

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

Handreichung für Kommunen

7. Auflage



Das „NKF“ ist eine Marke, durch die die Kommunen ihre Vorstellungen über ihre Haushalte aufzeigen und ihr souveränes Handeln offenlegen. Auf dieser Basis entwickeln sich Werte, die eine wichtige Bindung zwischen dem Rat, der Verwaltung und den Einwohnern schaffen. Sie erfordert eine Kommunikation der Transparenz auf verschiedenen Wegen. Es entstehen Wirkungen, die unter dem Dach des NKF zu einer positiven wirtschaftlichen Entwicklung der Kommune führen können.

Ludwig Biskoping-Kriening



# Vorwort zur 7. Auflage

Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) ist ein anerkanntes Haushalts- und Steuerungswesen für die Gemeinden Nordrhein-Westfalens, um die örtliche Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sachgerecht im Sinne der Aufgabenerfüllung vorzunehmen sowie die wirtschaftliche Lage in den jährlichen Abschlüssen realistisch abzubilden. Die Gemeinden können im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft zeigen, wie sie ihre örtlichen Gestaltungs- und Handlungsspielräume eigenverantwortlich ausfüllen und darüber Auskunft geben.

Die NKF-Handreichung soll in diesem Rahmen eine begleitende Arbeitshilfe für die Gemeinden darstellen und sie im Rahmen des gemeindlichen Haushaltswesens bei der Suche nach sachgerechten Lösungen sowie bei der örtlichen Umsetzung unterstützen. Für gemeindliche Sachverhalte kann es nicht immer nur „eine richtige Lösung“ geben, auch wenn dies teilweise erwartet worden ist. Wäre dies der Fall, würde das Haushaltsrecht den unterschiedlichen örtlichen Verhältnisse nicht gerecht.

In diesem Zusammenhang konnten die bisherigen Auflagen der NK-Handreichung zu einer gefestigten Praktikersicht auf das NKF bei den Gemeinden und den Aufsichtsbehörden beitragen. Es war daher an einer Zeit, nochmals die Aktualität der NKF-Handreichung zu verbessern und noch mehr örtliche haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten aufzunehmen.

Ich danke allen für den regen fachlichen Austausch über die Inhalte der NKF-Handreichung als Nachschlagewerk. Sie haben durch ihre sachlichen Diskussionen, Anregungen und Fragen einen wesentlichen Anteil daran, dass die NKF-Handreichung mit jeder neuen Auflage den praktischen Bedürfnissen der Gemeinden einen großen Schritt näherkam, ohne dadurch die haushaltsrechtlichen Entscheidungsmöglichkeiten einzuschränken.

Düsseldorf, im Oktober 2016

**Ludwig Biskoping-Kriening**

als Autor

## Vorwort zur 1. Auflage

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

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

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

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

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

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

Düsseldorf, 06. April 2005



Dr. Fritz Behrens  
ehemaliger Innenminister des Landes Nordrhein-Westfalen

# Inhaltsübersicht

<b>A.</b>	<b>Einführung.</b>	1
A.1	Vorwort	5
A.2	Inhaltsübersicht	7
A.3	Inhaltsverzeichnis	9
A.4	Abkürzungsverzeichnis	177
<b>B.</b>	<b>Kapitel I „Das Haushaltsrecht für Gemeinden“</b>	189
B.1	Einleitung	191
B.2	Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts	195
B.3	Der gemeindliche Haushaltskreislauf	238
B.4	Die Vorschriften der Gemeindeordnung	265
B.5	Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung	286
B.6	Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches	316
B.7	Deutsche Rechnungslegungsstandards	325
B.8	Die Standards staatlicher Doppik	340
B.9	Die EPSAS als internationale Standards	350
B.10	Die IPSAS als internationale Standards	355
B.11	Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde	401
<b>C.</b>	<b>Kapitel II „Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung“</b>	407
C.1	Einführung	409
C.2	8. Teil „Haushaltswirtschaft“	423
C.25	9. Teil „Sondervermögen“	1385
C.30	10. Teil „Rechnungsprüfung“	1437
C.36	12. Teil „Gesamtabschluss“	1681
<b>D.</b>	<b>Kapitel III „Das Haushaltsrecht in der Gemeindehaushaltsverordnung“</b>	1855
D.1	Einführung	1857
D.2	Erster Abschnitt „Haushaltsplan“	1881
D.13	Zweiter Abschnitt „Planungsgrundsätze und Ziele“	2253
D.23	Dritter Abschnitt „Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft“	2441
D.31	Vierter Abschnitt „Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung“	2627
D.37	Fünfter Abschnitt „Vermögen und Schulden“	2889
D.43	Sechster Abschnitt „Jahresabschluss“	3277
D.55	Siebter Abschnitt „Gesamtabschluss“	4053
D.60	Achter Abschnitt „Sonderbestimmungen für die Eröffnungsbilanz“	4335
D.66	Neunter Abschnitt „Schlussvorschriften“	4445
<b>E.</b>	<b>Anlagen und Ergänzungen</b>	4481
E.1	Ausblick	4483
E.2	Übersicht über Runderlasse	4487
E.3	Muster für die Haushaltswirtschaft	4489
E.4	Finanzstatistische Erhebungsmerkmale	4565
E.5	Die Abbildungsübersicht	4631
E.6	Wichtige NKF-Begriffe	4655

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INHALTSÜBERSICHT**

E.7	Die Sachthemenübersicht .....	4717
E.8	Die Beispielsübersicht .....	4799
E.9	Impressum .....	4807



# Inhaltsverzeichnis

	Seitenzahl
<b>A. Einführung</b>	
<b>A.0: Deckblatt</b> .....	1
<b>A.1: Vorwort</b> .....	5
1.1 Vorwort zur siebten Auflage	
1.2 Vorwort zur ersten Auflage	
<b>A.2: Inhaltsübersicht</b> .....	7
<b>A.3: Inhaltsverzeichnis</b> .....	9
<b>A.4: Abkürzungsverzeichnis</b> .....	177
<b>B. Kapitel I „Das Haushaltsrecht für Gemeinden“</b>	189
<b>B.1: Einleitung</b> .....	191
<b>B.2: Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts</b> .....	195
1. Das kommunale Haushaltsrecht	
2. Die Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts	
2.1 Wichtige Aspekte der Reform	
2.2 Der zeitliche Ablauf der Reform	
3. Das „Modellprojekt zur Einführung eines doppischen Kommunalhaushalts in NRW“	
4. Die länderübergreifenden Reformschritte	
4.1 Allgemeine Sachlage	
4.2 Die Übereinkunft	
4.3 Die Leittexte	
4.4 Der Verzicht auf Erleichterungen	
5. Wesentliche Komponenten des NKF	
5.1 Das Ressourcenverbrauchskonzept	
5.2 Das Referenzmodell HGB	
5.3 Das Drei-Komponentensystem	
5.3.1 Allgemeine Sachlage	
5.3.2 Die Ergebnisrechnung	
5.3.3 Die Bilanz	
5.3.4 Die Finanzrechnung	
5.4 Der produktorientierte Haushalt	
5.5 Die Ziele und Leistungskennzahlen	
5.6 Der jährliche Haushaltsausgleich	
5.7 Die Kosten- und Leistungsrechnung	
5.8 Die Finanzbuchhaltung	
5.8.1 Die Einrichtung einer Finanzbuchhaltung	

- 5.8.2 Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
- 5.9 Der Gesamtabchluss
- 5.10 Die Gesamtsteuerung
- 6. Die Rechte der Gemeindeorgane
- 7. Auswirkungen auf die Gemeinden
- 8. Die Einführung des NKF in den Gemeinden
- 9. Die geltenden NKF-Regelungen
- 10. Die Anwendungsspielräume im NKF
- 11. Das NKF-Netzwerk
- 12. Das Modellprojekt „NKF-Gesamtabchluss“
- 13. Die Überprüfung des NKF-Gesetzes
- 14. Die Weiterentwicklung des NKF
  - 14.1 Die Änderungen haushaltsrechtlicher Vorschriften
    - 14.1.1 Die Änderung des § 76 GO NRW
    - 14.1.2 Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz
    - 14.1.3 Die weitere Änderung der GemHVO NRW
    - 14.1.4 Die Verbesserung in der Gemeindeordnung
  - 14.2 Weitere Entwicklungen
- 15. Die praktische Anwendung

**B.3: Der gemeindliche Haushaltskreislauf** ..... 238

- 1. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft
  - 1.1 Die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“
    - 1.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.1.2 Die Verbindung zum Haushaltsrecht
  - 1.2 Der Rahmen der Haushaltswirtschaft
    - 1.2.1 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“
    - 1.2.2 Der Begriff „Haushalt“
    - 1.2.3 Der Begriff „Haushaltsjahr“
  - 1.3 Die Leitgedanken der Haushaltswirtschaft
    - 1.3.1 Die Zusammenfassung
    - 1.3.2 Die Berücksichtigung der Lebenssituationen von Frau und Mann
  - 1.4 Die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft
    - 1.4.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.4.2 Die Steuerung der Haushaltswirtschaft
  - 1.5 Die Sprache in der Haushaltswirtschaft
  - 1.6 Die Währung in der Haushaltswirtschaft
  - 1.7 Die Bürgerorientierung
- 2. Die Schritte in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft
  - 2.1 Überblick
  - 2.2 Die Haushaltsplanung
  - 2.3 Die Haushaltsausführung
  - 2.4 Die Haushaltsrechnung
    - 2.4.1 Der Jahresabschluss als Teilergebnis
    - 2.4.2 Die Aufgaben des Jahresabschlusses
    - 2.4.3 Der Gesamtabchluss als Gesamtergebnis
  - 2.5 Der Zeitrahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft
    - 2.5.1 Allgemeine Sachlage
    - 2.5.2 Der örtliche Zeitplan
- 3. Haushaltswirtschaft und gemeindliche Aufgabenerfüllung
  - 3.1 Allgemeine Grundlagen

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

3.2	Der „zweiseitige“ Leistungsaustausch	
3.3	Die „einseitigen“ Leistungen	
4.	Die Adressaten der Haushaltswirtschaft	
4.1	Die Ausgangslage	
4.2	Der Rat	
4.3	Der Bürgermeister mit Verwaltungsvorstand	
4.4	Die Beauftragten	
4.5	Die gemeindlichen Beschäftigten	
4.6	Die gemeindlichen Betriebe	
4.7	Die Bürgerinnen und Bürger	
4.8	Die Aufsichtsbehörde	
4.9	Die Zuwendungsgeber	
4.10	Die Kreditgeber	
4.11	Die Geschäftspartner	
4.12	Bund und Land (statistische Daten)	
4.13	Die sonstige Öffentlichkeit	
4.14	Die Informationsrechte der Adressaten	
5.	Der Haushaltskreislauf in der Praxis	
<b>B.4:</b>	<b>Die Vorschriften der Gemeindeordnung</b>	265
<b>B.5:</b>	<b>Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	286
<b>B.6:</b>	<b>Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches</b>	316
<b>B.7:</b>	<b>Deutsche Rechnungslegungsstandards</b>	325
1.	Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (Kapitalflussrechnung)	
2.	Weitere deutsche Rechnungslegungsstandards	
3.	Die Fortschreibung von DRS 2 zu DRS 21	
<b>B.8:</b>	<b>Die Standards staatlicher Doppik</b>	340
1.	Die Festlegung der Standards	
2.	Die einzelnen Standards	
3.	Die Weiterentwicklung	
<b>B.9:</b>	<b>Die EPSAS als europäische Standards</b>	350
1.	Die Ausgangslage	
2.	Die Entscheidung für EPSAS	
3.	Die weitere Entwicklung	
<b>B.10:</b>	<b>Die IPSAS als internationale Standards</b>	355
1.	Die Festlegung von IPSAS	
2.	Wichtige Grundbegriffe in den IPSAS	
3.	Die einzelnen IPSAS	
4.	Entscheidungsrelevante IPSAS-Themen	
5.	Die Einbindung ins gemeindliche Haushaltsrecht	
5.1	Die Ausgangslage	
5.2	Die Übernahmemöglichkeiten ins NKF	
5.3	Die Anpassungserfordernisse	
5.4	Die Darstellungsformen	
5.4.1	Allgemeine Grundlagen	

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

5.4.2	Die Darstellung der Bilanz	
5.4.2.1	Allgemeine Sachlage	
5.4.2.2	Die Sachanlagenklassen	
5.4.2.3	Die IPSAS-Struktur der Bilanz	
5.4.3	Die Darstellung der Erfolgsrechnung	
5.4.4	Die Darstellung der Geldflussrechnung	
5.4.4.1	Allgemeine Grundlagen	
5.4.4.2	Die Ermittlung der Zahlungsströme	
5.4.5	Die Darstellung des Anhangs	
5.4.6	Die Eigenkapitalveränderungsrechnung	
5.5	Die Segmentberichterstattung	
5.6	Der Weg zum gemeindlichen Haushaltsrecht	
6.	Die Weiterentwicklung der IPSAS	
6.1	Allgemeine Sachlage	
6.2	Haushaltsrechtliche Auswirkungen	
6.2.1	Die Einbeziehung in die Harmonisierung	
6.2.2	Keine Verfahrensänderung	
<b>B 11:</b>	<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	401
1.	Die Stellung der Aufsichtsbehörde	
2.	Die Aufsicht über die Haushaltswirtschaft	
3.	Die Anzeige des Jahresabschlusses/Gesamtabchlusses	
3.1	Allgemeine Grundlagen	
3.2	Die Aufsicht und der Bestätigungsvermerk	
<b>C.</b>	<b>Kapitel II „Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung“</b>	407
<b>C.1:</b>	<b>Einführung</b>	409
1.	Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts	
1.1	Die Grundlagen der Reform	
1.2	Der Haushalt als zentrales Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument	
1.3	Die Rechte der gemeindlichen Organe	
1.4	Das Referenzmodell HGB	
2.	Die Anwendung des NKF	
2.1	Wichtige Rahmenbedingungen	
2.2	Die Rechengrößen	
2.2.1	Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“	
2.2.1.1	Die Erfassung der Ressourcen	
2.2.1.2	Die Rechengröße „Ertrag“	
2.2.1.3	Die Rechengröße „Aufwand“	
2.2.2	Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“	
2.2.2.1	Die Erfassung der Zahlungen	
2.2.2.2	Die Rechengröße „Einzahlungen“	
2.2.2.3	Die Rechengröße „Auszahlungen“	
2.3	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
2.3.1	Allgemeine Zwecke	
2.3.2	Die Anwendung der GoB	
2.4	Örtlich festzulegende Wertgrenzen	
3.	Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung	
4.	Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung	

5. Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung
6. Keine gesonderten öffentlichen Buchführungsgrundsätze
7. Die Anwendung haushaltsrechtlicher Vorschriften

**C.2: 8. Teil „Haushaltswirtschaft“** ..... 423

1. Allgemeine Grundlagen
  - 1.1 Die Rahmengrundlagen
  - 1.2 Die „formalen“ Grundlagen
2. Die Rahmenbegriffe „Haushaltswirtschaft“ und „Haushalt“
  - 2.1 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“
  - 2.2 Der Begriff „Haushalt“
3. Der Finanzausschuss des Rates
  - 3.1 Gesetzliche Aufgaben
  - 3.2 Weitere Beratungsaufgaben
    - 3.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2.2 Die Überwachung der Haushaltsstabilität
4. Der Integrationsrat
5. Die Bezirksvertretungen in kreisfreien Städten
6. Der Konsolidierungsausschuss
7. Der Verwaltungsvorstand
8. Die Aufgaben und Rechte des Kämmerers
  - 8.1 Die Stellung des Kämmerers
    - 8.1.1 Die funktionelle Einordnung
    - 8.1.2 Die Vertretungsrechte
  - 8.2 Die Aufgaben des Kämmerers
  - 8.3 Der Kämmerer und der Bürgermeister
    - 8.3.1 Die Funktionsbeziehungen
    - 8.3.2 Der Bürgermeister kein Kämmerer
  - 8.4 Der Kämmerer und die Rechnungsprüfung
9. Die Adressaten der Haushaltssatzung
  - 9.1 Die Ausgangslage
  - 9.2 Der Rat
  - 9.3 Der Bürgermeister
  - 9.4 Die Beauftragten
  - 9.5 Die gemeindlichen Beschäftigten
  - 9.6 Die gemeindlichen Betriebe
  - 9.7 Die Bürgerinnen und Bürger
  - 9.8 Die Aufsichtsbehörde
  - 9.9 Die Zuwendungsgeber
  - 9.10 Die Kreditgeber
  - 9.11 Die sonstigen Geschäftspartner
  - 9.12 Die übrige Öffentlichkeit
10. Die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft
  - 10.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 10.2 Die Vorschriften im Einzelnen
11. Die Haushaltsbewirtschaftung
  - 11.1 Allgemeine Grundlagen
  - 11.2 Unvorhergesehene Ereignisse
    - 11.2.1 Die Ausgangslage
    - 11.2.2 Die Nachtragssatzung
    - 11.2.3 Über- und außerplanmäßiger Bedarf

- 11.2.4 Die haushaltswirtschaftliche Sperre
- 11.3 Die IT-Sicherheit
- 12. Der Jahresabschluss
- 13. Die produktorientierte Haushaltssteuerung
- 14. Die Abgabe von Verpflichtungserklärungen der Gemeinde
  - 14.1 Die Verpflichtungsgeschäfte der Gemeinde
  - 14.2 Der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde
  - 14.3 Die Ausführung der Ratsbeschlüsse
  - 14.4 Die Vertretung bei Geschäften der laufenden Verwaltung
- 15. Die Anzeige- und Genehmigungspflichten
- 16. Die Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde
  - 16.1 Allgemeine Grundlagen
  - 16.2 Die Regelung in der Gemeindeordnung
- 17. Kein Insolvenzverfahren
  - 17.1 Allgemeine Grundlagen
  - 17.2 Keine Auswirkung auf gemeindliche Betriebe
- 18. Die Beauftragung Dritter

**C.3: § 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze** ..... 465

- I. Allgemeines
  - 1. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“
    - 1.3 Der Begriff „Haushalt“
    - 1.4 Das Drei-Komponentensystem des NKF
      - 1.4.1 Allgemeine Zusammenhänge
      - 1.4.2 Die Ergebnisrechnung
      - 1.4.3 Die Bilanz
      - 1.4.4 Die Finanzrechnung
  - 2. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt
    - 2.1 Die Gliederung in produktorientierte Teilpläne
    - 2.2 Der NKF-Produktrahmen
  - 3. Besondere Haushaltsgrundsätze
    - 3.1 Die Übersicht über die Haushaltsgrundsätze
    - 3.2 Die Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze
  - 3. Zusammenhänge beim Haushaltsausgleich
    - 3.1 Haushaltsausgleich und Eigenkapital
      - 3.1.1 Das Eigenkapital
      - 3.1.2 Der Vorrang der Ausgleichsrücklage vor der Allgemeinen Rücklage
        - 3.1.2.1 Die haushaltsrechtlichen Grundlagen
        - 3.1.2.2 Die Beachtung der Vorrangstellung
      - 3.1.3 Das Stufenmodell
      - 3.1.4 Das Verbot der Überschuldung
      - 3.1.5 Die Beachtung der Generationengerechtigkeit
        - 3.1.5.1 Allgemeine Grundlagen
        - 3.1.5.2 Die Beachtung bei erhaltenen Zuwendungen
    - 3.2 Haushaltsausgleich und Finanzrechnung
    - 3.3 Haushaltsausgleich und Gesamtabschluss
  - 4. Die Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Haushaltsgrundsätze)

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

- 1.1 Zu Satz 1 (Haushaltswirtschaft und Aufgabenerfüllung)
  - 1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
  - 1.1.2 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“
  - 1.1.3 Der Auftrag „planen“
  - 1.1.4 Der Auftrag „ausführen“
  - 1.1.5 Der Grundsatz „stetige Aufgabenerfüllung“
  - 1.1.6 Der Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“
  - 1.1.7 Die Nachhaltigkeit der Haushaltswirtschaft
    - 1.1.7.1 Die „sachliche“ Nachhaltigkeit
    - 1.1.7.2 Die „persönliche“ Nachhaltigkeit
- 1.2 Zu Satz 2 (Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft)
  - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.2.2 Die Beachtung der Haushaltsgrundsätze
    - 1.2.2.1 Die Ausgangslage
    - 1.2.2.2 Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“
    - 1.2.2.3 Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“
    - 1.2.2.4 Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“
    - 1.2.2.5 Der Haushaltsgrundsatz „Haushaltsausgleich“
    - 1.2.2.6 Der Haushaltsgrundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“
  - 1.2.3 Die Ausführung der „Nachhaltigkeit“
    - 1.2.3.1 Das Aufstellen einer „Nachhaltigkeitssatzung“
    - 1.2.3.2 Die „persönliche“ Umsetzung
- 1.3 Zu Satz 3 (Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts)
  - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.3.2 Gemeindliche Maßnahmen
  - 1.3.3 Die Nachweise durch Statistikpflichten
- 2. Zu Absatz 2 (Jährlicher Haushaltsausgleich)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Haushaltsausgleich)
    - 2.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.1.2 Der Begriff „Jährlichkeit“
    - 2.1.3 Die Begriffe „Planung“ und „Rechnung“
      - 2.1.3.1 Der Begriff „Planung“
      - 2.1.3.2 Der Begriff „Rechnung“
    - 2.1.4 Keine zahlungsbezogene Ausgleichsverpflichtung
  - 2.2 Zu Satz 2 (Haushaltsausgleichsregel)
    - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2.2 Die Abgrenzung der Gesamtbeträge
    - 2.2.3 Haushaltsausgleich und Verrechnungen
    - 2.2.4 Haushaltsausgleich und Generationengerechtigkeit
    - 2.2.5 Das Gesamtbild des Ergebnisplans
  - 2.3 Zu Satz 3 (Fiktion des Haushaltsausgleichs)
- 3. Zu Absatz 3 (Gestaltung der Ausgleichsrücklage)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Bilanzierung)
    - 3.1.1 Der Ansatz der Ausgleichsrücklage
    - 3.1.2 Die Zwecke der Ausgleichsrücklage
    - 3.1.3 Die Verrechnung des Jahresergebnisses
    - 3.1.4 Ausgleichsrücklage und Rückstellungen für Umlagen
  - 3.2 Zu Satz 2 (Zuführung und Bemessung)
    - 3.2.1 Die Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital
    - 3.2.2 Die Auffüllung der Ausgleichsrücklage
      - 3.2.2.1 Die Einhaltung des zulässigen Höchstbetrages

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

- 3.2.2.2 Der Verweis auf § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW
- 4. Zu Absatz 4 (Verringerung der allgemeinen Rücklage):
  - 4.01 Allgemeine Grundlagen
  - 4.02 Haushaltsausgleich nicht bei Verringerung der Allgemeinen Rücklage
  - 4.1 Zu Satz 1 (Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage)
    - 4.1.1 Die Genehmigungserfordernisse
    - 4.1.2 Der Genehmigungsgegenstand
    - 4.1.3 Antrag und Anzeige der Haushaltssatzung
    - 4.1.4 Die Genehmigungsbesonderheiten
    - 4.1.5 Kein Genehmigungserfordernis bei Verrechnungen
  - 4.2 Zu Satz 2 (Genehmigungsfiktion)
  - 4.3 Zu Satz 3 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung)
    - 4.3.1 Das Erfordernis von Nebenbestimmungen
    - 4.3.2 Die Formen von Nebenbestimmungen
    - 4.3.3 Die Ermessensausübung
  - 4.4 Zu Satz 4 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes)
    - 4.4.1 Geplantes Jahresergebnis und Haushaltssicherung
    - 4.4.2 Die Sicherung der Haushaltswirtschaft
    - 4.4.3 Das Aufzeigen der Entwicklung des Eigenkapitals
- 5. Zu Absatz 5 (Nicht geplanter Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Anzeigepflicht bei der Aufsichtsbehörde)
    - 5.01 Der Zweck der Vorschrift
    - 5.1.1 Der nicht geplante Fehlbetrag
    - 5.1.2 Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept
    - 5.1.3 Der Zeitbezug der Anzeigepflicht
    - 5.1.4 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan
    - 5.1.5 Der Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs
  - 5.2 Zu Satz 2 (Rechte der Aufsichtsbehörde)
  - 5.3 Zu Satz 3 (Verweis auf die §§ 123 und 124 der Gemeindeordnung)
- 6. Zu Absatz 6 (Sicherstellung der Liquidität und der Finanzierung von Investitionen)
  - 6.1 Die Sicherstellung der Liquidität
    - 6.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 6.1.2 Die Regelungsvorgaben
    - 6.1.3 Das Gebot zur Liquiditätsplanung
    - 6.1.4 Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren
    - 6.1.5 Die Information im Jahresabschluss
    - 6.1.6 Die mögliche Zahlungsunfähigkeit
  - 6.2 Die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen
    - 6.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 6.2.2 Die Zuwendungen
      - 6.2.2.1 Der Erhalt von Zuwendungen
      - 6.2.2.2 Der Nachweis der Zuwendungen
    - 6.2.3 Die Kredite für Investitionen
      - 6.2.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 6.2.3.2 Die Umschuldung
- 7. Zu Absatz 7 (Überschuldung der Gemeinde)
  - 7.1 Zu Satz 1 (Verbot der Überschuldung)
  - 7.2 Zu Satz 2 (Vorliegen der Überschuldung)
    - 7.2.1 Die Ermittlung der Überschuldung
    - 7.2.2 Überschuldung und Haushaltsausgleichsregel
    - 7.2.3 Überschuldung und Verrechnungen



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

7.2.4	Überschuldung und vorläufige Haushaltswirtschaft	
7.2.5	Das Haushaltssicherungskonzept zur Vermeidung der Überschuldung	
7.2.6	Der Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung	
7.2.6.1	Der Anlass für den Sanierungsplan	
7.2.6.2	Die Stufen eines Sanierungsplans	
7.2.6.2.01	Die Leitlinie zur Krisenbewältigung	
7.2.6.2.1	Zu Stufe 1 (Sensibilisierung/Krisenerkenntnis)	
7.2.6.2.2	Zu Stufe 2 (Krisenursachen identifizieren)	
7.2.6.2.3	Zu Stufe 3 (Sanierungsplan – Leitlinie für eine Sanierung)	
7.2.6.2.4	Zu Stufe 4 (Implementierung des Sanierungsplans)	
7.2.6.2.5	Zu Stufe 5 (Sanierungscontrolling)	
7.2.7	Die Ausführung örtlicher Maßnahmen	
7.2.7.1	Die Ursachenanalyse	
7.2.7.2	Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes	
7.2.7.3	Die Sanierungspotentiale erschließen	
7.2.7.4	Die Auswahl von Sanierungsmaßnahmen	
7.2.7.4.1	Allgemeine Maßnahmen	
7.2.7.4.2	Die Festlegung des Veränderungspotentials	
7.2.7.4.3	Die Aufstellung einer Sanierungsbilanz	
7.2.7.4.4	Die Darstellung des Eigenkapitalaufbaus	
7.2.7.5	Die Sanierungsziele aufzeigen	
7.2.7.5.1	Allgemeine Ziele	
7.2.7.5.2	Die Zielgröße „Eigenkapital“	
7.2.7.6	Die Angabe von Risiken und Hindernissen	
7.2.7.7	Die Entscheidungen über Sanierungsmaßnahmen	
7.2.7.8	Die Einrichtung eines Sanierungscontrollings	
7.2.7.9	Die Beteiligung der Öffentlichkeit	
7.2.8	Die Unzulässigkeit eines Insolvenzverfahrens	
<b>C.4: § 76 Haushaltssicherungskonzept</b>	.....	<b>551</b>
I. Allgemeines		
1. Die Sicherung der Haushaltswirtschaft		
2. Die Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept		
3. Ursachen und Verpflichtung für ein Haushaltssicherungskonzept		
3.1 Allgemeine Sachlage		
3.2 Besonderheiten bei drohender Überschuldung		
3.3 Die Struktur der Konsolidierungsmaßnahmen		
3.4 Die Verpflichtung durch Verrechnungen		
4. Die Haushaltssicherung im Jahresabschluss		
4.1 Die Aufstellungspflicht		
4.2 Der Nachweis der Konsolidierung		
5. Die Beteiligung der Öffentlichkeit		
6. Das Risikofrüherkennungssystem		
6.1 Allgemeine Sachlage		
6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung		
6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems		
6.3.1 Allgemeine Bedingungen		
6.3.2 Besondere Inhalte		
6.4 Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung		
7. Das Stärkungspaktgesetz		
II. Erläuterungen im Einzelnen		

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

1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes)
  - 1.01 Die Zielausrichtung
  - 1.02 Die Zwecke der gemeindlichen Pflicht
  - 1.03 Die HSK-Bezugsgrößen
    - 1.03.1 Die HSK-Bezugsgröße „Schlussbilanz“
    - 1.03.2 Die HSK-Bezugsgröße „Allgemeine Rücklage“
  - 1.1 Zu Satz 1 (Schwellenwerte für Haushaltssicherungskonzepte)
    - 1.1.1 Zu Nummer 1 (Veränderung des Haushalts im Haushaltsjahr)
    - 1.1.2 Zu Nummer 2 (Veränderung in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren)
      - 1.1.2.1 Die Inhalte der Vorschrift
      - 1.1.2.2 Ursachenjahr und Haushaltsplanung
      - 1.1.2.3 Ursachenjahr und Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre
    - 1.1.3 Zu Nummer 3 (Voraussichtlicher Verzehr des Eigenkapitals)
      - 1.1.3.1 Der Verzehr wegen erheblicher Haushaltsdefizite
      - 1.1.3.2 Besondere Dringlichkeit für Konsolidierungsmaßnahmen
      - 1.1.3.3 Das Verbot der Überschuldung
  - 1.2 Zu Satz 2 (Haushaltssicherungskonzept bei der Bestätigung des Jahresabschlusses)
    - 1.2.1 Die Pflicht zur Aufstellung
    - 1.2.2 Der Beginn der Pflicht
    - 1.2.3 Die Zuordnung zum Haushaltsjahr
      - 1.2.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.2.3.2 Die Zuordnung bei fehlender Haushaltssatzung
    - 1.2.4 Die Frist für den Haushaltsausgleich
    - 1.2.5 Die ergänzende Aufsichtsanzeige
2. Zu Absatz 2 (Zielbestimmung und Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Zielbestimmung eines Haushaltssicherungskonzeptes)
    - 2.1.1 Der zeitliche Umfang des Haushaltssicherungskonzeptes
      - 2.1.1.1 Der mögliche Beginn
      - 2.1.1.2 Das mögliche Ende
        - 2.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.1.1.2.2 Der mehrjährige Ausgleich
        - 2.1.1.2.3 Der Nachweis im Jahresabschluss
        - 2.1.1.2.4 Weitere Maßnahmen bei Überschuldung
    - 2.1.2 Die Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes
    - 2.1.3 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes
  - 2.2 Zu Satz 2 (Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes)
    - 2.2.1 Der Genehmigungsbedarf
    - 2.2.2 Der Genehmigungsgegenstand
    - 2.2.3 Der zeitliche Unterschied zwischen Verpflichtung und Ursache
    - 2.2.4 Die Einbeziehung der Genehmigung nach § 75 Absatz 4 GO NRW
  - 2.3 Zu Satz 3 (Genehmigungserfordernisse)
    - 2.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.3.2 Die Zehn-Jahres-Frist
    - 2.3.3 Die Angaben im Haushaltssicherungskonzept
      - 2.3.3.1 Die Angaben für die ersten drei Planungsjahre
      - 2.3.3.2 Die Angaben für die weiteren Planungsjahre
        - 2.3.3.2.1 Die Angaben nach den verbindlichen Haushaltspositionen
        - 2.3.3.2.2 Die Angaben nach den verbindlichen Produktbereichen
        - 2.3.3.2.3 Die Angaben über Ziele
        - 2.3.3.2.4 Die Angaben über Leistungskennzahlen
        - 2.3.3.2.5 Das Verbot der Überschuldung

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

2.4	Zu Satz 4 (Abweichung vom Konsolidierungszeitraum)	
2.4.1	Die Zwecke der Vorschrift	
2.4.2	Das Sanierungskonzept	
2.4.2.1	Die grundsätzliche Zielsetzung	
2.4.2.2	Die Stufen eines Sanierungskonzeptes	
2.5	Zu Satz 5 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung)	
2.5.1	Allgemeine Grundlagen	
2.5.2	Die Formen der Nebenbestimmungen	
2.5.3	Die Inhalte von Nebenbestimmungen	
2.5.3.1	Allgemeine Sachlage	
2.5.3.2	Die Festlegung von Zwischenzielen	
2.5.3.3	Die Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses	
2.5.3.4	Die Einrichtung eines Kontroll- und Informationssystems	
<b>C.5:</b>	<b>§ 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung</b> .....	<b>595</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Pflicht zur Finanzmittelbeschaffung	
2.	Die Rangfolge der Finanzmittelarten	
3.	Das jährliche Finanzierungsgeschehen	
4.	Der Gemeindefinanzausgleich	
5.	Die Schenkungen an die Gemeinde	
5.1	Allgemeine Sachlage	
5.2	Die Geldleistungen Dritter	
5.3	Die Sachleistungen Dritter	
5.3.1	Die Sachschenkungen	
5.3.2	Die (investiven) Arbeitsleistungen	
5.4	Sponsoring und Korruptionsbekämpfung	
6.	Die Haushaltsgundsätze	
7.	Die Beachtung der Generationengerechtigkeit	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Abgabenerhebung)	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Die Arten der gemeindlichen Abgaben	
1.2.1	Die Abgabenart „Steuern“	
1.2.2	Die Abgabenart „Gebühren“	
1.2.3	Die Abgabenart „Beiträge“	
1.2.4	Die Sonderabgaben	
1.3	Besondere gesetzliche Vorschriften	
2.	Zu Absatz 2 (Beschaffung der Finanzmittel)	
2.01	Die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittel	
2.02	Die Beschränkungen der Heranziehung	
2.03	Die Rangfolge und Zuwendungen	
2.1	Zu Nummer 1 (Erhebung von Leistungsentgelten)	
2.1.1	Die Erhebungspflicht	
2.1.2	Der Begriff „soweit vertretbar und geboten“	
2.1.3	Die Erhebung von Leistungsentgelten	
2.1.3.1	Die Erhebung von Gebühren	
2.1.3.2	Die Erhebung von Beiträgen	
2.2	Zu Nummer 2 (Erhebung von Steuern)	
2.2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2.2	Die Zuordnungen nach dem Erfüllungszeitpunkt	

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

2.2.2.1	Der sachliche Zuordnungsbedarf	
2.2.2.2	Die Ertragszuordnungen bei Vorauszahlungsbescheiden	
2.2.2.3	Die Ertragszuordnungen bei Festsetzungsbescheiden	
2.2.3	Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung	
2.3	Die „Sonstigen Finanzmittel“	
2.3.1	Der Begriff „Sonstige Finanzmittel“	
2.3.2	Die Vorrangstellung der sonstigen Finanzmittel	
2.3.2	Die Beschaffung der sonstigen Finanzmittel	
3.	Zu Absatz 3 (Wirtschaftlichkeit bei Kreditaufnahmen)	
3.1	Die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme	
3.1.1	Allgemeine Grundlagen	
3.1.2	Die Gesamtbetrachtung	
3.2	Die Kreditaufnahmen der Gemeinde	
3.2.1	Die Kredite für Investitionen	
3.2.2	Die Kredite für Umschuldungen	
3.2.2	Die Kredite zur Liquiditätssicherung	
3.3	Die Voraussetzungen der Kreditaufnahme	
3.3.1	Der Begriff „Andere Finanzierung“	
3.3.2	Der Begriff „Nicht möglich“	
3.3.3	Der Begriff „Wirtschaftlich unzumutbar“	
3.3.4	Die Auslegung des Begriffs „Kredit“	
3.3.5	Die Bedarfsprüfung	
3.3.6	Die Beurteilung des einzelnen Kredits	
3.4	Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)	
3.5	Keine Kredite zur Liquiditätssicherung	
3.6	Die Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme	
3.7	Keine nachträgliche Kreditaufnahme	
<b>C.6: § 78 Haushaltssatzung</b>	.....	<b>623</b>
I.	Allgemeines	
1.	Das Satzungsrecht der Gemeinde	
1.1	Die Haushaltssatzung der Gemeinde	
1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.2	Die alternative Gestaltung	
1.2	Die Anlagen zur Haushaltssatzung	
2.	Rat und Gemeindeverwaltung	
2.1	Die Entscheidungsbefugnisse	
2.2	Die Berichtspflichten	
3.	Die Beachtung haushaltswirtschaftlicher Grundsätze	
4.	Die Verfahrensschritte für den Erlass der Haushaltssatzung	
5.	Wichtige Zusammenhänge mit der Haushaltssatzung	
5.1	Haushaltssatzung und Gemeindeverwaltung	
5.2	Haushaltssatzung und Dringlichkeitsentscheidung	
5.3	Haushaltssatzung und Haushaltssperre	
5.4	Haushaltssatzung und Bürgerbegehren	
6.	Kein Sonderteil „Stiftungen“	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Haushaltssatzung)	
1.1	Die Gliederung der Haushaltssatzung	
1.2	Der Begriff „Haushaltsjahr“	
1.3	Der Begriff „Jährlich“	

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

- 1.4 Der Beschluss des Rates
- 2. Zu Absatz 2 (Festsetzungen in der Haushaltssatzung)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Festsetzungen und Haushaltsplan)
    - 2.01 Die Inhalte der Vorschrift
    - 2.02 Fehlerhafte Festsetzungen
    - 2.1.1 Zu Nummer 1 (Festsetzungen aus dem Haushaltsplan)
      - 2.1.1.1 Zu Nummer 1a (Festsetzungen aus dem Ergebnisplan)
        - 2.1.1.1.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.1.1.1.2 Der Umgang mit dem Jahresergebnis
      - 2.1.1.1.2 Zu Nummer 1b (Festsetzungen aus dem Finanzplan)
        - 2.1.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.1.1.1.2.2 Der Umgang mit dem Fremdkapital
      - 2.1.1.1.3 Zu Nummer 1c (Festsetzung der Kreditermächtigung)
        - 2.1.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 2.1.1.1.3.2 Die Zwecke der Festsetzung
        - 2.1.1.1.3.3 Der Umgang mit Investitionskrediten
          - 2.1.1.1.3.3.1 Die Arten der Kredite
          - 2.1.1.1.3.3.2 Die Kredite in fremder Währung
          - 2.1.1.1.3.3.4 Die Kreditweitergabe an Betriebe
            - 2.1.1.1.3.3.4.1 Die Kredite für Investitionen
            - 2.1.1.1.3.3.4.2 Keine Liquiditätskredite für Dritte
          - 2.1.1.1.3.3.5 Unzulässige Festsetzungen
            - 2.1.1.1.3.3.5.1 Die Nettokreditaufnahme
            - 2.1.1.1.3.3.5.2 Die Umschuldung
            - 2.1.1.1.3.3.5.3 Der Liquiditätsbedarf
            - 2.1.1.1.3.3.5.4 Die Festsetzung für künftige Jahre
        - 2.1.1.1.4 Zu Nummer 1d (Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen)
      - 2.1.2 Zu Nummer 2 (Festsetzung des Verzehrs des Eigenkapitals)
        - 2.1.2.1 Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage
        - 2.1.2.2 Die Verringerung der Allgemeinen Rücklage
          - 2.1.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
          - 2.1.2.2.2 Kein Verwaltungsverfahren neben der Anzeige der Haushaltssatzung
        - 2.1.2.3 Die Festsetzung bei Überschuldung
          - 2.1.2.3.1 Allgemeine Sachlage
          - 2.1.2.3.2 Der Ausweis der Festsetzung
      - 2.1.3 Zu Nummer 3 (Festsetzung der Kredite zur Liquiditätssicherung)
        - 2.1.3.1 Die Ermittlung des Höchstbetrages
          - 2.1.3.1.1 Die Zielsetzungen der Ermittlung
          - 2.1.3.1.2 Die Beachtung der Liquiditätsplanung
          - 2.1.3.1.3 Die Beachtung besonderer Zahlungsströme
          - 2.1.3.1.4 Keine Zahlungsströme aus dem Cashpooling
        - 2.1.3.2 Die Kredite zur Liquiditätssicherung
          - 2.1.3.2.1 Allgemeine Sachlage
          - 2.1.3.2.2 Die Zwecke der Kredite
          - 2.1.3.2.3 Die Arten der Kredite
            - 2.1.3.2.3.1 Der Festbetragskredit
            - 2.1.3.2.3.2 Der Kontokorrentkredit
            - 2.1.3.2.3.3 Der Abrufkredit
        - 2.1.3.3 Die Inanspruchnahme der Kredite zur Liquiditätssicherung
        - 2.1.3.4 Kredite zur Liquiditätssicherung und Haushaltsplan
      - 2.1.4 Zu Nummer 4 (Festsetzung der Steuersätze)

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

2.1.4.1	Die Inhalte der Festsetzung	
2.1.4.2	Die Steuersätze für die Realsteuern	
2.1.5	Zu Nummer 5 (Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs)	
2.2	Zu Satz 2 (Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung)	
2.2.1	Die Inhalte der Vorschrift	
2.2.2	Die Ausweispflicht für Sperrvermerke	
2.2.3	Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen	
2.2.3.1	Das Regelungserfordernis	
2.2.3.2	Die Abgrenzung der „Erheblichkeit“	
2.2.4	Die vorherige Zustimmung des Rates	
3.	Zu Absatz 3 (Bindungswirkung der Haushaltssatzung)	
3.1	Zu Satz 1 (Inkrafttreten und Geltungsdauer der Haushaltssatzung)	
3.1.1	Das Inkrafttreten der Haushaltssatzung	
3.1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
3.1.1.2	Die Hindernisse für das Inkrafttreten der Haushaltssatzung	
3.1.1.2.1	Sachlich inhaltliche Hindernisse	
3.1.1.2.2	Hindernisse für die Bekanntmachung	
3.1.1.3	Das Inkrafttreten einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre	
3.1.1.4	Der spätere Zeitpunkt des Inkrafttretens	
3.1.2	Die Geltungsdauer der Haushaltssatzung	
3.2	Zu Satz 2 (Bindungswirkung für zwei Haushaltsjahre)	
3.2.1	Die Geltung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre	
3.2.2	Die Änderungen der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre	
3.2.2.1	Der Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr	
3.2.2.2	Der Änderungsbedarf für das zweite Haushaltsjahr	
3.3	Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften	
4.	Zu Absatz 4 (Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr)	
4.1	Zum 1. Halbsatz (Jahresbezug)	
4.2	Zum 2. Halbsatz (Ausnahme durch Gesetz)	
<b>C.7: § 79 Haushaltsplan</b>	.....	<b>669</b>
I.	Allgemeines	
1.	Haushaltsplanung und Haushaltswirtschaft	
1.1	Der Begriff „Haushaltsplan“	
1.2	Der Begriff „Haushaltswirtschaft“	
2.	Das Instrument „Haushaltsplan“	
2.1	Die Zwecke des Haushaltsplans	
2.2	Die Inhalte des Haushaltsplans	
2.3	Die Darstellung von Jahresergebnissen	
2.4	Die Bildung von Haushaltspositionen	
2.4.1	Allgemeine Grundlagen	
2.4.2	Die Veranschlagungsreife	
2.4.3	Unzulässige Veranschlagungen	
2.4.3.1	Der „globale“ Minderaufwand	
2.4.3.2	Die Haushaltssperre	
2.4.4	Kein Verzicht auf die Veranschlagung	
3.	Die Anwendung des Bruttoprinzips	
3.1	Allgemeine Grundlagen	
3.2	Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip	
3.2.1	Die Veranschlagung von Abgaben	
3.2.2	Die Veranschlagung von Bestandsveränderungen	

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

- 4. Die Zeitreihe im Haushaltsplan
- 5. Haushaltsplan und Planfortschreibung
- 6. Haushaltsplan und Produktorientierung
  - 6.1 Die Produktorientierung
    - 6.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 6.1.2 Die Produktbereiche
  - 6.2 Die örtliche Ausgestaltung
  - 6.3 Die Verbindung mit den Zielen
- 7. Haushaltsplan und Budgetierung
  - 7.1 Die „internen“ Budgets
    - 7.1.1 Das Verständnis von Budgetierung
    - 7.1.2 Die Budgetgestaltung
  - 7.2 Die „Externen“ Budgets
- 8. Haushaltsplan und Transparenz
- 9. Die Steuerungsrelevanz des Haushaltsplans
- 10. Die fremden Finanzmittel
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Haushaltsplans)
    - 1.01 Allgemeines
      - 1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung im Haushaltsplan):
        - 1.1.01 Die Grundlagen der Haushaltsplanung
          - 1.1.1 Zu Nummer 1 (Veranschlagung der Erträge und Einzahlungen)
            - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
            - 1.1.1.2 Die Veranschlagung von Erträgen
              - 1.1.1.2.1 Der Aufbau der Veranschlagung
              - 1.1.1.2.2 Die Rechengröße „Ertrag“
            - 1.1.1.3 Die Veranschlagung von Einzahlungen
              - 1.1.1.3.1 Der Aufbau der Veranschlagung
              - 1.1.1.3.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“
          - 1.1.2 Zu Nummer 2 (Veranschlagung der Aufwendungen und Auszahlungen)
            - 1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
            - 1.1.2.2 Die Veranschlagung von Aufwendungen
              - 1.1.2.2.1 Der Aufbau der Veranschlagung
              - 1.1.2.2.2 Die Rechengröße „Aufwand“
            - 1.1.2.3 Die Veranschlagung von Auszahlungen
              - 1.1.2.3.1 Der Aufbau der Veranschlagung
              - 1.1.2.3.2 Die Rechengröße „Auszahlungen“
          - 1.1.3 Zu Nummer 3 (Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen)
        - 1.2 Zu Satz 2 (Sondervorschriften für die Sondervermögen)
    - 2. Zu Absatz 2 (Bestandteile des Haushaltsplans)
      - 2.01 Der Aufbau des Haushaltsplans
        - 2.1 Zu Satz 1 (Gliederung des Haushaltsplans)
          - 2.1.1 Der Ergebnisplan
          - 2.1.2 Der Finanzplan
          - 2.1.3 Die produktorientierten Teilpläne
            - 2.1.3.1 Die Inhalte der Teilpläne
            - 2.1.3.2 Der Aufbau der Teilpläne
          - 2.1.4 Die Zeitreihe im Haushaltsplan
        - 2.2 Zu Satz 2 (Weitere Bestandteile und Anlagen des Haushaltsplans)
          - 2.2.1 Allgemeine Vorgaben
          - 2.2.2 Das Haushaltssicherungskonzept

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

2.2.3	Der Stellenplan	
2.2.4	Weitere Anlagen zum Haushaltsplan	
2.2.4.1	Die Zwecke der Anlagen	
2.2.4.2	Der Vorbericht	
2.2.4.3	Die Bilanz des Vorvorjahres	
2.2.4.4	Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	
2.2.4.5	Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	
2.2.4.6	Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten	
2.2.4.7	Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	
2.2.4.8	Die Übersicht über die Wirtschaftslage der Betriebe	
2.2.4.9	Die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben	
2.2.4.10	Die Gesamtübersicht über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen	
2.2.5	Die Planbilanz	
2.2.6	Das Gebot „Vollständigkeit“	
3.	Zu Absatz 3 (Wirkungen des Haushaltsplans)	
3.1	Zu Satz 1 (Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft)	
3.1.1	Die Haushaltspositionen als Ermächtigungen	
3.1.1.1	Die Funktion „Ermächtigung“	
3.1.1.2	Die Nutzung der Ermächtigungen	
3.1.2	Die Ausweisungspflicht nach § 23 Absatz 2 GemHVO NRW	
3.2	Zu Satz 2 (Verbindlichkeit für die Haushaltsausführung)	
3.2.1	Die Ausprägungen der Verbindlichkeit	
3.2.2	Die Bindungen bei der Haushaltsplanung	
3.3	Zu Satz 3 (Keine rechtliche Außenwirkung)	
<b>C.8: § 80</b>	<b>Erlass der Haushaltssatzung</b>	719
I.	Allgemeines	
1.	Der Erlass der Haushaltssatzung	
1.1	Die Verfahrenszwecke	
1.2	Die Verfahrensschritte	
1.3	Die Mitwirkung der Aufsichtsbehörde	
1.4	Das Gebot „Vollständigkeit“	
2.	Die Unterrichtung des Rates	
3.	Die „erweiterte“ Bürgerbeteiligung	
4.	Die Adressaten der Haushaltswirtschaft	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung)	
1.1	Die Aufstellung durch den Kämmerer	
1.2	Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen	
1.3	Die Aktualität der Haushaltsplanung	
1.4	Haushaltsplanung und Ermächtigungsübertragung	
1.5	Das Gebot „Vollständigkeit“	
1.6	Die Vorlagepflicht des Kämmerers	
1.7	Die Unterzeichnung durch den Kämmerer	
1.7.1	Allgemeine Sachlage	
1.7.2	Bürgermeister nicht Kämmerer	
2.	Zu Absatz 2 (Entwurf der Haushaltssatzung und Aufgaben des Bürgermeisters)	
2.1	Zu Satz 1 (Die Bestätigung und Zuleitung an den Rat)	
2.1.1	Die Bestätigung durch den Bürgermeister	
2.1.2	Das Änderungsrecht des Bürgermeisters	
2.1.3	Die Informationspflichten des Bürgermeisters	



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

- 2.1.4 Die Zuleitung an den Rat
  - 2.1.4.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.1.4.2 Die Vornahme der Zuleitung
- 2.2 Zu Satz 2 (Recht des Kämmerers zur Stellungnahme)
- 2.3 Zu Satz 3 (Vorlage der Stellungnahme an den Rat)
- 3. Zu Absatz 3 (Bürgerbeteiligung beim Entwurf der Haushaltssatzung)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Bekanntgabe und Einsichtnahme)
    - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.1.2 Die Bekanntgabe
      - 3.1.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.2.2 Die Bekanntgabe im Internet
    - 3.1.3 Die Einsichtnahme
    - 3.1.4 Frühzeitige Beteiligung
  - 3.2 Zu Satz 2 (Erhebung von Einwendungen)
    - 3.2.1 Das Recht zu Einwendungen
    - 3.2.2 Die Einwendungsfrist
    - 3.2.3 Die Entgegennahme der Einwendungen
      - 3.2.3.1 Die Annahme der Einwendungen
      - 3.2.3.2 Die Bewertung der Einwendungen
    - 3.2.4 Die Beantwortung der Einwendungen
  - 3.3 Zu Satz 3 (Bedingungen für die Fristsetzung der Einwendungen)
    - 3.3.1 Der gesetzliche Rahmen
    - 3.3.2 Beratung und Information des Rates
    - 3.3.3 Die Beschlussfassung des Rates
- 4. Zu Absatz 4 (Beratung und Beschluss über die Haushaltssatzung)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Beratung und Beschlussfassung)
    - 4.1.1 Die Beratung der Haushaltssatzung
      - 4.1.1.1 Die Beratung im Finanzausschuss
      - 4.1.1.2 Die Beratung im Rat
      - 4.1.1.3 Das Gebot „Vollständigkeit“
    - 4.1.2 Das Vorgehen bei einem Änderungsbedarf
    - 4.1.3 Die Rückgabe des Entwurfs
    - 4.1.4 Die Mitwirkung des Bürgermeisters
    - 4.1.5 Die Beschlussfassung
      - 4.1.5.1 Allgemeine Grundlagen
      - 4.1.5.2 Die zeitlichen Bedingungen für die Beschlussfassung
  - 4.2 Zu Satz 2 (Vortragsrecht des Kämmerers)
- 5. Zu Absatz 5 (Veröffentlichung der gemeindlichen Haushaltssatzung)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Anzeige der Haushaltssatzung)
    - 5.1.1 Die Pflichten der Gemeinde
    - 5.1.2 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde
      - 5.1.2.1 Die Stellung der Aufsichtsbehörde
      - 5.1.2.2 Die Aufsicht über die Haushaltswirtschaft
  - 5.2 Zu Satz 2 (Anzeigefrist für die gemeindliche Haushaltssatzung)
    - 5.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.2.2 Die Pflichten der Gemeinde
      - 5.2.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 5.2.2.2 Das Gebot „Vollständigkeit“
    - 5.2.3 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde
    - 5.2.4 Die Frist und der Jahresabschluss des Vorvorjahres
    - 5.2.5 Die Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre

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

- 5.3 Zu Satz 3 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung)
  - 5.3.1 Allgemeine Vorgaben
  - 5.3.2 Die Zwecke der Bekanntmachung
  - 5.3.3 Die Prüfpflichten vor der Bekanntmachung
  - 5.3.4 Die Bekanntmachungsanordnung
  - 5.3.5 Die Fristen bei der Bekanntmachung
  - 5.3.6 Hindernisse für die Bekanntmachung
  - 5.3.7 Die Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre
  - 5.3.8 Der Vollzug der Bekanntmachung
  - 5.3.9 Die Bekanntmachung im Internet
- 5.4 Zu Satz 4 (Anpassung der Anzeigefrist)
- 5.5 Zu Satz 5 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung bei Genehmigungspflichten)
  - 5.5.1 Die Bekanntmachung nach Genehmigung
  - 5.5.2 Keine Genehmigung für die Haushaltssatzung
- 6. Zu Absatz 6 (Das Verfügbarhalten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen)
  - 6.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens
  - 6.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens
  - 6.3 Die Formen des Verfügbarhaltens
    - 6.3.1 Allgemeine Zwecke
    - 6.3.2 Das Verfügbarhalten im Internet
  - 6.4 Die Weiterverwendung von Informationen

**C.9: § 81 Nachtragssatzung** .....

767

- I. Allgemeines
  - 1. Aufstellung einer Nachtragssatzung
    - 1.1 Der Anpassungsbedarf
    - 1.2 Die Pflicht zur Aufstellung
    - 1.3 Die Bedarfsprüfung
    - 1.4 Die Beteiligung Dritter
  - 2. Die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans
  - 3. Keine Anpassungspflichten
    - 3.1 Bei Änderungsbedarf bei örtlichen Zielen
    - 3.2 Bei Änderungsbedarf in der mittelfristigen Planung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Anpassungen der Haushaltssatzung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Anpassungen durch Nachtragssatzung)
      - 1.1.1 Der Begriff „Nachtragssatzung“
      - 1.1.2 Die Inhalte der Nachtragssatzung
      - 1.1.3 Die Bindung der Nachtragssatzung
      - 1.1.4 Die Frist für den Beschluss über die Nachtragssatzung
      - 1.1.5 Dringlichkeitsentscheidung und Nachtragssatzung
    - 1.2 Zu Satz 2 (Geltung der Vorschriften für die Haushaltssatzung)
      - 1.2.1 Anwendung der Vorschriften über die Haushaltssatzung
        - 1.2.1.1 Die Gliederung der Nachtragssatzung
        - 1.2.1.2 Die alternative Gestaltung der Nachtragssatzung
        - 1.2.1.3 Der Ausweis der Veränderungen der Haushaltsermächtigungen
        - 1.2.1.4 Veränderungen bei den Anlagen zum Haushaltsplan
      - 1.2.2 Die Verfahrensschritte für den Erlass einer Nachtragssatzung
      - 1.2.3 Nachtragssatzung bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre
        - 1.2.3.1 Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr
        - 1.2.3.2 Änderungsbedarf für das zweite Haushaltsjahr

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

- 2. Zu Absatz 2 (Erlass der Nachtragssatzung)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Erlass einer Nachtragssatzung)
    - 2.1.01 Allgemeine Grundlagen
    - 2.1.02 Die Festlegung der Erheblichkeit
      - 2.1.1 Zu Nummer 1 (Nachtragssatzung wegen eines Jahresfehlbetrages)
        - 2.1.1.1 Zu a (Entstehung eines Fehlbetrages)
        - 2.1.1.2 Zu b (Entstehung eines höheren Fehlbetrages)
      - 2.1.2 Zu Nummer 2 (Neue Aufwendungen oder Auszahlungen)
        - 2.1.2.1 Die Pflicht für eine Nachtragssatzung
        - 2.1.2.2 Die Festlegung der Erheblichkeit
      - 2.1.3 Zu Nummer 3 (Auszahlungen für neue Investitionen)
      - 2.1.4 Aufstellungspflicht und örtliche Ziele und Leistungskennzahlen
    - 2.2 Zu Satz 2 (Keine Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen)
- 3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf eine Nachtragssatzung)
  - 3.1 Zu Nummer 1 (Verzicht bei geringfügigen Investitionen)
  - 3.2 Zu Nummer 2 (Verzicht bei Umschuldungen)
- 4. Zu Absatz 4 (Die Haushaltssperre des Rates)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Erlass einer Haushaltssperre)
    - 4.1.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.1.2 Der Vorrang einer Sperre des Rates
    - 4.1.3 Haushaltssperre und Haushaltssatzung
  - 4.2 Zu Satz 2 (Aufhebung einer Haushaltssperre)
    - 4.2.1 Das Aufhebungsrecht des Rates
    - 4.2.2 Die Aufhebung anderer Haushaltssperren

**C.10: § 82 Vorläufige Haushaltsführung** ..... 793

- I. Allgemeines
  - 1. Die Weiterführung der Haushaltswirtschaft
  - 2. Die Weitergeltung von Festsetzungen der Haushaltssatzung des Vorjahres
    - 2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2 Die Weitergeltung der Ermächtigung für Investitionskredite
    - 2.3 Die Weitergeltung des Höchstbetrages für Liquiditätskredite
    - 2.4 Die Weitergeltung des Stellenplans
  - 3. Die Informationspflichten gegenüber der Aufsichtsbehörde
  - 4. Die örtliche Dienstanweisung als Ersatz für die Haushaltssatzung
    - 4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.2 Die weiteren Informationspflichten
    - 4.3 Die Gestaltung der Bewirtschaftungsvorgaben
  - 5. Die Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit
  - 6. Keine Über- und Außerplanmäßigkeit
  - 7. Das Ende der vorläufigen Haushaltsführung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Weiterführung der Haushaltswirtschaft)
    - 1.01 Die fehlende Bekanntmachung der Haushaltssatzung
      - 1.1 Zu Nummer 1 (Weiterführung von Aufgaben)
        - 1.1.1 Die Weiterführung der laufenden Verwaltungstätigkeit
          - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.1.1.2 Der Begriff „Rechtliche Verpflichtung“
          - 1.1.1.3 Der Begriff „Unaufschiebbarkeit“
        - 1.1.2 Die Weiterführung der Investitionstätigkeit
      - 1.2 Zu Nummer 2 (Erhebung von Realsteuern)

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

- 1.3 Zu Nummer 3 (Kredite umschulden)
  - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.3.2 Die Umwandlung kurzfristiger Investitionskredite
  - 1.3.3 Die Veränderung der Kredite zur Liquiditätssicherung
- 2. Zu Absatz 2 (Aufstockung der Finanzmittel durch Kredite)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Zulässige Kreditaufnahme)
    - 2.1.1 Die Ermittlung des Kreditbedarfs
    - 2.1.2 Der Genehmigungsbedarf
  - 2.2 Zu Satz 2 (Dringlichkeitsliste)
  - 2.3 Zu Satz 3 (Erteilung der Genehmigung)
  - 2.4 Zu Satz 4 (Versagung der Genehmigung)
- 3. Zu Absatz 3 (Haushaltssicherungskonzept und vorläufige Haushaltsführung)
  - 3.01 Fehlende Haushaltssatzung und Haushaltssicherungskonzept
  - 3.1 Zu Nummer 1 (Besondere haushaltswirtschaftliche Beschränkungen)
  - 3.2 Zu Nummer 2 (Überschreitung des Kreditrahmens)
    - 3.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2.2 Die Investitions-Dringlichkeitslisten
- 4. Zu Absatz 4 (Längerfristige vorläufige Haushaltsführung)

**C.11: § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen** ..... 817

- I. Allgemeines
  - 1. Die Zwecke der Vorschrift
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.1 Die Haushaltsüberschreitung
      - 1.1.2 Die Betroffenheit des Rates
      - 1.1.3 Haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten
    - 1.2 Die Begriffe „überplanmäßig“ und „außerplanmäßig“
      - 1.2.1 Der Begriff „Überplanmäßig“
      - 1.2.2 Der Begriff „Außerplanmäßig“
    - 1.3 „Außerplanmäßig“ nicht „Außerordentlich“
    - 1.4 Die Bemessung des Mehrbedarfs
  - 2. Der Mehrbedarf im Haushaltsjahr
    - 2.1 Die Ermächtigungen im Haushaltsplan
    - 2.2 Der Bedarf aus der Haushaltsausführung
  - 3. Der Mehrbedarf nach Ablauf des Haushaltsjahres
    - 3.1 Die Feststellung der zusätzlichen Aufwendungen
    - 3.2 Das Verfahren im Jahresabschluss
    - 3.3 Kein Mehrbedarf bei Auszahlungen
    - 3.4 Die Berichtigung von Forderungen
  - 4. Die zeitliche Dimension
  - 5. Sonstige Gegebenheiten
    - 5.1 Die Ermächtigungsübertragung
    - 5.2 Die Deckungsfähigkeit
    - 5.3 Mehrerträge und Mehreinzahlungen
    - 5.4 Nicht benötigte Zahlungsmitteln
  - 6. Keine Über- und Außerplanmäßigkeit
    - 6.1 Bei Verfügungsmitteln
    - 6.2 Bei Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage
    - 6.3 Bei vorläufiger Haushaltsführung
    - 6.4 Bei Krediten zur Liquiditätssicherung
    - 6.5 Bei haushaltsinternen Vorgängen

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

- 6.6 Aus finanzstatistischen Gründen
- 7. Die Entscheidungszuständigkeiten
- 8. Kein vorheriges Zustimmungserfordernis
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit von Aufwendungen und Auszahlungen)
      - 1.1.1 Der Begriff „Nicht geplant“
      - 1.1.2 Der Begriff „Unabweisbar“
      - 1.1.3 Die Ermittlung des Mehrbedarfs
    - 1.2 Zu Satz 2 (Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen)
      - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.2.2 Die Deckung im Einzelfall
        - 1.2.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.2.2.2 Bei zusätzlichen Aufwendungen
        - 1.2.2.3 Bei investiven Auszahlungen
        - 1.2.2.4 Beim Jahresfehlbetrag
        - 1.2.2.5 Im Rahmen des Jahresabschlusses
        - 1.2.2.6 Keine Verschiebung ins Folgejahr
    - 1.3 Zu Satz 3 (Entscheidungsbefugnisse)
      - 1.3.1 Die Befugnis des Kämmerers
      - 1.3.2 Die Befugnis des Bürgermeisters
      - 1.3.3 Die Befugnis des Rates
    - 1.4 Zu Satz 4 (Delegationsbefugnis des Kämmerers)
      - 1.4.1 Der Umfang der Befugnis
      - 1.4.2 Keine Delegation auf den Bürgermeister
        - 1.4.2.1 Nicht in allgemeiner Form
        - 1.4.2.2 Nicht bei einer Verhinderung
  - 2. Zu Absatz 2 (Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Beteiligung des Rates)
      - 2.1.1 Die Abgrenzung der „Erheblichkeit“
        - 2.1.1.1 Die Festlegung einer betragsmäßigen Wertgröße
        - 2.1.1.2 Der Begriff „Erheblich“
        - 2.1.1.3 Kein zeitlicher Ausschluss der Erheblichkeit
        - 2.1.1.4 Kein sachlicher Ausschluss der Erheblichkeit
        - 2.1.1.5 Die rechtliche Verpflichtung
      - 2.1.2 Die Zustimmung des Rates
        - 2.1.2.1 Die vorherige Zustimmung
        - 2.1.2.2 Die Zustimmung als Dringlichkeitsentscheidung
        - 2.1.2.3 Die Zustimmung im Jahresabschluss
        - 2.1.2.4 Die rechtliche Verpflichtung
      - 2.1.3 Die Umsetzung einer rechtlichen Verpflichtung
      - 2.1.4 Die Erfüllung der Unterrichtungspflicht
    - 2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 81 GO NRW)
  - 3. Zu Absatz 3 (Deckung für mehrjährige Investitionen)
    - 3.1 Zu Satz 1 (Überplanmäßige Auszahlungen und fortgesetzte Investitionen)
      - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.2 Die Deckung überplanmäßiger Auszahlungen für Investitionen
    - 3.2 Zu Satz 2 (Verfahren bei überplanmäßigen Auszahlungen für Investitionen)
  - 4. Zu Absatz 4 (Künftige haushaltsmäßige Belastungen)
    - 4.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.2 Die Überprüfungspflichten

<b>C.12: § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</b> .....	<b>853</b>
I. Allgemeines	
1. Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift	
1.1 Die Ausgangsgrundlage	
1.1.1 Die zeitliche Planung der staatlichen Ebenen	
1.1.2 Die Geltung für die Gemeinde	
1.2 Die zeitliche Haushaltsplanung	
1.2.1 Der mittelfristige Zeitraum	
1.2.2 Der langfristige Zeitraum	
1.2.3 Keine Bindung an § 76 GO NRW	
1.3 Die Planungssicherheit	
1.4 Die Planungsinhalte	
1.5 Die Planungsverfahren	
2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung	
2.1 Die allgemeine Sachlage	
2.2 Die einzelnen Grundsätze	
3. Die drohende Überschuldung	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Satz 1 (Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung)	
1.1 Die Grundlage der Haushaltswirtschaft	
1.2 Die Einbeziehung in den Haushaltsplan	
2. Zu Satz 2 (Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung)	
3. Zu Satz 3 (Haushaltsausgleich in jedem Planungsjahr)	
3.1 Allgemeine Grundlagen	
3.2 Die jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung	
3.3 Keine zahlungsbezogene Ausgleichsverpflichtung	
4. Zu Satz 4 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung)	
 <b>C.13: § 85 Verpflichtungsermächtigungen</b> .....	 <b>867</b>
I. Allgemeines	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Zulässigkeit von Verpflichtungsermächtigungen)	
1.1 Zu Satz 1 (Verpflichtungsermächtigungen für Investitionsauszahlungen)	
1.1.1 Der Begriff „Verpflichtungsermächtigungen“	
1.1.2 Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre	
1.1.2.1 Allgemeine Sachlage	
1.1.2.2 Die künftige Finanzierung	
1.1.3 Die Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen	
1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen	
1.1.3.2 Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	
1.2 Zu Satz 2 (Zulässigkeit über- oder außerplanmäßiger Verpflichtungsermächtigungen)	
1.2.1 Die Begriffe „Überplanmäßig“ und „Außerplanmäßig“	
1.2.1.1 Der Begriff „Überplanmäßig“	
1.2.1.2 Der Begriff „Außerplanmäßig“	
1.2.2 Die Unabweisbarkeit zusätzlicher Verpflichtungsermächtigungen	
1.2.3 Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen	
1.3 Zu Satz 3 (Verweis auf § 83 Absatz 1 Sätze 3 und 4 GO NRW)	
1.3.1 Allgemeine Sachlage	
1.3.2 Der Verweis auf Satz 3	
1.3.2.1 Die Entscheidungsbefugnis des Kämmers	

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

- 1.3.2.2 Die Entscheidungsbefugnis des Bürgermeisters
- 1.3.2.3 Die Entscheidungsbefugnis des Rates
- 1.3.2.4 Der Verweis auf Satz 4
- 2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen)
  - 2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 2.2 Die Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen
  - 2.3 Informationen über die Verpflichtungsermächtigungen an den Rat
    - 2.3.1 Informationen über den Stand
    - 2.3.2 Informationen über die Übertragungen

**C.14: § 86 Kredite** ..... 879

- I. Allgemeines
  - 1. Die Inhalte der Vorschrift
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Das Erfordernis von Krediten
    - 1.3 Der finanzpolitische Spielraum
    - 1.4 Die Unzulässigkeit einer Kreditaufnahme
      - 1.4.1 Bei fehlendem Zahlungsbedarf
        - 1.4.1.1 Bei der Gemeinde
        - 1.4.1.2 Bei gemeindlichen Betrieben
      - 1.4.2 Beim Erwerb innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“
      - 1.4.3 Bei Verwendung für Aufwendungen
      - 1.4.4 Bei Verwendung für Tilgungsleistungen
    - 1.5 Die Verwaltung der Schulden
  - 2. Die Aufnahme von Krediten für Investitionen
    - 2.1 Allgemeine Zwecke
    - 2.2 Kredite als Ausleihungen
    - 2.3 Anleihen als Fremdkapital
    - 2.4 Die Kreditangebote
    - 2.5 Die Laufzeit der Kredite
    - 2.5 Die Offenlegung von Geschäftsunterlagen
    - 2.6 Kein Vergabeverfahren
  - 3. Die Kredite in fremder Währung
    - 3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2 Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos
    - 3.3 Die Fremdwährungsumrechnung
    - 3.4 Die Meldepflichten bei Zahlungen
  - 4. Die Kreditkosten
    - 4.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.2 Das Zinsrisikomanagement
      - 4.2.1 Die Zwecke und Inhalte
        - 4.2.1.1 Allgemeine Grundlagen
        - 4.2.1.2 Die Beteiligung des Rates
      - 4.2.2 Zinsoptionen
        - 4.2.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 4.2.2.2 Caps (Zinsobergrenze)
        - 4.2.2.3 Floor (Zinsuntergrenze)
        - 4.2.2.4 Collar (Zinskorridor)
      - 4.2.3 Forward Rate Agreements (FRAs)
      - 4.2.4 Zinsswaps
        - 4.2.4.1 Allgemeine Sachlage

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

- 4.2.4.2 Die Konnexität
- 4.2.5 Eigenverantwortlicher Einsatz
  - 4.2.5.1 Die Informationspflichten
  - 4.2.5.2 Die laufende Überwachung
- 4.2.6 Die Bilanzierung von Zinsderivaten
- 4.2.7 Die Offenlegung der Zinssicherungsinstrumente
- 4.2.8 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte
- 4.3 Das Ausfallrisiko bei Krediten
- 4.4 Die Transaktionsregistrierung
- 4.5 Der Begriff „Negative Kreditzinsen“
- 4.6 Der Begriff „Negativrendite“
- 5. Die Kredittilgung
- 6. Investitionskredite und Liquiditätskredite
- 7. Investitionskredite und Bürgschaften
- 8. Die Umschuldungen
  - 8.1 Allgemeine Grundlagen
  - 8.2 Die Inhalte und Zwecke
    - 8.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 8.2.2 Keine Erweiterung der Kreditlaufzeiten
  - 8.3 Die Umwandlung kurzfristiger in langfristige Investitionskredite
  - 8.4 Umschuldungen und Forward-Darlehen
  - 8.5 Keine Umwandlung in Kredite zur Liquiditätssicherung
- 9. Kredite und rückzahlbare Zuwendungen
  - 9.1 Rückzahlbare Zuwendungen für investive Zwecke
  - 9.2 Rückzahlbare Zuwendungen für laufende Zwecke
- 10. Die Kündigungsrechte bei Kreditverträgen
- 11. Die Unterrichtungspflichten des Kreditgebers
  - 11.1 Allgemeine Sachlage
  - 11.2 Allgemeine Informationspflichten
  - 11.3 Besondere Informationspflichten
- 12. Die bankrechtliche Kundeneinstufung
  - 12.1 Allgemeine Sachlage
  - 12.2 Die Einstufung als professioneller Kunde
  - 12.3 Die Bonitätsprüfung
- 13. Das Verbot gemeindlicher Bankunternehmen
- 14. Kreditaufnahme und gemeindlicher Haushalt
  - 14.1 Kreditaufnahme und Haushaltssatzung
  - 14.2 Kreditaufnahme und Finanzplan
  - 14.3 Kreditaufnahme und Ergebnisplan
  - 14.4 Kreditaufnahme und vorläufige Haushaltsführung
  - 14.5 Die Kreditaufnahme für Tochtereinheiten
    - 14.5.1 Allgemeine Bedingungen
    - 14.5.2 Der gemeindliche „Kreditverbund“
      - 14.5.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 14.5.2.2 Die Kreditgewährung
    - 14.5.3 Der Rangrücktritt
    - 14.5.4 Die Gewährung eines sonstigen Darlehens
  - 14.6 Kein Ausweis der Nettokreditaufnahme
  - 14.7 Die Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme
  - 14.8 Das Informationsinteresse des Kreditgebers
- 15. Die bilanzielle Behandlung von Krediten



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

- 15.1 Das Vorliegen von Verbindlichkeiten
- 15.2 Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten
- 15.3 Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten
- 15.4 Kredite und Tilgungszuschuss
- 16. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen
- 17. Die Kreditgeber
  - 17.1 Die Kreditgeber als Kapitalgeber
  - 17.2 Die Kreditgeber als Adressaten
  - 17.3 Nicht zulässige Kreditgeber
- 18. Die unwirksamen Rechtsgeschäfte
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Kreditaufnahmen und Leistungsfähigkeit)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Kredite für Investitionen und zur Umschuldung)
      - 1.1.1 Kreditaufnahmen für Investitionen
        - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.1.1.2 Die Auslegung des Begriffs „Kredit“
        - 1.1.1.3 Der Begriff „Investitionstätigkeit“
        - 1.1.1.4 Die Formen der Investitionstätigkeit
        - 1.1.1.5 Aktivierbare Eigenleistungen der Gemeinde
        - 1.1.1.6 Aktivierbare Zuwendungen der Gemeinde
        - 1.1.1.7 Die Haushaltsermächtigung für die Kreditaufnahme
          - 1.1.1.7.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.1.1.7.2 Die Kreditweitergabe an Betriebe
        - 1.1.1.8 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)
      - 1.1.2 Die Voraussetzungen des § 77 Absatz 3 GO NRW
        - 1.1.2.1 Die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme
          - 1.1.2.1.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.1.2.1.2 Die Gesamtbetrachtung
          - 1.1.2.2 Die Voraussetzungen der Kreditaufnahme
            - 1.1.2.2.1 Der Begriff „andere Finanzierung“
            - 1.1.2.2.2 Der Begriff „wirtschaftlich unzweckmäßig“
            - 1.1.2.2.3 Die Bedarfsprüfung
          - 1.1.2.3 Keine nachträgliche Kreditaufnahme
        - 1.1.3 Die Kreditaufnahmen zur Umschuldung
          - 1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.1.3.2 Die Inhalte der Umschuldung
          - 1.1.3.3 Die Umwandlung in langfristige Investitionskredite
          - 1.1.3.4 Umschuldungen und Forward-Darlehen
          - 1.1.3.5 Umschuldungen und Bilanzierung
          - 1.1.3.6 Keine Umwandlung in Kredite zur Liquiditätssicherung
        - 1.1.4 Unzulässige Finanzgeschäfte
          - 1.1.4.1 Keine Kreditaufnahmen für Telekommunikationsunternehmen
          - 1.1.4.2 Keine Einlagengeschäfte
      - 1.2 Zu Satz 2 (Kreditverpflichtungen und dauernde Leistungsfähigkeit)
        - 1.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.2.2 Kreditaufnahme und Grundsatz der Gesamtdeckung
        - 1.2.3 Kreditaufnahme und Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
        - 1.2.4 Die Ermittlung der zulässigen Kreditermächtigung
          - 1.2.4.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.2.4.2 Ein Überprüfungsschema
  - 2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Kreditermächtigung)

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

2.1	Allgemeine Vorgaben	
2.2	Die Übertragung der Kreditermächtigung	
2.3	Die Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme	
2.4	Keine Geltung für zusätzliche Haushaltsjahre	
2.5	Die Informationspflichten gegenüber dem Rat	
3.	Zu Absatz 3 (Genehmigungsbedarf bei einer gesamtwirtschaftlichen Störung)	
3.1	Zu Satz 1 (Steuerung der gemeindlichen Kreditaufnahmen)	
3.1.1	Allgemeine Grundlagen	
3.1.2	Die Berücksichtigung staatlicher Festlegungen	
3.2	Zu Satz 2 (Versagung der Genehmigung der gemeindlichen Kreditaufnahme)	
3.3	Die nichtgenehmigte Kreditaufnahme	
4.	Zu Absatz 4 (Kreditähnliche Rechtsgeschäfte)	
4.1	Zu Satz 1 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde)	
4.1.1	Allgemeine Sachlage	
4.1.2	Der Begriff „Kreditähnlich“	
4.1.3	Die kreditähnlichen Rechtsgeschäfte	
4.1.3.1	Allgemeine Sachlage	
4.1.3.2	ÖPP und Leasing	
4.1.3.2.1	Die Inhalte dieser Rechtsgeschäfte	
4.1.3.2.2	Die Veranschlagung im Haushaltsplan	
4.1.3.3	Die Bausparverträge	
4.1.3.4	Die Erbbaurechtsverträge	
4.1.4	Die Anzeigepflicht	
4.1.4.1	Allgemeine Grundlagen	
4.1.4.2	Die Abgabe von gemeindlichen Erklärungen	
4.1.5	Der Nachweis der Rechtsgeschäfte	
4.2	Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 1)	
4.3	Zu Satz 3 (Verzicht auf die Anzeige)	
5.	Zu Absatz 5 (Bestellung von Sicherheiten für Kredite)	
5.1	Zu Satz 1 (Verbot der Sicherheitsbestellung)	
5.1.1	Das gesetzliche Verbot	
5.1.2	Die Unwirksamkeit der Bestellung von Sicherheiten	
5.1.3	Die Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten	
5.2	Zu Satz 2 (Ausnahmezulassung vom Verbot)	
5.3	Das Ausfallrisiko bei Krediten	
<b>C.15:</b>	<b>§ 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte</b>	959
I.	Allgemeines	
1.	Die Abgrenzung der Regelung	
1.1	Die Inhalte der Vorschrift	
1.2	Die Schutzfunktion	
2.	Der Nachweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde	
2.1	Gemeindliche Haftungsverhältnisse	
2.2	Die Quantifizierung der Haftungsverhältnisse	
3.	Die Bilanzierung von Sicherungsrechten	
4.	Kein Verbot der Bestellung bei Grundstücksveräußerungen	
5.	Die Abgabe von gemeindlichen Erklärungen	
6.	Die Übernahme von Bürgschaften	
6.1	Die allgemeinen Vorgaben	
6.2	Die Risikoeinschätzung	
6.3	Die Sicherheitsgegebenheiten	

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

- 6.4 Die örtliche Bürgschaftsrichtlinie
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Bestellung von Sicherheiten)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Verbot der Bestellung von Sicherheiten)
      - 1.1.1 Das gesetzliche Verbot
      - 1.1.2 Die Unwirksamkeit der Bestellung von Sicherheiten
      - 1.1.3 Die Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten
    - 1.2 Zu Satz 2 (Zulassung einer Ausnahme vom Verbot)
      - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.2.2 Kein Zulassungserfordernis
    - 1.3 Zu Satz 3 (Sonderregelung für Grundstücke)
  - 2. Zu Absatz 2 (Bürgschaften und Gewährverträge)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Übernahme und gemeindliche Aufgabenerfüllung)
      - 2.1.1 Die Bedeutung der Vorschrift
      - 2.1.2 Die Übernahme von Bürgschaften
        - 2.1.2.1 Die Vorgaben für Bürgschaften
        - 2.1.2.2 Zulässige Formen bei Bürgschaften
        - 2.1.2.3 Die Konkretisierung der Bürgschaftsübernahme
        - 2.1.2.4 Bürgschaftsübernahmen zugunsten von Betrieben
          - 2.1.2.4.1 Die Beachtung des Beteiligungsverhältnisses
          - 2.1.2.4.2 Die Beachtung der Haftungsbegrenzung
          - 2.1.2.4.3 Vermeidung von Abweichungen
        - 2.1.2.5 Bürgschaftsübernahmen zugunsten sonstiger Dritter
        - 2.1.2.6 Unzulässige Bürgschaftsübernahmen
          - 2.1.2.6.1 Allgemeine Sachlage
          - 2.1.2.6.2 Die selbstschuldnerische Bürgschaft
          - 2.1.2.7 Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften
      - 2.1.3 Bürgschaften und europäisches Beihilferecht
        - 2.1.3.1 Die Ausgangslage
        - 2.1.3.2 Bürgschaften keine staatliche Beihilfe
          - 2.1.3.2.1 Die Einzelbürgschaften
          - 2.1.3.2.2 Örtliche Bürgschaftsrichtlinien
          - 2.1.3.3 Bürgschaften und die „De-minimis“- Regelung
          - 2.1.3.4 Die Notifizierung gemeindlicher Bürgschaften
        - 2.1.4 Die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen
          - 2.1.4.1 Allgemeine Grundlagen
          - 2.1.4.2 Keine Gesamtschuldnerschaft bei Betrieben
          - 2.1.4.3 Keine Gewährverträge bei Zuweisungen von Beamten
            - 2.1.4.3.1 Die beamtenrechtliche Zusicherung
            - 2.1.4.3.2 Die Zusicherung kein Gewährvertrag
          - 2.1.5 Die Inanspruchnahme als Bürge
            - 2.1.5.1 Allgemeine Grundlagen
            - 2.1.5.2 Der haushaltsmäßige Ausweis
        - 2.2 Zu Satz 2 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde)
          - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
          - 2.2.2 Die Prüfung bei Bürgschaften gegenüber Betrieben
      - 3. Zu Absatz 3 (Übernahme von Verpflichtungen aus anderen Rechtsgeschäften)
        - 3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 3.2 Andere gemeindliche Rechtsgeschäfte
          - 3.2.1 Allgemeine Sachlage
          - 3.2.2 Die Schuldübernahme und der Schuldbeitritt

- 3.2.2.1 Die Schuldübernahme
- 3.2.2.2 Der Schuldbeitritt
- 3.2.3 Schuldversprechen und Schuldanerkenntnis
- 3.2.4 Die Erfüllungsübernahmen
- 3.2.5 Die Patronatserklärung
- 3.2.6 Die Bankbürgschaft
- 3.2.7 Die Freistellungserklärung

<b>C.16: § 88 Rückstellungen</b> .....	995
1. Die Grundlagen der Rückstellungsbildung	
1.1 Die Erfordernisse für die Rückstellungsbildung	
1.2 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung	
1.3 Die Zwecke der Rückstellungsbildung	
1.4 Das Saldierungsverbot	
2. Die Anwendung von Rechtsbegriffen	
2.1 Der Begriff „Ungewiss“	
2.2 Der Begriff „Angemessene Höhe“	
2.2.1 Allgemeine Grundlagen	
2.2.2 Die Berücksichtigung von Entwicklungen	
2.2.3 Die Beschränkung des Stichtagsprinzips	
2.3 Die Abgrenzung von Rückstellungen und Rücklagen	
2.3.1 Die Ausgangslage	
2.3.2 Der Begriff „Rückstellungen“	
2.3.3 Der Begriff „Rücklagen“	
2.3.4 Die „Gemeinsamkeiten“	
3. Die Abgrenzung der Rückstellungsarten	
4. Zulässige Rückstellungsarten	
4.1 Allgemeine Sachlage	
4.2 Die einzelnen Rückstellungsarten	
4.2.1 Für Pensionsverpflichtungen	
4.2.2 Für Deponien	
4.2.3 Für Altlasten und sonstige Umweltschäden	
4.2.4 Für unterlassene Instandhaltung	
4.2.5 Für ungewisse Verpflichtungen	
4.2.6 Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	
4.2.7 Für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren	
4.3 Sonstige Rückstellungen	
5. Rückstellungen nicht für andere Zwecke	
5.1 Allgemeine Sachlage	
5.2 Für künftige Umlagezahlungen	
5.3 Im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs	
5.4 Im Rahmen der gemeindlichen Steuererhebung	
6. Die Abzinsung von gemeindlichen Rückstellungen	
7. Auflösung und Herabsetzung der Rückstellungen	
7.1 Die Auflösung von Rückstellungen	
7.1.1 „Weil der Grund entfallen ist“	
7.1.2 Wegen Verzichts auf die Instandhaltung	
7.1.3 Wegen Dienstherrnwechsel	
7.2 Die Herabsetzung von Rückstellungen	
7.2.1 Allgemeine Grundlagen	
7.2.2 Wegen einer einmaligen Inanspruchnahme	

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

- 7.2.3 Wegen laufender Leistungen
- 7.2.3.1 Der Umfang der Herabsetzung
- 7.2.3.2 Die Trennung von Zuführungen und Herabsetzungen
- 7.3 Ergebniswirksamkeit bei Veränderungen der Verpflichtungen
- 7.3.1 Herabsetzung von Pensionsrückstellungen und Aufwendungen
- 7.3.2 Der Verzicht auf Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben
- 7.3 Der Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten
- 8. Der Rückstellungsspiegel

**C.17: § 89 Liquidität**..... 1017

- I. Allgemeines
- 1. Die Sicherstellung der Liquidität der Gemeinde
- 1.1 Allgemeine Grundlagen
- 1.2 Der zeitliche Bedarf
- 2. Kreditkosten
- 2.1 Allgemeine Sachlage
- 2.2 Das Zinsrisikomanagement
- 2.2.1 Die Zwecke und Inhalte
- 2.2.1.1 Allgemeine Grundlagen
- 2.2.1.2 Die Beteiligung des Rates
- 2.2.2 Zinsoptionen
- 2.2.3 Forward Rate Agreements (FRAs)
- 2.2.4 Zinsswaps
- 2.2.4.1 Allgemeine Sachlage
- 2.2.4.2 Die Konnexität
- 2.2.5 Eigenverantwortlicher Einsatz
- 2.2.5.1 Die Informationspflichten
- 2.2.5.2 Die laufende Überwachung
- 2.2.6 Die Bilanzierung von Zinsderivaten
- 2.2.7 Die Offenlegung der Zinssicherungsinstrumente
- 2.2.8 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte
- 2.3 Das Ausfallrisiko bei Krediten
- 2.5 Der Begriff „Negative Kreditzinsen“
- 2.6 Der Begriff „Negativrendite“
- 3. Der Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung
- 3.1 Allgemeine Grundlagen
- 3.2 Der Nachweis in der Finanzrechnung
- 3.3 Der Nachweis in der Bilanz
- 3.4 Liquiditätskredite und Ergebnisplan
- 4. Liquiditätskredite und Investitionskredite
- 4.1 Die Zusammenhänge
- 4.2 Keine Umwandlung der Investitionskredite in Kredite zur Liquiditätssicherung
- 5. Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“
- 6. Das Ausfallrisiko bei Krediten
- 7. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen
- 8. Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling
- 8.1 Allgemeine Grundlagen
- 8.2 Das Konzernprivileg
- 8.3 Keine Liquiditätskredite für Dritte
- 8.3.1 Allgemeine Grundlagen
- 8.3.2 Die Besonderheit „Eigenbetriebe“

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

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Sicherstellung der gemeindlichen Liquiditätsplanung)

- 1.1 Die gemeindliche Liquiditätsplanung
  - 1.1.1 Die Pflicht zur Liquiditätsplanung
  - 1.1.2 Die Betrachtung der Zahlungsströme
  - 1.1.3 Die tagesgenaue Betrachtung
  - 1.1.4 Die zukunftsbezogene Betrachtung
  - 1.1.5 Die Zeiträume der Liquiditätsplanung

1.2 Die Risikobeurteilung

1.3 Der Liquiditätsverbund

- 1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen
- 1.3.2 Haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen
- 1.3.3 Beachtung des europäischen Beihilferechts

1.4 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung

1.5 Die Beauftragung Dritter

1.6 Der Liquiditätsspiegel

2. Zu Absatz 2 (Kredite zur Liquiditätssicherung)

2.1 Zu Satz 1 (Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung)

- 2.1.1 Allgemeine Grundlagen
- 2.1.2 Voraussetzungen bei der Kreditaufnahme
- 2.1.3 Der Höchstbetrag der Kredite
- 2.1.4 Liquiditätskredite und Haushaltsplanung
  - 2.1.4.1 Liquiditätskredite und Ergebnisplan
  - 2.1.4.2 Liquiditätskredite und Finanzplan
- 2.1.5 Kredite zur Liquiditätssicherung in fremder Währung
  - 2.1.5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 2.1.5.2 Die Risikovorsorge
- 2.1.6 Kredite zur Liquiditätssicherung und Kapitalanlage
- 2.1.7 Die bankrechtliche Kundeneinstufung
  - 2.1.7.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.1.7.2 Die Einstufung als professioneller Kunde
- 2.1.8 Kredite zur Liquiditätssicherung und Zinsmanagement
  - 2.1.8.1 Das Zinsrisikomanagement
    - 2.1.8.1.1 Zwecke und Inhalte
    - 2.1.8.1.2 Zinsoptionen
    - 2.1.8.1.3 Zinsswaps
  - 2.1.8.2 Eigenverantwortung bei Zinssicherungsinstrumenten
    - 2.1.8.2.1 Informationspflichten
    - 2.1.8.2.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte
  - 2.1.8.3 Angaben zu Zinssicherungsinstrumenten im Anhang
  - 2.1.8.4 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte
  - 2.1.8.5 Die Zinsfestschreibung
- 2.1.9 Umschuldung und Kredite zur Liquiditätssicherung
  - 2.1.9.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.1.9.2 Keine Umschuldung in Investitionskredite
  - 2.1.9.3 Die Umschuldung kurzfristiger Kredite
  - 2.1.9.4 Keine Umwandlung der Investitionskredite in Kredite zur Liquiditätssicherung
- 2.1.10 Das Verbot der Bestellung von Sicherheiten

2.2 Zu Satz 2 (Geltungsdauer der Ermächtigung in der Haushaltssatzung)

- 2.2.1 Die Geltung im Haushaltsjahr
- 2.2.2 Die Geltung nach Ablauf des Haushaltsjahres

- 2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
- 2.2.2.2 Die Veränderung des Höchstbetrages
- 2.2.3 Keine Geltung für weitere Haushaltsjahre

**C.18: § 90 Vermögensgegenstände** ..... 1061

- I. Allgemeines
  - 1. Gemeindliches Vermögen und Erfüllung der Aufgaben
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Das Ertragspotential
    - 1.3 Die Haushaltsgrundsätze
  - 2. Die Veränderungen des Vermögens
    - 2.1 Der Erwerb von Vermögen
      - 2.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.1.2 Erwerb innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“
    - 2.2 Die Veräußerung von Vermögen
      - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.2 Gemeindliches Vermögen und Stiftungen
      - 2.2.3 Veräußerung innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“
    - 2.3 Die Forderungen als gemeindliches Vermögen
      - 2.3.1 Die Sachlage
      - 2.3.2 Die weitere Behandlung
  - 3. Die Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens
    - 3.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2 Des Anlagevermögens
    - 3.3 Des Umlaufvermögens
    - 3.4 Der Sicherungsgegenstände
    - 3.5 Die Wirkungen der Veräußerung
  - 4. Die vermögensbezogenen Risiken
  - 5. Die Herstellung für Dritte
  - 6. Die Bereitstellung von Daten
  - 7. Die Finanzierung
    - 7.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung
    - 7.2 Der bilanzielle Ansatz der Fremdfinanzierung
  - 8. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen
  - 9. Die Nichtigkeit der Vermögensveräußerung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Erwerb von Vermögensgegenständen)
    - 1.1 Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift
    - 1.2 Der Begriff „erforderlich ist oder wird“
    - 1.3 Der Vermögenserwerb
      - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.3.2 Der Kaufpreis
        - 1.3.2.1 Der Preisrahmen
        - 1.3.2.2 Die Abwägung des Kaufpreises
      - 1.3.3 Der Eigentumsvorbehalt
      - 1.3.4 Erwerb innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“
      - 1.3.5 Der Gesamtkaufpreis
    - 1.4 Der Ansatz der gemeindlichen Vermögensgegenstände
      - 1.4.1 Die Bilanz als Vermögensrechnung
      - 1.4.2 Der Vermögensausweis in der Bilanz
      - 1.4.3 Der Wertansatz von Vermögensgegenständen

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

- 1.4.4 Die Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse
- 1.5 Der Vermögenserwerb durch Tauschgeschäfte
- 2. Zu Absatz 2 (Verwaltung des gemeindlichen Vermögens)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Erhaltung des Vermögensstatus)
    - 2.1.1 Die Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Vermögensgegenstände
    - 2.1.2 Die Geltendmachung von Ansprüchen bei Vermögensschäden
  - 2.2 Zu Satz 2 (Verwaltung der Geldanlagen)
    - 2.2.1 Die Inhalte der Vorschrift
      - 2.2.1.1 Allgemeine Anforderungen
      - 2.2.1.2 Der Begriff „Geldanlage“
      - 2.2.1.3 Die ausreichende Sicherheit
        - 2.2.1.3.1 Die allgemeinen Anforderungen
        - 2.2.1.3.2 Die nicht zulässige „Negativrendite“
      - 2.2.1.4 Der angemessene Ertrag
        - 2.2.1.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.2.1.4.2 „Negative Einlagezinsen“
      - 2.2.1.5 Die Rahmenbedingungen
        - 2.2.1.5.1 Die Eckpunkte für Geldanlagen
        - 2.2.1.5.2 Die Eckpunkte für die Risikobeurteilung
        - 2.2.1.5.3 Die Strategie „Kapitalschutz“
      - 2.2.1.6 Keine Geldanlagen
        - 2.2.1.6.1 Die Beteiligung an einem Betrieb
        - 2.2.1.6.2 Die Gewährung eines Darlehens
    - 2.2.2 Geldanlagen nach örtlichen Anlagegrundsätzen
      - 2.2.2.1 Die Ausgangslage
        - 2.2.2.1.1 Allgemeine Grundlagen
        - 2.2.2.1.2 Der Anlagerahmen des Runderlasses
        - 2.2.2.2 Die Pflichten der Gemeinde
          - 2.2.2.2.1 Wichtige Anlagepflichten
          - 2.2.2.2.2 Wichtige Informationspflichten
      - 2.2.3 Die Geldanlage in Unternehmen
      - 2.2.4 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)
      - 2.2.5 Die bankrechtliche Kundeneinstufung
      - 2.2.6 Die Beteiligung eines Finanzanlagevermittlers
        - 2.2.6.1 Allgemeine Grundlagen
        - 2.2.6.2 Die Informationspflichten des Vermittlers
        - 2.2.6.3 Die Auskunftspflichten der Gemeinde
        - 2.2.6.4 Die Vermeidung von Interessenkonflikten
        - 2.2.6.5 Die Protokollpflichten
- 3. Zu Absatz 3 (Veräußerung von Vermögensgegenständen)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Veräußerung nicht benötigter Vermögensgegenstände)
    - 3.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 3.1.2 Die Begriffe „Nicht braucht“ und „Veräußerung“
      - 3.1.2.1 Der Begriff „Nicht braucht“
      - 3.1.2.2 Der Begriff „Veräußerung“
    - 3.1.3 Das Veräußerungsgeschäfte
      - 3.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.3.2 Das zivilrechtliche Erfordernis
      - 3.1.3.3 Veräußerung innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“
    - 3.1.5 Die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen
      - 3.1.5.1 Allgemeine Sachlage



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

3.1.5.2	Die bilanzielle Betroffenheit	
3.1.5.2.1	Die Zuordnung zum Anlagevermögen	
3.1.5.2.2	Die Umschichtung ins Umlaufvermögen	
3.1.5.3	Das Verrechnungsgebot	
3.1.5.4	Das Transparenzgebot	
3.1.5.5	Die Einbeziehung von Sonderposten	
3.1.6	Vermögensveräußerung und Vergabe	
3.1.7	Das Gemeindevermögen mit besonderem Wert	
3.1.8	Die örtlichen Verfahrensvorschriften	
3.2	Zu Satz 2 (Veräußerung werthaltiger Vermögensgegenstände)	
3.2.1	Die Veräußerung zum „vollen Wert“	
3.2.2	Die Veräußerung unter „vollem Wert“	
3.2.2.1	Allgemeine Zweckausrichtungen	
3.2.2.2	Die Verfahrensgebote	
3.2.2.3	Die Förderung des Wohnungsbaus	
3.2.2.4	Die Veräußerung an einen Betrieb	
3.2.2.5	Die Interessenabwägung	
3.2.3	Besondere Veräußerungsmodelle	
3.2.3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2.3.2	Die Veräußerung als „Sale-and-lease-back“-Geschäft	
3.2.3.3	Erbbaurechtsmodelle	
3.2.4	Der Gesamtveräußerungspreis	
3.2.5	Die bilanziellen Wirkungen der Veräußerung	
3.2.5.1	Allgemeine Grundlagen	
3.2.5.2	Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage	
4.	Zu Absatz 4 (Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung)	
4.1	Der Verweis auf Absatz 3	
4.2	Der Umfang des Nutzungsentgelts	
4.2.1	Die Bemessung nach dem „vollen Wert“	
4.2.2	Die Bemessung unter dem „vollen Wert“	
4.2.3	Die Interessenabwägung	
4.3	Besondere Formen der Nutzungsüberlassung	
4.3.1	Der Nießbrauch	
4.3.2	Die Vergabe von Erbbaugrundstücken	
4.4	Die Bilanzierung der Nutzungsüberlassung	
5.	Zu Absatz 5 (Verwaltung von Gemeindewald)	
5.1	Die Verweise auf besondere rechtliche Regelungen	
5.1.1	Der Verweis auf die Gemeindeordnung	
5.1.2	Der Verweis auf das Landesforstgesetz	
5.2	Die Bewirtschaftung des Gemeindewaldes	
<b>C.19: § 91</b>	<b>Inventur, Inventar und Vermögensbewertung</b>	1123
I.	Allgemeines	
1.	Die Inhalte der Inventur	
2.	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur	
3.	Die Inventurformen	
3.1	Zeitliche Inventurformen	
3.2	Sachliche Inventurformen	
4.	Gemeindliche Vermögensgegenstände	
4.1	Allgemeine Grundlagen	
4.2	Die Bilanzierung	

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

- 4.3 Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten
  - 4.3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 4.3.2 Keine Wiederbeschaffungskosten
- 4.4 Geringwertige Vermögensgegenstände
- 4.5 Der „Erinnerungswert“ als bilanzieller Merkposten
- 4.6 Die „stillen Reserven“
  - 4.6.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.6.2 Die Erläuterungspflichten
- 5. Gemeindliche Schulden
  - 5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 5.2 Die Bilanzierung
    - 5.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.2.2 Das Höchstwertprinzip
  - 5.3 Die „stillen Lasten“
    - 5.3.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.3.2 Die Erläuterungspflichten
  - 5.4 Die Wertsicherungsklausel
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inventur und Inventar)
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.1 Die Verpflichtung zur jährlichen Inventur
      - 1.1.2 Die Zwecke des gemeindlichen Inventars
      - 1.1.3 Die Grundsätze für das Inventar
    - 1.2 Die Anwendung bestimmter Begriffe
      - 1.2.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“
      - 1.2.2 Der Begriff „Schulden“
      - 1.2.3 Der Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“
    - 1.3 Die Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens
      - 1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen
      - 1.3.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
      - 1.3.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme
      - 1.3.4 Die Einzelerfassung der Bestände
      - 1.3.5 Die Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme
      - 1.3.6 Der Grundsatz der Klarheit
      - 1.3.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit
    - 1.4 Die Aufstellung des Inventars
      - 1.4.1 Die Verpflichtung zur Aufstellung
      - 1.4.2 Die Inhalte des Inventars
  - 2. Zu Absatz 2 (Grundsätze für die Bilanzierung)
    - 2.01 Bilanzierungsentscheidungen
    - 2.02 Die Geldeinheit „Euro“
      - 2.1 Zu Satz 1 (Grundsätze für Vermögen und Verbindlichkeiten)
        - 2.1.1 Zu Nummer 1 (Bewertungsmaßstab für Vermögensgegenstände)
          - 2.1.1.1 Beachtung des Anschaffungswertprinzips
            - 2.1.1.1.1 Allgemeine Sachlage
            - 2.1.1.1.2 Der Begriff „Anschaffungskosten“
            - 2.1.1.1.3 Der Begriff „Herstellungskosten“
            - 2.1.1.1.4 Der Begriff „Stille Reserven“
            - 2.1.1.1.5 Der Begriff „Stille Lasten“
          - 2.1.1.2 Die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens
          - 2.1.1.3 Die Aktivierung von erhaltenen Sachleistungen

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

- 2.1.1.4 Die Verminderung um Abschreibungen
- 2.1.2 Zu Nummer 2 (Bewertungsmaßstab für Verpflichtungen)
- 2.1.2.1 Der Erfüllungsbetrag als Bilanzansatz
- 2.1.2.1.1 Allgemeine Sachlage
- 2.1.2.1.2 „Negative“ Kreditzinsen“ und „Negativrendite“
- 2.1.2.1.2.1 Der Begriff „Negative“ Kreditzinsen“
- 2.1.2.1.2.2 Der Begriff „Negativrendite“
- 2.1.2.2 Der Ansatz von Verbindlichkeiten
- 2.1.2.2.1 Allgemeine Sachlage
- 2.1.2.2.2 Die Arten der Verbindlichkeiten
- 2.1.2.2.3 Der Verbindlichkeitspiegel
- 2.1.2.3 Der Ansatz von Rentenverpflichtungen
- 2.1.2.4 Der Ansatz von Rückstellungen
- 2.1.2.4.1 Allgemeine Sachlage
- 2.1.2.4.2 Die Leistungsarten aus Verpflichtungen
- 2.1.2.4.3 Die Arten der Rückstellungen
- 2.1.2.4.4 Der Begriff „Voraussichtlich notwendig“
- 2.1.2.4.5 Keine Verrechnung mit Ansprüchen
- 2.1.2.4.6 Die Abzinsung von Rückstellungen
- 2.1.2.4.6.1 Allgemeine Sachlage
- 2.1.2.4.6.2 Die Vornahme der Abzinsung
- 2.1.2.4.7 Der Rückstellungsspiegel
- 2.2 Zu Satz 2 (Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)
- 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
- 2.2.2 Die Inhalte der Buchführungsgrundsätze
- 2.2.3 Die einzelnen Grundsätze
- 2.2.4 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit
- 2.2.5 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze
- 2.2.6 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze

**C.20: § 92 Eröffnungsbilanz** ..... 1167

- I. Allgemeines
- 1. Die besondere Stellung der Eröffnungsbilanz
- 2. Die Erfassung des Vermögens und der Schulden
  - 2.1 Die Abbildung des Vermögens und der Schulden
  - 2.2 Die Bewertung des Vermögens und der Schulden
- 3. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
- 4. Die Pflicht zur Beseitigung der Überschuldung
  - 4.1 Der gemeindliche Sanierungsplan
  - 4.2 Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungsplans
- 5. Die Berichtigung der Eröffnungsbilanz
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Aufstellung einer gemeindlichen Eröffnungsbilanz)
  - 1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz)
  - 1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Absatz 3 und § 96 GO NRW)
    - 1.2.1 Der Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW
    - 1.2.2 Der Verweis auf § 96 GO NRW
      - 1.2.2.1 Die Feststellung der Eröffnungsbilanz
      - 1.2.2.2 Die Entlastung des Bürgermeisters
      - 1.2.2.2 Die Anzeige und Bekanntmachung
    - 1.2.3 Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz

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

- 2. Zu Absatz 2 (Inhalte der Eröffnungsbilanz)
- 3. Zu Absatz 3 (Ermittlung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Wertansätze als vorsichtig geschätzten Zeitwert)
  - 3.2 Zu Satz 2 (Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten)
    - 3.2.1 Die Zeitwerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten
    - 3.2.2 Abschreibungen nicht vor Eröffnungsbilanzstichtag
    - 3.2.3 Wertberichtigungen in der Eröffnungsbilanz
- 4. Zu Absatz 4 (Prüfung der Eröffnungsbilanz)
  - 4.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.2 Prüfungsumfang und Prüfungsgegenstände
  - 4.3 Prüfung und zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz
- 5. Zu Absatz 5 (Zuständigkeit für die Prüfung der Eröffnungsbilanz)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses)
  - 5.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung der Eröffnungsbilanz)
  - 5.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Ergebnisse der Prüfung der Eröffnungsbilanz)
  - 5.4 Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz
  - 5.5 Die Beteiligung Dritter als Prüfer
- 6. Zu Absatz 6 (Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz)
- 7. Zu Absatz 7 (Durchführung von Wertberichtigungen)
  - 7.1 Zu Satz 1 (Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen)
  - 7.2 Zu Satz 2 (Geltung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen)
  - 7.3 Zu Satz 3 (Frist der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen)
  - 7.4 Zu Satz 4 (Erleichterung bei der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen)

**C.21: § 93 Finanzbuchhaltung** ..... 1191

- I. Allgemeines
  - 1. Die örtliche Finanzbuchhaltung
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Die Durchführung der Aufgaben
    - 1.3 Die organisatorische Ausgestaltung
      - 1.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.3.2 Die Funktion „Zentrale Stelle“
    - 1.4 Die Unabhängigkeit der Zahlungsabwicklung
    - 1.5 Die elektronische Rechnungsabwicklung
      - 1.5.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.5.2 Eckpunkte für den elektronischen Rechnungsaustausch
      - 1.5.3 Die Abstimmung der Anforderungen
      - 1.5.4 Die Anerkennung der elektronischen Rechnung
      - 1.5.5 Die elektronische Rechnungsbearbeitung
    - 1.6 Die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung
      - 1.6.1 Die DV-Buchführung
      - 1.6.2 Die einzuhaltenden Maßgaben
        - 1.6.2.1 Allgemeine Vorgaben
        - 1.6.2.2 Die fachliche Beschaffungsprüfung
          - 1.6.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.6.2.2.2 Die Unterstützung durch Zertifizierung
          - 1.6.2.2.3 Die Anwendungsprüfung
          - 1.6.2.2.4 Die Freigabe von Verfahren
  - 2. Die Rechengrößen im NKF
    - 2.1 Ertrag und Aufwand als Rechengrößen
      - 2.1.1 Allgemeine Grundlagen

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

- 2.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“
  - 2.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“
  - 2.2 Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen
    - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“
    - 2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“
  - 3. Der Kontenrahmen für die gemeindliche Buchführung
    - 3.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen
      - 3.2.1 Allgemeine Inhalte
      - 3.2.2 Die Kontenklassen für die Bilanz
      - 3.2.3 Die Kontenklassen für die Ergebnisrechnung
      - 3.2.4 Die Kontenklassen für die Finanzrechnung
      - 3.2.5 Weitere Kontenklassen
      - 3.2.6 Die Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens
      - 3.2.7 Der Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen
  - 4. Besonderheiten bei Zahlungsleistungen
    - 4.1 Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling
    - 4.2 Das Zahlungsdienstleistungsgesetz
    - 4.3 Die Einhaltung von Zahlungsfristen
  - 5. Das De-Mail-Gesetz
  - 6. Die Berücksichtigung des Datenschutzes
  - 7. Die Zuordnung von Mahnwesen und Zwangsvollstreckung
    - 7.1 Allgemeine Grundlagen
    - 7.2 Der Forderungseinzug
      - 7.2.1 Allgemeine Bedingungen
      - 7.2.2 Die Beteiligung Dritter
  - 8. Sonstige Zuständigkeiten
    - 8.1 Allgemeine Grundlagen
    - 8.2 Die Zahlungsgeschäfte für Dritte
      - 8.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 8.2.2 Die Zahlungen für Waldgenossenschaften
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Zweck und Inhalte der Finanzbuchhaltung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Aufgabe der Finanzbuchhaltung)
      - 1.1.1 Die Buchführung
      - 1.1.2 Die Zahlungsabwicklung
    - 1.2 Zu Satz 2 (Beschaffenheit der Buchführung)
      - 1.2.1 Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde
      - 1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
        - 1.2.2.1 Das Regelsystem der Grundsätze
        - 1.2.2.2 Die Inhalte der Grundsätze
      - 1.2.3 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit
      - 1.2.4 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze
      - 1.2.5 Weitere wichtige Grundsätze
      - 1.2.6 Die steuerrechtlichen GoBD
      - 1.2.7 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze
    - 1.3 Zu Satz 3 (Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung)
      - 1.3.1 Allgemeine Pflichten
      - 1.3.2 Besondere Prüfpflichten
  - 2. Zu Absatz 2 (Verantwortlichkeiten für die Finanzbuchhaltung)

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

2.1 Die Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters	
2.1.1 Allgemeine Grundlagen	
2.1.2 Kein Verzicht auf die Gesamtverantwortung	
2.1.3 Verantwortlichkeiten und Verwandtschaftsverbot	
2.2 Die Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung	
2.3 Verantwortung bei einer Aufgabenerledigung durch Dritte	
3. Zu Absatz 3 (Dezentrale Aufgabenerledigung)	
3.1 Zu Satz 1 (Dezentrale Finanzbuchhaltung)	
3.1.1 Allgemeine Grundlagen	
3.1.2 Örtliche Entscheidungen	
3.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 2)	
4. Zu Absatz 4 (Trennung von fachlicher Entscheidung und Zahlungsabwicklung)	
4.1 Zu Satz 1 (Geltung des Grundsatzes bei der Zahlungsabwicklung)	
4.2 Zu Satz 2 (Geltung des Grundsatzes für die Rechnungsprüfung)	
5. Zu Absatz 5 (Verwandtschaftsverbot zur Vermeidung von Interessenkonflikten)	
6. Zu Absatz 6 (Rechnungskreise bei Sondervermögen und Treuhandvermögen)	
6.1 Allgemeine Grundlagen	
6.2 Die Rechnungskreise bei Sondervermögen	
6.3 Die Rechnungskreise bei Treuhandvermögen	
<b>C.22: § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung</b> .....	<b>1237</b>
I. Allgemeines	
1. Die Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung	
1.1 Allgemeine Grundlagen	
1.2 Der Einsatz von Verwaltungshelfern	
2. Dezentrale Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung	
3. Die Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung von Dritten	
4. Die Beachtung des Verwandtschaftsverbotes	
5. Die Berücksichtigung des Datenschutzes	
6. Die Berücksichtigung von Prüfungsrechten	
6.1 Allgemeine Sachlage	
6.2 Die Einbeziehung in die Abschlussprüfung	
7. Keine Übertragung der Zwangsvollstreckung	
7.1 Keine Übertragung von Vollstreckungsmaßnahmen	
7.2 Keine Übertragung des Mahnwesens	
8. Keine Übertragung finanzwirksamer Entscheidungen	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Satz 1 (Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte)	
1.1 Die Geschäftsbesorgung in privatrechtlicher Form	
1.2 Die Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung	
1.3 Die Durchführung von Prüfungen	
1.4 Die Aufbewahrungspflichten	
2. Zu Satz 2 (Keine Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung)	
2.1 Die Pflicht zur örtlichen Erledigung	
2.2 Der Ausschluss der Übertragung	
2.3 Die Auswirkungen des Verbots	
2.4 Der Einsatz von Verwaltungshelfern	
3. Zu Satz 3 (Geschäftsbesorgung in öffentlich-rechtlicher Form)	

<b>C.23: § 95 Jahresabschluss</b> .....	1249
I. Allgemeines	
1. Die Jahresabschlussvorschriften	
1.1 Die Zwecke des Jahresabschlusses	
1.2 Die Aufgaben des Jahresabschlusses	
1.2.1 Die Informationsvermittlung	
1.2.2 Die Qualitätserfordernisse	
1.2.3 Das Gebot „Vollständigkeit“	
1.3 Der Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung	
1.3.1 Allgemeine Grundlagen	
1.3.2 Die zeitgerechte Aufstellung	
1.3.3 Die wirkungsorientierte Aufbereitung	
1.3.4 Der Abschlussstichtag 31. Dezember	
1.3.4.1 Der Begriff „Abschlussstichtag“	
1.3.4.2 Das Stichtagsprinzip	
1.4 Der Grundsatz der Gleichwertigkeit	
2. Die Schritte zum Jahresabschluss	
3. Die Unterrichtung des Rates	
4. Die Übersicht über das Aufstellungsverfahren	
4.1 Die Verfahrensschritte	
4.2 Der örtliche Zeitplan	
4.3 Die zeitgerechte Aufstellung	
4.4 Besonderheiten bei der Aufstellung	
4.4.1 Die Zustimmung bei Über- und Außerplanmäßigkeit	
4.4.2 Die Bildung von Rückstellungen	
4.4.3 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage	
5. Die Anzeigepflicht bei einem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung	
5.1 Die Anzeige gegenüber der Aufsichtsbehörde	
5.2 Fehlbetrag und Haushaltssicherungskonzept	
5.2.1 Allgemeine Sachlage	
5.2.2 Das Haushaltssicherungskonzept als Sanierungskonzept	
5.2.3 Die Stufen eines Sanierungsplans	
5.3 Der Fristbeginn zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs	
5.4 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsjahr	
6. Der Mehrbedarf nach Ablauf des Haushaltsjahres	
6.1 Der Mehrbedarf bei Aufwandsermächtigungen	
6.1.1 Die Erfassung der zusätzlichen Aufwendungen	
6.1.2 Die Zusammenführung der Verfahren bei zusätzlichen Aufwendungen	
6.2 Kein Mehrbedarf bei Auszahlungsermächtigungen	
7. Die Wertaufhellung im Jahresabschluss	
7.1 Das Willkürverbot	
7.2 Das Prinzip der Wertaufhellung	
7.3 Keine Wertbeeinflussung	
8. Die Haushaltssicherung im Jahresabschluss	
8.1 Die Aufstellungspflicht	
8.2 Der Nachweis der Konsolidierung	
9. Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses	
9.1 Allgemeine Grundlagen	
9.2 Die erneute Feststellung des Jahresabschlusses	
10. Kein Verzicht auf den Jahresabschluss	
11. Die Adressaten der Haushaltswirtschaft	

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

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses)
  - 1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Jahresabschlusses)
    - 1.1.1 Der Aufbau des Jahresabschlusses
      - 1.1.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.1.1.2 Die Bestandteile des Jahresabschlusses
      - 1.1.1.3 Die Pflicht für andere Jahresabschlüsse
    - 1.1.2 Der Begriff „Schluss des Haushaltsjahres“
    - 1.1.3 Das Stichtagsprinzip
    - 1.1.4 Das Jahresergebnis der Haushaltswirtschaft
    - 1.1.5 Der Begriff „Haushaltsjahr“
  - 1.2 Zu Satz 2 (Aufgabe des Jahresabschlusses)
    - 1.2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
      - 1.2.2.1 Das Regelsystem
      - 1.2.2.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
      - 1.2.2.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze
    - 1.2.3 Die „Generalnorm“
      - 1.2.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.2.3.2 Der Begriff „tatsächliche Verhältnisse“
      - 1.2.3.3 Der Begriff „Vermögenslage“
      - 1.2.3.4 Der Begriff „Schuldenlage“
      - 1.2.3.5 Der Begriff „Ertragslage“
      - 1.2.3.6 Der Begriff „Finanzlage“
      - 1.2.3.7 Die Gesamtbedeutung der Norm
    - 1.2.4 Die Erläuterungspflichten
  - 1.3 Zu Satz 3 (Bestandteile des Jahresabschlusses)
    - 1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen
    - 1.3.2 Die Ergebnisrechnung
    - 1.3.3 Die Finanzrechnung
    - 1.3.4 Die Teilrechnungen
      - 1.3.4.1 Die Gestaltung der Teilrechnungen
      - 1.3.4.2 Die Teilergebnisrechnung
      - 1.3.4.3 Die Teilfinanzrechnung
    - 1.3.5 Die Bilanz
    - 1.3.6 Der Anhang
    - 1.3.7 Die Jahresabschlussunterlagen
  - 1.4 Zu Satz 4 (Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss)
    - 1.4.1 Allgemeine Zwecke
    - 1.4.2 Die Gestaltung des Lageberichts
2. Zu Absatz 2 (Angabe der Verantwortlichen im Lagebericht)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Allgemeine Angabepflichten)
    - 2.1.1 Der Anlass
    - 2.1.2 Die Inhalte
    - 2.1.3 Die Ausführung
    - 2.1.4 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde
  - 2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf die Vorschrift des § 43 Absatz 2 GO NRW)
    - 2.2.1 Der Verstoß gegen Offenbarungspflichten
    - 2.2.2 Die Geltendmachung von Ansprüchen
3. Zu Absatz 3 (Aufstellung des Jahresabschlusses)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsverfahren)



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

- 3.1.1 Die Aufgaben des Kämmerers
  - 3.1.1.1 Die Pflicht zur Aufstellung
  - 3.1.1.2 Die inhaltlichen Anforderungen
  - 3.1.1.3 Die Entscheidungen zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen
  - 3.1.1.4 Die Beteiligung Dritter
  - 3.1.1.5 Die Unterzeichnung des Entwurfs
    - 3.1.1.5.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.1.1.5.2 Bürgermeister nicht Kämmerer
- 3.1.2 Die Bestätigung durch den Bürgermeister
  - 3.1.2.1 Die Inhalte der Bestätigung
  - 3.1.2.2 Die Informationspflichten
  - 3.1.2.3 Die Wirkungen der Unterzeichnungen
  - 3.1.2.4 Die Stellungnahme des Kämmerers
- 3.1.3 Besondere Umstände
  - 3.1.3.1 Der „Bilanzzeit“
  - 3.1.3.2 Keine „Richtigkeitsgarantie“
  - 3.1.3.3 Die begleitende Prüfung des Entwurfs
- 3.2 Zu Satz 2 (Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat)
  - 3.2.1 Die Zwecke und Inhalte der Zuleitung
    - 3.2.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2.1.2 Die Ziele der Zuleitung
    - 3.2.1.3 Die Wirkungen der Zuleitung
  - 3.2.2 Keine Information mit Leerformeln
  - 3.2.3 Der Aufstellungszeitraum
    - 3.2.3.1 Der Zeitraum und die Bestätigung des Jahresabschlusses
    - 3.2.3.2 Der Zeitraum und das Wertaufhellungsprinzip
      - 3.2.3.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.2.3.2.2 Keine eigenständige Ausgestaltung
    - 3.2.3.3 Der Zeitraum und die Haushaltssicherung
    - 3.2.3.4 Der Zeitraum und der Lagebericht
  - 3.2.4 Die Zuleitung an den Rat
    - 3.2.4.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2.4.2 Die Vornahme der Zuleitung
  - 3.2.5 Die direkte Übergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss
  - 3.2.6 Keine direkte Übergabe an die Örtliche Rechnungsprüfung
  - 3.2.7 Keine Erforderlichkeit einer Dringlichkeitsentscheidung
- 3.3 Zu Satz 3 (Recht des Kämmerers zur Stellungnahme)
- 3.4 Zu Satz 4 (Vorlage der Stellungnahme an den Rat)

**C.24: § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung** ..... 1327

- I. Allgemeines
  - 1. Die Zwecke der Feststellung des Jahresabschlusses
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Die örtliche Prüfung vor der Feststellung
    - 1.3 Der Feststellungsbeschluss des Rates
      - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.3.2 Die Wirkungen des Beschlusses
    - 1.4 Keine gesonderte überörtliche Prüfung
    - 1.5 Der Verwendungsbeschluss über das Jahresergebnis
  - 2. Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses
    - 2.1 Bedarf und Zeitpunkt der Berichtigung

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

- 2.1.1 Der Berichtigungsbedarf
  - 2.1.2 Der Zeitpunkt der Berichtigung
  - 2.1.3 Die Fehlerbeseitigung
    - 2.1.3.1 Erkannte Fehler
    - 2.1.3.2 Nachträgliche Fehler
      - 2.1.3.2.1 Kein Anspruch auf Fehlerfreiheit
      - 2.1.3.2.2 Kein Verzicht auf Fehlerbeseitigung
  - 2.1.4 Der Nachweis der Berichtigung
  - 2.1.5 Keine neue Sachverhaltsdarstellung
  - 2.1.6 Keine weiteren Berichtigungen der Eröffnungsbilanz
  - 2.2 Die erneute Feststellung des Jahresabschlusses
  - 3. Die Anzeige und Veröffentlichung des Jahresabschlusses
    - 3.1 Die Anzeige des Jahresabschlusses
    - 3.2 Die Veröffentlichung des Jahresabschlusses
      - 3.2.1 Die Bekanntmachung
      - 3.2.2 Die Einsichtnahme
  - 4. Keine rechtliche Außenwirkung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Feststellung des Jahresabschlusses)
      - 1.1.1 Die Zwecke der Feststellung
      - 1.1.2 Die Fristsetzung für die Feststellung
      - 1.1.3 Die Zuleitung an den Rat
      - 1.1.4 Die Prüfung vor der Feststellung
        - 1.1.4.1 Die Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses
        - 1.1.4.2 Die Übergabe des Prüfungsergebnisses
        - 1.1.4.3 Die Stellungnahmen des Bürgermeisters und des Kämmerers
      - 1.1.5 Die Feststellung durch den Rat
        - 1.1.5.1 Die Beratungen über den geprüften Jahresabschluss
          - 1.1.5.1.1 Allgemeine Sachlage
          - 1.1.5.1.2 Die Berücksichtigung des Prüfungsergebnisses
          - 1.1.5.1.3 Die Ausräumung von Beanstandungen
        - 1.1.5.2 Die Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten
          - 1.1.5.2.1 Die Mitwirkung des Bürgermeisters
          - 1.1.5.2.2 Die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses
        - 1.1.5.3 Der Feststellungsbeschluss
          - 1.1.5.3.1 Die Inhalte der Feststellung
          - 1.1.5.3.2 Das Gebot „Vollständigkeit“
          - 1.1.5.3.3 Der Änderungsbedarf vor der Feststellung
          - 1.1.5.3.4 Die Zeitvorgaben für die Feststellung
          - 1.1.5.3.5 Die Maßgaben bei der Feststellung
          - 1.1.5.3.6 Die Unterzeichnung des festgestellten Jahresabschlusses
          - 1.1.5.3.7 Keine Feststellung des Lageberichts
    - 1.2 Zu Satz 2 (Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses)
      - 1.2.1 Die Verpflichtung zur Beschlussfassung
      - 1.2.2 Der Vorschlag des Bürgermeisters für die Beschlussfassung
        - 1.2.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.2.2.2 Die Beschränkung des Vorschlags
      - 1.2.3 Die Inhalte des Verwendungsbeschlusses
        - 1.2.3.1 Die Verwendung des Jahresüberschusses
          - 1.2.3.1.1 Allgemeine Sachlage

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

- 1.2.3.1.2 Die Zuführung zur Ausgleichsrücklage
- 1.2.3.1.3 Die Zuführung zur allgemeinen Rücklage
- 1.2.3.1.4 Die Zuführungen zur Sonderrücklage
  - 1.2.3.1.4.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.2.3.1.4.2 Die Zuführung zur „Reinvestitionsrücklage“
  - 1.2.3.1.4.3 Die Zuführungen zur „Stiftungsrücklage“
- 1.2.3.2 Die Verrechnung eines Jahresfehlbetrages
  - 1.2.3.2.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.2.3.2.2 Der Verrechnungsbeschluss
- 1.2.4 Die anteilige Kostenüberdeckung
- 1.2.5 Besondere Erläuterungspflichten
- 1.3 Zu Satz 3 (Stellungnahme des Kämmerers zum Jahresabschluss)
- 1.4 Zu Satz 4 (Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder)
  - 1.4.1 Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift
  - 1.4.2 Der Adressat des Entlastungsbeschlusses
  - 1.4.3 Die sachbezogene Entlastung
    - 1.4.3.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.4.3.2 Keine „Richtigkeitsgarantie“
  - 1.4.4 Der Entlastungsbeschluss
    - 1.4.4.1 Der Beschluss ohne Vorbehalte
    - 1.4.4.2 Der Beschluss mit Vorbehalten
    - 1.4.4.3 Die Verschiebung des Beschlusses
    - 1.4.4.4 Keine Mitwirkung des Rechnungsprüfungsausschusses
- 1.5 Zu Satz 5 (Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters)
- 1.6 Zu Satz 6 (Verweigerung der Feststellung des Jahresabschlusses)
- 2. Zu Absatz 2 (Anzeige und Bekanntmachung des Jahresabschlusses)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Anzeige des Jahresabschlusses)
    - 2.1.1 Die Pflichten der Gemeinde
      - 2.1.1.1 Die Anzeige des Jahresabschlusses
        - 2.1.1.1.1 Allgemeine Erfordernisse
        - 2.1.1.1.2 Das Gebot „Vollständigkeit“
      - 2.1.1.2 Die Anzeige der Entlastung des Bürgermeisters
      - 2.1.1.3 Die Anzeige eines Jahresfehlbetrages
    - 2.1.2 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde
      - 2.1.2.1 Die Stellung der Aufsichtsbehörde
      - 2.1.2.2 Die aufsichtsrechtliche Prüfung des Jahresabschlusses
      - 2.1.2.3 Die aufsichtsrechtliche Prüfung und der Bestätigungsvermerk
  - 2.2 Zu Satz 2 (Bekanntmachung des Jahresabschlusses und Verfügbarhalten)
    - 2.2.1 Die Bekanntmachung des Jahresabschlusses
      - 2.2.1.1 Die Zwecke
      - 2.2.1.2 Der zu beachtende Rahmen
      - 2.2.1.3 Die Erweiterung
      - 2.2.1.4 Die Hindernisse
      - 2.2.1.5 Der Vollzug
      - 2.2.1.6 Die Einstellung ins Internet
      - 2.2.1.7 Die Veröffentlichung von sonstigen Informationen
        - 2.2.1.7.1 Der Beteiligungsbericht
        - 2.2.1.7.2 Das Prüfungsergebnis
        - 2.2.1.7.3 Die Entlastung des Bürgermeisters
      - 2.2.1.8 Keine pflichtige Bekanntgabe des Prüfungsberichtes
    - 2.2.2 Das Verfügbarhalten des Jahresabschlusses

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

2.2.2.1	Die Zwecke des Verfügbarhaltens	
2.2.2.2	Der Zeitraum des Verfügbarhaltens	
2.2.2.3	Das Verfügbarhalten im Internet	
2.2.3	Die Weiterverwendung der Informationen	
2.2.3.1	Allgemeine Gegebenheiten	
2.2.3.2	Die Jahresabschlussanalyse	
<b>C.25: 9. Teil „Sondervermögen, Treuhandvermögen“</b>	.....	<b>1385</b>
1.	Allgemeines	
2.	Die Vorschriften über das gemeindliche Sondervermögen	
2.1	Gesamtübersicht über die Vorschriften	
2.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
2.3	Der Zusammenhang zu anderen Vorschriften	
<b>C.26: § 97 Sondervermögen</b>	.....	<b>1389</b>
I.	Allgemeines	
1.	Abgesondertes Vermögen der Gemeinde	
2.	Die Gruppen der Sondervermögen	
3.	Die Bilanzierung der Sondervermögen	
3.1	Die gesondert zu bilanzierenden Sondervermögen	
3.2	Die nicht zu bilanzierenden Sondervermögen	
3.2.1	Allgemeine Sachlage	
3.2.2	Die Ausnahme „Sachgesamtheit“	
4.	Die Prüfung der Jahresabschlüsse der Sondervermögen	
4.1	Allgemeine Bedingungen	
4.2	Des Gemeindegliedervermögens	
4.3	Der unselbstständigen Stiftungen	
4.4	Der Unternehmen und Einrichtungen	
4.5	Der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen	
5.	Sonstige Betriebsformen	
5.1	Die Verwaltungsbetriebe	
5.2	Die Regiebetriebe	
5.3	Die Betriebe gewerblicher Art	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Arten der Sondervermögen)	
1.01	Allgemeines	
1.1	Zu Nummer 1 (Gemeindegliedervermögen)	
1.2	Zu Nummer 2 (Vermögen der unselbstständigen Stiftungen)	
1.2.1	Das übernommene Vermögen	
1.2.2	Das abzugebende gemeindliche Vermögen	
1.2.3	Die Änderung von unselbstständigen Stiftungen	
1.3	Zu Nummer 3 (Unternehmen und Einrichtungen)	
1.3.1	Inhalte der Vorschrift	
1.3.2	Die wirtschaftlichen Unternehmen	
1.3.3	Die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen	
1.3.4	Die Abgrenzung der nicht einbezogenen Betriebe	
1.4	Zu Nummer 4 (Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen)	
2.	Zu Absatz 2 (Haushaltsvorschriften für Gemeindegliedervermögen und Stiftungen)	
2.1	Zu Satz 1 (Einbeziehung in die Haushaltswirtschaft)	
2.2	Zu Satz 2 (Erfassung in der Haushaltswirtschaft)	

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

2.2.1	Die Abbildung im Haushaltsplan	
2.2.1.1	Die Erfassung des Gemeindegliedervermögens	
2.2.1.2	Die Erfassung der unselbstständigen Stiftungen	
2.2.1.2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2.1.2.2	Der Teilplan „Stiftungen“	
2.2.1.2.3	Kein eigener Rechnungskreis	
2.2.2	Der Nachweis im Jahresabschluss der Gemeinde	
2.2.2.1	Allgemeine Sachlage	
2.2.2.2	Die Prüfungspflicht	
2.2.2.3	Der gesonderte Nachweis	
2.2.2.4	Die Zuordnung des Jahresergebnisses	
3.	Zu Absatz 3 (Haushaltsvorschriften für Unternehmen und Einrichtungen)	
4.	Zu Absatz 4 (Haushaltsvorschriften für Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen)	
4.1	Zu Satz 1 (Wirtschaftsführung der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen)	
4.2	Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 3)	
<b>C.27: § 98 Treuhandvermögen</b>	.....	1409
I.	Allgemeines	
1.	Das Treuhandvermögen bei der Gemeinde	
2.	Der Begriff „Treuhandvermögen“	
3.	Die Bilanzierung des Treuhandvermögens	
3.1	Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treuhänder	
3.1.1	Allgemeine Voraussetzungen	
3.1.2	Ausweispflichten und Buchführung	
3.2	Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber	
3.2.1	Allgemeine Grundsätze	
3.2.2	Der Ausweis des Treuhandvermögens	
3.2.3	Der Ausweis der Verpflichtungen	
3.3	Treuhandverhältnisse und Pensionsrückstellungen	
4.	Der Begriff „Treuhandstiftungen“	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Verwaltung von Treuhandvermögen)	
1.1	Zu Satz 1 (Treuhandvermögen)	
1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.2	Unselbstständige Stiftungen	
1.1.3	Mündelvermögen	
1.2	Zu Satz 2 (Anwendung haushaltsrechtlicher Vorschriften)	
1.3	Zu Satz 3 (Weitere haushaltsmäßige Maßgaben)	
2.	Zu Absatz 2 (Haushaltsmäßige Behandlung von unbedeutendem Treuhandvermögen)	
2.1	Die Feststellung „unbedeutend“	
2.2	Die Sonderstellung	
2.3	Die Prüfung einer Bilanzierung	
3.	Zu Absatz 3 (Haushaltsmäßige Behandlung von Mündelvermögen)	
4.	Zu Absatz 4 (Besondere Vorgaben für Treuhandvermögen)	
<b>C.28: § 99 Gemeindegliedervermögen</b>	.....	1419
I.	Allgemeines	
1.	Begriff „Gemeindegliedervermögen“	
2.	Die Prüfung des Abschlusses	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Weitergeltung von Nutzungsberechtigungen)	

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

- 2. Zu Absatz 2 (Umwandlung von Gemeindegliedervermögen)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Keine Umwandlung in Privatvermögen)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Umwandlung in freies Gemeindevermögen)
  - 2.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Entschädigung der bisherigen Nutzungsberechtigten)
- 3. Zu Absatz 3 (Verbot der Umwandlung von Gemeindevermögen)

**C.29: § 100 Örtliche Stiftungen** ..... 1423

- I. Allgemeines
  - 1. Der Begriff „Örtliche Stiftungen“
  - 2. Der Begriff „Kommunale Stiftungen“
  - 3. Die haushaltsmäßige Erfassung unselbstständiger Stiftungen
  - 4. Die Bilanzierung von kommunalen Stiftungen
    - 4.1 Die Bilanzierung unselbstständiger Stiftungen
    - 4.2 Die Bilanzierung selbstständiger Stiftungen
      - 4.2.1 Die Aktivierung
      - 4.2.2 Die Passivierung
    - 4.3 Die Stiftung als Treuhandvermögen
  - 5. Die Einbeziehung örtlicher Stiftungen in den Gesamtabchluss
  - 6. Die Nichtigkeit der Vermögensabgabe
  - 7. Die Aufhebung rechtlich unselbstständiger Stiftungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Örtliche Stiftungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Stiftungen und örtliche Zwecke)
      - 1.1.1 Örtliche Zwecke
      - 1.1.2 Die selbstständigen Stiftungen
      - 1.1.3 Die unselbstständigen Stiftungen
    - 1.2 Zu Satz 2 (Verwaltung der örtlichen Stiftungen durch die Gemeinde)
    - 1.3 Zu Satz 3 (Trennung des Stiftungsvermögens vom Gemeindevermögen)
  - 2. Zu Absatz 2 (Umwandlung des Stiftungszwecks)
    - 2.1 Die Rechte der Gemeinde
    - 2.2 Die Zuständigkeit des Rates
    - 2.3 Die Genehmigung der Aufsichtsbehörde
    - 2.4 Die nichtgenehmigte Umwandlung
  - 3. Zu Absatz 3 (Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung)
    - 3.1 Die Inhalte der Vorschrift
      - 3.1.1 Die Ziele und Zwecke
      - 3.1.2 Die Vorschrift als Verbotsnorm
    - 3.2 Der Begriff „einbringen“
    - 3.3 Die Festlegung von Entscheidungskriterien
    - 3.4 Die Zulässigkeit der Vermögensabgabe (Einbringung)

**C.30: 10. Teil „Rechnungsprüfung“** ..... 1437

- 1. Die örtliche Prüfung als gemeindliche Eigenkontrolle
  - 1.1 Die gesetzlichen Pflichtaufgaben
  - 1.2 Der Begriff „Örtliche Prüfung“
  - 1.3 Der Begriff „Überörtliche Prüfung“
  - 1.4 Der Prüfer
    - 1.4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.4.2 Die Anforderungen
    - 1.4.3 Die Neutralität der Prüfer

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

- 1.4.3 Keine prüfungsfremden Leistungen
- 1.5 Die Einschaltung Dritter als Prüfer
  - 1.5.1 Die Beauftragung bei Bedarf
  - 1.5.2 Ausschluss und Befangenheit des Prüfers
  - 1.5.3 Die Prüfung durch Wirtschaftsprüfer
  - 1.5.4 Die internationalen Prüfungsstandards
- 1.6 Die organisatorischen Vorgaben
- 1.7 Die Gesamtverantwortung der Gemeinde
- 1.8 Das „interne Kontrollsystem“
- 1.9 Der Rat als Adressat der örtlichen Prüfung
  - 1.9.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.9.2 Der Weg zum Rat
  - 1.9.3 Die zeitlichen Berichtsfristen
- 2. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates
  - 2.1 Die gesetzlichen Aufgaben
  - 2.2 Die eigenverantwortliche Aufgabenerfüllung
  - 2.3 Die Neutralität des Ausschusses
  - 2.4 Die Anforderungen an die Ausschussmitglieder
  - 2.5 Die Zusammenarbeit mit der örtlichen Rechnungsprüfung
    - 2.5.1 Allgemeine Sachlage
    - 2.5.2 Die Verteilung der Prüfungstätigkeit
  - 2.6 Die Beteiligung Dritter als Abschlussprüfer
  - 2.7 Sonstige Mitwirkungspflichten
  - 2.8 Die Beteiligung des Finanzausschusses
  - 2.9 Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk
    - 2.9.1 Der Prüfungsbericht
      - 2.9.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.9.1.2 Die Qualitätssicherung
    - 2.9.2 Die Belegpflichten für Einwendungen
    - 2.9.3 Der Bestätigungsvermerk
      - 2.9.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.9.3.2 Der Begriff „Bestätigungsvermerk“
      - 2.9.3.3 Die Formen des Bestätigungsvermerks
      - 2.9.3.4 Der Aufbau des Bestätigungsvermerks
  - 2.10 Keine Mitwirkung zur Entlastung des Bürgermeisters
  - 2.11 Sachverständige Bürger als Ausschussmitglieder
- 3. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung
  - 3.1 Die Prüfungsaufgaben
  - 3.2 Die Prüfungstätigkeit
  - 3.3 Die Beratungstätigkeit
  - 3.4 Die „interne Revision“
  - 3.5 Die Prüfungsrechte bei Dritten
  - 3.6 Keine Übernahme der Verantwortungen
  - 3.7 Die Berücksichtigung der Digitalisierung
- 4. Die Vorschriften über die Örtliche Rechnungsprüfung
  - 4.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 4.2 Die Vorschriften im Einzelnen
- 5. Die örtliche Rechnungsprüfungsordnung
  - 5.1 Inhalte einer Rechnungsprüfungsordnung
  - 5.2 Die Ergänzung durch eine Dienstanweisung
- 6. Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der örtlichen Prüfung

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

6.1	Allgemeine Grundlagen	
6.2	Die Festlegung der Wesentlichkeit	
7.	Die Prüfungsansätze der örtlichen Prüfung	
7.1	Allgemeine Grundlagen	
7.2	Die Berücksichtigung delegierter Aufgaben	
7.3	Die Berücksichtigung Dritter als gemeindliche Dienstleister	
7.4	Die Beachtung des Datenschutzes	
7.5	Die Bekämpfung von Geldwäsche	
7.6	Das allgemeine Prüfungsrisiko	
8.	Die Veröffentlichung bei örtlicher Prüfung	
8.1	Die Veröffentlichung des Prüfungsergebnisses	
8.2	Die Veröffentlichung des Prüfungsberichtes	
8.2.1	Keine Pflicht zur Veröffentlichung	
8.2.2	Freiwillige Veröffentlichung	
9.	Die überörtliche Prüfung	
9.1	Allgemeine Grundlagen	
9.2	Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW	
9.3	Die Prüfungsergebnisse	
9.4	Die Prüfungsinformationen	
9.4.1	Die Unterrichtung der geprüften Gemeinde	
9.4.2	Die Unterrichtung der Aufsichtsbehörde	
9.4.2	Die Unterrichtung der Fachaufsichtsbehörden	
9.5	Freiwillige Veröffentlichung der Prüfungsberichte	
10.	Andere öffentliche Prüfinstanzen	
10.1	Die Prüfung durch den Landesrechnungshof NRW	
10.1.1	Die Vorprüfung	
10.1.2	Die sonstigen Prüfungen	
10.2	Die Prüfung durch den Bundesrechnungshof	
10.3	Die Prüfung durch den Europäischen Rechnungshof	
11.	Die Einschaltung Dritter als Prüfer	
11.1	Allgemeine Bedingungen	
11.2	Persönliche Voraussetzungen	
12.	IT-Struktur und Rechnungsprüfung	
<b>C.31: § 101</b>	<b>Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk</b>	1493
I.	Allgemeines	
1.	Die Prüfungspflichten beim gemeindlichen Jahresabschluss	
1.1	Die Ziele und Zwecke der Prüfung	
1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.2	Die Prüfungsformen	
1.1.2.1	Allgemeine Sachlage	
1.1.2.2	Der Prüfungsansatz	
1.2	Der Rahmen der Abschlussprüfung	
1.2.1	Die Prüfungsgegenstände	
1.2.2	Der Berichtigungsbedarf im Zeitraum der Prüfung	
1.2.3	Die Nachtragsprüfung	
1.2.4	Der Abschluss der Prüfung	
1.3	Die Berücksichtigung sonstiger Gegebenheiten	
1.3.1	Die sonstigen Kenntnisse	
1.3.2	Die Dienstleistungen Dritter	
1.3.3	Die Entlastung des Bürgermeisters	



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

- 1.3.4 Die Informationen nach dem Abschlussstichtag
  - 1.3.4.1 Bei der Abschlussaufstellung
  - 1.3.4.2 Keine wertbegründenden Informationen
- 2. Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen
- 3. Der Bestätigungsvermerk
- 4. Die Übergabe des Jahresabschlusses zur Prüfung
  - 4.1 Die Zuleitung an den Rat
  - 4.2 Die Übergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss
  - 4.3 Keine Übergabe an die Örtliche Rechnungsprüfung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Prüfungsumfang und Prüfungsinhalte)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Prüfungszuständigkeit)
      - 1.1.1 Die Zuständigkeiten des Rechnungsprüfungsausschusses
      - 1.1.2 Die Inhalte der Jahresabschlussprüfung
        - 1.1.2.1 Allgemeine Anforderungen
        - 1.1.2.2 Die Darstellung von Jahresergebnissen
      - 1.1.3 Die Durchführung der Jahresabschlussprüfung
        - 1.1.3.1 Die Prüfungsplanung
        - 1.1.3.2 Der Zeitraum der Jahresabschlussprüfung
        - 1.1.3.3 Die Prüfung der „Jahreseröffnungsbilanz“
    - 1.2 Zu Satz 2 (Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung)
      - 1.2.1 Allgemeine Bedingungen
      - 1.2.2 Die gesetzlichen Haushaltsvorschriften
        - 1.2.2.1 Allgemeine Zusammenhänge
        - 1.2.2.2 Für die Haushaltsplanung
        - 1.2.2.3 Für die Haushaltsausführung
        - 1.2.2.4 Für die Haushaltsrechnung
      - 1.2.3 Die örtlichen Satzungen
        - 1.2.3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.2.3.2 Die gemeindliche Haushaltssatzung
      - 1.2.4 Sonstige ortsrechtliche Bestimmungen
        - 1.2.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.2.4.2 Besondere Ratsbeschlüsse
        - 1.2.4.3 Die örtlichen Dienstanweisungen
        - 1.2.4.4 Die örtlichen Kontrollen
    - 1.3 Zu Satz 3 (Prüfung der Buchführung und der Inventur)
      - 1.3.1 Der gemeindlichen Buchführung
      - 1.3.2 Der gemeindlichen Inventur
      - 1.3.3 Des aufgestellten Inventars
      - 1.3.4 Der örtlichen Abschreibungstabelle
    - 1.4 Zu Satz 4 (Prüfung des Lageberichtes)
      - 1.4.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.4.2 Die Prüfungsinhalte
    - 1.5 Zu Satz 5 (Prüfungsbericht)
      - 1.5.1 Die Prüfungsaussagen
      - 1.5.2 Die Grundsätze der Berichterstattung
      - 1.5.3 Die Wahrung der Neutralität der Prüfer
      - 1.5.4 Die Qualitätssicherung
    - 1.6 Zu Satz 6 (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk)
  - 2. Zu Absatz 2 (Stellungnahmen zum Prüfungsergebnis)
    - 2.0 Allgemeine Zusammenhänge

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

- 2.1 Zu Satz 1 (Stellungnahme des Bürgermeisters)
  - 2.1.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.1.2 Die zeitliche Einordnung
- 2.2 Zu Satz 2 (Stellungnahme des Kämmerers)
  - 2.2.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.2.2 Die zeitliche Einordnung
- 2.3 Stellungnahme der örtlichen Rechnungsprüfung
  - 2.3.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.3.2 Die zeitliche Einordnung
- 3. Zu Absatz 3 (Inhalt und Aussage des Bestätigungsvermerks)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Ergebnis der Prüfung im Bestätigungsvermerk)
  - 3.2 Zu Satz 2 (Kernelemente des Bestätigungsvermerks)
  - 3.3 Zu Satz 3 (Tenorierung des Bestätigungsvermerks)
    - 3.3.01 Allgemeine Zwecke
    - 3.3.02 Die Gestaltung des Bestätigungsvermerks
      - 3.3.1 Zu Nummer 1 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk)
      - 3.3.2 Zu Nummer 2 (Eingeschränkter Bestätigungsvermerk)
      - 3.3.3 Zu Nummer 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks)
      - 3.3.4 Zu Nummer 4 (Keine Beurteilungsmöglichkeit des Prüfers)
  - 3.4 Zu Satz 4 (Beurteilung des Prüfungsergebnisses)
  - 3.5 Zu Satz 5 (Angabe und Beurteilung von Risiken)
    - 3.5.1 Die Pflichten des Abschlussprüfers
    - 3.5.2 Die Sicherung der Aufgabenerfüllung
    - 3.5.3 Die gemeindliche Haushaltswirtschaft
- 4. Zu Absatz 4 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Erklärungsinhalt des Bestätigungsvermerks)
  - 4.2 Zu Satz 2 (Hinweise zum Bestätigungsvermerk)
- 5. Zu Absatz 5 (Einschränkungen des Bestätigungsvermerks)
  - 5.0 Die Inhalte der Vorschrift
  - 5.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Einschränkung eines Bestätigungsvermerks)
  - 5.2 Zu Satz 2 (Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks)
  - 5.3 Zu Satz 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks)
  - 5.4 Zu Satz 4 (Weitere Möglichkeit der Versagung)
  - 5.5 Zu Satz 5 (Erstellung eines Versagungsvermerks)
  - 5.6 Zu Satz 6 (Pflicht zur Begründung der Einschränkung oder Versagung)
- 6. Zu Absatz 6 (Einbeziehung des Lageberichtes in die Abschlussprüfung)
  - 6.1 Zu Satz 1 (Beurteilung des Lageberichtes)
  - 6.2 Zu Satz 2 (Beurteilung der Darstellung der gemeindlichen Entwicklung)
- 7. Zu Absatz 7 (Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks)
  - 7.1 Die Zwecke der Unterzeichnung
    - 7.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 7.1.2 Die Anzahl der Unterschriften
  - 7.2 Die Wirkungen der Unterzeichnungen
    - 7.2.1 Allgemeine Verantwortlichkeiten
    - 7.2.2 Die Mitwirkung bei der Feststellung
- 8. Zu Absatz 8 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung)
  - 8.1 Zu Satz 1 (Durchführung der Prüfung)
  - 8.2 Zu Satz 2 (Bestätigungsvermerk im Rahmen des Prüfungsauftrages)
    - 8.2.1 Die Pflicht zur Abgabe eines Bestätigungsvermerks
    - 8.2.2 Die Vorlage auftragsbezogener Bestätigungsvermerke
    - 8.2.3 Der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses

8.2.4 Die Unterzeichnungspflicht beim Bestätigungsvermerk

<b>C.32: § 102 Örtliche Rechnungsprüfung</b> .....	1547
I. Allgemeines	
1. Die Einrichtung einer Örtlichen Rechnungsprüfung	
1.1 Allgemeine Inhalte	
1.2 Die Abgrenzung der Prüfungsinstanzen	
2. Die Gestaltung der Örtlichen Rechnungsprüfung	
2.1 Der Begriff „Örtliche Prüfung“	
2.2 Der Rechnungsprüfungsausschuss	
2.3 Die Örtliche Rechnungsprüfung	
3. Die überörtliche Prüfung	
4. Sonstige Formen der Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung	
4.1 Allgemeine Grundlagen	
4.2 Die Beauftragung Dritter	
4.3 Die Zusammenarbeit im Wege der Amtshilfe	
4.4 Keine sonstige Zusammenarbeit	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Pflichtaufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“)	
1.0 Die Abgrenzung der Aufgabenträger	
1.1 Zu Satz 1 (Prüfungspflicht bei Großen und Mittleren Städten)	
1.1.1 Die Inhalte der Prüfungspflicht	
1.1.2 Die Ausgestaltung und Ausübung der Prüfungspflicht	
1.1.3 Keine Abgabe der Prüfungsverantwortung	
1.2 Zu Satz 2 (Pflicht bei den übrigen kreisangehörigen Gemeinden)	
2. Zu Absatz 2 (Örtliche Rechnungsprüfung durch den Kreis)	
2.1 Zu Satz 1 (Beauftragung mit allen Prüfungsaufgaben)	
2.1.1 Die Beauftragung des Kreises	
2.1.2 Keine Übertragung der Gesamtverantwortung	
2.1.3 Der Abschluss einer Vereinbarung	
2.1.3.1 Allgemeine Vorgaben	
2.1.3.2 Die Vereinbarung nach dem VwVfG	
2.1.3.3 Die Vereinbarung und das Vergaberecht	
2.1.4 Keine anderen Vertragspartner	
2.2 Zu Satz 2 (Beauftragung mit einzelnen Prüfungsaufgaben)	
2.2.1 Allgemeine Sachlage	
2.2.2 Die Vereinbarung	
2.3 Zu Satz 3 (Rechnungsprüfungsausschuss und Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises)	
2.3.1 Der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 57 i. V. m. § 59 GO NRW	
2.3.2 Die Heranziehung der örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises	
3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf die Örtliche Rechnungsprüfung)	
<b>C.33: § 103 Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung</b> .....	1563
I. Allgemeines	
1. Die Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung	
1.1 Die gesetzlichen Pflichtaufgaben	
1.2 Die Prioritätensetzung für die Aufgabenerfüllung	
1.2.1 Die gesetzliche Reihenfolge	
1.2.2 Die Stellung des Bürgermeisters	
1.3 Besondere örtliche Prüfungsaufgaben	
1.4 Weitere Sonderprüfungen	

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

- 1.4.1 Die Beauftragung nach Landesrecht
  - 1.4.1.1 Die Aufgaben außerhalb der Gemeindeordnung
  - 1.4.1.2 Die Aufgaben nach dem Korruptionsbekämpfungsgesetz
  - 1.4.1.3 Der Auftrag bei der Grundsicherung
  - 1.4.1.4 Die Aufträge bei der Weiterleitung von Zuwendungen
- 1.4.2 Die Aufträge nach Bundesrecht
  - 1.4.2.1 Die Ausgangslage
  - 1.4.2.2 Die Umsetzung
- 1.4.3 Die Aufgaben nach Europarecht
  - 1.4.3.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.4.3.2 Weitere Kontrollaufgaben
- 1.4.4 Die Testatspflicht
- 1.5 Die Informationsrechte der Abschlussprüfer
  - 1.5.1 Die Informationsrechte beim Jahresabschluss
  - 1.5.2 Die Informationsrechte beim Gesamtabschluss
- 1.6 Die Beauftragung Dritter
- 1.7 Die Dokumentationspflichten
- 2. Der Prüfungszeitraum bei Abschlussprüfungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung)
      - 1.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde)
        - 1.1.1.1 Die Inhalte der Jahresabschlussprüfung
        - 1.1.1.2 Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen
        - 1.1.1.3 Der Umfang der Jahresabschlussprüfung
          - 1.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.1.1.3.2 Die Prüfungsgegenstände des Jahresabschlusses
            - 1.1.1.3.2.1 Die Ergebnisrechnung
            - 1.1.1.3.2.2 Die Finanzrechnung
            - 1.1.1.3.2.3 Die Bilanz
            - 1.1.1.3.2.4 Der Anhang
            - 1.1.1.3.2.5 Die Jahresabschlussunterlagen
          - 1.1.1.3.3 Die Prüfung des Lageberichtes
          - 1.1.1.3.4 Die Prüfung der gesamten Haushaltswirtschaft
          - 1.1.1.3.5 Keine Prüfung der Entlastung des Bürgermeisters
        - 1.1.1.4 Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnis
          - 1.1.1.4.1 Die Prüfungshandlungen
          - 1.1.1.4.2 Die Prüfungsaussagen
          - 1.1.1.4.3 Das Prüfungsergebnis
        - 1.1.1.5 Der Zeitraum der Jahresabschlussprüfung
      - 1.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Jahresabschlüsse von Sondervermögen)
        - 1.1.2.1 Die Sondervermögen
          - 1.1.2.1.1 Das Gemeindegliedervermögen
          - 1.1.2.1.2 Die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen
          - 1.1.2.1.3 Die Eigenbetriebe
          - 1.1.2.1.4 Die sonstigen Einrichtungen
        - 1.1.2.2 Die Prüfungsrelevanz der Sondervermögen
      - 1.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung des Gesamtabschlusses)
        - 1.1.3.1 Die Inhalte der Gesamtabschlussprüfung
        - 1.1.3.2 Die Abstimmung des Prüfungsprogramms
        - 1.1.3.3 Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen

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

- 1.1.3.4 Der Umfang der Gesamtabchlussprüfung
  - 1.1.3.4.1 Die Prüfungsgegenstände
    - 1.1.3.4.1.1 Die Gesamtergebnisrechnung
    - 1.1.3.4.1.2 Die Gesamtbilanz
    - 1.1.3.4.1.3 Der Gesamtanhang
    - 1.1.3.4.1.4 Die Gesamtkapitalflussrechnung
    - 1.1.3.4.1.5 Die Gesamtabchlussunterlagen
  - 1.1.3.4.2 Die Prüfung des Gesamtlageberichtes
  - 1.1.3.4.3 Weitere prüfungsrelevante Sachverhalte
    - 1.1.3.4.3.1 Die Prüfung von Zwischenabschlüssen
    - 1.1.3.4.3.2 Die Prüfung der Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses
    - 1.1.3.4.3.3 Die Prüfung „befreiter“ Tochtereinheiten
    - 1.1.3.4.3.4 Sonstige Prüfungsgegenstände
    - 1.1.3.4.3.5 Die Prüfung der Überleitungsrechnung zur GB II
    - 1.1.3.4.3.6 Gesamtabchlussprüfung und Jahresabschlussprüfung
    - 1.1.3.4.3.7 Keine Prüfung des Beteiligungsberichts
  - 1.1.3.5 Prüfungshandlungen und Prüfungsaussagen
    - 1.1.3.5.1 Die Prüfungshandlungen
      - 1.1.3.5.1.1 Die Verantwortung des Abschlussprüfers
      - 1.1.3.5.1.2 Die Verwertung der Arbeiten Dritter
      - 1.1.3.5.1.3 Die Übernahme der Arbeiten Dritter
    - 1.1.3.5.2 Die Prüfungsaussagen
    - 1.1.3.5.3 Der Prüfungsbericht
  - 1.1.3.6 Der Zeitraum der Gesamtabchlussprüfung
- 1.1.4 Zu Nummer 4 (Laufende Prüfung in der Finanzbuchhaltung)
  - 1.1.4.1 Die Inhalte der Vorschrift
  - 1.1.4.2 Die Prüfungsrechte bei Dritten
  - 1.1.4.3 Weitere Prüfungen
- 1.1.5 Zu Nummer 5 (Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung)
- 1.1.6 Zu Nummer 6 (Prüfung der DV-Buchführungsprogramme)
  - 1.1.6.1 Die Inhalte der Prüfungspflicht
  - 1.1.6.2 Der Umfang der Prüfungspflicht
  - 1.1.6.3 Die Durchführung der Anwendungsprüfung
  - 1.1.6.4 Die Dokumentation der Prüfungsergebnisse
  - 1.1.6.5 Das Erfordernis von Folgeprüfungen
  - 1.1.6.6 Kein Ersatz für die Anwendungsprüfung
    - 1.1.6.6.1 Kein Ersatz durch eine Zertifizierung
    - 1.1.6.6.2 Kein Ersatz durch eine sonstige fachliche Prüfung
- 1.1.7 Zu Nummer 7 (Vorprüfung nach der Landeshaushaltsordnung)
  - 1.1.7.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.1.7.2 Die Vorprüfung durch die Gemeinde
    - 1.1.7.2.1 Die Prüfungszuständigkeiten
    - 1.1.7.2.2 Die Durchführung der Vorprüfung
- 1.1.8 Zu Nummer 8 (Prüfung von Vergaben)
  - 1.1.8.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.1.8.2 Die Kreditangebote
- 1.2 Zu Satz 2 (Prüfung bei Aufgabendelegation)
  - 1.2.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.2.2 Die Delegationsaufgaben
- 2. Zu Absatz 2 (Übertragung von Aufgaben durch den Rat)
  - 2.1 Die Übertragung von Prüfungsaufgaben

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

- 2.1.01 Allgemeine Sachlage
- 2.1.02 Der Rat als Berichtsadressat
- 2.1.03 Keine unmittelbare Erteilung von Prüfaufträgen
- 2.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung der Gemeindeverwaltung)
- 2.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der wirtschaftlichen Betätigung)
- 2.1.2.1 Die Prüfung der Ausübung der Verantwortlichkeiten
- 2.1.2.2 Die Buch- und Betriebsprüfung
- 2.2 Die Beteiligung von Bürgermeister und Kämmerer
- 2.3 Die Prüfungsergebnisse
- 3. Zu Absatz 3 (Aufträge des Bürgermeisters)
  - 3.1 Allgemeine Bedingungen
  - 3.2 Die Prüfaufträge
    - 3.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2.2 Die Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses
    - 3.2.3 Die Annahme der Aufträge
    - 3.2.4 Die Prüfaufträge im Zuwendungsverfahren
  - 3.3 Die Beteiligung Dritter
- 4. Zu Absatz 4 (Sicherstellung der Informationsrechte der Prüfer)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Recht auf Vorlage von Nachweisen und Informationen)
    - 4.1.1 Die Vorlagerechte der Prüfer
    - 4.1.2 Die Mitwirkung der Gemeindeorgane
    - 4.1.3 Die Absicherung der Vollständigkeit der zu prüfenden Unterlagen
      - 4.1.3.1 Die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung
      - 4.1.3.2 Die Klärung der Notwendigkeit einer Vollständigkeitserklärung
      - 4.1.3.3 Die Inhalte einer Vollständigkeitserklärung
  - 4.2 Zu Satz 2 (Informationsrechte gegenüber betrieblichen Abschlussprüfern)
    - 4.2.1 Allgemeine Zusammenhänge
    - 4.2.2 Die Umsetzung der Informationsrechte
    - 4.2.3 Die Verwertung erhaltener Informationen
- 5. Zu Absatz 5 (Beauftragung Dritter als Prüfer)
  - 5.1 Die Zwecke der Vorschrift
    - 5.1.1 Die Örtliche Rechnungsprüfung als Aufgabe
    - 5.1.2 Die Einschaltung Dritter als Prüfer
      - 5.1.2.1 Allgemeine Bedingungen
      - 5.1.2.2 Persönliche Voraussetzungen
    - 5.1.3 Sonstige Aspekte
      - 5.1.3.1 Weitere Prüfer bei Dritten
      - 5.1.3.2 Dritte als Sachverständige
  - 5.2 Die Anwendung des Vergaberechts
  - 5.3 Fachliche Entscheidungen über die Beauftragung des Dritten
    - 5.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.3.2 Ausschluss oder Befangenheit des Prüfers
    - 5.3.3 Der Auftragsumfang des Prüfers
  - 5.4 Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde
  - 5.5 Die Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Beauftragung
  - 5.6 Kein Verzicht auf die Gesamtverantwortung
  - 5.7 Die Beteiligung beim Prüfungsbericht
    - 5.7.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.7.2 Die Stellungnahme des beauftragten Prüfers
- 6. Zu Absatz 6 (Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers)
  - 6.1 Die Pflichten der Abschlussprüfer

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

- 6.2 Der Verweis auf § 103 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 GO NRW
  - 6.2.1 Allgemeine Sachlage
  - 6.2.2 Die gemeindliche Jahresabschlussprüfung
  - 6.2.3 Die Jahresabschlussprüfung der Sondervermögen
    - 6.2.3.1 Die Abschlussprüfung durch die Örtliche Rechnungsprüfung
    - 6.2.3.2 Die Abschlussprüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt
  - 6.2.4 Die Gesamtabschlussprüfung
    - 6.2.4.1 Die Prüfung des aufgestellten Gesamtabschlusses
    - 6.2.4.2 Die Prüfung des Verzichts auf einen Gesamtabschluss
- 6.3 Der Verweis auf § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW
- 7. Zu Absatz 7 (Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer)
  - 7.1 Zu Satz 1 (Ausschlussgründe)
    - 7.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 7.1.2 Das Selbstprüfungsverbot für Prüfer
    - 7.1.3 Die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern
  - 7.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 104 Absatz 4 GO NRW)

**C.34: § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung ..... 1643**

- I. Allgemeines
  - 1. Die Örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit
  - 2. Die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung
  - 3. Die funktionelle Eigenständigkeit der Prüfer
    - 3.1 Die Inhalte der Eigenständigkeit
    - 3.2 Der Bürgermeister und die Prüfer
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Eigenständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Verantwortlichkeiten gegenüber dem Rat)
      - 1.1.1 Die unmittelbaren Verantwortlichkeiten
      - 1.1.2 Die Verantwortlichkeiten und die Einschaltung Dritter
      - 1.1.3 Die sachliche Unterstellung
    - 1.2 Zu Satz 2 (Fachliche Weisungsfreiheit)
  - 2. Zu Absatz 2 (Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Bestellung und Abberufung)
      - 2.1.1 Die Bestellung
      - 2.1.2 Die Dauer der Tätigkeit
      - 2.1.3 Die Abberufung
      - 2.1.4 Die Leitung der Rechnungsprüfung
      - 2.1.5 Die Prüfer der Rechnungsprüfung
    - 2.2 Zu Satz 2 (Sicherung der persönlichen Neutralität)
      - 2.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.2.2 Das Verbot der Mitgliedschaft im Rat
      - 2.2.3 Die Zulassung von Ausnahmen
        - 2.2.3.1 Allgemeine Abgrenzungen
        - 2.2.3.2 Die Feststellungsbefugnis
        - 2.2.3.3 Die Aufgabe „Controlling“
    - 2.3 Zu Satz 3 (Verbot der Zahlungsabwicklung)
  - 3. Zu Absatz 3 (Verwandtschaftsverbote für die Leitung)
  - 4. Zu Absatz 4 (Mitwirkungsverbot für die Prüfer)
    - 4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.2 Das Selbstprüfungsverbot
    - 4.3 Die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern

<b>C.35: § 105 Überörtliche Prüfung</b> .....	1659
I. Allgemeines	
1. Die Überörtliche Prüfung	
2. Die Gemeindeprüfungsanstalt	
3. Die Aufgaben nach dem Korruptionsbekämpfungsgesetz	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Status der Überörtlichen Prüfung)	
2. Zu Absatz 2 (Unabhängigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt)	
3. Zu Absatz 3 (Aufgabenkatalog der Überörtlichen Prüfung)	
3.1 Zu Satz 1 (Gesetzlich bestimmte Prüfungsaufgaben)	
3.1.0 Allgemeine Grundlagen	
3.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung der rechtlichen Vorgaben und Staatszuweisungen)	
3.1.1.1 Die Haushaltswirtschaft als Prüfungsgegenstand	
3.1.1.2 Die Prüfung der Einhaltung der Gesetze	
3.1.1.3 Die Prüfung der Einhaltung der Weisungen	
3.1.1.4 Die Prüfung der Verwendung von Staatszuweisungen	
3.1.1.4.1 Die Inhalte der Vorschrift	
3.1.1.4.2 Die Abgrenzung zur Örtlichen Rechnungsprüfung	
3.1.1.5 Keine Sonderprüfung der gemeindlichen Abschlüsse	
3.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Finanzbuchhaltung)	
3.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung der Verwaltung)	
3.2 Zu Satz 2 (Einbeziehung vorhandener Prüfungsergebnisse)	
4. Zu Absatz 4 (Offenlegung des Prüfungsergebnisses)	
4.01 Allgemeine Grundlagen	
4.02 Freiwillige Veröffentlichung des Prüfungsberichts	
4.03 Das Recht auf Einsichtnahme	
4.1 Zu Nummer 1 (Prüfungsinformationen an die geprüfte Gemeinde)	
4.2 Zu Nummer 2 (Prüfungsinformationen an die Aufsichtsbehörde)	
4.3 Zu Nummer 3 (Prüfungsinformationen an Fachaufsichtsbehörden)	
5. Zu Absatz 5 (Verteilung des Prüfungsberichtes innerhalb der Gemeinde)	
5.1 Zu Satz 1 (Prüfungsinformationen an den Rechnungsprüfungsausschuss)	
5.1.1 Die Weitergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss	
5.1.2 Die Weitergabe an Sonstige	
5.1.2.1 Die Weitergabe an den Finanzausschuss	
5.1.2.2 Die Weitergabe innerhalb der Gemeindeverwaltung	
5.2 Zu Satz 2 (Unterrichtung des Rates)	
6. Zu Absatz 6 (Umgang mit Einwendungen der Überörtlichen Prüfung)	
6.1 Die gemeindliche Stellungnahme	
6.2 Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde	
7. Zu Absatz 7 (Beratungsrecht der Gemeindeprüfungsanstalt)	
7.1 Zu Satz 1 (Beratung bei unterschiedlichen Fragestellungen)	
7.01 Allgemeine Grundlagen	
7.1.1 Zu Nummer 1 (Beratung in Verwaltungsfragen)	
7.1.2 Zu Nummer 2 (Beratung in bautechnischen Fragen)	
7.1.2.1 Die Beratung bei baulichen Maßnahmen	
7.1.2.2 Die Beratung sonstiger juristischer Personen	
8. Zu Absatz 8 (Ausschluss von der Überörtlichen Prüfung)	
8.1 Allgemeine Grundlagen	
8.2 Keine Mitwirkung bei einer örtlichen Prüfungsaufgabe	
8.2.1 Bei einer Prüfung der Eröffnungsbilanz	



- 8.2.2 Bei Abschlussprüfungen
- 8.2.2.1 Bei einer Prüfung des Jahresabschlusses
- 8.2.2.2 Bei einer Prüfung des Gesamtabchlusses

<b>C.36: 12. Teil „Gesamtabschluss“</b> .....	1681
1. Die Inhalte und Ziele des Gesamtabchlusses	
1.1 Die Einheiten der Gemeinde als „Betrieb“	
1.2 Der Begriff „Gesamtabschluss“	
1.3 Die Anwendung von Einheitsgrundsätzen	
1.3.1 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“	
1.3.2 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“	
1.4 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit	
1.5 Die Zwecke des Gesamtabchlusses	
1.6 Keine identische Rechnungslegung	
1.7 Freiwillige Überprüfung der wirtschaftlichen Betätigung	
2. Das Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich	
2.1 Die Gemeindeverwaltung als öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“	
2.2 Die verbundenen Unternehmen als gemeindliche Tochterseinheiten	
2.3 Die Beteiligungen als gemeindliche Tochterseinheiten	
2.4 Die Sondervermögen als gemeindliche Tochterseinheiten	
2.5 Die Wahl der Rechtsform	
2.6 Das Entstehen des Mutter-Tochter-Verhältnisses	
2.7 Andere Gesellschafter als Beteiligte	
3. Die Schritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss	
4. Die Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabchluss	
4.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
4.2 Die Vorschriften im Einzelnen	
5. Die Anwendung von allgemeinen Grundsätzen	
5.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung	
5.2 Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards	
5.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
5.4 Die Wirtschaftsgrundsätze (Haushaltsausgleich)	
5.5 Weitere wichtige Grundsätze	
6. Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss	
6.1 Die Ausgangsgrundlage	
6.2 Kein Prüfungsverzicht	
7. Keine befreiende Wirkung für den Konzernabschluss	
8. Die Adressaten der Haushaltswirtschaft	
8.1 Die Ausgangslage	
8.2 Die Adressatengruppen	
9. Der erste Gesamtabchluss der Gemeinde	
9.1 Die Festlegung des Abschlussstichtages	
9.2 Die Erstkonsolidierung	
9.2.1 Allgemeine Grundlagen	
9.2.2 Die Festlegung eines Erwerbsstichtages	
9.2.2.1 Allgemeine Sachlage	
9.2.2.2 Der Eröffnungsbilanzstichtag als Erwerbszeitpunkt	
9.2.2.3 Der Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages	
9.2.2.4 Gesamtabchluss und „Jahreseröffnungsbilanz“	
9.2.2.5 Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte	

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

9.2.2.5.1	Der tatsächliche Anschaffungszeitpunkt	
9.2.2.3.2	Der Abschlussstichtag des ersten Gesamtabchlusses	
9.2.3	Ausnahmen von der Neubewertungspflicht für die Erstkonsolidierung	
10.	Vom Gesamtabchluss zur Gesamtsteuerung	
10.1	Die gemeindlichen Gegebenheiten	
10.2	Die einheitliche Ausrichtung	
10.3	Die örtliche Managemententwicklung	
10.4	Die örtliche Gesamtplanung	
10.5	Die Gesamtsteuerung bei fehlendem Gesamtabchluss	
10.6	Der Gesamtgeschäftsbericht	
10.6.1	Die Zwecke	
10.6.2	Die Inhalte	
10.6.3	Die aufgabenbezogene Gestaltung	
10.6.4	Die Aussagekraft	
11.	Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsvorschriften	
<b>C.37: § 116 Gesamtabchluss</b>	.....	<b>1721</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Die örtliche Prüfung vor der Bestätigung	
1.3	Keine gesonderte überörtliche Prüfung	
2.	Die Unterrichtung des Rates	
3.	Der Verzicht auf einen Gesamtabchluss	
3.1	Die Ausgangslage	
3.2	Das Fortbestehen der Prüfungspflicht	
3.3	Das Fortbestehen des Bestätigungserfordernisses	
3.4	Kein Verzicht als Experiment	
4.	Änderungen oder Berichtigungen des Gesamtabchlusses	
4.1	Bedarf und Zeitpunkt der Berichtigung	
4.1.1	Der Berichtigungsbedarf	
4.1.2	Der Zeitpunkt der Berichtigung	
4.1.3	Die Fehlerbeseitigung	
4.1.3.1	Erkannte Fehler	
4.1.3.2	Nachträgliche Fehler	
4.1.3.2.1	Kein Anspruch auf Fehlerfreiheit	
4.1.3.2.2	Kein Verzicht auf Fehlerbeseitigung	
4.1.4	Der Nachweis der Berichtigung	
4.1.5	Keine neue Sachverhaltsdarstellung	
4.2	Die erneute Bestätigung des Gesamtabchlusses	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Gesamtabschluss)	
1.1	Zu Satz 1 (Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung des Gesamtabchlusses)	
1.1.1	Das Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabchlusses	
1.1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.1.2	Der Begriff „Haushaltsjahr“	
1.1.1.3	Der Abschlussstichtag 31. Dezember	
1.1.1.3.1	Der Begriff „Abschlussstichtag“	
1.1.1.3.2	Das Stichtagsprinzip	
1.1.1.3.3	Das Gebot „Vollständigkeit“	
1.1.2	Die Zwecke des Gesamtabchlusses	

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

- 1.1.3 Die Grundsätze für den ordnungsgemäßen Gesamtabschluss
- 1.1.3.1 Die Beachtung der GOB
- 1.1.3.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
- 1.1.3.3 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“
- 1.1.3.4 Der Grundsatz der Wesentlichkeit
- 1.1.3.5 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit
- 1.1.3.6 Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung
- 1.1.3.7 Der Grundsatz der Gleichwertigkeit
- 1.1.3.8 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“
- 1.1.3.9 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze
- 1.1.4 Der Gesamtabschluss bei fehlender Vollkonsolidierung
- 1.1.5 Der Gesamtabschluss bei Betrieben von untergeordneter Bedeutung
- 1.1.6 Der freiwillige Gesamtabschluss
- 1.2 Zu Satz 2 (Bestandteile des Gesamtabschlusses)
  - 1.2.1 Die einzelnen Bestandteile und Anlagen
    - 1.2.1.1 Die Gesamtergebnisrechnung
    - 1.2.1.2 Die Gesamtbilanz
    - 1.2.1.3 Der Gesamtanhang
    - 1.2.1.4 Der Gesamtlagebericht
    - 1.2.1.5 Der Beteiligungsbericht
  - 1.2.2 Die Gesamtabschlussunterlagen
    - 1.2.2.1 Die haushaltsrechtlichen Gesamtabschlussunterlagen
    - 1.2.2.2 Ergänzende Gesamtabschlussunterlagen
      - 1.2.2.2.1 Die Übersicht über den gemeindlichen Konsolidierungskreis
      - 1.2.2.2.2 Der Gesamteigenkapitalspiegel
      - 1.2.2.2.3 Der Gesamtanlagenpiegel
  - 1.2.3 Das Gebot „Vollständigkeit“
- 1.3 Zu Satz 3 (Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat)
  - 1.3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.3.2 Die Beratung und Beurteilung
  - 1.3.3 Die Bestätigung
  - 1.3.4 Die Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten
    - 1.3.4.1 Des Bürgermeisters
    - 1.3.4.2 Des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses
    - 1.3.4.3 Der Bürger
    - 1.3.4.4 Der Aufsichtsbehörde
- 1.4 Zu Satz 4 (Anwendung von Jahresabschlussvorgaben)
  - 1.4.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.4.2 Die Frist der Bestätigung des Gesamtabschlusses
  - 1.4.3 Die Behandlung des Gesamtergebnisses
    - 1.4.3.1 Die Verpflichtung zur Beschlussfassung
    - 1.4.3.2 Das Entstehen des Gesamtergebnisses
    - 1.4.3.3 Die Darstellung des Gesamtergebnisses
    - 1.4.3.4 Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage
    - 1.4.3.5 Keine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage
    - 1.4.3.6 Die Verrechnung in der Gesamtbilanz
  - 1.4.4 Die Entlastung des Bürgermeisters
  - 1.4.5 Die Unterzeichnung des bestätigten Gesamtabschlusses
  - 1.4.6 Die Anzeige des Gesamtabschlusses bei der Aufsichtsbehörde
    - 1.4.6.1 Die Anzeigepflicht der Gemeinde
    - 1.4.6.2 Die aufsichtsrechtliche Prüfung

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

- 1.4.6.3.1 Allgemeine Prüfungsgesichtspunkte
- 1.4.6.3.2 Die Prüfung bei eingeschränkten oder anderen Bestätigungsvermerken
- 1.4.7.4 Die Anzeige bei einem Verzicht des Gesamtabschlusses
- 1.4.7 Die Bekanntmachung des Gesamtabschlusses
  - 1.4.7.1 Allgemeine Voraussetzungen
  - 1.4.7.2 Die Zwecke der Bekanntmachung
  - 1.4.7.3 Der Vollzug der Bekanntmachung
  - 1.4.7.4 Die Bekanntmachung im Internet
  - 1.4.7.5 Der Verzicht auf die Bekanntmachung
- 1.4.8 Unmittelbare Informationen über die Gesamtabschlussprüfung
  - 1.4.8.1 Keine Bekanntgabepflicht für den Prüfungsbericht
  - 1.4.8.2 Die Information über das Prüfungsergebnis
- 1.4.9 Das Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses
  - 1.4.9.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens
  - 1.4.9.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens
  - 1.4.9.3 Das Verfügbarhalten im Internet
  - 1.4.9.4 Die Weiterverwendung der Informationen
- 2. Zu Absatz 2 (Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Konsolidierung der Jahresabschlüsse)
    - 2.1.1 Die wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“
    - 2.1.2 Die Bezeichnungen der gemeindlichen Aufgabenbereiche
      - 2.1.2.1 Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“
      - 2.1.2.2 Der Begriff „Betrieb“
    - 2.1.3 Die Zusammensetzung des Konsolidierungskreises
      - 2.1.3.1 Die gemeindliche Ausgangslage
      - 2.1.3.2 Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises
        - 2.1.3.2.1 Allgemeine Grundlagen
        - 2.1.3.2.2 Das gemeindliche Wahlrecht
        - 2.1.3.2.3 Der Ausschluss weiterer Wahlrechte
      - 2.1.3.3 Die Sparkassen und der Konsolidierungskreis
        - 2.1.3.3.1 Keine Einbeziehung der Sparkassen
        - 2.1.3.3.2 Keine Einbeziehung der Beteiligungen der Sparkassen
        - 2.1.3.3.3 Die Sparkassenzweckverbände und der Konsolidierungskreis
      - 2.1.3.4 Die gemeindlichen Betriebe als Teilkonzerne
      - 2.1.3.5 Die Besonderheiten bei finanziellen Abhängigkeitsverhältnissen
      - 2.1.3.6 Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis
      - 2.1.3.7 Die Veränderungen des Konsolidierungskreises
    - 2.1.4 Die Einbeziehung der Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres
      - 2.1.4.1 Der einheitliche Abschlussstichtag
      - 2.1.4.2 Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses
        - 2.1.4.2.1 Die Grundlagen der zeitlichen Abgrenzung
        - 2.1.4.2.2 Die Entscheidung zur zeitlichen Abgrenzung
        - 2.1.4.2.3 Die Pflicht zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses
        - 2.1.4.2.4 Die Prüfungspflicht
      - 2.1.4.3 Die Anpassungsmaßnahmen bei einem Verzicht
    - 2.1.5 Die Daten im betrieblichen Jahresabschluss
      - 2.1.5.1 Die Anwendung des § 266 HGB (Abbildung der Bilanzen)
      - 2.1.5.2 Die Anwendung des § 276 HGB (Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen)
        - 2.1.5.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.1.5.2.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren
        - 2.1.5.2.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren

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

- 2.2 Zu Satz 2 (Vorgaben für Wertansätze von Verpflichtungen)
  - 2.2.1 Für Rückstellungen
  - 2.2.2 Für Vermögensgegenstände und Verpflichtungen
- 3. Zu Absatz 3 (Einbeziehung von Betrieben von untergeordneter Bedeutung)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Verzicht auf die Einbeziehung von Betrieben)
    - 3.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 3.1.2 Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“
    - 3.1.3 Die Beurteilung eines Betriebes
      - 3.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.3.2 Das Gesamtbild
      - 3.1.3.3 Das Beispiel
    - 3.1.4 Die Beurteilung mehrerer Betriebe
    - 3.1.5 Die Berücksichtigung der Aufgabenerfüllung
    - 3.1.6 Die untergeordnete Bedeutung bei der Equity-Methode
      - 3.1.6.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.6.2 Der Zusammenhang mit § 311 HGB
    - 3.1.7 Die Auswirkungen der Beurteilung
      - 3.1.7.1 Der Ansatz „At-Cost“
      - 3.1.7.2 Keine Änderung des Konsolidierungsstatus
  - 3.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten im Gesamtanhang)
- 4. Zu Absatz 4 (Angabepflichten zu den Verantwortlichen im Gesamtlagebericht)
  - 4.1 Der Anlass
  - 4.2 Die Inhalte
  - 4.3 Die Ausführung
  - 4.4 Die Auskünfte der Mitglieder des Rates
  - 4.5 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde
  - 4.6 Kein Verweis auf die Angaben zum Lagebericht
- 5. Zu Absatz 5 (Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsfrist)
    - 5.1.1 Die zeitliche Einordnung
    - 5.1.2 Der örtliche Zeitrahmen
    - 5.1.3 Der örtliche Zeitplan
    - 5.1.4 Die zeitgerechte Aufstellung
    - 5.1.5 Das Prinzip der Wertaufhellung
  - 5.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW):
    - 5.2.1 Die Aufstellung durch den Kämmerer
    - 5.2.2 Die Bestätigung durch den Bürgermeister
      - 5.2.2.1 Die Inhalte der Bestätigung
      - 5.2.2.2 Die Informationspflichten des Bürgermeisters
    - 5.2.3 Die Wirkungen der Unterzeichnungen
      - 5.2.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 5.2.3.2 Bürgermeister nicht Kämmerer
    - 5.2.4 Der Bilanzzeit
    - 5.2.5 Die Zuleitung an den Rat
      - 5.2.5.1 Allgemeine Sachlage
      - 5.2.5.2 Die Vornahme der Zuleitung
    - 5.2.6 Die Übergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss
    - 5.2.7 Keine direkte Übergabe an die Örtliche Rechnungsprüfung
    - 5.2.8 Keine Erforderlichkeit einer Dringlichkeitsentscheidung
- 6. Zu Absatz 6 (Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses)
  - 6.1 Zu Satz 1 (Zwecke der Prüfung des Gesamtabchlusses)

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

6.1.1	Allgemeine Sachlage	
6.1.2	Wichtige Besonderheiten	
6.1.3	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
6.1.3.1	Das Regelsystem der Grundsätze	
6.1.3.2	Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze	
6.1.3.3	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung	
6.1.4	Die „Generalnorm“ zur wirtschaftlichen Gesamtlage	
6.1.4.1	Allgemeine Grundlagen	
6.1.4.2	Das Element „Vermögensgesamtlage“	
6.1.4.3	Das Element „Schuldengesamtlage“	
6.1.4.4	Das Element „Ertragsgesamtlage“	
6.1.4.5	Das Element „Finanzgesamtlage“	
6.1.4.6	Die Gesamtbedeutung der Norm	
6.1.5	Die Prüfung bei Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses	
6.1.6	Die Einbeziehung betrieblicher Abschlussprüfer	
6.2	Zu Satz 2 (Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung)	
6.3	Zu Satz 3 (Prüfung des Gesamtlageberichtes)	
6.4	Zu Satz 4 (Verweis auf § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW)	
6.4.1	Allgemeine Grundlagen	
6.4.2	Die Inhalte des Bestätigungsvermerks für den Gesamtabschluss	
6.4.3	Die Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks	
6.4.4	Die Erstellung eines Prüfungsberichtes	
6.4.5	Die Informationen über die Gesamtabchlussprüfung	
6.4.5.1	Keine pflichtige Bekanntgabe des Prüfungsberichtes	
6.4.5.2	Die Informationen über das Prüfungsergebnis	
7.	Zu Absatz 7 (Prüfung der Einzelabschlüsse)	
7.1	Der Verzicht auf die Prüfung von Einzelabschlüssen	
7.1.1	Der Verzicht auf nochmalige Prüfung der Einzelabschlüsse	
7.1.2	Der Verzicht bei ungeprüften Einzelabschlüssen	
7.2	Die Prüfung der Zwischenabschlüsse	
7.3	Die Informationsrechte des Abschlussprüfers	
7.3.1	Allgemeine Zusammenhänge	
7.3.2	Die Umsetzung der Informationsrechte	
7.3.3	Die Verwertung erhaltener Informationen	
<b>C.38: § 117</b>	<b>Beteiligungsbericht</b> .....	<b>1839</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Zwecke der Vorschrift	
2.	Die Informationspflichten	
3.	Kein Verzicht auf den Beteiligungsbericht	
4.	Keine Prüfung des Beteiligungsberichtes	
5.	Keine eigenständige Veröffentlichung	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Pflicht zur Erstellung eines Beteiligungsberichtes)	
1.1	Zu Satz 1 (Bericht über wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung)	
1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.2	Die Ausrichtung des Beteiligungsberichtes	
1.1.3	Beteiligungsbericht und Gesamtsteuerung	
1.1.4	Die Abbildung der gemeindlichen Beteiligungsstruktur	
1.2	Zu Satz 2 (Fortschreibung des Beteiligungsberichtes)	
1.2.1	Die Fortschreibung des Beteiligungsberichtes	

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

1.2.2	Beteiligungsbericht und Gesamtabchluss	
1.3	Zu Satz 3 (Beteiligungsbericht beim Jahresabschluss)	
2.	Zu Absatz 2 (Veröffentlichung des Beteiligungsberichtes)	
2.1	Zu Satz 1 (Informationspflichten der Gemeinde)	
2.2	Zu Satz 2 (Öffentliche Einsichtnahme in den Bericht)	
2.3	Zu Satz 3 (Bekanntgabe der Einsichtnahme)	
<b>C.39: § 118</b>	<b>Vorlage- und Auskunftspflichten</b>	1851
1.	Die Inhalte der Vorschrift	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Die Rahmenbedingungen	
2.	Die Pflichten der Gemeinde	
3.	Die Auswirkungen auf Abschlussprüfungen	
4.	Die Umsetzung der Anforderungen	
4.1	Allgemeine Sachlage	
4.2	Die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie	
<b>D.</b>	<b>Kapitel III „Das Haushaltsrecht in der Gemeindehaushaltsverordnung“</b>	
<b>D.1: Einführung</b>		1857
1.	Die Anwendung des NKF	
1.1	Wichtige Rahmenbedingungen	
1.1.1	Die rechtlichen Grundlagen für das Haushaltsrecht	
1.1.2	Die Zwecke des NKF	
1.1.3	Das Referenzmodell HGB	
1.2	Wichtige haushaltswirtschaftliche Begriffe	
1.2.1	Allgemeine Sachlage	
1.2.2	Der Haushalt	
1.2.3	Die Haushaltswirtschaft	
1.2.4	Das Haushaltsjahr	
1.2.5	Der Haushaltsplan	
1.2.6	Die Haushaltsposition	
1.2.7	Der Haushaltsansatz	
1.2.8	Die Ermächtigung	
1.2.9	Die sachliche Bindung	
1.2.10	Die zeitliche Bindung	
1.2.10.1	Die Bindung der Aufwendungen und Auszahlungen	
1.2.10.2	Die Bindung der Erträge und Einzahlungen	
1.3	Die Rechengrößen	
1.3.1	Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“	
1.3.1.1	Die Erfassung der Ressourcen	
1.3.1.2	Die Rechengröße „Ertrag“	
1.3.1.3	Die Rechengröße „Aufwand“	
1.3.2	Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“	
1.3.2.1	Die Erfassung der Zahlungen	
1.3.2.2	Die Rechengröße „Einzahlungen“	
1.3.2.3	Die Rechengröße „Auszahlungen“	
1.4	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
1.4.1	Allgemeine Zwecke	
1.4.2	Die Anwendung der GoB	

- 1.5 Örtlich festzulegende Wertgrenzen
2. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung
3. Die Gestaltung der Gemeindehaushaltsverordnung
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die Gliederung der Vorschriften
4. Die Gebote der Haushaltswirtschaft
5. Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung
6. Keine gesonderten öffentlichen Buchführungsgrundsätze

**D.2: Erster Abschnitt „Haushaltsplan“** ..... 1881

1. Allgemeines
2. Die Vorschriften zum gemeindlichen Haushaltsplan
  - 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen
3. Die Haushaltspositionen
  - 3.1 Die Bildung von Haushaltspositionen
    - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.1.2 Die konkrete Ausgestaltung
  - 3.2 Die Haushaltspositionen als Ermächtigungen
    - 3.2.1 Die Funktion „Ermächtigung“
    - 3.2.2 Die Nutzung der Ermächtigungen

**D.3: § 1 Haushaltsplan** ..... 1887

- I. Allgemeines
  1. Die Grundlage der Haushaltswirtschaft
    - 1.1 Der Begriff „Haushaltsplan“
    - 1.2 Die Inhalte des Haushaltsplans
    - 1.3 Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans
      - 1.3.1 Die Rahmenbedingungen
      - 1.3.2 Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter
  2. Die Grundsätze für den jährlichen Haushaltsplan
    - 2.1 Die allgemeinen Planungsgrundsätze
      - 2.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.1.2 Allgemeine Zwecke
      - 2.1.3 Die Veranschlagungsreife
      - 2.1.4 Das Vollständigkeitsgebot
    - 2.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit
    - 2.3 Die Anwendung des Bruttoprinzips
      - 2.3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips
      - 2.3.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip
        - 2.3.2.1 Die Veranschlagung bei Abgaben
        - 2.3.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen
    - 2.4 Die Darstellung von Jahresergebnissen
  3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt
  4. Die Haushaltspositionen
    - 4.1 Die Bildung von Haushaltspositionen
    - 4.2 Die sachliche Bindung
    - 4.3 Die Haushaltspositionen als Ermächtigungen
      - 4.3.1 Die Funktion „Ermächtigung“
      - 4.3.2 Die Nutzung der Ermächtigungen
  5. Die Zeitreihe im Haushaltsplan



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

6. Der Integrationsrat
7. Die Bezirksvertretungen
8. Die Planbilanz
9. Die örtliche Gesamtplanung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Haushaltsplans)
    - 1.1 Die Inhalte und Gliederungszwecke
    - 1.2 Die einzelnen Bestandteile
      - 1.2.1 Der Ergebnisplan
      - 1.2.2 Der Finanzplan
      - 1.2.3 Die Teilpläne
      - 1.2.4 Das Haushaltssicherungskonzept
  2. Zu Absatz 2 (Anlagen zum Haushaltsplan)
    - 2.1 Allgemeine Vorgaben
      - 2.1.1 Die Übersicht über die pflichtigen Anlagen
      - 2.1.2 Freiwillige Anlagen zum Haushaltsplan
    - 2.2 Die einzelnen pflichtigen Anlagen
      - 2.2.1 Zu Nummer 1 (Vorbericht)
        - 2.2.1.1 Die Zwecke des Vorberichts
        - 2.2.1.2 Die Gesamtübersicht durch den Vorbericht
        - 2.2.1.3 Der produktorientierte Vorbericht
      - 2.2.2 Zu Nummer 2 (Stellenplan)
        - 2.2.2.1 Der Stellenplan
        - 2.2.2.2 Die Stellenübersicht
      - 2.2.3 Zu Nummer 3 (Bilanz des Vorvorjahres)
        - 2.2.3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 2.2.3.2 Keine Pflicht für eine Planbilanz
        - 2.2.3.3 Die Bilanz des Vorjahres
      - 2.2.4 Zu Nummer 4 (Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen)
      - 2.2.5 Zu Nummer 5 (Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen)
        - 2.2.5.1 Die Grundlagen der Zuwendungsgewährung
        - 2.2.5.2 Die geldwerten Leistungen
        - 2.2.5.3 Der Nachweis der Zuwendungsgewährung
      - 2.2.6 Zu Nummer 6 (Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten)
        - 2.2.6.1 Der Umfang der Angaben
        - 2.2.6.2 Die Übersicht
        - 2.2.6.3 Zusätzliche Bürgschaftsangaben
      - 2.2.7 Zu Nummer 7 (Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals)
        - 2.2.7.1 Der Umfang der Angaben
        - 2.2.7.2 Die Übersicht
        - 2.2.7.3 Der Zeitraum bei einem Haushaltssicherungskonzept
      - 2.2.8 Zu Nummer 8 (Übersicht zu den gemeindlichen Betrieben)
        - 2.2.8.1 Die Zwecke der Übersicht
        - 2.2.8.2 Die Übersicht über die Wirtschaftslage und betriebliche Entwicklung
        - 2.2.8.3 Die Darstellung der Beteiligungsstruktur
        - 2.2.8.4 Die Darstellung der betrieblichen Wirtschaftslage
        - 2.2.8.5 Die Darstellung der Finanzströme
      - 2.2.9 Zu Nummer 9 (Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsdaten)
  3. Zu Absatz 3 (Abbildung einer Zeitreihe im Haushaltsplan)
    - 3.1 Die mittelfristige Haushaltsplanung
    - 3.2 Die mehrjährige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan

- 3.2.1 Die Inhalte der Planung
- 3.2.2 Die Planungsjahre und Haushaltssicherung
- 3.2.3 Die Angaben zu den Vorjahren
- 3.2.3.1 Die Plan-Werte des Vorjahres
- 3.2.3.2 Die Ist-Werte des Vorjahres

**D.4: § 2 Ergebnisplan** ..... 1935

- I. Allgemeines
- 1. Die Inhalte des Ergebnisplans
  - 1.1 Formale Anforderungen
  - 1.2 Materielle Anforderungen
    - 1.2.1 Allgemeine Anforderungen
    - 1.2.2 Die Besonderheiten
      - 1.2.2.1 Die Abgrenzung „Außerordentlich“
      - 1.2.2.2 Die Abgrenzung zur Verrechnung
      - 1.2.2.3 „Außerordentlich“ nicht „Außerplanmäßig“
      - 1.2.2.4 „Außerordentlich“ nicht „Außergewöhnlich“
    - 1.2.3 Die Darstellung des Jahresergebnisses
  - 1.3 Die sachliche Bindung der Haushaltspositionen
  - 1.4 Die Zeitreihe im Ergebnisplan
  - 1.5 Keine Identität mit dem Finanzplan
- 2. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“
  - 2.1 Allgemeine Inhalte
  - 2.2 Die Rechengröße „Ertrag“
  - 2.3 Die Rechengröße „Aufwand“
  - 2.4 Die Geldeinheit „Euro“
- 3. Die Anwendung des Bruttoprinzips
  - 3.1 Allgemeines
  - 3.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip
    - 3.2.1 Die Veranschlagung von Abgaben
    - 3.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen
- 4. Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt
- 5. Der Nachweis interner Leistungsbeziehungen
- 6. Die Projekte mit privater Beteiligung
- 7. Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage
  - 7.1 Allgemeine Grundlagen
  - 7.2 Keine Veranschlagung von Verrechnungen
- 8. Die ergebnisneutrale Verrechnung
- 9. Nicht zulässige Veranschlagungen
  - 9.1 Erträge als „periodenfremd“
  - 9.2 Aufwendungen als „periodenfremd“
  - 9.3 Andere Abgrenzungen
  - 9.4 Ein „globaler Minderaufwand“
  - 9.5 Erträge aus der Herabsetzung von Rückstellungen
- 10. Die Erweiterung des Geschäftsbetriebs
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Ergebnisplans)
  - 1.1 Die Inhalte des Ergebnisplans
  - 1.2 Die Komponenten des Ergebnisplans
    - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2.2 Die Darstellung in Staffelform

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

- 1.3 Die Positionen im Ergebnisplan
- 1.4 Die Begriffe „Ordentlich“ und „Außerordentlich“
  - 1.4.1 Der Begriff „Ordentlich“
  - 1.4.2 Der Begriff „Außerordentlich“
- 1.5 Die Veranschlagung der ordentlichen Erträge
  - 1.5.1 Zu Nummer 1 (Steuern und ähnliche Abgaben)
    - 1.5.1.1 Die Steuern
      - 1.5.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.5.1.1.2 Die „interne“ Steuerpflicht
        - 1.5.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.5.1.1.2.2 Kein kassenmäßiger Vorgang
        - 1.5.1.1.2.3 „Interne“ Steuerpflicht und BGA
        - 1.5.1.1.2.4 Die Steuerpflicht und Eigenbetriebe
    - 1.5.1.2 Die steuerähnlichen Abgaben
    - 1.5.1.3 Die Gliederung der Haushaltsposition „Steuern“
    - 1.5.1.4 Die Ausnahme „Netto-Veranschlagung“
  - 1.5.2 Zu Nummer 2 (Zuwendungen und allgemeine Umlagen)
    - 1.5.2.1 Die Zuwendungen
      - 1.5.2.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.5.2.1.2 Die Landeszuweisungen
      - 1.5.2.1.3 Die Erträge aus bilanziellen Sonderposten
      - 1.5.2.1.4 Die rückzahlbaren Zuwendungen
    - 1.5.2.2 Die allgemeinen Umlagen
      - 1.5.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.5.2.2.2 Die Abrechnung der „Jugendamtsumlage“
    - 1.5.2.3 Die Gliederung der Haushaltsposition
  - 1.5.3 Zu Nummer 3 (Sonstige Transfererträge)
    - 1.5.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.5.3.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
    - 1.5.3.3 Unentgeltliche Arbeits- und Dienstleistungen
  - 1.5.4 Zu Nummer 4 (Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte)
    - 1.5.4.1 Gebühren
      - 1.5.4.2 Die zweckgebundenen Abgaben
        - 1.5.4.2.1 Die Abgrenzung zweckgebundener Abgaben
        - 1.5.4.2.2 Die Kurbeiträge
        - 1.5.4.2.3 Die Fremdenverkehrsbeiträge
      - 1.5.4.3 Die Auflösung von Sonderposten
        - 1.5.4.3.1 Aus Gebührenüberschüssen
        - 1.5.4.3.2 Aus Beiträgen
    - 1.5.4.4 Die Gliederung der Haushaltsposition
  - 1.5.5 Zu Nummer 5 (Privatrechtliche Leistungsentgelte)
  - 1.5.6 Zu Nummer 6 (Kostenerstattungen und Kostenumlagen)
    - 1.5.6.1 Die Kostenerstattungen
    - 1.5.6.2 Die Kostenumlagen
  - 1.5.7 Zu Nummer 7 (Sonstige ordentliche Erträge)
    - 1.5.7.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.5.7.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
    - 1.5.7.2 Keine Veranschlagung besonderer Erträge beim Anlagevermögen
  - 1.5.8 Zu Nummer 8 (Aktivierte Eigenleistungen)
    - 1.5.8.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.5.8.2 Die Abgrenzung von Herstellungsaufwendungen

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

- 1.5.8.3 Eigenleistungen und Investitionsauszahlungen
- 1.5.9 Zu Nummer 9 (Bestandsveränderungen)
  - 1.5.9.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
  - 1.5.9.2 Keine Einbeziehung von Vorräten
  - 1.5.9.3 Keine Einbeziehung gehaltener Grundstücke
- 1.6 Die Veranschlagung der ordentlichen Aufwendungen
  - 1.6.1 Zu Nummer 10 (Personalaufwendungen)
    - 1.6.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.1.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
  - 1.6.2 Zu Nummer 11 (Versorgungsaufwendungen)
    - 1.6.2.1 Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.2.2 Die Veranschlagung der Versorgungsaufwendungen
    - 1.6.2.3 Die Gliederung der Haushaltsposition
  - 1.6.3 Zu Nummer 12 (Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen)
    - 1.6.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.3.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
    - 1.6.3.3 Nicht zulässige Veranschlagungen
  - 1.6.4 Zu Nummer 13 (Bilanzielle Abschreibungen)
    - 1.6.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.4.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
    - 1.6.4.3 Die außerplanmäßigen Abschreibungen
    - 1.6.4.4 Sonstige vermögenswirksame Aufwendungen
    - 1.6.4.5 Unzulässige Veranschlagungen bei Abschreibungen
  - 1.6.5 Zu Nummer 14 (Transferaufwendungen)
    - 1.6.5.1 Die gemeindlichen Zuwendungen
      - 1.6.5.1.1 Die haushaltsmäßige Einordnung
      - 1.6.5.1.2 Die Inhalte der Haushaltsposition
      - 1.6.5.1.3 Wichtige Besonderheiten
        - 1.6.5.1.3.1 Zuwendungen und Gegenleistungsverpflichtung
        - 1.6.5.1.3.2 Die Fraktionszuwendungen
        - 1.6.5.1.3.3 Verlustzuweisungen an Betriebe
        - 1.6.5.1.3.4 Zuwendungen für sonstige Zwecke
      - 1.6.5.1.4 Die örtliche Förderrichtlinie
      - 1.6.5.1.5 Die Übersicht über gewährte Zuwendungen
    - 1.6.5.2 Die gemeindlichen Umlagen
      - 1.6.5.2.1 Die allgemeinen Umlagen
      - 1.6.5.2.2 Die Sonderumlagen
      - 1.6.5.2.3 Die Inhalte der Haushaltsposition
      - 1.6.5.2.4 Die Aufwandszuordnung
        - 1.6.5.2.4.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.6.5.2.4.2 Die Abrechnung der Jugendamtsumlage
    - 1.6.5.3 Die Gliederung der Haushaltsposition
    - 1.6.5.4 Nicht zulässige Veranschlagungen
  - 1.6.6 Zu Nummer 15 (Sonstige ordentliche Aufwendungen)
    - 1.6.6.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
    - 1.6.6.2 Die Gliederung der Haushaltsposition
    - 1.6.6.3 Die Veranschlagung weiterer Geschäftsvorfälle
      - 1.6.6.3.1 Auflösungsbeträge bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten
      - 1.6.6.3.2 Herabsetzungen von Rückstellungen
      - 1.6.6.3.3 Die Berichtigung von Forderungen
    - 1.6.6.4 Die Steuerpflichten der Gemeinde

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

1.6.6.4.1	Allgemeine Sachlage	
1.6.6.4.2	Die künftigen Umsatzsteueranforderungen	
1.6.6.5	Die Überdeckung in der Gebührenkalkulation	
1.6.6.6	Keine Veranschlagung besonderer Aufwendungen beim Anlagevermögen	
1.7	Die Veranschlagung der Finanzerträge und Finanzaufwendungen	
1.7.1	Zu Nummer 16 (Finanzerträge)	
1.7.1.1	Die Inhalte der Haushaltsposition	
1.7.1.2	Keine Zuordnung anderer Ertragsarten	
1.7.2	Zu Nummer 17 (Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen)	
1.7.2.1	Die Inhalte der Haushaltsposition	
1.7.2.2	Weitere Zuordnungen	
1.7.2.3	Keine Zuordnung anderer Aufwandsarten	
1.7.3	Die Veranschlagung „Negativer Zinsen“	
1.7.3.1	Allgemeine Sachlage	
1.7.3.2	„Negative Kreditzinsen“	
1.7.3.3	„Negative Einlagezinsen“	
1.8	Die Veranschlagung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen	
1.8.1	Zu Nummer 18 (Außerordentliche Erträge)	
1.8.2	Zu Nummer 19 (Außerordentliche Aufwendungen)	
1.9	Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen	
1.9.1	Die Einordnung der Erträge und Aufwendungen	
1.9.2	Erträge und Aufwendungen als Steuerungsinformationen	
2.	Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan)	
2.1	Allgemeine Zwecke	
2.2	Die Summen- und Saldenbildung	
2.2.1	Zu Nummer 1 (Ordentliches Ergebnis)	
2.2.2	Zu Nummer 2 (Finanzergebnis)	
2.2.3	Zu Nummer 3 (Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit)	
2.2.4	Zu Nummer 4 (Außerordentliches Ergebnis)	
2.2.5	Zu Nummer 5 (Jahresergebnis)	
2.2.5.1	Allgemeine Sachlage	
2.2.5.2	Die haushaltswirtschaftliche Behandlung	
2.2.6	Die Anrechnung von Umsatzsteuer	
2.3	Die Verbindung des Ergebnisplans zur Haushaltssatzung	
2.3.1	Der Ausweis des „originären“ Haushaltsausgleichs	
2.3.2	Der Ausweis des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs	
3.	Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans)	
3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2	Die Zuordnungen zum gemeindlichen Ergebnisplan	
<b>D.5: § 3 Finanzplan</b>	.....	<b>2037</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Inhalte des Finanzplans	
1.1	Die Ziele und Zwecke	
1.2	Der Begriff „Finanzplan“	
1.3	Die Besonderheiten	
1.3.1	Allgemeine Sachlage	
1.3.2	Die Darstellung in Staffelform	
1.3.3	Die Darstellung von Summen und Salden	
1.4	Die sachliche Bindung der Haushaltspositionen	
1.5	Die Zeitreihe im Finanzplan	

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

- 1.6 Keine Identität mit dem Ergebnisplan
- 2. Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen
  - 2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“
  - 2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“
  - 2.4 Die Geldeinheit „Euro“
- 3. Die Anwendung des Bruttoprinzips
  - 3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips
  - 3.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip
  - 3.3 Die Zulässigkeit einer Verrechnung
- 4. Die Veranschlagung von Investitionen
  - 4.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.2 Die Einzelveranschlagung
- 5. Laufende Verwaltungstätigkeit und investive Zuwendungen
- 6. Die Projekte mit privater Beteiligung
- 7. Der Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel
- 8. Nicht geeignete Veranschlagungsformen
  - 8.1 Die „Periodisierung“ der Ein- und Auszahlungen
  - 8.2 Die „periodenfremden“ Ein- und Auszahlungen
  - 8.3 Die „außerordentlichen“ Ein- und Auszahlungen
  - 8.4 Die „globalen Minderauszahlungen“
  - 8.5 Die „haushaltsinternen“ Vorgänge
- 9. Keine Einbeziehung des Cashpoolings
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Finanzplans)
    - 1.1 Die Inhalte des Finanzplans
    - 1.2 Die Komponenten des Finanzplans
    - 1.3 Die Positionen im Finanzplan
    - 1.4 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
      - 1.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.4.2 Die „interne“ Steuerpflicht
        - 1.4.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.4.2.2 Kein kassenmäßiger Vorgang
        - 1.4.2.3 Die Steuerpflicht und Eigenbetriebe
      - 1.4.3 Die Rückzahlung rückzahlbarer Zuwendungen
      - 1.4.4 „Nicht ergebniswirksame“ Zahlungen
      - 1.4.5 Für Finanzleistungen an einen Betrieb
      - 1.4.6 Für die Verwendung für Investitionen
    - 1.5 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit
      - 1.5.1 Die gemeindliche Investitionstätigkeit
        - 1.5.1.1 Die Bedeutung der gemeindlichen Investitionstätigkeit
        - 1.5.1.2 Der Begriff „Investitionstätigkeit“
        - 1.5.1.3 Die Formen der Investitionstätigkeit
        - 1.5.1.4 Die Festlegung von Wertgrenzen für Investitionen
      - 1.5.2 Die Einzahlungsarten aus der Investitionstätigkeit
        - 1.5.2.1 Zu Nummer 15 (Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen)
          - 1.5.2.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
          - 1.5.2.1.2 Die Verwendung für die laufende Verwaltungstätigkeit
          - 1.5.2.1.3 Die Verwendung für die Finanzierungstätigkeit
          - 1.5.2.1.4 Der Nachweis der erhaltenen Zuwendungen
        - 1.5.2.2 Zu Nummer 16 (Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen)

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

- 1.5.2.3 Zu Nummer 17 (Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen)
- 1.5.2.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.2.3.2 Rückzahlungen von Ausleihungen der Gemeinde
- 1.5.2.4 Zu Nummer 18 (Einzahlungen von Beiträgen u. ä. Entgelten)
- 1.5.2.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.2.4.2 Keine „interne“ Beitragspflicht
- 1.5.2.5 Zu Nummer 19 (Sonstige Investitionseinzahlungen)
- 1.5.3 Die Auszahlungsarten aus der Investitionstätigkeit
- 1.5.3.1 Zu Nummer 20 (Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden)
- 1.5.3.2 Zu Nummer 21 (Auszahlungen für Baumaßnahmen)
- 1.5.3.2.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.3.2.2 Besondere Objektfinanzierungen
- 1.5.3.2.2.1 Allgemeine Prüfungspflichten
- 1.5.3.2.2.2 ÖPP-Objekte
- 1.5.3.2.2.3 Mietkauf-Objekte
- 1.5.3.3 Zu Nummer 22 (Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen)
- 1.5.3.4 Zu Nummer 23 (Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen)
- 1.5.3.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.3.4.2 Auszahlungen für Sparkassenanteile
- 1.5.3.4.3 Die Auszahlungen an gemeindliche Betriebe
- 1.5.3.4.3.1 Die investiven Auszahlungen
- 1.5.3.4.3.2 Besondere Ausleihungen der Gemeinde
- 1.5.3.4.3.3 Keine Zahlungen für laufende Zwecke
- 1.5.3.4.3.4 Die Gebote für die Finanzbeziehungen
- 1.5.3.4.4 Die noch nicht benötigten Zahlungsmittel
- 1.5.3.5 Zu Nummer 24 (Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen)
- 1.5.3.5.1 Die Inhalte der Haushaltsposition
- 1.5.3.5.2 Der Nachweis der gewährten Zuwendungen
- 1.5.3.5.3 Keine Verlustübernahmen
- 1.5.3.6 Zu Nummer 25 (Sonstige Investitionsauszahlungen)
- 1.5.3.6.1 Die Inhalte der Sammelposition
- 1.5.3.6.2 Die Rückzahlung erhaltener investiver Zuwendungen
- 1.5.3.7 Besonderheiten bei der Veranschlagung
- 1.5.3.7.1 Aktivierte Eigenleistungen nicht Investitionsauszahlungen
- 1.5.3.7.2 Die Berechtigungen aus einem Ökokonto
- 1.5.3.7.3 Die Flächenausweiszertifikate
- 1.6 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit
- 1.6.1 Die Haushaltspositionen
- 1.6.2 Zu Nummer 26 (Einzahlungen aus Kreditaufnahmen für Investitionen)
- 1.6.2.1 Die Abgrenzung der Haushaltsposition
- 1.6.2.2 Der Ausweis im Muster des Finanzplans
- 1.6.3 Zu Nummer 27 (Auszahlungen aus der Tilgung von Investitionskrediten)
- 1.6.3.1 Die Abgrenzung der Haushaltsposition
- 1.6.3.2 Der Begriff „Tilgung“
- 1.6.3.3 Die Hingabe von Darlehen an Dritte
- 1.6.3.3.1 Dritte als Darlehensnehmer
- 1.6.3.3.2 Die Gewährung von Darlehen
- 1.6.3.3.3 Der Ausweis im Muster des Finanzplans
- 1.6.4 Keine Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung
- 1.6.4.1 Allgemeine Grundlagen
- 1.6.4.2 Der Verzicht auf Ist-Werte

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

- 1.6.5 Kreditaufnahme und Kapitalanlage (Geldanlage)
- 1.6.6 Dritte als Darlehensnehmer
- 1.7 Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen
  - 1.7.1 Die Anwendung des NKF-Kontenrahmens
  - 1.7.2 Der NKF-Kontenrahmen und die örtliche Steuerung
- 2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Finanzplan)
  - 2.1 Die Inhalte der Positionen
  - 2.2 Die Summen- und Saldenbildung
    - 2.2.1 Zu Nummer 1 (Saldo aus den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit)
    - 2.2.2 Zu Nummer 2 (Saldo aus den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit)
    - 2.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag)
    - 2.2.4 Zu Nummer 4 (Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit)
    - 2.2.5 Zu Nummer 5 (Änderung des Bestandes an Finanzmitteln)
    - 2.2.6 Zu Nummer 6 (Liquide Mittel)
      - 2.2.6.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.6.2 Die Messgröße „Liquide Mittel“
      - 2.2.6.3 Die Messgröße „Bestand an Finanzmitteln“
  - 2.3 Die Verbindung des Finanzplans zur Haushaltssatzung
    - 2.3.1 Der Ausweis der Gesamtbeträge im Finanzplan
    - 2.3.2 Die liquiden Mittel und die Festsetzung der Kredite
- 3. Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans)
  - 3.1 Allgemeine Vorgaben
  - 3.2 Die Zuordnungen zum gemeindlichen Finanzplan

**D.6: § 4 Teilpläne** ..... 2105

- I. Allgemeines
  - 1. Die produktorientierte Haushaltssteuerung
  - 2. Die Gliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne
    - 2.1 Die Möglichkeiten der Gliederung
    - 2.2 Gliederung und Inhalte der Teilpläne
      - 2.2.1 Die Zwecke der Teilpläne
      - 2.2.2 Die Gestaltung der Teilpläne
        - 2.2.2.1 Die Produktorientierung
        - 2.2.2.2 Die produktorientierten Ziele
        - 2.2.2.3 Wesentliche Ergebnis- und Finanzdaten
        - 2.2.2.4 Die Zeitreihe in den Teilplänen
      - 2.2.3 Die Verbindung mit den Zielen
  - 3. Teilpläne und Budgetierung
  - 4. Die sachliche Bindung der Haushaltspositionen
  - 5. Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes
  - 6. Die Aufgabenerfüllung durch Dritte
  - 7. Die Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage
  - 8. Die Erläuterungen zu den Haushaltspositionen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Gestaltung der Teilpläne)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung produktorientierter Teilpläne)
      - 1.1.1 Allgemeine Pflichten
      - 1.1.2 Produktorientierung und gemeindliche Aufgabenerfüllung
        - 1.1.2.1 Allgemeine Zwecke
        - 1.1.2.2 Der Aufbau des NKF-Produktrahmens
    - 1.2 Zu Satz 2 (Inhalte der produktorientierten Teilpläne)



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

- 1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der produktorientierten Teilpläne)
  - 1.3.1 Allgemeine Vorgaben
  - 1.3.2 Die NKF-Produktbereiche
    - 1.3.2.1 Die Gliederung
    - 1.3.2.2 Die Inhalte
    - 1.3.2.3 Die Gliederungsziffern
    - 1.3.2.4 Die Gliederungsstufen
  - 1.3.3 Die Bildung von Produkten
    - 1.3.3.1 Allgemeine Anforderungen an die Produktbildung
    - 1.3.3.2 Die Produktbildung
    - 1.3.3.3 Die Produktbeschreibungen
    - 1.3.3.4 Die Produktbezeichnungen
    - 1.3.3.5 Der örtliche Produktplan
  - 1.3.4 Besondere Teilpläne
    - 1.3.4.1 Der Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“
    - 1.3.4.2 Der Teilplan „Stiftungen“
- 2. Zu Absatz 2 (Maßgaben für die Aufstellung der Teilpläne)
  - 2.01 Allgemeine Anforderungen
  - 2.02 Die Produktbereichsübersicht
  - 2.1 Zu Nummer 1 (Gliederung nach Produktbereichen)
  - 2.2 Zu Nummer 2 (Gliederung nach Produktgruppen oder Produkten)
  - 2.3 Zu Nummer 3 (Gliederung nach Verantwortungsbereichen)
- 3. Zu Absatz 3 (Aufstellung der Teilergebnispläne)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Gliederung der Teilergebnispläne)
    - 3.1.1 Allgemeine Form der Teilergebnispläne
    - 3.1.2 Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan
    - 3.1.3 Die abgabenrechtlichen „Gebührenhaushalte“
  - 3.2 Zu Satz 2 (Ausweis eines Jahresergebnisses)
  - 3.3 Zu Satz 3 (Abbildung interner Leistungsbeziehungen)
- 4. Zu Absatz 4 (Aufstellung der Teilfinanzpläne)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Gliederung der Teilfinanzpläne)
    - 4.1.1 Allgemeine Form der Teilfinanzpläne
    - 4.1.2 Der Teilfinanzplan für die Finanzwirtschaft
      - 4.1.2.1 Der Bedarf
      - 4.1.2.2 Die Gliederung
  - 4.2 Zu Satz 2 (Darstellung großer Investitionen)
    - 4.2.1 Die Darstellung von Einzelmaßnahmen
      - 4.2.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 4.2.1.2 Die konkrete Veranschlagung
    - 4.2.2 Die Abgrenzung nach Wertgrenzen
      - 4.2.2.1 Die Festlegung von Wertgrenzen
      - 4.2.2.2 Die Bindungswirkung
      - 4.2.2.3 Kein Verzicht auf Wertgrenzen
      - 4.2.2.4 Keine zeitbezogene Abgrenzung
  - 4.3 Zu Satz 3 (Weitere Investitionsangaben)
    - 4.3.1 Die Pflicht zu weiteren Angaben
    - 4.3.2 Die Angaben über Eigenleistungen
- 5. Zu Absatz 5 (Bewirtschaftungsregelungen)
- 6. Zu Absatz 6 (Verzicht auf Haushaltspositionen)
  - 6.1 Der Verzicht im Rahmen der Haushaltsplanung
  - 6.2 Die Wirkung auf den Jahresabschluss

<b>D.7: § 5 Haushaltssicherungskonzept</b> .....	2153
I. Allgemeines	
1. Die Haushaltskonsolidierung	
2. Die Schwellenwerte nach § 76 GO NRW	
3. Die Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes	
3.1 Allgemeine Grundlagen	
3.2 Die Struktur der Konsolidierungsmaßnahmen	
3.3 Die Darstellung von Jahresergebnissen	
4. Die Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung	
5. Die Strategiekonzeption	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Satz 1 (Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes)	
1.1 Allgemeines	
1.2 Die inhaltliche Planung und Festlegung	
1.2.1 Die Ursachenanalyse	
1.2.2 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes	
1.2.3 Die Ziele und Strategien aufzeigen	
1.2.3.1 Die Ziele festlegen	
1.2.3.2 Die Strategien festlegen	
1.2.4 Die Sanierungspotentiale erschließen	
1.2.5 Die Auswahl von Maßnahmen	
1.2.6 Die Entscheidungen über Maßnahmen	
1.2.7 Die Darstellung der Konsolidierungsinhalte	
1.3 Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte	
1.4 Die Angabeformen im Haushaltssicherungskonzept	
1.4.1 Für die ersten drei Planungsjahre	
1.4.2 Für die weiteren Planungsjahre	
1.4.2.1 Nach den verbindlichen Haushaltsposten	
1.4.2.2 Nach den verbindlichen Produktbereichen	
1.4.2.3 Unter Einbeziehung der Ziele	
1.4.2.4 Über Leistungskennzahlen	
1.5 Die Ausfüllung der Vorschriften über das Haushaltssicherungskonzept	
1.6 Das Risikofrüherkennungssystem	
1.6.1 Allgemeine Sachlage	
1.6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung	
1.6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems	
1.6.3.1 Allgemeine Inhalte	
1.6.3.2 Besondere Inhalte	
1.6.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung	
1.7 Die Einrichtung eines Sanierungscontrollings	
2. Zu Satz 2 (Ziele und Zwecke des Haushaltssicherungskonzeptes)	
2.1 Allgemeine Anforderungen	
2.2 Aufeinander abgestimmte Ziele und Zwecke	
2.3 Die Pflichten des Rates der Gemeinde	
<b>D.8: § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</b> .....	2181
1. Zu Absatz 1 (Abbildung der Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan)	
1.1 Die Ergebnis- und Finanzplanung	
1.1.1 Die Zeitreihe	
1.1.2 Die Verpflichtungsermächtigungen	

1.1.3	Die Jahresfehlbeträge	
1.2	Die Einbeziehung in den Haushaltsplan	
2.	Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Orientierungsdaten)	
2.1	Allgemeine Sachlage	
2.2	Die Zwecke der Orientierungsdaten	
<b>D.9: § 7</b>	<b>Vorbericht</b>	<b>2187</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Zwecke der Vorschrift	
2.	Der Vorbericht als örtliche Entscheidungshilfe	
3.	Der produktorientierte Vorbericht	
4.	Der Vorbericht und die gemeindliche Steuerung	
5.	Der Vorbericht und das Berichtswesen	
6.	Unzutreffende Erläuterungen im Vorbericht	
7.	Die Gestaltung des Vorberichtes	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Inhalt und Zweck des Vorberichts)	
1.1	Zu Satz 1 (Überblick über haushaltswirtschaftliche Eckpunkte)	
1.2	Zu Satz 2 (Darstellung der Entwicklung und der wirtschaftlichen Lage)	
2.	Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)	
2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2	Die Darstellung der Zielsetzungen	
2.3	Die Erläuterungen zur wirtschaftlichen Lage	
2.4	Die Einbeziehung produktorientierter Ziele und Leistungskennzahlen	
2.5	Die Erläuterungen der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkte	
2.6	Die Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde	
2.7	Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungen	
2.8	Die Übersicht zum Finanzierungsgeschehen	
2.8.1	Allgemeine Grundlagen	
2.8.2	Die „innere“ Verteilung allgemeiner Haushaltsmittel	
2.8.3	Der Instandhaltungsbedarf	
2.9	Die Analyse der Haushaltswirtschaft	
2.9.1	Allgemeine Sachlage	
2.9.2	Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen	
2.9.3	Die Analyse mit Zielen und Leistungskennzahlen	
2.9.4	Die Entwicklungsprognose	
<b>D.10: § 8</b>	<b>Stellenplan</b>	<b>2209</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Zwecke des Stellenplans	
1.1	Allgemeine Sachlage	
1.2	Die Aufstellung des Stellenplans	
1.3	Die Verbindlichkeit des Stellenplans	
2.	Der Ausweis der Veränderung der Stellen	
2.1	Allgemeine Sachlage	
2.2	Die Stellenentwicklung	
3.	Die Erläuterungen zum Stellenplan	
4.	Die Bewirtschaftung des Stellenplans	
4.1	Allgemeine Sachlage	
4.2	Die „Vertretungszulage“	
4.3	Die Stellenbesetzungssperre	

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

- 4.3.1 Die inhaltliche Festlegung
- 4.3.2 Die Ausweisung in der Haushaltssatzung
- 4.3.3 Die anlassbezogene Sperre
- 4.4 Der Stellenplan und vorläufige Haushaltsführung
- 5. Stellenplan und Personalentwicklung
  - 5.1 Allgemeine Zusammenhänge
  - 5.2 Das Gleichbehandlungsgebot
- 6. Die Stellenübersicht
- 7. Die Veränderung des Stellenplans
- 8. Stellenplan und Personalaufwendungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Stellenplans)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Ausweis aller Stellen im Stellenplan)
      - 1.1.1 Die Inhalte des Stellenplans
        - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.1.1.2 Der Begriff „Nicht nur vorübergehend“
      - 1.1.2 Die Grundstruktur eines Stellenplans
      - 1.1.3 Stellenplan und Haushaltsjahr
        - 1.1.3.1 Der Stellenplan als Anlage zum Haushaltsplan
        - 1.1.3.2 Die Veränderungsliste zum Stellenplan
      - 1.1.4 Stellenplan und Ergebnis- und Finanzplanung
      - 1.1.5 Stellenplan und Stellenbesetzungsplan
    - 1.2 Zu Satz 2 (Stellen in Einrichtungen von Sondervermögen)
      - 1.2.1 Der Stellenausweis für Eigenbetriebe und Einrichtungen
      - 1.2.2 Der Stellenausweis für Jobcenter
      - 1.2.3 Kein Stellenausweis für Gemeindegliedervermögen und Stiftungen
  - 2. Zu Absatz 2 (Wichtige Angaben im Stellenplan)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Aufteilung des Stellenplans)
      - 2.1.1 Allgemeine Aufgaben
      - 2.1.2 Die Stellen für Beamtinnen und Beamte
      - 2.1.3 Die Stellen für tariflich Beschäftigte
    - 2.2 Zu Satz 2 (Abweichungen vom Stellenplan und zukünftige Veränderungen)
  - 3. Zu Absatz 3 (Übersichten zum Stellenplan)
    - 3.1 Zu Nummer 1 (Übersicht über die Aufteilung der Stellen auf die Produktbereiche)
    - 3.2 Zu Nummer 2 (Übersicht über weitere Beschäftigte der Gemeinde)
    - 3.3 Die Grundstruktur einer Stellenübersicht

**D.11: § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre** ..... 2229

- I. Allgemeines
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Darstellung nach Haushaltsjahren)
    - 1.1 Die Einhaltung des Jährlichkeitsprinzips
    - 1.2 Die Zeitreihe im Haushaltsplan
    - 1.3 Die Zeitreihe im Nachtragshaushaltsplan
  - 2. Zu Absatz 2 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung)
    - 2.1 Die Pflicht zur Fortschreibung
    - 2.2 Die Vorlagepflichten
    - 2.3 Keine Fortschreibung des Haushaltsplans
  - 3. Zu Absatz 3 (Beifügung von Haushaltsplananlagen bei Fortschreibung)
    - 3.1 Die Beifügung der Anlagen nach § 1 Absatz 2 Nummer 8 und 9 GemHVO NRW
      - 3.1.1 Allgemeine Sachlage

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

3.1.2	Die Unterlagen über die gemeindlichen Sondervermögen	
3.1.3	Die Unterlagen über die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen	
3.2	Die Beifügung weiterer Anlagen	
3.2.1	Die Übersicht über die Anlagen zum Haushaltsplan	
3.2.2	Die Anlagen im Einzelnen	
3.2.2.2	Der Vorbericht	
3.2.2.2	Der Stellenplan	
3.2.2.3	Die Bilanz des Vorvorjahres	
3.2.2.4	Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	
3.2.2.5	Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	
3.2.2.6	Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten	
3.2.2.7	Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	
3.2.2.8	Die Übersicht mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben	
3.2.3	Das Gebot „Vollständigkeit“	
<b>D.12: § 10 Nachtragshaushaltsplan</b>	.....	<b>2241</b>
I.	Allgemeines	
1.	Der Bedarf für einen Nachtragshaushaltsplan	
2.	Nachtragssatzung und Nachtragshaushaltsplan	
3.	Die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans	
4.	Keine Veranschlagung von Verfügungsmitteln	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Vorgaben für den Nachtragshaushaltsplan)	
1.1	Zu Satz 1 (Inhalte des Nachtragshaushaltsplans)	
1.1.1	Die Zwecke des Nachtragshaushaltsplans	
1.1.2	Die zu beachtenden Wertgrenzen	
1.1.3	Die Vornahme der Planfortschreibung	
1.1.4	Änderungen durch den Nachtragshaushaltsplan	
1.1.4.1	Im Ergebnisplan	
1.1.4.2	Im Finanzplan	
1.1.4.3	In den Teilplänen	
1.1.4.4	Von Zielen und Leistungskennzahlen	
1.1.5	Die Anlagen zum Nachtragshaushaltsplan	
1.2	Zu Satz 2 (Veranschlagungsverzicht bei Über- und Außerplanmäßigkeit)	
1.2.1	Bei über- und außerplanmäßigen Aufwendungen	
1.2.2	Bei über- und außerplanmäßigen Auszahlungen	
1.3	Zu Satz 3 (Verzicht bei noch nicht geleisteten Zahlungen)	
2.	Zu Absatz 2 (Besonderheiten im Nachtragshaushaltsplan)	
2.1	Zu Satz 1 (Veranschlagung von Mehrerträgen und Mehreinzahlungen)	
2.2	Zu Satz 2 (Veranschlagungsverzicht bei kleineren Investitionen)	
3.	Zu Absatz 3 (Nachtragshaushaltsplan und Verpflichtungsermächtigungen)	
3.1	Zum 1. Halbsatz (Angaben über Auswirkungen auf die Haushaltsplanung)	
3.2	Zum 2. Halbsatz (Ergänzung der Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen)	
<b>D.13: Zweiter Abschnitt „Planungsgrundsätze und Ziele“</b>	.....	<b>2253</b>
1.	Die jährliche Haushaltsplanung	
2.	Die Vorschriften zur Haushaltsplanung und zu Zielen	
2.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
2.2	Die Vorschriften im Einzelnen	

<b>D.14: § 11 Allgemeine Planungsgrundsätze</b>	2257
I. Allgemeines	
1. Der Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft	
1.1 Die Inhalte des Haushaltsplans	
1.2 Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans	
1.2.1 Die Rahmenbedingungen	
1.2.2 Die Ansprüche und Verbindlichkeiten	
2. Die Grundsätze für den gemeindlichen Haushaltsplan	
2.1 Die allgemeinen Planungsgrundsätze	
2.2 Prognosespielraum und Prognosequalität	
2.3 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit	
2.4 Die Anwendung des Bruttoprinzips	
2.4.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips	
2.4.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip	
2.4.2.1 Die Veranschlagung bei Abgaben	
2.4.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen	
2.5 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung	
2.5.1 Die gemeindliche Ausgangslage	
2.5.2 Die einzelnen Grundsätze	
2.5.3 Die Veranschlagungsreife	
2.6 Die Ermittlung der Haushaltsansätze	
2.6.1 Allgemeine Grundlagen	
2.6.2 Die Haushaltsbehandlung von Aufwendungen	
2.7 Kein Verzicht auf die Veranschlagung	
3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt	
3.1 Allgemeine Grundlagen	
3.2 Die Produktbereiche und Teilpläne	
4. Die Rechengrößen im NKF	
4.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“	
4.1.1 Allgemeine Grundlagen	
4.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“	
4.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“	
4.2 „Einzahlung“ und „Auszahlung“ als Rechengrößen	
4.2.1 Allgemeine Grundlagen	
4.2.2 Die Rechengröße „Einzahlung“	
4.2.3 Die Rechengröße „Auszahlung“	
5. Die Bewirtschaftung von Haushaltsermächtigungen	
6. Die Veranschlagung von Zahlungen für ÖPP-Objekte	
7. Die Veranschlagung von Zahlungen an Betriebe	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Abbildung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs)	
1.1 Die Anwendung der Haushaltsgrundsätze	
1.2 Die Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung	
1.3 Die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan	
1.3.1 Die Arten der Erträge und Aufwendungen	
1.3.2 Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt	
1.3.2.1 Allgemeine Grundlagen	
1.3.2.2 Die Ertragsrealisierung	
1.3.2.3 Die Wirkungen der Gerichtsentscheidung	
1.3.3 Die „interne“ Steuerpflicht	
1.3.3.1 Allgemeine Sachlage	

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

1.3.3.2	Kein kassenmäßiger Vorgang	
1.3.3.3	„Interne“ Steuerpflicht und BGA	
1.3.4	Nicht zulässige Zuordnungen	
1.3.4.1	Keine Zuordnung als „periodenfremde“ Erträge und Aufwendungen	
1.3.4.2	Keine Zuordnung nach anderen Abgrenzungen	
1.4	Die Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan	
1.5	Der Begriff „In voller Höhe“	
1.6	Der Begriff „Getrennt voneinander“	
1.7	Nicht zulässige Veranschlagungen	
1.7.1	Ein „globaler Minderaufwand“	
1.7.2	Eine „Deckungsreserve“	
1.7.3	Die Eigenkapitalverrechnungen	
1.7.4	Eine Haushaltssperre	
2.	Zu Absatz 2 (Prinzip der Periodenabgrenzung für Erträge und Aufwendungen)	
2.1	Zu Satz 1 (Wirtschaftliche Zurechnung zum Haushaltsjahr)	
2.1.1	Die Anwendung der „Wirtschaftlichkeit“	
2.1.2	Wirtschaftlichkeit und Veranschlagung	
2.1.3	Die wirtschaftliche Zurechnung	
2.2	Zu Satz 2 (Zurechnung nach Leistungsbescheiden)	
2.2.1	Allgemeine Sachlage	
2.2.2	Der Begriff „Leistungsbescheid“	
2.2.2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2.2.2	Der Leistungsbescheid für Gebühren	
2.2.2.3	Das „Transaktionsprinzip“	
2.2.3	Die Ertragszuordnung am Beispiel der Steuererhebung	
2.2.3.1	Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung	
2.2.3.2	Die Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden	
2.2.3.3	Die Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden	
2.2.3.4	Die Aufwandszuordnung am Beispiel der Transferleistungen	
2.2.4	Die Wertaufhellung bei Leistungsbescheiden	
2.3	Zu Satz 3 (Ermittlung der Haushaltsansätze)	
2.3.1	Die Errechnung der Ansätze	
2.3.2	Die Schätzung der Ansätze	
3.	Zu Absatz 3 (Liquiditätsänderungsprinzip für gemeindliche Zahlungen)	
3.1	Zu Satz 1 (Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen)	
3.1.1	Die voraussichtlichen Zahlungsgegebenheiten	
3.1.2	Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips	
3.1.3	Die Beachtung der Zahlungstermine	
3.1.4	Unzulässige Veranschlagungen	
3.1.4.1	„Periodisierte“ Ein- und Auszahlungen	
3.1.4.2	„Periodenfremde“ Ein- und Auszahlungen	
3.1.4.3	„Außerordentliche“ Ein- und Auszahlungen	
3.2	Zu Satz 2 (Bezug zum Leistungsbescheid)	
<b>D.15: § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung</b>	.....	<b>2309</b>
I.	Allgemeines	
1.	Der Einsatz neuer Steuerungsinstrumente	
2.	Die Rechte der gemeindlichen Organe	
3.	Gemeindliche Ziele und Zielerreichung	
3.1	Steuerung und Zielstruktur	
3.2	Ziele und Produktorientierung	

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

- 3.3 Ziele und Budgetierung
- 3.4 Ziele und Nachhaltigkeit
- 3.5 Die Kontrolle der Zielerreichung
- 3.6 Die Kontrolle der Wirksamkeit
- 4. Die Leistungskennzahlen
- 5. Die strategische Steuerung
  - 5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 5.2 Die Zielstrategie
- 6. Die Wirksamkeitsorientierung
  - 6.1 Die Informationsbeschaffung
  - 6.2 Die Informationsbewertung
  - 6.3 Die Informationsverknüpfung
  - 6.4 Die Schlussfolgerungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Satz 1 (Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen)
    - 1.1 Die gemeindliche Aufgabenerfüllung
    - 1.2 Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt
    - 1.3 Die gemeindlichen Ressourcen
    - 1.4 Die Festlegung von produktorientierten Zielen
      - 1.4.1 Die Zielfunktionen
      - 1.4.2 Die Zielkonzeption im Teilplan
    - 1.5 Die Festlegung von Leistungskennzahlen
    - 1.6 Die Messung der Zielerreichung
  - 2. Zu Satz 2 (Gebrauch der Ziele und Leistungskennzahlen)
    - 2.1 Der neue Informationsbedarf
    - 2.2 Die Ausgestaltung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen
    - 2.3 Die Abbildung der örtlichen Ziele im Haushaltsplan
    - 2.4 Die Einrichtung eines Controllings
      - 2.4.1 Die Gestaltung
      - 2.4.2 Die Bereiche
    - 2.5 Die Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems
      - 2.5.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
      - 2.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems
        - 2.5.3.1 Allgemeine Inhalte
        - 2.5.3.2 Besondere Inhalte
      - 2.5.4 Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung
    - 2.6 Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren

**D.16: § 13 Verpflichtungsermächtigungen** ..... 2339

- I. Allgemeines
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen)
      - 1.1.1 Der Begriff „Verpflichtungsermächtigung“
      - 1.1.2 Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre
        - 1.1.2.1 Der Zeitraum von drei Jahren
        - 1.1.2.2 Der Zeitraum der Maßnahme
        - 1.1.2.3 Die künftige Finanzierung
        - 1.1.2.4 Die Überwachung
        - 1.1.2.5 Die Weitergeltung



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

- 1.1.3 Die Veranschlagung im Teilfinanzplan
  - 1.1.3.1 Die summenmäßige Veranschlagung
  - 1.1.3.2 Die Einzelveranschlagung
  - 1.1.3.3 Der Verzicht auf Verpflichtungsermächtigungen
- 1.1.4 Mittelfristige Finanzplanung und Verpflichtungsermächtigungen
- 1.2 Zu Satz 2 (Zusammenfassung von Verpflichtungsermächtigungen)
- 2. Zu Absatz 2 (Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Festlegung der Deckungsfähigkeit)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Keine Überschreitung des Gesamtbetrages)

**D.17: § 14 Investitionen** ..... 2349

- I. Allgemeines
  - 1. Die gemeindliche Investitionstätigkeit
    - 1.1 Die Gemeinde als Investor
    - 1.2 Der Begriff „Investitionstätigkeit“
    - 1.3 Die Feststellung des Investitionsbedarfs
    - 1.4 Die Beachtung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten
    - 1.5 Die Wirkungen auf den Haushalt
      - 1.5.1 Die vermögensmäßigen Wirkungen
      - 1.5.2 Die Nutzungswirkungen
      - 1.5.3 Das Gesamtbild zu Einzelinvestitionen
    - 1.6 Der Lebenszyklus von gemeindlichem Vermögen
      - 1.6.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.6.2 Die Berücksichtigung bei der Beschaffung
      - 1.6.3 Erwirtschaftung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
  - 2. Die Investitionsförderung an Dritte
  - 3. Das örtliche Investitionsprogramm
  - 4. Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen
    - 4.1 Die Kontrollphasen
    - 4.2 Die Investitionsrisiken
    - 4.3 Die Erfolgskontrolle
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Wirtschaftlichkeitsvergleich vor Investitionsmaßnahmen)
    - 1.1 Die Wertgrenze für Investitionen
      - 1.1.1 Die Festlegung einer Wertgrenze
      - 1.1.2 Die örtliche Ausgestaltung
      - 1.1.3 Die Auswirkungen der Festlegung
        - 1.1.3.1 Die Auswirkungen auf die Veranschlagung im Teilfinanzplan
        - 1.1.3.2 Die Auswirkungen auf die Aufstellung einer Nachtragssatzung
      - 1.1.4 Der Verzicht auf eine Wertgrenze
    - 1.2 Die Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung
      - 1.2.1 Allgemeine Bedingungen
      - 1.2.2 Der Wirtschaftlichkeitsvergleich
        - 1.2.2.1 Die Zwecke
        - 1.2.2.2 Die Durchführung
          - 1.2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.2.2.2.2 Die Wirtschaftlichkeitsrechnung
        - 1.2.2.3 Der Wirtschaftlichkeitsvergleich mit Herstellungskosten
      - 1.2.3 Der Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
        - 1.2.3.1 Die Vorgaben zu einer Kostenvergleichsrechnung
        - 1.2.3.2 Die Anschaffungskosten

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

1.2.3.3	Die Herstellungskosten	
1.2.3.4	Die Folgekosten	
1.2.3.4.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.3.4.2	Der Begriff „Folgekosten“	
1.2.3.4.3	Die Maßnahmen der Instandhaltung	
1.2.3.4.4	Der Kostendeckungsgrad	
1.2.3.4.5	Keine kalkulatorischen Kosten	
1.2.4	Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand	
1.2.4.1	Allgemeine Sachlage	
1.2.4.2	Die Herstellungskosten bei gemeindlichen Gebäuden	
1.2.4.3	Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen	
1.2.4.4	Die Prüfung möglicher Herstellungskosten	
1.2.5	Die Gesamtbeurteilung	
1.2.6	Die Dokumentationspflicht	
2.	Zu Absatz 2 (Veranschlagung von Baumaßnahmen)	
2.1	Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Veranschlagung)	
2.1.1	Die Inhalte der Vorschrift	
2.1.2	Das Vorliegen maßnahmenbezogener Unterlagen	
2.1.2.1	Die Baupläne	
2.1.2.2	Die Kostenberechnung	
2.1.2.2.1	Die Berechnung zur Art der Ausführung	
2.1.2.2.2	Die Berücksichtigung der DIN 276	
2.1.2.2.3	Die Ermittlung der Gesamtkosten	
2.1.2.3	Die maßnahmenbezogenen Erläuterungen	
2.1.2.3.1	Die Erläuterungen zur Art der Ausführung	
2.1.2.3.2	Die Erläuterungen zu den Gesamtkosten	
2.1.2.3.3	Die Beifügung eines Bauzeitplans	
2.1.2.4	Die Baukostenkontrolle	
2.1.2.4.1	Die erste Phase	
2.1.2.4.2	Die zweite Phase	
2.2	Zu Satz 2 (Ausweis der künftigen Haushaltsbelastungen)	
2.2.1	Allgemeine Ausweispflichten	
2.2.2	Die voraussichtlichen Jahresauszahlungen	
2.2.3	Die Angaben zu Kostenbeteiligungen Dritter	
2.2.4	Besonderheiten aus der Gebäudenutzung	
2.2.5	Die jährlichen Haushaltsbelastungen	
3.	Zu Absatz 3 (Kostenberechnung für kleinere Investitionen)	
3.1	Allgemeine Grundlagen	
3.2	Die Inhalte der Kostenberechnung	
<b>D.18: § 15 Verfügungsmittel</b>		2395
I.	Allgemeines	
1.	Die Stellung des Bürgermeisters	
1.1	Allgemeine Sachlage	
1.2	Der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde	
1.2.1	Die Vertretung nach im Außenverhältnis	
1.2.2	Die Vertretung im Innenverhältnis	
1.2.3	Der Bürgermeister und der Kämmerer	
2.	Die Veranschlagung der Verfügungsmittel	
3.	Der Nachweis der Verfügungsmittel	
4.	Die Verfügungsmittel anderer Funktionsträger	

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Satz 1 (Zwecke und Veranschlagung der Verfügungsmittel)
  - 1.1 Die Zwecke der Verfügungsmittel
  - 1.2 Die Veranschlagung der Verfügungsmittel
2. Zu Satz 2 (Beschränkungen für die Verfügungsmittel)
  - 2.1 Die Verwendungsbeschränkungen
  - 2.2 Das Verbot der Überschreitung
  - 2.3 Der örtliche Verwendungsrahmen
  - 2.4 Verfügungsmittel und vorläufige Haushaltsführung
3. Zu Satz 3 (Verbot der Übertragung)

**D.19: § 16 Fremde Finanzmittel** ..... 2403

I. Allgemeines

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel)
  - 1.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.2 Die Arten der fremden Finanzmittel
    - 1.2.01 Allgemeine Sachlage
      - 1.2.1 Zu Nummer 1 (Durchlaufende Gelder)
        - 1.2.1.1 Die Inhalte des Begriffs „Durchlaufende Finanzmittel“
        - 1.2.1.2 Durchlaufende Posten
      - 1.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte)
      - 1.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittel sonstiger Dritter)
        - 1.2.3.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.2.3.2 Keine Zuordnung von Stiftungskapital
  - 1.3 Der Ausweis in der Finanzrechnung der Gemeinde
  - 1.4 Die Einbeziehung in die Bilanz
2. Zu Absatz 2 (Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln)
  - 2.1 Die Übernahme der Zahlungsabwicklung für Dritte
  - 2.2 Die Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte
  - 2.3 Die Einbeziehung in die örtliche Aufsicht und unvermutete Prüfung
  - 2.4 Die Einziehung bei Amtshilfe im Rahmen der Vollstreckung

**D.20: § 17 Interne Leistungsbeziehungen** ..... 2411

1. Die Zwecke der internen Leistungsbeziehungen
  - 1.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.2 Die Auswirkungen auf die Steuerung
  - 1.3 Die Gemeinkosten
2. Der haushaltsmäßige Nachweis der internen Leistungsbeziehungen
  - 2.1 Die Erfassung
  - 2.2 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“
    - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2.2 Die Rechengröße „Ertrag“
    - 2.2.3 Die Rechengröße „Aufwand“
  - 2.3 Die Abbildung im Teilergebnisplan
    - 2.3.1 Allgemeine Kriterien
    - 2.3.2 Die Erfassung der eigenen Abgaben
  - 2.4 Die Ausgleichspflicht insgesamt
  - 2.5 Die internen Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen
3. Örtliche Regelungen über interne Leistungsbeziehungen

4. Keine internen Leistungsbeziehungen mit gemeindlichen Betrieben

**D.21: § 18 Kosten- und Leistungsrechnung** ..... 2423

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

**D.22: § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung** ..... 2435

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

**D.23: Dritter Abschnitt „Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft“** ..... 2441

- 1. Allgemeines
- 2. Die besonderen Vorschriften für die Haushaltswirtschaft
  - 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen
- 3. Die Zwecke der Budgetierung im gemeindlichen Haushalt
- 4. Der Einsatz von E-Government

<b>D.24: § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung</b> .....	2447
I. Allgemeines	
1. Die Inhalte der Vorschrift	
2. Gesamtdeckung und allgemeine Finanzwirtschaft	
3. Gesamtdeckung und Fremdkapital	
3.1 Zinsen für Fremdkapital	
3.2 Nachweise über Fremdkapital	
4. Gesamtdeckung und investive Zuwendungen	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Nummer 1 (Deckung der Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit)	
1.1 Allgemeine Bedingungen	
1.2 Besonderheiten	
2. Zu Nummer 2 (Deckung der Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit)	
2.1 Allgemeine Bedingungen	
2.2 Besonderheiten	
3. Zu Nummer 3 (Deckung der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit)	
3.1 Allgemeine Bedingungen	
3.2 Die Deckung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	
3.2.1 Die Deckung durch Überschüsse	
3.2.2 Die Deckung durch Drittmittel	
3.3 Die Deckung durch Einzahlungen für Investitionen	
3.4 Die Deckung durch die Aufnahme von Krediten	
<b>D.25: § 21 Bildung von Budgets</b> .....	2459
I. Allgemeines	
1. Die gemeindliche Budgetierung	
1.1 Allgemeine Grundlagen	
1.1.1 Das Verständnis von Budgetierung	
1.1.2 Die Bildung der gemeindlichen Budgets	
1.1.3 Die Haushaltspositionen im Budget	
1.2 Die örtliche Umsetzung der Budgetierung	
1.2.1 Allgemeine Sachlage	
1.2.2 Die Budgetierung nach den Teilplänen	
1.2.3 Die Budgetierung nach den Verantwortungsbereichen	
1.2.4 Konsequenzen aus einer Budgetbewirtschaftung	
2. Ziele und Leistungskennzahlen bei der Budgetierung	
2.1 Budgetierung und gemeindliche Ziele	
2.2 Budgetierung und gemeindliche Leistungskennzahlen	
3. Der Nachweis im Jahresabschluss	
4. Das Berichtswesen bei der Budgetierung	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Bildung von Budgets)	
1.1 Zu Satz 1 (Erträge und Aufwendungen im Budget)	
1.2 Zu Satz 2 (Verbindlichkeit der Erträge und Aufwendungen)	
1.2.1 Die Verknüpfung von Haushaltspositionen	
1.2.2 Die Zweckvorgaben der Haushaltspositionen	
1.2.3 Die Inanspruchnahme anderer Budgetpositionen	
1.2.3.1 Der Bedarf für eine Inanspruchnahme	
1.2.3.2 Die Inanspruchnahme	
1.2.3.3 Der Nachweis der Inanspruchnahme	

- 1.3 Zu Satz 3 (Budgets für Investitionen)
- 2. Zu Absatz 2 (Verwendung von Mehrerträgen und Mehreinzahlungen)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Mehrerträge und Mindererträge)
    - 2.1.1 Die Mehrerträge
    - 2.1.2 Die Mindererträge
  - 2.2 Zu Satz 2 (Mehr- und Mindereinzahlungen für Investitionen)
  - 2.3 Zu Satz 3 (Mehraufwendungen oder -auszahlungen nicht überplanmäßig)
- 3. Zu Absatz 3 (Gestaltungsmöglichkeiten bei Budgets)
  - 3.1 Die Grenzen der Budgetgestaltung
  - 3.2 Die Veränderung gebildeter Budgets

**D.26: § 22 Ermächtigungsübertragung** ..... 2477

- I. Allgemeines
  - 1. Die Verbindlichkeit der Haushaltsplanung
    - 1.1 Die Bindung an das Haushaltsjahr
    - 1.2 Die Bindungen der Haushaltspositionen
      - 1.2.1 Die sachliche Bindung
      - 1.2.2 Die zeitliche Bindung
        - 1.2.2.1 Die Bindung der Aufwendungen und Auszahlungen
        - 1.2.2.2 Die Bindung der Erträge und Einzahlungen
    - 1.3 Die Durchbrechung der Jährlichkeit
    - 1.4 Die Planfortschreibung im Folgejahr
      - 1.4.1 Die formalen Wirkungen der Fortschreibung
      - 1.4.2 Die materiellen Wirkungen der Fortschreibung
  - 2. Die Ermächtigungsübertragung
    - 2.1 Die Inhalte des Begriffs
      - 2.1.1 Der Begriff „Ermächtigung“
      - 2.1.2 Der Begriff „Übertragung“
    - 2.2 Die Prüfung des Umfangs der Übertragung
    - 2.3 Wichtige Sachzusammenhänge
      - 2.3.1 Übertragung bei Über- und Außerplanmäßigkeit
      - 2.3.2 Übertragung und Instandhaltungsrückstellungen
      - 2.3.3 Übertragung und Ergebnisrechnung
      - 2.3.4 Übertragung von anderen Ermächtigungen
  - 3. Die Beteiligung des Rates
    - 3.1 Zu den Grundsätzen der Ermächtigungsübertragung
    - 3.2 Kein Beschluss zur Ermächtigungsübertragung
  - 4. Keine Übertragungen bei einzelnen Sachverhalten
    - 4.1 Von Erträgen und sonstigen Einzahlungen
    - 4.2 Bei Verfügungsmitteln
    - 4.3 Bei einer Haushaltssperre
  - 5. Die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Übertragung von Haushaltsermächtigungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Übertragbarkeit von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen)
      - 1.1.1 Die bedarfsorientierte Ermächtigungsübertragung
        - 1.1.1.1 Die Übertragbarkeit von Aufwandsermächtigungen
        - 1.1.1.2 Die Übertragbarkeit von Auszahlungsermächtigungen
          - 1.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage
          - 1.1.1.2.2 Die Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
          - 1.1.1.2.3 Die Auszahlungen aus Investitionstätigkeit

- 1.1.2 Die Verfügbarkeit der Ermächtigungen
- 1.2 Zu Satz 2 (Erlass örtlicher Vorschriften)
- 2. Zu Absatz 2 (Übertragungen zulasten des Folgejahres)
  - 2.1 Die materiellen Wirkungen
  - 2.2 Die formellen Wirkungen
  - 2.3 Die bilanzielle Abwicklung
- 3. Zu Absatz 3 (Übertragungen bei Zweckbindung)
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die zeitliche Begrenzung bei Aufwendungen
  - 3.3 Die zeitliche Begrenzung bei Auszahlungen
- 4. Zu Absatz 4 (Informationspflichten gegenüber dem Rat)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen)
    - 4.1.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.1.2 Die Arten der übertragbaren Ermächtigungen
    - 4.1.3 Ermächtigungsübertragungen und Haushaltsplanung
    - 4.1.4 Ermächtigungsübertragungen und Jahresabschluss
    - 4.1.5 Die Gestaltung der Übersicht
  - 4.2 Zu Satz 2 (Angaben zu den Ermächtigungsübertragungen)
    - 4.2.1 Die Angaben im Plan-/Ist-Vergleich
    - 4.2.2 Die Angaben im Anhang

**D.27: § 23 Bewirtschaftung und Überwachung** ..... 2503

- I. Allgemeines
  - 1. Die gemeindliche Ausgangslage
  - 2. Die gemeindliche Haushaltssatzung
  - 3. Der gemeindliche Haushaltsplan
  - 4. Die Beachtung der Haushaltsgrundsätze
    - 4.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.2 Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“
    - 4.3 Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“
    - 4.4 Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“
    - 4.5 Der Haushaltsgrundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“
  - 5. Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben
    - 5.1 Allgemeine Grundlagen
    - 5.2 Spezielle Erfordernisse
    - 5.3 Der Rahmen der Haushaltsplanermächtigung
  - 6. Die Anwendung des Bruttoprinzips
    - 6.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips
    - 6.2 Ausnahmen vom Bruttoprinzip
      - 6.2.1 Bei der Bewirtschaftung von Abgaben
      - 6.2.2 Bei der Bewirtschaftung von Bestandsveränderungen
    - 6.3 Keine Ausnahme vom Bruttoprinzip
      - 6.3.1 Bei Abrechnungen
      - 6.3.2 Bei Steuerpflichten
  - 7. Die Fortsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft
    - 7.1 Haushaltsrechtliche Grundlagen
    - 7.2 Die örtliche Dienstanweisung
  - 8. Die Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit
  - 9. Die Ausrichtung der Haushaltsüberwachung
    - 9.1 Allgemeine Grundlagen
    - 9.2 Mögliche Interessenkonflikte

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

- 9.3 Haushaltswirtschaftliche Beschränkungen
  - 9.4 Die monatliche Kontrolle
  - 10. Die Dringlichkeitsentscheidung
  - 11. Der Sonderfall „Fraktionszuwendungen“
    - 11.1 Die Grundlagen der Zuwendungsgewährung
    - 11.2 Der Nachweis der Zuwendungsgewährung
      - 11.2.1 Der Ausweis im Rahmen der Haushaltsplanung
      - 11.2.2 Die Überwachung im Rahmen der Bewirtschaftung
      - 11.2.3 Der Nachweis im Rahmen des Jahresabschlusses
      - 11.2.4 Die Rückgabe nicht benötigter Mittel
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen bei Aufgabenerfüllung)
      - 1.1.1 Die veranschlagten Ermächtigungen
      - 1.1.2 Die Inanspruchnahme
    - 1.2 Zu Satz 2 (Überwachung der Inanspruchnahme von Ermächtigungen)
      - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.2.2 Die Umsetzung der Überwachung
    - 1.3 Zu Satz 3 (Überwachung der Verpflichtungsermächtigungen)
    - 1.4 Zu Satz 4 (Bereitstellung von Finanzmitteln für Investitionen)
    - 1.5 Zu Satz 5 (Bereitstellung und Finanzierung laufender Maßnahmen)
  - 2. Zu Absatz 2 (Ausnahme vom Bruttoprinzip für Abgaben)
    - 2.1 Der Überblick
      - 2.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.1.2 Die betroffenen Ertragsarten
      - 2.1.3 Die besonderen Verrechnungsvorgaben
        - 2.1.3.1 Der Begriff „Zurückzuzahlen“
        - 2.1.3.2 Der Begriff „Bei den Erträgen abzusetzen“
      - 2.1.4 Die haushaltsmäßigen Wirkungen
        - 2.1.4.1 Auf die Erträge
        - 2.1.4.2 Auf die Zahlungen
      - 2.1.5 Die Abgrenzung der Ausnahme
        - 2.1.5.1 Kein „negativer“ Ertragsbestand
        - 2.1.5.2 Kein Wechsel in der Ertragsart
        - 2.1.5.3 Keine Konzessionsabgaben
      - 2.1.6 Die Einordnung in die Gemeindehaushaltsverordnung
    - 2.2 Die haushaltsmäßige Zuordnung der Erhebung von Steuern
      - 2.2.1 Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt
      - 2.2.2 Die Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden
      - 2.2.3 Die Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden
      - 2.2.4 Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung
    - 2.3 Die Festsetzung von Gebühren
  - 3. Zu Absatz 3 (Abbildung der Bewirtschaftungsbestimmungen)
    - 3.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2 Die Angaben in der gemeindlichen Haushaltssatzung
    - 3.3 Die Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan
  - 4. Zu Absatz 4 (Überwachung der gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen)
    - 4.1 Die Überwachung der Einziehung von Ansprüchen
      - 4.1.1 Allgemeine Grundlagen
        - 4.1.1.1 Sachliche Bedingungen
        - 4.1.1.2 Besondere Prüfpflichten



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

4.1.1.2.1	Die Bestätigung der Richtigkeit	
4.1.1.2.2	Die Verrechnungen	
4.1.1.2.3	Die Sicherung von Ansprüchen	
4.1.1.2.4	Die Bonität	
4.1.1.2.5	Die Zahlungseinstellung	
4.1.1.3	Sachleistungen statt Geldleistungen	
4.1.2	Das Mahnwesen	
4.1.2.1	Allgemeine Grundlagen	
4.1.2.2	Die Vollstreckungsbehörde	
4.1.3	Die zwangsweise Einziehung	
4.1.3.1	Das Verwaltungszwangsverfahren	
4.1.3.1.1	Allgemeine Grundlagen	
4.1.3.1.2.1	Die Vollstreckung für Dritte	
4.1.3.1.2.2	Das Instrument „Amtshilfe“	
4.1.3.2	Die gerichtliche Zwangsvollstreckung	
4.1.3.3	Die EU-Beitreibungsrichtlinie	
4.1.3.4	Das Aussetzen der Vollziehung	
4.1.4	Die Verwaltungszustellung	
4.1.4.1	Die Zustellung von Dokumenten in Papierform	
4.1.4.2	Die elektronische Zustellung von Dokumenten	
4.1.5	Die Verjährung gemeindlicher Ansprüche	
4.1.6	Die Sicherung von Ansprüchen	
4.2	Die Erfüllung von gemeindlichen Verpflichtungen	
4.2.1	Allgemeine Grundlagen	
4.2.2	Der Begriff „Fälligkeit“	
4.2.3	Die Leistung von „Anzahlungen“	
4.2.3.1	Allgemeine Sachlage	
4.2.3.2	Der Begriff „Anzahlungen“	
4.2.3.3	Die Vorschussleistungen	
4.2.3.3	Die Bankbürgschaft	
4.2.4	Die Leistung von Auszahlungen	
4.2.4.1	Allgemeine Grundlagen	
4.2.4.2	Gesetzliche Abgrenzungen	
4.2.4.3	Die Auszahlung von Zuwendungen	
4.2.4.4	Auszahlungen und Aufwendungen	
4.2.4.5	Der richtige Zahlungsempfänger	
5.	Zu Absatz 5 (Verzicht auf die Geltendmachung von Ansprüchen)	
5.1	Zu Satz 1 (Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe)	
5.1.1	Allgemeine Grundlagen	
5.1.2	Besondere Regelungen zu Kleinbeträgen	
5.2	Zu Satz 2 (Vereinbarung mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts)	
5.2.1	Der Verzicht auf Ansprüche	
5.2.2	Die Gebührenfreiheit	
<b>D.28: § 24</b>	<b>Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht</b>	<b>2557</b>
I.	Allgemeines	
1.	Haushaltswirtschaftliche Eingriffe	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Keine „globalen Minderaufwendungen und Minderauszahlungen“	
1.3	Haushaltssperre und Haushaltssatzung	
2.	Die Einrichtung eines Controllings	

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

- 3. Die Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat
  - 3.1 Die Unterrichtung über wichtige Angelegenheiten
  - 3.2 Die Zwischenberichterstattung
    - 3.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2.2 Die Gestaltung der Zwischenberichterstattung
  - 3.3 Keine Unterrichtung als Zustimmung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Haushaltswirtschaftliche Sperre)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Erlass einer Haushaltssperre)
      - 1.1.1 Die Zwecke der Haushaltssperre
      - 1.1.2 Mögliche Anlässe für den Erlass einer Haushaltssperre
        - 1.1.2.1 Die Entwicklung der Erträge
        - 1.1.2.2 Die Entwicklung der Aufwendungen
        - 1.1.2.3 Die Erhaltung der Liquidität
      - 1.1.3 Die Zuständigkeit des Kämmers
        - 1.1.3.1 Der „bestellte“ Kämmerer
        - 1.1.3.2 Der „beauftragte“ Kämmerer
        - 1.1.3.3 Bürgermeister nicht Kämmerer
        - 1.1.3.4 Der Vorrang der Sperre des Rates
      - 1.1.4 Die Dauer und Aufhebung einer Haushaltssperre
      - 1.1.5 Der Nachweis der Haushaltssperre
    - 1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 81 Absatz 4 GO NRW)
      - 1.2.1 Die Aufhebung der Haushaltssperre des Rates
      - 1.2.2 Die Aufhebung anderer Haushaltssperren
  - 2. Zu Absatz 2 (Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat)
    - 2.1 Allgemeine Unterrichtungspflichten
    - 2.2 Die Unterrichtungspflichten nach dieser Vorschrift
      - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.2 Die Zuständigkeit für die Unterrichtung
      - 2.2.3 Die Unverzüglichkeit der Unterrichtung
      - 2.2.4 Der Rat als Adressat der Unterrichtung
      - 2.2.5 Die sachbezogene Unterrichtung
        - 2.2.5.1 Bei einer Haushaltssperre
        - 2.2.5.2 Bei einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs
        - 2.2.5.3 Bei höheren Investitionsauszahlungen
    - 2.3 Weitere haushaltsmäßige Unterrichtungspflichten
      - 2.3.1 Die anlassbezogene Unterrichtung
        - 2.3.1.1 Über die Haushaltsplanung
        - 2.3.1.2 Bei Über- und Außerplanmäßigkeit
        - 2.3.1.3 Über den Jahresabschluss
        - 2.3.1.4 Über den Verzicht auf einen Gesamtabschluss
        - 2.3.1.5 Über den Beteiligungsbericht
        - 2.3.1.6 Über die Kosten- und Leistungsrechnung
        - 2.3.1.7 Über die Ermächtigungsübertragungen
        - 2.3.1.8 Über die örtlichen Vorschriften
        - 2.3.1.9 Über Zinssicherungsgeschäfte
      - 2.3.2 Die regelmäßige unterjährige Unterrichtung

**D.29: § 25 Vergabe von Aufträgen** ..... 2579

- I. Allgemeines
  - 1. Die Grundlagen gemeindlicher Auftragsvergaben

- 2. Die Ausschreibungspflichten der Gemeinde
  - 3. Die Schwellenwerte der Europäischen Union
  - 4. Die bundesgesetzlichen Regelungen
  - 5. Besonderheiten bei Auftragsvergaben
    - 5.1 Die Vermeidung von Interessenkonflikten
    - 5.2 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung
    - 5.3 Aufgabenübertragung und Vergabe
    - 5.4 Vermögensveräußerung und Vergabe
    - 5.5 Altersvorsorge und Vergabe
    - 5.6 Das Vergaberegister
      - 5.6.1 Die Inhalte und Zwecke
      - 5.6.2 Die Anzeigepflichten
      - 5.6.3 Die Anfragepflichten
    - 5.7 Die Präqualifikation der Bieter
    - 5.8 Der Vergabevermerk
    - 5.9 Sonstige Aspekte
      - 5.9.1 Allgemeine Sachlage
      - 5.9.2 Die Auftragswerte
      - 5.9.3 Die Anlaufstelle für VOB-Beschwerden
      - 5.9.4 Die IT-Beschaffungen
        - 5.9.4.1 Allgemeine Grundlagen
        - 5.9.4.2 Vergabe und Programmprüfung
        - 5.9.4.3 Keine Vergabeverfahren bei Kreditaufnahmen
      - 5.9.5 Das Mindestlohngesetz
      - 5.9.6 Die Vereinfachungen im Vergabeverfahren
  - 5. Die Vereinfachungen im Vergaberecht für Gemeinden
  - 6. Das dynamische elektronische Verfahren
    - 6.1 Allgemeine Anforderungen
    - 6.2 Die Vergabepattform des Bundes
  - 7. Die EU-Anforderungen für die Vergabe
    - 7.1 Allgemeine Sachlage
    - 7.2 Die Prüfungspflicht des Auftragsgebers
    - 7.3 Die Verwendung vergabefremder Kriterien
    - 7.4 Die elektronische Rechnungsstellung
    - 7.5 Die Modernisierung des Vergaberechts
  - 8. Die „öffentliche“ Vergabe von Konzessionen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur öffentlichen Ausschreibung)
    - 1.1 Die Inhalte der öffentlichen Ausschreibung
    - 1.2 Der Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung
    - 1.3 Die beschränkte Ausschreibung
    - 1.4 Die freihändige Vergabe
  - 2. Zu Absatz 2 (Beachtung der Vergabebestimmungen)

**D.30: § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass**

.....

2599

- I. Allgemeines
  - 1. Die Ansprüche der Gemeinde
    - 1.1 Die gemeindlichen Ansprüche als Forderungen
    - 1.2 Die Bewertung der gemeindlichen Ansprüche
    - 1.3 Die Vornahme von Wertberichtigungen
      - 1.3.1 Allgemeine Sachlage

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

- 1.3.2 Die Einzelwertberichtigung
- 1.3.3 Die Pauschalwertberichtigung
- 1.4 Die Aufrechnung von Ansprüchen
  - 1.4.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.4.2 Die Aufrechnungsvereinbarung
  - 1.4.3 Aufrechnung keine Einziehung
  - 1.4.4 Der Vergleichsvertrag
- 1.5 Sonstiger Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen
  - 1.5.1 Allgemeine Sachverhalte
  - 1.5.2 Die Ansprüche auf Erschließungsbeiträge
  - 1.5.3 Die Ansprüche auf Steuerzahlungen
    - 1.5.3.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.5.3.2 Erlass oder Stundung von Gewerbesteuer
  - 1.5.4 Der Forderungsverkauf (Factoring)
    - 1.5.4.1 Die Gemeinde als Gläubiger
    - 1.5.4.1 Die Gemeinde als Schuldner
- 1.6 Die Sicherungsübereignung
- 2. Die Ansprüche der Gemeinde als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz
  - 2.1 Die Forderungsarten der Gemeinde
    - 2.1.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen
    - 2.1.2 Die privatrechtlichen Forderungen
    - 2.1.3 Die Ausleihungen als Forderungen
  - 2.2 Der bilanzielle Ansatz der gemeindlichen Forderungen
    - 2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen
    - 2.2.2 Die Bewertung der Forderungen
    - 2.2.3 Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen
    - 2.2.4 Die Ausbuchung von Forderungen
    - 2.2.5 Der Forderungsspiegel
- 3. Das gemeindliche Forderungsmanagement
  - 3.1 Handhabung der gemeindlichen Forderungen
  - 3.2 Weitere Aufgaben
  - 3.3 Die örtlichen Vorschriften
- 4. Der Verzicht auf Erträge und Einzahlungen
- 5. Die Veränderung von Ansprüchen Dritter
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Stundung von gemeindlichen Ansprüchen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit der Stundung)
      - 1.1.1 Die Erforderlichkeit einer Stundung
      - 1.1.2 Die Stellung des Schuldners
        - 1.1.2.1 Der Antrag
        - 1.1.2.2 Die wirtschaftliche Lage
        - 1.1.2.3 Der Begriff „Erhebliche Härte“
      - 1.1.3 Die Prüfung der Vollstreckung
      - 1.1.4 Die Stundungsvereinbarung
        - 1.1.4.1 Die Stundungsfrist
        - 1.1.4.2 Die Inhalte der Vereinbarung
      - 1.1.5 Die Sicherungsübereignung
      - 1.1.6 Die Auswirkungen der Stundung
      - 1.1.7 Die Überwachung der Stundung
    - 1.2 Zu Satz 2 (Verzinsungspflicht)
  - 2. Zu Absatz 2 (Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen)

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

2.1	Die Inhalte und Zwecke der Niederschlagung	
2.2	Die Bewertung der gemeindlichen Forderungen und Niederschlagung	
2.3	Auswirkungen der Niederschlagungen	
3.	Zu Absatz 3 (Erlass von gemeindlichen Ansprüchen)	
3.1	Zu Satz 1 (Zulässigkeit des Erlasses von Ansprüchen)	
3.1.1	Die Erfordernisse für den Erlass von Ansprüchen	
3.1.2	Der Erlass bei Verbraucherinsolvenz	
3.1.2.1	Allgemeine Sachlage	
3.1.2.2	Die Restschuldbefreiung	
3.1.3	Das Erlöschen von gemeindlichen Ansprüchen	
3.1.4	Der Verzicht auf Zahlungsansprüche in geringer Höhe	
3.2	Zu Satz 2 (Geltung bei Rückzahlung und Anrechnung)	
<b>D.31:</b>	<b>Vierter Abschnitt „Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung“</b>	2627
1.	Allgemeines	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Die gemeindlichen Dokumentationspflichten	
1.2.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.2	Keine Verteilung im Haushaltsjahr	
2.	Die gemeindliche Finanzbuchhaltung	
2.1	Allgemeine Sachlage	
2.2	Die doppelte Buchführung	
2.3	Keine „Wesentlichkeit“ in der Buchführung	
2.4	Die DV-Buchführung	
3.	Die Vorschriften zur Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung	
3.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
3.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
4.	Die Konten der Gemeinde	
4.1	Die Buchungskonten	
4.2	Die Geschäftskonten	
4.3	Die Sonderkonten	
5.	Durchlaufende Posten	
5.1	Allgemeine Sachlage	
5.2	Keine Anwendung in NRW	
5.3	Die Buchung ungeklärter Zahlungen	
6.	Der Ausweis betragsmäßiger Angaben	
6.1	Allgemeine Sachlage	
6.2	Die Beachtung mathematischer Regeln	
7.	Die elektronische Verwaltung nach Bundesrecht	
8.	Keine allgemeinen Kontokorrentverhältnisse	
9.	Buchführungspflichten nach anderen Vorschriften	
10.	Die Aufbewahrung der Unterlagen der Finanzbuchhaltung	
10.1	Die Gewährleistung des Verfügbarhaltens	
10.2	Besondere Aufbewahrungsvorschriften	
<b>D.32:</b>	<b>§ 27 Buchführung</b>	2643
I.	Allgemeines	
1.	Die gemeindliche Buchführungspflicht	
1.1	Allgemeine Grundsätze	
1.2	Die Ordnungsmäßigkeit	

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

- 1.3 Der Begriff „Buchführung“
  2. Die örtliche Finanzbuchhaltung
    - 2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.2 Die Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung
  3. Die Rechengrößen im NKF
    - 3.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“
      - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“
      - 3.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“
    - 3.2 Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen
      - 3.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.2.2 Die Rechengröße „Einzahlung“
      - 3.2.3 Die Rechengröße „Auszahlung“
    - 3.3 Keine „Kosten“ und „Erlöse“ als Rechengrößen
  4. Die Geldeinheit „Euro“
  5. Die Überprüfung der Anwendung der GoB
    - 5.1 Die Überprüfung
    - 5.2 Keine Festlegung von GoöB
  6. Die Darstellung der Beträge
  7. Der NKF-Kontenrahmen in der Geschäftsbuchführung
    - 7.1 Die Zwecke des NKF-Kontenrahmens
    - 7.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen
    - 7.3 Die gemeindlichen Buchungskonten
      - 7.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 7.3.2 Das Grundscheema der Bilanzkonten
      - 7.3.3 Das Grundscheema der Ergebniskonten
      - 7.3.4 Die Zahlungskonten
    - 7.4 Der Verzicht auf die Vorgabe von Buchungskonten
  8. Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung
    - 8.1 Allgemeine Grundlagen
    - 8.2 Die Buchungsrisiken
  9. Die Nutzung elektronischer Dokumente
  10. Die Vornahme der Buchungen
    - 10.1 Allgemeine Grundlagen
    - 10.2 Die fachliche Zuordnung
    - 10.3 Die Berichtigung der Eintragungen
  11. Die Schulgirokonten
    - 11.1 Allgemeine Grundlagen
    - 11.2 Die verteilten Zahlungsmittel
    - 11.3 Die Erfassung der Geschäftsvorfälle
    - 11.4 Keine internen Verpflichtungen
  12. Die Buchführung für den Gesamtabchluss
  13. Die Buchführung bei Treuhänderschaft
- II. Erläuterungen im Einzelnen
1. Zu Absatz 1 (Gemeindliche Buchführung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Aufzeichnungspflicht für gemeindliche Geschäftsvorfälle)
      - 1.1.1 Allgemeine Vorgaben
      - 1.1.2 Die Aufgaben der Geschäftsbuchführung
      - 1.1.3 Der Begriff „Geschäftsvorfall“
        - 1.1.3.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.1.3.2 Die Pflicht der vollständigen Erfassung

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

- 1.1.4 Der Begriff „Vermögens- und Schuldenlage“
  - 1.1.4.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.1.4.2 Der Begriff „Vermögenslage“
  - 1.1.4.3 Der Begriff „Schuldenlage“
  - 1.1.4.4 Der Begriff „Schwebende Geschäfte“
- 1.1.5 Das System der doppelten Buchführung
  - 1.1.5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.1.5.2 Die buchungstechnische Erfassung der Geschäftsvorfälle
    - 1.1.5.2.1 Das Führen der Bücher
    - 1.1.5.2.2 Das System der Bücher
      - 1.1.5.2.2.1 Die einzelnen Bücher
      - 1.1.5.2.2.2 Das Grundbuch
      - 1.1.5.2.2.3 Das Hauptbuch
      - 1.1.5.2.2.4 Das Anlagenbuch
      - 1.1.5.2.2.5 Das Kreditorenbuch
      - 1.1.5.2.2.6 Das Debitorenbuch
    - 1.1.5.3 Die doppelte Buchführung
      - 1.1.5.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.5.3.2 Die Erfassung durch einen Buchungssatz
  - 1.1.5.4 Die Erfassung in einem Kontensystem
    - 1.1.5.4.1 Allgemeine Zusammenhänge
    - 1.1.5.4.2 Die Veränderungen von Posten in der Bilanz
    - 1.1.5.4.3 Die Erfassung für die Ergebnisrechnung
    - 1.1.5.4.4 Die Erfassung für die Finanzrechnung
      - 1.1.5.4.4.1 Die Zahlungen der „laufenden Verwaltungstätigkeit“
      - 1.1.5.4.4.2 Die Zahlungen der „Investitionstätigkeit“
      - 1.1.5.4.4.3 Die Zahlungen der „Finanzierungstätigkeit“
    - 1.1.5.5 Die produktbezogene Erfassung
- 1.1.6 Die haushaltswirtschaftlichen Grundsätze
  - 1.1.6.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
    - 1.1.6.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.1.6.1.2 Der Begriff „Ordnungsmäßig“
  - 1.1.6.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit
  - 1.1.6.3 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze
  - 1.1.6.4 Weitere wichtige Grundsätze
  - 1.1.6.5 Die sachgerechte Anwendung der GoB
  - 1.1.6.6 Die steuerrechtlichen GoBD
- 1.2 Zu Satz 2 (Auswertungen aus den Büchern)
  - 1.2.1 Allgemeine Vorgaben
  - 1.2.2 Nach der Haushaltsgliederung
  - 1.2.3 Nach der sachlichen Ordnung
  - 1.2.4 Nach der zeitlichen Ordnung
  - 1.2.5 Mithilfe einer FIBU-Kontierungsnummer
- 2. Zu Absatz 2 (Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in den Büchern)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Kriterien für die Eintragungen)
    - 2.1.1 Allgemeine Bedingungen
    - 2.1.2 Der Begriff „Vollständig“
    - 2.1.3 Der Begriff „Richtig“
    - 2.1.4 Der Begriff „Zeitgerecht“
    - 2.1.5 Der Begriff „Geordnet“
  - 2.2 Zu Satz 2 (Berichtigung der Eintragungen)

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

- 2.3 Zu Satz 3 (Nachvollziehbarkeit der Veränderungen)
- 3. Zu Absatz 3 (Belegpflicht für die Buchungen)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Beifügung begründender Unterlagen)
    - 3.1.1 Die Belegpflicht
    - 3.1.2 Die Arten der Buchungsbelege
    - 3.1.3 Die Erfassung der Belege
  - 3.2 Zu Satz 2 (Hinweise auf den Buchungsbelegen)
- 4. Zu Absatz 4 (Zulässige Buchungsmethoden)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Örtliche Festlegung der Buchungsmethode)
  - 4.2 Zu Satz 2 (Keine indirekte Ermittlung des Jahresergebnisses)
- 5. Zu Absatz 5 (Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung)
  - 5.1 Die DV-Buchführung
  - 5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung
  - 5.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
  - 5.4 Die einzuhaltenden Maßgaben bei einer DV-Buchführung
    - 5.4.1 Allgemeine Vorgaben
    - 5.4.2 Die Maßgaben im Einzelnen
      - 5.4.2.1 Zu Nummer 1 (Fachliche Programmprüfung und Freigabe von Verfahren)
        - 5.4.2.1.1 Die fachliche Beschaffungsprüfung
          - 5.4.2.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
          - 5.4.2.1.1.2 Die fachliche Prüfung
          - 5.4.2.1.1.3 Die Unterstützung durch Zertifizierung
        - 5.4.2.1.2 Die Anwendungsprüfung
          - 5.4.2.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
          - 5.4.2.1.2.2 Kein Ersatz durch Zertifizierung
        - 5.4.2.1.3 Die Freigabe von Verfahren
      - 5.4.2.2 Zu Nummer 2 (Ordnungsmäßige Datenerfassung)
      - 5.4.2.3 Zu Nummer 3 (Nachvollziehbarkeit der Anwendungen)
      - 5.4.2.4 Zu Nummer 4 (Verhinderung eines unbefugten Eingriffs)
      - 5.4.2.5 Zu Nummer 5 (Verhinderung des Verlustes und der Veränderung von Daten)
      - 5.4.2.6 Zu Nummer 6 (Lesbar halten der gespeicherten Daten)
      - 5.4.2.7 Zu Nummer 7 (Protokollierung in der DV-Buchführung)
      - 5.4.2.8 Zu Nummer 8 (Nachprüfbarkeit der elektronischen Signaturen)
      - 5.4.2.9 Zu Nummer 9 (Aufbewahrung der Dokumentationen der DV-Buchführung)
      - 5.4.2.10 Zu Nummer 10 (Trennung zwischen Verwaltung und Aufgabenbearbeitung)
    - 5.4.3 Die Errichtung elektronischer Geschäftsunterlagen
  - 5.5 Die Berücksichtigung des Datenschutzes
  - 5.6 Back-up und Archivierung
- 6. Zu Absatz 6 (Nachweispflicht für fremde Finanzmittel)
  - 6.1 Fremde Finanzmittel als durchlaufende Finanzmittel
    - 6.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 6.1.2 Der Ausweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung
    - 6.1.3 Die Arten der fremden Finanzmittel
      - 6.1.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 6.1.3.2 Der Begriff „Durchlaufende Finanzmittel“
      - 6.1.3.3 Fremde Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte
      - 6.1.3.4 Die Finanzmittel sonstiger Dritter
    - 6.1.4 Die Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln
  - 6.2 Andere haushaltsfremde Vorgänge
- 7. Zu Absatz 7 (Buchführung und NKF-Kontenrahmen)
  - 7.1 Zu Satz 1 (Anwendung des NKF-Kontenrahmens)



- 7.1.1 Die Zwecke
- 7.1.2 Die Kontenklassen
  - 7.1.2.1 Allgemeine Vorgaben
  - 7.1.2.2 Für die Bilanz
  - 7.1.2.3 Für die Ergebnisrechnung
  - 7.1.2.4 Für die Finanzrechnung
  - 7.1.2.5 Weitere Kontenklassen
- 7.1.3 Der Kontierungsplan
- 7.1.4 Die Verbindlichkeit
  - 7.1.4.1 Allgemeine Sachlage
  - 7.1.4.2 Die Entflechtung der Konten
- 7.1.5 Die Einrichtung von Konten
- 7.2 Zu Satz 2 (Weitere Detaillierung des NKF-Kontenrahmens)
- 7.3 Zu Satz 3 (Aufstellung eines örtlichen Kontenplans)
  - 7.3.1 Die Verpflichtung
  - 7.3.2 Die Ausgestaltung
  - 7.3.3 Das örtliche Kontierungshandbuch
  - 7.3.4 Die Zusammenhänge
    - 7.3.4.1 Zu den finanzstatistischen Anforderungen
    - 7.3.4.2 Zum Gesamtabchluss

**D.33: § 28 Inventur, Inventar** ..... 2761

- I. Allgemeines
  - 1. Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift
    - 1.1 Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz
    - 1.2 Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz
  - 2. Die Inventurformen
    - 2.1 Die zeitlichen Inventurformen
    - 2.2 Die sachlichen Inventurformen
  - 3. Aufgedeckte Mengen- und Wertdifferenzen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Inventur)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden)
      - 1.1.1 Die Inhalte der Inventur
      - 1.1.2 Der Inventurstichtag
        - 1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.1.2.2 Die vor- und nachverlegte Inventur
        - 1.1.2.3 Die Wertfortschreibung
      - 1.1.3 Das Inventurverfahren
        - 1.1.3.1 Die Verfahrensarten
        - 1.1.3.2 Die Verfahrensschritte
          - 1.1.3.2.1 Die Inventurrahmenplanung
          - 1.1.3.2.2 Der Sachplan
          - 1.1.3.2.3 Der Zeitplan
            - 1.1.3.2.3.1 Der jährliche Zeitplan
            - 1.1.3.2.3.1 Der mehrjährige Zeitplan
          - 1.1.3.2.4 Der Personalplan
          - 1.1.3.2.5 Die Sonderrichtlinien
        - 1.1.3.3 Die körperliche Inventur
      - 1.1.4 Die Anwendung wichtiger Begriffe
        - 1.1.4.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“

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

1.1.4.2	Der Begriff „Schulden“	
1.1.4.3	Der Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“	
1.2	Zu Satz 2 (Aufstellung des Inventars)	
1.2.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.2	Die Bewertung von Vermögen und Schulden	
1.2.3	Die Aufstellung der Verzeichnisse	
1.3	Zu Satz 3 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandskontrolle)	
1.3.1	Allgemeine Grundlagen	
1.3.2	Die Bestandskontrolle als körperliche Inventur	
1.3.2.1	Die inventurmäßige Ausgangslage	
1.3.2.2	Die Vornahme der Bestandskontrolle	
1.3.2.3	Die Festlegung des Kontrolltermins	
1.3.2.4	Die körperliche Inventur von Sachgruppen	
1.3.2.4.1	Allgemeine Grundlagen	
1.3.2.4.2	Keine alleinige „Standortinventur“	
2.	Zu Absatz 2 (Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten)	
2.1	Allgemeine Vorgaben	
2.2	Die Erfassung von Forderungen	
2.3	Die Erfassung von Verbindlichkeiten	
3.	Zu Absatz 3 (Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens)	
3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2	Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme	
3.3	Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme	
3.4	Die Einzelerfassung der Bestände	
3.4.1	Allgemeine Bedingungen	
3.4.2	Die Stichprobeninventur	
3.4.3	Die Festbewertung	
3.4.4	Die Gruppenbewertung	
3.5	Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme	
3.6	Der Grundsatz der Klarheit	
3.7	Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	
4.	Zu Absatz 4 (Örtliche Inventurregelungen)	
4.1	Zu Satz 1 (Pflicht zu Inventurbestimmungen)	
4.1.1	Die Erstellung einer örtlichen Inventurrichtlinie	
4.1.2	Die Inhalte der örtlichen Inventurrichtlinie	
4.1.3	Die Inventarbildung	
4.2	Zu Satz 2 (Inhalte der Inventurbestimmungen)	
4.2.1	Allgemeine Hinweise	
4.2.2	Der Verweis auf § 29 GemHVO NRW	
4.2.3	Der Verweis auf § 58 GemHVO NRW	
4.3	Zu Satz 3 (Verweis auf § 31 GemHVO NRW)	
<b>D.34: § 29 Inventurvereinfachungsverfahren</b>		2789
I.	Allgemeines	
1.	Die Zulassung von Inventurvereinfachungen	
2.	Geringwertige Vermögensgegenstände und Inventur	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Buch- und Beleginventur als Inventurvereinfachung)	
1.1	Zu Satz 1 (Zulässigkeit der Buch- und Beleginventur)	
1.2	Zu Satz 2 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandsprüfung)	
2.	Zu Absatz 2 (Stichproben als Inventurvereinfachung)	

- 2.1 Zu Satz 1 (Zulassung von Stichproben)
- 2.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit)
- 3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf eine Erfassung bei der Inventur)
  - 3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.2 Weitere Zusammenhänge
    - 3.2.1 Die Verbindung zu § 33 Absatz 4 GemHVO NRW
    - 3.2.2 Die Verbindung zu § 35 Absatz 2 GemHVO NRW
- 4. Zu Absatz 4 (Als verbraucht geltende Materialbestände)
  - 4.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.2 Betroffene Materialien

**D.35: § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung** ..... 2795

- I. Allgemeines
  - 1. Die Ausführungsgrundsätze
  - 2. Zahlungsabwicklung und Finanzrechnung
    - 2.1 Die Aufgaben der Finanzrechnung
    - 2.2 Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen
      - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“
      - 2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“
  - 3. Die Einrichtung von Geschäftskonten
    - 3.1 Die allgemeinen Geschäftskonten
    - 3.2 Die Sonderkonten
      - 3.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.2.2 Die Schulgirokonten
        - 3.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
        - 3.2.2.2 Die verteilten Zahlungsmittel
        - 3.2.2.3 Keine internen Verpflichtungen
    - 3.3 Fremde Konten
      - 3.3.1 Die Zahlungen für Dritte
      - 3.3.2 Die Einordnung der Zahlungen
    - 3.4 Die Sicherstellung des Überblicks
    - 3.5 Der Zusammenhang zwischen Finanzrechnung und Bilanz
  - 4. Die Vornahme der Buchungen
    - 4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.2 Die fachliche Zuordnung
    - 4.3 Keine haushaltsinternen Zahlungen
    - 4.4 Die Kontrolle der Buchungen
  - 5. Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling
    - 5.1 Allgemeine Voraussetzungen
    - 5.2 Die Abwicklung durch die Gemeinde
  - 6. Der einheitliche Euro-Zahlungsverkehrsraum
    - 6.1 Die Währungseinheit „Euro“
    - 6.2 Das Zahlungsdienstleistungsgesetz
      - 6.2.1 Die Zwecke und Inhalte des Gesetzes
      - 6.2.2 Die Arten der Zahlungsdienste
    - 6.3 Der SEPA-Zahlungsverkehr
      - 6.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 6.3.2 Die SEPA-Überweisung
      - 6.3.3 Die SEPA-Lastschrift
    - 6.4 Die E-Geld-Geschäfte

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

- 6.5 Die Meldepflichten bei Zahlungen
- 7. Die Einhaltung von Zahlungsfristen
- 8. Die Finanzmittel der Eigenbetriebe
- 9. Die Zahlungsunfähigkeit
- 10. Das Gebot zur Liquiditätsplanung
- 11. Liquiditätsrisikomesessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Inhalte und Zwecke der Zahlungsabwicklung)
  - 1.1 Zu Satz 1 (Aufgaben der Zahlungsabwicklung)
    - 1.1.1 Allgemeine Aufgaben
    - 1.1.2 Die Annahme von Einzahlungen
    - 1.1.3 Die Leistung von Auszahlungen
    - 1.1.4 Die Verwaltung der Finanzmittel
      - 1.1.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.4.2 Die Einrichtung von Geschäftskonten
      - 1.1.4.3 Die Unterschriften im Bankverkehr
      - 1.1.4.4 Der Umgang mit den Zahlungsmitteln
        - 1.1.4.4.1 Allgemeine Gegebenheiten
        - 1.1.4.4.2 Die Formen von Barzahlungen
          - 1.1.4.4.3 Der Einsatz von Schecks
          - 1.1.4.4.4 Der Verzicht auf Barzahlungen
          - 1.1.4.4.5 Die Formen unbarer Zahlungen
          - 1.1.4.4.6 Die elektronischen Zahlungsmittel
        - 1.1.4.4.5 Die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel
        - 1.1.4.4.6 Die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung
  - 1.2 Zu Satz 2 (Nachweis der Zahlungsvorgänge)
    - 1.2.1 Erfassung und Dokumentation
      - 1.2.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.2.1.2 Besondere Prüfpflichten
    - 1.2.2 Erfassung und Arten der fremden Finanzmittel
      - 1.2.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.2.2.2 Der Begriff „Durchlaufende Gelder“
      - 1.2.2.3 Fremde Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte
      - 1.2.2.4 Fremde Finanzmittel sonstiger Dritter
- 2. Zu Absatz 2 (Prüfung und Feststellung eines Zahlungsvorgangs)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Sachliche und rechnerische Feststellung)
    - 2.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.1.2 Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit
    - 2.1.3 Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit
    - 2.1.4 Die Kontrolle im Geschäftsablauf
  - 2.2 Zu Satz 2 (Örtliche Regelungen über die Befugnis zur Bestätigung)
- 3. Zu Absatz 3 (Vier-Augen-Prinzip)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht in einer Hand)
  - 3.2 Zu Satz 2 (Zahlungsabwicklung oder Buchführung und Bestätigung der Richtigkeit)
  - 3.3 Zu Satz 3 (Freigabe von Zahlungsaufträgen)
- 4. Zu Absatz 4 (Abstimmung der Finanzmittelkonten)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Tagesabstimmungen der Finanzmittelkonten)
    - 4.1.1 Die Erforderlichkeit der Tagesabstimmungen
    - 4.1.2 Die Geschäftskonten der Gemeinde
      - 4.1.2.1 Allgemeine Geschäftskonten
      - 4.1.2.2 Die Sonderkonten

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

4.1.3	Das Einrichten von Finanzmittelkonten	
4.1.4	Tagesabstimmungen und Liquiditätsplanung	
4.2	Zu Satz 2 (Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Jahresabschluss)	
4.2.1	Abschluss der Finanzmittelkonten	
4.2.2	Feststellung des Bestandes an Finanzmitteln	
4.2.3	Keine unmittelbare bilanzielle Verrechnung	
5.	Zu Absatz 5 (Prüfung der Zahlungsabwicklung)	
5.1	Zu Satz 1 (Unvermutete Prüfung)	
5.1.1	Die Pflicht zur unvermuteten Prüfung	
5.1.2	Die Durchführung der unvermuteten Prüfung	
5.2	Zu Satz 2 (Verzicht auf die unvermutete Prüfung)	
6.	Zu Absatz 6 (Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung)	
6.1	Inhalte der gemeindlichen Pflicht	
6.2	Die Sicherung einer ausreichenden Liquidität	
6.2.1	Allgemeines	
6.2.2	Die Risikobeurteilung	
6.2.3	Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung	
6.2.4	Die Bargeldversorgung	
6.2.5	Die Kredite zur Liquiditätssicherung	
6.2.5.1	Die Festsetzung in der Haushaltssatzung	
6.2.5.2	Die einzelnen Kredite	
6.2.5.3	Der Kontokorrentkredit	
6.2.5.4	Der Abrufkredit	
6.3	Die Zeiträume der Liquiditätsplanung	
6.3.1	Allgemeine Sachlage	
6.3.2	Mögliche Planungszeiträume	
6.3.3	Mögliche Auswirkungen	
6.4	Der Liquiditätsspiegel	
6.5	Keine „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung	
6.6	Das Finanzmanagement mit Unterstützung Dritter	
<b>D.36: § 31</b>	<b>Sicherheitsstandards und interne Aufsicht</b>	2851
I.	Allgemeines	
1.	Die Ordnungsmäßigkeit in der Haushaltswirtschaft	
2.	Die Überwachung des örtlichen Verwaltungshandelns	
3.	Das örtliche Risikomanagement	
3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2	Die Ausgestaltung des Risikomanagements	
3.3	Besondere Regelungsinhalte	
3.4	Das Risikomanagement durch Dritte	
4.	Sicherheit bei Internetzahlungen	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Erlass örtlicher Vorschriften für die Finanzbuchhaltung)	
1.1	Zu Satz 1 (Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung)	
1.2	Zu Satz 2 (Bestimmtheit der örtlichen Vorschriften)	
1.2.1	Die besonderen Vorrechte	
1.2.2	Die hinreichende inhaltliche Bestimmtheit	
1.2.3	Die Vorgabe der Schriftform	
1.2.4	Die Weiterentwicklung der Vorschriften	
1.3	Zu Satz 3 (Information des Rates über die örtlichen Vorschriften)	
2.	Zu Absatz 2 (Pflichtenkatalog der Sicherheitsstandards)	

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

- 2.1 Allgemeine Bedingungen
- 2.2 Die Sicherheitsstandards im Einzelnen
  - 2.2.1 Zu Nummer 1 (Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung)
    - 2.2.1.01 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.1.1 Zu Nummer 1.1 (Sachbezogene Verantwortlichkeiten)
      - 2.2.1.2 Zu Nummer 1.2 (Schriftliche Unterschriftsbefugnisse)
      - 2.2.1.3 Zu Nummer 1.3 (Erledigung der Zahlungsabwicklung)
      - 2.2.1.4 Zu Nummer 1.4 (Buchungsverfahren)
      - 2.2.1.5 Zu Nummer 1.5 (Tägliche Abstimmung der Konten)
      - 2.2.1.6 Zu Nummer 1.6 (Jahresabstimmung der Konten)
      - 2.2.1.7 Zu Nummer 1.7 (Behandlung von Kleinbeträgen)
      - 2.2.1.8 Zu Nummer 1.8 (Stundung, Niederschlagung und Erlass)
      - 2.2.1.9 Zu Nummer 1.9 (Mahn- und Vollstreckungsverfahren)
    - 2.2.2 Zu Nummer 2 (Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung)
      - 2.2.2.0 Allgemeine Grundlagen
        - 2.2.2.1 Zu Nummer 2.1 (Freigabe von DV-Buchführungsverfahren)
        - 2.2.2.2 Zu Nummer 2.2 (Berechtigungen in der DV-Buchführung)
        - 2.2.2.3 Zu Nummer 2.3 (Dokumentation der eingegebenen Daten)
        - 2.2.2.4 Zu Nummer 2.4 (Identifikationen der Buchungen und der Buchenden)
        - 2.2.2.5 Zu Nummer 2.5 (Nachprüfbarkeit der Signaturen)
        - 2.2.2.6 Zu Nummer 2.6 (Sicherung und Kontrolle der Verfahren)
        - 2.2.2.7 Zu Nummer 2.7 (Abgrenzung der Verwaltung von der Sachbearbeitung)
      - 2.2.3 Zu Nummer 3 (Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel)
        - 2.2.3.0 Allgemeine Grundlagen
          - 2.2.3.1 Zu Nummer 3.1 (Einrichtung von Bankkonten)
            - 2.2.3.1.1 Die allgemeinen Geschäftskonten
            - 2.2.3.1.2 Die Sonderkonten
            - 2.2.3.1.3 Die Verfügungsberechtigungen
          - 2.2.3.2 Zu Nummer 3.2 (Unterschriften im Bankverkehr)
          - 2.2.3.3 Zu Nummer 3.3 (Umgang mit den Zahlungsmitteln)
            - 2.2.3.3.1 Die Arten gemeindlicher Zahlungsmittel
            - 2.2.3.3.2 Die Entgegennahme von Zahlungsmitteln
            - 2.2.3.3.3 Die Beförderung und Aufbewahrung von Zahlungsmitteln
            - 2.2.3.3.4 Das Risiko von Falschgeld
          - 2.2.3.4 Zu Nummer 3.4 (Elektronische Zahlungsmittel und Schecks)
            - 2.2.3.4.1 Der Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte
            - 2.2.3.4.2 Der Einsatz von Schecks
            - 2.2.3.4.3 Der Einsatz von Online-Bezahlssystemen
            - 2.2.3.4.4 Der Einsatz von E-Geld
        - 2.2.3.5 Zu Nummer 3.5 (Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel)
          - 2.2.3.5.1 Die inhaltliche Abgrenzung
          - 2.2.3.5.2 Der Rahmen der Anlage von Zahlungsmitteln
            - 2.2.3.5.2.1 Die Rahmenbedingungen
            - 2.2.3.5.2.2 Der Anlagerahmen und die Anlagegrundsätze
            - 2.2.3.5.2.3 Das Anlagemanagement
            - 2.2.3.5.2.4 Die Kontrolle und Überwachung
          - 2.2.3.5.3 Die Rückzahlung zu viel erhaltener Finanzmittel
        - 2.2.3.6 Zu Nummer 3.6 (Kredite zur Liquiditätssicherung)
        - 2.2.3.7 Zu Nummer 3.7 (Fremde Finanzmittel)
        - 2.2.3.8 Zu Nummer 3.8 (Liquiditätsverbund)
      - 2.2.4 Zu Nummer 4 (Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung)

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

- 2.2.4.1 Zu Nummer 4.1 (Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion)
- 2.2.4.2 Zu Nummer 4.2 (Sicherheitseinrichtungen)
- 2.2.4.3 Zu Nummer 4.3 (Aufsicht über Buchführung und Zahlungsabwicklung)
- 2.2.4.4 Zu Nummer 4.4 (Regelmäßige und unvermutete Prüfungen)
- 2.2.4.5 Zu Nummer 4.5 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung)
- 2.2.4.6 Zu Nummer 4.6 (Beteiligung des Kämmerers)
- 2.2.5 Zu Nummer 5 (Verwahrung und Aufbewahrung)
- 2.2.5.1 Die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
- 2.2.5.2 Die Aufbewahrung digitaler Geschäftsunterlagen
- 2.2.5.3 Die Verwahrung von Wertgegenständen
- 3. Zu Absatz 3 (Weitere Aufgaben der Zahlungsabwicklung)
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die Übertragung von Entscheidungen
    - 3.2.1 Die Prüfung der örtlichen Gegebenheiten
    - 3.2.2 Die Zielsetzung „Verwaltungsvereinfachung“
    - 3.2.3 Die Zielsetzung „Ordnungsmäßigkeit“
- 4. Zu Absatz 4 (Aufsicht über die Finanzbuchhaltung)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Aufsicht als Aufgabe des Bürgermeisters)
  - 4.2 Zu Satz 2 (Delegation der Aufsicht)
  - 4.3 Zu Satz 3 (Aufsicht als Aufgabe des Kämmerers)
    - 4.3.1 Zuständigkeit bei einer Bestellung des Kämmerers
    - 4.3.2 Keine Aufsichtsbefugnisse des Kämmerers
      - 4.3.2.1 Bei einer Beauftragung
      - 4.3.2.2 Als Verantwortlicher der Finanzbuchhaltung

**D.37: Fünfter Abschnitt „Vermögen und Schulden“** ..... 2889

- 1. Allgemeines
- 2. Die gemeindliche Bilanz als Vermögensrechnung
  - 2.1 Allgemeine Zwecke
  - 2.2 Allgemeine Merkmale
- 3. Die Vorschriften zum gemeindlichen Vermögen und zu den Schulden
  - 3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 3.2 Die Vorschriften im Einzelnen
- 4. Die Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände
  - 4.1 Der Begriff „Geringwertig“
  - 4.2 Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände
  - 4.3 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände
    - 4.3.1 Die festgelegte Wertgrenze
    - 4.3.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit
  - 4.4 Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände
    - 4.4.1 Die Erfassung in Inventarlisten
    - 4.4.2 Die Erfassung über einen Sammelposten
    - 4.4.3 Die Erfassung als Aufwand
  - 4.5 Die mögliche haushaltmäßige Behandlung
- 5. Die Passivierung von Rückstellungen
  - 5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 5.2 Der Verpflichtungsansatz
  - 5.3 Die Liquiditätsvorsorge
- 6. Das Bestehen von Verbindlichkeiten

<b>D.38: § 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen .....</b>	<b>2905</b>
I. Allgemeines	
1. Inhalte und Zwecke der Vorschrift	
1.1 Allgemeine Grundlagen	
1.2 Die Bilanzierungsentscheidung	
2. Die nicht bestimmten Grundsätze	
2.1 Das Willkürverbot	
2.2 Der Grundsatz der Wesentlichkeit	
2.3 Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	
2.4 Die Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte	
2.5 Der Grundsatz „pagatorisch“	
2.6 Die „Fortführung der Tätigkeiten“	
3. Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	
3.1 Allgemeine Grundlagen	
3.2 Das Bewertungssystem	
4. Der Erhalt der Leistungsfähigkeit	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Allgemeine Bewertungsanforderungen)	
1.1 Zu Satz 1 (Bewertung unter Beachtung der GoB)	
1.1.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
1.1.2 Weitere wichtige Grundsätze	
1.1.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze	
1.2 Zu Satz 2 (Einzelne Bewertungsanforderungen)	
1.2.01 Allgemeine Anforderungen	
1.2.1 Zu Nummer 1 (Grundsatz der Bilanzkontinuität)	
1.2.1.1 Die Übereinstimmung der Salden	
1.2.1.2 Die Beibehaltung der Wertansätze	
1.2.1.3 Die Durchbrechung des Grundsatzes	
1.2.2 Zu Nummer 2 (Stichtagsprinzip und Grundsatz der Einzelbewertung)	
1.2.2.1 Das Stichtagsprinzip	
1.2.2.1.1 Allgemeine Grundlagen	
1.2.2.1.2 Mögliche Ausnahmen	
1.2.2.2 Die Einzelbewertung	
1.2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen	
1.2.2.2.2 Die Bewertung zum Abschlussstichtag	
1.2.2.2.3 Die Einordnung der Vermögensgegenstände	
1.2.2.2.3.1 Die Gegenstände als Sachgesamtheit	
1.2.2.2.3.2 Die Gegenstände bei Gesamtkaufpreisen	
1.2.2.2.4 Die Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz	
1.2.2.2.4.1 Die Bewertungsvereinfachungsverfahren	
1.2.2.2.4.2 Die Bildung von Bewertungseinheiten	
1.2.2.2.4.2.1 Die Zulässigkeit	
1.2.2.2.4.2.2 Die Abgrenzung	
1.2.2.2.4.2.3 Die Bilanzierung	
1.2.2.2.4.2.4 Die Unzulässigkeit	
1.2.2.2.4.2.5 Das Ende	
1.2.2.5 Die Zulässigkeit mehrerer Bilanzposten	
1.2.3 Zu Nummer 3 (Anwendung des Vorsichtsprinzips)	
1.2.3.1 Das Vorsichtsprinzip	
1.2.3.2 Das Realisationsprinzip	
1.2.3.3 Das Imparitätsprinzip	



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

1.2.3.4	Das Prinzip der Wertaufhellung	
1.2.3.4.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.3.4.2	Innerhalb der Aufstellungsfrist der Abschlüsse	
1.2.3.4.2.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.3.4.2.2	Keine förmliche Zeitraumerweiterung	
1.2.3.4.2.3	Keine förmliche Zeitraumverkürzung	
1.2.3.4.2.4	Zeitablauf und Wertbegründung	
1.2.3.4.3	Bei der Haushaltssicherung	
1.2.3.4.4	Bei der Rückstellungsbildung	
1.2.3.4.5	Bei verspäteten Abschlüssen	
1.2.3.4.6	Kein Verzicht auf die Wertaufhellung	
1.2.3.5	Das Prinzip der Bewertungsvorsicht	
1.2.3.6	Die Objektivierung	
1.2.4	Zu Nummer 4 (Beachtung des Periodisierungsprinzips)	
1.2.4.1	Die Bedeutung des Periodisierungsprinzips	
1.2.4.2	Die Geltung des Periodisierungsprinzips	
1.2.4.3	Periodisierungsprinzip und Abgaben	
1.2.4.4	Der Grundsatz „pagatorisch“	
1.2.5	Zu Nummer 5 (Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode)	
1.2.5.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.5.2	Der Stetigkeitsgrundsatz	
1.2.5.3	Abweichungen vom Stetigkeitsgrundsatz	
2.	Zu Absatz 2 (Zulässige Abweichungen von den Grundsätzen)	
2.1	Allgemeine Inhalte	
2.2	Zulässige Abweichungen	
2.2.1	Bei Änderungen von Vorschriften	
2.2.2	Die Veräußerung oder Errichtung eines Betriebes	
2.3	Keine Berichtigung der Eröffnungsbilanz	
<b>D.39: § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände</b>	.....	2951
I.	Allgemeines	
1.	Gemeindliche Vermögensgegenstände	
2.	Die Anschaffungs- und Herstellungskosten	
2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2	Die Differenzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten	
2.2.1	Die Abgrenzung der Kosten	
2.2.2	Die Bestimmung der Kosten	
2.2.3	Keine Differenzierung nach der Finanzierungsform	
2.3	Weitere Zusammenhänge	
2.3.1	Mit Finanzleistungen Dritter	
2.3.2	Mit Sachleistungen Dritter	
2.3.3	Mit Sicherungsbehalten	
2.4	Ein negativer Kaufpreis beim Erwerb eines Betriebes	
2.5	Die Nebenkosten bei Ersatzinvestitionen	
2.5.1	Die Abbruchkosten	
2.5.1.1	Allgemeine Grundlagen	
2.5.1.2	Der räumliche Zusammenhang	
2.5.1.3	Der zeitliche Zusammenhang	
2.5.1.4	Keine Zurechnungsmöglichkeit	
2.5.2	Der Restbuchwert des Vermögensgegenstandes	
2.5.3	Sonstige Nebenkosten	

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

- 2.6 Keine Einbeziehung anderer Kosten
  - 2.6.1 Keine Fremdkapitalkosten
  - 2.6.2 Keine Ersatzteilkosten
- 3. Keine Anrechnung von Instandhaltungsrückstellungen
  - 3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.2 Die Abwägung für den Vermögenswert
- 4. Die geringwertigen Vermögensgegenstände
- 5. Der Erinnerungswert
  - 5.1 Allgemeine Sachlage
  - 5.2 Der Bilanzansatz
- 6. Die Geldeinheit „Euro“
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 Satz 1 (Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Ansatzpflicht für gemeindliche Vermögensgegenstände)
      - 1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.2 Der Begriff „Vermögensgegenstand“
        - 1.1.2.1 Die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes
        - 1.1.2.2 Die Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes
          - 1.1.2.2.1 Allgemeine Vorgaben
          - 1.1.2.2.2 Die Vermögensgegenstände als Sachgesamtheit
        - 1.1.2.3 Keine Wertansätze nach Komponenten
        - 1.1.2.4 Die Wirkungen bei den Abschreibungen
        - 1.1.2.5 Kein Vorliegen einer Sachgesamtheit
      - 1.1.3 Der Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“
        - 1.1.3.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.1.3.2 Die Abgrenzung
      - 1.1.4 Die Leasinggeschäfte
        - 1.1.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.1.4.2 Das Finanzierungs-Leasing
        - 1.1.4.3 Das Operating-Leasing
        - 1.1.4.4 Das Gemeinschafts-Leasing
      - 1.1.5 Die Miet- und Pachtgeschäfte
      - 1.1.6 Der Nießbrauch
      - 1.1.7 Das Treuhandvermögen
        - 1.1.7.1 Die Gemeinde als Treuhänder
        - 1.1.7.2 Die Gemeinde als Treugeber
      - 1.1.8 Gemeindliche Tauschgeschäfte
        - 1.1.8.1 Der Zugang von Vermögensgegenständen
        - 1.1.8.2 Die Hingabe von Vermögensgegenständen
      - 1.1.9 Besondere Bilanzierungsgegebenheiten
        - 1.1.9.1 Gemeindliche Betriebe
        - 1.1.9.2 Das Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse
        - 1.1.9.3 Der Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“
        - 1.1.9.4 Der Ansatz abgeschriebener Vermögensgegenstände
        - 1.1.9.5 Kein Ansatz gepfändeter Vermögensgegenstände
        - 1.1.9.6 Kein Ansatz von Erbbaurechten
    - 1.2 Zu Satz 2 (Definition des Anlagevermögens)
      - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.2.2 Der Begriff „Anlagevermögen“
      - 1.2.3 Der Begriff „Dauernd“ beim Anlagevermögen
      - 1.2.4 Die Änderung der ursprünglichen bilanziellen Zuordnung

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

- 1.2.5 Die Gesamtübersicht über das gemeindliche Anlagevermögen
- 2. Zu Absatz 2 (Anschaffungskosten)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Bestimmung des Begriffs „Anschaffungskosten“)
    - 2.1.1 Die allgemeinen Rahmenbedingungen
      - 2.1.1.1 Der Begriff „Anschaffungskosten“
      - 2.1.1.2 Die sachliche Abgrenzung
      - 2.1.1.3 Die zeitliche Abgrenzung
    - 2.1.2 Besonderheiten bei den Anschaffungskosten
      - 2.1.2.1 Bei Sachschenkungen
      - 2.1.2.2 Bei Tauschgeschäften
      - 2.1.2.3 Bei Leasinggeschäften
      - 2.1.2.4 Bei Rentenzahlungen
      - 2.1.2.5 Bei einem Gesamtkaufpreis
      - 2.1.2.6 Bei Versteigerungsverfahren
      - 2.1.2.7 Beim Mietkauf
      - 2.1.2.8 Beim erfolgsabhängigen Kaufpreis
    - 2.1.3 Besondere Zusammenhänge
      - 2.1.3.1 Die Anschaffungskosten und Übernahme von Verpflichtungen
      - 2.1.3.2 Die Anschaffungskosten und Investitionsauszahlungen
  - 2.2 Zu Satz 2 (Umfang der Anschaffungskosten)
    - 2.2.1 Die Erhöhung der Anschaffungskosten
      - 2.2.1.1 Zurechenbare Erhöhungen
      - 2.2.1.2 Nichtzurechenbare Erhöhungen
    - 2.2.2 Die Anschaffungsnebenkosten
    - 2.2.3 Anschaffungsnahe Herstellungskosten
    - 2.2.4 Nachträgliche Anschaffungskosten
    - 2.2.5 Keine nachträglichen Anschaffungskosten
      - 2.2.5.1 Die Kosten nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer
      - 2.2.5.2 Die Kosten wegen Abstandszahlungen
      - 2.2.5.3 Die „weiteren“ Herstellungskosten
  - 2.3 Zu Satz 3 (Minderungen des Anschaffungspreises)
    - 2.3.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.3.2 Die Gewährung von Rabatten
    - 2.3.3 Die Gewährung von Boni
    - 2.3.4 Die Gewährung von Skonti
    - 2.3.5 Keine Minderung durch Zuwendungen
- 3. Zu Absatz 3 (Herstellungskosten)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Bestimmung des Begriffs „Herstellungskosten“)
    - 3.1.1 Die allgemeinen Rahmenbedingungen
      - 3.1.1.1 Der Begriff „Herstellungskosten“
      - 3.1.1.2 Die sachliche Abgrenzung
      - 3.1.1.3 Die nicht einziehbaren Kosten
      - 3.1.1.4 Die zeitliche Abgrenzung
      - 3.1.1.5 Der Grundsatz „pagatorisch“
    - 3.1.2 Der Zeitraum der Herstellung
      - 3.1.2.1 Der Beginn der Herstellung
      - 3.1.2.2 Die Unterbrechung der Herstellung
      - 3.1.2.3 Die Beendigung der Herstellung
    - 3.1.3 Die nachträglichen Herstellungskosten
      - 3.1.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.3.2 Der Begriff „Erweiterung“

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

3.1.3.3	Der Begriff „Verbesserung“	
3.1.3.4	Die zeitlich „geteilte“ Sanierung	
3.1.4	Die Einbeziehung von Eigenleistungen der Gemeinde	
3.1.4.1	Die Zwecke der Einbeziehung	
3.1.4.2	Die Aufwendungen aus Eigenleistungen	
3.1.4.3	Der Nachweis der Eigenleistungen	
3.1.5	Herstellungskosten und Anlagen im Bau	
3.1.6	Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand	
3.1.6.01	Allgemeine Sachlage	
3.1.6.1	Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden	
3.1.6.1.1	Allgemeine Abgrenzung	
3.1.6.1.2	Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen	
3.1.6.1.2.1	Allgemeine Grundlagen	
3.1.6.1.2.2	Die Umsetzung als Gesamtmaßnahme	
3.1.6.1.3	Die Prüfung möglicher Herstellungskosten	
3.1.6.1.4	Die Übersicht zur Herkunft gemeindlicher Herstellungskosten	
3.1.6.2	Der Erhaltungsaufwand bei gemeindlichen Gebäuden	
3.1.6.3	Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Straßen	
3.1.6.3.1	Die Neubau-, Umbau- und Ausbautvorhaben	
3.1.6.3.2	Die Erneuerungsvorhaben	
3.1.6.3.3	Die Veränderung der Straßenbeleuchtung	
3.1.6.4	Der Verzicht auf den Begriff „Sanierung“	
3.2	Zu Satz 2 (Festlegung der Einzelkosten)	
3.2.1	Allgemeine Vorgaben	
3.2.2	Die Materialeinzelkosten	
3.2.3	Die Fertigungseinzelkosten	
3.2.4	Die Sondereinzelkosten der Fertigung	
3.3	Zu Satz 3 (Einbeziehung von Gemeinkosten)	
3.3.1	Allgemeine Grundlagen	
3.3.2	Die Materialgemeinkosten	
3.3.3	Die Fertigungsgemeinkosten	
3.3.4	Der Begriff „notwendig“	
3.3.5	Das Verbot der Einbeziehung anderer Kosten	
3.3.6	Sonstige nicht zurechenbare Kosten	
3.3.6.1	Beseitigung von Schadensfällen	
3.3.6.2	Zinsen für Kredite für Investitionen	
4.	Zu Absatz 4 (Geringwertige Vermögensgegenstände)	
4.1	Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände	
4.1.1	Die festgelegte Wertgrenze	
4.1.2	Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit	
4.2	Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände	
4.2.1	Die Erfassung in Inventarlisten	
4.2.2	Die Erfassung über einen Sammelposten	
4.2.3	Die Erfassung als Aufwand	
4.3	Die mögliche haushaltsmäßige Behandlung	
<b>D.40: § 34</b>	<b>Bewertungsvereinfachungsverfahren</b> .....	3025
I.	Allgemeines	
1.	Die zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren	
2.	Die Sammelbewertung als weiteres Verfahren	
3.	Nicht zulässige Vereinfachungsverfahren	

4. Kein zweckbezogenes Verfahren	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Bildung von Festwerten)	
1.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Bildung von Festwerten)	
1.1.1 Die allgemeinen Bedingungen	
1.1.2 Die wertmäßige Nachrangigkeit	
1.1.3 Die Anpassung eines Festwertes	
1.1.4 Die Auflösung eines Festwertes	
1.1.5 Die Anhangsangaben	
1.1.6 Besonderheiten bei Festwerten	
1.1.6.1 Bei Abschreibungen	
1.1.6.2 Bei Investitionen	
1.2 Zu Satz 2 (Bestandsprüfungen bei Festwerten)	
1.2.1 Die regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme	
1.2.2 Die erstmalige körperliche Inventur	
2. Zu Absatz 2 (Pauschalisiertes Festwertverfahren für Aufwuchs)	
2.1 Allgemeine Vorgaben	
2.2 Die Waldbewertungsrichtlinien	
2.3 Das pauschalisierte Festwertverfahren	
3. Zu Absatz 3 (Gruppenbewertung)	
3.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Gruppenbewertung)	
3.1.1 Allgemeine Bedingungen	
3.1.2 Die Kriterien „Gleichartigkeit“ und „Annähernde Gleichwertigkeit“	
3.1.2.1 Die „Gleichartigkeit“	
3.1.2.2 Die „Annähernde Gleichwertigkeit“	
3.1.3 Die Ermittlung des Gruppenwertes	
3.1.4 Die Ermittlung eines Durchschnittswertes	
3.2 Zu Satz 2 (Gruppenbewertung und Rückstellungen)	
<b>D.41: § 35 Abschreibungen</b>	3039
I. Allgemeines	
1. Die Bedeutung von Abschreibungen	
1.1 Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens	
1.2 Der Begriff „Abschreibungen“	
1.3 Die Erfassung der Abschreibungen	
1.3.1 Die Erfassung in der Ergebnisrechnung	
1.3.2 Die Erfassung in der Bilanz	
1.4 Der Abschreibungszeitraum	
1.4.1 Allgemeine Grundlagen	
1.4.2 Die unterjährigen Abschreibungen	
1.4.2.1 Im Zugangsjahr	
1.4.2.2 Im Abgangsjahr	
2. Die Abschreibungsmethoden	
2.1 Die Anwendungsvorgaben	
2.2 Die zulässigen Abschreibungsmethoden	
3. Die Abschreibungsarten	
3.1 Allgemeine Bedingungen	
3.2 Die Abschreibungen nach Vermögensarten	
3.3 Die planmäßigen Abschreibungen	
3.3.1 Der Ausgangspunkt	
3.3.2 Die Grundlagen	

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

- 3.3.3 Die bilanziellen Wirkungen
- 3.4 Die außerplanmäßigen Abschreibungen
  - 3.4.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.4.2 Die Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage
  - 3.4.3 Nutzungszeit und außerplanmäßige Abschreibung
- 3.5 Die Besonderheiten bei Abschreibungen
  - 3.5.1 Die nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände
  - 3.5.2 Die Sofortabschreibung
    - 3.5.2.1 Der Abgang im Jahr des Zugangs
    - 3.5.2.2 Der Begriff „Abgang“
    - 3.5.2.3 Der Nachweis geringwertiger Vermögensgegenstände
  - 3.5.3 Die „zusammengesetzten“ Abschreibungen
  - 3.5.4 Die Verbuchung als Aufwand
- 3.6 Die Berücksichtigung eines Restwertes
  - 3.6.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.6.2 Das „Restwertmodell“ bei Straßen
- 4. Die Vermögensgegenstände
  - 4.1 Die Qualifizierung eines Vermögensgegenstandes
  - 4.2 Der Gebrauch von Vermögensgegenständen
    - 4.2.1 Die Nutzungsdauern
    - 4.2.2 Abnutzbare Vermögensgegenstände
    - 4.2.3 Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände
    - 4.2.4 Keine Nutzung nach Komponenten
  - 4.3 Die geringwertigen Vermögensgegenstände
  - 4.4 Der Anlagennachweis
- 5. Transferleistungen und Abschreibungen
  - 5.1 Die Transferleistungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen
  - 5.2 Die Transferleistungen bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen
  - 5.3 Abschreibungen und Zweckbindungsfristen
    - 5.3.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.3.2 Die Zweckbindung bei Betrieben
- 6. Die Wertzuschreibungen bei Vermögensgegenständen
- 7. Nicht zulässige Vorgehensweisen bei Abschreibungen
  - 7.1 Keine Vornahme kalkulatorischer Abschreibungen
  - 7.2 Keine Saldierung von Abschreibungen und Unterhaltungsaufwand
  - 7.3 Keine Erfassung der Abschreibungen nach der indirekten Methode
  - 7.4 Keine Anwendung der progressiven Abschreibung
  - 7.5 Keine „Sonderabschreibungen“
  - 7.6 Keine Erfassung auf einem Wertberichtigungskonto
- 8. Die Überwachungspflichten
- 9. Die Interessen der Abschlussadressaten
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Abschreibungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Abschreibungen)
      - 1.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.1.2 Wichtige Anwendungsbegriffe
        - 1.1.2.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“
        - 1.1.2.2 Der Begriff „Anlagevermögen“
        - 1.1.2.3 Der Begriff „Selbstständige Nutzung“
        - 1.1.2.4 Der Begriff „Anschaffungskosten“
        - 1.1.2.5 Der Begriff „Herstellungskosten“

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

- 1.1.2.6 Der Begriff „Planmäßige Abschreibungen“
- 1.1.3 Der Abschreibungsplan
  - 1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.1.3.2 Die Inhalte des Abschreibungsplans
  - 1.1.3.3 Der Beginn der Abschreibungszeit
  - 1.1.3.4 Die Berücksichtigung eines Restwertes
  - 1.1.3.5 Die Anpassungen des Abschreibungsplans
  - 1.1.3.6 Das Ende der Abschreibungszeit
- 1.1.4 Die Besonderheiten bei planmäßigen Abschreibungen
  - 1.1.4.1 Die Trennung von Grund und Boden und Gebäude
  - 1.1.4.2 Die Zuwendungen bei Finanzanlagen
  - 1.1.4.3 Abschreibungen bei nachträglichen Anschaffungskosten
  - 1.1.4.4 Die „zusammengesetzten“ Abschreibungen
- 1.2 Zu Satz 2 (Vorrang der linearen Abschreibungen)
  - 1.2.1 Allgemeine Festlegungen
  - 1.2.2 Die lineare Abschreibung
    - 1.2.2.1 Der Begriff „Lineare Abschreibung“
    - 1.2.2.2 Die Anwendung der Abschreibungsmethode
- 1.3 Zu Satz 3 (Weitere zulässige Abschreibungsmethoden)
  - 1.3.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.3.2 Die degressive Abschreibung
  - 1.3.3 Die Leistungsabschreibung
- 2. Zu Absatz 2 (Geringwertige Vermögensgegenstände)
  - 2.1 Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände
  - 2.2 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände
    - 2.2.1 Die festgelegte Wertgrenze
    - 2.2.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit
    - 2.2.3 Das Vorliegen einer Abnutzung
  - 2.3 Die Verbuchung als Aufwand
    - 2.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.3.2 Die Zuordnung der Aufwendungen
    - 2.3.2 Die Zuordnung der Zahlungen
- 3. Zu Absatz 3 (Örtliche Nutzungsdauern und Abschreibungstabelle)
  - 3.1 Zu Satz 1 (NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauern)
    - 3.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.1.2 Die Inhalte der NKF-Rahmentabelle
    - 3.1.3 Der Anpassungsbedarf
  - 3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern)
    - 3.2.1 Die Bestimmung der Nutzungsdauern
    - 3.2.2 Die Aufstellung einer örtlichen Abschreibungstabelle
    - 3.2.3 Nutzungsdauern und Zweckbindungsfristen
    - 3.2.4 Nutzungsdauern bei gebrauchten Vermögensgegenständen
    - 3.2.5 Anpassungen der Nutzungsdauer
      - 3.2.5.1 Die Korrektur einer fehlerhaften Nutzungsdauer
      - 3.2.5.2 Die Anpassung nach der Instandsetzung
      - 3.2.5.3 Die Anhangsangaben
  - 3.3 Zu Satz 3 (Abschreibungstabelle und Aufsichtsbehörde)
- 4. Zu Absatz 4 (Veränderungen der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Verlängerung der Restnutzungsdauer)
    - 4.1.1 Die Prüfung des Verlängerungsbedarfs
    - 4.1.2 Der Verzicht auf die Verlängerung

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

- 4.2 Zu Satz 2 (Verkürzung der Restnutzungsdauer)
  - 4.2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 4.2.2 Verkürzung nach außerplanmäßiger Abschreibung
- 5. Zu Absatz 5 (Außerplanmäßige Abschreibungen)
  - 5.01 Allgemeine Grundlagen
  - 5.02 Der Begriff „Außerplanmäßig“
  - 5.03 Die Abgrenzung zwischen den Sätzen 1 und 2
  - 5.04 Die Verrechnung von Abschreibungen
  - 5.05 Der Verzicht auf außerplanmäßige Abschreibungen
  - 5.06 „Außerplanmäßig“ nicht „Außerordentlich“
  - 5.1 Zu Satz 1 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Anlagevermögen)
    - 5.1.1 Der Begriff „Sachanlagen“
      - 5.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 5.1.1.2 Die Auswirkungen der Wertminderungen
    - 5.1.2 Der Begriff „Finanzanlagen“
      - 5.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 5.1.2.2 Die Auswirkungen auf Wertminderungen
    - 5.1.3 Die Prüfung der Werthaltigkeit
      - 5.1.3.1 Der Stichtagsbezug
      - 5.1.3.2 Die Feststellung
    - 5.1.4 Der Begriff „Dauernd“ bei Wertminderungen
      - 5.1.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 5.1.4.2 Die Anlässe für Wertminderungen
    - 5.1.5 Die Ermittlung des beizulegenden Wertes
      - 5.1.5.1 Die Ausgangslage
      - 5.1.5.2 Bei Finanzanlagen
    - 5.1.6 Die Pflicht zur Vornahme von Abschreibungen
      - 5.1.6.1 Allgemeine Sachlage
      - 5.1.6.2 Abschreibungen und Überschuldung
    - 5.1.7 Die Bilanzierung von Wertminderungen
      - 5.1.7.1 Allgemeine Sachlage
      - 5.1.7.2 Bei Sachanlagen
      - 5.1.7.3 Bei Finanzanlagen
    - 5.1.8 Besonderheiten bei Wertminderungen
      - 5.1.8.1 Bei Grundstücken
      - 5.1.8.2 Bei Betrieben
      - 5.1.8.3 Bei Wertpapieren
      - 5.1.8.4 Bei unterlassener Instandhaltung
      - 5.1.8.5 Beim Baumbestand
      - 5.1.8.6 Bei Entschädigungen
    - 5.1.9 Besonderheiten bei außerplanmäßigen Abschreibungen
      - 5.1.9.1 Bei der Umstufung von Straßen
      - 5.1.9.2 Bei Sonderposten
      - 5.1.9.3 Bei Drohverlustrückstellungen
  - 5.2 Zu Satz 2 (Finanzanlagen und vorübergehende Wertminderung)
    - 5.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.2.2 Die Ermessensentscheidung der Gemeinde
    - 5.2.3 Die Wertminderung eines Betriebes
  - 5.3 Zu Satz 3 (Erläuterungspflichten im Anhang)
- 6. Zu Absatz 6 (Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden)
  - 6.1 Zu Satz 1 (Zeitliche Verteilungsvorgabe)



- 6.2 Zu Satz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)
- 7. Zu Absatz 7 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Umlaufvermögen)
  - 7.1 Die Zwecke der Abschreibungen
  - 7.2 Der Begriff „Umlaufvermögen“
  - 7.3 Der Begriff „Beizulegender Wert“
  - 7.4 Die Feststellung der Wertminderung
  - 7.5 Die Dokumentationspflichten
- 8. Zu Absatz 8 (Vornahme von Wertzuschreibungen)
  - 8.1 Zu Satz 1 (Anlass und Umfang der Wertzuschreibungen)
    - 8.1.1 Der Anlass
    - 8.1.2 Die Wirkungen
      - 8.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 8.1.2.2 Bei Sachanlagen
      - 8.1.2.3 Bei Finanzanlagen
    - 8.1.3 Der Umfang
    - 8.1.4 Die Wirkung auf Sonderposten
    - 8.1.5 Keine Wertzuschreibungen
      - 8.1.5.1 Beim Umlaufvermögen
      - 8.1.5.2 Nach Ablauf des Haushaltsjahres
      - 8.1.5.3 Als Bilanzkorrektur
      - 8.1.5.4 Wegen einer Neubewertung
  - 8.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten für Wertzuschreibungen)

**D.42: § 36 Rückstellungen** ..... 3139

- I. Allgemeines
  - 1. Die Erfordernisse für die Bildung von Rückstellungen
    - 1.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.2 Das Gebot „Vollständigkeit“
      - 1.1.3 Das Gebot „Liquiditätsvorsorge“
    - 1.2 Die Leistungsarten aus gemeindlichen Verpflichtungen
    - 1.3 Die zulässigen Rückstellungen
      - 1.3.1 Die Rückstellungsarten
      - 1.3.2 Die Rückstellungsformen
    - 1.4 Die Bemessung der Rückstellungen
      - 1.4.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.4.2 Einzelheiten der Bemessung
        - 1.4.2.1 Wichtige Eckpunkte
        - 1.4.2.2 Nachträgliche Anpassungen
      - 1.4.3 Die Abzinsung
        - 1.4.3.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.4.3.2 Der Begriff „Rechnungszins“
        - 1.4.3.3 Die Abzinsung bei Pensionsrückstellungen
        - 1.4.3.4 Die Erweiterung der Abzinsung
    - 1.5 Die Bilanzierung der Rückstellungen
      - 1.5.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.5.2 Die Erfassung der Rückstellungen
      - 1.5.3 Rückstellungsbildung und Wertaufhellung
    - 1.6 Die haushaltsmäßige Behandlung
      - 1.6.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.6.2 Die Buchung der Inanspruchnahme

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

- 1.6.3 Haushaltsplanung und Rückstellungen
  - 1.7 Rückstellungen bei Sachleistungsverpflichtungen
  - 1.8 Keine Verrechnung mit Ansprüchen
  - 2. Keine Rückstellungen für andere Zwecke
    - 2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.2 Nicht für künftige Umlagezahlungen
      - 2.2.1 Die Ausgangslage
      - 2.2.2 Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung
        - 2.2.2.1 Die Abgrenzung
        - 2.2.2.2 Die Einordnung
        - 2.2.2.3 Die Festlegung als Messgröße
        - 2.2.2.4 Die Funktion der Ausgleichsrücklage
      - 2.2.3 Die Stellung des Umlagepflichtigen
        - 2.2.3.1 Keine Verursachung beim Umlagepflichtigen
        - 2.2.3.2 Die Beteiligung des Umlagepflichtigen
      - 2.2.4 Die Unzulässigkeit einer Rückstellung
    - 2.3 Nicht beim Gemeindefinanzausgleich
    - 2.4 Nicht aus der gemeindlichen Steuererhebung
      - 2.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.4.2 Steuerbezogene Verwaltungsverfahren
      - 2.4.3 Die Steuerpflicht der Gemeinde
    - 2.5 Nicht aus der Haftung für Verluste Dritter
    - 2.6 Nicht für interne Verpflichtungen
      - 2.6.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.6.2 Aus der internen Aufbewahrung
      - 2.6.2 Aus den internen Abschlussprüfungen
    - 2.7 Nicht für die Abrechnung der „Jugendamtsumlage“
    - 2.8 Nicht für Mietverhältnisse
  - 3. Der Beginn der Rückstellungsbildung
  - 4. Der Rückstellungsspiegel
    - 4.1 Die Inhalte des Rückstellungsspiegels
    - 4.2 Die Übersicht über den Rückstellungsspiegel
    - 4.3 Die Teile A und B
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Beamtenrechtliche Pensionsansprüche)
      - 1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift
        - 1.1.1.1 Der Begriff „Pension“
        - 1.1.1.2 Allgemeine Grundlagen
          - 1.1.1.2.1 Die Bilanzierungspflicht
          - 1.1.1.2.2 Die möglichen Veränderungen
          - 1.1.1.2.3 Die Zahlungsverpflichtungen
        - 1.1.1.3 Keine Übertragung der Verpflichtung auf Dritte
        - 1.1.1.4 Keine Saldierung mit Aktivposten
        - 1.1.1.5 Keine Anrechnung der Liquiditätsvorsorge
        - 1.1.1.6 Keine Sonderzuführungen
        - 1.1.1.7 Die Anhangsangaben
      - 1.1.2 Pensionsansprüche innerhalb der Gemeindeverwaltung
        - 1.1.2.1 Die Ansprüche aus einer Verwaltungstätigkeit
        - 1.1.2.2 Ansprüche aus unselbstständigen Betrieben
      - 1.1.3 Pensionsansprüche außerhalb der Gemeindeverwaltung

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

- 1.1.3.1 Die Ansprüche gegenüber der Gemeinde
- 1.1.3.2 Die Ansprüche gegenüber unselbstständigen Betrieben
  - 1.1.3.2.1 Die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen durch die Betriebe
  - 1.1.3.2.2 Umfang der anzusetzenden Pensionsrückstellungen
  - 1.1.3.2.3 Verzicht auf den Ansatz von Pensionsrückstellungen
- 1.1.3.3 Die Ansprüche gegenüber selbstständigen Betrieben
  - 1.1.3.3.1 Die Bildung von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben
  - 1.1.3.3.2 Freistellungsansprüche beim Dienstherrn
  - 1.1.3.3.3 Entgelte für die Personalgestaltung
- 1.1.3.4 Die Ansprüche aus Tätigkeiten in einem Jobcenter
- 1.1.3.5 Die Ansprüche auf Altersgeld
- 1.1.4 Die Zahlbarmachung der Versorgungsleistungen
  - 1.1.4.1 Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse
  - 1.1.4.2 Die Umlageerhebung
  - 1.1.4.3 Die Liquiditätssicherung für die Versorgungsleistungen
    - 1.1.4.3.1 Allgemeine Bedingungen
    - 1.1.4.3.2 Kapitalanlagen und Pensionsrückstellungen
    - 1.1.4.3.3 Treuhandverhältnis und Pensionsrückstellungen
    - 1.1.4.3.4 Der vermögensmäßige Deckungsbedarf
  - 1.1.4.4 Die „Beamtenpensionsversicherung“
    - 1.1.4.4.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.1.4.4.2 Der Versicherungsnehmer
    - 1.1.4.4.3 Die Bilanzierung
      - 1.1.4.4.3.1 Die Grundlagen
      - 1.1.4.4.3.2 Der Rückkaufswert kein Wertansatz
      - 1.1.4.4.3.3 Deckungskapital/Versicherungssumme kein Wertansatz
  - 1.1.5 Keine Pensionsrückstellungen bei tariflicher Beschäftigung
    - 1.1.5.1 Keine Pensionsrückstellungen bei einer Zusatzversorgung
    - 1.1.5.2 Sog. Sanierungsgelder keine Pensionsrückstellungen
  - 1.1.6 Der Ansatz von früheren Dienstherrnverpflichtungen
    - 1.1.6.1 Die bilanzielle Zuordnung der Verpflichtungen
    - 1.1.6.2 Keine Neubewertung der Verpflichtungen
  - 1.1.7 Anpassungen bei den Pensionsrückstellungen
    - 1.1.7.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.1.7.2 Anpassungen wegen Besoldungsänderungen
    - 1.1.7.3 Anpassungen wegen des Pensionsalters
- 1.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für weitere beamtenrechtliche Ansprüche)
  - 1.2.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.2.2 Rückstellungen für Beihilfeansprüche
  - 1.2.3 Rückstellungen für weitere Ansprüche
- 1.3 Zu Satz 3 (Barwert der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertverfahren)
  - 1.3.1 Allgemeine Vorgaben
  - 1.3.2 Das Barwertverfahren
    - 1.3.2.1 Der Begriff „Barwert“
    - 1.3.2.2 Die Barwertbestimmung
    - 1.3.2.3 Die Auswirkungen des Barwertes
  - 1.3.3 Das Teilwertverfahren
    - 1.3.3.1 Der Begriff „Teilwert“
    - 1.3.3.2 Die Inhalte und Zwecke des Verfahrens
  - 1.3.4 Die Eckpunkte für die Bewertung der Pensionsrückstellungen
  - 1.3.5 Die Berücksichtigung des Versorgungsausgleichs

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

- 1.3.6 Nicht zulässige Verfahren
  - 1.3.6.1 Das Gegenwartsverfahren
  - 1.3.6.2 Das Anwartschaftsbarwertverfahren
  - 1.3.6.3 Das Rentenbarwertverfahren
- 1.4 Zu Satz 4 (Rechnungszins bei Pensionsrückstellungen)
  - 1.4.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.4.2 Der Begriff „Rechnungszins“
  - 1.4.3 Kein Wahlrecht für die Gemeinde
- 1.5 Zu Satz 5 (Wertansatz für Beihilferückstellungen)
- 1.6 Zu Satz 6 (Erster Rechenschritt bei Beihilferückstellungen)
- 1.7 Zu Satz 7 (Zweiter Rechenschritt bei Beihilferückstellungen)
- 1.8 Zu Satz 8 (Überprüfung des Prozentsatzes für Beihilferückstellungen)
- 2. Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten)
  - 2.1 Zu Satz 1 (Rückstellungen für Deponien)
    - 2.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 2.1.2 Die Bemessung der Deponierückstellungen
  - 2.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für Altlasten)
    - 2.2.1 Der Rückstellungsbedarf
    - 2.2.2 Die Bemessung der Altlastenrückstellungen
    - 2.2.3 Rückstellungen für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden
- 3. Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen)
    - 3.1.1 Die Grundlagen und Zwecke
      - 3.1.1.1 Der Bedarf für die Aufwandsrückstellung
      - 3.1.1.2 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.1.3 Die Kriterien bei Instandhaltungsrückstellungen
      - 3.1.1.4 Die ersten Umsetzungsschritte
    - 3.1.2 Das Erfordernis einer konkreten Umsetzungsplanung
      - 3.1.2.1 Der Tatbestand „Unterlassene Instandhaltung“
      - 3.1.2.2 Das Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“
      - 3.1.2.3 Das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“
      - 3.1.2.4 Zeitliche Festlegungen
  - 3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der Instandhaltungsmaßnahmen)
    - 3.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2.2 Wiederherstellung gleich Instandsetzung
    - 3.2.3 Bewahrung gleich Unterhaltung
    - 3.2.4 Die Festlegung der Maßnahmen
    - 3.2.5 Die Festlegung einer Wertgrenze
    - 3.2.6 Ermächtigungsübertragungen und Instandhaltungsrückstellungen
    - 3.2.7 Die Festlegung im Jahresabschluss
  - 3.3 Der Verzicht auf Instandhaltungsmaßnahmen
    - 3.3.1 Der Entscheidungsbedarf
    - 3.3.2 Außerplanmäßige Abschreibung statt Instandhaltung
  - 3.4 Instandhaltungsrückstellungen und Verrechnungen
  - 3.5 Das Instandhaltungsmanagement
- 4. Zu Absatz 4 (Sonstige Rückstellungen)
  - 4.01 Allgemeine Voraussetzungen
  - 4.1 Zu Satz 1 (Verpflichtungsrückstellungen)
    - 4.1.1 Allgemeine Abgrenzungen
    - 4.1.2 Der Begriff „Ungewiss“
    - 4.1.3 Der Begriff „Geringfügigkeit“

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

- 4.2 Zu Satz 2 (Entstehung und Inanspruchnahme der Rückstellung)
    - 4.2.1 Die Wahrscheinlichkeit der Entstehung
    - 4.2.2 Der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung
      - 4.2.2.1 Die zeitliche Zuordnung
        - 4.2.2.2 Kein Ausschluss des Abschlussstichtages
    - 4.2.3 Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
    - 4.2.4 Besondere Rückstellungssachverhalte
      - 4.2.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 4.2.4.2 Rückstellungen wegen der Beteiligung an Versorgungslasten
          - 4.2.4.2.1 Die Bilanzierung der gemeindlichen Verpflichtungen
            - 4.2.4.2.2 Eckpunkte für die Bemessung der Beteiligung
              - 4.2.4.2.2.1 Eckpunkte für landesinterne Dienstherrnwechsel
              - 4.2.4.2.2.2 Eckpunkte für andere Dienstherrnwechsel
          - 4.2.4.2.3 Die Arten der Beteiligungen an Versorgungslasten
            - 4.2.4.2.3.1 Allgemeine Ausgangslage
            - 4.2.4.2.3.2 Beteiligungen nach dem Landesbeamtenversorgungsgesetz
            - 4.2.4.2.3.3 Beteiligungen nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag
        - 4.2.4.3 Rückstellungen aus dienstlicher Tätigkeit der Beschäftigten
          - 4.2.4.3.1 Rückstellungen wegen Altersteilzeit
            - 4.2.4.3.1.1 Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung
            - 4.2.4.3.1.2 Die Bemessung der Rückstellungen für Altersteilzeit
          - 4.2.4.3.2 Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben
            - 4.2.4.3.2.1 Der Ansatz der Urlaubs- und Arbeitszeitrückstellung
          - 4.2.4.3.2.2 Die Bemessung der Urlaubs- und Arbeitszeitrückstellung
        - 4.2.4.3.3 Rückstellungen wegen Leistungsentgelte für Beschäftigte
      - 4.2.4.4 Weitere zulässige Rückstellungsbildungen
        - 4.2.4.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 4.2.4.4.2 Besonderheiten bei der Rückstellungsbildung
          - 4.2.4.4.2.1 Bei der Beteiligung Dritter beim Jahresabschluss
          - 4.2.4.4.2.2 Bei der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
          - 4.2.4.4.2.3 Bei der überörtlichen Prüfung
          - 4.2.4.4.2.4 Bei der Nutzung fremder Grundstücke
          - 4.2.4.4.2.5 Wegen Prüfungsergebnissen
          - 4.2.4.4.2.6 Bei Bürgschaften
          - 4.2.4.4.2.7 Bei Sonderumlagen
    - 4.3 Unzulässige Rückstellungen
      - 4.3.1 Wegen „geplanter“ Verluste
        - 4.3.1.1 Allgemeine Sachlage
        - 4.3.1.2 Die haushaltswirtschaftliche Gesamtbetrachtung
      - 4.3.2 Für künftige Ausgleichsschulden
      - 4.3.3 Für eigene Abschlussarbeiten
      - 4.3.4 Für die eigene Aufbewahrung von Unterlagen
      - 4.3.5 Für die Entsorgung
      - 4.3.6 Für „künftige“ Gutscheine
      - 4.3.7 Für „Prämien“
    - 4.4 Sonstige Anwendungsfälle
      - 4.4.1 Allgemeine Sachlage
      - 4.4.2 Die Wohngeldentlastungsleistungen
      - 4.4.3 Künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten
5. Zu Absatz 5 (Drohverlustrückstellungen)
  - 5.1 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung

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

- 5.1.1 Die Voraussetzungen der Rückstellungsbildung
- 5.1.2 Das Kriterium „voraussichtlicher Verlust“
- 5.1.3 Das Kriterium „nicht geringfügig“
- 5.1.4 Die Dokumentationspflichten
- 5.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
  - 5.2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 5.2.2 Der Begriff „Drohender Verlust“
  - 5.2.3 Der Begriff „Schwebendes Geschäft“
  - 5.2.4 Das Kriterium „Gleichwertigkeitsvermutung“
  - 5.2.5 Das Bestehen eines schwebenden Geschäftes
  - 5.2.6 Die Rückstellungsbildung für drohende Verluste
    - 5.2.6.1 Die Erfordernisse der Rückstellungsbildung
    - 5.2.6.2 Außerplanmäßige Abschreibung und Drohverlustrückstellung
  - 5.2.7 Der Begriff „Nicht geringfügig“
  - 5.2.8 Die mehrjährig laufenden Geschäfte
    - 5.2.8.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.2.8.2 Die Rückstellung bei einem Fremdwährungsrisiko
  - 5.2.9 Die geplanten Verlustgeschäfte
    - 5.2.9.1 Die Verluste bei gemeindlichen Geschäften
    - 5.2.9.2 Die Verluste bei gemeindlichen Betrieben
- 5.3 Rückstellungen für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren
  - 5.3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 5.3.2 Der Begriff „Laufende Verfahren“
    - 5.3.2.1 Die Grundlagen zum Begriff
    - 5.3.2.2 Weitere Zuordnungen
  - 5.3.3 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung
    - 5.3.3.1 Die Verfahrensrückstellung
    - 5.3.3.2 Die Prozesskostenrückstellung
  - 5.3.4 Die Abgrenzung der Geringfügigkeit
  - 5.3.5 Die Forderungen in laufenden Verfahren
    - 5.3.5.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.3.5.2 Die örtliche Beurteilung
    - 5.3.5.3 Der Umgang mit Forderungen
      - 5.3.5.3.1 Mit zweifelhaften Forderungen
      - 5.3.5.3.2 Mit investiven Forderungen
  - 5.3.6 Steuerbezogene Verwaltungsverfahren
- 6. Zu Absatz 6 (Weiterer Umgang mit Rückstellungen)
  - 6.1 Zu Satz 1 (Bildung von Rückstellungen für andere Zwecke)
  - 6.2 Zu Satz 2 (Auflösung und Herabsetzung von Rückstellungen)
    - 6.2.01 Anlässe zur Veränderung von Rückstellungen
    - 6.2.02 Die Veränderung der Pensionsrückstellungen
    - 6.2.03 Das Auflösungsverbot
      - 6.2.1 Die zulässige Auflösung von Rückstellungen
        - 6.2.1.1 Allgemeine Voraussetzungen
        - 6.2.1.2 Einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung
        - 6.2.1.3 Einer Rückstellung wegen Dienstherrnwechsels
          - 6.2.1.3.1 Die Ausgleichsverpflichtung
          - 6.2.1.3.2 Die Zahlungsabwicklung
        - 6.2.1.4 Einer Rückstellung wegen eines Gerichtsurteils
      - 6.2.2 Die Herabsetzung von Rückstellungen
        - 6.2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen

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

- 6.2.2.2 Bei einer einmaligen Inanspruchnahme
- 6.2.2.3 Bei laufenden Leistungen
- 6.2.2.3.1 Der Anlass der Herabsetzung
- 6.2.2.3.2 Die Minderung bei Pensionsrückstellungen
- 6.2.2.3.2.1 Allgemeine Voraussetzungen
- 6.2.2.3.2.2 Die Ermittlung des Herabsetzungsbetrages
- 6.2.2.3.3 Die Minderung anderer Rückstellungen aus Beschäftigung
- 6.2.2.3.4 Die Minderung wegen Rentenleistungen
- 6.2.2.4 Herabsetzung und Zuwendungen
- 6.2.3 Der Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten
- 6.2.4 Keine Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage

**D.43: Sechster Abschnitt „Jahresabschluss“** ..... 3277

- 1. Der Anlass für den gemeindlichen Jahresabschluss
  - 1.1 Die Berichtspflicht des Bürgermeisters
  - 1.2 Das Bilanzierungskonzept
- 2. Die Bestandteile des Jahresabschlusses
- 3. Das Prinzip der Periodenabgrenzung
  - 3.1 Die Anwendung der „Wirtschaftlichkeit“
  - 3.2 Wirtschaftlichkeit und Haushaltsabrechnung
  - 3.3 Die wirtschaftliche Zurechnung
  - 3.4 Die Zurechnung nach Leistungsbescheiden
- 4. Der Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage
- 5. Jahresabschluss und „Negative Zinsen“
- 6. Die Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss
  - 6.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 6.2 Die Vorschriften im Einzelnen
- 7. Die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft
  - 7.1 Allgemeine Grundlagen
  - 7.2 Die Beachtung des Transparenzgebotes
- 8. Der Geschäftsbericht der Gemeinde
- 9. Jahresabschluss und Finanzstatistik
- 10. Keine Anwendung des 8. Abschnitts der GemHVO

**D.44: § 37 Jahresabschluss** ..... 3297

- I. Allgemeines
  - 1. Die Aufstellung des Jahresabschlusses
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Die Verlässlichkeit der Angaben
    - 1.3 Das Aufstellungsverfahren
  - 2. Die anzuwendenden Grundsätze
    - 2.1 Das Regelsystem der GoB
    - 2.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
    - 2.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze
  - 3. Keine Veränderung der Rechnungslegung
  - 4. Die Verantwortlichen im Aufstellungsverfahren
    - 4.1 Die Aufgaben des Kämmerers
    - 4.2 Die Aufgaben des Bürgermeisters
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Der Jahresabschluss der Gemeinde)

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

- 1.0 Die Nachweiszwecke
- 1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses)
- 1.2 Zu Satz 2 (Bestandteile des Jahresabschlusses)
  - 1.2.0 Allgemeine Vorgaben
  - 1.2.1 Die Ergebnisrechnung
  - 1.2.2 Die Finanzrechnung
  - 1.2.3 Die Teilrechnungen
  - 1.2.4 Die Bilanz
  - 1.2.5 Der Anhang
  - 1.2.6 Die Übersicht über die Jahresabschlussunterlagen
- 1.3 Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses
- 1.4 Haushaltssicherungskonzept und Jahresabschluss
- 2. Zu Absatz 2 (Lagebericht im Jahresabschluss)
  - 2.1 Die Zwecke des Lageberichtes
  - 2.2 Die Beifügung des Lageberichts

**D.45: § 38 Ergebnisrechnung** ..... 3313

- I. Allgemeines
  - 1. Die Inhalte und Zwecke der Ergebnisrechnung
    - 1.1 Die Gestaltung der Ergebnisrechnung
      - 1.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.1.2 Die Darstellung in Staffelform
      - 1.1.3 Die Darstellung des Jahresergebnisses
      - 1.1.4 Die Geldeinheit „Euro“
    - 1.2 Die Richtigkeit der Daten
    - 1.3 Die Informationszwecke
  - 2. Die Teilergebnisrechnungen
  - 3. Die Anwendung des Bruttoprinzips
  - 4. Ergebnisrechnung und Haushaltsausgleich
    - 4.1 Die Ausgangslage
    - 4.2 Der „originäre Haushaltsausgleich
    - 4.3 Der „fiktive“ Haushaltsausgleich
    - 4.4 Das Jahresergebnis
  - 5. Der Nachweis der Haushaltskonsolidierung
  - 6. Der Verzicht auf Erträge
  - 7. Die ergebnisneutrale Eigenkapitalverrechnung
  - 8. Die Umlagenabrechnung bei Jugendhilfeaufgaben
  - 9. Nicht zulässige Erfassung
    - 9.1 Als „periodenfremde“ Erträge und Aufwendungen
    - 9.2 Nach anderen Abgrenzungen
  - 10. Das Gesamtbild der Ergebnisrechnung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalt der Ergebnisrechnung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Nachweis der Erträge und Aufwendungen)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Verrechnungsverbot)
      - 1.2.1 Die Inhalte des Verbots
      - 1.2.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip
        - 1.2.2.1 Absetzungen nach § 23 GemHVO NRW
        - 1.2.2.2 Sonstige zulässige Verrechnungen
    - 1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der Ergebnisrechnung)
      - 1.3.1 Der Verweis auf § 2 GemHVO NRW



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

1.3.2	Die Abbildung der Erträge und Aufwendungen nach Arten	
1.3.2.1	Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen	
1.3.2.2	Die Finanzerträge und Finanzaufwendungen	
1.3.2.3	Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen	
1.3.3	Die Jahresergebnisse	
1.3.3.1	Das ordentliche Ergebnis	
1.3.3.2	Das Finanzergebnis	
1.3.3.3	Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit	
1.3.3.4	Das außerordentliche Ergebnis	
1.3.3.5	Das Jahresergebnis	
2.	Zu Absatz 2 (Nachweis der Ist-Ergebnisse)	
2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2	Die Ergebnisse des Vorjahres	
2.3	Der fortgeschriebene Ansatz für das Haushaltsjahr	
2.3.1	Der Ansatz für das Haushaltsjahr	
2.3.2	Die zulässige Fortschreibung	
2.3.3	Die Planfortschreibung bei Budgets	
2.3.4	Kein Anlass für Fortschreibungen	
2.4	Der Rahmen der Haushaltsplanermächtigung	
2.5	Die Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres	
2.6	Der Plan-/Ist-Vergleich	
2.6.1	Allgemeine Sachlage	
2.6.2	Der Nachweis der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen	
2.6.3	Der Nachweis der „unechten Deckungsfähigkeit“	
2.6.4	Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen	
2.7	Die erweiterte Ergebnisrechnung	
2.7.1	Die Erweiterung beim Haushaltsansatz	
2.7.2	Die Erweiterung beim Plan-/Ist-Vergleich	
3.	Zu Absatz 3 (Nachweis der Eigenkapitalverrechnung)	
3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2	Die Abgrenzung der Gesamtbeträge	
3.3	Der Nachweis der Verrechnung	
3.4	Verrechnungen und bilanzielles Jahresergebnis	
<b>D.46: § 39 Finanzrechnung</b>	.....	<b>3347</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Zwecke der Finanzrechnung	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Die Darstellung in Staffelform	
1.3	Die Darstellung von Summen und Salden	
1.4	Die Geldeinheit „Euro“	
2.	Die Integration der Finanzrechnung im NKF	
2.1	Allgemeine Grundlagen	
2.2	Die Finanzrechnung im doppelten Verbund	
2.3	Das Mitführen von Finanzrechnungskonten	
3.	Die Teilfinanzrechnungen	
4.	Die Anwendung des Bruttoprinzips	
4.1	Die Inhalte des Bruttoprinzips	
4.2	Die Ausnahme vom Bruttoprinzip	
5.	Die Zahlungen ohne Anforderung	
5.1	Die zweckbezogenen Zahlungen	

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

- 5.2 Die ungeklärten Zahlungen
- 6. „Investive“ Zuwendungen und laufender Verwaltungstätigkeit
- 7. Keine Außerordentlichkeit bei Zahlungen
- 8. Der Verzicht auf Einzahlungen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Satz 1 (Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen)
    - 1.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 1.2 Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips
    - 1.3 Keine Anwendung des Fälligkeitsprinzips
  - 2. Zu Satz 2 (Verrechnungsverbot)
    - 2.1 Die Inhalte des Verrechnungsverbots
    - 2.2 Die Ausnahme vom Verrechnungsverbot
      - 2.2.1 Die Absetzungen nach § 23 GemHVO NRW
      - 2.2.2 Sonstige zulässige Verrechnungen
  - 3. Zu Satz 3 (Aufstellung der Finanzrechnung)
    - 3.1 Der Verweis auf § 3 GemHVO NRW
      - 3.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.2 Die Ein- und Auszahlungen nach Arten
        - 3.1.2.1 Bei der laufenden Verwaltungstätigkeit
        - 3.1.2.2 Bei der Investitionstätigkeit
        - 3.1.2.3 Bei der Finanzierungstätigkeit
      - 3.1.3 Die Jahresergebnisse
        - 3.1.3.1 Allgemeine Inhalte
        - 3.1.3.2 Der Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
        - 3.1.3.3 Der Saldo aus der Investitionstätigkeit
        - 3.1.3.4 Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag
        - 3.1.3.5 Der Saldo aus der Finanzierungstätigkeit
      - 3.1.4 Die Bestandsangaben
        - 3.1.4.1 Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln
        - 3.1.4.2 Der Anfangsbestand an Finanzmitteln
          - 3.1.4.2.1 Allgemeine Sachlage
          - 3.1.4.2.2 Wichtige Erfordernisse
        - 3.1.4.3 Die Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln
        - 3.1.4.4 Die liquiden Mittel
          - 3.1.4.4.1 Die notwendige Übereinstimmung
          - 3.1.4.4.2 Keine Beeinträchtigung zulässig
        - 3.1.4.5 Kein negativer Zahlungsbestand
        - 3.1.4.6 Der Zusammenhang zur Bilanz
    - 3.2 Der Verweis auf § 38 Absatz 2 GemHVO NRW
      - 3.2.1 Allgemeine Inhalte
      - 3.2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres
      - 3.2.3 Der fortgeschriebene Ansatz für das Haushaltsjahr
        - 3.2.3.1 Der Ansatz des Haushaltsjahres
        - 3.2.3.2 Die zulässige Fortschreibung
        - 3.2.3.3 Kein Anlass für Fortschreibungen
      - 3.2.4 Der Rahmen der Haushaltsplanermächtigung
      - 3.2.5 Die Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres
      - 3.2.6 Der Plan-/Ist-Vergleich
        - 3.2.6.1 Allgemeine Sachlage
        - 3.2.6.2 Der Nachweis der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen
        - 3.2.6.3 Der Nachweis der „unechten Deckungsfähigkeit“

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

- 3.2.6.4 Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen
- 3.3 Die erweiterte Finanzrechnung
  - 3.3.1 Die Erweiterung beim Haushaltsansatz
  - 3.3.2 Die Erweiterung beim Plan-/Ist-Vergleich
- 4. Zu Satz 4 (Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung)
  - 4.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.2 Die Zwecke der Kredite
  - 4.3 Die Arten der Kredite
    - 4.3.1 Der Festbetragskredit
    - 4.3.2 Der Kontokorrentkredit
    - 4.3.3 Der Abrufkredit
- 5. Zu Satz 5 (Nachweis der fremden Finanzmittel)

**D.47: § 40 Teilrechnungen** ..... 3385

- I. Allgemeines
  - 1. Die Gestaltung der Teilrechnungen
    - 1.1 Die Inhalte
    - 1.2 Die sonstigen Zwecke
  - 2. Die Anwendung des Bruttoprinzips
    - 2.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips
    - 2.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip
  - 3. Der Plan-/Ist-Vergleich
  - 4. Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage
  - 5. Die Geldeinheit „Euro“
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Teilrechnungen)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Gestaltung der Teilrechnungen)
      - 1.1.1 Die Bestandteile
      - 1.1.2 Die Teilergebnisrechnung
        - 1.1.2.1 Der Aufbau
        - 1.1.2.2 Besondere Teilergebnisrechnungen
          - 1.1.2.2.1 Für die „Allgemeine Finanzwirtschaft“
          - 1.1.2.2.2 Für die „Gebührenhaushalte“
          - 1.1.2.2.3 Für die „Stiftungen“
        - 1.1.2.3 Für die „Stiftungen“
      - 1.1.3 Die Teilfinanzrechnung
        - 1.1.3.1 Der Teil A
        - 1.1.3.2 Der Teil B
        - 1.1.3.3 Für die „Allgemeine Finanzwirtschaft“
      - 1.1.4 Die Übersicht über die Produktbereiche
      - 1.1.5 Der Verzicht auf Haushaltspositionen
    - 1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 38 Absatz 2 GemHVO NRW)
      - 1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres
      - 1.2.3 Der fortgeschriebene Ansatz für das Haushaltsjahr
      - 1.2.4 Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen
      - 1.2.5 Der Plan-/Ist-Vergleich
  - 2. Zu Absatz 2 (Abbildung von Leistungen in den Teilrechnungen)
    - 2.1 Der Umfang der Leistungsmengen und Leistungskennzahlen
    - 2.2 Der Nachweis durch Ist-Zahlen
    - 2.3 Die Erfolgskontrolle der Gemeinde
      - 2.3.1 Allgemeine Grundlagen

2.3.2 Die produktorientierte Gesamtsicht

**D.48: § 41 Bilanz** ..... 3407

I. Allgemeines

1. Die Grundlagen der Bilanzierung

1.1 Die Funktionen der gemeindlichen Bilanz

1.2 Die Anwendung des Begriffs „Wirtschaftlichkeit“

1.3 Die Bilanzwahrheit

1.4 Das Bilanzgleichgewicht

1.5 Die Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit

1.6 Die Wertansätze

1.6.1 Der allgemeine Zweck

1.6.2 Der Erinnerungswert

1.7 Die Geldeinheit „Euro“

2. Die Bilanzierungsentscheidungen

2.1 Die Struktur der Entscheidungen

2.1.1 Allgemeine Grundlagen

2.1.2 Bilanzpolitische Zielsetzungen

2.2 Die Arten der Bilanzierung

2.2.1 Die Bilanzierung dem Grunde nach

2.2.2 Die Bilanzierung der Höhe nach

2.2.3 Die Bilanzierung dem Ausweis nach

2.3 Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte

2.3.1 Allgemeine Grundlagen

2.3.2 Die Angaben zu Haftungsverhältnissen

2.4 Die Begriffe „Stille Reserven“ und „Stille Lasten“

2.4.1 Der Begriff „Stille Reserven“

2.4.2 Der Begriff „Stille Lasten“

2.4.3 Das Vorhandensein „Stiller Reserven“ und „Stiller Lasten“

2.5 Die Bilanzierungsverbote

3. Der Gliederungsaufbau der gemeindlichen Bilanz

3.1 Allgemeine Prinzipien

3.1.1 Allgemeine Gliederungsaspekte

3.1.1.1 Die Gliederungsprinzipien

3.1.1.2 Die Darstellung in Kontoform

3.1.1.3 Die Einbeziehung der Fristigkeit

3.1.1.4 Die unterlassenen Möglichkeiten

3.1.2 Der Begriff „Vermögenslage“

3.1.3 Der Begriff „Schuldenlage“

3.1.4 Spezielle Gliederungsaspekte

3.1.4.1 Allgemeine Sachlage

3.1.4.2 Die zusätzlichen Bilanzposten

3.1.4.3 Der Begriff „Bilanzansatz“

3.1.4.4 Die Vorjahresbeträge

3.2 Die Gliederung der Bilanzseiten

3.2.1 Die haushaltsrechtlichen Vorgaben

3.2.2 Die Bilanzposten

3.2.3 Die Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz

3.2.4 Die Klarheit der gemeindlichen Bilanz

3.2.5 Allgemeine Grundsätze für die Bilanzgliederung

3.2.6 Die Erweiterung der Bilanzgliederung

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

- 3.2.6.1 Die Anforderungen an neue Bilanzposten
- 3.2.6.2 Der Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“
- 3.2.6.3 Der Bilanzausweis „Verrechnungen“
- 3.2.6.4 Die Abgrenzung von Rücklagen und Rückstellungen
- 3.2.7 Die Anzahlungen
  - 3.2.7.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2.7.2 Die geleisteten Anzahlungen
  - 3.2.7.3 Die erhaltenen Anzahlungen
  - 3.2.7.4 Der Bilanzausweis
- 3.3 Der Abschlussstichtag 31. Dezember
  - 3.3.1 Der Begriff „Abschlussstichtag“
  - 3.3.2 Das Stichtagsprinzip
- 3.4 Der Verzicht auf die Produktorientierung
- 4. Gemeindliche Bilanz und NKF-Kontenrahmen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalte der Bilanz)
    - 1.1 Die Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden
    - 1.2 Der Grundsatz der Vollständigkeit
      - 1.2.1 Allgemeine Vorgaben
      - 1.2.2 Der Erinnerungswert als Merkposten
      - 1.2.3 Die Beteiligung Dritter
    - 1.3 Besondere Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung
      - 1.3.1 Die Anwendung von Vorschriften der Gemeindeordnung
        - 1.3.1.1 Zu Rückstellungen (§ 88 GO NRW)
          - 1.3.1.1.1 Die Bildung von Rückstellungen
          - 1.3.1.1.2 Der Rückstellungsspiegel
        - 1.3.1.2 Zu Inventur, Inventar und Vermögensbewertung (§ 91 GO NRW)
          - 1.3.1.2.1 Inventur und Inventar
          - 1.3.1.2.2 Die Vermögensbewertung
            - 1.3.1.2.2.1 Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen
            - 1.3.1.2.2.2 Die Wertansätze für Vermögensgegenstände
      - 1.3.2 Die Anwendung von Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung
        - 1.3.2.1 Zu Bewertungen (§ 32 GemHVO NRW)
        - 1.3.2.2 Zu Wertansätzen (§ 33 GemHVO NRW)
          - 1.3.2.2.1 Allgemeine Inhalte
          - 1.3.2.2.2 Die Qualifizierung eines Vermögensgegenstandes
          - 1.3.2.2.3 Die Anschaffungskosten
          - 1.3.2.2.3 Die Herstellungskosten
        - 1.3.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
          - 1.3.3.1 Allgemeine Grundlagen
          - 1.3.3.2 Die gesetzlich bestimmten Bilanzierungsgrundsätze
          - 1.3.3.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze
      - 1.3.4 Besondere Bilanzierungssachverhalte
        - 1.3.4.1 Sachleistungen als Schenkungen Dritter
          - 1.3.4.1.1 Die Aktivierung
          - 1.3.4.1.2 Die Passivierung
        - 1.3.4.2 Die Bilanzierung von unselbstständigen Stiftungen
          - 1.3.4.2.1 Die Nachweispflichten der Gemeinde
          - 1.3.4.2.2 Die Aktivierung
          - 1.3.4.2.3 Die Passivierung
        - 1.3.4.3 Die Leasinggeschäfte

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

- 1.3.4.3.1 Allgemeine Sachlage
- 1.3.4.3.2 Das Finanzierungs-Leasing
- 1.3.4.3.3 Das Operating-Leasing
- 1.3.4.3.4 Das Gemeinschafts-Leasing
- 1.3.4.3.5 Leasing und erhaltene Zuwendungen
- 1.3.4.3.6 ÖPP-Projekte
- 1.3.4.3.7 Contracting-Projekte
- 1.3.4.4 Die Nießbrauchgeschäfte
- 1.3.4.4.1 Der Ansatz bei der Gemeinde
- 1.3.4.4.2 Der Ansatz beim Nießbraucher
- 1.3.4.5 Die Treuhandvermögen
- 1.3.4.5.1 Allgemeine Sachlage
- 1.3.4.5.2 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber
- 1.3.4.5.3 Treuhandverhältnisse und Pensionsrückstellungen
- 1.3.4.6 Die Tauschgeschäfte
- 1.3.4.6.1 Bei zu übernehmenden Vermögensgegenständen
- 1.3.4.6.2 Bei abzugebenden Vermögensgegenständen
- 1.3.4.7 Die Rentenzahlungen
- 1.3.4.8 Die Zwangsversteigerungen
- 1.3.4.9 Die gepfändeten Vermögensgegenstände
- 1.3.4.10 Der Eigentumsvorbehalt
- 1.4 Aktivtausch und Passivtausch in der Bilanz
  - 1.4.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.4.2 Die Umbuchung
    - 1.4.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.4.2.2 Die Umbuchung bei geleisteten Anzahlungen
    - 1.4.2.3 Die Umstufung von Straßen
      - 1.4.2.3.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.4.2.3.2 Die Bedeutung der Zwecksetzung
    - 1.4.2.4 Die „parallele“ Rechnungsabgrenzung
- 2. Zu Absatz 2 (Verbot der Saldierung von Bilanzposten)
  - 2.1 Das Verbot der Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten
    - 2.1.1 Das Saldierungsverbot
    - 2.1.2 Die Beachtung des Verbots
      - 2.1.2.1 Bei den Anschaffungskosten
      - 2.1.2.2 Bei den Abschreibungen
      - 2.1.2.3 Bei den zulässigen Verrechnungen
    - 2.1.3 Die Einhaltung des Bruttoprinzips
      - 2.1.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 2.1.3.2 Ausnahmetatbestände
        - 2.1.3.2.1 Die Aufrechnung
        - 2.1.3.2.2 Die Allgemeine Rücklage
  - 2.2 Das Verbot der Verrechnung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten
    - 2.2.1 Der Begriff „Grundstücksrechte“
    - 2.2.2 Der Begriff „Grundstücklasten“
    - 2.2.3 Die Inhalte des Verbotes
- 3. Zu Absatz 3 (Gliederung der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz)
  - 3.1 Zu Nummer 1 (Anlagevermögen)
    - 3.1.01 Der Begriff „Anlagevermögen“
    - 3.1.02 Die Zuordnung der Vermögensgegenstände
    - 3.1.03 Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### Inhaltsverzeichnis

- 3.1.04 Umgliederungen zwischen Anlage- und Umlaufvermögen
- 3.1.04.1 Allgemeine Grundlagen
- 3.1.04.2 Die Wirkungen der Umgliederung
- 3.1.05 Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel
- 3.1.06 Anlagevermögen und Gesamtabchluss
- 3.1.07 Keine Wertansätze nach Komponenten
- 3.1.08 Kein Ansatz einer Bilanzierungshilfe
- 3.1.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände)
- 3.1.1.1 Die Abgrenzung des Bilanzpostens
- 3.1.1.1.1 Die Inhalte
- 3.1.1.1.2 Die Abgrenzung von Anzahlungen
- 3.1.1.1.3 Nicht zulässige Ansätze
- 3.1.1.1.3.1 Bei Nichtentgeltlichkeit
- 3.1.1.1.3.2 Für das Steuererhebungsrecht
- 3.1.1.1.3.3 Für den Geschäfts- und Firmenwert
- 3.1.1.2 Die Gliederung des Bilanzpostens
- 3.1.1.3 Die DV-Software
- 3.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
- 3.1.1.3.2 Der eigene Herstellungsvorgang
- 3.1.1.3.2 Die Erweiterung oder Verbesserung der Software
- 3.1.1.3.4 Der Internetauftritt (Website)
- 3.1.1.4 Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung
- 3.1.1.5 Dingliche Sicherungsrechte
- 3.1.1.5.1 Die Bestellung von Sicherheiten
- 3.1.1.5.2 Der Ansatz von Sicherungsrechten
- 3.1.1.6 Die geleisteten Anzahlungen
- 3.1.1.7 Der Zu- und Abgang
- 3.1.1.8 Kein Ansatz von Erbbaurechten
- 3.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen)
- 3.1.2.01 Allgemeine Abgrenzungen
- 3.1.2.02 Die Zuordnung von Grundstücken
- 3.1.2.1 Zu Nummer 1.2.1 (Unbebaute Grundstücke)
- 3.1.2.1.01 Die Abgrenzung der unbebauten Grundstücke
- 3.1.2.1.02 Die Aufbauten und Anlagen auf unbebauten Grundstücken
- 3.1.2.1.1 Zu Nummer 1.2.1.1 (Grünflächen)
- 3.1.2.1.2 Zu Nummer 1.2.1.2 (Ackerland)
- 3.1.2.1.3 Zu Nummer 1.2.1.3 (Wald, Forsten)
- 3.1.2.1.4 Zu Nummer 1.2.1.4 (Sonstige unbebaute Grundstücke)
- 3.1.2.1.5 Der Ansatz von Erbbaurechtsgrundstücken
- 3.1.2.1.5.1 Die Bilanzierungspflichten
- 3.1.2.1.5.2 Der Umfang des Wertansatzes
- 3.1.2.1.5.3 Der gesonderte Bilanzposten
- 3.1.2.1.5.4 Kein Ansatz anderer Modelle
- 3.1.2.1.6 Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten
- 3.1.2.2 Zu Nummer 1.2.2 (Bebaute Grundstücke)
- 3.1.2.2.01 Die Abgrenzung der bebauten Grundstücke
- 3.1.2.2.02 Die Baulichkeiten auf bebauten Grundstücken
- 3.1.2.2.03 Die Abgrenzung bebaute Grundstücke von unbebauten Grundstücken
- 3.1.2.2.04 Die Mischnutzung von Gebäuden
- 3.1.2.2.1 Zu Nummer 1.2.2.1 (Kinder- und Jugendeinrichtungen)
- 3.1.2.2.2 Zu Nummer 1.2.2.2 (Schulen)

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

- 3.1.2.2.3 Zu Nummer 1.2.2.3 (Wohnbauten)
- 3.1.2.2.4 Zu Nummer 1.2.2.4 (Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude)
- 3.1.2.3 Zu Nummer 1.2.3 (Infrastrukturvermögen)
- 3.1.2.3.1 Zu Nummer 1.2.3.1 (Grund und Boden des Infrastrukturvermögens)
  - 3.1.2.3.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 3.1.2.3.1.2 Das Infrastrukturvermögen auf fremden Grund und Boden
- 3.1.2.3.2 Zu Nummer 1.2.3.2 (Brücken und Tunnel)
- 3.1.2.3.3 Zu Nummer 1.2.3.3 (Gleisanlagen und andere Anlagen)
- 3.1.2.3.4 Zu Nummer 1.2.3.4 (Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen)
- 3.1.2.3.5 Zu Nummer 1.2.3.5 (Straßennetz und Verkehrslenkungsanlagen)
  - 3.1.2.3.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 3.1.2.3.5.2 Die Strukturierung des Straßennetzes
  - 3.1.2.3.5.3 Der Straßenkörper als Sachgesamtheit
  - 3.1.2.3.5.4 Kein Einzelansatz für die Bestandteile des Straßenkörpers
  - 3.1.2.3.5.5 Der Wechsel in der Straßenbaulast als Abgang
  - 3.1.2.3.5.6 Der Wechsel in der Straßenbaulast als Sachzuwendung
- 3.1.2.3.6 Zu Nummer 1.2.3.6 (Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens)
  - 3.1.2.3.6.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 3.1.2.3.6.2 Der Bilanzposten für die Abfallentsorgung
  - 3.1.2.3.6.3 Der Bilanzposten für Stromversorgungsleitungen
  - 3.1.2.3.6.4 Der Bilanzposten für Hochwasserschutzanlagen
- 3.1.2.4 Zu Nummer 1.2.4 (Bauten auf fremdem Grund und Boden)
  - 3.1.2.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 3.1.2.4.2 Der Ansatz von Erbbaurechten
    - 3.1.2.4.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.1.2.4.2.2 Die Besonderheiten
  - 3.1.2.4.3 Der Ansatz von Infrastrukturvermögen
- 3.1.2.5 Zu Nummer 1.2.5 (Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler)
  - 3.1.2.5.1 Der Ansatz von Kunstgegenständen
  - 3.1.2.5.2 Der Ansatz von Kulturdenkmälern
- 3.1.2.6 Zu Nummer 1.2.6 (Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge)
  - 3.1.2.6.1 Der Ansatz von Maschinen und technischen Anlagen
  - 3.1.2.6.2 Der Ansatz von Fahrzeugen
- 3.1.2.7 Zu Nummer 1.2.7 (Betriebs- und Geschäftsausstattung)
- 3.1.2.8 Zu Nummer 1.2.8 (Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau)
  - 3.1.2.8.1 Der Ansatz von Anzahlungen auf Sachanlagen
    - 3.1.2.8.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.1.2.8.1.2 Der Begriff „Anzahlungen“
    - 3.1.2.8.1.3 Der Bilanzierungszeitpunkt
    - 3.1.2.8.1.4 Keine sonstigen Anzahlungen
    - 3.1.2.8.1.5 Die Umbuchung geleisteter Anzahlungen
  - 3.1.2.8.2 Der Ansatz von Anlagen im Bau
    - 3.1.2.8.2.1 Die Ansatzpflicht
    - 3.1.2.8.2.2 Aufgetretene Wertminderungen
- 3.1.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen)
  - 3.1.3.01 Die Inhalte des Bilanzbereiches
  - 3.1.3.02 Die Anzahlungen auf Finanzanlagen
  - 3.1.3.03 Die Bilanzierung bei einer Ausgliederung
    - 3.1.3.03.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.1.3.03.2 Die Gemeinde als Muttereinheit
    - 3.1.3.03.3 Die Betriebe als Tochterseinheiten



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

- 3.1.3.03.4 Verbundene Unternehmen als Tochterunternehmen
- 3.1.3.03.5 Beteiligungen als Tochterunternehmen
- 3.1.3.03.6 Sondervermögen als Tochterunternehmen
- 3.1.3.03.7 Die Wahl der Rechtsform
- 3.1.3.04 Die mittelbare Beteiligung
- 3.1.3.05 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Betrieb
- 3.1.3.06 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen und Mitgliedschaften
  - 3.1.3.06.1 Die allgemeine Sachlage
  - 3.1.3.06.2 Die Verwaltungs- und Regiebetriebe
  - 3.1.3.06.3 Die nichtrechtsfähigen Anstalten
  - 3.1.3.06.4 Die „Betriebe gewerblicher Art“ (BgA)
  - 3.1.3.06.5 Die Einrichtung „Einheitlicher Ansprechpartner“
  - 3.1.3.06.6 Die Vereins- und Verbandsmitgliedschaften
  - 3.1.3.06.7 Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse
  - 3.1.3.06.8 Die zentrale Beschaffungsstelle
  - 3.1.3.06.9 Andere privatrechtliche Betriebsformen
- 3.1.3.07 Die Leistungsbeziehungen zu den Betrieben
  - 3.1.3.1 Zu Nummer 1.3.1 (Anteile an verbundenen Unternehmen)
    - 3.1.3.1.1 Der Ansatz von verbundenen Unternehmen
    - 3.1.3.1.2 Der Ansatz von kommunalen Stiftungen
    - 3.1.3.1.3 Das Bilanzierungsverbot für Sparkassen
  - 3.1.3.2 Zu Nummer 1.3.2 (Beteiligungen)
    - 3.1.3.2.1 Das Ansatzerfordernis
    - 3.1.3.2.2 Von Zweckverbänden nach dem GkG
    - 3.1.3.2.3 Von Sparkassenzweckverbänden
      - 3.1.3.2.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.1.3.2.3.2 Die Auswirkungen
      - 3.1.3.2.4 Von gemeinsamen Kommunalunternehmen
      - 3.1.3.2.5 Von gemeinsamen Anstalten
        - 3.1.3.2.5.1 Integrierte Untersuchungsanstalten
        - 3.1.3.2.5.2 Die Anstalt des öffentlichen Rechts „d-NRW AÖR“
      - 3.1.3.2.6 Die Bilanzierungsverbote für bestimmte Beteiligungen
        - 3.1.3.2.6.1 Für Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände
        - 3.1.3.2.6.2 Für Abfallverbände
        - 3.1.3.2.6.3 Für die Kreise
        - 3.1.3.2.6.4 Für andere Verbände
  - 3.1.3.3 Zu Nummer 1.3.3 (Sondervermögen)
    - 3.1.3.3.1 Die gemeindlichen Sondervermögen
    - 3.1.3.3.2 Die unselbstständige Stiftung
      - 3.1.3.3.2.1 Keine Bilanzierung
      - 3.1.3.3.2.2 Die Ausnahme „Sachgesamtheit“
    - 3.1.3.3.3 Die Bilanzierung eines Jobcenters
    - 3.1.3.3.4 Keine Bilanzierung des Gemeindegliedervermögens
    - 3.1.3.3.5 Die Bilanzierung von Treuhandvermögen
      - 3.1.3.3.5.1 Die Gemeinde als Treuhänder
      - 3.1.3.3.5.2 Die Gemeinde als Treugeber
  - 3.1.3.4 Zu Nummer 1.3.4 (Wertpapiere des Anlagevermögens)
    - 3.1.3.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 3.1.3.4.2 Der Begriff „Wertpapier“
    - 3.1.3.4.3 Der Ansatz einer Kapitalanlage
    - 3.1.3.4.4 Der Ansatz bei einer Wertpapierleihe

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

- 3.1.3.4.5 Die Bilanzierung einer Kapitalversicherung
  - 3.1.3.4.5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.1.3.4.5.2 Der Rückkaufswert kein Wertansatz
  - 3.1.3.4.5.3 Deckungskapital/Versicherungssumme kein Wertansatz
- 3.1.3.5 Zu Nummer 1.3.5 (Ausleihungen)
  - 3.1.3.5.01 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 3.1.3.5.02 Die Bewertung der Ausleihungen
    - 3.1.3.5.02.1 Der Ansatz zu Anschaffungskosten
    - 3.1.3.5.02.2 Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Ausleihungen
    - 3.1.3.5.02.3 Die Laufzeit der Ausleihungen
  - 3.1.3.5.03 Ausleihungen und Gegenleistungsverpflichtungen
  - 3.1.3.5.04 „Investive“ Ausleihungen an gemeindliche Betriebe
  - 3.1.3.5.05 Ausleihungen als „CoCo-Bonds“ an Sparkassen
  - 3.1.3.5.06 Ausleihungen und Rangrücktritt
  - 3.1.3.5.07 Keine Sachverhalte für Ausleihungen
    - 3.1.3.5.1 Zu Nummer 1.3.5.1 (Ausleihungen an verbundene Unternehmen)
    - 3.1.3.5.2 Zu Nummer 1.3.5.2 (Ausleihungen an Beteiligungen)
    - 3.1.3.5.3 Zu Nummer 1.3.5.3 (Besondere Bilanzposten für Ausleihungen)
    - 3.1.3.5.4 Zu Nummer 1.3.5.4 (Sonstige Ausleihungen)
- 3.2 Zu Nummer 2 (Umlaufvermögen)
  - 3.2.01 Die Zuordnung zum Umlaufvermögen
    - 3.2.01.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2.01.2 Die Arten des Umlaufvermögens
  - 3.2.02 Besonderes Umlaufvermögen
    - 3.2.02.1 Immaterielle Vermögensgegenstände
    - 3.2.02.2 Die Berechtigungen aus einem Ökokonto
    - 3.2.02.3 Die Flächenausweiszertifikate
    - 3.2.02.4 Die Grundstücke zur Veräußerung
  - 3.2.03 Die Abgrenzung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen
  - 3.2.04 Die Umgliederungen ins Umlaufvermögen
    - 3.2.1 Zu Nummer 2.1 (Vorräte)
      - 3.2.1.01 Die Abgrenzung des Bilanzbereiches
      - 3.2.1.02 Der Begriff „Vorräte“
      - 3.2.1.03 Der Ansatz weiterer Vorräte
      - 3.2.1.04 Die vorgehaltenen Veräußerungsgegenstände
        - 3.2.1.04.1 Die bilanzielle Einordnung
        - 3.2.1.04.2 Der Bilanzposten für Grundstücke
        - 3.2.1.04.3 Der Bilanzposten für Finanzanlagen
      - 3.2.1.05 Immaterielle Vermögensgegenstände
      - 3.2.1.06 Keine Eigenkapitalverrechnung
        - 3.2.1.1 Zu Nummer 2.1.1 (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren)
          - 3.2.1.1.1 Der Ansatz von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
          - 3.2.1.1.2 Der Ansatz von Waren
          - 3.2.1.1.3 Der Ansatz von unfertigen Gütern
          - 3.2.1.1.4 Der Ansatz von unfertigen Leistungen
          - 3.2.1.1.5 Kein Ansatz von Pfandgut
        - 3.2.1.2 Zu Nummer 2.1.2 (Geleistete Anzahlungen)
          - 3.2.1.2.1 Die Einordnung des Bilanzpostens
          - 3.2.1.2.2 Die inhaltliche Abgrenzung
        - 3.2.1.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren für Vorräte
          - 3.2.1.3.1 Allgemeine Sachlage

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

- 3.2.1.3.2 Das Festwertverfahren
- 3.2.1.3.3 Die Gruppenbewertung
- 3.2.1.3.4 Die Sammelbewertung
- 3.2.2 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände)
- 3.2.2.0 Die gemeindlichen Forderungen
- 3.2.2.01 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 3.2.2.02 Der bilanzielle Ansatz von Forderungen
- 3.2.2.02.1 Die Bilanzierungsgrundsätze bei Forderungen
- 3.2.2.02.2 Die Fristigkeiten von Forderungen
- 3.2.2.02.3 Die Richtigkeit des Forderungsbetrages
- 3.2.2.02.4 Ansatzbesonderheiten
- 3.2.2.02.4.1 Allgemeine Sachverhalte
- 3.2.2.02.4.2 Die Gliederung der Forderungsposten
- 3.2.2.02.5 Erhaltene Anzahlungen auf Forderungen
- 3.2.2.02.6 Kein Ansatz „interner“ Forderungen
- 3.2.2.03 Die Bewertung der Forderungen
- 3.2.2.03.1 Die Feststellung der Forderungsrisiken
- 3.2.2.03.2 Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen
- 3.2.2.03.3 Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen
- 3.2.2.03.4 Das Aussetzen der Vollziehung
- 3.2.2.03.5 Der Ansatz von Fremdwährungsforderungen
- 3.2.2.03.6 Die Werthaltigkeit öffentlicher Lasten
- 3.2.2.04 Der Begriff „Eventualforderungen“
- 3.2.2.05 Die Ausbuchung von Forderungen
- 3.2.2.06 Der Forderungsspiegel
- 3.2.2.07 Örtliche Regelungen zum Umgang mit Forderungen
- 3.2.2.1 Zu Nummer 2.2.1 (Öffentlich-rechtliche Forderungen und aus Transferleistungen)
- 3.2.2.1.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen
- 3.2.2.1.2 Wichtige Forderungsarten
- 3.2.2.1.2.1 Die Gebührenforderungen
- 3.2.2.1.2.2 Die Beitragsforderungen
- 3.2.2.1.2.3 Die Steuerforderungen
- 3.2.2.1.2.4 Forderungen aus Transferleistungen
- 3.2.2.1.2.5 Beamtenrechtliche Forderungen
- 3.2.2.2 Zu Nummer 2.2.2 (Privatrechtliche Forderungen)
- 3.2.2.2.1 Die Voraussetzungen
- 3.2.2.2.2 Die Forderungsarten
- 3.2.2.2.3 Die Forderungen aus einem Liquiditätsverbund
- 3.2.2.2.4 Die Forderungen aus fremden Finanzmitteln
- 3.2.2.3 Zu Nummer 2.2.3 (Sonstige Vermögensgegenstände)
- 3.2.2.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 3.2.2.3.2 Der Bilanzposten als Sammelposten
- 3.2.2.3.3 Die antizipative Aktivabgrenzung
- 3.2.2.3.3 Kein Ansatz von Zuwendungen
- 3.2.3.3.4 Unzulässige Ansätze
- 3.2.3.3.4.1 Der Ansatz von Zuwendungen
- 3.2.3.3.4.2 Der Ansatz von Zahlungsmitteln
- 3.2.3.3.4.3 Der Ansatz von Veräußerungsgegenständen
- 3.2.2.3.5 Keine Abbildung im Forderungsspiegel
- 3.2.3 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens)
- 3.2.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens

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

- 3.2.3.2 Der Begriff „Wertpapier“
- 3.2.3.3 Der Begriff „Sonstige Einlagen“
- 3.2.3.4 Die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel
- 3.2.3.5 Die Zahlungsmitteläquivalente
- 3.2.4 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel)
- 3.2.4.1 Die Abgrenzung des Bilanzpostens
- 3.2.4.1.1 Allgemeine Sachlage
- 3.2.4.1.2 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 3.2.4.1.3 Die Abgrenzung zu den Wertpapieren
- 3.2.4.1.4 Die Umwandlung in liquide Mittel
- 3.2.4.1.5 Der Zusammenhang mit der Finanzrechnung
- 3.2.4.2 Die Arten gemeindlicher Zahlungsmittel
- 3.2.4.2.1 Allgemeine Sachlage
- 3.2.4.2.2 Der Kassenbestand
- 3.2.4.2.3 Die Bankguthaben
- 3.2.4.2.3.1 Die Zuordnungen
- 3.2.4.2.3.2 Der Begriff „Sichteinlagen“
- 3.2.4.2.3.3 Die Erfassung der Guthabenbestände
- 3.2.4.2.3.4 Die Wertstellung beim Buchgeld
- 3.2.4.2.4 Die Erfassung von Schecks
- 3.2.4.3 Ein nicht genutzter Kreditrahmen
- 3.2.4.4 Das E-Geld
- 3.2.4.5 Die Zahlungsmitteläquivalente
- 3.2.4.6 Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling
- 3.2.4.6.1 Allgemeine Voraussetzungen
- 3.2.4.6.2 Haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen
- 3.2.4.7 Die fremden Finanzmittel
- 3.2.4.7.1 Allgemeine Grundlagen
- 3.2.4.7.2 Keine Zuordnung von Stiftungskapital
- 3.2.4.8 Liquiditätsplanung und Liquiditätsspiegel
- 3.2.4.8.1 Die gemeindliche Liquiditätsplanung
- 3.2.4.8.2 Der Liquiditätsspiegel
- 3.2.4.9 Der Zusammenhang zur Finanzrechnung
- 3.2.4.10 Unzulässige Ansätze
- 3.2.4.10.1 Der negative Zahlungsbestand
- 3.2.4.10.2 Die „kurzfristige Geldanlage“
- Kein negativer Zahlungsbestand
- 3.3 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung)
- 3.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 3.3.2 Bei Gegenleistungsverpflichtungen
- 3.3.3 Bei Weiterleitung einer Zuwendung
- 3.3.4 Beim Auszahlungsdisagio
- 3.3.5 Der Verzicht
- 3.3.6 Der aktive Rechnungsabgrenzungsspiegel
- 3.4 Zu Nummer 4 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)
- 3.4.1 Allgemeine Sachlage
- 3.4.2 Die Veränderung des Bilanzpostens
- 4. Zu Absatz 4 (Gliederung der Passivseite der gemeindlichen Bilanz)
- 4.01 Die Gliederungsbereiche der Passivseite
- 4.1 Zu Nummer 1 (Eigenkapital)
- 4.1.01 Die Inhalte des Bilanzbereichs

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

- 4.1.02 Der Begriff „Rücklage“
- 4.1.03 Die Gliederung des Bilanzbereichs
  - 4.1.03.1 Allgemeine Hinweise
  - 4.1.03.2 Die Eigenständigkeit der Rücklagen
    - 4.1.03.2.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.1.03.2.2 Die einzelnen Rücklagen
- 4.1.04 Die Gesamtübersicht über den Bilanzbereich
- 4.1.05 Kein Verzicht auf Ansätze
- 4.1.06 Kein Ansatz eines Verlustvortrages
- 4.1.07 Der Eigenkapitalspiegel
  - 4.1.1 Zu Nummer 1.1 (Allgemeine Rücklage)
    - 4.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.1.1.2 Die unmittelbaren Verrechnungen
      - 4.1.1.2.1 Die Rangfolge der Verrechnungen
      - 4.1.1.2.2 Die Verrechnung bei Wertveränderungen
      - 4.1.1.2.3 Die Verrechnung des Jahresergebnisses
      - 4.1.1.2.4 Verrechnungen und Überschuldung
      - 4.1.1.2.5 Keine gesonderten „anteiligen“ Rücklagen
        - 4.1.1.2.5.1 Keine „Verrechnungsrücklage“
        - 4.1.1.2.5.2 Keine „Zweckbindungsrücklage“
    - 4.1.1.3 Der Verrechnungsstatus der Rücklage
    - 4.1.1.4 Keine „Davon-Vermerke“
    - 4.1.1.5 Der Eintritt der Überschuldung
  - 4.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sonderrücklagen)
    - 4.1.2.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
    - 4.1.2.2 Die Bildung des Bilanzpostens
      - 4.1.2.2.1 Bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung
      - 4.1.2.2.2 Zur Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen
      - 4.1.2.2.3 Zur Sicherung von Stiftungsaufgaben
      - 4.1.2.2.4 Bei kommunalen Stiftungen
        - 4.1.2.2.4.1 Allgemeine Grundlagen
        - 4.1.2.2.4.2 Der Anlass „Die Aktivierung kommunaler Stiftungen“
  - 4.1.3 Zu Nummer 1.3 (Ausgleichsrücklage)
  - 4.1.4 Zu Nummer 1.4 (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag)
    - 4.1.4.1 Der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“
      - 4.1.4.1.1 Der Ausweis des Jahresergebnisses
        - 4.1.4.1.1.1 Allgemeine Sachlage
        - 4.1.4.1.1.2 Die Bezeichnung
        - 4.1.4.1.1.3 Die Bilanzierung
      - 4.1.4.1.2 Kein Ausweis „anderer“ Jahresergebnisse
        - 4.1.4.1.2.1 Aus fremden Finanzmitteln
        - 4.1.4.1.2.2 Aus „Stiftungen“
      - 4.1.4.1.3 Kein Ausweis eines Ergebnisvortrages
        - 4.1.4.1.3.1 Die Unzulässigkeit
        - 4.1.4.1.3.2 Die Vermeidung der Unzulässigkeit
    - 4.1.4.2 Der Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“
    - 4.1.4.3 Der Bilanzausweis "Verrechnungen"
    - 4.1.4.4 Die Verrechnung des Jahresergebnisses
      - 4.1.4.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 4.1.4.4.2 Das Jahresergebnis und Stiftungserträge
- 4.2 Zu Nummer 2 (Sonderposten)

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

- 4.2.0.1 Die bilanzielle Zuordnung
- 4.2.0.2 Die Abgrenzung der Wertansätze
  - 4.2.0.2.1 Bei Geldleistungen
  - 4.2.0.2.2 Bei Sachleistungen
  - 4.2.0.2.3 Für erhaltene Anzahlungen
- 4.2.0.3 Der Ausschluss ertragswirksamer Auflösung
- 4.2.0.4 Der Sonderpostenspiegel
- 4.2.1 Zu Nummer 2.1 (Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen)
  - 4.2.1.1 Die Passivierung erhaltener Zuwendungen
    - 4.2.1.1.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.2.1.1.2 Die Differenzierung des Wertansatzes
    - 4.2.1.1.2 Die pauschal erhaltenen investiven Zuwendungen
    - 4.2.1.1.3 Rechnungsabgrenzung und Sonderposten
    - 4.2.1.1.4 Sonderposten nicht bei Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit
  - 4.2.2 Zu Nummer 2.2 (Sonderposten für Beiträge)
    - 4.2.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.2.2.2 Die Bilanzierung erhobener Beiträge
    - 4.2.2.3 Kein Anlass für Sonderposten für Beiträge
      - 4.2.2.3.1 Keine „interne“ Beitragspflicht
      - 4.2.2.3.2 Ausgleichsbeträge bei Sanierungsgebieten
  - 4.2.3 Zu Nummer 2.3 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)
    - 4.2.3.1 Die sachbezogene Abgrenzung
    - 4.2.3.2 Die Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation
    - 4.2.3.3 Die Unterdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation
  - 4.2.4 Zu Nummer 2.4 (Sonstige Sonderposten)
    - 4.2.4.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.2.4.2 Die Passivierung bei unentgeltlichem Erwerb (Schenkungen)
      - 4.2.4.2.1 Bei Geldleistungen Dritter
      - 4.2.4.2.2 Bei Sachleistungen Dritter
      - 4.2.4.2.3 Bei der Umstufung von Straßen
      - 4.2.4.2.4 Bei Arbeits- und Dienstleistungen als Spenden
        - 4.2.4.2.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 4.2.4.2.4.2 Das bürgerschaftliche Engagement
      - 4.2.4.2.5 Die Passivierung bei unselbstständigen Stiftungen
        - 4.2.4.2.5.1 Allgemeine Grundlagen
        - 4.2.4.2.5.2 Die Zuordnung des Jahresergebnisses
      - 4.2.4.2.6 Die Passivierung bei Übernahmeverpflichtungen
    - 4.2.4.3 Sonderposten und besondere Finanzleistungen Dritter
      - 4.2.4.3.1 Die Finanzleistungen aus baurechtlichen Anlässen
      - 4.2.4.3.2 Die Finanzleistungen aus umweltrechtlichen Anlässen
    - 4.2.4.4 Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände
    - 4.2.4.5 Erhaltene Anzahlungen und Sonderposten
- 4.3 Zu Nummer 3 (Rückstellungen)
  - 4.3.01 Allgemeine Grundlagen
  - 4.3.02 Der Rückstellungsspiegel
  - 4.3.1 Zu Nummer 3.1 (Pensionsrückstellungen)
    - 4.3.1.1 Der Ansatz von Pensionsrückstellungen
    - 4.3.1.2 Die Bewertung von Pensionsrückstellungen
    - 4.3.1.3 Die Eckpunkte für die Bewertung
    - 4.3.1.4 Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen
      - 4.3.1.4.1 Erstattungsverpflichtungen keine Pensionsrückstellungen

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### Inhaltsverzeichnis

- 4.3.1.4.2 Pensionsrückstellungen nicht für tariflich Beschäftigte
- 4.3.1.4.3 Kein Ansatzverzicht wegen der Versorgungskassen
- 4.3.1.5 Die Pensionsrückstellungen bei einer Tätigkeit außerhalb der Gemeindeverwaltung
- 4.3.2 Zu Nummer 3.2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten)
  - 4.3.2.1 Für die Nachsorge bei Deponien
  - 4.3.2.2 Für die Beseitigung von Altlasten
  - 4.3.2.3 Für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden
- 4.3.3 Zu Nummer 3.3 (Instandhaltungsrückstellungen)
  - 4.3.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 4.3.3.2 Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung
  - 4.3.3.3 Die Rückstellungen für Abraumbeseitigung
  - 4.3.3.4 Die Übersicht über Instandhaltungsrückstellungen
- 4.3.4 Zu Nummer 3.4 (Sonstige Rückstellungen)
  - 4.3.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 4.3.4.2 Die Beteiligung an Versorgungslasten
    - 4.3.4.2.1 Anlässe für die Beteiligung
    - 4.3.4.2.2 Das Landesbeamtenversorgungsgesetz
    - 4.3.4.2.3 Der Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag
  - 4.3.4.3 Die Rückstellungen aus besonderem Anlass
    - 4.3.4.3.1 Wegen Altersteilzeit
    - 4.3.4.3.2 Wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben
  - 4.3.4.4 Die Drohverlustrückstellungen
    - 4.3.4.4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.3.4.4.2 Wegen drohender Verluste
      - 4.3.4.4.2.1 Wegen Verlusten aus schwebenden Geschäften
      - 4.3.4.4.2.2 Wegen Verlusten aus den laufenden Verfahren
    - 4.3.4.4.3 Zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos
  - 4.3.4.5 Weitere gemeindliche Rückstellungsarten
    - 4.3.4.5.1 Die Rückstellungen wegen besonderer Sachverhalte
    - 4.3.4.5.2 Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen
    - 4.3.4.5.3 Zulässige Rückstellungsarten nach § 36 GemHVO NRW
- 4.4 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten)
  - 4.4.0 Das Bestehen von Verbindlichkeiten
    - 4.4.01 Der Begriff „Verbindlichkeiten“
    - 4.4.02 Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten
    - 4.4.03 Der Umfang des Bilanzansatzes
    - 4.4.04 Die Fremdwährungsverbindlichkeiten
      - 4.4.04.1 Allgemeine Grundlagen
      - 4.4.04.2 Der Devisenkassamittelkurs
      - 4.4.04.3 Die Anhangsangaben zur Währungsumrechnung
    - 4.4.05 Die Gesamtschuldnerschaft
    - 4.4.06 Die Bilanzierung von Zinsderivaten
    - 4.4.07 Umschuldung und Bilanzierung
    - 4.4.08 Die Wertsicherungsklausel
    - 4.4.09 Der Begriff „Tilgung“
    - 4.4.010 Der Verbindlichkeitspiegel
      - 4.4.010.1 Allgemeine Hinweise
      - 4.4.010.2 Die Restlaufzeiten
    - 4.4.011 Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten
    - 4.4.012 Der Begriff „Eventualverbindlichkeiten“
    - 4.4.013 Verbindlichkeiten und Tilgungsunterstützung

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

- 4.4.013.1 Allgemeine Sachlage
- 4.4.013.2 Der Tilgungszuschuss
- 4.4.013.3 Der Tilgungsnachlass
- 4.4.014 Der Begriff „Negativrendite“
- 4.4.015 Das Verbot des Betreibens von Bankgeschäften
- 4.4.1 Zu Nummer 4.1 (Anleihen)
- 4.4.1.1 Der Begriff „Anleihen“
- 4.4.1.2 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 4.4.1.3 Die Ausgestaltung von Anleihen
- 4.4.1.4 Der Wertansatz einer Anleihe
- 4.4.1.5 Das Schuldscheindarlehen
- 4.4.1.6 Die Gliederung des Bilanzpostens
- 4.4.1.7 Die Angaben zur Mitzugehörigkeit
- 4.4.1.7.1 Allgemeine Sachlage
- 4.4.1.7.2 Das Beispiel „Anleihe“
- 4.4.1.8 Die besonderen Informationspflichten
- 4.4.1.9 Besondere Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten
- 4.4.1.10 Unzulässige Finanzgeschäfte
- 4.4.1.10.1 Das Verbot von Einlagengeschäften
- 4.4.1.10.2 Keine Bonitätsanleihen
- 4.4.2 Zu Nummer 4.2 (Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen)
- 4.4.2.01 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 4.4.2.02 Die Angaben zur Mitzugehörigkeit
- 4.4.2.1 Zu Nummer 4.2.1 (Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen)
- 4.4.2.2 Zu Nummer 4.2.2 (Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungen)
- 4.4.2.3 Zu Nummer 4.2.3 (Verbindlichkeiten gegenüber Sondervermögen)
- 4.4.2.4 Zu Nummer 4.2.4 (Verbindlichkeiten gegenüber dem öffentlichen Bereich)
- 4.4.2.5 Zu Nummer 4.2.5 (Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten)
- 4.4.3 Zu Nummer 4.3 (Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung)
- 4.4.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 4.4.3.2 Die Arten der Kredite
- 4.4.3.2.1 Der Festbetragskredit
- 4.4.3.2.2 Der Kontokorrentkredit
- 4.4.3.2.3 Der Abrufkredit
- 4.4.3.3 Die Verbindlichkeiten aus einem Liquiditätsverbund
- 4.4.3.4 Die Anhangsangaben
- 4.4.3.4.1 Die Angaben bei Anleihen
- 4.4.3.4.2 Die Angaben bei einem Liquiditätsverbund
- 4.4.4 Zu Nummer 4.4 (Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften)
- 4.4.4.1 Allgemeine Sachlage
- 4.4.4.2 Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte
- 4.4.5 Zu Nummer 4.5 (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen)
- 4.4.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 4.4.5.2 Die Bemessung des Ansatzes
- 4.4.6 Zu Nummer 4.6 (Verbindlichkeiten aus Transferleistungen)
- 4.4.6.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
- 4.4.6.2 Rückzahlbare Zuwendungen für laufende Zwecke
- 4.4.6.2.1 Allgemeine Sachlage
- 4.4.6.2.2 Das „Programmdarlehen“
- 4.4.6.2.3 Die Beteiligung Dritter
- 4.4.6.3 Die Abrechnung der Wohngeldentlastung



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

- 4.4.6.4 Verpflichtungen nach dem Kinderbildungsgesetz
- 4.4.6.5 Kein vorübergehender Ansatz für investive Zuwendungen
- 4.4.7 Zu Nummer 4.7 (Sonstige Verbindlichkeiten)
  - 4.4.7.1 Die Abgrenzung des Bilanzpostens
    - 4.4.7.1.1 Die Inhalte
    - 4.4.7.1.2 Die Form „Sammelposten“
  - 4.4.7.2 Die antizipative Passivabgrenzung
  - 4.4.7.3 Die Verbindlichkeiten aus fremden Finanzmitteln
  - 4.4.7.4 Keine „internen“ Verpflichtungen“
- 4.4.8 Zu Nummer 4.8 (Erhaltene Anzahlungen)
  - 4.4.8.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 4.4.8.2 Vorausleistungen als „Erhaltene Anzahlungen“
  - 4.4.8.3 Besonderheiten bei erhaltenen Anzahlungen
    - 4.4.8.3.1 Bei Sonderposten
      - 4.4.8.3.1.1 Allgemeine Sachlage
      - 4.4.8.3.1.2 Die örtliche Abwägung
    - 4.4.8.3.2 Bei konsumtiver Verwendung
    - 4.4.8.3.3 Bei Steuervorauszahlungen
    - 4.4.8.3.4 Bei Rückstellungen
    - 4.4.8.3.5 Bei Rechnungsabgrenzung
- 4.5 Zu Nummer 5 (Passive Rechnungsabgrenzung)
  - 4.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens
  - 4.5.2 Bei weitergeleiteten Zuwendungen
  - 4.5.3 Leasing und erhaltene Zuwendungen
  - 4.5.4 Beim Rückzahlungsdisagio
  - 4.5.5 Der Verzicht auf Rechnungsabgrenzungsposten
  - 4.5.6 Der passive Rechnungsabgrenzungsspiegel
- 5. Zu Absatz 5 (Angabepflichten zum Vorjahr)
  - 5.1 Zu Satz 1 (Die Angabe von Vorjahresbeträgen)
    - 5.1.1 Allgemeine Pflichten
    - 5.1.2 Wichtige Besonderheiten
      - 5.1.2.1 Bei „Davon“-Vermerken
      - 5.1.2.2 Beim Jahresergebnis
      - 5.1.2.3 Beim Wegfall von Bilanzposten
      - 5.1.2.4 Im Anhang
    - 5.1.3 Die Anpassung von Vorjahresbeträgen
    - 5.1.4 Der Verzicht auf Vorjahresbeträge
  - 5.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten bei Nichtvergleichbarkeit)
  - 5.3 Zu Satz 3 (Wegfall von Bilanzposten)
    - 5.3.1 Die Zwecke der Vorschrift
    - 5.3.2 Die Einhaltung der Übersichtlichkeit und Klarheit
- 6. Zu Absatz 6 (Hinzufügung neuer Bilanzposten)
  - 6.1 Zu Satz 1 (Neue Bilanzposten für neue Sachverhalte)
    - 6.1.1 Die Anforderungen an neue Bilanzposten
    - 6.1.2 Änderungen in der Bezeichnung der Bilanzposten
    - 6.1.3 Besondere zusätzliche Bilanzposten
      - 6.1.3.1 Für Anzahlungen
      - 6.1.3.2 Für Stromversorgungsleitungen
      - 6.1.3.3 Für den „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“
      - 6.1.3.4 Für „Eigenkapitalverrechnungen“
    - 6.1.4 Die Anwendung auf Zwischensummen

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

- 6.1.5 Die „Davon-Vermerke“ in der Bilanz
- 6.1.6 Keine nachrichtlichen Angaben
- 6.2 Zu Satz 2 (Keine Bilanzposten wegen Wertberichtigungen)
  - 6.2.1 Allgemeine Sachlage
  - 6.2.2 Keine Bilanzposten zulässig
    - 6.2.2.1 Im Bilanzbereich „Sachanlagen“
    - 6.2.2.2 Im Bilanzbereich „Forderungen“
    - 6.2.2.3 Im Bilanzbereich „Sonderposten“
- 6.3 Zu Satz 3 (Neue Bilanzposten und Anhang)
- 7. Zu Absatz 7 (Reduzierung von Bilanzposten)
  - 7.1 Zu Satz 1 (Zusammenfassung von Bilanzposten)
    - 7.1.1 Zulässige Zusammenfassungen
    - 7.1.2 Nicht zulässige Zusammenfassungen
  - 7.2 Zu Satz 2 (Angabepflichten im Anhang)
  - 7.3 Zu Satz 3 (Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten)
    - 7.3.1 Die Zulässigkeit mehrerer Bilanzposten
    - 7.3.2 Die Angabe im Anhang
      - 7.3.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 7.3.2.2 Die Angaben bei Anleihen
- 8. Zu Absatz 8 (Beachtung des Kontierungsplans)
  - 8.1 Allgemeine Sachlage
  - 8.2 Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz

**D.49: § 42 Rechnungsabgrenzungsposten** .....

3761

- I. Allgemeines
  - 1. Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung
    - 1.1 Der Bedarf für eine Periodisierung
    - 1.2 Die Erfordernisse
  - 2. Die Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten
    - 2.1 Die Bilanzierungskriterien
    - 2.2 Die Leistungspflicht der Gemeinde
    - 2.3 Keine Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten
    - 2.4 Die „parallele“ Rechnungsabgrenzung
    - 2.5 Der Verzicht auf Rechnungsabgrenzungsposten
  - 3. Anzahlungen und Rechnungsabgrenzung
    - 3.1 Die geleisteten Anzahlungen
    - 3.2 Die erhaltenen Anzahlungen
  - 4. Sachzuwendungen und Rechnungsabgrenzung
  - 5. Der Rechnungsabgrenzungsspiegel
  - 6. Die antizipativen Geschäftsvorfälle
    - 6.1 Allgemeine Sachlage
    - 6.2 Die „aktive“ Abgrenzung
    - 6.3 Die „passive“ Abgrenzung
  - 7. Die Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten
    - 7.1 Der aktiven Posten
    - 7.2 Der passiven Posten
    - 7.3 Die Auflösung wegen Sachzuwendungen
  - 8. Keine kalkulatorische Rechnungsabgrenzung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Aktive Rechnungsabgrenzung)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Abgrenzung geleisteter Ausgaben):

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

1.1.1	Die Inhalte des Bilanzpostens	
1.1.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.1.1.2	Der Begriff „Ausgaben“	
1.1.1.3	Der Begriff „Bestimmte Zeit“	
1.1.2	Die Abgrenzung bei geleisteten Finanzaufwendungen	
1.1.2.1	Die zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung	
1.1.2.2	Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung	
1.1.3	Rechnungsabgrenzung und Sonderposten	
1.1.4	Die Abgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung	
1.1.5	Keine Abgrenzung bei geleisteten Anzahlungen	
1.2	Zu Satz 2 (Abgrenzung geleisteter Sachaufwendungen)	
1.2.1	Die Zuordnung von Sachaufwendungen	
1.2.2	Die Auflösung bei Sachaufwendungen	
2.	Zu Absatz 2 (Rechnungsabgrenzung und Verbindlichkeiten)	
2.1	Zu Satz 1 (Ansatz eines Disagios)	
2.1.1	Das Auszahlungsdisagio	
2.1.2	Der aktive Ansatz	
2.2	Zu Satz 2 (Verteilung eines Auszahlungsdisagios)	
2.3	Die Handhabung eines Rückzahlungsdisagios	
2.3.1	Der passive Ansatz	
2.3.2	Die Verteilung	
3.	Zu Absatz 3 (Passive Rechnungsabgrenzung)	
3.1	Zu Satz 1 (Abgrenzung erhaltener Einnahmen)	
3.1.1	Die Inhalte des Bilanzpostens	
3.1.2	Der Zeitbezug der Einnahmen und Gegenleistungen	
3.1.2.1	Allgemeine Sachlage	
3.1.2.2	Die Mehrjährigkeit des Zeitbezuges	
3.1.3	Besonderheiten bei der passiven Rechnungsabgrenzung	
3.1.3.1	Die gebührenrechtliche Kalkulation	
3.1.3.2	Die erhaltenen investiven Aufwendungen	
3.1.3.3	Die Zinszuschüsse	
3.1.3.4	Die Abgeltungszahlungen	
3.1.3.5	Leasing und erhaltene Aufwendungen	
3.1.3.6	Die Grabnutzungsgebühren	
3.1.3.6.1	Allgemeine Sachlage	
3.1.3.6.2	Die Nutzungsrechte an einer Grabfläche	
3.1.3.6.3	Die Dauergrabpflege durch die Gemeinde	
3.1.3.6.4	Grabnutzungsgebühren und Rückstellungen	
3.1.4	Die Auflösung passiver Rechnungsabgrenzungsposten	
3.2	Zu Satz 2 (Abgrenzung der erhaltenen Aufwendungen für Dritte)	
3.2.1	Allgemeine Grundlagen	
3.2.2	Die Vorgehensweise	
<b>D.50: § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten .....</b>		<b>3793</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Inhalte der Vorschrift	
2.	Die anteilige Fremdfinanzierung	
2.1	Die Aufwendungen	
2.1.1	Die Gewährung von Aufwendungen	
2.1.2	Der Erhalt von Aufwendungen	
2.1.3	Der Nachweis der Aufwendungen	

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

- 2.1.4 Die Bilanzierung der Zuwendungen
- 2.1.5 Zuwendungen und Anschaffungs- und Herstellungskosten
- 2.2 Die Beiträge
- 2.3 Sonstige Finanz-, Sach- und Dienstleistungen
- 3. Die Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände)
  - 1.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.2 Der Tatbestand „nicht entgeltlich“
  - 1.3 Der Tatbestand „selbst hergestellt“
  - 1.4 Der Bezug zum Umlaufvermögen
- 2. Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen)
  - 2.01 Die Zwecke der Aktivierung
  - 2.02 Der Ansatz in der Bilanz
    - 2.02.1 Allgemeine Sachverhalte
    - 2.02.2 Kein Ansatz als sonstige Vermögensgegenstände
  - 2.1 Zu Satz 1 (Aktivierung bei wirtschaftlichem Eigentum der Gemeinde)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Aktivierung bei einer Gegenleistungsverpflichtung)
    - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2.2 Die Mehrjährigkeit der Gegenleistungsverpflichtung
    - 2.2.3 Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche
    - 2.2.4 Die Bemessung der Gegenleistungsverpflichtung
    - 2.2.5 Die zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung
    - 2.2.6 Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung
      - 2.2.6.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.6.2 Die Finanzleistungen an gemeindliche Betriebe
    - 2.2.7 Weitergabe einer Zuwendung und Rechnungsabgrenzung
    - 2.2.8 Die Gewährung investiver Zuwendungen an gemeindliche Betriebe
      - 2.2.8.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.8.2 Die gleiche wirtschaftliche Behandlung
      - 2.2.8.3 Keine Verlustabdeckung
    - 2.2.9 Die Gesamtbetrachtung der geleisteten Zuwendungen
  - 2.3 Zu Satz 3 (Mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung)
  - 2.4 Zu Satz 4 (Abgrenzung bei Sachzuwendungen)
- 3. Zu Absatz 3 (Gesonderte Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen)
  - 3.1 Zu Satz 1 (Eigenkapitalverrechnung für bestimmte Geschäftsvorfälle)
    - 3.1.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.1.2 Die bilanzielle Betroffenheit
      - 3.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 3.1.2.2 Der Bezug zum gesamten Anlagevermögen
        - 3.1.2.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 3.1.2.2.2 Der Begriff „Abgang“
        - 3.1.2.2.3 Der Begriff „Vermögensgegenstand“
        - 3.1.2.2.4 Der Begriff „Veräußerung“
          - 3.1.2.2.4.1 Allgemeine Grundlagen
          - 3.1.2.2.4.2 Die Erträge bei geringwertigen Vermögensgegenständen
      - 3.1.2.3 Der Begriff „Finanzanlagen“
        - 3.1.2.3.1 Die Abgrenzung des Begriffs
        - 3.1.2.3.2 Der Begriff „Wertveränderungen“
        - 3.1.2.3.3 Der Bezug zwischen den Begriffen
      - 3.1.2.4 Keine Beschränkung der Verrechnungsanlässe

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

- 3.1.3 Das Eigenkapitalverrechnungsgebot
  - 3.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.1.3.2 Die zeitliche Komponente
  - 3.1.3.3 Der unzureichende Rücklagenbestand
- 3.1.4 Das Transparenzgebot
- 3.1.5 Die buchungsmäßige Erfassung
- 3.1.6 Kein Genehmigungserfordernis bei Eigenkapitalverrechnungen
- 3.1.7 Die Umgliederung ins Umlaufvermögen
  - 3.1.7.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.1.7.2 Kein Erfordernis einer Umgliederung
- 3.1.8 Die Wirkungen einer Zweckänderung
- 3.1.9 Besonderheiten bei Eigenkapitalverrechnungen
  - 3.1.9.1 Beim Haushaltsausgleich
  - 3.1.9.2 Bei der Haushaltssicherung
  - 3.1.9.3 Bei einer Überschuldung
  - 3.1.9.4 Bei Außerordentlichkeit
  - 3.1.9.5 Bei „investiven“ Ausleihungen
  - 3.1.9.6 Bei der Verschmelzung von Betrieben
  - 3.1.9.7 Bei Finanzleistungen an Sparkassen
  - 3.1.9.8 Bei der aktiven Rechnungsabgrenzung
  - 3.1.9.9 Bei Instandhaltungsrückstellungen
  - 3.1.9.10 Beim Schuldenerlass
  - 3.1.9.11 Bei der passiven Rechnungsabgrenzung
  - 3.1.9.12 Beim Ausweis im Anlagenspiegel
- 3.1.10 Keine Abgrenzungskriterien
  - 3.1.10.1 Die laufende Verwaltungstätigkeit
  - 3.1.10.2 Eine Wesentlichkeitsgrenze
  - 3.1.10.3 Die Ersatzbeschaffung
  - 3.1.10.4 Der Begriff „betriebsnotwendig“
  - 3.1.10.5 Die Fortführung der Aufgabenerfüllung
  - 3.1.10.6 Die betriebliche Kapitalrücklage
  - 3.1.10.7 Die Begriffe „Außerplanmäßig“ und „Außerordentlich“
  - 3.1.10.8 Die Erbbaurechte
- 3.1.11 Die Auflösung von Sonderposten bei Eigenkapitalverrechnungen
  - 3.1.11.1 Bei Wertänderungen von Finanzanlagen
  - 3.1.11.2 Bei Veräußerungen von Vermögensgegenständen
  - 3.1.11.3 Bei Sachzuwendungen
- 3.1.12 Die Aufstockung bei Wertaufholung einer Finanzanlage
- 3.1.13 Keine Verrechnungen
  - 3.1.13.1 Bei entstandenen Abbruchkosten
  - 3.1.13.2 Bei Auflösung einer Rückstellung
- 3.2 Zu Satz 2 (Anhangsangaben zur Eigenkapitalverrechnung)
  - 3.2.1 Die Anhangsangaben
  - 3.2.2 Der zusätzliche Bilanzausweis
- 4. Zu Absatz 4 (Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz)
  - 4.1 Zu Satz 1 (Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung)
    - 4.1.1 Allgemeine Vorgaben
    - 4.1.2 Das Verbot einer ertragswirksamen Auflösung investiver Zuwendungen
  - 4.2. Zu Satz 2 (Sonderrücklage für Ersatzbeschaffungen)
    - 4.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.2.2 Der Aufbau der Sonderrücklage

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

- 4.3. Zu Satz 3 (Umschichtung der Sonderrücklage in die Allgemeine Rücklage)
- 4.4. Zu Satz 4 (Bildung sonstiger Sonderrücklagen)
  - 4.4.1 Allgemeine Vorgaben
  - 4.4.2 Die Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen
- 5. Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen und Beiträge)
  - 5.01 Allgemeine Grundlagen
  - 5.02 Die Bilanzierung
    - 5.02.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.02.2 Die Auflösung der Sonderposten
  - 5.03 Der Sonderpostenspiegel
- 5.1 Zu Satz 1 (Bilanzierung von Sonderposten)
  - 5.1.1 Die Voraussetzungen für Sonderposten
  - 5.1.2 Sonderposten für Zuwendungen für Investitionen
    - 5.1.2.1 Die Pflichten der Gemeinde
    - 5.1.2.2 Die Bilanzierung pauschal gewährter investiver Zuwendungen
      - 5.1.2.2.1 Die Zuordnungen bei bestimmten pauschalen Zuwendungen
        - 5.1.2.2.1.1 Die allgemeine Investitionspauschale
        - 5.1.2.2.1.2 Die Schulpauschale/Bildungspauschale
        - 5.1.2.2.1.3 Die Sportpauschale
        - 5.1.2.2.1.4 Die Feuerschutzpauschale
      - 5.1.2.2.2 Andere pauschal gewährte investive Zuwendungen
    - 5.1.2.3 Besondere Bilanzierungssachverhalte
      - 5.1.2.3.1 Die Bilanzierung nachträglicher investiver Zuwendungen
      - 5.1.2.3.2 Die Bilanzierung zusätzlicher investiver Zuwendungen
      - 5.1.2.3.3 Die Bilanzierung investiver Zuwendungen für geringwertige Vermögensgegenstände
      - 5.1.2.3.4 Die Bilanzierung noch nicht verwendeter Zuwendungen
    - 5.1.2.4 Die Verfahrensweisen zur Bildung von Sonderposten
    - 5.1.2.5 Kein Ansatz von Sonderposten
      - 5.1.2.5.1 Für Schlüsselzuweisungen
      - 5.1.2.5.2 Für rückzahlbare Zuwendungen
      - 5.1.2.5.3 Bei Weitergabe einer Zuwendung
      - 5.1.2.5.4 Für die laufende Verwaltungstätigkeit
      - 5.1.2.5.5 Im Zusammenhang mit Rückstellungen
  - 5.1.3 Sonderposten für erhaltene Beiträge für Investitionen
    - 5.1.3.1 Die Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz
    - 5.1.3.2 Die Beiträge nach dem Baugesetzbuch
    - 5.1.3.3 Die Bilanzierung erhobener Beiträge
    - 5.1.3.4 Keine „interne“ Beitragspflicht
  - 5.1.4 Sonderfälle bei der Bildung von Sonderposten
    - 5.1.4.1 Allgemeine Sachlage
    - 5.1.4.2 Sonderposten und besondere Finanzleistungen Dritter
      - 5.1.4.2.1 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus baurechtlichen Anlässen
        - 5.1.4.2.1.1 Die Stellplatzabgabe
        - 5.1.4.2.1.2 Der Ausgleichsbetrag bei Sanierungsgebieten
      - 5.1.4.2.2 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus naturschutzrechtlichen Anlässen
    - 5.1.4.3 Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände
    - 5.1.4.4 Sonderposten bei Schenkungen
      - 5.1.4.4.1 Allgemeine Grundlagen
      - 5.1.4.4.2 Die Passivierung bei Geldleistungen Dritter
      - 5.1.4.4.3 Die Passivierung bei Sachleistungen Dritter
        - 5.1.4.4.3.1 Bei Sachschenkungen

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

5.1.4.4.3.2	Bei (investiven) Arbeitsleistungen	
5.1.4.4.4	Die Passivierung bei der Umstufung von Straßen	
5.1.4.4.5	Die Passivierung bei unselbstständigen Stiftungen	
5.1.4.4.5.1	Allgemeine Grundlagen	
5.1.4.4.5.2	Die Ausnahme „Sachgesamtheit“	
5.1.4.4.5.3	Kein ergebnisbezogener Ansatz	
5.1.4.4.6	Die Passivierung bei Nachlässen	
5.1.4.4.7	Die Passivierung bei Übernahmeverpflichtungen	
5.1.4.5	Keine Passivierung bei ausgewählten Leistungen	
5.1.4.6	Keine „interne“ Beitragspflicht	
5.1.4.7	Erhaltene Anzahlungen und Sonderposten	
5.1.4.8	Leasing und erhaltene Zuwendungen	
5.2	Zu Satz 2 (Auflösung von Sonderposten)	
5.2.1	Allgemeine Zusammenhänge	
5.2.1.1	Die Inhalte der Vorschrift	
5.2.1.2	Die Zurechnung zum Anlagevermögen	
5.2.1.3	Abschreibungen und planmäßige Auflösung	
5.2.1.4	Zweckbindungsfrist und Auflösung	
5.2.2	Die Bemessung der Auflösung von Sonderposten	
5.2.2.1	Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen	
5.2.2.2	Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen	
5.2.2.3	Bei einer Wertminderung eines Vermögensgegenstandes	
5.2.2.4	Bei einer Veräußerung (Abgang) eines Vermögensgegenstandes	
5.2.2.5	Wegen der Rückzahlung nicht rückzahlbarer Zuwendungen	
5.2.3	Die Aufstockung bei Wertaufholung eines Vermögensgegenstandes	
5.3	Zu Satz 3 (Weiterleitung der Zuwendung und Sonderposten)	
6.	Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)	
6.01	Allgemeine Grundlagen	
6.02	Die Abbildung der Gebührenkalkulation	
6.03	Der Begriff „Kostenrechende Einrichtung“	
6.1	Zu Satz 1 (Überdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation)	
6.1.1	Allgemeine Grundlagen	
6.1.2	Teilergebnisrechnung und Gebührenkalkulation	
6.2	Zu Satz 2 (Unterdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation)	
7.	Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)	
7.1	Allgemeine Grundlagen	
7.2	Der Bilanzausweis der Überschuldung	
7.3	Der Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung	
7.4	Der Eintritt der Überschuldung	
<b>D.51: § 44 Anhang</b>	.....	<b>3897</b>
I.	Allgemeines	
1.	Der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses	
1.1	Die Aufgaben des Anhangs	
1.1.1	Allgemeine Anforderungen	
1.1.2	Die Berücksichtigung der Adressaten	
1.1.3	Die Qualitätssicherung	
1.2	Die allgemeinen Funktionen des Anhangs	
1.2.1	Allgemeine Zwecke	
1.2.2	Die Erläuterungsfunktion	
1.2.3	Die Korrekturfunktion	

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

- 1.2.4 Die Entlastungsfunktion
- 1.2.5 Die Ergänzungsfunktion
- 1.2.6 Verwendung von Informationsbegriffen
- 2. Die Berichterstattung im Anhang
  - 2.1 Die Erläuterungspflichten
  - 2.2 Die Präzisierung der Angaben
  - 2.3 Das Unterlassen von Angaben
  - 2.4 Die Vorjahresbeträge
- 3. Die Gestaltung des Anhangs
  - 3.1 Die Ausrichtung nach dem Informationsbedarf
  - 3.2 Die förmliche Gestaltung
- 4. Die Anlagen zum Anhang
- 5. Fehlerhafte Erläuterungen im Anhang
  - 5.1 Unzutreffende Erläuterungen
  - 5.2 Unzureichende Erläuterungen
- 6. Die Adressaten der Gemeinde
  - 6.1 Die Adressatengruppen
  - 6.2 Der Adressatenbezug
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Anhangs)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden)
      - 1.1.1 Die Bilanzierungsmethoden
        - 1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.1.1.2 Abweichungen von Bilanzierungsmethoden
      - 1.1.2 Die Bewertungsmethoden
        - 1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen
        - 1.1.2.2 Abweichungen von Bewertungsmethoden
    - 1.2 Zu Satz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)
      - 1.2.1 Die Angaben zur Bilanz
      - 1.2.2 Die Angaben zur Ergebnisrechnung
        - 1.2.2.1 Allgemeine Informationen
        - 1.2.2.2 Die Informationen zur Außerordentlichkeit
      - 1.2.3 Die Angaben zur Finanzrechnung
        - 1.2.3.1 Allgemeine Informationen
        - 1.2.3.2 Die Informationen zur Liquidität
    - 1.3 Zu Satz 3 (Angaben zu Vereinfachungen und Schätzungen)
    - 1.4 Zu Satz 4 (Erläuterungen von Haftungsverpflichtungen)
  - 2. Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)
    - 2.01 Die Zwecke der Vorschrift
    - 2.02 Besondere Angabepflichten
      - 2.1 Zu Satz 1 (Vorgabe zu differenzierten Angaben)
        - 2.1.1 Zu Nummer 1 (Zum Jahresabschluss)
        - 2.1.2 Zu Nummer 2 (Zur Entwicklung des Eigenkapitals)
        - 2.1.3 Zu Nummer 3 (Zu Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung)
        - 2.1.4 Zu Nummer 4 (Zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung)
        - 2.1.5 Zu Nummer 5 (Zur Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“)
          - 2.1.5.1 Allgemeine Erfordernisse
          - 2.1.5.2 Der Verweis auf § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW
            - 2.1.5.2.1 Zu Rückstellungen aus Verpflichtungen
            - 2.1.5.2.2 Zu Rückstellungen wegen drohender Verluste
              - 2.1.5.2.2.1 Aus schwebenden Geschäften



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

2.1.5.2.2.2	Aus den laufenden Verfahren	
2.1.6	Zu Nummer 6 (Zu Abweichungen von der linearen Abschreibung)	
2.1.7	Zu Nummer 7 (Zu Beiträgen aus Erschließungsmaßnahmen)	
2.1.8	Zu Nummer 8 (Zum Kurs der Währungsumrechnung)	
2.1.9	Zu Nummer 9 (Zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen)	
2.2	Zu Satz 2 (Weitere wichtige Angaben)	
2.2.1	Die Haftungsverpflichtungen	
2.2.2	Weitere wichtige örtliche Sachverhalte	
2.2.2.1	Allgemeine Sachlage	
2.2.2.2	Die Angabepflichten nach der Gemeindehaushaltsverordnung	
2.2.2.3	Die Angaben zu den Anlagen	
2.2.2.4	Weitere Angaben aus örtlicher Sicht	
2.2.2.5	Einige besondere örtliche Sachverhalte	
2.2.2.5.1	Nicht in der Bilanz enthaltenen finanziellen Verpflichtungen	
2.2.2.5.2	Die „Eventualforderungen“	
2.2.2.5.3	Die „Eventualverbindlichkeiten“	
2.2.2.5.4	Die Geschäfte mit nahestehenden Betrieben und Personen	
2.2.2.5.4.1	Allgemeine Sachlage	
2.2.2.5.4.2	Die Geschäfte mit nahestehenden Betrieben	
2.2.2.5.4.3	Die Geschäfte mit nahestehenden Personen	
2.2.2.5.5	Der Nachweis der Stellenbesetzung	
3.	Zu Absatz 3 (Anlagen zum Anhang)	
3.1	Allgemeine Sachlage	
3.2	Die verbindlichen Spiegel	
3.2.1	Der Anlagenspiegel	
3.2.2	Der Forderungsspiegel	
3.2.3	Der Verbindlichkeitspiegel	
3.3	Weitere Anlagen zum Anhang	
3.3.1	Der Eigenkapitalspiegel	
3.3.2	Der Sonderpostenspiegel	
3.3.2.1	Die Entwicklung der Sonderposten	
3.3.2.2	Der Aufbau des Spiegels	
3.3.2.2.1	Nach Art und Zeit	
3.3.2.2.2	Nicht nach Kapitalgebern	
3.3.2.3	Abschreibungen und Sonderposten	
3.3.3	Die Rückstellungsspiegel	
3.3.3.1	Die Gesamtübersicht	
3.3.3.2	Die Übersicht über Instandhaltungsrückstellungen	
3.3.4	Der Rechnungsabgrenzungsspiegel	
3.3.5	Der haushaltswirtschaftliche Spiegel	
3.3.6	Die Übersicht über Ertragsausfälle	
3.3.7	Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen	
3.3.8	Der Beteiligungsspiegel	
3.3.9	Der Versorgungsspiegel	
3.3.10	Die Budgetabrechnung	
3.3.11	Sonstige Anlagen	
<b>D.52: § 45 Anlagenspiegel</b>	.....	3967
I.	Allgemeines	
1.	Die Pflicht zur Aufstellung eines Anlagenspiegels	
2.	Die haushaltsjahrbezogenen Buchwerte	

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

- 3. Das Muster für den Anlagenspiegel
- 4. Die gemeindliche Anlagenbuchhaltung
  - 4.1 Allgemeine Grundlagen
  - 4.2 Die Erfassung des Anlagevermögens
  - 4.3 Der Anlagennachweis
- 5. Kein gesonderter „Abschreibungsspiegel“
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Gestaltung des Anlagenspiegels)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Anlagenspiegels)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Gestaltung des Anlagenspiegels)
  - 2. Zu Absatz 2 (Gliederung des Anlagenspiegels):
    - 2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.2 Der Gliederungsbereich „Anschaffungs- und Herstellungskosten“
      - 2.2.1 Zur Spalte „Stand am 31.12. des Vorjahres“
      - 2.2.2 Zur Spalte „Zugänge“
        - 2.2.2.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.2.2.2 Der Zugang immaterieller Vermögensgegenstände
        - 2.2.2.3 Der Zugang geringwertiger Vermögensgegenstände
        - 2.2.2.4 Festwerte und Anlagenspiegel
      - 2.2.3 Zur Spalte „Abgänge“
        - 2.2.3.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.2.3.2 Der Abgang immaterieller Vermögensgegenstände
        - 2.2.3.3 Der Abgang geringwertiger Vermögensgegenstände
      - 2.2.4 Zur Spalte „Umbuchungen im Haushaltsjahr“
        - 2.2.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 2.2.4.2 Umbuchungen keine Umgliederungen
      - 2.2.5 Zur Spalte „Stand am 31.12. des Haushaltsjahres“
    - 2.3 Der Gliederungsbereich „Kumulierte Abschreibungen“
      - 2.3.1 Zur Spalte „Kumulierte Abschreibungen aus Vorjahren“
      - 2.3.2 Zur Spalte „Abschreibungen im Haushaltsjahr“
      - 2.3.3 Zur Spalte „Zuschreibungen im Haushaltsjahr“
      - 2.3.4 Zur Spalte „Stand am 31.12. des Haushaltsjahres“
    - 2.4 Der Gliederungsbereich „Buchwert“
      - 2.4.1 Zur Spalte „Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres“
      - 2.4.2 Zur Spalte „Buchwert am 31.12. des Vorjahres“

**D.53: § 46 Forderungsspiegel** ..... 3983

- I. Allgemeines
  - 1. Der Begriff „Forderungen“
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Der Begriff „Eventualforderungen“
  - 2. Das Muster für den Forderungsspiegel
  - 3. Die Erläuterungspflichten
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Forderungsspiegels)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Zwecke des Forderungsspiegels)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Posten des Forderungsspiegels)
      - 1.2.1 Die Vorgaben zur Gliederung
        - 1.2.1.1 Die Mindestangaben
        - 1.2.1.2 Die Erweiterung

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

1.2.2	Die Posten im Einzelnen	
1.2.2.1	Die öffentlich-rechtlichen Forderungen	
1.2.2.1.1	Die Herkunft	
1.2.2.1.2	Aus der Gebührenerhebung	
1.2.2.1.3	Aus der Beitragserhebung	
1.2.2.1.4	Aus der Steuererhebung	
1.2.2.1.5	Aus Transferleistungen	
1.2.2.1.6	Aus Dienstherrwechsel	
1.2.2.2	Die privatrechtlichen Forderungen	
2.	Zu Absatz 2 (Zeitliche Gliederung des Forderungsspiegels)	
2.1	Allgemeine Sachlage	
2.2	Die Angabe von Gesamtbeträgen	
2.3	Die Angabe der Restlaufzeiten	
<b>D.54: § 47 Verbindlichkeitspiegel</b>	.....	<b>3995</b>
I.	Allgemeines	
1.	Der Begriff „Verbindlichkeiten“	
1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2	Der Begriff „Eventualverbindlichkeiten“	
2.	Die Gesamtschuldnerschaft	
3.	Die Angaben über gemeindliche Haftungsverhältnisse	
4.	Die Angaben über örtliche Sicherheiten	
5.	Das Muster für den Verbindlichkeitspiegel	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Aufstellung des Verbindlichkeitspiegels)	
1.1	Zu Satz 1 (Die Inhalte)	
1.2	Zu Satz 2 (Die sachliche Gliederung)	
1.2.1	Nach Anleihen	
1.2.2	Nach Krediten für Investitionen	
1.2.2.1	Allgemeine Vorgaben	
1.2.2.2	Von Unternehmen	
1.2.2.3	Von Beteiligungen	
1.2.2.4	Von Sondervermögen	
1.2.2.5	Vom öffentlichen Bereich	
1.2.2.6	Von Kreditinstituten	
1.2.3	Nach Krediten zur Liquiditätssicherung	
1.2.4	Nach kreditähnlichen Rechtsgeschäften	
1.2.5	Nach Lieferungen und Leistungen	
1.2.6	Nach Transferleistungen	
1.2.7	Nach sonstigen Verbindlichkeiten	
1.2.8	Die erhaltenen Anzahlungen	
1.2.8.1	Allgemeine Sachlage	
1.2.8.2	Mögliche Abweichungen	
1.3	Zu Satz 3 (Angabe der gemeindlichen Haftungsverhältnisse)	
1.3.1	Allgemeine Grundlagen	
1.3.2	Die Arten	
1.3.3	Der Ausweis	
1.3.3.1	Allgemeine Sachlage	
1.3.3.2	Die Abgrenzung	
1.3.3.3	Die Quantifizierung	
1.3.4	Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften	

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

- 1.3.5 Besondere Haftungsverhältnisse
  - 1.3.5.1 Das Sicherungsgut
  - 1.3.5.2 In fremder Währung
  - 1.3.5.3 Bei Treugut bzw. Treuhandvermögen
- 1.3.6 Sonstige Angaben über Verpflichtungen
- 1.3.7 Der Verzicht auf Angaben
- 2. Zu Absatz 2 (Zeitliche Gliederung des Verbindlichkeitspiegels)
  - 2.1 Die Angabe der Gesamtbeträge
  - 2.2 Die Angabe der Restlaufzeiten
    - 2.2.1 Die Inhalte der Vorschrift
    - 2.2.2 Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“
    - 2.2.3 Besonderheiten bei den Angaben
      - 2.2.3.1 Die Angaben zu Ratenkrediten
      - 2.2.3.2 Die Angaben zu fortbestehenden Verbindlichkeiten
  - 2.3 Keine Angaben in der Bilanz

**D.54: § 48 Lagebericht** ..... 4019

- I. Allgemeines
  - 1. Die Inhalte des Lageberichtes
    - 1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2 Die „Teilberichte“
  - 2. Die Gestaltung des Lageberichts
  - 3. Die Angaben über Verantwortlichkeiten in der Gemeinde
    - 3.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.2 Die Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW
    - 3.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde
  - 4. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
  - 5. Die Unterlagen zum Lagebericht
    - 5.1 Die Übersicht über Haushaltskennzahlen
    - 5.2 Die Übersicht über Leistungskennzahlen
  - 6. Das Risikofrüherkennungssystem
    - 6.1 Allgemeine Grundlagen
    - 6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
    - 6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems
      - 6.3.1 Allgemeine Inhalte
      - 6.3.2 Besondere Sachverhalte
  - 7. Die nicht-finanziellen Angaben
  - 8. Die Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss
  - 9. Der Lagebericht und die Aufsichtsbehörde
  - 10. Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“
    - 10.1 Keine Pflicht zum Gesamtabschluss
    - 10.2 Die Umsetzung der Unterrichtung
  - 11. Der Lagebericht kein fachlicher Leistungsbericht
  - 12. Die verantwortlichen Berichtspflichtigen
    - 12.1 Die Unterzeichnungspflichten
    - 12.2 Keine gesonderten Bestätigungspflichten
  - 13 Keine Feststellung des Lageberichts
- 11. Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Satz 1 (Aufgabe des Lageberichts)
    - 1.1 Allgemeine Zwecke

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

- 1.2 Die Informationsbedürfnisse von Rat und Bürgern
- 2. Zu Satz 2 (Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses)
  - 2.1 Der Überblick über die Ergebnisse
  - 2.2 Die Rechenschaft
- 3. Zu Satz 3 (Bericht über bedeutende Vorgänge)
  - 3.01 Der Begriff „Bedeutende Vorgänge“
    - 3.1 Die Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge im Haushaltsjahr
      - 3.1.1 Allgemeiner Überblick
      - 3.1.2 Die Darstellung bedeutender Vorgänge
    - 3.2 Die Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge nach Schluss des Haushaltsjahres
      - 3.2.1 Zu berücksichtigende Vorgänge
      - 3.2.2 Nicht zu berücksichtigende Vorgänge
- 4. Zu Satz 4 (Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage)
  - 4.1 Allgemeine Sachlage
  - 4.2 Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen
- 5. Zu Satz 5 (Analyse mit Zielen und Leistungskennzahlen)
  - 5.1 Allgemeine Sachlage
  - 5.2 Die Leistungsübersicht
  - 5.3 Das örtliche „Aufgabenmodell“
  - 5.4 Die Wirkungsorientierung
- 6. Zu Satz 6 (Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde)
  - 6.1 Die Inhalte des Prognoseberichtes
  - 6.2 Weitere Darstellungen
    - 6.2.1 Zur Leistungsfähigkeit
    - 6.2.2 Zur Nachhaltigkeit
    - 6.2.3 Zu den Verhältnissen in Krisenzeiten

**D.55: Siebter Abschnitt „Gesamtabschluss“** .....

4053

- 1. Allgemeine Grundlagen
  - 1.1 Die Gemeinde als „Betrieb“
  - 1.2 Das Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich
    - 1.2.1 Die Gemeinde als Muttereinheit
    - 1.2.2 Die gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten
      - 1.2.2.1 Die Bezeichnung „Tochtereinheit“
      - 1.2.2.2 Verbundene Unternehmen als gemeindliche Tochtereinheiten
      - 1.2.2.3 Beteiligungen als gemeindliche Tochtereinheiten
      - 1.2.2.4 Sondervermögen als gemeindliche Tochtereinheiten
      - 1.2.2.5 Die Wahl der Rechtsform
  - 1.3 Die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses
- 2. Wichtige Inhalte des Gesamtabchlusses
  - 2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 2.2 Die Bezeichnung „Gesamtabschluss“
  - 2.3 Die Einheitsgrundsätze
    - 2.3.1 Die Anwendung des Grundsatzes „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“
    - 2.3.2 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“
  - 2.4 Weitere wichtige Grundsätze
    - 2.4.1 Der Grundsatz der Wesentlichkeit
    - 2.4.2 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit
    - 2.4.3 Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung
      - 2.4.3.1 Die Einzelbetrachtung

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

- 2.4.3.2 Die zusammenfassende Betrachtung
- 2.4.3.3 Keine konsolidierungsbezogene Anwendung
- 2.5 Die Konsolidierung
  - 2.5.1 Das Konzept der Vollkonsolidierung
  - 2.5.2 Die Konsolidierungsvorgaben
- 2.6 Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss
- 3. Die Arbeitsschritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die einzelnen Arbeitsschritte
  - 3.3 Die Verantwortlichen im Aufstellungsverfahren
    - 3.3.1 Die Festlegung der Aufgaben
    - 3.3.2 Die Aufstellung des Entwurfs durch den Kämmerer
    - 3.3.3 Die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister
    - 3.3.4 Die Prüfung des Entwurfs durch den Rechnungsprüfungsausschuss
  - 3.4 Der NKF-Positionenrahmen
    - 3.4.1 Die Zwecke des NKF-Positionenrahmens
    - 3.4.2 Die Erläuterungen zum NKF-Positionenrahmen
      - 3.4.2.1 Allgemeine Vorgaben
      - 3.4.2.2 Die Hinweise zur Gesamtbilanz
        - 3.4.2.2.1 Zur Aktivseite
        - 3.4.2.2.2 Zur Passivseite
      - 3.4.2.3 Die Hinweise zur Gesamtergebnisrechnung
        - 3.4.2.3.1 Zu den Erträgen
        - 3.4.2.3.2 Zu den Aufwendungen
        - 3.4.2.3.3 Zum Finanzergebnis
      - 3.4.3.2.4 Zu außerordentlichen Vorgängen
      - 3.4.3.2.5 Zum Gesamtergebnis
      - 3.4.3.2.6 Zur Gewinnverwendung
      - 3.4.3.2.7 Zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage
    - 3.4.3 Die Gesamtübersicht über den NKF-Positionenrahmen
  - 3.5 Der örtliche Positionenplan
    - 3.5.1 Die Zwecke des Positionenplans
    - 3.5.2 Die Bestandteile des Positionenplans
  - 3.6 Die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie
    - 3.6.1 Allgemeine Bedingungen
    - 3.6.2 Die Gestaltung der örtlichen Richtlinie
  - 3.7 Der Gesamtabchlusssterminplan
  - 3.8 Die Buchführung für den Gesamtabchluss
  - 3.9 Die Schaffung organisatorischer Voraussetzungen und technische Unterstützung
    - 3.9.1 Die Verpflichtungen der Gemeinde
    - 3.9.2 Die Schaffung von Arbeitsvoraussetzungen
- 4. Die Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss
  - 4.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 4.2 Die Vorschriften im Einzelnen
- 5. Die Anwendung allgemeiner Grundsätze
  - 5.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
  - 5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung
  - 5.3 Deutsche Rechnungslegungsstandards
  - 5.4 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze
  - 5.5 Der Begriff „untergeordnete Bedeutung“
- 6. Der erste gemeindliche Gesamtabchluss

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

6.1	Der Bedarf für örtliche Festlegungen	
6.2	Die Erstkonsolidierung	
6.2.1	Allgemeine Vorgaben	
6.2.2	Die Festlegung eines Erwerbsstichtages	
6.2.2.1	Allgemeine Grundlagen	
6.2.2.2	Der Eröffnungsbilanzstichtag als fiktiver Erwerbszeitpunkt	
6.2.2.3	Der fiktive Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages	
6.2.2.4	Gesamtabschluss und Jahreseröffnungsbilanz	
6.2.2.5	Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte	
6.2.2.5.1	Der tatsächliche Anschaffungszeitpunkt	
6.2.2.5.2	Der Abschlussstichtag des ersten Gesamtabschlusses	
6.2.3	Handelsrechtliche Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung	
6.2.4	Die Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals	
7.	Die produktorientierte Berichterstattung	
7.1	Die Ausgangslage	
7.2	Die Abgrenzung der Produktfelder	
7.3	Die Zuordnung zu den Produktfeldern	
7.4	Die angewandten Methoden	
7.5	Die Erläuterungspflichten	
7.6	Der Einstieg in die Berichterstattung	
8.	Der Gesamtgeschäftsbericht der Gemeinde	
8.1	Die Zwecke	
8.2	Die Inhalte	
8.3	Die aufgabenbezogene Gestaltung	
8.4	Die Aussagekraft	
8.5	Eine mögliche künftige Form	
<b>D.56: § 49 Gesamtabschluss</b>	.....	<b>4107</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Inhalte des Gesamtabschlusses	
1.1	Die Zwecke des Gesamtabschlusses	
1.2	Die Zusammensetzung des Gesamtabschlusses	
1.2.1	Die Bestandteile	
1.2.1.1	Allgemeine Grundlagen	
1.2.1.2	Die Gesamtergebnisrechnung	
1.2.1.2.1	Die Ermittlung des Gesamtergebnisses	
1.2.1.2.2	Der Gesamthaushaltsausgleich	
1.2.1.3	Die Gesamtbilanz	
1.2.1.4	Der Gesamtanhang	
1.2.2	Die Gesamtabschlussunterlagen	
2.	Der einheitliche Abschlussstag für die Gemeinde und ihre Betriebe	
2.1	Die Voraussetzungen	
2.1.1	Allgemeine Grundlagen	
2.1.2	Der Abschlussstichtag 31. Dezember	
2.2	Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses	
2.2.1	Die Zwecke des Abschlusses	
2.2.2	Der Abschlussstichtag zwischen dem 29. September und 31. Dezember	
2.2.3	Der Abschlussstichtag vor dem 30. September	
2.2.4	Kein Verzicht beim Abschlussstichtag 31. Juli	
2.2.5	Die Anforderungen an den Abschluss	
2.2.5.1	Allgemeine Anforderungen	

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

- 2.2.5.2 Die Aufstellung der betrieblichen Bilanz
  - 2.2.5.3 Die Aufstellung der betrieblichen Gewinn- und Verlustrechnung
    - 2.2.5.3.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.2.5.3.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren
    - 2.2.5.3.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren
  - 2.2.6 Die Angleichungsmaßnahmen bei einem Verzicht
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Gesamtabchlusses)
    - 1.01 Allgemeine Einführung
      - 1.1 Zu Nummer 1 (Gesamtergebnisrechnung)
        - 1.1.1 Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung
        - 1.1.2 Die Inhalte der Gesamtergebnisrechnung
        - 1.1.3 Die Auswirkungen der Konsolidierungsschritte
      - 1.2 Zu Nummer 2 (Gesamtbilanz)
      - 1.3 Zu Nummer 3 (Gesamtanhang)
  - 2. Zu Absatz 2 (Beifügung des Gesamtlageberichts und Beteiligungsberichts)
    - 2.1 Die Pflicht zur Beifügung von Unterlagen
    - 2.2 Die Beifügung des Gesamtlageberichts
    - 2.3 Die Beifügung des Beteiligungsberichts
    - 2.4 Die Beifügung eines Gesamteigenkapitalspiegels
  - 3. Zu Absatz 3 (Anwendung von Jahresabschlussvorschriften)
    - 3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2 Abweichungen wegen der Besonderheiten des Gesamtabchlusses
      - 3.2.1 Die Abweichungen wegen der Eigenart
      - 3.2.2 Die Abweichungen wegen eigener Vorschriften
    - 3.3 Die Anwendung der §§ 32 bis 38, der §§ 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW
      - 3.3.1 Die allgemeinen Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO NRW)
      - 3.3.2 Die Wertansätze für Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)
      - 3.3.3 Die Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 34 GemHVO NRW)
      - 3.3.4 Die Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)
        - 3.3.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 3.3.4.2 Die Anpassungen von Nutzungsdauern bzw. Abschreibungen
      - 3.3.5 Die Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
        - 3.3.5.1 Allgemeine Sachlage
        - 3.3.5.2 Die gemeindlichen Pensionsrückstellungen
        - 3.3.5.3 Die betrieblichen Pensionsrückstellungen
        - 3.3.5.4 Der Gesamtrückstellungsspiegel
      - 3.3.6 Der Jahresabschluss (§ 37 GemHVO NRW)
      - 3.3.7 Die Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)
      - 3.3.8 Die Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
        - 3.3.8.1 Die Aufstellung der Gesamtbilanz
        - 3.3.8.2 Die Zusammenfassung von Bilanzposten
        - 3.3.8.3 Der Bilanzbereich „Immaterielle Vermögensgegenstände“
          - 3.3.8.3.1 Der Geschäfts- oder Firmenwert in der Bilanz eines Betriebes
            - 3.3.8.3.2 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände
              - 3.3.8.3.2.1 Der Erwerb von einem „fremden“ Dritten
              - 3.3.8.3.2.2 Der Erwerb innerhalb des Konsolidierungskreises
          - 3.3.8.4 Der Bilanzbereich „Finanzanlagen“
            - 3.3.8.4.1 Die Beteiligungen
              - 3.3.8.4.1.1 Assoziierte Unternehmen
              - 3.3.8.4.1.2 Übrige Beteiligungen



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

3.3.8.5	Der Bilanzbereich „Eigenkapital“	
3.3.8.5.1	Allgemeine Sachlage	
3.3.8.5.2	Die Allgemeine Rücklage	
3.3.8.5.3	Die Ausgleichsrücklage	
3.3.8.5.4	Das Gesamtergebnis	
3.3.8.5.5	Die Unterschiedsbeträge	
3.3.8.5.5.1	Aus der Kapitalkonsolidierung	
3.3.8.5.5.2	Bei der Equity-Methode	
3.3.8.5.6	Kein Ausweis eines Gesamtergebnisvortrags	
3.3.8.5.6.1	Die Unzulässigkeit	
3.3.8.5.6.2	Die Vermeidung der Unzulässigkeit	
3.3.8.6	Keine betrieblichen Bilanzposten	
3.3.8.7	Die Angabe der Vorjahreszahlen	
3.3.8.7.1	Allgemeine Pflichten	
3.3.8.7.2	Bei „Davon“-Vermerken	
3.3.8.7.3	Beim Wegfall von Bilanzposten	
3.3.8.7.4	Der Verzicht auf Vorjahreszahlen	
3.3.9	Die Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)	
3.3.10	Weitere Vorschriften zu Bilanzposten (§ 43 GemHVO NRW)	
3.3.10.1	Die Inhalte der Vorschrift	
3.3.10.2	Besondere Sachverhalte	
3.3.10.2.1	Die Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände	
3.3.10.2.2	Die Behandlung der Finanzleistungen Dritter	
3.3.10.2.3	Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage	
3.3.10.2.4	Der Bilanzausweis der Überschuldung	
3.3.11	Der Verbindlichkeitspiegel (§ 47 GemHVO NRW)	
3.3.11.1	Allgemeine Sachlage	
3.3.11.2	Der Gesamtverbindlichkeitspiegel	
3.3.12	Die Beifügung des Gesamtanlagenspiegels	
3.3.12.1	Allgemeine Sachlage	
3.3.12.2	Der Gesamtanlagenspiegel	
3.4	Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung	
3.4.1	Die Zwecke der Grundsätze	
3.4.2	Weitere wichtige Grundsätze	
3.4.2.1	Der Grundsatz der Wesentlichkeit	
3.4.2.2	Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	
4.	Zu Absatz 4 (Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches)	
4.1	Wichtige Bücher des HGB	
4.2	Die Einordnung des HGB	
4.3	Die Anwendung des HGB	
4.3.1	Die Vorgaben	
4.3.2	Der statische Verweis	
4.3.3	Die Anwendung mit Stand 2002	
4.3.4	Die Anwendung mit Stand 2009	
<b>D.57: § 50 Konsolidierung</b>	.....	<b>4163</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die gemeindlichen Betriebe im Gesamtabschluss	
1.1	Allgemeiner Überblick	
1.2	Wichtige Begrifflichkeiten	
1.2.1	Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“	

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

- 1.2.2 Der Begriff „Betrieb“
- 1.2.3 Der Begriff „Anteile“
- 1.2.4 Der Begriff „Konsolidierungseinheiten“
- 1.2.5 Das Mutter-Tochter-Verhältnis
- 1.3 Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben
  - 1.3.1 Die zugelassenen Konsolidierungsformen
  - 1.3.2 Die Überleitung zur GB II
  - 1.3.3 Keine Änderung des Konsolidierungsstatus
  - 1.3.4 Die nicht vorgesehene Konsolidierungsform
- 1.4 Besonderheiten bei finanzmäßigen Abhängigkeiten
  - 1.4.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.4.2 Die Beurteilung der Abhängigkeit
  - 1.4.3 Die kommunalen Stiftungen
- 1.5 Mehrstufige Beteiligungsstrukturen der Gemeinde
  - 1.5.1 Allgemeines
  - 1.5.2 Die mehrstufige gemeindliche Beteiligung
  - 1.5.3 Die Berücksichtigung von Teilkonzernen
    - 1.5.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.5.3.2 Die Quotenkonsolidierung im Teilkonzernabschluss
    - 1.5.3.3 Zweckgesellschaften im Teilkonzernabschluss
    - 1.5.3.4 Keine befreiende Wirkung für den Konzernabschluss eines Betriebes
    - 1.5.3.5 Kein „internationaler“ Teilkonzernabschluss
- 1.6 Nicht zu berücksichtigende Organisationsformen
  - 1.6.1 Die Verwaltungs- und Regiebetriebe
  - 1.6.2 Die nichtrechtsfähigen Anstalten
  - 1.6.3 Die „Betriebe gewerblicher Art“
  - 1.6.4 Die Vereins- und Verbandsmitgliedschaften
  - 1.6.5 Die Mitgliedschaften in einer Versorgungskasse
  - 1.6.6 Bestimmte privatrechtliche Betriebsformen
- 1.7 Die Eckpunkte zum Konsolidierungskreis
- 1.8 Die Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises
- 1.9 Die Nichtanwendung des Beherrschungskonzepts
- 1.10 Die Umsetzung in der Praxis
- 2. Die Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften
  - 2.1 Die Konsolidierungsmethoden für den Gesamtabchluss
  - 2.2 Die Pflicht zur einheitlichen Bewertung
    - 2.2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.2.2 Handelsrechtliche Ausnahmen
      - 2.2.2.1 Für besondere Einrichtungen
      - 2.2.2.2 Nicht durch eine allgemeine Regelung
      - 2.2.2.3 Beim Vorliegen von untergeordneter Bedeutung
      - 2.2.2.4 Nicht in selbst bestimmbareren Ausnahmefällen
  - 2.3 Die Konsolidierungsgrundsätze
  - 2.4 Der Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften
- 3. Besondere Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“
  - 3.1 Der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“
  - 3.2 Keine Übernahme betrieblicher Bilanzposten
    - 3.2.1 Keine „Ergebnisvorträge“
    - 3.2.2 Keine „Kapitalrücklage“ und keine „Gewinnrücklage“
- 4. Die Aufstellung des Summenabschlusses
  - 4.1 Die Zusammenführung der Jahresabschlüsse

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

- 4.1.1 Die Überleitungsrechnung zur Gemeindebilanz II
- 4.1.2 Zusätzliche Posten und Positionen
- 4.1.3 Die Auswirkungen einer Anpassung
- 4.2 Der örtliche Positionenplan für den Summenabschluss
  - 4.2.1 Der NKF-Positionenrahmen
  - 4.2.2 Die Zwecke des örtlichen Positionenplans
  - 4.2.3 Die Bezifferung der Positionen
  - 4.2.4 Die Gestaltung des örtlichen Positionenplans
  - 4.2.5 Vom NKF-Positionenrahmen zum Gesamtabschluss
- 4.3 Die Zusammenführung zum Summenabschluss
  - 4.3.1 Der Abstimmungsbedarf
  - 4.3.2 Die Grundsätze der Einheitlichkeit
  - 4.3.3 Die Umgliederungen für den Summenabschluss
  - 4.3.4 Die Eliminierung von „inneren“ Leistungsbeziehungen
    - 4.3.4.1 Allgemeine Sachlage
    - 4.3.4.2 Die Saldenabstimmung
      - 4.3.4.2.1 Die zweiseitige Abstimmung
      - 4.3.4.2.2 Die einseitige Abstimmung
- 5. Die Folgekonsolidierungen
  - 5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 5.2 Die Veränderungen in der Beteiligungsstruktur
  - 5.3 Mögliche Sachverhalte der Übergangskonsolidierung
  - 5.4 Der Erwerbstichtag für neue gemeindliche Betriebe
  - 5.5 Das Gesamtjahresergebnis und die Ausgleichsrücklage
- 6. Die Entkonsolidierung
  - 6.1 Allgemeine Grundlagen
  - 6.2 Der Abgangstichtag für ab- oder aufgegebene gemeindliche Betriebe
- 7. Der Verzicht auf die Anwendung des § 310 HGB
  - 7.1 Allgemeine Grundlagen
  - 7.2 Die inhaltlichen Gründe
  - 7.3 Die Quotenkonsolidierung im Teilkonzernabschluss
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Vollkonsolidierung öffentlich-rechtlicher Betriebe der Gemeinde)
    - 1.1 Allgemeines
      - 1.1.1 Die Grundlagen
      - 1.1.2 Das Konzept der Vollkonsolidierung
    - 1.2 Die Einbeziehung öffentlich-rechtlicher Betriebe in die Vollkonsolidierung
      - 1.2.1 Die Abgrenzung der einzubeziehenden öffentlich-rechtlichen Betriebe
      - 1.2.2 Der Ausschluss der Sparkassen aus dem Konsolidierungskreis
        - 1.2.2.1 Der Ausschluss der Sparkasse
        - 1.2.2.2 Der Ausschluss der Sparkassenbetriebe
        - 1.2.2.3 Kein Ausschluss von Beteiligungen an Sparkassenbetrieben
        - 1.2.2.4 Die Einbeziehung örtlicher Stiftungen
    - 1.3 Vollkonsolidierung und HGB-Vorschriften
      - 1.3.1 Die Grundlagen
      - 1.3.2 Die Konsolidierungsschritte
        - 1.3.2.1 Der Gesamtüberblick
          - 1.3.2.1.1 Allgemeine Sachlage
          - 1.3.2.1.2 Die Struktur der Gesamtbilanz
          - 1.3.2.1.3 Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung
          - 1.3.2.2 Die Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (§ 301 HGB)

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

- 1.3.2.2.1 Allgemeine Sachlage
- 1.3.2.2.2 Die Anwendung der Neubewertungsmethode im NKF
  - 1.3.2.2.2.1 Allgemeine Bedingungen
  - 1.3.2.2.2.2 Der Ansatz von aktivischen Unterschiedsbeträgen
  - 1.3.2.2.2.3 Der Ansatz von passivischen Unterschiedsbeträgen
  - 1.3.2.2.2.4 Keine Verrechnung der Unterschiedsbeträge
- 1.3.2.3 Die Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB)
  - 1.3.2.3.1 Die Zwecke der Schuldenkonsolidierung
  - 1.3.2.3.2 Der Umgang mit Aufrechnungsdifferenzen
    - 1.3.2.3.2.1 Das Auftreten von Aufrechnungsdifferenzen
    - 1.3.2.3.2.2 Die Arten von Aufrechnungsdifferenzen
    - 1.3.2.3.2.3 Die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen
    - 1.3.2.3.3 Die Behandlung von unwesentlichen Beträgen
    - 1.3.2.3.4 Keine Eliminierung von Drittschuldverhältnissen
  - 1.3.2.4 Die Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB)
    - 1.3.2.4.1 Allgemeine Vorgaben
    - 1.3.2.4.2 Das Entstehen der Zwischenergebnisse
    - 1.3.2.4.3 Die Eliminierung der Zwischenergebnisse
    - 1.3.2.4.4 Ausnahmen für die Zwischenergebniseliminierung
- 1.3.2.5 Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB)
  - 1.3.2.5.1 Allgemeine Vorgaben
  - 1.3.2.5.2 Die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung
    - 1.3.2.5.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.3.2.5.2.2 Die Konsolidierung bei Lieferungen und Leistungen
    - 1.3.2.5.3 „Interne“ Leistungsbeziehungen
    - 1.3.2.5.4 Ausnahmen für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung
    - 1.3.2.5.5 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen
  - 1.3.2.6 Die latenten Steuern (§ 306 HGB)
  - 1.3.2.7 Die Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB)
    - 1.3.2.7.1 Die Grundlagen
    - 1.3.2.7.2 Die Bildung eines Ausgleichspostens
    - 1.3.2.7.3 Der Ausweis einer gesonderten Ergebnisposition
- 1.4 Die Bewertungsvorschriften
  - 1.4.1 Die einheitliche Bewertung (§ 308 HGB)
    - 1.4.1.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.4.1.2 Die Neubewertungspflicht
    - 1.4.1.3 Die Ausnahmen
      - 1.4.1.3.1 Für bestimmte Geschäftszweige
      - 1.4.1.3.2 Bei untergeordneter Bedeutung
      - 1.4.1.3.3 In Ausnahmefällen
    - 1.4.1.4 Keine vereinfachte Zusammenrechnung
  - 1.4.2 Die Behandlung des Unterschiedsbetrages (§ 309 HGB)
    - 1.4.2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.4.2.2 Die aktiven Unterschiedsbeträge
      - 1.4.2.2.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.4.2.2.2 Die Abschreibungsmöglichkeiten
      - 1.4.2.2.3 Die mögliche zeitliche Anpassung
      - 1.4.2.2.4 Außerplanmäßige Abschreibungen
        - 1.4.2.2.4.1 Allgemeine Sachlage
        - 1.4.2.2.4.2 Die mögliche Ermittlung des Abschreibungsumfanges
    - 1.4.2.3 Die passiven Unterschiedsbeträge

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

- 1.4.2.3.1 Allgemeine Sachlage
- 1.4.2.3.2 Die Auflösung wegen Entwicklungen
- 1.4.2.3.3 Die Auflösung als realisierter Gewinn
- 1.4.2.4 Der Bezug zur Equity-Methode
- 1.5 Die Währungsumrechnung von Abschlüssen
  - 1.5.2.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.5.2.2 Die Umrechnungskurse
    - 1.5.2.2.1 Der historische Kurs
    - 1.5.2.2.2 Der Devisenkassamittelkurs
    - 1.5.2.2.3 Der Durchschnittskurs
  - 1.5.2.3 Die Umrechnungsdifferenzen
- 2. Zu Absatz 2 (Vollkonsolidierung von privatrechtlichen Betrieben der Gemeinde)
  - 2.01 Allgemeine Bedingungen
  - 2.02 Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde
  - 2.03 Das Beherrschungskonzept
  - 2.1 Zu Satz 1 (Konsolidierung wegen einheitlicher Leitung)
  - 2.2 Zu Satz 2 (Konsolidierung auf Grund von Kontrollrechten)
    - 2.2.01 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2.1 Zu Nummer 1 (Mehrheit der Stimmrechte)
    - 2.2.2 Zu Nummer 2 (Organbestellungsrecht)
    - 2.2.3 Zu Nummer 3 (Beherrschungsrecht)
    - 2.2.4 Das Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde
- 3. Zu Absatz 3 (Konsolidierung wegen maßgeblichem Einfluss)
  - 3.1 Die Zwecke und Vorgaben
    - 3.1.1 Allgemeine Sachlage
    - 3.1.2 Die besondere Bedeutung
  - 3.2 Wichtige Inhalte der anzuwendenden HGB-Vorschriften
    - 3.2.1 Allgemeine Sachverhalte
    - 3.2.2 Der Jahresabschluss der assoziierten Betriebe
  - 3.3 Die gemeindlichen Betriebe als assoziierte Unternehmen
    - 3.3.1 Merkmale für assoziierte Unternehmen
    - 3.3.2 Der Begriff „Maßgeblicher Einfluss“
  - 3.4 Die Konsolidierung und Bewertung nach der Equity-Methode
    - 3.4.1 Die Inhalte der Methode
    - 3.4.2 Die Anwendung der Buchwertmethode
      - 3.4.2.1 Die Kapitalaufrechnung
      - 3.4.2.2 Der aktivische Unterschiedsbetrag
      - 3.4.2.3 Der passivische Unterschiedsbetrag
      - 3.4.2.4 Die Angaben im Gesamtanhang
    - 3.4.3 Die Anwendung in den Folgejahren
    - 3.4.4 Die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes
    - 3.4.5 Das Aussetzen der Anwendung
    - 3.4.6 Die Beendigung der Anwendung

**D.58: § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang** ..... 4265

- I. Allgemeines
- 1. Der Gesamtlagebericht
  - 1.1 Die Inhalte
  - 1.2 Die Angaben über Verantwortliche
  - 1.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung
  - 1.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung

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

- 1.5 Die Gliederung des Gesamtlageberichts
  - 1.6 Das Risikofrüherkennungssystem
    - 1.6.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
    - 1.6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems
      - 1.6.3.1 Allgemeine Inhalte
      - 1.6.3.2 Besondere Inhalte
    - 1.6.4 Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung
  - 1.7 Die nicht-finanziellen Angaben
  - 1.8 Die Beifügung des Gesamtlageberichtes zum Gesamtabchluss
  - 1.9 Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“
  - 1.10 Die Verantwortlichkeiten
    - 1.10.1 Die Unterzeichnungspflichten
    - 1.10.2 Keine gesonderten Bestätigungspflichten
  - 2. Der Gesamtanhang
    - 2.1 Allgemeine Grundlagen
    - 2.2 Die Berichterstattung im Gesamtanhang
      - 2.2.1 Die Erläuterungspflichten der Gemeinde
      - 2.2.2 Das Unterlassen von Angaben
      - 2.2.3 Unzutreffende Erläuterungen im Gesamtanhang
  - 3. Die Gesamtkapitalflussrechnung
- II. Erläuterungen im Einzelnen
- 1. Zu Absatz 1 (Gesamtlagebericht)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Aufgabe des Gesamtlageberichts)
      - 1.1.1 Allgemeine Grundlagen
      - 1.1.2 Die Informationsbedürfnisse von Rat und Bürgern
      - 1.1.3 Die Gestaltung des Gesamtlageberichts
    - 1.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Ergebnisse und der Gesamtlage)
    - 1.3 Zu Satz 3 (Analyse der Haushaltswirtschaft)
      - 1.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 1.3.2 Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen
    - 1.4 Zu Satz 4 (Analyse mit Zielen und Leistungskennzahlen)
    - 1.5 Zu Satz 5 (Gesamtentwicklungsprognose)
  - 2. Zu Absatz 2 (Gesamtanhang)
    - 2.1 Zu Satz 1 (Pflicht zu Anhangangaben)
      - 2.1.1 Der Umfang der Verpflichtung
      - 2.1.2 Wichtige Erläuterungspflichten
      - 2.1.3 Die Gestaltung des Gesamtanhangs
    - 2.2 Zu Satz 2 (Angabe von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen)
      - 2.2.1 Allgemeine Grundlagen
      - 2.2.2 Die Angaben über Betriebe von untergeordneter Bedeutung
      - 2.2.3 Die Übersicht über das Gesamteigenkapital der Gemeinde
      - 2.2.4 Weitere wichtige Umstände für die örtliche Gesamtlage
  - 3. Zu Absatz 3 (Gesamtkapitalflussrechnung)
    - 3.1 Allgemeine Zwecke
    - 3.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung
    - 3.3 Die Anwendung des Rechnungslegungsstandards DRS 2
      - 3.3.1 Allgemeine Sachlage
      - 3.3.2 Die Entwicklung des Rechnungslegungsstandards
      - 3.3.3 Die Abgrenzung des Finanzmittelfonds
      - 3.3.4 Die Darstellung von drei Zahlungsstrombereichen

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

- 3.3.5 Die Methoden für die Ermittlung der Zahlungsströme
  - 3.3.5.1 Allgemeine Grundlagen
  - 3.3.5.2 Die originäre Ermittlung
  - 3.3.5.3 Die derivative Ermittlung
  - 3.3.5.4 Die Ableitungskonzepte
    - 3.3.5.4.1 Das Bottom-up-Konzept
    - 3.3.5.4.2 Das Top-down-Konzept
- 3.3.6 Die Darstellung der Zahlungsströme
  - 3.3.6.1 Allgemeine Vorgaben
  - 3.3.6.2 Nach der direkten Methode
  - 3.3.6.3 Nach der indirekten Methode
- 3.4 Weitere Besonderheiten für die Gesamtkapitalflussrechnung
  - 3.4.1 Weitere Anforderungen
  - 3.4.2 Besondere Vorgaben
- 3.5 Die Anhangsangaben zur Gesamtkapitalflussrechnung
- 3.6 Keine konsolidierte Gesamtkapitalflussrechnung
- 3.7 Der Rechnungslegungsstandard DRS 21
  - 3.7.1 Die Fortschreibung von DRS 2 zu DRS 21
  - 3.7.2 Die Inhalte der direkten Methode

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

4313

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

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

- 2.3 Zu Satz 3 (Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung)
  - 2.3.1 Allgemeine Inhalte
  - 2.3.2 Die Anwendung der Vorschrift des § 276 HGB
    - 2.3.2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.3.2.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren
    - 2.3.2.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren
- 2.4 Zu Satz 4 (Zulassung von Strukturbilanzen)
  - 2.4.1 Allgemeine Sachlage
  - 2.4.2 Die Strukturbilanz
- 3. Zu Absatz 3 (Übersicht über die gemeindlichen Betriebe)
  - 3.1 Allgemeine Sachlage
  - 3.2 Die örtliche Übersicht über die gemeindlichen Betriebe
    - 3.2.1 Die Erstellung einer örtlichen Übersicht
    - 3.2.2 Die Angaben zum Umfang der Beteiligung
    - 3.2.3 Das Beispiel für eine Übersicht über die gemeindlichen Betriebe

**D.60: Achter Abschnitt „Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz“ ..... 4335**

- 1. Allgemeines
- 2. Die Bedeutung der Eröffnungsbilanz
- 3. Die Vorschriften zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz
  - 3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften
  - 3.2 Die Vorschriften im Einzelnen
- 4. Keine Anwendung der Vorschriften ab 2013

**D.61: § 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz ..... 4339**

- I. Allgemeines
  - 1. Die Bedeutung der Eröffnungsbilanz
  - 2. Die Wertgrößen in der Eröffnungsbilanz
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  - 1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Eröffnungsbilanz)
    - 1.1 Zu Satz 1 (Allgemeine Grundlagen)
    - 1.2 Zu Satz 2 (Vorgaben für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz)
      - 1.2.1 Die Gliederung der Eröffnungsbilanz
        - 1.2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände
        - 1.2.1.2 Sachanlagen
          - 1.2.1.2.1 Unbebaute Grundstücke
          - 1.2.1.2.2 Bebaute Grundstücke
            - 1.2.1.2.2.1 Bebaute Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden
            - 1.2.1.2.2.2 Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude
            - 1.2.1.2.2.3 Bebaute Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen
            - 1.2.1.2.2.4 Bebaute Grundstücke mit Schulen
            - 1.2.1.2.2.5 Bebaute Grundstücke mit Wohnbauten
            - 1.2.1.2.2.6 Bebaute Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden
            - 1.2.1.2.2.7 Grundstücke mit bestellten Erbbaurechten
            - 1.2.1.2.2.8 Grundstücksgleiche Rechte
          - 1.2.1.2.3 Infrastrukturvermögen
            - 1.2.1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens
            - 1.2.1.2.3.2 Brücken und Tunnel
            - 1.2.1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen



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

- 1.2.1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen
- 1.2.1.2.3.5 Das Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen
- 1.2.1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens
- 1.2.1.2.4 Sonstige Sachanlagen
  - 1.2.1.2.4.1 Bauten auf fremdem Grund und Boden
  - 1.2.1.2.4.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler
  - 1.2.1.2.4.3 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge
    - 1.2.1.2.4.3.1 Maschine und technische Anlagen
    - 1.2.1.2.4.3.2 Fahrzeuge
  - 1.2.1.2.4.4 Betriebs- und Geschäftsausstattung
  - 1.2.1.2.4.5 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen
  - 1.2.1.2.4.6 Anlagen im Bau
- 1.2.1.3 Finanzanlagen
  - 1.2.1.3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 1.2.1.3.1.1 Der Ansatz von Finanzanlagen
    - 1.2.1.3.1.2 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen
    - 1.2.1.3.1.3 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen
  - 1.2.1.3.2 Verbundene Unternehmen
  - 1.2.1.3.3 Das Bilanzierungsverbot für Sparkassen
  - 1.2.1.3.4 Beteiligungen
  - 1.2.1.3.5 Gemeindliche Zusammenschlüsse
    - 1.2.1.3.5.1 Der Ansatz von Zweckverbänden nach dem GkG
    - 1.2.1.3.5.2 Die Bewertung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband
    - 1.2.1.3.5.3 Die Sparkassenzweckverbände
    - 1.2.1.3.5.4 Wertansätze nicht für Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände
    - 1.2.1.3.5.5 Wertansätze nicht für Kreise, Landschaftsverbände, Regionalverband Ruhr
  - 1.2.1.3.6 Sondervermögen der Gemeinde
    - 1.2.1.3.6.1 Gesondert anzusetzende Sondervermögen
    - 1.2.1.3.6.2 Nicht gesondert anzusetzende Sondervermögen
    - 1.2.1.3.6.3 Kein Ansatz von Treuhandvermögen
  - 1.2.1.3.7 Wertpapiere des Anlagevermögens
  - 1.2.1.3.8 Ausleihungen
- 1.2.1.4 Umlaufvermögen
  - 1.2.1.4.1 Vorräte
  - 1.2.1.4.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
    - 1.2.1.4.2.1 Forderungen
    - 1.2.1.4.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände
  - 1.2.1.4.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens
  - 1.2.1.4.4 Liquide Mittel
- 1.2.1.5 Aktive Rechnungsabgrenzung
- 1.2.1.6 Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“
- 1.2.1.7 Eigenkapital
  - 1.2.1.7.1 Allgemeine Grundlagen
  - 1.2.1.7.2 Sonderrücklagen
  - 1.2.1.7.3 Ausgleichsrücklage
    - 1.2.1.7.3.1 Der Ansatz der Ausgleichsrücklage
    - 1.2.1.7.3.2 Bemessung und Wertansatz der Ausgleichsrücklage
      - 1.2.1.7.3.2.1 Die Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital
      - 1.2.1.7.3.2.2 Die Bemessung nach der gemeindlichen Ertragskraft
- 1.2.1.8 Die Sonderposten
  - 1.2.1.8.1 Allgemeine Grundlagen

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

- 1.2.1.8.2 Sonderposten für Zuwendungen
  - 1.2.1.8.2.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.2.1.8.2.2 Der Sonderpostenspiegel
  - 1.2.1.8.2.3 Die Ermittlung des Zuwendungsanteils als Vom-Hundert-Anteil
    - 1.2.1.8.2.3.1 Allgemeine Vorgaben
    - 1.2.1.8.2.3.2 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes als Gesamtheit
    - 1.2.1.8.2.3.3 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes nicht in seiner Gesamtheit
  - 1.2.1.8.2.4 Der Rückgriff auf eine Indizierung
  - 1.2.1.8.2.5 Pauschal erhaltene Zuwendungen und Sonderposten
  - 1.2.1.8.2.6 Hingabe von Vermögen und Sonderposten
  - 1.2.1.8.2.7 Schlüsselzuweisungen und Sonderposten
- 1.2.1.9 Die Rückstellungen
  - 1.2.1.9.1 Allgemeine Vorgaben
  - 1.2.1.9.2 Der Rückstellungsspiegel
- 1.2.1.10 Die Verbindlichkeiten
- 1.2.1.11 Die passive Rechnungsabgrenzung
- 1.2.2 Der Anhang
- 1.2.3 Der Forderungsspiegel
- 1.2.4 Der Verbindlichkeitspiegel
- 1.3 Zu Satz 3 (Beifügung des Lageberichts)
  - 1.3.1 Allgemeine Sachlage
  - 1.3.2 Die Funktionen des Lageberichts
  - 1.3.3 Die Angaben der Verantwortlichen
    - 1.3.3.1 Allgemeine Zwecke
    - 1.3.3.2 Die Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW
  - 1.3.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
  - 1.3.5 Das Risikofrüherkennungssystem
    - 1.3.5.1 Allgemeine Sachlage
    - 1.3.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
    - 1.3.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems
      - 1.3.5.3.1 Allgemeine Inhalte
      - 1.3.5.3.2 Besondere Inhalte
    - 1.3.5.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung
- 2. Zu Absatz 2 (Inventur vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz)
  - 2.1 Allgemeines
  - 2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur
    - 2.2.1 Allgemeine Vorgaben
    - 2.2.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
    - 2.2.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme
    - 2.2.4 Die Einzelerfassung der Bestände
      - 2.2.4.1 Allgemeine Bedingungen
      - 2.2.4.2 Die Stichprobeninventur
      - 2.2.4.3 Die Festbewertung
      - 2.2.4.4 Die Gruppenbewertung
    - 2.2.5 Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme
    - 2.2.6 Der Grundsatz der Klarheit
    - 2.2.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit
  - 2.3 Die Durchführung der Inventur
    - 2.3.1 Inhalte der Inventur
    - 2.3.2 Inventurverfahren
  - 2.4 Die Aufstellung des Inventars

<b>D.62: § 54 Ermittlung der Wertansätze</b> .....	4395
I. Allgemeines	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Ermittlung von Wertansätzen für die Eröffnungsbilanz)	
1.1 Zu Satz 1 (Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes)	
1.2 Zu Satz 2 (Anwendung der §§ 32 bis 36 und der §§ 41 bis 43 GemHVO NRW)	
1.2.1	Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen)
1.2.2	Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände)
1.2.3	Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren)
1.2.4	Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen)
1.2.4.1	Allgemeine Sachlage
1.2.4.2	Die Abschreibungsmethoden
1.2.4.3	Die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes
1.2.5	Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen)
1.2.5.1	Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen)
1.2.5.2	Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien)
1.2.5.3	Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen)
1.2.5.4	Zu Absatz 4 und 5 (Sonstige Rückstellungen)
1.2.5.5	Zu Absatz 6 (Abschließende Aufzählung der Rückstellungen)
1.2.6	Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz)
1.2.7	Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten)
1.2.8	Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu Bilanzposten)
1.2.8.1	Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände)
1.2.8.2	Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen)
1.2.8.3	Zu Absatz 4 (Sonderrücklage)
1.2.8.4	Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen)
1.2.8.5	Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)
1.2.8.6	Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)
2. Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Rückstellungen)	
2.1 Allgemeine Grundlagen	
2.2 Die Berücksichtigung von Instandhaltungsrückstellungen	
<b>D.63: § 55 Besondere Bewertungsvorschriften</b> .....	4407
I. Allgemeines	
1. Der Ausgangspunkt für die gemeindliche Bewertung	
2. Die Bestimmung der Restnutzungsdauer	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Zu Absatz 1 (Bewertung von kommunal-nutzungsorientierten bebauten Grundstücken)	
1.1 Zu Satz 1 (Kommunal-nutzungsorientiert bebaute Grundstücke)	
1.1.1	Allgemeines
1.1.2	Die Anwendung des Sachwertverfahrens
1.2	Zu Satz 2 (Anwendung der Normalherstellungskosten)
1.3	Zu Satz 3 (Anwendung des Ertragswertverfahrens)
1.4	Zu Satz 4 (Bewertung von Grund und Boden)
2. Zu Absatz 2 (Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens)	
3. Zu Absatz 3 (Bewertung der bedeutsamen Vermögensgegenstände der Kulturpflege)	
4. Zu Absatz 4 (Bewertung der Baudenkmäler)	
5. Zu Absatz 5 (Wertansätze der Anlagen im Bau)	
6. Zu Absatz 6 (Bewertung von Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen)	
6.01	Allgemeines

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

6.1	Zu Satz 1 (Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren)	
6.2	Zu Satz 2 (Bilanzansatz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals)	
6.2.1	Allgemeines	
6.2.2	Die Beteiligungen der Gemeinde an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung	
6.2.2.1	Allgemeine Grundlagen	
6.2.2.2	Die Anwendung der Eigenkapital-Spiegelbildmethode	
6.2.2.3	Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung	
6.2.3	Sondervermögen und rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen	
6.2.3.1	Allgemeine Sachlage	
6.2.3.1.1	Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis	
6.2.3.1.2	Sondervermögen ohne eigenen Rechnungskreis	
6.2.3.2	Rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen	
6.2.3.2.1	Allgemeine Sachlage	
6.2.3.2.2	Die Ermittlung des Wertansatzes für die Stiftungen	
6.2.3.2.3	Der Ausweis einer Sonderrücklage für die Stiftungen	
6.2.3.2.4	Die Ermittlung eines Wertansatzes für Stiftungen mehrerer Gemeinden	
6.3	Zu Satz 3 (Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung)	
6.3.1	Allgemeine Grundlagen	
6.3.2	Die Beteiligung an einer Holdinggesellschaft oder „spartenbezogenem“ Unternehmen	
6.3.3	Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen	
6.3.3.1	Allgemeine Sachlage	
6.3.3.2	Das Unternehmen mehrerer Gemeinden als Sachgesamtheit	
6.3.3.3	Die Bewertung eines Unternehmens mehrerer Gemeinden	
6.3.3.4	Die Auswahl des Bewertungsverfahrens	
6.3.3.5	Die Abstimmung der Unternehmensbewertung mit allen beteiligten Gemeinden	
6.3.4	Unternehmensbewertung und öffentliche Zwecksetzung des Unternehmens	
6.3.5	Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung	
6.3.5.1	Das Ertragswertverfahren (Ertragsüberschussrechnung)	
6.3.5.2	Das Substanzwertverfahren	
6.3.5.2.1	Der Wertansatz aus ermitteltem Substanzwert des Unternehmens	
6.3.5.2.2	Ansatz des Liquidationswertes eines Unternehmens nicht zulässig	
6.3.5.2.3	Ansatz von auf andere Weise ermittelten Werten nicht zulässig	
6.4	Zu Satz 4 (Vereinfachungen bei den Bewertungsmethoden)	
6.4.1	Allgemeine Grundlagen	
6.4.2	Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode	
6.4.3	Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren	
7.	Zu Absatz 7 (Bewertung von Wertpapieren)	
8.	Zu Absatz 8 (Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer)	
8.1	Allgemeine Grundlagen	
8.2	Die Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer	
8.3	Die Festsetzung der Restnutzungsdauer	
9.	Zu Absatz 9 (Bewertungsrichtlinie)	
<b>D.64:</b>	<b>§ 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen</b>	<b>4429</b>
I.	Allgemeines	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Vereinfachung für geringwertige Vermögensgegenstände)	
2.	Zu Absatz 2 (Währungsumrechnung)	
3.	Zu Absatz 3 (Vereinfachung für die Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen)	
4.	Zu Absatz 4 (Übernahme von Wertansätzen der Gebührenkalkulation)	
4.1	Allgemeine Sachlage	

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

4.2	Die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage der gewählten Kalkulationsgrundlage	
4.3	Die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage von Anschaffungskosten	
4.4	Die Übernahme von Wertansätzen nicht aus einem Betrieb gewerblicher Art	
5.	Zu Absatz 5 (Pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils)	
5.1	Allgemeine Grundlagen	
5.2	Die Ermittlung mithilfe von Stichproben	
5.3	Die pauschale Ermittlung nur für gleiche Arten oder Gruppen von Vermögensgegenständen	
5.4	Andere geeignete Verfahren zur Ermittlung des Zuwendungsanteils	
5.5	Keine Ermittlung aus aufgabenbezogenen Summendaten aus dem Vermögenshaushalt	
5.6	Die Sicherstellung der Kenntnisse über die Zuwendungsfinanzierung	
5.7	Die Prüfung der Angaben im Zuwendungsbescheid	
5.8	Die Festlegung des Auflösungszeitraumes für die einzelnen Sonderposten	
<b>D.65:</b>	<b>§ 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz</b> .....	<b>4437</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz	
2.	Berichtigung der Eröffnungsbilanz und Haushaltssicherung	
3.	Keine weiteren Berichtigungen	
II.	Erläuterungen im Einzelnen	
1.	Zu Absatz 1 (Berichtigung der Eröffnungsbilanz)	
1.1	Zu Satz 1 (Pflicht zur Berichtigung)	
1.1.1	Die Berichtigung von Wertansätzen	
1.1.2	Die Nachholung von Wertansätzen	
1.1.3	Die Berichtigungspflicht bei Wesentlichkeit	
1.2	Zu Satz 2 (Besonderheiten bei der Berichtigung)	
1.3	Zu Satz 3 (Beurteilung der Fehlerhaftigkeit)	
1.3.1	Die Maßgaben für die Beurteilung	
1.3.2	Die Aktualität des Berichtigungswertes	
2.	Zu Absatz 2 (Darstellung der Wertberichtigung)	
2.1	Zu Satz 1 (Ergebnisneutrale Verrechnung)	
2.1.1	Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage	
2.1.2	Die Veränderung der Ausgleichsrücklage	
2.2	Zu Satz 2 (Angabepflichten im Anhang)	
2.3	Zu Satz 3 (Unzulässigkeit neuer Wahlrechte)	
<b>D.66:</b>	<b>Neunter Abschnitt „Schlussvorschriften“</b> .....	<b>4445</b>
1.	Wichtige Inhalte des Abschnitts	
2.	Die Schlussvorschriften	
2.1	Die Gesamtübersicht über die Vorschriften	
2.2	Die Vorschriften im Einzelnen	
<b>D.67:</b>	<b>§ 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen</b> .....	<b>4447</b>
I.	Allgemeines	
1.	Die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen	
1.1	Die Gewährleistung des Verfügbarhaltens	
1.2	Besondere Aufbewahrungsvorschriften	
1.3	Die Zwecke des Verfügbarhaltens	
1.4	Aufbewahrung und Rückstellungsbildung	
1.5	Aufbewahrung und Gesamtabschluss	
1.6	Das Recht auf Akteneinsicht	

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

2. Die Konzeption der geordneten Aufbewahrung
  - 2.1 Die Zwecke der geordneten Aufbewahrung
  - 2.2 Die Aufbewahrung nach anderen Vorschriften
  - 2.3 Die Archivierung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen
  - 2.4 Die ordnungsgemäße Vernichtung
  - 2.5 Die Speicherstrategie
3. Die Errichtung von Geschäftsunterlagen in elektronischer Form
4. Die Aufbewahrung der Dokumentationen von automatisierten Verfahren
  - 4.1 Allgemeine Zwecke
  - 4.2 Die Aufbewahrungsfristen
  - 4.3 Wichtige Eckpunkte der Archivierung
5. Die Richtlinie „Vertrauenswürdige elektronische Langzeitspeicherung“
6. Die Aufbewahrung von Wertgegenständen
- II. Erläuterungen im Einzelnen
  1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Aufbewahrung der Unterlagen)
    - 1.1 Die Inhalte der Aufbewahrungspflicht
    - 1.2 Die Zwecke der Aufbewahrung
    - 1.3 Die elektronische Aufbewahrung statt Papierform
      - 1.3.1 Die Vorgaben an die elektronische Aufbewahrung
      - 1.3.2 Die Anforderungen an die Übertragung
      - 1.3.3 Die Grundsätze für die Aufbewahrung
        - 1.3.3.1 Die Mikrofilm-Grundsätze
        - 1.3.3.2 Die steuerrechtlichen GoBD
      - 1.3.4 Der Zeitpunkt der Übertragung
      - 1.3.5 Der Verzicht auf die Übertragung
    - 1.4 Der Schutz der Unterlagen bei der Aufbewahrung
      - 1.4.1 Allgemeine Schutzpflichten
      - 1.4.2 Der Schutz personenbezogener Daten
      - 1.4.3 Die Sicherheitsvorkehrungen für die Aufbewahrung
      - 1.4.4 Die örtliche Richtlinie
    - 1.5 Die Aufbewahrungspflichten bei Übertragung der Finanzbuchhaltung
    - 1.6 Die Kontrolle der Aufbewahrung
  2. Zu Absatz 2 (Aufbewahrungsfristen)
    - 2.0 Die Inhalte und Zwecke
    - 2.1 Zu Satz 1 (Dauernde Aufbewahrung)
    - 2.2 Zu Satz 2 (Befristete Aufbewahrung)
      - 2.2.1 Die Ausgangslage
      - 2.2.2 Die zehnjährige Aufbewahrungsfrist
      - 2.2.3 Die sechsjährige Aufbewahrungsfrist
    - 2.3 Zu Satz 3 (Fristbeginn der Aufbewahrung)
    - 2.4 Die Fortdauer der Aufbewahrung
  3. Zu Absatz 3 (Sicherung der Lesbarkeit der aufbewahrten Unterlagen)
    - 3.1 Allgemeine Grundlagen
    - 3.2 Die Übereinstimmung mit den Originalen
    - 3.3 Die Verfügbarkeit in der Aufbewahrungsfrist
    - 3.4 Die Lesbarkeit der Unterlagen
  4. Zu Absatz 4 (Sicherung der Lesbarkeit beim Wechsel automatisierter Verfahren)
    - 4.1 Allgemeine Grundlagen
    - 4.2 Entscheidungserfordernisse bei der Anschaffung von Softwaresystemen
    - 4.3 Aufbewahrung und einzuhaltende Grundsätze

<b>D.68: § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen</b> .....	4471
I. Allgemeines	
II. Erläuterungen im Einzelnen	
1. Die Regelungen zu den gemeindlichen Sondervermögen	
1.1 Das gemeindliche Sondervermögen	
1.1.1 Die Zwecke des abgesonderten Vermögens	
1.1.2 Die Gruppen der Sondervermögen	
1.2 Besonderheiten bei den Sondervermögen	
1.2.1 Beim Gemeindegliederungsvermögen	
1.2.2 Bei unselbstständigen Stiftungen	
1.2.3 Bei unselbstständigen Unternehmen und Einrichtungen	
1.2.3.1 Die Pflichten nach der Gemeindeordnung	
1.2.3.2 Die Pflichten nach der Gemeindehaushaltsverordnung	
1.2.3.3 Die Wahlmöglichkeit zum NKF	
1.2.4 Bei Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen	
1.3 Der Begriff „Vorschriften über die Haushaltswirtschaft“	
2. Die Regelungen zum Treuhandvermögen	
2.1 Die Treuhandvermögen nach § 98 GO NRW	
2.2 Die haushaltsrechtlichen Pflichten nach der Gemeindeordnung	
<b>E. Anlagen und Ergänzungen</b>	
<b>E.0: Titelblatt „Anlagen“</b> .....	4481
<b>E.1: Ausblick</b> .....	4483
<b>E.2: Übersicht über NKF-Runderlasse</b> .....	4487
<b>E.3: Muster für die Haushaltswirtschaft</b> .....	4489
1. VV Muster zur GO und GemHVO	
2. Übersicht über die Anlagen des Runderlasses nach betroffenen Bereichen:	
A. Haushaltssatzungen	
B. Haushaltsplan	
C. Übersichten zu den Beschäftigten	
D. Besondere Übersichten	
E. Buchführung	
F. Jahresabschluss	
G. Gesamtabschlusses	
<b>E.4: Finanzstatistische Erhebungsmerkmale</b> .....	4565
1. Die Anforderungen an die haushaltswirtschaftlichen Daten	
1.1 Die allgemeinen Meldepflichten	
1.2 Das europäische Statistikbedürfnis	
1.2.1 Allgemeine Grundlagen	
1.2.2 Der Verhaltenskodex	
2. Der finanzstatistische Produktrahmen	
2.1 Die erste Stufe: Produktfelder	
2.2 Die zweite Stufe: Produktbereiche	
2.3 Die dritte Stufe: Produktgruppen	
3. Die Vermögens-, Ergebnis- und Zahlungsarten	

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

3.1 Die Identität mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft	
3.2 Die Übersicht über die Grundlagen der statistischen Merkmale	
4. Die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale	
4.1 Die Erhebungsmerkmale zum Vermögen und den Verpflichtungen	
4.2 Die Erhebungsmerkmale zu den Erträgen und Aufwendungen	
4.3 Die Erhebungsmerkmale zu den Einzahlungen und Auszahlungen	
4.4 Die Bereichsabgrenzung innerhalb der Finanzstatistik	
4.4.1 Die Inhalte der Bereichsabgrenzung	
4.4.2 Die Zuordnungen zur Bereichsabgrenzung	
4.4.2.1 Allgemeine Zwecke	
4.4.2.2 Zur Bereichsabgrenzung A	
4.4.2.3 Zur Bereichsabgrenzung B	
4.4.2.4 Zur Bereichsabgrenzung C	
4.4.2.5 Zur Bereichsabgrenzung D	
5. Das Europäische System Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen	
6. Die Nutzung statistischer Daten	
7. Weiterer Klärungsbedarf	
<b>E.5: Die Abbildungsübersicht</b> .....	4631
<b>E.6: Wichtige NKF-Begriffe</b> .....	4655
<b>E.7: Die Sachthemenübersicht</b> .....	4717
1. Der Zweck der Übersicht	
2. Haushaltswirtschaftliche Begriffe	
3. Haushaltswirtschaftliche Sachthemen	
<b>E.8: Die Beispielsübersicht</b> .....	4799
<b>E.9: Das Impressum</b> .....	4807





# Abkürzungsverzeichnis

## A

AAVG	Gesetz über die Gründung des Verbandes zur Sanierung und Aufbereitung von Altlasten Nordrhein-Westfalen (Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverbandsgesetz)
A	Besoldungsgruppe A ... (nach Landes- oder Bundesbesoldungsrecht)
ABI	Amtsblatt
ABS	Asset Backed Securities
AentG	Gesetz über zwingende Arbeitsbedingungen für grenzüberschreitend entsandte und für regelmäßig im Inland beschäftigte Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen (Arbeitnehmer-Entsendegesetz)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz
AG-KJHG	Erstes Gesetz zur Ausführung des Kinder- und Jugendhilfegesetzes
AG-SGB II	Gesetz zur Ausführung des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch für das Land Nordrhein-Westfalen
AG-SGB XII	Landessauführungsgesetz zum Sozialgesetzbuch Zwölftes Buch (SGB XII) – Sozialhilfe - für das Land Nordrhein-Westfalen
AGVGA	Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW
AGVO	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AKKStelleG	Gesetz über die Akkreditierungsstelle (Akkreditierungsstellengesetz)
AktG	Aktiengesetz
AMR	Anweisung über Mindestreserven (der Deutschen Bundesbank)
ANBestG	Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung an Gemeinden
AnfG	Gesetz über die Anfechtung von Rechtshandlungen eines Schuldners außerhalb des Insolvenzverfahrens (Anfechtungsgesetz)
AnIV	Verordnung über die Anlage des gebundenen Vermögens von Versicherungsunternehmen (Anlageverordnung)
AO	Abgabenordnung
AÖR	Anstalt öffentlichen Rechts
ArchivG	Gesetz über die Sicherung und Nutzung öffentlichen Archivguts im Lande Nordrhein-Westfalen (Archivgesetz Nordrhein-Westfalen)
Art.	Artikel
AWV	Außenwirtschaftsverordnung
AWV	Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V.
AZVO	Arbeitszeitverordnung Nordrhein-Westfalen

## B

B	Besoldungsgruppe B ... (nach Landes- oder Bundesbesoldungsrecht)
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BaFöG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BauGB	Baugesetzbuch
BauO	Bauordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesbauordnung NRW)
BBankG	Bundesbankgesetz
BBesG	Bundesbesoldungsgesetz
BBodSchG	Gesetz zum Schutz vor schädlichen Bodenveränderungen und zur Sanierung von Altlasten (Bundes-Bodenschutzgesetz)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BeamtStG	Gesetz zur Regelung des Statusrechts der Beamtinnen und Beamten der Länder (Beamtenstatusgesetz)
BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz
BEEG	Gesetz zum Elterngeld und zur Elternzeit (Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz)
BEG	Gesetz zur Entbürokratisierung der Beitreibung von Gebühren- und Auslagenrückständen bei der Zulassung von Fahrzeugen (Beitreibungserleichterungsgesetz/Kfz.-Zulassung)
BeitrRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz)
BekanntmVO	Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht (Bekanntmachungsverordnung)
BesGr	Besoldungsgruppe
BesVersAnpG	Gesetz zur Anpassung der Dienst- und Versorgungsbezüge ... im Land Nordrhein-Westfalen (Besoldungs- und Versorgungsanpassungsgesetz ... Nordrhein-Westfalen)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGebG	Gesetz über Gebühren und Auslagen des Bundes (Bundesgebührengesetz)
BGG	Gesetze des Landes Nordrhein-Westfalen zur Gleichstellung von Menschen mit Behinderung (Behindertengleichstellungsgesetz Nordrhein-Westfalen)
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BIC	Bank Identifier Code
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzmodernisierungsgesetz)
BITV	Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen
BKVO	Verordnung zur Regelung der Gruppenstärken und über die Betriebskosten nach dem Gesetz über Tageseinrichtungen für Kinder (Betriebskostenverordnung)
BmF	Bundesministerium der Finanzen
BmJ	Bundesministerium der Justiz
BNatSchG	Gesetz über Naturschutz und Landschaftspflege (Bundesnaturschutzgesetz)
BörsG	Börsengesetz
BRH	Bundesrechnungshof
BSIG	Gesetz über das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI-Gesetz)
BStatG	Gesetz über die Statistik für Bundeszwecke (Bundesstatistikgesetz)
BStBl	Bundessteuerblatt
BS WP/vBP	Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer)
BVO	Verordnung über Beihilfen in Geburts-, Krankheits-, Pflege- und Todesfällen (Beihilfenverordnung)
BWaldG	Gesetz zur Erhaltung des Waldes und zur Förderung der Forstwirtschaft (Bundeswaldgesetz)
Bzw.	Beziehungsweise
 <b>C</b>	
ca.	Circa
CDS	Credit Default Swaps
CISG	United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods (UN-Kaufrecht)
CLN	Credit Linked Notes
CTA	Contractual Trust Arrangement (Pensionstreuhand)

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

### D

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

### E

€	Euro
EA	Einzelabschlüsse
EA-Gesetz	Gesetz zur Bildung Einheitlicher Ansprechpartner in Nordrhein-Westfalen
EAK	Eigenkapitalaufbaukonzept
EB	Eigenbetrieb
EBKrG	Gesetz über Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen (Eisenbahnkreuzungsgesetz)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EEG	Gesetz über die Enteignung und Entschädigung für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesent- eignungs- und-entschädigungsgesetz)
EFoG	Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungs- fondsgesetz)
EG-BeitrG	Gesetz zur Durchführung der EG-Beitreibungsrichtlinie (EG-Beitreibungsgesetz)
EGovG	Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung (E-Government-Gesetz)
eID	Elektronische Identifikation
EigVO	Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
EingrVO	Verordnung über die Eingruppierung der kommunalen Wahlbeamten auf Zeit und die Gewäh- rung von Aufwandsentschädigungen durch die Gemeinden und Gemeindeverbände sowie wei- tere Körperschaften des öffentlichen Rechts (Eingruppierungsverordnung)
EMIR	European Market Infrastructure Regulation
EnEV	Verordnung über energiesparenden Wärmeschutz und energiesparende Anlagentechnik bei Gebäuden (Energieeinsparverordnung)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

EntschVO	Verordnung über die Entschädigung der Mitglieder kommunaler Vertretungen und Ausschüsse (Entschädigungsverordnung)
ENWG	Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung
EPSAS	Europäische Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor
ErbbauVO	Verordnung über das Erbbaurecht
ErbbauRG	Gesetz über das Erbbaurecht (Erbbaurechtsgesetz)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
ESVG	Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen
EU	Europäische Union
EU-BeitrG	Gesetz über die Durchführung der Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen zwischen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (EU-Beitreibungsgesetz)
EUR	Euro
EURH	Europäischer Rechnungshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union oder Erholungsurlaubsverordnung
evtl.	eventuell

**F**

f.	folgende (Seite)
ff.	folgende (Seiten, Paragraphen)
FinAnV	Verordnung über die Analyse von Finanzinstrumenten (Finanzanalyseverordnung)
FinVermV	Verordnung über die Finanzanlagenvermittlung (Finanzanlagenvermittlungsverordnung)
FlurbG	Flurbereinigungsgesetz
FlurbkassenAnw	Anweisung für das Anordnungs-, Kassen- und Rechnungswesen der Teilnehmergemeinschaften in Verfahren nach dem Flurbereinigungsgesetz (Flurbereinigungskassenanweisung)
FM	Finanzministerium
FoSiG	Gesetz zur Sicherung von Werkunternehmeransprüchen und zur verbesserten Durchsetzung von Forderungen (Forderungssicherungsgesetz)
FSHG	Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung

**G**

GA	Gesamtabschluss
GB II	Gemeindebilanz II
GBO	Grundbuchordnung
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen
GebG	Gebührengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
gem.	gemäß oder gemeinsamer (z. B. Gemeinsamer Runderlass)
GemHVO	Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen
GemKHBVO	Verordnung über den Betrieb gemeindlicher Krankenhäuser für das Land Nordrhein-Westfalen (Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung)
GemO	Gemeindeordnung (Rheinland-Pfalz)
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Gewerbesteuerrechts (Gewerbesteuer-Richtlinien 2009)
GFG	Gesetz zur Regelung der Zuweisungen des Landes Nordrhein-Westfalen an die Gemeinden und Gemeindeverbände im Haushaltsjahr ... (Gemeindefinanzierungsgesetz – GFG ...)
GFkAsI	Gesetz zur Förderung kommunaler Aufwendungen für die schulische Inklusion

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

GFRG	Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzenreformgesetz)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GNotKG	Gesetz über Kosten der freiwilligen Gerichtsbarkeit für Gerichte und Notare (Gerichts- und Notarkostengesetz)
GO	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GoA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GoBi	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GoBIT	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz (Entwurfassung AWW)
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GoDV	Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GOF	Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung
Gol	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur
GoK	Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
GoKfr	Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung
GoKLR	Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnung
GoKons	Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung
GoL	Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
GoM	Grundsätze ordnungsgemäßer Markenbewertung
GoöB	Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung
GOP	Grundsätze ordnungsgemäßer Planung
GoR	Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen
GPAG	Gesetz über die Gemeindeprüfungsanstalt (Gemeindeprüfungsanstaltsgesetz)
GrStG	Grundsteuergesetz
GrstVG	Gesetz über Maßnahmen zur Verbesserung der Agrarstruktur und zur Sicherung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (Grundstückverkehrsgesetz)
GtG	Gesetz über Gemeinheitsteilung und Reallastenablösung (Gemeinheitsteilungsgesetz)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GV	Gemeindeverbände
GV.	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
<b>H</b>	
HB II	Handelsbilanz II
HFA	Haupt- und Finanzausschuss (des IDW)
HG	Haushaltsgesetz (des Landes Nordrhein-Westfalen)
HGB	Handelsgesetzbuch
HHG	Haushaltsgesetz
Hj	Haushaltsjahr
HOAI	Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (Honorarordnung für Architekten und Ingenieure)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

HSK	Haushaltssicherungskonzept
HwO	Gesetz zur Ordnung des Handwerks (Handwerksordnung)
HWFVO	Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulwirtschaftsführungsverordnung)

**I**

IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
IAS	International Accounting Standards
IBAN	International Bank Account Number
i. d. R.	in der Regel
IdU	Institut der Unternehmensberater
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFAC	International Federation of Accountants
IFG	Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Nordrhein-Westfalen (Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen)
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. H. v.	in Höhe von
IM	Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (bis Juni 2010)
ImmoWertV	Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung)
InsO	Insolvenzordnung
InvG	Investmentgesetz
IPSAS	International Public Sektor Accounting Standards
IPSASB	International Public Sektor Accounting Standards Board
ISA	International Standards of Auditing
I. S. d.	im Sinne des
ISO	Internationale Organisation für Normung
ISGG	Gesetz über Immobilien- und Standortgemeinschaften
IT	Informationstechnik
i. v. m.	in Verbindung mit
IUAG	Gesetz zur Bildung integrierter Untersuchungsanstalten für Bereiche des Verbraucherschutzes

**J**

J	Jahr
JA	Jahresabschluss
JusG	Gesetz über die Justiz im Land Nordrhein-Westfalen (Justizgesetz Nordrhein-Westfalen)

**K**

KA	Konzernabschluss
KAG	Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KAV	Verordnung über Konzessionsabgaben für Strom und Gas (Konzessionsabgabenverordnung)
KHBV	Krankenhaus-Buchführungsverordnung
KFR	Kapitalflussrechnung
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KHGG	Krankenhausgestaltungsgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

KiBiz	Gesetz zur frühen Bildung und Förderung von Kindern (Kinderbildungsgesetz) – Viertes Gesetz zur Ausführung des Kinder- und Jugendhilfegesetzes – SGB VIII -
KitaFinHG	Gesetz über Finanzhilfen des Bundes zum Ausbau der Tagesbetreuung für Kinder
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KomtrZV	Verordnung zur Zulassung von kommunalen Trägern als Träger der Grundsicherung für Arbeitssuchende (Kommunalträger-Zulassungsverordnung)
KorruptionsbG	Gesetz zur Verbesserung der Korruptionsbekämpfung und zur Errichtung und Führung eines Vergaberegisters in Nordrhein-Westfalen (Korruptionsbekämpfungsgesetz)
KStG	Körperschaftssteuergesetz
Ku	künftig umzuwandeln (Stellenbewirtschaftung)
KUV	Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalten des öffentlichen Rechts (Kommunalunternehmensverordnung)
KWahlG	Gesetz über die Kommunalwahlen im Lande Nordrhein-Westfalen (Kommunalwahlgesetz)
Kw	künftig wegfallend (Stellenbewirtschaftung)
KWG	Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz)

**L**

LABfG	Abfallgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesabfallgesetz)
LBeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz für das Land Nordrhein-Nordrhein-Westfalen (Landesbeamtenversorgungsgesetz)
LBesG	Besoldungsgesetz für das Land Nordrhein-Nordrhein-Westfalen (Landesbesoldungsgesetz)
LBG	Beamtenengesetz für das Land Nordrhein-Nordrhein-Westfalen (Landesbeamtenengesetz)
LFischG	Fischereigesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesfischereigesetz)
LFoG	Landesforstgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
LG	Gesetz zur Sicherung des Naturhaushalts und zur Entwicklung der Landschaft (Landschaftsgesetz - LG)
LHO	Landeshaushaltsordnung Nordrhein-Westfalen
LiqV	Verordnung über die Liquidität der Institute (Liquiditätsverordnung)
LPartG	Lebenspartnergesetz
LRH	Landesrechnungshof
LV	Landesverfassung
LWG	Wassergesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landeswassergesetz)
LZG	Verwaltungszustellungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landeszustellungsgesetz)

**M**

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

**N**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

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

**O**

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

**P**

PartGG	Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz)
PB	Produktbereich
PBV	Pflegebuchführungsverordnung
PFKapAV	Verordnung über die Anlage des gebundenen Vermögens von Pensionsfonds (Pensionsfonds-Anlagenverordnung)
PFoG	Gesetz zur Errichtung des Pensionsfonds des Landes Nordrhein-Westfalen (Pensionsfondsgesetz Nordrhein-Westfalen)
PG	Produktgruppe
PPP	Public Private Partnership
PrKG	Gesetz über das Verbot der Verwendung von Preisklauseln bei der Bestimmung von Geldschulden (Preisklauselgesetz)
PrüfbV	Verordnung über die Prüfung der Jahresabschlüsse der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute sowie über die darüber zu erstellenden Berichte (Prüfungsberichtsverordnung)
PS	Prüfungsstandard

**Q**

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

**R**

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



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

RückAbzinsV	Verordnung über die Ermittlung und Bekanntgabe der Sätze der Abzinsung von Rückstellungen (Rückstellungsabzinsungsverordnung)
RVO TVgG	Verordnung zur Regelung von Verfahrensanforderungen in den Bereichen umweltfreundliche und energieeffiziente Beschaffung, Berücksichtigung sozialer Kriterien und Frauenförderung sowie Förderung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie bei der Anwendung des Tariftreue- und Vergabegesetzes Nordrhein-Westfalen (Verordnung Tariftreue- und Vergabegesetz Nordrhein-Westfalen)

## **S**

S	Seite, Satz oder Entgeltgruppe nach Tarifvertrag
SchulG	Schulgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Schulgesetz NRW)
SCRS	Small Cap Reporting Standards
SGB	Sozialgesetzbuch
SGV.	Systematische Sammlung aller geltenden Gesetze und Verordnungen des Landes NRW
SIG	Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen (Signaturgesetz)
SMBI.	Systematische Sammlung aller geltenden und in Teil I des Ministerialblattes NRW. veröffentlichten Erlasse des Landes Nordrhein-Westfalen
sog.	so genannte/so genannten
SolvV	Verordnung über die angemessene Eigenkapitalausstattung von Instituten, Institutsgruppen und Finanzholding-Gruppen und gemischten Finanzholding-Gruppen (Solvabilitätsverordnung)
Sopo	Sonderposten
Sp.	Spalte
SpkG	Sparkassengesetz
SsD	Standards staatlicher Doppik
StabG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft
StiftG	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
StOV-Gem	Verordnung zur Festsetzung besonderer Stellenobergrenzen im kommunalen Bereich (Stellenobergrenzenverordnung)
StrWG	Straßen- und Wegegesetz des Landes Nordrhein-Westfalen
StWG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (Stabilitätsgesetz)

## **T**

TEUR	Tausend Euro
TRS	Total Return Swaps
TVgG	Gesetz über die Sicherung von Tariftreue und Sozialstandards sowie fairen Wettbewerb bei der Vergabe öffentlicher Aufträge (Tariftreue- und Vergabegesetz Nordrhein-Westfalen)
TVöD	Tarifvertrag öffentlicher Dienst

## **U**

UrhRG	Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz)
UKV	Umsatzkostenverfahren
UmwG	Umwandlungsgesetz
USchadG	Gesetz zur Vermeidung und Sanierung von Umweltschäden (Umweltschadensgesetz)
USt	Umsatzsteuer
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStAufteilV	Verordnung über die Aufteilung und Auszahlung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer
u. U.	unter Umständen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
<b>V</b>	
v.	vom, von
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz)
VBL	Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder
VerfVO KiBiz	Verordnung über das Verwaltungsverfahren zur Gewährung der Landeszuschüsse und zum Prüfungsrecht des Landesrechnungshofs nach dem Gesetz zur frühen Bildung und Förderung von Kindern (Verfahrensverordnung KiBiz)
VergRModG	Gesetz zur Modernisierung des Vergaberechts (Vergaberechtsmodernisierungsgesetz)
VermAnlG	Gesetz über Vermögensanlagen (Vermögensanlagengesetz)
VermKatG	Gesetz über die Landesvermessung und das Liegenschaftskataster (Vermessungs- und Katastergesetz)
VersAusglG	Gesetz über den Versorgungsausgleich (Versorgungsausgleichsgesetz)
VersStaatsV	Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag
vgl.	vergleiche
VgV	Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge
v. H.	von Hundert
VkBl.	Verkehrsblatt
VKFV	Verordnung zur Feststellung der Gesamtverwaltungskosten der gemeinsamen Einrichtung (Verwaltungskostenfeststellungsverordnung)
VKZVKG	Gesetz über die kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen im Land Nordrhein-Westfalen
VLVG	Gesetz zur Verteilung der Versorgungslasten (Versorgungslastenverteilungsgesetz)
Vorl.	Vorläufig/vorläufigen
VO-VwVG	Verordnung zur Ausführung des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes (Ausführungsverordnung VwVG)
VV	Verwaltungsvorschriften
VVG	VV für Zuwendungen an Gemeinden (GV)
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
<b>W</b>	
WaldR	Waldwertermittlungsrichtlinien 2000
WEG	Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz)
WertV	Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung)
WFNG	Gesetz zur Förderung und Nutzung von Wohnraum für das Land Nordrhein-Westfalen
WHG	Gesetz zur Ordnung des Wasserhaushalts (Wasserhaushaltsgesetz)
WpDVerOV	Verordnung zur Konkretisierung der Verhaltensregeln und Organisationsanforderungen für Wertpapierdienstleistungsunternehmen (Wertpapierdienstleistungs-Verhaltens- und Organisationsverordnung)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

WpPG	Gesetz über die Erstellung, Billigung und Veröffentlichung des Prospekts, der beim öffentlichen Angebot von Wertpapieren oder bei der Zulassung von Wertpapieren zum Handel an einem gemeinsamen Markt zu veröffentlichen ist
WuSolvV	Verordnung über die angemessene Eigenkapitalausstattung von Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtung (Wohnungsunternehmen-Solvabilitätsverordnung)
WVG	Gesetz über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz)

**X/Y**

**Z**

z. A.	zur Anstellung
ZAG	Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz
z. B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung
z. T.	zum Teil
ZVFV	Verordnung über Formulare für die Zwangsvollstreckung (Zwangsvollstreckungsformular-Verordnung)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

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



# Einleitung

Das Haushaltsrecht für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen ist mit der Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF)“ ab dem Haushaltsjahr 2005 grundlegend neu bestimmt worden. Diese Gegebenheit stellt einen wichtigen Abschnitt im Prozess der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Die neuen Regelungen des NKF enthalten Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug sowie den dafür erforderlichen Nachweis durch die Aufstellung eines Jahresabschlusses und eines Gesamtabchlusses. Sie setzen neue Standards für die Gemeinden. Der Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der Gemeindeverwaltung. Wichtige gemeindliche Besonderheiten sind zu berücksichtigen, auch wenn ggf. Abweichungen erforderlich werden.

Die mit der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts verbundenen Auswirkungen haben in vielfältiger Weise das Denken und Handeln der Gemeinden und ihrer Aufsichtsbehörden beeinflusst und sie vor neue Herausforderungen gestellt. Die Reform eröffnete aber auch Chancen für eine neue Zusammenarbeit aller Beteiligten. Sie ermöglichte eine größere Eigenverantwortung sowie die Erweiterung der örtlichen Handlungsspielräume und veränderte auch die Tätigkeit der Aufsichtsbehörden. Um den Gemeinden und ihren Aufsichtsbehörden den Einstieg in das neue Haushaltsrecht zu erleichtern, wird seit dem Jahre 2005 diese Handreichung als Arbeitshilfe erstellt. Sie wurde bereits mehrmals aufgrund der Erfahrungen aus den Gemeinden wesentlich erweitert.

Die Handreichung ist als Hilfestellung für die praktische Arbeit vor Ort sowie für die Arbeit der Aufsichtsbehörden konzipiert worden. Sie soll als Unterstützung des Landes die Anwendung des NKF bei den Gemeinden unterstützen. Auch soll sie dazu beitragen, dass die haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen der Gemeinden sachgerecht getroffen werden und mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben in Einklang stehen. Die Handreichung stellt jedoch weder ein wissenschaftliches Werk zum NKF noch ein Lehrbuch oder einen Kommentar dar. Vielmehr sind praxisrelevante Gegebenheiten und Sachverhalte darin enthalten, um aufgeworfene Fragen zu klären und brauchbare Informationen für die örtliche Anwendung des NKF allen Gemeinden und Aufsichtsbehörden in möglichst leserfreundlicher Form zur Verfügung zu stellen. Die Handreichung ist und bleibt eine Arbeits- und Orientierungshilfe. Sie ist weder eine Rechtsvorschrift noch ein verbindlicher Erlass des Innenministeriums.

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

Soweit in der Handreichung als Auslegungshilfe bei einzelnen Vorschriften auf die kaufmännische Literatur verwiesen wird, führt dies nicht etwa dazu, dass hierdurch die Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung kommen. Es bleibt vielmehr dabei, dass das kaufmännische Rechnungswesen regelmäßig (lediglich) als Referenzmodell für das NKF heranzuziehen ist. Nur durch die ausdrücklichen Verweise in § 49 ff. GemHVO NRW kommen für bestimmte gemeindliche Sachverhalte ausnahmsweise ausgewählte Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung.

Mit dem NKF kann die Gemeinde zusammen mit ihrer Aufsichtsbehörde die erforderlichen Rahmenbedingungen für das wirtschaftliche Handeln und Gestalten vor Ort schaffen und zukunftsbezogen ihre stetige Aufgabenerfüllung

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### Einleitung

lung sichern. Der NKF-Handreichung liegt daher das Selbstverständnis zugrunde, dass bei der Anwendung des Haushaltsrechts stets die Rechte und Pflichten der Gemeinden im Rahmen ihrer kommunalen Selbstverwaltung berücksichtigt werden. Die Gemeinden müssen deshalb selbstständig und in eigener Verantwortung die erforderlichen optimalen Lösungen für die Anwendung des NKF unter Einbeziehung ihrer örtlichen Gegebenheiten erarbeiten. Das NKF lässt dafür die notwendigen Gestaltungsmöglichkeiten zu, bildet aber auch gleichzeitig den von der Gemeinde einzuhaltenden haushaltsrechtlichen Rahmen.

Es ist daher nicht zulässig, die den Gemeinden für die Anwendung des NKF eingeräumte Gestaltungsfreiheit durch Grenzüberschreitungen in Beliebigkeit umzumünzen. Vor diesem Hintergrund kann dem Innenministerium nicht die Aufgabe zukommen, den Gemeinden ein vollständiges Nachschlagewerk für alle denkbaren Lösungen örtlicher Fragen zum NKF an die Hand zu geben. Auch wenn von einzelnen Gemeinden vielfach eine solche Erwartung geäußert wird, verlangt bereits die kommunale Selbstverwaltung, dass unter eigener Verantwortung eine örtlich passende Lösung im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft zur Anwendung kommt.

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

Mit der 7. Auflage der Handreichung wird dem anhaltenden Bedürfnis der Gemeinden und ihrer Aufsichtsbehörden entsprechend nochmals eine Aktualisierung der Antworten zu Fragestellungen aus der örtlichen Praxis vorgenommen. Die zuvor eingeführte Darstellung spezifischer Sachverhalte in der Gemeinde wurde erweitert. Wie bisher wurde auf Ergänzungen bei den Vorschriften über die gemeindliche Eröffnungsbilanz verzichtet, da alle Gemeinden nach dem NKF ihre Haushaltswirtschaft ausführen. Auf eine Anpassung der „einmalig“ anzuwendenden Regelungen über die gemeindliche Eröffnungsbilanz sowie der dazugehörigen Erläuterungen wurde daher seit der vierten Auflage verzichtet.

Diese Auflage der NKF-Handreichung soll wie die bisherigen Auflagen so gut wie möglich zur sachlich und fachlich geeigneten Anwendung des NKF bei allen Beteiligten beitragen. Sie stellt wie die vorherigen Auflagen ein Spiegelbild ihrer Zeit da, auch wenn nur wenige Jahre zwischen den einzelnen Auflagen liegen. Ein Verweis oder ein Hinweis oder ein Zitat aus früheren Jahren bleiben zwar i. d. R. inhaltlich richtig, wenn diese noch in späteren Jahren verwendet werden. Durch ihre Herausnahme aus dem „historischen“ Zusammenhang besteht aber das Risiko, dass deren Aussagekraft erheblich reduziert wird und die Bedeutung der Aussage entsprechend sinkt.

Diese Sachlage zeigt sich bei den Erläuterungen zum 8. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung, der Regelungen zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz enthält. Die dazu gegebenen Erläuterungen sind auf den Zeitpunkt des Eröffnungsbilanzstichtages ausgerichtet worden, der spätestens am 1. Januar 2009 bestand. Sie sind damit zwar nicht nur auf dieses Datum zementiert worden, doch gab es in der folgenden Zeit keine begründenden Anlässe für Darstellung über sich „rückwirkend“ entwickelnde gemeindliche Sachverhalte. Auf die Weiterentwicklung der Erläuterungen zu diesem Abschnitt wurde deshalb frühzeitig verzichtet, denn auch die auf die Eröffnungsbilanz bezogenen Vorschriften sind für die heutigen Jahresabschlüsse im Grundsatz nicht einschlägig.

Solche Erfahrungen und der Blick in die Zukunft sowie auf nationale und internationale Bestrebungen bedingen, die notwendige Offenheit zu zeigen und das NKF als Macher zu begreifen, der sich gleichzeitig als Servicestelle und Dienstleister im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Steuerung der Gemeinde versteht. Die notwendigen Veränderungen, Anpassungen und Weiterentwicklungen des NKF sind daher kein Selbstzweck. Der



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT Einleitung

damit verbundene Aufwand entsteht zweckbezogen, denn nur dann stehen Informationen bereit, um die Wirkungen des gemeindlichen Handelns transparent und nachvollziehbar zu machen.

Der stetige Wandel zeugt gerade davon, dass nur dann haushaltsrechtliche Entwicklungen und Prozesse gemeistert und Erwartungen im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfüllt werden können. Die Ziele des NKF sollten dabei nicht durch falsche Schlussforderungen beeinträchtigt werden, weil haushaltsrechtliche Normen fälschlicherweise durch handelsrechtliche und steuerrechtliche Normen ausgelegt werden. Solche Fehler können bereits aus der Übernahme von Fachbegriffen aus diesen Bereichen entstehen, wenn die Begriffe nicht oder nicht vollständig die Zwecke und das Handeln in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfassen.

Eine solche Sachlage mit einer "nicht richtigen" Rechnungslegung durch die Gemeinden sollte möglichst vermieden werden. So sind z. B. nicht aus der Nutzung entstehende Vermögensminderungen von der Gemeinde nicht als "Finanzierungsverluste" zu bewerten und die daraus entstehenden Aufwendungen daher auch nicht in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Zur gemeinderechtlichen Situation und Sachlage müssen daher auch die haushaltswirtschaftlichen Begriffe passen, um den jeweiligen Geschäftsvorfall konkret ausdrücken, abgrenzen und zuordnen zu können.

Der Gesetzgeber hat mit den haushaltsrechtlichen Begriffen für die Gemeinden einen bestimmten Regelungsbe- reich konkret und verständlich abgegrenzt. Er hat dadurch die gewünschte Bedeutung geschaffen und gibt diese Festlegung als Handlungsanweisung vor. Ausschlaggebend für die gemeindliche Haushaltswirtschaft vor Ort und die damit verbundene Steuerung bleiben aber das Rollenverständnis von Rat, Gemeindeverwaltung und den Betrieben und ihre Bereitschaft, ein örtliches geeignetes Zusammenspiel von Aufgabenerfüllung und NKF im Rahmen der Verantwortlichkeiten anzuwenden und zu leben.

Die mit der NKF-Handreichung gegebenen Informationen zu den einzelnen haushaltsrechtlichen Bestimmungen sind sorgfältig erarbeitet worden. Sie stellen keine Anweisung im Sinne von „dürfen“ und „nicht dürfen“ bzw. „zu- lässig“ und „nicht zulässig“ dar. Es wird vielmehr durch eine Betrachtung des Umfeldes der einzelnen Vorschriften versucht, nicht nur die inhaltlichen Festlegungen und einen möglichen Entscheidungsspielraum der Gemeinde aufzuzeigen, sondern dafür auch die notwendige Akzeptanz zu schaffen. Das Ministerium für Inneres und Kom- munales und der Autor können für die Wiedergabe der rechtlichen Vorgaben, der Darstellungen, Angaben und sonstigen Hinweise sowie mögliche Schreibfehler keine Haftung übernehmen. Die NKF-Handreichung ist zudem in die Landesbibliothek aufgenommen worden und dort verzeichnet.

Zum Schluss sei noch der folgende Hinweis erlaubt: Das NKF steht als komplexes Regelungs- werk auch in seiner dauerhaften Anwendung erst am Anfang. Es kann daher - auch regelungstechnisch - heute noch nicht umfassend optimiert sein. Eine erste Veränderung ist durch das NKF-Weiterentwicklungsgesetz vorgenommen worden. Es bedarf ggf. weiterer Jahre und sachgerechter Anpassungen bis ein hoher Grad an Optimierung im NKF unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke und der kommunalen Selbstverwaltung erreicht werden kann. Alle Betei- ligten sollten daran mitwirken und die Chancen zur Weiterentwicklung des NKF nutzen, auch wenn aus politi- schen Gründen die Transparenz und die wirtschaftlich zutreffende Darstellung der tatsächlichen örtlichen Vermö- gens- und Schuldenverhältnisse nicht immer prioritär sind.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**Einleitung**

# Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts

## 1. Das kommunale Haushaltsrecht

Mit dem kommunalen Haushaltsrecht Nordrhein-Westfalen wird der Gemeinde ein Instrument zur Verfügung gestellt, das im Zusammenspiel mit der Aufgabenerfüllung eine Grundlage für die jährliche Haushaltswirtschaft darstellt. Mit dem Haushaltsrecht wird ein Rahmen für die jährliche Planung, Verwendung und Kontrolle der verfügbaren Ressourcen und Finanzmittel gesetzt, um die notwendige Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft zu sichern, die unter Einbeziehung der eigenverantwortlichen Selbstverwaltung örtlich auszugestalten ist. Durch das Haushaltsrecht wird die Abbildung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bzw. deren Erfassung und Nachweis geregelt und nicht deren Art und Ausgestaltung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestimmt.

Das kommunale Haushaltsrecht dient dabei nicht allein dem Handeln der Gemeindeverwaltung, sondern dient auch dem Schutz der Gemeindefinanzen, denn die Gemeinde hat dafür Sorge zu tragen, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Dadurch sollen auch die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde und ihre Leistungsfähigkeit gesichert werden. Das gemeindliche Haushaltsrecht umfasst aber auch Steuerungselemente, die dem politischen Auftrag des Rates der Gemeinde und seiner Überwachungsfunktion dienen, denn er trägt die Gesamtverantwortung, z. B. das Budgetrecht und das Kontrollrecht.

Im Zusammenspiel mit anderen Rechtsgebieten stellt das kommunale Haushaltsrecht oftmals ein Bindeglied dar, denn es bildet die fachgesetzlich bestimmten Tatbestände und Geschäftsvorfälle sachgerecht ab, enthält dazu aber keine materiell ausgeprägten Vorgaben. Lediglich im Bereich der gemeindlichen Finanzwirtschaft bestehen auch inhaltliche Rahmenbedingungen, z. B. für die Aufnahme von Krediten. Die Regelungen des kommunalen Haushaltsrechts werden dabei unter dem Gesichtspunkt der gemeindlichen Selbstverwaltung zudem nur als Mindestvorgaben ausgestaltet, um die örtlichen Verhältnisse und Bedürfnisse berücksichtigen zu können und den politischen und finanzwirtschaftlichen Entscheidungen des Rates nicht entgegen zu stehen.

Die Entwicklungen und Veränderungen in der öffentlichen Finanzwirtschaft haben auch die Aufgaben und Zwecke des kommunalen Haushaltsrechts immer wieder verändert. Durch entsprechende Neuordnungen des Haushaltsrechts oder zwischenzeitlichen Erweiterungen wurde den finanzwirtschaftlichen Möglichkeiten verstärkt Rechnung getragen. Die grundlegende Aufgabe, die zur Durchführung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Haushaltsmittel bereitzustellen, und die dazugehörige Pflicht, diese Finanzmittel auch eigenverantwortlich zu beschaffen, ist dabei jedoch immer unverändert geblieben. Eine vollständige Neuordnung des kommunalen Haushaltsrechts stellt jetzt aber die Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF)“ dar.

## 2. Die Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts

### 2.1 Wichtige Aspekte der Reform

Die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen und in vielen anderen Ländern haben Anfang der 90er Jahre unter dem Begriff „Neue Steuerung“ eine Reform ihrer Verwaltungen eingeleitet. Die bisherige „Input-Steuerung“ durch eine Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen wurde vielfach durch eine „Output-Steuerung“ nach Zielen für die gemeindlichen Dienstleistungen umgestellt. Diese neue Steuerung auf der Grundlage eines Geldverbrauchskon-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

zeptes ist kurze Zeit später als unzureichend bewertet und eine Umstellung auf ein Ressourcenverbrauchskonzept gefordert worden.

Das Land sprach sich daher bereits frühzeitig für ein doppisches Rechnungswesen in den Gemeinden aus. Es sah dieses Rechnungswesen als geeignet und bedarfsgerecht für die gemeindliche Geschäftstätigkeit und als Datenbasis für die Steuerung der Gemeinden an. Mit dessen Übernahme in das gemeindliche Haushaltsrecht sollten gleichzeitig auch nur die notwendigen Standards für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinden gesetzt und die Arbeit der Aufsichtsbehörden der Gemeinden sollte wieder auf eine Rechtsaufsicht konzentriert werden.

Aus der Erkenntnis in den Gemeinden, dass das kamerale Haushalts- und Rechnungswesen die für die neue Verwaltungssteuerung erforderlichen Informationen über Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch nur unzureichend darstellt, erschloss sich die Notwendigkeit für eine grundlegende Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts. Die Anforderungen an die Gemeinden als Anwender sollten dabei klar formuliert und unnötige Pflichten vermieden werden.

Bereits im Jahre 1999 sind in einem Positionspapier des Innenministeriums Nordrhein-Westfalens die Eckpunkte einer Reform des kommunalen Haushaltsrechts skizziert worden. Das dort erstmals sog. „Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF)“ bereitete den Boden für eine Reform im gesamten Land vor (vgl. Abbildung 1).

<b>DIE ECKPUNKTE DER HAUSHALTSREFORM</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
1	<b>Budgetierung</b>
	Zur Erreichung der Ziele der Verwaltungsreform und der Haushaltskonsolidierung hat sich die Einführung der Budgetierung als eine erfolgreiche Schlüsselstrategie erwiesen. <b>(umgesetzt in § 21 GemHVO NRW)</b>
2	<b>Organische Haushaltsgliederung</b>
	Als Grundlage für die örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen und als Managementinstrument für die Führung der Verwaltung müssen die Haushalte die örtliche Verwaltungsstruktur abbilden. <b>(umgesetzt in § 4 GemHVO NRW; Gliederung möglich nach Verantwortungsbereichen)</b>
3	<b>Steuerung durch Leistungsvorgaben</b>
	Die Steuerung der Kommunen durch die politischen Gremien und die Verwaltungsführung sollte verbessert werden, indem - zusammen mit dem Ressourcenverbrauchskonzept - in den Haushaltsplänen konkrete Vorgaben für die zu erbringenden Leistungen (Produkte) gemacht werden. <b>(umgesetzt in § 12 GemHVO NRW)</b>
4	<b>Ressourcenverbrauchskonzept</b>
	Das dem geltenden Haushaltsrecht zugrundeliegende Konzept der kameralistischen Einnahmen und Ausgabenrechnung soll durch das Ressourcenverbrauchskonzept abgelöst werden, um in den kommunalen Haushalten einen periodengerechten Ausweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs zu erreichen. <b>(umgesetzt in § 75 und 79 GO NRW sowie § 1 ff. und 11 GemHVO NRW)</b>
5	<b>Zuordnung von Kosten und Erlösen im Haushalt</b>
	Kosten und Erlöse müssen im Haushalt so veranschlagt werden, dass die Ziele der Kostensteuerung und der verursachungsgerechten Zuordnung zu den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DIE ECKPUNKTE DER HAUSHALTSREFORM</b>		
<b>ECKPUNKTE</b>		<b>INHALTE</b>
		Leistungen optimal unterstützt werden. <b>(umgesetzt in § 17 und 18 GemHVO NRW; in Eigenverantwortung vorzunehmen)</b>
6	<b>Die kommunale Bilanz</b>	Als neues Element im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen sollte die Bilanz eingeführt werden. Sie informiert umfassend und transparent über das Vermögen und die Schulden und dient im Rahmen des Ressourcenverbrauchskonzepts als systemnotwendiger Wertespeicher und Grundlage für die Ermittlung einzelner Ressourcenverbräuche. Die kommunale Bilanz kann das verbindende Element im Unternehmen Stadt werden. <b>(umgesetzt in § 41 GemHVO NRW, bezogen auf Jahresabschluss und Gesamtabschluss)</b>
7	<b>Doppik</b>	Die doppelte kaufmännische Buchführung (Doppik) entspricht dem neuen Haushalts und Rechnungskonzept besser als die kamerale Buchhaltung und erlaubt die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts ohne systematische Schwierigkeiten. <b>(umgesetzt in § 92 und 93 GO NRW sowie § 27 GemHVO NRW)</b>
8	<b>Berichtswesen und Controlling</b>	Der Rat und seine Ausschüsse, die Verwaltungsführung und die Dezernatsleitungen müssen in ihrer Haushaltsverantwortung durch Berichtswesen und Controlling auf der Basis der verbesserten Datengrundlagen unterstützt werden. <b>(obliegt der Eigenverantwortung sowie den Unterrichtungspflichten nach § 62 Absatz 4 GO NRW und § 24 Absatz 2 GemHVO NRW)</b>
9	<b>Steuerung der Beteiligungen</b>	Das neue Haushalts und Rechnungssystem soll den Gesamtüberblick über die tatsächliche finanzielle Lage der Kommunen erleichtern, Gründe beseitigen, die bisher für Ausgliederungen, insbesondere formale Privatisierungen sprechen mochten, und insgesamt bessere Voraussetzungen für die Steuerung der Beteiligungen schaffen. <b>(umgesetzt durch Gesamtabschluss und Neuregelung zum Beteiligungsbericht nach 12. Teil der GO NRW und dem 7. Abschnitt der GemHVO NRW)</b>
10	<b>Kommunales Finanzmanagement der Zukunft</b>	Mit der Reform des Haushalts und Rechnungswesens schaffen wir die Grundlagen für ein modernes Finanzmanagement und die Voraussetzungen für ein zukunftsverantwortliches Wirtschaften im Interesse der Bürger und des Landes. <b>(umgesetzt durch den 8. Teil der GO NRW und die gesamte GemHVO NRW)</b>

*Abbildung 1 „Die Eckpunkte der Haushaltsreform“*

Die Verwendung des Begriffs "Neues Kommunales Finanzmanagement" sollte dazu herausstellen und klarstellen, dass die Haushaltsreform nicht nur eine neue Buchungstechnik beinhaltet, sondern einen ganzheitlichen Ansatz für eine Änderung der Zwecksetzungen und des Ablaufs der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verfolgt. Die Haushaltsplanung der Gemeinde, die Ausführung und Dokumentation der Haushaltswirtschaft sowie die Haus-

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

haltsabrechnung sollten nicht mehr nebeneinanderstehende Aufgaben sein und getrennt voneinander in der Kämmerei und durch die Finanzbuchhaltung erledigt werden.

Unter Berücksichtigung des jährlichen Haushaltskreislaufs ist es geboten, entsprechend in der Gemeindeverwaltung eine Gesamtverantwortung dafür zu schaffen. Durch eine dann mögliche fachbezogene Zusammenarbeit können dann auch die ansonsten auftretenden Kompetenzstreitigkeiten vermieden werden. Die Nutzung des Begriffs "Management" zielte deshalb auch auf eine Reform der örtlichen Steuerung ab. Es ist immer vor Ort zu entscheiden, ob das Verwaltungshandeln geeignet ist und sachgerecht umgesetzt wird.

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts ist durch die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen umgesetzt worden, denn das NKF trägt den Funktionen und Zwecken des gemeindlichen Haushaltswesens ausreichend Rechnung. Die gemeindlichen Geschäftsabläufe, die auf eingetretenen oder zu erwartenden Sachverhalten und Tatbeständen beruhen, werden unter Berücksichtigung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde strukturiert erfasst und wertmäßig in Zahlen abgebildet und dokumentiert. Durch sachgerechte Konkretisierungen wird die Anwendbarkeit durch die Gemeinde unter Beachtung der notwendigen Grundprinzipien bzw. Haushaltsgrundsätze gesichert.

Durch das NKF ist die gemeindliche Haushaltswirtschaft vom Zahlungsprinzip nach Einnahmen und Ausgaben auf das Konzept der Periodenabgrenzung mit Erträgen und Aufwendungen umgestellt worden. Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle werden seitdem nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung erfasst und gebucht. Die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll dabei erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

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

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

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

Durch das NKF wird das Wirtschaften in den Gemeinden aber auch transparenter. Die Verwaltungen der Gemeinden sind dem Rat sowie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie sie die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel einsetzen. Dadurch werden nicht nur verwaltungsintern, sondern auch für den Rat neue Steuerungspotentiale eröffnet, die den Gemeinden eine effizientere Wahrnehmung ihrer Aufgaben ermöglichen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

Die Reform des Haushaltsrechts bringt daher neben der Erkenntnis wirtschaftlicher Aspekte des gemeindlichen Handelns auch das Erfordernis einer Vereinbarung messbarer Ziele und Kennzahlen, die Einführung des Produkthaushalts sowie einer Kosten- und Leistungsrechnung mit sich. Diese Instrumente sollen helfen, bessere Grundlagen für die konkreten Entscheidungen vor Ort zu erhalten. Auch für die Bürgerinnen und Bürger wird das doppelte Rechnungswesen einen wesentlichen Gewinn an Informationen bringen, der zu einer verstärkten Beteiligung genutzt werden kann.

**2.2 Der zeitliche Ablauf der Reform**

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft getroffen worden. Sie erforderte eine Beachtung der spezifischen Ziele und Aufgaben der Gemeinde, um für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sachgerecht die Umstellung vom kameralen Rechnungswesen auf ein kaufmännisches Rechnungswesen zu gewährleisten. Für die Gemeinde ist ein Haushaltsrecht entwickelt worden, das die Eigenständigkeit der Gemeinde respektiert und als Standardkonzept einen von der Gemeinde auszufüllenden Rahmen bietet. Die Entwicklung hat in zeitlicher Hinsicht mehrere Jahre in Anspruch genommen. Sie wird nachfolgend näher aufgezeigt (vgl. Abbildung 2).

<b>DIE HAUSHALTSREFORM IM ZEITLICHEN ABLAUF IN NRW</b>	
<b>DATUM</b>	<b>INHALTE</b>
1990 -	Einführung neuer Steuerungsmodelle bei den Kommunen; Vorschlag zur Verwaltungsreform: Doppik bei den Kommunen.
1999	IMK beschließt inhaltliche Eckpunkte der Haushaltsreform NRW skizziert zehn Eckpunkte für eine Reform und beschließt ein Modellprojekt zur weiteren Entwicklung.
1999 - 2003	Modellprojekt zur Einführung eines doppelten Kommunalhaushalts in Nordrhein-Westfalen durch Modellkommunen. <i>(Grundlagenarbeit 1999 und Erprobung auf einer betriebswirtschaftlich ausgerichteten Konzeption 2000 bis 2003)</i>  Abschluss: Kommunaler Vorschlag für Gesetzgebung und inhaltlicher Bericht über die Konzeption.
2003	Beschluss der IMK: Leittexte für haushaltsrechtliche Regelungen.
2004	Entwurf des NKF-Gesetzes und Beschluss des Landtags NRW zur Umsetzung der Haushaltsreform spätestens bis Ende 2008; In-Kraft-Treten: 1. Januar 2005.
2004 - 2008	Einrichtung eines NKF-Netzwerkes in Form von Beratung und Unterstützung aller Kommunen durch die Modellkommunen. <i>(Anfragen, Veranstaltungen und sonstige Medieninformationen)</i>  Anpassung der Lehrinhalte über kommunales Haushaltsrecht bei den Aus-, Fort- und Weiterbildungseinrichtungen.  Erwerb neuer Software, organisatorische Anpassungen sowie Fort- und Weiterbildung von vorhandenen Personal und Einstellung von neuem Personal erfolgen bei den Kommunen. <i>(abhängig von örtlichem Bedarf)</i>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DIE HAUSHALTSREFORM IM ZEITLICHEN ABLAUF IN NRW</b>	
<b>DATUM</b>	<b>INHALTE</b>
	Umfragen unter den Kommunen zur Bewertung des NKF (2006 und 2008)
2007 - 2009	Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss in Nordrhein-Westfalen durch Modellkommunen. <i>(Modellhafte Erprobung des NKF-Gesamtabschlusses)</i>  Abschluss: Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses.
2009	Das doppische Rechnungswesen ist bei allen Kommunen eingeführt und wird für die Haushaltsbewirtschaftung benutzt; 1. Januar 2009 letzter Stichtag für die Eröffnungsbilanz. <i>(Neue Software und organisatorische Anpassungen der Geschäftsabläufe sowie Fort- und Weiterbildung von vorhandenen Personal und Einstellung von neuem Personal war erforderlich)</i>
2010	Durchführung einer Evaluierung des NKF-Gesetzes; Auftrag des Landesgesetzgebers von 2004.  31. Dezember: Stichtag für den ersten Gesamtabschluss
2011	Erweiterung des Zeitraumes zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs von drei auf zehn Jahre.  Erkenntnis: Aufstellung der Eröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse werden bewusst hinausgeschoben.  Umfrage zum Status der Haushaltsreform bzw. der Eröffnungsbilanz und des Jahresabschlusses <i>(danach jährlich)</i> .
2012	1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz; In-Kraft-Treten: 1. Januar 2013. <i>(Dynamisierung der Ausgleichsrücklage, Verrechnung mit dem Eigenkapital, Abkürzung des Aufstellungsverfahrens für die Jahresabschlüsse 2010 und Vorjahre, technische Anpassungen)</i>
2015	Erkenntnis: Aufstellung der Gesamtabschlüsse werden bewusst hinausgeschoben.  Gesetz zur Abkürzung des Aufstellungsverfahrens für die Gesamtabschlüsse 2011 - 2014 <i>(nicht erster Gesamtabschluss 2010)</i>
2017	Durchführung der zweiten Evaluierung des NKF-Gesetzes; Auftrag des Landesgesetzgebers von 2012.
Insgesamt	Unterstützung der Kommunen unter Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände Unterstützung der Aufsichtsbehörden durch Erlasse Sonstige Informationen und Auskünfte an alle Beteiligten, z. B. durch die NKF-Handreichung <i>(Ausgaben von 2005 bis 2014)</i>

*Abbildung 2 „Die Haushaltsreform im zeitlichen Ablauf in NRW“*

Für die Gemeinden bedeutet das NKF einen qualitativen Sprung nach vorne sowie eine Stärkung ihrer Selbstverwaltung. Das NKF ist nicht ausschließlich ein neuer Buchungsstil, sondern ein Managementsystem, das von der Gemeinde möglichst auch als ein örtliches Steuerungsinstrument ausgestaltet und genutzt werden soll. Dabei



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS

soll auch ein Zusammenhang mit den örtlichen Zielen bzw. dem Zielsystem hergestellt werden. Hierdurch entstehen Führungsaufgaben, die gemeinsam vom Rat (strategisch) und der Verwaltungsleitung (operational und strategisch) auszufüllen sind.

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

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

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

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

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

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

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

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

kommunalen Spitzenverbände begleiteten diesen Reformprozess sachkundig und engagiert, indem sie eigene Arbeitsgruppen einrichteten, die kontinuierlich in die aktuelle Sachdiskussion einbezogen waren.

### **4. Die länderübergreifenden Reformschritte**

#### **4.1 Allgemeine Sachlage**

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

Mit Beschluss vom 11. Juni 1999 billigte die Innenministerkonferenz die vom Unterausschuss erarbeitete „Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts“. Kern dieser Konzeption war das Ziel, den Gemeinden zu ermöglichen, vom bisherigen Geldverbrauchskonzept, das in erster Linie die Bewirtschaftung von Einnahmen und Ausgaben nachweist, zu einem Ressourcenverbrauchskonzept überzugehen, das den zur Bereitstellung der Verwaltungsleistungen notwendigen Ressourcenaufwand und das Ressourcenaufkommen nachweist.

Nach der Konzeption sollte dieses Ziel auf zwei Wegen verwirklicht werden, durch Weiterentwicklung des bisherigen Haushaltsrechts und durch Bereitstellung eines neuen Haushaltsrechts auf der Grundlage der doppelten Buchführung. Die Länder sollten dann selbst entscheiden, ob sie beide Regelsysteme mit einem Wahlrecht der Gemeinden einführen oder ob sie mit einer angemessenen Übergangsfrist den obligatorischen Übergang auf ein neues Haushaltsrecht nach dem System der doppelten Buchführung oder der erweiterten Kameralistik vorsehen.

#### **4.2 Die Übereinkunft**

Im Rahmen der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts war ein wichtiger Beratungsgegenstand, ob und in welchem Umfang das gemeindliche Haushaltswesen zu reglementieren ist. Der gefundene Grad der haushaltsrechtlichen Vorgaben im NKF spiegelt das Zusammenspiel und die Verbundenheit zwischen der gemeindlichen Selbstverwaltung und der staatlichen Aufsicht wider. Er baut auf der Übereinkunft auf, dass das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinden bei bestimmten Geschäftsvorfällen und örtlichen Sachverhalten in einer eindeutigen und gleichen Art und Weise erfolgen soll.

Die gemeindliche Haushaltsplanung und die jahresbezogenen Abschlüsse sollen deshalb kein reines Zahlenwerk sein, sondern durch vielfältige Erläuterungen und Zusatzinformationen auch den Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gerecht werden. Nur so können die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen auch den zentralen Grundsätzen sowie den örtlichen Zielen und Zwecken in ausreichendem Maße genügen. Die Grenze liegt i. d. R. dort, wo durch einen Verzicht auf Informationen und Transparenz das zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde verzerrt wird.

#### **4.3 Die Leittexte**

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

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

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

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

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

### **4.4 Der Verzicht auf Erleichterungen**

Im Rahmen der Reform sind vielfach größenabhängige Erleichterungen für die Gemeinden gefordert worden, ohne dass dadurch jedoch Informationsdefizite entstehen sollten. Es wurde unterstellt, dass eine detaillierte Erfassung und Buchung gemeindlicher Geschäftsvorfälle mehr Aufwand für die Gemeinden verursacht als umfassende Erläuterungspflichten, z. B. im gemeindlichen Jahresabschluss oder im Gesamtabchluss der Gemeinde.

Dem Grundanliegen wurde jedoch nicht in der Weise gefolgt, dass kleinteilige Festlegungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft getroffen wurden, von denen die Gemeinden dann in bestimmten Fällen hätten wieder Abstand nehmen können. Im Mittelpunkt der Abwägung des Umfangs und der Inhalte haushaltsrechtlicher Reformbestimmungen stand vielmehr die Prämisse der gemeindlichen Selbstverwaltung nach Art. 28 Absatz 2 GG.

Die Selbstverwaltung und die finanzielle Eigenverantwortung der Gemeinden wurden daher dadurch gewährleistet, dass durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften lediglich ein Rahmen für die Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Haushaltsabrechnung geschaffen wurde. Viele Vorschriften enthalten daher lediglich Mindestvorgaben oder Standards, die örtlich näher auszufüllen sind (vgl. z. B. §§ 2, 3, 31 und 41 GemHVO NRW). Auf dieser rechtlichen Basis kann die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden, ob und auf welche Art und Weise sachliche Erweiterungen in der Darstellung ihrer Haushaltswirtschaft vorgenommen werden sollen.

Die Gemeinde wägt dabei selbst den zusätzlichen Informationsnutzen ab. Die grundlegend gleiche Basis erleichtert Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Aufsichtsbehörde. Es werden dadurch mögliche Differenzen zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde vermieden, weil vorgenommene örtliche Erweiterungen sich immer wieder auf die allgemeinen Basisvorgaben zurückführen lassen. Dieser Weg hat eine allgemeine Akzeptanz gefunden.

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

### **5.1 Das Ressourcenverbrauchskonzept**

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

### **5.2 Das Referenzmodell HGB**

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden, denn ein anderes brauchbares Modell war nicht verfügbar. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dem nicht entgegenstehen oder eigenständige Festlegungen verlangen. Das Gemeindehaushaltsrecht hat daher insgesamt eine Eigenständigkeit für die Gemeinden gegenüber den Vorgaben des Handelsrechts, denn dessen Standardkonzept ist nicht einfach übernommen worden.

Das Handelsrecht stellt daher z. B. keine unmittelbare rechtliche Grundlage für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, soweit nicht unmittelbar auf einzelne Vorschriften verwiesen wird, z. B. für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW). Derartige sachlichen Gegebenheiten sind auch bezogen auf örtliche Sachverhalte zu beachten, wenn eine haushaltswirtschaftliche Beurteilung erfolgen soll, denn die Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellen keine richtungsweisenden Vorgaben für die Anwendung von haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde dar. Sie können aber eine sachgerechte Argumentation hilfreich unterstützen.

Die im örtlichen Einzelfall getroffenen Entscheidungen dürfen daher nicht zu einer Beeinträchtigung der Eigenständigkeit der haushaltsrechtlichen Vorschriften führen. Durch diese Eigenständigkeit besteht eine notwendige Abgrenzung gegenüber dem Handelsrecht insbesondere aus der öffentlich-rechtlichen Aufgabenstellung der Gemeinde heraus. Sie dient dabei der Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde und der sachlich geprägten Nachweisführung und der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verwendeten Begriffe haben daher bei ihrer Anwendung i. d. R. die gleiche inhaltliche Bedeutung wie im privatrechtlichen Bereich. Im gemeindlichen Bereich kann jedoch durch Festlegungen eine abweichende Bedeutung entstehen oder sich eine gemeindebezogene Auslegung ergeben. Die zu nutzenden Begriffe sollen zudem den gemeindlichen Besonderheiten gerecht werden und deren Inhalte und Zielbestimmungen so genau wie möglich aufzeigen und benennen. Die Grundsätze sind aber auch nach der Änderung des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz unverändert anzuwenden. Zudem wurden bei der Ausgestaltung des NKF (Drei-Komponentensystem) auch die Zielsetzungen der internationalen Rechnungslegung berücksichtigt.

Für das NKF wurde zudem keine zwingende Notwendigkeit gesehen, die Wahlrechte des Handelsgesetzbuches für die Gemeinden uneingeschränkt zuzulassen und oder bezogen auf die gemeindlichen Sachverhalte nur umzuschreiben. Den Gemeinden wurden vielmehr bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinden für einzelne bestimmte Sachverhalte die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

notwendigen Wahlrechte eingeräumt. Die Anwendung des HGB als Referenzmodell für das NKF bedingt nicht zwingend, dass dann die Beurteilungsmechanismen des HGB uneingeschränkt auch bei den Gemeinden zur Anwendung kommen müssen.

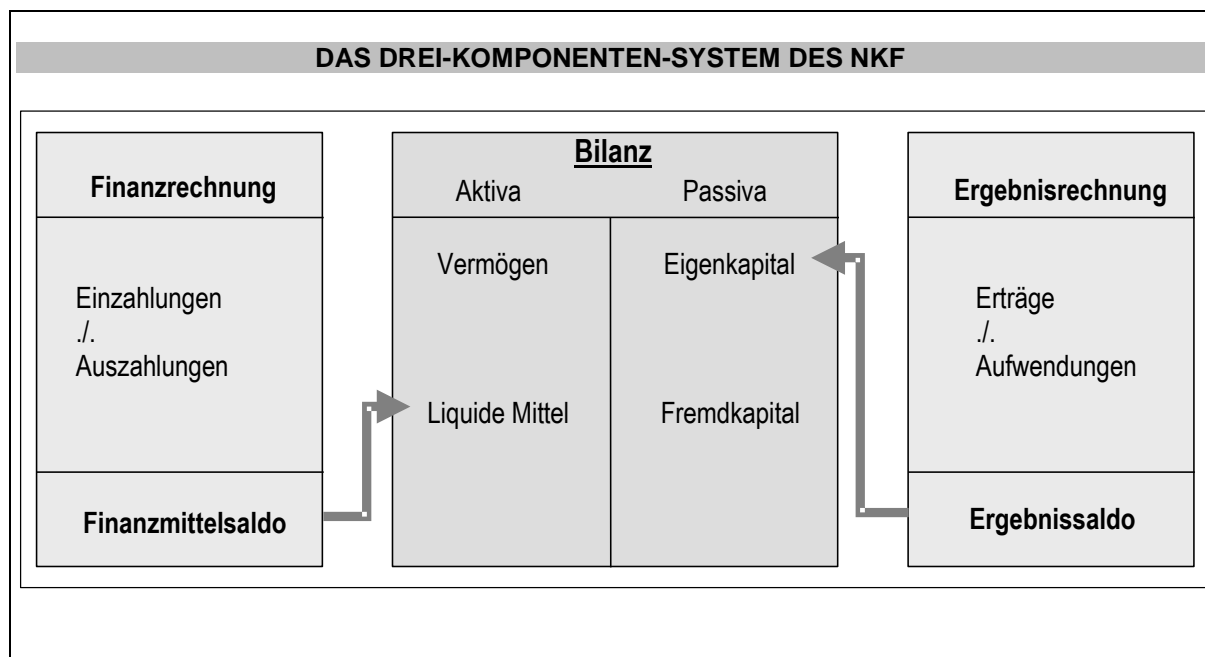
Die öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde stellen in Verknüpfung mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bedeutende Besonderheiten dar, sodass die Interpretationen des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde nicht identisch mit den Interpretationen für das Handeln der Betriebe nach dem HGB sein können und dürfen. Die Verknüpfung von unterschiedlichen Ausprägungen fachlicher und organisatorischer Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung schränkt z. B. nicht das Gewicht der Aussagekraft des Eigenkapitals im gemeindlichen Gesamtabschluss ein. Das Eigenkapital in diesem Abschluss hat vielmehr eine wirtschaftliche sowie eine ziel- und zweckbezogene Bedeutung für die Gemeinde. Es bedarf daher z. B. keiner gesonderten Differenzierung bei der Konsolidierung, ob und welche Betriebe der Gemeinde mit Sachzielen und welche Betriebe mit Ertragszielen in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen worden sind.

Insgesamt betrachtet hätte eine vollständige neue konzeptionelle Grundlage für ein gemeindliches Haushaltsrecht im Rahmen der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts erst eine allgemeine Anerkennung durch die Anwender im öffentlichen Bereich und in der Wissenschaft finden müssen. Das NKF bietet daher als Ergebnis aus der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts eine gute Ausgangslage für die praktische Anwendung durch die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen.

### 5.3 Das Drei-Komponentensystem des NKF

#### 5.3.1 Allgemeine Sachlage

Für die Gemeinden ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich auf die folgenden drei Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft. Es besteht dadurch ein in sich geschlossenes Haushaltssystem, das ressourcenorientiert ausgerichtet ist (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 122). Das „Drei-Komponenten-System des NKF“ wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 2).



*Abbildung 3 „Das Drei-Komponenten-System des NKF“*

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

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Für das NKF wurde jedoch keine zwingende Notwendigkeit gesehen, die Wahlrechte des Handelsgesetzbuches für die Gemeinden uneingeschränkt zuzulassen und oder bezogen auf gemeindliche Sachverhalte nur umzuschreiben.

Den Gemeinden wurden vielmehr bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinden für einzelne bestimmte Sachverhalte die notwendigen Wahlrechte eingeräumt. Die Bilanz und die Ergebnisrechnung sowie die Finanzrechnung stehen gleichwertig nebeneinander, auch wenn sie unterschiedlichen Zwecken dienen. Sie sind als eigenständige Instrumente jedoch miteinander verbunden. Die dabei festgelegte Begriffsverwendung im NKF soll den gemeindlichen Besonderheiten gerecht werden und deren Inhalte und Zielbestimmungen aufzeigen.

Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinden soll mit dem NKF nur im notwendigen Umfang verrechtlicht werden. Der Selbstverwaltung der Gemeinden ist ein hoher Stellenwert einzuräumen, unter dem das Haushaltsrecht verträglich und adäquat einzuordnen ist. Das NKF ist daher ein an den Zwecken und Interessen seiner Anwender ausgerichtetes Haushaltsrecht. Es ist dabeientwicklungsfähig, weil der Landesgesetzgeber entscheidet, welche Zwecke und Interessen vorrangig sind. Er versucht einen Ausgleich und setzt seine Entscheidung durch geeignete haushaltsrechtliche Normen um. Der Gesetzgeber sichert dadurch seine Entscheidung ab.

Mit dem NKF werden daher „nur“ ein Grundsatzsystem und effiziente Kodizes angestrebt, sodass ein Mindestmaß an von allen Gemeinden zu beachtenden Grundsätzen und Regeln besteht, das örtlich zur Anwendung kommt und anerkannt ist. Es ermöglicht den Gemeinden weitgehende Entscheidungen im Rahmen ihrer Eigenverantwortung um ihre örtlich geprägten Geschäfts- und Leistungsgebräuche auszuüben. Aus den gesamten Gegebenheiten entstehen allgemeinen Konsequenzen, um entsprechend der Bedarf die haushaltsrechtlichen Regeln des NKF weiter zu entwickeln und entsprechend der von Beginn an geltenden Prägung fortzuschreiben.

Ein Wechsel in der aufgezeigten Zielsetzung mindert zwangsläufig die Eigenverantwortung der Gemeinden als Anwender des NKF. Es bleibt dabei zweifelhaft, ob ein Appell allein ausreichend ist, die Qualität des NKF und die Freiheit in seiner Anwendung zu erhalten. Die Qualität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darf zwar nicht losgelöst von den Finanzierungsgegebenheiten beurteilt werden, gleichwohl müssen auch die Rahmenbedingungen des NKF von Anfang an und dauerhaft darauf ausgerichtet sein, dass die Gemeinden ihre Aufgaben auch künftig stetig erfüllen können. Es bedarf daher der Unterstützung aller Beteiligten für die Fortschreibung und Weiterentwicklung des NKF, denn für die Gestaltung der Haushaltswirtschaft der Gemeinden kann nicht auf ein Höchstmaß an einer aktiven Rolle der Anwender verzichtet werden. Unter dieser Prämisse ist das NKF von Anfang an entstanden.

### **5.3.2 Die Ergebnisrechnung**

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

### **5.3.3 Die Bilanz**

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

### **5.3.4 Die Finanzrechnung**

Die Finanzrechnung beinhaltet alle Einzahlungen und Auszahlungen. Sie könnte daher auch als Finanzierungsrechnung bezeichnet werden. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde ab und ist in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Pflicht zur Aufstellung des Finanzplans bzw. der Finanzrechnung ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet. Sie knüpft im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an und steht auch mit der im gemeindlichen Gesamtabchluss aufzustellenden Kapitalflussrechnung in enger Verbindung.

## **5.4 Der produktorientierte Haushalt**

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung. Künftig muss er eine Grundlage für die Outputsteuerung statt der bisherigen Inputsteuerung darstellen. Neben den Erträgen und Aufwendungen sowie den Einzahlungen und Auszahlungen als maßgebliche haushaltswirtschaftliche Rechengrößen kommt der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt eine besondere Bedeutung zu. Sie zeigt sich in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans als örtliche Steuerungsebene der Gemeinde. Die Gemeinde soll dazu unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse die Teilpläne festlegen und muss dabei die vom Innenministerium bekannt gegebenen 17 Produktbereiche berücksichtigen.

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

## **5.5 Die Ziele und Leistungskennzahlen**

Die politische Steuerung in den Gemeinden wird sich mit der Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements grundlegend ändern. Während die gemeindliche Steuerung bisher durch die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel geprägt war, soll künftig über Ziele und Leistungskennzahlen gesteuert werden. Dies erfordert sowohl neues Wissen bei allen Verantwortlichen in Rat und Verwaltung als auch deren Einbindung in den Reformprozess und den Einsatz neuer Steuerungsinstrumente.

Diese Sachlage erfordert aber auch die Entwicklung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde mit wenigen qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen, aus denen die Grundlagen für die Ausrichtung des

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

gemeindlichen Handelns auf die Zukunft festgelegt werden. Die Gemeinde muss sich daher ein zukunftsorientiertes Profil geben. Aus solchen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele bestimmen, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten können und sollen.

Die Gemeinde soll möglichst ihre Steuerung auch mit den Finanzen unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze miteinander verknüpfen (vgl. § 75 GO NRW). Insgesamt gesehen muss ein örtlich gestaltetes handhabbares System entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Zeitraum erreicht werden sollen. In den Teilplänen des gemeindlichen Haushalts sind daher auch die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Ziele sowie ggf. die interne Leistungsverrechnung abzubilden.

### **5.6 Der jährliche Haushaltsausgleich**

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

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

### **5.7 Die Kosten- und Leistungsrechnung**

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

### **5.8 Die Finanzbuchhaltung**

#### **5.8.1 Die Einrichtung einer Finanzbuchhaltung**

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



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

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

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

Der Festlegung, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im NKF gelten zu lassen bzw. anzuwenden, ging eine Betrachtung und Bewertung der Rechnungsziele, z. B. Nachweis des Ressourcenverbrauchs, Vermögens- und Eigenkapitalerhalt, stetige Aufgabenerfüllung, aber auch der Rechnungszwecke voraus, z.B. Steuerungs- und Kontrollzwecke, die Entscheidungshoheit des Rates der Gemeinde (Allzuständigkeit), die Adressatenbezogenheit auf Öffentlichkeit und Aufsichtsbehörde.

Die Rechnungsziele und Rechnungszwecke finden sich z. B. in den Haushaltsgrundsätzen wieder und sind zudem in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften konkretisiert worden. Soweit dabei von Rechnungszielen in allgemeiner Form ausgegangen wurde, ist zu berücksichtigen, dass die Anwendung des NKF in den Gemeinden erst angefangen hat und eine konkretere Ausgestaltung der Erkenntnisse und Erfahrungen aus der gemeindlichen Praxis bedarf. Diesem Zweck dient z. B. auch die gesetzlich vorgesehene Evaluierung nach § 10 NKFEFG.

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

Dabei wurden kleinere Abweichungen hingenommen, weil damit im Großen und Ganzen eine sichere und gleichartige Handhabung im betriebswirtschaftlichen sowie haushaltswirtschaftlichen Sinne durch die Gemeinden gesichert und gewährleistet werden können. Eine Bildung anderer geeigneter Grundsätze würde daher unzumutbar gewesen und hätte möglicherweise die Einführung und Anwendung des NKF wesentlich erschwert. Eine vergleichbare Vorgehensweise bestand auch bei der Entwicklung der IPSAS als internationale Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Bereich, die aus den bestehenden internationalen Standards der IFRS hervorgegangen sind.

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

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

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS

haltlichen Festlegung steht der neue Grundsatz den aus dem Referenzmodell übernommenen Grundsätzen sowie ihrer Anwendung nicht entgegen.

### 5.9 Der Gesamtabschluss

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

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

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

Durch seine bedeutende Aussagekraft und seine fachbezogenen Informationen stellt der Geschäftsbericht nicht nur einen geschäftsfeldbezogenen Bezug zum rechnerischen Ergebnis „Gesamtabschluss“ der Kommune dar. Er bildet auch eine sachgerechte und sinnvolle Grundlage für die Vornahme der unverzichtbaren Gesamtsteuerung in der Kommune. Der Bedarf und der Umfang für die örtliche Gesamtsteuerung und den dazugehörigen Gesamtabschluss entstehen jedoch vorrangig aus der eigenverantwortlichen Entscheidung der Kommune, in einer bestimmten fachlichen und organisatorischen Art und Weise ihre örtlichen Aufgaben zu erledigen.

### 5.10 Die Gesamtsteuerung

Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben sowie die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Aufgabenerfüllung gesichert ist, erfordern einen Überblick über die wirtschaftliche Lage vor Ort und ein sachgerechtes Handeln der Verantwortlichen in der Gemeinde (vgl. § 3 und § 75 Absatz 1 GO NRW). Ausgehend von der gemeindlichen Aufgabenerfüllung findet durch die Aufteilung auf die getrennten organisatorischen Geschäftseinheiten „Verwaltung“ und „Betriebe“ eine dezentrale Aufgabenerledigung statt. Wie bei der Dezentralisierung innerhalb der Gemeindeverwaltung bedarf es daher nicht nur einer Zusammenfassung zu einem Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde in Form des Gesamtabschlusses. Es ist vielmehr auch ein zielgerichtetes Wirken der Gemeinde in Form einer Gesamtsteuerung geboten.

Im Hinblick auf die Gesamtsteuerung stehen die haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht den Bestimmungen über die wirtschaftliche und die nicht-wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde unvereinbar gegenüber. Das durch

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

andere Organisationsformen (Betriebe) und außerhalb der Gemeindeverwaltung mögliche Handeln der Gemeinde muss sich im Rahmen ihrer Aufgaben und ihres finanziellen Handlungsspielraums bewegen. Die Betriebe stellen dabei keine aufgabenbezogenen Erweiterungen dar. Sie sind Tochtereinheiten der Gemeinde und stellen in wirtschaftlicher Hinsicht im gemeindlichen Gesamtabschluss eine einzige Einheit zusammen mit der Gemeindeverwaltung dar. Die Leistungsfähigkeit der Gemeinde lässt daher die Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch die Betriebe und die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung nicht unbeeinflusst.

Es gilt daher für die Gemeinde, ihre örtliche Steuerung den neuen Möglichkeiten anzupassen und auch den Schritt von der getrennten Steuerung der Gemeindeverwaltung und der auf die gemeindlichen Betriebe bezogenen Beteiligungssteuerung zu einer Gesamtsteuerung zu wagen. Gleichwohl ersetzt eine gemeindliche Gesamtsteuerung nicht die bisherigen "Einzelsteuerungen", sondern führt diese in Abhängigkeit von der Steuerungsebene zusammen. Die damit verbundene Konzentration sowie die Kooperationen können dabei zu einer Optimierung beitragen. Es bleibt aber auch bei einer Gesamtsteuerung die Notwendigkeit, bestimmte Steuerungsaspekte auf unterschiedlichen Ebenen zu verwirklichen, denn die Eigenständigkeit des Rates, der Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde bleibt unangetastet.

Die auf den Jahresabschlüssen und dem Gesamtabschluss aufbauende Gesamtsteuerung ist dabei gleichwohl nicht als eine Addition von Verwaltungsprozessen anzusehen, sondern soll insgesamt ein verantwortliches und ganzheitliches sowie gemeindebezogenes Management darstellen. Es ist deshalb für die Gemeinde nicht ausreichend, nur die fachlichen Erfordernisse oder nur die politischen Wünsche der Beteiligten zu betrachten. Das Ziel muss sein, ein fachlich-politisches Zusammenspiel entstehen zu lassen, bei dem die gemeindlichen Leistungen und Wirkungen im Blickfeld stehen. Die Struktur der örtlichen Leistungserbringung erfordert gerade das Zusammenwirken im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, um die Herausforderungen zu meistern und die Gewährleistungsverantwortung gegenüber den Adressaten zu erfüllen.

Bei einem "steuerungsrelevanten" Management, bei dem die Verantwortlichen in der Gemeinde die Produkte und Leistungen mittragen (Innensteuerung), können die gemeindlichen Geschäftseinheiten „Verwaltung“ und „Betriebe“ eine Gesamtheit bzw. eine wirtschaftliche Einheit darstellen, sodass in der Gesamtsteuerung die Ziele der Gemeinde und das Managementgeschehen in geeigneter Weise verzahnt werden muss. Der gemeindliche Gesamtabschluss kann dazu als aussagekräftige und steuerungsrelevante Informationsbasis genutzt werden für die örtliche Steuerung genutzt werden, damit die Gemeinde zukunftsorientiert und wirtschaftlich handelt. Gleichzeitig müssen aber auch eine örtliche "Verwaltungskultur" und Werte entstehen, die glaubhaft sind und eine Orientierung bieten sowie zu einer steuerungsrelevanten Identität der Gemeinde beitragen.

Die gemeindliche Gesamtsteuerung geht daher über die heutige Haushaltssteuerung und die Beteiligungsverwaltung der Gemeinde weit hinaus. Es besteht die Chance, die haushaltsmäßige Transparenz zu nutzen, um angestrebte Ziele mit den Ressourcen zu verknüpfen, damit durch die politische Steuerung geeignete Rahmenbedingungen für die gemeindlichen Aufgabenbereiche festgelegt werden, die anhand der produktorientierten Wirkungen gemessen werden. Der jährliche Gesamtabschluss kann dazu unter Berücksichtigung des Gesamtlageberichts die haushaltswirtschaftlichen Informationen bedarfsgerecht bieten, die zur Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde gewünscht sind und dadurch die Entscheidungsfindung aller Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unterstützen.

### **6. Die Rechte der Gemeindeorgane**

Die neuen haushaltsrechtlichen Regelungen sollten die Rechte der Gemeindeorgane unangetastet lassen. Daher sind etwa Vorschriften aus der Bewirtschaftung des Haushalts, das Budgetrecht oder die Aufstellung und Beschlussfassung über den Haushaltsplan aus dem alten Recht weitgehend unverändert übernommen worden. Es ist ein zentrales Anliegen des NKFG, gesetzliche Vorgaben und Standards abzubauen und dementsprechend die Gestaltungs- und Handlungsmöglichkeiten der Gemeinden wesentlich zu erweitern.

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

Mit der Umstellung des kameralen Systems auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen eröffnen sich den Entscheidungsträgern in der Kommune wesentlich verbesserte Steuerungspotentiale, die eine effizientere Wahrnehmung der Aufgaben ermöglichen und bei entsprechender Nutzung auch geldwerte Steuerungsgewinne erwarten lassen. Sie können insbesondere aus den verbesserten Erkenntnissen über das kommunale Vermögen und den vollständigen Ressourcenverbrauch gewonnen werden.

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

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

Die Einführung des neuen Rechnungswesens bringt für die Gemeinden einen einmaligen Umstellungsaufwand mit sich. In der Umstellungsphase ist in der Gemeinde Personal für die Einführung der neuen Systeme bereitzustellen. Wenn bereits eine Kostenrechnung oder eine Anlagenbuchführung vorhanden ist oder andere Einzelbestandteile der Reform in der Gemeinde schon umgesetzt sind, mindert sich der Aufwand. Die Gemeinden haben auch für die Schulung der Mitarbeiter Mittel vorzusehen, ebenso wie für die IT-Unterstützung der Prozesse, wobei viele Gemeinden bereits über eine „NKF-fähige Software“ verfügen.

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

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

Der Landesgesetzgeber hat die geleisteten Vorarbeiten übernommen und im Rahmen der Gesetzgebung sich nicht mit Verweisen auf ausgewählte Vorschriften des Handelsgesetzbuches begnügt. Er hat vielmehr die Bedürfnisse der Gemeinden berücksichtigt und spezifische Normen für ein kommunales Haushaltsrecht geschaffen. Mit den Gesetzesbeschlüssen wurden den Gemeinden in Nordrhein-Westfalen weitere Freiräume zur individuellen Gestaltung ihrer Haushaltswirtschaft nach den örtlichen Erfordernissen ermöglicht, die z. B. die Einrichtung eines der jeweiligen Größenklasse angepassten Rechnungswesens erlauben. Dies begrenzt den Einführungsaufwand bei den Gemeinden.

Wegen der anfangs fehlenden praktischen Erfahrungen der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen sind die Auswirkungen der Einführung eines „doppischen Kommunalhaushalts“ vier Jahre nach Inkrafttreten des Gesetzes (2009) durch die Landesregierung unter Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände sowie der Fachverbände zu überprüfen. Aus den Erfahrungen aus der Einführung und Anwendung des NKF in den Gemeinden sollen nach

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

der vollständigen, flächendeckenden Umsetzung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts repräsentative und belastbare Erkenntnisse zu weiteren Optimierung des Haushaltsrechts gewonnen werden.

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

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

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

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

Im Zusammenhang mit der Einführung des NKF in den Gemeinden darf daher in der örtlichen Praxis nicht auf die Einbeziehung bzw. auf die Betrachtung der organisatorischen Auswirkungen des Wechsels des Rechnungswesens und der veränderten Steuerung durch den Rat verzichtet werden. Auch wenn zunächst die Einführung der Doppik am Anfang steht, hängt der Erfolg der Reformbestrebungen auch wesentlich von notwendigen Veränderungen der Organisationsabläufe ab, z. B. wegen neuer Systematiken oder neuen Prozessen sowie ggf. einer neuen strategischen Ausrichtung.

Diese Gegebenheiten machen sich z. B. nicht nur durch die zu treffende Entscheidung über eine zentrale oder dezentrale Finanzbuchhaltung bemerkbar, sondern auch durch die Festlegung von Verantwortlichkeiten und eine damit verbundene prozessorientierte und prozessunabhängige Überwachung. Bei der Einführung des NKF haben deshalb auch die organisatorischen Aspekte einen erheblichen Einfluss auf die Effizienz und Effektivität der neuen Haushaltswirtschaft der Gemeinden und auf die zutreffende Abbildung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Jahresabschluss bzw. im Gesamtabschluss.

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

Der NKF-Reformprozess ist ein ebenso außergewöhnliches wie innovatives Beispiel dafür, wie komplexe Reformen eingeleitet und auch landesweit umgesetzt werden können. Mit dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT REFORM DES HAUSHALTSRECHTS

– NKFG NRW) wurden die notwendigen rechtlichen Grundlagen geschaffen, um in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft das Prinzip der Nachhaltigkeit und der intergenerativen Gerechtigkeit umzusetzen, denn die Verwaltungen der Gemeinden sind dem Rat wie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel eingesetzt werden.

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

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

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

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

Erstmals wurden im Jahre 2009 der § 8 Absatz 1 bis 3 und § 36 der GemHVO NRW aufgrund notwendiger Anpassungen an das neue Landesbeamtenrecht und an das Tarifrecht geändert (vgl. Verordnung vom 08.12.2009; GV. NRW. 2009 S. 837). Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes im Jahre 2012 hat dann zu umfassenden Änderungen in den Vorschriften der §§ 1, 2, 4, 9, 11, 16, 19, 22, 23, 28, 29, 30, 31, 33, 35, 38, 41, 42, 43, 44, 47, 49 und 50 der GemHVO NRW geführt (vgl. Artikel 7 des Gesetzes vom 18. September 2012; GV. NRW. 2012 S. 432). Im Jahre 2015 hat das „Gesetz über den Brandschutz, die Hilfeleistung und den Katastrophenschutz (BHKG)“ eine redaktionelle Anpassung in der Vorschrift des § 55 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW mit sich gebracht (vgl. Artikel 2 des „Gesetzes zur Neuregelung des Brandschutzes, der Hilfeleistung und des Katastrophenschutzes“ vom 17. Dezember 2015 (GV. NRW. 2015 S. 885).

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

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

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

### **10. Die Anwendungsspielräume im NKF**

Bei der Reform des Haushaltsrechts der Gemeinden ist auch geprüft worden, welche Landesvorgaben unter Berücksichtigung der kommunalen Selbstverwaltung und des Verhältnisses von Land und Gemeinden erforderlich sind. Auch wenn es für manche Anwender gewöhnungsbedürftig ist, bestimmte Sachverhalte nicht einfach nach vorgegebenen Festlegungen zu behandeln, sondern die Normen selbst aufstellen zu müssen, führt dies nicht zwingend zu rechtswidrigen Auswüchsen.

Die Haushaltsgrundsätze und einzelnen Regelungen eröffnen zwar erhebliche Auslegungs- und Ermessensspielräume, setzen jedoch auch hinreichend klare Grenzen, die ein Verbiegen des Haushaltsrechts zur Beliebigkeit verhindern. Zur Auslegung führen die Gesetzmaterialien zum NKF nicht in allen Fragen weiter, denn die haushaltsrechtlichen Bestimmungen sind nicht insgesamt neu konzipiert und erarbeitet worden. Viele allgemeine haushaltswirtschaftliche Regelungen konnten unverändert bestehen bleiben, denn auch dadurch werden die Zwecke und Zwecke des NKF getragen. Andere Bestimmungen wurden auf das NKF neu ausgerichtet und entsprechend umgestaltet.

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

### **11. Das NKF-Netzwerk**

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

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

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

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

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

Am Ende des Modellprojekts haben die Modellkommunen einen Abschlussbericht zusammen mit einem abgerundeten Praxisleitfaden für die Aufstellung des Gesamtabschlusses vorgelegt, der von allen Beteiligten getragen wird. Der veröffentlichte Praxisleitfaden wurde im Laufe der örtlichen Erprobung von den Modellkommunen stetig weiterentwickelt und optimiert. Er trägt den Besonderheiten der Ausgliederungen der Gemeinden in ausreichendem Maße Rechnung, denn die Aufstellung des Konzernabschlusses aus der Privatwirtschaft kann für das NKF nicht ungeprüft übernommen werden.

Die Modellkommunen haben zudem deutlich gemacht, dass sie die Notwendigkeit sehen, die Informationen, die der NKF-Gesamtabschluss bietet, aktiv für die Steuerung in den Gemeinden zu nutzen. Der Abschlussbericht zeigt daher sachgerechte Eckpunkte und Handlungserfordernisse für die örtliche Tätigkeit auf. Die wesentlichen Erkenntnisse aus dem Modellprojekt wurden transparent gemacht und zeitnah veröffentlicht, sodass die öffentliche Diskussion begleitend zum Modellprojekt beginnen konnte und auch begonnen hat.

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

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

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



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

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

In ihrem Zwischenbericht zur Überprüfung des NKFG von 20.06.2007 hat das NKF-Netzwerk bereits über 100 Vorschläge und Hinweise der Kommunen zu 11 Themenfeldern aufbereitet. Dabei hat sich gezeigt, dass in der Mehrzahl der Fälle die sachgerechten Lösungen keine Änderungen der Vorschriften erfordern, sondern bereits durch Klarstellungen und Erläuterungen erzielt werden können. Diesem Bedarf trägt auch die wesentlich erweiterte 4. Auflage der Handreichung des Innenministeriums Rechnung.

Die Landesregierung hat im Rahmen ihrer Überprüfung des Gesetzes über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen festgestellt, dass das NKF-Gesetz zu einer grundlegenden Umgestaltung des kommunalen Haushaltswesens geführt hat. Es hat im Grundsatz eine breite Akzeptanz gefunden. Am Anfang der Umstellung auf das NKF standen insbesondere die Fragen der Bewertung und Buchungstechnik im Fokus. Zunehmend geraten nun auch Fragen zum Umgang mit den neuen Erkenntnissen und Steuerungsinstrumenten in das Blickfeld.

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

### **14. Die Weiterentwicklung des NKF**

#### **14.1 Die Änderungen haushaltsrechtlicher Vorschriften**

##### **14.1.1 Die Änderung des § 76 GO NRW**

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

Die Gemeinde hat aber auch jetzt alle möglichen Konsolidierungsmaßnahmen zu ergreifen, um wieder dauerhaft den Haushaltsausgleich zu erreichen, denn die wichtigste Voraussetzung für die Genehmigungsfähigkeit eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes bleibt die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs. Die Aufsichtsbehörde soll dabei auch die Verantwortlichen der Gemeinde motivieren, die Konsolidierung ihres Haushalts

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

so schnell wie möglich durchzuführen. Gleichzeitig wird das Recht der vorläufigen Haushaltsführung wieder auf seinen Hauptzweck zurückgeführt. Die geänderte Vorschrift über die Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes hat folgende Fassung erhalten (vgl. Abbildung 4).

<b>DIE ÄNDERUNG DES § 76 DER GEMEINDEORDNUNG NRW</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p><b>§ 76</b> <b>Haushaltssicherungskonzept</b></p> <p>(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, wenn bei der Aufstellung des Haushalts</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder</li> <li>2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder</li> <li>3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.</li> </ol> <p><sup>2</sup>Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Absatz 3.</p> <p>(2) <sup>1</sup>Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. <sup>2</sup>Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. <sup>3</sup>Die Genehmigung kann nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 wieder erreicht wird. <sup>4</sup>Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.</p>	<p><b>§ 76</b> <b>Haushaltssicherungskonzept</b></p> <p>(1) ...</p> <p>(2) Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung <b>soll</b> nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im <b>zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr</b> der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 wieder erreicht wird. <b>Im Einzelfall kann durch Genehmigung der Bezirksregierung auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von diesem Konsolidierungszeitraum abgewichen werden.</b> Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.</p>

*Abbildung 4 „Die Änderung des § 76 der Gemeindeordnung NRW“*

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

#### **14.1.2 Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz**

Die Erfahrungen der Gemeinden im Rahmen der Einführung und Anwendung des NKF haben dazu geführt, einige haushaltsrechtliche Bestimmungen stärker an die örtlichen Bedürfnisse der Gemeinden anzupassen, um die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

Handhabung vor Ort zu erleichtern. Mit dem NKF-Weiterentwicklungsgesetz vom 189. März 2012 wird eine Vielzahl von haushaltsrechtlichen Regelungsinhalten noch ausgerichtet. So sollen z. B. Überschüsse der Ausgleichsrücklage zugeführt werden können, sofern ihr Bestand noch nicht ein Drittel des Eigenkapitals erreicht hat.

Diese Anpassung erhöht die Flexibilität der Gemeinden im Zeitablauf, insbesondere bei schwankenden Gewerbesteuererträgen. Durch die Änderung stehen erwirtschaftete Beträge aus dem Haushaltsjahr bei Bedarf zur Deckung eines Fehlbetrages in späteren Jahren genehmigungsfrei zur Verfügung. Weitere wichtige haushaltswirtschaftliche Änderungen werden in der nachfolgenden Synopse zur Gemeindeordnung und zur Gemeindehaushaltsverordnung aufgezeigt (vgl. Abbildung 5).

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<b>§ 75 GO Allgemeine Haushaltsgrundsätze</b>	<b>§ 75 GO Allgemeine Haushaltsgrundsätze</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) <u>Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Sie kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen. Die Höhe der Einnahmen nach Satz 2 bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei Haushaltsjahre, die dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehen. Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Abs. 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag erreicht hat.</u></p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p> <p>(7) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. <sup>2</sup>Sie ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht <u>wird</u>.</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) <b>In der Bilanz ist eine Ausgleichsrücklage zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Absatz 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht hat.</b></p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p> <p>(7) <sup>1</sup>Die Gemeinde darf sich nicht überschulden. <sup>2</sup>Sie ist überschuldet, wenn nach der Bilanz das Eigenkapital <b>aufgebraucht ist</b>.</p>
<b>§ 76 GO Haushaltssicherungskonzept</b>	<b>§ 76 GO Haushaltssicherungskonzept</b>
<p>(1) Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, wenn bei der Aufstellung <u>des Haushalts</u></p> <p>1. durch Veränderungen <u>der Haushaltswirtschaft</u> innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder</p> <p>2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder</p>	<p>(1) Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, wenn bei der Aufstellung <b>des Haushalts</b></p> <p>1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder</p> <p>2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird. Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Abs. 3.</p> <p>(2) Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung soll nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 wieder erreicht wird. Im Einzelfall kann durch Genehmigung der Bezirksregierung auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von diesem Konsolidierungszeitraum abgewichen werden. Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.</p>	<p>3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird. Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Abs. 3.</p> <p>(2) ...</p>
<b>§ 81 GO Nachtragssatzung</b>	<b>§ 81 GO Nachtragssatzung</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn</p> <p>1. <u>sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann,</u></p> <p>2. ...</p> <p>3. ...</p> <p>Dies gilt nicht für überplanmäßige <u>Aufwendungen und Auszahlungen</u> im Sinne des § 83 Abs. 3.</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) <b>Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn</b></p> <p>1. <b>sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit</b></p> <p style="padding-left: 20px;">a) <b>ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann oder</b></p> <p style="padding-left: 20px;">b) <b>ein erheblich höherer Jahresfehlbetrag als geplant entstehen wird und der höhere Fehlbetrag nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung vermieden werden kann,</b></p> <p>2. ...</p> <p>3. ...</p> <p>Dies gilt nicht für überplanmäßige Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p>
<b>§ 87 GO Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte</b>	<b>§ 87 GO Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte</b>
<p>(1) Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen.</p> <p>(2) ...</p>	<p>(1) Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen. <b>Für die Bestellung von Sicherheiten zur Finanzierung des Erwerbs von Grundstücken der Gemeinde durch Dritte finden die Sätze 1 und 2 keine Anwendung.</b></p> <p>(2) ...</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
(3) ...	(3) ...
<b>§ 97 GO Sondervermögen</b>	<b>§ 97 GO Sondervermögen</b>
(1) ... (2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nrn. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen.	(1) ... (2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nrn. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushaltsplan <b>und im Jahresabschluss</b> der Gemeinde gesondert nachzuweisen.
(3) ...	(3) ...
(4) ...	(4) ...
<b>§ 108 GO Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts</b>	<b>§ 108 GO Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts</b>
(1) ...	(1) ...
(2) ...	(2) ...
(3) Gehören einer Gemeinde mehr als 50 vom Hundert der Anteile an einem Unternehmen oder einer Einrichtung in Gesellschaftsform, muss sie darauf hinwirken, dass 1. ... a) ... b) ... c) ... 2. ... 3. ... <u>Der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bericht über die Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung sind dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen.</u> Gehört der Gemeinde zusammen mit anderen Gemeinden oder Gemeindeverbänden die Mehrheit der Anteile an einem Unternehmen oder an einer Einrichtung, soll sie auf eine Wirtschaftsführung nach Maßgabe des Satzes 1 Nr. 1 a) und b) sowie Nr. 2 und Nr. 3 hinwirken.	<b>(3)</b>  <b>(Satz 2 ist gestrichen)</b>
(4) ...	(4) ...
(5) ...	(5) ...
(6) ...	(6) ...
(7) ...	(7) ...
<b>§ 117 GO Beteiligungsbericht</b>	<b>§ 117 GO Beteiligungsbericht</b>
(1) Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu	(1) Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabchlusses angehören, zu erläutern ist. Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabchluss beizufügen.</p> <p>(2) ...</p>	<p>zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabchlusses angehören, zu erläutern ist. Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabchluss beizufügen. <b>Der Beteiligungsbericht ist dem Jahresabschluss nach § 95 beizufügen, wenn kein Gesamtabchluss nach § 116 aufzustellen ist.</b></p> <p>(2) ...</p>
<b>Änderungen in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>	
<b>§ 1 GemHVO Haushaltsplan</b>	<b>§ 1 GemHVO Haushaltsplan</b>
<p>(1) Der Haushaltsplan besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. dem Ergebnisplan,</li> <li>2. dem Finanzplan,</li> <li>3. den Teilplänen,</li> <li>4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.</li> </ol> <p>(2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Vorbericht,</li> <li>2. der Stellenplan,</li> <li>3. die Bilanz des Vorvorjahres,</li> <li>4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,</li> <li>5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,</li> <li>6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,</li> <li>7. <u>eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,</u></li> <li>8. <u>die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,</u></li> <li>9. <u>eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist,</u></li> <li>10. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.</li> </ol> <p>(3) ...</p>	<p>(1) Der Haushaltsplan besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. unverändert</li> <li>2. unverändert</li> <li>3. unverändert</li> <li>4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss <b>oder fortzuschreiben ist.</b></li> </ol> <p>(2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. ...</li> <li>3. ...</li> <li>4. ...</li> <li>5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, <b>Gruppen und einzelne Ratsmitglieder,</b></li> <li>6. ...</li> <li>7. <b>eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals,</b></li> <li>8. <b>eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,</b></li> <li>9. in kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben</li> </ol> <p>(3) ...</p>
<b>§ 2 GemHVO Ergebnisplan</b>	<b>§ 2 GemHVO Ergebnisplan</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen</li> </ol>	<p>(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen</li> </ol>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als <u>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</u>,</p> <p>2. ...</p> <p>3. <u>die Summe aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem Finanzergebnis als ordentliches Jahresergebnis</u>,</p> <p>4. der Saldo aus den außerordentlichen Erträgen und den außerordentlichen Aufwendungen als außerordentliches Ergebnis,</p> <p>5. die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis als Jahresergebnis auszuweisen.</p> <p>(3) ...</p>	<p>Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als <b>ordentliches Ergebnis</b>,</p> <p>2. ...</p> <p><b>3. die Summe aus dem ordentlichen Ergebnis und dem Finanzergebnis als Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>,</p> <p>(3) ...</p>
<b>§ 4 GemHVO Teilpläne</b>	<b>§ 4 GemHVO Teilpläne</b>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Die Aufstellung der Teilpläne ist nach folgenden Maßgaben vorzunehmen:</p> <p>1. Werden Teilpläne nach Produktbereichen aufgestellt, sollen dazu die Ziele und soweit möglich die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung, die Produktgruppen und die wesentlichen Produkte beschrieben werden.</p> <p>2. Werden Teilpläne nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt, sollen dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind die Produktbereiche nach <u>Nummer 1</u> voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.</p> <p>3. Werden Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sollen dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) Die Aufstellung der Teilpläne ist nach folgenden Maßgaben vorzunehmen:</p> <p>1. ...</p> <p>2. Werden Teilpläne nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt, sollen dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind die Produktbereiche nach <b>Absatz 1</b> voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.</p> <p>3. Werden Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sollen dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind in einer Übersicht die Produktbereiche <b>nach Absatz 1</b> voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p>
<b>§ 9 GemHVO Haushaltsplan für zwei Jahre</b>	<b>§ 9 GemHVO Haushaltsplan für zwei Jahre</b>
(1) ...	(1) ...

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>(2) ...</p> <p>(3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über <u>einen Haushaltsplan</u> erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigefügt werden.</p>	<p>(2) ...</p> <p>(3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über <b>die Haushaltssatzung</b> erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigefügt werden.</p>
<p><b>§ 11 GemHVO</b> <b>Allgemeine Planungsgrundsätze</b></p>	<p><b>§ 11 GemHVO</b> <b>Allgemeine Planungsgrundsätze</b></p>
<p>(1) Im <u>Haushalt</u> sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und <u>der</u> Einzahlungen und Auszahlungen <u>abzubilden</u>, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.</p> <p>(2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <u>Soweit sie nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.</u></p> <p>(3) ...</p>	<p>(1) Im <b>Haushaltsplan</b> sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und <b>die</b> Einzahlungen und Auszahlungen <b>zu veranschlagen</b>, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.</p> <p>(2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <b>Werden Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid festgesetzt, ist die Veranschlagung nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen. Soweit die Erträge und Aufwendungen nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.</b></p> <p>(3) ...</p>
<p><b>§ 16 GemHVO</b> <b>Fremde Finanzmittel</b></p>	<p><b>§ 16 GemHVO</b> <b>Fremde Finanzmittel</b></p>
<p>(1) Im Finanzplan <u>werden nicht veranschlagt</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. durchlaufende Finanzmittel,</li> <li>2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel),</li> <li>3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden.</li> </ol> <p>(2) ...</p>	<p>(1) Im Finanzplan <b>müssen nicht veranschlagt werden</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. ...</li> <li>3. ...</li> </ol> <p>(2) ...</p>
<p><b>§ 19 GemHVO</b> <b>Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung</b></p>	<p><b>§ 19 GemHVO</b> <b>Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung</b></p>
<p>(1) <u>Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzuzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.</u></p> <p>(2) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushalts-</p>	<p>(Absatz 1 nach § 23 verschoben)</p> <p>(1) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>jahr voraussichtlich besetzten Stellen. Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.</p> <p>(3) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne <u>nach der Höhe der dort ausgewiesenen Personalaufwendungen</u> aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.</p>	<p>Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.</p> <p><b>(2) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.</b></p>
<p><b>§ 22 GemHVO Ermächtigungsübertragung</b></p>	<p><b>§ 22 GemHVO Ermächtigungsübertragung</b></p>
<p>(1) <u>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar und bleiben bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres verfügbar. Werden sie übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.</u></p> <p>(2) <u>Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.</u></p> <p>(3) ...</p> <p>(4) Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) gesondert anzugeben.</p>	<p>(1) <b>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt mit Zustimmung des Rates die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen.</b></p> <p>(2) <b>Werden Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.</b></p> <p>(3) ...</p> <p>(4) Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) <b>und im Anhang</b> gesondert anzugeben.</p>
<p><b>§ 23 GemHVO Bewirtschaftung und Überwachung</b></p>	<p><b>§ 23 GemHVO Bewirtschaftung und Überwachung</b></p>
<p>(1) ...</p> <p>(2) ....</p> <p>(3) ---</p> <p>(4) ...</p>	<p>(1) ...</p> <p><b>(2) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.</b></p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p>
<p><b>§ 28 GemHVO Inventur, Inventar</b></p>	<p><b>§ 28 GemHVO Inventur, Inventar</b></p>
<p>(1) In der Inventur zum Schluss eines jeden Haus-</p>	<p>(1) In der Inventur zum Schluss eines jeden</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>haltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle <u>drei</u> Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p>	<p>Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle <b>fünf</b> Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p>
<p><b>§ 29 GemHVO</b> <b>Inventurvereinfachungsverfahren</b></p>	<p><b>§ 29 GemHVO</b> <b>Inventurvereinfachungsverfahren</b></p>
<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von <u>60</u> Euro ohne Umsatzsteuer <u>nicht überschreiten</u>, kann verzichtet werden.</p> <p>(4) ...</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von <b>410</b> Euro ohne Umsatzsteuer nicht <b>übersteigen</b>, kann verzichtet werden.</p> <p>(4) ...</p>
<p><b>§ 30 GemHVO</b> <b>Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung</b></p>	<p><b>§ 30 GemHVO</b> <b>Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung</b></p>
<p>(1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. <del>Der Zahlungsabwicklung obliegen außerdem das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung.</del></p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p>	<p>(1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. <i>(Satz 3 gestrichen)</i></p> <p>(2) ...</p> <p>(3) ...</p> <p>(4) ...</p> <p>(5) ...</p> <p>(6) ...</p>
<p><b>§ 31 GemHVO</b> <b>Sicherheitsstandards und interne Aufsicht</b></p>	<p><b>§ 31 GemHVO</b> <b>Sicherheitsstandards und interne Aufsicht</b></p>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Die örtlichen Vorschriften nach Absatz 1 müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung des § 23</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) Die örtlichen Vorschriften nach Absatz 1 müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>Abs. 4 und der §§ 27, 30 und 58 sowie über</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,</li> <li>1.2 schriftliche Unterschriftenbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,</li> <li>1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,</li> <li>1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,</li> <li>1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,</li> <li>1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,</li> <li>1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,</li> <li>1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,</li> <li>1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,</li> </ol> </li> <li>2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 die Freigabe von Verfahren,</li> <li>2.2 Berechtigungen im Verfahren,</li> <li>2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,</li> <li>2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,</li> <li>2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,</li> <li>2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,</li> </ol> </li> <li>2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,</li> <li>3 die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über               <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 Einrichtung von Bankkonten,</li> <li>3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,</li> <li>3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,</li> <li>3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,</li> <li>3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,</li> <li>3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,</li> <li>3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,</li> </ol> </li> <li>4 die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über               <ol style="list-style-type: none"> <li>4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,</li> <li>4.2 die Sicherheitseinrichtungen,</li> <li>4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchfüh-</li> </ol> </li> </ol>	<p>rung des § 23 Abs. 4 und der §§ 27, 30 und 58 sowie über</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. ...</li> <li>3. die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über               <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 Einrichtung von Bankkonten,</li> <li>3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,</li> <li>3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,</li> <li>3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,</li> <li>3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,</li> <li>3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,</li> <li>3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,</li> <li><b>3.8 die Bereitstellung von Liquidität im Rahmen eines Liquiditätsverbundes, wenn ein solcher eingerichtet ist,</b></li> </ol> </li> <li>4. ...</li> </ol>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>rung und Zahlungsabwicklung, 4.4 regelmäßige und unvermutete Prüfungen, 4.5 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmerers, 5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58 enthalten. (3) ... (4) ...</p>	<p>5. ... (3) ... (4) ...</p>
<p><b>§ 33 GemHVO</b> <b>Wertansätze für Vermögensgegenstände</b></p>	<p><b>§ 33 GemHVO</b> <b>Wertansätze für Vermögensgegenstände</b></p>
<p>(1) ... (2) ... (3) ... (4) <u>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind als geringwertige Vermögensgegenstände zu erfassen und können im laufenden Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben werden. Bei einem Wert unter 60 Euro ohne Umsatzsteuer können die Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand verbucht werden.</u></p>	<p>(1) ... (2) ... (3) ... (4) <b>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind als geringwertige Vermögensgegenstände in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten zu erfassen.</b></p>
<p><b>§ 35 GemHVO</b> <b>Abschreibungen</b></p>	<p><b>§ 35 GemHVO</b> <b>Abschreibungen</b></p>
<p>(1) ... (2) <u>Für Vermögensgegenstände nach Absatz 1 kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung und dem Ende des Jahres entfällt. Im Jahr ihrer Veräußerung kann für diese Vermögensgegenstände nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen dem Anfang des Jahres und ihrer Veräußerung entfällt.</u> (3) ... (4) ... (5) <u>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen. Sie können bei Finanzanlagen vorgenommen werden, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.</u></p>	<p>(1) ... (2) <b>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können unmittelbar als Aufwand verbucht werden.</b> (3) ... (4) ... (5) <b>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen, um diesen mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesem am Abschlussstichtag beizulegen ist. Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorge-</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>(6) ...</p> <p>(7) ...</p> <p>(8) Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine <u>dauernde</u> Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens <u>oder der Finanzanlagen</u> nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.</p>	<p><b>nommen werden. Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.</b></p> <p>(6) ...</p> <p>(7) ...</p> <p>(8) Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für <b>eine Wertminderung</b> eines Vermögensgegenstandes des <b>Anlagevermögens nicht</b> mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.</p>
<p><b>§ 38 GemHVO Ergebnisrechnung</b></p>	<p><b>§ 38 GemHVO Ergebnisrechnung</b></p>
<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p><b>(3) Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden, sind nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen.</b></p>
<p><b>§ 41 GemHVO Bilanz</b></p>	<p><b>§ 41 GemHVO Bilanz</b></p>
<p>(1) ...</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Die Aktivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten</p> <p>1. Anlagevermögen,</p> <p>    1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,</p> <p>    1.2 Sachanlagen,</p> <p>        1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,</p> <p>            1.2.1.1 Grünflächen,</p> <p>            1.2.1.2 Ackerland,</p> <p>            1.2.1.3 Wald, Forsten,</p> <p>            1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,</p> <p>        1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,</p> <p>            1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,</p> <p>            1.2.2.2 Schulen,</p> <p>            1.2.2.3 Wohnbauten,</p> <p>            1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,</p> <p>        1.2.3 Infrastrukturvermögen,</p> <p>            1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,</p> <p>            1.2.3.2 Brücken und Tunnel,</p> <p>            1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,</p> <p>            1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,</p>	<p>(3) Die Aktivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten</p> <p>1. ...</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,</p> <p>1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,</p> <p>1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden,</p> <p>1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,</p> <p>1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,</p> <p>1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,</p> <p>1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,</p> <p>1.3 Finanzanlagen,</p> <p>1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,</p> <p>1.3.2 Beteiligungen,</p> <p>1.3.3 Sondervermögen,</p> <p>1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,</p> <p>1.3.5 Ausleihungen,</p> <p>1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,</p> <p>1.3.5.2 an Beteiligungen,</p> <p>1.3.5.3 an Sondervermögen,</p> <p>1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,</p> <p>2. Umlaufvermögen,</p> <p>2.1 Vorräte,</p> <p>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,</p> <p>2.1.2 Geleistete Anzahlungen,</p> <p>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</p> <p>2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,</p> <p><u>2.2.1.1 Gebühren,</u></p> <p><u>2.2.1.2 Beiträge,</u></p> <p><u>2.2.1.3 Steuern,</u></p> <p><u>2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen,</u></p> <p><u>2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,</u></p> <p>2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,</p> <p><u>2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich,</u></p> <p><u>2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,</u></p> <p><u>2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,</u></p> <p><u>2.2.2.4 gegen Beteiligungen,</u></p> <p><u>2.2.2.5 gegen Sondervermögen,</u></p> <p>2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,</p> <p>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,</p> <p>2.4 Liquide Mittel,</p> <p>3. Aktive Rechnungsabgrenzung, zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten</p> <p>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag zu ergänzen.</p> <p>(4) Die Passivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten</p> <p>1. Eigenkapital,</p> <p>1.1 Allgemeine Rücklage,</p>	<p>2. Umlaufvermögen,</p> <p>2.1 Vorräte,</p> <p>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,</p> <p>2.1.2 Geleistete Anzahlungen,</p> <p>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</p> <p>2.2.1 <b>Öffentlich-rechtliche Forderungen,</b></p> <p><b>2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,</b></p> <p>2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,</p> <p>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,</p> <p>2.4 Liquide Mittel,</p> <p>3. ...</p> <p>4. ...</p> <p>(4) Die Passivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten</p> <p>1. ...</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>1.2 Sonderrücklagen, 1.3 Ausgleichsrücklage, 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag, 2. Sonderposten, 2.1 für Zuwendungen, 2.2 für Beiträge, 2.3 für den Gebührenaussgleich, 2.4 Sonstige Sonderposten, 3. Rückstellungen, 3.1 Pensionsrückstellungen, 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten, 3.3 Instandhaltungsrückstellungen, 3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5, 4. Verbindlichkeiten, 4.1 Anleihen, 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, 4.2.1 von verbundenen Unternehmen, 4.2.2 von Beteiligungen, 4.2.3 von Sondervermögen, 4.2.4 vom öffentlichen Bereich, 4.2.5 <u>vom privaten Kreditmarkt</u>, 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung, 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen, 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten, 5. Passive Rechnungsabgrenzung zu gliedern. (5) ... (6) ... (7) ... (8) ...</p>	<p>2. ... 3. ... 4. Verbindlichkeiten, 4.1 Anleihen, 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, 4.2.1 von verbundenen Unternehmen, 4.2.2 von Beteiligungen, 4.2.3 von Sondervermögen, 4.2.4 vom öffentlichen Bereich, 4.2.5 <b>von Kreditinstituten</b>, 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung, 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen, 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten, 4.8 <b>Erhaltene Anzahlung</b> 5 Passive Rechnungsabgrenzung zu gliedern. (5) ... (6) ... (7) ... (8) ...</p>
<p><b>§ 42 GemHVO</b> <b>Rechnungsabgrenzungsposten</b></p> <p>(1) Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.</p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.</p>	<p><b>§ 42 GemHVO</b> <b>Rechnungsabgrenzungsposten</b></p> <p>(1) Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <b>Satz 1 gilt entsprechend, wenn Sachzuwendungen geleistet werden.</b></p> <p>(2) ...</p> <p>(3) Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <b>Satz 1 gilt entsprechend, wenn erhaltene Zuwendungen für Investitionen an</b></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
	Dritte weitergeleitet werden.
<p><b>§ 43 GemHVO</b> <b>Weitere Vorschriften</b> <b>zu einzelnen Bilanzposten</b></p>	<p><b>§ 43 GemHVO</b> <b>Weitere Vorschriften</b> <b>zu einzelnen Bilanzposten</b></p>
<p>(1) ...</p> <p>(2) Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen <u>und einklagbaren</u> Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen.</p> <p>(3) <u>Werden Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 übertragen, ist in deren Höhe im Eigenkapital eine zweckgebundene Deckungsrücklage anzusetzen. Die Auflösung ist entsprechend der Inanspruchnahme oder mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen vorzunehmen. In Höhe der nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ist diese zweckgebundene Rücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.</u></p> <p>(4) ...</p> <p>(5) <u>Erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen, die im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden, sind, soweit sie zweckentsprechend verwendet wurden, als Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des beschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen.</u></p> <p>(6) <u>Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes in den folgenden drei Jahren ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.</u></p> <p>(7) ...</p>	<p>(1) ...</p> <p>(2) Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen, <b>zeitbezogenen</b> Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen. <b>Besteht eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung, ist diese als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu bilanzieren. Ein Rechnungsabgrenzungsposten ist auch bei einer Sachzuwendung zu bilden.</b></p> <p>(3) <b>Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die Verrechnungen sind im Anhang zu erläutern.</b></p> <p>(4) ...</p> <p>(5) <b>Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen und Beiträge für Investitionen sind Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Werden erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet, darf ein Sonderposten nur gebildet werden, wenn die Gemeinde die geförderten Vermögensgegenstände nach Absatz 2 Satz 1 zu aktivieren hat.</b></p> <p>(6) <u>Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.</u></p> <p>(7) ...</p>
<p><b>§ 44 GemHVO</b> <b>Anhang</b></p>	<p><b>§ 44 GemHVO</b> <b>Anhang</b></p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>(1) <u>Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.</u></p> <p>(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ....</li>   <li>2. ....</li> <li>3. ....</li> <li>4. ....</li> <li>5. ....</li> <li>6. ....</li> <li>7. ....</li> <li>8. ....</li> </ol> <p><u>weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.</u></p> <p>(3) ...</p>	<p>(1) <b>Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. Die Positionen der Ergebnisrechnung und die in der Finanzrechnung nachzuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit sind zu erläutern. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Sachverhalte beurteilen können.</b></p> <p>(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. <b>die Verringerung der allgemeinen Rücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung,</b></li> <li>3. <i>(aus Nr. 2 usw.)</i></li> </ol> <p><b>Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können, und weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.</b></p> <p>(3) ...</p>
<b>§ 47 GemHVO Verbindlichkeitspiegel</b>	<b>§ 47 GemHVO Verbindlichkeitspiegel</b>
<p>(1) <u>Im Verbindlichkeitspiegel sind mindestens die folgenden Posten auszuweisen:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Anleihen,</u></li> <li>2. <u>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 <u>von verbundenen Unternehmen,</u></li> <li>2.2 <u>von Beteiligungen,</u></li> <li>2.3 <u>von Sondervermögen,</u></li> <li>2.4 <u>vom öffentlichen Bereich,</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>2.4.1 <u>vom Bund,</u></li> <li>2.4.2 <u>vom Land,</u></li> <li>2.4.3 <u>von Gemeinden und Gemeindeverbänden,</u></li> <li>2.4.4 <u>von Zweckverbänden,</u></li> <li>2.4.5 <u>von sonstigen öffentlichen Bereich,</u></li> <li>2.4.6 <u>von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen,</u></li> </ol> </li> <li>2.5 <u>vom privaten Kreditmarkt,</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>2.5.1 <u>von Banken und Kreditinstituten,</u></li> <li>2.5.2 <u>von übrigen Kreditgebern,</u></li> </ol> </li> </ol> </li> <li>3. <u>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,</u> <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 <u>vom öffentlichen Bereich,</u></li> </ol> </li> </ol>	<p>(1) <b>Im Verbindlichkeitspiegel sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. Er ist mindestens entsprechend § 41 Absatz 4 Nummer 4 zu gliedern.</b> Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

<b>DAS 1. NKF-WEITERENTWICKLUNGSGESETZ 2012</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>GELTENDE FASSUNG</b>
<p>3.2 <u>vom privaten Kreditmarkt.</u>            4. <u>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen.</u>            5. <u>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.</u>            6. <u>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen.</u>            7. <u>Sonstige Verbindlichkeiten.</u>            Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.</p> <p>(2) ...</p>	<p>(2) ...</p>
<p><b>§ 49 GemHVO Gesamtabschluss</b></p> <p>(1) ... (2) ... (3) ...</p> <p>(4) <u>Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), entsprechende Anwendung.</u></p>	<p><b>§ 49 GemHVO Gesamtabschluss</b></p> <p>(4) <b>Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), entsprechende Anwendung.</b></p>
<p><b>§ 50 GemHVO Konsolidierung</b></p> <p>(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den <u>§§ 300 bis 309</u> des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.</p> <p>(2) ... (3) ...</p>	<p><b>§ 50 GemHVO Konsolidierung</b></p> <p>(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den <b>§§ 300, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309</b> des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.</p>

*Abbildung 5 „Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz“*

### 14.1.3 Die weitere Änderung der Gemeindehaushaltsverordnung

Die weitere erfolgte Änderung der Gemeindehaushaltsverordnung stellt lediglich eine formale Änderung dar, weil ein Bezugsgesetz mit Ablauf des 31. Dezember 2015 außer Kraft getreten ist. Der Landtag hat das „Gesetz zur Neuregelung des Brandschutzes, der Hilfeleistung und des Katastrophenschutzes“ vom 17. Dezember 2015 (GV. NRW. 2015 S. 885) beschlossen.

Mit Wirkung vom 1. Januar 2016 ist das in Artikel 1 des Neuregelungsgesetzes enthaltene „Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung“ durch das „Gesetz über den Brandschutz, die Hilfeleistung und den Katastrophenschutz (BHKG)“ ersetzt worden. Diese Sachlage hat eine Anpassung der Vorschrift des § 55 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW erforderlich gemacht, die im Rahmen des Artikels 2 vorgenommen wurde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

Diese Vorschrift enthält einen unmittelbaren statistischen Verweis auf das bisherige „Gesetz über den Feuer-  
schutz und die Hilfeleistung“, sodass eine Anpassung erforderlich war. Anders als beim 1. NKF-  
Weiterentwicklungsgesetz enthält das „Gesetz zur Neuregelung des Brandschutzes, der Hilfeleistung und des  
Katastrophenschutzes“ wegen der Änderung von Verordnungen jedoch keine Regelung über die „Rückkehr zum  
einheitlichen Verordnungsrang“. Eine derartige Abstufung im Rahmen eines Gesetzes ist nicht mehr erforderlich.

**14.1.4 Die Verbesserung in der Gemeindeordnung**

Die nicht erfüllten haushaltsrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinden hinsichtlich ihrer Jahresabschlüsse hatten  
ein gerichtliches Verfahren zur Folge, in dem festgestellt wurde, dass die gesetzliche Vorgabe zur Anzeige der  
gemeindlichen Haushaltssatzung keine rechtliche Grundlage für aufsichtsrechtliche Maßnahmen bietet (vgl. § 80  
GO NRW). Durch eine Ergänzung in Absatz 5 der Vorschrift ist nunmehr klargestellt worden, dass eine nicht  
vollständige Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung ermöglicht, deren Anzeigefrist aufsichtsrechtlich zu  
verlängern. Die Gemeinde muss daraufhin die notwendigen Maßnahmen ergreifen. Die geänderte Vorschrift hat  
folgende Fassung erhalten (vgl. Abbildung 6).

<b>DIE VERBESSERUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG NRW</b>	
<b>BISHERIGE FASSUNG</b>	<b>NEUE FASSUNG</b>
<b>§ 80 Erlass der Haushaltssatzung</b>	<b>§ 80 Erlass der Haushaltssatzung</b>
(1) ...	(1) ...
(2) ...	(2) ...
(3) ...	(3) ...
(4) ...	(4) ...
(5) <sup>1</sup> Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. <sup>2</sup> Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. <sup>3</sup> Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. <sup>4</sup> Die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist verkürzen oder verlängern. <sup>5</sup> Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden.	(5) <sup>1</sup> Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. <sup>2</sup> Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. <sup>3</sup> Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. <sup>4</sup> <b>Die Anzeigefrist beginnt erst zu laufen, wenn die gemäß Satz 1 anzuzeigenden Unterlagen der Aufsichtsbehörde vollständig vorgelegt wurden.</b> <sup>4</sup> Die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist verkürzen oder verlängern. <sup>5</sup> Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden.
(6) ...	(6) ...

*Abbildung 6 „Die Verbesserung in der Gemeindeordnung NRW“*

Der neue Satz 4 in der haushaltsrechtlichen Vorschrift „§ 80 Absatz 5 GO NRW“ stellt eine Klarstellung zum Handeln der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung dar.

## **14.2 Weitere Entwicklungen**

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

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

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

## **15. Die praktische Anwendung**

Die Anwendung des NKF als gemeindliches Haushaltsrecht ist nicht nur theoretisch durch sachgerechte Anpassungen der haushaltsrechtlichen Vorschriften weiterentwickelt worden. In der praktischen Umsetzung vor Ort können durch mehrere Jahre der Erfahrung die örtlichen Geschäftsvorfälle sicher und zutreffend eingeordnet und erfasst sowie haushaltsmäßig und bilanztechnisch behandelt werden. Die Selbstverwaltung und Eigenverantwortung der Gemeinde ist dabei gestärkt worden. Der Nutzen liegt jedoch nicht allein in der Umstellung auf die doppelte Buchführung, sondern insbesondere in den Bereichen, die nicht haushaltsrechtlich bestimmt werden sollen und dürfen sowie in einem guten Zusammenspiel von Rat und Verwaltung der Gemeinde.

Mit Beginn des NKF gab es vielfach einen Zustand vor Ort, in dem spontan und subjektiv über haushaltswirtschaftliche Sachverhalte und Geschäftsvorfälle entschieden wurde, ohne dass zuvor Abgrenzungsentscheidungen in der Sache getroffen und Nutzungsgegebenheiten geprüft wurden. Es folgten dann in der Umsetzungsphase bzw. der Einführung des NKF in den Gemeinden mehrere Jahre zwar bereits Überprüfungsprozesse und Vergleiche, um aufgaben- und prozessorientiert unter Einbeziehung der vorhandenen Organisation zu handeln und die Geschäftsvorfälle haushaltsrechtlich und haushaltsmäßig zu objektivieren und bilanziell richtig einzuordnen.

Der sich daraus entwickelnde Erfahrungsaustausch sowie die steigende Zahl verfügbarer fachtechnischer Medien stärkten und beschleunigten den Prozess gleichartiger Handlungsweisen bei vergleichbaren Sachverhalten. Die dadurch einsetzenden kontinuierlichen Verbesserungen und die Weiterentwicklung einer zutreffenden Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse zeigten dann besondere Erfolge, wenn die Verantwortlichen in der Gemeinde eine entsprechende Zielsetzung vertraten und ihre Steuerungsmöglichkeiten nutzten. Infolge der Anwendung des NKF sind die örtlichen Steuerungsmöglichkeiten verstärkt und dadurch verbessert worden. Die Steuerungsqualität konnte daher, auch aufgrund geeigneterer haushaltswirtschaftlicher Daten und Ergebnisse erheblich gesteigert werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
REFORM DES HAUSHALTSRECHTS**

Die gegenwärtige Situation spiegelt einen Entwicklungsstand des NKF wieder, der bereits weit über die Anfangsphase hinaus gewachsen ist. Gleichwohl bedarf es stetiger Analysen und Evaluierungen, um eine allgemein anerkannte Perspektive zu erarbeiten und um weitere Optimierungen erreichen zu können. Die öffentliche Haushaltswirtschaft ist nicht nur kommunal. Sie ist gesamtwirtschaftlich geprägt und wird daran gemessen. Die Gemeinden tragen dazu einen Teil auf der Grundlage ihrer Haushaltswirtschaft bei. Das NKF ist und muss weiterhin offen sein für eine zweckbezogene Gesamtsicht. Der Verweis auf Andere oder auf Veränderungen genügt dabei nicht. Es muss eine sinnvolle Transparenz des wirtschaftlichen Handelns öffentlicher Einheiten gewollt, geschaffen und gesichert werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

# Der gemeindliche Haushaltskreislauf

## 1. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft

### 1.1 Die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“

#### 1.1.1 Allgemeine Grundlagen

Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist ein Instrument, das für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben notwendig ist und dem Bestand der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ dient. Ihre Eigenständigkeit wird wesentlich durch die gesetzlichen Kompetenzen und Zuständigkeiten der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung und den daraus entstehenden örtlichen Zielsetzungen, Aktivitäten und Wirkungen geprägt. Das Prinzip der allgemeinen örtlichen Zuständigkeit der Gemeinde wird dabei unter der Berücksichtigung der vielfältigen fachlichen Maßstäbe zu einem Schwergewicht für die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Gleichwohl stellt die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch ein Abbild staatlicher, regionaler und örtlicher Interessen dar, die sich oftmals nicht voneinander trennen lassen.

Die Gestaltung der örtlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde entsteht aus dem Zusammenspiel wirtschaftlicher Vorgänge und Effekte zum Zwecke der örtlichen Aufgabenerfüllung. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher nicht einfach eine Addition gemeindlicher Geschäftsvorfälle und Leistungen. Die tatsächliche Ausprägung zeigt sich sehr deutlich beim gemeindlichen Gesamtabschluss. Bei diesem Abschluss wird die Gemeinde wie eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellt. Es wird dadurch die Trennung zwischen gemeindlicher Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde aufgehoben.

Die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“ ist der Gemeinde nicht gesondert zugewiesen worden. Sie stellt vielmehr eine allgemeine und auf diese Körperschaft bezogene Aufgabe im Rahmen ihrer Selbstverwaltung, ggf. sogar mit Handlungsvorgaben dar (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW). Die Aufgabenwahrnehmung durch die Gemeinde erfordert daher die Erfüllung von unzähligen örtlichen Sachaufgaben und Fachaufgaben mit bedeutenden leistungsbezogenen und finanzwirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher von der Gemeinde so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde ausreichend gesichert ist.

Die Ausübung einer eigenständigen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde ist jedoch wesentlich von den eigenen Finanzierungsmöglichkeiten sowie der Fremdfinanzierung durch Finanzleistungen Dritter abhängig. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert dabei die Bereitstellung von fachlich nutzbaren Wirtschaftsgütern. Dafür muss die Gemeinde die Nutzbarkeit ihrer Vermögensgegenstände sicherstellen und darf dabei den Lebenszyklus und die entstehenden Folgekosten nicht außer Acht lassen. Sie muss eine haushaltswirtschaftliche Gesamtsicht unabhängig davon erreichen, ob die örtlichen Aufgaben durch die Gemeindeverwaltung oder die Betriebe der Gemeinde erledigt werden.

Zur Gestaltung der örtlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde gehört eine fach- und sachgerechte Einordnung der im Rahmen der Aufgabenerfüllung zu erbringenden Finanz- und Dienstleistungen. Die Gemeinde hat eine solche Leistung grundsätzlich nach der von der Gemeinde dazu festgelegten Zwecksetzung in ihre Haushaltswirtschaft einzuordnen. Die Möglichkeiten des Empfängers einer gemeindlichen Leistung, die erhaltene Leistung in den Rahmen seiner Geschäftstätigkeit einzuordnen, sind dabei nicht von grundlegender Bedeutung. Der Umgang des Leistungsempfängers mit der gemeindlichen Leistung erhält erst dann eine haushaltswirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde, wenn der Leistungsempfänger die gemeindlichen Zwecksetzungen missachtet oder seine Gegenleistung gegenüber der Gemeinde schuldig bleibt.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

Diese Gesamtverantwortung der Gemeinde für ihre Haushaltswirtschaft wird auch dadurch deutlich, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen ist. Die Gemeinde hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass ihre Leistungsfähigkeit dauerhaft sichergestellt ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die Haushaltswirtschaft stellt dabei eine unverzichtbare Grundlage für die örtliche Ausübung der gemeindlichen Selbstverwaltung dar. Diese Eigenständigkeit prägt die ortsbezogene Verwaltungstätigkeit, von der Gemeinde und unter Berücksichtigung des gemeindlichen Haushaltsrechts und der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten ist. Dazu gehört auch die Entscheidung, in welchen (eigenverantwortlichen) Organisationsformen die örtlichen Aufgaben erfüllt werden.

### **1.1.2 Die Verbindung zum Haushaltsrecht**

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

Viele haushaltsrechtliche Bestimmungen sind als Abbildungsvorschriften ausgestaltet worden, um die Erfassung und Nachweis der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu sichern. Sie sind von der Gemeinde innerhalb des stetigen Haushaltskreislaufs in der Haushaltsplanung, der Haushaltsausführung und der Haushaltsabrechnung zu beachten. Durch das Haushaltsrecht wird nicht die Art und die Ausgestaltung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle geregelt. Die Gemeinde ist gefordert, zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die sachlich und fachlich sowie die organisatorisch erforderlichen Maßnahmen im Rahmen der rechtlichen Vorgaben und in eigener Verantwortung zu treffen, z. B. unter ausreichender Beachtung des Kostendeckungsprinzips.

Die Beteiligung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört auch dazu, denn die Gemeinde ist im Auftrag und dadurch stellvertretend für ihre Einwohner tätig. Die Einwohner tragen dabei durch ihre Finanzleistungen und ggf. auch durch Eigenleistungen zur gemeindlichen Bedarfsdeckung bei, denn die Gemeinde soll auch das Wohl ihrer Einwohner fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Für die Gemeinde entsteht auch daraus ihre Verantwortung für den pfleglichen und wirtschaftlichen Umgang mit dem gemeindlichen Vermögen im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft.

Von der Gemeinde sollte im Sinne der Haushaltsgrundsätze auch eine Qualitätssicherung und Qualitätsweiterentwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie ein Risikomanagement betrieben werden. Solche Aufgaben erfordern von der Gemeinde, die haushaltsrechtlichen Grundsätze und haushaltswirtschaftlichen Maßstäbe zur Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Haushaltsabrechnung anzuwenden, zu überprüfen und soweit möglich, zu deren Weiterentwicklung beizutragen. Sie sollte daher gewährleisten können, dass die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ihre Leistungen sachgerecht und zeitgerecht erhalten, die Erledigung der damit verbundenen weiteren Aufgaben gesichert ist.

Das gemeindliche Haushaltsrecht verbindet wirtschaftliche Tatbestände und Sachverhalte mit den gemeindlichen Rahmenbedingungen und unterstützt durch zugelassene Wahlmöglichkeiten und Ermessensspielräume die Eigenverantwortung und die Selbstverwaltung der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen. Es muss aber auch erreicht werden, dass eine Beteiligung der Adressaten an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfolgt. Dazu gehört ebenso, die Wirkungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Risiken für die Gemeinde zu messen und zu überprüfen sowie durch Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen zu minimieren. Die Gemeinde sollte bei allen

ihren Maßnahmen sicherstellen, dass die Grundsätze der Vorsicht, der Nachprüfbarkeit und der Objektivität gewahrt bleiben und das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde damit in Einklang steht.

## **1.2 Der Rahmen der Haushaltswirtschaft**

### **1.2.1 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“**

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

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

In den haushaltswirtschaftlichen Rahmen gehört auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden sowie die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. §§ 90 und 101 GO NRW). Die Aufstellung, Prüfung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist ebenfalls der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zuzurechnen. Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist daher als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnisorientiert gesteuert wird und in der die ökonomischen Vorgänge mit ihren wirtschaftlichen Wirkungen von der Gemeinde in Wertgrößen erfasst und beurteilt, zielgerichtet bearbeitet und sowie dokumentiert werden.

### **1.2.2 Der Begriff „Haushalt“**

Der Rahmenbegriff „Haushalt“ stellt im gemeindlichen Haushaltsrecht einen Teilbereich des Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ dar. Der Begriff „Haushalt“ umfasst dabei die Auswirkungen des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde in einem abgegrenzten Zeitraum. Es wird in den dafür vorgesehenen Werken dargestellt und nachgewiesen, sodass die gemeindliche Haushaltswirtschaft jährlich geplant, ausgeführt und abgerechnet werden kann. Die aus dem Handeln der Gemeinde entstehenden Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen sind dabei immer in der amtlichen Währungseinheit „Euro“ anzugeben.

Von dem Begriff „Haushalt“ werden sowohl die gemeindliche Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne) als auch der Jahresabschluss (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Teilrechnungen, Bilanz und Anhang) sowie der Gesamtabschluss (Gesamtergebnisrechnung, Gesamtfinanzzrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtanhang) erfasst (vgl. §§ 78 bis 80, 95 und 96 sowie 116 GO NRW). Der Haushalt der Gemeinde ist das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der Gemeindeverwaltung. Der Begriff „Haushalt“ wird nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 7).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

DER HAUSHALT DER GEMEINDE							
HAUSHALTSPLANUNG				HAUSHALTSRECHNUNG			
Haushaltssatzung mit Anlagen				Jahresabschluss mit Anlagen			
Haus- halts- satzung	Ergebnis- plan	Finanz- plan	Anlagen	Ergebnis- rechnung	Finanz- rechnung	Bilanz	Anhang
	Produktorientierte Teilpläne			Produktorientierte Teilrechnungen			
Bewirtschaftungsregeln			Örtliche Infos	Bewertungs- und Bilanzierungsregeln			Lage- bericht
HAUSHALTSAUSFÜHRUNG/HAUSHALTSBEWIRTSCHAFTUNG							

*Abbildung 7 „Der Haushalt der Gemeinde“*

### 1.2.3 Der Begriff „Haushaltsjahr“

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

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

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

### 1.3 Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

#### 1.3.1 Die Zusammenfassung

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

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

*Abbildung 8 „Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

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

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

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

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

Die Gemeinde sollte dazu einen Dialog mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen und die Berücksichtigung der Lebenssituationen von Frau und Mann zu einem Leitprinzip machen. Dabei gilt es, die örtlichen Gegebenheiten zu analysieren, um Zielgruppen zu bestimmen und festzustellen, ob Unterschiede beim Nutzen der gemeindlichen Leistungen für Frauen und Männer vorhanden sind. Die Gemeinde kann aufgrund der örtlichen Ergebnisse ihre Ressourcen zielorientiert betrachten und haushaltswirtschaftlich in geeigneter Weise einsetzen sowie die Wirkungen daraus mit ins Blickfeld nehmen. In diesem Zusammenhang ist gleichzeitig zu entscheiden, ob und wie die Verteilung der Haushaltsmittel der Gemeinde entsprechend angepasst wird oder neu ausgerichtet werden soll.

Es ist daher von der Gemeinde z. B. zu klären, wer nutzt die gemeindlichen Dienstleistungen und wie wirken sich die Leistungen der Gemeinde auf die Lebensverhältnisse von Frauen und Männern aus. Sie sollte dazu auch feststellen, ob und welche unterschiedlichen Anforderungen gegenüber der Gemeinde durch Frauen und Männer erhoben werden. Die wirkungsbezogene Betrachtung und Beurteilung der örtlichen Gegebenheiten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verstärken eine ganzheitliche Sichtweise der Gemeinde und können zur Verbesserung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde beitragen, z. B. hinsichtlich der Mobilität im öffentlichen Nahverkehr. Der örtliche Rahmen und die Inhalte sind dabei von der Gemeinde eigenverantwortlich auszugestalten, zu überprüfen und ggf. noch näher an die örtlichen Verhältnisse anzupassen.

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

##### **1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die rechtlichen Rahmenbedingungen zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft belassen der Gemeinde einen großen Gestaltungsspielraum, damit sie die sachlich und fachlich sowie organisatorisch erforderlichen Maßnahmen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten in eigener Verantwortung treffen kann. Dabei spielen insbesondere die haushaltsrechtlichen Vorschriften eine besondere Rolle, denn durch diese werden einerseits die Ziele der jährlichen Rechnungslegung und andererseits auch deren Art und Form bestimmt.

Die gesetzlichen Vorgaben, dass die Gemeinde ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und der gemeindliche Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss, haben vielfach dazu geführt, den Blick auf eine rechnungslegungsbezogene Betrachtung und Bewertung im Sinne einer „neuen gemeindlichen Bilanzpolitik“ zu verengen.

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

Die tatsächliche Nutzung der möglichen Gestaltungsspielräume durch die Gemeinde zeigt sich insbesondere im Rahmen der jährlichen Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Haushaltsabrechnung. Diese Werke sollen grundsätzlich in objektivierter Form und unter Beachtung der Periodenabgrenzung sowie der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sachgerecht aufgestellt werden. Gleichwohl können gewichtige örtliche Gründe vorliegen, dass im Rahmen der haushaltsrechtlichen Möglichkeiten bestimmte örtliche Sachverhalte als von untergeordneter Bedeutung anzusehen und daher in diesen Werken nicht gesondert benannt werden.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten zudem eine Vielzahl von Bestimmungen, in denen durch die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, z. B. „dürfen“, „können“, „sollen“, ein örtlicher Einfluss auf die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewollt ist. Die Gemeinde hat daher mit dem NKF keine grundsätzlich neuen Gestaltungsmöglichkeiten für ihre Haushaltswirtschaft zur Verfügung gestellt bekommen, sondern die Möglichkeiten lediglich sind im Sinne der neuen Ziele und Zwecke des gemeindlichen Haushaltsrechts angepasst worden. Die Gemeinde ist gefordert, die Ausführung ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sowie zukunftsbezogen auszugestalten.

Durch den gemeindlichen Jahresabschluss als Haushaltsabrechnung, in dem auch der Vermögensstatus der Gemeinde offengelegt wird, sollen auch die Wirkungen der Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sichtbar werden. Aufgrund dieser Sachlage werden die zulässige haushaltsmäßige Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung oftmals als „gemeindliche Bilanzpolitik“ bezeichnet und behandelt. Diese Einordnung dürfte aber den Zielen und Zwecken des gemeindlichen Haushaltsrechts und der dabei zwingend gebotenen sachlichen Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse nicht in ausreichendem Maße gerecht werden.

### 1.4.2 Die Steuerung der Haushaltswirtschaft

Die Gemeinde soll ihre Haushaltswirtschaft möglichst nach den zu erbringenden gemeindlichen Leistungen (Output) unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Selbstverantwortung steuern. Sie soll dabei betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden einsetzen und intern die Kosten- und Leistungsrechnung anwenden und ein Controlling umsetzen. Der gemeindliche Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument für den Rat der Gemeinde und die gemeindliche Verwaltung.

Die Ziele des gemeindlichen Haushaltsrechts haben daher zu einer produktorientierten Gliederung des jährlichen Haushaltsplans geführt (vgl. § 79 GO NRW i. V. m. § 4 GemHVO NRW). Der Gemeinde ist dabei die Befugnis eingeräumt worden, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich in Teilpläne zu untergliedern. Die Gliederung des örtlichen Haushaltsplans soll die Gemeinde deshalb nach ihren Steuerungs- und Informationsbedürfnissen ausrichten, denn diese Entscheidungen haben einen erheblichen Einfluss auf die Wirkungen der örtlichen Steuerung.

Die zeitgemäße Gliederung des örtlichen Haushaltsplans liegt nunmehr in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Die produktorientierte Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert dabei zutreffende und ausreichende Informationen aus unterschiedlichen Quellen, die für die zu treffenden Entscheidungen zusammengeführt und aufbereitet werden müssen (vgl. Abbildung 9).

<b>DIE ERFORDERNISSE DER STEUERUNG DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>
- Sichern von internen und externen Informationsquellen und Informationsrechten.
- Sammeln haushaltswirtschaftlicher Daten sowie interner und externer Informationen.
- Aufbereitung und Auswertung der Daten und Informationen (qualitativ und quantitativ).
- Beurteilung der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der gewonnenen Erkenntnisse.

<b>DIE ERFORDERNISSE DER STEUERUNG DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
-	Erstellung einer haushaltswirtschaftlichen Prognose mit Zielsetzungen.
-	Festlegung von Berichtspflichten und Controlling (inhaltlich und zeitlich).

Abbildung 9 „Die gemeindlichen Steuererfordernisse“

Der Rat muss dabei zielgerichtete Entscheidungen unter Berücksichtigung der sachlichen und produktorientierten Zuordnungen zur Ausführung und Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit treffen. Deren Umsetzung durch die gemeindliche Verwaltung erfordert auch ggf. die Fortentwicklung der Führungsmethoden (Management), zu der insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen sowie zwischen Rat und Verwaltung gehört.

Örtliche Ziele im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie dazu passende und messbare Leistungskennzahlen sollen deshalb für alle Gliederungsebenen des gemeindlichen Haushaltsplans zwischen den jeweils Verantwortlichen vereinbart und entsprechend ausgewiesen werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Von der Gemeinde darf dabei das Erfordernis, die im Haushaltsjahr gewünschte Zielerreichung mithilfe von messbaren Leistungskennzahlen nachprüfen und beurteilen zu können, nicht vergessen werden.

### 1.5 Die Sprache in der Haushaltswirtschaft

Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde grundsätzlich die Sprache zu verwenden, die es den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglicht, die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu verstehen und nachvollziehen zu können. Die verwendete Sprache und der Sprachstil müssen den Ausführenden in der gemeindlichen Verwaltung ermöglichen, die vom Rat der Gemeinde erteilten und im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen zutreffend und nachvollziehbar umzusetzen.

Die Gemeindeordnung enthält jedoch keine eigene Regelung über die in der Haushaltswirtschaft zu benutzende Sprache. Sie enthält auch keinen Verweis auf andere rechtliche Vorgaben, die für die Gemeinde besondere Vorgaben in sprachlicher Hinsicht enthalten, z. B. das Verwaltungsverfahrensgesetz. In Anlehnung an die Regelungen über das Verwaltungsverfahren soll auch in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft der Grundsatz gelten „Die Amtssprache ist deutsch“ (vgl. § 23 VwVfG NRW).

Ein Zusammenhang zwischen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der rechtlichen Vorgabe kann hergestellt werden bzw. besteht, weil einerseits das genannte Gesetz bei der öffentlich-rechtlichen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde anzuwenden ist. Andererseits ist ein Verwaltungsverfahren im Sinne dieses Gesetzes die nach außen wirkende Tätigkeit der Gemeinde, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlass eines Verwaltungsaktes oder auf den Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrages gerichtet ist, wie sie im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vor Ort vollzogen werden.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass sich in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Benutzung der deutschen Sprache für alle Beteiligten bewährt hat und von ihnen nicht infrage gestellt wird. Insbesondere die Verwendung von Abkürzungen muss dabei verständlich sein. Gleichwohl sollte jedoch jeweils vor Ort geprüft und geklärt werden, ob für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr nicht auch in anderen Sprachen verfügbar gemacht werden sollte.

Inbesondere die Teile der jährlichen Haushaltsplanung der Gemeinde, mit denen die gemeindliche Haushaltswirtschaft näher erläutert wird, könnten unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ggf. mehrsprachig für die Interessenten verfügbar gemacht werden. Es dürften dadurch die Bürgerinnen und Bürger besser erreichbar

sein und ggf. freiwillige Leistungen im Sinne der Aufgabenerledigung der Gemeinde erbringen, weil diese Personen die haushaltswirtschaftliche Lage und die Bedürfnisse der Gemeinde verstanden haben.

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

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

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

Mit der Währungseinheit „Euro“ soll in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine zutreffende Aussage zu den oder über die gemeindlichen Finanzen gegeben werden. Die Gemeinde hat deshalb in ihren haushaltswirtschaftlichen Unterlagen die finanzwirtschaftlichen Wertansätze oder Wertgrößen, Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen betragsmäßig immer in Euro anzugeben.

Ein allgemeiner Hinweis ist daher nicht ausreichend, dass die in den Haushaltsunterlagen aufgeführten Zahlen als Finanzbeträge in der Währungseinheit „Euro“ zu verstehen sind. Ein solcher Hinweis steht zudem der allgemeinen Zielsetzung entgegen, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch durch die Nutzung der Währungseinheit „Euro“ in ihren Ausmaßen und messbaren Wirkungen für alle Beteiligten bzw. Adressaten verständlich und nachvollziehbar sein soll.

### **1.7 Die Bürgerorientierung**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Gestaltung der Planung, Bewirtschaftung und Abrechnung der jährlichen Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der Outputorientierung die Interessen aller Adressaten, insbesondere die der Einwohner und Abgabepflichtigen, ausreichend zu berücksichtigen. Die Adressaten sollen jedoch unter Anwendung der Outputorientierung nicht ausschließlich zu „Kunden“ oder „Käufern“ degradiert werden. Es muss vielmehr eine bürgerorientierte Beziehung zwischen der Gemeinde und den Adressaten bestehen oder von der Gemeinde hergestellt werden.

Die Verbesserung der Bürgerorientierung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bringt es dabei mit sich, auch die von der Gemeindeverwaltung und den Betrieben gegenüber den Bürgern eingenommene statusmäßige Stellung zu betrachten und ggf. zu hinterfragen. Die Gemeinde darf in ihrer Haushaltswirtschaft nicht obrigkeitlich agieren, weil in der Sache eine treuhänderische Verwaltung gegenüber den Bürgern geboten ist. Entsprechend muss das gesamte wirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausgerichtet sein und eine entsprechende Umgangssprache gepflegt werden.

Die Gemeinde ist daher zu geeigneten Kommunikationsformen aufgefordert, diese gegenüber den Bürgern zu praktizieren und sie entsprechend in das haushaltswirtschaftliche Planen und Handeln so stark wie möglich ein-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF

zubeziehen und daran zu binden. Die verfügbare internetmäßige Vernetzung kann dazu ein geeigneter Baustein sein, um gemeinsames und zielgerichtetes Handeln auf eine breite Basis zu stellen. Das gemeinsame Wirken kann dann zur Weiterentwicklung in der Sache führen. Das traditionelle Weg „Wachstum“ muss dadurch nicht aufgegeben werden, sondern ggf. auf ein generationengerechtes Maß angepasst werden. Insgesamt muss die Bürgerorientierung der Gemeinde eine „Reife“ und „Größe“ erreichen, die ökonomisch geeignet ist.

### 2. Die Schritte in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

#### 2.1 Ein Überblick

Die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen sollen als eigenverantwortliche Träger der öffentlichen Verwaltung (vgl. § 2 GO NRW) das Wohl ihrer Einwohner in freier Selbstverwaltung fördern und in Verantwortung für die zukünftigen Generationen handeln (vgl. § 1 GO NRW). Im Rahmen der einzelnen Schritte des gemeindlichen Haushaltskreislaufs wird das gemeindliche Handeln transparent und nachvollziehbar gemacht. Dieses findet in den Phasen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft seinen Niederschlag (vgl. Abbildung 10).

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

Abbildung 10 „Die Phasen im gemeindlichen Haushaltskreislauf“

Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde, die wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen ist, damit die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gesichert ist, stellt dazu eine örtliche Planungs- und Steuerungsgrundlage dar, sofern die Haushaltswirtschaft entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde im Rahmen der jährlichen Planung, Ausführung und Abrechnung ordnungsgemäß erfolgt.

Die Zwecke erfordern dabei ein funktionierendes Zusammenwirken der Verantwortlichen in Rat und gemeindlicher Verwaltung im Rahmen ihrer jeweiligen Rechte und Zuständigkeiten. Das NKF ermöglicht dabei mit seiner Ressourcenerfassung und der Produktorientierung ein wirtschaftliches Handeln der Gemeinde im Ablauf der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie eine entsprechend nachvollziehbare Abrechnung im Rahmen ihres Jahresabschlusses.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

Der Gemeinde wird dabei zur Abwicklung ihrer Geschäftsvorfälle und zur örtlichen Steuerung ein Rechnungswesen auf der Grundlage des Systems der doppelten Buchführung zur Verfügung gestellt. Sie muss ihre Haushaltswirtschaft in Form der Haushaltssatzung mit Haushaltsplan und in Form des Jahresabschlusses dauerhaft darauf ausrichten. Im Rahmen des gemeindlichen Haushaltskreislaufs erfordert diese Sachlage einen örtlich konkret bestimmten zeitlichen Ablauf der stetig aufeinanderfolgenden jahresbezogenen Haushaltswirtschaft.

**2.2 Die Haushaltsplanung**

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

Am Beginn des gemeindlichen Haushaltskreislaufs steht daher die Haushaltsplanung der Gemeinde als fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung, die insbesondere das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre im Blick hat (vgl. § 84 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltsplanung stellt eine zukunftsorientierte Prognose dar, denn die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Von der Gemeinde sind dabei besondere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, die sich auch auf die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr auswirken. Die einschlägigen Bestimmungen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 11).

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



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

<b>DIE HAUSHALTSRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR DIE HAUSHALTSPLANUNG</b>	
<b>DIE HAUSHALTSPLANUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	<b>DIE HAUSHALTSPLANUNG IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>
	§ 17 Interne Leistungsbeziehungen § 18 Kosten- und Leistungsrechnung § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung
	<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>  § 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen

*Abbildung 11 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung“*

Die Gemeinde soll bei ihrer mehrjährigen Haushaltsplanung möglichst auch die künftigen Chancen und Risiken und andere Ereignisse, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben, berücksichtigen. Durch eine solche Haushaltsplanung können die Auswirkungen des haushaltsmäßigen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr besser beurteilt werden und geeignete Entscheidungen und angepasste Handlungen festgelegt werden.

Von der Gemeinde wird ihre Haushaltsplanung nicht in Form eines Gesamtwerks mit einem umfassenden Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung aufgestellt. Die Planung erfolgt im Rahmen des geltenden Haushaltsrechts nur für die juristische Person „Gemeinde“ und dabei nur bezogen auf den wichtigen organisatorischen Teilbereich „Gemeindeverwaltung“. Gleichzeitig von vielen Betrieben der Gemeinde ein Wirtschaftsplan aufzustellen ist (vgl. z. B. § 14 EigVO NRW). Grundsätzlich bedarf es einer Zusammenführung der einzelnen Planungswerke und einer Vervollständigung zu einer Gesamtplanung. Aus der gemeindlichen Haushaltsplanung heraus könnte die Gemeinde dann in einem Gesamtbild ihre voraussichtliche wirtschaftliche Gesamtentwicklung aufzeigen.

Bei der jährlichen Haushaltsplanung hat die Gemeinde die haushaltsrechtlichen Planungsvorschriften zu beachten und auch die örtlichen Besonderheiten in diese Planung einzubeziehen. Als Ergebnis daraus muss der Haushaltsplan der Gemeinde für das Haushaltsjahr inhaltlich so ausgestaltet sein, dass dieser auch als örtliches Steuerungsinstrument genutzt werden kann. Bei dessen Aufstellung sind die Steuerungsbedürfnisse des Rates und der anderen Verantwortlichen in der Gemeinde sachgerecht und ausreichend zu berücksichtigen. Diese Bedürfnisse beeinflussen nicht nur die gemeindliche Haushaltsplanung in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich. Zu beachten ist außerdem, dass die jährliche Haushaltsplanung der Gemeinde vor dem Beginn des Haushaltsjahres abgeschlossen sein soll (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

### **2.3 Die Haushaltsausführung**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bildet eine Grundlage für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Das gemeindliche Haushaltsrecht sieht daher eine Reihe von Grundsätzen und Geboten sowohl in der Gemeindeordnung als auch in der Gemeindehaushaltsverordnung vor, die nachfolgend beispielhaft aufgeführt werden (vgl. Abbildung 12).

<b>DIE HAUSHALTSRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR DIE HAUSHALTSAUSFÜHRUNG</b>	
<b>HAUSHALTSAUSFÜHRUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	<b>HAUSHALTSAUSFÜHRUNG IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>  § 86 Kredite § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 93 Finanzbuchhaltung § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung	<b>Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft</b>  § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung § 21 Bildung von Budgets § 22 Ermächtigungsübertragung § 23 Bewirtschaftung und Überwachung § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht § 25 Vergabe von Aufträgen § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b>  § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung	
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>  § 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen	<b>Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung</b>  § 27 Buchführung § 28 Inventur, Inventar § 29 Inventurvereinfachungsverfahren § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

*Abbildung 12 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung“*

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

## **2.4 Die Haushaltsrechnung**

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

Aus den Vorgaben des Rates der Gemeinde für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ergibt sich die Notwendigkeit, dass der Bürgermeister nach dem Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber Rechenschaft gegenüber dem Rat ablegen muss. Er muss darlegen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, zu wel-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

chem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben, aber auch, welche Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde bestehen.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es jedoch nicht erforderlich, die „Rechnungslegung“ als eine eigenständige Aufgabe zu betrachten. Diese Aufgabe ist haushaltsrechtlich in den Gesamtrahmen eingebettet und beginnt nicht erst nach der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres. Der Einstieg beginnt bereits mit örtlichen Entscheidungen bei der Haushaltsplanung, um eine sachgerechte Ausführung sowie eine geeignete Nachweisführung zu erreichen.

Es ist daher nicht geboten, die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich in die Teile „Haushalt“ und „Rechnungslegung“ aufzuspalten. Nach dem Ende des gemeindlichen Haushaltsjahres ist daher vom Kämmerer ein Jahresabschluss aufzustellen **und** vom Bürgermeister zu bestätigen. Der Bürgermeister hat dann den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Haushaltsplan für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, bezogen auf die Gemeindeverwaltung hat, ergeben sich die Art und das Ausmaß der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde, die im gemeindlichen Jahresabschluss offen zu legen sind und deren Erfüllung nachzuweisen ist. Die Vorschriften über den Jahresabschluss ergeben sich dabei zwingend aus dem System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, denn die Ausgangsgrundlage dafür ist der jährliche Haushaltsplan. Für den gemeindlichen Jahresabschluss bestehen im gemeindlichen Haushaltsrecht eine Reihe von Grundsätzen und Geboten (vgl. Abbildung 13).

<b>DIE HAUSHALTSRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR DIE HAUSHALTSRECHNUNG</b>	
<b>HAUSHALTSRECHNUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	<b>HAUSHALTSRECHNUNG IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>  § 88 Rückstellungen § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung § 95 Jahresabschluss § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung	<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>  § 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren § 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>  § 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen	<b>Sechster Abschnitt Jahresabschluss</b>  § 37 Jahresabschluss § 38 Ergebnisrechnung § 39 Finanzrechnung § 40 Teilrechnungen § 41 Bilanz § 42 Rechnungsabgrenzungsposten § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten § 44 Anhang § 45 Anlagenspiegel § 46 Forderungsspiegel § 47 Verbindlichkeitenspiegel § 48 Lagebericht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

<b>DIE HAUSHALTSRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR DIE HAUSHALTSRECHNUNG</b>	
<b>HAUSHALTSRECHNUNG IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	<b>HAUSHALTSRECHNUNG IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b>	<b>Siebter Abschnitt Gesamtabschluss</b>
§ 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung § 105 Überörtliche Prüfung	§ 49 Gesamtabschluss § 50 Konsolidierung § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang § 52 Beteiligungsbericht
<b>12. Teil Gesamtabschluss</b>	<b>Neunter Abschnitt Schlussvorschriften</b>
§ 116 Gesamtabschluss § 117 Beteiligungsbericht	§ 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

*Abbildung 13 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung“*

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

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

stehen beim gemeindlichen Jahresabschluss die Aufgabe der jahresbezogenen Ergebnisermittlung und die Informationsfunktion gleichrangig nebeneinander.

**2.4.3 Der Gesamtabschluss als Gesamtergebnis**

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

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

**2.5 Der Zeitrahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

**2.5.1 Allgemeine Sachlage**

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

Dieser genau begrenzte Zeitrahmen für die Ausführung der geplanten gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert sowohl eine umfassende Vorbereitung vor dem Beginn des Haushaltsjahres als auch eine Abrechnung nach Ablauf des gemeindlichen Haushaltsjahres. Somit kommt es, bezogen auf das jeweilige Haushaltsjahr, zu einem Zeitrahmen, der mehrere Kalenderjahre umfasst. Nachfolgend wird der Zeitablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, bezogen auf das Haushaltsjahr 2015, aufgezeigt (vgl. Abbildung 14).

<b>DER ZEITRAHMEN FÜR DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFT DES HAUSHALTSJAHRES 2015</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>DATEN</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat	<b>Z. B. bis zum 15. September 2014</b>
Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung mit Festlegung einer Einwendungsfrist	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Verfügbarhalten des Entwurfs der Haushaltssatzung während des Beratungsverfahrens im Rat	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Beschlussfassung des Rates	<b>Z. B. zum 15. November 2014</b>
Anzeige der Haushaltssatzung	<b>Bis zum 30. November 2014</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

<b>DER ZEITRAHMEN FÜR DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFT DES HAUSHALTSJAHRES 2015</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>DATEN</b>
an die Aufsichtsbehörde	
Bekanntmachung der Haushaltssatzung	<b>Bis zum 31. Dezember 2014</b>
Inkrafttreten der Haushaltssatzung	<b>Zum 01. Januar 2015</b>
Verfügbarhalten der Haushaltssatzung bis zur Feststellung des Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2015</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat	<b>Bis zum 31. März 2016</b>
Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabschlusses an den Rat	<b>Bis zum 30. September 2016</b>
Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Feststellung des Jahresabschlusses und Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2016</b>
Anzeige des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses an die Aufsichtsbehörde	<b>Unverzüglich nach Feststellung</b>
Bekanntmachung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses	<b>Nach Feststellung</b>
Verfügbarhalten des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses und Gesamtabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2017</b>

*Abbildung 14 „Der Zeitrahmen für die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres 2015“*

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

Es ist dabei unerheblich, dass in der Zeit nach der Beschlussfassung des Rates kein unmittelbares Einwendungsrecht mehr für die Einwohner und Abgabepflichtigen besteht. Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden müssen, eröffnet neue Möglichkeiten des politischen Miteinanders in den Gemeinden. Er verstärkt die mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewollte Transparenz des gemeindlichen Handelns und trägt zur Bürgerfreundlichkeit von Rat und Gemeindeverwaltung bei.

### **2.5.2 Der örtliche Zeitplan**

Der mehrjährige Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert von der Gemeinde eine örtliche Konkretisierung in Bezug auf die Haushaltsplanung, die Haushaltsbewirtschaftung und die Haushaltsabrechnung. Sie sollte diese Aufgaben in kalendermäßig bestimmte Arbeitsschritte aufteilen und dazu die Verantwortlichkeiten festlegen. Bereits in Bezug auf die Zuständigkeiten und Zustimmungen des Rates für die gemeindliche Haushaltswirtschaft kann nicht unter Wahrung der gesetzlichen Fristvorgabe auf einen konkreten Zeitplan als Ablaufplan oder Fristenbuch verzichtet werden.

Bei einer allgemeinen Fassung eines örtlichen Zeitplans bedarf es wegen unterschiedlicher Gegebenheiten im Kalenderjahr deren Berücksichtigung bzw. einer Umsetzung auf konkrete Kalendertage (Kalendereffekte). Nicht in jedem Kalenderjahr besteht die gleiche Anzahl an Arbeitstagen, ein gleiches Auftreten fester und beweglicher Feiertage oder Urlaubs- und Brückentage. In diesem Zusammenhang kann auch das Schaltjahr relevant werden. Außerdem müssen auch die gemeindlichen Betriebe über den örtlichen Zeitplan in der Gemeindeverwaltung informiert sein, denn deren Leistungsbeziehungen mit der Gemeindeverwaltung wirken sich auf den Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung sowie auf den gemeindlichen Gesamtabschluss unmittelbar aus.

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

### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat nach der Generalvorschrift ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die steti-ge Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat ihre gesamte Haushaltswirtschaft an diesem Ziel sowie an dem Nutzen und dem Wohl ihrer Einwohner zukunftsbezogen auszurichten (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Bei diesen gemeindlichen Pflichten ist zudem der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit zu berücksichtigen, denn die Gemeinde soll auch in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

Diese Gesichtspunkte bilden auch die Ausgangspunkte für das gemeindliche Handeln im Haushaltsjahr und für die gemeindliche Steuerung. Unter Beachtung des von der Gemeinde anzuwendenden Ressourcenverbrauchs-konzepts genügt es daher nicht, den Blick nur auf das einzelne Haushaltsjahr oder auf den Zeitraum der mittelfris-tigen Ergebnis- und Finanzplanung zu richten. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert die Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich, sodass die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und Ausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben muss, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten.

Die Gemeinde muss deshalb immer ihre stetige, d. h. auf einen längeren Zeitraum unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit ausgerichtete, Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Blick haben und gewähr-leisten. Dieses wird besonders durch bestehende oder neue Vereinbarungen der Gemeinde deutlich, die zum Teil eine Laufzeit von mehreren Jahrzehnten haben, z. B. Kreditverträge oder Leasingverträge. Bei der Erfassung des Ressourcenaufkommens durch Erträge und des Ressourcenverbrauchs durch Aufwendungen in der gemeindli-chen Haushaltswirtschaft gelten deshalb viele bewährte Haushaltsgrundsätze weiter.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

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

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

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

### **3.2 Der „zweiseitige“ Leistungsaustausch**

Die Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr durch die Ausführung der Haushaltswirtschaft führt bei der Gemeinde zu einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die als ein Leistungsaustausch gelten. Ein Leistungsaustausch setzt grundsätzlich voraus, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht.

Für die Annahme eines Leistungsaustausches müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. Ein Leistungsaustausch kann zudem nur zustande kommen, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte bzw. erwartete Gegenleistung auslöst, sodass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind (vgl. Umsatzsteuer-Richtlinien zu § 1 UStG).

Im Rahmen der Geschäftsbeziehungen erfolgt regelmäßig ein Leistungsaustausch der Gemeinde mit ihrem Geschäftspartner, bei dem entweder die Gemeinde eine Dienstleistung gegen ein Entgelt erbringt oder die Gemeinde ein Entgelt an einen Geschäftspartner zahlt. In der Regel besteht daher die Gegenleistung der Gemeinde aus einer Geldzahlung.

Die Gegenleistung kann aber auch ganz oder teilweise in einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung bestehen, sodass ein Tauschgeschäft angenommen werden kann. Es bestehen aber auch Sachverhalte, bei denen es an einer Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung fehlt. Es kann aber auch an der Leistung gegen ein Entgelt fehlen, z. B. bei Schenkungen. Bei einem Leistungsaustausch zwischen zwei Geschäftspartnern wird daher regelmäßig von zweiseitigen Leistungen gesprochen.



### **3.3 Die „einseitigen“ Leistungen**

Im öffentlichen Bereich wird vielfach dann von „einseitigen“ Leistungen gesprochen, wenn dem Leistungspflichtigen nicht eine Gegenleistung unmittelbar persönlich zugerechnet werden kann. Insbesondere in Geschäftsbeziehungen der Gemeinde, bei denen Transferleistungen erfolgen, z. B. in der Gewährung von sozialen Leistungen oder in der Steuererhebung, lässt sich regelmäßig keine persönliche Gegenleistung ermitteln. Es besteht zwar eine persönliche Beziehung, aber weder im Zeitpunkt der Gewährung oder der Heranziehung, noch zu einem späteren Zeitpunkt entsteht eine zurechenbare Gegenleistung.

In solchen Fällen ist die Gemeinde, z. B. als Steuererhebende nicht von einer Leistungspflicht entbunden. Sie hat ihre Leistungspflicht vielmehr nur in allgemeiner Form zu erfüllen, denn sie hat die gesetzliche Pflicht, das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Gemeinde soll dieser Pflicht durch die sachgerechte Erfüllung ihrer Aufgaben und durch Bereitstellung von Einrichtungen zur Nutzung nachkommen.

Die „einseitigen“ Leistungen der Gemeinde sind nicht immer als solche Leistungen zu klassifizieren, weil die Einwohner der Gemeinde regelmäßig einen allgemeinen Anspruch gegenüber der Gemeinde haben. Sie erwarten i. d. R. einen Vorteil, wenn sie zu einer Leistung gegenüber der Gemeinde herangezogen werden, z. B. als Grundstückseigentümer zu Beiträgen für den Straßenbau (vgl. § 8 KAG NRW).

Gleichzeitig ordnen sie sich in die Gesamtheit aller betroffenen Einwohner ein, um den abstrakten Anspruch „zu nutzen“. Sie erkennen damit an, dass einem allgemeinen Anspruch keine persönliche Konkretisierung folgt. Dadurch können auch die „einseitigen“ Leistungen der Gemeinde in wirtschaftlicher Hinsicht oder aus kaufmännischer Sicht als „Leistungsaustausch“ deklariert werden, weil zu mindestens auch eine Verhaltenserwartung damit verbunden ist.

Die Gemeinde verbindet und fordert vielfach mit ihren investiven Zuwendungen an Dritte, die als „einseitige“ Leistungen eigentlich unmittelbar Transferaufwendungen darstellen, zur Sicherung ihrer Aufgabenerfüllung eine konkrete Gegenleistung. Die „einseitige“ gemeindliche Leistung wird dadurch zu einem Leistungsaustausch mit einem Dritten, auch wenn dem Dritten zugestanden wird, seinen Anteil an der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in einem bestimmten Zeitraum zu erfüllen.

Ein solcher Leistungsaustausch ermöglicht dann beiden Geschäftspartnern die jeweiligen Aufwendungen auf den vereinbarten Zeitraum zu verteilen. Diese Sachlage führt dann wie bei einem „normalen“ Leistungsaustausch zu einer Bilanzierungsfähigkeit, sodass eine strikte Differenzierung zwischen einem „zweiseitigen“ Leistungsaustausch und „einseitigen“ Leistungen, um haushaltswirtschaftliche Zuordnungen zu gewährleisten, nicht immer sachgerecht und zutreffend sein muss.

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

### **4.1 Die Ausgangslage**

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

Der Informationsbedarf ist dabei abhängig von den Interessen der Adressaten und deren wirtschaftlicher Beziehung zur Gemeinde sowie deren Beurteilungsmöglichkeiten über die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Die Inte-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

ressen der Adressaten sind für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Sie erstrecken sich z. B. auf eine zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bei der Haushaltsplanung und Haushaltsabrechnung, auf bedeutende und wesentliche gemeindliche Geschäftsvorfälle und darauf, dass Anregungen der Bürgerinnen und Bürger berücksichtigt wurden.

Die Adressaten können aber auch gleichzeitig Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung. Sie können auch in besonderen Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. als Kreditgeber. Als Grundsteuer- oder Gewerbesteuerpflichtige sind sie vielfach vom Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar in ihren ortsbezogenen Lebensverhältnissen betroffen. Die Schuldner der Gemeinde sind ebenfalls dem Adressatenkreis zuzurechnen. Aus den Verhältnissen gegenüber der Gemeinde kann vielfach auch ein Anspruch der Adressaten auf haushaltswirtschaftliche Informationen bestehen.

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

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können grundsätzlich als „verständige Adressaten“ angesehen werden. Ein „verständiger Adressat“ muss nicht zwingend über betriebswirtschaftliche Kenntnisse verfügen, sondern als Person bereit und interessiert sein, sich über die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Zusammenhang mit der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu informieren und zu bewerten. Er kann sich dann ein Urteil darüber bilden und die entscheidungsrelevanten Kenntnisse in sein Handeln einbeziehen, auch wenn eine Zusammenführung bzw. eine Aggregation der Informationen über das gemeindliche Handeln z. B. im Jahresabschluss der Gemeinde erfolgt ist.

Für einige Adressaten sind z. B. die im gemeindlichen Jahresabschluss gebotenen Informationen oftmals nur in einem geringen Umfang verständlich und nachvollziehbar. Besonders ein hoher Aggregationsgrad kann für Adressaten nicht nur zu Schwierigkeiten führen, sondern auch deren Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in einem erheblichen Maße negativ beeinflussen. Die Gemeinde sollte sich daher daran gebunden fühlen, das Informationsinteresse und die Informationsmöglichkeiten der Adressaten ausreichend bei ihren Veröffentlichungen zu berücksichtigen. Sie muss sich auch in die Rolle der Adressaten hineinversetzen.

Die Gemeinde muss den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft das Recht auf umfassende und zutreffende Informationen einräumen, um Vertrauen zu gewinnen und durch einen Dialog mit den Adressaten für Verständnis für das gemeindliche Handeln zu sorgen. Sie muss dazu beurteilen und entscheiden, welche Sachinformationen nach Adressatengruppen abgestuft zu geben oder nur auf bestimmte Adressatengruppen auszurichten sind. Die Güte und der Umfang der Informationen können zu einer neuen Beachtung der Adressaten führen und zu einer stärkeren Einbindung in das gemeindliche Geschehen führen.

Die Adressaten sind dabei nicht nur als „Kunden“ der Gemeinde anzusehen, die ggf. auch eine „gegnerische Einstellung“ gegenüber der Gemeindeverwaltung haben können. Sie bilden vielmehr mit der Gemeindeverwaltung eine „Schicksalsgemeinschaft“, bei der alle Mitglieder aufeinander angewiesen sind und einen Konsens für das Gemeinwohl und das Zusammenleben finden müssen. Diese Gemeinschaft ist verantwortlich dafür, in welchem Umfang und in welcher Form die Gemeinde künftig ihre Aufgaben erledigt. Der Landesgesetzgeber hat die Adressaten nicht im Einzelnen benannt, denn sie ergeben sich aufgrund der vielfältigen Aufgaben und Geschäftsvorfälle der Gemeinde. Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt.

#### **4.2 Der Rat**

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

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

#### **4.3 Der Bürgermeister mit Verwaltungsvorstand**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein wichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Beim Bürgermeister besteht ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte. Zu dieser „Adressatengruppe“ ist jedoch nicht allein die Person „Bürgermeister“ zu zählen, sondern der gesamte Verwaltungsvorstand einer Gemeinde (vgl. § 70 GO NRW). Alle Mitglieder sind verpflichtet, sich im Interesse der Einheitlichkeit der Verwaltungsführung gegenseitig zu unterrichten und zu beraten (vgl. § 70 Absatz 3 GO NRW).

Das Informationsinteresse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft richtet sich daher nicht nur auf das erzielbare Jahresergebnis, sondern die gesamte wirtschaftliche Lage und deren weitere Entwicklung unter der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Es bedarf daher einer „haushaltswirtschaftlichen Selbstinformation“ des Verwaltungsvorstands der Gemeindeverwaltung. Die gewonnenen Kenntnisse ermöglichen aber auch, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage und der haushaltsrechtlichen Möglichkeiten umsetzen zu können.

#### **4.4 Die Beauftragten**

Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr beeinflussen die Arbeit der von der Gemeinde für unterschiedliche Aufgaben bestellten Beauftragten. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ermöglicht als Grundlage die Tätigkeit der Beauftragten oder wirkt sich unmittelbar auf deren Tätigkeit aus. Den Beauftragten, zu denen z. B. Behindertenbeauftragte, Datenschutzbeauftragte, Gleichstellungsbeauftragte, Integrationsbeauftragte und Sicherheitsbeauftragte zu zählen sind, ist im Rahmen ihrer Tätigkeit regelmäßig die notwendige personelle, räumliche und sachliche Ausstattung zur Verfügung zu stellen.

Das Informationsinteresse der Beauftragten wird aber auch durch ihre Mitwirkung im Rahmen der gemeindlichen Verwaltung sowie durch ihre Kontrollaufgaben begründet. Es besteht daher sowohl an der Haushaltsplanung der Gemeinde als auch beim gemeindlichen Jahresabschluss ein erhebliches Interesse, zumal oftmals für einzelne Beauftragte ein Verfügungsfonds eingerichtet wird.

#### **4.5 Die gemeindlichen Beschäftigten**

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

#### **4.6 Die gemeindlichen Betriebe**

Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z. B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der gemeindlichen Verwaltung.

#### **4.7 Die Bürgerinnen und Bürger**

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese Gruppe ist wahlberechtigt und kann sich an den Gemeindevahlen beteiligen (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen besteht ein Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung, auch wenn die Einwohner und Abgabepflichtigen z. B. Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können (vgl. § 80 Absatz 3 GO NRW).

Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW). Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Die Bürgerinnen und Bürger sollten von der Gemeindeverwaltung auch als wichtigste Adressatengruppe anerkannt werden, auch wenn Einzelne aus dieser Gruppe ggf. nur wenige Leistungen der Gemeindeverwaltung unmittelbar in Anspruch nehmen. Die Wahlberechtigung verleiht dieser Adressatengruppe einen erheblichen Einfluss auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch die aus einer Wahl entstehende Zusammensetzung des Rates der Gemeinde als Vertretungskörperschaft der Bürgerinnen und Bürger. Diesem Status der Bürgerinnen und Bürger muss die Gemeinde durch eine sachgerechte und ausreichende Informationspolitik gerecht werden.

#### **4.8 Die Aufsichtsbehörde**

Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z. B. durch die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nach § 80 Absatz 5 GO NRW oder des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 2 GO NRW. Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW).

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

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

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

### **4.9 Die Zuwendungsgeber**

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden. Die Gemeinde erhält aber auch Betriebskostenzuschüsse zur Erledigung ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit. Sie erhält von den Dritten aber auch Sachzuwendungen. Die Dritten verbinden mit den Finanzmitteln und Sachzuwendungen vielfach besondere Zwecke, die von der Gemeinde bei der Verwendung der Finanzmittel einzuhalten und ggf. nachzuweisen sind.

Das Land, der Bund und die EU sowie andere Institutionen und einzelne Personen können gegenüber der Gemeinde als Zuwendungsgeber auftreten. Sie geben Ziele und Rahmenbedingungen vor und setzen dadurch ihr eigenes Förderinteresse um. Darüber hinaus besteht bei ihnen ein potentielles Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, die Haushaltsplanung, den Jahresabschluss sowie über den gemeindlichen Gesamtabschluss und die künftigen Risiken und Chancen.

### **4.10 Die Kreditgeber**

Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssiche-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT HAUSHALTSKREISLAUF**

rung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

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

### **4.11 Die Geschäftspartner**

Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten.

Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber gegenüber der Gemeinde fungieren müssen.

### **4.12 Bund und Land (statistische Daten)**

Die Gemeinde hat statistische Meldepflichten gegenüber dem Bund und dem Land zu erfüllen und kann die dafür benötigten Finanzdaten entsprechend den festgelegten Erhebungsmerkmalen aus dem System des doppelten Rechnungswesens ableiten. Aufgrund der erforderlichen Beurteilung kommunaler Haushalte haben der Bund und das Land ein hohes Interesse an den haushaltswirtschaftlichen Daten. Der Gemeinde obliegt eine entsprechende Auskunftspflicht gegenüber den statistischen Stellen.

Die mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen des Bundes und des Landes haben als Verarbeiter von Daten ein regelmäßiges Interesse an den zutreffenden und richtigen Informationen über die von der Gemeinde abgewickelten Geschäftsvorfällen und den daraus entstandenen vielfältigen Ergebnis- und Finanz- sowie Bestandsdaten. Sie richten dabei ihren Blick auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang zuverlässige und belastbare sowie verarbeitbare Daten von der Gemeinde geliefert werden.

### **4.13 Die sonstige Öffentlichkeit**

Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z. B. die Einwohner der Gemeinde. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils aus spezifischen Interessen heraus über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen. Insbesondere die Medien in Form von Presse, Rundfunk und Fernsehen sowie das Internet sind dazu zu zählen, die Informationen, Bilder und Nachrichten allgemein verbreiten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

**4.14 Die Informationsrechte der Adressaten**

Der benannte Adressatenkreis hat einen allgemeinen Informationsanspruch über die gemeindliche Haushaltswirtschaft aufgrund der einschlägigen haushaltsrechtlichen Regelungen (vgl. z. B. § 80 Absatz 3 oder § 96 Absatz 2 GO NRW). Ein Informationsanspruch einzelner Adressaten kann auch unterjährig entstehen, der dann von den Betroffenen oftmals aufgrund der Bestimmungen des Informationsfreiheitsgesetzes erhoben wird. Dieses Gesetz erfasst die Verwaltungstätigkeit der Gemeinde und damit auch das Handeln im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr.

Die gesetzlichen Bestimmungen eröffnen Dritten besondere Zugangsrechte, auch zu den bei der Gemeinde vorhandenen amtlichen Informationen. Die Einsichtsrechte der Dritten sind dabei nicht auf Informationen beschränkt, die im Rahmen des gemeindlichen Geschäftsverkehrs mit Dritten entstehen, sondern auch auf Informationen, die aus der verwaltungsinternen Tätigkeit heraus entstehen. Bei der Gewährung einer Akteneinsicht zu gemeindlichen Geschäftsvorfällen oder bei der Erteilung einer Aktenauskunft gegenüber Dritten ist daher auch von der Gemeinde zu prüfen, ob ggf. Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis offenbart werden oder z. B. nur Entwürfe zu gemeindlichen Entscheidungen und Beschlüssen verfügbar gemacht werden.

Insgesamt soll sich die Gemeinde im Sinne des großen Adressatenkreises der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bemühen, soweit möglich die Lücke zwischen den an der örtlichen Haushaltswirtschaft interessierten Einwohner und Abgabepflichtigen und den Bürgern zu schließen, die mit der Wahl des Rates ihr Interesse delegieren bzw. an dieses Organ abgeben. Bei diesen Adressaten kann ggf. ein Informationsinteresse relevant werden, wenn die Adressaten unterjährig Leistungen der Gemeinde in Anspruch nehmen.

**5. Der Haushaltskreislauf in der Praxis**

Im Rahmen der Umsetzung des Haushaltskreislaufs in der praktischen Haushaltsplanung, der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr und der Haushaltsabrechnung ist von der Gemeinde eine Vielzahl von fachlichen und zeitlichen Vorgaben zu beachten (vgl. Beispiel 1).

<b>BEISPIEL: Der gemeindliche Haushaltskreislauf für das Haushaltsjahr 2015</b>			
<b>Haushaltsphase</b>	<b>Zeitliche Einordnung</b>	<b>Örtliche Maßnahmen</b>	<b>Öffentlichkeit</b>
Haushaltsplanung	<b>Bis zum 30.11.2014:</b> Aufstellung der Haushaltssatzung mit Anlagen, Beschlussfassung und Anzeige bei der Aufsichtsbehörde.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aus Gesamtzielen (Leitbild) jahresbezogene Haushaltsziele bestimmen;</li> <li>- Eckwerte aus Gesamtplanung und Fachplanung entwickeln;</li> <li>- Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Kämmerer;</li> <li>- Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister;</li> <li>- Beschlussfassung der Haushaltssatzung durch den Rat;</li> <li>- Anzeige der Haushaltssatzung bei der Aufsichtsbehörde.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung;</li> <li>- Beratung des Entwurfs in öffentlicher Sitzung;</li> <li>- Öffentliche Bekanntmachung der Haushaltssatzung.</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HAUSHALTSKREISLAUF**

Haushaltsausführung	<p><b>01.01.bis 31.12.2015:</b> Ausführung des Haushaltsplans durch die gemeindliche Verwaltung, wenn die Haushaltssatzung in Kraft getreten ist.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausführungsplanung nach Zielen und Budgets und verfügbaren Ermächtigungen;</li> <li>- fachliche und sachliche Leistungserbringung im Rahmen der gemeindlichen Aufgaben;</li> <li>- Ansprüche auf Finanz- und Dienstleistungen geltend machen;</li> <li>- Im Einzelfall ggf. Einholung von Zustimmungen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Beteiligung als Adressaten der Haushaltswirtschaft;</li> <li>- Einsichtnahme in die Haushaltssatzung mit Anlagen;</li> <li>- Einzelne Ausführungsbeschlüsse des Rates in öffentlicher Sitzung;</li> <li>- ggf. Nachtragssatzung als Änderung der Haushaltssatzung in gleicher Verfahrensweise.</li> </ul>
Haushaltsabrechnung	<p><b>Nach dem 31.12.2015:</b> Aufstellung des <u>Jahresabschlusses</u> bis zum 31.03.2016 sowie Prüfung und Feststellung möglichst bis 30.09.2016 und Anzeige bei der Aufsichtsbehörde. Aufstellung des <u>Gesamtabschlusses</u> bis zum 30.09.2016 sowie Prüfung und Bestätigung bis zum 31.12.2016 und Anzeige bei der Aufsichtsbehörde.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ergebnisse der Ausführung der Haushaltswirtschaft nach Ressourcen und Finanzen ermitteln;</li> <li>- Stand des Vermögens und der Schulden feststellen;</li> <li>- Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses und des Entwurfs des Gesamtabschlusses durch den Kämmerer;</li> <li>- Bestätigung der Abschlüsse durch den Bürgermeister;</li> <li>- Feststellung des Jahresabschlusses und Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat;</li> <li>- Anzeige der Abschlüsse bei der Aufsichtsbehörde.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Beratung und Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat in öffentlicher Sitzung;</li> <li>- Beratung und Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat in öffentlicher Sitzung;</li> <li>- öffentliche Bekanntmachung des Jahresabschlusses;</li> <li>- Öffentliche Bekanntmachung des Gesamtabschlusses;</li> <li>- Einsichtnahme in die Haushaltsunterlagen bis zur Feststellung oder Bestätigung des nächsten Abschlusses.</li> </ul>
<p><b>Die Gemeinde muss in organisatorischer Hinsicht den Zusammenhang und den Übergang zwischen den einzelnen Phasen des Haushaltskreislaufs sowohl ablauftechnisch als auch aufbautechnisch in eigener Verantwortung herstellen und sicherstellen.</b></p>			

*Beispiel 1 „Der Haushaltskreislauf in der Praxis“*

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltsplanung und der Haushaltsausführung sowie ihres Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses die Recht- und Ordnungsmäßigkeit in der Abwicklung ihrer Haushaltswirtschaft sichern. Es darf daher in den Abschlüssen nicht zu einer irreführenden Darstellung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse kommen. Die Gemeinde muss auch Maßnahmen unterlassen, aufgrund derer die Daten der Haushaltswirtschaft unklar oder undurchsichtig sind oder Posten und Positionen falsch bezeichnet oder nicht ausgewiesen werden, z. B. die laufende Verwaltungstätigkeit als Investitionstätigkeit deklariert wird.

Für die Gemeinde gilt zudem nicht nur, die Kosten ihrer gemeindlichen Leistungen gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offen zu legen, sondern auch deren Qualität ihrer Leistungen auch messbar zu machen. Sie muss aber auch die notwendige Transparenz über ihre Aufgaben, Ziele und Geschäftsvorfälle sowie das haushaltswirtschaftliche Handeln im Haushaltsjahr schaffen und den Nachweis darüber sicherstellen und prüffähig machen. Die Gemeinde soll zukunftsbezogen erkennen und einschätzen können, welche künftigen haushaltswirtschaftlichen Handlungen welches voraussichtliche Ergebnis bewirken können.





# Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte

Die Gemeinden haben für ihre Haushaltswirtschaft die Regelungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung zu beachten. Die Regelungstexte sind dabei als abstrakt gefasste und generelle Normen anzusehen, die für eine unbestimmte Vielzahl von gemeindlichen Sachverhalten die notwendigen Regelungen enthalten. Ergänzend werden dabei unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet, da der Gesetzgeber nicht alle möglichen Fälle vorhersehen kann, die in der gemeindlichen Praxis auftreten. Es ist daher immer im Rahmen einer Auslegung festzustellen, ob ein örtlicher Sachverhalt bei der Gemeinde von den haushaltsrechtlichen Vorschriften erfasst wird.

Die Gemeinden sind daher angehalten, regelmäßig das Gesetz und die dazu ergangenen Veränderungen auszulegen, denn es soll ein rechtswidriges Handeln bei der Haushaltsplanung, der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und bei der Abrechnung durch den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss vermieden werden. In diesem Zusammenhang gilt es, den Inhalt einer haushaltsrechtlichen Vorschrift, wie er sich insbesondere aus dem Wortlaut, aber auch aus dem Sinnzusammenhang ergibt, vor der Anwendung festzustellen.

Für die Anwendung bestehen juristische Methoden bzw. Regeln, um die Auslegung willkürfrei zu halten. So kann z. B. die Auslegung einer haushaltsrechtlichen Vorschrift nach dem Wortlaut (grammatikalische Auslegung) oder nach der Gesetzessystematik (Systematische Auslegung) erfolgen. Es ist in Einzelfällen aber auch ggf. erforderlich, eine Auslegung nach der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift (historische Auslegung) oder auch nach ihrem Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) vorzunehmen. Dabei ist die Bedeutung der einzelnen Auslegungsmethode abhängig von der zu klärenden Fragestellung, sodass auch die Anwendung mehrerer Methoden möglich ist, die sich dann gegenseitig ergänzen können.

## 1. Die Vorschriften der Gemeindeordnung (Auszug)

### 8. Teil Haushaltswirtschaft

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

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

**9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen**

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

**10. Teil Rechnungsprüfung**

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

**12. Teil Gesamtabschluss**

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

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

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

**8. Teil**

**Haushaltswirtschaft**

**§ 75**

**Allgemeine Haushaltsgrundsätze**

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

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

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

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG**

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

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

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

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

### **§ 76**

#### **Haushaltssicherungskonzept**

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

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

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

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

### **§ 77**

#### **Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung**

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

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

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

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG

zu beschaffen, soweit die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen.

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

### § 78 Haushaltssatzung

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

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

1. des Haushaltsplans

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

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

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

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

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

3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung,

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

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

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

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

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

### § 79 Haushaltsplan

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

1. anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen,

2. entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen,

3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 80**

**Erlass der Haushaltssatzung**

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

(2) <sup>1</sup>Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu. <sup>2</sup>Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. <sup>3</sup>Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

(3) <sup>1</sup>Nach Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat ist dieser unverzüglich bekannt zu geben und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. <sup>2</sup>In der öffentlichen Bekanntgabe ist eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf Einwendungen erheben können und die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. <sup>3</sup>Die Frist für die Erhebung von Einwendungen ist so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann.

(4) <sup>1</sup>Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist vom Rat in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen. <sup>2</sup>In der Beratung des Rates kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten.

(5) <sup>1</sup>Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. <sup>2</sup>Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. <sup>3</sup>Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. <sup>4</sup>Die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist verkürzen oder verlängern. <sup>5</sup>Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden.

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

**§ 81**

**Nachtragssatzung**

(1) <sup>1</sup>Die Haushaltssatzung kann nur durch Nachtragssatzung geändert werden, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschließen ist. <sup>2</sup>Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn

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

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG

<sup>2</sup>Dies gilt nicht für überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.

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

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

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

### § 82

#### Vorläufige Haushaltsführung

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

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

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 83**

**Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen**

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

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

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

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

**§ 84**

**Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

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

**§ 85**

**Verpflichtungsermächtigungen**

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

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

**§ 86**

**Kredite**

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

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG**

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

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

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

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

### **§ 87**

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

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

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

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

### **§ 88**

#### **Rückstellungen**

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

### **§ 89**

#### **Liquidität**

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

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



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 90  
Vermögensgegenstände**

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

**§ 91  
Inventur, Inventar und Vermögensbewertung**

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

**§ 92  
Eröffnungsbilanz**

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

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG

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

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

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

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

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

### § 93 Finanzbuchhaltung

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

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

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 94**

**Übertragung der Finanzbuchhaltung**

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

**§ 95**

**Jahresabschluss**

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

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

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

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

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

**§ 96**

**Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

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

**9. Teil**

**Sondervermögen, Treuhandvermögen**

**§ 97**

**Sondervermögen**

(1) Sondervermögen der Gemeinde sind

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

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

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

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

**§ 98**

**Treuhandvermögen**

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 99**

**Gemeindegliedervermögen**

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

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

(3) Gemeindevermögen darf nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden.

**§ 100**

**Örtliche Stiftungen**

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

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

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

**10. Teil**

**Rechnungsprüfung**

**§ 101**

**Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk**

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

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG**

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

### **§ 102 Örtliche Rechnungsprüfung**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG**

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

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

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

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

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

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

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

### **§ 104**

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

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

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

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

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

### **§ 105**

#### **Überörtliche Prüfung**

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



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**§ 106**

**Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe**

(nicht abgedruckt)

**11. Teil**

**Wirtschaftliche Betätigung und nichtwirtschaftliche Betätigung**

( §§ 107 bis 115 sind nicht abgedruckt )

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

**12. Teil  
Gesamtabschluss**

**§ 116  
Gesamtabschluss**

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

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

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

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

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 117  
Beteiligungsbericht**

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

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

**§ 118  
Vorlage- und Auskunftspflichten**

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

**13. Teil  
Aufsicht**

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

**§ 125  
Zwangsvollstreckung**

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

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

(3) Die Bestimmung des § 123 bleibt unberührt.

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

(§§ 131 bis 134 sind nicht abgedruckt)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEORDNUNG**

**§ 129**

**Weiterentwicklung  
der kommunalen Selbstverwaltung  
(Experimentierklausel)**

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

**§ 130**

**Unwirksame Rechtsgeschäfte**

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

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

**§ 133**

**Ausführung des Gesetzes**

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

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

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG

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

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

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

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

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

## 2. Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung

### **Erster Abschnitt Haushaltsplan**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Sechster Abschnitt Jahresabschluss**

- § 37 Jahresabschluss
- § 38 Ergebnisrechnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**Siebter Abschnitt            Gesamtabschluss**

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

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

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

**Neunter Abschnitt            Schlussvorschriften**

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

**Erster Abschnitt  
Haushaltsplan**

**§ 1  
Haushaltsplan**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

**§ 2  
Ergebnisplan**

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

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

die ordentlichen Aufwendungen

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

außerdem

16. Finanzerträge,
  17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
- und
18. außerordentliche Erträge,
  19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

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

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



**§ 3  
Finanzplan**

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

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

die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

die Einzahlungen

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die Auszahlungen

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

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

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

auszuweisen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**§ 4  
Teilpläne**

(1) <sup>1</sup>Die Teilpläne sind produktorientiert. <sup>2</sup>Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. <sup>3</sup>Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.

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

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

(3) <sup>1</sup>Die Teilergebnispläne sind entsprechend § 2 aufzustellen. <sup>2</sup>Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis entsprechend § 2 Abs. 2 darzustellen. <sup>3</sup>Soweit Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden, sind diese zusätzlich abzubilden.

(4) <sup>1</sup>Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. <sup>2</sup>Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. <sup>3</sup>Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

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

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

**§ 5  
Haushaltssicherungskonzept**

<sup>1</sup>Im Haushaltssicherungskonzept gem. § 76 der Gemeindeordnung sind die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben. <sup>2</sup>Das Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen, wie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

**§ 6**

**Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

- (1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen.
- (2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

**§ 7**

**Vorbericht**

- (1) <sup>1</sup>Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. <sup>2</sup>Die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde sind anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen.
- (2) Die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung sind zu erläutern.

**§ 8**

**Stellenplan**

- (1) <sup>1</sup>Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Bediensteten auszuweisen. <sup>2</sup>Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert aufzuführen.
- (2) <sup>1</sup>Im Stellenplan ist ferner für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. <sup>2</sup>Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen sind zu erläutern.
- (3) Dem Stellenplan ist
1. eine Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche, soweit diese nicht auszugsweise den einzelnen Teilplänen beigelegt sind,
  2. eine Übersicht über die vorgesehene Zahl der Nachwuchskräfte und der informatorisch beschäftigten Dienstkräfte
- beizufügen.

**§ 9**

**Haushaltsplan für zwei Jahre**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

**§ 10  
Nachtragshaushaltsplan**

(1) <sup>1</sup>Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. <sup>2</sup>Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. <sup>3</sup>Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend.

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

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

**Zweiter Abschnitt  
Planungsgrundsätze und Ziele**

**§ 11  
Allgemeine Planungsgrundsätze**

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

(2) <sup>1</sup>Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Werden Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid festgesetzt, ist die Veranschlagung nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen. <sup>3</sup>Soweit die Erträge und Aufwendungen nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.

(3) <sup>1</sup>Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. <sup>2</sup>Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

**§ 12**

**Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung**

<sup>1</sup>Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. <sup>2</sup>Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

**§ 13**

**Verpflichtungsermächtigungen**

(1) <sup>1</sup>Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. <sup>2</sup>Für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

(2) <sup>1</sup>Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. <sup>2</sup>Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

**§ 14**

**Investitionen**

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

(2) <sup>1</sup>Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigefügt ist. <sup>2</sup>Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

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

**§ 15**

**Verfügungsmittel**

<sup>1</sup>Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters sind im Haushaltsplan gesondert anzugeben.

<sup>2</sup>Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten und nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden.

<sup>3</sup>Sie sind nicht übertragbar.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

**§ 16  
Fremde Finanzmittel**

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

**§ 17  
Interne Leistungsbeziehungen**

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

**§ 18  
Kosten- und Leistungsrechnung**

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

**§ 19  
Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung**

- (1) <sup>1</sup>Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. <sup>2</sup>Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.
- (2) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.

**Dritter Abschnitt  
Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft**

**§ 20  
Grundsatz der Gesamtdeckung**

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

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

**§ 21  
Bildung von Budgets**

(1) <sup>1</sup>Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. <sup>2</sup>In den Budgets ist die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.

(2) <sup>1</sup>Es kann bestimmt werden, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen. <sup>3</sup>Die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen.

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

**§ 22  
Ermächtigungsübertragung**

(1) <sup>1</sup>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar. <sup>2</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt mit Zustimmung des Rates die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen.

(2) Werden Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.

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

(4) <sup>1</sup>Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. <sup>2</sup>Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) und im Anhang gesondert anzugeben.

**§ 23**

**Bewirtschaftung und Überwachung**

(1) <sup>1</sup>Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. <sup>2</sup>Die Inanspruchnahme ist zu überwachen. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt für Verpflichtungsermächtigungen. <sup>4</sup>Bei Ermächtigungen für Investitionen muss die rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel gesichert sein. <sup>5</sup>Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

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

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

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

(5) <sup>1</sup>Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche in geringer Höhe geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. <sup>2</sup>Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

**§ 24**

**Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht**

(1) <sup>1</sup>Wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, kann die Kämmerin oder der Kämmerer, wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren. <sup>2</sup>§ 81 Abs. 4 der Gemeindeordnung bleibt unberührt.

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

**§ 25**

**Vergabe von Aufträgen**

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

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



**§ 26**

**Stundung, Niederschlagung und Erlass**

(1) <sup>1</sup>Ansprüche dürfen ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. <sup>2</sup>Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzinsen.

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

(3) <sup>1</sup>Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

**Vierter Abschnitt**

**Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung**

**§ 27**

**Buchführung**

(1) <sup>1</sup>Alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage sind nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen.

(2) <sup>1</sup>Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. <sup>2</sup>Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. <sup>3</sup>Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(3) <sup>1</sup>Den Buchungen sind Belege, durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zu erbringen ist, zu Grunde zu legen (begründende Unterlagen). <sup>2</sup>Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

(4) <sup>1</sup>Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. <sup>2</sup>Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

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

1. fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren eingesetzt werden,
2. die Daten vollständig und richtig erfasst, eingegeben, verarbeitet und ausgegeben werden,
3. nachvollziehbar dokumentiert ist, wer, wann, welche Daten eingegeben oder verändert hat,
4. in das automatisierte Verfahren nicht unbefugt eingegriffen werden kann,
5. die gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt verändert werden können,
6. die gespeicherten Daten bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen jederzeit in angemessener Frist lesbar und maschinell auswertbar sind,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

7. Berichtigungen der Bücher protokolliert und die Protokolle wie Belege aufbewahrt werden,
8. elektronische Signaturen mindestens während der Dauer der Aufbewahrungsfristen nachprüfbar sind,
9. die Unterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs erforderlich sind, einschließlich eines Verzeichnisses über den Aufbau der Datensätze und die Dokumentation der eingesetzten Programme und Verfahren bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben; § 58 bleibt unberührt,
10. die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgegrenzt wird.

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

(7) <sup>1</sup>Der Buchführung ist der vom Innenministerium bekannt gegebene Kontenrahmen zu Grunde zu legen. <sup>2</sup>Der Kontenrahmen kann bei Bedarf ergänzt werden. <sup>3</sup>Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

**§ 28**

**Inventur, Inventar**

(1) <sup>1</sup>In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. <sup>2</sup>Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). <sup>3</sup>Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.

(2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.

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

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

**§ 29**

**Inventurvereinfachungsverfahren**

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

(2) <sup>1</sup>Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. <sup>2</sup>Der Aussagewert dieser Ermittlung muss der tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen und das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, kann verzichtet werden.

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

**§ 30**

**Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung**

(1) <sup>1</sup>Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. <sup>2</sup>Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen.

(2) <sup>1</sup>Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). <sup>2</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.

(3) <sup>1</sup>Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. <sup>2</sup>Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.

(4) <sup>1</sup>Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. <sup>2</sup>Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.

(5) <sup>1</sup>Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. <sup>2</sup>Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.

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

**§ 31**

**Sicherheitsstandards und interne Aufsicht**

(1) <sup>1</sup>Um die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen, sind von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen. <sup>2</sup>Die Vorschriften können ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters vorsehen, müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. <sup>3</sup>Sie sind dem Rat zur Kenntnis zu geben.

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

1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über
  - 1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,
  - 1.2 schriftliche Unterschriftsbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

(4) <sup>1</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung. Sie oder er kann die Aufsicht einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen obliegt. <sup>2</sup>Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern sie oder er nicht nach § 93 Abs. 2 der Gemeindeordnung als Verantwortliche oder als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist.

**Fünfter Abschnitt  
Vermögen und Schulden**

**§ 32**

**Allgemeine Bewertungsanforderungen**

(1) <sup>1</sup>Die Bewertung des im Jahresabschluss auszuweisenden Vermögens und der Schulden ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen. <sup>2</sup>Dabei gilt insbesondere:

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

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

**§ 33**

**Wertansätze für Vermögensgegenstände**

(1) <sup>1</sup>Ein Vermögensgegenstand ist in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbstständig verwertbar ist. <sup>2</sup>Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

(2) <sup>1</sup>Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

(3) <sup>1</sup>Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. <sup>2</sup>Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. <sup>3</sup>Notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten können einbezogen werden.

(4) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können als geringwertige Vermögensgegenstände in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst werden.

**§ 34**

**Bewertungsvereinfachungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, können Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. <sup>2</sup>Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen.

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

(3) <sup>1</sup>Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien.

**§ 35**

**Abschreibungen**

(1) <sup>1</sup>Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. <sup>3</sup>Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.

(2) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

(3) <sup>1</sup>Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden zu Grunde zu legen. <sup>2</sup>Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. <sup>3</sup>Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen sind der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen.

(4) <sup>1</sup>Wird durch Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. <sup>2</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(5) <sup>1</sup>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen, um diesen mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesem am Abschlussstichtag beizulegen ist. <sup>2</sup>Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden. <sup>3</sup>Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

(6) Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen können außerplanmäßige Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Ver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

mögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. Absatz 5 Satz 3 gilt entsprechend.

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

(8) <sup>1</sup>Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. <sup>2</sup>Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

**§ 36  
Rückstellungen**

(1) <sup>1</sup>Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. <sup>2</sup>Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. <sup>3</sup>Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. <sup>4</sup>Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. <sup>5</sup>Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 77 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. <sup>6</sup>Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. <sup>7</sup>Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. <sup>8</sup>Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten.

(3) <sup>1</sup>Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. <sup>2</sup>Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

(4) <sup>1</sup>Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. <sup>2</sup>Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

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

(6) <sup>1</sup>Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. <sup>2</sup>Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

**Sechster Abschnitt  
Jahresabschluss**

**§ 37  
Jahresabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen.

<sup>2</sup>Der Jahresabschluss besteht aus

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

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

**§ 38  
Ergebnisrechnung**

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

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

(3) Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden, sind nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen.

**§ 39  
Finanzrechnung**

<sup>1</sup>In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von einander nachzuweisen. <sup>2</sup>Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. <sup>3</sup>Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. <sup>4</sup>In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. <sup>5</sup>Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert vor den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

**§ 40  
Teilrechnungen**

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



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**§ 41  
Bilanz**

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

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

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

1. Anlagevermögen,
  - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
  - 1.2 Sachanlagen,
    - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
      - 1.2.1.1 Grünflächen,
      - 1.2.1.2 Ackerland,
      - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
      - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
    - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
      - 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
      - 1.2.2.2 Schulen,
      - 1.2.2.3 Wohnbauten,
      - 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
    - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
      - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
      - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
      - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
      - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
      - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
      - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
    - 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden,
    - 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
    - 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
    - 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,
    - 1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
  - 1.3 Finanzanlagen,
    - 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,
    - 1.3.2 Beteiligungen,
    - 1.3.3 Sondervermögen,
    - 1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,
    - 1.3.5 Ausleihungen,
      - 1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,
      - 1.3.5.2 an Beteiligungen,
      - 1.3.5.3 an Sondervermögen,
      - 1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

2. Umlaufvermögen,
  - 2.1 Vorräte,
    - 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
    - 2.1.2 Geleistete Anzahlungen,
  - 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
    - 2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
    - 2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,
    - 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,
  - 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,
  - 2.4 Liquide Mittel,
3. Aktive Rechnungsabgrenzung,  
zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten
4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag  
zu ergänzen.

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

1. Eigenkapital,
  - 1.1 Allgemeine Rücklage,
  - 1.2 Sonderrücklagen,
  - 1.3 Ausgleichsrücklage,
  - 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,
2. Sonderposten,
  - 2.1 für Zuwendungen,
  - 2.2 für Beiträge,
  - 2.3 für den Gebührenaussgleich,
  - 2.4 Sonstige Sonderposten,
3. Rückstellungen,
  - 3.1 Pensionsrückstellungen,
  - 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten,
  - 3.3 Instandhaltungsrückstellungen,
  - 3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5,
4. Verbindlichkeiten,
  - 4.1 Anleihen,
  - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
    - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
    - 4.2.2 von Beteiligungen,
    - 4.2.3 von Sondervermögen,
    - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
    - 4.2.5 von Kreditinstituten,
  - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
  - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
  - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
  - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
  - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,
  - 4.8 Erhaltene Anzahlungen,
5. Passive Rechnungsabgrenzung  
zu gliedern.

(5) <sup>1</sup>In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 der Betrag des Vorjahres anzugeben. <sup>2</sup>Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. <sup>3</sup>Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist,

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) <sup>1</sup>Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. <sup>3</sup>Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben.

(7) <sup>1</sup>Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. <sup>2</sup>Die Zusammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen.

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

### **§ 42**

#### **Rechnungsabgrenzungsposten**

(1) <sup>1</sup>Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn Sachzuwendungen geleistet werden.

(2) <sup>1</sup>Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. <sup>2</sup>Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

(3) <sup>1</sup>Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet werden.

### **§ 43**

#### **Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten**

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

(2) <sup>1</sup>Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. <sup>2</sup>Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen, zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen. <sup>3</sup>Besteht eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung, ist diese als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu bilanzieren. <sup>4</sup>Ein Rechnungsabgrenzungsposten ist auch bei einer Sachzuwendung zu bilden.

(3) <sup>1</sup>Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. <sup>2</sup>Die Verrechnungen sind im Anhang zu erläutern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

(4) <sup>1</sup>Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren. <sup>2</sup>Diese Sonderrücklage kann auch gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. <sup>3</sup>In dem Jahr, in dem die vorgesehenen Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, ist die Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage insoweit aufzulösen. <sup>4</sup>Sonstige Sonderrücklagen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

(5) <sup>1</sup>Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen und Beiträge für Investitionen sind Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. <sup>2</sup>Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. <sup>3</sup>Werden erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet, darf ein Sonderposten nur gebildet werden, wenn die Gemeinde die geförderten Vermögensgegenstände nach Absatz 2 Satz 1 zu aktivieren hat.

(6) <sup>1</sup>Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenausgleich anzusetzen. <sup>2</sup>Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

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

**§ 44  
Anhang**

(1) <sup>1</sup>Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. <sup>2</sup>Die Positionen der Ergebnisrechnung und die in der Finanzrechnung nachzuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit sind zu erläutern. <sup>3</sup>Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. <sup>4</sup>Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Sachverhalte beurteilen können.

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

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

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

<sup>3</sup>Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können und weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.

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

### **§ 45 Anlagenspiegel**

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

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

### **§ 46 Forderungsspiegel**

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

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

### **§ 47 Verbindlichkeitspiegel**

(1) <sup>1</sup>Im Verbindlichkeitspiegel sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. <sup>2</sup>Er ist mindestens entsprechend § 41 Absatz 4 Nummer 4 zu gliedern. <sup>3</sup>Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.

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

### **§ 48 Lagebericht**

<sup>1</sup>Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. <sup>2</sup>Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. <sup>3</sup>Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres einge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

treten sind, ist zu berichten. <sup>4</sup>Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. <sup>5</sup>In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. <sup>6</sup>Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

**Siebter Abschnitt  
Gesamtabschluss**

**§ 49  
Gesamtabschluss**

(1) Der Gesamtabchluss besteht aus

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

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

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

(4) Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), entsprechende Anwendung.

**§ 50  
Konsolidierung**

(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

**§ 51**

**Gesamtlagebericht, Gesamtanhang**

(1) <sup>1</sup>Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. <sup>2</sup>Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. <sup>3</sup>Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. <sup>4</sup>In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. <sup>5</sup>Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. <sup>2</sup>Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

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

**§ 52**

**Beteiligungsbericht**

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

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

(2) <sup>1</sup>Im Bericht sind die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. <sup>2</sup>Die Darstellung kann bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. <sup>3</sup>Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. <sup>4</sup>Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen.

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

**Achter Abschnitt**

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

**§ 53**

**Aufstellung der Eröffnungsbilanz**

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

(2) <sup>1</sup>Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Inventur nach § 28 durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. <sup>2</sup>§ 29 Absätze 2 bis 4 finden entsprechende Anwendung.

**§ 54**

**Ermittlung der Wertansätze**

(1) <sup>1</sup>Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren vorzunehmen. <sup>2</sup>Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden finden die §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 entsprechende Anwendung, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 zu verfahren ist. <sup>3</sup>Dabei ist bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Restnutzungsdauer festzulegen.

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

**§ 55**

**Besondere Bewertungsvorschriften**

(1) <sup>1</sup>Bei bebauten Grundstücken, die für die in § 107 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Brandschutz, die Hilfeleistung und den Katastrophenschutz vom 17. Dezember 2015 (GV. NRW. 2015 S. 885) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, sollen die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens bewertet werden. <sup>2</sup>Dabei sind in der Regel die aktuellen Normalherstellungskosten zu Grunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. <sup>3</sup>Insbesondere Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile, die in marktvergleichender Weise genutzt werden, können abweichend von Satz 2 anhand des Ertragswertverfahrens bewertet werden. <sup>4</sup>Der Grund und Boden ist mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen.

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



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

(3) <sup>1</sup>Für die Kulturpflege bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände sollen, wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert angesetzt werden. <sup>2</sup>Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

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

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

(6) <sup>1</sup>Beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, findet Absatz 7 entsprechende Anwendung. <sup>2</sup>Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabchluss einbezogen zu werden brauchen, sowie Sondervermögen und rechtlich unselbstständige Stiftungen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. <sup>3</sup>Die übrigen Beteiligungen an Unternehmen sollen unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. <sup>4</sup>Dabei darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.

(7) <sup>1</sup>Wertpapiere, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag anzusetzen; andere Wertpapiere mit ihren historischen Anschaffungskosten. Wertpapiere sind als Anlagevermögen zu aktivieren. <sup>2</sup>Sie sind nur dann als Umlaufvermögen anzusetzen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

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

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

### **§ 56**

#### **Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen**

(1) <sup>1</sup>Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. <sup>2</sup>Sie können mit ihrem Zeitwert, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

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

(3) <sup>1</sup>Eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen kann unterbleiben, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

(5) <sup>1</sup>Für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände kann der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. <sup>2</sup>Dieser Vom-Hundert-Anteil ist der Ermittlung des ansetzbaren Wertes der Sonderposten unter Berücksichtigung des angesetzten Zeitwertes des Vermögensgegenstandes zu Grunde zu legen.

**§ 57**

**Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz**

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

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

angesetzt worden sind, so ist in der später aufzustellenden Bilanz der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. <sup>2</sup>Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. <sup>3</sup>Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

(2) <sup>1</sup>Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. <sup>2</sup>Wertberichtigungen oder Wertrachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. <sup>3</sup>Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig.

**Neunter Abschnitt  
Schlussvorschriften**

**§ 58**

**Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen**

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

(2) <sup>1</sup>Die Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz sind dauernd aufzubewahren. <sup>2</sup>Die Bücher sind zehn Jahre, die Belege und die sonstigen Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren. <sup>3</sup>Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**§ 59**

**Sondervermögen, Treuhandvermögen**

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

XXXXXXXXXXXXXXXX

### 3. Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (Auszug)

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft bestimmte handelsrechtliche Vorschriften anzuwenden. Für den gemeindlichen Gesamtabchluss gehören dazu die Vorschriften der §§ 30, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309 sowie die §§ 311 und 312 in der Fassung des Handelsgesetzbuches zum Stand 2009 (vgl. § 49 Absatz 4, § 50 Absatz 1 und 3, § 51 Absatz 3 und § 52 Absatz 2 GemHVO NRW). Die übrigen in der Gemeindeordnung oder Gemeindehaushaltsverordnung genannten Paragraphen in ihrer jeweils aktuellen Fassung.

#### Zweiter Titel

#### Bilanz

#### § 266

#### Gliederung der Bilanz

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

(2) Aktivseite

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

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

II. Sachanlagen:

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

III. Finanzanlagen:

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

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

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

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HANDELSGESETZBUCH**

- 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- 4. sonstige Vermögensgegenstände;
- III. Wertpapiere:
  - 1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
  - 2. sonstige Wertpapiere;
- IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.
- C. Rechnungsabgrenzungsposten.
- D. Aktive latente Steuern.
- E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.

(3) Passivseite

A. Eigenkapital:

- I. Gezeichnetes Kapital;
- II. Kapitalrücklage;
- III. Gewinnrücklagen:
  - 1. gesetzliche Rücklage;
  - 2. Rücklage für eigene Anteile an einem herrschenden oder mehrfach beteiligten Unternehmen;
  - 3. satzungsmäßige Rücklagen;
  - 4. andere Gewinnrücklagen;
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

B. Rückstellungen:

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

C. Verbindlichkeiten:

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

D. Rechnungsabgrenzungsposten.

E. Passive latente Steuern.

**§ 271**

**Beteiligungen. Verbundene Unternehmen**

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

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

**Dritter Titel  
Gewinn- und Verlustrechnung**

**§ 275  
Gliederung**

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

(2) Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens sind auszuweisen:

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HANDELSGESETZBUCH**

20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

(3) Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind auszuweisen:

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

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

**§ 276**

**Größenabhängige Erleichterungen**

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

**§ 277**

**Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung**

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

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

(3) Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 sind jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Erträge und Aufwendungen aus Verlustübernahme und auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrags erhaltene oder abgeführte Gewinne sind jeweils gesondert unter entsprechender Bezeichnung auszuweisen.

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

(5) Erträge aus der Abzinsung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ und Aufwendungen gesondert unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen. Erträge aus der Währungsumrechnung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ und Aufwendungen gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen.

#### **Vierter Titel Vollkonsolidierung**

### **§ 300 Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot**

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

(2) Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Ansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen.

### **§ 301 Kapitalkonsolidierung**

(1) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen wird mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem Zeitwert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten entspricht, der diesen an dem für die Verrechnung nach Absatz 2 maßgeblichen Zeitpunkt beizulegen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HANDELSGESETZBUCH**

ist. Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 und latente Steuern nach § 274 Abs. 2 zu bewerten.

(2) Die Verrechnung nach Absatz 1 ist auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen. Ist das Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher § 296 verzichtet wurde.

(3) Ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern.

(4) Anteile an dem Mutterunternehmen anzuwenden, die einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehören, sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile des Mutterunternehmens mit ihrem Nennwert oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert, in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen.

**§ 302**

**Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung  
(weggefallen)**

**§ 303**

**Schuldenkonsolidierung**

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

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

**§ 304**

**Behandlung der Zwischenergebnisse**

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

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

**§ 305**

**Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

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

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

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

**§ 306**

**Steuerabgrenzung**

**(nicht verbindlich vorgegeben)**

**§ 307**

**Anteile anderer Gesellschafter**

(1) In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen.

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

**Fünfter Titel**

**Bewertungsvorschriften**

**§ 308**

**Einheitliche Bewertung**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
HANDELSGESETZBUCH**

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

**§ 308a**

**Umrechnung von auf fremde Währungen lautenden Abschlüssen**

Die Aktiv- und Passivposten einer auf fremde Währung lautenden Bilanz sind, mit Ausnahme des Eigenkapitals, das zum historischen Kurs in Euro umzurechnen ist, zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag in Euro umzurechnen. Die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind zum Durchschnittskurs in Euro umzurechnen. Eine sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist innerhalb des Konzerneigenkapitals nach den Rücklagen unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ auszuweisen. Bei teilweisem oder vollständigem Ausscheiden des Tochterunternehmens ist der Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen.

**§ 309**

**Behandlung des Unterschiedsbetrags**

(1) Die Abschreibung eines nach § 301 Abs. 3 auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwert bestimmt sich nach den Vorschriften des Ersten Abschnitts.

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

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

**Sechster Titel**

**Anteilmäßige Konsolidierung**

**§ 310**

*(nicht verbindlich vorgegeben)*

**§ 311**

**Definition. Befreiung**

(1) Wird von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht einbezogenen Unternehmens, an dem das Unternehmen nach § 271

Abs. 1 beteiligt ist, ausgeübt (assoziiertes Unternehmen), so ist diese Beteiligung in der Konzernbilanz unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat.

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

### **§ 312**

#### **Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags**

(1) Eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist in der Konzernbilanz mit dem Buchwert anzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie ein darin enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sind im Konzernanhang anzugeben.

(2) Der Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 Satz 2 ist den Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger ist als ihr Buchwert. Der nach Satz 1 zugeordnete Unterschiedsbetrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze dieser Vermögensgegenstände, Schulden Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten im Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluss fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Auf einen nach Zuordnung nach Satz 1 verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert oder passiven Unterschiedsbetrag ist § 309 Abs. 1 Satz 3 entsprechend anzuwenden. § 301 Abs. 1 Satz 3 ist entsprechend anzuwenden.

(3) Der Wertansatz der Beteiligung und die Unterschiedsbeträge sind auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen.

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

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

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

## 4. Deutsche Rechnungslegungsstandards

Die Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC), z.B. über die Kapitalflussrechnung, stellen fachliche Regelungen dar. Werden diese in der vom Bundesministerium der Justiz bekanntgemachten Empfehlung beachtet, wird vermutet, dass damit zugleich die die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden (vgl. § 342 Abs. 2 HGB).

Der Deutsche Rechnungslegungsrat (DRS) hat am 29.10.1999 den E-DRS 2 verabschiedet. Dieser Rechnungslegungsstandard wurde am 31. Mai 2000 vom BMJ im Bundesanzeiger Nr. 103, S. 10.189, als "DRS 2 - Kapitalflussrechnung" bekannt gemacht. An diesem Standard sind bisher Änderungen durch den DRÄS 1, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 121a vom 2. Juli 2004, S. 14.449, sowie durch den DRÄS 3, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 164 vom 31. August 2005, S. 13.202, erfolgt. Herausgeber des Standards: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Zimmerstr. 30, 10969 Berlin. Der DRS 2 ist in der Privatwirtschaft letztmalig für das Geschäftsjahr 2014 anzuwenden und wird ab dem Geschäftsjahr 2015 durch den Deutschen Rechnungslegungs Standard 21 (DRS 21) ersetzt.

### 4.1 Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (Kapitalflussrechnung DRS 2)

#### Zusammenfassung

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

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

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

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

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

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

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

werden. Ferner sind die Zahlungsströme aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und von Geschäftseinheiten als Investitionstätigkeit zu klassifizieren.

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

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

### **Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 Kapitalflussrechnung**

#### **Ziel**

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

#### **Gegenstand und Geltungsbereich**

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

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

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

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

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

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

5. (aufgehoben)

6. Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:  
Zahlungsmittel: Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

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

Finanzmittelfonds: Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten

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

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

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

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

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

### Regeln

#### Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme in einer Kapitalflussrechnung

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

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

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

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

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

12. Bei der Aufstellung der Kapitalflussrechnung sind zwei Schritte zu unterscheiden, die Ermittlung und die Darstellung der Zahlungen. Die im ersten Schritt durchzuführende Ermittlung kann originär oder derivativ vorgenom-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

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

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

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

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

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

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

### **Abgrenzung des Finanzmittelfonds**

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

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

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

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

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



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

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

**Zahlungsströme in Fremdwährungen**

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

**Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit**

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

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

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

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

26. Bei Anwendung der direkten Methode zur Darstellung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit ist gemäß dem nachfolgenden Schema zu gliedern (vgl. Abbildung 15):

<b>GLIEDERUNGSSCHEMA I („DIREKTE METHODE“) AUS DRS 2</b>		
1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	-	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	-	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

<b>GLIEDERUNGSSCHEMA I („DIREKTE METHODE“) AUS DRS 2</b>		
5.	+ / -	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6.	=	Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit

*Abbildung 15 „Gliederungsschema I („Direkte Methode“) aus DRS 2“*

27. Bei Anwendung der indirekten Methode zur Darstellung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit ist die Überleitungsrechnung gemäß dem nachfolgenden Schema zu gliedern (vgl. Abbildung 16):

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

*Abbildung 16 „Gliederungsschema II („Indirekte Methode“) aus DRS 2“*

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

**Cashflow aus der Investitionstätigkeit**

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

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

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

32. Der Cashflow aus Investitionstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern (vgl. Abbildung 17):

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

*Abbildung 17 „Gliederungsschema Investitionstätigkeit aus DRS 2“*

Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

**Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit**

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

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

35. Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern (vgl. Abbildung 18):

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

*Abbildung 18 „Gliederungsschema Finanzierungstätigkeit aus DRS 2“*

Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

**Zinsen und Dividenden**

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

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

38. Der Gesamtbetrag der während einer Periode gezahlten Zinsen ist unabhängig davon anzugeben, ob der Betrag als Aufwand erfasst oder aktiviert wird. Soweit Zinszahlungen gesondert in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, ist bei der Anwendung der indirekten Methode die Ausgangsgröße für den Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit vor Zinsaufwendungen auszuweisen. Alternativ ist eine gesonderte Angabe der Zinszahlungen im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang zulässig.

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

### **Ertragssteuern**

40. Ertragssteuerbedingte Zahlungsströme sind gesondert anzugeben.
41. Gezahlte Ertragssteuern sind grundsätzlich der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.
42. Gezahlte Ertragssteuern dürfen ausnahmsweise auch der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden, wenn sie zu einem Geschäftsvorfall dieser Tätigkeitsbereiche eindeutig zugehören.
43. Soweit Ertragssteuerzahlungen gesondert in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, ist bei Anwendung der indirekten Methode der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit aus dem Periodenergebnis vor Ertragssteuern und außerordentlichen Posten abzuleiten. In diesem Fall sind bei der indirekten Methode die Ertragssteuerzahlungen in einem gesonderten Posten im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit auszuweisen. Alternativ ist eine gesonderte Angabe der Ertragssteuerzahlungen im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang zulässig.

### **Erwerb und Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten**

44. Die Zahlungsströme aus dem Erwerb und die Zahlungsströme aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten sind jeweils als Investitionstätigkeit zu klassifizieren und gesondert auszuweisen. Sie ergeben sich als Gesamtbetrag der als Kaufpreise gezahlten bzw. als Verkaufspreis erhaltenen Finanzmittel abzüglich der erworbenen bzw. veräußerten Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente.
45. Der Zugang oder der Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises ist kein zahlungswirksamer Vorgang und daher nicht in der Kapitalflussrechnung zu erfassen. Der Zugang oder Abgang an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, der nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verkauf steht, ist zur Überleitung auf den Finanzmittelfonds am Ende der Periode gesondert auszuweisen. Dieser Posten darf, insoweit er nicht wesentlich ist, auch mit dem in Tz. 20 genannten Posten zusammengefasst werden.
46. Der im Konzernabschluss bestimmte Konsolidierungs- oder Entkonsolidierungszeitpunkt eines Tochterunternehmens bestimmt auch den Zeitpunkt für den Ausweis der zuzuordnenden Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung.

### **Sicherungsgeschäfte**

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

### **Unbare Transaktionen**

48. Geschäftsvorfälle, die nicht zu einer Veränderung des Finanzmittelfonds führen, sind nicht in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen.
49. Beispiele für derartige Geschäftsvorfälle sind:
- a) der Erwerb von Vermögensgegenständen mit Stundung des Erwerbspreises, durch Übernahme fremder Verbindlichkeiten oder durch Finanzierungsleasing,
  - b) der Erwerb eines Unternehmens gegen Ausgabe eigener Anteile oder

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

c) die Umwandlung von Schulden in Eigenkapital.

**Außerordentliche Posten**

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

**Minderheitsgesellschafter**

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

**Ergänzende Angaben zur Kapitalflussrechnung**

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

52a) Definition des Finanzmittelfonds;

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

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

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

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

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

**Übergangsvorschriften**

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

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

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

**Anlage**

Die in diesem Standard enthaltenen Mindestgliederungen werden nachfolgend zusammengefasst. Das Gliederungsschema I enthält die Mindestgliederung bei der Anwendung der direkten Methode zur Darstellung der Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit (vgl. Abbildung 19).

<b>GLIEDERUNGSSCHEMA "DIREKTE METHODE" (INSGESAMT)</b>		
1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	-	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	-	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5.	+ / -	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6.	=	<b>Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit</b> (Summe aus 1 bis 5)
7.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
8.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
9.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
10.	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
11.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
12.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

<b>GLIEDERUNGSSCHEMA "DIREKTE METHODE" (INSGESAMT)</b>		
13.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
14.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
15.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
16.	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
17.		<b>Cashflow aus Investitionstätigkeit</b> (Summe aus 7 bis 16)
18.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile etc.)
19.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
20.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
21.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
22.		<b>Cashflow aus Finanzierungstätigkeit</b> (Summe aus 18 bis 21)
23.		<b>Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds</b> (Summe aus 6, 17, 22)
24.	+ / -	Wechselkurs-, konsolidierungskreis - und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
25.	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
26.	=	<b>Finanzmittelfonds am Ende der Periode</b> (Summe aus 23 bis 25)

*Abbildung 19 „Gliederungsschema Direkte Methode insgesamt“*

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



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

**4.2 Weitere deutsche Rechnungslegungsstandards**

Die Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC), z.B. über die Kapitalflussrechnung, stellen fachliche Regelungen dar. Werden diese in der vom Bundesministerium der Justiz bekanntgemachten Empfehlung beachtet, wird vermutet, dass damit zugleich die die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden (vgl. § 342 Abs. 2 HGB).

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee arbeitet auch mit dem IASB und anderen internationalen Standardisierungsgremien zusammen und vertritt dort die Interessen Deutschlands. Die deutschen Rechnungslegungsstandards werden daher auch als „German Accounting Standards (GAS)“ bezeichnet. Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick über die derzeit bestehenden Standards bieten (vgl. Abbildung 20).

<b>DEUTSCHE RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
<b>DRS 1</b>	aufgehoben
<b>DRS 2</b>	Kapitalflussrechnung <i>(ersetzt ab Geschäftsjahr 2015 durch DRS 21; nicht für Gemeinden)</i>
<b>DRS 3</b>	Segmentberichterstattung
<b>DRS 4</b>	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss <i>(wird ab Geschäftsjahr 2017 durch DRS 23 ersetzt)</i>
<b>DRS 5</b>	aufgehoben
<b>DRS 6</b>	aufgehoben
<b>DRS 7</b>	Konzerneigenkapital und Konzernergebnis <i>(wird ab Geschäftsjahr 2017 durch DRS 22 ersetzt)</i>
<b>DRS 8</b>	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
<b>DRS 9</b>	Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
<b>DRS 10</b>	Latente Steuern im Konzernabschluss
<b>DRS 11</b>	Berichterstattung über Beziehungen zu nahestehenden Personen
<b>DRS 12</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
<b>DRS 13</b>	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern
<b>DRS 14</b>	Währungsumrechnung
<b>DRS 15</b>	aufgehoben
<b>DRS 15a</b>	Übernahmerechtliche Angaben und Erläuterungen im Konzernlagebericht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

<b>DEUTSCHE RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
<b>DRS 16</b>	Zwischenberichterstattung
<b>DRS 17</b>	Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder
<b>DRS 18</b>	Latente Steuern
<b>DRS 19</b>	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises
<b>DRS 20</b>	Konzernlagebericht
<b>DRS 21</b>	Kapitalflussrechnung <i>(ab Geschäftsjahr 2015; nicht für Gemeinden)</i>
<b>DRS 22</b>	Konzerneigenkapital <i>(ab Geschäftsjahr 2017)</i>
<b>DRS 23</b>	Kapitalkonsolidierung <i>(ab Geschäftsjahr 2017)</i>
<b>DRS 24</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss <i>(ab Geschäftsjahr 2017)</i>
<b>Hinweis: Die Standards, außer dem DRS 2, sind von der Gemeinde nicht unmittelbar auf ihren Gesamtabschluss anzuwenden.</b>	

*Abbildung 20 „Deutsche Rechnungslegungsstandards“*

Aufbauend auf dem Standardisierungsvertrag und den handelsrechtlichen Vorgaben soll das Standardisierungsgremium u. a. Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung entwickeln und das BMJ bei Gesetzgebungsvorhaben beraten sowie Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards erarbeiten (vgl. § 342 Absatz 1 HGB).

#### **4.3 Die Fortschreibung von „DRS 2“ zu „DRS 21“**

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee hat den Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) überarbeitet und in neuer Form als Rechnungslegungsstandard 21 (DRS 21) herausgegeben. Er ist im Bundesanzeiger veröffentlicht worden und soll für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die nach dem Jahre 2014 beginnen. Der Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) ist dann in der Privatwirtschaft nicht mehr anzuwenden. Diese Vorgabe betrifft jedoch nicht die Gemeinde, solange nicht die haushaltsrechtliche Regelung über die Anwendung des Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) geändert wurde (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

Vom Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) zum Rechnungslegungsstandard 21 (DRS 21) haben sich insbesondere folgende Veränderungen ergeben (vgl. Abbildung 21).

<b>VOM DRS 2 ZUM DRS 21</b>	
-	Kurzfristige Verbindlichkeiten, die innerhalb von drei Monaten kündbar sind und zu den liquiden Mitteln gehören, gelten als negative Bestandteile des Finanzmittelfonds und sind zu saldieren (Nummer 34).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS**

<b>VOM DRS 2 ZUM DRS 21</b>	
-	Die Ertragssteuerzahlungen sind im Zahlungsbereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ gesondert auszuweisen (Nummer 40).
-	Die erhaltenen Zinsen und Dividenden sind dem Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zuzuordnen (Nummer 44).
-	Die zu leistenden Zinsen und Dividenden sind dem Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ zuzuordnen (Nummer 48).
-	Dem Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ sind auch die erhaltenen Zuschüsse und Zuweisungen zuzuordnen (Nummer 49).

*Abbildung 21 „Vom DRS 2 zum DRS 21“*

Der DRS 21 weicht anders als der DRS 2 jedoch noch weiter von den gemeindlichen Gegebenheiten ab, die von der Gemeinde in ihrem Gesamtabchluss, aufbauend auf dem gemeindlichen Jahresabschluss, berücksichtigt und ggf. auch gesondert aufgezeigt werden sollen. Bei einer Umstellung auf eine Anwendung des DRS 21 durch die Gemeinde sollte deshalb durch ein Muster die vorzunehmende Zuordnung aufgezeigt werden, bei dem gemeindliche Besonderheiten ausreichend berücksichtigt werden sollten. Andererseits sollten in diesem Zusammenhang auch nicht zwingend erforderliche oder nicht geeignete Angaben zu den gemeindlichen Finanzen entfallen können (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

XXXXXXXXXXXXXXXX

## Die Standards staatlicher Doppik

### 1. Die Festlegung der Standards

Zur Auslegung der Grundsätze des gemeindlichen Haushaltsrechts können hilfsweise auch die Standards staatlicher Doppik (SsD) als eine mögliche Orientierung herangezogen werden. Die staatliche Doppik ist den Vorschriften bestimmter Abschnitte des Handelsgesetzbuches für Kapitalgesellschaften entlehnt (vgl. § 7a HGRG). Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sollen dabei zur Anwendung kommen. Die dazu notwendigen Konkretisierungen aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft werden in dem „Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens“ erarbeitet (vgl. § 49a Absatz 1 HGRG).

Dieses Gremium soll zur Gewährleistung einer einheitlichen Verfahrens- und Datengrundlage die notwendigen Standards für kamerale und doppelische Haushalte sowie für Produkthaushalte erarbeiten. Es soll dabei sicherstellen, dass die Anforderungen der Finanzstatistik einschließlich der der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen berücksichtigt werden. Die Standards werden jeweils durch Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umgesetzt. Das Gremium hat die Standards für doppelische Haushalte und für Produkthaushalte erstmals zum 1. Januar 2010 erarbeitet. Es soll die Standards anschließend einmal jährlich überprüfen.

Die Bundesregierung kann zudem zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der Haushaltswirtschaft bei Bund und Ländern durch eine Rechtsverordnung, die der Zustimmung des Bundesrates bedarf, nähere Bestimmungen über die Standards erlassen, insbesondere zum Gruppierungs- und Funktionenplan, zum Verwaltungskontenrahmen und Produktrahmen sowie zu den Standards für die staatliche Doppik nach § 7a Absatz 2 HGRG. In diesem Zusammenhang wird ein besonderer Wert auf die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte untereinandergelegt. Ihr kommt auch eine besondere Bedeutung beim Gesamtabchluss zu. Es sei deshalb unabdingbar, einheitliche Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsregeln festzulegen und die Abschlüsse zu regeln.

### 2. Die einzelnen Standards

Für eine tatsächliche Anwendung der Vielzahl der Standards durch öffentliche Einheiten sind nähere Regelungen für die staatliche Buchführung getroffen worden (Stand: 24. Oktober 2012). Die in der nachfolgenden Übersicht aufgeführten Angaben dienen vorrangig der Klarstellung und Nachvollziehbarkeit sowie des Verständnisses der Standards. Sie stellen daher eine Auswahl dar, durch die ein Zusammenhang zwischen den Festlegungen entstehen soll. Die Übersicht kann deshalb nur einen Überblick über die Standards bieten (vgl. Abbildung 22).

DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK		
BEZEICHNUNG	INHALTE	NRW-VORSCHRIFTEN
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Klarheit,</li> <li>- Grundsatz der Übersichtlichkeit,</li> <li>- Grundsatz der Bilanzwahrheit,</li> <li>- Grundsatz der Einzelbewertung,</li> <li>- Grundsatz der Vorsicht,</li> <li>- Grundsatz der Periodenabgrenzung,</li> <li>- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit,</li> <li>- Grundsatz der Vollständigkeit,</li> <li>- Anschaffungskostenprinzip,</li> <li>- Höchstwertprinzip,</li> <li>- Niederstwertprinzip,</li> <li>- Imparitätsprinzip,</li> <li>- Realisationsprinzip,</li> </ul>	Anwendung der gleichen Grundsätze (vgl. z. B. §§ 11, 32, 33, 41 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Wertaufhellungsprinzip,</li> <li>- Saldierungsverbot.</li> </ul>	
<b>Eröffnungsbilanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fortgeführte AHK (fiktive AHK) oder</li> <li>- vorsichtig geschätzter Zeitwert</li> </ul>	Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 Absatz 3 GO NRW).
<b>In den Folgebilanzen:</b>		
<b>Zugänge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Wertansatz mit den Anschaffungskosten oder den Herstellungskosten,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anschaffungskostenprinzip (§ 91 Absatz 2 GO NRW).</li> </ul>
<b>Abgänge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erfassung mit dem Buchwert (AHK minus Abschreibungen), höherer Veräußerungserlös: Mehrerlös = Ertrag; Mindererlös = Aufwand,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung.</li> </ul>
<b>Abschreibungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planmäßige Abschreibungen wegen Wertminderung durch Abnutzung beim Anlagevermögen,</li> <li>- Anwendung der AfA-Tabelle,</li> <li>- Außerplanmäßige Abschreibungen bei dauernder Wertminderung</li> <li>- bei Umlaufvermögen immer abschreiben,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- § 35 Absatz 1 GemHVO NRW,</li> <li>- Örtliche Abschreibungstabelle im Rahmen der NKF-Gesamt-nutzungsdauern (§ 35 Absatz 3 GemHVO NRW),</li> <li>- § 35 Absatz 5 GemHVO NRW,</li> <li>- § 35 Absatz 7 GemHVO NRW,</li> <li>- § 35 Absatz 8 GemHVO NRW,</li> </ul>
<b>Zuschreibungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rücknahme früherer außerplanmäßiger Abschreibungen,</li> </ul>	
<b>Bilanzberichtigung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fehler erfolgswirksam im Haushaltsjahr korrigieren, in dem sie bekannt werden (vier Jahre Zeit bei Eröffnungsbilanz).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keine gesonderte Regelung (§ 92 GO NRW und § 57 GemHVO NRW für Eröffnungsbilanz)</li> </ul>
<b>Vermögensrechnung (Aktiva)</b>		<b>Bilanz</b> (§ 41 Absatz 3 GemHVO NRW)
<b>Anlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Immaterielle Vermögensgegenstände,</li> <li>- Konzessionen, Lizenzen,</li> <li>- geleistete Anzahlungen,</li> <li>- Geleistete Investitionszuwendungen,</li> <li>- kein Steuererhebungsrecht,</li> <li>- Sachanlagen,</li> <li>- Grundstücke,</li> <li>- Grundstücke,</li> <li>- grundstücksgleiche Rechte,</li> <li>- Bauten auf fremden Grundstücken,</li> <li>- Infrastrukturvermögen,</li> <li>- Infrastrukturvermögen,</li> <li>- Naturgüter,</li> <li>- Kunstgegenstände,</li> <li>- Technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung,</li> <li>- Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen, Anlagen im Bau,</li> <li>- Finanzanlagen,</li> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen,</li> <li>- Ausleihungen an verbundene Untern.,</li> <li>- Beteiligungen,</li> <li>- Ausleihungen an Beteiligungen,</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens,</li> </ul>	<p>§ 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW § 41 Absatz 3 Nummer 1.1 GemHVO NRW Zuwendungen bei mengenmäßiger Gegenleistungsverpflichtung.</p> <p>§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<p><b>Umlaufvermögen</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sondervermögen,</li> <li>- Sonstige Ausleihungen (Finanzanlagen).</li> <li>- Vorräte,</li> <li>- Forderungen (gliedern nach)               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern,</li> <li>- Zuwendungen,</li> <li>- Lieferungen und Leistungen,</li> <li>- gegen verbundene Unternehmen,</li> <li>- gegen Beteiligungen,</li> <li>- Steuerverteilung und Finanzausgleich,</li> </ul> </li> <li>- Sonstige Vermögensgegenstände, (keine Pauschalwertberichtigung)</li> <li>- Wertpapiere des Umlaufvermögens,</li> <li>- Kassenbestand, Bankguthaben,</li> </ul>	<p>§ 41 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW            § 41 Absatz 3 Nummer 2.1 GemHVO NRW            § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW</p>
<p><b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit diese Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen,</li> <li>- Wertgrenze.</li> </ul>	<p>§ 41 Absatz 3 Nummer 2.3 GemHVO NRW            Liquide Mittel            (§ 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW)</p> <p>§ 42 Absatz 1 GemHVO NRW</p>
<p><b>Vermögensrechnung (Passiva)</b></p> <p><b>Eigenkapital</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nettoposition,</li> <li>- Kapitalrücklage, (z. B. zweckgebundene Kapitaleinlagen für rechtlich unselbstständige Stiftungen)</li> <li>- Gewinnrücklagen (Verwaltungsrücklagen),</li> <li>- Gewinnvortrag/Verlustvortrag,</li> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,</li> </ul>	<p align="center"><b>Bilanz</b></p> <p>§ 41 Absatz 4 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW            Allgemeine Rücklage            (§ 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW)            Sonderrücklage            § 41 Absatz 4 Nummer 1.2 GemHVO NRW</p> <p>Ausgleichsrücklage            (§ 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW)            - Kein zulässiges Instrument            § 41 Absatz 4 Nummer 1.4 GemHVO NRW</p>
<p><b>Sonderposten für Investitionen</b></p>	<p>Sonderposten für Investitionen</p>	<p>Sonderposten            (§ 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- für Zuwendungen, (§ 43 Absatz 5 GemHVO NRW)</li> <li>- für Beiträge, (§ 43 Absatz 5 GemHVO NRW)</li> <li>- für den Gebührenaussgleich (§ 43 Absatz 6 GemHVO NRW)</li> <li>- Sonstige Sonderposten</li> </ul>
<p><b>Rückstellungen</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pflichtrückstellungen,</li> <li>- Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen,</li> <li>- Steuerrückstellungen,</li> <li>- Sonstige Rückstellungen,               <ul style="list-style-type: none"> <li>- für Rechnungen,</li> <li>- für Prozesskosten,</li> <li>- für Schadensersatz,</li> <li>- für Gewährleistungen,</li> </ul> </li> </ul>	<p>§ 36 GemHVO NRW und § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW            § 36 Absatz 1 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.1 GemHVO NRW            - Kein zulässiges Instrument            § 36 Absatz 4 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.4 GemHVO NRW            - keine gesonderte Regelung            § 36 Absatz 5 GemHVO NRW            - keine gesonderte Regelung            - keine gesonderte Regelung</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>Verbindlichkeiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,</li> <li>- für sonstigen Personalaufwand,</li> <li>- für Finanzausgleich,</li> <li>- für Schadstoffentsorgung,</li>   <li>- für Rekultivierung von Deponien,</li>   <li>- für Erstattungsansprüche,</li> <li>- Ausnahmen (kein Ansatz für:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mittelbare Pensionsverpflichtungen,</li> <li>- für den Jahresabschluss,</li> <li>- für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen,</li> <li>- für unterlassene Instandhaltung,</li> </ul> </li>   <li>- Anleihen und Obligationen,</li>   <li>- gegenüber Kreditinstituten,</li>   <li>- aus Steuern,</li> <li>- aus Zuwendungen,</li>   <li>- erhaltene Anzahlungen</li> <li>- aus Lieferungen und Leistungen,</li>   <li>- gegenüber verbundenen Unternehmen,</li>   <li>- gegenüber Beteiligungen,</li>   <li>- aus Steuerverteilung und Finanzausgleich,</li>   <li>- Sonstige Verbindlichkeiten,</li> </ul>	<p>§ 36 Absatz 5 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- keine gesonderte Regelung</li> </ul> <p>§ 36 Absatz 2 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.2 GemHVO NRW</p> <p>§ 36 Absatz 2 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.2 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- keine gesonderte Regelung</li> <li>- keine gesonderte Regelung</li> </ul> <p>§ 36 Absatz 3 und § 41 Absatz 4 Nummer 3.3 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.1 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Krediten für Investitionen (§ 86 Absatz 1 GO NRW und § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW)</li> <li>- Kein vorgegebener Ausweis</li> <li>- aus Transferleistungen</li> </ul> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.6 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.5 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.2.1 GemHVO NRW</p> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.2.2 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kein vorgegebener Ausweis</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 89 Absatz 2 GO NRW und § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW)</li> <li>- aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen gleichkommen (§ 86 Absatz 4 GO NRW und § 41 Absatz 4 Nummer 4.4 GemHVO NRW)</li> </ul> <p>§ 41 Absatz 4 Nummer 4.7 GemHVO NRW</p>
<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit diese Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen,</li> <li>- Wertgrenze.</li> </ul>	<p>§ 42 Absatz 3 GemHVO NRW</p>
<b>Erfolgsrechnung</b> (ordentliche Erträge)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern, steuerähnliche Erträge</li> <li>- Erträge aus Finanzausgleichsbeziehungen</li> <li>- Erträge aus Zuwendungen</li>   <li>- Erträge aus Verwaltungstätigkeit,               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gebühren,</li> <li>- Geldstrafen u.a.,</li> <li>- Umsatzerlöse</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW)</p> <p>§ 2 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- kein gesonderter Ausweis</li> </ul> <p>§ 2 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sonstige Transfererträge</li> </ul> <p>(§ 2 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> </ul> <p>(§ 2 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO)</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bestandsveränderungen,</li> <li>- Aktivierte Eigenleistungen,</li> <li>- Sonstige Erträge.</li> </ul>	NRW) - privatrechtliche Leistungsentgelte (§ 2 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW) - Kostenerstattungen und Kostenumlagen (§ 2 Absatz 1 Nummer 6 GemHVO NRW) § 2 Absatz 1 Nummer 9 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 7 GemHVO NRW
<b>Erfolgsrechnung</b> (ordentliche Aufwendungen)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen für Verwaltungstätigkeit               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Material, Energie, Waren</li> <li>- Bezogene Leistungen</li> </ul> </li> <li>- Personalaufwand</li> <li>- Abschreibungen auf Sachanlagen und das Umlaufvermögen</li> <li>- Aufwendungen aus Finanzausgleich</li> <li>- Aufwendungen für Zuwendungen</li> <li>- Sonstige Aufwendungen</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW)  Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen (§ 2 Absatz 1 Nummer 12 GemHVO NRW) § 2 Absatz 1 Nummer 10 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 13 GemHVO NRW  - kein gesonderter Ausweis § 2 Absatz 1 Nummer 14 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 15 GemHVO NRW
<b>Erfolgsrechnung</b> (Finanzergebnis)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erträge aus Beteiligungen,</li> <li>- Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen,</li> <li>- Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge</li> <li>- Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>- Aufwendungen aus Verlustübernahmen</li> <li>- Zinsen und ähnliche Aufwendungen</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW)  - erfasst als Finanzerträge, - erfasst als Finanzerträge,  Finanzerträge (§ 2 Absatz 1 Nummer 16 GemHVO NRW)  - erfasst unter Abschreibungen,  - kein gesonderter Ausweis Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen (§ 2 Absatz 1 Nummer 17 GemHVO NRW)
<b>Erfolgsrechnung</b> (außerordentliches Ergebnis)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Außerordentliche Erträge,</li> <li>- Außerordentliche Aufwendungen,</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW)  § 2 Absatz 1 Nummer 18 GemHVO NRW § 2 Absatz 1 Nummer 19 GemHVO NRW
<b>Erfolgsrechnung</b> (weitere Erträge und Aufwendungen)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern</li> <li>- Erträge aus Verlustübernahmen</li> <li>- Aufwendungen aus Gewinnabführungen</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW)  - kein gesonderter Ausweis - kein gesonderter Ausweis
<b>Erfolgsrechnung</b> (Ergebnisse)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verwaltungsergebnis</li> <li>- Finanzergebnis</li> </ul>	<b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW)  § 2 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW § 2 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ergebnis der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit</li> <li>- Außerordentliches Ergebnis</li> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul>	<p>Ordentliches Jahresergebnis (§ 2 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW) § 2 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW Jahresergebnis (§ 2 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW)</p>
<b>Anhang</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Der Anhang ist Bestandteil des Jahresabschlusses. Sein Inhalt richtet sich nach den Vorschriften §§ 284 ff. HGB.</li> <li>- Erläuterungen zur Vermögensrechnung und zur Erfolgsrechnung.</li> <li>- Sonstige Pflichtangaben.</li> <li>- Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft sind zu berücksichtigen.</li> </ul>	<p align="center"><b>Anhang</b> (§ 44 GemHVO NRW)</p> <p>Die Angabepflichten sind sowohl zusammengefasst in als auch in einzelnen haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten, z. B. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Weitere Angabe- und Erläuterungspflichten entstehen aus den örtlichen Verhältnissen.</p>
<b>Finanzrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes in Form einer Cash-flowrechnung (Anlehnung an DRS 2),</li> <li>- CF aus der laufenden Geschäftstätigkeit (nach direkter oder indirekter Methode),</li> <li>- CF aus Investitionstätigkeit (nach direkter Methode),</li> <li>- CF aus Finanzierungstätigkeit,</li> <li>- Finanzmittelfonds besteht aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.</li> </ul>	<p align="center"><b>Finanzrechnung</b> (§ 39 i. V. m. § 3 GemHVO NRW)</p> <p>Die Finanzrechnung ist die dritte Säule des Drei-Komponenten-systems Sie dient dem Nachweis der von der Gemeinde im Haushaltsjahr erzielten Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen. Sie soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des finanzwirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr vermitteln. Mit ihr sollen die tatsächlichen Zahlungsströme der Gemeinde unmittelbar erfasst, zeitraumbezogen abgebildet und nachgewiesen werden.</p>
<b>Lagebericht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Der Inhalt des Lageberichts bestimmt sich nach den §§ 289 und 315 HGB unter Berücksichtigung der Rechnungslegungsstandards DRS 15 und DRS 5.</li> <li>- Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft sind zu berücksichtigen.</li> </ul>	<p align="center"><b>Lagebericht</b> (§ 48 GemHVO NRW)</p> <p>Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergeb-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		nisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.
<b>Konsolidierter Abschluss</b>	<p>- Verbund Ein Zusammenschluss der Kernverwaltung mit den rechtlich unselbstständigen und den rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten.</p> <p>- Verbundene Einheiten Als verbundene Einheiten gelten und Unternehmen und Einrichtungen, über die die Kernverwaltung einen beherrschenden Einfluss ausübt. Die Definition des § 290 HGB ist anzuwenden. (keine grundsätzliche Abweichung von NRW)</p> <p>- Assoziierte Einheiten Als assoziierte Einheiten gelten und Unternehmen und Einrichtungen, über die die Kernverwaltung einen maßgeblichen Einfluss ausübt. Die Vermutung gilt dafür bei einem Anteil von 20 bis 50 v. H. (keine Abweichung von NRW)</p>	<p><b>Gesamtabschluss</b> (§ 116 GO NRW)</p> <p>Der Gesamtabchluss soll ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeit (Aufgabenerfüllung) der Gemeinde darstellen. Diese Vorgaben beinhalten, dass dem gemeindlichen Gesamtabchluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“, gebildet aus gemeindlicher Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben, zugrunde gelegt wird. Eine faktische wirtschaftliche Einheit liegt dabei nicht vor und kann auch nicht angenommen werden, denn die Betriebe der Gemeinde führen die gemeindlichen Aufgaben selbstständig durch. Sie sind daher wirtschaftlich betrachtet wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der gemeindlichen Verwaltung tätig.</p> <p>Als gemeindliche Tochterunternehmen werden insbesondere Betriebe der Gemeinde eingestuft, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ gesondert anzusetzen und im gemeindlichen Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind. Diese Gegebenheiten liegen regelmäßig bei gemeindlichen Betrieben des privaten Rechts vor, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt (vgl. § 15 ff. AktG sowie § 290 HGB). Ein solcher Einfluss der Gemeinde auf einen Betrieb ist i.d.R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung an dem Betrieb von mehr als 50 % vorliegt oder andere Gründe, z. B. ein Vertrag, für einen solchen Einfluss sprechen.</p> <p>Als gemeindliche Tochterunternehmen werden auch Betriebe der Gemeinde eingestuft, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ gesondert anzusetzen sind. Als „Beteiligungen“ sind dabei alle Anteile der Gemeinde, d.h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist. Als Beteiligungen kommen dabei in Betracht, die Anteile an Kapitalgesell-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Konsolidierung (keine Abweichung von NRW)</li> </ul>	<p>schaften und die Anteile an sonstigen juristischen Personen.</p> <p>In den gemeindlichen Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 GO NRW und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. In diesem Zusammenhang bezeichnet der Begriff „Konsolidierung“ die Technik der Aufrechnung bzw. Eliminierung von Bilanzposten und Ergebnispositionen bzw. GuV-Positionen. Bei der Durchführung der Vollkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind insbesondere die Kapitalkonsolidierung sowie die Schuldenkonsolidierung betroffen, weil bei diesen beiden Vorgängen der von der Gemeinde in ihrer Bilanz angesetzte Beteiligungsbuchwert für einen gemeindlichen Betrieb mit dem Eigenkapital dieses Betriebes aufgerechnet wird. (§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW)</p>
<b>Anhang</b>	<p>Auf den Anhang sind die Regelungen der §§ 313 f. HGB sowie die Regelungen zum Einzelabschluss anzuwenden.</p>	<p align="center"><b>Gesamtanhang</b> (§ 51 Absatz 2 GemHVO NRW)</p> <p>Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.</p>
<b>Lagebericht</b>	<p>Auf den Lagebericht sind die Regelungen des § 315 HGB sowie die Regelungen zum Einzelabschluss anzuwenden.</p>	<p align="center"><b>Gesamtlagebericht</b> (§ 51 Absatz 1 GemHVO NRW)</p> <p>Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabschlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie bedeutsam für das</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

<b>DIE STANDARDS STAATLICHER DOPPIK</b>		
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.
<b>Anlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gliederung der Vermögensrechnung und der Erfolgsrechnung,</li> <li>- Anlagengitter,</li> <li>- Anhang,</li> <li>- Lagebericht,</li> <li>- Finanzrechnung/Cashflow-Rechnung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- § 41 und § 2 GemHVO NRW i. V. m. Nr. 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBl. NRW. 6300).</li> <li>- § 45 GemHVO NRW i. V. m. Nr. 1.6.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBl. NRW. 6300).</li> <li>- keine Gliederungsvorgaben</li> <li>- keine Gliederungsvorgaben</li> <li>- § 3 GemHVO NRW i. V. m. Nr. 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBl. NRW. 6300).</li> </ul>

*Abbildung 22 „Die Standards staatlicher Doppik“*

Die aufgezeigten Inhalte sind wichtige Eckpunkte der Standards staatlicher Doppik. Sie werden im Einzelnen aber erst verständlich und nachvollziehbar, wenn den einzelnen Festlegungen spezielle Sachverhalte zu Grunde gelegt werden. Bedauerlich ist in diesem Zusammenhang die uneingeschränkte Übernahme vieler privatwirtschaftlich geprägter Begriffe durch die unmittelbare Anwendung bestimmter Abschnitte des Handelsgesetzbuches. Die staatliche Doppik sollte das haushaltswirtschaftliche Handeln der öffentlichen Einheiten auch durch die Begrifflichkeiten ausreichend widerspiegeln (vgl. § 7a HGRG).

In der tatsächlichen mehrjährigen Anwendung wird sich erst herausstellen, ob die unmittelbare Übernahme handelsrechtlicher Vorschriften unter Berücksichtigung der Gesamtziele der öffentlichen Haushaltswirtschaft immer sachgerecht und geeignet ist. Insgesamt dürften im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft künftig nicht mehr alle sachgerechten Informationen in einem "Werk" enthalten sein. Die Gemeinde muss z. B. für bestimmte Adressatengruppen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eigenständige zweckorientierte Jahresabschlüsse abstellen und öffentlich machen.

### **3. Die Weiterentwicklung**

Die Projektgruppe „Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens (MHR) hat mit ihrem Abschlussbericht ihre Arbeitsergebnisse vorgestellt (vgl. Internetauftritt: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)). Danach war das Projektziel, Ansätze für ein integriertes Haushalts- und Rechnungswesen zu entwickeln, das die Verbindung zwischen dem kameralem Haushalt und der Vermögensrechnung sicherstellt. Es wird dazu festgestellt, dass die „Standards staatlicher Doppik“ (SsD) und der Verwaltungskontenrahmen (VKR) die Basis für die Finanzbuchhaltung, die Vermögensrechnung und die KLR für Bund und Länder sind. Eine aus Bund und Ländern bestehende Arbeitsgruppe soll die „Standards staatlicher Doppik“ und den „Verwaltungskontenrahmen“ auch zukünftig weiterentwickeln. Die Ergebnisse dieser Arbeitsgruppe werden dann dem Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens nach § 49a HGrG zur Beschlussfassung vorgelegt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
STANDARDS STAATLICHER DOPPIK**

Ein Vorschlag für die Vermögensrechnung ist, diesen Nachweis in Anlehnung an die SsD aufzubauen und zu gliedern und in der Struktur einer Bilanz darzustellen sowie um einen Anhang und einen Anlagenspiegel zu ergänzen. Die Positionen der Vermögensrechnung des Bundes sollen dabei schrittweise weiter vervollständigt werden. Zum Aufbau einer umfassenden Vermögensrechnung wird eine Finanzbuchhaltung für unverzichtbar gehalten, damit neben den Vermögenskonten auch einzelne Aufwands- und Ertragskonten bebucht werden müssen, um z. B. Zu- und Abschreibungen der Vermögensgegenstände zu erfassen. Die Finanzbuchhaltung soll auch dazu dienen, alle Geschäftsvorfälle nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auf Konten zu erfassen und zu dokumentieren.

Bei der Fortentwicklung der Vermögensrechnung sollen auch die Entwicklungen im europäischen Raum, z. B. die Entwicklung von EPSAS als harmonisierte Rechnungsführungsstandards berücksichtigt werden. Es daher auch der Zeitfaktor für die Weiterentwicklung der Vermögensrechnung hin zu VKR und SsD nicht unerheblich, wenn Finanzbuchhaltung, Vermögensrechnung und KLR in einem integrierten Rechnungswesen über eine Kontenstruktur nach den Vorgaben des VKR miteinander zu verbinden sind. Die Entscheidung über die weitere Entwicklung des Haushalts- und Rechnungswesens dürfte wesentlich davon abhängen, ob und in welchem Maße die Europäische Union eigenständige europäische Rechnungsführungsstandards eingeführt und verbindlich macht.



## Die EPSAS als europäische Standards

### 1. Die Festlegungen

Seit dem Jahre 2011 soll der Rat der Europäischen Union (EU) durch verschiedene Maßnahmen versuchen, die Wirtschaftsführung in der EU zu stärken. In diesem Rahmen soll die Europäische Kommission die Eignung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für die Haushaltswirtschaft der EU-Mitgliedsstaaten untersuchen und beurteilen. Dazu wurde durch die Statistikbehörde der EU „Eurostat“ eine öffentliche Anhörung durchgeführt und das Ergebnis im März 2013 veröffentlicht. Als Ergebnis wird festgestellt, dass die IPSAS eine geeignete Ausgangsgrundlage darstellen. Durch weitere Beratungen ergab sich dann, dass es jedoch für Europa eigenständiger Rechnungslegungsgrundsätze bedarf und die IPSAS teilweise vollständig, zum Teil oder nicht übernahmefähig sind. Daran wurde zum Ende des Jahres 2013 eine weitere Anhörung über die künftigen EPSAS-Steuerungsgrundsätze und -strukturen angehängt. Die Teilnahme an dieser Konsultation stand allen Bürgern und Organisationen und dauerte bis zum 17. Februar 2014.

Das gemeindliche Haushaltsrecht bleibt von den Inhalten und Bestandteilen der von der Europäischen Kommission vorgesehenen EPSAS sowie den darin verankerten Informationspflichten nicht unberührt, auch wenn darin bereits die Periodenabgrenzung und das System der doppelten Buchführung verankert sind. Mit den in den EPSAS enthaltenen Vorgaben für die Rechnungslegung im Jahresabschluss soll eine Berichterstattung erreicht werden, die belastbare Daten über die Haushaltsplanung und Haushaltsausführung liefert und in der sich daran anschließenden Haushaltsabrechnung den Nachweis dafür erbringt. In diesem Zusammenhang ist die Stellung der Kommunen im europäischen Aufbau gewichtig. Die Kommunen stellen keine eigene Ebene im Aufbau der Europäischen Union dar, sondern werden als „Teil der Mitgliedsstaaten“ angesehen und wahrgenommen. Dieser Status kann ggf. dazu führen, dass ihre Interessen im Rahmen der Entwicklung von EPSAS über die jeweiligen Mitgliedsstaaten vertreten werden müssen.

### 2. Die Entwicklung von EPSAS

Zur Verbesserung der Qualität und der Vergleichbarkeit von wirtschaftlichen Informationen aller Einheiten des öffentlichen Sektors sollen einheitliche Standards bestehen und europaweit von den Mitgliedsstaaten bei der Gestaltung der Regelungen über ihre Haushaltswirtschaft beachtet und angewendet werden. Aus der Konsultation zur Eignung und zu Inhalten der IPSAS für die öffentliche Rechnungslegung in Europa hat sich ergeben, dass die IPSAS teilweise als vollständig, als zum Teil oder als nicht übernahmefähig bewertet worden sind. Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick über die Einstufung der Standards geben (vgl. Abbildung 23).

DIE UMSETZUNG IN EPSAS		
UMSETZBARE STANDARDS	ANPASSUNGSBEDÜRFTIGE STANDARDS	NICHT OHNE ÄNDERUNGEN ÜBERNEHMBAR
<b>IPSAS 1</b> <b>Darstellung des Abschlusses</b> <i>(Presentation of Financial Statements)</i>	<b>IPSAS 7</b> <b>Anteile an assoziierten Einheiten</b> <i>(Investments in Associates)</i>	<b>IPSAS 6</b> <b>Konsolidierte und Einzelabschlüsse</b> <i>(Consolidated and Separate Financial Statements)</i>
<b>IPSAS 2</b> <b>Geldflussrechnung</b> <i>(Cash Flow Statements)</i>	<b>IPSAS 8</b> <b>Anteile an Joint Ventures</b> <i>(Interests in Joint Ventures)</i>	<b>IPSAS 28</b> <b>Finanzinstrumente: Darstellung</b> <i>(Financial Instruments:)</i>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
EUROPÄISCHE STANDARDS**

<b>DIE UMSETZUNG IN EPSAS</b>		
<b>UMSETZBARE STANDARDS</b>	<b>ANPASSUNGSBEDÜRFTIGE STANDARDS</b>	<b>NICHT OHNE ÄNDERUNGEN ÜBERNEHMBAR</b> <i>(Presentation)</i>
<p align="center"><b>IPSAS 3</b> Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern <i>(Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates an Errors)</i></p>	<p align="center"><b>IPSAS 13</b> Leasingverhältnisse <i>(Leases)</i></p>	<p align="center"><b>IPSAS 29</b> Finanzinstrumente: Erfassung und Bewertung <i>(Financial Instruments: Recognition and Measurement)</i></p>
<p align="center"><b>IPSAS 4</b> Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse <i>(The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)</i></p>	<p align="center"><b>IPSAS 15</b> Finanzinstrumente - Offenlegung und Darstellung</p>	<p align="center"><b>IPSAS 30</b> Finanzinstrumente: Angaben <i>(Financial Instruments: Disclosures)</i></p>
<p align="center"><b>IPSAS 5</b> Fremdkapitalkosten <i>(Borrowing Costs)</i></p>	<p align="center"><b>IPSAS 17</b> Sachanlagen <i>(Property, Plant, and Equipment)</i></p>	
<p align="center"><b>IPSAS 9</b> Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung (Lieferungen und Leistungen) <i>(Revenue from Exchange Transactions)</i></p>	<p align="center"><b>IPSAS 18</b> Segmentberichterstattung <i>(Segment Reporting)</i></p>	
<p align="center"><b>IPSAS 10</b> Rechnungslegung in Hochinflationländern <i>(Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)</i></p>	<p align="center"><b>IPSAS 20</b> Angaben über Beziehungen zu nahestehende Einheiten und Personen <i>(Related Party Disclosures)</i></p>	
<p align="center"><b>IPSAS 11</b> Bau- und Fertigungsaufträge <i>(Construction Contracts)</i></p>	<p align="center"><b>IPSAS 21</b> Wertminderungen nicht zahlungsmittel-generierender Vermögenswerte <i>(Impairment of Non-Cash-Generating Assets)</i></p>	
<p align="center"><b>IPSAS 12</b> Vorräte <i>(Inventories)</i></p>	<p align="center"><b>IPSAS 22</b> Darstellung von finanzstatistischen Informationen des Sektors Staat <i>(Disclosure of Financial Information about the General Government Sector)</i></p>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
EUROPÄISCHE STANDARDS**

<b>DIE UMSETZUNG IN EPSAS</b>		
<b>UMSETZBARE STANDARDS</b>	<b>ANPASSUNGSBEDÜRFTIGE STANDARDS</b>	<b>NICHT OHNE ÄNDERUNGEN ÜBERNEHMBAR</b>
<b>IPSAS 14</b> <b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b> <i>(Events after the Reporting Date)</i>	<b>IPSAS 23</b> <b>Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung</b> <b>(Steuern und Transfers)</b> <i>(Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>	
<b>IPSAS 16</b> <b>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</b> <i>(Investment Property)</i>	<b>IPSAS 24</b> <b>Darstellung von Budgetinformationen</b> <b>(Presentation of Budget Information in Financial Statements)</b>	
<b>IPSAS 19</b> <b>Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen</b> <i>(Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets)</i>	<b>IPSAS 25</b> <b>Leistungen an Arbeitnehmer</b> <i>(Employee Benefits)</i>	
<b>IPSAS 27</b> <b>Landwirtschaft</b> <i>(Agriculture)</i>	<b>IPSAS 26</b> <b>Wertminderungen Zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte</b> <i>(Impairment of Cash-Generating Assets)</i>	
<b>IPSAS 32</b> <b>Dienstleistungskonzessionen: Konzessionsgeber</b> <i>(Service Concession Arrangements: Grantor)</i>	<b>IPSAS 31</b> <b>Immaterielle Vermögenswerte</b> <i>(Intangible Assets)</i>	

Abbildung 23 „Die Umsetzung in EPSAS“

Die EPSAS als fachliche Regelungen sollen sowohl einen Rahmen als auch eine Grundlage für die Rechnungslegung und die Jahresabschlüsse öffentlicher Einheiten in Europa darstellen. Sie enthalten eine Vielzahl von bestimmten fachlichen Vorgaben, aber auch eine Vielzahl von Wahlrechten. Die für das gemeindliche Haushaltswesen notwendigen Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtung, der Richtigkeit und Vollständigkeit sowie der Vorsicht einschließlich einer zeitnahen Information der Verantwortlichen und der Adressaten sollen in den EPSAS verankert werden. Ihre Ableitung aus den IPSAS und eigenständige Entwicklungen sollen zu einer Einheitlichkeit der Haushaltswirtschaft im öffentlichen Bereich führen. Spezielle Gemeinwohl bedingte Besonderheiten sollten weiterhin entsprechend ihrer Bedeutung bestehen bleiben.

Die EPSAS stellen derzeit auch noch kein in sich abgeschlossenes Regelwerk dar, das insgesamt auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft übertragbar ist. Sie sollen von der Europäischen Kommission noch stärker auf die Bedürfnisse und das Handeln der öffentlichen Einheiten ausgerichtet werden. Dieses Regelwerk dient auch dann der Informationsvermittlung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Den unterschiedlichen Zwe-



cken wird künftig nicht allein der Gesamtabchluss entsprechen. Es bedarf daher vielmehr eines zusätzlichen EPSAS-Abschlusses. Es wird daher versucht, durch europaweit abgestimmte Standards eine Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens zu erreichen. Solche Standards haben i.d.R. einzelne Sachverhalte der Rechnungslegung zum Gegenstand. Sie in haushaltsrechtliche Vorschriften der Mitgliedsstaaten zu übernehmen.

### **3. Die weitere Entwicklung**

Nach Konsultationen durch die Europäische Kommission kann von einem Einvernehmen darüber ausgegangen werden, dass es auf europäischer Ebene harmonisierender Grundsätze für das öffentliche Rechnungswesen bedarf. Dabei ist offen, ob und inwieweit eine Anlehnung an die IPSAS oder deren Anwendung erfolgen wird. Für die öffentlichen Einheiten sollen Vorgaben entstehen, die unter Einbindung der Legislative eine rechtsverbindliche Form erhalten sollen, um dem Demokratieprinzip zu genügen. Derzeit kann davon ausgegangen werden, dass zuerst die technischen Regeln und dann dazu die politische Abstimmung darüber erfolgt.

Die Entwicklung der Standards soll auf europäischer Ebene in Form eines Stufenmodells mit verschiedenen Phasen durchgeführt werden. Dabei ist auch der politische Entscheidungsweg unter Beteiligung der Mitgliedsstaaten noch offen. Solange darüber keine konkreten Festlegungen auf europäischer Ebene getroffen werden, kann nach dem Stand von 2015 beispielhaft von folgendem Grundmodell (ohne politische Beteiligung) ausgegangen werden (vgl. Beispiel 2).

**BEISPIEL:**

**Das Stufenmodell „Einführung der EPSAS“**

Die Einführung von EPSAS in Europa als Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Bereich erfordert für jeden Standard eine inhaltliche Festlegung und Abgrenzung unter Berücksichtigung seiner Bedeutung für die Haushaltswirtschaft und seiner Verbindlichkeit für die tatsächliche Anwendung. Das Reformprojekt soll in verschiedene Phasen gegliedert werden, um seine Umsetzung und Akzeptanz zu fördern.

- Vorbereitungsphase
  - Abstimmungen über organisatorische Belange
  - Lösungen von technischen Fragen
  - Laufende Kommunikation zur Bedarfsabgrenzung
- Grundsatzphase
  - Einrichtung von „EPSAS“-Gremien
  - Festlegung eines „EPSAS“-Rahmens
  - Definition der EPSAS
  - Interpretation der EPSAS
  - Schaffung geeigneter rechtlicher Grundlagen
- Einführungsphase
  - Umstellung der Rechnungslegung (orientiert an IPSAS)
  - Umstellung der Rechnungslegung auf EPSAS
  - Anpassung der Haushaltswirtschaft
  - Jahres- und Gesamtabchluss nach EPSAS

*Beispiel 2 „Das Stufenmodell „Einführung der EPSAS“*

Die Entwicklung anwendbarer EPSAS soll jedoch nicht in die Zukunft verschoben werden, auch wenn dafür innerhalb der EU-Kommission keine herausragende Priorität mehr besteht. Die bereits begonnene mehrjährige Entwicklung wird fortgesetzt. Die dafür geplante mehrjährige Zeitschiene wird jedoch nicht mehr mit konkreten Jahreszahlen verbunden. Erwartet wird, dass bis Ende des 2020 eine tragfähige Grundlage mit Rahmenplan

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT EUROPÄISCHE STANDARDS

entstanden ist. Der Ablaufplan ist zudem dahingehend geändert worden, dass zuerst die Grundlage erarbeitet werden sollen und dann die parlamentarische Abstimmung darüber erfolgen soll.

Die rechtliche Einbindung der EPSAS und die übergreifende Weiterentwicklung der Haushaltssysteme der öffentlichen Einheiten ermöglichen dann für die Zukunft eine einheitliche Anwendung durch alle öffentlichen Einheiten in Europa. Die europäischen Grundsätze bedürfen dabei keiner für die Haushaltswirtschaft der Mitgliedsstaaten unmittelbar geltenden EU-Verordnung. Die tatsächliche Entwicklung und Festlegung von Europäischen Rechnungsführungsgrundsätzen für den öffentlichen Sektor (EPSAS) sowie deren Umsetzung durch die Mitgliedsstaaten in nationales Recht wird daher zum Gegenstand von Maßnahmen in den nächsten Jahren. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

XXXXXXXXXXXX

## Die IPSAS als internationale Standards

### 1. Die Festlegung der IPSAS

Zur Auslegung der Grundsätze des gemeindlichen Haushaltsrechts können hilfsweise auch die internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor zur Orientierung herangezogen werden. Das „International Public Sektor Accounting Standard Board“ (IPSASB) hat eine Vielzahl von Standards entwickelt und unter dem Begriff "IPSAS" veröffentlicht. Dieses Gremium gehört zur IFAC, die als internationale (private) Vereinigung der mit dem Rechnungswesen und mit der Prüfung befassten Experten besteht. Es versucht, durch weltweit abgestimmte Standards eine Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens zu erreichen. Solche Standards haben i.d.R. einzelne Sachverhalte der Rechnungslegung zum Gegenstand.

Die IPSAS als fachliche Regelungen sollen sowohl einen Rahmen als auch eine Grundlage für die Rechnungslegung und die Jahresabschlüsse öffentlicher Einheiten darstellen. Sie enthalten eine Vielzahl von bestimmten fachlichen Vorgaben, aber auch eine Vielzahl von Wahlrechten. Die für das gemeindliche Haushaltswesen notwendigen Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtung, der Richtigkeit und Vollständigkeit sowie der Vorsicht einschließlich einer zeitnahen Information der Verantwortlichen und der Adressaten sind ebenfalls in den IPSAS verankert worden. Ihre Ableitung aus den IAS/IFRS, die in der Privatwirtschaft Anwendung finden, hat z. B. dazu geführt, dass die im öffentlichen Bereich bestehende verbindliche Haushaltsplanung und andere spezielle Gemeinwohl bedingte Besonderheiten bisher nicht ihrer Bedeutung entsprechend behandelt wurden.

Die IPSAS stellen derzeit auch noch kein in sich abgeschlossenes Regelwerk dar, das insgesamt auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft übertragbar ist. Es soll vom IPSASB noch stärker auf die Bedürfnisse und das Handeln der öffentlichen Einheiten ausgerichtet werden. Gleichwohl können die IPSAS auf freiwilliger Basis und zusätzlich bei der Gemeinde zur Anwendung kommen, denn dieses Regelwerk dient der Informationsvermittlung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Den unterschiedlichen Zwecken kann dabei z. B. nicht allein der Gesamtabschluss entsprechen. Es bedarf daher vielmehr eines zusätzlichen IPSAS-Abschlusses.

Vielfach bestehen zurzeit noch Bedenken und Zweifel, ob die Besonderheiten des öffentlichen Bereiches und das Informationsinteresse seiner Adressaten überhaupt ausreichend und weltweit einheitlich berücksichtigt werden können. Insbesondere der Sachverhalt, dass sich ggf. Rechtsfolgen aus den aufgestellten Jahresabschlüssen ergeben müssen, ist hinsichtlich der Vielzahl der möglichen Wahlrechte bei den IPSAS noch unzureichend berücksichtigt, wenn diese ungeschmälert im öffentlichen Bereich zur Anwendung kommen sollen. Dabei kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Wahlrechte unmittelbar anzuwendende Gebote für die Gemeinde darstellen, z. B. bei Vorgaben für die Bilanzierung, aus denen dann eine Bilanzierungspflicht folgt. Alle nachfolgenden Informationen sind dem Buch "IPSAS - Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards" der KPMG (Ausgabe 2011) entnommen worden.

### 2. Wichtige Grundbegriffe in den IPSAS

#### 2.1 Allgemein geltende Grundbegriffe

Die IPSAS als fachliche Regelungen sollen durch allgemein geltende Grundbegriffe die mit ihnen zu schaffenden Grundlagen für die Rechnungslegung und die Jahresabschlüsse öffentlicher Einheiten sichern. Die Grundbegriffe können dabei als fachliche Vorgaben verstanden werden, die sich auf alle Standards für öffentliche Einheiten auswirken. Sie erleichtern und verdeutlichen dadurch die Anwendung der IPSAS durch öffentliche Einheiten. Eine Auswahl solcher Grundbegriffe wird nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 24).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>GRUNDBEGRIFFE IN DEN IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Abschluss</b>	Der Abschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und der Cashflows einer Einheit vermitteln. Eine tatsächliche Darstellung muss die Auswirkungen von Transaktionen, anderen Ereignissen und Bedingungen enthalten und in Übereinstimmung mit dem IPSAS-Definitionen und –Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Ertrag und Aufwand stehen (vgl. § 27 IPSAS 1).
<b>Abschlussbestandteile</b>	Ein vollständiger Abschluss nach IPSAS umfasst: <ul style="list-style-type: none"> <li>- eine Bilanz,</li> <li>- eine Erfolgsrechnung,</li> <li>- eine Aufstellung der Veränderungen des Nettovermögens/Eigenkapitals,</li> <li>- eine Geldflussrechnung,</li> <li>- einen Vergleich von Budget und Ist-Beträgen (bei veröffentlichtem genehmigtem Budget),</li> <li>- einen Anhang (vgl. § 21 IPSAS 1).</li> </ul>
<b>Anhang</b>	Der Anhang soll aktuelle Informationen über die Grundlagen der Erstellung des Abschlusses und die spezifischen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden enthalten, weitere Informationen nach den einzelnen IPSAS sowie Informationen für das Verständnis enthalten (vgl. § 27 IPSAS 1).
<b>Anschaffungskosten</b>	Als Wertmaßstab ist der Betrag an zu leistenden Finanzmitteln für einen von Dritten erworbenen Vermögensgegenstand anzusehen, der dem Entgelt entspricht, das der Erwerber als Gegenleistung aufzubringen hat (vgl. § 7 IPSAS 16).
<b>Anschaffungskostenmodell</b>	Nach der Erfassung als Vermögenswert ist eine Sachanlage zu ihren Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwände zu bilanzieren (vgl. § 43 IPSAS 17).
<b>Aufwendungen</b>	Als Messgröße gilt der Ressourcenverbrauch oder der Wegfall von Nutzen sowie der Werteverzehr oder das Entstehen neuer Verbindlichkeiten in einer Periode, die zu einer Verringerung des Eigenkapitals führen (vgl. § 7 IPSAS 1).
<b>Barwert (present value)</b>	Als Wertgröße gilt der abgezinste Betrag an Zahlungen, die im Rahmen der Geschäftstätigkeit der öffentlichen Einheit voraussichtlich zu leisten sind, z. B. um Verpflichtungen gegenüber Beschäftigten abgelden zu können (vgl. § 10 IPSAS 25).
<b>Beherrschte Einheit</b>	Als beherrschte Einheit wird eine Einheit angesehen, die von einer anderen Einheit beherrscht wird. Diese Einheit wird dann als beherrschende Einheit bezeichnet (vgl. § 7 IPSAS 6)
<b>Bilanz</b>	In der Bilanz sind darzustellen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sachanlagen,</li> <li>- als Finanzinvestition gehaltene Immobilien,</li> <li>- immaterielle Vermögenswerte,</li> <li>- finanzielle Vermögenswerte,</li> <li>- nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen,</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>GRUNDBEGRIFFE IN DEN IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vorräte,</li> <li>- erzielbare Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung (Steuern und Transfers),</li> <li>- Forderungen aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung,</li> <li>- Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente,</li> <li>- Steuern und Transferverbindlichkeiten,</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,</li> <li>- Rückstellungen,</li> <li>- finanzielle Verbindlichkeiten,</li> <li>- im Nettovermögen/Eigenkapital dargestellter Minderheitsanteil,</li> <li>- den Inhabern von beherrschenden Einheiten zuzuordnendes Nettovermögen/Eigenkapital (vgl. § 88 IPSAS 1).</li> </ul> <p>Zusätzliche Positionen, Überschriften und Zwischensummen sind in der Bilanz darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis relevant ist (vgl. § 89 IPSAS 1).</p>
<b>Derivat</b>	Ein Finanzinstrument, dessen Wertentwicklung an einen bestimmten Zinssatz, einen Preis, einen Wechselkurs oder Index gekoppelt ist und auf Marktbedingungen reagiert. Dafür ist keine Anzahlung erforderlich. Der Ausgleich erfolgt erst zu einem späteren Zeitpunkt (vgl. § 10 IPSAS 29).
<b>Eigenkapital</b>	Als Wertgröße gilt der Betrag als Residualwert, der verbleibt, wenn die Schulden betragsmäßig von den Vermögenswerten in Abzug gebracht werden (vgl. § 7 IPSAS 1).
<b>Equity-Methode</b>	Die Equity-Methode wird als ein Verfahren bezeichnet, bei dem die Anteile an einer Einheit zunächst mit den Anschaffungskosten gebucht werden und in der Folge entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am sich ändernden Nettovermögen/ Eigenkapital der Einheit berichtigt werden (vgl. § 77 IPSAS 7).
<b>Erträge</b>	Als Messgröße gilt der Bruttozufluss als Zugang von Ressourcen oder Nutzen in einer Periode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt (vgl. § 7 IPSAS 1 und § 11 IPSAS 9).
<b>Geldflussrechnung</b>	In der Geldflussrechnung als Finanzrechnung einer Periode werden die Veränderungen der Finanzmittel bzw. Zahlungsmittel erfasst (vgl. § 8 IPSAS 2).
<b>Gewinn/Defizit</b>	Alle in einer Periode erfassten Ertrags- und Aufwandsposten sind im Gewinn oder Defizit zu berücksichtigen, sofern nicht ein Standard etwas Anderes vorsieht (vgl. § 99 IPSAS 1).
<b>Herstellungskosten</b>	Als Wertmaßstab ist der Betrag an Aufwendungen für einen Vermögensgegenstand anzusehen, die dem Entgelt entspricht, das für die Herstellung des Vermögensgegenstandes als Gegenleistung aufzubringen ist (vgl. § 37 IPSAS 17).
<b>Immaterieller Vermögenswert</b>	Als immaterieller Vermögenswert wird ein identifizierbarer, nichtmonetärer Vermögenswert ohne physische Substanz bezeichnet (vgl. IPSAS 31.16). Er ist identifizierbar, wenn er separierbar ist und einzeln verkauft, übertragen, lizenzierbar, vermietet oder getauscht werden kann sowie aus verbindlichen Vereinbarungen entsteht (vgl. § 19 IPSAS 31).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>GRUNDBEGRIFFE IN DEN IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Konsolidierter Abschluss</b>	Als konsolidierter Abschluss wird ein Abschluss einer wirtschaftlichen Einheit bezeichnet, bei dem die Konzerneinheiten so dargestellt werden, als ob es sich insgesamt um eine einzige Einheit handelt (vgl. § 7 IPSAS 6).
<b>Nahestehende Einheiten und Personen</b>	Als nahestehende Einheiten und Personen gelten solche, die über die Möglichkeit verfügen, eine andere Partei zu beherrschen oder einen maßgeblichen Einfluss auf deren Finanz- und Geschäftspolitik auszuüben oder wenn die nahestehende Einheit und eine andere Einheit derselben Beherrschung unterliegen (vgl. § 4 IPSAS 20).
<b>Neubewertungsmodell</b>	<p>Ein Vermögenswert ist zu einem Neubewertungsbetrag zu bilanzieren, der seinem tatsächlichen Wert entspricht. Es soll erreicht werden, dass der Buchwert nicht wesentlich von dem Wert abweicht, der den tatsächlichen Verhältnissen zum Abschlussstichtag entspricht. Eine Prüfung ist zu jedem Abschlussstichtag und eine Änderung bei Wesentlichkeit vorzunehmen.</p> <p>Der Bedarf für die Neubewertung eines Vermögenswertes führt dazu, dass alle Güter (Werte) derselben Anlageklasse neu zu bewerten sind. Für die Differenzen daraus soll eine Neubewertungsrücklage angesetzt werden, mit der Verrechnungen (auch bei Wertminderungen) erfolgen können (vgl. §§ 44 ff. IPSAS 17).</p>
<b>Öffentliche Unternehmen</b>	<p>Als öffentliche Unternehmen werden Einheiten bezeichnet, die</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- in eigenem Namen Verträge abschließen können,</li> <li>- die Befugnis zur Geschäftstätigkeit haben (finanziell und operativ),</li> <li>- Güter oder Dienstleistungen verkaufen,</li> <li>- nicht dauernd auf finanzielle Unterstützung der öffentlichen Hand angewiesen sind,</li> <li>- von einer Einheit des öffentlichen Sektors kontrolliert werden</li> </ul> <p>(vgl. § 7 IPSAS 1).</p>
<b>Periode</b>	Abgegrenzter Zeitraum, in der eine Geschäftstätigkeit der öffentlichen Einheit erfolgt, deren Ergebnis nach Ablauf der Periode durch einen Abschluss gemessen wird. Die Erträge sind bei der Entstehung und die Aufwendungen bei der Leistung zu erfassen. Der Zeitpunkt des Zuflusses oder Abflusses von Zahlungsmitteln ist nicht ausschlaggebend (vgl. § 7 IPSAS 1; § 8 IPSAS 2 und § 7 IPSAS 3).
<b>Sachanlagenklasse</b>	<p>Unter einer Sachanlagenklasse wird eine Zusammenfassung von Vermögenswerten verstanden, die sich durch eine ähnliche Art oder ähnliche Verwendung in einer Einheit auszeichnen, z. B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundstücke,</li> <li>- Gebäude,</li> <li>- Straßen,</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen,</li> <li>- Kraftfahrzeuge,</li> <li>- Betriebsausstattung,</li> <li>- Büroausstattung</li> </ul> <p>(vgl. § 52 IPSAS 17).</p>
<b>Schulden</b>	Wertgröße von Verpflichtungen der öffentlichen Einheit gegenüber Dritten (Verbindlichkeiten) aufgrund eines Ereignisses in

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>GRUNDBEGRIFFE IN DEN IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
	der Vergangenheit, deren Tilgung durch die Einheit der Dritte erwartet (vgl. § 7 IPSAS 1 und § 18 IPSAS 19).
<b>Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung</b>	Geschäftsvorfälle der öffentlichen Einheit, bei denen die Geschäftspartner gegenseitig Vermögenswerte oder Dienstleistungen gegen Zahlungsmittel, Dienstleistungen oder die Nutzung von Vermögenswerten tauschen. Die Erträge sind dabei zum Wert der Gegenleistung zu bemessen (vgl. § 11 IPSAS 9 und § 13 IPSAS 17).
<b>Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung</b>	Geschäftsvorfälle der öffentlichen Einheit, bei denen ein Geschäftspartner eine Leistung von einem Dritten erhält oder eine Leistung an einen Dritten erbringt, ohne dass der Dritte etwas Gleichwertiges zu leisten hat (vgl. § 11 IPSAS 9).
<b>Undurchführbarkeit</b>	Unter dem Begriff „Undurchführbarkeit“ wird verstanden, wenn eine Anforderung trotz aller angemessenen Anstrengungen einer Einheit nicht erfüllt bzw. angewendet werden kann (vgl. § 7 IPSAS 1), z. B. wenn für eine Fehlerberichtigung die Auswirkungen eines Fehlers nicht bestimmbar sind (vgl. § 7 IPSAS 3).
<b>Verbindlichkeiten</b>	<p>Unter Verbindlichkeiten werden gegenwärtige Verpflichtungen verstanden, die aus Ereignissen der Vergangenheit entstanden sind und deren Begleichung für die Einheit mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichen Nutzen oder Nutzenpotential verbunden ist (vgl. § 7 IPSAS 1).</p> <p>Für die Bilanz soll dabei zwischen kurzfristigen und langfristigen Verbindlichkeiten unterschieden werden (vgl. IPSAS 1.70). Die Kurzfristigkeit wird als gegeben angesehen, wenn ein bestimmtes Kriterium erfüllt ist. Alle anderen Verbindlichkeiten sind als langfristig zu klassifizieren (vgl. § 80 IPSAS 1).</p>
<b>Vermögenswert</b>	<p>Ein Wirtschaftsgut, das aus einem Ereignis heraus in der Verfügungsmacht der Einheit steht und von dem die öffentliche Einheit als Verfügungsberechtigte erwartet, dass ihr daraus ein Nutzen für einen längeren Zeitraum entsteht (vgl. § 7 IPSAS 1).</p> <p>Für die Bilanz soll dabei zwischen kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten unterschieden werden (vgl. IPSAS 1.70). Die Kurzfristigkeit wird als gegeben angesehen, wenn ein bestimmtes Kriterium erfüllt ist. Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig zu klassifizieren (vgl. § 76 IPSAS 1).</p>
<b>Vorräte</b>	Bei einer öffentlichen Einheit beziehen sich die Vorräte vielfach auf Dienstleistungen. Sofern unfertige Leistungen bilanziert werden, konnte von der Einheit noch kein entsprechender Ertrag erzielt werden (vgl. § 9 IPSAS 12).
<b>Währung (funktional)</b>	Die „funktionale“ Währung ist die Währung, aufgrund derer Geschäfte und Verträge abgewickelt werden. Sie muss nicht als Berichtswährung bei der Darstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses zur Anwendung kommen (vgl. § 11 IPSAS 4).
<b>Wiederbeschaffungswert</b>	Als Wiederbeschaffungswert werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bezeichnet, die von der Einheit getragen werden, um einen Vermögenswert zum Abschlussstichtag zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>GRUNDBEGRIFFE IN DEN IPSAS</b>	
<b>GRUNDBEGRIFF</b>	<b>INHALTE</b>
	erwerben (vgl. § 9 IPSAS 12).
<b>Wirtschaftliche Einheit</b>	Ein abgegrenzter Kreis von Einheiten mit einer beherrschenden Einheit (Muttereinheit) und den dazugehörigen beherrschten Einheiten (Tochtereinheiten) als öffentliche Einheiten oder Verwaltungseinheiten (vgl. § 8 IPSAS 1 und § 12 IPSAS 2).
<b>Zeitwert (fair value)</b>	Als Wertgröße ist der Betrag anzusehen, der aufgebracht wird, um bei einem Vertragspartner einen Vermögenswert zu erhalten oder eine Schuld zu tilgen. Die Wertgröße ist zu jedem Abschlussstichtag zu ermitteln (periodische Neubewertung) und mit dem Buchwert zu vergleichen (vgl. §§ 44 ff. IPSAS 17).

*Abbildung 24 „Grundbegriffe in den IPSAS“*

## 2.2 Qualitative Eigenschaften der Rechnungslegung

Im Zusammenhang mit der Rechnungslegung enthält der Anhang A zu IPSAS 1 eine Vielzahl von qualitativen Festlegungen, die zur besseren Nutzung der Abschlussinformationen durch die Adressaten beitragen sollen (vgl. Abbildung 25).

<b>RECHNUNGSLEGUNGSEIGENSCHAFTEN IN DEN IPSAS</b>	
<b>QUALITATIVE EIGENSCHAFT</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Abwägung von Kosten und Nutzen</b>	Die Abwägung dient dazu, dass möglichst der Nutzen der Informationen größer ist als die Kosten der Bereitstellung der Informationen. Bei der Abwägung ist auch der Kreis der Adressaten bzw. möglicher Nutzer von Bedeutung.
<b>Abwägung der qualitativen Eigenschaften</b>	Mit der Abwägung soll ein angemessenes Gleichgewicht zwischen den einzelnen Eigenschaften zur Erfüllung der Ziele des Abschlusses durch eine sachgerechte Beurteilung erreicht werden.
<b>Glaubwürdige Darstellung</b>	Die Darstellung der Informationen nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise macht die gebotenen Informationen verlässlich. Die vorgenommene Darstellung wird somit glaubwürdig.
<b>Neutralität</b>	Dem Adressaten des Abschlusses sollen die Informationen frei von verzerrenden Einflüssen geboten werden. Ein Abschluss soll nicht durch die Auswahl oder die Darstellung der Informationen eine Entscheidung oder Ermessensausübung beeinflussen.
<b>Relevanz</b>	Der Adressat soll zeitnahe Informationen erhalten, die durch Bewertungen von vergangenen, gegenwärtigen oder zukünftigen Ereignissen entstanden



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>RECHNUNGSLEGUNGSEIGENSCHAFTEN IN DEN IPSAS</b>	
<b>QUALITATIVE EIGENSCHAFT</b>	<b>INHALTE</b>
	sind oder vergangenen Bewertungen bestätigen oder korrigieren.
<b>Vergleichbarkeit</b>	Die Adressaten von Abschlüssen sollen die ihnen gebotenen Informationen mit anderen Informationen vergleichen können. Sie sind deshalb über die angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden sowie bei Änderungen über die Änderungen und deren Auswirkungen zu informieren.
<b>Verlässlichkeit</b>	Die gebotenen Informationen sollen keine wesentlichen Fehler enthalten und frei von verzerrenden Einflüssen sein. Der Adressaten muss sich darauf verlassen können, dass die Angaben das bieten, was an Informationen gegeben werden soll.
<b>Verständlichkeit</b>	Die Verständlichkeit von Informationen ist adressatenbezogen zu deuten, denn dieser soll deren Bedeutung verstehen. Es kann daher ein gewisser Informationsstand über den Abschlussersteller und dessen Tätigkeiten vorausgesetzt werden. Schwer verständliche Informationen dürfen gleichwohl nicht verschwiegen werden.
<b>Vollständigkeit</b>	Die wesentlichen Informationen müssen in einem Abschluss enthalten sein. Es muss damit auch über die Kosten informiert werden.
<b>Vorsicht</b>	Der Abschlussersteller muss sorgfältig sein Ermessen ausüben und seine Schätzungen vornehmen. Das Vermögen und die Erträge sollen nicht zu hoch und die Verbindlichkeiten und die Aufwendungen sollen nicht zu niedrig angesetzt werden.
<b>Wesentlichkeit</b>	Die den Adressaten zu gebenden Informationen sind dann wesentlich, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen Entscheidungen beeinflusst werden können.
<b>Wirtschaftliche Betrachtungsweise</b>	Die Ereignisse und Transaktionen müssen entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt und den finanzwirtschaftlichen Gegebenheiten und nicht nach den rechtlichen Formen bilanziert und dargestellt werden, damit diese glaubwürdig sind. Diese Darstellung soll auch erfolgen, wenn es nicht der rechtlichen Form entspricht.
<b>Zeitnähe</b>	Bei zeitnahen Informationen besteht ein Risiko, dass noch nicht alle Aspekte einer Transaktion bekannt sind, sodass ggf. die Verlässlichkeit eingeschränkt sein kann. Die Zeitnähe ist daher sorgfältig abzuwägen.

*Abbildung 25 „Qualitative Eigenschaften in den IPSAS“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

**3. Die einzelnen IPSAS**

Für eine tatsächliche Anwendung durch öffentliche Einheiten bedürfen diese Standards grundsätzlich einer Übernahme in haushaltsrechtliche Vorschriften. Die Bezeichnungen in der nachfolgenden Übersicht aufgeführten Angaben dienen der Klarstellung und Nachvollziehbarkeit sowie des Verständnisses. Sie stellen eine Auswahl dar, durch die ein Zusammenhang entstehen soll. In diesem Zusammenhang wird auf die Darstellung des „Cash-Basis IPSAS: Rechnungslegung auf der Grundlage des Zahlungsprinzips“ (Service Concession Arrangements: Grantor) verzichtet. Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick über die einzelnen Standards für die weitere Diskussion ermöglichen (vgl. Abbildung 26).

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 1</b>	<b>Darstellung des Abschlusses</b>  <i>(Presentation of Financial Statements)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben für die Darstellung eines periodenbezogenen Abschlusses durch alle Einheiten, unabhängig davon, ob diese einen konsolidierten oder einen Einzelabschluss aufzustellen haben.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 7):</li> <li>- periodengerechte Rechnungslegung,</li> <li>- wirtschaftliche Einheit (§ 8),</li> <li>- kurzfristige Verbindlichkeiten (§ 80),</li> <li>- kurzfristige Vermögenswerte (§ 70),</li> <li>- Wesentlichkeit,</li> <li>- Saldierungsverbot (§ 48),</li> <li>- Berichtsperiode (§ 66 ff.)</li> <li>- Vorjahresangaben,</li> <li>- Aufstellungsfrist (§ 69);</li> <li>- Bestandteile des Abschlusses: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bilanz (§ 70 ff.),</li> <li>- Erfolgsrechnung (§ 99 ff.),</li> <li>- Geldflussrechnung (§ 126),</li> </ul> </li> <li>- Vergleich: <ul style="list-style-type: none"> <li>Budget-(Plan-)Werte/Ist-Werte,</li> </ul> </li> <li>- Anhang (§ 127 ff.),</li> <li>- Eigenkapitalrechnung (§ 118);</li> <li>- Zwecke des Abschlusses (§ 15 ff.):</li> <li>- Informationen über die Vermögens- und Finanzlage nach Kurz- und Langfristigkeit,</li> <li>- Informationen über die Cashflows,</li> <li>- Informationen über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit,</li> <li>- Rechenschaft über die Verwendung der Ressourcen;</li> <li>- Aufstellung und Veröffentlichung innerhalb von sechs Monaten,</li> <li>- Grundsätze (Anhang A): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verständlichkeit,</li> <li>- Relevanz,</li> <li>- Wesentlichkeit,</li> <li>- Verlässlichkeit,</li> <li>- Glaubwürdige Darstellung,</li> <li>- Wirtschaftliche Betrachtungsweise,</li> <li>- Neutralität</li> <li>- Vorsicht,</li> <li>- Vollständigkeit,</li> <li>- Vergleichbarkeit;</li> </ul> </li> </ul>	<p>Vergleichbare formelle und materielle Vorgaben für den Jahresabschluss.</p> <p><i>(§§ 95 und 96 GO; §§ 32, 37, 38, 39, 41, 44 GemH-VO)</i></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Angabepflichten:</li> <li>- Bilanz (§ 88 ff.),</li> <li>- Erfolgsrechnung (§ 99 ff.),</li> <li>- Anhang (§§ 93, 106).</li> </ul>	
<b>IPSAS 2</b>	<b>Geldflussrechnung</b> <i>(Cash Flow Statements)</i>	<p><b>Ziel:</b> Aufzeigen der Quellen der Finanzmittel und ihre Verwendung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 8):</li> <li>- Zahlungsmittel, Zahlungsmitteläquivalente (§ 9),</li> <li>- Finanzierungstätigkeit;</li> <li>- Darstellung (§ 18 ff.):</li> <li>- Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit nach der direkten oder indirekten Methode (§ 27),</li> <li>- Cashflow aus der Investitions- und Finanzierungstätigkeit (§ 31),</li> <li>- Cashflows auf Nettobasis (§ 32),</li> <li>- Cashflows in Fremdwährung (§ 36),</li> <li>- Angabepflichten (§ 56 ff.).</li> </ul>	<p>Gliederung, Aufbau und Inhalte der Finanzrechnung, Erfassung der Zahlungsströme stellen vergleichbare Vorgaben dar.</p> <p><i>(§§ 3, 27 und 39 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 3</b>	<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern</b> <i>(Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates an Errors)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Auswahl und Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 7):</li> <li>- Begriff „Anwendung“;</li> <li>- Änderung der Schätzung;</li> <li>- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden:</li> <li>- Auswahl und Anwendung (§ 9),</li> <li>- Stetigkeit (§ 16),</li> <li>- Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 17),</li> <li>- Anwendung der Änderungen (§ 24 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 33 ff.);</li> <li>- Änderung von Schätzungen (§ 37 ff.):</li> <li>- Auswirkungen,</li> <li>- Angabepflichten;</li> <li>- Fehler (§ 46 ff.):</li> <li>- Anpassungspflicht,</li> <li>- Angabepflichten.</li> </ul>	<p>Allgemeine Bewertungsanforderungen, Änderungen von Schätzungen und Fehlern nach den GoB; Anpassungspflicht bei Rechtswidrigkeit.</p> <p><i>(§ 91 GO; § 32 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 4</b>	<b>Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse</b> <i>(The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)</i>	<p><b>Ziel:</b> Einbeziehung von Fremdwährungsgeschäften und ausländischen Betriebe in den Abschluss.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:</li> <li>- Kurse (§ 10),</li> <li>- funktionale Währung (§ 11 ff.);</li> <li>- Bilanzierung:</li> <li>- erstmalig (§ 23 ff.),</li> <li>- in Folgeperioden (§ 27 ff.),</li> <li>- Erfassung von Wechselkursdifferenzen (§ 31 ff.),</li> <li>- Wechsel der Währung (§ 40 ff.),</li> <li>- andere Berichtswährung (§ 43 ff.);</li> <li>- Angabepflichten (§ 60 ff.).</li> </ul>	<p>Keine Vorgaben nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften; ggf. Pflicht zur Rückstellungsbildung und Angaben im Anhang.</p> <p><i>(§ 36 GemHVO)</i></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 5</b>	<b>Fremdkapitalkosten</b> <i>(Borrowing Costs)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe der Bilanzierungsmethode für Fremdkapitalkosten.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 5):</li> <li>- Vermögenswerte,</li> <li>- Fremdkapitalkosten,</li> <li>- wirtschaftliche Einheit;</li> <li>- Fremdkapitalkosten (§ 6):</li> <li>- Erfassung als Aufwand,</li> <li>- Aktivierung bei der Herstellung eines Vermögenswertes (§§ 21, 31 ff.);</li> <li>- Methoden:</li> <li>- Benchmark-Methode (§ 14 ff.),</li> <li>- alternative Methode § 17 ff.);</li> <li>- Angabepflichten (§ 40).</li> </ul>	<p>Zuordnung in der Ergebnisrechnung; Rechnungsabgrenzung; keine Zuordnung zu den Herstellungskosten.</p> <p><i>(§§ 2, 33 und 42 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 6</b>	<b>Konsolidierte und Einzelabschlüsse</b> <i>(Consolidated and Separate Financial Statements)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe von Anforderungen für die Erstellung und Darstellung konsolidierter Abschlüsse und für die Rechnungslegung beherrschender Betriebe.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 7 ff.):</li> <li>- Einzelabschluss,</li> <li>- Beherrschte Einheit (§ 15 ff.),</li> <li>- Minderheitsanteil</li> <li>- Befreiung vom konsolidierten Abschluss (§ 16);</li> <li>- Konsolidierter Abschluss:</li> <li>- Konsolidierungskreis,</li> <li>- Konsolidierungsschritte,</li> <li>- Bilanzierung im gesonderten Abschluss der Einheiten;</li> <li>- Anwendungsbereich des konsolidierten Abschlusses (§ 20 ff.):</li> <li>- Entstehung der Beherrschung,</li> <li>- Bedeutung der Beherrschung,</li> <li>- Festlegung der Beherrschung;</li> <li>- Vorgehensweise (§ 43 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 62 ff.).</li> </ul>	<p>Vergleichbare Vorgaben für den Gesamtabschluss. Diese bewirken auch Anpassungen bei den Einzelabschlüssen der Betriebe, die dann eine "GB II" zu ihrem Abschluss nach Maßgabe der Muttereinheit aufstellen.</p> <p><i>(§ 116 GO; §§ 49 ff. GemHVO)</i></p>
<b>(IPSAS 6 entfällt für Abschlüsse ab dem 1. Januar 2017, ersetzt durch IPSAS 34 und 35)</b>			
<b>IPSAS 7</b>	<b>Anteile an assoziierten Einheiten</b> <i>(Investments in Associates)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben für die Anwendung der Equity-Methode.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 1),</li> <li>- Definitionen (§ 7 ff.):</li> <li>- Equity-Methode (§ 17 ff.),</li> <li>- maßgeblicher Einfluss (§ 11 ff.), -</li> <li>- Methodenanwendung (§ 19 ff.);</li> <li>- Angabepflichten (§ 43 ff.).</li> </ul>	<p>Anwendung der Equity-Methode als Konsolidierungsvorgabe.</p> <p><i>(§ 50 GemHVO)</i></p>
<b>(IPSAS 7 entfällt für Abschlüsse ab dem 1. Januar 2017, ersetzt durch IPSAS 36)</b>			

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 8</b>	<b>Anteile an Joint Ventures</b> <i>(Interests in Joint Ventures)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 1 ff.),</li> <li>- Definitionen (§ 6 ff.):               <ul style="list-style-type: none"> <li>- gemeinschaftliche Führung,</li> <li>- Quotenkonsolidierung,</li> <li>- Partnereinheit;</li> </ul> </li> <li>- gemeinschaftliche Tätigkeiten (§ 17 ff.),</li> <li>- Vermögenswerte bei gemeinschaftlicher Führung (§ 22 ff.),</li> <li>- gemeinschaftlich geführte Einheiten (§ 29 ff.),</li> <li>- Abschluss einer Partnereinheit (§ 35 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 61 ff.).</li> </ul>	<p>Keine Vorgabe für Gemeinschaftsunternehmen nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften. Der § 310 HGB (Anteilmäßige Konsolidierung) findet keine Anwendung.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§ 50 GemHVO)</i></p>
<b>(IPSAS 8 entfällt für Abschlüsse ab dem 1. Januar 2017, ersetzt durch IPSAS 37)</b>			
<b>IPSAS 9</b>	<b>Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung (Lieferungen und Leistungen)</b> <i>(Revenue from Exchange Transactions)</i>	<p><b>Ziel:</b> Festlegung der Behandlung von Erträgen aus zurechenbarer Gegenleistung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 1 ff.)</li> <li>- Erträgen aus Dienstleistungen,</li> <li>- Verkauf von Gütern,</li> <li>- Nutzung von Vermögen durch Dritte (Entgelte, Zinsen);</li> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ertrag (§ 12 ff.),</li> <li>- Transaktion mit zurechenbarer Gegenleistung,</li> <li>- Transaktion ohne zurechenbare Gegenleistung;</li> </ul> </li> <li>- Erträge aus:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verkauf von Gütern (§ 28 ff.),</li> <li>- Erbringen von Dienstleistungen (§ 19 ff.),</li> <li>- Zinsen, Nutzungsentgelte, Lizenzen (§ 33 ff.),</li> <li>- Dividenden (§ 36);</li> </ul> </li> <li>- Abgrenzung einer Transaktion;</li> <li>- Angabepflichten (§ 39 ff.).</li> </ul>	<p>Abgrenzung der Erträge nach Arten, z. B. Sach- und Dienstleistungen, und deren Erfassung in der Ergebnisrechnung.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§§ 2, 11 und 38 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 10</b>	<b>Rechnungslegung in Hochinflationländern</b> <i>(Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Anpassung der Berichterstattung wegen der Hyperinflation.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 1 ff.),</li> <li>- Definitionen (§ 7),</li> <li>- Anpassung des Abschlusses in Bilanz, Erfolgsrechnung und Geldflussrechnung (§ 8 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 36 ff.).</li> </ul>	<p>Keine Vorgaben nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften.</p>
<b>IPSAS 11</b>	<b>Bau- und Fertigungsaufträge</b> <i>(Construction Contracts)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von Erlösen und Kosten bei Bau- und Fertigungsaufträgen.</p>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 4):</li> <li>- Bau-und Fertigungsaufträge (§ 5 ff.),</li> <li>- Auftragnehmer (§ 11),</li> <li>- Verträge (§ 12 ff.),</li> <li>- Auftragserlös (§ 16 ff.),</li> <li>- Auftragskosten (§ 23 ff.);</li> <li>- Erfassung von               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Auftragserlösen und Auftragsaufwand (§ 30 ff.),</li> <li>- erwarteten Defiziten (§ 44 ff.);</li> <li>- Angabepflichten (§ 50 ff.).</li> </ul> </li> </ul>	Bilanzierung der Investitionskosten nach Auftragsvergabe und durch Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Herstellungszeit entsprechend der Erstellung.  <i>(§§ 3, 11, 14, 39 und 41 GemHVO)</i>
<b>IPSAS 12</b>	<b>Vorräte</b> <i>(Inventories)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von Vorräten.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 2),</li> <li>- Definitionen:</li> <li>- Wertgrößen (§§ 9, 10, 38 ff),</li> <li>- Vorräte (§ 11 ff.),</li> <li>- Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten (§ 18);</li> <li>- Erfassung als Aufwand (§ 44 ff.),</li> <li>- Arten der Vorräte (§ 12),</li> <li>- Bewertung von Vorräten (§ 15 ff.),</li> <li>- Kostenzuordnungsverfahren (§ 32 ff.),</li> <li>- Nettoveräußerungswert (§ 38),</li> <li>- Erfassung als Aufwand (§ 44),</li> <li>- Angabepflichten (§ 47 ff.).</li> </ul>	Bewertung und Bilanzierung von Vermögensgegenständen, u.a. Vorräte.  <i>(§§ 33, 34 und 41 GemHVO)</i>
<b>IPSAS 13</b>	<b>Leasingverhältnisse</b> <i>(Leases)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Klassifizierung und Bilanzierung von Leasingverhältnissen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 8):</li> <li>- Beginn der Laufzeit,</li> <li>- wirtschaftliche Nutzungsdauer,</li> <li>- Finanzierungsleasing,</li> <li>- Operating-Leasing;</li> <li>- Klassifizierung von Leasingverhältnissen (§ 12 ff.);</li> <li>- Bilanzierung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ansatz beim Leasinggeber (§ 45 ff.),</li> <li>- Ansatz beim Leasingnehmer (§ 28 ff.);</li> </ul> </li> <li>- Angabepflichten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- des Leasingnehmers (§ 40 ff.),</li> <li>- bei Finanzierungsleasing,</li> <li>- bei Operating-Leasing (§ 42),</li> <li>- des Leasinggebers (§ 60 ff.)</li> <li>- bei Finanzierungsleasing,</li> <li>- bei Operating-Leasing (§ 62).</li> </ul> </li> </ul>	Keine allgemeinen Vorgaben nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften. Abgrenzung und Bilanzierung nach den wirtschaftlichen Verhältnissen und aufgrund der Vertragsgestaltung im Einzelfall.  <i>(§ 33 und 41 GemHVO)</i>
<b>IPSAS 14</b>	<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b> <i>(Events after the Reporting Date)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 5):</li> <li>- zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (§ 10),</li> <li>- nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (§ 12 ff.);</li> </ul>	Berücksichtigung von wert-aufhellenden Ereignissen innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag; nicht bis zur Feststellung durch den Rat und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abgrenzung des Zeitraumes zwischen dem Abschlussstichtag und der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung (§ 6 ff.);</li> <li>- Einheitsfortführung (§ 17),</li> <li>- Aktualisierungspflicht (§ 28),</li> <li>- Angabepflichten (§ 26, 27, 30 ff.).</li> </ul>	keine wertbegründenden Ereignisse.  (§ 32 GemHVO)
<b>IPSAS 15</b>	<b>Finanzinstrumente - Offenlegung und Darstellung</b>	<i>(Ersetzt durch IPSAS 28, 29 und 30)</i>	
<b>IPSAS 16</b>	<b>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</b>  <i>(Investment Property)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 7):</li> <li>- als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (§ 9 ff.),</li> <li>- selbstgenutzte Immobilien;</li> <li>- Vorgaben für die Erfassung (§ 20 ff.),</li> <li>- Bewertung (§ 26 ff.):</li> <li>- nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten,</li> <li>- Neubewertung (§ 42 ff.),</li> <li>- Wertminderung/Wertaufholung;</li> <li>- Bestandsübertragungen (§ 66 ff.),</li> <li>- Abgänge (§ 77 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 85 ff.):</li> <li>- zum Modell des tatsächlichen Werts (§ 87 ff.),</li> <li>- zum Anschaffungskostenmodell (§ 90).</li> </ul>	Differenzierung der Bilanzierung von Vermögensgegenständen als wirtschaftlicher Eigentümer nur nach Sachgesichtspunkten. Nicht unter Ertragsgesichtspunkten, auch wenn die Gemeinde der Leasingnehmer ist.  (§§ 33 und 41 GemHVO)
<b>IPSAS 17</b>	<b>Sachanlagen</b>  <i>(Property, Plant, and Equipment)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe der Bilanzierungsmethoden für Sachanlagen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 13):</li> <li>- Sachanlagenklasse (§ 52),</li> <li>- Anschaffungs- oder Herstellungskosten (30 ff.),</li> <li>- Abschreibungen nach wesentlichen Komponenten (§ 59),</li> <li>- Wertminderungsaufwand (§ 79 ff),</li> <li>- Sachanlagen;</li> <li>- Erfassung (§ 14),</li> <li>- Bewertung (§ 26):</li> <li>- nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 30 ff.),</li> <li>- Neubewertung der Sachanlagenklasse (§ 44 ff.),</li> <li>- Wertminderung/Wertaufholung;</li> <li>- Abschreibungen nach Verlauf des Nutzens (§ 66 ff.),</li> <li>- Methode (§ 76),</li> <li>- Zeitraum,</li> <li>- Volumen;</li> <li>- Ausbuchung (§ 82 ff.),</li> <li>- Entschädigungen (§ 80 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 88 ff.).</li> </ul>	Differenzierung der Bilanzierung von Vermögensgegenständen als wirtschaftlicher Eigentümer und nur nach Sachgesichtspunkten.  (§§ 33, 35 und 41 GemHVO)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 18</b>	<b>Segmentberichterstattung</b> <i>(Segment Reporting)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe von Grundsätzen zur Darstellung von Finanzinformationen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§§ 9, 27):</li> <li>- betriebliche Tätigkeit,</li> <li>- Finanzierungstätigkeit,</li> <li>- Investitionstätigkeit,</li> <li>- Segment,</li> <li>- Segmenterträge,</li> <li>- Segmentaufwendungen,</li> <li>- Segmentvermögen,</li> <li>- Segmentverbindlichkeiten;</li> <li>- Berichterstattung nach Segmenten (§ 12 ff.):</li> <li>- Berichtsstrukturen (§ 14),</li> <li>- Segmentarten (§ 17 ff.),</li> <li>- Mehrfach Segmente (§ 22),</li> <li>- Bilanzierung und Bewertung (§ 42 ff.);</li> <li>- Angabepflichten (§ 51 ff).</li> </ul>	<p>Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Analyse unter Beachtung der produktorientierten Aufgabenerfüllung und der wirtschaftlichen Lage im Lagebericht unter Einbeziehung der Ergebnisse der örtlich geprägten produktorientierten Teilrechnungen.</p> <p><i>(§§ 4, 40 und 48 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 19</b>	<b>Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen</b> <i>(Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets)</i>	<p><b>Ziel:</b> Definition der Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen sowie Vorgaben zu deren Erfassung und Bewertung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 18 ff):</li> <li>- Eventualforderung,</li> <li>- Eventualverbindlichkeit,</li> <li>- faktische Verpflichtung,</li> <li>- rechtliche Verpflichtung,</li> <li>- Verbindlichkeiten;</li> <li>- Erfassung (§ 22 ff.):</li> <li>- Rückstellungen,</li> <li>- Verpflichtungen,</li> <li>- nicht Eventualverbindlichkeiten (§ 35 ff),</li> <li>- nicht Eventualforderungen (§ 39 ff.);</li> <li>- Bewertung:</li> <li>- bestmögliche Schätzung (§ 44 ff.),</li> <li>- Risiken und Unsicherheiten (§ 50 ff.),</li> <li>- Barwert (§ 53 ff.),</li> <li>- künftige Ereignisse (§ 58 ff.)</li> <li>- Bilanzierung und Bewertung (§ 69 ff.),</li> <li>- Anpassungspflicht (§ 69),</li> <li>- Verbrauch (§ 71),</li> <li>- Restrukturierung (§ 81 ff);</li> <li>- Angabepflichten (§ 97 ff.):</li> <li>- Buchwert,</li> <li>- zusätzliche Rückstellungen,</li> <li>- verbrauchte Rückstellungen,</li> <li>- Zunahme eines abgezinsten Betrages;</li> <li>- Verzicht aus Praktikabilität (§ 108).</li> </ul>	<p>Ansatzpflichten bei Rückstellungen, Angabepflichten bei Haftungsverhältnissen, Ansatz i.d.R. zum Erfüllungsbetrag zum Abschlussstichtag, keine Berücksichtigung künftiger Ereignisse.</p> <p><i>(§ 88 GO und §§ 36, 41, 44 und 47 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 20</b>	<b>Angaben über Beziehungen zu nahestehende Einheiten und Personen</b>	<p><b>Ziel:</b> Informationsgewinnung für die Rechenschaft und das Verständnis des Jahresergebnisses und der wirtschaftlichen</p>	



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<i>(Related Party Disclosures)</i>	<p>Lage.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 4):</li> <li>- nahe Familienangehörige (§ 5),</li> <li>- Schlüsselpersonen des Managements (§ 6),</li> <li>- nahestehende Betriebe (§ 10),</li> <li>- maßgeblicher Einfluss (§ 4);</li> <li>- Angabepflichten (§ 23 ff.):</li> <li>- zur Beherrschung (§§ 25,26),</li> <li>- zu Transaktionen (§ 27 ff.),</li> <li>- zu Schlüsselpersonen (§ 34 ff).</li> </ul>	<p>Angabepflichtige Sachverhalte für Verantwortliche im Lagebericht, Prüfungsverbot bei Dritten als nahestehende Person.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§§ 95, 103 und 116 GO)</i></p>
<b>IPSAS 21</b>	<p><b>Wertminderungen nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte</b></p> <p><i>(Impairment of Non-Cash-Generating Assets)</i></p> <p><i>(Gegenstück zu IPSAS 26)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe von Verfahren zur Ermittlung einer Wertminderung eines nicht zahlungsgenerierenden Vermögenswertes und der Sicherstellung von deren Erfassung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 14 ff.):</li> <li>- aktiver Markt,</li> <li>- zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte (§ 16),</li> <li>- öffentliche Unternehmen (§ 15),</li> <li>- Wertminderung (§ 23),</li> <li>- erzielbarer Nutzungswert,</li> <li>- Nutzungsdauer;</li> <li>- Bestimmung des Nutzungswerts (§ 44),</li> <li>- Bewertung des Nutzungswerts (§ 35),</li> <li>- Erfassung und Bewertung der Wertminderung (§ 24 ff.):</li> <li>- Überprüfungspflicht (§ 26),</li> <li>- Informationsquellen (§ 27),</li> <li>- erzielbarer Nutzwert (§ 35 ff.),</li> <li>- Wertminderungsaufwand (§ 51 ff.),</li> <li>- Anpassung der Abschreibungen (§ 57),</li> <li>- Wertaufholung (§ 58 ff.);</li> <li>- Wertminderungstest,</li> <li>- Neueinstufung (§ 71 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 72A ff.).</li> </ul>	<p>Ermittlung und Vorgehensweise bei Abschreibungen, Festlegung von Nutzungsdauern bei Vermögensgegenständen, Pflichten zu Anhangsangaben.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§§ 35 und 44 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 22</b>	<p><b>Darstellung von finanzstatistischen Informationen des Sektors Staat</b></p> <p><i>(Disclosure of Financial Information about the General Government Sector)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Anforderungen über statistische Informationen hinsichtlich des Sektors Staat beim konsolidierten Abschluss.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen:</li> <li>- Sektor Staat (§§ 15,17,18)</li> <li>- Öffentliche Unternehmen (§§ 16,19 ff.);</li> <li>- Bilanzierung und Bewertungsmethoden (§ 23 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 35 ff):</li> <li>- Vermögenswerte nach Arten,</li> <li>- Verbindlichkeiten nach Arten,</li> <li>- Eigenkapital,</li> <li>- Erträge nach Arten,</li> <li>- Aufwendungen nach Arten,</li> <li>- Jahresergebnis,</li> <li>- Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit, Zusammensetzung</li> </ul>	<p>Meldepflichten zur Finanzstatistik:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Einzahlungen,</li> <li>- Auszahlungen,</li> <li>- Schulden,</li> <li>- Finanzaktiva,</li> </ul> <p style="text-align: center;"><i>(§ 2 i. V. m. §§ 3 und 5 FPStatG)</i></p> <p>zusätzlich in NRW:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erträge,</li> <li>- Aufwendungen,</li> <li>- Sachvermögen,</li> <li>- Umlaufvermögen,</li> <li>- Eigenkapital,</li> <li>- sonstige Passiva.</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<p>nach Arten,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cashflow aus Investitionstätigkeit,</li> <li>- Cashflow aus Finanzierungstätigkeit;</li> <li>- Überleitungspflichten (§ 43 ff.).</li> </ul>	<p><i>(freiwillig ab 2009:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Erträge und Aufwendungen nach Arten,</i></li> <li>- <i>Vermögenswerte nach der Bilanzgliederung)</i></li> </ul>
<b>IPSAS 23</b>	<p style="text-align: center;"><b>Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung (Steuern und Transfers)</b></p> <p style="text-align: center;"><i>(Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Anforderungen an die Behandlung von Erträgen aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 7):</li> <li>- Bedingungen für Vermögenswertübertragungen (§ 17),</li> <li>- Beherrschung eines Vermögenswerts (§§ 29, 32),</li> <li>- Beschränkungen für übertragene Vermögenswerte (§ 19),</li> <li>- Steuern (§ 59 ff),</li> <li>- Transfers (§ 76 ff.);</li> <li>- Erfassung von Vermögenswerten (§ 30 ff.):</li> <li>- Erträge (§ 44 ff.),</li> <li>- Transfers (§ 76 ff.),</li> <li>- Geldleistungen (§ 98),</li> <li>- Sachleistungen (§ 93),</li> <li>- Schenkungen;</li> <li>- Angabepflichten (§ 106 ff.):</li> <li>- die Arten der Erträge aus den Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung,</li> <li>- den Betrag des Verzichts auf zustehende Erträge.</li> </ul>	<p>Besondere Erfassung von Erträgen nach einseitigen Transfers als Zuwendungen oder sonstige Transfererträge; sofern Sachwerte zugehen, Verteilung der Erträge auf die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes.</p> <p><i>(§§ 3, 38, 41 und 43 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 24</b>	<p style="text-align: center;"><b>Darstellung von Budgetinformationen</b></p> <p style="text-align: center;"><i>(Presentation of Budget Information in Financial Statements)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe eines Vergleichs, wenn die Einheit ihr Budget (Haushalt) veröffentlicht und über die Ausführung öffentlich Rechenschaft ablegen muss.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 7):</li> <li>- Jahresbudget (§ 8),</li> <li>- Grundlage der Budgetierung,</li> <li>- definitives Budget (§ 12),</li> <li>- ursprüngliches Budget (§ 11);</li> <li>- Vergleichsdarstellung als Budget-(Plan-)/Ist-Vergleiche (§ 14 ff):</li> <li>- ursprüngliche und definitive Budgetbeträge,</li> <li>- Ist-Beträge (unter Einhaltung der Budgetabgrenzungen),</li> <li>- Zusatzpflicht: Erläuterung der wesentlichen Abweichungen und Änderungen (§ 29 ff.)</li> <li>- vergleichbare Grundlage (§ 31 ff.);</li> <li>- Angabepflichten (§ 39 ff):</li> <li>- Periode,</li> <li>- Grundlage der Budgetierung,</li> <li>- die im Budget erfassten Einheiten,</li> <li>- Überleitung für den Vergleich zwischen budgetierten und tatsächlichen Beträgen (§ 47 ff).</li> </ul>	<p>In der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen sind Plan-/Ist-Vergleiche vorzunehmen. Die Fortschreibung des Ansatzes kann nach den Ursachen weiter aufgliedert werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- durch Nachtragssatzung,</li> <li>- durch Übertragung von Ermächtigungen.</li> </ul> <p>Der Differenzbetrag kann nach den Ursachen der Abweichung weiter aufgliedert werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Haushaltssperre,</li> <li>- überplanmäßige Aufwendungen und/oder Auszahlungen.</li> </ul> <p><i>(§§ 38 bis 40 GemHVO)</i></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 25</b>	<b>Leistungen an Arbeitnehmer</b> <i>(Employee Benefits)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung und den Angabepflichten von Leistungen an Arbeitnehmer.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 10):</li> <li>- laufender Aufwand zur Leistungserbringung,</li> <li>- leistungsorientierte Pläne,</li> <li>- beitragsorientierte Pläne,</li> <li>- Leistungen an Arbeitnehmer,</li> <li>- Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung,</li> <li>- unverfallbare Leistungen an Arbeitnehmer;</li> <li>- Erfassung und Bewertung (§ 13):</li> <li>- kurzfristig fällige Leistungen (§ 14),</li> <li>- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (§ 27 ff.),</li> <li>- andere langfristig fällige Leistungen,</li> <li>- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (§ 154 ff.);</li> <li>- Angabepflichten (§ 140 ff.):</li> <li>- zu leistungsorientierten Plänen,</li> <li>- zu beitragsorientierten Plänen,</li> <li>- zu den Aufwendungen,</li> <li>- zu den verwendeten versicherungstechnischen Annahmen.</li> </ul>	<p>In der Bilanz sind die Verpflichtungen über künftige Versorgungsleistungen und sonstige Verpflichtungen nach dem Ausscheiden des Beschäftigten aus dem Dienst anzusetzen, z. B. Pensionsrückstellungen und Beihilferückstellungen für Beamte.</p> <p><i>(§§ 36 und 41 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 26</b>	<b>Wertminderungen Zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte</b> <i>(Impairment of Cash-Generating Assets)</i>  <i>(Gegenstück zu IPSAS 21)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe von Verfahren zur Ermittlung einer Wertminderung eines zahlungsgenerierenden Vermögenswertes und der Sicherstellung von deren Erfassung.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 2 ff.),</li> <li>- Definitionen (§ 13):</li> <li>- zahlungsmittelgenerierendes Element,</li> <li>- Wertminderungsaufwand,</li> <li>- gegenwärtiger Nutzungswert (§ 43 ff.),</li> <li>- Identifizierung eines wertgeminderten Vermögenswertes;</li> <li>- Berechnung des Nutzungswerts,</li> <li>- Schätzung des künftigen Cashflows (§ 46 ff.),</li> <li>- Erwartungen der wertmäßigen oder zeitlichen Veränderung des Cashflows,</li> <li>- Zeitwert des Geldes am Markt,</li> <li>- Preis für Unsicherheiten;</li> <li>- Neueinstufung von Vermögenswerten (§§ 112, 113),</li> <li>- Wertaufholung (§ 98 ff.),</li> <li>- Angabepflichten (§ 114 ff.);</li> <li>- Anwendungsrichtlinien (Anhang A).</li> </ul>	<p>Ermittlung und Vorgehensweise bei Abschreibungen, Festlegung von Nutzungsdauern bei Vermögensgegenständen, Pflichten zu Anhangangaben.</p> <p><i>(§§ 27, 35 und 44 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 27</b>	<b>Landwirtschaft</b> <i>(Agriculture)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung und den Angabepflichten der landwirtschaftlichen</p>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<p>Tätigkeit.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 9 ff.):</li> <li>- landwirtschaftliche Tätigkeit,</li> <li>- landwirtschaftliches Erzeugnis,</li> <li>- biologischer Vermögenswert,</li> <li>- Veräußerungskosten;</li> <li>- Erfassung und Bewertung (§ 13 ff.):</li> <li>- bei Verfügungsmacht über den Vermögenswert,</li> <li>- bei Zufluss eines künftigen Nutzens,</li> <li>- bei Feststellung des Wertes oder der AHK,</li> <li>- Gewinn und Verluste (§ 30)</li> <li>- Unmöglichkeit (§ 34);</li> <li>- Angabepflichten (§ 38 ff.):</li> <li>- Gesamtbetrag des Gewinns oder des Verlustes,</li> <li>- die Vermögenswerte nach Verbrauch und Produktion, beim Verkauf mit Preis,</li> <li>- Angaben bei fehlendem Wert (§ 52 ff.).</li> </ul>	<p>Die Abgrenzung ist produktorientiert erfolgt. Die Aufgabe „Landwirtschaft“ ist dem Produktbereich 13 "Natur- und Landschaftspflege" zugeordnet worden.</p> <p>(§ 4 GemHVO)</p>
<b>IPSAS 28</b>	<p><b>Finanzinstrumente: Darstellung</b></p> <p><i>(Financial Instruments: Presentation)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Darstellung als Verbindlichkeiten oder Eigenkapital und für die Saldierung mit Vermögenswerten.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 3 ff.),</li> <li>- Definitionen (§ 9 ff.):</li> <li>- Eigenkapitalinstrument,</li> <li>- Finanzieller Vermögenswert,</li> <li>- Finanzielle Verbindlichkeit,</li> <li>- kündbares Instrument,</li> <li>- Darstellung (§ 13 ff.);</li> <li>- Klassifizierung als</li> <li>- finanzielle Verbindlichkeit,</li> <li>- finanzieller Vermögenswert,</li> <li>- Eigenkapitalinstrument;</li> <li>- Erfüllungswahlrecht (§ 31 ff.),</li> <li>- Zusammengesetzte Finanzinstrumente (§ 33 ff.),</li> <li>- Zinsen u.a. (§ 40 ff.);</li> <li>- Saldierung von finanziellem Vermögenswert und finanzieller Verbindlichkeit (§ 47 ff.),</li> <li>- Anwendungsrichtlinien (Anhang A),</li> <li>- Geschäftsanteile an Genossenschaften (Anhang B).</li> </ul>	<p>Vorgaben nach den im Einzelfall ggf. betroffenen haushaltsrechtlichen Vorschriften.</p>
<b>IPSAS 29</b>	<p><b>Finanzinstrumente: Erfassung und Bewertung</b></p> <p><i>(Financial Instruments: Recognition and Measurement)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben für die Erfassung und Bewertung finanzieller Verbindlichkeiten, finanzieller Vermögenswerte u.a. Verträge.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 2 ff.):</li> <li>- Nicht anwendbar auf:</li> <li>- auf Beteiligungen,</li> <li>- auf Leasingverhältnisse nach IPSAS 13,</li> <li>- auf die Versorgungsleistungen,</li> <li>- emittierte Finanzinstrumente;</li> </ul>	<p>Vorgaben nach den im Einzelfall ggf. betroffenen haushaltsrechtlichen Vorschriften.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definitionen (§ 9 ff.):</li> <li>- nach IPSAS 28,</li> <li>- Derivat,</li> <li>- Kredite und Forderungen,</li> <li>- finanzielle Garantie,</li> <li>- Erfassung und Ausbuchung (§ 16 ff.),</li> <li>- Bewertung (§ 45 ff.):</li> <li>- erstmalig und Folgebewertung,</li> <li>- Umgliederungen (§ 53 ff.),</li> <li>- Gewinne und Verluste (§ 64 ff.),</li> <li>- Wertminderungen (§ 67 ff.),</li> <li>- Sicherungsgeschäfte (§ 80),</li> <li>- Sicherungsinstrumente (§ 81 ff.),</li> <li>- Gesicherte Grundgeschäfte (§ 87 ff.),</li> <li>- Bilanzierung der Geschäfte (§ 95 ff.);</li> <li>- Anwendungsrichtlinien (Anhang A)</li> <li>- Neubeurteilung (Anhang B),</li> <li>- Absicherung im ausländischen Betrieb (Anhang C).</li> </ul>	
<b>IPSAS 30</b>	<b>Finanzinstrumente: Angaben</b>  <i>(Financial Instruments: Disclosures)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe von Angabepflichten zur Erfüllung von Informationsinteressen der Adressaten</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 3):</li> <li>- Nicht anwendbar auf: <ul style="list-style-type: none"> <li>- auf Beteiligungen,</li> <li>- auf die Versorgungsleistungen,</li> <li>- auf Versicherungsverträge,</li> <li>- Finanzinstrumente;</li> </ul> </li> <li>- Definitionen (§ 8): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausfallrisiko,</li> <li>- Währungsrisiko,</li> <li>- Zinsänderungsrisiko,</li> <li>- Liquiditätsrisiko,</li> <li>- Marktrisiko,</li> <li>- Preisrisiken;</li> </ul> </li> <li>- Angabepflichten (§ 10): <ul style="list-style-type: none"> <li>- zur Bilanz (§ 11 ff.),</li> <li>- zur Erfolgsrechnung (§ 24 ff.),</li> <li>- zur Art und zum Ausmaß von Risiken (§ 38 ff.),</li> </ul> </li> <li>- Anwendungsrichtlinien (Anhang A).</li> </ul>	<p>Vorgaben nach den im Einzelfall ggf. betroffenen haushaltsrechtlichen Vorschriften.</p>
<b>IPSAS 31</b>	<b>Immaterielle Vermögenswerte</b>  <i>(Intangible Assets)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, sofern kein anderer Standard Anwendung findet.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich (§ 2 ff.): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Abgrenzungen (§ 3 ff.),</li> <li>- Immaterielle Kulturgüter (§ 11 ff.),</li> </ul> </li> <li>- Definitionen (§ 16 ff.): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Buchwert</li> <li>- Entwicklung und Forschung,</li> <li>- immaterieller Vermögenswert (§ 17);</li> </ul> </li> <li>- Erfassung und Bewertung (§ 26 ff.): <ul style="list-style-type: none"> <li>- nicht selbstgeschaffener Geschäfts- oder Firmenwert (§ 46 ff.),</li> </ul> </li> </ul>	<p>Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen in der Bilanz, wenn diese entgeltlich erworben wurden.</p> <p><i>(§ 41 und 43 GemHVO)</i></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Forschungsphase (§ 52 ff.),</li> <li>- Entwicklungsphase (§ 55 ff.),</li> <li>- Ausschluss (§ 61),</li> <li>- Aufwandserfassung (§ 66),</li> <li>- Folgebewertung (§ 71),               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anschaffungskostenmodell (§ 73),</li> <li>- Neubewertungsmodell (§ 74),</li> </ul> </li> <li>- Überprüfung der Nutzungsdauer (§ 87 ff.),</li> <li>- Stilllegungen und Veräußerungen (§ 111 ff.);</li> <li>- Angabepflichten (§ 117 ff.):               <ul style="list-style-type: none"> <li>- zur Nutzungsdauer,</li> <li>- Abschreibungsmethode,</li> <li>- kumulierte Abschreibungen,</li> <li>- Entwicklung des Buchwerts,</li> <li>- Wertminderungen;</li> </ul> </li> <li>- Folgebewertung als Neubewertung (§ 123 ff.),</li> <li>- Forschungs- und Entwicklungsausgaben (§ 125 ff.),</li> <li>- Anwendungsrichtlinien (Anhang A).</li> </ul>	
<b>IPSAS 32</b>	<p><b>Dienstleistungskonzessionen: Konzessionsgeber</b></p> <p><i>(Service Concession Arrangements: Grantor)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von Dienstleistungskonzessionen, aufgrund derer der Konzessionsnehmer öffentliche Aufgaben erfüllt.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendungsbereich:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermögenswert aus Dienstleistungen,</li> <li>- ...;</li> </ul> </li> <li>- Definitionen:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Konzessionen,</li> <li>- ...;</li> <li>- ...;</li> </ul> </li> <li>- Erfassung und Bewertung:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- wenn der Konzessionsgeber die zu erbringende Dienstleistung, deren Adressaten und den Preis regelt,</li> <li>- wenn der Konzessionsgeber nach Ablauf des Vertrages der Eigentümer des Vermögenswerts ist,</li> <li>- Zeitwertbewertung,</li> <li>- Verbindlichkeiten                   <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zahlung von Finanzmitteln (Modell der finanziellen Verbindlichkeit),</li> <li>- Einräumung von Rechten (Modell der Einräumung von Betreiberrechten“),</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>- Angabepflichten:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Formelle und materielle Inhalte der Dienstleistungsvereinbarung,</li> <li>- Art und Umfang von Rechten,</li> <li>- Vermögenswerte,</li> <li>- Zusicherung der Übergabe des Vermögenswerts,</li> <li>- Änderungen der Vereinbarung.</li> </ul> </li> </ul>	<p>Ansatz von Vermögensgegenständen oder Vornahme einer Rechnungsabgrenzung in der Bilanz in Abhängigkeit von der entgeltlichen Gegenleistungsverpflichtung eines Dritten im Rahmen der übernommenen gemeindlichen Aufgabenerfüllung.</p> <p><i>(§§ 41 und 43 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 33</b>	<b>Erstmalige Anwendung doppischer IPSAS</b>	<p><b>Ziel:</b> Leitlinien für Anwender für den ersten</p>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
	<i>(First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS)</i>	<p>periodengerecht aufzustellenden Abschluss. Ist kein Fahrplan für die Umsetzung, sondern Ansporn und Anreiz die Umstellung auf IPSAS und die Periodenrechnung sachgerecht zu planen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Umstellungsform: <ul style="list-style-type: none"> <li>- einstufig = vollständig und ohne Ausnahme in einem Schritt,</li> <li>- zweistufig: <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1. IPSAS-Anwendung mit einigen oder allen Übergangsmöglichkeiten,</li> <li>- 2. nach einer ggf. erforderlichen Übergangsfrist vollständige Anwendung der IPSAS</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>- Beachtung von Grundsätzen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Relevanz,</li> <li>- Wirklichkeitsnahe Darstellung,</li> <li>- Verständlichkeit,</li> <li>- Aktualität,</li> <li>- Vergleichbarkeit,</li> <li>- Überprüfbarkeit.</li> </ul> </li> <li>- Ausnahmen für <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vorräte (IPSAS 12),</li> <li>- Finanzinvestitionen (IPSAS 16),</li> <li>- Immobilien (IPSAS 17),</li> <li>- Leistungen an Arbeitnehmer (IPSAS 25),</li> <li>- Biologische Ware (IPSAS 27),</li> <li>- Immaterielle Vermögenswerte (IPSAS 31),</li> <li>- Dienstleistungskonzessionen (IPSAS 32),</li> <li>- Finanzinstrumente (IPSAS 29).</li> </ul> </li> <li>- Bei Anwendung von Ausnahmen <ul style="list-style-type: none"> <li>- IPSAS-Übergangsabschluss“,</li> <li>- Übergangsplan erstellen,</li> <li>- Übergang gestalten,</li> <li>- Übergang überwachen,</li> <li>- Fortschritte im Anhang zeigen.</li> </ul> </li> <li>- Dreijährige Übergangszeit, dann auch für andere IPSAS.</li> <li>- Festlegung des Abschlussstichtages 31.12. ..., gleiches Jahr erste Periode und erfordert zum 1. Januar eine Eröffnungsbilanz.</li> <li>- Weitere Inhalte: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausgangslage: Bisherige Rechnungslegung (Nr. 12 – 14),</li> <li>- Ansatz und Bewertung (Nr. 15 - 22),</li> <li>- Präsentation (Nr. 27 – 32),</li> <li>- Ausnahmen (Nr. 36 – 134): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Befreiung von Ansatz, Bewertung, Darstellung und Offenlegung (Nr. 36 – 62),</li> <li>- Ausnahmen auch für Sachverhalte aus IPSAS 5, 13, 19 und 20;</li> <li>- Auswirkungen auf IPSAS 4, 5, 13, 18, 21, 25, 29, 30, 31, 37.</li> </ul> </li> <li>- Weitere Erläuterungen (Nummern 63 – 134).</li> <li>- Anschaffungskostenprinzip, <ul style="list-style-type: none"> <li>- generell,</li> <li>- Fair Value, wenn Anschaffungs-</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	<p>Formelle und materielle Vorgaben für den Beginn des NKF, z. B. die Eröffnungsbilanz.</p> <p>(§§ 92 GO; §§ 53 ff. GemHVO NRW)</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>kosten nicht ermittelbar</li> <li>- kein Markt, dann Wiederbeschaffungskosten,</li> <li>- Tauschgeschäft: Fair Value.</li> <li>- keine Vorjahreszahlen beim ersten Abschluss.</li> <li>- Übergangsabschluss:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bestandteile nach IPSAS 1:                   <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bilanz (§ 70 ff.),</li> <li>- Erfolgsrechnung (§ 99 ff.),</li> <li>- Geldflussrechnung (§ 126),</li> </ul> </li> <li>- Vergleich: Budget (Planwerte /Ist-Werte,</li> <li>- Anhang (§ 127 ff.),</li> <li>- Eigenkapitalrechnung (§ 118);</li> </ul> </li> <li>- Offenlegung des Abschlusses (Nr. 135 – 140).</li> <li>- Geltung des IPSAS: ab 2017.</li> </ul>	
<b>IPSAS 34</b>	<b>Separate Jahresabschlüsse</b> <i>(Separate Financial Statements)</i>		
	<b>(ersetzt IPSAS 6, der für Abschlüsse ab dem 1. Januar 2017 entfällt)</b>		
<b>IPSAS 35</b>	<b>Gesamtabschlüsse</b> <i>(Consolidated Financial Statements)</i>		
	<b>(ersetzt IPSAS 6, der für Abschlüsse ab dem 1. Januar 2017 entfällt)</b>		
<b>IPSAS 36</b>	<b>Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen</b> <i>(Investments in Associates and Joint Arrangements)</i>		
	<b>(ersetzt IPSAS 7, der für Abschlüsse ab dem 1. Januar 2017 entfällt)</b>		
<b>IPSAS 37</b>	<b>Gemeinsame Vereinbarungen</b> <i>(Joint Arrangements)</i>		
	<b>(ersetzt IPSAS 8, der für Abschlüsse ab dem 1. Januar 2017 entfällt)</b>		



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALTE</b>	<b>NRW-VORSCHRIFTEN</b>
<b>IPSAS 38</b>	<b>Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen</b>  <i>(Disclosure of Interests in Other Entities)</i>		

*Abbildung 26 „Die Inhalte der IPSAS“*

Die aufgezeigten Inhalte sind wichtige Eckpunkte der Standards innerhalb des Rahmenkonzepts. Sie werden aber erst verständlich und nachvollziehbar, wenn auch die einzelnen Festlegungen innerhalb dieser Standards mit in die Betrachtung und Bewertung der speziellen Sachverhalte einbezogen werden. So wird z. B. der Anhang im Rahmen des Jahresabschlusses vielschichtiger und noch stärker zu einem detaillierten Informationsinstrument für die Adressaten des Jahresabschlusses ausgebaut. Bei der Betrachtung und Bewertung der IPSAS dürfen aber auch die Gesamtziele des IPSASB nicht unberücksichtigt bleiben.

Insgesamt dürften im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft künftig nicht mehr, wie vielfach in der Vergangenheit geschehen, alle sachgerechten Informationen und die Interessen der verschiedenen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit einem "Werk" befriedigt werden können. Der Weg könnte dahingehen, dass die Gemeinde entsprechend den bestehenden Informationsinteressen zu ihrer Haushaltswirtschaft sowie entsprechend den unterschiedlichen Zwecken ihrer Abschlüsse die unterschiedlichen Adressatenkreise informieren muss. Solche umfangreicheren Informationspflichten können für die Gemeinde dazu führen, dass mehrere Bilanzen als Abbildung des Standes des gemeindlichen Vermögens und der Schulden mit unterschiedlichen zweckbezogenen Wertangaben aufgestellt werden müssen.

#### **4. Entscheidungsrelevante IPSAS-Themen**

Die mögliche künftige Anwendung der IPSAS durch die Gemeinde als öffentliche Einheit soll u.a. dazu beitragen, die Qualität des gemeindlichen Jahresabschlusses verbessern. Der Jahresabschluss der Gemeinde soll daher auch als ein Instrument der Finanzberichterstattung für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verstanden werden. Er ist deshalb auf diesen Adressatenkreis auszurichten, auch wenn ggf. nicht für alle Adressaten ein Anspruch auf qualitative Informationen daraus abgeleitet werden kann.

Für einen Jahresabschluss würde zudem vom IPSASB verlangt, dass ein gemeindlicher Jahresabschluss nur dann als "IPSAS-Jahresabschluss der Gemeinde" bezeichnet werden dürfte, wenn dieser Jahresabschluss alle Anforderungen aller IPSAS erfüllt, sofern entsprechende Sachverhalte bei der Gemeinde vorliegen und in den Jahresabschluss einzubeziehen sind.

Diese Vorgabe enthält die besondere Schwierigkeit, dass die IPSAS eine Vielzahl von Wahlrechten für die Anwender und viele unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten. Die Auslegung würde ohne eine gemeindehaushaltsrechtliche Umsetzung oder Klarstellung sowie ggf. sachgerechter Einschränkungen zu einem ausschließlich örtlich geprägten gemeindlichen Jahresabschluss führen. Eine Auswahl solcher Sachverhalte wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 27).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>ENTSCHEIDUNGSRELEVANTE IPSAS-THEMEN</b>	
<b>THEMA</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Darstellung des Abschlusses</b>	Aufstellung und Veröffentlichung innerhalb von sechs Monaten (vgl. § 69 IPSAS 1). Besondere Informationspflichten über die Unterklassifizierungen sind in der Bilanz oder im Anhang zu machen (vgl. § 93 IPSAS 1). Angaben zur Identifikation des Abschlusses (vgl. § 63 IPSAS 1).
<b>Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit</b>	Wahlrecht zwischen der direkten und der indirekten Methode (vgl. § 27 IPSAS 2).
<b>Funktionale Währung bei Fremdwährung</b>	Festlegung der funktionalen Währung als Währung des primären wirtschaftlichen Umfeldes (vgl. §§ 11 ff. IPSAS 4).
<b>Fremdkapitalkosten</b>	Wahl zwischen der Benchmark-Methode und alternativ zulässiger Methoden (vgl. §§ 14 ff. IPSAS 5).
<b>Gemeinschaftsbetriebe im Gesamtabchluss</b>	Erfassung der in der Verfügungsmacht stehenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (vgl. §§ 17 IPSAS 8).
<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>	Berücksichtigung der Wertaufhellung bis zum Stichtag der Freigabe zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses (vgl. § 26 IPSAS 14).
<b>Folgebewertung bei als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</b>	Wahlrecht bei Folgebewertungen zwischen AHK oder Neubewertung bei als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (vgl. § 42 ff. IPSAS 16).
<b>Folgebewertung bei Sachanlagen</b>	Wahlrecht bei Folgebewertungen zwischen AHK oder Neubewertung bei Sachanlagen (vgl. §§ 42 IPSAS 17). Neubewertung einer Sachanlage führt zur Neubewertung der gesamten Sachanlagenklasse (vgl. § 51 IPSAS 17). Vorgabe getrennter Abschreibungen bei Komponenten mit einem bedeutsamen Wert im Verhältnis zum Gesamtwert (vgl. § 59 IPSAS 17).
<b>Darstellung von Budgetinformationen (Haushaltsergebnisse)</b>	Wahlrecht zwischen der Darstellung als separater Bestandteil des Abschlusses oder als Teil der sonstigen Bestandteile auf vergleichenden Angaben auf Basis des ursprünglichen Plan-Werte) und der Ist-Werte des tatsächlichen Budgets (vgl. §§ 14 ff. IPSAS 24).
<b>Leistungen an Arbeitnehmer</b>	Festlegungen über kurzfristig fällige Leistungen, z. B. bei Krankheit, (vgl. § 13 IPSAS 25) und über Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als beitrags- oder leistungsorientierte Pläne bzw. Pensionsverpflichtungen (vgl. § 27 IPSAS 25).
<b>Darstellung von Finanzinstrumenten</b>	Regelungen für originäre und derivativen Finanzinstrumenten (vgl. § 3 IPSAS 28).
<b>Erfassung und Bewertung von Finanzinstrumenten</b>	Festlegung der Erfassung von Wertänderungen (vgl. § 64 IPSAS 29) und der Arten von Sicherungsgeschäften (vgl. § 96 IPSAS 29).
<b>Angabepflichten zu Finanzinstrumenten</b>	Umfang und Arten der Angabepflichten zur Bilanz und zur Erfolgsrechnung sowie zu den Risikoarten (vgl. §§ 11, 24 und 40 IPSAS

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>ENTSCHEIDUNGSRELEVANTE IPSAS-THEMEN</b>	
<b>THEMA</b>	<b>INHALTE</b>
	30).
<b>Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte</b>	Festlegung der bilanzierungsfähigen immateriellen Vermögensgegenstände und deren Folgebewertung (vgl. §§ 2 und 71 ff. IPSAS 31).

*Abbildung 27 „Entscheidungsrelevante IPSAS-Themen“*

In diesem Zusammenhang sind deshalb vor der ersten Anwendung der IPSAS durch eine Gemeinde landesweit sachgerechte Regelungen bzw. Maßnahmen zu ergreifen, durch die eine unterschiedliche Vorgehensweise und Einschätzung möglichst vermieden werden kann. Die Weiterentwicklung der IPSAS bis zu deren Anwendung durch die Gemeinde kann zudem noch Veränderungen ergeben. In welchen Umfang und in welcher Art und Weise sich daraus Festlegungen durch den Gesetzgeber zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergeben, die entscheidungsrelevant für die Anwendung durch die Gemeinde sind, bleibt abzuwarten.

## **5. Die Einbindung ins gemeindliche Haushaltsrecht**

### **5.1 Die Ausgangslage**

Durch eine wörtliche Übernahme oder eine andere Überleitung der Inhalte ins gemeindliche Haushaltsrecht könnten die IPSAS auch bei den Gemeinden zur Anwendung kommen. Dabei wäre insbesondere die Generalnorm, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden- und Ertrags- und Finanzlage darstellen muss, von wesentlicher Bedeutung. Es gilt aber auch, durch die in den IPSAS und im gemeindlichen Haushaltsrecht enthaltenen Informationsgebote und Transparenzpflichten eine möglichst breite Übereinstimmung sowie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erreichen. Im Einzelnen wären die Detaillierung der Angabepflichten bzw. die Beschränkung der Informationen auf die wirtschaftlich relevanten Sachverhalte und Zusammenfassungen unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten zu klären.

Eine Annäherung zwischen den IPSAS und dem gemeindlichem Haushaltsrecht ist grundsätzlich möglich, aber auch anzustreben. Im Rahmen eines möglichst einheitlichen Haushaltswesens bei den öffentlichen Einheiten wären gleichwohl noch für die Gemeinden als öffentliche Einheiten eigenständige Regelungen aus objektiver haushaltsrechtlicher und haushaltswirtschaftlicher Sicht möglich und notwendig. Es müsste zudem auch künftig das rechtliche Handeln der Aufsichtsbehörden gewährleistet werden. Dieses Handeln sollte dann verwaltungsfachlich auf "globaler Gleichheit" und verwaltungsrechtlich mit den staatlichen Gegebenheiten in Einklang stehen.

Für den öffentlichen Bereich muss eine grundsätzliche Orientierung im Sinne und unter den Maßgaben des kodifizierten Rechts erfolgen. Eine vorrangige Ausrichtung an den Bedürfnissen der Rechnungslegung grenzt dabei wichtige Bereiche des Haushaltswesens aus. Die öffentliche Aufgabenerfüllung durch die Aufgabenträger sowie die Informationsbedürfnisse der Adressaten dieser Einheiten erfordert entsprechende Festlegungen. Eine solche Orientierung steht einer schnellen und bedarfsgerechten Entwicklung für das Haushaltswesen der öffentlichen Einheiten nicht entgegen. Durch sachgerechte Entwicklungsschritte muss dabei sichergestellt werden, dass die adressatenbezogene Informationsfunktion die notwendige Bedeutung bekommt und bei den normsetzenden Einheiten eine ausreichende Beachtung findet.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

**5.2 Die Übernahmemöglichkeiten ins NKF**

Die IPSAS als internationale Standards sind unter Beachtung der zuvor benannten Grundsätze für eine Übernahme in haushaltsrechtliche Vorschriften für Gemeinden geeignet, denn die öffentlichen Gegebenheiten stellen in beiden Werken den Regelungsgegenstand dar. Im Rahmen des NKF-Konzepts bedarf es dafür jedoch vielfacher Festlegungen, um eine zutreffende Handhabung im Sinne der Ziele und Zwecke des öffentlichen Haushaltsrechts und ausgerichtet auf die gemeindlichen Verhältnisse sicherzustellen.

Die zu entwickelnden Vorgaben müssen dabei auch der Klarstellung und Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns sowie des Verständnisses darüber dienen. Eine Einteilung der IPSAS in die Kategorien "brauchbar", "teilweise brauchbar" und "nicht brauchbar" ist in diesem Zusammenhang der Sache nicht dienlich. Nachfolgend werden einige Beispiele dafür aufgezeigt (vgl. Abbildung 28).

<b>BESONDERE WAHLRECHTE IM RAHMEN DER IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>IPSAS-WAHLRECHTE</b>	<b>NKF-ANWENDUNGEN</b>
<b>IPSAS 1</b>	<b>Darstellung des Abschlusses</b> <i>(Presentation of Financial Statements)</i>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben für die Darstellung eines periodenbezogenen Abschlusses.</p> <p>Anwendungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Beurteilung der Einheitsfortführung (§ 38)</li> <li>- Abweichung vom Saldierungsverbot (§§ 50 und 51)</li> <li>- Bestehen von Grundkapital (§ 96 ff.)</li> <li>- Erfolgsrechnung nach Aufwandsarten oder Funktionen (§ 109 ff.)</li> <li>- Aufwandsanalyse (§ 111 ff.)</li> </ul> <p>Empfohlen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Leistungsinformationen (§ 25),</li> <li>- Einhaltung der Vorschriften (§ 26)</li> </ul>	
<b>IPSAS 2</b>	<b>Geldflussrechnung</b> <i>(Cash Flow Statements)</i>	<p><b>Ziel:</b> Aufzeigen der Quellen der Finanzmittel und ihre Verwendung.</p> <p>Anwendungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit nach der direkten oder indirekten Methode (§ 27),</li> <li>- Cashflows auf Nettobasis als saldiertes Ausweis (§ 32 ff.),</li> <li>- Zinsen und Dividenden unter Finanzierung- oder Investitionstätigkeit (§ 40 ff.)</li> <li>- Zuordnung von steuerbezogenen Cashflows (§44 ff.)</li> <li>- Überleitungsrechnung der Zahlungsmittel zu den Bilanzposten (§ 56 ff.)</li> </ul> <p>Empfohlen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit nach der direkten Methode (§ 28),</li> </ul>	<p>Inhalte der Finanzrechnung, nach der direkten Methode unter Anwendung des Bruttoprinzips (§§ 39 und 3 GemHVO NRW).</p> <p>Der Finanzierungstätigkeit zugeordnet § 3 GemHVO NRW).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>BESONDERE WAHLRECHTE IM RAHMEN DER IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>IPSAS-WAHLRECHTE</b>	<b>NKF-ANWENDUNGEN</b>
		- Überleitungsrechnung (§ 29).	
<b>IPSAS 3</b>	<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern</b>  <i>(Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates an Errors)</i>	<b>Ziel:</b> Vorgaben zur Auswahl und Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.  <b>Anwendungen:</b> - Undurchführbarkeit retropektiver Anwendungen und retropektiver Anpassungen (§ 55)  <b>Empfohlen:</b> - <i>(keine Empfehlungen).</i>	<i>(Keine Festlegungen)</i>
<b>IPSAS 4</b>	<b>Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse</b>  <i>(The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)</i>	<b>Ziel:</b> Einbeziehung von Fremdwährungsgeschäften und ausländischen Betriebe in den Abschluss.  <b>Anwendungen:</b> - Festlegung der funktionalen Währung (§ 11) -  <b>Empfohlen:</b> - <i>(keine Empfehlungen).</i>	Keine Vorgaben nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften.
<b>IPSAS 5</b>	<b>Fremdkapitalkosten</b>  <i>(Borrowing Costs)</i>	<b>Ziel:</b> Vorgabe der Bilanzierungsmethode für Fremdkapitalkosten.  <b>Anwendungen:</b> - Benchmark-Methode oder alternativ zulässige Methode (§ 14 ff.) - Bezugsgröße für den gewichteten Durchschnitt der Fremdkapitalkosten (§ 29) -  <b>Empfohlen:</b> - <i>(keine Empfehlungen).</i>	Zuordnung in der Ergebnisrechnung; Rechnungsabgrenzung; keine Zuordnung zu den Herstellungskosten.  <i>(§§ 2, 33 und 42 GemHVO)</i>
<b>IPSAS 6</b>	<b>Konsolidierte und Einzelabschlüsse</b>  <i>(Consolidated and Separate Financial Statements)</i>	<b>Ziel:</b> Vorgabe von Anforderungen für die Erstellung und Darstellung konsolidierter Abschlüsse und für die Rechnungslegung beherrschter Betriebe.  <b>Anwendungen:</b> - Eliminierung von Transaktionen zwischen den Einheiten (§ 45) - Zusätzlicher Abschluss bei abweichendem Abschlussstichtag (§ 47) -  <b>Empfohlen:</b> - <i>(keine Empfehlungen).</i>	Vergleichbare Vorgaben für den Gesamtabschluss. <i>(§ 116 GO; §§ 49 ff. GemHVO)</i>
<b>IPSAS 9</b>	<b>Erträge aus Transaktionen</b>	<b>Ziel:</b> Festlegung der Behandlung von Erträ-	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>BESONDERE WAHLRECHTE IM RAHMEN DER IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>IPSAS-WAHLRECHTE</b>	<b>NKF-ANWENDUNGEN</b>
	<p style="text-align: center;"><b>mit zurechenbarer Gegenleistung (Lieferungen und Leistungen)</b></p> <p style="text-align: center;"><i>(Revenue from Exchange Transactions)</i></p>	<p>gen aus zurechenbarer Gegenleistung.</p> <p>Anwendungen: - Konkretisierungen der Erfassung -</p> <p>Empfohlen: - <i>(keine Empfehlungen).</i></p>	<p>Abgrenzung der Erträge nach Arten, z. B. Sach- und Dienstleistungen, Zinsen u. a. mit entsprechender Erfassung in der Ergebnisrechnung.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§§ 2, 11 und 38 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 11</b>	<p style="text-align: center;"><b>Bau- und Fertigungsaufträge</b></p> <p style="text-align: center;"><i>(Construction Contracts)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von Erlösen und Kosten bei Bau- und Fertigungsaufträgen.</p> <p>Anwendungen: - Verfahren für den Fertigstellungsgrad eines Auftrages § 38), -</p> <p>Empfohlen: - <i>(keine Empfehlungen).</i></p>	<p>Bilanzierung der Investitionskosten nach Auftragsvergabe und durch Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Herstellungszeit entsprechend der Erstellung.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§§ 3, 11, 14, 39 und 41 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 14</b>	<p style="text-align: center;"><b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b></p> <p style="text-align: center;"><i>(Events after the Reporting Date)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag.</p> <p>Anwendungen: - Anpassung von erfassten Beträgen (§ 10), - nicht zu berücksichtigende Ereignisse (§ 12), -</p> <p>Empfohlen: - Beispiele für Angaben (§ 31).</p>	<p>Berücksichtigung von wert-aufhellenden Ereignissen innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag; nicht bis zur Feststellung durch den Rat und keine wertbegründenden Ereignisse.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§ 32 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 16</b>	<p style="text-align: center;"><b>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</b></p> <p style="text-align: center;"><i>(Investment Property)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgaben zur Bilanzierung von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien.</p> <p>Anwendungen: - Bilanzierung und Bewertung (§ 39 ff.) - Modell des tatsächlichen Wertes (§ 87), - Anschaffungskostenmodell (§ 90)</p> <p>Empfohlen: - <i>(keine Empfehlungen)</i></p>	<p>Differenzierung der Bilanzierung von Vermögensgegenständen als wirtschaftlicher Eigentümer nur nach Sachgesichtspunkten. Nicht unter Ertragsgesichtspunkten, auch wenn die Gemeinde der Leasingnehmer ist.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§§ 33 und 41 GemHVO)</i></p>
<b>IPSAS 17</b>	<p style="text-align: center;"><b>Sachanlagen</b></p> <p style="text-align: center;"><i>(Property, Plant, and Equipment)</i></p>	<p><b>Ziel:</b> Vorgabe der Bilanzierungsmethoden für Sachanlagen.</p> <p>Anwendungen: - Kulturgüter bei Erfassung (§ 9 ff.), - Folgebewertung - Anschaffungskostenmodell (§ 43), - Neubewertungsmodell (§ 44).</p>	<p>Differenzierung der Bilanzierung von Vermögensgegenständen als wirtschaftlicher Eigentümer und nur nach Sachgesichtspunkten.</p> <p style="text-align: center;"><i>(§§ 33, 35 und 41)</i></p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>BESONDERE WAHLRECHTE IM RAHMEN DER IPSAS</b>			
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>IPSAS-WAHLRECHTE</b>	<b>NKF-ANWENDUNGEN</b>
		Empfohlen: - (keine Empfehlungen)	<i>GemHVO)</i>

*Abbildung 28 „Besondere Wahlrechte im Rahmen der IPSAS“*

Die aufgezeigten Inhalte sind wichtige Eckpunkte der Standards innerhalb des Rahmenkonzepts. Sie werden aber erst verständlich und nachvollziehbar, wenn auch die einzelnen Festlegungen innerhalb dieser Standards mit in die Betrachtung und Bewertung der speziellen Sachverhalte einbezogen werden. So wird z. B. der Anhang im Rahmen des Jahresabschlusses vielschichtiger und noch stärker zu einem detaillierten Informationsinstrument für die Adressaten des Jahresabschlusses ausgebaut. Bei der Betrachtung und Bewertung der IPSAS dürfen aber auch die Gesamtziele des IPSASB nicht unberücksichtigt bleiben.

### **5.3 Die Anpassungserfordernisse**

Die IPSAS-Vorgaben können sachliche Anhaltspunkte sein, um die Grundsätze und Standards des gemeindlichen Haushaltsrechts zu verbessern, die Transparenz und die Aussagekraft sachgerecht zu stärken sowie die Informationsbedürfnisse der unterschiedlichen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend zu berücksichtigen. Ohne Anpassungen könnten sich ggf. Einschränkungen aus den offen formulierten Standards zwischen den öffentlichen Einheiten als Anwender ergeben, sodass auch die Gemeinden betroffen wären.

Grundsätzlich bedarf es jedoch nicht zwingend einer unmittelbaren Anwendung der IPSAS durch die Gemeinden bzw. einer vollständigen Übernahme in den Rahmen des gemeindlichen Haushaltsrechts. Bei einer Anwendung der gewichtigen IPSAS-Vorgaben im Rahmen des NKF dürfte sich grundsätzlich nur eine abgrenzbare Zahl von Veränderungen bzw. Anpassungen in der gemeindlichen NKF-Bilanz und der NKF-Ergebnisrechnung sowie in weiteren Bestandteilen und Anlagen des NKF-Jahresabschlusses ergeben. Sie ist abhängig von der Festlegung, welche zweckbezogenen Kenntnisse im gemeindlichen Bereich zwingend als Informationserfordernisse zu betrachten sind, sofern keine zweckbezogenen Abschlüsse erstellt werden.

In der Bilanz müsste nach IPSAS-Vorgaben auf der Aktivseite und auf der Passivseite eine stärkere Trennung zwischen der Langfristigkeit (länger als ein Jahr) und der Kurzfristigkeit der Ansätze erfolgen, auch wenn dann z. B. die Rechnungsabgrenzung anteilig unter dem Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen anzusetzen ist. Es wären ggf. auch Umgliederungen auf der Aktivseite vorzunehmen, weil z. B. Wohnbauten der Gemeinde gesondert als „Finanzinvestition gehaltene Immobilien“ auszuweisen wären. Auf der Passivseite müsste der gesonderte Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen entfallen, weil bei diesem Posten keine Außenverpflichtung besteht.

In Fällen der fehlenden Instandhaltung entstände eine Wertminderung des Vermögensgegenstandes, die als außerplanmäßige Abschreibung zu erfassen wäre. Der Bilanzbereich „Eigenkapital“ wäre ggf. auch um weitere Rücklagearten zu ergänzen, z. B. eine Bewertungsrücklage. Bei den unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ angesetzten Verpflichtungen und bei den als passive Rechnungsabgrenzung ausgewiesenen Einnahmen der Gemeinde müsste eine stärkere Trennung zwischen der Langfristigkeit und der Kurzfristigkeit der Ansätze für die bilanzierten Sachverhalte erfolgen.

In der Ergebnisrechnung dürften sich Anpassungserfordernisse hinsichtlich der Abgrenzungen zwischen den einzelnen Ertrags- und Aufwandsarten sowie hinsichtlich ihrer Jahreswerte ergeben. Es könnten aufgrund der spezifischen wirtschaftlichen Zuordnungen der jahresbezogenen Erträge und Aufwendungen einige Anpassungen notwendig werden, z. B. eine stärkere Trennung der originären Aufwendungen der laufenden Verwaltungstätigkeit

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT INTERNATIONALE STANDARDS

von den darin einbezogenen Zinsanteilen sowie die Erfassung dieser Anteile als Finanzaufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung.

Durch die Einbeziehung von IPSAS in das gemeindliche Haushaltswesen könnte insgesamt betrachtet eine bessere Informationsversorgung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde möglich werden, zumal sich die Festlegungen über die Rechnungslegung auch auf die Gestaltung und Darstellung der Haushaltsplanung auswirken werden. Das Erreichen dieses Zieles ist jedoch mit großen Unsicherheiten verbunden, weil Informationen zweckbezogene Kenntnisse darstellen, die grundsätzlich besser durch zweckbezogene Abschlüsse vermittelt werden können.

Im Rahmen einer Arbeit über NKF und IPSAS wurde von Annette Hurlebaus die Feststellung getroffen „Ein Vergleich zwischen NKF und IPSAS zeigt, dass das am HGB orientierte NKF allein durch die umfassenderen Planungselemente und die dennoch geringere Komplexität der Regelungen den IPSAS grundsätzlich überlegen erscheint. Anders als die Grundsätze nach den IPSAS stimmen die Grundsätze des NKF weitgehend mit den Zwecken des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens überein. Die mangelnde Eignung der IPSAS resultiert in erster Linie aus deren angloamerikanischen Prägung. Dies zeigt sich nicht nur bei der Bewertung, sondern auch daran, dass insgesamt eine konsequente Prinzipienorientierung fehlt.“ (Zitat aus dem Buch: „Grundsätze ordnungsgemäßer kommunaler Rechnungslegung und ihre Auslegung im Hinblick auf die Bewertung kommunaler Sachanlagen“; Seiten 97 und 212).

### 5.4 Die Darstellungsformen

#### 5.4.1 Allgemeine Grundlagen

Für den gemeindlichen Bereich könnten auf einfache Art und Weise ein vergleichbares haushaltswirtschaftliches Handeln und eine gleiche Nachweisführung unter Beachtung der gemeindlichen Selbstverwaltung gesichert werden. Eine Anwendung der IPSAS im gemeindlichen Bereich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse und Verhältnisse kann dann möglich werden und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinden stärken. Entsprechend wären unter der Berücksichtigung der kommunalen Bedürfnisse die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Geldflussrechnung und der Anhang auszugestalten.

#### 5.4.2 Die Darstellung der Bilanz

##### 5.4.2.1 Allgemeine Sachlage

Nach den einschlägigen Vorgaben sind in der Bilanz die kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerte sowie die kurzfristigen und langfristigen Verbindlichkeiten als Abgrenzungskriterien heranzuziehen, um eine den Standards entsprechende Darstellung zu erreichen. Ggf. können in der Bilanz die Vermögenswerte und die Verbindlichkeiten auch nach ihrer Liquidität gegliedert werden, denn andere Darstellungen können angemessen sein, solange die Unterscheidung klar ist. In der Bilanz sind zudem mindestens die in § 88 des IPSAS 1 benannten Positionen und Beträge darzustellen (vgl. Abbildung 29).

POSITIONEN UND BETRÄGE IN DER IPSAS-Bilanz	
VERMÖGENSWERTE	VERBINDLICHKEITEN
Sachanlagen	Steuern und Transferverbindlichkeiten



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>POSITIONEN UND BETRÄGE IN DER IPSAS-BILANZ</b>	
<b>VERMÖGENSWERTE</b>	<b>VERBINDLICHKEITEN</b>
als Finanzanlagen gehaltene Immobilien	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit zurechenbarer Gegenleistung
Immaterielle Vermögenswerte	Rückstellungen
Finanzielle Vermögenswerte	Finanzielle Verbindlichkeiten
Nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen	Minderheitsanteile Im Nettovermögen
Vorräte	Nettovermögen/Eigenkapital
Steuern und Transferleistungen (ohne zurechenbare Gegenleistung)	xxxxxxxxxx
Forderungen (mit zurechenbarer Gegenleistung)	xxxxxxxxxx
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	xxxxxxxxxx

*Abbildung 29 „Positionen und Beträge in der IPSAS-Bilanz“*

In der Bilanz können zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen dargestellt werden, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage relevant ist (vgl. § 89 in IPSAS 1).

#### 5.4.2.2 Die Sachanlagenklassen

Bei der Aufstellung der Bilanz sind bei der Ermittlung der Wertansätze für die Sachanlagen auch die Sachanlagenklassen zu berücksichtigen. Unter dem Begriff wird eine Zusammenfassung von Vermögenswerten verstanden, die ähnlich in ihrer Art sind oder dem gleichen Zweck (Aufgabe) dienen. Nachfolgend werden einige Beispiele aus § 52 in IPSAS 17 aufgezeigt (vgl. Abbildung 30).

<b>DIE SACHANLAGEKLASSEN</b>	
<b>SACHANLAGEN (IPSAS)</b>	<b>SACHANLAGEN (NKF)</b>
Grundstücke	Unbebaute Grundstücke - Grünflächen - Ackerland - Wald, Forsten - Sonstige unbebaute Grundstücke
Gebäude	Bebaute Grundstücke - Kinder- und Jugendeinrichtungen - Schulen - Wohnbauten - Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE SACHANLAGEKLASSEN</b>	
<b>SACHANLAGEN (IPSAS)</b>	<b>SACHANLAGEN (NKF)</b>
Straßen	Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen
Maschinen und technische Anlagen	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge
Kraftfahrzeuge	
Betriebsausstattung	Betriebs- und Geschäftsausstattung
Büroausstattung	
Elektrizitätsleitungen	<i>(keine Vorgabe)</i>

*Abbildung 30 „Die Sachanlageklassen“*

Dazu gelten zwei Grundregeln: Jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstands wird getrennt abgeschrieben (vgl. § 59 in IPSAS 17). Wird eine Sachanlage neu bewertet, ist die ganze Sachanlagenklasse, zu der die Sachanlage gehört, neu zu bewerten (vgl. § 51 in IPSAS 17).

#### 5.4.2.3 Die Struktur der Bilanz

Die Bilanz soll grundsätzlich die in den jeweiligen Standards benannten Positionen und mit den ihnen zugeordneten Beträgen aufweisen (vgl. § 88 in IPSAS 1). Der Standard enthält jedoch keine verpflichtende Vorgabe, die Bilanz in einer bestimmten Reihenfolge aufzubauen oder die Bilanzposten in einer bestimmten Gliederung darzustellen (vgl. § 90 in IPSAS 1). Eine auf die IPSAS ausgerichtete Umgestaltung der NKF-Bilanz könnte zur folgenden Darstellung führen (vgl. Abbildung 31).

<b>DIE GESTALTUNG DER BILANZ</b>	
<b>DIE STRUKTUR DER IPSAS-BILANZ</b>	<b>DIE IPSAS-STRUKTUR FÜR DIE NKF-BILANZ</b>
<b>VERMÖGENSWERTE</b>	<b>AKTIVSEITE/VERMÖGENSWERTE</b>
Kurzfristige Vermögenswerte, z. B. - Zahlungsmittel - Forderungen - Vorauszahlungen - Vorräte	<b>Umlaufvermögen:</b> - Liquide Mittel - Forderungen - gegenüber Tochtereinheiten - gegenüber Sonstigen - Geleistete Anzahlungen - Wertpapiere des Umlaufvermögens - Vorräte - Sonstige Vermögenswerte
Langfristige Vermögenswerte, z. B. - Forderungen - Finanzielle Vermögenswerte - Sachanlagen	<b>Anlagevermögen:</b> - Immaterielle Vermögenswerte - Sachbezogene Vermögenswerte - Anlagen im Bau

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE GESTALTUNG DER BILANZ</b>	
<b>DIE STRUKTUR DER IPSAS-BILANZ</b>	<b>DIE IPSAS-STRUKTUR FÜR DIE NKF-BILANZ</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundstücke und Gebäude</li> <li>- Immaterielle Vermögenswerte</li> <li>- Sonstige nichtfinanzielle Vermögenswerte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Kunst- und Kulturgüter</li> <li>- Unbebaute Grundstücke               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Park- und Grünflächen</li> <li>- Land- und Forstwirtschaftsflächen</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul> </li> <li>- Bauten auf fremden Grund und Boden</li> <li>- Bebaute Grundstücke               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bildungseinrichtungen</li> <li>- Einrichtungen der sozialen Betreuung</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige bebaute Grundstücke</li> </ul> </li> <li>- Infrastrukturvermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Straßen, Brücken, Tunnel</li> <li>- Versorgungs- und Entsorgungsanlagen</li> </ul> </li> <li>- Finanzielle Vermögenswerte               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausleihungen                   <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausleihungen an Tochtereinheiten</li> <li>- Ausleihungen an sonstige Beteiligungen</li> <li>- Ausleihungen an Sondervermögen</li> <li>- Ausleihungen an Sonstige</li> </ul> </li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Anteile an assoziierten Betrieben</li> <li>- Anteile an sonstigen Beteiligungen</li> <li>- Anteile an Tochtereinheiten</li> </ul> </li> </ul>
<b>VERBINDLICHKEITEN</b>	<b>PASSIVSEITE/VERBINDLICHKEITEN</b>
Kurzfristige Verbindlichkeiten, z. B. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Darlehen</li> <li>- Rückstellungen</li> <li>- Pensionsverpflichtungen</li> </ul>	<b>Kurzfristige Verbindlichkeiten</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erhaltene Anzahlungen</li> <li>- Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>- Verpflichtungen aus Transferleistungen</li> <li>- Verpflichtungen aus Liquiditätskrediten</li> <li>- Verpflichtungen aus Investitionskrediten (unter 1 J.)</li> <li>- Sonstige kurzfristige Verpflichtungen</li> <li>- Instandhaltungsrückstellungen</li> <li>- Pensionsverpflichtungen (unter 1 J.)</li> <li>- Rückstellungen (unter 1 J.)</li> </ul>
Langfristige Verbindlichkeiten, z. B. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Darlehen</li> <li>- Rückstellungen</li> <li>- Pensionsverpflichtungen</li> </ul>	<b>Langfristige Verbindlichkeiten</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verpflichtungen aus Investitionskrediten (über 1 J.)</li> <li>- Verpflichtungen aus Anleihen</li> <li>- Sonstige langfristigen Verpflichtungen</li> <li>- Rückstellungen für Umweltschäden</li> <li>- Rückstellungen für Abfaldeponien</li> <li>- Pensionsverpflichtungen (über 1 J.)</li> <li>- Rückstellungen (über 1 J.)</li> </ul>
<b>NETTOVERMÖGEN/EIGENKAPITAL</b>	<b>PASSIVSEITE/EIGENKAPITAL</b>
Eigenkapitalanteile, z. B. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Eingebrahtes Kapital</li> <li>- Gewinn/Defizit</li> <li>- Minderheitenanteile</li> <li>- Reserven</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> <li>- Sonderposten               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sonderposten aus Geschäftsbetrieb</li> <li>- Sonderposten aus Investitionstätigkeit</li> </ul> </li> <li>- Rücklagen</li> <li>- Grundkapital</li> <li>- Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter (<i>Minderheitenanteile in der Gesamtbilanz im Gesamtabchluss</i>)</li> </ul>

Abbildung 31 „Die IPSAS-Struktur in der Bilanz“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

In einer IPSAS-Bilanz können vom Aufsteller zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen dargestellt werden, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögenslage der betreffenden öffentlichen Einheit relevant ist (vgl. § 89 in IPSAS 1).

**5.4.3 Die Darstellung der Erfolgsrechnung**

In der Erfolgsrechnung sollen grundsätzlich alle in der Periode erfassten Erträge und Aufwendungen enthalten sein, sofern nicht einzelne Standards Abweichungen zulassen, z. B. wegen einer Berichtigung von Fehlern. In der Erfolgsrechnung sollen nach § 102 in IPSAS 1 folgende Positionen dargestellt werden (vgl. Abbildung 32).

<b>DIE GESTALTUNG DER ERFOLGSRECHNUNG</b>	
<b>Positionen und Beträge in der IPSAS-Erfolgsrechnung</b>	<b>Die IPSAS-Angaben in der NKF-Ergebnisrechnung</b>
Ertrag	Ertrag nach Arten: - Steuern und ähnliche Abgaben - Zuwendungen und allgemeine Umlagen - Sonstige Transfererträge - Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte - Privatrechtliche Leistungsentgelte - Kostenerstattungen und Kostenumlagen - Sonstige ordentliche Erträge - Aktivierte Eigenleistungen - Bestandsveränderungen  - Finanzerträge
Aufwand	Aufwendungen nach Arten: - Personalaufwendungen - Versorgungsaufwendungen - Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen - Bilanzielle Abschreibungen - Transferaufwendungen - Sonstige ordentliche Aufwendungen
Finanzierungskosten	- Zinsen - Sonstige Finanzaufwendungen
Gewinn- und Defizitanteile bei assoziierten Einheiten	<u>Erfassung unter</u> - Finanzerträge (Gewinnanteile) - Sonstige Finanzaufwendungen (Defizitanteile)
Gewinne und Verluste aus dem Abgang von Vermögenswerten	<u>Erfassung unter</u> - Sonstige ordentliche Erträge (Gewinne) - Sonstige ordentliche Aufwendungen (Verluste)
Gewinne und Verluste aus der Tilgung von Verbindlichkeiten	<u>Erfassung unter</u> - Sonstige ordentliche Erträge (Gewinne) - Sonstige ordentliche Aufwendungen (Verluste)
Gewinn oder Defizit mit Angabe der Beträge für die Anteile von Minderheiten und der beherrschenden Einheit.	<u>Erfassung unter</u> - Jahresergebnis - Jahresüberschuss (Gewinn) - Jahresfehlbetrag (Defizit) - Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE GESTALTUNG DER ERFOLGSRECHNUNG</b>	
<b>Positionen und Beträge in der IPSAS-Erfolgsrechnung</b>	<b>Die IPSAS-Angaben in der NKF-Ergebnisrechnung</b>
	<i>(Minderheitenanteile in der Gesamtergebnisrechnung Im Gesamtabchluss)</i>

Abbildung 32 „Positionen und Beträge in der IPSAS-Erfolgsrechnung“

Der Aufwand ist in der Erfolgsrechnung nach Arten oder Funktionen entsprechend dem Informationsbedürfnis darzustellen (vgl. § 109 in IPSAS 1). Bei der Angabe nach Funktionen muss der Anhang zusätzlich eine Darstellung nach Aufwandsarten enthalten. Es können zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen dargestellt werden, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Ertragslage relevant ist (vgl. § 104 in IPSAS 1). Es bestehen in diesem Zusammenhang noch besondere Angabepflichten (vgl. § 106 in IPSAS 1).

#### 5.4.4 Die Darstellung der Geldflussrechnung

##### 5.4.4.1 Allgemeine Grundlagen

Den Abschlussadressaten soll durch die Geldflussrechnung eine Grundlage geboten werden, um die Fähigkeit der Einheit, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu erwirtschaften, beurteilen zu können. Es sind deshalb besondere Anforderungen an die Darstellung der Geldflussrechnung festgelegt worden. Die Geldflussrechnung hat deshalb Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit und aus der Investitions- und aus Finanzierungstätigkeit zu enthalten (vgl. § 18 in IPSAS 2). Für die Darstellung des Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit kann dabei die direkte oder die indirekte Darstellung gewählt werden. Dazu kann folgender Überblick gegeben werden (vgl. Abbildung 33).

<b>DIE DARSTELLUNG DER GELDFLUSSRECHNUNG</b>			
<b>Zielidentität</b>	<b>Darstellung der IPSAS- Geldflussrechnung</b>	<b>DRS 2</b>	<b>NKF- Finanzrechnung</b>
<b>Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit</b>	Beispielhafte Zahlungseingänge und Auszahlungen aus der laufenden Tätigkeit (Differenzierung und Darstellung nach § 22 bis 24, 27 bis 30 in IPSAS 2)	Ordentliches Ergebnis + Abschreibungen auf das Anlagevermögen und Wert- papiere des Umlaufvermö- gens - Zuschreibungen auf das Anlagevermögen - Gewinn aus der Veräußerung von Anlagevermögen + Verlust aus dem Abgang von Anlagevermögen - Veränderung an Vorräten und geleisteten Anzahlun- gen auf Vorräte - Veränderung von Forderun- gen und sonstigen Vermö- gensgegenständen - Aktive Rechnungsabgren- zungsposten + Veränderung anderer Akti- va, die nicht der Investitions- oder	- Steuern und ähnliche Abgaben - Zuwendungen und all- gemeine Umlagen - Sonstige Transfereinzah- lungen - Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte - Privatrechtliche Leis- tungsentgelte - Kostenerstattungen, Kostenumlagen - Sonstige Einzahlungen - Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen  - Personalauszahlungen - Versorgungsauszah- lungen - Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen - Zinsen und sonstige

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE DARSTELLUNG DER GELDFLUSSRECHNUNG</b>			
<b>Zielidentität</b>	<b>Darstellung der IPSAS- Geldflussrechnung</b>	<b>DRS 2</b>	<b>NKF- Finanzrechnung</b>
		Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind + Veränderung an Rückstellungen + Veränderung an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen + Erhaltene Anzahlungen + Passive Rechnungsabgrenzungsposten - Veränderung anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind	Finanzauszahlungen - Transferauszahlungen - Sonstige Auszahlungen
<b>Cashflows aus Investitionstätigkeit</b>	Beispielhafte Zahlungseingänge und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (Differenzierung und Darstellung nach § 25 und 31 in IPSAS 2)	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen + Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen + Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen + Sonstige Investitionseinzahlungen - Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen - Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen - Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen - Sonstige Investitionsauszahlungen	- Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen - Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen - Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen - Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten - Sonstige Investitionseinzahlungen - Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden - Auszahlungen für Baumaßnahmen - Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen - Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen - Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen - Sonstige Investitionsauszahlungen
<b>Cashflows aus Finanzierungstätigkeit</b>	Beispielhafte Zahlungseingänge und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (Differenzierung und Darstellung nach § 26 und 31 in IPSAS 2)	Einzahlungen aus Kapitalerhöhungen u.a. + Einzahlungen aus Anleihen und Krediten - Auszahlungen von Dividenden u.a. - Auszahlungen für die Tilgung von Verbindlichkeiten	- Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen - Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung - Tilgung und Gewährung von Darlehen - Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung
		Sonstige Änderungen des Finanzmittelfonds  Anfangsbestand des	Anfangsbestand

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE DARSTELLUNG DER GELDFLUSSRECHNUNG</b>			
<b>Zielidentität</b>	<b>Darstellung der IPSAS-Geldflussrechnung</b>	<b>DRS 2</b>	<b>NKF-Finanzrechnung</b>
		Finanzmittelfonds	
		<u>Ergebnis:</u> <b>Finanzmittelfonds</b>	<u>Ergebnis:</u> <b>Liquide Mittel</b>

*Abbildung 33 „Die Darstellung der Geldflussrechnung“*

Für besondere Einzahlungen und Auszahlungen wird darüber hinaus eine Darstellung von Cashflows auf Netto-basis zugelassen, z. B. bei Einzahlungen und Auszahlungen von Kunden.

**5.4.4.2 Die Ermittlung der Zahlungsströme**

Für die nach IPSAS darzustellenden Zahlungsströme der Gemeinde kann wie für die Gesamtkapitalflussrechnung die originäre Ermittlung, bei der unmittelbare Buchungsdaten genutzt werden, oder die derivative Ermittlung der Zahlungsströme, die auf Daten der Abschlüsse aufbaut, zur Anwendung kommen (vgl. Abbildung 34).



*Abbildung 34 „Die Ermittlung der Zahlungsströme“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

Es ist dabei eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, auf welchem Weg die Zahlungsdaten für die Geldflussrechnung ermittelt werden. Das Ziel ist dabei, dass auch bei der Geldflussrechnung die zu veröffentlichen Zahlungsdaten geeignete belastbare Daten aus der Geschäftstätigkeit der Einheit darstellen sollen

**5.4.5 Die Darstellung des Anhangs**

**5.4.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Anhang im Abschluss hat aktuelle Informationen über den Abschluss zu enthalten. Er muss Informationen zu jedem Posten in der Bilanz, Erfolgsrechnung und Geldflussrechnung geben und dazu entsprechende Querverweise enthalten. Außerdem hat der Anhang die Informationen zu enthalten, die nicht in der Bilanz, Erfolgsrechnung und Geldflussrechnung gegeben werden sowie zusätzliche Informationen zu liefern, um das Verständnis für den Abschluss zu erhöhen.

**5.4.5.2 Der Aufbau des Anhangs**

Der Anhang muss systematisch aufgebaut sein, um seiner Aufgabe gerecht zu werden. Dazu sehen die IPSAS bestimmte Informationspflichten vor (vgl. §§ 127 in IPSAS 1). Nachfolgend wird einige Abschnitte des Anhangs nach § 129 in IPSAS 1 aufgezeigt (vgl. Abbildung 35).

<b>DIE ANHANGSANGABEN</b>			
<b>IPSAS-ANFORDERUNGEN</b>		<b>NKF-ANFORDERUNGEN</b>	
<b>ANFORDERUNGEN</b>	<b>INHALTE</b>	<b>ANFORDERUNGEN</b>	<b>INHALTE</b>
Übereinstimmungs- erklärung	Ausdrückliche Erklärung, dass der Abschluss gemäß den Vorgaben der IPSAS erstellt und die darin enthaltenen Anforderungen eingehalten wurden.	Allgemeine Angaben	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u.a.
Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach den Vorgaben der IPSAS, auch bei Änderungen von Schätzungen und Fehlern. Angaben über die herangezogenen Bewertungsgrundlagen, ggf. Übergangsvorschriften, und sonstige relevante Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Ermessensentscheidungen mit den Auswirkungen auf die im Abschluss erfassten Beträge.	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u.a.
Darstellungen	Garantieabgabe, dass bei der Darstellung der Informationen die qualitativen Eigenschaften der Rechnungslegung, z. B. Relevanz, Verlässlichkeit, Verständlichkeit u.a., beachtet	Erläuterungen zur Bilanz	gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u.a.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DIE ANHANGSANGABEN</b>			
<b>IPSAS-ANFORDERUNGEN</b>		<b>NKF-ANFORDERUNGEN</b>	
<b>ANFORDERUNGEN</b>	<b>INHALTE</b>	<b>ANFORDERUNGEN</b>	<b>INHALTE</b>
	wurden.		
Schätzungen	Angaben der wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen, über die wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten, wenn ein wesentliches Anpassungsrisiko für das nächste Geschäftsjahr besteht. Dazu Angaben über die Art und den Buchwert der betroffenen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten.	Erläuterungen zur Ergebnisrechnung	gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen
Ziele, Richtlinien und Prozesse	Die Angaben im Anhang sind so zu gestalten, dass die Adressaten die Ziele, Richtlinien und Prozesse der Kapitalsteuerung beurteilen können (vgl. § 148B).	Erläuterungen zur Finanzrechnung	gegliedert nach Arten der Einzahlungen und der Auszahlungen
Finanzinstrumente	Die Angaben im Anhang sind so zu gestalten, dass die Adressaten Informationen über die eingesetzten Finanzinstrumente gewinnen können (vgl. § 148D).	Erläuterungen zu den Teilrechnungen	Angaben zur produktorientierten Bildung unter Berücksichtigung der Ergebnisse als Steuerungsebene
Andere Angaben	Zusätzliche Angaben, wenn bestimmte Anforderungen der IPSAS nur unzureichend erfüllt und es den Adressaten erschwert wird, Schlüsse über die Auswirkungen der Transaktionen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragsentwicklung zu ziehen. Weitere Angaben entsprechend §§ 149 und 150).	Sonstige Angaben	z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, die aber wirtschaftliche Bedeutung haben
		Hinweise auf sonstige Unterlagen	z. B. Anlagenspiegel u.a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten erfolgt
		Hinweis auf Verantwortliche	z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 95 Absatz 2 GO NRW
		Weitere Besonderheiten	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren, z. B. der Verzicht auf den Gesamtabchluss
		Besondere Informationen für die Jahresabschlussadressaten	z. B. Angaben zur vermögenswirksamen örtlichen Planungs- und Baupolitik

*Abbildung 35 „Die Anhangsangaben“*

#### 5.4.6 Die Eigenkapitalveränderungsrechnung

Im Rahmen des Abschlusses sollen auch Informationen über die Veränderung des Nettovermögens/Eigenkapitals gegeben werden (vgl. §§ 118 und 119 in IPSAS 1). Folgende Angaben gehören dazu (vgl. Abbildung 36).

<b>ANGABEN IN DER IPSAS-EIGENKAPITALVERÄNDERUNGSRECHNUNG</b>
Gewinn oder Defizit einer Periode
Erträge und Aufwendungen, die direkt im Eigenkapital erfasst werden.
Die Summe von Ertrag und Aufwand der Periode, aufgeteilt auf die beherrschende Einheit und die Minderheiteneinheit.
Darstellung von Änderungen bei der Bilanzierung und Bewertung und bei Schätzungen und Fehlern.

*Abbildung 36 „Angaben in der IPSAS-Eigenkapitalveränderungsrechnung“*

Über diese pflichtigen Angaben hinaus bestehen weitere besondere Angabepflichten (vgl. § 119 in IPSAS 1). Die Angaben können aber auch im Anhang gemacht werden.

#### 5.5 Die Segmentberichterstattung

Nach IPSAS 18 besteht eine Vorgabe von Grundsätzen zur Darstellung von Finanzinformationen durch den Bilanzierenden. Die Informationen sollen für einzelne sachlich gebotene abgrenzbare Aktivitäten aufbereitet werden, um eine Beurteilung der erbrachten Leistungen und der Erreichung von Zielen vornehmen zu können. Den jeweiligen Aktivitäten sind dann die Erträge und Aufwendungen sowie die Vermögenswerte und Schulden – wenn möglich - entweder direkt zuzuordnen oder auf einer vernünftigen Grundlage auf die Segmente zu verteilen. Nur eine Betrachtung der einzelnen Segmentbereiche wird den unterschiedlichen Bedingungen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gerecht und kann zur Verbesserung der Entscheidungen über die Zusammenarbeit bzw. das Zusammenwirken innerhalb der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ beitragen.

Diese Vorgaben erfordern jedoch nicht zwingend, dass bei der Gemeinde auch eine entsprechende organisatorische Selbstständigkeit der einzelnen „Segmentbereiche“ besteht. Es ist daher auch nicht geboten, eine gemeindliche Segmentberichterstattung darauf auszurichten, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde durch Betriebe in öffentlich-rechtlicher und in privatrechtlicher Form erfolgt. Eine Segmentberichterstattung als Auskunft und Information über die wirtschaftlichen Wirkungen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Geschäftsfeldern muss daher auch auf der tatsächlichen Produktorientierung der Gemeinde aufbauen.

Die Erweiterung des Gesamtanhangs um eine Segmentberichterstattung als aufgabenbezogene Berichterstattung wäre dann eine Leistung der Gemeinde, die auch eine Relevanz für die Gesamtsteuerung der Gemeinde entfalten würde. Sie würde zusätzliche Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bieten und die Einschätzung von Risiken und Chancen der Gemeinde verbessern. Die Berichterstattung sollte jedoch in einem vertretbaren Rahmen erfolgen und nicht einfach auf den festgelegten Produkten bzw. den örtlichen Abgrenzungen für die gemeindlichen Teilrechnungen im Jahresabschluss aufbauen. Durch die aktivitätsbe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

zogene Berichterstattung sollen spezifische Informationen gegeben werden, die unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung einen besseren Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ermöglichen.

Das Aufgabenspektrum der Gemeinde, das haushaltswirtschaftlich in sechzehn Produktbereichen untergliedert wird, stellt eine passende Ausgangslage für eine solche Berichterstattung dar. Eine spezielle aufgabenbezogene Berichterstattung muss jedoch unter Berücksichtigung der Konsolidierung im Gesamtabchluss erfolgen und ausreichend aussagefähige Daten bereitstellen. Bei dieser Strukturierung steht die Produktorientierung der Gemeinde im Blickpunkt, die von erheblicher Bedeutung für die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist. Eine Zusammenfassung der gemeindlichen Aufgabenbereiche bzw. der sechzehn Produktbereiche zu fünf Produktfeldern ermöglicht noch aussagefähige Informationen. Eine solche Anforderung gilt nicht als undurchführbar, denn sie kann von der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung geleistet werden. Sie stellt ein vertretbares Mindestmaß für eine Segmentberichterstattung dar.

Die Gemeinde kann noch differenzierte Aussagen zur wirtschaftlichen Lage in speziellen "Geschäftsfeldern" treffen, denn die wirtschaftliche Entwicklung sowie die Risiken und Chancen in einzelnen Produktfeldern können erheblich voneinander abweichen. Einer organisatorischen Differenzierung bedarf es nicht, denn eine Berichterstattung über die gemeindlichen Betriebe ist bereits Gegenstand des Beteiligungsberichtes der Gemeinde. Die nachfolgend aufgezeigten Produktfelder sollen eine Grundlage für die aufgabenbezogene Berichterstattung der Gemeinde darstellen (vgl. Abbildung 37).

<b>DIE PRODUKTFELDER DER AUFGABENBEZOGENEN BERICHTERSTATTUNG</b>		
<b>NUMMER</b>	<b>PRODUKTFELDER</b>	<b>NKF-PRODUKTBEREICHE</b>
1	Zentrale Verwaltung	Innere Verwaltung
		Sicherheit und Ordnung
		Allgemeine Finanzwirtschaft
2	Schule und Kultur	Schulträgeraufgaben
		Kultur und Wissenschaft
3	Soziales und Jugend	Soziale Leistungen
		Kinder-, Jugend- und Familienhilfe
4	Gesundheit und Sport	Gesundheitsdienste
		Sportförderung
5	Gestaltung der Umwelt	Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen
		Bauen und Wohnen
		Ver- und Entsorgung

<b>DIE PRODUKTFELDER DER AUFGABENBEZOGENEN BERICHTERSTATTUNG</b>		
<b>NUMMER</b>	<b>PRODUKTFELDER</b>	<b>NKF-PRODUKTBEREICHE</b>
		Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV
		Natur- und Landschaftspflege
		Umweltschutz
		Wirtschaft und Tourismus

*Abbildung 37 „Die Produktfelder der aufgabenbezogenen Berichterstattung“*

Der Aufbau einer auf diese Art gegliederten Berichterstattung beinhaltet, dass dann die Erträge und Aufwendungen sowie die Vermögenswerte und Schulden den jeweiligen Aktivitäten bzw. Produktfeldern entweder direkt zugeordnet werden oder nach geeigneten Schlüsselgrößen auf die Produktfelder als Segmente im Sinne der IPSAS verteilt werden. Das Ergebnis der einzelnen Produktfelder sollte dabei zwar als „Teiljahresabschluss“ gelten, jedoch nicht so eigenständig behandelt werden, dass spezielle „Segmentbilanzierungsmethoden“ und „Segmentbewertungsmethoden“ zur Anwendung kommen müssen.

Der mögliche Einblick in die wirtschaftlichen Entwicklungen der einzelnen Produktfelder wird bereits durch eine gleichartige Differenzierung für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz erreicht. Die dadurch gebotenen Informationen lassen die Verantwortlichen in der Gemeinde sachliche Erkenntnisse über gemeindliche Geschäftsfelder gewinnen, die für die örtliche Gesamtsteuerung unverzichtbar sein können. Eine Erweiterung bzw. Spezifizierung der aufgabenbezogenen Berichterstattung von Produktfeldern auf Produktbereiche ist dabei grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Die Gemeinde kann zusätzlich zur Aufteilung des Vermögens und der Schulden sowie der Erträge und Finanzen auf die Produktfelder auch noch eine Segmentkonsolidierung zwischen den gebildeten Produktfeldern vornehmen. Die Methoden dafür sollen dabei den von der Gemeinde im gemeindlichen Gesamtabchluss angewandten Methoden entsprechen.

### **5.6 Der Weg zum gemeindlichen Haushaltsrecht**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht darf zwar auf die Besonderheiten der Gemeinden Rücksicht genommen werden, jedoch müssen die geltenden Haushaltsgrundsätze in Übereinstimmung mit einem über die staatlichen Grenzen hinweg bestehenden Haushaltsrecht des öffentlichen Sektors in Einklang stehen. Die Gemeinden müssen jedoch stärker als bisher in diesen Gleichklang eingebunden werden. Der Weg des gemeindlichen Haushaltsrechts beginnt daher nicht bei den Gemeinden, sondern bei den übergeordneten Institutionen, denen die Gemeinden zugeordnet bzw. in die die Gemeinden integriert sind.

Es ist dafür notwendig, eine neue haushaltswirtschaftliche Zusammengehörigkeit zwischen allen Beteiligten des öffentlichen Sektors zu schaffen, ohne dadurch die bestehenden Rechte zur Selbstverwaltung der Gemeinde aufzugeben. Die strukturelle Gestaltung steht dabei durchaus in einem Zusammenhang mit der bestehenden Finanzverteilung im öffentlichen Sektor, bei der die Finanzmittel zwischen verschiedenen öffentlichen Ebenen verteilt und eingezogen werden. Aus Sicht einer verträglichen Zukunft muss daher der Weg des gemeindlichen Haushaltsrechts künftig bei der internationalen Gemeinschaft beginnen und innerhalb des öffentlichen Sektors mit dem Haushaltsrecht der anderen Einheiten kompatibel sein. Der Weg zum gemeindlichen Haushaltsrecht wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 38).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>DER WEG ZUM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSRECHT</b>		
<b>INSTITUTION</b>	<b>STANDARDS</b>	<b>STATUS</b>
IPSASB	IPSAS	<p><u>International Public Sector Accounting Standards (IPSAS):</u> Empfehlungen zur Verbesserung der Qualität und der Vergleichbarkeit von wirtschaftlichen Informationen aller Einheiten des öffentlichen Sektors.</p>
EU	EPSAS	<p><u>Europäische Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS):</u> Rechtliche Vorgaben zur Verbesserung der Qualität und der Vergleichbarkeit von wirtschaftlichen Informationen aller Einheiten des öffentlichen Sektors. Die EPSAS sind unter Übernahme und der Berücksichtigung von IPSAS entwickelt worden. Sie sind europaweit von den Mitgliedsstaaten bei der Gestaltung der Regelungen über die Haushaltswirtschaft zu beachten.</p>
BUND	HGrG und BHO	<p><u>Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG):</u> Bei der Ausgestaltung der öffentlichen Haushaltswirtschaft durch Bund und Länder zu beachtende Prinzipien der Haushaltsaufstellung, Haushaltsausführung und Haushaltsabrechnung. Das Ziel ist eine einheitliche Haushaltsführung. Die Länder sind daher im HGrG verpflichtet worden, die Grundsätze auch in den Haushaltsvorschriften für die Gemeinden zu verankern.</p> <p><u>Bundshaushaltsordnung (BHO):</u> Ausgestaltung der öffentlichen Haushaltswirtschaft des Bundes.</p>
LAND	HGrG und LHO	<p><u>HGrG:</u> Bei der Ausgestaltung der eigenen Haushaltswirtschaft und der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu beachtende und einzuhaltende Rahmenbedingungen.</p> <p><u>Landshaushaltsordnung (LHO):</u> Ausgestaltung der öffentlichen Haushaltswirtschaft des Landes.</p>
GEMEINDEN	GHO	<p><u>Gemeindehaushaltsordnung (GHO):</u> Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in einem Gesetz. Die Zweigleisigkeit zwischen bestimmten Teilen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung entfällt.</p>

*Abbildung 38 „Der Weg des Haushaltsrechts“*

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT INTERNATIONALE STANDARDS

Der Inhalt der gesamten öffentlichen Haushaltswirtschaft baut dabei auf der gleichen Ausgangsgrundlage auf und steht unter der gleichen Zielsetzung. Aufgrund der fachlichen Einheitlichkeit und identischer Haushaltgrundsätze entstehen Klarstellungen und Übernahmemöglichkeiten von Jahresabschlussergebnissen von der kleinsten bis zur größten öffentlichen Einheit, ohne dass es einer gesonderten Anpassung im Sinne einer Konsolidierung bedarf. Es liegt dabei in der Verantwortung aller Beteiligten dafür Sorge zu tragen, dass die oberste Einheit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Lage bieten kann.

Die nähere Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsrechts kann künftig - wie auf der staatlichen Ebene - von den verfassungsmäßigen Grundlagen stärker getrennt werden. Die Gemeindeordnung sollte daher als „verfassungsmäßige“ Grundlage der Gemeinde nur die gewichtigen Eckpunkte für die gemeindliche Haushaltswirtschaft aufweisen. Die nähere Ausgestaltung erfolgt auf gesetzlicher Grundlage in einer Gemeindehaushaltsordnung, in die die Vorschriften der heutigen Teile acht bis zwölf der Gemeindeordnung in ihrer neuen Form und Detaillierung einfließen. Die Zweigleisigkeit und die oftmals bestehende Identität von gesetzlichen Vorschriften und Vorschriften einer Gemeindehaushaltsverordnung werden aufgegeben.

### 6. Die Weiterentwicklung der IPSAS

#### 6.1 Allgemeine Sachlage

Die IPSAS sollen entsprechend dem Bedarf und den haushaltswirtschaftlichen Erfordernissen im öffentlichen Bereich durch das IPSASB weiterentwickelt werden. Die Weiterentwicklung umfasst dabei nicht nur die Schaffung weiterer Standards, sondern auch die Anpassung und Ergänzung bestehender Standards unter Berücksichtigung der Spezifika des öffentlichen Bereiches und dessen Zielsetzungen. In diesem Zusammenhang soll auch die Prognosesicht in Form der Haushaltsplanung eine stärkere Beachtung finden und nicht mehr allein der Jahresabschluss im Mittelpunkt der Standardsetzung stehen. Die bestehenden Standards sollen vom IPSASB auf dem aktuellen Stand gehalten werden, um ihre Qualität zu verbessern und deren Akzeptanz und eine weltweite Umsetzung zu fördern. Es wird dabei das Ziel verfolgt, im öffentlichen Bereich weltweit ein möglichst einheitliches Rechnungswesen zu schaffen.

Das Handeln öffentlich-rechtlicher Einheiten soll dadurch vergleichbarer und die meldepflichtigen Daten zu gesetzlichen Finanzstatistik belastbarer werden. Ob und in welcher Form die Standards des IPSASB im Einzelnen in haushaltsrechtliche Vorschriften der staatlichen und der gemeindlichen Ebene in Deutschland einfließen werden, bleibt abzuwarten. Es bedarf mindestens verbindlicher haushaltsrechtlicher Grundlagen für die tatsächliche Umsetzung durch die öffentlichen Einheiten. Derzeit befinden sich folgende Themenbereiche in einem Projektstatus des IPSASB, aus dem heraus zu einem späteren Zeitpunkt die Standards entstehen (vgl. Abbildung 39).

<b>IPSAS-THEMENBEREICHE IM PROJEKTSTATUS</b>	
-	Angleichung IPSAS und Finanzstatistik
-	Berichterstattung über nachhaltige Haushaltsführung
-	Berichterstattung über Serviceleistungen
-	Erstmalige Anwendung der Standards
-	Kulturgüter

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
INTERNATIONALE STANDARDS**

<b>IPSAS-THEMENBEREICHE IM PROJEKTSTATUS</b>	
-	Lagebericht
-	Periodenabgrenzung in der Bilanz
-	Unternehmenszusammenschlüsse
-	Verpflichtungen aus Sozialleistungen
-	Zusammenführung/Überarbeitung bestehender IPSAS

*Abbildung 39 „IPSAS-Themenbereiche im Projektstatus“*

Die autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards in diese deutsche Sprache trägt ebenfalls zur Weiterentwicklung der IPSAS bei. Bis zum Erscheinen einer Neuauflage des Buches "IPSAS - Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards" der KPMG (Ausgabe 2011) stellt die KPMG Schweiz deshalb unter der Internetadresse [www.kpmg.ch/ipsas-buch](http://www.kpmg.ch/ipsas-buch) weitere aktuelle Informationen zur Weiterentwicklung der IPSAS Verfügung. Sie bietet zudem auch einen Newsletter an (vgl. Ankündigung auf Seite XVIII des Buches).

Das IPSASB verfolgt für die Ausgestaltung der IPSAS nicht die Strategie der Orientierung an den Bedürfnissen der öffentlichen Einheiten unter Zuhilfenahme der IFRS, sondern die „Übernahme“ der IFRS dort, wo dem keine Besonderheiten des öffentlichen Sektors entgegenstehen (vgl. Pressemitteilung des IPSASB vom 31. März 2014 ([www.ifac.org](http://www.ifac.org) oder Seite 455 in der Zeitschrift „WPg“). Außerdem soll die Öffentlichkeit stärker für diese Standards sensibilisiert werden. Es bleibt daher abzuwarten, ob die Akzeptanz der IPSAS tatsächlich umfassend steigen wird.

Das IPSASB hat sich in den letzten Jahren mit dem strategisch wichtigen Rahmenkonzept befasst, das mit Beschluss vom September 2014 erfolgreich abgeschlossen werden konnte. Das Rahmenkonzept legt die Grundsätze und Merkmale für die Finanzberichterstattung für den öffentlichen Sektor fest. Dadurch soll das Ziel der Finanzberichterstattung im öffentlichen Sektor, nützliche Informationen über Dienstleistungen und Ressourcen zu erhalten, besser erreicht werden. Das Rahmenkonzept stellt eine solide Grundlage für die künftigen Standards des IPSASB dar. Es soll bis Ende 2014 veröffentlicht werden. Mithilfe des Rahmenkonzepts will das IPSASB in den nächsten Jahren weitere Projekte seines Arbeitsprogramms inhaltlich abschließen.

## **6.2 Haushaltsrechtliche Auswirkungen**

### **6.2.1 Die Einbeziehung in die Harmonisierung**

Das gemeindliche Haushaltsrecht bleibt von den Inhalten und Bestandteilen der IPSAS sowie den darin verankerten Informationspflichten nicht unberührt, sondern wird in die Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung einbezogen. Die bereits erhobene Forderung „Das Haushaltswesen muss unberührt bleiben“ ist in der Sache weder inhaltlich noch zielbezogen umsetzbar. Mit den in den IPSAS enthaltenen Vorgaben für die Rechnungslegung im Jahresabschluss kann nur dann die gewünschte Berichterstattung erreicht werden, wenn bereits in der Haushaltsplanung und Haushaltsausführung die Forderungen für die sich daran anschließende Haushaltsabrechnung berücksichtigt werden. Einer uneingeschränkten Übernahme für die Gemeinden dürften aber die besonderen Haushaltsausgleichsverpflichtungen sowie die Kontrollbefugnisse der Aufsichtsbehörden entgegenstehen.

Die in den IPSAS vorgesehene sachliche Periodenabgrenzung sowie die dazu notwendigen Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ können nur dann zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendem Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde führen, wenn die gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft darauf ausgerichtet wird. Mit dem Jahresabschluss kann nur daher ohne Umrechnungen nur dann das gewünschte Bild vermittelt werden, wenn IPSAS-Vorgaben in den gesamten haushaltswirtschaftlichen Kreislauf einbezogen werden. Die Messung und Erfassung des laufenden haushaltswirtschaftlichen Handelns durch Zahlungsgrößen muss ersetzt werden durch Messgrößen für die Ressourcen. Nur die Durchführung der Investitionen bedarf weiterhin einer Finanzierungsbetrachtung mit Hilfe von Zahlungsgrößen.

Die aufgezeigten Anpassungen können bereits zu einer Verbesserung der Programmfunktion des jährlichen Haushalts beitragen. Zusammen mit einer Outputorientierung lässt sich die wirtschaftspolitische Ausrichtung konkretisieren, ohne die finanzwirtschaftliche Funktion zu beeinträchtigen. Insbesondere die administrative Funktion, dem Handlungsspielraum einen Rahmen durch die politischen Verantwortlichen zu geben sowie darin die sachlichen Ziele und Zwecke festzulegen, könnte eine neue und stärkere Ausprägung erfahren, denn diese Funktion ist in der öffentlichen Haushaltswirtschaft unverzichtbar. Für die Gemeinden dürfte vielfach jedoch kein Anreiz bestehen, allein nach internationalen Standards zu handeln, weil das öffentlich-rechtliche Aktionsfeld bzw. der Wirkungskreis auf das Gemeindegebiet beschränkt ist (vgl. § 2 GO NRW).

### **6.2.2 Keine Verfahrensänderung**

Auf diesen Grundlagen muss es wegen der Anwendung der IPSAS nicht zwingend zu einer Veränderung des Haushaltsaufstellungsverfahrens kommen. Gleichwohl bedarf es eines neuen Zusammenwirkens zwischen den politisch Verantwortlichen und den Verwaltungsverantwortlichen. Die einmal jährlich durch ein Haushaltsgesetz oder eine Haushaltssatzung vorgesehene „Delegation“ der Ausführung der Haushaltswirtschaft an die Verwaltung wird den Aufgaben und Zielen der öffentlichen Finanzwirtschaft nicht gerecht. Die IPSAS können daher ein Anlass sein, die öffentliche Haushaltswirtschaft auch stärker ziel- und wirkungsorientiert zu gestalten. Sie bedarf dabei auch eines „begleitenden“ Controllings.

Insgesamt betrachtet bleibt den öffentlichen Einheiten ihr Recht erhalten, das eigene Haushaltswesen und die dazugehörigen Regelungen über die Haushaltsplanung, die Haushaltsausführung und die Haushaltsabrechnung eigenverantwortlich zu treffen. Die IPSAS stellen dafür sachgerechte Grundlagen dar, auf denen die Normgeber aufbauen können. Die künftigen Veröffentlichungen der Europäischen Union werden dazu nähere Informationen bieten und Klarheit verschaffen. Erst dann wird erkennbar sein, in welchem Kontext staatliches und gemeindliches Haushaltsrecht weiter zu entwickeln ist. Mit dem dazugehörigen Hintergrundwissen bzw. den Abwägungen lassen sich dann inhaltliche Entscheidungen treffen, die sachlich sinnvoll sein müssen, aber auch und notwendig sind. Sie sollten zu einer ausreichenden Transparenz über das öffentliche Handeln beitragen können, um generationenübergreifend die verfügbaren Ressourcen sachgerecht zu nutzen und zu verwalten.

Bei der Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung darf aber auch die Zeitkomponente nicht vernachlässigt werden. Unabhängig von den einzelnen Entwicklungsstufen des öffentlichen Haushaltsrechts in den letzten hundert Jahren hat erst die Globalisierung einen Bedarf für ein gemeinsames Rechnungswesen und entsprechende Vereinheitlichungsbemühungen mit sich gebracht. Im privatwirtschaftlichen Bereich liegt ein Anfang zur Vereinheitlichung der Rechnungslegung im EWG-Vertrag von 1957. Bis zum letzten gewichtigen Schritt durch das BilMoG im Jahre 2009 sind über 50 Jahre Entwicklungszeit vergangen. Im öffentlichen Bereich muss eine solche Entwicklung nicht zwingend auf 10 Jahre verkürzt werden, zumal z. B. bei den Gemeinden die Aufgabenerfüllung und die Werterhaltung sowie eine verträgliche Finanzierung die gewichtigen Eckpunkte darstellen. Die Rechnungslegung bedarf wie diese Punkte einer geeigneten Informationspolitik, um die notwendige Anerkennung und Unterstützung zu erhalten.





## Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde

### 1. Die Stellung der Aufsichtsbehörde

Die Gemeinde ist eine Gebietskörperschaft mit dem Recht der Selbstverwaltung durch ihre gewählten Organe und in ihrem Gebiet die alleinige Trägerin der öffentlichen Verwaltung, sowie die Gesetze nicht anderes vorschreiben (vgl. Art. 78 Absatz 1 und 2 LV NRW). In diesem Zusammenhang hat das Land die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen (vgl. Art. 78 Absatz 4 LV NRW). Die Gemeindeordnung in Nordrhein-Westfalen baut auf der Landesverfassung auf und enthält als Grundlage für die Gemeinde deshalb Rechte und Pflichten sowie auch Regelungen über die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, aber auch Rechte der Aufsichtsbehörden der Gemeinde. Diese Rechte gegenüber den Gemeinden werden durch die §§ 119 bis 128 im 13. Teil der Gemeindeordnung NRW näher ausgestaltet.

In diesem Sinne enthält die Gemeindeordnung NRW an verschiedenen Stellen besondere Vorgaben für eine Beteiligung der gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde an gemeindlichen Vorhaben und Maßnahmen bzw. Planungen der Gemeinde, z. B. bei der Planung, Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form von Anzeigen und ggf. Genehmigungen (vgl. Abbildung 40).

<b>DIE TÄTIGKEITEN DER AUF SICHTSBEHÖRDE</b>		
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>GEGENSTAND</b>	<b>TÄTIGKEIT</b>
<b>Allgemeine Grundlagen</b>		
§ 11 GO NRW	Aufsicht	Die Aufsicht des Landes schützt die Gemeinden in ihren Rechten und sichert die Erfüllung ihrer Pflichten.
§ 119 ff. GO NRW	Aufsicht	Die Aufsicht des Landes erstreckt sich darauf, dass die Gemeinden im Einklang mit den Gesetzen verwaltet werden (allgemeine Aufsicht).
<b>Genehmigungspflichten</b>		
§ 75 Absatz 4 GO NRW	Verringerung der allgemeinen Rücklage	Genehmigung im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde (§ 80 Absatz 5 GO NRW).
§ 76 Absatz 2 GO NRW	Haushaltssicherungskonzept zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs	Genehmigung im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde (§ 80 Absatz 5 GO NRW).
§ 82 Absatz 2 GO NRW	Aufnahme von Krediten für Investitionen bei vorläufiger Haushaltsführung	Genehmigung unter Beurteilung der unaufschiebbaren Investitionen (Dringlichkeitsliste)
§ 86 Absatz 3 GO NRW	Aufnahme von einzelnen Krediten für Investitionen	Genehmigung, wenn die Kreditaufnahme nach § 19 StabG beschränkt worden ist
§ 100 Absatz 2 GO NRW	Örtliche Stiftungen	Genehmigung der Umwandlung des Stiftungszwecks, der Zusammenlegung und der Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
AUF SICHTSBEHÖRDE**

<b>DIE TÄTIGKEITEN DER AUF SICHTSBEHÖRDE</b>		
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>GEGENSTAND</b>	<b>TÄTIGKEIT</b>
<b>Anzeigepflichten</b>		
§ 75 Absatz 5 GO NRW	Fehlbetrag In der Ergebnisrechnung	Anzeige bei Bestätigung des Jahresabschlusses, wenn Fehlbetrag bei Haushaltsausgleich oder höherer Fehlbetrag als geplant.
§ 80 Absatz 5 GO NRW	Haushaltssatzung	Anzeige der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen.
§ 81 Absatz 1 GO NRW	Nachtragssatzung	Anzeige der vom Rat beschlossenen Nachtragssatzung.
§ 86 Absatz 4 GO NRW	Zahlungsverpflichtung	Anzeige der Entscheidung über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt.
§ 87 Absatz 2 und 3 GO NRW	Bürgschaften, Gewährverträge, wirtschaftlich gleichkommende Rechtsgeschäfte	Anzeige der Entscheidung über die Begründung einer Bürgschaft, eines Gewährvertrages sowie wirtschaftlich gleichkommender Rechtsgeschäfte.
§ 92 Absatz 1 GO NRW	Eröffnungsbilanz	Anzeige der vom Rat festgestellten Eröffnungsbilanz.
§ 96 Absatz 2 GO NRW	Jahresabschluss	Anzeige des vom Rat festgestellten Jahresabschlusses.
§ 116 Absatz 1 GO NRW	Gesamtabschluss	Anzeige des vom Rat bestätigten Gesamtabschlusses.
<b>Ausnahmezulassungen</b>		
§ 86 Absatz 5 GO NRW	Sicherheiten zur Sicherung eines Kredites	Zulassung einer Ausnahme, wenn die Bestellung einer Sicherheit zur Sicherung eines Kredites der Verkehrsübung entspricht.
§ 87 Absatz 1 GO NRW	Sicherheiten zugunsten Dritter	Zulassung einer Ausnahme, wenn besondere Gründe für die Bestellung einer Sicherheit zugunsten Dritter bestehen.
§ 128 GO NRW	Zwangsvollstreckung	Zulassung der Zwangsvollstreckung in ausgewählte Vermögensgegenstände der Gemeinde.

*Abbildung 40 „Die Tätigkeiten der Aufsichtsbehörde“*

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft gehört in diesem rechtlichen Rahmen zu den Selbstverwaltungsaufgaben der Gemeinde, sodass die Aufsicht des Landes darüber ein Teil der allgemeinen Rechtsaufsicht des Landes ist (vgl. § 119 GO NRW). Die Rechtsaufsicht erstreckt sich dabei darauf, dass die Gemeinde im Einklang mit den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
AUF SICHTSBEHÖRDE**

Gesetzen verwaltet wird. Sie dient ausschließlich dem öffentlichen Interesse, sodass grundsätzlich kein Anspruch bzw. recht eines Bürgers auf ein Einschreiten der Aufsichtsbehörde gegenüber der Gemeinde besteht.

**2. Die Aufsicht über die Haushaltswirtschaft**

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde hat insbesondere im Rahmen des Anzeigeverfahrens der gemeindlichen Haushaltssatzung die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorgaben zu überprüfen und dabei das Ermessen der Gemeinde zu beachten. Die Ausübung des Ermessens bei der aufsichtsrechtlichen Tätigkeit ist unabhängig davon, ob zusätzlich eine Genehmigungspflicht für die Verringerung der allgemeinen Rücklage und für das Haushaltssicherungskonzept besteht (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 GO NRW). Die grundsätzliche Anzeigepflicht gibt der Aufsichtsbehörde die Befugnis und die Möglichkeit zur Rechtskontrolle der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung.

In den einschlägigen Vorschriften der Gemeindeordnung sind die Rechte und Pflichten der Aufsicht des Landes über die Gemeinden verankert, denn das Land schützt die Gemeinden in ihren Rechten und sichert die Erfüllung ihrer Pflichten (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsicht des Landes verfügt über die nachfolgend aufgezeigten Aufsichtsmittel (vgl. § 119 Absatz 1 GO NRW). Sie erstreckt sich darauf, dass die Gemeinden im Einklang mit den Gesetzen verwaltet werden (vgl. Abbildung 41).

<b>DIE GESETZLICHEN AUF SICHTSMITTEL</b>	
<b>AUF SICHTSMITTEL</b>	<b>RECHTSQUELLE GEMEINDEORDNUNG</b>
Unterrichtungsrecht	§ 121
Beanstandungsrecht	§ 122 Absatz 1
Aufhebungsrecht	§ 122 Absatz 2
Anordnungsrecht	§ 123 Absatz 1
Ersatzvornahme	§ 123 Absatz 2
Bestellung eines Beauftragten	§ 124
Auflösung des Rates der Gemeinde	§ 125

*Abbildung 41 „Die gesetzlichen Aufsichtsmittel“*

Die Aufsichtstätigkeit erfordert, eine rechtliche und finanzwirtschaftliche Beurteilung, ob die getroffenen örtlichen Regelungen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr mit den haushaltsrechtlichen Gegebenheiten in Einklang stehen. Die Aufsichtsbehörde hat daher ggf. Bedenken zu äußern oder Nachbesserungen zu verlangen, wenn die Gemeinde sich nicht innerhalb des rechtlichen Rahmens und der ihr zustehenden Ermessensspielräume bewegt. Es soll dadurch vermieden werden, dass bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr rechtlich erhebliche Fehler begangen werden können.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT AUF SICHTSBEHÖRDE**

Eine Bindung der Aufsichtsbehörde an eine objektiv unzutreffende, aber vertretbare rechtliche Beurteilung der gesamten gemeindlichen Haushaltsplanung oder einzelner Haushaltspositionen besteht dabei nicht. Die Aufsichtsbehörde ist grundsätzlich aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, ihrer Entscheidung und Beurteilung gegenüber der Gemeinde die objektiv richtige haushaltswirtschaftliche Rechtslage zugrunde zu legen. Eine wichtige Sachlage ist dabei, dass auch bei der gemeindlichen Haushaltsplanung die Anforderungen der stetigen Aufgabenerfüllung und die Leistungsfähigkeit der Gemeinde erfüllt sein müssen (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde soll aber auch das Budgetrecht des Rates in der Weise sichern, dass dieser über einen gemeindlichen Haushalt beschließen kann, der sich noch nicht in der Ausführung bzw. der vorläufigen Ausführung nach § 82 GO NRW befindet. Die Gemeinde kann nach Ablauf der gesetzlichen Monatsfrist ihre Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr öffentlich bekannt machen, sofern keine Rückmeldung der Aufsichtsbehörde innerhalb dieses Zeitraumes erfolgt. Die Aufsichtsbehörde sollte jedoch grundsätzlich in jedem Anzeigeverfahren eine Rückäußerung an die Gemeinde geben und darin ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung zur Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und der sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aufzeigen. Sie kann sich zudem jederzeit über die Angelegenheiten der Gemeinde unterrichten lassen (vgl. § 121 GO NRW).

### **3. Die Anzeige des Jahresabschlusses/Gesamtabchlusses**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufsichtsbehörde hat auch ein umfassendes Informationsrecht über den gemeindlichen Jahresabschluss, der ihr unverzüglich nach der Feststellung durch den Rat der Gemeinde anzuzeigen ist (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Die gleichen Rechte bestehen auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss. Der Jahresabschluss mit seinen Anlagen ist von der Aufsichtsbehörde grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob dieser formal richtig zustande gekommen ist und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften entspricht. Insgesamt muss auch die Aufsichtsbehörde feststellen, ob der Jahresabschluss der Gemeinde den haushaltsrechtlichen Anforderungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres (31. Dezember) vermittelt.

Die Aufsichtsbehörde hat auch zu prüfen, ob die Gemeinde sich innerhalb der ihr zustehenden Ermessensspielräume bewegt. Es soll dadurch auch vermieden werden, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zukünftig rechtlich erhebliche Fehler begangen werden können. Eine Bindung der Aufsichtsbehörde an eine objektiv unzutreffende, aber vertretbare rechtliche Beurteilung des gesamten gemeindlichen Jahresabschlusses oder einzelner Bilanzposten und Ergebnis- oder Finanzpositionen durch die Gemeinde besteht dabei nicht. Die Aufsichtsbehörde ist grundsätzlich aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, ihrer Entscheidung und Beurteilung die objektiv richtige haushaltswirtschaftliche Rechtslage zugrunde zu legen.

Der eigentlichen Abschlussanalyse des gemeindlichen Jahresabschlusses durch die Aufsichtsbehörde soll eine formelle Prüfung vorausgehen, die auf die Ordnungsmäßigkeit des angezeigten Jahresabschlusses ausgerichtet sein soll. Die Aufsichtsbehörde hat dabei jedoch nicht nur die Vollständigkeit der vorgelegten Abschlussunterlagen, sondern auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft dieser Unterlagen zu prüfen. Der gemeindliche Jahresabschluss muss belegen, dass von der Gemeinde die stetige Aufgabenerfüllung erreicht worden ist und die Leistungsfähigkeit gegeben war (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW).

Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert daher, das örtliche Verfahren der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu kennen, um ggf. festgestellte Rechtsverstöße der Gemeinde mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können. Sie hat auch die Einhaltung der übrigen rechtlichen Vorgaben zu überprüfen und dabei in der Sache das Ermessen der Gemeinde zu beachten. Diese Prüfungen müssen ergänzt werden, wenn im Rahmen der

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT AUF SICHTSBEHÖRDE

Haushaltsplanung der Gemeinde eine Genehmigung für die Verringerung der allgemeinen Rücklage oder für das Haushaltssicherungskonzept erforderlich ist (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 Absatz 2 GO NRW).

In Einzelfällen kann es erforderlich werden, bei gemeindlichen Sachverhalten die diesen zugrundeliegenden Tatsachen „von Amts wegen“ zu ermitteln bzw. zu untersuchen sowie die haushaltsrechtliche Zulässigkeit zu klären. Die Gemeinde hat an solchen Vorgängen entsprechend sachlich und fachlich mitzuwirken. Sie hat z. B. die Verfügbarkeit und die Qualität der haushaltswirtschaftlichen Daten auch im Rahmen ihrer Meldepflichten zur Finanzstatistik sicherzustellen, denn die gemeindlichen Daten sind auch für die aufsichtsrechtliche Tätigkeit von erheblicher Bedeutung.

### **3.2 Die Aufsicht und der Bestätigungsvermerk**

Im Rahmen der aufsichtsrechtlichen Prüfung des von der Gemeinde angezeigten gemeindlichen Jahresabschlusses hat die Aufsichtsbehörde auch das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen. Dieses Erfordernis besteht grundsätzlich auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat.

Die Einbeziehung der Aussagen des Bestätigungsvermerks des Ausschusses in die aufsichtsrechtliche Prüfung ist aber insbesondere dann geboten, wenn der Ausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, den Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt hat oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss sich nicht in der Lage sah, als Abschlussprüfer eine Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

In sämtlichen Fällen muss von der Aufsichtsbehörde geprüft werden, ob und bei welchen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten die Gemeinde gegen haushaltsrechtliche Vorschriften verstoßen hat. Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk oder seiner Versagung sollte die Gemeinde im Rahmen ihrer Anzeige des Jahresabschlusses bereits die Ursachen dafür und die aufgrund dieser Lage entstandenen Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft benennen bzw. transparent machen.

In dieser aufsichtsrechtlichen Prüfung sind auch die ggf. abgegebenen Stellungnahmen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde sollte in einem solchen Anzeigeverfahren ihre Einschätzung der Gemeinde aufzeigen, sofern nicht wegen aufgetretener Rechtsverstöße der Gemeinde andere aufsichtsrechtliche Maßnahmen geboten sind.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
AUF SICHTSBEHÖRDE**

## **II. Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung**





# Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung

## 1. Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts

### 1.1 Die Grundlagen der Reform

Das Kernstück der Reform des Gemeindehaushaltsrechts war die landesweite Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF). Nach dem Inkrafttreten des neuen Haushaltsrechts haben die Gemeinden ab dem Jahre 2005 mit der Erfassung ihres Vermögens und der Schulden und der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz sowie der Einführung des Systems der doppelten Buchführung begonnen. Ab dem Jahre 2009 war die Haushaltswirtschaft bei allen Gemeinden auf die Erfassung und Abbildung der gemeindlichen Ressourcen ausgerichtet, die seitdem mithilfe der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ erfasst werden.

Der Nachweis erfolgt für die Gemeindeverwaltung im Jahresabschluss der Gemeinde. In den auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogen Gesamtabschluss werden auch die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe einbezogen und dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung konsolidiert. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung sind deshalb in einem wesentlichen Umfang an die Anforderungen des NKF angepasst worden. Sie bilden einen Ordnungsrahmen für den jährlichen Haushaltskreislauf bei der Gemeinde, dessen Bestandteile durch den Haushaltsausgleich, die Haushaltsgrundsätze, Muss- und Soll-Bestimmungen sowie Zielvorgaben und Genehmigungsvorbehalte bestimmt werden.

Die gemeindlichen Vorschriften beinhalten die notwendigen allgemeinen Vorgaben für eine mehrjährige Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug im Haushaltsjahr sowie die Haushaltsabrechnung als stichtagsbezogener Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres. Den Vorschriften wurden betriebswirtschaftliche und kaufmännische Standards zugrunde gelegt, soweit nicht gemeindliche oder sonstige Besonderheiten eigenständige Lösungen erforderlich machten. Der tatsächliche Zweck des NKF geht aber weit über die Reform der haushaltsrechtlichen Vorschriften bzw. die Einführung eines neuen Buchungsstils für die Gemeinden hinaus.

Die Schaffung einer neuen Transparenz durch die Darstellung eines Bildes über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie die Offenlegung von Risiken und Chancen der Gemeinde zur wirtschaftlichen Weiterentwicklung sind wichtige und dauerhafte Ziele des NKF. Unter dem Begriff „Transparenz“ ist dabei nicht nur die Möglichkeit der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu verstehen, zuverlässig und zeitnah nachvollziehbare Informationen über die Ergebnisse und Entscheidungsprozesse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von der Gemeinde erhalten zu können.

Die Gemeinden müssen im Rahmen ihrer Selbstverwaltung und Eigenverantwortung eine strategische und operative Neuausrichtung der örtlichen Steuerung unter Einbeziehung der Ressourcenbewertung betreiben, um intern und extern die Ziele und Zwecke des NKF verwirklichen zu können. In den aus der Reform des Gemeindehaushaltsrechts entstandenen haushaltsrechtlichen Vorschriften sind zudem bestimmte Schutzzwecke gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verankert worden. Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde das Bedarfsdeckungsprinzip i. V. m. dem Nachhaltigkeitsprinzip sachgerecht anzuwenden.

Die Umsetzung dieser haushaltsrechtlich bestimmten Prinzipien wird jedoch durch besondere Schutzzwecke beschränkt. Die Gemeinde hat nicht nur das Wohl ihrer Einwohner zu fördern, sondern die Einwohner haben auch die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. §§ 1 Absatz 1 Satz 2 und § 8 Absatz 2 GO NRW). Sie handelt zugleich in Verantwortung für die zukünftigen Generationen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dem Schutz dient auch die Vorgabe, das gemeindliche Vermögen und die Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen ist (vgl. § 10 GO NRW). Die Gemeinde hat daher im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft die Verpflichtung, ihre Einwohner vor ungerechtfertigten finanziellen Belastungen zu schützen.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sind insgesamt darauf ausgerichtet, die gemeindliche Eigenverantwortung zu stärken und die örtliche Steuerung zu verbessern. Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz als erster Schritt der weiteren Entwicklung des gemeindlichen Haushaltsrechts folgt dieser Strategie. Die dabei oftmals geäußerten Wünsche nach kleinteiligen verbindlichen Vorgaben stehen dieser Ausrichtung grundlegend entgegen. Der Gesetzgeber sieht den Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts nicht darin, die Gemeinde aus ihrer Verantwortung für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln zu entlassen oder dafür die Verantwortung zu übernehmen. Die Gemeinde hat die mit ihrer Haushaltswirtschaft einhergehenden Risiken zu tragen. Sie soll aber auch die Vorteile nutzen dürfen, die aus den Chancen der wirtschaftlichen Weiterentwicklung entstehen.

## **1.2 Der Haushalt als zentrales Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument**

Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument im gemeindlichen Haushaltsrecht. Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der Gemeinde werden im Ergebnisplan durch Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen veranschlagt und im Jahresabschluss in der Ergebnisrechnung nachgewiesen (vgl. §§ 2 und 38 GemHVO NRW sowie § 95 GO NRW). Die Pflicht zum jährlichen Haushaltsausgleich ist dabei ein wichtiges Element, damit die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben dauerhaft gesichert wird (vgl. § 75 GO NRW). Außerdem ist die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan integriert worden, sodass sich die gemeindliche Planung auch auf die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre erstreckt und gleichermaßen wie für das Haushaltsjahr zu konkretisieren ist (vgl. § 84 GO NRW).

Zum gemeindlichen Haushaltsplan gehört auch der Finanzplan, in dem die voraussichtlichen Ein- und Auszahlungen der Gemeinde für das Haushaltsjahr veranschlagt werden (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Zahlungen sind dabei nach Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und Zahlungen aus der Investitionstätigkeit sowie Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit zu unterscheiden. Im Jahresabschluss werden die tatsächlich erfolgten Zahlungen in der Finanzrechnung nachgewiesen (vgl. § 39 GemHVO NRW). Das Zahlungsgeschäft kann somit Auskunft über die finanzielle Eigenfinanzierungsfähigkeit der Gemeinde und den Bedarf an Fremdkapital bzw. einer Fremdfinanzierung geben. Die Finanzrechnung ist neben der Ergebnisrechnung sowie der Bilanz eine unverzichtbare Informationsquelle zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde.

Für die Anwendung der neuen Steuerung durch die Gemeinde, mit der eine flexible Haushaltswirtschaft verbunden ist, enthält die Gemeindehaushaltsverordnung die entsprechend gefassten Bewirtschaftungsregeln. Eine erfolgreiche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besteht u. a. darin, dass die Gemeinde frühzeitig versucht, Risiken und Chancen für ihre künftige Haushaltswirtschaft zu erkennen. Sie soll bei einer voraussichtlichen Krise geeignete Gegenmaßnahmen ergreifen und eine Vorsorge betreiben sowie bei einer eingetretenen Krise ihre Haushaltswirtschaft so führen, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und die stetige Aufgabenerfüllung schnellstmöglich wieder erreicht werden (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde ist deswegen ggf. verpflichtet, ein maßnahmenbezogenes Haushaltssicherungskonzept aufzustellen (vgl. § 76 GO NRW).

Der Haushalt als zentrales Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument soll auch gewährleisten, dass die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden. Die Gemeinde muss dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit in einem ausreichenden Maße nachkommen, um deren Zukunft und damit die Zukunft der Gemeinde dauerhaft zu sichern (vgl. § 1 GO NRW). Diese zentralen Erfordernisse zeigen auf bzw. verdeutlichen, dass bei der Gemeinde ein zukunftsorientiertes Bild mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen bestehen sollte. Auf einer solchen Grundlage kann dann das wirtschaftliche und zukunftsorientierte Handeln der Gemeinde aufgebaut werden. Ergänzend dazu besteht daher haushaltsrechtlich ein Verbot der Überschuldung für die Gemeinde, denn sie soll ihr Eigenkapital nicht aufzehren (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

### **1.3 Die Rechte der gemeindlichen Organe**

Die Rechte der gemeindlichen Organe, insbesondere des Rates der Gemeinde und des Bürgermeisters, sind im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts unangetastet geblieben (vgl. §§ 41 und 62 GO NRW). Es bedarf aber gleichwohl vor Ort einer Anpassung der Zusammenarbeit von Rat, Bürgermeister und Gemeindeverwaltung. Im Rahmen der örtlichen Möglichkeiten zur Erreichung einer neuen Steuerung bedarf es einer klaren Rollen- und Verantwortungsabgrenzung. Sie ermöglicht die notwendigen strategischen Entscheidungen durch die Verantwortlichen der Gemeinde und die sachlich gebotenen operativen Entscheidungen durch die einzelnen Fachbereiche der Gemeindeverwaltung.

In diesem Zusammenspiel kann der Rat daher als „Auftraggeber“ gegenüber der Gemeindeverwaltung bezeichnet werden, der strategische Ziele setzt. Er vereinbart deren Umsetzung und Zielerreichung und kontrolliert mithilfe geeigneter Instrumente die Erreichung der festgelegten Ziele. Diese neuen Verhältnisse in der Gemeinde bringen es mit sich, dass der Rat künftig auf eine Detailsteuerung verzichten kann. Er soll stattdessen durch klare Ziel- und Leistungsvorgaben ergebnis- und wirkungsorientiert steuern. Unter Einbeziehung der produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan und der darin veranschlagten Ermächtigungen ist dann die Gemeindeverwaltung zu einer entsprechenden Umsetzung verpflichtet.

Nach Ablauf des Haushaltsjahres gilt es für den Rat im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, die Leistungsergebnisse der gemeindlichen Verwaltung aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der Ressourcen und der Finanzen zu beurteilen. Im Jahresabschluss sollen aber auch die Zielerreichung aus der ausgeführten gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Wirkungen der vom Rat getroffenen Entscheidungen aufgezeigt und transparent gemacht werden. Zur Vorbereitung der Feststellung gehört daher auch die Beibehaltung der Prüfungsaufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses, dem die Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses obliegt (vgl. § 101 und § 116 Absatz 6 GO NRW).

Die im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss der Gemeinde zugelassenen Verfahrenskürzungen dürfen von der Gemeinde nicht ohne vorherige Beschlussfassung umgesetzt werden. Durch das Erste NKF-Weiterentwicklungsgesetz wurde für den Jahresabschluss und durch das Gesetz zur Beschleunigung der Aufstellung kommunaler Gesamtabschlüsse für den Gesamtabschluss zugelassen, dass Jahresabschlüsse von Vorjahren einen bestimmten Jahresabschluss sowie Gesamtabschlüsse von Vorjahren einem bestimmten Gesamtabschluss in ihrer Entwurfsfassung beigefügt werden können.

Derartige Ausnahmeregelungen berühren die Zuständigkeit und die Verantwortung des Rates der Gemeinde. Dem Rat obliegt die Entscheidung darüber, ob auf eine eigenständige Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses bzw. eine eigenständige Prüfung und Bestätigung des Gesamtabschlusses sowie in beiden Fällen auf eine eigenständige Entlastung des Bürgermeisters für bestimmte Haushaltsjahre verzichtet werden soll. Die Gemeindeverwaltung ist nicht befugt, allein über die mögliche Verfahrenskürzung zu entscheiden, auch wenn anschließend der Rat über die Entscheidung informiert wird.

## **1.4 Das Referenzmodell HGB**

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden nicht eine eigenständige Lösung erfordern. Das Gemeindehaushaltsrecht bedarf einer Eigenständigkeit gegenüber dem Handelsrecht, insbesondere wegen der Besonderheiten im öffentlich-rechtlichen Bereich.

Das Handelsrecht stellt daher z. B. keine rechtliche Grundlage für den gemeindlichen Gesamtabchluss dar, soweit nicht unmittelbar auf einzelne Vorschriften verwiesen wird, z. B. auf die §§ 300 bis 309 HGB (vgl. in § 50 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellen dabei allein keine richtungsweisenden Vorgaben für die Auslegung von haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde dar. Diese Rahmenbedingungen sind als sachliche Gegebenheiten auch bei der Beurteilung örtlicher Sachverhalte zu beachten, denn eine haushaltswirtschaftliche Beurteilung darf nicht allein anhand einer privatwirtschaftlichen Orientierung erfolgen.

Die im örtlichen Einzelfall getroffenen Entscheidungen dürfen deshalb auch nicht zu einer Beeinträchtigung der Eigenständigkeit der haushaltsrechtlichen Vorschriften führen. Durch diese Eigenständigkeit besteht unter Berücksichtigung der öffentlich-rechtlichen Aufgabenstellung der Gemeinde eine notwendige und sachgerechte Abgrenzung gegenüber dem Handelsrecht. Sie dient dabei der Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde und stärkt die notwendige Nachweisführung und die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss.

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

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

## **2. Die Anwendung des NKF**

### **2.1 Wichtige Rahmenbedingungen**

Die haushaltsrechtlichen Regelungen in der Gemeindeordnung bauen auf dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW – NKFG NRW) auf, das der Landtag Nordrhein-Westfalen am 10. November 2004 beschlossen hat (vgl. Landtags-Drucksache Nr. 13/5567). Dieses Gesetz wurde am 16. November 2004 unterzeichnet und ist im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen veröffentlicht worden (vgl. GV. NRW. Seite 644). Es ist als

Artikelgesetz ausgestaltet worden und hat zu Änderungen der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung und zu einer Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung geführt sowie weitere einschlägige gesetzliche Vorschriften geändert. Das NKFG NRW ist am 1. Januar 2005 in Kraft getreten.

Nach dem gesetzlich vorgesehenen Umstellungszeitraum führen ab dem Haushaltsjahr 2009 alle Gemeinden ihre Haushaltswirtschaft nach dem NKF. Sie erfassen ab diesem Zeitpunkt ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung und haben spätestens zum Stichtag 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz und spätestens zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2010 einen Gesamtabchluss aufgestellt. Die Grundlagen dafür bilden die geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666) in der jeweils geltenden Fassung (Fundstelle: SGV. NRW. 2023). Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind der 8., 9., 10. und 12. Teil der Gemeindeordnung relevant.

Die Ziele und Zwecke des NKF gehen jedoch weit über die Reform der haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Gemeinden bzw. die Einführung eines neuen Buchungsstils hinaus. Insbesondere die Schaffung einer neuen Transparenz durch die Offenlegung von Risiken und Chancen für die Gemeinde sowie deren Einfluss auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Weiterentwicklung ist nicht nur ein Ziel der Reform, sondern muss ein ständiges Ziel der Gemeinden bleiben. Sie müssen Möglichkeiten für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft schaffen, zuverlässig und zeitnah nachvollziehbare Informationen über die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft und über Entscheidungsprozesse des gemeindlichen Verwaltungshandelns erhalten zu können. Gleichzeitig oder aufbauend auf dem neuen Haushaltsrecht bedarf es einer ausgeprägten örtlichen Steuerung.

Als wichtige Rahmenbedingungen für die örtliche Steuerung gilt dabei nicht nur die Entscheidung zu einer Gesamtsteuerung, bei der die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde insgesamt im Blickfeld stehen und die Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellt. Es gehört auch in einem großen Maße die Eigenverantwortlichkeit der Gemeinde dazu, die auszugestalten und in der gefundenen Umsetzung zu leben ist. Das Land hat dadurch dazu beigetragen, dass auf eine Vielzahl von haushaltsrechtlichen Sonderregelungen verzichtet wurde, um die Anwendung und Verständlichkeit des haushaltswirtschaftlichen Gesamtsystems in der Verantwortlichkeit der Gemeinde nicht zu beeinträchtigen. Bei der Prüfung der Verträglichkeit der örtlichen Entscheidungen mit den haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen ist dann die Aufsichtsbehörde gefragt und i. d. R. unverzichtbar.

## **2.2 Die Rechengrößen**

### **2.2.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

#### **2.2.1.1 Die Erfassung der Ressourcen**

Im NKF werden über die Rechengröße „Ertrag“ das Ressourcenaufkommen und über die Rechengröße „Aufwand“ der Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst. Dadurch kann der tatsächliche Werteverzehr bei den Vermögenswerten der Gemeinde in der Haushaltswirtschaft berücksichtigt werden, z. B. durch die Erfassung von Abschreibungen. Unter Einbeziehung der örtlichen Produktorientierung in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung und danach ausgerichteter Teilpläne und Teilrechnungen wird die Verteilung und Nutzung der Ressourcen durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde möglich. Die dazu bestimmten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen den zutreffenden Buchungsstoff dafür dar.

Die Rechengrößen für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sind im Einzelnen nicht gesetzlich definiert worden. Sie sind jedoch als geeignete Messgrößen für die gemeindlichen Geschäftsvorfälle anzusehen, durch die das Eigenkapital in der Vermögensrechnung der Gemeinde erhöht oder vermindert wird (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen ist daher von zentraler Bedeutung für die

gemeindliche Ergebnisermittlung im Haushaltsjahr bzw. für das Jahresergebnis der Gemeinde. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu berücksichtigen, die mit den gleichen Rechengrößen erfasst werden (vgl. § 17 GemHVO NRW). Der Gemeinde wird es dadurch ermöglicht, das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch in einem Haushaltsjahr vollständig zu erfassen.

### **2.2.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen.

Die gemeindlichen Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche bzw. zahlungswirksame Erträge entstehen, z. B. aus der Steuererhebung oder durch erhaltene Zuwendungen für laufende Zwecke. Andererseits entstehen auch Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten, weil die erhaltenen investiven Zuwendungen über die Nutzungszeit eines damit finanzierten Vermögensgegenstandes periodengerecht zu verteilen sind. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen.

### **2.2.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Geschäftsvorfall, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre.

Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist.

## **2.2.2 Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“**

### **2.2.2.1 Die Erfassung der Zahlungen**

Für die Zahlungen der Gemeinde sind im NKF der Finanzplan und die Finanzrechnung vorgesehen. Sie sollen soll Auskunft über die Zahlungsabwicklung im Haushaltsjahr und die dadurch erfolgte Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde geben. Es kann damit ein Bild über die Finanzierungsquellen und die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde aufgezeigt werden. Der Finanzplan und die Finanzrechnung stellen dadurch eine Mittelherkunftsrechnung und Mittelverwendungsrechnung für die Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungsstoff bei der Gemeinde zur Anwendung.

Die Gemeinde hat bei der Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen außerdem das Kassenwirksamkeitsprinzip als Liquiditätsänderungsprinzip zu beachten. Unter den Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan dürfen deshalb nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen ausgewiesen werden, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken. Dieser Grundsatz gilt entsprechend für die Finanzrechnung der Gemeinde. Die Umbuchungen auf andere Konten der Gemeinde bewirken jedoch keine Liquiditätsveränderung. Sie dürfen daher nicht als Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan vorgesehen und in der Finanzrechnung erfasst werden.

#### **2.2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Eine Einzahlung stellt jedoch nicht die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde dar, denn durch diesen Vorgang wird der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert.

#### **2.2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt.

### **2.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

#### **2.3.1 Allgemeine Zwecke**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) gelten fast uneingeschränkt auch im NKF. Der haushaltsrechtlichen Festlegung ging dazu eine Betrachtung und Bewertung der Rechnungsziele, z. B. Nachweis des Ressourcenverbrauchs, Vermögens- und Eigenkapitalerhalt, stetige Aufgabenerfüllung voraus. Darin wurden die Rechnungszwecke einbezogen, z. B. die Steuerungs- und Kontrollzwecke, die Entscheidungshoheit des Rates der Gemeinde (Allzuständigkeit), die haushaltsmäßigen Wirkungen die Öffentlichkeit und die Aufsichtsbehörde als Adressaten. Die Ziele und Zwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft finden sich z. B. auch in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen wieder und sind zudem in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften konkretisiert worden. Sie stellen mit den von der Gemeinde übernahmefähigen und anwendbaren Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ein praktikables Gesamtbild für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar.

Vor der Übernahme der GoB für die Gemeinden sind diese hinsichtlich ihrer Inhalte sowie ihrer Anwendungsmöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft überprüft worden. Viele Rechnungslegungsgrundsätze des Referenzmodells HGB haben sich als übernahmefähig erwiesen. Dabei wurden kleinere Abweichungen wegen spezifischer Fragestellungen hingenommen, weil im Großen und Ganzen eine sichere und gleichartige Handhabung der Grundsätze im betriebswirtschaftlichen sowie haushaltswirtschaftlichen Sinne durch die Gemeinden gesichert

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

und gewährleistet werden kann. Viele Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind außerdem ausdrücklich zum Gegenstand besonderer haushaltsrechtlicher Vorschriften gemacht worden.

Der Übernahme der GoB ging zudem auch eine Betrachtung und Bewertung der Aussagekraft von gemeindlichem Jahresabschluss und dem Gesamtabchluss der Gemeinde voraus. Beide Abschlüsse müssen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den entsprechenden tatsächlichen Verhältnissen Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage als der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln, auch wenn beim gemeindlichen Gesamtabchluss die „Gesamtlage“ der Gemeinde im Blickfeld steht. In die Übernahmepfung wurde auch die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde, die insbesondere auf dem gemeindlichen Jahresabschluss aufbaut, einbezogen.

Der im Rahmen des NKF zusätzlich entwickelte Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert die Verteilung von Nutzen und Lasten über die Generationen hinweg. Die Gemeinde muss daher bei ihrer Haushaltsplanung und im Jahresabschluss unter Beachtung der übrigen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben, ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Dieser Grundsatz hat inzwischen Gesetzesrang erhalten, denn die Gemeinden **müssen** in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Diese gesetzliche Festlegung verstärkt die Ziele und Zwecke des NKF und stärkt damit die Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts.

**2.3.2 Die Anwendung der GoB**

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt den gesetzlichen Rahmen für die Anwendung der GoB durch die Gemeinde dar. Die GoB dienen daher als Vorgaben für die Gemeinde, um die Zwecke und Ziele der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erreichen, die in der gemeindlichen Haushaltsplanung sowie im Jahresabschluss der Gemeinde aufzuzeigen sind. Diese Vorgaben sind dabei umfassend zu verstehen und entsprechend anzuwenden. Gleichzeitig haben sich aber auch noch andere allgemeine Grundsätze als Konkretisierung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde entwickelt, sodass die gemeindlichen Haushaltsgrundsätze einen geeigneten Rahmen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde bieten.

Mit allen haushaltsmäßigen Grundsätzen, einschließlich der GoB, steht der Gemeinde damit ein System zur Verfügung, das konzeptionell ein ordnungsmäßiges Handeln der Gemeinde im Rahmen des jährlich wiederkehrenden haushaltswirtschaftlichen Kreislaufs unterstützt und fördert. Die Weiterentwicklung der Grundsätze ist dadurch jedoch nicht ausgeschlossen. Auch wenn sich z. B. nicht jede Änderung oder Auslegung der GoB im handelsrechtlichen Sinne unmittelbar auf die Anwendung der GoB durch die Gemeinde im Sinne ihrer Haushaltswirtschaft auswirkt, bleiben diese Grundsätze gleichwohl zukunftsfähig im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Von der Gemeinde sind die GoB in ihrer Anwendung auf die haushaltsrechtlichen Ziele, Inhalte und Zwecke auszurichten. Sie hat dabei zu beachten, dass viele Grundsätze bereits durch einzelne haushaltsrechtliche Bestimmungen kodifiziert worden sind (vgl. Abbildung 42).

<b>GESETZLICHE VORGABEN ZUR ANWENDUNG DER GoB</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 91 Absatz 2 GO NRW</b>	Die Bewertung von Vermögen und Schulden ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit die Gemeindeordnung nichts Anderes vorsieht, vorzunehmen.
<b>§ 92 Absatz 2 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppel-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

<b>GESETZLICHE VORGABEN ZUR ANWENDUNG DER GoB</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	ten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.
<b>§ 93 Absatz 1 GO NRW</b>	Die Buchführung in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann.
<b>§ 95 Absatz 1 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat einen Jahresabschluss aufzustellen, der unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss.
<b>§ 116 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat einen Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

*Abbildung 42 „Gesetzliche Vorgaben zur Anwendung der GoB“*

Die sachliche Einbeziehung der GoB in die haushaltsrechtlichen Vorschriften zeigt in diesem Zusammenhang auf, dass die Haushaltswirtschaft der gemeindlichen Verwaltung sich grundsätzlich nicht von der Wirtschaftsführung der gemeindlichen Betriebe unterscheidet. Die privatwirtschaftlich geprägten GoB müssen daher nicht zu eigenständigen öffentlich-rechtlich geprägten Grundsätze weiterentwickelt oder entsprechend umgewandelt werden.

Die einseitigen Leistungsbeziehungen der Gemeinde, z. B. in Form von erhaltenen allgemeinen Zuwendungen oder der Gewährung von sozialen Leistungen, geben ebenfalls keinen Anlass, dass für die Gemeinden von den allgemeinen Grundsätzen des wirtschaftlichen Handelns Abstand genommen wird. Vielmehr wird im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses transparent, welche vielfältigen Beziehungen und engen Verflechtungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde zur sachgerechten Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben bestehen.

#### **2.4 Örtlich festzulegende Wertgrenzen**

Die gemeinderechtlichen Vorschriften zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten eine Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen, die von der Gemeinde auszulegen und unter der Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten anzuwenden sind. Eine solche Festlegung macht das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde nachvollziehbar, aber auch nachprüfbar. Als Beispiele dazu werden nachfolgend einige von der Gemeinde örtlich abzugrenzende Begriffe mit ihren Fundstellen aufgezeigt (vgl. Abbildung 43).

<b>ÖRTLICH FESTZULEGENDE WERTGRENZEN</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 81 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW</b>	<u>Nachtragssatzung:</u> Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

<b>ÖRTLICH FESTZULEGENDE WERTGRENZEN</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen.
<b>§ 81 Absatz 3 Nummer 1 GO NRW</b>	<u>Nachtragssatzung:</u> Absatz 2 Nrn. 2 und 3 findet keine Anwendung auf geringfügige Investitionen und Instandsetzungen an Bauten, die unabweisbar sind.
<b>§ 88 GO NRW</b>	<u>Rückstellungen:</u> Für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen hat die Gemeinde Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden.
<b>§ 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW</b>	<u>Inventur, Inventar und Vermögensbewertung:</u> Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt: ... Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist.
<b>§ 116 Absatz 3 GO NRW</b>	<u>Gesamtabschluss:</u> In den Gesamtabschluss müssen die gemeindlichen Betriebe nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind.

*Abbildung 43 „Örtlich festzulegende Wertgrenzen“*

Die Gemeinde hat besonders zu beachten, dass bei vielen dieser Rechtsbegriffe die Festlegung einer betragsmäßigen Abgrenzung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sachlich sinnvoll sein dürfte. Die Anwendung der Vorschrift kann dadurch eindeutig und einheitlich sowie praktikabel bestimmt werden.

### **3. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung**

Im Rahmen der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts soll die haushaltswirtschaftliche Steuerung durch die örtlich Verantwortlichen im Sinne der Ziele und Zwecke des NKF neu ausgerichtet werden. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung kann dabei auf einer Vielzahl von gemeinderechtlichen Vorschriften aufbauen, die auch der Unterstützung der örtlichen Steuerung dienen (vgl. Beispiele in der Abbildung 44).

<b>STEUERUNGSRELEVANTE VORSCHRIFTEN IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 75 Absatz 2 GO NRW</b>	Der Haushalt muss jährlich ausgeglichen sein.
<b>§ 75 Absatz 6 GO NRW</b>	Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.
<b>§ 75 Absatz 7 GO NRW</b>	Die Gemeinde darf sich nicht überschulden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

<b>STEUERUNGSRELEVANTE VORSCHRIFTEN IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 79 Absatz 1 GO NRW</b>	Der Haushaltsplan muss alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen enthalten.
<b>§ 79 Absatz 2 GO NRW</b>	Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. Das Haushaltssicherungskonzept ist Teil des Haushaltsplans.
<b>§ 84 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen und in den Haushaltsplan einzubeziehen.
<b>§ 88 GO NRW</b>	Für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen hat die Gemeinde Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden.
<b>§ 89 Absatz 1 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen.
<b>§ 95 Absatz 1 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern. Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen.
<b>§ 96 Absatz 1 GO NRW</b>	Der Rat stellt bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. Zugleich hat er über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen.
<b>§ 116 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Dieser Abschluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Er ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Der Rat hat den geprüften Gesamtabschluss durch einen eigenverantwortlichen Beschluss zu bestätigen.

*Abbildung 44 „Steuerrelevante Vorschriften in der Gemeindeordnung“*

Bei einer solchen Neuausrichtung der örtlichen Steuerung durch die Gemeinde gilt es, die politisch festgelegten Standards und Ziele sowie Ressourcen für die Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde für Dritte erkennbar und nachvollziehbar zu machen. Ebenso muss von der Gemeinde die Einhaltung der Generationengerechtigkeit sichtbar gemacht werden sowie die Erfüllung der produktorientierten Aufgaben mit den dafür erforderlichen Ressourcen und Finanzmitteln nachgewiesen werden. In der **Gemeindeverwaltung** sollte es dabei

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

auch über die Produktorientierung zu einer eindeutigen und verursachungsgerechten Zuordnung von Verantwortlichkeiten kommen, insbesondere dann, wenn auch eine dezentrale Ressourcenverantwortung und eine Budgetbildung zur gemeindlichen Praxis gehören.

**4. Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung**

Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung folgt im Aufbau dem Grundgerüst, das inhaltlich in allen Ländern den Gemeindeordnungen zugrunde gelegt wird. Die neuen haushaltsrechtlichen Regelungen sind in den nachfolgend aufgezeigten Teilen der Gemeindeordnung enthalten (vgl. Abbildung 45).

<b>HAUSHALTSRECHTLICHE VORSCHRIFTEN IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze § 76 Haushaltssicherungskonzept § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung § 78 Haushaltssatzung § 79 Haushaltsplan § 80 Erlass der Haushaltssatzung § 81 Nachtragssatzung § 82 Vorläufige Haushaltsführung § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 85 Verpflichtungsermächtigungen § 86 Kredite § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte § 88 Rückstellungen § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung § 92 Eröffnungsbilanz § 93 Finanzbuchhaltung § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung § 95 Jahresabschluss § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b>	§ 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung § 105 Überörtliche Prüfung
<b>12. Teil Gesamtabschluss</b>	§ 116 Gesamtabschluss § 117 Beteiligungsbericht § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

*Abbildung 45 „Haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung“*

**5. Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung werden nicht nur durch die Gemeindehaushaltsverordnung näher ausgestaltet. Sie werden auch nach Bedarf durch allgemeine Runderlasse des Innenministeriums

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GO NRW**

ergänzt. Im Rahmen der Bestimmungen über die Ausführung der Gemeindeordnung hat das Innenministerium von der in § 133 GO NRW enthaltenen Ermächtigung Gebrauch gemacht und Muster für die gemeindliche Haushaltswirtschaft veröffentlicht (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Zu einzelnen Vorschriften der Gemeindeordnung wurden folgende Muster veröffentlicht (vgl. Abbildung 46).

<b>DIE MUSTER ZU VORSCHRIFTEN IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>		
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>VERWENDUNG</b>	<b>ANLAGE ZUM RUNDERLASS</b>
Muster zu § 78 GO NRW	<b>Haushaltssatzung</b>	Anlage 1
Muster zu § 81 GO NRW	<b>Nachtragssatzung</b>	Anlage 2
Muster zu § 56 GO NRW	<b>Zuwendungen an Fraktionen</b>	Anlage 12

*Abbildung 46 „Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung“*

Der Gemeinde wird grundsätzlich empfohlen, für ihre Haushaltswirtschaft die Muster zu verwenden, die das Innenministerium veröffentlicht hat. Sie muss aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte jedoch **nur die** Muster verwenden, die für verbindlich erklärt worden sind. Es handelt sich dabei in Bezug auf die Vorschriften der Gemeindeordnung insbesondere um Muster für die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 133 Absatz 3 GO NRW). Die Muster zur gemeindlichen Haushaltssatzung und zur Nachtragssatzung sind daher für verbindlich erklärt worden (vgl. Nummern 1.1.1 und 1.1.2 des o. a. Runderlasses).

## **6. Keine gesonderten öffentlichen Buchführungsgrundsätze**

Im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist in anderen Ländern oftmals festgestellt worden, dass trotz vieler bestehender Gemeinsamkeiten in der Wirtschaftsführung der Gemeinde und der Privatwirtschaft erhebliche qualitative Unterschiede zwischen dem öffentlichen Haushaltsrecht und der Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch erhalten bleiben. Sie haben die Zielsetzungen und die besonderen Gegebenheiten bei den Gemeinden sowie die Ressourcenbetrachtung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Grundlage herangezogen, gesonderte öffentliche Buchführungsgrundsätze für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu konzipieren. Im Land Rheinland-Pfalz wurden z. B. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Gemeinden“ veröffentlicht (vgl. § 93 Absatz 2 der GemO RP).

Das Land Nordrhein-Westfalen hat diesen Weg nicht beschritten, auch wenn in der Literatur ebenfalls „Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“ vorgestellt und deren Anwendbarkeit als sachgerecht bezeichnet wurde. Das Land bindet vielmehr entsprechend dem Handelsrecht als Referenzmodell, die dort verankerten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in das NKF sachlich ein. Es geht dabei u. a. von der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus, die aus der Geschäftstätigkeit der Gemeindeverwaltung und der einzelnen gemeindlichen Betriebe entsteht. In die Entscheidung über die Anwendung der Buchführungsgrundsätze sind die Ziele und Zwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die vielfache Kodifizierung der Grundsätze in den haushaltsrechtlichen Vorschriften einbezogen worden.

Das Gesamtbild des wirtschaftlichen Ergebnisses der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, das durch die Jahresabschlüsse einer Vielzahl von (öffentlich-rechtlich und privatwirtschaftlich organisierten) Betrieben und dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung entsteht, dürfte ebenfalls die Anwendung der GoB verlangen. Alle diese Einheiten der Gemeinde müssen im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit die Ziele und Zwecke der Gemeinde (öffentlicher Zweck) verfolgen. Die in der Privatwirtschaft etablierten GoB lassen sich daher problemlos in den gemeindlichen

Bereich übertragen, ohne dass dadurch die Ziele und Zwecke des gemeindlichen Haushaltsrechts bzw. des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde eingeschränkt werden.

## **7. Die Anwendung haushaltsrechtlicher Vorschriften**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften bilden einen Ordnungsrahmen, der durch den Haushaltsausgleich, die Haushaltsgrundsätze, Muss- und Soll-Bestimmungen sowie unbestimmte Rechtsbegriffe, aber auch durch Zielvorgaben und Genehmigungsvorbehalte näher ausgestaltet wird. Die Vorschriften beinhalten daher die notwendigen allgemeinen Vorgaben für eine mehrjährige Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug im Haushaltsjahr sowie die Haushaltsabrechnung als stichtagsbezogener Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres. Den gemeindlichen Vorschriften wurden betriebswirtschaftliche und kaufmännische Standards zugrunde gelegt, soweit nicht gemeindliche oder sonstige öffentlich-rechtliche Besonderheiten ggf. Abweichungen davon erforderlich machten.

Mit dieser Basis muss die Gemeinde ihre örtlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle verknüpfen, um eine zutreffende Einordnung und Zuordnung in die gemeindliche Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung zu erreichen. Sie hat dabei in vielfacher Form die Haushaltsgrundsätze zu beachten, die nur in einem geringen Maße als haushaltsrechtliche Regelungen ausgestaltet sind. Für eine sachgerechte und vertretbare Anwendung des gemeindlichen Haushaltsrechts bedarf es daher oftmals einer Auslegung der darin verankerten Regelungen, Grundsätze und Begriffe. Als Leitorientierung kann dafür folgende Ausführung dienen:

Für die Auslegung einer Regelung, eines Grundsatzes oder eines Begriffes ist die Ermittlung des objektivierte Sinns aus Sicht eines unvoreingenommenen und verständigen Dritten maßgeblich. Bei einer Regelung ist dabei vom Wortlaut auszugehen. Aber auch der sprachliche Sach- und Sinnzusammenhang darf nicht unberücksichtigt bleiben. Ggf. sind auch weitere Umstände heranzuziehen, die relevant für die Regelung sind. Eine isolierte Betrachtung und Bewertung einer Regelung wird den angemessenen Erfordernissen einer Auslegung nicht gerecht. In gleicher Weise soll auch die Auslegung von Grundsätzen und Begriffen erfolgen, um ziel- und zweckbezogen die gemeindliche Haushaltswirtschaft ausführen zu können.



## 8. Teil

# Haushaltswirtschaft

### 1. Allgemeine Grundlagen

#### 1.1 Die Rahmengrundlagen

Der achte Teil der Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen (GO NRW) enthält die grundlegenden Bestimmungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Es werden die Rahmenbedingungen für die Gestaltung der jährlichen Haushaltswirtschaft festgelegt und die dafür notwendigen und wichtigen Abläufe im gesamten zeitlichen Rahmen bestimmt. Die Vorgaben umfassen daher die Haushaltsplanung, die Ausführung der Haushaltswirtschaft sowie den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde.

Mit dem NKF sind für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bedeutende Rahmenbedingungen und allgemein anzuwendende Prinzipien in abstrakter Form geschaffen worden. Sie erstrecken sich auf das im Mittelpunkt stehende Haushaltsjahr mit der Ausführung der Haushaltswirtschaft. Das Vorjahr wird dabei durch die vorzunehmende Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr und das Folgejahr durch die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses berührt. Die Vorgaben berücksichtigen die gemeindliche Selbstverwaltung und erhalten der Gemeinde die notwendige Flexibilität in ihrer Haushaltswirtschaft.

Durch diesen haushaltsrechtlichen Rahmen wird für die Gemeinde eine Lösung für Sachverhalte unter der Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ermöglicht. Die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“ stellt daher für die Gemeinde eine allgemeine Aufgabe im Rahmen ihrer Selbstverwaltung sowie eine unverzichtbare Grundlage für ihr wirtschaftliches Handeln dar (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW). Sie ermöglicht insbesondere die Erfüllung von örtlichen Sachaufgaben und Fachaufgaben, die bedeutende finanzwirtschaftliche Auswirkungen für die Gemeinde haben können.

Die örtliche Haushaltswirtschaft ist daher von der Gemeinde so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben dauerhaft gesichert ist. Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen, damit die gemeindliche Leistungsfähigkeit dauerhaft erhalten bleibt (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Sie hat die jährliche Haushaltswirtschaft in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse näher auszugestalten.

Die Gemeinde soll im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben über die sachlich und fachlich sowie die organisatorisch erforderlichen Maßnahmen in eigener Verantwortung bedarfsgerecht entscheiden. Auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft wirken sich jedoch auch vielfältige Gegebenheiten aufgrund äußerer Bedingungen aus, z. B. ökonomische und räumliche Rahmenbedingungen sowie staatliche Entscheidungen.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert neben der Einhaltung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen auch die Beachtung der Haushaltsgrundsätze, die z. T. kodifiziert worden sind. Sie muss z. B. bei ihrer Haushaltswirtschaft auch das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit berücksichtigen. Die Gemeinde soll deshalb jährlich erreichen, dass die Aufwendungen des Haushaltsjahres durch Erträge derselben Periode gedeckt werden, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten (vgl. § 1 und § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die Gestaltbarkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist zudem abhängig von den örtlichen politischen Entscheidungen und den dabei zugrunde gelegten Strategien sowie den langfristigen und kurzfristigen Zielen. Eine Beteiligung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der Öffentlichkeit ist daher unverzichtbar, um eine akzeptable örtliche Konzeption zu erreichen und die haushaltsmäßige Handlungsfähigkeit zu sichern.

Zur Gestaltung der örtlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde gehört deshalb eine fach- und sachgerechte Einordnung der zu erbringenden Finanz- und Dienstleistungen in den Rahmen der Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde hat solche Leistungen grundsätzlich nach der von der Gemeinde dazu festgelegten Zwecksetzung fach- und sachgerecht in ihre Haushaltswirtschaft einzuordnen.

Die Möglichkeiten des Empfängers einer gemeindlichen Leistung, die erhaltene Leistung in den Rahmen seiner Geschäftstätigkeit eigenständig einordnen zu können, sind dabei nicht von grundlegender Bedeutung für die Zuordnung in die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Der Umgang des Leistungsempfängers mit der gemeindlichen Leistung erhält erst dann eine besondere haushaltswirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde, wenn der Leistungsempfänger die gemeindlichen Zwecksetzungen missachtet oder seine Gegenleistungen gegenüber der Gemeinde schuldig bleibt.

### **1.2 Die Haushaltswirtschaft und die Ziele**

Der Gemeinde ist mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift eine besondere Vorgabe dahingehend gemacht worden, dass örtliche Ziele zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden sollen. Es entsteht dadurch eine gemeindliche Pflicht, eine örtliche Strategie zu entwickeln, die langfristig ausgerichtet sein soll. Dieser Weg ist als allgemein notwendig anzusehen, denn strategisch geprägte Ziele der Gemeinde zeigen ein Bekenntnis zur Stabilität in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Haushaltswirtschaft, die über das Haushaltsjahr hinaus langfristig ausgerichtet sein soll.

Die örtlichen Ziele stellen dabei eine Botschaft des Rates der Gemeinde dar, die alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erreichen und einschließen soll und die Handlungsfähigkeit der Gemeinde stärkt. Das zielbezogene Bekenntnis sollte von allen Verantwortlichen in der Gemeinde gleichermaßen mitgetragen und „gelebt“ werden. Ein solcher Ausgangspunkt für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordert im Ablauf der Zeit des Haushaltsjahres einen regelmäßigen Abgleich, um die Zielerreichung sowie die örtliche Strategie bedarfsgerecht fortentwickeln zu können.

Der Weg zur Erreichung der gesetzten Ziele und deren Einhaltung sowie die dadurch geweckten Erwartungen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können im Rahmen der jährlichen Abschlüsse überprüft und unter Einschätzung künftiger Chancen und Risiken sowie unter der Mitwirkung der Adressaten bedarfs- und generationengerecht angepasst werden. Für die Gemeinde ergibt sich eine fortzuentwickelnde örtliche Strategie, die alle Adressaten herausfordert, aber auch die Verantwortlichen in der Gemeinde ermutigen soll, notwendig werdende Konsolidierungen zeitnah anzupacken.

### **1.3 Die „formalen“ Grundlagen**

Im NKF sind die periodengerechte Erfassung und der Nachweis des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde in den haushaltsrechtlichen Vorschriften verankert worden. Die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ stellen dabei den geeigneten Buchungsstoff dar, der beim gemeindlichen Ergebnisplan (Veranschlagung) und bei der Ergebnisrechnung der Gemeinde (Nachweis) zur Anwendung kommt.

Die Rechengrößen sind die zutreffenden Messgrößen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang oder Geschäftsvorfall der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Eine Verknüpfung zwischen den verfügbaren Ressourcen und der Aufgabenerfüllung sowie den Leistungen der Gemeinde wird durch die Einbeziehung der Produktorientierung in den jährlichen Haushalt der Gemeinde hergestellt.



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT 8. Teil GO NRW

Die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ sind daher von zentraler Bedeutung für die jährliche Ergebnismittlung und die Pflicht zum Haushaltsausgleich. Die Gemeinde sollte dabei auch die internen Leistungsbeziehungen erfassen, um ein vollständiges Bild über das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr zu erhalten (vgl. § 17 GemHVO NRW). Durch deren Ausweis in den produktorientierten Teilplänen und Teilrechnungen wird die sachliche Grundlage für die örtliche Steuerung verbessert. Die Anwendung der Rechengrößen durch die Gemeinde ermöglicht außerdem die Erfassung des tatsächlichen Werteverzehrs des gemeindlichen Vermögens im Haushaltsjahr.

Für die Veranschlagung der gemeindlichen Finanzmittel im Finanzplan des Haushaltsplans und für den Nachweis in der Finanzrechnung im Jahresabschluss kommen die durch das NKF eingeführten Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ zur Anwendung. Diese Messgrößen ermöglichen, dass die Finanzrechnung der Gemeinde eine Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) im Haushaltsjahr aufzeigen kann. Die gemeindliche Finanzrechnung wird dadurch zu einer Mittelherkunftsrechnung und Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind.

Bei der Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr hat die Gemeinde das Kassenwirksamkeitsprinzip als Liquiditätsänderungsprinzip zu beachten. Unter den Haushaltspositionen im Finanzplan und der Finanzrechnung sind daher nur Beträge aus dem gemeindlichen Zahlungsverkehr mit Dritten zu erfassen, weil diese Zahlungen eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken. Die Gemeinde hat zudem ihre Zahlungen für ihre Investitionsmaßnahmen getrennt von den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und von den Zahlungen aus ihrer Finanzierungstätigkeit zu erfassen. Der Grundsatz der Sicherstellung der Liquidität sowie die Pflicht zur Sicherstellung der Finanzierung der gemeindlichen Investitionen ist dabei von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW).

Das Jahresergebnis aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Bestand an Finanzmitteln aus der Finanzrechnung fließen in die gemeindliche Vermögensrechnung (Bilanz) ein. Die Gemeinde hat ihre Bilanz unter Beachtung der GoB klar und übersichtlich aufzustellen und darin das gemeindliche Vermögen und den Schulden der Gemeinde gegenüberzustellen. Sie hat für die gemeindliche Bilanzierung alle wirtschaftlichen Sachverhalte und die Geschäftsvorfälle danach zu untersuchen, ob sie in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen bzw. dort zu bilanzieren sind (Bilanzierung dem Grunde nach).

Von der Gemeinde ist auch zu prüfen und zu entscheiden, mit welchem betragsmäßigen Wertansatz ein Vermögensgegenstand oder eine Verpflichtung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (Bilanzierung der Höhe nach). Die Gemeinde hat außerdem festzulegen, an welcher Stelle der gemeindlichen Bilanz ein Wertansatz auszuweisen ist (Bilanzierung dem Ausweis nach). Über die gemeindliche Bilanz werden somit die Veränderungen des gemeindlichen Vermögens und der Schulden und dadurch die Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde erfasst und abgebildet.

Diese Vorgehensweise ist ein Ansatz, der die Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr verständlich und nachvollziehbar aufzeigt. Es werden dazu die entstandenen Aufwendungen sowie die Ertragskraft der Gemeinde vollständig offen gelegt und berücksichtigt bzw. nachgewiesen. In diesem Zusammenhang hat ein Fehlbetrag aus der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres zur Folge, dass sich das Eigenkapital der Gemeinde verringert. Es entsteht dabei eine Genehmigungspflicht, wenn eine Verringerung der allgemeinen Rücklage erforderlich ist (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Das gemeindliche Eigenkapital darf jedoch nicht vollständig aufgezehrt werden, denn es besteht ein Überschuldungsverbot (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

## **2. Die Rahmenbegriffe „Haushaltswirtschaft“ und „Haushalt“**

### **2.1 Der Begriff „Haushaltswirtschaft**

In den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung ist der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ (der Gemeinde) nicht näher definiert worden. In den einschlägigen Vorschriften ist der Begriff aber immer in einem Zusammenhang mit der Bezeichnung „Haushalt“ verwendet worden, z. B. „Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

Im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsrechts fallen nach allgemeiner Auffassung unter den Begriff „Haushaltswirtschaft“ alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die jährlich zur Vorbereitung, Ausführung und Abrechnung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gehören (Haushaltskreislauf). Diese sachliche Bindung überragt die zeitliche Komponente wesentlich, auch wenn bei den gemeindlichen Tätigkeiten ständig wiederkehrend bzw. regelmäßig der Zeitraum des Haushaltsjahres in den Mittelpunkt der Haushaltswirtschaft gestellt werden muss.

Die Aufstellung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vor Beginn des Haushaltsjahres stellt dabei einen wichtigen Teil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar (vgl. § 78 i. V. m. § 80 GO NRW). Der Haushaltsplan mit dem Ergebnisplan, dem Finanzplan und den Teilplänen wird im Haushaltsjahr ausgeführt (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde sind wirtschaftlich zu verwalten (vgl. § 90 GO NRW).

Die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses mit seinen Bestandteilen „Ergebnisrechnung“, „Finanzrechnung“, „Teilrechnungen“, „Bilanz“ und „Anhang“ schließt die Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr ab (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Die Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses gehört ebenfalls unverzichtbar dazu (vgl. § 116 GO NRW).

### **2.2 Der Begriff „Haushalt“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht kann der Begriff „Haushalt“ als ein Teilbereich des wichtigen Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ betrachtet werden. Der gemeindliche Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument für den Rat in der Gemeinde und die Gemeindeverwaltung. Mit dem Begriff „Haushalt“ sollen daher die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde erfasst werden, aufgrund derer die gemeindliche Haushaltswirtschaft jährlich geplant, ausgeführt und abgerechnet wird.

Der Haushaltsplan als wichtige Anlage der gemeindlichen Haushaltssatzung hat einen Ergebnisplan, einen Finanzplan und Teilpläne sowie die festgelegten Anlagen zu enthalten (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 GemHVO NRW). Der gemeindliche Jahresabschluss umfasst die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung, die Teilrechnungen, die Bilanz und dem Anhang. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW).

Zum gemeindlichen Gesamtabschluss gehören die Gesamtergebnisrechnung, die Gesamtbilanz und der Gesamtanhang. Dem Gesamtabschluss sind zudem ein Gesamtlagebericht und der Beteiligungsbericht beizufügen (vgl. § 116 Absatz 1 und § 117 Absatz 1 GO NRW). Nachfolgend wird ein Überblick zum Begriff „Haushalt“ unter Berücksichtigung der rechtlichen Rahmenbedingungen gegeben (vgl. Abbildung 47).

DER BEGRIFF „HAUSHALT“							
Haushaltsplan				Jahresabschluss			
Haus- halts- satzung	Ergebnis- plan	Finanz- plan	Anlagen	Ergebnis- rechnung	Finanz- rechnung	Bilanz	Anhang
	Produktorientierte Teilpläne			Teilrechnungen			
Bewirtschaftungsregeln				Bewertungs- und Bilanzierungsregeln			Lage- bericht

*Abbildung 47 „Der Haushalt der Gemeinde“*

Die Abwicklung des jährlichen Haushalts durch die Gemeinde vollzieht sich regelmäßig in einem Zeitraum von drei Jahren, der als Haushaltskreislauf bezeichnet wird. Sie beginnt vor dem eigentlichen Haushaltsjahr (Vorjahr), in dem die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen aufzustellen und vom Rat der Gemeinde zu beschließen sowie der Aufsichtsbehörde der Gemeinde anzuzeigen ist (vgl. §§ 78 bis 80 GO NRW).

Im Haushaltsjahr wird der gemeindliche Haushaltsplan ausgeführt und die aufgrund der Ermächtigungen im Haushaltsplan entstehenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle buchungstechnisch erfasst (vgl. § 93 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist nach Ablauf des Haushaltsjahres „abzurechnen.“ Von der Gemeinde ist daher bezogen auf den Abschlussstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres ein Jahresabschluss und ein Gesamtabchluss aufzustellen, die bis zum Ende des Folgejahres festzustellen bzw. zu bestätigen sind (vgl. §§ 95, 96 GO und 116 GO NRW).

### 2.3 Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

Aus den haushaltsrechtlichen Bestimmungen in der Gemeindeordnung lassen sich sachliche Ziele und Erfordernisse für die gemeindliche Haushaltswirtschaft ableiten. In den Vorschriften sind daher wichtige Leitgedanken für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde verankert worden. Eine besondere Bedeutung haben z. B. die Haushaltssatzungen zur gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung, die im achten Teil der Gemeindeordnung enthalten sind. Einige wichtige Leitgedanken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft werden nachfolgend aufgeführt (vgl. Abbildung 48).

DIE LEITGEDANKEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT
Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.
Die Organe der Gemeinde handeln zugleich in Verantwortung für die künftigen Generationen.

<b>DIE LEITGEDANKEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>
Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen.
Der Haushaltsausgleich muss jährlich erreicht werden (i. V. m. dem Eigenkapital).
Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben.
Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen.
Eine Überschuldung der Gemeinde ist nicht zulässig.
Die Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.
Die Aufsicht des Landes schützt die Gemeinden in ihren Rechten und sichert die Erfüllung ihrer Pflichten.

Abbildung 48 „Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“

Diese Leitgedanken berühren auch die Rechte der Gemeindeorgane, z.B. des Rates der Gemeinde und des Bürgermeisters. Deren Entscheidungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft müssen sich an den Leitgedanken ausrichten, die in den haushaltsrechtlichen Bestimmungen in der Gemeindeordnung verankert sind. Die Gemeindeverwaltung, die den Haushaltsplan ausführt, ist ebenfalls an diese Rahmenbedingungen gebunden. Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist dabei nicht ausgeschlossen, denn sie muss die Anzeigen der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr sowie des Jahresabschlusses der Gemeinde haushaltsrechtlich beurteilen.

### 3. Der Finanzausschuss des Rates

#### 3.1 Gesetzliche Aufgaben

Der Rat der Gemeinde soll zur Entlastung und Erleichterung seiner Arbeit und Aufgaben die notwendigen Ausschüsse bilden (vgl. § 57 GO NRW). Als einen von drei Pflichtausschüssen hat der Rat einen Finanzausschuss einzurichten (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Dieser Ausschuss hat wie die anderen Ausschüsse des Rates die allgemeinen Aufgaben, die Beschlüsse des Rates sachverständig vorzubereiten sowie Stellungnahmen und Empfehlungen zu örtlichen Gegebenheiten abzugeben. Der Finanzausschuss soll insbesondere wichtige Fragen der Gemeindeverwaltung zur örtlichen Haushaltswirtschaft vorberaten, denn die Ausschussarbeit ermöglicht, auftretende Einzelfragen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft intensiver zu beraten.

Der Ausschuss hat aber auch die gesetzliche Aufgabe, die Haushaltssatzung der Gemeinde vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen zu treffen, soweit nicht andere Ausschüsse zuständig sind (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW). Die Tätigkeit des Finanzausschusses kann sich z. B. auf folgenden Beratungsangelegenheiten erstrecken (vgl. Abbildung 49).

<b>DIE TÄTIGKEITEN DES FINANZAUSSCHUSSES</b>
<b>ALLGEMEINE BERATUNGSANGELEGENHEITEN:</b>
- haushaltswirtschaftliche Entscheidungen, die dem Rat vorbehalten sind,
- Satzungen, in denen Steuern, Gebühren oder Beiträge festgesetzt werden,
- Festsetzung von Entgelten für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen,
- Abschluss von gerichtlichen und außergerichtlichen Vergleichen,
- Neubau, Ausbau, Umbau, Sanierung und Gestaltung von Hochbauten der Gemeinde,
- Vorlagen mit Auswirkungen auf die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde in Form gemeindlicher Betriebe,
- Vorberatung von Wirtschaftsplänen, Finanzplanungen und Jahresabschlüssen der Betriebe.
- Unterstützung bei der Überwachung der Haushaltsstabilität.

*Abbildung 49 „Die Tätigkeiten des Finanzausschusses“*

Für seine Tätigkeiten kann der Finanzausschuss vom Bürgermeister die notwendige Aufklärung sowie eine Einsichtnahme in gemeindliche Geschäftsunterlagen verlangen. Seine Begehren müssen für eine sorgfältige Vorbereitung der gemeindlichen Haushaltssatzung und des Jahresabschlusses sowie des Gesamtabschlusses der Gemeinde oder für Entscheidungen über die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr notwendig sein.

Diese Rechte stehen dem Finanzausschuss insgesamt als Gremium zu, jedoch nicht einem einzelnen Ausschussmitglied. Dem Ausschuss kommt insgesamt eine Tätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates der Gemeinde in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beiträgt. Der Rat kann z. B. nicht über den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen einen Beschluss fassen, ohne zuvor seinen Finanzausschuss beteiligt zu haben.

### **3.2 Weitere Beratungsaufgaben**

#### **3.2.1 Allgemeine Sachlage**

Nach den gesetzlichen Vorschriften ist dem Finanzausschuss die Vorbereitung der Haushaltssatzung der Gemeinde ausdrücklich zugeordnet worden (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW). Es ist deshalb geboten, den Finanzausschuss auch über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres sowie das Ergebnis der Abschlussprüfung des Jahresabschlusses zu informieren. Er kann damit einen Bezug zu seinen Beratungen zur gemeindlichen Haushaltssatzung künftiger Jahre herstellen.

Der Finanzausschuss sollte bei örtlichem Bedarf und aufgrund des haushaltswirtschaftlichen Stellenwertes des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die darin ausgewiesenen Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres beraten, denn diese wirken sich regelmäßig auf die künftige Haushaltsplanung der Gemeinde aus. Er kann auch bei den jährlichen Abschlüssen der Gemeinde eine entscheidungsvorbereitende Tätigkeit in haushaltswirtschaftlichen Fragen und Sachverhalten für den Rat wahrnehmen. Die Tätigkeit des Finanzausschusses steht den ausdrücklichen Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses nicht entgegen.

In diesem Zusammenhang bietet sich ggf. auch eine gesonderte Vorberatung des Finanzausschusses über den geprüften Jahresabschluss der Gemeinde vor dessen Feststellung durch den Rat der Gemeinde an. In welchem Umfang eine solche Beratung umsetzbar ist, muss örtlich und eigenverantwortlich von der Gemeinde geklärt und entschieden werden. Ein Beratungsbedarf kann ggf. auch zum geprüften gemeindlichen Gesamtabschluss bestehen, den der Rat zu bestätigen hat (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW).

### **3.2.2 Die Überwachung der Haushaltsstabilität**

Der Finanzausschuss des Rates der Gemeinde soll wichtige Fragen der Gemeindeverwaltung zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft, bei denen der Rat zu beteiligen ist oder über die er zu entscheiden hat, vorberaten. Er hat die gesetzliche Aufgabe, die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen zu treffen, soweit nicht andere Ausschüsse zuständig sind. Der Finanzausschuss sollte daher auch an der Kontrolle der Haushaltsstabilität bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr beteiligt werden.

In diesem Zusammenhang kann der Ausschuss durch seine Entscheidungen mit gewährleisten, dass notwendige Änderungen und Maßnahmen zeitnah angestoßen werden, um die Haushaltsstabilität zu erhalten und dadurch den Verwaltungsvorstand in seiner Arbeit unterstützen. Mit seinen Kenntnissen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und deren jährlich wiederkehrenden Ablauf hat der Finanzausschuss z. B. die Möglichkeit, den Verwaltungsvorstand auf Risiken und Gefahren hinzuweisen, welche die Haushaltsstabilität im Haushaltsjahr und/oder in den Folgejahren beeinträchtigen können. Er sollte dabei die Anlässe und die Gründe dafür angeben.

Der Finanzausschuss kann aber auch Empfehlungen dazu geben sowie mögliche Gegenmaßnahmen aufzeigen, deren Durchführung er für die Gemeinde für geeignet und erforderlich erachtet, um Risiken und Gefahren für die Haushaltsstabilität abzuwehren. Der Finanzausschuss bedarf dafür auch ausreichender Kenntnisse über den gemeindlichen Jahresabschluss und die darin ausgewiesenen Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres.

Zur Überwachung der Haushaltsstabilität sollte der Bürgermeister dem Finanzausschuss außerdem unterjährig regelmäßig berichten. Er kann dabei darüber informieren, auf welche Weise er Empfehlungen des Ausschusses umgesetzt hat oder die Gründe angeben, wenn die Empfehlungen nicht umgesetzt werden. Über den Sachstand sollte auch der Rat in geeigneter Weise unterrichtet werden, ggf. ebenfalls mehrmals im Ablauf eines Haushaltsjahres. Ein Verweis auf die spätere Berichterstattung im Lagebericht ist dabei nicht als ausreichend im Sinne der Unterrichtungspflicht des Bürgermeisters gegenüber dem Rat angesehen, denn dieser Bericht ist erst nach Ablauf des Haushaltsjahres zu erstellen und dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW i. V. m. § 48 GemHVO NRW).

## **4. Der Integrationsrat**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, dem Integrationsrat zur Erledigung seiner Aufgaben die erforderlichen Haushaltsmittel zur Verfügung zu stellen. Dazu kann der Rat nach Anhörung des Integrationsrates den Rahmen festlegen, innerhalb dessen der Integrationsrat über die ihm vom Rat zugewiesenen Haushaltsmittel entscheiden kann (vgl. § 27 Absatz 10 GO NRW). Dem Integrationsrat sollten für seine Entscheidung eine geeignete Übersicht

über mögliche Verwendungszwecke als Auszug aus dem Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung bzw. des Haushaltsplans zur Beratung vorgelegt werden.

Nach Abschluss der Beratung des Integrationsrates ist dann das Beratungsergebnis über die vorgesehene Verwendung der verfügbaren Haushaltsmittel in den gemeindlichen Haushaltsplan in der Form zu übernehmen, dass entsprechende Veranschlagungen unter den zutreffenden Haushaltspositionen vorgenommen werden. Damit der Rat im Rahmen seiner Beratung auch Kenntnis über die geplante Verwendung der Mittel des Integrationsrates erhält, soll dem gemeindlichen Haushaltsplan zusätzlich eine Übersicht über diese Haushaltsmittel als Anlage beigefügt werden, auch wenn diese Pflicht noch nicht haushaltsrechtlich bestimmt worden ist. Es ist gewährleistet, dass der gemeindliche Haushaltsplan insgesamt verständlich und lesbar bleibt.

Bei diesem Verfahren bleiben auch die Interessen des Integrationsrates ungeschmälert gewahrt. Die Gemeinde hat ihm unter Beachtung seiner Aufgaben alle erforderlichen Unterlagen zur integrationsbezogenen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr in geeigneter Form zur Beratung und Beschlussfassung zur Verfügung zu stellen. Sie hat ggf. auch weitere benötigte Informationen und Erläuterungen zu geben, wenn derartige Angaben für die Beratungen und Entscheidungen des Integrationsrates notwendig sind.

## **5. Die Bezirksvertretungen in kreisfreien Städten**

Die Bezirksvertretungen in den kreisfreien Städten erfüllen die ihnen zugewiesenen Aufgaben im Rahmen der vom Rat der Stadt bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können (vgl. § 37 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Die „bezirksbezogenen“ Haushaltsmittel sollen zudem unter Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen und Gesamtauszahlungen der Stadt sowie des Umfangs der entsprechenden Anlagen und Einrichtungen fortgeschrieben werden (vgl. § 37 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die Bezirksvertretungen wirken außerdem an den Beratungen über die jährliche Haushaltssatzung mit. Sie sollen über alle Haushaltspositionen beraten, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können dazu Vorschläge machen und Anregungen geben (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW). Den Bezirksvertretungen sind daher von der Verwaltung geeignete Übersichten für ihre Entscheidungen, getrennt nach Bezirken, als Auszug aus dem Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung bzw. des Haushaltsplans zur Beratung vorzulegen.

Die Übersichten der Bezirksvertretungen sind zudem nach Abschluss ihrer Beratungen zusätzlich dem Haushaltsplan der Stadt als Anlagen beizufügen. Dadurch wird gewährleistet, dass der städtische Haushaltsplan insgesamt verständlich und lesbar bleibt. Mit diesem Verfahren werden die Interessen der Bezirksvertretungen in den Städten vollständig gewahrt. Sie erhalten unter Beachtung ihrer Aufgaben alle erforderlichen Unterlagen und Informationen über den Bezug der gesamten städtischen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zu den Ermächtigungen für den jeweiligen Bezirk.

## **6. Der Konsolidierungsausschuss**

Dem Rat obliegt die Gesamtverantwortung in der Gemeinde sowie die Entscheidung über die Bildung von Ausschüssen, sofern wegen eines örtlichen Bedarfs weitere Ausschüsse über die gesetzlich bestimmten Ausschüsse hinaus gebildet werden sollen (vgl. § 57 Absatz 1 GO NRW). Ein solcher Bedarf kann bestehen, wenn die Gemeinde zur Aufstellung und zur Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist oder eine eingetretene Überschuldung zu beseitigen ist (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW). Solche besonderen wirtschaftlichen Lagen können

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

gravierende Probleme in sich bergen, sodass wegen der Allzuständigkeit des Rates die Problembeseitigung nicht ohne eine Beteiligung des Rates erfolgen sollte.

Der Rat ist bei einer solchen haushaltswirtschaftlichen Lage bereits haushaltsrechtlich eingebunden, denn er hat über ein von der Gemeinde aufzustellendes Haushaltssicherungskonzept zu entscheiden (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der Rat sollte jedoch wegen seiner Gesamtverantwortung und der der ihm obliegenden Kontroll- und Überwachungsfunktion gegenüber der Gemeindeverwaltung nicht nur „einmalig“ tätig werden, sondern ständig an der Wiederherstellung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit mitwirken. Für diese Aufgabe bietet sich daher die Bildung eines gesonderten „Konsolidierungsausschusses“ an, auch wenn bereits der Finanzausschuss bei der Gestaltung der gemeindlichen Haushaltsplanung beteiligt ist (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW).

Ein solcher Ausschuss kann effektiv die Umsetzung der notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen begleiten und dabei die dem Rat obliegende Kontroll- und Überwachungsfunktion unmittelbar ausüben, z. B. durch Zustimmung zu den Konsolidierungsmaßnahmen und bei wesentlichen Abweichungen vom festgelegten Konsolidierungskonzept. Die Beseitigung der defizitären wirtschaftlichen Lage der Gemeinde stellt einen ausreichenden Anlass für eine ständige Mitwirkung des Rates (in Form des Ausschusses) im „operativen“ Geschäft der Gemeindeverwaltung dar. Der Konsolidierungsausschuss benötigt dafür die notwendigen Entscheidungsbefugnisse, die ihm der Rat übertragen kann. Dem Ausschuss sollten dazu auch sachlich und zeitlich festgelegte Unterrichtungspflichten durch den Rat aufgegeben werden.

Bei der gemeinsamen Zielverfolgung der dauerhaften Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs und/oder der Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung bedarf es einer abgestimmten Zusammenarbeit zwischen dem Ausschuss und der Gemeindeverwaltung. Die Art und der Umfang des Zusammenwirkens sind dabei abhängig von den örtlichen Verhältnissen und den gesetzten Zielen und Zeiträumen. Die konkrete Ausgestaltung obliegt daher der Gemeinde in eigener Verantwortung. Ein solches Vorgehen setzt den Willen und die Bereitschaft aller Beteiligten voraus, entsprechend zu handeln und die notwendigen Prioritäten zu setzen und einzuhalten.

## **7. Der Verwaltungsvorstand**

In den Gemeinden, in denen Beigeordnete bestellt sind, bilden die Beigeordneten zusammen mit dem Bürgermeister und dem Kämmerer den Verwaltungsvorstand (vgl. § 70 GO NRW). Der Verwaltungsvorstand wirkt insbesondere bei den in der Vorschrift benannten Aufgabenfeldern mit, z. B. bei der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans, unbeschadet der Rechte des Kämmerers nach § 80 GO NRW. Diese Aufgabe hat eine wichtige Bedeutung für die Gemeinde, denn bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr soll eine grundsätzliche Einheitlichkeit bei der Verwaltungsführung bestehen.

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist dem Verwaltungsvorstand die Aufstellung des Haushaltsplans als Vorbereitung der Haushaltssatzung der Gemeinde ausdrücklich zugeordnet worden (vgl. § 70 Absatz 2 Buchstabe b GO NRW). Die haushaltswirtschaftlichen Stellenwerte des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde erfordern jedoch eine der Haushaltsplanung gleichwertige Behandlung dieser Haushaltsabrechnungen durch den Verwaltungsvorstand. Der Verwaltungsvorstand wäre daher auch an der Aufstellung dieser jährlichen Abschlüsse sachlich zu beteiligen, bevor diese dem Rat zugeleitet werden.



## **8. Die Aufgaben und Rechte des Kämmerers**

### **8.1 Die Stellung des Kämmerers**

#### **8.1.1 Die funktionelle Einordnung**

In der Gemeinde muss regelmäßig ein Kämmerer tätig sein, damit die ihm gesetzlich zugewiesenen Aufgaben vor Ort ordnungsgemäß erfüllt werden (vgl. § 80 Absatz 1 GO NRW). In der Verantwortung des Kämmerers liegt das gesamte gemeindliche Finanzwesen. Er trägt daher die Finanzverantwortung in der Gemeinde. Dem örtlichen Kämmerer sind dafür hinsichtlich seiner haushaltswirtschaftlichen Verantwortung besondere Pflichten gesetzlich auferlegt und besondere Rechte zugestanden worden. Ihm stehen daher eigene Entscheidungs- und Vertretungsrechte zu, z. B. eine abweichende Stellungnahme zum Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung abzugeben, wenn der Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs noch Änderungen daran vorgenommen hat (vgl. § 80 Absatz 2 GO NRW).

Der Kämmerer nimmt daher hinsichtlich seiner Aufgaben eine besondere Stellung in der Gemeindeverwaltung ein. Diese Funktion wurde vom Landesgesetzgeber als so gewichtig angesehen, dass in den kreisfreien Städten ein Beigeordneter als Stadtkämmerer zu bestellen ist (vgl. § 71 Absatz 4 GO NRW). Es ist deshalb auch gesetzlich bestimmt worden, dass der Kämmerer ein Mitglied des Verwaltungsvorstands der Gemeinde ist (vgl. § 70 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinden, die nicht einen Beigeordneten als Stadtkämmerer bestellen müssen, können in eigener Abwägung und Verantwortung entscheiden, ob sie wegen der besonderen Aufgaben der gemeindlichen Finanzwirtschaft für den „Kämmerer“ eine Beigeordnetenstelle einrichten oder diese Aufgabe einem Lebenszeitbeamten übertragen.

In den Fällen, in denen auf die Einrichtung einer Beigeordnetenstelle verzichtet wird, ist es dann eine Aufgabe des Bürgermeisters im Rahmen seines Organisationsrechtes zu entscheiden, in welchem Umfang die örtliche Finanzverantwortung vom Kämmerer getragen werden soll (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Das Recht des Bürgermeisters, die Geschäfte zu verteilen, besteht auch hinsichtlich der Festlegung des Aufgabenbereiches des Kämmerers unter Beachtung der gesetzlichen Festlegungen. Dieses Recht ist mit dem Recht des Rates der Gemeinde vergleichbar, den Geschäftskreis der Beigeordneten bzw. des Stadtkämmerers bestimmen zu können (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 3 und § 73 Absatz 1 GO NRW). Durch den Bürgermeister der Gemeinde ist daher eine Festlegung hinsichtlich der Finanzverantwortung der Kämmerer zu treffen.

Dem Kämmerer ist im Rahmen der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung und die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde ein gesetzliches Anhörungsrecht eingeräumt worden. Dieses Rederecht setzt voraus, dass der Bürgermeister zuvor den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf geändert und der Kämmerer aufgrund dessen eine schriftliche Stellungnahme dazu mit seiner Auffassung gegenüber dem Bürgermeister abgegeben hat (vgl. § 80 Absatz 4 und § 95 Absatz 3 GO NRW). Der Bürgermeister ist in solchen Fällen verpflichtet, die vom Kämmerer abgegebene Stellungnahme mit dem jeweiligen Entwurf dem Rat zuzuleiten. Bei einer sonstigen abweichenden Meinung gegenüber einer Entscheidung des Bürgermeisters in Angelegenheiten seines Geschäftsbereichs ist der Kämmerer berechtigt, seine abweichende Meinung dem Hauptausschuss vorzutragen (vgl. § 70 Absatz 4 GO NRW).

Die Finanzverantwortung des Kämmerers kann dabei Rechte umfassen, die das Budgetrecht des Rates berühren. Haushaltsrechtlich besteht eine Wahlmöglichkeit hinsichtlich der Aufgabenverteilung, sodass zwischen einem „bestellten“ und einem „beauftragten“ Kämmerer unterschieden wird (vgl. z. B. § 83 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Bei einem „bestellten“ Kämmerer beinhaltet die Finanzverantwortung auch die Entscheidungsbefugnis über außer- und überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, über außer- und überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen und auch über den Erlass einer Haushaltssperre (vgl. §§ 83 und 85 GO NRW und § 24 GemHVO NRW). Ihm

obliegt auch die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 GemHVO NRW). Einem „beauftragten“ Kämmerer stehen dagegen diese Befugnisse sowie die benannte Aufsichtsfunktion nicht zu. Diese Aufgaben obliegen dann dem Bürgermeister.

### **8.1.2 Die Vertretungsrechte**

Die Gemeinde soll für den Fall der Verhinderung des Kämmerers eine Vertretungsregelung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten erlassen. Für die Ausgestaltung der örtlichen Regelung hat die Gemeinde zu beachten, dass dem Vertreter der volle Umfang der Entscheidungsbefugnisse des Kämmerers zusteht, unabhängig davon, ob der Bürgermeister der Gemeinde im Rahmen seiner Organisationshoheit einen Kämmerer bestellt oder beauftragt hat. Der Bürgermeister muss deshalb bereits bei der Festlegung der Rechte eines Kämmerers entscheiden, ob der Kämmerer alle haushaltsrechtlich möglichen Rechte innehaben soll oder nur bestimmte Rechte. Der Rat soll über die Vertretungsregelung informiert werden.

Im Rahmen der Vertretung des Kämmerers stehen seinem Vertreter die gleichen Rechte wie dem Kämmerer zu. Zu beachten ist, dass der Bürgermeister grundsätzlich nicht der Vertreter eines Kämmerers sein kann. Er kann sich deshalb auch nicht für Vertretungsfälle die Entscheidungsbefugnisse vorbehalten, die gesetzlich dem bestellten Kämmerer zustehen, aber nicht dem beauftragten Kämmerer (vgl. §§ 83 und 85 GO NRW und § 24 GemHVO NRW). Bei einem beauftragten Kämmerer stehen die genannten Entscheidungsbefugnisse nur dem Bürgermeister aufgrund der haushaltsrechtlichen Bestimmungen zu, sodass bei der Verhinderung eines beauftragten Kämmerers die bestehenden Entscheidungsbefugnisse des Bürgermeisters nicht berührt werden.

In kreisfreien Städten, wo ein vom Rat gewählter Beigeordneter als Stadtkämmerer zu bestellen ist, kann die Vertretungsregelung auf Beigeordnete beschränkt werden (vgl. § 71 Absatz 1 und 4 GO NRW). Auch hier gilt, dass der Bürgermeister nicht der Vertreter des Stadtkämmerers sein kann. In der örtlichen Vertretungsregelung sollte zudem klargestellt werden, ob die Vertretung des Stadtkämmerers auch die gesetzlich bestimmte Mitgliedschaft des Kämmerers im Verwaltungsvorstand der Gemeinde umfasst (vgl. § 70 Absatz 4 GO NRW). An der örtlichen Vertretungsregelung sollte wegen der Bestellung eines gewählten Beigeordneten zum Stadtkämmerer auch der Rat der Stadt beteiligt werden, selbst wenn nach der Auffassung der Stadt dafür ein Lebenszeitbeamter als Vertreter in Betracht kommt.

## **8.2 Die Aufgaben des Kämmerers**

Der Kämmerer der Gemeinde muss alle ihm durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen. Wegen seiner Finanzverantwortung für die Gemeinde umfasst sein Arbeitsgebiet die Finanzbeziehungen der gesamten Gemeindeverwaltung. Ihm wird unterstellt, dass er die haushaltsmäßigen Finanzwirkungen aus gemeindlichen Geschäften und die daraus entstehenden Vorteile und Belastungen sowie die Nachhaltigkeit der gemeindlichen Finanzgeschäfte gut einschätzen und betreuen kann.

Zur Durchführung seiner örtlichen Aufgaben kann der Kämmerer von den ihm zustehenden gesetzlichen Rechten nach Bedarf Gebrauch machen. Er muss gleichzeitig darauf achten, die gesetzlichen Pflichten ordnungsgemäß zu erfüllen. Zu seinen Aufgaben sind grundsätzlich folgende Sachverhalte zu zählen (vgl. Abbildung 50).

<b>DIE AUFGABEN DES KÄMMERERS DER GEMEINDE</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
Die Mitgliedschaft im Verwaltungsvorstand.	§ 70 Absatz 1 Satz 1 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
8. Teil GO NRW

<b>DIE AUFGABEN DES KÄMMERERS DER GEMEINDE</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
Die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen.	§ 80 Absatz 1 GO NRW
Das Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf der Haushaltssatzung abweicht.	§ 80 Absatz 2 GO NRW
Das Recht, seine abweichende Meinung zur Haushaltssatzung in den Beratungen des Rates zu vertreten.	§ 80 Absatz 4 GO NRW
Die Aufstellung einer Nachtragssatzung bei Bedarf.	§ 81 GO NRW
Die Entscheidung über die Leistung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen, soweit der Rat keine andere Regelung darüber getroffen hat.	§ 83 GO NRW
Die Entscheidung über das Entstehen außer- und überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen.	§ 85 GO NRW
Die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
Das Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf des Jahresabschlusses abweicht.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
Das Recht, seine abweichende Meinung zum Jahresabschluss in den Beratungen des Rates zu vertreten.	§ 96 Absatz 1 GO NRW
Die Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses.	§ 116 Absatz 5 i. V. m. § 95 Absatz 3 GO NRW
Das Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf des Gesamtabchlusses abweicht.	§ 116 Absatz 1 i. V. m. § 95 Absatz 3 GO NRW
Das Recht, seine abweichende Meinung zum Gesamtabchluss in den Beratungen des Rates zu vertreten.	§ 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 1 GO NRW
Der Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre bei Bedarf.	§ 24 GemHVO NRW
Die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern er nicht als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist (vgl. § 93 Abs. 2 GO NRW).	§ 31 Absatz 4 GemHVO NRW

*Abbildung 50 „Die Aufgaben des Kämmers der Gemeinde“*

Im Falle einer vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde gehört zu den örtlichen Aufgaben des Kämmers insbesondere der Erlass von haushaltswirtschaftlichen Regelungen als Ersatz für die fehlende bzw. noch nicht in Kraft getretene Haushaltssatzung (vgl. § 82 GO NRW). In dieser Zeit muss der Kämmerer die notwendigen Maßnahmen ergreifen, damit die Fortführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr gesichert ist und

klarstellen, auf welche Art und Weise und in welchem Umfang die gemeindliche Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr (vorläufig) abzuwickeln ist.

Bei solchen Regelungen ist eine Mitwirkung des Bürgermeisters als unverzichtbar anzusehen. Zu bestimmten Sachverhalten kann dabei ein Vorbehalt für den Rat der Gemeinde oder den Bürgermeister vorgesehen werden, denn die einzelnen Pflichten und das zulässige haushaltswirtschaftliche Handeln in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung muss die Gemeinde konkret und eigenverantwortlich unter Beachtung des haushaltsrechtlichen Rahmens regeln. Die örtlichen Regelungen für die voraussichtliche Dauer der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung („haushaltslose Zeit“) müssen zudem so gefasst werden, dass damit den Zielen und Zwecken der vorläufigen Haushaltsführung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ausreichend Genüge getan wird.

### **8.3 Der Kämmerer und der Bürgermeister**

#### **8.3.1 Die Funktionsbeziehungen**

Die gesetzlich bestimmten Aufgaben geben dem Kämmerer als Finanzverantwortlichen der Gemeinde eine besondere Rechtsposition bzw. Stellung innerhalb der Gemeindeverwaltung. Er verfügt über besondere gesetzlich bestimmte Aufgaben und Befugnisse, die ihm nicht entzogen werden können. Er hat z. B. die Aufgabe, den Entwurf der Haushaltssatzung aufzustellen sowie die Befugnis, in einem bestimmten Umfang über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen zu entscheiden.

Der Kämmerer ist als Finanzverantwortlicher der Gemeinde, unabhängig davon, ob er vom Bürgermeister „bestellt“ oder „beauftragt“ worden, hinsichtlich seiner dienstrechtlichen Stellung in die Struktur der Gemeindeverwaltung eingeordnet. Sein besonderer Status verleiht ihm keine über die gesetzlichen Rechte und Pflichten hinausgehende Stellung. In den Rahmen der Erfüllung seiner Aufgaben als Finanzverantwortlicher gehört jedoch, dass er zu geplanten Maßnahmen oder Vorhaben eine Stellungnahme aufgrund seiner Funktion abgeben kann.

Der Kämmerer kann aus seinem finanzwirtschaftlichen Status heraus eigenverantwortlich eine sachbezogene Stellungnahme abgeben, auch wenn mögliche Maßnahmen oder Vorhaben noch nicht förmlich zum Planungsprozess für den gemeindlichen Haushaltsplan gehören. Er kann daher nicht darauf verwiesen werden, dass er eine Stellungnahme erst abgeben darf, wenn der Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung von dem vom Kämmerer aufgestellten Entwurf der Haushaltssatzung mit Anlagen abweicht.

Das Recht des Kämmerers zur Abgabe einer Stellungnahme in haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten geht andererseits jedoch nicht soweit, dass der Kämmerer ohne weitere (interne) Beteiligungen eigenständig im Namen der Gemeinde nach außen oder auch gegenüber dem Rat der Gemeinde auftreten kann. Einerseits besteht ein internes Dienstverhältnis, denn er ist vom Bürgermeister „bestellt“ oder „beauftragt“ worden. Andererseits ist der Bürgermeister der gesetzliche Vertreter der Gemeinde und allein unterrichtungspflichtig gegenüber dem Rat (vgl. § 62 Absatz 4 und § 63 Absatz 1 GO NRW).

#### **8.3.2 Bürgermeister kein Kämmerer**

Die gesetzlichen Festlegungen haben für die Stellung des Kämmerers gegenüber dem Bürgermeister zur Folge, dass die Aufgabe und Funktion „Kämmerer“ nicht vom Bürgermeister übernommen bzw. durch ihn wahrgenommen werden kann. Diese Unzulässigkeit besteht auch im Vertretungsfall. Eine Ausnahme davon ist auch nicht mithilfe der Delegationsbefugnis des Kämmerers möglich (vgl. § 83 Absatz 1 GO NRW). Aufgrund der gesetzlichen Gegebenheiten ist eine Personalunion zwischen dem Amt des Bürgermeisters und dem Amt des Kämmerers grundsätzlich ausgeschlossen

Die Unzulässigkeit der Wahrnehmung der Aufgaben des Kämmerers durch den Bürgermeister besteht unabhängig davon, ob der Aufgabenbereich „Finanzwesen“ organisatorisch dem Dezernat oder Fachbereich des Bürgermeisters zugeordnet ist oder nicht. Sie wird bereits dadurch begründet, dass dem Kämmerer gesetzlich eigenständige Rechte eingeräumt worden sind, die ihm weder vom Bürgermeister noch vom Rat entzogen werden können (vgl. z. B. §§ 80, 83 und 95 GO NRW).

#### **8.4 Der Kämmerer und die Rechnungsprüfung**

Die örtliche Rechnungsprüfung stellt für die Gemeinde eine „zentrale Aufgabe“ dar, die sich auf die gesamte Gemeindeverwaltung auswirkt. Sie gehört daher i. d. R. zum Geschäftsbereich des Bürgermeisters, denn nur dem Bürgermeister steht das Recht zu, den Rat unmittelbar unterrichten zu können (vgl. § 62 Absatz 3 GO NRW). Diese geschäftsmäßige Zuordnung ist auch geboten, weil die Rechnungsprüfung in ihrer sachlichen Tätigkeit dem Rat unmittelbar unterstellt und ihm gegenüber verantwortlich ist (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Eine derartige zentrale und institutionalisierte Finanzkontrolle kann daher keinem anderen Geschäftsbereich innerhalb der Gemeindeverwaltung zugeordnet werden.

Bei der örtlichen Gestaltung der Rechnungsprüfung und der Ausübung von Weisungsrechten darf die sachliche und persönliche Unabhängigkeit der Prüfer grundsätzlich nicht beeinträchtigt werden. Diese Sachlage könnte aber eintreten, wenn nicht der Bürgermeister, sondern ein anderer Verantwortlicher das Weisungsrecht gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung innehat, z. B. der Kämmerer. Die Funktion „Kämmerer“ innerhalb der Gemeindeverwaltung ist ausschließlich haushaltsrechtlich dadurch geprägt, dass seine Aufgaben gesetzlich bestimmt worden sind. Dazu gehören keine originären Prüfungsaufgaben innerhalb der Gemeindeverwaltung. Der Kämmerer trägt ausschließlich die Finanzverantwortung in der Gemeinde.

### **9. Die Adressaten der Haushaltswirtschaft**

#### **9.1 Die Ausgangslage**

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

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben i. d. R. ein hohes Interesse an einem verantwortungsvollen und nachhaltigen Wirtschaften der Gemeinde, das sich in der Haushaltsplanung, in der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr oder im Jahresabschluss niederschlägt. Sie können gleichzeitig auch Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung. Als Grundsteuer- oder Gewerbesteuerpflichtige sind sie vielfach vom Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar in ihren ortsbezogenen Lebensverhältnissen betroffen. Die Adressaten können aber auch in besonderen Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. als Kreditgeber.

Die Interessen der Adressaten an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollten für die Gemeinde so gewichtig sein, dass sachgerechte Informationen verfügbar gemacht und auch besondere Umstände und Ereignisse von der Gemeinde nicht verheimlicht werden sollten. Die Bedeutung der Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zeigt sich auch daran, dass die Adressaten an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken können und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde ständig zur Einsichtnahme

verfügbar sein müssen (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW). Die Anregungen der Bürgerinnen und Bürger sollten daher ausreichend berücksichtigt werden.

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass regelmäßig auch ein Interesse der Adressaten an nicht finanziellen Informationen besteht, z. B. Umweltaspekte oder soziale Faktoren im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Interessen erstrecken sich z. B. auch auf eine zutreffende Darstellung und Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bei der Haushaltsplanung und der Haushaltsabrechnung, aber auch auf bedeutende und wesentliche gemeindliche Geschäftsvorfälle. Oftmals bestehen auch weitere speziellere Interessen aus der Stellung der Adressaten als Abgabepflichtige heraus, z. B. als Steuerschuldner der Grundsteuer. Ein wichtiger Gesichtspunkt ist dabei, die Informationen zeitnah verfügbar zu haben.

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind dabei nicht nur als „Kunden“ der Gemeinde anzusehen, die ggf. auch eine „gegnerische Einstellung“ gegenüber der Gemeindeverwaltung haben können. Sie bilden vielmehr mit der Gemeindeverwaltung eine „Schicksalsgemeinschaft“, bei der alle Mitglieder aufeinander angewiesen sind und einen Konsens für das Gemeinwohl und das Zusammenleben finden müssen. Diese Gemeinschaft ist verantwortlich dafür, in welchem Umfang und in welcher Form die Gemeinde künftig ihre Aufgaben erledigt. Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt.

## **9.2 Der Rat**

Dem Rat als gemeindliches Vertretungsorgan und einer Zuständigkeit für alle Angelegenheiten der Gemeinde müssen grundsätzlich alle gemeindlichen Informationen verfügbar sein, die von anderen Adressatengruppen gefordert oder diesen Interessenten überlassen werden (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Dieses gemeindliche Organ benötigt alle Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, von der Haushaltsplanung über die Haushaltsausführung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss der Gemeinde. Die Informationen bilden eine Grundlage für die örtliche Steuerung durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

Das Informationsinteresse des Rates ist aber auch durch seine Kontrollaufgaben über die Gemeindeverwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Sie sind im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde i. d. R. auf die Einhaltung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr und das dabei aus der Aufgabenerfüllung der Gemeinde entstehende wirtschaftliche Jahresergebnis ausgerichtet. Die Informationen dienen dabei auch dazu, eine örtliche Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde in zulässiger Art und Weise umsetzen zu können.

Der Rat kann als Gremium die verfügbaren haushaltswirtschaftlichen Informationen der Gemeinde im Rahmen seiner Tätigkeit gegenüber anderen Adressatengruppen nutzen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses. Er kann dann bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger oder anderer Dritter wie die Gemeindeverwaltung nicht nur im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Auskunft geben, sondern auch zukunftsbezogene Prognosen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde im Sinne seiner Steuerungsaufgaben machen. Er kann dabei berücksichtigen, dass die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde nicht nur Beteiligte in Verwaltungsverfahren, sondern auch Wähler gegenüber dem Rat sind.

## **9.3 Der Bürgermeister**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister selbst als ein gewichtiger Adressat der Haushaltswirtschaft anzusehen. Er ist verantwortlich für die Ausführung der Ratsbeschlüsse und für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung, denn er leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses haben die Ratsmitglieder

dann über seine Entlastung aufgrund der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zu entscheiden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Für den Bürgermeister besteht deshalb aus eigenem Interesse ein erhebliches Informationsbedürfnis an allen Aspekten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die örtlichen Gegebenheiten dürften seine Steuerung der Gemeindeverwaltung beeinflussen und sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine verantwortlichen Managemententscheidungen auswirken. Sein Informationsinteresse sollte sich daher im Rahmen des Jahresabschlusses nicht nur auf das erzielte Jahresergebnis des Haushaltsjahres erstrecken. Er kann es auch zu einer eigenständigen Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde nutzen.

#### **9.4 Die Beauftragten**

Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr beeinflussen die Arbeit der von der Gemeinde für unterschiedliche Aufgaben bestellten Beauftragten. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ermöglicht als Grundlage die Tätigkeit der Beauftragten oder wirkt sich unmittelbar auf deren Tätigkeit aus. Den Beauftragten, zu denen z. B. Behindertenbeauftragte, Datenschutzbeauftragte, Gleichstellungsbeauftragte, Integrationsbeauftragte und Sicherheitsbeauftragte zu zählen sind, ist im Rahmen ihrer Tätigkeit regelmäßig die notwendige personelle, räumliche und sachliche Ausstattung zur Verfügung zu stellen.

Das Informationsinteresse der Beauftragten wird aber auch durch ihre Mitwirkung im Rahmen der gemeindlichen Verwaltung sowie durch ihre Kontrollaufgaben begründet. Es besteht daher sowohl an der Haushaltsplanung der Gemeinde als auch beim gemeindlichen Jahresabschluss ein erhebliches Interesse, zumal oftmals für einzelne Beauftragte ein Verfügungsfonds eingerichtet wird.

#### **9.5 Die gemeindlichen Beschäftigten**

Die gemeindlichen Beschäftigten verfolgen das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde nicht nur aus Interessen an ihren Arbeitsverhältnissen, z. B. über ihre gewählten Vertreter. Das Interesse besteht auch aus persönlichen Gründen, denn sie sind regelmäßig bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an die für das Haushaltsjahr bestehenden Vorgaben gebunden und für die Ordnungsmäßigkeit ihres Handelns verantwortlich. Es besteht daher vielfach ein persönlicher Bedarf der Beschäftigten an Informationen, die über die speziellen Kenntnisse des Arbeitsplatzes hinausgehen.

Das Informationsinteresse der Beschäftigten der Gemeinde umfasst vielfach auch eine Gesamtsicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie deren künftigen Risiken und Chancen, um im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis persönliche Entscheidungen treffen zu können. Es dürfte sich insbesondere bei einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde ändern. In solchen Fällen werden durch gesetzliche Vorgaben und örtliche im Rahmen der Beschlüsse des Rates getroffene Festlegungen, die eigenverantwortliche Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts durch die Beschäftigten beschränkt oder deren Karriere beeinflusst. Manche Beschäftigten sind dadurch dann oftmals in ihrer persönlichen Entwicklung unmittelbar betroffen.

#### **9.6 Die gemeindlichen Betriebe**

Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar bzw. sind dem Adressatenkreis zuzurechnen. Vielfach bestehen umfangreiche Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre eigenverantwortliche Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung belegt daher, die Betriebe als einen eigenständigen Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Durch Betriebe mit besonderen wirtschaftlichen Gegebenheiten oder Beteiligungsverhältnissen

sowie im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW können sich ggf. noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der Gemeindeverwaltung bilden.

### **9.7 Die Bürgerinnen und Bürger**

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde sind die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe. Sie sind z. B. zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt und können auch Ratsmitglieder sein (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Sie können dann unmittelbar auch über die gemeindliche Haushaltswirtschaft mitbestimmen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die Bürgerinnen und Bürger können durch Bürgerbegehren auch Einfluss auf einzelne Maßnahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausüben, jedoch dadurch keine Veränderung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr bewirken (vgl. § 26 GO NRW).

Als Einwohner und Abgabepflichtige können die Bürgerinnen und Bürger auch Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben (vgl. § 80 Absatz 3 GO NRW). Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht besteht dabei kein erheblicher Unterschied, denn ein Einwohner ist eine Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW). Die Abgabepflichtigen können auch Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz ggf. nicht in der Gemeinde haben. Nur die Bürgerinnen und Bürger sind wahlberechtigt und können über die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde bestimmen (vgl. §§ 7 und 8 KWahlG).

### **9.8 Die Aufsichtsbehörde**

Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, um die Erfüllung der Pflichten durch die Gemeinde zu sichern, z. B. im Rahmen von Anzeige- und Genehmigungspflichten zur gemeindlichen Haushaltssatzung oder zum Jahresabschlusses (vgl. § 80 Absatz 5 und § 96 Absatz 2 GO NRW).

Die Mitwirkung der Aufsichtsbehörde ist besonders in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde gefordert. Das Jahresergebnis kann zur Verringerung der allgemeinen Rücklage in der Bilanz der Gemeinde führen, sodass für die Gemeinde die Pflicht entsteht, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und umzusetzen (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Sie hat ein sehr hohes Informationsinteresse an dem tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr und an dem Jahresergebnis.

### **9.9 Die Zuwendungsgeber**

Die Gemeinde finanziert ihre Aufgaben nicht alleine mit Eigenmittel, sondern erhält vielfach freiwillige Finanzleistungen von Dritten. Derartige Zuwendungen sind oftmals zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen bestimmt, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden (investive Zuwendungen). Die Gemeinde erhält aber auch Betriebskostenzuschüsse zur Erledigung ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit (Zuwendungen für laufende Zwecke). Sie kann die Zuwendungen von Dritten aber auch in Form von Sachzuwendungen erhalten.

Das Land, der Bund und die EU sowie andere Institutionen und einzelne private Personen können gegenüber der Gemeinde als Zuwendungsgeber auftreten und ihr Finanzmittel und/oder Sachmittel zur Aufgabenerfüllung zur Verfügung stellen. Diese Dritten verbinden regelmäßig besondere Zwecke mit ihrer Hingabe von Finanzmitteln und



Sachzuwendungen und setzen dadurch auch ihr eigenes Förderinteresse um. Die Gemeinde hat solche Vorgaben bei der Verwendung der Finanzmittel einzuhalten und ggf. auch gegenüber dem Zuwendungsgeber nachzuweisen.

Bei den Zuwendungsgebern besteht daher vielfach ein besonderes potentiell Interesse an Informationen über die jährliche Haushaltswirtschaft, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie Chancen und Risiken für ihre wirtschaftliche Weiterentwicklung. Ihr Informationsinteresse erstreckt sich daher oftmals auf konkrete Projekte der Gemeinde und deren Umsetzung, sodass dafür projektbezogene Daten aus der gemeindlichen Haushaltsplanung und dem Jahresabschluss gewünscht werden. Die Daten des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind oftmals für die Zuwendungsgeber dann relevant, wenn eine grundsätzliche Entscheidung über die finanzielle Beteiligung an gemeindlichen Projekten und Aufgaben zu treffen ist.

### **9.10 Die Kreditgeber der Gemeinde**

Die Gemeinde darf für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögenswerten für ihre Aufgabenerfüllung auch Fremdkapital nutzen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Sie darf bei einem Zahlungsbedarf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit die notwendigen Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen besondere Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

Die Banken und Sparkassen sowie die anderen Kreditinstitute haben daher ein großes potentiell Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre dauerhafte Leistungsfähigkeit. Sie benötigen daher regelmäßig besondere Informationen über die künftigen Risiken und Chancen der Gemeinde und hoffen, dass solche Informationen im Rahmen der Haushaltsplanung sowie beim gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss offengelegt werden.

Das Interesse an gemeindlichen Daten wird noch dadurch verstärkt, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Die Gemeinde gilt zwar als Privatkunden und erhält entsprechende Informationen über die Bankleistungen, gleichwohl hat die Einstufung auch Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde bzw. auf die Kosten der Bankleistungen.

### **9.11 Die sonstigen Geschäftspartner der Gemeinde**

Die sonstigen Geschäftspartner der Gemeinde erbringen als Lieferanten auftragsbezogene Leistungen für die Gemeinde. Sie zeigen ein hohes Informationsinteresse, denn bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in den Bedarf der Gemeinde bieten. Die Lieferanten haben daher ein regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und an ihren Chancen, als Auftragnehmer der Gemeinde tätig zu werden. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang sie ggf. statusmäßig als kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.

Zu den sonstigen Geschäftspartnern sind auch die Leistungsempfänger der Gemeinde zu zählen. Dieser Kundenkreis nimmt z. B. gemeindliche Finanzleistungen in Anspruch, auf die ggf. ein rechtlicher Anspruch besteht. Er zeigt daher ein hohes Informationsinteresse am gemeindlichen Haushaltsplan, ob Finanzmittel bereitgestellt werden. Der Kundenkreis nutzt aber auch entsprechend seinem Bedarf das sonstige Leistungsspektrum, das die Gemeinde örtlich bietet, und nimmt hin, dafür eine Gegenleistung in Form von Verwaltungsgebühren oder Benutzungsgebühren erbringen zu müssen.

### **9.12 Bund und Land (statistische Daten)**

Die Gemeinde hat statistische Meldepflichten gegenüber dem Bund und dem Land zu erfüllen und kann die dafür benötigten Finanzdaten entsprechend den festgelegten Erhebungsmerkmalen aus dem System des doppelten Rechnungswesens ableiten. Aufgrund der erforderlichen Beurteilung kommunaler Haushalte haben der Bund und das Land ein hohes Interesse an den haushaltswirtschaftlichen Daten. Der Gemeinde obliegt eine entsprechende Auskunftspflicht gegenüber den statistischen Stellen.

Die mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen des Bundes und des Landes haben als Verarbeiter von Daten ein regelmäßiges Interesse an richtigen Informationen über die von der Gemeinde abgewickelten Geschäftsvorfällen und den daraus entstandenen vielfältigen Ergebnis- und Finanz- sowie Bestandsdaten. Sie richten dabei ihren Blick auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang zuverlässige und belastbare sowie verarbeitbare Daten von der Gemeinde geliefert werden.

### **9.13 Die übrige Öffentlichkeit**

Die Öffentlichkeit ist insgesamt als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu betrachten, auch wenn bestimmte Interessengruppen besondere bzw. speziellere Informationsbedürfnisse haben. Sie umfasst daher eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, auch jene, die bereits als besondere Adressatengruppe bereits benannt worden sind. Bei diesem Adressatenkreis ist darauf zu achten, dass gemeindliche Informationen auch mediengerecht aufbereitet und verfügbar sein müssen.

Die Gemeinde sollte ein eigenes Interesse an diesem Adressatenkreis entwickeln, um sich geeignete Kommunikationswege zu eröffnen. Bei einem Bedarf der Adressaten an Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sollte berücksichtigt werden, dass durch die dabei benutzten Medien in Form von Presse, Rundfunk und Fernsehen sowie das Internet die gegebenen Informationen als Bilder und Nachrichten allgemein weiterverbreitet werden.

## **10. Die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft**

### **10.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Die haushaltsrechtlichen Bestimmungen für die Gemeinde sind mehreren besonderen Teilen der Gemeindeordnung zugeordnet worden. Der achte Teil der Gemeindeordnung stellt dabei den wichtigsten zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. In diesem Teil sind folgende Vorschriften enthalten (vgl. Abbildung 51).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 8. TEIL DER GEMEINDEORDNUNG</b>	
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze § 76 Haushaltssicherungskonzept § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung § 78 Haushaltssatzung § 79 Haushaltsplan § 80 Erlass der Haushaltssatzung § 81 Nachtragssatzung § 82 Vorläufige Haushaltsführung § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

DIE VORSCHRIFTEN IM 8. TEIL DER GEMEINDEORDNUNG	
	§ 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 85 Verpflichtungsermächtigungen § 86 Kredite § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte § 88 Rückstellungen § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung § 92 Eröffnungsbilanz § 93 Finanzbuchhaltung § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung § 95 Jahresabschluss § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

Abbildung 51 „Die Vorschriften im achten Teil der Gemeindeordnung“

Der achte Teil der Gemeindeordnung enthält die wichtigen Rahmenregelungen, aber auch besondere Verantwortlichkeiten des Rates für die örtliche Haushaltswirtschaft. Es werden auch die haushaltswirtschaftlichen Aufgaben und Verantwortlichkeiten (Zuständigkeiten) des Bürgermeisters und des Kämmerers näher bestimmt. Bei den Vorschriften ist außerdem berücksichtigt worden, dass die Gemeindeverwaltung dem Rat und den Bürgern sowie den Einwohnern und Abgabepflichtigen gegenüber für die ordnungsgemäße Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verantwortlich ist.

## 10.2 Die Vorschriften im Einzelnen

### - § 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze

Die allgemeinen Grundsätze dieser Vorschrift gelten für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde. An erster Stelle steht die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. An diesem Ziel hat die Gemeinde ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten. Die Gemeinde muss daher ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam führen. Der Haushalt stellt dabei für die Gemeinde das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar.

Der gesetzliche Haushaltsausgleich bezieht sich auf den Erhalt des gemeindlichen Vermögens zur Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde. Die Vorschrift verpflichtet deshalb die Gemeinde, ihren Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung auszugleichen. Diese Vorgabe wird dadurch umgesetzt, dass der jährliche Haushaltsausgleich im Rahmen des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung der Gemeinde nachzuweisen ist. Die Vorschrift enthält auch Regelungen über die Ausgleichsrücklage und deren Bemessung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz.

Die Ausgleichsrücklage ist ein Teil des Eigenkapitals der Gemeinde, jedoch eine Rücklage eigener Art und nicht ein Teil der allgemeinen Rücklage. Sie ist gesondert im Bilanzbereich „Eigenkapital“ anzusetzen. Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich zu erreichen (fiktiver Haushaltsausgleich). Dieser Sachverhalt bedarf einer entsprechenden Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltsatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Die Ausgleichsrücklage soll den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich zu erreichen, auch wenn die Erträge des Haushaltsjahres die Aufwendungen nicht decken.

Im NKF bezieht sich die Steuerung der Gemeinde auf die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan. Gleichwohl sind gleichzeitig auch die Liquidität und die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen. Die Finanzmittel haben für die Gemeinde eine so große allgemeine Bedeutung, dass deshalb der Haushaltsgrundsatz

„Sicherung der Liquidität“ entstanden ist. Außerdem kann das Eigenkapital einer Gemeinde seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital einer besonderen Betrachtung. In Fortführung der Genehmigungspflicht der Verringerung der allgemeinen Rücklage nach Absatz 4 der Vorschrift (Inanspruchnahme von Eigenkapital) verbietet diese Vorschrift den Gemeinden sich zu überschulden. Sie stellt dafür eine gesetzliche Auffangregelung dar.

- § 76 Haushaltssicherungskonzept

Die Vorschrift bestimmt näher, unter welchen Voraussetzungen die Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen hat. Sie knüpft einerseits an die Bestimmungen zum Haushaltsausgleich in § 75 GO NRW an, nach denen die Verringerung des Eigenkapitals durch Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage der aufsichtsbehördlichen Genehmigung bedarf. Andererseits ist die Vorschrift an die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltene mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung gebunden (vgl. § 84 GO NRW). Mit der Einbeziehung der mehrjährigen Haushaltsplanung der Gemeinde in den gemeindlichen Haushaltsplan soll erreicht werden, dass Gefährdungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst früh erkannt und entsprechend auch die Gegenmaßnahmen zu deren Beseitigung ergriffen werden.

Das haushaltsrechtliche Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ dient dabei dazu, die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern bzw. wiederherzustellen (vgl. auch § 5 GemHVO NRW). Die dazu örtlich notwendige Konsolidierung soll eine sachgerechte konzeptionelle Grundlage erhalten und die vorgesehenen Maßnahmen zur örtlichen Zielsetzung aufzeigen. Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes hat die Gemeinde dabei unter Beachtung der gesetzlich bestimmten Rahmenbedingungen vorzunehmen. Sie darf die notwendige Einleitung von Konsolidierungsmaßnahmen nicht davon abhängig machen, ob ihr Haushaltssicherungskonzept von der Aufsichtsbehörde genehmigt wird.

- § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung

Die Gemeinde ist gefordert, sich geeignete Quellen der Finanzmittel zu erschließen, denn diese sind sehr vielfältig und ergeben sich aus öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorgängen bzw. Geschäftsvorfällen. Dabei wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass diejenigen, die eine Leistung der Gemeinde in Anspruch nehmen oder eine gemeindliche Einrichtung nutzen, die entstehenden Kosten in vertretbarem und gebotenen Umfang tragen sollen. Zudem sind die Einwohner der Gemeinde verpflichtet, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. § 8 Absatz 2 GO NRW).

Die Vorschrift enthält daher für die Gemeinden die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung und legt eine bestimmte Rangfolge für die gemeindlichen Finanzmittelarten fest. Damit findet unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde das Bedarfsdeckungsprinzip i. V. m. dem Nachhaltigkeitsprinzip Anwendung. Die haushaltsmäßige Produktorientierung bringt dabei eine neue Sichtweise in das Verwaltungshandeln der Gemeinde, denn mithilfe der gemeindlichen Produkte kann die Finanzmittelbeschaffung näher betrachtet und beurteilt werden.

- § 78 Haushaltssatzung

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung. Diese Satzung ist dabei eine Ausprägung des Selbstverwaltungsrechts der Gemeinde. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen für das Haushaltsjahr getroffen werden. Die Haushaltssatzung muss alle Ermächtigungen für die Gemeindeverwaltung enthalten, die diese zur Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr sowie zur Nachweisführung im Jahresabschluss benötigt.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT 8. Teil GO NRW

In diesem Zusammenhang bilden die Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung den örtlich gesetzten Rahmen für die gemeindliche Haushaltsführung, denn die Haushaltssatzung der Gemeinde hat bestimmte Festsetzungen für das Haushaltsjahr zu enthalten. Bei einem Verzicht auf konkrete betragsmäßige Festsetzungen muss die gemeindliche Haushaltssatzung ausdrücklich eine entsprechende alternative Festlegung enthalten, z. B. beim Gesamtbetrag der Kredite (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW). Dadurch wird der für das Haushaltsjahr vorgesehene gemeindliche Sachverhalt unmittelbar erkennbar.

### - § 79 Haushaltsplan

Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er steht im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Der gemeindliche Haushaltsplan steht dadurch im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan stellt der Haushaltsplan nicht nur Informationen für das Haushaltsjahr bereit, sondern auch Informationen zu den sich an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahre. Er stellt damit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr mit Ausblick auf die nächsten drei Jahre dar. Durch die Festlegungen für den mehrjährigen Zeitraum ergeben sich auch rechtliche Konsequenzen für das Handeln der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde, z. B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW.

### - § 80 Erlass der Haushaltssatzung

Die Vorschriften über das Aufstellungsverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und den Bürgermeister berücksichtigen eine möglichst weitgehende bürgerschaftliche Mitwirkung beim Zustandekommen und der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung. Diese Beteiligung der Einwohner und Abgabepflichtigen ist entsprechend der besonderen Bedeutung der Haushaltswirtschaft für die gemeindliche Aufgabenerfüllung und wegen ihrer Wirkungen auf die Adressaten der Haushaltswirtschaft auch geboten.

Die Zielsetzung wird einerseits dadurch umgesetzt, dass der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen den Einwohnern und Abgabepflichtigen zur Kenntnis zu bringen ist. Ihnen wird dadurch die Erhebung von Einwendungen gegen den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ermöglicht. Andererseits ist die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung bis zum Ende der Auslegung des Jahresabschlusses des gleichen Haushaltsjahres zur Einsichtnahme verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW).

Durch diese zeitlich weitgehenden Zugangs- bzw. Informationsmöglichkeiten über die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird der jahresbezogene und jährlich wiederkehrende Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für die Öffentlichkeit als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbar gemacht. Er beginnt bei der allgemeinen Haushaltsplanung im Vorjahr, wird über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr fortgesetzt und endet mit der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde im Folgejahr.

### - § 81 Nachtragssatzung

Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ein Anpassungsbedarf bei den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben. Die Veränderung in der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde kann dabei

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

so wesentlich oder erheblich sein, dass die gemeindliche Haushaltssatzung anzupassen ist, z. B. die Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge und Aufwendungen. Bei einer solchen Anpassung ist auch das Gebot der Einhaltung des Haushaltsausgleichs zu beachten (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Bei solchen Tatbeständen lassen sich die haushaltsmäßigen Ermächtigungen i. d. R. nur durch eine Änderung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung und im Rahmen des dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahrens neu festlegen oder ergänzen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Eine erforderlich gewordene Nachtragssatzung kann aber nur erlassen werden, wenn der Rat der Gemeinde zuvor eine Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr beschlossen hat und diese auch in Kraft getreten ist (vgl. § 80 GO NRW).

- § 82 Vorläufige Haushaltsführung

Das gemeindliche Haushaltsrecht ist darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan der Gemeinde nur für ein Haushaltsjahr gelten, auch wenn die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert und abgebildet ist. Deshalb muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, damit sie mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann.

In der gemeindlichen Praxis lässt es sich dennoch aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres erlassen wird. Gleichwohl muss in der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung die Gemeinde ihre rechtlichen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen. Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist daher auf diese Zeit der vorläufigen Haushaltsführung bei der Gemeinde beschränkt. Der im Entwurf aufgestellte Haushaltsplan der Gemeinde bleibt zwar in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung die haushaltswirtschaftliche Leitlinie für Rat und Verwaltung und hat auch weiterhin eine unverzichtbare Funktion als buchungstechnische Grundlage.

- § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

Im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde durch die Gemeindeverwaltung kann sich ein Mehrbedarf bei den im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen ergeben. Die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist anders verlaufen als ursprünglich geplant, sodass die Ermächtigungen im Haushaltsplan verändert werden müssen. Der Mehrbedarf bei den im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen entsteht oftmals aus unterschiedlichen Gründen und besteht in unterschiedlichem Umfang u.

Bei einem geringeren Mehrbedarf, bei dem nicht der durch die Haushaltssatzung gesetzte Rahmen überschritten wird, ist ein vereinfachtes Zulässigkeitsverfahren möglich. Ohne vorherige Ratsbeteiligung werden mit Zustimmung des Kämmers oder des Bürgermeisters zusätzliche Aufwendungen und/oder Auszahlungen möglich, ohne dass es deshalb der Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung bedarf. Unter diese Vorschrift fallen jedoch nicht gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen, die im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde entstehen (vgl. § 82 GO NRW).

- § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnis- und zukunftsorientiert gesteuert wird. Deshalb steht am Beginn des Haushaltskreislaufs die jährliche Haushaltsplanung der Gemeinde, die vor dem Haushaltsjahr abgeschlossen sein soll (vgl. § 80 GO NRW). Die Gemeinde muss dabei für ihren mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanungszeitraum offenlegen, wie sie ihre Haushaltswirtschaft ausgestaltet und ausführen will und wie sie dabei die stetige Aufgabenerfüllung sichert.

Unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ fallen dabei alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die zur Planung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören, z. B. die Festlegung haushaltswirtschaftlicher Ermächtigungen für den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung unter Berücksichtigung der Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans, weil beide Werke miteinander verknüpft worden sind.

- § 85 Verpflichtungsermächtigungen

Der gemeindliche Haushaltsplan enthält im Rahmen der Haushaltssatzung der Gemeinde die notwendigen Ermächtigungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Für die gemeindliche Investitionstätigkeit ist es dabei nicht ausreichend, im Haushaltsplan nur die voraussichtlichen Ein- und Auszahlungsermächtigungen für das Haushaltsjahr zu veranschlagen. Es bedarf vielmehr weiterer Ermächtigungen, um die investiven Maßnahmen des Rates der Gemeinde, die haushaltsmäßig vielfach nur mehrjährig umsetzbar sind, in Einklang mit den über das Haushaltsjahr hinaus verfügbaren Ressourcen der Gemeinde zu bringen. Diesem Zweck dienen die zu veranschlagenden Verpflichtungsermächtigungen.

- § 86 Kredite

Für die Aufnahme von Krediten für gemeindliche Investitionen enthält die Vorschrift bestimmte materielle und formelle Voraussetzungen. Diese Vorgaben haben eine besondere haushaltsrechtliche und haushaltswirtschaftliche Bedeutung. Sie führen zu einem Verbot der Finanzierung von aufwandswirksamen Auszahlungen der Gemeinde und der ordentlichen Tilgung durch Kredite. Die Gemeinde kann daher Kredite aufnehmen, wenn diese der Bedarfsdeckung bei investiven Maßnahmen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen und jeder gemeindlichen Kreditaufnahme die Schaffung von Vermögenswerten gegenübersteht.

Wie in den anderen Ländern besteht eine Begrenzung der Kreditaufnahme auf die gemeindliche Investitionstätigkeit im Haushaltsjahr. Eine Kreditaufnahme zur Umschuldung bestehender Verbindlichkeiten ist dabei zulässig, weil bei einem solchen Vorgang keine zusätzliche Verpflichtung entsteht, sondern nur eine abzulösende Verbindlichkeit durch eine neue Verbindlichkeit in gleichem Umfang ersetzt wird. Für die Zulässigkeit kommt es dabei nicht darauf an, ob sich gleichzeitig die Vertragsbedingungen zwischen dem Kreditgeber und der Gemeinde substantiell verändern können.

- § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

Mit der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen, ohne dass der Bestellung i. d. R. eine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht. Durch solche Rechtsgeschäfte tritt die Gemeinde in Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten ein, insbesondere durch die Übernahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, aber auch durch die Bestellung sonstiger Sicherheiten zugunsten Dritter.

Das generelle Verbot einer Bestellung von Sicherheiten soll daher verhindern, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten für fremde Interessen erhält. In der Vorschrift wird das generelle Verbot in Absatz 1 jedoch durch die Regelungen in den Absätzen 2 und 3 modifiziert. Es ist bestimmt worden, dass die Aufsichtsbehörde Ausnahmen von dem generellen Verbot zulassen kann.

- § 88 Rückstellungen

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit einer Erfassung und dem Nachweis der auf das Haushaltsjahr bezogenen Ressourcen bedarf es auch der periodengerechten Erfassung aller gemeindlichen Verpflichtungen, auch wenn diese z. B. dem Grunde oder der Höhe nach noch ungewiss sind. Durch die Bilanzierung der gemeindlichen Rückstellungen wird daher eine Vorsorge der Gemeinde für ihre Verpflichtungen, die künftig zu gemeindlichen Zahlungen führen können, transparent und nachvollziehbar gemacht, deren Ursache im Haushaltsjahr liegt.

Zur Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde gehört daher auch die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss ist. Die Verpflichtung der Gemeinde muss ausreichend sicher und die wirtschaftliche Ursache bereits vor dem Abschlussstichtag eingetreten sein. Durch die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde werden die gemeindlichen Aufwendungen dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zutreffend zugerechnet.

- § 89 Liquidität

Die Gemeinde hat unter Beachtung des Grundsatzes der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten. Sie hat dabei den Haushaltsgrundsatz „Sicherstellung der Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen“ zu beachten (vgl. § 75 Absatz 1 und 6 GO NRW).

Das Gebot für die Gemeinde, ihre künftige Liquidität sicherstellen, beinhaltet deshalb die Aufgabe für die Gemeinde, sich ihre finanziellen Handlungsmöglichkeiten zu erhalten. Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. In diesem Sinne ist eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde sachgerecht.

- § 90 Vermögensgegenstände

Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder bei denen sie wirtschaftlicher Eigentümer ist. Dabei ist zu prüfen, ob diese Güter aufgrund ausdrücklicher Vorschriften von der Gemeinde gesondert zu behandeln sind (vgl. §§ 97 ff. GO NRW).

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss die Gemeinde außerdem den Nachweis über eine ordnungsgemäße Verwaltung ihres Vermögens, über dessen Werterhaltung und über den Substanzverzehr erbringen. Das gemeindliche Vermögen dient dabei der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen und dient der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 75 Absatz 1 GO NRW.

- § 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der Inventur eine große Bedeutung zu, denn das gemeindliche Inventar, das auf der Inventur aufbaut, stellt eine Grundlage für die Bilanz im jährlich aufzustellenden Jahresabschluss dar. Es handelt sich bei der Inventur um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem Stichtag, bei dem die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten sind. Die Inventur hat den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens und führt zum Inventar.

Für die Durchführung der Inventur werden zudem Inventurvereinfachungsverfahren zugelassen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss auf dem festgestellten Inventar aufbaut und umfassend Auskunft über das bewertete Vermögen und die Schulden der Gemeinde gibt. Die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vermögensvorschriften über den Erwerb, die Veräußerung, den Nachweis und die bilanzielle Behandlung des Vermögens ergänzen sich in diesem Sinne gegenseitig.

- § 92 Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz der Gemeinde bildet einen wesentlichen Bestandteil des NKF als neues Rechnungswesen. Erstmals wurde im gemeindlichen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zugrunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens davon Abweichungen erforderlich machen. Der Eröffnungsbilanz als erste Bilanz der Gemeinde kommt daher eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz ist auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgt.



- § 93 Finanzbuchhaltung

Die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts im gemeindlichen Haushaltsrecht und des Systems der doppelten Buchführung für Gemeinden hat in Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen dazu geführt, im gemeindlichen Haushaltsrecht besondere Regelungen über eine Finanzbuchhaltung zu treffen. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sollen alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erfasst werden. Sie hat die Angaben zu machen und die Daten zu liefern, die eine Grundlage für den gemeindlichen Haushaltsplan mit Ergebnisplan und den Finanzplan sowie für den Jahresabschluss der Gemeinde mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden sollen.

Zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind daher Umfang, Form und Inhalt in Grundsätzen und unter Sicherheitsaspekten auch besondere Vorgaben für die Zahlungsabwicklung bestimmt worden. Die Regelungen zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde eigenverantwortlich weiter auszugestalten. Sie enthalten deshalb keine ausdrücklichen Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung vor Ort, sondern eröffnen unter der Beachtung von Verantwortlichkeiten sachliche Gestaltungsspielräume für die Gemeinde.

- § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung

Die Vorschrift ermöglicht es der Gemeinde, ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen zu lassen. Die Möglichkeit umfasst dabei nicht die Übertragung der Befugnis zur Bewirtschaftung von gemeindlichen Haushaltsmitteln, denn die beauftragte Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung soll lediglich die Aufgaben einer gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfüllen. Der Dritte, der diese Aufgabe übernimmt, trägt die Verantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe regelmäßig im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages.

Der Dritte wird in diesem Zusammenhang, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut und oftmals als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig. Die Gemeinde kann sich gleichwohl durch die Übertragung der Finanzbuchhaltung auf einen Dritten nicht aus ihrer Verantwortung für die Aufgabenerledigung der Finanzbuchhaltung selbst entlassen. Sie trägt weiterhin die Gesamtverantwortung für ihre Finanzbuchhaltung und muss sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Daten rechtzeitig zur Verfügung stehen, um ihre Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres rechtzeitig nachkommen zu können.

- § 95 Jahresabschluss

Der gemeindliche Jahresabschluss lehnt sich hinsichtlich seiner Funktion an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an. Er geht aber in seiner Aufgabe noch weiter, denn er hat nicht nur eine Rechnungslegungsfunktion. Durch seine Belegfunktion soll aufgezeigt werden, dass im Haushaltsjahr die Haushaltswirtschaft nach den Vorgaben des Rates der Gemeinde in der Haushaltssatzung unter Einhaltung der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen ausgeführt worden ist. Mit seinen Bestandteilen und Anlagen soll der gemeindliche Jahresabschluss daher ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres vermitteln.

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

Die Aufgaben und haushaltsrechtlichen Vorgaben für den gemeindlichen Jahresabschluss erfordern, dass zwei Organe der Gemeinde an den Entscheidungen über die Inhalte und Ausgestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses beteiligt sind. Einerseits hat der Bürgermeister den durch den Kämmerer verwaltungsmäßig aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen.

Der Kämmerer hat damit zu verantworten, dass das ermittelte Jahresergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zutreffend ist und der Jahresabschluss insgesamt ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, vermittelt. Andererseits hat der Rat den gemeindlichen Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Er erkennt dadurch an, dass der gemeindliche Jahresabschluss richtig ist und dieser Aufgabe gerecht wird.

- § 96 Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

Der Rat der Gemeinde hat nach Abschluss des Haushaltsjahres die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans, soweit diese sich im Jahresabschluss der Gemeinde niederschlägt, zu überprüfen und über das Ergebnis einen Beschluss zu fassen bzw. den gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen. Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 Absatz 2 i. V. m. § 59 Absatz 3 GO NRW).

Die Beratung über die Inhalte und Prüfung des Jahresabschlusses schließen sich daran an, die mit der Feststellung des Jahresabschlusses und der Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses bzw. die Behandlung des Jahresfehlbetrages enden. Für diese Aufgaben ist der Rat der Gemeinde originär zuständig. Er kann daher diese gewichtigen Aufgaben nicht auf Dritte übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j GO NRW).

In diesem Zusammenhang haben die Ratsmitglieder der Gemeinde über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden. Der Bürgermeister der Gemeinde ist einerseits verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits hat der Bürgermeister die Beschlüsse des Rates vorzubereiten und diese unter Kontrolle des Rates und ihm gegenüber durchzuführen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW).

Dazu gehört auch die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach der vom Rat beschlossenen gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Die Beauftragung des Bürgermeisters beinhaltet daher für den Rat auch eine entsprechende Prüfungspflicht nach Ablauf dieses Zeitraumes. Sie beinhaltet aber auch eine abschließende Beurteilung der Tätigkeit des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder im Rahmen ihrer Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters.

Die Vorschrift sieht außerdem vor, dass der vom Rat festgestellte Jahresabschluss öffentlich bekannt zu machen ist. Wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes für die Gemeinden (vgl. § 11 GO NRW) soll der Jahresabschluss der Haushaltswirtschaft der Gemeinde jedoch nicht vor der Anzeige an die Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Vor der Veröffentlichung des Jahresabschlusses sollte deshalb durch geeignete Informationen sichergestellt werden, dass die Aufsichtsbehörde keine rechtlichen Bedenken gegen den vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschluss erheben wird. Es bietet sich in diesem Zusammenhang deshalb an, etwa die gleiche Frist (einen Monat) einzuhalten, wie sie für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung vorgesehen ist (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW).

Mit der Bekanntmachung des festgestellten Jahresabschlusses der Gemeinde soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah sowie sachgerecht über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres, über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung der Gemeinde informiert werden. Die Einwohner als allgemeine Adressaten des gemeindlichen Handelns haben ein berechtigtes Interesse an Informationen über

die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag sowie über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres.

## **11. Die Haushaltsbewirtschaftung**

### **11.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat mit der Haushaltswirtschaft ein Instrument zur Verfügung, das für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben notwendig ist und dem Bestand der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ dient. Das Prinzip der allgemeinen örtlichen Zuständigkeit der Gemeinde wird dabei unter der Berücksichtigung der vielfältigen fachlichen Maßstäbe zu einem Schwergewicht für die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Gleichwohl stellt die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch ein Abbild staatlicher, regionaler und örtlicher Interessen dar, die sich oftmals nicht voneinander trennen lassen.

Solche Gegebenheiten muss die Gemeinde im Rahmen des jährlichen Haushaltskreislaufs berücksichtigen, um ihre Haushaltswirtschaft im notwendigen Maße bestimmen und in Form der drei Phasen „Haushaltsplanung“, „Haushaltsausführung“ und „Haushaltsabrechnung“ umsetzen zu können. Die Phasen „Haushaltsplanung“ und „Haushaltsausführung“ müssen dabei besonders aufeinander abgestimmt sein, denn der Rat der Gemeinde setzt durch die Haushaltssatzung einen verbindlichen Rahmen für den Umfang und die Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr.

Die Festlegungen des Rates bedingen daher für die Gemeindeverwaltung die Durchführung einer sorgfältigen, realistischen und aktuellen Haushaltsplanung. Es sollen dadurch möglichst besondere Nachholungsmaßnahmen im Haushaltsjahr vermieden werden, auch wenn sich die Umsetzung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde in diesem Zeitraum nicht bis in alle Details prognostizieren lässt. Das Haushaltsrecht lässt daher unter Berücksichtigung des Budgetrechts des Rates bedarfsgerechte Anpassungen zu und schließt auch bedeutende Veränderungen aufgrund eines entstandenen Mehrbedarfs unter Beteiligung des Rates nicht aus.

Die Gemeinde hat in diesem Rahmen grundsätzlich alle verfügbaren Instrumente der Haushaltsbewirtschaftung bedarfsgerecht zu nutzen, unabhängig davon, ob die Instrumente landesrechtlich durch den Gesetzgeber oder ortsrechtlich durch den Rat bestimmt worden sind. Sie muss dabei zusätzlich auch andere rechtlichen Fachvorgaben beachten, um insgesamt die stetige Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr sicherzustellen.

Durch das gemeindliche Haushaltsrecht wird eine Vielzahl von Bewirtschaftungsinstrumenten zur Verfügung gestellt, die von der Gemeinde unmittelbar anzuwenden, unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse weiter zu konkretisieren oder in eigenen Regelungen zu spezifizieren sind. Die Nutzung solcher Instrumente im Rahmen der ordnungsmäßigen Haushaltsausführung setzt dabei voraus, dass die gemeindliche Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr ordnungsgemäß erfolgt ist.

Im Rahmen der konkreten Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr steht dabei insbesondere der gemeindliche Haushaltsplan, den dieser ist die Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr und unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften für Haushaltsführung im Haushaltsjahr verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 1 und 2 GO NRW). Die Gemeinde hat daher möglichst realistisch die Aufgabenerfüllung und die Ressourcen sowie die Finanzen im Haushaltsjahr zu prognostizieren und muss bis zur Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung ständig prüfen, ob Erkenntnisse vorliegen, die Anlass zu Änderungen in der gemeindlichen Haushaltsplanung geben.

Derartige Prüfungserfordernisse enden gleichwohl nicht mit dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr, denn auch im Haushaltsjahr kann aufgrund besonderer Ereignisse oder der Abwicklung gemeindlicher Geschäftsvorfälle eine Entwicklung eintreten, die Anpassungen innerhalb des Rahmens der Haushaltssatzung oder auch eine Änderung der Haushaltssatzung erfordern kann. Der Gemeinde obliegt daher die Pflicht, die Bewirtschaftung im Haushaltsjahr zu überwachen (vgl. § 23 GemHVO NRW). Sie muss dabei ggf. durch geeignete Maßnahmen sicherstellen, dass die Ziele und Zwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und Aufgabenerfüllung nicht beeinträchtigt werden.

Diese Ausrichtung zwingt die Gemeinde jedoch nicht dazu, die Haushaltswirtschaft auch um jeden Preis wie geplant im Haushaltsjahr auszuführen. Die Gemeinde muss vielmehr auf besondere Situationen und unvorhersehbare Ereignisse flexibel reagieren können und ihre Haushaltswirtschaft derartigen Gegebenheiten entsprechend anpassen. Ein solches Erfordernis der Flexibilität besteht für die Gemeinde jedoch nicht nur, wenn ein spezieller Mehrbedarf entsteht oder geplante Maßnahmen nicht oder noch nicht umsetzbar sind, sondern auch, wenn sich die wirtschaftliche Lage insgesamt erheblich verschlechtert.

In solchen Fällen kann ggf. eine ursachenbezogene Einzellösung helfen, es kann aber auch die Ausführung der Haushaltswirtschaft allgemein einzuschränken sein, z. B. durch den Erlass einer Haushaltssperre (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 Absatz 1 GemHVO NRW). Durch eine umfassende Abstimmung der Phasen „Haushaltsplanung“ und „Haushaltsausführung“ des gemeindlichen Haushaltskreislaufs aufeinander und mit ihren Erfahrungen aus vergangenen Haushaltsjahren sowie der laufenden Überwachung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr soll die Gemeinde ein Instrumentarium bereithalten.

Die Gemeinde kann mit den zulässigen haushaltswirtschaftlichen Instrumentarien die gemeindliche Aufgabenerfüllung sachgerecht abwickeln, wenn nicht außerhalb ihrer Macht stehende Einflüsse wirksam werden. Sie sollte aber dann in ihrem Jahresabschluss nachweisen können, dass sie in die Haushaltsplanung und die Haushaltsausführung nicht nur positive Entwicklungen einbezogen, sondern auch mögliche Risiken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gesehen, gewichtet und berücksichtigt hat.

## **11.2 Unvorhersehbare Ereignisse**

### **11.2.1 Die Ausgangslage**

Im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans durch die Gemeindeverwaltung kann die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr anders verlaufen als nach dem aufgestellten Haushaltsplan vorgesehen. Es können unvorhergesehene Ereignisse auftreten, die sich auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde auch belastend auswirken können.

Aufgrund solcher Gegebenheiten muss die Gemeinde angemessen reagieren und ggf. die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verändern, um diese im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung angepasst fortsetzen zu können. In den Fällen kann sich für die Gemeinde ein Mehrbedarf bei den im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen oder ein Gebot für Einschränkungen bei den geplanten haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen ergeben.

### **11.2.2 Die Nachtragssatzung**

Eine Änderung des gemeindlichen Haushaltsplans im Laufe eines Haushaltsjahres ist grundsätzlich nur durch eine Nachtragssatzung möglich (vgl. § 81 GO NRW). Der Haushaltsplan ist auf diese Weise zu ändern, wenn z. B. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

Eine Nachtragsatzung ist außerdem in dem gleichen förmlichen Verfahren aufzustellen wie die ursprüngliche Haushaltssatzung der Gemeinde (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Eine solche Vorgehensweise wäre i. d. R. bei jedem Mehrbedarf im Haushaltsjahr erforderlich. Sie dürfte sich dann aber erschwerend auf die weitere notwendige Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken. Die Gemeinde ist deshalb nur bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten zum Erlass einer gemeindlichen Nachtragsatzung verpflichtet.

Die Gemeinde kann sich aber gleichwohl bei einem gewichtigen Änderungsbedarf für die Aufstellung einer Nachtragsatzung entscheiden. Diese Sachlage kann z. B. bei einem Änderungsbedarf im gemeindlichen Stellenplan gegeben sein, denn Veränderungen des gemeindlichen Stellenplans sind nicht im Wege der „Über- oder Außerplanmäßigkeit“ möglich (vgl. § 83 GO NRW). Für den übrigen Mehrbedarf bei der Haushaltsausführung aufgrund besonderer Bedürfnisse der Gemeinde und eines unabweisbaren Bedarfs ist haushaltsrechtlich ein vereinfachtes Verfahren zugelassen worden.

Die Gemeinde muss grundsätzlich auch in den Fällen den Erlass einer Nachtragsatzung prüfen, in denen die erwarteten Erträge tatsächlich nicht erzielt werden, aber die geplanten Aufwendungen und Auszahlungen gleichwohl erforderlich sind. Der Rat oder der Kämmerer können zwar bereits eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen, um Aufwendungen nicht entstehen zu lassen. Eine solche Sperre ist kann auch zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit erforderlich werden, um Auszahlungen bei Fälligkeit leisten zu können. Sie wirkt jedoch nur in einem beschränkten Umfang, wenn von der Gemeinde überwiegend rechtliche Verpflichtungen zu erfüllen sind. Außerdem sind auch die zeitlichen Bedingungen beim Erlass einer Nachtragsatzung nicht unbeachtlich.

### **11.2.3 Über- und außerplanmäßiger Bedarf**

Das vereinfachte Verfahren bei einem haushaltsmäßigen Mehrbedarf in Form von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bei bestimmten Haushaltspositionen steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Budgetrecht des Rates und der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts durch die Gemeindeverwaltung sowie den haushaltsrechtlich bestimmten Bewirtschaftungsinstrumenten. Es wird der Gemeindeverwaltung unter Wahrung der Rechte des Rates ermöglicht, in besonderen Ausnahmefällen zusätzliche Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen zu leisten, sofern ihr keine anderen haushaltswirtschaftlichen Möglichkeiten zur Erledigung ihrer Aufgabenerfüllung offenstehen (vgl. § 83 GO NRW).

Die Nutzung dieser Möglichkeit muss von der Gemeinde im gesamten Kontext des haushaltsrechtlichen Instrumentariums betrachtet und entsprechend zur Anwendung kommen. Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang beachten, dass das Entstehen einer neuen Verpflichtung im Haushaltsjahr grundsätzlich erfordert, die haushaltswirtschaftlichen Voraussetzungen dafür zu schaffen. Sie hat gleichzeitig, die haushaltsmäßigen Auswirkungen für die folgenden Jahre zu prüfen und ggf. in ihre weitere Haushaltsplanung einzubeziehen. In solchen Fällen ist es unerheblich, ob die Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten besteht und auch, ob der Verpflichtung ein rechtlicher Charakter zukommt.

Zusätzliche Aufwendungen können auch aus einer Verpflichtung gegen sich selbst bestehen. Sie dürfen jedoch nur in besonderen Fällen als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die Gemeinde hat bei einem über- und außerplanmäßigen Bedarf im Haushaltsjahr zusammen mit der Unabweisbarkeit des Bedarfs auch die Deckung des Mehrbedarfs herzustellen, denn die Deckung muss im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Eine rechtliche Verpflichtung oder die Erfüllung gemeindlicher Aufgaben ist dabei kein ausreichender Grund, vom Bestehen einer Dringlichkeit und einer Deckung eigenmächtig auszugehen und von dem haushaltswirtschaftlichen

Rahmen abzuweichen, den der Rat der Gemeinde durch seinen Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung gesetzt hat. In solchen Fällen muss eine Entscheidung vom Rat getroffen bzw. dessen Zustimmung eingeholt werden, ggf. in Form einer Dringlichkeitsentscheidung durch ein Ratsmitglied und den Bürgermeister.

#### **11.2.4 Die haushaltswirtschaftliche Sperre**

In der Gemeinde haben der Kämmerer und der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung und des Haushaltsplans im Haushaltsjahr. Sie haben auch eine Überwachungspflicht, denn im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans muss die Gemeindeverwaltung die darin festgesetzten Ziele und Zwecke sowie die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften und örtlich erlassenen dienstlichen Anweisungen beachten und den Ermächtigungsrahmen einhalten.

Unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung sind jedoch im Haushaltsjahr von den Verantwortlichen vielfach zusätzliche Entscheidungen zu treffen, die sich auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft erweiternd oder einschränkend auswirken können. Aus unterschiedlichen Anlässen kann es auch erforderlich werden, die Inanspruchnahme der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen in einem erheblichen Umfang einzuschränken. Ein solcher Eingriff erfolgt durch eine haushaltswirtschaftliche Sperre in allgemeiner oder ganz konkreter Form. Die Berechtigung dafür liegt beim Kämmerer und beim Bürgermeister sowie dem Rat (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die Gemeinde soll jedoch einer voraussichtlichen schlechten wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde möglichst bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ausreichend Rechnung tragen (vgl. §§ 75 bis 80 GO NRW). Sie kann darauf nicht durch einen Verweis auf haushaltsrechtlich zulässige Eingriffe im Rahmen der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr verzichten, z. B. durch den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre oder die Einholung von Zustimmungen des Rates.

#### **11.3 Die IT-Sicherheit**

Die Verarbeitung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen erfolgt bei der Gemeinde erfolgt i. d. R. in digitalisierter Form. Diese Sachlage bedingt eine örtliche IT-Struktur, um die Verarbeitung, Übermittlung, Speicherung und Archivierung der gemeindlichen Daten und Unterlagen vornehmen und auf Dauer gewährleisten zu können. Unter dem Begriff "Informationstechnologie (IT)" soll dabei die gesamte von der Gemeinde eingesetzte Hardware und Software verstanden werden.

Die Gemeinde muss dazu insbesondere organisatorische und technische Feststellungen treffen, damit die anfallenden Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß abgewickelt und die spezifischen örtlichen Anforderungen erfüllt werden. Sie muss insgesamt und unabhängig vom Einsatzort ihrer IT angemessene organisatorische und technische Vorkehrungen zur Vermeidung von Störungen der Verfügbarkeit, Integrität, Authentizität und Vertraulichkeit ihrer informationstechnischen Systeme, Komponenten oder Prozesse zu treffen, die für die Funktionsfähigkeit der von ihr betriebenen Datenverarbeitung maßgeblich sind. Sie sollte dabei den Stand der Technik berücksichtigen.

Die gemeindlichen organisatorischen und technischen Vorkehrungen können als angemessen angesehen werden, wenn der dafür erforderliche Aufwand nicht außer Verhältnis zu den Folgen eines Ausfalls oder einer Beeinträchtigung der betroffenen IT-Struktur steht (vgl. z. B. § 8a BSIG). Der Landesgesetzgeber hat jedoch lediglich Anforderungen für die gemeindliche Buchführung und deren Dokumentation sowie für die Aufbewahrung, unabhängig von der örtlich eingesetzten Technologie, bestimmt.

Die DV-Buchführung weist als allgemeines Kennzeichen auf, dass die gemeindliche Buchführung vollständig oder überwiegend mithilfe von Datenträgern erfolgt. Sie erfordert eine ausreichende und sachgerechte IT-Sicherheit,

deren Eignung auch durch die Art und Weise sowie den Umfang der gemeindlichen DV-Buchführung geprägt wird. Zur Gewährleistung der IT-Sicherheit bedarf es vieler Arbeitsschritte, von denen nachfolgend einige beispielhaft aufgezeigt werden (vgl. Beispiel 3).

**BEISPIEL:**

**Aufgaben zur Gewährleistung der IT-Sicherheit**

Für die Gemeinde besteht eine Vielzahl von Aufgaben, die unter Einsatz von Personal dazu beitragen sollen, im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der damit verbundenen jährlichen Haushaltswirtschaft einen Grundschutz für die IT-Systeme der Gemeinde herzustellen und zu erhalten. Als Arbeitsschritte dafür gelten z. B.:

- die Analyse der genutzten IT-Systeme und Strukturen,
- die Gestaltung und Verankerung von Verantwortlichkeiten für die IT-Sicherheit,
- die Stellung und Einbindung der Verantwortlichen in die örtliche Organisation,
- die Entwicklung von Konzepten zur Gewährleistung der IT-Sicherheit,
- die Entwicklung von Maßnahmen im Schadensfall,
- die stetige Kontrolle und Überwachung der IT-Sicherheit,
- die Entwicklung und Anpassung an die technischen Veränderungen,
- die Entwicklung von Maßnahmen für den Schadensfall,
- die Dokumentation und Nachverfolgung bzw. Aufarbeitung von Schadensfällen.

Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang nicht allein die Zugriffsrechte innerhalb ihrer Verwaltung festzulegen und abzugrenzen, sondern auch die Rechte Dritte zu klären, die „von Außerhalb“ auf das gemeindliche IT-System zugreifen, z. B. Ratsmitglieder.

*Beispiel 3 „Die Gewährleistung der IT-Sicherheit“*

Die technischen Gegebenheiten bestimmen einerseits die örtliche IT-Struktur mit und wirken sich auch auf deren Gestaltung aus. Die Gemeinde hat dazu im Rahmen ihrer Selbstverwaltung eigenverantwortlich sicherzustellen, dass die geeignete Hardware und Software verfügbar und einsetzbar und die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsabläufe sichergestellt ist. Die aus der gemeindlichen Geschäftstätigkeit sachlich erforderlichen Daten müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst sowie autorisiert und in geeigneter Weise nachvollziehbar gespeichert werden.

## **12. Der Jahresabschluss**

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft soll mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht werden, sich ein Bild über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und deren weitere wirtschaftliche Entwicklung zu machen. Diese Zielsetzungen werden von einer Vielzahl darauf ausgerichteter haushaltsrechtlicher Vorschriften unterstützt.

Der Jahresabschluss hat daher nicht nur eine Rechnungslegungsfunktion, sondern auch eine Belegfunktion, denn die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr muss nach den Vorgaben des Rates ausgeführt werden. Der Rahmen ist in der Haushaltssatzung festgesetzt worden, während die notwendigen Ermächtigungen für die einzelnen Vorhaben und Maßnahmen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind.

Von der Gemeinde müssen die haushaltsrechtlichen Vorgaben bei der Aufstellung, Beurteilung und Bewertung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Die Gemeinde hat unter Beachtung der Vorgaben ihren Jahresabschluss so aufzubauen und auszugestalten, dass er eine Beurteilung der Ergebnisse aus der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglicht.

Die Aufgaben der jahresbezogenen Ergebnisermittlung und die Darstellung der wirtschaftlichen Lage stehen dabei gleichrangig nebeneinander. Es muss erreicht werden, dass der gemeindliche Jahresabschluss mit seinen Bestandteilen und Anlagen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Die tatsächliche Darstellung und Ausgestaltung ist dabei insbesondere von den Gegebenheiten der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr abhängig.

Die Aufgaben und haushaltsrechtlichen Vorgaben für den gemeindlichen Jahresabschluss erfordern, dass zwei Organe der Gemeinde an den Entscheidungen über die Inhalte und Ausgestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses beteiligt sind. Einerseits hat der Bürgermeister den durch den Kämmerer verwaltungsmäßig aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen.

Der Bürgermeister hat damit zu verantworten, dass das ermittelte Jahresergebnis zutreffend ist und der Jahresabschluss insgesamt ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt. Andererseits hat der Rat der Gemeinde den gemeindlichen Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Er erkennt dadurch an, dass der gemeindliche Jahresabschluss richtig ist und seiner Aufgabe gerecht wird und die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr in seinem Sinne ausgeführt worden ist.

In diesem Zusammenhang stellt der gemeindliche Jahresabschluss eine Selbstinformation des Rates und der Verwaltung der Gemeinde aufgrund der Verpflichtung zur wirtschaftlichen Haushaltsführung und des periodenbezogenen Haushaltsausgleichs dar (vgl. § 75 Absatz 1 und 2 GO NRW). Das Vorsichtsprinzip und das Realisationsprinzip sowie das Verursachungsprinzip sind in das gemeindliche Haushaltsrecht eingebettet. Sie stellen für die Gemeinde relevante Größen dar, um stichtagsbezogen die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu ermitteln (vgl. § 95 GO NRW).

Der Jahresabschluss kann dadurch das geeignete Rechenschaftsinstrument für die Gemeinde sein, denn einer separaten Ausschüttungsbemessung bedarf es im öffentlichen Bereich nicht. Die Fortführung der Gemeinde ist öffentlich-rechtlich verankert, sodass es zwar einer dauerhaften Liquiditätssicherheit bedarf, jedoch keines Schuldendeckungspotentials, wie für den Fall einer Zerschlagung bestehen müsste. Das dauerhafte Fortbestehen der Gemeinde macht es andererseits aber erforderlich, die künftigen Verpflichtungen vollständig aufzuzeigen, sodass den Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz eine erhebliche Bedeutung hinsichtlich ihres Umfangs und ihrer Fristigkeit zukommt.

### **13. Die produktorientierte Haushaltssteuerung**

Mit der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts sollte erreicht werden, dass die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft vor allem nach den zu erbringenden gemeindlichen Leistungen (Output) steuert. Diese Steuerung soll unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Selbstverantwortung erfolgen. Sie erfordert eine besondere Zusammenarbeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch den Bürgermeister (Gesamtverantwortung) und den Kämmerer (Finanzverantwortung).

Die Gemeinde soll dabei außerdem betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden einsetzen, z. B. die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ verwenden, die doppelte Buchführung nutzen, die Produktorientierung und die Budgetierung umsetzen sowie dabei Leistungskennzahlen und Controlling, aber auch die interne Kosten- und Leistungsrechnung anwenden. Der gemeindliche Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument für den Rat der Gemeinde und die gemeindliche Verwaltung.

Die Ziele des gemeindlichen Haushaltsrechts haben daher zu einer produktorientierten Gliederung des jährlichen Haushaltsplans geführt (vgl. § 79 GO NRW i. V. m. § 4 GemHVO NRW). Der Gemeinde ist dabei die Befugnis



eingeräumt worden, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich in Teilpläne zu untergliedern. Mit diesen Teilplänen im Haushaltsplan nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten wird dem Budgetrecht des Rates ausreichend Rechnung getragen.

Die Gliederung des örtlichen Haushaltsplans soll die Gemeinde deshalb nach ihren Steuerungs- und Informationsbedürfnissen ausrichten. Dabei beschränkt sich die haushaltsmäßige Verpflichtung der Gemeinden allein auf die 17 verbindlichen Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information über die Haushaltswirtschaft widerspiegeln (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Der Rat entscheidet dadurch neben den Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auch über deren sachliche produktorientierte Zuordnung unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit. Die Umsetzung durch die Gemeindeverwaltung erfordert eine entsprechende verantwortliche Steuerung und auch ggf. die Fortentwicklung der Führungsmethoden (Management), zu der insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen sowie zwischen Rat und Verwaltung gehören sollen.

Die Möglichkeit für die Gemeinde, die Zielerreichung mithilfe von messbaren Leistungskennzahlen zu ermitteln und nachzuprüfen, darf dabei nicht vergessen werden. Örtliche Ziele und messbare Leistungskennzahlen sollen deshalb auf allen Gliederungsebenen des gemeindlichen Haushaltsplans steuerungsrelevant vereinbart und in einem entsprechenden Umfang ausgewiesen und nachgehalten werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist der entsprechende Nachweis zu führen.

## **14. Die Abgabe von Verpflichtungserklärungen der Gemeinde**

### **14.1 Die Verpflichtungsgeschäfte der Gemeinde**

Im Geschäftsverkehr der Gemeinde ist bei vielen Geschäftsvorfällen in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form die Abgabe von Erklärungen durch die Gemeinde unerlässlich, z. B. bei Verträgen mit Dritten. Zu den haushaltswirtschaftlichen Geschäften der Gemeinde, bei denen es der Abgabe einer Verpflichtungserklärung durch die Gemeinde bedarf, ist die Aufnahme von Krediten für Investitionen oder von Krediten zur Liquiditätssicherung, aber auch die Übernahme von Bürgschaften zu zählen (vgl. §§ 86, 87 und 89 GO NRW).

Die Verträge über den Erwerb oder die Veräußerung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde beinhalten besondere gemeindliche Ansprüche und Verpflichtungen, sodass derartige Erklärungen der Gemeinde grundsätzlich der Schriftform bedürfen (vgl. § 64 Absatz 1 Satz 1 i. V. m. § 90 GO NRW). Der Begriff „Schriftform“ beinhaltet dabei, dass die betreffende Willenserklärung der Gemeinde in Textform abzugeben und mit einer Unterzeichnung zu erfolgen hat (vgl. § 126 BGB).

Bei Verpflichtungsgeschäften der Gemeinde beinhaltet die ausdrückliche Vorgabe der schriftlichen Form, dass diese Form nicht durch die elektronische Form ersetzt werden darf. Außerdem muss ein Geschäft oder ein Vertrag der Gemeinde als schwebend unwirksam angesehen werden, sofern bei einer gemeindlichen Verpflichtungserklärung die zweite Unterschrift fehlt, wenn es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt (vgl. § 64 Absatz 2 GO NRW). Bei der Abgabe von sonstigen Erklärungen der Gemeinde ist zu beachten, dass solche Erklärungen, die nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, nicht die Gemeinde in der Sache binden oder ungewollte Verpflichtungen auslösen (vgl. § 64 Absatz 4 GO NRW).

#### **14.2 Der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde**

Die Vertretung der Gemeinde obliegt dabei dem Bürgermeister, denn er ist der gesetzliche Vertreter der Gemeinde in Rechtsgeschäften, unbeschadet der dem Rat und seinen Ausschüssen zustehenden Entscheidungsbefugnisse (vgl. § 63 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Von der Gemeinde abzugebende Verpflichtungserklärungen sind daher vom Bürgermeister oder seinem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen (vgl. § 64 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird der gewichtige Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Sie soll sich außerdem Klarheit über den Inhalt einer neuen Verpflichtung verschaffen können. Im Innenverhältnis ist die Stellung des Bürgermeisters ebenfalls gesetzlich bestimmt. Dem Bürgermeister obliegt die gesetzliche Vertretung der Gemeinde in Verwaltungsgeschäften (vgl. § 63 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Er hat aufgrund dessen die Geschäftsführungsbefugnis für die Gemeindeverwaltung und muss für eine zutreffende Erledigung der gemeindlichen Aufgaben Sorge tragen.

Diese Sachlage ist auch gesetzlich verankert worden, denn der Bürgermeister ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). In diesem Zusammenhang sollte z. B. die sachliche Entscheidungszuständigkeit im Verhältnis zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister örtlich geklärt und festgelegt werden (vgl. §§ 41 und 62 GO NRW).

#### **14.3 Die Ausführung der Ratsbeschlüsse**

Im Zusammenhang mit gemeindlichen Verpflichtungsgeschäften stellt ein Beschluss des Rates der Gemeinde über den Eingang von Verpflichtungen für die Gemeinde keine unmittelbare Erklärung im Sinne der Vorschrift des § 64 GO NRW dar. Der Rat und der Bürgermeister sind Organe der Gemeinde und stehen nicht in einer hierarchischen Ordnung zueinander, z. B. stellt der Rat keine höhere Verwaltungsbehörde gegenüber dem Bürgermeister dar. Ein Ratsbeschluss erreicht daher erst dann eine Außenwirkung, wenn der Beschluss durch die gemeindliche Verwaltung ausgeführt bzw. umgesetzt wird.

Dazu ist ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden, dass der Bürgermeister die Beschlüsse des Rates unter dessen Kontrolle und in Verantwortung ihm gegenüber ausführt (vgl. § 62 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Diese Festlegung gilt für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Es werden deshalb auch durch den gemeindlichen Haushaltsplan keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter begründet oder aufgehoben (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 3 GO NRW).

Die Zuständigkeit des Rates der Gemeinde für den Beschluss über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, also auch den Haushaltsplan, verändert nicht die Sachlage bei der Gemeinde (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Für die Aufsichtsbehörde besteht kein Anlass zum Handeln zulasten der Gemeinde, wenn ein Ratsbeschluss noch nicht vom Bürgermeister ausgeführt wurde.

Die Verpflichtung für die Gemeinde setzt erst durch den tatsächlichen Abschluss einer vertraglichen Vereinbarung unter Beachtung der vereinbarten Geltungsdauer ein. Die Vereinbarung durch die Gemeinde muss sich dabei im Rahmen des vom Rat gefassten Ratsbeschlusses bewegen. Das Kontrollrecht des Rates verpflichtet dabei den Bürgermeister, den Rat jederzeit über die Ausführung der Ratsbeschlüsse eine sachgerechte und ausreichende Auskunft zu geben (vgl. § 55 GO NRW).

**14.4 Die Vertretung bei Geschäften der laufenden Verwaltung**

Die ausdrückliche gesetzliche Vorgabe, dass Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, der Schriftform bedürfen, besteht nicht für die gemeindlichen Geschäfte, die der laufenden Verwaltung zuzurechnen sind (vgl. § 64 Absatz 2 GO NRW). In solchen Fällen obliegt allein dem Bürgermeister die Verantwortung dafür, denn er hat die alleinige Vertretung der Gemeinde in gemeindlichen Rechts- und Verwaltungsgeschäften inne. Die Form der Verpflichtungserklärung der Gemeinde bestimmt sich in diesen Fällen nach den allgemeinen Vorschriften im Rechtsverkehr.

Der Bürgermeister kann aufgrund seiner gesetzlichen Zuständigkeit und Verantwortlichkeit für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde bei Bedarf auch einzelne Bedienstete der Gemeindeverwaltung mit der Abgabe von verpflichtenden Erklärungen beauftragen (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Er soll dabei die Art und den Umfang der Unterschriftbefugnisse und der Zuständigkeiten der einzelnen beauftragten Bediensteten sowie die zeitliche Geltungsdauer konkret festlegen. Die beauftragten Bediensteten handeln dann bei der Abwicklung gemeindlicher Geschäfte im Auftrag des Bürgermeisters.

**15. Die Anzeige- und Genehmigungspflichten**

Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde als Rechtsaufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Bestimmungen ausdrücklich festgelegt. Der Gemeinde obliegt dabei die Aufgabe, die einzelnen örtlichen Sachverhalte selbst danach zu beurteilen, ob und in welcher Form die Aufsichtsbehörde zu beteiligen ist.

Die Gemeinde hat zudem zu berücksichtigen, dass die Aufsichtsbehörde die Aufgabe hat, die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen (vgl. § 119 Absatz 1 GO NRW). Dafür stehen verschiedene Aufsichtsmittel zur Verfügung, z. B. ein Unterrichtsrecht oder ein Beanstandungsrecht (vgl. §§ 121 und 122 GO NRW). Einige Tatbestände über die Beteiligung der Aufsichtsbehörde durch die Gemeinde werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 52).

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN ANZEIGE- UND GENEHMIGUNGSPFLICHTEN</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen.	§ 80 Absatz 5 GO NRW
Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes.	§ 76 Absatz 2 GO NRW
Anzeige der Nachtragssatzung.	§ 81 Absatz 1 i. V. m. § 80 Absatz 5 GO NRW
Ausnahmezulassung vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten zur Sicherung eines Kredites.	§ 86 Absatz 5 GO NRW
Genehmigung der Aufnahme einzelner Kredite bei einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts.	§ 86 Absatz 3 GO NRW
Ausnahmezulassung vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter.	§ 87 Absatz 1 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN ANZEIGE- UND GENEHMIGUNGSPFLICHTEN</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Anzeige einer Entscheidung über die Übernahme von Bürgschaften und über die Übernahme von Gewährverträgen.	§ 87 Absatz 2 GO NRW
Anzeige einer Entscheidung über Rechtsgeschäfte, die der Übernahme einer Bürgschaft oder einem Gewährvertrag gleichkommen.	§ 87 Absatz 3 GO NRW
Genehmigung von Änderungen bei örtlichen Stiftungen.	§ 100 Absatz 2 GO NRW
Anzeige eines Fehlbetrages als in der Ergebnisrechnung oder eines höheren Fehlbetrages als geplant.	§ 75 Absatz 5 GO NRW
Anzeige der Feststellung des Jahresabschlusses.	§ 96 Absatz 2 GO NRW
Anzeige der Bestätigung des Gesamtabchlusses.	§ 96 Absatz 2 GO NRW
Anzeige der Bestätigung des Gesamtabchlusses.	§ 116 i. V. m. § 96 Absatz 2 GO NRW
Zulassungsverfügung bei Einleitung einer Zwangsvollstreckung gegen eine Gemeinde.	§ 128 Absatz 1 GO NRW

*Abbildung 52 „Die Anzeige- und Genehmigungspflichten“*

Der Umfang der Aufsicht über die Gemeinde ist dabei u. a. auch von der jeweiligen gemeindlichen Aufgabe und der Ausführung der Haushaltswirtschaft vor Ort abhängig. Bei den jährlich entstehenden Pflichten der Gemeinde muss die Aufsichtsbehörde ggf. auch von sich aus tätig werden, wenn die Gemeinde ihren Anzeigepflichten oder der Einholung von Genehmigungen nicht fristgerecht nachkommt, z. B. die Anzeige der beschlossenen Haushaltssatzung oder die Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes.

Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde setzt dabei eine Koordinations- und Kooperationsbereitschaft voraus, um bei rechtlichen Fragestellungen zu einer verständigen Zusammenarbeit mit der Gemeinde zu gelangen. Die Aufsichtsbehörde hat die haushaltsrechtlichen Vorgaben als Richtlinien gegenüber der Gemeinde durchzusetzen und gleichzeitig der Gemeinde den ihr zustehenden gebotenen sachlichen Gestaltungsspielraum einzuräumen.

Im Rahmen ihrer Aufsichts- und Kontrollfunktion bedarf es dafür auch eines eigenständigen Informationsbedarfs bei der Aufsichtsbehörde, der bereits aufgrund des ständig wiederkehrenden Haushaltskreislaufs bestehen sollte. Die Aufsichtsbehörde kann dabei aufgrund ihrer rechtlichen Beurteilung und Bewertung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ggf. auch Nachbesserungen von der Gemeinde verlangen, sofern die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen nicht eingehalten oder nicht erfüllt wurden.

## **16. Die Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde**

### **16.1 Allgemeine Grundlagen**

In besonderen Fällen kann es vorkommen, dass die Gemeinde ihren zivilrechtlichen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommt und ein Dritter seine Ansprüche gegen die Gemeinde durchsetzen will. In solchen Fällen muss der Dritte als Gläubiger einen Vollstreckungstitel gerichtlich erlangt haben, der eine rechtliche Anordnung zur Zahlung darstellen kann (vgl. §§ 704, 794 ZPO). Gegen die Gemeinde kann dabei aus den Vollstreckungstiteln vollstreckt

werden. Es ist jedoch zu beachten, dass der Einsatz von Zwangsmitteln gegen die Gemeinde unzulässig ist, soweit nicht durch andere Normen nicht etwas anderes bestimmt ist (vgl. § 76 VwVG NRW).

Das Zwangsverfahren wegen einer Geldforderung ist gegen eine Gemeinde nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz unter Beachtung bestimmter Vorgaben durchzuführen (vgl. § 78 VwVG NRW). Zur Einleitung der Zwangsvollstreckung bedarf es - soweit nicht dingliche Rechte verfolgt werden - einer Zulassungsverfügung der Aufsichtsbehörde. In dieser Verfügung hat die Aufsichtsbehörde auf Antrag der Vollstreckungsbehörde die Vermögensgegenstände zu bestimmen, in die eine Zwangsvollstreckung zugelassen wird. Sie hat dabei auch über den Zeitpunkt zu befinden, zu dem die Zwangsvollstreckung stattfinden soll.

Die Aufsichtsbehörde darf jedoch die Zwangsvollstreckung in Vermögensgegenstände der Gemeinde als Schuldner nicht zulassen, wenn dadurch die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gefährdet würde. Eine Zulassung darf auch dann nicht erfolgen, wenn der geordnete Gang der Gemeindeverwaltung oder die Versorgung der Bevölkerung gefährdet würde. Hinsichtlich dieses Zwangsverfahrens gegen die Gemeinde bleibt die Vorschrift des § 125 GO NRW unberührt.

## **16.2 Die Regelung in der Gemeindeordnung**

Zur Einleitung der Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde wegen einer Geldforderung bedarf der Dritte als Gläubiger einer Zulassungsverfügung der Aufsichtsbehörde, es sei denn, dass es sich um die Verfolgung dinglicher Rechte handelt (vgl. § 128 Absatz 1 GO NRW). Die Grundlage für die Zulassung der Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde als Schuldner ist ein im ordentlichen Rechtsweg erlangter Vollstreckungstitel. Für den vom Gläubiger geltend gemachten Anspruch muss daher der zivilrechtliche Rechtsweg gegeben sein. Die Gemeinde kann dabei auch im Rahmen einer übernommenen Bürgschaft in Anspruch genommen werden.

Für den Erlass einer Zulassungsverfügung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es eines entsprechenden Antrages des Gläubigers. In diesem Antrag soll der Gläubiger die Vermögensgegenstände benennen, in welche die vorgesehene Zwangsvollstreckung betrieben werden soll. Die Mitwirkung der Aufsichtsbehörde hat dabei nicht den Zweck, dem Gläubiger die Durchführung einer Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde zu ermöglichen, sondern dient dem Schutz der Gemeinde.

Der Gläubiger der Gemeinde hat bei der Vollstreckung gegen die Gemeinde keine andere Stellung als bei einer Vollstreckung gegen Privatpersonen, bei denen die Vermögensgegenstände, in die vollstreckt werden soll, aber in eigener Verantwortung zu ermitteln sind. Es ist bei der Gemeinde die Aufgabe der Aufsichtsbehörde, die weitere Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sichern, auch wenn gegenüber der Gemeinde in berechtigter Weise bestimmte Gläubigeransprüche bestehen und erfüllt werden sollen.

Die Aufsichtsbehörde hat deshalb in Absprache mit der Gemeinde die gemeindlichen Vermögensgegenstände zu benennen, in die Zwangsvollstreckung zugelassen wird bzw. erfolgen kann. Sie hat dabei nicht zu prüfen, ob eine Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde geboten ist, sondern nur eine sachdienliche Auswahl der Vermögensgegenstände vorzunehmen.

Die Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde darf dabei grundsätzlich nur in Vermögensgegenstände erfolgen, die für die Erfüllung der örtlichen Aufgaben der Gemeinde entbehrlich sind oder deren Veräußerung kein öffentliches Interesse entgegensteht. Ein Vermögensgegenstand kann z. B. als entbehrlich bzw. nicht mehr benötigt angesehen werden, wenn der Gegenstand nicht mehr für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt wird, aber z. B. noch nicht veräußert wurde (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

Die Zwangsvollstreckung soll daher von der Aufsichtsbehörde nicht zugelassen werden, wenn durch die Vollstreckung in die Vermögensgegenstände die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr möglich oder für die Gemeinde nicht mehr zumutbar ist. Der Zulassung einer Zwangsvollstreckung in das Vermögen der Gemeinde kann aber auch das öffentliche Interesse entgegenstehen, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde und deren Einwohner sind.

In besonderen Fällen kann das private Interesse des Gläubigers der Gemeinde gleichwohl als überwiegend anzusehen sein. Die Aufsichtsbehörde hat daher bei der Zulässigkeit einer Zwangsvollstreckung auch über den Zeitpunkt zu befinden, zu dem die Zwangsvollstreckung nach den Vorschriften der Zivilprozessordnung stattfinden soll. Die Gemeinde kann bei Erreichen eines solchen Verfahrensstandes keine Einwendungen mehr gegen die vorgesehene Maßnahme erheben. Sie kann zu diesem Zeitpunkt mögliche Bedenken nur noch in einem zivilrechtlichen Verfahren geltend machen.

## **17. Kein Insolvenzverfahren**

### **17.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Landesgesetzgeber hat in der Gemeindeordnung ausdrücklich bestimmt, dass ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde nicht zulässig ist (vgl. § 128 Absatz 2 GO NRW). Diese Festlegung baut auf der Bestimmung in der Insolvenzordnung auf, dass ein Insolvenzverfahren über das Vermögen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die der Aufsicht eines Landes untersteht, dann unzulässig ist, wenn das Landesrecht dieses bestimmt (vgl. § 12 Absatz 1 Nummer 2 InsO). Dieser gesetzlichen Festlegung geht voraus, dass ein Insolvenzverfahren grundsätzlich über das Vermögen jeder natürlichen und jeder juristischen Person eröffnet werden kann (vgl. § 13 Absatz 1 InsO).

Mit der ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung über die Unzulässigkeit eines Insolvenzverfahrens bei der Gemeinde wird der Zweck verfolgt, die weitere Aufgabenerfüllung der Gemeinde auch dann aufrecht zu erhalten, wenn die Gemeinde haushaltswirtschaftlich überschuldet ist (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). In einem solchen Fall bestünde nach der Insolvenzordnung bereits die Pflicht für den Gläubiger oder den Schuldner, einen Auftrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu stellen (vgl. § 13 InsO). Im Sinne der Insolvenzordnung liegt eine (bilanzielle) Überschuldung dann vor, wenn das Vermögen des Schuldners seine bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt (vgl. § 19 Absatz 2 InsO).

Für die Gemeinde als Schuldner wäre ggf. auch die drohende Zahlungsunfähigkeit ein Anlass für ein Insolvenzverfahren. In dem Fall, in dem der Schuldner die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens beantragt, ist bereits die drohende Zahlungsunfähigkeit ein Eröffnungsgrund (vgl. § 18 Absatz 1 InsO). Dazu gilt, dass ein Schuldner dann droht zahlungsunfähig zu werden, wenn er voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, seine bestehenden Zahlungspflichten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen (vgl. § 18 Absatz 2 InsO). Es wurde bisher nicht abschließend geklärt, ob derartige Möglichkeiten geeignet sind, die Gläubiger der Gemeinde an der Bewältigung einer Krise bei der Gemeinde zu beteiligen, die durch jährliche Haushaltsdefizite entstanden ist.

Die Insolvenzunfähigkeit der Gemeinde führt dazu, dass z. B. das Schuldverschreibungsgesetz keine Anwendung auf die Gemeinde findet (vgl. § 1 Absatz 2 SVG). Mit dem Schuldverschreibungsgesetz wird der allgemeine Zweck verfolgt, eine Insolvenz eines Anleiheschuldners zu verhindern. Die Gemeinde ist aber gesetzlich ausdrücklich als insolvenzunfähig erklärt worden und bedarf deshalb für als Anleiheschuldner keines besonderen Insolvenzschutzes (vgl. § 128 Absatz 2 GO NRW).

Für die Gemeinde ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass im Falle der Zahlungsunfähigkeit oder der Überschuldung die gemeindlichen Beschäftigten von dem Land die Leistungen verlangen können, die sie im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch über das

Insolvenzgeld von der Agentur für Arbeit und nach den Vorschriften des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung vom Träger der Insolvenzversicherung beanspruchen könnten (vgl. § 12 Absatz 2 InsO).

### **17.2 Keine Auswirkung auf gemeindliche Betriebe**

Die gesetzliche Bestimmung, dass ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde nicht zulässig ist, bezieht sich nur auf das Vermögen der Gemeinde als juristische Person des öffentlichen Rechts, die der Aufsicht eines Landes untersteht (vgl. § 128 Absatz 2 GO NRW). Für diese Sachlage wird die gemeindliche Vermögenslage durch den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und die Jahresabschlüsse der Sondervermögen (Betriebe) dargestellt, die der Gemeinde als Rechtsträger zuzurechnen sind.

Die gemeindlichen Betriebe, die im Rahmen des Gesamtabschlusses z. B. eine Tochtereinheit der Gemeindeverwaltung darstellen, sind insolvenzrechtlich nicht der juristischen Person „Gemeinde“ zuzuordnen, auch wenn die Gemeinde in der der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“, einen Gesamtabschluss aufzustellen hat (vgl. § 116 GO NRW). Durch die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde wird daher keine neue rechtliche Einheit "Gemeinde" geschaffen. Die gesetzliche Bestimmung, dass ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde nicht zulässig ist, kann darauf keine Anwendung finden.

Durch den gemeindlichen Gesamtabschluss wird den daran beteiligten rechtlich selbstständigen Betrieben zudem nicht ihre rechtliche Selbstständigkeit genommen. Die Betriebe der Gemeinde werden durch den Gesamtabschluss faktisch nicht zu Fachbereichen oder Abteilungen der Gemeindeverwaltung. Die gesetzliche Befreiung der Gemeinde von einem Insolvenzverfahren kann daher nicht auf die in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe übertragen bzw. von den betreffenden Betrieben in Anspruch genommen werden. Die gemeindlichen Betriebe sind weiterhin insolvenzfähig.

### **18. Die Beauftragung Dritter**

Im Rahmen ihrer Aufgaben muss die Gemeinde grundsätzlich selbst handeln, denn der Gesetzgeber hat ihr dafür ausdrücklich die erforderlichen Kompetenzen eingeräumt. Er hat die Gemeinde als geeignet angesehen, die örtlichen Verwaltungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung erfüllen und den ordnungsgemäßen Gang der Geschäftsvorfälle sicherstellen zu können. Die Gemeinde hat daher ihre Haushaltswirtschaft eigenständig und in eigener Verantwortung zu erledigen.

Das Haushaltsrecht ermöglicht es der Gemeinde grundsätzlich, die Aufgaben durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen zu lassen. Die Übertragung von Aufgaben auf einen Dritten darf jedoch weder die Ordnungsmäßigkeit der Erledigung der gemeindlichen Geschäfte und Dienstleistungen, noch die gemeindliche Geschäftsorganisation beeinträchtigen. Die Gemeinde muss daher angemessene Vorkehrungen treffen, um übermäßige zusätzliche Risiken zu vermeiden. Durch die Übertragung der Aufgaben an einen Dritten darf auch die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde bzw. ihre Mitwirkung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht eingeschränkt werden.

Der Dritte, der diese Aufgabe übernimmt, trägt die Verantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages. Er wird in diesem Zusammenhang, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut und regelmäßig als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig. Abhängig von der durch die Gemeinde örtlich übertragenen Aufgabe sollte der Dritte besondere Sachkunde auf den für die Durchführung seiner Aufgaben bedeutsamen Rechtsgebieten besitzen, z. B. ausreichende Sachkunde in haushaltswirtschaftlich relevanten Fachgebieten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Teil GO NRW**

Die Gemeinde kann sich durch die Übertragung von Aufgaben auf einen Dritten nicht aus ihrer Verantwortung für die Aufgabenerledigung selbst entlassen. Sie trägt weiterhin die Gesamtverantwortung und muss sicherstellen, dass ihr alle notwendigen haushaltswirtschaftlichen Daten rechtzeitig zur Verfügung stehen. Sie muss aber abhängig von der Gestaltung der Übertragung ggf. auf Steuerungsmöglichkeiten verzichten. Von der Gemeinde ist daher bei der Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an Dritte zu unterscheiden, ob die vertragliche Übertragung der Besorgung von Aufgaben nach öffentlichem Recht oder nach den Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts vorgenommen wird.

EEEEEEEEEEEE



**§ 75**

**Allgemeine Haushaltsgrundsätze**

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

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

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

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 75:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist ein Instrument, das für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zwingend notwendig ist und dem Bestand und der wirtschaftlichen Entwicklung der Körperschaft „Gemeinde“ dient. Sie stellt eine allgemeine und auf die Körperschaft bezogene Aufgabe und Grundlage im Rahmen ihrer Selbstverwaltung dar (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW). Die Erfüllung der örtlichen Sach- und Fachaufgaben wird dabei hinsichtlich ihrer finanzwirtschaftlichen Auswirkungen durch die gemeindliche Haushaltswirtschaft ermöglicht.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 75 GO NRW**

Die Gemeinde hat daher ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde gesichert ist. Sie hat aber auch ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen, damit die gemeindliche Leistungsfähigkeit dauerhaft besteht (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist dabei von der Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung des gemeindlichen Haushaltsrechts sowie der örtlichen Gegebenheiten auszugestalten.

Die Gemeinde ist gefordert, dazu die sachlich und fachlich sowie die organisatorisch erforderlichen Maßnahmen in eigener Verantwortung zu treffen. Dazu gehört auch die Beteiligung der Einwohner der Gemeinde sowie der übrigen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung erfordert daher für jedes Haushaltsjahr die notwendigen Ermächtigungen als bindende Grundlage.

Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeiten und seines Budgetrechtes durch den Erlass einer jährlichen Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Diese Satzung ist dabei eine Ausprägung des Selbstverwaltungsrechts der Gemeinde, denn diese kann ihre Angelegenheiten durch örtliche Satzungen regeln (vgl. § 7 GO NRW). Ein auf der Haushaltssatzung der Gemeinde aufbauender gemeindlicher Haushalt ist gleichzeitig aber auch Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde.

Von der Gemeinde muss gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen für das Haushaltsjahr getroffen werden und diese auch alle Ermächtigungen für die Gemeindeverwaltung enthält. Die Festsetzungen müssen zur Ausführung und Einhaltung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr sowie für den Nachweis der Haushaltswirtschaft im Jahresabschluss für das Haushaltsjahr notwendig sein.

Die allgemeinen Grundsätze dieser Vorschrift gelten für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde. An erster Stelle steht die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. An diesem Ziel hat die Gemeinde ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten. Unter Beachtung der verfügbaren Ressourcen genügt es dabei nicht, den Blick nur auf das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu richten.

Die Gemeinde muss vielmehr einen längeren Zeitraum unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit im Blick haben, um die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben stetig und dauerhaft zu sichern bzw. zu gewährleisten. Diese Erfordernisse zeigen sich insbesondere durch bestehende oder neue langfristige Vereinbarungen der Gemeinde, die teilweise eine Laufzeit von mehreren Jahrzehnten haben, z. B. Kreditverträge oder Miet- und Leasingverträge.

Die Gemeinde muss daher angemessene Rahmenbedingungen schaffen und eigenverantwortlich ihre langfristige Entwicklung planen. Diese Sachlage erfordert von der Gemeinde die Berücksichtigung von ertragswirksamen und aufwandswirksamen Aspekten, finanziellen Handlungsmöglichkeiten sowie ggf. auch Anpassungen von Verwaltungsstrukturen und Arbeitsabläufen. Ein Leitbild und die daraus entwickelten strategischen Ziele können dabei die langfristige Entwicklung der Gemeinde unterstützen. Es gilt daher, die künftig zu erwartenden Veränderungen bei den heutigen haushaltswirtschaftlichen Vorhaben und Maßnahmen nicht außer Betracht zu lassen.

### **1.2 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“**

Der Begriff „Haushaltswirtschaft“ ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt. Nach allgemeiner Auffassung gehören hierzu alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die mit der Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des jährlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan und Finanzplan sowie Anlagen) und mit der Vorbereitung, Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz sowie Anlagen) zusammen-

hängen. Die Beschlüsse des Rates der Gemeinde sind dabei darin eingeschlossen. Dazu gehört auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden, denn diese Aufgabe entsteht aus der Ausführung der jährlichen Haushaltswirtschaft.

Zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört aber auch die Aufgabe der Gemeinde, einen Gesamtabschluss unter Einbeziehung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde aufzustellen (vgl. § 116 GO NRW). Durch diesen Abschluss als Abbildung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde werden die Qualität der Rechenschaft und des Nachweises der Aufgabenerledigung im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Mit dem beizufügenden gemeindlichen Beteiligungsbericht wird ein Bild über die wirtschaftliche Lage der einzelnen Betriebe der Gemeinde und deren Aufgabenerfüllung geboten. Auf diesen aktuellen Informationen und den Rechten der Gemeinde als Gesellschafter soll die gemeindliche Gesamtsteuerung der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ aufbauen.

### **1.3 Der Begriff „Haushalt“**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird bei unterschiedlichen Gegebenheiten vielfach der Begriff „Haushalt“ verwendet. Der Begriff umfasst dabei grundsätzlich die haushaltsrechtlich bestimmten Bestandteile, mit deren Hilfe die gemeindliche Haushaltswirtschaft jährlich geplant, ausgeführt und abgerechnet wird. Unter den Begriff wird daher vorrangig die gemeindliche Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne erfasst (vgl. §§ 78 und § 79 GO NRW).

Unter den Begriff fallen aber auch der gemeindliche Jahresabschluss (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Teilergebnisse, Bilanz und Anhang nach § 95 Absatz 1 GO NRW) sowie der gemeindliche Gesamtabschluss (Gesamtergebnisrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtanhang nach § 116 Absatz 1 GO NRW). Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument der Gemeindeverwaltung. Nach dem gemeindlichen Haushaltsrecht stellt der Rahmenbegriff „Haushalt“ außerdem einen Teilbereich des Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ dar.

## **1.4 Das Drei-Komponentensystem des NKF**

### **1.4.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Mit der Entscheidung für das NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden, soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Auf dieser Grundlage ist unter der Orientierung an einzelnen Vorschriften im Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ein gemeindliches Haushaltsrecht entwickelt worden.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft stützt sich auf die Komponenten „Ergebnisrechnung“ und „Bilanz“ sowie „Finanzrechnung“ und verknüpft diese Komponenten als Bestandteile des NKF unmittelbar miteinander. Dieses System stellt ein in sich geschlossenes und ressourcenorientiertes Haushaltssystem für die Gemeinden dar. Gleichzeitig sind für die Ergebnisrechnung die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ und für die Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ eingeführt bzw. festgelegt worden. Bei der Gemeinde soll zudem das doppische Buchungssystem für die Erfassung und den Nachweis der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zur Anwendung kommen.

Das für das NKF bestimmte „Drei-Komponenten-System“, das im Übrigen an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften für den öffentlichen Bereich (IPSAS) anknüpft, lässt sich in einem Gesamtbild darstellen (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 Seite 122). Das Gesamtbild wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 53).

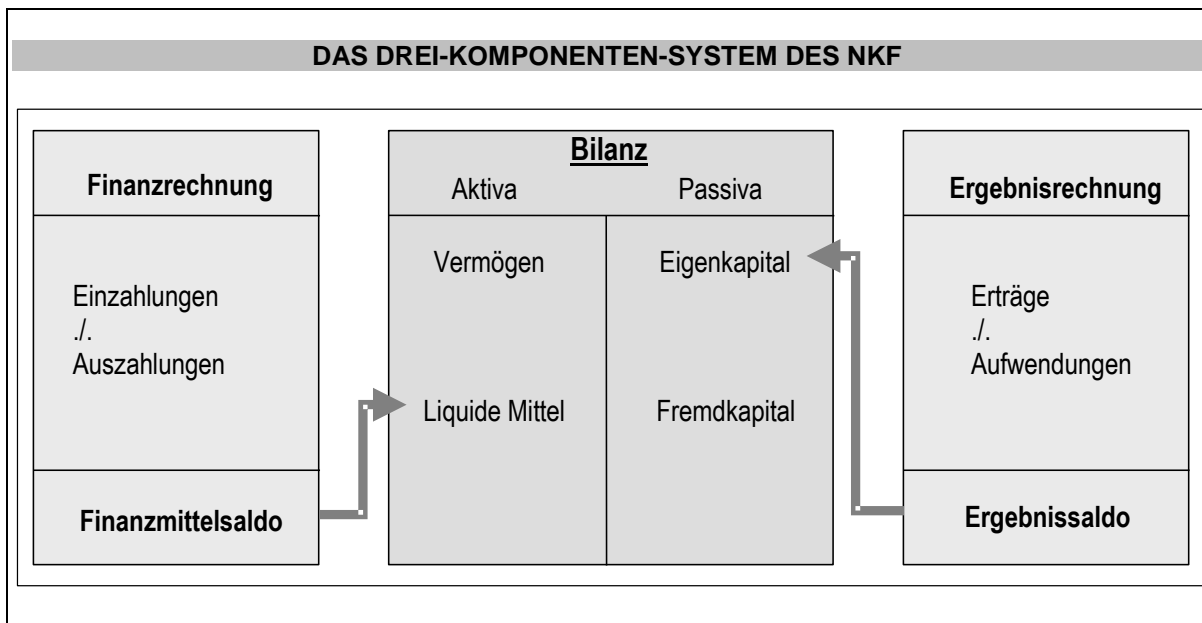


Abbildung 53 „Das Drei-Komponenten-System des NKF“

#### 1.4.2 Die Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlust-Rechnung und beinhaltet die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde (vgl. § 38 GemHVO NRW). Sie steht in unmittelbarer Verbindung mit dem Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz. Ihr Aufbau, die Ertrags- und Aufwandsarten und die Zwischensummen und -salden unterstützen den eigenständigen Informationswert der Ergebnisrechnung hinsichtlich des periodenbezogenen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs.

Das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung wird als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder als Fehlbetrag in die Bilanz übernommen. Es bildet unmittelbar die Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde ab. Das Jahresergebnis bildet dabei den Saldo aus den ordentlichen Aufwendungen und Erträgen, den Finanzaufwendungen und Finanzerträgen sowie den außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen ab. Dadurch werden das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde abgebildet. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan der wichtigste Bestandteil des neuen Haushaltsplans.

#### 1.4.3 Die Bilanz

Für den gemeindlichen Jahresabschluss ist die Bilanz als wichtigster Teil anzusehen. Sie weist das Vermögen der Gemeinde und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Grundlage der Bilanz ist dabei die Erfassung und Bewertung des gemeindlichen Vermögens. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) der gemeindlichen Vermögensgegenstände sind unter Einbeziehung der kaufmännischen Normen bestimmt worden.

Die gemeindliche Bilanz wird mit einer Aktivseite und einer Passivseite dargestellt. Auf der Aktivseite sind das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen der Gemeinde anzusetzen. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die einzelnen Bilanzposten sind dabei unter Einbeziehung der gemeindlichen Bedürfnisse näher bestimmt worden. Die Struktur der Bilanz spiegelt daher die

gemeindlichen Verhältnisse wieder, z. B. durch die Abbildung des Infrastrukturvermögens der Gemeinde nach den Hauptnutzungsarten, z. B. gemeindliche Straßen.

#### 1.4.4 Die Finanzrechnung

Die gemeindliche Finanzrechnung beinhaltet alle Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde (vgl. § 39 GemHVO NRW). Sie steht in unmittelbarer Verbindung mit den liquiden Mitteln in der gemeindlichen Bilanz. Ihr Aufbau, die Einzahlungs- und Auszahlungsarten und die Zwischensummen und -salden unterstützen den eigenständigen Informationswert der Finanzrechnung, insbesondere hinsichtlich der jahresbezogenen Veränderung der liquiden Mittel sowie des Bedarfs an Fremdfinanzierung.

Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet daher die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde in der Bilanz ab. Die Finanzrechnung knüpft dabei im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an (vgl. IFRS). Die Pflicht zur Aufstellung der Finanzrechnung und des Finanzplans als Planungsinstrument ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet.

## 2. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt

### 2.1 Die Gliederung in produktorientierte Teilpläne

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, haben dazu geführt, die Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans stärker an den örtlichen Steuerungsbedürfnissen auszurichten. Dazu gehörte auch, die Produktorientierung darin zu verankern (vgl. § 79 GO NRW).

Den Gemeinden wird daher die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich in produktorientierte Teilpläne zu gliedern (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Festlegung einer Steuerungsebene auf der Ebene der Produktbereiche, Produktgruppen oder Produkte trägt dabei wesentlich zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung bei. Der Rahmen bzw. die Möglichkeiten für die Bildung von produktorientierten Teilplänen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 54).

<b>DIE BILDUNG VON PRODUKTORIENTIERTEN TEILPLÄNEN</b>	
<b>GLIEDERUNGSARTEN</b>	<b>GLIEDERUNGSVORGABEN</b>
<b>Teilpläne nach Produktbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sind nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte zu bilden.
<b>Teilpläne nach Produktgruppen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Produkten</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produkten mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.

<b>DIE BILDUNG VON PRODUKTORIENTIERTEN TEILPLÄNEN</b>	
<b>GLIEDERUNGSARTEN</b>	<b>GLIEDERUNGSVORGABEN</b>
<b>Teilpläne nach Verantwortungs- bereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.

*Abbildung 54 „Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“*

## 2.2 Der NKF-Produktrahmen

Die produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sind auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche des NKF-Produktrahmens zu bilden (vgl. NR. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die haushaltswirtschaftliche Produktorientierung soll das nachfolgende Schema aufzeigen (vgl. Abbildung 55).

<b>DIE PRODUKTORIENTIERUNG NACH DEM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>				
<b>PRODUKT- FELDER</b>	<b>PRODUKT- BEREICHE</b>	<b>PRODUKT- GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanzleistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 55 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

In den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans, die als örtliche Steuerungsebene dienen sollen, werden daher, ergänzend zur Gesamtebene, aussagekräftige Informationen über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gegeben, z. B. über Schulträgeraufgaben, soziale Hilfen etc. Eine noch weitergehende Bildung von Teilplänen als Untergliederung der im Haushaltsplan enthaltenen Produktbereiche, z. B. nach Produktgruppen oder Produkten oder nach der Organisationsgliederung der Verwaltung (Untergliederung nach Verantwortungsbereichen), ist den Gemeinden nach ihren örtlichen Bedürfnissen freigestellt (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Die Teilpläne im gemeindlichen Haushalt enthalten dabei Teilergebnis- und Teilfinanzpläne. Sie enthalten auch aufbauend auf den festgelegten Produkten, die gemeindlichen Ziele und Leistungskennzahlen und ggf. eine Abbildung der internen Leistungsverrechnung der Gemeinde. Dabei muss jedoch die Gemeinde ihre Ziele im gemeindlichen Jahresabschluss so gestaltet haben, dass eine Messbarkeit möglich ist (vgl. § 4 GemHVO NRW).

### 3. Besondere Haushaltsgrundsätze

#### 3.1 Die Übersicht über die Haushaltsgrundsätze

Das gemeindliche Haushaltswesen bedingt eine Vielzahl von Haushaltsgrundsätzen, die sich nach verschiedenen Systematiken einteilen lassen und in unterschiedlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften verankert sind. Mit den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen werden insgesamt zielgerichtete Anforderungen an die Planung, Ausführung und Abrechnung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde gestellt. Die Grundsätze ergänzen und erweitern sich z. T. gegenseitig oder wirken auch übergreifend zusammen.

Es ist daher sinnvoll und sachgerecht, die gemeindlichen Haushaltsgrundsätze nicht nach theoretischen Modellen zu klassifizieren, sondern im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darzustellen. Aus der Vielzahl der von der Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft zu beachtenden Haushaltsgrundsätze werden nachfolgend die wichtigsten Haushaltsgrundsätze aufgezeigt (vgl. Abbildung 56).

<b>WICHTIGE GEMEINDLICHE HAUSHALTSGRUNDSÄTZE</b>	
<b>HAUSHALTSGRUNDSATZ</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW
<b>Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“</b>	§ 75 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	§ 75 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Effizienz</b>	§ 75 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Sparsamkeit</b>	§ 75 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Sicherstellung der Liquidität</b>	§ 75 Absatz 6 GO NRW
<b>Grundsatz der Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen</b>	§ 75 Absatz 6 GO NRW
<b>Grundsatz des Verbots der Überschuldung</b>	§ 75 Absatz 7 GO NRW
<b>Grundsatz der Bedarfsdeckung</b>	§ 77 GO NRW
<b>Grundsatz der Haushaltseinheit</b>	§ 78 Absatz 1 und § 97 GO NRW
<b>Grundsatz der Jährlichkeit</b>	§ 78 Absatz 3 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>WICHTIGE GEMEINDLICHE HAUSHALTSGRUNDSÄTZE</b>	
<b>HAUSHALTSGRUNDSATZ</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Grundsatz der Vorherigkeit</b>	§ 78 Absatz 3 und § 80 Absatz 5 und 6 sowie § 96 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der zeitlichen Bindung</b>	§ 78 Absatz 4 GO NRW
<b>Grundsatz der Haushaltsklarheit</b>	§ 78 GO NRW, § 11 GemHVO NRW
<b>Gebot der Haushaltswahrheit</b>	§ 78 GO NRW, § 11 GemHVO NRW
<b>Differenzierungsgebot (sachlich und produktorientiert)</b>	§ 79 GO NRW, § 4 GemHVO NRW
<b>Bepackungsverbot (sachlich und zeitlich)</b>	§ 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung</b>	§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der sachlichen Bindung</b>	§ 79 GO NRW, §§ 2 bis 4 und 11 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Veranschlagungsreife</b>	§ 79 GO NRW, §§ 2 bis 4 und 11 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	§ 79 Absatz 1 GO NRW und § 11 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung (Ergebniswirksamkeitsprinzip)</b>	§ 79 Absatz 1 GO NRW und § 11 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Öffentlichkeit</b>	§ 80 Absatz 5 Satz 1 und 2, § 96 Absatz 2 und § 116 GO NRW
<b>Grundsatz der Zuständigkeits- und Verantwortungsklarheit</b>	§§ 80, 83, 95, 96, 116 GO NRW und §§ 24,30 und 31 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Willkürfreiheit</b>	§ 95 Absatz 3 GO NRW / § 32 Absatz 1 Num- mer 3 GemHVO NRW
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	§§ 93, 95 und 116 GO NRW sowie § 27 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des sofortigen Verlustausgleichs</b>	§ 96 Absatz 1 Satz 2 G NRW



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>WICHTIGE GEMEINDLICHE HAUSHALTSGRUNDSÄTZE</b>	
<b>HAUSHALTSGRUNDSATZ</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Grundsatz der Bruttoveranschlagung</b> (Bruttoprinzip)	§ 11 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelveranschlagung</b>	§ 11 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Kassenwirksamkeitsprinzip</b>	§ 11 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Saldierungsverbot</b>	§ 11 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Zielsetzung und Zielmessung</b>	§ 12 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Leistungs- und Wirkungsmessung</b>	§ 12 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Gesamtdeckung</b>	§ 20 GemHVO NRW

*Abbildung 56 „Wichtige gemeindliche Haushaltsgrundsätze“*

In anderen haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung sowie in Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung sind weitere wichtige Haushaltsgrundsätze enthalten, die von der Gemeinde ebenso wie die in dieser Vorschrift enthaltenen Haushaltsgrundsätze zu beachten sind. Die Auslegung dieser Grundsätze soll dabei möglichst unter einer objektiven Sichtweise erfolgen, auch wenn ein örtlicher Einzelfall den Anlass dazu gibt. Der Einzelfall darf für die Auslegung jedoch nicht so gewichtig sein, dass es zu einer Einschränkung des betroffenen Grundsatzes in seiner Anwendung kommt.

### **3.2 Die Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze**

Die garantierte Selbstverwaltung eröffnet der Gemeinde z. T. erhebliche Entscheidungsspielräume bei der Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Sie hat diese Spielräume aufgrund eigener Bewertungen politisch auszugestalten und muss dabei die haushaltsrechtlich festgelegten Vorgaben und Bedingungen beachten. Der Aufsichtsbehörde stehen daher diese Spielräume nicht zu, denn sie hat wegen der gemeindlichen Selbstverwaltung "nur" eine Rechtsaufsichtsfunktion inne.

Zur Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze gehört im NKF, dass die Gemeinde nicht mehr ihre Haushaltswirtschaft nach den eingesetzten Finanzmitteln, Sachmitteln und Personaleinsatz (Input) ausrichtet, sondern vorrangig nach den erbrachten und zu erbringenden gemeindlichen Leistungen (Output). Mit dieser Umstellung ist eine neue Steuerung für die Gemeinde verbunden, die unter Einbeziehung des erzielbaren Ressourcenaufkommens und des entstehenden Ressourcenverbrauchs erfolgen soll.

Eine Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung sollte gleichzeitig durch die Gemeinde erfolgen, damit die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch die jeweils Verantwortlichen budgetmäßig ausgeführt werden

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 75 GO NRW**

kann (dezentrale Ressourcenverantwortung). Dieser Reformansatz erfordert, in den Gemeinden verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden zur Anwendung kommen zu lassen. Der gemeindliche Haushalt bleibt aber dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Mit dem NKF sind die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“, die doppelte Buchführung, die Produktorientierung, die Budgetierung, Ziele und Leistungskennzahlen, das Controlling, die Kosten- und Leistungsrechnung u. a. eingeführt worden. Diese Gegebenheiten sind von der Gemeinde bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu berücksichtigen. Im NKF enthält der Haushaltsplan der Gemeinde den Ergebnisplan, bei dem die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ zur Anwendung kommen. Er enthält auch den Finanzplan, bei dem die „Einzahlungen“ und die „Auszahlungen“ die zutreffenden Rechengrößen darstellen.

Der gemeindliche Haushaltsplan enthält zudem noch produktorientierte Teilpläne, die unter Einbeziehung von örtlichen Steuerungsgesichtspunkten fachlich gegliedert und aufgestellt werden sollen (vgl. § 4 GemHVO NRW). In diese ortbezogenen Teilpläne sollen produktorientiert und steuerungsrelevant sowie unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung von der Gemeinde geeignete Ziele festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden.

Die örtlich bestimmten Ziele und Leistungskennzahlen sollen dabei von der Gemeinde zur Grundlage der Gestaltung ihrer Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Dabei darf auch das Ziel des NKF, die Generationengerechtigkeit zu beachten, nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt sein (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Es soll vielmehr zu einer langfristigen Orientierung bei den haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen der Gemeinde beitragen.

### **3. Zusammenhänge beim Haushaltsausgleich**

#### **3.1 Haushaltsausgleich und Eigenkapital**

##### **3.1.1 Das Eigenkapital**

Mit dem gemeindlichen Jahresabschluss wird aus den geschäftlichen Aktivitäten der Gemeinde im Haushaltsjahr das haushaltsmäßige Ergebnis und stichtagsbezogen die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde ermittelt. Im Rahmen dieser Zwecksetzung hat die Gemeinde auch eine Bilanz aufzustellen. Die gemeindliche Bilanz dient dabei dem Ausweis des gesamten Vermögens und Schulden der Gemeinde. Sie ist in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern und mit ihr wird auch das gemeindliche Eigenkapital bestimmt.

Das Eigenkapital besteht dabei im Umfang der Differenz zwischen dem gemeindlichen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden der Gemeinde (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten. Solange die positiven Bestandteile überwiegen, steht der Gemeinde noch Eigenkapital zur Verfügung. Die Gliederung dieses Bilanzbereiches ist deshalb in die Regelungen über den gemeindlichen Haushaltsausgleich eingebunden worden. Das gemeindliche Eigenkapital ist deshalb haushaltsrechtlich nicht als Grundkapital oder Nettovermögen in der gemeindlichen Bilanz ausgerichtet worden ist.

Durch die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ in einzelne Rücklagen soll es der Gemeinde möglich gemacht werden, auf defizitäre Haushaltslagen mit einem verträglichen Eigenkapitalverzehr zu reagieren. Dafür steht haushaltswirtschaftlich betrachtet insbesondere die Ausgleichsrücklage, aber für besondere Haushaltssituationen auch die allgemeine Rücklage zur Verfügung. Der Bilanzbereich "Eigenkapital" in der gemeindlichen Bilanz wird aufgrund der gemeindlichen Besonderheiten in die Bilanzposten "Allgemeine Rücklage", "Sonderrücklagen" und "Ausgleichsrücklage" sowie in den Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ untergliedert (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW).

Der Wert der allgemeinen Rücklage ergibt aus der Differenz der Aktivposten zu den übrigen Passivposten und hängt von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab. Mit dieser Gliederung des Bilanzbereiches werden die Erfordernisse und Besonderheiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigt, sodass den einzelnen gebildeten Bilanzposten jeweils eine eigene Qualität zuerkannt werden kann. Das gemeindliche Eigenkapital wird insgesamt als so gewichtig für die gemeindliche Haushaltswirtschaft angesehen, dass eine unmittelbare Verbindung zum gemeindlichen Haushaltsausgleich geschaffen wurde.

Ein Jahresfehlbetrag der Gemeinde führt daher unmittelbar zur Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals. Die Konsequenzen daraus sind dabei an den Umfang der Inanspruchnahme und den betroffenen Bilanzposten angepasst. Die Aufsichtsbehörde hat deshalb bei einer erforderlich werdenden Genehmigung der Verringerung des Eigenkapitals der Gemeinde u. a. die qualitätsorientierte Zuordnung des gemeindlichen Eigenkapitals auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage zu berücksichtigen.

### **3.1.2 Der Vorrang der Ausgleichsrücklage**

#### **3.1.2.1 Die haushaltsrechtlichen Grundlagen**

Nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen muss der gemeindliche Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein. Diese Verpflichtung gilt als erfüllt, wenn der Jahresfehlbetrag mit der Ausgleichsrücklage verrechnet bzw. die Ausgleichsrücklage dafür in Anspruch genommen werden kann. Diese Rücklage im Eigenkapital stellt einen besonderen Speicher dar, der einen Jahresüberschuss aufnehmen und bei einem Jahresfehlbetrag in einem anderen Haushaltsjahr zur „Deckung“ herangezogen werden kann. Es bedarf dazu einerseits einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Andererseits kann dadurch die Gemeinde ihre Ausgleichsverpflichtung erfüllen.

Das gemeindliche Haushaltsausgleichssystem enthält im Zusammenspiel mit der Verrechnung eines Jahresfehlbetrages aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit dem Eigenkapital der Gemeinde eine besondere ausgeprägte innere Systematik aufgrund der jährlich festzustellenden gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage bzw. wirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Die Systematik entsteht dadurch, dass die haushaltsrechtliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich noch als erfüllt gilt, wenn der Jahresfehlbetrag eines Haushaltsjahres noch durch die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage „gedeckt“ werden kann.

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Festlegung begründet eine unmittelbare Beziehung zwischen dem Jahresergebnis der Haushaltswirtschaft und der Ausgleichsrücklage als ein Teil des von der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz auszuweisenden Eigenkapitals. Die Ausgleichsrücklage ist damit ein besonderer Status innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegeben worden. Aus diesem unmittelbaren Zusammenhang lässt sich deshalb eine Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage gegenüber der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ auf der Passivseite der Bilanz ableiten. Die Sonderrücklagen in diesem Bereich bleiben dabei außer Betracht.

Die Allgemeine Rücklage stellt in dem Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz einen gewichtigen Bilanzposten dar, der wegen seiner Stelle in der Bilanz oftmals auch als „Nettoposition“ oder „Grundkapital“ bezeichnet wird. Dieser Bilanzposten hat zwar eine unmittelbare Beziehung zu den Jahresfehlbeträgen aus der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde, jedoch keine unmittelbaren Wirkungen in Bezug auf den pflichtigen jährlichen Haushaltsausgleich. Der Bilanzposten gilt daher auch als „Restposten“ des gemeindlichen Eigenkapitals, dessen Verringerung der Erfüllung der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich entgegensteht.

Eine vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage bewirkt, dass die Aufsichtsbehörde der Gemeinde in das haushaltswirtschaftliche Geschehen bei der Gemeinde eingebunden werden muss, auch wenn es für die Inanspruchnahme dieser Teile des gemeindlichen Eigenkapitals einer Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde bedarf (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Der Vorrang der Ausgleichsrücklage vor der Allgemeinen

Rücklage wird daher noch dadurch gestärkt, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt und jede Verringerung der allgemeinen Rücklage einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf.

### **3.1.2.2 Die Beachtung der Vorrangstellung**

Bei einem entstandenen Jahresfehlbetrag besteht für die Gemeinde für dessen Verrechnung keine generelle Wahlmöglichkeit zwischen diesen beiden Rücklagen des gemeindlichen Eigenkapitals. Eine Wahlmöglichkeit kann auch nicht aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgeleitet werden, nach der beide Rücklagen dem gemeindlichen Eigenkapital zugeordnet worden sind und eine „Deckungsfunktion“ innehaben. In die Beurteilung der Nutzung der Sachlage der beiden unterschiedlichen Bilanzposten sind daher auch die Ziele und Zwecke einzubeziehen, die sich aus der haushaltsrechtlichen Ausgestaltung des Bilanzbereichs „Eigenkapital“ ergeben.

Ein haushaltswirtschaftlich entstandener Jahresfehlbetrag bzw. das Nichterreichen des „originären“ Haushaltsausgleichs ist kein ausreichender Anlass für eine haushaltswirtschaftliche Gleichstellung der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage mit der Verringerung der allgemeinen Rücklage. Das Haushaltsrecht enthält mit der Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich eine gewichtige Mindestvorgabe. Die Gemeinde hat für das Haushaltsjahr so zu planen und im Haushaltsjahr so zu wirtschaften, dass ein Haushaltsausgleich in der Planung und in der Rechnung erreicht bzw. die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich noch als erfüllt gilt.

Für die Gemeinde besteht auch bei besonderen örtlichen Gegebenheiten keine alternative Vorgehensweise im Umgang mit den Rücklagen im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz. Sie muss bei einem negativen Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss daher immer zuerst den Bestand der Ausgleichsrücklage in Anspruch zu nehmen bzw. zur Verrechnung heranziehen. Erst wenn die Ausgleichsrücklage keinen Bestand mehr aufweist oder aufgebraucht ist, darf durch die Gemeinde eine Verringerung der Allgemeinen Rücklage i. H. d. Restbetrages oder des gesamten Jahresfehlbetrages erfolgen.

Das Haushaltsausgleichssystem mit der Verpflichtung der Gemeinde zur vorrangigen Inanspruchnahme der gemeindlichen Ausgleichsrücklage wird ergänzt durch die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass ein im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung vorgesehener Jahresfehlbetrag, der vollständig oder anteilig mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden soll, der Genehmigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf. Die Aufsichtsbehörde soll dabei durch Nebenbestimmungen zu dieser Genehmigung möglichst darauf hinwirken, dass die Gemeinde sich mithilfe geeigneter Konsolidierungsmaßnahmen die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs anstrebt und das Erreichen dieses Ziels in zeitlicher Hinsicht konkret bestimmt. Bei den im Rahmen eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes erzielten Überschüssen ist wiederum die Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage von der Gemeinde zu sachgerecht beachten.

### **3.1.3 Das Stufenmodell**

Durch die Vorschrift wird eine stärkere Verflechtung zwischen der mittelfristigen haushaltswirtschaftlichen Planung und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung erreicht. Dazu gehört auch eine unmittelbare Verbindung zwischen dem jährlichen Haushaltsausgleich und dem Eigenkapital der Gemeinde. Die stärkere Gewichtung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führt bei einem fehlenden Haushaltsausgleich und der deswegen geplanten Inanspruchnahme von Eigenkapital zu dem folgenden Stufenmodell (vgl. Abbildung 57).

<b>DAS STUFENMODELL ZUR VERRINGERUNG DER ALLGEMEINEN RÜCKLAGE</b>
1. Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nach § 75 Absatz 2 GO NRW erreicht (Anzeigepflicht)
2. Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage im Haushaltsjahr nach § 75 Absatz 2 GO NRW (Anzeigepflicht)
3. Verringerung der allgemeinen Rücklage a. im Haushaltsjahr unterhalb des Schwellenwertes des § 76 Absatz 1 GO NRW (einfache Genehmigung), b. im Haushaltsjahr oberhalb des Schwellenwertes des § 76 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW (genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept), c. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren oberhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW (genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept), d. bis zum Verbrauch innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung als Schwellenwert des § 76 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW (genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept).

*Abbildung 57 „Das Stufenmodell zur Verringerung der allgemeinen Rücklage“*

Die Gemeinde muss dabei im Blick haben, dass die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben auf Dauer, also nachhaltig und periodenübergreifend, gewährleistet werden muss. Es genügt nicht, die gemeindliche Aufgabenerfüllung nur für das jeweils aktuelle Haushaltsjahr zu sichern, sondern die stetige Aufgabenerfüllung muss auch in der Zukunft gesichert sein.

Die Einhaltung dieser Vorgabe soll im gemeindlichen Haushaltsplan durch die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nachweislich aufgezeigt werden (vgl. § 84 Satz 3 GO NRW). Sie bedeutet aber auch eine ständige Prüfung, ob eine geeignete Ertragserzielung erfolgt und die Aufwandsstruktur sachgerecht und leistbar ist. Die gemeindliche Investitionstätigkeit darf dabei nicht überproportioniert und im Rahmen der Finanzierungstätigkeit müssen die Pflichten erfüllbar sein.

### **3.1.4 Das Verbot der Überschuldung**

Das bilanzielle Eigenkapital einer Gemeinde kann seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste in Form von Jahresfehlbeträgen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei der Gemeinde, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz einer besonderen Betrachtung. In Fortführung der Genehmigungspflicht der Verringerung der allgemeinen Rücklage nach Absatz 4 der Vorschrift als eine Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals besteht deshalb ein Verbot für die Gemeinde sich zu überschulden.

Die Vorschrift enthält dazu auch eine Definition der gemeindlichen Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung). Das Überschuldungsverbot dient dabei auch der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Der Sachlage, dass bei einer eingetretenen Überschuldung die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde nicht mehr gewährleistet ist, geht dabei voraus, dass die Gemeinde bereits über längere Zeit in den Haushaltsjahren nicht mehr den Haushaltsausgleich erreichen konnte. Aus der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ergibt sich dabei stichtagsbezogen, ob eine Überschuldung eingetreten ist.

Der jährliche Haushaltsausgleich wird nicht ausdrücklich mit dem Status der gemeindlichen Bilanz zum Abschlussstichtag verknüpft. Gleichwohl besteht aber ein Zusammenhang, denn die Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde, die zu einem gesonderten Ausgleichsposten in der gemeindlichen Bilanz führt, kann nur

gelingen, wenn über die Deckung der Aufwendungen durch Erträge hinaus weitere Erträge von der Gemeinde erwirtschaftet werden. Faktisch kann die Gemeinde daher nur von einem sachlich gebotenen Haushaltsausgleich ausgehen, wenn neben dem entsprechenden Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung kein gesonderter Ausgleichsposten in der gemeindlichen Bilanz mehr anzusetzen ist.

### **3.1.5 Die Beachtung der Generationengerechtigkeit**

#### **3.1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft soll der Grundsatz „Nachhaltigkeit“ auch dadurch unterstützt werden, dass die Gemeinde ihren Haushalt jährlich auszugleichen und innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung den Haushaltsausgleich in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren erreichen soll (vgl. § 84 GO NRW). Bei einem Haushaltsausgleich in diesen Jahren kann grundsätzlich unterstellt werden, dass von der Gemeinde in Verantwortung für künftige Generationen gehandelt wird, wenn nicht andere Anzeichen auf mögliche Einschränkungen hinweisen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

Durch das von der Gemeinde im Ergebnisplan enthaltene voraussichtliche Jahresergebnis wird aufgezeigt, ob und in welchem Umfang im Haushaltsjahr mit den gemeindlichen Ressourcen zulasten künftiger Generationen gewirtschaftet werden soll. Im Rahmen der Ergebnisrechnung erfolgt dann der Nachweis mit der möglicherweise entstandenen Abweichung zwischen dem geplanten Jahresergebnis und dem Ist-Ergebnis. Die dabei eingesetzten Messgrößen „Jahresüberschuss“ oder „Jahresfehlbetrag“ verdeutlichen die tatsächlich eingetretene Sachlage.

Der Gemeinde steht jedoch durch die Ausgleichsrücklage im Eigenkapitel in Bezug auf ihre Pflicht zum jährlichen Haushaltsausgleich ein gewisser Spielraum zu. Sie verfügt mit dieser Rücklage über einen Eigenkapitalanteil, dem bezogen auf die Haushaltswirtschaft eine überjährige Pufferfunktion zukommt. Die Gemeinde kann diesen Anteil an ihrem Eigenkapital in schwierigen haushaltswirtschaftlichen Zeiten verbrauchen (bei einem Jahresfehlbetrag) und hat ihn in besseren haushaltswirtschaftlichen Zeiten aufzufüllen (bei einem Jahresüberschuss). Diese Differenzierung soll überjährig helfen, den Grundsatz der Generationengerechtigkeit einzuhalten und die Nachhaltigkeit des wirtschaftlichen Handelns dauerhaft zu sichern.

#### **3.1.5.2 Die Beachtung bei erhaltenen Zuwendungen**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen und Beiträge für Investitionen im Bilanzbereich „Sonderposten“ auf der Passivseite ihrer Bilanz zwischen den Bilanzbereichen „Eigenkapital“ und „Rückstellungen“ anzusetzen. Durch diese Bilanzierung werden erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen über die Nutzungszeit des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Lebenszyklus) wirtschaftlich verteilt.

Die Auflösung der bilanzierten Sonderposten ist daher entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes vorzunehmen, die als Abschreibungen in der Ergebnisrechnung erfasst werden. Ein Sonderposten kann dauerhaft aufzeigen, dass und in welchem Umfang ein gemeindlicher Vermögensgegenstand fremdfinanziert wurde. Durch diese Bilanzierung erfolgt nicht nur eine wirtschaftliche Zuordnung des erhaltenen Kapitals.

Im Sinne des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit wird dadurch verhindert, dass die Gemeinde im Jahr des Erhalts des Kapitals den Vorteil bereits vollständig ihrer Haushaltswirtschaft zurechnet bzw. lediglich in diesem Jahr ein Ertrag daraus entsteht, der dann nur einer Generation zugutekäme. Der Grundsatz verlangt eine nutzungsbezogene Verteilung der Lasten, sodass die wirtschaftliche Verteilung und die Auflösung über den Lebenszyklus des geförderten Vermögensgegenstandes mit dem Grundsatz in Einklang stehen. Eine „Nettobilanzierung“ in Form

eines Abzuges des erhaltenen Kapitals von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten würde zwar an der Verteilung der Lasten nichts ändern, jedoch den Vorteil nur dem Jahr des Erhalts der Zuwendung zuordnen.

### **3.2 Haushaltsausgleich und Finanzrechnung**

Die Finanzrechnung der Gemeinde beinhaltet alle Einzahlungen und Auszahlungen. Sie steht in unmittelbarer Verbindung mit den liquiden Mitteln in der gemeindlichen Bilanz. Ihr Aufbau, die Einzahlungs- und Auszahlungsarten und die Zwischensummen und -salden unterstützen den eigenständigen Informationswert der Finanzrechnung, insbesondere hinsichtlich der jahresbezogenen Veränderung der liquiden Mittel sowie des Bedarfs an Fremdfinanzierung. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet daher die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde in der Bilanz ab.

Die Pflicht zur Aufstellung der Finanzrechnung ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet. Die Verpflichtung der Gemeinde zur Darstellung ihrer Liquiditätsänderungen durch Ein- und Auszahlungen und zur Liquiditätssicherung bedingen nicht, die gemeindlichen Finanzen in den jährlichen Haushaltsausgleich förmlich einzubeziehen. Insbesondere auch dann nicht, wenn an das Nichterreichen des Haushaltsausgleichs aufsichtsrechtliche Maßnahmen geknüpft sind.

Bereits ohne eine Ausgleichsverpflichtung in der Finanzrechnung ist die Gemeinde wegen ihrer Verpflichtung zur Liquiditätssicherung und der Beschränkung der Kreditaufnahme auf die gemeindlichen Investitionen zur Deckung der Auszahlungen durch Einzahlungen verpflichtet (vgl. § 75 Absatz 6 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Das für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bestehende Gesamtdeckungsprinzip ist ebenfalls auf die zur Deckung der Auszahlungen durch Einzahlungen ausgerichtet, auch wenn an die Nichteinhaltung dieses Prinzips keine aufsichtsrechtlichen Maßnahmen angeknüpft worden sind (vgl. § 20 GemHVO NRW).

Außerdem wären das Verhältnis zwischen dem Ausgleich in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung sowie die rechtlichen Konsequenzen bei einem „Teilhaushaltsausgleich“ eindeutig zu bestimmen. Es dürfte für den gemeindlichen Haushaltsausgleich nicht ausreichend sein festzulegen, dass aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde die Tilgungsleistungen erwirtschaftet werden müssen.

Die Erfassung der Kredite zur Liquiditätssicherung in der gemeindlichen Finanzrechnung würde dem förmlichen Haushaltsausgleich entgegenstehen. Sie stellen bisher keine Zahlungsmittel der Gemeinde dar, die eine haushaltsmäßige Deckung ermöglichen. Sie verstärken lediglich die gemeindlichen Zahlungsmittel, damit die Gemeinde ihre Verpflichtung zur Leistung von Auszahlungen erfüllen kann (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Der haushaltsrechtliche Verzicht auf die Veranschlagung der Kredite zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan verdeutlicht diese Sachlage (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **3.3 Haushaltsausgleich und Gesamtabschluss**

Für die Gemeinde sollte die gesetzliche Vorgabe zum Haushaltsausgleich in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss ein wirtschaftlicher und sachlicher Anlass sein, in der Gesamtergebnisrechnung eine „Deckung“ der Aufwendungen durch die Erträge wie im Einzelabschluss anzustreben (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Nach den für die gemeindlichen Betriebe geltenden Wirtschaftsgrundsätze, müssen die Gemeinde ihre Betriebe so führen und steuern sowie kontrollieren, dass der öffentliche Zweck nachhaltig erfüllt und ein Gewinn bzw. ein Ertrag für den Haushalt der Gemeinde erwirtschaftet wird (vgl. § 109 Absatz 1 GO NRW).

In dem Zusammenspiel dieser Vorgaben wird es der Gemeinde in ihrer Form als eine einzige wirtschaftliche Einheit möglich, bei der Gesamtergebnisrechnung im Rahmen des Gesamtabchlusses einen Nachweis über das Errei-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 75 GO NRW**

chen des Haushaltsausgleichs (in der Rechnung) zu führen. Die Begriffe „steuern“ und „kontrollieren“, die ausdrücklich in der Vorschrift über Wirtschaftsgrundsätze aufgeführt sind, verpflichten die Gemeinde, ihre Einwirkungsrechte bei den gemeindlichen Betrieben im angeführten Sinne auszuüben bzw. die Instrumente dafür einzusetzen.

Die weitere Vorgabe, dass ein Ertrag für den Haushalt der Gemeinde erwirtschaftet werden soll, betrifft nicht nur gemeindliche Betriebe, die der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde zuzurechnen sind. Die Vorgabe erstreckt sich auch auf die Betriebe der nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde, die zudem noch durch eine besondere Vorgabe für die gemeindlichen Eigenbetriebe sowie die eigenbetriebsähnlichen Betriebe ergänzt wird (vgl. § 10 Absatz 5 EigVO NRW).

Auf diesen Grundlagen hat die Gemeinde dafür Sorge zu tragen, dass ihre Betriebe zur Stärkung des gemeindlichen Haushalts beitragen. Das Erreichen des Haushaltsausgleichs (in der Rechnung) wird daher in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss erleichtert. Die haushaltsrechtliche Sachlage lässt im Zusammenspiel der gesetzlichen Vorschriften über die Wirtschaftsgrundsätze und den Haushaltsausgleich den Schluss zu, dass die Gemeinde einen „Haushaltsausgleich (in der Rechnung)“ auch im Gesamtabschluss im Rahmen der Gesamtergebnisrechnung erreichen soll.

Diese Grundsätze lassen die Pflicht der Gemeinde entstehen, einen Ertrag (Überschuss der Erträge über die Aufwendungen) zu erreichen und im Einzelnen bei der Gemeindeverwaltung und den einzelnen Betrieben nachzuweisen. Die gemeindliche Pflicht erstreckt sich daher im Rahmen des Gesamtabschlusses auch auf die Gesamtergebnisrechnung. Die Gemeinde kann bei erwirtschafteten Erträgen einen Überschuss nachweisen und dadurch den Haushaltsausgleich (in der Rechnung) sowohl in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss (Muss-Ausgleich) als auch in der Gesamtergebnisrechnung im Gesamtabschluss (Soll-Ausgleich) erreichen.

#### **4. Die Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde muss entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Die Erträge und Aufwendungen betreffen dadurch nicht die Haushaltsplanung und den Jahresabschluss.

Der nachrichtliche Ausweis der verrechneten Erträge und Aufwendungen nach dem Jahresergebnis im Ergebnisplan und zusammen mit den Aufwendungen aus den Wertminderungen von Finanzanlagen in der gemeindlichen Finanzrechnung steht dem nicht entgegen. Die Einbeziehung bewirkt dabei nicht, dass solche Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zugerechnet werden müssen. Die Erträge und Aufwendungen entstehen zwar aus der aufgegebenen Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und der Wertminderungen von Finanzanlagen, sie sollen jedoch nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ergebniswirksam zugerechnet werden.

Die Gemeinde muss daher die Erträge und Aufwendungen, die mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, haushaltsmäßig nicht im Rahmen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs berücksichtigen. Diese haushaltsrechtliche Einordnung der Verrechnung baut auf der entsprechenden gesetzlichen Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, auch wenn der Gesetzgeber die Regelung über die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat.



## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Haushaltsgrundsätze):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Haushaltswirtschaft und Aufgabenerfüllung):**

##### **1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Das gemeindliche Haushaltrecht fordert von der Gemeinde zur Sicherung ihrer Haushaltswirtschaft und der stetigen Aufgabenerfüllung die Beachtung der allgemeinen und besonderen Haushaltsgrundsätze. Die Gemeinde muss daher ihre Haushaltswirtschaft so planen und führen, dass die stetige Erfüllung der örtlichen Aufgaben durch die Gemeinde gesichert ist. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgaben soll dabei eine stetige, auf einen längeren Zeitraum ausgerichtete Erfüllung der Aufgaben gewährleisten. Die Gemeinde muss deshalb nicht nur im aktuellen Haushaltsjahr, sondern auch in den Folgejahren leistungsfähig sein und soll ihre jährliche Haushaltswirtschaft so gestalten, dass dieser Status erhalten bleibt.

Die Gemeinde hat deshalb ihre gesamte Haushaltswirtschaft auf dieses Ziel auszurichten. In diesem Zusammenhang steht das gesetzliche Gebot, dass die Gemeinde das Wohl ihrer Einwohner zu fördern hat. Sie hat gleichzeitig die Verpflichtung, dafür Sorge zu tragen, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 und § 10 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde muss daher auch wirtschaftlich, effizient und sparsam handeln. Die Erfüllung dieser Kriterien bei der Aufgabenerfüllung wirkt sich auch auf die Beurteilung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde aus.

Die Leistungsfähigkeit kann daher nicht allein daran gemessen werden, dass im gemeindlichen Ergebnisplan das Erreichen eines Jahresüberschusses vorgesehen und in der Ergebnisrechnung nachgewiesen wird. Die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich konkretisiert zudem den Grundsatz der Generationengerechtigkeit. Die haushaltsrechtliche Vorschrift beinhaltet daher das Gebot der intergenerativen Gerechtigkeit. Dieses Gebot verlangt von der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft so zu führen, dass künftige Generationen nicht unzumutbar belastet werden. Außerdem ist der Grundsatz durch die gesetzliche Bestimmung, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln, konkretisiert worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

Von der Gemeinde wird daher bei der Abwägung der Verteilung von Nutzen und Lasten aus dem gemeindlichen Vermögen und den Einkünften der Gemeinde auch eine Beurteilung hinsichtlich der zeitlichen Auswirkungen verlangt. Sie muss deshalb bei ihrer örtlichen Haushaltsplanung und der Ausführung der Haushaltswirtschaft stetig im Blick haben, langfristig die Handlungsmöglichkeiten zugunsten künftiger Generationen zu erhalten. Im haushaltswirtschaftlichen Sinne und Handeln soll die Gemeinde nicht wegen des in der haushaltsrechtlichen Vorschrift verwendeten Begriffs „Aufgaben“ ihre Haushaltswirtschaft von der Differenzierung nach Auftragsangelegenheiten, Pflichtaufgaben oder freiwilligen Aufgaben unterscheiden bzw. davon abhängig machen.

Der Begriff gibt auch keine Veranlassung, besondere qualitative Anforderungen an die gemeindlichen Leistungen im Zusammenhang mit dem produktorientierten Haushalt der Gemeinde zu stellen. Welche Aufgaben in welcher Qualität von der Gemeinde erfüllt werden, unterliegt vorrangig den fachlichen Gegebenheiten und Erfordernissen sowie den dabei örtlich in Qualität und Quantität gesetzten Zielen der Gemeinde (vgl. § 12 GemHVO NRW). Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft handelt die Gemeinde zudem im Auftrag ihrer Bürger. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben sollen dabei dazu beitragen, dass die Gemeinde entsprechend wirtschaftlich handelt und jährlich ihren Auftrag erfüllen kann.

### **1.1.2 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“**

Der Begriff „Haushaltswirtschaft“ ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt. Nach allgemeiner Auffassung gehören hierzu alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die mit der Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des jährlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan und Finanzplan sowie Anlagen) und mit der Vorbereitung, Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz sowie Anlagen) zusammenhängen. Die Beschlüsse des Rates der Gemeinde sind dabei darin eingeschlossen. Dazu gehört auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden, denn diese Aufgabe entsteht aus der Ausführung der jährlichen Haushaltswirtschaft.

Unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke der haushaltsrechtlichen Vorschrift und dem damit verbundenen Handeln der Gemeinde umfasst der haushaltsrechtliche Begriff „Haushaltswirtschaft“ alles, was zur Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung der gemeindlichen Haushaltsplanung, der Ausführung der Haushaltswirtschaft und der Haushaltsabrechnung in Form des Jahresabschlusses der Gemeinde gehört. Das Ausmaß der örtlichen Erfordernisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann dabei nicht allgemein bestimmt werden, sondern bedarf einer jahresbezogenen Konkretisierung durch die Gemeinde, weil die Art der gemeindlichen Aufgaben sehr vielgestaltig und deren Umfang von den örtlichen Verhältnissen abhängig ist.

Zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört auch die Aufgabe der Gemeinde, einen Gesamtabchluss unter Einbeziehung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde aufzustellen (vgl. § 116 GO NRW). Durch diesen Abschluss als Abbildung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde werden die Qualität der Rechenschaft und des Nachweises der Aufgabenerledigung im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Mit dem beizufügenden gemeindlichen Beteiligungsbericht wird ein Bild über die wirtschaftliche Lage der einzelnen Betriebe der Gemeinde und deren Aufgabenerfüllung geboten. Auf diesen aktuellen Informationen und den Rechten der Gemeinde als Gesellschafter soll die gemeindliche Gesamtsteuerung der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ aufbauen.

### **1.1.3 Der Auftrag „Planen“**

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

Am Beginn der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für ein Haushaltsjahr steht die Haushaltsplanung der Gemeinde, die als fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung insbesondere das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre im Blick hat (vgl. § 84 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltsplanung stellt eine zukunftsorientierte Prognose dar, denn die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Die Gemeinde soll deshalb bei ihrer mehrjährigen Haushaltsplanung möglichst auch die künftigen Chancen und Risiken und andere Ereignisse, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde in den weiteren Haushaltsjahren haben, berücksichtigen.

Von der Gemeinde wird ihre Haushaltsplanung nicht in Form eines Gesamtwerks mit einem umfassenden Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung aufgestellt. Die Planung erfolgt im Rahmen des geltenden Haushaltsrechts nur für die juristische Person „Gemeinde“ und dabei nur bezogen auf den wichtigen organisatorischen Teilbereich „Gemeindeverwaltung“. Gleichzeitig von vielen Betrieben der Gemeinde ein Wirtschaftsplan aufzustellen ist (vgl. z.

B. § 14 EigVO NRW). Grundsätzlich bedarf es einer Zusammenführung der einzelnen Planungswerke und einer Vervollständigung zu einer Gesamtplanung.

Aus der gemeindlichen Haushaltsplanung heraus könnte die Gemeinde dann in einem Gesamtbild ihre voraussichtliche wirtschaftliche Gesamtentwicklung aufzeigen. In dieser Haushaltsplanung hat die Gemeinde die haushaltsrechtlichen Planungsvorschriften zu beachten und darin auch die örtlichen Besonderheiten sachgerecht und ausreichend einzubeziehen. Als Ergebnis daraus muss der Haushaltsplan der Gemeinde für das Haushaltsjahr inhaltlich so ausgestaltet sein, dass dieser auch als örtliches Steuerungsinstrument nutzbar sein.

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans sind deshalb die Steuerungsbedürfnisse des Rates und der anderen Verantwortlichen in der Gemeinde sachgerecht und ausreichend zu berücksichtigen. Diese Bedürfnisse beeinflussen nicht nur die gemeindliche Haushaltsplanung in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich. Zu beachten ist außerdem, dass die jährliche Haushaltsplanung der Gemeinde vor dem Beginn des Haushaltsjahres abgeschlossen sein soll (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

#### **1.1.4 Der Auftrag „Ausführen“**

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

Die Grundlage für die Erfüllung des Auftrages, die gemeindliche Haushaltswirtschaft auszuführen, bildet der im Rahmen der beschlossenen Haushaltssatzung aufgestellte Haushaltsplan. Wie bei der Haushaltsplanung sind von der Gemeinde auch bei der Ausführung des Haushaltsplans eine Reihe von Grundsätzen und Geboten zu beachten, um die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr zu gewährleisten und die Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft zu fördern.

In diesem Zusammenhang stehen die im Haushaltsplan enthaltenen Haushaltspositionen, durch die sachliche und betragsmäßige Grenzen zur Ermöglichung und Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung konkret gesetzt werden. Dadurch wird eine unmittelbare Verbindung zum gesetzlichen Auftrag der Gemeinde, das gemeindliche Vermögen und die Einkünfte der Gemeinde so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben, geschaffen (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Die zweckbezogene Verteilung der gemeindlichen Finanzmittel und damit die Festlegung der wirtschaftlichen Schwerpunkte der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegen dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde.

#### **1.1.5 Der Grundsatz „stetige Aufgabenerfüllung“**

Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft möglichst unter Anwendung objektiver Kriterien auszuführen und hat dabei die örtlichen Bedarfe und Verhältnisse sowie die Interessen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sachgerecht und ausreichend zu berücksichtigen, z. B. der Einwohner und Abgabepflichtigen. Sie soll außerdem ihre Haushaltswirtschaft so gestalten, dass grundsätzlich im Haushaltsjahr der Haushaltsausgleich erreicht wird und sich die wirtschaftliche Lage nicht verschlechtert, denn die Gemeinde handelt zugleich in Verantwortung für die zukünftigen Generationen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

Diese Zielrichtung wird durch die haushaltsrechtlichen Vorgaben unterstützt, denn die Gemeinde muss ihre Aufgaben stetig und nicht über einen abgegrenzten Zeitraum erfüllen. Der Grundsatz „Stetige Aufgabenerfüllung“ dient bei der Gemeinde der Vermeidung willkürlicher Wechsel in der Erledigung von örtlichen Aufgaben und führt zu der notwendigen Periodengerechtigkeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Er ist unverzichtbar, denn bei einer defizitären wirtschaftlichen Lage muss die Gemeinde nicht nur für die Zukunft den jährlichen Haushaltsausgleich wieder erreichen, sondern auch die stetige Aufgabenerfüllung muss wieder dauerhaft gesichert werden.

Als gemeindliche Aufgaben im Sinne der Gemeindeordnung zählen neben den pflichtigen Selbstverwaltungsaufgaben und den Pflichtaufgaben zur Erfüllung nach Weisung auch die freiwilligen Selbstverwaltungsaufgaben. Im Rahmen der Verwaltungsvorschriften für Grundstücksverkäufe hat das Land in der dazugehörigen Anlage beispielhaft Aufgaben, die von den Gemeinden erfüllt werden, aufgezeigt (vgl. Anlage 2 zur VV zu § 15 Absatz 3 HHG). Die Gemeinde ist als Träger der öffentlichen Verwaltung verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass sie die freiwilligen und die übertragenen Aufgaben jährlich in ausreichendem Maße erfüllt (vgl. §§ 3 und 4 GO NRW).

Notwendige Änderungen oder Anpassungen in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung aufgrund neuer Entwicklungen oder Ereignisse oder Aufgabenübertragungen stehen der Beachtung des Grundsatzes „stetige Aufgabenerfüllung“ nicht entgegen. Sie können jedoch für die Gemeinde einen Anlass darstellen, durch eine aufgabenbezogene Korrektur oder die Beseitigung eines Mangels, die stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft zu sichern. Diese Sicherung stellt mit der damit verbundenen Haushaltswirtschaft für die Gemeinde einen Prozess dar, der nie abgeschlossen ist. Eine zukunftsorientierte Geschäftsstrategie einschließlich eines geeigneten Geschäftsmodells ist deshalb für die Gemeinde hilfreich.

In diesem Zusammenhang soll der Grundsatz auch die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in einer Zeitreihe, mindestens im Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ermöglichen (vgl. § 84 GO NRW). Ein längerer Zeitraum ist immer dann geboten, wenn von der Gemeinde ein Haushaltssanierungskonzept oder ein individuelles Sanierungskonzept umzusetzen ist (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Einhaltung des Grundsatzes lässt sich im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses überprüfen, denn dieser Jahresabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aufzuzeigen.

### **1.1.6 Der Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ durch die Gemeinde. Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowohl für das laufende als auch für künftige Haushaltsjahre anzusehen. Die Anknüpfungspunkte für die örtliche Aufgabenbestimmung bieten die Vorschriften der Gemeindeordnung, in denen die Aufgaben der Gemeinde näher bestimmt und abgegrenzt werden (vgl. § 3 GO NRW).

In diesem Zusammenhang soll der Grundsatz „Sicherung der (gemeindlichen) Aufgabenerfüllung“ auch dem Erhalt von Dienstleistungen der Gemeinde sowie dem Nutzen der örtlichen Gemeinschaft dienen. Der Gemeinde ist vorgegeben worden, das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Vielzahl und Verschiedenartigkeit der gemeindlichen Aufgaben mit einem theoretisch unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln erfordert von der Gemeinde eine ständige Bedarfsprüfung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit (Bedarfsdeckungsprinzip).

Die jährliche Haushaltswirtschaft ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Gesetze und anderer Vorschriften durchaus gestaltbar, auch wenn ggf. durch die Produkte der Gemeinde und der Leistungsempfänger (Abnehmer) ortsbezogene Beschränkungen bestehen. Es kommt deshalb vielfach auch auf eine adressatenbezogene Betrachtung der Art und des Umfanges der tatsächlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung an. Die Leistungen der Gemeinde sind für die Adressaten nicht mehr egal, vielmehr wird erwartet, dass sich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

das Angebot der Gemeinde nach ihren Bedürfnissen richtet. Der demografische Wandel darf in diesem Zusammenhang nicht unberücksichtigt bleiben.

Die Leistungsfähigkeit der Gemeinde wird deshalb vorrangig an dem im Haushaltsjahr erzielten Jahresergebnis gemessen. Es werden dabei die haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Bedingungen sowie die örtlichen Verhältnisse berücksichtigt. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung kann dann als gegeben angesehen werden, wenn eine dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde besteht. Ausgehend davon wird vielfach ein Stufenmodell dafür aufgestellt, um je nach der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde eine Einordnung vornehmen zu können. Die Messkriterien müssen dabei kumulativ erfüllt sein (vgl. Abbildung 58).

<b>DIE GEMEINDLICHE LEISTUNGSFÄHIGKEIT</b>	
<b>LEISTUNGSSTUFE</b>	<b>MESSKRITERIEN</b>
Gesicherte Leistungsfähigkeit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr ohne Einschränkungen erreicht</li> <li>- Soll-Ausgleich in den drei Planungsjahren nach dem Haushaltsjahr (Mittelfristige Ergebnisplanung) erreicht</li> <li>- Kein Eigenkapitalverzehr</li> <li>- Keine wesentlichen Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung</li> </ul>
Gefährdete Leistungsfähigkeit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Haushalt des Haushaltsjahres gilt als ausgeglichen (ohne Einschränkungen)</li> <li>- Soll-Ausgleich in den drei Planungsjahren nach dem Haushaltsjahr (Mittelfristige Ergebnisplanung) nicht erreicht</li> <li>- Inanspruchnahme des Eigenkapitals (Ausgleichsrücklage)</li> <li>- Erhebliche Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung</li> </ul>
Eingeschränkte Leistungsfähigkeit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nicht erreicht</li> <li>- Soll-Ausgleich in den drei Planungsjahren nach dem Haushaltsjahr (Mittelfristige Ergebnisplanung) nicht erreicht</li> <li>- Inanspruchnahme des Eigenkapitals (Ausgleichsrücklage und allgemeine Rücklage oder nur die allgemeine Rücklage)</li> <li>- Wesentliche Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung</li> </ul>
Fehlende Leistungsfähigkeit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nicht erreicht</li> <li>- Soll-Ausgleich in den drei Planungsjahren nach dem Haushaltsjahr (Mittelfristige Ergebnisplanung) nicht erreicht</li> <li>- Inanspruchnahme des Eigenkapitals bis zum vollständigen Verbrauch (Überschuldung)</li> <li>- Wesentliche Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung in einem erheblichen Umfang</li> </ul>

*Abbildung 58 "Die gemeindliche Leistungsfähigkeit"*

Der Grundsatz der Sicherung der Aufgabenerfüllung schließt deshalb die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit und des dafür benötigten Vermögens sowie zur Erzielung der notwendigen Erträge bezogen auf das Haushaltsjahr und die künftigen Jahre (auf Dauer) ein. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage

und der wirtschaftlichen Weiterentwicklung der Gemeinde sind die Ergebnisse der jährlichen Haushaltswirtschaft von erheblicher Bedeutung.

Von der Gemeinde müssen daher altersspezifische und geschlechtsbezogene Anforderungen stärker in die gemeindliche Aufgabenerfüllung und damit in die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einbezogen werden. Eine solche Ausrichtung muss mit den Möglichkeiten der Informationstechnik kundenorientiert gestaltet werden, denn inzwischen ist aufgrund dieser Möglichkeiten ein Adressat oftmals besser informiert die Gemeinde. Die in die Zukunft gerichtete Forderung nach Sicherung der Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde setzt somit nicht nur eine sorgfältige Planung für das nächste Haushaltsjahr, sondern auch für die weiteren Jahre im Rahmen der mittel- bis langfristigen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde voraus.

Die gesamte mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist deshalb in den Haushaltsplan der Gemeinde integriert worden (vgl. § 84 GO NRW). Von der Gemeinde soll daher der örtliche Haushaltsplan so gestaltet werden, dass er auch den Informationszwecken und den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft genügt. Der jährliche Jahresabschluss stellt dabei einen Indikator dar, durch den aufgezeigt wird, inwieweit die Gemeinde noch dem Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung nachkommt bzw. nachkommen kann.

### **1.1.7 Die Nachhaltigkeit der Haushaltswirtschaft**

#### **1.1.7.1 Die „sachliche“ Nachhaltigkeit**

Für die Gemeinde besteht eine grundsätzliche Verpflichtung zur Beachtung der Nachhaltigkeit bei ihrer Haushaltswirtschaft. Die gebotene „Nachhaltigkeit“ kann dabei als eine Strategie angesehen werden, mit der die Gemeinde eine ganzheitliche und auf Dauer angelegte zukunftsfähige wirtschaftliche Entwicklung verfolgt. Im Rahmen dieser Strategie soll die Gemeinde ökologische, ökonomische und soziale Leistungen in den Blickpunkt ihrer Aufgabenerfüllung und Haushaltswirtschaft stellen. Derartige Aspekte können dazu beitragen, bei der Gemeinde bestehende Unsicherheiten zu vermindern, eine stabilere Ausrichtung des örtlichen Handelns bewirken und zu einer verantwortungsvollen Haushaltswirtschaft führen.

Der gemeindliche Zweck „Nachhaltigkeit“ soll auch dadurch unterstützt werden, dass die Gemeinde jährlich ihren Haushalt auszugleichen und innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre zu erreichen hat (vgl. § 84 GO NRW). Bei einem jährlichen Haushaltsausgleich in einem mehrjährigen Planungszeitraum kann grundsätzlich das Vorhandensein der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde unterstellt werden, wenn nicht andere Anzeichen auf mögliche Einschränkungen hinweisen.

Der Begriff „Stetige Erfüllung der Aufgaben“ umfasst nicht nur die örtlich gesetzten Finanzziele, sondern auch die nicht finanziellen Leistungen, also das Erreichen politischer Ziele, z. B. im Produktbereich „Soziale Leistungen“ oder „Bauen und Wohnen“. Die Beurteilung der Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bzw. der Leistungsfähigkeit der Gemeinde bedarf der Vornahme einer Einschätzung der dafür maßgeblichen Tatsachen, die aber zuvor örtlich zu bestimmen und in ihrem Umfang zu ermitteln sowie zu bewerten sind. Die Prüfung anhand der Einhaltung von bestimmten Grenzwerten ist dafür allein nicht ausreichend.

Die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan der Gemeinde macht die Umsetzung des Grundsatzes der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ bzw. dessen Beachtung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft transparent. Sie soll dazu beitragen, in Verantwortung für künftige Generationen zu handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Ergebnisplan kann dabei das Erreichen der Generationengerechtigkeit wieder spiegeln.

Dieses Ergebnis stellt eine Messgröße für das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch dar und zeigt, ob und in welchem Umfang auf Kosten künftiger Generationen gewirtschaftet werden soll. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft sollte mit Sachzielen und mit Finanzziele sowie mit Leistungskennzahlen verknüpft werden, mit denen die Zielerreichung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses gemessen werden kann (vgl. § 12 GemHVO NRW).

In diese Beurteilung kann z. B. einbezogen werden, ob die Gemeinde eine entsprechende Vorsorge trifft, um Risiken aus den Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre soweit wie möglich zu minimieren. Die Gemeinde muss ihre Haushaltswirtschaft so planen und ausführen, dass stets ein ausreichendes Eigenkapital vorhanden ist und sie nicht gegen das Überschuldungsverbot verstößt. Ihre Verpflichtungen für Verlustübernahmen für gemeindliche Betriebe, soweit sie im Haushaltsjahr anfallen, muss die Gemeinde erfüllen können. Ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich darf dabei nicht außer Betracht bleiben.

Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ steht auch mit den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung in Verbindung (vgl. § 77 GO NRW). Die Nachhaltigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist u. a. auch von der Stetigkeit ihrer Finanzmittelbeschaffung unter Beachtung der gesetzlichen Rangfolge abhängig. Die Nachhaltigkeit kommt bei der Aufnahme von Krediten dadurch zum Ausdruck, dass die mit der Kreditaufnahme übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen müssen (vgl. § 86 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Der Nachhaltigkeit kommt dadurch auch bei der Finanzierung von Investitionen durch Fremdkapital eine herausgehobene Bedeutung zu. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss deshalb über einen Finanzspielraum verfügen, sodass der aus der Kreditaufnahme neu hinzukommende Schuldendienst nicht zu Einschränkungen bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt. Daran knüpft auch das Verbot der Überschuldung als allgemeiner Haushaltsgrundsatz an (vgl. Absatz 7 der haushaltsrechtlichen Vorschrift).

#### **1.1.7.2 Die „persönliche“ Nachhaltigkeit**

Die grundsätzliche Verpflichtung der Gemeinde zur Beachtung der Nachhaltigkeit bei ihrer Haushaltswirtschaft fordert grundsätzlich von den Verantwortlichen der Gemeinde eine besondere Strategie, um eine ganzheitliche und auf Dauer angelegte zukunftsfähige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen und dauerhaft zu erhalten. Die Gemeinde muss dann über eine ggf. erlassene Nachhaltigkeitssatzung hinausgehen, um die Verantwortlichen der Gemeinde noch stärker und persönlich in den Strategievollzug einzubinden (vgl. Beispiel 4).

##### **BEISPIEL:**

##### **Die „persönliche“ Nachhaltigkeit**

In der Gemeinde haben sich die Verantwortlichen darauf verständigt, ihr Handeln an dem Haushaltsgrundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit stetig ausrichten. Sie haben dazu mehrere Eckpunkte entwickelt, an denen im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses der Einsatz gemessen und beurteilt werden soll.

Folgende Eckpunkte sollen zur Orientierung dienen:

- Stetige Überprüfung der Prioritätensetzung in der Aufgabenerfüllung.
- Stetiges Hinterfragen der festgelegten Dienstleistungen.
- Stetige Anpassung an wirtschaftliche Erfordernisse.
- Stetiges Infrage stellen der Organisationsstrukturen und Geschäftsabläufe.
- Stetige Fortentwicklung einer ausreichenden Weitsicht.
- Stetiges Offenlegen der fachlich geprägten Eigeninteressen.
- Stetige bedarfsgerechte Koordinierung der örtlichen Maßnahmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

- Stetige vertrauensbildende Maßnahmen.
- Stetiges Verhindern einseitiger Machtverhältnisse.

Die Verantwortlichen in der Gemeinde haben sich in diesem Sinne zu einer kritischen Grundeinstellung und einer Beweglichkeit verabredet, um mit starken Selbstbewusstsein den Weg in die Zukunft zu wagen und die Gemeinde handlungs- und leistungsfähig zu erhalten.

*Beispiel 4 „Die „persönliche Nachhaltigkeit“*

Bei der Umsetzung der Nachhaltigkeit in ihrer Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit. Sie soll bei der Gesamtbetrachtung nicht nur die wirtschaftlichen Auswirkungen auf ihre Ressourcen und auf die Finanzmittel beurteilen, sondern auch die Wirkungen ihres Handelns auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Blick haben. Die Gemeinde muss dabei eine zukunftsorientierte Lösung unter Berücksichtigung ihrer selbst gesetzten Ziele suchen und anstreben.

## **1.2 Zu Satz 2 (Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft):**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im Ergebnisplan des Haushaltsplans der Gemeinde sind deshalb die dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen zu veranschlagen und im Finanzplan die Einnahmen und Auszahlungen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).

Der Haushaltsplan enthält aus Steuerungsgesichtspunkten außerdem noch produktorientierte Teilpläne (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Teilpläne sind unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde eigenverantwortlich aufzustellen. Sie sind mit den örtlich messbaren Zielen und gemeindlichen Leistungen zu verknüpfen. Dadurch können auch die vom Rat der Gemeinde beabsichtigten Zwecksetzungen und geplanten Wirkungen sichtbar gemacht werden.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher insgesamt produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und in eine örtliche Zielhierarchie eingebunden werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen dabei von der Gemeinde zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden (vgl. § 12 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Leistungen werden messbar und hinsichtlich ihrer Wirkungen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie auf die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde auch beurteilungsfähig. Die Gemeinde muss insgesamt den Vorgaben der haushaltsrechtlichen Vorschriften nachkommen sowie eine an ihren Zielen orientierte Langfristigkeit bei den haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen erreichen. Die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde bzw. der Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit wird auch durch die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss aufgezeigt (vgl. § 95 GO NRW).



## **1.2.2 Die Beachtung der Haushaltsgrundsätze**

### **1.2.2.1 Die Ausgangslage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert grundsätzliche Gebote und Vorgaben, denn das jährliche haushaltswirtschaftliche Handeln ist nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt. Die allgemeinen und speziellen Haushaltsgrundsätze stellen dabei Anforderungen und Regeln dar, die von der Gemeinde zu beachten sind. Die Vorschrift enthält daher allgemeine Verpflichtungen für die Gemeinde, die im haushaltsrechtlichen Sinne als Haushaltsgrundsätze gelten.

Die Haushaltsgrundsätze stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar, die der Gemeinde im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechts einen erheblichen Gestaltungsspielraum einräumen und die Anwendung des wirtschaftlichen Prinzips bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verstärken sollen. Sie lassen sich in eine Vielzahl von Kategorien einteilen, z. B. Haushaltsgrundsätze für die Veranschlagung, die Ausführung und die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, auf die an dieser Stelle aber verzichtet wird.

Für die Gemeinde stellen auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sinnvolle und sachgerechte Haushaltsgrundsätze dar. Solche gemeindlichen Tatbestände oder Sachverhalte werden dann i. d. R. durch besondere Einzelvorschriften, z. B. in der Gemeindehaushaltsverordnung, haushaltsrechtlich näher ausgestaltet. Den in der Vorschrift ausdrücklich benannten Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“, „Effizienz“ und „Sparsamkeit“ kommt dabei eine besondere Bedeutung zu.

#### **1.2.2.2 Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“**

Dem Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ kommt wegen seiner ausdrücklichen Nennung in der Vorschrift eine besondere Bedeutung zu. Er ist im gemeindlichen Bereich grundsätzlich auf das Verhältnis von Finanzmitteleinsatz der Gemeinde und das zu erzielende Ergebnis ausgerichtet. Für die Gemeinde soll dabei haushaltswirtschaftlich nicht gelten, immer eine Gewinnmaximierung anzustreben oder zu erreichen.

Die Gemeinde muss ergebnisorientiert versuchen, den optimalen Ressourceneinsatz bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr durch ein angemessenes Kosten-Nutzen-Verhältnis zu erreichen. Dabei findet regelmäßig das „Minimax-Prinzip“ Anwendung, nachdem die Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltsplanung eine ziel- und zweckgerichtete örtliche Entscheidung treffen soll. Das gesetzte Ziel soll dabei entweder mit einem Minimum an Ressourcen erreicht werden oder mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen soll ein maximales Ergebnis erreicht werden.

Die Anwendung des Haushaltsgrundsatzes soll aber auch einen möglichst produktiven Einsatz der bei der Gemeinde verfügbaren Ressourcen bewirken. Die Gemeinde ist daher bei ihren Projekten und Vorhaben zur wirtschaftlichsten Lösung verpflichtet. In einer Gesamtbetrachtung soll die Gemeinde unter Einbeziehung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung prüfen und beurteilen, welche Maßnahmen örtlich wirtschaftlich und angemessen sind, sodass es zu einem vertretbaren sachgerechten Ergebnis kommt. Die Gemeinde soll jedoch den Haushaltsgrundsatz auch nicht so abgrenzen, dass bei der Angebotsbewertung einer Beschaffung der Preis in einem weit überwiegenden Maße ausschlaggebend ist.

Die Gemeinde muss bei investiven Maßnahmen die Wirtschaftlichkeit anhand des gesamten Lebenszyklus des Objekts betrachten und alle voraussichtlichen Kosten in dem Nutzungszeitraum in die Gesamtbetrachtung einbeziehen (Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die Folgekosten). Eine Reduzierung der Ermittlung und Bewertung der Wirtschaftlichkeit auf einen kürzeren Zeitraum entspricht nicht der Zielsetzung des Haushaltsgrundsatzes, z. B. bei den Zeiträumen für Leasing- und ÖPP-Projekte. Für die Gemeinde besteht deshalb auch keine Verpflichtung, für die Durchführung einer örtlichen Maßnahme immer nur das niedrigste Angebot anzunehmen.

Die Vorgabe für die Gemeinde, einen Wirtschaftlichkeitsvergleich vor der Veranschlagung einer Investitionsmaßnahme im gemeindlichen Haushaltsplan durchzuführen, beschränkt solche Untersuchungen nicht auf diesen Zeitpunkt (vgl. § 14 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte ggf. auch während der Durchführung der Investitionsmaßnahme oder nach deren Abschluss eigenverantwortlich gesonderte Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen im Sinne einer Erfolgskontrolle vornehmen. Sie hat dabei auch über deren Umfang sowie die darin einzubeziehenden Aspekte zu entscheiden, sodass neben den ermittelbaren Kosten der Investitionsmaßnahme z. B. auch Kosten- und Nutzenaspekte berücksichtigt werden können.

Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ umfasst nicht nur die Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung bei Investitionsmaßnahmen, sondern auch bei Projekten, die haushaltsmäßig der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind. Die Gemeinde muss deswegen bei ihren Projekten für laufende Zwecke jedoch nicht zwingend ausgefeilte Kostenvergleiche durchführen. Sie muss aber mehrere Möglichkeiten der Projektdurchführung in Betracht ziehen, damit das Projekt in einer am besten geeigneten Form realisiert wird. Die dafür erforderliche Vorgehensweise sowie das erzielte Ergebnis und die Ressourcen sind von der Gemeinde zu dokumentieren.

Die Gemeinde hat bei der Entscheidung über die Wirtschaftlichkeit ihres haushaltswirtschaftlichen Handelns einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit. Sie soll bei der Gesamtbetrachtung der Wirtschaftlichkeit einer Maßnahme nicht nur die Auswirkungen auf ihre Ressourcen und auf die Finanzmittel beurteilen, sondern dabei auch die Wirkungen ihres Handelns auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Blick haben und bewerten. Die Gemeinde muss dabei eine zukunftsorientierte Lösung unter Berücksichtigung ihrer selbst gesetzten Ziele suchen und eine Nachhaltigkeit durch den Einsatz ihrer Ressourcen anstreben.

#### **1.2.2.3 Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“**

Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“ soll bei der Gemeinde die Berücksichtigung von Leistungswirkungen bezogen auf die Adressaten in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einführen. Die Gemeinde soll daher für ihre Aufgabenerfüllung auch die Wirkungen aus dem wirtschaftlichen Handeln nach produktorientierten Zielen und unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs ermitteln und messen. Diesem Haushaltsgrundsatz kommt daher eine Signalwirkung zu.

Die Gemeinde soll im Zusammenhang mit der Anwendung des Grundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ auch die Wirkungen ihres Handelns in der gemeindlichen Haushaltsplanung, in der Haushaltsausführung, aber auch bei der Haushaltsrechnung im Blick haben. Sie muss dabei grundsätzlich von ihrem Leitbild und von den jahresbezogenen produktorientierten Zielen und Leistungskennzahlen sowie der Zielerreichung ausgehen, um die Wirkungen messen zu können.

Die Vorgabe, dafür geeignete sachliche Festlegungen zu treffen, verlangt dabei von der Gemeinde nichts Unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, zutreffende Ziele und Leistungskennzahlen unter Berücksichtigung der Wirkungen festzulegen. Nach einer Entwicklungszeit dürfte sich die Wirksamkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde bezogen auf seine Zielerreichung in geeigneter Weise messen lassen.

#### **1.2.2.4 Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“**

Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ soll die Gemeinde dazu veranlassen, bei der Erledigung ihrer Aufgaben zu prüfen, wie die gemeindlichen Aufgaben bei vernünftiger sachlicher Betrachtung angemessen wahrgenommen und finanziert werden können. Er steht in enger Verbindung mit dem Vorsichtsprinzip (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Die Vorgabe, die Haushaltswirtschaft sparsam zu führen, verlangt von der Gemeinde, dass sie

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 75 GO NRW**

ihre Maßnahmen möglichst kostengünstig durchführt und die Finanzmittel nur zu dem Zeitpunkt verbraucht, zu dem diese benötigt werden.

Die Gemeinde soll beachten, dass die für die Haushaltsausführung vom Rat beschlossenen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan eine Höchstgrenze für die im Haushaltsjahr verfügbaren Haushaltsmittel darstellen, sofern nicht in zulässiger Weise und bedarfsgerechte Änderungen erfolgen. Dem Grundsatz der Sparsamkeit wird immer dann nachgekommen, wenn die haushaltsmäßigen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr nur im Umfang des notwendigen Bedarfs tatsächlich in Anspruch genommen werden. Der Grundsatz soll darüber hinaus die Gemeinde dazu anhalten, alle ihre Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten zu nutzen und auch bestehende Ansprüche rechtzeitig und vollständig geltend zu machen und einzuziehen.

Dieser Haushaltsgrundsatz hat somit auch eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Rates. Er soll gleichzeitig zur Sicherung des gesetzlich geforderten Haushaltsausgleichs beitragen. Die Anwendung dieses Grundsatzes darf jedoch insgesamt die erforderliche Aufgabenerledigung durch die Gemeinde nicht beeinträchtigen, sodass auch das Kriterium der Zumutbarkeit wichtig ist. Eine wirtschaftliche Haushaltsführung steht dabei einem sparsamen Handeln grundsätzlich nicht entgegen.

### **1.2.2.5 Der Haushaltsgrundsatz „Haushaltsausgleich“**

Die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich hat so eine große Bedeutung, dass diese Vorgabe für die Gemeinde als ein eigenständiger Haushaltsgrundsatz angesehen werden kann. Dessen Gewicht als Haushaltsgrundsatz wird dabei auch dadurch belegt, dass für die Regelungen darüber ein eigener Absatz in dieser Vorschrift besteht. Die Gemeinde ist nach diesem Grundsatz verpflichtet, ihren Haushalt in jedem Jahr im Rahmen ihrer Haushaltsplanung sowie des Jahresabschlusses auszugleichen.

Der Haushaltsausgleich ist dabei kein Selbstzweck. Vielmehr soll durch die ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich die Lasten der Gemeinde durch Erträge gedeckt und eine nachhaltige Haushaltswirtschaft gewährleistet werden. Durch das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs wird die Beständigkeit des gemeindlichen Eigenkapitals gesichert und durch Ist-Daten in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde dokumentiert. Sofern der Haushaltsausgleich nicht erreicht wird, muss die Gemeinde ggf. ihre Finanzmittelbeschaffung verändern, sofern es ihr nicht möglich ist, die voraussichtlichen Aufwendungen zu mindern (vgl. § 77 GO NRW).

Die Gemeinde soll in diesem Sinne auch dafür Sorge tragen, dass ein Soll-Ausgleich in den Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung erreicht wird (vgl. § 84 GO NRW). Durch diese ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich in den Jahren des fünfjährigen Planungszeitraums soll auch eine nachhaltige Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Sinne der Generationengerechtigkeit gewährleistet werden. Eine entsprechende Prognose der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sowie der Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung ist daher unerlässlich.

### **1.2.2.6 Der Haushaltsgrundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten haushaltswirtschaftlichen Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit für das gesamte Handeln der Gemeindeverwaltung gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz ist eng mit der Vorgabe für die Gemeinde verknüpft, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Der besondere Grundsatz verpflichtet die Gemeinde, bereits heute in Verantwortung für die künftigen Generationen zu handeln.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit soll zur zeitlichen sachgerechten Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich beitragen. Die Gemeinde muss daher bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung zusammen mit den übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen immer im Blick haben, auch den künftigen Generationen ausreichende Handlungsmöglichkeiten zu erhalten.

Die Beurteilung der Einhaltung des Grundsatzes ist auch anhand des jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleichs möglich. Das Erreichen der Generationengerechtigkeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Ergebnisplan widerspiegeln. Dieses Ergebnis kann als Saldo aus den ordentlichen Erträgen und den Finanzerträgen (Ressourcenaufkommen) sowie den ordentlichen Aufwendungen und den Finanzaufwendungen (Ressourcenverbrauch) eine Messgröße dafür darstellen, ob und in welchem Umfang auf Kosten künftiger Generationen gewirtschaftet werden soll.

Die sachliche Perspektive umfasst auch den Erhalt des gemeindlichen Eigenkapitals unter Einhaltung des jährlichen Haushaltsausgleichs. Die zeitliche Perspektive dafür geht dabei über die fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde hinaus. Die Einhaltung des Grundsatzes kann dabei nicht allein langfristig beurteilt werden, sondern bedarf auch der Berücksichtigung kurzfristiger Schwankungen beim Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres (vgl. Beispiel 5).

### **BEISPIEL:**

#### **Die Umsetzung der Generationengerechtigkeit**

Die Gemeinde soll den Haushaltsgrundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft beachten und ihr Handeln daran ausrichten. Sie soll die Umsetzung des Grundsatzes unter den folgenden Gegebenheiten vornehmen:

- Beachtung der Periodisierung;
- Bildung von Rückstellungen, z. B. für die Erfüllung von Pensionsverpflichtungen;
- Nutzung der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“;
- Abschreibungen bei Vermögensgegenständen über die Nutzungsdauer;
- wirtschaftliche Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr;
- jährlicher Haushaltsausgleich.

Die Gemeinde hat dann im Jahresabschluss den Nachweis darüber zu erbringen, ob und in welchem Ausmaß sie den Haushaltsgrundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit im Haushaltsjahr beachtet hat.

*Beispiel 5 „Die Umsetzung der Generationengerechtigkeit“*

In diesem Zusammenhang hat eine Vermögensmehrung bei der Gemeinde daher nicht unbedingt Vorrang vor dem Vermögenserhalt. Durch die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss aber aktuell die tatsächliche Lage aufgezeigt werden, ohne dass dadurch eine bestimmte inhaltliche Ausgestaltung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht vorgegeben wird. Entscheidend ist daher nicht das gemeindliche Haushaltswesen, sondern es sind die politischen Entscheidungen mit ihren Auswirkungen. Sie werden aber im gemeindlichen Haushaltswesen, insbesondere im Jahresabschluss und Gesamtabschluss der Gemeinde aufgezeigt.

### **1.2.3 Die Ausführung des Grundsatzes „Nachhaltigkeit“**

#### **1.2.3.1 Das Aufstellen einer „Nachhaltigkeitssatzung“**

Der Generationengerechtigkeit soll oftmals verstärkt dadurch Rechnung getragen werden, dass vom Rat der Gemeinde eine „Nachhaltigkeitssatzung“ erlassen wird. Darin werden Absichten festgeschrieben oder die Einhaltung

bestimmter Handlungsweisen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgelegt. Es ist daher von den satzungsrechtlichen Formulierungen abhängig, ob lediglich die Einhaltung des Haushaltsrechts angestrebt wird, z. B. dadurch, dass der jährliche Haushaltsausgleich ausdrücklich als eines der örtlichen Ziele benannt wird.

Die Gemeinde sollte daher nicht die „Generationengerechtigkeit“ verschieben, wenn zwingend Konsolidierungsmaßnahmen erforderlich sind, denn strukturellen Defiziten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geht i. d. R. eine mehrjährige Fehlbetragsentwicklung voraus. Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage als ein „Gegenmittel“ dafür anzusehen, verhindert wegen der Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals auf Dauer nicht die künftig auftretenden belastenden Wirkungen für die Gemeinde.

Die Festlegungen in einer Nachhaltigkeitssatzung sollten daher nicht nur nach ihrem Ziel und Zweck von der Gemeinde abgewogen werden. Die Gemeinde muss auch die Vereinbarkeit mit ihrem Haushaltsrecht prüfen. Eine Regelung in der gemeindlichen Satzung, nach der die Bildung von Rückstellungen nur zulässig ist, wenn gleichzeitig eine entsprechende finanzielle Abdeckung erfolgt, stellt z. B. einen Verstoß gegen das Haushaltsrecht dar. Die Gemeinde darf weder die Bildung noch die Bilanzierung ihrer Verpflichtungen gegenüber Dritten von der Liquiditätslage abhängig machen.

Die Aspekte, die in einer Nachhaltigkeitssatzung benannt werden und eine Zielorientierung für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde geben sollen, sind vielfach als Selbstverpflichtung der Gemeinde ausgestaltet. Insbesondere soll dadurch einer weiteren Steigerung der gemeindlichen Schulden entgegengewirkt werden. Die Umsetzung dieses Zieles bedarf jedoch nicht zwingend einer gemeindlichen Satzung, denn für die Messung der Verschuldung und deren Beurteilung bieten die Daten der gemeindlichen Bilanz bereits eine sachgerechte Grundlage. Sie muss nur entsprechend genutzt werden.

#### **1.2.3.2 Die „persönliche“ Umsetzung**

Die grundsätzliche Verpflichtung der Gemeinde zur Beachtung der Nachhaltigkeit bei ihrer Haushaltswirtschaft fordert grundsätzlich von den Verantwortlichen der Gemeinde eine besondere Strategie, um eine ganzheitliche und auf Dauer angelegte zukunftsfähige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen und dauerhaft zu erhalten. Die Gemeinde muss dann über eine ggf. erlassene Nachhaltigkeitssatzung hinausgehen, um die Verantwortlichen der Gemeinde noch stärker und persönlich in den Strategievollzug einzubinden.

Bei der Umsetzung der Nachhaltigkeit in ihrer Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit. Sie soll bei der Gesamtbetrachtung nicht nur die wirtschaftlichen Auswirkungen auf ihre Ressourcen und auf die Finanzmittel beurteilen, sondern auch die Wirkungen ihres Handelns auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Blick haben. Die Gemeinde muss dabei eine zukunftsorientierte Lösung unter Berücksichtigung ihrer selbst gesetzten Ziele suchen und anstreben.

### **1.3 Zu Satz 3 (Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts):**

#### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Aus gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten müssen der Bund und die Länder eine konjunkturgerechte Haushaltswirtschaft betreiben. Der Bund und Länder haben ihre wirtschafts- und finanzpolitischen Maßnahmen so zu treffen, dass sie im Rahmen der marktwirtschaftlichen Ordnung gleichzeitig zur Stabilität des Preisniveaus, zu einem hohen Beschäftigungsstand und außenwirtschaftlichem Gleichgewicht bei stetigem und angemessenem Wirtschaftswachstum beitragen (vgl. § 1 StWG). Die Gemeinden und Gemeindeverbände haben bei ihrer Haushaltswirtschaft ebenfalls diesen Zielen ausreichend Rechnung zu tragen (vgl. § 16 Absatz 1 StWG).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 75 GO NRW**

Die Länder haben dabei durch geeignete Maßnahmen darauf hinzuwirken, dass die Haushaltswirtschaft der Gemeinden den konjunkturpolitischen Erfordernissen entspricht (vgl. § 16 StWG Absatz 2 StWG). Entsprechend hat der Landesgesetzgeber die Gemeinden nochmals ausdrücklich haushaltsrechtlich verpflichtet, im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen.

Im Falle der Gefährdung eines der Ziele soll der Bund geeignete Orientierungsdaten für ein gleichzeitiges aufeinander abgestimmtes Verhalten (konzertierte Aktion) der Gebietskörperschaften zur Erreichung der genannten Ziele zur Verfügung stellen (vgl. § 3 Absatz 1 StWG). In diesem Zusammenhang ist das Gebot zum Informationsaustausch zwischen Bund und Ländern nicht unbeachtlich, damit die Durchführung einer konjunkturgerechten Haushaltswirtschaft möglich bzw. nicht behindert wird (vgl. § 17 StWG).

Zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts kann insbesondere die Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits im Rahmen der in den Haushaltsgesetzen oder Haushaltssatzungen ausgewiesenen Kreditermächtigungen beschränkt werden (vgl. § 19 StWG). Zur Nachvollziehbarkeit und der erforderlichen Gesamtübersicht über den Kreditbedarf haben die Gemeinden auf Anforderung eine zutreffende Auskunft über ihren Kreditbedarf, über die Art und die Höhe der aufgenommenen Kredite sowie über Kreditaufnahmen Dritter, die wirtschaftlich einer eigenen Kreditaufnahme gleichkommen zu geben (vgl. § 25 StWG).

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen, knüpft an besondere bundesrechtliche Rahmenbedingungen an. Das gesamte haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde muss im Grundsatz ständig staatliche Bedingungen berücksichtigen. Ohne Feststellung einer Störung oder einer Gefährdung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts durch das Land oder den Bund haben die Gemeinden jedoch einen weiten Ermessensspielraum bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft.

### **1.3.2 Gemeindliche Maßnahmen**

Die Gemeinden sind über die Länder auch in die staatliche Konjunkturpolitik einbezogen. Diese Sachlage wird wegen ihrer Bedeutung durch die gesonderte Vorschrift aufgegriffen. Die allgemein gehaltene Verpflichtung für die Gemeinde, im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft auch den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen, betont ihre Mitverantwortung für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung des Landes unter Berücksichtigung der bundesrechtlichen Regelungen. Es muss daher aufgrund dieser Verknüpfung von der Gemeinde jedoch keine Rangfolge zwischen ihrer Aufgabenerfüllung und der Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts entwickelt werden.

Die Gemeinden werden durch die Vorgabe aber verpflichtet, im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft grundsätzlich keine Maßnahmen zu ergreifen, die zu einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts beitragen könnten, auch wenn vom Bund oder dem Land ein solcher Zustand nicht förmlich festgestellt worden ist. Sie haben immer darauf hinzuwirken, dass ihre Haushaltswirtschaft den allgemeinen konjunkturpolitischen Erfordernissen nicht entgegensteht (vgl. Art. 109 Absatz 2 GG i. V. m. §§ 1 und 16 StWG). Über diese ausdrückliche Vorgabe hinaus, werden die Verpflichtungen der Gemeinde erst dann näher bestimmt werden, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts festgestellt wurde.

### **1.3.3 Die Nachweise durch Statistikpflichten**

Die Einbindung der Gemeinden in eine gesamtwirtschaftliche Betrachtung der Haushaltswirtschaft wird auch bei der Erfüllung der finanzstatistischen Meldepflichten durch die Gemeinden sichtbar. Die Finanzstatistik soll umfassend und präzise Daten über die öffentliche Finanzwirtschaft bereitstellen, zu der die Gemeinden ihren Beitrag leisten müssen. Der Erhebung und Darstellung werden dabei Berichtskreise zugrunde gelegt, die ein zweckbezogenes Gesamtbild über den Sektor „Staat“ ermöglichen sollen.

Im statistischen Bereich wurde das Modell des "Schalenkonzepts" entwickelt, um eine Zusammenfassung von öffentlichen Haushalten, Hochschulen und öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen zum "Sektor Staat" nach dem ESVG zu erreichen. Der "Sektor Staat" ist dabei einer von fünf Sektoren in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen.

Das Schalenkonzeptmodell des Statistischen Bundesamtes besteht insgesamt aus mehreren Schalen. Zur wichtigsten Schicht zählt der Kern „Öffentliche Haushalte“, der aus den „Kernhaushalten“ von Bund, Ländern, Gemeinden und der Sozialversicherung gebildet wird (innere Schale). Zur angrenzenden Schicht „Extrahaushalte“ gehören die Hochschulen, die öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen, weil nach den Regeln des ESVG diese Einheiten wegen ihrer öffentlichen Aufgaben zum Staatssektor zu zählen sind (mittlere Schicht). Der sich daran anschließenden Schicht „Übrige FEU“ werden alle sonstigen öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen zugeordnet (äußere Schicht).

Ausgehend von den „Kernhaushalten“ von Bund, Ländern und Gemeinden sowie der Sozialversicherung wird der Kreis der Meldepflichtigen erweitert, um den "Sektor Staat" sowie den "Öffentlichen Sektor" konkret zu bestimmen und abzugrenzen. Das Statistische Bundesamt hat eine Übersicht darüber erstellt, um die Zusammenhänge anschaulich zu machen. Es wird ein „öffentlicher Gesamthaushalt“ abgegrenzt bzw. aus bestimmten Teilen des „Schalenkonzepts“ in Form von Kernhaushalten und Extrahaushalten zusammengesetzt (vgl. Abbildung 59).

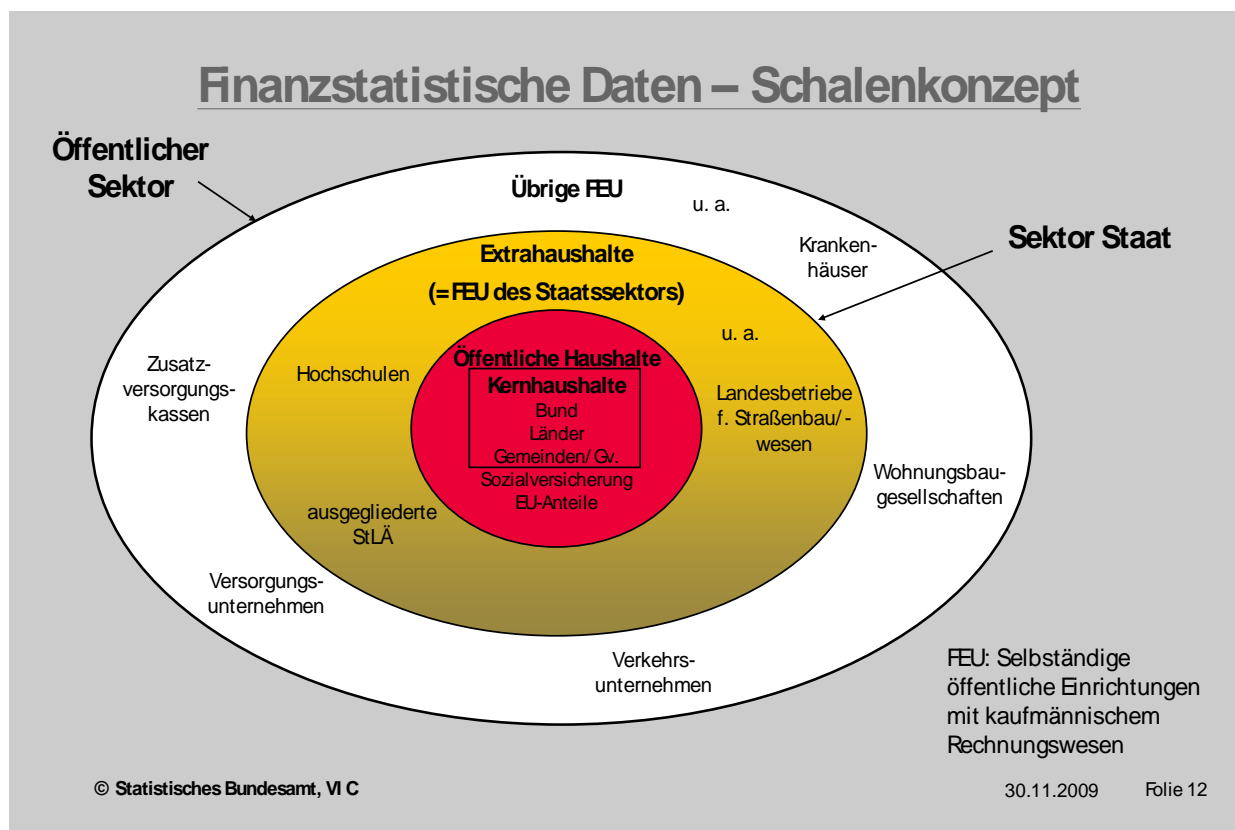


Abbildung 59 „Das statistische Schalenkonzept“

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 75 GO NRW**

In den Rahmen solcher Statistikkonzepte lassen sich transparent und nachvollziehbar auch Anforderungen an die Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts einbauen. Es wird bereits durch die grundlegende Einbeziehung der Gemeinden in das ESVG die Finanzierung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung überprüfbar und in einem Gesamtbild sichtbar gemacht. Bei einer Störung oder einer Gefährdung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts lassen sich dann leicht Maßnahmen festlegen, die auch die Gemeinden berühren.

Das ESVG ist die an europäische Bedürfnisse angepasste Version des „Systems of National Accounts“ der Vereinten Nationen. Es beschreibt, nach welchen Definitionen und Konzepten die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen in der Europäischen Union aufzustellen sind. Die bisher gültige Fassung der Merkmale und Bestandteile bestand seit 1995 (ESVG 95) und ist im Mai 2013 durch die Fassung 2010 (ESVG 2010) ersetzt worden, die ab September 2014 anzuwenden ist.

### **2. Zu Absatz 2 (Jährlicher Haushaltsausgleich):**

#### **2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Haushaltsausgleich):**

##### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF sind im Rahmen des gesetzlichen Haushaltsausgleichs der vollständige Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der Gemeinde zu berücksichtigen. Der jährliche Haushaltsausgleich bezieht sich dabei auf den Erhalt des gemeindlichen Vermögens zur Sicherung der stetigen Erfüllung der örtlichen Aufgaben. Er ist daher auch kein Selbstzweck und bezieht sich deshalb nicht auf die Sicherung des Geldbestandes der Gemeinde. Die Pflicht der Gemeinde zum Haushaltsausgleich steht außerdem mit ihrem Recht auf Selbstverwaltung in Einklang (vgl. Art. 28 GG).

Das gemeindliche Eigenkapital soll im Rahmen der jährlichen Haushaltswirtschaft möglichst nicht aufgezehrt werden, damit die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf Dauer erhalten bleibt bzw. sichergestellt werden kann. Die haushaltsrechtliche Ausgleichsverpflichtung soll verhindern, dass durch die Ansammlung jährlicher Fehlbeträge die künftigen Handlungsspielräume der Gemeinde eingeengt werden. Für die Gemeinde ist es deshalb auch nicht zulässig, das aufgenommene Fremdkapital als Ertrag im Ergebnisplan bzw. der Ergebnisrechnung zu erfassen. Der so erreichte „Haushaltsausgleich“ würde zur Verfälschung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen. Eine solche haushaltsmäßige Vorgehensweise wäre auch systemwidrig.

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“, die der Erfassung und Veranschlagung der gemeindlichen Ressourcen sowie zu deren Nachweis dienen, stellen dafür geeignete Messgrößen dar. Es besteht deshalb kein Anlass oder eine Notwendigkeit für „Bereinigungsrechnungen“, um eine Vergleichbarkeit oder Identität mit anderen Gegebenheiten zu schaffen, z. B. mit der Kosten- und Leistungsrechnung, bei der andere Rechengrößen zur Anwendung kommen.

In unmittelbarer Verbindung mit der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich steht die gemeindliche Haushaltssatzung, denn von der Gemeinde ist zuerst der Haushaltsausgleich in der Haushaltsplanung zu erreichen (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW). Die Erfüllung dieser Verpflichtung wird in der Haushaltssatzung durch die Festsetzung der Gesamtbeträge der Erträge und der Aufwendungen offengelegt, sodass der Ausgleich, ein Überschuss oder ein Fehlbetrag erkennbar wird. Durch das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs wird die Beständigkeit des gemeindlichen Eigenkapitals gesichert.

Bei einem voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Fehlbetrages bedarf es einer besonderen Festsetzung in der Haushaltssatzung, denn dadurch muss das gemeindliche Eigenkapital spätestens im Jahresabschluss verringert werden. Die Gemeinde muss das Nichterreichen des Haushaltsausgleichs bei ihrer Haushaltsplanung unmittelbar zum Anlass nehmen, eine Ursachenanalyse zu betreiben und geeignete Gegenmaßnahmen entwickeln. Sie



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 75 GO NRW**

hat gleichzeitig über das Haushaltsjahr hinaus dafür Sorge zu tragen, dass in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung jährlich ein Soll-Ausgleich erreicht wird.

Durch diese ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung soll auch eine nachhaltige Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Sinne der Generationengerechtigkeit gewährleistet werden. Die Gemeinde soll daher möglichst bereits mit der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein Umsteuern in der Geschäftstätigkeit und der Aufgabenerfüllung beginnen und sachgerechte Veränderungen einleiten, um einer voraussichtlichen defizitären Lage entgegenzuwirken. Es kann auch notwendig werden, dass die Gemeinde ggf. die bisherige Art und Weise ihrer Finanzmittelbeschaffung verändert, um dadurch, sofern es ihr nicht möglich ist, die voraussichtlich entstehenden Erträge zu erhöhen oder versucht, mögliche Aufwendungen zu mindern (vgl. § 77 GO NRW).

Eine objektive und sachgerechte Prognose der Gemeinde über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung im Haushaltsjahr und den drei folgenden Planungsjahren ist unter Berücksichtigung derartiger örtlicher Verhältnisse unerlässlich. Für die Gemeinde müssen bereits vor einem geplanten Fehlbetrag die Maßnahmen zur Krisenvermeidung beginnen. Je näher der Zeitpunkt für den Eintritt eines Fehlbetrages rückt, desto weniger Gestaltungsmöglichkeiten bleiben der Gemeinde zu dessen Vermeidung. Sie muss deshalb Indikatoren finden, um mit deren Hilfe frühzeitig unsichere Verhältnisse zu entdecken.

#### **2.1.2 Der Begriff „Jährlichkeit“**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist für jedes Haushaltsjahr neu zu planen. Es ist eine Haushaltssatzung zu erlassen, die mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft tritt und nur für das Haushaltsjahr gilt (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Das Haushaltsjahr ist dabei mit dem Kalenderjahr identisch, sodass eine immer wieder kehrende Jährlichkeit entsteht (vgl. nach § 78 Absatz 4 GO NRW). Diese Festlegungen beinhalten das im gemeindlichen Haushaltsrecht anzuwendende Jährlichkeitsprinzip. Es soll sicherstellen, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft sich immer auf ein Jahr bezieht.

Die Gemeinde kann durch die jahresbezogenen Angaben im Haushaltsplan die vielfachen Verflechtungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit anderen Vorgängen und Geschäftsvorfällen, die fast immer auf ein Kalenderjahr bezogen sind, ausreichend berücksichtigen. Das Prinzip der Jährlichkeit findet ebenso bei einer Haushaltssatzung der Gemeinde für zwei Haushaltsjahre seine Anwendung, denn diese Haushaltssatzung muss die Festsetzungen nach Jahren getrennt aufweisen (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). D

Die zeitliche Sichtweise auf das Haushaltsjahr besteht auch bei der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Sie hat dort zur Folge, dass trotz des Zeitrahmens von fünf Jahren immer jahresbezogene Planungsdaten zu ermitteln sind und der Haushaltsausgleich jährlich gegeben sein soll (vgl. § 84 GO NRW). Der anzuwendende Grundsatz der Periodenabgrenzung verstärkt dabei das Jährlichkeitsprinzip. Die Beachtung des Begriffs „Jährlichkeit“ zeigt sich zudem auch dadurch, dass von der Gemeinde nach Ablauf des Haushaltsjahres ein Jahresabschluss zum Stichtag 31. Dezember aufzustellen ist (vgl. § 95 GO NRW).

#### **2.1.3 Die Begriffe „Planung“ und "Rechnung“**

##### **2.1.3.1 Der Begriff „Planung“**

Am Beginn des gemeindlichen Haushaltskreislaufs steht die Haushaltsplanung der Gemeinde als fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW), die insbesondere das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre im Blick hat. Der Begriff „Planung“ stellt daher eine zukunftsorientierte Prognose dar, denn die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 75 GO NRW**

ist. Dabei sind die für die Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushaltsplans geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beachten, denn der Haushaltsplan für die Gemeindeverwaltung verbindlich.

In diesem Zusammenhang bedingt das Drei-Komponenten-System des NKF, dass auch die Wirkungen aus der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft in die Haushaltsplanung einbezogen werden. Es gilt daher nicht nur, die gemeindlichen Ziele und Leistungen mit ihren Wirkungen zu bestimmen, sondern auch die möglichen Ergebnisse auf die künftige Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde abzuschätzen. Ebenso sind die Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung der Gemeinde in die Haushaltsplanung einzubeziehen. Insgesamt kann dadurch eine ganzheitliche Haushaltsplanung entwickelt werden, aus der ein zutreffendes Bild über die künftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde entstehen kann.

Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert zudem die Umsetzung eines solchen haushaltswirtschaftlichen Ansatzes von der Gemeinde. Es genügt dabei unter Beachtung des Ressourcenverbrauchs und unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit nicht, den Blick auf ein einzelnes Haushaltsjahr zu richten. Die Gemeinde muss eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung vornehmen und jährlich anzupassen, um dauerhaft die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu gewährleisten. Diese Überlegungen haben dazu geführt, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan zu integrieren (vgl. § 84 GO NRW).

Die Gemeinde soll bei ihrer mehrjährigen Haushaltsplanung möglichst künftige Chancen und Risiken und andere Ereignisse, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben, berücksichtigen. Durch eine solche Haushaltsplanung können die Auswirkungen des haushaltsmäßigen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr besser beurteilt werden und geeignete Entscheidungen und angepasste Handlungen festgelegt werden. Die gemeindliche Haushaltsplanung stellt zudem nur eine Teilbereichsplanung dar, weil gleichzeitig von vielen Betrieben der Gemeinde ein Wirtschaftsplan aufzustellen ist (vgl. z. B. § 14 EigVO NRW).

### **2.1.3.2 Der Begriff „Rechnung“**

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

Nach dem Ende des gemeindlichen Haushaltsjahres ist daher Rechnung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu legen. Vom Kämmerer ist dafür ein Jahresabschluss aufzustellen und vom Bürgermeister zu bestätigen. Der Bürgermeister hat dann den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Die Vorschriften über den Jahresabschluss ergeben sich dabei zwingend aus dem System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, denn die Ausgangsgrundlage dafür ist der jährliche Haushaltsplan.

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

#### **2.1.4 Keine zahlungsbezogene Ausgleichsverpflichtung**

In Nordrhein-Westfalen besteht die grundsätzliche Vorgabe, dass der gemeindliche Haushalt in jedem Haushaltsjahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein muss (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Ausgleichsverpflichtung wird dadurch auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung ausgerichtet, dass der Haushaltsausgleich entsprechend näher bestimmt wird. Die ausdrückliche Festlegung, der Haushalt ist ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt, beinhaltet daher für die Gemeinde keine zahlungsbezogene Ausgleichsverpflichtung.

Eine zusätzliche zahlungsbezogene Ausgleichsverpflichtung für den gemeindlichen Haushalt ist auch nicht geboten, denn im gemeindlichen Finanzplan und in der Finanzrechnung ist die Finanzmittelherkunft und der Finanzmittelverwendung aufzuzeigen sowie jahresbezogen die ausreichende Liquidität der Gemeinde nachzuweisen (vgl. § 3 und 38 GemHVO NRW). Die in anderen Ländern als „zweiter Teil des Haushaltsausgleichs“ bezeichnete Verpflichtung, dass der Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Investitionskrediten decken muss, ist aus rechtlicher Sicht nicht zwingend unter dem allgemeinen Begriff „Haushaltsausgleich“ zu subsumieren (vgl. z. B. § 18 GemHVO RP).

Bei dieser Beurteilung wurde berücksichtigt, dass die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde, ihre Leistungsfähigkeit, die Generationengerechtigkeit sowie das Verbot der Überschuldung auf den Ressourcen und damit auf den Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ und nicht auf einem gemeindlichen Geldverbrauchskonzept aufbauen. Die ausdrückliche Pflicht, die Auszahlungen für die Tilgung von Investitionskrediten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zu erwirtschaften, besteht bereits systembedingt und stellt daher keine belastbare Messgröße für den gemeindlichen Haushaltsausgleich dar.

Die Gemeinde muss die Wertminderungen ihrer Vermögensgegenstände als Abschreibungen in ihren Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung einbeziehen. Sie stellen für die Gemeinde nicht-zahlungswirksame Aufwendungen dar, sodass deswegen kein Geldabfluss erfolgt und die gemeindliche Liquidität nicht verändert wird. Die gemeindliche Haushaltsplanung gebietet bereits so zu planen, dass die im Haushaltsjahr erforderlichen Auszahlungen durch erwirtschaftete zahlungswirksame Erträge gedeckt sein sollen, sofern bei der Gemeinde keine andere Liquidität verfügbar ist.

Für die Gemeinde besteht ein Verbot, die Tilgung von Krediten durch die Aufnahme neuer Kredite zu finanzieren, denn die Gemeinde darf haushaltsmäßig einen Kredit nur für Investitionsmaßnahmen aufnehmen (vgl. § 86 GO NRW). Derartige Bedingungen sind als ausreichend zu bewerten, um einen gemeindlichen Haushaltsausgleich auf einer reinen Zahlungsbasis verzichten zu können. Die Gemeinde muss die Sicherstellung ihrer Liquidität mit einer ausreichenden Sorgfalt betreiben und dabei ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherstellen (vgl. § 75 Absatz 6 i. V. m. § 89 Absatz 1 GO NRW).

### **2.2 Zu Satz 2 (Haushaltsausgleichsregel):**

#### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift ist der jährliche gemeindliche Haushalt ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Durch diese auf das gemeindliche Haushaltsjahr bezogene Ausgleichsregel müssen einerseits die gesamten voraussichtlich zu erzielenden Erträge mindestens die Höhe der vorgesehenen bzw. voraussichtlich entstehenden Aufwendungen erreichen (decken). Diese Vorgaben gelten ausdrücklich sowohl im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung (Ausgleich in der Planung) als auch im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde (Ausgleich in der Rechnung).

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

Der in der Vorschrift enthaltene Zusatz bei der Haushaltsausgleichsregel „oder übersteigt“ ist dem Verbot der Überschuldung in § 75 Absatz 7 GO NRW geschuldet. Grundsätzlich ist es aufgrund der Eigenständigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft selbstverständlich, dass bei höheren Erträgen als Aufwendungen im Haushaltsjahr die Gemeinde die Pflicht zum Haushaltsausgleich erfüllt. Der Zusatz verdeutlicht deshalb und muss pflichtgemäß von der Gemeinde berücksichtigt werden, wenn eine Überschuldung eingetreten ist, denn es besteht ein Verbot der Überschuldung für die Gemeinde.

Die Gemeinde kann die eingetretene Überschuldung aber nur beseitigen, wenn sie aus ihrer Haushaltswirtschaft heraus auch Überschüsse erzielt bzw. erzielen darf. Bei der gemeindlichen Haushaltsplanung muss deshalb bereits ein Jahresüberschuss als Zielvorgabe für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewollt sein. Durch ein entsprechendes Bemühen der Gemeindeverwaltung als ausführende Stelle des gemeindlichen Haushaltsplans, der für die Haushaltsausführung bindend ist, soll dieses Ziel möglichst auch erreicht werden (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

In den Fällen, in denen die für das Haushaltsjahr geplanten Erträge nicht erzielt werden und daher die entstandenen Aufwendungen die Erträge in dieser Periode übersteigen, verringert sich in diesem Maße das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital). Ein ausgeglichener Haushalt der Gemeinde kann gleichwohl nicht als gesund im Sinne der Regelung des § 10 Absatz 1 Satz 1 GO NRW bezeichnet werden, wenn der Haushaltsausgleich nur durch eine rücksichtslose Inanspruchnahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen oder durch Heranziehung anderer Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erreicht werden kann.

Ein unausgeglichener gemeindlicher Haushalt birgt Gefahren für die Zukunftsfähigkeit der Gemeinde in sich und kann zu Einschränkungen bei den politischen Entscheidungsmöglichkeiten des Rates der Gemeinde führen. Um negative Auswirkungen auf die Zukunft zu erkennen und zu vermeiden, dass auch in den Folgejahren das gemeindliche Eigenkapital weiter aufgezehrt wird, ist ausdrücklich bestimmt worden, die fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einzubeziehen.

Jedes Planungsjahr der mittelfristigen Ergebnisplanung soll zu mindestens ausgeglichen sein (vgl. § 84 GO NRW). Bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre müssen die Festsetzungen getrennt für jedes Haushaltsjahr ausgewiesen werden, denn die Haushaltsausgleichsregel muss jeweils auf das einzelne Haushaltsjahr angewendet werden (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Auf diesen Grundlagen bauen der gemeindliche Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung auf, denn der jährliche Haushaltsausgleich wird an dem darin ausgewiesenen Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) gemessen.

Für den gemeindlichen Haushaltsplan ist ausdrücklich festgelegt, dass dieser einen Ergebnisplan enthalten muss, der nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist und die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen enthalten muss (vgl. § 79 GO NRW und § 3 GemHVO NRW). In dem Ergebnisplan werden deshalb die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander aufgezeigt. Der Haushaltsausgleich wird dabei auf der Grundlage des ausgewiesenen Jahresergebnisses bestimmt. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan mit seiner mehrjährigen Zeitreihe daher der wichtigste Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde.

### **2.2.2 Die Abgrenzung der Gesamtbeträge**

Die Vorgabe, dass der gemeindliche Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein muss, stellt eine einfache und nachvollziehbare Systematik dar. Diese Sachlage ist dann gegeben, wenn nach dem Ergebnisplan der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Die Abgrenzung durch den Ergebnisplan ist dabei aus der Regelung des Satzes 2 der Vorschrift herzuleiten,

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW**

weil danach die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich als erfüllt gilt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan, also das geplante Jahresergebnis, durch die Ausgleichrücklage gedeckt werden kann.

Die dafür erforderlichen Gesamtbeträge sind jeweils aus den im Ergebnisplan veranschlagten Erträge und Aufwendungen zu ermitteln. Für den gemeindlichen Ergebnisplan ist ein gesonderter Ausweis dieser Summenbildung jedoch haushaltsrechtlich nicht vorgegeben. Vielmehr soll am Ende des Ergebnisplans die Saldogröße zwischen den voraussichtlichen Erträgen und Aufwendungen des Haushaltsjahres ermittelt werden, um anhand dieses Betrages sofort das Erreichen eines Überschusses oder eines Fehlbetrages als Ergebnis der Haushaltswirtschaft erkennen zu können (vgl. § 2 Absatz 2 GemHVO NRW).

Am Jahresergebnis im Ergebnisplan lässt sich daher die Erfüllung der gemeindlichen Pflicht zum Haushaltsausgleich unmittelbar ablesen. Die beiden haushaltsrechtlichen Regelungen haben dabei eine wichtige Bedeutung für die Klärung der Frage, ob die nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugebenden Erträge und Aufwendungen aus der unmittelbaren Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in die Gesamtbeträge der Erträge und Aufwendungen und damit in den Haushaltsausgleich einzubeziehen sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die ausdrückliche Regelung „nachrichtlich nach dem Jahresergebnis“ gibt der Gemeinde aufgrund der aufgezeigten haushaltsrechtlichen Vorgaben auf, zu verrechnende Erträge und Aufwendungen nicht in die gemeindliche Ergebnisrechnung und damit auch nicht in den Ergebnisplan einzubeziehen. Eine identische Abgrenzungsform besteht für die gemeindlichen Haftungsverhältnisse, die u. a. deswegen auch nicht als Verbindlichkeiten in der Bilanz anzusetzen und im Verbindlichkeitspiegel auszuweisen sind (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW).

### **2.2.3 Haushaltsausgleich und Verrechnungen**

Die Gemeinde hat Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Erträge und Aufwendungen sind dabei in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Aufgrund dieser haushaltsrechtlichen Vorschriften werden von der Gemeinde nicht alle im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen in den gemeindlichen Haushaltsausgleich einbezogen.

Die Vorschrift über den Haushaltsausgleich stellt zwar grundsätzlich auf die Gesamtbeträge der Erträge und Aufwendungen (im Haushaltsjahr) ab, jedoch wird im Zusammenhang mit der Regelung über den "fiktiven" Haushaltsausgleich klargestellt, dass es sich um Erträge und Aufwendungen handeln muss, die im Ergebnisplan zu veranschlagen und/oder in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind. Die Verankerung der Verrechnungs- und der Nachweisvorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung stehen dabei der gesetzlichen Bestimmung des jährlichen Haushaltsausgleichs nicht entgegen. Diese Einordnung ist maßgebend, auch wenn die Gemeindehaushaltsverordnung nur einen Verordnungsrang hat.

### **2.2.4 Haushaltsausgleich und Generationengerechtigkeit**

Die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich hat eine große Bedeutung und ist kein Selbstzweck. Vielmehr soll durch die ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich die Lasten der Gemeinde durch Erträge gedeckt und eine nachhaltige Haushaltswirtschaft gewährleistet werden. Durch das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs wird die Beständigkeit des gemeindlichen Eigenkapitals gesichert und in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde dokumentiert. Es soll aber auch eine nachhaltige Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Sinne der Generationengerechtigkeit gewährleistet werden.

Diese Sachlage erfordert von der Gemeinde eine entsprechende Prognose unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sowie der Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung, denn sie ist verpflichtet, bereits heute in Verantwortung für die künftigen Generationen zu handeln. Das Zusammenspiel von Haushaltsausgleich und Generationengerechtigkeit soll daher zur sachgerechten und zeitgerechten Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich beitragen. Bei diesen Erfordernissen muss es bei der Gemeinde oftmals zu einer vertretbaren Prioritätensetzung kommen. Sie muss entscheiden, ob für das Haushaltsjahr betrachtet dem jahresbezogenen Haushaltsausgleich oder der Erhaltung ausreichender Handlungsmöglichkeiten der künftigen Generationen der Vorrang eingeräumt werden soll.

Eine solche Entscheidung muss tragfähig sein und nicht nur auf kurzfristigen Zielen, Annahmen und Prognosen beruhen sowie kurzfristige Schwankungen beim Ergebnis der Haushaltswirtschaft berücksichtigen. Es müssen auch die langfristigen Wirkungen einbezogen werden, damit eine haushaltswirtschaftliche Geeignetheit zwischen den Erfordernissen des Haushaltsausgleichs und der Generationengerechtigkeit besteht.

### **2.2.5 Das Gesamtbild des Ergebnisplans**

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben und die Bedeutung einzelner haushaltswirtschaftlicher Vorgänge und Ergebnisse bringen es mit sich, dass der gemeindliche Ergebnisplan eine Vielzahl von Informationen unmittelbar aufzeigen soll. Die Gemeinde muss daher örtlich entscheiden, in welcher Art und Weise sachlich sinnvolle Informationen zusätzlich in den Ergebnisplan eingebaut werden. Der Nachweis der Erfüllung der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich ist dabei genauso gewichtig wie das Aufzeigen einer geplanten Haushaltskonsolidierung.

Die Gemeinde sollte daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und des Informationsbedarfs ein Gesamtbild des Ergebnisplans konzipieren, dass der voraussichtlichen örtlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gerecht wird und sowohl das erwartete Ressourcenaufkommen durch Erträge sowie den geplanten Ressourcenverbrauch durch Aufwendungen vollständig aufzeigt. Sie sollte dafür eine Grundkonzeption festlegen, die sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnisplanung abdeckt.

Die Gemeinde kann dabei zusätzlich zum voraussichtlichen Jahresergebnis und zu den geplanten unmittelbaren Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage aufzeigen, in welchem Gesamtumfang das gemeindliche Eigenkapital aufgrund der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres verändert werden wird und welche Bilanzposten in welchem Umfang davon betroffen sind. Das gemeindliche Jahresergebnis wird dadurch gleichwohl nicht zu einem "Zwischenergebnis", denn mit dem Jahresergebnis im Ergebnisplan sind das Haushaltsausgleichssystem sowie aufsichtsrechtliche Befugnisse verknüpft worden.

### **2.3 Zu Satz 3 (Fiktion des Haushaltsausgleichs):**

Die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der den Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens durch Abschreibungen (im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung) einschließt, hat erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Diese Sachlage erfordert einen erweiterten Spielraum für die Gemeinde, durch den es ihr ermöglicht wird, eigenverantwortlich eine haushaltswirtschaftlich verträgliche Anpassung ihres örtlichen Haushalts vornehmen, um die haushaltsrechtliche Ausgleichsregel des Ressourcenverbrauchs einhalten zu können.

Das Gesamtsystem des Haushaltsausgleichs lässt daher auch eine überjährige Betrachtung und „fiktive Ausgleichs“ zu, sofern dafür „erwirtschaftetes“ Eigenkapital verfügbar und haushaltsverträglich verringert bzw. in Anspruch genommen werden kann. Für diesen Zweck wurde das Instrument „Ausgleichsrücklage“ geschaffen, das auch in

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

Form von „Gewinnvorträgen“ oder einer anderen Rücklagenform besteht. Der Gemeinde wird ermöglicht, vorübergehende bzw. einmalige Fehlbeträge zu verkraften und erfordert bei einem aufgetretenen Fehlbetrag kein förmliches Eingreifen der Aufsichtsbehörde.

Diese Sachlage bildet einen haushaltswirtschaftlichen Rahmen, der einen „überjährigen Haushaltsausgleich“ ermöglicht. Aufgrund dessen wird es möglich, den in diesem Rahmen befindlichen „Jahreshaushalt mit Fehlbetrag“ noch als ausgeglichen zu betrachten, obwohl das gemeindliche Eigenkapital verringert wird. Die haushaltsrechtliche Regelung trägt dieser gemeindlichen Sachlage Rechnung. Sie bestimmt ausdrücklich, dass der Haushalt der Gemeinde noch als ausgeglichen gilt, sofern der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage, die Teil des Eigenkapitals ist, gedeckt werden kann.

Diese Regelung erlaubt daher, die gemeindliche Verpflichtung zum jahresbezogenen Haushaltsausgleich als erfüllt anzusehen und lässt dadurch für die Gemeinde, den Status eines erreichten Ausgleichs für einen „Jahreshaushalt mit Fehlbetrag“ zu. Mit einer Fiktion des Haushaltsausgleichs wird verdeutlicht, dass einerseits die materielle Ausgleichsregel uneingeschränkt Geltung beansprucht, andererseits die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage mit einer geordneten Haushaltswirtschaft noch in Einklang steht, auch wenn ihre Inanspruchnahme bereits zu einer an sich regelwidrigen Verringerung des Eigenkapitals führt.

Die besonderen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalte haben zur Folge, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage bzw. die dadurch entstehende Verringerung des Eigenkapitals durch die Gemeinde nicht zu Maßnahmen ihrer Aufsichtsbehörde führen. Der Fiktion dieser Art von Haushaltsausgleich liegt die Erkenntnis zugrunde, dass nicht aus jeder Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals gefolgert werden kann, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sei dadurch dauerhaft gefährdet. Gleichwohl wird aufgedeckt, dass die Aufwendungen im Haushaltsjahr regelwidrig nicht durch Erträge „gedeckt“ werden können.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die zulässige Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage für den „fiktiven Haushaltsausgleich“ weder in den Ergebnisplan noch in die Ergebnisrechnung ertragswirksam einzubeziehen ist. In der gemeindlichen Haushaltssatzung wird für solche Fälle lediglich im Rahmen der Festsetzungen bestimmt, dass eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage voraussichtlich erforderlich wird (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Erst im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist dann erkennbar, ob der in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresfehlbetrag mit der bilanzierten Ausgleichsrücklage verrechnet werden kann, sodass der „fiktive“ Haushaltsausgleich als erreicht angesehen werden kann (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW).

Die bilanzrechtliche Stellung der Allgemeinen Rücklage im Bereich Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz bleibt im Rahmen des fiktiven Haushaltsausgleichs grundsätzlich unberührt. Bei einem ausreichenden Bestand der Ausgleichsrücklage wird der Haushaltsausgleich gesichert, unabhängig davon, ob die Allgemeine Rücklage noch einen Bestand aufweist. Diese Sachlage kann eintreten, wenn über einen längeren Zeitraum erhebliche Aufwendungen aus Veräußerungen von Vermögensgegenständen und Wertminderungen von Finanzanlagen entstanden und unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet worden sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3. Zu Absatz 3 (Gestaltung der Ausgleichsrücklage):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Die Bilanzierung):**

##### **3.1.1 Der Ansatz der Ausgleichsrücklage**

Die Vorschrift bestimmt die Ausgleichsrücklage näher und regelt deren Bemessung. Die Ausgleichsrücklage ist ein Teil des Eigenkapitals der Gemeinde, jedoch darin eine Rücklage eigener Art. Sie ist deshalb nicht ein Bestandteil der allgemeinen Rücklage, die gesondert als „Restposten“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Die Ausgleichsrücklage dient dazu, einen im Haushaltsjahr erwirtschafteten Überschuss aufzunehmen und im Bedarfsfall den Fehlbetrag aus der Ergebnisrechnung mit dem gemeindlichen Eigenkapital zu verrechnen, ohne dass es für diesen Vorgang der vorherigen Beteiligung der Aufsichtsbehörde bedarf. Sie wirkt im Zusammenspiel mit der allgemeinen Rücklage wie eine „Gewinnrücklage“, die bei einem Jahresfehlbetrag in der Ergebnisrechnung von der Gemeinde zur Eigenkapital-Verrechnung genutzt werden soll.

Der Ansatz einer Ausgleichsrücklage in der gemeindlichen Bilanz ist haushaltsrechtlich zwingend vorzunehmen, denn nur dann kann die zulässige Verrechnung eines Fehlbetrages von der Gemeinde vorgenommen und der gesetzlich geforderte Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr in Form des "fiktiven Haushaltsausgleichs" erreicht werden. Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist deshalb im Bilanzbereich "Eigenkapital" ein gesonderter Posten „Ausgleichsrücklage“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Der Wertansatz muss mindestens einen Betrag i. H. v. einem Euro ausweisen und darf höchstens einen betragsmäßigen Bestand von einem Drittel des Eigenkapitals aufweisen.

Auf den Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ kann nicht verzichtet werden, auch wenn grundsätzlich ein Posten der gemeindlichen Bilanz entfallen kann, der für das betreffende Haushaltsjahr und das Vorjahr keinen Betrag ausweist (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 3 GemHVO NRW). Die Reduzierung der Ausgleichsrücklage auf einen Mindestbetrag durch die Gemeinde ist in eigener Verantwortung möglich. Diese Maßnahme führt jedoch nicht dazu, dass der Bilanzposten entfallen kann. Die Gemeinde darf auf den Ausweis des Bilanzpostens nicht verzichten.

Die bei einem solchen Bestand und einem Jahresfehlbetrag erforderliche Verringerung der allgemeinen Rücklage und die damit verbundene Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde sollen die Gemeinde veranlassen, ihr haushaltswirtschaftliches Handeln zu überprüfen. Sie kann in einer solchen wirtschaftlichen Lage ihre Verantwortung nicht an die Aufsichtsbehörde abschieben. Eine absehbare Veränderung des Ansatzes der Ausgleichsrücklage in der gemeindlichen Bilanz durch einen im Ergebnisplan ausgewiesenen voraussichtlichen Fehlbetrag bedarf einer entsprechenden Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses hat die Gemeinde dann zur Veränderung des Ansatzes der Ausgleichsrücklage im Anhang bedarfsgerechte Angaben zur Inanspruchnahme oder zur Auffüllung der Ausgleichsrücklage zu machen. Sie soll zu einer sachgerechten und erforderlichen Nachvollziehbarkeit neben dem tatsächlichen Wertansatz führen und dazu auch den zulässigen Höchstbetrag angeben.

### **3.1.2 Die Zwecke der Ausgleichsrücklage**

Die Ausgleichsrücklage soll der Gemeinde den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich auch in den Jahren zu erreichen, in denen nicht in einem ausreichenden Maße die notwendigen Erträge zur Deckung der entstehenden Aufwendungen zu erzielen sind. Diese Sachlage erfordert, die Ausgleichsrücklage so zu bemessen, dass die Gemeinde auch nach deren vollständiger Inanspruchnahme noch die stetige Aufgabenerfüllung gewährleisten kann und dieses ohne nähere Prüfung der zuständigen Aufsichtsbehörde erkennbar ist.

Der Umfang des gesamten Eigenkapitals der Gemeinde kann dabei wichtige und eindeutige Hinweise auf die Stabilität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liefern. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass eine dauernde Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals letztlich zur Überschuldung der Gemeinde führt. Die gemeindliche Ausgleichsrücklage soll deshalb eine überjährige Pufferfunktion wahrnehmen, vergleichbar mit dem Ergebnisvortrag bei den gemeindlichen Eigenbetrieben. Die Gemeinde soll dadurch überjährige Verschiebungen in ihrer Haushaltswirtschaft auffangen können, die sich manchmal aus den nicht zu beeinflussenden Schwankungen in einem mehrjährigen Zeitraum ergeben.



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

Die Ausgleichsrücklage ist so bemessen worden, damit Fehlbeträge in der Ergebnisrechnung, die in ihrer Höhe die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde noch nicht nachhaltig gefährden, mit dem Eigenkapital unmittelbar verrechnet werden können. Diese Gesamtsicht auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft bedingt unter Beachtung der Haushaltsausgleichsvorschriften, dass Jahresfehlbeträge oder Jahresüberschüsse in den einzelnen Teilrechnungen nicht unmittelbar mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden dürfen (vgl. § 40 GemHVO NRW).

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

### 3.1.3 Die Verrechnung des Jahresergebnisses

Nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde und dem Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses kann die erforderliche Umbuchung des erzielten Jahresergebnisses innerhalb des gemeindlichen Eigenkapitals vorgenommen werden (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Ein erzielter Jahresüberschuss oder ein entstandener Jahresfehlbetrag kann dann mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden. Ein entstandener Jahresfehlbetrag ist mit der allgemeinen **Rücklage** zu verrechnen, wenn die Ausgleichsrücklage keinen Bestand mehr aufweist.

Für die Gemeinde besteht kein allgemeines Wahlrecht, ob sie das erzielte Jahresergebnis des Haushaltsjahres der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage zuführt bzw. damit verrechnet. Die Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage ist vielmehr vorrangig vorzunehmen, weil die Gemeinde haushaltsrechtlich verpflichtet ist, jährlich ihren Haushalt auszugleichen. Nur durch eine Verrechnung des Jahresergebnisses mit der Ausgleichsrücklage wird noch ein fiktiver Ausgleich für das Haushaltsjahr erreicht.

Diese Sachlage ist von der Gemeinde auch im Rahmen der mittelfristigen Ergebnisplanung zu beachten, sodass ein in diesem Zeitraum voraussichtlich erzielbarer Jahresüberschuss von der Gemeinde mit der Ausgleichsrücklage und nicht mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen ist. Die haushaltsrechtlichen Gegebenheiten sehen dagegen nicht vor, dass die Gemeinde im Rahmen der Verrechnungen nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für einen entstandenen Jahresfehlbetrag einen Betrag aus der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage in die gemeindliche Ergebnisrechnung zu buchen hat.

Die Ergebnisrechnung stellt lediglich Unterkonten zum Eigenkapitalkonto der gemeindlichen Bilanz bereit, sodass grundsätzlich im Rahmen des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ nur das Jahresergebnis umzubuchen ist. Die für die Haushaltsbewirtschaftung genutzten Ergebniskonten bzw. Unterkonten sind im Rahmen des Jahresabschlusses bereits abgeschlossen worden, so dass das Jahresergebnis in die gemeindliche Bilanz übernommen werden konnte. Die Ausgleichsrücklage stellt daher für die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch kein eigenständiges „Vorsorgeinstrument“ dar.

Ihre Inanspruchnahme bei einem Fehlbetrag im Haushaltsjahr führt immer zu einer Verminderung des gemeindlichen Eigenkapitals, denn die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage sind gleichwertige Bestandteile des bilanziellen Eigenkapitals der Gemeinde. Gleichwohl soll die Gemeinde eine Vorsorge vornehmen und in geeigneten Haushaltsjahren einen Überschuss erwirtschaften, der dann der Ausgleichsrücklage zugeführt werden kann und in anderen Haushaltsjahren die Verrechnung eines Fehlbetrages ermöglicht.

### **3.1.4 Ausgleichsrücklage und Rückstellungen für Umlagen**

Aus den öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten heraus führt die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde durch einen Leistungsbescheid zu einer Umlagezahlung und damit zu einer wirtschaftlichen Belastung, in dem Haushaltsjahr, für das die Gemeinde durch den Umlageberechtigten durch den Bescheid zur Umlagezahlung herangezogen wird. Die Bildung einer Rückstellung in Vorjahren für solche Fälle würde deshalb dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, dass regelmäßig wiederkehrender Aufwand erst dann als laufender Aufwand zu erfassen ist, wenn ein Leistungsbescheid ergangen ist (vgl. § 11 Absatz 2 Satz 2 GemHVO NRW).

Die Art und der Umfang der Leistungsfähigkeit der Gemeinde werden daher bei der Umlageermittlung lediglich als Messgrößen bzw. Schlüsselgrößen für eine zutreffende Ermittlung des Umlagebetrages berücksichtigt, um die Anteile der Umlagepflichtigen sachgerecht zu bestimmen. Eine Rückstellungsbildung für künftige Umlagezahlungen der Gemeinde würde unter Beachtung der allgemeinen haushaltswirtschaftlichen Grundsätze dazu führen, dass der Umlageberechtigte bereits in einem Vorjahr des Haushaltsjahres einen Anspruch auf die Erhebung einer Umlage für ein künftiges Haushaltsjahr hat. Der Umlagepflichtige müsste entsprechend dem gleichen Haushaltsjahr die Umlage wirtschaftlich zurechnen.

In haushaltswirtschaftlicher Hinsicht kann statt einer Rückstellungsbildung die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage in dem Haushaltsjahr erfolgen, in dem die Gemeinde zu einer „erhöhten“ Umlageleistung herangezogen wird und dadurch ein Jahresfehlbetrag entsteht. Die Ursache für einen Jahresfehlbetrag kann bei der Gemeinde insgesamt oder anteilig dadurch begründet sein, dass im Haushaltsjahr anders als in den Vorjahren ein überdurchschnittlicher Umlagebeitrag an den Umlageberechtigten zu leisten ist. Entsprechend kann dann die Ausgleichsrücklage von der Gemeinde in Anspruch genommen werden, denn sie dient bei in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren vorliegenden unterschiedlichen Jahresergebnissen der Einhaltung des jährlichen Haushaltsausgleichs.

Die Inanspruchnahme setzt dabei voraus, dass in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Vorjahren Jahresüberschüsse entstanden und von der Gemeinde der Ausgleichsrücklage zugeführt worden sind bzw. die Ausgleichsrücklage einen ausreichenden Bestand aufweist. Die Aufgaben und Zwecke der Ausgleichsrücklage stehen daher wie andere haushaltsmäßige Gegebenheiten der Rückstellungsbildung für künftige Umlagezahlungen entgegen. Von einer gesonderten Rückstellungsbildung geht auch keine größere Handlungsfähigkeit der Gemeinde aus, denn es ist für die Handlungsfähigkeit im Grundsatz nicht erheblich, ob in einem bestimmten Jahr die Aufwendungen aus der Erfüllung der Umlageverpflichtung entstehen, denn die Aufwendungen entstehen jährlich.

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist vielmehr bedeutend, dass auch die gemeindlichen Umlageaufwendungen von der Gemeinde dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden, das durch den Leistungsbescheid des Umlageberechtigten bestimmt und durch den die Gemeinde zur Umlage herangezogen wird. Nur die jahresbezogene Haushaltswirtschaft des Umlageberechtigten stellt die wirtschaftliche Ursache für die Heranziehung zur Umlageleistung dar. Die Leistungskraft der Gemeinde als Umlagepflichtige bleibt dabei nur die Messgröße zur Abgrenzung gegenüber den anderen Umlagepflichtigen.

### **3.2 Zu Satz 2 (Die Bemessung):**

#### **3.2.1 Die Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital**

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren haushaltswirtschaftlichen Defiziten, die zum Eigenkapitalabbau bzw. dem vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen. Das Abrutschen einer Gemeinde in ein negatives Eigenkapital ist dann unmittelbar zu befürchten, wenn der jährliche Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung im Umfang von mehr als einem Drittel des am Beginn des Haushaltsjahres vorhandenen Eigenkapitals als Fehlbetrag ausgewiesen wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

In einem solchen Fall wäre es bei einem unterstellten gleichbleibenden Fehlbetrag zu befürchten, dass das gemeindliche Eigenkapital innerhalb von drei Jahren aufgezehrt wird. Einen solchen Zeitraum muss die Gemeinde deshalb umgehend nutzen, die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um den Verzehr ihres Eigenkapitals nachhaltig zu stoppen. Er steht auch durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnisplanung in den Haushaltsplan ständig in ihrem Blickfeld.

Mit dem gesetzlich festgelegten Wert von maximal einem Drittel des Eigenkapitals für die gemeindliche Ausgleichsrücklage soll sichergestellt werden, dass die haushaltswirtschaftlichen Defizite - anders als bei einem unbegrenzten Verlustvortrag - der Höhe nach begrenzt werden, damit die Gemeinde noch ausreichend Zeit zur Verfügung hat, eine ggf. drohende Überschuldung zu verhindern. Als Bezugsgröße ist von der Gemeinde nur das frei verwendbare Eigenkapital als Messgröße heranzuziehen. In der gemeindlichen Bilanz ist das Eigenkapital vorrangig unter den Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ und Ausgleichsrücklage“ anzusetzen.

Das zweckgebundene oder in anderer Weise gebundene Eigenkapital bleibt dabei unberücksichtigt, das z. B. das in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ anzusetzen ist. Die Nichtberücksichtigung von Sonderrücklagen ist wegen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Die Größenordnung des Eigenkapitals zum Abschlussstichtag, das die Grundlage zur Bemessung der Ausgleichsrücklage darstellt, entsteht deshalb aus der Summe der Wertansätze, die unter den Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ anzusetzen sind.

Nach der Verrechnung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages darf der stichtagsbezogene Stand des Bilanzpostens „Ausgleichsrücklage“ maximal ein Drittel des Eigenkapitals nicht übersteigen (vgl. Beispiel 6).

**BEISPIEL:**

**Die Bemessung der Ausgleichsrücklage**

Die Gemeinde hat bei der Bemessung ihrer Ausgleichsrücklage und bei der Vornahme der Zuführung von Jahresüberschüssen die Zielvorgaben für die Verhältnismäßigkeit in ihrem Eigenkapital zu beachten. Sie muss sicherstellen, dass der Bestand der Ausgleichsrücklage zum Abschlussstichtag der Gemeinde nicht den Wert von einem Drittel ihres Eigenkapitals übersteigt.

Haushaltsjahr	Allgemeine Rücklage	Ausgleichs-Rücklage	Jahresüberschuss Jahresfehlbetrag	Eigenkapital
	Euro	Euro	Euro	Euro
2013	20 Mio.	5 Mio.	-----	25 Mio.
2014 (Verrechnung)	+ 1 Mio. - 3 Mio.	----- -----	----- -----	----- -----
2014 (Stand A)	18 Mio.	5 Mio.	3 Mio.	26 Mio.
<i>Zwischenstand</i>	-----	<i>höchstens 1/3 von 26 Mio.</i>	-----	-----
2014 (Stand B)	18 Mio.	8 Mio.	-----	26 Mio.

Im Beispiel kann aufgrund der aufgezeigten Verhältnisse der im Haushaltsjahr erzielte Jahresüberschuss vollständig der Ausgleichsrücklage zugeführt werden.

*Beispiel 6 „Die Bemessung der Ausgleichsrücklage“*

Die Gemeinde hat darauf zu achten, dass der Vorjahresstand der allgemeinen Rücklage sich durch zulässige Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen aus Geschäftsvorfällen des Haushaltsjahres noch verändern kann, weil bestimmte Erträge und Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Aufgrund der summierten Betragsgröße von „Allgemeiner Rücklage“ und „Ausgleichsrücklage“ ist dann der zulässige Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage von einem Drittel des Eigenkapitals festzulegen. Sofern die Ausgleichsrücklage diesen Bestand nicht aufweist, kann ihr ein erzielter Jahresüberschuss vollständig oder anteilig zugeführt werden. Ein Fehlbetrag ist mit der Ausgleichsrücklage zu verrechnen, wenn die Ausgleichsrücklage noch einen Bestand aufweist.

Die Gemeinde muss zu jedem Abschlussstichtag den zulässigen Höchstbetrag der bilanzierten Ausgleichsrücklage überprüfen. Sie ist jedoch nicht verpflichtet, ihre Ausgleichsrücklage anzupassen, soweit der tatsächliche Bestand den gesetzlich erlaubten (zulässigen) Höchstbetrag übersteigt. Sie darf aber auch die Ausgleichsrücklage nicht durch eine Umbuchung aus der allgemeinen Rücklage bis zum zulässigen Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage "anpassen" bzw. auffüllen.

Die Gemeinde wird durch das gesetzliche Haushaltsausgleichssystem jedoch angehalten, bei entstandenen Überschüssen in der Ergebnisrechnung die Ausgleichsrücklage bis zum zulässigen Höchstbetrag aufzufüllen. Die Festlegung des einheitlichen Anteils der Ausgleichsrücklage am gemeindlichen Eigenkapital führt dazu, dass eine Gemeinde mit hohem Eigenkapital in einem größeren Umfang entstandene Fehlbeträge durch die Ausgleichsrücklage abdecken kann als eine Gemeinde mit geringerem Eigenkapital.

### **3.2.2 Die Auffüllung der Ausgleichsrücklage**

#### **3.2.2.1 Die Einhaltung des zulässigen Höchstbetrages**

Die haushaltsrechtliche Bestimmung lässt zu, dass die Gemeinde der Ausgleichsrücklage die aus der Haushaltswirtschaft erzielten Jahresüberschüsse zuführen kann, soweit ihr Bestand nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht hat. Die Wortwahl „Können“ in der haushaltsrechtlichen Vorschrift eröffnet der Gemeinde keine Wahlmöglichkeit in der Verwendung eines Jahresüberschusses. Der Rat muss im Rahmen seiner Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses des Haushaltsjahres auch seine haushaltsrechtliche Pflicht zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs (in der Rechnung) beachten.

Die Gemeinde muss daher der Zuführung der erzielten Jahresüberschüsse zur Ausgleichsrücklage immer den Vorrang vor einer Zuführung zur Allgemeinen Rücklage einräumen. Sofern jedoch der tatsächliche Bestand der Ausgleichsrücklage dem gesetzlich bestimmten Höchstbetrag erreicht hat, kommt für die Gemeinde eine Zuführung von Jahresüberschüssen zur Allgemeinen Rücklage in Betracht. Die Gemeinde ist erst dann wieder zur Zuführung von Jahresüberschüssen zur Ausgleichsrücklage befugt, wenn Jahresfehlbeträge aufgetreten sind, durch die sich der Bestand dieser Rücklage gegenüber dem zulässigen Höchstbetrag verringert hat bzw. die Ausgleichsrücklage teilweise oder vollständig "aufgebraucht" wurde.

Der zulässige Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage bestimmt sich nach dem zum Abschlussstichtag vorhandenen gemeindlichen Eigenkapital. Er ist regelmäßig aus der Summe der Eigenkapitalbestandteile „Allgemeine Rücklage“ und „Ausgleichsrücklage“ rechnerisch zu ermitteln. Der Wertansatz unter dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ ist dabei nicht in diese Summenbildung einzubeziehen. Er stellt noch keinen Rücklagenbestandteil dar, denn dessen mögliche Zuordnung zu den Rücklageposten „Ausgleichsrücklage“ und/oder „Allgemeine Rücklage“ im Eigenkapital soll ja erst ermittelt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

Aufgrund der Dynamisierung der Ausgleichsrücklage kann sich jedoch der Fall ergeben, dass der zulässige Höchstbetrag dieser Rücklage geringer ist als deren tatsächlicher Bestand. Diese Sachlage kann dadurch entstehen, dass die Gemeinde, wie haushaltsrechtlich vorgesehen, unmittelbare Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage im Haushaltsjahr vorgenommen hat (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). In diesem Fall besteht für die Gemeinde keine Verpflichtung, ihre Ausgleichsrücklage durch eine Umschichtung in die Allgemeine Rücklage auf den zulässigen Höchstbetrag zu mindern.

Der zulässige Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage von einem Drittel des Eigenkapitals ist von der Gemeinde auch im Rahmen der Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung zu beachten. Die aus der Haushaltswirtschaft entstandenen Überschüsse mindern zwar zuerst den auf der Aktivseite angesetzten Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“, spätestens bei dessen Beseitigung und dann wieder positiven Eigenkapital besteht wieder die Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage unter Beachtung des Höchstbetrages. Dieser Betrag ist dann in Abhängigkeit vom Bestand der Allgemeinen Rücklage jährlich "insgesamt neu" zu ermitteln.

### **3.2.2.2 Der Verweis auf § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW**

Mit dem haushaltsrechtlichen Verweis soll sichergestellt werden, dass der Rat der Gemeinde im Rahmen der ihm obliegenden Feststellung des Jahresabschlusses die Entscheidung trifft, ob ein im Haushaltsjahr erwirtschafteter und in der Ergebnisrechnung ausgewiesener Überschuss der Ausgleichsrücklage zugeführt wird (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe j 1 GO NRW). Der Rat hat im Rahmen seines Budgetrechts und seiner Zuständigkeiten neben der Feststellung des Jahresabschlusses zugleich auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Der Gemeinde bleibt es jedoch unbenommen, im Rahmen der Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde dem Rat dazu einen Vorschlag zu unterbreiten (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Rat kann im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses beschließen, den Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Es ist eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage grundsätzlich möglich.

Der Beschluss des Rates muss die Zuführung des Jahresüberschusses jedoch dann in voller Höhe zur allgemeinen Rücklage vorsehen, sofern die Ausgleichsrücklage einen Bestand aufweist, der dem gesetzlich zulässigen Höchstbetrag entspricht. Bei seiner Entscheidung über die Behandlung des Jahresfehlbetrages muss der Rat auch die Regelungen über den jährlichen Haushaltsausgleich und damit die Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage beachten. Er muss daher bei der Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals durch den Fehlbetrag gleichzeitig noch das Erreichen eines „fiktiven“ Haushaltsausgleichs im Blick haben.

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

### **4.01 Allgemeine Grundlagen**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt im NKF eine besondere Bedeutung zu. Ausgehend vom Saldo der Ergebnisrechnung (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag), der sich immer auf das Eigenkapital auswirkt, wurde das Eigenkapital als zweites Kriterium für den Haushaltsausgleich bestimmt. Die Entwicklung des Eigenkapitals kann wichtige und eindeutige Hinweise auf die Stabilität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liefern.

In allgemeiner Form gilt, dass der Gemeinde grundsätzlich noch Eigenkapital zur Verfügung steht, solange die allgemeine Rücklage noch über einen Bestand aufweist. In der gemeindlichen Bilanz ist auf der Passivseite dem Eigenkapital ein gesonderter Bereich zugewiesen worden, in dem durch mehrere Bilanzposten verschiedene Zwecksetzungen des Eigenkapitals aufgezeigt werden.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

Grundsätzlich entsteht das bilanzielle Eigenkapital durch die Differenz zwischen dem Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) der Gemeinde unter Einbeziehung der Sonderposten. Nach den Gliederungsvorschriften für die gemeindliche Bilanz ist dabei das Eigenkapital in die Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ aufzuteilen und gleichzeitig auf diese Posten beschränkt worden (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW).

Eine eigenständige Erweiterung dieses Bilanzbereiches durch zusätzliche Bilanzposten ist nicht zulässig. Die Verringerung der allgemeinen Rücklage mit einer Genehmigungspflicht ist verknüpfen ist systemgerecht, denn die Ausgleichsrücklage stellt für die Gemeinde eine „Gewinnrücklage“ dar, mit der entstandene Jahresfehlbeträge zu verrechnen sind.

Die Gemeinde ist bei einer solchen (geplanten) haushaltswirtschaftlichen Lage unmittelbar selbst gefordert, denn es besteht ein erheblicher Handlungsbedarf. Sie kann eine notwendig werdende Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht als gegeben hinnehmen, sondern muss unmittelbar gegensteuern. Die erforderlichen Konsolidierungsmaßnahmen müssen daher ab dem Zeitpunkt dieser Erkenntnis einsetzen, auch wenn für das aktuelle Haushaltsjahr sich keine Verringerung der allgemeinen Rücklage abzeichnet.

Die Maßnahmen dürfen nicht in das Folgejahr verschoben werden, wenn für dieses Haushaltsjahr eine Verringerung der allgemeinen Rücklage bzw. die Genehmigung erwartet wird. Andererseits ist die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gefordert, bei einer Genehmigung für die Verringerung der allgemeinen Rücklage durch besondere Nebenbestimmungen die gebotene Konsolidierung festzulegen bzw. Prioritäten zu setzen.

Der Aufsichtsbehörde steht bei ihrer Entscheidung ein Ermessen zu. Sie soll das Ermessen sachgerecht ausüben, denn der Gemeinde muss im Rahmen der Umsetzung noch ein Raum für die Ausübung ihrer Eigenverantwortung bleiben. Die gemeindliche Selbstverwaltung bedingt, dass die Aufsichtsbehörde nicht einzelne Maßnahmen ersetzen oder einschränken soll, sondern nur im Rahmen der Zielerreichung „Haushaltsausgleich“ geeignete Vorgaben machen kann.

### **4.02 Haushaltsausgleich nicht bei Verringerung der allgemeinen Rücklage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt die Voraussetzungen des aufsichtsbehördlichen Handelns bei einem nicht erreichten Haushaltsausgleich gegenüber der Gemeinde, wenn zur Deckung des Fehlbedarfs eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen wird. Bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gilt der gemeindliche Haushalt noch als ausgeglichen. Bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage trifft dieses jedoch nicht mehr zu, auch wenn in beiden Fällen die jahresbezogenen Aufwendungen im Ergebnisplan bzw. der Ergebnisrechnung durch das gemeindliche Eigenkapital „gedeckt“ werden können (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Eine weitere Verringerung des Eigenkapitals der Gemeinde nach dem vollständigen Verzehr der Ausgleichsrücklage kann ohne eine vorherige aufsichtsrechtliche Prüfung und Genehmigung nicht erfolgen, denn die Gefährdung einer geordneten Haushaltswirtschaft der Gemeinde kann dann nicht mehr ausgeschlossen werden. In diesem Zusammenhang ist noch zu beachten, dass das Eigenkapital einer Gemeinde seine Funktion nur erfüllen kann, solange es nicht durch Verluste vollständig aufgezehrt worden ist.

Bei einer Gemeinde, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, bedarf der Bestand an Eigenkapital einer besonderen Betrachtung. Ausgehend davon, dass bei einer Überschuldung der Gemeinde die stetige Aufgabenerfüllung nicht mehr gewährleistet ist, wurde das Verbot einer Überschuldung der Gemeinde gesetzlich verankert (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Diese Vorschrift enthält dazu eine Begriffsbestimmung der Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung). Ob eine Überschuldung bei der Gemeinde vorliegt, ist aus der Bilanz der Gemeinde ablesbar.

#### **4.1 Zu Satz 1 (Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage)**

##### **4.1.1 Die Genehmigungserfordernisse**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift bedarf eine Verringerung der allgemeinen Rücklage der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, wenn diese Inanspruchnahme von der Gemeinde bei ihrer gemeindlichen Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr vorgesehen wird. In solchen Fällen kann ein Fehlbedarf im Ergebnisplan ganz oder teilweise nicht durch eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden. Es kommt dadurch zu einem weiteren Abbau des Eigenkapitals durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage.

Eine solche Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals bedarf einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Das Genehmigungserfordernis für die Verringerung der allgemeinen Rücklage steht dadurch in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Verpflichtung der Gemeinde zum Haushaltsausgleich. Durch die Genehmigung wird zugelassen, dass die Gemeinde bezogen auf das Haushaltsjahr unter Inanspruchnahme ihres Eigenkapitals von dem gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleich im betreffenden Haushaltsjahr abweichen darf.

Die wörtliche Fassung des Genehmigungserfordernisses "Wird bei der Aufstellung der Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen" beinhaltet zwar den formalen Vorgang der Aufstellung, sie zielt und erstreckt sich jedoch auf den Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung. Erst durch diesen Ratsbeschluss wird durch eine entsprechende Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung die Absicht der Gemeinde öffentlich und offenkundig, dass sie aufgrund ihrer voraussichtlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr eine Verringerung der allgemeinen Rücklage eingeplant hat.

Durch diese gemeindliche Festlegung wird erst die Genehmigungspflicht verursacht und setzt daher auch erst zu diesem Zeitpunkt ein. Das Genehmigungserfordernis steht deshalb in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Anzeige der Haushaltssatz der Gemeinde bei ihrer Aufsichtsbehörde (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Die Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage wird dabei unabhängig von der betragsmäßigen Verringerung der allgemeinen Rücklage erforderlich. Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde hat daher auch bei einer vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage unterhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW immer zu prüfen, ob die Gewährleistung der stetigen Aufgabenerfüllung nicht gefährdet ist.

Bei dieser Beurteilung kommt dem Ziel, wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Absatz 2 GO NRW durch die Gemeinde zu erreichen, die zentrale Bedeutung zu. Dieses Gebot gilt auch dann, wenn die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde im Haushaltsjahr noch als haushaltsverträglich betrachtet werden kann, aber im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eine Gefährdung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu befürchten ist.

Bei der Erteilung der Genehmigung für eine Verringerung der Allgemeinen Rücklage muss die Aufsichtsbehörde daher den ihr zustehenden Ermessensspielraum unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Zielbestimmungen ausgestalten. Sie hat dabei zu prüfen, ob sich Anhaltspunkte dafür ergeben, dass das Wiedererreichen des Haushaltsausgleichs durch gemeindeinterne oder durch externe Faktoren gefährdet ist. Die Genehmigung soll zudem auf das sachlich notwendige Maß beschränkt sowie bezogen auf das Haushaltsjahr befristet werden. Sie kann, auch wenn keine außergewöhnlichen Umstände bei der Gemeinde bestehen, eine unterjährige Berichtspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde als Nebenbestimmung vorsehen.

In besonderen Fällen kann jedoch eine so erhebliche Verringerung der allgemeinen Rücklage (Eigenkapitalverzehr) geplant sein, die einschlägigen Schwellenwerte überschritten werden, und eine Genehmigung nach der Vorschrift

des § 76 GO NRW zu erteilen ist. In solchen Fällen muss die der Gemeinde zu erteilende Genehmigung entsprechende getrennte Tatbestände benennen, sodass einerseits die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage im späteren Jahresabschluss erfolgen darf und andererseits das vorgelegte Haushaltssicherungskonzept den haushaltsrechtlichen Anforderungen entspricht. Es sollen deshalb keine voneinander unabhängigen Genehmigungsverfahren durchgeführt oder von der Gemeinde beantragt werden.

#### **4.1.2 Der Genehmigungsgegenstand**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass eine (geplante) Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen der Aufstellung der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf. Eine Verringerung der allgemeinen Rücklage stellt eine Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals aufgrund der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr dar. Dieser Tatbestand im Rahmen der Aufstellung der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr entsteht dadurch, dass die Gemeinde als Ergebnis der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr einen voraussichtlichen Fehlbedarf in ihrem Ergebnisplan vorgesehen hat, der ggf. mit dem Bestand in der allgemeinen Rücklage zu verrechnen ist.

Bei der Abgrenzung des Genehmigungstatbestandes muss aber auch die Pflicht der Gemeinde berücksichtigt werden, ihren Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung auszugleichen. Der Gesamtbetrag der Erträge muss daher die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreichen oder übersteigen. Darin einzubeziehen ist noch die Regelung, dass der gemeindliche Haushalt auch als ausgeglichen gilt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan durch die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden kann. Dieser Pflicht kommt die Gemeinde dann nicht mehr nach, wenn sie die Verrechnung ihres Jahresfehlbedarfes mit der allgemeinen Rücklage plant.

Mit der vorgesehenen zukunftsorientierten Genehmigung der Aufsichtsbehörde wird die Ausführung der von der Gemeinde für das Haushaltsjahr geplanten Haushaltswirtschaft dergestalt zugelassen, dass die Gemeinde sich in diesem geplanten haushaltswirtschaftlichen Rahmen bewegen muss. Sie wird dabei nicht von der Pflicht zum Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr befreit. Die Gemeinde muss das gesetzliche Ziel der jährlichen Haushaltswirtschaft vielmehr weiterhin anstreben.

In Form eines Genehmigungstatbestandes wird der Gemeinde lediglich zugestanden, im Rahmen ihrer Möglichkeiten und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse im Haushaltsjahr nicht die haushaltsrechtliche Vorgabe sofort in vollem Umfang erfüllen zu müssen. Die Gemeinde ist dabei auch immer verpflichtet, die Abweichung vom Haushaltsausgleich möglichst gering zu halten. Der Genehmigungstatbestand dient daher der Sicherung der dauerhaften Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde.

#### **4.1.3 Antrag und Anzeige der Haushaltssatzung**

Aus der haushaltsrechtlichen Regelung, dass bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage unterhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW die Genehmigung als erteilt gilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft, könnte grundsätzlich abgeleitet werden, dass die Gemeinde die Genehmigung für eine solche Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals unabhängig von der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung beantragen muss und damit ein eigenständiges Verwaltungsverfahren in Gang gesetzt wird.

Die getroffene Regelung steht jedoch nicht für sich allein, sondern ist in einen unmittelbaren Zusammenhang mit den Bestimmungen über die Haushaltssatzung und den Haushaltsplan zu stellen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung bei der Aufsichtsbehörde nach § 80 Absatz 5 GO NRW stellt das führende Verfahren dar, denn die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage ist in der Haushaltssatzung der



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

Gemeinde festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Diese gemeindliche Festsetzung wird dadurch auch zum Gegenstand des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen.

Eine Trennung der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde in ein Anzeigeverfahren nach § 80 GO NRW und ein Genehmigungsverfahren nach § 75 GO NRW lässt sich nicht aus der Verbindung dieser Vorschrift mit den §§ 78 und 80 GO NRW herleiten. Das Genehmigungserfordernis für eine Verringerung der Allgemeinen Rücklage führt daher nicht zu einem weiteren eigenständigen Verwaltungsverfahren neben dem Anzeigeverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung. Mit der Vorschrift hat der Gesetzgeber auch nicht beabsichtigt, zwei Verwaltungsverfahren für die Gemeinde zu installieren.

In diesem Sinne belegt auch die Entscheidung des Rates über die Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen seines Beschlusses über die jährliche Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW, dass generell nur ein Verfahren im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde in Betracht kommen kann. Wäre dies nicht der Fall, müsste auch das Genehmigungserfordernis für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW verwaltungsrechtlich ein eigenständiges Verwaltungsverfahren auslösen.

Im gemeindlichen Haushaltsrecht besteht die Grundregel, dass die Aufsichtsbehörde im Rahmen des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung der Gemeinde über die erforderlichen Genehmigungen für das Haushaltsjahr zu entscheiden hat. Die ausdrückliche Regelung in dieser Vorschrift dient daher sachlogisch lediglich der Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde nach § 80 Absatz 5 GO NRW.

Die Gemeinde soll daher in ihrer Anzeige die Verringerung der allgemeinen Rücklage gesondert darstellen und dazu die erforderliche Genehmigung – vergleichbar dem Vorgehen beim Bedarf einer Genehmigung für das Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW - ausdrücklich beantragen. Andererseits ist die Aufsichtsbehörde bereits aufgrund der möglichen bzw. von der Gemeinde in ihrer Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen gehalten, die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung auf genehmigungspflichtige Sachverhalte zu prüfen.

Die Aufsichtsbehörde muss ggf. ein verwaltungsrechtliches Verfahren einleiten, um die gesetzlich vorgesehenen Genehmigungen für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr tatsächlich erteilen zu können. Sind derartige Sachverhalte von der Aufsichtsbehörde erkennbar oder tatsächlich gegeben, aber in der Anzeige von der Gemeinde nicht dargestellt, hat die Aufsichtsbehörde eine Auslegung der Anzeige der Gemeinde nach in Verwaltungsverfahren üblichen Regeln vorzunehmen. Sie sollte dafür die „ständige“ Zusammenarbeit mit der Gemeinde nutzen, um sachgerecht die aktuelle Situation beurteilen und darüber entscheiden zu können.

### **4.1.4 Die Genehmigungsbesonderheiten**

Eine Haushaltssatzung, die von der Gemeinde für zwei Haushaltsjahre erlassen worden ist, muss Festsetzungen getrennt für jedes Haushaltsjahr enthalten (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Ein Genehmigungserfordernis zur Verringerung der allgemeinen Rücklage bezieht sich in einem solchen Fall jeweils auf das einzelne Haushaltsjahr, in dem eine solche Verringerung vorgesehen ist. Ein gesondertes Genehmigungserfordernis kann sich dann ergeben, wenn von der Gemeinde eine Nachtragssatzung erlassen wird (vgl. § 81 GO NRW).

Eine gemeindliche Nachtragssatzung kann dabei erstmals eine Verringerung der allgemeinen Rücklage für das Haushaltsjahr vorsehen. Sie kann aber die Festsetzung enthalten, dass die in der Haushaltssatzung festgesetzte vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage erhöht wird. In solchen Fällen entsteht für die Gemeinde ein neues oder weiteres Genehmigungserfordernis, denn für die Nachtragssatzung der Gemeinde gelten die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde muss dann entsprechend tätig werden.

#### **4.1.5 Kein Genehmigungserfordernis bei Verrechnungen**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihre erzielten Erträge und die entstandenen Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Insbesondere die Aufwendungen aus der örtlichen Veräußerung eines Vermögensgegenstandes und aus Wertveränderungen von Finanzanlagen können ohne Verschuldungen der Gemeinde entstehen.

Derartige Aufwendungen sollen daher nicht innerhalb in der Ergebnisrechnung unter der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde erfasst werden (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW). Sie lösen nicht die haushaltsrechtlich bestehende Genehmigungspflicht bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage aus, denn dieses Erfordernis findet unterjährig als auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Anwendung. Die Vorschrift enthält nur die ausdrückliche Festlegung, dass eine Genehmigung der Aufsichtsbehörde dann erforderlich ist, wenn im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung von der Gemeinde eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen ist.

Eine Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund der haushaltsrechtlich vorgesehenen unmittelbaren Verrechnung von entstandenen Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unterliegt daher nicht dieser Genehmigungspflicht. Die Verringerung muss dabei auf gemeindlichen Aufwendungen beruhen, die entstanden sind, weil die Gemeinde einen Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr braucht und daher veräußert und wenn gemeindliche Finanzanlagen an Wert verloren haben.

Die Gemeinde hat daher die erzielbaren Erträge und die entstehenden Aufwendungen in einem Zusammenhang mit ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit zu stellen, sodass solche gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen sind. Diese weitere Vorgabe für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bewirkt, dass derartige Erträge und Aufwendungen auch im Ergebnisplan der Gemeinde in entsprechender Weise nachrichtlich ausgewiesen werden müssen, sofern die Erträge und Aufwendungen planbar sind bzw. die Veranschlagungsvoraussetzungen dafür vorliegen.

Durch den nachrichtlichen Ausweis werden die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen aber gleichwohl nicht in die in der Haushaltssatzung festzusetzenden Gesamtbeträge der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen einbezogen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW). Die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen, die ggf. im Ergebnisplan nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausgewiesen sind, wirken sich daher auch nicht auf einen Fehlbetrag im Ergebnisplan aus, der die Ursache für eine genehmigungspflichtige Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung darstellen kann.

Auf diese vorgesehene haushaltsmäßig verursachte Verringerung ist aber die haushaltsrechtliche Genehmigungspflicht ausgerichtet. Aus der haushaltsrechtlich zulässigen Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage entsteht daher kein Genehmigungserfordernis für die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung. Bei einem geplanten Fehlbetrag im Ergebnisplan für das Haushaltsjahr kann ein durch unmittelbare Verrechnungen entstandener geringerer Bestand der Allgemeinen Rücklage für die weitere Haushaltswirtschaft der Gemeinde gleichwohl relevant sein.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Genehmigungsfiktion):**

Bei der Ausübung der Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage hat die Aufsichtsbehörde nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Sie darf dabei jedoch die Genehmigungsfiktion in § 75 Absatz 4 Satz 2 GO NRW nicht außer achtlassen, nach der die Genehmigung zur geplanten Verringerung der allgemeinen Rücklage als erteilt gilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

Gemeinde eine andere Entscheidung trifft. Dabei soll diese Fiktion nur auf die Genehmigungstatbestände Anwendung finden, die nach Satz 1 der Vorschrift einer Genehmigung bedürfen. Eine Ausdehnung auf andere haushaltswirtschaftliche Tatbestände ist dadurch ausgeschlossen.

Diese ausdrückliche Regelung dient lediglich der verwaltungsrechtlichen Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion. Daraus folgt, dass die Frist für die Genehmigungsfiktion mit Eingang der Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde zu laufen beginnt. Für die Fristberechnung der Genehmigungsfiktion gelten zudem gemäß der Vorschrift des § 31 Absatz 1 VwVfG NRW die §§ 187 bis 193 BGB entsprechend, soweit nicht durch § 31 Absatz 2 bis 5 VwVfG NRW etwas Anderes bestimmt ist.

Von der Genehmigungsfiktion der Vorschrift kann jedenfalls von der Aufsichtsbehörde dann Gebrauch gemacht werden, wenn keine durchgreifenden haushaltswirtschaftlichen Gründe gegen die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Gemeinde sprechen. Diese Sachlage könnte z. B. gegeben sein, wenn wegen der Errichtung einer rechtlich selbstständigen Stiftung durch die Gemeinde in Höhe des aktivierten Wertes eine Umschichtung von der allgemeinen Rücklage in eine Sonderrücklage erfolgen soll.

Eine solche Sonderrücklage soll als gesonderter Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ vorhanden sein, weil aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden kann, dass eine Eigenkapitalmehrung bei der Gemeinde aus einem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig nicht frei verfügbar ist und diese „Verwendungsbeschränkung“ durch eine Sonderrücklage transparent gemacht wird.

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

#### **4.3 Zu Satz 3 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung):**

##### **4.3.1 Das Erfordernis von Nebenbestimmungen**

Im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde hat die Aufsichtsbehörde die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage zu genehmigen (vgl. Satz 1 der Vorschrift). Sie kann ihre Genehmigung mit Nebenbestimmungen versehen, die Bedingungen und Auflagen enthalten können. Diese Möglichkeiten sollen zweckbestimmend dazu beitragen, dass der gesetzlich vorgesehene Haushaltsausgleich baldmöglichst wieder erreicht wird.

Auch die im Haushaltsplan enthaltene und jährlich gem. § 84 Satz 3 GO NRW auszugleichende mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft stellt ein Kriterium dar, das im Genehmigungsverfahren der Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde zu berücksichtigen ist. In den Fällen, in denen sich aus den im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Planungsdaten für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre keine ausreichenden Veränderungen zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erkennen lassen, sollte die Aufsichtsbehörde der Gemeinde das tatsächlich Mögliche der Gemeinde erkunden, soweit es ihr nicht bereits im Rahmen ihrer Tätigkeiten bekannt ist.

Die Aufsichtsbehörde hat dabei unter Einbeziehung der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Haushaltsrechts abzuwägen, durch welche Nebenbestimmungen sichergestellt werden kann, dass die Gemeinde die gesetzlichen Erfordernisse bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ausreichend beachtet und in ihrem

Jahresabschluss einen entsprechenden Nachweis führt. Hierbei kommt dem haushaltsrechtlichen Ziel, dass die Gemeinde wieder einen ausgeglichenen Haushalt erreichen soll, eine zentrale Bedeutung zu.

Diese Zielbestimmung gilt auch dann, wenn die für das Haushaltsjahr vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde ggf. im Haushaltsjahr noch als haushaltsverträglich betrachtet werden kann. Soweit aber nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde eine Gefährdung bei der Gemeinde ihrer Haushaltswirtschaft zu befürchten ist und die Haushaltslage durch eine Überschreitung der Schwellenwerte belegt wird, muss dieser Gefahr durch ein Haushaltssicherungskonzept auf geeignete Weise entgegengetreten werden. Eine derartige Sachlage bei der Gemeinde muss in der Genehmigungspraxis der Aufsichtsbehörden auf geeignete Weise berücksichtigt werden.

#### **4.3.2 Die Formen von Nebenbestimmungen**

Die Erteilung der Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Gemeinde stellt eine Regelung dar, die dieser Vorschrift mit bestimmten zusätzlichen Bestimmungen (Nebenbestimmungen nach § 36 Absatz 1 VwVfG NRW) versehen werden darf. Solche Nebenbestimmungen haben den Zweck, mögliche rechtliche oder tatsächliche Hindernisse, die einer uneingeschränkten Erteilung dieser Genehmigung gegenüber der Gemeinde entgegenstehen, zu beseitigen. Die Nebenbestimmungen hängen in ihrem Bestand von der Wirksamkeit der aufsichtsbehördlichen Genehmigung ab, auch wenn sie selbstständig anfechtbar ist.

Für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde besteht im Prinzip nicht die Möglichkeit, die Genehmigung für die von der Gemeinde vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage abzulehnen, sondern bei möglichen Bedenken gegen die geplante gemeindliche Haushaltswirtschaft mit Vorbehalten zu arbeiten. An diese Gegebenheiten knüpft die haushaltsrechtliche Vorschrift an, in dem sie ausdrücklich regelt, dass die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden kann.

Durch die Bedingung als eine mögliche Nebenbestimmung zur Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage wird eine bestimmte Rechtsfolge von dem Eintritt eines unsicheren zukünftigen Ereignisses bei der Gemeinde abhängig gemacht (vgl. § 158 BGB). Sie findet bei der Erteilung von Genehmigungen in Form der aufschiebenden sowie der auflösenden Bedingung Anwendung, ohne jedoch zeitlich eindeutig festgelegt zu sein und einen eigenen Regelungsinhalt zu haben. Die Auflage stellt eine weitere zulässige Möglichkeit einer Nebenbestimmung zur Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde dar. Durch eine solche Nebenbestimmung wird eine zusätzliche Regelung zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen durch die Gemeinde getroffen.

#### **4.3.3 Die Ermessensausübung**

Der Aufsichtsbehörde steht im Rahmen der Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage das notwendige Ermessen bei ihrer Entscheidung zu. Sie soll das Ermessen sachgerecht ausüben und aufgrund dessen auch sachlich geeignete Bedingungen und Auflagen als Nebenbestimmungen zu ihrer Genehmigung festlegen. Das Ermessen ist dabei unter Beachtung der Ziele und Zwecke des Haushaltsausgleichs auszuüben. Dabei ist zu beachten, dass nur Nebenbestimmungen festgelegt werden sollten, bei denen der Gemeinde im Rahmen der Umsetzung noch ein Raum für die Ausübung ihrer Eigenverantwortung bleibt.

Die gemeindliche Selbstverwaltung bedingt, dass die Aufsichtsbehörde nicht einzelne Maßnahmen ersetzen oder einschränken soll, sondern nur im Rahmen der Zielerreichung „Haushaltsausgleich“ geeignete Vorgaben machen kann. Der Umfang der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde wird dabei auch durch die Pflicht der Gemeinde

zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes begrenzt. Mit einer Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage kann von der Aufsichtsbehörde noch keine Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes durch die Gemeinde verlangt werden.

Die Ermessensabwägung der Aufsichtsbehörde kann aber dazu führen, dass sich die einzelnen Bedingungen und Auflagen, die als Nebenbestimmungen der Genehmigung beigelegt werden, sich den Bedingungen und Auflagen der Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes inhaltlich ähneln. Insbesondere können unterjährige aus-sagefähige Analyse- und Prognosepflichten zur Vermeidung einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und die Umsetzung geeigneter Gegenmaßnahmen einschließlich der Berichtspflichten an die Aufsichts-behörde geeignet sein. Durch solche zeitlich vor dem Haushaltssicherungskonzept liegende Maßnahmen muss die Gemeinde veranlasst werden, die Defizite abzubauen und eine Verringerung des Eigenkapitals zu vermeiden.

Bei der Ermessensausübung ist zudem zu berücksichtigen, dass die Genehmigung der Verringerung der allge- meinen Rücklage grundsätzlich auf das Haushaltsjahr beschränkt ist. Ausgehend von der Festsetzung der Verrin- gerung der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW) und unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips wirkt sich dieser Zeitraum auf die Geltungsdauer der Genehmigung aus. Die Aufsichtsbehörde soll möglichst eine insgesamt akzeptable und umsetzbare Entscheidung treffen, wenn der Rat der Gemeinde durch seinen Beschluss über die Haushaltssatzung einen genehmigungspflichtigen Tatbe- stand geschaffen hat (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW), hat.

#### **4.4 Zu Satz 4 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes):**

##### **4.4.1 Geplantes Jahresergebnis und Haushaltssicherung**

Für die Gemeinde entsteht die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 1 GO NRW, wenn durch ein negatives Jahresergebnis im Ergebnisplan des Haushaltsjahres oder der drei folgenden Planungsjahre die allgemeine Rücklage oberhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW voraussichtlich verringert wird. Diese Pflicht besteht regelmäßig in Abhängigkeit von der jahresbezogenen Festsetzung einer Ver- ringerung der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Haushaltssatzung. Es sollte ohne große Hindernisse erkennbar und nachvollziehbar sein, ob eine solche Pflicht für die Gemeinde besteht.

Bei der Erteilung der Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage ist von der Aufsichtsbehörde auch zu prüfen, ob von der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen ist. Liegen die Voraussetzungen dafür vor, muss die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Genehmigung die Gemeinde zukunftsbezogen zur Aufstel- lung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichten. Diese aufsichtsrechtliche Maßnahme kann als Verweisung auf die Rechtsfolge des § 76 GO NRW angesehen werden. Sie zielt darauf ab, aufsichtsrechtlich frühzeitig einzu- greifen, um zu verhindern, dass der Eigenkapitalverzehr bei der Gemeinde eine unbeherrschbare Dynamik an- nimmt. Ein solches Vorgehen liegt auch im Interesse der betroffenen Gemeinde.

##### **4.4.2 Die Sicherung der Haushaltswirtschaft**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Sie hat ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde eine defizitäre Haushaltslage möglichst vermeidet. Soweit eine solche Haushaltslage entstehen könnte, soll die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten versu- chen, zukunftsorientiert ihre Ertragskraft zu erhalten bzw. bald möglichst wiederherzustellen. In derartigen Fällen liegt die Verantwortung für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und für die Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung bei allen haushaltswirtschaftlich Verantwortlichen in der Gemeinde, auch wenn der Kämmerer diese Verantwortung formell innehat.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

Bei einem tatsächlich eingetretenen Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung hat die Gemeinde die notwendige Konsolidierung einzuleiten, um eine dauerhafte defizitäre Haushaltswirtschaft nicht entstehen zu lassen bzw. eine solche Haushaltswirtschaft schnellstmöglich zu beenden. Wie schwerwiegend die eingetretene haushaltswirtschaftliche Krise bei der Gemeinde ist, kann dabei nur durch eine detaillierte Analyse der Krisenursachen unter Berücksichtigung der zu erfüllenden gemeindlichen Aufgaben herausgefunden werden.

Unabhängig davon, wie lange die Krise bei der Gemeinde schon besteht oder wie tiefgreifend diese ist, muss von den Verantwortlichen in der Gemeinde ständig geprüft werden, auf welche Art und Weise und zu welchem Zeitpunkt der eingetretene Zustand beseitigt worden ist. Dabei müssen aufeinander abgestimmte finanz- und leistungsbezogene Maßnahmen ausgewählt und zeitgerecht umgesetzt sowie strategische und operative Maßnahmen eingeleitet werden, die der Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs und auch der dauerhaften Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.

**4.4.3 Das Aufzeigen der Entwicklung des Eigenkapitals**

Mit einer gesonderten Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan können dem Rat sowie der Aufsichtsbehörde und den weiteren Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die notwendigen Informationen über die positiven und negativen Entwicklungen des gemeindlichen Eigenkapitals aufgrund des jährlichen Ergebnisses der Haushaltswirtschaft gegeben werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW). Das nachfolgend aufgezeigte Schema kann von der Gemeinde dafür genutzt werden (vgl. Abbildung 60).

<b>DIE VORAUSSICHTLICHE ENTWICKLUNG DES EIGENKAPITALS</b>						
Bilanzposten nach § 41 Absatz 3 Nummer 1 GO NRW	Ansatz Vor- vorjahr (31.12.)  EUR	Planwert Vorjahr (31.12.)  EUR	Planwert <b>Haushalts- jahr</b> (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 1 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 2 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 3 (31.12.) EUR
Allgemeine Rücklage						
Sonder- rücklagen						
Ausgleichs- rücklage						
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag						
Verrechnungen mit der allgemei- nen Rücklage						
Summe des Eigenkapitals						
Nicht gedeckter Fehlbetrag						
			<b>Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung</b>			

Abbildung 60 „Die Entwicklung des Eigenkapitals“

Die Gemeinde kann durch ein derartiges Schema offenlegen, ob sie im Rahmen ihres Eigenkapitals den gesetzlich erforderlichen Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr erreicht oder nicht erreicht hat. Eine defizitäre haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde zeigt sich in einem Jahresfehlbetrag, denn dann ist im Haushaltsjahr ein wesentlich höherer Ressourcenverbrauch gegenüber dem Ressourcenaufkommen entstanden oder geplant. Der dadurch entstehende Jahresfehlbetrag führt zu einem ggf. auch vermeidbaren Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals.

Die Darstellung der Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals schließt zudem die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre ein, sodass auch für diese Jahre von der Gemeinde aufgezeigt wird, ob aufgrund der voraussichtlichen Jahresergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein weiterer Verzehr des Eigenkapitals auftreten kann. Diese Sachlage muss von der Gemeinde bei der Festlegung der weiteren Erfordernisse zur Krisenbewältigung und der möglichen Maßnahmen zur nachhaltigen Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs berücksichtigt werden.

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

### **5.01 Der Zweck der Vorschrift**

Im Rahmen der Neukonzeption der gemeindlichen Haushaltssicherung in der Vergangenheit durch die Einführung eines Haushaltssicherungskonzeptes wurden Festlegungen für die Gemeinde getroffen. Gleichzeitig sollte aber auch erreicht werden, dass durch die Aufsichtsbehörde das Ziel der Haushaltssicherung und das Interesse der Gemeinde, die dauernde Leistungsfähigkeit wiederherzustellen und künftig zu erhalten, unterstützt werden.

Für diesen Zweck wurde die im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes um konkrete Instrumentarien der Aufsichtsbehörde, bezogen auf die Umsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und gemessen an deren Ergebnis, ergänzt. Dadurch soll der Aufsichtsbehörde bei einer erheblichen negativen Abweichung von der Haushaltsplanung in Form eines Fehlbetrages oder eines höheren Fehlbetrages als geplant ein aufsichtsrechtliches Tätigwerden unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ermöglicht werden.

Die Gemeinde ist verpflichtet, das Eintreten derartiger Ergebnisse bzw. Fehlbeträge der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Dabei wird davon ausgegangen, dass eine negative Entwicklung im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erkennbar ist. In den Fällen, in denen ein Fehlbetrag oder größerer Fehlbetrag nicht verhindert werden kann, besteht eine unverzügliche Anzeigepflicht der Gemeinde, denn im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses lässt sich der Fehlbetrag betragsmäßig konkretisieren. Eine Anzeige soll daher die Gemeinde innerhalb der gesetzlichen Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses, also bis zum 31. März des Folgejahres des Haushaltsjahres vornehmen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

### **5.1 Zu Satz 1 (Anzeigepflicht bei der Aufsichtsbehörde):**

#### **5.1.1 Die Maßnahmen bei nicht geplantem Fehlbetrag**

Die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich erstreckt sich nicht nur auf die gemeindliche Haushaltsplanung, sondern auch auf die Rechnung bzw. den Jahresabschluss der Gemeinde (vgl. nach § 75 Absatz 2 GO NRW). Dieser gesetzlichen Festlegung trägt diese Vorschrift Rechnung. Aus der Haushaltsbewirtschaftung und der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr kann sich ergeben, dass zum Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister (vgl. § 95 Abs. 3 GO NRW) die Ergebnisrechnung

trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen ausweist (vgl. § 38 GemHVO NRW).

Ein solcher Sachverhalt löst für die Gemeinde eine gesonderte Anzeigepflicht gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde aus. Die Feststellung, ob in der Ergebnisrechnung ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen wird, baut auf dem in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleich auf (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie ist daher im Rahmen der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses möglich.

In einem solchen Fall ist zu beachten, dass dabei der nur dann von den originären Haushaltsansätzen im gemeindlichen Haushaltsplan auszugehen ist, wenn es im Haushaltsjahr nicht zu einer Planfortschreibung von Haushaltsansätzen gekommen ist, z. B. durch tatsächliche Ermächtigungsübertragungen nach § 22 GemHVO NRW. Für die Auslösung der Anzeigepflicht der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde besteht daher im Zeitpunkt des Entwurfs des Jahresabschlusses eine besondere ergebnisrelevante Grundlage.

Die Aufsichtsbehörde kann wegen des bei der Gemeinde entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. wegen des höheren Fehlbetrages von den ihr zustehenden Rechten Gebrauch machen und die notwendigen Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde wiederherzustellen. Die Gemeinde muss bereits mit ihrer Kenntnis über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres sofort geeignete Maßnahmen im laufenden Haushaltsjahr ergreifen, um grundsätzlich einer weiteren defizitären Haushaltswirtschaft entgegen zu wirken. Es gilt, schnellstmöglich den jährlichen Haushaltsausgleich wieder zu erreichen sowie die dauerhafte Leistungsfähigkeit wieder zu sichern (vgl. § 75 Absatz 1 und 2 GO NRW).

#### **5.1.2 Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept**

Bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister nach § 95 Absatz 3 GO NRW kann der Fall eintreten, dass in der Ergebnisrechnung ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen werden muss. Die das Ergebnis auslösenden Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde können im abgelaufenen Haushaltsjahr so umfangreich gewesen sein, dass zum Abschlussstichtag am Ende des Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage erheblich zu verringern ist.

In solchen Fällen löst diese Sachlage, soweit der Schwellenwert des § 76 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW überschritten wird, für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Bei solchen gemeindlichen Gegebenheiten soll die Aufsichtsbehörde wegen des Ergebnisses aus den erheblichen haushaltswirtschaftlichen Veränderungen die notwendigen Anordnungen zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

#### **5.1.3 Der Zeitbezug der Anzeigepflicht**

Die Gemeinde hat ihrer Aufsichtsbehörde unverzüglich das Jahresergebnis bzw. den Jahresfehlbetrag in der Ergebnisrechnung, die im Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister bestehen, anzuzeigen. Der Zeitbezug dieser Anzeige wird dabei durch die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses in der Vorschrift des § 95 Absatz 3 GO NRW geprägt. Die Gemeinde soll bei einem schlechteren Jahresergebnis als geplant, ihre Aufsichtsbehörde zeitnah nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres unterrichten.



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW**

Nach der genannten haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb einer Frist von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten. Grundsätzlich gilt daher der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag für die Aufstellung dieses Jahresabschlusses. Die gesetzliche Frist erfordert, dass der Kämmerer als der gesetzliche Verantwortliche für diese Aufgabe den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Beachtung dieser Vorgabe rechtzeitig aufstellt.

Die gesetzliche Fristvorgabe soll dabei den Informationsbedürfnissen des Rates und seinen Kontroll- und Überwachungsaufgaben ausreichend Rechnung tragen. Sie soll aber ebenfalls dazu beitragen, dass die Gemeindeverwaltung im Rahmen des Aufstellungsverfahrens die notwendigen wirtschaftlichen Entscheidungen zeitnah trifft. Die Gemeinde muss dafür die Ist-Ergebnisse aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die daraus resultierenden Wertansätze der Bilanz schnellstmöglich ermitteln. Entsprechend hat deshalb bei der Feststellung einer eingetretenen Verschlechterung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Gemeinde ihre Aufsichtsbehörde umgehend einzubinden.

### **5.1.4 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan**

In den Fällen, in denen ein Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Bestätigung über den Jahresabschluss aufzustellen ist, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan, dass dieses Haushaltssicherungskonzept ein Bestandteil eines Haushaltsplans sein muss (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Für das Haushaltsjahr, in dem der Jahresabschluss für das vorherige Haushaltsjahr aufgestellt wird, verfügt die Gemeinde i. d. R. bereits über eine geltende Haushaltssatzung und damit auch über einen bestandskräftigen und ausführbaren Haushaltsplan.

Im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es als sachgerecht und vertretbar anzusehen, das aufgestellte Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen. Die Gemeinde muss gleichwohl aufgrund ihrer Kenntnis über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und der daraus ggf. entstehenden Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die notwendigen Gegenmaßnahmen sofort einleiten.

Die Gemeinde kann daher bereits im laufenden Haushaltsjahr durch eine freiwillige Nachtragssatzung ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres machen. Dieses Vorgehen dürfte in vielen Fällen sinnvoll sein, um auch die Sofortmaßnahmen in die Strategie des Haushaltssicherungskonzeptes förmlich einzubinden. Sie muss den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW möglichst schnell anstreben bzw. wieder erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit (Gebot in § 75 Absatz 1 GO NRW) auf Dauer wieder sichern.

### **5.1.5 Der Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs**

Bei der Bestätigung über den Jahresabschluss kann für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entstehen. Das Haushaltssicherungskonzept wird in solchen Fällen aber nicht zum Bestandteil dieses Jahresabschlusses, sondern des nächsten aufzustellenden Haushaltsplans, denn ein Haushaltssicherungskonzept ist immer ein Bestandteil des Haushaltsplans (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Die Frist zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs knüpft aber nicht an diesen Tatbestand, sondern an die Kenntnis der Gemeinde über das Ergebnis ihrer Haushaltswirtschaft und damit an die Ursache der Aufstellungspflicht an.

Wie bei einem Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Haushaltsplanung ist auch bei einem Haushaltssicherungskonzept aus Anlass des Jahresabschlusses eine Frist von zehn Jahren nach dem Ursachenjahr zur Errei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

chung des Haushaltsausgleichs einzuhalten, damit eine Genehmigungsfähigkeit des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist. Mit der Vorschrift ist dagegen nicht beabsichtigt, ein bereits durch den bestätigten Jahresabschluss abgeschlossenes Haushaltsjahr wieder zu öffnen, um es als Ursachenjahr für die Wiederherstellungsfrist für den Haushaltsausgleich heranziehen zu können (vgl. Abbildung 61).

<b>DIE WIEDERERREICHUNG DES HAUSHALTSAUSGLEICHS</b>	
<b>Sachverhalt:</b>	<b>(Jahr)</b>
Abgelaufenes Haushaltsjahr	2016
Vorliegen eines bestätigten Jahresabschlusses mit Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung	2017
<b>Fristfestlegung:</b>	
Ursachenjahr für den defizitären Haushalt	2016
Kenntnis über die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes	2017
Beginn der Frist zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs nach § 76 Absatz 2 GO NRW	2017
Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs (nach zehn Jahren)	2027

*Abbildung 61 „Die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs“*

Die Haushaltsbewirtschaftung des abgeschlossenen Haushaltsjahres kann zwar als Auslöser der Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes angesehen werden, gleichwohl bedarf die Gemeinde erst der Kenntnisse im Rahmen der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr. Erst zu diesen Zeitpunkten im Folgejahr ist eine Beurteilung seitens der Gemeinde möglich, welchen Eigenkapitalverzehr der entstandene Fehlbetrag für das abgelaufene Haushaltsjahr sowie für die folgenden Jahre bewirkt und ob dadurch die für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes bestimmten Schwellenwerte tatsächlich überschritten werden (vgl. § 76 GO NRW).

**5.2 Zu Satz 2 (Rechte der Aufsichtsbehörde):**

Bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister kann in der Ergebnisrechnung für das Haushaltsjahr ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen sein (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Eine solche Veränderung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr kann so erheblich sein, dass zum Abschlussstichtag am Ende dieses Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage erheblich zu verringern ist. Sofern in einem solchen Fall ein Schwellenwert überschritten wird, löst dieser Vorgang für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW und § 5 GemHVO NRW).

In den einschlägigen Vorschriften der Gemeindeordnung sind die Rechte und Pflichten der Aufsicht des Landes über die Gemeinden verankert, denn das Land schützt die Gemeinden in ihren Rechten und sichert die Erfüllung

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 75 GO NRW**

ihrer Pflichten (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsicht des Landes verfügt über die nachfolgend aufgezeigten Aufsichtsmittel (vgl. § 119 Absatz 1 GO NRW). Sie erstreckt sich darauf, dass die Gemeinden im Einklang mit den Gesetzen verwaltet werden.

Der örtlich zuständigen Aufsichtsbehörde über die Gemeinde stehen daher Aufsichtsmittel im Rahmen der Vorschriften der Gemeindeordnung zur Verfügung, von denen sie z. B. im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung und des Jahresabschlusses oder und bei Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes Gebrauch machen kann (vgl. §§ 76, 80 und 96 GO NRW). Mit den im 13. Teil der Gemeindeordnung aufgeführten Aufsichtsmitteln ist unmittelbar das Tätigwerden der Aufsichtsbehörde erforderlich, denn es soll ihr damit ermöglicht werden, beim haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde einen rechtmäßigen Zustand wieder zu erreichen.

Die für die Gemeinde zuständige Aufsichtsbehörde kann entsprechend den Erfordernissen und des haushaltswirtschaftlichen Verhaltens der Gemeinde die notwendigen Anordnungen treffen, erforderlichenfalls die Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wiederherzustellen. Mit dem Verweis auf den 13. Teil der GO NRW werden die Beziehung zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde ausdrücklich verdeutlicht.

#### **5.3 Zu Satz 3 (Verweis auf die §§ 123 und 124 der Gemeindeordnung):**

Der Verweis in der Vorschrift „§§ 123 und 124 gelten sinngemäß“ soll die Bedeutung der Regelung und die Zulässigkeit eines ggf. erforderlich werdenden Einschreitens der für die Gemeinde zuständigen Aufsichtsbehörde besonders verdeutlichen. Damit wird auf die Möglichkeit einer Anordnung und einer möglichen Ersatzvornahme durch Aufsichtsbehörde (vgl. § 123 GO NRW) sowie der möglichen Bestellung eines Beauftragten (vgl. § 124 GO NRW) besonders hingewiesen.

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde hat unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der gesetzlichen Festlegungen, dass das Land die Gemeinden in ihren Rechten schützt und die Erfüllung ihrer Pflichten sichert, zu beurteilen, ob wegen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde davon im Einzelfall Gebrauch gemacht werden muss (vgl. § 11 GO NRW).

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

##### **6.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat die Liquidität der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung, denn die Gemeinde muss ihre Zahlungsfähigkeit erhalten bzw. ständig sicherstellen. Daher enthält die haushaltsrechtliche Vorschrift ein entsprechendes Gebot für die Gemeinde. Die Bedeutung der Sicherstellung der Liquidität spiegelt sich aber auch im Drei-Komponentensystem des NKF wieder, denn neben der Ergebnisrechnung und der Bilanz hat die Gemeinde auch eine Finanzrechnung aufzustellen.

Für die gemeindliche Haushaltsplanung ist daher von der Gemeinde neben dem Ergebnisplan auch ein Finanzplan aufzustellen. In diesem Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans werden die Zahlungen der Gemeinde veranschlagt, denn der gemeindliche Finanzplan dient der gesamten Finanzierungsplanung der Gemeinde. So weist dieser neben den Zahlungen für Investitionen auch die Finanzbedarfe für die laufende Verwaltungstätigkeit und die Bedarfe aus der Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahme für Investitionen und Tilgung von Krediten) aus.

Im NKF bezieht sich zwar die haushaltswirtschaftliche Steuerung der Gemeinde auf die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan, gleichwohl darf deren Zahlungswirksamkeit, insbesondere auch die Finanzierung der gemeindlichen Investitionen, nicht vernachlässigt werden. Diese Sachlage hat zum gemeindlichen Haushaltsgrundsatz „Sicherung der Liquidität“ geführt.

### **6.1.2 Die Regelungsvorgaben**

Die Sicherstellung der Liquidität hat für die Gemeinden so eine große Bedeutung, dass dafür eine besondere Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung bestehen muss. In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff „Liquidität“ die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Der Bürgermeister ist dazu gehalten, besondere örtliche Vorschriften zu erlassen, die sachlich notwendige Bestimmungen über die gemeindliche Liquiditätsplanung enthalten müssen (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Bei der Ausgestaltung der örtlichen Liquiditätsplanung müssen zudem die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung Anwendung finden sowie die Grundsätze für die gemeindliche Kreditaufnahme beachtet werden (vgl. §§ 77, 86 und 89 GO NRW). Außerdem darf dabei nicht unberücksichtigt bleiben, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinauschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 23 Absatz 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW). Aber ggf. sind auch weitere spezielle Regelungen notwendig.

### **6.1.3 Das Gebot zur Liquiditätsplanung**

Das haushaltsrechtliche Gebot „Sicherstellung der Liquidität“ wird durch die Verpflichtung der Gemeinde, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen, sachlich ergänzt (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Die Liquiditätsplanung hat die Gemeinde so vorzunehmen, dass sie an den einzelnen Fälligkeitsterminen ausreichend Finanzmittel hat, um ihre Zahlungsverpflichtungen erfüllen zu können und muss dabei auch dafür sorgen, auftretende Liquiditätsschwankungen ausgleichen zu können.

Zur gemeindlichen Liquiditätsplanung gehört deshalb nicht nur, die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche hinsichtlich ihrer Fälligkeiten zu betrachten, sondern auch sorgfältig die finanziellen Auswirkungen aus kurzfristigen und langfristigen Verpflichtungen einzubeziehen. Dabei bedarf es eigener Annahmen zur Entwicklung dieser gemeindlichen Verpflichtungen, um eine langfristige Liquiditätsplanung zu erreichen. Diese Sachlage verpflichtet die Gemeinde, sich täglich sorgfältig Kenntnisse über die Zahlungsmittelzuflüsse und die Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen.

Aus dem Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung entsteht auch das Erfordernis für die Gemeinde, interne Informationspflichten zu verankern, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle auch aus den Fachbereichen der Gemeindeverwaltung die notwendigen Informationen erhält, um den Liquiditätsbedarf möglichst zutreffend abschätzen zu können. Auch wenn Dritte beauftragt werden, die Gemeinde bei der Verwaltung dieser Finanzmittel fachlich zu beraten oder zu unterstützen, müssen diese den haushaltsrechtlichen Grundsatz einer ausreichenden Liquiditätsplanung beachten. In solchen Fällen ist die Gemeinde verpflichtet, eine entsprechend wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen. Sie hat in jedem Fall zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben.

### **6.1.4 Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren**

Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität bietet sich für die Gemeinde die Einrichtung eines Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahrens an. Ein derartiges Verfahren muss unter Berücksichtigung

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde sowie der Arten und der Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten können.

Das Verfahren muss außerdem den notwendigen Aufschluss über zu erwartende erhebliche Mittelabflüsse und über die Aufnahme von Finanzierungsmitteln sowie über die Auswirkungen von Liquiditätsengpässen ermöglichen, damit von der Gemeinde die notwendigen Maßnahmen bedarfsgerecht ergriffen werden können. Für die Gemeinde entstehen gemeindliche Liquiditätsrisiken regelmäßig aus unterschiedlichen Risikoarten. Dazu gehört z. B. das Risiko, dass die Gemeinde im Zeitpunkt der Fälligkeit ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommen kann (Zahlungseinstellungsrisiko).

Für die Gemeinde gehört aber auch das Risiko dazu, dass bei Bedarf die notwendige Liquidität nicht im notwendigen Umfang beschafft werden kann (Refinanzierungsrisiko). Ein damit zusammenhängendes Risiko besteht dadurch, dass gemeindliche Finanzierungsgeschäfte mit Dritten ggf. nicht oder nur mit Verlusten abgewickelt werden können (Marktrisiko). Für die Einschätzung des Liquiditätsrisikos bedarf es durch die Gemeinde einer tagesgenauen Beurteilung der gemeindlichen Finanzmittelzuflüsse und Finanzmittelabflüsse.

Im Zusammenhang mit der Einschätzung der Gemeinde, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken - wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen - bestimmt und zudem regelmäßig überprüft werden. Auch bedarf es bereits im Vorfeld der Auswahl von Maßnahmen zur Beseitigung einer Gefährdung.

Werden von der Gemeinde zudem Beobachtungskennzahlen, z. B. eine Liquiditätskennzahl, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde in einem bestimmten Zeitraum angeben kann, eingesetzt, können derartige Hilfsmittel oder Instrumente zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse bei der Gemeinde beitragen.

Es bedarf jedoch alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität, wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, könnte ein Liquiditätsspiegel, vergleichbar dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel im Jahresabschluss, bieten.

Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster soll dabei ein Überblick erreicht werden, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Anders als die zuvor genannten Spiegel müssen in einem Liquiditätsspiegel jedoch stärker die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Außerdem muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.

### **6.1.5 Die Information im Jahresabschluss**

Aus dem haushaltsrechtlichen Gebot „Sicherstellung der Liquidität“ und der Verpflichtung der Gemeinde, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen, entsteht nicht nur das Erfordernis für die Gemeinde, interne Informationspflichten zu verankern, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle auch aus den Fachbereichen der Gemeindeverwaltung die notwendigen Informationen erhält, um den Liquiditätsbedarf möglichst zutreffend abschätzen zu können.

Es entsteht auch die Pflicht für die Gemeinde, im Jahresabschluss über Maßnahmen zu informieren, die dazu beitragen das an den einzelnen Fälligkeitsterminen ausreichend Finanzmittel verfügbar sind, damit die gemeindlichen Zahlungsverpflichtungen erfüllt werden können. Die Art und Weise der Liquiditätsplanung sollte deshalb zur

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW**

Darstellung der gemeindlichen Finanzlage im Anhang des Jahresabschlusses der Gemeinde gehören, sofern nicht bereits im Zusammenhang mit dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ entsprechend informiert wurde.

Zu der Darstellung gehört auch das Aufzeigen der weiteren Entwicklung der gemeindlichen Liquidität, sodass die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde hinsichtlich ihrer Fälligkeiten von Bedeutung sind. Die Benennung der eigenen Annahmen zur Entwicklung der Liquidität kann dabei zum Verständnis und der Nachvollziehbarkeit durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen.

### **6.1.6 Die mögliche Zahlungsunfähigkeit**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde ihre Liquidität sicherzustellen, denn die Gemeinde muss ihre Zahlungsfähigkeit dauerhaft erhalten. Von der gesetzlichen Festlegung, dass die Gemeinde überschuldet ist, wenn nach der gemeindlichen Bilanz das Eigenkapital der Gemeinde aufgebraucht ist, ist daher die Zahlungsunfähigkeit der Gemeinde zu unterscheiden.

Einer Zahlungsunfähigkeit liegt allgemein der Sachverhalt zugrunde, dass ein Schuldner die fälligen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr erfüllen kann (vgl. § 17 Absatz 2 InsO). Ein solcher Tatbestand tritt vielfach dadurch auf, dass ein Schuldner seine Zahlungen eingestellt hat, z. B. gegenüber der Gemeinde. Die Zahlungsunfähigkeit ist ein allgemeiner Eröffnungsgrund für ein privatrechtliches Insolvenzverfahren (vgl. § 17 Absatz InsO).

Über die besondere gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde hinaus, ihre Liquidität sicherzustellen, besteht haushaltsrechtlich keine gesonderte Regelung für den Fall einer Zahlungsunfähigkeit einer Gemeinde und den möglichen Folgen daraus. Grundsätzlich besteht auch kein grundsätzlicher Bedarf dafür im öffentlichen Bereich, der seine Finanzierung auch über die Erhebung von Steuern sicherstellen kann. Gleichwohl wurden für die Hochschulen des Landes ausdrücklich geregelt, dass die Zahlungsunfähigkeit als eingetreten gilt, wenn die Hochschule nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungsverpflichtungen innerhalb eines Monats zu erfüllen.

Einer Hochschule droht eine Zahlungsunfähigkeit, wenn sie voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die innerhalb eines Wirtschaftsjahres bestehenden Zahlungspflichten im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zu erfüllen (vgl. § 4 Absatz 1 HWFVO). Bei Entwicklungen, die die Zahlungsfähigkeit der Hochschule gefährden könnten, hat die Hochschule ein geeignetes Konzept für die Abwendung der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. zur Sicherung der künftigen wirtschaftlichen Handlungsfähigkeit aufzustellen. Es ist dem zuständigen Ministerium unter Angabe der Gründe unverzüglich anzuzeigen (vgl. § 4 Absatz 2 HWFVO).

## **6.2 Die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen**

### **6.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat die Investitionstätigkeit der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Daher enthält die haushaltsrechtliche Vorschrift das Gebot für die Gemeinde, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen. Aber auch weitere gemeindliche Vorschriften können für die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen betroffen sein, z. B. die Vorschrift des § 83 GO NRW bei einer außerplanmäßigen Umsetzung von Investitionen oder die Vorschrift des § 85 GO NRW über das Eingehen von Verpflichtungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit zulasten künftiger Haushaltsjahre.

Dieser haushaltsrechtliche Grundsatz erfordert ein Zusammenspiel verschiedener Aspekte, um ihm im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft Genüge zu tun. Bei der Entscheidung, ob die Finanzierung einer Investition gesichert ist und sie durchgeführt werden darf, hat die Gemeinde insbesondere die Vorschriften über die gemeindlichen Investitionen in § 14 GemHVO NRW, die Gesamtdeckung in § 20 GemHVO und über die Kreditaufnahme in

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW**

§ 86 (Kredite für Investitionen) sowie in § 89 (Kredite zur Liquiditätssicherung) haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich zutreffend anzuwenden.

In die Betrachtung, ob die Finanzierung von Investitionen sichergestellt ist, sind auch die erhaltenen Zuwendungen und die Beiträge Dritter einzubeziehen. So ist z. B. ein bei der Gewährung einer investiven Zuwendung zugelassener vorzeitiger Baubeginn durch den Zuwendungsgeber ohne seine rechtliche Zusicherung der Zuwendungsgebarung kein Anlass für die Gemeinde, von der Vorgabe der Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen abweichen zu können. Die Gemeinde muss daher vor der Veranschlagung einer Investition im gemeindlichen Haushaltsplan klären, ob, die Finanzierung der Investition im Sinne des § 75 Absatz 6 GO NRW i. V. m. § 14 GemHVO NRW sichergestellt ist.

Aus diesem Zusammenspiel ergibt sich, dass das Gebot der Sicherstellung der Finanzierung auf den gesamten Lebenszyklus einer gemeindlichen Investition bzw. des dadurch angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes erstreckt. Insbesondere ein Fremdkapitalbedarf der Gemeinde bei ihren Investitionen verlangt diesen Zeitraum, auch wenn die einzelne Kreditaufnahme nicht einer bestimmten Investitionsmaßnahme zuzurechnen ist bzw. nicht zugerechnet werden kann. Die Gemeinde ist verpflichtet, ihre Vermögensgegenstände so in ihre Aufgabenerfüllung einzubinden und zu bewirtschaften, dass sie ihre Verpflichtungen erfüllen kann, auch z. B. die Tilgungen und Zinsen aufgrund des aufgenommenen Fremdkapitals.

Im Rahmen der gemeindlichen Planung der voraussichtlichen Umsetzung einer investiven Maßnahme sollte die Gemeinde die Maßnahme auch in ihre haushaltsmäßige Liquiditätsplanung einbeziehen. Dabei sollte auch das Forderungssicherungsgesetz (FoSiG) vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2022) Beachtung finden, denn danach kann z. B. ein Unternehmer vom Besteller eine Abschlagszahlung verlangen. Diese darf nicht verweigert werden, selbst nicht wegen vorhandener Mängel (vgl. § 632a BGB).

### **6.2.2 Die Zuwendungen**

#### **6.2.2.1 Der Erhalt von Zuwendungen**

Die der Gemeinde gewährten Zuwendungen enthalten regelmäßig zweckbezogene Vorgaben oder Beschränkungen, die von der Gemeinde im Rahmen der Verwendung der Zuwendung zu beachten sind. Die angemessene bilanzielle Behandlung der erhaltenen Finanzleistungen von Dritten, insbesondere in Form von investiven Zuwendungen als Ertragszuschüsse, ist von der Gemeinde daher immer unter Berücksichtigung der mit der einzelnen Zuwendung verbundenen Zwecksetzung und unter Berücksichtigung der zeitlichen Durchführung ihrer Investitionsmaßnahmen vorzunehmen.

Die Verwendungsvorgaben und Nutzungsbeschränkungen bedingen, dass die erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die investiven Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Die Gemeinde hat daher im Rahmen eines Zuwendungsverfahrens immer zu prüfen, ob ihr auferlegte Pflichten mit ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang stehen. Sie soll dabei auch die ggf. entstehenden Rückgabemodalitäten berücksichtigen.

Die Gemeinde muss bei der Beantragung von Zuwendungen bei Dritten immer berücksichtigen, dass der Dritte eine freiwillige Finanzleistung gegenüber der Gemeinde erbringt, unabhängig davon, ob der Gemeinde die Zuwendung für laufende Zwecke oder für Investitionen gewährt wird. Für den Zuwendungsgeber ist die Gewährung einer Zuwendung an die Gemeinde als öffentliche Einheit regelmäßig ein einmaliger Vorgang, um ein besonderes Vorhaben der Gemeinde zu unterstützen.

Diese Ausrichtung spiegelt sich vielfach im festgelegten Zuwendungsanteil an dem gemeindlichen Auszahlungsbedarf wieder. Gleichwohl entsteht für die Gemeinde daraus kein Anspruch weder auf eine weitere Zuwendung

noch auf die Übernahme von Folgekosten, auch nicht aus einem hohen Förderanteil, z. B. bei Investitionen. Die Gemeinde muss daher eigenverantwortlich eine eigene geeignete Vorsorge betreiben, um den Vermögensgegenstand während der vorgesehenen Nutzungszeit in einem nutzbaren Zustand dauerhaft zu erhalten.

#### **6.2.2.2 Der Nachweis der Zuwendungen**

Die mit einer Zuwendung verbundenen Vorgaben und Beschränkungen verpflichten den Zuwendungsempfänger regelmäßig, gegenüber dem Zuwendungsgeber die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendung innerhalb einer bestimmten Frist nachzuweisen. Die Gemeinde muss aus diesem Grunde bereits ihre mit der Zuwendung verbundenen Geschäftsunterlagen aufbewahren, auch wenn über deren Aufbewahrung eine eigenständige haushaltsrechtliche Vorschrift besteht (vgl. § 58 GemHVO NRW).

Bei den Pauschalen im Rahmen des GFG ist bewusst auf eine einzelfallbezogene Projektförderung mit besonderem Zuwendungsbescheid und fallbezogenem Verwendungsnachweis verzichtet worden. Gleichwohl muss auch bei einer pauschalierten Zuweisung mit einem weiten Verwendungsrahmen die bestimmungsgemäße Verwendung der Zuwendungsmittel sichergestellt werden. Vom Land als Zuweisungsgeber wird jedoch kein Einzelnachweis gefordert. Gleichwohl besteht für die Gemeinde als Zuwendungsempfänger der Landesmittel die grundsätzliche Verpflichtung, im Rahmen ihrer örtlichen Haushaltswirtschaft einen sachgerechten Nachweis über die zweckgerechte Verwendung der Zuwendungsmittel zu führen.

Bei den fachbezogenen Pauschalen muss die Gemeinde den Einsatz der Pauschalmittel unverzüglich nach Abschluss des Haushaltsjahres durch eine rechtsverbindliche Bestätigung die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendungsmittel nachweisen (vgl. § 29 Absatz 4 Satz 1 HG NRW). Auf besondere Anforderung des Zuwendungsgebers muss die Gemeinde den Nachweis auch listenmäßig je Aufgaben- oder Produktbereich entsprechend der verbindlichen Gliederung für ihren Haushaltplan durch Auszug aus den betreffenden Teilrechnungen ihres Jahresabschlusses führen (vgl. § 29 Absatz 4 Satz 2 HG NRW).

Bei einer Nichteinhaltung der mit der Zuwendung einhergehenden Vorgaben hat das Land als Zuwendungsgeber die Möglichkeit, ein Rückzahlungsverfahren gegen die Gemeinde anzustrengen. Es kann auch ausdrücklich zulassen, dass nicht verbrauchte oder nicht nachgewiesene Zuwendungsmittel bis zu einem bestimmten Stichtag des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres unaufgefordert zurückzahlen sind und ggf. eine Verzinsung fordern (vgl. § 29 Absatz 5 HG NRW).

#### **6.2.3 Die Kredite für Investitionen**

##### **6.2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Finanzhoheit der Gemeinde stellt der Kredit als Finanzierungsform eine Möglichkeit für die Gemeinde dar, die gemeindliche Liquiditätslage zu verbessern, um die Finanzierung der Investitionen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Über die Kreditaufnahme als Finanzierungsform entscheidet die Gemeinde eigenverantwortlich im Rahmen ihrer Leistungsfähigkeit und unter Berücksichtigung ihrer Finanzlage. Es besteht aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschrift jedoch keine Pflicht für die Gemeinde, ihre Investitionen durch die Aufnahme von Fremdkapital zu finanzieren.

Die haushaltsrechtliche Regelung dient daher dem Schutz der Kommune und soll dazu beitragen, ihre Handlungsfähigkeit zu erhalten. Sie soll die Gemeinde zu einer sorgfältigen Prüfung veranlassen, damit nicht ggf. größere Anteile in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft allein auf die Abwicklung bestehender Verpflichtungen der Gemeinde ausgerichtet werden müssen, weil deren Erfüllung einen rechtlichen Vorrang vor anderen haushaltswirtschaftlichen Möglichkeiten hat.



Bei einer Kreditaufnahme soll die Gemeinde daher den gesamten Lebenszyklus des Investitionsgutes und die Nachhaltigkeit ihrer Haushaltswirtschaft bewerten, um ein Wirtschaften zu Lasten künftiger Generationen zu vermeiden. Die Aufnahme von Krediten hat wegen der langfristigen Bindung der Gemeinde an den Kreditgeber eine besondere haushaltsrechtliche und haushaltswirtschaftliche Bedeutung. Der Begriff „Kredit“ ist dabei im Sinne der Aufnahme von Finanzmitteln (Fremdkapital) auszulegen und nicht auf die bankrechtliche Einordnung beschränkt.

Unter dem Begriff "Kredit" wird dabei eine Vereinbarung der Gemeinde mit einem Dritten (Kreditgeber) verstanden, aufgrund derer der Kreditgeber verpflichtet ist, der Gemeinde einen bestimmten Geldbetrag für einen festgelegten Zeitraum zur Verfügung zu stellen. Die Gemeinde als Kreditnehmer ist dabei verpflichtet, den erhaltenen Betrag innerhalb des festgelegten Zeitraumes in jährlichen Raten oder am Ende des Zeitraumes insgesamt zurückzuzahlen und für den Kredit die i. d. R. vereinbarten Zinsen zu zahlen.

Die Gemeinde kann Kredite aufnehmen, wenn diese der Bedarfsdeckung bei investiven Maßnahmen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen. Jeder gemeindlichen Kreditaufnahme muss dabei die Schaffung von Vermögenswerten gegenüberstehen, sodass Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen müssen, die zu einem entsprechenden Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz führen.

Die gemeindliche Kreditaufnahme ist daher - wie in den anderen Ländern - auf die investiven Zwecke und auf das Volumen der gemeindlichen Investitionstätigkeit im Haushaltsjahr begrenzt. Im Zusammenhang mit dem Begriff "Kredit" werden die verschiedenen Arten der gemeindlichen Verschuldung als Verbindlichkeiten erfasst. Sie sind entsprechend ihrem Zweck zu bilanzieren (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW).

#### **6.2.3.2 Die Umschuldung**

Das Gebot der Sicherstellung der Finanzierung von gemeindlichen Investitionen, das sich auf den gesamten Lebenszyklus einer Investition bzw. des dadurch angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes der Gemeinde erstreckt, erfasst auch den Zeitraum, in dem die Gemeinde ihrer Rückzahlungsverpflichtung aus der Aufnahme von Fremdkapital nachkommen muss. Dieser Zeitraum umfasst daher auch mögliche Umschuldung beim Fremdkapital, auch wenn die einzelne Kreditaufnahme nicht einer bestimmten Investitionsmaßnahme zuzurechnen ist bzw. nicht zugerechnet werden kann.

Die Gemeinde ist hinsichtlich ihrer Rückzahlungsverpflichtung aus der Aufnahme von Fremdkapital verpflichtet, die vereinbarten Tilgungen und Zinsen zu leisten, sodass auch die Vornahme von Umschuldungen im Rahmen der Kreditlaufzeiten berührt wird. Die Umschuldung ist eine Vereinbarung der Gemeinde zur Änderung der für die Tilgung von aufgenommenen Krediten geltenden Bedingungen. Der von der Umschuldung betroffene gemeindliche Investitionskredit wird durch einen neuen Investitionskredit mit neuen Bedingungen ersetzt.

Der Begriff „Umschuldung“ ist daher haushaltsrechtlich als Begründung einer neuen Verpflichtung der Gemeinde zur Begleichung einer bestehenden Verpflichtung zu verstehen. Bei einer zulässigen Umschuldung der Gemeinde muss es sich nicht immer nur um einen einzigen Investitionskredit der Gemeinde handeln. Im Rahmen einer gemeindlichen Umschuldung können aber auch mehrere kleinere Investitionskredite der Gemeinde oder auch Investitionskredite mit unterschiedlichen Laufzeiten abgelöst werden.

Unter den Begriff „Umschuldung“ fällt bei der Gemeinde auch die Ablösung eines langfristigen Kredits durch einen kurzfristigen Kredit, sofern ein solcher Austausch bzw. Umtausch dem Grundsatz „Wirtschaftlichkeit“ ausreichend entspricht. Die Gemeinde muss auch bei solchen Geschäftsvorfällen die haushaltsrechtliche Abgrenzung zwischen den zulässigen Zwecken für die Aufnahme von Krediten beachten (vgl. §§ 86 und 89 GO NRW). Sie darf daher einen Kredit für Investitionen nicht in einen Kredit zur Liquiditätssicherung umwandeln, auch nicht aus Gründen der Zinsoptimierung.

Nicht nur die Kredite zur Liquiditätssicherung sind von kurzfristiger Natur, auch die Kredite für Investitionen können einen solchen Charakter haben. Die Kredite für Investitionen sind dadurch jedoch nicht den (kurzfristigen) Krediten zur Liquiditätssicherung gleichgestellt. Wäre bei Umschuldungen eine solche Änderung der Zwecksetzung der Kreditaufnahme möglich, würde die haushaltmäßige Deckung der umgewandelten Kredite für Investitionen entfallen, weil die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung lediglich zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen aufnehmen darf (vgl. § 89 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Diese Sachlage verbietet es aber der Gemeinde, im Rahmen einer Umschuldung eine förmliche Änderung in der Zwecksetzung eines Kredites für Investitionen vorzunehmen.

## **7. Zu Absatz 7 (Überschuldung der Gemeinde):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Verbot der Überschuldung):**

Das bilanzielle Eigenkapital einer Gemeinde kann seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste in Form von Jahresfehlbeträgen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung oder durch zulässige unmittelbare Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage vollständig aufgezehrt worden ist (vgl. § 38 Absatz 1 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus diesem Grunde bedarf der Bestand an Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz bei einer Gemeinde, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, einer besonderen Betrachtung.

In Fortführung der Genehmigungspflicht der Verringerung der allgemeinen Rücklage nach Absatz 4 der Vorschrift als eine Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals verbietet diese Vorschrift der Gemeinde sich zu überschulden. Die Vorschrift enthält dazu eine Definition der gemeindlichen Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung). Die Sachlage, dass bei einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde die stetige Aufgabenerfüllung und Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht mehr gewährleistet ist, führte zu dieser gesetzlichen Auffangregelung.

Das haushaltsrechtliche Überschuldungsverbot dient daher auch der Sicherung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Durch die ausdrückliche Benennung der gemeindlichen Bilanz in dieser Vorschrift ist eindeutig bestimmt, dass im Rahmen des Jahresabschlusses (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW) von der Gemeinde zu prüfen ist, ob noch ausreichend Eigenkapital vorhanden ist. Aus der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ergibt sich stichtagsbezogen, ob eine Überschuldung der Gemeinde eingetreten ist.

Der gesetzliche Verbotstatbestand wirkt jedoch nicht so weit, dass bei einem möglichen Eintreten einer Überschuldung von der Gemeinde zum Abschlussstichtag kein Jahresabschluss aufzustellen ist. Durch den Jahresabschluss wird die Überschuldung der Gemeinde tatsächlich erst sichtbar gemacht und gleichzeitig belegt. Der Tatbestand der Überschuldung ist ein besonderes und eindeutiges Indiz für notwendige Handlungspflichten des Rates und der Gemeindeverwaltung, denn es gilt, den Verbotstatbestand schnellstmöglich wieder durch haushaltswirtschaftliche Maßnahmen zu beseitigen.

Der jährliche Gesamtabschluss bleibt von diesem Überschuldungsverbot unberührt, denn die Vorschrift bezieht sich auf die Haushaltswirtschaft der Gemeindeverwaltung als Kernbereich der Gemeinde und damit nur auf die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss. Durch die Verbotsvorschrift wird nicht die Gesamtbilanz im gemeindlichen Gesamtabschluss erfasst (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW).

Eine eingetretene Überschuldung bei der Gemeindeverwaltung und/oder bei einem der gemeindlichen Betriebe wirkt sich negativ auf das Gesamteigenkapital der Gemeinde aus. Soweit dadurch ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten entsteht und damit ein Überschuldungstatbestand im Gesamtabschluss vorliegt, ergibt sich wegen des fehlenden Verweises gleichwohl kein Verbotstatbestand für die Gemeinde.

**7.2 Zu Satz 2 (Vorliegen der Überschuldung):**

**7.2.1 Die Ermittlung der Überschuldung**

Nach der Vorschrift ist eine Gemeinde als überschuldet anzusehen, wenn nach ihrer Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss das Eigenkapital aufgebraucht ist. In diesen Fällen der Überschuldung der Gemeinde muss auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der besondere Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt werden, um als Korrekturposten den Differenzbetrag (Fehlbetrag) aufzunehmen.

Dieser Tatbestand ist sachlich gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten in der Bilanz (Eigenkapital und Verbindlichkeiten), jedoch ohne Berücksichtigung der Sonderrücklagen als Eigenkapitalbestandteile, die Wertansätze der Aktivposten in der Bilanz (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) insgesamt unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung, übersteigen.

Zur Feststellung der Überschuldung muss von der Gemeinde eine Summe aus den Eigenkapitalbestandteilen gebildet werden, die in der gemeindlichen Bilanz unter den Posten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ angesetzt sind. Sofern das ermittelte Ergebnis negativ ist (Summenbetrag < 0 Euro), darf dieser Betrag nicht mit einem negativen Vorzeichen im Eigenkapital auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Dieser Betrag muss vielmehr am Ende der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter einem gesonderten Bilanzposten angesetzt werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4 i. V. m § 43 Absatz 7 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt die Einordnung des Bilanzpostens auf, der bei eingetretener Überschuldung auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen ist (vgl. Abbildung 62).

<b>DER BILANZPOSTEN FÜR DAS „NEGATIVE EIGENKAPITAL“</b>			
<b><u>Aktiva</u></b>	<b><u>Euro</u></b>	<b><u>Passiva</u></b>	<b><u>Euro</u></b>
1. Anlagevermögen		1. Eigenkapital	
1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	0	Allgemeine Rücklage	0
1.2 Sachanlagen	1.228.547.155	Sonderrücklagen	0
1.3 Finanzanlagen	518.172.262	Ausgleichsrücklage	0
2. Umlaufvermögen		Jahresfehlbetrag	2.234.663
2.1 Vorräte	6.853.381	2. Sonderposten	474.304.202
2.2 Forderungen	40.658.390	3. Rückstellungen	391.930.479
2.3 Wertpapiere	0	4. Verbindlichkeiten	
2.4 Liquide Mittel	2.475.466	4.1 Kredite für Investitionen	411.546.678
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	11.969.725	4.2 Kredite zur Liquidität	1.418.294.401
<b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>	<b>918.446.990</b>	5. Passive Rechnungsabgrenzung	18.812.946
	<b>2.717.123.369</b>		<b>2.717.123.369</b>

*Abbildung 62 „Der Bilanzposten für das „negative Eigenkapital“*

Die im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz angesetzten (zweckbezogenen) Sonderrücklagen werden nicht in die rechnerische Ermittlung einer Überschuldung der Gemeinde einbezogen. Diese Festlegung ist wegen des bestehenden Haushaltsausgleichssystems für die Gemeinde und des Verbotes der Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke durch die Gemeinde geboten (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW und § 43 Absatz 4 Satz 4 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde zu beachten, dass bei einem negativen Bestand des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“, z. B. aufgrund vorgenommener unmittelbarer Verrechnung von Wertminderungen nach der

haushaltsrechtlichen Vorschrift des § 43 Absatz 3 GemHVO NRW, und einem positiven Bestand der Ausgleichsrücklage, bei der Gemeinde noch keine Überschuldung eingetreten ist. Eine Überschuldung tritt nicht ein, wenn nur ein Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ einen negativen Bestand bzw. Ansatz aufweist. Sie tritt jedoch dann ein, wenn für den Gesamtbestand dieses Bilanzbereiches ein negativer Betrag ermittelt wurde und dadurch das Eigenkapital aufgebraucht worden ist.

### **7.2.2 Überschuldung und Haushaltsausgleichsregel**

Der gemeindliche Haushalt ist nach der Vorschrift auch ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen im Haushaltsjahr übersteigt. Es ist daher selbstverständlich, dass auch bei voraussichtlich höheren Erträgen als Aufwendungen die Gemeinde die Pflicht zum Haushaltsausgleich erfüllt wird. Die Regel über höhere Erträge als Aufwendungen als Haushaltsausgleichsregel ist dem bestehenden Verbot der Überschuldung bei Gemeinden geschuldet.

Die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr aufzeigen. Sie muss deshalb ihrem Haushaltsplan eine Übersicht dazu beizufügen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann eine eingetretene Überschuldung aber nur beseitigen, wenn sie aus ihrer Haushaltswirtschaft heraus auch Überschüsse erzielt bzw. erzielen darf.

Bei der gemeindlichen Haushaltsplanung muss deshalb bereits ein Jahresüberschuss als Zielvorgabe für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewollt sein. Ein entsprechendes Bemühen der Gemeindeverwaltung soll bestehen, damit dieses Ziel auch erreicht wird, zumal der Haushaltsplan für die Haushaltsausführung der Gemeinde bindend ist (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Die Erweiterung der Haushaltsausgleichsregel soll diesen Zusammenhang verdeutlichen.

### **7.2.3 Überschuldung und Verrechnungen**

Durch pflichtige unmittelbare Verrechnungen von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage kann das gemeindliche Eigenkapital vollständig aufgezehrt worden ist (vgl. § 38 Absatz 1 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus diesem Grunde sind derartige Verrechnungen mit in die Ermittlung einer Überschuldung der Gemeinde einzubeziehen, auch wenn sich die tatsächliche Veränderung des Bestandes an Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz erst im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde ergibt.

Durch den gemeindlichen Jahresabschluss wird die Überschuldung der Gemeinde tatsächlich sichtbar gemacht und gleichzeitig belegt. Gleichwohl muss von der Gemeinde bereits im Rahmen der in den Haushaltsplan einbezogenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geprüft werden, ob in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren durch geplante Fehlbeträge im Ergebnisplan und/oder durch zulässige unmittelbare Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage eine Überschuldung droht.

Die Auswirkungen müssen bereits bei der Haushaltsplanung berücksichtigt werden, sofern die entsprechenden wertmäßigen Veränderungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen mit Sachanlagen und Finanzanlagen für die Gemeinde absehbar sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Festlegung des nachrichtlichen Ausweises der Verrechnungen nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung steht der Berücksichtigung der Verrechnungen im Rahmen der mittelfristigen Haushaltsplanung nicht entgegen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Offenlegung des Tatbestandes der möglichen Überschuldung ist so früh wie möglich gefordert. Sie ist gerade dann zwingend notwendig, wenn der Weg zu einer Überschuldung nur die Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage ist und der Haushalt der Gemeinde im Haushaltsjahr und in den weiteren drei Planungsjahren ausgeglichen ist. Die Gemeinde muss daher ihrem jährlichen Haushaltsplan nicht nur eine Übersicht über die Entwicklung des

Eigenkapitals beifügen, sondern von Anfang aufzeigen, welche Maßnahmen sie ergreift, um eine Überschuldung zu verhindern (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

Die pflichtige Verrechnung von Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage kann jedoch zu einem negativen Bestand bzw. Ansatz unter diesem Bilanzposten führen. Dieser Sachstand löst jedoch noch keine Überschuldung bei der Gemeinde aus und damit auch nicht den Ansatz eines Bilanzpostens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz. Erst wenn sich im Jahresabschluss ergibt, dass nach der Bilanz das (gesamte) Eigenkapital der Gemeinde vollständig aufgebraucht ist, liegt eine Überschuldung der Gemeinde vor (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

#### **7.2.4 Überschuldung und vorläufige Haushaltswirtschaft**

Die eingetretene Überschuldung einer Gemeinde führt als Verstoß gegen das gesetzliche Verbot dazu, dass deren jährliche Haushaltswirtschaft wie eine vorläufige Haushaltswirtschaft einzustufen und zu führen ist. Die Gemeinde kann beim Vorliegen einer Überschuldung nicht mehr dem Gebot in Absatz 1 der Vorschrift, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, in einem ausreichenden Maße nachkommen.

Diese Sachlage ist auch dann als gegeben anzusehen, wenn die Gemeinde einen ausgeglichenen Haushalt aufstellt (Ausgleich ggf. nicht nur im Haushaltsjahr, sondern auch in den folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung), sich jedoch nicht in der Lage sieht, die notwendigen Ergebnisüberschüsse im Haushaltsjahr zu erwirtschaften, um die Überschuldung und den dadurch den eingetretenen Verstoß gegen das gesetzliche Verbot zu beseitigen.

Bei einem eingetretenen Verstoß gegen das gesetzliche Verbot der Überschuldung kann daher auch bei einem ausgeglichenen Haushalt der Gemeinde gleichwohl die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht als unbedenklich behandelt werden, denn der Verstoß besteht fort, soweit in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung „nur“ der gesetzlich vorgesehene Soll-Ausgleich erreicht wird.

Diese Sachlage hat daher zur Folge, dass für die Gemeinde die Bedingungen der vorläufigen Haushaltsführung grundsätzlich gelten müssen, um durch in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einsetzende Sparbemühungen einen Jahresüberschuss in der Ergebnisrechnung ausweisen zu können. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss daher ggf. auch langfristig auf die Beseitigung der eingetretenen Überschuldung der Gemeinde ausgerichtet werden. Diese Auslegung und die Ausrichtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darauf gebieten auch die haushaltsrechtlichen Grundsätze.

#### **7.2.5 Das Haushaltssicherungskonzept zur Vermeidung der Überschuldung**

Durch die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung kann aufgezeigt worden sein, dass im Haushaltsjahr oder in einem der drei folgenden Planjahre die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird. In solchen Fällen einer voraussichtlichen Überschuldung tritt unmittelbar als Rechtsfolge die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ein (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW). Im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde gilt es zu verhindern, dass der Prozess des Eigenkapitalverzehrs eine unbeherrschbare Dynamik annehmen kann.

Es ist deshalb auch im Interesse der Gemeinde sachgerecht, dass in diesen Fällen die Aufsichtsbehörde eine Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nur erteilen kann, wenn von der Gemeinde durch ein Haushaltssicherungskonzept aufgezeigt wird, dass und wie dem Eigenkapitalverzehr entgegengewirkt und eine Überschuldung der Gemeinde vermieden werden soll.

Im Rahmen der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW ist dann insbesondere eine enge Zusammenarbeit zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde zur Beseitigung der entstandenen Fehlentwicklung und Vermeidung des Eintritts einer Überschuldung notwendig. In einem unter dieser Zwecksetzung aufzustellenden Haushaltssicherungskonzept ist zu berücksichtigen, dass die Gegenmaßnahmen zum möglichen Eigenkapitalverzehr auch Elemente der Maßnahmen enthalten müssen, die für einen Eigenkapitalaufbau geeignet sind.

## **7.2.6 Der Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung**

### **7.2.6.1 Der Anlass für den Sanierungsplan**

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird (vgl. § 43 Absatz 7 i. V. m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW) und die dadurch auch als Überschuldungsbilanz bezeichnet werden kann, muss der Blick der Gemeinde zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden. Es gilt in solchen Fällen die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einzuleiten und die Wiederherstellung der Ertragskraft sofort in Angriff zu nehmen.

Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW) steht dabei im Mittelpunkt der Betrachtung, sodass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde mindestens auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen. Von der Gemeinde muss eine örtliche Eigenkapitalzielgröße entwickelt werden, um auf Dauer ihre Leistungsfähigkeit, auch bei haushaltswirtschaftlichen Schwankungen in der gemeindlichen Ertragskraft, sicherzustellen. Sie hat daher auf jeden Fall zeitnah zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Sofortmaßnahmen ergreifen, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist.

Aus dieser Sachlage folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um eine künftige Überschuldung wirksam auf Dauer zu vermeiden. Die besonderen Ziel- und Zwecksetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern daher einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK). Mit dem Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW können aber auch andere Strategien verfolgt werden.

Der Sanierungsplan wird in diesem Zusammenhang als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Der Sanierungsplan muss gleichzeitig ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen.

### **7.2.6.2 Die Stufen eines Sanierungsplans**

#### **7.2.6.2.01 Die Leitlinie zur Krisenbewältigung**

In Krisensituation der Gemeinde muss für den Rat und die Verwaltung sowie die Bürgerinnen und Bürger eine Sanierungsstrategie im Sinne eines Gesamtkonzeptes erarbeitet werden, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der haushaltswirtschaftlichen Krise der Gemeinde strukturmäßig beinhaltet und die Grundlage für die notwendigen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

Sanierungshandlungen der Gemeinde bietet. Die fünf Stufen eines Gesamtkonzeptes der Gemeinde zur Krisenbewältigung (Sanierungsplan) können dabei z. B. die nachfolgend aufgezeigten Stufen oder Phasen sein. Jeder Stufe kommt dabei eine eigene Bedeutung zu und gleichzeitig besteht aber auch ein Zusammenhang zwischen den allen Stufen (vgl. Abbildung 63).

<b>DIE STUFEN EINES SANIERUNGSPLANS</b>		
Stufe 1	Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis (Befangenheit der Betroffenen)	Bedrohung erkennen und ernst nehmen.
Stufe 2	Krisenursachen identifizieren (Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit feststellen)	Sich schlüssig auf wesentliche Kernfragen konzentrieren.
Stufe 3	Sanierungskonzept - Leitlinie für eine Sanierung (Ursachen - Analyse - Lage - Ziele)	Perspektive und Vision der Sa- nierung vermitteln.
Stufe 4	Implementierung des Sanierungskonzepts (leistungs- und finanzwirtschaftliche, organisatorische Maß- nahmen)	Zustimmung und Motivation der Beteiligten auslösen.
Stufe 5	Sanierungscontrolling (Identifizierung des Sanierungserfolges, Kennzahlen, Pla- nungsrechnungen und Planbilanz)	Erfolgreiche Umsetzung mes- sen, Chancen und Risiken neu einschätzen.

*Abbildung 63 „Die Stufen eines Sanierungsplans“*

Eine örtlich gewollte Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist regelmäßig nur umsetzbar, wenn die einzelnen Schritte dazu aufeinander aufbauen. Der daraus entstandene gemeindliche Sanierungsplan kann dann eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten verkörpern. Die Klärung der Frage, ob und ggf. welche Schlussfolgerungen bei Vorliegen der Überschuldung der Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen Handelns angezeigt sind, bedarf enger Abstimmungen zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde. Es sollen möglichst praktikable Antworten gefunden werden.

**7.2.6.2.1 Zu Stufe 1 (Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis):**

Die schlechte wirtschaftliche Lage der Gemeinde bzw. die Krise bei der Gemeinde ist kein Thema, das verdrängt und auf die Zukunft verschoben werden darf. Oftmals können die Aufsichtsbehörde oder Dritte einen Anstoß geben, damit die Gemeinde die Bedeutung der Problematik erkennt und sich dieser stellt. Hierzu bedarf es ausreichender Kenntnisse über die wirtschaftliche Situation der Gemeinde sowie über die örtliche Verwaltungskultur, ggf. auch einer Objektivierung bei der Einschätzung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Die Gemeinde soll durch solche Anstöße eine umfassende Kenntnis über ihre wirtschaftliche Lage erlangen.

Von einer solchen Sachlage kann ausgegangen werden, wenn die Gemeinde alles in Erfahrung gebracht hat, was als notwendig anzusehen ist, um als Grundlage für die gemeindliche Entscheidung über ein Sanierungserfordernis zu dienen. Dabei müssen von der Gemeinde eine sachliche Klarheit geschaffen und kritische Fragen in Abwägung mit den angestrebten Zielen geklärt werden.

In diesem Rahmen darf auch die mögliche Gefahr, dass traditionelle Unterschiede sich als Hindernisse für die Umsetzung der Sanierung durch die Gemeinde erweisen und eine Verständigung bzw. Annäherung zwischen den

Beteiligten ausbleibt, nicht außer Acht gelassen werden. Vielfach besteht eine Befangenheit der Betroffenen, so dass die tatsächlich eingetretene Bedrohung nicht im erforderlichen Umfang erkannt und ernst genommen wird. Die dann fehlende Gegensteuerung kann eine zusätzliche Erschwernis bedeuten.

#### **7.2.6.2.2 Zu Stufe 2 (Krisenursachen identifizieren):**

Die schlechte wirtschaftliche Lage der Gemeinde erfordert eine Identifikation der Krisensymptome und Ursachen. Sie umfasst alle Maßnahmen zur möglichst vollständigen Erfassung der vorhandenen Faktoren, die diese Lage bzw. Krise der Gemeinde verursacht bzw. dazu beigetragen haben. Auch gilt es, die Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit aller Bereiche der gemeindlichen Aufgabenerfüllung festzustellen.

Für die Gemeinde muss der Weg frei sein, um sich schlüssig auf die wesentlichen Kernfragen zur Einleitung der Sanierung zu konzentrieren. Es reicht deshalb zur Feststellung möglicher Ursachen bzw. eines Sanierungsbedarfs in der Gemeinde nicht aus, auf Entwicklungen zu verweisen, die sich in gleicher oder ähnlicher Weise auch auf die Haushaltswirtschaft bzw. wirtschaftliche Lage anderer Gemeinden auswirken. Eine fundierte Analyse der haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde kann örtlich zu einer geeigneten Entscheidungsbasis werden, die zum Verständnis und zur Akzeptanz der Notwendigkeit einer Sanierung beiträgt.

In der Analyse muss von der Gemeinde auch untersucht werden, ob die Voraussetzungen für einzelne Lösungen ungünstig erscheinen oder widersprüchliche Positionen bestehen. Die Beurteilung muss dabei eine vollständige und zutreffende Information und Kommunikation über die örtliche Bestandsaufnahme, die Bewertung und die Machbarkeit einschließen. Sie muss ggf. erkennen lassen, dass die für eine Sanierung notwendigen Voraussetzungen erst noch von der Gemeinde geschaffen werden müssen.

#### **7.2.6.2.3 Zu Stufe 3 (Sanierungsplan - Leitlinie für eine Sanierung):**

Die Identifikation der Krisenursachen schließt ein, die Ziele der Sanierung sowie eine Sanierungsstrategie mit einer Perspektive zu entwickeln und festzulegen sowie die Vision der Sanierung zu vermitteln. Dabei dürfen die erkannten Probleme nicht nebeneinanderstehen bleiben. Es muss versucht werden, dass durch eine möglichst strukturierte Zusammenfassung in „Bereiche“ die grundlegenden und maßgeblichen Verhältnisse aufgezeigt, Unsicherheiten abgebaut und eine Annäherung der Beteiligten erreicht werden.

Die Gemeinde hat außerdem die Kriterien für ein Sanierungsmanagement sowie die Inhalte des Sanierungsplans aus der Analyse heraus und aufgrund von realistischen Annahmen zu bestimmen. Zu dieser Stufe gehört auch, die notwendigen Informationen zu sammeln, um die Chancen und Risiken für die Zukunft der Gemeinde zu analysieren und zu definieren. Erst dann können Perspektiven und Visionen der Sanierung aufgezeigt und verständlich gemacht sowie dem Sanierungsplan eine Leitlinie gegeben werden.

#### **7.2.6.2.4 Zu Stufe 4 (Implementierung des Sanierungsplans):**

Aufbauend auf dem durch die Aufsichtsbehörde nach § 76 Absatz 2 GO NRW genehmigten schlüssigen und realitätsgerechten Sanierungsplan sowie den festgelegten Zielen und der vorgesehenen Sanierungsstrategie soll die Umsetzung vorbereitet und in konkreten Schritten durchgeführt werden. Eine stetige Begleitung bzw. Prozessunterstützung durch die Aufsichtsbehörde sowie Unterrichtungspflichten in regelmäßigen Zeitabständen gegenüber dem Rat, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde soll die Umsetzungsbemühungen und die Vorgehensweise der Gemeinde bestärken.



Die im Sanierungsplan aufgezeigten möglichen leistungs- und finanzwirtschaftlichen sowie organisatorischen Maßnahmen müssen die Zustimmung aller Beteiligten, insbesondere der Entscheidungsträger, finden sowie eine Motivation dieser Personen bewirken. Der Sanierungsplan soll auch als Leitlinie für Verhandlungen mit Dritten im Rahmen der vorgesehenen Sanierung dienen.

#### **7.2.6.2.5 Zu Stufe 5 (Sanierungscontrolling):**

Die Umsetzung des genehmigten Sanierungsplans und das Erreichen der festgelegten Ziele sowie die Einhaltung der vorgesehenen Sanierungsstrategie bedürfen der regelmäßigen Überprüfung durch die Gemeinde. Dies erfordert ein regelmäßiges Sanierungscontrolling, mit dem die jeweils aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie ihre Verwaltungskultur bewertet und beurteilt sowie ein Abgleich der aktuellen Situation mit den Vorgaben aus dem Sanierungsplan bzw. der Sanierungsstrategie vorgenommen wird. Dabei soll der Sanierungserfolg identifiziert werden, z. B. mit Kennzahlen und Planungsrechnungen (Planbilanz), denn eine erfolgreiche Bewältigung der Krise muss messbar sein.

In die Ergebnisbetrachtung der einzelnen Sanierungsschritte müssen die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einbezogen werden. Ein erfolgreicher Sanierungsprozess bei der Gemeinde besteht u. a. darin, dass sie die Bewältigung der Krise ihrer haushaltswirtschaftlichen Lage selbst so durchführt, dass die Gemeinde die dauernde Leistungsfähigkeit und eine stetige Aufgabenerfüllung wieder gesichert wird und die künftigen Generationen nicht unnötig belastet (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde kann dadurch dann den Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit einhalten.

### **7.2.7 Die Ausführung örtlicher Maßnahmen**

#### **7.2.7.1 Die Ursachenanalyse**

Für die Aufstellung des Sanierungskonzeptes muss die Gemeinde ihre aktuelle Ausgangslage zutreffend einschätzen, um die Ursachen für den haushaltswirtschaftlichen „Sanierungsbedarf“ identifizieren und Sanierungsziele und Strategien entwickeln zu können. Erst aufgrund einer sorgfältigen Analyse, möglichst mehrerer vergangener Haushaltsjahre sowie der Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, im Einzelfall ggf. auch darüber hinaus, lässt sich nach den Verhältnissen der jeweiligen Gemeinde unter Beachtung eines pflichtgemäßen Ermessens und der Abwägung der in Betracht gezogenen Sanierungsmöglichkeiten, der Rahmen sowie die Inhalte des örtlichen Sanierungskonzeptes konkret festlegen.

Zur gemeindlichen Ursachenanalyse gehört nicht nur die Feststellung, welche strukturellen Probleme bestehen. Es muss auch untersucht werden, wie weit sich die Probleme bereits innerhalb der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und des gemeindlichen Handelns bereits verfestigt haben und welcher Anstrengungen es bedarf, die bestehenden Hindernisse für eine wirtschaftliche Verbesserung zu beseitigen und eine positive wirtschaftliche Entwicklung einzuleiten. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass es eine gleichmäßige bzw. planmäßige Entwicklung nicht gibt, aber auch keine Patentlösung. Die Ursachenanalyse soll zudem auch externe Faktoren einbeziehen. Deshalb dürfen z. B. gesellschaftliche Veränderungen nicht unbeachtlich bleiben.

#### **7.2.7.2 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde möglichst eine defizitäre Haushaltslage, insbesondere aber eine Überschuldung

vermeidet. Sofern eine solche Haushaltslage entstehen kann, soll die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten zukunftsorientiert versuchen, ihre Ertragskraft bald möglichst wiederherzustellen und dauerhaft zu sichern.

Bei einer eingetretenen Überschuldung soll die Gemeinde den Sanierungsprozess selbst so durchführen, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und stetige Aufgabenerfüllung wieder erreicht wird. Sie soll eine haushaltswirtschaftliche Lage schaffen, durch die die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden sowie deren Zukunft dauerhaft gesichert wird. Durch die Verpflichtungen wird von der Gemeinde nichts Unmögliches verlangt, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, dafür geeignete messbare Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen.

Diese Erfordernisse für die gemeindliche Haushaltssanierung zeigen und verdeutlichen, dass unter Beachtung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen geschaffen sein muss. Erst dann besteht eine geeignete Grundlage für eine neue Ausrichtung auf ein nachhaltiges und zukunftsbezogenes Handeln der Gemeinde. Die wirtschaftliche Lage bzw. die eingetretene Überschuldung der Gemeinde verlangen bei einer Haushaltssanierung die Festlegung neuer nachhaltiger Rahmenbedingungen und Handlungsfelder vor Ort. Für den Weg dorthin bedarf es eines Maßnahmenpakets mit aufeinander abgestimmten Sanierungsmaßnahmen und nicht nur der Benennung einzelner Maßnahmen.

Die neuen Rahmenbedingungen sollen zudem auch dazu beitragen, dass die Gemeinde sich ein ziel- und zukunftsorientiertes Profil gibt. Nur mit auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung in der Zukunft ausgerichteten Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich von der Gemeinde die notwendigen strategischen und operativen Ziele bestimmen und die angestrebte Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft einhalten. Die örtlichen Ziele können und sollen dazu eine Leitorientierung für die gemeindliche Sanierung entfalten bzw. bieten, um auch die notwendige Haushaltswirksamkeit zu erreichen.

Für die Gemeinde gilt dabei, die gemeindliche Steuerung und das Finanzmanagement der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften miteinander zu verknüpfen. Insgesamt gesehen kann und muss durch die Gemeinde ein örtlich gestaltetes handhabbares und auf ein wirtschaftliches Handeln ausgerichtetes System für die gemeindliche Haushaltssanierung und die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde entstehen.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher die örtlich festgelegten produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs überprüft sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung ggf. neu bestimmt und mit den örtlichen Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele sind dabei zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung abzustimmen. Auch die Öffentlichkeit sollte in diesen Prozess in geeigneter Weise eingebunden werden.

### **7.2.7.3 Die Sanierungspotenziale erschließen**

Als Einstieg in die Sanierung sind durchaus pauschale Maßnahmen ohne Berücksichtigung von Fach- und Sonderinteressen denkbar. Solchen aufgabenbereichsübergreifenden Maßnahmen sollte bei Bedarf eine differenzierte Konsolidierung anhand einer vorgenommenen Aufgabenkritik folgen. Es hat sich z. B. in der Vergangenheit gezeigt, dass allein der Abbau staatlicher Standards keine Konsolidierungspotenziale erschließt, wenn sich daran keine kritische Überprüfung der Möglichkeiten zur Ausfüllung dieser Entscheidungsfreiräume anschließt.

Bei den pflichtigen Aufgaben der Gemeinde sind ebenfalls die Möglichkeiten einer Reduzierung der Aufwendungen durch eine Überprüfung der Art, des Umfangs und der Ermessensausübung auszuschöpfen. Gesetzliche Verpflichtungen sind mit dem Ziel zu überprüfen, sie auf die kostengünstigste Weise zu erledigen, ggf. auch in Zusammenschlüssen mit anderen Gemeinden. In diesem Zusammenhang sind auch pflichtige Aufgaben der Gemeinde

zum Gegenstand der Haushaltssanierung zu machen und freiwillige Leistungen der Gemeinde können bei der Prüfung von Sanierungspotential nicht außer Betracht bleiben.

Die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde muss ebenfalls in die Betrachtung von Sanierungspotenzialen einbezogen werden, soweit dort Sanierungsmaßnahmen durch eine Reduzierung von Abschreibungs- und Zinslasten möglich sind, z. B. auch durch den Verzicht auf nicht zwingend erforderliche Investitionsvorhaben. Für eine Beurteilung und die Prüfung möglicher haushaltswirtschaftlicher Verbesserungen (Erhöhung der Erträge, Reduzierung der Aufwendungen) bieten sich die Positionen des Haushaltsplans an. Bei dieser Prüfung darf kein Teilplan ausklammert werden, weil das Sanierungskonzept auch die schnellstmögliche Beseitigung der Überschuldung der Gemeinde gewährleisten muss.

#### **7.2.7.4 Die Auswahl von Sanierungsmaßnahmen**

##### **7.2.7.4.1 Allgemeine Maßnahmen**

Die Gemeinde hat bereits im frühen Stadium der Vorbereitung auch die Fach- und Sonderinteressen der Gemeindeverwaltung in die Vorbereitung der Sanierung einzubinden. Es gilt dabei, nicht die Ideenfindung für Sanierungsmaßnahmen in den Vordergrund zu schieben, sondern u. a. zu sichern, dass eine entsprechende spätere Umsetzung erfolgreich sein wird, auch wenn von einzelnen Aufgabenbereichen ggf. dauerhaft Einschränkungen hingenommen werden müssen. Eine solche Vorgehensweise kann z. B. durch eine gemeindeinterne „Sanierungskommission“ koordiniert werden, wo es insgesamt sachlich sinnvoll und wünschenswert ist.

Dieses Gremium muss daher mit der Zwecksetzung eingerichtet werden, die Umsetzungsschritte zur Beseitigung der Überschuldung zu verbessern und zu beschleunigen. Im Rahmen einer notwendigen Aufgabenkritik muss das gesamte gemeindliche Leistungsangebot mit dem Ziel der Anpassung und ggf. der Rückführung auf ein niedrigeres Niveau von der Gemeinde untersucht und eingegrenzt werden. Die örtlich unterschiedlichen Ausgangssituationen für eine Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erfordern es von jeder betroffenen Gemeinde, eigene Sanierungspotentiale aufzuspüren.

Bei der Gemeinde können auch kleinere Möglichkeiten zur Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen und sich in der Summe durchaus zu bedeutenden Sanierungsleistungen summieren. Insgesamt erfordert daher ein Sanierungskonzept das Setzen neuer Aufgabenschwerpunkte und die eigene strikte Bereitschaft zur Wiederherstellung eines dauerhaften Hausausgleichs auch unter der Einbeziehung organisatorischer Maßnahmen. Diese Sachlage erfordert, den Rat der Gemeinde, der das Sanierungskonzept zu beschließen hat, frühzeitig in die Überlegungen der Verwaltung einzubinden.

##### **7.2.7.4.2 Die Festlegung des Veränderungspotentials**

Das mögliche Veränderungspotential der Gemeinde zur Optimierung der gemeindlichen Bilanzstruktur im Sinne eines Beitrages zur Beseitigung der Überschuldung der Gemeinde muss von der Gemeinde danach bestimmt werden, auf welche Art und Weise in der Bilanz als Vermögensrechnung der Gemeinde die bilanziellen Wertansätze zugunsten der Gemeinde verändert werden können, um dadurch die Überschuldung zu beseitigen und die gemeindliche Ertragskraft dauerhaft zu gestalten bzw. zu steigern. Die Hinweise, die in der Abbildung beispielhaft enthalten sind, können von der Gemeinde zum Anlass genommen werden, örtlich ihre Möglichkeiten konkret zu ermitteln und geeignete Maßnahmen zur Umsetzung auszuwählen.

Die Gemeinde sollte möglichst ein örtliches Konzept erstellen, in dem die umzusetzenden Maßnahmen jahresbezogen über den geplanten Zeitraum und in Form einer Beschreibung oder als „Auftrag“ mit ihrem Veränderungspotenzial als Module enthalten sind. Die Maßnahmen sollen einzeln und zusammen eine sachgerechte Wirkung im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

Sinne der gesetzten Ziele entfalten können. In einer zusätzlichen Übersicht können dann die möglichen haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen auf die gemeindliche Bilanzstruktur der Gemeinde mit dem jeweils zu erwartenden Finanzbeitrag aus der geplanten Umsetzung bildhaft aufgezeigt werden.

Es sollten jedoch nur Angaben in die solche gemeindliche Übersicht aufgenommen werden, denen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde zugrunde liegen, mit deren Eintritt die Gemeinde mit einer hohen Wahrscheinlichkeit im vorgesehenen Zeitraum rechnen kann oder die in diesem Zeitraum von der Gemeinde umsetzbar sind. In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss zudem einerseits eine besondere Anpassungsfähigkeit bestehen, andererseits aber auch Klarheit und Eindeutigkeit vorherrschen, damit Fehlinterpretationen hinsichtlich der zu erzielenden Ergebnisse vermieden werden.

**7.2.7.4.3 Die Aufstellung einer Sanierungsbilanz**

Für den tatsächlichen erfolgten Aufbau des gemeindlichen Eigenkapitals bietet sich dabei eine gesonderte Darstellung an. Die Bilanzbereiche einer Sanierungsbilanz, bei denen bilanzielle Veränderungen durch die Gemeinde möglich sind, sind dabei so darzustellen, dass erkennbar wird, ob die geplanten bilanziellen Wirkungen der Beseitigung der eingetretenen Überschuldung der Gemeinde führen. Diese Sachlage bedeutet, dass neben den unmittelbaren finanzwirtschaftlichen Sanierungsmaßnahmen auch im fachlichen Leistungsbereich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sinnvolle Sanierungsansätze gesucht und dargestellt werden müssen, um das notwendige Maß an gemeindlichem Eigenkapital wieder zu erreichen.

Die Auswahl von örtlichen Sanierungsmaßnahmen erfordert von der Gemeinde, die notwendigen Maßnahmen zuvor auch anhand der bilanziellen Gegebenheiten zu betrachten und zu bewerten sowie die Anpassungsfähigkeit bei den Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz festzustellen (Veränderungsanalyse). Die vorzusehende Entwicklung muss dabei anhand unterschiedlicher Gegebenheiten bewertet und nach wichtigen Bilanzbereichen getrennt werden. Ein möglicher Überblick über diese Gegebenheiten könnte wie folgt dargestellt werden, wobei einige Felder lediglich beispielhaft gefüllt sind (vgl. Abbildung 64).

<b>DIE GEMEINDLICHE SANIERUNGSBILANZ</b>				
<b>ENTWICKLUNG DES VERMÖGENS</b>				
<b>Bilanzbereiche</b>		<b>IST-WERTE</b> (ggf. mit Jahresreihe)	<b>VERÄNDERUNGS- POTENZIAL</b> (ggf. mit Jahresreihe)	<b>PLAN-WERTE</b> (Ziele im letzten Jahr)
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände			
	Unbebaute Grundstücke		Flächenbedarf überprüfen, mögliche Veräußerungen veranlassen, um stille Reserven zu nutzen.	
	Bebaute Grundstücke		Gebäudebedarf überprüfen, mögliche Veräußerungen veranlassen, um stille Reserven zu nutzen.	
	Infrastruktur-			

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHE SANIERUNGSBILANZ</b>				
	vermögen			
	Bauten auf fremdem Grund und Boden			
	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler			
	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge			
	Betriebs- und Geschäftsausstattung		Sachgerechte Miet- und Leasinggeschäfte abschließen	
	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau		Die Umsetzung der laufenden Investitionen prüfen	
<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>	Anteile an verbundenen Unternehmen			
	Beteiligungen			
	Sondervermögen			
	Ausleihungen		Die Hingabe von Darlehen an gemeindliche Betriebe nicht mehr zweckfrei gestalten.	
	Wertpapiere			
	Vorräte			
	Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen		Sicherheiten einfordern und bei öffentlichen Stellen eine kurzfristige Fälligkeit vereinbaren, um den Wert der Forderungen zu erhalten.	
	Privatrechtliche Forderungen		Sicherheiten einfordern, um den Wert der Forderungen zu erhalten.	
	Sonstige Vermögensgegenstände			

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHE SANIERUNGSBILANZ</b>				
	Liquide Mittel		Ansprüche nach ihrer Fälligkeit kurzfristig einziehen. Fälligkeitstermine nicht unnötig hinausschieben.	
	Aktive Rechnungsabgrenzung			
<b>ENTWICKLUNG DER SCHULDEN</b>				
<b>Bilanzbereiche</b>		<b>IST-WERTE</b> (ggf. mit Jahresreihe)	<b>VERÄNDERUNGSPOTENZIAL</b> (ggf. mit Jahresreihe)	<b>PLAN-WERTE</b> (Ziele im letzten Jahr)
<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	Eigenkapital			
	Sonderposten		Bei Investitionen regelmäßig alle Möglichkeiten zum Erhalt nicht rückzahlbarer Zuwendungen und sonstiger Finanzleistungen Dritter, z. B. Spenden, vor der haushaltsmäßigen Veranschlagung prüfen.	
	Pensionsrückstellungen		Ausgleichsansprüche gegenüber früheren Dienstherrn im zulässigen Umfang geltend machen. Abfindungsmöglichkeiten nutzen.	
	Rückstellungen für Deponien und Altlasten			
	Instandhaltungsrückstellungen			
	Sonstige Rückstellungen			
<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>	Anleihen			
	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen		Restlaufzeiten überprüfen und im Vergleich mit den Nutzungszeiten der Vermögensgegenstände anpassen.	
	Verbindlichkeiten			

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 75 GO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHE SANIERUNGSBILANZ</b>				
	aus Krediten zur Liquiditätssicherung		Restlaufzeiten im Rahmen des rechtlich zulässigen anpassen, wenn keine kurzfristige Tilgung möglich ist.	
	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen		Verbindlichkeiten aus solchen Vorgängen auf das zwingend notwendige minimieren.	
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		Möglichkeiten der Zahlungsverrechnung prüfen, ggf. Abwicklung im Rahmen eines wirtschaftlichen Handelns anpassen.	
	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen		Restlaufzeiten, Bestandsvolumen überprüfen, unnötig lange Fristvereinbarungen vermeiden.	
	Sonstige Verbindlichkeiten			
	Passive Rechnungsabgrenzung			

*Abbildung 64 „Die gemeindliche Sanierungsbilanz“*

Von der Gemeinde muss ein Überblick geschaffen werden, der ausgehend von der aktuellen tatsächlichen Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde den Ist-Stand und den künftigen Soll-Stand darstellen soll. Eine solche Sanierungsbilanz ist zusätzlich zum jährlichen Jahresabschluss aufzustellen. Sie soll auch keine „echte“ Planbilanz darstellen, die jährlich aufzustellen wäre, weil mit einer Sanierungsbilanz das vermögens- und schuldenmäßige Veränderungspotenzial und die Wirkungen daraus darzustellen.

**7.2.7.4.4 Die Darstellung des Eigenkapitalaufbaus**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich die notwendigen Festlegungen zum Aufbau des Eigenkapitals in ihrem Sanierungskonzept zu treffen und darzustellen. Ausgehend von der örtlichen Ursachenanalyse und der Festlegung des Sanierungspotenzials durch die Gemeinde ist mithilfe geeigneter Konsolidierungsmaßnahmen ein ausreichendes Eigenkapitalvolumen wieder zu erreichen. Die Entscheidungen der Gemeinde über die notwendigen örtlichen Sanierungsmaßnahmen sollen zu einem umsetzbaren örtlichen Konzept führen, das folgende Angaben enthalten kann (vgl. Abbildung 65).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

DIE PLANUNG DES EIGENKAPITALAUFBAUS											
HAUSHALTSENTWICKLUNG											
Haushalt	ZEITREIHE										
	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr	9. Jahr	10. Jahr	
Erträge (nach Arten)											
Aufwendungen (nach Arten)											
Jahresergebnis											
EIGENKAPITALENTWICKLUNG											
	Ausgangsjahr	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr	9. Jahr	10. Jahr
<b>Ausgleichs- rück- lage</b>	Anfangs- bestand										
	Inan- spruch- nahme	<b>X</b>									
	Zufüh- rung	<b>X</b>									
	End- bestand										
<b>Allgem. Rück- lage</b>	Anfangs- bestand										
	Verringe- rung	<b>X</b>									
	Zufüh- rung	<b>X</b>									
	End- bestand										

*Abbildung 65 „Die Planung des Eigenkapitalaufbaus“*

Die Festlegung einer Eigenkapitalzielgröße als wichtige Zielbestimmung in einem gemeindlichen Sanierungsplan zur Beseitigung der gemeindlichen Überschuldung wird dabei die von der Gemeinde umzusetzenden Sanierungsmaßnahmen erheblich prägen. Es hängt dabei von den wirtschaftlichen Gegebenheiten und dem Willen der Gemeinde ab, das gesetzte Ziel auch zu erreichen.



### **7.2.7.5 Die Sanierungsziele aufzeigen**

#### **7.2.7.5.1 Allgemeine Ziele**

Ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage der Gemeinde, ihrer Analyse u. a. mithilfe von Kennzahlen sowie der Identifikation der örtlichen Ursachen für die unzureichende wirtschaftliche Lage der Gemeinde wären die zu erreichenden Sanierungsziele der Gemeinde festzulegen und im Sanierungskonzept darzustellen, zu denen z. B. das künftig notwendige Volumen des gemeindlichen Eigenkapitals gehört. Diesem Konzeptbestandteil müssten in einem weiteren Schritt die vorgesehenen Sanierungsstrategien sowie die gewählten und umsetzbaren Sanierungsmaßnahmen folgen.

Der Weg der Gemeinde zum Eigenkapitalaufbau muss erkennbar und nachvollziehbar werden. Dabei muss gewährleistet werden, dass die Sanierungsziele und Sanierungsmaßnahmen aufeinander und die vorgesehenen Maßnahmen auch untereinander abgestimmt sind, um die gewünschten Wirkungen entfalten zu können. In dieses Zusammenspiel von Zielen und Maßnahmen ist die zeitliche Umsetzungsplanung durch die Gemeinde sowie das von ihr gewählte Controlling einzubinden.

#### **7.2.7.5.2 Die Zielgröße „Eigenkapital“**

Der Aufbau des gemeindlichen Eigenkapitals erfordert zielorientiert die Festlegung einer sinnvollen und sachgerechten Eigenkapitalgröße für die Gemeinden als Wertansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW). Eine solche Größe lässt sich betragsmäßig nicht in den haushaltsrechtlichen Vorschriften festlegen. Sie ist vielmehr für die einzelne Gemeinde aus den tatsächlichen Vermögens- und Schuldenverhältnissen sowie der Ertragskraft und sonstiger örtlicher tatsächlicher Gegebenheiten zu entwickeln.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über den jährlichen Haushaltsausgleich dürfen dabei nicht unberücksichtigt bleiben. Sie stellen von der Gemeinde zu erfüllende Anforderungen dar, die auch die Zielgröße für die Beseitigung der Überschuldung und für die Wiederherstellung der allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage prägen. Als Zielgröße bietet sich z. B. ein Eigenkapitalvolumen an, bei dem es möglich ist, Fehlbeträge in der gemeindlichen Ergebnisrechnung aufgrund auftretender Schwankungen bei der gemeindlichen Ertragskraft im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung mit der Ausgleichsrücklage zu verrechnen.

Unter Beachtung der Vorgaben für die Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, kann die Zielgröße nicht allein darin bestehen, auf den Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz verzichten zu können bzw. die allgemeine Rücklage mit einem Betrag von null Euro auf der Passivseite anzusetzen. Der Eigenkapitalaufbau muss vielmehr unter Berücksichtigung des Erhalts der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde weitergehend sein.

Unter Berücksichtigung der Ausgleichsfunktion der Ausgleichsrücklage und der Schwankungen bei der gemeindlichen Ertragskraft sowie von Jahresfehlbeträgen in einem der mittelfristigen Ergebnisplanung entsprechenden fünfjährigen Zeitraum könnte von der Gemeinde eine gemeindebezogene Zielgröße für das gemeindliche Eigenkapital ermittelt werden. Der Berechnung könnte ein Durchschnittswert aus diesem Zeitraum zugrunde gelegt werden, der aus dem Volumen der Schwankungen im Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft in Form der Jahresüberschüsse und Jahresfehlbeträge zu ermitteln wäre.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 75 GO NRW

In den Fällen, in denen wegen der defizitären Haushaltslage jährlich jedoch nur Fehlbeträge entstehen oder entstehen werden, sollte das Volumen dieser Fehlbeträge die Ausgangsgröße darstellen und die Bildung eines Durchschnittswertes nicht zulässig sein. Auf dieser Grundlage würde sich beispielhaft für eine Gemeinde ergeben, dass bei einer durchschnittlichen Schwankungsbereite von fünf Mio. Euro, die auf die Jahre der fünfjährigen Ergebnisplanung zu beziehen ist, eine Summe von 25 Mio. Euro ergeben. Dieser Wert wird als möglicher zulässiger „Ausgleichsbetrag“ betrachtet und daher fiktiv vergleichbar der Ausgleichsrücklage eingestuft.

Unter Berücksichtigung der Höchstgrenze der Ausgleichsrücklage (ein Drittel des Eigenkapitals) entstände dann ein betragsmäßiges Volumen in der Größenordnung von 75 Mio. Euro für das gemeindliche Eigenkapital, das wieder zu erreichen wäre und daher eine Eigenkapitalzielgröße im Rahmen eines gemeindlichen Sanierungskonzeptes darstellen kann. Das Beispiel zeigt dabei nur eine Möglichkeit zur Bestimmung von gemeindlichem Eigenkapital auf. Diese aufgezeigte Möglichkeit bedarf jedoch der Weiterentwicklung, denn im Rahmen von Sanierungskonzepten müssen die Ausgangsgrundlagen in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht eindeutig bestimmt werden.

Von der Gemeinde ist dazu festzulegen, ob und welche Anpassungen bei wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Verbesserungen zulässig und bei Verschlechterungen unabdingbar wären. Die Anpassungen aufgrund von Verbesserungen der haushaltswirtschaftlichen Lage sollten dabei nur nach einem mehrjährigen Zeitraum vorgenommen werden dürfen. Sie können im Rahmen des Jahresabschlusses für das dritte Jahr, das dem betreffenden Haushaltsjahr folgt, erfolgen, auch wenn jährlich zum Abschlussstichtag der Stand der Eigenkapitalentwicklung und der Zielerreichung zu ermitteln sind.

Die Beurteilung der gemeindlichen Eigenkapitalentwicklung durch die Gemeinde und die Aufsichtsbehörde sollte durch eine geeignete Kennzahl unterstützt und erleichtert werden. Für eine solche Kennzahl wären als Messgrößen das zum Abschlussstichtag erreichte Volumen des gemeindlichen Eigenkapitals und die Bilanzsumme der gemeindlichen Bilanz geeignet, die ins Verhältnis zu setzen wären. Diese Betrachtung des erreichten bilanziellen Eigenkapitals steht nicht der Verteilung des Jahresüberschusses auf die allgemeine Rücklage und die Ausgleichsrücklage ab dem Zeitpunkt der Beseitigung der Überschuldung entgegen.

Bei einem Jahresüberschuss von 100.000 Euro und einem Stand des Eigenkapitals von null Euro wäre es möglich, entsprechend der gesetzlichen Begrenzung der Ausgleichsrücklage auf 1/3 des Eigenkapitals, dieser Rücklage einen Betrag von 33.000 Euro zuzuführen. In den Folgejahren kann dann entsprechend weiter verfahren werden, wenn Jahresüberschüsse als Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen.

### **7.2.7.6 Die Angabe von Risiken und Hindernissen**

Die Ausgestaltung des örtlichen Sanierungsplans ist abhängig von der aktuellen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, der Identifikation der Krisenursachen, der Ziele der Sanierung sowie der örtlichen Sanierungsstrategie. Eine möglichst strukturierte Umsetzung der Sanierung durch die Gemeinde schließt dabei nicht aus, dass Risiken und Hindernisse auftreten können, denen rechtzeitig entgegen zu wirken ist bzw. die es zu bewältigen gilt. Es muss verhindert werden, dass die schlechte wirtschaftliche Lage zu einer Gefährdung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt.

Im Rahmen der Maßnahmen zur Vorbereitung der Sanierung muss die Gemeinde daher die möglichen Risiken und Hindernisse für die Sanierung untersuchen und bewerten sowie in ihren Wirkungen sorgfältig einschätzen und möglichst umfassend aufzeigen. Eine Vorbereitung durch die Gemeinde muss daher auch Belastungsszenarien einschließen, um mögliche Gefährdungspotentiale für die Gemeinde und Mängel in der Sanierungsplanung erkennen und identifizieren zu können.

Der gemeindliche Sanierungsplan soll daher die im Rahmen der Sanierung ggf. auftretenden Risiken und Hindernisse benennen, damit örtliche Maßnahmen bestimmt werden können, durch die Risiken minimiert und Sanierungshindernisse beseitigt werden können. Dabei ist ggf. gesondert aufzuzeigen, ob wegen der Risiken und Hindernisse die Sanierungsziele nicht erreicht oder diese nur unter unverhältnismäßigen wirtschaftlichen Bedingungen zu erreichen sind. Die Benennung und Bewertung von Risiken und Hindernissen für die gemeindliche Sanierung ermöglicht der Aufsichtsbehörde, die bei der Gemeinde bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse und das Sanierungspotential besser einschätzen zu können.

#### **7.2.7.7 Die Entscheidungen über Sanierungsmaßnahmen**

Nach den Zielsetzungen der §§ 75 und 76 GO NRW i. V. m. § 5 GemHVO NRW müssen die Sanierungsmaßnahmen schwerpunktmäßig gesetzt werden, um schnellstmöglich die notwendigen Wirkungen zu entfalten. Sie dürfen sich daher nicht nur auf die Aufwendungen im Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung konzentrieren, sondern es müssen gleichermaßen auch die Erträge darin einbezogen werden. Diese Betrachtung gilt aber auch für den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung, denn die Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit lösen mit der Anschaffung oder Herstellung neuer abnutzbarer Vermögensgegenstände neue zukunftsbezogene Belastungen, z. B. jährlich Abschreibungen und Unterhaltungsaufwendungen aus.

In diesem Zusammenhang sind auch die Einzahlungen aus Kreditaufnahmen, die zur Erhöhung der Liquidität der Gemeinde führen, zu betrachten. Abhängig von der Laufzeit kommt es wegen der erforderlichen Zinszahlungen für diese Kredite zu einer haushaltsmäßigen Belastung bei der Gemeinde. Unter Wahrung des Grundsatzes der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie unter Berücksichtigung der derzeitigen absehbaren besonderen finanzwirtschaftlichen Belastungen und einer flexiblen Anwendung von Sanierungsmaßnahmen muss die Zielerreichung mit den tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde abgewogen werden.

Ein solches Vorgehen kann dann tragfähig sein, wenn bei der Gemeinde auf eingefahrene Wege verzichtet werden kann und Anstrengungen unternommen werden, das tatsächlich Mögliche zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und seines dauerhaften Erhalts und des Eigenkapitalaufbaus umzusetzen. Einer schematischen Benennung und Anwendung von Sanierungsmaßnahmen, die sich aus dem Prüfungsgeschehen der Aufsichtsbehörden oder aus möglichen Auflagen zur Genehmigung von Sanierungskonzepten anderer Gemeinden ableiten lassen, stehen die erheblichen örtlichen Unterschiede in der Ertrags- und Aufwandsstruktur und der Finanzentwicklung der einzelnen Gemeinde entgegen.

Bei der Gemeinde kann es aber durch aus notwendig werden, in die Sanierungsmaßnahmen und auch zukünftig nicht nur die Verwaltung der Gemeinde, sondern auch die gemeindlichen Betriebe einzubeziehen, jedenfalls dann, wenn sie nach § 116 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW in den gemeindlichen Gesamtabschluss als Tochtereinheiten einbezogen werden.

#### **7.2.7.8 Die Einrichtung eines Sanierungscontrollings**

Die örtlichen Verantwortlichkeiten für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordern grundsätzlich beim Aufbau des gemeindlichen Eigenkapitals bzw. der dafür notwendigen Sanierungsmaßnahmen die Einrichtung eines Controllings mit einem regelmäßigen unterjährigen Berichtswesen. Durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche, z. B. im vierteljährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, wird es den Verantwortlichen in der Gemeinde ermöglicht, von der Sanierungsplanung abweichende Entwicklungen und Tendenzen in der Umsetzung der festgelegten Sanierungsmaßnahmen (Sanierungsmodell) zu erkennen.

Ein Sanierungscontrolling als ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, risikobehaftete Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, ist für die Gemeinde hilfreich. Für sie gilt im Rahmen der Umsetzung eines Sanierungskonzeptes,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

den Eigenkapitalaufbau zügig voranzutreiben, damit ihre Leistungsfähigkeit und ihre stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft gesichert sind (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde muss eine gesicherte Entscheidungsgrundlage für die Steuerungsmaßnahmen zur Beseitigung der Überschuldung erhalten. Im Rahmen eines Sanierungscontrollings als begleitendes Überwachungssystem bedarf es daher auf dem Weg der Umsetzung der Sanierungsmaßnahmen zu den benannten Zielen eines Vergleichsmodells. Ein „Kontrollmodell“, das so konzipiert sein muss, als würde die Gemeinde die gesetzlichen Vorgaben ohne Rücksicht auf die Unwägbarkeiten im Zeitablauf schnellstmöglich erfüllen und die gesetzten Ziele erreichen, eignet sich für ein Sanierungscontrolling.

Für die „Sanierungsanalysen“ müssen bei der Gemeinde periodenbezogene Kontrollwerte aus aufbereiteten Istwerten bestehen. Diese Werte müssen um „periodenfremde“, „außerordentliche“ und nicht regelmäßige Ergebnisbeiträge bereinigt werden, wenn diese einmaligen Effekte und Sondereffekte darstellen. Im Rahmen des Sanierungscontrollings muss zur Beurteilung und zu Vergleichszwecken auch eine Verknüpfung zwischen dem „Plan-Modell“ und dem „Ist-Modell“ sowie dem „Kontroll-Modell“ bestehen (vgl. Abbildung 66).

<b>VERGLEICHE BEIM SANIERUNGSCONTROLLING</b>					
<b>HAUSHALTSENTWICKLUNG</b>					
<b>Haushalt</b>			<b>PLAN-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	<b>IST-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	<b>KONTROLL-MODELL</b> (mit Jahresreihe)
<b>Erträge</b> (nach Arten)					
<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)					
<b>Jahresergebnis</b>					
<b>EIGENKAPITALENTWICKLUNG</b>					
	Ausgangsjahr		Jahresreihe	Jahresreihe	Jahresreihe
<b>Ausgleichs- rück- lage</b>	Anfangs- bestand				
	Inan- spruch- nahme	<b>X</b>			
	Zufüh- rung	<b>X</b>			
	End- bestand				
<b>Allgem. Rück- lage</b>	Anfangs- bestand				
	Verringe- rung	<b>X</b>			

<b>VERGLEICHE BEIM SANIERUNGSCONTROLLING</b>					
	Zuführung	<b>X</b>			
	Endbestand				

*Abbildung 66 „Vergleiche beim Sanierungscontrolling“*

Mit einem Sanierungscontrolling kann eine Grundlage für die Gemeinde geschaffen werden, um mithilfe dieser Basis die zu treffenden Steuerungsentscheidungen zu erleichtern. Es erfordert bei der Gemeinde ein unterjähriges Controlling, das für die Verantwortlichen in der Gemeinde nicht nur nach Ablauf eines Quartals maßgebliche Daten zur Verfügung stellt. Die Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der Gemeinde müssen dazu ggf. bereits zu Beginn von Umsetzungsmaßnahmen sowie ggf. auch unterjährig an die erforderlichen neuen Strategien sowie an die Sanierungsziele angepasst werden.

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang prüfen, ob sie ggf. ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für die gemeindlichen Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde könnte daran beteiligt werden und begleitend tätig sein. Die Gemeinde soll dabei die Formen und den Umfang eines Controllings im Rahmen der Umsetzung eines Sanierungskonzeptes grundsätzlich in eigener Verantwortung ausgestalten und an ihren örtlichen Gegebenheiten ausrichten.

#### **7.2.7.8 Die Beteiligung der Öffentlichkeit**

Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszuliegen (vgl. § 80 Absatz 6 GO NRW). Zu Anlagen gehört daher ein Sanierungskonzept, das zur Beseitigung der eingetretenen Überschuldung als Haushaltssicherungsmaßnahme von der Gemeinde aufgestellt wird.

Das Zusammenführen von gemeindlichem Sanierungskonzept bzw. Haushaltsplanung der Gemeinde mit dem Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres macht die vorgesehenen Schritte und Maßnahmen zur Beseitigung der eingetretenen Überschuldung transparent und erleichtert den Überblick über die im Haushaltsjahr dazu erzielten Erfolge. Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem der Haushaltsplan und der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden, eröffnet neue Möglichkeiten des Nachvollziehens der gemeindlichen Zielerreichung aufgrund der Umsetzung der örtlichen Maßnahmen.

#### **7.2.8 Die Unzulässigkeit eines Insolvenzverfahrens**

Nach der bundesgesetzlichen Regelung ist ein Insolvenzverfahren über das Vermögen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die der Aufsicht des Landes untersteht, unzulässig, wenn das Landesrecht dieses bestimmt (vgl. § 12 InsO). Der Landesgesetzgeber hat für die Gemeinde ausdrücklich festgelegt, dass ein Insolvenzverfahren über deren Vermögen nicht zulässig ist (vgl. § 128 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Festlegung sollen der Fortbestand der Gemeinde und die Fortsetzung ihrer Aufgabenerfüllung im Falle der bilanziellen Überschuldung oder der Zahlungsunfähigkeit gesichert werden.

Im Zusammenhang damit soll vom Landesgesetzgeber aus auch verhindert werden, dass in Vollstreckungsverfahren in Vermögen der Gemeinde eingegriffen wird, das für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unentbehrlich ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 75 GO NRW**

Die landesrechtliche Vorschrift sieht daher bei Geldforderungen Dritter gegenüber der Gemeinde eine Zulassungsverfügung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vor (vgl. § 128 Absatz 1 GO NRW). Die Vorschriften dienen u. a. aber auch dem Schutz der gemeindlichen Beschäftigten bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Gemeinde (vgl. § 12 Absatz 2 InsO).

Die Schutzvorschriften oder der Verzicht auf insolvenzrechtliche Konsequenzen bei einer eingetretenen Überschuldung sollen für die Gemeinde aber einen Anlass darstellen, das gemeindliche Handeln ggf. neu auszurichten oder umzustellen. Es muss wieder die Ordnungsmäßigkeit der Erfüllung der Aufgaben und das ordnungsgemäße wirtschaftliche Handeln in den Blickpunkt rücken und dauerhaft sichergestellt werden. In solchen Zeitpunkten sollte sich die Gemeinde bewusst haben, dass sie bei ihrer gesamten Haushaltswirtschaft an die haushaltsrechtlichen Vorschriften gebunden ist, sofern nicht höherrangiges Recht entgegensteht.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 76**  
**Haushaltssicherungskonzept**

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 76:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Sicherung der Haushaltswirtschaft**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde eine defizitäre Haushaltslage möglichst vermeidet. Eine Untätigkeit der Gemeinde könnte zu erheblichen Einschränkungen führen und die stetige Aufgabenerfüllung gefährden. Sie muss deshalb verschiedene Interessen abwägen und ein zielorientiertes Maßnahmenpaket schaffen.

Die Gemeinde soll mit ihren Möglichkeiten versuchen, negativen haushaltswirtschaftlichen Entwicklungen und entstehenden Risiken frühzeitig entgegen zu wirken. Sie soll zukunftsorientiert ihre Ertragskraft erhalten bzw. bei einem Einbruch möglichst bald wiederherstellen. Sie muss dazu ggf. sachgerechte Korrekturen in ihrer Haushaltswirtschaft vornehmen und Konsolidierungsmaßnahmen einleiten sowie ggf. einen konkreten Zeitplan aufstellen (Haushaltssicherungskonzept). In solchen Fällen liegt die Verantwortung für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und für die Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung nicht mehr allein beim Kämmerer, sondern bei allen Verantwortlichen in der Gemeinde.

Der Kämmerer kann in dieser Situation auch inhaltlich nicht mehr allein die Finanzverantwortung in der Gemeinde tragen, auch wenn er diese Verantwortung formell innehat. Bei einem tatsächlich eingetretenen Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung hat die Gemeinde die notwendige Konsolidierung einzuleiten, um eine dauerhafte defizitäre Haushaltswirtschaft nicht entstehen zu lassen bzw. eine solche Haushaltswirtschaft schnellstmöglich zu beenden. Wie schwerwiegend die eingetretene haushaltswirtschaftliche Krise bei der Gemeinde ist, kann dabei nur durch eine detaillierte Analyse der Krisenursachen unter Berücksichtigung der zu erfüllenden gemeindlichen Aufgaben herausgefunden werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 76 GO NRW**

Auf dieser Basis können auch die weiteren Wege zur Krisenbewältigung ausgewählt sowie die notwendigen Rahmenbedingungen und möglichen Maßnahmen zur nachhaltigen Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs bestimmt werden. Eine defizitäre haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde zeigt sich in einem gegenüber dem Ressourcenaufkommen wesentlich erhöhten Ressourcenverbrauch, das zu einem Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals führt.

Unabhängig davon, wie lange die Krise bei der Gemeinde schon besteht oder wie tiefgreifend diese ist, muss von den Verantwortlichen in der Gemeinde ständig geprüft werden, auf welche Art und Weise und zu welchem Zeitpunkt der eingetretene Zustand beseitigt worden ist. Dabei müssen aufeinander abgestimmte finanz- und leistungsbezogene Maßnahmen ausgewählt und zeitgerecht umgesetzt sowie strategische und operative Maßnahmen eingeleitet werden, die der Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs und auch der dauerhaften Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.

Bei einem Eigenkapitalverzehr oberhalb der gesetzlich bestimmten Schwellenwerte führt, beginnt für die Gemeinde die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach dieser Vorschrift. Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft baut auf einem Stufenmodell auf, das zu Prüffeldern führt, die im Rahmen der Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs und zur Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung zum Gegenstand von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen sachgerecht sind (vgl. Abbildung 67).

<b>DIE SICHERUNG DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>			
<b>STATUS</b>	<b>BEDINGUNGEN</b>	<b>PRÜFFELDER</b>	
<b>Vorläufige Haushaltsführung</b>	Weiterführung der Haushaltswirtschaft nach den rechtlichen Verpflichtungen und der Unaufschiebbarkeit (vgl. § 82 GO NRW).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermeidung nicht notwendiger Aufwendungen;</li> <li>- Leistung von Auszahlungen nicht vor Fälligkeit.</li> </ul>
<b>Ausgeglichener Haushalt</b>	Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans (vgl. § 75 Absatz 2 und § 80 GO NRW).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen.</li> </ul>
<b>Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage</b>	Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans (vgl. § 75 Absatz 2 und § 80 GO NRW).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;</li> <li>- Steigerung der Ertragskraft;</li> <li>- Schwankungsbreite und das Volumen anpassen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen,</li> <li>- Haushaltsmäßiges Veränderungspotential feststellen,</li> <li>- Leistungsziele und fachliche Ziele anpassen.</li> </ul>
<b>Verringerung der allgemeinen Rücklage unterhalb der Schwellenwerte</b>	Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie der Bedingungen und Aufla-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;</li> <li>- Steigerung der Ertragskraft;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des</li> </ul>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 76 GO NRW**

<b>DIE SICHERUNG DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>			
<b>STATUS</b>	<b>BEDINGUNGEN</b>	<b>PRÜFFELDER</b>	
	gen zur Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Absatz 2 und 4 und § 80 GO NRW).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ... ;</li> <li>- ... ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Haushaltsrechts entstehen lassen,</li> <li>- Haushaltsmäßiges Veränderungspotential feststellen,</li> <li>- Leistungsziele und fachliche Ziele anpassen,</li> <li>- Veränderungen des Vermögensstandes und der Verpflichtungen umsetzen,</li> <li>- geeignete Konsolidierungsmaßnahmen einleiten,</li> <li>- Haushaltsausgleich innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung erreichen.</li> </ul>
<b>Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb der Schwellenwerte</b>	Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie des Haushaltssicherungskonzeptes und der dazu ergangenen Bedingungen und Auflagen (vgl. § 75 Absatz 2, §§ 76 und 80 GO NRW).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;</li> <li>- Steigerung der Ertragskraft;</li> <li>- ... ;</li> <li>- ... ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen,</li> <li>- Haushaltsmäßiges Veränderungspotential feststellen,</li> <li>- Leistungsziele und fachliche Ziele anpassen,</li> <li>- Strukturelle Veränderungen des Vermögensstandes, z. B. der Finanzvermögenswerte, und der Verpflichtungen, z. B. der Finanzverpflichtungen, umsetzen,</li> <li>- geeignete Konsolidierungsmaßnahmen einleiten,</li> <li>- Haushaltsausgleich innerhalb der gesetzlichen Frist erreichen.</li> </ul>
<b>Eingetretene Überschuldung</b>	Ausführung der Haushaltswirtschaft unter Einhaltung der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans sowie des Sanierungskonzeptes und der dazu ergangenen Bedingungen und Auflagen (vgl. § 75 Absatz 2 und 7, §§ 76 und 80 GO NRW).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherung und Einziehung der Erträge und Einzahlungen;</li> <li>- Steigerung der Ertragskraft;</li> <li>- ... ;</li> <li>- ... ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufwendungen und Auszahlungen nur im Rahmen der Ermächtigungen des Haushaltsplans und des Haushaltsrechts entstehen lassen,</li> <li>- Haushaltsmäßiges Veränderungspotential feststellen,</li> <li>- Leistungsziele und fachliche Ziele anpassen,</li> <li>- Strukturelle Veränderungen des gesamten</li> </ul>

<b>DIE SICHERUNG DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>			
<b>STATUS</b>	<b>BEDINGUNGEN</b>	<b>PRÜFFELDER</b>	
			Vermögensstandes und der gesamten Verpflichtungen um- setzen, - geeignete Sanie- rungsmaßnahmen einleiten.

*Abbildung 67 „Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch ein Haushaltssicherungskonzept erfordert von der Gemeinde das mittel- und langfristige Denken neu auszurichten. Es gilt, ein solches Denken zu stärken und Szenarien zu entwickeln, die auf den realistischen Ist-Daten aufbauen, aber unterschiedliche Entwicklungen zulassen, z. B. bei den Nutzungsverläufen der gemeindlichen Vermögensgegenstände. Bei der mittel- und langfristigen Vorausschau darf es nicht allein auf die möglichen erzielbaren Jahresergebnisse ankommen.

Vielmehr muss eine ausreichende Flexibilität bestehen, um auf neue Risiken und nicht vorhersehbare Ereignisse angemessen reagieren zu können. Die Gemeinde soll daher bei neuen Sachlagen nicht nur mögliche Faktoren und Messgrößen aneinanderreihen, sondern auch deren Wirkungen prüfen und hinterfragen. Erst aus dem dann gewonnenen Gesamtbild und seiner Beurteilung kann eine örtliche Strategie zur Wiederherstellung der ordnungsgemäßen Haushaltswirtschaft und zu deren Umsetzung entwickelt werden.

Die Haushaltssicherung stellt nicht zwingend eine eigenständige oder eine gesonderte förmliche Maßnahme der Gemeinde dar. Sie entsteht im Prinzip bereits dann, wenn von der Gemeinde im Rahmen der Haushaltsplanung über die vorgesehenen Maßnahmen und Projekte unter Beachtung der Grundsätze "Wirtschaftlichkeit" und "Sparsamkeit" geurteilt und entschieden wird. Bereits mit dem Blick auf die Leistungsfähigkeit und auf die Sicherung der Aufgabenerledigung in der Zukunft beginnt die Haushaltssicherung. Die notwendigen Maßnahmen dürfen zudem nicht etwas Negatives für die Gemeinde sein.

Von der Gemeinde muss aber auch berücksichtigt werden, dass ein Haushaltssicherungskonzept "nur" die förmliche Umsetzung der stetigen Verpflichtung ist, die Erfüllung ihrer Aufgaben dauerhaft zu sichern. Die Konsolidierungsmaßnahmen sind immer eigenverantwortlich zu bestimmen, sodass das Haushaltssicherungskonzept kein Instrument der Aufsichtsbehörde ist oder wird. Mit der Genehmigung des Konzeptes wird daher "nur" ausgedrückt, dass in rechtlicher Hinsicht die Vereinbarkeit des Konzeptes mit den Verpflichtungen und den Rechten der Gemeinde nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen überprüft wurde und keine Bedenken bestehen.

## **2. Die Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept**

Die Vorschrift bestimmt näher, unter welchen Voraussetzungen die Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen hat. Sie knüpft einerseits an die Bestimmungen zum Haushaltsausgleich an, nach denen die Verringerung des Eigenkapitals durch Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage der aufsichtsbehördlichen Genehmigung bedarf (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Andererseits besteht ein Zusammenhang zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten ist (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW).

Mit dieser zusammenfassenden Darstellung der mehrjährigen Konsolidierung im Haushaltssicherungskonzept der Gemeinde soll erreicht werden, dass weitere Gefährdungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst frühzeitig erkannt und von der Gemeinde geeignete Gegenmaßnahmen sowie Maßnahmen zur Beseitigung bestehender Ursachen ergriffen werden. Das haushaltsrechtliche Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ dient

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 76 GO NRW

dabei nicht nur dazu, den Haushaltsausgleich zum nächstmöglichen Zeitpunkt wiederherzustellen, sondern auch die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern bzw. wiederherzustellen.

Der Rat muss dazu entscheiden, welche Werte maßgeblich sein sollen, denn er muss den Rahmen für das Leben in der Gemeinde festlegen. Die dazu örtlich notwendige Zielsetzung muss eine Konsolidierung ermöglichen, die durch das Haushaltssicherungskonzept eine konzeptionelle Grundlage sowie den Rahmen für die Umsetzung erhalten. Gleichzeitig sollen darin aber auch die vorgesehenen Maßnahmen mit ihren voraussichtlichen Wirkungen zur Erreichung der gesetzlichen und örtlichen Zielsetzungen aufgezeigt werden. Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum müssen dabei ein Korridor für Veränderungen eingeplant und/oder Alternativen im Rahmen der Umsetzung möglich sein.

Die Gemeinde darf die Aufstellung ihres örtlichen Konzeptes jedoch nicht davon abhängig machen, ob eine Genehmigung des Konzeptes durch die Aufsichtsbehörde erreichbar ist. Sie muss vielmehr stetig das Ziel verfolgen, eine geordnete Haushaltswirtschaft wiederherzustellen und diese dauerhaft sicherzustellen. Andererseits hat die Gemeinde in ihrem Haushaltssicherungskonzept die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben, um die vorgesehene Konsolidierung durchführbar und nachvollziehbar zu machen. Es bedarf deshalb auch eines ausreichenden Vertrauens aller Beteiligten in die vorgesehene Strategie, die mit Nachdruck zu verfolgen ist. Die Zielbestimmung in der Gemeinde darf daher nicht nur ein „Schlussziel“ umfassen.

Der Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes liegt im Unterschied zur (einfachen) Genehmigungspflicht nach § 75 Absatz 4 GO NRW die Annahme zugrunde, die Gemeinde werde den Haushaltsausgleich nicht im nachfolgenden Haushaltsjahr wieder erreichen. Sie hat deshalb einerseits den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der gesetzlich bestimmte Haushaltsausgleich wieder erreicht wird (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept soll aber auch aufgezeigt werden, wie nach der Umsetzung der Konsolidierungsmaßnahmen der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann, dass dieser künftig dauerhaft ausgeglichen sein wird. Außerdem muss nachgewiesen werden, dass die dauerhafte Leistungsfähigkeit bzw. die Aufgabenerfüllung der Gemeinde wieder gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

In der Vorschrift sind in den Nummern 1 bis 3 des Absatzes 1 die Tatbestände aufgeführt, die jeweils die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes begründen. Sie beschreiben die Verringerung des Eigenkapitals der Gemeinde auf mehrere Arten, die jedoch nach der Art oder der Höhe jeweils so schwerwiegend sind, dass periodenübergreifende Maßnahmen durch ein Haushaltssicherungskonzept erforderlich werden. Dabei kommt dem unverhältnismäßig hohen Vermögensverzehr nach Nummer 1 das gleiche Gewicht zu wie einer stetig „schleichenden“ Verringerung des Eigenkapitals nach den Nummern 2 und 3.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass die Gemeinde bei einem unausgeglichenen Haushalt einen erheblichen Anteil ihres Eigenkapitals durch die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage einsetzen darf (vgl. § 75 Absatz 2 und 3 GO NRW). Zudem löst eine Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals unterhalb der gesetzlich festgelegten Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW noch nicht die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW).

### **3. Ursachen und Verpflichtung für ein Haushaltssicherungskonzept**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF können die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache, die diese Pflicht auslöst, in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. In die Prüfung, ob eine Überschreitung der Schwellenwerte vorliegt, sind deshalb nicht nur das Haushaltsjahr, für das ein neuer Haushalt aufgestellt wird, sondern auch die folgenden drei Planungsjahre einzubeziehen. Die Tatbestände dieser Vorschrift können

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 76 GO NRW

zudem auch gegeben sein, wenn die Gemeinde die Schwellenwerte in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung überschreitet.

Der Ausweis eines negativen Jahresergebnisses in den betreffenden Jahresspalten des Ergebnisplans erfordert daher eine Überprüfung, ob und in welchem Umfang eine Verringerung der allgemeinen Rücklage voraussichtlich erforderlich wird. Diese Gegebenheiten sollten für die Gemeinde ein dringender Anlass sein, sachlich notwendige Konsolidierungsmaßnahmen nach Art, Umfang und zeitlicher Umsetzung festzulegen.

Die Pflicht der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, beginnt i. d. R. ab dem Haushaltsjahr, wenn der Ergebnisplan ein negatives Jahresergebnis ausweist und in der aufzustellenden Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb eines Schwellenwertes festgelegt wird. Die Frist für den Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wiederherzustellen ist, läuft dann ab diesem Haushaltsjahr. In den Fällen jedoch, in denen die Überschreitung eines Schwellenwertes voraussichtlich erst in einem der drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eintritt, beginnt die Frist zur Erreichung des Haushaltsausgleichs ab dem betreffenden Planungsjahr und nicht bereits ab dem Haushaltsjahr. Jedoch ist die Gemeinde bereits ab dem Haushaltsjahr verpflichtet, die notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen zu ergreifen bzw. einzuleiten.

Im Falle einer Überschreitung der Schwellenwerte beginnt die Frist zur Erreichung des Haushaltsausgleichs ab dem Jahr zu laufen, in dem die Schwellenwerte zum zweiten Mal überschritten werden (vgl. § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Bei einem im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geplanten Fehlbetrag, der die Pflicht für ein Haushaltssicherungskonzept auslöst, besteht gleichwohl auch nur ein zehnjähriger Zeitraum zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs, der mit dem Haushaltsjahr beginnt, indem dieser Fehlbetrag festgelegt wird.

Bei einem Haushalt für das Haushaltsjahr 2014 würde der Fehlbetrag (Ereignis für ein Haushaltssicherungskonzept) im Jahre 2017 liegen. Der Haushaltsausgleich müsste von der Gemeinde spätestens im Jahre 2024 wieder erreicht sein. Der Konsolidierungszeitraum beginnt mit dem Haushaltsjahr, für das die Haushaltssatzung aufgestellt wird. Er erstreckt sich über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinaus, ohne dass es in diesen Fällen eines besonderen individuellen Sanierungskonzeptes bedarf.

### **3.2 Besonderheiten bei drohender Überschuldung**

Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, wenn bei der Aufstellung des Haushalts innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage voraussichtlich aufgebraucht wird (drohende Überschuldung). Diese mögliche haushaltswirtschaftliche Lage erfordert von der Gemeinde nicht nur sachgerechte Konsolidierungsmaßnahme.

Von der Gemeinde muss versucht werden, aus der laufenden Verwaltungstätigkeit eine höhere Ertragskraft zu erzielen und das Entstehen von Aufwendungen zu verringern. Sie muss ggf. weitere Sanierungsmaßnahmen einleiten, um z. B. haushaltsmäßige Belastungen aus der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zu minimieren. Ein gewichtiger Überprüfungsbereich sind dabei die finanziellen Vermögenswerte und Finanzverpflichtungen der Gemeinde. Es gilt, darüber einen Überblick zu gewinnen, um ein örtliches Veränderungspotential zur Vermeidung einer Überschuldung entwickeln zu können.

Die finanziellen Vermögenswerte und Finanzverpflichtungen der Gemeinde sind i. d. R. aus Absprachen und Vereinbarungen der Gemeinde entstanden. Diese Geschäftsvorfälle haben dabei zu einem gemeindlichen Finanzvermögen und beim Geschäftspartner der Gemeinde zu einer Finanzverpflichtung geführt oder umgekehrt. Die Ansätze in der gemeindlichen Bilanz sind aus diesem haushaltswirtschaftlichen Handeln entstanden, sodass

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 76 GO NRW**

die betreffenden Ansätze in der gemeindlichen Bilanz danach untersucht werden können, ob und in welchem Umfang diese Posten ein Veränderungspotential hinsichtlich der Vermeidung einer Überschuldung beinhalten.

Für die Gemeinde ist es dazu erforderlich, die einzelnen Vermögensgegenstände und Verpflichtungen der Gemeinde sowie die dazugehörigen Zugänge und Abgänge nach Bilanzbereichen oder aufgabenbezogen zu beurteilen und zu bewerten. Aus der gemeindlichen Bilanz lässt sich dazu folgender Auszug für eine Überprüfung bilden (vgl. Abbildung 68).

<b>FINANZVERMÖGEN UND FINANZVERPFLICHTUNGEN DER GEMEINDE</b>	
<b>FINANZVERMÖGENSWERTE</b>	<b>FINANZVERPFLICHTUNGEN</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> <li>- Öffentlich-rechtliche Forderungen</li> <li>- Privatrechtliche Forderungen</li> <li>- Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>- Liquide Mittel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anleihen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Übrige Verbindlichkeiten</li> <li>- Sonstige Zahlungsverpflichtungen</li> </ul>

*Abbildung 68 „Gemeindliches Finanzvermögen und Finanzverpflichtungen“*

In eine gemeindliche Überprüfung sind aber auch die derivativen Finanzinstrumente einzubeziehen, die z. B. als Optionsgeschäfte von der Gemeinde abgeschlossen wurden und zu Veränderungen der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage bzw. der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen können

### **3.3 Die Struktur der Konsolidierungsmaßnahmen**

Mit dem haushaltsrechtlichen Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ soll die örtlich notwendige Konsolidierung eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen erhalten. Gleichzeitig sollen darin aber auch die vorgesehenen Maßnahmen mit ihren voraussichtlichen Wirkungen zur Erreichung der gesetzlichen und örtlichen Zielsetzungen aufgezeigt werden. Dabei besteht ein Zusammenhang zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten ist (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW).

Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum muss von der Gemeinde ein Korridor für Veränderungen eingeplant und/oder Alternativen im Rahmen der Umsetzung möglich sein. Die Gemeinde darf deshalb die Aufstellung ihres örtlichen Konzeptes jedoch nicht davon abhängig machen, ob eine Genehmigung des Konzeptes durch die Aufsichtsbehörde erreichbar ist. Sie muss vielmehr stetig das Ziel verfolgen, eine geordnete Haushaltswirtschaft wiederherzustellen und diese dauerhaft sicherzustellen.

Mit der im örtlichen Haushaltssicherungskonzept zusammenfassenden Darstellung der mehrjährigen Konsolidierung soll auch erreicht werden, dass weitere Gefährdungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst frühzeitig erkannt und geeignete Gegenmaßnahmen von der Gemeinde ergriffen werden. Für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept bietet sich die gleiche produktorientierte Struktur an, die auch im Haushaltsplan der Gemeinde in Form von Teilplänen besteht.

Aufbauend auf den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans, die mindestens nach den verbindlichen Produktbereichen aufzustellen sind, sofern die Gemeinde keine tiefere Gliederung vornimmt (vgl. § 4 GemH-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 76 GO NRW**

VO NRW), kann auch das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept strukturiert werden. Ausgehend von den für das erste Jahr geplanten Maßnahmen (Gepl.) können dann in den folgenden Jahren neue Maßnahmen dazukommen oder die geplanten Maßnahmen von der Gemeinde vollständig oder teilweise ersetzt werden (Neu).

Das örtliche Haushaltssicherungskonzept soll auch durch Erläuterungen und örtliche Angaben einen Zusammenhang zwischen den Konsolidierungsmaßnahmen herstellen. Nachfolgend wird beispielhaft eine mögliche Struktur des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes in seinen Grundzügen aufgezeigt (vgl. Abbildung 69).

<b>DIE STRUKTUR DES HAUSHALTSSICHERUNGSKONZEPTES</b>														
<b>Konsolidierungsplanung</b>	<b>Produktbereich .....</b>				<b>Produktbereich .....</b>				<b>Produktbereich .....</b>				<b>Begründungen/ Erläuterungen</b>	
	<b>Maßnahme Nr. ...</b>	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Umsetzung	Hj ...	Hj ...		Hj ...
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					

*Abbildung 69 „Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes“*

Innerhalb der einzelnen Haushaltsjahre sollte dazu dann der Umfang der Veränderung als Betragsgröße in Euro angegeben werden. Im Rahmen der Angaben zur weiteren Gesamtentwicklung der Gemeinde können auch die durch die Konsolidierungsmaßnahmen erzeugten Wirkungen betragsmäßig in Euro angegeben werden. Bei mehrjährigen Maßnahmen ist es dabei geboten, die ermittelten Gesamtbeträge jahresbezogen aufzuteilen. Die im Zeitablauf erfolgte Umsetzung der örtlichen Konsolidierung lässt sich auf diese Weise der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besser zuordnen und nachvollziehbarer für deren Adressaten machen.

### **3.4 Die Verpflichtung durch Verrechnungen**

Die Gemeinde muss entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung ein-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 76 GO NRW**

zubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Die Erträge und Aufwendungen berühren dadurch nicht die gemeindliche Haushaltsplanung. Ihr nachrichtlicher Ausweis im gemeindlichen Ergebnisplan steht dem nicht entgegen.

Die Einbeziehung in den Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis der Gemeinde bewirkt dabei nicht, dass solche Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugerechnet und deshalb in die gemeindliche Haushaltssatzung einbezogen werden müssen. Die Erträge und Aufwendungen entstehen nicht im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans und sind deshalb auch nicht in die Veranschlagung vor dem Jahresergebnis einzubeziehen. Die zulässigen Verrechnungen führen nicht zu einem höheren Jahresergebnis, aufgrund dessen die Schwellenwerte überschritten und die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ausgelöst werden könnte (vgl. Beispiel 7).

**BEISPIEL:**

**Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse und Haushaltssicherung**

Im Rahmen bankrechtlicher Gegebenheiten wird von der Gemeinde eine Erhöhung des Trägerkapitals ihrer Sparkasse verlangt. Die Gemeinde will die Angelegenheit im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit abwickeln. Der Rat bittet den Kämmerer, ihm dazu anhand einer möglichen Vorgehensweise die daraus entstehenden haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen aufzuzeigen. In diesem Zusammenhang weist der Kämmerer daraufhin, dass sich nicht nur Auswirkungen auf das Haushaltsjahr ergeben, in dem die Erhöhung des Trägerkapitals umgesetzt wird. Wegen des verminderten Eigenkapitals können sich künftig haushaltswirtschaftliche Maßnahmen zur Sicherung oder Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs erforderlich werden:

Haushaltsjahr	Ergebnisrechnung	Bilanz		Maßnahmen
		Ausgleichsrücklage	Allgemeine Rücklage	
2015		Bestand 3 Mio.	Bestand 12 Mio. Euro	
	Fehlbetrag 1 Mio. Euro			Ausgleich
2016		Bestand 2 Mio.	Bestand 12 Mio. Euro	
	Voraussichtl. Fehlbetrag 2 Mio. Euro		Verrechnung 3 Mio. Euro	Ausgleich
2017		Bestand 0 Mio.	Bestand 9 Mio. Euro	
	Voraussichtl. Fehlbetrag 2 Mio. Euro		Verrechnung 3 Mio. Euro	(33 % Anteil) Aus Allgem. Rücklage Genehmigung § 75 GO
2018		Bestand 0 Mio.	Bestand 4 Mio. Euro	
	Voraussichtl. Fehlbetrag 2 Mio. Euro		Voraussichtl. keine Verrechnung	HSK-Pflicht wegen Schwellen- werte 2017/2018 (50 % Anteil) Genehmigung § 76 GO

Bei voraussichtlich weiteren Jahresfehlbeträgen kann künftig zur Sicherung oder Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs ein förmliches Haushaltssicherungskonzept erforderlich werden.

*Beispiel 7 „Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse und Haushaltssicherung“*

Eine mögliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann sich jedoch aufgrund der Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die zulässigen Verrechnungen im Jahresabschluss der Gemeinde ergeben. Sie müssen auch bereits bei der Haushaltsplanung berücksichtigt werden, sofern die entsprechenden wertmäßigen Veränderungen bei den Sachanlagen und Finanzanlagen für die Gemeinde absehbar sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Festlegung des nachrichtlichen Ausweises der Verrechnungen nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung steht der Berücksichtigung der Verrechnungen im Rahmen der Haushaltsplanung nicht entgegen. Sie ist vielmehr gefordert, denn die Gemeinde hat ihrem jährlichen Haushaltsplan eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

#### **4. Die Haushaltssicherung im Jahresabschluss**

##### **4.1 Die Aufstellungspflicht**

Für die Gemeinde kann die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auch im Zeitpunkt der Bestätigung über den gemeindlichen Jahresabschluss durch den Bürgermeister entstehen (vgl. § 76 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 95 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht besteht dann ab dem Zeitpunkt, ab dem ein durch den Bürgermeister bestätigter Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr besteht, der ein entsprechendes Jahresergebnis aufweist, aufgrund dessen ein in dieser Vorschrift bestimmter Schwellenwert überschritten wird. Ein aus diesem Anlass aufzustellendes Haushaltssicherungskonzept wird dadurch jedoch nicht zum Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Die gesetzliche Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirkt, dass ein solches Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsplans zu machen und dem entsprechenden Haushaltsjahr zuzuordnen ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes sowie dessen Bindung an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirken dabei nicht, dass das bereits abgeschlossene Haushaltsjahr als Ursachenjahr für den Beginn der Frist zur Wiedererreichung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs heranzuziehen ist.

##### **4.2 Der Nachweis der Konsolidierung**

Die notwendige Konsolidierung hat durch das Haushaltssicherungskonzept eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen für die örtliche Umsetzung erhalten. Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum sollen dabei im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses die eingetretenen zweckbezogenen Ergebnisse aufgezeigt werden. Dadurch kann ein Korridor für Anpassungen eingeplant werden, sofern nicht Alternativen im Rahmen der Umsetzung geschaffen werden können. Die Gemeinde zeigt durch die jahresbezogene Darstellung des Ergebnisses gleichzeitig auf, ob sie ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW erfüllt hat.

Für die Gemeinde bietet es sich deshalb an, im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzung den Ergebnisplan und beim gemeindlichen Jahresabschluss die Ergebnisrechnung in geeigneter Weise zu ergänzen. Sie kann eine gesonderte Übersicht über den gesamten Konsolidierungszeitraum erstellen, damit die Konsolidierungsergebnisse mit den geplanten Ergebnissen in einer Zeitreihe verglichen werden können. Das nachfolgende Schema zeigt es beispielhaft auf (vgl. Abbildung 70).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 76 GO NRW**

<b>DIE ERGEBNISSE DER HAUSHALTSKONSOLIDIERUNG</b>						
<b>Ist-Ergebnisse</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>ANGABEN ZUM KONSOLIDIERUNGSERFOLG:</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
<b>Jahresüberschuss</b>						
Geplanter Jahresüberschuss						
Differenz in Betrag und %						
<b>Jahresfehlbetrag</b>						
Geplanter Jahresfehlbetrag						
Differenz in Betrag und %						

*Abbildung 70 „Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“*

Die Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung ist zu erläutern. Zu den Angaben sind weitere Informationen über Anpassungen, aber auch zur Aufrechterhaltung der Konsolidierungsplanung zu geben. Die Gemeinde sollte ggf. auch Vorjahre des Haushaltsjahres in die Übersicht einbeziehen.

### **5. Die Beteiligung der Öffentlichkeit**

Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen (vgl. § 80 Absatz 6 GO NRW). Zu den Anlagen gehört das Haushaltssicherungskonzept als ein gemeindliches Sanierungskonzept, das von der Gemeinde nicht nur zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs, sondern auch zur Beseitigung der eingetretenen Überschuldung aufgestellt werden soll.

Das Zusammenführen von gemeindlichem Sanierungskonzept bzw. Haushaltsplanung der Gemeinde mit dem Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres macht die vorgesehenen Schritte und Maßnahmen zur Beseitigung der eingetretenen Überschuldung transparent und erleichtert den Überblick über die im Haushaltsjahr dazu erzielten Erfolge. Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden müssen, eröffnet neue Möglichkeiten des Nachvollziehens der gemeindlichen Zielerreichung im jeweiligen Haushaltsjahr.

## **6. Das Risikofrüherkennungssystem**

### **6.1 Allgemeine Sachlage**

Die eigenverantwortliche Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Ausgestaltung eines Haushaltssicherungskonzeptes erfordern von der Gemeinde eine Klärung der Frage, auf welche Art und Weise mögliche Risiken prognostiziert werden und wie ein sachgerecht Umgang damit erfolgen soll. Als Risiko kann von der Gemeinde das Auftreten von Ereignissen angesehen werden, die sich zu Ungunsten auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung sowie die Haushaltswirtschaft der Gemeinde auswirken und dadurch die wirtschaftliche Lage der Gemeinde wesentlich beeinflussen können.

Der Handlungsbedarf für die Gemeinde endet nie, denn im zeitlichen Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedarf es stetig einer Wirkungsbetrachtung der gemeindlichen Maßnahmen. Daher gehört insbesondere die Risikofrüherkennung zu den notwendigen Maßnahmen, die von der Gemeinde nicht vernachlässigt werden dürfen. In diesem Zusammenhang gilt es von Anfang an, den Begriff „Risiko“ unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu definieren.

Zur die Risikofrüherkennung gehören dabei insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation, die als einzelne Elemente örtlich bestimmt werden müssen (Risikomanagement). Der Begriff kann z. B. bezogen auf die gemeindliche Haushaltsplanung nicht nur für negative Abweichungen von der Planung im Sinne einer Gefahr für einen Verlust genutzt werden. Er kann auch die Chancen für die Gemeinde als eine positive Abweichung mit beinhalten.

Für die Gemeinde ist eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte, aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können Ursachen für Risiken für die Gemeinde darstellen. Im Rahmen dieser Beobachtung darf eine gleichwertige Betrachtung und Bewertung von Chancen nicht außer Acht gelassen werden. Die Gemeinde muss ihre Möglichkeiten nutzen, auch Erkenntnisse über mögliche Chancen für die Gemeinde zu gewinnen.

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, erfordert im Grundsatz ein Überwachungssystem, das es der Gemeinde ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen sowie mögliche Chancen für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde frühzeitig zu erkennen. Im Rahmen des Jahresabschlusses ggf. erst Angaben zu den Risiken der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu machen, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, und nur im Lagebericht eine Einschätzung darüber abzugeben, dürfte regelmäßig nicht ausreichend sein.

Im Sinne einer Vorbeugung muss vielmehr von der Gemeinde das Auftreten und die Auswirkungen von Risiken geklärt und entschieden werden, welche Maßnahmen als Gegenwehr geeignet sind, z. B. ob ggf. ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet werden soll, wie es für gemeindliche Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu

erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es der Gemeinde ermöglicht, etwaige wesentliche haushaltswirtschaftliche Risiken frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

## 6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung

Die Ziele und Zwecke eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems machen es in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde sachlich erforderlich, die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung zu beachten. Diese Grundsätze haben sich in der Betriebswirtschaftslehre und durch die Anwendung in der Privatwirtschaft entwickelt und lassen sich im Rahmen des NKF auf die für die Gemeinde übertragen. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern dabei nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus und müssen sich den allgemeinen Grundsätzen unterordnen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 71).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderungen nach Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z.B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
	Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 71 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)“*

### **6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **6.3.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems, bei der alle Aufgabenbereiche der Gemeinde zu berücksichtigen sind, ist u. a. auch von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der hauswirtschaftlichen Lage, abhängig. Aus solchen Bedingungen können sich durchaus auch verschiedene Anforderungen an ein gemeindliches Risikofrüherkennungssystem ergeben. Es sind deshalb keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz und den örtlichen Gegebenheiten in der einzelnen Gemeinde ab.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist auch die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Bei der Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems sollen deshalb auch die Vor- und Nachteile ausreichend abgewogen sowie die Besonderheiten der Gemeinde berücksichtigt werden. Dieser Prozess soll nachvollziehbar und verständlich sein.

Ein gemeindliches Risikofrüherkennungssystem muss zudem auch ausreichend dokumentiert werden. Der Gemeinde obliegt dabei die Prüfung und eigenverantwortliche Entscheidung, ihr Risikofrüherkennungssystem in weiteren Entwicklungsschritten in ein „Gesamtrisikofrüherkennungssystem“ zu überführen. Die ggf. bestehende Verpflichtung der Betriebe der Gemeinde, ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleibt davon grundsätzlich unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

### 6.3.2 Besondere Inhalte

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u. a. für die Gemeinde, die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der gemeindlichen Verwaltung im Einzelnen festzulegen und die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen.

Die Gemeinde sollte zudem sicherstellen, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen und Weiterentwicklungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben. Dazu gehört, dass Ablaufpläne aufgestellt werden, nach denen Maßnahmen einzuleiten sind und insgesamt verfahren werden soll, wenn bei der Gemeinde Risiken mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreten oder ggf. bereits eingetreten sind.

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte zudem an den Verantwortlichkeiten in der Gemeinde orientiert werden, sodass eine Vielzahl von Organen und Funktionsträgern aufgrund ihrer Zuständigkeiten und Aufgaben in das System eingebunden sind bzw. eingebunden werden müssen. Nachfolgend werden dafür einige Zuordnungen beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 72).

<b>DIE VERANTWORTLICHKEITEN FÜR DIE RISIKOFRÜHERKENNUNG</b>
<p><b>Der Rat:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- hat die Gesamtverantwortung für die Bewältigung der Risiken und das Risikomanagement in der Gemeinde;</li><li>- muss die Risikostrategie, die Grundsätze für das Risikomanagement und die dafür erforderlichen Verantwortlichkeiten (Führungsverantwortung) festlegen;</li><li>- hat Maßnahmen zur Minimierung oder Vermeidung der Risiken zu beschließen;</li><li>- fördert eine einheitliche und zeitgerechte Umsetzung des Risikomanagementprozesses;</li><li>- kann einen Bericht über das Auftreten von Risiken und den Umgang damit verlangen (Risikoberichterstattung).</li></ul>
<p><b>Der Bürgermeister:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- hat die Verantwortung für die Bewältigung der Risiken und das Risikomanagement in der Gemeindeverwaltung;</li><li>- hat sicherzustellen, dass ein Risikomanagement verantwortlich erfolgt und die notwendigen Ressourcen dafür zur Verfügung stehen;</li><li>- hat die Entscheidung des Rates über die Risikopolitik und die Risikostrategie zu beachten;</li><li>- hat ggf. einen Verantwortlichen als „Risikomanager“ zu beauftragen und dessen Aufgaben und Pflichten festzulegen;</li><li>- hat zu gewährleisten, dass die Verwaltungseinheiten bei ihrem Handeln der Bedeutung des Risikos und</li><li>- hat den Verwaltungsrat in die Entscheidungen zum Risikomanagement einzubinden;</li><li>- hat den Rat über außerordentliche Risikosituation unverzüglich zu unterrichten;</li><li>- ist verantwortlich für die Risikoberichterstattung gegenüber dem Rat.</li></ul>
<p><b>Die Leiter von Organisationseinheiten:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- tragen die Verantwortung für die Risiken ihrer Organisationseinheit;</li><li>- haben das Risikomanagement als Teil der Führungsverantwortung wahrzunehmen;</li><li>- sind verantwortlich, dass die Vorgaben zum Risikomanagement eingehalten und umgesetzt werden und dafür die Ressourcen verfügbar sind;</li><li>- können eine geeignete Person mit der Koordinierung des Risikomanagements und der Überprüfung von Risiken sowie der Berichterstattung beauftragen;</li><li>- sind verantwortlich für die sachgerechte und zeitgerechte Umsetzung von beschlossenen Maßnahmen zur Verringerung von Risiken;</li><li>- haben dem Bürgermeister rechtzeitig über Verzögerungen, Ressourcenengpässe oder unerwartete Ereignisse im Zusammenhang mit der Umsetzung der Maßnahme zu berichten;</li><li>- haben Risiken permanent und sachgerecht zu überwachen;</li><li>- veranlassen mögliche Schadensminimierungsmaßnahmen und deren Überwachung;</li><li>- haben jährliche Informationspflichten gegenüber dem Bürgermeister über die wesentlichen</li></ul>

<b>DIE VERANTWORTLICHKEITEN FÜR DIE RISIKOFRÜHERKENNUNG</b>
Risiken und unverzügliche Meldepflichten bei außerordentlichen Risikosituationen.

Abbildung 72 „Die Verantwortlichkeiten zur Risikofrüherkennung“

Bei der vorzunehmenden Risikobewertung sollte von der Gemeinde berücksichtigt werden, dass nicht alle Risiken messbar und beherrschbar sind. Die gemeindliche Risikosteuerung umfasst dabei die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken und deren Bewertung sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Die der Risikobewertung zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie die daraus gezogenen Schlussfolgerungen sollen daher nachvollziehbar dokumentiert werden. Aus solchen Gegebenheiten folgt insgesamt, dass die Ergebnisse aus einem Risikofrüherkennungssystem nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen.

#### 6.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist grundsätzlich in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einzubeziehen. In dieser Prüfung gilt es zu beurteilen, ob das von der Gemeinde eingerichtete System mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang steht. Dabei ist auch die örtliche Umsetzung hinsichtlich ihrer Angemessenheit zu prüfen.

Die Prüfung der internen Berichterstattung der Gemeinde im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie die Überwachung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sind ebenfalls zum Gegenstand der Prüfung zu machen. Der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte daher auch Ausführungen zu den wesentlichen Ergebnissen der Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems enthalten.

### 7. Das Stärkungspaktgesetz

Mit dem „Gesetz zur Unterstützung der kommunalen Haushaltskonsolidierung im Rahmen des Stärkungspakts Stadtfinanzen (Stärkungspaktgesetz)“ vom 09.12.2011 stellt das Land in den Jahren 2011 bis 2020 den Gemeinden, die sich in einer besonders schwierigen Haushaltssituation befinden, besondere Konsolidierungshilfen zur Verfügung. Das Ziel ist, bei den Gemeinden den Haushaltsausgleich wiederherzustellen und nachhaltig bzw. dauerhaft zu sichern.

Die Verteilung der Landesmittel an die beteiligten Gemeinden richtet sich u. a. nach der „strukturellen Lücke“ zuzüglich der Zinslasten aus Krediten zur Liquiditätssicherung. Der Begriff „strukturelle Lücke“ ist dabei nicht mit dem Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung identisch. Vielmehr soll dieser Begriff einen jahresbezogenen Status der Gemeinde ohne konjunkturelle Einflüsse darstellen und eine Grundlage für die Verteilung der Landesmittel bieten.

Das Gesetz sieht ein auf zehn Jahre befristetes Konsolidierungsprogramm vor. Die Gemeinde hat zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einen Haushaltssanierungsplan aufzustellen, in dem dazu die örtlichen Maßnahmen benannt werden und aufgezeigt wird, in welchen Schritten der gemeindliche Haushaltsausgleich wiedererreicht werden soll. Sie hat den Sanierungsplan eigenverantwortlich aufzustellen und kann sich bei der Erstellung und Umsetzung von der Gemeindeprüfungsanstalt unterstützen lassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 76 GO NRW**

Wichtige Vorschriften des Gesetzes über die Pflichten der Gemeinden und Aufsichtsbehörden sind die Nachfolgenden (vgl. Abbildung 73).

<b>Auszug aus dem Stärkungspaktgesetz</b>	
<b>PARAGRAPH</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
§ 6	Haushaltssanierungsplan
§ 7	Überwachung des Haushaltssanierungsplans und Berichtspflichten
§ 8	Folgen von Pflichtverstößen
§ 9	Unterstützung durch die Gemeindeprüfungsanstalt
§ 10	Verfahren und Zuständigkeit

*Abbildung 71 „Auszug aus dem Stärkungspaktgesetz“*

Die Bezirksregierungen als Aufsichtsbehörden haben das gemeindliche Konzept zu genehmigen und hat die Einhaltung zu überwachen. Bei dringendem Bedarf sind Änderungen mit der Genehmigung der Aufsichtsbehörde zulässig. Gesetzlich wird dabei zwischen den pflichtig teilnehmenden Gemeinden (1. Stufe) und den freiwillig teilnehmenden Gemeinden (2. Stufe) unterschieden. Alle diese Gemeinden sollen den jährlichen Haushaltsausgleich wieder eigenständig ohne die Konsolidierungshilfe des Landes ab dem Jahre 2021 erreichen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

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

#### **1.01 Die Zielausrichtung**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde eine defizitäre Haushaltslage möglichst vermeidet.

Die Gemeinde bei einer entstandenen defizitären Haushaltslage mit ihren Möglichkeiten versuchen, zukunftsorientiert gegenzusteuern, um schnellstmöglich ihre Leistungsfähigkeit wiederherstellen zu können. Ihrem Bemühen hat die Gemeinde ein umsetzbares Konzept zugrunde zu legen, wenn eine wirtschaftliche Lage erwartet werden kann, aufgrund dessen eine erhebliche Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals entstehen kann.

Die Gemeinde hat in solchen Fällen nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept zielbezogen aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wiederhergestellt ist. Die Zielausrichtung der Vorschrift erstreckt sich dabei auf die Betrachtung des zugelassenen Konsolidierungszeitraumes. Die auslegbaren Begriffe der Konsolidierungspflicht und der Dauerhaftigkeit sowie ihr Zusammenspiel lassen verschiedene Fallkonstellationen zu.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 76 GO NRW

Die Aufsichtsbehörde soll die Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept nur erteilen, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im zehnten Jahr, das dem Haushaltsjahr folgt, der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreicht wird. Es muss daher zu dem künftigen Zeitpunkt eine wirtschaftliche Lage bei der Gemeinde erreicht werden können, dass die Leistungsfähigkeit der Gemeinde wieder auf Dauer gesichert ist.

Diese Zielausrichtung wirkt sich unmittelbar auf die Gemeinde aus, denn sie muss durch ein genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept nachweisen, dass das haushaltsrechtlich gesetzte Ziel erreichbar und von Dauer ist. Der Anwendungsrahmen lässt sich jedoch nur unter den tatsächlichen Gegebenheiten der Gemeinde im Einzelfall klären und festlegen. Dazu gehören die Fragen zum Verzicht auf Konsolidierungsmaßnahmen, wenn innerhalb der mehrjährigen Konsolidierungszeit der Haushaltsausgleich ein- oder zweimalig zu erwarten.

In diesem Zusammenhang ist die Klärung der Frage relevant, ob nach einem einmaligen jahresbezogenen Haushaltsausgleich der festgelegte Konsolidierungszeitraum fortbesteht oder neu beginnt. Derartige Möglichkeiten sind dabei nicht nur formal zu betrachten, sondern insbesondere unter den Zwecken und Zielen des Bedarfs und der Umsetzung von Haushaltssicherungsmaßnahmen, damit mit der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs gleichzeitig die künftige dauerhafte Leistungsfähigkeit gesichert sein muss.

### **1.02 Die Zwecke der gemeindlichen Pflicht**

Die gemeindliche Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht nach der Vorschrift vorrangig aufgrund der gemeindlichen Haushaltsplanung. Die Gemeinde hat daher im Rahmen der Aufstellung ihrer Haushaltssatzung mit Anlagen zu prüfen, ob zu diesem Zeitpunkt ein Sachverhalt gegeben ist, der diese Pflicht auslöst. Vor diesem Hintergrund ist gesetzlich bestimmt worden, dass das Haushaltssicherungskonzept ein Teil des gemeindlichen Haushaltsplans ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Mit dieser Vorgabe soll einerseits gewährleistet werden, dass das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept im Zusammenspiel mit dem Haushaltsplan der Gemeinde umgesetzt wird. Andererseits wirken sich die im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept festgelegten Konsolidierungsmaßnahmen unmittelbar auf die Ausführung des im Haushaltsplan enthaltenen Ergebnisplans und des Finanzplans sowie auf die Teilpläne für das neue Haushaltsjahr aus.

Die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirkt, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen ist. Es kann wegen der erfolgten Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung des laufenden Haushaltsjahres i. d. R. nicht mehr zum Bestandteil des Haushaltsplans für das laufende Haushaltsjahr gemacht werden, sofern nicht noch im Haushaltsjahr eine Nachtragssatzung zu erlassen ist.

Die Pflicht der Gemeinde, beim Überschreiten der in der Vorschrift bestimmten Schwellenwerte ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, lässt dabei nicht zu, die Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzung jeweils nur streng getrennt nach Zeitpunkten (Sätze 1 und 2) zu betrachten. Vielmehr gebieten es die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die mit der Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes verbundenen Ziele und Zwecke, dass eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auch dann entsteht, wenn die Schwellenwerte im Jahresabschluss und in der Haushaltsplanung des nächsten Haushaltsjahres überschritten werden. In diesem Zusammenhang gilt die Pflicht, den Haushaltsausgleich wiederherzustellen, nicht einschränkungslos.

Der für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs von der Gemeinde zu bestimmende nächstmögliche Zeitpunkt ist auch unter Berücksichtigung des für die Gemeinde Zumutbaren festzulegen. Mit diesem Zeitpunkt ist



nicht daher nur ein rein theoretischer Zeitpunkt gemeint, sondern ein künftiger Zeitpunkt, der unter Berücksichtigung der Pflichten und Möglichkeiten der Gemeinde erreichbar ist. Dieses Verhalten der Gemeinde bestimmt sich aber auch nach den rechtlichen Vorgaben, die bestimmte Handlungen der Gemeinde und die Beachtung der Haushaltsgrundsätze verlangen.

Für die Gemeinde gilt, dass realisierbare Maßnahmen nicht in künftige Haushaltsjahre verschoben werden dürfen, auch wenn ein allgemeiner Zeitrahmen von zehn Jahren zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs bestimmt worden ist. Aus der gesamten Sachlage kann der Schluss gezogen werden, dass der Handlungsspielraum einer Gemeinde umso geringer ist, je größer das Haushaltsdefizit ist und je öfter ein solches in den vergangenen Haushaltsjahren aufgetreten ist.

### **1.03 Die HSK-Bezugsgrößen**

#### **1.03.1 Die HSK-Bezugsgröße „Schlussbilanz“**

Die gemeindliche Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes erfordert allgemeine Abgrenzungskriterien, damit möglichst objektiv und nachvollziehbar das Vorliegen dieser Pflicht bestimmt werden kann. Die haushaltsrechtliche Vorschrift benennt daher in diesem Zusammenhang die Bezugsgröße „Schlussbilanz“, damit aufgrund dieser Größe festgestellt werden kann, ob in der Vorschrift benannte Schwellenwerte im Einzelfall überschritten werden.

Unter dem haushaltsrechtlichen Begriff „Schlussbilanz“ ist dabei die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss zu verstehen, denn diese wird zum Schluss des gemeindlichen Haushaltsjahres, bezogen auf den Stichtag „31. Dezember des Haushaltsjahres“ aufgestellt (vgl. §§ 37 und 41 GemHVO NRW). Diese Bilanz hat eine Verbindlichkeit für die Gemeinde, denn sie ist ein unverzichtbarer Bestandteil des vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschlusses (vgl. § 96 GO NRW).

Für die Feststellung einer Überschreitung der in der haushaltsrechtlichen Vorschrift bestimmten Schwellenwerte stellt die Bilanz daher eine geeignete Basis dar. Die Gemeinde ist nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht verpflichtet, eine weitere förmliche Bilanz in Form einer „Ergebnisverwendungsbilanz“, bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr, oder jährliche eine „Eröffnungsbilanz“ aufzustellen.

#### **1.03.2 Die HSK-Bezugsgröße „Allgemeine Rücklage“**

Die Vorschrift benennt als weiteres Abgrenzungskriterium für die gemeindliche Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die Bezugsgröße „Allgemeine Rücklage“. Diese Bezugsgröße steht unmittelbar mit der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss (Schlussbilanz) in Verbindung, denn in dieser Bilanz wird die „Allgemeine Rücklage“ als gesonderter Bilanzposten ausgewiesen. Bei der Nutzung dieser Bezugsgröße ist jedoch der Stand des Feststellungsverfahrens des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde zu beachten.

Erst nach der vom Rat getroffenen Entscheidung über die Verwendung des gemeindlichen Jahresergebnisses (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW) liegt ein gesicherter Bestand der allgemeinen Rücklage vor. Der Abschluss des Haushaltsjahres bzw. der Schlussstand der Abbildung des bilanziellen Standes des gemeindlichen Vermögens und der Schulden ist erst dann vollständig gegeben, wenn die zuvor noch möglichen Verrechnungen innerhalb der gemeindlichen Bilanz abgeschlossen sind. Zuvor wird im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz regelmäßig noch der Jahresüberschuss oder der Jahresfehlbetrag gesondert ausgewiesen.

Nach der Verrechnung ist dann der bilanzielle Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ die Bezugsgröße, durch die „der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage“ zu-

treffend erfasst und abgebildet wird. In den Fällen, in denen in der gemeindlichen Bilanz im Jahresabschluss die Ergebnisverwendung bereits ausgewiesen ist, hat die Gemeinde das aus der Verrechnung entstandene Ergebnis unter dem zusätzlichen Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ anzusetzen.

Dieser Bilanzposten ist in der Bilanz nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ anzusetzen. Die Gemeinde ist jedoch nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht verpflichtet, eine solche förmliche „Ergebnisverwendungsbilanz“ aufzustellen. Im Rahmen der Pflicht zur Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten durch die Gemeinde bedarf es derartiger bilanzieller Angaben, um eine mögliche Überschreitung der gesetzlichen Schwellenwerte zutreffend beurteilen zu können. Insbesondere aber auch dann, wenn von der Gemeinde ein individuelles Sanierungskonzept umzusetzen ist.

### **1.1 Zu Satz 1 (Schwellenwerte für Haushaltssicherungskonzepte):**

#### **1.1.1 Zu Nummer 1 (Veränderung des Haushalts im Haushaltsjahr):**

Mit dieser haushaltsrechtlichen Bestimmung wird ein Schwellenwert für eine erhebliche Veränderung des gemeindlichen Haushalts im Rahmen der Bewirtschaftung im Haushaltsjahr festgelegt. Die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes für die Gemeinde entsteht, wenn durch Veränderungen des Haushalts innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel zu verringern ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW).

Ein derartiger Fall kann eintreten, wenn in der Ergebnisrechnung für das Haushaltsjahr ein entsprechender Jahresfehlbetrag auszuweisen ist und neben einer ggf. noch möglichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage auch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage notwendig wird. Zur Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts im Haushaltsjahr zählen dabei alle Maßnahmen und Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die haushaltsmäßige Auswirkungen haben.

Die Veränderung des gemeindlichen Haushalts im Haushaltsjahr kann aber auch so groß sein, dass es nicht zu einer Überschreitung dieses Schwellenwertes kommt. In solchen Fällen muss im Zeitpunkt der Aufstellung der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr geprüft werden, ob aufgrund der entstehenden Verringerung der allgemeinen Rücklage die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nicht aus Gegebenheiten in den Folgejahren des Haushaltsjahres entsteht.

Unabhängig davon erfordert eine geplante oder vorzunehmende erhebliche Verringerung des Eigenkapitals immer schnell und umfassend wirkende Konsolidierungs- bzw. Sanierungsmaßnahmen. Diese Maßnahmen müssen zu kurzfristigen erheblichen haushaltswirtschaftlichen Veränderungen führen, um der defizitären Haushaltssituation entgegenzuwirken und eine ggf. drohende Überschuldung zu verhindern. In diesen Fällen beginnt die Verpflichtung für den Bürgermeister und den Kämmerer, die notwendigen Gegenmaßnahmen einzuleiten, unmittelbar mit dem Vorliegen entsprechender Informationen und nicht erst nach dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft bedarf einer Einschränkung, sodass i. d. R. der „normale“ Ablauf der Haushaltswirtschaft nicht fortgeführt werden kann. Es müssen daher umgehend für die Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr geeignete Einschränkungen und besondere Vorbehalte festgelegt werden, auf die dann die Konsolidierungsmaßnahmen im Haushaltssicherungskonzept abgestimmt und aufgebaut werden können. Dabei sollte auch der Erfolg oder das Versagen von bereits eingeleiteten Sanierungsmaßnahmen aufgezeigt und die Ziele und zeitliche Perspektive transparent gemacht werden. Ggf. müssen bereits eingeleitete Maßnahmen noch mal verstärkt werden.

**1.1.2 Zu Nummer 2 (Veränderung in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren):**

**1.1.2.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Zur besseren Handhabbarkeit und aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ist in dieser Bestimmung eine Bagatellgrenze für die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage, die als gesonderter Bilanzposten im bilanziellen Eigenkapital anzusetzen ist, festgelegt worden. Eine Verringerung dieser Rücklage in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren in einer Größenordnung oberhalb der Schwellenwerte dieser Vorschrift, legt offen, dass strukturelle Haushaltsdefizite bei der Gemeinde bestehen und die geordnete Haushaltswirtschaft der Gemeinde so nachhaltig gefährdet ist, dass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei von der Gemeinde im folgenden Haushaltsjahr wieder zu erreichen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde bei der Aufstellung des Haushalts ein negatives Jahresergebnis für zwei aufeinanderfolgende Haushaltsjahre geplant wird, mit der Folge, dass dann der in der Schlussbilanz des jeweiligen Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern ist, entsteht für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Die Formulierung der Vorschrift stellt nicht auf den zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres tatsächlichen Bestand ab, sondern auf den voraussichtlichen Bestand zu diesem Stichtag, also einschließlich der vorgenommenen sowie geplanten Verrechnungen.

Der Bestand der Allgemeinen Rücklage in der Schlussbilanz des Vorjahres muss für die Feststellung, ob aufgrund des geplanten Jahresfehlbetrages des neuen Haushaltsjahres der Schwellenwert i. H. v. überschritten wird, ein Jahresfehlbetrag des Vorjahres der nicht mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden kann, mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet worden sein. Ebenso beeinflussen die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen des Vorjahres den Bestand der Allgemeinen Rücklage. Diese Sachlage wirkt sich auf das zu messende Größenverhältnis zwischen dem bilanzierten Bestand der Allgemeinen Rücklage und dem Jahresfehlbetrag in dem gemeindlichen Ergebnisplan aus (vgl. Abbildung 74).

<b>DIE ZWEITE ÜBERSCHREITUNG DES SCHWELLENWERTES VON 5 %</b>			
<b>Sachlage</b>	<b>Bestand Vorvorjahr (Ist-Werte)</b>	<b>Bestand Vorjahr (Plan-Werte)</b>	<b>Bestand Haushaltsjahr</b>
Anfangsbestand (aus Vorjahr)	42 Mio. Euro	38 Mio. Euro	36 Mio. Euro
Verrechnung von Erträgen	-----	-----	1 Mio. Euro
Verrechnung von Aufwendungen	- 2 Mio. Euro	-----	- 2 Mio. Euro
Jahresfehlbetrag	- 2 Mio. Euro	- 2 Mio. Euro	- 2 Mio. Euro
Endbestand	38 Mio. Euro	36 Mio. Euro	33 Mio. Euro
Schwellenwert für Verringerung der Allgem. Rücklage	5 % = 2,1 Mio. Euro	5 % = 1,9 Mio. Euro	5 % = 1,8 Mio. Euro

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 76 GO NRW**

<b>DIE ZWEITE ÜBERSCHREITUNG DES SCHWELLENWERTES VON 5 %</b>			
<b>Sachlage</b>	<b>Bestand Vorvorjahr (Ist-Werte)</b>	<b>Bestand Vorjahr (Plan-Werte)</b>	<b>Bestand Haushaltsjahr</b>
Veränderung in Prozent	4,8 % (42 Mio. zu 2 Mio. Euro)	5,3 % (38 Mio. zu 2 Mio. Euro)	5,6 % (36 Mio. zu 2 Mio. Euro)

*Abbildung 74 „Die zweite Überschreitung des Schwellenwertes von 5 %“*

Für den Bestand der Allgemeinen Rücklage ist wegen der Bezugsgröße „Schlussbilanz des Vorjahres“ zu beachten, dass die möglicherweise für das Haushaltsjahr „geplanten“ Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen für die Bemessung einer Überschreitung der Schwellenwerte nicht relevant sind. Diese Erträge und Aufwendungen sind von der Gemeinde dem neuen Haushaltsjahr und damit nicht dem Vorjahr wirtschaftlich zuzurechnen und deshalb auch nicht in dessen Schlussbilanz zu berücksichtigen.

Die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht auch, wenn bei der Aufstellung des Haushalts ein negatives Jahresergebnis für das Haushaltsjahr und das folgende Planungsjahr oder für zwei aufeinanderfolgende Planungsjahre geplant wird, das voraussichtlich zu einer entsprechenden Verringerung der allgemeinen Rücklage in diesen zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren führen wird. Eine entsprechende Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung muss dabei jedoch nur für das Haushaltsjahr erfolgen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

Eine mehrjährige Verringerung der allgemeinen Rücklage in einer Größenordnung oberhalb oder unterhalb der in der Bestimmung enthaltenen Schwellenwerte kann zu einem „schleichenden Verzehr“ des gemeindlichen Eigenkapitals führen. Die Gemeinde muss daher die weitere Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einer besonderen Prüfung unterziehen, bei der regelmäßig eine Übersicht über die weitere Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals zu erstellen ist.

Soweit haushaltssicherungspflichtig ist, müssen die von ihr vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen geeignet sein, den „schleichenden Verzehr“ des Eigenkapitals zu beenden und die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs schnellstmöglich nach dem Ursachenjahr, spätestens jedoch nach zehn Jahren zu erreichen. Als Ursachenjahr, ab dem die gesetzliche Frist der Haushaltssanierung zu laufen beginnt, gilt in diesen Fällen immer das Jahr, in dem der Jahresfehlbetrag der Gemeinde zum zweiten Mal so hoch ist, dass der Schwellenwert nach dieser Vorschrift überschritten wird.

Ob und wann diese Sachlage örtlich gegeben ist, muss die Gemeinde unter Beachtung des Haushaltsgrundsatzes der Jährlichkeit überprüfbar ermitteln, denn dieser örtliche Sachverhalt erfordert auch ein Tätigwerden der für die Gemeinde zuständigen Aufsichtsbehörde. In diesen Fällen ist die Ermittlung des jahresbezogenen Schwellenwertes immer bezogen auf den in der Schlussbilanz des jeweiligen Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage vorzunehmen.

### **1.1.2.2 Ursachenjahr und Haushaltsplanung**

Im NKF können die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache, die diese Pflicht auslöst, in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. In die Prüfung, ob eine Überschreitung der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW vorliegt, ist deshalb nicht nur das Haushaltsjahr, für das von der Gemeinde ein neuer Haushalt aufgestellt wird, einzubeziehen.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 76 GO NRW

Die Tatbestände dieser Vorschrift gelten dann als erfüllt, wenn die gesetzlich bestimmten Schwellenwerte in dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung überschritten werden. Das Ereignis, das ein Haushaltssicherungskonzept verursacht, tritt zwar erst in der Zukunft ein, die gemeindliche Pflicht zur Einleitung von Konsolidierungsmaßnahmen sowie zur Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes beginnt aber bereits mit dem Haushaltsjahr.

Die Gemeinde ist daher bereits im Rahmen ihrer Haushaltsplanung gefordert, unverzüglich zu reagieren. Die mögliche zehnjährige Frist, innerhalb derer der Haushaltsausgleich wiederherzustellen ist, läuft allerdings in solchen Fällen nicht erst ab dem Haushaltsjahr, in dem wegen eines voraussichtlichen negativen Jahresergebnisses die Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb des betreffenden Schwellenwertes vorsieht (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

Für die Gemeinde gilt auch in diesen Fällen der Überschreitung der gesetzlich bestimmten Schwellenwerte, zum nächstmöglichen Zeitpunkt den Haushaltsausgleich wiederherzustellen und auch den dafür erforderlichen Konsolidierungszeitraum darauf festzuschreiben. Der von ihr bestimmte Konsolidierungszeitraum muss dabei zwingend notwendig sein und begründet werden. Er kann dabei allerdings über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausreichen. Der lange Zeitraum ist jedoch kein Maßstab, notwendige Konsolidierungsmaßnahmen nur anteilig oder in verringertem Maße umzusetzen oder innerhalb des Konsolidierungszeitraumes „unbestimmt“ hinauszuschieben.

### **1.1.2.3 Ursachenjahr und Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift des § 78 Absatz 1 GO NRW verpflichtet, für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Von der strengen Ausrichtung auf ein Haushaltsjahr wird jedoch durch die Vorschrift eine Ausnahme zugelassen, nach der die gemeindliche Haushaltssatzung auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten kann (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Mit dieser gesetzlichen Möglichkeit einer Haushaltssatzung für zwei Jahre sollen die Gemeinden in die Lage versetzt werden, ihre ertrags- und finanzwirtschaftlichen sowie vermögenswirksamen Entscheidungen schon für einen längeren Zeitraum im Voraus satzungsrechtlich festzulegen und entsprechend umzusetzen. Der gemeindliche Haushaltsplan muss in diesen Fällen unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips eine nach den beiden Jahren getrennte Veranschlagung enthalten (vgl. § 79 GO NRW).

Die gesetzliche Regelung lässt damit eine betragsmäßige Zusammenfassung der in die gemeindliche Haushaltssatzung aufzunehmenden Festsetzungen aus. Die jahresbezogene Trennung in der Haushaltssatzung wirkt sich auch auf die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus, denn eine vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre kann von der Gemeinde nicht zu einer Rechnungsperiode zusammengefasst werden, z. B. um sich einen Jahresabschluss zu „ersparen“.

In den Fällen, in denen die Ursache für ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept im ersten Haushaltsjahr entsteht, muss die Vorgabe, dass die Genehmigung nur erteilt werden kann, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreicht wird, auch auf dieses Haushaltsjahr bezogen werden. Diese Verfahrensweise ist entsprechend anzuwenden, wenn die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes im zweiten Haushaltsjahr entsteht.

### **1.1.3 Zu Nummer 3 (Voraussichtlicher Verzehr des Eigenkapitals):**

#### **1.1.3.1 Der Verzehr wegen erheblicher Haushaltsdefizite**

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht auch, wenn bei der Aufstellung des Haushalts für das neue Haushaltsjahr die Gemeinde einen vollständigen Verzehr der allgemeinen Rücklage für das Haushaltsjahr oder die folgenden drei Planungsjahre innerhalb der mittelfristigen Ergebnisplanung vorsieht (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW). Sie zeigt auf, dass bei der Gemeinde gravierende strukturelle Haushaltsdefizite bestehen.

Durch strukturelle Haushaltsdefizite kann die geordnete Haushaltswirtschaft der Gemeinde nachhaltig gefährdet sein, sodass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei baldmöglichst wieder zu erreichen. Die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes soll daher auch nicht erst zu dem Zeitpunkt ausgelöst werden bzw. entstehen, zu dem eine Haushaltssatzung für ein neues Haushaltsjahr aufgestellt wird, deren Festsetzungen einen vollständigen Verzehr der allgemeinen Rücklage vorsehen.

Ein vorgesehener vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage durch die Gemeinde innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung lässt sich schon frühzeitig aus den im Ergebnisplan ausgewiesenen negativen Jahresergebnissen für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre i. V. m. mit der Anlage „Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals“ ermitteln. Ein solcher Ausweis im gemeindlichen Haushaltsplan stellt eine Willensbekundung der Gemeinde für eine entsprechende haushaltswirtschaftliche Vorgehensweise dar.

Die Gemeinde zeigt mit den im Ergebnisplan ausgewiesenen negativen Jahresergebnissen, dass sie ihrer Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (Soll-Ausgleich) nicht nachkommt (vgl. § 84 Satz 3 GO NRW). Dieser wirtschaftlichen Lage der Gemeinde soll durch die Vorgabe eines Schwellenwertes für die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes unmittelbar entgegengewirkt werden.

In diesen Fällen kann die gemeindliche Pflicht nicht in die Zukunft verschoben bzw. erst der tatsächliche Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals abgewartet werden. Vielmehr besteht eine besondere Dringlichkeit für die Festlegung und Umsetzung von örtlich angepassten Konsolidierungsmaßnahmen. Diese Dringlichkeit wird besonders durch die dem Haushaltsplan als Anlage beizufügende Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde belegt.

#### **1.1.3.2 Die besondere Dringlichkeit für Konsolidierungsmaßnahmen**

Die Gemeinde muss in den Fällen des geplanten Verzehrs des gemeindlichen Eigenkapitals in ihrem Haushaltssicherungskonzept nicht nur besonders darlegen, wie sie sofort, mittel- und langfristig versuchen will, den Haushaltsausgleich wieder zu erreichen. Sie muss auch aufzeigen, wie sie den erreichten Haushaltsausgleich dauerhaft sichern will, um eine Überschuldung zu vermeiden. Ein unter diesen Zielsetzungen aufzustellendes Haushaltssicherungskonzept muss selbstverständlich auch Elemente für den Eigenkapitalaufbau und nicht nur Maßnahmen gegen den möglichen Eigenkapitalverzehr enthalten.

Die Gemeinde muss deshalb in ihrem Haushaltssicherungskonzept eine umfassende Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darstellen. Dazu gehören auch Angaben, wie sie wegen der vorgesehenen negativen Jahresergebnisse in den nächsten Haushaltsjahren, die zum vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen würden, gegensteuert und die mögliche Überschuldung nach § 75 Absatz 7 GO NRW vermeidet. Ihre konkrete Planung soll die Gemeinde außerdem mit Nachweisen untermauern, die gleichzeitig auch eine Umkehr im haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde mit dem Ziel der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung aufzeigen sollen bzw. belegen können.

In einer solchen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bedarf es, insbesondere wegen des Budgetrechts des Rates und seiner Zuständigkeit für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes, einer intensiven Beteiligung des Rates durch die Verwaltung der Gemeinde (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Diese Beteiligungspflicht gilt entsprechend für die Einschaltung und das Handeln der Aufsichtsbehörde, die sich nicht auf das Genehmigungsverfahren für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept beschränken sollte. Sie wird die notwendigen Schritte zur erfolgreichen Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kritisch begleiten.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, wie und in welchem Umfang sie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. ihre Bürgerinnen und Bürger, in das Geschehen einbindet, die ein berechtigtes Interesse an der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde haben. Eine geplante rasante Verringerung des Eigenkapitals erfordert von der Gemeinde insbesondere schnell wirkende Konsolidierungsmaßnahmen, die unter Beteiligung der Aufsichtsbehörde ggf. erhebliche haushaltswirtschaftliche Einschnitte bzw. Veränderungen mit sich bringen können, wenn eine Überschuldung der Gemeinde zu verhindern ist.

In solchen Fällen beginnt die Verpflichtung für den Bürgermeister und den Kämmerer, die notwendigen Gegenmaßnahmen einzuleiten, sobald sie Kenntnis darüber haben und nicht erst nach dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr. Die Aufsichtsbehörde ist nicht nur in solchen Fällen befugt, Informationen darüber zu verlangen, welche Maßnahmen bereits eingeleitet und welche Maßnahmen mit welchem Erfolg oder Misserfolg umgesetzt wurden, bevor das im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung vorzulegende Haushaltssicherungskonzept genehmigt ist.

#### **1.1.3.3 Das Verbot der Überschuldung**

Das bilanzielle Eigenkapital einer Gemeinde kann seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste in Form von Jahresfehlbeträgen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz einer besonderen Betrachtung. In Fortführung der Genehmigungspflicht der Verringerung der allgemeinen Rücklage als eine Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals wird der Gemeinde verboten, sich zu überschulden (vgl. § 75 Absatz 4 und 7 GO NRW).

Diese Vorschrift enthält dazu auch eine Definition der gemeindlichen Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung). Die Sachlage, dass bei einer eingetretenen Überschuldung die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde nicht mehr gewährleistet ist, bedingt die gesetzliche Auffangregelung. Durch die ausdrückliche Benennung der gemeindlichen Bilanz in dieser Vorschrift ist eindeutig bestimmt, dass im Rahmen des Jahresabschlusses (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW) von der Gemeinde zu prüfen ist, ob noch ausreichend Eigenkapital vorhanden ist. Aus der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ergibt sich stichtagsbezogen, ob eine Überschuldung der Gemeinde eingetreten ist.

Der gesetzliche Verbotstatbestand wirkt jedoch nicht so weit, dass bei einem möglichen Eintreten einer Überschuldung von der Gemeinde zum Abschlussstichtag kein Jahresabschluss aufzustellen ist. Erst durch den gemeindlichen Jahresabschluss tritt die Überschuldung der Gemeinde tatsächlich ein und wird gleichzeitig nachgewiesen. Der Weg der Gemeinde zur Überschuldung ist vielmehr ein besonderes und eindeutiges Indiz für Handlungspflichten des Rates und der Verwaltung der Gemeinde, denn es gilt, den Verbotstatbestand schnellstmöglich wieder zu beseitigen. Dem Eintritt des Überschuldungsverbots muss die Gemeinde durch die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes unverzüglich entgegenwirken.

## **1.2 Zu Satz 2 (Haushaltssicherungskonzept bei der Bestätigung des Jahresabschlusses):**

### **1.2.1 Die Pflicht zur Aufstellung**

In der Haushaltswirtschaft der Gemeinde kommt dem Jahresabschluss als Haushaltsabrechnung die gleiche Bedeutung zu wie der Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan. Nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben kann die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes daher auch im Rahmen (der Aufstellung) des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen.

Die Feststellung, dass die Allgemeine Rücklage aufgrund des Jahresfehlbetrages über die Größenordnung eines Schwellenwertes hinaus verringert werden muss, löst für die Gemeinde unmittelbar die Pflicht zur Einleitung und Umsetzung von Konsolidierungsmaßnahmen aus. Sie hat unverzüglich ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, um der entstandenen Pflicht zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs und ihrer Leistungsfähigkeit entsprechend der haushaltsrechtlichen Vorgabe nachzukommen. Gleichzeitig soll die Gemeinde, abhängig vom Zeitpunkt der Kenntnis über die Aufstellungspflicht, ggf. eine Nachtragsatzung erlassen.

### **1.2.2 Der Beginn der Pflicht**

Als relevanten Ausgangspunkt für die Feststellung, ob die Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist, gilt die Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Aufgrund der erstellten Jahresabschlussunterlagen ist für die Verantwortlichen in der Gemeinde zu diesem Zeitpunkt erkennbar, ob und in welchem Umfang ein Jahresfehlbetrag entstanden ist bzw. die gemeindliche Ergebnisrechnung mit einem Fehlbetrag abschließt.

Der Kämmerer und der Bürgermeister müssen in diesem Zusammenhang die erforderliche Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital der Gemeinde klären. Sie haben dazu zu prüfen, ob eine Inanspruchnahme oder Ausgleichsrücklage möglich oder eine Verringerung der Allgemeinen Rücklage erforderlich ist.

Bei einer Verrechnung der Allgemeinen Rücklage erstreckt sich die Prüfung auch darauf, ob die Allgemeine Rücklage über die Größenordnung der haushaltsrechtlich bestimmten Schwellenwerte (für eine Haushaltssicherungspflicht) hinaus verringert werden muss. Die Überschreitung der Schwellenwerte löst dann den unmittelbaren Beginn der Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Dieser Zeitpunkt ermöglicht der Gemeinde die notwendig gewordenen Veränderungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar beginnen zu können bzw. tatsächlich vorzunehmen.

### **1.2.3 Die Zuordnung zu einem Haushaltsjahr**

#### **1.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirkt, dass das von der Gemeinde im Rahmen der Bestätigung des Jahresabschlusses aufzustellende Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil eines Haushaltsplans zu machen ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Aus Gründen des ständigen haushaltswirtschaftlichen Kreislaufs kann dieses Haushaltssicherungskonzept nicht mehr mit dem Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres verbunden werden, für das von der Gemeinde der Jahresabschluss aufgestellt worden ist.

Das im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses aufzustellende Haushaltssicherungskonzept ist daher zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten Haushaltsjahres zu machen. Das Haushaltssicherungskonzept wird daher i. d. R. zum Bestandteil des Haushaltsplans des zweiten Folgejahres des abgelaufenen Haushaltsjah-



res zu machen sein. Bei besonderen örtlichen Gegebenheiten, z. B. einer Verzögerung beim In-Kraft-Treten der gemeindlichen Haushaltssatzung kann ggf. noch eine Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan des laufenden Haushaltsjahres (Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres) möglich sein.

#### **1.2.3.2 Die Zuordnung bei fehlender Haushaltssatzung**

Zum Zeitpunkt der Kenntnis über die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann bei der Gemeinde die Sachlage bestehen, dass die Haushaltssatzung für das zu diesem Zeitpunkt laufende Haushaltsjahr (Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres) noch nicht in Kraft getreten ist. Die Gemeinde darf die noch nicht in Kraft getretene Haushaltssatzung nicht bekanntmachen. Bei diesem Sachstand kann das von der Gemeinde unverzüglich aufzustellende Haushaltssicherungskonzept noch dem Haushaltsplan für das laufende Haushaltsjahr zugerechnet werden.

Diese Zurechnung ist geboten, denn ein Haushaltssicherungskonzept ist haushaltsrechtlich ein Bestandteil des Haushaltsplans (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Bei dieser sachlichen Gegebenheit gilt es für die Gemeinde, unmittelbar nach Kenntnis der Konsolidierungspflichten bzw. der bestehenden schwierigen wirtschaftlichen Lage die geeigneten Maßnahmen zur Beseitigung der eingetretenen strukturellen Defizite in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu ergreifen. Sie soll mit ihren Maßnahmen nicht warten, bis ein Haushaltssicherungskonzept aufgestellt und von der Aufsichtsbehörde genehmigt worden ist.

#### **1.2.4 Die Frist für den Haushaltsausgleich**

Die mögliche Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan des laufenden Haushaltsjahres oder des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres wirkt sich auf die Berechnung des Zeitpunktes aus, zu dem der Haushaltsausgleich spätestens wiederhergestellt sein muss. Die Gemeinde hat daher nicht nur zu beachten, dass spätestens im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich wieder erreicht wird. Sie hat gleichermaßen auch nach der haushaltsrechtlichen Vorgabe zu handeln, den nächstmöglichen Zeitpunkt (für den Haushaltsausgleich) zu bestimmen und erreichbar zu machen.

Die formale Frist soll deshalb von der Gemeinde nicht zwingend ausgenutzt werden. Sie soll sich bemühen, zum nächstmöglichen Zeitpunkt den Haushaltsausgleich wiederherzustellen, um ihre dauerhafte Leistungsfähigkeit zu sichern. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass ihre Pflicht zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs nicht auf planerischen Angaben und damit auf steuerbaren Daten beruht, sondern aufgrund von haushaltswirtschaftlichen Ist-Daten begründet ist. Es besteht daher ein erhebliches Erfordernis für die Gemeinde, die tatsächlich bestehenden Defizite zur Verbesserung der wirtschaftlichen Lage zu beseitigen.

#### **1.2.5 Die ergänzende Aufsichtsanzeige**

Ein Haushaltssicherungskonzept, für das die Aufstellungspflicht im Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister entsteht, soll der Aufsichtsbehörde der Gemeinde unverzüglich nach der Erstellung vorgelegt werden, soweit nicht der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist, dass trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen, entstanden ist (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW). Die Vorlage des Haushaltssicherungskonzeptes bei der Aufsichtsbehörde darf daher nicht bis zur Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses oder bis zur Anzeige der nächsten Haushaltssatzung hinausgezögert werden.

Die Informationspflichten der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde gebieten es bereits, dass die Aufsichtsbehörde über die eingetretene Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes in

Kenntnis gesetzt wird. Die Gemeinde muss dazu aufzeigen, wie die erforderlich gewordene Konsolidierung im gesamten verfügbaren Zeitraum erfolgen soll. Die Bestimmung, dass das Haushaltssicherungskonzept ein Teil des gemeindlichen Haushaltsplans ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW), sowie die Zuständigkeit des Rates der Gemeinde für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h) GO NRW), stehen dieser Vorgehensweise nicht entgegen.

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

### **2.1 Zu Satz 1 (Zielbestimmung eines Haushaltssicherungskonzeptes):**

#### **2.1.1 Der zeitliche Umfang des Haushaltssicherungskonzeptes**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten ausdrückliche Vorgaben für den zeitlichen Umfang eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, die sich auch auf dessen Beginn und Ende sowie auf die Genehmigungsfähigkeit auswirken. Der Beginn der Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ist i. d. R. widerspruchsfrei ermittelbar. Das Haushaltsjahr, in dem die gemeindliche Pflicht beginnt, kann regelmäßig auch in den Fällen eindeutig bestimmt werden, in denen die Aufstellungspflicht der Gemeinde und die auslösende Ursache in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen können.

Der zeitliche Beginn eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist regelmäßig das Haushaltsjahr, in dem es durch einen geplanten Fehlbetrag im Ergebnisplan erforderlich wird, die allgemeine Rücklage zu verringern und eine entsprechende Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung erfolgt (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). In den Fällen, in denen im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses wegen eines gegenüber der Ergebnisplanung entstandenen höheren Fehlbetrages künftig eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht, muss festgelegt werden, an welchen Haushaltsplan das Haushaltssicherungskonzept als Bestandteil angebunden wird.

Bei dieser Sachlage kann das erste oder zweite Folgejahr nach dem „verursachenden“ Haushaltsjahr dafür in den Betracht kommen, denn die Kenntnisse über die Auslösung der Pflicht bzw. deren Verursachung werden durch den Bürgermeister erst im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres gewonnen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Bei dringendem Konsolidierungsbedarf sollte eine Anbindung an den Haushaltsplan des Folgejahres des Haushaltsjahres erfolgen, sofern die Haushaltsplanung bzw. die Haushaltssatzung noch beschlossen oder durch eine Nachtragssatzung angepasst wird (vgl. §§ 78 und 81 GO NRW).

#### **2.1.1.2 Das mögliche Ende**

##### **2.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten ausdrückliche Vorgaben für den zeitlichen Umfang eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, die sich auch auf dessen Ende auswirken. Das zeitliche Ende eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist regelmäßig nicht in jedem Einzelfall von Anfang an einmalig und abschließend festlegbar, denn der tatsächliche Konsolidierungszeitraum bei der Gemeinde steht unter der Prämisse, dass das Haushaltssicherungskonzept die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit gewährleisten soll.

Die Gemeinde hat deshalb in ihrem Haushaltssicherungskonzept die Erreichung der Zielsetzung darzustellen und den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich (in Planung und Rechnung) wiederhergestellt ist. Von der Gemeinde ist daher das Haushaltsjahr zu benennen, in dem von ihr das gesetzliche Ziel voraussichtlich erreicht wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 76 GO NRW**

Dieser Zeitpunkt ist regelmäßig das Haushaltsjahr, ab dem wieder gewährleistet ist, dass der gemeindliche Haushalt in Zukunft so gesteuert werden kann, dass er dauerhaft ausgeglichen sein wird (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 5 GemHVO NRW). Die Einstellung von Konsolidierungsmaßnahmen durch die Gemeinde kann daher nicht bereits als vertretbar angesehen werden, wenn im Rahmen der Haushaltsplanung für ein künftiges Haushaltsjahr voraussichtlich ein Haushaltsausgleich erreichbar wird.

Die Gemeinde muss die Erfüllung ihrer Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich im Rahmen ihres Jahresabschlusses „beweisen“. Bei der Ermittlung des Zeitraumes zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs ist zudem zu berücksichtigen, dass eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes dann noch gegeben sein kann, wenn der Haushaltsausgleich innerhalb eines zehnjährigen Zeitraumes, spätestens aber im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr, wieder erreicht wird.

#### **2.1.1.2.2 Der mehrjährige Ausgleich**

Die Gemeinde darf die in ihrem Haushaltssicherungskonzept vorgesehenen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen zudem nicht schon dann einstellen, wenn der jahresbezogene Haushaltsausgleich in der Planung für ein oder mehrere Haushaltsjahre erreicht wird. Sie hat in solchen Fällen die förmliche Fortführung und Fortschreibung ihres Haushaltssicherungskonzeptes mit ihrer Aufsichtsbehörde abzustimmen.

Ein Verzicht auf die Fortführung dürfte zu diesem Zeitpunkt vertretbar sein, wenn nicht nur der Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr, sondern auch der Soll-Ausgleich in den folgenden drei Planungsjahren aufgezeigt werden kann (vgl. § 84 GO NRW). In solchen Fällen muss davon ausgegangen werden können, dass in künftigen Jahren keine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht.

Die Gemeinde muss darstellen können, der gemeindliche Haushalt kann in Zukunft so gesteuert werden, dass er dauerhaft ausgeglichen sein wird. Ein einmaliger für das Haushaltsjahr geplanter Haushaltsausgleich ist daher als nicht ausreichend anzusehen. Bei einem im Zeitraum der Haushaltssicherung liegenden, nur für das Haushaltsjahr geplanten Haushaltsausgleich, ist ein sofortiger Verzicht auf Haushaltssicherungsmaßnahmen i. d. R. als nicht vertretbar anzusehen.

In diesen Fällen ist mit der Planungsaussage der Gemeinde das haushaltsrechtlich gesetzte Ziel als noch nicht vollständig erreicht anzusehen. Die Zielvorgabe, den gemeindlichen Haushalt in Zukunft so zu steuern, dass er dauerhaft ausgeglichen sein wird, wird bei einem einmaligen Haushaltsausgleich innerhalb der Haushaltskonsolidierung nicht erreicht (vgl. § 5 GemHVO NRW).

Um dem gesetzlichen Anspruch „Haushaltsausgleich“ zu genügen, hat die Gemeinde bei einem geplanten „mehrjährigen“ Haushaltsausgleich für die „ausgeglichenen“ Haushaltsjahre den Nachweis über die tatsächliche Erreichung des Haushaltsausgleichs im gemeindlichen Jahresabschluss zu führen. Dem Verzicht auf die förmliche Fortführung der Haushaltssicherung kommt daher ein vorläufiger Charakter zu.

Gleichwohl lässt ein in diesen Jahren trotz eines geplanten Haushaltsausgleichs tatsächlich entstandener Fehlbetrag nicht wieder die Haushaltssicherungspflicht aufleben. Die Pflicht zur Haushaltssicherung setzt regelmäßig im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ein, sodass entsprechend zu diesen Zeitpunkten die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten zu betrachten und hinsichtlich der Haushaltssicherung zu beurteilen sind.

### **2.1.1.2.3 Der Nachweis im Jahresabschluss**

Für das mögliche Ende des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes bedarf es mindestens noch des „Beweises“ des Erreichens des realen Haushaltsausgleichs, denn mit Unterstützung von Konsolidierungsmaßnahmen soll die Gemeinde den Haushaltsausgleich wiederherstellen. Die Gemeinde hat zu beachten, dass der geforderte Haushaltsausgleich haushaltsrechtlich erst dann gegeben ist, wenn der Ausgleich nicht nur „in der Planung“, sondern auch „in der Rechnung“ (Jahresabschluss) des betreffenden Haushaltsjahres tatsächlich erreicht wird (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde muss durch eine zielgerichtete (konsolidierungsbezogene) Haushaltsbewirtschaftung das Erreichen des vorgesehenen Ergebnisses im gemeindlichen Jahresabschluss für das Haushaltsjahr nachweisen (vgl. § 95 GO NRW). Die zeitlichen Gegebenheiten bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bringen es dabei jedoch mit sich, dass dieser Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss durch die Gemeinde frühestens durch die Aufstellung des Entwurfs nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres erbracht werden kann, also im Folgejahr des Haushaltsjahres.

Die Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr kann aber bereits einen voraussichtlich erreichbaren Haushaltsausgleich vorsehen, sodass ein wichtiger Schritt für den Haushaltsausgleich erfolgt ist. Die Gemeinde kann dann von der förmlichen Fortschreibung ihres geltenden Haushaltssicherungskonzeptes im Rahmen der Haushaltsplanung absehen, wenn während dessen Laufzeit ein Haushaltsausgleich erreicht wird und in zukünftigen Jahren eine gesetzliche Pflicht zur Aufstellung eines HSK nicht besteht, z. B. bei einem fiktiven Ausgleich oder einer Verringerung der allgemeinen Rücklage unterhalb der Schwellenwerte.

Die Gemeinde muss aber gewährleisten, dass der geplante Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr auch tatsächlich erreicht bzw. im gemeindlichen Jahresabschluss nachgewiesen wird. Im Haushaltsjahr, in dem in der Haushaltsplanung der Haushaltsausgleich voraussichtlich erreicht wird, sollte die Gemeinde gleichwohl nicht auf alle im Haushaltssicherungskonzept vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen verzichten. Mit dem geplanten Erreichen des Haushaltsausgleichs im Haushaltsjahr entfallen nicht automatisch die strukturellen Probleme.

Die Gemeinde muss daher daraufhin arbeiten, dass sie den Haushaltsausgleich nicht einmalig für das Haushaltsjahr, sondern künftig dauerhaft erreicht. Sie muss den Nachweis über den erreichten Haushaltsausgleich auch im gemeindlichen Jahresabschluss führen. Bei einem erhöhten Fehlbetrag hat ihre Aufsichtsbehörde zu informieren, wenn der Nachweis mit dem Entwurf des Jahresabschlusses von Bestand ist (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW). Der Zeitpunkt liegt dabei auch in den Händen der Gemeinde, denn sie hat ihren Jahresabschluss zeitnah an das Ende des Haushaltsjahres aufzustellen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

### **2.1.1.2.4 Weitere Maßnahmen bei Überschuldung**

Das Erreichen des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde im Haushaltsjahr muss nicht zwingend auch das Erzielen eines Jahresüberschusses bedeuten, z. B. bei einem als ausgeglichen geltenden Haushalt (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Bei einer Gemeinde, bei der eine Überschuldung eingetreten ist, sind aber ein oder mehrere Jahresüberschüsse zur Beseitigung der Überschuldung erforderlich.

Ein voraussichtlicher Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr stellt daher keinen ausreichenden Anlass dar, die örtlichen Konsolidierungsmaßnahmen abzubrechen. Es bedarf in solchen Fällen weiterhin umfangreicher Konsolidierungsmaßnahmen, um nicht mehr gegen das Verbot der Überschuldung zu verstoßen (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Die Gemeinde ist weiterhin in der Pflicht zur Haushaltskonsolidierung, auch bereits in einem geplanten Erreichen des Haushaltsausgleichs ein erstes Anzeichen einer haushaltswirtschaftlichen Entspannung gesehen werden könnte.

Die Gemeinde darf daher auch in Abstimmung mit der Aufsichtsbehörde nicht von weiteren Haushaltskonsolidierungen absehen, denn von der erforderlichen dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde kann erst wieder ausgegangen werden, wenn nachgewiesen wird, dass die eingetretene Überschuldung beseitigt worden ist und der gemeindliche Haushalt in Zukunft so gesteuert werden kann, dass er dauerhaft ausgeglichen sein wird (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 5 GemHVO NRW).

### **2.1.2 Die Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes**

Für eine Gemeinde besteht auch bei schlechter haushaltswirtschaftlicher Lage grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose. Sie hat trotz einer aktuellen Krisensituation, auch wenn diese mehrjährig ist, grundsätzlich die Substanz und die Potenziale, um wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern. Die Voraussetzungen sind auch bei einer stark angespannten Liquidität bzw. bei Liquiditätsdefiziten generell gegeben.

Die Gemeinde muss jedoch die Schritte zur Stabilisierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der Ursache der defizitären wirtschaftlichen Lage ggf. neu definieren. Das Sanieren der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedeutet in solchen Fällen, die Krisenzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen und beseitigen zu wollen. Die Gemeinde muss geeignete Maßnahmen ergreifen und zur Beseitigung der Krise ziel- und zweckbestimmt vorgehen. Für sie gilt es dabei, die Sanierungswürdigkeit und die Sanierungsfähigkeit aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu prüfen und zu bewerten, sodass ein Sanierungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht werden kann.

Für die Gemeinde kann es oftmals bereits ausreichend sein, schnell, gezielt und konsequent die notwendigen Veränderungen vor Ort anzugehen und in einer sinnvollen und sachlichen Reihenfolge deren Umsetzung vorzunehmen. Ein Haushaltssicherungskonzept als umfassendes Sanierungskonzept dient dabei als zukunftsorientierter Leitfaden (Gesamtkonzept), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung eines ausgeglichenen Haushalts, einschließlich der dazu erforderlichen nachhaltigen Maßnahmen festgelegt werden.

Gleichzeitig muss das Sanierungskonzept ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft zu gehen sind. Ein solches Handlungskonzept ermöglicht die Festlegung von Zwischenzielen und sollte auch die konkreten und akuten Schritte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde besonders herauszustellen. Insgesamt ist zu berücksichtigen, dass nur bei einem vorgesehenen Zusammenwirken der einzelnen Komponenten des Sanierungskonzepts eine Gesamtaussage für das Handeln der Gemeinde und die Zielerreichung getroffen und die Zwischenziele als Mess- und Kontrollpunkte benannt werden können.

Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept ist daher immer von der aktuellen Krisensituation der Gemeinde abhängig. Die zeitliche Abfolge der Konsolidierung muss dabei so ausgestaltet sein, dass die Maßnahmen von der Gemeinde auch im Rahmen ihrer Möglichkeiten umgesetzt werden können und nichts Unmögliches von ihr verlangt bzw. von ihr selbst festgelegt wird. Diese Sachlage erfordert, eine an den örtlichen Verhältnissen orientierte und durch die Machbarkeit geprägte Zielsetzung festzulegen. Im Zusammenhang mit den Zwischenzielen, an denen die Entwicklung der Gemeinde zu messen ist, kann die Motivation der Gemeinde zur Fortsetzung der notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen bestärkt werden.

### **2.1.3 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirt-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 76 GO NRW**

schaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde ihre Zukunftsfähigkeit zu sichern und möglichst eine defizitäre Haushaltslage zu vermeiden hat.

Die Gemeinde soll bei einem Risiko, dass eine defizitäre Haushaltslage möglicherweise entstehen kann, mit ihren Möglichkeiten zukunftsorientiert versuchen, ihre Ertragskraft dauerhaft zu sichern bzw. bald möglichst wiederherzustellen. Bei einer Krise soll die Gemeinde den Haushaltskonsolidierungsprozess selbst so durchführen, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und stetige Aufgabenerfüllung wieder erreicht wird. Sie soll eine haushaltswirtschaftliche Lage schaffen, durch die die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden sowie deren Zukunft dauerhaft gesichert wird.

Diese Erfordernisse für die gemeindliche Haushaltskonsolidierung zeigen auf bzw. verdeutlichen, dass unter Beachtung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen geschaffen sein muss, damit geeignete Grundlagen für eine neue Ausrichtung auf ein nachhaltiges und zukunftsbezogenes Handeln bestehen. Die wirtschaftliche Lage bzw. die sich abzeichnende Ertragsschwäche der Gemeinde oder mögliche finanzielle Gegebenheiten verlangen bei einer Haushaltskonsolidierung die Festlegung neuer nachhaltiger Rahmenbedingungen und Handlungsfelder vor Ort.

Für den Weg dorthin bedarf es eines Maßnahmenpaketes mit aufeinander abgestimmten Konsolidierungsmaßnahmen und nicht nur der Benennung einzelner Maßnahmen. Die neuen Rahmenbedingungen sollen zudem auch dazu beitragen, dass die Gemeinde sich ein ziel- und zukunftsorientiertes Profil gibt. Mit auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung ausgerichteten Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich von der Gemeinde die notwendigen strategischen und operativen Ziele bestimmen und die angestrebte Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft einhalten.

Die örtlichen Ziele können und sollen dazu eine Leitorientierung für die gemeindliche Konsolidierung entfalten bzw. bieten, um auch die notwendige Haushaltswirksamkeit zu erreichen. Dabei gilt es, die gemeindliche Steuerung und das Finanzmanagement der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften miteinander zu verknüpfen. Insgesamt gesehen kann und muss durch die Gemeinde ein örtlich gestaltetes handhabbares und auf ein wirtschaftliches Handeln ausgerichtetes System für die gemeindliche Haushaltskonsolidierung und die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft entstehen.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher die örtlich festgelegten produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs überprüft sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung ggf. neu bestimmt und mit den örtlichen Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele sind dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung abzustimmen. Auch die Öffentlichkeit sollte in diesen Prozess in geeigneter Weise eingebunden werden. Durch die benannten Verpflichtungen wird von der Gemeinde nichts Unmögliches verlangt. Gleichwohl dürfte es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach für die Gemeinde sein, dafür geeignete messbare Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen.

Die Ausgangsbasis für den Einstieg in die örtlichen Aufstellungsarbeiten eines Haushaltssicherungskonzeptes kann der gemeindliche Haushaltsplan, insbesondere mit den darin enthaltenen produktorientierten Teilplänen bieten, die entsprechend den örtlichen Verhältnissen und Bedürfnissen gebildet wurden (vgl. §§ 1 und 4 GemHVO NRW). Sofern die Teilpläne die vorgesehenen Angaben aufweisen, kann davon ausgehend die neue Ausrichtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für die nächsten Planungsjahre festgelegt werden. Für das neue zukunftsorientierte Bild reicht i. d. R. die Zeit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nicht aus.

Vielmehr muss, orientiert an der gesetzlichen Vorgabe, dass spätestens im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr die Gemeinde den Haushaltsausgleich wieder erreichen soll, ein Überblick über ein Jahrzehnt ge-

wonnen und mit belastbaren haushaltswirtschaftlichen Daten belegt werden. Auf diese Weise kann die gemeindliche Haushaltskonsolidierung, begleitet durch ein in sich stimmiges Zielsystem und eine kompetente und ressourcenverbrauchsorientierte Verwaltungsteuerung, ggf. mit dezentraler Ressourcenverantwortung, den Zielen und Zwecken der Haushaltskonsolidierung vollständig gerecht werden. Die Gemeinde soll dadurch konkret nachweisen, dass ihre Zukunftsfähigkeit dauerhaft gewährleistet oder wie und wann dieses Ziel erreicht ist.

## **2.2 Zu Satz 2 (Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes):**

### **2.2.1 Der Genehmigungsbedarf**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift bedarf das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Diese Genehmigung hat den Hauptzweck, die Gemeinde zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs zu verpflichten. Im Rahmen der Genehmigung müssen dann die von der Gemeinde dafür als notwendig angesehenen Maßnahmen beurteilt und akzeptiert werden. Sofern z. B. die Wirkungen der Konsolidierungsmaßnahmen noch nicht abschließend geklärt sind, bieten sich als gesonderte Nebenbestimmungen zur Genehmigung bedarfsgerechte Bedingungen und Auflagen, um für die Gemeinde einen Rahmen auf dem Weg zum Ziel der Konsolidierung abzustecken.

Die Gemeinde hat dann in diesem Spielraum schnellstmöglich den Haushaltsausgleich wieder erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung zu sichern. Die Aufsichtsbehörde muss für die Erteilung der Genehmigung nach dieser Vorschrift die von der Gemeinde festgelegten Strategien, Verfahren und Prozesse sowie die geplanten Konsolidierungsmaßnahmen zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs beurteilen. Sie muss die möglichen Risiken der Gemeinde, die aufgrund der Art und des Umfangs und der Vielschichtigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Konsolidierungszeitraum auftreten können, einschätzen.

Im Rahmen ihrer Entscheidung hat die Aufsichtsbehörde den ihr zustehenden Ermessensspielraum unter Berücksichtigung der haushaltsrechtlichen Zielbestimmungen und der örtlichen Gegebenheiten ausgestalten. Sie hat dabei auch abzuwägen, durch welche Nebenbestimmungen sichergestellt werden kann, dass die Gemeinde die zielorientierten Erfordernisse bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft in der Konsolidierungszeit ausreichend beachtet und entsprechend handelt.

Die Aufsichtsbehörde kann daher insbesondere die von der Gemeinde angestrebten und erreichbaren jahresbezogenen Konsolidierungsziele zum Gegenstand der Nebenbestimmungen ihrer Genehmigung machen. Sie hat dazu eine inhaltliche und eine zeitbezogene Festlegung zu treffen. Von der Aufsichtsbehörde ist dabei das Ermessen unter Beachtung der Ziele und Zwecke der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs auszuüben. Dabei ist zu beachten, dass nur Nebenbestimmungen festgelegt werden sollten, bei denen der Gemeinde im Rahmen der Umsetzung noch ein Raum für die Ausübung ihrer Eigenverantwortung bleibt.

Die gemeindliche Selbstverwaltung bedingt, dass die Aufsichtsbehörde nicht einzelne Konsolidierungsmaßnahmen ersetzen oder einschränken soll, sondern nur im Rahmen der Zielerreichung „Haushaltsausgleich“ geeignete Vorgaben zur Konsolidierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft machen kann. Dem haushaltsrechtlichen Ziel der Gemeinde, wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Absatz 2 GO NRW zu erreichen, kommt dabei eine zentrale Bedeutung zu.

Diese Zielbestimmung wird nicht eingeschränkt, wenn für das Haushaltsjahr noch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde vorgesehen ist. Sofern aber nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde eine Gefährdung ihrer Haushaltswirtschaft zu befürchten ist und sich diese Haushaltslage durch eine Überschreitung der Schwellenwerte belegt wird, muss dieser Gefahr durch ein Haushaltssicherungskonzept auf geeignete Weise entgegengetreten werden. Die Aufsichtsbehörde muss diese Sachlage in ihrer

Genehmigungspraxis, insbesondere wegen der möglichen zehnjährigen Laufzeit des Haushaltssicherungskonzeptes auf geeignete Weise berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein Genehmigungsbedarf für ein Haushaltssicherungskonzept nicht nur durch die Überschreitung von Schwellenwerten im Haushaltsjahr, sondern auch bei Überschreitungen in den dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung besteht. Dadurch wird die gewollte stärkere Verflechtung zwischen der mittelfristigen haushaltswirtschaftlichen Planung und der langfristigen Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie den aufsichtsrechtlich gestuften Maßnahmen hergestellt. Die Aufsichtsbehörde hat daher bei der Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes immer auch die zeitliche Dimension der Haushaltskonsolidierung ausreichend zu prüfen.

### **2.2.2 Der Genehmigungsgegenstand**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass das von der Gemeinde aufzustellende Haushaltssicherungskonzept einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf. Ein solches Konzept beinhaltet die vorgesehenen Maßnahmen der Gemeinde, um in einer absehbaren Zeit den jährlichen Haushaltsausgleich wieder zu erreichen. Dieser Tatbestand entsteht dadurch, dass die Gemeinde als Ergebnis der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr einen voraussichtlichen Fehlbedarf in ihrem Ergebnisplan vorgesehen hat, der gesetzlich bestimmte Schwellenwerte überschreitet.

Bei der Abgrenzung des Genehmigungstatbestandes muss aber auch die Pflicht der Gemeinde berücksichtigt werden, ihren Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung auszugleichen. Der Gesamtbetrag der Erträge muss daher künftig wieder die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreichen oder übersteigen. Dieser Pflicht kommt die Gemeinde voraussichtlich nicht mehr in einem bestimmten Zeitraum nach, wenn sie die Verrechnung ihres Jahresfehlbedarfes mit der allgemeinen Rücklage geplant hat.

Mit der vorgesehenen zukunftsorientierten Genehmigung der Aufsichtsbehörde wird die geplante Ausführung der von der Gemeinde für das Haushaltsjahr geplanten Haushaltswirtschaft dergestalt zugelassen, dass die Gemeinde sich in diesem geplanten haushaltswirtschaftlichen Rahmen bewegen und gleichzeitig Konsolidierungsmaßnahmen ergreifen muss. Sie wird dabei nicht von der Pflicht zum Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr befreit. Sie muss dieses gesetzliche Ziel weiterhin anstreben und sich bemühen, das Ziel mithilfe der geplanten Konsolidierungsmaßnahmen wieder zu erreichen.

Mit dem Haushaltssicherungskonzept als Genehmigungsgegenstand wird ihr daher lediglich zugestanden, unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse im vorgesehenen Konsolidierungszeitraum die haushaltsrechtlichen Regelungen nicht in vollem Umfang erfüllen zu müssen. Die Gemeinde ist dabei verpflichtet, die geplante Abweichung vom Haushaltsausgleich möglichst gering zu halten. Der Genehmigungstatbestand dient daher der Sicherung der dauerhaften Aufgabenerfüllung der Gemeinde und der Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde.

### **2.2.3 Der zeitliche Unterschied zwischen Verpflichtung und Ursache**

Im Rahmen der mittelfristigen Ergebnisplanung können die Pflicht der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufstellen zu müssen, im Haushaltsjahr und die auslösende Ursache für diese Pflicht auch in den folgenden drei Planungsjahren liegen. Die Gemeinde muss jedoch unmittelbar nach ihrer Kenntnis über eine defizitäre haushaltswirtschaftliche Lage die notwendigen und sachgerechten Gegenmaßnahmen ergreifen. Die gesetzliche Pflicht, jährlich den Haushaltsausgleich zu erreichen, führt dazu, dass der Zeitraum, den Haushaltsausgleich zu erreichen, immer mit dem Haushaltsjahr beginnt.



Die Gemeinde plant dabei einen Fehlbetrag, durch den ein Schwellenwert überschritten wird, entweder für das Haushaltsjahr oder die drei folgenden Planungsjahre. Der Gemeinde wird daher ein zehnjähriger Zeitraum zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs ab dem Haushaltsjahr und nicht nach dem geplanten Ursachenjahr eingeräumt, wenn dabei die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre betroffen sind. Diese Anwendung der Vorschrift ist sachlich geboten.

Die Gemeinde muss bereits im Zeitraum zwischen dem Haushaltsjahr und dem Jahr der geplanten Ursache für die Überschreitung der Schwellenwerte dem Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals gegenwirken. Eine Anbindung des Zeitraumes zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs an das geplante Ursachenjahr könnte dazu führen, dass die Gemeinde trotz defizitärer Haushaltsplanung erst dann Gegenmaßnahmen plant und umsetzt, wenn das Haushaltsjahr mit dem geplanten Fehlbetrag beginnt. Aus den Zwecken und Zielen der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist eine solche Verzögerung des Entgegenwirkens einer Verringerung der allgemeinen Rücklage jedoch nicht ableitbar.

#### **2.2.4 Die Einbeziehung der Genehmigung nach § 75 Absatz 4 GO NRW**

Bei einer Festsetzung einer Verringerung der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Haushaltssatzung und einer Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes wird die erforderliche Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW durch die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 2 GO NRW mitefasst. Diese Zusammenfassung entsteht i. d. R. dann, wenn die beiden Tatbestände innerhalb der mittelfristigen Ergebnisplanung zwei unterschiedlichen Haushaltsjahren zuzurechnen sind.

In solchen Fällen ist die erforderliche Sanierung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes so gewichtig, dass eine getrennte Genehmigungspraxis durch die Aufsichtsbehörde nicht sachgerecht im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist. Eine aufsichtsrechtliche Verfahrenstrennung zwischen einer Genehmigung nach § 75 Absatz 4 GO NRW und einer Genehmigung unter der gleichzeitigen Bewertung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 2 GO NRW würde dann der gesetzlichen Aufgabe der Gemeinde, die stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft zu sichern und den Haushaltsausgleich wieder zu erreichen, entgegenstehen.

Unter diesen Zielsetzungen ist es sachlich geboten, dass die Aufsichtsbehörde das zielgerichtete Handeln der Gemeinde zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs durch ein einziges Verfahren unterstützt. Die Gemeinde muss basierend auf den bestehenden örtlichen Verhältnissen für ihr gesamtes Sanierungsvorhaben die notwendige rechtliche Sicherheit vonseiten der Aufsichtsbehörde erhalten, wenn das der Aufsichtsbehörde vorgelegte gemeindliche Haushaltssicherungskonzept aus Sicht der Aufsichtsbehörde genehmigungsfähig ist.

### **2.3 Zu Satz 3 (Genehmigungserfordernisse):**

#### **2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift darf die Aufsichtsbehörde eine Genehmigung für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept nur erteilen, wenn aus dem ihr von der Gemeinde vorgelegten Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im Zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der gesetzlich bestimmte Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreichen wird. Die Gemeinde hat in ihrem Haushaltssicherungskonzept dann einen früheren Zeitpunkt zur Erreichung des Haushaltsausgleichs anzugeben und zu belegen, wenn es ihr dieses möglich ist. Sie ist verpflichtet, den Haushaltsausgleich schnellstmöglich wiederherzustellen.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 76 GO NRW

In Ausnahmefällen kann der Zeitpunkt auch oberhalb des gesetzlich bestimmten zehnjährigen Rahmens liegen, denn im Einzelfall kann auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes der Gemeinde durch Genehmigung der Bezirksregierung von dem gesetzlich bestimmten Konsolidierungszeitraum abgewichen werden. Der von der Gemeinde bestimmte Zeitpunkt zur Wiedererreichung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs muss zudem in Form eines konkreten Haushaltsjahres in der gemeindlichen Haushaltssatzung rechtsförmlich festgesetzt werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW).

### 2.3.2 Die Zehn-Jahres-Frist

Der Gemeinde wird zur Erfüllung ihrer Verpflichtung, den Haushaltsausgleich im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltskonsolidierungskonzeptes wiederherzustellen, ein Zeitraum von zehn Jahren nach dem Haushaltsjahr, in dem die Ursache für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes liegt, eingeräumt. Der zehnjährige Zeitraum umfasst auch die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre, bei denen sich wegen deren Einbeziehung in den gemeindlichen Haushaltsplan die haushaltsmäßigen Wirkungen der vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen unmittelbar aus den Jahresspalten dieser drei Planungsjahre im Haushaltsplan ablesen lassen.

Die Zehn-Jahres-Frist für das Haushaltssicherungskonzept zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs verändert zwar die zeitliche Dimension der gemeindlichen Ergebnis- und Finanzplanung, jedoch nicht den förmlichen Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, der von der Gemeinde in den jährlichen Haushaltsplan einzubeziehen ist (vgl. § 84 GO NRW). Für die Zeit nach dem Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung müssen grundsätzlich vergleichbare Konkretisierungen der haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse geschaffen werden, um die Umsetzung zielorientiert messbar zu machen.

Die Gemeinde soll wegen der für diese Jahre vorzunehmenden Prognose, die einen schwer konkret kalkulierbaren Zeitraum darstellen, nicht nur die voraussichtlich entstehenden jahresbezogenen Erträge und Aufwendungen transparent machen, sondern auch deren Berechnung und die Prognosegrundlagen und Annahmen. Schnell oder sofort zu realisierende Maßnahmen dürfen von der Gemeinde wegen des Zehnjahreszeitraumes nicht zeitlich in andere Jahre verschoben und gestreckt werden, aber auch nicht über den gesamten Konsolidierungszeitraum verteilt werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Konsolidierungs- bzw. Sanierungszeit nicht bereits beim ersten möglichen Haushaltsausgleich in der Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr endet.

Der Soll-Ausgleich des gemeindlichen Haushalts muss auch in den Folgejahren des Haushaltsjahres, mindestens jedoch in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren gesichert sein. Nur dann kann davon ausgegangen werden, dass die dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde wieder gesichert ist. Andererseits muss das Erreichen des Haushaltsausgleichs von der Gemeinde auch in der Rechnung (Jahresabschluss) des betreffenden Haushaltsjahres nachgewiesen werden, denn nur dann ist eine ausreichende Grundlage für ein Bestehen der Leistungsfähigkeit der Gemeinde nachweislich geschaffen worden.

Nur durch die Erfüllung dieser haushaltsmäßigen Vorgaben durch die Gemeinde wird eine ausreichende Grundlage für eine neue dauerhafte Leistungsfähigkeit geschaffen. Sofern bei der Gemeinde ein Haushaltsausgleich in diesem Sinne gegeben ist, wird der gesetzlich bestimmten Ausgleichspflicht tatsächlich entsprochen (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 und § 84 GO NRW). Bei einem genehmigten Haushaltssicherungskonzept bleibt der im Rahmen der Genehmigung der Aufsichtsbehörde festgelegte Konsolidierungszeitraum auch für die jährlichen Fortschreibungen des Haushaltssicherungskonzeptes verbindlich.

Ein Hinausschieben des Endzeitpunktes aufgrund eines zwischenzeitlich erreichten (einmaligen) Haushaltsausgleichs ist grundsätzlich nicht als zulässig anzusehen. Eine solche Sachlage verändert daher nicht die Pflicht der Gemeinde zur Fortschreibung ihres Haushaltssicherungskonzeptes innerhalb des festgelegten Zeitraumes. Ein jährlicher „Neustart“ bzw. Neubeginn des Zehn-Jahres-Zeitraumes des gemeindlichen Haushaltssicherungskon-

zeptes mit einer Verlängerung der bestehenden Festsetzung, würde gegen den Zweck der gesetzlichen Fristenregelung verstoßen.

Eine solche Vorgehensweise durch die Gemeinde soll daher von der Aufsichtsbehörde grundsätzlich nicht gebilligt werden. Die Aufsichtsbehörde kann aber gleichwohl im Rahmen der Fortschreibung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes eine notwendige Anpassung genehmigen, wenn nicht absehbare und nicht von der Gemeinde zu beeinflussende erhebliche Veränderungen der finanziellen Situation der Gemeinde eingetreten sind, die es zu bewältigen bzw. zu überwinden gilt.

### **2.3.3 Angabeformen im Haushaltssicherungskonzept**

#### **2.3.3.1 Die Angaben für die ersten drei Planungsjahre**

Die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes beinhaltet bei dessen Aufstellung, dass darin die gemeindliche Haushaltsplanung mit der fünfjährigen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung als Ausgangsbasis zu berücksichtigen ist. Dabei bleibt grundsätzlich die örtliche Form und Detaillierung der gesamten gemeindlichen Haushaltsplanung auch während des Zeitraumes des Haushaltssicherungskonzeptes unverändert, soweit sich nicht Besonderheiten bei den örtlichen Verhältnissen der Gemeinde oder bei der Konsolidierung zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs ergeben haben.

Der bei einem gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept zulässige zehnjährige Zeitraum gibt allein keine Veranlassung, die Haushaltsplanung für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre zu verändern. Bereits im Rahmen der Aufstellung des örtlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist zu beurteilen, ob und in welchem Umfang die detaillierte Planung für die Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auch in den sich daran anschließenden Jahren fortgesetzt werden soll. Insbesondere bei einem individuellen Sanierungskonzept müssen zusätzliche Angaben erfolgen, um die Sanierungserfolge messen und aufzeigen zu können.

#### **2.3.3.2 Die Angaben für die weiteren Planungsjahre**

##### **2.3.3.2.1 Die Angaben nach den verbindlichen Haushaltspositionen**

Die Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes kann dazu führen, dass die gemeindliche Haushaltsplanung über die fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung nach § 84 GO NRW hinausgehen muss. Die im Haushaltssicherungskonzept ggf. aufzuzeigende zehnjährige Haushaltsplanung, bei einem Sanierungskonzept ggf. auch noch weitere Jahre, muss sich hinsichtlich der Darstellung der geplanten Erträge und Aufwendungen an die Haushaltspositionen im Haushaltsplan anschließen. Die von der Gemeinde vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen wirken sich auf die künftigen Haushaltspläne aus, um das Ziel der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und den Weg dorthin transparent und nachvollziehbar zu machen.

Die Fortschreibung der gemeindlichen Haushaltsplanung über die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung hinaus wirkt sich daher auf die Art und Weise der im Haushaltssicherungskonzept oder im Sanierungskonzept darzustellenden Haushaltspositionen in den weiteren Jahren unmittelbar aus. Es dürfte für die mehrjährigen Zeiträume vertretbar sein, die Angaben zu den voraussichtlichen Erträgen und Aufwendungen sowie zu den Einnahmen und Auszahlungen auf die Haushaltspositionen zu beschränken, die für den Ergebnisplan und den Finanzplan mindestens vorgegeben sind (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).

Diese Darstellungsmöglichkeit im Haushaltssicherungskonzept würde die gemeindliche Planung über die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung hinaus wesentlich erleichtern. Die Gemeinde kann aber auch die Detaillierung ihres Haushaltsplans beibehalten, um z. B. die Fortschreibung der Planung in einen Zusammenhang mit

ihren Konten im örtlichen Buchungsgeschäft zu stellen. Für die Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist es immer notwendig, dass möglichst belastbare Daten aus der gemeindlichen Haushaltsplanung die Grundlage für die auszuwählenden Konsolidierungsmaßnahmen bilden. In welcher Art und Weise ein zehnjähriges Haushaltssicherungskonzept gestaltet wird, ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden. Ggf. ist in die Beurteilung die Aufsichtsbehörde der Gemeinde einzubinden.

#### **2.3.3.2.2 Die Angaben nach den verbindlichen Produktbereichen**

Die geplante und in einem Haushaltssicherungskonzept oder Sanierungskonzept darzustellende wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde und die Erreichung des Haushaltsausgleichs werden nur nachvollziehbar und verständlich, wenn auch die Vielfalt der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Einzelnen in die haushaltswirtschaftliche Konsolidierungsplanung einbezogen wird.

Für die gemeindliche Planung über die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung hinaus sollte ein Verzicht auch auf detaillierte produktorientierte Angaben möglich sein, ohne dadurch die örtliche Steuerung für die Umsetzung der Konsolidierung zu vernachlässigen. Ein solcher Verzicht würde die Angaben aus den örtlichen produktorientierten Teilplänen entbehrlich machen, soweit diese nach Produktgruppen oder Produkten aufgestellt werden. Auf Angaben entsprechend der örtlichen Teilpläne, die nach den verbindlichen Produktbereichen aufgestellt werden, kann jedoch aus sachlichen Gründen nicht verzichtet werden.

#### **2.3.3.2.3 Die Angaben unter Einbeziehung von Zielen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht beinhaltet, dass auch die Nachhaltigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, bei dem das gemeindliche Jahresergebnis als „Erfolg des Handelns“ mit den Inhalten des gemeindlichen Leitbildes abzuwägen bzw. in einen Ausgleich zu bringen ist, bei der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes oder eines Sanierungskonzeptes berücksichtigt werden muss. Bereits auf Grund des gesetzlichen Gebotes der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit bzw. der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW) sowie des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW) kommt der Nachhaltigkeit der Konsolidierungsplanung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie bei der Festlegung der darauf auszurichtenden Ziele eine hohe Bedeutung zu.

Im Rahmen der Festlegung der Zielerreichung bei der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen muss auch der Messung des Ressourceneinsatzes und des Ressourcenverbrauchs hinsichtlich dessen nachhaltiger zukunftsbezogener Wirkungen eine ausreichende Beachtung geschenkt werden. Die Nachhaltigkeit muss dabei anhand von Nachhaltigkeitszielen der Gemeinde bei denen die Art und Weise von sozialen, ökologischen und ökonomischen Wirkungen zu berücksichtigen sind, aus dem haushaltsmäßigen Konsolidierungshandeln der Gemeinde heraus entstehen.

Die Gemeinde muss zudem hinsichtlich der Nachhaltigkeit ihre Haushaltsplanung und ihre Zielsetzungen grundsätzlich und möglichst jährlich im Zeitablauf der Konsolidierungs- oder Sanierungsphase überprüfen sowie ihr geplantes Verwaltungshandeln mit konkreten Inhalten füllen. Durch die Einbindung der Nachhaltigkeit in die gemeindliche Zielbestimmung kann zudem ein Gesamtzusammenhang mit anderen zweck- und adressatenbezogenen Festlegungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde hergestellt werden.

Die positiven als auch die negativen Auswirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns sollten von der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen offengelegt werden. Die Möglichkeit zu einem wirtschaftlichen Gesamtbild der Gemeinde ist, bezogen auf die Zielbestimmungen und die Umsetzung notwendiger örtlicher Maßnahmen, sachlich erforderlich. Ein solches Bild dient der Nachvollziehbarkeit und der Steuerung auf

dem Wege zur Wiederherstellung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs sowie der dauerhaften Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

#### **2.3.3.2.4 Die Angaben über Leistungskennzahlen**

Die Gemeinde soll für ihre Aufgabenerfüllung nicht nur produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen, sondern auch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung bestimmen. Sie soll zudem neben den Zielen ihre Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Haushaltsplanung, der örtlichen Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts machen.

Mit den örtlichen Leistungskennzahlen sollen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die quantitativ messbar sind, durch Verhältniszahlen in Kurzform dargestellt werden. Dadurch werden wichtige Erkenntnisse transparent gemacht und verständlich aufgezeigt. Es werden damit jedoch keine Sofortlösungen für die örtlichen Sachverhalte und Verhältnisse geboten. Die Ursachenanalyse und die Entwicklung von geeigneten Gegenmaßnahmen bleiben der Gemeinde überlassen, liegen aber auch in ihrer Verantwortung.

Die Gemeinde kann dazu aber die Analyse der in ihrem Haushalt enthaltenen Leistungskennzahlen als Ausgangsgrundlage im Rahmen ihres Haushaltssicherungskonzeptes nutzen. Wichtig für die gemeindliche Analyse ist dabei, dass einzelne Leistungskennzahlen nicht isoliert betrachtet werden dürfen. Sie sind in einen Zusammenhang zu stellen, soweit gegenseitige Beziehungen oder Wirkungen bestehen oder entstehen können. Auch die Zugehörigkeit zu einem Bereich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. einem Produktbereich, stellt dabei ein sachliches Kriterium dar.

Die jeweils festgelegten Leistungskennzahlen können dann mit weiteren Erkenntnissen und Informationen zu einem zutreffenden Bild über den haushaltswirtschaftlichen Stand der Gemeinde bzw. über den Erfolg der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen, beitragen. Die Nutzung von Leistungskennzahlen in der Umsetzung der gemeindlichen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen erfordert auch, sich einen Überblick über deren Zwecke und inhaltliche Gestaltung sowie die eingesetzten Wertgrößen zu verschaffen, um die dadurch verdichteten gemeindlichen Sachverhalte interpretieren zu können.

Für die Gemeinde bedarf es auch ausreichender Kenntnisse über die Grundlagen der Bildung und des Einsatzes von Leistungskennzahlen. Es bedarf deshalb vielfältiger Informationen zu den einzelnen Leistungskennzahlen, die im Rahmen der Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen zur Anwendung kommen sollen, z. B. über die Definition und Berechnungsformel einschließlich der verwendeten Wertgrößen. Ggf. bedarf es auch einer Interpretationshilfe, die Unterstützung für die Klärung von Fragen bieten kann, z. B. was ein hoher oder ein niedriger Kennzahlenwert bedeutet, welche Wirkungen daraus entstehen und welche Schlüsse daraus bei der Beurteilung der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen gezogen werden können.

Bei der Bewertung bedarf es jedoch nicht nur besonderer Informationen über die örtlichen Einflussfaktoren auf die gemeindlichen Leistungskennzahlen, sondern es muss bei diesen Kennzahlen auch berücksichtigt werden, dass die einzelnen Leistungskennzahlen nicht getrennt nebeneinanderstehen, sondern miteinander verwoben sind bzw. verwoben werden müssen. Dabei können durchaus auch gegenseitige Abhängigkeiten bestehen, sodass im Rahmen einer Analyse die Leistungskennzahlen nicht einzeln für sich allein betrachtet werden dürfen, sondern mit anderen Werten verglichen werden müssen.

Für diese Analysen eignen sich z. B. Durchschnittswerte, Minimalwerte und Maximalwerte, aber auch systemimmanente Zielwerte. Welche örtlichen Leistungskennzahlen letztlich bei der gemeindlichen Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen in Betracht bzw. zum Einsatz kommen sollen, hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden. Die Inhalte der Entscheidung hängen dabei insbesondere von den festgelegten

Zielsetzungen, bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung und das haushaltswirtschaftliche Handeln im Zeitablauf ab. Sie sollen der dauerhaften Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen.

#### **2.3.3.2.5 Das Verbot der Überschuldung**

Der Weg zu einer möglichen Überschuldung der Gemeinde wird insbesondere durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage in mehreren Haushaltsjahren beschränkt und durch entsprechende Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung offengelegt. Soweit ein solcher Weg im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept aufgezeigt wird, müssen die Gemeinde und die Aufsichtsbehörde dafür Sorge tragen, dass durch sachgerechte Gegenmaßnahmen die Überschuldung nicht eintritt. Im Rahmen der Aufstellung und Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann ein geplanter vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage nicht in Betracht kommen, selbst dann nicht, wenn das Ziel, den Haushaltsausgleich wiederherzustellen, erreicht wird.

Die Wiedererreichung einer geordneten Haushaltswirtschaft der Gemeinde und ihrer künftigen dauernden Leistungsfähigkeit ist so gewichtig und bedeutend, dass im Rahmen der gemeindlichen Haushaltskonsolidierung von der Gemeinde kein Eintritt einer Überschuldung eingeplant werden darf. Es dürfte vielmehr notwendig sein, in einem unter Beachtung der gesetzlich bestimmten Ziele und Zwecke aufzustellenden Haushaltssicherungskonzept zu berücksichtigen, dass die Gegenmaßnahmen der Gemeinde zum möglichen Eigenkapitalverzehr auch gesonderte Elemente enthalten müssen, die für einen Eigenkapitalaufbau geeignet sind.

### **2.4 Zu Satz 4 (Abweichen vom Konsolidierungszeitraum):**

#### **2.4.1 Die Zwecke der Vorschrift**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift ermöglicht es der Gemeinde im Einzelfall, auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes von dem zehnjährigen Konsolidierungszeitraum abzuweichen. Dieser Sachverhalt bedarf der Genehmigung der Bezirksregierung als (obere) Aufsichtsbehörde. Diese gesetzliche Vorgabe gilt auch für Abweichungen bei Sanierungskonzepten von kreisangehörigen Gemeinden, bei denen der Landrat des Kreises die zuständige örtliche Aufsichtsbehörde für die Gemeinde ist.

Eine Gemeinde hat ihr Sanierungskonzept im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nach § 80 GO NRW dem Landrat vorzulegen, der unter Abgabe eines Votums die Genehmigung bei der Bezirksregierung einholt und das Verfahren durch eine entsprechende Verfügung an die Gemeinde abschließt. In den Fällen einer zeitlichen Abweichung sind besondere sachgerechte haushaltswirtschaftliche Maßnahmen und Schritte durch die Gemeinde notwendig, damit die Gemeinde den gesetzlichen Haushaltsausgleich wieder erreicht.

Stärker als beim zehnjährigen Konsolidierungszeitraum ist es daher vonseiten der Gemeinde und der Bezirksregierung erforderlich, in dem Sanierungskonzept nicht nur das Endziel im Blickwinkel zu haben, sondern durch mehrere Zwischenziele die vorgesehene Sanierung durchführbar und messbar zu machen. Die Sanierung dürfte in solchen Fällen grundsätzlich nur schrittweise durchzuführen sein, sodass mit der Umsetzung von Maßnahmen eine regelmäßige bzw. ständige Überprüfung der Machbarkeit und Dauerhaftigkeit einhergehen muss.

Eine solche abgestimmte Verfahrensweise erleichtert bedarfsgerechte Anpassung und Weiterentwicklung des von der Gemeinde umzusetzenden Sanierungskonzeptes. Die Klärung der Frage, in welchem Umfang der ansonsten gesetzlich bestimmte zehnjährige Konsolidierungszeitraum bei einem individuellen Sanierungskonzept in zulässiger und vertretbarer Weise überschritten werden kann, bedarf noch weiterer Erörterungen und Abstimmungen. Es sollen dazu möglichst zeitnah praktikable Antworten gefunden werden.

**2.4.2 Das Sanierungskonzept**

**2.4.2.1 Die grundsätzliche Zielsetzung**

In besonderen örtlichen Einzelfällen wird das übliche Haushaltssicherungskonzept als nicht mehr ausreichend angesehen, wenn die Gemeinde den Haushaltsausgleich in einem bestimmten Zeitkorridor nicht wieder erreichen kann. Gesetzlich wird dann die Aufstellung eines Sanierungskonzeptes unter Beteiligung der Bezirksregierung verlangt. Dadurch soll gesichert werden, dass geeignete Mechanismen und Strategien sowie besondere sachgerechte Maßnahmen und Schritte örtlich festlegen, die als haushaltswirtschaftliche Gegenmaßnahmen den Weg der Gemeinde sichern sollen, um in absehbarer Zeit den jährlichen Haushaltsausgleich wieder zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern.

Die besonderen Ziel- und Zwecksetzungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie ihrer Sanierung müssen daher über einem längeren Zeitraum im Blickfeld der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde stehen. Durch das umfassende Sanierungskonzept soll dabei ein zukunftsorientierter örtlicher Leitfaden als Gesamtkonzept der Gemeinde bestehen, dabei die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung ihres Haushalts neu ausgefüllt bzw. aufgebaut werden.

Dieses örtliche Konzept muss deshalb ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, denn es soll als Handlungsrichtschnur dienen und muss die konkreten und akuten Schritte aufzeigen, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen.

Das Sanierungskonzept verkörpert dadurch nicht nur eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten. Die Klärung der Frage, ob und ggf. welche Schlussfolgerungen bei der örtlichen Umsetzung der Stufen eines Sanierungskonzeptes durch die Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen begleitenden Handelns in den einzelnen Schritten angezeigt sind, bedarf der Abstimmung unter den Beteiligten.

**2.4.2.2 Die Stufen eines Sanierungskonzepts**

Das örtliche Gesamtkonzept zur Krisenbewältigung sollte unter Beteiligung der Betroffenen erarbeitet werden. Dadurch kann eine Struktur entstehen, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der wirtschaftlichen Krise der Gemeinde tragfähig und die notwendigen Handlungen der Gemeinde nachvollziehbar macht. Das Sanierungskonzept sollte dabei von der Gemeinde allgemein zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Es sollte darin ein Soll-/Ist-Vergleich enthalten sein, damit transparent gemacht wird, inwieweit geplante Sanierungsschritte von der Gemeinde umgesetzt worden sind.

Die Gemeinde kann dabei die Veröffentlichung in einen Zusammenhang mit ihrer Haushaltssatzung und dem Jahresabschluss stellen. Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und der stetigen Aufgabenerfüllung müssen im Einzelnen örtlich bestimmt und ausgefüllt werden. Jeder Stufe kommt dabei eine eigene Bedeutung zu. Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungskonzepts können z. B. Folgende sein (vgl. Abbildung 75).

<b>DIE STUFEN EINES SANIERUNGSKONZEPTS</b>		
<b>GESAMTKONZEPT ZUR KRISENBEWÄLTIGUNG</b>		
Stufe 1	Sensibilisierung/Krisenerkenntnis (Befangenheit der Betroffenen)	Bedrohung erkennen und ernst nehmen.

<b>DIE STUFEN EINES SANIERUNGSKONZEPTS</b>		
<b>GESAMTKONZEPT ZUR KRISENBEWÄLTIGUNG</b>		
Stufe 2	Krisenursachen identifizieren (Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit feststellen)	Sich schlüssig auf wesentliche Kernfragen konzentrieren.
Stufe 3	Sanierungskonzept - Leitlinie für eine Sanierung (Ursachen - Analyse - Lage - Ziele)	Perspektive und Vision der Sanierung vermitteln.
Stufe 4	Implementierung des Sanierungskonzepts (leistungs- und finanzwirtschaftliche, organisatorische Maßnahmen)	Zustimmung und Motivation der Beteiligten auslösen.
Stufe 5	Sanierungscontrolling (Identifizierung des Sanierungserfolges, Kennzahlen, Planungsrechnungen und Planbilanz)	Erfolgreiche Umsetzung messen, Chancen und Risiken neu einschätzen.

*Abbildung 75 „Die Stufen eines Sanierungskonzepts“*

Der Zusammenhang zwischen den einzelnen Stufen des Sanierungskonzepts muss örtlich eigenverantwortlich von der Gemeinde hergestellt werden. Aufgrund der großen Bedeutung der haushaltswirtschaftlichen Krisensituation müssen dabei nicht nur der Rat und die Verwaltung an der Beseitigung der Sanierung arbeiten, sondern alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde, müssen mitwirken und ggf. einen eigenen Beitrag leisten.

## **2.5 Zu Satz 5 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung):**

### **2.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung hat die Aufsichtsbehörde das ihr von der Gemeinde vorgelegte Haushaltssicherungskonzept zu genehmigen. Sie kann ihre Genehmigung mit zielorientierten und zweckbezogenen Nebenbestimmungen versehen, die dann als verfahrensrechtliche Bedingungen und Auflagen erlassen werden. Diese zusätzlichen Vorgaben müssen z. B. dem Ziel der Wiedererreichung des jährlichen Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde dienen. Sie sollen dazu beitragen, dass die von der Gemeinde vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen realisiert werden.

Der Soll-Ausgleich für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll wegen der zukunftsbezogenen Wirkungen und ihrer Einbeziehung in den gemeindlichen Haushaltsplan in das Genehmigungsverfahren einbezogen werden. Lassen sich aus den im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Planungsdaten für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre keine ausreichenden Veränderungen zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erkennen, kann die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes durch gesonderte Nebenbestimmungen ggf. weitere wirksame Konsolidierungsmaßnahmen von der Gemeinde verlangen.

Die zur Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes möglichen Bedingungen und die der Gemeinde zu erteilenden Auflagen sowie deren konkrete Ausgestaltung müssen sich immer an der Zielbestimmung der Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs und den dazu erforderlichen sach- und zeitgerechten Konsoli-



dierungsmaßnahmen messen lassen. Die Nebenbestimmungen müssen zudem geeignet sein, dass die Gemeinde die gesetzten Ziele auch erreichen kann.

Insgesamt gesehen muss es daher bei der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes unter der Einbeziehung von besonderen Nebenbestimmungen bei der Gemeinde eine stärkere Verflechtung der haushaltswirtschaftlichen Planung mit der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans geben. Gleichzeitig muss es ein sinnvolles und vertrauensvolles Zusammenwirken zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde geben.

### **2.5.2 Die Formen der Nebenbestimmungen**

Die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde stellt eine Regelung für die Gemeinde dar, die nach dieser Vorschrift mit bestimmten zusätzlichen Bestimmungen versehen werden darf (Nebenbestimmungen nach § 36 Absatz 1 VwVfG). Die verschiedenen Arten von Nebenbestimmungen haben den verwaltungsrechtlichen Zweck, mögliche rechtliche oder tatsächliche Hindernisse, die einer uneingeschränkten Erteilung einer Genehmigung entgegenstehen, zu beseitigen.

Für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde besteht damit die Möglichkeit, die Genehmigung für die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht generell abzulehnen, sondern bei möglichen Bedenken mit ausgewählten Vorbehalten zu arbeiten. An diese rechtliche Lage knüpft die haushaltsrechtliche Vorschrift an, in dem sie ausdrücklich regelt, dass die Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes gegenüber der Gemeinde unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden kann.

Als eine mögliche Art einer verwaltungsrechtlichen Nebenbestimmung zur Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage ist nach der Vorschrift die Bedingung zulässig. Durch eine solche Nebenbestimmung wird eine bestimmte Rechtsfolge von dem Eintritt eines unsicheren zukünftigen Ereignisses bei der Gemeinde abhängig gemacht (vgl. § 158 BGB). Die Bedingung als Nebenbestimmung findet i. d. R. bei der Erteilung von Genehmigungen in Form der aufschiebenden sowie der auflösenden Bedingung Anwendung, ohne jedoch zeitlich eindeutig festgelegt zu sein und einen eigenen Regelungsinhalt zu haben.

Die Auflage stellt eine weitere zulässige Möglichkeit einer Nebenbestimmung zur Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde dar. Durch eine solche Nebenbestimmung wird eine zusätzliche Regelung zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen durch die Gemeinde getroffen. Diese Nebenbestimmung hängt in ihrem Bestand von der Wirksamkeit der aufsichtsbehördlichen Genehmigung als solche ab, auch wenn die Auflage selbstständig anfechtbar ist.

### **2.5.3 Die Inhalte von Nebenbestimmungen**

#### **2.5.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt bestimmte Formen von Nebenbestimmungen zur Genehmigung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes für die Aufsichtsbehörde zu. Sie bestimmt aber nicht die Inhalte der zulässigen Nebenbestimmungen näher und legt auch keine Gegebenheiten und Sachverhalte fest, bei denen die Aufsichtsbehörde von diesen Instrumenten Gebrauch machen muss. Die Aufsichtsbehörde muss beachten, dass die gemeindliche Haushaltskonsolidierung einen dynamischen Prozess darstellt, der bis zum gesetzten Ziel der Konsolidierung nicht in einem Schritt bzw. in einem Haushaltsjahr zu bewältigen ist.

Die Aufsichtsbehörde muss im Rahmen ihrer Beurteilung und der Ausübung ihres Ermessens anhand des konkreten Einzelfalls und in eigener Verantwortung bei der Genehmigung eines gemeindlichen Haushaltssicherungs-

konzeptes die Inhalte von zulässigen Nebenbestimmungen näher bestimmen und sachgerecht festlegen. Sie hat dabei zu beachten, dass im Ablauf des gemeindlichen Haushaltskonsolidierungsprozesses ggf. auch Anpassungen erforderlich werden können. Sie muss deshalb besonders berücksichtigen, dass die Einhaltung oder Umsetzung der von ihr festgelegten Nebenbestimmungen durch die Gemeinde im Rahmen der vorzunehmenden Haushaltskonsolidierung möglich sein muss.

### **2.5.3.2 Die Festlegung von Zwischenzielen**

Die Aufsichtsbehörde kann gegenüber der Gemeinde entsprechend den umsetzbaren Möglichkeiten z. B. zeitlich bestimmte Zwischenziele zum Inhalt von Nebenbestimmungen machen. Sie muss dazu beurteilen, ob aufgrund dessen sich die Gemeinde bemüht, möglichst schnell, jedoch in machbarer Zeit, ihre dauernde Leistungsfähigkeit nachhaltig zu verbessern. Die gewünschte haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde sowie die gesetzte Zielerreichung müssen dabei messbar sein. Solche Ziele müssen aber dann auch in bestimmten Zeitabständen gemessen werden, z. B. stichtagsbezogen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses.

### **2.5.3.3 Die Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses**

Bei Gemeinden mit einem Haushaltssicherungskonzept gilt es zum Ende eines jeden Haushaltsjahres, schnellstmöglich sachgerechte Konsequenzen aus der ausgeführten Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres für die Zukunft zu ziehen. Deshalb müssen ggf. die für das neue Haushaltsjahr geplanten bzw. eingeleiteten Maßnahmen angepasst bzw. in anderer Art und Weise oder Zeit umgesetzt werden.

Aufgrund besonderer Gegebenheiten kann es aber auch notwendig sein, eine kürzere Frist als gesetzlich vorgegeben (31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres) für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses als Nebenbestimmung der Genehmigung des örtlichen Haushaltssicherungskonzeptes festzusetzen. In solchen Fällen kann es ggf. für die Gemeinde auch sachlich sinnvoll sein, im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses grundsätzlich auf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips zu verzichten.

### **2.5.3.4 Die Einrichtung eines Kontroll- und Informationssystems**

Ein weiterer wichtiger Inhalt von Nebenbestimmungen könnte die Einrichtung eines Kontroll- und Informationssystems sein, mit dessen Hilfe die Umsetzung der einzelnen vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen zu überwachen wäre, sodass bei einer Gefährdung zeitnah sachlich sinnvolle Gegenmaßnahmen von der Gemeinde einzuleiten sind. Eine Überwachungspflicht in diesem Sinne obliegt dabei auch der Aufsichtsbehörde. Durch Nebenbestimmungen sollten daher Berichtspflichten der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde oder bestimmten Dritten terminlich festgelegt werden.

Diese Sachlage bedingt, auch eine realitätsnahe Zielsetzung mit messbaren Teilzielen zum Inhalt von Nebenbestimmungen zu machen. Die inhaltliche Ausgestaltung der Nebenbestimmungen durch die Aufsichtsbehörde muss sich deshalb sowohl an den von der Gemeinde vorgesehenen und im Haushaltssicherungskonzept aufgezeigten Konsolidierungsmaßnahmen als auch den voraussichtlichen bzw. tatsächlichen Umsetzungsmöglichkeiten der Gemeinde sowie dem Kontrollbedarf der Aufsichtsbehörde orientieren. Sie muss ggf. auch auf Folgen von Pflichtverstößen der Gemeinde ausgerichtet sein.



**§ 77**

**Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung**

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

**Erläuterungen zu § 77:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Pflicht zur Finanzmittelbeschaffung**

Die Haushaltswirtschaft stellt für die Gemeinde eine unverzichtbare Grundlage für die örtliche Erfüllung ihrer Aufgaben in Form der gemeindlichen Selbstverwaltung dar. Sie ist von der Gemeinde im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und Verhältnisse auszugestalten. Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfasst dabei auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung der Gemeinde. Zu diesen Grundlagen gehört die Budgethoheit sowie eine der Gemeinde mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle (vgl. Art. 28 Absatz 2 GG).

Die Gemeinde hat zudem in Verantwortung für die zukünftigen Generationen zu handeln sowie auf die Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (vgl. § 1 Satz 3 und § 10 Satz 2 GO NRW). Sie ist dabei in eigener Verantwortung gefordert, möglichst einen Einklang zwischen den verfügbaren Finanzmitteln und ihrer Aufgabenerfüllung herzustellen (jährlicher Haushaltsausgleich). Die Gemeinde hat sich leistungsfähige Finanzierungsquellen zu erschließen. Sie hat zu berücksichtigen, dass ihr bei der Finanzmittelbeschaffung im Rahmen ihrer Selbstverwaltung nicht die gleiche Unabhängigkeit zusteht wie dem Bund und den Ländern.

Die Gemeinde wird aber an den Steuereinnahmen des Bundes und des Landes beteiligt und erhält oftmals noch gesonderte staatliche Zuweisungen. Sie ist gefordert, sich geeignete Quellen für ihre Finanzmittel zu erschließen. Die Quellen ergeben sich regelmäßig aus öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorgängen bzw. Geschäftsvorfällen der Gemeinde und sind sehr vielfältig. Die Gemeinde hat zudem zu berücksichtigen, dass diejenigen, die Leistungen der Gemeinde in Anspruch nehmen oder eine gemeindliche Einrichtung nutzen, die entstehenden Kosten im vertretbaren und gebotenen Umfang tragen sollen. Die Erschließung der möglichen Finanzquellen ist von der wirtschaftlichen Lage und politischen Entscheidungen abhängig.

Die Einwohner der Gemeinde sind verpflichtet, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. § 8 Absatz 2 GO NRW). Die Grundbesitzer und Gewerbetreibenden, die nicht in der Gemeinde wohnen, sind verpflichtet, für ihren Grundbesitz oder Gewerbebetrieb im Gemeindegebiet auch einen Teil der Gemeindelasten zu tragen (vgl. § 8 Absatz 3 GO NRW). Gleichwohl darf auch deren Zahlungsfähigkeit bei der Finanzmittelbeschaffung nicht außer Betracht bleiben. Es gilt daher, eine geeignete Kombination der möglichen Einnahmequellen in Art und Höhe zu erreichen.

Die Gemeinde hat daher ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam im Rahmen ihrer Selbstverwaltung zu führen. Die Haushaltswirtschaft muss dabei im Haushaltsjahr so ausgeführt werden, dass die steti-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 77 GO NRW

ge Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die Gemeinde ist gefordert, für die jährliche Haushaltsplanung, die Ausführung der Haushaltswirtschaft und den Jahresabschluss die sachlich und fachlich sowie organisatorisch erforderlichen Maßnahmen zu treffen, zu denen auch die Finanzmittelbeschaffung gehört.

Die Finanzmittelbeschaffung der Gemeinde steht unmittelbar mit dem Grundsatz in Verbindung, dass die Gemeinde ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Es gehört aber auch die Verpflichtung der Gemeinde dazu, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW). Für die Gemeinde kann zudem die Pflicht zur Erhöhung von Hebesätzen bei ihren Abgaben entstehen. Die Erhöhung ist grundsätzlich zulässig, um gemeindliche Aufgaben erfüllen zu können. Die Gemeinde darf jedoch eine Erhöhung nicht dazu nutzen, die erzielten Mehrerträge für die eigene Kapitalbildung einzusetzen.

Im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde kann es daher geboten sein, in ihrem Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan darzustellen, in welchem Umfang auf die Erhebung spezieller Entgelte oder auf eine verursachungsgerechte Erfassung von Aufwendungen verzichtet werden soll, z. B. im öffentlichen Interesse oder aus sozialen Gründen. Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung auch prüfen, ob die Beschaffung auf wirtschaftliche Art erfolgt und z. B. bei Zuwendungen nicht allein auf den erzielbaren Zuwendungsbetrag abstellen, sondern das gesamte Verfahren einschließlich der eigenen Kosten in die Beurteilung einbeziehen und darf dabei auch die jährliche Pflicht zum Haushaltsausgleich nicht außer Betracht lassen.

Die Gemeinde hat zudem ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben. Sie hat auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (vgl. § 10 GO NRW). Durch diese Vorgaben wird auch die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung berührt, denn diese Gebote können ggf. dazu führen, dass die Gemeinde auf kostendeckende Entgelte verzichtet. Die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung können aber auch nicht zahlungswirksame Vorteile für Dritte können beeinträchtigen, z. B. im Rahmen der Nutzung von gemeindlichen Einrichtungen. Sie wird dadurch jedoch nicht so weitgehend beschränkt, dass auf den jährlichen Haushaltsausgleich verzichtet und ggf. auch gegen das Überschuldungsverbot verstoßen werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 und 7 GO NRW).

Die Gemeinde muss zudem auch prüfen, ob und in welchem Umfang die Einziehung ihrer Ansprüche im Rahmen des Mahnwesens und der Vollstreckung ausreichend betrieben wird. Sie hat dabei auch zu betrachten, ob und in welchem Umfang sie die Erfüllung ihrer Ansprüche durch die Schuldner zu deren Gunsten durch Stundungen hinausschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 23 Absatz 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW). Bei dieser Beurteilung kommt es nicht darauf an, ob die gemeindlichen Ansprüche aus pflichtigen oder freiwilligen Leistungen der Gemeinde entstanden sind. Im Grundsatz darf es grundsätzlich nicht auf einen generellen Verzicht der gemeindlichen Ansprüche hinauslaufen.

Die Umsetzung solcher Vorgaben bedarf auch des Willens der Gemeinde, vorausschauend mögliche Risiken erkennen und einschätzen zu wollen, um im Rahmen eines örtlichen Risikomanagements angemessen reagieren zu können. Die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde, die mit den Vorgaben erreicht werden soll, kann nur gewährleistet werden, wenn die Aufnahme von Krediten für Investitionen sowie von Krediten zur Liquiditätssicherung mit betrachtet wird (vgl. § 86 und 89 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde hat zudem die einschlägigen Haushaltsgrundsätze zu beachten. Zu den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen gehören auch die sachgerechten Finanzierungsstrategien, die so gestaltet werden sollen, dass diese geeignete Ergänzungs- und Optimierungsinstrumente für die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung darstellen.

**2. Die Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält für die Gemeinde die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung und legt eine bestimmte Rangfolge für die gemeindlichen Finanzmittelarten fest. Unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde soll das Bedarfsdeckungsprinzip i. V. m. dem Nachhaltigkeitsprinzip eine sachgerechte Anwendung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft finden. Die Finanzmittelbeschaffung der Gemeinde hat sich deshalb i. d. R. nach dem örtlichen Bedarf zur Deckung der Aufwendungen und der investiven Auszahlungen zu richten. Die Umsetzung der haushaltsrechtlich bestimmten Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittel wird dabei durch besondere Schutzzwecke beschränkt.

Die Gemeinde hat nicht nur das Wohl ihrer Einwohner zu fördern, sondern die Einwohner haben auch die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. §§ 1 Absatz 1 Satz 2 und § 8 Absatz 2 GO NRW). Gleichwohl muss die Gemeinde auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ihrer Abgabepflichtigen Rücksicht nehmen. Sie hat im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung die Verpflichtung, ihre Einwohner vor ungerechtfertigten finanziellen Belastungen zu schützen (vgl. § 10 Satz 2 GO NRW). Sie hat zu beachten, dass sie in Verantwortung für die zukünftigen Generationen handeln muss. Der Grundsatz der Generationengerechtigkeit ist daher prägend für die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung.

Diese beiden wichtigen Schutzzwecke wirken sich auf die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus. Die Gemeinde hat daher eine Rangfolge bei ihrer Finanzmittelbeschaffung zu beachten und entsprechend die vorrangigen Formen hinsichtlich der Ertragsmöglichkeiten auszuschöpfen. Das nachfolgende Schema zeigt die für die Gemeinde geltende Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung näher auf (vgl. Abbildung 76).

<b>DIE RANGFOLGE DER FINANZMITTEL BESCHAFFUNG</b>		
<b>RANG</b>	<b>FINANZMITTELART</b>	<b>BEISPIELE</b>
1.	<b>Sonstige Finanzmittel</b>	Die „Sonstigen Finanzmittel“ stellen vorrangig zu beschaffende Finanzmittel für die Gemeinde dar, z. B. Zuweisungen, Zuschüsse, Mieten, Pachten, Bußgelder, Verkaufserlöse, Zinsen (vgl. § 77 Absatz 2 GO NRW).
2.	<b>Spezielle Entgelte</b>	Die „Speziellen Entgelte“ soll die Gemeinde für die von ihr erbrachten Leistungen erheben, z. B. Gebühren, Beiträge, Eintrittsgelder (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).
3.	<b>Steuern</b>	Die „Steuern“ stellen nachrangige Finanzmittel für die Gemeinde in dieser Rangfolge dar, z. B. Grundsteuern, Gewerbesteuer, sonstige örtliche Steuern (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Diese Sachlage gilt nicht für die Vergnügungssteuer und die Hundesteuer (vgl. § 3 Absatz 2 Satz 2 KAG NRW).
4.	<b>Kredite</b>	Die „Kredite“ stellen gemeindliche Finanzmittel unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit dar (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Eine Kreditaufnahme ist nur für gemeindliche Investitionen zulässig (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW).

*Abbildung 76 „Die Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung“*

Die Prägung der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung zeigt sich z. B. deutlich in der ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Festlegung, dass die Gemeinde nur dann auch Kredite für Investitionen aufnehmen darf, wenn eine

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 77 GO NRW**

andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Die Rangfolge führt aber auch dazu, dass die Gemeinde bei Veränderungen prüfen muss, ob die jeweils vorrangig zu nutzenden bzw. anderen Ertragsmöglichkeiten „ausgeschöpft“ worden sind. Sie führt aber nicht dazu, dass deswegen ein Dritter Ansprüche geltend machen oder höhere Steuerverpflichtungen verweigern darf. Die Gemeinde darf z. B. im Grundsatz keine Steuern erhöhen, wenn sie auf Entgelte für ihre Leistungen verzichtet.

Die haushaltsmäßige Produktorientierung der Gemeinde unterstützt eine adressatenorientierte Sichtweise im Gemeindeverwaltungshandeln. Mithilfe der gemeindlichen Produkte kann die Finanzmittelbeschaffung stärker leistungsorientiert betrachtet und beurteilt werden, ob die Gemeinde ihre Finanzmittelquellen grundsätzlich entsprechend ihrer Inanspruchnahme bzw. Leistungserbringung angemessen nutzt.

Die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung spiegelt sich zudem auch in der Bilanz der Gemeinde durch die gesonderten Posten für die anzusetzenden gemeindlichen Forderungen (bestehende Ansprüche) und die liquiden Mittel wieder, sofern noch keine weitere Verwendung erfolgt ist. Mit der Bilanzierung von Forderungen wird zum Abschlussstichtag transparent gemacht, in welchem Umfang die Gemeinde die ihr zustehenden Finanzmittel noch nicht erhalten hat, während unter den Verbindlichkeiten die Rückzahlungsverpflichtungen der Gemeinde anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 und Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW).

### **3. Das jährliche Finanzierungsgeschehen**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltsplanung und der Haushaltsausführung sowie ihres Jahresabschlusses die Recht- und Ordnungsmäßigkeit ihrer der Haushaltswirtschaft sichern und die notwendige Transparenz über ihre Finanzmittelbeschaffung schaffen. Der Informationsanspruch der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft umfasst dabei auch Angaben darüber, in welcher Art und Weise sowie in welchem Umfang die Adressaten als Einwohner und Abgabepflichtige von der Gemeinde in die Finanzmittelbeschaffung eingebunden werden.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde soll dadurch nicht nur nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung, sondern zusätzlich auch nach den von der Gemeinde vorgesehenen Finanzierungsformen beurteilt werden. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen betroffen, die ihren Finanzierungsbeitrag oder durch die Zurverfügungstellung von Kapital das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr und ihre Aufgabenerfüllung ermöglichen. Sie dürften daher ein besonderes Interesse an einem Gesamtbild über die Finanzierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und den Vermögensstatus der Gemeinde haben.

Ein wichtiger Gesichtspunkt für ein „Finanzierungsbild“ ist dabei, dass die Informationen über die gemeindlichen Finanzierungsformen bei der jährlichen Haushaltsplanung konkretisiert und im gemeindlichen Haushaltsplan in den Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung gestellt werden. Die näheren Hintergründe dazu werden regelmäßig im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan aufgezeigt (vgl. § 7 GemHVO NRW). Die örtliche Darstellung soll dabei nicht auf die „Zwecke“ beschränken, sondern auch über örtliche Abwägungen zu den einzelnen Finanzierungsarten sachliche Informationen bieten.

### **4. Der Gemeindefinanzausgleich**

Die Gemeinden tragen die Kosten ihrer eigenen und der ihnen übertragenen Aufgaben. Sie müssen daher grundsätzlich eigenverantwortlich ihre ausreichende Ausstattung mit Finanzmitteln für das jeweilige Haushaltsjahr sicherzustellen. Die Möglichkeiten dazu sind jedoch sowohl der Art nach als auch der Höhe nach begrenzt. Das Land ist deshalb verpflichtet, für eine ausreichende Finanzausstattung des Aufgabenträgers „Gemeinde“ zu sor-

gen. Es hat im Rahmen seiner finanziellen Leistungsfähigkeit einen übergemeindlichen Finanzausgleich durchzuführen, der jährlich erfolgt (vgl. Art. 106 Absatz 7 GG und Art. 79 LV NRW).

Im Rahmen des jährlichen Gemeindefinanzierungsgesetzes legt das Land sowohl die Höhe als auch die Struktur der Zuweisungen an die Gemeinden fest. In diesem Verteilungssystem erhalten die Gemeinden im Wege des Finanz- und Lastenausgleichs zur Ergänzung ihrer eigenen Erträge allgemeine und zweckgebundene Zuweisungen für die Erfüllung ihrer Aufgaben. Sie erhalten auch einen Anteil am Steueraufkommen des Landes (Steuerverbund), z. B. gemäß den Regelungen in den §§ 2 bis 15 des GFG 2014. Die Gemeinden erhalten aber auch noch besondere Zuweisungen für investive Maßnahmen, z. T. auch fachbezogene Pauschalen, z. B. nach den Bestimmungen der §§ 16 und 19 GFG 2014.

Bei der Verteilung der Finanzmittel werden z. B. Zuwendungen, die den Gemeinden aufgrund besonderer Vorschriften gewährt werden, nicht berücksichtigt. Die Gemeinden können deshalb allgemeine Zuweisungen erhalten, z. B. Schlüsselzuweisungen für ihre laufende Verwaltungstätigkeit, aber auch zweckgebundene Zuweisungen, z. B. Investitionspauschalen für ihre Investitionstätigkeit. Mit dem jährlichen Finanzausgleich soll erreicht und sichergestellt werden, dass die Gemeinden als öffentliche Aufgabenträger soweit möglich über eine ausreichende Finanzausstattung verfügen. Die Zuweisungen nach dem Gemeindefinanzierungsgesetz stellen dabei für die Gemeinden sonstige Finanzmittel dar, die diese im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung entsprechend zu berücksichtigen und in ihre Haushaltsplanung einzubeziehen haben.

## **5. Die Schenkungen an die Gemeinde**

### **5.1 Allgemeine Sachlage**

Zu den geeigneten Finanzierungsquellen, die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung zu erschließen sind, können grundsätzlich auch die Schenkungen Dritter an die Gemeinde gehören. Die Gemeinde darf daher zur Erfüllung ihrer Aufgaben auch Spenden, Schenkungen und ähnliche Zuwendungen einwerben und annehmen. Sie muss dazu sicherstellen, dass die dabei möglichen Vorgaben des Dritten keine Einschränkungen für ihre Entscheidungsfreiheit und ihre Handlungsfreiheit verursachen. Diese Vorgabe gilt auch dann, wenn die Gemeinde erhaltene Schenkungen an Dritte weiterleitet, die sich an der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben beteiligen oder die Aufgaben für die Gemeinde erfüllen.

Die Schenkungen an die Gemeinde dürfen außerdem auch keine Ersatzleistungen für andere Leistungspflichten eines Dritten gegenüber der Gemeinde darstellen. Dem Schenkenden dürfen aufgrund seiner Schenkung auch keine besonderen Vorteile zulasten anderer Dritter eingeräumt werden. Über die Nutzung von Schenkungen zur Aufgabenerfüllung soll die Gemeinde eine vollständige Transparenz über den Umfang und die Art der Unterstützungsleistungen Dritter herstellen. Sie muss ausschließen können, dass die Interessen eines Schenkenden ausschlaggebend für die gemeindliche Aufgabenerfüllung waren.

Die Gemeinde sollte deshalb die Einwerbung und die Annahme von Schenkungen sowie deren weitere haushaltsmäßige Behandlung in der Dienstanweisung näher bestimmen. Dazu gehört auch die Festlegung der Verantwortlichen, die über die Annahme einer Schenkung zu entscheiden haben, z. B. der Rat, der Bürgermeister oder der Kämmerer. Zur Abgrenzung der Verantwortlichen kann z. B. der Begriff „erheblich“ genutzt und durch eine betragsmäßige Wertgrenze ausgefüllt werden.

In den Rahmen der Annahme von Schenkungen gehört auch der Nachweis der haushaltswirtschaftlichen Verwendung der Schenkungen. Der Bedarf dafür besteht sowohl aus haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten als auch aus Gesichtspunkten der Korruptionsbekämpfung. Für die Gemeinde ist es deshalb geboten, im Rahmen ihres Jahresabschlusses einen gesonderten „Spendenbericht“ zu erstellen, in dem die Schenkenden, die Art und der Umfang der einzelnen Schenkungen, die von den Dritten vorgegebenen Verwendungszwecke oder der Verzicht

auf diese Vorgabe anzugeben sind. Dieser gemeindliche Bericht sollte auch geeignete und nachvollziehbare Angaben über die tatsächliche Verwendung der erhaltenen Schenkungen enthalten.

## **5.2 Die Geldleistungen Dritter**

Zu den öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorgängen, aus denen die Gemeinde ihre Finanzmittel erschließt, gehören auch die Schenkungen an die Gemeinde. Die Gemeinde erhält oftmals durch Dritte freiwillige Geldleistungen, die nach dem Willen des Zuwendenden zu verwenden sind oder auch ohne eine besondere Zwecksetzung hingegeben werden. Derartige Finanzleistungen stellen für die Gemeinde erhaltene Zuwendungen dar, sofern damit keine Gegenleistung der Gemeinde verbunden worden ist. Zweckfreie Geldleistungen stellen dabei für die Gemeinde allgemeine Finanzmittel dar.

Zu den Schenkungen an die Gemeinde sind auch die Spenden zu zählen, die freiwillig an die Gemeinde unter einer besonderen Zweckbestimmung geleistet werden, z. B. dass für einen bestimmten Zweck eine rechtlich unselbstständige Stiftung entstehen und von der Gemeinde verwaltet werden soll. Durch die vertragliche Gestaltung stehen der Gemeinde dabei Gestaltungsmöglichkeiten offen. Sofern eine Schenkung an die Gemeinde als Auflage beinhaltet, die Geldleistung an Dritte weiterzuleiten, handelt es sich um eine durchlaufende Spende. Die Gemeinde wird dabei lediglich in den Schenkungsvorgang einbezogen, um die Zahlungsabwicklung vorzunehmen und ggf. eine steuerrechtliche Spendenbescheinigung auszustellen.

## **5.3 Die Sachleistungen Dritter**

### **5.3.1 Die Sachschenkungen**

Eine Schenkung an die Gemeinde kann auch in Form von Sachen erfolgen. Die Gemeinde muss dafür keine Gegenleistung erbringen, weil der Dritte die „Finanzierung“ der an die Gemeinde übergebenen Sache übernommen hat. Im Rahmen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung sollte die Gemeinde bei der Annahme von Sachschenkungen mit dem Geber klären, ob die übernommenen Vermögensgegenstände künftig auch in Liquidität umgewandelt werden können.

Bei einer zulässigen Veräußerung sind aber die mit der Sachschenkung ggf. verbundenen Auflagen zu beachten. Bei einer Zwecksetzung der Schenkung (Verwendungsvorgabe) darf ein erzielter Veräußerungserlös von der Gemeinde nicht allgemein für den gemeindlichen Haushalt verwendet werden. Er unterliegt auch dann noch der vorgegebenen Zweckbindung des Schenkenden, wenn die Finanzmittel aktuell von der Gemeinde nicht benötigt und ggf. langfristig als Finanzanlage angelegt werden.

### **5.3.2 Die (investiven) Arbeitsleistungen**

In der Gemeinde erbringen vielfach Bürgerinnen und Bürger besondere Arbeits- oder Dienstleistungen für die Gemeinde, z. B. für die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Diese Leistungen stellen dann geldwerte Sachspenden für die Gemeinde dar und sind deshalb nicht den Finanzmitteln zuzuordnen. Für die Bemessung solcher Spenden ist zu prüfen, ob grundsätzlich ein Vergütungsanspruch durch die Erbringung solcher Leistungen entsteht. Sofern der oder die Anspruchsberechtigten aber auf die mögliche Vergütung der Gemeinde ganz oder teilweise verzichten, entsteht ein geldwerter Beitrag dieser Dritten für die betreffende gemeindliche Investition (sog. Verzichtsspende).



#### **5.4 Sponsoring und Korruptionsbekämpfung**

Zum Korruptionsbekämpfungsgesetz hat das Land weitere Anwendungsvorgaben erlassen und den öffentlichen Stellen nach § 1 KorruptionsbG NRW und damit auch der Gemeinde eine entsprechende Anwendung empfohlen (vgl. Runderlass des Innenministeriums NRW vom 26. April 2005 (SMBL. NRW. 20020). Das Sponsoring wird dabei auch als eine mögliche Form der Finanzmittelbeschaffung angesehen. Der vierte Abschnitt dieses Erlasses enthält dazu nähere Ausführungen. Darin wird unter dem Begriff „Sponsoring“ die Zuwendung von Finanzmitteln, Sach- und/oder Dienstleistungen durch Private (Sponsoren) an eine Einzelperson, eine Gruppe von Personen, eine Organisation oder Institution (Gesponserte), mit der regelmäßig auch eigene (unternehmensbezogene) Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden, verstanden.

Die öffentliche Verwaltung darf sich zwar nicht unbeschränkt dem Sponsoring öffnen, in geeigneten Fällen kann Sponsoring aber zur Erreichung von Verwaltungszielen beitragen. Ein Sponsoring muss daher mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vereinbar sein. Bei der Nutzung von Sponsoring soll daher auch die Gemeinde verschiedene Aspekte beachten. Es ist daher z. B. eine vollständige Transparenz über den Umfang, die Art des Sponsorings und über die Sponsoren unentbehrlich. Es muss zudem ausgeschlossen werden, dass Interessen des Sponsors ausschlaggebend für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sind.

Bei gemeindlichen Maßnahmen, denen ein Sponsoring zugutekommt, dürfen die Budgetrechte der Gemeinde sowie die Entscheidungszuständigkeit des Rates nicht beeinträchtigt werden. Aus Gründen der Klarheit und Nachvollziehbarkeit sollte einem Sponsoring immer eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Sponsor und der Gemeinde zugrunde liegen, in der die Gemeinde sich u. a. auch die notwendigen Rechte zur Erfüllung von Informationspflichten gegenüber Dritten einräumen lässt. Ein Sponsoring erfordert insgesamt aber auch eine sachgerechte Dokumentation.

#### **6. Die Haushaltsgrundsätze**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert grundsätzliche Gebote und Vorgaben, denn das jährliche haushaltswirtschaftliche Handeln ist nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt. Die allgemeinen und speziellen Haushaltsgrundsätze stellen dabei Anforderungen und Regeln dar, die von der Gemeinde zu beachten sind. Die Vorschrift des § 75 Absatz 1 GO NRW enthält daher mehrere allgemeine Verpflichtungen für die Gemeinde, die im haushaltsrechtlichen Sinne als Haushaltsgrundsätze gelten.

Die Haushaltsgrundsätze stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar, die der Gemeinde im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechts einen erheblichen Gestaltungsspielraum einräumen und die Anwendung des wirtschaftlichen Prinzips bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verstärken sollen. Sie lassen sich in eine Vielzahl von Kategorien einteilen, z. B. Haushaltsgrundsätze für die Veranschlagung, die Ausführung und die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen ebenfalls Haushaltsgrundsätze dar. Sie sind vielfach durch besondere Einzelvorschriften, haushaltsrechtlich näher ausgestaltet bzw. kodifiziert worden, z. B. in der Gemeindehaushaltsverordnung. Die Haushaltsgrundsätze hat die Gemeinde nicht nur zu beachten, wenn sie im Haushaltsjahr die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen in Anspruch nimmt, sondern auch bei ihren Möglichkeiten der Erzielung von Erträgen und Einzahlungen.

#### **7. Die Beachtung der Generationengerechtigkeit**

Im Rahmen der Finanzmittelbeschaffung muss von der Gemeinde auch der Zweck „Nachhaltigkeit“ ausreichend berücksichtigt werden. Deren Einhaltung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zeigt sich regelmäßig dadurch,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 77 GO NRW**

dass die Gemeinde jährlich ihren Haushalt ausgleicht und innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre erreicht (vgl. § 84 GO NRW). Diese Gegebenheiten berühren auch die Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel, weil die damit verbundenen Geschäftsvorfälle zu gemeindlichen Erträgen und nicht nur zu Zahlungsvorgängen bei der Gemeinde führen. Bei einem jährlichen Haushaltsausgleich in einem mehrjährigen Planungszeitraum kann grundsätzlich das Erreichen dieses Zwecks unterstellt werden, wenn nicht andere Anzeichen auf mögliche Einschränkungen hinweisen.

Die Beachtung des Zwecks „Nachhaltigkeit“ soll die Gemeinde dazu veranlassen, in Verantwortung für künftige Generationen zu handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Ergebnisplan, das wesentlich durch die Art und den Umfang der erfolgten Finanzmittelbeschaffung bestimmt wird, kann dabei das Erreichen der Generationengerechtigkeit wieder spiegeln. Es stellt eine Messgröße für das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch dar und zeigt, ob und in welchem Umfang auf Kosten künftiger Generationen gewirtschaftet werden soll.

In diesem Zusammenhang stellt die Ausgleichsrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ einen überjährigen Puffer für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar. Die Gemeinde hat dadurch einen Eigenkapitalanteil vorzuhalten, um ihn in wirtschaftlich schwierigeren Zeiten verbrauchen zu können. Diese Differenzierung im gemeindlichen Eigenkapital soll der Gemeinde ermöglichen, in schwierigen Zeiten entstehenden Einschränkungen entgegen zu wirken sowie den Erhalt der Generationengerechtigkeit bzw. der Nachhaltigkeit zu sichern.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Abgabenerhebung):**

#### **1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen des gemeindlichen Abgabenrechts wird die Abgabepflicht von Dritten gegenüber der Gemeinde sowie die Art und Höhe der Abgabe unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen näher bestimmt. Die Abgaben stellen von der Gemeinde als Hoheitsträger einem Dritten auferlegte Geldleistungen zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben dar. In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird dabei der finanzwirtschaftliche Grundsatz bestimmt, während im KAG NRW die für die Abgabenerhebung geltenden Regelungen enthalten sind. Beide gesetzliche Bestimmungen ergänzen sich gegenseitig.

Die Gemeinde ist nach den Maßgaben des KAG NRW berechtigt, von den Einwohnern und Abgabepflichtigen Abgaben in Form von Steuern, Gebühren und Beiträgen zu erheben, soweit nicht Bundes- oder Landesgesetze etwas Anderes bestimmen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 KAG NRW). Sie kann aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschrift nicht darauf verzichten. Sonstige öffentlich-rechtliche Geldleistungen sowie steuerliche Nebenleistungen zählen dabei nicht zu den Abgaben nach den genannten Vorschriften, z. B. Zinsen und Säumniszuschläge.

Die Erhebung von Abgaben durch die Gemeinde ist jedoch nicht kein Regelungsgegenstand des gemeindlichen Haushaltsrechts, sondern unterliegt den Bestimmungen des gesonderten Abgabenrechts (vgl. KAG NRW). Sie wirkt sich gleichwohl auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft aus, denn die Gemeinde hat die von den Einwohnern und Abgabepflichtigen zu erhebenden Abgaben in ihrem Haushaltsplan als Erträge und Einzahlungen zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Abgaben stellen daher für die Gemeinde einen gewichtigen Teil ihrer eigenverantwortlichen Finanzmittelbeschaffung dar.

## **1.2 Die Arten der gemeindlichen Abgaben**

### **1.2.1 Die Abgabenart „Steuern“**

Der Gemeinde steht das Recht zu, Steuern zu erheben (vgl. § 3 KAG NRW). Unter dem Begriff „Steuern“ werden haushaltswirtschaftlich die Geldleistungen verstanden, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Gemeinde darstellen und zur Erzielung von gemeindlichen Erträgen all denjenigen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand, an den das betreffende Steuergesetz die Leistungspflicht des Dritten knüpft, vorliegt (vgl. § 3 Absatz 1 AO).

Eine gemeindliche Abgabe ist dann eine Steuer, wenn die sich aus der genannten Vorschrift ergebenden Tatbestandsmerkmale bei einem Dritten im Verhältnis zur Gemeinde vorliegen. Die Steuern sollen von der Gemeinde jedoch nur erhoben werden, soweit die Deckung ihrer haushaltsmäßigen Aufwendungen nicht durch andere Erträge in Betracht kommt, insbesondere durch Gebühren und Beiträge. Für die Steuererhebung muss die Gemeinde grundsätzlich eine Steuersatzung erlassen, die dazu nähere Bestimmungen enthalten muss.

Die Gemeinde kann darin festlegen, dass der Steuerpflichtige ggf. Vorauszahlungen auf die Steuer zu entrichten hat, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird. Die Steuersätze können auch in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzt werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 4 GO NRW). Die abgabenrechtliche Regelung steht der haushaltswirtschaftlichen Rangfolge bei der Finanzmittelbeschaffung der Gemeinde nicht entgegen.

### **1.2.2 Die Abgabenart „Gebühren“**

Der Gemeinde steht das Recht zu, Gebühren zu erheben (vgl. § 4 KAG NRW). Unter dem Begriff „Gebühren“ werden öffentlich-rechtliche Geldleistungen verstanden, die einem Dritten von der Gemeinde auferlegt werden, weil diese Person öffentliche Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen hat und die Gebührenerhebung auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften oder aufgrund einer hoheitlichen Maßnahme vorgenommen wird. Es kann deshalb zwischen den Verwaltungsgebühren für die Inanspruchnahme von Tätigkeiten der Gemeinde und den Benutzungsgebühren für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und Anlagen unterschieden werden (vgl. §§ 5 und 6 KAG NRW).

Die Verwaltungsgebühren werden z. B. für eine Amtshandlung erhoben, wenn die Leistung der Gemeindeverwaltung von dem Beteiligten beantragt worden ist oder wenn die Leistungen den Antragsteller unmittelbar begünstigen kann (vgl. § 5 KAG NRW). Die Benutzungsgebühren werden als Gegenleistung für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung (Benutzung) erhoben, sofern von dem Benutzer kein privatrechtliches Entgelt gefordert wird (vgl. § 6 KAG NRW).

Die Gebührenerhebung der Gemeinde erfolgt mit dem allgemeinen Zweck, diejenigen Personen, die öffentliche Leistungen der Gemeinde in Anspruch nehmen, vor den übrigen Einwohnern zu den Kosten heranzuziehen. Dabei sind Gebührenbefreiungen aufgrund rechtlicher Vorgaben zu beachten. Die Gebührenschuldner der Gemeinde können darauf einen Anspruch haben, es kann aber auch eine allgemeine Gebührenfreiheit bestehen.

### **1.2.3 Die Abgabenart „Beiträge“**

Der Gemeinde steht das Recht zu, Beiträge zu erheben (vgl. § 8 KAG NRW). Für die Betragserhebung bedarf es einer entsprechenden gemeindlichen Satzung, die dazu nähere Bestimmungen enthalten muss. Aus der Vorgabe der Vorschrift, dass die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Finanzmittel soweit vertretbar und geboten aus speziellen Entgelten für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen zu beschaffen sind, kann

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 77 GO NRW**

im Einzelfall eine Pflicht der Gemeinde zum Erlass einer Beitragssatzung und damit zur Erhebung von speziellen Entgelten entstehen, z. B. wenn die Gemeinde öffentliche Einrichtungen hergestellt hat. Die Gemeinde muss zuvor geprüft und festgestellt haben, dass die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen.

Unter dem Begriff „Beiträge“ werden die Geldleistungen Dritter verstanden, die dem Ersatz des Aufwandes der Gemeinde für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen. Sie werden von den Abgabepflichtigen als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Die Erhebung von Beiträgen durch die Gemeinde erfolgt daher mit dem Zweck, diejenigen Personen, denen sich durch die gemeindlichen Investitionen wirtschaftliche Vorteile ergeben, vor den übrigen Einwohnern zu den Kosten heranzuziehen. Die Beiträge dürfen daher nicht im Umfang einer vollen Kostendeckung erhoben werden, z. B. bei Straßen, weil die Straßenanlieger nicht den öffentlich-rechtlichen Straßenbaulasträger darstellen.

Die Beitragspflicht entsteht regelmäßig mit der endgültigen Herstellung der Einrichtung oder Anlage, ggf. auch mit der Beendigung einer Teilmaßnahme oder mit der endgültigen Herstellung des Abschnitts, z. B. bei Straßen, wenn dieser selbstständig in Anspruch genommen werden kann. Die Beitragspflicht entsteht z. B. bei der Erhebung von Anschlussbeiträgen, sobald das Grundstück an die Einrichtung oder Anlage der Gemeinde angeschlossen werden kann. Von der Gemeinde können aber auch Beiträge für Teile einer Einrichtung oder Anlage erhoben werden (Kostenspaltung).

#### **1.2.4 Die Sonderabgaben**

Als gemeindliche Abgaben bestehen neben den Steuern, Beiträgen und Gebühren weitere Sonderabgaben, z. B. die Abgabe nach dem Schwerbehindertengesetz oder die Lastenausgleichsabgabe. Eine Ausgleichsabgabe (Schwerbehindertenabgabe) ist von einem Arbeitgeber zu entrichten, der die vorgeschriebene Zahl schwerbehinderter Menschen nicht beschäftigt. (vgl. § 77 SGB IX). Solche Abgaben sind grundsätzlich nur für einen eng begrenzten Bereich zulässig und erfordern besondere Voraussetzungen, die z. B. in gesetzlichen Bestimmungen konkretisiert werden. Die Sonderabgaben dienen i. d. R. nur einem bestimmten Zweck, sodass eine unmittelbare Verbindung zwischen der Erhebung der Abgabe und ihrer Verwendung bestehen muss.

#### **1.3 Besondere gesetzliche Vorschriften**

Zur Erhebung von Abgaben durch die Gemeinde bestehen nicht nur örtliche Satzungen und landesrechtliche Bestimmungen, sondern auch eine Vielzahl von bundesgesetzlichen Bestimmungen, z. B. das Grundsteuergesetz (GrStG), das Gewerbesteuerengesetz (GewStG) und die Abgabenordnung (AO) als Steuergesetze. Als landesrechtliche Vorschrift ist z. B. das Kommunalabgabengesetz erlassen worden, das zur Abgabenerhebung durch die Gemeinde nähere Bestimmungen enthält. Für die Gemeinde besteht dazu das besondere gesetzliche Gebot, im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung bzw. ihrer Haushaltswirtschaft auch Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen zu nehmen (vgl. § 10 Satz 2 GO NRW).

### **2. Zu Absatz 2 (Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel):**

#### **2.01 Die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittel**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Finanzmittel soweit vertretbar und geboten aus speziellen Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen und im Übrigen aus Steuern zu beschaffen, soweit die sonstigen Finanzmittel nicht ausreichen. Sie regelt dabei auch die Rangfolge der Quel-

len der gemeindlichen Finanzmittel. Den Ausgangspunkt für die Untersuchung der Gemeinde, welche Finanzmittel und in welcher Höhe diese Mittel zu beschaffen sind, bildet die voraussichtliche Höhe der zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben notwendigen Aufwendungen einschließlich der Auszahlungen für die Investitionen.

Die gesetzliche Rangfolge bedeutet, dass die Gemeinde zunächst den speziellen Entgelten den Vorrang vor den Steuern zu geben hat. Die Steuern sollen daher von der Gemeinde nur insoweit erhoben werden, wie die speziellen Entgelte und die sonstigen Finanzmittel die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Aufwendungen und Auszahlungen nicht decken. Für die Rangfolge der Inanspruchnahme der Quellen der Finanzmittel ergibt sich danach, dass für die Beschaffung von Finanzmitteln durch die Gemeinde an erster Stelle die sonstigen Finanzmittel stehen, dann die speziellen Entgelte für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen und schließlich die Erhebung von Steuern.

### **2.02 Die Beschränkungen der Heranziehung**

Die Beschaffung der Finanzmittel durch die Gemeinde findet ihre Grenze im jährlichen Bedarf für das gemeindliche Haushaltsjahr (Grundsatz der Bedarfsdeckung). Diese Grenze wird durch den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich bestimmt, der erreicht wird, wenn die Erträge die Aufwendungen decken (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Zusätzlich kann das Gebot für die Gemeinde, auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen, zu einer Beschränkung bei der Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel führen (vgl. § 10 Absatz 2 GO NRW).

Die Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel kann aber auch dadurch eingeschränkt sein, dass es örtlich z. B. aus sozialen Gründen, nicht geboten ist, die speziellen Entgelte für gemeindliche Leistungen nicht im Umfang einer vollen Kostendeckung zu erheben. Es kann für bestimmte Personengruppen oder aufgrund sonstiger örtlicher Gegebenheiten geboten sein, bei der Festlegung der Entgelte besondere Abschläge vorzusehen oder bei der Erhebung ggf. angemessene Nachlässe vorzunehmen.

### **2.03 Die Rangfolge und Zuwendungen**

In die Rangfolge der Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel lassen sich die erhaltenen Zuwendungen, die der Gemeinde von Dritten gewährt werden, nicht gesondert einordnen, denn sie gehören als Gruppe nicht zu den Finanzmitteln, die sich die Gemeinde im Sinne der Vorschrift zu beschaffen hat. In der Rangfolge der Beschaffung von Finanzmitteln können solche Finanzmittel den sonstigen Finanzmitteln zugeordnet werden.

Zu den Zuwendungen im gemeindlichen Bereich zählen die Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen vom öffentlichen oder privaten Bereich an die Gemeinde. Die Gemeinde hat sich bereits aus Gründen der Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung um derartige freiwillige Finanzmittel zu bemühen, wenn die üblichen Voraussetzungen dafür erfüllt werden können, z. B. die ausreichende Sicherung der Finanzierung des eigenen Anteils.

Die Gemeinde erhält aber auch Zuwendungen aufgrund gesetzlicher Ansprüche. Sie erhält z. B. für laufende Zwecke jährlich Schlüsselzuweisungen vom Land und ggf. Bedarfszuweisungen (vgl. § 7 GFG NRW). Die Finanzmittel von Dritten, auf die die Gemeinde einen Rechtsanspruch hat, sind in der Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung den sonstigen Finanzmitteln zuzuordnen. Von derartigen Zuweisungen ist die Ergebnisrechnung unmittelbar betroffen. Die Gemeinde erhält zudem noch investive Zuwendungen, die in der Finanzrechnung zu erfassen sind (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 15 GemHVO NRW).

## **2.1 Zu Nummer 1 (Erhebung von Leistungsentgelten):**

### **2.1.1 Die Erhebungspflicht**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Finanzmittel, soweit vertretbar und geboten, aus speziellen Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen zu beschaffen. Die Gemeinde soll damit veranlasst werden, von einem Dritten, der ihre Leistungen in Anspruch nimmt, eine angemessene Gegenleistung zu verlangen. Der Gemeinde ist es daher verwehrt, bei einer Inanspruchnahme ihrer Leistungen durch Dritte regelmäßig auf eine Gegenleistung des Dritten zu verzichten, weil die Vorschrift auch die Rangfolge der Quellen der gemeindlichen Finanzmittel regelt.

Die Gemeinde darf nach dieser Vorschrift die Hauptlast der Finanzierung ihrer Aufgaben nicht auf die Erhebung von Steuern legen, denn die Allgemeinheit der Steuerzahler soll erst zu den Lasten der Gemeinde herangezogen werden, wenn andere Möglichkeiten ausgeschöpft sind. Diese haushaltsrechtlichen Gegebenheiten entsprechen den Grundsätzen des KAG NRW und daher sind neben den Abgaben auch die privatrechtlichen Entgelte bei der Finanzmittelbeschaffung zu berücksichtigen.

### **2.1.2 Der Begriff „Soweit vertretbar und geboten“**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, nach Ausschöpfung der Möglichkeiten der Gemeinde zur Beschaffung ihrer Finanzmittel, spezielle Entgelte für die von ihr erbrachten Leistungen zu erheben, findet ihre Grenze darin, dass diese Entgelte „soweit vertretbar und geboten“ zu erheben sind. Die Vorschrift knüpft damit an die Bestimmungen der §§ 6, 7 und 8 KAG NRW an.

Im Rahmen der Erhebung von Leistungsentgelten darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Einwohner der Gemeinde verpflichtet sind, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. § 8 Absatz 2 GO NRW). Bei der Erhebung von Leistungsentgelten ist außerdem auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (vgl. § 10 Satz 2 GO NRW).

Diese Regelung räumt der Gemeinde einen Entscheidungsspielraum ein, der von ihr unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sachgerecht auszufüllen ist. Dabei kann es im Einzelfall vorkommen, dass der Grundsatz der Kostendeckung durch wichtige und bedeutende örtliche Gesichtspunkte nur eingeschränkt zur Anwendung kommt, wenn der Rat entsprechende Beschlüsse gefasst hat.

### **2.1.3 Die Erhebung von Leistungsentgelten**

#### **2.1.3.1 Die Erhebung von Gebühren**

Die Gemeinden können Gebühren erheben (vgl. § 4 KAG NRW). Der Begriff „Gebühr“ lässt sich dabei dadurch inhaltlich abgrenzen, in dem unter Gebühren öffentlich-rechtliche Geldleistungen verstanden werden, die einem Dritten von der Gemeinde auferlegt werden, weil diese Person öffentliche Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen hat und die Erhebung auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften oder aufgrund einer hoheitlichen Maßnahme vorgenommen wird. Dabei kann dann zwischen Verwaltungsgebühren und Benutzungsgebühren für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und Anlagen unterschieden werden.

Die gemeindlichen Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung der Gemeinde geschuldet werden. Sie dienen der Erzielung von Erträgen, um die Kosten der öffentlichen Leistungen in der Regel zu decken. Die Verwaltungsgebühren sind Entgelte für die Inanspruchnahme von öffentlichen Leistungen und Amtshandlungen. Die Benutzungsgebühren sind demgegen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 77 GO NRW**

über Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen.

Von der Gemeinde werden die Benutzungsgebühren z. B. für eine Amtshandlung erhoben, wenn die Leistung der Verwaltung von dem Beteiligten beantragt worden ist oder wenn den Beteiligten unmittelbar begünstigt (vgl. § 5 KAG NRW). Sie werden als Gegenleistung für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung (Benutzung) erhoben, sofern kein privatrechtliches Entgelt gefordert wird (vgl. § 6 KAG NRW). Die Gebührenerhebung erfolgt mit dem Zweck, diejenigen Personen, die öffentliche Leistungen in Anspruch nehmen, vor den übrigen Einwohnern zu den Kosten heranzuziehen.

Die Gebührenforderungen der Gemeinde können zu unterschiedlichen Zeitpunkten ertragswirksam werden. Eine Vorauszahlung, die von der Gemeinde in einem Gebührenbescheid festgelegt wurde, ist zum im gemeindlichen Bescheid enthaltenen Erfüllungszeitpunkt bzw. Fälligkeitstermin ertragswirksam zu vereinnahmen. Dieser Zeitpunkt stellt den Realisationszeitpunkt dar, aufgrund dessen Erträge dem betreffenden Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden können.

In den Fällen, in denen die endgültige Gebührenfestsetzung erst zu einem späteren Zeitpunkt stattfindet, und die Festsetzung dazu führt, dass eine Nachzahlung erhoben wird, ist dieser gemeindliche Anspruch i. d. R. mit der Bekanntgabe des Bescheides ertragswirksam zu buchen. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund einer endgültigen Entscheidung und Festsetzung einen Betrag an einen Dritten zu erstatten hat. Die Bindung der Festsetzung von Gebühren an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde.

#### **2.1.3.2 Die Erhebung von Beiträgen**

Die Gemeinden können Beiträge erheben (vgl. § 8 KAG NRW). Die Beitragspflicht entsteht regelmäßig mit der endgültigen Herstellung der Einrichtung oder Anlage, ggf. auch mit der Beendigung einer Teilmaßnahme oder mit der endgültigen Herstellung des Abschnitts, wenn dieser selbstständig in Anspruch genommen werden kann. Für einen Anschlussbeitrag entsteht i. d. R. die Beitragspflicht, sobald das Grundstück an die Einrichtung oder Anlage angeschlossen werden kann. Von der Gemeinde können aber auch Beiträge für Teile einer Einrichtung oder Anlage erhoben werden (Kostenspaltung).

Unter dem Begriff „Beiträge“ werden dabei Geldleistungen verstanden, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen, bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen. Sie werden von den Abgabepflichtigen als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Die Erhebung von Beiträgen erfolgt daher mit dem Zweck, diejenigen Personen, denen sich durch die gemeindlichen Investitionen wirtschaftliche Vorteile ergeben, vor den übrigen Einwohnern zu den Kosten heranzuziehen.

Erhaltene Beiträge u. ä. Entgelte sind der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen und daher unmittelbar im gemeindlichen Finanzplan zu erfassen. Erst mit der späteren Nutzung der mit den Beiträgen bzw. Entgelten finanzierten Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen entsteht eine Ergebniswirksamkeit aus der Auflösung der wegen der erhaltenen Beiträge in der gemeindlichen Bilanz gebildeten Sonderposten (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Dazu gehören auch die Beiträge, die von der Gemeinde als Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB erhoben werden.

## **2.2 Zu Nummer 2 (Die Erhebung von Steuern):**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Rangfolge der Steuern bei der Beschaffung der gemeindlichen Finanzmittel durch die Gemeinde ergibt sich aus der Vorschrift, dass von der Gemeinde an erster Stelle die sonstigen Finanzmittel in Anspruch zu nehmen sind, dann die speziellen Entgelte für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen und schließlich die Steuern. Die Gemeinde ist dabei für die Festsetzung und Erhebung der örtlichen Realsteuern zuständig (vgl. § 1 des Gesetzes über die Zuständigkeit für die Festsetzung und Erhebung der Realsteuern). Diese Nachrangigkeit der gemeindlichen Steuern gilt jedoch nicht für die Erhebung der örtlichen Vergnügungssteuer und der Hundesteuer (vgl. § 3 Absatz 2 Satz 2 KAG NRW).

Zu den Realsteuern, die von der Gemeinde erhoben werden können, sind die Grundsteuer A und B sowie die Gewerbesteuer zu zählen (vgl. § 3 Absatz 2 AO). Derartige Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen. Sie werden und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Erzielung von Einnahmen kann dabei Nebenzweck sein (vgl. § 3 Absatz 1 AO).

Die örtlichen Steuersätze können auch in der gemeindlichen Haushaltssatzung enthalten oder festgesetzt worden sein (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 4 GO NRW). Die Steuern sollen von der Gemeinde nur insoweit erhoben werden, wie diese und die sonstigen Finanzmittel die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Aufwendungen und Auszahlungen nicht decken. Der Gemeinde steht dabei ein Ermessensspielraum zu.

Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass die Steuerpflichtigen nicht übermäßig in Bezug auf den Steuergegenstand herangezogen werden. Die gemeindlichen Steuerarten sind jedoch von ihrem Charakter her unterschiedlich, sodass keine sachliche Gleichheit in den satzungsrechtlichen Festlegungen der Gemeinde bestehen muss. Die Gemeinde muss die notwendige Objektivität bei ihrer Ermittlung der Deckung ihres Finanzbedarfs sicherstellen und dabei auch die Belastung der Abgabepflichtigen ausreichend berücksichtigen.

### **2.2.2 Die Zuordnungen nach dem Erfüllungszeitpunkt**

#### **2.2.2.1 Der sachliche Zuordnungsbedarf**

Eine Steuerpflicht entsteht i. d. R. wirtschaftlich in dem Jahr, für das aus Sicht des Festsetzenden eine Veranlagung vorgenommen wird, unabhängig davon, zu welchem späteren Zeitpunkt die Festsetzung der Steuerpflicht erfolgt. Für die Erhebung von Steuern definieren die einschlägigen Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände, die einen Anspruch der Gemeinde begründen können sowie die Voraussetzungen des Entstehens. Ein abstrakter Anspruch ist jedoch nicht als ausreichend zu bewerten, um bereits zu diesem Zeitpunkt eine Ertragswirksamkeit auszulösen.

In diesen Fällen bedarf es vielmehr erst der tatsächlichen Verwirklichung dieses Anspruchs durch einen Heranziehungsbescheid der Gemeinde im Rahmen ihrer Steuererhebung als wertbegründenden Tatbestand. Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde gebietet ein haushaltswirtschaftliches Handeln, durch das die Steuern erst nach der Verwirklichung der Anspruchstatbestände (nach konkreter Feststellung) erhoben werden. Sie sollen gemeindeübergreifend nach der gleichen Art und Weise einem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden, wenn die Leistungspflicht rechtsverbindlich ist.

Die Steuererträge der Gemeinde sollen daher dem Haushaltsjahr, in dem auf Basis der Bemessungsgrundlage die Steuerpflicht durch einen gemeindlichen Heranziehungsbescheid (Rechtsakt) festgesetzt bzw. realisiert werden, zugerechnet werden (Erfüllungszeitpunkt). Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der



wertbegründende Tatbestand (Realisationszeitpunkt), in dem erzielbare Erträge dem betreffenden Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden können.

Eine solche Verfahrensweise ist u. a. auch wegen des Problems angemessen, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in dem Haushaltsjahr gemessen werden kann, in dem die wirtschaftliche Ursache möglicherweise entsteht, sondern erst in einem späteren Haushaltsjahr. Erst zu diesem Zeitpunkt ist objektiv betrachtet auch das Ressourcenaufkommen als entstanden anzusehen, weil dieser Zugang bei der Gemeinde durch einen Verwaltungsakt objektiviert und damit der wertbegründende Tatbestand geschaffen wird. In diesem Rahmen bzw. zu diesem Zeitpunkt ist ein gemeindlicher Steuerertrag als verlässlich bewertbar zu betrachten.

Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen nach dem Erfüllungszeitpunkt ist auch wegen der Notwendigkeit einer einheitlichen Handhabung sowie aus Gründen der Vereinfachung sachgerecht. Sie folgt vorrangig dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs und dem wertbegründenden Tatbestand nicht ausschließlich dem Prinzip der ungewissen wirtschaftlichen Verursachung. Sie ist auch unter Berücksichtigung des gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleichs sowie des gemeindeübergreifenden jährlichen Finanzausgleichs erforderlich.

Durch die haushaltsrechtliche Zuordnung sollen möglichst vergleichbare Ausgangsverhältnisse bei den Gemeinden geschaffen und gewährleistet werden, z. B. für die Ermittlung der Steuerkraft der Gemeinde. Die beschriebene haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen trägt der periodenbezogenen Zuordnung im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung. Das haushaltsmäßige Zuordnungsprinzip ist sowohl bei Festsetzungsbescheiden und Abrechnungsbescheiden als auch bei Vorauszahlungsbescheiden anzuwenden.

#### **2.2.2.2 Die Ertragszuordnungen bei Vorauszahlungsbescheiden**

Bei Vorauszahlungsbescheiden sind die von der Gemeinde festgelegten Steuern zu den im gemeindlichen Bescheid enthaltenen jahresbezogenen Erfüllungszeitpunkten, die oftmals gleichzeitig auch die Zahlungstermine (Fälligkeitstermine) darstellen, ertragswirksam zu vereinnahmen. Erst zu diesen Zeitpunkten entsteht die Leistungspflicht des Dritten als Steuerschuldner und die wertbegründenden Tatbestände für die Gemeinde. Es ist dabei ggf. zwischen den Erfüllungszeitpunkten in dem Jahr, in dem der Bescheid durch die Gemeinde erlassen wird, und den Zeitpunkten in den folgenden Jahren zu unterscheiden.

Bei einem gemeindlichen Bescheid mit mehreren zukunftsbezogenen Erfüllungszeitpunkten, z. B. in folgenden Haushaltsjahren, muss die Gemeinde den erzielbaren Ertrag jeweils dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zurechnen, in dem der festgesetzte Erfüllungszeitpunkt liegt. In diesen Fällen kommt für die ertragswirksame Zuordnung der geforderten Steuern zum gemeindlichen Haushalt nicht der Zeitpunkt der Festsetzung der Steuerpflicht durch die Gemeinde in ihrem Bescheid in Betracht.

In den Fällen, in denen die Steuerfestsetzung im gemeindlichen Bescheid und die darin festgelegten Erfüllungszeitpunkte das gleiche Haushaltsjahr betreffen, kann die Gemeinde den erzielbaren Ertrag entsprechend der Teilbeträge zu den Erfüllungszeitpunkten ertragswirksam vereinnahmen. Sie kann den durch den Steuerbescheid erzielbaren Ertrag aber auch bereits im Zeitpunkt der Festsetzung vollständig dem Haushaltsjahr zurechnen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfassen. Die Festsetzung von unterjährigen Terminen bedingt nicht, dass die Steuererträge nur entsprechend diesen Terminen und der dann möglichen Höhe als Teilerträge von der Gemeinde vereinnahmt werden dürfen.

Bei einer Ertragszuordnung aufgrund von Vorauszahlungsbescheiden hat die Gemeinde zudem ggf. entstehende Anpassungen zu berücksichtigen. Sie hat die grundsätzliche Möglichkeit, die Vorauszahlungen der Steuer anpassen, die sich für den Erhebungszeitraum voraussichtlich ergeben wird (vgl. § 19 Absatz 3 GewStG). Sie muss in solchen Fällen, die Anpassung bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats

vornehmen. Das Finanzamt kann bis zu diesem Zeitpunkt für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen den Steuermessbetrag festsetzen, der sich voraussichtlich ergeben wird. An diese Festsetzung ist die Gemeinde bei der Anpassung der Vorauszahlungen gebunden.

### **2.2.2.3 Die Ertragszuordnungen bei Festsetzungsbescheiden**

Bei Festsetzungsbescheiden der Gemeinde (auch Nachzahlungs- oder Rückforderungsbescheide) führt die endgültige Festsetzung (rechtsverbindliche Leistungspflicht) dazu, dass die Zuordnung der möglichen Erträge i. d. R. zu dem Haushaltsjahr vorzunehmen ist, in dem der Bescheid ergeht. Der Erfüllungszeitpunkt für die Steuerpflicht muss dabei nicht im gleichen Haushaltsjahr liegen, sondern kann auch in der Vergangenheit liegen. Für den Steuerschuldner entstehen erst zu diesem Zeitpunkt die Leistungspflicht und für die Gemeinde der wertbegründende Tatbestand.

Die Gemeinde kann die nach ihrem Festsetzungsbescheid erzielbaren Erträge dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zurechnen, in dem der Bescheid erlassen wird, sofern das Haushaltsjahr oder die Vorjahre betroffen sind. Mögliche bereits erzielte Erträge aufgrund vorheriger Vorauszahlungsbescheide bleiben bei der ergebniswirksamen Erfassung für das Haushaltsjahr unberücksichtigt (Verbot der Doppelerfassung). In den Fällen, in denen von der Gemeinde aufgrund ihrer Festsetzung nur noch eine Nachzahlung gefordert wird, können die daraus erzielbaren Erträge mit der Bekanntgabe des Bescheides ertragswirksam in der Ergebnisrechnung gebucht werden.

Eine solche wirtschaftliche Zurechnung gilt auch, wenn die Erträge aufgrund einer Steuerpflicht in den Vorjahren des Haushaltsjahres entstehen. Ggf. kann dabei das Wertaufhellungsgebot zu beachten sein, wenn sich die Festsetzungsbescheide der Gemeinde innerhalb der Aufstellungsfrist des gemeindlichen Jahresabschlusses erlassen werden und sich auf zuvor liegende Steuerveranlagungsjahre beziehen. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund der vorgenommenen endgültigen Festsetzung einen Betrag an den Steuerschuldner zu erstatten hat.

### **2.2.3 Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung**

Grundsätzlich gilt auch für die Festsetzung von gemeindlichen Steuern innerhalb der Aufstellungsfrist des gemeindlichen Jahresabschlusses das Wertaufhellungsprinzip bzw. Wertaufhellungsgebot. Die Gemeinde hat daher bei der Festsetzung ihrer örtlichen Steuern innerhalb der dreimonatigen Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss zu prüfen, ob das Wertaufhellungsgebot anzuwenden ist (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW i. V. m. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Das Wertaufhellungsgebot bestimmt als kodifizierter Grundsatz der GoB, wie Informationen von der Gemeinde zu berücksichtigen sind, die ihr als Bilanzierende nach dem Abschlussstichtag, aber vor dem Abschluss der haushaltsrechtlichen Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss, zu gehen. Das Gebot verlangt, dass der Gemeinde in der Aufstellungszeit des gemeindlichen Jahresabschlusses zugewandene Informationen, die sich auf haushaltswirtschaftlich relevante Gegebenheiten vor dem Abschlussstichtag beziehen, von der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss zu berücksichtigen sind.

Die Gemeinde muss daher bei ihrer Steuerfestsetzung nach dem Abschlussstichtag, aber noch vor der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister, die zugewandenen Informationen berücksichtigen. Die gesetzliche Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss (bis zum 31. März des Folgejahres des Haushaltsjahres) bildet dabei eine zeitliche Abgrenzung, die von der Gemeinde zu beachten ist.

Nur der in diesem Zeitraum noch „offene“ Jahresabschluss ermöglicht es der Gemeinde, die aus einer Festsetzung der Steuerpflicht für das abgelaufene Haushaltsjahr oder auch noch für Vorjahre oder ggf. aufgrund von

Änderungen in der Höhe der Steuerschuld erzielbaren Erträge für einen bereits abgeschlossenen Erhebungszeitraum zu berücksichtigen und wirtschaftlich dem letzten abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen.

## **2.3 Die „Sonstigen Finanzmittel“**

### **2.3.1 Der Begriff „Sonstige Finanzmittel“**

Unter dem Begriff „Sonstige Finanzmittel“ der Gemeinde sind alle Finanzmittel zu verstehen, die von der Gemeinde eigenständig erschlossen werden können, ohne ihre Bürger zusätzlich durch Entgelte und Steuern zu belasten. Besonders die Finanzmittel, die zweckfrei der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden, fallen unter diesen Begriff, z. B. Schlüsselzuweisungen durch das Land. Aber auch sonstige freiwillige Finanzleistungen Dritter an die Gemeinde werden unter dem Begriff „Sonstige Finanzmittel“ erfasst.

Für die Gemeinde stellen z. B. die Erträge aus der Vermietung oder der Verpachtung von Grundstücken sowie Zinserträge sonstige Finanzmittel dar. Es sind auch die Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen (Veräußerungserlös über dem Buchwert) zu den sonstigen Finanzmitteln der Gemeinde zu zählen. Die haushaltsrechtlich vorzunehmende Verrechnung der Veräußerungserträge (und Aufwendungen) mit der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz beeinflusst nicht die Einordnung dieser Erträge im Rahmen der Finanzmittelbeschaffung.

### **2.3.2 Die Vorrangstellung der sonstigen Finanzmittel**

Im Rahmen des Bedarfsdeckungsprinzips in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird nach der Vorschrift den sonstigen Finanzmitteln eine gesetzliche Vorrangstellung gegenüber den speziellen Entgelten und den Steuern gegeben. Die Gemeinde ist deshalb nach den in der Vorschrift enthaltenen Grundsätzen verpflichtet, sich bei Finanzmittelbeschaffung besonders um die Heranziehung von sonstigen Finanzmitteln zu bemühen.

Die Gemeinde hat daher alle ihr möglichen Finanzmittelquellen auszuschöpfen, bevor sie Leistungsentgelte oder Steuern aus Gründen der Finanzmittelbeschaffung anpasst. Sie soll deshalb bei der Beantragung von Zuwendungen darauf achten, dass ihr Zuwendungen möglichst auch in zeitlicher Hinsicht unter Berücksichtigung ihrer haushaltsmäßig erforderlichen Bedarfsdeckung gewährt werden.

### **2.3.3 Die Beschaffung der sonstigen Finanzmittel**

Die Gemeinde ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift verpflichtet, aufgrund der Vorrangstellung der sonstigen Finanzmittel bei der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung, sich besonders um die vielfältigen Finanzierungsquellen dieser Finanzmittel angemessen zu bemühen, die sich aus öffentlich-rechtlichen und aus privatrechtlichen Verhältnissen für die Gemeinde ergeben können. Bei der Beschaffung der sonstigen Finanzmittel muss die Gemeinde ihre Entscheidung dokumentieren, wenn ihre Möglichkeiten ausgeschöpft sind und deshalb dann zusätzlich spezielle Entgelte oder Steuern erhoben werden sollen.

### **3. Zu Absatz 3 (Wirtschaftlichkeit bei Kreditaufnahmen):**

#### **3.1 Die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufnahme von Krediten für Investitionen hat wegen der langfristigen Bindung der Gemeinde an den Kreditgeber eine besondere haushaltsrechtliche und haushaltswirtschaftliche Bedeutung. Der haushaltsrechtlich benutzte Begriff „Kredit“ ist dabei haushaltswirtschaftlich umfassend im Sinne der Aufnahme von Fremdkapital auszulegen und daher nicht auf die bankrechtliche Einordnung beschränkt.

Im Rahmen der Finanzhoheit der Gemeinde stellt diese Finanzierungsform eine Möglichkeit der Gemeinde dar, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Die Eigenverantwortlichkeit der Gemeinde bleibt dabei bestehen, denn es besteht auch aus der genannten Vorschrift heraus keine Pflicht für die Gemeinde zur Aufnahme von Fremdkapital bzw. kein rechtlicher Anspruch, die Verschuldung zu erhöhen.

Im Rahmen des Bedarfsdeckungsprinzips in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird die Aufnahme von Krediten zugelassen, wenn eine andere Finanzierung durch die Gemeinde nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre. Damit hat die Gemeinde vor der Aufnahme von Krediten für Investitionen zu prüfen, ob und inwieweit andere Finanzierungsmöglichkeiten für die vorgesehene Investitionsmaßnahme bestehen, z. B. einem Überschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit oder Rückflüssen aus der Darlehensgewährung, die nicht zur Tilgung von Krediten benötigt werden. I

In diesem Sinne ist auch zu prüfen, ob Landeszuweisungen für die gemeindliche Investition gewährt werden, z. B. als Projektförderung oder in pauschaler Form. Sofern eine derartige Finanzierungsunterstützung nicht oder nur anteilig möglich ist, besteht kein Hindernis für die Gemeinde, zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen eine Kreditaufnahme vorzunehmen. Der haushaltsrechtlich benutzte Begriff „Kredit“ ist umfassend im Sinne der Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde zu verstehen. Er ist daher nicht allein nach den bankrechtlichen Gegebenheiten anzuwenden.

Die Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde ist deshalb nicht auf den Kreditmarkt beschränkt. Der Gemeinde steht auch der Kapitalmarkt zur Aufnahme von Fremdkapital offen, sofern sie z. B. eine Anleihe oder Schuldverschreibung emittieren will. Sie hat jedoch zu beachten, dass unabhängig von der Form der Aufnahme von Fremdkapital die „Nachrangigkeit der Kreditaufnahme“ als haushaltsrechtliche Vorgabe besteht und die Verwendung des Fremdkapitals für gemeindliche Investitionen nachvollziehbar zu gewährleisten und zu dokumentieren ist (vgl. § 86 GO NRW).

##### **3.1.2 Die Gesamtbetrachtung**

Die Gemeinde hat zur Klärung der Frage, ob im Haushaltsjahr neue Kredite zur Finanzierung von Investitionen aufgenommen werden sollen, nicht nur den Zahlungsbedarf im Haushaltsjahr sowie den Zeitraum der mittelfristigen Finanzplanung zu betrachten, sondern den gesamten Zeitraum der vorgesehenen Laufzeit der gemeindlichen Kredite. Nur dann ist es der Gemeinde möglich, die möglichen künftigen Risiken aus einer Kreditfinanzierung nicht zu unterschätzen oder als unvorhersehbar zu betrachten und insgesamt ihre Schuldentragfähigkeit festzustellen. Sie muss dabei auch die noch geltenden Kreditermächtigungen aus ihrer Haushaltssatzung in die Betrachtung und Beurteilung einbeziehen.

Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist eine Gesamtbetrachtung der Gemeinde auf ihr gesamtes Portfolio geboten, denn sachliche Rückschlüsse betreffen immer die gesamten bestehenden Schulden. Die Gemeinde kann nur aufgrund einer systematischen Prüfung feststellen, ob und in welchem Umfang die Wirtschaftlichkeit

einer Kreditaufnahme durch mögliche künftige Risiken beeinträchtigt werden könnte. Zur Feststellung der Wirtschaftlichkeit und der Schuldentragfähigkeit gehört auch, dass ein Kredit in das Schuldenportfolio der Gemeinde passt und die Festlegung einer Zinsbindung mit den Zielen des örtlichen Zinsmanagements in Einklang steht.

Bei der Beurteilung der Gemeinde, ob und in welchem Umfang neues Fremdkapital in einem Haushaltsjahr aufgenommen werden soll, sollte der Gemeinde bewusst sein, dass eine Analyse der Finanzierungsgegebenheiten nur eine stichtagsbezogene Betrachtung und Beurteilung darstellen kann. Es muss deshalb ggf. zu späteren Zeiten, je nach dem weiteren Ablaufszenario, zu Nachbesserungen oder einer Wiederholung der von der Gemeinde vorgenommenen Analyse kommen.

### **3.2 Die Kreditaufnahmen der Gemeinde**

#### **3.2.1 Die Kredite für Investitionen**

Die haushaltsrechtliche Regelung über die Aufnahme von Krediten für gemeindliche Investitionen legt ausdrücklich durch den Verweis auf die Vorschrift des § 77 Absatz 3 GO NRW fest, dass die Gemeinde dabei die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung zu beachten hat (vgl. § 86 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde soll dieses Gebot zum Anlass ihrer haushaltswirtschaftlichen Prüfung nehmen, ob bei der vorgesehenen Investition eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Es besteht daher eine besondere Verbindung zwischen diesen beiden Vorschriften, um bei der gemeindlichen Kreditaufnahme die haushaltswirtschaftlichen Belastungen in einem vertretbaren Rahmen zu halten.

Die Prüfung der Einhaltung der Nachrangigkeit der Kreditfinanzierung bei ihrer Finanzmittelbeschaffung hat zum Ziel, dass von der Gemeinde eine haushaltsrechtlich zulässige Kreditausnahme für die geplanten Investitionen erfolgen soll. Der Aufsichtsbehörde obliegt es dabei im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht, bei der tatsächlichen Kreditaufnahme einen Einfluss auf die zwischen dem Kreditgeber und der Gemeinde zu vereinbarenden Kreditbedingungen zu nehmen. I

Im Rahmen der Finanzrechnung im Jahresabschluss muss die Gemeinde aber nachweisen, dass sie die aufgenommenen Kredite tatsächlich für zu leistende investive Auszahlungen verwendet hat. Der Verbund zwischen den beiden genannten haushaltsrechtlichen Vorschriften bewirkt, dass bei einem Vorliegen der Nachrangigkeit der Kreditfinanzierung eine gemeindliche Kreditfinanzierung nicht zulässig ist, wenn die Gemeinde zu leistende (aufwandswirksame) Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit mit Fremdkapital finanzieren will. Dieser Zahlungsanlass steht mit der Zulässigkeit und der Nachrangigkeit der Kreditaufnahme nicht in Einklang.

#### **3.2.2 Die Kredite für Umschuldungen**

Die haushaltsrechtliche Regelung über die Aufnahme von Krediten für Umschuldung verweist nicht ausdrücklich auf die Vorschrift über die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung (vgl. § 86 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Bei solchen gemeindlichen Rechtsgeschäften wird ein bestehender Investitionskredit durch einen neuen Kredit im noch zu tilgenden Umfang abgelöst. Die Gemeinde tilgt dadurch vollständig die ursprüngliche oder teilweise bereits getilgte finanzielle Verbindlichkeit und erhält im Gegenzug eine neue finanzielle Verbindlichkeit in gleicher Höhe, die dann vereinbarungsgemäß zu tilgen ist.

Bei diesen Rechtsgeschäften der Gemeinde kommt es nicht darauf an, ob sich gleichzeitig auch die Vertragsbedingungen zwischen dem Kreditgeber und der Gemeinde substantiell verändern. Die Gemeinde hat dabei aber auch die haushaltsrechtlich verlangte Nachrangigkeit der Kreditfinanzierung gegenüber einer anderen Finanzierung zu beachten. Sie muss daher vor einer Umschuldung prüfen, ob und in welchem Umfang der umzuschuldende Kredit weiterbestehen muss. Statt einer Umschuldung kann daher auch eine Ablösung einer Verbindlich-

keit in Betracht kommen, weil ausreichende Finanzmittel verfügbar sind bzw. eine andere Art der Finanzierung besser als die bestehende Verbindlichkeit ist.

### **3.2.3 Die Kredite zur Liquiditätssicherung**

Die Gemeinde kann zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht auch Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages aufnehmen kann, um ihren kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen bleiben dabei von der Vorschrift über die gemeindliche Liquidität als Verstärkung und Erhaltung der Zahlungsfähigkeit unberührt (vgl. § 86 GO NRW).

Die Gemeinde hat aber auch in den Fällen der Liquiditätssicherung die Nachrangigkeit der Kreditfinanzierung gegenüber einer anderen Finanzierung zu beachten, denn die haushaltsrechtliche Vorschrift stellt nur auf den Finanzierungsvorgang ab. Sie muss daher vor einer Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung prüfen, ob und in welchem Umfang ein Kreditbedarf tatsächlich besteht und ob nicht andere ausreichende Finanzmittel verfügbar sind oder verfügbar gemacht werden können.

## **3.3 Die Voraussetzungen der Kreditaufnahme**

### **3.3.1 Der Begriff „Andere Finanzierung“**

Die Finanzmittel aus den gemeindlichen Kreditaufnahmen lassen sich nicht ohne weiteres in die Rangordnung des Absatzes 2 dieser Vorschrift einfügen. Sie bedürften daher einer gesonderten Regelung. Dabei wurde berücksichtigt, dass die Kredite von der Gemeinde nur für Auszahlungen aufgrund gemeindlicher Investitionen aufgenommen werden dürfen (vgl. § 86 GO NRW). Die Gemeinde darf die haushaltsmäßig zulässigen Kredite im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte nur nachrangig aufnehmen.

Unter den Begriff „andere Finanzierung“ fällt z. B. die Finanzierung einer gemeindlichen Maßnahme mit Eigenmitteln der Gemeinde. Dabei kommt es nicht darauf an, dass diese Finanzmittel sich als Zahlungsmittel im Kassenbestand der Gemeinde befinden. Als eigene Finanzmittel gelten auf Guthaben auf den Bankkonten der Gemeinde und auch die gemeindlichen Kapitalanlagen, auch wenn diese Finanzmittel für die Gemeinde ggf. länger gebunden und nicht täglich verfügbar sind. Durch die Entscheidung zur Finanzierung einer Investition mit Eigenmitteln hat sich die Gemeinde abschließend festgelegt und daher keinen Entscheidungsspielraum mehr für eine nachträgliche Kreditaufnahme.

Bei der Gemeinde fallen unter den Begriff „andere Finanzierung“ auch die von Dritten erhaltenen investiven Zuwendungen, unabhängig davon, ob eine Zuwendung projektbezogen oder in pauschaler Form der Gemeinde gewährt wird. Die Zuwendungen ermöglichen der Gemeinde ggf. eine Kreditaufnahme, tragen aber abhängig von ihrem Umfang zur Reduzierung einer gemeindlichen Kreditausnahme bei. Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift stellen daher die investiven Zuwendungen eine andere Finanzierung für die Gemeinde dar, die von der Gemeinde einer Kreditfinanzierung vorzuziehen ist.

Unter den Begriff „andere Finanzierung“ fallen dagegen nicht die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung, die lediglich der Verstärkung der Zahlungsmittel der Gemeinde dienen. Derartige Kredite stellen für die Gemeinde keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel dar. Sie darf solche Kredite nur aufnehmen, um ihre Zahlungsfähigkeit im Haushaltsjahr bedarfsgerecht sicherzustellen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden daher nicht in die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittel einbezogen.

### **3.3.2 Der Begriff „Nicht möglich“**

Eine Ausnahme von der Subsidiarität der Kreditaufnahme wird für den Fall zugelassen, dass eine andere Finanzierung nicht möglich ist. Der Begriff ist dabei auf die praktische Realisierbarkeit eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles und nicht auf eine theoretische Unmöglichkeit ausgerichtet. Der Begriff zielt daher nicht darauf ab, ob die Gemeinde eine Möglichkeit der Finanzierung ohne Kreditaufnahme unterlässt, sondern darauf, dass eine andere Finanzierung nicht durchführbar ist. Der Feststellung, „eine andere Finanzierung ist nicht möglich“ darf daher keine Vermutung zugrunde liegen. Es muss vielmehr ausgeschlossen werden können, dass eine andere Finanzierung tatsächlich nicht durchführbar ist.

Die Beurteilung, dass eine andere Finanzierung nicht durchführbar ist, muss vor Ort im Einzelfall und möglichst neutral geklärt werden. Die Gemeinde muss dabei unter Berücksichtigung von haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten sowie der tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten eine Entscheidung treffen. Die Klärung der Frage sollte sich daher aus objektiver Sicht erfolgen und sich nicht nur auf den Bestand der zum Beurteilungszeitpunkt verfügbaren Zahlungsmittel beschränken.

### **3.3.3 Der Begriff „Wirtschaftlich unzweckmäßig“**

Eine Ausnahme von der Subsidiarität der Kreditaufnahme wird auch für den Fall zugelassen, dass eine andere Finanzierung wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Ob dies vor Ort im Einzelfall gegeben ist, muss von der Gemeinde nach haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten sowie nach den örtlichen wirtschaftlichen Wirkungen beurteilt und entschieden werden. Die Klärung der Frage sollte sich dabei nicht nur auf den Kostenvergleich zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Kreditaufnahme beschränken.

Der gemeindliche Kostenvergleich ist durch die Verwendung des haushaltsrechtlichen Begriffs „wirtschaftlich unzweckmäßig“ auf die gesamte Zeit der finanziellen Bedarfsdeckung durch Fremdkapital abzustellen. Die Betrachtung und Beurteilung der Zulässigkeit der gemeindlichen Kreditaufnahme kann gleichwohl nur stichtagsbezogen erfolgen und muss einen Vergleich der möglichen Finanzierungsstrategien beinhalten. Es muss im Ergebnis aufgezeigt und belegt werden, ob die Aufnahme eines Kredites wirtschaftlich zweckmäßig ist. Dieses Erfordernis beinhaltet nicht, einen langfristigen Finanzbedarf durch kurzfristige Finanzmittel zu decken.

Zum Nachweis der Wirtschaftlichkeit eine Kreditaufnahme besteht daher für die Gemeinde die Verpflichtung, einerseits einen Vergleich zwischen den Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung nach den Absätzen 1 und 2 der Vorschrift und der Aufnahme von Fremdkapital vorzunehmen. Insgesamt gilt der Grundsatz, dass die Kreditaufnahme jedenfalls nicht ungünstiger sein darf als die sonstigen Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung. Die voraussichtlichen Gesamtkosten von beiden Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung sowie die daraus entstehenden Folgekosten müssen daher von der Gemeinde in den Vergleich einbezogen werden.

Im örtlichen Einzelfall kann ggf. auch ein Vergleich mit einer gemeindlichen Geldanlage in Betracht kommen, insbesondere dann, wenn die gemeindlichen Bestände an Kapitalvermögen hochverzinslich angelegt sind, während der Gemeinde von Dritten niedrig verzinsliche Kredite zur Verfügung gestellt werden. In die Gesamtbetrachtung der Wirtschaftlichkeit sind aber auch die Kenntnisse über den Kreditmarkt und die Bedingungen bei der Vergabe von Krediten durch die Kreditgeber einzubeziehen.

### **3.3.4 Die Auslegung des Begriffs „Kredit“**

Für die Finanzierung von Investitionen hat die Gemeinde zu prüfen, welches Angebot eines Kapitalgebers ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Sie ist trotz der Verwendung des Begriffs „Kredit“ in der haushaltsrechtlichen Vorgabe „Kredite dürfen nur für Investitionen aufgenommen werden“ nicht streng an den

bankrechtlichen Kreditbegriff und dadurch an die Aufnahme von Fremdkapital am Kreditmarkt gebunden. Die Vorgabe grenzt vielmehr ab, dass die Gemeinde notwendiges Fremdkapital nur zur Finanzierung von Investitionen aufnehmen darf, ohne gleichzeitig eine Marktbeschränkung zu beinhalten.

Für die Gemeinde können deshalb auch Anleihen eine langfristige Finanzierungsform darstellen, bei der das Kapital von der Gemeinde als Emittent am Kapitalmarkt durch den Verkauf von Wertpapieren aufgenommen wird. Dieses Fremdkapital wird von einer unbestimmten Zahl von Kapitalgebern durch den Kauf von Wertpapieren aufgebracht wird. Bei dem Fremdkapital vom Kapitalmarkt steht dem Kapitalgeber wie den Kreditgebern am Kreditmarkt ein Recht auf Rückzahlung und Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals innerhalb eines dazu festgelegten Zeitrahmens zu. Die Laufzeiten können dabei nach den Erfordernissen und Möglichkeiten der Gemeinde ausgerichtet sein.

Von der Gemeinde sind die aufgenommenen Kredite und Anleihen als gemeindliche Verbindlichkeiten auf der Passivseite in ihrer Bilanz anzusetzen. Sie sind dort mindestens differenziert nach ihrer Mittelherkunft vom Kapitalmarkt (Anleihen) oder vom Kreditmarkt (Kredite) zu bilanzieren, sofern nicht weitere Vorgaben für die Bilanzansätze bestehen (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte ggf. weitere Erläuterungen im Anhang im Jahresabschluss zu ihrer Finanzrechnung machen, wenn dort nicht wie in der Bilanz die Mittelherkunft differenziert aufgezeigt wird.

### **3.3.5 Die Bedarfsprüfung**

Eine Kreditaufnahme durch die Gemeinde kommt jedoch grundsätzlich nur in Betracht, wenn alle anderen Quellen für die Beschaffung von Finanzmitteln durch die Gemeinde ausgeschöpft sind, aber von der Gemeinde im Haushaltsjahr noch Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen sind. In die notwendige Bedarfsprüfung der Gemeinde, ob eine Kreditaufnahme gerechtfertigt ist, sind die im Haushaltsjahr noch offenen Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde für Investitionsmaßnahmen einzubeziehen.

In die Bedarfsprüfung können auch solche Zahlungsverpflichtungen einbezogen werden, deren Fälligkeit im Haushaltsjahr nicht sicher, aber überwiegend wahrscheinlich ist. Es bedarf dazu von der Gemeinde einer entsprechenden Abwägung. Zudem muss die Gemeinde auch die erhaltenen investiven Zuwendungen vorrangig vor einer Kreditaufnahme berücksichtigen, z. B. die jährliche Investitionspauschale oder auch andere Pauschalen.

Die Gemeinde darf derartige Zuwendungen dann nicht ansparen, wenn fachliche investive Maßnahmen umgesetzt werden sollen, für die solche erhaltenen Zuwendungen genutzt werden können. In solchen Fällen stellen die investiven Zuwendungen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift eine andere Finanzierung dar, die einer Kreditfinanzierung durch die Gemeinde vorzuziehen ist.

Die Bedarfsprüfung der Gemeinde darf sich zudem nicht darauf erstrecken, eine mit Eigenmitteln vorgenommene Finanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme durch eine nachträgliche Kreditaufnahme in eine Finanzierung durch Fremdkapital umzuwandeln. In solchen Fällen besteht für die Gemeinde keine Auszahlungsverpflichtung mehr gegenüber einem Dritten, die nur durch die Aufnahme eines Kredites erfüllt werden kann. Durch die Entscheidung zur Finanzierung einer Investition mit Eigenmitteln hat sich die Gemeinde abschließend festgelegt und daher keinen Entscheidungsspielraum mehr für eine nachträgliche Kreditaufnahme.

### **3.3.5 Die Beurteilung des einzelnen Kredits**

Die Gemeinde hat bei einer gesehenen Kreditaufnahme zu prüfen, ob die haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Voraussetzungen erfüllt werden. Sie hat in ihre Beurteilung auch alle von ihr vertraglich zu vereinbarenden Konditionen einzubeziehen. Die einzelnen Konditionen stellen nicht nur für das gemeindliche Ver-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 77 GO NRW**

tragswerk, sondern auch für die gemeindliche Bilanzierung ihrer Verbindlichkeiten wichtige Eckpunkte dar. Einige Konditionen werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 77).

<b>MÖGLICHE KONDITIONEN FÜR GEMEINDLICHE KREDITE</b>	
-	Der Auszahlungsbetrag.
-	Die Währung.
-	Die Zinsen (Höhe und Bindungsfrist).
-	Die sonstigen Kreditkosten.
-	Sonstige Finanzvorteile (ggf. als „negative Zinsen“ bezeichnet).
-	Die Laufzeit der Kreditgewährung.
-	Die ordentliche Tilgung.
-	Die Kündigungsrechte (z. B. für eine außerordentliche Tilgung).
-	Sonstige Vereinbarungen (z. B. Möglichkeit der Laufzeitverlängerung).

*Abbildung 77 „Mögliche Konditionen für gemeindliche Kredite“*

Die Gemeinde hat die Konditionen eines Kreditvertrages eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, z. B. der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung, und unter Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften festzulegen und in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen bzw. ausreichend zu dokumentieren. Sie sollte auch z. B. die Information in ihre Entscheidung über eine ihre Kreditaufnahme einfließen lassen, z. B. wie die Kreditgeber die Gemeinde als Kreditnehmer einstufen. Bei den Kreditgebern könnte künftig auch die Kreditvergabe an die Gemeinde einer internen Risikoeinschätzung unterliegen, sodass diese „Bonitätsprüfung“ sich auch auf die gemeindlichen Kreditkosten auswirken kann.

### **3.4 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i. d. R. aus der Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde, die in Kapital umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich eine Investition dar. Außerdem stellt die von der Gemeinde erworbene Kapitalanlage bilanztechnisch eine Finanzanlage dar, sodass in diesem Zusammenhang der Zahlungsvorgang in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ nachzuweisen ist (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Die Investitionen der Gemeinde bewirken regelmäßig eine dauerhafte Mehrung des gemeindlichen Vermögens, z. B. das in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Anlagevermögen, zu dem auch die Finanzanlagen zu zählen sind. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung einer Kapitalanlage der Gemeinde könnte den Schluss zu lassen, dass dadurch auch eine Kreditfinanzierung für eine Kapitalanlage zulässig wäre. Die Gemeinde darf nach der Vorschrift des § 86 GO NRW Kredite für Investitionen aufnehmen. Der Erwerb einer Kapitalanlage dient einerseits

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 77 GO NRW

der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dient und stellt andererseits eine Investition dar, sodass die Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme für die Kapitalanlage grundsätzlich erfüllt sein können.

Einer gemeindlichen Kreditaufnahme dürfen jedoch auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nicht entgegenstehen. Die Kreditaufnahme ist daher dann als zulässig anzusehen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich oder unzweckmäßig wäre. Diese Sachlage könnte bei der Gemeinde beim Erwerb einer Kapitalanlage im Einzelfall gegeben sein. In diesem Zusammenhang wäre aber auch zu prüfen, ob beim Erwerb einer Kapitalanlage mit durch einen Kredit der Gemeinde zugegangenen Geldmitteln (Fremdkapital) es zu einer dauerhaften Vermögenmehrung bei der Gemeinde kommt.

Bei einer Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage könnte zudem das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW berührt sein, wenn unterstellt werden kann, dass die Kapitalanlage vorrangig der Erzielung eines Gewinns aus der Differenz zwischen den Kreditkosten und dem Zinsertrag dient, und dabei auf die weitere „ungewisse“ Zinsentwicklung gesetzt wird. Andererseits dient aber eine solche Differenz erst einmal dazu, eine Wirtschaftlichkeit der Kapitalanlage anzunehmen.

In der Vergangenheit war deshalb eine Kapitalanlage der Gemeinde nur dann zulässig, wenn bei der Gemeinde weitere Geldmittel vorhanden waren, die sie nicht für ihren Zahlungsverkehr benötigte. Bei der Finanzierung einer Kapitalanlage durch Fremdkapital ist von der Gemeinde auch der künftige Verwendungszweck in die Bewertung einzubeziehen. Im Sinne des § 86 GO NRW dürfte es nicht zulässig sein, wenn die fremdfinanzierte Kapitalanlage der Gemeinde dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aus zahlungswirksamen Aufwendungen zu ermöglichen.

Mit einem solchen Zweck verliert der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine zulässige Kreditaufnahme. In diesem Sinne wäre bei einer Fremdkapitalfinanzierung der Kapitalanlage auch der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit tangiert (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW). Diese Voraussetzungen bedingen, dass der Erwerb einer Kapitalanlage durch die Gemeinde, der durch die Aufnahme von Investitionskrediten nach § 86 GO NRW finanziert wird, dann nicht mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen und Vorschriften für Gemeinden in Einklang steht, wenn mit der Kapitalanlage künftig die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde finanziert werden soll, z. B. die Versorgungsleistungen der Gemeinde.

### **3.5 Keine Kredite zur Liquiditätssicherung**

Zur Ausgestaltung der Ausführung des gemeindlichen Haushalts gehört auch die weitere gesetzliche Grundlage, dass die Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages aufnehmen kann, um notwendigerweise ihren kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 und § 89 Absatz 2 GO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Regelung steht auch mit der gesonderten Vorgabe in Verbindung, dass die Gemeinde nur dann Kredite aufnehmen darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre, auch wenn die Kredite zur Liquiditätssicherung keine haushaltsmäßigen „Deckungsmittel“ bzw. Finanzierungsmittel darstellen. Die Kredite zur Liquiditätssicherung sollen bei der Gemeinde lediglich die gemeindlichen Zahlungsmittel verstärken, um fällige Auszahlungen leisten zu können.

Solche Kredite können daher von der Gemeinde nur aufgenommen werden, sofern für die Auszahlungen keine anderen Zahlungsmittel zur Verfügung stehen. Diese haushaltsrechtliche Einordnung der Kredite zur Liquiditätssicherung lässt nicht zu, derartige Kredite unter den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung mit zu erfassen. Durch die ausdrückliche Wortwahl in der Vorschrift über die Kreditaufnahme der Gemeinde, dass

derartige Kredite nur aufgenommen werden dürfen, "wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist", wird diese Sachlage ausdrücklich klargestellt.

Diese haushaltsrechtliche Einschränkung führt gleichwohl nicht dazu, dass von der Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung ohne Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsaspekten aufgenommen werden können. Der Haushaltsgrundsatz, dass die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich zu führen hat, ist nicht beschränkt, sondern erstreckt auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Er umfasst daher auch die gemeindliche Zahlungsabwicklung (vgl. § 93 Absatz 1 GO NRW). Einer gesonderten Betrachtung und Bewertung der gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung unter dem Begriff der Wirtschaftlichkeit nach dieser Vorschrift bedarf es daher nicht.

### **3.6 Die Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme**

Die zweijährige gesetzliche Geltungsdauer ermöglicht der Gemeinde, bei einer ausreichenden Liquiditätslage eine Investitionsmaßnahme mit eigenen Mitteln vorzufinanzieren. Sie kann ihre investive Maßnahme ggf. auch zuerst mit einem kurzfristigen Kredit haushaltsmäßig finanzieren und dann nach dessen Ablauf der Laufzeit diesen Kredit in einen langfristigen Kredit für Investitionen umzuschulden. Die für die Investitionsmaßnahme erforderliche Kreditaufnahme muss dabei durch die in der Haushaltssatzung enthaltene Kreditermächtigung gedeckt sein (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW).

Die Einzahlungen aus einer Kreditaufnahme für Investitionen sind im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat aber auch die Möglichkeit, ihre Liquidität vor einer Auszahlung für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme durch einen Kredit zur Liquiditätssicherung zu verstärken. Diese Zahlungsmittelverstärkung ist dann von der Gemeinde auf den in der Haushaltssatzung festgelegten Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung anzurechnen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Sie berührt nicht die in der Haushaltssatzung enthaltene Ermächtigung für Investitionskredite

Durch eine solche Finanzierungsform werden nur die notwendigen Investitionsauszahlungen ermöglicht. Sie stellt keine haushaltsmäßige Vorfinanzierung gemeindlicher Investitionen dar. Die Einzahlungen aus einem Kredit zur Liquiditätssicherung sind daher auch keine Zahlungen, die zur haushaltsmäßigen Deckung der gemeindlichen Investitionsauszahlungen führen. Diese Möglichkeit entbindet die Gemeinde daher nicht von der bedarfsgerechten Veranschlagung von Einzahlungen aus Krediten für Investitionen und der ausreichenden Festsetzung einer entsprechenden Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung.

Im Folgejahr des Haushaltsjahres ist dann spätestens eine solche gemeindliche Vorfinanzierung durch einen langfristigen Kredit für Investitionen abzulösen. In den Fällen, in denen die Gemeinde im Rahmen dieser Vorfinanzierung einen Kredit für ihre Investitionen aufnimmt, ist dieser Kredit i. d. R. auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzte Kreditermächtigung anzurechnen, sofern nicht wegen der zweijährigen Geltungsdauer noch eine Kreditermächtigung aus dem Vorjahr verfügbar ist.

Durch eine solche Maßnahme wird sichergestellt, dass der noch notwendig werdende Austausch des aufgenommenen Kredites zur Liquiditätssicherung durch einen Kredit für Investitionen haushaltsmäßig und haushaltsrechtlich gesichert ist. Im Rahmen dieses Austausches führt die Aufnahme eines Investitionskredites dann zur Tilgung des Kredites zur Liquiditätssicherung. Der Austausch gilt dabei nicht als Umschuldung, denn es werden von der Gemeinde nicht gleichartige Kredite getauscht. Vielmehr wird durch die Gemeinde ein gemeindlicher „zweckbezogener Liquiditätskredit“ (Zahlungsmittelverstärkung nach § 89 GO NRW) durch einen anderen „zweckbezogenen Investitionskredit“ (Investitionsfinanzierung nach § 86 GO NRW) ersetzt.

Diese Austauschmöglichkeit besteht in der gesamten Zeit der Geltungsdauer der gemeindlichen Kreditermächtigung. Die Gemeinde muss daher auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten abwägen, zu welchem Zeitpunkt

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 77 GO NRW

der Kreditaustausch erfolgen soll, z. B. im Haushaltsjahr, im Folgejahr oder wenn die Haushaltssatzung für das zweite Folgejahr noch nicht bekannt gemacht worden ist, erst in diesem Zeitraum des zweiten Folgejahres. Bei diesen Möglichkeiten für die Gemeinde muss aber immer die die Kreditermächtigung des ursprünglichen Haushaltsjahres noch nicht vollständig von der Gemeinde in Anspruch genommen worden sein, mindestens im Umfang des auszutauschenden Kreditvolumens.

Eine Vorfinanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme liegt jedoch dann nicht mehr vor, wenn die Gemeinde über ausreichende Eigenmittel bzw. eine ausreichende Liquidität verfügt. In solchen Fällen hat sie das haushaltsrechtliche Gebot zur Einhaltung der Rangfolge bei ihrer Finanzmittelbeschaffung zu beachten, nach dem die Gemeinde nur dann Kredite aufnehmen darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Dieses Gebot ist hinsichtlich der Aufnahme von Krediten ausdrücklich in der dafür geschaffenen haushaltsrechtlichen Vorschrift verankert worden. Mit der Finanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme mithilfe von Eigenmitteln zeigt die Gemeinde, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Investitionsauszahlungen die Eigenmittelfinanzierung den Zahlungsbedarf decken konnte und nicht wirtschaftlich unzweckmäßig war, aber auch, dass noch eine andere Finanzierung nicht notwendig war. Unter den Begriff „Vorfinanzierung“ fällt zudem nicht die Aufnahme eines Forward-Darlehens.

Vor der tatsächlichen Aufnahme eines Kredites durch die Gemeinde muss immer ein aktueller Zahlungsbedarf bzw. eine Zahlungsverpflichtung bestehen. Ein voraussichtlicher Zahlungsbedarf im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung stellt dabei keine ausreichende Grundlage für eine neue Kreditaufnahme dar. Die Gemeinde kann daher keine Angebote von Kreditgebern nutzen, die darauf ausgerichtet sind, dass erst zukünftig bzw. in späteren Haushaltsjahren ein Zahlungsbedarf besteht, für den dann in zulässiger Weise ein neuer Kredit für Investitionen aufgenommen werden darf, z. B. das Angebot über ein Forward-Darlehen. Auch in Erwartung steigender Zinsen ist eine solche Kreditaufnahme durch die Gemeinde haushaltsrechtlich nicht als zulässig anzusehen.

### **3.7 Keine nachträgliche Kreditaufnahme**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit bei einem Auszahlungsbedarf im Haushaltsjahr die einzelne Kreditaufnahme so vorzunehmen, dass die vom Rat der Gemeinde satzungsrechtlich erteilte Kreditermächtigung noch besteht. Sie hat daher vor der Inanspruchnahme der Ermächtigung bzw. vor einer Kreditaufnahme zu prüfen, ob die Ermächtigung noch nicht voll ausgeschöpft ist und in zeitlicher Hinsicht noch besteht (vgl. §§ 78 und 86 GO NRW).

Die Gemeinde muss aber auch feststellen, ob noch ein Auszahlungsbedarf aus ihrer Investitionstätigkeit besteht und dieser Zahlungsbedarf unter Beachtung der Nachrangigkeit der gemeindlichen Kreditaufnahme mit Fremdkapital finanziert werden soll. Die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme gegenüber einer anderen Finanzierung der Investitionstätigkeit der Gemeinde erfasst zwar die Abwägung zwischen einer Finanzierung mit Eigenmitteln und einer Finanzierung durch Fremdkapital. Sie führt nicht dazu, dass bei einer Nutzung von Eigenmitteln zu einem späteren Zeitpunkt dann Kredite für Investitionen aufgenommen werden dürfen.

Die Entscheidung für den Einsatz von Eigenmitteln bei bestimmten Investitionen wirkt haushaltsmäßig zeitlich unbegrenzt. Einer nachträglichen Kreditaufnahme kann vermieden werden, wenn bei der Beurteilung eines Kreditbedarfs wegen laufender Investitionen im Haushaltsjahr von der Gemeinde nicht der kassenmäßige Zahlungsvorgang allein zugrunde gelegt wird. Das haushaltswirtschaftliche Deckungserfordernis ist mindestens als gleichrangig anzusehen, denn es ist haushaltsrechtlich ausdrücklich bestimmt worden, dass die Gemeinde die Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 77 GO NRW**

Die Gemeinde hat daher dafür zu sorgen, dass ihre Auszahlungen für Investitionen haushaltsmäßig gedeckt und zahlungsmäßig zum Fälligkeitstermin auch geleistet werden können. Sie soll dann für ihre Investitionen keine Eigenmittel einsetzen, wenn diese Finanzmittel im Haushaltsjahr noch für Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit benötigt werden. Dabei ist auch der Fälligkeitszeitpunkt dieser Auszahlungen zu betrachten, insbesondere dann, wenn die Fälligkeit erst zu einem späteren Zeitpunkt als dem Zeitpunkt des Deckungsbedarfs bzw. des Auszahlungsbedarfs für Investitionen besteht.

Aus Anlass dieser Investitionen darf die Gemeinde dann keine Kredite mehr aufnehmen. Bei abgeschlossenen Investitionen besteht grundsätzlich kein (investiver) Auszahlungsbedarf mehr für die Gemeinde, den es zu finanzieren gilt. Diese Gegebenheit macht neben der Frage nach einer noch nicht voll ausgeschöpften Kreditermächtigung und nach einer zeitlich noch geltenden Kreditermächtigung eine nachträgliche Kreditaufnahme unzulässig.

Sofern die Kreditaufnahme zugelassen würde, könnte ein weiterer Verstoß entstehen, wenn dadurch die für die investiven Auszahlungen eingesetzten, noch nicht benötigten Finanzmittel für die laufende Verwaltungstätigkeit ersetzt werden oder entsprechende Auszahlungen ermöglicht werden sollen. Eine (unzulässige) nachträgliche Kreditaufnahme würde dadurch zudem zu einer Kreditaufnahme für laufende Zwecke und nicht keine Kreditaufnahme für gemeindliche Investitionen mehr darstellen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW).

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 77 GO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 78  
Haushaltssatzung**

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

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

1. des Haushaltsplans

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

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

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

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

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

3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung,

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

5. des Jahres, in dem der Haushaltsausgleich wiederhergestellt ist.

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

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

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

**Erläuterungen zu § 78:**

**I. Allgemeines**

**1. Das Satzungsrecht der Gemeinde**

**1.1 Die Haushaltssatzung der Gemeinde**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die Gemeindeverwaltung. Durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung schafft der Rat der Gemeinde diese Grundlage im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Die Haushaltssatzung ist dabei eine Ausprägung des Selbstverwaltungsrechts der Gemeinde, denn sie kann ihre Angelegenheiten durch örtliche Satzungen regeln (vgl. § 7 GO NRW).

Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender Haushalt ist gleichzeitig Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde. Die Haushaltssatzung steht dabei in unmittelbarer Verbindung mit der Verpflichtung der Gemeinde, im Haushaltsjahr den Haushaltsausgleich (in Planung und Rechnung) zu erreichen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Von der Gemeinde muss gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen für die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr getroffen werden.

Die gemeindliche Haushaltssatzung muss alle Festsetzungen für das Haushaltsjahr enthalten, die zur Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung notwendig sind und durch Ermächtigungen im Haushalts-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW

plan weiter konkretisiert werden. Dazu gehören auch Ermächtigungen aus der Verwaltung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen durch die Gemeinde. Durch die Annahme solcher Stiftungen erhält die Gemeinde nicht die Befugnis, in ihrer Haushaltssatzung dafür getrennte Festsetzungen zu treffen und die betreffenden Erträge und Aufwendungen aus der Gesamtbetrachtung des gemeindlichen Haushalts auszuklammern.

Die Gemeinde muss in ihrer Haushaltssatzung eine gesonderte Festsetzung treffen, wenn wegen eines voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Fehlbetrages das gemeindliche Eigenkapital verringert werden muss. Ein solcher Sachverhalt führt bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage zu einer Genehmigungspflicht, die zudem auch für ein Haushaltssicherungskonzept besteht (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Genehmigungspflicht besteht jedoch nur für die Verringerung der allgemeinen Rücklage sowie für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept. Eine geplante Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals in Form der Ausgleichsrücklage verändert für die Gemeinde nicht die bestehende Anzeigepflicht für die Haushaltssatzung gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihrer Haushaltssatzung zudem zu beachten, dass der konkret abgegrenzte Wirtschaftskreis „Gemeindeverwaltung“ nicht die abgesonderten eigenständigen Wirtschaftskreise der gemeindlichen Betriebe umfasst, die rechtlich nicht selbstständig sind. Diese Betriebe gehören rechtlich zur juristischen Person „Gemeinde“. Sie sind Ausdruck der zulässigen nicht wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde in Form von Einrichtungen. Diese Einheiten erfordern durch die Anwendung des Eigenbetriebsrechts jeweils eigenständige Wirtschaftskreise (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW).

Die juristische Person „Gemeinde“ muss aufgrund ihrer Entscheidung für die Absonderung dieser Form der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Finanz- und Leistungsbeziehungen dieser Betriebe unabhängig von der jährlichen Haushaltssatzung für die Gemeindeverwaltung eigenständig ausgestalten. Die Geschäftsbeziehungen solcher Betriebe mit Dritten bestehen dann unmittelbar und nicht mehr über die Gemeindeverwaltung. Sie werden deshalb auch nicht von der Haushaltssatzung der Gemeinde erfasst.

Nach dem Beschluss des Rates der Gemeinde über die Haushaltssatzung hat der Bürgermeister zu prüfen, ob die Satzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 Satz 1 BekanntmVO NRW). Er muss dabei beachten, dass die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung verbindlich vorgegeben worden ist (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Veröffentlichung der Haushaltssatzung setzt zudem voraus, dass die für die Bekanntmachung notwendigen Verfahrensschritte nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfolgt sind (vgl. z. B. §§ 2 und 3 BekanntmVO NRW). Danach steht den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein längerfristiges Einsichtsrecht zu (vgl. § 80 Absatz 6 GO NRW).

### **1.2 Die Anlagen zur Haushaltssatzung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die gemeindliche Haushaltssatzung bestimmt die Inhalte der Haushaltssatzung. Ergänzend dazu besteht durch die Vorschrift über die Aufstellung der Haushaltssatzung der Gemeinde durch den Kämmerer die ausdrückliche Vorgabe, den Entwurf einer Haushaltssatzung mit ihren Anlagen aufzustellen (vgl. § 80 Absatz 1 GO NRW). Der Bürgermeister muss den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bestätigen und dem Rat der Gemeinde zuleiten. Der Rat hat dann den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung zu beraten und darüber einen Beschluss zu fassen (vgl. § 80 Absatz 4 GO NRW).

Der gemeindliche Haushaltsplan ist die wichtigste Anlage zur gemeindlichen Haushaltssatzung. Er konkretisiert die Festsetzungen der Haushaltssatzung und füllt den satzungsrechtlichen Rahmen weiter aus. Im Haushaltsplan



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 78 GO NRW**

müssen deshalb alle für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr zu erzielenden Erträge und entstehenden Aufwendungen nach Arten und in Teilpläne aufgegliedert enthalten sein, während die Haushaltssatzung „nur“ den Gesamtbetrag der Erträge und den Gesamtbetrag der Aufwendungen festsetzt (vgl. § 79 Absatz 1 Nummer 1 und 2 i. V. m. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW). Der Haushaltsplan hat zudem eine eigenständige Wirkung für die Gemeindeverwaltung, denn sie ist bei ihrer Haushaltsführung im Haushaltsjahr an den durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmen materiell und formell gebunden ist (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW).

Die dem gemeindlichen Haushaltsplan verpflichtend beizufügenden Anlagen können daher auch als Anlagen zur Haushaltssatzung der Gemeinde angesehen werden (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW). Die gemeindliche Haushaltssatzung ist daher dann nicht vollständig aufgestellt, wenn zwar ein Haushaltsplan erstellt wurde, die Anlagen aber insgesamt oder in Teilen nicht verfügbar sind, z. B. der Stellenplan (vgl. § 7 GemHVO NRW). Um eine möglichst gleiche Handhabung hinsichtlich der Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans und seiner Anlagen in der Praxis der Gemeinden zu erreichen, sind verbindliche Vorgaben dazu gemacht worden. Der Gemeinde wurden haushaltswirtschaftliche Muster zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummern 1.2 bis 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## **2. Rat und Gemeindeverwaltung**

### **2.1 Die Entscheidungsbefugnisse**

Dem Rat der Gemeinde obliegt in gemeindlichen Angelegenheiten sowohl die Rechtsetzung als auch die Erledigung von Verwaltungsaufgaben, auch wenn er wegen der Vielzahl der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nicht in allen Verwaltungsangelegenheiten selbst durch Beschluss entscheiden kann. Einige haushaltsrechtliche Vorschriften ermöglichen dem Bürgermeister oder dem Kämmerer dringend notwendige Entscheidungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu treffen, um die sachgerechte Ausführung zu sichern.

Das Budgetrecht des Rates darf einerseits durch die Ausgestaltung der haushaltsrechtlich möglichen Entscheidungsbefugnisse so wenig wie möglich beschränkt werden. Andererseits darf der Rat sich durch derartige Entscheidungsbefugnisse nicht selbst aus seiner Verantwortung für die Haushaltswirtschaft entlassen. Folgende haushaltsrechtliche Vorschriften haben in diesem Umfeld eine erhebliche Relevanz (vgl. Abbildung 78).

<b>DIE RECHTE DES RATES IN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ENTSCHEIDUNGSBEFUGNISSE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes.	§ 76 GO NRW
Erlass der Haushaltssatzung und des Stellenplans.	§ 80 Absatz 4 GO NRW
Zustimmung zu (erheblichen) überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen.	§ 83 Absatz 2 GO NRW
Erlass einer Haushaltssperre.	§ 84 GO NRW
Zustimmung zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen.	§ 85 GO NRW
Bestellung von Sicherheit zugunsten Dritter	§ 87 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 78 GO NRW**

<b>DIE RECHTE DES RATES IN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ENTSCHEIDUNGSBEFUGNISSE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Feststellung des Jahresabschlusses.	§ 96 Absatz 1 GO NRW
Entlastung des Bürgermeisters.	§ 96 Absatz 1 GO NRW
Umwandlung und Aufhebung von Gemeindegliedervermögen	§ 99 GO NRW
Umwandlung und Aufhebung von Stiftungen	§ 100 GO NRW
Erweiterung der Aufgaben auf die örtliche Rechnungsprüfung über die Pflichtaufgaben hinaus.	§ 103 Absatz 2 GO NRW
Bestellung und Abberufung der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung.	§ 104 Absatz 2 GO NRW
Bestätigung des Gesamtabchlusses.	§ 116 Absatz 1 NRW
Festlegung von Wertgrenzen für Investitionsmaßnahmen.	§ 14 Absatz 1 GemHVO NRW

*Abbildung 78 „Die Rechte des Rates in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

Der Rahmen der Entscheidungsbefugnisse des Rates baut auf seiner Allzuständigkeit auf (vgl. § 41 Absatz 1 GO NRW). Die Ausübung der Rechte muss nicht nur auf die örtlichen Verhältnisse ausgerichtet sein, sie wird auch wesentlich dadurch geprägt. Für die Gemeinde ist es z. B. nicht zulässig, durch die betragsmäßige Auslegung des Begriffs „erheblich“ die Entscheidungsbefugnisse des Rates einzuschränken oder so zu gestalten, dass der Rat auf eine eigene Entscheidung verzichten kann.

Der Rat trägt im Rahmen seiner Zuständigkeiten die Gesamtverantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Er hat auch die Rechte und Zuständigkeiten seiner Ausschüsse zu beachten, z. B. des Rechnungsprüfungsausschusses als zuständige Prüfungsinstanz für die gemeindlichen jahresbezogenen Abschlüsse (vgl. §§ 101 und 116 GO NRW). Für die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde ist es z. B. nicht zulässig, ohne eine besondere Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses fremde Dritte mit gemeindebezogenen Prüfungen zu beauftragen (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

## **2.2 Die Berichtspflichten**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten einige besondere Berichtspflichten für den Bürgermeister als Verantwortlicher für die Gemeindeverwaltung gegenüber dem Rat, wenn einzelne örtliche Geschäftsvorfälle von besonderer oder erheblicher Bedeutung für die Gemeinde sind, und diese Geschäftsvorfälle das Budgetrecht des Rates der Gemeinde berühren.

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr entsteht dann eine Berichtspflicht, z. B. bei auftretenden erheblichen Abweichungen von den Festsetzungen der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung. Die Berichtspflichten dienen insbesondere dazu, notwendige Eingriffsrechte und wirtschaftlich bedeutende Entscheidungen des Rates zum haushaltswirtschaftlichen Geschehen in der Gemeinde im Ablauf

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 78 GO NRW**

des Haushaltsjahres zu sichern. Nachfolgend sind einige Berichtspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde aufgeführt (vgl. Abbildung 79).

<b>DIE BERICHTSPFLICHTEN GEGENÜBER DEM RAT</b>	
<b>AUSLÖSER für BERICHTSPFLICHTEN</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Ein erheblich höherer Bedarf an Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen, durch die eine Nachtragssatzung erforderlich wird.	§ 81 Absatz 2 GO NRW
Ein Bedarf für überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen und/oder Auszahlungen, wenn sie erheblich sind.	§ 83 Absatz 2 GO NRW
Eine Entwicklung der Erträge, der Aufwendungen oder der Liquidität der Erlass, aufgrund dessen der Erlass einer Haushaltssperre durch den Rat geboten. Ebenso die Aufhebung einer solchen Sperre von der Inanspruchnahme von Ermächtigungen.	§ 83 Absatz 4 GO NRW
Die Übergabe des Entwurfs des Jahresabschlusses unmittelbar an den Rechnungsprüfungsausschuss ohne eine vorherige Zuleitung an den Rat.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung bei einem Haushaltsplan für zwei Jahre.	§ 9 Absatz 2 GemHVO NRW
Die Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen ins Folgejahr.	§ 22 GemHVO NRW
Eine vom Kämmerer oder Bürgermeister nach § 24 Absatz 1 GemHVO NRW erlassene Haushaltssperre.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
Eine voraussichtliche Gefährdung des geplanten Haushaltsausgleichs im Haushaltsjahr.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
Eine nicht nur geringfügige Erhöhung von Investitionsauszahlungen bei einer Einzelmaßnahme der Gemeinde.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
Ein Erlass von örtlichen Vorschriften entsprechend den haushaltsrechtlich benannten Sicherheitsstandards in § 31 Absatz 2 GemHVO NRW.	§ 31 Absatz 1 GemHVO NRW

*Abbildung 79 „Die Berichtspflichten gegenüber dem Rat“*

Weitere Vorlage- und Berichtspflichten der Gemeindeverwaltung gegenüber dem Rat können durch die im Ablauf des Haushaltsjahres auftretende Weiterentwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verursacht werden, z. B. durch neue dringende Investitionsmaßnahmen, deren Volumen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegt (vgl. z. B. § 10 Absatz 2 GemHVO NRW). Örtliche Veränderungen können aber auch die Aufstellung einer Nachtragssatzung für das Haushaltsjahr erforderlich werden lassen (vgl. § 81 GO NRW).

### **3. Die Beachtung haushaltswirtschaftlicher Grundsätze**

Mit der gesonderten Vorschrift über die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr werden mehrere Haushaltsgrundsätze umgesetzt. Grundlegend ist dabei der Grundsatz der Haushaltseinheit, der besagt, dass die Gemeinde für sich als Rechtsperson nur einen Haushalt bzw. eine Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr auf-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 78 GO NRW**

stellen soll. Die Gemeindeverwaltung sowie das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen Stiftungen bedürfen daher keiner gesonderten Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung, weil diese Teile im Haushalt der Gemeinde enthalten sein müssen.

Dem Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit wird dadurch Genüge getan, dass die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr gilt und das gemeindliche Haushaltsjahr das Kalenderjahr ist. Der Haushaltsgrundsatz der Vorherigkeit kommt dadurch zum Ausdruck, dass die Haushaltssatzung der Gemeinde mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft tritt, sodass die Haushaltssatzung i. d. R. vor Beginn des betreffenden Haushaltsjahres aufgestellt und vom Rat der Gemeinde beschlossen werden sollte.

Dem Haushaltsgrundsatz der zeitlichen Bindung wird durch die Festlegung, dass die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr gilt, in genügender Weise Rechnung getragen. Die Gemeinde hat die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde der Gemeinde anzuzeigen. Es soll dadurch gesichert werden, damit die Satzung rechtzeitig und zu Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Die Gemeinde muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung aber auch die Grundsätze der Haushaltsklarheit und der Haushaltswahrheit sowie das Bepackungsverbot ausreichend beachten.

**4. Die Verfahrensschritte für den Erlass der Haushaltssatzung**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sehen für die Aufstellung und den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde mehrere Verfahrensschritte vor, bei denen die Rechte des Rates der Gemeinde, des Bürgermeisters und des Kämmersers ausreichend und sachgerecht zu berücksichtigen sind (vgl. Abbildung 80).

<b>DAS VERFAHREN ZUM ERLASS DER HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>VERFAHRENSSCHRITTE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen durch den Kämmerser und Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister.	§ 80 Absatz 1 GO NRW
<b>Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen an den Rat.	§ 80 Absatz 2 GO NRW
<b>Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung</b> mit Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen.	§ 80 Absatz 3 GO NRW
<b>Beratung über die Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Finanzausschusses.	§ 59 GO NRW
<b>Beratung und Beschlussfassung über die Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Rates ggf. auch Beschlussfassung über die erhobenen Einwendungen.	§ 80 Absatz 3 Satz 3 und Absatz 4 GO NRW
<b>Anzeige der Haushaltssatzung</b> mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde; sie soll spätestens 1 Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen.	§ 80 Absatz 5 GO NRW
<b>Ablauf der Anzeigefrist,</b> bei der zu beachten ist:	§ 75 Absatz 4 und § 76 Absatz 2 GO NRW

<b>DAS VERFAHREN ZUM ERLASS DER HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>VERFAHRENSSCHRITTE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
1. Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage; 2. Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes.	
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung</b> sie soll bis zum Ende der in § 96 Absatz 2 GO NRW benannten Frist verfügbar gehalten werden.	§ 80 Absatz 6 GO NRW

*Abbildung 80 „Das Verfahren zum Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung“*

Die Aufstellung der jährlichen Haushaltssatzung bedarf neben der notwendigen Aufgabenverteilung innerhalb der Gemeindeverwaltung auch einer konkreten Zeitplanung. Bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens ist zu beachten, dass die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Hausjahres bei der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll (§ 80 Absatz 5 GO NRW). Die Gemeinde muss dieses Vorherigkeitsgebot beachten, auch wenn bei einem Verstoß gegen die gesetzlichen Fristen keine Nichtigkeit der beschlossenen gemeindlichen Haushaltssatzung eintritt.

## **5. Wichtige Zusammenhänge mit der Haushaltssatzung**

### **5.1 Haushaltssatzung und Gemeindeverwaltung**

Die jährliche Haushaltssatzung umfasst die haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen, die von der Gemeindeverwaltung auszuführen sind. Sie erfasst daher nicht die haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten bei den organisatorisch selbstständigen sowie den rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde. Diesen Betrieben obliegt eine eigenverantwortliche selbstständige Haushaltswirtschaft in einem eigenständigen Rechnungskreis. Die betriebliche Eigenständigkeit wird nicht dadurch eingeschränkt, dass die Betriebe der Gemeinde zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben beitragen müssen.

Die Festsetzungen in der Haushaltssatzung der Gemeinde sind deshalb auf die haushaltswirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeindeverwaltung beschränkt und enthalten nur dafür die Rahmenbedingungen. Die Gemeindeverwaltung wird durch die beschlossene Haushaltssatzung ermächtigt, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke im Haushaltsjahr in Anspruch nehmen zu können, neue Verpflichtungen einzugehen, bei Bedarf aber auch Kredite zur Finanzierung der gemeindlichen Investitionen aufzunehmen (vgl. §§ 79, 85 und 86 GO NRW).

Der gemeindliche Haushaltsplan stellt daher die wichtigste Anlage zur Haushaltssatzung dar, weil diese Anlage wesentliche und unverzichtbare Vorgaben für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr enthält und die Gemeindeverwaltung daran bindet. Die Haushaltssatzung der Gemeinde hat jedoch nur in einem eingeschränkten Umfang eine unmittelbare Bindungswirkung gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde sowie die Abgabepflichtigen. Eine solche Bindung entsteht dann, wenn durch die gemeindliche Haushaltssatzung z. B. die Steuersätze für die Gemeindesteuern im Haushaltsjahr festgesetzt werden.

### **5.2 Haushaltssatzung und Dringlichkeitsentscheidung**

Im Ablauf des Haushaltsjahres kann in haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten eine Entscheidung des Rates der Gemeinde notwendig werden, z. B. wenn nicht geplante Auszahlungen für Investitionen zu leisten sind (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW). Bei dringenden Entscheidungen, für die der Rat der Gemeinde nicht rechtzeitig einberu-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW

fen werden kann und die Entscheidung auch nicht aufgeschoben werden kann, weil sonst erhebliche Nachteile oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, ist eine Dringlichkeitsentscheidung nach Maßgabe des der Vorschrift des § 60 Absatz 1 GO NRW möglich. In solchen Angelegenheiten kann dann z. B. der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied eine Entscheidung treffen, weil beide Personen dem Rat der Gemeinde als Mitglieder angehören.

Eine solche Dringlichkeitsentscheidung ist dann dem Rat in seiner nächsten Sitzung zur Genehmigung vorzulegen (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Sofern der Rat die Dringlichkeitsentscheidung genehmigt, erlangt diese eine endgültige Bestandskraft. Er kann die Dringlichkeitsentscheidung aber auch aufheben (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Eine Dringlichkeitsentscheidung wird regelmäßig zu einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen oder Sachverhalten getroffen. Sie kann nicht erfolgen, um im Haushaltsjahr einer Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung vorzunehmen. Für die Aufstellung der Haushaltssatzung der Gemeinde sind bestimmte förmliche Verfahren vorgeschrieben, die nicht unterlassen werden können (vgl. §§ 80 und 81 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde kann seine Entscheidungszuständigkeit über die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr zudem in dieser Angelegenheit nicht übertragen, zumal er auch über die zu Satzung erhobenen Einwendungen gesondert zu beschließen hat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h). Die Unzulässigkeit der Dringlichkeitsentscheidung bei der gemeindlichen Haushaltssatzung gilt entsprechend für die gemeindliche Nachtragsatzung, denn für diese Satzungsänderung gelten die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### 5.3 Haushaltssatzung und Haushaltssperre

In der gemeindlichen Haushaltssatzung werden unter der Möglichkeit, weitere haushaltswirtschaftliche Vorschriften zu treffen, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen, allgemeine Beschränkungen für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr festgesetzt (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Das Recht des Rates, des Bürgermeisters und des Kämmers, die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan zu sperren, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität dies erfordert, ist haushaltsrechtlich allein auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ausgerichtet (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 Absatz 1 GemHVO NRW).

Einer in den Wirkungen einer Haushaltssperre vergleichbaren Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde stehen daher die Veranschlagungsgrundsätze entgegen. Die allgemeine Festsetzung, dass für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein bestimmter Anteil an den veranschlagten Ermächtigungen nicht in Anspruch genommen werden darf, lassen die von der Gemeinde anzuwendenden allgemeinen Planungsgrundsätze nicht zu. Sie steht der unzulässigen Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ im Haushalt der Gemeinde gleich.

Als „globale Minderausgabe“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwendungen und/oder Auszahlungen, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen. Bei einer allgemeinen Haushaltssperre würden nicht die Ermächtigungen verringert, sondern es wird ein allgemeiner Kürzungsbetrag in der Haushaltssatzung bestimmt. Die Haushaltssatzung darf aber lediglich Bewirtschaftungsregelungen treffen, z. B. einen Zustimmungsvorbehalt des Rates.

Bei einem Ausweis einer allgemeinen Haushaltssperre soll jedoch der Umfang der veranschlagten Ermächtigungen tatsächlich erst im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt werden. Eine solche gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht konkret durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW

Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW).

Eine Veranschlagung von geringeren Ermächtigungen würde auch dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes widersprechen, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW). Die Erfordernisse von Vorgaben des Rates für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern bereits bei der Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan der Gemeinde eine differenzierte Zuordnung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Die veranschlagten Ermächtigungen müssen auch der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde gerecht werden. Eine allgemein geltende Haushaltssperre verstößt daher auch gegen die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit. Die Ermächtigungen müssen daher bedarfsgerecht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Festsetzung einer Haushaltssperre in der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht in Betracht.

### 5.4 Haushaltssatzung und Bürgerbegehren

Mit einem Bürgerbegehren wird eine unmittelbare Beteiligung bzw. Mitwirkung von Bürgerinnen und Bürgern an den Angelegenheiten der Gemeinde ermöglicht. Sie können beantragen, dass sie anstelle des Rates der Gemeinde über eine gemeindliche Angelegenheit entscheiden. An diesen Antrag bzw. dem daraus folgenden Bürgerentscheid werden dabei eine Vielzahl verschiedener Anforderungen gestellt (vgl. § 26 GO NRW). Es muss z. B. die zu entscheidende inhaltliche Fragestellung abstimmungsmäßig klar mit „Ja“ oder „Nein“ zu beantworten sein (vgl. § 26 Absatz 7 GO NRW). Außerdem muss ein Vorschlag zur Deckung der Kosten für eine im Bürgerbegehren von der Gemeinde verlangte Maßnahme gemacht werden.

Der Landesgesetzgeber hat in diesem Zusammenhang verschiedene gemeindliche Gegebenheiten benannt, die nicht zum Gegenstand eines Bürgerbegehrens gemacht werden dürfen. Ein Bürgerbegehren ist danach unzulässig über die Haushaltssatzung, die Eröffnungsbilanz, den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde (vgl. § 26 Absatz 5 Nummer 3 und 4 GO NRW). Mit solchen Verboten soll gewährleistet werden, dass nicht unbefugt in die Finanzhoheit der Gemeinde eingegriffen wird. Gleichwohl hat üblicherweise jedes von der Gemeinde umzusetzende Bürgerbegehren auch finanzielle Auswirkungen, sodass die gemeindliche Haushaltssatzung regelmäßig berührt wird.

Von der Gemeinde muss daher genau abgegrenzt bzw. ausgelegt und begründet werden, ob bei einem Bürgerbegehren die gemeindliche Aufgabenerfüllung oder finanzielle Angelegenheiten in Form der gemeindlichen Haushaltssatzung oder der Abschlüsse der Gemeinde zum Gegenstand des Bürgerbegehrens gemacht worden sind. Eine sachgerechte und zutreffende Abgrenzung ist insbesondere dann auch zu belegen, wenn ein Bürgerbegehren als unzulässig zurückgewiesen werden soll. Ein konkreter gemeindlicher Geschäftsvorfall, der Gegenstand eines Bürgerbegehrens ist, bietet i. d. R. keinen Ansatz, die gemeindliche Haushaltssatzung oder die Abschlüsse der Gemeinde als Gegenstand des Begehrens einzustufen, auch wenn dafür bereits Finanzmittel im Haushaltsplan veranschlagt worden sind.

### 6. Kein Sonderteil „Stiftungen“

Im Zusammenhang mit der Verwaltung und Bewirtschaftung rechtlich unselbstständiger Stiftungen kann es für die Gemeinde sachgerecht sein, für die einzelnen Stiftungen gesonderte Teilpläne aufzustellen und ggf. gesonderte Konten oder Unterkonten einzurichten. Sie muss die Bewirtschaftung der einzelnen Stiftung so gestalten, dass

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 78 GO NRW**

dadurch die zweckbezogenen Stiftungsvorgaben nachvollziehbar erfüllt werden und der gesonderter Nachweis darüber erbracht werden kann.

Die haushaltswirtschaftliche Abgrenzung darf bei der Gemeinde jedoch nicht so weit gehen, dass für die einzelnen rechtlich unselbstständigen Stiftungen oder insgesamt für alle diese Stiftungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein eigener Abschnitt mit eigenen Festsetzungen eingerichtet wird. Die Vorgabe, dass die Stiftungen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft unterliegen und im Haushaltsplan und der Gemeinde gesondert nachzuweisen sind, stellt keine Grundlage dafür dar (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW). Es darf deshalb bei diesem Vermögen keine Sonderrolle im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Haushaltssatzung):**

**1.1 Die Gliederung der Haushaltssatzung**

**1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Haushaltssatzung hat auch im NKF eine herausragende Bedeutung für die Planung, Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Deren Inhalte und Festsetzungen beeinflussen die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde über das Haushaltsjahr hinaus. Die Haushaltssatzung gehört daher zu den wichtigen örtlichen Satzungen, die eigenverantwortlich vom Rat der Gemeinde erlassen werden, denn die Gemeinde soll ihre örtlichen Angelegenheiten durch Satzung regeln (vgl. § 7 GO NRW).

Die gemeindliche Haushaltssatzung muss dabei eine Reihe von Inhalten und Grundlagen enthalten, die den Rahmen für die jahresbezogene Haushaltswirtschaft der Gemeinde bilden. Einige Festsetzungen wirken sich nicht nur auf die Gemeindeverwaltung, sondern auch unmittelbar auf Dritte aus, z. B. die in der Satzung festgesetzten jahresbezogenen Hebesätze für die örtlichen Steuern. In die Haushaltssatzung ist der gemeindliche Haushaltsplan eingebunden, denn er stellt die wichtigste Anlage zur Satzung dar. Gleichwohl entfaltet er bei einer für das Haushaltsjahr beschlossenen Satzung nur eine bindende Vorgabe für die Gemeindeverwaltung für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW).

In ihrer rechtlichen Wirkung geht daher die Haushaltssatzung der Gemeinde über den gemeindlichen Haushaltsplan hinaus. Die jahresbezogen festzulegenden Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung sind haushaltsrechtlich vorgegeben worden. Sie sind von der Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse zu konkretisieren. Zur Ordnungsmäßigkeit einer gemeindlichen Haushaltssatzung gehören verschiedene Festsetzungen, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 81).

<b>DIE GLIEDERUNG DER HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>§</b>	<b>SATZUNGSREGELUNGEN</b>
1	<p><b>Ergebnisplan</b> Gesamtbetrag der Erträge Gesamtbetrag der Aufwendungen</p> <p><b>Finanzplan</b> <u>(Ifd. Verwaltungstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen Gesamtbetrag der Auszahlungen</p> <p><u>(Investitionstätigkeit)</u></p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 78 GO NRW**

<b>DIE GLIEDERUNG DER HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>§</b>	<b>SATZUNGSREGELUNGEN</b>
	Gesamtbetrag der Einzahlungen Gesamtbetrag der Auszahlungen  (Finanzierungstätigkeit) Gesamtbetrag der Einzahlungen Gesamtbetrag der Auszahlungen
2	<b>Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen</b>
3	<b>Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen</b>
4	<b>Jahresfehlbetrag im Ergebnisplan</b> Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage Verringerung der allgemeinen Rücklage
5	<b>Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung</b>
6	<b>Steuersätze für die Gemeindesteuern</b>
7	<b>Haushaltsausgleich wieder hergestellt bis ...</b>
8	<b>Örtliche Sonderregelungen</b>

*Abbildung 81 „Die Gliederung der Haushaltssatzung“*

Für den Rat der Gemeinde muss vom Kämmerer eine beschlussfähige vollständige Haushaltssatzung mit ihren Anlagen erstellt und vom Bürgermeister bestätigt werden. Der Rat kann die Haushaltssatzung nur rechtmäßig beschließen, wenn die Satzung alle gesetzlich vorgesehenen und erforderlichen Regelungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr enthält. Jedoch kann sich auch ergeben, dass im Einzelfall kein Bedarf für eine satzungsmäßige Festsetzung besteht. Die Gemeinde muss dann eine alternative Aussage in die Satzung aufnehmen, um dem Vollständigkeitsgrundsatz und der Haushaltsklarheit und Haushaltswahrheit zu genügen.

Der gemeindlichen Haushaltssatzung sind auch alle erforderlichen Anlagen beizufügen. Der Verzicht auf eine ausdrückliche Aufzählung dieser Anlagen in den haushaltsrechtlichen Vorschriften steht dem Gebot der Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit jedoch nicht entgegen. Die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung ist von der Gemeinde nach dem vom Innenministerium bekannt gegebenen und für verbindlich erklärten Muster vorzunehmen (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.1.2 Die alternative Gestaltung**

Der Aufbau der gemeindlichen Haushaltssatzung muss unter Einhaltung der Regelungsaussagen nach dem für verbindlich erklärten Muster aufgezeigten Bestimmungen aufgebaut werden. Eine alternative Form der Gestaltung der örtlichen Haushaltssatzung ist zulässig, sofern die mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift vorgegebenen Inhalte in der gemeindlichen Haushaltssatzung enthalten sind (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Eine Möglichkeit eines alternativen Aufbaus der gemeindlichen Haushaltssatzung für ein Haushaltsjahr wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 82).

<b>DIE STRUKTUR DER HAUSHALTSSATZUNG NACH NKF</b>
<p><b>1. Teil</b> <b>LAUFENDE HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b></p>
<p><b>§ 1</b> <b>Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch</b></p>
<p>Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr ... enthält im Ergebnisplan die für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen. Der Gesamtbetrag der Erträge wird auf ... EUR und der Gesamtbetrag der Aufwendungen auf ... EUR festgesetzt. Der Haushaltsausgleich wird erreicht.</p>
<p><b>§ 2</b> <b>Inanspruchnahme des Eigenkapitals</b></p>
<p>Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird auf ... EUR und/oder die Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird auf ... EUR festgesetzt.</p>
<p><b>§ 3</b> <b>Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs</b></p>
<p>Nach dem Haushaltssicherungskonzept ist der Haushaltsausgleich im Jahre ... wiederhergestellt. Die im Haushaltssicherungskonzept enthaltenen Konsolidierungsmaßnahmen sind bei der Ausführung des Haushaltsplans umzusetzen.</p>
<p><b>2. Teil</b> <b>INVESTITIONEN</b></p>
<p><b>§ 4</b> <b>Umfang der Investitionsmaßnahmen</b></p>
<p>Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr ... enthält im Finanzplan die für die Investitionstätigkeit der Gemeinde eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen. Der Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit auf ... EUR und der Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit auf ... EUR festgesetzt.</p>
<p><b>§ 5</b> <b>Kreditermächtigung</b></p>
<p>Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für Investitionen erforderlich ist, wird auf ... EUR festgesetzt.</p>
<p><b>§ 6</b> <b>Verpflichtungsermächtigung</b></p>
<p>Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, die zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Jahren erforderlich sind, wird auf ... EUR festgesetzt.</p>
<p><b>3. Teil</b> <b>ÜBRIGE FINANZIERUNGEN</b></p>
<p><b>§ 7</b> <b>Finanzierungstätigkeit</b></p>
<p>Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr ... enthält im Finanzplan die für die Finanzierungstätigkeit eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen. Der Gesamtbetrag der Einzahlungen wird auf ... EUR</p>

<b>DIE STRUKTUR DER HAUSHALTSSATZUNG NACH NKF</b>	
<p>und der Gesamtbetrag der Auszahlungen wird auf festgesetzt.</p>	<p>... EUR</p>
<p><b>§ 8 Übrige Zahlungen</b></p> <p>Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr ... enthält im Finanzplan die für die laufende Verwaltungstätigkeit eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen.</p>	
<p>Der Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit beträgt Sie werden in dem Umfang festgesetzt, der nicht durch die in § 1 enthaltenen und festgesetzten Erträge und Aufwendungen zahlungswirksam erfasst wird.</p>	<p>... EUR</p> <p>... EUR.</p>
<p><b>4. Teil SICHERUNG DER LEISTUNG VON AUSZAHLUNGEN</b></p>	
<p><b>§ 9 Kredite zur Liquiditätssicherung</b></p>	
<p>Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden darf, wird auf festgesetzt.</p>	<p>... EUR</p>
<p><b>5. Teil GEMEINDESTEUERN</b></p>	
<p><b>§ 10 Steuersätze für die Gemeindesteuern</b></p>	
<p>Die Steuersätze für die Gemeindesteuern werden für das Haushaltsjahr<sup>1)</sup>..... wie folgt festgesetzt:</p>	
<p>1. Grundsteuer</p> <p>1.1 für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A) auf</p> <p>1.2 für die Grundstücke (Grundsteuer B) auf</p> <p>2. Gewerbesteuer auf</p>	<p>... v. H.</p> <p>... v. H.</p> <p>... v. H.</p>
<p><b>6. Teil SONSTIGE HAUSHALTS AUSFÜHRUNG</b></p> <p><b>§ 11 ff.</b></p> <p>...</p>	

*Abbildung 82 „Die alternative Gliederung der Haushaltssatzung“*

Bei den Möglichkeiten der sachlichen Gliederung der örtlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr obliegt es der Gemeinde, die notwendigen Festlegungen unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und Bedürfnisse in eigener Verantwortung zu treffen. Sie muss dabei sicherstellen, dass die notwendige Aussagekraft der Satzung besteht und für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verständlich bleibt.

### 1.2 Der Begriff „Haushaltsjahr“

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird unter Einbeziehung des Jährlichkeitsprinzips das Kalenderjahr als Haushaltsjahr und Geschäftsjahr der Gemeinde bestimmt. Das Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember, der jahresbezogenen der Haushaltswirtschaft zugrunde zu legen ist. Auf der Grundlage der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung ist die haushaltswirtschaftliche Periode auf einen Bewirtschaftungszeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet, in der der gemeindliche Haushaltsplan auszuführen ist. Nach Ablauf des Haushaltsjahres bzw. der Periode muss eine Abrechnung erfolgen und daher zum

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 78 GO NRW**

Abschlussstichtag 31. Dezember von der Gemeinde ein Jahresabschluss aufgestellt und vom Rat festgestellt werden (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW).

Durch die verbindliche Festlegung der zeitlichen Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr werden die periodengerechte Zuordnung und Buchungen von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen sowie der zeitliche Rahmen der Buchungen von Einzahlungen und Auszahlungen bestimmt und gesichert. Durch die getroffene Regelung besteht außerdem eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr. Das in der Privatwirtschaft allgemein übliche Wirtschaftsjahr entspricht regelmäßig ebenfalls dem Kalenderjahr. Zudem besteht in der Forstwirtschaft kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFoG NRW).

Die gemeindlichen Betriebe, die eigenständig nach handelsrechtlichen Vorschriften ihren Jahresabschluss aufstellen und eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr festlegen können, haben i. d. R. das Kalenderjahr zu ihrem Wirtschaftsjahr gemacht. Eine Übereinstimmung des betrieblichen Geschäftsjahres mit dem mit dem gemeindlichen Haushaltsjahr besteht daher bei den meisten gemeindlichen Betrieben, die in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen bzw. voll zu konsolidieren sind.

In Einzelfällen, in denen gemeindlichen Betriebe von diesem Zeitrahmen abweichen, ist vor Ort zu klären, welche Auswirkungen das auf die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses hat. Es sind ggf. geeignete Maßnahmen zu ergreifen, damit die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. ihre Abschlüsse benötigten Informationen zeitgerecht zur Verfügung gestellt werden. Ein gleiches Geschäftsjahr erleichtert die Zusammenführung der betrieblichen Abschlüsse im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde.

### **1.3 Der Begriff „jährlich“**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Daraus ist der Grundsatz der Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft abgeleitet worden, der in doppelter Hinsicht auf den Zeitrahmen eines Jahres abgestellt wird. Die Festlegung wird einerseits dadurch präzisiert, dass die zeitliche Geltungsdauer der Haushaltssatzung bestimmt wird, nach der die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft tritt und für das Haushaltsjahr gilt (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Andererseits dadurch ausdrücklich bestimmt, dass das gemeindliche Haushaltsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW).

Durch solche Bestimmungen im gemeindlichen Haushaltsrecht wird das anzuwendende Jährlichkeitsprinzip in zeitlicher Hinsicht abgegrenzt, sodass sich die gemeindliche Haushaltswirtschaft immer auf ein Jahr beziehen muss. Der Grundsatz der Jährlichkeit stellt daher eine Vorgabe für die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde dar, die beachten muss, dass trotz des Zeitrahmens von fünf Jahren immer jahresbezogene Planungsdaten zu ermitteln sind und der Haushaltsausgleich jährlich gegeben sein soll (vgl. § 84 GO NRW). Der Grundsatz ist ebenso bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre zu beachten, denn diese Satzung muss die darin enthaltenen Festsetzungen nach Jahren getrennt aufweisen (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

### **1.4 Der Beschluss des Rates**

Die Pflicht der Gemeinde, für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen, wird dadurch erfüllt, dass der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeit einen entsprechenden Beschluss darüber fasst und dadurch im Rahmen seines Budgetrechts die notwendigen Ermächtigungen erteilt. Er kann diese Aufgabe nicht übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der Bürgermeister hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass der Rat einen Beschluss über den Entwurf der Haushaltssatzung fasst bzw. die gemeindliche Haushaltssatzung fristgerecht beschlossen wird (vgl. § 80 Absatz 2 und 4 GO NRW).

Diese Pflichten und Rechte kann der Bürgermeister aufgrund seiner Stellung innerhalb der Gemeinde durchsetzen. Als Verantwortlicher für die Gemeindeverwaltung trägt er die Verantwortung für den die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Als Mitglied und Vorsitzender des Rates (Mitglied kraft Gesetzes) muss er dafür sorgen, dass ein Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen gefasst wird (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Dem Bürgermeister steht dabei nicht das Recht zu, die Tagesordnung und die Beratungen so zu gestalten, dass ein Beschluss des Rates über den Entwurf der Haushaltssatzung auf unbestimmte Zeit verschoben wird.

## **2. Zu Absatz 2 (Festsetzungen in der Haushaltssatzung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Festsetzungen und Haushaltsplan)**

#### **2.01 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Haushaltssatzung der Gemeinde muss die haushaltswirtschaftlichen Rahmenfestsetzungen für das Haushaltsjahr enthalten, die durch den Haushaltsplan näher ausgefüllt werden (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Bei den Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung, die unter einer Berücksichtigung der Veranschlagungen im Haushaltsplan erfolgen, sind alle einschlägigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen zu beachten, z. B. die Planungsgrundsätze. Der Erreichung des Haushaltsausgleichs im Haushaltsjahr hat die Gemeinde eine besondere Bedeutung beizumessen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde kann auch aufgrund ihres Satzungsrechts nicht auf die gesetzlich vorgesehenen Festsetzungen verzichten oder durch andere örtliche Bestimmungen ersetzen. Sie darf in ihrer Haushaltssatzung z. B. die haushaltsmäßigen Festsetzungen der Gesamtbeträge der Erträge und der Aufwendungen aus ihrem Ergebnisplan nicht in getrennte Festsetzungen entsprechend der verbindlichen Produktbereiche aufteilen oder für ihre im Haushaltsplan enthaltenen Sondervermögen abgetrennte Festsetzungen über Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen treffen.

Durch die Festsetzungen der Gesamtbeträge der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen aus dem Ergebnisplan und der Gesamtbeträge der Einzahlungen und Auszahlungen aus dem Finanzplan wird der Rahmen der Haushaltswirtschaft festgesetzt. Dadurch wird die Gesamtsumme (Gesamtbetrag) der voraussichtlichen Erträge der Gemeinde aufgezeigt, die der Deckung der Gesamtsumme der voraussichtlichen Aufwendungen dienen sollen. Diese Darstellung verkörpert die Beachtung des Gesamtdeckungsprinzips durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft (vgl. § 20 GemHVO NRW).

Die Festsetzung des Gesamtbetrages der Kredite, deren Aufnahme für gemeindliche Investitionen erforderlich ist (Kreditermächtigung), stellt ebenso eine Rahmenvorgabe dar. Des Weiteren ist der festzusetzende Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, die zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Haushaltsjahren erforderlich sind, als Rahmenvorgabe anzusehen (vgl. § 85 GO NRW). Derartige Ermächtigungen sind aus Gründen der Durchführung von gemeindlichen Investitionen über mehrere Jahre erforderlich.

#### **2.02 Fehlerhafte Festsetzungen**

Die Gemeinde sollte möglichst unzutreffende und unzumutbare Festsetzungen in ihrer Haushaltssatzung vermeiden, z. B. weitere örtliche Vorgaben, wenn diese den betreffenden gesetzlichen Vorschriften einen anderen Sinn geben und dadurch die gesetzlich vorgesehene Anwendung verfälschen. Es sollten auch nicht gesetzliche

Regelungen wiederholt werden, denn deren Bedeutung oder deren Vorgaben bzw. deren Einhaltung wird dadurch nicht verändert.

Die gemeindliche Haushaltssatzung soll daher unter den „Weiteren Vorschriften“ keine Regelungen enthalten, die nicht mit dem Haushaltsrecht vereinbar sind. Als Beispiel wird nur die letzte Festlegung genannt: Die gesetzliche Informationspflicht gegenüber dem Rat über alle über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr kann nicht ausgeschlossen oder begrenzt werden, auch wenn der Rat darüber eine satzungsrechtliche Regelung trifft (vgl. Beispiel 8).

**BEISPIEL:**

**Fehlerhafte Festsetzungen**

- Der Erhöhung der (festgesetzten) Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen der Haushaltsabwicklung wird vorab zugestimmt.
- Bei einem höheren Fehlbetrag als dem geplanten Jahresfehlbetrag ist keine Nachtragssatzung zu erlassen.
- Der Kämmerer ist ermächtigt, bei der Inanspruchnahme von Bilanzpositionen der Passivseite der Bilanz, die Finanzmittel vorab bereitzustellen.
- Außerplanmäßige Auszahlungen für das Projekt ... sind unabhängig von ihrer Höhe nicht erheblich und bedürfen nicht der vorherigen Zustimmung des Rates.
- Über- oder außerplanmäßige Auszahlungen aufgrund von Verpflichtungen aus Vorjahren fallen nicht unter die Vorschrift des § 83 GO NRW.
- Der Ausweis von Vermerken über „Mehrerträge“ und „Mehreinzahlungen“ ist zugelassen.
- Abweichend von den gebildeten Budgets werden jeweils für die Aufwendungen mit konsumtiven Auszahlungen, für die Aufwendungen ohne Auszahlungen und für die Aufwendungen mit investiven Auszahlungen Deckungsringe gebildet.
- Die über- und außerplanmäßigen Ausgaben bis zu einer Betragsgrenze i. H. v. ... sind gegenüber dem Rat nicht meldepflichtig.

*Beispiel 8 „Fehlerhafte Festsetzungen“*

Zur Bewertung und Richtigstellung solcher Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung sind die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorgaben heranzuziehen. Darauf wurde hier im Einzelnen verzichtet, weil ausreichende Erläuterungen unter den jeweiligen Bestimmungen gegeben werden.

**2.1.1 Zu Nummer 1 (Festsetzungen aus dem Haushaltsplan):**

**2.1.1.1 Zu Nummer 1a (Festsetzungen aus dem Ergebnisplan):**

**2.1.1.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat bei ihrer Haushaltsplanung das für das Haushaltsjahr voraussichtlich erzielbare Ressourcenaufkommen und den entstehenden Ressourcenverbrauch sorgfältig und möglichst vollständig und zutreffend zu ermitteln. Sie hat die daraus erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen in ihrem Ergebnisplan zu veranschlagen und dabei eine Aufteilung nach ordentlichen Erträgen und Aufwendungen, Finanzerträgen und Finanzaufwendungen sowie nach außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen vorzunehmen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Der Ergebnisplan ist deshalb der wichtigste Bestandteil des Haushaltsplans für das Haushaltsjahr.

Auf dieser Grundlage werden in der gemeindlichen Haushaltssatzung der Gesamtbetrag der Erträge und der Gesamtbetrag der Aufwendungen für das Haushaltsjahr festgesetzt. Die Festsetzung des Gesamtbetrages in der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW**

gemeindlichen Haushaltssatzung muss dabei nicht nach dieser Differenzierung erfolgen. Durch mögliche Betragsunterschiede zwischen den Gesamtbeträgen lässt unmittelbar erkennen, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erfüllt hat (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Ein entsprechender Differenzbetrag muss auch im Ergebnisplan enthalten und dort als Jahresergebnis ausgewiesen sein. Dieses geplante haushaltswirtschaftliche Ergebnis ist dabei entweder als Jahresüberschuss (positiver Betrag) oder als Jahresfehlbetrag (negativer Betrag) darzustellen.

Bei der Festsetzung der Gesamtbeträge von Erträgen und Aufwendungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung müssen mögliche außerordentliche Erträge und Aufwendungen nicht gesondert festgesetzt werden. Vielfach entstehen die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen erst durch nicht von der Gemeinde planbare Ereignisse im Haushaltsjahr (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 18 und 19 GemHVO NRW). Bei einer Planbarkeit sind die voraussichtlichen außerordentlichen Erträge und Aufwendungen jedoch im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen, z. B. Erträge oder Aufwendungen aus einer vom Rat beschlossenen Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes, die im Haushaltsjahr vollzogen werden soll. Der Vorbericht zum Haushaltsplan sollte dazu dann nähere Angaben enthalten (vgl. § 7 GemHVO NRW).

### **2.1.1.1.2 Der Umgang mit dem Jahresergebnis**

Die Gemeinde zeigt in der Haushaltssatzung durch die Angabe des Gesamtbetrages der Erträge und des Gesamtbetrages der Aufwendungen das voraussichtlich im Haushaltsjahr erzielbare Jahresergebnis auf, denn das Ergebnis entspricht dem positiven oder negativen Differenzbetrag zwischen den beiden Gesamtbeträgen. Sie muss dazu erkennbar und nachvollziehbar machen, wie mit diesem Jahresergebnis, das auch im Ergebnisplan ausgewiesen wird, umgegangen werden soll.

Im Vorbericht zum Haushaltsplan kann die Gemeinde über den Umgang mit dem Jahresergebnis nähere Erläuterungen geben. Derartige Angaben sind insbesondere dann erforderlich, wenn ein positives Jahresergebnis bzw. ein Jahresüberschuss voraussichtlich erzielt wird. In diesem Falle bedarf es im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung keiner gesonderten Festsetzung durch den Rat, wie die Verrechnung mit dem gemeindlichen Eigenkapital im Rahmen des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr erfolgen soll.

Bei einem voraussichtlichen negativen Jahresergebnis bedarf es einer gesonderten Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung, denn dann hat der Rat, abhängig vom Bestand der Ausgleichsrücklage und/oder der Allgemeinen Rücklage, die Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital der Gemeinde konkret festzulegen. Der Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage kommt immer ein Vorrang zu, weil dann der Haushaltsausgleich als erreicht gilt (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Mit einem Jahresfehlbetrag wird aufgezeigt, dass Eigenkapital für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde in Anspruch genommen werden muss.

### **2.1.1.2 Zu Nummer 1b (Festsetzungen aus dem Finanzplan):**

#### **2.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat bei ihrer Haushaltsplanung auch die im Haushaltsjahr voraussichtlichen Liquiditätsveränderungen durch kassenmäßig wirksame Einzahlungen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie durch zu leistende Auszahlungen an die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einzuschätzen. Sie muss solche erwarteten Zahlungen in ihrem gemeindlichen Finanzplan veranschlagen. Die Pflicht zur Aufstellung des gemeindlichen Finanzplans ist insbesondere aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde hergeleitet und beinhaltet die Pflicht zur Sicherstellung einer ausreichenden Liquidität.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 78 GO NRW**

Das Aufzeigen der Finanzmittelherkunft und der Finanzmittelverwendung unter Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit ist unverzichtbar für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. In der gemeindlichen Haushaltssatzung müssen daher bezogen auf den Finanzplan der Gemeinde die Gesamtbeiträge der Einzahlungen und Auszahlungen festgesetzt werden. Die Liquiditätsveränderungen bei der Gemeinde müssen dabei verständlich und nachvollziehbar aufgezeigt werden.

Die Gemeinde hat entsprechend der Gliederung des gemeindlichen Finanzplans gesonderte Festsetzungen für die Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zu treffen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen hat dabei eine erhebliche Bedeutung (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Ein besonderer Zusammenhang besteht dabei zwischen dem Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der Festlegung des Kreditbedarfs (Kreditermächtigung).

### **2.1.1.2.2 Der Umgang mit dem Fremdkapital**

Im gemeindlichen Finanzplan sind von der Gemeinde im besonderen Zahlungsbereich „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ vorrangig die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen sowie die Auszahlungen für deren Tilgung getrennt voneinander zu veranschlagen. Deren Jahressummen verändern zudem die betreffenden Passivposten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4.2 GemHVO NRW).

Über die haushaltsrechtliche Vorschrift zum gemeindlichen Finanzplan mit den Mindestanforderungen zur Veranschlagung der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Ausnahme von Krediten für Investitionen bedarf es noch einer gesonderten Ermächtigung des Rates, damit im Haushaltsjahr die notwendigen Kredite zur Finanzierung der Investitionen ohne einen gesonderten Beschluss des Rates aufgenommen werden können. Gleichwohl kann der Rat zusätzlich einen Vorbehalt für eine zusätzliche Beteiligung aussprechen oder aus anderen Gründe eine gesonderte Beteiligung festlegen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass im empfohlenen Muster für den Finanzplan durch die Verwendung des Begriffes „Darlehen“ die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Finanzierungstätigkeit zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen inhaltlich insgesamt umrissen werden. Der Einzahlungsbetrag muss deshalb nicht mit der Höhe der in der Haushaltssatzung festgelegten Kreditermächtigung als Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten für Investitionen identisch sein.

### **2.1.1.3 Zu Nummer 1c (Festsetzung der Kreditermächtigung):**

#### **2.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

In der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde ist die Summe der im Haushaltsjahr vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen (Gesamtbetrag) durch den Rat der Gemeinde festzusetzen. Diese Kreditermächtigung stellt eine Erlaubnis für die Gemeindeverwaltung dar, bei einem tatsächlichen Zahlungsbedarf für Investitionsauszahlungen im Haushaltsjahr und nach der Prüfung, ob eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre, das erforderliche Fremdkapital aufnehmen zu dürfen (vgl. § 86 i. V. m. § 77 GO NRW).

Der satzungsmäßig festgesetzte Gesamtbetrag stellt dabei das zulässige Volumen dar, das nicht ausgeschöpft werden muss. Er soll daher gewährleisten, dass die gemeindlichen Verpflichtungen aus solchen Geschäften auch künftig noch mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen. Die Gesamthöhe der Kreditermächtigung als Fremdfinanzierungsbedarf der Gemeinde ist einerseits von der für das Haushaltsjahr vorgesehenen Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung abhängig.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 78 GO NRW**

Im Finanzplan der Gemeinde müssen deshalb im vorgesehenen Umfang entsprechende Auszahlungsbeträge für gemeindliche Investitionsmaßnahmen veranschlagt sein. Die Festsetzung der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung und die Veranschlagung im Finanzplan bedeuten dabei keine Doppelerfassung der Investitionskredite der Gemeinde. Die Zusammenfassung in einen Gesamtbetrag stellt eine Ermächtigung zur bedarfsgerechten Finanzierung der Investitionen innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr dar. Das Gesamtdeckungsprinzip führt dabei dazu, dass die Kreditaufnahmen nicht bestimmten Investitionsmaßnahmen zugeordnet werden müssen (vgl. § 20 GemHVO NRW).

Der Gesamtbetrag der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung muss entsprechend dem haushaltsmäßigen Bedarf zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen bemessen werden. Die Kreditermächtigung darf nicht mit einem geringeren Betrag ausgewiesen werden, wenn ein höherer Zahlungsbedarf im Haushaltsjahr für gemeindliche Investitionen besteht, der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden ist, und nicht durch eine andere Finanzierung gedeckt werden kann. Es ist aber auch nicht zulässig, eine Kreditermächtigung für Investitionen in der Haushaltssatzung der Gemeinde festzulegen, die den negativen Saldo der gemeindlichen Investitionstätigkeit übersteigt.

Der gemeindliche Kreditbedarf im Haushaltsjahr wird daher auch durch die Einzahlungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen beeinflusst, z. B. Zuwendungen für gemeindliche Investitionen. Die tatsächliche Kreditaufnahme im Haushaltsjahr ist zudem auch von den verfügbaren Eigenmitteln der Gemeinde abhängig. Außerdem kann die Gemeinde unterjährig ihre Liquidität durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung verstärken und dann kassenmäßig auch die Auszahlungen für Investitionen leisten, jedoch ohne dadurch eine haushaltsmäßige Deckung zu erreichen.

Die Gemeinde muss daher spätestens in ihrer Finanzrechnung im Jahresabschluss des Haushaltsjahres nachweisen, dass ihren Auszahlungen aus Investitionstätigkeit unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gesamtdeckung auch haushaltsmäßige Einzahlungen gegenüberstehen und daher gedeckt sind (vgl. §§ 20 und 39 GemHVO NRW). Eine mögliche geringere Kreditermächtigung als die Summe der veranschlagten Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen lässt eine Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde in Höhe des negativen Differenzbetrages jedoch nicht zu.

Die Gemeinde muss im Rahmen der Haushaltssatzung aber nicht zwingend eine Festsetzung über die Aufnahme von Investitionskrediten treffen. In den Fällen, in denen von der Gemeinde nicht die Aufnahme von Krediten für gemeindliche Investitionen im Haushaltsjahr vorgesehen ist, soll die gemeindliche Haushaltssatzung eine darauf ausgerichtete Festsetzung enthalten, z. B. „Kredite für Investitionen werden nicht veranschlagt“. Dadurch wird die Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Finanzierung zu erleichtert.

Im Zusammenhang mit einer festzusetzenden Kreditermächtigung sollen dem Rat sachgerechte Informationen über die Art und ggf. die Volumina der Aufnahme von voraussichtlich benötigten Investitionskrediten im Vergleich zu den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen gegeben werden. Dazu kann z. B. gehören, dass der Gesamtbetrag der Kreditermächtigung einen Zahlungsbedarf umfassen, der aufgrund von Investitionen auch bei den gemeindlichen Betrieben besteht. Bei solchen Maßnahmen kann die Gemeinde sich unterstützend in die Finanzierungsmaßnahmen der gemeindlichen Betriebe einschalten und kann ihren Betrieben zweckbezogene Investitionszuschüsse als rückzahlbare Darlehen oder nicht rückzahlbare Zuschüsse gewähren.

Bei größeren Kreditvolumen im Einzelfall oder bei einer speziellen Form der Kreditaufnahme durch die Gemeinde kann es aber auch geboten sein, den Rat in ein einzelnes Rechtsgeschäft bzw. die haushaltsmäßige Abwicklung einzubinden, sofern nicht allgemeine örtliche Richtlinien darüber bestehen. Der Rat kann ggf. aber auch in der jährlichen Haushaltssatzung eine Vorbehaltsregelung zur Kreditaufnahme verankern, z. B. als weitere haushaltswirtschaftliche Bestimmung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 78 GO NRW**

**2.1.1.3.2 Die Zwecke der Festsetzung**

Durch die besondere Festsetzung der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung wird verdeutlicht, dass die übrigen, vorrangig von der Gemeinde zu beschaffenden, anderen Finanzmittel nicht ausreichen, um die Investitionstätigkeit im Haushaltsjahr für die gemeindliche Aufgabenerfüllung bezahlen zu können (vgl. § 77 GO NRW). Bei der satzungsmäßigen Festsetzung des Gesamtbetrages an Krediten für gemeindliche Investitionen muss daher der voraussichtliche Auszahlungsbedarf im Haushaltsjahr die Grundlage bilden.

Ein besonderer Zusammenhang besteht daher zwischen dem Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der Festlegung des Kreditbedarfs (Kreditermächtigung). Bei einem Verzicht auf eine Kreditermächtigung bei einem negativen Saldo aus der Investitionstätigkeit oder bei einer geringeren Kreditermächtigung soll aus Transparenzgründen in einer gesonderten Nebenrechnung die finanzmäßige Deckung der für das Haushaltsjahr vorgesehenen Investitionsauszahlungen aufgezeigt werden.

Die Gemeinde kann z. B. eine erhaltene Zuwendung für Investitionen im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung vollständig oder anteilig für laufende Zwecke verwenden dürfen, z. B. die Sportpauschale. Abhängig von den örtlichen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten können sich verschiedene betragsmäßige Unterschiede zwischen der Höhe der Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung und einem negativen Saldo aus Investitionstätigkeit im Finanzplan der Gemeinde ergeben. Mögliche Gegebenheiten werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 9).

<b>BEISPIELE FÜR UNTERSCHIEDE BEIM AUSWEIS VON FREMDKAPITAL</b>			
<b>Haushaltssatzung Kreditermächtigung</b>	<b>Finanzplan Saldo aus Investitionstätigkeit</b>	<b>Andere Finanzierung</b>	<b>Möglicher örtlicher Sachverhalt bei der Investitionstätigkeit</b>
Euro	Euro	Euro	
xxxxx	(-) 15 Mio.	15 Mio.	Verzicht auf Fremdkapital, weil die Finanzierung mit vorhandenen liquiden Mitteln erfolgen kann.
5 Mio.	(-) 15 Mio.	10 Mio.	Finanzierung mit vorhandenen liquiden Mitteln und durch die Aufnahme von Fremdkapital.
10 Mio.	(-) 15 Mio.	5 Mio.	Finanzierung mit einem voraussichtlichen Zahlungsüberschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und vorhandenen liquiden Mitteln sowie durch die Aufnahme von Fremdkapital.
15 Mio.	(-) 15 Mio.	xxxxx	Aufnahme von Fremdkapital, weil eine andere Finanzierung nicht möglich oder wirtschaftlich unzweckmäßig ist (§ 77 Absatz 3 GO NRW).

<b>BEISPIELE FÜR UNTERSCHIEDE BEIM AUSWEIS VON FREMDKAPITAL</b>			
<b>Haushaltssatzung Kreditermächtigung</b>	<b>Finanzplan Saldo aus Investitionstätigkeit</b>	<b>Andere Finanzierung</b>	<b>Möglicher örtlicher Sachverhalt bei der Investitionstätigkeit</b>
<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	
20 Mio.	(-) 15 Mio.	xxxxx	Aufnahme von Fremdkapital, weil eine andere Finanzierung nicht möglich oder wirtschaftlich unzuweckmäßig ist und Anteile investiver Zuwendungen in zulässiger Weise für die laufende Verwaltungstätigkeit verwendet werden (§§ 17,18 GFG 2013).

*Beispiel 9 „Die Zwecke der Festsetzung der Kreditermächtigung“*

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltsplanung sicherstellen, dass zwischen der Summe der geplanten Kreditaufnahme für Investitionen und der Höhe der Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung keine Differenz besteht. Gleichwohl kann sich in zulässiger Weise eine Differenz zwischen der Höhe der Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung und dem Saldo aus Investitionstätigkeit in der gemeindlichen Finanzrechnung ergeben.

### **2.1.1.3.3 Der Umgang mit Krediten**

#### **2.1.1.3.3.1 Die Arten der Kredite**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen, wenn diese am Abschlussstichtag wirtschaftlich noch bestehen, weil die Gemeinde ihre Verpflichtung noch nicht oder noch nicht vollständig gegenüber Dritten erfüllt hat. Die Gliederung des Bilanzbereichs „Verbindlichkeiten“ in der gemeindlichen Bilanz orientiert sich dabei im Wesentlichen an den möglichen Arten von Verbindlichkeiten. Bei den Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen ist haushaltsrechtlich eine weitere Untergliederung des Bilanzpostens nach bestimmten Gruppen von Kreditgebern vorgegeben.

Eine solche Aufteilung bedarf es weder im Finanzplan der Gemeinde noch bei der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung. Es ist jedoch für die Ermittlung der Festsetzung in der Haushaltssatzung zu beachten, dass dort auch Anleihen der Gemeinde einbezogen werden müssen, wenn dieses Fremdkapital für gemeindliche Investitionen reingesetzt werden soll. Die Bilanzierung im Jahresabschluss muss jedoch wieder getrennt erfolgen, weil sie anderen Gesichtspunkten folgt.

#### **2.1.1.3.3.2 Die Kredite in fremder Währung**

Mit der Festsetzung der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung wird durch den Rat keine Entscheidung darüber getroffen, in welcher Währung die Kredite für Investitionen von der Gemeinde aufzunehmen sind. Die Gemeinde kann die geplanten Kredite unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten sowohl in Euro-Währung als auch in fremder Währung aufnehmen, muss dabei aber auch abschätzen, ob und in welchem Umfang sich innerhalb der Laufzeit der Fremdwährungskredite neben den Zinsrisiken zusätzlich noch Währungsrisiken ergeben können.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW

Das Kreditvolumen kann dabei in Euro bemessen werden. Die Kredite können aber auch in einer anderen Währung aufgenommen werden und in dieser Währung auch zur Auszahlung kommen, z. B. Schweizer Franken, Japanischer Yen. Es kann ein in fremder Währung aufgenommener Kredit gleichwohl aber auch in Euro zur Auszahlung kommen. Die Gemeinde hat in ihrer Haushaltssatzung den Gesamtbetrag der Kreditemächtigung immer in der Währung „Euro“ anzugeben.

### **2.1.1.3.4 Die Kreditweitergabe an Betriebe**

#### **2.1.1.3.4.1 Die Kredite für Investitionen**

Die Gemeinde kann aufgrund ihrer Stellung als Muttereinheit im Gesamtabchluss bei Bedarf auch Kredite für ihre Betriebe aufnehmen und an die Einheiten weitergeben, die als Tochtereinheiten in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Sie darf die Finanzmittel den betreffenden Betrieben im Rahmen der Aufgabenerfüllung zur Finanzierung der Investitionstätigkeit zur Verfügung stellen (Investitionsförderung). Bei derartigen gemeindlichen Geschäften handelt es sich nach Auffassung der BaFin nicht um Bankgeschäfte im Sinne des Kreditwesengesetzes, denn das sogenannte Konzernprivileg nach § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG ist auf die Weitergabe von Krediten durch die Gemeinde an ihre Betriebe anwendbar.

Eine wichtige Voraussetzung für eine Anwendbarkeit des sog. Konzernprivilegs ist das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde als Mutter gegenüber den Betrieben oder die Verpflichtung zur Vollkonsolidierung der betreffenden Betriebe im gemeindlichen Gesamtabchluss nach § 116 Absatz 2 und 3 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW. Bei der Weitergabe von Krediten an Betriebe hat die Gemeinde zudem die Vorgaben des europäischen Rechts über staatliche Beihilfen zu beachten.

Die Gemeinde hat die Weitergabe von Krediten an ihre Betriebe nicht nur unter Beachtung der dazu getroffenen Vereinbarungen in ihrer Bilanz anzusetzen und im Anhang zu erläutern, sondern muss derartige Kreditbeträge auch in den Gesamtbetrag der Kreditemächtigung in ihrer Haushaltssatzung einbeziehen. Sie kann dabei die Festsetzung in ihrer Haushaltssatzung so gestalten, dass im Rahmen des Gesamtbetrages der Kreditemächtigung getrennte Angaben über den Umfang der Kreditaufnahme für die Gemeindeverwaltung und den Umfang der Kreditweitergabe an Betriebe gemacht werden (Davon-Ausweis). In der Haushaltssatzung können darüber aber auch getrennte Festsetzungen getroffen werden.

#### **2.1.1.3.4.2 Keine Liquiditätskredite für Dritte**

Ein Liquiditätsverbund der Gemeinde darf nicht dazu führen, dass die Gemeinde deswegen Kredite zur Liquiditätssicherung für Dritte und ggf. oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. Sofern die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung nicht im Umfang des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages für eigene Zwecke benötigt, darf sie trotzdem nicht in Höhe des vorhandenen Differenzbetrages weitere Kredite aufnehmen, um die Geldversorgung der am Liquiditätsverbund Beteiligten sicherzustellen.

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde ist haushaltsrechtlich ausdrücklich auf den eigenen Bedarf (zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen) beschränkt worden. Das Cashpooling stellt außerdem keinen gemeindlichen Zweck dar, für den eine Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde zulässig wäre. Die Geldversorgung für die Beteiligten im Cashpooling darf nicht zulasten der Gemeinde vorgenommen werden.

Eine Geldversorgung von Dritten durch die Gemeinde stellt keine gemeindliche Aufgabe dar. Sie hat daher keine haushaltsmäßige Grundlage in Form einer Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan und stellt deshalb auch keine zulässige Leistung der Gemeinde an Dritte dar. Gegen die Aufnahme von Liquiditätskrediten als Geldver-

sorgung der Gemeinde für Dritte spricht das gesetzliche Verbot, dass die Gemeinde außerhalb des Sparkassenwesens kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW).

#### **2.1.1.3.5 Unzulässige Festsetzungen**

##### **2.1.1.3.5.1 Die Nettokreditaufnahme**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen aus Krediten der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Art der Veranschlagung wird als „Bruttoprinzip“ bezeichnet, denn es dürfen die Haushaltspositionen im Haushaltsplan weder saldiert noch in einer anderen Form verrechnet werden. Dieses Gebot besteht, weil es nicht Zweck des gemeindlichen Haushaltsplans ist, lediglich die finanzwirtschaftliche Belastung oder den möglichen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen.

Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr erheblich eingeschränkt und eine Beurteilung erschwert. Es ist deshalb nicht zulässig, in der gemeindlichen Haushaltssatzung lediglich die Nettokreditaufnahme festzusetzen und keine Differenzierung zwischen der Kreditaufnahme und der Tilgungsleistungen vorzunehmen. Eine solche „Verrechnung“ bei den gemeindlichen Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

##### **2.1.1.3.5.2 Die Umschuldungen**

Die Gemeinde kann bei Bedarf einen Kredit für Investitionen durch die Aufnahme eines neuen Kredites für Investitionen umschulden (außerordentliche Schuldentilgung). Durch die ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung wird gleichzeitig klargestellt, dass eine Kreditaufnahme für die ordentliche Tilgung von Verbindlichkeiten aus aufgenommenen Krediten ausgeschlossen ist. Unter dem Begriff „Umschuldung“ kann daher haushaltsrechtlich ausschließlich die Begründung einer neuen Verpflichtung zur Begleichung einer bestehenden Verpflichtung verstanden werden.

Für die zulässigen Umschuldungen der Gemeinde im Haushaltsjahr bedarf es keiner gesonderten Ermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung. In der satzungsrechtlichen Kreditermächtigung für den Bedarf an Investitionskrediten zur Durchführung von Investitionsmaßnahmen soll deshalb auch keine weitere Angabe über die Umschuldungen erfolgen. Der Bedarf an Krediten für Umschuldungen muss aber gleichwohl im gemeindlichen Finanzplan unter der Finanzierungstätigkeit veranschlagen werden, denn die mit der Umschuldung verbundenen Zahlungen sind zu veranschlagen. Im Vorbericht zum Haushaltsplan sollen daher von der Gemeinde die Zahlungsströme für die Kreditaufnahme für Investitionen und für Umschuldungen getrennt aufgezeigt werden.

##### **2.1.1.3.5.3 Der Liquiditätsbedarf**

Die Gemeinde muss für die Festsetzungen in ihrer Haushaltssatzung beachten, dass die Kreditermächtigung über die Aufnahme von Krediten für Investitionen nicht die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung umfassen darf. Für diese Zwecke ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung eine gesonderte Festsetzung in Form eines Höchstbetrages zu treffen, denn diese Kredite dienen nicht der haushaltsmäßigen Deckung.

Diese Vorgabe gilt auch dann, wenn von der Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung kurzfristig zur Abwicklung von Auszahlungen bzw. zur Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen aufgrund von Investitionsmaßnahmen genutzt werden, z. B. weil die erwartete Zuwendung bei der Gemeinde noch nicht kassenmäßig eingegan-

gen ist. Eine Vorfinanzierung von Investitionen durch Kredite zur Liquiditätssicherung ist haushaltsrechtlich nicht vorgesehen.

#### **2.1.1.3.5.4 Die Festsetzungen für künftige Jahre**

Die Gemeinde hat bei der Bestimmung und Abgrenzung der Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung zu beachten, dass die Satzung nur für das Haushaltsjahr gilt. Die Haushaltssatzung kann zwar auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten. Gleichwohl ist auch dann die zeitliche Geltungsdauer auf den konkreten Zeitraum des Kalenderjahres festgelegt. Von der Gemeinde darf daher in die satzungsrechtliche Festsetzung über den Kreditbedarf kein Auszahlungsbedarf einbezogen werden, der erst in den Folgejahren des Haushaltsjahres entsteht bzw. abzudecken ist.

Diese Beschränkung wird nicht dadurch aufgehoben, dass haushaltsrechtlich die vom Rat festgesetzte Kreditermächtigung bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres gilt (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW). Die zeitliche Bindung der gemeindlichen Haushaltssatzung lässt nicht zu, bereits investive Auszahlungen einzubeziehen, ohne dass ein unmittelbarer Zahlungsbedarf im Haushaltsjahr entsteht. Das Aufzeigen eines solchen voraussichtlichen Zahlungsbedarfs in der im Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Finanzplanung dient dabei anderen Zwecken (vgl. § 84 GO NRW).

#### **2.1.1.4 Zu Nummer 1d (Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen):**

Mit der Festsetzung des Gesamtbetrages der Verpflichtungsermächtigungen wird der Gemeindeverwaltung im Rahmen der Investitionstätigkeit das Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten, ermöglicht (vgl. § 85 GO NRW i. V. m. § 13 GemHVO NRW). Ihre Veranschlagung ist vielfach bei mehrjährigen Investitionsmaßnahmen sinnvoll und sachgerecht, um keine unnötige Unterbrechung in der Durchführung einer Maßnahme aus haushaltsrechtlichen Gründen zu riskieren.

Die Festsetzung und auch die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen sind nicht erforderlich für die Geschäfte der laufenden Verwaltung, auch wenn diese Geschäfte, z. B. der Abschluss von Mietverträgen oder Personalentscheidungen, langfristige und belastende finanzielle Auswirkungen auf künftige Haushaltsjahre haben können. Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist eine jahresbezogene Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen beizufügen, damit die Inanspruchnahme der vom Rat der Gemeinde getroffenen Festsetzungen aus Vorjahren, die sich finanzwirksam auf künftige Haushaltsjahre auswirken, nachvollziehbar bleibt, ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 4 i. V. m. § 13 GemHVO NRW).

Es ist dabei immer zu beachten, dass die langfristigen Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht die finanzielle Leistungskraft der Gemeinde übersteigen dürfen. Sofern im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung keine Verpflichtungsermächtigungen von der Gemeinde für das Haushaltsjahr vorgesehen werden, soll die gemeindliche Haushaltssatzung eine entsprechende Festlegung als Alternative zur ansonsten vorzunehmenden Festlegung enthalten (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **2.1.2 Zu Nummer 2 (Festsetzung des Verzehrs des Eigenkapitals):**

##### **2.1.2.1 Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage**

Die Gemeinde muss in ihrer Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr die vorgesehene Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage festsetzen, wenn der gemeindliche Ergebnisplan für das Haushaltsjahr ein negatives Jahres-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 78 GO NRW**

ergebnis aufweist (vgl. § 3 GemHVO NRW). Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde für das Haushaltsjahr ist dann der entstehende Jahresfehlbetrag unter Beachtung der Beschlussfassung des Rates mit dem gemeindlichen Eigenkapital zu verrechnen.

Die Gemeinde ist in den Fällen, in denen sie den Ausgleich zwischen den jahresbezogenen Erträgen und Aufwendungen nicht erreicht (originärer Haushaltsausgleich), zunächst verpflichtet, den jahresbezogenen Ausgleich unter Einbeziehung der Ausgleichsrücklage herzustellen, der dann als „fiktiver“ Haushaltsausgleich gilt und keiner Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bedarf (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Einer entsprechenden Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung ist daher immer der Vorrang vor einer Festsetzung der Verringerung der allgemeinen Rücklage zu geben.

Die Einbeziehung der Ausgleichsrücklage in den Haushaltsausgleich zeigt eine als allgemein vertretbar angesehene Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals auf, denn die Grundverpflichtung, dass im Haushaltsjahr die voraussichtlichen Erträge die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen sollen, wird von der Gemeinde nicht erfüllt.

Durch das voraussichtlich entstehende negative Jahresergebnis kommt es dazu, dass die vorhandene Substanz der Gemeinde im entsprechenden Umfang aufgezehrt wird. Über die mögliche Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage als der Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals hinaus muss deshalb die weitere Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals in einer besonderen Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan dargestellt werden (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

### **2.1.2.2 Die Verringerung der Allgemeinen Rücklage**

#### **2.1.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde muss in ihrer Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr die geplante Verringerung der Allgemeinen Rücklage betragsmäßig festsetzen, wenn der gemeindliche Ergebnisplan ein negatives Jahresergebnis und die Ausgleichsrücklage keinen Bestand mehr aufweist (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW i. V. m. § 3 GemHVO NRW). Eine solche Sachlage ist gegeben, wenn der Gesamtbetrag der gemeindlichen Erträge nicht die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen der Gemeinde erreicht.

In den Fällen, in denen ein voraussichtlicher Fehlbedarf im gemeindlichen Ergebnisplan im Jahresabschluss noch teilweise mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden kann, kommt es nur zu einer anteiligen Verringerung der Allgemeinen Rücklage. Bei einer solchen Sachlage besteht jedoch auch kein fiktiver Haushaltsausgleich mehr, selbst dann nicht, wenn der Fehlbetrag überwiegend mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden kann. Der gemeindliche Haushalt gilt nur dann noch als ausgeglichen, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan allein durch den Bestand in der Ausgleichsrücklage „gedeckt“ werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Ein Jahresfehlbetrag stellt regelmäßig eine Vorbelastung für das gemeindliche Haushaltsjahr und ggf. weitere Haushaltsjahre dar und wirkt sich daher unmittelbar auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde aus, denn es wird dadurch ein Substanzverzehr ausgelöst. Die Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals wird daher als so gewichtig für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde angesehen, dass zu der Inanspruchnahme des Eigenkapitals die Genehmigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde erforderlich ist (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 1 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde muss bei ihrer Genehmigung die örtlichen Verhältnisse würdigen und kann die Genehmigung unter Bedingungen und mit Auflagen erteilen (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 3 GO NRW). Durch die von der Gemeinde im Haushaltsplan aufgezeigten Fehlbedarfe für das Haushaltsjahr und die folgenden Planungsjahre kann z. B. deutlich werden, dass der Gemeinde eine Überschuldung droht. Sofern erhebliche Einschränkungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erwartet werden, kann für die Aufsichtsbehörde die Verpflichtung entstehen,

von der Gemeinde die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW zu verlangen (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 3 GO NRW).

Die Gemeinde sollte bei der Festsetzung der Verringerung der Allgemeinen Rücklage in der Haushaltssatzung aus Gründen der Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit auch eine Aussage über die fehlende Möglichkeit der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage treffen, z. B. die Ausgleichsrücklage weist keinen Bestand mehr auf. festzusetzen. In den Fällen, in denen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung keine Inanspruchnahme des Eigenkapitals vorgesehen wird, ist eine entsprechende Festlegung als Alternative zur ansonsten vorzunehmenden Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung zu treffen. Das Muster für die gemeindliche Haushaltssatzung ist für die Gemeinde verbindlich erklärt worden (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **2.1.2.2.2 Kein Verwaltungsverfahren neben der Anzeige der Haushaltssatzung**

Für die Erteilung der Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde soll kein eigenständiges Verwaltungsverfahren durchgeführt werden. Vielmehr ist zu erteilende Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde ein wichtiger Gegenstand des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung durch die Gemeinde. Dieser Zusammenhang besteht schon deshalb, weil die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf.

Die Notwendigkeit von zwei, ggf. parallellaufenden Verwaltungsverfahren (ein Anzeige- und ein Genehmigungsverfahren) lässt sich wegen der haushaltsrechtlichen Verbindung der Bestimmungen in den Vorschriften der §§ 75, 78 und 80 GO NRW nicht herleiten. Die Entscheidung des Rates über die Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen seines Beschlusses über die jährliche Haushaltssatzung belegt vielmehr, dass es nur ein Verfahren im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde geben kann.

Im gemeindlichen Haushaltsrecht war es immer die Regel, dass die Aufsichtsbehörde über haushaltsplanmäßige Erfordernisse im Rahmen einer Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde zu entscheiden hat, selbst wenn gesonderte Genehmigungserfordernisse bestehen, z. B. bei der Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 76 i. V. m. § 80 GO NRW). Die ausdrückliche Antragsregelung dient sachlogisch der Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde (vgl. § 75 Absatz 4 und § 80 Absatz 5 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist daher gehalten, die Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde auf genehmigungspflichtige Sachverhalte zu prüfen und ggf. weitere Informationen oder Unterlagen von der Gemeinde nachzufordern, z. B. wenn in der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht gesondert durch die Gemeinde beantragt worden ist oder diese Sachlage nicht auf eine andere Weise in ihrer Anzeige der Haushaltssatzung aufgeführt ist. Sofern genehmigungspflichtige Sachverhalte gegeben, aber in der Anzeige der Gemeinde nicht ausdrücklich dargestellt sind oder eine Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht ausdrücklich beantragt wurde, hat die Aufsichtsbehörde eine Auslegung der gemeindlichen Anzeige nach den in Verwaltungsverfahren üblichen Regeln vorzunehmen.

#### **2.1.2.3 Die Festsetzung der Überschuldung**

##### **2.1.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde kann bei einer Überschuldung und eines negativen Jahresergebnisses im gemeindlichen Ergebnisplan in ihrer Haushaltssatzung nicht mehr eine Verringerung der allgemeinen Rücklage oder eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage festsetzen. Das gemeindliche Eigenkapital in Form dieser beiden Rücklagen ist



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW

bei einer Überschuldung vollständig aufgebraucht. Spätestens im Jahresabschluss des Haushaltsjahres muss dann auf der Aktivseite der Bilanz der besondere Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ als Korrekturposten angesetzt werden (vgl. § 75 Absatz 7 i. V. m. § 43 Absatz 7 GemHVO NRW). Dieser Posten hat den entstandenen Jahresfehlbetrag aufzunehmen.

Ein derartiger bilanzieller Tatbestand ist sachlich gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten in der Bilanz (Eigenkapital und Verbindlichkeiten), jedoch ohne Berücksichtigung der Sonderrücklagen im Eigenkapital, die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) übersteigen. Bei voraussichtlichen Fehlbeiträgen in weiteren Haushaltsjahren kann in der Haushaltssatzung der Gemeinde keine Verringerung der allgemeinen Rücklage oder eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage mehr festgesetzt werden. An der dafür vorgesehenen Stelle in der gemeindlichen Haushaltssatzung muss dann ersatzweise eine andere Festsetzung entsprechend dem örtlichen Sachverhalt erfolgen.

Der haushaltswirtschaftliche Status einer Überschuldung erfordert zudem, im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan die örtlichen Umstände näher zu erläutern. Es muss aufgezeigt werden, dass die allgemeine Rücklage und die Ausgleichsrücklage in den Haushaltsjahren ... aufgezehrt wurden und nunmehr die Jahresfehlbeträge wegen der fehlenden Deckung durch gemeindliches Eigenkapital auf der Aktivseite unter dem besonderen Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ i. H. v. ... ausgewiesen werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 3 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde muss dabei auch eine Verbindung zur gesonderten Übersicht über die weitere Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals hergestellt werden, die dem jährlichen Haushaltsplan beizufügen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). Sofern der Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ bereits besteht, sind zusätzlich zum Stand des (negativen) Eigenkapitals und der weiteren Entwicklung von der Gemeinde die geplanten Schritte zum Aufbau von gemeindlichem Eigenkapital zu benennen.

### **2.1.2.3.2 Der Ausweis der Festsetzung**

Die gemeindliche Haushaltssatzung ist unmittelbar berührt, wenn auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde der besondere Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ als Korrekturposten angesetzt ist. Die darin bei einem Jahresfehlbetrag vorzunehmende Festsetzung in Bezug auf das gemeindliche Eigenkapital (Verringerung der allgemeinen Rücklage) muss dann der Überschuldungslage der Gemeinde angepasst werden.

Die Gemeinde muss wie bei einer noch möglichen Verringerung der allgemeinen Rücklage eine betragsmäßige Festsetzung unter Berücksichtigung des für das Haushaltsjahr geplanten Fehlbedarfs vornehmen. In der gemeindlichen Haushaltssatzung muss die Festsetzung so ausgestaltet werden, dass wegen des Jahresfehlbetrages eine Erhöhung des auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden gesonderten Bilanzpostens „Nicht mehr durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ bestimmt wird, z. B. „Die Erhöhung des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages wird auf ... Euro festgesetzt“. In diesen Überschuldungsfällen reicht eine allgemeine Erklärung nicht aus.

In der gemeindlichen Haushaltssatzung muss die Festsetzung entgegengesetzt ausgestaltet werden, wenn wegen eines Jahresüberschusses eine Verminderung des auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden gesonderten Bilanzpostens „Nicht mehr durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ festzulegen ist. Der Überschuss bewirkt eine Verringerung des auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Bilanzpostens, sodass von der Gemeinde z. B. bestimmt werden kann „Die Verringerung des nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages wird auf ... Euro festgesetzt“.

### **2.1.3 Zu Nummer 3 (Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung):**

#### **2.1.3.1 Die Ermittlung des Höchstbetrages**

##### **2.1.3.1.1 Die Zielsetzungen der Ermittlung**

Dem haushaltsrechtlichen Gebot, die Liquidität sicherzustellen, damit die Zahlungsverpflichtungen bei ihrer Fälligkeit im Haushaltsjahr erfüllt werden können, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht und vorübergehend eine Fremdfinanzierung vorzunehmen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung, um bei Bedarf die auftretenden Auszahlungsverpflichtungen zu decken, bedarf es einer gesonderten Ermächtigung des Rates der Gemeinde durch eine Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung.

Durch die satzungsrechtliche Festsetzung wird ein Rahmen (Höchstbetrag) zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde gesetzt, wenn z. B. eine ausreichende Liquidität durch die üblichen Finanzquellen der Gemeinde nicht zeitgerecht möglich ist. Im Zusammenhang mit dem in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzenden Höchstbetrag für die Aufnahme von Liquiditätskrediten sollen dem Rat auch sachgerechte Informationen über die Art und ggf. die Volumina der Aufnahme von voraussichtlich benötigten Liquiditätskrediten vorliegen.

Im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan können zum Aufzeigen des voraussichtlichen Bedarfs im Haushaltsjahr auch die möglichen Formen sowie die voraussichtlichen Volumina näher vorgestellt werden (vgl. § 7 GemHVO NRW). Bei einem größeren Kreditvolumen oder einer speziellen Form der Kreditaufnahme kann es für die Gemeindeverwaltung geboten sein, den Rat in das Verwaltungsgeschehen und die Entscheidung über die tatsächliche Aufnahme von Liquiditätskrediten einzubinden. Der Rat kann dazu ggf. zu bestimmten Kreditformen oder damit zusammenhängenden Zinsgeschäften auch eine Vorbehaltsregelung als weitere haushaltswirtschaftliche Bestimmung in der Haushaltssatzung treffen.

Der satzungsrechtlich bestimmte Höchstbetrag stellt dabei eine Bestandsgröße dar, die im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr von der Gemeindeverwaltung nicht überschritten werden darf. Es besteht dabei in Abhängigkeit von den Laufzeiten der einzelnen Kredite keine betragsmäßige Begrenzung für den Umfang der Einzahlungen aus der Kreditaufnahme und den Auszahlungen aufgrund von Tilgungen, wenn dadurch der Höchstbetrag als Bestandsgröße der Kredite zur Liquiditätssicherung nicht überschritten wird. Die einzelnen aufgenommenen Kredite sind dabei nominal mit ihrem aktuellen Stand zusammenzurechnen, wenn sie sich in zeitlicher Hinsicht überschneiden.

Für die Gemeinde besteht eine Überprüfungspflicht dahingehend, ob der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag nicht überschritten wurde und nicht für andere Zwecke verwendet wird. Der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung sollte von der Gemeinde daher nicht nur zum Abschlussstichtag, sondern auch unterjährig überprüft werden, z. B. zum Ende eines jeden Quartals. Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass in den satzungsrechtlich bestimmten Höchstbetrag nur die Kredite einbezogen werden dürfen, die der Erfüllung der eigenen Auszahlungsverpflichtungen dienen.

Der in die Haushaltssatzung des Haushaltsjahres festzusetzende Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung muss nicht neben dem aktuellen Bedarf für das Haushaltsjahr auch den Bedarf der Vorjahre umfassen. Für die in den vorherigen Haushaltsjahren aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung enthielt die betreffende Haushaltssatzung jeweils die erforderliche Ermächtigung. Es bedarf daher auch keiner Wiederholung der bisher bereits erteilten Ermächtigungen.

Gleichermaßen kann auch keine Fortschreibung auf einen höheren Bedarf in Betracht kommen, zumal auch kein Differenzbetrag zwischen dem Höchstbetrag des Vorjahres und dem Haushaltsjahr gesondert aufzuzeigen ist. Ein fortgeschriebener Höchstbetrag ist auch deshalb entbehrlich, weil in der Bilanz im Jahresabschluss der Bestand

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 78 GO NRW**

an (zurückzuzahlenden) Krediten zur Liquiditätssicherung im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ gesondert anzusetzen ist. Durch die Festsetzung eines Höchstbetrages für die Kredite zur Liquiditätssicherung in der Haushaltssatzung wird jedoch dessen Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft besonders herausgestellt.

In den Fällen, in denen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung kein Bedarf für eine Festsetzung über Kredite zur Liquiditätssicherung in der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht, soll an der entsprechenden Stelle dann eine alternative Festlegung getroffen werden, denn das Muster für die gemeindliche Haushaltssatzung ist für die Gemeinde für verbindlich erklärt worden (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**2.1.3.1.2 Die Beachtung der Liquiditätsplanung**

Zur Ermittlung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung soll die Gemeinde von den Zeiträumen ihrer gemeindlichen Liquiditätsplanung ausgehen und unter Einbeziehung ihrer mehrjährigen Erfahrungen monats-, wochen- oder ggf. auch tagesgenaue Zahlungen schätzen, die voraussichtlich erfolgen und durch die sich der Höchstbetrag der Kredite bestimmen lässt. Der Grundsatz der Zeitpunktgenauigkeit ist dabei für die Gemeinde von erheblicher Bedeutung.

Der jahresbezogene Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung, der im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr benötigt wird, ist im Zeitpunkt der gemeindlichen Haushaltsplanung i. d. R. hinsichtlich seiner Höhe nicht betragsgenau bestimmbar. Oftmals ist das Volumen von verschiedenen, meistens erst im Ablauf des Haushaltsjahres auftretenden Faktoren und nicht eingehenden Zahlungen abhängig, sodass sich der tatsächliche Liquiditätsbedarf der Gemeinde hinsichtlich seiner Höhe als auch hinsichtlich der Laufzeit des Fremdkapitals regelmäßig nur tagesaktuell ergibt.

Die Gemeinde muss daher ggf. ihre Einzahlungen und Auszahlungen von Anfang an tagesscharf konkretisieren, um wegen der Erfüllung entstehender Zahlungsverpflichtung zum Ende des Haushaltsjahres nicht den satzungsmäßig bestimmten Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung überschreiten zu müssen. Einige mögliche von der Gemeinde nutzbare Planungszeiträume werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 83).

<b>DER HÖCHSTBETRAG BEI KREDITEN ZUR LIQUIDITÄTSSICHERUNG</b>							
Jahr ...		Jahr ...		Jahr ...		<b>Langfristige Planung</b> ►	
Haushaltsjahr ...					▲ <b>Höchstbetrag aus haushaltsjahrbezogener Planung</b>		
1. Quartal		...		<u>Messgrößen:</u> - Einzahlungen - Auszahlungen - Bestand an Liquiditätskrediten		▲ <b>Höchstbetrag aus quartalsbezogener Planung</b>	
Januar	...	...	...		<u>Messgrößen:</u> - Einzahlungen - Auszahlungen - Bestand an Liquiditätskrediten		▲ <b>Höchstbetrag aus monatsbezogener Planung</b>

<b>DER HÖCHSTBETRAG BEI KREDITEN ZUR LIQUIDITÄTSSICHERUNG</b>						
Mo.	...	...	...	...	<u>Messgrößen:</u> - Einzahlungen - Auszahlungen - Bestand an Liquiditätskrediten	▲ <b>Höchstbetrag aus wochen- oder tagesgenauer Planung</b>

*Abbildung 83 „Die Ermittlung des Höchstbetrages an Liquiditätskrediten“*

Ein von der Gemeinde im gemeindlichen Finanzplan ausgewiesener negativer Saldo im Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ kann einen ersten Hinweis darauf geben, dass sich im Haushaltsjahr voraussichtlich ein Bedarf für die Aufnahme Kredite zur Liquiditätssicherung ergeben kann. Bei der Gemeinde kann ggf. aber ein Bestand an Finanzmitteln vorhanden und frei verfügbar sein, der vor einer Kreditaufnahme zu nutzen ist.

#### **2.1.3.1.3 Die Beachtung besonderer Zahlungsströme**

Die Beachtung des Haushaltsgrundsatzes der Vollständigkeit muss im Rahmen der Ermittlung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung für das Haushaltsjahr eine ausreichende Beachtung finden. Die Gemeinde muss daher bei der Ermittlung des Höchstbetrages alle voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Zahlungsströme und andere örtliche Gegebenheiten berücksichtigen, die sich auf die Erfüllungszeitpunkte der gemeindlichen Zahlungsverpflichtungen auswirken können. Sie muss zu den Einzahlungen und Auszahlungen aus regelmäßigen Zahlungsströmen auch die besonderen und einmaligen Zahlungsleistungen berücksichtigen.

Der gemeindliche Finanzplan kann dazu einbezogen werden, denn er soll alle voraussichtlich im Haushaltsjahr eingehenden Einzahlungen und Auszahlungen enthalten (vgl. § 3 GemHVO NRW). Zu den besonderen Zahlungsströmen, die sich auf den Höchstbetrag für das Haushaltsjahr auswirken, zählt der Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung. Von der Gemeinde muss deshalb geprüft werden, ob und wann im Haushaltsjahr ggf. mehrere Liquiditätskredite nebeneinander bestehen werden. Das Volumen der Kredite zur Liquiditätssicherung muss dann von dem Höchstbetrag in der Haushaltssatzung abgedeckt sein.

Die Gemeinde soll daher möglichst vollständig die voraussichtlich entstehenden besonderen Zahlungsströme sorgfältig prüfen. Für eine solche Prüfung gilt, je weniger Zahlungsströme von der Gemeinde in die von ihr vorzunehmende Betragsermittlung für den satzungsmäßig festzulegenden Höchstbetrag einbezogen werden, desto schwieriger sind die erforderlichen Schätzungen und desto ungenauer die Aussagen zur Liquiditätsentwicklung der Gemeinde. Eine grobe Schätzung des festzulegenden Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung kann dann ggf. eine Änderung des Höchstbetrages im Haushaltsjahr erforderlich machen.

#### **2.1.3.1.4 Keine Zahlungsströme aus dem Cashpooling**

Die Gemeinde kann bei Bedarf die Liquidität ihrer Betriebe durch die Gewährung von besonderen Darlehen verstärken und dafür selbst Darlehen aufnehmen. Die Aufnahme solcher Darlehen stellt keine Finanzleistung dar, die haushaltsmäßig als gemeindliche Kredite zur Liquiditätssicherung zu behandeln und entsprechend zu bilanzieren sind. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Weiterleitung bzw. die Zahlungen an die betreffenden Betriebe über das von der Gemeinde für das Cashpooling geführte Masteraccountkonto erfolgen, sofern die Betriebe am gemeindlichen Cashpooling beteiligt sind.

Der Bedarf für die Darlehensaufnahme darf deshalb von der Gemeinde auch nicht in die Bemessung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung einbezogen werden, der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzen ist. In den satzungsmäßigen Höchstbetrag ist nur der voraussichtliche originäre Liquiditätsbedarf der Gemeindeverwaltung einzubeziehen. Die Zahlungsströme oder ein Zahlungsbedarf aus dem Cashpooling sowie Darlehen, die unmittelbar einzelnen Dritten als unterstützende Finanzleistung gewährt werden, sind daher auch nicht unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ anzusetzen.

### **2.1.3.2 Die Kredite zur Liquiditätssicherung**

#### **2.1.3.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde darf zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese Vorschrift führt den Haushaltsgrundsatz „die Gemeinde hat ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen“ näher aus (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff „Liquidität“ die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen.

Eine weitere gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde ist erforderlich, weil eine Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde nur durch eine angemessene Liquiditätsplanung erreicht werden kann (vgl. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Zur Ausgestaltung des o. a. Haushaltsgrundsatzes gehört auch die weitere gesetzliche Grundlage, dass die Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen kann. Sie muss dabei summenmäßig den in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages beachten. Für die zweckbezogene Deckung des kurzfristigen Liquiditätsbedarfs sind haushaltsrechtlich keine Festlegungen über die Arten der der Kredite zur Liquiditätssicherung getroffen worden.

#### **2.1.3.2.2 Die Zwecke der Kredite**

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde, der jeweils zum Abschlussstichtag in der Finanzrechnung auszuweisen ist. Diese Sachlage erfordert, auch den Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung zu diesem Zeitpunkt in die gemeindliche Finanzrechnung einzubeziehen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht deshalb ausdrücklich vor, dass die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert in der Finanzrechnung auszuweisen sind.

Diese Einbeziehung und die Zuordnung zur Finanzierungstätigkeit der Gemeinde bedeuten dabei nicht, dass die erhaltenen Finanzmittel dadurch zu haushaltsmäßigen Deckungsmitteln geworden sind. Der Charakter der Kredite zur Liquiditätssicherung als Verstärkungsmittel der gemeindlichen Liquidität und ihr Status als Fremdmittel bleiben durch die Einbeziehung vielmehr unberührt. Ebenso bleiben die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen von der Vorschrift über die Verstärkung der gemeindlichen Liquidität durch Kredite unberührt (vgl. § 86 und § 89 Absatz 2 GO NRW).

Die Einbeziehung der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung bzw. ihr Bestand in die gemeindliche Finanzrechnung dient vielmehr dazu, das Volumen des tatsächlichen Zahlungsverkehrs und den Stand der zum Abschlussstichtag verfügbaren Liquidität der Gemeinde nachzuweisen. Außerdem sind diese Fremdmittel wegen ihrer Rückzahlungsverpflichtung zu den Schulden der Gemeinde zu zählen und daher in der gemeindlichen Bilanz unter einem gesonderten Bilanzposten sowie auch im Verbindlichkeitspiegel gesondert auszuweisen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 und § 47 GemHVO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 78 GO NRW**

Durch diese Zwecke wird einerseits ein besserer Überblick über das von der Gemeinde aufgenommene kurzfristige Fremdkapital gegeben, das insbesondere eine erhebliche Bedeutung als vorübergehende Finanzmittelverstärkung zur Leistung der gemeindlichen Auszahlungen hat. Andererseits soll durch die Einbeziehung eine Übereinstimmung mit den Wertangaben in der gemeindlichen Bilanz hergestellt werden, damit im Rahmen der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde durch den Jahresabschluss auch ein zutreffendes Bild der Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird.

#### **2.1.3.2.3 Die Arten der Liquiditätskredite**

##### **2.1.3.2.3.1 Der Festbetragskredit**

Als Kredite zur Liquiditätssicherung werden von der Gemeinde regelmäßig Festbetragskredite aufgenommen, sofern andere Kreditarten nicht verfügbar oder nicht geeignet sind. Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde i. d. R. in einem schriftlichen Vertrag, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen und zum vereinbarten Fälligkeitstermin zurückzuzahlen. Solche Kredite berühren bei ihrer Aufnahme unmittelbar den in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag für deren Aufnahme (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Der satzungsmäßige Höchstbetrag stellt dabei einen Kreditrahmen für die Verstärkung der gemeindlichen Liquidität im aktuellen Haushaltsjahr dar, soweit die gemeindliche Haushaltssatzung nicht über das Haushaltsjahr hinaus Geltung erlangt (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 95 GO NRW bedarf es daher immer eines Nachweises der bei der Gemeinde bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung sowie der getätigten Aufnahmen und Tilgungen dieser Kredite unter Berücksichtigung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages.

Ausgehend von dieser örtlichen Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Zahlungsabwicklung der Gemeinde ist in der gemeindlichen Finanzrechnung ein entsprechender Nachweis über die tatsächlich getätigten Ein- und Auszahlungen für Kredite zur Liquiditätssicherung zu führen. Das Volumen der zum Abschlussstichtag noch bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung ist unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

##### **2.1.3.2.3.2 Der Kontokorrentkredit**

Zur Verstärkung ihrer Liquidität wird von der Gemeinde auch die Möglichkeit von Kontokorrentkrediten als Rahmenkredit genutzt. Dieser Kredit wird von der Bank auf der Grundlage eines bei ihr geführten Girokontos der Gemeinde eingeräumt und dafür ein bestimmter Höchstbetrag vereinbart (vgl. § 493 BGB oder auch §§ 355 ff. HGB). Bis zu diesem Betrag darf das üblicherweise auf Guthabenbasis geführte Konto von der Gemeinde überzogen werden. Innerhalb des Kreditlimits eines Kontokorrentkredites kann die Gemeinde als Kreditnehmer beliebig oft und ohne vorherige Zustimmung der Bank über ihr Konto verfügen.

Der Kontokorrentkredit ist daher ein Kredit, über den die Gemeinde zwar verfügen kann, den sie aber unter Umständen aber gar nicht oder ggf. nur teilweise nach ihrem jeweiligen Bedarf nutzt. Der in Anspruch genommene Kredit passt sich also dem aktuellen Finanzierungsbedarf der Gemeinde an. Nimmt die Gemeinde den Kontokorrentkredit ohne Absprache mit der Bank in Anspruch oder überschreitet sie die vereinbarte Kreditgrenze, so bezeichnet man diesen Teil des Kredits als "Überziehungskredit".

Die Kontokorrentkredite sind grundsätzlich von kurzfristiger Natur, werden aber oftmals ständig verlängert. Er gilt mit der tatsächlichen Überziehung des gemeindlichen Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen Kredits. Der Kontokorrentkredit ist dabei nicht vom Verrechnungsverbot betroffen.

Bei Bankkonten mit der Möglichkeit eines Überziehungskredites kann der Abrechnungssaldo grundsätzlich nur als Forderung oder Verbindlichkeit für die Gemeinde bestehen, sodass es nicht zu einer Verrechnung von Aktiv- und Passivposten im Sinne der genannten Vorschrift kommen kann. Sofern ein gemeindliches Konto einen Minusbetrag aufweist, besteht i. d. R. in dieser Höhe eine Verbindlichkeit aus einem Kontokorrentkredit, die unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist.

#### **2.1.3.2.3.3 Der Abrufkredit**

Die Gemeinde kann für ihre Liquiditätsverstärkung bei einer Bank auch ein besonderes Kreditkonto zur Inanspruchnahme eines Abrufkredits oder Rahmenkredits einrichten. Ein derartiges „Sonderkonto“ hat keine unmittelbare Anbindung an ein Girokonto der Gemeinde, sodass die Inanspruchnahme nicht nach den Regelungen für einen Dispo-Kredit abgerechnet wird. Der mit der Bank vereinbarte Kreditrahmen kann von der Gemeinde jedoch nach Bedarf und flexibel wie ein Kontokorrentkredit in Anspruch genommen werden.

Bei der Inanspruchnahme des Abrufkredits fallen i. d. R. variable Zinsen an. Sie sind regelmäßig niedriger als die Dispozinsen bei einem Überziehungskredit. Es können jedoch bei einer Inanspruchnahme eines Abrufkredits erhebliche Bearbeitungsgebühren für die Gemeinde anfallen. Die Gemeinde muss deshalb vor dem Abschluss einer Vereinbarung über einen Abrufkredit alle Aspekte und Kostenfaktoren kennen, um das daraus entstehende „Paket“ insgesamt beurteilen und darüber entscheiden zu können.

#### **2.1.3.3 Die Inanspruchnahme der Kredite zur Liquiditätssicherung**

Die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen für die Gemeinde kurzfristiges Fremdkapital dar, das zur Verstärkung der Zahlungsmittel aufgenommen werden darf, damit die Gemeinde bei Fälligkeit ihre Zahlungsverpflichtungen erfüllen kann. Der in der Haushaltssatzung dafür festgesetzte Höchstbetrag stellt eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten und dem voraussichtlichen Bedarf der Gemeinde dar.

Diese Ermächtigung beinhaltet dann das Recht, dass die Gemeinde bei einem Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung in dem vom Rat gesetzten Rahmen (Höchstbetrag) aufnehmen darf. Die Summe aller aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung darf an keinem Tag des Haushaltsjahres den in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag überschreiten. Zur Überprüfung, ob ggf. eine solche Fremdkapitallage gegeben ist, sind die einzelnen Kreditaufnahmen jedoch nur dann nominal zusammenzurechnen, wenn sie sich hinsichtlich ihrer Laufzeit zeitlich überschneiden.

Diese Gesamtbetrachtung gilt auch dann, wenn neben den eingeräumten Überziehungs- oder Kontokorrentkrediten die Gemeinde noch weitere einzelne Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen hat. Der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag stellt die Höchstgrenze für die Summe aller Arten von kurzfristigen Verstärkungen von Zahlungsmitteln der Gemeinde dar.

Für mögliche Kredite zur Liquiditätssicherung besteht oftmals auch ein Bedarf, wenn die Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde einrichtet, sodass in solche Geschäfte auch die ggf. beauftragte Bank konkret einzubeziehen ist. In den Fällen, in denen in einem solchen Liquiditätsverbund die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Gemeindeverwaltung erfolgen soll, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen gemeindlichen Betriebe als „innere“ Bank auf. Ein solcher Liquiditätsverbund darf jedoch nicht dazu führen, dass die Gemeinde für am Verbund Beteiligte zu eigenen Lasten zusätzliche Kredite zur Liquiditätssicherung und ggf. oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt.

#### **2.1.3.4 Kredite zur Liquiditätssicherung und Haushaltsplan**

Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden von der Gemeinde wegen ihrer zeitweilig bestehenden mangelnden Zahlungsfähigkeit aufgenommen. Den Ausgangspunkt können dabei auch die im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten zahlungswirksamen Erträge und Aufwendungen bilden, wenn ein gemeindlicher Geschäftsvorfall zwar wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zugerechnet werden kann, die Zahlungsansprüche oder Zahlungsverpflichtungen aber noch nicht abgewickelt sind (vgl. § 2 i. V. m. § 11 GemHVO NRW).

Ein negativer Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit im Finanzplan macht zwar deutlich, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich Kredite zur Liquiditätssicherung benötigt, dieser Saldo stellt jedoch nicht gleichzeitig den Betrag dar, der vorübergehend tatsächlich zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit im Haushaltsjahr insgesamt von der Gemeinde benötigt wird (vgl. § 3 GemHVO NRW). Der täglich zu ermittelnde Liquiditätsbedarf und das daraus ggf. entstehende Erfordernis, Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen und auch möglichst am Ende ihrer Laufzeit wieder zurückzuzahlen, bringen es mit sich, dass eine zum Stichtag des Jahresabschlusses möglicherweise noch bestehende Rückzahlungsverpflichtung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung regelmäßig nicht betragsgenau vorher bestimmbar ist.

Diese Sachlage sowie die haushaltsrechtliche Klassifizierung der Kredite zur Liquiditätssicherung als Zahlungsmittelverstärkung, ist u. a. der Grund dafür, zusätzlich zum in der Haushaltssatzung bestimmten Höchstbetrag auf die Vorgabe einer Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan zu verzichten. Die für entbehrlich angesehene Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan steht jedoch einem Nachweis der tatsächlichen Zahlungen aus der Aufnahme und den Tilgungen der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde nicht entgegen (vgl. § 39 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses noch eine Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung besteht, muss die Gemeinde diese Verpflichtung betragsmäßig in der gemeindlichen Finanzrechnung nachweisen und in der gemeindlichen Bilanz gesondert unter dem Posten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung ansetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). Die zu bilanzierende Verpflichtung muss darf dabei den Höchstbetrag der gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung nicht überschreiten.

#### **2.1.4 Zu Nummer 4 (Festsetzung der Steuersätze):**

##### **2.1.4.1 Die Inhalte der Festsetzung**

In ihre Haushaltssatzung hat die Gemeinde die örtlichen Steuersätze, die von der Gemeinde festzusetzen sind und die im Haushaltsjahr gelten sollen, aufzunehmen, soweit die gemeindlichen Steuersätze nicht in einer gesonderten, i. d. R. mehrjährig geltenden Steuersatzung geregelt werden. Die Finanzhoheit der Gemeinde besteht in diesen Fällen darin, dass die Gemeinde in eigener Verantwortung die notwendigen Regelungen über die Erhebung von Abgaben trifft (vgl. § 3 KAG NRW).

Die Gemeinde muss dabei die festzulegenden Hebesätze, z. B. für die Grundsteuer und Gewerbesteuer, nach realistischen Gesichtspunkten vor Ort bestimmen und dabei nicht nur nach ihren eigenen Interessen handeln, sondern auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht nehmen (vgl. § 10 Satz 2 GO NRW). Die Festsetzung der Hebesätze durch die Gemeinde ist deshalb kein Selbstzweck, sondern eingebunden in die Berechtigung „Steuererhebung“, die der Gemeinde gesetzlich zusteht. Dieser Status dient u. a. auch der Finanzmittelbeschaffung der Gemeinde.



#### **2.1.4.2 Die Steuersätze für die Realsteuern**

Zu den gemeindlichen Steuersätzen, die von der Gemeinde für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, gehören die Hebesätze für die örtlichen Realsteuern, d. h. die Grundsteuer von den land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken (Grundsteuer A), die Grundsteuer von weiteren Grundstücken (Grundsteuer B) und die Gewerbesteuer (vom Ertrag und Kapital). Für die Grundsteuer ist den Gemeinden im Rahmen des Grundsteuergesetzes das Heberecht eingeräumt worden. Sie ist für die Festsetzung des Hebesatzes zuständig (vgl. § 1 Absatz 1 und § 25 Absatz 1 GrStG).

Der Gemeinde ist es im Rahmen ihrer Steuererhebung freigestellt, die Festsetzung der Hebesätze für ein Jahr oder mehrere Jahre vorzunehmen. Sie kann in der Haushaltssatzung bestimmen, mit welchem Von-Hundert-Satz des Steuermessbetrages oder des Zerlegungsanteils die Grundsteuer im Haushaltsjahr erhoben werden soll. Die Gemeinde kann auch eine eigene Steuersatzung für mehrere Jahre erlassen. Die Festsetzungen müssen von der Gemeinde immer bezogen auf die einzelnen Realsteuerarten vorgenommen werden.

Der Gemeinde kann den Hebesatz jedoch höchstens für den Hauptveranlagungszeitraum der Steuermessbeträge festsetzen und muss diesen Beschluss bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres fassen (vgl. z. B. § 25 Absatz 2 und 3 GrStG). Die Festsetzung gilt dann rückwirkend für das ganze Haushaltsjahr. Bei einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf es einer Nachtragsatzung bis zum 30. Juni des Haushaltsjahres, wenn die Hebesätze der Gemeinde neu festgelegt oder verändert werden sollen (vgl. § 81 GO NRW).

#### **2.1.5 Zu Nummer 5 (Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs):**

Die Gemeinden, die zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW verpflichtet sind, müssen in ihrer Haushaltssatzung das Jahr bestimmen, in dem der Haushaltsausgleich wiederhergestellt ist. Diese Festlegung verbindet die Regelung über das Haushaltssicherungskonzept mit der Bestimmung über den Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Absatz 2 und § 76 GO NRW). Der Rat der Gemeinde wird dadurch verpflichtet, den nächstmöglichen Zeitpunkt festzusetzen, bis zu dem die Gemeinde den Haushaltsausgleich wiederhergestellt hat (vgl. § 76 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Der Rat soll aber auch im Rahmen seiner Zuständigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufstellen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Das Haushaltssicherungskonzept bedarf dabei der aufsichtsbehördlichen Genehmigung, denn der auslösende Fehlbedarf bzw. Fehlbetrag im Haushaltsjahr oder in den drei folgenden Planungsjahren führt zur Verringerung des Eigenkapitals in Form der Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). D

Das Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ soll daher zukunftsorientiert als Sanierungskonzept dienen, um durch darin enthaltene effektive Konsolidierungsmaßnahmen die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde und den Haushaltsausgleich wiederherzustellen und dauerhaft zu sichern. Diese Vorgaben erfordern vom Rat der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen in der Gemeinde, ebenfalls ein Sanierungscontrolling einzurichten, um den erforderlichen Sanierungserfolg zu messen. Es sind dabei auch Teilschritte möglich, jedoch müssen auch die notwendigen Konsequenzen für die weitere wirtschaftliche Entwicklung daraus gezogen werden.

#### **2.2 Zu Satz 2 (Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung):**

##### **2.2.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde kann weitere ortsbezogene Vorschriften enthalten. Solche Vorschriften müssen von Bedeutung sein und einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde im jeweiligen

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW

Haushaltsjahr haben. Sie dürfen zudem nicht bereits zum Regelungsgegenstand einer anderen Satzung der Gemeinde gemacht worden sein, z. B. der Hauptsatzung der Gemeinde. Die sachliche Erweiterung der Haushaltssatzung ermöglicht, besondere örtliche Sachverhalte oder Gegebenheiten, die erheblich für die jahresbezogene Haushaltswirtschaft der Gemeinde sind, in allgemeiner Form satzungsrechtlich zu regeln bzw. festzulegen, z. B. die Bewirtschaftungsgrundsätze für Budgets.

In den Budgets sind die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen und nicht die einzelnen Ermächtigungen für die Haushaltsführung im Haushaltsjahr verbindlich sind (vgl. § 21 GemHVO NRW). Gleichwohl darf auf die Einzelveranschlagung nicht verzichtet werden. Als weitere Vorschriften der gemeindlichen Haushaltssatzung kommen daher örtliche Regelungen in Betracht, die sich auf Erträge und Aufwendungen des Ergebnisplans, auf Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzplans, auf den Stellenplan des Haushaltsjahres sowie auf das Haushaltssicherungskonzept i. V. m. § 5 GemHVO NRW) beziehen (vgl. § 74 Absatz 2 und § 76 GO NRW sowie §§ 2, 3, 5 und 8 GemHVO NRW).

Zu den ggf. zu treffenden Festlegungen können auch im Rahmen eines Controllings gesonderte Berichtspflichten des Bürgermeisters als Leiter der Gemeindeverwaltung gegenüber dem Rat gehören. Er kann verpflichtet werden, z. B. zum 31. März, 30. Juni und 30. September des Haushaltsjahres über den Stand der Haushaltswirtschaft und das voraussichtlich entstehende Jahresergebnis zu informieren. Weitere ortsbezogene Vorschriften können erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sein, z. B. die vorherige Zustimmung des Kämmers.

Die betroffenen Geschäftsvorfälle sind dazu nach ihrer Art oder ihrem Volumen festzulegen. Die Gemeinde muss sich dabei im Rahmen der geltenden Rechtsvorschriften bzw. der haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen bewegen. Für die gemeindliche Haushaltssatzung muss aber auch das Bepackungsverbot beachtet werden. Nach diesem Grundsatz darf die Haushaltssatzung der Gemeinde nur zweckbezogene Bestimmungen zur Haushaltsausführung durch die Gemeindeverwaltung und keine „nicht finanzwirtschaftliche“ Regelungen enthalten (sachliches Bepackungsverbot).

Die Haushaltssatzung darf zudem keine Bestimmungen enthalten, die über die Geltungsdauer der Haushaltssatzung hinausgehen (zeitliches Bepackungsverbot). Der Grundsatz sichert dadurch das Budgetrecht des Rates, denn der Gegenstand der Beratungen über die gemeindliche Haushaltssatzung sollen örtliche Haushaltsfragen sein. Für den gemeindlichen Haushaltsplan gelten diese Vorgaben entsprechend.

Soweit Ausnahmen von den zuletzt genannten Verboten bestehen, z. B. die Regelungen über die Geltungsdauer von Kreditermächtigungen (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW) und die Geltungsdauer von Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW) sind diese Ausnahmen durch den Gesetzgeber festgelegt worden. Sie liegen dadurch außerhalb der haushaltsrechtlichen Zuständigkeit des Rates der Gemeinde.

### **2.2.2 Die Ausweispflicht für Sperrvermerke**

Für die Bewirtschaftung festgelegte Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen, soweit diese bereits bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung feststehen, sind in der Haushaltssatzung oder im Haushaltsplan auszuweisen, z. B. eine Stellenbesetzungssperre (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Mit einer solchen Ergänzung der Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung wird die notwendige Transparenz über die Vorgaben für die Ausführung des Haushaltsplans geschaffen und die Beachtung der erlassenen Bewirtschaftungsbestimmungen gesichert.

In diesem Zusammenhang erhält der Rat der Gemeinde im Rahmen des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen die notwendige Kenntnis der von der Verwaltung vorgeschlagenen Sperrvermerke oder anderer besonderer Bestimmungen. Der Rat kann solche Bestimmungen im Rahmen seines Budgetrechts übernehmen, ändern

oder ergänzen. Er kann aber auch die Initiative ergreifen und aus seiner Sicht weitere oder andere notwendige Vorgaben für die gemeindliche Haushaltswirtschaft machen.

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde kann daher weitere ortsbezogene Vorschriften enthalten, wenn diese einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, für das jeweilige Haushaltsjahr von Bedeutung sind und nicht bereits Regelungsgegenstand einer anderen Satzung der Gemeinde sind, z. B. der Hauptsatzung der Gemeinde (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Weitere ortsbezogene Vorschriften können erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sein, z. B. das vorherige Einholen der Zustimmung des Kämmersers. Die Gemeinde muss sich bei der Ausgestaltung ortsbezogener Vorschriften im Rahmen der geltenden Rechtsvorschriften bewegen.

### **2.2.3 Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen**

#### **2.2.3.1 Das Regelungserfordernis**

Die Gemeinde hat bei einem Mehrbedarf im Rahmen der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts die Möglichkeit, die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen in Form von überplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen zu überschreiten. Ein Mehrbedarf kann aber auch bestehen, wenn im gemeindlichen Haushaltsplan keine Ermächtigungen veranschlagt worden sind, sodass dann bei der Gemeinde außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen entstehen.

Die dazu bestehende haushaltsrechtliche Regelung steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde. Sie hat daher eine Schutzfunktion und Informationsfunktion inne, um die Rechte des Rates auch bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft zu wahren, denn der Rat hat mit der beschlossenen Haushaltssatzung einen bestimmten Rahmen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gesetzt. Die Gemeindeverwaltung soll deshalb im Haushaltsjahr möglichst nicht eigenmächtig über die vom Rat anerkannten und im gemeindlichen Haushaltsplan festgelegten Ermächtigungen hinaus zusätzliche Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht daher für notwendige Planabweichungen eine Entscheidungsbefugnis für den Kämmerser vor, weil solche Abweichungen im Grundsatz immer finanzwirtschaftliche Auswirkungen haben. Mit der Zustimmung des Kämmersers wird die ansonsten notwendige Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan ersetzt. Eine solche haushaltsmäßige Ermächtigung kann abhängig vom Status des Kämmersers ggf. auch vom Bürgermeister erteilt werden.

Die Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen kann auch dem Rat zustehen, wenn überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen von erheblicher Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind. Die Abgrenzung zwischen der Entscheidungsbefugnis des Kämmersers und des Rates soll durch eine betragsmäßige Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ erfolgen.

Von dem entstehenden Mehrbedarf im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Rat unmittelbar betroffen, sodass eine Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung getroffen werden soll. Diese Regelung, nach der überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen der Gemeinde ab einem bestimmten (erheblichen) Betrag der vorherigen Zustimmung des Rates bedürfen, stellt eine Ausprägung des Budgetrechts des Rates der Gemeinde dar.

### **2.2.3.2 Die Abgrenzung der Erheblichkeit**

Für die gesonderte Mitwirkungspflicht des Rates bei einem Mehrbedarf im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ist vom Landesgesetzgeber kein allgemeingültiger Maßstab festgelegt worden. Er hat bestimmt, dass der Begriff „erheblich“ als allgemeines Abgrenzungskriterium für die Bemessung einer Abweichung von der geplanten Haushaltswirtschaft zu verwenden ist. Die Gemeinde soll diesen unbestimmten Rechtsbegriff sachgerecht und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestalten (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW).

Aus dem haushaltsmäßigen Zusammenhängen ist dafür ableitbar, dass bei der Ausfüllung dieses Begriffes „erheblich“ das Verhältnis der vorgesehenen überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen zu der jeweils betroffenen Haushaltsposition als wichtigster Tatbestand zu berücksichtigen ist. Es ist daher notwendig, diesen Begriff durch eine bestimmte Relation zu den betroffenen Haushaltspositionen oder in Form einer Betragsgrenze bezogen auf die Haushaltspositionen auszugestalten. Dadurch kann die Abgrenzung der Erheblichkeit dem Budgetrecht des Rates ausreichend gerecht werden. Sie stärkt zudem die Eigenverantwortung der Gemeinde für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln.

Die Abgrenzung der Erheblichkeit darf daher von der Gemeinde weder bezogen auf bestimmte Aufwands- und/oder Auszahlungsarten vorgenommen werden, noch allein auf bestimmte gemeindliche Aufgaben ausgerichtet sein. Die Abgrenzung kann aber auch nicht auf mögliche Finanzierungsformen des Mehrbedarfs bezogen werden. Ein Bezug der Abgrenzung auf den eigenen Anteil der Gemeinde ist deshalb als unzulässig anzusehen, weil der gesamte Mehrbedarf als über- oder außerplanmäßig gilt. Derartige Festlegungen werden der besonderen Situation, von den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan abzuweichen, nicht gerecht.

### **2.2.4 Die vorherige Zustimmung des Rates**

Mit der Ergänzung der Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung durch weitere Regelungen zur Ausführung des Haushaltsplans kann der Rat auch seine Beteiligung im Haushaltsjahr konkretisieren, z. B. dass für den tatsächlichen Beginn bestimmter Investitionsmaßnahmen sein Einverständnis einzuholen ist. Er kann jedoch durch eine Regelung in der Haushaltssatzung z. B. seine (vorherige) Zustimmung zu (erheblichen) über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen unter Benennung der dazu geltenden Voraussetzungen erteilen, wenn für bestimmte Geschäftsvorfälle oder Aufgaben ein Mehrbedarf entstehen sollte.

Vom Rat kann z. B. festgelegt werden, dass seine Zustimmung zu zusätzlichen (erheblichen) Aufwendungen als erteilt gilt, wenn die Aufwendungen in gleicher Höhe durch zusätzlich erzielte Erträge gedeckt sind, sodass keine weitere wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde eintritt. Ein solcher Fall für die Gemeinde kann z. B. die Weiterleitung erhaltener Zuwendungen an Dritte sein, die gemeindliche Aufgaben erfüllen.

Eine Zustimmung in der Haushaltssatzung der Gemeinde umfasst dann auch die (vorherige) fallbezogene Zustimmung des Rates zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen, soweit der entsprechende gemeindliche Geschäftsvorfall von der satzungsmäßig erteilten Zustimmung erfasst wird. Der Rat kann jedoch nicht festlegen, dass bedeutende bzw. erhebliche Abweichungen bei der haushaltswirtschaftlichen Ausführung gegenüber der Haushaltsplanung als unerheblich oder unbedeutend gelten.

Die haushaltsrechtliche Vorgabe zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist darauf ausgerichtet, dass ein unmittelbarer betragsmäßiger Bezug eines Mehrbedarfs zur betroffenen Haushaltsposition bzw. Ermächtigung besteht. Die Auslegung des Begriffs „erheblich“ und damit die Abgrenzung der Berechtigten mit Entscheidungsbefugnissen kann daher von der Gemeinde nur unter Zugrundelegung von wertmäßigen Maßgrößen erfolgen, die betragsmäßig bestimmt sein müssen. Sie darf deshalb nicht allein unter der Zugrundelegung einer sachlichen oder einer zeitlichen Ausrichtung erfolgen.

### **3. Zu Absatz 3 (Bindungswirkung der Haushaltssatzung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Inkrafttreten und Geltung der Haushaltssatzung):**

##### **3.1.1 Das Inkrafttreten der Haushaltssatzung**

###### **3.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Für das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung ist eine Sonderregelung getroffen worden, um zu gewährleisten, dass diese Satzung möglichst ab dem Beginn eines Haushaltsjahres gilt. Sie soll hinsichtlich ihrer Geltungsdauer nicht abhängig vom Zeitpunkt ihrer öffentlichen Bekanntmachung sein (vgl. § 7 Absatz 4 GO NRW). Für die Gemeinde besteht deshalb die Vorgabe, die gemeindliche Haushaltssatzung spätestens einen Monat vor dem Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde anzuzeigen (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

In vielen Fällen kann die örtliche Haushaltssatzung aber nicht vor Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten. Sie ist abhängig von dem Zeitpunkt der Entscheidung des Rates der Gemeinde im Rahmen seiner sachlichen Zuständigkeit (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Dieser Zeitpunkt wirkt sich auf die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde und die sich daran anschließende öffentliche Bekanntmachung aus. Die Gemeinde muss daher darum bemüht sein, die Haushaltssatzung so zeitgerecht aufzustellen, dass diese fristgerecht in Kraft treten kann.

Die besondere Regelung, dass die Haushaltssatzung mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft tritt, beruht zudem auf der Bestimmung des § 7 Absatz 4 Satz 2 GO NRW, nach der ein Zeitpunkt des Inkrafttretens zu bestimmen ist, wenn eine gemeindliche Satzung nicht mit dem Tage der Bekanntmachung in Kraft treten soll. Sie soll deshalb das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht von örtlichen Gegebenheiten abhängig machen.

In den Fällen, in denen die gemeindliche Haushaltssatzung bereits vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht wird, tritt sie erst mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt dann für das betreffende Haushaltsjahr. Wenn die Haushaltssatzung jedoch erst nach Beginn des Haushaltsjahres vom Rat beschlossen und bekannt gemacht wird, tritt sie rückwirkend mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt dann für das Haushaltsjahr.

Im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung steht auch das genehmigungspflichtige Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW, wenn die Gemeinde aufgrund ihrer defizitären Haushaltslage verpflichtet ist, ein solches aufzustellen. In diesen Fällen darf die Haushaltssatzung von der Gemeinde erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 5 GO NRW).

Ebenso darf in den Fällen der Festsetzung einer Verringerung der allgemeinen Rücklage in der Haushaltssatzung diese erst nach Erteilung der gesetzlich vorgesehenen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bekannt gemacht werden, auch wenn dieser Tatbestand nicht ausdrücklich geregelt wurde (vgl. § 75 Absatz 4 i. V. m. § 80 Absatz 5 Satz 5 GO NRW).

###### **3.1.1.2 Die Hindernisse für das Inkrafttreten der Haushaltssatzung**

###### **3.1.1.2.1 Sachlich inhaltliche Hindernisse**

Das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung kann sich auch durch sonstige örtlich auftretende Hindernisse verzögern. Ein Hindernis für das Inkrafttreten der Haushaltssatzung kann z. B. dadurch entstehen, dass der Beschluss des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst hat. Sofern eine gesetzlich vorgesehene Anlage nicht Teil des

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 78 GO NRW**

Beschlusses des Rates über die Haushaltssatzung und ihre Anlagen war, z. B. der Stellenplan der Gemeinde ist ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung der Haushaltssatzung und damit ihr Inkrafttreten nicht zulässt (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

In einem solchen Fall wäre der Rat der Gemeinde zudem gesetzlich zuständig für den Erlass des gemeindlichen Stellenplans (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Weitere Hindernisse für die die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung stellen auch eine fehlende Genehmigung für die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW oder die fehlende Genehmigung der Aufsichtsbehörde für ein Haushaltssicherungskonzept, das dem Ziel dient, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen, dar (vgl. § 76 GO NRW).

Ein Hindernis und andere auftretende Hindernisse für das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung hat die Gemeinde grundsätzlich unverzüglich zu beseitigen. Erst nach Beseitigung der Hindernisse darf die Gemeinde ihre Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr öffentlich bekannt machen. Mit dem Inkrafttreten erhält die gemeindliche Haushaltssatzung dann ihre rechtliche Verbindlichkeit und die Gemeindeverwaltung kann die Haushaltswirtschaft entsprechend den Ermächtigungen des Rates ausführen.

### **3.1.1.2.2 Hindernisse für die Bekanntmachung**

Vor der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, bei der die Frist in § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW zu beachten ist, hat der Bürgermeister zu prüfen, ob die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 BekanntmVO NRW). Im Rahmen seiner Prüfung, ob die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist.

Der Bürgermeister hat dabei festzustellen, ob der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung möglicherweise Hindernisse entgegenstehen und erkannte Hindernisse ggf. mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln schnellstmöglich zu beseitigen (vgl. § 2 Absatz 1 BekanntmVO NRW). Ein Hindernis stellt z. B. die Feststellung dar, dass der Text der bekanntzumachenden Haushaltssatzung von der vom Rat beschlossenen Fassung abweicht oder Regelungen gegen Rechtsvorschriften verstoßen.

Erst nach Beseitigung der erkannten Hindernisse darf die gemeindliche Haushaltssatzung öffentlich bekannt gemacht werden, um in Kraft treten zu können. Sofern jedoch ein Fehler aufgetreten ist, muss von der Gemeinde beurteilt und entschieden werden, ob der Bekanntmachungsfehler die Funktion der Veröffentlichung der gemeindlichen Haushaltssatzung beeinträchtigt, z. B. können schreibtechnische Fehler, die aber keine textliche Abweichung darstellen, von untergeordneter Bedeutung bzw. unwesentlich sein.

### **3.1.1.3 Das Inkrafttreten einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Für das Inkrafttreten einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ist z. B. bei einem in der Haushaltssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr vorgesehenen Ausgleich des Ergebnisplans durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage zu beachten, dass wegen der dafür gesetzlich erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde die Haushaltssatzung erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden darf, weil die Satzung beide Haushaltsjahre erfasst (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW).

Die getrennten Festsetzungen für die einzelnen Haushaltsjahre in der Haushaltssatzung weichen diesen Grundsatz nicht auf. Sie stellen keine Grundlage dafür dar, bei einem Haushaltsausgleich nur im ersten Haushaltsjahr ein auf die einzelnen Haushaltsjahre bezogenes Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung anzunehmen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 78 GO NRW**

Eine Haushaltssatzung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthält, stellt trotz der dabei einzuhaltenden Jährlichkeit immer ein vom Rat der Gemeinde beschlossenes Gesamtwerk für einen zweijährigen Haushaltszeitraum dar. Sie muss deshalb auch immer in dieser Form insgesamt bekannt gemacht und zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

### **3.1.1.4 Der spätere Zeitpunkt des Inkrafttretens**

Bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr dürfen die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen nicht oder nur eingeschränkt von der Gemeinde in Anspruch genommen werden, denn in dieser Zeit besteht dann nur eine vorläufige Haushaltsführung (vgl. § 82 GO NRW). Die Gemeinde darf dann z. B. ausschließlich Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Sie darf auch Investitionen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, fortsetzen sowie Kredite umschulden.

Für die Aufnahme von Krediten für Investitionen sowie für die Festlegungen über die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen gelten bei einer noch nicht in Kraft getretenen gemeindlichen Haushaltssatzung die Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres für das neue Haushaltsjahr weiter (vgl. § 85 Absatz 2 und § 86 Absatz 2 GO NRW). Die Ermächtigung über die Aufnahme von Kredite zur Liquiditätssicherung (Höchstbetrag in der Haushaltssatzung) gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung der Gemeinde weiter (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

### **3.1.2 Die Geltungsdauer der Haushaltssatzung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift gilt die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr, für das sie vom Rat beschlossen wurde. Unter Einbeziehung der Bestimmung, dass das Haushaltsjahr gleich dem Kalenderjahr ist, wurde ein genau bestimmter und abgegrenzter Zeitrahmen vorgegeben, in dem die Gemeindeverwaltung die vom Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechts ausgesprochenen Ermächtigungen und getroffenen Festlegungen auszuführen und zu beachten hat. Aus diesem Grund besteht eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten und auch mit den Wirtschaftsjahren der gemeindlichen Betriebe.

In den Fällen, in denen jedoch eine abweichende Entwicklung in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr eintritt, die den Haushaltsausgleich gefährdet, sollen i. d. R. die getroffenen haushaltsmäßigen Festsetzungen durch eine Nachtragssatzung korrigiert werden (vgl. § 81 GO NRW). Durch eine solche Nachtragssatzung können zwar die Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung bzw. die vom Rat der Gemeinde ausgesprochenen Ermächtigungen verändert werden, jedoch nicht die gesetzlich bestimmte Geltungsdauer der beschlossenen gemeindlichen Haushaltssatzung.

## **3.2 Zu Satz 2 (Bindungswirkung für zwei Haushaltsjahre):**

### **3.2.1 Die Geltung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Die Gemeinde ist nach § 78 Absatz 1 GO NRW verpflichtet, für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Diese gesetzliche Festlegung schließt aus, dass bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre die in der Haushaltssatzung enthaltenen Festsetzungen in Form einer betragsmäßigen Zusammenfassung festgesetzt werden dürfen. Von der strengen Ausrichtung auf ein Haushaltsjahr wird jedoch durch die Vorschrift eine

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 78 GO NRW

Ausnahme zugelassen, nach der die gemeindliche Haushaltssatzung auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten kann.

Mit dieser gesetzlichen Möglichkeit einer Haushaltssatzung für zwei Jahre sollen die Gemeinden in die Lage versetzt werden, ihre ertrags- und finanzwirtschaftlichen sowie vermögenswirksamen Entscheidungen schon für einen längeren Zeitraum im Voraus satzungsrechtlich festzulegen. Im Rahmen der Planung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darf die Gemeinde jedoch nicht aus den beiden satzungsrechtlich getrennten Haushaltsjahren eine Rechnungsperiode machen. Der gemeindliche Haushaltsplan muss immer eine nach Jahren getrennte Veranschlagung unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips enthalten (vgl. § 79 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde hat zudem die gemeindliche Haushaltssatzung, die für zwei Jahre gelten soll, vor dem ersten Haushaltsjahr zu beschließen (vgl. § 80 GO NRW). Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt auch für eine zweijährige Haushaltssatzung kein Abweichen von den grundlegenden Regelungen über die Beschlussfassung der Haushaltssatzung durch den Rat der Gemeinde, die Bekanntmachung sowie das Verfügbarhalten zu. Es ist bei einer derartigen Haushaltssatzung nicht zulässig, im Rahmen der Aufstellung und Beschlussfassung die Anzeige und Veröffentlichung nur für einzelne ausgewählte Teile vorzunehmen.

Für die Gemeinde ist es aber auch nicht zulässig, im Rahmen der Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus beiden Haushaltsjahren eine einzige Rechnungsperiode zu machen und entsprechend nur einen gemeindlichen Jahresabschluss und einen Gesamtabschluss für beide Haushaltsjahre aufzustellen. Sie darf mit der Aufstellung der Abschlüsse für das erste Haushaltsjahr aber auch nicht warten, bis das zweite Haushaltsjahr abgelaufen ist, um die Arbeiten „zusammen“ zu erledigen.

Die Gemeinde ist verpflichtet, nach Ablauf eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss sowie einen Gesamtabschluss aufzustellen und durch den Rat der Gemeinde bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres festzustellen bzw. zu bestätigen zu lassen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 und § 116 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Der im Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung kommt dabei die mit einer Festsetzung in der Haushaltssatzung verbundene Verbindlichkeit für die Haushaltsführung der Gemeinde noch nicht für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre zu.

Eine gemeindliche Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre führt zudem dazu, dass die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre an das zweite Haushaltsjahr anzubinden sind. Daher besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, bereits im ersten Haushaltsjahr eine Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorzunehmen und diese vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres dem Rat vorzulegen (vgl. § 9 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte die dem Rat der Gemeinde vorzulegende Fortschreibung sowie die veränderten Anlagen zum Haushaltsplan ihrer Aufsichtsbehörde zur Kenntnis geben.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch bei einem in der Haushaltssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage die gemeindliche Haushaltssatzung wegen der gesetzlich erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht darf.

Die getrennten Festsetzungen in der Haushaltssatzung für die einzelnen Haushaltsjahre stellen keine Grundlage dafür dar, bei einem Haushaltsausgleich im ersten Haushaltsjahr nur eine auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vorzunehmen. Die Haushaltssatzung stellt bei Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre immer ein Gesamtwerk für diesen Zeitraum dar, das nicht abhängig vom einzelnen Jahr bzw. Jahresergebnis zu behandeln ist.



### **3.2.2 Die Änderungen der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

#### **3.2.2.1 Der Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr**

Die gemeindliche Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre bedarf wie eine Haushaltssatzung für ein Haushaltsjahr oftmals bereits im Laufe des ersten Haushaltsjahres einer Anpassung an die tatsächliche Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Bei einer vom gemeindlichen Haushaltsplan abweichenden Entwicklung, die die Ausgeglichenheit des Haushalts im ersten Haushaltsjahr gefährdet, können die getroffenen Festsetzungen durch eine Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW, bezogen auf das erste Haushaltsjahr, korrigiert werden.

Die Nachtragssatzung ermächtigt die Verwaltung der Gemeinde, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in geänderter Form in Anspruch zu nehmen. Sie muss alle notwendigen Änderungen für das jeweils betroffene Haushaltsjahr enthalten, z. B. die Änderung des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen im Ergebnisplan, der Gesamtbeträge im Finanzplan sowie ggf. die Änderung der Kreditermächtigungen.

Eine Nachtragssatzung muss jedoch spätestens bis zum 31. Dezember des ersten Haushaltsjahres vom Rat der Gemeinde beschlossen sein, denn es gilt auch bei einer zweijährigen Haushaltssatzung das Jährlichkeitsprinzip. Sie kann deshalb auch nicht im zweiten Haushaltsjahr rückwirkend für das erste Haushaltsjahr beschlossen werden, auch wenn für das zweite Haushaltsjahr keine neue Haushaltssatzung beschlossen werden muss. Für die Nachtragssatzung der Gemeinde gelten ausdrücklich die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

#### **3.2.2.2 Der Änderungsbedarf für das zweite Haushaltsjahr**

Aus der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann sich bei einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre nicht nur ein Änderungsbedarf für das erste, sondern auch für das zweite Haushaltsjahr ergeben. In solchen Fällen bedarf es einer Nachtragssatzung, die sich auf beide Haushaltsjahre aber auch nur auf das zweite Haushaltsjahr beziehen kann (vgl. § 81 GO NRW). Eine Nachtragssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr kann die Gemeinde, wenn der Änderungsbedarf bei den betreffenden Festsetzungen bereits im ersten Haushaltsjahr ermittelt werden kann, bereits freiwillig im ersten Haushaltsjahr beschließen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde jedoch für den Erlass einer Nachtragssatzung für das zweite Haushaltsjahr dafür auch erst das zweite Haushaltsjahr abwartet, kann aufgrund der möglichen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im ersten Haushaltsjahr ggf. bereits eine Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung entstehen, z. B. wenn örtliche Sachverhalte vorliegen, die unter der Vorschrift des § 81 Absatz 2 GO NRW zu subsumieren sind.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Nachtragssatzung vorgesehen oder eine solche Satzung erforderlich ist, hat der Rat der Gemeinde bei einer Haushaltssatzung für zwei Jahre die Nachtragssatzung spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres zu beschließen. Für diese Satzung gelten die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **3.3 Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften**

Nach Absatz 3 der haushaltsrechtlichen Vorschrift gilt die gemeindliche Haushaltssatzung für das dafür bestimmte Haushaltsjahr. Die dauerhafte Fortführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde erfordert jedoch für einige Sachverhalte und besonderen Handlungen der Gemeinde eine Weitergeltung einzelner Bestimmungen der gemeindlichen Haushaltssatzung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 78 GO NRW**

Durch diese Besonderheit soll die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde in der Zeit nicht gefährdet werden, wenn nach Ablauf des Haushaltsjahres die gemeindliche Haushaltssatzung außer Kraft getreten und noch keine neue Haushaltssatzung vom Rat der Gemeinde beschlossen wurde bzw. die Satzung noch nicht in Kraft getreten ist. Die Regelungen, die über das Haushaltsjahr hinaus eine Geltung entfalten, werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 84).

<b>DIE WEITERGELTUNG EINZELNER HAUSHALTSVORSCHRIFTEN</b>	
<b>REGELUNG</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.	§ 85 Absatz 2 GO NRW
Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.	§ 86 Absatz 2 GO NRW
Die Gemeinde kann zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen kann, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen, und diese Ermächtigung über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.	§ 89 Absatz 2 GO NRW
Die Gemeinde kann die in ihrem Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit, soweit diese nicht in Anspruch genommen worden sind, ins folgende Haushaltsjahr übertragen. Diese Ermächtigungen bleiben entsprechend der örtlich getroffenen Regelung verfügbar. Sofern gemeindliche Ermächtigungen übertragen werden, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.	§ 22 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW

*Abbildung 84 „Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften“*

In diesem Zusammenhang bedarf es im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde eines abgestimmten Zusammenspiels zwischen den weitergeltenden Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den Vorgaben, die wegen der noch nicht geltenden gemeindlichen Haushaltssatzung notwendig sind (vgl. § 82 GO NRW). Auch die Betrachtung und Nutzung der übertragenen Ermächtigungen ist in die örtliche vorläufige Haushaltsführung einzubeziehen (vgl. § 22 GemHVO NRW).

**4. Zu Absatz 4 (Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr):**

**4.1 Zum 1. Halbsatz (Jahresbezug):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift, nach der das Haushaltsjahr dem Kalenderjahr (1. Januar bis 31. Dezember) entsprechen muss, ist eine weitere Ausprägung des Jährlichkeitsprinzips in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Sie verpflichtet die Gemeinde zur jahresbezogenen Haushaltsplanung und die haushaltswirtschaftliche Ausführung des gemeindlichen Haushalts sowie deren Abrechnung durch den Jahresabschluss auf das Kalenderjahr als Geschäftsjahr bzw. als Periode sowie auf den letzten Tag des Jahres (31. Dezember) als Abschlussstichtag auszurichten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 78 GO NRW**

Die Gemeinde hat daher eine periodengerechte Zuordnung und Buchung von gemeindlichen Erträgen und Abwendungen sowie die auf das Haushaltsjahr bezogene kassenmäßige Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen ihrer gesamten Haushaltswirtschaft zu gewährleisten (vgl. § 11 GemHVO NRW). Durch die konkrete Vorgabe hat die Gemeinde kein Wahlrecht, in zeitlicher Hinsicht ein Haushaltsjahr abweichend vom Kalenderjahr festzulegen.

Die zeitliche Vorgabe bewirkt, dass die jahresbezogene Periode des gemeindlichen Haushalts mit dem Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr der gemeindlichen Betriebe i. d. R. übereinstimmt (vgl. z. B. § 12 EigVO NRW). Die jahresbezogene Periode soll auch das Geschäftsjahr der gemeindlichen Betriebe sein, die im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde zu konsolidieren sind. Ein übereinstimmendes (gleiches) Geschäftsjahr der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe erleichtert die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses wesentlich.

Eine zeitliche Übereinstimmung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr besteht außerdem auch bei den Haushalten der sonstigen öffentlichen Institutionen. Ebenso besteht in steuerrechtlichen Angelegenheiten ein Bezug zum Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum (Steuerjahr). In der Privatwirtschaft entspricht das allgemein übliche Geschäftsjahr regelmäßig dem Kalenderjahr. Auch in der Forstwirtschaft besteht gegenüber dem gemeindlichen Haushaltsjahr kein abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFoG NRW).

Die gemeindlichen Betriebe, die dem Handelsrecht unterliegen, können zwar eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr festlegen, dieses weicht jedoch regelmäßig nur in Einzelfällen vom Kalenderjahr ab. Bei einer zeitlichen Abweichung im Einzelfall ist insbesondere im Hinblick auf den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde zu klären, welche Auswirkungen diese abweichende Festlegung für deren Aufstellung hat.

**4.2 Zum 2. Halbsatz (Ausnahme durch Gesetz):**

Der Zusammenhang zwischen dem Haushaltsjahr und dem Kalenderjahr als Geschäftsjahr gilt für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde dauerhaft. Nach der Vorschrift können aber einzelne Aufgabenbereiche der Gemeinde ggf. ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr oder Wirtschaftsjahr bzw. Haushaltsjahr haben, wenn dieses durch Gesetz oder Rechtsverordnung ausdrücklich bestimmt **worden ist**.

In diesen Fällen stimmt das Geschäftsjahr nicht mit dem Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember überein, sondern kann z. B. vom 1. April eines Jahres bis zum 31. März des folgenden Jahres bestehen. Diese Abweichung wirkt sich dann auf den gemeindlichen Haushalt aus, wenn solche Bereiche mindestens organisatorisch verselbstständigt worden sind und deshalb nicht mehr dem gemeindlichen Haushalt angehören.

Für die Aufgabenbereiche der Gemeindeverwaltung besteht derzeit keine gesetzliche allgemeine oder fachbezogene Ausnahmeregelung. Auch andere landesrechtliche Regelungen enthalten derzeit für besondere Aufgabenbereiche keine Bestimmung über ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr. Oft wird in Rechtsvorschriften für gemeindliche Betriebe oder fachliche Aufgabenbereiche bestimmt, dass das Kalenderjahr auch das Geschäftsjahr oder der Zeitkorridor für das Führen von jahresbezogenen Nachweisen ist.



**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 79**  
**Haushaltsplan**

- (1) <sup>1</sup>Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich
1. anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen,
  2. entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen,
  3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.

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

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

(3) <sup>1</sup>Der Haushaltsplan ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. <sup>2</sup>Er ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich. <sup>3</sup>Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.

**Erläuterungen zu § 79:**

**I. Allgemeines**

**1. Haushaltsplanung und Haushaltswirtschaft**

**1.1 Der Begriff „Haushaltsplan“**

Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert eine Haushaltswirtschaft, die im Haushaltsjahr wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen und entsprechend zu planen ist. Die haushaltsrechtlich bestimmte vorherige Planungspflicht für das Haushaltsjahr sowie die Bindung der Gemeindeverwaltung an die aufgestellte Planung finden ihren Niederschlag in einem gesonderten Planungswerk. Ausgehend von dem Begriff „Haushalten“, unter dem ein Handeln zur Erzielung und zum Verbrauch von Ressourcen zur größtmöglichen Bedürfnisbefriedigung verstanden wird, wird das Ergebnis der gemeindlichen Planung als Haushaltsplan bezeichnet.

Der gemeindliche Haushaltsplan zeigt den Rahmen und die Grundlage für das mögliche wirtschaftliche Handeln der Gemeinde auf und wird auf einen abgegrenzten Zeitraum bezogen. Er muss deshalb die Ermächtigungen und Informationen für das Haushaltsjahr bereitstellen, die haushaltswirtschaftlich für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde notwendig sind. Dieses Werk stellt dabei kein Gegenstück zu einem Wirtschaftsplan in der Privatwirtschaft dar. Beide Planungswerke beinhalten jeweils verbindliche Vorgaben und Rahmenbedingungen für ein wirtschaftliches Handeln einer Wirtschaftseinheit in einem zeitlich bestimmten Geschäftsjahr.

Der Begriff „Haushaltsplan“ ist daher nicht davon abhängig, dass die Gemeinde eine öffentliche Verwaltungseinheit darstellt. Aufgrund der Bezeichnung lässt sich aber schnell erkennen, ob ein Planungswerk für eine öffentlich-rechtliche oder eine privatrechtliche Wirtschaftseinheit bestimmt ist. Das als Haushaltsplan bezeichnete Planungswerk der Gemeinde stellt daher auch keinen „Ersatz“ für einen Wirtschaftsplan dar, weil eine öffentliche Einheit tätig wird.

Beide Planungswerke stellen vielmehr gleichermaßen das qualitative und quantitative inhaltliche Ergebnis der voraussichtlichen wirtschaftlichen Auswirkungen der Geschäftstätigkeit im Haushaltsjahr bzw. im Geschäftsjahr dar und ermöglichen das notwendige Handeln. Es kommt deshalb regelmäßig zu vergleichbaren Konsequenzen für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde und des Betriebes, wenn am Beginn des Geschäftsjahres kein beschlossener Haushaltsplan (Haushaltssatzung) oder kein festgestellter Wirtschaftsplan besteht.

## **1.2 Der Begriff „Haushaltswirtschaft“**

Der Begriff „Haushaltswirtschaft“ ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt. Nach allgemeiner Auffassung gehören hierzu alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die mit der Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des jährlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan und Finanzplan sowie Anlagen) und mit der Vorbereitung, Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz sowie Anlagen) zusammenhängen. Die Beschlüsse des Rates der Gemeinde sind dabei darin eingeschlossen. Zur Haushaltswirtschaft gehört auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden, denn diese Aufgabe entsteht aus der Ausführung der jährlichen Haushaltswirtschaft.

Zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört aber auch die Aufgabe der Gemeinde, einen Gesamtabchluss unter Einbeziehung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde aufzustellen (vgl. § 116 GO NRW). Durch diesen Abschluss als Abbildung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde werden die Qualität der Rechenschaft und des Nachweises der Aufgabenerledigung im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Mit dem beizufügenden gemeindlichen Beteiligungsbericht wird ein Bild über die wirtschaftliche Lage der einzelnen Betriebe der Gemeinde und deren Aufgabenerfüllung geboten. Auf diesen aktuellen Informationen und den Rechten der Gemeinde als Gesellschafter soll die gemeindliche Gesamtsteuerung der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ aufbauen.

## **2. Das Instrument „Haushaltsplan“**

### **2.1 Die Zwecke des Haushaltsplans**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er steht im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde und dient deshalb auch der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie der Kontrolle durch den Rat der Gemeinde.

Im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, müssen im gemeindlichen Haushaltsplan die dafür notwendigen Informationen für das Haushaltsjahr bereitgestellt werden (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan müssen einzelne haushaltswirtschaftliche Informationen in der jahresbezogenen Zeitreihe unter Beachtung von maßnahmenbezogenen Ratsbeschlüssen ausgewiesen werden.

Der Haushaltsplan stellt damit nicht nur ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr dar. Ausgehend von den Ist-Werten des Vorjahres wird eine Zeitreihe gebildet, die das laufende Haushaltsjahr und das neue Haushaltsjahr sowie die sich daran anschließenden drei Planungsjahre umfasst. Durch diesen mehrjährigen Zeitraum ergeben sich ggf. rechtliche Konsequenzen für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde, z. B. bei defizitären Haushalten die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 76 GO NRW).

Mit dem Beschluss des Rates der Gemeinde über die Haushaltssatzung der Gemeinde wird die Gemeindeverwaltung ermächtigt, das im Haushaltsplan dargestellte haushaltswirtschaftliche Jahresprogramm umzusetzen. Es ist deshalb nicht ausreichend, im gemeindlichen Haushaltsplan nur den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen im Ergebnisplan sowie die Finanzdaten und die Investitionstätigkeit im Finanzplan zu veranschlagen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Durch ergänzende und aussagefähige Erläute-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

rungen sowie ggf. besondere Bewirtschaftungsbefugnisse oder Beschränkungen müssen die Art und Weise der örtlichen Haushaltswirtschaft und ihre Bedingungen für das Haushaltsjahr nachvollziehbar und überprüfbar gemacht werden, z. B. im Vorbericht zum Haushaltsplan (vgl. § 7 GemHVO NRW).

Es bedarf daher zusätzlich zum Ergebnisplan und Finanzplan weitergehender Informationen im gemeindlichen Haushaltsplan unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenerfüllung. In den produktorientierten Teilplänen hat die Gemeinde ein geeignetes steuerungsrelevantes Bild aufzustellen. Sie hat die dazu entstandenen Produkte und gemeindlichen Leistungen aufzuzeigen und mit einzelnen jahresbezogenen und messbaren Zielen der Gemeinde zu verknüpfen.

Die Produktorientierung und die Ziele müssen mit den strategischen Zielsetzungen des Rates der Gemeinde in Einklang stehen und in die bestehende Zielhierarchie eingeordnet sein. Es gilt dabei im Sinne einer zutreffenden und geeigneten örtlichen Steuerung, eine optimale Verbindung der Ressourcen der Gemeinde mit den politischen Zielen des Rates der Gemeinde unter gleichzeitiger Beachtung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit herzustellen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Im NKF hat daher der gemeindliche Haushaltsplan vielfältige Funktionen zu erfüllen (vgl. Abbildung 85).

<b>DIE FUNKTIONEN DES GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLANS</b>	
<b>FUNKTION</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Bedarfsdeckungsfunktion</b>	Ein Ausgangspunkt der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist eine Haushaltsplanung, die auf die Bedarfsdeckung abgestellt ist. Die vorgesehene Deckung des örtlichen Ressourcenverbrauchs (Aufwendungen) durch das Ressourcenaufkommen (Erträge) wird im Rahmen der jährlichen Haushaltsplanung transparent gemacht. Die Bedarfsdeckungsfunktion ist daher eine der wichtigsten Funktionen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und wird durch den Haushaltsplan der Gemeinde ausgestaltet.
<b>Programmfunktion</b>	Der gemeindliche Haushaltsplan hat u.a. zur Aufgabe, im Einzelnen festzulegen, wie das Ressourcenaufkommen (Erträge) und die (investiven) Einzahlungen des Haushaltsjahres auf die Vielzahl der gemeindlichen Aufgaben verteilt werden sollen. Diesem Zweck dienen die produktorientierte Bildung von Teilplänen und die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen (Ressourcen) sowie Einzahlungen und Auszahlungen (Finanzmittel) unter artenbezogenen Haushaltspositionen.
<b>Ordnungsfunktion</b>	Die Bedeutung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft macht es erforderlich, dass dem Haushaltsplan ein verbindliches Ordnungsprinzip zugrunde gelegt wird. Ein geordneter Haushaltsplan ermöglicht wegen seiner verbindlichen Wirkung für die Gemeindeverwaltung eine ordnungsgemäße Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die Ordnungsfunktion wird dabei durch die produktorientierten Teilpläne und die artenbezogenen Haushaltspositionen unterstützt.
<b>Schutzfunktion</b>	Zu den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen gehört der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit. Damit soll die haushaltspolitische und ökonomische Handlungsfähigkeit künftiger Generationen geschützt werden. Daher wird in der Gemeindeordnung bestimmt, die Gemeinde hat ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben. Die Schutzfunktion erfordert daher die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich, sodass die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung immer im Blick haben muss, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>DIE FUNKTIONEN DES GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLANS</b>	
<b>FUNKTION</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Kontrollfunktion</b>	Die Bedeutung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft macht es erforderlich, dass die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung ihr ein verbindliches Ordnungsprinzip zugrunde gelegt wird. Ein geordneter Haushaltsplan ermöglicht wegen seiner verbindlichen Wirkung für eine ordnungsgemäße sowie einen Jahresabschluss (mit Entlastung des Bürgermeisters) als Abrechnung nach Ablauf des Haushaltsjahres. Die Ordnungsfunktion wird dabei durch die produktorientierten Teilpläne artenbezogenen Haushaltspositionen unterstützt.
<b>Informationsfunktion</b>	Die Einbeziehung der Öffentlichkeit in die gemeindliche Haushaltsplanung verlangt eine übersichtliche und vollständige Darstellung des Gemeindeverwaltungshandelns, dass der jahresbezogenen Haushaltsplanung zugrunde gelegt worden ist. Der gemeindliche Haushaltsplan muss über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde die Adressaten informieren und die gemeindliche Haushaltswirtschaft transparent und nachvollziehbar darstellen.

*Abbildung 85 „Die Funktionen des gemeindlichen Haushaltsplans“*

Die Gemeinde muss ihren jährlichen Haushaltsplan realitätsbezogen aufstellen (Grundsatz der Haushaltswahrheit). Sie hat dabei ihren tatsächlichen Bedarf (Ressourcenverbrauch) und die tatsächliche Leistungsfähigkeit (Ressourcenaufkommen) zu berücksichtigen. Das Zusammenspiel dieser beiden Merkmale macht es möglich, den i. d. R. unbegrenzten Bedarf der Gemeinde auf ein realistisches Maß zurückzuführen. Als Zielsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zählt daher nicht ein großes Haushaltsvolumen, dargestellt am Gesamtbetrag der voraussichtlichen Aufwendungen.

Wichtiger ist der Ertrag, der mindestens die Aufwendungen erreichen soll, aber auch übersteigen kann (Jahresüberschuss). Bei den Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit soll möglichst kein negativer Differenzbetrag durch höhere Auszahlungen als Einzahlungen entstehen, denn die Tilgung der Kredite muss jährlich im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit von der Gemeinde erwirtschaftet werden. Die jährliche Haushaltsplanung erfordert daher von der Gemeinde sowohl eine sachliche als auch eine objektivierte Beurteilung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse und der Bedarfslage. Sie soll sorgfältig erfolgen, damit keine unrealistischen Planzahlen entstehen.

Der Rat und die Gemeindeverwaltung müssen ihre Aufgabe, die Ziele und Zwecke sowie die Leistungen konkret für das Haushaltsjahr auszugestalten, als ihre ureigenste Aufgabe betrachten und wahrnehmen. Sie haben dabei zu entscheiden, ob und durch wen sowie in welchem Umfang mögliche Spielräume ausgefüllt werden können oder sollen. Eine falsche oder offene Zweckbestimmung eröffnet daher den Weg zu einem unwirtschaftlichen Handeln bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans.

Die Ausgleichsverpflichtung für den gemeindlichen Haushalt des Haushaltsjahres und die Soll-Vorgabe für die drei folgenden Planungsjahre dienen dabei der Anpassung an die tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 2 und § 84 GO NRW). Durch die haushaltsrechtlichen Vorgaben soll zudem eine bessere Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erreicht werden. Dem gemeindlichen Haushaltsplan kommt insgesamt betrachtet keine Ermächtigungswirkung gegenüber Dritten zu. Ein tatsächlicher Anspruch der Gemeinde oder eine gemeindliche Verpflichtung bedarf daher immer einer rechtlichen Grundlage außerhalb des Haushaltsplans.



## **2.2 Die Inhalte des Haushaltsplans**

Der jährliche Haushaltsplan der Gemeinde soll zeigen, welche örtlichen Bedürfnisse in der Gemeinde bestehen und in welcher Art und Weise sowie Umfang und Intensität diese Bedürfnisse durch die Bereitstellung entsprechender Ermächtigungen durch den Rat der Gemeinde im Haushaltsjahr befriedigt werden sollen. Die Verwendung des Begriffes „Haushaltsplan“ bildet dabei zutreffend den Charakter des aufzustellenden gemeindlichen Werkes ab, weil seine Bestandteile zukunftsbezogen und prognoseorientiert sind und ein Ermessen bzw. eine Einschätzung der Gemeinde hinsichtlich ihrer Haushaltswirtschaft im künftigen Haushaltsjahr besteht.

Die Inhalte des Haushaltsplans stellen dabei ein jahresbezogenes Programm für das gemeindliche Haushaltsjahr dar. Sie verdeutlichen die Informationsrechte und Informationspflichten des Rates, die durch die tatsächliche Ausgestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans aufgezeigt werden. Der oberste Grundsatz für die inhaltliche Ausgestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans ist dabei das wirtschaftliche, effiziente und sparsame Finanzgebaren (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Es ist deshalb eine Pflicht der Gemeinde, nur die Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen, die für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr sowie die Aufrechterhaltung der Gemeindeverwaltung erforderlich sind.

In diesem Sinne darf die gemeindliche Haushaltswirtschaft die weitere Zukunft auch nicht ungebührlich zugunsten der Gegenwart belasten. Von der Gemeinde müssen vielmehr durch eine vorsorgliche Haushaltswirtschaft entsprechende Sicherungen geschaffen werden. Dazu gehört auch, dass die Gemeinde ihre Haushaltsplanung so vornimmt, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben und der jährliche Haushaltsausgleich dauerhaft gesichert sind (vgl. § 75 GO NRW).

Im gemeindlichen Haushaltsplan sollen deshalb im Ergebnisplan das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der voraussichtliche Ressourcenverbrauch des Haushaltsjahres mithilfe der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sowie im Finanzplan die voraussichtlichen Zahlungsleistungen der Gemeinde mithilfe der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ veranschlagt werden. Es soll dabei ein Gesamtbild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr entstehen, das den voraussichtlichen Verhältnissen in diesem Zeitraum ziemlich nahekommt.

Die Untergliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne dient örtlichen Steuerungszwecken im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Teilpläne sollen dabei eine leistungsbezogene Darstellung unter Berücksichtigung der örtlich geprägten strategischen Ausrichtung sowie Ziele und Leistungskennzahlen unter Beachtung der einschlägigen Bestimmungen enthalten (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). In jedem einzelnen Teilplan müssen daher ein Teilergebnisplan und ein Teilfinanzplan enthalten sein, die als Auszüge aus dem Ergebnisplan bzw. dem Finanzplan betrachtet werden können.

Für die Bildung der Teilpläne müssen von der Gemeinde unter Berücksichtigung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der fachlichen Aufgaben auch zutreffende Produkte gebildet bzw. definiert und voneinander abgegrenzt werden. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Produkte erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung für Dritte verstehbar und nachvollziehbar zu machen.

Bei den örtlichen Arbeiten soll der NKF-Produktrahmen als allgemein geltende Produktorientierung für den gemeindlichen Haushalt berücksichtigen werden. Die haushaltsrechtliche Vorschrift soll dabei den Umfang des gemeindlichen Haushaltsplans verdeutlichen und abgrenzen, denn das Haushaltssicherungskonzept stellt einen weiteren Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans dar, sofern die Gemeinde zur Aufstellung eines solchen Konzeptes verpflichtet ist (vgl. § 76 GO NRW).

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 79 GO NRW

Der Haushaltsplan besteht neben den gesetzlich bestimmten Bestandteilen aus einer Vielzahl besonderer zweckbezogener Anlagen. Weitere örtlich ausgerichtete Anlagen können beigefügt werden. Von der Gemeinde muss der örtliche Haushaltsplan jedoch nicht entsprechend der Beschreibung in der Vorschrift zusammengestellt oder drucktechnisch verbunden werden. Die Reihenfolge der Aufzählung in der Vorschrift löst unmittelbar keine entsprechende Verbindlichkeit für die Gemeinde aus oder stellt eine Vorgabe für die Gemeinde in Bezug auf die Zusammenfügung ihres Haushaltsplans dar.

Gleichwohl stellt die Benennung der Bestandteile des Haushaltsplans und die Aufzählung seiner Anlagen eine sachlogische Aufzählung dar (vgl. § 1 GemHVO NRW). Mit den Anlagen wird der notwendige Überblick über das sachlich erforderliche haushaltswirtschaftliche Geschehen im Haushaltsjahr sowie über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung verbessert. Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihres Haushaltsplans zudem zu beachten, dass der konkret abgegrenzte Wirtschaftskreis „Gemeindeverwaltung“ nicht die abgesonderten eigenständigen Wirtschaftskreise der gemeindlichen Betriebe umfasst, auch wenn solche Betriebe rechtlich zur juristischen Person „Gemeinde“ gehören.

Die zulässige nicht wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde in Form von Einrichtungen erfordert bei einer Führung nach Eigenbetriebsrecht für diese Einheiten grundsätzlich auch eigenständige Wirtschaftskreise (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW). Die juristische Person „Gemeinde“ muss dann aufgrund ihrer Entscheidung für die Absonderung die Finanz- und Leistungsbeziehungen dieser Betriebe unabhängig von dem jährlichen Haushaltsplan für die Gemeindeverwaltung ausgestalten. Die Geschäftsbeziehungen solcher Betriebe mit Dritten bestehen dann unmittelbar und nicht mehr über den Rahmen des jährlichen Haushaltsplans der Gemeinde, sofern nicht eine Zusammenführung gesetzlich zugelassen wurde.

Insgesamt betrachtet muss mit dem gemeindlichen Haushaltsplan die notwendige Verständlichkeit und Transparenz über die geplante Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erreicht werden. Die Verantwortlichen in der Gemeinde haben es durch die materielle und formale Ausgestaltung des Haushaltsplans und durch sachbezogene und sachgerechte Informationen in der Hand, zur Verständlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beizutragen.

Es dürfte dabei regelmäßig nicht ausreichend sein, einen konzipierten Haushaltsplan ohne „Begleitung“ durch einen Vorbericht und einzelfallbezogene Erläuterungen den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft anzubieten. Für die Haushaltsgestaltung muss deshalb im Rahmen örtlicher Prozesse ein geeignetes Zusammenspiel mit den Bewirtschaftungserfordernissen und den Informationsbedürfnissen gefunden werden. Den Anpassungsbedarf an praktische Bedürfnisse vor Ort steht das Haushaltsrecht i. d. R. nicht entgegen. Die Verständlichkeit und Transparenz über die geplante Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr muss von den Verantwortlichen geschaffen und getragen werden.

### **2.3 Die Darstellung von Jahresergebnissen**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind von der Gemeinde für jedes Haushaltsjahr das Jahresergebnis in Form eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages sowie andere Summen- und Saldenbeträge unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ auszuweisen bzw. gesondert darzustellen. Die betragsmäßige Darstellung eines Überschusses oder eines Fehlbetrages hat dabei grundsätzlich nach den mathematischen Regeln zu erfolgen, denn der Wert einer Zahl ergibt sich insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen. Die Gemeinde hat deshalb einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen, z. B. einem Jahresfehlbetrag. Sie kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranstellen, z. B. einem Jahresüberschuss des Haushaltsjahres.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt dem Vorzeichen eine besondere Funktion zu. Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, haushaltswirtschaftliche Daten der Gemeinde als

positiv oder negativ zu beurteilen. Von der Gemeinde muss deshalb bei allen Summen- und Saldobeträgen im gemeindlichen Haushaltsplan unter Beachtung der Grundsätze der Klarheit und der Richtigkeit durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und das erzielte Jahresergebnis können i. d. R. nur dann zutreffend wiedergegeben werden, wenn der auf das Haushaltsjahr bezogene Jahresüberschuss der Gemeinde im Ergebnisplan als positiver Betrag und entsprechend der Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen werden.

Diese Sachlage erfordert, dass bei einem Ergebnisplan als Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge veranschlagt werden sollen. Sie erfordert auch, dass bei negativen Beträgen das Vorzeichen nicht zum "Nachzeichen" gemacht wird, denn eine solche Darstellung gibt die haushaltswirtschaftliche Lage nicht richtig wieder bzw. trägt zu ihrer Verschleierung bei. Es ist lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Vorzeichen wegzulassen. Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein bzw. darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei einem Jahresergebnis um einen Jahresüberschuss oder um einen Jahresfehlbetrag handelt.

## **2.4. Die Bildung von Haushaltspositionen**

### **2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Produktorientierung des gemeindlichen Haushalts sowie die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan und von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan verlangen eine einheitliche Grundstruktur im Aufbau der Teilpläne im Haushaltsplan der Gemeinde. Als zentrale Elemente für die Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans sind der Gemeinde die allgemeinen Vorgaben zur „Bildung von Produktbereichen im kommunalen Haushalt“ und der „Haushaltsrechtliche NKF-Kontenrahmen“ zur Verfügung gestellt worden, die von ihr näher auszufüllen sind (vgl. Nummern 1.2.3 und 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Für die Gemeinde wird es dadurch möglich, die örtliche Produktorientierung mit den Arten der Erträge und Aufwendungen (im Teilergebnisplan) und den Arten der Einzahlungen und Auszahlungen (im Teilfinanzplan) zu verbinden und nachvollziehbar darzustellen. Entsprechend den haushaltsrechtlichen Regelungen für die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans stellen die o.a. Vorgaben lediglich Mindestvorgaben dar. Sie sollen von der Gemeinde entsprechend ihren örtlichen Bedürfnissen weiter ausgestaltet werden, weil die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan den Adressaten der Haushaltswirtschaft der Gemeinde als umfassende Informationsquelle über die produktbezogene, haushaltswirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde dienen sollen.

In diesem Sinne lässt sich aus dem Aufbau der Teilpläne bzw. aus den darin enthaltenen Teilergebnisplänen und den Teilfinanzplänen problemlos erkennen, welche Mittel zur Erfüllung der Aufgaben im Haushaltsjahr eingesetzt werden sollen. Der wirtschaftliche Gehalt sowie mögliche Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde lassen sich durch eine solche Systematisierung des gemeindlichen Haushaltsplans klar und leicht nachvollziehen. Die Systematisierung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach den gemeindlichen Aufgaben wird dabei durch den NKF-Produktrahmen mit seinen siebzehn verbindlichen Produktbereichen ermöglicht (vgl. § 4 GemHVO NRW i. V. m. dem o.a. Runderlass).

Die Systematisierung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung wird durch die Mindestvorgabe über 19 Ertrags- und Aufwandsarten sowie über 27 Einzahlungs- und Auszahlungsarten ermöglicht (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW i. V. m. dem o.a. Runderlass). Diese Systematik erstreckt sich über die Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans hinaus auch auf dessen und Ausführung sowie auf die Abrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

Die Systematik ermöglicht eine Transparenz über die Größenordnungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns einschließlich der Offenlegung von Mittelherkunft und Mittelverwendung der Gemeinde. Durch die Einbindung der Produktorientierung werden zudem Informationen über den Finanzmittelbedarf der einzelnen gemeindlichen Aufgaben gegeben. Dafür müssen örtlich geeignete Produkte gebildet und als steuerungsrelevant eingestuft worden sein. Die Gemeinde hat deshalb unter Berücksichtigung ihrer festgelegten Steuerungsebene eigenständig die sachlich erforderlichen Teilpläne für den gemeindlichen Haushaltsplan aufzustellen.

**2.4.2 Die Veranschlagungsreife**

Im Rahmen ihrer Haushaltsplanung muss sich die Gemeinde ständig einen realitätsbezogenen Überblick über den fünfjährigen Planungszeitraum verschaffen und sich darüber klarwerden, welche Erträge und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden. Sie darf in ihrem Haushaltsplan nur die Ermächtigungen zur Bedarfsdeckung im Haushaltsjahr veranschlagen, bei denen eine ausreichende sachliche Entwicklung und eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit bestehen (Veranschlagungsreife).

Die Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan müssen daher ausreichend konkretisiert sein. Diese Ausgestaltung hat die Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen und dabei zu beachten, dass die Veranschlagungsreife lediglich für Baumaßnahmen haushaltsrechtlich festgelegt wurde (vgl. § 14 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat auch ohne ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung grundsätzlich nur die Sachverhalte in ihrem Haushaltsplan zu berücksichtigen, bei denen eine Zweckbezogenheit zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht und ein sachgerecht Bedarf besteht.

Die Gemeinde hat zudem unter der Einbeziehung des Grundsatzes „Haushaltswahrheit“ und des Vorsichtsprinzips die erforderliche Realitätsbezogenheit der Ermächtigung festzustellen und deren Eintrittswahrscheinlichkeit im Haushaltsjahr zu prognostizieren. Die Prüfung einer Eintrittswahrscheinlichkeit erfordert daher eine qualitative Beurteilung durch die Gemeinde (vgl. Abbildung 86).

<b>DIE STUFEN DER VERANSCHLAGUNGSREIFE</b>	
<b>EINSTUFUNG</b>	<b>BESCHREIBUNG</b>
<b>Nicht zu erwarten</b>	Eine vorgesehene Maßnahme der Gemeinde ist zweifelhaft. Es gibt kaum Hinweise auf ihre mögliche Umsetzung, weder in sachlicher noch in zeitlicher Hinsicht.
<b>Wahrscheinlich</b>	Eine vorgesehene Maßnahme der Gemeinde wird grob geplant, mehrmals den geänderten Bedürfnissen angepasst. Die Planung wird zwar unterbrochen, aber nicht eingestellt. Die Entwicklung wird überwacht und unterliegt einer Steuerung im Rahmen der Haushaltsplanung.
<b>Erreichbar</b>	Für eine vorgesehene Maßnahme der Gemeinde sind konkrete Vorgaben gemacht worden. Die notwendigen Arbeiten sind in sachlicher und zeitlicher Hinsicht bestimmt und abgegrenzt worden. Sie werden in angemessener Form erledigt.
<b>Liegt vor</b>	Die vorgesehene Maßnahme der Gemeinde hat den erforderlichen Stand der Planung erreicht. Objektive Nachweise zur Machbarkeit liegen vor und beinhalten belastbare Angaben und Daten. Eine Realisierung soll entsprechend dem Ratsbeschluss erfolgen.

*Abbildung 86 „Die Stufen der Veranschlagungsreife“*

Die Gemeinde muss eine hohe Sorgfaltspflicht bei der Feststellung der Veranschlagungsreife zeigen. Sie sollte sich daher z. B. bei ihrer Finanzmittelbeschaffung nicht allein auf Absichtserklärungen von Zuwendungsgebern und sonstigen Zahlungspflichtigen verlassen. Es bedarf zwar keiner schriftlichen Zusage der Finanzgeber, jedoch sollten mehr Anhaltspunkte für den Eingang einer Einzahlung bzw. den künftigen Ertrag sprechen als dagegen.

Für die Gemeinde muss grundsätzlich eine Vorhersehbarkeit des Eintritts vorliegen. Sie kann z. B. bei gesetzgeberischen Vorhaben frühestens angenommen und bewertet werden, wenn der Gesetzgeber seine Beratungen darüber aufgenommen hat. Die Gemeinde muss daher auch eine Bewertung in zeitlicher Hinsicht vornehmen. Im Rahmen der Haushaltsplanung muss dann von der Gemeinde auch beurteilt werden, ob und wie bzw. in welchem Umfang die Haushaltswirtschaft der Gemeinde durch das geplante Vorhaben oder die Maßnahmen unmittelbar berührt wird. Sie muss dabei einschätzen können, welche Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung voraussichtlich in welchem Umfang betroffen sein werden.

Der Vorbericht des Haushaltsplans dieser Jahre muss in solchen Fällen sachgerechte Erläuterungen enthalten, in deren Rahmen auch bestehende Unsicherheiten nicht verschwiegen werden sollten. Die Veranschlagungsreife von gemeindlichen Vorgängen kann zudem einer ständigen Veränderung unterliegen. Die Gemeinde ist daher gehalten, im zeitlichen Ablauf die Realitätsgegebenheit sowie die Veranschlagungsreife zu überprüfen, die ggf. auch zu einer Anpassungspflicht führen kann. Sie muss daher z. B. zeitnah vor der Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung durch den Rat noch prüfen, ob Anpassungen vorzunehmen sind.

Diese Wirklichkeitsnähe kann ggf. bedeuten, dass bei einzelnen Sachverhalten die Veranschlagungsreife infrage zu stellen ist oder auch nicht mehr besteht. Insbesondere wenn gemeindliche Sachverhalte in Planungswerke aufgenommen werden, weil Dritte an der Finanzierung von Projekten beteiligt werden oder die einer Genehmigungspflicht unterliegen, muss die Gemeinde sehr strenge Anforderungen an das Vorliegen der Veranschlagungsreife festlegen.

### **2.4.3 Unzulässige Veranschlagungen**

#### **2.4.3.1 Der „globale Minderaufwand“**

Die Anwendung der allgemeinen Planungsgrundsätze lässt die Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ im Haushalt der Gemeinde grundsätzlich nicht zu. Als „globaler Minderaufwand“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwendungen im Ergebnisplan, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen. Der Inhalt einer solchen Veranschlagung soll dabei dann erst in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt werden.

Bereits in der Vergangenheit ist die Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ als unzulässig eingestuft worden. Diese Sachlage gilt auch weiterhin. Eine solche gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW).

Der Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ stehen außerdem die allgemeinen Veranschlagungsgrundsätze entgegen, z. B. sachliche Bindung, Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit. Es widerspricht auch den Zwecken des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW). Zudem erfordert auch die Ausführung der Haushaltswirtschaft eine differenzierte Zuordnung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Die veranschlagten Ermächtigungen müssen der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde gerecht werden und in das haushaltswirtschaftliche Konzept passen. Es bleibt dadurch zwar noch ein Ermessensspielraum für die Gemeindeverwaltung im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans, jedoch darf der Rat der Gemeindeverwaltung nicht seine Entscheidungsbefugnisse überlassen, sondern muss diese Rechte selbst ausüben. Bei der Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ wandert jedoch die Entscheidungsbefugnis vom Rat an die Gemeindeverwaltung, sodass auch deshalb eine solche Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan nicht in Betracht kommen kann.

#### **2.4.4.2 Die Haushaltssperre**

Die allgemeine Festsetzung in der Haushaltssatzung, dass für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein bestimmter Anteil an den veranschlagten Ermächtigungen nicht in Anspruch genommen werden darf, steht den von der Gemeinde anzuwendenden allgemeinen Planungsgrundsätze entgegen. Eine solche Festsetzung steht in der Wirkung der unzulässigen Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ im Haushalt der Gemeinde gleich.

Wie bei dem „globalen Minderaufwand“ wird ein pauschaler Kürzungsbetrag für Aufwendungen bestimmt, um im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen. Bei einer allgemeinen Haushaltssperre werden daher nicht die Ermächtigungen im Haushaltsplan erforderlichen Maß verringert. Vielmehr soll der Umfang der Inanspruchnahme der veranschlagten Ermächtigungen tatsächlich erst im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft näher bestimmt werden.

Eine gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht konkret durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW). Eine solche Veranschlagung würde dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes widersprechen, weil notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW).

Die Erfordernisse von Vorgaben des Rates für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern bereits bei der Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan eine differenzierte Zuordnung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die veranschlagten Ermächtigungen müssen auch der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde gerecht werden.

Eine allgemein geltende Haushaltssperre verstößt daher auch gegen die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit. Die Ermächtigungen müssen daher bedarfsgerecht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Festsetzung einer Haushaltssperre in der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht in Betracht.

#### **2.4.4 Kein Verzicht auf die Veranschlagung**

Die Gemeinde kann grundsätzlich nicht auf die Veranschlagung von Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan sowie auf die Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan verzichten, wenn von ihr eine wirtschaftliche Entwicklung im Haushaltsjahr erwartet wird, die zu Ansprüchen und Verpflichtungen der Gemeinde führt. Sie kann nicht auf die sachlich gebotenen Ermächtigungen im Haushaltsplan zur Bedarfsdeckung im Haushaltsjahr verzichten.

Die Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans müssen zudem ausreichend konkretisiert sein. Ein Verzicht auf die Veranschlagung von Ermächtigungen

kann deshalb nur dann in Betracht kommen, wenn eine tatsächliche Unmöglichkeit für die Gemeinde besteht. Sie muss einen betragsmäßigen Haushaltsansatz weder rechnerisch noch im Rahmen einer Schätzung ermitteln können und das Erlangen von Kenntnissen über die wirtschaftlichen Wirkungen von Vorgängen oder Geschäftsvorfällen auf den gemeindlichen Haushalt muss tatsächlich unmöglich sein.

Vor einem Verzicht auf eine Veranschlagung darf daher die Gemeinde nichts unversucht lassen, Informationen über Rahmendaten und fachliche Gegebenheiten zu erlangen. Eine dann noch notwendige Aufbereitung der erlangten Informationen gehört dabei zu den gemeindlichen Pflichten. Die Gemeinde darf ihren Informationsbedarf und dessen Aufbereitung für die gemeindliche Haushaltsplanung nicht davon abhängig machen, ob bis zur Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung die übliche „Veranschlagungsreife“ von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Vorgängen erreichbar ist.

Die Gemeinde darf auch nicht für das Haushaltsjahr vermutete oder zu erwartende Veränderungen von Ermächtigungen zum Anlass nehmen, auf die Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan zu verzichten. Es kommt dabei auch nicht auf deren Bedeutung oder Wesentlichkeit für die gemeindliche Haushaltswirtschaft an. Auf eine Veranschlagung darf die Gemeinde auch dann nicht verzichten, wenn ein Dritter im Auftrag der Gemeinde eine gemeindliche Aufgabe durchführt und die Gemeinde ihn dabei zusätzlich wirtschaftlich unterstützt, z. B. durch investive Zuwendungen oder Betriebskostenzuschüsse.

Insbesondere entsteht auch dann kein Verzichtsgrund, wenn die Gemeinde für die Aufgabe, die der Dritte erfüllen soll, selbst gesonderte Leistungen von einem anderen Dritten erhält, z. B. Zuwendungen des Landes. Die für die Gemeinde vorgesehenen Leistungen müssen ebenso wie die dem Dritten gewährten Leistungen im gemeindlichen Haushalt veranschlagt werden. Die Gemeinde darf auf die Veranschlagung von gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsplan auch nicht mit dem Hinweis verzichten, dass für im Ablauf des Haushaltsjahres abzuwickelnde Vorgänge und Geschäftsvorfälle auch über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen möglich sind.

Die Gemeinde hat bei diesen Gegebenheiten zu beachten, dass der Mehrbedarf erst im Haushaltsjahr entstanden sein darf und im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung vor dem Haushaltsjahr nicht bekannt und auch nicht einschätzbar war. Der Weg zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen wird daher auch nicht dadurch möglich, dass in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr sachbezogene oder zeitbezogene Gegebenheiten als unerheblich erklärt worden sind, denn es muss immer eine betragsmäßige Abgrenzung zu einer Haushaltsposition vorliegen.

### **3. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

#### **3.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Art der Veranschlagung wird als „Bruttoprinzip“ bezeichnet, denn es dürfen die Haushaltspositionen im Haushaltsplan weder saldiert noch in einer anderen Form verrechnet werden. Das Gebot für eine getrennte Veranschlagung besteht, weil es nicht Zweck des gemeindlichen Haushaltsplans ist, lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den möglichen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr als Nettogröße aufzuzeigen.

Der gemeindliche Haushaltsplan muss zudem nicht nur im Ergebnisplan das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie im Finanzplan die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde für das Haushaltsjahr vollständig enthalten, sondern diese betragsmäßigen Angaben müssen zudem mindestens nach bestimmten Arten untergliedert werden (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). In den produktorientierten Teilplä-

nen sind unter steuerungsrelevanten Gesichtspunkten die gemeindlichen Ziele und Leistungen messbar aufzuzeigen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Diese Art der Umsetzung des Bruttoprinzips wirkt sich auf die Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und deren Erfassung in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde aus. Unterschiedliche Rechtsgeschäfte dürfen nur in zulässiger Weise durch Aufrechnung und Verrechnung gestaltet werden. Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips durch die Gemeinde würde die Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr erheblich eingeschränkt und eine Beurteilung erschwert. Es beständen zudem Risiken hinsichtlich einer zutreffenden Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Auftrag des Rates der Gemeinde.

Bei der Gemeinde könnte auch die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigt werden oder sogar die Übersicht ggf. verloren gehen. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Bei der Gemeinde entstehende Aufwendungen dürfen nur dann bei den Erträgen sowie Auszahlungen bei den Einzahlungen abgesetzt werden, soweit dieses durch Gesetz oder Verordnung zugelassen worden ist (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **3.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip**

#### **3.2.1 Die Veranschlagung von Abgaben**

Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip dadurch zugelassen worden, dass Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlich bestimmte Ausnahme wirkt sich auf den gemeindlichen Haushaltsplan, aber auch auf den Jahresabschluss aus, auch wenn die Regelung unter den Vorgaben für die Haushaltsbewirtschaftung eingeordnet wurde. Sie erfasst auch die betreffenden Zahlungsströme.

Die genannte Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden sachgerecht Rechnung tragen, denn die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung können regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen. In den Fällen, in denen es sich um andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflichten von Dritten handelt, hat es sich bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für den Ergebnisplan bedeutet dieses, dass die Abgaben mit dem voraussichtlichen Nettobetrag zu veranschlagen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag verbleibt, z. B. bei Steuern, Gebühren und Beiträgen.

#### **3.2.2 Die Veranschlagung von Bestandsveränderungen**

Im Ergebnisplan sind die gemeindlichen Bestandsveränderungen mit dem Nettobetrag zu veranschlagen. Die dafür bestehende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen bei der Gemeinde, die bei den fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen erwartet werden. Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur der Gemeinde zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind.

In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich der Bestand an den fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen ist. Es ist ggf. auch ein „negativer Ertrag“ bzw. Aufwand, unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, der durch eine voraussichtliche Verminderung des Bestandes entstehen kann.



#### **4. Die Zeitreihe im Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung nicht allein das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum zugrunde zu legen, sondern vielmehr einen fünfjährigen Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr eingebunden ist (vgl. § 84 GO NRW). Für diesen Planungszeitraum muss die Gemeinde ihre Leistungskraft offenlegen, aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr sichert. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen.

Diese Planungsweise erfordert, im Zeitraum der mehrjährigen Planung die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe sowie die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge jahresbezogen und nach ihren Arten abzubilden. Dadurch werden die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde vorausschauend aufgezeigt. Die mittelfristige Planung der Gemeinde ist sowohl im gemeindlichen Ergebnisplan und im Finanzplan als auch in jedem produktorientierten Teilplan abzubilden.

Die Vorgaben führen durch weitere Ergänzungen insgesamt zu einer mehrjährigen Zeitreihe, bei der im Haushaltsplan den für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gemeindliche Haushaltsplanung ist in dieser mehrjährigen Zeitreihe, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen, sorgsam und gewissenhaft durchzuführen.

Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. Vielmehr wird mit der tatsächlichen mehrjährigen Zeitreihe ein Überblick über die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan und den Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan sowie in den Teilplänen in zwei vergangenen Haushaltsjahren, im aktuellen Haushaltsjahr und in den folgenden drei Planungsjahren gegeben. Der Rat hat dadurch bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung mit ihren Wirkungen unmittelbar im Blickfeld.

#### **5. Haushaltsplan und Planfortschreibung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z. B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst (vgl. § 81 GO NRW). Der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan muss dann für die Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der veranschlagten Ermächtigung (Planansatz) enthalten (vgl. § 10 GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen verursachen ebenfalls die Fortschreibung der im Ergebnisplan oder im Finanzplan enthaltenen Planansätze, denn diese Übertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Haushaltsjahres (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans werden als „Planfortschreibungen“ bezeichnet und führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Ergebnisplan oder im Finanzplan bzw. den Teilplänen.

In diesen Fällen ist noch zu berücksichtigen, dass die Übertragung von Aufwandsermächtigungen zwar zu einer Ergebnisverbesserung im abgelaufenen Haushaltsjahr führt, daraus aber auch eine Ergebnisverschlechterung im neuen Haushaltsjahr entstehen kann. Dieser Situation kann von der Gemeinde nicht dadurch begegnet werden, dass erneut eine Ermächtigungsübertragung vorgenommen wird, denn die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen gelten regelmäßig nur bis zum Ende des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres.

## 6. Haushaltsplan und Produktorientierung

### 6.1 Die Produktorientierung

#### 6.1.1 Allgemeine Grundlagen

Mit dem NKF besteht in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine sachliche Produktorientierung, aufgrund dessen die Gemeinde Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel und über die erzielten Ergebnisse geben kann. Sie macht die Aufgabenerfüllung transparenter und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde wird gestärkt. Aufbauend auf der haushaltswirtschaftlichen Produktorientierung ist daher der NKF-Produktrahmen entwickelt worden.

Diese Grundlage führt zu der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass die produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan auf der Grundlage der verbindlichen Produktbereiche des NKF-Produktrahmens zu bilden sind (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die haushaltswirtschaftliche Produktorientierung soll durch das nachfolgende Schema aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 87).

<b>DIE PRODUKTORIENTIERUNG NACH DEM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>				
<b>POLITIK-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanz-Leistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 87 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

Es ist dabei jedoch von den örtlichen Gegebenheiten in der Gemeinde abhängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört, in welchem Umfang sie zu erfüllen ist und ob sie durch die Gemeindeverwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb oder sonstige Dritte erfüllt wird.

#### 6.1.2 Die Produktbereiche

Die Gemeinde ist verpflichtet, bei ihrer jährlichen Haushaltsplanung für Steuerungs- und Informationszwecke und aus Gründen der Vergleichbarkeit sowie für die Prüfung der Haushaltssatzung durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushaltsplans auf der Grundlage der Produktbereiche des NKF-Produktrahmens

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

auszugestalten. Sie hat ihren Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne in der Reihenfolge der 17 für verbindlich erklärten Produktbereiche zu gliedern.

Die Gemeinde hat die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen in den produktorientierten Teilplänen sachgerecht und ausreichend zu veranschlagen und dabei die zur Abgrenzung der einzelnen Produktbereiche getroffenen Zuordnungen zu beachten (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die verbindlichen Produktbereiche werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 88).

<b>DIE PRODUKTBEREICHE IM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	.....

*Abbildung 88 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Der NKF-Produktrahmen lässt den Gemeinden jedoch noch den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere Untergliederungen nach Produktgruppen oder Produkten unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnisse. In eigener Verantwortung sollen die örtlichen Produkte unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung aus den landesweit verbindlichen Produktbereichen entwickelt werden, deren Ausgangsbasis die einzelnen Politikfelder darstellen (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

## **6.2 Die örtliche Ausgestaltung**

Der gemeindliche Haushaltsplan ist für örtliche Steuerungszwecke im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern, die nach der Produktorientierung inhaltlich zu gliedern sind, und die Ziele und Leistungskennzahlen sowie Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne enthalten sollen (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). Für die Ausgestaltung der örtlichen Teilpläne und die haushaltswirtschaftliche Steuerung ist es erforderlich, eine Verbindung zwischen den Produkten der Aufgabenerfüllung, den Ergebnisgrößen und Finanzgrößen sowie den örtlichen Zielen zu schaffen.

Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen. Der Ressourcenorientierung muss ausreichend Rechnung getragen werden, um die Aufgabenerfüllung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verstehbar zu machen. Der Rahmen für die produktorientierte Gliederung des Haushaltsplans in Teilplänen durch die Gemeinde wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 89).

<b>DIE BILDUNG VON PRODUKTORIENTIERTEN TEILPLÄNEN</b>	
<b>GLIEDERUNGSART</b>	<b>BESCHREIBUNG</b>
<b>Teilpläne nach Produktbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sind nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte zu bilden.
<b>Teilpläne nach Produktgruppen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Produkten</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produkten mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Verantwortungsbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.

*Abbildung 89 „Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“*

Die Produktorientierung verlangt dabei, dass die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte mit dem landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Einklang steht. Die örtliche Produktorientierung der Gemeinde kann dann zu einer wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen in der Gemeindeverwaltung beitragen.

### **6.3 Die Verbindung mit den Zielen**

Die strategischen Zielsetzungen des Rates der Gemeinde müssen mit der gemeindlichen Produktorientierung sachgerecht verknüpft werden, damit die Umsetzung im gemeindlichen Haushaltsplan sachgerecht aufgezeigt werden kann. Die für die Gemeinde verbindlichen Produktbereiche können dabei zur Konkretisierung der örtlichen Politikfelder und Zielsetzungen beitragen. Sie sind aber auch als einzelne Zielbereiche nutzbar, für die vom Rat strategische Ziele festgelegt werden können. Anhand der örtlichen Ziele sollen dann konkrete Produkte bestimmt und sinnvolle Teilpläne aufgestellt werden.

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft lässt sich dann anhand der Zielsetzungen unmittelbar erkennen, welche Produkte in welchem Umfang notwendig sind und zusammengehören, um die ausgewählten Ziele der Aufgabenerfüllung erreichen zu können. Es werden dadurch der erforderliche Aufwand und die Finanzleistungen vor Ort transparent gemacht. Gleichwohl lassen sich oftmals produktbereichsübergreifende Ziele vor Ort nicht ausschließen, z. B. „Verbesserung der Lage von Kindern und Jugendlichen“.

Ein breitgefächertes Ziel soll nicht die Produktbereiche aufheben, bedarf aber eines gesonderten „Gesamtteilplans“, um den zur Zielerreichung erforderlichen Aufwand und die Finanzleistungen insgesamt transparent zu machen. Bei einem solchen „Gesamtteilplan“ muss geprüft werden, ob sachlich gewichtige oder bedeutende Teilziele bestehen, für die produktbezogene Teilpläne gebildet werden können, damit erforderliche Teilschritte zur

Zielerreichung umgesetzt, kontrolliert und nachgewiesen werden können. Der gemeindliche Haushaltsplan muss in solchen Fällen so gestaltet werden, dass er seiner Programmfunktion in geeigneter Weise gerecht wird.

## **7. Haushaltsplan und Budgetierung**

### **7.1 Die „internen“ Budgets**

#### **7.1.1 Das Verständnis von Budgetierung**

Das NKF beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinde. Die dazu gefasste Vorschrift erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an (vgl. § 21 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Budgetierung“ wird dabei verstanden, den einzelnen Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen (dezentrale Ressourcenverantwortung).

Unter einem Budget ist somit als ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Aufgaben- oder Handlungsrahmen zu verstehen, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich in der Gemeindeverwaltung unter bestimmten Zielsetzungen übertragen wird, z.B. einem Fachbereich oder Amt. Das Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess ist daher an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten innerhalb der Gemeinde gekoppelt und bedarf einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten.

Die Budgetierung hat deshalb für die Gemeinde eine erhebliche Steuerungsrelevanz im Rahmen der jährlichen Haushaltsbewirtschaftung. Es ist deshalb auch die Bildung der gemeindlichen Budgets von Relevanz, denn es ist von Bedeutung, ob örtlich eine Vollbudgetierung oder eine Teilbudgetierung erfolgt oder beide Arten zur Anwendung kommen. Die örtlichen Möglichkeiten bei der Budgetierung erfordern ein hohes Maß an Budgetverantwortung und eindeutige Budgetregeln durch die Gemeinde.

Bei einer Vollbudgetierung fließen alle veranschlagten Ermächtigungen, die dem Budget zuzuordnen sind, in die Budgetierung ein, bei einer Teilbudgetierung entsprechend der örtlichen Festlegungen. Bei der Teilbudgetierung können dagegen unterschiedliche Zusammenhänge innerhalb der örtlichen Budgetierung hergestellt werden, z. B. Sachausgabenbudgetierung, Budgetierung von Investitionszahlungen u.a. Außerdem kann die Budgetbildung auch nach Zuschussbudgets (Aufwendungen höher als Erträge), Überschussbudgets (Erträge höher als Aufwendungen) und ausgeglichene Budgets unterschieden werden. Das Budgetergebnis berührt dabei regelmäßig unmittelbar den gemeindlichen Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

#### **7.1.2 Die Budgetgestaltung**

Durch die gesonderte haushaltsrechtliche Vorschrift erhält die Budgetierung für den gemeindlichen Haushalt einen hohen Stellenwert (vgl. § 21 GemHVO NRW). Gleichwohl entsteht dadurch nicht die Pflicht der Gemeinde, den gemeindlichen Haushaltsplan nur organisatorisch aufzustellen, um die örtlichen Budgets darin abzubilden. Die in den Haushaltsplan aufzunehmenden Teilpläne stellen vielmehr auch eine gute Grundlage für die vor Ort zu bildenden Budgets dar. Es hängt aber von der Ausgestaltung der örtlichen Produktorientierung und von der Übertragung der dezentralen Ressourcenverantwortung innerhalb der Gemeindeverwaltung ab, ob und inwieweit eine Übereinstimmung zwischen diesen beiden haushaltswirtschaftlichen Betrachtungen hergestellt werden kann.

Der vollständigen produktorientierten Gliederung sollte im gemeindlichen Haushaltsplan den Vorzug gegeben werden, um den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Leistungserstellung durch die Gemeinde und die dafür eingesetzten Ressourcen in verständlicher und nachvollziehbarer Weise offen zu legen. Darauf

kann die Budgetbildung aufbauen, um als Managementinstrument die Haushaltsbewirtschaftung im Haushaltsjahr sachgerecht erfüllen zu können.

Die Budgetierung stellt eine „interne Bewirtschaftungsform“ dar, bei der die Bedürfnisse der für die Budgetierung vorgesehenen Organisationseinheiten sowie Budgetverantwortlichen in der Gemeindeverwaltung ausreichend berücksichtigt werden können. Die örtlichen Budgetpläne sollten dann nicht zusätzlich zu den produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein.

## **7.2 Die „Externen“ Budgets**

Die Verbindung zwischen dem gemeindlichen Haushaltsplan und der örtlichen Budgetierung kann aber auch dadurch in zulässiger Weise hergestellt werden, dass die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden. Ein so gestalteter Haushaltsplan kann die Budgetbildung der Gemeinde vereinfachen, wenn z. B. die gebildeten Verantwortungsbereiche eine Stufe in der örtlichen Budgethierarchie darstellen, auf der unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die Budgetbildung weiter auf- und ausgebaut werden kann.

Bei der Budgetierung von Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung können die zwischen Rat und Verwaltung geschlossenen Vereinbarungen auf Grundlage der gemeindlichen Produkte und Leistungskennzahlen und der zur Verfügung stehenden Ressourcen zutreffend abgegrenzt auf die einzelnen gebildeten Budgets übertragen werden. Die Art und Weise der Bildung der Budgets innerhalb der Gemeindeverwaltung obliegt dabei eigenverantwortlich der Gemeinde, die auch bei dieser Art von Budgetierung einen individuellen Gestaltungsspielraum unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung hat.

In diesem Zusammenhang sind jedoch auch die haushaltsrechtlichen Maßgaben zu beachten, sodass die Aufgaben der Verantwortungsbereiche bzw. Budgets und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden müssen (vgl. § 4 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Den Teilplänen sind zudem in einer Übersicht die sachlichen Produktbereiche voranzustellen, deren Teilergebnispläne dann die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.

## **8. Haushaltsplan und Transparenz**

Der gemeindliche Haushaltsplan soll unter Einhaltung der haushaltsrechtlichen Bedingungen und Erfordernisse so gestaltet werden, dass dadurch eine Grundlage für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und für die örtliche Steuerung geschaffen wird. Bei seiner Aufstellung sind gleichzeitig auch die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend zu berücksichtigen. Aus diesem örtlich zu gestalteten Zusammenspiel sollen sachgerechte und geeignete Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr für alle Interessenten verfügbar werden.

Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle sollen dadurch verständlich und nachvollziehbar werden. Die Schaffung von Transparenz ist eine Chance für die Gemeinde, die von ihr gewollt sein muss. Sie stellt einen Wert dar, aus dem ein Vertrauen und ein Nutzen für die Gemeinde entstehen können. Auf den Haushaltsplan der Gemeinde bezogen, erfordert der Wunsch nach Transparenz die Teilhabe an haushaltswirtschaftlichen Informationen. Es sind von der Gemeinde nicht nur Angaben über die Größenordnung der Haushaltswirtschaft erwünscht, sondern die Offenlegung von weiteren Informationen, z. B. über die konkret erwartete Mittelherkunft und die geplante Mittelverwendung im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung.

Die notwendige Transparenz darüber ist von der Gemeinde anhand ihrer Haushaltsplanung herzustellen. Die sachlichen Daten und Erläuterungen zu den haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten müssen klar und verständlich dargeboten werden. Sie müssen den Erwerb sinnvoller Kenntnisse über die Vorhaben und Maßnahmen der Gemeinde im Haushaltsjahr ermöglichen. Bei der Informationsgestaltung ist deshalb von der Gemeinde darauf zu achten, dass nicht alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als sachverständige Dritte eingestuft werden, von denen ggf. Vorkenntnisse über haushaltswirtschaftliche Bedingungen oder Gepflogenheiten erwartet werden können.

Bei der Gestaltung des Haushaltsplans sollen auch andere Adressatengruppen ausreichend berücksichtigt werden. Einen Einstieg in die Überprüfung einer ausreichenden Transparenz über das geplante haushaltswirtschaftliche Handeln im Haushaltsjahr bieten die in den Teilplänen des Haushaltsplans enthaltenen Informationen. Sie müssen so aufbereitet sein, dass die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkennen können, welche Leistungen von der Gemeinde in einem abgegrenzten Aufgabenbereich erbracht werden sollen.

Die Gemeinde sollte ergänzend zu den im einzelnen Teilplan veranschlagten Ressourcen und Zahlungen auch die angestrebten Ziele sowie Informationen über die sonstigen geldwerten Leistungen und über die möglichen bzw. beabsichtigten Wirkungen geben. Ein wichtiger Beitrag zur Transparenz über die gemeindliche Haushaltswirtschaft kann mit der Veröffentlichung von Haushaltsunterlagen im Internet geleistet werden. Eine solche zeitgemäße Form kann dazu beitragen, den Bürgern bzw. den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Zugang zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu erleichtern.

## **9. Die Steuerungsrelevanz des Haushaltsplans**

Der gemeindliche Haushaltsplan soll in produktorientierte Teilpläne, die örtliche Ziele und Leistungskennzahlen enthalten und auch für Steuerungszwecke im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung geeignet sein sollen, gegliedert werden (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). Dieser Ansatz erfordert für die Gemeinde, im gemeindlichen Haushaltsplan auch Ursachen und Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde aufzuzeigen, die aufgrund von Zielen und ggf. einem Leitbild der Gemeinde entstanden sind und diesen zugeordnet bzw. untergeordnet werden können.

Zum Wesen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört es daher, einen ausreichenden und sachlich zweckbezogenen Kommunikationsprozess zwischen den Organen der Gemeinde zu führen, und auf der Grundlage von gemeindlichem Haushaltsplan und Jahresabschluss der Gemeinde positive Effekte zu erzielen und messen zu können. Außerdem gilt es, auch dadurch die Steuerungstauglichkeit des gemeindlichen Haushaltsplans unter Berücksichtigung der Interessen seiner Adressaten zu erreichen.

Der gemeindliche Haushaltsplan ist daher nicht nur als eine Ermächtigungsgrundlage für das Gemeindeverwaltungshandeln zu verstehen, sondern auch als ein Instrument, die gemeindlichen Leistungsarten zu bemessen, zu planen, zu bewirtschaften und zu überprüfen, um eine auf die örtlichen Bedürfnisse ausgerichtete qualitative und quantitative Lösung zu finden. In diesem Zusammenhang gilt es, den örtlichen Haushaltsplan sachgerecht so auszugestalten, dass für den Rat der Gemeinde die notwendigen Informationen gegeben werde.

Die inhaltliche und formale Ausgestaltung kann aber auch eine Orientierung für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde bieten und dabei die Weiterentwicklung der Gemeinde mit ihren Chancen und Risiken sowie einer Orientierung am Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit ins Blickfeld stellen. Die Produktorientierung der Gemeinde und die gemeindliche Leistungserstellung können dabei in einem Zusammenhang gestellt werden, der die gewünschte Transparenz über das Gemeindeverwaltungsgeschehen aufzuzeigen hilft. Es muss aber gleichzeitig auch für die Verantwortlichen in der Gemeinde die haushaltswirtschaftlichen Wirkungen erkennbar gemacht und im Rahmen einer Berichterstattung bekannt gegeben werden.

## **10. Die fremden Finanzmittel**

Von der Gemeinde werden im Haushaltsjahr neben den eigenen Finanzmitteln auch fremde Finanzmittel von Dritten bewirtschaftet. Diese fremden Finanzmittel sind von der Veranschlagung im Haushaltsplan der Gemeinde regelmäßig ausgenommen (vgl. § 16 GemHVO NRW). Die Vorschrift stellt für eine Veranschlagung von fremden Finanzmitteln im gemeindlichen Finanzplan jedoch kein absolutes Verbot dar.

Bei dieser Vorschrift wurde davon ausgegangen, dass die Dritten ihren gesamten Bedarf an Finanzmittel haushaltsmäßig bei sich selbst planen und in ihrem Haushaltsplan veranschlagen. Erst im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung werden der Gemeinde dann entsprechend ihrem örtlichen Bedarf die notwendigen Finanzmittel zur Zahlungsabwicklung zur Verfügung gestellt. Bei einer gemeindlichen Veranschlagung muss die Gemeinde in ihrem Finanzplan entsprechende Haushaltspositionen schaffen.

Die Abwicklung der fremden Finanzmittel und ein möglicher Endbestand sind immer in die gemeindliche Finanzrechnung einzubeziehen. Entsprechend müssen diese Finanzmittel im Rahmen der damit zusammenhängenden Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde in Form von Einzahlungen oder Auszahlungen erfasst (vgl. § 39 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat den Einsatz bzw. die Verfügbarkeit der fremden Finanzmittel im Rahmen ihrer Liquiditätsplanung zu berücksichtigen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Haushaltsplans):**

#### **1.01 Allgemeines**

Für die Haushaltsführung der Gemeinde im Haushaltsjahr ist der vom Rat beschlossene Haushaltsplan verbindlich. Diese Verbindlichkeit bezieht sich auf alle Bestandteile des gemeindlichen Haushaltsplans. Die Gemeindeverwaltung wird dadurch bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft an die haushaltsmäßige Gesamtebene im Ergebnisplan und im Finanzplan gebunden. Sie hat die in den produktorientierten Teilplänen unter den Haushaltspositionen veranschlagten Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen als Ermächtigungen für ihr Handeln einzuhalten (vgl. §§ 2, 3 und 4 GemHVO NRW).

Die Bindung an die örtlichen Teilpläne besteht unabhängig davon, ob diese Pläne aus der Steuerungssicht der Gemeinde nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens oder nach den örtlichen Verantwortungsbereichen (Budgets) aufgestellt worden sind. Durch die dem Haushaltsplan beizufügenden Anlagen erfolgt eine weitere Konkretisierung für das haushaltswirtschaftliche Handeln im Haushaltsjahr. Die haushaltsmäßige Bindung führt unter Einbeziehung der Haushaltsgrundsätze daher dazu, dass der gemeindliche Haushaltsplan inhaltlich vollständig auf das betreffende Haushaltsjahr ausgerichtet sein muss.

### **1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung im Haushaltsplan):**

#### **1.1.01 Die Grundlagen der Haushaltsplanung**

Die haushaltsrechtlichen Grundsatzbestimmungen für den gemeindlichen Haushaltsplan berücksichtigen den Rechnungsstoff des NKF. Im Ergebnisplan kommen deshalb für die Veranschlagung die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ und im Finanzplan die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ zum Einsatz. Dieser Rechenstoff ist auch den Buchungen bei der Haushaltsbewirtschaftung sowie der Haushaltsabrechnung im Jah-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

resabschluss zugrunde zu legen. Das System der doppelten Buchführung ermöglicht dabei eine zutreffende Erfassung und Nachweisführung.

Die Berücksichtigung der örtlichen Steuerungserfordernisse für die Verantwortlichen in der Gemeinde und die Beachtung der Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit prägen die Darstellung des gemeindlichen Haushaltsplans in seinem Aufbau und Detaillierungsgrad. Es ist daher für die Gemeinde nicht zulässig, die Haushaltsbewirtschaftung im Haushaltsjahr nach einem Haushaltsplanentwurf und einer zusätzlichen Veränderungsliste zu führen. Es muss der Bewirtschaftung vielmehr ein Haushaltsplan zu Grunde liegen, der in vollständiger Form die vom Rat beschlossenen Ermächtigungen enthält.

Die Gemeinde hat deshalb bei der Veranschlagung in ihrem Haushaltsplan den Grundsatz der Vollständigkeit zu beachten. Der gemeindliche Haushaltsplan muss deshalb im Ergebnisplan alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen enthalten. Er muss im Finanzplan die voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen einschließlich der für Investitionsmaßnahmen notwendigen Verpflichtungsermächtigungen und ggf. auch die Kreditaufnahmen enthalten. Die Gemeinde muss die Finanzen bedarfsgerecht planen und dabei auch mögliche Veränderungen in ihrer wirtschaftlichen Entwicklung berücksichtigen.

Durch solche Vorgaben werden die sachlichen Rahmenbedingungen konkretisiert, die als Festsetzungen in der Haushaltssatzung der Gemeinde verankert sind, z. B. der Gesamtbetrag der Aufwendungen des Haushaltsjahres (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW). In diesem Zusammenhang ist auch der zeitliche Rahmen für den gemeindlichen Haushaltsplan nicht unbeachtlich, denn die Haushaltssatzung der Gemeinde tritt nach der gesetzlichen Regelung mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt (nur) für das Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

Die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen entfallen daher mit dem Ende des Haushaltsjahres, sodass die Gemeinde aus den betreffenden Haushaltspositionen des Haushaltsplans dann i. d. R. keine Aufwendungen mehr entstehen lassen und keine Auszahlungen mehr leisten darf. Sie kann aber in zulässiger Weise bedarfsgerecht noch nicht in Anspruch genommene Ermächtigung ins folgende Haushaltsjahr übertragen (vgl. § 22 GemHVO NRW). Bei der Haushaltsplanung sind daher von der Gemeinde insbesondere der Grundsatz der sachlichen Bindung und der Grundsatz der zeitlichen Bindung, aber auch der Grundsatz der Jährlichkeit und der Grundsatz der Vollständigkeit von besonderer Bedeutung.

#### **1.1.1 Zu Nummer 1 (Veranschlagung der Erträge und Einzahlungen):**

##### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF werden über die Rechengröße „Ertrag“ das Ressourcenaufkommen und über die Rechengröße „Einzahlungen“ die Zugänge an Finanzmitteln der Gemeinde erfasst. Gleichzeitig soll die Finanzpolitik der Gemeinde auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit ausgerichtet sein. Sie soll sicherstellen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die im NKF für den gemeindlichen Ergebnisplan zu verwendende Rechengröße „Erträge“ ist dabei der zutreffende Buchungsstoff für eine „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Geschäftsvorfall der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht. Die Rechengröße „Einzahlungen“ führt im Rahmen des gemeindlichen Finanzplans zu einer Mittelherkunftsrechnung, bei der die eingehenden Zahlungen ausschlaggebend und unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips als Zahlungsströme zu erfassen sind.

Die Veranschlagung von Erträge und Einzahlungen im Haushaltsplan ist grundsätzlich davon abhängig, dass die Gemeinde für das Haushaltsjahr Finanz- oder Sachleistungen von Dritten erwartet. Sie muss derartige Leistungen entsprechend der dafür vorgesehenen Verwendung produktbereichsbezogen in ihrem Haushaltsplan den Teilplänen zuordnen. Sie muss für die Veranschlagung von Erträgen und Einzahlungen aus gewährten Zuwendungen auch die vorgegebenen Zwecke beachten und eine entsprechende Zuordnung vornehmen.

Die zuwendungsrechtliche Vorgabe für die Gemeinde, einen Eigenanteil zu erbringen, geht dabei jedoch nicht soweit, dass der Nachweis darüber gegenüber dem Zuwendungsgeber durch die Veranschlagung im Haushaltsplan zu erbringen ist. Wichtig ist, dass im Haushaltsplan die mit einer Zuwendung zu finanzierenden Maßnahmen (Aufwendungen und Auszahlungen) veranschlagt sind.

### **1.1.1.2 Die Veranschlagung von Erträgen**

#### **1.1.1.1.1 Der Aufbau der Veranschlagung**

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird dadurch angemessen umgesetzt, dass im Ergebnisplan mit der Rechengröße „Ertrag“ das Ressourcenaufkommen zu veranschlagen ist. Die Erträge bedeuten einen Wertezufluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Der Ergebnisplan hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge vollständig und klar zu informieren. Er weist auch einen sich im Haushaltsjahr voraussichtlich ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf aus, weil im Ergebnisplan auch die gemeindlichen im Haushaltsjahr entstehenden Aufwendungen zu veranschlagen sind.

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Ergebnisplans sind nach den allgemeinen Planungsgrundsätzen die Erträge in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dadurch hat die Gemeinde den Grundsatz der Periodenabgrenzung bei ihrer Haushaltsplanung zu beachten (vgl. § 11 GemHVO NRW). Von der Gemeinde ist dabei zu beachten, dass der Ergebnisplan nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist, sodass die ordentlichen und die außerordentlichen Erträge getrennt voneinander zu veranschlagen sind.

Die im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten Erträge stellen zudem keine Obergrenze für die örtliche Haushaltsbewirtschaftung dar. Vielmehr spiegeln die Haushaltspositionen die Erwartungen bzw. Schätzungen der Gemeinde bezogen auf das Haushaltsjahr wieder. Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr können sich außerdem noch Veränderungen, ggf. in einem erheblichen Ausmaß ergeben. Die Gemeinde muss zudem durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **1.1.1.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Vorgang dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht.

Mit der Rechengröße werden aber auch die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst, denn diese stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar. Die Begriffspaare „Erträge“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 90).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>DIE RECHENGRÖÖE „ERTRAG“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist
<b>EINNAHME</b>		

*Abbildung 90 „Die Rechengröße Ertrag“*

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind. Die Gemeinde erzielt dann aber in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen (vgl. § 42 GemHVO NRW).

### **1.1.1.3 Die Veranschlagung von Einzahlungen**

#### **1.1.1.3.1 Der Aufbau der Veranschlagung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht kann auf eine Planung der voraussichtlich eingehenden Einzahlungen, insbesondere für Investitionen der Gemeinde, und damit auf die Aufstellung eines Finanzplans nicht verzichtet werden. Die Rechengröße „Einzahlungen“ des NKF stellt dabei den Buchungsstoff für den Finanzplan der Gemeinde dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt.

Die Arten der Einzahlungen zeigen grundsätzlich die Mittelherkunft auf. Sie sind deshalb im Finanzplan im gemeindlichen Haushaltsplan unter Beachtung der Zahlungsbereiche „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ haushaltsjahrbezogen zu veranschlagen. Außerdem sind nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach den allgemeinen Planungsgrundsätzen (vgl. § 11 GemHVO NRW) z.B. die Einzahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden Beträge in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, indem sie liquiditätswirksam werden (Grundsatz der Kassenwirksamkeit).

Die im gemeindlichen Finanzplan veranschlagten Einzahlungen stellen jedoch keine Obergrenze für die Haushaltsbewirtschaftung dar. Vielmehr spiegeln die Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan die Erwartungen der Gemeinde wieder. Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr können sich außerdem noch Veränderungen ggf. in einem erheblichen Ausmaß ergeben. Die Gemeinde muss durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

**1.1.1.3.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 91).

<b>Die RECHENGRÖÖE „EINZAHLUNGEN“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist
		<b>EINNAHME</b>

*Abbildung 91 „Die Rechengröße Einzahlungen“*

Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen auch dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt.

**1.1.2 Zu Nummer 2 (Veranschlagung von Aufwendungen und Auszahlungen):**

**1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem NKF wird über Aufwendungen der Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst und der tatsächliche Werteverzehr über Abschreibungen vollständig abgebildet. Unter Einbeziehung der gemeindlichen Produktorientierung wird damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um die nachfolgenden Generationen nicht zu überlasten.

Die im NKF für den gemeindlichen Ergebnisplan zu verwendende Rechengröße „Aufwendungen“ ist daher der zutreffende Buchungssstoff für eine „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital vermindert. Außerdem führt die Rechengröße „Auszahlungen“ im Rahmen des gemeindlichen Finanzplans und der Finanzrechnung zu einer Mittelverwendungsrechnung, bei der die zu leistenden Zahlungen ausschlaggebend und unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips als Zahlungsströme zu erfassen sind.

### **1.1.2.2 Die Veranschlagung von Aufwendungen**

#### **1.1.2.2.1 Der Aufbau der Veranschlagung**

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird auch dadurch angemessen umgesetzt, dass im Ergebnisplan mit der Rechengröße „Aufwendungen“ der Ressourcenverbrauch der Gemeinde zu veranschlagen ist. Die Aufwendungen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen der Gemeinde und mindern dadurch das gemeindliche Eigenkapital. Zu Aufwendungen der Gemeinde führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Außerdem sind nach den allgemeinen Planungsgrundsätzen die Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Die Gemeinde hat daher den Grundsatz der Periodenabgrenzung bei ihrer Veranschlagung zu beachten (vgl. § 11 GemHVO NRW). Der Ergebnisplan der Gemeinde hat dabei die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren. Er weist daher auch den Jahresüberschuss oder den Jahresfehlbedarf aus, der voraussichtlich aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr entstehen wird. Die im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten Aufwendungen stellen dabei eine Obergrenze für die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung dar.

Bei der Veranschlagung der Aufwendungen ist zudem zu berücksichtigen, dass der Ergebnisplan nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist, sodass die ordentlichen und die außerordentlichen Aufwendungen getrennt voneinander zu veranschlagen sind. Im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft können bei Bedarf zusätzlich zu den im Haushaltsplan veranschlagten Beträge auch Aufwendungen überplanmäßig oder außerplanmäßig zugelassen werden, wenn diese unabweisbar sind (vgl. § 83 GO NRW).

Die Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan können von der Gemeinde auch noch durch eine Nachtragsatzung verändert werden (vgl. § 81 GO NRW). Die Gemeinde muss zudem durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dieses erfordert. Sie darf ihre Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllen (vgl. § 23 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

#### **1.1.2.2.2 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr verstanden. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist.

Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre (vgl. aktive Rechnungsabgrenzung nach § 42 GemHVO NRW). Die Begriffspaare „Aufwand“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 92).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUFWAND“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 92 „Die Rechengröße Aufwand“*

### 1.1.2.3 Die Veranschlagung der Auszahlungen

#### 1.1.2.3.1 Der Aufbau der Veranschlagung

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann auf eine mehrjährige Finanzplanung, in der die voraussichtlich künftig zu leistenden Auszahlungen der Gemeinde, insbesondere für die gemeindliche Investitionstätigkeit, zu ermitteln sind, nicht verzichtet werden. Bei den gemeindlichen Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen die monetären Finanzmittel an Dritte ab und mindern den Geldbestand bzw. das Geldvermögen der Gemeinde.

Nach den allgemeinen Planungsgrundsätzen sind im gemeindlichen Finanzplan von der Gemeinde die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich im Haushaltsjahr zu leistenden Beträge unter Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips bzw. Kassenwirksamkeitsprinzips zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Durch die dabei von der Gemeinde im Finanzplan auszuweisenden Arten der Auszahlungen wird die vorgesehene Mittelverwendung im Haushaltsjahr aufgezeigt.

Für die Gemeinde stellen die im gemeindlichen Finanzplan veranschlagten Auszahlungen eine Obergrenze für die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung im Haushaltsjahr dar, sofern nicht Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr oder Veränderungen aufgrund einer Nachtragssatzung zu berücksichtigen sind. Bei dringendem Bedarf kann diese Grenze noch durch zulässige unabweisbare Zahlungen in Form von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Auszahlungen im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans überschritten werden (vgl. § 83 GO NRW).

Die Gemeinde muss grundsätzlich und unabhängig von den veranschlagten oder nicht veranschlagten Auszahlungsermächtigungen durch geeignete haushaltsmäßige Maßnahmen sicherzustellen, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch von der Gemeindeverwaltung genommen werden, wenn die örtliche Aufgabenerfüllung die Inanspruchnahme erfordert. Im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung ist deshalb zu beachten, dass die Gemeinde bestehende Verpflichtungen erst bei ihrer tatsächlichen Fälligkeit erfüllen soll (vgl. § 23 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

**1.1.2.3.2 Die Rechengröße „Auszahlungen“**

Die Rechengröße „Auszahlungen“ stellt einerseits den Buchungsstoff für den Finanzplan der Gemeinde dar. Andererseits wird mithilfe der Rechengröße der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst. Die Auszahlungen, die in Form von Bargeld oder Buchgeld durch die Gemeinde erfolgen, führen durch den Abgang liquider Mittel zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 93).

<b>DIE RECHENGRÖÙE „AUSZAHLUNGEN“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 93 „Die Rechengröße Auszahlungen“*

Beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ liegen dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. In diesem Zusammenhang gilt die Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde nicht als Auszahlung, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

**1.1.3 Zu Nummer 3 (Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen):**

Durch die Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan wird die Gemeindeverwaltung ermächtigt, zusätzlich zu den veranschlagten Auszahlungen für Investitionen der Gemeinde bereits Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. Die Gemeinde darf i.d.R. dann neue Verpflichtungen zulasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre eingehen, wenn dafür entsprechende Ermächtigungen im Teilfinanzplan der Teilpläne gesondert veranschlagt worden sind (vgl. § 4 Absatz 4 und 13 GemHVO NRW).

Das Ziel dieser haushaltsmäßigen Ausweisung ist es, die Gemeindeverwaltung in die Lage zu versetzen, notwendige Aufträge für Lieferungen und Leistungen so zu erteilen, dass die Fortführung gemeindlicher Investitionsmaßnahmen zeitgerecht gesichert ist. In dem Haushaltsjahr, in dem der Auftrag durch die Gemeinde erteilt wird, müssen dafür noch keine konkreten Auszahlungsermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt werden (vgl. § 13 GemHVO NRW). In folgenden Haushaltsjahren dürfen dann Auszahlungen zulasten der Gemeinde erfolgen, die im Finanzplan zu veranschlagen und in der Finanzrechnung zu erfassen sind.

### **1.2 Zu Satz 2 (Sondervorschriften für die Sondervermögen):**

Nach dem Grundsatz der Einheit des Haushaltsplans hätte die Gemeinde als Rechtsperson für ihre gesamte Haushaltswirtschaft, unabhängig von den organisatorischen Gegebenheiten, in sachlicher Hinsicht nur einen einzigen Haushaltsplan aufzustellen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt davon jedoch eine Ausnahme zu, in dem ausdrücklich bestimmt wird, dass die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde unberührt bleiben (vgl. § 97 GO NRW).

In den gemeindlichen Haushaltsplan sind deshalb neben den bestehenden Aufgabenbereichen der Gemeindeverwaltung als gemeindliche Sondervermögen nur das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen einzubeziehen. Sie sind dem jeweils sachlich zutreffenden Produktbereich bzw. dem Produktbereich 17 „Stiftungen“ zuzuordnen (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die wirtschaftlichen Betriebe der Gemeinde könnten grundsätzlich auch in den gemeindlichen Haushaltsplan einbezogen werden (vgl. § 97 Absatz 3 und § 107 Absatz 2 sowie § 114 GO NRW). Ihre Wirtschaftspläne würden dann eigenständige Teilpläne im Haushaltsplan darstellen und in fachlicher Hinsicht in die zutreffenden Produktbereiche eingeordnet werden. Dieser Möglichkeit steht derzeit jedoch die Eigenbetriebsordnung entgegen, nach der für die Eigenbetriebe jährlich eigenständige Wirtschaftspläne aufzustellen und zu bewirtschaften sind (vgl. § 14 EigVO NRW).

Bei den rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen kann die Gemeinde wählen, ob sie dafür Teilpläne aufstellt und in den gemeindlichen Haushaltsplan einbezieht. Sie kann auch von der gesetzlichen Ausnahmeregelung Gebrauch machen und für diese Einrichtungen besondere Wirtschaftspläne aufstellen, die dann nicht in den Haushaltsplan einbezogen werden (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Bestandteile des Haushaltsplans):**

### **2.01 Der Aufbau des Haushaltsplans**

Im NKF hat der gemeindliche Haushaltsplan die haushaltsmäßige Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan sowie zusätzlich die produktorientierten Teilpläne zu enthalten. Ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW ist ein Bestandteil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten und die tariflich Beschäftigten eine Anlage zum Haushaltsplan (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 4 und Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW). Diese Festlegungen gewährleisten die Vergleichbarkeit der Haushalte der Gemeinden untereinander.

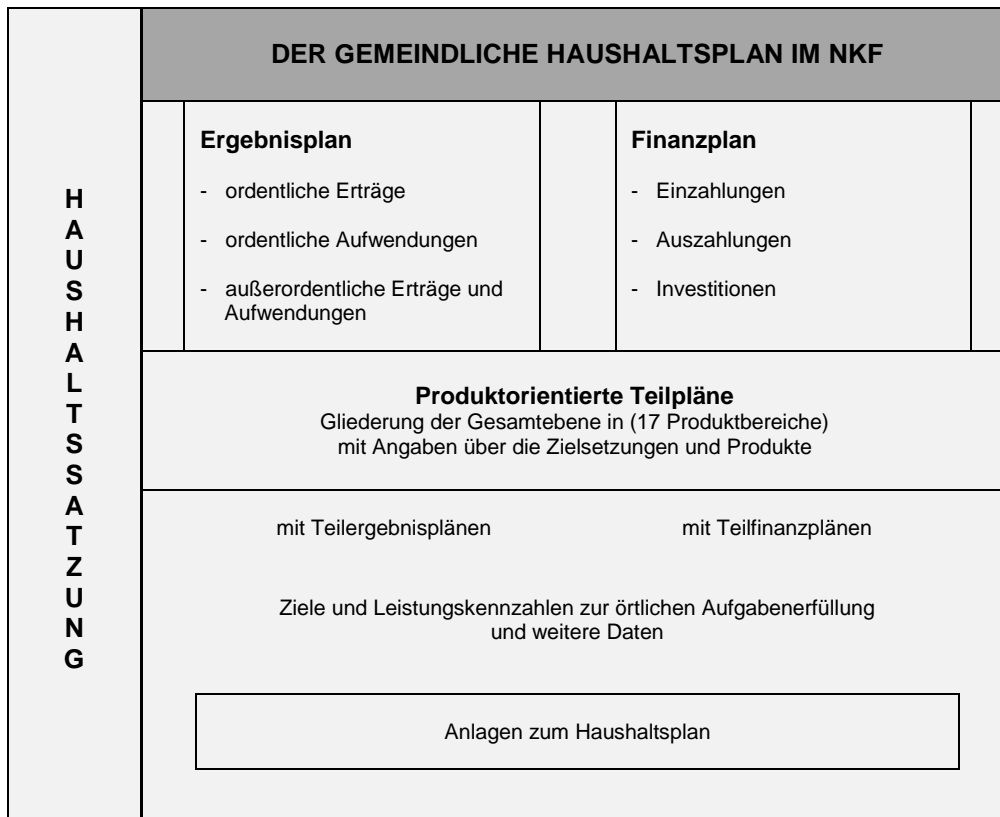
Der Haushaltsplan der Gemeinde muss zudem alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen für das Haushaltsjahr und auch für die folgenden drei Planungsjahre enthalten. Diese Vorgaben führen im gemeindlichen Haushaltsplan zur Abbildung einer Zeitreihe von sieben Jahren, die jeweils jahresbezogene Angaben innerhalb der Bestandteile des Haushaltsplans erfordert (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Angaben im Haushaltsplan der Gemeinde sind dabei dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann bzw. in welchen Fällen eine solche Sachlage vor Ort gegeben ist, muss im Einzelfall beurteilt werden.

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, haben für die Gemeinde die Befugnis mit sich gebracht, ihren Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der Bestandteile des gemeindlichen Haushaltsplans sind dabei auf die Steuerungserfordernisse des Rates und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit auszu-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

richten. Das nachfolgende Schema zeigt eine Übersicht über die Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. Abbildung 94).



*Abbildung 94 „Der gemeindliche Haushaltsplan im NKF“*

Den Gemeinden bleibt es dabei freigestellt, die produktorientierten Teilpläne aus Steuerungsgesichtspunkten entweder nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten oder nach örtlichen Verantwortungsbereichen zu gliedern. Dadurch ist eine Darstellung der von der Gemeinde erbrachten Dienstleistungen durch Produkte i. V. m. dem Ressourcenverbrauch und dem Ressourcenaufkommen unter der Einbeziehung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen möglich.

In den Fällen, in denen der Darstellung der örtlichen Budgetierung i. V. m. der gemeindlichen Fach- und Ressourcenverantwortung der Vorrang eingeräumt wird, können die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan auch nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden (vgl. §§ 4 und 21 GemHVO NRW). Auf die Darstellung der Produktorientierung darf dabei nicht gänzlich verzichtet werden.

**2.1 Zu Satz 1 (Gliederung des Haushaltsplans):**

Der gemeindliche Haushaltsplan muss mindestens aus dem Ergebnisplan und dem Finanzplan sowie den produktorientierten Teilplänen bestehen. Ihm sind eine Vielzahl von Anlagen beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW). Im Haushaltsplan sind jahresbezogen die voraussichtlich verfügbaren Ressourcen der Gemeinde als Aufkommen (Ertrag) oder Verbrauch (Aufwand), aber auch die eingehenden und zu leistenden Zahlungen der Gemeinde abzubilden.

Mit dem Haushaltsplan soll dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen werden, denn in den Teilplänen des Haushaltsplans werden die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen sachlich mit der im Haushaltsjahr vorgesehenen Aufgabenerfüllung unter Beachtung der dauernden Leistungsfähigkeit der

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 79 GO NRW

Gemeinde verknüpft. Der haushaltswirtschaftliche Rahmen, der durch den Ergebnisplan und den Finanzplan gebildet wird, wird daher durch die produktorientierten Teilpläne näher ausgestaltet und ausgefüllt.

Für die Gemeinde bestehen dazu besondere Vorgaben, sodass jeweils in den Teilplänen im erforderlichen Umfang ein Auszug aus dem Ergebnisplan als Teilergebnisplan und ein Auszug aus dem Finanzplan als Teilfinanzplan enthalten sein muss (vgl. § 4 Absatz 4 GemHVO NRW). Der Gleichklang zwischen diesen einzelnen Teilen und dem Gesamtwerk sowie die Zusammenführung der Daten von den Teilen zum Gesamtwerk wird dadurch erleichtert, dass Mindestvorgaben zur Gliederung des Ergebnisplans und des Finanzplans gemacht wurden, die entsprechend auch beim Teilergebnisplan und Teilfinanzplan zur Anwendung kommen müssen.

Diese Vorgaben lassen eine getrennte Betrachtung und Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach den Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ unter Einbeziehung der dafür jeweils bestimmten Haushaltspositionen zu (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Für haushaltsrechtliche Besonderheiten sind zudem besondere Teilpläne zu bilden, deren Ausgestaltung im Einzelnen von den örtlichen Gegebenheiten abhängig ist. Für die allgemeine Finanzwirtschaft der Gemeinde, die auf den gesamten Haushalt ausgerichtet ist, wurde es z. B. als sachgerecht angesehen, den gesonderten Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ festzulegen (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### 2.1.1 Der Ergebnisplan

Im Zentrum der gemeindlichen Haushaltsplanung steht der Ergebnisplan (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er beinhaltet die voraussichtlich erzielbaren Erträge (Ressourcenaufkommen) und entstehenden Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) der Gemeinde bezogen auf das Haushaltsjahr. Im gemeindlichen Ergebnisplan werden die geplanten Erträge und Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde unter den vorgegebenen Haushaltspositionen nach Arten getrennt veranschlagt. Zudem werden im Rahmen der jahresbezogenen Darstellung dem Haushaltsjahr zwei Vorjahre vorangestellt und drei Planungsjahre angefügt.

Der gemeindliche Ergebnisplan ist ein wichtiger Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde und bildet die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen mit der Zeitreihe ab (vgl. § 1 Absatz 3 und § 2 GemHVO NRW). Unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze gilt, dass im Ergebnisplan das gemeindliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch jahresbezogen vollständig und periodengerecht zu veranschlagen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW).

Der Begriff „vollständig“ bedeutet dabei vor allem, dass auch der Werteverzehr aus der Nutzung von gemeindlichem Vermögen (Abschreibungen) zu erfassen ist. Dazu gehört auch die Erfassung der Verpflichtungen der Gemeinde, die wirtschaftlich bereits im Haushaltsjahr verursacht werden, aber erst zukünftig zahlungswirksam werden, z. B. Versorgungsansprüche der gemeindlichen Beschäftigten. Die Gemeinde hat deshalb für ihre Verpflichtungen sachgerecht Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Der Begriff „periodengerecht“ bedeutet dabei, dass für die gemeindlichen Ressourcen der Zeitraum, in dem das Ressourcenaufkommen oder der Ressourcenverbrauch tatsächlich wirtschaftlich entsteht (Haushaltsjahr) und nicht mehr der Zeitpunkt der gemeindlichen Zahlung über die Zuordnung zum Haushaltsjahr entscheidet. Der Rat spricht deshalb mit dem Ergebnisplan die notwendigen Ermächtigungen für die Gemeindeverwaltung zur Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde aus. Dabei ist insbesondere von der Gemeinde die Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich zu beachten (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Diese haushaltswirtschaftlichen Vorgaben bringen es mit sich, dass es für die Gemeinde nicht sinnvoll und zweckmäßig im Sinne des NKF ist, im Rahmen des Ergebnisplans und des Finanzplans im gemeindlichen Haushaltsplans zusätzlich einen "Finanzvergleich" zwischen der Veranschlagung der Ermächtigungen für die laufende

Verwaltungstätigkeit im Ergebnisplan und der Veranschlagung im Finanzplan vorzunehmen. Eine solche Aufstellung stellt einen Störfaktor für die gemeindliche Haushaltswirtschaft unter dem Gesichtspunkt des ausschlaggebenden Ressourcenverbrauchs dar.

Es wird der Eindruck vermittelt, als gäbe es keine Vorrangigkeit des wirtschaftlichen Handelns, sondern das Geldverbrauchs-konzept hätte noch immer die führende Rolle. Eine solche Information ist gegenüber dem Rat als Verantwortlichen zu vermeiden. Die rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind von der Gemeinde bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster für den gemeindlichen Ergebnisplan ist zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.2.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## **2.1.2 Der Finanzplan**

Die Gemeinde hat neben dem Ergebnisplan für jedes Haushaltsjahr einen Finanzplan als zweiten wichtigen Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans aufzustellen. Diese Komponente enthält die jahresbezogenen Finanzmittel der Gemeinde, insbesondere unter Berücksichtigung der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit (vgl. § 1 GemHVO NRW). Der gemeindliche Finanzplan weist daher die Mittelherkunft und den Mitteleinsatz der gemeindlichen Finanzmittel für das Haushaltsjahr aus.

Im Finanzplan sind die voraussichtlich bei der Gemeinde eingehenden Einzahlungen und von der Gemeinde zu leistenden Auszahlungen nach ihren Arten unter den dafür vorgesehenen Haushaltspositionen zu veranschlagen (vgl. §§ 3 und 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Veranschlagung der investiven Zahlungen der Gemeinde und deren Ermächtigung durch den Rat der Gemeinde kommt dabei eine besondere Bedeutung zu. Der gemeindliche Finanzplan dient der gesamten Finanzierungsplanung und muss alle voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr enthalten.

Es sind daher von der Gemeinde neben den voraussichtlichen Zahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde auch das voraussichtliche Finanzaufkommen und den Finanzbedarf der Gemeinde für ihre laufende Verwaltungstätigkeit im Haushaltsjahr aufgrund zahlungswirksamer Erträge und Aufwendungen zu veranschlagen sowie die vorgesehenen Zahlungen aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit darin enthalten, z. B. die Aufnahme und Tilgung von Krediten für Investitionen. Gleichzeitig bildet der Finanzplan die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen mit der mehrjährigen Zeitreihe der mittelfristigen Finanzplanung ab (vgl. § 1 Absatz 3 und § 3 GemHVO NRW).

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben und die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze sowie der verbindlichen Zuordnungen zu den Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind von der Gemeinde bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW i. V. m. §§ 11 und 14 GemHVO NRW § 14 GemHVO NRW). Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

## **2.1.3 Die produktorientierten Teilpläne**

### **2.1.3.1 Die Inhalte der Teilpläne**

Die haushaltsrechtlichen Regelungen räumen der Gemeinde das Recht ein, in ihrem Haushaltsplan zu der Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich und nach örtlichen Bedürfnissen zusätzliche produktorientierte Teilpläne aufzustellen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Diese Teilpläne müssen dabei hinsichtlich der

darin enthaltenen Haushaltsdaten insgesamt zusammengefasst mit der Gesamtebene übereinstimmen. Die Gemeinde soll dazu ihre Ziele und Leistungen ermitteln und aufzeigen.

Die Gemeinde soll aber auch die Ziele und Leistungen in einen haushaltsmäßigen Zusammenhang mit ihren Ressourcen und Finanzmitteln sowie ihrer Aufgabenerfüllung stellen und daher die Teilpläne in ihrem Haushaltsplan nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten aufstellen. Die Gemeinde kann die Teilpläne aber auch nach Verantwortungsbereichen (Budgets), die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet hat, aufstellen, auch wenn die Bereiche im Einzelfall nicht vollständig den Grenzen der verbindlich vorgegebenen 17 Produktbereiche entsprechen.

Die Gemeinden sind aber in jedem Fall verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der verbindlichen Produktbereiche auszugestalten. Dadurch wird ein unverzichtbares Mindestmaß an Einheitlichkeit und Informationen durch die Gemeinde gewährleistet. Diese haushaltswirtschaftlichen Vorgaben lassen der Gemeinde gleichwohl noch den notwendigen Gestaltungsfreiraum für eine weitergehende Ausgestaltung ihres Haushaltsplans nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung.

### **2.1.3.2 Der Aufbau der Teilpläne**

Die produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan stellen jeweils ein produktorientiertes Gesamtbild zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Sie müssen wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene eine produktorientierte Abbildung von Ergebnis- und Finanzdaten sowie die jeweils sachlich zutreffenden Ziele und Leistungskennzahlen, aber auch die notwendigen Bewirtschaftungsregeln enthalten.

Die einzelnen Teilpläne stellen dabei jeweils ein produktorientiertes Gesamtbild zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Sie müssen deshalb neben den Ergebnis- und Finanzdaten auch Ziele und Kennzahlen sowie die notwendigen Bewirtschaftungsregeln enthalten (vgl. § 4 GemHVO NRW). Mit solchen Teilplänen wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans transparenter gemacht und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde gestärkt.

Die Bildung von Teilplänen erfordert daher von der Gemeinde, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition der örtlichen Produkte vornehmen zu können. Die Gemeinde darf deshalb die Untergliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne ist auch nicht getrennt nach dem auf der haushaltsmäßigen Gesamtebene bestehenden Ergebnisplan und dem aufgestellten Finanzplan vorzunehmen. Sie hat durch die Produktorientierung die sachgerechte Verknüpfung der Ressourcen mit den Finanzen herzustellen.

Für die Teilpläne ist es daher auch nicht ausreichend, darin nur die gemeindlichen Leistungen aufzulisten. Die Gemeinde muss ein vollständiges Bild ihrer Leistungen auch dadurch sicherstellen, dass ihre Leistungen durch eine Definition nachvollziehbar sowie voneinander abgrenzbar und messbar sind. Die Teilpläne im gemeindlichen Haushalts sollen bezogen auf die jeweiligen produktorientierten Leistungen der Gemeinde eine sinnvolle Gesamtübersicht bieten (vgl. Abbildung 95).

<b>DER AUFBAU DER TEILPLÄNE</b>							
Haushaltsplan ...	Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr						
Produktbereich ...							
<b>Inhalte des Produktbereiches</b>							
<b>Beschreibung und Zielsetzung:</b> <b>Zielgruppe(n):</b> <b>Besonderheiten im Haushaltsjahr:</b>							
<b>Produktbereichsübersicht</b>							
<b>Produktgruppen mit</b> - <b>den wesentlichen beschriebenen Produkten:</b> - <b>den einzelnen Zielen:</b> - <b>den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung:</b> (Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW gegliedert werden.)							
<b>Personaleinsatz</b>							
(Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ergänzt werden.)							
<b>Teilergebnisplan</b>							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).)							
<b>Teilfinanzplan</b>							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).)							
<b>Bewirtschaftungsregelungen</b>				<b>Für den Teilergebnisplan:</b>			
				<b>Für den Teilfinanzplan:</b>			
				Sonstiges:			
<b>Erläuterungen zu den Haushaltspositionen</b>				<b>Für den Teilergebnisplan:</b>			
				<b>Für den Teilfinanzplan:</b>			
				Sonstiges:			
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>							

*Abbildung 95 „Der Aufbau der Teilpläne“*

Zur besseren Verständlichkeit der steuerungsrelevanten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans bietet es sich an, den gebildeten Teilplänen eine schematische Übersicht voranzustellen, in der die Produktbereiche und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

die daraus abgeleiteten Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert, soll auch darin eine Produktorientierung abgebildet werden, um die Aufgabenerfüllung der Gemeinde transparenter zu machen.

**2.1.4 Die Zeitreihe im Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat ihre mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehen (vgl. § 84 GO NRW). Die dadurch entstehende Zeitreihe im Haushaltsplan umfasst neben den fünf Jahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auch das Vorvorjahr des Haushaltsjahres, weil die Ausgangsbasis für die gemeindliche Haushaltsplanung mit Aufstellung des Haushaltsplans die tatsächlichen Ist-Werte dieses Jahres sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die „normale“ Zeitreihe muss dabei sowohl im gemeindlichen Ergebnisplan und dem Finanzplan als auch in den Teilplänen des Haushaltsplans enthalten sein. Die Zeitreihe für die gemeindliche Haushaltsplanung wird nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung 96).

<b>DIE ZEITREIHE IN DER HAUSHALTSPLANUNG</b>						
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan auch in den Teilplänen</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 96 „Die Zeitreihe in der Haushaltsplanung“*

Mit dieser Zeitreihe sind daher zukunftsbezogen die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr und in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren abzubilden. Außerdem sind vergangenheitsbezogen die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres des Haushaltsjahres aufzuzeigen. In den Sonderfällen einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Jahre (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW) sind die dem einzelnen Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte Haushaltsjahr des zweijährigen Haushalts („Doppelhaushalt“) anzuhängen, sodass in diesem gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von sieben Jahren abzubilden ist.

Eine „verlängerte“ Zeitreihe entsteht jedoch nicht bei der Pflicht der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, auch wenn die Überschreitung der Schwellenwerte im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahr eingeplant ist (vgl. § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). In einem solchen Fall werden die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre in den zehnjährigen Zeitraum zur Erreichung des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde einbezogen. In besonderen örtlichen Ausnahmefällen kann ggf. noch eine Veranlassung für die Anwendung einer Erweiterung bestehen, um im Rahmen eines Sanierungskonzepts die gemeindliche Überschuldung abzubauen (vgl. § 76 Absatz 2 Satz 4 GO NRW).

## **2.2 Zu Satz 2 (Weitere Bestandteile und Anlagen des Haushaltsplans):**

### **2.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Als weiterer wichtiger Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans ist das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 GO NRW gesetzlich bestimmt worden. Es ist als so gewichtig für die Konsolidierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs nach § 75 Absatz 2 GO NRW angesehen worden, dass ein untrennbarer Zusammenhang zwischen den beiden Teilen bestehen muss. Nur dadurch können sich die gewünschten Wirkungen auf die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans ergeben und sichergestellt werden. Der Rat der Gemeinde ist deshalb auch für die Aufstellung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes zuständig und verantwortlich (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW).

Die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die wirtschaftliche, effiziente und sparsame Haushaltsführung sind so gewichtig, dass die Beseitigung einer unzureichenden haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde durch ein Haushaltssicherungskonzept zu konzipieren und aufzuzeigen ist. In Ergänzung der Haushaltssatzung der Gemeinde und des gemeindlichen Haushaltsplans sowie der sonstigen Bestandteile und Anlagen wird daher mit dem Haushaltssicherungskonzept ausdrücklich eine wichtige und unverzichtbare haushaltswirtschaftliche Unterlage von der Gemeinde verlangt.

Der gemeindliche Stellenplan für die Darstellung der von der Gemeinde im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehenden beschäftigten Bediensteten hat für die gemeindliche Haushaltswirtschaft ebenfalls eine besondere Bedeutung (vgl. § 8 GemHVO NRW). Die Bediensteten der Gemeinde müssen einerseits die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen Voraussetzungen erfüllen. Andererseits grenzt der Stellenplan der Gemeinde den Bedarf in konkreter Hinsicht auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung sachgerecht ab.

Der Stellenplan der Gemeinde hat daher auch eine besondere Bedeutung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die Einhaltung des gemeindlichen Stellenplans ist dabei ausdrücklich gesetzlich bestimmt und der Erlass des gemeindlichen Stellenplans in die Zuständigkeit des Rates der Gemeinde gelegt worden (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h i. V. m. § 74 Absatz 2 GO NRW).

### **2.2.2 Das Haushaltssicherungskonzept**

Das Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW ist ein Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans, wenn ein solches erstellt werden muss (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Es erfährt durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan eine noch höhere Gewichtung, weil in diesem mittelfristigen Zeitraum bereits mit der Umsetzung der vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen begonnen werden muss. In den Fällen, in denen die Ursache für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes erst in einem Folgejahr des Haushaltsjahres liegt, muss gleichwohl von Anfang der Erkenntnis dieser Lage an bzw. ab dem Haushaltsjahr von der Gemeinde versucht werden, die Ursachen zu beseitigen.

Das Haushaltssicherungskonzept ist deshalb bereits für das Haushaltsjahr ein gewichtiger und unverzichtbarer Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde. Das Ziel und der Zweck des Haushaltssicherungskonzeptes ist es dabei, die Gemeinde wieder in die Lage zu versetzen, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben auf Dauer gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Nur unter dieser Prämisse und der Mitnahme der Beschäftigten und der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf dem Weg zu diesem Ziel kann es gelingen, die eingefahrenen Wege zu verlassen und weitere Veränderungen, aber auch Einschnitte, vorzunehmen.

Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes gehört deshalb nach § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW zu den Angelegenheiten, für die der Rat der Gemeinde ausschließlich zuständig ist und die er nicht auf andere Entscheidungsträger übertragen kann. Diese originäre Zuständigkeit des Rates führt zu einer stärkeren Selbstbindung der Gemeinde an ihr Haushaltssicherungskonzept und die vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen. Dieses soll die Zielbestimmungen der Gemeinde, auch in Form von Zwischenzielen, erleichtern und die Umsetzung der Konsolidierungsmaßnahmen sowie deren Überwachung (Controlling) gewährleisten.

Welche Konsolidierungsmaßnahmen und Konsolidierungsschritte im Einzelnen vor Ort geeignet sind, lässt sich nicht in allgemeiner Form aufzählen, sondern muss im Einzelnen unter den örtlichen Bedingungen ermittelt und abgegrenzt werden. Ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept sollte deshalb auch nicht mit der Feststellung enden „Das Ziel (Zwischenziel: Haushaltsausgleich) ist erreicht“. An das Ergebnis der Konsolidierung muss sich vielmehr anschließen, wie nach der örtlichen Umsetzung der festgelegten „Sanierungsmaßnahmen“ der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann und soll, dass er auch in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird (vgl. § 5 GemHVO NRW).

Der Haushaltsgrundsatz „Jährlichkeit“, der auch bei einem Haushaltssicherungskonzept von erheblicher Bedeutung ist, erfordert von der Gemeinde, die örtliche Sanierung unter Berücksichtigung der tatsächlichen jährlichen Haushaltsentwicklung und unter Einhaltung der örtlichen Zielsetzungen angepasst weiterzuentwickeln. Die Gemeinde ist deshalb gefordert, das umzusetzende Haushaltssicherungskonzept jährlich entsprechend fortzuschreiben und unter Berücksichtigung ihrer tatsächlichen Möglichkeiten zu einem ausgereiften Sanierungskonzept zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und ihrer Leistungsfähigkeit zu machen.

### **2.2.3 Der Stellenplan**

Der Stellenplan der Gemeinde stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr benötigt werden. Bei der Aufstellung und Gestaltung des Stellenplans sind zudem die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Dazu gehört, dass bei der Besetzung der Stellen die künftigen Stelleninhaber als Bedienstete der Gemeinde die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen Voraussetzungen erfüllen müssen (vgl. § 74 Absatz 1 GO NRW).

Der Stellenplan gibt deshalb ein Bild über die sachgerechte Personalausstattung bzw. den Personalbedarf der Gemeinde im Haushaltsjahr ab. Die Vorgabe für die Gemeinde, der Stellenplan ist einzuhalten, umfasst in diesem Zusammenhang auch die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, obwohl diese Verpflichtung nicht wörtlich gesetzlich bestimmt worden ist (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW).

In diesem Zusammenhang steht die ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung des Rates der Gemeinde einen örtlichen Stellenplan zu erlassen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Für den gemeindlichen Stellenplan sind der Gemeinde besondere Muster empfohlen worden. Sofern diese Muster von der Gemeinde genutzt werden, sind sie anzupassen, wenn sich aufgrund von Tarifverträgen oder des Beamtenrechts Änderungen ergeben (vgl. Nummer 1.3.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.2.4 Weitere Anlagen zum Haushaltsplan**

#### **2.2.4.1 Die Zwecke der Anlagen**

Dem Rat der Gemeinde muss für seine Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen im Rahmen seines Budgetrechts eine Gesamtübersicht über die Inhalte und den Umfang der für das Haushaltsjahr geplanten Haushaltswirtschaft ermöglicht werden. Ihm müssen deshalb neben der Haushaltssat-



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 79 GO NRW

zung und dem Haushaltsplan sowie Stellenplan noch weitere haushaltswirtschaftliche Unterlagen zur Beratung und Entscheidung vorgelegt werden. Diese haushaltswirtschaftlichen Unterlagen müssen dem gemeindlichen Haushaltsplan beigefügt werden (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie sind auch für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans relevant.

Die nachfolgend in allgemeiner Form vorgestellten Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde im Zeitpunkt der Haushaltsplanung bzw. der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung unverzichtbar. Die Unterlagen müssen außerdem zusammen mit dem Haushaltsplan auch für eine Unterrichtung der Bürger und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein. Der Gemeinde bleibt es aber freigestellt, nach ihren örtlichen Bedürfnissen dem Haushaltsplan noch weitere oder detailliertere Unterlagen beizufügen.

### **2.2.4.2 Der Vorbericht**

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans für das Haushaltsjahr geben (vgl. § 7 GemHVO NRW). Die haushaltswirtschaftliche Entwicklung und die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde sind dabei auch anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Ergebnis- und Finanzdaten sowie den weiteren sachlichen und fachlichen Informationen darzustellen.

Im Vorbericht sind außerdem die wesentlichen Zielsetzungen der gemeindlichen Planung für das Haushaltsjahr und für die folgenden drei Planungsjahre sowie die Rahmenbedingungen der haushaltswirtschaftlichen Planung zu erläutern. Dazu gehört, dass in die der gemeindlichen Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen entsprechend beschrieben und in einen Zusammenhang mit dem geplanten haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde gestellt werden.

### **2.2.4.3 Die Bilanz des Vorvorjahres**

Die gemeindliche Bilanz gibt als ein wichtiger Bestandteil des Jahresabschlusses stichtagsbezogen Auskunft über das gesamte zum Abschlussstichtag vorhandene gemeindliche Vermögen und Schulden („Wertespeicher“) und zeigt deren Struktur auf. Sie ist dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen, denn die Ist-Werte des Vorvorjahres stellen die Ausgangsbasis für die Darstellung der Haushaltsplanung im gemeindlichen Haushaltsplan dar (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der gemeindliche Jahresabschluss des betreffenden Jahres soll deshalb so rechtzeitig vom Rat der Gemeinde festgestellt sein, dass die Bilanz dem Haushaltsplan beigefügt werden kann. In den Fällen, in denen der gemeindliche Jahresabschluss jedoch zeitverzögert vom Rat festgestellt wird, kann gleichwohl nicht auf die Beifügung der Bilanz des Vorvorjahres verzichtet werden. In den Fällen kann dem Haushaltsplan als Anlage die Bilanz aus dem vom Bürgermeister bestätigten Entwurf des Jahresabschlusses des Vorvorjahres beigefügt werden. Dieser Jahresabschluss hat einen belastbaren Status und ist dem Rat zur Prüfung und Feststellung zugeleitet worden (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Im Rahmen der Haushaltsplanung für das neue Haushaltsjahr wird die Erstellung einer Planbilanz durch die Gemeinde und deren Beifügung als Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan nicht für erforderlich gehalten. Entsprechend ist diese Bilanz auch haushaltsrechtlich nicht als Anlage zum Haushaltsplan bestimmt worden. Das Aufstellen einer Planbilanz durch die Gemeinde kann bei örtlichen Besonderheiten oder auch im Rahmen einer Betrachtung der wirtschaftlichen Wirkungen einer Haushaltskonsolidierung sachgerecht sein. Die Gemeinde kann anlassbezogen und eigenverantwortlich eine Planbilanz aufstellen.

In diesem Zusammenhang soll die Gemeinde im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltsplanung prüfen und entscheiden, ob die Anlage zum Haushaltsplan „Entwicklung des Eigenkapitals“ ausreichend und nachvollziehbar die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung und den Eigenkapitalstatus der Gemeinde zum Abschlussstichtag widerspiegelt. Sie hat dabei auch zu prüfen, ob es ggf. nicht doch geboten ist, eine Planbilanz mit wichtigen Eckwerten in Form einer Strukturbilanz aufzustellen und dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

#### **2.2.4.4 Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen**

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen der Gemeinde, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen zu Lasten der Gemeinde erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, ist dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen.

Bei ihrer Erstellung ist zu beachten, dass von der Gemeinde die Verpflichtungsermächtigungen in der Regel nur zulasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden dürfen (vgl. § 13 Absatz 1 GemHVO NRW). Durch die Übersicht soll insgesamt aufgezeigt werden wie die künftigen Haushaltsjahre bereits durch eingegangene gemeindliche Verpflichtungen vorbelastet sind, weil in den Vorjahren die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen auch in Anspruch genommen worden sind.

#### **2.2.4.5 Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen**

Den Fraktionen und Gruppen im Rat der Gemeinde und in den Bezirksvertretungen sowie einzelnen Ratsmitgliedern hat die Gemeinde aus ihren Haushaltsmitteln jährlich besondere Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung im notwendigen Umfang zu gewähren (vgl. § 56 Absatz 3 GO NRW). Diese geplanten Zuwendungen sind zusätzlich zu ihrer Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan adressatenbezogen in einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan aufzuzeigen.

In dieser Übersicht sind die geplanten Zuwendungen für jede Fraktion, Gruppe oder für das einzelne Ratsmitglied, getrennt nach den vorgesehenen Geldleistungen und den Arten der geldwerten Leistungen, übersichtlich darzustellen. Damit wird die Finanzierung der freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates der Gemeinde und der Bezirksvertretungen sowie wie einzelner Ratsmitglieder transparent gemacht. Für die Übersicht über die Zuwendungen sind der Gemeinde besondere Muster empfohlen worden. Sofern diese Muster von der Gemeinde genutzt werden, sind sie entsprechend der örtlichen Verhältnisse anzupassen (vgl. Nummer 1.4.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **2.2.4.6 Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten**

Den gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die Haushaltswirtschaft und für die Schuldenlage bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu, sodass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung und eine Information darüber zum Zeitpunkt der Entscheidung über die geplante Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr nicht verzichtet werden kann. Ausgehend vom tatsächlichen Stand am Ende des Vorvorjahres und dem voraussichtlichen Stand zu Beginn des Haushaltsjahres soll in der Übersicht die mögliche Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gemeinde im Haushaltsjahr aufgezeigt werden.

Mit dieser Übersicht wird eine Verbindung zur gemeindlichen Bilanz hergestellt, denn die Aufteilung der Verbindlichkeiten nach Arten und ggf. weiter ist in der Gliederung des Verbindlichkeitenspiegels vorzunehmen (vgl. § 47

GemHVO NRW). Dadurch wird eine Identität der Angaben in der Übersicht mit dem Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorvorjahres des Haushaltsjahres mit den Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz zum Abschlussstichtag des Vorvorjahres hergestellt.

#### **2.2.4.7 Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Da das Eigenkapital auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat und die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einbezogen wurde, ist es wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals jährlich aufzuzeigen. Die Erweiterung der Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals zu einer jährlichen Planbilanz ist im Rahmen der Haushaltsplanung nicht für erforderlich gehalten und deshalb auch nicht haushaltsrechtlich bestimmt worden.

Die Erstellung dieser Übersicht ist insbesondere geboten, wenn das voraussichtliche Jahresergebnis im Ergebnisplan einen negativen Betrag aufweist und zur „Deckung“ bzw. Verrechnung die Ausgleichsrücklage in Anspruch genommen oder die allgemeine Rücklage verringert werden soll. In diesen Fällen ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung eine entsprechende Festsetzung vorzunehmen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW) und in einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung darzustellen. Mit der Vorlage des Haushaltsplans werden damit dem Rat die notwendigen Informationen darüber gegeben.

Eine Planbilanz kann aber von der Gemeinde anlassbezogen bei örtlichen Besonderheiten oder auch im Rahmen einer Haushaltskonsolidierung sachgerecht sein. Die Gemeinde sollte daher jährlich im Rahmen ihrer Haushaltsplanung prüfen und entscheiden, ob der Haushaltsplan mit der Anlage „Entwicklung des Eigenkapitals“ ausreichend die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde widerspiegelt oder ob es nicht doch geboten ist, eine Planbilanz mit wichtigen Eckwerten in Form einer Strukturbilanz aufzustellen und dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). Dabei muss gewährleistet werden, dass gleichwohl auch die weitere Entwicklung des Eigenkapitals aufgezeigt wird.

#### **2.2.4.8 Die Übersicht über die Wirtschaftslage der Betriebe**

Die Übersicht über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre voraussichtliche Entwicklung ist für den Rat der Gemeinde nicht vollständig gegeben, wenn ihm nicht auch eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt, zusammen mit dem gemeindlichen Haushaltsplan vorgelegt wird. Die Gemeinde soll mit dieser aktuellen Übersicht einschließlich geeigneter Erläuterungen dem Gesamtbild der Gemeinde in ausreichendem Maße Rechnung tragen.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt daher vereinfachend eine Übersicht über die Wirtschaftslage der gemeindlichen Betriebe statt einer Beifügung der Wirtschaftspläne einzelner Betriebe zu. Diese Regelung berührt einerseits nicht die Pflichten bestimmter Betriebe der Gemeinde, einen Wirtschaftsplan für ihr Geschäftsjahr aufzustellen (vgl. § 108 Absatz 3 GO NRW). Andererseits kann die Gemeinde die Darstellung in der Übersicht über die Wirtschaftslage der Betriebe nicht auf den Kreis der Betriebe beschränken, die der Pflicht zur Aufstellung eines Wirtschaftsplans unterliegen oder die als Tochterunternehmen in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzu beziehen sind.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält keine auf Geschäftsanteile bezogene Abgrenzung für die Einbeziehung der Betriebe, sondern benennt beispielhaft mögliche Formen. Eine Orientierungshilfe für die inhaltliche Erstellung der Übersicht über die Wirtschaftslage der Betriebe bieten auch die voraussichtlichen (geplanten) Finanz- und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung muss von der Gemeindeverwaltung geprüft werden, ob und welche Geschäftsbeziehungen zu welchen Betrieben eingegangen werden. Dazu ist gleichzeitig über deren Umfang und einen möglichen Leistungsaustausch zu entscheiden.

Unter dem Ziel und Zweck der Haushaltsplanung stellt die Übersicht eine Ergänzung zum Haushaltsplan dar, die dem Rat eine Übersicht über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre voraussichtliche Entwicklung ermöglichen soll. Außerdem kann die Übersicht dazu beitragen, die Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nicht unnötig zu verzögern, weil dadurch nicht mehr die Wirtschaftspläne der Betriebe gewartet werden muss, die zuvor dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen waren.

#### **2.2.4.9 Die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben**

In den kreisfreien Städten müssen dem gemeindlichen Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigefügt werden, die nicht als solche Angaben im Haushaltsplan enthalten sind. Die gesonderte Darstellung ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung, durch die den Bezirksvertretungen eigene Rechte eingeräumt worden sind (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW). Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen entscheiden die Bezirksvertretungen unter Beachtung der Belange der Stadt und im Rahmen der vom Rat erlassenen allgemeinen Richtlinien in allen Angelegenheiten, deren Bedeutung nicht wesentlich über den Stadtbezirk hinausgeht.

Die Bezirksvertretungen erfüllen dabei die ihnen zugewiesenen Aufgaben im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen zudem über den Verwendungszweck eines Teils dieser gemeindlichen Haushaltsmittel allein entscheiden können. Diese Entscheidungen sind vor der Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung zu treffen, damit die aufgeteilten Haushaltsmittel mit ihrer von den Bezirksvertretungen festgelegten Verwendungszwecken unter den betreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan der Stadt erfasst werden können.

Außerdem beraten die Bezirksvertretungen über alle Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können dazu Vorschläge machen und Anregungen geben. Dafür ist den Bezirksvertretungen eine geeignete Übersicht als Auszug aus dem Entwurf der Haushaltssatzung, getrennt nach Bezirken, zur Beratung vorzulegen (vgl. § 37 Absatz 4 Satz 3 GO NRW). Die Übersichten sind dem Haushaltsplan der Gemeinde als gesonderten Anlage beizufügen (vgl. § 37 Absatz 4 Satz 4 GO NRW).

#### **2.2.4.10 Die Gesamtübersicht über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen**

Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Unterlagen kann nur erlassen werden, wenn sie alle gesetzlich vorgesehen und erforderlichen Regelungen enthält. Alle vorgeschriebenen Unterlagen müssen dem Rat der Gemeinde im Zeitpunkt seiner Beschlussfassung vorliegen. Die nachfolgende Übersicht soll einen zusammengefassten Überblick über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde geben, die dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen sind (Abbildung 97).

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN UNTERLAGEN</b>	
<b>HAUSHALTSSATZUNG</b>	
Haushaltssatzung	§ 78 GO NRW i. V. m. Nummer 1.1.1 des Runderlasses vom 24. Februar 2005

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN UNTERLAGEN</b>	
<b>BESTANDTEILE DES HAUSHALTSPLANS</b>	
Ergebnisplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 1 und § 2 GemHVO NRW sowie Nummer 1.2.1 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Finanzplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 2 und § 3 GemHVO NRW sowie Nummer 1.2.2 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Teilpläne	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 3 und § 4 GemHVO NRW sowie den Nummern 1.2.3 bis Nr. 1.2.7 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Ggf. Haushaltssicherungskonzept	§§ 75 und 76 GO NRW i. V. m. § 5 GemHVO NRW i. V. m. dem Runderlass vom 7. März 2013
<b>ANLAGEN ZUM HAUSHALTSPLAN</b>	
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i. V. m. § 7 GemHVO NRW
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nummer 1.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nr. 3 GemHVO NRW
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder	§ 56 Absatz 3 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.1 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.2 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nr. 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften
Übersichten mit bezirksbezogenen	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN UNTERLAGEN</b>	
Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	10 GemHVO NRW

*Abbildung 97 „Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde“*

### 2.2.5 Die Planbilanz

Unter dem Gesichtspunkt der Vollständigkeit der Unterlagen zur gemeindlichen Haushaltssatzung und der Übereinstimmung mit den Unterlagen zum Jahresabschluss der Gemeinde sowie des nach Ablauf des Haushaltsjahres vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleichs, müsste von der Gemeinde auch eine Bilanz im Rahmen ihrer Haushaltsplanung aufgestellt werden (Planbilanz). Die voraussichtlichen Veränderungen des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde durch die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr werden zwar im Ergebnisplan und im Finanzplan aufgezeigt.

Im Vergleich mit den Vorjahren ist jedoch nur die Bilanz des Vorvorjahres des Haushaltsjahres dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen. Die dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügende Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde dürfte vielfach allein nicht als ausreichend anzusehen sein (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). Dieses Abbilden eines Auszuges aus dem Vermögensstatus der Gemeinde muss zu einem Bild über die Entwicklung des gesamten gemeindlichen Vermögens und der Schulden erweitert werden (Gemeindliche Planbilanz).

Eine Planbilanz muss dabei nicht zwingend in der Vielzahl der Bilanzposten der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss bestehen. Es dürfte vielfach ausreichend sein, mit Eckwerten sowie Bilanzbereichen zu arbeiten, die die sonst mindestens anzusetzenden Bilanzposten umfassen. Sofern die Gemeinde dazu entscheidet, ihrem Haushaltsplan eine Planbilanz beizufügen, sollte sie wichtige Eckwerte daraus auch in ihrem Vorbericht benennen bzw. erläutern (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW). Eine Übersicht für eine gemeindliche Planbilanz wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 98).

<b>DIE GEMEINDLICHE PLANBILANZ</b>							
<b>ENTWICKLUNG DES VERMÖGENS</b>							
<b>Bilanzbereiche</b>		<b>IST Vorvor- jahr</b>	<b>PLAN Vor- jahr</b>	<b>PLAN Haus- halts- jahr</b>	<b>PLAN HJ + 1</b>	<b>PLAN HJ +2</b>	<b>PLAN HJ +3 ff.</b>
		<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>
<b>Immaterielle Vermögens- gegenstände und Sachanlagen</b>	Immaterielle Vermögens- gegenstände						
	Unbebaute Grundstücke						
	Bebaute Grundstücke						
	Infrastruktur- vermögen						
	Bauten auf fremdem Grund und Boden						
	Kunstgegen- stände, Kultur- denkmäler						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHE PLANBILANZ</b>							
	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge						
	Betriebs- und Geschäftsausstattung						
	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau						
<b>Finanz-Anlagen und Umlaufvermögen</b>	Anteile an verbundenen Unternehmen						
	Beteiligungen						
	Sondervermögen						
	Ausleihungen						
	Wertpapiere						
	Vorräte						
	Forderungen						
	Sonstige Vermögensgegenstände						
	Liquide Mittel						
<b>ENTWICKLUNG DER SCHULDEN</b>							
Bilanzbereiche	IST Vorvor-Jahr	PLAN Vor-jahr	PLAN Haushalts-jahr	PLAN HJ + 1	PLAN HJ +2	PLAN HJ +3 ff.	
	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro	
<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	Eigenkapital						
	Sonderposten						
	Pensionsrückstellungen						
	Rückstellungen für Deponien und Altlasten						
	Instandhaltungsrückstellungen						
	Sonstige Rückstellungen						
<b>Verbindlichkeiten</b>	Anleihen						
	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen						
	Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung						
	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen						
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen						
	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen						
	Sonstige Verbindlichkeiten						

*Abbildung 98 „Die gemeindliche Planbilanz“*

Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, insbesondere bei der Umsetzung von Konsolidierungsmaßnahmen durch die Gemeinde, kann es mindestens intern für die Gemeinde geboten sein, eine Planbilanz aufzustellen, um den voraussichtlich erreichbaren Stand des Vermögens und der Schulden sichtbar und nachvollziehbar zu machen.

### **2.2.6 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung kann insbesondere ein Bedürfnis für den Rat und die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass die vorgelegte Haushaltssatzung mit Anlagen sowie die dazu gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine gesonderte Erklärung zur Vollständigkeit zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit der Haushaltsplanung dahingehend zu beachten, dass alle voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Geschäftsvorfälle und möglichen Ereignisse in ihrer Planung zu berücksichtigen sind. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Zur Sicherung der Vollständigkeit der gemeindlichen Haushaltsplanung soll die Gemeinde ihre Haushaltsplanung bis zur Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung fortschreiben. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zur Haushaltssatzung gegenüber dem Rat und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es dann nicht.

## **3. Zu Absatz 3 (Wirkungen des Haushaltsplans):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft):**

#### **3.1.1 Die Ermächtigungen im Haushaltsplan**

##### **3.1.1.1 Die Funktion „Ermächtigung“**

Die wichtigste Funktion des gemeindlichen Haushaltsplans ist die Festlegung der sachlichen Ermächtigungen für die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr durch den Rat der Gemeinde. Sie wird dadurch aufgezeigt, dass neben den Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan insbesondere die Ermächtigungen in den produktorientiert gegliederten und steuerungsrelevanten Teilplänen die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bestimmen (vgl. §§ 2, 3 und 4 GemHVO NRW).

Der gemeindliche Haushaltsplan muss alle für die gemeindliche Haushaltswirtschaft notwendigen Ermächtigungen enthalten, denn er bildet die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Deren Umfang und Ausgestaltung liegt unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Der Begriff „Ermächtigung“ umfasst haushaltsrechtlich das Recht der Gemeindeverwaltung, die nach Art und Umfang im Haushaltsplan abgegrenzten Leistungen oder Maßnahmen zugunsten oder zulasten der gemeindlichen Ressourcen und/oder Finanzen auszuführen.

Unter den Begriff fallen auch die Nutzung von Ressourcen oder Finanzleistungen, bei deren Festlegung der Rat, bezogen auf das Haushaltsjahr, nicht vollständig „frei“ ist, sondern rechtliche oder vertragliche Vorgaben zu beachten hat. Derartige Beschränkungen wirken sich materiell auf eine Ermächtigung aus, ohne jedoch deren formalen Status zu verändern. Hinzu kommen noch die veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen, die bei ge-



meindlichen Investitionen eine Vereinbarung mit Dritten ermöglichen, auch wenn daraus die Auszahlungen erst in künftigen Jahren erfolgen.

Bei Verpflichtungsermächtigungen wird die Gemeindeverwaltung ausdrücklich ermächtigt, über die betreffende Haushaltsposition ihrer Investitionsmaßnahme hinaus bereits Rechtsgeschäfte mit Dritten einzugehen, die erst in späteren Haushaltsjahren zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen führen. Diese Rahmenbedingungen beinhalten, dass Verpflichtungsermächtigungen grundsätzlich nur in der Höhe und zeitlichen Dimension veranschlagt werden sollen, in der sich die Gemeinde, bezogen auf ihre Investitionsmaßnahmen, voraussichtlich auftragsmäßig gegenüber Dritten binden will. Eine vom Rat gebilligte und abgeschlossene Vereinbarung der Gemeinde kann daher i. d. R. zu Verpflichtungsermächtigungen führen.

#### **3.1.1.2 Die Nutzung der Ermächtigungen**

Die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr werden vom Rat erteilt, damit die Gemeindeverwaltung im Rahmen der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr ihre Geschäftstätigkeit in Form der laufenden Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit ausüben kann. Sie hat zu beachten, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung dies erfordert. Außerdem ist die Inanspruchnahme zu überwachen (vgl. § 23 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Der Rat darf dabei seine Budgetverantwortung nicht durch unbestimmte Regelungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf die Gemeindeverwaltung übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 GO NRW). Die Haushaltswirtschaft muss im Haushaltsjahr nach den Zielsetzungen des Rates der Gemeinde und nicht nach dem Willen und Vorstellungen der Gemeindeverwaltung ausgeführt werden. Die Gemeindeverwaltung hat dabei insbesondere die Teilpläne als Steuerungsebene zu betrachten, denn durch deren Produktorientierung besteht ein unmittelbarer Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Außerdem sind in den Teilergebnisplänen die Erträge und Aufwendungen und in den Teilfinanzplänen die Einzahlungen und Auszahlungen einschließlich aller Investitionsvorhaben, ggf. auch maßnahmenscharf, produktbezogen enthalten. Die Integration der Leistungsvorgaben (Outputorientierung) in das System der örtlichen Steuerung und Rechenschaft der Gemeinde führt zu weiteren wichtigen Inhalten. Die Festlegungen von Zielen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und von Messgrößen für die Zielerreichung sind dabei ein unverzichtbarer wichtiger Bestandteil (vgl. § 12 GemHVO NRW).

#### **3.1.2 Die Ausweispflicht nach § 23 Absatz 2 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat die für die Bewirtschaftung festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen sind, soweit diese Festlegungen bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans getroffen werden, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr auszuweisen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Mit dieser haushaltsrechtlichen Pflicht für die Gemeinde wird die erforderliche Transparenz über die Vorgaben für die Ausführung des Haushaltsplans geschaffen und die Beachtung der erlassenen örtlichen Bewirtschaftungsbestimmungen gesichert.

In diesem Zusammenhang erhält der Rat der Gemeinde im Rahmen der Vorlage des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen die notwendige Kenntnis über die vorgesehenen Sperrvermerke und über andere besondere Bestimmungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Der Rat kann solche Bestimmungen im Rahmen seines Budgetrechts übernehmen. Er kann aber auch aus seiner Sicht weitere oder andere notwendige Vorgaben setzen oder die vorgeschlagenen Bestimmungen ändern oder ergänzen.

Der jährliche Haushaltsplan kann daher i. V. m. mit der Haushaltssatzung der Gemeinde eine Vielzahl ortsbezogener Vorschriften enthalten, die einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde für das jeweilige Haushaltsjahr haben müssen (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Zu solchen ortsbezogenen Vorschriften können erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen gehören, z. B. das vorherige Einholen der Zustimmung des Kämmers. Eine solche Zustimmung kann sich im Einzelfall auf die gesamte Ermächtigung einer Haushaltsposition oder auf einen Teil davon beziehen. Die Gemeinde muss sich bei der Ausgestaltung ihrer ortsbezogenen Vorschriften im Rahmen der geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften bewegen.

### **3.2 Zu Satz 2 (Verbindlichkeit für die Haushaltsausführung):**

#### **3.2.1 Die Ausprägungen der Verbindlichkeit**

Der gemeindliche Haushaltsplan ist nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich. Er bindet daher die Dienststellen der Gemeindeverwaltung bei ihrer Tätigkeit an die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Haushaltspositionen, vergleichbar der Bindung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an fachliche Rechtsvorschriften. Diese Bindung beinhaltet jedoch nicht eine Verpflichtung für die Gemeindeverwaltung, im Haushaltsjahr die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen vollständig in Anspruch zu nehmen.

Mit dem Haushaltsplan besteht ein Gesamtkonzept für das Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr, das von der Gemeindeverwaltung ziel-, zweck- und wirkungsorientiert umzusetzen ist. Die Verbindlichkeit lässt dabei eine Ausführung zu, die zeitbezogen und fallspezifisch die örtlichen Verhältnisse berücksichtigt. Die Gemeinde soll daher im Einzelfall bzw. bei ihren Geschäftsprozessen situationsgerecht handeln und nicht nur unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten mögliche Varianten abwägen. Die aktuelle haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde kann dabei eine Orientierung des örtlich Möglichen und Machbaren darstellen. Von Bedeutung kann dabei eine intern und extern sachgerechte Abstimmung sein.

Bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde sind auch besondere haushaltsrechtliche Regelungen zu beachten, z. B. das Gebot, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch zu nehmen, wenn die Aufgabenerfüllung dieses erfordert und die Inanspruchnahme aber auch zu überwachen (vgl. § 23 Absatz 1 GemHVO NRW). Aufgrund des Haushaltsplans hat die Gemeindeverwaltung aber auch die Aufgabe, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und Verpflichtungen der Gemeinde erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

Im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschriften sind aber auch Abweichungen von den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zulässig, wenn dafür ein dringender Bedarf bei der Gemeinde besteht. Beim Vorliegen bestimmter materieller Voraussetzungen (Unabweisbarkeit) und formeller Voraussetzungen (vorherige Zustimmung) sind z. B. überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen zulässig (vgl. § 83 GO NRW). Außerdem sind die Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan grundsätzlich ins folgende Haushaltsjahr übertragbar (vgl. § 22 GemHVO NRW).

In den Fällen aber, in denen in unzulässiger Weise von den haushaltsmäßigen Vorgaben abgewichen oder für eine Maßnahme ggf. keine Ermächtigung im Haushaltsplan enthalten ist, wird das Budgetrecht des Rates verletzt. Es sind die daraus notwendigen Konsequenzen zu ziehen, um die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu sichern. Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung ist deren Bindung an den Haushaltsplan des Haushaltsjahres so bedeutend, dass die Gemeindehaushaltsverordnung ausdrückliche gesonderte Vorgaben dafür enthält.

### 3.2.2 Die Bindungen im Rahmen der Haushaltsplanung

Die Verbindlichkeit des gemeindlichen Haushaltsplans für die Haushaltsausführung im Haushaltsjahr wirkt sich auch auf die Haushaltsplanung aus. Nur eine sachgerechte und sinnvolle Veranschlagung im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen ermöglicht eine zweckbezogene und wirkungsorientierte Ausführung des Haushaltsplans.

Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist daher z.B. der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten, der durch die Regelungen in den §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt wird. Die weitere Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans wird durch eine Vielzahl sonstigen Maßgaben bestimmt, die, wenn diese nicht bei der Haushaltsplanung berücksichtigt werden, sich auf die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans auswirken (vgl. Abbildung 99).

<b>DIE MAßGABEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>MAßGABEN IN DER GEMEINDEORDNUNG</b>	
<b>§ 75</b>	Allgemeine Haushaltsgrundsätze
<b>§ 79</b>	Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans
<b>§ 82</b>	Vorgaben für die vorläufige Haushaltsführung
<b>§ 84</b>	Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung
<b>§ 85</b>	Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen
<b>MAßGABEN IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>§ 1</b>	Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Haushaltsplans
<b>§ 2</b>	Inhalt und Gliederung des Ergebnisplans
<b>§ 3</b>	Inhalt und Gliederung des Finanzplans
<b>§ 4</b>	Inhalt und Gliederung der Teilpläne
<b>§ 6</b>	Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung“,
<b>§ 7</b>	Pflicht zur Erstellung eines Vorberichtes
<b>§ 8</b>	Inhalt und Gliederung des Stellenplans
<b>§ 9</b>	Vorgaben für den Haushaltsplan für zwei Jahre
<b>§ 10</b>	Vorgaben für den Nachtragshaushaltsplan
<b>§ 11</b>	Allgemeine Planungsgrundsätze

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

<b>DIE MAßGABEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>§ 12</b>	Pflicht zur Angabe von Zielen und Kennzahlen zur Zielerreichung
<b>§ 13</b>	Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen
<b>§ 14</b>	Vorgaben für die Veranschlagung von Investitionen
<b>§ 15</b>	Veranschlagung der Verfügungsmittel des Bürgermeisters
<b>§ 16</b>	Umgang mit fremden Finanzmitteln

*Abbildung 99 „Die Maßgaben für den gemeindlichen Haushaltsplan“*

Dem Grundsatz der sachlichen Bindung kann durch Beachtung der aufgeführten Vorschriften ebenfalls Genüge getan werden. Grundsätzlich müssen daher die Einzelpositionen im Haushaltsplan nach Summe und Zweckbestimmung hinreichend bestimmt sein, sodass auch deren Zahl und Umfang abzuwägen sind. Mit Beschluss des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung nach § 80 Absatz 4 i. V. m. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW tritt dann eine wirksame Bindung der Gemeindeverwaltung an den Willen des Rates in Form der Haushaltssatzung der Gemeinde und des gemeindlichen Haushaltsplans ein.

In den Fällen des fehlenden In-Kraft-Tretens der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht eine Übergangszeit, in der einhergehend mit der gesetzlich bestimmten vorläufigen Haushaltsführung nach § 82 GO NRW ergänzende örtliche Regelungen zur Fortführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestehen müssen. Die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung muss dabei örtlich so gestaltet werden, dass dem Ziel und Zweck der vorläufigen Haushaltsführung unter Beachtung der gesetzlichen Vorschrift Genüge getan wird und auch das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr schnellstmöglich erreicht wird.

Für diese Übergangszeit bzw. die „haushaltslose Zeit“, die im besonderen Einzelfall auch das gesamte Haushaltsjahr umfassen kann, hat der Kämmerer bzw. der Bürgermeister die notwendigen einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen auf der Basis der aufgestellten Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zur Fortführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in schriftlicher Form zu treffen und dabei die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der rechtlichen Rahmenbedingungen festzulegen.

### **3.3 Zu Satz 3 (Haushaltsplan und Ansprüche und Verbindlichkeiten):**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er ist nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich und bindet daher die Dienststellen der Gemeindeverwaltung bei ihrer Tätigkeit an die im Haushaltsplan veranschlagten Haushaltspositionen.

Durch die haushaltsrechtliche Regelung wird ergänzend und ausdrücklich klargestellt, dass der Haushaltsplan der Gemeinde darüber hinaus keine weitere Drittwirkung oder Außenwirkung entfaltet. Der Haushaltsplan als Anlage zur gemeindlichen Haushaltssatzung entfaltet auch ohne die Regelung keine eigenständige Außenwirkung. Er ist hinsichtlich seiner rechtlichen Wirkungen auf die finanzwirtschaftlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Organen der Gemeinde beschränkt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 79 GO NRW**

Der Rat der Gemeinde hat dadurch die Gemeindeverwaltung ermächtigt und beauftragt, bedarfsgerecht zu wirtschaften. Hinsichtlich seiner Wirkung nach außen bedarf der Haushaltsplan wie die Ratsbeschlüsse der Umsetzung durch den Bürgermeister (vgl. § 53 Absatz 1 GO NRW). Erst dieses der Gemeinde zuzurechnende Handeln eröffnet eine Außenwirkung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Der gemeindliche Haushaltsplan begründet daher unmittelbar keine Ansprüche und keine Verpflichtungen Dritter gegenüber der Gemeinde.

Durch den Haushaltsplan der Gemeinde werden aber auch keine Ansprüche und Verpflichtungen Dritter gegenüber der Gemeinde aufgehoben. Ein Dritter kann sich daher nicht auf eine Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan berufen und z. B. höhere Zinsen verlangen, wenn im gemeindlichen Haushaltsplan unter der betreffenden Position höhere Zinsaufwendungen für die Gemeinde veranschlagt worden sind, als z. B. im Rahmen eines Kreditvertrages vereinbart wurde.

Die Gemeinde kann aber auch aufgrund einer Veranschlagung in ihrem Haushaltsplan auch keine zusätzlichen Zinszahlungen verweigern, wenn die entsprechende Haushaltsposition weniger oder gar keine Zinsaufwendungen ausweist, als es der tatsächlichen rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde entspricht. Die Ansprüche und Leistungen der Gemeinde gegenüber Dritten bedürfen immer einer eigenständigen rechtlichen Grundlage, z. B. durch Rechtsakte in Form von Bescheiden und Verträgen.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 79 GO NRW**

**(technisch nicht bedruckt)**

**§ 80**

**Erlass der Haushaltssatzung**

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

(2) <sup>1</sup>Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu. <sup>2</sup>Soweit er von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, kann der Kämmerer dazu eine Stellungnahme abgeben. <sup>3</sup>Wird von diesem Recht Gebrauch gemacht, hat der Bürgermeister die Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

(3) <sup>1</sup>Nach Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat ist dieser unverzüglich bekannt zu geben und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. <sup>2</sup>In der öffentlichen Bekanntgabe ist eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf Einwendungen erheben können und die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. <sup>3</sup>Die Frist für die Erhebung von Einwendungen ist so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann.

(4) <sup>1</sup>Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist vom Rat in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen. <sup>2</sup>In der Beratung des Rates kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten.

(5) <sup>1</sup>Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. <sup>2</sup>Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen. <sup>3</sup>Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. <sup>4</sup>Die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist verkürzen oder verlängern. <sup>5</sup>Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden.

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

**Erläuterungen zu § 80:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Erlass der Haushaltssatzung**

**1.1 Die Verfahrenszwecke**

Mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften wird der Gemeinde ein Aufstellungsverfahren für die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen konkret vorgegeben, denn die Haushaltssatzung hat eine erhebliche Bedeutung für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr. Die Gemeinde muss deshalb im Aufstellungsverfahren einerseits die gemeindliche Aufgabenerfüllung und ihre Wirkungen auf die Einwohner und Abgabepflichtigen sachgerecht und bedarfsgerecht berücksichtigen. Sie soll durch eine möglichst weitgehende bürgerschaftliche Mitwirkung beim Zustandekommen der Haushaltssatzung und der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung eine breite Akzeptanz schaffen.

Diese Zielsetzung wird einerseits dadurch umgesetzt, dass der Entwurf der Haushaltssatzung mit Anlagen den Einwohnern und Abgabepflichtigen zur Kenntnis zu bringen ist und Einwendungen gegen den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung erhoben werden können. Andererseits ist die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

Anlagen nach dem Beschluss des Rates öffentlich bekannt zu machen und bis zum Ende der Auslegung des Jahresabschlusses des gleichen Haushaltsjahres zur Einsichtnahme für jedermann verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Durch diese weitgehenden Zugangs- und Informationsmöglichkeiten sowie Mitwirkungsrechte wird den Einwohnern und Abgabepflichtigen als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die für das Haushaltsjahr geplante Haushaltswirtschaft offengelegt.

Mit der Auslegung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen sowie dem Recht auf Einsichtnahme und Mitwirkung für die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde werden die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als bedeutend höherwertig angesehen, als das mögliche Bedürfnis der Gemeinde, ihre Geschäftsvorfälle und Geschäftsprozesse sowie ihr geplantes verwaltungsmäßige Handeln und dessen voraussichtlichen Ergebnisse nicht offenlegen zu müssen.

Die Mitwirkung der Bürgerinnen und Bürger beim Gestalten des örtlichen Gemeindelebens erfordert aber, dass der Umgang mit haushaltswirtschaftlichen Informationen nicht mehr maßgeblich und allein durch die Gemeindeverwaltung bestimmt wird. Die Gemeindeverwaltung soll leistungsorientiert handeln und örtliche Dienstleistungen für die Bürgerinnen und Bürger erbringen und darüber auch ausreichend und angebotsorientiert informieren.

Die Zwecke, Aufgaben und haushaltsrechtlichen Vorgaben für die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen erfordern aber auch, dass im Aufstellungsverfahren zwei Organe der Gemeinde an den Entscheidungen über die Inhalte und Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung mitwirken müssen. Der Bürgermeister hat den verwaltungsmäßig vom Kämmerer aufgestellten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu bestätigen. Er hat damit zu verantworten, dass die geplante Haushaltswirtschaft mit den sich ständig weiterentwickelnden gemeindlichen Aufgaben in Einklang steht und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht unverträglich verschlechtert oder dauerhaft geschädigt wird.

Der Rat der Gemeinde hat die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu beschließen. Er ermächtigt damit im Rahmen seines Budgetrechtes die Gemeindeverwaltung zur Ausführung der geplanten und im gemeindlichen Haushaltsplan niedergelegten Haushaltswirtschaft. Der gemeindliche Haushaltsplan, der das geplante Ressourcenaufkommen und den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch durch die veranschlagten Erträge und Aufwendungen für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde aufzeigt und auch die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen ausweist, z. B. für die gemeindliche Investitionstätigkeit, wird durch den Ratsbeschluss verbindlich für die Haushaltsführung im Haushaltsjahr (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

## **1.2 Die Verfahrensschritte**

Die Gemeindeordnung sieht für den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde mehrere Verfahrensschritte vor. Die Gemeinde hat im Aufstellungsverfahren die Rechte des Rates der Gemeinde, des Bürgermeisters und des Kämmerers sowie der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Die Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr bedarf deshalb neben der notwendigen Aufgabenverteilung innerhalb der Gemeindeverwaltung auch einer konkreten Zeitplanung durch die Gemeinde. Die möglichen Verfahrensschritte, die durch die Gemeinde terminlich bestimmt werden, werden durch die nachfolgende Übersicht aufgezeigt (vgl. Abbildung 100).

<b>DAS VERFAHREN ZUM ERLASS DER HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>VERFAHRENSCHRITTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung</b>	Aufstellung der Satzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister (§ 80 Absatz 1 GO)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>DAS VERFAHREN ZUM ERLASS DER HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>VERFAHRENSCHRITTE</b>	<b>INHALTE</b>
	NRW) unter Mitwirkung des Verwaltungsvorstands (vgl. § 70 Absatz 2 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung</b>	Zuleitung der Satzung mit ihren Anlagen an den Rat (§ 80 Absatz 2 GO NRW).
<b>Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung</b>	Bekanntgabe mit Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen (§ 80 Absatz 3 GO NRW).
<b>Beratung über die Haushaltssatzung</b>	Beratung der Satzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Finanzausschusses (§ 59 GO NRW).
<b>Beratung und Beschlussfassung über die Haushaltssatzung</b>	Beratung und Beschlussfassung der Satzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Rates (§ 80 Absatz 4 GO NRW), ggf. auch Beschlussfassung über die erhobenen Einwendungen (§ 80 Absatz 3 Satz 3 GO NRW).
<b>Anzeige der Haushaltssatzung</b>	Anzeige der Satzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (§ 80 Absatz 5 GO NRW; sie soll spätestens 1 Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen).
<b>Ablauf der Anzeigefrist</b>	Anzeigefrist, bei der zu beachten ist: 1. Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 Absatz 4 GO NRW) 2. Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Absatz 2 GO NRW).
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung</b>	Bekanntmachung; Verfügbarhalten bis zum Ende der in § 96 Absatz 2 GO NRW benannten Frist (§ 80 Absatz 6 GO NRW).

*Abbildung 100 „Das Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung“*

Die Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens wird vorrangig dadurch bestimmt, dass die Haushaltssatzung spätestens einen Monat vor Beginn des Hausjahres von der Gemeinde bei ihrer Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll (§ 80 Absatz 5 GO NRW).

### **1.3 Die Mitwirkung der Aufsichtsbehörde**

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde soll sich über die Verfahrensschritte zur Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung informieren, denn diese Satzung ist von ihr als Rechtsaufsichtsbehörde über die Gemeinde zu prüfen und zu akzeptieren. Sie hat zu beurteilen, ob das gesetzlich bestimmte Verfahren zur Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung ordnungsgemäß abgelaufen ist und soll ggf. aufgetretene Rechtsverstöße beanstanden.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 80 GO NRW

Ein weiteres Mitwirken der Aufsichtsbehörde kann im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Einzelfall erforderlich werden, wenn die Gemeinde im Rahmen ihrer eigenverantwortlichen Aufgabenerfüllung durch Entscheidungen zusätzliche Verpflichtungen gegenüber Dritten übernehmen will, z. B. bei der Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme einer Bürgschaft für die Investitionsfinanzierung eines gemeindlichen Betriebes (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde hat im Rahmen ihrer Rechtsaufsicht entsprechend den haushaltsrechtlichen Bestimmungen die vorgesehenen Genehmigungen für bestimmte Festlegung zur geplanten Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu erteilen, z. B. zu einer vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage wegen eines geplanten Fehlbetrages (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW).

Ein eigenständiges Genehmigungserfordernis besteht zudem bei einem Haushaltssicherungskonzept der Gemeinde, wenn die Gemeinde zu dessen Aufstellung und Umsetzung verpflichtet ist (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde soll aber grundsätzlich die Prüfung haushaltswirtschaftlicher Tatbestände nicht auf die Aufsichtsbehörde verlagern, sondern unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften des Haushaltsrechts möglichst eine sachgerechte Lösung in eigener Verantwortung erarbeiten.

### **1.4 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung kann insbesondere ein Bedürfnis für den Rat und die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass die vorgelegte Haushaltssatzung mit Anlagen sowie die dazu gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine gesonderte Erklärung zur Vollständigkeit zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit der Haushaltsplanung dahingehend zu beachten, dass alle voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Geschäftsvorfälle und möglichen Ereignisse in ihrer Planung zu berücksichtigen sind. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Zur Sicherung der Vollständigkeit der gemeindlichen Haushaltsplanung soll die Gemeinde ihre Haushaltsplanung bis zur Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung fortschreiben. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zur Haushaltssatzung gegenüber dem Rat und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es dann nicht.

### **2. Die Unterrichtung des Rates**

Die Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und der Satzungsbeschluss durch den Rat der Gemeinde sind haushaltsrechtlich bestimmten Fristen unterworfen worden (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Die in diesem Rahmen festgelegten Aufstellungsfristen stellen dabei nicht nur eine Grenze für den Abschluss der örtlichen Arbeiten dar. Mit der Festlegung der Fristen wird auch bezweckt, dass im Rahmen des jährlich wiederkehrenden Haushaltskreislaufs der Rat der Gemeinde frühzeitig durch eine aktualisierte Haushaltsplanung über die vorgesehene weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde informiert wird.

Die Unterrichtungspflicht besteht gegenüber dem Rat als Organ und ist nicht auf die einzelnen Ratsmitglieder ausgerichtet worden. Es gelten hinsichtlich der konkreten Erfüllung dieser Pflicht die örtlichen Regelungen, sofern im Rahmen der haushaltsrechtlichen Festlegungen in der Gemeinde sachliche und zeitliche Bestimmungen getroffen wurden. Die Pflicht zur Unterrichtung des Rates kann grundsätzlich dann als erfüllt angesehen werden, wenn jedes Mitglied des Organs „Rat“ über die notwendigen Informationen verfügt. Die Form der Unterrichtung ist dabei nicht für jeden Sachverhalt haushaltsrechtlich bestimmt worden (vgl. z. B. § 22 Absatz 4 GemHVO NRW).

Die Unterrichtung des Rates bedarf grundsätzlich nicht zwingend einer Sitzung des Rates. Sie bedarf auch nicht zwingend eines gesonderten sachlichen Tagesordnungspunktes, wenn nicht eine besondere örtliche Bedeutung in der Sache besteht oder eine Entscheidung zu treffen ist. Der Unterrichtspflicht wird jedoch nicht genügt, wenn lediglich ein Ausschuss des Rates über die örtliche Angelegenheit unterrichtet wird. Der Adressat der Unterrichtung über haushaltswirtschaftliche Sachverhalte ist der Rat als Organ und nicht nur ein bestimmter Teil dieses Gremiums. In Einzelfällen können jedoch ggf. örtliche Besonderheiten bestehen, z. B. wenn der Rat einem Ausschuss eine Entscheidungsbefugnis übertragen hat (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

Die Unterrichtung des Rates ist insbesondere dann geboten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die gesetzlich bestimmten Fristen zur Aufstellung und Beschlussfassung der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht eingehalten werden können bzw. überschritten werden müssen. In diesen Fällen obliegt dem Bürgermeister eine entsprechende Unterrichtspflicht gegenüber dem Rat, denn er hat den Rat grundsätzlich über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

### **3. Die „erweiterte“ Bürgerbeteiligung**

Für die Gemeinde gilt das Gebot, dass sie das Wohl ihrer Einwohner durch ihre gewählten Organe zu fördern hat (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Sie hat das gemeindliche Vermögen und die Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde hat daher ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und auszuführen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben gesichert ist. Außerdem ist die gemeindliche Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die Bürgerinnen und Bürger in der Gemeinde sind daher eine wichtige Adressatengruppe für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr.

Das Interesse der Bürgerinnen und Bürger an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und einer Beteiligung bei haushaltsrelevanten Angelegenheiten ist größer geworden, ohne dass dabei die Rechte der gemeindlichen Organe infrage gestellt werden. Vielfach wird aber ein örtlich abgestimmtes Verfahren gewünscht, in dem die Gemeindeverwaltung haushaltswirtschaftliche Informationen in verständlicher Form verfügbar macht und die Bürgerinnen und Bürger beteiligt. Es wird oft nicht als ausreichend angesehen, im Rahmen des Aufstellungsverfahrens der gemeindlichen Haushaltssatzung nur als Einwohner und Abgabepflichtige sachliche Einwendungen gegen die Haushaltssatzung gegenüber der Gemeinde erheben zu können.

Die Beteiligung der Bürgerinnen und Bürger an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollte sich deshalb nicht nur auf die gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten und Formen beschränken. Die Gemeinde sollte vielmehr ihre Haushaltswirtschaft so aufbereiten, dass diese für die Bürgerinnen und Bürger verständlich und nachvollziehbar wird und sie durch ihre Beteiligung die Entscheidungsfindung des Rates der Gemeinde unterstützen. Ein Ziel ist dabei, dass der Rat und die Gemeindeverwaltung besser die Bedürfnisse und Wünsche der Bürgerinnen und Bürger erkennen und einschätzen können. Es lässt sich aber nur verwirklichen, wenn durch die Verantwortlichen in der Gemeinde das örtliche Haushaltsgeschehen transparent gemacht und die Haushaltsplanung durch nachvollziehbare Daten und Fakten sowie verständliche Erläuterungen aufgezeigt wird.

Die erweiterte Bürgerbeteiligung bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung erfordert sachgerechte und auf die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugeschnittene Informationen über die örtliche Haushaltsplanung und eine entsprechende Kommunikation. Die Informationen über die Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr dürfen sich deshalb nicht auf ein reines Zahlenwerk beschränken. Es muss auch eine nachvollziehbare Verknüpfung mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen. Die von der Gemeinde dazu festgelegten Ziele und Leistungen müssen erkennbar sein und verständlich hinsichtlich ihres Umfangs und ihrer Kosten dargestellt werden.

Vor der tatsächlichen Beteiligung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an der Vorbereitung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr sollte daher von der Gemeinde geklärt werden, welche Interessengruppen und sonstige Interessierte vor Ort angesprochen werden sollen. Dabei ist auch über den Umfang sowie über die Beteiligungsformen zu entscheiden. Die Ausgangslage kann grundsätzlich die gesamte produktorientierte Haushaltsgestaltung sein. Zum Gegenstand der Beteiligung können dabei abhängig von den örtlichen Verhältnissen auch bestimmte sachliche Maßnahmen bis hin zur „Aufstellung eines Bürgerhaushalts“ sein, der sich zudem auf das gesamte Gemeindegebiet oder nur bestimmte Ortsteile erstrecken kann, z. B. entsprechend der Zuständigkeiten von Bezirksvertretungen.

Die Beteiligung von Bürgerinnen und Bürgern an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch den Rat und die Gemeindeverwaltung sollte auf der Grundlage adressatenbezogener aufbereiteter gemeindlicher Haushaltsdaten erfolgen. Die haushaltswirtschaftlichen Ressourcen sowie finanzielle Angelegenheiten der Gemeinde können dabei im Mittelpunkt stehen. Eine allgemeine öffentliche Bereitstellung von Haushaltssachverhalten und weiteren Informationen kann die Bereitschaft der Adressaten erhöhen, dazu eine Meinung abzugeben oder über die Planungen der Gemeinde zu diskutieren. Die Gemeinde sollte daher offen mit ihrer haushaltspolitischen und strategischen Steuerung sowie der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, aber auch den Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde offen umgehen.

Eine „erweiterte“ Bürgerbeteiligung bedarf vor Ort einer Vision und fundamentaler Entscheidungen zur weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde, bei der die Zustimmung, das Vertrauen und die Meinung der Bürger unerlässlich für die Umsetzung sind. Die bestehenden Beziehungen zwischen den Bürgerinnen und Bürgern und der Gemeindeverwaltung müssen dazu überdacht und ggf. neu ausgeformt werden. Eine „erweiterte“ Bürgerbeteiligung bei haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten geht aber nicht so weit, dass die Bürger beantragen können, anstelle des Rates der Gemeinde selbst über die gemeindliche Haushaltssatzung zu entscheiden oder dass der Rat einen solchen Schritt beschließen darf (vgl. § 26 Absatz GO NRW).

Für die gemeindliche Haushaltssatzung ist gesetzlich die Zuständigkeit des Rates der Gemeinde sowie ein besonderes Aufstellungsverfahren unter einer förmlichen Beteiligung der Einwohner und Abgabepflichtigen bestimmt worden. Die Haushaltssatzung der Gemeinde ist daher als Gegenstand eines Bürgerbegehrens oder eines Bürgerentscheids für unzulässig erklärt worden (vgl. § 26 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Mit dem Beschluss des Rates über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und unter vorheriger Beteiligung der Einwohner und Abgabepflichtigen endet das haushaltsrechtliche Aufstellungsverfahren.

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

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den Adressaten beurteilen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Die Interessen der Adressaten sind aber für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen.

Die Adressaten können Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung. Sie können auch in Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. als Kreditgeber. Die Adressaten können auch in ihren ortsbezogenen Lebensverhältnissen den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar erfahren, z. B. als Grundsteuerpflichtige. Es bestehen deshalb aus dem Adressatenkreis heraus unterschiedliche Informationsbedürfnisse und Transparenzansprüche. Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt (vgl. Abbildung 101).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENGRUPPE</b>	<b>INFORMATIONSBEDÜRFNISSE</b>
<b>Der Rat der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p> <p>Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten ggf. im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Angaben machen zu können.</p> <p>Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die Gemeindeverwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.</p>
<b>Der Bürgermeister mit Verwaltungsvorstand der Gemeinde</b>	<p>Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein wichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Beim Bürgermeister besteht dadurch ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte.</p> <p>Zu dieser „Adressatengruppe“ ist jedoch nicht allein die Person „Bürgermeister“ zu zählen, sondern der gesamte Verwaltungsvorstand einer Gemeinde (vgl. § 70 GO NRW). Alle Mitglieder sind verpflichtet, sich im Interesse der Einheitlichkeit der Verwaltungsführung gegenseitig zu unterrichten und zu beraten (vgl. § 70 Absatz 3 GO NRW). Das Informationsinteresse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft richtet sich daher nicht nur auf das erzielbare Jahresergebnis, sondern die gesamte wirtschaftliche Lage und deren weitere Entwicklung unter der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Es bedarf daher einer „haushaltswirtschaftlichen Selbstinformation“ des Verwaltungsvorstands der Gemeindeverwaltung. Die gewonnenen Kenntnisse ermöglichen aber auch, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage und der haushaltsrechtlichen Möglichkeiten umsetzen zu können.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENGRUPPE</b>	<b>INFORMATIONSBEDÜRFNISSE</b>
<b>Die Beauftragten der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr beeinflussen die Arbeit der von der Gemeinde für unterschiedliche Aufgaben bestellten Beauftragten. Die Haushaltswirtschaft ermöglicht als eine Grundlage die Tätigkeit der Beauftragten oder wirkt sich unmittelbar auf deren Tätigkeit aus. Den Beauftragten, zu denen z. B. Behindertenbeauftragte, Datenschutzbeauftragte, Gleichstellungsbeauftragte, Integrationsbeauftragte und Sicherheitsbeauftragte zu zählen sind, ist i. d. R. im Rahmen ihrer Tätigkeit die notwendige personelle, sachliche und finanzielle Ausstattung zur Verfügung zu stellen. Das Informationsinteresse der Beauftragten besteht daher nicht nur verwaltungsmäßig, sondern auch wirtschaftlich.</p>
<b>Die Beschäftigten der Gemeinde</b>	<p>Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht i. d. R. vielfach ein Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können.</p> <p>Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern, da diese einerseits durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen in Ausführung der oftmals im Rahmen der Beschlüsse des Rates eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des Haushalts beschränkt werden und andererseits oftmals ihre persönliche Entwicklung betroffen sehen.</p>
<b>Die Betriebe der Gemeinde</b>	<p>Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z. B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der Gemeindeverwaltung.</p>
<b>Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde</b>	<p>Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z. B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW).</p> <p>Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENGRUPPE</b>	<b>INFORMATIONSBEDÜRFNISSE</b>
<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	<p>Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z. B. durch die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nach § 80 Absatz 5 GO NRW oder des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 2 GO NRW.</p> <p>Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.</p>
<b>Die Zuwendungsgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden. Die Gemeinde erhält aber auch Betriebskostenzuschüsse zur Erledigung ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit. Sie erhält von den Dritten aber auch Sachzuwendungen. Die Dritten verbinden mit den Finanzmitteln und Sachzuwendungen vielfach besondere Zwecke, die von der Gemeinde bei der Verwendung der Finanzmittel einzuhalten und ggf. nachzuweisen sind.</p> <p>Das Land, der Bund und die EU sowie andere Institutionen und einzelne Personen können gegenüber der Gemeinde als Zuwendungsgeber auftreten. Sie geben Ziele und Rahmenbedingungen vor und setzen dadurch ihr eigenes Förderinteresse um. Darüber hinaus besteht bei ihnen ein potentiell Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, die Haushaltsplanung, den Jahresabschluss sowie über den gemeindlichen Gesamtabschluss und die künftigen Risiken und Chancen.</p>
<b>Die Kreditgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).</p> <p>Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentiell Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren und diese Einstufung Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde hat.</p>
<b>Die Geschäftspartner der Gemeinde</b>	<p>Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 80 GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENGRUPPE</b>	<b>INFORMATIONSBEDÜRFNISSE</b>
	Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchen Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.
<b>Bund und Land (statistische Daten)</b>	<p>Die Gemeinde hat statistische Meldepflichten gegenüber dem Bund und dem Land zu erfüllen und kann die dafür benötigten Finanzdaten entsprechend den festgelegten Erhebungsmerkmalen aus dem System des doppelten Rechnungswesens ableiten. Aufgrund der erforderlichen Beurteilung kommunaler Haushalte haben der Bund und das Land ein hohes Interesse an den haushaltswirtschaftlichen Daten. Der Gemeinde obliegt eine entsprechende Auskunftspflicht gegenüber den statistischen Stellen.</p> <p>Die mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen des Bundes und des Landes haben als Verarbeiter von Daten ein regelmäßiges Interesse an sachgerechten und richtigen Informationen über die von der Gemeinde abgewickelten Geschäftsvorfällen und den daraus entstandenen vielfältigen Ergebnis- und Finanz- sowie Bestandsdaten. Sie richten dabei ihren Blick auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchen Umfang zuverlässige und belastbare sowie verarbeitbare Daten von der Gemeinde geliefert werden.</p>
<b>Die sonstige Öffentlichkeit</b>	Die Öffentlichkeit als letzter Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet bereits einige der zuvor benannten Interessengruppen, z. B. die Bürgerinnen und Bürger. Sie umfasst jedoch auch die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde oder auch andere Gruppen, die der Förderung der Gemeinde zur gesellschaftlichen Teilhabe und Integration bedürfen. Insgesamt können jedoch unter dem Begriff „Öffentlichkeit“ eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen erfasst werden, auf die sich das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde auswirkt und die deshalb sich über die daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen.

*Abbildung 101 „Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

Die Bedeutung für die Gemeinde zeigt sich z. B. auch daran, dass die Adressaten an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken können und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde ständig zur Einsichtnahme verfügbar sein müssen. Außerdem ist eine leserfreundliche und nachvollziehbare Darstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bei deren Beteiligung oder auch wegen der Informationsrechte erforderlich. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass dafür besondere gesetzliche Vorgaben bestehen (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW).



**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung):**

**1.1 Die Aufstellung durch den Kämmerer**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vom Kämmerer aufzustellen, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat. Er darf sich seiner gesetzlichen Aufgabe nicht durch Delegation entziehen, darf sich aber einer konkreten Hilfe und Unterstützung durch Dritte bedienen. Nach der Aufstellung hat der Kämmerer des Entwurfs der Haushaltssatzung dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen.

Bei der Aufstellung des Entwurfs ist vom Kämmerer zudem die haushaltsrechtliche Vorgabe zu beachten, dass die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll. Das gesamte Aufstellungsverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung innerhalb der Gemeindeverwaltung. Es ist deshalb von der Gemeinde festzulegen, wer welche Aufstellungsarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat.

In diesem Zusammenhang ist auch die Beteiligung der Einwohner und Abgabepflichtigen zu klären, denn diese Personengruppen können zum Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ggf. Einwendungen erheben. Zudem besteht ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten, denn die erste Spalte der Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan ist mit den Ist-Ergebnissen aus dem Jahresabschluss des Vorjahres auszufüllen. Bei der Aufgaben- und Zeitplanung der Gemeinde ist aber auch die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu berücksichtigen.

**1.2 Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen**

Der Kämmerer der Gemeinde muss bei der jährlichen Aufstellung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen beachten, dass zur Haushaltssatzung mit ihren Anlagen eine Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften bestehen, um eine sachgerechte Planung für das haushaltswirtschaftliche Geschehen im Haushaltsjahr zu sichern sowie Zuordnungen zum Haushaltsjahr periodengerecht abzugrenzen. Die nachfolgende Übersicht soll dazu einen Überblick vermitteln (vgl. Abbildung 102).

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN UNTERLAGEN</b>	
<b>HAUSHALTSSATZUNG</b>	
Haushaltssatzung	§ 78 GO NRW i. V. m. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBL. NRW. 6300.
<b>BESTANDTEILE DES HAUSHALTSPLANS</b>	
Ergebnisplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 1 und § 2 GemHVO NRW sowie Nummer 1.2.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBL. NRW. 6300.
Finanzplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 2 und § 3 GemHVO NRW sowie Nummer 1.2.2 des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN UNTERLAGEN</b>	
	Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBL. NRW. 6300.
Teilpläne	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 3 und § 4 GemHVO NRW sowie den Nrn. 1.2.3 bis Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBL. NRW. 6300.
Ggf. Haushaltssicherungskonzept	§§ 75 und 76 GO NRW i. V. m. § 5 GemHVO NRW und dem Runderlass des Innenministeriums vom 7. März 2013
<b>ANLAGEN ZUM HAUSHALTSPLAN</b>	
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i. V. m. § 7 GemHVO NRW
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nummer 1.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBL. NRW. 6300.
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBL. NRW. 6300.
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder	§ 56 Absatz 3 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBL. NRW. 6300.
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBL. NRW. 6300.
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weiteren Rechtsvorschriften
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW

*Abbildung 102 „Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde“*

Die Gemeinde muss gewährleisten, dass durch die geplanten Maßnahmen und Vorhaben die aktuelle und zukünftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht in ungeeigneter oder nicht vertretbarer Weise belastet wird. Die gemeindliche Haushaltssatzung muss daher bestimmte Festsetzungen enthalten (vgl. § 78 GO NRW). Ihr ist als wichtigste Anlage der gemeindliche Haushaltsplan mit seinen verschiedenen Anlagen beizufügen (vgl. § 79 GO NRW).

### **1.3 Die Aktualität der Haushaltsplanung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift gibt für die Aufstellung und den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde mehrere Verfahrensschritte vor, für die bestimmte Zeitvorgaben bestehen. Bei der Festlegung des Ablaufes des Aufstellungsverfahrens hat die Gemeinde zu beachten, dass die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres bei der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll, damit die gemeindliche Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr rechtzeitig zu dessen Beginn am 1. Januar in Kraft treten kann.

Bei der Gemeinde können jedoch zeitliche Verzögerungen im Aufstellungsverfahren auftreten, sodass das Beratungsverfahren und die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung durch den Rat der Gemeinde nicht immer entsprechend den gesetzlichen Fristen abgeschlossen werden können. Beim Vorliegen besonderer örtlicher Gegebenheiten entsteht die Pflicht für die Gemeinde, im Rahmen der auftretenden zeitlichen Verzögerung im Aufstellungsverfahren der Haushaltssatzung der Gemeinde die gemeindliche Haushaltsplanung zu aktualisieren, damit die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nicht auf veralteten Daten und Gegebenheiten aufbaut.

Die Gemeinde muss sich dafür die notwendigen Informationen im Rahmen ihrer eigenständigen Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich verschaffen. Sie muss ggf. weitere Umstände aus dem Kreis der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigen, die sich auf das neue Haushaltsjahr auswirken können. Im Rahmen der Aktualisierung ihrer Haushaltsplanung hat die Gemeinde daher zu prüfen, ob die veranschlagten Ermächtigungen im Haushaltsplan im begonnenen Haushaltsjahr ausgeführt bzw. in Anspruch genommen werden können. Die Gemeinde hat daher ggf. ihre Haushaltsplanung bzw. die Haushaltsposten ihres Haushaltsplans der Realität entsprechend dem zeitlichen Stand anzupassen.

Die Aktualität der gemeindlichen Haushaltsplanung ist durch den Kämmerer und den Bürgermeister unter Beachtung des Grundsatzes der Haushaltswahrheit mindestens bis zur Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat der Gemeinde zu wahren (vgl. § 80 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Sie haben in diesem Zusammenhang zu dokumentieren, dass ihnen bis zu diesem Zeitpunkt keine Umstände bekannt geworden sind, die ggf. Anlass zu einer Änderung ihrer Prognoseannahmen im gemeindlichen Haushaltsplan hätten sein können, z. B. hinsichtlich der Höhe oder der Arten der geplanten Erträge und Aufwendungen.

Die Aktualität der Haushaltsplanung soll die Gemeinde grundsätzlich bis zum Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung wahren. Die nach der Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat bekannt gewordenen Umstände, die Anlass zu Anpassung der Haushaltsplanung erforderlich machen, können auf den üblichen zulässigen Wegen in das Beratungsverfahren des Rates eingebracht werden. Der Rat soll im Rahmen seines Beratungsverfahrens aber auch über Umstände informiert werden, die aus Sicht des Kämmerers und des Bürgermeisters nicht zwingend zu einem Anpassungsbedarf führen.

Der Rat kann im Rahmen seines Budgetrechts eigenständig über die vorzunehmenden Anpassungen entscheiden. Es ist auch deshalb als ausreichend anzusehen, wenn dem Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung ein Entwurf mit einer Änderungsliste zugrunde liegt. Die Beschlussfassung sowie jeder neue Aktualisierungsstand erfordern nicht, gleichzeitig auch einen neuen Entwurf der Haushaltsplanung aufzustellen. Für die öffentliche Bekanntmachung muss jedoch die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in einer „Endfassung“ bzw. „veröffentlichungsreifen Fassung“ aufgestellt sein.

#### **1.4 Haushaltsplanung und Ermächtigungsübertragung**

Die zeitlichen Verzögerungen im Aufstellungsverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr können dazu führen, dass das Beratungsverfahren und die Beschlussfassung im Rat der Gemeinde sich über die gesetzlichen Fristen hinaus bis in das neue Haushaltsjahr erstrecken können. In solchen Fällen muss in der Gemeinde vor Ort geklärt werden, ob bei einer noch nicht beschlossenen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr die für eine Übertragung vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr nicht unmittelbar in den neuen Haushaltsplan einbezogen werden sollten. Die Ermächtigungen würden dann zwar erneut der Beschlussfassung des Rates unterliegen, i. d. R. jedoch nicht deswegen eingeschränkt, weil der Rat deren Inanspruchnahme bereits im abgelaufenen Haushaltsjahr grundsätzlich zugelassen hat.

Die Gemeinde hat bei ihrer Vorgehensweise zu berücksichtigen, dass die übertragenen Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dem Rat der Gemeinde einerseits zur Kenntnis gegeben werden müssen (vgl. § 22 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW). Andererseits erhöhen die Übertragungen unmittelbar die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres (vgl. § 22 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Es dürfte daher sachgerecht sein, bei einer „verspäteten“ Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr die vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen unmittelbar als Veränderungen in diese Haushaltssatzung bzw. den Haushaltsplan einzubeziehen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde auf diese Kombination verzichtet, müssen zwei Haushaltsverfahren mit gegenseitigen Wirkungen nebeneinander betrieben werden. Der Rat beschließt dann eine Haushaltssatzung, bei der nicht die gebührende Aktualität der Haushaltsplanung besteht, weil unmittelbar nach seiner Beschlussfassung eine „zulässige“ Fortschreibung der entsprechenden Positionen im Haushaltsplan durch die Gemeindeverwaltung vorgenommen wird.

Das Zusammenführen der Ermächtigungsübertragungen mit dem gleichzeitig laufenden Haushaltsaufstellungsverfahren erhöht die notwendige Transparenz über die tatsächlichen Ermächtigungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr. Gleichzeitig wird dadurch für den Rat der Gemeinde ein Gesamtüberblick über die Ermächtigungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr hergestellt.

#### **1.5 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung kann insbesondere ein Bedürfnis für den Rat und die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass die vorgelegte Haushaltssatzung mit Anlagen sowie die dazu gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine gesonderte Erklärung zur Vollständigkeit zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit der Haushaltsplanung dahingehend zu beachten, dass alle voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Geschäftsvorfälle und möglichen Ereignisse in ihrer Planung zu berücksichtigen sind. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Zur Sicherung der Vollständigkeit der gemeindlichen Haushaltsplanung soll die Gemeinde ihre Haushaltsplanung bis zur Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung fortschreiben. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zur Haushaltssatzung gegenüber dem Rat und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es dann nicht.

## **1.6 Die Vorlagepflicht des Kämmerers**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Kämmerer die Verpflichtung, den von ihm aufgestellten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Vor Ort ist dazu eigenverantwortlich über die Form und den Inhalt der Vorlage bzw. eines Begleitschreibens zu entscheiden, z. B. wenn über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen hinausgehende Unterlagen vorgesehen sind. Die Beifügung eines Begleitberichtes zum aktuellen Status der Haushaltswirtschaft und die daraus entstehenden Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltsplanung können ebenfalls sinnvoll sein.

In den Fällen, in denen bei der Vorlage des Entwurfs auf Anlagen zum Haushaltsplan verzichtet wird oder Anlagen nachgereicht werden, sollte in einem Begleitschreiben darauf hingewiesen werden. Bei einer nicht erheblichen Unvollständigkeit der Vorlage an den Bürgermeister muss sichergestellt werden, dass die fehlenden Unterlagen schnellstmöglich nachgereicht werden. Bei einer erheblichen Unvollständigkeit der Unterlagen ist ggf. die Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung tangiert. Der Kämmerer soll durch seine Unterschrift bestätigen, dass der von ihm aufgestellte Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung aus seiner Finanzverantwortung heraus richtig und vollständig ist.

## **1.7 Die Unterzeichnung durch den Kämmerer**

### **1.7.1 Allgemeine Sachlage**

Der Kämmerer der Gemeinde, der für das Finanzwesen in der Gemeinde zuständig ist bzw. die Finanzverantwortung dafür innehat, hat den von ihm aufgestellten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in Form einer eigenhändigen Unterschrift und unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Mit seiner Unterschrift erfüllt der Kämmerer eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und dokumentiert damit seine haushaltswirtschaftliche Finanzverantwortung in der Gemeinde. Das Datum sollte dabei nicht mit dem Datum übereinstimmen, an dem der Bürgermeister durch seine Unterschrift den aufgestellten Entwurf der Haushaltssatzung bestätigt.

Der Kämmerer erbringt durch seine Unterschrift den Nachweis über die ordnungsgemäße Durchführung seiner gesetzlichen Aufgabe. Außerdem bringt er auch zum Ausdruck, dass der von ihm aufgestellte Satzungsentwurf aus seiner Finanzverantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder besondere Hinweise gibt. Zur Klarstellung dieser Sachlage ist deshalb eine eigenständige Erklärung durch den Kämmerer geboten. Die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Entwurfs beinhaltet dabei nicht, dass der Kämmerer sämtliche Bestandteile und Anlagen der gemeindlichen Haushaltssatzung einzeln zu unterzeichnen hat.

Durch die Erklärung soll nach bestem Wissen versichert werden, dass der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen den haushaltswirtschaftlichen Erfordernissen für das Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, der Generationengerechtigkeit, der bestehenden örtlichen Verhältnisse sowie der voraussichtlichen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde entspricht. Die Erklärung soll auch beinhalten, dass das notwendige wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Regeln aufgezeigt wird und die aufgestellte örtliche Haushaltsplanung eine geeignete und ausreichende Grundlage für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darstellt.

Die Verpflichtung des Kämmerers zur Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen beinhaltet dabei jedoch nicht, dass er den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie die Anlagen dazu einzeln zu unterzeichnen hat. Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen sollte vielmehr buchnotwendig in geeigneter Weise so zusammengefasst werden, sodass mehrfache Unterschriften entbehrlich sind. Für Dritte muss erkennbar und nachvollziehbar sein, dass sich die Unterschrift des Kämmerers insgesamt auf die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bezieht. Es bietet sich z. B. eine Unterschrift unter dem Text der Haushaltssatzung unter dem Stichwort „aufgestellt“ an.

### **1.7.2 Bürgermeister nicht Kämmerer**

Bei einer Verhinderung des Kämmerers kann die Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung nach ihrer Aufstellung nicht durch den Bürgermeister erfolgen. Im Rahmen seiner Verantwortung für die Gemeindeverwaltung muss der Bürgermeister bereits bei der Einstellung eines Kämmerers beachten, dass auch geklärt wird, wer bei einer Verhinderung des Kämmerers dessen funktionale Vertretung wahrnehmen soll. Dem Kämmerer ist es im Rahmen seiner Befugnisse nicht erlaubt, für den Fall seiner Verhinderung den Bürgermeister mit seiner Vertretung zu beauftragen. Die Unzulässigkeit einer Beauftragung des Bürgermeisters besteht auch dann, wenn der Rat keine Bedenken gegen diese Vertretung hätte.

Die Frage der Vertretung des Kämmerers im Verhinderungsfall muss in der Gemeinde im Rahmen der Entscheidung des Bürgermeisters über eine Bestellung oder eine Beauftragung des Kämmerers geklärt werden. Unabhängig von der Bestellung oder Beauftragung des Kämmerers kann der Bürgermeister kein Verhinderungsvertreter für den Kämmerer sein. Er kann sich bei der Einstellung eines Kämmerers zwar entscheiden, ob er bestimmte hauswirtschaftlich relevante Entscheidungen dem Kämmerer überlassen will („bestellter“ Kämmerer) oder selber treffen möchte („beauftragter“ Kämmerer). Die Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung ist an die gesetzliche Aufgabe des Kämmerers gebunden und weder allgemein noch im Einzelfall auf den Bürgermeister übertragbar.

## **2. Zu Absatz 2 (Entwurf der Haushaltssatzung und Aufgaben des Bürgermeisters):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Bestätigung und Zuleitung an den Rat):**

#### **2.1.1 Die Bestätigung durch den Bürgermeister**

Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu bestätigen. Die Bestätigung beinhaltet die Auffassung des Bürgermeisters, dass der Entwurf für die Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr sachgerecht und ausreichend ist. Der Bürgermeister darf sich dieser gesetzlichen Aufgabe nicht durch Delegation entziehen, denn mit der Bestätigung strebt er bereits seine künftige Entlastung im Rahmen des Jahresabschlusses durch die Ratsmitglieder an (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

Für die Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben worden. Sie erfolgt i. d. R. durch eine Unterzeichnung des Entwurfs in Form einer eigenhändigen Unterschrift des Bürgermeisters unter Angabe des Datums. Das Datum zur Unterschrift des Bürgermeisters sollte dabei nicht mit dem Datum übereinstimmen, an dem der Kämmerer erklärt, dass der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung aufgestellt ist. Beide Unterschriften am gleichen Tag können bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Frage hervorrufen, ob der Bürgermeister sich ausreichend und sachgerecht mit dem Entwurf der Haushaltssatzung befasst hat.

Die Unterzeichnung stellt eine formelle und materielle Vollständigkeitserklärung des Bürgermeisters mit dem Inhalt dar, dass der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung alle Bestandteile und Anlagen enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. aus örtlichen Gründen heraus notwendig sind. Die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Entwurfs beinhaltet dabei nicht, dass der Bürgermeister sämtliche Bestandteile und Anlagen der gemeindlichen Haushaltssatzung einzeln zu unterzeichnen hat. Die gemeindliche Haushaltssatzung ist vielmehr buchtechnisch zusammenzufassen, damit erkennbar und nachvollziehbar wird, dass die Unterschrift des Bürgermeisters sich auf die Gesamtheit aller Teile bezieht.

Die erforderliche Unterschrift kann z. B. unter dem Text der Haushaltssatzung unter dem Stichwort „bestätigt“ platziert werden. Mit seiner Unterschrift dokumentiert der Bürgermeister seine hauswirtschaftliche Verantwortung.

Sie stellt deshalb einen ausreichenden Nachweis im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften dar. Die Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung ist ggf. durch den Vertretungsberechtigten unter Beachtung der geltenden Vertretungsregelungen vorzunehmen, wenn der Bürgermeister seine gesetzliche Pflicht zur Bestätigung des Entwurfs aus persönlichen Gründen nicht wahrnehmen kann (vgl. § 68 GO NRW).

### **2.1.2 Das Änderungsrecht des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister ist im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nicht verpflichtet, den Entwurf des Kämmerers unverändert zu übernehmen bzw. dem Rat zuzuleiten. Wenn aus seiner Sicht ein Bedarf für Änderungen des Entwurfs der Haushaltssatzung besteht, kann er eigenverantwortlich entscheiden, ob und in welcher Art und Weise die Änderungen vorgenommen werden sollen. Er kann zu dem Entwurf aber auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben. Eine Abstimmung mit dem Kämmerer ist dabei sinnvoll und sachgerecht, aber nicht verpflichtend.

Die Vornahme der Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung stellt zudem eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde dar. Sie kommt dadurch zum Ausdruck, dass dieser den ihm vorgelegten Entwurf zu unterzeichnen hat. Der Bürgermeister erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise macht.

### **2.1.3 Die Informationspflichten des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister hat das Recht, von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen abzuweichen, bevor er den Entwurf dem Rat der Gemeinde zur Beschlussfassung zuleitet. Sofern der Bürgermeister von dem Entwurf abweicht, hat er vor der Zuleitung des Entwurfs an den Rat der Gemeinde den Kämmerer über seine abweichende Auffassung in der Sache zu informieren und ihm die sich daraus ergebenden oder bereits von ihm vorgenommenen Änderungen des Entwurfs offen zu legen.

Dem Kämmerer steht in diesem Falle das Recht zu, eine Stellungnahme zu dem durch den Bürgermeister geänderten Entwurf der Haushaltssatzung oder seinen Hinweisen abzugeben. Die Befugnis des Bürgermeisters, Änderungen an dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung vornehmen zu dürfen, geht jedoch nicht so weit, dass er wegen des möglicherweise weitreichenden Umfangs seiner für notwendig angesehenen Änderungen eigenständig einen neuen Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung aufstellen darf.

Der Bürgermeister darf aber auch nicht den Kämmerer mit der Aufstellung eines neuen Entwurfs beauftragen, denn das Recht zur Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung der Gemeinde steht gesetzlich dem Kämmerer und nicht dem Bürgermeister zu. In den Fällen, in denen wegen der Änderungen der Entwurfsfassung durch den Bürgermeister aber noch Differenzen zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister bestehen bleiben, sind diese im Rahmen der Beratungen des Rates über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung auszuräumen.

### **2.1.4 Die Zuleitung an den Rat**

#### **2.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Der Bürgermeister hat nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift den von ihm bestätigten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Der Adressat der Vorlage ist damit der Rat als Kollegialorgan, das seine Beschlüsse in Sitzungen fasst (Sitzungsprinzip) und nicht das einzelne Ratsmitglied. Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat der Gemeinde wird in

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 80 GO NRW

der gemeindlichen Praxis i. d. R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird.

Der Bürgermeister hat den Rat einzuberufen und die Tagesordnung der Ratssitzungen in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 1 und § 48 Absatz 1 GO NRW). In diesem Zusammenhang muss der Bürgermeister sicherstellen, dass der Rat der Gemeinde auch über die Stellungnahme des Kämmerers verfügt, wenn der Kämmerer von dem ihm gesetzlich eingeräumten Recht Gebrauch gemacht hat, eine „abweichende Stellungnahme“ zu dem vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Haushaltssatzung abzugeben.

In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für Bürgermeister und auch für den Kämmerer ein Rederecht, sodass die für das neue Haushaltsjahr geplante Hauswirtschaft der Gemeinde mit Ausblick auf die weiteren drei Planungsjahre sowie die damit verbundenen Ziele, aber auch die Chancen und Risiken für die Gemeinde, vorgestellt werden. Dabei können beim Vorliegen der Stellungnahme des Kämmerers ggf. auch Meinungsverschiedenheiten in der betreffenden Ratssitzung aufgezeigt werden.

Im Rahmen der Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat ist gegenüber dem Rat eine eigenständige Erklärung durch den Bürgermeister geboten, dass der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen die haushaltswirtschaftlichen Erfordernisse für das Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, der Generationengerechtigkeit, der bestehenden örtlichen Verhältnisse sowie der voraussichtlichen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde nach bestem Wissen enthält.

Diese Erklärung soll auch enthalten, dass das notwendige wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Regeln erfolgen soll und die vorgelegte örtliche Haushaltsplanung eine geeignete Grundlage für die Ausführung der gemeindlichen Hauswirtschaft im Haushaltsjahr darstellt. Die Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung kann im Rahmen der beschlussfähigen Zusammenkunft des Rates (Sitzung) dann als erfolgt betrachtet werden.

Für die weiteren Beratungen bzw. die Verweisung an die zuständigen Ausschüsse ist es wichtig, dass jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen über die geplante gemeindliche Hauswirtschaft für das Haushaltsjahr verfügen kann. Bei der Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat der Gemeinde muss bereits gewährleistet werden, dass der Rat sachgerecht einen Beschluss über den ihm vorgelegten Entwurf der Haushaltssatzung fassen kann. Dazu gehört, dass der Finanzausschuss zuvor beteiligt und der Rat über das Beratungsergebnis unterrichtet wird.

Die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung ist jedoch dann nur als ordnungsgemäß zustande gekommen zu betrachten, wenn der Finanzausschuss zuvor beteiligt worden ist. Dieser Ausschuss hat die gesetzliche Aufgabe, die gemeindliche Haushaltssatzung vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde erforderlichen Entscheidungen zu treffen (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW).

Eine Nichtbeteiligung dieses Ausschusses des Rates führt daher zur Rechtswidrigkeit der Haushaltssatzung. Durch ein Wiedereinsetzen des Verfahrens mit der Durchführung der Beteiligung des Ausschusses bzw. der Nachholung der Beteiligung kann ein ordnungsmäßiger Zustand wiederhergestellt werden. Sofern dabei seitens des Finanzausschusses ggf. Änderungswünsche beschlossen werden, bedarf es auch einer neuen Beschlussfassung des Rates über die betreffende Haushaltssatzung der Gemeinde.

### **2.1.4.2 Die Vornahme der Zuleitung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält keine nähere Bestimmung, wann die Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung durch den Bürgermeister an den Rat als erfolgt anzusehen ist. Die Vorgabe zur Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister an den Rat enthält trotz Fristsetzung



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 80 GO NRW**

ebenfalls keine Festlegungen über den Zeitpunkt, wann von einer erfolgten Zuleitung auszugehen ist (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Der Zeitpunkt der Zuleitung muss daher daran gemessen werden, dass der Rat die gemeindliche Haushaltssatzung zu beschließen hat.

Die Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat ist deshalb in einen Zusammenhang mit den Aufgaben des Bürgermeisters zur Vorbereitung von Ratsbeschlüssen zu stellen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW). Zur dieser Vorbereitungspflicht gehört die Aufgabe des Bürgermeisters, dem Rat eine sachangemessene Beratung und Beschlussfassung zu ermöglichen. Die Sicherstellung der Gestaltung und Durchführung liegt dabei im pflichtgemäßen Ermessen des Bürgermeisters, sofern in der Geschäftsordnung des Rates nichts Näheres festgelegt worden ist.

Das zulässige Ermessen des Bürgermeisters wird jedoch auch durch den Verhandlungsgegenstand beeinflusst, den der Rat zu beraten und zu beschließen hat. Im Gesamtzusammenhang und jeweils bezogen auf die einzelnen Tagesordnungspunkte der Sitzung des Rates ist davon auszugehen, dass zur Vorbereitung des Ratsbeschlusses über die Haushaltssatzung eine schriftliche Beschlussvorlage mit dem Entwurf der Haushaltssatzung als Sitzungsvorlagen zu versenden sind. Nach der Versendung der Sitzungsvorlagen durch den Bürgermeister kann davon ausgegangen werden, dass die Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat erfolgt ist.

**2.2 Zu Satz 2 (Recht des Kämmerers zur Stellungnahme):**

Der Kämmerer kann nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift eine eigenständige Stellungnahme abgeben, wenn der Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf ggf. Änderungen vornimmt oder besondere Hinweise gibt, die im Rahmen der Beratungen des Rates zu einer Änderung führen können. In solchen Fällen kann der Kämmerer die notwendige Aufklärung vom Bürgermeister über die vorgenommenen Abweichungen verlangen, um von dem ihm gesetzlich zustehenden Recht, eine Stellungnahme dazu abgeben zu können, Gebrauch machen zu können.

Der Bürgermeister hat daher vor der Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat der Gemeinde die Pflicht, den Kämmerer über seine ggf. bestehende abweichende Auffassung zu informieren. Er soll ihm die vorgenommenen Änderungen des Entwurfs der Haushaltssatzung offenlegen und die sich aus seinen Änderungen ergebenden Auswirkungen aufzeigen. Der Bürgermeister muss bei Änderungsabsichten auch die zeitliche Dimension berücksichtigen, denn dem Kämmerer ist bei Änderungen des Entwurfs der Haushaltssatzung eine Gelegenheit zur Abgabe einer Stellungnahme gegenüber dem Bürgermeister zu geben.

**2.3 Zu Satz 3 (Vorlage der Stellungnahme an den Rat):**

Für den Bürgermeister besteht nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift die Pflicht, eine erhaltene Stellungnahme des Kämmerers zu dem von ihm bestätigten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ebenfalls dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Aus dieser Verpflichtung ergibt sich, dass der Kämmerer seine Stellungnahme schriftlich und gegenüber dem Bürgermeister abzugeben hat. Mit der Zuleitung der Haushaltssatzung wird dann den Ratsmitgliedern die Möglichkeit verschafft, sich vor Eintritt in die Beratungen über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung auch mit der Auffassung des Kämmerers der Gemeinde zur geplanten Haushaltswirtschaft der Gemeinde befassen zu können, die Argumente des Kämmerers und die des Bürgermeisters zu werten und sich dazu eine eigene Meinung zu bilden.

Der Bürgermeister sollte daher bei der Zuleitung des vom bestätigten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung den Rat der Gemeinde auch über eine Stellungnahme des Kämmerers informieren, sofern dieser eine Stellungnahme abgegeben hat. Die Stellungnahme des Kämmerers stellt dabei jedoch nicht keinen Bestandteil oder eine Anlage des Entwurfs der Haushaltssatzung der Gemeinde dar. Sie muss daher nicht im Rahmen der Einsichtnahme

in den Entwurf der Haushaltssatzung verfügbar gehalten werden. Die Stellungnahme des Kämmerers berührt lediglich das verwaltungsinterne Aufstellungsverfahren des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen. Es ist daher ausreichend, wenn der Rat in seinem Beratungsverfahren über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen auch über die Auffassung des Kämmerers zur aufgestellten Haushaltssatzung informiert worden ist.

### **3. Zu Absatz 3 (Bürgerbeteiligung beim Entwurf der Haushaltssatzung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Bekanntgabe und Einsichtnahme):**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll ein bürgerfreundliches Verfahren für die Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr erreicht werden. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits als Einwohner und Abgabepflichtige die Adressaten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht regelmäßig ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde und über die Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr sowie die weitere wirtschaftliche Entwicklung.

Für die Gemeindeverwaltung besteht ein erhebliches Interesse an einer geeigneten Bürgerbeteiligung, denn die haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungen sind zu bestimmen und zu messen sowie die Wirkungen zu beurteilen. Die Gemeinde soll sich um eine allgemeine Akzeptanz der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung bei allen Einwohnern und Abgabepflichtigen bemühen. Eine geeignete Form der Bürgerbeteiligung kann daher zur Verbesserung der Qualität der gemeindlichen Haushaltsplanung in Bezug auf die örtlich notwendigen Maßnahmen beitragen.

Die Bürgerinnen und Bürger sollen deshalb möglichst frühzeitig in das Aufstellungsverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung und damit in das örtliche Haushaltsgeschehen der Gemeinde eingebunden werden. Die Gemeinde hat die allgemeine gesetzliche Verpflichtung, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Das jährliche Haushaltsgeschehen der Gemeinde soll von vielen Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde mitgetragen werden, denn diese nehmen die Leistungen der Gemeinde in Anspruch und nutzen die gemeindlichen Einrichtungen.

Aufseiten vieler Bürgerinnen und Bürger besteht auch deshalb ein großes und berechtigtes Informationsinteresse am gemeindlichen Geschehen, das für die Gemeinde nutzbar ist. Diesen Gegebenheiten sollte durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches Informationsangebot in ausreichendem Maße Rechnung getragen werden. Die Gemeinde hat gegenüber der Öffentlichkeit zudem die Verpflichtung, das Wohl der Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

##### **3.1.2 Die Bekanntgabe**

###### **3.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass nach der Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat, der Entwurf der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr unverzüglich der Öffentlichkeit bekannt zu geben ist. Die gesetzlich vorgesehene Bürgerbeteiligung erfordert von der Gemeinde, die Einsichtnahme in den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in sachlicher und zeitlicher Hinsicht leicht zu machen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 80 GO NRW**

Aus dieser Verpflichtung folgt u. a. für die Gemeinde, dass die zu veröffentlichenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen verständliche und anschauliche Informationen über die geplante Haushaltswirtschaft für das neue Haushaltsjahr enthalten müssen. In diesem Zusammenhang bieten sich ggf. auch besondere Hinweise durch die Gemeinde gegenüber den Abgabepflichtigen an. Sie kann z. B. gesondert darüber informieren, ob gemeindliche Investitionsmaßnahmen abgeschlossen werden, aus denen eine Beitragspflicht im Haushaltsjahr entstehen wird (vgl. § 8 KAG NRW).

Die Gemeinde kann im Zusammenhang mit den geplanten Investitionsmaßnahmen aufzeigen, ob und aus welchen Maßnahmen voraussichtlich eine Beitragspflicht für die davon betroffenen Einwohner entstehen wird. Eine sachgerechte Informationspolitik im Rahmen der Bekanntgabe des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung kann ggf. dazu beitragen, dass sich ein größeres Interesse der Öffentlichkeit an einer Einsichtnahme in die gemeindlichen Haushaltsunterlagen entwickelt und die gewünschte Bürgerbeteiligung erreicht werden kann.

#### **3.1.2.2 Die Bekanntgabe im Internet**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die Bekanntgabe des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und mit der Möglichkeit für die Einwohner und Abgabepflichtigen, gegen den Entwurf Einwendungen erheben zu können, steht einer zusätzlichen Veröffentlichung der Bekanntgabe im Internet nicht entgegen. Eine solche weitere Information an die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft soll auch aufgrund der Vorgaben zu Gemeindeverwaltungsverfahren erfolgen.

Der Landesgesetzgeber hat in § 27a VwVfG NRW zur öffentlichen Bekanntmachung im Internet inhaltlich bestimmt, dass in den Fällen, in denen durch eine Rechtsvorschrift eine öffentliche oder ortsübliche Bekanntmachung angeordnet worden ist, die Gemeinde deren Inhalt zusätzlich im Internet veröffentlichen soll. Er legt zu dieser Veröffentlichung fest, dass der Inhalt der Bekanntmachung auf einer Internetseite der Behörde oder ihres Verwaltungsträgers zugänglich gemacht werden muss. Zur Einsicht auszulegende Unterlagen, sollen dann von der Gemeinde ebenfalls über das Internet zugänglich gemacht werden. In der öffentlichen oder ortsüblichen Bekanntmachung ist dann von der Gemeinde die Internetseite anzugeben.

#### **3.1.3 Die Einsichtnahme**

Der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr soll vom Zeitpunkt der Zuleitung an den Rat bis zur Beschlussfassung über die Haushaltssatzung, also während des gesamten Beratungsverfahrens des Rates, den Einwohnern und Abgabepflichtigen der Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar gemacht werden. Dieser Personenkreis kann sich mit den im Entwurf enthaltenen Vorstellungen der Gemeindeverwaltung über die geplante Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres sowie über die zukünftige Entwicklung ihrer Gemeinde intensiv auseinandersetzen, dazu Vorschläge machen und ggf. dagegen auch Einwendungen in einer dafür vorher bestimmten Zeit erheben.

Das Informationserfordernis verlangt dabei nicht, dass eine dem Beratungsverfahren des Rates entsprechende ständige Aktualisierung des Entwurfs, der zur Einsichtnahme verfügbar gemacht worden ist, vorgenommen werden muss. Die rechtlichen Festlegungen bilden dabei den Rahmen für das Handeln der Gemeinde, den sie selbstständig und eigenverantwortlich auszufüllen hat. Sie hat das Recht bzw. ihr obliegt die Pflicht, unter Berücksichtigung der Interessen und Möglichkeiten der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft die Formen und Orte der Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen festzulegen.

Die Gemeinde soll dabei auch dafür ausreichend Sorge tragen, dass die notwendige Transparenz über ihr geplantes haushaltswirtschaftliches Handeln geschaffen und eine Verständlichkeit in der Sache geboten wird. Den Ein-

wohnern und Abgabepflichtigen muss es von der Gemeinde in diesem Rahmen ermöglicht werden, auch Erkenntnisse zu gewinnen und daraufhin Bedenken vortragen zu können, wenn diese persönlich oder allgemein von den Wirkungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des neuen Haushaltsjahres betroffen sein können.

Die Gemeinde kann bei ihrer Präsentation auch eigenverantwortlich sachgerechte Prioritäten setzen und ausgewählte Ansprechpartner benennen, soweit sie bereit ist, auf Nachfragen auch weitergehende Informationen zu ihrer Haushaltswirtschaft zur Verfügung zu stellen. Sie darf z. B. die gesetzliche Frist nicht so ausgestalten, dass der Zeitraum für eine tatsächliche Beteiligung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf ein unververtretbares Maß reduziert ist.

Außerdem müssen die von der Gemeinde bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen für die Adressaten der barrierefrei verfügbar sein. Die Gemeinde hat daher für einen Zugang zu Informationen Sorge zu tragen, der nicht zu einer Beschränkung für Menschen mit Behinderungen für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen der Gemeinde darstellt (vgl. z. B. Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW). Ohne eine weitgehende Berücksichtigung unterschiedlicher Gegebenheiten könnte die Gemeinde dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegenwirken.

### **3.1.4 Frühzeitige Beteiligung**

Die Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch die Gemeinde muss nicht zwingend auch den Beginn der Beteiligung der Bürger bzw. Einwohner und Abgabepflichtigen am gemeindlichen Haushaltsaufstellungsverfahren bedeuten. Deren Einbindung kann vielmehr bereits früher beginnen, wenn z. B. seitens des Rates oder der Gemeindeverwaltung wichtige haushaltswirtschaftliche Eckpunkte für das neue Haushaltsjahr festgelegt worden sind.

Durch sachgerechte Informationen an die Bürger wird frühzeitig auch eine Transparenz über den Haushalt für das neue Haushaltsjahr geschaffen und dessen Akzeptanz gefördert. Eine solche Öffentlichkeitsbeteiligung der Gemeinde führt jedoch nicht dazu, dass die Gemeinde auf die gesetzlich vorgesehene Auslegung der gemeindlichen Haushaltssatzung verzichten darf. Sie darf auch nicht aus dem Grunde der frühzeitig gegebenen Informationen die von Einwohnern und Abgabepflichtigen erhobenen Einwendungen infrage stellen.

## **3.2 Zu Satz 2 (Erhebung von Einwendungen):**

### **3.2.1 Das Recht zur Erhebung von Einwendungen**

Bei der Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen hat grundsätzlich jedermann das Recht zur Einsichtnahme. Es ist niemanden verwehrt, seine Meinung zur Haushaltsplanung der Gemeinde in Form von Bedenken, Änderungswünschen und Anregungen mitzuteilen oder Einwendungen gegen den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu erheben. Eine solche Mitwirkung gebietet bereits die gewünschte Bürgerfreundlichkeit der Gemeinde sowie das vorhandene Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Das Recht zur Erhebung von Einwendungen wird ausdrücklich den Einwohnern und Abgabepflichtigen zugestanden, weil dieser Personenkreis im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar betroffen ist. Es baut auf der allgemeinen Regelung auf, dass in Angelegenheiten der Gemeinde jeder das Recht hat, sich einzeln oder in Gemeinschaft mit anderen schriftlich mit Anregungen oder Beschwerden an den Rat zu wenden (vgl. § 24 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die Einwendungen im Sinne der haushaltswirtschaftlichen Regelungen können daher einen unterschiedlichen Charakter haben und in vielfältigen Formen erhoben werden.

Der Begriff „Einwendungen“ ist daher umfassend zu verstehen, denn Einwendungen können Wünsche von Einwohnern und Abgabepflichtigen gegenüber der Gemeinde sein, etwas Bestimmtes zu tun oder zu unterlassen. Sie können dadurch ein bestimmtes Handeln der Gemeinde kritisieren bzw. bemängeln oder eine andere Behandlung eines gemeindlichen Sachverhaltes verlangen. Die Einwendungen bei der Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung sollen sich regelmäßig auf die vorgesehene Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr richten. Sie stellen dann Äußerungen der Einwohner und Abgabepflichtigen dar, die aufzeigen, dass bei ihnen kein Einverständnis mit den ausgelegten Haushaltsunterlagen der Gemeinde besteht.

Diese Zielrichtung muss erkennbar sein, unabhängig davon, ob sie im Rahmen ihrer Einwendung gleichzeitig eine Alternative oder eine sonstige Änderung des angesprochenen Gegenstandes vorschlagen. Für die Erhebung von Einwendungen kommt es deshalb nicht auf deren Entstehungsgrund an. Es ist auch nicht ausschlaggebend, ob der Einwender durch eine haushaltswirtschaftliche Maßnahme der Gemeinde unmittelbar selbst betroffen ist. Eine Voraussetzung ist lediglich, dass ein Einwender ein Einwohner der Gemeinde oder ein Abgabepflichtiger gegenüber der Gemeinde sein muss.

Das Recht zur Erhebung von Einwendungen kann durch die Gemeinde nicht durch besondere Formvorgaben beschränkt oder ausgeschlossen werden. Eine Einwendung im haushaltsrechtlichen Sinne stellt zudem kein rechtliches Mittel wie im allgemeinen Zivilrecht dar. Die Gemeinde kann sich bei den auf ihre Haushaltswirtschaft bezogenen Einwendungen daran orientieren, dass Anregungen oder Beschwerden in Angelegenheiten der Gemeinde gegenüber dem Rat schriftlich vorzutragen sind (vgl. § 24 GO NRW).

Diese gesetzliche Vorschrift enthält zwar keinen Verweis auf die haushaltsrechtliche Vorschrift. Sie wirkt sich wegen ihrer Allgemeingültigkeit aber auch auf die Einwendungen gegen die geplante Haushaltswirtschaft aus, ohne dass dafür besondere Formvorgaben abgeleitet werden können. Der Landesgesetzgeber setzt insgesamt darauf, dass die Kommunikation zwischen den Einwohnern sowie Abgabepflichtigen und der Gemeindeverwaltung in geeigneten Formen erfolgt.

### **3.2.2 Die Einwendungsfrist**

Der Rat der Gemeinde muss rechtzeitig vor seinem Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen über die erhobenen Einwendungen informiert werden, damit er später in öffentlicher Sitzung darüber beraten und entscheiden kann. Deshalb wird in der Vorschrift bestimmt, dass in der öffentlichen Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung mindestens auf eine Einwendungsfrist von 14 Tagen hinzuweisen ist. Für die Fristberechnung gelten gemäß § 31 Absatz 1 VwVfG NRW die §§ 187 bis 193 BGB entsprechend, soweit nicht durch § 31 Absatz 2 bis 5 VwVfG NRW etwas Anderes bestimmt ist.

Der Rat der Gemeinde kann aber auch bei Bedarf eine längere Einwendungsfrist zu lassen. In diesem Zusammenhang gebietet das bürgerfreundliche Verhalten, ggf. auch Einwendungen zu berücksichtigen bzw. dem Rat mit vorzulegen, die nicht fristgerecht eingelegt worden sind. Eine solche Möglichkeit könnte auch bei Einwendungen gelten, die nicht von den Einwohnern oder Abgabepflichtigen erhoben wurden. Es bleibt in diesen Fällen aber dem Rat der Gemeinde überlassen, ob er über solche Einwendungen informiert werden will bzw. diese in seine Beratungen einbeziehen will.

In solchen Fällen ist daher eine entsprechende vorherige Absprache zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister als Leiter der Gemeindeverwaltung sinnvoll und sachgerecht. Es kann dadurch Klarheit geschaffen werden, wie seitens der Gemeindeverwaltung mit solchen erhobenen Einwendungen umgegangen werden soll. Die Anregungen und Beschwerden außerhalb der Einwendungsfrist sollte der Rat wie die fristbezogenen Einwendungen behandeln, sofern ein Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besteht.

### **3.2.3 Die Entgegennahme der Einwendungen**

#### **3.2.3.1 Die Annahme der Einwendungen**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird zur Abgabe der Einwendungen der Einwohner und Abgabepflichtigen bestimmt, dass in der öffentlichen Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung die Stelle anzugeben ist, bei der die Einwohner und Abgabepflichtigen ihre Einwendungen gegen den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung entgegengenommen werden. Diese Regelung soll dazu beitragen, dass die erhobenen Einwendungen gesammelt und bewertet werden können. Der Rat der Gemeinde soll rechtzeitig vor seinem Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung über die erhobenen Einwendungen informiert werden, damit er in öffentlicher Sitzung darüber beraten und entscheiden kann.

#### **3.2.3.2 Die Bewertungen der Einwendungen**

Im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde muss eine Befassung des Rates mit den Ergebnissen der Bürgerbeteiligung zum Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen gesichert werden. Die erhobenen Einwendungen sollen dabei nicht einfach gesammelt dem Rat zur weiteren Entscheidung vorgelegt werden. Vielmehr sollte der Bürgermeister entsprechend den darin angesprochenen Gegebenheiten und der örtlich bestehenden haushaltssystematischen Ordnung eine Zusammenfassung und Bewertung darüber erstellen.

Der Bürgermeister muss zudem das Ergebnis der Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung im Rat darstellen. Er sowie der Kämmerer können dabei aus ihrer Sicht als Verantwortliche für die Aufstellung des Entwurfs zu den erhobenen Einwendungen eine Stellungnahme im Rahmen der Beratungen des Rates darüber abgeben. Sie sollten dabei erkennen lassen, ob und in welchem Umfang aufgrund der Einwendungen ein Anpassungsbedarf bei Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht.

### **3.2.4 Die Beantwortung der Einwendungen**

Die Mitwirkung der Einwohner und Abgabepflichtigen an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Möglichkeit der Erhebung von Einwendungen soll die Gemeinde für sachgerechte Antworten ihnen gegenüber nutzen, auch wenn dafür keine ausdrückliche haushaltsrechtliche Vorgabe besteht. Eine gesetzliche Vorgabe besteht bereits für Antragsteller in Angelegenheiten der Gemeinde, die über die Stellungnahme der zuständigen Gremien zu ihrer Anregung oder Beschwerde von der Gemeinde zu unterrichten sind (vgl. § 24 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Sie erstreckt sich grundsätzlich auch auf die Einwendungen, die im Rahmen der Auslegung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung erhoben werden. Eine solche Kommunikation stärkt das Verhältnis zwischen den Einwohnern und Abgabepflichtigen und der Gemeindeverwaltung.

### **3.3 Zu Satz 3 (Bedingungen für die Fristsetzung):**

#### **3.3.1 Der gesetzliche Rahmen**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass die Frist für die Erhebung von Einwendungen von der Gemeinde so festzusetzen ist, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann. Der Rat bekommt daher vor seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung noch Informationen darüber, ob und zu welchen geplanten Vorhaben keine Akzeptanz durch die Einwohner und Abgabepflichtigen besteht.

Der gesetzliche Rahmen beinhaltet daher eine Pflicht der Gemeinde, offen und verständlich über die geplante Haushaltswirtschaft zu informieren und ggf. auch eine Diskussion über die Inhalte und den Umfang der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde zu ermöglichen. Er beinhaltet aber auch die Pflicht für die Verantwortlichen in der Gemeinde, vorgetragene Bedenken aufzugreifen und ggf. neue Lösungen zu suchen. Die Verantwortlichen sollen daher konsensfähig und bereit sein, ggf. das Erreichbare an das gesellschaftliche Umfeld anzupassen. Mit der Regelung wird eine sachliche Bürgerinformation und Bürgerbeteiligung im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde, aber auch eine Befassung des Rates mit den Ergebnissen der Bürgerbeteiligung gesichert.

### **3.3.2 Beratung und Information des Rates**

Die Einbeziehung aller Einwendungen in die Beratungen stärkt den Dialog zwischen den Bürgern und der Gemeindeverwaltung und erhöht die Akzeptanz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Der Rat der Gemeinde hat sich zwar regelmäßig nur mit den „qualifizierten“ Einwendungen der Einwohner und Abgabepflichtigen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung zu befassen, jedoch bietet es sich an, auch die anderen Einwendungen, soweit sie sinnvolle Anregungen zur Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zum Inhalt haben, dem Rat für seine Beratungen über die Haushaltssatzung zur Kenntnis zu bringen.

Im Rahmen einer Absprache zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister als Leiter der Gemeindeverwaltung kann der Beratungsablauf örtlich festgelegt werden. In den Fällen, in denen zum Tagesordnungspunkt „Beschluss über die Haushaltssatzung“ z. B. auch Haushaltsreden des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers gehören, bietet es sich an die Beratungen über die gemachten Einwendungen sowie über die gemeindliche Haushaltssatzung unter einem Tagesordnungspunkt, ggf. getrennt in zwei eigenen Unterpunkten, zu führen.

### **3.3.3 Die Beschlussfassung des Rates**

Zum Zeitpunkt der Ratsberatungen über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr beziehen sich die Haushaltsreden von Bürgermeister und Kämmerer regelmäßig auf einen ggf. aktualisierten Stand der gemeindlichen Haushaltssatzung, in den möglicherweise auch von Einwohnern oder Abgabepflichtigen gemachte Einwendungen bereits berücksichtigt worden sind.

Entsprechend sind die vom Rat vorzunehmenden Beschlüsse zu organisieren, damit der Rat in seiner Sitzung eine Entscheidung über die Einwendungen vor seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung der Gemeinde treffen kann. Dem Bürgermeister obliegt es dabei als Sitzungsleiter dafür Sorge zu tragen, dass möglichst die Beratungen in der haushaltswirtschaftlichen Angelegenheit und die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung nicht in getrennten Sitzungen erfolgen.

## **4. Zu Absatz 4 (Beratung und Beschluss über die Haushaltssatzung):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Beratung und Beschlussfassung):**

#### **4.1.1 Die Beratung der Haushaltssatzung**

##### **4.1.1.1 Die Beratung im Finanzausschuss**

Der Rat der Gemeinde soll zur Entlastung und Erleichterung seiner Arbeit u. a. einen Finanzausschuss bilden, sofern er nicht beschlossen hat, dass die Aufgaben des Finanzausschusses vom Hauptausschuss wahrgenommen werden (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Der Finanzausschuss hat wie die anderen Ausschüsse des Rates die allgemeine Aufgabe, die Beschlüsse des Rates sachverständig vorzubereiten, Stellungnahmen und Empfehlungen in

den Ratsangelegenheiten abzugeben. Er soll insbesondere wichtige Fragen der Gemeindeverwaltung zur Haushaltswirtschaft vorberaten, denn eine Ausschussarbeit ermöglicht, Einzelfragen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft intensiver zu beraten.

Der Finanzausschuss hat aber auch die gesetzliche Aufgabe, die Haushaltssatzung der Gemeinde vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen zu treffen, soweit nicht andere Ausschüsse zuständig sind (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW). Zu den Aufgaben des Finanzausschusses wird die Art und Weise seiner Tätigkeit nicht näher bestimmt, sodass z. B. unter dem Begriff „Beratung“ die Gegebenheiten subsumiert werden können, die auch für die Beratung im Rat sowie in seinen anderen Gremien gelten. Die Bedeutung der Beratung liegt daher in der Diskussion über die einzelne Angelegenheit, in einem Informationsaustausch und der Willensbildung mit dem Ziel, durch eine Beschlussfassung eine Entscheidung in der Sache zu erreichen. Den Ausschussmitgliedern stehen daher ein Rederecht und ein Stimmrecht zu.

#### **4.1.1.2 Die Beratung im Rat**

Mit der ausdrücklichen gesetzlichen Vorgabe, dass der Rat der Gemeinde den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung zu beraten hat, soll die sachgerechte Beteiligung des Rates sichergestellt werden. Sie unterstreicht zudem die Zuständigkeit des Rates und seine Entscheidungsbefugnis über die gemeindliche Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der Gegenstand der Beratungen des Rates ist der vom Bürgermeister zugeleitete Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr. Es muss gewährleistet sein, dass der Rat der Gemeinde sachgerecht über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung beraten und einen Beschluss fassen kann.

In der gemeindlichen Praxis wird die Beratung der gemeindlichen Haushaltssatzung im Rat dadurch ermöglicht, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird, denn er hat die Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Absatz 1 GO NRW). Für die Beratungen über die gemeindliche Haushaltssatzung muss jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen verfügen, ggf. durch die Zurverfügungstellung von Sitzungsvorlagen. Unter Berücksichtigung der örtlichen Geschäftsordnung des Rates können ggf. auch Änderungen zum Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung beantragt werden.

Unter dem Begriff "Beratung des Rates" wird allgemein ein geordneter Informationsaustausch verstanden, der zu einem Ergebnis oder zu einer Lösung eines Problems führen soll. Es werden einerseits von den Beteiligten Informationen angeboten, aber auch Informationen nachgefragt. Es soll oder es will in der zu beratenden Angelegenheit gehandelt werden. Der Beratungsablauf ist dabei sehr vom Handeln des einzelnen Ratsmitgliedes abhängig. Die Beratung im Rat führt regelmäßig zur Aufklärung in der Sache und zu Wissen, um am Ende im Rahmen der zu tragenden Verantwortung eine selbstbestimmte Entscheidung zu fällen. Sie wird durch die Formen der Mitwirkung der Beteiligten gestaltet.

In der Beratung des Rates über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht für die Ratsmitglieder und den Bürgermeister ein Rederecht und ein Stimmrecht, für den Kämmerer oftmals auch ein Rederecht. Es können dadurch die für das neue Haushaltsjahr geplante Haushaltswirtschaft und die damit verbundenen Ziele sowie die bestehende wirtschaftliche Lage der Gemeinde, aber auch die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Zukunft der Gemeinde vorgestellt und diskutiert werden. Die Beratung des Entwurfs der Haushaltssatzung soll daher eine Diskussion und einen Informationsaustausch über die geplante Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr ermöglichen.

Die Gemeindeordnung enthält keine besonderen Vorgaben zum technischen Ablauf der Beratung von Tagesordnungspunkten im Rat bzw. zu den Beratungsformen. Die Beratung im Rat bzw. die erforderliche Beschlussfassung ist daher nicht von der Teilnahme der Ratsmitglieder durch Wortmeldungen oder andere Formen abhängig. Die



Beratungsfähigkeit des Rates über die Tagesordnung der Sitzung wird allgemein gegeben sein, wenn die Ratsmitglieder ordnungsgemäß zur Sitzung des Rates geladen wurden bzw. der Rat ordnungsgemäß einberufen wurde (vgl. § 47 GO NRW).

Der Bürgermeister hat die Ratssitzungen zwar zu leiten, jedoch hat er keinen Einfluss auf die Intensität der Beratungen bzw. auf die Zahl der Wortmeldungen (vgl. § 51 Absatz 1 GO NRW). Er muss lediglich eine Beratung der einzelnen Tagesordnungspunkte ermöglichen. Sie findet regelmäßig als öffentliche Kommunikation statt. Insgesamt betrachtet soll dadurch eine Willensbildung im Rat erreicht werden, um eine Entscheidung über die gemeindliche Haushaltssatzung durch einen Beschluss herbeizuführen. Durch seine Beratungen und den Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung übt der Rat das ihm zustehende Budgetrecht aus.

Die ausdrückliche Vorgabe der Beratung über die Haushaltssatzung im Rat soll eine Aufklärung über die voraussichtliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr ermöglichen. Dem Bürgermeister steht dabei das Recht zu, eine Beratung auch als beendet zu erklären, wenn keine Wortmeldung erfolgt ist und eine andere Art der Beteiligung nicht zu erwarten ist. Das Unterbleiben einer persönlichen Beteiligung von Ratsmitgliedern an der Beratung stellt kein Hindernis für einen Beschluss über die Haushaltssatzung dar.

#### **4.1.1.3 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung kann insbesondere ein Bedürfnis für den Rat und die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass die vorgelegte Haushaltssatzung mit Anlagen sowie die dazu gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine gesonderte Erklärung zur Vollständigkeit zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit der Haushaltsplanung dahingehend zu beachten, dass alle voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Geschäftsvorfälle und möglichen Ereignisse in ihrer Planung zu berücksichtigen sind. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Zur Sicherung der Vollständigkeit der gemeindlichen Haushaltsplanung soll die Gemeinde ihre Haushaltsplanung bis zur Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung fortschreiben. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zur Haushaltssatzung gegenüber dem Rat und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es dann nicht.

#### **4.1.2 Das Vorgehen bei einem Änderungsbedarf**

Aus der Beratung des Rates der Gemeinde über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung kann sich ggf. noch ein Änderungsbedarf der Haushaltssatzung und/oder des Haushaltsplans ergeben. Insbesondere ein solches Ergebnis zeigt die Ernsthaftigkeit der Beratungen des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung. Sie ist immer geboten, aber insbesondere dann erforderlich, wenn der gesetzlichen Verpflichtung zum Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nicht nachgekommen werden soll. In solchen Fällen kann sich ggf. auch ein Änderungsbedarf beim gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept ergeben, sofern bei der Gemeinde besondere Konsolidierungsmaßnahmen vorgesehen bzw. erforderlich sind.

In den Fällen von Änderungserfordernissen wird durch die Einbeziehung in den Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der dem Rat zugeleitete Entwurf entsprechend geändert. Dabei ist nicht zwingend eine vollständige Überarbeitung der dem Rat zur Beratung vorliegenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen erforderlich. Aber auch bei der beratenden gemeindlichen Haushaltssatzung kann noch ein Änderungsbedarf bestehen, der vor der öffentlichen Bekanntmachung der Satzung jedoch erledigt sein muss (vgl. Abbildung 103).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 80 GO NRW**

<b>DER ÄNDERUNGSBEDARF BEIM ENTWURF DER HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>ÄNDERUNGSBEDARF</b>	<b>INHALTLICHE ABGRENZUNG</b>
<b>Bei der Haushaltssatzung und beim Haushaltsplan</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich auf Festsetzungen in der Haushaltssatzung, z. B. die Kreditermächtigung, und auf die Veranschlagung im Haushaltsplan (vgl. §§ 78 und 79 GO NRW). Die Satzung bedarf dann einer entsprechenden Überarbeitung und Neufassung, bevor der Rat darüber beschließen kann. Der vor der Beschlussfassung vorzunehmende Änderungsumfang des Haushaltsplans kann sachgerecht auf die Änderungserfordernisse beschränkt werden, die von ihrer Wertigkeit und Wesentlichkeit her bedeutsam für die Entscheidung des Rates sind und/oder wesentliche Auswirkungen auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr haben.
<b>Nur bei der Haushaltssatzung</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich allein auf die Festsetzungen in der Haushaltssatzung, z. B. zum Stellenplan oder Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Satzung bedarf dann einer entsprechenden Überarbeitung und Neufassung, bevor der Rat darüber beschließen kann.
<b>Nur beim Haushaltsplan</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW). Die vor der Beschlussfassung vorzunehmenden Änderungen können sachgerecht auf die Änderungserfordernisse beschränkt werden, die von ihrer Wertigkeit und Wesentlichkeit her bedeutsam für die Entscheidung des Rates sind und/oder wesentliche Auswirkungen auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr haben.
<b>Beim Haushaltsplan mit wesentlichen Wirkungen auf die Haushaltsausführung</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan und hat von seiner Wertigkeit und Wesentlichkeit her bedeutsame Auswirkungen auf die Haushaltsausführung. In Abstimmung mit dem Rat muss geklärt werden, in welcher Form die vorzunehmenden Änderungen in die Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung einbezogen werden, z. B. durch die Vornahme von Änderungen in bestimmten Teilen des Haushaltsplans oder durch die Beifügung einer Änderungsübersicht.
<b>Beim Haushaltsplan, aber unwesentlich</b>	Der Änderungsbedarf erstreckt sich inhaltlich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan und hat von seiner Wertigkeit und Wesentlichkeit her keine bedeutsamen Auswirkungen auf die Haushaltsausführung. Durch eine Änderungsübersicht kann der Änderungsbedarf in die Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung einbezogen werden.

*Abbildung 103 „Der Änderungsbedarf beim Entwurf der Haushaltssatzung“*

Bei der Festlegung des weiteren Vorgehens ist der Umfang, der Wertigkeit und Wesentlichkeit sowie die Auswirkungen der vorgeschlagenen Änderungen auf den Entwurf des gemeindlichen Haushaltsplans und die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr abhängig. Sofern sich der Änderungsbedarf klar und eindeutig bestimmen lässt, kann es als ausreichend angesehen werden, wenn im Ratsbeschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung eine oder mehrere Maßgaben für die Vornahme der Änderungen im Haushaltsplan enthalten sind.

Die beschlossenen Änderungen sind dann unverzüglich nach der Beschlussfassung durch den Rat in den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen einzuarbeiten. In solchen Fällen entsteht ein Auftrag des Rates der Gemeinde an den Bürgermeister und ihm obliegt es dann, für die Erledigung dieses Auftrages Sorge zu tragen und die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in die vom Rat beschlossene Form zu bringen.

#### **4.1.3 Die Rückgabe des Entwurfs**

In Ausnahmefällen kann der Rat der Gemeinde wegen eines möglicherweise umfangreichen sachlichen Änderungsbedarfs und der dazu notwendig gewordenen Nachvollziehbarkeit eine Überarbeitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung durch den Bürgermeister vor seiner Beschlussfassung verlangen. Ein solches Vorgehen setzt aber voraus, dass der Änderungsbedarf inhaltlich soweit wie möglich konkret abgegrenzt und dazu begründet wird, warum der Entwurf der Haushaltssatzung für den Rat nicht tragfähig ist.

Die ggf. vorgesehene Rückgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Bürgermeister zur Überarbeitung bedarf einer gesonderten Beschlussfassung durch den Rat. Der Rat erteilt damit einen gesonderten Arbeitsauftrag an den Bürgermeister, ohne dass dadurch die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen selbst vom Rat beschlossen wird. Dieser Ratsbeschluss ist dann vom Bürgermeister auszuführen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW).

Die geänderte Entwurfsfassung der Haushaltssatzung ist dann nach ihrer Fertigstellung dem Rat wieder zuzuleiten. Der Arbeitsauftrag zur Überarbeitung der gemeindlichen Haushaltssatzung darf dabei jedoch nicht so allgemein gefasst sein, dass es vollständig im Ermessen des Bürgermeisters liegt, welche Änderungen an dem Entwurf der Haushaltssatzung vorgenommen werden. Im Rahmen seines Vorsitzes sowie seines Stimmrechts im Rat sollte der Bürgermeister dafür Sorge tragen, dass der Beschluss des Rates ausgewählte Eckpunkte oder sonstige Anhaltspunkte enthält, die als Leitlinie oder Orientierung für die Überarbeitung des Entwurfs genutzt werden können.

Im Rahmen dieser Überarbeitung hat der Bürgermeister den neuen Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht wie zuvor den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf zu bestätigen. Er muss aber im Rahmen seines Arbeitsauftrages beachten, dass die Veränderungen des Entwurfs zu geeigneten haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen zur Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr führen müssen. Eine Mitwirkung des Kämmerers an dieser Überarbeitung ist sinnvoll und sachgerecht, aber nicht verpflichtend vorgesehen.

Der Bürgermeister sollte im Zusammenhang mit dem Arbeitsauftrag des Rates auch prüfen, ob der Ratsbeschluss das geltende Recht verletzt oder das Wohl der Gemeinde gefährdet, denn das Inkrafttreten der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr wird dadurch weiter hinausgezögert (vgl. § 54 Absatz 1 und 2 GO NRW). In Abhängigkeit von der Erheblichkeit und Wesentlichkeit auf die Haushaltswirtschaft muss zudem ausreichende eine Information der Öffentlichkeit gewährleistet werden.

Den Einwohnern und Abgabepflichtigen müssen auch Einwendungen gegen eine neue Fassung des Entwurfs ermöglicht werden. Die Überarbeitung sollte nicht unnötig hinausgezögert werden, um die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr baldmöglichst auf die gesetzliche vorgesehene Grundlage zu stellen. Nach der Überarbeitung durch den Bürgermeister liegt dann eine Fassung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung vor, die zum Gegenstand der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde gemacht werden kann.

#### **4.1.4 Die Mitwirkung des Bürgermeisters**

Für die Mitwirkung des Bürgermeisters am Beschluss des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist örtlich zu beurteilen, ob diese Mitwirkung sachlich geboten ist. Einerseits ist der Bürgermeister ein Mitglied im Rat der Gemeinde kraft Gesetzes (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Andererseits steht ihm ein Stimmrecht zu (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 5 GO NRW). Die Vorschrift schränkt die Stimmrechte des

Bürgermeisters u. a. für den Fall ein, dass die Ratsmitglieder über seine Entlastung entscheiden. In eigener Angelegenheit gilt er als befangen (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 6 GO NRW).

Durch die Vorschrift wird der Bürgermeister nicht ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die gemeindliche Haushaltssatzung ausgeschlossen. In der Ratsangelegenheit „Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung“ dürfte es jedoch aus Verfahrensgründen heraus geboten sein, dass der Bürgermeister auf die Ausübung des ihm zustehenden Stimmrechtes verzichtet. Dafür spricht, dass der Bürgermeister durch seine Bestätigung (Unterzeichnung) des ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. § 80 Absatz 2 GO NRW) die verwaltungsmäßige Verantwortung dafür übernimmt, denn er ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW).

#### **4.1.5 Die Beschlussfassung**

##### **4.1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Rat der Gemeinde hat die ausdrückliche gesetzliche Aufgabe, den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung zu beschließen. Diese Vorgabe unterstreicht und verstärkt die Zuständigkeit des Rates für die gemeindliche Haushaltswirtschaft (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Das in dieser Vorschrift enthaltene Verbot der Übertragung bestimmter gemeindlicher Angelegenheiten stärkt die Entscheidungszuständigkeit des Rates. Es wird dadurch auch gesichert, dass sich der Rat nicht vollständig aus seinem örtlichen Kompetenzbereich zurückziehen kann und bestimmte Entscheidungen selbst zu treffen hat.

Der Rat hat seinen Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung in öffentlicher Sitzung zu treffen. Die Regelung stärkt die Rechte der Bürgerinnen und Bürger, denn eine Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung in nichtöffentlicher Sitzung des Rates ist unzulässig. Der Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung stellt dabei seine Willenserklärung sowie eine Entscheidung dar, die aus der Stimmabgabe der Ratsmitglieder entsteht. Für die Bekanntmachung und das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung kommt es daher auf die Ausübung des Stimmrechts durch die Ratsmitglieder sowie auf das Abstimmungsergebnis an. Ob und in welchem Umfang zuvor im Rat über die gemeindliche Haushaltssatzung tatsächlich diskutiert wurde, ist für die Geltung der Haushaltssatzung unerheblich.

Der Rat muss bei seiner Beschlussfassung nicht gesondert festlegen, dass von ihm gewünschte Änderungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung bzw. im Haushaltsplan umzusetzen sind. Mit der Abgabe der beschlossenen Haushaltssatzung an den Bürgermeister wird dieser beauftragt, die aufgrund des Beratungsergebnisses des Rates festgelegten Änderungen am Entwurf vorzunehmen. Die gemeindliche Haushaltssatzung muss für die Anzeige und die Veröffentlichung formell und materiell in Einklang mit dem Ratsbeschluss stehen. Sie muss daher vor ihrer Bekanntmachung die Fassung erhalten, die dem Beratungsergebnis bzw. dem Beschluss des Rates entspricht. Der Bürgermeister kann die Umsetzung dieser Aufträge nicht verweigern.

##### **4.1.5.2 Die Bedingungen für die Beschlussfassung**

Der Rat muss über die gemeindliche Haushaltssatzung mehrheitlich entscheiden, denn die Beschlüsse des Rates werden grundsätzlich mit Stimmenmehrheit gefasst (vgl. § 50 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Bei Stimmgleichheit kann die gemeindliche Haushaltssatzung nicht in Kraft treten, denn dann gilt sie als abgelehnt. Bei der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung wird zudem offen abgestimmt, wenn nicht auf Antrag einer in der Geschäftsordnung zu bestimmenden Zahl von Mitgliedern des Rates namentlich abzustimmen ist, ggf. ist auch geheim abzustimmen. Ein Antrag auf Durchführung einer geheimen Abstimmung hat dabei immer Vorrang gegenüber einem Antrag auf eine namentliche Abstimmung.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 80 GO NRW**

Mit der Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen steht die Anzeigefrist in § 80 Absatz 5 Satz 2 GO NRW unmittelbar in Verbindung. Die gesetzlich bestimmte Frist soll u. a. auch das Budgetrecht des Rates in der Weise sichern, dass nur dieses Gremium über eine gemeindliche Haushaltssatzung beschließen kann. Bis zur öffentlichen Bekanntgabe der Haushaltssatzung darf der Haushaltsplan noch nicht durch die Gemeindeverwaltung ausgeführt werden. Ggf. ist daher zwischenzeitlich eine vorläufige Haushaltsführung notwendig (vgl. § 82 GO NRW).

Je weiter die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in das neue Haushaltsjahr hinausgeschoben wird, desto mehr muss der Rat hinnehmen, dass die Gemeindeverwaltung wegen bestehender rechtlicher Verpflichtungen oder wegen der Weiterführung notwendiger Aufgaben der Gemeinde bereits eine Vielzahl von haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen umgesetzt hat. Diese verwaltungsmäßig bereits getroffenen Maßnahmen kann der Rat im Rahmen seines zu treffenden Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung i. d. R. nicht mehr rückwirkend abändern (Entscheidungsentzug).

### **4.2 Zu Satz 2 (Vortragsrecht des Kämmers):**

Das gesetzliche Rederecht des Kämmers, seine Auffassung zum durch den Bürgermeister veränderten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in der betreffenden Ratssitzung zu vertreten, setzt voraus, dass der Kämmerer zuvor in einer schriftlichen Stellungnahme seine Auffassung dargelegt hat. Ein darüberhinausgehender gesetzlicher Anspruch auf ein Rederecht im Rat besteht dadurch nicht. Insbesondere wenn wegen der Änderungen der Entwurfsfassung noch Differenzen zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister bestehen geblieben sind, sollen diese im Rahmen der Beratungen des Rates über den Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ausgeräumt werden.

Die Darlegung seiner Auffassung zum Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung in der Entwurfsfassung des Bürgermeisters steht dem Kämmerer in den Beratungen des Rates der Gemeinde als ein persönliches Recht zu. Dieses persönliche Recht kann wegen der gesetzlichen Ausgestaltung nicht vom Bürgermeister vertretungsweise übernommen werden. Die Ausübung dieses Vortragsrechts erfordert daher die persönliche Anwesenheit des Kämmers in der betreffenden Ratssitzung. Das Rederecht des Kämmers ist dabei nicht auf die Sachverhalte beschränkt, die von ihm zum Gegenstand der schriftlichen Stellungnahme gemacht worden sind. In der dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung vorausgehenden Beratung kann sich der Kämmerer auch zu weiteren inhaltlichen Themen äußern, die mit der Haushaltssatzung verknüpft sind.

### **5. Zu Absatz 5 (Veröffentlichung der gemeindlichen Haushaltssatzung):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Anzeige der Haushaltssatzung):**

##### **5.1.1 Die Pflichten der Gemeinde**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften hat die Gemeinde spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres ihrer Aufsichtsbehörde die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen anzuzeigen. Wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes über die Gemeinden soll die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der für die Gemeinde gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde angezeigt werden (vgl. § 11 GO NRW). Nach ihrer öffentlichen Bekanntmachung ist die Haushaltssatzung bis zur Feststellung des Jahresabschlusses des gleichen Haushaltsjahres von der Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

Die Haushaltssatzung soll nicht vor der Anzeige an die Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Vor der Veröffentlichung der Haushaltssatzung soll daher die Gemeinde durch geeignete Informationen sicherstellen,

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 80 GO NRW**

dass die Aufsichtsbehörde keine rechtlichen Bedenken gegen die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung erheben wird. Eine haushaltsrechtliche Vorgabe, dass die gesamte Haushaltssatzung einer Genehmigungspflicht unterliegt, besteht nicht (vgl. § 7 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Ein Erlaubnisvorbehalt für die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch die Aufsichtsbehörde kommt daher nicht in Betracht.

Bei der Anzeige der Haushaltssatzung mit Anlagen muss die Gemeinde insgesamt und insbesondere für ihren Haushaltsplan den Grundsatz der Vollständigkeit beachten (vgl. § 79 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Ihr Haushaltsplan muss im Ergebnisplan alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen und im Finanzplan die voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen einschließlich der für Investitionsmaßnahmen notwendigen Verpflichtungsermächtigungen und Kreditaufnahmen enthalten.

Es ist daher nicht zulässig, die Haushaltsbewirtschaftung im Haushaltsjahr nach einem Haushaltsplanentwurf mit einer Veränderungsliste zu führen. Es muss der Bewirtschaftung vielmehr ein Haushaltsplan zu Grunde liegen, der in vollständiger Form die vom Rat beschlossenen Ermächtigungen enthält. Nur ein vollständiger gemeindlicher Haushaltsplan mit allen Bestandteilen und Anlagen genügt den Anforderungen an die Anzeige der Haushaltssatzung an die Aufsichtsbehörde.

Die Gemeinde muss für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung aber ggf. auf eine durch die Aufsichtsbehörde zu erteilende Genehmigung abwarten, z. B. für das aufgestellte Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 Absatz GO NRW). Eine geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund eines möglichen Jahresfehlbetrages der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr bedarf ebenfalls einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Erst nach Vorliegen dieser Genehmigung darf die Haushaltssatzung von der Gemeinde bekannt gemacht werden. Die genannten einzelnen genehmigungspflichtigen Tatbestände verursachen aber keine generelle Genehmigungspflicht für die Haushaltsplanung oder für die gesamte Haushaltssatzung der Gemeinde.

### **5.1.2 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde**

#### **5.1.2.1 Die Stellung der Aufsichtsbehörde**

Die Gemeinde ist in Nordrhein-Westfalen eine Gebietskörperschaft mit dem Recht der Selbstverwaltung durch ihre gewählten Organe und in ihrem Gebiet die alleinige Trägerin der öffentlichen Verwaltung sowie die Gesetze nicht anderes vorschreiben (vgl. Art. 78 LV NRW). In diesem Zusammenhang hat das Land die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen (vgl. Art. 78 Absatz 4 LV NRW).

Die Gemeindeordnung in Nordrhein-Westfalen baut darauf auf und enthält deshalb Rechte und Pflichten sowie auch Regelungen über die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie auch über die Rechte der Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Diese Rechte sind durch die Vorschriften der §§ 119 bis 128 GO NRW näher ausgestaltet worden. In diesem rechtlichen Rahmen gehört die Haushaltswirtschaft zu den Selbstverwaltungsaufgaben der Gemeinde, die der allgemeinen Aufsicht des Landes R(Rechtsaufsicht) unterliegt (vgl. § 119 GO NRW).

Diese Rechtsaufsicht erstreckt sich darauf, dass die Gemeinde im Einklang mit den Gesetzen verwaltet wird. Die Gemeindeordnung NRW enthält daher an verschiedenen Stellen besondere Vorgaben für eine Beteiligung der gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. in Form der Anzeige der Haushaltssatzung. Daneben besteht für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde ein umfassendes Informationsrecht. Sie kann sich jederzeit über die haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten der Gemeinde unterrichten lassen (vgl. § 121 GO NRW). Es bestehen aber vielfältige Eingriffsrechte (vgl. §§ 120 ff. GO NRW).

### **5.1.2.2 Die Aufsicht über die Haushaltswirtschaft**

Die Aufsichtsbehörde hat im Rahmen des Anzeigeverfahrens der gemeindlichen Haushaltssatzung die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben zu überprüfen und dabei das Ermessen der Gemeinde zu beachten. Die Ausübung des Ermessens bei der aufsichtsrechtlichen Tätigkeit ist unabhängig davon, ob eine Genehmigungspflicht für die Verringerung der allgemeinen Rücklage und für das Haushaltssicherungskonzept besteht (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 GO NRW). Die grundsätzliche Anzeigepflicht gibt der Aufsichtsbehörde die Befugnis und die Möglichkeit zur Rechtskontrolle der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung.

Die Aufsichtstätigkeit erfordert eine rechtliche und finanzwirtschaftliche Beurteilung, ob die getroffenen örtlichen Regelungen über das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr mit den haushaltsrechtlichen Gegebenheiten in Einklang stehen. Die Aufsichtsbehörde hat daher ggf. Bedenken zu äußern oder Nachbesserungen zu verlangen, wenn die Gemeinde sich nicht innerhalb des rechtlichen Rahmens und der ihr zustehenden Ermessensspielräume bewegt. Es soll dadurch vermieden werden, dass bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr rechtlich erhebliche Fehler begangen werden können und besondere Ansprüche bei Dritten entstehen.

Eine Bindung der Aufsichtsbehörde an eine objektiv unzutreffende, aber vertretbare rechtliche Beurteilung der gesamten gemeindlichen Haushaltsplanung oder einzelner Haushaltspositionen besteht dabei nicht. Die Aufsichtsbehörde ist grundsätzlich aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, ihrer Entscheidung und Beurteilung die objektiv richtige haushaltswirtschaftliche Rechtslage zugrunde zu legen. Eine wichtige Sachlage ist dabei, dass auch bei der gemeindlichen Haushaltsplanung die Anforderungen der stetigen Aufgabenerfüllung und die Leistungsfähigkeit der Gemeinde erfüllt sein müssen (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde soll aber auch das Budgetrecht des Rates in der Weise sichern, dass dieser über einen gemeindlichen Haushalt beschließen kann, der sich noch nicht in der Ausführung bzw. der vorläufigen Ausführung nach § 82 GO NRW befindet. Je weiter die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung in das neue Haushaltsjahr verschoben wird, desto weniger kann der Rat der Gemeinde unter Berücksichtigung seiner politischen Zielsetzungen von seinem Recht auf die jährliche Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft Gebrauch machen, denn er kann wegen der in dieser Zeit geltenden vorläufigen Haushaltsführung die bereits erfolgte zulässige Umsetzung nicht rückgängig machen.

Diese Beschränkung bleibt bestehen, auch wenn die gemeindliche Haushaltssatzung nach ihrem Inkrafttreten für das gesamte Haushaltsjahr gilt und dadurch ggf. auch eine Rückwirkung bis zum Beginn des Haushaltsjahres entfaltet. Die Gemeinde kann nach Ablauf der gesetzlichen Monatsfrist ihre Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr öffentlich bekannt machen, sofern keine Rückmeldung der Aufsichtsbehörde innerhalb dieses Zeitraumes erfolgt. Die Aufsichtsbehörde sollte jedoch grundsätzlich in jedem Anzeigeverfahren eine Rückäußerung an die Gemeinde geben und darin ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung zur geplanten Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr und der sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aufzeigen.

## **5.2 Zu Satz 2 (Anzeigefrist für die gemeindliche Haushaltssatzung):**

### **5.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll. Diese gesetzliche Frist ist grundsätzlich auf den „Normalfall“ ausgerichtet, dass die Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltssatzung den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich erreicht und keine haushaltswirtschaftlichen Tatbestände vorliegen, die der Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedürfen (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW).

Bei örtlichen Besonderheiten kann daher der Fall eintreten, dass die Anzeigefrist von der Gemeinde nicht eingehalten werden kann, aber auch, dass die notwendige Beurteilung der geplanten Haushaltswirtschaft für das neue Haushaltsjahr von der Aufsichtsbehörde nicht innerhalb der vorgesehenen Frist erledigt werden kann. Insbesondere, wenn der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht alle haushaltsrechtlich bestimmten Unterlagen beigefügt sind, muss die Aufsichtsbehörde die notwendigen Maßnahmen ergreifen.

Die Gemeinde und ihre Aufsichtsbehörde als von der gesetzlichen Frist Betroffene müssen sich daher bemühen, schnellstmöglich die für die Gemeinde gesetzlich vorgesehene eigenverantwortliche Handlungsbasis für ihre Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr herzustellen. Ein gegenseitiger Austausch zwischen diesen Beteiligten über gemeindliche Haushaltssatzung kann daher nicht erst beginnen, wenn der Beginn der haushaltsrechtlich bestimmten Anzeigefrist unmittelbar bevorsteht oder die Anzeigefrist bereits tatsächlich eingetreten ist. Zu solchen Zeitpunkten muss noch das Ziel für beide Beteiligte sein, dass die gemeindliche Haushaltssatzung fristgerecht in Kraft treten kann. Eine vorläufige Haushaltsführung im neuen Haushaltsjahr darf nicht „einfach“ hingenommen werden.

## **5.2.2 Die Pflichten der Gemeinde**

### **5.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die gesetzliche Regelung in Form des „Grundsatzes der Vorherigkeit“ begründet eine zwingende Verpflichtung für die Gemeinde. Der Kämmerer und der Bürgermeister haben den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen so rechtzeitig aufzustellen, dass der Rat einen Beschluss über die Haushaltssatzung fassen kann, die Haushaltssatzung der Aufsichtsbehörde angezeigt und veröffentlicht werden kann. Der Nichteinhaltung dieser gesetzlichen Vorgaben kann vertretbar sein, wenn aufgrund eines bedeutenden Ereignisses die Einhaltung der Terminvorgaben objektiv unmöglich gewesen ist.

In den Fällen, in denen die Gemeinde ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu dem in der Vorschrift festgelegten Termin nicht nachkommt, hat sie ihre Aufsichtsbehörde darüber zu unterrichten und die Anzeige baldmöglichst vorzunehmen. Sie hat in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand bei der Aufstellung der Haushaltssatzung besteht, wann der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung vorgesehen ist und bis zu welchem schnellstmöglichen Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird.

### **5.2.2.2 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen muss für die Aufsichtsbehörde sichergestellt sein, dass die vorgelegte Haushaltssatzung mit den Anlagen ordnungsgemäß aufgestellt und festgestellt sowie richtig und vollständig ist. Für die Prüfung der Haushaltssatzung bedarf es neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer und der Bestätigung des Beschlusses des Rates keiner zusätzlichen Erklärung zur Vollständigkeit der Haushaltssatzung.

Die Aufsichtsbehörde muss im Rahmen ihrer Prüfung berücksichtigen, dass die beiden Verantwortlichen der Gemeinde sowie der Rat mit ihrer Unterzeichnung bzw. Beschlussfassung der Haushaltssatzung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen. Sie kann daher regelmäßig davon ausgehen, dass die Verantwortlichen bei der gemeindlichen Haushaltssatzung den Grundsatz der Vollständigkeit der geplanten Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr beachtet haben.

Alle im Haushaltsjahr voraussichtlich entstehenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse müssen von der Gemeinde in der für das Haushaltsjahr aufzustellenden Haushaltssatzung berücksichtigt worden sein. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von zu erledigenden Geschäftsvorfällen muss daher nicht vorliegen, darf aber z. B. bei



der Erfüllung von rechtlichen Verpflichtungen durch die Gemeinde auch nicht erfolgen. Gegenüber der Aufsichtsbehörde bedarf es keiner zusätzlichen gesonderten Vollständigkeitserklärung durch die Verantwortlichen der Gemeinde zur gemeindlichen Haushaltssatzung.

### **5.2.3 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde**

Durch die gesetzlich bestimmte Anzeigefrist erhält die Aufsichtsbehörde die Befugnis und die Möglichkeit zur Rechtskontrolle der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung vor deren Inkrafttreten mit Beginn des neuen Haushaltsjahres. Sie hat dabei auch zu prüfen, ob die Gemeinde sich nicht außerhalb der ihr zustehenden Ermessensspielräume bewegt. Dadurch können rechtlich erhebliche Fehler bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst vermieden werden.

Zur Prüfung der Aufsichtsbehörde gehört auch die Kontrolle, ob die Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vollständig bzw. mit allen haushaltsrechtlich bestimmten Unterlagen erfolgt ist. Die Aufsichtsbehörde hat zudem zu berücksichtigen, dass die Gemeinde die Haushaltssatzung möglichst vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt geben soll, damit von Beginn des Haushaltsjahres an die Gemeinde auf der Grundlage einer geltenden Haushaltssatzung ihre Haushaltswirtschaft ausführen kann.

Die Anzeigefrist für die Haushaltssatzung der Gemeinde soll daher auch dazu beitragen, dass die Gemeinde sich nicht erst in den Status der vorläufigen Haushaltsführung begeben muss, auch nicht vorübergehend (vgl. § 82 GO NRW). Gleichwohl kann es im Einzelfall für die Aufsichtsbehörde erforderlich werden, von aufsichtsrechtlichen Mitteln Gebrauch machen zu müssen, z. B. bei einer fehlerhaften oder unvollständigen Anzeige, weil Angaben oder Daten aus den Vorjahren nicht verfügbar sind.

### **5.2.4 Die Frist und der Jahresabschluss des Vorvorjahres**

Die gesetzliche Anzeigefrist für die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen wirkt sich auch ohne ausdrücklichen Verweis auf die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses aus (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Den im Haushaltsplan der Gemeinde für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie den Einzahlungen und Auszahlungen ist nicht nur die Veranschlagung des Vorjahres voranzustellen, sondern es sind auch die Ist-Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des Vorvorjahres anzugeben (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist außerdem auch die Bilanz des betreffenden Vorvorjahres beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Bei einer Haushaltssatzung der Gemeinde für das Haushaltsjahr 2015 wäre dadurch der gemeindliche Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr 2013 betroffen. Der Jahresabschluss des Vorvorjahres kann nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben bis zum 31. Dezember 2014 durch den Rat der Gemeinde festgestellt werden (vgl. § 96 Absatz Satz 1 GO NRW).

Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr 2015 wäre nach der geltenden Regelung der Aufsichtsbehörde jedoch bereits bis zum 1. Dezember 2014 anzuzeigen. Aus dieser am Ende des Vorjahres des neuen Haushaltsjahres parallellaufenden Frist ergibt sich i. d. R. jedoch kein gravierendes Problem für die Gemeinde. Die in den Haushaltsplan zu übernehmenden Ist-Werte aus dem Vorvorjahr 2013 werden nicht erst durch die Feststellung des Jahresabschlusses ermittelt.

Die Übereinstimmung der Daten eines gemeindlichen Jahresabschlusses in zwei eigenständigen haushaltswirtschaftlichen Werken ist ständig wiederkehrend und muss deshalb jährlich bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Haushaltsplans durch die Gemeinde beachtet werden. Den Kämmerer und den Bürgermeister trifft diese haushaltsrechtliche Pflicht gleichermaßen. Der Kämmerer hat sowohl den Entwurf des Jahresabschlusses

als auch den Entwurf des Haushaltsplans bzw. der Haushaltssatzung aufzustellen und der Bürgermeister die beiden Entwürfe zu bestätigen.

Die Verantwortlichkeit des Rates für die Haushaltssatzung und den Jahresabschluss führt dabei grundsätzlich dazu, dass der Jahresabschluss bis zum Beginn der Anzeigefrist der Haushaltssatzung festgestellt sein soll. Sofern es zu terminlichen Überschneidungen und ggf. zu Veränderungen der Daten des Jahresabschlusses kommt, muss von der Gemeinde örtlich sichergestellt werden, dass zu den Ist-Angaben des Vorvorjahres im Haushaltsplan eine entsprechende Erläuterung gegeben wird. Der festgestellte Jahresabschluss der Gemeinde muss dagegen immer auf belastbaren Daten aufbauen.

### **5.2.5 Die Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Für die Anzeige einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre gelten keine anderen Vorgaben als bei einer Haushaltssatzung für ein Haushaltsjahr. Es müssen jedoch die für die Anzeige der Haushaltssatzung festgelegten Voraussetzungen für beide Haushaltsjahre erfüllt sein. Eine Aufteilung in die einzelnen Jahre, z. B. eine gesonderte Anzeige der Festsetzungen nur für das erste Haushaltsjahr und ein späteres „Nachholen“ der Anzeige für das zweite Haushaltsjahr ist wegen des durch die gemeindliche Haushaltssatzung gebildeten Ermächtigungsrahmens über zwei Jahre nicht zulässig.

Die Anzeige der Haushaltssatzung erfordert z. B. die Erteilung einer Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde, wenn nur für das zweite Haushaltsjahr aufgrund eines Jahresfehlbetrages im Ergebnisplan eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen ist. Die Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre darf dann erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Die spätere getrennte Abrechnung der einzelnen Haushaltsjahre ist dabei unerheblich.

Die getrennten Festsetzungen für die einzelnen Haushaltsjahre stellen zudem keine Grundlage dar, bei einem Haushaltsausgleich im ersten Haushaltsjahr eine auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ohne Rücksicht auf das zweite Haushaltsjahr vorzunehmen. Die Haushaltssatzung ist bei Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre immer ein Gesamtwerk für diesen Zeitraum. Sie stellt dann einen Ermächtigungsrahmen für die Gemeindeverwaltung zur Haushaltsausführung dar, in dem die beiden Haushaltsjahre miteinander verknüpft worden sind.

## **5.3 Zu Satz 3 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung):**

### **5.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Als gemeindliche Rechtsnorm bedarf die Haushaltssatzung der Bekanntmachung, denn gemeindliche Satzungen sind öffentlich bekannt zu machen (vgl. § 7 Absatz 4 GO NRW). Für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung der Gemeinde ist die Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht zu beachten, in der das Verfahren näher bestimmt ist. Die gemeindliche Haushaltssatzung erhält z. B. in der Überschrift das Datum, unter dem die Bekanntmachungsanordnung vom Bürgermeister unterzeichnet worden ist. Es ist dabei sicherzustellen, dass die Bekanntmachung der Haushaltssatzung dauerhaft allgemein zugänglich ist.

Vor der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung sollte aber geprüft werden, ob die Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und die für die Bekanntmachung notwendigen Verfahrensschritte nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfolgt sind (vgl. § 2 BekanntmVO NRW). Dazu gehört z. B., dass die Haushaltssatzung nicht allein in elektronischer Form bekannt gemacht wird, weil nur bestimmten Formen für die gemeindliche Bekanntmachung zugelassen sind (vgl. § 6 Absatz 1 BekanntmVO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 80 GO NRW**

Bei der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung ist es jedoch nicht erforderlich, auch alle ihre Anlagen in die Bekanntmachung bzw. den Bekanntmachungstext mit aufzunehmen, z. B. im Amtsblatt der Gemeinde mit abzudrucken. Die Bekanntmachungsverordnung lässt zu, dass bestimmte Materialien, die Bestandteile einer Satzung sind, stattdessen zu jedermanns Einsicht an einer bestimmten Stelle der Gemeindeverwaltung ausgelegt werden können (vgl. § 3 Absatz 2 BekanntmVO NRW). Diese Regelung kann auch auf den gemeindlichen Haushaltsplan und seine Anlagen eine entsprechende Anwendung finden.

Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B. Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW). Außerdem darf die Bekanntmachung von der Gemeinde nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegengewirkt wird.

### **5.3.2 Die Zwecke der Bekanntmachung**

Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen aber nur dann ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Angaben aus dem Ergebnisplan und aus dem Finanzplan sowie aus der Haushaltssatzung öffentlich gemacht werden. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann weitere Kenntnisse über die Haushaltsplanung der Gemeinde verschaffen. Sie erhalten mit einer Einsichtnahme ein umfassendes und zutreffendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

Es bleibt dabei der Gemeinde überlassen, ob sie die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und die gemeindliche Haushaltsplanung informiert. Sie sollte in ihrer Bekanntmachung ggf. bereits die betreffende Internetseite angeben.

Die Vorschrift über den Zugang zu den haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) unberührt. Der Informationsanspruch nach diesem Gesetz verpflichtet die Gemeinde nur zur Bekanntgabe von bei ihr vorhandenen Daten, denn das Gesetz kennt keine Informationsbeschaffungspflicht für die Gemeinde oder gar eine Herstellungspflicht für gemeindliche Informationen und Daten.

### **5.3.3 Die Prüfpflichten vor der Bekanntmachung**

Vor der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen hat der Bürgermeister zu prüfen, ob die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 BekanntmVO NRW). Er hat die Änderungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung und ihren Anlagen umzusetzen, die der Rat im Rahmen seines Beschlusses über die Haushaltssatzung festgelegt hat.

Der Bürgermeister hat zudem zu beachten, dass die gemeindliche Haushaltssatzung frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde der Gemeinde öffentlich bekannt gemacht werden darf. Er hat daher dafür Sorge zu tragen, dass im Aufstellungsverfahren und Anzeigeverfahren vor der öffentlichen Bekanntmachung die haushaltsrechtlichen Vorschriften eingehalten und mögliche Hindernisse für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung vermieden werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

Dem Bürgermeister obliegt zudem die Pflicht, im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung die gesetzlich erforderlichen Genehmigungen für in der Haushaltssatzung getroffene Festlegungen einzuholen, z. B. für die Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW) oder für ein aufgestelltes Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 GO NRW). In solchen Anzeigeverfahren kann es in Einzelfällen erforderlich werden, einen erneuten Beschluss des Rates herbeizuführen (Beitrittsbeschluss).

**5.3.4 Die Bekanntmachungsanordnung**

Die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung erfordert für den Vollzug eine Bekanntmachungsanordnung, die vom Bürgermeister zu unterzeichnen ist. Der Vermerk zur Bekanntmachung soll beinhalten, dass die Haushaltssatzung öffentlich bekannt gemacht wird und die erforderliche bzw. gesetzlich vorgesehene Beteiligung der Aufsichtsbehörde erfolgt ist. Mit seiner Unterschrift bestätigt daher der Bürgermeister, dass der Wortlaut der Haushaltssatzung mit dem Ratsbeschluss übereinstimmt und keine Bedenken mehr gegen die Satzung bestehen (vgl. § 2 Absatz 3 BekanntmVO NRW). Abhängig von den Beteiligungen und sonstigen Erfordernissen kommen folgende Textpassagen dabei in Betracht (vgl. Abbildung 104).

<b>DIE BEKANNTMACHUNG DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>SACHSTAND</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Erfüllung der Anzeigepflicht</b>	Die vorstehende Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr ... wird hiermit öffentlich bekannt gemacht. Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist gemäß § 80 Absatz 5 GO dem Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Schreiben vom ... angezeigt worden.
<b>Bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage</b>	Die nach § 75 Absatz 4 GO erforderliche Genehmigung der Verringerung der Rücklage ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.
<b>Bei der Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten</b>	Die nach § 76 GO erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.
<b>Verfügbarmachung zur Einsichtnahme</b>	Der Haushaltsplan (und das Haushaltssicherungskonzept) liegen zur Einsichtnahme vom ... bis ... im ... öffentlich aus und sind unter der Adresse ... im Internet verfügbar.

*Abbildung 104 „Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung“*

Die Haushaltssatzung wird dabei durch eine förmliche Bekanntmachungsanordnung in Kraft gesetzt, die nach § 2 Absatz 4 BekanntmVO bestimmte Inhalte enthalten muss (vgl. Abbildung 1015).

<b>DIE INHALTE DER BEKANNTMACHUNGSANORDNUNG</b>	
1.	die Erklärung, dass die Satzung hiermit öffentlich bekanntgemacht wird;
2.	die Bezeichnung der genehmigenden Behörden und das Datum der Genehmigungen, falls solche vorgeschrieben sind; ist eine Genehmigung befristet erteilt worden, muss auch die Befristung angegeben werden, sofern sich diese nicht aus dem Gesetz ergibt;

<b>DIE INHALTE DER BEKANNTMACHUNGSANORDNUNG</b>	
	auf die Erteilung einer für die Gültigkeit der Genehmigung erforderlichen Zustimmung einer anderen Behörde ist hinzuweisen;
3.	den Hinweis nach § 7 Absatz 6 GO NRW;
4.	den Ort und das Datum der Unterzeichnung durch den Bürgermeister.

*Abbildung 105 „Die Inhalte der Bekanntmachungsanordnung“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Bekanntmachungsanordnung regelmäßig zum Bekanntmachungstext der gemeindlichen Haushaltssatzung gehört und mit zu veröffentlichen ist. Soweit die Anordnung jedoch versehentlich einmal nicht zusammen mit dem Text der Bekanntmachung abgedruckt worden ist, führt dieser Mangel nicht zur Unwirksamkeit der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr.

### **5.3.5 Die Fristen bei der Bekanntmachung**

Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden, wenn nicht im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist durch die Aufsichtsbehörde verkürzt oder verlängert wird. Die Vorschrift enthält jedoch keine Festlegung, dass die Haushaltssatzung erst nach der abschließenden Beurteilung durch die Aufsichtsbehörde bekannt gemacht werden darf.

Es ist aber bestimmt worden, dass in den Fällen, in denen ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW aufzustellen ist, die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden darf. Entsprechend soll die Haushaltssatzung bei einer darin festgesetzten Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW erst nach Erteilung der dafür gesetzlich vorgesehenen Genehmigung bekannt gemacht werden, auch wenn dieser Sachverhalt haushaltsrechtlich nicht wörtlich geregelt wurde.

Die Haushaltssatzung tritt nach Ihrer Bekanntmachung in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr, für das sie vom Rat beschlossen wurde. Wird die Haushaltssatzung vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht, tritt sie erst mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das betreffende Haushaltsjahr. Das Haushaltsjahr deckt sich dabei zeitlich immer mit dem Kalenderjahr.

Somit besteht eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten und auch mit den Wirtschaftsjahren der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen. Wenn die Haushaltssatzung jedoch erst nach Beginn des Haushaltsjahres vom Rat beschlossen und bekannt gemacht wird, tritt sie rückwirkend mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt auch dann für das betreffende Haushaltsjahr.

### **5.3.6 Hindernisse für die Bekanntmachung**

Der Bürgermeister hat festzustellen, ob der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung möglicherweise Hindernisse entgegenstehen und solche ggf. mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln schnellstmöglich zu beseitigen (vgl. § 2 Absatz 1 BekanntmVO NRW). Erst nach Beseitigung der Hindernisse darf die Haushaltssatzung öffentlich bekannt gemacht werden, um in Kraft treten zu können. Beispielhaft werden mögliche auftretende Hindernisse nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 106).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 80 GO NRW**

<b>HINDERNISSE FÜR DIE BEKANNTMACHUNG DER HAUSHALTSSATZUNG</b>	
<b>ANLASS</b>	<b>INHALTLICHE ABGRENZUNG</b>
<b>Verzicht auf die Bekanntgabe des Entwurfs</b>	Ein Hindernis stellt die nach der Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat nicht vorgenommene Bekanntgabe der Möglichkeit zur Erhebung von Einwendungen gegen den Entwurf der Haushaltssatzung durch die Einwohner oder Abgabepflichtige dar.
<b>Verzicht auf Bestandteile und Anlagen</b>	Ein Hindernis für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung kann dadurch entstehen, dass der Beschluss über die Haushaltssatzung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z. B. der Stellenplan, nicht Teil des Ratsbeschlusses, ist eine Bekanntmachung der Haushaltssatzung nicht zulässig.
<b>Verzicht auf die Beteiligung des Finanzausschusses</b>	Ein Hindernis stellt die unterlassene Beteiligung des Finanzausschusses dar, denn es ist gesetzlich bestimmt worden, dass dieser Ausschuss die Haushaltssatzung der Gemeinde vorbereitet und die für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr erforderlichen Entscheidungen zu treffen hat (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW).
<b>Fehlende Feststellung des Jahresabschlusses des Vorvorjahres</b>	Ein Hindernis für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung stellt eine fehlende Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat dar (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Ohne die Feststellung ist die Haushaltswirtschaft des Vorvorjahres noch nicht abgeschlossen. Die Ist-Werte aus dem Vorvorjahr im Haushaltsplan stellen deshalb noch keine belastbaren Werte dar.
<b>Nicht umgesetzte Änderungen die vom Rat beschlossen sind</b>	Der Bürgermeister hat die Änderungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung und ihren Anlagen umzusetzen, die vom Rat im Rahmen seines Beschlusses über die Haushaltssatzung festgelegt worden sind. Für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen muss eine Fassung vorliegen, die dem Stand der Beschlussfassung des Rates entspricht.
<b>Fehlendes Datum oder fehlende Unterschrift in der Bekanntmachung</b>	In der Bekanntmachungsanordnung für die gemeindliche Haushaltssatzung muss nicht nur die Unterschrift des ausfertigenden Bürgermeisters enthalten sein, sondern auch das Datum des Tages, an die die Unterschrift geleistet wurde bzw. die Unterzeichnung. Es muss zudem eine Bestätigung des Bürgermeisters vorliegen, dass der Wortlaut der Satzung mit den sachlich zutreffenden Ratsbeschlüssen übereinstimmt (vgl. § 2 Absatz 2 und 3 BekanntmVO NRW).
<b>Fehlende Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage</b>	Ein Hindernis für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung stellt eine fehlende Genehmigung für die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Absatz 4 GO NRW oder die fehlende Genehmigung der Aufsichtsbehörde für ein Haushaltssicherungskonzept.

*Abbildung 106 „Hindernisse für die Bekanntmachung“*

Bei der Durchführung der Bekanntmachung sind jedoch Fehler nicht ausgeschlossen. Bei einem aufgetretenen Fehler muss von der Gemeinde beurteilt und entschieden werden, ob der Bekanntmachungsfehler die Funktion der Veröffentlichung der gemeindlichen Haushaltssatzung beeinträchtigt, z. B. können schreibtechnische Fehler, die aber keine textliche Abweichung darstellen, von untergeordneter Bedeutung bzw. unwesentlich sein.

Vor der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, bei der die Frist in § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW zu beachten ist, hat der Bürgermeister zu prüfen, ob die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekom-

men ist (vgl. § 2 Absatz 1 BekanntmVO NRW). Im Rahmen seiner Prüfung, ob die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist.

### **5.3.7 Die Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

Für die Bekanntmachung einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre gelten keine anderen Vorgaben als bei einer Haushaltssatzung für ein Haushaltsjahr. Es müssen jedoch die für das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung festgelegten Voraussetzungen für beide Haushaltsjahre erfüllt sein. Eine Aufteilung in die einzelnen Jahre, z. B. eine gesonderte Bekanntmachung der Festsetzungen nur für das erste Haushaltsjahr und ein späteres „Nachholen“ der Bekanntmachung für das zweite Haushaltsjahr ist wegen des durch die Haushaltssatzung gebildeten Ermächtigungsrahmens über zwei Jahre nicht zulässig.

Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung erfordert z. B. ein Vorliegen der erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde, wenn nur für das zweite Haushaltsjahr aufgrund eines Jahresfehlbetrages im Ergebnisplan eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen ist. Die Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre darf erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Die spätere getrennte Abrechnung der einzelnen Haushaltsjahre ist dabei unerheblich.

Die getrennten Festsetzungen für die einzelnen Haushaltsjahre stellen zudem keine Grundlage dar, bei einem Haushaltsausgleich im ersten Haushaltsjahr eine auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ohne Rücksicht auf das zweite Haushaltsjahr vorzunehmen. Die Haushaltssatzung ist bei Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre immer ein Gesamtwerk für diesen Zeitraum. Sie stellt dann einen Ermächtigungsrahmen für die Gemeindeverwaltung dar, in dem die beiden Haushaltsjahre miteinander verknüpft worden sind.

### **5.3.8 Der Vollzug der Bekanntmachung**

Die öffentliche Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung im Amtsblatt oder in einer Zeitung ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen. Soweit die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen erfolgt, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 Absatz 1 BekanntmVO). Eine Bekanntmachung darf derzeit nicht ausschließlich in elektronischer Form erfolgen, sodass eine Bekanntmachung auf elektronischen Weg auch nicht zum Vollzug der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung führt.

Die Öffentlichkeit ist bei einem entsprechenden Informationsbedarf zudem nicht verpflichtet, sich lediglich innerhalb einer kurzen Auslegungsfrist über die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung zu informieren. Der Vollzug der Bekanntmachung ist nicht an die Auslegung der gemeindlichen Unterlagen gebunden. Die Bürgerinnen und Bürger können sich vielmehr im Rahmen des dauernden Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen über einen sehr langen Zeitraum informieren (vgl. Absatz 6 der Vorschrift). Das langfristige Verfügbarhalten der Haushaltssatzung hat dabei keinen Einfluss darauf, dass die Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit Ablauf des Erscheinungstages der Bekanntmachungsmedien vollzogen ist.

### **5.3.9 Die Bekanntmachung im Internet**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die öffentliche Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und der Vorgabe, die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in einem bestimmten Zeitraum zur Einsichtnahme verfügbar zu halten, steht der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung im Internet nicht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 80 GO NRW**

entgegen. Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung soll durch Bereitstellung von digitalisierten Dokumenten auf einer öffentlichen Internetseite der Gemeinde unter Angabe des Bereitstellungstages erfolgen (vgl. § 6 Absatz 1 Satz 1 BekanntmVO NRW). Die inhaltliche Übereinstimmung des digitalisierten Dokumentes mit dem Original muss dabei gewährleistet sein.

Von der Gemeinde muss eine im Internet bekanntgemachte Haushaltssatzung in einem ständig und dauerhaft verfügbaren und lesbaren Format für die Dauer ihrer Gültigkeit im Internet bereitgestellt und in der bekanntgemachten Fassung durch technische und organisatorische Maßnahmen gesichert werden. Die Bereitstellung darf nur in einer ausschließlich von der Gemeinde betriebenen Internetseite erfolgen (vgl. § 6 Absatz 3 BekanntmVO NRW). Derartige Maßnahmen sind jedoch nicht für den Zeitraum vorgegeben, in dem die Gemeinde ihre Haushaltssatzung mit Anlagen noch freiwillig aufbewahrt. Sie ist haushaltsrechtlich nicht zur Aufbewahrung dieser Unterlagen verpflichtet worden (vgl. § 58 Absatz 2 GemHVO NRW).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch die gesetzliche Regelung in § 27a VwVfG NRW. Zur öffentlichen Bekanntmachung im Internet wird darin bereits inhaltlich bestimmt, dass in den Fällen, in denen durch eine Rechtsvorschrift eine öffentliche oder ortsübliche Bekanntmachung angeordnet worden ist, die Gemeinde deren Inhalt zusätzlich im Internet veröffentlichen soll.

Der Inhalt der Bekanntmachung muss dann auf einer Internetseite der Behörde oder ihres Verwaltungsträgers zugänglich gemacht werden. Zur Einsicht auszulegende Unterlagen, sollen dann von der Gemeinde ebenfalls über das Internet zugänglich gemacht werden. In der öffentlichen oder ortsüblichen Bekanntmachung ist dann von der Gemeinde die Internetseite anzugeben.

**5.4 Zu Satz 4 (Anpassung der Anzeigefrist):**

Die Aufsichtsbehörde hat die ihr von der Gemeinde vorgelegte Haushaltssatzung mit ihren Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob diese formal und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften entspricht und vollständig ist. Sie kann im Einzelfall und aus besonderem Grund die Anzeigefrist gegenüber der Gemeinde verkürzen oder verlängern. Dadurch kann der zur Prüfung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen notwendige Zeitraum erreicht werden. Sofern die Frist über den Beginn des Haushaltsjahres hinausreicht, setzt für die Gemeinde eine Zeit der vorläufigen Haushaltsführung ein (vgl. § 82 GO NRW).

Der eigentlichen Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Aufsichtsbehörde soll eine formelle Prüfung der von der Gemeinde vorgelegten Unterlagen vorausgehen, bei der auf die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltssatzung und ihrer Anlagen abzustellen ist. Die Aufsichtsbehörde hat dabei auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft der gemeindlichen Unterlagen zu prüfen. Die Kontrolltätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert auch, die Aufstellung der Haushaltssatzung der Gemeinde nachzuvollziehen, um ggf. erkannte Rechtsverstöße mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können.

In den Fällen, in denen die Aufsichtsbehörde Bedenken gegen die beschlossene Haushaltssatzung hat, soll sie der Gemeinde eine angemessene Frist zur Stellungnahme zu setzen, damit eine Klärung gelingt und die Bedenken ausgeräumt werden können. Bei unvollständigen Unterlagen oder fehlenden Festlegungen der Gemeinde kann die Aufsichtsbehörde entsprechende Nachforderungen gegenüber der Gemeinde stellen. Ein Fehler muss daher ursächlich im „Verfahren“ der Aufstellung der Haushaltssatzung liegen, damit eine Verlängerung der Anzeigefrist der gemeindlichen Haushaltssatzung durch die Aufsichtsbehörde gerechtfertigt ist.

Ein festgestellter Verstoß der gemeindlichen Haushaltssatzung gegen Rechtsvorschriften stellt deshalb keinen Grund für die Aufsichtsbehörde dar, die Anzeigefrist zu verlängern bzw. die Bekanntmachung der Haushaltssatzung zu unterbinden. Die Verlängerung der Anzeigefrist durch die Aufsichtsbehörde stellt kein aufsichtsrechtliches Instrument dar. Die Aufsichtsbehörde muss vielmehr bei einem Rechtsverstoß entscheiden, ob sie eingreift und sich



dazu der ihr zustehenden Aufsichtsmittel bedient (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). In allen Verfahren können Gegebenheiten entstehen, die einen Beschluss des Rates der Gemeinde erfordern, z. B. eine Abänderung einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung.

## **5.5 Zu Satz 5 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung bei Genehmigungspflichten):**

### **5.5.1 Die Bekanntmachung nach Genehmigung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift darf eine genehmigungspflichtige Haushaltssatzung von der Gemeinde erst öffentlich bekannt gemacht werden, wenn die Aufsichtsbehörde die erforderliche Genehmigung erteilt hat. Diese Regelung ist erforderlich, denn in besonderen Fällen, z. B. bei der Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 76 GO NRW), das als Bestandteil des Haushaltsplans (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW) auch der gemeindlichen Haushaltssatzung zuzurechnen ist, besteht eine gesonderte Genehmigungspflicht (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW).

Bei der Festsetzung einer Verringerung der allgemeinen Rücklage in der Haushaltssatzung der Gemeinde wegen eines geplanten Jahresfehlbetrages im Ergebnisplan besteht ein Genehmigungserfordernis für die Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). In diesen Fällen kann die Haushaltssatzung nicht ohne eine vorherige Genehmigung der Aufsichtsbehörde bekannt gemacht werden. Bei der Erteilung der von der Gemeinde erbetenen Genehmigung hat die Aufsichtsbehörde nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden.

Die Aufsichtsbehörde muss bei der Erteilung der Genehmigung den ihr zustehenden Ermessensspielraum nach den haushaltsrechtlichen Zielbestimmungen ausgestalten. Hierbei kommt dem Ziel, wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Absatz 2 GO zu erreichen, die zentrale Bedeutung zu. Dies gilt auch dann, wenn die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Kommune im Haushaltsjahr noch als haushaltsverträglich betrachtet werden kann, aber insbesondere nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eine Gefährdung der Haushaltswirtschaft zu befürchten ist.

Die im Haushaltsplan enthaltene und jahresbezogen auszugleichende mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 Satz 3 GO NRW) stellt ein Kriterium dar, das im Genehmigungsverfahren zu berücksichtigen ist. Lassen sich aus den Planungsdaten für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre keine ausreichenden Veränderungen zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erkennen, soll die Aufsichtsbehörde durch entsprechende Nebenbestimmungen in der Genehmigung wirksame Konsolidierungsmaßnahmen zur Wiedererreichung des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs von der Gemeinde verlangen.

Die Aufsichtsbehörde darf dabei aber auch die gesetzlich bestimmte Genehmigungsfiktion nicht außer achtlassen (vgl. § 75 Absatz 4 Satz 2 GO NRW). Von dieser Genehmigungsfiktion kann jedenfalls dann im aufsichtsrechtlichen Verfahren Gebrauch gemacht werden, wenn keine durchgreifenden haushaltswirtschaftlichen Gründe gegen die von der Gemeinde vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage sprechen.

### **5.5.2 Keine Genehmigung für die Haushaltssatzung**

Die Gemeinde kann ihre Angelegenheiten durch Satzungen regeln, soweit die Gesetze nichts Anderes bestimmen (vgl. § 7 GO NRW). Der Erlass, die Änderung oder die Aufhebung einer gemeindlichen Satzung sind grundsätzlich genehmigungsfrei, wenn eine Genehmigung solcher Tatbestände nicht gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. § 7 Absatz 1 GO NRW). Zu den gemeindlichen Satzungen gehört auch die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde. Ein auf der gemeindlichen Haushaltssatzung aufbauender Haushalt ist Ausdruck der Finanzhoheit und Selbstverwaltung der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 80 GO NRW**

Für die gemeindliche Haushaltssatzung besteht keine gesetzlich vorgesehene Genehmigungspflicht. Nur bestimmte einzelne Teile unterliegen einer Genehmigungspflicht durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde, z. B. die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage sowie das Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 Absatz 2 GO NRW). Für die gemeindliche Haushaltssatzung als solche besteht lediglich eine Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

**6. Zu Absatz 6 (Verfügbarhalten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen):**

**6.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe des Verfügbarhaltens der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen setzt das bürgerfreundliche Verfahren aus der Aufstellungsphase des gemeindlichen Haushalts fort, denn es besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde im Haushaltsjahr.

Die Interessenbekundung im Rahmen des Verfügbarhaltens der gemeindlichen Haushaltssatzung ermöglicht der Gemeindeverwaltung, mithilfe dieser Bürgerbeteiligung die haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungen für das Haushaltsjahr besser zu bestimmen und zu messen sowie die Wirkungen des Handelns der Gemeinde zu beurteilen. Die Offenlegung von Haushaltsdaten und ein längerfristiges Verfügbarhalten können daher zur Verbesserung der Qualität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen.

Die Bürgerinnen und Bürger verlangen regelmäßig mehr Transparenz über haushaltswirtschaftliche Daten und neue Zugänge zu den gemeindlichen Haushaltsinformationen, denn diese nehmen die Leistungen der Gemeinde in Anspruch und nutzen die gemeindlichen Einrichtungen. Aufseiten vieler Bürgerinnen und Bürger besteht daher ein großes und berechtigtes Informationsinteresse am haushaltswirtschaftlichen Handeln. Diesen Gegebenheiten soll die Gemeinde durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches örtliches Informationsangebot über die gemeindliche Haushaltswirtschaft in ausreichendem Maße Rechnung tragen.

Die Gemeinde hat einerseits gegenüber den Bürgerinnen und Bürger die allgemeine gesetzliche Verpflichtung, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW) und andererseits hat sie das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Einhaltung dieser Vorgaben sollte auch Gegenstand ihrer Informationen sein. Abhängig von den tatsächlichen örtlichen Informationsbedürfnissen und der Informationspolitik der Gemeinde wird durch die Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde das Interesse der Personen, die Einsicht nehmen vielfach jedoch nicht ausreichend befriedigt.

Von den Adressaten wird vielfach eine Freigabe weiterer Informationen und haushaltswirtschaftlicher Daten zur eigenen Verwendung gefordert, um einen schnellen und einfachen Überblick über die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu bekommen, eigene Interpretationen vornehmen zu können und um durch die Gemeindeverwaltung hergestellte Zusammenhänge zu hinterfragen.

Unter Beachtung des Datenschutzes kann es dabei grundsätzlich zu einem offenen Umgang mit geeigneten Verwaltungsdaten über die zu erbringenden Dienstleistungen kommen. Für die Entwicklung einer Zusammenarbeit zwischen den Bürgerinnen und Bürgern, dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung bedarf es aber einer klaren Willensbekundung und einer Offenlegung durch die Gemeinde, welche Informationsmöglichkeiten bzw. welche Informationsangebote bei ihr bestehen.

## 6.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen. Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres erleichtert den vollständigen Überblick über die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Nachfolgend wird der Zeitablauf des Verfügbarhaltens der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr 2016 aufgezeigt (vgl. Abbildung 107).

<b>DER ZEITRAUM DES VERFÜGBARHALTENS DER HAUSHALTSSATZUNG 2016</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>DATUM</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat	<b>Z. B. bis zum 15. September 2015</b>
Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung mit Festlegung einer Einwendungsfrist	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Verfügbarhalten des Entwurfs der Haushaltssatzung während des Beratungsverfahrens im Rat	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Beschlussfassung des Rates	<b>Z. B. zum 15. November 2015</b>
Anzeige der Haushaltssatzung an die Aufsichtsbehörde	<b>Bis zum 30. November 2015</b>
Bekanntmachung der Haushaltssatzung	<b>Bis zum 31. Dezember 2015</b>
Inkrafttreten der Haushaltssatzung	<b>Zum 01. Januar 2016</b>
Verfügbarhalten der Haushaltssatzung bis zur Feststellung des Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2017</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat	<b>Bis zum 31. März 2017</b>
Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2017</b>
Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde	<b>Unverzüglich nach Feststellung</b>
Bekanntmachung des Jahresabschlusses	<b>Nach Feststellung</b>
Verfügbarhalten des Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2018</b>

<b>DER ZEITRAUM DES VERFÜGBARHALTENS DER HAUSHALTSSATZUNG 2016</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>DATUM</b>
bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses	

*Abbildung 107 „Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung 2015“*

Mit der öffentlichen Bereitstellung dieses haushaltswirtschaftlichen „Grundwerks“ der Gemeinde und dem Einsichtsrecht wird zudem dem Grundsatz der Öffentlichkeit, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht, in ausreichendem Maße Rechnung getragen. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass in der Zeit nach der Beschlussfassung des Rates kein unmittelbares Einwendungsrecht mehr für die Einwohner und Abgabepflichtigen besteht.

Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden müssen, eröffnet neue Möglichkeiten des politischen Miteinanders in den Gemeinden. Er verstärkt die mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewollte Transparenz des gemeindlichen Handelns und trägt zur Bürgerfreundlichkeit von Rat und Verwaltung bei.

### **6.3 Die Formen des Verfügbarhaltens**

#### **6.3.1 Allgemeine Zwecke**

Mit der Bekanntmachung der Haushaltssatzung werden die wichtigsten Angaben aus dem Ergebnisplan, dem Finanzplan sowie aus der Haushaltssatzung veröffentlicht. Der Grundsatz der Öffentlichkeit zieht sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich durch Einsichtnahme weitere Kenntnisse über die Haushaltssituation der Gemeinde verschaffen.

Das Informationsangebot über den gemeindlichen Haushaltsplan als „Grundwerk“ des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde erfordert nicht, dass im betreffenden Haushaltsjahr laufend und dem Ablauf der Ausführung des Haushaltsplans entsprechende Informationen an die Öffentlichkeit gegeben werden müssen. Eine unterjährige Aktualisierung des Haushaltsplans muss nur erfolgen, wenn die beschlossene Haushaltssatzung durch eine Nachtragssatzung geändert wurde (vgl. § 81 GO NRW).

Der dazu aufgestellte Nachtragshaushaltsplan muss zusammen mit dem ursprünglichen Haushaltsplan den nunmehr geltenden Planungsstand transparent und nachvollziehbar für den o. a. Adressatenkreis aufzeigen. Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, ob sie den beschlossenen Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr in herkömmlicher Weise als Druckwerk bereithält oder im Internet verfügbar macht oder ob sie in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen über ihre wirtschaftliche Lage informiert.

Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die von ihr bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B.: Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW). Außerdem darf die gesetzliche Frist des Verfügbarhaltens nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegengewirkt wird.

### **6.3.2 Das Verfügbarhalten im Internet**

Die Gemeinde soll nach dem Grundsatz der Öffentlichkeit ihre Haushaltssatzung mit Haushaltsplan möglichst in verschiedenen Medienformen öffentlich zur Einsichtnahme bereitstellen. Sie muss dabei berücksichtigen, dass sie im Internet mit anderen Anbietern auftritt und alle die Aufmerksamkeit der Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde anstreben. Das Informationsangebot über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sollte daher in unmittelbarer Verbindung mit der allgemeinen Internetplattform der Gemeinde stehen.

Mit der Veröffentlichung von Haushaltsunterlagen im Internet kann außerdem ein wichtiger Beitrag zur Transparenz über die gemeindliche Haushaltswirtschaft geleistet werden. Sie ist eine zeitgemäße Form, die auch dazu beitragen kann, den Bürgern den Zugang zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu erleichtern. Diese Veröffentlichung muss immer im Zusammenhang mit vorgesehenen Formen der öffentlichen Bekanntmachung verwendet werden, denn das Internet soll regelmäßig einen Universaldienst für die Gemeinde darstellen.

Die vom Rat der Gemeinde beschlossene und veröffentlichte Haushaltssatzung mit Haushaltsplan unterliegt grundsätzlich nicht dem personenbezogenen Datenschutz, sondern soll gerade dem Bürger gegenüber das geplante haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr aufzeigen. Die Gemeinde sollte bei einem Verfügbarhalten der Haushaltssatzung im Internet bereits in deren örtlicher Bekanntmachung darauf hinweisen und dazu die einschlägige Internetadresse angeben.

Die Gemeinde muss bei ihrem Informationsangebot über die gemeindliche Haushaltssatzung im Internet (Verfügbarhalten im Internet), aber auch bei ihren sonstigen Online-Auftritten und -Angeboten sowie bei den von ihr zur Verfügung gestellten Programmoberflächen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung berücksichtigen, dass deren technische Gestaltung auch die Nutzung durch Menschen mit Behinderung ermöglicht (vgl. § 1 i. V. m. § 10 BGG NRW).

Die Gemeinde muss daher nach bestem Bemühen die Erstellung eines barrierefreien Angebotes vornehmen und bestimmte Aspekte dabei berücksichtigen und die alleinige Verantwortung für den Betrieb einer solchen Webseite tragen. Die Inhalte und das Erscheinungsbild des gemeindlichen Jahresabschlusses im Internet sind daher so zu gestalten, dass sie für alle Interessierten wahrnehmbar sind (vgl. § 2 BITV NRW).

Als Barrierefreiheit wird dabei die Auffindbarkeit, Zugänglichkeit und Nutzbarkeit der von der Gemeinde gestalteten Lebensbereiche für alle Menschen angesehen, sodass der Zugang und die Nutzung für Menschen mit Behinderung in der allgemein üblichen Weise, ohne besondere Erschwernis und grundsätzlich ohne fremde Hilfe möglich sein müssen. Zu den zu gestalteten Lebensbereichen gehören nicht nur bauliche Anlagen und technische Gebrauchsgegenstände, sondern auch die Systeme der Informationsverarbeitung. Für das Verfügbarhalten von öffentlichen Informationen im Internet haben die folgenden Aspekte eine erhebliche Bedeutung (vgl. Abbildung 108).

<b>ASPEKTE FÜR DAS VERFÜGBARHALTEN IM INTERNET</b>	
<b>EINZELASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verantwortung</b>	Veröffentlichung nur auf Internetseiten, die in der Verantwortung der Gemeinde liegen.
<b>Auffindbarkeit</b>	Gestaltung der Internetseiten zur Wahrnehmung der gezeigten Elemente.
<b>Zugänglichkeit</b>	Zulassung eines uneingeschränkten Nutzerkreises.

<b>ASPEKTE FÜR DAS VERFÜGBARHALTEN IM INTERNET</b>	
<b>EINZELASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Nutzbarkeit</b>	Berücksichtigung der Bedürfnisse aller Nutzerinnen und Nutzer.
<b>Bedienbarkeit</b>	Sicherstellung der Bedienbarkeit und der einfachen Navigation.
<b>Verständlichkeit</b>	Sicherstellung der Verständlichkeit der Informationen und der Funktionalität der Bedienung.
<b>Lesbarkeit</b>	Einsatz der natürlichen Sprache, in Größe, Form und Zeichen, z. B. auch die Gebärdensprache.
<b>Kostenfreiheit</b>	Zulassung des kostenfreien Lesens und Ausdrucks.
<b>Belegbarkeit</b>	Angaben zur Einsichtnahme des Jahresabschlusses in Papierform.

*Abbildung 108 „Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“*

Für Internetauftritte und Internetangebote sowie andere grafische Programmoberflächen der Informationstechnik von Behörden der Bundesverwaltung, die öffentlich zugänglich sind, sind durch eine Verordnung des Bundes besondere Anforderungen bestimmt worden. Die „Verordnung zur Schaffung barrierefreier Informationstechnik nach dem Behindertengleichstellungsgesetz (Barrierefreie-Informationstechnik-Verordnung - BITV 2.0) ist im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden (vgl. BGBl. I S. 1843). Die Gemeinde unterliegt nicht dieser Verordnung. Sie kann die Verordnung aber als Hilfestellung für die Gestaltung ihrer eigenen Angebote nutzen.

#### **6.4 Die Weiterverwendung der Informationen**

Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft soll für deren Adressaten grundsätzlich auch die Weiterverwendung von öffentlich zugänglichen Dokumenten für eigene Zwecke ermöglichen. Die Gestattung der Weiterverwendung kann dabei auch zu einem Nutzen für die Gemeinde führen, z. B. durch Anregungen zur Verbesserung der Bereitstellung der Daten. Eine Verpflichtung der Gemeinde besteht dazu nicht. Sie entscheidet in der Sache in eigener Verantwortung.

Unter dem Begriff „Weiterverwendung“ wird dabei die Nutzung von Dokumenten verstanden, die im Besitz öffentlicher Stellen sind, und durch natürliche oder juristische Personen für kommerzielle oder nicht-kommerzielle Zwecke, die sich von dem ursprünglichen Zweck im Rahmen des öffentlichen Auftrags, für den die Dokumente erstellt wurden, unterscheiden. Der Austausch von Dokumenten zwischen öffentlichen Stellen ausschließlich im Rahmen der Erfüllung ihres öffentlichen Auftrags stellt keine Weiterverwendung dar.

Die Datenbereitstellung baut auf der EU-Richtlinie 2003/98/EG auf, die zur Harmonisierung und Sicherstellung der Weiterverwendung durch die EU-Richtlinie 2013/37/EU geändert wurde. Die Mitgliedsstaaten sind verpflichtet, bis zum 18. Juli 2015 entsprechende Vorschriften zu erlassen und anzuwenden (vgl. Art. 2 Absatz 1 der Richtlinie 2013/37/EU). In Deutschland besteht bereits ein „Gesetz über die Weiterverwendung von Informationen öffentlicher Stellen“. Neben der Bestimmung des Anwendungsbereichs enthält es Begriffsbestimmungen sowie Regelungen zur Bearbeitung von Anfragen, zur Gleichbehandlung und zur Transparenz (vgl. §§ 1 bis 5 IWG).



**§ 81**  
**Nachtragssatzung**

(1) <sup>1</sup>Die Haushaltssatzung kann nur durch Nachtragssatzung geändert werden, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschließen ist. <sup>2</sup>Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn

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

<sup>2</sup>Dies gilt nicht für überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.

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

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

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

**Erläuterungen zu § 81:**

**I. Allgemeines**

**1. Aufstellung einer Nachtragssatzung**

**1.1 Der Anpassungsbedarf**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die Gemeindeverwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Die Haushaltssatzung bindet die Gemeindeverwaltung und ermächtigt sie, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen (vgl. § 79 GO NRW). Sie hat aber nur in einem eingeschränkten Umfang eine unmittelbare Bindungswirkung für die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde sowie die Abgabepflichtigen, z. B. dann, wenn durch die Haushaltssatzung auch Steuersätze für die Gemeindesteuern festgesetzt werden.

Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde und ihres Umfeldes ein Anpassungsbedarf bei den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben, der so wesentlich oder erheblich ist, dass dieser sich auf die gemeindliche Haushaltssatzung und auf die Einhaltung des Haushaltsausgleichs auswirkt, z. B. durch die Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge und Aufwendungen. Bei solchen Tatbeständen lassen sich die haushaltsmäßigen Ermächtigungen nur durch eine Änderung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung und unter Beteiligung

des Rates der Gemeinde im Rahmen des dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahrens neu festlegen oder ergänzen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Eine Nachtragssatzung kann aber nur erlassen werden, wenn zuvor der Rat der Gemeinde eine Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr beschlossen hat und diese auch in Kraft getreten ist (vgl. § 80 GO NRW).

Diese Vorschrift schließt sich daran an und sieht deshalb bei einem örtlichen Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Erlass einer Nachtragssatzung vor. Die Gemeinde hat daher bei Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen unverzüglich eine Nachtragssatzung aufzustellen und darf diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben. Sie muss in diesem Zusammenhang beachten, dass eine Nachtragssatzung spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde zu beschließen ist. Außerdem kann ein örtlicher Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch mehrmals im Haushaltsjahr auftreten, sodass ggf. auch mehrere Nachtragssatzungen durch die Gemeinde in einem Haushaltsjahr notwendig sind.

### **1.2 Die Pflicht zur Aufstellung**

Der Anlass zur Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung im Ablauf des Haushaltsjahres kann aus unterschiedlichen Gründen entstehen. Aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann sich z. B. ergeben, dass die in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzte Kreditermächtigung (vorgesehene Kreditaufnahmen für Investitionen, die Verpflichtungsermächtigungen, die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder Verringerung der allgemeinen Rücklage oder der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung erhöht werden müssen (vgl. §§ 75, 85, 86 und 89 GO NRW).

Über die Vornahme einer Anpassung muss die Gemeinde im Vergleich mit den Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung des Haushaltsjahres nach eigenverantwortlich entscheiden (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW). Die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde kann sich im Haushaltsjahr aber auch so entwickelt haben, dass für die Gemeinde eine Pflicht zum Erlass einer gemeindlichen Nachtragssatzung entsteht. Die Vorschrift zeigt dazu drei Sachverhalte auf, bei deren Vorliegen die Gemeinde gesetzlich zum Erlass einer gemeindlichen Nachtragssatzung verpflichtet ist.

Der Gesetzgeber sieht in diesen Fällen das Gesamtbild der tatsächlichen gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht mehr in Einklang mit den haushaltsmäßigen Ermächtigungen in der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung und im Haushaltsplan. Bei einer solchen Sachlage vor Ort hält er eine Nachtragssatzung zur Änderung der Haushaltssatzung für unverzichtbar und deshalb die Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung verpflichtet. Über den Anpassungsumfang muss die Gemeinde dabei im Vergleich mit den im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen eigenverantwortlich entscheiden.

### **1.3 Die Bedarfsprüfung**

Im Rahmen des örtlichen Aufstellungsverfahrens einer Nachtragssatzung soll sich die Gemeinde einen Überblick über die notwendigen Anpassungen der Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung machen. Sie muss dabei auch beurteilen, ob ggf. Anpassungen der haushaltsmäßigen Ermächtigungen im Haushaltsplan sowie der Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan erforderlich sind. Die vorgesehenen Anpassungen bzw. Änderungen der gemeindlichen Haushaltssatzung müssen dabei den materiellen und formellen Anforderungen entsprechen, denn für die Nachtragssatzung der Gemeinde gelten die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend. Die örtliche Bedarfsprüfung für eine Nachtragssatzung kann dabei auf den nachfolgend beispielhaft benannten Aspekten aufbauen (vgl. Abbildung 109).



<b>DER BEDARF FÜR EINE NACHTRAGSSATZUNG</b>	
-	Vermeidung eines entstehenden Jahresfehlbetrages durch Veränderung bzw. Reduzierung der Aufwendungen zur Sicherstellung des Erreichens des Haushaltsausgleichs.
-	Zusätzliche Aufwendungen und/oder Auszahlungen in einem erheblichen Umfang bezogen auf die satzungsmäßig festgelegten Gesamtbeträge.
-	Leistung von Auszahlungen wegen der vorgesehenen Durchführung von nicht im Haushaltsplan veranschlagten Investitionen.
-	Notwendige Anpassungen der Haushaltssatzung: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Veränderung der Gesamtbeträge durch Anpassungen im Haushaltsplan</li> <li>- Veränderung der Kreditermächtigung</li> <li>- Veränderung der Verpflichtungsermächtigungen</li> <li>- Veränderung des Höchstbetrages für die Kredite zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Veränderung der voraussichtlichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage</li> <li>- Veränderung der Verringerung der allgemeinen Rücklage</li> <li>- Veränderungen der sonstigen Festlegungen.</li> </ul>
-	Veränderung der Hebesätze der Realsteuern (nur bis zum 30. Juni).

*Abbildung 109 „Der Bedarf für eine Nachtragssatzung“*

Vor der Beschlussfassung über die gemeindliche Nachtragssatzung durch den Rat der Gemeinde sollte dann geprüft werden, ob die notwendigen Verfahrensschritte zutreffend durchgeführt wurden. Es müssen die Verfahrensschritte erfolgt sein, die für den Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung vorgegeben sind, z. B. die Bekanntgabe des Entwurfs zur Einsichtnahme und Erhebung von Einwendungen, die Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde, die Bekanntmachung der Nachtragssatzung und die Anzeige an die Aufsichtsbehörde.

Die Nachtragssatzung der Gemeinde unterliegt zudem wie die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde keiner generellen Genehmigungspflicht durch die zuständige Aufsichtsbehörde, sondern ebenfalls nur einer Anzeigepflicht (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). In den Fällen, in denen zum Zeitpunkt der gemeindlichen Nachtragssatzung genehmigungspflichtige Tatbestände aufgrund der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse neu entstanden sind oder deren Umfang erweitert worden ist, lösen diese Tatbestände eine Genehmigungspflicht durch die Aufsichtsbehörde aus.

Zu derartigen Tatbeständen zählen eine Verringerung der allgemeinen Rücklage sowie das Vorliegen der Voraussetzungen für die Aufstellung oder Fortschreibung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 75 Absatz 4 GO und § 76 GO NRW). Diese Auswirkungen sind als sachgerecht und vertretbar anzusehen, denn das Haushaltssicherungskonzept ist genehmigungspflichtig und hat als Bestandteil einen Einfluss auf den (geänderten) Haushaltsplans (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW).

#### **1.4 Die Beteiligung Dritter**

Unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass für die gemeindliche Nachtragssatzung die Vorschriften über die Haushaltssatzung der Gemeinde entsprechend gelten, hat die Gemeinde auch die Bürgerinnen und Bürger bereits im Rahmen des Aufstellungsverfahrens der gemeindlichen Nachtragssatzung in das örtliche Haushaltsgeschehen der Gemeinde einzubinden. Die vorgesehene Anpassung des Haushaltsgeschehens in der Gemeinde sollen möglichst von vielen Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde mitgetragen werden.

Die Gemeinde hat daher nach der Zuleitung des Entwurfs der Nachtragssatzung an den Rat diesen unverzüglich bekannt zu geben und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Sie hat in der öffentlichen Bekanntgabe eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf der gemeindlichen Nachtragssatzung ggf. Einwendungen erheben können. Dazu ist die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. Die Frist für die Erhebung von Einwendungen ist so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Nachtragssatzung in öffentlicher Sitzung über die erhobenen Einwendungen beschließen kann.

Mit der Auslegung des Entwurfs der gemeindlichen Nachtragssatzung und dem Recht auf Einsichtnahme für die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde werden die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als bedeutend höherwertig angesehen, als das Bedürfnis der Gemeinde möglichst ihre Geschäftsvorfälle und Geschäftsprozesse sowie ihr verwaltungsmäßiges Handeln und dessen Ergebnisse nicht offenlegen zu müssen. Die erwünschte Mitwirkung der Bürgerinnen und Bürger beim Gestalten des örtlichen Gemeindelebens erfordert eine solche Handlungsweise. Die Gemeindeverwaltung erbringt örtliche Dienstleistungen für die Bürgerinnen und Bürger und muss möglichst vorher ausreichend darüber informieren.

## **2. Die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans**

Bei einer Nachtragshaushaltssatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für die Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. § 80 GemHVO NRW) einschließlich der Beteiligung des Verwaltungsvorstands nach § 70 GO NRW und des Finanzausschusses des Rates nach § 59 GO NRW. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es daher, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen.

Die gemeindliche Nachtragssatzung, in der die bisherigen Festsetzungen im Ergebnisplan und/oder im Finanzplan durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden, verändert dadurch auch den Haushaltsplan für das Haushaltsjahr. Im gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan sind die neuen oder veränderten Ermächtigungen zu veranschlagen, denn dieser muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen liegen (vgl. § 10 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Die bei der Veranschlagung im Nachtragshaushaltsplan zu beachtende Wertgrenze ist dabei sachlich an das Vorliegen einer Erheblichkeit für den Erlass einer Nachtragssatzung gebunden.

Dieser Zusammenhang besteht aufgrund der gemeindlichen Pflicht, eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen oder Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen. Bei den betreffenden Haushaltspositionen des Nachtragshaushaltsplans wird durch die Veranschlagung transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich unterjährig im Ablauf der Haushaltswirtschaft der Gemeinde ergeben hat.

Die Gemeinde zeigt auf, wie damit bezogen auf die gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW umgegangen werden soll. Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan soll daher alle vorgesehenen Veränderungen (Erhöhungen oder Minderungen) der Haushaltspositionen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen enthalten, aber auch die damit verbundenen Änderungen von Zielen und Kennzahlen. Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen dabei nicht veranschlagt werden.

### **3. Keine Anpassungspflicht**

#### **3.1 Bei Änderungsbedarf bei örtlichen Zielen**

Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde auch ein Anpassungsbedarf bei den im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesenen Zielen und Leistungskennzahlen ergeben, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein müssen (vgl. § 12 GemHVO NRW). In diesen Fällen entsteht im Haushaltsjahr keine gesetzliche Pflicht für die Gemeinde zur Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung.

Die Gemeinde hat vielmehr eigenverantwortlich über mögliche Anpassungen von Zielen und Leistungskennzahlen zu entscheiden. In den Fällen, in denen aber im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Vornahme von Änderungen der im Haushaltsplan ausgewiesenen Ziele und Leistungskennzahlen sachlich geboten ist, bedarf es einer Beteiligung bzw. einer Information des Rates, wenn durch die vorgesehenen Änderungen die vom Rat gesetzten Ziele für die Haushaltswirtschaft berührt werden. Es bedarf in diesen Fällen keiner Aufstellung einer Nachtragssatzung durch die Gemeinde.

#### **3.2 Bei Änderungsbedarf in der mittelfristigen Planung**

Bei der Gemeinde kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklungen im Haushaltsjahr ggf. auch ein Anpassungsbedarf bei der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ergeben. Die möglichen Auswirkungen daraus auf die Haushaltspositionen in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren lösen jedoch keine Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung aus.

Die Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr beziehen sich ausschließlich auf das jeweilige Haushaltsjahr und nicht auf die folgenden Haushaltsjahre. Die Veränderungen der gemeindlichen Haushaltssatzung können aber ggf. Eigenkapitalveränderungen bewirken, aufgrund derer die Schwellenwerte zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes überschritten werden. In solchen Fällen kann auch auf ein Folgejahr des Haushaltsjahres betroffen sein, bei dem dann unter Berücksichtigung des geplanten Jahresergebnisses die Auswirkungen auf das gemeindliche Eigenkapital geprüft werden müssen, z. B. ob aufgrund der haushaltsmäßigen Veränderungen eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entstanden ist (vgl. § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Änderung der Haushaltssatzung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Änderung durch Nachtragssatzung):**

##### **1.1.1 Der Begriff „Nachtragssatzung“**

Das Recht der Gemeinde, ihre Angelegenheiten durch Satzung eigenverantwortlich zu regeln, umfasst auch die Satzung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft (vgl. § 7 GO NRW). Die Gemeinde entscheidet dabei über den Inhalt und die Zwecksetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung und hat dabei das geltende Recht zu beachten. Bei einem satzungsrechtlichen Änderungsbedarf kommt es dann üblicherweise zu einer vom Rat der Gemeinde beschlossenen Änderungssatzung. Entsprechend kommt es bei einem Anpassungsbedarf der gemeindlichen Haushaltssatzung zu einer Nachtragssatzung. Diese Satzung kann erforderlich werden, weil die

Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr so weitgehend fortgeschritten ist, dass für die weitere Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans einige Anpassungen und Ergänzungen bei der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung notwendig werden (vgl. § 78 GO NRW).

Solche örtlichen Anpassungserfordernisse, insbesondere bei den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage zur Haushaltssatzung der Gemeinde, gaben den Ausschlag, die satzungsmäßige Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung als „Nachtragssatzung“ und nicht wie sonst üblich als „Änderungssatzung“ zu bezeichnen. Die Bezeichnung „Nachtragssatzung“ stellt dabei nur eine seit Jahren eingeführte gesetzliche Kurzbezeichnung dar. Die gemeindliche Satzung zur Anpassung der Haushaltssatzung müsste konkreter bzw. inhaltlich korrekt als „Nachtragshaushaltssatzung“ - wie in anderen Ländern - bezeichnet werden, denn eine „Nachtragssatzung“ ist grundsätzlich zu jeder gemeindlichen Satzung möglich, die geändert oder ergänzt werden soll.

### **1.1.2 Die Inhalte der Nachtragssatzung**

In der Nachtragssatzung der Gemeinde werden zur Anpassung der Haushaltswirtschaft an die tatsächliche Entwicklung die i.d.R. die Festsetzungen über den Gesamtbetrag der Erträge und der Aufwendungen für den gemeindlichen Ergebnisplan, über den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit für den Finanzplan der Gemeinde geändert. Darüber hinaus bedarf es ggf. auch einer Veränderung der Kreditermächtigung, der Verpflichtungsermächtigungen, der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage.

Die gemeindliche Nachtragssatzung ist deshalb auch entsprechend der gemeindlichen Haushaltssatzung in einer vorgegebenen Art und Weise aufzubauen und zu gliedern. Soweit durch die Nachtragssatzung einzelne Festsetzungen der Haushaltssatzung nicht geändert werden, soll diese Sachlage in der Nachtragssatzung entsprechend angegeben werden. Für den Rat der Gemeinde liegt daher eine beschlussfähige gemeindliche Nachtragssatzung mit ihren Anlagen nur vor, wenn die Satzung alle erforderlichen Änderungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. die neuen Festsetzungen enthält und ihr alle geänderten Anlagen beigefügt sind. Die Festsetzungen in der Nachtragssatzung bauen dabei auf den notwendigen Änderungen der gemeindlichen Haushaltssatzung und des Haushaltsplans der Gemeinde auf.

### **1.1.3 Die Bindung der Nachtragssatzung**

Eine Nachtragssatzung der Gemeinde, die aufbauend auf der geltenden Haushaltssatzung des Haushaltsjahres (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW) und dem dazugehörigen Haushaltsplan (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW) erlassen wird, entfaltet keine eigenständige Bindung der gemeindlichen Verwaltung. Vielmehr verändert eine gemeindliche Nachtragssatzung nur die Bindung der Verwaltung der Gemeinde an die ursprüngliche Haushaltssatzung in dem Umfang, in dem diese Satzung durch die Nachtragssatzung verändert und ergänzt wird. Dabei ist zu beachten, dass die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nach § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW auch bei einer Nachtragssatzung besteht, denn die Verpflichtung gilt auch im gemeindlichen Jahresabschluss.

Dieser gesetzlichen „Bindung“ hat die Gemeinde nachzukommen, sodass bei der Fortschreibung der satzungrechtlichen Festsetzungen durch die Nachtragssatzung nicht allein die tatsächliche wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde im Laufe des Haushaltsjahres zu berücksichtigen ist. Die gemeindliche Verwaltung wird durch die Nachtragssatzung ermächtigt, die im Haushaltsplan in geänderter Form enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen, wobei durch die Nachtragssatzung nicht die Geltungsdauer der für das Haushaltsjahr erlassenen Haushaltssatzung verändert wird (vgl. § 78 i. V. m. § 81 GO NRW).

#### **1.1.4 Die Frist für den Beschluss über die Nachtragssatzung**

Die ausdrückliche Vorgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass eine Nachtragssatzung spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres (31. Dezember) zu beschließen ist, schließt sich an die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung an. Sie ist erforderlich, weil die Haushaltssatzung der Gemeinde nur für das jeweilige Haushaltsjahr gilt und das gemeindliche Haushaltsjahr das jeweilige Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 3 und 4 GO NRW).

Diese Sachlage bedingt, dass der Rat der Gemeinde die Entscheidungen, die sich auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auswirken sollen, noch im betreffenden Haushaltsjahr bzw. im Zeitraum der Geltungsdauer der gemeindlichen Haushaltssatzung treffen muss. Unter diese Ausschlussfrist fallen jedoch nicht die Anzeige der Nachtragssatzung an die Aufsichtsbehörde und die Bekanntmachung sowie die Auslegung der Nachtragssatzung.

#### **1.1.5 Dringlichkeitsentscheidung und Nachtragssatzung**

In haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten ist vielfach eine Entscheidung des Rates der Gemeinde einzuholen bzw. eine Beschlussfassung des Rates herbeizuführen (vgl. z. B. § 83 Absatz 2 GO NRW). In den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde nicht rechtzeitig einberufen und die Entscheidung auch nicht aufgeschoben werden kann, weil sonst erhebliche Nachteile oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, ist eine Dringlichkeitsentscheidung nach Maßgabe des § 60 Absatz 1 GO NRW möglich. Eine solche örtliche Dringlichkeitsentscheidung muss immer von Mitgliedern des Rates, vertretungsweise für den Rat, getroffen werden. In unaufschiebbaren Angelegenheiten kann daher der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied entscheiden.

Solche Dringlichkeitsentscheidungen kommen für alle gemeindlichen Angelegenheiten in Betracht. Sie haben aber nur einen vorübergehenden Charakter, weil sie anschließend dem Rat der Gemeinde zur Genehmigung vorzulegen sind (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Durch eine Dringlichkeitsentscheidung kann jedoch nicht eine gemeindliche Haushaltssatzung rechtswirksam erlassen werden. Für die gemeindliche Haushaltssatzung ist ein bestimmtes förmliches Verfahren vorgeschrieben ist, auf das auch bei einer möglichen Eilbedürftigkeit nicht verzichtet werden kann (vgl. § 80 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde muss nach dieser Vorschrift z.B. nicht nur über die Haushaltssatzung entscheiden, sondern gesondert auch über die dazu erhobenen Einwendungen. Solche Ratsentscheidungen können daher nicht durch eine Dringlichkeitsentscheidung ersetzt werden. Das i.d.R. bei einer Dringlichkeitsentscheidung fehlende, gleichwohl aber vorgeschriebene Beteiligungsverfahren für den Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung kann auch nicht durch die bei einer Dringlichkeitsentscheidung erforderliche spätere Genehmigung des Rates ersetzt werden. Die Unzulässigkeit der Dringlichkeitsentscheidung bei der Haushaltssatzung gilt entsprechend für die gemeindliche Nachtragssatzung, denn für diese Satzung gelten nach § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

### **1.2 Zu Satz 2 (Geltung der Vorschriften für die Haushaltssatzung):**

#### **1.2.1 Anwendung der Vorschriften über die Haushaltssatzung**

##### **1.2.1.1 Die Gliederung der Nachtragssatzung**

Nach der Vorschrift gelten für die Nachtragssatzung der Gemeinde die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend. Insbesondere finden die Vorschriften der §§ 78 und 80 GO NRW auf die Nachtragssatzung der Gemeinde eine entsprechende Anwendung. In der Nachtragssatzung der Gemeinde muss daher ein

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 81 GO NRW**

Bezug der in der Nachtragssatzung getroffenen Festsetzungen zu den jeweiligen Festlegungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung bestehen (vgl. Abbildung 110).

<b>DIE GLIEDERUNG DER NACHTRAGSSATZUNG</b>			
<b>§</b>	<b>SATZUNGSINHALT</b>	<b>Bisherige FESTSETZUNG</b>	<b>Neue FESTSETZUNG</b>
1	<b>Ergebnisplan</b> Gesamtbetrag der Erträge  Gesamtbetrag der Aufwendungen  <b>Finanzplan</b> <u>(Lfd. Verwaltungstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen  Gesamtbetrag der Auszahlungen  <u>(Investitionstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen  Gesamtbetrag der Auszahlungen  <u>(Finanzierungstätigkeit)</u> Gesamtbetrag der Einzahlungen  Gesamtbetrag der Auszahlungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR  Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR  Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR  Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR  Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR  Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR  Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR  Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR  Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR  Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR  Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR  Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
2	<b>Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen</b>	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
3	<b>Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen</b>	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
4	<b>Jahresfehlbetrag im Ergebnisplan</b> Verringerung der Ausgleichsrücklage  Verringerung der allgemeinen Rücklage	Bisher festgesetzter Betrag in ... EUR  Bisher festgesetzter Betrag in ... EUR	Neuer Betrag festgesetzt auf ... EUR  Neuer Betrag festgesetzt auf ... EUR
5	<b>Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung</b>	Bisher festgesetzter Höchstbetrag in ... EUR	Neuer Höchstbetrag festgesetzt auf ... EUR
6	<b>Steuersätze für die Gemeindesteuern</b>	Bisher festgesetzt ...	Neu festgesetzt ...
7	<b>Haushaltsausgleich wieder hergestellt bis ....</b>	Bisher festgesetzt bis ...	Neu festgesetzt ...
8	<b>Örtliche haushaltswirtschaftliche</b>	<i>(Örtlich auszugestalten)</i>	<i>(Örtlich auszugestalten)</i>

<b>DIE GLIEDERUNG DER NACHTRAGSSATZUNG</b>			
<b>§</b>	<b>SATZUNGSINHALT</b>	<b>Bisherige FESTSETZUNG</b>	<b>Neue FESTSETZUNG</b>
	<b>Sonderregelungen</b>		

*Abbildung 110 „Die Gliederung der Nachtragssatzung“*

Bei einer gemeindlichen Nachtragssatzung müssen nur die Festsetzungen in der Haushaltssatzung der Gemeinde geändert werden, für die sich aufgrund der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein Anpassungsbedarf ergeben hat. In solchen Fällen muss aus der Nachtragssatzung erkennbar sein, dass bei bestimmten Festsetzungen der Haushaltssatzung keine Anpassung vorgesehen ist. An den entsprechenden Stellen ist dann in der Nachtragssatzung ein „Alternativtext“ aufzunehmen (vgl. Beispiel 10)

**BEISPIEL:**

**Alternativregelung für Kredite in der Nachtragssatzung**

Die Gemeinde ist verpflichtet, eine Nachtragssatzung aufzustellen, weil sie im Haushaltsjahr noch nicht veranschlagte Investitionen beginnen will und damit rechnet, aufgrund dessen bereits im Haushaltsjahr Auszahlungen leisten zu müssen. Sie hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass durch diese Auszahlungen voraussichtlich kein höherer Bedarf an Krediten für Investitionen entsteht, weil es aufgrund der Witterungsverhältnisse zum Anfang des Jahres bei größeren Baumaßnahmen zu Verzögerungen im zeitlichen Ablauf der Bauphase gekommen ist. In der geplanten Nachtragssatzung soll daher die bestehende Kreditermächtigung nicht verändert werden.

Für die entsprechende Satzungsregelung in § 2 der Nachtragssatzung:

„Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für die Investitionen erforderlich ist, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.“

hat sie deshalb folgenden Regelungsinhalt vorgesehen:

„Der bisher festgesetzte Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen wird nicht geändert.“

*Beispiel 10 „Alternativregelung für Kredite in der Nachtragssatzung“*

Die Gemeinde nimmt dabei die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Nachtragssatzung nach dem vom Innenministerium bekannt gegebenen und für verbindlich erklärten Muster vor, denn örtliche Besonderheiten liegen in diesem Fall nicht vor (vgl. Anlage 2 zu Nummer 1.1.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.2.1.2 Die alternative Gestaltung der Nachtragssatzung**

Die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Nachtragssatzung ist von der Gemeinde nach dem bekannt gegebenen und für verbindlich erklärten Muster vorzunehmen (vgl. Nummer 1.1.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Der Aufbau der gemeindlichen Nachtragssatzung muss danach nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen aufgebaut werden.

Eine alternative Form ist dabei zulässig, sofern die mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift vorgegebenen Inhalte in der Satzung enthalten sind. Eine mögliche Alternative für die Gestaltung der Nachtragssatzung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 111).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 81 GO NRW**

<b>DIE ALTERNATIVE GLIEDERUNG DER NACHTRAGSSATZUNG</b>			
<b>§</b>	<b>SATZUNGSINHALT</b>	<b>Bisherige FESTSETZUNG</b>	<b>Neue FESTSETZUNG</b>
<b>1. Teil: LAUFENDE HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>			
1, 2 und 3	<b>Ressourcen im Haushaltsjahr</b> <i>(Anpassung des Ergebnisplans)</i>		
	Gesamtbetrag der Erträge	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	Gesamtbetrag der Aufwendungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	<b>Inanspruchnahme des Eigenkapitals</b> <i>(Jahresfehlbetrag im Ergebnisplan)</i>		
	Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage	Bisher festgesetzter Betrag in ... EUR	Neuer Betrag festgesetzt auf ... EUR
	Verringerung der allgemeinen Rücklage	Bisher festgesetzter Betrag in ... EUR	Neuer Betrag festgesetzt auf ... EUR
	<b>Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs</b>		
	Wieder hergestellt bis ....	Bisher festgesetzt ...	Neu festgesetzt ...
<b>2. Teil: INVESTITIONSTÄTIGKEIT</b>			
4,5 und 6	<b>Investitionstätigkeit</b> <i>(Anpassung des Finanzplans)</i>		
	Gesamtbetrag der Einzahlungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	Gesamtbetrag der Auszahlungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	<b>Kreditermächtigung</b>	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	<b>Verpflichtungsermächtigung</b>	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
<b>3. Teil: SONSTIGE ZAHLUNGSABWICKLUNG</b>			
7 und 8	<b>Sonstige Zahlungen</b> <i>(Anpassung des Finanzplans)</i>		
	Laufende Verwaltungstätigkeit und Finanzierungstätigkeit		
	Gesamtbetrag der Einzahlungen	Bisher festgesetzter Gesamtbetrag in ... EUR	Neuer Gesamtbetrag festgesetzt auf ... EUR
	Gesamtbetrag der Auszahlungen	Bisher festgesetzter	Neuer Gesamtbetrag



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 81 GO NRW**

<b>DIE ALTERNATIVE GLIEDERUNG DER NACHTRAGSSATZUNG</b>			
<b>§</b>	<b>SATZUNGSINHALT</b>	<b>Bisherige FESTSETZUNG</b>	<b>Neue FESTSETZUNG</b>
		Gesamtbetrag in ... EUR	festgesetzt auf ... EUR
	<b>Kredite zur Liquiditätssicherung</b>	Bisher festgesetzter Höchstbetrag in ... EUR	Neuer Höchstbetrag festgesetzt auf ... EUR
	<b>4. Teil: GEMEINDESTEUERN</b>		
9	<b>Steuersätze für die Gemeindesteuern</b>	Bisher festgesetzt ...	Neu festgesetzt ...
	<b>5. Teil: SONSTIGE HAUSHALTSAUSFÜHRUNG</b>		
10	<b>Örtliche Sonderregelungen</b>	<i>(Örtlich zu gestalten)</i>	<i>(Örtlich zu gestalten)</i>

Abbildung 111 „Die alternative Gliederung der Nachtragssatzung“

Für die Festsetzung des Gesamtbetrages der Kredite, deren Aufnahme für die Investitionen erforderlich ist, in der gemeindlichen Haushaltssatzung würde dieses für den Fall, dass keine Anpassung erforderlich ist, zu der satzungsrechtlichen Festlegung führen können „Der bisher festgesetzte Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen wird nicht geändert“ (vgl. Nummer 1.1.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.2.1.3 Der Ausweis der Veränderungen der Haushaltsermächtigungen**

Zur Nachtragssatzung der Gemeinde gehört auch immer ein Nachtragshaushaltsplan, der alle Änderungen der im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen, die entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen bezogen auf die betroffenen Haushaltspositionen zu enthalten hat (vgl. § 10 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt die Form der Festlegungen auf, die mit dem Nachtragshaushaltsplan verändert werden können (vgl. Abbildung 112).

<b>DIE FESTLEGUNGEN FÜR DEN NACHTRAGSHAUSHALTSPLAN</b>					
<b>Mit dem Nachtragshaushaltsplan werden</b>					
		die bisherigen festgesetzten Gesamt- beträge	erhöht um	vermindert um	und damit der Gesamtbetrag des Haushaltsplans einschl. Nachträge festgesetzt auf EUR
		EUR	EUR	EUR	
	<b>Ergebnisplan</b> Erträge Aufwendungen				

<b>DIE FESTLEGUNGEN FÜR DEN NACHTRAGSHAUSHALTSPLAN</b>					
	<b>Finanzplan</b> <u>aus der laufenden</u> <u>Verwaltungstätig-</u> <u>keit:</u> Einzahlungen Auszahlungen  <u>aus Investitionstä-</u> <u>tigkeit:</u> Einzahlungen Auszahlungen  <u>aus Finanzie-</u> <u>rungstätigkeit:</u> Einzahlungen Auszahlungen				

*Abbildung 112 „Die Festlegungen für den Nachtragshaushaltsplan“*

Der Nachtragshaushaltsplan sollte bei unterjährigem Anpassungsbedarf aber auch die Veränderungen bei den im Haushaltsplan abgebildeten Zielen und Leistungskennzahlen aufzeigen, soweit dazu Änderungen erforderlich geworden sind.

#### **1.2.1.4 Veränderungen bei den Anlagen zum Haushaltsplan**

Dem gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan der Gemeinde sind zudem die in § 1 Absatz 2 GemHVO NRW vorgesehenen Anlagen beizufügen, um den notwendigen Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Zeitpunkt des Erlasses einer Nachtragssatzung zu aktualisieren und zu gewährleisten. Zu den Anlagen des Nachtragshaushaltsplans können ggf. alle Anlagen, die auch zum Haushaltsplan gehören (vgl. Abbildung 113).

<b>DIE ANLAGEN ZUM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>ANLAGENBEZEICHNUNG</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i. V. m. § 7 GemHVO NRW
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nummer 1.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen	§ 56 Absatz 3 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 81 GO NRW**

<b>DIE ANLAGEN ZUM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>ANLAGENBEZEICHNUNG</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
und einzelne Ratsmitglieder	sowie Nummer 1.4.1 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.2 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nr. 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW

*Abbildung 113 „Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

In den Fällen, in denen die Gemeinde im Rahmen einer Nachtragssatzung neue Festlegungen trifft oder eine Anpassung vornimmt, die sich auch auf die Anlagen zum Haushaltsplan auswirkt, sind die geänderten Anlagen in ihrer neuen Form oder neue Anlagen dem Nachtragshaushaltsplan beizufügen.

### **1.2.2 Die Verfahrensschritte für den Erlass einer Nachtragssatzung**

Für den Erlass der gemeindlichen Nachtragssatzung sind von der Gemeinde die gleichen Verfahrensschritte vorzunehmen, wie sie für die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde gesetzlich bestimmt worden sind. Der Entwurf der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen ist daher vom Kämmerer aufzustellen und zu unterzeichnen. Anschließend hat der Kämmerer den aufgestellten Entwurf dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Der Kämmerer bringt mit seiner Unterschrift zum Ausdruck, dass der aufgestellte Entwurf der gemeindlichen Nachtragssatzung mit ihren Anlagen aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen gemacht hat.

Die Bestätigung des Entwurfs der gemeindlichen Nachtragssatzung durch den Bürgermeister wird durch seine Unterschrift und die anschließende Zuleitung des Entwurfs an den Rat der Gemeinde abgeschlossen. Er bringt wie der Kämmerer mit seiner Unterschrift zum Ausdruck, dass der aufgestellte Entwurf der gemeindlichen Nachtragssatzung mit ihren Anlagen aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen gemacht hat.

Die Gemeinde hat nach Zuleitung des Entwurfs der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen an den Rat diese unverzüglich bekannt zu geben und während der Dauer des Beratungsverfahrens im Rat zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Sie hat in der öffentlichen Bekanntgabe eine Frist von mindestens vierzehn Tagen festzulegen, in der Einwohner oder Abgabepflichtige gegen den Entwurf der gemeindlichen Nachtragssatzung Einwendungen erheben können. Dazu ist die Stelle anzugeben, bei der die Einwendungen zu erheben sind. Die Gemeinde hat zu-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 81 GO NRW**

dem die Frist für die Erhebung von Einwendungen so festzusetzen, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung darüber beschließen kann. Die vom Rat beschlossene Nachtragssatzung mit ihren Anlagen ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen.

Im Rahmen der Anzeige der Nachtragssatzung der Gemeinde soll sich die Aufsichtsbehörde auch über die Verfahrensschritte zur Aufstellung der Nachtragssatzung informieren. Das Nachhalten dieser Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, soll durch die nachfolgende Übersicht erleichtert werden. Sie zeigt die von der Gemeinde einzuhaltenden Verfahrensschritte auf (vgl. Abbildung 114).

<b>DAS VERFAHREN ZUM ERLASS DER NACHTRAGSSATZUNG</b>	
<b>VERFAHRENSSCHRITT</b>	<b>TÄTIGKEITEN</b>
Aufstellung des Entwurfs der Nachtragssatzung	Aufstellung der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister (§ 81 i. V. m. § 80 Absatz 1 GO NRW).
Zuleitung des Entwurfs der Nachtragssatzung	Zuleitung der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen an den Rat (§ 81 i. V. m. § 80 Absatz 2 GO NRW).
Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Nachtragssatzung	Bekanntgabe des Entwurfs der Nachtragssatzung mit Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen (§ 81 i. V. m. § 80 Absatz 3 GO NRW).
Beratung über die Nachtragssatzung	Beratung über die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Finanzausschusses (§ 59 GO NRW).
Beratung und Beschlussfassung über die Nachtragssatzung	Beratung und Beschlussfassung über die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Rates (§ 81 i. V. m. § 80 Absatz 4 GO NRW), ggf. auch Beschlussfassung über die erhobenen Einwendungen (§ 81 i. V. m. § 80 Absatz 3 Satz 3 GO NRW).
Anzeige der Nachtragssatzung	Anzeige der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (§ 81 i. V. m. § 80 Absatz 5 GO NRW; sie soll spätestens 1 Monat vor Beginn des Hausjahres erfolgen).
Ablauf der Anzeigefrist	Ablauf der Anzeigefrist, bei der zu beachten ist: 1. Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 Absatz 4 GO NRW) 2. Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Absatz 2 GO NRW).
Bekanntmachung und Verfügbarhalten der Nachtragssatzung	Die Nachtragssatzung soll bis zum Ende der in § 96 Absatz 2 GO NRW benannten Frist verfügbar gehalten werden (§ 81 i. V. m. § 80 Absatz 6 GO NRW).

*Abbildung 114 „Das Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung“*

Die gemeindliche Nachtragssatzung ist außerdem von der Gemeinde bekannt zu machen. Die Gemeinde ist dabei nicht zu einer Neubekanntmachung der gesamten Haushaltssatzung verpflichtet. Die Nachtragssatzung mit

ihren Anlagen ist der bestehenden Haushaltssatzung beizufügen, die für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss verfügbar zu halten ist. Dabei haben die Bürgerinnen und Bürger keinen Anspruch darauf, dass die geänderte Haushaltssatzung der Gemeinde ihnen in einer Neufassung zur Verfügung gestellt wird. Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Nachtragshaushaltsplan zur Einsichtnahme erleichtert den vollständigen Überblick über die aktuelle Haushaltswirtschaft der Gemeinde im laufenden Haushaltsjahr.

### **1.2.3 Nachtragssatzung bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre**

#### **1.2.3.1 Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr**

Eine gemeindliche Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre bedarf oftmals bereits im Laufe des ersten Haushaltsjahres einer Anpassung an die tatsächliche Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Bei einer von der Haushaltsplanung abweichenden wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde, die ggf. den jahresbezogenen Haushaltsausgleich gefährdet, können die in der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen durch eine Nachtragssatzung korrigiert werden.

Die gemeindliche Nachtragssatzung muss dann alle notwendigen gewordenen Änderungen sowie die neuen Festsetzungen mindestens für das erste Haushaltsjahr enthalten, z.B. beim Gesamtbetrag der Erträge und der Aufwendungen im Ergebnisplan, bei der Kreditermächtigung u.a. Sie ermächtigt die Verwaltung der Gemeinde, die angepassten Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans für die dort ausgewiesenen Zwecke in der dann geltenden jahresbezogenen Form in Anspruch zu nehmen.

Für die gemeindliche Nachtragssatzung gelten die Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung entsprechend, auch wenn der Rat der Gemeinde eine Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre beschlossen hat (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). In diesen Fällen muss eine gemeindliche Nachtragssatzung, die auf einen Änderungsbedarf für das erste Haushaltsjahr ausgerichtet ist, spätestens bis zum 31. Dezember des ersten Haushaltsjahres vom Rat beschlossen worden sein.

Bei einem zusätzlichen örtlichen Bedarf für das zweite Haushaltsjahr muss von der Gemeinde keine weitere gesonderte Nachtragssatzung aufgestellt werden. Sie kann eine Nachtragssatzung so gestalten, dass dadurch auch Korrekturen oder Anpassungen für das zweite Haushaltsjahr vorgenommen werden. Eine Nachtragssatzung im zweiten Haushaltsjahr kann sich dagegen nur noch auf das zweite Haushaltsjahr beziehen. Sie kann keine Rückwirkung mehr auf das erste Haushaltsjahr entfalten.

#### **1.2.3.2 Änderungsbedarf für das zweite Haushaltsjahr**

Aus der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann sich bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ein Änderungsbedarf im ersten Haushaltsjahr ergeben, der auch für das zweite Haushaltsjahr besteht oder sich darauf auswirkt. Der Rat der Gemeinde kann, wenn die Anpassungen für beide Haushaltsjahre ermittelt werden können, bereits im ersten Haushaltsjahr auch eine Änderung der für das zweite Haushaltsjahr getroffenen Festsetzungen beschließen.

Soweit die Gemeinde mit ihrer Entscheidung über eine Nachtragssatzung jedoch das zweite Haushaltsjahr abwartet, kann ggf. eine Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung entstehen. Diese Sachlage ist insbesondere dann gegeben, wenn örtliche Sachverhalte vorliegen, die unter der Vorschrift des § 81 Absatz 2 GO NRW subsumiert werden können. In allen Fällen hat der Rat der Gemeinde eine Nachtragssatzung für das zweite Haushaltsjahr spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres zu beschließen. Für diese gemeindliche Satzung gelten die Vorschriften über die Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Erlass der Nachtragssatzung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Erlass einer Nachtragssatzung):**

#### **2.1.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift enthält drei Sachverhalte, bei deren Auftreten die Gemeinde gesetzlich verpflichtet wird, eine Nachtragssatzung zu erlassen. Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann.

Die Gemeinde hat auch dann eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn von der Gemeinde bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen. Eine Nachtragssatzung ist aber auch zu erlassen, wenn Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.

In diesen drei benannten Fällen werden die Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als so schwerwiegend betrachtet, dass das Gesamtbild nicht mehr mit der beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang steht, sondern es unerlässlich ist, eine Nachtragssatzung zu beschließen. Die Gemeinde darf ohne Nachtragssatzung nicht die Aufwendungen entstehen lassen oder die Auszahlungen leisten, die als Ursache zur Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung führen. Sie hat eine Nachtragssatzung unverzüglich aufzustellen, sobald die Voraussetzungen für ihren Erlass gegeben sind. Die Gemeinde kann diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

#### **2.1.02 Die Festlegung der Erheblichkeit**

Die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs "erheblich" in Bezug auf bisher nicht für das Haushaltsjahr veranschlagte zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen des Haushaltsplans ist von der Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen. Diese Festlegung ermöglicht die unterschiedlichen gemeindlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Die Eigenverantwortung der Gemeinde für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln wird dadurch gestärkt.

In der Gemeinde soll die örtliche Ausgestaltung des unbestimmten Rechtsbegriffs "erheblich" in Abstimmung mit dem Rat der Gemeinde erfolgen. Bereits die haushaltsrechtliche Regelung, dass geringe überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu bringen sind, bedingt eine enge Zusammenarbeit zwischen der gemeindlichen Verwaltung und dem Rat (vgl. § 83 GO NRW). Die Zusammenarbeit mit dem Rat muss darauf hinauslaufen, dass es zu einer „gemeinsamen“ Entscheidung kommt.

Für die örtliche Festlegung der Erheblichkeit ist die Bezugsgröße und das Verhältnis wichtig, in deren Rahmen eine Abwägung und Abgrenzung erfolgen soll. Die Gemeinde muss dazu beachten, dass in der haushaltsrechtlichen Vorschrift der Begriff einerseits auf den Jahresfehlbetrag bezogen worden ist (vgl. Absatz 2 Nummer 1 der Vorschrift). Andererseits ist auf das Verhältnis von Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen zu den gemeindlichen Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen abzustellen (vgl. Absatz 2 Nummer 2 der Vorschrift).

Für die Auslegung des Begriffs in Form der Festlegung einer Betragsgrenze bietet sich eine Regelung in der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW an, weil dadurch das Budgetrecht des Rates berührt wird. Bei einer über-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 81 GO NRW**

jährigen Bedeutung kann auch eine Festlegung durch einen gesonderten Ratsbeschluss erfolgen. In einem solchen Fall muss örtlich sichergestellt werden, dass ein Bezug eines solchen Beschlusses zur jährlichen Haushaltssatzung bzw. der Veranschlagung im Haushaltsplan eindeutig hergestellt wird.

Die Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ in § 81 GO NRW durch die Gemeinde in Form einer wertmäßigen Abgrenzung durch einen konkreten Betrag vorzunehmen. Sie wirkt sich wegen des engen Zusammenhangs der Vorschriften über die gemeindliche Nachtragssatzung und den gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan unmittelbar auch auf die Veranschlagung im Nachtragshaushaltsplan aus (vgl. Beispiel 11).

**BEISPIEL:**

**Die Festlegung der Erheblichkeit für eine Nachtragssatzung**

Die Gemeinde muss eine Nachtragssatzung aufstellen, wenn aufgrund von Maßnahmen im Haushaltsjahr ein erheblicher nichtgeplanter Jahresfehlbetrag oder ein erheblich höherer Jahresfehlbetrag als geplant entstehen oder bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen oder Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.

Der Rat hat dazu folgende Abgrenzungen für verbindlich erklärt:

- Zu § 81 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW:  
Ein Jahresfehlbetrag gilt bis zu 5 v. H. der Gesamtaufwendungen des Ergebnisplanes als unerheblich.
- Zu § 81 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW:  
Zusätzliche Aufwendungen innerhalb einer Aufwandsart in einem Teilplan gelten bis zu 5 v. H. gegenüber dem Betrag der Summe der Aufwendungen im Ergebnisplan als unerheblich.
- Zu § 81 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW:  
Zusätzliche Auszahlungen innerhalb einer Auszahlungsart in einem Teilplan gelten bis zu 5 v. H. gegenüber dem Betrag der Summe der Auszahlungen im Finanzplan als unerheblich.
- Zu § 81 Absatz 3 GO NRW:  
Auszahlungen für Investitionen oder Instandsetzungen an Gebäuden gelten bis zu 5 v. H. der Summe der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit als geringfügig.
- Zu § 10 Absatz 2 Satz 2 GemHVO NRW:  
Eine zusätzliche Investitionsauszahlung i. H. bis zu 50.000 Euro kann im Nachtragshaushaltsplan unberücksichtigt bleiben.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde weiter festgelegt worden, dass der Rat in allen Einzelfällen zu beteiligen ist, wenn die durch Ratsbeschluss festgelegten Wertgrenzen voraussichtlich überschritten werden müssen. Die Sachlage ist unter Bereitstellung aller verfügbaren Sachinformationen ausreichend unter Beifügung nachvollziehbarer Unterlagen zu begründen. Diese Festlegung ersetzt nicht das Gebot der unverzüglichen Unterrichtung im Falle der Erhöhung einer Investitionsauszahlung einer Einzelmaßnahme (vgl. § 24 Absatz 2 GemHVO NRW).

*Beispiel 11 „Die Festlegung der Erheblichkeit für eine Nachtragssatzung“*

Der Begriff „erheblich“ ist zudem nicht ohne Berücksichtigung des Begriffes „oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen“ in betragsmäßiger Hinsicht auszufüllen. Dabei besteht zudem ein Zusammenhang zu der vom Rat der Gemeinde festzulegenden Wertgrenze für gemeindliche Investitionen (vgl. § 14 Absatz 1 GemHVO NRW), denn die Pflicht der Gemeinde zum Erlass einer Nachtragssatzung kann auch durch geplante Auszahlungen für bisher nicht im Finanzplan veranschlagte Investitionen entstehen (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

### **2.1.1 Zu Nummer 1 (Nachtragssatzung wegen eines Jahresfehlbetrages):**

#### **2.1.1.1 Zu a (Entstehung eines nicht geplanten Fehlbetrages)**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann. Diese Vorgabe zur Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung folgt der gesetzlichen Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Nach dieser gesetzlichen Vorschrift ist der jährliche Haushalt ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Diese Ausgleichsregel im NKF gilt zudem ausdrücklich sowohl im Rahmen der Haushaltsplanung (Ausgleich in der Planung) als auch im Jahresabschluss der Gemeinde (Ausgleich in der Rechnung).

Die gesetzliche Regelung über den Haushaltsausgleich löst deshalb die Verpflichtung der Gemeinde aus, im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr alles zu tun, um dieser Verpflichtung nachzukommen. Insbesondere dann, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen anders verläuft als es bei der Verabschiedung des Haushaltsplans angenommen wurde, müssen von der Gemeinde geeignete Maßnahmen eingeleitet werden, um im Haushaltsjahr das Erreichen des Haushaltsausgleichs zu sichern.

Ausgehend von der im Ermessen der Gemeinde liegenden Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ und unter Berücksichtigung ihrer Möglichkeiten, den Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr wieder zu erreichen, muss sie eine Nachtragssatzung nach dieser Vorschrift erlassen. Sie hat dabei auch zu berücksichtigen, dass sich in Höhe des Fehlbetrages in der Ergebnisrechnung (die Aufwendungen sind höher als die Erträge) das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital) entsprechend verringert.

#### **2.1.1.2 Zu b (Entstehung eines höheren Fehlbetrages)**

Die Gemeinde muss in den Fällen, in denen sich unterjährig zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit, z. B. durch die Verhängung einer Haushaltssperre nach § 24 GemHVO NRW, ein höherer Jahresfehlbetrag als geplant entstehen wird, und der höhere Fehlbetrag nur durch eine Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung vermieden werden kann, eine Änderung ihrer satzungsrechtlichen Ermächtigungen zur Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft herbeizuführen.

Die Verschärfung einer bereits in der Haushaltssatzung ausgewiesenen erheblichen defizitären Haushaltslage durch einen höheren Fehlbetrag sowie das Budgetrecht des Rates gebieten es in diesen Fällen, die Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung zu verpflichten. Die Gemeinde hat bei der Aufstellung einer Nachtragssatzung darauf hinzuwirken, dass auch das Kriterium der Wiedererreicherung des Haushaltsausgleichs dabei ausreichend beachtet wird. Die Aufstellung einer Nachtragssatzung ist aber auch bei einem höheren Fehlbetrag als geplant auch nach dem Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschrift geboten.

Die Basis für die Betrachtung, ob eine Nachtragssatzung aufgestellt werden soll oder muss, stellen deshalb immer der im Ergebnisplan enthaltene Jahresfehlbetrag und der voraussichtliche Jahresfehlbetrag dar. Die Vorschrift setzt dazu keine Bagatellgrenze fest. Es ist daher örtlich von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, ab welchem höheren Fehlbetrag eine Nachtragssatzung förmlich aufgestellt und vom Rat beschlossen wird. Sie muss jedoch mindestens ab dem Zeitpunkt ihrer Kenntnis über einen solchen Fehlbetrag unverzüglich die dringend erforderlichen Gegenmaßnahmen veranlassen.



Der Rat der Gemeinde und die gemeindliche Verwaltung tragen gleichermaßen die Verantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und müssen daher durch geeignete Maßnahmen die möglicherweise eintretenden haushaltswirtschaftlichen Verschlechterungen verhindern. Sie müssen der weiteren Verschärfung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ohne Verzögerung entgegenwirken, auch wenn damit gleichzeitig die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs formal nicht möglich wird. Die gesetzliche Vorgabe des Erlasses einer gemeindlichen Nachtragssatzung stellt deshalb einen geeigneten und sachgerechten Schritt im Sinne der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

### **2.1.2 Zu Nummer 2 (Neue Aufwendungen oder Auszahlungen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen. Diese Vorgabe zur Änderung der gemeindlichen Haushaltssatzung folgt der gesetzlichen Regelung über die Behandlung von unterjährig erforderlichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 83 GO NRW).

Die Begriffe „überplanmäßig“ und „außerplanmäßig“ leiten sich von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ ab. Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind. Die Pflicht für die Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung leitet sich dann aus überplanmäßigen Aufwendungen ab, wenn diese zusätzlich zu den unter den einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten Aufwendungen erforderlich werden.

Die Pflicht leitet sich auch aus außerplanmäßigen Aufwendungen ab, wenn dafür unter den einzelnen Haushaltspositionen keine Aufwendungen veranschlagt worden sind. Diese Einordnungen gelten entsprechend für von der Gemeinde zu leistende Auszahlungen, wenn die betreffenden Haushaltspositionen im Finanzplan überschritten werden oder keine Haushaltspositionen bestehen. Bei solchen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen besteht regelmäßig keine erhöhte Dringlichkeit.

In zeitlicher Hinsicht können die Änderungen und Ergänzungen des Haushaltsplans durch die Nachtragssatzung erledigt werden. Es bedarf nicht einer vorherigen Entscheidung des Kämmers oder der vorherigen Zustimmung des Rates der Gemeinde (vgl. § 83 GO NRW). Die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung knüpft dabei an eine Verhältnisbildung an, denn es wird durch die Vorschrift vorgegeben, dass die bisher nicht veranschlagten oder zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblich sein müssen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen, die erst bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres festgestellt werden, grundsätzlich auch die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung auslösen. Die Gemeinde kann der Aufstellungspflicht jedoch nicht mehr nachkommen, weil die gemeindliche Haushaltssatzung nur durch eine Nachtragssatzung geändert werden kann, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschlossenen sein muss. Die zusätzlichen Aufwendungen, die wirtschaftlich dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind, unterliegen dann der Entscheidung des Kämmers oder der Zustimmung des Rates der Gemeinde, die im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses getroffen werden müssen.

### **2.1.3 Zu Nummer 3 (Auszahlungen für neue Investitionen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn Auszahlungen für bisher nicht im Finanzplan veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen. Diese Regelung knüpft an die Bestimmung an, nach der Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden sollen, wenn durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt worden ist (vgl. § 14 Absatz 1 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass Ermächtigungen für Baumaßnahmen erst dann im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt werden sollen, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind (vgl. § 14 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei der Veranschlagung gemeindlicher Baumaßnahmen wird der Gemeinde hinsichtlich der haushaltsmäßigen Umsetzung ein weiter Spielraum eingeräumt.

Bei der Gemeinde können trotz sorgfältiger Aufstellung eines Bauzeitplans unvorhersehbare Ereignisse zu Änderungen bei einer begonnenen Maßnahme führen. In diesen Fällen wäre der Erlass einer Nachtragssatzung zu aufwändig, um eine Anpassung der betroffenen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan herbeizuführen. Daher steht die Regelung in der Vorschrift auch in Beziehung zu haushaltsrechtlichen Festlegung, dass überplanmäßige Auszahlungen für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, auch dann zulässig sind, wenn ihre Deckung erst im folgenden Jahr gewährleistet ist (vgl. § 83 Absatz 3 GO NRW).

Dieser Sachverhalt ist aber nicht mehr gegeben, wenn neue Investitionen begonnen werden sollen, für die wegen der fehlenden Einbeziehung in die Haushaltsplanung der Gemeinde die entsprechenden Auszahlungsermächtigungen des Rates der Gemeinde fehlen. Die gesetzliche Regelung soll daher auch gewährleisten, dass der Rat im Rahmen seines Budgetrechts über Auszahlungen für neue Investitionen entscheidet, die unterjährig begonnen werden sollen und für die voraussichtlich noch im Haushaltsjahr Auszahlungen zu leisten sind.

### **2.1.4 Aufstellungspflicht und örtliche Ziele und Leistungskennzahlen**

Die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung wird nicht allein durch notwendige unterjährige Veränderungen der abgeschlossenen Vereinbarungen über Ziele und Leistungskennzahlen ausgelöst. Die Ziele und Leistungskennzahlen (vgl. § 12 GemHVO NRW) sind in der Regel zwar durch ihre Abbildung in den Teilplänen des Haushaltsplans in den Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung einbezogen, jedoch sind sie deshalb noch nicht als originäre Bestandteile der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW anzusehen. Die Veränderungen von Zielen und Leistungskennzahlen können nicht selbstständig eine eigenständige Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung durch die Gemeinde auslösen.

In den Fällen, in denen ausschließlich Änderungen bei den im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesenen Zielen und Kennzahlen erforderlich sind, kann es einer Beteiligung bzw. Information des Rates bedürfen, wenn die von ihm gesetzten Ziele durch die vorgesehenen Änderungen berührt werden. Wenn die gemeindliche Haushaltssatzung jedoch durch eine Nachtragssatzung verändert werden soll und es werden dadurch auch die vereinbarten Ziele und Leistungskennzahlen berührt, bedarf es auch hier der Umsetzung der notwendigen Änderungen und das Aufzeigen der Veränderungen im Nachtragshaushaltsplan (vgl. § 10 GemHVO NRW).

Soweit Veränderungen der zwischen Rat und Verwaltung und innerhalb der Verwaltung vereinbarten Ziele und Leistungskennzahlen unterjährig erforderlich geworden und die bisherigen Ziele und Leistungskennzahlen im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sind, muss spätestens im Jahresabschluss der Gemeinde nicht nur über die Ergebnisse, sondern auch über die vorgenommenen Änderungen informiert werden. In den Teilrechnungen im Jahresabschluss lassen sich im Rahmen der Abbildung der Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiese-

nen Leistungsmengen und Leistungskennzahlen, um den Grad der Zielerreichung nachzuweisen, auch dann noch notwendig gewordene unterjährige Veränderungen nachvollziehbar darstellen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Keine Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen):**

Die getroffene Regelung entbindet die Gemeinde von der Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung, wenn überplanmäßige Auszahlungen für laufende Investitionsmaßnahmen notwendig werden, deren Durchführung bis ins nächste Haushaltsjahr hineinreicht. In diesem Zusammenhang wird auf die Vorschrift des § 83 Absatz 3 GO NRW verwiesen. Bei der Gemeinde sind danach überplanmäßige Auszahlungen für Investitionsmaßnahmen zulässig, wenn die Maßnahmen im folgenden Jahr fortgesetzt werden.

Für solche Investitionsmaßnahmen können entstehende überplanmäßige Auszahlungen als Vorgriffe auf das kommende Haushaltsjahr behandelt werden, wenn ihre Deckung im Folgejahr gewährleistet ist. Der Verzicht auf eine Nachtragssatzung ist jedoch nicht bei entstehenden Aufwendungen möglich, denn diese entstehen erst mit der Nutzung des beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes und sind dann periodengerecht zuzuordnen. Die Vorschrift ist daher nur auf überplanmäßige Auszahlungen im Sinne des § 83 Absatz 3 GO NRW ausgerichtet, auch wenn in der Vorschrift das Wort „Aufwendungen“ enthalten ist.

## **3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf eine Nachtragssatzung):**

### **3.1 Zu Nummer 1 (Verzicht bei geringfügigen Investitionen):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird ein Verzicht auf die Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung zugelassen, wenn Auszahlungen für geringfügige Investitionen und Instandsetzungen an Bauten unabweisbar und von der Gemeinde zu leisten sind. Es ist dazu bestimmt worden, dass Absatz 2 Nummern 2 und 3 der Vorschrift in diesen Fällen keine Anwendung findet.

Nach Absatz 2 Nummern 2 und 3 der Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen (Nummer 2). Eine Nachtragssatzung ist aber auch zu erlassen, wenn gemeindliche Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen von der Gemeinde geleistet werden sollen (Nummer 3).

Bei geringfügigen Investitionen und Instandsetzungen an Bauten, die unabweisbar sind, wird es als vertretbar und ausreichend angesehen, den Mehrbedarf an Auszahlungen für solche Maßnahmen nach dem Verfahren über außerplanmäßige Auszahlungen abzuwickeln (vgl. § 83 GO NRW). Der Begriff der Unabweisbarkeit, der vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden ist, stellt auf die dringende Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der Umsetzung sowie darauf ab, dass eine Verschiebung auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre.

Die Gemeinde muss aufgrund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative haben. Im Bedarfsfalle ist deshalb sorgfältige Analyse notwendig, um einen Mehrbedarf gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen. Außerdem sollte der Rat der Gemeinde eine Entscheidung über die Abgrenzung des Begriffs „geringfügig“ treffen.

### **3.2 Zu Nummer 2 (Verzicht bei Umschuldungen):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird ein Verzicht auf die Aufstellung einer gemeindlichen Nachtragssatzung zugelassen, wenn bei der Gemeinde zusätzliche Auszahlungen für die Umschuldung von Krediten für Investitionen entstehen, die nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt waren. Durch den Verweis wird ausdrücklich festgelegt, dass in solchen Fällen von der Gemeinde keine Nachtragssatzung erlassen werden muss. Nach der Regelung in Absatz 2 Nummern 2 dieser Vorschrift hat die Gemeinde unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtauszahlungen der Gemeinde erheblichen Umfang geleistet werden müssen.

Die Umschuldung ist eine Vereinbarung der Gemeinde zur Änderung der für die Tilgung von aufgenommenen Krediten geltenden Bedingungen. Sie können zu günstigeren Bedingungen für die Gemeinde als Schuldner führen. Der von der Umschuldung betroffene gemeindliche Investitionskredit wird durch einen neuen Investitionskredit mit neuen Bedingungen ersetzt. Der abgelöste Investitionskredit gilt dann als gelöscht. Der Begriff „Umschuldung“ ist daher haushaltsrechtlich als Begründung einer neuen Verpflichtung der Gemeinde zur Begleichung einer bestehenden Verpflichtung zu verstehen.

Bei einer zulässigen Umschuldung der Gemeinde muss es sich nicht immer nur um einen einzigen Investitionskredit der Gemeinde handeln. Im Rahmen einer gemeindlichen Umschuldung können aber auch mehrere kleinere Investitionskredite oder auch Investitionskredite mit unterschiedlichen Laufzeiten abgelöst werden. Die verschiedenen (neuen) Kredite können dabei ggf. von der Gemeinde im Rahmen der abzuschließenden Vereinbarung auch zu einem einzigen neuen Investitionskredit zusammengefasst werden. Wegen der erforderlichen Rückzahlungen aufgenommener Kredite, die durch weitere vorzunehmende Umschuldungen von Krediten für Investitionen zu leisten sind, entsteht für die Gemeinde im Haushaltsjahr ein Mehrbedarf an Auszahlungen.

Diesen Auszahlungen stehen jedoch regelmäßig Einzahlungen in gleicher Höhe aus den neu begründeten Krediten gegenüber. Durch solche Geschäftsvorfälle der Gemeinde tritt daher keine zusätzliche Finanzbelastung der Gemeinde ein. Sie bedürfen daher auch keiner vorherigen Ermächtigung durch den Rat der Gemeinde. Die Umschuldungen verändern grundsätzlich nicht die Verschuldung der Gemeinde. Durch solche haushaltsmäßigen Maßnahmen kann es aber zu einer wirtschaftlichen Entlastung der Gemeinde im Rahmen der zu vereinbarenden Zinszahlungen kommen.

## **4. Zu Absatz 4 (Haushaltssperre durch den Rat):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Erlass einer Haushaltssperre):**

#### **4.1.1 Allgemeine Sachlage**

Im Zusammenhang mit dem Erlass einer Nachtragssatzung ist haushaltsrechtlich festgelegt worden, dass der Rat der Gemeinde die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan sperren kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität dies erfordert (Haushaltssperre). Durch diese Regelung wird das Budgetrecht des Rates bestätigt, denn ihm wird ausdrücklich das Instrument der haushaltswirtschaftlichen Sperre verfügbar gemacht.

Dem Rat obliegt aufgrund seines Budgetrechts und seiner Allzuständigkeit nicht nur eine grundsätzliche Überwachungspflicht über die Ausführung des Haushaltsplans durch die Gemeindeverwaltung, sondern der Rat muss aufgrund seiner Gesamtverantwortung über die Gemeinde auch informationsbedürftig hinsichtlich der gesamten wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr sein. Im Rahmen seiner Verantwortung muss der sich über erhebliche Risiken eigenständig informieren und diese hinsichtlich ihres Ausmaßes auf die gemeindli-

che Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich bewerten, auch wenn dem Bürgermeister eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat obliegt (vgl. §§ 41 und 55 GO NRW).

Bei der Beurteilung der haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde und der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung bedarf es einer engen örtlichen Zusammenarbeit und Abstimmung zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung, über den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre. Grundsätzlich ist der Rat immer unverzüglich zu unterrichten ist, wenn im Haushaltsjahr vom Kämmerer oder Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen worden ist (vgl. § 24 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **4.1.2 Der Vorrang der Sperre des Rates**

Die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität im Haushaltsjahr kann es erfordern, dass vom Rat der Gemeinde die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan durch die Gemeindeverwaltung zu sperren ist. Dieses Recht des Rates ist Bestandteil seiner Gesamtverantwortung für die Gemeinde und seines Budgetrechts. Das haushaltsrechtlich eingeräumte Recht des Kämmerers und wenn ein solcher nicht bestellt ist, des Bürgermeisters steht dabei dem Recht des Rates nicht entgegen (vgl. § 24 Absatz 1 GemHVO NRW). Dem Rat steht grundsätzlich ein Vorrang in der Entscheidung zu.

Die Vorrangstellung des Rates für die Festlegung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass er die Sperre des Kämmerers oder des Bürgermeisters aufheben kann. Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Gemeinde anders entwickelt als geplant und sich z. B. abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr gefährdet ist oder dass sich die Investitionsauszahlungen einer Einzelmaßnahme nicht nur geringfügig erhöhen.

Insgesamt bestehen vielfache Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat. Ebenso verfügt der Rat über vielfache Informationsrechte. Die Vorgabe zum Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre durch den Rat baut jedoch darauf auf, dass dem Rat nicht nur sachlich, sondern auch in zeitlicher Hinsicht genügend Spielraum bleibt, um im Rahmen seiner Haushaltsverantwortung eine geeignete Entscheidung bzw. Einschränkung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft treffen zu können.

#### **4.1.3 Haushaltssperre und Haushaltssatzung**

In der gemeindlichen Haushaltssatzung werden unter der Möglichkeit, weitere haushaltswirtschaftliche Vorschriften zu treffen, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen, allgemeine Beschränkungen für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr festgesetzt (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Das Recht des Rates, die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan zu sperren, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität dies erfordert, ist daher haushaltsrechtlich jedoch allein auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ausgerichtet. Einer in den Wirkungen einer Haushaltssperre vergleichbaren Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde stehen die Veranschlagungsgrundsätze entgegen.

Die allgemeine Festsetzung, dass für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein bestimmter Anteil an den veranschlagten Ermächtigungen nicht in Anspruch genommen werden darf, lassen die von der Gemeinde anzuwendenden allgemeinen Planungsgrundsätze nicht zu. Sie steht der unzulässigen Veranschlagung eines „globalen Minderaufwandes“ im Ergebnisplan oder „globaler Minderauszahlungen“ im Finanzplan der Gemeinde gleich.

Als „globaler Minderaufwand“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwendungen, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen. Bei einer allgemeinen Haushaltssperre würden nicht die Ermächtigungen verringert, sondern es wird ein allgemeiner Kürzungsbetrag in der Haushaltssatzung bestimmt, der durch die Gemeindeverwaltung nicht in Anspruch genommen werden darf. Die Haushaltssatzung muss grundsätzlich konkrete Festlegungen enthalten. Mit ihr dürfen ergänzend lediglich allgemeine Bewirtschaftungsregelungen getroffen werden, z. B. ein Zustimmungsvorbehalt des Rates.

Bei einem Ausweis einer allgemeinen Haushaltssperre soll jedoch der Umfang der veranschlagten Ermächtigungen tatsächlich erst im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt werden. Eine solche gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht konkret durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten Ermächtigungen, sondern erst später durch die gemeindliche Verwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW).

Eine solche Veranschlagung würde auch dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes widersprechen, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW). Die Erfordernisse von Vorgaben des Rates für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern daher bereits bei der Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan eine differenzierte Zuordnung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Die veranschlagten Ermächtigungen müssen auch der Bedeutung der jeweiligen Aufgabe der Gemeinde gerecht werden. Eine allgemein geltende Haushaltssperre verstößt daher auch gegen die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit. Die Ermächtigungen müssen vielmehr bedarfsgerecht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Festsetzung einer Haushaltssperre in der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht in Betracht.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Aufhebung einer Haushaltssperre):**

##### **4.2.1 Das Aufhebungsrecht des Rates**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass der Rat der Gemeinde seine Sperre aufheben kann. Die ausdrückliche Regelung über die Aufhebung der eigenen Sperre soll nur eine fiktive Lücke schließen und verhindern, dass örtliche Meinungsverschiedenheiten darüber entstehen, ob der Rat seine Haushaltssperre auch aufheben kann, wenn keine entsprechende haushaltsrechtliche Festlegung getroffen worden wäre.

Der Rat der Gemeinde, der aufgrund seiner Allzuständigkeit und seines Budgetrechtes eine Haushaltssperre erlassen kann, ist auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung berechtigt, seine eigene erlassene Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben, wenn dafür aufgrund der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kein Anlass oder Bedarf mehr besteht. Eine vom Rat ausgesprochene Haushaltssperre endet jedoch dann auch ohne einen besonderen Aufhebungsbeschluss zum Ende des Haushaltsjahres, weil zu diesem Zeitpunkt die zugrundeliegende Haushaltssatzung außer Kraft tritt.

##### **4.2.2 Die haushaltsrechtliche Aufhebung anderer Haushaltssperren**

Die Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass der Rat der Gemeinde die Haushaltssperre des Kämmers oder des Bürgermeisters aufheben kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es im Haushaltsjahr erfordert. Diese ausdrückliche Regelung begründet sich durch die Allzuständigkeit und das Budgetrecht des Rates. Er muss aufgrund seiner Stellung als Gemeindeorgan berechtigt sein, die vom

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 81 GO NRW**

Kämmerer, und wenn ein solcher nicht bestellt ist, vom Bürgermeister erlassene Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben, wenn dafür kein haushaltswirtschaftlicher Anlass mehr besteht.

Die Möglichkeit zur Aufhebung der Sperre des Kämmerers oder des Bürgermeisters baut u.a. darauf auf, dass der Rat der Gemeinde unverzüglich zu unterrichten ist, wenn vom Kämmerer oder Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen wurde. Der Aufhebung einer Haushaltssperre durch den Rat muss eine sachgerechte Fortsetzung der örtlichen Zusammenarbeit in haushaltswirtschaftlichen Fragen zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung folgen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 82**  
**Vorläufige Haushaltsführung**

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

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

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 82:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Weiterführung der Haushaltswirtschaft**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ist grundsätzlich darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen und damit auch der Haushaltsplan der Gemeinde nur für ein Haushaltsjahr gelten. Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan hat dabei an die Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht geändert. Die Gemeinde muss für das neue Haushaltsjahr die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen so rechtzeitig vorbereiten, dass diese zu Beginn des neuen Haushaltsjahres in Kraft treten kann (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 82 GO NRW**

In der gemeindlichen Praxis lässt es sich jedoch aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres vom Rat der Gemeinde beschlossen wird. In der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem Inkrafttreten der neuen Haushaltssatzung muss die Gemeinde gleichwohl ihre rechtlichen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen. Sie muss ihre Haushaltswirtschaft weiterzuführen und darf sie in diesem Zeitraum nicht aussetzen oder einen Stillstand in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eintreten lassen.

In der Gemeinde findet daher in diesem Zeitraum eine „vorläufige Haushaltsführung“ statt. Die haushaltsrechtliche Vorschrift erlaubt der Gemeinde dafür eine sachgerechte Weiterführung ihrer Haushaltswirtschaft, die jedoch auf das notwendige Maß beschränkt sein muss. Die Gemeinde darf z. B. Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Der gemeindliche Haushaltsplan mit den darin veranschlagten Ermächtigungen darf in dieser Zeit jedoch noch nicht in vollem Umfang bewirtschaftet bzw. ausgeführt werden.

Der im Entwurf aufgestellte Haushaltsplan der Gemeinde für das Haushaltsjahr kann im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung eine haushaltswirtschaftliche Leitlinie für den Rat und die Gemeindeverwaltung zur sachgerechten Weiterführung ihrer Haushaltswirtschaft darstellen. Als Ersatz für die fehlende Haushaltssatzung soll anhand dieser Richtschnur der Kämmerer die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch eine örtliche Dienstanweisung unter den notwendigen Prämissen und dem haushaltsrechtlichen Rahmen näher ausgestalten.

Der Entwurf des Haushaltsplans mit seinen Anlagen kann in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung aber auch die buchungstechnische Grundlage darstellen und weitere unverzichtbare Funktionen für die Durchführung und den Nachweis der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wahrnehmen, z. B. auch der Stellenplan als Abbildung des gemeindlichen Personalbedarfs. Der Stellenplan bietet in dieser Zeit jedoch keine Grundlage zu Veränderungen bei den Beschäftigten, die über die bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde hinausgehen.

## **2. Die Weitergeltung von Festsetzungen des Vorjahres**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Haushaltssatzung gilt für ein Haushaltsjahr (Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit) und zwar für das Jahr, für das sie vom Rat der Gemeinde beschlossen wurde (vgl. § 78 Absatz 1 GO NRW). Für die gemeindliche Verwaltung wird dadurch ein genau bestimmter Zeitrahmen vorgegeben, in dem die vom Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechts ausgesprochenen Ermächtigungen auszuführen sind. Sie hat dabei die örtlich dazu getroffenen weiteren Festlegungen zu beachten.

Das Haushaltsjahr deckt sich zeitlich immer mit dem jeweiligen Kalenderjahr (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Das Haushaltsrecht enthält jedoch von den strengen zeitlichen Vorgaben einzelne sachliche Ausnahmen, um den Fortgang der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch bei einem Jahreswechsel sicher zu stellen. Folgende Ausnahmeregelungen sind insbesondere in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung für die Gemeinde von Bedeutung (vgl. Abbildung 115).

<b>DIE WEITERGELTUNG VON FESTSETZUNGEN DES VORJAHRES</b>	
<b>REGELUNGSINHALT</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser	§ 85 Absatz 2 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 82 GO NRW**

<b>DIE WEITERGELTUNG VON FESTSETZUNGEN DES VORJAHRES</b>	
<b>REGELUNGSINHALT</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Haushaltssatzung.	
Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.	§ 86 Absatz 2 GO NRW
Die Gemeinde kann zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen kann, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen, und diese Ermächtigung über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.	§ 89 Absatz 2 GO NRW
Die Gemeinde kann die in ihrem Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit, soweit diese nicht in Anspruch genommen worden sind, ins folgende Haushaltsjahr übertragen. Werden sie übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres. Die Dauer der Übertragbarkeit ist durch örtliche Regelungen festzulegen.  Die Gemeinde kann die in ihrem Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen, soweit diese nicht in Anspruch genommen worden sind, ins folgende Haushaltsjahr übertragen. Durch örtliche Regelungen kann die Gemeinde z. B. festlegen, dass die Ermächtigungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben oder bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Sie kann auch regeln, dass Ermächtigungen für Investitionsmaßnahmen, die im Haushaltsjahr nicht begonnen wurden, nur bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar bleiben.	§ 22 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW

*Abbildung 115 „Die Weitergeltung von Festsetzungen des Vorjahres“*

In diesem Zusammenhang bedarf es im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde eines Zusammenspiels zwischen den weiter geltenden Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den örtlichen Vorgaben, die wegen der noch nicht geltenden gemeindlichen Haushaltssatzung sachlich notwendig sind. Auch wenn keine ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung zum Stellenplan im Zeitraum der vorläufigen Haushaltsführung besteht, gilt grundsätzlich, dass der Stellenplan des Vorjahres weiter gilt, bis die gemeindliche Haushaltssatzung in Kraft getreten ist.

## **2.2 Die Weitergeltung der Ermächtigung für Investitionskredite**

Die Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten für Investitionen, die in der jährlichen Haushaltssatzung festzusetzen ist, gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Ende des Folgejahres und ggf. bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung für das übernächste Jahr weiter (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c i. V. m. § 86 Absatz 2 GO NRW). Am Ende eines Haushaltsjahres ist die noch bestehende Kreditermächtigung in das folgende Haushaltsjahr zu übertragen, sofern sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden ist.

Im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung und der zeitlichen Geltungsdauer der Kreditermächtigung ist es für die Gemeinde möglich, weitere Kredite für Investitionen aufzunehmen, wenn die satzungsrechtlich festgesetzte Kreditermächtigung noch nicht ausgeschöpft worden ist. Die weitergeltende Ermächtigung über die Aufnahme

von Krediten für Investitionen ist nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr vom Status der gemeindlichen Haushaltssatzung abhängig.

Die Festsetzung stellt dann inhaltlich eine eigenständige haushaltsmäßige Ermächtigung auf gesetzlicher Grundlage dar. Es ist deshalb auch nicht mehr ausschlaggebend, dass die Ermächtigung auf der Grundlage des Beschlusses des Rates über die gemeindliche (nicht mehr geltende) Haushaltssatzung des Vorjahres entstanden ist bzw. deren Bestandteil war. Die Weitergeltung der Ermächtigung für Investitionskredite in der Form ihrer Eigenständigkeit bedingt jedoch ihre Unveränderbarkeit.

Die (noch geltende) Ermächtigung kann daher in der Zeit ihrer weiteren Geltung (bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung) nicht durch den Rat geändert werden. Im neuen Haushaltsjahr zusätzlich benötigte Investitionskredite müssen dann entweder durch eine neue Haushaltssatzung oder im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschriften über die vorläufige Haushaltsführung ermöglicht werden. Sie stellen keinen Mehrbedarf in Bezug auf die Kreditermächtigung des vorherigen Haushaltsjahres dar.

### **2.3 Die Weitergeltung des Höchstbetrages für Liquiditätskredite**

Die Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung, die in der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde als Höchstbetrag festzusetzen ist, gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung weiter (vgl. § 89 Absatz 2 i. V. m. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Von der Gemeinde sind am Ende eines Haushaltsjahres noch bestehende Kredite zur Liquiditätssicherung in den Höchstbetrag für das folgende Haushaltsjahr einzubeziehen. Eine über das ursprüngliche Haushaltsjahr hinaus geltende Ermächtigung kann jedoch von der Gemeinde nur dann noch in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt wurde.

Für die Gemeinde ist es daher bei einer Weitergeltung der satzungsrechtlichen Festsetzung einerseits möglich, noch weitere Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen, bis der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag ausgeschöpft ist. Andererseits dürfen auf dieser (noch nicht ausgeschöpften) Ermächtigungsgrundlage so lange noch Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen werden, bis die neue Haushaltssatzung der Gemeinde für das Haushaltsjahr erlassen worden ist. Für die Gemeinde kann sich dabei ergeben, dass der aus dem Vorjahr weitergeltende Höchstbetrag überschritten werden muss, weil dieser bereits ausgeschöpft ist. In solchen Fällen muss die Gemeinde gleichwohl Auszahlungen entsprechend ihren eingegangenen Zahlungsverpflichtungen an Dritte nachkommen.

Zur Aufrechterhaltung der gemeindlichen Liquidität bzw. zur Erfüllung ihrer Zahlungsverpflichtungen bedarf es dann einer Veränderung der noch geltenden haushaltsmäßigen Ermächtigung im Sinne und Umfang des entstandenen Mehrbedarfs. Die weitergeltende Ermächtigung über die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung ist nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr vom Status der gemeindlichen Haushaltssatzung abhängig. Sie stellt dann eine eigenständige haushaltsmäßige Ermächtigung auf gesetzlicher Grundlage dar.

Die Festsetzung des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung durch den Beschluss des Rates über die gemeindliche (nicht mehr geltende) Haushaltssatzung des Vorjahres ist für eine Veränderung des Höchstbetrages allein nicht ausschlaggebend. Die (noch geltende) Ermächtigung kann daher auch in der Zeit ihrer weiteren Geltung (bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung) durch den Rat unter Beachtung des notwendigen Mehrbedarfs geändert bzw. angepasst werden. Ein entsprechender Ratsbeschluss stellt deshalb auch keine "Nachtragsatzung" im Sinne der Vorschrift des § 81 GO NRW dar.

## **2.4 Die Weitergeltung des Stellenplans**

Der gemeindliche Stellenplan, der jährlich von der Gemeinde aufzustellen ist, hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht und baut auf der örtlichen Personalkonzeption der Gemeinde auf. Für den Zeitraum eines gemeindlichen Haushaltsjahres weist der Stellenplan die für notwendig erachteten Stellen für die gemeindliche Verwaltung aus und gibt dadurch ein Bild über den Personalbedarf der Gemeinde im Haushaltsjahr sowie über die tatsächliche Personalausstattung im Vorjahr ab. Der gemeindliche Stellenplan stellt daher eine Verknüpfung des Beamtenrechts und des Tarifrechts mit dem gemeindlichen Haushaltsrecht her.

Im Rahmen der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung bedarf der Stellenplan der Gemeinde ebenfalls der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Er ist jährlich dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen und wird dann dem Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorgelegt (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW und § 80 Absatz 5 GO NRW).

Die Vorgabe für die Gemeinde, ihren Stellenplan einzuhalten, beinhaltet für die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung die Verpflichtung, grundsätzlich keine Veränderungen an den im Stellenplan ausgewiesenen Stellen vorzunehmen (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW). Mögliche Veränderungen in der gemeindlichen Personalwirtschaft führen regelmäßig zu rechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde. Die Gemeinde darf in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung aber nur Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind.

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung kann daher die Gemeinde auch keine Fortschreibung ihres Stellenplans vornehmen und umsetzen, wenn daraus neue Rechtspflichten für die Gemeinde entstehen oder bestehende Rechtspflichten erweitert werden. Die Rechtspflichten der Gemeinde aus ihrer Personalwirtschaft entstehen regelmäßig gegenüber dem einzelnen Beschäftigten (personenbezogene Pflichten). Sofern in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung ggf. Beschäftigte der Gemeinde aus dem Dienst ausscheiden, darf die Gemeinde dann freien Stellen nicht wiederbesetzen, weil dadurch neue rechtliche Verpflichtungen zu Finanzleistungen gegenüber einzelnen Personen entstehen.

## **3. Die Informationspflichten gegenüber der Aufsichtsbehörde**

Die Gemeinde ist verpflichtet, die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. Die Anzeige soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Sofern die Gemeinde ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Anzeige der Haushaltssatzung zum gesetzlich bestimmten Termin nicht nachkommt, hat sie ihre Aufsichtsbehörde darüber rechtzeitig zu unterrichten.

Die Gemeinde soll in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde angeben, wie die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung als Übergangszeit haushaltswirtschaftlich ausgefüllt wird und welche notwendigen und einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen zur örtlichen Umsetzung erlassen worden sind. Sie soll in ihrem Bericht auch die Gründe für das Versäumnis angeben sowie aufzuzeigen, welcher aktueller Verfahrensstand hinsichtlich der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht.

In den Bericht gehören auch Angaben darüber, wann der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung und ihre Anlagen vorgesehen ist und bis zu welchem Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird. Die Aufsichtsbehörde hat in solchen Fällen das weitere Aufstellungsverfahren zu begleiten und kann sich jederzeit über den Verfahrensstand unterrichten lassen. Sie kann dazu auch Berichtstermine festlegen. Die Gemeinde hat die Anzeige ihrer Haushaltssatzung bei der Aufsichtsbehörde schnellstmöglich nachzuholen.

#### **4. Die örtliche Dienstanweisung als Ersatz für die Haushaltssatzung**

##### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung bedingt die fehlende gemeindliche Haushaltssatzung, dass die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft nicht so ausführen kann wie bei einer für das Haushaltsjahr in Kraft getretenen Haushaltssatzung. Gleichwohl muss die gemeindliche Geschäftstätigkeit und die Verwaltungsarbeit im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde weiter erledigt und die gemeindliche Haushaltswirtschaft fortgeführt werden. Der Bürgermeister hat deshalb im Zusammenwirken mit dem Kämmerer, soweit dieser nicht damit beauftragt ist, gesonderte haushaltswirtschaftliche Regelungen als Ersatz für die fehlende Haushaltssatzung mit Anlagen in schriftlicher Form zu erlassen.

Für die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung als Übergangszeit bzw. sprachlich auch „haushaltslose Zeit“ sollen die notwendigen und einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen in schriftlicher Form als örtliche Dienstanweisung erlassen werden. Die Festlegung der gesetzlich zulässigen Aufwendungen und Auszahlungen kann dabei unter Berücksichtigung des Entwurfs des gemeindlichen Haushaltsplans erfolgen, denn nach dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung ist der Haushaltsplan der Gemeinde für die Haushaltsführung im Haushaltsjahr verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Dieser Sachstand lässt gleichwohl noch keine uneingeschränkte Bewirtschaftung der Gemeinde im Haushaltsjahr zu, sodass auf die sonst üblichen Bewirtschaftungsregelungen noch vorläufig zu verzichten ist. Die auf die vorläufige Haushaltswirtschaft der Gemeinde bezogenen Regelungen können dabei z. B. folgende Bereiche oder Gegenstände zum Inhalt haben (vgl. Abbildung 116).

<b>DIE ÖRTLICHEN (vorläufigen) BEWIRTSCHAFTUNGSVORGABEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zielvereinbarungen</b>	Mit der konkreten Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sind örtliche Ziele verbunden, die einzuhalten sind. Mit den Leistungskennzahlen, die den einzelnen Produkten zugeordnet sind sowie weiteren im Einzelnen benannten Messgrößen wird die Zielerreichung gemessen. Besondere Verantwortlichkeiten sollten angegeben werden.
<b>Grundsätze</b>	Die Einhaltung der Haushaltsgrundsätze ist zu gewährleisten, z. B. der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW). Auch der Umgang mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist ggf. näher zu bestimmen, z. B. bei Investitionen (vgl. § 14 GemHVO NRW). Dazu gehören auch die besonderen Festlegungen, was z. B. zur Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar und wie der mögliche Kreditbedarf zu ermitteln ist.
<b>Haushaltsmittelverantwortung</b>	Die Hierarchie der Verantwortlichkeiten über die Haushaltsmittel sowie die zugeordneten Entscheidungsbefugnisse ist einzuhalten. In dringenden Angelegenheiten können die Befugnisse vertretungsweise oder durch eine höhere Hierarchiestufe wahrgenommen werden. Dabei können gesonderte Zuständigkeiten und Entscheidungsbefugnisse wegen der vorläufigen Haushaltsführung festgelegt werden. Die Entscheidungsrechte des Rates und seiner Ausschüsse müssen dabei gewahrt bleiben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 82 GO NRW**

<b>DIE ÖRTLICHEN (vorläufigen) BEWIRTSCHAFTUNGSVORGABEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Budgetierung</b>	Die örtliche Gestaltung der Budgetierung sollte in ihren Strukturen angegeben werden. Dazu gehört die Abgrenzung eines Budgets, z. B. mindestens ein Produkt, höchstens eine Produktgruppe. Es gehört aber auch ggf. die Benennung von "Querschnittsbudgets" sowie von anderen Ausnahmen dazu. Ebenso sollten die Budgetverantwortlichen funktional benannt werden. Budgetübergreifende gleiche Pflichten und Vorgehensweisen können ergänzend benannt werden. Darunter können auch Festlegungen zu möglichen Managementenerfolgen und dem Berichtswesen fallen, soweit diese Bereiche abhängig von der Budgetierung geregelt werden.
<b>Über- und Außerplanmäßiges</b>	Im Rahmen der Haushaltswirtschaft können zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen notwendig werden. Dazu sind ggf. Berichtspflichten und Entscheidungsvorgaben zu machen. Außerdem sollte das örtliche Verfahren einschließlich der zulässigen Deckungsmöglichkeiten angegeben werden (vgl. § 83 GO NRW). Besondere Vorbehalte sind sachgerecht abzugrenzen und festzulegen.
<b>Berichtswesen</b>	Die inhaltlichen Grundlagen aufzustellender Berichte über den Stand und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die daraus entstehenden Pflichten der Verantwortlichen für die Haushaltsmittel der Gemeinde sind inhaltlich näher festzulegen. Ebenso sind Festlegung hinsichtlich der Vorlagepflichten in zeitlicher Hinsicht (Zeiträume oder konkrete Termine) zu treffen. Dazu gehört auch die Benennung der Adressaten der Berichte bzw. das Aufzeigen des "Instanzenweges" bis hin zum Rat der Gemeinde.
<b>Managementenerfolge</b>	Der Umgang mit im Rahmen der Haushaltswirtschaft erzielten Managementenerfolgen, z. B. durch eine Steigerung der Qualität der Leistungen oder eine Verbesserung der Geschäftsabläufe, ist unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse einschließlich der Budgetierung im Einzelnen festzulegen. Ausgehend davon, dass Bewirtschaftungserfolge in Form von Überschüssen grundsätzlich dem gesamten Haushalt zustehen (vgl. Pflicht zum jährlichen Haushaltsausgleich), sollten differenziert nach der haushaltsmäßigen bzw. wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ggf. Zugeständnisse an eigene (interne) Verwendungsmöglichkeiten von Teilen der Überschüsse durch die Bewirtschafter geprüft werden. Dabei ist die besondere Lage der vorläufigen Haushaltsführung i. d. R. einschränkend zu berücksichtigen. In Ausnahmefällen sollte ein Zustimmungsvorbehalt innerhalb der Hierarchie der Verantwortlichkeiten bestehen.
<b>Abschlussarbeiten</b>	Die sich aus der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts ergebenden Abschlussarbeiten können näher bestimmt und dem Bewirtschaftungsberechtigten auferlegt werden. Den Rahmen dafür bieten die Vorgaben für die Aufstellung des Entwurfs des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 82 GO NRW**

<b>DIE ÖRTLICHEN (vorläufigen) BEWIRTSCHAFTUNGSVORGABEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). In Abstimmung mit dem Kämmerer können daher die Arbeiten benannt und dazu die zeitlichen Rahmenbedingungen unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften festgelegt werden.
<b>Besondere Informationen</b>	Im Rahmen der vorläufigen Haushaltswirtschaft ist detailgetreu über die wichtigen und wesentlichen Einzelheiten der vorläufigen Haushaltsführung zu informieren. Die den Bewirtschaftungsverantwortlichen zustehenden Entscheidungsbefugnisse können einem grundsätzlichen Zustimmungsvorbehalt unterworfen werden. Dazu sind Berichtspflichten sowie ggf. ein eigenständiges Verwendungsverbot nicht nur bei höheren Erträgen festzulegen. Weitere örtliche Rechte und Pflichten sind sachgerecht abzugrenzen und festzulegen, um den Zielen und Zwecken der vorläufigen Haushaltsführung ausreichend nachzukommen.

*Abbildung 116 „Die örtlichen (vorläufigen) Bewirtschaftungsvorgaben“*

Die örtlichen Regelungen müssen von der Gemeinde so ausgestaltet sein, dass die vorläufige Bewirtschaftung der gemeindlichen Haushaltsmittel den Zielen und Zwecken einer vorläufigen Haushaltsführung entspricht und den gesetzlichen Vorschriften Genüge getan wird sowie das Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen schnellstmöglich erreicht wird.

Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse soll dabei die gemeindliche Haushaltswirtschaft so ausgestalten, dass diese und damit auch die laufende Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf ein sachlich und wirtschaftlich vertretbares Mindestmaß zurückgeführt wird. Es ist dazu von der Gemeinde festzustellen, welche rechtliche Verpflichtungen in welcher Form bestehen, deren Erfüllung unaufschiebbar ist und welche gemeindlichen Aufgaben sofort zu erledigen sind.

Diese Vorgaben erfordern ein besonderes der vorläufigen Haushaltsführung angepasstes und angemessenes Berichtswesen über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Es sollte daher z. B. wenige Tage nach Ablauf eines Monats dem Bürgermeister als Verantwortlichen in der Gemeinde über den Stand der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berichtet werden. Es wird dadurch die notwendige Überwachung und Kontrolle der Ausführung der Haushaltswirtschaft gewährleistet. Andererseits wird es dem Bürgermeister ermöglicht, die erlassene Dienstanweisung zu überprüfen und ggf. angemessen und sachgerecht zu aktualisieren.

#### **4.2 Die weiteren Informationspflichten**

Die örtliche Dienstanweisung über die vorläufige Haushaltsführung ist dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis zu geben. Er ist gleichzeitig über die Gründe, die zur Verzögerung seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung führen, zu informieren. Der Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist die Dienstanweisung ebenfalls zur Kenntnis zu geben. Diese Unterrichtung soll möglichst bis zu dem für die Anzeige der Haushaltssatzung geltenden Termin erfolgen, denn die Dienstanweisung überbrückt als zeitlich begrenzter Ersatz die haushaltswirtschaftlichen Regelungen, die durch die gemeindliche Haushaltssatzung im Haushaltsjahr gelten sollen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 82 GO NRW**

Im Rahmen der Unterrichtung ist die Aufsichtsbehörde auch über die vorliegende haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung einer geltenden Haushaltssatzung zu informieren, soweit diese nicht bereits auf andere Weise davon Kenntnis erlangt hat. Die Gemeinde darf die Unterrichtung grundsätzlich nicht unnötig hinauszögern. Der Termin „1. April“ ist dabei kein Datum, bis zu dem die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung hinausgeschoben werden kann. Die aufsichtsrechtlichen Maßnahmen gegenüber der Gemeinde bleiben hierbei unberührt (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

**4.3 Die Gestaltung der Bewirtschaftungsvorgaben**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung ist die Gemeinde zu einer sachgerechten Weiterführung ihrer Haushaltswirtschaft verpflichtet, die jedoch auf das notwendige Maß beschränkt bleiben muss. Sie hat deshalb die dafür notwendige Dienstanweisung unter Berücksichtigung des Entwurfs des gemeindlichen Haushaltsplans mit den darin veranschlagten Ermächtigungen näher auszugestalten.

Der Kämmerer der Gemeinde soll in der Dienstanweisung die zulässigen Aufwendungen möglichst im Einzelnen oder in pauschalierter Form benennen. Er soll dazu deutlich machen, wann deren Zulässigkeit gegeben ist und Maßnahmen ausgeführt werden können. In der gleichen Art und Weise sind die zulässigen Auszahlungen festzulegen, die von der Gemeinde geleistet werden dürfen (vgl. Beispiel 12).

**BEISPIEL:**

**Die Bewirtschaftung bei vorläufiger Haushaltsführung**

Bei der Gemeinde ist es aus unterschiedlichen Gründen nicht möglich, die jährliche Haushaltssatzung immer fristgerecht vom Rat verabschieden zu lassen. Um die Fortführung der jährlichen Haushaltswirtschaft im zulässigen Rahmen zu gewährleisten, besteht ein Grundkonzept für eine Bewirtschaftung in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung. Dieses Konzept wird jährlich an die Gegebenheiten und Bedürfnisse angepasst und im zulässigen Rahmen durch die vorliegenden beabsichtigten haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen ausgefüllt.

Die auf die vorläufige Haushaltswirtschaft der Gemeinde bezogenen Managementregelungen können z. B. folgende Bereiche oder Gegenstände zum Inhalt haben bzw. umfassen:

<b>DIE GLIEDERUNG DER DIENSTANWEISUNG</b>	
<b>ABSCHNITTE</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, gesetzliche und örtliche Vorschriften, Hinweise zu Dienstanweisungen, Angaben zur zeitlichen Dauer u. a.
<b>Allgemeiner Bewirtschaftungsrahmen</b>	Umgang mit Ermächtigungsübertragungen, besondere Bedarfsprüfungen, allgemeine Zustimmungsvorbehalte, Keine Einschränkungen bei der Finanzmittelbeschaffung, außer der Kreditaufnahme, umfassende Dokumentationspflichten u. a.
<b>Festlegungen zum Ergebnisplan</b>	Rahmen der vorläufigen Bewirtschaftung von Erträgen und Aufwendungen, Maßnahmenvorbereitung, besondere Zustimmungsvorbehalte u. a.
<b>Festlegungen zum Finanzplan</b>	Rahmen der vorläufigen Bewirtschaftung von Einzahlungen und Auszahlung aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit, Maßnah-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 82 GO NRW**

		menvorbereitung, besondere Zustimmungsvorbehalte u. a.
	<b>Festlegungen zu den Teilplänen bzw. Budgets</b>	Rahmen der vorläufigen Bewirtschaftung von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen, Maßnahmenvorbereitung, besondere Zustimmungsvorbehalte, ggf. teilplanbezogene Festlegungen u. a.
	<b>Festlegungen zum Stellenplan</b>	Bewirtschaftung der Stellen nach bisherigem Stellenplan, keine Neubesetzung, keine verbindlichen Zusagen, keine Stellenbesetzung die Ansprüche der Beschäftigten auslöst u. a.
	<b>Festlegungen zur Gewährung von Zuwendungen</b>	Rahmen der vorbereitenden Arbeiten, keine verbindlichen Zusagen, Vorläufigkeit der Auszahlung mit Hinweis auf Rückzahlungsanspruch, wenn die Leistung wegen der Fortführung gemeindlicher Aufgaben durch Dritte nicht verschiebbar ist u. a.
	<b>Festlegungen über Zusatzprüfungen</b>	Zusätzlich zur sachlichen und rechnerischen Richtigkeit von Ansprüchen Dritter eine Prüfung des zeitlichen Bedarfs der Auszahlung bzw. der Möglichkeit der Verschiebung der Fälligkeit u. a.
	<b>Festlegungen über Verantwortlichkeiten</b>	Eingeschränkte Bewirtschaftungsbefugnisse, ggf. mehr als das Vier-Augen-Prinzip, besondere Mitwirkungspflichten von Fachbereichsleitern u. a.
	<b>Festlegungen über vorherige Zustimmungen</b>	ggf. mehr als das Vier-Augen-Prinzip, besondere Zustimmungserfordernisse von Fachbereichsleitern, Beigeordneten und Bürgermeister sowie dem Rat u. a.

Die örtlichen Regelungen müssen von der Gemeinde sachgerecht und ausreichend dokumentiert werden.

*Beispiel 12 „Die Bewirtschaftung bei vorläufiger Haushaltsführung“*

### 5. Die Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung hat für die Gemeinde auch die Sicherstellung der Liquidität bzw. der Zahlungsfähigkeit eine große Bedeutung, denn sie muss auch in dieser Zeit die notwendigen Auszahlungen aufgrund ihrer rechtlichen Verpflichtungen leisten. Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen bei Fälligkeit termingerecht und betragsgenau nachzukommen.

Die Gemeinde hat auch bei einer vorläufigen Haushaltsführung sowohl die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW als auch die Grundsätze für die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) und von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 GO NRW) zu beachten. Sie muss besonders darauf achten, dass die Auszahlungen erst dann geleistet werden, wenn eine wirtschaftliche und sparsame Aufgabenerledigung dies zwingend erfordern.

Soweit in solchen Fällen der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde für unabweisbare Auszahlungen vorübergehend erhöht werden muss, darf die Gemeinde auch in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung einen Kredit zur Liquiditätssicherung aufnehmen, wenn der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzte Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung noch nicht ausgeschöpft ist. In den o. a. Vorschriften ist deshalb festgelegt wor-

den, dass die in der Haushaltssatzung enthaltene Ermächtigung zur Kreditaufnahme über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung weiter gilt. Die Regelungen über die Kreditaufnahme ergänzen daher die Vorschrift über die vorläufige Haushaltsführung.

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung muss die Gemeinde in ihrer Liquiditätsplanung auch die Einziehung ihrer Forderungen berücksichtigen. Die Gemeinde sollte möglichst nur in Ausnahmefällen die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinausschieben oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichten (vgl. § 23 Absatz 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW). Vielmehr muss sie auch in dieser Zeit versuchen, die bei den Dritten als Schuldner die ihr zustehenden Ansprüche einzuziehen.

## **6. Keine Über- und Außerplanmäßigkeit**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift erlaubt der Gemeinde, in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung eine sachgerechte Weiterführung ihrer Haushaltswirtschaft, die dabei jedoch auf das notwendige Maß zu beschränken ist. Der gemeindliche Haushaltsplan mit den darin veranschlagten Ermächtigungen darf in dieser Zeit von der Gemeinde noch nicht in vollem Umfang bewirtschaftet bzw. ausgeführt werden. Sie darf aber z. B. Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind.

Die Gemeinde muss in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung einen besonderen Bedarf wegen der fehlenden Geltung der gemeindlichen Haushaltssatzung unter Einhaltung der für diese Zeit geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen ausführen oder ggf. auf die Umsetzung verzichten. Sie darf den Bedarf ohne Bezug zu einem durch die beschlossene Haushaltssatzung bindenden Haushaltsplan nicht in Form von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen abwickeln. Auch die aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen bieten in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung keine ausreichende haushaltswirtschaftliche Grundlage für eine Über- und Außerplanmäßigkeit des „zusätzlichen Bedarfs“.

## **7. Das Ende der vorläufigen Haushaltsführung**

Die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung endet bei der Gemeinde regelmäßig mit der Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das betreffende Haushaltsjahr (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Durch die dann geltende Haushaltssatzung werden die bis zu diesem Zeitpunkt im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der vorläufigen Haushaltsführung getätigten Aufwendungen und Auszahlungen sowie die erzielten Erträge und Einzahlungen „ordnungsgemäß“ im Sinne der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung.

Die Vorschrift geht von unterschiedlichen Zeitpunkten des Endes der vorläufigen Haushaltsführung im Haushaltsjahr aus, die jedoch von den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen abhängig sind. Die Bestimmungen des Absatzes 2 sind vorrangig auf eine kurzfristige vorläufige Haushaltsführung ausgerichtet, z. B. weil die Haushaltssatzung, z. B. aus technischen oder aufsichtsrechtlichen Gründen nicht vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht werden konnte. Die weiteren Absätze der Vorschrift stellen auf eine Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nach dem 1. April des Haushaltsjahres ab.

Die vorläufige Haushaltsführung soll grundsätzlich innerhalb des Haushaltsjahres enden. In besonderen Einzelfällen kann jedoch die Situation entstehen, dass die Gemeinde die Ausführung ihre Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr insgesamt im Status der „vorläufigen Haushaltsführung“ organisieren und ausführen muss. Eine solche Lage kann z. B. entstehen, wenn das von der Gemeinde aufgestellte Haushaltssicherungskonzept von der Aufsichtsbehörde nicht genehmigt wird und deshalb die Haushaltssatzung von der Gemeinde nicht bekannt gemacht

werden darf (vgl. § 76 Absatz 2 i. V. m. § 80 Absatz 5 Satz 5 GO NRW). Ab der Geltung der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf es dann auch nicht mehr einer Dienstanweisung über die vorläufige Haushaltsführung.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Weiterführung der Haushaltswirtschaft):**

#### **1.0 Die fehlende Bekanntmachung der Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Die Haushaltssatzung bindet die Verwaltung der Gemeinde und ermächtigt sie, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen, neue Verpflichtungen einzugehen, aber auch Kredite zur Finanzierung von Investitionen aufzunehmen (vgl. §§ 79, 85 und 86 GO NRW).

Die Haushaltssatzung bedarf zudem der Bekanntmachung, denn gemeindliche Satzungen sind unter Beachtung der Bekanntmachungsverordnung öffentlich bekannt zu machen (vgl. § 7 Absatz 4 GO NRW). Für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in den dafür vorgesehenen Medien kann aber ggf. ein Hindernis dadurch bestehen, dass der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst hat.

In den Fällen, in denen eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z. B. der Stellenplan, nicht ein Gegenstand des Ratsbeschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung und ihre Anlagen war, ist kein vollständiger rechtmäßiger Ratsbeschluss zustande gekommen (vgl. § 79 Absatz 2 und § 80 Absatz 5 GO NRW). Eine Bekanntmachung der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr durch die Gemeinde damit das Inkrafttreten der Haushaltssatzung kann deshalb nicht erfolgen. Die fehlende Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung führt dann zur vorläufigen Haushaltsführung bei der Gemeinde.

Weitere Hindernisse für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung stellen auch fehlende Genehmigungen der Aufsichtsbehörde, z. B. für den Eigenkapitalverzehr durch eine vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage dar (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Eine fehlende Genehmigung der Aufsichtsbehörde für ein Haushaltssicherungskonzept, das dem Ziel dient, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen, lässt ebenfalls keine Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung zu (vgl. § 76 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Eine fehlende Genehmigung der Bezirksregierung für ein individuelles Sanierungskonzept nach dem Stärkungspaktgesetz wirkt sich ebenso aus.

Für die Beseitigung derartiger Hindernisse für die Bekanntmachung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen hat die Gemeinde möglichst unverzüglich Sorge zu tragen oder die bestehenden Hindernisse möglichst unverzüglich zu beseitigen. Erst danach darf die gemeindliche Haushaltssatzung in den dafür vorgesehenen Medien öffentlich bekannt gemacht werden und kann in Kraft treten. Die besonderen Bewirtschaftungsregelungen auf der Grundlage der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans oder auch aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde müssen dann beachtet werden, z. B. Zustimmungsvorbehalte.

**1.1 Zu Nummer 1 (Weiterführung von Aufgaben):**

**1.1.1 Die Weiterführung der laufenden Verwaltungstätigkeit**

**1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ist darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan der Gemeinde für ein Haushaltsjahr gelten, auch wenn die mehrjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert und dort detailliert abzubilden ist. Die Gemeinde muss deshalb dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, dass sie mit Beginn des neuen Haushaltsjahres in Kraft treten kann.

In der gemeindlichen Praxis lässt es sich jedoch aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die gemeindliche Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde erlassen wird. Die Gemeinde muss gleichwohl in der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres an bis zum Erlass bzw. dem Inkrafttreten der Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr ihre rechtlichen und faktischen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung sowie den Betrieb ihrer Einrichtungen fortsetzen.

In dem durch die Vorschrift gesetzten Rahmen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung kann die Gemeinde ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen und die Funktionsfähigkeit sichern. Das Entstehen lassen von Aufwendungen und die Leistung von Auszahlungen in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung ist nicht auf die Tätigkeit der gemeindlichen Verwaltung beschränkt. Vielmehr sind z. B. auch Aufwendungen und Auszahlungen für die Weiterführung vorhandener Einrichtungen der Gemeinde als zulässig zu betrachten.

Die Gemeinde darf im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung uneingeschränkt Erträge und Einzahlungen erzielen. Sie darf jedoch nur bestimmte Aufwendungen und Auszahlungen leisten, die wegen ihrer rechtlichen Verpflichtung oder zur Weiterführung ihrer Aufgaben notwendig sind. Folgender Rahmen ist in diesem Zeitraum von der Gemeinde zu beachten (vgl. Abbildung 117).

<b>BESCHRÄNKUNGEN BEI DER VORLÄUFIGEN HAUSHALTSAUSFÜHRUNG</b>	
<b>Erzielung von Erträgen und Einzahlungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aufgrund von vertraglichen und gesetzlich bestimmten Ansprüchen</li> <li>- neu festgesetzte Ansprüche</li> <li>- aus der Vornahme von Mahnungen und der Vollstreckung</li> <li>- aus der Erhebung von Realsteuern nach den Sätzen des Vorjahres</li> <li>- aus Kreditaufnahmen</li> </ul>
<b>Leistung von Aufwendungen und Auszahlungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aufgrund rechtlicher Verpflichtungen</li> <li>- zur Weiterführung unaufschiebbarer Aufgaben</li> <li>- aufgrund übertragener Ermächtigungen</li> </ul>

*Abbildung 117 „Beschränkungen bei der vorläufigen Haushaltsführung“*

Die Gemeinde ist zudem bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft in der Übergangszeit nicht allein auf die aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen beschränkt. Ihr wird vielmehr die Möglichkeit eingeräumt, sich die erforderlichen Finanzmittel zur Deckung der in dieser Zeit entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen zu beschaffen, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger gemeindlicher Aufgaben unaufschiebbar sind.

Die laufende Aufgabenerfüllung ist jedoch auf ein sachlich und wirtschaftlich vertretbares Mindestmaß unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zurückzuführen. Außerdem müssen im Rahmen der vorläufigen Haus-

haaltsführung die von der Gemeinde erzielten Erträge und Einzahlungen sowie die entstandenen Aufwendungen und Auszahlungen in den gemeindlichen Haushaltsplan für das betreffende Haushaltsjahr enthalten sein oder noch aufgenommen werden, soweit diese nicht vorhersehbar waren oder nicht veranschlagt worden sind.

#### **1.1.1.2 Der Begriff „rechtliche Verpflichtung“**

Im Rahmen der gesetzlichen Vorschrift darf die Gemeinde Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist. Die rechtlichen Verpflichtungen als bindende Vorgaben der Gemeinde können auf öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Grundlage beruhen. Solche Verpflichtungen der Gemeinde als Voraussetzung für gemeindliche Leistungen müssen dabei bereits vor Beginn des Haushaltsjahres entstanden sein oder auf einem Gesetz beruhen, z. B. Entgeltleistungen an die gemeindlichen Beschäftigten, Leistungen der Grundsicherung. Die Gemeinde darf in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung jedoch nicht für neu eingegangene rechtliche Verpflichtungen Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten.

Im Falle der geplanten Leistung von Auszahlungen aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung muss die Gemeinde zuvor prüfen, ob auch eine Fälligkeit für die betreffende Auszahlung besteht. Die Gemeinde hat grundsätzlich durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Bedingung bekommt im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung noch eine besondere Bedeutung, denn in dieser Zeit soll die Gemeinde vor einer Auszahlung auch prüfen, ob die Fälligkeit ihrer Zahlung noch hinausgeschoben werden kann oder Teilzahlungen möglich sind.

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung hat die Gemeinde bei einer rechtlichen Verpflichtung ihr Interesse an der Erfüllung ihrer Verpflichtung mit dem Interesse des Anspruchsberechtigten bzw. des Gläubigers an einem Hinausschieben der Zahlungspflicht - sonst bei ihren Forderungen gegenüber Dritten als Schuldner - abzuwägen. Im Rahmen der Ausübung ihres Ermessens ist dabei auch zu beurteilen, ob ein Hinausschieben der Finanzleistung (bis zur Bestandskraft der Haushaltssatzung) eine erhebliche Härte für den Gläubiger der Gemeinde bedeuten könnte. Sie muss dazu zu prüfen, ob und in welchem Umfang es dem Gläubiger zumutbar möglich ist, zum Fälligkeitszeitpunkt auf die Finanzmittel zu verzichten. Sie muss dabei ggf. dem Gläubiger die bestehenden Hindernisse und ihr Bemühen zur Erbringung der Finanzleistungen aufzeigen.

Im Rahmen der Beurteilung des Vorliegens einer "erheblichen Härte" ist deshalb auch der Zeitraum zwischen der getroffenen Vereinbarung und dem vereinbarten Fälligkeitstermin zu berücksichtigen. Auch andere Hinderungsgründe bei der Gemeinde müssen dem Gläubiger vorgetragen werden, z. B. dass ausreichende Finanzmittel erst nach einer Übergangsphase verfügbar sein werden. In solchen Fällen findet eine Abwägung wie bei einer Stundung durch die Gemeinde statt, in denen die Gemeinde die Stellung des Schuldners und nicht des Gläubigers innehat und nicht des Risikos einer Insolvenz unterliegt.

#### **1.1.1.3 Der Begriff „Unaufschiebbarkeit“**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung darf die Gemeinde Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind, soweit keine rechtliche Verpflichtung der Gemeinde besteht. Als unaufschiebbar sind dabei regelmäßig Aufwendungen und Auszahlungen anzusehen, wenn diese so eilbedürftig sind, dass eine weitere Verschiebung, z. B. bis zum Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung, als nicht vertretbar anzusehen ist.

Die Erfüllung dieser Voraussetzung bedingt eine sorgfältige Analyse und vernünftige Beurteilung der aktuellen Situation hinsichtlich der Dringlichkeit einer gemeindlichen Maßnahme. In die Beurteilung ist dabei auch einzubeziehen, dass durch einen möglichen Verzicht auf die vorgesehene Maßnahme kein Verstoß gegen die Haushaltsgrundsätze und kein Schaden für die Gemeinde entstehen dürfen. Die Gemeinde darf z. B. Instandsetzungsmaß-

nahmen nur dann durchführen, wenn eine Unaufschiebbarkeit im Zeitpunkt der Auftragsvergabe besteht. Der Fälligkeitszeitpunkt der Auszahlung für eine solche Maßnahme ist dabei nicht ausschlaggebend.

### **1.1.2 Die Weiterführung der Investitionstätigkeit**

Von der Gemeinde ist im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung auch über die Art und der Umfang der Weiterführung der gemeindlichen Investitionstätigkeit zu entscheiden. Die Weiterführung der Investitionstätigkeit ist grundsätzlich - wie die laufende Verwaltungstätigkeit - davon abhängig, ob eine rechtliche Verpflichtung besteht oder die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar ist.

Wegen der oftmals bestehenden Mehrjährigkeit bei Investitionen wird in der haushaltsrechtlichen Vorschrift durch die Abgrenzung „insbesondere“ aufgezeigt, dass die Gemeinde ihre Bauten, Beschaffungen und sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, fortsetzen darf. Die Gemeinde darf jedoch die Weiterführung der Investitionstätigkeit nicht durch neue Investitionsmaßnahmen vornehmen.

Die fortzuführende gemeindliche Investition muss deshalb einerseits bereits im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres in Form von Auszahlungsermächtigungen oder Verpflichtungsermächtigungen im Finanzplan veranschlagt worden sein. Andererseits muss mit der Investitionsmaßnahme im abgelaufenen Haushaltsjahr begonnen worden bzw. die Maßnahme muss fortgesetzt worden sein. Durch die Abgrenzung „insbesondere“ wird dabei verhindert, dass z. B. begonnene Bauten wegen Problemen in der gemeindlichen Haushaltsplanung stillgelegt werden müssen und zu höheren Kosten für die Gemeinde führen.

Die Gemeinde hat die Entscheidung zur Weiterführung der Investitionstätigkeit bezogen auf jede einzelne Investitionsmaßnahme zu begründen und zu dokumentieren. Sie soll dabei auch den Zusammenhang aufzeigen, wenn eine Maßnahme in mehreren Bauabschnitten abgewickelt wird, z. B. durch eine haushaltswirtschaftliche Berücksichtigung innerhalb des gesamten Zeitraumes der mittelfristigen Finanzplanung. Eine Zuwendungsgewährung, die andere Prioritäten bei der Finanzbeteiligung Dritter setzt, ist nicht dafür ausschlaggebend, ob ein haushaltswirtschaftlicher Zusammenhang bei einer Investitionsmaßnahme besteht. Sie kann einen bestehenden Zusammenhang aber verstärken.

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Investitionstätigkeit ist zu beachten, dass in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung die Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW) und über den Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW) sowie über die Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW) fortgelten. Diese Ermächtigungen können bei Bedarf noch in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig bereits im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden sind.

### **1.2 Zu Nummer 2 (Erhebung von Realsteuern):**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung ist es der Gemeinde möglich, im Rahmen ihrer Finanzmittelbeschaffung auch Realsteuern von den Steuerpflichtigen zu erheben. Zu den Steuersätzen, die von der Gemeinde für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, gehören die Hebesätze für die Realsteuern, d. h. die Grundsteuer von den land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken (Grundsteuer A), die Grundsteuer von weiteren Grundstücken (Grundsteuer B) und die Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital.

Für die Grundsteuer ist den Gemeinden z. B. im Rahmen des Grundsteuergesetzes das Recht eingeräumt worden, Hebesätze festzusetzen. Sie kann dazu bestimmen, mit welchem Von-Hundert-Satz des Steuermessbetrags

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 82 GO NRW

ges oder des Zerlegungsanteils die Grundsteuer erhoben werden soll (vgl. § 25 GrStG). Es ist dabei der Gemeinde freigestellt, die Festsetzung der Hebesätze für ein Jahr oder mehrere Jahre vorzunehmen.

Die Gemeinde kann den Hebesatz jedoch höchstens für den Hauptveranlagungszeitraum der Steuermessbeträge festsetzen und muss diesen Beschluss bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres fassen (vgl. § 25 Absatz 2 und 3 GrStG). Diese Festsetzungen müssen immer bezogen auf die einzelnen Realsteuerarten erfolgen. Die Festsetzung gilt zudem immer, auch rückwirkend, für das ganze Haushaltsjahr. In Einzelfällen bedarf es ggf. einer Nachtragsatzung zur Haushaltssatzung, wenn durch die gemeindliche Haushaltssatzung die Hebesätze festgelegt werden. Bei einer mehrjährigen Festsetzung bietet sich vielfach eine eigene Satzung dafür an.

Der Gemeinde ist es in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nur erlaubt, die örtlichen Realsteuern auf der Grundlage der Festsetzungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres erheben, wenn keine eigenständige Steuersatzung besteht. Die Haushaltssatzung besaß im abgelaufenen Haushaltsjahr die notwendige Rechtsgültigkeit für Steuerfestsetzungen. Sie ist aufgrund der Anwendung des Grundsatzes der Jährlichkeit auf das Haushaltsjahr begrenzt und daher mit Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr in Kraft.

Durch die gesetzliche Regelung entfaltet die Festsetzung der Steuersätze aber weiterhin Geltung. In den Fällen, in denen im Rahmen der neuen Haushaltssatzung höhere Hebesätze geplant sind, kann eine endgültige und ggf. auf das Haushaltsjahr bezogene rückwirkende Festsetzung erst nach Inkrafttreten der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr erfolgen. Dabei ist zu beachten, dass nach den steuerrechtlichen Vorschriften die endgültige Festsetzung der gemeindlichen Hebesätze vor dem 30. Juni des betreffenden Haushaltsjahres erfolgen muss, denn sonst gelten die Hebesätze des Vorjahres weiter.

### **1.3 Zu Nummer 3 (Kredite umschulden):**

#### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die ausdrückliche Regelung, dass in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung auch die Umschuldung von Krediten zulässig ist, steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Regelung in § 86 Absatz 1 GO NRW, nach der von der Gemeinde auch Kredite zur Umschuldung aufgenommen werden dürfen. Diese beiden ausdrücklichen Regelungen lassen eine außerordentliche Schuldentilgung durch die Gemeinde in Abhängigkeit vom örtlichen Bedarf zu und stellen dabei nicht auf die Bestandskraft der gemeindlichen Haushaltssatzung ab. Dadurch wird aber gleichzeitig eine Kreditaufnahme für die ordentliche Tilgung von Schulden ausgeschlossen.

Der Begriff „Umschuldung“ ist im Sinne der Vorschrift als Begründung einer neuen Verpflichtung der Gemeinde zur Begleichung einer bestehenden Verpflichtung zu verstehen. Durch den bestehenden Regelungszusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass von der Gemeinde Kredite nur für Investitionen aufgenommen werden dürfen, bedeutet eine Umschuldung im Sinne dieser Vorschrift, die Ablösung eines Kredites für Investitionen durch die Aufnahme eines neuen Kredites für Investitionen. Im Rahmen einer solchen Umschuldung können von der Gemeinde aber auch mehrere „kleinere“ Kredite für Investitionen zu einem einzigen größeren Kredit zusammengefasst werden.

Durch eine Umschuldung wird i. d. R. das Volumen der Verbindlichkeiten der Gemeinde nicht verändert, sondern es werden lediglich die Kreditkonditionen angepasst. Unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nach § 75 Absatz 1 GO NRW kann insbesondere dann eine Umschuldung in Betracht kommen, wenn die neuen Konditionen für die Gemeinde günstiger sind, als die des abzulösenden Kredites. Die Gemeinde kann im Rahmen der Umschuldung einen neuen Vertrag mit dem Kreditgeber abschließen, sie kann aber auch den Kreditgeber wechseln.



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 82 GO NRW**

Bei einer Umschuldung kommt jedoch keine Verlängerung der Laufzeit des ursprünglichen Kredites in Betracht, denn dieses käme der Neuaufnahme eines Kredites für Investitionen gleich. Die Zahlungen, die im Rahmen der Umschuldung von Krediten innerhalb der vorläufigen Haushaltsführung entstehen, müssen in den Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) des gemeindlichen Haushaltsplans aufgenommen werden, soweit diese noch nicht veranschlagt worden sind.

### **1.3.2 Die Umwandlung kurzfristiger Investitionskredite**

In Sonderfällen, in denen die Gemeinde ausschließlich zur vorübergehenden Finanzierung einer Investition einen kurzfristigen Kredit aufgenommen hat (Zwischenfinanzierung), weil z. B. ein günstiges Kreditangebot bestand, kann ein solcher Kredit auch in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit umgewandelt werden. Ein für Investitionszwecke aufgenommener kurzfristiger Kredit ist nur hinsichtlich seiner Laufzeit, aber nicht wegen seines Verwendungszwecks mit einem Kredit zur Liquiditätssicherung vergleichbar. Der für Investitionen aufgenommene kurzfristige Kredit stellt von Anfang an einen haushaltsmäßig zu behandelnden Kredit dar.

Die Einzahlungen aus der Aufnahme solcher Kredite dienen daher zur haushaltsmäßigen Deckung von investiven Auszahlungen der Gemeinde. Sie haben nicht allein den allgemeinen Zweck, lediglich fällige Auszahlungen durch die Gemeinde zu ermöglichen. Diese Sachlage bedeutet, dass die Aufnahme eines solchen kurzfristigen Kredites durch die Gemeinde unter die Regelungen einer Kreditaufnahme für Investitionen fällt und daher das Volumen auch durch die Kreditemächtigung der gemeindlichen Haushaltssatzung erfasst sein muss (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW).

Die Aufnahme des Kredites ist deshalb nicht dem Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung zuzuordnen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW, der ebenfalls in der gemeindlichen Haushaltssatzung enthalten sein muss (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW)). Für die tatsächlich von der Gemeinde aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung folgt daraus, dass diese Kredite nicht in langfristige Kredite oder Annuitätenkredite umgewandelt werden dürfen. Ein solcher Vorgang steht nicht mit dem Begriff „Umschuldung“ in Sinne dieser Vorschrift in Einklang.

### **1.3.3 Die Veränderung der Kredite zur Liquiditätssicherung**

Unter die Zulässigkeit der Kreditaufnahme zur Umschuldung fällt nicht der Mehrbedarf der Gemeinde an Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW), die in der Haushaltssatzung der Gemeinde mit ihrem Höchstbetrag festgesetzt werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Sofern es im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung bei der Gemeinde einer nicht aufschiebbaren Aufstockung des Höchstbetrages bedarf, muss dazu örtlich eine Ratsentscheidung herbeigeführt werden.

Der Bedarf dafür besteht, weil der Rat für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr noch keine Haushaltssatzung beschlossen hat. In unaufschiebbaren Fällen der gemeindlichen Zahlungsverpflichtungen und des daraus entstehenden Bedarfs an einem Kredit zur Liquiditätssicherung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob dafür eine Dringlichkeitsentscheidung in Betracht kommen kann.

Eine solche Entscheidung muss in der einzelfallbezogenen örtlichen Angelegenheit erforderlich, geeignet und ausreichend sein. Solche Dringlichkeitsentscheidungen kommen i. d. R. für alle gemeindlichen Angelegenheiten in Betracht. Sie haben jedoch immer nur einen vorübergehenden Charakter, weil sie anschließend dem Rat der Gemeinde zur Genehmigung vorzulegen sind (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Die grundsätzliche Zulässigkeit einer Dringlichkeitsentscheidung ist auch für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung gegeben.

## **2. Zu Absatz 2 (Aufstockung der Finanzmittel durch Kredite):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Zulässige Kreditaufnahme):**

#### **2.1.1 Die Ermittlung des Kreditbedarfs**

Im Zeitraum der vorläufigen Haushaltsführung ermöglicht die Vorschrift den Gemeinden in den Fällen, in denen die Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nach Absatz 1 Nummer. 1 der Vorschrift nicht ausreichen, bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite für Investitionen aufzunehmen.

Die Bedarfsermittlung vor der Aufnahme von Krediten hat die Gemeinde dabei unter Beachtung des § 77 GO NRW sowie unter Einbeziehung der noch nicht ausgeschöpften Kreditermächtigungen aus den beiden Vorjahren vorzunehmen. Außerdem müssen die Einzahlungen aus den im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung aufgenommenen Krediten in den gemeindlichen Haushaltsplan für das betreffende Haushaltsjahr aufgenommen werden, soweit diese dort noch nicht veranschlagt worden sind.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Kreditermächtigung der jeweiligen Haushaltssatzung bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres gilt und wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekanntgemacht wird bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Die Weitergeltung ist jedoch nur in dem Umfang möglich, in dem die Ermächtigungen im abgelaufenen Haushaltsjahr noch nicht in Anspruch genommen worden sind.

Dabei besteht ein Vorrang der Inanspruchnahme bestehender Kreditermächtigungen vor der Genehmigung der Kreditaufnahme durch die Aufsichtsbehörde nach dieser Vorschrift. Unter diese Vorschrift fällt jedoch nicht die Erhöhung von gemeindlichen Krediten zur Liquiditätssicherung, die in der Haushaltssatzung der Gemeinde mit ihrem Höchstbetrag festgesetzt werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 und § 89 Absatz 2 GO NRW).

#### **2.1.2 Der Genehmigungsbedarf**

Die gesetzliche Möglichkeit für die Gemeinde, Kredite bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite für Investitionen aufzunehmen, aufzunehmen, ist wegen des Budgetrechts des Rates der Gemeinde ausdrücklich mit einem Genehmigungserfordernis verbunden worden. Die zuständige Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist deshalb vor einer Kreditaufnahme im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung zu beteiligen, denn die Investitionsentscheidungen der Gemeinde sind in der Regel mit langfristig wirkenden Haushaltsbelastungen verbunden.

Die Gemeinde hat in diesen Fällen zu prüfen, ob ein entsprechender Bedarf für solche Finanzmittel bei der Gemeinde besteht. Die Gemeinde muss daher in ihrem Bericht zur Erteilung der Genehmigung darlegen, dass ein entsprechender Finanzierungsbedarf für die Fortsetzung von Bauten, für Beschaffungen oder für sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, besteht.

### **2.2 Zu Satz 2 (Dringlichkeitsliste):**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde dem Antrag auf Genehmigung der Aufnahme von Krediten für Investitionen eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. Die Aufsichtsbehörde kann dadurch prüfen, ob die von der Gemeinde vorgesehene Kreditaufnahme unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft genehmigt werden kann und erforderlich ist. Die Vorla-

ge einer Investitionsliste als Dringlichkeitsliste im Sinne der Vorschrift soll möglichst noch vor Beginn des Haushaltsjahres erfolgen.

Die Gemeinde bedarf zuvor des Beschlusses durch den Rat der Gemeinde, da keine vom Rat beschlossene Haushaltssatzung besteht, die eine Grundlage für die Investitionstätigkeit der Gemeinde darstellen kann. In der Dringlichkeitsliste der Gemeinde sollten auch die sonstigen Deckungsmittel, die jahresbezogen als Einzahlungen zur Deckung der von der Gemeinde geplanten Investitionsmaßnahmen zur Verfügung stehen, aufgezeigt werden. Dadurch wird der notwendige Kreditbedarf der Gemeinde unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar wird, denn dieser Betrag ist Gegenstand der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde.

Die Aufstellung der Dringlichkeitsliste ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen. Sie hat dabei einen eigenen Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum und kann je nach den örtlichen Erfordernissen eigene Prioritäten setzen. Die Gemeinde muss in diesem Rahmen aber auch vorrangige rechtliche Pflichten (Verkehrssicherungspflichten, Erfüllung von Auftragsangelegenheiten) sowie gesetzlich pflichtige Maßnahmen (gesetzliche Pflichtaufgaben) berücksichtigen. Aus der Reihenfolge der aufgeführten Maßnahmen müssen sich dann die von der Gemeinde gewünschte Priorisierung sowie die objektive Notwendigkeit und Dringlichkeit der gemeindlichen Investitionsmaßnahmen ergeben.

Bei einer Gemeinde in der vorläufigen Haushaltsführung, bei der in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung kein Kreditbedarf besteht, entsteht auch kein Genehmigungserfordernis. Im Rahmen der Zusammenarbeit mit ihrer Aufsichtsbehörde und bezogen auf die vorläufige Haushaltsführung bietet es sich aber an, gleichwohl die Aufsichtsbehörde über die vorgesehene Fortsetzung von Investitionen und ihre haushaltswirtschaftlichen Folgen zu informieren. In diesen Fällen wäre der Aufsichtsbehörde eine Übersicht über die haushaltsjahrbezogenen Investitionsmaßnahmen vorzulegen und ggf. auch über den Stand am Ende des Vorjahres sowie über die daraus für die Gemeinde entstehenden Erträge und Aufwendungen berichten.

### **2.3 Zu Satz 3 (Erteilung der Genehmigung):**

Die Aufsichtsbehörde soll die Genehmigung zur Kreditaufnahme für gemeindliche Investitionen unter den Gesichtspunkten einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilen. Sie soll dabei insbesondere berücksichtigen, dass die Investitionsentscheidungen der Gemeinde regelmäßig mit langfristig wirkenden Haushaltsbelastungen verbunden sind.

Von der Aufsichtsbehörde ist dabei auch die von der Gemeinde vorgelegte Aufstellung, in der die vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen nach Dringlichkeit aufgezeigt werden, sachgerecht zu berücksichtigen. Dieses Gesamtbild kann ein Anlass zu Vorgaben der Aufsichtsbehörde gegenüber der Gemeinde sein. Die Aufsichtsbehörde kann deshalb ihre Genehmigung auch unter Bedingungen und mit Auflagen erteilen.

### **2.4 Zu Satz 4 (Versagung der Genehmigung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll die Aufsichtsbehörde die von der Gemeinde gewünschte Genehmigung für eine Kreditaufnahme für Investitionen in der Regel versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht in Einklang stehen. Dabei gilt es insbesondere zu beurteilen, wie sich die Investitionsentscheidungen der Gemeinde langfristig auf den gemeindlichen Haushalt und auf das Gebot des jährlichen Haushaltsausgleichs nach § 75 Absatz 2 GO NRW auswirken.

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde kann bei ihrer Prüfung zu dem Schluss gelangen, dass eine Genehmigung zur Aufnahme weiterer Kredite durch die Gemeinde zu versagen ist, weil bei einer Erteilung der Genehmigung

auch unter ergänzenden Bedingungen und mit Auflagen nicht dem gesetzlichen Erfordernis einer geordneten Haushaltswirtschaft in ausreichendem Maße Genüge getan werden kann.

### **3. Zu Absatz 3 (Haushaltssicherungskonzept und vorläufige Haushaltsführung):**

#### **3.01 Fehlende Haushaltssatzung und Haushaltssicherungskonzept**

Diese haushaltsrechtliche Vorschrift betrifft die Gemeinde, die nach § 76 Absatz 1 GO NRW zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist, wenn bei ihr im neuen Haushaltsjahr noch keine Genehmigung der Aufsichtsbehörde für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept vorliegt. Die Haushaltssatzung dieser Gemeinde darf dann noch nicht bekannt gemacht werden (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

Diese Gemeinde unterfällt dann nicht nur den Regelungen der Absätze 1 und 2 der haushaltsrechtlichen Vorschrift, sondern muss entsprechend ihrer defizitären Haushaltswirtschaft bzw. einer längerfristigen vorläufigen Haushaltsführung strengere Vorgaben bei der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr beachten. Eine derartige örtliche Sachlage kann erhebliche Einschränkungen und Veränderungen in der ursprünglich geplanten Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zur Folge haben. Sie kann zudem auch eine laufende Begleitung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde erfordern.

Die vorläufige Haushaltsführung als Folge der Nicht-Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes der Gemeinde stellt deutlich höhere Anforderungen an das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde als die Bewirtschaftung eines Haushalts mit genehmigtem Haushaltssicherungskonzept. Dazu gehört z. B. eine tragfähige haushaltswirtschaftliche Kombination aus den Einschränkungen der vorläufigen Haushaltsführung und den Erfordernissen einer Konsolidierung des gemeindlichen Haushalts zu erreichen.

Der Umgang mit der vorläufigen Haushaltsführung muss daher bei allen Verantwortlichen darauf ausgerichtet sein, dass es keine Alternative zur schnellstmöglichen Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft gibt, die bei einem mehrjährigen Weg nur über ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept führt. Bis dieses Ziel erreicht ist, muss die Gemeinde umfangreiche Einschränkungen bei der Gestaltung ihrer Haushaltswirtschaft mittragen und umsetzen.

#### **3.1 Zu Nummer 1 (Besondere haushaltswirtschaftliche Beschränkungen):**

Eine vorläufige Haushaltsführung aus Anlass eines nicht genehmigungsfähigen Haushaltssicherungskonzeptes muss deshalb erhebliche Einschränkungen in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vorsehen, um die bestehenden defizitären örtlichen Verhältnisse grundsätzlich und dauerhaft zu beseitigen. Es gilt in dieser Zeit für die Gemeinde, zusammen mit der Aufsichtsbehörde zu einem tragfähigen und umsetzbaren Haushaltssicherungskonzept zu kommen (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW).

Mithilfe eines Haushaltssicherungskonzeptes muss durch die Gemeinde und die Aufsichtsbehörde versucht werden, dass ein Weg der Gemeinde in nicht mehr beherrschbare haushaltswirtschaftliche Verhältnisse bzw. in die Überschuldung verhindert wird. Es müssen schnellstmöglich die unregelmäßige Haushaltswirtschaft beseitigt und ein Umstieg herbeigeführt werden, der mittelfristig die geordnete Haushaltswirtschaft bei der Gemeinde und den gesetzlich vorgesehenen jährlichen Haushaltsausgleich dauerhaft wiederherstellt.

Die längere Zeit bestehende vorläufige Haushaltsführung muss sowohl von den Verantwortlichen in der Gemeinde als auch die Öffentlichkeit zum Anlass genommen werden, alle finanzwirksame Entscheidungen über haushaltswirtschaftliche Maßnahmen in einen Konsolidierungsrahmen zu stellen und vor deren Ausführung die Notwendigkeit anhand objektiver Kriterien zu beurteilen. Dabei ist insbesondere auch vor Ort zu klären, ob in der

Vergangenheit entstandene Verpflichtungen der Gemeinde heute zu einem scheinbar nicht auflösbaren Konflikt zwischen verschiedenen gleichrangigen Rechtspflichten der Gemeinde führen.

Es ist dann zu prüfen, ob und ggf. welche Verpflichtungen aufgegeben oder auf Dritte übertragen werden können, denn das Recht zur Weiterführung des gemeindlichen Haushalts im Haushaltsjahr beinhaltet auch die Pflicht für die Gemeinde, notwendige Anpassungen nach ihren Erfordernissen vorzunehmen. Bei einer solchen Haushaltssituation muss von der Gemeinde außerdem festgelegt werden, mit welchen Einschränkungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ggf. die örtlichen Probleme beseitigt werden können und auf welche Art und Weise den künftigen Belastungen der Gemeinde begegnet werden soll und kann.

Diese Sachlage erfordert, die Rahmenbedingungen für die Weiterführung des Haushalts mindestens für die Zeit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung konkret abzustecken und gleichzeitig eine Überwachung der Umsetzung (Controlling) vorzunehmen. Es gilt, eine stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer auch dadurch zu sichern, dass der Weg zur Wiedererlangung eines jährlichen Haushaltsausgleichs eingeschlagen und eingehalten wird, geeignete messbare Ziele festgelegt und die Zielerreichung gemessen wird sowie notwendige Sanierungsmaßnahmen zeitgerecht umzusetzen.

### **3.2 Zu Nummer 2 (Überschreitung des Kreditrahmens):**

#### **3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann die in Absatz 2 festgelegte Kreditvorgabe, nach dem die Gemeinde mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde höchstens Kredite für Investitionen bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite aufnehmen darf, bei einer längeren vorläufigen Haushaltsführung überschritten werden. Die Gemeinde darf die Obergrenze der Kreditaufnahme während der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung jedoch nur überschreiten, wenn das Verbot der Kreditaufnahme anderenfalls zu einem nicht auflösbaren Konflikt zwischen verschiedenen gleichrangigen Rechtspflichten der Gemeinde führen würde.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift, die ergänzend zu den Regelungen der Absätze 1 und 2 gilt, bildet daher die Rechtsgrundlage für die Genehmigung von gemeindlichen Kreditaufnahmen über die in Absatz 2 der Vorschrift bestimmte Grenze hinaus, wenn dafür bei der Gemeinde in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung Bedarf besteht und die Gemeinde nicht über ein genehmigtes Haushaltssicherungskonzept verfügt. Die Aufsichtsbehörde kann die der Gemeinde zu erteilende Genehmigung unter Bedingungen und mit Auflagen verbinden.

Eine Kreditgenehmigung, die über eine Genehmigung nach Absatz 2 der Vorschrift hinausgeht, darf die Aufsichtsbehörde regelmäßig jedoch erst dann erteilen, wenn die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vom Rat der Gemeinde beschlossen und der Aufsichtsbehörde angezeigt worden ist und die Gemeinde dabei die Genehmigung des beigefügten Haushaltssicherungskonzepts beantragt hat. Die Aufsichtsbehörde kann in solchen Fällen der Kreditgenehmigung von der Gemeinde eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen entsprechend der Vorgabe in Absatz 2 Satz 2 der Vorschrift verlangen.

Beim späteren Haushaltsvollzug durch die Gemeinde kann bei einem örtlichen Bedarf die Aufsichtsbehörde ggf. den Austausch einzelner Investitionsmaßnahmen und/oder einzelner maßnahmenbezogener Auszahlungen des Haushaltsjahres (Abweichen von der Planung) zulassen. Dadurch darf sich jedoch der genehmigte Rahmen der gemeindlichen Kreditaufnahmen des Haushaltsjahres insgesamt nicht erhöhen und es dürfen keine neuen Dauerverpflichtungen von der Gemeinde eingegangen werden, die ein Einhalten eines genehmigungsfähigen Kreditrahmens in künftigen Haushaltsjahren gefährden.

### **3.2.2 Die Investitions-Dringlichkeitslisten**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird keine Obergrenze für die genehmigungsfähige Kreditaufnahme der Gemeinde bestimmt. Die Zustimmung kann aber nur im Rahmen einer angemessenen Begrenzung der Kreditaufnahme unter Einbeziehung der vorgesehenen Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen erfolgen. Die Berechnung des zulässigen Rahmens der Kreditaufnahme ist unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sachgerecht vorzunehmen.

Die Gemeinde hat daher auf der Grundlage der vorgesehenen Investitionstätigkeit eine gesonderte Dringlichkeitsliste über die im Haushaltsjahr geplanten Maßnahmen unter Beachtung des Bruttoprinzips und auf der Grundlage der veranschlagten oder voraussichtlichen jahresbezogenen Auszahlungen aufzustellen. Sie hat in dieser Aufstellung der nach Dringlichkeit geordneten vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen zusätzlich zu den Maßnahmen auch ihren Eigenanteil gesondert anzugeben.

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass im Rahmen der Beurteilung des gemeindlichen Kreditbedarfs bestimmte Finanzleistungen Dritter auf den Eigenanteil der Gemeinde angerechnet werden, wenn diese Beträge bezogen auf das Haushaltsjahr der Gemeinde tatsächlich zur Verfügung stehen. Zu solchen Finanzleistungen zählen z. B. zweckgebundene Zuwendungen und zwar unabhängig davon, ob diese bezogen auf einzelne Projekte oder pauschal der Gemeinde gewährt werden.

Die aufgrund des GfG gewährte allgemeine Investitionspauschale wird in diesem Zusammenhang nicht als „Fremdkapital“ eingestuft. Sie kann von der Gemeinde wie Eigenmittel angesehen werden, denn die der Gemeinde gewährte investive Landeszuwendung ist von der Gemeinde zur „Deckung“ des gemeindlichen Eigenanteils bei eigenen Investitionen einsetzbar.

Bei der Bemessung des gemeindlichen Eigenanteils zur Finanzierung von Investitionen sind zudem auch die von der Gemeinde ggf. Beiträge von Dritten zu berücksichtigen. Die Gemeinde kann bei bestimmten Investitionen die davon vorteilhaft betroffenen Einwohner an den gemeindlichen Gesamtaufwendungen beteiligen. Die Gemeinde kann diese Einwohner als Beitragspflichtige zu einer Finanzleistung heranziehen. Derartige Beitragspflichten können z. B. im Rahmen von gemeindlichen Straßenbaumaßnahmen oder Erschließungsmaßnahmen der Gemeinde entstehen. Der Beitrag wird dann als Ersatz für den gemeindlichen Aufwand erhoben.

#### **4. Zu Absatz 4 (Längerfristige vorläufige Haushaltsführung):**

Die Gemeinden, die aus unterschiedlichen Gründen den Erlass der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr bzw. das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung nicht vornehmen können, und deshalb bei ihnen das Ende der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nicht absehbar ist bzw. diese schon so weit in das neue Haushaltsjahr hineinreicht, sollen wie Gemeinden behandelt werden, die sich in der vorläufigen Haushaltsführung befinden, weil ihr Haushaltssicherungskonzept nicht den Genehmigungsanforderungen entspricht und daher von der Aufsichtsbehörde noch nicht genehmigt worden ist.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht deshalb vor, dass auch für die Gemeinden die Bestimmungen des Absatzes 3 gelten sollen, bei denen nach dem 1. April des Haushaltsjahres noch keine Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr in Kraft getreten ist, selbst dann, wenn ein ausgeglichener Haushalt im Entwurf vorliegt, aber vom Rat der Gemeinde noch nicht beschlossen worden ist bzw. wegen der fehlenden Bekanntmachung noch nicht in Kraft getreten ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

In diesen Fällen sollen bei der Gemeinde ebenfalls die haushaltsmäßigen Einschränkungen gelten, die sonst nur bei Gemeinden mit einem nicht genehmigungsfähigen Haushaltssicherungskonzept zum Tragen kommen. Zur Klarstellung wird dabei ausdrücklich ergänzt, dass derartige Beschränkungen lediglich bis zur Beschlussfassung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 82 GO NRW**

über einen ausgeglichenen Haushalt oder bis zur Erteilung der Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept zu beachten sind. In den beiden Fällen wirken sich daher die Beschränkungen bis zur öffentlichen Bekanntmachung der Haushaltssatzung aus (vgl. § 7 GO Absatz 4 GO NRW).

Diese rechtliche Vorgabe ist auch dann zu beachten, wenn bis zu dem genannten Termin (1. April des Haushaltsjahres) kein ausgeglichener Haushalt beschlossen worden ist. Die Gemeinden, die unter diese Regelungen fallen, müssen entsprechend ihrer nicht hergestellten geordneten Haushaltswirtschaft strenge Vorgaben bei der Weiterführung ihrer Aufgaben im bereits begonnenen neuen Haushaltsjahr beachten, die vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung als Ersatz für die noch nicht geltende Haushaltssatzung erlassen werden soll.

XXXXXXXXXXXX

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 83**

**Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen**

(1) <sup>1</sup>Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. <sup>2</sup>Die Deckung muss jeweils im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein. <sup>3</sup>Über die Leistung dieser Aufwendungen und Auszahlungen entscheidet der Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. <sup>4</sup>Der Kämmerer kann mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Bedienstete übertragen.

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

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

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

**Erläuterungen zu § 83:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Vorschrift**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

**1.1.1 Die Haushaltsüberschreitung**

Die Gemeinde erhält durch die haushaltsrechtliche Vorschrift die Möglichkeit, im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen bei Bedarf zu überschreiten. Die dadurch entstehenden Aufwendungen und Auszahlungen werden in Bezug auf die im Einzelnen betroffenen Haushaltspositionen im Ergebnisplan als „überplanmäßige Aufwendungen“ und bezogen auf den Finanzplan als „überplanmäßige Auszahlungen“ bezeichnet.

Diese haushaltsrechtlich zulässige Bewirtschaftung ist auch dann zulässig, wenn im Haushaltsplan keine Ermächtigungen veranschlagt worden sind, sodass es dann bei Bedarf und bezogen auf den Ergebnisplan zu „außerplanmäßigen Aufwendungen“ und bezogen auf den Finanzplan zu „außerplanmäßigen Auszahlungen“ kommt. Die beiden Sachlagen führen zu höheren Ist-Werten unter den betroffenen Haushaltspositionen. Sie führen jedoch nicht dazu, dass wegen der Zulässigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns die Ermächtigungen der betroffenen Haushaltsposition anzupassen bzw. der übersteigende Betrag darunter auszuweisen ist.

**1.1.2 Die Betroffenheit des Rates**

Die haushaltsrechtliche Regelung steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde. Sie hat daher eine Schutzfunktion und Informationsfunktion inne, um die Rechte des Rates im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft zu wahren. Die Gemeindeverwaltung soll im Haushaltsjahr möglichst nicht eigenmächtig und ohne Zustimmung des Rates über die vom Rat anerkannten und im gemeindlichen

Haushaltsplan festgelegten Rahmen der Ermächtigungen hinaus zusätzliche Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten.

Die Vorschrift steht zudem nicht für sich allein, sondern muss im gesamten Kontext des haushaltsrechtlichen Instrumentariums betrachtet und angewandt werden. Die Schutzfunktion der Vorschrift erstreckt sich deshalb auch auf die Einhaltung der einschlägigen Haushaltsgrundsätze, z. B. die Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“. Der Gemeindeverwaltung wird es aber bedarfsbezogen ermöglicht, in besonderen Ausnahmefällen zusätzliche Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen zu leisten, sofern ihr keine anderen haushaltswirtschaftlichen Möglichkeiten offenstehen.

Der Rat bleibt dabei eingebunden, denn erhebliche überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen bedürfen der vorherigen Zustimmung des Rates. Die anderen überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, die der Zustimmung des Kämmers oder des Bürgermeisters bedürfen, sind ihm zur Kenntnis zu bringen.

### **1.1.3 Haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten**

Das Entstehen einer neuen Verpflichtung im Haushaltsjahr erfordert grundsätzlich, dass die Gemeinde im Rahmen des dazu i. d. R. notwendigen Vorlaufs unmittelbar auch die haushaltswirtschaftlichen Voraussetzungen schafft. Vor einer rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten müssen daher erst die haushaltswirtschaftlichen Voraussetzungen vorliegen, um ein Auslöser von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde zu sein und der Vorschrift nicht entgegenzustehen.

Die Prüfung der Gemeinde erstreckt sich dabei auch auf mögliche haushaltsmäßige Auswirkungen für die folgenden Jahre, um ggf. weitere Leistungen in ihre weitere Haushaltsplanung einzubeziehen. Eine rechtliche Verpflichtung darf daher von der Gemeinde nicht vor der Prüfung des vom Rat für die Haushaltswirtschaft gesetzten Rahmens geschaffen werden. Eine neue gemeindliche Aufgabe ist ebenfalls allein kein ausreichender Grund, grundsätzlich und eigenmächtig von dem haushaltswirtschaftlichen Rahmen abzuweichen, den der Rat der Gemeinde durch seinen Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung gesetzt hat.

Eine rechtliche Verpflichtung der Gemeinde kann aber auch ohne zusätzliches Handeln der Gemeinde vorliegen und durch die Gemeinde zu erfüllen sein. Eine Verpflichtung, der sich die Gemeinde weder in sachlicher noch in zeitlicher Hinsicht entziehen kann, hat die Gemeinde zu erfüllen, unabhängig davon, ob die Vorgaben dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift eingehalten werden können. In solchen Fällen muss daher rechtlich und tatsächlich abgewogen werden, um das Machbare und Notwendige im Rahmen einer rechtlichen Verpflichtung zu erreichen. Die Vorschrift steht der Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung durch die Gemeinde nicht entgegen.

Für die Gemeinde werden durch diese Vorschrift haushaltsrechtliche Vorgaben gemacht, die „nur“ das „innere Verhältnis“ zwischen Rat und Gemeindeverwaltung zum Gegenstand haben, wenn nicht planbare haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten im Haushaltsjahr auftreten. Der Ausgangspunkt dabei ist immer, dass der vom Rat bestimmte Haushaltsplan ist für die Haushaltsführung im Haushaltsjahr verbindlich ist (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Im Rahmen der Erledigung nicht entziehbarer bzw. umgehend zu erfüllender Verpflichtung sollten gleichwohl die verfahrensmäßigen Verantwortlichkeiten nicht außer Acht bleiben. Bei Dringlichkeitsfällen müssen dann das dafür vorgesehene Instrumentarium und die festgelegten Vertretungsbefugnisse genutzt werden.

## **1.2 Die Begriffe „Überplanmäßig“ und „Außerplanmäßig“**

### **1.2.1 Der Begriff „Überplanmäßig“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht stellen die unter den zutreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten und betragsmäßig festgesetzten Aufwendungen und die im Finanzplan veranschlagten Auszahlungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verbindliche Obergrenzen dar (Planansatz). Die Bezugsgröße dafür bildet immer die einzelne Haushaltsposition mit dem dazugehörigen Ansatz. Eine ggf. von der Gemeinde gebildete Summe ist dabei nicht relevant, wenn regelmäßig mehrere Haushaltsstellen miteinander verknüpft werden. Bei gemeindlichen Budgets kommt dem Summenbetrag jedoch eine besondere Bedeutung zu (vgl. § 21 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

Der Begriff „überplanmäßig“ wird von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten daher alle Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung unter den Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind. Darauf aufbauend werden die gemeindlichen Aufwendungen oder Auszahlungen als überplanmäßig bezeichnet, die über die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen einschließlich der aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen hinausgehen und somit oberhalb des einzelnen fortgeschriebenen Planansatzes liegen (zusätzliche Ermächtigungen).

Bezogen auf die einzelne betroffene Haushaltsposition beinhaltet der Begriff „überplanmäßig“, dass eine betragsmäßige Abweichung von den im Haushaltsplan der Gemeinde ausgewiesenen bzw. von der auf zulässige Weise fortgeschriebenen Ermächtigung, notwendig wird. Für diese Abweichung von der Haushaltsposition bzw. der bestehenden Ermächtigung muss von der Gemeinde eine Grundlage für die zusätzlich entstehenden Aufwendungen und die zu leistenden Auszahlungen unter Beachtung des Budgetrechts des Rates geschaffen werden. Sie ist notwendig, wenn zusätzliche Aufwendungen im Haushaltsjahr aufgrund von Geschäftsvorfällen der Gemeinde mit Dritten entstehen.

Durch die einzuholende Zustimmung des Kämmers oder des Bürgermeisters oder des Rates zu über den Haushaltsplan hinausgehenden Aufwendungen und Auszahlungen werden zwar die notwendigen (zusätzlichen) Ermächtigungen für die Gemeindeverwaltung zur Leistung der Aufwendungen und Auszahlungen geschaffen. Bei haushaltsinternen Vorgängen hängen die Zustimmungsbedürfnisse i. d. R. von den insgesamt getroffenen Bewirtschaftungsregelungen ab. Die bei über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen zu erteilenden Zustimmungen sind haushaltsrechtlich jedoch nicht so weitgehend, dass dadurch die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen und betroffenen Haushaltspositionen förmlich verändert werden.

Die überplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen stellen daher haushaltsmäßig keine Grundlage für eine positionenscharfe Planfortschreibung des gemeindlichen Haushaltsplans dar. Vielmehr sind die im Haushaltsjahr entstandenen überplanmäßigen Aufwendungen im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung unter den Ist-Werten der betroffenen Haushaltspositionen zu erfassen. Sie dürfen deshalb nicht im fortgeschriebenen Planansatz der Ergebnisrechnung der Gemeinde enthalten sein (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe gilt entsprechend für die Erfassung der im Haushaltsjahr geleisteten überplanmäßigen Auszahlungen im gemeindlichen Finanzrechnung.

### **1.2.2 Der Begriff „Außerplanmäßig“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht stellen die im Ergebnisplan unter den Haushaltspositionen veranschlagten und betragsmäßig festgesetzten Aufwendungen und die im Finanzplan veranschlagten Auszahlungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verbindliche Obergrenzen dar (Planansatz). Die Bezugsgröße bildet immer die einzelne Haushaltsposition mit dem dazugehörigen Ansatz. Eine ggf. gebildete Summe ist nicht rele-

vant, denn dazu werden regelmäßig mehrere Haushaltsstellen miteinander verknüpft. Bei gebildeten Budgets kommt dem Summenbetrag jedoch eine besondere Bedeutung zu (vgl. § 21 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

Der Begriff „außerplanmäßig“ wird von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten alle Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung veranschlagt worden sind. Darauf aufbauend werden die gemeindlichen Aufwendungen oder Auszahlungen als außerplanmäßig bezeichnet, für die zum Zeitpunkt des Bedarfs keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind, also kein Planansatz oder kein fortgeschriebener Planansatz im gemeindlichen Haushaltsplan besteht (neue Ermächtigungen).

Bezogen auf die einzelne betroffene Haushaltsposition beinhaltet der Begriff „außerplanmäßig“, dass eine betragsmäßige Abweichung von den im Haushaltsplan der Gemeinde ausgewiesenen bzw. von der auf zulässige Weise fortgeschriebenen Ermächtigung, notwendig wird. Für diese Abweichung von der Haushaltsposition bzw. der bestehenden Ermächtigung muss eine Grundlage für die entstehenden Aufwendungen und die zu leistenden Auszahlungen unter Beachtung des Budgetrechts des Rates durch die Gemeinde geschaffen werden.

Durch die einzuholende Zustimmung des Kämmers oder des Bürgermeisters oder des Rates zu über den Haushaltsplan hinausgehenden Aufwendungen und Auszahlungen werden zwar die notwendigen (zusätzlichen) Ermächtigungen für die Gemeindeverwaltung zur Leistung der Aufwendungen und Auszahlungen geschaffen, die Zustimmung ist haushaltsrechtlich jedoch nicht so weitgehend, dass dadurch in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Ansätze der betroffenen Haushaltspositionen erhöht oder neue Haushaltspositionen geschaffen werden.

Die außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bewirken deshalb im Haushalt der Gemeinde keine Planfortschreibung bei den Ansätzen der betroffenen Haushaltspositionen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). In den Plan-/Ist-Vergleich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind die außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen einbezogen, denn sie sind in den Ist-Werten für das Haushaltsjahr enthalten. Diese Sachlage besteht entsprechend in der gemeindlichen Finanzrechnung bei geleisteten außerplanmäßigen Auszahlungen.

### **1.3 „Außerplanmäßig“ nicht „Außerordentlich“**

Im Zusammenhang mit der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darf die Gemeinde die Begriffe „Außerplanmäßig“ und „Außerordentlich“ nicht in der gleichen Art und Weise für die Einordnung ihrer Geschäftsvorfälle in die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres benutzen. Anders als außerplanmäßige Abschreibungen entstehen außerordentliche Aufwendungen z. B. aus der Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer wesentlichen Beteiligung der Gemeinde, die im Sinne der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit als ein außerordentliches Ereignis anzusehen ist.

Aus einem Geschäftsvorfall, der von der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren wäre, z. B. ein Brand, der einen gemeindlichen Betrieb vollständig zerstört, entstehen aufgrund der dadurch entstandenen Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlage außerordentliche Aufwendungen. Sie entstehen aber nicht dann, wenn wegen aufgetretener Mängel bei einem Vermögensgegenstand über die planmäßigen Abschreibungen hinausgehende Abschreibungen erforderlich werden, die dann als außerplanmäßige und nicht als außerordentliche Abschreibungen zu erfassen wären.

Der Begriff „außerplanmäßig“ wird dagegen von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Darauf aufbauend werden die gemeindlichen Aufwendungen oder Auszahlungen als außerplanmäßig bezeichnet, für die zum Zeitpunkt des Bedarfs keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind. Für ein auftretendes Ereignis besteht dann kein Planansatz oder kein fortgeschriebener Planansatz im gemeindlichen Haushaltsplan bzw. ein Bedarf für eine Abweichung davon.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können jedoch bei einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde auch beide Begriffe relevant sein. Bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand mit planmäßigen Abschreibungen kann z. B. ein Ereignis eine so gewaltige Nutzungseinschränkung verursachen, dass von der Gemeinde einerseits das Ereignis als „außerordentlich“ einzustufen ist und andererseits aufgrund der durch das Ereignis verursachten Wertminderung des Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. In derartigen Fällen entsteht lediglich für die haushaltsmäßige Zuordnung ein Vorrang der Klassifizierung „Außerordentlichkeit“ vor der Klassifizierung „Außerplanmäßigkeit“. Es entstehen dadurch jedoch haushaltsmäßig keine „außerordentlichen Abschreibungen“.

#### **1.4 Die Bemessung des Mehrbedarfs**

Für die Beurteilung der Gemeinde, ob im Rahmen der Haushaltswirtschaft ein Mehrbedarf entsteht oder entstanden ist, sind die im gemeindlichen Haushaltsplan unter den einzelnen Haushaltspositionen veranschlagten Ermächtigungen für Aufwendungen sowie für Auszahlungen maßgebend. Die haushaltspositionenscharfen Ansätze bilden für die Feststellung der Gemeinde, ob ein Mehrbedarf besteht, die maßgebende Ausgangsmessgröße. Diese Sachlage entsteht aus der Beachtung des Grundsatzes der Spezialität der Veranschlagung, zudem auch die Gliederungsvorgaben für die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans gehören (vgl. §§ 1 bis 4 und 11 GemHVO NRW).

Die im örtlichen Haushaltsplan tatsächlich ausgewiesenen Haushaltspositionen sind deshalb für die Beurteilung und Bemessung, ob ein im Haushaltsjahr ein Mehrbedarf besteht und dieser Bedarf zu über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen führt, von erheblicher Bedeutung. Die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen entstehen immer bezogen auf die einzelne Ermächtigung, die unter einer bestimmten Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesen ist. Zur Bestimmung des Bedarfs ist deshalb eine Zusammenfassung von Positionen oder eine Summe als Bezugsgröße nicht zulässig.

Grundsätzlich besteht für die Gemeinde das Risiko, je kleinteiliger die Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan festgelegt wurden, je höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft ein Veränderungsbedarf oder ein Mehrbedarf entsteht und es dadurch zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen kommen kann. Es ist dann von den einzelnen Ermächtigungen abhängig, welchen Umfang die Abweichungen von den Ansätzen erreichen. Die Differenz zwischen dem Ansatz der Haushaltsposition und dem tatsächlichen Bedarf stellt den Mehrbedarf da.

Die betragsmäßige Größenordnung des Mehrbedarfs in Form von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen begründet zudem die Erheblichkeit oder Nicht-Erheblichkeit des Mehrbedarfs und damit das vorherige Zustimmungserfordernis des Kämmers, Bürgermeisters oder des Rates, ggf. auch nur einer Kenntnisnahme des Rates. Andere in sachlicher oder zeitlicher Form mögliche Kriterien dürfen für die Abgrenzung der Erheblichkeit nicht genutzt werden. Bei der Gemeinde muss immer die grundsätzliche geldmäßige Maßeinheit zur Anwendung kommen.

## **2. Der Mehrbedarf im Haushaltsjahr**

### **2.1 Die Ermächtigungen im Haushaltsplan**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage bzw. eine Ermächtigung für ihre Ausführung durch die Gemeindeverwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. § 41 Absatz 1

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 83 GO NRW

Buchstabe h i. V. m. § 78 GO NRW). Ein auf der beschlossenen Haushaltsatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde und der gemeindlichen Selbstverwaltung.

Von der Gemeinde muss gewährleistet werden, dass der Haushaltsplan alle Ermächtigungen enthält, die im Haushaltsjahr zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung notwendig sind bzw. den voraussichtlichen Bedarf abdecken. Die Gemeindeverwaltung soll den durch die gemeindliche Haushaltssatzung festgesetzten Rahmen nicht eigenmächtig überschreiten sowie die verbindliche Zwecksetzung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen einhalten.

Der gemeindliche Haushaltsplan ist daher für die Haushaltsausführung durch die Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Er muss alle Ermächtigungen und Bewirtschaftungsinformationen für das Haushaltsjahr bereitstellen, die für die Ausführung des Haushaltsplans sowie die spätere Haushaltskontrolle wichtig sind. Der Haushaltsplan muss auch eine dem Haushaltsjahr vergleichbare detaillierte Übersicht über die Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen in den sich an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahren geben. Er enthält daher ein örtliches Programm für die Folgejahre.

Die Gemeinde hat bei der Leistung von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen genauso wie bei den im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen darauf zu achten, dass die neu geschaffenen Ermächtigungen erst dann haushaltswirtschaftlich in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung deren Inanspruchnahme erfordert. Im Rahmen der Haushaltswirtschaft ist deshalb die Inanspruchnahme dieser weiteren haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen von der Gemeinde zu überwachen (vgl. § 23 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Durch die zulässigen überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen und/oder Auszahlungen werden die betroffenen Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan jedoch nicht verändert. Sie sind mit in den im Jahresabschluss vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleich aufzunehmen und können bei örtlichem Bedarf auch gesondert ausgewiesen werden. Die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen, die im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde entstehen, sind haushaltsmäßig nicht als überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen und/oder Auszahlungen zu behandeln (vgl. § 82 GO NRW).

### **2.2 Der Bedarf aus der Haushaltsausführung**

Im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde durch die Gemeindeverwaltung kann sich die Notwendigkeit eines Mehrbedarfs bei den im Haushaltsplan unter den Haushaltspositionen enthaltenen Ermächtigungen ergeben, weil die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr anders verläuft als nach dem aufgestellten Haushaltsplan vorgesehen. Im Laufe des gemeindlichen Haushaltsjahres kann sich dann ein Bedürfnis für zusätzliche haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergeben, sodass ein Mehrbedarf entsteht und die Ermächtigungen unter den betreffenden Haushaltspositionen im Haushaltsplan zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben nicht mehr ausreichen.

In den Fällen, in denen kein Zusammenhang einer Haushaltsposition zu anderen gleichartigen Haushaltspositionen und keine Deckungsbeziehungen zugelassen bzw. Deckungskreise gebildet wurden, führt die Ausführung des Mehrbedarfs zu höheren Aufwendungen und/oder Auszahlungen, für die mit einer anderen Stelle im Haushaltsplan eine Deckung herbeigeführt werden muss. Bei der betreffenden Haushaltsposition wird dann im Jahresabschluss der im Plan-/Ist-Vergleich nachzuweisende Ist-Wert höher als der Plan-Wert, denn bei einem über- oder außerplanmäßigen Bedarf kann der vom Rat beschlossene gemeindliche Haushaltsplan und damit die Ermächtigungen nicht von der Gemeindeverwaltung geändert werden.

Eine Änderung des Haushaltsplans im Laufe eines Haushaltsjahres ist grundsätzlich nur durch eine Nachtragsatzung möglich (vgl. § 81 GO NRW). Der Haushaltsplan ist ggf. im Rahmen einer Nachtragsatzung zu ändern,

wenn die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben es erfordert (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Eine solche Vorgehensweise wäre grundsätzlich bei jedem Mehrbedarf im Haushaltsjahr erforderlich. Sie dürfte sich aber erschwerend auf die weitere Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken und ggf. auch die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben verzögern.

Für den nicht einer Nachtragssatzung unterliegenden Mehrbedarf bei der Haushaltsausführung ist deshalb haushaltsrechtlich ein vereinfachtes Verfahren zugelassen worden, um besondere haushaltswirtschaftliche Bedürfnisse schnell erfüllen zu können. Ausgehend von der Verbindlichkeit der unter der einzelnen Haushaltsposition angesetzten Ermächtigung kann im Einzelfall ein Mehrbedarf nur darauf bezogen entstehen. Die einzelne Haushaltsposition begrenzt daher unter Berücksichtigung der Zwecksetzung ihrer haushaltsmäßigen Ermächtigung den Beurteilungsraum für die Klärung, ob ein Mehrbedarf vorliegt.

Die haushaltsrechtlich erforderliche Summen- und Saldenbildungen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den Teilplänen stellen dabei keine Entscheidungsgrößen dar, auf der das Bestehen eines überplanmäßigen und außerplanmäßigen Bedarfs sowie das Erfordernis der Unabweisbarkeit und der Herstellung der Deckung begründet werden kann. Ein Mehrbedarf kann jedoch auch aus rechtlichen Gründen entstehen, weil von der Gemeinde eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten zu erfüllen ist, wie es z. B. auch im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung möglich ist (vgl. § 82 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde darf jedoch von sich aus keine rechtlichen Verpflichtungen schaffen, um dann ihre Leistungspflicht gegenüber Dritten feststellen zu müssen.

### **3. Der Mehrbedarf nach Ablauf des Haushaltsjahres**

#### **3.1 Die Feststellung und Erfassung der zusätzlichen Aufwendungen**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde ggf. auch Ereignisse aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu berücksichtigen, wenn daraus nicht geplante oder zusätzliche Aufwendungen für die Gemeinde entstehen. Derartige vergangenheitsbezogene Aufwendungen müssen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden, z. B. bilanzielle Abschreibungen. In derartigen haushaltswirtschaftlichen Fällen kommt es nicht darauf an, ob die Kenntnisse über die Sachverhalte aus dem gemeindlichen Verwaltungshandeln oder aus Beanstandungen der örtlichen Prüfung gewonnen wurden.

Die nicht geplanten oder zusätzlichen Aufwendungen führen nicht zu Veränderungen oder einer Fortschreibung der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen. Diese Aufwendungen sind deshalb als überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen zu behandeln, im Rahmen des Jahresabschlusses betragsmäßig zu bemessen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung für das abgelaufene Haushaltsjahr zu berücksichtigen. Sie dürfen weder in das nächste Haushaltsjahr verschoben noch haushaltsmäßig wie eine Planfortschreibung der haushaltsmäßigen Ermächtigung behandelt werden.

Die Gemeinde hat auch bei derartigen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen auch im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu prüfen, ob diese Aufwendungen im Einzelfall und bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr unabweisbar sind. Zu diesem Zeitpunkt kann die Unabweisbarkeit weiterer gemeindlicher Aufwendungen deshalb bestehen, weil die Gemeinde sich den haushaltsmäßigen Verpflichtungen tatsächlich nicht entziehen oder die festgestellten Wertminderungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW).

Im Zeitpunkt des Jahresabschlusses muss zudem, die Vorgabe „Die Deckung muss jeweils im (abgelaufenen) Haushaltsjahr gewährleistet sein“ auch bei den bei nicht geplanten oder den zusätzlichen Aufwendungen eingehalten werden. Die Gemeinde muss zu diesem Zeitpunkt nicht mehr getrennt für jeden Einzelfall die Deckung der Aufwendungen nachweisen, sondern kann bei den betroffenen Geschäftsvorfällen vereinfachend eine summenmäßige Deckung zulasten des abgelaufenen Haushaltsjahres herbeiführen. Diese Vorgehensweise ist sachlich

vertretbar, weil durch keine allgemeine Ertragserzielung und einzelfallbezogene Erträge zugunsten des abgelaufenen Haushaltsjahres mehr erzielbar sind.

Die Gemeinde kann daher nur das gemeindliche Eigenkapital als mögliches Instrument zur Erfüllung der haushaltsrechtlichen Vorgabe benutzen, sofern nicht ohne die Einbeziehung der zusätzlichen Aufwendungen ein Jahresüberschuss in ausreichendem Umfang entstanden und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten ist. In den Fällen eines ausreichenden Jahresüberschusses würde der erzielte Überschuss die Deckung bewirken können. Die Nutzung dieser Deckungsmöglichkeit ist daher davon abhängig, mit welchem Ergebnis die Gemeinde das abgelaufene Haushaltsjahr abschließen konnte.

Das Erfordernis der haushaltsrechtlichen Zurechnung der zusätzlichen Aufwendungen zum abgelaufenen Haushaltsjahr lässt zu, eine „Deckung“ dieser Aufwendungen selbst dann anzunehmen, wenn in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein Jahresfehlbetrag für das Haushaltsjahr ausgewiesen wird. Aufgrund der haushaltsrechtlichen Verpflichtung, das Jahresergebnis mit dem gemeindlichen Eigenkapital zu verrechnen, kann im Rahmen des Jahresabschlusses das gemeindliche Eigenkapital als „Deckung“ für die zusätzlichen Aufwendungen bzw. die Erhöhung des Jahresfehlbetrages gelten.

Bei einer derartigen Sachlage bei der Gemeinde muss die Deckung der zusätzlichen Aufwendungen durch die Teile des gemeindlichen Eigenkapitals gewährleistet werden, mit denen der entstandene Jahresfehlbetrag verrechnet wird, z. B. die Ausgleichsrücklage und/oder die Allgemeine Rücklage. In den Fällen, in denen die „Deckung“ in Form einer Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgt, kann es ggf. zu einer Überschreitung der Schwellenwerte für ein Haushaltssicherungskonzept mit den daraus entstehenden Konsequenzen für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft kommen (vgl. § 76 GO NRW).

Die Gemeinde sollte sich daher bemühen, bereits bei der Aufstellung ihrer Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr und die daran anschließenden drei Planungsjahre die bestehenden Risiken für ihre wirtschaftliche Lage möglichst wirklichkeitsnah einzuschätzen. Es sind von der Gemeinde z. B. auch die Risiken bei ihren noch nicht erfüllten Ansprüchen bzw. den Forderungen zu bewerten, z. B. Ausfall- und Beitreibungsrisiken. Soweit absehbar ist, dass es ggf. im Jahresabschluss zu einem Verzicht auf gemeindliche Ansprüche bzw. Forderungen im Haushaltsjahr kommen wird, sollten die daraus voraussichtlich entstehenden Aufwendungen bereits im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden.

### **3.2 Das Verfahren im Jahresabschluss**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass über die Leistung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen der Kämmerer, und wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister entscheidet. Bei erheblichen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen ist die vorherige Zustimmung des Rates einzuholen. Diese Verfahrensvorgaben gelten auch für überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen, die der Gemeinde erst nach Ablauf des Haushaltsjahres im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bekannt werden.

In diesen Fällen ist jedoch ein gesondertes Verfahren zur Einholung der notwendigen Zustimmungen, dass zusätzlich zum Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses durchzuführen wäre, nicht sachgerecht. Der Kämmerer, der Bürgermeister und der Rat der Gemeinde sind bereits im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entsprechend ihrer Entscheidungskompetenz verantwortlich tätig, sodass sie dabei den noch dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen zustimmen können.

Die Gemeinde sollte daher die beiden gesetzlich bestimmten Verfahren miteinander verknüpfen. Dabei muss für die benannten Verantwortlichen der Gemeinde erkennbar und klar sein, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch eine Entscheidung oder eine Zustimmung zu überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 83 GO NRW**

ßigen Aufwendungen zu erteilen ist. In den Unterlagen zum gemeindlichen Jahresabschluss müssen deshalb die entsprechenden Informationen in geeigneter Form enthalten sein.

Die Zusammenführung der Verfahren ist wegen der Pflicht des Kämmerers zur Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses, der Pflicht des Bürgermeisters zur Bestätigung dieses Entwurfs und der Pflicht des Rates zur Feststellung des Jahresabschlusses haushaltsrechtlich als geboten anzusehen (vgl. § 95 Absatz 3 und § 96 Absatz 1 GO NRW). Die Zusammenführung der Verfahren ist auch sachgerecht, denn der gemeindliche Jahresabschluss muss ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln. Dazu gehört auch eine zutreffende Periodenabgrenzung.

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses muss daher die Gemeinde sicherstellen, dass im abgelaufenen Haushaltsjahr entstandene Aufwendungen auch diesem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden. Die haushaltsrechtliche Vorgabe über eine „vorherige Zustimmung des Rates“ bei einer Erheblichkeit von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen steht dem nicht entgegen, denn der Rat erteilt seine „vorherige“ Zustimmung durch seinen Beschluss über den Jahresabschluss. Erst dann steht das Jahresergebnis, i.d.R. einschließlich der betreffenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen, förmlich fest.

Die Zusammenführung der haushaltsrechtlich bestimmten Verfahren beschneidet daher keine Entscheidungskompetenzen der Verantwortlichen der Gemeinde. Ihnen bleibt gleichwohl das grundsätzliche Recht, die überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen ggf. auch ablehnen. Sofern eine Ablehnung der wirtschaftlichen Zurechnung von Aufwendungen zum Haushaltsjahr nicht erfolgen soll, muss dieser Sachverhalt mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften in Einklang stehen bzw. zulässig sein.

### **3.3 Kein Mehrbedarf bei den Auszahlungen**

Unter Beachtung des für die gemeindlichen Zahlungen geltenden Liquiditätsänderungsprinzips oder Kassenwirksamkeitsprinzips können gemeindliche Auszahlungen nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugerechnet werden. Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr kann daher kein Mehrbedarf der Gemeinde mehr für das abgelaufene Haushaltsjahr in Form von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Auszahlungen entstehen.

Die strenge zeitliche Abgrenzung nach dem Kalenderjahr in der Zahlungsabwicklung ergibt einerseits aus dem Grundsatz der Jährlichkeit sowie dem Gebot, im Haushaltsplan nur die kassenmäßig voraussichtlich erzielbaren Einzahlungen und die voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Für die haushaltsmäßige und jahresbezogene Zuordnung folgt daraus, dass die Gemeinde die Einzahlungen bei ihrem Eingang und die Auszahlungen bei ihrer Leistung zu erfassen und zu dokumentieren hat (vgl. § 30 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Zahlungen innerhalb eines Haushaltsjahres dürfen wegen des Grundsatzes der Kassenwirksamkeit weder dem vorherigen bereits abgelaufenen Haushaltsjahr noch dem künftigen Haushaltsjahr zugeordnet werden. Nach Ablauf des Haushaltsjahres kann sich daher ein überplanmäßiger und/oder außerplanmäßiger Bedarf bei den Ermächtigungen für Auszahlungen für das abgelaufene Haushaltsjahr nicht mehr ergeben.

Ein Mehrbedarf bei den Auszahlungen der Gemeinde kann sich auch nicht dadurch ergeben, dass in zulässiger Weise noch über- oder außerplanmäßige Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die damit ggf. in Zusammenhang stehenden Zahlungen sind von der Gemeinde bei ihrer Fälligkeit zu leisten und nicht wegen der Zuordnung der Aufwendungen zu einem Haushaltsjahr. Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses können deshalb von der Gemeinde auch keine neuen Auszahlungsermächtigungen mehr für das abgelaufene Haushaltsjahr geschaffen und genutzt werden.

### **3.4 Die Berichtigung von Forderungen**

Bei jedem noch nicht erfüllten Anspruch der Gemeinde bzw. bei der Durchsetzung ihrer Forderungen bestehen Risiken, z. B. Ausfallrisiken und Beitreibungsrisiken, die Auslöser für die Berichtigung einer gemeindlichen Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert sein können. Die Gemeinde muss daher bereits im Rahmen ihrer Haushaltsplanung die gemeindlichen Ansprüche bzw. Forderungen hinsichtlich ihres Ausfallrisikos im Haushaltsjahr beurteilen.

Für gemeindliche Forderungen, bei denen es an einer Durchsetzbarkeit fehlt, und daher Wertberichtigungen für das Haushaltsjahr vorhersehbar oder schätzbar sind, müssen Aufwendungen in der geschätzten Höhe des Ausfalls im gemeindlichen Ergebnisplan als Aufwendungen veranschlagt werden. Die Ausfallrisiken können auch zu über- und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses führen.

Eine Berichtigung gemeindlicher Forderungen kann z. B. notwendig werden, soweit beim Jahresabschluss noch Sachverhalte bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt werden, aufgrund derer die Gemeinde einen Verzicht oder eine langfristige Unterbrechung der Verfolgung der betreffenden Ansprüche in Betracht ziehen muss (vgl. § 26 GemHVO NRW). Es wird daher erst zu diesem Zeitpunkt tatsächlich über die Vornahme von Wertberichtigungen entschieden, unabhängig davon, ob diese als Einzelwertberichtigungen oder als Pauschalwertberichtigungen vorgenommen werden.

### **4. Die zeitliche Dimension**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen nur zulässig, wenn sie im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unabweisbar sind. Der Begriff der Unabweisbarkeit ist vom Landesgesetzgeber nicht näher definiert worden. Er stellt auf die dringende sachliche Notwendigkeit bzw. zeitliche Eilbedürftigkeit der Umsetzung einer gemeindlichen Maßnahme im Haushaltsjahr ab, bei der eine Verschiebung der notwendigen Aufwendungen und Auszahlungen auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre.

Die Dringlichkeit bzw. die Unaufschiebbarkeit muss eine Dimension erlangt haben, bei der ein Verzicht auf die Umsetzung oder eine Verschiebung zu haushaltswirtschaftlichen oder aufgabenbezogenen Beeinträchtigungen führen könnte. Diese Sachlage bedingt, dass nur der aktuell anstehende Geschäftsvorfall der Gegenstand der Entscheidung über außer- und überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen zu machen ist. Der Kämmerer kann in diesen Fällen nicht auf die Ausübung seiner Entscheidungsbefugnis verzichten, auch wenn bezogen auf das gesamte Haushaltsjahr die zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen ggf. insgesamt als erheblich gelten und dann eine Entscheidungszuständigkeit des Rates gegeben wäre.

Bei einer aktuell zu treffenden Entscheidung stellt das zu beachtende Kriterium „Unabweisbarkeit“ die Messgröße für die Entscheidungsbedürftigkeit und die Entscheidungszuständigkeit dar. Die darin verankerte Aktualität bzw. Eilbedürftigkeit lässt in der gleichen Sache keine Zusammenfassung mit künftigen Einzelfällen der Über- oder Außerplanmäßigkeit zu einem einzigen Geschäftsvorfall im Haushaltsjahr zu. Bei einem bereits beim ersten Mehrbedarf erkennbaren weiteren Mehrbedarf müssen bis zum tatsächlichen Eintritt des Mehrbedarfs geeignete und zulässige haushaltsmäßige Maßnahmen von der Gemeinde ergriffen werden, z. B. die Unterrichtung des Rates und ggf. die Aufstellung einer Nachtragsatzung.

## **5. Sonstige Gegebenheiten**

### **5.1 Die Ermächtigungsübertragung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können Ermächtigungen für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen erforderlich werden, wenn der Bedarf dafür im Haushaltsjahr als unabweisbar einzustufen ist. Jedoch kann sich die haushaltswirtschaftliche Abwicklung bei der Gemeinde dergestalt verändern, dass im Zeitpunkt der Auftragsvergabe zwar eine dringende Notwendigkeit für eine über- oder außerplanmäßige haushaltswirtschaftliche Ermächtigung bestand, die weitere Entwicklung in der Sache aber anders als von der Gemeinde geplant verläuft.

In den Fällen, in denen das Vorhaben bis zum Ende des Haushaltsjahres nicht abgeschlossen werden kann, gleichwohl aber auch nicht abgebrochen werden kann, bedarf es einer Übertragung der über- oder außerplanmäßig bereitgestellten Aufwendungen und Auszahlungen, soweit die Ermächtigung noch nicht in Anspruch genommen worden ist. Eine Übertragung der im Haushaltsjahr zusätzlich bereitgestellten Ermächtigungen für über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bedeutet eine Verschiebung auf einen späteren Zeitpunkt im nächsten Haushaltsjahr und führt dadurch zum Wegfall der anlassbezogenen Unabweisbarkeit und des Bedarfs im Haushaltsjahr.

Grundsätzlich besteht daher systembedingt kein Anlass, dringend eingeforderte und bereitgestellte Ermächtigungen für unabweisbare Aufwendungen und Auszahlungen, die aus unterschiedlichen Gründen dann aber nicht in Anspruch genommen wurden, ins folgende Haushaltsjahr zu übertragen. Gleichwohl können sich örtlich besondere Fallgestaltungen ergeben, sodass Übertragungen von Ermächtigungen, die für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen bereitgestellt wurden, sachgerecht und unverzichtbar sind.

Eine Übertragung von über- und außerplanmäßig bereitgestellten Aufwendungen und Auszahlungen kann als zulässig angesehen werden, wenn bei der Gemeinde weiterhin ein Bedarf dafür besteht, weil das geplante Vorhaben nur zeitlich verschoben wurde. Die für das Vorhaben erteilte über- oder außerplanmäßige Ermächtigung kann dann in die Ermächtigungsübertragung einbezogen werden. Sie tangiert nicht das Budgetrecht des Rates der Gemeinde, denn die Gemeinde muss bei einer Ermächtigungsübertragung ins Folgejahr nicht zwischen planmäßigen sowie über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen unterscheiden.

Die im Haushaltsjahr zusätzlich bereitgestellten Ermächtigungen für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen führen daher bei einer Übertragung ebenfalls zu einer Planfortschreibung der betreffenden Haushaltspositionen im Haushaltsplan für das folgende Haushaltsjahr. Auf diese Ermächtigungen findet dann auch die Regel Anwendung, dass die übertragenen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde bis zum Ende des Haushaltsjahres verfügbar bleiben, in das die Ermächtigungen übertragen wurden (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Die übertragenen Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bleiben dabei bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar (vgl. § 22 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **5.2 Die Deckungsfähigkeit**

Für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr werden in der Haushaltssatzung vielfach Festlegungen dahingehend getroffen, dass im Teilergebnisplan veranschlagte Ermächtigungen für Aufwendungen innerhalb des Teilplans deckungsfähig sind. Entsprechende Festlegungen werden auch für im Teilfinanzplan veranschlagte Ermächtigungen für Auszahlungen getroffen.

Diese innerhalb des gemeindlichen Haushaltsplans verfügbaren Ermächtigungen verursachen, wenn sie im Rahmen der Deckungsfähigkeit in Anspruch genommen werden, eine Erhöhung des veranschlagten Planansatz-

zes. Eine solche Veränderung der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan gilt haushaltsrechtlich jedoch nicht überplanmäßig, denn der Rat der Gemeinde hat derartige Veränderungen von Haushaltspositionen im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung zugelassen.

Durch eine solche Vorgehensweise ist grundsätzlich nicht der geplante Haushaltsausgleich gefährdet, in dessen Rahmen die haushaltsmäßige Veränderung stattfindet. Die zu überplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen festgelegten Entscheidungszuständigkeiten werden durch die Ausführung der Deckungsfähigkeit zudem nicht eingeschränkt, da die Verantwortlichen in der Gemeinde an der Aufstellung oder Beschlussfassung der jährlichen Haushaltssatzung beteiligt waren.

### **5.3 Mehrerträge und Mehreinzahlungen**

Für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr werden in der Haushaltssatzung vielfach Festlegungen dahingehend getroffen, dass Mehrerträge für Mehraufwendungen bei im Teilergebnisplan veranschlagten Ermächtigungen für Aufwendungen verwendet werden dürfen. Entsprechende Festlegungen werden auch für Mehreinzahlungen getroffen, die dann für Mehrauszahlungen bei im Teilfinanzplan veranschlagten Ermächtigungen für Auszahlungen verwendet werden dürfen.

Diese zusätzlichen Leistungen der Gemeinde gehen über die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen hinaus und stellen daher über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde dar. Eine solche Veränderung der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan gilt haushaltsrechtlich jedoch nicht als überplanmäßig oder außerplanmäßig, denn der Rat der Gemeinde hat derartige Veränderungen von Haushaltspositionen im Haushaltsplan im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung zugelassen.

Durch eine solche Vorgehensweise ist grundsätzlich nicht der geplante Haushaltsausgleich gefährdet, in dessen Rahmen die haushaltsmäßige Veränderung stattfinden muss. Die zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen festgelegten Entscheidungszuständigkeiten werden durch die zugelassene Verwendung von Mehrerträgen für Mehraufwendungen und von Mehreinzahlungen für Mehrauszahlungen zudem nicht eingeschränkt, da die Verantwortlichen in der Gemeinde an der Aufstellung oder Beschlussfassung der jährlichen Haushaltssatzung beteiligt waren.

### **5.4 Nicht benötigte Zahlungsmittel**

Die örtlichen Vorschriften der Gemeinde müssen auch Regelungen über die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel der Gemeinde enthalten (vgl. § 31 GemHVO NRW). Die Rahmenbedingungen dafür werden durch die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Liquidität sowie zu einer angemessenen Liquiditätsplanung bestimmt (vgl. § 75 Absatz 6 und § 89 Absatz 1 GO NRW) bestimmt. Auf die festzulegenden Regelungen wirken sich sowohl die Art und Weise der Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel der Gemeinde als auch die Institution aus, bei der die Zahlungsmittel angelegt werden.

Die Gemeinde ist der wirtschaftliche Eigentümer ihrer Zahlungsmittel. Es entsteht für die Gemeinde keine Auszahlungsverpflichtung gegenüber Dritten, die in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisen wäre, sofern sich die Zahlungsmittel auf Sonderkonten befinden, die im Verfügungsbereich der Gemeinde liegen. Es besteht für die Gemeinde keine Verpflichtung, über das Nachhalten der Kontobewegungen hinaus die entstandenen Zahlungsströme auch in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. In diesen Fällen kann deshalb auch kein Sachverhalt der Über- oder Außerplanmäßigkeit von Auszahlungen bei der Gemeinde im Sinne der Vorschrift entstehen.

Die Gemeinde kann ihre nicht benötigten Zahlungsmittel aber auch Dritten vorübergehend zur Verfügung stellen, z. B. im Rahmen eines Cash-Poolings. Sie kann aber auch andere Kapitalanlageformen wählen, wenn dabei die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen eingehalten werden. Solche Fälle führen regelmäßig dazu, dass die Gemeinde nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der hingegebenen Zahlungsmittel ist. Diese Sachlage erfordert, dass die Gemeinde die getätigten Auszahlungen in ihrer Finanzrechnung erfassen muss. Es kann daher der Fall einer über- oder außerplanmäßigen Auszahlung eintreten, die dann entsprechend der von der Gemeinde getroffenen örtlichen Regelungen haushaltsmäßig abzuwickeln ist.

In diesem Zusammenhang sollte die Gemeinde deshalb und wegen der oftmals kurzfristigen Entscheidung über die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel und der möglicherweise entstehenden überplanmäßigen Auszahlungen prüfen, ob die für über- oder außerplanmäßigen Auszahlungen örtlich festgelegten Wertgrenzen auch für diese Sachverhalte brauchbar sind. Für die Fälle der Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel bei Dritten bietet es sich deshalb an, gesonderte örtliche Rahmenbedingungen in Anlehnung an die haushaltsmäßigen Gegebenheiten zu schaffen, wie es die Vorschrift ausdrücklich vorsieht.

## **6. Keine Über- oder Außerplanmäßigkeit**

### **6.1 Bei Verfügungsmitteln**

Zu den Verfügungsmitteln des Bürgermeisters besteht die ausdrückliche haushaltsrechtliche Festlegung, dass diese Haushaltsmittel nicht überschritten werden dürfen (vgl. § 15 Satz 2 GemHVO NRW). Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Verfügungsmittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung des Bürgermeisters oder anderer Verfügungsberechtigter im Haushaltsjahr zur Verfügung stehen. Ein Mehrbedarf an solchen Haushaltsmitteln kann daher nicht damit begründet werden, dass die Verfügungsmittel für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Anspruch genommen werden mussten.

Eine ersatzweise Inanspruchnahme für Zwecke, die zwar zum Aufgabenbereich der Gemeinde gehören, für die aber eine Veranschlagung im Haushaltsplan nicht enthalten ist, gilt ebenso nicht als ausreichend, weil z. B. die Veranschlagung übersehen wurde. Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel innerhalb des Haushaltsjahres kann daher auch nicht im Wege der Zulassung überplanmäßiger Aufwendungen erreicht werden. Die im Haushaltsplan veranschlagten Verfügungsmittel stellen den einzuhaltenden Rahmen für die Inanspruchnahme der Verfügungsmittel durch die dazu Berechtigten dar, sodass eine Verstärkung der Verfügungsmittel nur im Rahmen einer Nachtragsatzung nach § 81 GO NRW möglich ist.

### **6.2 Bei Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage**

Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich zugelassen worden, entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Derartige Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie berühren nicht zwingend den gemeindlichen Haushaltsplan, auch wenn die Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen von der Gemeinde nachrichtlich im Ergebnisplan enthalten sein sollen, sofern die Voraussetzungen der Veranschlagung dafür erfüllt werden können.

Die nachrichtliche Einbeziehung solcher Aufwendungen in den Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis der Gemeinde bewirkt dabei nicht, dass die Aufwendungen als Ermächtigungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zugerechnet werden müssen. Die Aufwendungen entstehen zwar im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die Ermächtigungen dazu werden jedoch nicht durch den Haushaltsplan

begründet. Die haushaltsrechtliche Einordnung nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung lässt daher nicht zu, dass solche „nachrichtlichen“ Aufwendungen als überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen der Gemeinde zu behandeln.

Die Aufwendungen der Gemeinde, die mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden können, unterliegen daher auch nicht den Voraussetzungen und dem Zustimmungsverfahren für überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen nach dieser Vorschrift. Das Entstehen der Aufwendungen muss gleichwohl auf haushaltsrechtlich zulässigen Maßnahmen der Gemeinde beruhen, auch wenn solche Maßnahmen nicht in jedem Einzelfall von der Gemeinde selbst veranlasst werden. Die Herausnahme der Aufwendungen aus der Ergebnisrechnung bzw. die Vornahme einer unmittelbaren Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage baut auf der entsprechenden gesetzlichen Entscheidung des Landesgesetzgebers auf.

### **6.3 Bei vorläufiger Haushaltsführung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift erlaubt der Gemeinde, in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung eine sachgerechte Weiterführung ihrer Haushaltswirtschaft, die dabei jedoch auf das notwendige Maß zu beschränken ist. Der gemeindliche Haushaltsplan mit den darin veranschlagten Ermächtigungen darf in dieser Zeit von der Gemeinde noch nicht in vollem Umfang bewirtschaftet bzw. ausgeführt werden. Sie darf aber z. B. Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind.

Die Gemeinde muss in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung einen besonderen Bedarf wegen der fehlenden Geltung der gemeindlichen Haushaltssatzung unter Einhaltung der für diese Zeit geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen ausführen oder ggf. auf die Umsetzung verzichten. Sie darf den Bedarf ohne Bezug zu einem durch die beschlossene Haushaltssatzung bindenden Haushaltsplan nicht in Form von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen abwickeln. Auch die aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen bieten in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung keine ausreichende haushaltswirtschaftliche Grundlage für eine Über- und Außerplanmäßigkeit des „zusätzlichen Bedarfs“.

### **6.4 Bei Krediten zu Liquiditätssicherung**

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Leistung von Auszahlungen erfordern bei Bedarf die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung zur Leistung dieser Auszahlungen. Anschließend ist die Gemeinde verpflichtet, die Tilgungsleistungen entsprechend der vereinbarten Laufzeit bzw. Fälligkeit zu erbringen. Derartige Zahlungen, die nicht im Haushaltsplan veranschlagt werden müssen, könnten daher im Haushaltsjahr vor ihrer Leistung einen haushaltsmäßigen Mehrbedarf verursachen.

Die Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel durch die Aufnahme von Kredite zur Liquiditätssicherung stellt jedoch haushaltsrechtlich keinen an eine Ermächtigung im Haushaltsplan gebundenen Vorgang dar. Entsprechend stellen auch die Zahlungsleistungen der Gemeinde zur Tilgung dieser Kredite keinen an den gemeindlichen Haushaltsplan gebundenen Vorgang dar. Dieser Einordnung steht dabei nicht entgegen, dass diese gemeindlichen Zahlungen in der Finanzrechnung der Gemeinde zu erfassen und nachzuweisen sind.

Aufgrund der nicht vorhandenen Anbindung an den gemeindlichen Haushaltsplan entstehen daher bei Tilgungen dieser Kredite im Haushaltsjahr keine Zahlungen, die als außerplanmäßige Auszahlungen der Gemeinde zu klassifizieren wären. Daher bedarf für diese Tilgungsleistungen auch nicht des für über- oder außerplanmäßige Auszahlungen vorgesehenen Zustimmungsverfahrens, sondern nur einer sachgerechten und geeigneten Festlegung durch dafür die Verantwortlichen. Die Einordnung der gemeindlichen Tilgungsleistungen in das haushaltswirtschaftliche Zahlungsgeschehen unabhängig von der „Haushaltsplanung“ ist als sachgerecht anzusehen.

## **6.5 Bei haushaltsinternen Vorgängen**

Aus zivilrechtlichen Gesichtspunkten schließen sich unter der Rechtsperson „Gemeinde“ ein gleichzeitig für die Abwicklung von Zahlungsbeziehungen bestehender Status "Gläubigerin" und der Status "Schuldnerin" gegenseitig aus. Dieses fiktiv mögliche Verhältnis begründet für die Gemeinde jedoch keinen Zahlungsvorgang, der die gemeindliche Liquidität verändert und kassenmäßig von der Gemeinde abzuwickeln wäre.

Im zivilrechtlich geprägten Zahlungsverkehr ist auch von der Gemeinde der "Konfusionsgedanke" zu beachten, wonach eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Zahlungsgläubigerin und Zahlungsschuldnerin sein kann. Entsprechend kann es durch „interne Pflichten“ der Gemeinde nicht im eigenen Wirtschaftskreis „Gemeindeverwaltung“ zu einem liquiditätsändernden Zahlungsvorgang kommen, der in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft umzusetzen wäre.

Für eine zahlungswirksame Erfassung besteht daher nur dann eine tragfähige Grundlage, wenn ein Anspruch auf Finanzleistungen oder die Pflicht dazu einem Dritten außerhalb des Wirtschaftskreises der Gemeindeverwaltung zuzurechnen ist. Das gemeindliche Zahlungsgeschäft basiert ausschließlich auf der Grundlage von zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde, die kassenmäßig in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst werden und die gemeindliche Liquidität verändern.

Die Gemeinde hat daher einerseits zu berücksichtigen, dass grundsätzlich keine Identität der Abwicklung von zahlungsmäßigen Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftsvorfällen bestehen muss, wenn gleichzeitig der Ergebnisplan und der Finanzplan, bezogen auf die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde, betroffen sein können. Andererseits kann aus nicht zahlungsfähigen haushaltsinternen Vorgängen auch kein Bedarf für außerplanmäßige Auszahlungen entstehen, sodass es für derartige nicht eintretende Fälle auch keiner Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf.

Im Zusammenhang mit haushaltsinternen Vorgängen stellen auch sachliche Beziehungen keine Grundlage für die Gemeinde dar, dass deswegen haushaltsinterne Abweichungen in Form von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen entstehen, z. B. aus Umstrukturierungen zwischen den Fachbereichen oder innerhalb der Personalwirtschaft. Ebenso können interne Bewirtschaftungsmaßnahmen zwischen den Budgets nicht zu über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen bei der Gemeinde führen. Die Verschiebungen bedürfen nicht zwingend nur der Zustimmung des Kämmerers.

## **6.6 Aus finanzstatistischen Gründen**

Unter Beachtung der in der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung darin festgelegten Rahmenbedingungen muss der verbindliche Haushaltsplan von der Gemeindeverwaltung in sachlicher und finanzieller Hinsicht im Haushaltsjahr ausgeführt werden. Die im Haushaltsplan enthaltene Klassifizierung der geplanten Aufwendungen und Auszahlungen dient bei der Haushaltsbewirtschaftung sowie bei der Haushaltsabrechnung nicht der Orientierung. Über die Einhaltung der Vorgaben muss im gemeindlichen Jahresabschluss der Nachweis erfolgen.

Bei im Haushaltsjahr erfolgten haushaltsrechtlich zulässigen und haushaltswirtschaftlich erforderlichen Abweichungen müssen im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung sowie in den Teilrechnungen entsprechende Angaben enthalten sein. Zu den Veränderungen, z. B. aufgrund über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen müssen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachlich zutreffende Erläuterungen enthalten sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 83 GO NRW**

Eine ausreichende und belastbare Grundlage für gemeindliche Abweichungen in Form von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen stellen nicht finanzstatistische Gegebenheiten oder Gründe dar. Derartige Verhältnisse lösen für die Gemeinde keine unmittelbaren Verpflichtungen zu haushaltsmäßigen Veränderungen aus, wenn die gemeindliche Haushaltswirtschaft nach den haushaltsrechtlich festgelegten und haushaltswirtschaftlich erforderlichen Bedingungen aufgestellt wurde und im Haushaltsjahr ausgeführt wird.

Die finanzstatistischen Gegebenheiten bilden für die Gemeinde auch dann keine belastbare Grundlage für haushaltswirtschaftlich zulässige Abweichungen, wenn in der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung eine Bestimmung enthalten ist, nach der über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen unerheblich sind, wenn finanzstatistische Gründe dafür der Anlass waren. Die finanzstatistischen Gegebenheiten sind ein wichtiger Bestandteil des gemeindlichen Berichtswesens gegenüber Dritten. Sie haben keine Verbindlichkeit für die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und können daher auch nicht bei der Gemeinde zu über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen führen.

Die Gemeinde ist nicht verpflichtet, entsprechend den finanzstatistischen Anforderungen sachliche Differenzierungen innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vorzunehmen. Sie darf deshalb auch wegen ihrer finanzstatistischen Meldepflichten oder wegen von ihren Sachkonten abweichenden Erhebungsmerkmalen keine haushaltsmäßigen Umbuchungen vornehmen und dadurch die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr verändern. Die Gemeinde soll zur Erfüllung ihrer finanzstatistischen Meldepflichten eine Nebenrechnung führen, auch wenn sie sich für die Ausgestaltung ihres Haushaltsplans an den finanzstatistischen Erhebungsmerkmalen orientieren darf.

**7. Die Entscheidungszuständigkeiten**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift benennt mehrere Verantwortliche der Gemeinde, die dadurch berechtigt werden, im Haushaltsjahr über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen zu entscheiden. Die Zuständigkeiten werden dabei konkret gegeneinander abgegrenzt (vgl. Abbildung 118).

<b>Entscheidungszuständigkeiten bei Über- und Außerplanmäßigkeit</b>		
<b>Kämmerer</b>	Gesetzliche Zuständigkeit und Delegationsbefugnis  <u>Ausnahmen:</u> - Beauftragter Kämmerer; - Leistungen erheblich; - Ratsbefugnis beachten.	Absatz 1 Satz 3 und 4
<b>Bürgermeister</b>	Gesetzliche Zuständigkeit bei beauftragten Kämmerer  <u>Ausnahmen:</u> - Besteller Kämmerer; - Leistungen erheblich; - Ratsbefugnis beachten.	Absatz 1 Satz 3
<b>Rat</b>	Gesetzliche (vorherige) Zustimmung bei erheblichen Leistungen	Absatz 2 Satz 1

*Abbildung 118 „Entscheidungszuständigkeiten bei Über- und Außerplanmäßigkeit“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass sich der Bürgermeister eine Entscheidungsbefugnis nicht im Wege der Vertretung des Kämmerers oder im Rahmen der Delegationsbefugnis des Kämmerers zurückholen kann. Diese Beschränkung gilt auch dann, wenn der Bürgermeister einen Geschäftsbereich eigenverantwortlich



führt oder in der Gemeinde ein beauftragter Kämmerer tätig ist. Inwieweit dem Bürgermeister auch eine Entscheidungsbefugnis in Finanzfragen obliegen soll, muss in der Gemeinde bereits im Rahmen der Entscheidung über eine Bestellung oder eine Beauftragung des Kämmerers geklärt werden.

## **8. Kein vorheriges Zustimmungserfordernis**

Die eingetretenen Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bzw. ihre Weiterentwicklung lösen vielfach Mehrerträge oder Mehreinzahlungen bei der Gemeinde aus. Die haushaltsrechtliche Möglichkeit für die Gemeinde, in diesen Fällen bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen oder Auszahlungen erhöhen zu können, führt dazu, dass die entstehenden Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen oberhalb oder außerhalb der Veranschlagung im Haushaltsplan geleistet werden.

Derartige gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen gelten aber regelmäßig als überplanmäßig oder außerplanmäßig und unterliegen dann bestimmten Voraussetzungen und einem besonderen Zustimmungsverfahren (vgl. § 83 GO NRW). Die wichtigen Voraussetzungen sind dabei, dass diese Aufwendungen oder Auszahlungen unabweisbar sind und deren Deckung im Haushaltsjahr gewährleistet ist (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Deckung der Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen kann durch erzielte Mehrerträge oder Mehreinzahlungen erreicht werden, die dafür entsprechend von der Gemeinde haushaltsmäßig eingesetzt werden.

Für diese Fälle ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass die entstehenden Mehraufwendungen oder zu leistenden Mehrauszahlungen nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift gelten. Aufgrund dieser ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Bestimmung unterliegen die auf diese Weise haushaltsmäßig gedeckten Mehraufwendungen und Mehrauszahlungen nicht dem besonderen vorherigen Zustimmungsverfahren nach den Vorgaben der Vorschrift des § 83 Absatz 1 GO NRW.

Durch die getroffene haushaltsrechtliche Regelung liegt bereits eine Zulässigkeit zur Umsetzung gemeindlicher Geschäftsvorfälle vor. Diese zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen müssen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nachgewiesen werden. Die Aufwendungen sollen daher wie überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung oder in der Finanzrechnung der Gemeinde erfasst werden.

Auf diese Weise sind die entstandenen zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen wie die übrigen überplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen in den Plan-/Ist-Vergleich dieser Rechnungen einzubeziehen. In den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung oder in der Finanzrechnung im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss können bei wesentlichen Gegebenheiten gesonderte Angaben erfolgen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit von zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen):**

##### **1.1.1 Der Begriff "Nicht geplant"**

Der Rat der Gemeinde hat im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung die aus seiner Sicht für die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr notwendigen Ermächtigungen beschlossen. Er hat damit wichtige Eckwerte für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr festgesetzt. Im Rahmen der Ausführung kann jedoch noch ein Bedürfnis für höhere oder neue Aufwendungen und Auszahlungen in Bezug auf die Haushaltspositionen als Ermächtigungsgrundlagen für die Haushaltswirtschaft entstehen.

Der einem Mehrbedarf zugrundeliegende Sachverhalt darf jedoch nicht bereits ein Gegenstand der Haushaltsplanung in Form der gemeindlichen Haushaltssatzung gewesen sein. Von der Gemeinde muss daher aufgrund dessen auch die Notwendigkeit der Aufstellung einer Nachtragshaushaltssatzung geprüft werden. Die Erweiterung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über den Weg von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen darf nicht dazu führen, dass die Gemeindeverwaltung sich über haushaltswirtschaftliche Entscheidungen des Rates für das Haushaltsjahr hinwegsetzt.

Ein gemeindlicher Sachverhalt, der einen Anlass für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr darstellt, muss daher grundsätzlich unvorhersehbar bzw. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans nicht planbar gewesen sein. Eine solche Unvorhersehbarkeit kann auch als gegeben angenommen werden, wenn ein gemeindlicher Sachverhalt erst im Laufe des Haushaltsjahres eine solche Bedeutung erlangt, dass daraus eine Dringlichkeit hinsichtlich der Umsetzung durch die Gemeinde und ein Änderungsbedarf für die gemeindliche Haushaltswirtschaft entsteht.

### 1.1.2 Der Begriff "Unabweisbar"

Nach der Vorschrift sind über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen nur zulässig, wenn sie im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unabweisbar sind. Der Begriff der Unabweisbarkeit ist vom Landesgesetzgeber nicht näher definiert worden. Er stellt auf die dringende sachliche Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der Umsetzung einer gemeindlichen Maßnahme im Haushaltsjahr ab, bei der eine Verschiebung der notwendigen Aufwendungen und Auszahlungen auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre.

Grundsätzlich bestimmt der Rat der Gemeinde über die Gestaltung der notwendigen Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr. Eine vorherige planerische Entscheidung des Rates über eine Maßnahme darf daher nicht möglich sein. Die Dringlichkeit bzw. die Unaufschiebbarkeit muss eine Dimension erlangt haben, bei der ein Verzicht auf die Umsetzung oder eine Verschiebung zu haushaltswirtschaftlichen oder aufgabenbezogenen Beeinträchtigungen führen könnte. Das Vorliegen einer Unabweisbarkeit hat daher eine erhebliche Bedeutung für die Entscheidung zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen. Der Kämmerer oder der Bürgermeister sollen daher ihre Entscheidung auch ausreichend begründen und dokumentieren.

### 1.1.3 Die Ermittlung des Mehrbedarfs

Die Gemeinde muss bei einem Bedarf für über- oder außerplanmäßige Ermächtigungen aufgrund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative im Haushaltsjahr haben. Im Bedarfsfalle ist deshalb sorgfältige Analyse durch die Gemeinde notwendig, um einen Mehrbedarf gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen und zu belegen. Dafür soll das nachfolgende Schema einen Einstieg bieten (vgl. Abbildung 119).

<b>Der Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen</b>		
	<b>INHALTE</b>	<b>EURO</b>
<b>Haushaltspositionen des Ergebnisplans oder des Finanzplans</b>	<b>Haushaltsansatz nach Haushaltsplan</b> + übertragene Ermächtigungen aus dem Vorjahr +/- Veränderung durch eine Nachtragssatzung +/- Veränderung durch örtliche Entscheidungen (z. B. Deckung)	

<b>Der Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen</b>		
	= <b>Fortgeschriebener Haushaltsansatz</b> (Gesamtermächtigung) - Bisherige Inanspruchnahme - Vormerkungen	
	= <b>noch verfügbare Ermächtigungen</b> - Mehrbedarf	
	= <b>Bedarf für eine überplanmäßige Ermächtigung</b>	

*Abbildung 119 „Der Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen“*

Die Gemeinde muss bei einem Bedarf für über- oder außerplanmäßige Ermächtigungen aufgrund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative im Haushaltsjahr haben. Im Bedarfsfalle ist deshalb sorgfältige Analyse durch die Gemeinde notwendig, um einen Mehrbedarf gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen und zu belegen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Notwendigkeit einer Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen):**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Eine wichtige Voraussetzung bei der gemeindlichen Entscheidung über die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist, dass in jedem haushaltswirtschaftlichen Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. Dadurch wird dem gesetzlichen Erfordernis des Haushaltsausgleichs Genüge getan und nicht durch zusätzliche Aufwendungen ein nicht geplanter Jahresfehlbetrag oder eine Erhöhung eines geplanten Fehlbetrages in Kauf genommen. Ebenso stellt das bilanzierte Eigenkapital keine Deckungsgröße dar, die im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft unmittelbar deckungsmäßig in Anspruch genommen werden kann.

Die haushaltsrechtliche Regelung verlangt in Bezug auf die Herstellung der Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen ein flexibles haushaltswirtschaftliches Handeln der Gemeinde im gesamten durch die jahresbezogene Haushaltssatzung festgelegten Rahmen. Es besteht keine Begrenzung auf örtlich festgelegte Deckungskreise oder auf den einzelnen Teilplan. Für die Deckung des Mehrbedarfs bei Aufwendungen ist grundsätzlich vom gesamten Ergebnisplan und bei Auszahlungen vom gesamten Finanzplan auszugehen.

Bei den Verantwortlichen in der Gemeinde sollte daher unterjährig ein sachgerechter Gesamtüberblick über die Ausgleichs- bzw. Deckungsmöglichkeiten für die möglicherweise entstehenden zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen bestehen. Diese Notwendigkeit wird erkennbar durch ausdrückliche Kontroll- und Überwachungspflichten der Gemeinde. Sie wird für den Kämmerer z. B. auch durch die ausdrückliche Festlegung belegt, dass dieser über die Leistung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen als Finanzverantwortlicher und "zentrale Stelle" zu entscheiden hat.

Die Gemeinde hat daher bei einem entstehenden Mehrbedarf z. B. die Möglichkeit zu prüfen, ob deswegen übertragene Ermächtigungen nicht in Anspruch genommenen oder andere vorgesehene Aufwendungen und Auszahlungen ausgesetzt werden, bis hin zum Einsatz einer haushaltswirtschaftlichen Sperre. Die Vorgabe einer unmittelbaren Deckung dient dabei dem Budgetrecht des Rates. Der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebietet zudem die Prüfung, ob die als Deckung für die zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen vorgesehenen Haushaltsmittel nicht bereits an anderer Stelle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft genutzt werden oder als Deckungsmittel für andere Zwecke vorgesehen sind.

In diese Prüfung ist auch die Bewirtschaftung der gemeindlichen Budgets einzubeziehen, bei denen die Summe der Aufwendungen für die haushaltmäßige Bewirtschaftung verbindlich ist. Bei zusätzlichen Aufwendungen muss aber gleichwohl auch bei den Budgets ein Zusammenhang mit dem im Haushaltsplan dafür enthaltenen Haushaltspositionen bestehen oder hergestellt werden. Die Gemeinde hat aber auch die Möglichkeit, Mehrerträge, die im Haushaltsjahr erzielt werden, oder Mehreinzahlungen, die im Haushaltsjahr eingehen, für die benötigte „Deckung“ der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen zu nutzen.

In besonderen Fällen bietet sich ggf. aber auch eine „freiwillige“ Nachtragssatzung an, um die bereits „veraltete“ Haushaltssatzung der aktuellen haushaltswirtschaftlichen Entwicklung und Haushaltsplanung der Gemeinde anzupassen (vgl. § 81 GO NRW). Eine solche Vorgehensweise kann sachlich geboten sein, wenn die Gemeinde im Haushaltsjahr neue Rechtspflichten übernehmen will. Das Eingehen der Verpflichtungen durch die Gemeinde muss dabei mit ihren haushaltsmäßigen Möglichkeiten für das Haushaltsjahr in Einklang stehen.

In den Fällen, in denen gemeindliche Rechtspflichten unvorhersehbar entstehen, und die Gemeinde vor deren Erfüllung keine Möglichkeit mehr hat, die haushaltsmäßigen Voraussetzungen dafür zu schaffen, sollte die Entscheidung über die Leistung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen vom Rat getroffen werden. Die Abweichung vom Rahmen der Haushaltssatzung ist in diesen Fällen als erheblich und damit als zustimmungsbedürftig anzusehen, auch wenn im betreffenden Einzelfall der Mehrbedarf betragsmäßig als nicht erheblich im Sinne der sonst notwendigen Einholung der vorherigen Zustimmung des Rates anzusehen ist.

Die Erfüllung der rechtlichen Verpflichtung durch die Gemeinde verändert den Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung. Ohne die vorherige Entscheidung des Rates, ggf. auch als Dringlichkeitsentscheidung, würde sein Budgetrecht unnötigerweise beeinträchtigt. Der Mehrbedarf in Form von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen kann bei Bedarf im gemeindlichen Jahresabschluss in den Plan-/Ist-Vergleichen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung gesondert ausgewiesen werden.

Die Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen enthalten im jeweiligen Plan-/Ist-Vergleich regelmäßig den entstandenen Mehrbedarf an Aufwendungen und Auszahlungen, jedoch wird dessen Ursache nicht zwingend angegeben. Die gesetzlich erforderliche Deckung im Haushaltsjahr führt dabei nicht dazu, dass in diesem rechnermäßigen Vergleich zwischen dem Plan-Wert und dem Ist-Wert keine Differenz mehr bestehen kann. Sie kann z. B. aus anderen haushaltswirtschaftlichen Gründen entstanden sein.

## **1.2.2 Die Deckung im Einzelfall**

### **1.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Bei einer ordnungsmäßigen Abwicklung und Entscheidung über die Geschäftsvorfälle aufgrund derer über- und außerplanmäßige Aufwendungen entstehen, muss von der Gemeinde immer im Einzelfall gesichert sein, dass im Zeitpunkt der Entscheidung eine Deckung der zusätzlich entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen gewährleistet ist. Sie muss sicherstellen, dass die vorgesehenen „Deckungsmittel“ tatsächlich verfügbar sind, um die geplante Maßnahme ausführen zu können.

Bei einem Mehrbedarf ist es nicht als ausreichend anzusehen, wenn die Deckung erst zu einem späteren Zeitpunkt im Haushaltsjahr hergestellt werden kann, auch wenn die Vorschrift die Gewährleistung der Deckung "nur" im laufenden Haushaltsjahr fordert. Die gesetzliche Regelung lässt es grundsätzlich auch nicht zu, nach einer möglichen Deckung erst im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu suchen oder eine Deckung erst nach Ablauf des Haushaltsjahres herzustellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 83 GO NRW**

Die Pflicht der Gemeinde zur Herstellung der Deckung für zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen bezieht sich dabei immer auf die im Ergebnisplan oder im Finanzplan sowie in den Teilplänen tatsächlich ausgewiesene einzelne Haushaltsposition, bei der die veranschlagte Ermächtigung nicht ausreichend ist. Dieser Bezug entsteht daraus, dass das Vorliegen einer Überplanmäßigkeit oder Außerplanmäßigkeit eines Mehrbedarfs immer mit Blick auf die unter einer Haushaltsposition veranschlagte Ermächtigung zu beurteilen ist. Entsprechend wird auch die Erheblichkeit und daran die Entscheidungszuständigkeit gemessen.

Das Deckungserfordernis kann daher von der Gemeinde im örtlichen Einzelfall weder auf die mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen erweitert werden (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Es kann auch nicht auf das Ergebnis eines Teilplans oder des Ergebnisplans oder Finanzplans bezogen werden. Ein Fehlbetrag in diesen Plänen ist daher als Summenbetrag keine Messgröße, anhand derer das Vorliegen einer Deckung haushaltsrechtlich nicht gegeben ist.

Bei der Herstellung der Deckung für zusätzliche Aufwendungen darf auch das gesetzliche Gebot über den jährlichen Haushaltsausgleich nicht außer Betracht bleiben (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Dieses Gebot verlangt die unmittelbare Deckung im Einzelfall, denn ein vorgesehener Haushaltsausgleich darf durch die Entscheidung über eine Deckung der zusätzlichen Aufwendungen nicht zu einem Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung führen oder ein geplanter Fehlbetrag nicht erhöht werden.

Diese Vorgabe gilt für jeden Einzelfall, auch wenn bei ausreichender Deckung der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, z. B. durch Mehrerträge, der gemeindliche Haushaltsausgleich im Grundsatz nicht unmittelbar beeinflusst wird. Außerdem ist bei zusätzlichen investiven Auszahlungen zu prüfen, ob es sich um bisher nicht veranschlagte Investitionen handelt, denn dann entsteht die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragsatzung (vgl. § 81 Absatz 2 GO NRW).

#### **1.2.2.2 Bei zusätzlichen Aufwendungen**

Eine wichtige Voraussetzung bei der gemeindlichen Entscheidung über die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen ist, dass in jedem haushaltswirtschaftlichen Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr im Rahmen des Ergebnisplans bzw. des Haushalts gewährleistet sein muss. Dadurch wird dem Budgetrecht des Rates und dem gesetzlichen Erfordernis des Haushaltsausgleichs Genüge getan und nicht durch zusätzliche Aufwendungen ein nicht geplanter Jahresfehlbetrag oder eine Erhöhung eines geplanten Fehlbetrages in Kauf genommen.

Die haushaltsrechtliche Regelung verlangt in Bezug auf die Herstellung der Deckung der zusätzlichen Aufwendungen ein flexibles haushaltswirtschaftliches Handeln der Gemeinde im gesamten durch die jahresbezogene Haushaltssatzung festgelegten Rahmen. Für die Gemeinde besteht keine Begrenzung auf örtlich festgelegte Deckungskreise oder auf einen einzelnen Teilplan in ihrem Haushaltsplan. Die haushaltsrechtliche Regelung verlangt im Zusammenhang mit den zusätzlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr nicht gleichzeitig noch eine einzelfallbezogene Deckung der Auszahlungen, die aufgrund der neu entstehender Aufwendungen von der Gemeinde zu leisten sind.

Wie im Ergebnisplan der Gemeinde erstreckt sich die Zulässigkeit von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen im Haushaltsjahr auch auf die deswegen zu leistenden Auszahlungen. Für die haushaltsmäßige Deckung der Aufwendungen kommt es nicht auf den Bestand der liquiden Mittel bei der Gemeinde an. Die Kredite zur Liquiditätssicherung als Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel stellen auch deshalb keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel dar (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Für die Deckung des Mehrbedarfs bei gemeindlichen Aufwendungen ist grundsätzlich nur vom gesamten Ergebnisplan auszugehen.

### **1.2.2.3 Bei investiven Auszahlungen**

Eine wichtige Voraussetzung bei der gemeindlichen Entscheidung über die über- und außerplanmäßigen investiven Auszahlungen ist, dass in jedem haushaltswirtschaftlichen Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr im Rahmen des Finanzplans bestehen muss. Dadurch wird dem Budgetrecht des Rates Genüge getan und die Einhaltung des haushaltsrechtlichen Gebotes durch die Gemeinde, dass die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen ist, gewährleistet (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Es soll bei der Gemeinde keine Liquiditätslage im Haushaltsjahr entstehen, sodass sie ihre Zahlungsverpflichtungen nicht mehr erfüllen kann.

Die haushaltsrechtliche Regelung verlangt in Bezug auf die Herstellung der Deckung der zusätzlichen investiven Auszahlungen ein flexibles haushaltswirtschaftliches Handeln der Gemeinde im gesamten durch die jahresbezogene Haushaltssatzung festgelegten Rahmen. Für die Gemeinde besteht keine Begrenzung auf örtlich festgelegte Deckungskreise oder auf einen einzelnen Teilplan in ihrem Haushaltsplan. Für die Deckung des Mehrbedarfs bei den investiven Auszahlungen ist grundsätzlich vom gesamten gemeindlichen Finanzplan auszugehen.

Die Deckung der zusätzlichen investiven Auszahlungen kann von der Gemeinde auch durch Kredite für Investitionen herbeigeführt werden, auch wenn diese Einzahlungen in der Finanzrechnung nicht unter der Investitionstätigkeit nachzuweisen ist (vgl. § 3 GemHVO NRW). Eine Deckung setzt aber voraus, dass die Kreditemächtigung in der Haushaltssatzung noch nicht vollständig in Anspruch genommen worden ist (vgl. §§ 78 und 86 GO NRW).

Für die haushaltsmäßige Deckung der investiven Auszahlungen kann es auch auf den im Finanzplan ausgewiesenen Anfangsbestand der liquiden Mittel bei der Gemeinde ankommen, weil dieser Bestand, sofern er nicht bereits verplant ist, zur Deckung herangezogen werden darf. Die Gemeinde verfügt i. d. R. über Finanzmittel in unterschiedlichen Formen, die nicht in die Abwicklung des Haushalts einbezogen wurden und daher zur Deckung dienen können, z. B. in Form von Bar- oder Buchgeld, über die von der Gemeinde als Kassenbestand oder auf Bankkonten frei verfügt werden kann.

Die Einbeziehung der Finanzmittel zur Deckung setzt nicht voraus, dass die „zusätzlichen“ Finanzmittel durch Dritte an die Gemeinde geleistet worden sind. Ein Bedarf während der Planung würde durch vorhandene (frei verfügbare) Finanzmittel gedeckt, sodass auch ein Mehrbedarf während der Ausführung des jahresbezogenen Haushalts entsprechend gedeckt werden kann.

Die örtliche Beurteilung ist dabei immer zum aktuellen Bedarfszeitpunkt vorzunehmen. Zu beachten ist, dass die Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel durch Kredite zur Liquiditätssicherung, die zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit aufgenommen werden dürfen, keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel darstellen, auch wenn dadurch der Bestand an gemeindlichen Zahlungsmitteln erhöht wird (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

### **1.2.2.4 Bei einem Jahresfehlbetrag**

Bei einem im gemeindlichen Ergebnisplan ausgewiesenen negativen Jahresergebnis darf das geplante Defizit durch die im Haushaltsjahr entstehenden über- und außerplanmäßigen Aufwendungen grundsätzlich nicht vergrößert werden (vgl. § 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe entspricht der Grundregel, dass das gesetzliche Gebot über den jährlichen Haushaltsausgleich bei der Herstellung der Deckung für zusätzliche Aufwendungen nicht außer Betracht bleiben darf (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde muss daher ggf. auf überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen verzichten, wenn nicht durch einen Verzicht auf geplante Aufwendungen an anderer Stelle ihres Haushalts bzw. Ermächtigungen oder durch Mehrerträge die Deckung des Mehrbedarfs hergestellt werden kann. Sofern Rechtspflichten der Gemeinde den Bedarf auslösen, ist die Behandlung des Mehrbedarfs bzw. seine jahresbezogene Deckung nicht allein davon abhängig, ob ein geplanter Jahresfehlbetrag besteht oder ein nicht geplanter entsteht.

### **1.2.2.5 Im Rahmen des Jahresabschlusses**

Der Mehrbedarf in Form von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen kann noch nach Ablauf des Haushaltsjahres im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen. In diesen Fällen muss ebenfalls die Vorgabe beachtet werden, dass die Deckung im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. ausgewiesen. Die notwendige Deckung muss daher dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugerechnet werden können. Die Gemeinde muss sicherstellen, dass die vorgesehenen „Deckungsmittel“ tatsächlich verfügbar sind. Sie kann die Deckung nicht erst im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres herstellen.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann die Deckung z. B. dadurch gegeben sein, dass in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ohne die Einbeziehung der außerplanmäßigen Aufwendungen ein Jahresüberschuss besteht. Das Erfordernis der haushaltsrechtlichen Zurechnung der Aufwendungen zum abgelaufenen Haushaltsjahr lässt aber auch zu, eine „Deckung“ selbst dann anzunehmen, wenn in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein Jahresfehlbetrag ausgewiesen wird.

Aufgrund der haushaltsrechtlichen Verpflichtung, das Jahresergebnis mit dem gemeindlichen Eigenkapital zu verrechnen, kann im Rahmen des Jahresabschlusses das gemeindliche Eigenkapital als „Deckung“ für die zusätzlichen Aufwendungen bzw. die Erhöhung des Jahresfehlbetrages gelten. In solchen Fällen ist die Unabweisbarkeit der außerplanmäßigen Aufwendungen von der Gemeinde besonders sorgfältig zu prüfen. Die „Deckung“ der entstandenen Aufwendungen durch das Eigenkapital der Gemeinde kann dann haushaltsmäßig als vertretbar angenommen werden, sofern die wirtschaftliche Zurechnung der Aufwendungen zum abgelaufenen Haushaltsjahr einer gemeindlichen Verpflichtung gleichkommt.

Die Deckung bieten in solchen Fällen die Teile des gemeindlichen Eigenkapitals, mit denen der Jahresfehlbetrag verrechnet wird, z. B. die Ausgleichsrücklage und/oder die allgemeine Rücklage. In den Fällen, in denen die „Deckung“ in Form einer Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgt, kann es ggf. zu einer Überschreitung der Schwellenwerte für ein Haushaltssicherungskonzept mit den daraus entstehenden Konsequenzen für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft kommen (vgl. § 76 GO NRW).

Die Gemeinde sollte sich daher bemühen, bereits bei der Aufstellung ihrer Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr und die daran anschließenden drei Planungsjahre die bestehenden Risiken für ihre wirtschaftliche Lage möglichst wirklichkeitsnah einzuschätzen. Es sind von der Gemeinde z. B. auch die Risiken bei ihren noch nicht erfüllten Ansprüchen bzw. den Forderungen zu bewerten, z. B. Ausfall- und Beitreibungsrisiken. Soweit absehbar ist, dass es ggf. im Jahresabschluss zu einem Verzicht auf gemeindliche Ansprüche bzw. Forderungen im Haushaltsjahr kommen wird, sollten die daraus voraussichtlich entstehenden Aufwendungen bereits im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden.

### **1.2.2.6 Keine Verschiebung ins Folgejahr**

Bei einer ordnungsmäßigen Abwicklung und Entscheidung über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle aufgrund derer über- und außerplanmäßige Aufwendungen entstehen, kann die Herstellung der Deckung durch die Gemeinde nicht in eigener Verantwortung in die Zukunft verschoben werden. Sie muss vielmehr den Rahmen einhalten, der durch Ressourcengesichtspunkte und die Vorgabe der wirtschaftlichen Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr gebildet wird (vgl. § 11 GemHVO NRW).

Die gesetzliche Regelung lässt es nicht zu, nach einer Deckung des absehbaren Mehrbedarfs erst im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu suchen oder eine Deckung erst nach Ablauf des Haushaltsjahres herzustellen. Eine „Verschiebung“ der Deckung eines Mehrbedarfs wird daher durch die Gemeinde

nur möglich, wenn der gesamte gemeindliche Geschäftsvorfall bzw. die Ermächtigung oder die möglichen Aufwendungen ins Folgejahr übertragen werden können, um dann die geplante Maßnahme auszuführen (vgl. § 22 GemHVO NRW).

Bei einem Mehrbedarf, der aufgrund von rechtlichen Verpflichtungen bei der Gemeinde entsteht, und denen sie sich nicht entziehen kann, stellt eine „Deckung“ im Jahresabschluss durch das gemeindliche Eigenkapital keine Verschiebung in die Zukunft dar. Bei gleichrangigen Rechtsvorschriften kann die Gemeinde im Rahmen der Abwägung i. d. R. der Erfüllung der Verpflichtung einen Vorrang vor der Herstellung der haushaltsmäßigen Deckung einräumen. Die gesetzliche Ausnahme für Auszahlungen für mehrjährige Investitionen bleibt davon unberührt.

### **1.3 Zu Satz 3 (Entscheidungsbefugnisse):**

#### **1.3.1 Die Befugnis des Kämmerers**

Die Regelungen über den Umgang mit überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen zum flexiblen Handeln in der gemeindlichen Verwaltung beitragen, aber auch bewirken, dass der Rat der Gemeinde nicht in allen Fällen einer dringenden Abweichung vom gemeindlichen Haushaltsplan mit der Sache befasst wird. Die Vorschrift sieht daher für notwendige Planabweichungen eine Entscheidungsbefugnis für den Kämmerer vor, weil solche Abweichungen im Grundsatz immer finanzwirtschaftliche Auswirkungen haben.

Mit der Entscheidung des Kämmerers über die Leistung von überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen wird die ansonsten notwendige Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan ersetzt. Eine solche haushaltsmäßige Ermächtigung kann ggf. aber auch im Rahmen einer Nachtragssatzung durch die Einbeziehung der bereits durch den Kämmerer ausgesprochenen Ermächtigungen in den Nachtragshaushaltsplan nachgeholt werden (vgl. § 81 GO NRW und § 10 GemHVO NRW). Im örtlichen Einzelfall kann die Entscheidungsbefugnis aber auch dem Rat zu stehen.

#### **1.3.2 Die Befugnis des Bürgermeisters**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift entscheidet über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen der Bürgermeister, wenn ein Kämmerer nicht bestellt ist, und der Rat der Gemeinde keine andere Regelung getroffen hat. Nur in den kreisfreien Städten ist ein vom Rat gewählter Beigeordneter zum Kämmerer zu bestellen (vgl. § 71 Absatz 4 GO NRW). Bei der Gemeinde kann aber auch ein vom Bürgermeister beauftragter Kämmerer tätig sein.

Der Bürgermeister kann sich bestimmte Aufgaben vorbehalten und die Bearbeitung einzelner Angelegenheiten selbst übernehmen (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Er hat dadurch auch die Befugnis zu entscheiden, ob ein Kämmerer "bestellt" oder "beauftragt" wird. Eine Entscheidung über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen ist dabei als eine organgleiche Handlung zu bewerten. Aus der Funktion "Kämmerer" heraus bedarf es nicht zwingend einer Einschränkung seiner Rechte.

In der Gemeinde, in der vom Bürgermeister die Entscheidungsrechte des Kämmerers begrenzt wurden ("beauftragter" Kämmerer) steht dem Bürgermeister das Recht zu, über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen zu entscheiden. Der "beauftragte" Kämmerer darf dann im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde nicht alle Aufgaben durchführen. Ihm stehen nur eingeschränkte Entscheidungsbefugnisse zu.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 83 GO NRW**

In der Gemeinde ist, soweit der Bürgermeister die Entscheidungsrechte des Kämmerers nicht begrenzt hat, regelmäßig von der Bestellung eines Kämmerers auszugehen. Diese Sachlage zeigt auf, dass der Bürgermeister von seinem Wahlrecht, wichtige haushaltsmäßige Entscheidungsbefugnisse nicht zu übertragen, keinen Gebrauch gemacht hat. Die Finanzverantwortung des Kämmerers ist dann für die Gemeinde so bedeutend und für den Kämmerer so erheblich, dass eine Reduzierung der gesetzlichen Rechte des Kämmerers nicht geboten war.

Die Entscheidungsbefugnis kann sich der Bürgermeister jedoch nicht im Wege der Vertretung des Kämmerers oder im Rahmen der Delegationsbefugnis des Kämmerers zurückholen. Diese Beschränkung gilt auch dann, wenn der Bürgermeister einen Geschäftsbereich eigenverantwortlich führt oder in der Gemeinde ein beauftragter Kämmerer tätig ist. Inwieweit dem Bürgermeister selbst eine Entscheidungsbefugnis in Finanzfragen obliegen soll, muss in der Gemeinde bereits im Rahmen der Entscheidung über eine Bestellung oder eine Beauftragung des Kämmerers geklärt werden.

### **1.3.3 Die Befugnis des Rates**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Rat der Gemeinde die Möglichkeit, die gesetzliche Zuständigkeit des Kämmerers sowie des Bürgermeisters über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen zu entscheiden, an sich zu ziehen. Der Kämmerer oder der Bürgermeister sollen von ihrem Recht der Entscheidungsbefugnis dann Gebrauch machen können, soweit der Rat keine andere Regelung dazu getroffen hat. Dem Rat obliegt sowohl die Rechtsetzung in gemeindlichen Angelegenheiten als auch die Erledigung von Verwaltungsaufgaben, auch wenn er wegen der Vielzahl der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nicht in allen Verwaltungsangelegenheiten selbst durch Beschluss entscheiden kann.

Die gesetzliche Regelung soll daher bewirken, dass das Budgetrecht des Rates im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft so wenig wie möglich eingeschränkt wird. Außerdem hat der Rat im Rahmen seiner Allzuständigkeit die grundsätzliche Zuständigkeit für die Entscheidungen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h) GO NRW). Es ist deshalb örtlich zu entscheiden, ob der Rat der Gemeinde statt der gesetzlichen Regelung (Kämmerer bzw. Bürgermeister) eine andere Regelung zur Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen treffen soll.

Der Rat hat dabei zu berücksichtigen, dass er seine eigene Entscheidungsbefugnis nicht auf eine andere Stelle in seinem Zuständigkeitsbereich übertragen kann, z. B. dem Finanzausschuss oder dem Bürgermeister. Ihm steht es auch nicht zu, eine Stelle innerhalb der Gemeindeverwaltung als „andere Stelle“ im Sinne der Vorschrift zu beauftragen. Er würde dann zudem in das Organisationsrecht des Bürgermeisters eingreifen (vgl. § 62 GO NRW). Eine Beauftragungsbeschränkung besteht auch in dem Fall, dass der Rat in kreisfreien Städten den Geschäftskreis des Kämmerers als Beigeordneter festzulegen hat (vgl. § 73 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Im Falle einer vom Rat zu treffenden anderen Regelung über die Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen bietet es sich an, diese als Satzungsregelung zu behandeln, denn dieses stellt eine gemeindliche Angelegenheit dar, die in der gemeindlichen Hauptsatzung, die von der Gemeinde zu erlassen ist, verankert werden kann (vgl. § 7 Absatz 3 GO NRW). Diese Abgrenzung ist sachgerecht und steht in Einklang mit dem allgemeinen Übertragungsrecht des Rates (vgl. § 41 Absatz 2 GO NRW). Außerdem ist zu berücksichtigen, dass in den Fällen, in denen der Rat eine andere Regelung im Sinne der Vorschrift trifft, gleichzeitig dem Bürgermeister die ihm gesetzlich zugestandene Entscheidungsbefugnis entzogen wird.

#### **1.4 Zu Satz 4 (Delegationsbefugnis des Kämmerers):**

##### **1.4.1 Der Umfang der Befugnis**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann der Kämmerer mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates der Gemeinde seine Entscheidungsbefugnis über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen auf andere Bedienstete übertragen. Die Flexibilität des verwaltungsmäßigen Handelns sowie die eigenverantwortliche Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde werden durch die Delegationsbefugnis des Kämmerers sachgerecht verstärkt. Die Verantwortlichkeiten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft werden dadurch transparent und nachvollziehbar gemacht.

Bei einer durchgängigen Budgetbildung im gesamten gemeindlichen Haushalt unter Einbindung der Verantwortlichkeiten in der Gemeindeverwaltung kann es sachgerecht sein, einen gesonderten Rahmen unter Einbeziehung der Geschäftskreise der Beigeordneten für die Bewirtschaftungsbefugnisse festzulegen. Dieser örtliche Rahmen wäre dann bei der Budgetbildung zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltsbewirtschaftung und zur Aufgabenerfüllung zu berücksichtigen (vgl. § 73 GO NRW).

Eine Übertragung der Entscheidungsbefugnis über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen vor Ort kann daher ein Teil der Budgetregeln der Gemeinde sein. Solche Regeln könnten auch, wenn sie grundsätzlich für alle Budgets gelten sollen, auch in der Haushaltssatzung der Gemeinde verankert werden. Die örtlichen Regelungen dürfen dabei nicht so gefasst werden, dass Einschränkungen der gesetzlichen Befugnisse des Kämmerers entstehen können.

Der Kämmerer hat beim Gebrauch seiner Delegationsbefugnis zu beachten, dass er sich dadurch nicht aus seiner Gesamtverantwortung für die Finanzen der Gemeinde entlassen kann. In den Fällen, in denen der Kämmerer von seiner Delegationsbefugnis Gebrauch macht, dürfen dadurch nicht der gesetzlich bestimmte Haushaltsausgleich sowie die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gefährdet werden. Er hat zudem für ausgewählte Sachverhalte zu prüfen, ob er sich ggf. eine Zustimmung vorbehalten muss und ob und wie unterjährige Kontrollen der Ausübung der Delegation erfolgen sollen.

##### **1.4.2 Keine Delegation auf den Bürgermeister**

###### **1.4.2.1 Nicht in allgemeiner Form**

Die gesetzlich zugelassene Delegationsbefugnis erlaubt dem Kämmerer, seine Entscheidungsbefugnis auf andere Bedienstete der Gemeinde übertragen. Zu dem Kreis der Berechtigten, die im Rahmen der Delegation entscheidungsbefugt sein können, gehört aufgrund seiner besonderen Funktion jedoch nicht der Bürgermeister der Gemeinde. Eine Delegation auf den Bürgermeister ist auch dann als unzulässig zu bewerten, wenn der Bürgermeister innerhalb der Gemeindeverwaltung einen Geschäftsbereich eigenverantwortlich führt.

Die Frage, ob dem Bürgermeister eine eigene Entscheidungsbefugnis in bestimmten Finanzfragen obliegen soll, muss in der Gemeinde im Rahmen der Entscheidung des Bürgermeisters über eine Bestellung oder eine Beauftragung des Kämmerers geklärt werden. Im Rahmen seiner Verantwortung für die Gemeindeverwaltung muss der Bürgermeister deshalb bereits bei der Einstellung eines Kämmerers beachten, ob er auch bestimmte haushaltswirtschaftlich relevante Entscheidungen dem Kämmerer überlassen will.

Bei einem „bestellten“ Kämmerer beinhaltet seine Finanzverantwortung auch die Entscheidungsbefugnis über außer- und überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, über außer- und überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen und auch über den Erlass einer Haushaltssperre (vgl. §§ 83 und 85 GO NRW und § 24 GemHVO NRW). Ihm obliegt auch die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Einem „beauftragten“ Kämmerer stehen dagegen diese Befugnisse sowie die benannte Aufsichtsfunktion nicht zu. Diese Aufgaben obliegen dann von Anfang an dem Bürgermeister und nicht im Rahmen einer Delegation.

#### **1.4.2.2 Nicht bei einer Verhinderung**

Im Rahmen seiner Verantwortung für die Gemeindeverwaltung muss der Bürgermeister bereits bei der Einstellung eines Kämmerers beachten, dass auch geklärt wird, wer bei einer Verhinderung des Kämmerers dessen Vertretung wahrnehmen soll. Dem Kämmerer ist es im Rahmen seiner Delegationsbefugnis nicht erlaubt, für den Fall seiner Verhinderung den Bürgermeister mit seiner Vertretung zu beauftragen. Die Unzulässigkeit einer Beauftragung des Bürgermeisters besteht auch dann, wenn der Rat keine Bedenken gegen diese Vertretung hätte.

Die Frage der Vertretung des Kämmerers im Verhinderungsfall muss in der Gemeinde im Rahmen der Entscheidung des Bürgermeisters über eine Bestellung oder eine Beauftragung des Kämmerers geklärt werden. Unabhängig von der Bestellung oder Beauftragung des Kämmerers kann der Bürgermeister kein Verhinderungsvertreter für den Kämmerer sein. Er muss sich bei der Einstellung eines Kämmerers entscheiden, ob er bestimmte haushaltswirtschaftlich relevante Entscheidungen dem Kämmerer überlassen will („bestellter“ Kämmerer) oder selber treffen möchte („beauftragter“ Kämmerer). Die getroffene Entscheidung ist an die Beschäftigung des Kämmerers gebunden und weder allgemein noch im Einzelfall für den Bürgermeister rückholbar.

## **2. Zu Absatz 2 (Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit)**

### **2.1 Zu Satz 1 (Beteiligung des Rates):**

#### **2.1.1 Die Abgrenzung der „Erheblichkeit“**

##### **2.1.1.1 Die Festlegung einer betragsmäßigen Wertgröße**

Die Regelung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen der Gemeinde, wenn sie erheblich sind, der vorherigen Zustimmung des Rates bedürfen, stellt eine Ausprägung des Budgetrechts des Rates der Gemeinde dar. Für diese Mitwirkungspflicht des Rates ist vom Landesgesetzgeber kein allgemeingültiger Maßstab festgelegt, sondern der Begriff „erheblich“ als Abgrenzungskriterium verwendet worden. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten.

Die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthaltenen Regelungen stellen abstimmungsbedürftige Sachverhalte dar. So erfordert z. B. die örtliche Ausgestaltung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ die Zustimmung des Rates der Gemeinde als auch der gemeindlichen Verwaltung. Die Notwendigkeit dazu wird auch dadurch deutlich, dass die anderen geringeren überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu bringen sind.

Die Möglichkeit für die Gemeinde, die Abgrenzung des Begriffs „erheblich“ selbst vorzunehmen, stärkt die Eigenverantwortung der Gemeinde für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln. Die abstimmungsbedürftigen Sachverhalte, einschließlich der Abgrenzung der örtlichen Erheblichkeit, erfordern eine „gemeinsame“ Entscheidung vom Rat und der gemeindlichen Verwaltung. In diesem Zusammenhang kann z. B. auch eine gesonderte Festlegung in der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde sachgerecht sein, denn die örtliche Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf gemeindliche Aufwendungen und Auszahlungen beziehen (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

### **2.1.1.2 Der Begriff „Erheblich“**

Aus dem haushaltsmäßigen Zusammenhängen ist dafür ableitbar, dass bei der Ausfüllung des Begriffs „erheblich“ das Verhältnis der vorgesehenen überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen zu der jeweils betroffenen Haushaltsposition als wichtigster Tatbestand zu berücksichtigen ist. Es ist daher notwendig, diesen Begriff durch eine bestimmte Relation zu den betroffenen Haushaltspositionen oder in Form einer Betragsgrenze bezogen auf die Haushaltspositionen betragsmäßig auszugestalten. Dadurch kann die Abgrenzung der Erheblichkeit dem Budgetrecht des Rates ausreichend gerecht werden.

Die zur Abgrenzung bestimmten Kriterien „erheblich“ und „unerheblich“ sind für die Gemeinde wertmäßige Maßgrößen, die von ihr entsprechend betragsmäßig festzulegen bzw. zu bemessen sind. Deren nähere Ausgestaltung durch die Gemeinde muss so vorgenommen werden, dass eine Anwendung auf gleiche gemeindliche Sachverhalte in gleicher Weise haushaltspositionenscharf möglich ist. Die Auslegung und Differenzierung des Kriteriums „erheblich“ darf deshalb von der Gemeinde nicht allein unter Zugrundelegung einer zeitlichen oder sachlichen Ausrichtung erfolgen. Sie kann daher z. B. nicht festlegen, dass Sachverhalte bezogen auf den Zeitpunkt des gemeindlichen Jahresabschlusses oder Sachverhalte unabhängig von ihrer sachlichen Bedeutung oder ihrem Zweck als unerheblich gelten.

Die Abgrenzung der Erheblichkeit darf daher von der Gemeinde nicht nur bezogen auf bestimmte Aufwands- und/oder Auszahlungsarten vorgenommen werden. Die gemeindliche Festlegung darf auch nicht allein auf bestimmte gemeindliche Aufgaben ausgerichtet sein. Die Abgrenzung kann aber auch nicht auf mögliche Finanzierungsformen des Mehrbedarfs bezogen werden, sodass z. B. ein Bezug der Abgrenzung auf den eigenen Anteil als unzulässig anzusehen, weil der gesamte Mehrbedarf als über- oder außerplanmäßig gilt. Derartige örtliche Festlegungen werden der besonderen Situation, von den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan abzuweichen, nicht gerecht.

### **2.1.1.3 Kein zeitlicher Ausschluss der „Erheblichkeit“**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich oftmals erst ergeben, dass weitere erhebliche Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Sie stellen gleichermaßen wie im Haushaltsjahr überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen dar und bedürfen der vorherigen Zustimmung des Rates. Dieses gesetzliche Zustimmungserfordernis kann vom Rat der Gemeinde grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden, denn er kann sich aus seiner Gesamtverantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht selbst entlassen.

Der Rat kann daher keine Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung beschließen, nach der „als unerheblich im Sinne des § 83 GO NRW die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen ohne Einschränkungen gelten, die im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss entstehen“. Eine solche Satzungsregelung steht mit dem gemeindlichen Haushaltsrecht nicht in Einklang. Für diese Sachlage ist dabei unerheblich, ob der Rat im Rahmen seines Beschlusses über die Haushaltssatzung die besondere Regelung ausdrücklich mitgetragen hat (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

Der Rat kann die gesetzlich bestimmte Trennung zwischen erheblichen und nicht erheblichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen, die eine Ausgangslage für sein Zustimmungserfordernis darstellen, nicht in eigener Verantwortung aufheben bzw. außer Kraft setzen. In der gemeindlichen Haushaltssatzung darf nicht festgelegt werden, dass sämtliche Aufwendungen, die zusätzlich im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen, als nicht erheblich für die gemeindliche Haushaltswirtschaft gelten. Die zur Abgrenzung bestimmten Kriterien „erheblich“ und „unerheblich“ sind für die Gemeinde wertmäßige Maßgrößen, die von ihr entsprechend betragsmäßig festzulegen bzw. zu bemessen sind.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 83 GO NRW

Die auf das Haushaltsjahr bezogenen Entscheidungsbefugnisse mit einer entsprechenden Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung, z. B. über die Erheblichkeit oder Nicht-Erheblichkeit von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen, verlieren nicht mit dem letzten Tag des Haushaltsjahres vollständig ihre Gültigkeit. Sie sind vielmehr im Folgejahr noch von der Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses anzuwenden, wenn dabei weitere haushaltsmäßige Bewirtschaftungsmaßnahmen umzusetzen sind. Die haushaltswirtschaftlichen Regelungen erstrecken sich immer auf den gesamten gemeindlichen Haushalt, der auch den Jahresabschluss umfasst.

Die Abwicklung nach Ablauf des Haushaltsjahres als „Nachholung“ der periodengerechten Zuordnung von erst dann endgültig feststehenden Aufwendungen zum abgelaufenen Haushaltsjahr stellt eine unmittelbar auf das Haushaltsjahr bezogene Bewirtschaftungsmaßnahme der Gemeinde dar. Diese Maßnahme unterliegt dem gleichen Zustimmungsbedarf des Rates wie die Maßnahmen innerhalb des Haushaltsjahres. Durch eine auf den Jahresabschluss bezogene Regelung kann die Gemeinde nicht die generelle „Nicht-Erheblichkeit“ von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen festlegen.

Die Gemeinde kann daher dadurch auch nicht die vorherige Zustimmung des Rates bei erheblichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen als entbehrlich ansehen bzw. als entbehrlich erklären. Eine vom Rat getroffene allgemeine Festlegung, mit der eine Erheblichkeit von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen und damit das vorherige Zustimmungserfordernis des Rates ausgeschlossen wird, ist deshalb aus haushaltsrechtlicher Sicht als unzulässig einzustufen.

Diese Einordnung bedeutet nicht, dass Bewirtschaftungsmaßnahmen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses, die erhebliche überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen betreffen, nicht mehr möglich sind. Eine Alternative stellt die enge Verknüpfung des Zustimmungsverfahrens zu überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen mit dem Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Jahresabschluss dar, sodass nicht zwei ratsbezogene Verfahren parallel bzw. getrennt voneinander durchgeführt werden müssen.

### **2.1.1.4 Kein sachlicher Ausschluss der „Erheblichkeit“**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung wird regelmäßig eine Festlegung über den Umgang mit erheblichen und nicht-erheblichen Aufwendungen und Auszahlungen für das Haushaltsjahr getroffen. Dadurch werden die Geschäftsvorfälle abgegrenzt, zu denen wegen der Erheblichkeit von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen die vorherige Zustimmung des Rates erforderlich ist. Dieses gesetzliche Zustimmungserfordernis kann vom Rat der Gemeinde grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden, denn er kann sich aus seiner Gesamtverantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht selbst entlassen.

Der Rat kann daher in der gemeindlichen Haushaltssatzung keine sachliche Festlegung treffen, nach der ohne Einschränkungen in der Höhe die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen der Gemeinde „als unerheblich im Sinne des § 83 GO NRW gelten, die wirtschaftlich durchlaufend sind“. Eine solche Regelung steht mit dem gemeindlichen Haushaltsrecht nicht in Einklang. Es ist dabei unerheblich, ob der Rat im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung die besondere Regelung ausdrücklich mitgetragen hat (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

Der Rat kann die gesetzliche Trennung zwischen erheblichen und nicht erheblichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen, die eine Ausgangslage für sein Zustimmungserfordernis darstellt, nicht in eigener Verantwortung dadurch aufheben, dass er sämtliche Aufwendungen und Auszahlungen, die durch sachliche Kriterien abgegrenzt werden, als nicht erheblich für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erklärt. Die zur Abgrenzung bestimmten Kriterien „erheblich“ und „unerheblich“ sind für die Gemeinde wertmäßige Maßgrößen, die von ihr entsprechend betragsmäßig festzulegen bzw. zu bemessen sind.

Deren nähere Ausgestaltung durch die Gemeinde muss so vorgenommen werden, dass eine Anwendung auf gleiche gemeindliche Sachverhalte in gleicher Weise haushaltspositionenscharf möglich ist. Die Auslegung und Differenzierung des Kriteriums „erheblich“ darf deshalb von der Gemeinde nicht allein unter Zugrundelegung einer sachlichen Ausrichtung erfolgen. Sie würde die Zweckbestimmung der jeweiligen Haushaltsposition beeinträchtigen, die von den überplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen betroffen ist. Durch die Gemeinde kann daher z. B. nicht in allgemeiner Form festgelegt werden, dass im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestimmte Sachverhalte unabhängig von ihrer sachlichen Bedeutung oder ihrem Zweck als unerheblich gelten.

#### **2.1.1.5 Die rechtliche Verpflichtung**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können Sachverhalte und Gegebenheiten entstehen, bei denen sich die Gemeinde ihrer Leistungsverpflichtung nicht entziehen kann. Derartige Sachlagen sind oftmals nicht für das Haushaltsjahr planbar und die daraus erwachsenden Verpflichtungen muss die Gemeinde meistens kurzfristig und vollständig in geeigneter Weise erfüllen.

Für die gemeindlichen Leistungen bedarf es grundsätzlich unter Bezug auf den Haushaltsplan als verbindlichen Rahmen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr veranschlagter Ermächtigungen. In den Fällen, in denen rechtliche Verpflichtungen erst im Rahmen der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr entstehen, muss die Gemeinde grundsätzlich vor deren Eingehen die dafür notwendigen haushaltswirtschaftlichen Voraussetzungen schaffen. Die Sachlage kann deshalb zu zustimmungsbedürftigen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen führen.

Bei einer erheblichen Eilbedürftigkeit und erheblichen Aufwendungen oder Auszahlungen kann es ggf. auch zu einem Dringlichkeitsbeschluss kommen, weil die vorherige Zustimmung des Rates nicht eingeholt werden kann. In Ausnahmefällen kann bei der Gemeinde aber auch eine Sachlage entstehen, dass rechtliche Verpflichtungen umgehend von der Gemeinde zu erfüllen sind, weil natürliche Personen als Anspruchsberechtigte ohne die Leistungen der Gemeinde in ihrer Existenz bedroht sind.

Die aus dieser Situation entstehenden Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde, z. B. durch Unterstützungsleistungen, müssen umgehend geleistet werden, auch wenn dafür eine haushaltsmäßige Ermächtigung fehlt. Entsprechend wird die Leistungspflicht der Gemeinde auch bei erforderlichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen nicht durch eine fehlende Zustimmung des Rates eingeschränkt. In diesen Fällen bedarf es aber einer unverzüglichen Unterrichtung nach der Abwicklung derartiger gemeindlicher Geschäftsvorfälle.

#### **2.1.2 Die Zustimmung des Rates**

##### **2.1.2.1 Die vorherige Zustimmung**

Die erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen tangieren oftmals die Ziele und Zwecke der im Haushaltsplan enthaltenen und durch den Rat der Gemeinde erteilten Ermächtigungen. Zu den gesetzlich festgelegten Pflichten gehört deshalb, dass vorgesehene überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, die erheblich im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind, der vorherigen Zustimmung des Rates bedürfen. Die Zustimmungspflicht ist allein wegen der entstehenden Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bestimmt worden.

Die Beteiligung des Rates bzw. dessen vorherige Zustimmung zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ergänzt nicht die Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltsatzung. Sie löst deshalb auch keine Änderung der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächti-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 83 GO NRW

gungen aus. Im gemeindlichen Jahresabschluss sind deshalb die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen auch nicht unter dem „fortgeschriebenen Ansatz“ zu erfassen, sondern im Rahmen des vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleiches (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW).

Für das Zustimmungserfordernis des Rates ist in der haushaltsrechtlichen Vorschrift kein konkreter Maßstab festgelegt worden. Es ist lediglich mit dem unbestimmten Rechtsbegriff „erheblich“ verknüpft worden. Diese Bindung gibt vor, dass dann eine sachgerechte Auslegung des Begriffs „erheblich“ im Sinne der Erforderlichkeit einer Zustimmung des Rates erfolgt, wenn die Abgrenzung nach wertmäßigen Maßgrößen erfolgt, die betragsmäßig bestimmt sein müssen.

Die Auslegung und Differenzierung des Kriteriums „erheblich“ durch die Gemeinde darf nicht allein unter Zugrundelegung einer sachlichen oder einer zeitlichen Ausrichtung erfolgen. Auf die Zustimmung des Rates zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen kann dadurch sowohl bei der Bewirtschaftung im Haushaltsjahr als auch bei deren Abrechnung im Jahresabschluss nicht verzichtet werden.

Die Gemeindeverwaltung soll eine geeignete Festlegung in gemeinsamer Verantwortung mit dem Rat treffen. Dabei ist auch der Umgang mit den gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu klären, die kaum konkret planbar sind, weil die daraus entstehenden Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde nicht errechenbar sind. Die Gemeinde muss grundsätzlich alle für das Haushaltsjahr erwarteten Aufwendungen und Auszahlungen in ihren Haushaltsplan einbeziehen, aber wenn die einzelnen Beträge nur unter Schwierigkeiten abschätzbar sind. Ihr steht deshalb nicht das Recht zu, auf eine Veranschlagung zu verzichten.

Die Gemeinde darf daher die Anwendung des Begriffs „erheblich“ nicht so ausgestalten, dass die haushaltsrechtlich gebotene Zustimmung des Rates „ins Leere läuft“. Das gesetzliche Zustimmungserfordernis kann vom Rat der Gemeinde grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden, denn er kann sich aus seiner Gesamtverantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht selbst entlassen. Er kann daher im Rahmen der Haushaltssatzung der Gemeinde keine entsprechende Festlegung beschließen, nach der als erheblich geltende über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen als unerheblich gelten.

In diesem Zusammenhang ist auch die Einholung der vorherigen Zustimmung des Rates zu überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen im Falle einer besonderen Dringlichkeit oder bei einem Bedarf im Zeitraum der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu klären. Außerdem kann die gesetzlich festgelegte vorherige Zustimmungspflicht des Rates nicht durch eine Regelung in der Haushaltssatzung außer Kraft gesetzt werden, durch die der Rat bei überplanmäßigen und außerplanmäßigen Auszahlungen nur über die Bereitstellung der erforderlichen Haushaltsmittel zu informieren ist.

### **2.1.2.2 Die Zustimmung als Dringlichkeitsentscheidung**

In Angelegenheiten, die der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde unterliegen und bei denen die Entscheidung darüber nicht rechtzeitig möglich ist oder nicht aufgeschoben werden kann, weil sonst erhebliche Nachteile oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, kann ggf. der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied über die gemeindliche Angelegenheit entscheiden (vgl. § 60 Absatz 1 GO NRW). Eine derartige Dringlichkeitsentscheidung kann für alle gemeindlichen Angelegenheiten in Betracht kommen, insbesondere als Entscheidung in Einzelfällen.

In Ausnahmefällen können auch erhebliche überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen der Gemeinde so dringlich sein, dass für die Einholung der vorherigen Zustimmung des Rates seine nächste Sitzung nicht abgewartet werden kann. In solchen eilbedürftigen Fällen bietet es sich an, dass der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied eine Entscheidung trifft, um das notwendig gewordene haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde zeitnah zu ermöglichen. Eine solche Entscheidung hat wie alle Dringlich-

keitsentscheidungen jedoch nur einen vorübergehenden Charakter und ist dem Rat der Gemeinde zur Genehmigung vorzulegen (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

### **2.1.2.3 Die Zustimmung im Jahresabschluss**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich oftmals erst ergeben, dass weitere Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Diese überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen sind dann auch in die gemeindliche Ergebnisrechnung aufzunehmen. In solchen Fällen wäre es jedoch nach der Vorschrift erforderlich, vor deren Einbeziehung in die Ergebnisrechnung erst die Zustimmung des Rates dazu einzuholen und danach das Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Jahresabschluss weiter zu betreiben.

In solchen Fällen ist der Rat der Gemeinde in seiner Funktion sowohl im Zustimmungsverfahren wie auch im Aufstellungsverfahren gleichermaßen betroffen. Für die Gemeinde bietet es sich daher an, die beiden gesetzlich bestimmten Verfahren miteinander zu verknüpfen. Die Zusammenführung der Verfahren ist aus verwaltungsmäßiger Sicht sachgerecht und zweckmäßig. Der Rat muss dazu im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses darüber unterrichtet werden, dass er auch eine „gesonderte“ Zustimmung zu den entstandenen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen gibt.

In einer geeigneten Übersicht sollte dem Rat im Rahmen der Jahresabschlussunterlagen aufgezeigt werden, zu welchen im Haushaltsjahr entstandenen erheblichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen er noch seine Zustimmung geben muss. In solchen Fällen kann sich z. B. eine Erweiterung des Plan-/Ist-Vergleichs in der gemeindlichen Ergebnisrechnung anbieten, in dem der Differenzbetrag weiter anlassbezogen oder ursachengerecht aufgegliedert wird.

Der Umfang der betreffenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen muss dadurch insgesamt erkennbar und nachvollziehbar sein, gleichzeitig aber auch erläutert werden. Soweit eine solche Darstellung in den Teilrechnungen erfolgt, sollte durch eine zusammenfassende zusätzliche Darstellung auch ein Überblick über das Gesamtvolumen der erheblichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen gegeben werden. Mit solchen Informationen wird es dem Rat ermöglicht, seine Zustimmung zu solchen Aufwendungen in die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen.

### **2.1.3 Die Umsetzung einer rechtlichen Verpflichtung**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung wird regelmäßig eine Festlegung über den Umgang mit erheblichen und nicht-erheblichen Aufwendungen für das Haushaltsjahr getroffen. Dadurch werden die Geschäftsvorfälle abgegrenzt, zu denen wegen der Erheblichkeit von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen die vorherige Zustimmung des Rates erforderlich ist. Dieses gesetzliche Zustimmungserfordernis des Rates erstreckt sich grundsätzlich auch auf über- und außerplanmäßige Aufwendungen, die aufgrund gesetzlicher oder rechtlicher Vereinbarungen entstehen.

Dieses gesetzliche Zustimmungserfordernis kann vom Rat der Gemeinde grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden. Der Rat kann aber eine Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung treffen, nach der sein Zustimmungserfordernis bei bestehenden gesetzlichen oder rechtlichen Verpflichtungen, die zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen führen, als erteilt gilt. Er kann diese „vorherige Zustimmung“ für bestimmte Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle einschränken oder mit Bedingungen verknüpfen.

Die gewünschte vorherige Zustimmung wird nicht dadurch erreicht, dass die möglicherweise entstehenden über- und außerplanmäßigen Aufwendungen ohne Einschränkungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung als uner-



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 83 GO NRW

heblich im Sinne des § 83 GO NRW erklärt werden. Eine solche Regelung steht mit dem Haushaltsrecht nicht in Einklang. Es ist dabei unerheblich, ob der Rat im Rahmen seines Beschlusses über die Haushaltssatzung die besondere Regelung mitgetragen hat (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

Die zur Abgrenzung vorgesehenen Kriterien „erheblich“ und „unerheblich“ sind nur wertmäßige Maßgrößen, die auf gleiche gemeindliche Sachverhalte in gleicher Weise sowohl bei der Bewirtschaftung im Haushaltsjahr als auch bei deren Abrechnung im Jahresabschluss anzuwenden ist. Die Kriterien stellen deshalb kein Instrument dar, damit es bei über- und außerplanmäßige Aufwendungen, die aufgrund gesetzlicher oder rechtlicher Vereinbarungen entstehen, auf eine vorherige Beteiligung des Rates verzichtet werden kann. Abhängig vom konkreten Sachverhalt bei der Gemeinde kann bei rechtlichen Verpflichtungen ggf. eine umfassende zeitnahe Unterrichtung des Rates ausreichend sein.

### **2.1.4 Die Erfüllung der Unterrichtungspflicht**

Zu den gesetzlich festgelegten Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde gehört, dass überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, wenn sie nicht erheblich sind, dem Rat zur Kenntnis zu geben sind (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW). Für die Abgrenzung zwischen dem Zustimmungsbedürfnis des Rates bei erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen und der Unterrichtungspflicht ist in der Vorschrift kein Maßstab festgelegt worden.

Aus dem haushaltsmäßigen Zusammenhang kann dazu abgeleitet werden, dass der Begriff „nicht erheblich“ immer in einem Verhältnis der vorgesehenen überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen zu der jeweils betroffenen Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan steht. Die Gemeinde hat diesen Sachverhalt unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten. Die örtliche Ausgestaltung sollte in Abstimmung mit dem Rat der Gemeinde erfolgen.

Die Vorgabe, dass die nicht erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu bringen sind, entlässt die Gemeindeverwaltung nicht aus der „gemeinsamen“ haushaltswirtschaftlichen Verantwortung, die von ihr zusammen mit dem Rat zu tragen ist. In die Abstimmung über die Festlegung der Erheblichkeit sollte daher auch die Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat nicht unberücksichtigt bleiben.

Unter Berücksichtigung der Bedeutung und dem Auftreten von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr kann die Gemeinde ggf. auch zeitnahe unterjährige Informationen geben. Eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen mit unterhalb oder oberhalb der festgelegten Schwelle liegenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen kann auch ein Zeichen für eine notwendige Überprüfung der gemeindlichen Haushaltsplanung durch den Rat und die Gemeindeverwaltung sein.

### **2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 81 GO NRW):**

Der ausdrückliche Verweis in der haushaltsrechtlichen Vorschrift auf § 81 Absatz 2 GO NRW soll gewährleisten, dass bei erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen trotz einer vorherigen Zustimmung des Rates die Gemeinde dann nicht auf die Aufstellung einer Nachtragssatzung verzichten kann, wenn ein örtlicher haushaltswirtschaftlicher Sachverhalt vorliegt, der die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung auslöst.

Die Gemeinde muss entsprechend handeln und hat z. B. unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn von der Gemeinde bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erhebli-

chen Umfang geleistet werden müssen. Eine gemeindliche Nachtragssatzung ist aber auch dann zu erlassen, wenn von der Gemeinde Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen. Derartige haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten führen zu Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr.

Die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten werden als so schwerwiegend betrachtet, dass das zu erreichende Gesamtbild der jahresbezogenen Haushaltswirtschaft bzw. die geplante wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde nicht mehr mit der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang stehen. In solchen Fällen wird es daher als unerlässlich angesehen, dass von der Gemeinde eine Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung aufzustellen und zu beschließen ist. Die Gemeinde darf ohne eine Nachtragssatzung nicht die Aufwendungen entstehen lassen oder die Auszahlungen leisten, deren Bedarf eine Nachtragssatzung auslöst, denn sie kann eine Nachtragssatzung nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

### **3. Zu Absatz 3 (Deckung für mehrjährige Investitionen):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Überplanmäßige Auszahlungen und fortgesetzte Investitionen):**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht gewährt der Gemeinde bei der haushaltswirtschaftlichen Umsetzung von Investitionsmaßnahmen einen weiten Spielraum. Gleichwohl können trotz sorgfältiger Haushalts- und Bauplanung unvorhersehbare Ereignisse zu Änderungen bei einer begonnenen Investitionsmaßnahme und zu einem Bedarf zur Leistung von gemeindlichen Auszahlungen führen, die nach der Haushaltsplanung erst in einem späteren Haushaltsjahr erfolgen sollten. In solchen Fällen ist vielfach eine Änderung der gemeindlichen Haushaltsplanung durch den Erlass einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW durch die Gemeinde zu aufwendig, um eine entsprechende Anpassung im gemeindlichen Haushaltsplan des laufenden Haushaltsjahres herbeizuführen.

Durch die Vorschrift werden deshalb überplanmäßige Auszahlungen für gemeindliche Investitionen ausdrücklich für zulässig erklärt, auch wenn ihre Deckung erst im folgenden Haushaltsjahr gewährleistet ist. Sie können ggf. auch bereits im gemeindlichen Finanzplan für das neue Haushaltsjahr veranschlagt worden sein (Haushaltsvorgriff). Eine Voraussetzung für solche gemeindlichen Auszahlungen ist jedoch immer, dass es sich um einen Mehrbedarf für die Fortsetzung einer laufenden Investitionsmaßnahme der Gemeinde handeln muss.

Im Rahmen eines solchen Haushaltsvorgriffs sind jedoch keine außerplanmäßigen Auszahlungen für noch anstehende gemeindliche Investitionen zulässig. Sie unterliegen dem Verfahren nach Absatz 1 der Vorschrift. Im Wege dieser Vorschrift werden auch keine Auszahlungen für Investitionsmaßnahmen ermöglicht, die noch nicht im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind. Solche Maßnahmen führen zu neuen investiven Auszahlungen, wenn die gemeindlichen Investitionen noch im Haushaltsjahr begonnen werden sollen. Sie lösen die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung aus (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

##### **3.1.2 Die Deckung überplanmäßiger Auszahlungen für Investitionen**

Bei Investitionsmaßnahmen der Gemeinde, für die im gemeindlichen Finanzplan bereits Auszahlungen veranschlagt worden sind, und die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auszahlungen auch dann zulässig, wenn ihre Deckung erst im folgenden Jahr gewährleistet ist (Haushaltsvorgriff). Mit dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift wird der Gemeinde die Möglichkeit gegeben, bei Bedarf die Auszahlungen für Investitionsmaßnahmen, für die erst im folgenden Haushaltsjahr die notwendigen Ermächtigungen verfügbar wären, in das aktuelle Haushaltsjahr vorzuziehen.

In solchen Fällen wird eine entsprechende Deckung fiktiv unterstellt, denn sie wäre haushaltsmäßig erst im Folgejahr tatsächlich gegeben. Die Möglichkeit, bei investiven Fortsetzungsmaßnahmen entsprechend dem Umsetzungsstand auch Auszahlungen vorzuziehen, denn eine Vorauszahlung ist im Grundsatz nicht zulässig, erhöht das flexible Handeln bei der gemeindlichen Investitionstätigkeit. Sie lässt zudem ein schnelles Reagieren der Gemeinde zu, wenn eine beschleunigte und zügige Weiterführung, z. B. von Baumaßnahmen geboten ist.

Die Regelung stärkt zudem die gemeindliche Eigenverantwortung und ihr wirtschaftliches Handeln. Sie ist jedoch nicht anwendbar, wenn bisher noch nicht für das Haushaltsjahr veranschlagte Investitionen vorgezogen werden sollen. In diesen Fällen ist die Aufstellung einer Nachtragssatzung durch die Gemeinde zwingend erforderlich bzw. unverzichtbar (vgl. § 81 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

### **3.2 Zu Satz 2 (Verfahren bei überplanmäßigen Auszahlungen für Investitionen)**

Das Verfahren zur Bereitstellung von überplanmäßigen Auszahlungen für gemeindliche Investitionen soll sich nach den haushaltsrechtlich bestimmten Regelungen richten. Die haushaltsrechtliche die Vorschrift enthält daher an dieser Stelle nur noch einen Verweis auf den Absatz 1 Sätze 3 und 4 und den Absatz 2 dieser Vorschrift, die sinngemäß gelten bzw. zur Anwendung durch die Gemeinde kommen sollen. Durch den Verweis auf Absatz 1 Satz 3 der Vorschrift wird ausgedrückt, dass auch in den Fällen des Absatzes 3 der Vorschrift die Entscheidung über die zusätzlichen Auszahlungen beim Kämmerer der Gemeinde oder beim Bürgermeister der Gemeinde liegt.

Durch den Verweis auf Absatz 1 Satz 4 der Vorschrift wird bewirkt, dass in den Fällen des Absatzes 3 der Vorschrift auch ein Beschäftigter der Gemeinde über die zusätzlichen Auszahlungen entscheiden kann, wenn diese Person die Entscheidungsbefugnis darüber vom Kämmerer mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates übertragen bekommen hat. Der weitere Verweis auf den Absatz 2 hat zur Folge, dass eine Zustimmung des Rates der Gemeinde dann erforderlich ist, wenn die überplanmäßigen Auszahlungen im Sinne der örtlich zu treffenden Abgrenzung erheblich sind.

Die Entscheidungen des Kämmerers oder des Bürgermeisters über überplanmäßige Auszahlungen für Investitionen und deren Umfang sind dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis zu geben. Der Verweis ist deshalb allein auf den Satz 1 des Absatzes 2 ausgerichtet. Der Satz 2 des Absatzes, der auf die Vorschriften über die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung verweist, bleibt in den Fällen von überplanmäßigen Auszahlungen bei gemeindlichen, im Haushaltsplan veranschlagten, Investitionen unberührt, auch wenn in der Vorschrift nicht ausdrücklich auf den Satz 1 verwiesen wird.

## **4. Zu Absatz 4 (Künftige haushaltsmäßige Belastungen):**

### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift finden die Absätze 1 bis 3 dieser Vorschrift eine entsprechende Anwendung auf gemeindliche Maßnahmen, durch die später über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde entstehen können. Bei dieser Regelung wurde berücksichtigt, dass ein Zwang oder eine Eilbedürftigkeit, Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen zu leisten, sich vielfach nicht erst durch die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan, sondern oftmals schon zuvor ergibt.

Es sind vielfach schon die vorher eingeleiteten verwaltungsmäßigen Maßnahmen, die durch rechtliche Bindungen eingegangen werden, die zu späteren über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen führen können, z. B. wenn es unterlassen wurde, solche gemeindlichen Maßnahmen in die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde aufzunehmen. Daher sollen die Regelungen der Absätze 1 bis 3 der Vorschrift auch auf Maßnahmen der Gemeinde eine entsprechende Anwendung finden, die dafür die Ursache bilden. Sie werden den

gleichen verfahrensmäßigen Bedingungen unterworfen wie aktuelle gemeindliche Sachverhalte und Maßnahmen, die im Haushaltsjahr überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen auslösen.

#### **4.2 Die Überprüfungspflichten**

Die Gemeinde soll vor dem Eingehen von Verpflichtungen, die künftige haushaltsmäßige Belastungen auslösen können, insbesondere prüfen, ob die sachlichen Voraussetzungen vorliegen, wenn daraus später über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen entstehen. Derartige über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen können entstehen, wenn die notwendigen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen nicht im Haushaltsplan veranschlagt sind.

Durch die vorher eingegangenen Verpflichtungen werden aber zwangsläufig Aufwendungen entstehen oder Auszahlungen notwendig werden, denen sich die Gemeinde nicht entziehen kann. Auch eine mehrjährige gemeindliche Investitionsmaßnahme kann dabei einen Anlass für eine solche Prüfung durch die Gemeinde darstellen. Die Prüfungen nach dieser Vorschrift erfordern auch, dass dann auch in entsprechender Weise die vorgeschriebenen Entscheidungen eingeholt bzw. getroffen werden.

Der Kämmerer hat über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen zu entscheiden, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister der Gemeinde. Sofern die künftigen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen aber voraussichtlich erheblich sind, bedürfen sie der vorherigen Zustimmung des Rates und sind ihm ansonsten zur Kenntnis zu bringen. Es gilt zudem sicherzustellen, dass künftige haushaltsmäßige Belastungen frühzeitig erkannt werden und vermieden werden und die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht gefährdet wird.

XXXXXXXXXXXX

**§ 84**  
**Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

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

**Erläuterungen zu § 84:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

**1.1 Die Ausgangslage**

**1.1.1 Die zeitliche Planung der staatlichen Ebenen**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist als prozessorientiert zu betrachten, denn sie wird nicht nur im Ablauf des Haushaltsjahres, sondern mehrjährig ergebnis- und zukunftsorientiert gesteuert. Am Beginn des jährlichen Haushaltskreislaufs der Gemeinde steht deshalb eine jahresbezogene Haushaltsplanung, die vor dem Haushaltsjahr abgeschlossen sein soll (vgl. § 80 GO NRW). Sie soll mindestens auf einer mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufgebaut werden, um bei einer langfristig ausgerichteten Perspektive (gemeindliches Leitbild) eine einseitige und unrealistische Haushaltsplanung durch die Gemeinde zu vermeiden.

Die Vorgabe, der Haushaltswirtschaft eine mittelfristige Finanzplanung zugrunde zu legen, besteht auch für die staatlichen Ebenen. Bei der Europäischen Union besteht ein verbindlicher mehrjähriger Finanzrahmen, der die Grundlage für den jährlichen Haushalt bilden, z. B. für den Zeitraum 2014 bis 2020. Die Verpflichtung für eine mehrjährige Finanzplanung für den Bund und die Länder bildet der Art. 109 GG i. V. m. dem § 50 HGrG. Sie haben aufgrund dieser Vorgaben ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige (mittelfristige) Finanzplanung zugrunde zu legen und einen mehrjährigen Finanzplan aufzustellen, in den in zeitlicher Hinsicht das jeweilige Haushaltsjahr einbezogen ist (vgl. z. B. § 28 LHO NRW). Die mittelfristige Planung dient der Orientierung für die weitere haushaltswirtschaftliche Entwicklung.

Die Gemeinden als Teil der Länder haben ebenfalls mehrjährig zu planen und sind haushaltsrechtlich verpflichtet, ihrer Haushaltswirtschaft eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung für einen fünfjährigen Zeitraum zugrunde zu legen. Für diesen Zeitraum wird grundsätzlich angenommen, dass noch aussagefähige jahresbezogene Daten ermittelbar sind. Diese mittelfristige Planung soll für die gemeindliche Haushaltswirtschaft jedoch nicht nur eine Orientierung darstellen. Sie soll von der Gemeinde so sorgfältig und konkret vorgenommen werden, dass bereits das Erreichen des Haushaltsausgleichs in den einzelnen Jahren aufzuzeigen ist. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist daher in den gemeindlichen Haushaltsplan integriert worden.

Die mittelfristige Planung beinhaltet durch die Verpflichtungen zum jährlichen Soll-Ausgleich und zur Beachtung der Veranschlagungsregelungen besondere Bindungen für die Gemeinde (vgl. § 11 GemHVO NRW). In diesem Rahmen muss z. B. von der Gemeinde eine mehrjährige Investitionsmaßnahme insgesamt dargestellt werden. Außerdem entstehen haushaltswirtschaftliche Bindungen, wenn zur Umsetzung bestimmter Investitionsmaßnahmen ausgewählte Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden oder einzelne veranschlagte Verpflichtungsermächtigungen auch für andere gemeindliche Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können.

**1.1.2 Die Geltung für die Gemeinde**

Für die Gemeinde ist die bundesweit geltende Vorgabe einer mittelfristigen Planung für die Haushaltswirtschaft in einer gesonderten haushaltsrechtlichen Vorschrift übernommen worden. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde mit dem besonderen Bestandteil "Haushaltsjahr" hat durch ihre Einbeziehung in den Ergebnisplan und den Finanzplan sowie in die Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans an Bedeutung für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gewonnen (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Sie stellt eine zukunftsbezogene Entwicklung der Gemeinde hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Lage sowie ihrer Leistungsfähigkeit und Aufgabenerfüllung dar und wird mit dem gemeindlichen Haushaltsplan offengelegt (vgl. Abbildung 120).

<b>DIE GRUNDLAGEN DER MITTELFRISTIGEN PROGNOSEN</b>
- örtliche Ziele und Verhältnisse
- aktuelle haushaltswirtschaftliche Informationen
- wahrscheinliche Szenarien der Umsetzung im Haushaltsjahr
- vorsichtige Schätzungen
- möglichst belegbare Annahmen
- nachvollziehbare Variable
- Analysen finanzpolitischer Entscheidungen
- spezielle Risikoszenarien
- realisierbare Chancen
- örtliche objektive Kriterien
- Berücksichtigung der gesamten Aufgaben
- unvoreingenommene Bewertung
- Veröffentlichung der Grundannahmen
- Vermeidung systematischer Fehler

*Abbildung 120 „Die Grundlagen der mittelfristigen Prognosen“*

Die Gemeinde muss für den mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanungszeitraum offenlegen, wie sie ihre Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und in den folgenden drei Planungsjahren ausgestaltet und ausführen will und wie sie dabei die stetige Aufgabenerfüllung und den jährlichen Haushaltsausgleich dauerhaft sichert. Unter den gemeindlichen Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ fallen dabei alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die zur Planung, Ausführung und Abrechnung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören. Die mittelfristige

Ergebnis- und Finanzplanung soll dazu beitragen, dem Rat die haushaltspolitischen Entscheidungen zu erleichtern. Sie soll aber auch eine Orientierung für die Ratsentscheidungen für das Haushaltsjahr und für die sich daran anschließenden drei Planungsjahre bieten.

## **1.2 Die zeitliche Haushaltsplanung**

### **1.2.1 Der mittelfristige Zeitraum**

Die Gemeinde hat ihre örtliche Haushaltsplanung auf den fünfjährigen Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auszurichten, sofern nicht im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes ein längerer Zeitraum erforderlich ist (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltsplanung hat sich daher nicht allein auf das künftige Haushaltsjahr, sondern vielmehr auch auf die drei folgenden Planungsjahre zu erstrecken. Bei dieser Planung ist vom laufenden Haushaltsjahr auszugehen, dass als erstes Planungsjahr die Basis für die weitere Planung in diesem Zeitrahmen der Haushaltsplanung darstellt.

Für die Gemeinde besteht durch diese Vorgaben ein Zwang zur Prognose unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Durch die jahresbezogene Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan werden die voraussichtlichen Auswirkungen der haushaltsmäßigen Entscheidungen für die weiteren Planungsjahre transparent gemacht. Anhand der Zeitreihe soll im gemeindlichen Haushaltsplan das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sowie der Bedarf der Gemeinde an Finanzmitteln für die einzelnen Jahre angegeben werden.

Die Gemeinde hat daher in ihrem Haushaltsplan die Erträge und Aufwendungen für das Haushaltsjahr in ihrer voraussichtlichen Höhe nach ihren Arten sowie die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge jahresbezogen nach ihren Arten zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Sie zeigt dadurch für den gesamten mehrjährigen Planungszeitraum auf, wie sie in diesem Zeitraum ihre Haushaltswirtschaft führen will, damit die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.

Die Umsetzung dieser Zielsetzungen soll auch durch die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorgaben durch die Gemeinde gewährleistet, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen und dabei den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen. Über den fünfjährigen Zeitraum der Haushaltsplanung legt daher die Gemeinde ihre Leistungskraft konkret offen. Sie zeigt dadurch auch die voraussichtliche Stabilität ihrer Haushaltswirtschaft in diesem Zeitrahmen auf (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

### **1.2.2 Der langfristige Zeitraum**

Die gemeindliche Haushaltsplanung geht grundsätzlich vom Zeitrahmen eines Haushaltsjahres aus. Die Gemeinde muss über den Weg der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aber auch langfristige Zeiträume berücksichtigen. Vielfach werden von der Gemeinde langfristige Verträge abgeschlossen, z.B. Mietverträge oder Kreditverträge. Sie kann auch ein Haushaltssicherungskonzept umzusetzen haben, dessen Zeitraum zehn Jahre betragen kann. Der fünfjährige Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ermöglicht daher der Gemeinde auch einen geeigneten Einstieg in die langfristige Planung, um auch dabei einen Überblick über die voraussichtlichen künftigen haushaltswirtschaftlichen Entwicklungen zu erreichen.

In der Planung des langfristigen Zeitraums hat die Gemeinde vergleichbare Maßstäbe wie im mittelfristigen Zeitraum anzulegen. Sie hat dafür Sorge zu tragen, dass im gesamten Zeitraum eine geordnete Haushaltswirtschaft besteht, jährlich der Haushaltsausgleich erreicht wird und soll rechtzeitig geeignete Gegenmaßnahmen einleiten, wenn Risiken erkennbar werden, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben voraussichtlich nicht mehr gesichert ist

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 84 GO NRW**

(vgl. § 75 Absatz 1 und 2 GO NRW). Die Gemeinde muss daher langfristig ihre Verpflichtungen gegenüber Dritten nachhalten und diese entsprechend dem Zeitablauf in ihre mittelfristige Planung einfließen lassen.

Eine Verpflichtung besteht auch für die Ansprüche der Gemeinde, die als langfristige Forderungen gegenüber Dritten bestehen. Es gilt daher für die Gemeinde, eine entsprechende Übersicht zu behalten und fortzuschreiben, auch wenn die jeweiligen Gesamtbeträge in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Eine Möglichkeit für eine Übersicht über haushaltswirtschaftliche Auswirkungen wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 121).

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER LANGFRISTIGE WIRTSCHAFTLICHE AUSWIRKUNGEN</b>			
<b>Jahr ...</b>	<b>Jahr ...</b>	<b>Jahr ...</b>	<b>Langfristige Planung ▶</b>
Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	
Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	
<b>Haushaltsjahr ...</b>	<b>Planungsjahr ...</b>	<b>Planungsjahr ...</b>	<b>Mittelfristige (fünfjährige) Planung ▶</b>
Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen	
Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:	
<b>Haushaltsjahr ...</b>			<b>Haushaltsjahrbezogene Planung ▶</b>
Ergebniswirksam: Erträge: Aufwendungen			
Zahlungswirksam: Einzahlungen: Auszahlungen:			

*Abbildung 121 „Die Übersicht über langfristige wirtschaftliche Auswirkungen“*

Bei gemeindlichen Investitionen ist der Zeitraum der mittelfristigen Haushaltsplanung grundsätzlich nicht als ausreichend anzusehen. Der Zeitraum muss über die Anschaffungs- oder Herstellungsphase hinaus um den Nutzungszeitraum erweitert werden und insgesamt den Lebenszyklus des jeweils erworbenen oder selbst geschaffenen Vermögensgegenstandes umfassen (vgl. § 14 GemHVO NRW).

Bei einem solchen langfristigen Betrachtungszeitraum für die gemeindlichen Vermögensgegenstände können die Kriterien „Generationengerechtigkeit“ und „Nachhaltigkeit“ die notwendige Beachtung bei der Gemeinde finden. Von der Gemeinde ist daher auch sicherzustellen, dass die Nutzung der gemeindlichen Vermögenswerte für die Aufgabenerfüllung auch langfristig bzw. über die vorgesehene Nutzungszeit möglich wird.

Für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle mit haushaltsmäßigen Auswirkungen auf künftige Jahre ist es daher nicht als ausreichend anzusehen, die geschäftlichen Bindungen nur im Rahmen der jährlich aufzustellenden Bilanz nachzuhalten. Die Gemeinde sollte vielmehr durch besondere Unterlagen und Nebenrechnungen einen



ständigen Überblick über die künftigen Belastungen des gemeindlichen Haushalts haben. Sie kann dann bei weiteren Vereinbarungen auf eine einfache Art einen Vergleich bzw. eine Verträglichkeitsprüfung hinsichtlich ihrer Leistungsfähigkeit und der Aufgabenerfüllung vornehmen.

### **1.2.3 Keine Bindung an § 76 GO NRW**

Der Gemeinde wird zur Erfüllung ihrer Verpflichtung, den Haushaltsausgleich im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltskonsolidierungskonzeptes wiederherzustellen, ein Zeitraum von zehn Jahren nach dem Haushaltsjahr, in dem die Ursache für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes liegt, eingeräumt (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Dieser Zeitraum umfasst dadurch auch den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.

Die Zehn-Jahres-Frist für das Haushaltssicherungskonzept erweitert zwar die zeitliche Dimension der gemeindlichen Ergebnis- und Finanzplanung, verändert jedoch nicht den förmlichen Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die von der Gemeinde in den jährlichen Haushaltsplan einzubeziehen ist. Für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre lassen sich die haushaltsmäßigen Wirkungen der vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen, wegen deren Einbeziehung in den gemeindlichen Haushaltsplan, unmittelbar aus den Jahresspalten dieser drei Planungsjahre ablesen.

Für die Zeit nach dem Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung müssen aber grundsätzlich vergleichbare Konkretisierungen der haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse geschaffen werden, um die geplanten Umsetzungsmaßnahmen zielorientiert nachvollziehbar und messbar zu machen. Die Gemeinde soll deswegen nicht nur die voraussichtlich entstehenden jahresbezogenen Erträge und Aufwendungen transparent machen, sondern dazu auch deren Berechnung sowie die Prognosegrundlagen und die zugrunde gelegten Annahmen aufzeigen.

Eine unmittelbare haushaltsrechtliche Bindung zwischen den Vorgaben zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung und der langfristigen Haushaltskonsolidierungs- oder Sanierungszeit besteht nicht. Sie ergibt sich jedoch dann, wenn langfristige Konsolidierungsmaßnahmen in den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorgezogen oder im Ablauf der Konsolidierungszeit in diesen Zeitraum „hineinwachsen“. Einer bis dahin möglichen Vereinfachung bei der Darstellung der Maßnahmen muss dann die entsprechende Konkretisierung folgen. Grundsätzlich gilt immer, dass mögliche schnell oder sofort zu realisierende Maßnahmen wegen des Zehnjahreszeitraumes nicht zeitlich verschoben oder über den gesamten Konsolidierungszeitraum gestreckt werden sollen.

## **1.3 Die Planungssicherheit**

Die Gemeinde muss sich ständig einen realitätsbezogenen Überblick über den Planungszeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung verschaffen und sich darüber klarwerden, welche Arten von Erträgen und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Arten von Einzahlungen zu erzielen und von Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden.

Durch eine fundierte mehrjährige Haushaltsplanung soll möglichst eine hohe Planungssicherheit erreicht werden, denn mögliche Planabweichungen bergen immer auch Risiken für die Gemeinde in sich. Im Rahmen ihrer Haushaltsplanung soll die Gemeinde daher auch die notwendige Transparenz darüber schaffen, sodass der Vorbericht zum Haushaltsplan entsprechende Erläuterungen enthalten sollte. Die Planungssicherheit wird verstärkt, wenn abhängig von den örtlichen Gegebenheiten im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch unterjährig bedarfsgerecht die Zielerreichung gemessen und beurteilt wird.

Die Veranschlagung der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan muss daher ausgehend von der strategischen Planung und den Zielen der Gemeinde das auf das Haushaltsjahr bezogene und geplante operative Ergebnis wieder spiegeln und damit Lösungsmöglichkeiten für die Realisation der gemeindlichen Ziele aufzeigen. Bei

der Darstellung sollten auch die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigt werden, denn vielfach bedarf es auch deren Mitwirkung.

Die mit den Zielen der Gemeinde verbundenen örtlichen Leistungskennzahlen sind dabei ein wichtiges Steuerungsinstrument für die Verantwortlichen in der Gemeinde. Diese Kennzahlen ermöglichen, die Zielerreichung jährlich zu messen, sodass deren Ist-Werte wichtig für die Planungsentscheidungen der Gemeinde sind (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Leistungskennzahlen sind jedoch nur im Sinne einer Planungssicherheit nutzbar, wenn auch der vorgesehene Zielbereich durch Sollgrößen oder Schwellenwerte angegeben bzw. abgegrenzt und dadurch konkretisiert wird.

#### **1.4 Die Planungsinhalte**

Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung unterstützt die gemeindliche Haushaltsplanung, weil sie die Gemeinde zwingt, im Rahmen einer mehrjährigen Planung örtliche Schwerpunkte zu setzen und umsetzungsgeeignete Maßnahmen und Dringlichkeiten festzulegen und konkret in einen fünfjährigen jahresbezogenen Zeitplan einzustellen. Die Bindung der Gemeinde an diese mehrjährige Planung ist jedoch nicht so stark, dass die Gemeinde die einmal festgelegten Planungsentscheidungen und Planungsinhalte in den Folgejahren des Haushaltsjahres vollständig umsetzen muss.

Die Gemeinde kann in der mittelfristigen Haushaltsplanung neue Prioritäten setzen oder gewichtige Einflüsse von außen anders gewichten. Sie hat daher jährlich zu prüfen, ob und in welchem Umfang festgelegte Planungsinhalte einer Anpassung bedürfen. In diese mittelfristige Haushaltsplanung sind von der Gemeinde aber auch alle örtlichen Bedürfnisse aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitions- und aus der Finanzierungstätigkeit einzubeziehen. Im Zusammenhang mit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im gemeindlichen Haushaltsplan können ggf. Schwierigkeiten für die Gemeinde bestehen, die Höhe der staatlichen Zuweisungen über mehrere Jahre im Voraus möglichst zutreffend zu schätzen.

Zur Erstellung der mittelfristigen örtlichen Haushaltsplanung gehören daher bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen nicht nur die Entscheidungen über deren Finanzierung, sondern unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und Generationengerechtigkeit auch die Beherrschung der Folgekosten aus der Nutzung der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände, z. B. Abschreibungen, Unterhaltungsaufwendungen. Entsprechend der wertorientierten Steuerung und der örtlich zu erfüllenden Aufgaben sind die Maßnahmen sowie die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde abzuwägen.

#### **1.5 Die Planungsverfahren**

Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung erfordert von der Gemeinde geeignete Methoden und Verfahren, um einer mehrjährigen Planungsperspektive gerecht zu werden. Dazu gehört z. B. die Festlegung sachgerechter umfassender Haushaltsziele, bei denen die Erreichung der für die Gemeinde festgelegten Ziele sowie die Fortführung der getroffenen politischen Entscheidungen eine wichtige Ausgangsgrundlage darstellt. Die Haushaltsgrundsätze gebieten zudem, auch die künftigen Auswirkungen aus der Ausführung des Haushalts im Haushaltsjahr für die Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung einzuschätzen.

Im Rahmen der jährlichen Haushaltsplanung bzw. der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sind deshalb ausreichende Informationen zu geben bzw. die getroffenen Entscheidungen transparent zu machen. Das örtliche Planungsverfahren muss deshalb darauf ausgerichtet sein, dass die jährliche Haushaltssatzung mit den Festlegungen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in Einklang steht. Die Gemeinde muss unter den gesetzten Rahmenbedingungen die jahresbezogenen Konkretisierungen vornehmen.

Für die Gemeinde ist es nicht als ausreichend anzusehen, nur haushaltsmäßige Gesamtbeträge für den Ergebnisplan und den Finanzplan zu ermitteln. Das örtliche Verfahren muss vielmehr sicherstellen, dass diese Pläne sachgerechte Beträge nach den Arten der Erträge und Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (Ergebnisplan) und nach den voraussichtlichen Investitionsmaßnahmen in Form bestimmter Einzahlungs- und Auszahlungsarten enthalten. Deren Umfang muss zudem im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung produktorientiert differenziert und den entsprechenden Teilplänen sachgerecht zugeordnet werden.

## **2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung**

### **2.1 Die allgemeine Sachlage**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltsplanung stellt die Festlegung strategischer Ziele eine Ausgangsgrundlage dar, auf der die Planungstätigkeit der Gemeinde aufbauen soll. Die Visionen oder Leitbilder der Gemeinde bilden eine Zielbestimmung für das haushaltswirtschaftliche Gesamtbild der Gemeinde in allgemeiner und spezieller Form und dienen der zukunftsbezogenen Orientierung. Sie bestimmen auch die weiteren Zielsetzungen und Dimensionen, ggf. auch in verschiedenen Arten, sodass auch die spätere Zielerreichung bereits bei der Planung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft messbar gemacht werden muss.

Die jahresbezogenen Schritte können anhand des im gemeindlichen Haushaltsplan aufgezeigten voraussichtlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln für die einzelnen Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen werden. Die Gemeinde muss sich deshalb ständig einen realitätsbezogenen Überblick über die Erfordernisse und Bedürfnisse im fünfjährigen Planungszeitraum verschaffen. Sie muss sich darüber klarwerden, welche Erträge und Aufwendungen durch die örtliche Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden.

Bei der Gestaltung der Festlegungen der mehrjährigen Haushaltsplanung sind von der Gemeinde auch die einschlägigen Grundsätze zu beachten, damit ein den gemeindlichen Bedürfnissen gerecht werdender haushaltswirtschaftlicher Rahmen zur Erledigung der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit entsteht. Die Planungsgrundsätze können dazu beitragen, dass die haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen der Gemeinde unter der Einbeziehung wirtschaftlicher Gesichtspunkte erfolgen und die Aufgabenerfüllung nicht nur im Haushaltsjahr, sondern auch zukunftsbezogen gesichert werden.

### **2.2 Die einzelnen Grundsätze**

Mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Planung (GoP) werden die Notwendigkeit einer Analyse als Ausgangspunkt der zukunftsbezogenen Planung und die Bedeutung der strategischen und der operativen Planung ausdrücklich hervorgehoben und betont. Folgende Grundsätze sollen deshalb auch bei der gemeindlichen Haushaltsplanung zur Anwendung kommen (vgl. Abbildung 122).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER PLANUNG</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALT</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen alle für die Planungsziele relevanten Sachverhalte berücksichtigt werden.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER PLANUNG</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALT</b>
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit und Angemessenheit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen in die Planung alle Informationen und Sachverhalte einbezogen werden, die zur Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung aufgrund ihrer Tragweite oder ihres Betrages bedeutsam sind.
<b>Grundsatz der Folgerichtigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz soll die Planung eine sachlich korrekte Darstellung der Ausgangssituation mit allen Prämissen der Fortentwicklung enthalten. Die Planung muss erkennen lassen, ob Angaben zu nachprüfbaren Tatsachen zutreffen, ob Prämissen plausibel sind, richtig entwickelt und schlüssig sind.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Nach diesem Grundsatz soll die Planung so dokumentiert werden, dass die Erstellung und Kontrolle für einen sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit nachvollziehbar ist.
<b>Grundsatz der Transparenz</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die Begriffe klar definiert und einheitlich verwendet werden. Die der Planung zugrundeliegenden Wertgrößen müssen realistisch und damit realisierbar sein. Zudem sind Chancen und Gefahren sowie Ursachen von Planabweichungen zu benennen und möglichst zu quantifizieren, um den Gesamtumfang möglicher Planabweichungen einschätzen zu können.
<b>Planungsprinzipien und Partizipation</b>	Die Planansätze sollen mit den übergeordneten Grundsatzentscheidungen und Zielen in Einklang stehen, um die Realisierbarkeit bzw. die angestrebten Zwecke zu erreichen.
<b>Planungsprozess</b>	In den verschiedenen Phasen des Planungsprozesses gilt es Ziele festzulegen, Informationen zu sammeln sowie eine Analyse vorzunehmen. Zu den Zielen sind Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen, aus denen dann in der Entscheidungsphase endgültige Ziele und Maßnahmen festgelegt werden.

*Abbildung 122 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung“*

Die Planungsgrundsätze beeinflussen das tatsächliche Planungsgeschehen bei der Gemeinde, insbesondere, wenn sich im Zeitablauf wesentliche Rahmenbedingungen bei der Gemeinde und in ihrem Umfeld geändert haben oder voraussichtlich ändern werden. Sie unterstützen die operative Planung der Gemeinde und tragen dazu bei, eine nachvollziehbare Haushaltswirtschaft planerisch aufzubauen, die sich in den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung einbetten lässt. Die aufgezeigten „Grundsätze ordnungsgemäßer Planung“ sind vom Institut der Unternehmensberater (IdU) herausgegeben worden.

### **3. Die drohende Überschuldung**

Das bilanzielle Eigenkapital einer Gemeinde kann seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste in Form von Jahresfehlbeträgen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung oder durch zulässige unmittelbare Verrechnungen von gemeindlichen Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage vollständig aufgezehrt worden ist (vgl. § 38 Absatz 1 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus diesem Grunde bedarf der Bestand an Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz bei einer Gemeinde, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, einer besonderen Betrachtung im Rahmen der mehrjährigen gemeindlichen Haushaltsplanung.

Aus der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ergibt sich stichtagsbezogen, ob eine Überschuldung der Gemeinde tatsächlich eingetreten ist. Sie wird sichtbar gemacht und gleichzeitig belegt. Gleichwohl muss bereits im Rahmen der Haushaltsplanung unter Berücksichtigung der in den Haushaltsplan einbezogenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung von der Gemeinde geprüft werden, ob im Haushaltsjahr oder in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren durch geplante Fehlbeträge im Ergebnisplan der Eintritt einer Überschuldung droht.

Eine Überschuldung kann aber auch bei einem erreichbaren Haushaltsausgleich durch zulässige unmittelbare Verrechnungen von Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage drohen. Die Gemeinde muss daher beide Wege überwachen und ggf. mit geeigneten Maßnahmen einer Überschuldung entgegenwirken. Sie darf dabei nicht abwarten, bis eine förmliche haushaltsrechtliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes besteht. Die Festlegung des nachrichtlichen Ausweises der Verrechnungen nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung steht der Berücksichtigung der voraussichtlichen Verrechnungen im Rahmen der mittelfristigen Haushaltsplanung nicht entgegen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Offenlegung des Tatbestandes der möglichen Überschuldung ist so früh wie möglich gefordert, denn die drohende Überschuldung ist ein besonderes und eindeutiges Indiz für notwendige Handlungspflichten des Rates und der Gemeindeverwaltung in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Sicherstellung der Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde muss bei ihrem Haushaltsplan beizufügenden Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals beifügen, sondern von Anfang aufzeigen, welche Maßnahmen sie ergreift, um eine Überschuldung zu verhindern (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Pflicht zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):**

#### **1.1 Die Grundlage der Haushaltswirtschaft**

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen. Als gemeindliche Haushaltswirtschaft werden dabei die Haushaltsplanung, die Ausführung der Haushaltswirtschaft sowie die Haushaltsabrechnung in Form der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Bestätigung des Gesamtabchlusses verstanden. Die Haushaltswirtschaft stellt für die Gemeinde eine allgemeine Aufgabe im Rahmen ihrer Selbstverwaltung sowie eine unverzichtbare Grundlage für ihr wirtschaftliches Handeln dar (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW). Sie ermöglicht insbesondere die Erfüllung von Sachaufgaben und Fachaufgaben, die bedeutende finanzwirtschaftliche Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde haben können.

Die örtliche Haushaltswirtschaft ist von der Gemeinde nicht nur für das Haushaltsjahr unter dem Gesichtspunkt der stetigen Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu planen, sondern für den gesamten Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Die Gemeinde hat dabei ihre Haushaltswirtschaft in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten. Sie hat im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben über die sachlich und fachlich sowie die organisatorisch erforderlichen Maßnahmen zu entscheiden und dabei auch die Auswirkungen auf die weitere wirtschaftliche Entwicklung, mindestens im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, ausreichend zu berücksichtigen.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss zudem auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit ausgerichtet werden. Die Gemeinde soll deshalb jährlich erreichen, dass die Aufwendungen des Haushaltsjahres durch Erträge derselben Periode gedeckt werden, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Diese Prämisse gilt nicht nur für das Haushaltsjahr, sondern auch für die folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, sodass die Gemeinde zusätzlich zur Verpflichtung zum Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr einen Soll-Ausgleich in den drei Planungsjahren zu erreichen hat.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 84 GO NRW**

Grundlegend für die zeitliche Planung der Gemeinde ist auch, dass zur Gestaltung der örtlichen Haushaltswirtschaft eine fach- und sachgerechte Einordnung der im Rahmen der Aufgabenerfüllung zu erbringenden Finanz- und Dienstleistungen gehört. Die Gemeinde hat eine Finanzleistung oder eine Dienstleistung grundsätzlich nach der von der Gemeinde dazu festgelegten Zwecksetzung in ihre Haushaltswirtschaft periodengerecht einzuordnen.

Die Möglichkeiten des Empfängers einer gemeindlichen Leistung, die erhaltene Leistung in den Rahmen seiner Geschäftstätigkeit einzuordnen, sind dabei nicht von grundlegender Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Der Umgang des Leistungsempfängers mit der gemeindlichen Leistung erhält erst dann eine haushaltswirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde, wenn der Leistungsempfänger die gemeindlichen Zwecksetzungen missachtet oder seine Gegenleistung der Gemeinde schuldig bleibt.

**1.2 Die Einbeziehung in den Haushaltsplan**

Die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan bringt es mit sich, dass die gesamte mehrjährige Haushaltsplanung unter Beachtung der Haushaltspositionen aufzustellen ist, die für den Ergebnisplan und den Finanzplan sowie die Teilpläne mindestens vorgeschrieben sind (vgl. §§ 2, 3 und 4 GemHVO NRW). Die gemeindliche Haushaltsplanung ist insgesamt von der Gemeinde so produktorientiert zu gestalten, dass sie nicht mehr oder weniger eine „Wunschliste“ der Gemeinde, sondern in fachlicher und sachlicher Hinsicht den Leistungskatalog bzw. das Jahresprogramm der Gemeinde darstellt.

Der gemeindliche (mehrjährige) Haushaltsplan muss damit so transparent sein, dass die haushaltswirtschaftlichen Effekte der gemeindlichen Maßnahmen, die über das Haushaltsjahr hinauswirken und dadurch die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde beeinflussen, unmittelbar erkennbar werden. Die Gemeinde soll deshalb bei den Haushaltspositionen im Haushaltsplan dem Grundsatz der Spezialisierung sowie dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in allen Planungsjahren in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Die mehrjährige Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 123).

<b>DIE ZEITREIHE IM HAUSHALTSPLAN</b>						
<b>Ergebnisplan sowie Finanzplan</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 123 „Die Zeitreihe im Haushaltsplan“*

Die Planung der Erträge und Aufwendungen für das Haushaltsjahr und für die folgenden drei Planungsjahre ist von der Gemeinde sorgsam und gewissenhaft unter Einbeziehung der einzelnen betroffenen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen durchzuführen. Der Bezug auf die verbindlichen Haushaltspositionen fordert von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer realen Möglichkeiten, eine verbesserte Prognose

für ihre künftige Haushaltswirtschaft vorzunehmen. Dieses haushaltswirtschaftliche Gebot gilt nicht nur für den Ergebnisplan, sondern auch für die Veranschlagung von Maßnahmen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde, die vielfach einen mehrjährigen Zeitraum benötigen.

Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan erhalten die Haushaltspositionen der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre bereits eine erste „bindende Form“. Diese Bindungswirkung zeigt sich regelmäßig dann, wenn negative Jahresergebnisse geplant werden, die zu der Pflicht der Gemeinde führen, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen. Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan wird stärker als bisher eine Sicherung der haushaltswirtschaftlichen Planung für künftige Maßnahmen der Gemeinde herbeigeführt.

## **2. Zu Satz 2 (Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):**

Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Haushaltsjahr. Sie beginnt wie das Haushaltsjahr immer wieder neu. Wegen in der Vergangenheit aufgetretener Missverständnisse ist gesetzlich klargestellt worden, dass das erste Planungsjahr das laufende Haushaltsjahr ist. Das jeweils aktuelle Haushaltsjahr steht daher immer am Beginn des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Diesem Jahr folgen das neue (zu planende) Haushaltsjahr und die weiteren drei Planungsjahre.

Die haushaltsrechtliche Festlegung des Beginns der mehrjährigen gemeindlichen Haushaltsplanung, bei der das Haushaltsjahr im Mittelpunkt steht, sichert damit auch das Ende des fünfjährigen Zeitraumes ab. Im Rahmen der mehrjährigen Haushaltsplanung obliegt es dem Kämmerer der Gemeinde durch die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nicht nur die Planung für das neue Haushaltsjahr vorzunehmen, sondern bereits die Erkenntnisse aus der Haushaltswirtschaft des Vorvorjahres, z. B. in Form von Ist-Werten aus der Aufstellung des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr in seiner Planung zu berücksichtigen.

Der Kämmerer soll aber auch Erkenntnisse aus der Haushaltswirtschaft des laufenden Haushaltsjahres (erstes Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung) nutzen, um die weitere jahresbezogene Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre vornehmen und ergebnisorientiert abschließen zu können. Diese mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde stellt keinen starren Plan für den bestimmten Zeitraum dar, denn diese wird nicht nach Ablauf der fünf Jahre durch einen neuen „Fünfjahresplan“ abgelöst.

Bei der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde handelt es sich um eine sich ständig wandelnde und mit der Entwicklung der Gemeinde einhergehende Fortschreibung ihrer Haushaltswirtschaft, die jährlich insbesondere in der Aufstellung des Haushaltsplans ihren Niederschlag findet. In den Sonderfällen einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Jahre (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW) verschiebt sich nicht der Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Es sind jedoch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das zweite Haushaltsjahr des „Doppelhaushalts“ anzuhängen, sodass ein Planungszeitraum von sechs Jahren entsteht.

## **3. Zu Satz 3 (Haushaltsausgleich in jedem Planungsjahr):**

### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die geschaffene Gesamtheit der gemeindlichen Haushaltsplanung aus dem Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung wirkt sich auch dadurch aus, dass ein Haushaltsausgleich in jedem Planungsjahr erreicht und in den Jahresspalten der Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan aufzuzeigen ist. Für das aktuell laufende Haushaltsjahr als erstes Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie das neue Haushaltsjahr als zweites Jahr muss die gemeindliche Ergebnisplanung ausgeglichen sein, damit die Gemeinde die Vorgabe über den jährlichen Haushaltsausgleich erfüllt (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). In

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 84 GO NRW**

den weiteren drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren soll die Gemeinde der Haushaltsausgleich jahresbezogen erreichen (Sollausgleich).

Für diese drei Planungsjahre muss sich die Gemeinde nachhaltig darum bemühen, dass der Gesamtbetrag der Erträge möglichst den Gesamtbetrag der Aufwendungen erreicht. Diese Vorgabe ist haushaltswirtschaftlich erforderlich, denn die drei Planungsjahre stellen eine „Vorplanung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ für die nächsten Haushaltsjahre dar, bei denen dann zum späteren Zeitpunkt des Haushaltsjahres die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich besteht (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde sollte trotz der haushaltsrechtlichen Unterscheidung im Sinne der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung möglichst keine unterschiedliche Anwendung der Begriffe „Muss-Ausgleich“ und „Soll-Ausgleich“ anstreben. Das gesetzliche Ziel des Haushaltsausgleichs ist in künftigen Haushaltsjahren durch die Gemeinde leichter erreichbar, wenn bei einer sorgfältigen Planung die Gemeinde bereits für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre ein Haushaltsausgleich aufgezeigt werden kann.

Die jahresbezogene Planung innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung stellt zudem die Grundlage für die weitere Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. Es wird erkennbar gemacht, welche voraussichtliche Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde erwartet wird. Mit einer jahresbezogenen Ausgleichsvorgabe kann die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ihrer Aufgabe in Bezug auf die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung gerecht werden.

### 3.2 Die jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung

Die jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung erstreckt sich auf das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Die Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung muss die Gemeinde mithilfe des Rechnungsstoffes „Ertrag“ und „Aufwand“ nachweisen. Dafür ist das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr ausschlaggebend und konkret zu ermitteln (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Mit diesen Vorgaben soll die Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzeptes im Zeitablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gesichert werden. Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft soll durch die nachfolgende Übersicht verdeutlicht werden (vgl. Abbildung 124).

<b>DIE ZEITREIHE DER MITTELFRISTIGEN ERGEBNIS- UND FINANZPLANUNG</b>					
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan</b>	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres	Ansatz des neuen Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

*Abbildung 124 „Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“*



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 84 GO NRW

Der gemeindliche Haushaltsausgleich bezieht sich dabei auf die Sicherung des Vermögensbestandes und die Erhaltung der Ertragskraft der Gemeinde, die vom tatsächlichen Ressourcenaufkommen (Erträge) und vom Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) bestimmt wird. Die Gemeinde muss das Erreichen des Haushaltsausgleichs im Rahmen des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung nachweisen. Die Erträge müssen dabei mindestens insgesamt die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen (decken). Sofern im Haushaltsjahr die Erträge nicht erzielt werden, um den Gesamtbetrag der Aufwendungen in dieser Periode zu erreichen, verringert sich im Umfang des Differenzbetrages das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital).

Die Haushaltsausgleichsverpflichtung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre soll dazu beitragen, dass negative Auswirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde auf die Zukunft frühzeitig erkannt und diesen Gegebenheiten entgegengewirkt werden kann. Es gilt dabei zu vermeiden, dass die weitere Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals negativ verläuft. Das Gebot des Haushaltsausgleichs für die drei Planungsjahre stellt eine rechtliche Verpflichtung für die Gemeinde dar, von der sie nur in besonderen Ausnahmefällen abweichen darf. Die Gründe für eine Abweichung sollen dabei aufgezeigt werden.

Grundsätzlich ist eine Soll-Vorschrift für die Gemeinde ebenso verbindlich wie eine Muss-Vorschrift, solange die Gemeinde nicht besondere Umstände darlegen und beweisen kann, die ausnahmsweise ein Abweichen von der Regel erfordern. Die getroffenen Festlegungen zur Ausgleichsverpflichtung der Gemeinde in ihrer Haushaltswirtschaft ist daher als sachgerecht und vertretbar zu beurteilen, auch wenn für die Gemeinde erhebliche Unwägbarkeiten für den wesentlich über das Haushaltsjahr hinausgehenden Planungszeitraum und für die auf die Haushaltspositionen bezogene vorzunehmende Prognose bestehen.

### **3.3 Keine zahlungsbezogene Ausgleichsverpflichtung**

Im NKF besteht die grundsätzliche Vorgabe, dass der gemeindliche Haushalt in jedem Haushaltsjahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein muss (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Vorgabe soll zur Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und ihrer Leistungsfähigkeit beitragen. Für die Ausgleichsverpflichtung sind die gemeindlichen Ressourcen maßgeblich, die mithilfe der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ jahresbezogen zu planen und nachzuweisen sind. Die Verpflichtung erstreckt sich daher auf den gemeindlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde.

Eine zusätzliche zahlungsbezogene Ausgleichsverpflichtung für den gemeindlichen Haushalt ist nicht geboten, denn im gemeindlichen Finanzplan und in der Finanzrechnung steht nicht die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Vordergrund, sondern die mehrjährige Liquiditätsbetrachtung in Form eines gemeindlichen Geldverbrauchskonzepts. In diesen haushaltswirtschaftlichen Unterlagen ist daher durch die Gemeinde die Finanzmittelherkunft und der Finanzmittelverwendung aufzuzeigen sowie jahresbezogen die ausreichende Liquidität nachzuweisen (vgl. § 3 und 38 GemHVO NRW).

Die in anderen Ländern als „zweiter Teil des Haushaltsausgleichs“ bezeichnete Verpflichtung, dass der Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen die Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Investitionskrediten decken muss, ist aus rechtlicher Sicht nicht zwingend unter dem allgemeinen Begriff „Haushaltsausgleich“ zu subsumieren (vgl. z. B. § 18 GemHVO RP). Diese gesonderte Festlegung besteht nicht in NRW.

Die Pflicht der Gemeinde, die Auszahlungen für die Tilgung von Investitionskrediten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zu erwirtschaften, besteht im NKF bereits systembedingt und stellt daher keine belastbare Messgröße für den gemeindlichen Haushaltsausgleich oder einen geeigneten Mehrwert zur Verbesserung der Aussagekraft des Jahresabschlusses dar. Derartige Bedingungen sind als ausreichend zu bewerten, um auf eine haushaltsrechtliche Vorgabe zur Einbeziehung von Zahlungen in den gemeindlichen Haushaltsausgleich verzichten zu können.

**4. Zu Satz 4 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):**

Aus unterschiedlichen Gründen heraus kann die Entwicklung der Gemeinde anders verlaufen als ursprünglich für den mehrjährigen Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geplant worden ist. Im Ablauf der Haushaltsjahre ist es daher geboten, die vorhandene Planung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung jeweils mit der jährlichen Haushaltssatzung der wirtschaftlichen Entwicklung anzupassen und entsprechend fortzuführen.

Mögliche Differenzen zwischen der prognostizierten und der tatsächlich eingetretenen Entwicklung der Gemeinde, die sich auf die Haushaltswirtschaft auswirken können, werden dadurch vermieden. Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird daher ausdrücklich betont, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen ist. Der Rat hat dadurch bei seinen Beratungen und seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung unmittelbar auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im Blickfeld.

Die mit dem gemeindlichen Haushaltsplan verbundene Vorgabe für die Gemeinde zur Abbildung einer Zeitreihe von sieben Jahren im gemeindlichen Haushaltsplan soll zur Verbesserung einer dauerhaften Ordnung in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde beitragen. Die Zeitreihe soll zudem die Transparenz über die das Haushaltsjahr hinausgehende Haushaltsplanung erhöhen und zu möglichst realistischeren Prognosen für deren jährliche Fortschreibung zwingen. Die Gemeinde muss die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips und ihrer Verpflichtung zum Haushaltsausgleich vornehmen.

Die Fortschreibung muss in allen Bestandteilen des Haushaltsplans haushaltspositionenscharf unter Berücksichtigung der veranschlagten Ermächtigungen erfolgen. Die Fortschreibung ist gehört daher untrennbar zur Aufstellung eines jährlichen Haushaltsplans. Sie gibt den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft insgesamt einen aktuellen Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre und kommt daher deren Informationsbedürfnissen entgegen.

**§§§§§§§§§§§§**

**§ 85**

**Verpflichtungsermächtigungen**

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

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

**Erläuterungen zu § 85:**

**I. Allgemeines**

Im Rahmen der Haushaltssatzung der Gemeinde enthält der gemeindliche Haushaltsplan im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen (Teilfinanzplänen) die notwendigen Ermächtigungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr (vgl. § 79 GO NRW). Er weist zudem die Haushaltspositionen für die sich an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aus (vgl. § 84 GO NRW).

Für die Investitionstätigkeit ist es dabei nicht ausreichend, im Finanzplan und in den Teilplänen nur die Ein- und Auszahlungsermächtigungen für das Haushaltsjahr zu veranschlagen. Es bedarf vielmehr weiterer Ermächtigungen, um die investiven Maßnahmen als vorgegebene Zielsetzungen des Rates der Gemeinde zeitnah und zügig umzusetzen. Bei der Gemeinde soll bei Investitionen, die nur mehrjährig umsetzbar sind, die Jährlichkeit des gemeindlichen Haushalts nicht zu Einschränkungen im zeitlichen Ablauf der Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen führen.

Die Gemeinde hat deshalb im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit die Pflicht, bei geplanten Investitionsmaßnahmen nicht nur die auf das Haushaltsjahr und die anschließenden drei Planungsjahre bezogenen Auszahlungsermächtigungen im Haushaltsplan zu veranschlagen, sondern diese soweit umsetzbar zu machen, dass die notwendigen Auszahlungsermächtigungen nicht erst durch neue Haushaltssatzungen für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre durch den Rat erteilt werden müssen. Zu diesem Zweck können in den Teilplänen (Teilfinanzplänen) im gemeindlichen Haushaltsplan besondere Ermächtigungen, bezogen auf die einzelnen Investitionsmaßnahmen, veranschlagt werden, die haushaltsrechtlich als Verpflichtungsermächtigungen bezeichnet werden.

Diese Ermächtigungen ermöglichen der Gemeinde, im Rahmen ihrer stetigen Investitionstätigkeit bereits im Haushaltsjahr Aufträge mit finanziellen Zusagen zulasten künftiger Haushaltsjahre zu erteilen. Eine Verpflichtungsermächtigung im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift liegt daher vor, wenn durch eine Veranschlagung in den Teilplänen im Haushaltsplan der Rat die Gemeindeverwaltung ermächtigt hat, bereits im Haushaltsjahr über die veranschlagten Zahlungsermächtigungen hinaus weitere Verpflichtungen einzugehen. Solche Ermächtigungen müssen im Zusammenhang mit einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme stehen und die Leistung von Auszahlungen in künftigen Haushaltsjahren zulassen.

Mit der Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren in den einzelnen Teilplänen im Haushaltsplan kann der Rat der Gemeinde besser die haushaltsmäßigen Wirkungen der Investitionsmaßnahmen zukunftsbezogen betrachten. Er soll bei der Beratung der gemeindlichen Haushaltssatzung die gesamten jahresbezogenen Belastungen aus der Abwicklung und Finanzierung

von mehrjährigen Investitionsmaßnahmen in seine Beratungen und die Entscheidung einzubeziehen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW).

Die aufgrund von in Anspruch genommenen Verpflichtungsermächtigungen entstehenden Auszahlungen in künftigen Haushaltsjahren müssen im gemeindlichen Haushaltsplan unter den zutreffenden Haushaltspositionen veranschlagt werden. Durch die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen im gemeindlichen Haushaltsplan ist das Eingehen von anderen langfristig wirkenden Verpflichtungen für die Gemeinde durch den Bürgermeister bzw. die Gemeindeverwaltung nicht ausgeschlossen worden.

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit dem Grundsatz „Jährlichkeit“ ist es für die Gemeinde nicht zulässig, im Rahmen des Haushaltsplans die Geschäfte der laufenden Verwaltung mit Verpflichtungsermächtigungen zu verbinden. In den Fällen, in denen sich einzelne mehrjährig bestehende Geschäfte langfristig belastend auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde auswirken können, bedarf es i. d. R. nicht jährlich einer neuen Beauftragung derartiger Geschäfte. Es ist als ausreichend anzusehen, wenn die jahresbezogenen vereinbarten Leistungen einer Gemeinde auch jährlich durch den Rat ermächtigt werden, z. B. Mieten bei Mietverträgen mit langen Laufzeiten. Einer gesonderten Ermächtigung „im Voraus“ bedarf es dafür nicht.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Zulässigkeit von Verpflichtungsermächtigungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Verpflichtungsermächtigungen für Investitionsauszahlungen):**

##### **1.1.1 Der Begriff „Verpflichtungsermächtigungen“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht sieht die Möglichkeit einer Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen nur für die in den gemeindlichen Teilplänen zu veranschlagenden Investitionsmaßnahmen der Gemeinde vor. Im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts liegen gemeindliche Verpflichtungsermächtigungen dann vor, wenn der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr die Gemeindeverwaltung dazu ermächtigt hat, bereits im Haushaltsjahr zusätzliche Verpflichtungen in den Folgejahren zulasten der Gemeinde einzugehen.

Die Gemeindeverwaltung ist dadurch ausdrücklich ermächtigt, über die betreffende Haushaltsposition ihrer Investitionsmaßnahme hinaus bereits Rechtsgeschäfte mit Dritten einzugehen, die erst in späteren Haushaltsjahren zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen führen. Diese Rahmenbedingungen beinhalten, dass Verpflichtungsermächtigungen grundsätzlich nur in der Höhe und zeitlichen Dimension veranschlagt werden sollen, in der sich die Gemeinde, bezogen auf ihre Investitionsmaßnahmen, voraussichtlich auftragsmäßig gegenüber Dritten binden will. Eine vom Rat gebilligte und abgeschlossene Vereinbarung der Gemeinde bedarf daher i. d. R. zu ihrer Abwicklung keiner Verpflichtungsermächtigungen.

#### **1.1.2 Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre**

##### **1.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan muss erkennen lassen, in welcher Größenordnung und zulasten welcher Haushaltsjahre die Gemeindeverwaltung neue Verpflichtungen eingehen darf (vgl. § 79 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Der Rahmen dafür wird durch die gemeindliche Haushaltssatzung gesetzt, in der wegen der besonderen Bedeutung der Verpflichtungsermächtigungen deren Gesamtbetrag festzusetzen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe d GO NRW).

Bei der Bedarfsermittlung der notwendigen Verpflichtungsermächtigungen sind die daraus voraussichtlich entstehenden gemeindlichen Finanzleistungen und deren Aufteilung auf die künftigen Haushaltsjahre ein besonderer von der Gemeinde zu beachtender Aspekt. Die in den Teilfinanzplänen veranschlagten gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen dürfen daher insgesamt nicht zu einer untragbaren haushaltswirtschaftlichen Belastung der Gemeinde in der Zukunft führen.

Die Gemeinde hat zudem vor Beginn einer Investitionsmaßnahme die Finanzierung insgesamt und nicht nur jahresbezogen sicherzustellen, sodass bei deren Veranschlagung im Haushaltsplan bereits geklärt werden muss, wie die künftigen Lasten auf die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre aufgeteilt und erkennbar gemacht werden (vgl. § 79 GO NRW). Bei der Weitergeltung der veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen im Folgejahr des Haushaltsjahres bleibt erhalten, dass die Verpflichtungsermächtigungen nur zulasten künftiger Haushaltsjahre eingegangen werden dürfen.

Diese gesetzliche Festlegung bedeutet für das Folgejahr, dass Verpflichtungsermächtigungen nur zulasten weiterer Folgejahre eingegangen werden dürfen. Im (neuen) Haushaltsjahr können die diesem Jahr zugeordneten Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch genommen werden. Sie müssen deshalb nicht mehr für dieses Jahr veranschlagt werden. Die Inanspruchnahme noch verfügbarer Verpflichtungsermächtigungen aus dem Vorjahr bewirkt nicht, dass das aktuelle Haushaltsjahr zum „abgelaufenen Haushaltsjahr“ wird.

#### **1.1.2.2 Die künftige Finanzierung**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen zu klären, ob in betroffenen künftigen Haushaltsjahren auch die dann benötigte Liquidität verfügbar sein wird. Die tatsächliche Inanspruchnahme von im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagter Verpflichtungsermächtigungen sollte daher regelmäßig eine Mitteilungspflicht an die zuständige Einheit in der Gemeindeverwaltung auslösen, die für die Liquiditätsplanung verantwortlich ist.

Die Gemeinde muss frühzeitig auch für künftige Haushaltsjahre dafür Sorge tragen, dass sie ihre Zahlungsverpflichtungen erfüllen kann. Sie ist haushaltsrechtlich verpflichtet, die Finanzierung der gemeindlichen Investitionen sicherzustellen und für die notwendige Liquidität zu den Zahlungszeitpunkten Sorge zu tragen (vgl. § 75 Absatz 7 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Die Auszahlungsverpflichtungen bedeuten, in die mittelfristige Finanzplanung ggf. auch Kreditaufnahmen einzubeziehen.

#### **1.1.3 Die Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen**

##### **1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Ein Ziel der Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan der Gemeinde ist es, die Gemeindeverwaltung in die Lage zu versetzen, an Dritte die notwendigen Aufträge für Lieferungen und Leistungen zur Sicherstellung der Durchführung von anstehenden Investitionsmaßnahmen zu erteilen. Die Zahlungen aus solchen Aufträgen sind regelmäßig erst in späteren Haushaltsjahren zu leisten, sodass der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr noch keine konkreten Auszahlungsermächtigungen enthalten muss.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht dazu ausdrücklich vor, dass die Gemeinde bei mehrjährigen Investitionsmaßnahmen nur dann über das Haushaltsjahr hinausgehende Verpflichtungen eingehen darf, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt. Die notwendigen Ermächtigungen sind dann im Haushaltsplan des ersten Haushaltsjahres zu veranschlagen. Die Gemeinde kann dann im Ablauf des Haushaltsjahres Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren eingehen.

Die Gemeinde darf die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen regelmäßig nur zulasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre in ihrem Haushaltsplan veranschlagen. Diese zeitliche Festlegung ist als sachgerecht anzusehen, denn sie steht mit dem Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung unmittelbar in Verbindung, begrenzt in zeitlicher Hinsicht die künftigen Lasten der Gemeinde und steht mit dem Budgetrecht des Rates in Einklang (vgl. § 6 GemHVO NRW).

Die auf die einzelne Investitionsmaßnahme der Gemeinde bezogene Verpflichtungsermächtigung ist im Teilfinanzplan der produktorientierten Teilpläne unter der betreffenden Investitionsmaßnahme bedarfsgerecht zu veranschlagen. Soweit die Verpflichtungsermächtigung nicht einmalig, sondern jahresbezogen anteilig in Anspruch genommen werden soll, ist diese bei der Veranschlagung entsprechend auf die betreffenden Haushaltsjahre aufzuteilen. Zur Vereinfachung ist es dabei für die Gemeinde möglich, die für die Investitionsmaßnahme vorgesehenen bzw. veranschlagten Auszahlungsermächtigungen in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren gleichzeitig zu Verpflichtungsermächtigungen zu erklären.

In solchen Fällen wird durch die für die einzelnen Jahre veranschlagten Auszahlungsbeträge das jeweilige Auftragsvolumen bzw. der zulässige Umfang für die gemeindlichen Verpflichtungen bestimmt. Die entsprechenden Haushaltspositionen zeigen dann als Planungsgrößen nicht nur die voraussichtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen auf, sondern bilden gleichzeitig als Verpflichtungsermächtigungen eine Grundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeindeverwaltung im Haushaltsjahr zulasten künftiger Jahre. Diese haushaltsmäßige Handhabung bindet die mittelfristige Finanzplanung noch stärker in die gemeindliche Haushaltsplanung ein.

In Ausnahmefällen können die Verpflichtungsermächtigungen in zeitlicher Hinsicht auch bis zum Abschluss einer Investitionsmaßnahme jahresbezogen veranschlagt werden, z. B. wenn aus örtlichen Gründen heraus die Durchführung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme über die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Finanzplanung hinausgeht. Bei solchen Maßnahmen der Gemeinde ist es haushaltsrechtlich als vertretbar anzusehen, dass dann die Verpflichtungsermächtigungen auf den gesamten erforderlichen Zeitraum aufgeteilt werden können und nicht nur in drei künftigen Haushaltsjahren in Anspruch genommen werden dürfen.

Im gemeindlichen Haushaltsplan bedarf es dann ggf. ergänzender Erläuterungen zu den noch nicht abgebildeten Verpflichtungsermächtigungen und der Angabe des Restbetrages für die Haushaltsjahre, die voraussichtlich außerhalb der Jahresspalten im Haushaltsplan liegen. Entsprechende Informationen sollte auch die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen enthalten, die dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen ist. Die Zuordnung der gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen zu den in den Teilfinanzplänen veranschlagten Investitionsmaßnahmen ermöglicht dabei die notwendige Haushaltskontrolle.

#### **1.1.3.2 Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen als gesonderte Anlage beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW). Diese Übersicht muss erkennen lassen, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme der Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Haushaltsjahren der Gemeinde voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen.

Die Gemeinde darf Verpflichtungsermächtigungen nur zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen und i. d. R. nur zulasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre im Finanzplan veranschlagen. Die Übersicht wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 125).

<b>ÜBERSICHT ZU AUSZAHLUNGEN AUS VERPFLICHTUNGSERMÄCHTIGUNGEN</b>					
Verpflichtungs- ermächtigungen	Voraussichtlich fällige Auszahlungen				
	Jahr ....	Jahr ....	Jahr ....	Jahr ....	Jahr ....
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Investitionsmaßnahme:					
Investitionsmaßnahme:					
Investitionsmaßnahme:					
<b>Summe</b>					
<u>Nachrichtlich:</u> In der Finanzplanung vor- gesehene Kreditaufnah- men					

*Abbildung 125 „Übersicht zu Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen“*

Durch die Übersicht soll aufgezeigt werden, wie die künftigen Haushaltsjahre bereits durch künftige gemeindliche Finanzleistungen vorbelastet sind, weil in Vorjahren bereits Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch genommen worden sind. Es ist daher notwendig, in dieser Übersicht sowohl die voraussichtlich erforderlichen Verpflichtungen im Haushaltsjahr als auch die voraussichtlich fälligen Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen aus früheren Jahren, aufgeteilt auf die künftigen Haushaltsjahre, auszuweisen. Das Muster für eine Übersicht der Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.2 Zu Satz 2 (Zulässigkeit über- oder außerplanmäßiger Verpflichtungsermächtigungen):**

**1.2.1 Die Begriffe „Überplanmäßig“ und „Außerplanmäßig“**

**1.2.1.1 Der Begriff „Überplanmäßig“**

Im Laufe eines Haushaltsjahres kann sich ggf. bei der Gemeinde ein Bedarf für weitere Verpflichtungsermächtigungen zu einzelnen Investitionsmaßnahme ergeben, z. B. weil geplante Investitionsmaßnahmen nicht wie vorgesehen durchgeführt werden können. In solchen Fällen muss geprüft werden, ob die in den Teilfinanzplänen unter bestimmten Haushaltspositionen veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen diesen zusätzlichen Bedarf abdecken können. Soweit eine solche Möglichkeit nicht besteht, dürfen von der Gemeinde notwendige Verpflichtungsermächtigungen überplanmäßig eingegangen werden.

Der Begriff „überplanmäßig“ wird von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als planmäßige Verpflichtungsermächtigungen gelten alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates

über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind. Als überplanmäßig werden die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen bezeichnet, die im Haushaltsjahr über die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen hinaus zusätzlich erforderlich sind bzw. über die haushaltsmäßige Veranschlagung hinausgehen (zusätzliche Ermächtigungen).

#### **1.2.1.2 Der Begriff „Außerplanmäßig“**

Im Laufe eines Haushaltsjahres kann sich ggf. bei der Gemeinde ein Bedarf für weitere Verpflichtungsermächtigungen zu einzelnen Investitionsmaßnahmen ergeben, z. B. weil geplante Investitionsmaßnahmen nicht wie vorgesehen durchgeführt werden können. In solchen Fällen muss geprüft werden, ob die in den Teilfinanzplänen unter bestimmten Haushaltspositionen veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen diesen zusätzlichen Bedarf abdecken können. Soweit eine solche Möglichkeit nicht besteht, dürfen von der Gemeinde notwendige Verpflichtungsermächtigungen ggf. auch außerplanmäßig eingegangen werden.

Der Begriff „außerplanmäßig“ wird in entsprechender Weise von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen werden dann als außerplanmäßig bezeichnet, wenn bei einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme bisher keine Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt worden sind, aber im Haushaltsjahr dafür ein Bedarf entsteht. Sie stellen unter der betreffenden Investitionsmaßnahme zusätzliche Ermächtigungen dar, damit im Einzelfall flexibel auf aktuelle Anforderungen bei der Umsetzung von Investitionsmaßnahmen reagiert werden kann, ohne dass es der Aufstellung einer Nachtragsatzung bedarf.

#### **1.2.2 Die Unabweisbarkeit zusätzlicher Verpflichtungsermächtigungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass von der Gemeinde überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen für Investitionsmaßnahmen nur eingegangen werden dürfen, wenn diese unabweisbar sind. Der Begriff „Unabweisbarkeit“, der vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden ist. Er ist auf die dringende Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der haushaltsmäßigen Umsetzung ausgerichtet.

Für die Gemeinde muss daher eine Verschiebung des Eingehens der gemeindlichen Verpflichtung auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich oder wirtschaftlich unzweckmäßig sein, auch wenn die vorgesehene Verpflichtung erst das folgende Haushaltsjahr belastet. Die Gemeinde muss in solchen Fällen aufgrund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative haben. Bezogen auf die betreffende einzelne Investitionsmaßnahme muss daher ein Sachstand bestehen, der eine Verschiebung der geplanten gemeindlichen Handlungen nicht zulässt.

Im Bedarfsfalle ist deshalb eine sorgfältige Analyse notwendig, um den Änderungsbedarf und den Umfang gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen. Der unbestimmte Rechtsbegriff „Unabweisbarkeit“ ist bei den gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen grundsätzlich wie bei der Feststellung der Unabweisbarkeit bzw. der Notwendigkeit von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen anzuwenden (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

#### **1.2.3 Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen**

Die Gemeinde darf überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen nur im Rahmen des in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Gesamtbetrages eingehen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe d GO NRW). Mit der Festsetzung des Gesamtbetrages durch den Rat besteht für die Gemeindeverwaltung ein Rahmen für das Eingehen von Verpflichtungen zulasten künftiger Haushaltsjahre im Rahmen der gemeindlichen Investitionstätigkeit.



Im gemeindlichen Haushaltsplan besteht innerhalb dieses Rahmens eine konkrete Zuordnung der Verpflichtungsermächtigungen zu den einzelnen geplanten Investitionsmaßnahmen in den Teilfinanzplänen der produktorientierten Teilpläne. Sie stellt eine unmittelbare Bindung der veranschlagten Verpflichtungsermächtigung an die jeweilige Investitionsmaßnahme der Gemeinde dar. Gleichwohl ermöglicht die haushaltsrechtliche Vorschrift bei einem im Haushaltsjahr entstehenden Änderungsbedarf einen flexiblen Austausch innerhalb des durch den Gesamtbetrag gesetzten Rahmens.

Von der Gemeinde können dazu Entscheidungsbefugnisse in Anlehnung an § 83 GO NRW festgelegt und in der Haushaltssatzung verankert werden. Neben einer betragsmäßigen Größenordnung kann für die Entscheidungsbefugnis des Kämmersers der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen den Bezugsrahmen bilden. Eine Delegation einer Entscheidungsbefugnis in einem bestimmten Rahmen kann dann an das Volumen von Verpflichtungsermächtigungen für konkrete Maßnahmen geknüpft werden, z. B. an Budgetverantwortliche bei örtlichen Budgets. Eine Überschreitung des satzungsrechtlichen Rahmens der Gemeinde würde dagegen den Erlass einer Nachtragssatzung durch den Rat der Gemeinde erforderlich machen (vgl. § 81 GO NRW).

### **1.3 Zu Satz 3 (Verweis auf § 83 Absatz 1 Sätze 3 und 4 GO NRW):**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird ergänzend auf die Vorschrift des § 83 Absatz 1 Sätze 3 und 4 GO NRW verwiesen. Dieser Verweis ist darauf ausgerichtet, dass bei überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen die gleichen Verfahrensregelungen zur Anwendung kommen sollen, wie diese für das Eingehen von überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bestimmt wurden.

Aufgrund eines örtlichen Bedarfs sollen die vom Rat erteilten Verpflichtungsermächtigungen sachbezogen verändert oder überschritten werden. Wegen solcher haushaltsmäßigen Veränderungen bedurfte es einer besonderen haushaltsrechtlichen Grundlage für die Entscheidungszuständigkeit. Die bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen mit notwendigen über- oder außerplanmäßigen Auszahlungen vergleichbare Sachlage ermöglichte den Verweis auf die andere haushaltsrechtliche Vorschrift.

Für die im Haushaltsjahr notwendig werdenden zusätzlichen Verpflichtungsermächtigungen bestehen daher Entscheidungszuständigkeiten des Kämmersers, des Bürgermeisters und des Rates der Gemeinde. Die genannte Vorschrift des § 83 GO NRW legt z. B. fest, dass über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen der Kämmerser entscheidet, der mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Bedienstete übertragen kann. In den Fällen, in denen bei der Gemeinde ein Kämmerser nicht bestellt ist, obliegt dem Bürgermeister die Entscheidungsbefugnis, soweit der Rat der Gemeinde keine andere Regelung trifft.

#### **1.3.2 Der Verweis auf Satz 3**

##### **1.3.2.1 Die Entscheidungsbefugnis des Kämmersers**

Durch den Verweis auf die Regelung des § 83 Absatz 1 Satz 3 GO NRW soll auch beim Umgang mit überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen ein flexibles Handeln in der gemeindlichen Verwaltung möglich sein. Es soll aber auch bewirkt werden, dass der Rat der Gemeinde nicht in allen Fällen einer dringenden Abweichung vom gemeindlichen Haushaltsplan damit befasst wird. Da notwendige Planabweichungen im

Grundsatz immer finanzwirtschaftliche Auswirkungen haben, soll der Kämmerer über zusätzliche Verpflichtungsermächtigungen entscheiden.

Mit seiner Entscheidung über überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen bedarf es keiner veranschlagten Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan mehr. Eine solche haushaltsmäßige Ermächtigung kann aber ggf. im Rahmen einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW durch die Einbeziehung der bereits durch den Kämmerer ausgesprochenen Ermächtigungen in den Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW aufgenommen werden. Durch eine gemeindliche Nachtragssatzung können aber auch neue notwendige Verpflichtungsermächtigungen erst geschaffen werden.

#### **1.3.2.2 Die Entscheidungsbefugnis des Bürgermeisters**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift entscheidet über die Leistung von überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen der Bürgermeister, wenn ein Kämmerer nicht bestellt ist, und der Rat der Gemeinde keine andere Regelung trifft. Die Gemeinde kann ein Kämmerer bestellen oder beauftragen. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind.

In den Fällen, in denen der Kämmerer nur vom Bürgermeister beauftragt worden ist, stehen ihm aufgrund der Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, nicht die Rechte eines vom Bürgermeister bestellten Kämmerer zu (vgl. § 83 GO NRW und § 24 GemHVO NRW). In diesen Fällen muss die Entscheidungsbefugnis über überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen vom Bürgermeister selbst ausgeübt werden.

#### **1.3.2.3 Die Entscheidungsbefugnis des Rates**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Rat der Gemeinde die Möglichkeit, die gesetzliche Zuständigkeit des Kämmerers sowie des Bürgermeisters über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen zu entscheiden, an sich zu ziehen, denn der Kämmerer oder der Bürgermeister sollen von ihrem Recht der Entscheidungsbefugnis dann Gebrauch machen können, soweit der Rat keine andere Regelung darüber getroffen hat.

Die Regelung soll bewirken, dass das Budgetrecht des Rates so wenig wie möglich eingeschränkt wird. Außerdem soll die Regelung nicht der Allzuständigkeit des Rates entgegenstehen, denn dem Rat obliegt sowohl die Rechtsetzung als auch die Erledigung von Verwaltungsaufgaben, auch wenn er über alle Verwaltungsangelegenheiten selbst durch Beschluss entscheiden soll (vgl. § 41 Absatz 1 GO NRW). Es ist deshalb örtlich zu entscheiden, ob der Rat der Gemeinde eine andere Regelung über die Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen als gesetzlich vorgesehen, treffen soll.

In den Fällen, in denen von der Möglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, ist zu berücksichtigen, dass der Rat die Entscheidungsbefugnis zurückholen oder auch einer anderen Stelle in seinem Zuständigkeitsbereich übertragen kann, z.B. dem Finanzausschuss. Dem Rat steht es in diesem Zusammenhang jedoch nicht zu, als „andere Stelle“ eine Stelle innerhalb der gemeindlichen Verwaltung zu beauftragen. In einem solchen Fall würde er in das Organisationsrecht des Bürgermeisters eingreifen (vgl. § 62 GO NRW).

Diese Beauftragungsbeschränkung besteht auch in dem Fall, dass der Rat den Geschäftskreis eines Beigeordneten festlegt (vgl. § 73 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Im Falle einer vom Rat zu treffenden anderen Regelung über die Entscheidungsbefugnis über die Leistung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen bietet es sich an, diese als Satzungsregelung zu behandeln, denn dieses stellt eine gemeindliche Angelegenheit dar, die in der gemeindlichen Hauptsatzung, die von der Gemeinde zu erlassen ist, verankert werden kann (vgl. § 7 Absatz 3 GO NRW).

Diese Abgrenzung ist sachgerecht. Sofern der Rat eine andere Regelung im Sinne der Vorschrift trifft, wird gleichzeitig dem Bürgermeister die ihm gesetzlich zugestandene Entscheidungsbefugnis entzogen.

#### **1.3.2.4 Der Verweis auf Satz 4**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann der Kämmerer mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates seine Entscheidungsbefugnis über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen auf andere Bedienstete übertragen. Die Flexibilität des verwaltungsmäßigen Handelns sowie die eigenverantwortliche Haushaltsbewirtschaftung werden durch diese Delegationsbefugnis verstärkt.

Insbesondere wenn bei der Gemeinde eine durchgängige Budgetbildung unter Einbindung der Verantwortlichkeiten in der gemeindlichen Verwaltung besteht, kann es sachgerecht sein, einen Rahmen für die Befugnisse unter Einbeziehung der Geschäftskreise der Beigeordneten örtlich festzulegen, der auch für Vorgänge umfasst, die haushaltsmäßig als über- und außerplanmäßig zu behandeln sind (vgl. § 73 GO NRW).

Eine solche Delegation kann vor Ort zu den Budgetregeln der Gemeinde gehören. Diese Regeln können bei grundsätzlicher Natur auch in der gemeindlichen Haushaltssatzung verankert werden. Für den Rat und die Adressaten der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde werden dadurch die Verantwortlichkeiten transparent und nachvollziehbar, die bei Geschäftsvorfällen bestehen, die ggf. zu Veränderungen der zuvor erteilten Ermächtigungen führen können.

Sofern von der Delegationsbefugnis Gebrauch gemacht wird, hat z. B. der Kämmerer zu beachten, dass dadurch nicht der gesetzlich bestimmte Haushaltsausgleich sowie die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gefährdet werden. Für bestimmte Sachverhalte sollten deshalb sachgerecht die notwendigen Zustimmungsvorbehalte geschaffen und auch unterjährige Kontrollen durchgeführt werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen):**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift gelten die in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Diese zweijährige Geltungsdauer der gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen unterstützt die flexible Durchführung der Investitionen der Gemeinde, denn bedarfsgerecht können Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen zulasten künftiger Jahre von der Gemeinde eingegangen werden.

Die Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen stimmt zudem mit der Geltungsdauer der Kreditemächtigungen nach der Vorschrift des § 86 Absatz 2 GO NRW überein. Wie die Kreditemächtigungen betreffen auch die Verpflichtungsermächtigungen die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde und nicht ihre laufende Verwaltungstätigkeit (vgl. § 13 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Geltungsdauer für Verpflichtungsermächtigungen für das Folgejahr des Haushaltsjahres kann daher nur für die Verpflichtungsermächtigungen gelten, aus denen heraus Verpflichtungen der Gemeinde zulasten des zweiten Folgejahres des Haushaltsjahres oder späterer Folgejahre im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung entstehen.

Eine bis zum Ende des Haushaltsjahres nicht in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigung zulasten des Folgejahres des Haushaltsjahres verfällt, auch wenn sie wegen der Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen formal noch Bestand hat. Im betreffenden Folgejahr können wegen des neuen Haushaltsjahres zwangsläufig nur noch die veranschlagten oder auch übertragenen Ermächtigungen für investive Auszahlungen in Anspruch

genommen werden. Ggf. muss eine überplanmäßige Bereitstellung einer Ermächtigung für Auszahlungen erfolgen (vgl. § 83 GO NRW).

## **2.2 Die Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen**

Die Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen steht in einem Zusammenhang mit der Möglichkeit der Übertragbarkeit von haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen. Die Ermächtigungen für solche Auszahlungen sind grundsätzlich übertragbar. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat den Grundsatz örtlich auszugestalten und Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen festzulegen. Ein solche örtliche Regelung bedarf dann noch der Zustimmung des Rates (vgl. § 22 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

Die haushaltsmäßigen Grundlagen für die Übertragung von Verpflichtungsermächtigungen erfordern einen unmittelbaren Zusammenhang mit einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme, die sich von Anfang an über mehrere Haushaltsjahre erstrecken soll oder deren Durchführungszeit mindestens länger als ein Haushaltsjahr beträgt. Bei vielen Maßnahmen ist es sinnvoll und sachgerecht, zur möglichst ungehinderten Durchführung einer Maßnahme das Instrument der Verpflichtungsermächtigungen nutzen zu können. Es bestehen aber Voraussetzungen, um ggf. auch Verpflichtungsermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr übertragen zu können.

Zu solchen Voraussetzungen gehört, dass eine Verpflichtungsermächtigung im Haushaltsjahr noch nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden ist. Bei der Gemeinde muss außerdem ein Bedarf für eine Inanspruchnahme der nicht benötigten Verpflichtungsermächtigung im Folgejahr erkennbar sein. Sofern die Gemeinde dann im Folgejahr die übertragenen Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch nimmt, ist diese Inanspruchnahme nicht auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen bzw. deren Gesamtbetrag anzurechnen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe d GO NRW).

Bei der Weitergeltung der veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen im Folgejahr des Haushaltsjahres bleibt erhalten, dass die Verpflichtungsermächtigungen nur zulasten künftiger Haushaltsjahre eingegangen werden dürfen. Diese gesetzliche Festlegung bedeutet für das Folgejahr, dass Verpflichtungsermächtigungen nur zulasten weiterer Folgejahre eingegangen werden dürfen. Das erste Folgejahr besteht bereits als Haushaltsjahr und nicht mehr als Folgejahr zu dem Haushaltsjahr, für das die Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt worden sind. Die Inanspruchnahme noch verfügbarer Verpflichtungsermächtigungen aus dem Vorjahr bewirkt nicht, dass das aktuelle Haushaltsjahr wieder zum (fiktiven) Vorjahr des abgelaufenen Haushaltsjahres wird.

## **2.3 Information des Rates über die Verpflichtungsermächtigungen**

### **2.3.1 Informationen über den Stand der Inanspruchnahme**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen der Gemeinde beizufügen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen der Gemeinde in späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW). Durch die Übersicht soll der Rat der Gemeinde darüber informiert werden, in welchem Umfang die künftigen Haushaltsjahre bereits durch Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde vorbelastet sind.

Für die Gemeinde ist es daher notwendig, in dieser Übersicht zum gemeindlichen Haushaltsplan sowohl die voraussichtlich erforderlichen Verpflichtungen im neuen Haushaltsjahr als auch die Inanspruchnahme der Verpflichtungsermächtigungen in Vorjahren, sofern daraus für das Haushaltsjahr und folgende Planungsjahre voraussichtlich Auszahlungen fällig werden. Der Gesamtbetrag der entstehenden Auszahlungen ist dabei aufgeteilt auf die

künftigen Haushaltsjahre auszuweisen (vgl. Nummer 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.3.2 Informationen über die Übertragung**

Die Übertragung noch nicht in Anspruch genommener Verpflichtungsermächtigungen erfolgt durch die Gemeindeverwaltung. Durch diesen Vorgang wird der nicht benötigte Teil der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen in das dem Haushaltsjahr folgende Jahr übertragen. Der Rat der Gemeinde soll darüber ergänzend zu den Informationen über den Stand der Inanspruchnahme der gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen informiert werden.

Es bietet sich dafür eine entsprechende Ergänzung der dem Rat vorzulegenden Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen an (vgl. § 22 Absatz 4 GemHVO NRW). Durch entsprechende Angaben in einem besonderen Abschnitt kann der Rat nachvollziehen, in welchem Umfang die gemeindliche Verwaltung die Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung noch nicht in Anspruch genommen hat, aber gleichwohl noch ein Bedarf für deren Gebrauch besteht, der jedoch erst im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres umgesetzt werden kann.

**XXXXXXXXXXXX**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 86**  
**Kredite**

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

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 86:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Finanzhoheit der Gemeinde stellt der Kredit als Finanzierungsform eine Möglichkeit für die Gemeinde dar, die gemeindliche Liquiditätslage zu verbessern, um die Finanzierung der Investitionen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Über die Kreditaufnahme als Finanzierungsform entscheidet die Gemeinde eigenverantwortlich im Rahmen ihrer Leistungsfähigkeit und unter Berücksichtigung ihrer Finanzlage bzw. ihres Auszahlungsbedarfs für Investitionen. Es besteht aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschrift jedoch keine Pflicht für die Gemeinde, ihre Investitionen durch die Aufnahme von Fremdkapital zu finanzieren.

Die haushaltsrechtliche Regelung dient daher dem Schutz der Gemeinde und soll dazu beitragen, ihre Handlungsfähigkeit zu erhalten. Sie soll die Gemeinde zu einer sorgfältigen Prüfung veranlassen, damit nicht ggf. größere Anteile in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft allein auf die Abwicklung bestehender Verpflichtungen der Gemeinde ausgerichtet werden müssen, weil deren Erfüllung einen rechtlichen Vorrang vor anderen haushaltswirtschaftlichen Möglichkeiten hat. Bei einer Kreditaufnahme soll die Gemeinde daher den gesamten Lebenszyklus des Investitionsgutes und die Nachhaltigkeit ihrer Haushaltswirtschaft bewerten, um ein Wirtschaften zu Lasten künftiger Generationen zu vermeiden.

Die Gemeinde kann Kredite aufnehmen, wenn diese der Bedarfsdeckung bei investiven Maßnahmen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen. Jeder gemeindlichen Kreditaufnahme muss dabei die Schaffung von Vermögenswerten gegenüberstehen, sodass Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen müssen, die

zu einem entsprechenden Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz führen. Die gemeindliche Kreditaufnahme ist daher - wie in den anderen Ländern - auf die investiven Zwecke und auf das Volumen der gemeindlichen Investitionstätigkeit im Haushaltsjahr begrenzt.

Im Zusammenhang mit dem Begriff "Kredit" werden die verschiedenen Arten der gemeindlichen Verschuldung als Verbindlichkeiten erfasst. Sie sind entsprechend ihrem Zweck zu bilanzieren (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW). Ein gemeindlicher Kredit entsteht, wenn ein Dritter (Gläubiger) aufgrund der Nachfrage der Gemeinde (Schuldner) Finanzmittel in einem bestimmten Umfang und für eine bestimmte Zeit ausleiht und dazu die Kreditbedingungen unmittelbar zwischen der Gemeinde und dem Kreditgeber ausgehandelt werden.

Der Begriff „Kredit“ ist daher haushaltsrechtlich im Sinne der Aufnahme von Finanzmitteln (Fremdkapital) auszulegen und nicht auf die bankrechtliche Einordnung beschränkt. Unter dem Begriff wird eine Vereinbarung der Gemeinde mit einem Dritten (Kreditgeber) verstanden, aufgrund derer der Kreditgeber verpflichtet ist, der Gemeinde einen bestimmten Geldbetrag für einen festgelegten Zeitraum zur Verfügung zu stellen. Die Gemeinde als Kreditnehmer ist verpflichtet, den erhaltenen Betrag innerhalb des festgelegten Zeitraumes in jährlichen Raten oder am Ende des Zeitraumes insgesamt zurückzuzahlen und die i. d. R. vereinbarten Zinsen zu zahlen.

Im Zusammenhang mit der festzusetzenden Kreditermächtigung sollten dem Rat auch sachgerechte Informationen über die Art und ggf. die Volumina der Aufnahme von voraussichtlich benötigten Investitionskrediten vorliegen. Insbesondere kann es bei einem größeren Kreditvolumen oder einer speziellen Form der Kreditaufnahme durch die Gemeinde geboten sein, den Rat in das Verwaltungsgeschehen und die Entscheidung über die tatsächliche Aufnahme von Investitionskrediten einzubinden.

Der Rat kann zur gemeindlichen Kreditaufnahme im Einzelfall ggf. auch eine Vorbehaltsregelung treffen und nicht nur die Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung mittragen. Die erweiterte Beteiligung des Rates in gemeindlichen Kreditgeschäften kann in der Haushaltssatzung verankert werden, z. B. als weitere haushaltswirtschaftliche Bestimmung. Im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung nimmt die Aufsichtsbehörde keinen Einfluss auf die zwischen dem Kreditgeber und der Gemeinde zu vereinbarenden Kreditbedingungen, denn die Bedingungen sind von der einzelnen Kreditaufnahme abhängig.

## **1.2 Das Erfordernis von Krediten**

Die Kredite für Investitionen stellen besondere Finanzmittel für die Gemeinde dar, die als Einzahlungen im Rahmen der Finanzrechnung haushaltsmäßig der Deckung der Investitionsauszahlungen dienen. Sie verstärken zweckbezogen die gemeindliche Liquidität, führen aber nicht zu gemeindlichen Erträgen und werden deshalb auch nicht in den gemeindlichen Haushaltsausgleich einbezogen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Bei einem Erfordernis für Kredite (Fremdkapital) soll die Gemeinde berücksichtigen, dass ihr eine erweiterte Offenlegung von haushaltswirtschaftlichen Daten obliegt.

Der haushaltsrechtlich benutzte Begriff „Kredit“ ist umfassend im Sinne der Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde zu verstehen. Er ist daher nicht allein nach den bankrechtlichen Gegebenheiten anzuwenden. Die Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde ist deshalb nicht auf den Kreditmarkt beschränkt. Der Gemeinde steht auch der Kapitalmarkt zur Aufnahme von Fremdkapital offen, sofern sie z. B. eine Anleihe oder Schuldverschreibung emittieren will.

Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass unabhängig von der Form der Aufnahme von Fremdkapital die „Nachrangigkeit der Kreditaufnahme“ als haushaltsrechtliche Vorgabe besteht und die Verwendung des Fremdkapitals für gemeindliche Investitionen nachvollziehbar zu gewährleisten und zu dokumentieren ist. Sie hat auch weitere für die gemeindliche Kreditaufnahme bestehende insgesamt materielle und formelle Voraussetzungen zu beachten bzw. sich daran auszurichten.



Die Gemeinde muss z. B. selbst feststellen bzw. erreichen, dass ihre Kreditaufnahme wirtschaftlich und nachrangig gegenüber anderen Finanzierungen ist (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Andererseits verlangen die Kreditgeber eine Vielzahl von Informationen, um die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Zahlungsfähigkeit einzuschätzen. Das Erfordernis der Aufnahme von Krediten sollte von der Gemeinde jedoch nicht allein nach dem mit der Investitionsmaßnahme verbundenen Zahlungsbedarf beurteilt werden.

Die Gemeinde soll das Erfordernis von Krediten anhand der Tragfähigkeit der aus der Investitionsmaßnahme resultierenden gemeindlichen Verpflichtungen sowie aus den möglichen Erträgen und sonstigen Aufwendungen über die Nutzungszeit des gemeindlichen Vermögens beurteilen. Die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde darf bei Entscheidungen über Kreditaufnahmen nicht unberücksichtigt bleiben. Die Belastungen künftiger Haushaltsjahre mit Zins- und Tilgungsleistungen bedingen grundsätzlich, dass eine Kreditaufnahme nur aufgrund von Maßnahmen zulässig sein kann, bei denen den künftigen Belastungen auch ein Vorteil für die Gemeinde gegenübersteht.

### **1.3 Der finanzpolitische Spielraum**

Die Kreditgeber der Gemeinde können regelmäßig davon ausgehen, dass die Gemeinde leistungsfähig und zuverlässig ist und die vereinbarten Tilgungsleistungen erbringen wird. Es dürfen daher i. d. R. keine Tatsachen vorliegen, die eine Unzuverlässigkeit der Verantwortlichen in der Gemeinde im Rahmen ihres Kreditgeschäftes belegen. Die in der Vorschrift enthaltenen Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme sind u. a. insbesondere deshalb notwendig, um eine Vereinbarkeit der Kreditaufnahme mit dem geltenden Verfassungsrecht zu sichern.

Die heutige haushaltsrechtliche Regelung soll sicherstellen, dass der finanzpolitische Spielraum der Gemeinde erhalten bleibt und die sog. Symmetrie von Zukunftslasten und Vorteilen nicht verschoben wird. Die Regelung erfordert aber von der Gemeinde, für jedes Haushaltsjahr eine Gesamtbetrachtung ihrer Liquidität vorzunehmen, um den zutreffenden Kreditbedarf für die gemeindlichen Investitionen zu ermitteln.

Die Aufnahme von Krediten für gemeindliche Investitionen unterliegt zudem einer eigenen Ermächtigung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW). Außerdem besteht bei diesen Krediten eine zeitliche Beschränkung für die Inanspruchnahme der in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigung des Rates. Bei der haushaltsrechtlichen Regelung über die Kreditaufnahme für gemeindliche Investitionen wird davon ausgegangen, dass die Beibehaltung der Koppelung der Aufnahme von Krediten an die gemeindlichen Investitionen nicht zu unververtretbaren Einschränkungen der Gemeinde führt.

Die Gemeinde darf deshalb in einen Liquiditätsverbund bzw. in ein Cashpooling keine Finanzmittel aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen einbringen. Diese Finanzmittel dürfen von der Gemeinde nur bedarfsgerecht für investive Auszahlungen aufgenommen werden. Sie sind dadurch von der Gemeinde zweckbezogen im Rahmen der gemeindlichen Investitionstätigkeit zu verwenden. Die Finanzmittel stehen daher nicht für den Liquiditätsbedarf im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit und für einen Liquiditätsverbund zur Verfügung.

### **1.4 Die Unzulässigkeit einer Kreditaufnahme**

#### **1.4.1 Bei fehlendem Zahlungsbedarf**

##### **1.4.1.1 Bei der Gemeinde**

Bei der Aufnahme von Krediten für Investitionen durch die Gemeinde sind nicht nur die haushaltswirtschaftlichen Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie die besondere Vorgabe zu beachten, dass von der

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 86 GO NRW

Gemeinde ein Kredit nur aufgenommen werden darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 75 Absatz 1 und § 77 Absatz 3 GO NRW). Es muss vor der tatsächlichen Aufnahme eines Investitionskredites durch die Gemeinde neben der Ermächtigung in der Haushaltssatzung auch ein aktueller Zahlungsbedarf bzw. eine Zahlungsverpflichtung im Haushaltsjahr bestehen.

Ein voraussichtlicher künftiger Zahlungsbedarf im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung stellt keine ausreichende Grundlage für eine Kreditaufnahme durch die Gemeinde dar. Die Gemeinde kann daher keine Angebote von Kreditgebern nutzen, die darauf ausgerichtet sind, dass erst zukünftig bzw. in späteren Haushaltsjahren voraussichtlich ein Zahlungsbedarf besteht, aber bereits Haushaltsjahre vorher dafür eine verbindliche Kreditvereinbarung abgeschlossen werden soll, z. B. das Angebot über ein Forward-Darlehen. Ein Abschluss eines derartigen Kreditgeschäftes ist für die Gemeinde auch dann nicht zulässig, wenn von ihr in einem künftigen Haushaltsjahr in zulässiger Weise ein Kredit für Investitionen aufgenommen werden darf.

Für die Gemeinde ist auch in Erwartung steigender Zinsen eine vorgezogene Kreditaufnahme haushaltsrechtlich nicht als zulässig anzusehen. Als Forward-Darlehen wird der vorzeitige Abschluss einer Anschlussfinanzierung für einen Kredit bezeichnet, dessen Laufzeit in den nächsten fünf Jahren endet. Die zu diesem Zeitpunkt noch bestehende Restschuld des Kreditnehmers wird dann mit dem neuen Forward-Darlehen gedeckt. An dieser Anschlussfinanzierung haben vor allem die Kreditgeber ein Interesse, denn sie können bei einer solchen Finanzierung besser planen bzw. bereits viele Jahre im Voraus ihren Refinanzierungsbedarf kalkulieren.

Der Gemeinde obliegt bei Forward-Darlehen zusätzlich die Pflicht, das Darlehen auch zum vereinbarten Zeitpunkt in Anspruch zu nehmen. Ein Austausch gegen eine andere Finanzierung ist dann nicht möglich. Die haushaltsrechtliche Bindung an den Zahlungsbedarf steht somit der Aufnahme eines künftigen Kredits für Investitionen entgegen. In besonderen Einzelfällen kann eine solche Finanzierungsform aber für Umschuldungen geeignet sein, weil von der Gemeinde eine Anschlussfinanzierung zu einem bestimmten Zeitpunkt sicherzustellen ist.

### **1.4.1.2 Beim gemeindlichen Betrieb**

Im Rahmen der gemeindlichen Finanzhoheit zusammen dem auch von der Gemeinde nutzbaren bankrechtlichen "Konzernprivileg" hat die Gemeinde zu beachten, dass die Aufnahme von Investitionskrediten für ihre Betriebe den gleichen Voraussetzungen unterliegt, als würde die Gemeinde das aufgenommene Fremdkapital unmittelbar für eigene Investitionen nutzen. Die Gemeinde kann daher nur dann selbst Kredite für betriebliche Investitionen aufnehmen und an ihre Betriebe, die gemeindliche Aufgaben erfüllen und als Tochterunternehmen in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden, weiterleiten.

Ein derartiger gemeindlicher Betrieb muss investive Maßnahmen zur Aufgabenerfüllung durchführen und im betrieblichen Wirtschaftsjahr bzw. dem Haushaltsjahr der Gemeinde dafür tatsächlich einen aktuellen Zahlungsbedarf haben. Ein voraussichtlicher künftiger Zahlungsbedarf bei einem gemeindlichen Betrieb für Investitionen stellt keine ausreichende Grundlage für eine Kreditaufnahme durch die Gemeinde und deren Weiterleitung an den betreffenden Betrieb dar.

Die Gemeinde kann daher keine Angebote von Kreditgebern nutzen, die darauf ausgerichtet sind, dass erst zukünftig bzw. in späteren Haushaltsjahren voraussichtlich ein Zahlungsbedarf bei einem ihrer Betriebe besteht, aber bereits Jahre vorher dafür eine verbindliche Kreditvereinbarung abgeschlossen werden soll, z. B. im Rahmen eines Angebotes über ein Forward-Darlehen. Ein Abschluss eines derartigen Kreditgeschäftes zur Nutzung des weitergeleiteten Fremdkapitals durch einen Betrieb ist für die Gemeinde auch dann nicht zulässig, wenn in einem künftigen Haushaltsjahr in zulässiger Weise ein Kredit für Investitionen aufgenommen werden darf.

#### **1.4.2 Beim Erwerb innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“**

Ein Rechtsgeschäft der Gemeinde stellt auch dann einen Erwerb im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift dar, wenn durch die Gemeinde ein gemeindlicher Vermögensgegenstand von einem gemeindlichen Betrieb an die Gemeindeverwaltung übertragen wird. Durch diesen Geschäftsvorfall wird ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zwischen organisatorisch selbstständigen Einheiten innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ bzw. eine „Übertragung“ der Verfügbarkeit über den ausgewählten Vermögensgegenstand bewirkt, dem eine Finanzleistung als Gegenleistung des Erwerbers gegenübersteht.

Der Betrieb stellt jedoch keine eigenständige Rechtsperson dar (vgl. § 114 GO NRW). Ein Erwerbs- oder Veräußerungsvorgang eines Betriebes mit der Gemeindeverwaltung würde dem zivilrechtlichen Verbot der Selbstkontraktion unterliegen. Nach dem "Konfusionsgedanken" kann eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Verkäufer und Käufer im Rahmen einer einzelnen Geschäftsbeziehung sein. Die Übertragungsgeschäfte sollen dann nicht als unzulässige "In-Sich-Geschäfte" betrachtet werden, wenn der Leistungsaustausch zwischen zwei eigenständigen Wirtschaftskreisen der Gemeinde stattfindet, auch wenn es grundsätzlich an einem rechtsfähigen Dritten bzw. an der Vertretung des Dritten mangelt.

Einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums von einem unselbstständigen Betrieb an die Gemeindeverwaltung stellt keine (zivilrechtliche) Veräußerung des betreffenden Vermögensgegenstandes dar. Eine Einordnung als rechtliches Veräußerungsgeschäft würde für die Gemeinde erfordern, durch einen Kaufvertrag das rechtliche Eigentum an dem zu erwerbenden Vermögensgegenstand von einem Dritten zu erlangen (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Eine Pflicht zur Anwendung des Zivilrechts in derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist haushaltsrechtlich jedoch nicht bestimmt worden.

Bei einem „Erwerb“ innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ stehen der Erhöhung der Vermögenswerte bei der Gemeindeverwaltung die durch die Übernahme entstandene und auf den unselbstständigen Betrieb zu beziehende Minderung seines bilanzierten Wertes gegenüber. Trotz der notwendigen Gleichwertigkeit des „internen“ Geschäfts liegt bei der Gemeinde kein zivilrechtliches Erwerbsgeschäft vor. Für die Gemeindeverwaltung ist durch das Geschäft ein investiver Auszahlungsbedarf innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ gegenüber einem Betrieb mit einem eigenständigen Wirtschaftskreis entstanden.

Eine gemeindliche Kreditaufnahme wegen des Übertragungsgeschäftes könnte unzulässig sein, weil mit dem Fremdkapital keine Vermögensmehrung innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ verbunden werden kann. Die Sachlage würde daher dazu führen, dass die Gemeinde das Fremdkapital für interne Zahlungsleistungen aufnehmen darf, ohne eine Zahlungsverpflichtung gegenüber einer anderen Rechtsperson zu haben. Sie würde bei einer Zulässigkeit einen internen Liquiditätsbedarf durch einen Investitionskredit wie durch einen Liquiditätskredit verstärken können. Eine derartige Kreditaufnahme ist daher grundsätzlich als unzulässig zu bewerten. Bei dieser haushaltswirtschaftlichen und haushaltsrechtlichen Einordnung ist es unerheblich, ob die Kreditaufnahme durch die Gemeindeverwaltung oder durch den unselbstständigen Betrieb erfolgt.

#### **1.4.3 Für Aufwendungen**

Die grundsätzlichen haushaltsrechtlichen Vorgaben beinhalten durch ihre Ausrichtung auf Investitionen gleichzeitig ein Verbot der haushaltsmäßigen Finanzierung von aufwandswirksamen Auszahlungen der Gemeinde durch die Aufnahme von Krediten. Für die Gemeinde stellt der Kredit bereits aufgrund des Haushaltsgrundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ keine Möglichkeit dar, den gemeindlichen Ressourcenverbrauch zu finanzieren. Die Einzahlungen aus Kreditaufnahmen werden deshalb in der gemeindlichen Finanzrechnung nur im Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ erfasst und nachgewiesen (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Die strengen Anforderungen müssen zudem in den Zusammenhang mit der Subsidiarität der gemeindlichen Kreditaufnahme gestellt werden (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht der Gemeinde ihre Leistungen gegen ein gleichwertiges Entgelt zu erbringen, gebietet es bereits, die Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit nicht mit Krediten zu finanzieren (vgl. § 77 Absatz 1 und 2 GO NRW). Die Einzahlungen aus Finanzierungsvorgängen führen zudem nicht zu gemeindlichen Erträgen.

#### **1.4.4 Für Tilgungsleistungen**

Die grundsätzlichen haushaltsrechtlichen Vorgaben beinhalten durch ihre Ausrichtung auf Investitionen gleichzeitig ein Verbot der haushaltsmäßigen Finanzierung der ordentlichen Tilgung durch die Aufnahme von Krediten. Die ordentliche Tilgung kann eine planmäßige laufende Tilgung eines Kredites über seine Laufzeit oder eine Tilgung am Ende der Laufzeit entsprechend der getroffenen Vereinbarung sein. Derartige Zahlungen müssen von der Gemeinde aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit heraus erwirtschaftet werden. Sie dürfen daher nicht durch die Aufnahme neuer Kredite finanziert werden.

Eine haushaltsrechtliche Ausnahme davon besteht lediglich für Umschuldungen bestehender gemeindlicher Verbindlichkeiten. Bei einem solchen Vorgang wird eine bestehende finanzielle Verbindlichkeit der Gemeinde in gleicher Höhe durch eine neue finanzielle Verbindlichkeit ersetzt. Die Umschuldung kann eine vollständige Tilgung eines bestehenden Kredites bedeuten (außerordentliche Tilgung), wenn z. B. im Rahmen der Umschuldung auch ein Wechsel des Kreditgebers erfolgt.

#### **1.5 Die Verwaltung der Schulden**

Im Zusammenhang mit der Zulässigkeit von Kreditaufnahmen muss von der Gemeinde auch die Form der örtlichen Verwaltung ihrer Schulden geklärt und organisiert werden. Die Schuldenverwaltung kann für die Finanzmittel und Finanzinstrumente verantwortlich sein und unterliegt haushaltsmäßig dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Sie kann als Aufgabe auch weitere Finanzgeschäfte haben, die mit den Krediten für Investitionen und den Krediten zur Liquiditätssicherung zusammenhängen.

Es sind aber auch ggf. weitere Geldgeschäfte möglich, bei denen finanzielle Vermögenswerte die Gemeinde und ihren Vertragspartner betreffen. Bei der Gemeinde muss grundsätzlich ein Überblick über die gemeindlichen Verbindlichkeiten und deren Abwicklung bestehen, die zu dokumentieren ist. Sie kann sich den notwendigen Überblick über ihre Schuldenlage z. B. durch das Führen eines Schuldbuches verschaffen, in dem ein tagesaktueller Stand festgehalten und fortgeschrieben wird.

### **2. Die Aufnahme von Krediten für Investitionen**

#### **2.1 Allgemeine Zwecke**

Unter dem Begriff „Kredite für Investitionen“ wird das von Dritten aufgenommene Kapital verstanden, das unter der Verpflichtung zur Rückzahlung von der Gemeinde nur zur Finanzierung von Investitionen eingesetzt werden darf. Diese gesetzliche Beschränkung beruht auf den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 83 Satz 2 der Landesverfassung NRW. Sie ist auch auf der in allen Ländern vorzufindenden Festlegung zum Haushaltsausgleich der Gemeinden begründet. Die Gemeinden sollen grundsätzlich keine Aufwendungen entstehen lassen, die nicht durch „ordentliche“ Erträge gedeckt werden können (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die Kredite für Investitionen sind von der Gemeinde im haushaltswirtschaftlichen Sinne zahlungswirksam und nicht im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuwei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

sen. Sie führen nicht zu Aufwendungen bzw. ihre Tilgung nicht zu Erträgen für die Gemeinde, sodass der Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung nicht unmittelbar durch derartige Finanzierungsvorgänge, sondern nur durch die damit verbundenen Zinsen berührt werden.

Ein Zusammenhang zwischen einer Kreditaufnahme der Gemeinde und der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird vielfach dann „fiktiv“ hergestellt, wenn ein Vermögensgegenstand, der als Investitionsmaßnahme von der Gemeinde mithilfe einer Kreditaufnahme finanziert wurde, nicht in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf, z. B. wegen eines rechtlichen Bilanzierungsverbotes. Das Bilanzierungsverbot erstreckt sich nicht auf die Investitionstätigkeit und die Kreditaufnahme der Gemeinde, sodass dadurch die Kreditaufnahme nicht unzulässig wird.

Das Verbot bewirkt jedoch einen vollständigen Wertverlust des von der Gemeinde angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes. Die Gemeinde muss in diesem Fall dann eine außerplanmäßige Abschreibung des erworbenen Wertes des betreffenden Vermögensgegenstandes vornehmen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachweisen. Der fehlende Vermögenswert auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz verändert jedoch auf der Passivseite der Bilanz nicht die Verbindlichkeit aus dem aufgenommenen Kredit für Investitionen, die weiter von der Gemeinde zu tilgen ist.

Von der Gemeinde ist außerdem bei einer Kreditaufnahme die bankrechtliche Einordnung der Kredite an Gemeinden nach den Vorschriften des Kreditwesengesetzes ein maßgebliches Kriterium zur deren haushaltsmäßige Einordnung (vgl. z. B. § 21 Absatz 2 Nummer 1 KWG). Bei der Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde ist u. a. auch der haushaltswirtschaftliche Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie die besondere Vorgabe zu beachten, dass von der Gemeinde ein Kredit nur aufgenommen werden darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Vor der Aufnahme eines Kredites durch die Gemeinde sind daher i. d. R. Angebote verschiedener Kreditgeber einzuholen. Für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit eines Angebotes sind alle Vertragselemente zu berücksichtigen und zu bewerten. Solche Vorgaben beeinflussen auch die Vertragsgestaltung für die gemeindliche Kreditaufnahme. Je nach örtlich vorgesehenen Investitionsmaßnahmen und dem daraus im Haushaltsjahr entstehenden Finanzierungsbedarf wird oftmals jedoch eine allgemeine Rahmenvereinbarung mit einem Kreditgeber für das Haushaltsjahr angestrebt.

In Rahmenvereinbarungen werden üblicherweise die rechtlichen Bedingungen festgelegt, die bedeutend für eine unbestimmte oder bestimmte Zahl von Geschäften zwischen den Vertragspartner in einem bestimmten Zeitraum sein sollen. Es müssen daher die sachgerechten Gegebenheiten bei der Gemeinde dafür vorliegen und ausreichend sicher sein, dass zu den möglichen Zeitpunkten auch ein Auszahlungsbedarf für Investitionen besteht, denn die Gemeinde darf nur dann Kredite aufnehmen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

In diesem Zusammenhang wird der Begriff „Investitionen“ durch die Festlegungen von Einzahlungsarten und Auszahlungsarten bestimmt, die im gemeindlichen Finanzplan im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zu veranschlagen sind (vgl. § 3 Absatz 1 Nummern 15 bis 25 GemHVO NRW). Aus dieser Abgrenzung folgt, dass nur bestimmte Auszahlungen der Gemeinde mit Krediten für Investitionen finanziert werden dürfen, z. B. Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden oder Finanzanlagen. Die Gemeinde darf deshalb keine aufgenommenen Kredite für Investitionen für ihre zu leistende Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und für die ordentliche Tilgung von Krediten einsetzen. Sie darf aber nach dem Haushaltsrecht neue Kredite zur Umschuldung bzw. zur Ablösung von Krediten aufnehmen.

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde auch Investitionsmaßnahmen Dritter mit Krediten finanzieren, sofern sie wirtschaftlicher Eigentümer des von ihr mitfinanzierten Verfügungsgegenstandes wird oder durch eine festgelegte Gegenleistungsverpflichtung des Dritten eine in ihrer Bilanz aktivierbare Zuwendung schafft (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Derartige Finanzleistungen können z. B. an die gemeindlichen Be-

triebe erfolgen, die für die Gemeinde besondere Aufgaben erfüllen. Bei dem Ansatz derartiger Finanzleistungen muss auf die bilanzielle Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen geachtet werden.

Grundsätzlich führt diese Abgrenzung nicht dazu, dass nur Vermögensgegenstände, die dem Anlagevermögen der Gemeinde zuzuordnen sind, als Investitionen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften gelten. Die Kredite für Investitionen sind haushaltsrechtlich jedoch von den Krediten zur Liquiditätssicherung zu unterscheiden, auch wenn beide Arten als gemeindliche Verbindlichkeiten in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 und 4.3 GemHVO NRW).

Die Kredite zur Liquiditätssicherung dürfen von der Gemeinde nur aufgenommen werden, wenn die bei ihr vorhandenen liquiden Mittel nicht zur rechtzeitigen Leistung von fälligen Auszahlungen an Dritte ausreichen. Für diese „Liquiditätskredite“ ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag festzusetzen, der im jeweiligen Haushaltsjahr ausgeschöpft werden kann, aber nicht ausgeschöpft werden muss (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Maßgebend ist der Bestand an Liquiditätskrediten zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, der unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten als Krediten zur Liquiditätssicherung“ anzusetzen ist.

Die gesonderte Festsetzung des Höchstbetrages für die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung in der Haushaltssatzung der Gemeinde berührt nicht den als Kreditemächtigung in der Haushaltssatzung festzusetzenden Gesamtbetrag für notwendige Kredite für Investitionen im Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW). Bei den beiden haushaltsrechtlichen Kreditarten gilt zudem eine gesonderte zeitliche Beschränkung für die Inanspruchnahme der in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigungen zur Aufnahme dieser Kredite.

## **2.2 Kredite als Ausleihungen**

Zur den gemeindlichen Investitionen, bei denen eine Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde zulässig ist, gehört auch die Gewährung von langfristigen Darlehen an gemeindliche Betriebe im Rahmen der Aufgabenerfüllung. Diese Sachlage gilt dann, wenn das von der Gemeinde gewährte Darlehen als Ausleihung zu klassifizieren ist. Als Ausleihungen werden langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zugrunde liegen, betrachtet. Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, um eine Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit vorzunehmen.

Das gemeindliche Darlehen muss zudem dem Betrieb der Gemeinde unter dem Zweck gewährt werden, dass die Kapitalhingabe dauernd den Verwaltungsbetrieb der Gemeinde zu dienen hat. Ein Darlehen der Gemeinde kann daher regelmäßig als Ausleihung klassifiziert und der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden, wenn die Gemeinde mit dem Darlehen eine langfristige Bindung z. B. mit einem ihrer Betriebe eingeht. Die Hingabe von Kapital durch die Gemeinde erfolgt dann deshalb, damit dadurch Erträge erwirtschaftet (Eigenkapital ersetzt) und der fremde Betriebszweck gefördert werden, ein unternehmerischer Einfluss ausgeübt oder eine Geschäftsbeziehung dauerhaft gesichert werden sollen.

Derartige Erfordernisse aus Sicht der Gemeinde können regelmäßig als gesichert angesehen werden, wenn der Investitionsbedarf des Betriebes der Anlass für die Gewährung eines Darlehens durch die Gemeinde ist. Im Rahmen der Entscheidung über die Hingabe von Kapital an einen gemeindlichen Betrieb ist gleichwohl noch zu prüfen, ob die Hingabe ggf. nicht so ausgestaltet ist, dass haushaltsmäßig eine Veranschlagung unter der Haushaltsposition „Aktivierbare Zuwendungen“ vorzunehmen ist und eine entsprechende Nachweisführung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu erfolgen hat.

### **2.3 Anleihen als Fremdkapital**

Bei der Anleihe als grundsätzlich langfristiges Darlehen muss die Gemeinde bestimmte Kriterien beachten, um ihren Bedarf an Fremdkapital durch diese Darlehensform decken zu können. Die Anleihe ist eine Anlageform, bei der der Rückzahlungstermin und die Zinsen eindeutig festgelegt sind. Als verbrieftes Geldforderungen der Anleger besteht sie aus dem "Mantel", der die Forderung des Gläubigers gegenüber der Gemeinde verbrieft. Sie wird jedoch nicht am Kreditmarkt, sondern am Kapitalmarkt gehandelt.

Die Anleihen zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen stellen trotz ihres Ansatzes unter einem gesonderten Bilanzposten eine Kreditaufnahme dar, die haushaltsrechtlich zulässig sein muss. Sie sind wegen dieser Besonderheit nicht als „kreditähnlich“ anzusehen, weil deren Hauptzweck die Beschaffung von Fremdkapital für die Gemeinde ist. Die Gemeinde als Emittent muss sich daher entscheiden, in welcher Form sie ein verzinsliches Wertpapier auflegen will, z. B. als Standardanleihe, Nullkuponanleihe, Annuitätenanleihe.

Solche Formen haben Auswirkungen auf die Verzinsung und die Rückzahlungsmodalitäten. Für die Emission einer Anleihe sind außerdem verschiedene Verfahren möglich. Die Gemeinde muss sich dazu z. B. entscheiden, ob eine öffentliche Platzierung erfolgen soll und in welchem Rahmen der Verkauf abgewickelt werden soll. Die konkrete Ausgestaltung einer gemeindlichen Anleihe sollte daher nicht ohne ausreichende bankrechtliche und bankwirtschaftliche Kenntnisse erfolgen.

Bei Schuldverschreibungen entsteht z. B. keine vertragliche Beziehung zwischen der Gemeinde als Emittent und dem Erwerber des Wertpapiers. Jedoch begründet der Erwerb ein Rechtsverhältnis, dessen Ausgestaltung durch die Anleihebedingungen bestimmt wird. Durch die Zahlungsbedingungen wird die Gemeinde grundsätzlich zur Rückzahlung des erhaltenen Betrages verpflichtet, sodass eine gemeindliche Schuldverschreibung als Verbindlichkeit zu bilanzieren ist.

Die Ausgestaltung von Anleihen durch die Gemeinde bzw. die Anleihebedingungen können zu Prospektverpflichtungen nach dem WpPG führen. Das WpPG findet zwar im Grundsatz keine Anwendung auf die Gemeinde, sodass eine gemeindliche Schuldverschreibung grundsätzlich prospektfrei öffentlich angeboten werden kann (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 3 WpPG). Für den Handel ihres Wertpapiers an einer inländischen Börse kann sich die Gemeinde aber freiwillig der Prospektspflicht unterwerfen (vgl. § 1 Absatz 3 WpPG).

### **2.4 Die Kreditangebote**

Die Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde erfordert nicht nur die Beachtung der einschlägigen Haushaltsgrundsätze, sondern auch ausreichende Kenntnisse über die Größenordnung des örtlichen Bedarfs und die Bedingungen der Angebote von Finanzdienstleistern. Dazu muss einerseits die Angebotseinholung rechtssicher erfolgen, insbesondere aber die Vergabe an den wirtschaftlichsten Bieter erfolgen. Dabei dürfen nicht allein der Effektivzinssatz sowie die Regelungen über die Tilgungen und die Zinszahlungen für die Gemeinde ausschlaggebend sein. Nachfolgend werden beispielhaft einige relevante Merkmale für die Beurteilung einer Kreditaufnahme aufgezeigt (vgl. Abbildung 126).

<b>Eckpunkte für Kreditangebote</b>	
-	Kreditbetrag.
-	Kreditart.
-	Auszahlungskurs 100 %.

<b>Eckpunkte für Kreditangebote</b>	
-	Datum der Wertstellung.
-	Tilgungsart und Tilgungsbeträge sowie Tilgungstermine.
-	Zinsbindung.
-	Zinsarten und Zinssatz sowie Zinstermine.
-	Effektivzinssatz.
-	Sondervereinbarungen, z. B. Kündigungsrechte.
-	Sonstige Finanzvorteile (ggf. als „negative Zinsen“ bezeichnet).
-	Gesamtkosten.
-	Sondervereinbarungen, z. B. Kündigungsrechte.

*Abbildung 126 „Eckpunkte für Kreditangebote“*

Die Gemeinde sollte unter Berücksichtigung der von ihr festgelegten relevanten Merkmale entsprechende Regelungen in ihrer örtlichen Dienstanweisung über die Aufnahme von Krediten für Investitionen verankern. Sie sollte dazu sachgerechte Anforderungen an die Vertragsgestaltung sowie das Entscheidungsverfahren und die Dokumentation festlegen. Dazu gehören auch Festlegungen über den Umgang mit Risiken sowie eine konkrete Abgrenzung von Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten.

## **2.5 Die Laufzeit der Kredite**

Der Landesgesetzgeber hat im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschriften zur Aufnahme von Krediten für Investitionen keinen bestimmten Rückzahlungs- oder Tilgungszeitraum festgelegt (Laufzeit). Durch den Zweck dieser Kredite, der Finanzierung von gemeindlichen Investitionen zu dienen, stellen diese Kredite haushaltsmäßige Deckungsmittel zur Sicherstellung der Finanzierung von gemeindlichen Investitionen dar.

Der Gemeinde obliegt es, die Laufzeit dieser Kredite unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen und Erfordernisse eigenverantwortlich mit dem Kreditgeber zu vereinbaren. Die vereinbarte Rückzahlungszeitraum darf den Charakter der Kredite für Investitionen nicht beeinträchtigen. Die Gemeinde vereinbart bei Kredite für Investitionen üblicherweise einen langen Zeitraum für ihre Tilgungen. Den Krediten kommt daher grundsätzlich der Charakter „langfristig“ zu (vgl. Nummer 3.1 des Runderlasses zur Kreditwirtschaft der Gemeinden).

Aus der Vertragsbindung sowie aus der haushaltsrechtlichen Zwecksetzung der Kredite lässt sich erkennen, dass die Kredite für Investitionen nicht nur für vorübergehende Zwecke zum Einsatz kommen. Deren Tilgung muss i. d. R. erst noch durch die aufgabenbezogene Nutzung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes erwirtschaftet werden. Der Rückzahlungszeitraum kann sich daher ggf. über die gesamte festgelegte Nutzungszeit von gemeindlichen Vermögensgegenständen erstrecken.



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 86 GO NRW**

Die Gemeinde muss bei einer geplanten Kreditaufnahme die Angemessenheit der Tilgungen in ihrer Höhe sowie hinsichtlich der zeitlichen Dauer sachgerecht beurteilen, bevor sie mit dem Kreditgeber den Tilgungszeitraum bzw. die Laufzeit des Kredites konkret vereinbart. Durch die getroffenen Festlegungen besteht im Hinblick auf die Reduzierung der Schulden für die Gemeinde eine Selbstbindung in einem betragsmäßigen Umfang und in zeitlicher Hinsicht. Eine unangemessene Kreditlaufzeit führt i. d. R. zum Hinausschieben des Schuldenabbaus durch die Gemeinde und zu neuen finanzwirtschaftlichen Belastungen in der Zukunft.

Die Gemeinde soll daher bei der Festlegung der Kreditlaufzeit möglichst auch die sogenannte „Finanzierungsregel“ im Blickpunkt haben. Deren Beachtung ist für die Gemeinde haushaltsrechtlich nicht verbindlich vorgeschrieben worden. Es ist jedoch aus wirtschaftlicher Sicht sowie wegen der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sachgerecht, einen Zusammenhang zwischen der Fremdfinanzierung durch Dritte und der Nutzungszeit der gemeindlichen Vermögensgegenstände herzustellen.

Die Anwendung der „Finanzierungsregel“ bei einer Kreditaufnahme setzt jedoch mindestens voraus, dass von der Gemeinde vergleichbare Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen sachgerecht bestimmt wurden. Bei der Gemeinde darf daher nicht der Tatbestand vorliegen, dass, ggf. auch aus anderen Gründen, die zu Nutzungsdauern von der Gemeinde grundsätzlich auf den höchstmöglichen Zeitrahmen nach der NKF-Rahmentabelle festgelegt wurden, z. B. 100 Jahre (möglich bei Brücken und Hochwasserschutzanlagen).

Die Berücksichtigung der „Finanzierungsregel“ bei den gemeindlichen Kreditgeschäften ist grundsätzlich von der Gemeinde zu prüfen. Die „Finanzierungsregel“ stellt jedoch allein keine ausreichende Grundlage für die Gemeinde dar, um eine sinnvolle und sachgerechte Kreditlaufzeit mit dem möglichen Kreditgeber zu vereinbaren. Diese Sachlage gilt gleichermaßen für den Fall, dass eine vereinbarte Kreditlaufzeit verlängert wird oder eine Umschuldung gemeindlicher Kredite erfolgen soll.

### **2.6 Die Offenlegung von Unterlagen**

Die Gemeinde muss bei einer vorgesehenen Kreditaufnahme berücksichtigen, dass ein Kreditinstitut einen Kredit, der insgesamt 750 000 Euro oder 10 vom Hundert des haftenden Eigenkapitals des Instituts überschreitet, nur gewähren darf, wenn es sich von dem Kreditnehmer die wirtschaftlichen Verhältnisse, insbesondere durch Vorlage der Jahresabschlüsse, offenlegen lässt (vgl. § 18 Absatz 1 Satz 1 KWG). Das Kreditinstitut kann hiervon absehen, wenn das Verlangen nach Offenlegung im Hinblick auf die gestellten Sicherheiten oder auf die Mitverpflichteten offensichtlich unbegründet wäre.

Das Kreditinstitut kann von der laufenden Offenlegung aber auch aufgrund weiterer Kriterien absehen, die gesetzlich näher bestimmt worden sind. Für die Gemeinde gilt dabei u. a., dass eine Offenlegung dann nicht bei einer Kreditaufnahme erforderlich ist, wenn sie ungesichert ein KSA-Risikogewicht von 0 Prozent erhalten würde (vgl. § 18 Absatz 1 Satz 4 Nummer 3 KWG).

In diesem Zusammenhang ist bundesrechtlich bestimmt worden, dass die Gemeinde als örtliche Gebietskörperschaft für den KSA das Risikogewicht des Bundes von 0 Prozent zugerechnet wird (vgl. §§ 26 und 27 SolV). Durch diese Festlegung wird staatlich unterstellt, dass seitens der Gemeinde kein Ausfallrisiko bei der Aufnahme von Fremdkapital besteht. Für die Zukunft wird dadurch jedoch keine Änderung ausgeschlossen.

### **2.7 Kein Vergabeverfahren**

Die Gemeinde hat bei Auftragswerten, die bestimmte Schwellenwerte überschreiten das europäische Vergaberecht anzuwenden. Von der Anwendung des Vergaberechts sind jedoch die Finanzdienstleistungen freigestellt, sofern die Finanzdienstleistungen im Zusammenhang mit der Ausgabe, dem Verkauf, dem Ankauf oder der Über-

tragung von Wertpapieren oder anderen Finanzinstrumenten stehen, insbesondere Geschäfte, die der Geld- oder Kapitalbeschaffung der öffentlichen Auftraggeber dienen (vgl. Artikel 16d der Richtlinie 2004/18/EG).

Die Gemeinde muss daher kein förmliches Vergabeverfahren bei der Kreditaufnahme durchführen. Gleichwohl wird im Zuge von Weiterentwicklung immer wieder versucht, diese Ausnahme zu beseitigen. Außerdem wurde im Rahmen der Beantwortung der Kleinen Anfrage 1815 klargestellt, dass auch die Vorschriften des TVgG NRW die Gemeinde nicht zu einem förmlichen Vergabeverfahren bei der Kreditaufnahme verpflichten.

### **3. Die Kredite in fremder Währung**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde kann aus Wirtschaftlichkeitserwägungen heraus auch Kredite in fremder Währung aufnehmen. In solchen Fällen wird das Kreditvolumen dann nicht in Euro bemessen, sondern in einer anderen Währung, z. B. Schweizer Franken, Japanischer Yen. Ein in fremder Währung aufgenommener Kredit kommt dann oftmals in dieser Währung auch zur Auszahlung. Er kann gleichwohl auch in Euro zur Auszahlung kommen.

In den Fällen einer Kreditaufnahme in fremder Währung hat die Gemeinde wegen möglicher Wechselkurschwankungen während der Laufzeit des Kredites besondere Anforderungen bei der Risikoabwägung und Risikovorsorge zu erfüllen. Zur Vorbereitung einer Entscheidung über die Aufnahme von Krediten in fremder Währung sind deshalb durch die Gemeinde die Entscheidungs- und Auswahlkriterien unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse im Einzelnen zu bestimmen.

Insbesondere dann, wenn mit der Kreditaufnahme auch Zinssicherungsinstrumente verbunden werden sollen, z. B. ein Währungsswap oder ein kombinierter Zins- und Währungsswap, muss die Gemeinde über sachlich geeignete und konkrete Informationen und Daten verfügen. Diese Sachlage beinhaltet daher für die Gemeinde insbesondere die Verpflichtung, sich sorgfältig ausreichende Kenntnisse über Sicherheiten und Risiken im Vergleich zu einer anderen Kreditaufnahme zu verschaffen.

Eine Kreditaufnahme in fremder Währung erfordert wegen des möglichen Wechselkursrisikos zudem eine laufende eigenverantwortliche „Kontrolle“ der Gemeinde über die Abwicklung des Kreditgeschäftes während seiner Laufzeit. Es ist in diesen Fällen grundsätzlich nicht ausreichend, die Kontrolle nur einmal jährlich vorzunehmen oder sie einem Dritten zu übertragen. Bei der Übertragung von Aufgaben an einen Dritten obliegt gleichwohl die Gesamtverantwortung für gemeindliche Geschäfte der Gemeinde.

#### **3.2 Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos**

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob für die gesamte Laufzeit dieses gemeindlichen Geschäftes die Gleichwertigkeitsvermutung besteht. Dabei muss grundsätzlich von der Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde ausgegangen werden, sodass abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos von der Gemeinde eine Risikovorsorge vorzunehmen ist (vgl. Runderlass des Innenministeriums zur Kreditwirtschaft der Gemeinden vom 16. Dezember 2014; SMBl. NRW. 652).

Mit einer Risikovorsorge wird bezweckt, dass die wirtschaftlichen Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden. Die gemeindliche Risikovorsorge soll deshalb darin bestehen, dass ein Teil der wirtschaftlichen Vorteile gegenüber einer Kreditaufnahme in Euro-Währung erst zu einem späteren Zeitpunkt bzw. nach vollständiger Tilgung des Fremdwährungskredits realisiert wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

Die Risikovorsorge ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung des bestehenden Fremdwährungsrisikos zu bemessen. Dabei sind auch eine künftige Umwandlung des Kredits sowie eine ggf. damit verbundene Vorfälligkeitsentscheidung in die örtliche Gesamtbetrachtung einzubeziehen, um über die Weiterführung eines Kredites in fremder Währung oder dessen Umwandlung in Euro-Währung entscheiden zu können. Die Gemeinde hat zu berücksichtigen, dass die vorzunehmende Prognose immer Unsicherheiten enthält, denn die tatsächliche Entwicklung einer Fremdwährung lässt nicht sicher vorhersagen.

Aus einem Wechselkursrisiko kann für die Gemeinde eine ungewisse Außenverpflichtung gegenüber dem Kreditgeber bestehen, die dann in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Gemeinde soll deshalb im Zeitpunkt der Kreditaufnahme in Fremdwährung als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ eine entsprechende Rückstellung bilden. Sie hat dabei die Kursentwicklung der fremden Währung während der Laufzeit des Kredites ständig zu beobachten und nachzuhalten (vgl. Beispiel 13).

<b>KREDITBEZOGENE WÄHRUNGSKURSBETRACHTUNG</b>				
Stichtag	Kreditbetrag in Fremdwährung	Wert 1 Euro	Rückzahlung in Euro	Mehrbelastung in Euro
31.12.2003	3.306.000	1.653	2.000.000	keine
...				
31.12.2006		1.659	1.992.766	keine
...				
31.12.2009		1.643	2.012.172	12.072
...				
31.12.2012		1.599	2.067.542	67.542
31.12.2013		1.501	2.202.531	202.531
31.12.2014		1.387	2.383.561	383.561
31.12.2015		1.123	2.943.900	943.900

*Beispiel 13 „Kreditbezogene Währungskursbetrachtung“*

In den Fällen, in denen der Gemeinde keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung soll solange bilanziert werden, bis gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko der Gemeinde nicht mehr realisiert.

Diese Sachlage ist bei der Gemeinde i. d. R. erst nach Ablauf des abgeschlossenen Darlehensvertrages bzw. nach vollständiger Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites der Fall. Die notwendige Risikovorsorge kann die Gemeinde regelmäßig nicht von den vereinbarten Zinsbindungsfristen abhängig machen. Nach dem tatsächlichen Wegfall des Fremdwährungsrisikos ist die bilanzierte Rückstellung von der Gemeinde ergebniswirksam aufzulösen und der Ertrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **3.3 Die Fremdwährungsumrechnung**

Die Gemeinde kann auch Kredite im Ausland und in fremder Währung aufnehmen. Sie muss dann im Rahmen ihres Jahresabschlusses die bestehenden Fremdwährungsverbindlichkeiten unter Beachtung des Höchstwertprinzips in ihrer Bilanz passivieren. In denen Fällen, in denen für die Gemeinde eine Wahlmöglichkeit zwischen einem höheren und einem niedrigeren Wert für die gemeindliche Verbindlichkeit besteht, muss die Gemeinde den höheren Rückzahlungsbetrag bilanzieren.

Bei aufgenommenen Krediten in fremder Währung muss die Gemeinde ihre Verpflichtungen daraus in ihrer Bilanz in der Währungseinheit „Euro“ ansetzen. Sie muss eine entsprechende Währungsumrechnung vornehmen und im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss über den Kurs der Währungsumrechnung gesonderte Angaben machen (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). In der erforderlichen Umrechnung muss die Gemeinde den Fremdwahrungsbetrag mit dem zum Abschlussstichtag gültigen Umrechnungskurs in die Währungseinheit „Euro“ umrechnen (vgl. Beispiel 14).

**BEISPIEL:**

**Die Bewertung eines Fremdwährungskredits**

Die Gemeinde hat am 30. Juni 2009 in der Währung „Schweizer Franken“ einen Investitionskredit i. H. v. 762.050 CHF aufgenommen. Bei hat sie in ihrer Bilanz unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten“ eine entsprechende Verbindlichkeit anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.5 GemHVO NRW). Die Gemeinde führt folgende Maßnahmen im zeitlichen Ablauf durch:

1. Umrechnung des Fremdwährungskredits in Euro mit einem Wechselkurs von 1, 5241 CHF zum Abschlussstichtag 31.12.2009.
2. Ansatz einer Verbindlichkeit i. H. v. 500.000 Euro unter dem benannten Bilanzposten in der Bilanz des Jahresabschlusses 2009 (In 2009 keine Tilgungsleistung; das mögliche Disagio bleibt unberücksichtigt).
3. In den Haushaltsjahren 2010, 2011, 2012 und 2013 wurden Tilgungsleistungen i. H. v. 100.000 Euro von der Gemeinde erbracht.
4. Bewertung der Verbindlichkeit zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2012 nach dem Höchstwertprinzip:
  - a) Der Betrag der noch Verbindlichkeit zum Anschaffungskurs ( $400.000 \times 1,5241 = 609.640$  CHF).
  - b) Der Betrag der noch bestehenden Verbindlichkeit zum Tageskurs ( $400.000 \times 1,2213 = 488.520$  CHF).
5. Nach dem strengen Höchstwertprinzip muss die Fremdwährungsverbindlichkeit mit ihrem höheren Rückzahlungsbetrag von der Gemeinde in ihrer Bilanz passiviert werden.

*Beispiel 14 „Die Fremdwährungsumrechnung“*

Mit sachgerechten Angaben im Anhang soll die Gemeinde nicht allein über die Geschäftsvorfälle berichten und aufzeigen, in welchem Umfang die gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen in der Währungseinheit „Euro“ bestehen. Sie soll insbesondere auch das mit dem Geschäftsvorfall ggf. verbundene Risikopotential offenlegen. Es ist daher sachgerecht, dass dazu die Gemeinde auch die jeweils getroffenen Zinsvereinbarungen benennt.

### **3.4 Die Meldepflichten bei Zahlungen**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Zahlungsabwicklung der Deutschen Bundesbank von Ausländern erhaltene Zahlungen (eingehende Zahlungen) und an Ausländer zu leistende Zahlungen (ausgehende Zahlungen) zu melden, die den Betrag i. H. v. 12.500 Euro übersteigen (vgl. § 67 Absatz 1 Nummer 1 und 2 AWV). Als Zahlungen an die Gemeinde gelten dabei auch die Vorgänge aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten bei ausländischen Kreditinstituten.

Die Gemeinde hat für ihre Meldung das Formblatt Z4 "Zahlungen im Außenwirtschaftsverkehr" zu benutzen und soll darin aussagefähige Angaben zu den Leistungen und dem Grundgeschäft machen (vgl. § 67 Absatz 5 AWV). Sie sollte in diesem Zusammenhang auch prüfen, ob ggf. eine Meldepflicht aufgrund bestehender Forderungen oder Verbindlichkeiten gegenüber einer ausländischen Bank entstanden ist (vgl. § 66 Absatz 1 AWV). Die Gemeinde muss dann für ihre Meldung das Formblatt Z5 "Forderungen und Verbindlichkeiten aus Finanzbeziehungen mit ausländischen Banken" nutzen.

Die Gemeinde muss ggf. auch melden, dass ihre Meldepflicht nicht mehr besteht. Die Gemeinde hat bei ihren Meldungen bestimmte Meldefristen einzuhalten. Für die Zahlungen gilt grundsätzlich eine Meldefrist bis zum

siebten Tag des auf die Leistung oder Entgegennahme der Zahlung (vgl. § 71 Absatz 7 AWW). Für die Forderungen und Verbindlichkeiten aus Finanzbeziehungen mit ausländischen Banken gilt eine monatliche Meldefrist bis zum Zwanzigsten des folgenden Monats (vgl. § 71 Absatz 4 AWW).

#### **4. Die Kreditkosten**

##### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Vor der Annahme von Kreditangeboten zur Finanzierung von Investitionen ist von der Gemeinde zu prüfen, welches Angebot ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Für die Kosten eines Kredites ist zwar die Höhe der Zinsen von entscheidender Bedeutung, jedoch sind auch andere für die Gemeinde entstehende Kosten nicht außer Betracht zu lassen, die mit der Aufnahme von Krediten entstehen, z. B. das Disagio oder andere Nebenkosten, z. B. bei Fremdwährungskrediten. Außerdem bedürfen die Vereinbarungen über die Kreditaufnahmen der Gemeinde immer der Schriftform, denn sie stellen eine verpflichtende Erklärung zulasten der Gemeinde dar (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW).

Als Zinsen werden Aufwendungen eines Schuldners bezeichnet, die ihm durch die Nutzung von Fremdkapital oder fremden Mitteln entstehen, ohne dass sich dadurch der genutzte Kapitalbetrag während der Zeit der Überlassung verändert. Sie stellen daher eine laufzeitabhängige Vergütung gegenüber dem Kreditgeber für dessen Kapitalüberlassung dar. Bei den zu zahlenden Zinsen ist von der Gemeinde besonders darauf zu achten, dass diese Finanzleistungen als Kostenfaktor wirtschaftlich sind. Die mögliche Zinsentwicklung in Form eines voraussichtlichen und verantwortungsvollen Risikomanagements durch die Gemeinde einzuschätzen, ist daher geboten.

Die vom Kreditgeber gegenüber der Gemeinde geforderten Zinsen können von unterschiedlichen Faktoren und Bewertungen abhängig sein. Es kann dabei z. B. die bankmäßige Refinanzierung, die rechtliche Qualität der Kreditvergabe, die Laufzeit der Kredite und die Zinsbindungsfrist, aber auch die Bonität oder die Solvabilität der Gemeinde einen Einfluss auf die vom Kreditgeber geforderten Zinsen haben. Für den Abschluss von Kreditverträgen ist deshalb eine punktuelle Betrachtung des Zins- und Kreditmarktes durch die Gemeinde nicht als ausreichend anzusehen.

Für die Gemeinde ist es zudem grundsätzlich zulässig, Zinsderivate zur Zinsabsicherung zu nutzen. Das Interesse an Derivatgeschäften ist mit der Zunahme finanzmathematischer Analyseinstrumente für den Finanzmarkt gestiegen, weil der Eindruck entstand, eine Kalkulierbarkeit, die Prüfungen standhält, sei gegeben. Solche Finanzinstrumente dürfen von der Gemeinde lediglich im Rahmen eines abgeschlossenen Kreditgeschäftes eingesetzt werden. Ihr Einsatz darf nicht zu einer Verschleierung der tatsächlichen gemeindlichen Verschuldung beitragen.

**G**esonderte gemeindliche Geschäfte mit Derivaten, die unabhängig von den Kreditgeschäften der Gemeinde abgeschlossen werden, sind dementsprechend als spekulative Geschäfte zu betrachten und haushaltsrechtlich unzulässig. Bei Derivatgeschäften der Gemeinde handelt es sich außerdem um ein schwebendes Geschäft aufgrund eines Vertrages zwischen der Gemeinde und einem Kreditinstitut, dessen Wert i.d.R. auf Änderungen eines Zinssatzes aufgebaut wird, und das erst in der Zukunft, teils erst nach mehreren Jahren, erfüllt wird.

Die derivativen Finanzinstrumente des Kredit- und des Geldmarktes sind dadurch gekennzeichnet, dass ihr Wert von einer anderen Größe, z. B. einem Preis oder Zinssatz, abgeleitet wird. Nach § 1 Absatz 11 Nummer 2 KWG sind daher Derivate als Fest- oder Optionsgeschäfte ausgestaltete Termingeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar von einem Börsen- oder Marktpreis, einem Kurs, Zinssätzen oder anderen Erträgen abhängt. Die Finanzgeschäfte der Gemeinde über Derivate müssen sich auf die Zinsen im gemeindlichen Kreditgeschäft oder auf die Zinsen bei Geldanlagen der Gemeinde beziehen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 86 GO NRW**

Die Derivatgeschäfte dürfen von der Gemeinde nicht gesondert als eigenständige Geschäfte abgeschlossen werden. Sie müssen sich immer auf ein Grundgeschäft beziehen, um nicht unter das für die Gemeinden geltende Spekulationsverbot zu fallen (vgl. § 90 GO NRW). Die bei solchen Geschäften oftmals benutzten Variablen und Bestimmungsfaktoren sollen beherrschbar sein. Die Gemeinde muss sicherstellen, dass eine Verknüpfung (Konnextität) zwischen Grundgeschäft und dem Zinsderivat objektiv in jedem Einzelfall in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht gegeben ist.

Die Derivate der Gemeinde müssen den gemeindlichen Krediten zugeordnet werden können und in der Laufzeit mit den Laufzeiten der Kredite kongruent sein. Eine solche Beziehung liegt in sachlicher Hinsicht vor, wenn der Nominalbetrag und die Währung von Grundgeschäft und Derivatgeschäft identisch sind, und in zeitlicher Hinsicht, wenn die Laufzeit und Fälligkeit des Derivats die Laufzeit und Fälligkeiten von gemeindlichen Krediten als Grundgeschäft nicht überschreiten.

Mit dieser Abgrenzung soll neben der Risikobegrenzung die Einhaltung der notwendigen Konnextität durch die Gemeinde sichergestellt werden. Die Gemeinde muss diese Gegebenheiten gewährleisten und darf die Derivatgeschäfte nicht zur "spekulativen" Ertragserzielung nutzen. Sie darf wegen dieses Verbots auch nicht Finanzgeschäfte tätigen, bei denen die Derivate als handelbare Finanzinstrumente unter Inkaufnahme von Verlustrisiken eingesetzt bzw. am Markt gehandelt werden.

Im Rahmen ihres Zins- und Schuldenmanagements kann für die Gemeinde eine „Normalität“ entstehen, wenn derartige Geschäfte strategisch und unter Beachtung der örtlichen Schuldenstruktur in geeigneter Weise durch die Gemeinde zum Einsatz kommen. Für die Gemeinde besteht über derartige Geschäfte keine Verschwiegenheitspflicht. Sie unterliegen dem allgemeinen Öffentlichkeitsgebot.

## **4.2 Das Zinsrisikomanagement**

### **4.2.1 Die Zwecke und Inhalte**

#### **4.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in verträglichen Grenzen zu halten. In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang im Rahmen der Haushaltswirtschaft damit erfolgt.

Diese Gegebenheiten stellen vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und die Geldanlage dar, um eine Optimierung von Kreditkonditionen zu erreichen und Zinsrisiken durch den Einsatz von Zinsderivaten als Zinsbegrenzungsinstrumente zu minimieren. Die Gemeinde hat dabei generell den Vorrang der Sicherheit und die Risikominimierung zu beachten. Sie darf die vielfältigen Möglichkeiten der Kapitalmärkte nur in einem angemessenen und vertretbaren Umfang in Anspruch nehmen.

Die Abschlüsse von Finanzgeschäften sind zudem von der Gemeinde in ausreichender Weise zu dokumentieren, sodass neben den Daten des eigentlichen Finanzgeschäfts auch die vorhandene Risikosituation und die zu diesem Zeitpunkt vorhandene Marktmeinung der Gemeinde für Dritte, z. B. die örtliche Rechnungsprüfung, nachvollziehbar werden. Es bietet sich daher der Aufbau einer Rahmenkonzeption für ein örtliches Zinsrisikomanagement mit einer Darstellung der wesentlichen Komponenten an.

In diesen Fällen sollte die Konzeption insbesondere die gemeindlichen Ziele, die Methoden der Risikoidentifikation, der Bewertung und der örtlichen Steuerung unter Berücksichtigung des gemeindlichen Haushaltsrechts sowie der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, aber auch die Kontrollmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten (Überwachungsprozess) sowie die Darstellung nach außen, bezogen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, enthalten.

Die weitere Umsetzung in Form einer örtlichen Dienstanweisung für die Durchführung der gemeindlichen Finanzgeschäfte kann sich dann daran anschließen. Eine solche örtliche Richtlinie sollte daher die zulässigen Finanzinstrumente benennen, die örtliche Ziele und die Strategie für die gemeindlichen Finanzgeschäfte umfassen sowie das Risikomanagement und die Risikostreuung der Gemeinde festlegen. Sie sollte aber auch Grundlegendes über die Organisation und die Arbeitszuständigkeiten im Aufgabenbereich „Finanzmanagement“ enthalten.

Die Einführung eines Zinsrisikomanagements durch die Gemeinde kann daher dazu beitragen, Zinsrisiken zu begrenzen, eine Optimierung von Kreditkonditionen und eine Senkung von Kapitalbeschaffungskosten zu erreichen und die gemeindliche Kreditbeschaffung insgesamt zu erleichtern. Das Zinsrisikomanagement erfordert eine ausreichende Dokumentation der betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle sowie ein internes Berichtswesen. Zudem müssen Informationen an die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglich sein.

#### **4.2.1.2 Die Beteiligung des Rates**

Im Zusammenhang mit der Einrichtung eines örtlichen Zinsrisikomanagements soll von der Gemeinde auch die Beteiligung des Rates der Gemeinde beim Abschluss von Zinssicherungsgeschäften unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festgelegt werden. Im Zweifel dürften z. B. die Entscheidungen über den Einsatz von Zinsderivaten durch die Gemeinde als für die Gemeinde bedeutsame Geschäfte anzusehen sein, sodass eine Ratsbeteiligung dazu zwingend geboten ist.

Für die Gemeinde ist daher eine Festlegung sachgerecht, ob und welche Zinssicherungsgeschäfte die Gemeindeverwaltung als Geschäfte der laufenden Verwaltung abschließen darf (vgl. § 41 GO NRW). Je nach Umfang und Wirkung von Derivatgeschäften muss eine Abstimmung darüber zwischen Rat und Verwaltung erfolgen, um die Ermächtigungen zum Abschluss von Derivatgeschäften und die Verantwortlichkeiten dafür festzulegen. In der Gemeinde muss daher entschieden werden, ob und ggf. wann bei solchen Geschäften ein Zustimmungsvorbehalt des Rates besteht.

Ein solcher Vorbehalt kann z. B. ab einem bestimmten Geschäftsvolumen bestehen oder anhand einer Wertgrenze bestimmt werden, unterhalb derer von einer untergeordneten Bedeutung des Geschäftsvorfalles für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ausgegangen werden kann. Soweit die Gemeindeverwaltung eigenverantwortlich auch Zinssicherungsgeschäfte abschließen kann, sollten mit dem Rat zeitnahe und sachgerechte Informationspflichten vereinbart werden. Für besondere Fälle kann sich der Rat eine vorherige Beteiligung vorbehalten.

#### **4.2.2 Zinsoptionen**

Eine Zinsoption ist eine Vereinbarung zwischen zwei Vertragsparteien, die der Gemeinde als einer der beiden Parteien das Recht einräumt, ein bestimmtes Finanzinstrument zu einem vorher fixierten Preis zu einem bestimmten Datum oder nach oder in einer festgelegten Zeitspanne zu kaufen (Call Option) oder zu verkaufen (Put Option). Sofern die Gemeinde der Käufer der Option ist, geht sie mit der Optionsvereinbarung keine Verpflichtung ein, von diesem Recht auch Gebrauch machen zu müssen. Gleichwohl hat sie für dieses Recht dem Verkäufer eine Optionsprämie zu zahlen. Der Verkäufer hat in solchen Geschäften keine Entscheidungsmöglichkeit über die Ausübung des Optionsrechts durch die Gemeinde als Optionskäufer.

In diesem Zusammenhang wird regelmäßig ein Basisinstrument bestimmt, das im Rahmen der Optionsvereinbarung und bei Ausübung der Option durch den Käufer mit dem vorher fixierten Preis oder Zinssatz zu kaufen oder vom Verkäufer zu liefern ist. Die Ausübung der Option kann grundsätzlich an jedem Tag ihrer Laufzeit und spätestens am letzten Tag ihrer Laufzeit ausgeübt werden, soweit im Einzelfall nichts Anderes vereinbart worden ist.

Als Basisinstrumente bei Zinsoptionen kommen daher insbesondere Caps oder Floors zum Einsatz, die es ermöglichen, die Auswirkungen von Veränderungen des Zinsniveaus über einen vorher bestimmten Rahmen hinaus zu begrenzen. Sie bieten einen Schutz gegen steigende oder fallende Zinsen und machen ggf. Kostenvorteile und die Flexibilität einer variablen Verzinsung möglich. Vor der Entscheidung über deren Einsatz soll die Gemeinde möglichst umfassend die Risiken und Chancen sowie ihre Rechte und Pflichten prüfen.

#### **4.2.2.1 Caps (Zinsobergrenze)**

Ein Cap stellt ein Zinsbegrenzungsgeschäft dar. Er wird für einen bestimmten Zeitraum eine Zinsobergrenze bezogen auf einen bestimmten Betrag vereinbart. Sofern der Zins während der Cap-Laufzeit über die vereinbarte Obergrenze steigt, würde die Gemeinde als Inhaber des Caps die Differenz, bezogen auf den Nominalbetrag, von ihrer Bank als Verkäufer erstattet bekommen. Zum Zeitpunkt des Erwerbs des Caps muss i. d. R. von der Gemeinde jedoch eine Prämie für eine solche Zinssicherung gezahlt werden.

Ein solcher Cap kann aber auch mehrere hintereinanderliegende Optionsgeschäfte beinhalten. Der Cap ist ein Vertrag, in dem gegen Zahlung einer Cap-Prämie (vom Käufer an den Verkäufer) das Steigen eines festgelegten Marktzinssatzes, über eine Zinsobergrenze der Verkäufer dem Käufer den Differenzbetrag bezogen auf den vereinbarten Kapitalbetrag erstattet.

#### **4.2.2.2 Floor (Zinsuntergrenze)**

Von der Gemeinde können auch Finanzgeschäfte zur Begrenzung von Zinssenkungen abgeschlossen werden (Floors). Diese Geschäfte kommen i. d. R. in Betracht, wenn die Verzinsung bei Finanzgeschäften nicht unter ein bestimmtes Niveau sinken soll, z. B. bei einer variablen Verzinsung. Der Floor entspricht spiegelbildlich dem Cap, d. h. unterschreitet der Referenzzins die vereinbarte Zinsuntergrenze, so ist von der Gemeinde als Floor-Verkäufer die Zinsdifferenz, bezogen auf den Nominalbetrag, für die betreffende Zinsperiode nachträglich dem Käufer auszuführen.

#### **4.2.2.3 Collar (Zinskorridor)**

Bei Finanzgeschäften der Gemeinde ist auch die Vereinbarung einer Kombination von Floors und Caps möglich, die als Collar bezeichnet wird. In diesen Fällen werden beide Finanzgeschäfte gleichzeitig abgeschlossen und es muss eine Übereinstimmung der beiden Finanzinstrumente hinsichtlich der Laufzeit, des Referenzzinssatzes und des Bezugsbetrages geben. Durch den Cap soll eine Absicherung gegen steigende Zinsen erreicht und mit dem Floor an Zinssenkungen bei variabel vereinbarten Zinsen profitiert werden.

#### **4.2.3 Forward Rate Agreements (FRAs)**

Für die Umschuldung eines bestehenden Festzinskredites kann die Gemeinde bereits im Vorfeld einen Zinssatz für den zukünftigen Zeitraum vereinbaren, in dem die Umschuldung erfolgen soll (Forward Rate Agreements - FRAs). Solche FRAs sichern ein Zinsniveau ab, ersetzen aber nicht die diesem Geschäft zugrundeliegende Kre-



ditaufnahme. Sofern sich das Zinsniveau anders entwickelt, sind zwischen den Vertragspartnern die vereinbarten Ausgleichsleistungen zu erbringen.

Die Gemeinde erhält eine Ausgleichsleistung, wenn das Zinsniveau über der vereinbarten Zinslinie liegt. Sie muss dann selbst eine Ausgleichsleistung zahlen, wenn das Zinsniveau unter der vereinbarten Zinslinie liegt, sodass ihre Zinskosten höchstens dem vereinbarten Zinsniveau entsprechen. Ggf. kann beim Abschluss eines FRAs eine Prämie zu zahlen sein. Damit ist das FRA ein Vertrag, in dem für einen bestimmten Kreditbetrag auf gegenwärtiger Zinsbasis ein bestimmter Zinssatz (FRA-Zins), z. B. 6-Monats-EURIBOR, für eine bestimmte Laufzeit (FRA-Periode) ab einem festgelegten Zeitpunkt vereinbart wird.

#### **4.2.4 Zinsswaps**

##### **4.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen von Zinsswaps werden künftige feste und variable Zinszahlungen auf einen nominellen Kreditbetrag für einen bestimmten Zeitraum gegeneinander getauscht. Dabei muss kein effektiver Tausch der Zinszahlungen erfolgen, wenn Ausgleichszahlungen zwischen festen und variablen Zinssatz geleistet werden. Die variablen Zinssätze werden i. d. R. an einen Referenzzinssatz geknüpft, z. B. den Euribor. Dazu zwei Möglichkeiten:

- Receiver- (Empfänger-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die Festzinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich sind die variablen Zinsen im Zinsswap zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer den für die Laufzeit des Swaps vereinbarten Festzins (Swapsatz).
- Payer-(Zahler-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die variablen Zinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich ist für die Laufzeit des Swaps ein vereinbarter Festzins (Swapsatz) zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer die variablen Zinsen im Zinsswap.

Die Geschäfte über Zinsswaps werden auf dem Kapitalmarkt in unterschiedlichen Formen angeboten. So kann ausschließlich der Tausch variabler Zinsverpflichtungen gegeneinander zum Gegenstand einer Vereinbarung gemacht werden. Auch kann ein Zinsswap mit einem Währungsswap kombiniert sein. Die Flexibilität der Gemeinde bei solchen Geschäften kann sich auch in der Höhe der Zahlungen bei Geschäftsabschluss auswirken. Zu beachten ist dabei, dass durch diese Finanzgeschäfte keine Kapitalforderungen begründet werden.

Beim Abschluss eines Zinsswapgeschäftes durch die Gemeinde ist im bilanziellen Sinne von einem schwebenden Geschäft auszugehen. Ein solches Geschäft der Gemeinde ist wegen einer Vermutung der Ausgeglichenheit nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ggf. kann es auch zu Zahlungen zwischen den Vertragspartnern kommen, z. B. Zahlung einer Prämie. Eine bilanzielle Ansatzpflicht kann aus solchen Finanzgeschäften für die Gemeinde erst entstehen, wenn aufgrund der geschlossenen Vereinbarungen für die Gemeinde entweder Forderungen oder Verpflichtungen begründet werden.

In Einzelfällen kann beim Vorliegen der Voraussetzungen auch die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften durch die Gemeinde in ihrer gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sein (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Eine Passivierungspflicht oder auch ein Verzicht darauf entsteht jedoch nicht alleine dadurch, dass die Gemeinde ein Zinsswapgeschäft abschließt. Es ist daher für die Gemeinde wichtig, alle möglichen Aspekte und Gegebenheiten näher zu betrachten und haushaltswirtschaftlich und haushaltsrechtlich sachgerecht zu beurteilen.

#### **4.2.4.2 Die Konnexität**

Die Konnexität im Rahmen von Zinsderivatgeschäften der Gemeinde erfordert, dass von der Gemeinde im Rahmen ihrer Bilanzierung eine Bewertungseinheit aus dem Grundgeschäft und dem Sicherungsgeschäft gebildet wurde. Erst ein von der Gemeinde zu bilanzierendes Grundgeschäft ermöglicht es, eine Basis für Zinsderivatgeschäfte als auch gemeindliche Sicherungsgeschäfte abzuschließen und in bilanzieller Hinsicht über einen „zusammengefassten“ Ansatz in die gemeindliche Bilanz einzubeziehen. Bei der Gemeinde muss deshalb z. B. eine Verbindlichkeit aufgrund einer Kreditaufnahme auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt sein.

Im Zusammenhang mit Sicherungsgeschäften hat der BGH auch die relevante Frage der Konnexität in sein Urteil vom 22. März 2016 einbezogen. Er hat dazu entschieden und ausgeführt, dass ein Zinssatz-Swap-Vertrag mit der Bank geschlossen werden muss, die zugleich die Darlehensgeberin für die Gemeinde als Kunde ist. Der Betrag des Zinssatz-Swap-Vertrags muss dem Rückzahlungsbetrag eines bereits bestehenden oder zeitgleich abgeschlossenen Darlehensvertrags entsprechen. Die Laufzeit eines Zinssatz-Swap-Vertrags muss bei variabel verzinslichen Darlehen zudem mit der Laufzeit des Darlehensvertrags und bei Festzinsdarlehen mit der Laufzeit der Zinsbindung übereinstimmen.

Außerdem müssen sich die Zahlungspflichten der Bank mit dem von der Gemeinde im zugeordneten Darlehensvertrag übernommenen variablen oder festen Zins mindestens im Sinne einer Absicherung gegenläufiger Zinsrisiken decken. Die Bank muss jeweils zum gleichen Stichtag entweder den auf denselben Basiswert, etwa einen Referenzzinssatz, bezogenen variablen Zinssatz der Gemeinde aus dem Darlehensvertrag im Tausch gegen einen festen Zins übernehmen oder der Gemeinde den von ihr aus dem Darlehensvertrag geschuldeten Festzins gegen einen variablen Zins zahlen.

Die Feststellung des BGH zu Konnexität enthält die grundsätzliche Feststellung und Abgrenzung, dass Zinssatz-Swap-Verträge dann i. d. R. konnex sind, wenn diese Verträge wirtschaftlich betrachtet zumindest partiell entweder ein variabel verzinsliches Darlehen in ein synthetisches Festzinsdarlehen oder ein Festzinsdarlehen in ein synthetisch variabel verzinsliches Darlehen umgewandelt werden. Mit dieser Abgrenzung soll neben der Risikobegrenzung die notwendige Konnexität bei der Gemeinde sichergestellt werden.

Die Gemeinde muss diese Gegebenheiten bei ihren Finanzgeschäften gewährleisten. Sie darf die Derivatgeschäfte nicht zur "spekulativen" Ertragerzielung nutzen bzw. mit dieser Zwecksetzung abschließen. Die Gemeinde darf wegen dieses Verbots auch nicht eigenständige Finanzgeschäfte tätigen, bei denen die Derivate als handelbare Finanzinstrumente unter Inkaufnahme von Verlustrisiken eingesetzt bzw. am Markt gehandelt werden.

#### **4.2.5 Eigenverantwortlicher Einsatz**

##### **4.2.5.1 Die Informationspflichten**

Die Gemeinde entscheidet über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten in eigener Verantwortung. Sie muss sich deshalb über die Inhalte und Wirkungen sowie die haushaltsmäßigen Auswirkungen von Zinssicherungsinstrumenten ausreichende Kenntnisse und Informationen verschaffen, bevor sie diese Instrumente im Rahmen ihres Schuldenmanagements einsetzt. Die Gemeinde hat i. d. R. dann die Kenntnis erlangt, wenn von ihr alles in Erfahrung gebracht wurde, was als notwendig angesehen wird, um als Grundlage für die gemeindliche Entscheidung über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten zu dienen.

Bei der Gemeinde müssen insbesondere Kenntnisse über das Risikopotential insgesamt, über das Verlustrisiko, die Marktwerte und die Zahlungspflichten bestehen, bevor von ihr eine „Zinssicherung“ vereinbart werden soll. Im Rahmen einer Beratung muss sich die Gemeinde zudem Klarheit über ihren Wissensstand verschaffen und ggf. weitere Informationen über den realistischen Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten einholen. Ein Wertpapier-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

dienstleistungsunternehmen darf im Zusammenhang mit einer Anlageberatung seinem Kunden kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben, sofern das Unternehmen nicht die erforderlichen Informationen vom Kunden erlangt.

Für den Vertragspartner der Gemeinde besteht eine Beratungs- bzw. Aufklärungspflicht. Er muss von der Gemeinde als Kunde alle Informationen über ihre Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und finanzielle Verhältnisse einholen, um das jeweils geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Der Vertragspartner der Gemeinde ist außerdem i. d. R. verpflichtet, der Gemeinde rechtzeitig und in verständlicher Form Informationen zur Verfügung zu stellen, die angemessen sind, damit die Gemeinde als Kunde nach vernünftigem Ermessen die Art und die Risiken der ihr angebotenen oder von ihr nachgefragten Arten von Finanzinstrumenten verstehen und auf dieser Grundlage ihre Entscheidung treffen kann.

Die Informationen müssen sich dabei z. B. auf das Unternehmen und seine Dienstleistungen, die Arten von Finanzinstrumenten und die vorgeschlagene Anlagestrategie einschließlich der damit verbundenen Risiken, aber auch auf die Kosten und Nebenkosten beziehen (vgl. § 31 Absatz 3 WPHG). Das dazu vorgesehene Informationsblatt darf sich dabei nur auf ein Finanzinstrument beziehen und keine werbenden oder sonstigen, nicht dem vorgenannten Zweck dienenden Informationen enthalten. Es kann auch als elektronisches Dokument zur Verfügung gestellt werden.

Mit der Unterlage müssen nach § 5a WpDVerOV die wesentlichen Informationen über das jeweilige Finanzinstrument in übersichtlicher und leicht verständlicher Weise verfügbar sein, sodass für die Gemeinde eine Vergleichsmöglichkeit für ihre Meinungsbildung besteht (vgl. Abbildung 127).

<b>DIE PRODUKTINFORMATIONEN BEI FINANZINSTRUMENTEN</b>
- über die Art des Finanzinstruments in Form wesentlicher Ausstattungsmerkmale.
- über die Funktionsweise in Form einer Produktbeschreibung.
- über die damit verbundenen Risiken und Chancen.
- über die Aussichten für die Kapitalrückzahlung und Erträge unter verschiedenen Marktbedingungen.
- über die mit der Anlage verbundenen Kosten, ggf. auch zur Steuerpflicht.

*Abbildung 127 „Die Produktinformationen bei Finanzinstrumenten“*

Die Gemeinde kann mit den Zinssicherungsinstrumenten nicht die aus der Kreditwirtschaft der Gemeinde, bestehenden Risiken vermeiden, sondern nur eine Optimierung dieser Risiken zur eigenen Minimierung der haushaltswirtschaftlichen Belastungen vornehmen. Auch können Derivate zunächst Aufwendungen bei der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde soll daher für ein nur die aus den örtlichen Gegebenheiten heraus geeigneten Instrumente für ein Zinsrisikomanagement nutzen. Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente können dabei vielfach im Sinne der Gemeinde auch eine Anpassung erfahren.

Die Gemeinde sollte dann eine Modifizierung verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Zudem muss die haushaltsrechtlich geforderte Bindung zwischen den Kreditgrundgeschäften und den Derivaten bzw. den Sicherungsin-

strumenten immer erhalten bleiben. Ansonsten würden spekulative Finanzinstrumente bei der Gemeinde vorliegen, die dem gesetzlichen Spekulationsverbot widersprechen.

#### **4.2.5.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte**

Die Gemeinde soll, wenn sie ein aktives Zinsmanagement betreibt, einen konkreten Handlungsrahmen hinsichtlich des Umgangs mit Zins- und Anlagerisiken festlegen, durch den u. a. Ziele, Grundsätze, Verantwortlichkeiten und Prozesse bestimmt werden. Auch gehört dazu, zusätzlich zum Abschluss von Zinssicherungsinstrumenten und der Erfassung im doppelten Rechnungswesen der Gemeinde eine ständige Überwachung und Kontrolle im Ablauf der abgeschlossenen Finanzgeschäfte sowie eine Marktbeobachtung vorzunehmen.

Für die Gemeinde stellt dieses eine pflichtige Aufgabe dar, denn das Wissen über die Chancen und Risiken bzw. Möglichkeiten des Einsatzes von haushaltsrechtlich zulässigen und vertretbaren Finanzinstrumenten ist ständig weiter zu entwickeln. Eine einmalige Information über derartige Finanzgeschäfte reicht für eine Anwendung nicht aus. Beim Abschluss von gemeindlichen Finanzgeschäften sollte nicht nur das Vier-Augen-Prinzip zur Anwendung kommen. Derartige Geschäfte der Gemeinde sollten vielmehr ein örtlicher Anlass für den Aufbau eines sachgerechten Risikomanagements sein.

Bei der Gemeinde sollte ein Konzept bestehen und festgelegt sein, welche Produkte des Marktes für die Gemeinde in Betracht kommen und genutzt werden dürfen. Ein vorhandenes Konzept muss zudem ständig an den Markt angepasst werden. Die Gemeinde könnte z. B. auch festlegen, dass neue Produkte nur nach einer Testphase tatsächlich zum Einsatz kommen. Eine Optimierung der finanzwirtschaftlichen Abläufe der Geschäfte sowie ein Zinsrisikomanagement können dazu beitragen, fehlerhafte oder riskante Einsätze von Derivaten zu vermeiden, die zu erheblichen wirtschaftlichen Schäden bei der Gemeinde führen können.

#### **4.2.6 Die Bilanzierung von Zinsderivaten**

Für die Bilanzierung von gemeindlichen Finanzgeschäften hat die Gemeinde insbesondere den Grundsatz der Einzelbewertung sowie das Vorsichtsprinzip zu beachten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 und 3 GemHVO NRW). Sie hat auch zu berücksichtigen, dass Derivate als Kauf, Tausch oder anderweitig ausgestaltete Festgeschäfte oder Optionsgeschäfte sind, die zeitlich verzögert zu erfüllen sind (vgl. § 1 Absatz 11 Nummer KWG). Der Wert dieser Termingeschäfte leitet sich unmittelbar oder mittelbar vom Preis oder Maß eines Basiswertes ab.

Die Gemeinde hat vor der Bilanzierung von Zinsderivaten eine sachgerechte Analyse der gegebenenfalls bestehenden Sicherungsbeziehungen im Rahmen ihrer abgeschlossenen Finanzgeschäfte vorzunehmen. Die von der Gemeinde abgeschlossenen Derivatgeschäfte stellen i. d. R. schwebende Geschäfte dar und sind daher nicht von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen bzw. zu bilanzieren. Für jeden Einzelfall ist von der Gemeinde zu beurteilen, ob bereits vor Ablauf des Geschäftes ggf. Leistungen von der Gemeinde zu erbringen sind oder ob ihr Ansprüche aus solchen Geschäften zustehen und abgewickelt werden, z. B. Ausgleichszahlungen.

Die Gemeinde ist verpflichtet, einen Sicherungszusammenhang zwischen dem Grundgeschäft und dem Sicherungsgeschäft über die gesamte Laufzeit des abgeschlossenen Finanzgeschäftes herzustellen. Die Bilanzierung von Zinsderivaten durch die Gemeinde setzt grundsätzlich voraus, dass von der Gemeinde eine Bewertungseinheit aus dem Grundgeschäft und dem Sicherungsgeschäft gebildet wurde. Als Grundgeschäft kann dabei das gesamte Portfolio der Gemeinde gelten (Abstrakte Konnexität). Erst ein zu bilanzierendes Grundgeschäft der Gemeinde, z. B. in Form von Verbindlichkeiten aus einer Kreditaufnahme, ermöglicht es, auch gemeindliche Geschäfte über Zinsderivate in einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz einzubeziehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

Die Gemeinde muss über das gesamte Finanzgeschäft eine sachgerechte Transparenz herstellen. Sie hat bei der Bewertung insbesondere den Grundsatz der Einzelbewertung sowie das Vorsichtsprinzip zu beachten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 und 3 GemHVO NRW). Bei solchen Finanzgeschäften bietet es sich für die Gemeinde an, für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz eine Bewertungseinheit zu bilden. Dafür müssen jedoch die nachfolgenden Voraussetzungen vorliegen (vgl. Abbildung 128).

<b>DIE BILANZIERUNG VON ZINSDERIVATEN</b>	
<b>Für die Bilanzierung müssen folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:</b>	
-	Beim Grund- und Sicherungsgeschäft muss aufgrund des diese Geschäfte beeinflussenden Risikoparameters eine gegenläufige Wertentwicklung vorliegen (Homogenität der Risiken).
-	Der Sicherungszusammenhang zwischen dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft muss für den gesamten Zeitraum des abgeschlossenen Finanzgeschäftes der Gemeinde gegeben bzw. zu mindestens herstellbar sein (zeitliche Kongruenz).
-	Das Volumen des Sicherungsgeschäftes darf das Volumen der Grundgeschäfte im Rahmen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte übersteigen (abstrakte Konnexität).

*Abbildung 128 „Die Bilanzierung von Zinsderivaten“*

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung von Zinsderivaten auf eine ausreichende und nachvollziehbare Dokumentation zu achten und auch im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben über die Finanzgeschäfte zu machen. Zu den zu dokumentierenden Gegebenheiten gehört vor allem, die Art des Risikos, die Ziele und Strategie der Sicherung festzuhalten, das Grundgeschäft und das Sicherungsinstrument zu benennen. Eine Begründung zum Sicherungsgeschäft muss erkennen lassen, aus welchen Gründen mit gegenläufigen Wertveränderungen oder Zahlungsströmen aus Sicht der Gemeinde zu rechnen ist.

**4.2.7 Die Offenlegung der Zinssicherungsinstrumente**

Im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen derivative Finanzinstrumente, z. B. Zinssicherungsinstrumente, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist, angegeben werden. Die Gemeinde soll dabei möglichst die zinsbezogenen Finanzinstrumente von den währungsbezogenen Instrumenten getrennt darstellen und wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips dazu die betroffenen Bilanzposten angeben. Soweit vor Ort Mischformen bestehen, sind diese gesondert im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss anzugeben. Eine Möglichkeit der Darstellung bietet die nachfolgende Übersicht (vgl. Abbildung 129).

<b>DIE DARSTELLUNG VON ZINSDERIVATGESCHÄFTEN</b>				
Art des Zinsderivates	Abschluss am	Anfangsvolumen Euro	Laufzeit in Jahren	Volumen zum Abschluss des Haushaltsjahres Euro
...	... 2007	2.895.166,03	9	...
...	... 2007	25.000.000,00	30	...

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 86 GO NRW**

<b>DIE DARSTELLUNG VON ZINSDERIVATGESCHÄFTEN</b>				
...	... 2008	9.876.543,21	21	...
...	... 2009	19.876.555,33	3	...
...	... 2011	5.594.610,66	15	...
...	... 2011	13.456.789,22	10	...

*Abbildung 129 „Die Darstellung von Zinsderivatgeschäften“*

Die Geschäfte sind wichtige Angaben über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne von Anhangsangaben nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift des § 44 Absatz 2 GemHVO NRW. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollen deshalb zu derartigen Geschäften der Gemeinde die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angegeben sowie dazu die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufgeführt werden.

Mit den Angaben im Anhang soll ein Überblick über den Umfang der eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird, wenn nicht bereits bei Vertragsabschluss dafür Anschaffungskosten anfallen, z. B. wegen der Zahlung einer Prämie oder wegen entstandener Nebenkosten.

#### **4.2.8 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte**

Der Einsatz von Finanzinstrumenten durch die Gemeinde, insbesondere von Finanzderivaten, ist unter Berücksichtigung des örtlichen Einzelfalles zu beurteilen. Dabei ist der Abschluss derartiger Finanzgeschäfte zu spekulativen Zwecken grundsätzlich als unzulässig anzusehen. Die beim Abschluss von Finanzgeschäften wegen der notwendigen Zukunftsorientierung bestehenden Unsicherheiten können jedoch nicht als Spekulationen in diesem Sinne betrachtet werden. Von der Gemeinde muss aber regelmäßig sowohl beim Abschluss von Finanzgeschäften als auch während der Laufzeiten überprüft werden, ob ein unzulässiger Sachverhalt vorliegt.

Das Vorliegen eines spekulativen Finanzgeschäfts kann ggf. gegeben sein, wenn ein Finanzderivat z. B. ohne ausreichende inhaltliche Abgrenzung und ohne Verlustbegrenzung abgeschlossen wird oder ein nicht vorhandenes Risiko abgesichert werden soll, das Derivat ausschließlich der Gewinnerzielung dient oder keine nachweisbare Konnexität zu einem Kredit als Grundgeschäft besteht. Der Abschluss von Zinsderivatgeschäften, die nicht der Absicherung von Zinsrisiken aus dem Grundgeschäft dienen, ist kein Geschäft, das der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zuzurechnen ist. Er stellt daher ein nicht zulässiges Spekulationsgeschäft dar.

Die Gliederung des örtlichen Zins- und Schuldenmanagements in getrennte eigenständige Verantwortungsbereiche, z. B. „Geschäftsabschluss“, „Überwachung und Kontrolle“ und „Gesamtleitung“, sowie die getrennt davon vorzunehmende buchungstechnische Erfassung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unterstützt dabei ein ordnungsgemäßes Verwaltungshandeln in Bezug auf die zahlungswirksamen Finanzgeschäfte der Gemeinde und soll einem Missbrauch entgegenwirken.

#### **4.3 Das Ausfallrisiko bei Krediten**

Die Kreditinstitute müssen im Interesse der Erfüllung ihrer Verpflichtungen gegenüber ihren Gläubigern, insbesondere im Interesse der Sicherheit der ihnen anvertrauten Vermögenswerte, angemessene Eigenmittel haben (vgl. § 10 Absatz 1 KWG). Sie dürfen interne Risikomessverfahren, insbesondere interne Ratingsysteme, zur Beurteilung der Angemessenheit ihrer Eigenmittelausstattung verwenden, z. B. für die Schätzung von Risikoparametern des Adressenausfallrisikos.

Die Ermittlung einer Eigenkapitalunterlegung für Adressenausfallrisiken kann dabei auf der Grundlage des Kreditrisiko-Standardansatzes (KSA) erfolgen. Die Kreditkosten der Gemeinde sind daher u.a. auch davon abhängig, ob und in welchem Umfang ein Ausfallrisiko für den Kreditgeber bei der Hingabe eines Kredites an die Gemeinde besteht. Er muss die Gemeinde danach beurteilen, ob sie ihre Tilgungs- und Zinszahlungen vollständig und termingerecht erfüllen wird.

In diesem Zusammenhang ist von der EU bestimmt worden, dass Risikopositionen gegenüber regionalen oder lokalen Gebietskörperschaften wie Risikopositionen gegenüber dem Zentralstaat, in deren Hoheitsgebiet sie sich befinden, behandelt werden, sofern kein Unterschied zwischen den Risiken solcher Positionen aufgrund der speziellen Steuererhebungsbefugnisse dieser Gebietskörperschaften und aufgrund der besonderen institutionellen Vorkehrungen besteht, die zur Verringerung ihres Ausfallrisikos getroffen wurden (vgl. Artikel 115 Absatz 2 der EU-Verordnung 575/2013).

Mit der Solvabilitätsverordnung wurden nähere Bestimmungen über die angemessene Eigenmittelausstattung der Kreditinstitute erlassen. Zusätzlich ist eine Wohnungsunternehmen-Solvabilitätsverordnung erlassen worden. In dieser Verordnung ist bestimmt worden, dass die Gemeinde als örtliche Gebietskörperschaft für den KSA unter Berücksichtigung bestimmter Gegebenheiten ein geringeres Risikogewicht als hundert Prozent zugerechnet werden kann (vgl. §§ 18 WuSolvV). Durch diese Festlegung kann grundsätzlich unterstellt werden, dass durch die Gemeinde kein Ausfallrisiko bei der Aufnahme von Fremdkapital besteht. Die Kreditgeber der Gemeinde werden sich gleichwohl auch an der Leistungsfähigkeit der Gemeinde orientieren und diesem Kriterium eine stärkere Gewichtung beimessen.

#### **4.4 Die Transaktionsregistrierung**

Für die EU ist es relevant, dass Marktteilnehmer sämtliche Einzelheiten zu den von ihnen eingegangenen Derivatekontrakten an ein Transaktionsregister melden, um Informationen über die Risiken in Derivatemärkten für die zuständigen Behörden zentral verfügbar zu haben (vgl. Art. 78 der EU-Verordnung 648/2012 - European Market Infrastructure Regulation: EMIR). Der Abschluss von Derivategeschäften (OTC-Derivate) muss danach ab dem 12. Februar 2014 an ein Transaktionsregister gemeldet werden.

Einer Meldepflicht können auch frühere Derivategeschäfte unterliegen, selbst wenn der Kontrakt zum genannten Datum ausgelaufen ist (vgl. Art. 9 EMIR). Die Derivate stellen dabei Finanzinstrumente dar, die im Rahmen einer Börse (standardisiert) oder auch außerhalb von Börsen (Over-The-Counter = OTC) gehandelt werden können. Die außerhalb von Börsen gehandelten OTC-Derivate werden i. d. R. individuell gestaltet.

Die Vereinbarungen können daher spezielle Leistungen, Kündigungen oder Sicherheiten enthalten. Durch die EMIR-Richtlinie der EU werden die Vertragspartner verpflichtet, ihre außerbörslich gehandelten Derivatgeschäfte über eine zentrale Gegenpartei (CCP) clearen zu lassen. In der Verordnung wird dazu weiter zwischen finanziellen Gegenparteien und nichtfinanziellen Gegenparteien unterschieden (vgl. Art. 2 Nummer 8 und 9 EMIR).

Gleichzeitig ist für standardisierte OTC-Derivate eine Clearingpflicht eingeführt worden, die für finanzielle Gegenparteien gilt, die in der Europäischen Union beaufsichtigt werden. Die nichtfinanziellen Gegenparteien werden von

der Clearingpflicht erfasst, wenn sie in einem größeren Umfang Derivate einsetzen, die nicht zur Absicherung der wirtschaftlichen Risiken ihrer Geschäftstätigkeit dienen. Der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) obliegt dabei die Aufsicht über die Transaktionsregister.

Nach Einschätzung der EU-Kommission ist auch die Gemeinde als Vertragspartner von Derivatgeschäften und als Marktteilnehmer meldepflichtig, weil sie der Clearingpflicht unterfallen kann, eine Risikominimierung vornehmen muss und wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt (vgl. Art. 4, 9 und 11 EMIR). Die BaFin teilt die Einschätzung der EU-Kommission nicht. Sie hat in den FAQ auf ihrer Internetseite das Folgende zur Thematik „EMIR“ und Gemeinden ausgeführt (vgl. Beispiel 15):

**BEISPIEL:**

**Die „EMIR“-Einschätzung der BaFin**

Bei der Prüfung, ob die Gemeinde in den Anwendungsbereich der EMIR fallen, stellt sich zunächst die Frage, ob die Tätigkeit der Gemeinde unter die Ausnahme des Art. 1 Abs. 4 a EMIR fällt. Hierzu soll Folgendes gelten:

Die Gemeinde sowie ihre rechtlich unselbständigen Regie- und Eigenbetriebe fallen grundsätzlich unter die Ausnahme des Art. 1 Absatz 4 Buchstabe a EMIR, da ihr die Verwaltung eigener Schulden, die als Schulden der öffentlichen Hand gelten, als Aufgabe obliegt. Sie hat insoweit keine Pflichten nach EMIR zu erfüllen. Die Ausnahme des Art. 1 Absatz 4 Buchstabe a EMIR erstreckt sich allerdings nicht auf rechtlich selbstständige wirtschaftliche Betätigungen der Gemeinde, die in privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Handlungsformen erfolgen, z. B. in Form von Anstalten des öffentlichen Rechts, Zweckverbände oder privatrechtliche juristische Personen. Für diese gemeindlichen Betriebe ist gesondert zu prüfen, ob sie die Merkmale einer nicht-finanziellen Gegenpartei gemäß Art. 2 Nummer 9 EMIR erfüllen. Hierbei gilt der Grundsatz, dass die Ausübung von Hoheitsgewalt bzw. Hoheitsbefugnissen eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 2 Nummer 9 EMIR ausschließt.

*Beispiel 15 „Die „EMIR“-Einschätzung der BaFin“*

Die Bestimmungen der EU-Verordnung gelten in Deutschland unmittelbar. Es müssen daher alle Derivate im Sinne der Richtlinie an das Transaktionsregister gemeldet werden. Nichtfinanzielle Gegenparteien haben darüber hinaus die Pflicht, zu überwachen, ob sie die in EMIR und den Technischen Standards der EU festgelegten Clearingschwellen überschreiten und damit der Clearingpflicht und weiteren Anforderungen an das Risikomanagement in Bezug auf bilateral gehandelte Kontrakte unterliegen.

Bei gemeindlichen Geschäften, die aufgrund ihrer Struktur nicht für das zentrale Clearing geeignet sind, haben die Vertragsparteien und damit auch die Gemeinde besondere festgelegte Anforderungen zu beachten. Die EU hat zudem eine ergänzende Verordnung erlassen, um ein Umgehen von Vorschriften und Pflichten zu verhindern (vgl. EU-Verordnung 285/2014).

#### **4.5 Der Begriff „Negative Kreditzinsen“**

Der Gemeinde kann bei der Aufnahme von Krediten das Angebot des Kreditgebers erhalten, nicht nur für die aufgenommenen Kredite (positive) Zinsen zu zahlen, sondern zusätzlich eine „Prämie“ zu erhalten. Diese Prämie stellt nicht wie die Zinsen ein Entgelt für die Nutzung des Fremdkapitals, sondern ein Entgelt für die Übernahme des Kapitals des Kreditgebers durch den Kreditnehmer dar. Sie kann einmalig zu Beginn oder zum Ende der Laufzeit des Kredites oder anteilig während der Zinsbindungsfrist gewährt werden.

Die finanzielle Zusatzleistung des Kreditgebers bei einer Kreditausnahme der Gemeinde wird als „Negativzinsen“ oder „Negative Kreditzinsen“ bezeichnet. Sie wird oftmals in einer mathematischen Größenordnung eines Zinssatzes mit einem Betrag unter „Null“ angegeben. Der Gläubiger und nicht der Schuldner ist jedoch der Zahlungs-



pflichtige. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich bei dieser Finanzleistung um eine Art „Verwahr- oder Anlagegebühr“, denn der Kreditnehmer hat den Kreditgeber um verfügbares Kapital „entlastet“.

Eine derartige Finanzleistung führt für die Gemeinde zu einem „Gewinn“ aus der Aufnahme von Fremdkapital. Für deren haushaltswirtschaftliche Behandlung durch die Gemeinde muss ein konkreter Zusammenhang zwischen dem aufgenommenen Kredit und seinem Ansatz auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sowie dem anzuwendenden Bruttoprinzip bestehen. Bei dieser Sachlage stellen „negative Kreditzinsen“ für die Gemeinde keine erzielten Zinsen dar, die andere erzielte (positive) Zinserträge erhöhen. Sie sind deshalb grundsätzlich als Finanzerträge zu klassifizieren.

Für die konkrete haushaltswirtschaftliche Behandlung muss von der Gemeinde unter Einbeziehung der vertraglichen Gestaltung der Kreditaufnahme der Zweck sowie die Art und Weise der zusätzlich gewährten Prämie geklärt werden. Ein Kreditgeber kann z. B. die „negativen Kreditzinsen“ in Form einer gesondert zu leistenden einmaligen oder zeitanteiligen „Überlassungsgebühr“ an die Gemeinde zahlen. In diesen Fällen entstehen für die Gemeinde zusätzliche Erträge, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Sonstige Finanzerträge“ zu erfassen sind.

In einer Vereinbarung der Gemeinde kann ggf. auch vorsehen sein, dass „negative Kreditzinsen“ in Form einer unmittelbaren Anrechnung auf die gemeindlichen Tilgungsleistungen „erhoben“ oder „gewährt“ werden. Bei einer derartigen Form entsteht durch die „negativen Zinsen“ eine Veränderung der gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen. Dieser „Gewinn“ ohne Zahlungsleistung des Kreditgebers ist dann im Rahmen des Jahresabschlusses bilanziell zu berücksichtigen. Die Gemeinde hat anhand ihres konkreten Vertrages die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung und die Bilanz festzustellen und umzusetzen.

#### **4.6 Der Begriff „Negativrendite“**

Der Gemeinde kann bei Emittierung von Anleihen am Kapitalmarkt den Kapitalgebern das Angebot machen, das zur Verfügung gestellte Kapital nach der vereinbarten Laufzeit nicht in vollem Umfang zurückzuzahlen. Bei einem derartigen Angebot wird nicht nur darauf verzichtet, den Kapitalgebern Zinsen zahlen zu müssen, sondern einen Anteil des Kapitals einzubehalten und nicht zurückzugeben. Die dadurch entstehende finanzielle „Zusatzleistung“ der Kapitalgeber wird als „Negativrendite“ bezeichnet. Bei einem Zinssatz kann die mathematische Größenordnung unter „Null“ liegen.

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung derartiger finanzieller Gegebenheiten durch die Gemeinde muss beim Ansatz der Anleihe auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Zusammenhang zwischen dem Anlehenvolumen und der „Negativrendite“ konkret hergestellt werden. Für die Gemeinde ist dabei wichtig, wie der Verzicht auf die Rückgabe von erhaltenem Fremdkapital bemessen worden ist, denn die Gemeinde hat anhand ihres konkreten Vertrages die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen umzusetzen.

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung gemeindlicher Anleihen mit einer „Negativrendite“ zu beachten, ob ein Zinssatz oder ein Einmalbetrag am Ende der Laufzeit zur Anrechnung kommt oder ein jahresbezogener Zinssatz gewählt wurde. Die Festlegung eines jahresbezogenen Zinssatzes wirkt sich auf den jährlichen Ansatz der Anleihe als Verbindlichkeit aus, weil der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz im Umfang des noch offenen Erfüllungsbzw. Rückzahlungsbetrages zu bemessen ist. Innerhalb der Laufzeit der Anleihe ist dann jährlich der Verbindlichkeitsansatz entsprechend zu mindern, weil für die Gemeinde im vereinbarten Umfang keine Rückzahlungsverpflichtung mehr besteht.

## **5. Die Kredittilgung**

Die Laufzeit eines Kredites soll sich grundsätzlich an der Lebensdauer des damit finanzierten Investitionsobjektes orientieren. Langfristige Investitionsobjekte sollen möglichst auch durch langfristige Kredite finanziert werden, sofern nicht eine andere Laufzeit aus Gründen des Wirtschaftlichkeitsgebotes angezeigt ist. Der Grundsatz der Gesamtdeckung steht einer derartigen Orientierung nicht entgegen (vgl. § 20 GemHVO NRW). Aus Gründen der gemeindlichen Haushaltssicherung bedarf es insbesondere bei einer kurzfristigen, aber auch bei einer mittelfristigen Verschuldung einer besonders sorgfältigen Prüfung der Leistungsfähigkeit im Hinblick auf den künftigen Haushaltsausgleich und den Verschuldungsspielraum der Gemeinde.

Die jeweils bei einer Kreditaufnahme von der Gemeinde zu vereinbarende Tilgung kann sich im Regelfall an den erforderlichen Abschreibungen der gemeindlichen Investitionen und an der Leistungskraft der Gemeinde orientieren. Bei Bedarf sollte sich die Gemeinde auch die Möglichkeit einer außerordentlichen Tilgung einräumen lassen, z. B. wenn für sie absehbar ist, dass ihr zu einem späteren Zeitpunkt weitere Geldmittel zufließen, die ggf. zur Reduzierung der gemeindlichen Verschuldung insgesamt genutzt werden können.

Die Gemeinde besitzt zwar aufgrund der Vorschrift des § 490 BGB ein außerordentliches Kündigungsrecht bei ihren Kreditverträgen. Sie wäre aber bei einer Inanspruchnahme dieses Rechts zum Ersatz des dem Kreditgeber entstehenden Schadens verpflichtet (Vorfalligkeitsentschädigung). Bei jeder einzelnen Kreditausnahme soll die Gemeinde daher abwägen und entscheiden, ob und in welchem Umfang ihr die Möglichkeit einer vorzeitigen Tilgung von aufgenommenen Krediten eingeräumt werden soll.

## **6. Investitionskredite und Liquiditätskredite**

In der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde sind die vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen mit ihrem Gesamtbetrag festzusetzen. Diese besondere Festsetzung als Kreditermächtigung ist möglich, wenn ein entsprechender Bedarf für Fremdkapital besteht und geprüft wurde, ob eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Der satzungsmäßig festgesetzte Gesamtbetrag soll dabei gewährleisten, dass die gemeindlichen Verpflichtungen aus solchen Geschäften auch künftig noch mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.

Die satzungsrechtliche Kreditermächtigung umfasst dabei nicht die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW, für die in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag gesondert festzusetzen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Diese Vorgabe gilt auch dann, wenn Kredite zur Liquiditätssicherung kurzfristig zur Vorfinanzierung von Investitionsmaßnahmen genutzt werden. Die Gemeinde kann durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung lediglich unterjährig ihre Liquidität verstärken und dann im Haushaltsjahr fällige Auszahlungen für Investitionen leisten.

Am Ende des Haushaltsjahres soll grundsätzlich bei fehlenden eigenen Mitteln der für Investitionsauszahlungen genutzte Kredit zur Liquiditätssicherung durch einen kurzfristigen oder langfristigen Investitionskredit ersetzt werden, um die für das Haushaltsjahr notwendige Deckung durch haushaltsmäßig zu erfassende Einzahlungen herstellen zu können. Eine über das Haushaltsjahr hinausgehende Vorfinanzierung von Krediten für Investitionen durch die Kredite zur Liquiditätssicherung ist haushaltsrechtlich nur im Rahmen der für das Haushaltsjahr geltenden Kreditermächtigung zulässig.

## **7. Investitionskredite und Bürgschaften**

Die Gemeinde als Bürge kann bei Eintritt des Bürgschaftsfalls aus einer Bürgschaftsübernahme auf Zahlung der Schuld in Anspruch genommen werden. Der Bürgschaftsgläubiger muss dabei gegenüber der Gemeinde darle-

gen, dass die in dem Bürgschaftsvertrag festgeschriebenen Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Bürgen vorliegen. Sofern die Gemeinde die Zahlung der Hauptschuld an den Gläubiger zu leisten hat, muss bei ihr die entsprechende Liquidität vorhanden sein, um ihrer Zahlungsverpflichtung nachkommen zu können.

Die gemeindliche Zahlungsverpflichtung aus der Inanspruchnahme als Bürge kann dabei ggf. mithilfe eines Kredites für Investitionen erfüllt werden, sofern eine ausreichende Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c i. V. m. § 86 Absatz 2 GO NRW). Die Aufnahme eines solchen Kredites durch die Gemeinde setzt dabei voraus, dass die Bürgschaftsübernahme im Zusammenhang mit einer Investitionsmaßnahme des Schuldners erfolgt ist.

Die Verbindlichkeit kann dann von der Gemeinde unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen" passiviert werden (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Mit der Befriedigung des Bürgschaftsgläubigers geht dann die Forderung des Gläubigers auf die Gemeinde als Bürgen über (vgl. § 774 Absatz 1 BGB). Die Gemeinde kann dann diese Forderung als Ausleihung klassifizieren und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen ansetzen, denn eine kurzfristige Erfüllung einer solchen Forderung durch den Schuldner ist in Bürgschaftsfällen regelmäßig nicht zu erwarten.

## **8. Die Umschuldungen**

### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die ausdrückliche Regelung, dass die Gemeinde auch Kredite zum Zwecke der Umschuldung aufnehmen darf. Die Vornahme einer Umschuldung steht durch den Regelungszusammenhang unmittelbar mit der Vorgabe, dass die Gemeinde nur Kredite für Investitionen aufnehmen darf, in Verbindung. Die Umschuldung ist eine Vereinbarung der Gemeinde zur Änderung der für die Tilgung von aufgenommenen Krediten geltenden Bedingungen. Sie können zu günstigeren Bedingungen für die Gemeinde als Schuldner führen. Der von der Umschuldung betroffene gemeindliche Investitionskredit wird durch einen neuen Investitionskredit mit neuen Bedingungen ersetzt. Der abgelöste Investitionskredit gilt dann als gelöscht.

Der Begriff „Umschuldung“ ist daher haushaltsrechtlich als Begründung einer neuen Verpflichtung der Gemeinde zur Begleichung einer bestehenden Verpflichtung zu verstehen, bei der auch i. d. R. die Kreditbedingungen der Gemeinde gegenüber dem Kreditgeber geändert werden. Bei einer zulässigen Umschuldung der Gemeinde muss es sich jedoch nicht immer nur um einen einzigen Investitionskredit der Gemeinde handeln. Im Rahmen einer gemeindlichen Umschuldung können aber auch mehrere Investitionskredite mit unterschiedlichen Laufzeiten abgelöst oder werden. Mehrere kleinere Investitionskredite der Gemeinde oder verschiedene Investitionskredite können auch zu einem einzigen neuen Investitionskredit zusammengefasst werden.

Ein Verzicht auf die konkrete haushaltsrechtliche Zulässigkeit einer Umschuldung hätte dazu geführt, dass die Aufnahme von Krediten für eine außerordentliche Tilgung bestehender Kredite durch die Gemeinde nicht zulässig wäre. Zudem ist durch die ausdrückliche haushaltsrechtliche Zulassung der Umschuldung von Investitionskrediten klargestellt worden, dass eine Kreditaufnahme für die ordentliche Tilgung von aufgenommenen Investitionskrediten durch die Gemeinde ausgeschlossen werden soll und daher unzulässig ist. Für die zulässigen Umschuldungen bedarf es auch deshalb keiner gesonderten Ermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung.

In der satzungsrechtlichen Kreditermächtigung muss deshalb nicht differenziert werden, ob zusätzlich zum Bedarf an Krediten zur Finanzierung von Investitionsmaßnahmen noch ein Kreditbedarf zur Umschuldung besteht. Der Bedarf an Krediten für Umschuldungen muss aber gleichwohl im Finanzplan im gemeindlichen Haushaltsplan unter der Finanzierungstätigkeit veranschlagen werden, denn es sind die mit der Umschuldung verbundenen Zahlungen der Gemeinde im Haushaltjahr auszuweisen. Die Gemeinde kann dazu im Rahmen des Vorberichts

angeben, ob und in welchem Umfang auch Umschuldungen für das Haushaltsjahr vorgesehen sind. Eine zusätzliche nachrichtliche Angabe im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung wird dadurch nicht ausgeschlossen.

Diese haushaltsrechtlichen Abgrenzungen und die ausdrückliche Zwecksetzung der Verwendung für die gemeindliche Investitionstätigkeit lassen jedoch nicht zu, dass von der Gemeinde aufgenommene Kredite zur Liquiditätssicherung in Kredite für Investitionen umgewandelt oder hinsichtlich der Laufzeiten gleichbehandelt werden. Sie lassen unter Beachtung des Verweises auf die Vorschrift des § 77 Absatz 3 GO NRW auch nicht zu, dass die von der Gemeinde für ihre Investitionen eingesetzten Eigenmittel nachträglich durch Kredite für Investitionen ersetzt werden.

In solchen Fällen ist die Finanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme als abgeschlossen zu bewerten, denn im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes standen die gemeindlichen Eigenmittel als "andere Finanzierung" einer Kreditaufnahme durch die Gemeinde entgegen. Eine nachträgliche Umwandlung in eine andere Finanzierungsform ist daher ausgeschlossen, zumal auch bei der Gemeinde zum späteren Zeitpunkt kein Auszahlungsbedarf für die (abgeschlossene) investive Maßnahme mehr besteht.

Die Umsetzung der Umschuldung durch die Gemeinde darf daher nicht zu einer Schuldänderung bzw. zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten führen. Es gilt zudem sicherzustellen, dass künftige haushaltsmäßige Belastungen vermieden werden und die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht gefährdet wird. Zur Durchführung einer Umschuldung, die Veränderungen der Kreditbedingungen zum Inhalt hat, bedarf es keiner gesonderten Ermächtigung des Rates der Gemeinde, weil dadurch das Kreditvolumen nicht erhöht wird.

## **8.2 Die Inhalte und Zwecke**

### **8.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift benennt nicht ausdrücklich die Inhalte oder Bedingungen, die einer Umschuldung bei der Gemeinde zugrunde zu legen sind, wenn die bestehenden Schuldverhältnisse der Gemeinde möglichst zugunsten der Gemeinde verändert werden sollen. Der Veränderungsbedarf für eine Umschuldung kann bei der Gemeinde aus unterschiedlichen Anlässen entstehen. Die Gemeinde kann im Rahmen einer Umschuldung einen neuen Vertrag mit dem bisherigen Kreditgeber abschließen, sie kann aber auch den Kreditgeber wechseln, um ihre Kreditkosten zu minimieren.

Eine Umschuldung der Gemeinde umfasst i. d. R. die Ablösung eines zu tilgenden Kredites bei gleichzeitiger Neuaufnahme eines Kredites in Höhe des Restbetrages der noch bestehenden gemeindlichen Verbindlichkeit aus dem abzulösenden Kredit. Sie muss jedoch nicht nur auf einen einzigen Kredit ausgerichtet oder darauf beschränkt sein. Die Gemeinde kann bei diesem Vorgang können auch mehrere Einzelkredite durch einen „neuen“ Gesamtkredit (im summenmäßigen Umfang der Einzelkredite) ablösen. Sie muss jedoch dafür Sorge tragen, dass durch diesen Austausch das Volumen der bestehenden Verbindlichkeiten nicht erhöht wird.

Im Rahmen des Austausches von Krediten dürfen grundsätzlich nur die Kreditkonditionen der Gemeinde angepasst werden. Unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ kann insbesondere dann eine Umschuldung durch die Gemeinde in Betracht kommen, wenn die neuen Kreditkonditionen für die Gemeinde günstiger sind als die des abzulösenden Kredites. Für die Gemeinde sind daher Vergleichsangebote zwingend geboten, um eine tragfähige Alternative aus möglichen Kreditangeboten auszuwählen und den neuen Zins- und Tilgungsdienst leisten zu können.

### **8.2.2 Keine Erweiterung der Kreditlaufzeiten**

Bei einer Umschuldung eines gemeindlichen Kredites soll von der Gemeinde regelmäßig keine Erweiterung der Kreditlaufzeit über die ursprüngliche Laufzeit hinaus mit dem Kreditgeber vereinbart werden. Eine längere Kreditlaufzeit führt i. d. R. zum Hinausschieben des Schuldenabbaus durch die Gemeinde und zu neuen finanzwirtschaftlichen Belastungen in der Zukunft. Die Gemeinde muss bereits bei einer Kreditaufnahme auch die Angemessenheit der Laufzeit des geplanten Kredites sachgerecht beurteilen und mit dem Kreditgeber den Tilgungszeitraum bzw. die Laufzeit des Kredites in zeitlicher Hinsicht konkret vereinbaren.

Durch diese Festlegung besteht für die Gemeinde für eine Umschuldung in einem gewissen Umfang eine Selbstbindung in zeitlicher Hinsicht. Die Beurteilung einer Umschuldung durch die Gemeinde soll nicht nur an kredittechnischen Gesichtspunkten gemessen werden. Die Gemeinde soll dabei möglichst auch die sogenannte „Finanzierungsregel“ im Blickpunkt haben. Deren mögliche Anwendung ist von der Gemeinde grundsätzlich bei ihren Kreditgeschäften zu prüfen.

Die Berücksichtigung der „Finanzierungsregel“ im Rahmen einer Umschuldung setzt jedoch mindestens voraus, dass von der Gemeinde die dafür zu vergleichenden Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen sachgerecht bestimmt wurden. Es darf daher bei der Gemeinde nicht der Tatbestand vorliegen, dass, ggf. auch aus anderen Gründen, die zu betrachtenden Nutzungsdauern von der Gemeinde grundsätzlich auf den höchstmöglichen Zeitraum festgelegt wurden, z. B. 100 Jahre (nach der NKF-Rahmentabelle möglich bei Brücken und Hochwasserschutzanlagen).

Für die Gemeinde ist es im Rahmen der Umschuldung von Krediten nicht zwingend geboten, den Zusammenhang zwischen der Fremdfinanzierung durch Dritte und der Nutzungszeit der gemeindlichen Vermögensgegenstände herzustellen bzw. nachzuholen. Eine Verlängerung einer Kreditlaufzeit soll auch unter den Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung möglichst vermieden werden. In diesem Zusammenhang ist auch die genannte „Finanzierungsregel“ allein nicht als ausreichende Grundlage anzusehen, damit die Gemeinde bei ihren Verhandlungen mit den Kreditgebern die vereinbarten Tilgungsleistungen durch eine Umschuldung weiter in die Zukunft verschieben darf.

Nur in besonderen Fällen kann ggf. eine Verlängerung der Kreditlaufzeit im Rahmen einer Umschuldung durch die Gemeinde angezeigt sein. Bei der Gemeinde muss dafür ein besonderes örtliches Bedürfnis bestehen und von ihr belegt werden können. Sie darf sich im Prinzip der Umsetzung einer zeitlichen Verlängerung - wie bei einer Verpflichtung - nicht entziehen können. Die Veränderung einer Kreditlaufzeit erfordert daher, dass im Rahmen der dafür vorzunehmenden Abwägung mehr Gründe für eine Verlängerung sprechen als dagegen.

### **8.3 Die Umwandlung kurzfristiger in langfristige Investitionskredite**

Die Gemeinde hat oftmals zur vorläufigen bzw. vorübergehenden Finanzierung einer Investition einen kurzfristigen Kredit aufgenommen (Zwischenfinanzierung), weil z. B. während der Herstellungsphase ein günstiges Kreditangebot bestand oder die der Gemeinde gewährte Zuwendung nur in bestimmten Teilbeträgen zur Auszahlung kam. Die Gemeinde kann dann am Ende der Laufzeit des aufgenommenen kurzfristigen Kredites diesen in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit umwandeln.

Ein für gemeindliche Investitionen aufgenommener kurzfristiger Kredit stellt von Anfang an eine haushaltsrechtlich zulässige Kreditaufnahme dar, denn die Einzahlungen daraus dienen der haushaltsmäßigen Deckung von investiven Auszahlungen der Gemeinde. Sie haben nicht lediglich den allgemeinen Zweck, die Leistung fälliger Auszahlungen durch die Gemeinde zu ermöglichen. Diese Zwecksetzung kurzfristiger Kredite durch die Gemeinde führt dazu, dass solche kurzfristigen Kredite unter die Regelungen der Kreditaufnahme für Investitionen fallen und

daher auch unter die Kreditemächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung enthalten sein müssen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW).

Ein für gemeindliche Investitionszwecke aufgenommener kurzfristiger Kredit ist zudem nur hinsichtlich seiner Laufzeit, aber nicht wegen seines Zweckes mit einem Kredit zur Liquiditätssicherung vergleichbar (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Aufnahme solcher kurzfristigen Kredite fällt deshalb nicht unter den jahresbezogenen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung, der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzt sein muss (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Für die tatsächlich von der Gemeinde aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung folgt andererseits daraus, dass diese Kredite nicht in langfristige Kredite oder Annuitätenkredite umgewandelt werden dürfen.

Ein solcher Vorgang steht nicht mit dem Begriff „Umschuldung“ im Sinne der Vorschrift in Einklang. Die kurzfristigen Investitionskredite können zudem von der Gemeinde auch durch erhaltene Zuwendungen für Investitionen, z. B. die Investitionspauschale des Landes, abgelöst werden. Eine solche Variante ist insbesondere dann sachgerecht, wenn die gemeindliche Investition noch nicht abgeschlossen ist und noch Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen. Die Gemeinde muss dabei jedoch beachten, ob eine solche Finanzierung mit den Zweckvorgaben der erhaltenen Zuwendung in Einklang steht.

#### **8.4 Umschuldungen und Forward-Darlehen**

Die Gemeinde als Kreditnehmer kann sich mit Forward-Instrumenten für eine bestimmte Zeit im Voraus einen bestimmten Zinssatz sichern (Forward Rate Agreements - FRAs). Solche FRAs sichern ein Zinsniveau ab, ersetzen aber nicht die diesem Geschäft zugrundeliegende Kreditaufnahme oder binden die Gemeinde bereits an einen neuen Kredit. Die Gemeinde muss dafür aber auch einen Aufschlag auf den zu sichernden Zinssatz hinnehmen, muss aber noch nicht ab dem Vertragsabschluss einen Zinsbetrag bezahlen. Im Rahmen einer Umschuldung kann die Gemeinde in gleicher Art und Weise auch ein Forward-Darlehen in Anspruch nehmen.

Für dessen Aufnahme besteht bei der Gemeinde ein grundsätzlicher Zahlungsbedarf, denn es gilt, zum Ende der Laufzeit durch eine Umschuldung einen fälligen Kredit abzulösen. Zu diesem Zeitpunkt besteht für die Gemeinde eine konkrete Zahlungsverpflichtung, auch wenn diese erst künftig tatsächlich zu erfüllen ist. Bei einer solchen gemeindlichen Anschlussfinanzierung muss jedoch auch die grundsätzlich erforderliche Wirtschaftlichkeit einer Kreditaufnahme gegeben sein.

Die Gemeinde hat bei Forward-Darlehen im Rahmen von Umschuldungen wie bei jeder anderen Kreditaufnahme alle Vertragselemente eines solchen Angebotes sachgerecht zu beurteilen. Es muss daher von der Gemeinde auch festgestellt worden sein, dass eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

#### **8.5 Keine Umwandlung in Kredite zur Liquiditätssicherung**

Das Gebot der Sicherstellung der Finanzierung von gemeindlichen Investitionen, das sich auf den gesamten Lebenszyklus einer Investition bzw. des dadurch angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes der Gemeinde erstreckt, erfasst auch den Zeitraum, in dem die Gemeinde ihrer Rückzahlungsverpflichtung aus der Aufnahme von Fremdkapital nachkommen muss. Dieser Zeitraum umfasst daher auch mögliche Umschuldung beim Fremdkapital, auch wenn die einzelne Kreditaufnahme nicht einer bestimmten Investitionsmaßnahme zuzurechnen ist bzw. nicht zugerechnet werden kann.

Die Gemeinde muss auch bei Umschuldungen die haushaltsrechtliche Abgrenzung zwischen den zulässigen Zwecken für die Aufnahme von Krediten beachten. Sie darf daher einen Kredit für Investitionen nicht in einen

Kredit zur Liquiditätssicherung umwandeln, auch nicht aus Gründen der Zinsoptimierung. Nicht nur die Kredite zur Liquiditätssicherung sind von kurzfristiger Natur, auch die Kredite für Investitionen können einen solchen Charakter haben. Die Kredite für Investitionen sind dadurch jedoch nicht den (kurzfristigen) Krediten zur Liquiditätssicherung gleichgestellt worden.

Bei Umschuldungen ist keine Änderung der Zwecksetzung der gemeindlichen Kreditaufnahme zulässig. Wäre dies möglich, würde die haushaltsmäßige Deckung der umgewandelten Kredite für Investitionen entfallen, weil die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung lediglich zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen aufnehmen darf (vgl. § 89 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel dar, auch wenn sie zum Nachweis der Zahlungen in der Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sein müssen. Diese Sachlage verbietet es der Gemeinde, im Rahmen einer Umschuldung eine förmliche Änderung in der Zwecksetzung eines Kredites vorzunehmen.

## **9. Kredite und rückzahlbare Zuwendungen**

### **9.1 Rückzahlbare Zuwendungen für investive Zwecke**

Die Gemeinde wird in ihrer Aufgabenerfüllung vielfach durch Dritte unterstützt, die ihr rückzahlbare Zuwendungen für investive Zwecke gewähren. Der Dritte als Kapitalgeber hat dafür i. d. R. ein "Förderprogramm" aufgestellt und die von ihm beabsichtigten Zwecke in den Vordergrund seiner Hingabe von Finanzmitteln an die Gemeinde gestellt. Durch einen gesonderten Bewilligungsbescheid oder im Rahmen der Vereinbarung über ein Darlehen wird die besondere Zwecksetzung für die Verpflichtung zur Rückzahlung der erhaltenen Finanzmittel kann auch ein besonderer Zeitraum festgelegt sein.

Eine solche unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet, dass der Dritte sein Kapital nicht dauerhaft der Gemeinde übertragen will. Der Dritte als Zuwendungsgeber stellt durch eine solche Zuwendung der Gemeinde sein Kapital in Form einer „zeitraumbezogenen Finanzierungshilfe“ zur Verfügung. Eine solche Zuwendung kann die Gemeinde auch in Form eines Bankdarlehens erhalten. Solche Darlehen für investive gemeindliche Zwecke zählen dann nicht zu den Krediten nach dieser Vorschrift, auch wenn für die Gemeinde in diesen Fällen von Anfang an eine langfristige Rückzahlungsverpflichtung besteht.

Ein programmbezogenes Darlehen stellt daher haushaltsrechtlich keine unmittelbare Kreditaufnahme der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW dar. Die Rückzahlungsverpflichtungen der Gemeinde sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Transferleistungen" anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.6 GemHVO NRW).

### **9.2 Rückzahlbare Zuwendungen für laufende Zwecke**

Im Rahmen von "Förderprogrammen" wird die Gemeinde auch für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit mit Kapital unterstützt, das sie ggf. im Rahmen eines mehrjährigen Zeitraumes wieder zurückzahlen hat. Derartige Programme Dritter können grundsätzlich einer Landesförderung für laufende Zwecke der Gemeinde gleichgestellt und entsprechend haushaltsmäßig betrachtet werden. Wegen der Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde ist in solchen Fällen jedoch regelmäßig die Absicht des Kapitalgebers zu beurteilen, ob die festgelegte Rückzahlbarkeit innerhalb des Programms von nachrangiger Bedeutung ist. Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet, dass der Dritte als Zuwendungsgeber sein Kapital nicht auf Dauer der Gemeinde übertragen will.

Die Förderprogramme für laufende Zwecke, z. B. für gemeindliche Sanierungsmaßnahmen, werden oftmals durch Banken aufgestellt, die das Kapital aber nur darlehensweise der Gemeinde zur Verfügung stellen können. Die Gemeinde darf nach den geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften keine Darlehen für Zwecke der laufenden

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 86 GO NRW**

Verwaltungstätigkeit aufnehmen. Bei den Programmen muss deshalb die Unterstützung der Gemeinde im Sinne einer Zuwendungsgewährung im Vordergrund der Finanzierung mit Rückzahlungsverpflichtung stehen (vgl. z. B. § 5 der Satzung der NRW.BANK vom 16.03.2012; GV. NRW. S. 146).

Bei solchen Programmförderungen wird daher die Zahlungsform nur durch die vom Dritten verfolgte Absicht bestimmt. Die Gemeinde sollte gleichwohl prüfen, ob sie die bauliche Sanierung nicht so gestalten kann, dass Herstellungskosten entstehen und die Darlehensfinanzierung einen investiven Charakter erhält. Im Rahmen einer aufgabenbezogenen und haushaltsmäßigen Gesamtsicht kann eine vom Programminhaber ausschließlich angebotene Zahlungsform "Darlehen" als nachrangig gegenüber der zweckbezogenen Unterstützung der Gemeinde betrachtet werden.

Die Gemeinde kann daher das ihr gewährte Darlehen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit nutzen, auch wenn die zu fördernde Maßnahme haushaltsrechtlich der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen ist. Eine haushaltsrechtliche Zulässigkeit kann auch dann als gegeben angesehen werden, wenn aufgrund eines "Förderprogramms" oder im Fall einer Einzelförderung die Finanzmittel von der Gemeinde unmittelbar bei einer Bank oder einem Kreditinstitut abgerufen werden können.

Solche Möglichkeiten entbinden die Gemeinde nicht von ihrer Verpflichtung, die Haushaltsverträglichkeit dieser zusätzlichen Finanzverpflichtungen unter Berücksichtigung ihrer Verschuldung und der Bedingungen des "Förderprogramms" zu prüfen und herzustellen. Die Finanzierung einer gemeindlichen Maßnahme für laufende Zwecke in Form eines „Programmdarlehens“ ist dann regelmäßig als eine vom Zuwendungsgeber festgelegte Zahlungsform zu betrachten, die anhand der Ziele und Zwecke der Förderung haushaltsmäßig einzuordnen ist.

Bei der Gemeinde muss dabei ebenfalls die finanzielle Förderung durch Dritte im Vordergrund der Finanzierung der geplanten Maßnahme der laufenden Verwaltungstätigkeit stehen. Ein programmbezogenes Darlehen für laufende Zwecke der Gemeinde stellt dann haushaltsrechtlich keine investive Kreditaufnahme der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW dar. Die Möglichkeit, dass der Gemeinde ohne diese Zahlungsform ggf. keine Zuwendung gewährt werden würde, ist dabei für die haushaltsmäßige Behandlung unerheblich.

### **10. Die Kündigungsrechte bei Kreditverträgen**

Die Gemeinde muss bei Aufnahme von Krediten sicherstellen, dass sie nicht von Kündigungsrechten ausgeschlossen wird. Sie muss prüfen, inwieweit sie von den ihr im Einzelfall als Darlehensnehmer zustehenden Kündigungsrechten Gebrauch machen oder auch auf ein Kündigungsrecht verzichten will (vgl. § 489 BGB). Zu dieser Prüfung gehört auch, dass bei der Gemeinde ausreichende Kenntnisse über die Kündigungsmöglichkeiten des Kreditgebers und deren Auswirkungen auf die Gemeinde vorhanden sind. Es muss bei vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten für den Einzelfall sichergestellt sein, dass eine Kündigung als einseitige zugangsbedürftige Willenserklärung eines Vertragspartners nur unter Beachtung einer Kündigungsfrist erfolgen kann.

Die einer Kreditvergabe zugrundeliegenden allgemeinen Geschäftsbedingungen des Kreditgebers machen oftmals bestimmte Sachverhalte auch zum Gegenstand des Kreditgeschäfts, die sich während der Laufzeit eines Kredits ohne besondere Mitwirkung der Gemeinde verändern. Sofern diese Sachverhalte dann einen Teil der Geschäftsgrundlage des Kreditgebers darstellen, kann es bei einer Veränderung einen Anlass des Kreditgebers für eine Kündigung des Vertrages geben.

Bei aufgenommenen Darlehen mit einer vertraglichen Festzinsperiode darf jedenfalls von der Gemeinde kein einseitiges Kündigungsrecht des Kreditgebers vereinbart werden. Für den Kreditgeber sollte i.d.R. ein vorzeitiges Kündigungsrecht ausgeschlossen werden. Abgesehen von Änderungskündigungen zur Neuregelung der Konditionen und für den Fall des Zahlungsverzugs oder sonstiger Vertragsverletzungen sollte der Kredit an die Gemeinde für den Kreditgeber möglichst unkündbar sein.



Bei zinsvariablen Darlehen muss außerdem ein beiderseitiges Kündigungsrecht für den Fall einer Anpassung des Zinssatzes an veränderte Kapitalmarktbedingungen auf einen Zeitraum von drei Monaten in der vertraglichen Vereinbarung beschränkt werden. Bei der Vereinbarung von sog. Zinsgleitklauseln (Anbindung der Zinssätze an bestimmte Sätze, z. B. Diskont, Lombard oder Euribor, hat die Gemeinde eigenverantwortlich eine sorgfältige Prognose der künftigen Zinsentwicklung (Zinsmeinung) vorzunehmen und sollte sich dabei ggf. durch eine spezialisierte Fachberatung unterstützen lassen.

## **11. Die Unterrichtungspflichten des Kreditgebers**

### **11.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde sollte sich im Rahmen ihrer Kreditwirtschaft bei den Kreditgebern nicht nur ausreichend über deren Kreditvergabe und die damit verbundenen Kreditbedingungen informieren, sondern bei einer Beratung durch Finanzmakler oder Banken neben den bankwirtschaftlichen Produktinformationen auch die Verhandlungen, soweit sachlich geboten, dokumentieren.

Soweit ein Kreditgeber die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde in seine Beurteilung der Kreditvergabe an eine Gemeinde einbezogen und zur Abgrenzung besondere Kriterien entwickelt hat, muss er gegenüber der Gemeinde entsprechende umfangreiche und zutreffende Angaben machen, z. B. über eine Obergrenze für die von ihm an eine Gemeinde zu vergebenden Kredite.

In den Fällen, in denen die Gemeinde im Darlehensvertrag mit dem Kreditgeber ein fester Zinssatz vereinbart wurde und die Zinsbindung vor der für die Tilgung bestimmten Zeit endet, besteht eine Unterrichtungspflicht des Kreditgebers gegenüber der Gemeinde als Kreditnehmer (vgl. § 492a BGB). Der Kreditgeber hat die Gemeinde vor dem Ende der Zinsbindung darüber zu informieren, ob er zu einer neuen Zinsbindungsabrede bereit ist. Die Unterrichtung muss dabei ein Angebot über den Zinssatz enthalten.

Eine Unterrichtungspflicht des Kreditgebers besteht auch vor Beendigung eines Kreditvertrages. Der Kreditgeber hat den Kreditnehmer darüber zu unterrichten, ob er zur Fortführung des Darlehensverhältnisses bereit ist. Diese Unterrichtung muss dann die zum Zeitpunkt der Unterrichtung gültigen Pflichtangaben aus § 492 Absatz 1 Satz 5 BGB enthalten.

### **11.2 Allgemeine Informationspflichten**

Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, muss von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Dazu gehört, dass der Kunde auch die mit einem solchen Geschäft verbundenen Anlagerisiken versteht. Erlangt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben (vgl. die Einzelschriften des o. a. Gesetzes).

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht hat in ihrem Schreiben vom 25. Juni 2010 gegenüber den Verbänden der für Finanzdienstleistungsunternehmen und der Kreditwirtschaft klargestellt, dass eine Gemeinde als Privatkunde im Sinne des § 31a Absatz 3 WpHG des Wertpapierhandelsgesetzes anzusehen ist und nicht als professioneller Kunde zu gelten hat. Somit muss sich das Ergebnis eines „Privatkunden-Auftrages“ am Preis und an den Kosten des Finanzinstrumentes für die Gemeinde orientieren (vgl. § 33a Absatz 3 WpHG). Für ein Wert-

papierdienstleistungsunternehmen besteht bei der Gemeinde als Privatkunde zudem die Pflicht, die Gemeinde ggf. auch über mögliche Probleme zur Ausführung der gemeindlichen Aufträge unter Anwendung der Grundsätze der bestmöglichen Ausführung zu unterrichten.

In den Fällen der Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde und nicht mehr als Privatkunde muss das Wertpapierdienstleistungsunternehmen die Gemeinde schriftlich darauf hinweisen, dass mit der Änderung dieser Einstufung auch die Schutzvorschriften für Privatkunden nicht mehr gelten. Die Gemeinde muss dazu ihr Einverständnis geben und diese Sachlage schriftlich bestätigen. Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde steht einer späteren Rückstufung zum Privatkunden gem. § 31a Absatz 6 WpHG nicht entgegen, wenn dieses von der Gemeinde gegenüber dem Wertpapierdienstleistungsunternehmen verlangt wird.

### **11.3 Besondere Informationspflichten**

Mit dem Honoraranlageberatungsgesetz vom 15. Juli 2013 ist die Honorar-Anlageberatung als zusätzliche Form der Anlageberatung eingeführt worden. Sie unterscheidet sich von der herkömmlichen Anlageberatung dadurch, dass der Honorar-Anlageberater gesteigerten Wohlverhaltenspflichten unterliegt und den Kunden informieren muss, dass er die Anlageberatung als Honorar-Anlageberatung erbringt. Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung erbringt, ist verpflichtet, den Kunden vor Beginn der Beratung rechtzeitig und vor Abschluss des Beratervertrages rechtzeitig und in verständlicher Form darüber zu informieren, ob die Anlageberatung als Honorar-Anlageberatung erbracht wird oder nicht.

In den Fällen, in denen die Anlageberatung der Gemeinde nicht als Honorar-Anlageberatung erbracht wird, ist die Gemeinde als Kunde darüber zu informieren, ob im Zusammenhang mit der Anlageberatung von Dritten Zuwendungen angenommen werden dürfen (vgl. § 31 Absatz 4b WpHG). Zusätzlich muss ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung als Honorar-Anlageberatung erbringt, weitere gesetzliche Pflichten erfüllen und Informationen bieten.

Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen muss z. B. bei der Empfehlung von Geschäftsabschlüssen in Finanzinstrumenten, die auf einer Honorar-Anlageberatung beruhen, deren Anbieter oder Emittent das Wertpapierdienstleistungsunternehmen selbst ist oder zu deren Anbieter oder Emittenten eine enge Verbindung oder sonstige wirtschaftliche Verflechtungen bestehen, den Kunden rechtzeitig vor der Empfehlung und in verständlicher Form darüber informieren (vgl. §§ 31 Absatz 4c und 4d WpHG).

## **12. Die bankrechtliche Kundeneinstufung**

### **12.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Kreditaufnahme der Gemeinde am Kreditmarkt ist das Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz nicht unbeachtlich. Nach diesem Gesetz sind die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Diese Einstufung hat nicht nur Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde, sondern grundsätzlich auch auf die Stellung des Kreditgebers gegenüber dem Kreditnehmer. Sie dienen daher beiden Vertragsseiten, dem Schutz der Gemeinde und der Verringerung der Risiken bei der Bank.

Die Bank hat bei Kundenwünschen das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten zu beachten. Die Gemeinde hat dabei im Rahmen des laufenden Geschäftsverkehrs mit einer Bank die Möglichkeit, sich unter Berücksichtigung der gemeindlichen Kenntnisse und ihrer Bedürfnisse als Privatkunde oder als professioneller Kunde einzustufen zu lassen. Der Ausgangspunkt ist jedoch immer der Status "Privatkunde".

Die bankrechtliche Einstufung der Gemeinde als Privatkunde oder professioneller Kunde wird dabei von jeder Bank in Absprache mit der Gemeinde vorgenommen. Deshalb kann es bei den großen Städten im Einzelfall vorkommen, dass die Stadt bei der einen Bank als Privatkunde eingestuft ist, bei einer anderen Bank aber als professioneller Kunde. Die Gemeinde hat jedenfalls einen Einfluss auf die einzelne bankrechtliche Einstufung zu ihrem Kundenstatus.

### 12.2 Die Einstufung als professioneller Kunde

Als Kunden einer Bank, die Wertpapierleistungen in Anspruch nehmen und Anlageentscheidungen treffen, gelten alle natürlichen und juristischen Personen und damit auch die Gemeinde. Es wird im Rahmen des Gesetzes über den Wertpapierhandel jedoch ein abgegrenzter Personenkreis als professionelle Kunden eingestuft (vgl. § 31a Absatz 2 WpHG). Dazu wird weiter bestimmt, dass Privatkunden im Sinne dieses Gesetzes die Kunden sind, die keine professionellen Kunden sind (vgl. § 31a Absatz 3 WpHG). Das WpHG lässt aber zu, dass Privatkunden, also auch die Gemeinde, als professioneller Kunde eingestuft werden können.

Bei als professionell eingestuften Kunden wird bereits gesetzlich davon ausgegangen, dass solche Kunden über ausreichende Erfahrungen, Kenntnisse und Sachverstand verfügen, um ihre Anlageentscheidungen eigenverantwortlich zu treffen und die damit verbundenen Risiken angemessen beurteilen. Dieser Status gilt daher auch in Bezug auf alle Finanzinstrumente, Wertpapierdienstleistungen und Wertpapiernebenleistungen (vgl. § 31a Absatz 2 WpHG). Die Gemeinde kann sich jedoch unter der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen auch als professioneller Kunde statt als Privatkunde einstufen lassen (vgl. Abbildung 130).

<b>DIE EINSTUFUNG DER GEMEINDE ALS PROFESSIONELLER KUNDE</b>	
<b>Die Einstufung eines Privatkunden als professioneller Kunde nach § 31a Absatz 7 Satz 1 erste Alternative des Wertpapierhandelsgesetzes darf jedoch nur erfolgen, wenn der Kunde</b>	
<b>Einstufung als professioneller Kunde</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. gegenüber dem Wertpapierdienstleistungsunternehmen zumindest in Textform beantragt hat, generell oder für eine bestimmte Art von Geschäften, Finanzinstrumenten oder Wertpapierdienstleistungen oder für ein bestimmtes Geschäft oder für eine bestimmte Wertpapierdienstleistung als professioneller Kunde eingestuft zu werden,</li> <li>2. vom Wertpapierdienstleistungsunternehmen auf einem dauerhaften Datenträger eindeutig auf die rechtlichen Folgen der Einstufungsänderung hingewiesen worden ist,</li> <li>3. seine Kenntnisnahme der nach Nummer 2 gegebenen Hinweise in einem gesonderten Dokument bestätigt hat.</li> </ol>
Soweit das Wertpapierdienstleistungsunternehmen beabsichtigt, einen Kunden nach § 31a Absatz 7 Satz 1 zweite Alternative des Wertpapierhandelsgesetzes als professionellen Kunden einzustufen, gilt Satz 1 entsprechend mit der Maßgabe, dass der Kunde sein Einverständnis zumindest in Textform erklären muss.	

*Abbildung 130 „Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde“*

Zu einer Statusänderung des Kunden bedarf es eines Antrages und einer Festlegung eines Wertpapierdienstleistungsunternehmens (vgl. § 31a Absatz 7 WpHG). Der Änderung der Einstufung hat dabei eine Bewertung durch das Wertpapierdienstleistungsunternehmen vorauszugehen, ob der Kunde aufgrund seiner Erfahrungen, seiner Kenntnisse und seines Sachverstandes in der Lage ist, generell oder für eine bestimmte Art von Geschäften eine Anlageentscheidung zu treffen und die damit verbundenen Risiken angemessen zu beurteilen.

Eine Gemeinde, die von einem Wertpapierdienstleistungsunternehmen als professioneller Kunde eingestuft ist, hat gleichwohl die Möglichkeit, wieder den Status eines Privatkunden zu erlangen. Sie muss dann mit dem Wertpapierdienstleistungsunternehmen eine Einstufung als Privatkunde bzw. eine Änderung ihres Status als professioneller Kunde vereinbaren, die der Schriftform bedarf. In der Vereinbarung ist gleichzeitig festzulegen, welche Wertpapierdienstleistungen, Wertpapiernebenleistungen und Finanzinstrumente von der Änderung betroffen sind (vgl. § 31a Absatz 6 WpHG).

### **12.3 Die Bonitätsprüfung**

Im Rahmen einer gemeindlichen Kreditaufnahme erfolgt durch den Kreditgeber regelmäßig eine Bonitätsprüfung seines Kreditnehmers. Die Gemeinde ist davon nicht ausgeschlossen, auch wenn bei ihr das Risikopotential für den Ausfall der Tilgung eines aufgenommenen Kredits sehr gering ist und ihr ein KSA-Risikogewicht von null Prozent beigemessen wurde (vgl. § 28 SolV). Mit einer bankmäßigen Bonitätsprüfung soll daher beurteilt werden, ob die Gemeinde wirtschaftlich in der Lage ist, die aufgenommenen Kredite zurückzuzahlen und ob sie auch die Bereitschaft hat, die Schulden zurückzuzahlen.

Ein Kreditinstitut ist z. B. bankrechtlich verpflichtet, einen Kredit, der einen bestimmten Betrag oder einen festgelegten Anteil des Eigenkapitals überschreitet, dem Kreditnehmer nur gewähren, wenn es sich von dem Kreditnehmer die wirtschaftlichen Verhältnisse, insbesondere durch Vorlage der Jahresabschlüsse, offenlegen lässt (vgl. § 18 Absatz 1 KWG). Das Kreditinstitut kann ggf. davon absehen, wenn das Verlangen nach Offenlegung offensichtlich unbegründet wäre oder bestimmte Fallgestaltungen bestehen.

Zur Prüfung der Bonität der Gemeinde werden unterschiedliche Quellen genutzt. Der Umfang der notwendigen Informationen wird dabei auch durch ein mögliches bestehendes Ausfallrisiko bestimmt. Die Kreditvergaben an Gemeinden mit einem möglicherweise höheren Ausfallrisiko werden daher regelmäßig strenger und umfassender geprüft. Die Kreditwürdigkeitsprüfung geht dabei nicht von einheitlichen Kriterien aus, weil auch bei den Gemeinden unterschiedliche wirtschaftliche Situationen vorherrschen. Es besteht daher auch keine allgemein gültige Regel zur Vorgehensweise.

Die Beurteilung der Bonität bzw. Kreditwürdigkeit der Gemeinde erfolgt dabei im Rahmen bankinterner Analyseverfahren bzw. eines „internen Ratings“. Die Einstufung der Ausfallwahrscheinlichkeit der Forderungen des Kreditinstituts gegenüber der Gemeinde soll dabei unter der Berücksichtigung gemeindlicher Besonderheiten als Kreditnehmer. Neben möglichen Risikokriterien werden daher durch die Kreditinstitute vielfach auch Risikogewichtungen vorgenommen, sodass eine Einstufung der Gemeinde i. d. R. nicht der Einstufung anderer (gleicher) Gemeinden entsprechen muss. Die Bonitätsprüfung der Gemeinde ist daher ein gewichtiger Teil im Rahmen der Kreditvergabe und der Kreditüberwachung eines Kreditgebers der Gemeinde.

Die Bonitätsprüfung hat daher auch Auswirkungen auf die Kreditkosten der Gemeinde. Die Gemeinde kann diese Sachlage nutzen, um durch eine eigene Analyse örtliche Faktoren und Sachverhalte zu erkennen, aufgrund derer sich negative Auswirkungen auf ihre Kreditwürdigkeit ergeben könnten. Ihre geschäftlichen Beziehungen zu Kreditinstituten in Form ihrer Kontoführung und der Zahlungsmoral sind dabei ganz offensichtliche Kriterien, die in die Beurteilung der Gemeinde einfließen dürften.

### **13. Das Verbot gemeindlicher Bankunternehmen**

Im Zusammenhang mit den Kreditgeschäften der Gemeinde ist das Verbot von Bedeutung, dass die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW). Diese besondere gesetzliche Regelung schließt dabei das generelle Verbot zum Betreiben von Bankgeschäften im Sinne des

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 86 GO NRW**

§ 1 Absatz 1 KWG ein. Die Gemeinde darf daher keine Bankgeschäfte gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreiben, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.

Für die Abwicklung von Bankgeschäften bedarf es dabei nicht zwingend eines Unternehmens, denn Bank- und Finanzdienstleistungsgeschäfte werden, auch wenn der Umfang dieser Geschäfte objektiv keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, bereits dann gewerbsmäßig von der Gemeinde betrieben, wenn der gemeindliche Betrieb auf eine gewisse Dauer angelegt ist und die Gemeinde mit dem Betrieb die Absicht der Gewinnerzielung verfolgt.

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist z. B. dann als gegeben anzunehmen, wenn durch ein Geschäft höhere Zinsen bei Kreditinstituten erspart werden sollen. Eine Beurteilung gemeindlicher Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG bedarf daher regelmäßig der Kenntnisse im Einzelfall, denn beim Betreiben mehrerer Bank- oder Finanzdienstleistungsgeschäfte durch die Gemeinde kann sich ein bankrechtlicher Geschäftsbetrieb der Gemeinde bereits auch bei einem vergleichsweise geringen Umfang ergeben. Der Gemeinde ist aber andererseits gestattet worden, eine Sparkasse zu errichten und zu betreiben (vgl. § 107 Absatz 7 GO NRW). Für diese öffentlich-rechtliche Anstalt gelten die besonderen Vorschriften des Sparkassengesetzes Nordrhein-Westfalen.

### **14. Kreditaufnahme und gemeindlicher Haushalt**

#### **14.1 Kreditaufnahme und Haushaltssatzung**

Die vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen der Gemeinde sind mit ihrem Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung des Haushaltsjahres festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW). Diese besondere Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (Kreditemächtigung) ist sachlich erforderlich, um den Rat der Gemeinde unmittelbar in die Entscheidung über das benötigte Fremdkapital einzubeziehen. Die Veranschlagung der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit allein im Haushaltsplan ist allein nicht als ausreichend anzusehen.

Es ist notwendig, den Umfang des für die Anschaffung von Vermögensgegenständen der Gemeinde benötigten Fremdkapitals zusammengefasst aufzuzeigen, um die sich auf mehrere Jahre verteilende und zu finanzierende Rückzahlung beurteilen zu können. Diese Vorgehensweise führt nicht zu einer Doppelerfassung der Investitionskredite in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Durch die besondere Satzungsregelung wird außerdem verdeutlicht, dass die in der Rangfolge der zu beschaffenden Finanzmittel vor den Investitionskrediten liegenden Finanzmittel nicht ausreichen, um die gemeindlichen Aufgaben im betreffenden Haushaltsjahr in ausreichendem Maße zu erfüllen.

Diese Finanzmittel aber gleichwohl erforderlich sind, weil eine andere Finanzierung nicht möglich oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die satzungsmäßige Festsetzung für Investitionskredite darf zudem nur den Bedarf für die jahresbezogene Aufgabenerfüllung der Gemeinde beinhalten, für die investive Auszahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind. Ihr darf von der Gemeinde kein Bedarf zugerechnet werden, der ggf. bei den Betrieben der Gemeinde besteht. Die Kreditemächtigung umfasst zudem nicht die Kredite zur Liquiditätssicherung. Für diese Kredite ist gesondert an anderer Stelle der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

#### **14.2 Kreditaufnahme und Finanzplan**

Im gemeindlichen Finanzplan werden in der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ vorrangig die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW sowie die Auszahlungen für deren Tilgung getrennt voneinander ausgewiesen, weil deren Jahressummen in der Finanz-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 86 GO NRW**

rechnung die betreffenden Passivposten in der gemeindlichen Bilanz verändern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Auch die Gewährung von Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die daraus entstehenden Rückflüsse sind grundsätzlich unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zu erfassen, auch wenn dafür in der Vorschrift keine gesonderte Haushaltsposition gefordert wird.

Von der Gemeinde ist örtlich abzuschätzen und zu entscheiden, ob für die Gewährung von Darlehen und ggf. ab welchem Volumen eine gesonderte Haushaltsposition dafür im Finanzplan ausgewiesen wird. Es besteht aber auch die Möglichkeit, die in der Vorschrift vorgesehene Haushaltsposition entsprechend zu erweitern und zu bezeichnen. Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan ist für die Gemeinde nicht verbindlich erklärt, sondern ihr nur zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **14.3 Kreditaufnahme und Ergebnisplan**

Die Aufnahme und die Rückzahlung von gemeindlichen Krediten nach dieser Vorschrift ist nicht Gegenstand der Veranschlagung im jährlichen Ergebnisplan der Gemeinde, denn die mit einem Kredit verbundenen Einzahlungen und Auszahlungen stellen gleichzeitig keine gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dar. Diese Sachlage gilt allerdings nicht für die aus der Aufnahme der Kredite von der Gemeinde zu zahlenden Zinsen und Kreditbeschaffungskosten (vgl. § 2 GemHVO NRW).

Die mit den Krediten der Gemeinde zusammenhängenden Zahlungen sind nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip in dem Finanzplan des Haushaltsjahres zu veranschlagen, in dem diese erzielt oder zu leisten (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Außerdem verändert die Aufnahme von Krediten und deren Tilgung durch die Gemeinde unmittelbar den Umfang der gemeindlichen Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW).

#### **14.4 Kreditaufnahme und vorläufige Haushaltsführung**

In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung sind von der Gemeinde bei einer Kreditaufnahme besondere Vorgaben zu beachten (vgl. § 82 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde darf dann in dieser Zeit neue Kredite für Investitionen nur bis zu einem Viertel der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kreditermächtigung aufnehmen, wenn ihre Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nicht ausreichen.

Eine solche gemeindliche Kreditaufnahme bedarf außerdem noch der Genehmigung ihrer Aufsichtsbehörde (vgl. § 82 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde hat daher bei ihrem Antrag auf Genehmigung der vorgesehenen Kreditaufnahmen eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. Die Gemeinde muss deshalb bereits vor der Antragstellung prüfen, ob ihre Kreditverpflichtungen insgesamt (alt und neu) mit ihrer dauernden Leistungsfähigkeit in Einklang stehen.

Die Bedarfsermittlung bzw. Prüfung ist dabei auch unter dem Kriterium vorzunehmen, ob eine andere Finanzierung nicht möglich oder wirtschaftlich unzweckmäßig ist (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die Gemeinde soll bei ihren Finanzgeschäften zudem noch berücksichtigen, dass die Ermächtigungen für die Kreditaufnahme und die Verpflichtungsermächtigungen aus der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung weiter gelten, jedoch nur in dem Umfang, der im abgelaufenen Haushaltsjahr noch nicht in Anspruch genommen worden ist (vgl. § 85 Absatz 2 und § 86 Absatz 2 GO NRW).

## 14.5 Die Kreditaufnahme für Tochtereinheiten

### 14.5.1 Allgemeine Bedingungen

Im Rahmen der Finanzhoheit der Gemeinde stellt der Kredit als Finanzierungsform eine Möglichkeit für die Gemeinde dar, die gemeindliche Liquiditätslage zu verbessern, um die Finanzierung der Investitionen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sicherzustellen. Eine solche zusätzliche Fremdfinanzierung kann die Gemeinde auch für ihre gemeindlichen Betriebe vornehmen, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, rechtlich selbstständig sind und als Tochtereinheiten in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden (vgl. Beispiel 16).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Regelung zur Weitergabe von Krediten**

Der Runderlass zur Kreditwirtschaft trifft in Nummer 2.1.3 folgende Regelungen, die von der Gemeinde bei der Weitergabe von aufgenommenen Krediten an ihre Tochtereinheiten zu beachten sind:

„Es ist haushaltsrechtlich zulässig, dass die Gemeinde Kredite für Investitionen aufnimmt und ihren Betrieben zur Vermögensbildung und Aufgabenerfüllung zur Verfügung stellt (Investitionsförderung). Im Rahmen ihrer Aufgabenerledigung handelt es sich nach Auffassung der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht dabei nicht um Bankgeschäfte im Sinne des Kreditwesensgesetzes KWG in der Fassung der Bekanntmachung vom 9.9.1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 15.7.2014 (BGBl. I S. 934) geändert worden ist.

Das sogenannte Konzernprivileg nach § 2 Absatz 1 Nummer 7 (KWG) ist auf die Weitergabe von Krediten anwendbar. Voraussetzung für eine Anwendbarkeit des sog. Konzernprivilegs ist das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde als Mutter oder die Verpflichtung zur Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss nach § 116 Absatz 2 und 3 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW.

Die Gemeinde hat die Weitergabe ihrer Kredite unter Beachtung der dazu getroffenen Vereinbarung in ihrer Bilanz anzusetzen und im Anhang zu erläutern. Bei der Weitergabe von Krediten an Beteiligungen sowie bei der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes (Abschnitt 3.2) sind die Vorgaben des europäischen Rechts für staatliche Beihilfen und steuerliche Auswirkungen zu beachten.“

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde prüfen, ob die Tochtereinheit den erbetenen Kredit ggf. an eine ihrer Töchter weitergeben will. Sofern dies der Fall ist, müssen die Voraussetzungen des Konzernprivilegs „Tochtereinheit“ auch in den weiteren Beteiligungsverhältnissen vorliegen:

#### **Örtliche Kreditweitergabe:**

Aufnahme:	Gemeinde
▼	
Weitergabe an:	Vermögensholding GmbH (100 % Tochter)
▼	
Weitergabe an:	Gemeindewerke GmbH (100 % Tochter)
▼	
Weitergabe an:	Verkehrswerke GmbH (100 % Tochter und Empfänger)

Diese Sachlage gilt weiter bis zum tatsächlichen Empfänger des aufgenommenen Kredites.

*Beispiel 16 „Die Regelung zur Weitergabe von Krediten“*

Die Gemeinde hat auch bei solchen Geschäften die für sie geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beachten, sodass sie gegenüber ihren Betrieben nur dann als Gläubiger auftreten kann, wenn die Betriebe die Fremdmittel der Gemeinde für ihre Investitionen verwenden und bei den Betrieben ein entsprechender Zahlungsbedarf besteht. Eine Finanzunterstützung von gemeindlichen Betrieben durch die Versorgung der Betriebe mit Krediten für Investitionen durch die Gemeinde muss zudem mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.

In diesem Zusammenhang ist das bankrechtliche "Konzernprivileg" zu beachten, sodass diese Kreditgeschäfte der Gemeinde auch bundesrechtlich als zulässig gelten. Die Gemeinde kann daher selbst Kredite für betriebliche Investitionen aufnehmen und an ihre Betriebe weiterleiten, wenn die betreffenden Betriebe investive Maßnahmen durchführen, für die auch bei der Gemeinde eine Fremdfinanzierung zulässig ist.

#### **14.5.2 Der gemeindliche „Kreditverbund“**

##### **14.5.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Gemeinde besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen „Kreditverbund“ zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit einzurichten (Konzernprivileg nach KWG). Durch einen solchen Verbund können auch die für die Betriebe notwendigen Kreditaufnahmen für Investitionen von der Gemeinde insgesamt vorgenommen und ggf. günstigere Konditionen bei den Kreditgebern sowie ein Zinsanteil von der Gemeindeverwaltung erzielt werden. Die Einrichtung eines „Kreditverbundes“ steht unter dem Vorbehalt der Wirtschaftlichkeit, die unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein muss (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Aus bankrechtlicher Sicht besteht kein Verbot derartiger Geschäfte, wenn die Gemeinde ihren Betrieben zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben die Kredite für Investitionen gewährt. Wegen des örtlichen Wirkungskreises der Gemeinde fehlt es in diesem Fällen einerseits an einem Markt, sodass die Kreditgewährung nicht zu einem bankrechtlich relevanten Sachverhalt führt. Andererseits ist wegen der Erfüllung öffentlicher Aufgaben ein spezielles rechtliches Verhältnis zwischen der Gemeinde und den Betrieben anzunehmen, sodass auch deswegen die von der Gemeinde gewährten Kredite nicht als Geschäfte nach dem Kreditwesengesetz anzusehen sind.

In die Beurteilung der Zulässigkeit eines örtlichen „Kreditverbundes“ ist u. a. das gesetzliche Verbot einzubeziehen, dass die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW). Diese Vorschrift steht der Einrichtung eines solchen Verbundes durch die Gemeinde jedoch nicht entgegen, denn der gemeindliche Verbund ist nicht als das Betreiben eines Bankgeschäftes durch die Gemeinde zu bewerten. Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung in § 2 Absatz 1 Nummer 7 des Gesetzes über das Kreditwesen auch auf eine Gemeinde anwendbar, sodass keine Bedenken gegen einen „Kreditverbund“ bestehen.

Die Stellung der Gemeinde als Kreditgeber ist im Rahmen eines „Kreditverbundes“ zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben unter Einhaltung des bankrechtlichen Konzernprivilegs als zulässig zu betrachten. Die Nutzung des Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in diesem Verbund setzt das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den betreffenden Betrieben oder die verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW).

##### **14.5.2.2 Die Kreditgewährung**

Die Kreditgewährung durch die Gemeinde an einen gemeindlichen Betrieb erfordert, dass die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung handelt. Sie darf dann eine finanzwirtschaftliche Belastung und ein haushalts-



wirtschaftliches Risiko jedoch in einem für die Gemeinde vertretbaren Rahmen eingehen. Die Gemeinde muss deshalb als Kreditgeber den haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Rahmen und die Voraussetzungen einhalten als wäre sie selbst ein Kreditnehmer.

Die Gemeinde hat daher bei einer Kreditgewährung in einem Kreditverbund zu beachten, dass ihre haushaltsrechtliche Beschränkung eines aufgenommenen Kredites auf die Verwendung für Investitionen und für Umschuldungen auch gegenüber einem Betrieb als Kreditnehmer gilt. Sie muss zudem aufgrund des Subsidiaritätsprinzips sicherstellen, dass einem Betrieb nur dann ein Investitionskredit gewährt werden darf, wenn bei dem Betrieb – wie sonst bei der Gemeinde – tatsächlich ein Bedarf für Auszahlungen an einen Dritten im Wirtschaftsjahr besteht (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Eine Kreditgewährung über das Haushaltsjahr hinaus für erst in künftigen Jahren anstehende Investitionen ist nicht zulässig.

Bei der Bemessung des Kreditvolumens an einen Betrieb muss die Gemeinde sich am Beteiligungsverhältnis orientieren, denn bereits für die Zulässigkeit der Kreditgewährung ist eine Mindestbeteiligung der Gemeinde an einem Betrieb erforderlich. Der Anteil der Gemeinde an einem Kredit, der einem Betrieb gewährt werden soll, darf grundsätzlich nicht höher sein, als das tatsächliche Beteiligungsverhältnis der Gemeinde an dem Betrieb. Durch das Anteilsverhältnis wird nicht nur das bankrechtliche „Konzernprivileg“ belegt. Durch das Anteilsverhältnis wird zudem aufgezeigt, dass der Betrieb tatsächlich in die Aufgabenerfüllung der Gemeinde einbezogen worden ist sowie wieder gespiegelt, inwieweit der Betrieb zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung beiträgt.

Zur Abwicklung der Kreditgeschäfte in einem gemeindlichen Kreditverbund sollte von der Gemeinde eine ergänzende Regelung in die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr aufgenommen werden. Dadurch kann aufgezeigt werden, in welchem Umfang gemeindliche Betriebe mit Krediten für Investitionen durch die Gemeinde versorgt werden sollen. Im Rahmen der Allzuständigkeit des Rates für die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe wird dadurch der Rat entsprechend in die örtlichen Entscheidungen über die Kreditvergabe in einem gemeindlichen „Kreditverbund“ eingebunden (vgl. § 78 Absatz 1 Nummer 1c GO NRW).

### **14.5.3 Der Rangrücktritt**

Im Zusammenhang mit der Gewährung von Darlehen an gemeindliche Betriebe wird oftmals von der Gemeinde als Kreditgeber ein Rangrücktritt in Bezug auf ein solches Darlehen gefordert. Dieses Begehren begründet sich auf Regelungen zur Insolvenz, denn Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen sind bei einem Rangrücktritt nicht bei den Verbindlichkeiten zu berücksichtigen (vgl. § 19 Absatz 2 InsO). Diese Sachlage gilt auch bei Verpflichtungen aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen, sind steuerrechtlich nicht bei den Verbindlichkeiten zu berücksichtigen, wenn zwischen dem Gläubiger und dem Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Absatz 1 Nummer 1 bis 5 InsO bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist.

Diese Gegebenheiten stellen z. B. für einen gemeindlichen Betrieb eine Möglichkeit dar, eine Überschuldung zu vermeiden, denn der gemeindliche Anspruch auf Rückzahlung tritt nicht nur hinter die Ansprüche der anderen Gläubiger des Schuldners zurück (vgl. § 19 Absatz 2 Satz 1 InsO). Die gemeindlichen Forderungen müssen zudem nur aus künftigen Gewinnen oder dem sonstigen, die Verbindlichkeiten des Schuldners übersteigenden Vermögen bedient werden. Ein vereinbarter Rangrücktritt bedeutet stellt keinen Anlass für den Schuldner dar, derartige Verbindlichkeiten nicht zu bilanzieren. Entsprechend würde für die Gemeinde als Gläubiger gelten, dass die Forderungen in der gemeindlichen Bilanz unabhängig vom Rangrücktritt anzusetzen sind.

Im Rahmen ihrer Finanzverantwortung kann die Gemeinde zwar eigenverantwortlich über den Abschluss eines Rangrücktritts gegenüber einem Betrieb entscheiden. Sie muss einerseits dabei berücksichtigen und prüfen, ob dadurch nicht ihre künftige Leistungsfähigkeit beeinträchtigt wird, denn die Wertigkeit der gemeindlichen Rückzahlungsforderungen kann sich erheblich mindern und bis zu deren Ausfall führen. Andererseits kann die Verein-

barung eines Rangrücktritts auch bedeuten, dass es sich bei dem betreffenden Betrieb um einen gemeindlichen Betrieb handelt, der sich in finanziellen Schwierigkeiten befindet. Die Gewährung eines gemeindlichen Darlehens an den Betrieb könnte dann von der Europäischen Kommission als staatliche Beihilfe bewertet werden und zu notifizieren oder ggf. auch unzulässig sein.

#### **14.5.4 Die Gewährung eines sonstigen Darlehens**

Die Gewährung eines Darlehens an einen gemeindlichen Betrieb, ohne dass die Gemeinde selbst dafür einen Kredit am Kreditmarkt aufnimmt, soll grundsätzlich auch unter Beachtung des gemeindlichen Gesellschaftsanteils am betreffenden Betrieb erfolgen, denn der Beteiligungsanteil spiegelt die Einbeziehung des Betriebes in die gemeindliche Aufgabenerfüllung wieder. Für die Gemeinde müssen daher gewichtige Gründe eine andere Vorgehensweise erfordern, wenn die Gemeinde ein Darlehen an einen gemeindlichen Betrieb ohne eine finanzielle Beteiligung der anderen Gesellschafter gewähren will.

Eine Abweichung vom einzuhaltenden Anteilsverhältnisse der Gemeinde als Gesellschafter kann auch haushaltsrechtlich als vertretbar angesehen werden, wenn wegen der Hingabe eines „Gesamtdarlehens“ an einen gemeindlichen Betrieb keine erhebliche Risikosteigerung für die Gemeinde eintritt. In diesen Fällen hat die Gemeinde zwar die rechtliche Stellung des Gläubigers inne und kann entsprechend ihren Rückzahlungsanspruch gegenüber dem Betrieb durchsetzen. Gleichwohl kann die Gemeinde bei einem Ausfall der betrieblichen Tilgungsleistungen wirtschaftlich belastet werden.

Die Gewährung eines Darlehens an einen gemeindlichen Betrieb erfordert unabhängig von einer anteilmäßigen Gewährung oder eines anderen Verhältnisses immer eine vorherige Abstimmung mit den anderen am Betrieb beteiligten Gesellschafter über deren mögliche Beteiligung an der Darlehensgewährung. Diese Abstimmung sollte auch den Verhandlungen mit möglichen Kreditgebern vorausgehen, wenn für die Darlehensgewährung die Gesellschafter selbst ein Darlehen aufnehmen wollen. In diesem Rahmen müssen außerdem die beihilferechtlichen Verhältnisse und Zulässigkeiten geklärt und ggf. Zustimmungen eingeholt werden.

#### **14.6 Kein Ausweis der Nettokreditaufnahme**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen aus Krediten der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Art der Veranschlagung wird als „Bruttoprinzip“ bezeichnet, denn es dürfen die Haushaltspositionen im Haushaltsplan weder saldiert noch in einer anderen Form verrechnet werden. Dieses Gebot besteht, weil es nicht Zweck des gemeindlichen Haushaltsplans ist, lediglich die finanzwirtschaftliche Belastung oder den möglichen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen.

Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr erheblich eingeschränkt und eine Beurteilung erschwert. Es ist deshalb nicht zulässig, im gemeindlichen Haushaltsplan lediglich die Nettokreditaufnahme zu veranschlagen und auf den gesonderten Ausweis der Kreditaufnahme und der Tilgungsleistungen zu verzichten. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

#### **14.7 Die Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme**

Die zweijährige gesetzliche Geltungsdauer der Kreditermächtigung ermöglicht es der Gemeinde, bei einer ausreichenden Liquiditätslage im Haushaltsjahr eine Investitionsmaßnahme vorzufinanzieren. Sofern die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

dafür verfügbare Zahlungsmittel nutzt, darf daraus keine haushaltsmäßige Deckung der Investitionsauszahlungen entstehen. Die erforderliche Kreditaufnahme muss durch die in der Haushaltssatzung enthaltene Kreditermächtigung gedeckt sein (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW). Die Einzahlungen daraus sind im gemeindlichen Finanzplan für die Investitionsmaßnahme zu veranschlagen (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann ihre investiven Maßnahmen ggf. aber auch zuerst mit einem kurzfristigen Kredit haushaltsmäßig finanzieren und dann zum Ablauf der Laufzeit diesen Kredit in einen langfristigen Kredit für Investitionen umschulden. Sie Gemeinde hat aber auch die Möglichkeit, eine Vorfinanzierung einer gemeindlichen Investitionsauszahlung durch einen Kredit zur Liquiditätssicherung vorzunehmen, der dann im Haushaltsjahr, in dem die Auszahlungen zu leisten sind, auf den in der Haushaltssatzung festgelegten Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung anzurechnen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW).

Durch solche Finanzierungsformen kann die Gemeinde die notwendigen Auszahlungen für Investitionen leisten, jedoch stellen die Einzahlungen aus einem Kredit zur Liquiditätssicherung keine Zahlungen dar, die zur haushaltsmäßigen Deckung der gemeindlichen Investitionsauszahlungen führen. Diese Möglichkeit entbindet die Gemeinde nicht von der bedarfsgerechten Veranschlagung von Einzahlungen aus Krediten für Investitionen und der Festsetzung einer entsprechenden Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung. Im Folgejahr des Haushaltsjahres ist dann spätestens eine solche gemeindliche Vorfinanzierung durch einen Kredit für Investitionen abzulösen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde im Rahmen dieser Vorfinanzierung einen Kredit für ihre Investitionen aufnimmt, ist dieser Kredit i. d. R. auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzte Kreditermächtigung anzurechnen, sofern nicht wegen der zweijährigen Geltungsdauer noch eine Kreditermächtigung aus dem Vorjahr verfügbar ist. Durch eine solche Maßnahme wird sichergestellt, dass der noch notwendig werdende Austausch des aufgenommenen Kredites zur Liquiditätssicherung durch einen Kredit für Investitionen haushaltsmäßig und haushaltsrechtlich gesichert ist.

Im Rahmen dieses Austausches führt die Aufnahme eines Investitionskredites dann zur Tilgung des Kredites zur Liquiditätssicherung. Der Austausch gilt dabei nicht als Umschuldung, denn es werden von der Gemeinde nicht gleichartige Kredite getauscht. Vielmehr wird durch die Gemeinde ein gemeindlicher „zweckbezogener Liquiditätskredit“ (Zahlungsmittelverstärkung nach § 89 GO NRW) durch einen anderen „zweckbezogenen Investitionskredit“ (Investitionsfinanzierung nach § 86 GO NRW) ersetzt.

Diese Austauschmöglichkeit besteht in der gesamten Zeit der Geltungsdauer der gemeindlichen Kreditermächtigung. Die Gemeinde muss daher auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten abwägen, zu welchem Zeitpunkt der Kreditaustausch erfolgen soll, z. B. im Haushaltsjahr, im Folgejahr oder wenn die Haushaltssatzung für das zweite Folgejahr noch nicht bekannt gemacht worden ist, erst in diesem Zeitraum des zweiten Folgejahres. Bei diesen Möglichkeiten für die Gemeinde muss aber immer die die Kreditermächtigung des ursprünglichen Haushaltsjahres noch nicht vollständig von der Gemeinde in Anspruch genommen worden sein, mindestens im Umfang des auszutauschenden Kreditvolumens.

Eine Vorfinanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme liegt jedoch dann nicht mehr vor, wenn die Gemeinde über ausreichende Eigenmittel bzw. eine ausreichende Liquidität verfügt. In solchen Fällen hat sie das haushaltsrechtliche Gebot zur Einhaltung der Rangfolge bei ihrer Finanzmittelbeschaffung zu beachten, nach dem die Gemeinde nur dann Kredite aufnehmen darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Dieses Gebot ist hinsichtlich der Aufnahme von Krediten ausdrücklich in der dafür geschaffenen haushaltsrechtlichen Vorschrift verankert worden. Mit der Finanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme mithilfe von Eigenmitteln zeigt die Gemeinde, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Investitionsauszahlungen die Eigenmittelfinanzierung den Zahlungsbedarf decken konnte und nicht wirtschaftlich unzumutbar war, aber auch, dass noch eine andere Finanzierung nicht notwendig war.

## **14.8 Das Informationsinteresse des Kreditgebers**

Die Kreditgeber der Gemeinde haben im Rahmen ihrer Angebotsabgabe ein besonderes Interesse an gemeindlichen Daten, um die Leistungsfähigkeit der Gemeinde zur Erbringung von Tilgungen und Zinsen einschätzen zu können. Dieses Interesse besteht dann bei gewährten Krediten während der gesamten Laufzeit. Aus den Jahresabschlüssen der Gemeinde ist dazu besonders die gemeindliche Finanzrechnung nutzbar. Sie bietet die Möglichkeit, die Fähigkeit der Gemeinde zu beurteilen, den Kapitaldienst bei aufgenommenen Krediten zu erbringen.

Für die Beurteilung werden daher von den Kreditgebern nicht die verfügbaren Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde in den Mittelpunkt gestellt, sondern die tatsächliche finanzielle Entwicklung der Gemeinde. Aus der Finanzrechnung der Gemeinde ist dabei besonders wichtig, dass die Zahlungsströme aus der laufenden Verwaltungstätigkeit direkt erfasst werden. Bei der Beurteilung dieses Finanzbereiches müssen daher nicht erst die nicht-zahlungswirksamen Vorgänge aus dem Jahresergebnis der gemeindlichen Ergebnisrechnung eliminiert werden. Es werden aufgrund der direkten Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme auch bewertungsrelevante Effekte nicht berücksichtigt.

Die Finanzrechnung der Gemeinde erhält aber auch ihre Wertigkeit für den Kreditgeber noch dadurch, dass sie den Interessen eines Geldgebers entsprechend aufzeigt, ob und in welchem Umfang der Gemeinde liquide Mittel in Form eines Überschusses aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zugeflossen sind. Das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung, das zur Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde führt, hat daher für die gemeindliche Fremdfinanzierung nicht eine so große Bedeutung.

Die Informationen aus der direkten Erfassung der gemeindlichen Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung werden ebenfalls nicht vernachlässigt. Der Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde soll dabei über den Umfang und die Maßnahmen informieren. Er kann i. V. m. den Zahlungsströmen für Sachanlagen aufzeigen, ob die Gemeinde lediglich Ersatzinvestitionen getätigt hat oder durch Investitionen ihr Vermögen vermehrt hat. Der Nachweis des Erwerbs von Finanzanlagen kann dabei auf verfügbare, aber aktuell von der Gemeinde nicht benötigte Finanzmittel hinweisen. Ebenso werden die gemeindlichen Zahlungsströme, die der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zugeordnet sind, also die Aufnahme und Tilgung von Darlehen näher betrachtet.

Es ist davon auszugehen, dass derartige Informationen über die gemeindliche Zahlungsabwicklung bzw. die finanzielle Leistungsfähigkeit der Gemeinde (nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit) bei den Kreditgebern in die Angebote einfließen, die sie gegenüber der Gemeinde bei deren Fremdkapitalbedarf abgeben. Hierin bestehen zusätzlich zu den haushaltsrechtlichen Geboten und den GoB ein weiterer Grund für die Gemeinde, ihre Zahlungsströme im Haushaltsjahr ordnungsgemäß in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und die einzelnen Zahlungen korrekt der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen. Eine ordnungsgemäße Buchung erleichtert der Gemeinde die örtliche Liquiditätssteuerung.

## **15. Die bilanzielle Behandlung von Krediten**

### **15.1 Das Vorliegen von Verbindlichkeiten**

Eine gemeindliche Verbindlichkeit liegt z. B. immer dann vor, wenn für die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer Leistungserbringung aufgrund eines aufgenommenen Kredites für Investitionen besteht. Die Verbindlichkeit bezieht sich in diesem Fall auf Geldleistungen seitens der Gemeinde, bei denen die Zahlungsverpflichtung durch Vertrag hinreichend konkret bestimmt sein muss. Während der Vertragslaufzeit besteht dann zum jeweiligen gemeindlichen Abschlussstichtag noch eine rechtliche Außenverpflichtung, die noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt wurde und die vor dem Abschlussstichtag wirtschaftlich entstanden ist.

Eine wirtschaftliche Belastung ist dabei für die Gemeinde deshalb gegeben, weil die Gemeinde sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann. Quantifizierbar ist eine gemeindliche Verbindlichkeit aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen, weil diese Verbindlichkeit zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z. B. durch den Rückzahlungsbetrag bzw. den Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW).

Bei den von der Gemeinde aufgenommenen Krediten kann ggf. eine Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Auszahlungsbetrag bestehen, z. B. durch ein Disagio. In den Fällen der gemeindlichen Kreditaufnahme für Investitionen, in denen der vereinbarte Rückzahlungsbetrag höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Dieser Betrag ist dann durch planmäßige jährliche Aufwendungen (Abschreibungen) aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der gemeindlichen Verbindlichkeit zu verteilen sind (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

## **15.2 Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen, wenn diese am Abschlussstichtag wirtschaftlich noch bestehen, weil die Gemeinde ihre Verpflichtung noch nicht oder noch nicht vollständig gegenüber Dritten erfüllt hat. Die Verbindlichkeiten der Gemeinde entstehen dabei regelmäßig aus den Geschäftsbeziehungen mit Dritten im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen Dritter. Es können in Einzelfällen aber auch Anleihen sein, die am Kapitalmarkt aufgenommen wurden und der Finanzierung von Investitionen oder der Sicherung der Liquidität dienen.

Solche Gegebenheiten führen z. B. bei der Bilanzierung zu einem Fall der Mitzugehörigkeit, weil durch eine bestehende Verbindlichkeit der Gemeinde zwei eigenständige Posten in der gemeindlichen Bilanz betroffen sind. Für den Ansatz von Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde auch deshalb zu beachten, dass die Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag ansetzen sind (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). Sie hat die Bewertung der Verbindlichkeiten unter Beachtung der GoB, insbesondere aber das Vorsichtsprinzips und des Höchstwertprinzips sowie das Vollständigkeitsprinzip vorzunehmen.

Durch diese Vorgehensweise wird gewährleistet, dass die wirtschaftliche Belastung in schuldrechtlicher Form von der Gemeinde zutreffend offengelegt wird. Die Anwendung des Höchstwertprinzips bei den gemeindlichen Verbindlichkeiten ergibt sich auch aus der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass die Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses alle vorhersehbaren Risiken und Verluste zu berücksichtigen hat (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Aufgrund dieser Festlegung darf die Gemeinde den Bilanzansatz von Verbindlichkeiten jedoch nicht darauf ausrichten, damit zusätzliche stille Reserven zu bilden.

Die Gliederung des Bilanzbereichs „Verbindlichkeiten“ in der gemeindlichen Bilanz orientiert sich daher im Wesentlichen an den möglichen Arten von gemeindlichen Verbindlichkeiten. Unter dem Gesichtspunkt der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist es nicht zwingend erforderlich, den Bilanzbereich insgesamt nach den Fremdkapitalgebern der Gemeinde zu gliedern. Nur bei den Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen ist haushaltsrechtlich eine weitere Untergliederung des Bilanzpostens nach bestimmten Gruppen von Kreditgebern vorgegeben. Es treten ggf. aber auch andere juristische Personen als Kreditgeber auf sowie auch natürliche Personen, z. B. Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde, sodass dafür ein weiterer Bilanzposten „von Sonstigen“ anzusetzen ist.

Dem Ansatz von Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz muss in Einzelfällen eine Abgrenzungsprüfung durch die Gemeinde vorausgehen, insbesondere dann, wenn unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ein Ansatz erfolgen soll. Zudem ist zu beachten, dass die kurzfristigen Kredite für Investitionen haushaltsrechtlich keine Kredite zur Liquiditätssicherung darstellen und deshalb auch nicht unter dem gesonderten Bilanz-

posten "Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung" anzusetzen sind. Von der Gemeinde muss zudem beurteilt werden, ob nicht statt einer Verbindlichkeit eine Rückstellung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist oder ein nicht zu bilanzierendes Haftungsverhältnis besteht.

### **15.3 Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde, z. B. die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, entstehen aus den gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten und sind in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Sie sind von der Gemeinde mindestens dann auszubuchen, wenn sie erloschen sind. Die Verbindlichkeiten erlöschen regelmäßig durch Erfüllung, d. h. wenn die Gemeinde ihrer Rückzahlungsverpflichtung vollständig nachgekommen ist (vgl. § 362 BGB).

Bei der Gemeinde kann eine Verbindlichkeit auch durch eine Aufrechnung erlöschen, wenn z. B. vertraglich vereinbart wurde, dass bei gegenseitigen gleichartigen Leistungen jeder Vertragspartner auch einseitig seine Forderung gegen die Forderung des Anderen aufrechnen darf, sofern die eigene Forderung voll wirksam, einredefrei und fällig ist (vgl. § 387 BGB). Die Ausbuchung einer gemeindlichen Verbindlichkeit ist jedoch grundsätzlich nicht von der Art ihrer Beendigung abhängig.

Die Art der Beendigung einer gemeindlichen Verbindlichkeit wirkt sich bestimmend auf den Zeitpunkt der Ausbuchung der Verbindlichkeit aus. In Einzelfällen kann daher das Ausbuchen von gemeindlichen Verbindlichkeiten aufgrund einer Schuldumwandlung oder durch einen Erlass der Schuld durch den Gläubiger erfolgen. Durch den Gläubiger der Gemeinde ist dazu konkret festzulegen, ob er vollständig oder nur zum Teil auf seine Forderung gegenüber der Gemeinde als Schuldner verzichtet.

### **15.4 Kredite und Tilgungszuschuss**

Im Rahmen gemeindlicher Kreditaufnahmen kann die Gemeinde die Möglichkeit haben, von einem Dritten einen Tilgungszuschuss für einen speziellen Kredit zu erhalten. Sie muss dazu beachten, dass dadurch zwei voneinander getrennte eigenständige Geschäfte vorliegen. Sie dürfen weder im Rahmen der gemeindlichen Finanzplanung noch bei der Bilanzierung des aufgenommenen Kredites von der Gemeinde miteinander verrechnet werden.

Die Gemeinde muss bei einer solchen Sachlage sowohl das Bruttonprinzip und speziell bei der Bilanz auch das Saldierungsverbot beachten. Sie darf daher einen Tilgungszuschuss auch nicht von der Kreditsumme in Abzug bringen und auch nicht die Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung entsprechend mindern. Die Gewährung eines Tilgungszuschusses setzt regelmäßig voraus, dass die Gemeinde einen speziellen Kredit aufgenommen hat. Erst dann ist eine Berechtigung der Gemeinde gegeben, um einen bestimmten Anteil von Tilgungsleistungen entlastet zu werden.

Eine derartige Leistung eines Dritten stellt eine finanzielle Förderung der Gemeinde in Form einer Zuwendung dar. Sie kann in verschiedenen Formen gewährt werden, z. B. als Minderung der laufenden Tilgungszahlungen oder auch als einmaliger Abzug vom Gesamtbetrag der gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen. Diese Form der Unterstützung dient wie die Gewährung geringerer Zinsen oftmals der Förderung der gemeindlichen Investitionstätigkeit.

## **16. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen**

Die Aufnahme von Krediten für Investitionen durch schuldrechtliche Verträge stellen gemeindliche Verpflichtungserklärungen dar. Sie bedürfen daher der Schriftform (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW). Die Vorgabe der Schrift-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

form ist für bestimmte haushaltsrechtliche Sachverhalte ausdrücklich übernommen worden. Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird u. a. der Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen und Verpflichtungen zu schützen. Sie soll sich außerdem vor der Unterzeichnung eines Vertrages eine ausreichende Klarheit über den Inhalt der neuen Verpflichtung verschaffen und auch die interne Entscheidungszuständigkeit klären.

Die Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, sind i. d. R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt. Bestehende Formvorschriften sind dabei zu beachten. Sofern Erklärungen der Gemeinde nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, wird die Gemeinde nicht dadurch gebunden (vgl. § 64 Absatz 4 GO NRW).

## **17. Die Kreditgeber**

### **17.1 Die Kreditgeber als Kapitalgeber**

Die Finanzierung der Investitionen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgt vielfach mithilfe von Fremdkapital, das von natürlichen oder juristischen Personen der Gemeinde zur Verfügung gestellt wird (Kreditgeber). Die Gemeinde hat bei der Aufnahme von Krediten nicht nur ihre eigenen Möglichkeiten zur künftigen Rückzahlung eines aufgenommenen Fremdkapitals beurteilen, sondern muss auch darüber entscheiden, welcher Kreditgeber ihr Kapital bereitstellen soll.

Die Gemeinde hat für die Aufnahme von Fremdkapital z. B. zu beachten, dass die Gewährung von Gelddarlehen (Kreditgeschäft) als Bankgeschäft gilt (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 2 KWG). Derartige Geschäfte bedürfen einer Genehmigung der BaFin (vgl. § 32 KWG). Die Inanspruchnahme einer natürlichen oder juristischen Person als Kreditgeber sollte daher auch eine Beurteilung ihrer Seriosität und ggf. Bonität durch die Gemeinde vorausgehen.

Die Vornahme und Entscheidung darüber obliegt der Gemeinde im Rahmen ihrer Finanzverantwortung. Sie kann dafür geeignete Hilfsmittel sowie ggf. auch die Erfahrungen anderer Gemeinden nutzen. Als mögliche Kreditgeber kommt eine Vielzahl von natürlichen und juristischen Personen in Betracht (vgl. Abbildung 131).

<b>DIE KREDITGEBER DER GEMEINDE</b>
<b>Zu den Kreditgebern der Gemeinde sind zu zählen:</b>
- Sparkassen, Landesbanken
- Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW)
- Banken mit Sonderaufgaben
- NRW.BANK
- Geschäftsbanken, Universalbanken
- Genossenschaftsbanken, Kreditgenossenschaften

<b>DIE KREDITGEBER DER GEMEINDE</b>	
<b>Zu den Kreditgebern der Gemeinde sind zu zählen:</b>	
-	Spezialbanken (z. B. Emissionshäuser, Privatbanken)
-	Bausparkassen
-	Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtungen
-	Sonstige Finanzdienstleister
-	Sonstige Personen

*Abbildung 131 „Die Kreditgeber der Gemeinde“*

Jede Möglichkeit der Auswahl eines Kreditgebers hat i. d. R. Vor- und Nachteile, die herausgefunden werden müssen. Nicht alle Kreditgeber, die verschiedene Darlehen auf unterschiedlichem Wege anbieten, können als seriös bezeichnet werden. Allen Kreditgebern ist aber gemeinsam, dass sie der Gemeinde keinen Kredit gewähren ohne die Gewissheit zu haben, das zur Verfügung gestellte Kapital auch zurückzuerhalten.

### **17.2 Die Kreditgeber als Adressaten**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordern, die davon betroffenen Adressaten ausreichend zu berücksichtigen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Der Adressatenkreis besteht dabei aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen, z. B. die Kreditgeber der Gemeinde.

Der Informationsbedarf ist dabei abhängig von den jeweiligen Interessen der Adressaten und deren wirtschaftlicher Beziehung zur Gemeinde sowie deren Beurteilungsmöglichkeiten über die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Die Interessen der Adressaten sind für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Sie erstrecken sich z. B. auf eine zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sowie auf bedeutende und wesentliche gemeindliche Geschäftsvorfälle.

Ein wichtiger Gesichtspunkt ist dabei immer, dass die Informationen zeitnah verfügbar sind. Die Kreditgeber stehen dabei in besonderen Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde, denn die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit und zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen die notwendigen Kredite aufnehmen (vgl. § 86 und 89 GO NRW). Sie haben daher ein potentielles Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Abschlüsse und die künftigen Risiken und Chancen.

### **17.3 Nicht zulässige Kreditgeber**

Im Zusammenhang mit den Kreditgeschäften ist für die Gemeinde nicht nur das Verbot von Bedeutung, dass von der Gemeinde kein eigenes Bankunternehmen errichtet, übernommen oder betrieben werden darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW). Sie hat auch zu beachten, dass sie nicht als Kreditgeber gegenüber anderen Gemeinden



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 86 GO NRW

tätig werden darf, denn sie würde dann Bankgeschäfte nicht nur gewerbsmäßig betreiben, sondern auch den Rahmen ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung überschreiten.

In den 1990er Jahren vermittelte ein Finanzmakler kurzfristige Kredite zwischen deutschen Gemeinden, die dabei als Kreditgeber oder Kreditnehmer auftraten. Das Prinzip dabei war, dass aktuell nicht benötigte Zahlungsmittel über den Finanzmakler einer Gemeinde verfügbar gemacht wurden, die Zahlungsmittel benötigte. Die dabei versprochene Verzinsung lag über dem branchenüblichen Niveau. Die Gemeinde zahlte ohne Sicherheiten hohe Kredite an eine Privatperson ohne ggf. den tatsächlichen Kreditnehmer zu kennen oder umgekehrt.

Daraus entstand ein nicht mehr beherrschbares System, sodass für Beteiligte nicht mehr nachvollziehbar war, gegenüber welcher Gemeinde welche Ansprüche oder Verpflichtungen in welchem Umfang bestanden. Insgesamt entstand ein erheblicher Schaden für die Gemeinden, auch deshalb, weil einerseits Gemeinden einen oder mehrere Kredite einer natürlichen Person gewährt hatten und „erhöhte“ Zinsen gezahlt hatten. Andererseits wurden Zahlungen von Gemeinden an Gemeinden ggf. auf das Konto des Finanzmaklers „zurückgerufen“ oder von ihm wurden selbst auch „Kredite“ an Gemeinden vergeben.

Die Sache führte zu vielen jahrelangen Gerichtsverfahren auch bei Gemeinden in NRW, um Ansprüche und ggf. Verpflichtungen zu klären. Im Jahre 1995 hat das IM NRW bereits in einem Erlass gegenüber den Gemeinden klargestellt, dass „Kreditgeschäfte“ nach dem Muster des Finanzmaklers „langfristig nicht unbedenklich“ seien. Nicht diese Sachlage, sondern andere Gegebenheiten haben dann zur Beendigung der aufgezeigten Finanzgeschäfte geführt, wobei ein bekanntes Gerichtsverfahren erst im Jahre 2014 zugunsten der Gemeinde endete.

### **18. Die unwirksamen Rechtsgeschäfte**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über das Verbot der Bestellung von Sicherheiten für einen gemeindlichen Kredit steht die Vorschrift über unwirksame Rechtsgeschäfte der Gemeinde (vgl. § 130 GO NRW). Nach dieser besonderen Vorschrift sind die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die von ihr ohne die aufgrund von Vorschriften der Gemeindeordnung erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam.

Bei einem Genehmigungsbedarf sind derartige Verträge bis zur Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam, z. B. privatrechtliche Darlehensverträge. Bei einer Ablehnung der Genehmigung sind derartige Verträge dann endgültig unwirksam. Die Vorschrift dient daher gleichzeitig auch dem Schutz des Vermögens der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

In der benannten Vorschrift wird zudem ausdrücklich bestimmt, dass gemeindliche Rechtsgeschäfte, die gegen das Verbot der Bestellung von Sicherheiten für gemeindliche Kredite verstoßen, nichtig sind (vgl. § 86 Absatz 5 GO NRW). Aus dieser Festlegung lässt sich schließen, dass in solchen Fällen gemeindliche Kreditverträge schuldrechtlich und dinglich nichtig sind. Aus der Nennung von bestimmten gemeindlichen Sachverhalten kann zudem abgeleitet werden, dass bei gemeindlichen Rechtsgeschäften die Verletzung anderer gemeindrechtlicher Vorschriften nicht zur Nichtigkeit des betreffenden Rechtsgeschäftes führt.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Kreditaufnahmen und Leistungsfähigkeit):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Kredite für Investitionen und zur Umschuldung):**

##### **1.1.1 Kreditaufnahmen für Investitionen**

###### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Außerdem ist die Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde ist daher wesentlich mitbestimmend für die Kreditaufnahme für Investitionen. Für die Finanzierung kommunaler Investitionen sind daher besondere Maßstäbe anzulegen, sodass bei der Aufnahme von Krediten für Investitionen formelle Voraussetzungen erfüllt sein müssen, z. B. eine Kreditemächtigung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW).

Vor der Annahme von Kreditangeboten zur Finanzierung von Investitionen hat die Gemeinde zu prüfen, welches Angebot ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Dabei sind auch andere qualitative und quantitative Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber dem Kreditgeber zu betrachten. Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit einer Kreditaufnahme auch die Subsidiarität der Kreditaufnahme zu beachten (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Der in dieser Vorschrift enthaltene Grundsatz der Subsidiarität der Kreditaufnahme gegenüber anderen Finanzierungsmöglichkeiten wird durch zulässige Wirtschaftlichkeitsbewertungen modifiziert. Die Gemeinde darf daher einen Kredit nur zur Deckung eines gegenwärtigen Bedarfs im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung aufnehmen.

Die Kredite für Gemeinden für Investitionen in Form des Kommunalkredits stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB). Bei einem Festbetragskredit wird z. B. der Kreditbetrag am Ende der Laufzeit insgesamt in einem Betrag fällig, dagegen sind bei einem Ratenkredit jährlich gleiche Tilgungsraten zu zahlen. Bei einem Annuitätenkredit bleibt die Jahresleistung für den Kredit insgesamt gleich, sodass ersparte Zinsen die Tilgungsleistungen erhöhen.

Die Gemeinde hat ihre Verpflichtungen aus aufgenommenen Krediten in ihrer Bilanz differenziert anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass die gemeindlichen Kredite im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen werden, z. B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen. Die Kredite können daher nach ihren Arten, nach Kreditgebern, nach ihrer Laufzeit, nach ihrer Rückzahlung oder nach ihrer Herkunft (Inland oder Ausland) sowie nach ihrer Ausgabe in Euro oder in einer Fremdwährung) unterschieden werden. Der Gemeinde sind dazu über die Bilanzgliederung hinaus keine besonderen haushaltsrechtlichen Vorgaben gemacht worden (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW).

###### **1.1.1.2 Die Auslegung des Begriffs „Kredit“**

Für die Finanzierung von Investitionen hat die Gemeinde zu prüfen, welches Angebot eines Kapitalgebers ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Sie ist trotz der Verwendung des Begriffs „Kredit“ in der haushaltsrechtlichen Vorgabe „Kredite dürfen nur für Investitionen aufgenommen werden“ nicht streng an den bankrechtlichen Kreditbegriff und dadurch an die Aufnahme von Fremdkapital am Kreditmarkt gebunden. Die Vorgabe grenzt vielmehr ab, dass die Gemeinde notwendiges Fremdkapital nur zur Finanzierung von Investitionen aufnehmen darf, ohne gleichzeitig eine Marktbeschränkung zu beinhalten.

Für die Gemeinde können deshalb auch Anleihen eine langfristige Finanzierungsform darstellen, bei der das Kapital von der Gemeinde als Emittent am Kapitalmarkt durch den Verkauf von Wertpapieren aufgenommen wird. Dieses Fremdkapital wird von einer unbestimmten Zahl von Kapitalgebern durch den Kauf von Wertpapieren aufgebracht wird. Bei dem Fremdkapital vom Kapitalmarkt steht dem Kapitalgeber wie den Kreditgebern am Kreditmarkt ein Recht auf Rückzahlung und Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals innerhalb eines dazu festgelegten Zeitrahmens zu. Die Laufzeiten können dabei nach den Erfordernissen und Möglichkeiten der Gemeinde ausgerichtet sein.

Von der Gemeinde sind die aufgenommenen Kredite und Anleihen als gemeindliche Verbindlichkeiten auf der Passivseite in ihrer Bilanz anzusetzen. Sie sind dort mindestens differenziert nach ihrer Mittelherkunft vom Kapitalmarkt (Anleihen) oder vom Kreditmarkt (Kredite) zu bilanzieren, sofern nicht weitere Vorgaben für die Bilanzansätze bestehen (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte ggf. erweiternde Erläuterungen im Anhang im Jahresabschluss zu ihrer Finanzrechnung machen, wenn dort nicht wie in der Bilanz die Mittelherkunft differenziert aufgezeigt wird.

#### **1.1.1.3 Der Begriff „Investitionstätigkeit“**

Die Gemeinde muss bei ihren Vermögensgegenständen neben den Erfordernissen der Finanzierung und den Folgekosten in Form jährlicher Haushaltsbelastungen über die Nutzungszeit auch verschiedene fachliche Aspekte, von den aufgabenbezogenen Vorgaben bis hin zu den baufachlichen Erfordernissen berücksichtigen. Als gemeindliche „Investitionstätigkeit“ wird daher die Anlage von Finanzmitteln der Gemeinde in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde von Nutzen sind und für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt werden.

Die Gemeinde darf ihre frei verfügbaren Finanzmittel bzw. Geldmittel grundsätzlich nur zur Gestaltung ihrer Aufgabenerfüllung einsetzen. Die Vermögensgegenstände, für die gemeindliche Zahlungen erfolgen, müssen daher dazu bestimmt sein, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Die zeitliche Dimension der Nutzung zum Gebrauch oder Verbrauch ist dabei kein ausschlaggebendes Kriterium, auch wenn es im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung relevant ist.

Für die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme für die Gemeinde tatsächlich vermögenswirksam sind, d. h. der Veränderung des Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen. Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z. B. die Anlage von vorhandenen Finanzmittelbeständen in Wertpapieren.

Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für gemeindliche Investitionen im Finanzplan ist zudem darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten der Gemeinde zu bewerten sind und daher grundsätzlich zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Diese Sachlage besteht unabhängig von haushaltsrechtlichen Wertgrenzen und den vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen, z. B. die Wertgrenze nach § 35 Absatz 2 GemHVO NRW.

Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist allein nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet. Entsprechend stellen auch Grundstücke, die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind, für die Gemeinde eine Investition dar.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

In den Fällen, in denen dagegen von der Gemeinde kein neues gemeindliches Vermögen für ihre Aufgabenerfüllung geschaffen wird, sondern die angeschafften Wirtschaftsgüter für den Verbrauch und nicht für den Gebrauch erworben und sofort abgeschrieben oder als Aufwand erfasst werden sollen, stellen die von der Gemeinde dafür geleisteten Auszahlungen gleichzeitig zahlungswirksame Aufwendungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

**1.1.1.4 Die Formen der Investitionstätigkeit**

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde auch Investitionsmaßnahmen Dritter mit Krediten finanzieren, soweit sie wirtschaftlicher Eigentümer des finanzierten Verfügungsgegenstandes wird oder durch eine festgelegte Gegenleistungsverpflichtung des Dritten eine aktivierbare Zuwendung schafft (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Dabei ist zu beachten, dass die bilanzielle Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz nicht dazu führt, dass nur Vermögensgegenstände, die dem Anlagevermögen der Gemeinde zuzuordnen sind, als Investitionen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften gelten.

Der Investitionstätigkeit der Gemeinde werden die nachfolgend aufgezeigten Einzahlungs- und Auszahlungsarten zugeordnet, die im gemeindlichen Finanzplan des Haushaltsplans jeweils als gesonderte Haushaltspositionen auszuweisen sind (vgl. Abbildung 132).

<b>DIE INVESTITIONSTÄTIGKEIT IM GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,</li> <li>- aus der Veräußerung von Sachanlagen,</li> <li>- von Beiträgen u. ä. Entgelten und</li> <li>- sonstige Investitionseinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,</li> <li>- für Baumaßnahmen,</li> <li>- für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,</li> <li>- für den Erwerb von Finanzanlagen,</li> <li>- von aktivierbaren Zuwendungen und</li> <li>- sonstige Investitionsauszahlungen,</li> </ul>

*Abbildung 132 „Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Die Gewährung von langfristigen Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann dann mit Krediten finanziert werden, wenn das von der Gemeinde gewährte Darlehen als Ausleihungen zu klassifizieren sind. Als Ausleihungen werden langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zugrunde liegen, betrachtet. Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, um eine Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit vorzunehmen.

Die Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit erfordert auch, dass das gemeindliche Darlehen dem Betrieb der Gemeinde unter dem Zweck gewährt wird, dass die Kapitalhingabe dauernd den Verwaltungsbetrieb der Gemeinde zu dienen hat bzw. diesem zu dienen bestimmt ist. Durch die Festlegungen im gemeindlichen Finanzplan werden die Formen der Investitionstätigkeit der Gemeinde weiter ausgefüllt. Die dort zu veranschlagenden Arten von gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen für die Investitionstätigkeit bestimmen dabei deren Rahmen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummern 15 bis 25 GemHVO NRW).

#### **1.1.1.5 Aktivierbare Eigenleistungen der Gemeinde**

In Einzelfällen kann die Gemeinde die Planung, Bauleitung oder sonstige Maßnahmen einer konkreten Investitionsmaßnahme auch durch eigenes Personal oder durch Hilfsbetriebe der Gemeinde erbringen, z. B. Bauhof, Fuhrpark u. a. Die durch die Eigenleistungen entstandenen Aufwendungen darf die Gemeinde dann der Investitionsmaßnahme zurechnen. In solchen Fällen sind dann in der gemeindlichen Ergebnisrechnung den für eine einzelne konkrete Investitionsmaßnahme entstandenen Aufwendungen in entsprechender Höhe Erträge unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ gegenüberzustellen.

Die gemeindlichen Aufwendungen werden dadurch in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbezogen und durch die künftigen Abschreibungen auf die Nutzungsdauer verteilt. Diese ertragsmäßige Zurechnung verändert daher nicht die bei der Gemeinde tatsächlich entstandenen Aufwendungen, die weiterhin entsprechend ihrer Entstehung in der Ergebnisrechnung nachgewiesen werden müssen. Zu beachten ist dabei, dass durch die Zurechnung bzw. die Klassifizierung von aktivierten Eigenleistungen in der Ergebnisrechnung kein zusätzlicher Zahlungsbedarf für die Gemeinde entsteht.

Durch eine solche Zurechnung werden die eigenen zahlungswirksamen Personal- und/oder Sach- und Dienstleistungen nicht zu Auszahlungen, die in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde nachzuweisen sind. Die Zurechnung bzw. die Aktivierung von gemeindlichen Eigenleistungen löst daher auch keinen Veränderungsbedarf für die in der Haushaltssatzung der Gemeinde festgesetzte Kreditemächtigung für Investitionen aus.

#### **1.1.1.6 Aktivierbare Zuwendungen der Gemeinde**

Die Gemeinde erfüllt ihre öffentlichen Aufgaben nicht nur durch eigene Einrichtungen, sondern auch durch das Handeln Dritter. Unter Berücksichtigung der damit in Verbindung stehenden Ziele und volkswirtschaftlichen Effekte ist es sachgerecht, die eigenen Investitionen der Gemeinde mit den gemeindlichen Investitionsförderungsmaßnahmen an Dritte gleichzusetzen. Diese haushaltswirtschaftliche Gleichbehandlung setzt dabei voraus, dass die Investitionsförderungsmaßnahmen durch eine Nutzungsbindung auf die Erfüllung gemeindlicher Aufgaben durch den Dritten ausgerichtet sind.

Die von der Gemeinde gewährten Zuwendungen für Investitionen Dritter werden im NKF daher wie gemeindliche Investitionsmaßnahmen behandelt und in der gemeindlichen Bilanz aktiviert. In diesem Sinne ist daher die gesonderte Nennung des Begriffes „Investitionsförderungsmaßnahmen“ entbehrlich geworden und in der Vorschrift des § 86 GO NRW nicht mehr enthalten. Eine gemeindliche Investitionszuwendung an Dritte kann dann der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des mithilfe ihrer Finanzmittel vom Dritten angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes ist.

Die Zuordnung einer Investitionszuwendung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit ist auch dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine zeitlich konkrete (mehrjährige) oder eine mengenmäßige Verpflichtung auferlegt hat (Gegenleistungsverpflichtung des Dritten). In solchen Fällen besteht eine Finanzleistung, die als aktivierbare Zuwendung und bei wirtschaftlichem Eigentum der Gemeinde in der Bilanz unter der zutreffenden Vermögensart im Bereich „Sachanlagevermögen“ anzusetzen ist.

Die Finanzleistung ist von der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ zu erfassen, wenn die Zuwendung mit einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden worden ist. Sie ist unter dem Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ anzusetzen, wenn eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung besteht. In allen anderen Fällen einer einem Dritten gewährten Zuwendungen entstehen der Gemeinde dadurch Aufwendungen dar, die von ihr unmittelbar in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

### **1.1.1.7 Die Haushaltsermächtigung für die Kreditaufnahme**

#### **1.1.1.7.1 Allgemeine Grundlagen**

Die von der Gemeinde vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen sind mit ihrem Gesamtbetrag, unabhängig von der Laufzeit der einzelnen aufzunehmenden Kredite, in der gemeindlichen Haushaltssatzung als Kreditermächtigung festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Buchstabe c GO NRW). Im Rahmen dieses Satzungsrechtes und des allgemeinen Budgetrechtes besteht dabei die Entscheidungsbefugnis des Rates, die Beschaffung von Fremdkapital zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen festzulegen.

Die besondere Ermächtigung in der Haushaltssatzung ist erforderlich, weil allein die Veranschlagung der Kreditaufnahme als Einzahlung aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit im Finanzplan der Gemeinde nicht als ausreichend anzusehen ist (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 26 GemHVO NRW). Die Ermächtigung für die Gemeindeverwaltung zur Aufnahme von Fremdkapital für die Anschaffung von Vermögensgegenständen bedarf eines zugelassenen Rahmens, also eines am Finanzierungsbedarf orientierten Gesamtbetrages, der vom Rat innerhalb der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzen ist.

Mit der satzungsrechtlichen Festsetzung des Gesamtbetrages der Kredite, deren Aufnahme für Investitionen der Gemeinde im Haushaltsjahr erforderlich ist, und der Veranschlagung der geplanten Investitionsauszahlungen und der Krediteinzahlungen im Haushaltsplan besteht eine ausreichende Grundlage (Ermächtigung) zur bedarfsgerechten Aufnahme einzelner Kredite durch die Gemeinde. Der Gesamtbetrag der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung muss deshalb entsprechend dem haushaltsmäßigen Bedarf zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen bemessen werden.

Die Kreditermächtigung darf nicht mit einem geringeren Betrag ausgewiesen werden, wenn ein entsprechender Zahlungsbedarf im Haushaltsjahr besteht. Die Gemeinde kann zwar unterjährig ihre Liquidität durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung verstärken und mit solchen kassenmäßigen Einzahlungen auch die Auszahlungen für Investitionen leisten. Sie muss aber im Jahresabschluss in ihrer Finanzrechnung nachweisen, dass ihre Auszahlungen aus Investitionstätigkeit unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gesamtdeckung auch haushaltsmäßig gedeckt sind (vgl. §§ 20 und 39 GemHVO NRW).

#### **1.1.1.7.2 Die Kreditweitergabe an Betriebe**

Die Gemeinde kann aufgrund ihrer Stellung als Muttereinheit im Gesamtabschluss bei Bedarf auch Kredite für ihre Betriebe aufnehmen und an die Einheiten weitergeben, die als Tochtereinheiten in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Sie darf die Finanzmittel den betreffenden Betrieben im Rahmen der Aufgabenerfüllung zur Finanzierung der Investitionstätigkeit zur Verfügung stellen (Investitionsförderung). Bei derartigen gemeindlichen Geschäften handelt es sich nach Auffassung der BaFin nicht um Bankgeschäfte im Sinne des Kreditwesengesetzes, denn das sogenannte Konzernprivileg nach § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG ist auf die Weitergabe von Krediten durch die Gemeinde an ihre Betriebe anwendbar.

Eine wichtige Voraussetzung für eine Anwendbarkeit des sog. Konzernprivilegs ist das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde als Mutter gegenüber den Betrieben oder die Verpflichtung zur Vollkonsolidierung der betreffenden Betriebe im gemeindlichen Gesamtabschluss nach § 116 Absatz 2 und 3 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW. Bei der Weitergabe von Krediten an Betriebe hat die Gemeinde zudem die Vorgaben des europäischen Rechts über staatliche Beihilfen zu beachten.

Die Gemeinde hat die Weitergabe von Krediten an ihre Betriebe nicht nur unter Beachtung der dazu getroffenen Vereinbarungen in ihrer Bilanz anzusetzen und im Anhang zu erläutern, sondern muss derartige Kreditbeträge

auch in den Gesamtbetrag der Kreditermächtigung in ihrer Haushaltssatzung einbeziehen. Sie kann dabei die Festsetzung in ihrer Haushaltssatzung so gestalten, dass im Rahmen des Gesamtbetrages der Kreditermächtigung getrennte Angaben über den Umfang der Kreditaufnahme für die Gemeindeverwaltung und den Umfang der Kreditweitergabe an Betriebe gemacht werden (Davon-Ausweis). In der Haushaltssatzung können darüber aber auch getrennte Festsetzungen getroffen werden.

#### **1.1.1.8 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i. d. R. aus der Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde in eine Finanzanlage. Eine solche Investition der Gemeinde bewirkt regelmäßig eine dauerhafte Mehrung des gemeindlichen Vermögens. Das von der Gemeinde erworbene Finanzvermögen wird daher in der gemeindlichen Bilanz im Anlagevermögen im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ angesetzt. Dieser Erwerb stellt wie die Umwandlung von liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich ebenfalls eine Investition dar. Die in diesem Zusammenhang zu leistenden Auszahlungen sind von der Gemeinde in ihrer Finanzrechnung unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ nachzuweisen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtliche Zuordnung der Auszahlungen zum Erwerb einer Kapitalanlage zur Investitionstätigkeit der Gemeinde lässt den Schluss zu, dass der Erwerb einer Kapitalanlage von der Gemeinde auch durch Kredite finanziert werden kann. Die Gemeinde darf Kredite nur für Investitionen aufnehmen. Die Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage sind dann grundsätzlich als erfüllt anzusehen, wenn durch die Kapitalanlage angesammelten Finanzmittel künftig für gemeindliche Investitionsmaßnahmen eingesetzt werden.

Der Kreditaufnahme für künftige Investitionen dürfen jedoch auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nicht entgegenstehen. Sie ist nach dieser Vorschrift zulässig, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich oder unzumutbar wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Von der Gemeinde wäre daher auch zu prüfen, ob durch den Erwerb einer Kapitalanlage mithilfe von Geldmitteln, die der Gemeinde durch die Aufnahme eines Investitionskredites zugegangen sind (Fremdkapital), es zu einer dauerhaften Vermögensmehrung bei der Gemeinde kommt.

Bei einer Kreditaufnahme für eine gemeindliche Kapitalanlage könnte ggf. auch das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW berührt sein. Es müsste für diesen Fall unterstellt werden können, dass die Kapitalanlage der Gemeinde vorrangig der Erzielung eines Gewinns aus der Differenz zwischen den Kreditkosten (aus der Kreditaufnahme) und dem Zinsertrag (aus der Kapitalanlage) dient, und dabei von der Gemeinde auf die weitere „ungewisse“ Zinsentwicklung gesetzt wird. Andererseits dient aber eine solche Differenz erst einmal dazu, eine Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Kapitalanlage anzunehmen.

Bei der Finanzierung einer Kapitalanlage durch Fremdkapital ist auch der künftige Verwendungszweck in die Bewertung einzubeziehen. Die fremdfinanzierte Kapitalanlage der Gemeinde darf nicht dazu dienen, in künftigen Haushaltsjahren zahlungswirksame Aufwendungen zu ermöglichen. Mit einem solchen Zweck verliert der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer gemeindlichen Investition und damit die Grundlage für eine zulässige Kreditaufnahme durch die Gemeinde.

In diesem Sinne wäre bei einer Fremdkapitalfinanzierung der Kapitalanlage auch der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit tangiert (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW). Die Voraussetzungen bedingen, dass die Gemeinde dann nicht eine Kapitalanlage mithilfe von aufgenommenen Investitionskrediten erwerben darf, wenn künftig mit den durch die Kapitalanlage verfügbaren Finanzmitteln gemeindliche Aufwendungen finanziert werden sollen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen sind, z. B. Aufwendungen für die künftigen Versorgungsleistungen der gemeindlichen Beamten.

Ein derartiger haushaltswirtschaftlicher Vorgang steht einerseits nicht mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen und Vorgaben für Investitionen der Gemeinde in Einklang. Andererseits kommt zur haushaltsmäßigen Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit auch kein Kredit zur Liquiditätssicherung in Betracht (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Das Fremdkapital aus derartigen Kreditaufnahmen der Gemeinde dient ausschließlich dazu, zu Fälligkeitsterminen im Haushaltsjahr die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde aufrechtzuerhalten. Durch derartige Kredite kann von der Gemeinde keine haushaltsmäßige Finanzierung herbeigeführt werden.

### **1.1.2 Die Voraussetzungen des § 77 Absatz 3 GO NRW**

#### **1.1.2.1 Die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme**

##### **1.1.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufnahme von Krediten für Investitionen unterliegt der Eigenverantwortlichkeit der Gemeinde. Sie bleibt auch bei der Prüfung der Nachrangigkeit einer Kreditaufnahme gegenüber einer anderen Finanzierung bestehen. Für die Gemeinde besteht haushaltsrechtlich keine Pflicht zur Aufnahme von Fremdkapital bzw. kein rechtlicher Anspruch, die Verschuldung zu erhöhen. Im Rahmen des Bedarfsdeckungsprinzips wird in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde zugelassen, wenn eine andere Finanzierung durch die Gemeinde nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Die Gemeinde hat daher vor der Aufnahme von Krediten für Investitionen auch zu prüfen, ob und inwieweit andere Finanzierungsmöglichkeiten für die vorgesehene Investitionsmaßnahme bestehen, z. B. einem Überschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit oder Rückflüsse aus der Darlehensgewährung, die nicht zur Tilgung von Krediten benötigt werden. In diesem Sinne ist auch zu prüfen, ob Landeszuweisungen für die gemeindliche Investition gewährt werden, z. B. als Projektförderung oder in pauschaler Form. Sofern eine derartige Finanzierungsunterstützung nicht oder nur anteilig möglich ist, besteht kein Hindernis für die Gemeinde, zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen eine Kreditaufnahme vorzunehmen.

Der haushaltsrechtlich benutzte Begriff „Kredit“ ist dabei umfassend im Sinne einer Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde zu verstehen. Er ist daher nicht allein nach den bankrechtlichen Gegebenheiten anzuwenden. Im Rahmen der Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde ist dann die Einhaltung der Nachrangigkeit der Kreditaufnahme als Vorgabe sowie die Verwendung der Kreditmittel für gemeindliche Investitionen nachvollziehbar zu gewährleisten und zu dokumentieren.

##### **1.1.2.1.2 Die Gesamtbetrachtung**

Die Gemeinde hat zur Klärung der Frage, ob im Haushaltsjahr neue Kredite zur Finanzierung von Investitionen aufgenommen werden sollen, nicht nur den Zahlungsbedarf im Haushaltsjahr sowie den Zeitraum der mittelfristigen Finanzplanung zu betrachten, sondern den gesamten Zeitraum der vorgesehenen Laufzeit der gemeindlichen Kredite. Nur dann ist es der Gemeinde möglich, die möglichen künftigen Risiken aus einer Kreditfinanzierung nicht zu unterschätzen oder als unvorhersehbar zu betrachten. Sie muss dabei auch die noch geltenden Kreditermächtigungen aus ihrer Haushaltssatzung in die Betrachtung und Beurteilung einbeziehen.

Für die Gemeinde ist außerdem eine Gesamtbetrachtung im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift für ihr gesamtes Portfolio geboten, denn sachliche Rückschlüsse betreffen immer ihre gesamten bestehenden Schulden. Die Gemeinde kann nur aufgrund einer systematischen Prüfung festzustellen, ob und in welchem Umfang die Wirtschaftlichkeit einer Kreditaufnahme durch mögliche künftige Risiken beeinträchtigt werden könnte. Zur Feststellung der Wirtschaftlichkeit gehört dann auch dazu, dass ein neuer gemeindlicher Kredit in das Schulden-



portfolio der Gemeinde passt und die Festlegung einer Zinsbindung mit den Zielen des örtlichen Zinsmanagements in Einklang steht.

Bei der Beurteilung der Gemeinde, ob Fremdkapital aufgenommen werden soll, sollte der Gemeinde bewusst sein, dass eine Analyse der Finanzierungsgegebenheiten immer nur eine stichtagsbezogene Betrachtung und Beurteilung darstellen kann. Es muss deshalb ggf. zu späteren Zeiten, je nach dem weiteren Ablaufszenario, zu Nachbesserungen kommen. Eine Wiederholung der von der Gemeinde vorgenommenen Analyse könnte ggf. auch erforderlich werden, wenn sich die Bedingungen grundsätzlich geändert haben.

### **1.1.2.2 Die Voraussetzungen der Kreditaufnahme**

#### **1.1.2.2.1 Der Begriff „andere Finanzierung“**

Die Finanzmittel aus den gemeindlichen Kreditaufnahmen lassen sich nicht ohne weiteres in die Rangordnung des Absatzes 2 dieser Vorschrift einfügen. Sie bedurften daher einer gesonderten Regelung. Dabei wurde berücksichtigt, dass die Kredite nur für Auszahlungen aufgrund gemeindlicher Investitionen aufgenommen werden dürfen werden (vgl. § 86 GO NRW). Die Gemeinde darf solche haushaltsmäßig zulässigen Kredite im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufnehmen, z. B. in Form eines Bankkredites, aber auch als Schuldscheindarlehen und Anleihen.

Eine Ausnahme von der Subsidiarität der Kreditaufnahme wird nur für den Fall zugelassen, dass eine andere Finanzierung wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Ob dies vor Ort im Einzelfall gegeben ist, muss von der Gemeinde nach haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten sowie nach den örtlichen wirtschaftlichen Wirkungen beurteilt und entschieden werden. Die Klärung der Frage sollte sich dabei nicht nur auf den Kostenvergleich zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Kreditaufnahme beschränken.

Unter den Begriff „andere Finanzierung“ fallen nicht die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung. Derartige Kredite stellen für die Gemeinde keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel dar. Sie darf solche Kredite nur aufnehmen, um ihre Zahlungsfähigkeit im Haushaltsjahr bedarfsgerecht sicherzustellen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden daher auch nicht in die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittel nach dieser Vorschrift einbezogen.

#### **1.1.2.2.2 Der Begriff „wirtschaftlich unzweckmäßig“**

Der gemeindliche Kostenvergleich ist durch die Verwendung des haushaltsrechtlichen Begriffs „wirtschaftlich unzweckmäßig“ auf die gesamte Zeit der finanziellen Bedarfsdeckung durch Fremdkapital abzustellen. Die Betrachtung und Beurteilung der Zulässigkeit der gemeindlichen Kreditaufnahme kann gleichwohl nur stichtagsbezogen erfolgen und muss einen Vergleich der möglichen Finanzierungsstrategien beinhalten. Es muss im Ergebnis aufgezeigt und belegt werden, ob die Aufnahme eines Kredites wirtschaftlich zweckmäßig ist. Dieses Erfordernis beinhaltet nicht, einen langfristigen Finanzbedarf durch kurzfristige Finanzmittel zu decken.

Zum Nachweis der Wirtschaftlichkeit eine Kreditaufnahme besteht daher für die Gemeinde die Verpflichtung, einerseits einen Vergleich zwischen den Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung nach den Absätzen 1 und 2 der Vorschrift und der Aufnahme von Fremdkapital vorzunehmen. Insgesamt gilt der Grundsatz, dass die Kreditaufnahme jedenfalls nicht ungünstiger sein darf als die sonstigen Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung. Die voraussichtlichen Gesamtkosten von beiden Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung sowie die daraus entstehenden Folgekosten müssen daher von der Gemeinde in den Vergleich einbezogen werden.

Im örtlichen Einzelfall kann ggf. auch ein Vergleich mit einer gemeindlichen Geldanlage in Betracht kommen, insbesondere dann, wenn die gemeindlichen Bestände an Kapitalvermögen hochverzinslich angelegt sind, während der Gemeinde von Dritten niedrig verzinsliche Kredite zur Verfügung gestellt werden. In die Gesamtbetrachtung der Wirtschaftlichkeit sind aber auch die Kenntnisse über den Kreditmarkt und die Bedingungen bei der Vergabe von Krediten durch die Kreditgeber einzubeziehen.

#### **1.1.2.3 Die Bedarfsprüfung**

Eine Kreditaufnahme durch die Gemeinde kommt jedoch grundsätzlich nur in Betracht, wenn alle anderen Quellen für die Beschaffung von Finanzmitteln durch die Gemeinde ausgeschöpft sind, aber von der Gemeinde im Haushaltsjahr noch Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen sind. In die notwendige Bedarfsprüfung der Gemeinde, ob eine Kreditaufnahme gerechtfertigt ist, sind die im Haushaltsjahr noch offenen Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde für Investitionsmaßnahmen einzubeziehen.

Es können zudem auch solche Zahlungsverpflichtungen in die Bedarfsprüfung einbezogen werden, deren Fälligkeit im Haushaltsjahr nicht sicher, aber überwiegend wahrscheinlich ist. Es bedarf dazu von der Gemeinde einer entsprechenden Abwägung. Die Bedarfsprüfung der Gemeinde darf sich jedoch nicht darauf erstrecken, die abgeschlossene Finanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme mit Eigenmitteln durch eine nachträgliche Kreditaufnahme in eine Finanzierung durch Fremdkapital umzuwandeln, zumal auch keine Auszahlungsverpflichtung mehr gegenüber einem Dritten besteht.

#### **1.1.2.3 Keine nachträgliche Kreditaufnahme**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit bei einem Auszahlungsbedarf im Haushaltsjahr die einzelne Kreditaufnahme so vorzunehmen, dass die vom Rat der Gemeinde satzungsrechtlich erteilte Kreditermächtigung noch besteht. Sie hat daher vor der Inanspruchnahme der Ermächtigung bzw. vor einer Kreditaufnahme zu prüfen, ob die Ermächtigung noch nicht voll ausgeschöpft ist und in zeitlicher Hinsicht noch besteht (vgl. §§ 78 und 86 GO NRW). Die Gemeinde muss aber auch feststellen, ob noch ein Auszahlungsbedarf aus ihrer Investitionstätigkeit besteht und dieser Zahlungsbedarf unter Beachtung der Nachrangigkeit der gemeindlichen Kreditaufnahme mit Fremdkapital finanziert werden soll.

Die Nachrangigkeit der Kreditaufnahme gegenüber einer anderen Finanzierung der Investitionstätigkeit der Gemeinde erfasst zwar die Abwägung zwischen einer Finanzierung mit Eigenmitteln und einer Finanzierung durch Fremdkapital. Sie führt nicht dazu, dass bei einer Nutzung von Eigenmitteln zu einem späteren Zeitpunkt dann Kredite für Investitionen aufgenommen werden dürfen. Die Entscheidung für den Einsatz von Eigenmitteln bei bestimmten Investitionen wirkt haushaltsmäßig zeitlich unbegrenzt.

Einer nachträglichen Kreditaufnahme kann vermieden werden, wenn bei der Beurteilung eines Kreditbedarfs wegen laufender Investitionen im Haushaltsjahr von der Gemeinde nicht der kassenmäßige Zahlungsvorgang allein zugrunde gelegt wird. Das haushaltswirtschaftliche Deckungserfordernis ist mindestens als gleichrangig anzusehen, denn es ist haushaltsrechtlich ausdrücklich bestimmt worden, dass die Gemeinde die Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Sie hat daher dafür zu sorgen, dass Auszahlungen für Investitionen haushaltsmäßig gedeckt und zahlungsmäßig geleistet werden können.

Die Gemeinde soll dann für ihre Investitionen keine Eigenmittel einsetzen, wenn solche Finanzmittel noch für die laufende Verwaltungstätigkeit benötigt werden, wenn auch ggf. erst zu einem späteren Zeitpunkt als zu dem Zeitpunkt des Deckungsbedarfs bzw. Auszahlungsbedarfs für Investitionen. Aus Anlass dieser Investitionen darf die Gemeinde dann keine Kredite mehr aufnehmen. Bei abgeschlossenen Investitionen besteht grundsätzlich kein (investiver) Auszahlungsbedarf mehr für die Gemeinde, den es zu finanzieren gilt. Diese Gegebenheit macht

neben der Frage nach einer noch nicht voll ausgeschöpften Kreditermächtigung und nach einer zeitlich noch geltenden Kreditermächtigung eine nachträgliche Kreditaufnahme unzulässig.

Sofern die Kreditaufnahme zugelassen würde, könnte ein weiterer Verstoß entstehen, wenn dadurch die für die investiven Auszahlungen eingesetzten, noch nicht benötigten Finanzmittel für die laufende Verwaltungstätigkeit ersetzt werden oder entsprechende Auszahlungen ermöglicht werden sollen. Eine (unzulässige) nachträgliche Kreditaufnahme würde dadurch zudem zu einer Kreditaufnahme für laufende Zwecke und nicht keine Kreditaufnahme für gemeindliche Investitionen mehr darstellen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW).

### **1.1.3 Die Kreditaufnahmen zur Umschuldung**

#### **1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die ausdrückliche Regelung, dass die Gemeinde auch Kredite zum Zwecke der Umschuldung (von Krediten) aufnehmen darf (außerordentliche Schuldentilgung). Durch diese Bestimmung wird gleichzeitig klargestellt, dass eine Kreditaufnahme für die ordentliche Tilgung von aufgenommenen Krediten ausgeschlossen ist. Sie ist zudem notwendig, denn eine alleinige Regelung in der Vorschrift über auf die Aufnahme von Krediten für Investitionen hätte dazu geführt, dass die Aufnahme von Krediten für eine außerordentliche Tilgung bestehender Kredite (Umschuldung) nicht zulässig wäre.

Der Begriff „Umschuldung“ soll daher als Begründung einer neuen Verpflichtung zur Begleichung einer bestehenden Verpflichtung verstanden werden. Die gemeindliche Umschuldung wird zudem durch die Vorschrift in einen Regelungszusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe gestellt, dass von der Gemeinde nur Kredite für Investitionen aufgenommen werden dürfen. Eine zulässige Umschuldung der Gemeinde stellt deshalb die Ablösung eines Kredites für Investitionen durch die Aufnahme eines neuen Kredites für Investitionen dar.

Bei einer Umschuldung der Gemeinde muss es sich nicht um Veränderungen bei einem einzigen Investitionskredit der Gemeinde handeln. Im Rahmen einer gemeindlichen Umschuldung können auch mehrere kleinere Investitionskredite oder Investitionskredite mit unterschiedlichen Laufzeiten zu einem neuen Investitionskredit zusammengefasst werden, wenn das Gesamtvolumen dadurch nicht erhöht wird. Für die zulässigen Umschuldungen bedarf es keiner gesonderten Ermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung. Die satzungsrechtliche Kreditermächtigung muss deshalb auch nicht in einen Bedarf an Krediten für Investitionsmaßnahmen und an Krediten für eine Umschuldung differenziert werden.

Mit der Umschuldung von Krediten können auch Zahlungen der Gemeinde verbunden sein, z. B. bei einem gleichzeitigen Wechsel des Kreditgebers. Derartige Zahlungen bzw. der Bedarf an Krediten für Umschuldungen muss dann im Finanzplan im gemeindlichen Haushaltsplan unter der Finanzierungstätigkeit veranschlagt und entsprechend in der Finanzrechnung nachgewiesen werden. Die Gemeinde kann im Rahmen des Vorberichts angeben, ob und in welchem Umfang voraussichtlich Umschuldungen im Haushaltsjahr erfolgen sollen.

Die haushaltsrechtlichen Abgrenzungen und die ausdrückliche Zwecksetzung der Verwendung der Kredite für die gemeindliche Investitionstätigkeit lassen nicht zu, dass im Rahmen einer Umschuldung von der Gemeinde aufgenommene Kredite zur Liquiditätssicherung in Kredite für Investitionen umgewandelt werden. Sie lassen auch nicht zu, dass nachträglich die von der Gemeinde bei ihren Investitionen eingesetzten Eigenmittel durch Kredite für Investitionen ersetzt werden.

In solchen Fällen konnte die Investitionsmaßnahme von der Gemeinde ohne Fremdkapital finanziert werden. Einer Kreditaufnahme durch die Gemeinde steht daher entgegen, dass im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes eine "andere Finanzierung" möglich war (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Eine nachträgliche Umwandlung der Eigenfinanzierung in eine andere Finanzierungsform ist dadurch grundsätz-

lich ausgeschlossen, zumal bei der Gemeinde zum späteren Zeitpunkt auch kein Auszahlungsbedarf mehr für die abgeschlossene investive Maßnahme besteht.

### **1.1.3.2 Die Inhalte der Umschuldung**

Im Rahmen des gemeindlichen Liquiditätsmanagements und auch zur Zinsoptimierung werden von der Gemeinde in unterschiedlichem Umfang bedarfsbezogene Umschuldungen vorgenommen. Durch eine gemeindliche Umschuldung erfolgt i. d. R. eine Ablösung der noch bestehenden Verbindlichkeit eines Kredites bei gleichzeitiger Neuaufnahme eines Kredites durch die Gemeinde in Höhe des Restbetrages der noch bestehenden gemeindlichen Verbindlichkeit. Durch eine Umschuldung werden oftmals auch mehrere Einzelkredite zu einem „neuen“ Gesamtkredit zusammengefasst.

Solche Umschuldungen werden aus unterschiedlichen Anlässen vorgenommen. Durch sie wird i. d. R. das Volumen der bestehenden Verbindlichkeiten nicht verändert, sondern es werden unter den Vorgang des Austausches der Kredite lediglich die Kreditkonditionen der Gemeinde angepasst. Unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit kann insbesondere dann eine Umschuldung bei der Gemeinde in Betracht kommen, wenn die Konditionen für die Gemeinde günstiger sind, als die des abzulösenden Kredites für Investitionen.

Die Gemeinde kann im Rahmen einer Umschuldung einen neuen Vertrag mit dem bisherigen Kreditgeber abschließen, sie kann aber auch den Kreditgeber wechseln. Bei einer Umschuldung kommt jedoch keine Verlängerung der Laufzeit des ursprünglichen Kredites in Betracht, denn dieses käme der Neuaufnahme eines Kredites für Investitionen gleich, für die ein haushaltsmäßiger Bedarf bestehen und belegt werden muss. Deshalb bedarf es keiner gesonderten Ermächtigung des Rates der Gemeinde zur Durchführung der Umschuldung bzw. dem Austausch von Krediten und der Vereinbarung neuer Kreditkonditionen.

### **1.1.3.3 Die Umwandlung in langfristige Investitionskredite**

Die Gemeinde hat oftmals zur vorläufigen bzw. vorübergehenden Finanzierung einer Investition einen kurzfristigen Kredit aufgenommen (Zwischenfinanzierung), weil z. B. während der Herstellungsphase ein günstiges Kreditangebot bestand oder die der Gemeinde gewährte Zuwendung nur in bestimmten Teilbeträgen zur Auszahlung kam. Die Gemeinde kann dann am Ende der Laufzeit des aufgenommenen kurzfristigen Kredits diesen in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit umwandeln.

Ein für gemeindliche Investitionen aufgenommenen kurzfristigen Kredit stellt von Anfang an eine haushaltsrechtlich zulässige Kreditaufnahme dar, denn die Einzahlungen daraus dienen der haushaltsmäßigen Deckung von investiven Auszahlungen der Gemeinde. Sie haben nicht lediglich den allgemeinen Zweck, die Leistung fälliger Auszahlungen durch die Gemeinde zu ermöglichen.

Diese Zwecksetzung kurzfristiger Kredite durch die Gemeinde führt dazu, dass solche kurzfristigen Kredite unter die Regelungen der Kreditaufnahme für Investitionen fallen und daher auch unter die Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung enthalten sein müssen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW). Ein für gemeindliche Investitionszwecke aufgenommenen kurzfristigen Kredit ist zudem nur hinsichtlich seiner Laufzeit, aber nicht wegen seines Zweckes mit einem Kredit zur Liquiditätssicherung der Gemeinde vergleichbar (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

Die Aufnahme solcher kurzfristigen Kredite fällt deshalb nicht unter den jahresbezogenen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung, der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzt sein muss (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Für die tatsächlich von der Gemeinde aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung folgt andererseits daraus, dass diese Kredite nicht in langfristige Kredite oder Annuitätenkredite umgewandelt

werden dürfen. Ein solcher Vorgang steht nicht mit dem haushaltsrechtlichen Begriff „Umschuldung“ im Sinne der für die Gemeinde geltenden Vorschrift in Einklang.

Die kurzfristigen Investitionskredite können zudem von der Gemeinde auch durch erhaltene Zuwendungen für Investitionen, z. B. die Investitionspauschale des Landes, abgelöst werden. Eine solche Variante ist insbesondere dann sachgerecht, wenn die gemeindliche Investition noch nicht abgeschlossen ist und noch Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen. Die Gemeinde muss dabei jedoch beachten, ob eine solche Finanzierung mit den Zweckvorgaben der erhaltenen Zuwendung in Einklang steht.

#### **1.1.3.4 Umschuldungen und Forward-Darlehen**

Die Gemeinde als Kreditnehmer kann sich mit Forward-Instrumenten für eine bestimmte Zeit im Voraus einen bestimmten Zinssatz sichern (Forward Rate Agreements - FRAs). Solche FRAs sichern ein Zinsniveau ab, ersetzen aber nicht die diesem Geschäft zugrundeliegende Kreditaufnahme oder binden die Gemeinde bereits an einen neuen Kredit. Die Gemeinde muss dafür aber auch einen Aufschlag auf den zu sichernden Zinssatz für einen künftigen Kredit hinnehmen. Ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist von der Gemeinde bereits ein Zinsbetrag zu bezahlen.

Im Rahmen einer zulässigen Umschuldung kann die Gemeinde in gleicher Art und Weise auch ein Forward-Darlehen in Anspruch nehmen. Für dessen Aufnahme besteht bei der Gemeinde ein grundsätzlicher Zahlungsbedarf, denn es gilt, zum Ende der Laufzeit durch eine Umschuldung einen fälligen Kredit abzulösen. Zu diesem Zeitpunkt besteht für die Gemeinde eine konkrete Zahlungsverpflichtung, auch wenn diese erst künftig tatsächlich zu erfüllen ist.

Bei einer solchen gemeindlichen Anschlussfinanzierung muss jedoch auch die grundsätzlich erforderliche Wirtschaftlichkeit einer Kreditaufnahme gegeben sein. Die Gemeinde hat bei Forward-Darlehen im Rahmen von Umschuldungen wie bei jeder anderen Kreditaufnahme alle Vertragselemente eines solchen Angebotes sachgerecht zu beurteilen. Es muss daher von der Gemeinde auch festgestellt worden sein, dass eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

#### **1.1.3.5 Umschuldungen und Bilanzierung**

Durch eine gemeindliche Umschuldung erfolgt i. d. R. eine Ablösung der noch bestehenden Verbindlichkeit eines Kredites bei gleichzeitiger Neuaufnahme eines Kredites durch die Gemeinde in Höhe des Restbetrages der gemeindlichen Verbindlichkeit. Derartige Geschäftsvorfälle wirken sich auch auf die gemeindliche Bilanzierung aus, denn unter Beachtung des Bruttoprinzips ist die bisherige Verbindlichkeit in Abgang zu stellen und die neue Verbindlichkeit als Zugang zu erfassen.

Eine originäre Fortführung der bisherigen Verbindlichkeit findet nicht statt, auch wenn sich das Verbindlichkeitsvolumen durch die Umschuldung nicht verändert. Insbesondere wenn im Rahmen einer Umschuldung mehrere Einzelkredite der Gemeinde zu einem „neuen“ Gesamtkredit zusammengefasst werden, kann eine Vielzahl einzelner Geschäftsvorfälle entstehen. Die Abwicklung der bilanziellen Vorgänge wirkt sich entsprechend auch auf den Forderungsspiegel der Gemeinde aus.

#### **1.1.3.6 Keine Umwandlung in Kredite zur Liquiditätssicherung**

Das Gebot der Sicherstellung der Finanzierung von gemeindlichen Investitionen, das sich auf den gesamten Lebenszyklus einer Investition bzw. des dadurch angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 86 GO NRW**

Gemeinde erstreckt, erfasst auch den Zeitraum, in dem die Gemeinde ihrer Rückzahlungsverpflichtung aus der Aufnahme von Fremdkapital nachkommen muss. Dieser Zeitraum umfasst daher auch mögliche Umschuldung beim Fremdkapital, auch wenn die einzelne Kreditaufnahme nicht einer bestimmten Investitionsmaßnahme zuzurechnen ist bzw. nicht zugerechnet werden kann.

Die Gemeinde muss auch bei Umschuldungen die haushaltsrechtliche Abgrenzung zwischen den zulässigen Zwecken für die Aufnahme von Krediten beachten. Die Gemeinde darf daher einen Kredit für Investitionen nicht in einen Kredit zur Liquiditätssicherung umwandeln, auch nicht aus Gründen der Zinsoptimierung. Nicht nur die Kredite zur Liquiditätssicherung sind von kurzfristiger Natur, auch die Kredite für Investitionen können einen solchen Charakter haben.

Die Kredite für Investitionen sind dadurch jedoch nicht den (kurzfristigen) Krediten zur Liquiditätssicherung gleichgestellt. Wäre bei Umschuldungen eine solche Änderung der Zwecksetzung der Kreditaufnahme möglich, würde die haushaltsmäßige Deckung der umgewandelten Kredite für Investitionen entfallen, weil die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung lediglich zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen aufnehmen darf (vgl. § 89 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Diese Sachlage verbietet es aber der Gemeinde, im Rahmen einer Umschuldung eine förmliche Änderung in der Zwecksetzung eines Kredites für Investitionen vorzunehmen.

#### **1.1.4 Unzulässige Finanzgeschäfte**

##### **1.1.4.1 Keine Kreditaufnahmen für Telekommunikationsunternehmen**

Im Rahmen der Kreditaufnahmen hat die Gemeinde zu prüfen, in welchem Umfang neue Kreditaufnahmen für ihre Investitionstätigkeit notwendig und zulässig sind. Dafür können neben der fehlenden Liquidität zur Leistung der aktuellen Zahlungsverpflichtungen auch Ausleihungen an gemeindliche Betriebe wegen ihrer Aufgabenstellung ein ausreichender Anlass sein.

Die Gemeinde muss dazu u. a. prüfen, in welchen Geschäftsfeldern der gemeindliche Betrieb tätig ist. Den Unternehmen der Telekommunikation darf die Gemeinde z. B. wegen der Sicherung der Wahrnehmung gleicher Wettbewerbschancen neben der Beschränkung der Haftung keine Kredite nach Maßgabe kommunalwirtschaftlicher Vorzugskonditionen gewähren (vgl. § 108 Absatz 1 Nummer 10 GO NRW).

##### **1.1.4.2 Keine Einlagengeschäfte**

Für die Gemeinde ist die Annahme fremder Gelder als Einlagen oder anderer unbedingt rückzahlbarer Gelder von Dritten, sofern der Rückzahlungsanspruch der Dritten nicht in Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen verbrieft wird, ein Einlagengeschäft als Bankgeschäft (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 1 KWG) und für die Gemeinde unzulässig. Bei solchen gemeindlichen Geschäften kommt es nicht darauf an, ob die Zinsen vergütet werden. Ein Einlagengeschäft im Sinne des KWG betreibt, wer fremde Gelder im o. a. Sinne annimmt. Als rückzahlbar werden dabei Gelder angesehen, bei denen ein zivilrechtlicher Anspruch auf ihre Rückzahlung besteht, z. B. bei einem Darlehen nach § 488 BGB und dieser nicht unter einer Bedingung steht (vgl. § 158 Absatz 1 BGB).

Bereits die Anbahnung und Durchführung der Darlehen ist als Einlagengeschäft im Sinne des KWG anzusehen. Eine Beurteilung gemeindlicher Bankgeschäfte bedarf regelmäßig der Kenntnisse im Einzelfall, denn beim Betreiben mehrerer Bank- oder Finanzdienstleistungsgeschäfte kann sich ein bankrechtlicher Geschäftsbetrieb bereits auch bei einem vergleichsweise geringen Umfang ergeben.

Kein Einlagengeschäft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 KWG und damit kein gemeindliches Bankgeschäft ist die Ausgabe von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen, bei denen von der Gemeinde unbedingt zurückzahlbar-

re Gelder von Dritten angenommen werden und der unbedingte Rückzahlungsanspruch des Dritten in der Inhaber- oder Orderschuldverschreibung verbrieft ist. Dabei ist Voraussetzung, dass die gesetzlichen und wertpapierrechtlichen Voraussetzungen von der Gemeinde gewahrt und wirksame Wertpapiere begeben werden.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde darauf zu achten, dass sie als Aussteller von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen nicht wegen einer möglichen Verwahrung und Aufbewahrung von Wertpapieren für Dritte den Tatbestand des Depotgeschäftes nach § 1 Absatz 1 Satz 2 Nummer 5 KWG erfüllt, denn sie würde dann der Erlaubnispflicht nach § 32 KWG unterfallen. Außerdem kann auch der Vertrieb von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen durch Dritte, die von der Gemeinde beauftragt werden, eine für den Dritten erlaubnispflichtige Finanzdienstleistung darstellen. Vor diesem Hintergrund wäre umfassend zu prüfen, ob ein Einlagengeschäft für die Gemeinde überhaupt wirtschaftlich ist, wenn dabei ein gewerbsmäßiges Handeln der Gemeinde als nicht zulässig anzusehen ist.

## **1.2 Zu Satz 2 (Kreditverpflichtungen und dauernde Leistungsfähigkeit):**

### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Nach dieser Vorschrift müssen die mit der Aufnahme von Krediten übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen. Der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde kommt damit bei der Finanzierung von Investitionen durch Kredite eine herausgehobene Bedeutung zu. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss deshalb über einen Finanzspielraum verfügen, damit der aus der Kreditaufnahme neu hinzukommende Schuldendienst nicht zu Einschränkungen bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt. Daran knüpft der Haushaltsgrundsatz über das Verbot der Überschuldung der Gemeinde an (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

### **1.2.2 Kreditaufnahme und Grundsatz der Gesamtdeckung**

Von der Gemeinde können in einem Haushaltsjahr mehrere Investitionsmaßnahmen vorgesehen sein, aufgrund derer ein Kreditbedarf bei der Gemeinde entsteht. In diesen Fällen kann jedoch wegen des Grundsatzes der Gesamtdeckung ein einzelner Kredit nicht einer bestimmten Maßnahme zugerechnet werden (vgl. § 20 GemHVO NRW). Gleichwohl kann bei einer Gesamtbetrachtung gemessen und beurteilt werden, ob langfristige Investitionen der Gemeinde auch langfristig finanziert werden.

Im NKF besteht der Grundsatz für die Gemeinde, dass langfristig nutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände auch langfristig finanziert werden sollen. Bei der Aufnahme eines kurzfristigen Kredites für die Erstfinanzierung von Investitionsmaßnahmen, dessen spätere Umwandlung in einen langfristigen Kredit beabsichtigt ist, ist eine Zusage des Kreditinstitutes für ein anschließendes Finanzierungsangebot (dem Grunde nach) unumgänglich. Die Gemeinde hat derartige Sachverhalte bei der Ermittlung der Größenordnung ihrer Kreditermächtigung, die in der Haushaltssatzung enthalten sein muss, zu berücksichtigen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW).

### **1.2.3 Kreditaufnahme und Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Die Gemeinde hat unter Berücksichtigung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückzahlungsverpflichtungen für Kredite, insbesondere der Kredite zur Liquiditätssicherung, in eigener Verantwortung zu bewerten und zu entscheiden, ob und in welchem Umfang ein Zahlungsüberschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit tatsächlich für Investitionen eingesetzt werden kann. Ist ein Zahlungsüberschuss erzielt worden und wird dieser Überschuss nicht für gemeindliche Tilgungsverpflichtungen benötigt, soll dieser zur Verminderung einer Kreditaufnahme für Investitionen eingesetzt werden.

Die Verwendung freier Mittel der Gemeinde bedingt, dass nach der Leistung der entsprechenden Auszahlungen im Haushaltsjahr die Finanzierung der investiven Maßnahme im entsprechenden Umfang sichergestellt und abgeschlossen ist. In einem späteren Haushaltsjahr ist dann ein „Austausch“ der Finanzierung mithilfe eines Investitionskredites nicht mehr zulässig. Für die Gemeinde besteht zu diesem Zeitpunkt kein zu finanzierender Zahlungsbedarf mehr.

In diese Abwägung sind auch die Verpflichtungen der Gemeinde zur Sicherstellung ihrer Liquidität und zur Sicherstellung der künftigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde durch eine angemessene Liquiditätsplanung sowie die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung einzubeziehen (vgl. § 75 Absatz 6, § 77 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde hat auch zu berücksichtigen, ob rechtliche Verpflichtungen gegenüber Gläubigern aus Krediten aber auch aus Anleihen bestehen.

Bei Überschüssen aus der laufender Verwaltungstätigkeit ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Erfüllung einer schuldrechtlichen Verpflichtung, die z. B. aus einem Darlehensvertrag für die Gemeinde entstanden ist, grundsätzlich einer „freien“ Verwendung eines Zahlungsüberschusses aus der laufenden Verwaltungstätigkeit für haushaltmäßige Vorhaben vorgeht, z. B. einer Verwendung für vorgesehene Investitionen. Das Ergebnis aus einer solchen Abwägung wird dann durch die Zusammenführung der Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mit den Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit im Haushaltsplan aufgezeigt.

#### **1.2.4 Die Ermittlung der zulässigen Kreditermächtigung**

##### **1.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Der gemeindliche Kreditbedarf lässt sich mit Hilfe des Finanzplans und den darin veranschlagten Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde ermitteln (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die im Finanzplan veranschlagten Beträge sind jedoch allein nicht ausschlaggebend. Sie stellen vielmehr nur den Ausgangspunkt für die Ermittlung dar, auf dem die weitere Betrachtung des des gemeindlichen Kreditbedarfs aufbaut.

Ein möglicher Kreditbedarf für gemeindliche Investitionen dürfte dem Grunde nach bestehen, wenn im Finanzplan ein negativer Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde ausgewiesen wird. Bei der Bemessung des tatsächlichen Bedarfs bzw. der Höhe einer gemeindlichen Kreditermächtigung müssen weitere Zahlungen oder Finanzmittel berücksichtigt werden. So ist zu prüfen, ob aufgrund des Saldos der Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ein Überschuss verfügbar ist, der nicht zur Tilgung von aufgenommenen Krediten benötigt wird.

Von der Gemeinde müssen in die Bemessung auch Zahlungen einbezogen werden, die Rückflüsse aus an Dritte gewährte Darlehen darstellen, und die im Haushaltsjahr nicht zur Tilgung von gemeindlichen Krediten benötigt werden. Insbesondere sind aber auch die Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen zu berücksichtigen, die, soweit sie nicht für andere Zwecke benötigt werden, von der Gemeinde ebenfalls in die Bemessung des gemeindlichen Kreditbedarfs einzubeziehen sind.

Im Rahmen dieses Gesamtbildes ist von der Gemeinde aber auch zu prüfen, ob eine andere Finanzierung nicht möglich oder ggf. wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Andererseits ist zu beachten, dass der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnende Maßnahmen nicht immer kreditfähig sind und daher nur im Einzelfall in die Bemessung des gemeindlichen Kreditbedarfs einbezogen werden dürfen. Dazu gehört z. B. nur dann der Kauf von Kapitalanlagen als Geldanlage der Gemeinde, wenn die Kapitalanlage für künftige Investitionen der Gemeinde verwendet werden soll.



#### 1.2.4.2 Ein Überprüfungsschema

Die Ermittlung des Kreditbedarfs für das Haushaltsjahr bedarf regelmäßig einer gesonderten schematischen Zusammenstellung aller darauf wirkenden Zahlungsströme. Der Bedarf bzw. die Höhe der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung muss nicht zwingend mit dem im gemeindlichen Finanzplan enthaltenen Saldo der Investitionstätigkeit identisch sein. Es können sich auch noch andere Zahlungsströme und örtliche Gegebenheiten, z. B. eine nicht ausgeschöpfte Kreditermächtigung aus dem Vorjahr auf den tatsächlichen Kreditbedarf des Haushaltsjahres auswirken.

Ein besonderer Zusammenhang besteht dabei zwischen dem Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der Festlegung der Kreditermächtigung. Bei einem negativen Saldo und einer geringeren Kreditermächtigung oder einem Verzicht auf eine Kreditermächtigung soll aus Transparenzgründen im Vorbericht in einer gesonderten Nebenrechnung die finanzmäßige Deckung der für das Haushaltsjahr vorgesehenen Investitionsauszahlungen aufgezeigt werden. Die Gemeinde kann diese Deckung dann durch vorhandene liquide Mittel erreichen, denn mögliche Kredite zur Liquiditätssicherung dürfen nur zur kurzfristigen Vorfinanzierung von gemeindlichen Investitionsmaßnahmen eingesetzt werden.

Das nachfolgende Überprüfungsschema soll einen Einstieg bieten, damit im örtlichen Einzelfall unter Beachtung der Vorschriften der §§ 75, 77 und 86 GO NRW und des § 20 GemHVO NRW sowie unter Einbeziehung der Bedürfnisse der örtlichen Haushaltswirtschaft der gemeindliche Kreditbedarf für Investitionen im Haushaltsjahr beurteilt werden kann. Die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan steht am Anfang, weil die dort ausgewiesenen Zahlungsströme die von der Gemeinde zu erbringenden Finanzleistungen aufzeigen. Der Umfang der zulässigen Kreditaufnahmen der Gemeinde wird jedoch auch durch eine Vielzahl unterschiedlicher Faktoren und durch die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse beeinflusst (vgl. Abbildung 133).

<b>DER KREDITBEDARF FÜR INVESTITIONEN</b>	
<b>ZAHLUNGSART</b>	<b>BETRAG</b>
<b>1. Auszug aus dem Finanzplan:</b>	
Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	
Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	
<b>Überschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	
Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen + Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen + Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen + Einzahlungen aus Beiträgen u. ä. Entgelten + Sonstige Investitionseinzahlungen	
<b>= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden - Auszahlungen für Baumaßnahmen - Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen - Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen - Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen - Sonstige Investitionsauszahlungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 86 GO NRW**

<b>DER KREDITBEDARF FÜR INVESTITIONEN</b>	
<b>ZAHLUNGSART</b>	<b>BETRAG</b>
= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	
= <b>Saldo aus der Investitionstätigkeit</b>	
<b>2. Ermittlung des Kreditbedarfs für Investitionen:</b>	
<b>Möglicher Kreditbedarf nach § 86 GO NRW</b> (bei negativem Saldo aus Investitionstätigkeit)	
Zu berücksichtigen (abzuziehen) sind u. a. - Überschuss aus lfd. Verwaltungstätigkeit (soweit nicht zur Tilgung von Krediten) - Rückflüsse aus Darlehensgewährungen (soweit nicht zur Tilgung von Krediten) - ...	
Zu berücksichtigen (hinzuzurechnen) sind u. a. - bei Fehlbedarf aus der laufenden Verwaltungstätigkeit: Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen (wenn keine Kreditaufnahme zur Liquiditätssicherung) - die zulässige Verwendung pauschaler investiver Zuwendungen für die laufende Verwaltungstätigkeit - ... - ... (§ 77 Absatz 3 GO NRW beachten: Ist eine andere Finanzierung möglich oder ggf. wirtschaftlich unzweckmäßig)	
<b>Nicht kreditfähig und nicht einzubeziehen sind:</b> - Auszahlungen für den Erwerb von Kapitalanlagen, wenn das Kapital für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit angesammelt wird, - die Hingabe von Finanzmitteln an Telekommunikationsunternehmen, - Auszahlungen für den Erwerb geringwertiger Vermögensgegenstände, wenn diese wegen der kurzfristigen Nutzung unmittelbar als Sachauf- wand erfasst werden; - der Austausch einer abgeschlossenen Finanzierung mit Eigenmitteln gegen eine Finanzierung mit Fremdkapital.	
<b>Ermittelter Kreditbedarf für die Gemeindeverwaltung</b>	
<b>3. Ermittlung des Kreditgesamtbeararfs für Investitionen:</b>	
Zu berücksichtigen (hinzuzurechnen) sind - die Kreditgewährung an gemeindliche Betriebe	
Zu berücksichtigen (abzuziehen) sind - die Rückzahlung aus der Kreditgewährung an gemeindliche Betriebe	
<b>Ermittelter Kreditgesamtbearf</b> <b>(Übernahme als Höhe der Kreditermächtigung)</b>	

*Abbildung 133 „Die Ermittlung des Kreditbedarfs“*

Das Schema stellt jedoch kein abschließendes und auch kein vollständiges Prüfschema für die Gemeinde zur Ermittlung oder zur Überprüfung der Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung dar. Mit dem Schema soll lediglich nur die Vielzahl der möglichen Kriterien verdeutlicht und aufgezeigt werden, die für die Ermittlung des Umfangs der gemeindlichen Kreditermächtigung von Bedeutung sind und deshalb von der Gemeinde in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden müssen.

Der tatsächliche örtliche Kreditbedarf kann deshalb von der Gemeinde auch nicht rein rechnerisch und ohne Vorprüfung durch die Einfügung von Beträgen in die verschiedenen Felder unmittelbar bestimmt werden. Aufgrund der vielfältigen Faktoren kommt es zu einer auf die örtlichen Verhältnisse bezogene Berechnung des Kreditbedarfs für das Haushaltsjahr. Für die Gemeinde bietet es sich an, die örtliche Ermittlung des Kreditbedarfs im Vorbericht zum Haushaltsplan offenzulegen.

## **2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Kreditermächtigung):**

### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht eine über das Haushaltsjahr hinausgehende Geltungsdauer für die in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzte Kreditermächtigung vor (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW). Die Kreditermächtigung gilt danach bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.

Mit diesem größeren Zeitrahmen soll eine bedarfsgerechtere Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde erreicht werden, insbesondere für die Fälle, in denen die gemeindlichen Investitionen am Ende des Haushaltsjahres nicht abgeschlossen werden können und im folgenden Haushaltsjahr fortgeführt werden. Eine im Haushaltsjahr teilweise oder vollständig nicht benötigte Kreditermächtigung steht damit im Folgejahr noch für anfallende Auszahlungen für Investitionen der Gemeinde zur Verfügung.

Die zweijährige Geltungsdauer der Kreditermächtigung stellt deshalb neben dem Grundsatz der Gesamtdeckung nach § 20 GemHVO NRW eine Maßnahme dar, aufgrund dessen die Gemeinde die Durchführung ihrer Investitionen flexibler gestalten kann. Sie dient auch dazu, dass die Gemeinde den Grundsatz der Sicherstellung der Finanzierung gemeindlicher Investitionen vor Ort erfüllen kann (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). In Bezug auf die gemeindlichen Investitionsmaßnahmen ist haushaltsrechtlich für die Kreditermächtigung und für die Verpflichtungsermächtigungen die gleiche Geltungsdauer ausdrücklich bestimmt worden (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW).

### **2.2 Die Übertragung der Kreditermächtigung**

Die Übertragung der Kreditermächtigung in das folgende Haushaltsjahr steht in einem Zusammenhang mit der Möglichkeit der Übertragbarkeit von Ermächtigungen nach § 22 GemHVO NRW. Die Gemeinde kann festlegen, dass die Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben; längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Betrieb genommen werden kann.

Für Investitionsmaßnahmen, die im Haushaltsjahr nicht begonnen worden sind, kann dabei bestimmt werden, dass die Ermächtigungen höchstens bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar bleiben. Die Finanzierung der gemeindlichen Investitionen erfordert immer, dass bei der Gemeinde auch die entsprechenden Finanzmittel verfügbar sind, zu denen auch die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen gehören.

Bei der Gemeinde ist es sachgerecht, die Ermächtigung des Rates in der Haushaltssatzung noch über das jeweilige Haushaltsjahr hinaus weiter zu nutzen, wenn das Folgejahr bereits ein investiver Auszahlungsbedarf erkennbar ist, z. B. weil Investitionen noch nicht begonnen wurden oder fortgesetzt werden müssen. Damit wird auch dem Grundsatz der Sicherstellung der Finanzierung der gemeindlichen Investitionen Rechnung getragen (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Diese Sachlage setzt dabei aber voraus, dass die Kreditermächtigung noch nicht in voller Höhe im Haushaltsjahr benötigt wurde.

In den Fällen, in denen die Gemeinde im Haushaltsjahr noch eine Kreditermächtigung entsprechend dem Bedarf für Auszahlungen aus fortgeführten Investitionsmaßnahmen aus dem Vorjahr des Haushaltsjahres nutzt und die nicht verbrauchte Kreditermächtigung bedarfsgerecht übertragen hat, wird der im Haushaltsjahr aufgenommene Kredit für Investitionen auf diese Kreditermächtigung angerechnet. Er muss daher nicht auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzte Kreditermächtigung angerechnet werden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW).

Von der Gemeinde kann die deswegen nicht oder nur anteilig benötigte Kreditermächtigung für das Haushaltsjahr dann ins Folgejahr übertragen werden. Diese Möglichkeit setzt aber grundsätzlich voraus, dass voraussichtlich auch ein entsprechender Auszahlungsbedarf für Investitionen im Folgejahr besteht, der nicht durch die Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung des Folgejahres abgedeckt werden kann, sondern der nicht benötigten Kreditermächtigung des Vorjahres bedarf.

### **2.3 Die Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme**

Die zweijährige gesetzliche Geltungsdauer ermöglicht der Gemeinde, bei einer ausreichenden Liquiditätslage eine Investitionsmaßnahme mit eigenen Mitteln vorzufinanzieren. Sie kann ihre investive Maßnahme ggf. auch zuerst mit einem kurzfristigen Kredit haushaltsmäßig finanzieren und dann nach dessen Ablauf der Laufzeit diesen Kredit in einen langfristigen Kredit für Investitionen umzuschulden. Die für die Investitionsmaßnahme erforderliche Kreditaufnahme muss dabei durch die in der Haushaltssatzung enthaltene Kreditermächtigung gedeckt sein (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW). Die Einzahlungen daraus sind im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat aber auch die Möglichkeit, eine Vorfinanzierung einer gemeindlichen Investitionsauszahlung durch einen Kredit zur Liquiditätssicherung vorzunehmen, der dann im Haushaltsjahr, in dem die Auszahlungen zu leisten sind, auf den in der Haushaltssatzung festgelegten Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung anzurechnen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW). Durch eine solche Finanzierungsform wird zwar der Gemeinde die Leistung der notwendigen Investitionsauszahlungen ermöglicht, jedoch stellen die Einzahlungen aus einem Kredit zur Liquiditätssicherung keine Zahlungen dar, die zur haushaltsmäßigen Deckung der gemeindlichen Investitionsauszahlungen führen.

Diese Möglichkeit entbindet die Gemeinde daher nicht von der bedarfsgerechten Veranschlagung von Einzahlungen aus Krediten für Investitionen im gemeindlichen Finanzplan und der Festsetzung einer entsprechenden Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung des Haushaltsjahres. Im Folgejahr des Haushaltsjahres ist dann spätestens eine solche gemeindliche Vorfinanzierung durch einen langfristigen Kredit für Investitionen abzulösen. In den Fällen, in denen die Gemeinde im Rahmen dieser Vorfinanzierung einen Kredit für ihre Investitionen aufnimmt, ist dieser Kredit i. d. R. auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzte Kreditermächtigung anzurechnen, sofern nicht wegen der zweijährigen Geltungsdauer noch eine Kreditermächtigung aus dem Vorjahr verfügbar ist.

Durch eine solche Maßnahme wird sichergestellt, dass der noch notwendig werdende Austausch des aufgenommenen Kredites zur Liquiditätssicherung durch einen Kredit für Investitionen haushaltsmäßig und haushaltsrechtlich gesichert ist. Im Rahmen dieses Austausches führt die Aufnahme eines Investitionskredites dann zur Tilgung

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 86 GO NRW**

des Kredites zur Liquiditätssicherung. Der Austausch gilt dabei nicht als Umschuldung, denn es werden von der Gemeinde nicht gleichartige Kredite getauscht. Vielmehr wird durch die Gemeinde ein gemeindlicher „zweckbezogener Liquiditätskredit“ (Zahlungsmittelverstärkung nach § 89 GO NRW) durch einen anderen „zweckbezogenen Investitionskredit“ (Investitionsfinanzierung nach § 86 GO NRW) ersetzt.

Diese Austauschmöglichkeit besteht in der gesamten Zeit der Geltungsdauer der gemeindlichen Kreditermächtigung. Die Gemeinde muss daher auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten abwägen, zu welchem Zeitpunkt der Kreditaustausch erfolgen soll, z. B. im Haushaltsjahr, im Folgejahr oder wenn die Haushaltssatzung für das zweite Folgejahr noch nicht bekannt gemacht worden ist, erst in diesem Zeitraum des zweiten Folgejahres. Bei diesen Möglichkeiten für die Gemeinde muss aber immer die die Kreditermächtigung des ursprünglichen Haushaltsjahres noch nicht vollständig von der Gemeinde in Anspruch genommen worden sein, mindestens im Umfang des auszutauschenden Kreditvolumens.

Eine Vorfinanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme liegt jedoch dann nicht mehr vor, wenn die Gemeinde über ausreichende Eigenmittel bzw. eine ausreichende Liquidität verfügt. In solchen Fällen hat sie das haushaltsrechtliche Gebot zur Einhaltung der Rangfolge bei ihrer Finanzmittelbeschaffung zu beachten, nach dem die Gemeinde nur dann Kredite aufnehmen darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Dieses Gebot ist hinsichtlich der Aufnahme von Krediten ausdrücklich in der dafür geschaffenen haushaltsrechtlichen Vorschrift verankert worden. Mit der Finanzierung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme mithilfe von Eigenmitteln zeigt die Gemeinde, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Investitionsauszahlungen die Eigenmittelfinanzierung den Zahlungsbedarf decken konnte und nicht wirtschaftlich unzweckmäßig war, aber auch, dass noch eine andere Finanzierung nicht notwendig war.

### **2.4 Keine Geltung für zusätzliche Haushaltsjahre**

Die Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung zur Aufnahme von Krediten für Investitionen gilt grundsätzlich bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres. Sie gilt nur dann noch im übernächsten Jahr, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekanntgemacht wird, und dann auch nur bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Diese haushaltsrechtlich bestimmte zeitliche Begrenzung lässt es nicht zu, dass die Gemeinde bereits im Rahmen dieser Geltungsdauer einen Kredit für Investitionen aufnimmt, wenn für geplante Maßnahmen voraussichtlich erst in künftigen Jahren ein Zahlungsbedarf entsteht.

Für die Gemeinde ist es nicht zulässig, bereits "vorausschauend" innerhalb der Geltungsdauer der Kreditermächtigung neue Kreditverträge abzuschließen, auch wenn bei ihr noch kein Zahlungsbedarf besteht, z. B. im zweiten Jahr der Geltungsdauer der Kreditermächtigung, wenn die im Haushaltsjahr nicht vollständig in Anspruch genommen worden ist. Dieses haushaltsrechtliche Verbot erhält noch eine größere Bedeutung, wenn von der Gemeinde beabsichtigt ist, neue Kreditvereinbarungen für künftige Haushaltsjahre abzuschließen, die nicht von der Geltungsdauer der aktuellen gemeindlichen Ermächtigung zur Aufnahme von Investitionskrediten erfasst werden.

### **2.5 Die Informationspflichten gegenüber dem Rat**

In den Fällen, in denen die in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzte Kreditermächtigung nicht in vollem Umfang im abgelaufenen Haushaltsjahr in Anspruch genommen worden ist, und wegen eines Bedarfs im folgenden Haushaltsjahr übertragen wird, sollte der Rat - wie bei anderen Ermächtigungsübertragungen ins nächste Haushaltsjahr - frühzeitig darüber informiert werden.

Für die Gemeinde bietet es sich daher an, in der dem Rat vorzulegenden Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen auch die Höhe der übertragenen Kreditermächtigung mit anzugeben (vgl. § 22 Absatz 4 GemHVO). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss dokumentiert werden, dass noch ein Bedarf für die Inanspruchnahme der geltenden Kreditermächtigung im Folgejahr besteht.

### **3. Zu Absatz 3 (Genehmigungsbedarf bei einer gesamtwirtschaftlichen Störung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Steuerung der gemeindlichen Kreditaufnahmen):**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift bedarf bei einer gesamtwirtschaftlichen Störung die Aufnahme einzelner Kredite durch die Gemeinde der besonderen Genehmigung der Aufsichtsbehörde, sobald die Kreditaufnahme nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) beschränkt worden ist. Die Beschränkung der Kreditaufnahme kann durch eine Rechtsverordnung angeordnet werden, sodass die Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits auch für die Gemeinde eingeschränkt wird.

Die Schuldenwirtschaft der Gemeinden hat wegen des erheblichen Volumens sowie wegen der Bedeutung der Investitionspolitik unmittelbare Auswirkungen in konjunkturpolitischer Hinsicht, sodass es unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten eine Steuerung der gemeindlichen Kreditaufnahmen notwendig werden kann. In diesem Zusammenhang wird davon ausgegangen, dass durch die Kreditaufnahmen der Gemeinden zu mindestens ein regionaler Einfluss auf die wirtschaftliche Entwicklung genommen werden kann.

Ob eine gesamtwirtschaftliche Störung in einem Land auch gleichzeitig eine gesamtwirtschaftliche Störung für die Gemeinden darstellt, ist von aber vielen Faktoren abhängig und bedarf einer Betrachtung und Feststellung im Einzelfall. In den Fällen, in denen das Vorliegen einer gesamtwirtschaftlichen Störung festgestellt bzw. eine Kreditbeschränkung ausgesprochen wird, bedarf die einzelne Kreditaufnahme jeder Gemeinde der Genehmigung durch die zuständige Aufsichtsbehörde.

##### **3.1.2 Berücksichtigung staatlicher Festlegungen**

Die ausdrückliche Vorgabe für ein vorgegebenes Handeln der Gemeinde in einer bestimmten wirtschaftlichen Lage anderer Institutionen besteht nicht nur beim Auftreten einer gesamtwirtschaftlichen Störung auf staatlicher Ebene. Der Bund und die Länder haben zwar gemeinsam die Verpflichtungen aus Regelungen der Europäischen Gemeinschaft zur Einhaltung der Haushaltsdisziplin zu tragen. Die Gemeinden werden jedoch in die Überprüfung der Einhaltung dieser Vorgabe einbezogen.

Der Überprüfung auf europäischer Ebene wird dabei jeweils der Haushalt des "Sektors Staat" zugrunde gelegt, dem auch die Haushalte der Gemeinden zugerechnet werden. Die Haushaltsdisziplin der Gemeinden hat daher auch eine erhebliche Bedeutung für den "gesamtstaatlichen Haushalt", sowohl hinsichtlich der Einhaltung des Haushaltsausgleichs (vgl. Art. 109 Absatz 3 GG) als auch hinsichtlich der Kreditaufnahmen. Es besteht dabei die grundsätzliche Verpflichtung für den Staat, seine "Einnahmen" und "Ausgaben" ohne Kredite auszugleichen (vgl. Art. 115 Absatz 2 GG).

#### **3.2 Zu Satz 2 (Versagung der Genehmigung der gemeindlichen Kreditaufnahme):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ist für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde die rechtliche Grundlage geschaffen worden, die erforderliche Genehmigung für eine einzelne Kreditaufnahme der Gemeinde zu versagen,

wenn durch eine Rechtsverordnung angeordnet worden ist, dass die Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits auch für die Gemeinde nur noch eingeschränkt möglich ist. Die Aufsichtsbehörde hat die Kreditaufnahme zu versagen, wenn die gemeindliche Kreditaufnahme nicht mit den Maßgaben der Kreditbeschränkungen in Einklang steht. Durch diese Vorgaben soll z. B. erreicht werden, dass in Zeiten einer gesamtwirtschaftlichen Störung die Gemeinde eventuell Kreditbedingungen akzeptiert, die jedoch für den Kreditmarkt schädlich sind.

### **3.3 Die nichtgenehmigte Kreditaufnahme**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über die Genehmigung der Aufsichtsbehörde zur Aufnahme einzelner Kredite durch die Gemeinde bei einer gesamtwirtschaftlichen Störung steht die gesetzliche Festlegung, dass Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die von ihr ohne die nach Vorschriften der Gemeindeordnung erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam sind (vgl. § 130 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde muss daher bei der Aufnahme einzelner Kredite bei einer gesamtwirtschaftlichen Störung ihre Aufsichtsbehörde über das vorgesehene Rechtsgeschäft informieren und um Genehmigung der Kreditaufnahme bitten, damit ihr Rechtsgeschäft wirksam werden kann. Bis zur Entscheidung der Aufsichtsbehörde in der Sache ist der vorgesehene bzw. abgeschlossene Vertrag der Gemeinde über die Aufnahme eines Kredites schwebend unwirksam und darf von der Gemeinde nicht umgesetzt werden. Bei einer Ablehnung der Genehmigung der genannten Rechtsgeschäfte ist ein Vertrag endgültig unwirksam und kann nicht zum Tragen kommen.

## **4. Zu Absatz 4 (Kreditähnliche Rechtsgeschäfte):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde):**

#### **4.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde wird neben der Aufnahme von Krediten auch durch den Abschluss kreditähnlicher Rechtsgeschäfte belastet. Das kreditähnliche Rechtsgeschäft begründet eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt. Damit sind nur die gemeindlichen Rechtsgeschäfte als kreditähnlich einzuordnen, die mit der Investitionstätigkeit der Gemeinde in Verbindung stehen und einen ähnlichen Charakter haben.

Die kreditähnlichen Rechtsgeschäfte sind typischerweise jene gemeindlichen Rechtsgeschäfte, in denen die Gemeinde langfristige Leistungsverpflichtungen gegenüber einem Dritten mit erheblichen finanzwirtschaftlichen Belastungen für künftige Haushaltsjahre eingeht. Diese Gegebenheiten werden durch die Einbindung der Regelungen über kreditähnliche Rechtsgeschäfte in die haushaltsrechtliche Vorschrift über die Aufnahme von Krediten für gemeindliche Investitionen deutlich. Bei der Entscheidung über die Einordnung müssen die tatsächlichen Gegebenheiten des betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfalles berücksichtigt werden.

Zu den kreditähnlichen Rechtsgeschäften der Gemeinde gehören jedoch nicht die zinsbezogenen Derivatgeschäfte. Derartige gemeindliche Rechtsgeschäfte stellen keine Kreditgeschäfte im Sinne dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift dar. Deren Volumen fließt daher auch nicht in den Gesamtbetrag der von der Gemeinde vorgesehenen Kredite für Investitionen ein, der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW).

#### **4.1.2 Der Begriff "Kreditähnlich"**

Für die Gemeinde ist der Charakter eines kreditähnlichen Rechtsgeschäfts haushaltsrechtlich nicht näher bestimmt worden. Auf eine konkrete Festlegung wurde wegen der Vielzahl möglicher Arten von kreditähnlichen Rechtsgeschäften und ihren unterschiedlichen Erscheinungsformen und Ausgestaltungen verzichtet. Ausgehend davon, dass bei den Rechtsgeschäften eine Zahlungsverpflichtung für die Gemeinde begründet wird, muss durch eine wirtschaftliche Betrachtung festgestellt werden, ob die vorgesehene (längerfristig) Finanzierung einer Kreditaufnahme der Gemeinde gleichkommt.

In allgemeiner Form ausgedrückt, lassen sich unter dem Begriff "kreditähnlich" gemeindliche Rechtsgeschäfte erfassen, bei denen die Gemeinde einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, gleichzeitig dafür aber als Gegenleistung künftig zu einem finanziellen Ausgleich gegenüber einem Dritten verpflichtet ist. Durch die kreditähnlichen Rechtsgeschäfte der Gemeinde werden i. d. R. gemeindliche Finanzierungsgeschäfte erfasst, die mit Investitionen der Gemeinde im Zusammenhang stehen oder ersatzweise dafür erfolgen.

#### **4.1.3 Die kreditähnlichen Rechtsgeschäfte**

##### **4.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Für die Einordnung gemeindlicher Rechtsgeschäfte als kreditähnliche Rechtsgeschäfte sind nicht die formale Bezeichnung und Einordnung des einzelnen Geschäftes, sondern dessen wirtschaftliche Auswirkungen auf die Gemeinde sowie der objektive Wille der Vertragspartner zu einem „Kreditgeschäft“ entscheidend. Folgende Geschäfte stellen Beispiele für kreditähnliche Rechtsgeschäfte dar (vgl. Abbildung 134).

<b>BEISPIELE FÜR KREDITÄHNLICHE RECHTSGESCHÄFTE</b>	
-	Leasinggeschäfte.
-	Atypische Mietverträge ohne Kündigungsmöglichkeiten.
-	Nutzungsüberlassungen für Gebäude auf gemeindeeigenen Grundstücken.
-	Periodenübergreifende Stundungsabreden.
-	Leibrentenverträge (Erwerb eines Grundstückes gegen Übernahme einer festen Geldrente).
-	Ratenkaufmodelle bzw. Mietkaufverträge.
-	ÖPP-Projekte mit kombinierten kreditähnlichen Vertrags-elementen.
-	Zinstermingeschäfte mit verzögerter Zahlung und ohne Gleichwertigkeit.
-	Erbaurechtsverträge mit Erbbauberechtigung.

*Abbildung 134 „Beispiele für kreditähnliche Rechtsgeschäfte“*

Solche Geschäfte sind typischerweise jene gemeindlichen Rechtsgeschäfte, bei denen die Gemeinde langfristige Leistungsverpflichtungen mit erheblichen wirtschaftlichen Belastungen für künftige Haushaltsjahre einget. Zu



diesen Geschäften der Gemeinde gehören jedoch nicht zinsbezogene Derivatgeschäfte. Solche Rechtsgeschäfte stellen keine Kreditgeschäfte im Sinne des Absatzes 1 dieser Vorschrift dar und fließen daher auch nicht in den Gesamtbetrag der von der Gemeinde vorgesehenen Kredite für Investitionen ein, der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW).

#### **4.1.3.2 Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte**

##### **4.1.3.2.1 ÖPP und Leasing**

###### **4.1.3.2.1.1 Die Inhalte dieser Rechtsgeschäfte**

Für die Gemeinde bedeutet nicht nur die Aufnahme von Krediten eine dauerhafte Belastung ihres Haushalts, sondern auch die Verpflichtungen aus einem ÖPP/Leasing-Projekt können künftige erhebliche haushaltsmäßige Belastungen darstellen. Die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde darf auch durch solche gemeindlichen Geschäfte nicht gefährdet werden. Die Gemeinde muss deshalb hinsichtlich der Leistungsfähigkeit auch für kreditähnliche Rechtsgeschäfte die gleichen Maßstäbe anlegen wie für eine Kreditaufnahme für gemeindliche Investitionsmaßnahmen.

Die Bilanzierung eines Leasingobjektes findet i. d. R. beim Leasinggeber statt, denn dieser bleibt der wirtschaftliche Eigentümer. Vielfach ist der Leasingvertrag für die Gemeinde kündbar und ggf. besteht eine Verlängerungsoption für Gemeinde. Die Gemeinde ist nur zur Zahlung der Leasingraten verpflichtet, sodass bei der Gemeinde nur Aufwendungen aus den zu leistenden Leasingraten entstehen und in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen sind.

In den Fällen, in denen es sich dagegen um ein Objekt nach den Wünschen der Gemeinde handelt, die Gemeinde die wirtschaftlichen Risiken und Lasten auf eigene Rechnung trägt, die Dauer der Mietzeit der voraussichtlichen Nutzungsdauer entspricht und die Leasingraten insgesamt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Objektes decken, ist die Gemeinde i. d. R. als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Das Leasingobjekt ist dann von der Gemeinde in ihrer Bilanz zu aktivieren. Die von der Gemeinde zu zahlenden Leasingraten stellen dann in einem solchen Fall Verbindlichkeiten für die Gemeinde dar.

Bei ÖPP-Projekten, die in unterschiedlichen Modellen, z. B. Erwerbermodell oder Inhabermodell, bei der Gemeinde realisiert werden, ist die haushaltsmäßige Behandlung und die wirtschaftliche Zuordnung der betreffenden Vermögensgegenstände durch die Gemeinde abhängig von der örtlichen Ausgestaltung des ÖPP-Projektes im Einzelfall. Zu solchen Projekten können deshalb keine generellen Festlegungen für deren haushaltsmäßige Behandlung getroffen werden.

###### **4.1.3.2.1.2 Die Veranschlagung im Haushaltsplan**

Die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungsentgelte aus einem ÖPP/Leasing-Projekt sind jährlich im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen. Es ist dabei in Abhängigkeit von der gewählten Modellvariante vorzugehen und das Entgelt soweit wie möglich in seine konsumtiven und investiven Anteile aufzuteilen. Die getrennte haushaltsmäßige Veranschlagung wird für die Gemeinde jedoch dadurch erleichtert, dass die Investoren als Bieter i. d. R. bereits bei der Angebotsabgabe aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche gesondert anzugeben, z. B. für den Bau, den Betrieb, die Unterhaltung und für die Finanzierung.

Die konsumtiven Anteile aus dem Betrieb und der Unterhaltung der gemeindlichen Projekte sind als Aufwendungen im Ergebnisplan der Gemeinde zu veranschlagen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen (vgl. §§ 2 und 38 GemHVO NRW). Es sind auch etwaige Erlöse aus dem Betrieb eines solchen Projektes zu

erfassen. Die ermittelten Entgelte für Baukosten stellen immer investive Anteile dar und sind der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen. Sie sind entsprechend im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen und in der Finanzrechnung nachzuweisen (vgl. § 3 und 39 GemHVO NRW). Eine pauschale Zuordnung der Entgelte nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“ ist daher von der Gemeinde möglichst zu vermeiden.

#### **4.1.3.2 Die Bausparverträge**

Zu den Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommen, ist auch der Abschluss von Bausparverträgen zu zählen. Der Zweck solcher Geschäfte ist nicht die dauerhafte zinsgünstige Anlage von gemeindlichem Kapital, sondern die Erlangung eines Bauspardarlehens. Bei diesen gemeindlichen Geschäften stellen die Einzahlung der Ansparsumme, die Wartefrist bis zur Erteilung des Bauspardarlehens und die Aufnahme des Darlehens eine wirtschaftliche Einheit dar, aufgrund derer für die Gemeinde eine Zahlungsverpflichtung begründet wird, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt.

Die Gemeinde hat daher beim Abschluss von Bausparverträgen zu beachten, dass diese Finanzmittel nur für Investitionen eingesetzt werden dürfen, der Anspruch auf ein Bauspardarlehen entstanden ist. Unter Beachtung der Nachrangigkeit der Kreditaufnahme ist auch ein Bausparvertrag nur dann als vertretbar anzusehen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die Gemeinde hat daher bei Bausparverträgen zu prüfen, ob die Finanzierung nach den Bausparbedingungen gegenüber einer sonstigen Kreditfinanzierung mindestens als gleichwertig angesehen werden kann, denn sie vereinbart bereits beim Abschluss von Bausparverträgen die Konditionen.

#### **4.1.3.3 Die Erbbaurechtsverträge**

Die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommen, entstehen auch aus dem Abschluss von Erbbaurechtsverträgen, bei denen die Gemeinde als Vertragspartner der Erbbauberechtigte ist. Der Zweck solcher Rechtsgeschäfte ist die langfristige Nutzung eines fremden Grundstückes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Erlangung eines Bauspardarlehens. Anders als bei eigenen Grundstücken der Gemeinde besteht bei gemeindlichen Gebäuden auf fremden Grundstücken weder eine rechtliche noch eine wirtschaftliche Einheit zwischen dem Gebäude und dem Grund und Boden.

Mit einem Erbbaurechtsvertrag wird durch die Gemeinde eine langfristige Zahlungsverpflichtung bezogen auf ein Grundstück als Vermögensgegenstand begründet. Bei dem betreffenden Vermögensgegenstand kann die Gemeinde zwar nicht rechtlicher Eigentümer werden, aus wirtschaftlicher Sicht bindet sich die Gemeinde jedoch langfristig. Mit dem Vertragsabschluss des Erbbaurechtsvertrages wird von der Gemeinde eine Zahlungsverpflichtung, gestreckt über die lange Vertragslaufzeit begründet. Dieses gemeindliche Rechtsgeschäft mit seiner langfristigen Zahlungsverpflichtung kommt daher wirtschaftlich einer gemeindlichen Kreditverpflichtung gleich.

### **4.1.4 Die Anzeigepflicht**

#### **4.1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Wegen der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte und der daraus entstehenden künftigen wirtschaftlichen Belastung der Gemeinde bedarf die Entscheidung der Gemeinde über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, der unverzüglichen Anzeige an die Aufsichtsbehörde, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung durch die Gemeinde.

Für die Anzeigepflicht ist entscheidend, dass ein kreditähnliches Rechtsgeschäft nach den Umständen des Einzelfalls und bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu dem gleichen haushaltsmäßigen Erfolg führen würde wie die Aufnahme eines Kredites entsprechend der in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigung und damit ggf. eine sonst nicht zulässige Kreditaufnahme ermöglicht würde. Die Regelung dient daher dem Schutz der Gemeinde, um eine Gefährdung ihrer Haushaltswirtschaft oder riskante oder unwirtschaftliche Rechtsgeschäfte mit Dritten dauerhaft auszuschließen.

In der Anzeige an die Aufsichtsbehörde sind von der Gemeinde jeweils die tatsächlichen Verhältnisse und die finanziellen Auswirkungen im Rahmen eines Wirtschaftlichkeitsvergleiches darzustellen und auf Verlangen der Aufsichtsbehörde durch Vorlage der vertraglichen Abmachungen zu belegen. Die Monatsfrist ist dabei keine Ausschlussfrist für aufsichtsbehördliches Handeln. Unter die haushaltsrechtliche Anzeigepflicht fallen aber auch spätere Änderungen der von der Gemeinde angezeigten Rechtsgeschäfte, insbesondere dann, wenn die Änderungen zu einer höheren haushaltsmäßigen Belastung der Gemeinde führen.

#### **4.1.4.2 Die Abgabe von gemeindlichen Erklärungen**

Die Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter durch die Gemeinde, die Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben sowie der Abschluss von sonstigen Rechtsgeschäften bedürfen der Beteiligung des Rates der Gemeinde, denn der Rat ist für die Übernahme von Bürgschaften, den Abschluss von Gewährverträgen und die Bestellung sonstiger Sicherheiten für andere Rechtsgeschäfte sowie für Rechtsgeschäfte allein zuständig, die den genannten Geschäften wirtschaftlich gleichkommen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe p GO NRW).

Aus diesen gemeindlichen Geschäften entstehen regelmäßig zukunftsbezogene Verpflichtungen der Gemeinde. Für die Einverständniserklärung ist die Schriftform ausdrücklich gesetzlich festgelegt worden (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW). Die Schriftform gilt auch für die Anzeige der Entscheidung über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, gegenüber Aufsichtsbehörde und soll unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, angezeigt werden.

Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird u. a. der Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Die Gemeinde soll sich deshalb vor dem Abschluss solcher Rechtsgeschäfte die notwendige Klarheit über den Inhalt der Verpflichtungen verschaffen und die interne Entscheidungszuständigkeit klären. Die gemeindlichen Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet wird, sind i. d. R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt (vgl. § 64 GO NRW).

#### **4.1.5 Der Nachweis der Rechtsgeschäfte**

Zur Gewährleistung einer geordneten Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde ihre aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften bestehenden Finanzierungsverpflichtungen im Haushaltsplan vollständig darzustellen. Im Vorbericht zum Haushaltsplan sollte dazu ausgeführt werden, wie hoch die haushaltswirtschaftlichen Belastungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften in den folgenden Jahren voraussichtlich sein werden, z. B. aus Leasinggeschäften (vgl. § 7 GemHVO NRW).

Entsprechende Erläuterungen sollten auch beim Jahresabschluss gegeben werden, dem eine Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten der Gemeinde zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres beizufügen ist (vgl. § 47 GemHVO NRW). In dieser Übersicht ist auch der Stand der Verpflichtungen aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, darzustellen.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 1):**

Mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll sichergestellt werden, dass die aufgrund einer Entscheidung der Gemeinde begründete Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen. Die Gemeinde hat daher vor der zu treffenden Entscheidung zu prüfen und zu beurteilen, ob die aus einem abzuschließenden kreditähnlichen Rechtsgeschäfte entstehende künftige wirtschaftliche Belastung mit ihrer Leistungsfähigkeit verträglich ist.

Die Beachtung der dauernden Leistungsfähigkeit ist auch bei einer durch ein kreditähnliches Rechtsgeschäft begründeten Zahlungsverpflichtung der Gemeinde eine wichtige Messgröße. Die Leistungsfähigkeit der Gemeinde muss daher nicht bei gemeindlichen Kreditaufnahmen für Investitionen und bei Umschuldungen gegeben sein, sondern auch für alle gemeindliche Zahlungsverpflichtungen aus anderen vergleichbaren Rechtsgeschäften.

#### **4.3 Zu Satz 3 (Verzicht auf die Anzeige):**

Mit der Anzeige der Entscheidung über ein kreditähnliches Rechtsgeschäft wird die Bedeutung der daraus entstehenden wirtschaftlichen Belastung der Gemeinde aufgezeigt. Eine Anzeige der Gemeinde soll daher nicht erforderlich sein, wenn die Begründung von Zahlungsverpflichtungen im Rahmen der laufenden Verwaltung erfolgt. Derartige Geschäfte werden insbesondere durch ihr regelmäßiges Anfallen und durch ihre Vielzahl sowie durch ihre Bedeutung für die Gemeinde charakterisiert.

Zu solchen Geschäften gehören Angelegenheiten, die keine grundsätzliche oder eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben und zu den üblichen Geschäften der Gemeindeverwaltung zu rechnen sind. Sie gelten im Namen des Rates als auf den Bürgermeister übertragen, soweit sich der Rat nicht für bestimmte Geschäfte oder Einzelfälle die Entscheidung vorbehält (vgl. § 41 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Eine genaue Abgrenzung bedarf der örtlichen Festlegung von Verantwortlichkeiten in Form von Zuständigkeiten oder finanziellen Wertgrenzen, ggf. auch einer Absprache mit der Aufsichtsbehörde.

### **5. Zu Absatz 5 (Bestellung von Sicherheiten für Kredite):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Verbot der Sicherheitsbestellung):**

##### **5.1.1 Das gesetzliche Verbot**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift darf die Gemeinde zur Sicherung eines ihrer Kredite keine Sicherheiten bestellen. Bei dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe wird entsprechend dem Wesen des Kommunalkredits davon ausgegangen, dass er aufgrund bankrechtlicher Gegebenheiten ohne eine Bestellung besonderer Sicherheiten gewährt wird. Dieser Sachlage liegt u. a. auch die Überlegung zugrunde, dass die Gemeinde mit ihrem gesamten Vermögen und ihren gesamten Erträgen haftet und es auch kein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde gibt (vgl. § 128 Absatz 2 GO NRW). Im Ergebnis besteht bei einer Kreditvergabe an eine Gemeinde für den Kreditgeber bzw. Gläubiger kein Kreditausfallrisiko.

Mit der Bestellung einer Sicherheit werden Risiken aus dem gemeindlichen Kreditgeschäft auf einen Dritten übertragen. Ein Ausfallrisiko kann z. B. darin bestehen, dass die Tilgungs- und Zinsleistungen in ihrem Umfang oder zum Erfüllungszeitpunkt nicht vertragsgemäß erfüllt werden. Als Sicherungsinstrument werden oftmals Kreditderivate genutzt, die z. B. in Form von Credit Default Swaps (CDS) oder Total Return Swaps (TRS). Zur Absicherung werden aber auch Credit Linded Notes (CLN) und Asset Backed Securities (ABS) angeboten. Derartige Geschäfte stellen, sofern sie ausnahmsweise zulässig sind, i. d. R. schwebende Geschäfte dar.

Das ausdrückliche Verbot der Bestellung von Sicherheiten für Kredite durch die Gemeinde bezieht sich auf die gesamte gemeindliche Kreditwirtschaft und auf alle möglichen Arten geeigneter Sicherheiten. Der Begriff in der Vorschrift „Zur Sicherung des Kredits“ ist daher von der Gemeinde weit auszulegen. Von der ausdrücklichen Vorgabe für die Gemeinde werden sowohl die Kredite für Investitionen als auch die Kredite zur Liquiditätssicherung sowie die kreditähnlichen Rechtsgeschäfte der Gemeinde erfasst (vgl. § 86 Absatz 1 und 4 sowie § 89 Absatz 2 GO NRW). Ebenso aber auch z. B. dingliche Sicherheiten oder auch Pfandrechte.

### **5.1.2 Die Unwirksamkeit der Bestellung von Sicherheiten**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zur Sicherung eines Kredits steht die gesetzliche Festlegung, dass Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die von ihr ohne die nach Vorschriften der Gemeindeordnung erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam sind (vgl. § 130 Absatz 1 GO NRW). Die mögliche Zulassung einer Ausnahme durch die Aufsichtsbehörde von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten ist als eine einer Genehmigungspflicht gleichwertige Handlung anzusehen.

Die Bestellung einer Sicherheit zur Sicherung eines Kredits kann zudem nur dann zu einem umsetzbaren Rechtsgeschäft der Gemeinde führen, wenn die Aufsichtsbehörde das gemeindliche Rechtsgeschäft als ein Geschäft einstuft, für das eine Ausnahme von dem gesetzlichen Verbot zugelassen werden kann. Die Gemeinde muss daher bei der Bestellung einer Sicherheit zur Sicherung eines Kredits ihre Aufsichtsbehörde über das vorgesehene Rechtsgeschäft informieren und um Zulassung einer Ausnahme von dem gesetzlichen Verbot bitten, damit ihr Rechtsgeschäft wirksam werden kann.

Die Gemeinde sollte sich dabei an der gesetzlichen Vorgabe für ähnliche Rechtsgeschäfte orientieren, bei denen die Entscheidung der Gemeinde der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Wirkung, vorzulegen ist (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW). Bis zur Entscheidung der Aufsichtsbehörde in der Sache ist der vorgesehene bzw. abgeschlossene Vertrag der Gemeinde über die Bestellung einer Sicherheit schwebend unwirksam und darf von der Gemeinde nicht umgesetzt werden. Bei einer Ablehnung der Zulassung einer Ausnahme ist ein Vertrag endgültig unwirksam und kann nicht zum Tragen kommen.

### **5.1.3 Die Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zur Sicherung eines Kredits steht die besondere gesetzliche Festlegung, dass Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das Verbot der Bestellung von Sicherheiten verstoßen, nichtig sind. Bei einem Verstoß sind deshalb die betreffenden gemeindlichen Rechtsgeschäfte sowohl in schuldrechtlicher als auch in dinglicher Hinsicht von Anfang an als nichtig anzusehen. Die Bestellung muss deshalb nicht angefochten oder für ungültig erklärt werden. Dies gilt auch, wenn die Nichtigkeit der Bestellung einer Sicherheit erst später festgestellt wird.

Aus der Nennung von bestimmten gesetzlichen Bestimmungen, bei denen ein Verstoß dagegen die Nichtigkeit eines gemeindlichen Rechtsgeschäfts bewirkt, kann abgeleitet werden, dass die Verletzung anderer gemeindlicher Vorschriften durch Rechtsgeschäfte der Gemeinde nicht zur Nichtigkeit des betroffenen gemeindlichen Rechtsgeschäftes führt. In diesem Zusammenhang dient daher auch das ausdrückliche gesetzliche Verbot der Bestellung von Sicherheiten zur Sicherung eines Kredits dem Schutz des gemeindlichen Vermögens im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde.

### **5.2 Zu Satz 2 (Ausnahmezulassung vom Verbot):**

Der Aufsichtsbehörde ist es gestattet, eine Ausnahme von dem Verbot der Bestellung einer Sicherheit zur Sicherung eines Kredits zuzulassen, wenn die Bestellung solcher Sicherheiten der Verkehrsübung im Kreditwesen entspricht (vgl. § 86 Absatz 5 Satz 2 GO NRW). Der Verkehrsübung entspricht die Bestellung einer Sicherheit für die Aufnahme eines Kredites durch die Gemeinde, wenn die Sicherheitsbestellung im allgemeinen Geschäftsverkehr und unter Berücksichtigung der besonderen Stellung der Gemeinden im Kreditgeschäft üblich ist.

Ein Gläubiger kann aus Rechtsgründen auf die Bestellung einer dinglichen Sicherheit bei einem gemeindlichen Kredit bestehen, z. B. bei Hypotheken für gemeindliche Gebäude. Eine Besicherung von Krediten, die nicht zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt werden, ist nicht zulässig, denn bereits die Kreditaufnahme ist unzulässig. Die Zulassung einer Ausnahme würde dadurch auch gegen das gemeindliche Haushaltsrecht verstoßen. Sie kann ggf. auch gegen Beihilfevorschriften der Europäischen Union verstoßen.

Die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der Bestellung einer Sicherheit bei der Aufnahme eines gemeindlichen Kredits wird durch die Ausnahmeregelung in das pflichtgemäße Ermessen der Aufsichtsbehörde der Gemeinde gestellt. Die Aufsichtsbehörde kann dabei nicht allein nach dem allgemeinen haushaltsrechtlichen Verbot entscheiden, dass die Gemeinde keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen darf (vgl. § 87 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sofern die Voraussetzungen für die Zulassung einer Ausnahme bei der Gemeinde jedoch nicht vorliegen, ist die Aufsichtsbehörde verpflichtet, die erbetene Ausnahmezulassung zu verweigern.

### **5.3 Das Ausfallrisiko bei Krediten**

Die Kreditkosten der Gemeinde sind u. a. auch davon abhängig, ob und in welchem Umfang ein Ausfallrisiko für den Kreditgeber besteht. Es wird durch ihn beurteilt, ob die Gemeinde ihre Tilgungs- und Zinszahlungen vollständig und termingerecht erfüllen wird. In diesem Zusammenhang ist vom Bund verordnungsrechtlich bestimmt worden, dass die Gemeinde als örtliche Gebietskörperschaft für den Kreditrisiko-Standardansatz (KSA) das Risikogewicht des Bundes von 0 Prozent zugerechnet wird (vgl. §§ 26 und 27 SolV).

Es wird dadurch "aufsichtsrechtlich" unterstellt, dass seitens der Gemeinde kein Ausfallrisiko bei der Aufnahme von Fremdkapital besteht. Auf Dauer können sich aber die Rahmenbedingungen dergestalt ändern, dass es auch zu einer Änderung der derzeit geltenden Festlegung kommen könnte. Die Kreditgeber der Gemeinde werden sich nicht erst ab diesem Zeitpunkt an der Leistungsfähigkeit orientieren, sondern könnten diesem Kriterium eine stärkere Gewichtung beimessen.



**§ 87**

**Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte**

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

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

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

**Erläuterungen zu § 87:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Abgrenzung der Regelung**

**1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Mit der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen, ohne dass einer derartigen Bestellung i. d. R. eine entsprechende Gegenleistung oder ein Vermögenszuwachs bei der Gemeinde gegenübersteht. Unter den Begriff „Bestellung von Sicherheiten“ fallen dabei alle Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die der Sicherung von fremden Verbindlichkeiten dienen. Dazu gehören die Sicherheitsleistungen nach den §§ 232 ff. BGB, die dinglichen Sicherheiten im Sinne der §§ 1204 ff BGB, aber auch die Sicherungsübereignung.

Eine Sicherheitsleistung kann dabei z. B. durch eine Hinterlegung von Geld oder Wertgegenständen, Bestellung einer Grundschuld und Ähnlichem erfolgen. Durch solche Rechtsgeschäfte tritt die Gemeinde in Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten ein. Die Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos für fremde Interessen darf dabei von der Gemeinde nur im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfolgen.

In der gemeindlichen Praxis geschieht dieses insbesondere durch die Übernahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, aber auch durch die Bestellung sonstiger Sicherheiten zugunsten Dritter, z. B. den gemeindlichen Betrieben. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde bedürfen dabei nicht zwingend eigenständiger Verträge, sondern können auch durch Regelungen oder Klauseln in anderen Verträgen, z. B. bei Betrieben der Gemeinde im Gesellschaftsvertrag, enthalten sein.

In den haushaltsrechtlichen Rahmen des Verbots der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter fallen jedoch keine Bürgschaften Dritter, wenn ein Schuldner der Gemeinde die Erfüllung seiner privaten Verpflichtungen gegenüber der Gemeinde mithilfe eines Dritten als Bürgen absichern will. Es kann aber gleichwohl gegeben sein, dass seitens der Gemeinde auch eine Forderung gegenüber diesem Dritten besteht.

**1.2 Die Schutzfunktion**

Das generelle Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter in dieser Vorschrift soll daher verhindern, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten auch für fremde Interessen erhält, denn wirtschaftliche Risiken, die durch Dritte ohne Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen, sollen von der Gemeinde nicht getragen werden. Die haushaltsrechtliche Vorschrift soll daher eine Schutzwirkung für die Gemeinde haben, damit keine wirtschaftlichen Belastungen entstehen, deren Gestaltung nicht in der Befugnis der Gemeinde liegen.

Das umfassende Verbot wird jedoch durch die gesetzliche Berechtigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde, Ausnahmen davon zulassen zu können, modifiziert. Das Verbot wird auch dadurch beschränkt, dass aufgrund weiterer besonderer Regelungen in den Absätzen 1, 2 und 3 der haushaltsrechtlichen Vorschrift die Gemeinde z. B. unter Beachtung der generellen Vorgabe bei Bedarf und Vertretbarkeit auch Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen darf.

Die Gemeinde muss bei der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter bzw. zu ihren wirtschaftlichen Lasten die notwendige Vorsorge und ggf. weitere Maßnahmen einleiten, damit die Begünstigung Dritter für sie nicht ein unerträgliches Maß annimmt. Die grundsätzlich nicht auszuschließende Inanspruchnahme der Gemeinde durch den begünstigten Dritten muss in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht betrachtet werden, damit im Bedarfsfall geeignete Gegenmaßnahmen ergriffen werden können (vgl. Abbildung 135).

<b>SACHLICHER UND ZEITLICHER SCHUTZ</b>
<b>Sachlicher Schutz</b>
- Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter.
- Die gesetzlich bestimmte Ausnahme für Grundstücke.
- Weitere gesetzlich abgegrenzte Ausnahmen für bestimmte Geschäftsvorfälle.
- Zulassung von Ausnahmen durch die Aufsichtsbehörde bei Besonderheiten.
<b>Zeitlicher Schutz</b>
- Feststellung der Notwendigkeit der Bestellung einer Sicherheit.
- Keine Unterwerfung unter den Begünstigten (unzulässig: Wahlmöglichkeit des Gläubigers zwischen dem Schuldner und der Gemeinde als Bürge).
- Kein Eintreten der Gemeinde ohne Feststellung, dass der Begünstigte die ihm möglichen und zurechenbaren Instrumente nicht nutzen kann.
- Kein Eintreten der Gemeinde ohne Feststellung, ob nicht ein Dritter vorrangig (vollständig) oder gleichzeitig (anteilig) herangezogen werden kann.
- Sonstige mögliche Maßnahmen, die zur zeitlichen Verzögerung der Inanspruchnahme der Gemeinde führen.

*Abbildung 135 „Sachlicher und zeitlicher Schutz“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Die Schutzfunktion der haushaltsrechtlichen Vorschrift kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das ausdrückliche Verbot in dieser Vorschrift verstoßen, nichtig sind (vgl. § 130 Absatz 2 GO NRW). Sie kann daher die Gemeinde vor einer wirtschaftlichen Belastung schützen, die in unvertretbare bzw. unzulässiger Weise einen Dritten zulasten der Gemeinde begünstigt.

Von der Gemeinde ist zu beachten, dass die Vorschrift nicht vorrangig darauf ausgerichtet ist, ob im Rahmen der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter ein wirtschaftliches Handeln durch die Gemeinde erfolgt. Sie muss sich bei der zulässigen Übernahme einer Bürgschaft nicht vorrangig daran messen lassen, ob z. B. eine Darlehenshingabe der Gemeinde an den Bürgschaftsnehmer ggf. „wirtschaftlicher“ wäre.

In eine vergleichende Wirtschaftlichkeitsbetrachtung wäre dann von der Gemeinde auch einzubeziehen, dass sie bei einer Inanspruchnahme aus der Bestellung von Sicherheiten eine Gläubigerstellung einnimmt und nicht der durch die Sicherheitsbestellung Begünstigte, sondern nunmehr tatsächlich die Gemeinde den Schuldner zur Erfüllung seiner Verpflichtungen anhalten muss.

## **2. Nachweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde**

### **2.1 Gemeindliche Haftungsverhältnisse**

Mit der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen deshalb im Verbindlichkeitspiegel die bestehenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde vollständig offengelegt bzw. nachvollziehbar dargestellt werden (vgl. § 47 GemHVO NRW). Nur mit den ergänzenden Informationen über mögliche künftige Verpflichtungen der Gemeinde kann ein sachlich zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde entstehen.

Die Gemeinde muss in den Fällen, in denen der Eintritt einer Verpflichtung zulasten der Gemeinde sicher oder wahrscheinlich ist, eine Passivierung der Verpflichtung in der gemeindlichen Bilanz prüfen, z. B. bei einer Insolvenzanmeldung eines gemeindlichen Betriebes, wenn Leistungsverpflichtungen bestehen. Für eine Prüfung sind insbesondere Angaben und Erläuterungen zu übernommenen Bürgschaften, zu Gewährverträgen sowie zu bestellten Sicherheiten unter Berücksichtigung des Grades der Wahrscheinlichkeit heranzuziehen.

Bei den gemeindlichen Haftungsverhältnissen ist von der Gemeinde im Rahmen ihrer Angabepflichten im Jahresabschluss immer das Vorliegen folgender Merkmale zu prüfen (vgl. Abbildung 136).

<b>DIE MERKMALE GEMEINDLICHER HAFTUNGSVERHÄLTNISSE</b>	
-	Bestehen einer einseitigen vertraglichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten, die zu einer vermögenswirksamen Belastung bei der Gemeinde führen kann.
-	Bei dem Dritten besteht keine unmittelbare Verpflichtung zu einer Gegenleistung gegenüber der Gemeinde.
-	Der Eintritt der gemeindlichen Verpflichtung ist von einem künftigen Ereignis abhängig, das die Gemeinde nicht beeinflussen kann.
-	Es liegen keine Gegebenheiten dafür vor, dass die gemeindliche Verpflichtung als Verbindlichkeit oder Rückstellung zu bilanzieren ist.

*Abbildung 136 „Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse“*

Die notwendige haushaltswirtschaftliche Transparenz erfordert, dass die Haftungsverhältnisse im gemeindlichen Jahresabschluss gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages konkret ausgewiesen werden. Sie unterscheiden sich von den sonstigen Verpflichtungen der Gemeinde in Form von Verbindlichkeiten und Rückstellungen durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde.

Die Haftungsverhältnisse der Gemeinde müssen in den Fällen, in denen sie den Status von Rückstellungen oder Verbindlichkeiten erreicht haben, im Jahresabschluss in der gemeindlichen Bilanz unter den zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden. Sie sind dann nicht mehr nachrichtlich im Verbindlichkeitspiegel anzugeben. Die Darstellung der gemeindlichen Haftungsverhältnisse liegt im Interesse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und hat eine erhebliche örtliche Bedeutung.

## **2.2 Die Quantifizierung der Haftungsverhältnisse**

Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz oder im Verbindlichkeitspiegel hat mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am jeweiligen Abschlussstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung der Gemeinde auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer übernommenen Ausfallbürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich, die nicht den zulässigen Umfang der gemeindlichen Haftung überschreiten darf.

Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe dafür herangezogen werden. Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich. Bei einem von der Gemeinde übernommenen oder einbehaltenen Sicherungsgut richtet sich die Betragsangabe nach der Höhe der bestehenden Haftung der Gemeinde und nicht nach dem Wert des (vorhandenen) Sicherungsgutes.

Im Fall einer inzwischen eingetretenen Heranziehung der Gemeinde aus der Übernahme der Haftung, für die in diesem Umfang eine Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist (Teilpassivierung des Haftungsrisikos), soll im Verbindlichkeitspiegel noch das nicht zu passivierte Haftungsvolumen angegeben werden. In solchen Fällen ist aus Transparenzgründen und zur Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Haftungsverhältnisse ein Zusammenhang zwischen dem passivierungspflichtigen Teil und den Angaben im Verbindlichkeitspiegel herzustellen und zu erläutern. Es soll durch eine solche Offenlegung der Haftungsverhältnisse den Interessen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ausreichend Rechnung getragen werden.

## **3. Die Bilanzierung von Sicherungsrechten**

Bei der Bestellung von Sicherheiten oder Sicherungsrechten an Vermögensgegenständen, z. B. Sicherungsüberreibungen oder Sicherungsabtretungen, verbleibt das wirtschaftliche Eigentum an den betroffenen Vermögensgegenständen grundsätzlich beim Sicherungsgeber. Nur in den Ausnahmefällen, in denen die Vereinbarung zwischen der Gemeinde als Sicherungsgeber und einem Dritten als Sicherungsnehmer etwaige Verfügungsbefugnisse des Sicherungsnehmers vorsieht, die über den Sicherungszweck hinausgehen, besteht die Möglichkeit der Bilanzierung beim Sicherungsnehmer.

In den Fällen, in denen gemeindliche Vermögensgegenstände als Sicherheit dienen, sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände weiterhin in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Die Gemeinde muss die jeweils betroffenen Bilanzposten auf der Aktivseite in der Bilanz nicht besonders kennzeichnen. Es ist als ausreichend anzusehen, wenn im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss von der Gemeinde sachgerechte Angaben zu Sicherungsüberreibungen gemacht werden.

Die Gemeinde sollte daher eine umfassende Auskunft über die Art und den Umfang des erhaltenen bzw. bei ihr aufbewahrten Sicherheitsgutes geben. Dazu gehört im Falle der Verwertung des Sicherheitsgutes durch die Gemeinde als Sicherungsnehmer auch Angaben über den erzielten Erlös. Die Gemeinde kann den Erlös auch unmittelbar mit ihren Ansprüchen gegen den Sicherungsgeber verrechnen, ohne dadurch gegen das Saldierungsverbot zu verstoßen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **4. Kein Verbot der Bestellung bei Grundstücksveräußerungen**

Bei Grundstücksverkäufen der Gemeinde benötigt der Erwerber eines gemeindlichen Grundstückes zur Sicherheit bei der Finanzierung seines Grundstückskaufs oftmals bereits das noch zu erwerbende Grundstück. Es bedarf dann in solchen Fällen der Bestellung einer Sicherheit auf dem gemeindlichen Grundstück zur Finanzierung des Erwerbs des Grundstücks. Diese Bestellung erfolgt daher zugunsten eines Dritten und würde ohne eine Sonderregelung unter die Vorgaben der Sätze 1 und 2 des Absatzes 1 der Vorschrift fallen.

Vor der Neuregelung durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz wurden die Tatbestandsvoraussetzungen des § 87 GO NRW dann als nicht erfüllt angesehen, wenn vom Käufer der Kaufpreis für das Grundstück unmittelbar und unwiderruflich an die Gemeinde oder auf ein Notaranderkonto gezahlt wurde. In solchen Fällen bedurfte es dann grundsätzlich der Zulassung einer Ausnahme durch die Aufsichtsbehörde. Bei solchen Geschäften liegt jedoch die Einräumung von Grundpfandrechten auch im Interesse der Gemeinde und im Rahmen einer geschäftsüblichen und marktgerechten Abwicklung der von ihr vorgesehenen Veräußerung.

Die Gemeinde tritt hier nicht in eine Garantenstellung fremder Interessen ein, da die Grundpfandrechte nur unter Bedingung der Kaufpreiszahlung wirksam werden. Der Verzicht auf die Bestellung von Sicherheiten ist dabei nicht von der Art der bisherigen oder der zukünftigen Nutzung des gemeindlichen Grundstückes anhängig, sodass die Veräußerung gemeindlicher Grundstücke grundsätzlich von der haushaltsrechtlichen Regelung erfasst wird, z. B. Baugrundstücke, Gewerbegrundstücke, Erbbaugrundstücke.

Die Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos zugunsten eines Dritten ist mit der Bestellung der Grundpfandrechte bei Grundstücksveräußerungsgeschäften für die Gemeinde regelmäßig nicht verbunden. In einzelnen Ausnahmefällen können Grundpfandrechtsbestellungen bei Grundstücksverkäufen der Gemeinde aber ggf. der Zulassung einer Ausnahme durch die Aufsichtsbehörde bedürfen, z. B. wenn die Bestellung eines Grundpfandrechts ohne die Erteilung einer Ausnahme nichtig werden würden (vgl. § 130 GO NRW).

#### **5. Die Abgabe von gemeindlichen Erklärungen**

Die Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter durch die Gemeinde, die Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben sowie der Abschluss von sonstigen Rechtsgeschäften bedürfen der Beteiligung des Rates der Gemeinde, denn der Rat ist für die Übernahme von Bürgschaften, den Abschluss von Gewährverträgen und die Bestellung sonstiger Sicherheiten für andere Rechtsgeschäfte sowie für Rechtsgeschäfte allein zuständig, die den genannten Geschäften wirtschaftlich gleichkommen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe p GO NRW).

Aus diesen gemeindlichen Geschäften entstehen regelmäßig zukunftsbezogene Verpflichtungen der Gemeinde. Für die Einverständniserklärung ist die Schriftform ausdrücklich gesetzlich festgelegt worden (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW). Die Vorgabe der Schriftform ist für bestimmte haushaltsrechtliche Sachverhalte ausdrücklich übernommen worden. Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird u. a. der Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Sie soll sich vor dem Abschluss solcher Rechtsgeschäfte die notwendige Klarheit über den Inhalt der Verpflichtungen verschaffen und die interne Entscheidungszuständigkeit klären.

Die gemeindlichen Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet wird, sind i. d. R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt (vgl. § 64 GO NRW). Dabei ist grundsätzlich zu beachten, dass Erklärungen der Gemeinde, die nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, nicht die Gemeinde binden.

## **6. Die Übernahme von Bürgschaften**

### **6.1 Die allgemeinen Vorgaben**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt die Übernahme von Bürgschaften durch die Gemeinde grundsätzlich zu, sofern die Bürgschaftsübernahme im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben erfolgt. Das Sicherungsinstrument "Bürgschaft" ist in den zivilrechtlichen Vorschriften näher bestimmt worden (vgl. §§ 765 ff. BGB). Durch einen Bürgschaftsvertrag verpflichtet sich daher die Gemeinde als Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten als Schuldner, für die Erfüllung der Verbindlichkeiten dieses Dritten einzustehen (vgl. § 765 Absatz 1 BGB).

Bei Bürgschaftsübernahmen zugunsten gemeindlicher Betriebe muss die Gemeinde den Rahmen ihrer Geschäftsbeziehungen mit dem jeweiligen gemeindlichen Betrieb berücksichtigen, der eine gemeindliche Aufgabe erfüllt (Anteilsverhältnis in unmittelbarer und mittelbarer Form). Aufgrund dieser Gegebenheiten ist der haushaltsrechtliche Grundsatz entstanden, dass die Gemeinde eine Bürgschaft gegenüber einem gemeindlichen Betrieb regelmäßig nur entsprechend ihrem geschäftsmäßigen Anteil am jeweiligen Betrieb übernehmen soll, der aufgrund der zulässigen wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde besteht (vgl. §§ 107 ff. GO NRW).

Die Festlegungen, dass die Übernahme von Bürgschaften durch die Gemeinde nur im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zulässig ist, und der verbürgte Anteil an einer Finanzierung nicht höher sein soll als der unmittelbare oder mittelbare prozentuale Anteil der gemeindlichen Beteiligung sollen dazu beitragen, dass die Gemeinde ein Risiko für Dritte nur dann übernehmen soll, wenn aus ihrer Aufgabenerfüllung heraus ein unmittelbares eigenes Interesse in der Sache besteht.

Für den Bürgschaftsgläubiger, z. B. ein Kreditinstitut, stellt die Bürgschaftsübernahme durch die Gemeinde eine „Absicherung ohne Sicherheitsleistung“ dar. Dieser Geschäftsvorgang stellt für das Institut ein Verfahren der Kreditrisikominderung dar, bei dem sich das mit der Risikoposition eines Instituts verbundene Kreditrisiko durch die Verpflichtung eines Dritten vermindert, weil der Dritte beim Ausfall des Kreditnehmers oder bei bestimmten anderen Kreditereignissen die Tilgungen gegenüber dem Institut zu leisten hat. Die Gemeinde gehört zu den Sicherungsgebern, die eine Absicherung ohne Sicherheitsleistung übernehmen können (vgl. Art. 201 Absatz 1 Buchstabe b EU-Verordnung 648/2012).

Die Gemeinde hat bei ihren Bürgschaftsübernahmen die haushaltsmäßigen Risiken und Auswirkungen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht sorgfältig zu prüfen und einzuschätzen. Sie kann dabei nicht unberücksichtigt lassen, dass sie bei einer Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft dem Gläubiger einen Schaden ersetzt, der ihm durch den Ausfall des Schuldners entstanden ist, ohne dass ggf. der Schuldner den dann bestehenden gemeindlichen Anspruch erfüllt.

### **6.2 Die Risikoeinschätzung**

Mit der Übernahme von Bürgschaften zugunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen, ohne dass einer derartigen Bestellung i. d. R. eine entsprechende Gegenleistung oder ein Vermögenszuwachs bei der Gemeinde gegenübersteht. Die Gemeinde soll daher immer eine Bürgschaftsform

wählen, die nur ein geringes Risiko für die Gemeinde beinhaltet. Sie soll mit dem Dritten eindeutig und zweckbezogen vereinbaren, für welche Schuld des Dritten eine Bürgschaft mit welchem Risiko übernommen wird.

Eine Inanspruchnahme der Gemeinde aus der übernommenen Bürgschaft heraus soll dabei nach der wirtschaftlichen Situation des Dritten nicht sehr wahrscheinlich bzw. i. d. R. nicht zu erwarten sein. Die Übernahme von Bürgschaften mit einem Risiko der Inanspruchnahme soll daher nur erfolgen, wenn für den Fall der Inanspruchnahme der Gemeinde aus der Bürgschaft weiterhin die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde gesichert ist. Je höher ein mögliches Risiko für die Gemeinde besteht, desto sorgfältiger und strenger ist von der Gemeinde die Übernahme einer Bürgschaft zu prüfen und zu beurteilen.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde ist deshalb in die Beurteilung einer Bürgschaftsübernahme einzubeziehen. Die Gemeinde darf daher eine Bürgschaft nicht übernehmen, sofern sich unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde eine Bürgschaftsübernahme haushaltsmäßig als nicht tragbar anzusehen ist. Das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter soll dabei verhindern, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten auch für fremde Interessen erhält, denn wirtschaftliche Risiken, die durch Dritte ohne Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen, sollen von der Gemeinde nicht getragen werden.

### 6.3 Die Sicherheitsgegebenheiten

Bei einem Schuldverhältnis wird i. d. R. eine Sicherheit erforderlich, wenn der Gläubiger wegen aus seiner Sicht möglichen Risiken bei der Kapitalrückgabe durch den Schuldner ein gesondertes vermögenswirksames Zugriffsrecht fordert. Der Gläubiger kann dadurch ein zusätzliches Rechte gegenüber dem Schuldner gegen Anteile am Schuldnervermögen erhalten. Sein Recht kann auch darin bestehen, dass zur Erfüllung seiner Ansprüche gegenüber dem Schuldner ggf. auch Dritte in Anspruch nehmen kann, z. B. Bürgen.

Aus bankrechtlicher Sicht besteht keine unmittelbare gesetzliche Verpflichtung für die Kreditinstitute, bei einer Kreditvergabe gleichzeitig auch bestimmte Kreditsicherheiten zu verlangen. Die Kreditsicherheiten werden aber regelmäßig in unterschiedlichen Formen verlangt, weil sie das Ausfallrisiko der Schuldner mindern. Sie sind inzwischen auch für die Eigenkapitalverhältnisse der Banken relevant geworden, weil Kreditausfälle in die Beurteilung des bankmäßigen Eigenkapitals einbezogen werden.

Ein Kreditinstitut schließt daher Verträge mit einem Schuldner und über die Sicherheitsgestaltung in unterschiedlichen Formen und Zeitläufen ab. Aus diesem Geflecht erwachsen unterschiedliche rechtliche Beziehungen zwischen mehreren natürlichen oder juristischen Personen, soweit sie an einem Kreditgeschäft unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (vgl. Abbildung 137).

<b>BÜRGSCHAFTSÜBERNAHME UND RISIKEN</b>				
	<b>Betrieb</b>	<b>Kreditinstitut/Bank</b>		<b>Gemeinde</b>
	<b>Schuldner</b> (Kreditnehmer)	<b>Gläubiger</b>		<b>Bürge</b> (ggf. später Schuldner)
		Kreditgeber	Bürgschaftsgläubiger	
<b>Schulden</b>	<b>Angebot:</b> Kredit nach Wunsch des Schuldners	<b>Angebot:</b> Investitionskredit Betriebsmittelkredit Finanzierungskredit	<b>Anforderung:</b> Garantien nach Wunsch des Kreditgebers	<b>Anforderung:</b> Vertretbare und leistbare Sicherung
<b>Bonität</b>	<b>Angebot:</b> Nachweis der Zahlungsfähigkeit	<b>Anforderung:</b> Zahlungsfähigkeit Fristeinhaltung Zukunftsprognose	<b>Anforderung:</b> Sicherungszusage (Kredit nur bei Sicherung)	<b>Angebot:</b> Modifizierte Sicherungszusage

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

<b>BÜRGSCHAFTSÜBERNAHME UND RISIKEN</b>				
	<b>Betrieb</b>	<b>Kreditinstitut/Bank</b>		<b>Gemeinde</b>
	<b>Schuldner</b>	<b>Gläubiger</b>		<b>Bürge</b>
<b>Sicherheit</b>	<b>Angebot:</b> ggf. Pfandrechte, Hypothek oder Versicherung	<b>Anforderung:</b> Risikominderung durch Sicherung (darf nicht zu Wertverlust führen, liquidierbar sein, insolvenzfest, unabhängig vom Schuldner)	<b>Anforderung:</b> Bürgschaft/ Patronat (keine Einrede; direkter Zugriff zulassen; Selbstschuldner)	<b>Angebot:</b> Bürgschaft unter Modifikationen; ggf. Garantie, Schuldbeitritt
<b>Ergebnisse</b>	<b>Angebot:</b> Kreditrückzahlung Zinszahlung	<b>Anforderung:</b> Kredittilgung Zinszahlung	<b>Angebot:</b> Bürgschaftsminderung bei Zahlungen des Schuldners	<b>Anforderung:</b> Bürgschaftsentgelt; ggf. Sicherheit
	<b>Anforderung:</b> Kapitalzufluss	<b>Angebot:</b> Kreditgewährung	<b>Anforderung:</b> Bürgschaftszusage	<b>Angebot:</b> Zustimmung
<b>Beurteilung</b> (Vorrang und Frage)	<b>Anforderung:</b> Sicherheit der Rückzahlungen?	<b>Anforderung:</b> Hohe Sicherheit (ausreichend?)	<b>Anforderung:</b> Hohe Sicherheit (ausreichend?)	<b>Anforderung:</b> Bürgschaft notwendig?
<b>Risiko</b>	<b>Ersteinstufung:</b> Geringes Risiko (Stufe 3 bei Stufen 1 bis 5)	<b>Ersteinstufung:</b> Minimales Risiko (Stufe 1 - 2 bei Stufen 1 bis 5)	<b>Ersteinstufung:</b> Minimales Risiko (Stufe 1 - 2 bei Stufen 1 bis 5)	<b>Ersteinstufung:</b> Geringes Risiko (Stufe 3 bei Stufen 1 bis 5)
	<b>Wird verändert durch:</b> Kreditarten: 1 = Investitionskredit; 2 = Betriebsmittelkredit.; 3 = Finanzierungskredit; Sicherheiten: Pfandrechte, Grundschuld, Versicherung; (einzustufen) Zugriffsrechte: Einredeverzicht; modifizierter Ausfall; Selbstschuldnerschaft; (einzustufen)			

*Abbildung 137 „Bürgschaftsübernahme und Risiken“*

Die Kreditinstitute, die Sicherheiten für ihre Kreditgewährung verlangen, können dabei auf zivilrechtlich bestimmte Rechtsgeschäfte zurückgreifen, z. B. den Eigentumsvorbehalt, die Bürgschaft, die Hypothek sowie das Pfandrecht (vgl. §§ 449, 765, 1113 und 1204 BGB). Daraus können eigenständige Ansprüche erwachsen, die dann die Ansprüche aus dem Kreditvertrag ersetzen können. Eine Kreditsicherheit ist jedoch immer in eine Gesamtbeurteilung einzubeziehen, bei der das grundlegende Kreditgeschäft die Hauptsache darstellt. In diesem Zusammen soll die Gemeinde auch eine mögliche Bürgschaftsübernahme prüfen und beurteilen sowie darüber entscheiden, ggf. auch zu ihren Lasten.

#### **6.4 Die örtliche Bürgschaftsrichtlinie**

Die Übernahme von haushaltsrechtlich zulässigen Bürgschaften durch die Gemeinde sollte auf einer örtlich gestalteten „Bürgschaftsrichtlinien“ aufbauen. Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse können in solchen Richtlinien die Voraussetzungen für die Übernahme einer Bürgschaft bestimmt werden, z. B. für welche Schuldverhältnisse im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und für welche Schuldner von der Gemeinde ggf. Bürgschaften übernommen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Von der Gemeinde sollen zudem auch die Sachverhalte bestimmt werden, die im Zeitpunkt der Antragsstellung vorliegen müssen sowie gemeindliche Bedingungen benannt werden, die Bestandteil eines jeden Bürgschaftsvertrages sein sollen. Diese ortsbezogenen Regelungen müssen wegen ihrer Bedeutung und der Entscheidungszuständigkeit des Rates für die Übernahme von Bürgschaften durch die Gemeinde durch den Rat erlassen werden (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe p GO NRW). Mögliche zu regelnde Inhalte werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 138).

<b>MÖGLICHE INHALTE ÖRTLICHER BÜRGSCHAFTSRICHTLINIEN</b>	
<b>INHALTE</b>	<b>ERLÄUTERUNGEN</b>
<b>Zweckbezogene Anlässe im Rahmen der Aufgabenerfüllung</b>	Der Anlass für den Bedarf einer gemeindlichen Bürgschaft muss im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde liegen. Dem Hauptschuldner muss es ohne eine Bürgschaftsübernahme die Aufgabenerledigung nicht möglich sein.
<b>Bedingungen im Rahmen der Bürgschaftsübernahme</b>	Die Bürgschaft darf nicht zu einer Gefährdung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde führen und die gemeindliche Leistungsfähigkeit nicht einschränken. Risikoeinschätzung zur Bonität des Schuldners und Kenntnis seines Kreditvertrages sowie eine Bürgschaftsprämie sind notwendig.  Die Tilgungen des Schuldners sollten bei normalen Zeitablauf erwartet werden können. Andere Sicherheiten oder eine Mithaftung Dritter stehen nicht oder nur beschränkt zur Verfügung.
<b>Vertragsbedingungen und Ausgestaltung</b>	Die Übernahme von modifizierten Ausfallbürgschaften ist möglich; selbstschuldnerische Bürgschaften sind unzulässig. Je nach Risiko muss nicht eine Bürgschaft im vollen Umfang der Schuld übernommen werden, z. B. bei gemeindlichen Betrieben höchstens im Rahmen der gemeindlichen Beteiligung und unter Beachtung des Europäischen Beihilferechts.  Regelmäßige Informationspflichten zwischen dem Hauptschuldner und der Gemeinde sowie mit dem Gläubiger sind unverzichtbar. Der Abschluss eines Bürgschaftsvertrages stellt eine verpflichtende Erklärung für die Gemeinde dar und bedarf der Schriftform (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW).
<b>Verfahren zur Entscheidung des Rates</b>	Der Rat ist für die Entscheidung über die Übernahme einer Bürgschaft gesetzlich zuständig. Er kann diese Entscheidung nicht übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe p GO NRW).
<b>Beteiligung der Aufsichtsbehörde</b>	Der Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist unverzüglich die Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme einer Bürgschaft anzuzeigen, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme durch die Gemeinde.  Die mit der Bürgschaftsübernahme zusammenhängenden Unterlagen sowie eine Begründung der Erforderlichkeit der Bürgschaft sind mit vorzulegen. Eine Übersicht über die bestehenden Bürgschaften ist sachgerecht.
<b>Beachtung des Europäischen Beihilferechts</b>	Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde muss mit dem Europäischen Beihilferecht in Einklang stehen, ggf. ist die erforderliche Notifizierung einzuleiten.
<b>Jährliche Informations- und Meldepflichten</b>	Eine Vielzahl von übernommenen Bürgschaften durch die Gemeinde erfordert ein "begleitendes" Verfahren, um nicht nur zu

<b>MÖGLICHE INHALTE ÖRTLICHER BÜRGSCHAFTSRICHTLINIEN</b>	
<b>INHALTE</b>	<b>ERLÄUTERUNGEN</b>
<b>Inhalte des Schuldners</b>	jedem Abschlussstichtag, die Sicherungssumme zu kennen, sondern auch die Risiken für die Gemeinde aus ihren Bürgschaften ermitteln zu können, z. B. aufgrund geänderter Sachverhalte.
<b>Ablehnungsgründe für Bürgschaftsübernahmen</b>	Die Bürgschaft führt zu einer Gefährdung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde oder die gemeindliche Leistungsfähigkeit wird dadurch eingeschränkt. Eine ausreichende Risikoeinschätzung liegt nicht vor. Der Rat der Gemeinde hat nicht über die Bürgschaftsübernahme entschieden hat.

*Abbildung 138 „Mögliche Inhalte örtlicher Bürgschaftsrichtlinien“*

Die Gemeinde muss abhängig von den örtlichen Verhältnissen ggf. ein "Bürgschaftsmanagement" einrichten, um dadurch zu sichern, dass den Bürgschaftsübernahmen für Dritte, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, möglichst gleiche Kriterien zugrunde gelegt werden. Sie sollte berücksichtigen, dass der Bedarf und der Umfang für die Bürgschaftsübernahmen vorrangig aufgrund der eigenverantwortlichen Entscheidung der Gemeinde entstehen, in einer bestimmten fachlichen und organisatorischen Art und Weise ihre örtlichen Aufgaben zu erledigen. Die Gemeinde hat in ihrem Jahresabschluss im Rahmen des gemeindlichen Verbindlichkeitsspiegels zu den übernommenen Bürgschaften ausreichende und verständliche Informationen zu geben.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bestellung von Sicherheiten):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Verbot der Bestellung von Sicherheiten):**

##### **1.1.1 Das gesetzliche Verbot**

Dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift liegt die Überlegung zugrunde, dass die Sicherheiten zugunsten Dritter eine Übernahme des wirtschaftlichen Risikos für fremde Interessen durch die Gemeinde bedeutet. Dieses Risiko besteht deshalb und wird dadurch deutlich, dass die Sicherheiten, die ein Dritter seinen Geschäftspartner bietet, nicht als ausreichend angesehen werden, sodass der Dritte eine zusätzliche Sicherheit von der Gemeinde wünscht. In diesen Fällen steht der gemeindlichen Sicherheitsleistung i. d. R. keine unmittelbare Gegenleistung des Dritten oder ein vermögensmäßiger Zuwachs gegenüber.

Aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten und zur Sicherung der künftigen Aufgabenerfüllung und Haushaltswirtschaft, aber auch um auszuschließen, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten für Dritte einnimmt, enthält die Gemeindeordnung ein generelles Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter. Dieses Verbot erstreckt sich auf vielfältige gemeindliche Sachverhalte und nicht allein auf die Sicherung eines Kredits (vgl. § 86 Absatz 5 GO NRW). Vom dem gesetzlichen Verbot werden auch gemeindliche Sicherungsgeschäfte erfasst, die über die in den weiteren Absätzen der haushaltsrechtlichen Vorschrift benannten (zulässigen) Geschäftsvorfälle der Gemeinde hinausgehen.

Der Bestellung von Sicherheiten geht regelmäßig ein Sicherungsvertrag voraus, durch den die Gemeinde als Sicherungsgeber gegenüber dem Sicherungsnehmer verpflichtet wird, eine bestimmte Sicherheit zu bestellen. Daran schließt sich dann die Bestellung einer Sicherheit bzw. die Sicherungsübereignung an, mit der der Sicherungsvertrag „erfüllt“ wird. Zu den gemeindlichen Haftungsverhältnissen werden z. B. die Bestellung von Grund-



pfandrechten, Pfandbestellungen an beweglichen Sachen und Rechten, Sicherungsabtretungen von Forderungen und sonstigen Rechten gezählt.

Der dazu festzulegende Verpflichtungsbetrag der Gemeinde ist nach dem Umfang der Haftung der Gemeinde gegenüber dem Dritten zu bemessen und ist nicht nach dem voraussichtlichen Wert des möglichen Sicherungsgutes zu bestimmen. Die Haftungsverhältnisse, die bei der Gemeinde aus der Bestellung von Sicherheiten bestehen, müssen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses gesondert im Verbindlichkeitspiegel angegeben werden (vgl. § 47 GemHVO NRW). Die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das gesetzliche Verbot verstoßen, sind unmittelbar als nichtig anzusehen (vgl. § 130 Absatz 2 GO NRW).

### **1.1.2 Die Unwirksamkeit der Bestellung von Sicherheiten**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter steht die gesetzliche Festlegung, dass Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die von ihr ohne die nach Vorschriften der Gemeindeordnung erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam sind (vgl. § 130 Absatz 1 GO NRW). Die mögliche Zulassung einer Ausnahme durch die Aufsichtsbehörde von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten ist als eine einer Genehmigungspflicht gleichwertige Handlung anzusehen.

Die Bestellung einer Sicherheit zugunsten Dritter kann zudem nur dann zu einem umsetzbaren Rechtsgeschäft der Gemeinde führen, wenn die Aufsichtsbehörde das gemeindliche Rechtsgeschäft als ein Geschäft einstuft, für das eine Ausnahme von dem gesetzlichen Verbot zugelassen werden kann. Die Gemeinde muss daher bei der Bestellung einer Sicherheit zugunsten Dritter ihre Aufsichtsbehörde über das vorgesehene Rechtsgeschäft informieren und um Zulassung einer Ausnahme von dem gesetzlichen Verbot bitten, damit ihr Rechtsgeschäft wirksam werden kann.

Die Gemeinde sollte sich dabei an der gesetzlichen Vorgabe für ähnliche Rechtsgeschäfte orientieren, bei denen die Entscheidung der Gemeinde der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Wirkung, vorzulegen ist. Bis zur Entscheidung der Aufsichtsbehörde in der Sache ist der vorgesehene bzw. abgeschlossene Vertrag der Gemeinde über die Bestellung einer Sicherheit schwebend unwirksam und darf von der Gemeinde nicht umgesetzt werden. Bei einer Ablehnung der Zulassung einer Ausnahme ist ein Vertrag endgültig unwirksam und kann nicht zum Tragen kommen.

### **1.1.3 Die Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter steht die besondere gesetzliche Festlegung, dass Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das Verbot der Bestellung von Sicherheiten verstoßen, nichtig sind. Bei einem Verstoß sind deshalb die betreffenden gemeindlichen Rechtsgeschäfte sowohl in schuldrechtlicher als auch in dinglicher Hinsicht von Anfang an als nichtig anzusehen. Die Bestellung muss deshalb nicht angefochten oder für ungültig erklärt werden. Dies gilt auch, wenn die Nichtigkeit der Bestellung einer Sicherheit erst später festgestellt wird.

Aus der Nennung von bestimmten gesetzlichen Bestimmungen, bei denen ein Verstoß dagegen die Nichtigkeit eines gemeindlichen Rechtsgeschäfts bewirkt, kann abgeleitet werden, dass die Verletzung anderer gemeindrechtlicher Vorschriften durch Rechtsgeschäfte der Gemeinde nicht zur Nichtigkeit des betroffenen gemeindlichen Rechtsgeschäftes führt. In diesem Zusammenhang dient daher auch das ausdrückliche gesetzliche Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter dem Schutz des gemeindlichen Vermögens im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde.

## 1.2 Zu Satz 2 (Zulassung einer Ausnahme vom Verbot):

### 1.2.1 Allgemeine Grundlagen

Das Verbot der Bestellung von Sicherheiten wird durch Satz 2 der haushaltsrechtlichen Vorschrift modifiziert, denn die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall eine Ausnahme von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten in Satz 1 der Vorschrift zulassen. Entsprechend der Reichweite des Verbots auf gemeindliche Sicherungsgeschäfte erstreckt sich auch die Zulassung einer Ausnahme von dem Verbot durch die Aufsichtsbehörde auf entsprechende Geschäftsvorfälle der Gemeinde.

Die Aufsichtsbehörden haben die ihnen angezeigten Sicherheitsleistungen bzw. Gewährleistungen für Dritte, für die von der Gemeinde die Zulassung einer Ausnahme erbeten wird, nach eigenem Ermessen zu beurteilen. Die Gemeinde muss aber vor ihrem Begehren versucht haben, das Risiko für ihre Haushaltswirtschaft möglichst gering zu halten und dies in ihrer Anzeige auch darlegen. Bei der Gemeinde muss außerdem ein dringendes Interesse vorliegen, dem nicht auf eine andere Weise sachgerecht Rechnung getragen werden kann.

Die Bestellung der Sicherheit zugunsten Dritter muss zudem im Rahmen der Aufgaben der Gemeinde liegen. Insbesondere muss bei einem erheblichen Wert der Sicherheit das damit verbundene Risiko für die Gemeinde in einem tragbaren Rahmen liegen. Die Aufsichtsbehörde hat die Sachlage abzuwägen und kann die Bestellung einer Sicherheit zugunsten Dritter durch die Gemeinde zulassen (vgl. Beispiel 17).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Zulassung einer Sicherheitsbestellung**

Die Gemeinde hat einem Sportverein ein gemeindliches Grundstück im Wege des Erbbaurechts zur Nutzung überlassen. Die darauf zu errichtende Sporthalle soll von dem Verein mit einem Bankdarlehen finanziert werden. Die Bank verlangt dazu eine Sicherheit. Der Verein möchte die Finanzierung mit einer Sicherungsgrundschuld zulasten des Gemeindegrundstücks absichern. Er beantragt dazu die Zustimmung der Gemeinde als Grundstückseigentümer.

Im Rahmen ihrer Prüfung stellt die Gemeinde fest, dass der Sportverein besondere Sportarten anbietet, die im Rahmen der gemeindlichen Zielsetzungen für die Sportförderung von Kindern, Jugendlichen und Erwachsenen liegen. Durch die Überlassung des gemeindlichen Grundstücks im Wege des Erbbaurechts und den Bau einer Sporthalle wird es möglich, bestimmte Sportarten ganzjährig zu betreiben. Ein Profisport ist nicht vorgesehen. Die Gemeinde will mit dem Verein eine Sicherungsabrede treffen und einen Sicherungsvertrag abschließen. Der Rat der Gemeinde hat dem Vorhaben, durch das das gemeindliche Erbbaurecht belastet wird, durch einen Beschluss zugestimmt.

Die Gemeinde beantragt bei ihrer Aufsichtsbehörde die Zulassung einer Ausnahme von der Bestellung einer Sicherheit zugunsten Dritter. Sie legt dazu dar, dass der Sportverein eine besondere Sportförderung im Zusammenwirken mit den örtlichen Schulen betreibt, dass die Gemeinde von eigenen Angeboten absehen kann. Die Finanzlage des Vereins sei geprüft und als solide einzustufen worden, was bereits eine wichtige Voraussetzung bei der Gewährung des Erbbaurechts an den Verein gewesen sei. Aus gemeindlicher Gesamtsicht wird durch die Erweiterung des Sportangebotes des Vereins eine Verbesserung der Förderung des Wohls der Einwohner erreicht. Der Verein hat sich verpflichtet, bei dauernder Zahlungsunfähigkeit der Gemeinde das Eigentum an der Sporthalle zu übertragen.

*Beispiel 17 „Die Zulassung einer Sicherheitsbestellung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Die Gemeinde muss bei einem Antrag an ihre Aufsichtsbehörde, eine Ausnahme für die Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter für die Gemeinde zuzulassen, darlegen, welche besondere Situation bei der Gemeinde besteht, die es aus Gründen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und aus Gründen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zwingend erforderlich macht, dass die Gemeinde eine Sicherheit zugunsten eines Dritten bestellt. Die Gemeinde muss ihre speziellen Verhältnisse im Einzelfall aufzeigen sowie sachgerecht begründen.

Die Aufsichtsbehörde kann in diesen Fällen die örtliche Sachlage nicht allein nach dem allgemeinen haushaltsrechtlichen Verbot, dass die Gemeinde keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen darf, entscheiden, sondern muss in ihre Beurteilung alle bestehenden Umstände bei der Gemeinde einbeziehen. Die Gemeinde kann z. B. das Erfordernis einer Ausnahmezulassung bei einer Bürgschaftsübernahme nicht damit begründen, dass der Kreditgeber bei einem Zahlungsausfall des Schuldners die Gemeinde ohne weitere Voraussetzungen erfüllt zu haben, in Anspruch nehmen will.

In diesem Zusammenhang hat die Aufsichtsbehörde zu beachten, dass in den Fällen, in denen die Voraussetzungen für die Zulassung einer Ausnahme bei der Gemeinde nicht vorliegen, sie verpflichtet ist, die von der Gemeinde erbetene Ausnahmezulassung zu verweigern. Die Aufsichtsbehörde hat außerdem zu beachten, dass die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der Bestellung einer Sicherheit bei der Aufnahme eines gemeindlichen Kredits nach den Voraussetzungen der speziellen Vorschrift zu beurteilen ist (vgl. § 86 Absatz 5 GO NRW).

### **1.2.2 Kein Zulassungserfordernis**

Der Zulassung einer Ausnahme nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift bedarf es nicht, wenn ein sonstiges Rechtsgeschäft der Gemeinde besteht, für das keine Übernahme einer Sicherheit für Dritte erforderlich ist, z. B. der Erwerb eines mit einer Hypothek belasteten Grundstückes. In diesem Fall entsteht kein Rechtsgeschäft der Gemeinde über die Bestellung einer Sicherheit, sondern nur über den Erwerb eines belasteten Grundstückes, z. B. im Rahmen einer Zwangsversteigerung.

Gleichwohl muss auch in einem solchen Fall bei der Gemeinde die Haushaltsverträglichkeit des Erwerbsgeschäftes gegeben sein. Dazu muss insbesondere auch geprüft werden, welche möglichen Belastungen aufgrund des Vermögenserwerbs auf die Gemeinde zu kommen und ob sie diese Belastungen tragen will. Im Rahmen eines Erbbaurechtsverhältnisses bedarf es ebenfalls keiner Zulassung einer Ausnahme, wenn der Erbbauberechtigte wegen des Bauwerks das Erbbaurecht mit einer Hypothek (Erbbauhypothek), Grund- oder Rentenschuld belastet.

Das Bauwerk des Erbbauberechtigten gilt als wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts und nicht als Bestandteil des gemeindlichen Grundstückes. Für das Erbbaurecht wird daher bei der Eintragung in das Grundbuch von Amts wegen ein besonderes Grundbuchblatt angelegt (Erbbaugrundbuch). Das Erbbaugrundbuch ist für das Erbbaurecht das Grundbuch im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Die Eintragung eines neuen Erbbauberechtigten ist dabei unverzüglich auf dem Blatt des Grundstücks zu vermerken.

### **1.3 Zu Satz 3 (Sonderregelung für Grundstücke)**

Bei Grundstücksverkäufen der Gemeinde ist zur Übertragung des Eigentums an dem betreffenden Grundstück eine Einigung der Gemeinde und des Dritten als Erwerber (Auflassung nach § 925 BGB) über den Eintritt der Rechtsänderung und die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlich (vgl. § 871 Absatz 1 BGB). Vor der Eintragung in das Grundbuch sind die Beteiligten an die Einigung nur gebunden, wenn die Erklärungen notariell beurkundet oder vor dem Grundbuchamt abgegeben oder bei diesem eingereicht sind oder wenn der Berechtigte dem anderen Teil eine den Vorschriften der Grundbuchordnung entsprechende Eintragungsbewilligung ausgehändigt hat (vgl. § 873 BGB).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Der Erwerber eines gemeindlichen Grundstückes benötigt zur Sicherheit bei der Finanzierung seines Grundstückskaufs oftmals bereits das noch zu erwerbende Grundstück. Es bedarf dann in solchen Fällen der Bestellung einer Sicherheit auf dem gemeindlichen Grundstück zur Finanzierung des Erwerbs des Grundstückes. Diese Bestellung erfolgt daher zugunsten eines Dritten und würde ohne eine Sonderregelung unter die Vorgaben der Sätze 1 und 2 des Absatzes 1 der Vorschrift fallen.

Die zu bestellende Grundschuld steht auch im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 1191 BGB, dient aber inhaltlich dazu, den Grundstücksverkauf bzw. die Kaufpreisforderung der Gemeinde als Gläubiger gegenüber dem Käufer abzuwickeln. Das Sicherungsverhältnis baut daher regelmäßig auf einem Kaufvertrag, einem Darlehensvertrag und einem Sicherungsvertrag auf. Durch den Erwerber des gemeindlichen Grundstückes wird ein Zusammenhang zwischen den Verträgen hergestellt und es wird ein vorübergehendes Grundschuldverhältnis auf dem gemeindlichen Grundstück geschaffen.

Vor der Ergänzung der Vorschrift durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz wurden die Tatbestandsvoraussetzungen des § 87 GO NRW als erfüllt angesehen, wenn vom Käufer der Kaufpreis für das Grundstück unmittelbar und unwiderruflich an die Gemeinde oder auf ein Notaranderkonto gezahlt wurde. In solchen Fällen bedurfte es dann nicht der Zulassung einer Ausnahme durch die Aufsichtsbehörde. Dieser Bezug wird durch die neue Regelung nicht geändert, sondern es wurde nur der Grundsatz haushaltsrechtlich kodifiziert. Andere Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die zur Bestellung einer Sicherheit zulasten eines gemeindlichen Grundstückes führen, werden daher von dieser Sonderregelung für den Grundstücksverkehr nicht erfasst.

Bei den Grundstücksgeschäften liegt die Einräumung von Grundpfandrechten aber auch im Interesse der Gemeinde und im Rahmen einer geschäftsüblichen und marktgerechten Abwicklung der von ihr vorgesehenen Veräußerung. Die Gemeinde tritt hier nicht in eine Garantenstellung fremder Interessen ein, da die Grundpfandrechte nur unter Bedingung der Kaufpreiszahlung wirksam werden. Der Verzicht auf die Bestellung von Sicherheiten ist dabei nicht von der Art der bisherigen oder der zukünftigen Nutzung des gemeindlichen Grundstückes anhängig, sodass die Veräußerung gemeindlicher Grundstücke grundsätzlich von der haushaltsrechtlichen Regelung erfasst wird, z. B. Baugrundstücke, Gewerbegrundstücke, Erbbaugrundstücke.

Die Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos zugunsten eines Dritten ist mit der Bestellung der Grundpfandrechte bei Grundstückveräußerungsgeschäften für die Gemeinde nicht verbunden. In einzelnen Ausnahmefällen können Grundpfandrechtsbestellungen bei Grundstücksverkäufen der Gemeinde aber ggf. der Zulassung einer Ausnahme nach § 87 Absatz 1 Satz 2 GO NRW bedürfen, z. B. wenn diese ohne deren Erteilung nichtig werden würden (vgl. § 130 GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Bürgschaften und Gewährverträge):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Übernahme und gemeindliche Aufgabenerfüllung):**

#### **2.1.1 Die Bedeutung der Vorschrift**

Die Übernahme Gewährverträgen bedeutet immer ein Risiko für die Gemeinde. Daher kommen für die Gemeinde derartige Rechtsgeschäfte nur in Betracht, wenn das Risiko haushaltswirtschaftlich tragbar ist und die Übernahme im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegt. Dabei sollen Bürgschaftsübernahmen durch die Gemeinde regelmäßig nur in Verbindung mit Investitionsvorhaben rechtlich selbstständiger Dritter im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unter Beachtung des jeweiligen gemeindlichen Beteiligungsverhältnisses erfolgen.

Bei der Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen müssen die einschlägigen zivilrechtlichen Vorschriften beachten werden (vgl. §§ 765 bis 778 BGB). Zudem bedarf es bei diesen gemeindlichen Geschäftsvorfällen einer Beteiligung der Aufsichtsbehörde, denn die Ge-

meinde haftet i. d. R. insgesamt und nicht eingeschränkt wie z. B. bei einer dinglichen Sicherung. Die Haftung der Gemeinde kann jedoch zeitlich begrenzt sein, z. B. wenn hinsichtlich der Sicherungszeit ein Bezug zu anderen Gegebenheiten oder Verträgen des Schuldners besteht.

Die Abgabe einer Bürgschaftserklärung bzw. der Abschluss eines Bürgschaftsvertrages stellen verpflichtende Erklärungen zulasten der Gemeinde dar. Die Gemeinde darf deshalb jedoch keine selbstschuldnerische Bürgschaft (vgl. § 773 Absatz 1 Nummer 1 BGB) übernehmen. Bei derartigen Bürgschaften kann bei einem Ausfall des Schuldners der Gläubiger die Gemeinde als Bürge unmittelbar zur Befriedigung seiner Forderungen in Anspruch nehmen. Die Gemeinde darf daher regelmäßig nicht auf die Einrede der Vorausklage verzichten und sich nicht als Selbstschuldner verbürgen.

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde führt nicht zu einer Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan. Ein Anlass zu einer Veranschlagung liegt erst dann vor, wenn die Gemeinde als Bürge tatsächlich zu Leistungen gegenüber den Gläubigern des Bürgschaftsnehmers herangezogen werden soll. Die von der Gemeinde übernommene Bürgschaft ist jedoch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben. Während der Laufzeit der Bürgschaft kann sich ggf. eine andere bilanzielle Zuordnung ergeben, z. B. eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit. Die Sachlage ist von der Gemeinde jährlich zum Abschlussstichtag zu prüfen und zu beurteilen.

Die Bürgschaftsverträge der Gemeinde bedürfen daher gemäß § 64 Absatz 1 Satz 1 GO NRW der Schriftform. Zur Gültigkeit des Bürgschaftsvertrags der Gemeinde ist außerdem eine schriftliche Erteilung der Bürgschaftserklärung erforderlich (vgl. § 766 BGB). Dabei ist die Erteilung der Bürgschaftserklärung in elektronischer Form nicht zulässig. Die Bürgschaftserklärung der Gemeinde bedarf zudem der Entscheidung des Rates (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe p GO NRW). Sie ist vom Bürgermeister sowie einer weiteren Person zu unterzeichnen (vgl. § 64 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## **2.1.2 Die Übernahme von Bürgschaften**

### **2.1.2.1 Die Vorgaben für Bürgschaften**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift stellt die Übernahme von Bürgschaften durch die Gemeinde von dem grundsätzlichen Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter frei, wenn die Gemeinde eine Bürgschaft im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen will. Dieses Sicherungsinstrument "Bürgschaft" ist in den zivilrechtlichen Vorschriften näher bestimmt worden (vgl. §§ 765 ff. BGB). Durch einen Bürgschaftsvertrag verpflichtet sich daher die Gemeinde als Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten als Schuldner, für die Erfüllung der Verbindlichkeiten dieses Dritten einzustehen (vgl. § 765 Absatz 1 BGB).

Durch eine gemeindliche Bürgschaftsübernahme entsteht daher ein Schuldverhältnis zwischen dem Gläubiger und der Gemeinde als Bürgen. Die Bürgschaft hat den Zweck, die Hauptforderung des Gläubigers aus einem Darlehensvertrag nach § 488 BGB mit seinem Schuldner abzusichern. Der Umfang der Bürgschaftsschuld wird dabei i. d. R. nach dem jeweiligen aktuellen Bestand der Hauptverbindlichkeit des Schuldners einschl. ggf. bestehender Nebenleistungsverpflichtungen bemessen und regelmäßig entsprechend dem Sicherungszweck der Bürgschaft subsidiär ausgestaltet.

Die gemeindliche Bürgschaft stellt deshalb eine einseitige Verpflichtung zulasten der Gemeinde dar. Die Bürgschaftsübernahme kann sich dabei z. B. auf die Finanzierung vermögenswirksamer Maßnahmen eines Dritten beziehen. Die besondere haushaltsrechtliche Festlegung, dass die Übernahme von Bürgschaften durch die Gemeinde nur im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zulässig ist, soll dazu beitragen, dass die Gemeinde ein Risiko für Dritte nur dann übernehmen soll, wenn aus ihrer Aufgabenerfüllung heraus ein unmittelbares eigenes Interesse in der Sache besteht.

Die Gemeinde soll daher immer auch eine Bürgschaftsform wählen, die nur ein geringes Risiko für die Gemeinde beinhaltet. Außerdem soll klar und zweckbezogen vereinbart werden, für welche Schuld des Dritten die Gemeinde eine Bürgschaft übernimmt. Eine Inanspruchnahme der Gemeinde aus der übernommenen Bürgschaft heraus soll dabei nach der wirtschaftlichen Situation des Dritten nicht sehr wahrscheinlich bzw. i.d.R. nicht zu erwarten sein. Die haushaltsmäßigen Auswirkungen sind durch die Gemeinde zu prüfen und einzuschätzen. Je höher ein mögliches Risiko für die Gemeinde besteht, desto sorgfältiger und strenger ist von der Gemeinde die Übernahme einer Bürgschaft zu prüfen und zu beurteilen.

Die Übernahme von Bürgschaften mit einem Risiko der Inanspruchnahme soll daher nur erfolgen, wenn für den Fall der Inanspruchnahme der Gemeinde aus der Bürgschaft weiterhin die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde gesichert ist. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde ist deshalb in die Beurteilung einer Bürgschaftsübernahme einzubeziehen. Die Gemeinde darf daher eine Bürgschaft nicht übernehmen, sofern sich unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde eine Bürgschaftsübernahme haushaltsmäßig als nicht tragbar anzusehen ist.

### **2.1.2.2 Zulässige Formen gemeindlicher Bürgschaften**

Ausgehend von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter muss die Gemeinde die formale Form einer Bürgschaft so gestalten, dass die Ausnahme einer Bürgschaftsübernahme so gering wie möglich dem gesetzlichen Verbot entgegensteht. Entsprechend muss der schriftliche Bürgschaftsvertrag gefasst werden, durch den sich die Gemeinde als Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten verpflichtet, für die Erfüllung bestimmter Verbindlichkeiten des Dritten einzustehen (vgl. § 766 BGB). Durch die Gestaltung der Bürgschaftserklärung muss das Risiko für die Gemeinde minimiert werden.

Von der Gemeinde dürfen daher grundsätzlich nur Ausfallbürgschaften übernommen werden, um die Risiken für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde auf ein Mindestmaß zu begrenzen. Im Rahmen einer Ausfallbürgschaft muss deshalb der Gemeinde die Einrede der Vorausklage zustehen, sodass der Gläubiger des Dritten zuerst versuchen muss, im Wege der Zwangsvollstreckung seine Forderung gegenüber dem Schuldner durchzusetzen. Der Bürgschaftsfall wird dann durch den Nachweis des Gläubigers ausgelöst, dass er erfolglos die Zwangsvollstreckung betrieben hat und die Verwertung von anderen Sicherheiten nicht zum Erfolg führt (Ausfallbürgschaft).

Im gemeindlichen Bereich erfolgt i. d. R. die Übernahme einer Bürgschaft in Form einer modifizierten Ausfallbürgschaft. Bei einer solchen Bürgschaft wird zwischen dem Gläubiger und dem Bürgen vereinbart, wann der Ausfall als eingetreten gelten soll, wobei unterschiedliche Arten der Modifizierung haushaltsrechtlich als zulässig angesehen werden können. So kann z. B. vereinbart werden, dass der Ausfall als eingetreten gilt, „... Monate nach der Fälligkeit des aufgenommenen Kredits“, bei „Eröffnung des Insolvenzverfahrens“, bei der „Zahlungseinstellung des Schuldners“, bei „Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung“.

Bei einem Eintritt genau bestimmter Ausfälle ist dann der Bürgschaftsfall eingetreten und die Gemeinde zur Leistung gegenüber dem Gläubiger verpflichtet. Die Gemeinde sollte daher bereits vor einer Bürgschaftsübernahme prüfen, ob ggf. das europäische Beihilferecht dadurch berührt wird, z. B. wenn Bürgschaften gegenüber gemeindlichen Betrieben aufgenommen werden. Welche Einschränkungen im Rahmen einer Bürgschaftsübernahme darüber hinaus wegen des möglichen Risikos für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehen, muss der Beurteilung und Entscheidung im Einzelfall überlassen bleiben.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss die Gemeinde ihre Verpflichtungen aus Bürgschaften offenlegen und im Verbindlichkeitenspiegel benennen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Um den Umfang der zum Abschlussstichtag noch möglichen Verpflichtungen aus Bürgschaftsübernahmen angeben zu kön-

nen, ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld vom Schuldner oder Gläubiger erforderlich. Mit diesen Daten kann die Gemeinde den noch möglichen Umfang der Haftungsverhältnisse aufzeigen.

### **2.1.2.3 Die Konkretisierung der Bürgschaftsübernahme**

Die Übernahme von haushaltsrechtlich zulässigen Bürgschaften durch die Gemeinde sollte auf örtlichen „Bürgschaftsrichtlinien“ aufbauen. In den Richtlinien können unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die notwendigen Voraussetzungen für die Übernahme einer Bürgschaft für einen Dritten bestimmt werden, z. B. für welche Schuldverhältnisse im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, für welche Schuldner. Es sollten dazu auch Sachverhalte bestimmt werden, die im Zeitpunkt der Antragsstellung vorliegen müssen sowie Bedingungen benannt werden, die Bestandteil eines jeden Bürgschaftsvertrages sein sollen.

Im gemeindlichen Bürgschaftsvertrag ist daher nicht nur der Tatbestand des Eintritts des Ausfalls des Schuldners vertraglich genau zu bestimmen, sondern auch das Bürgschaftsvolumen ist konkret und bezogen auf das einzelne Schuldverhältnis festzulegen. Dieser Betrag sollte nicht höher sein als das zwingend Notwendige, denn es zählt nicht zu den Aufgaben einer Gemeinde, Dritte von Risiken aus ihrem wirtschaftlichen Handeln freizustellen, auch dann nicht, wenn die Dritten gemeindliche Aufgaben erfüllen.

In die Vereinbarung gehört zudem die ausdrückliche Festlegung, ob und ggf. in welchem Umfang sich die Bürgschaft auch auf etwaige nicht gezahlte Zinsen, Verzugszinsen, Provisionen und Verwaltungskosten der Bürgschaft bezieht und diese abdeckt. In diesem Zusammenhang kann vereinbart werden, dass bei Eintritt eines Ausfalls bei einem Schuldner die unmittelbaren Zahlungen der Gemeinde auf einen Höchstbetrag begrenzt sind und z. B. weitere Zahlungen erst erfolgen, wenn aus dem sonstigen Vermögen des Schuldners keine relevanten Erlöse mehr zu erwarten sind.

Außerdem sind auch zeitliche Beschränkungen bei der Vornahme von gemeindlichen Zahlungsleistungen bei einem Ausfall grundsätzlich möglich, wenn die wirtschaftliche Lage der Gemeinde die Festlegung solcher Bedingungen erfordert. Es sollte in der Vereinbarung zudem zusätzlich klargestellt werden, wann die Gemeinde hinsichtlich der o. a. Nebenkosten leistungspflichtig wird bzw. dafür einzustehen hat. Wegen dieser möglichen Vielfalt und wegen ihrer Bedeutung sollen die ortsbezogenen Regelungen für die Übernahme von Bürgschaften durch den Rat der Gemeinde erlassen werden (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe p GO NRW).

### **2.1.2.4 Bürgschaftsübernahmen zugunsten von Betrieben**

#### **2.1.2.4.1 Die Beachtung des Beteiligungsverhältnisses**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung bei Bedarf auch Bürgschaften zugunsten der Betriebe übernehmen, die von der Gemeinde errichtet worden sind oder an denen die Gemeinde beteiligt ist. Die Gemeinde lässt mit einer Beteiligung an einem Betrieb zu, dass die gemeindliche Aufgabenerledigung nicht nur durch die Gemeindeverwaltung, sondern auch durch andere organisatorische Einheiten (rechtlich selbstständige und rechtlich unselbstständige) erfolgt, die bei rechtlicher Selbstständigkeit Dritte gegenüber der Gemeinde darstellen.

Der Anteil der Gemeinde an einem Betrieb spiegelt den Umfang der Aufgabenerfüllung der Gemeinde wieder, der durch den Betrieb für die Gemeinde erledigt wird bzw. ihm von der Gemeinde übertragen wurde. Diese Sachlage gilt gleichermaßen für unmittelbare und mittelbare Beteiligungsverhältnisse. Bei mittelbaren Beteiligungsverhältnissen werden die Abgrenzung zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Zuordnung zu ihrer Geschäftstätigkeit im Rahmen der Gesellschafterstellung mitgetragen.

Die Gemeinde muss diese Verhältnisse im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehungen mit den gemeindlichen Betrieben berücksichtigen, sodass sich die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde in Form von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen auch auf den Umfang der zulässigen Bürgschaftsübernahmen durch die Gemeinde auswirken. Aufgrund der zulässigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde durch verschiedene Organisationseinheiten ist das gemeindliche Beteiligungsverhältnis zu einer Messgröße geworden, durch die die bei mehreren Beteiligten eine Zurechnung zur Aufgabenerfüllung einer einzelnen Gemeinde möglich wird (vgl. Beispiel 18).

**BEISPIEL:**

**Die Beachtung der Beteiligungsverhältnisse**

Die Gemeinde hat zusammen mit anderen Gemeinden einen „Gemeindebetrieb“ als AÖR in gemeinsamer Trägerschaft errichtet. Der Betrieb soll Instandhaltungs- und Unterhaltungsmaßnahmen in den beteiligten Gemeinden durchführen, z. B. bei öffentlichen Außenanlagen und Verkehrsanlagen sowie Spielgeräten. Im Zusammenhang mit der Anschaffung der für die Aufgabenerfüllung erforderlichen Fahrzeuge und Maschinen soll eine günstige Fremdfinanzierung am Kreditmarkt durch die Übernahme einer Bürgschaft erreicht werden. Nach den bestehenden Beteiligungsverhältnissen und einem Kreditvolumen von 5 Mio. Euro würden für die Gemeinden folgende Haftungsverhältnisse als Bürgen entstehen:

<b>Betrieb G (AÖR)</b>	<b>Gemeinde A</b>	<b>Gemeinde B</b>	<b>Gemeinde C</b>	<b>Gemeinde D</b>
Anteilsverhältnis)	40 v. H.	25 v. H.	20 v. H.	15 v. H.
Verteilte Bürgschaft 5 Mio. Euro	Anteil: 2 Mio. Euro	Anteil: 1, 25 Mio. Euro	Anteil: 1 Mio. Euro	Anteil: 0,75 Mio. Euro
Ausnahmestände	Liegen zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nicht vor.			

Im Zeitrahmen der Laufzeit des aufzunehmenden Kredites ist nicht vorgesehen, die Beteiligungssituation der Gemeinden an der AÖR zu ändern. Die Gemeinde geben ihre Haftungsverhältnisse im Anhang zusammen mit dem Verbindlichkeitspiegel an. Der Ansatz von Rückstellungen oder Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz aufgrund der Bürgschaft erfolgt nicht, denn mit einer Inanspruchnahme der Gemeinden als Bürge ist nicht zu rechnen.

*Beispiel 18 „Die Beachtung der Beteiligungsverhältnisse“*

Für Bürgschaftsübernahmen zugunsten von Betrieben ist in diesem Zusammenhang der Grundsatz entstanden, dass die Gemeinde eine Bürgschaft gegenüber einem gemeindlichen Betrieb, der aufgrund der zulässigen wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde besteht und eine gemeindliche Aufgabe erfüllt, regelmäßig nur entsprechend ihrem geschäftsmäßigen Anteil am Betrieb übernehmen soll (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Es ist dabei unerheblich, ob ein unmittelbares oder mittelbares Beteiligungsverhältnis besteht, denn jedes Anteilsverhältnis spiegelt die der Gemeinde zurechenbare Aufgabenerfüllung wieder.

**2.1.2.4.2 Die Beachtung der Haftungsbegrenzung**

Die Bedeutung des gemeindlichen Anteilsverhältnisses für die Bemessung von Bürgschaftsübernahmen wird dadurch sichtbar, dass die Gemeinde bei der Errichtung eines Betriebes in einer Rechtsform des privaten Rechts verpflichtet ist, die gemeindliche Haftung gegenüber dem Betrieb auf einen bestimmten Betrag zu begrenzen (vgl. § 108 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Durch den tatsächlichen Beteiligungsumfang der Gemeinde an einem



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Betrieb entsteht daher ein Rahmen, durch den die originäre Haftung der Gemeinde gegenüber einem gemeindlichen Betrieb als Dritten bestimmt wird.

Die gemeindlichen Haftungsverhältnisse sowie die zu bilanzierenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gemeinde gegenüber ihren gemeindlichen Betrieben unterscheiden sich von den übrigen Haftungsverhältnisse und Verpflichtungen nicht nur durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde, sondern auch durch die Anteilsverhältnisse an gemeindlichen Betrieben (vgl. Beispiel 19).

**BEISPIEL:**  
**Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus Bürgschaften**

Die Gemeinde hat jährlich zum Abschlussstichtag ihre Haftungsverhältnisse in Form von Bürgschaften untersucht. Sie wächst in einigen Bürgschaftsverhältnissen, abhängig von der wirtschaftlichen Lage des gemeindlichen Betriebes als Schuldner, in ein Haftungsverhältnis gegenüber einem Dritten hinein. Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres besteht bei der Gemeinde folgendes Bild:

	2015	2016	2017	2018
<b>Betrieb A</b> (Eigengesellschaft)	<b>Gemeinde-Bürgschaft</b> 800.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 700.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 600.000 Euro (kein Risiko)	<b>Rückstellung</b> 600.000 Euro (Keine Tilgung; absehbares Risiko)
<b>Betrieb B</b> (Anteil 70 v. H.)	<b>Gesamte Bürgschaft</b> 1 Mio. Euro Anteil: 700.000 Euro (kein Risiko)	<b>Rückstellung</b> 700.000 Euro (Keine Tilgung, absehbares Risiko)	<b>Rückstellung</b> 700.000 Euro (Keine Tilgung; höheres Risiko)	<b>Verbindlichkeit</b> 700.000 Euro (Haftung; eingetretenes Risiko)
<b>Betrieb C</b> (Anteil 60 v. H.)	<b>Gesamte Bürgschaft</b> 1 Mio. Euro Anteil: 600.000 Euro (kein Risiko)	<b>Verbindlichkeit</b> 600.000 Euro (Haftung; eingetretenes Risiko)	<b>Verbindlichkeit</b> 500.000 Euro (Haftung; eingetretenes Risiko)	<b>Verbindlichkeit</b> 400.000 Euro (Haftung; eingetretenes Risiko)
<b>Betrieb D</b> (Anteil 33 v. H.)	<b>Gesamte Bürgschaft</b> 600.000 Euro Anteil: 200.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 150.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 100.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 50.000 Euro (kein Risiko)
<b>Betrieb E</b> (AÖR)	-----	<b>Bürgschaft</b> 400.000 Euro (geringe Tilgung)	<b>Bürgschaft</b> 360.000 Euro (geringe Tilgung)	<b>Bürgschaft</b> 320.000 Euro (geringe Tilgung)

Die Klärung der Frage, ob von der Gemeinde ihre Haftungsverhältnisse im Anhang anzugeben oder Rückstellungen oder Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, entscheidet sich durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde als Bürge.

*Beispiel 19 „Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus Bürgschaften“*

Der bestehende Grundsatz zu Bürgschaftsübernahmen bei den gemeindlichen Betrieben dient dem Schutz der Gemeinde. Es soll durch seine Beachtung sichergestellt werden, dass es neben einer gesellschaftsrechtlichen Haftung nicht noch auf einem anderen Weg zu einer unbegrenzten Haftung der Gemeinde gegenüber einem Betrieb kommt. Eine Ausweitung der gemeindlichen Haftung könnte z. B. durch die Festschreibung von zusätzlichen Nachschusspflichten möglich werden.

Aber auch aufgrund von Bürgschaftsübernahmen der Gemeinde zugunsten eines Betriebes könnte es zu einer unbegrenzten Ausweitung der Haftung der Gemeinde in einem nicht mehr vertretbaren Umfang kommen. Die Gemeinde muss daher den Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung in Form des Anteils an einem gemeindlichen Betrieb als Dritten als Begrenzung heranziehen, wenn sie über die gesellschaftsrechtliche Haftung hinaus eine weitere Haftung zugunsten eines gemeindlichen Betriebes übernehmen will, z. B. eine Bürgschaft.

#### **2.1.2.4.3 Vermeidung von Abweichungen**

Die Grundsätze zu Bürgschaftsübernahme durch die Gemeinde lassen zu, dass in besonderen örtlichen Einzelfällen aus den bestehenden Gegebenheiten heraus ggf. Abweichungen bei der Bemessung der Bürgschaft der Gemeinde nach dem Anteilsverhältnis an einem gemeindlichen Betrieb vertretbar sind. Die örtlichen Abweichungen sind, sofern sie sich nicht vermeiden lassen, zwingend daran zu messen, dass in diesen Fällen die Bürgschaftsübernahme gegenüber einem Betrieb in Einklang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Leistungsfähigkeit der Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen Besonderheiten stehen muss.

Bei einer solchen Bürgschaftsübernahme muss auch der Anlass für die erweiterte Risikoübernahme durch die Gemeinde mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang stehen. Die Gemeinde darf z. B. keine Bürgschaftsübernahme zur Insolvenzsicherung eines Betriebes übernehmen, auch wenn sie an dem Betrieb beteiligt ist. Sie darf ihre Bürgschaftsübernahme auch nicht soweit dehnen, dass für die Gemeinde eine Verpflichtung in Form der „Übernahme eines Verlustes“ in unangemessener Höhe entsteht, auch wenn erst künftig eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft möglich ist.

Bei einer Bürgschaftsübernahme durch nur eine Gemeinde gegenüber einem Betrieb, an dem mehrere Gemeinden beteiligt sind, wäre eine Ausnahme grundsätzlich möglich, wenn insgesamt nur der Aufgabenbereich einer Gemeinde betroffen wäre. Es wäre in einem solchen Fall, abhängig von den betrieblichen Aufgaben, jedoch immer zu hinterfragen, auf welcher Grundlage die wirtschaftliche Betätigung der anderen beteiligten Gemeinden an dem Betrieb erfolgt ist bzw. mit welchem Bezug zur Aufgabenerfüllung eine Beteiligung von den anderen Gemeinden zu dem betreffenden Betrieb eingegangen wurde.

Von allen Beteiligten ist zu prüfen und festzustellen, ob von der allgemeinen Risikoverteilung nach dem Anteilsverhältnis der Gemeinde an einem Betrieb abgewichen werden kann. Wichtig ist dabei, ob die für notwendig gehaltene Abweichung einen formalen oder einen materiellen Charakter hat. Diese Einstufung kann z. B. daran gemessen werden, dass die an einem Betrieb beteiligten Gemeinden dessen Aufgabenerfüllung unabhängig von einer Bürgschaftsübernahme finanziell und wirtschaftlich tragen. Die der Bürgschaftsübernahme zugrundeliegende Schuld des Betriebes müsste dann dazu zu rechnen sein. Die tatsächliche Sachlage im Rahmen einer vorgesehenen Bürgschaftsübernahme kann daher nur im konkreten örtlichen Einzelfall entscheidungsreif geklärt und insgesamt beurteilt werden.

#### **2.1.2.5 Bürgschaftsübernahmen zugunsten privater Dritter**

Bei der Übernahme von Bürgschaften zugunsten privater Dritter muss von der Gemeinde zuvor geprüft und sichergestellt werden, dass der Dritte auch gemeindliche Aufgaben erledigt und dafür die Finanzierung abgesichert werden soll. Die Unterstützung Dritter durch eine gemeindliche Bürgschaftsübernahme kann haushaltswirtschaftlich sachgerecht sein, wenn die Dritten örtlich tätig sind und dabei gemeindliche Aufgaben erfüllen.

Sofern die Gemeinde jedoch nicht allein an einem Projekt beteiligt ist, soll sie grundsätzlich eine Bürgschaft auch nur entsprechend ihrem gemeindlichen Anteil übernehmen. Die Gemeinde muss zudem beachten, dass sie nicht zusätzlich Lasten von Dritten übernimmt, die über den Umfang ihrer Aufgaben hinausgehen. In den Fällen, in

denen zweifelhaft ist, ob von einem Dritten tatsächlich gemeindliche Aufgaben erledigt werden, sollte die Gemeinde keine Bürgschaft zugunsten des Dritten übernehmen.

In besonderen Ausnahmefällen kann nur im speziellen örtlichen Einzelfall geklärt werden, ob es gleichwohl möglich ist, von der Regel abzuweichen. Die örtlichen Abweichungen sind dabei daran zu messen, dass auch in diesen Fällen die Bürgschaftsübernahme in Einklang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unter Einbeziehung der örtlichen Besonderheiten der Gemeinde stehen muss. Darüber hinaus muss bei einer Bürgschaftsübernahme durch die Gemeinde auch der Anlass für diese Risikoübernahme mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.

### **2.1.2.6 Unzulässige Bürgschaftsübernahmen**

#### **2.1.2.6.1 Allgemeine Sachlage**

Für die Gemeinde kann die Übernahme einer Bürgschaft für einen Dritten unzulässig sein. Dieser Tatbestand kann einerseits dadurch entstehen, dass eine Bürgschaftsform gewählt wird, die zu einem nicht vertretbaren Risiko für die Gemeinde führt. Andererseits kann auch der Dritte als Schuldner einen Anlass für die Unzulässigkeit einer Bürgschaftsübernahme darstellen, z. B. ein Unternehmen, an dem die Gemeinde nicht beteiligt ist. Bei Unternehmen der Telekommunikation gilt z. B., dass die Gemeinde keine Bürgschaften übernehmen und Sicherheiten leisten darf (vgl. § 108 Absatz 1 Nummer 10 GO NRW).

Eine Bürgschaftsübernahme durch die Gemeinde ist auch dann als nicht zulässig anzusehen, wenn bereits im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme bzw. beim Abschluss des Bürgschaftsvertrages die Gemeinde mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgehen kann, dass selbst bei einer günstigen Prognose der Schuldner die Verpflichtungen aus seinem Schuldverhältnis nicht erfüllen wird. Eine Bürgschaftsübernahme kann unter bestimmten Voraussetzungen ggf. auch als sittenwidrig einzustufen sein (vgl. § 138 Absatz 1 BGB).

Im Rahmen einer Bürgschaftsübernahme hat die Gemeinde deshalb immer zu prüfen, der Schuldner leistungsfähig ist und ob sie gegenüber dem Schuldner berechtigt ist, für eine bestimmte Schuld eine Bürgschaft zu übernehmen. Sie muss auch feststellen, ob die Haftungsübernahme für einen Dritten mit der Aufgabenerfüllung und der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang steht.

Ein Einklang mit den gemeinderechtlichen Gegebenheiten dürfte z. B. nicht bestehen, wenn die Gemeinde für ausfallende Erbbauzinsen eines Dritten haftet, die an einen privaten Grundstückseigentümer als Erbbaugeber gezahlt werden müssen. Ein gemeindliches Haftungsverhältnis ist auch dann als unzulässig anzusehen, wenn die Gemeinde selbstschuldnerisch dafür haftet, dass die Erbbauzinsen mehrerer Erbbauberechtigter jährlich an den (fremden) Grundstückseigentümer gezahlt werden.

#### **2.1.2.6.2 Die selbstschuldnerische Bürgschaft**

Ausgehend von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter muss die Gemeinde die formale Form einer Bürgschaft so gestalten, dass die Ausnahme einer Bürgschaftsübernahme so gering wie möglich dem gesetzlichen Verbot entgegensteht. In den Fällen, in denen die Gemeinde als Bürge auf die Einrede der Vorausklage verzichtet, kann eine selbstschuldnerische Bürgschaft entstehen (vgl. § 773 Absatz 1 Nummer 1 BGB). Im Rahmen einer selbstschuldnerischen Bürgschaft kann die Gemeinde ihre Inanspruchnahme als Bürge nicht verweigern, bis durch den Bürgschaftsgläubiger ein Zwangsvollstreckungsversuch in das bewegliche Vermögen des Schuldners ganz oder teilweise fruchtlos verlaufen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Dem Bürgschaftsgläubiger steht bei Bedarf ein unmittelbares Zugriffsrecht auf die Gemeinde zu, denn die Gemeinde haftet wie der Hauptschuldner, weil sie als Bürge dem Schuldner quasi gleichgestellt wird. Er muss nicht nachweisen, dass er trotz Beachtung der erforderlichen Sorgfalt keine Befriedigung vom Schuldner erlangen kann. Der Bürgschaftsgläubiger kann seine über die selbstschuldnerische Bürgschaft gesicherten Ansprüche einfach und schnell durchzusetzen, sodass seine Ansprüche umgehend erfüllbar sind.

Aus der Sicht der Gemeinde als Bürgen besteht bei selbstschuldnerischen Bürgschaft ein hohes Risiko für die Inanspruchnahme durch den Bürgschaftsgläubiger. Die Risiken für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde können bei dieser Bürgschaftsart nicht auf ein Mindestmaß begrenzt werden. Schneller als bei anderen Bürgschaftsformen muss die Gemeinde daher statt des Bürgschaftsgläubigers geeignete Maßnahmen gegenüber dem Schuldner ergreifen, um aus der Bürgschaft ihre Ansprüche gegenüber dem Schuldner durchzusetzen. Von der Gemeinde darf daher grundsätzlich keine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen werden.

**2.1.2.7 Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften**

Im Zeitpunkt der Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde ist keine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen. Mögliche haushaltsmäßige Auswirkungen treten i. d. R. erst dann auf, wenn der Schuldner nicht mehr leisten kann und die Gemeinde als Bürge tatsächlich herangezogen werden soll. Gleichwohl müssen dann die Leistungen aus der Bürgschaft in das gemeindliche Haushaltsgeschehen sachgerecht und ausreichend eingebaut werden.

Die abgegebenen Bürgschaftserklärungen der Gemeinde gegenüber ihren gemeindlichen Betrieben und privaten Dritten im Rahmen der Aufgabenerfüllung sollen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht verschwiegen werden. Es sollte von der Gemeinde aufgezeigt werden, bei welchen bestehenden Bürgschaftsverträgen noch in welcher Höhe eine finanzielle Belastung auf den Haushalt der Gemeinde zukommen kann.

Für die Gemeinde ist es deshalb sinnvoll und sachgerecht, im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses in einer gesonderten Übersicht die von der Gemeinde übernommenen Bürgschaften und deren aktuellen Stand zum Abschlussstichtag offen zu legen. Eine Möglichkeit zur Gestaltung der Übersicht wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 139).

<b>DIE BÜRGSCHAFTSÜBERNAHMEN ZUGUNSTEN DRITTER</b>						
<b>Produkt-Bereich</b>	<b>Bürgschaftsadressaten</b>		<b>Bürgschaftsübernahme</b>		<b>Stand der Bürgschaft</b>	
	<b>Gläubiger</b>	<b>Schuldner</b>	<b>Datum</b>	<b>Laufzeit</b>	<b>Bei Übernahme</b>	<b>Zum 31.12. des Haushaltsjahres ...</b>
					<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe						
Gesundheitsdienste						

<b>DIE BÜRGSCHAFTSÜBERNAHMEN ZUGUNSTEN DRITTER</b>						
<b>Produkt-Bereich</b>	<b>Bürgschaftsadressaten</b>		<b>Bürgschaftsübernahme</b>		<b>Stand der Bürgschaft</b>	
(weitere Bereiche örtlich festlegen)						

*Abbildung 139 „Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“*

Für die Gemeinde bietet sich eine Darstellung der bestehenden Bürgschaften unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans an. Diese Übersicht kann ggf. auch dem gemeindlichen Haushaltsplan als gesonderte Anlage beigelegt werden oder im Vorbericht enthalten sein.

### **2.1.3 Bürgschaften der Gemeinde und europäisches Beihilferecht**

#### **2.1.3.1 Die Ausgangslage**

Gemäß Artikel 87 des EG–Vertrages sind auch aus gemeindlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Für die Gemeinde entsteht die Beihilferelevanz beim Eintritt in eine Bürgschaftsübernahme und nicht erst beim Eintritt des Bürgschaftsfalles. Sie hat die Beihilferelevanz eigenverantwortlich zu prüfen und ggf. die notwendige Notifizierung einzuleiten.

Unter Beihilfen versteht das europäische Wettbewerbsrecht dabei auch alle von der Gemeinde gewährte Vorteile, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat. Der Begriff „Notifizierung“ bedeutet, dass die Gemeinde ihre Bürgschaftsübernahme bei der Europäischen Kommission anmelden muss. Die EU-Kommission prüft dann, ob eine Genehmigung dafür erforderlich ist und erteilt werden kann. Die Gemeinde muss bei der Übernahme von Bürgschaften diese Sachlage berücksichtigen. Sie darf einen Bürgschaftsvertrag erst nach der Rückäußerung der EU-Kommission abschließen, wenn nicht die sog. Genehmigungsfunktion eingetreten ist.

Die Gemeinde kann in diesem Zusammenhang und wegen des Risikos der Nichtigkeit des Vertrages aufgrund des Beihilferechts ggf. eine sog. beihilferechtliche salvatorische Klausel vereinbaren, sodass z. B. bei Bürgschaften eine Avalprovision nachträglich an die marktübliche Höhe angepasst werden kann. An Dritte gewährte Zuwendungen zur Erschließung von Grundstücken für gewerbliche Zwecke werden nicht als Beihilfe angesehen, weil die Erschließung eine öffentliche Aufgabe ist. Die Beihilferelevanz einer Fördermaßnahme für einen gemeindlichen Betrieb ist stets unter der Einbeziehung der bisherigen Maßnahmen zu betrachten und im Rahmen einer Gesamtbeurteilung zu würdigen.

Aus Mitteln der Gemeinde gewährte Bürgschaften und Garantien an Dritte stellen eine der Kontrolle der Kommission unterliegende Beihilfe für den Darlehensnehmer dar, soweit sie ihn in die Lage versetzen, ein Darlehen zu erhalten, ihm den Vorteil eines günstigeren Darlehens verschaffen, ihm die Leistung anderer Sicherheiten ersparen oder sie ihm "kostenlos" ohne angemessene Risikoprämie bewilligt werden. Die Gemeinde hat daher bei einer Darlehenshingabe sowie der Übernahme von Bürgschaften zu prüfen, ob ihre Finanzleistung mit den Beihilfevorgaben der EU kompatibel ist.

**2.1.3.2 Bürgschaften keine staatliche Beihilfe**

**2.1.3.2.1 Die Einzelbürgschaften**

Eine Einzelbürgschaft der Gemeinde wird dann nicht von der Europäischen Kommission als staatliche Beihilfe bewertet, wenn bei ihrer Gewährung bestimmte Bedingungen kumulativ erfüllt sind (vgl. Abbildung 140).

<b>DIE EINZELBÜRGschaften UND STAATLICHE BEIHILFE</b>	
<b>Die Einzelbürgschaften der Gemeinde sind keine staatliche Beihilfe, wenn</b>	
-	der gemeindliche Betrieb sich nicht in finanziellen Schwierigkeiten befindet;
-	die Bürgschaft an ein bestimmtes Darlehen mit festgelegtem Höchstbetrag und Laufzeit geknüpft ist;
-	der gemeindliche Betrieb ein Eigenobligo von 20 v. H trägt, d. h. es dürfen nur 80 v. H. der Darlehenssumme verbürgt werden;
-	der gemeindliche Betrieb eine marktübliche Prämie für die Bürgschaft zahlt.

*Abbildung 140 „Die Einzelbürgschaften und staatliche Beihilfe“*

Die Europäische Kommission geht nach ihrer Mitteilung vom 20. Juni 2008 davon aus, dass beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die von der Gemeinde für ihre Betriebe übernommenen Bürgschaften nicht als staatliche Beihilfen zu bewerten sind. Bei der Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen ist u. a. zu unterscheiden, ob die Gemeinde eine Bürgschaft als „Ad-hoc-Einzelbürgschaft“ oder aufgrund einer örtlich erlassenen Bürgschaftsregelung übernimmt.

**2.1.3.2.2 Örtliche Bürgschaftsrichtlinien**

Eine örtliche Regelung der Gemeinde über die Übernahme von Bürgschaften bedarf wegen ihrer allgemeinen Bedeutung und ihrer Rahmensetzung eines Beschlusses des Rates der Gemeinde (vgl. Abbildung 141).

<b>BÜRGschaftsRICHTLINIEN UND STAATLICHE BEIHILFE</b>	
<b>Die Bürgschaften der Gemeinde sind bei örtlichen Bürgschaftsrichtlinien keine staatliche Beihilfe, wenn</b>	
-	der gemeindliche Betrieb sich nicht in finanziellen Schwierigkeiten befindet;
-	die Bürgschaft an ein bestimmtes Darlehen mit festgelegtem Höchstbetrag und Laufzeit geknüpft ist;
-	der gemeindliche Betrieb ein Eigenobligo von 20 v. H trägt, d. h. es dürfen nur 80 v. H. der Darlehenssumme verbürgt werden;
-	die örtliche Regelung so gestaltet ist, dass sich die Bürgschaftsgeschäfte auf der Grundlage einer Risikobewertung selbst finanzieren (Ausgleich der Verwaltungskosten, angemessener Kapitalertrag);

<b>BÜRGSCHAFTSRICHTLINIEN UND STAATLICHE BEIHILFE</b>	
-	mindestens jährlich anhand der tatsächlichen Ausfallquote geprüft wird, ob die Höhe der Prämien angemessen ist;
-	die örtliche Regelung auch eine Anpassung der Prämien ermöglicht;
-	die örtliche Regelung festlegt, unter welchen Bedingungen Verpflichtungen aus Gewährverträgen übernommen werden, einschließlich der Festlegung der Förderfähigkeit gemeindlicher Betriebe nach Maßgabe der Bonität, des Höchstbetrages und der Laufzeit der Verträge u. a.

*Abbildung 141 „Bürgschaftsrichtlinien und staatliche Beihilfe“*

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde aufgrund einer erlassenen abstrakten Regelung soll der Gemeinde grundsätzlich ermöglicht werden. Die Gemeinde sollte daher in Richtlinien festlegen, wann und in welchen Formen von ihr im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung eine Bürgschaft übernommen werden kann (örtliche Bürgschaftsrichtlinien). Eine Bürgschaft der Gemeinde wird von der Europäischen Kommission dann nicht als eine staatliche Beihilfe bewertet, wenn bestimmte Bedingungen kumulativ erfüllt sind.

#### **2.1.3.3 Bürgschaften und die „De-minimis“- Regelung**

Die Übernahme einer Bürgschaft als „Garantie“ durch die Gemeinde wird auch dann nicht als eine relevante Beihilfe bewertet, wenn sie nicht aufgrund einer Bürgschaftsrichtlinie gewährt wird, aber die Voraussetzungen der „De-minimis“-Verordnung erfüllt (vgl. Art. 4 Absatz 6 EU-Verordnung 1407/2013). In solchen Fällen darf es sich aber nicht um Einzelbürgschaften der Gemeinde handeln. Außerdem darf es sich bei dem gemeindlichen Betrieb nicht um einen Betrieb in Schwierigkeiten im Sinne von Art. 2 Nummer 18 AGVO handeln. Für die Gemeinde besteht außerdem die Pflicht, sachgerechte Nachweise darüber vorzuhalten, dass die EU-Voraussetzungen erfüllt sind. Die Aufzeichnungen sind zehn Jahre ab der Beihilfegewährung aufzubewahren.

Von der Gemeinde ist zudem zu berücksichtigen, dass ein Schwellenwert für Ausgleichsleistungen bis zu 200.000 Euro in einem Zeitraum von drei Steuerjahren nicht überschritten werden darf (vgl. Art. 3 Absatz 2 EU-Verordnung 1407/2013). Eine Beihilfe darf deshalb nicht zusammen mit anderen Unterstützungsleistungen gewährt werden, wenn eine Kumulierung dazu führen würde, dass die höchste zulässige Beihilfeintensität oder der Beihilfebetrag überschritten wird, sofern nicht Ausnahmebedingungen bestehen.

In den Fällen der Bürgschaftsgewährung muss der gemeindliche Betrieb ein Eigenobligo von 20 v. H tragen, d. h. es dürfen nur 80 v. H. der Darlehenssumme verbürgt werden. Der verbürgte Teil des Darlehens, für das im Rahmen der örtlichen Regelung eine Einzelbürgschaft gewährt wird, darf den Betrag i. H. v. 1,5 Mio. Euro und eine Laufzeit von fünf Jahren oder den Betrag i. H. v. 0,75 Mio. Euro und eine Laufzeit von zehn Jahren nicht übersteigen (vgl. Art. 4 Absatz 6 Buchstabe b EU-Verordnung 1407/2013). Sofern diese Fälle vorliegen, bedarf die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde keiner Notifizierung durch die Europäische Kommission.

#### **2.1.3.4 Die Notifizierung gemeindlicher Bürgschaften**

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde, bei der die Merkmale einer staatlichen Beihilfe nach den Bestimmungen der Europäischen Kommission erfüllt sind, bedarf vor ihrer Übernahme der Genehmigung der Europäischen Kommission (Notifizierung). Im Rahmen der Notifizierung wird geprüft, ob die Leistung der Gemeinde an ein Unternehmen unter Wettbewerbsgesichtspunkten beihilfenkonform ist. Die Pflicht zur Notifizierung obliegt dabei der Gemeinde und nicht dem gemeindlichen Betrieb als Beihilfeempfänger.

Die Einholung der Genehmigung ist unabhängig von der Anzeige der gemeindlichen Entscheidung über die Übernahme einer Bürgschaft bei ihrer Aufsichtsbehörde durchzuführen. Vor der Erteilung der Genehmigung durch die Europäische Kommission sind von der Gemeinde alle Maßnahmen zu unterlassen, die einen Rechtsanspruch auf eine Übernahme der Bürgschaft durch die Gemeinde begründen könnten. Dagegen sind rechtlich unverbindliche und als gekennzeichnete Absichtserklärungen, z. B. ein „letter of intent“, als zulässig anzusehen.

#### **2.1.4 Die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen**

##### **2.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift stellt die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen, die ein anderes Rechtsverhältnis als die Bürgschaften darstellen, obwohl sie mit diesen verwandt sind, von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter für den Fall frei, dass die Gemeinde eine derartige Verpflichtung im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen will. Die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen durch die Gemeinde ist jedoch der Anzeigepflicht gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde unterworfen worden.

Die Festlegung, dass die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen nur im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zulässig ist, soll dazu beitragen, dass die Gemeinde ein Risiko für Dritte nur in den Fällen übernimmt, wenn wegen ihrer Aufgabenerfüllung ein unmittelbares eigenes Interesse besteht. In einem Gewährvertrag oder Garantievertrag verpflichtet sich die Gemeinde als Schuldner, für einen Erfolg einzustehen oder die Gewähr für einen künftigen, noch nicht entstandenen Schaden zu übernehmen, der dem Anderen aus einem eigenen Vorgang erwächst.

Der Schuldner ist im Falle der Gewährleistung verpflichtet, den Gläubiger so zu stellen, als ob der mögliche Erfolg eingetreten oder ein Schaden nicht entstanden wäre. Zu diesen Rechtsverhältnissen gehören die Haftungsübernahme, die Patronatserklärung, die Erwerbsverpflichtung und die Garantieverprechen. Deren Umfang ist unter der Zugrundelegung ungünstiger Umstände zu bestimmen. In der gemeindlichen Praxis werden deshalb unter dem Begriff „Gewährleistungsverträge“ eine Vielzahl unterschiedlicher Vereinbarungen verstanden, bei denen die Gemeinde einer der Vertragspartner ist.

##### **2.1.4.2 Keine Gesamtschuldnerschaft bei Betrieben**

Die Gemeinde kann in besonderen Fällen einer von mehreren Schuldnern sein, die eine Gewährleistung jeweils anteilig einem Dritten schulden, z. B. in Gerichtsverfahren (vgl. § 32 Absatz 1 GNotKG). Jeder der Schuldner kann dabei verpflichtet sein, die ganze Leistung zu bewirken. Der Gläubiger ist aber nur berechtigt, die geschuldete Leistung nur einmal zu fordern. In solchen Fällen liegt eine Gesamtschuldnerschaft für den Kreis der betroffenen Schuldner vor. Der Gläubiger hat dabei die Wahl, die geschuldete Leistung nach seinem Belieben von jedem der Schuldner ganz oder zu einem Teil fordern. Bis zur Bewirkung der gesamten geschuldeten Leistung bleiben sämtliche Schuldner gegenüber dem Gläubiger verpflichtet (vgl. § 412 BGB).

Die Aufsichtsbehörde hat im Rahmen von Gewährverträgen der Gemeinde mit gemeindlichen Betrieben als Schuldner - wie bei Bürgschaftsübernahmen - zu prüfen, ob die Gemeinde den Grundsatz beachtet hat, dass ein Gewährvertrag, z. B. eine Patronatserklärung, regelmäßig nur entsprechend dem geschäftsmäßigen Anteil der Gemeinde am Betrieb übernommen werden soll. Nur entsprechendem diesem Anteil kann von einer zulässigen wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben ausgegangen werden (vgl. §§ 107 ff. GO NRW).



Durch den tatsächlichen Beteiligungsumfang der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb besteht ein Rahmen, durch den die originäre Haftung der Gemeinde gegenüber dem Betrieb als Dritten bestimmt wird, sodass ohne bedeutende Gründe keine Abweichung davon erfolgen darf. Dieser bestehende Grundsatz dient bei Gewährverträgen gegenüber gemeindlichen Betrieben dem Schutz der Gemeinde.

Durch die Beachtung des Grundsatzes soll sichergestellt werden, dass es neben einer gesellschaftsrechtlichen Haftung nicht noch auf einem anderen Weg zu einer unbegrenzten Haftung der Gemeinde gegenüber einem Betrieb kommt. Diese Sachlage gilt auch immer dann, wenn mehrere Gemeinden gemeinsam einen Betrieb errichtet haben. Entsprechend den jeweiligen Anteilen soll dann auch die Bürgerschaftslast verteilt werden. Ansonsten käme es zu einer unbegrenzten Ausweitung der Haftung ggf. einiger Gemeinden in einem nicht mehr vertretbaren Umfang, wenn die Inanspruchnahme aus einer Bürgerschaft frei wählbar wäre. Eine Gesamtschuldnerschaft bei Gewährverträgen gegenüber gemeindlichen Betrieben ist daher nicht als zulässig anzusehen.

### **2.1.4.3 Keine Gewährverträge bei Zuweisungen von Beamten**

#### **2.1.4.3.1 Die beamtenrechtliche Zusicherung**

Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde können statt bei der Gemeindeverwaltung auch bei organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Betrieben, z. B. bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) oder organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW), aber auch bei rechtlich selbstständigen wirtschaftlichen Betrieben der Gemeinde tätig sein. Die Beschäftigten werden dafür von der Gemeinde den gemeindlichen Betrieben zugewiesen. Die Gemeinde bleibt der Dienstherr ihrer Beamtinnen und Beamten, auch wenn diese Beschäftigten nicht mehr in der Gemeindeverwaltung tätig sind (vgl. § 20 Absatz 3 BeamStG).

Durch die Zuweisung von Beamtinnen und Beamten an gemeindliche Betriebe geht der beamtenrechtliche Status der betreffenden Beschäftigten nicht verloren. Sie werden lediglich „vorübergehend“ für eine ganz oder teilweise ihrem Amt entsprechende Tätigkeit einer öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich organisierten Einrichtung (gemeindlicher Betrieb) zugewiesen, wenn ein dienstliches oder ein öffentliches Interesse für diese Tätigkeit besteht (vgl. § 20 Absatz 1 BeamStG). Neben der Dienstherrneigenschaft der Gemeinde bleibt der Versorgungsanspruch der Beamtinnen und Beamten bestehen und wird durch die betriebliche Tätigkeit zudem erhöht.

Aus der Tätigkeit der Beamtinnen und Beamten in einem gemeindlichen Betrieb entsteht für diese Beschäftigten grundsätzlich eine Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung. Sie können von dieser Pflicht befreit werden, wenn den Beschäftigten nach beamtenrechtlichen Bestimmungen eine Versorgung zusteht. Die Gemeinde muss daher förmlich zusichern, dass bei den einem gemeindlichen Betrieb zugewiesenen Beamtinnen und Beamten noch der beamtenrechtliche Status und damit ein Versorgungsanspruch besteht (Gewährleistungserklärung i. V. m. § 5 SGB VI). Aufgrund dieser „Gewährleistung“ besteht dann eine Versicherungsfreiheit für die Zeit der Tätigkeit der Beamtinnen und Beamten in einem gemeindlichen Betrieb.

#### **2.1.4.3.2 Die Zusicherung kein Gewährvertrag**

Unter dem haushaltsrechtlich geprägten Begriff „Gewährleistungsverträge“ wird eine Vielzahl unterschiedlicher Vereinbarungen verstanden. Mit den haushaltswirtschaftlichen Gewährverträgen, die von der Gemeinde im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernommen werden und der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen sind, werden Sicherheiten zugunsten Dritter und zulasten der Gemeinde vereinbart.

Einem gemeindlichen Gewährvertrag liegt ein schuldrechtliches Verhältnis zugrunde, denn die Gemeinde als Schuldner verpflichtet sich, für einen Erfolg eines Dritten einzustehen oder die Gewähr für einen künftigen, noch nicht entstandenen Schaden zu übernehmen, der dem Dritten aus einem eigenen Vorgang erwächst. Im Rahmen

einer Zuweisung von Beamtinnen und Beamten an gemeindliche Betriebe soll die Gemeinde regelmäßig eine „Gewährleistung“ zusichern, dass die Versorgung dieser Beschäftigten auch bei einer betrieblichen Tätigkeit gesichert ist (Zusicherung).

Diese Bestätigung verursacht für die Gemeinde regelmäßig keine zusätzliche wirtschaftliche Belastung hinsichtlich der Versorgungsansprüche der betreffenden gemeindlichen Beamtinnen und Beamten. Die Gemeinde wird nicht zum „Schuldner“, der die den Betrieben zugewiesenen Beschäftigten als „Gläubiger“ so stellen muss, als ob ein „möglicher Erfolg“ eingetreten oder ein „Schaden“ nicht entstanden sei. Die beamtenrechtlich geprägten „Gewährleistungen“ der Gemeinde sollen dem Fortbestand bzw. dem Erhalt der Versicherungsfreiheit von Beamtinnen und Beamten in der Rentenversicherung dienen.

Dieser Zweck verursacht nicht, dass eine von der Gemeinde ausgesprochene „Gewährleistung“ unter die haushaltsrechtlichen Vorgaben über die Behandlung gemeindlicher Gewährverträge fällt. Diese Sachlage wird auch dadurch deutlich, dass bei der beamtenbezogenen Zusicherung nicht die Aufsichtsbehörde der Gemeinde zu prüfen hat, ob die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Versicherungsfreiheit gegeben sind. Es besteht daher kein Zusammenhang mit den haushaltswirtschaftlichen Gewährverträgen der Gemeinde.

## **2.1.5 Die Inanspruchnahme als Bürge**

### **2.1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde als Bürge kann bei Eintritt des Bürgschaftsfalls aus einer Bürgschaftsübernahme auf Zahlung der Schuld in Anspruch genommen werden. Der Bürgschaftsgläubiger muss dabei gegenüber der Gemeinde darlegen, dass die in dem Bürgschaftsvertrag festgeschriebenen Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Bürgen vorliegen. Sofern die Gemeinde die Zahlung der Hauptschuld an den Gläubiger zu leisten hat, muss bei ihr die entsprechende Liquidität vorhanden sein, um ihrer Zahlungsverpflichtung nachkommen zu können.

Die gemeindliche Zahlungsverpflichtung aus der Inanspruchnahme als Bürge kann ggf. mithilfe eines Kredites für Investitionen erfüllt werden, wenn die Bürgschaftsübernahme im Zusammenhang mit einer Investitionsmaßnahme des Schuldners erfolgt ist. Die Aufnahme eines Kredites durch die Gemeinde setzt dabei voraus, dass eine ausreichende Kreditemächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung besteht (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c i. V. m. § 86 Absatz 2 GO NRW).

Mit der Befriedigung des Bürgschaftsgläubigers geht dann die Forderung des Gläubigers gegenüber seinem Schuldner auf die Gemeinde als tatsächlichen Bürgen über (vgl. § 774 Absatz 1 BGB). Bei einer Bürgschaft im Zusammenhang mit einer Investitionsmaßnahme des Schuldners kann die Gemeinde ihre Forderung gegenüber dem Schuldner als Ausleihung klassifizieren und in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ ansetzen. Sie sollte in Bürgschaftsfällen auch prüfen, ob erwartet werden kann, dass die Forderung durch den Schuldner kurzfristig erfüllt werden wird.

Die Bürgschaftsverpflichtung der Gemeinde kann aber auch auf andere Finanzierungszwecke des Schuldners ausgerichtet sein, die im Aufgabenspektrum der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegen. In solchen Fällen entstehen aus der Inanspruchnahme der Gemeinde als Bürge und der Erfüllung der Zahlungsverpflichtung entsprechende Aufwendungen für die Gemeinde, die in der Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition "Sonstige ordentliche Aufwendungen" zu erfassen bzw. nachzuweisen sind. Die daraus entstehenden Forderungen der Gemeinde gegenüber dem Schuldner sind in solchen Fällen im gemeindlichen Umlaufvermögen anzusetzen.

**2.1.5.2 Der haushaltsmäßige Ausweis**

Die Gemeinde hat jährlich zum Abschlussstichtag die haushaltsmäßigen Auswirkungen von übernommenen Bürgschaften einzuschätzen und diese entsprechend dem von ihr festgestellten Ergebnis in ihrem Jahresabschluss zu berücksichtigen und aufzuzeigen. Mit der nachfolgenden Übersicht soll ein passender Sachverhalt näher verdeutlicht werden (vgl. Abbildung 142).

<b>DIE HAUSHALTSMÄßIGE EINORDNUNG VON BÜRGschaften</b>				
<b>ZEITPUNKT</b>	<b>VERPFLICHTUNG DES DRITTEN</b>	<b>BÜRGschaft DER GEMEINDE</b>	<b>RISIKO-BEWERTUNG</b>	<b>ANGABE-PFLICHTEN</b>
Im 1. Jahr	400.000 Euro	300.000 Euro	Bürgschaftseintritt unwahrscheinlich	Haftungsverhältnis im Verbindlichkeitspiegel und Anhang
Im 4. Jahr	240.000 Euro	180.000 Euro	Bürgschaftseintritt nicht zu erwarten	Haftungsverhältnis im Verbindlichkeitspiegel und Anhang
Im 6. Jahr	175.000 EURO	131.250 Euro	Bürgschaftseintritt möglich	Haftungsverhältnis im Verbindlichkeitspiegel und Anhang
Im 7. Jahr	165.000 Euro	123.750 Euro	Bürgschaftseintritt wahrscheinlich	Haftungsverhältnis im Verbindlichkeitspiegel und Anhang
Im 8. Jahr	165.000 Euro	123.750 Euro	Bürgschaftseintritt steht bevor	Verbindlichkeit in der Bilanz und Anhang

*Abbildung 142 „Die haushaltsmäßige Einordnung von Bürgschaften“*

In diesem Beispiel hat die Gemeinde aufgrund ihrer Beteiligung an einem Betrieb i. H. v. 75 % eine anteilige Bürgschaft übernommen. Im sechsten Jahr der Bürgschaft zeigt sich, dass der Schuldner nicht die volle Tilgungsleistung erbracht hat, sodass grundsätzlich ein Risiko für den Bürgschaftseintritt besteht. Im siebten Jahr steigt das Risiko für den Bürgschaftsfall bei der Gemeinde, denn die vorgesehene Tilgungsleistung wurde vom Schuldner nochmals reduziert. Der Bürgschaftsfall entsteht im achten Jahr, weil der Schuldner seinen Tilgungsverpflichtungen nicht mehr nachkommt und dadurch der Ausfall eintritt.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass je höher ein mögliches Risiko für die Gemeinde als Bürge besteht, desto sorgfältiger und strenger ist von der Gemeinde zu prüfen, ob ein nachrichtlicher Ausweis der betroffenen Bürgschaften im Verbindlichkeitspiegel noch vertretbar ist. Sie hat sachgerecht zu beurteilen, ob nicht inzwischen eine wirtschaftliche Lage eingetreten ist, aufgrund dessen ggf. Rückstellungen oder Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

## **2.2 Zu Satz 2 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde):**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde die Entscheidung zur Übernahme von Bürgschaften oder von Verpflichtungen aus einem Gewährvertrag ihrer Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme, schriftlich anzuzeigen. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass eine Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde nicht nur entsteht, wenn Verpflichtungen in eigenständigen Verträgen vereinbart werden.

Die gemeindliche Pflicht entsteht auch, wenn durch Regelungen oder Klauseln in anderen Verträgen vergleichbare Verpflichtungen zulasten der Gemeinde enthalten sind, z. B. im Gesellschaftsvertrag von Betrieben der Gemeinde. Die Anzeige der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde muss daher so weitreichend gefasst sein, dass die Aufsichtsbehörde die anstehende Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme eines wirtschaftlichen Risikos für fremde Interessen beurteilen kann. Die Gemeinde hat nicht nur zu belegen, dass ihre Entscheidung im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung liegt.

Gegenüber der Aufsichtsbehörde hat die Gemeinde auch das Risiko bzw. die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme aus einem solchen Haftungsverhältnis sowie deren mögliche Auswirkungen auf die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft aufzuzeigen. Ihrer Anzeige muss die Gemeinde die dazu gehörenden Unterlagen vollständig beizufügen, aus denen z. B. der Gläubiger als Adressat der Bürgschaft, der Schuldner sowie die Daten der Bürgschaft einschließlich des zugrundeliegenden Schuldverhältnisses hervorgehen müssen. Die Gemeinde muss dazu auch eine eigene Gesamtbeurteilung gegenüber der Aufsichtsbehörde abgeben.

Ein solches Anzeigeverfahren ist sachlich notwendig, denn der Eingang solcher Verpflichtungen durch die Gemeinde bedarf weder einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung noch einer Veranschlagung im Haushaltsplan der Gemeinde. Wegen der aus solchen Verträgen möglicherweise entstehenden finanziellen Verpflichtungen, die bei einer Inanspruchnahme der Gemeinde aus Bürgschafts- oder Gewährverträgen ggf. erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben können, ist die Anzeigepflicht als sachgerecht anzusehen. Die Aufsichtsbehörde sollte zur Anzeige der Gemeinde in einer Rückäußerung ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung und ggf. weitere Bedingungen für die Gemeinde aufzeigen.

Die Vorgabe der Schriftform ist für bestimmte haushaltsrechtliche Sachverhalte ausdrücklich übernommen worden. Dazu gehört die Festlegung, dass die Gemeinde ihre Entscheidung zur Übernahme einer Bürgschaft oder einer Verpflichtung aus Gewährverträgen gegenüber der Aufsichtsbehörde schriftlich anzuzeigen hat. Die Erklärungen der Gemeinde sind i. d. R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt (vgl. § 64 GO NRW).

### **2.2.2 Die Prüfung bei Bürgschaften gegenüber Betrieben**

Die Aufsichtsbehörde hat im Rahmen von Bürgschaftsübernahmen der Gemeinde mit gemeindlichen Betrieben als Schuldner zu prüfen, ob die Gemeinde den Grundsatz beachtet hat, dass eine Bürgschaft regelmäßig nur entsprechend dem geschäftsmäßigen Anteil der Gemeinde am Betrieb übernommen werden soll. Nur mit dieser Abgrenzung kann von einer zulässigen wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben ausgegangen werden (vgl. §§ 107 ff. GO NRW).

Durch den Beteiligungsumfang der Gemeinde an einem Betrieb besteht ein Rahmen, durch den die originäre Haftung der Gemeinde gegenüber einem gemeindlichen Betrieb als Dritten bestimmt wird, sodass ohne bedeutende Gründe keine Abweichung davon erfolgen soll. Dieser bestehende Grundsatz zu Bürgschaftsübernahmen

bei den gemeindlichen Betrieben dient dem Schutz der Gemeinde. Durch die Beachtung des Grundsatzes soll sichergestellt werden, dass es neben einer gesellschaftsrechtlichen Haftung nicht noch auf einem anderen Weg zu einer unbegrenzten Haftung der Gemeinde gegenüber einem Betrieb kommt.

Diese Sachlage gilt auch immer dann, wenn mehrere Gemeinden gemeinsam einen Betrieb errichtet haben. Entsprechend den jeweiligen Anteilen soll dann auch die Bürgschaftslast verteilt werden. Ggf. könnte es sonst zu einer unbegrenzten Ausweitung der Haftung einiger Gemeinden in einem nicht mehr vertretbaren Umfang kommen, wenn die Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft frei wählbar wäre. Im Rahmen der Anzeige einer Gemeinde muss daher auch die Aufsichtsbehörde dafür Sorge tragen, dass ein gemeindlicher Betrieb nicht ggf. besser gestellt werden wird als die Gemeinde selbst.

Bei betrieblichen Anteilsverhältnissen dürfen sich einzelne Gemeinden auch nicht durch Verzicht auf eine Bürgschaftsübernahme aus ihrer Aufgabenerfüllung entlassen. Mit der Übernahme einer Bürgschaft darf die einzelne Gemeinde daher weder den Bereich ihrer Aufgabenerfüllung verlassen, noch eine unbegrenzte Haftung gegenüber einem Betrieb übernehmen. Das Anteilsverhältnis der Gemeinde an einem Betrieb hat daher eine besondere Bedeutung im Rahmen der Bürgschaftsübernahmen der Gemeinde gegenüber dem Betrieb, weil dadurch bestehende Haftungsverpflichtungen der Gemeinde aufgezeigt werden.

### **3. Zu Absatz 3 (Übernahme von Verpflichtungen aus anderen Rechtsgeschäften):**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift erweitert die Anzeigepflicht des Absatzes 2 ausdrücklich auf weitere Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gemeindlichen Bürgschaftsübernahmen und Verpflichtungen aus Gewährverträgen wirtschaftlich gleichkommen (Sicherungsgeschäfte). Hierunter fallen z. B. Erfüllungsübernahmen, Schuldübernahmen und Schuldbeitritte durch die Gemeinde. Die Zustimmung der Gemeinde zu Rechtsgeschäften Dritter wird besonders herausgestellt. Aus solchen verpflichtenden Zusagen können der Gemeinde regelmäßig neue Verpflichtungen erwachsen, die zu Leistungen in künftigen Haushaltsjahren führen können.

Bei gemeindlichen Vorgängen wird allgemein davon ausgegangen, dass die Aufgabenerledigung auf Dritte in eigener Verantwortung übertragen worden ist, die Gemeinde jedoch subsidiär weiter für Verbindlichkeiten haftet, die aus der Durchführung dieser Aufgabenerledigung entstehen. Zu solchen gemeindlichen Gegebenheiten sind z. B. auch Sanierungsträgerverträge oder Entwicklungsträgerverträge zu zählen, soweit sie Kredit- oder Haftungsverpflichtungen der Gemeinde begründen.

Die Anzeige der Gemeinde zu derartigen Rechtsgeschäften muss gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde so weitreichend gefasst sein, dass die Aufsichtsbehörde die anstehende Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme von Verpflichtungen aus Rechtsgeschäften Dritter hinsichtlich eines wirtschaftlichen Risikos für die Gemeinde beurteilen kann. Die Gemeinde hat daher in ihrer Anzeige nicht nur zu belegen, dass die Entscheidung zu Sicherungsgeschäften im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung liegt,

Im Rahmen der Anzeige gegenüber der Aufsichtsbehörde soll die Gemeinde auch das Risiko sowie den Umfang der möglichen Inanspruchnahme aus einem derartigen Rechtsgeschäft aufzeigen. Sie muss dabei auch die von ihr geschätzten möglichen Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde erläutern und in der Sache eine eigene Gesamtbeurteilung gegenüber der Aufsichtsbehörde abgeben. Ihrer Anzeige hat die Gemeinde die dazu gehörenden Unterlagen beizufügen.

### **3.2 Andere gemeindliche Rechtsgeschäfte**

#### **3.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde darf die Zustimmung zu Rechtsgeschäften, aus denen ihr in künftigen Haushaltsjahren neue Verpflichtungen erwachsen können, erst nach der Anzeige ihrer Entscheidung zur Erteilung der Zustimmung an die Aufsichtsbehörde erteilen. Sie soll wegen der wirtschaftlichen Bedeutung derartiger Rechtsgeschäfte und den daraus möglichen erheblichen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage nur nach einer sorgfältigen Prüfung zustimmen. Für die Gemeinde kann eine Beteiligung bei einer Vielzahl unterschiedlicher Sicherungsgeschäfte in Betracht kommen. Nachfolgend werden einige gemeindliche Rechtsgeschäften beispielhaft aufgezeigt.

#### **3.2.2 Die Schuldübernahme und der Schuldbeitritt**

##### **3.2.2.1 Die Schuldübernahme**

Der Gemeinde ist es möglich, Schulden eines Dritten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung zu übernehmen, z. B. von einem gemeindlichen Betrieb im Rahmen ihrer anteiligen Beteiligung an diesem Betrieb. Die zivilrechtlich geregelte befreiende Schuldübernahme nach § 414 BGB ist dabei das Gegenstück zur Abtretung auf Schuldnerseite. Sie führt zu einem Austausch des Schuldners im betreffenden Darlehensgeschäft, sodass in einem solchen Fall die Gemeinde als Übernehmende an die Stelle des bisherigen Schuldners tritt. Ab diesem Zeitpunkt scheidet der bisherige Schuldner aus dem bestehenden Schuldverhältnis gegenüber dem Gläubiger aus. Diese „befreiende“ Schuldübernahme dient somit in erster Linie den Interessen des „Altschuldners“.

##### **3.2.2.2 Der Schuldbeitritt**

Von der Schuldübernahme muss der Schuldbeitritt (kumulative Schuldübernahme) unterschieden werden, der auch durch die Gemeinde möglich ist. Bei einem Schuldbeitritt tritt die Gemeinde als weiterer Schuldner neben den bisherigen Schuldner. Der Schuldbeitritt führt daher nicht zu einem Schuldnerwechsel, sondern zu einer Schuldnermehrheit, durch die ab diesem Zeitpunkt die Gesamtschuld im Sinne des § 421 BGB getragen wird. Damit stellt ein Schuldbeitritt durch die Gemeinde ein Sicherungsmittel für den Gläubiger dar.

Der Schuldbeitritt dient ggf. vorrangig den Interessen des Gläubigers, dem jetzt auch die Vermögensmasse der Gemeinde zur Befriedigung seiner Forderungen zur Verfügung stehen. Nicht jede gemeindliche Verpflichtung gegenüber Dritten stellt zudem einen Schuldbeitritt der Gemeinde dar. Die Bewilligung von Wohngeld durch die Gemeinde an Berechtigte beinhaltet z. B. keinen Schuldbeitritt der Gemeinde, weil zur unmittelbaren Pflicht des Berechtigten als Mieter und nicht zur Gemeinde, die Zahlung der Miete an den Vermieter gehört. Unter Beachtung der tatsächlichen Gegebenheiten bedarf es zudem regelmäßig eines förmlichen Verfahrens, wenn es bei der Gemeinde zu einem Schuldbeitritt kommen soll.

##### **3.2.3 Schuldversprechen und Schuldanerkennnis**

Für die Gemeinde ist es im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung möglich, ein Schuldversprechen oder ein Schuldanerkennnis abzugeben, die einseitige Verträge zulasten der Gemeinde darstellen (vgl. §§ 780 und 781 BGB). Durch ein Schuldversprechen wird dem Gläubiger eine Leistung versprochen. Durch ein Schuldanerkennnis wird eine bestehende Schuld anerkannt. Derartige Rechtsgeschäfte sind eigenständig gegenüber dem Grundgeschäft. Sie stehen damit aber unmittelbar in Verbindung bzw. bedürfen als Anlass eines sachlichen Grundgeschäftes.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Im Sinne der Zwecke der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die Bestellung von Sicherheiten sind Schuldversprechen und Schuldanerkennnisse als Rechtsgeschäfte zu bewerten, aus denen der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren Verpflichtungen zu Leistungen erwachsen können. Entsprechend bedarf es deshalb einer Mitwirkung bzw. Anzeige an die Aufsichtsbehörde über solche Geschäfte. Die Schuldversprechen und Schuldanerkennnisse der Gemeinde bedürfen zudem der Schriftform.

### **3.2.4 Die Erfüllungsübernahmen**

Der Gemeinde ist es möglich, die Schulden eines Dritten, z. B. eines gemeindlichen Betriebes, im Rahmen ihrer anteiligen Beteiligung an diesem Betrieb zu erfüllen. Bei der sogenannten Erfüllungsübernahme (vgl. § 329 BGB) verpflichtet sich die Gemeinde als Übernehmende gegenüber dem Schuldner, diesen von seiner Schuld zu befreien. Der Schuldner hat damit einen Anspruch gegen die Gemeinde als Übernehmende, und zwar darauf, dass diese seine Schuld gegenüber dem Gläubiger erfüllt.

Die Gemeinde ist dadurch nicht Schuldner gegenüber dem Gläubiger eines Dritten. Die Verpflichtung der Gemeinde wirkt daher nur im Verhältnis zwischen ihr als Übernehmende und dem Schuldner, jedoch nicht unmittelbar gegenüber dem Gläubiger. Der Gläubiger erwirbt daher keinen direkten Anspruch gegen die Gemeinde als Übernehmende und kann von ihr deshalb auch keine Leistung einfordern. Die Erfüllungsübernahme dient somit in erster Linie den Interessen des Schuldners.

### **3.2.5 Die Patronatserklärung**

Die Gemeinde gibt vielfach verpflichtende Erklärungen, z. B. wegen ihrer Betriebe, gegenüber Dritten mit dem Zweck ab, die Kreditwürdigkeit des betreffenden Betriebes zu erhalten. Derartige Erklärungen werden als „Patronatserklärung“ bezeichnet, weil die Gemeinde als „Patron“ mit der Erklärung vielfach die Erfüllung der gegenwärtigen und künftigen Verbindlichkeiten des Betriebes im Sinne einer Haftung absichert bzw. bereit ist, dem Betrieb ggf. die notwendigen Finanzmittel zur Verfügung zu stellen (vgl. Beispiel 20).

**BEISPIEL:**

**Die Patronatserklärung**

Die Gemeinde (-verwaltung) als Muttereinheit über einen gemeindlichen Betrieb (Tochtereinheit) verspricht im Zusammenhang mit der Kreditaufnahme des Betriebes gegenüber der Bank (Gläubiger), die den Kredit gewährt, dass sie bei Bedarf für die Rückzahlungsverpflichtung einsteht. Sie kann deswegen z. B. erklären:

Die Gemeinde ... hat die Gewährung eines Kredites i. H. v. ... TEUR an die ... GmbH (Tochtereinheit der Gemeinde) zur Kenntnis genommen. Sie wird während der Laufzeit des Kredites darauf hinwirken, dass die ... GmbH ihren Verpflichtungen aus der Kreditgewährung nachkommt. Die Gemeinde ... wird bei Bedarf dafür sorgen und die ... GmbH unterstützen, dass die eingegangenen Verbindlichkeiten bei Fälligkeit erfüllt werden.

Der Gemeinde obliegt damit eine Einstandspflicht gegenüber dem Gläubiger des gemeindlichen Betriebes. Sie muss bei Erforderlichkeit ihrem Betrieb die notwendigen Finanzmittel zur Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen bereitstellen.

*Beispiel 20 „Die Patronatserklärung“*

In diesem Sinne können auch Zusagen der Gemeinde gegenüber einem gemeindlichen Betrieb zur Abdeckung oder Übernahme eines betrieblichen Verlustes als Patronatserklärung bezeichnet werden. Die Gemeinde darf

derartige Erklärungen, die ggf. eine Einstandspflicht bewirken, nur unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts abgeben.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde im örtlichen Einzelfall geprüft werden, ob ihre Entscheidung für eine Patronatserklärung ein Haftungsverhältnis gegenüber Dritten bewirkt, dass unter den Gesichtspunkten der haushaltsrechtlichen Vorschrift der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist. Die Gemeinde soll dabei die Auswirkungen ihrer Erklärung auf ihre Haushaltswirtschaft und auf ihre Bilanz bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufzeigen. Im Rahmen des Jahresabschlusses kann es ggf. ausreichend sein, die Erklärung unter den Haftungsverhältnissen im Verbindlichkeitspiegel anzugeben (vgl. § 47 Absatz 1 Satz GemHVO NRW).

### **3.2.6 Die Bankbürgschaft**

Die Gemeinde kann aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit zu einer Vorschussleistung gegenüber einem Dritten rechtlich verpflichtet sein. Sie kann sich in diesen Fällen ggf. um eine Bankbürgschaft als vorübergehende Überbrückung bemühen, um den ansonsten entstehenden Liquiditätsabfluss bis zum tatsächlichen (haushaltsrechtlich richtigen) Fälligkeitstermin hinausschieben. Die Bankbürgschaften, auch als Avalkredite bezeichnet, stellen Bankgeschäfte im Rahmen des Kreditwesens dar (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 8 KWG).

In diesen Fällen stellt die Bank der Gemeinde als einen der Kunden keine Geldmittel zur Verfügung, sondern haftet als Bürge gegenüber dem Gläubiger der Gemeinde. Die Stellung der Bank in diesen Rechtsgeschäften als „Kreditgeber“ und der Gemeinde als „Kreditnehmer“ ist ausschlaggebend dafür, dass der Abschluss einer Bankbürgschaft für die Gemeinde ein kreditähnliches Rechtsgeschäft darstellt.

Die Bank übernimmt zwar das Haftungsrisiko für Verpflichtungen, die die Gemeinde gegenüber einem Dritten eingegangen ist, die Gemeinde ist jedoch im Rahmen des Geschäftes zur Zahlung einer Avalprovision verpflichtet. Sie kann zudem die Gewährung einer Bankbürgschaft auf die für die Gemeinde bestehende Kreditlinie anrechnen. Die Bank geht bei Bankbürgschaften davon aus, dass die Gemeinde ihre verbürgte Verbindlichkeit erfüllt und die pflichtige Finanzleistung erbringt und dann die Bankbürgschaft beendet wird.

Die Bank könnte aber ggf. als Bürge auch für eine nicht zahlungsfähige Gemeinde die Forderung des Gläubigers der Bürgschaft erfüllen müssen. Wie bei der Kreditvergabe durch die Bank kann auch bei einer Bankbürgschaft ein Ausfallrisiko bestehen, sodass die Bank bei ihrer Inanspruchnahme aus der Bankbürgschaft versuchen dürfte, ihren Anspruch auf Rückzahlung gegen die Gemeinde durchzusetzen.

### **3.2.7 Die Freistellungserklärung**

Die Gemeinde kann ggf. eine für sie verpflichtende Erklärung gegenüber Dritten abgeben, dass sie einen Dritten, z. B. einen ihrer Beschäftigten, von persönlichen Verpflichtungen gegenüber diesem Dritte freistellt. Derartige Erklärungen werden als „Freistellungserklärung“ bezeichnet, weil die Gemeinde mit der Erklärung einen Dritten von der Erfüllung bestimmter gegenwärtiger und/oder künftiger Verpflichtungen freistellt bzw. die Gemeinde eine mögliche Haftung absichert bzw. bereit ist, die notwendigen Finanzleistungen zu erbringen.

Eine derartige Erklärung ist wie eine vertragliche Garantie als verschuldensunabhängig einzustufen. Zu deren Gegenstand können Risiken gemacht werden, die für den Dritten im Zusammenhang mit dem Abschluss von Verträgen, mit der Umwelt oder mit Klageverfahren bestehen können. Für die Wirkung der Erklärung bedarf es dabei keines Schadensnachweises, sondern nur des Nachweises über das auslösende Ereignis.

Der Dritte, auf den die Erklärung bezogen ist, hat dadurch einen Anspruch gegenüber der Gemeinde, nicht mit bestimmten Risiken belastet zu werden. Er hat jedoch keinen unmittelbaren Erfüllungsanspruch gegenüber der



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 87 GO NRW**

Gemeinde. Eine Nichterfüllung durch die Gemeinde kann daher jedoch ggf. einen Schadensanspruch des Dritten gegenüber der Gemeinde auslösen.

XXXXXXXXXXXX

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 88**  
**Rückstellungen**

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

**Erläuterungen zu § 88:**

**1. Die Grundlagen der Rückstellungsbildung**

**1.1 Die Erfordernisse für die Rückstellungsbildung**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit einer Erfassung und dem Nachweis der auf das Haushaltsjahr bezogenen Ressourcen bedarf es auch der periodengerechten Erfassung aller gemeindlichen Verpflichtungen, auch wenn diese dem Grunde oder der Höhe nach noch ungewiss sind. Durch die Bilanzierung der Verpflichtungen in Form von Rückstellungen wird dem Vorsichtsprinzip entsprochen. Es werden die gemeindlichen Verpflichtungen transparent und nachvollziehbar gemacht, die bei der Gemeinde künftig zu Zahlungen führen können.

Zur Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft gehört daher auch die Bilanzierung von gemeindlichen Verpflichtungen, deren wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres liegt, z. B. in Form von Rückstellungen. Durch die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde werden die gemeindlichen Aufwendungen dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zugerechnet, auch wenn deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeit jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind.

Diese Gegebenheiten setzen im Haushaltsjahr ein „verpflichtendes Ereignis“ der Gemeinde gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) voraus. Ein gemeindliches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat. Sie muss aufgrund dessen Rückstellungen unter Beachtung des Vorsichtsprinzips im notwendigen Umfang bilden und in ihrer Bilanz ansetzen.

Die Aufwendungen für die gemeindlichen Rückstellungen sind im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde in der Ergebnisrechnung zu erfassen. Sie führen zu entsprechenden Ansätzen im Bilanzbereich „Rückstellungen“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz. Zum Zeitpunkt ihrer Bildung bleibt die Finanzrechnung der Gemeinde unberührt, denn Zahlungen an Dritte werden zu diesem Zeitpunkt nicht geleistet. Die Gemeinde hat die Zahlungen aus den Verpflichtungen gegenüber Dritten erst zu einem späteren Zeitpunkt (bei Fälligkeit) zu leisten. Die Zahlungen sind erst dann in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen.

Im Haushaltsjahr können sich aber auch Veränderungen bei den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen ergeben. Sofern Veränderungen (Erhöhungen und Verminderungen) bilanzierter Rückstellungen im Haushaltsjahr zu erwarten sind, müssen die daraus voraussichtlich entstehenden Aufwendungen und Erträge im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden. Die aus der Erfüllung der Verpflichtungen der Gemeinde im Haushaltsjahr entstehende Inanspruchnahme einer Rückstellung, die zu einer Auszahlung an einen Dritten führt, ist nur im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen.

Von der Gemeinde dürfen erst Rückstellungen gebildet und bilanziert werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Die Rückstellungen stellen dabei für die Gemeinde kein Eigenkapital in ihrer Bilanz dar. Sie sind vielmehr dem in der gemeindlichen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen zudem eine Ergänzung der

Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Der Umfang der zu bildenden gemeindlichen Rückstellungen bemisst sich dabei i. d. R. nach dem voraussichtlich zukünftigen Erfüllungsbetrag der Gemeinde. Dabei kommt grundsätzlich nicht das ausschließliche Stichtagsprinzip zur Anwendung, d. h. der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist nicht danach zu bestimmen, was die Gemeinde am jeweiligen Abschlussstichtag aufbringen müsste, um ihre Verpflichtung zu diesem Tag zu erfüllen. Sie muss vielmehr berücksichtigen, in welchem Umfang sie künftig ihre Verpflichtung erfüllen muss (Erfüllungspflicht).

### **1.2 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht wird die Pflicht der Gemeinde zur Rückstellungsbildung auf die wesentlichen Verpflichtungen der Gemeinde beschränkt. Diesem Grundsatz folgt auch die Festlegung, dass für gemeindliche Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, die Gemeinde in ihrer Bilanz entsprechend hohe Rückstellungen anzusetzen hat, sofern der von der Gemeinde zu leistende Betrag nicht geringfügig ist.

Zu einer Abgrenzung gehört auch die Festlegung, dass für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren der Gemeinde angemessene Rückstellungen bilanziert werden müssen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist jedoch allein nicht ausreichend, dass diese zum Abschlussstichtag der Gemeinde rechtlich entstanden ist.

Eine solche Verpflichtung der Gemeinde muss zudem gegenüber einem Dritten bestehen (Außenverpflichtung). Nur in wenigen Ausnahmefällen soll auch bei einer Verpflichtung gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) zu einer Rückstellungsbildung führen, z. B. bei unterlassenen Instandhaltungen oder wegen noch erforderlichen Rekultivierungen von Deponien. Die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde begründet alleine nicht die Verpflichtung zum Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz.

Ein Beispiel bietet die Regelung über die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen der Gemeinde (vgl. § 58 GemHVO NRW). Die Gemeinde ist nach dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift verpflichtet, ihre Geschäftsunterlagen aufzubewahren. Es ist somit davon auszugehen, dass eine gemeindliche Verpflichtung besteht und entsprechend eine Verbindlichkeitsrückstellung rechtlich entstanden ist.

Die Gemeinde ist aber in diesem Beispiel nur gegenüber sich selbst und nicht gegenüber einem Dritten verpflichtet. Eine Konkretisierung der rechtlichen Verpflichtung durch einen externen Adressaten ist daher nicht möglich. Eine solche Sachlage bewirkt, dass die Bildung einer entsprechenden Rückstellung durch die Gemeinde als nicht zulässig anzusehen ist, soweit nicht ein Dritter mit der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen der Gemeinde beauftragt worden ist.

### **1.3 Die Zwecke der Rückstellungsbildung**

Mit dem Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz werden dem jeweiligen Haushaltsjahr entsprechende Aufwendungen wirtschaftlich zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind. Die darauf notwendigen Handlungen der Gemeinde erfolgen jedoch erst zukünftig, z. B. in Form von Zahlungsleistungen. Durch die Bilanzierung einer Rückstellung findet immer eine Verknüpfung zwischen der im Haushaltsjahr entstandenen wirtschaftlichen Belastung der Gemeinde und der in einem Folgejahr vorzunehmenden Zahlungsleistung statt.

Die Bildung einer gemeindlichen Rückstellung muss daher nicht nur an eine Handlung der Gemeinde in der Vergangenheit anknüpfen, sondern vielmehr eine „Abgeltung“ dieser abgeschlossenen gemeindlichen Handlung

darstellen. Es reicht dazu jedoch eine bloße Einschätzung über eine mögliche künftige Inanspruchnahme oder eines Verlustes durch die Gemeinde für die Bildung einer gemeindlichen Rückstellung regelmäßig nicht aus. Vielmehr muss grundsätzlich ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme der Gemeinde oder mit einem Verlust für die Gemeinde gerechnet werden.

In einem solchen Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung eines örtlichen Sachverhaltes auch die Prüfung von Chancen und Risiken für die Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Die Beurteilung muss dabei in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar und nachvollziehbar ist. Die Gemeinde darf daher einen im Haushaltsjahr entstandenen Jahresüberschuss nicht zum Anlass nehmen, zusätzliche Rückstellungen zu bilden, um durch die dabei entstehenden Aufwendungen die haushaltswirtschaftliche Lage zu verfälschen bzw. gegenüber den Verantwortlichen in der Gemeinde zu verschleiern.

Die künftig vorzunehmende Erfüllung der Verpflichtungen führt zur Prüfung der Gemeinde, ob im weiteren Rückstellungszeitraum z. B. allgemeine Kosten- oder Preissteigerungen entstehen werden. Soweit derartige Entwicklungen von der Gemeinde erkennbar sind und sich objektiv betrachtet auf den gemeindlichen Erfüllungsbetrag auswirken können, müssen derartige Gegebenheiten bei der gemeindlichen Rückstellungsbildung berücksichtigt werden. Zu solchen Faktoren sollen aber nicht persönliche Veränderungen bei den Beschäftigten gehören, sodass z. B. die künftige berufliche Entwicklung von Beamtinnen und Beamten nicht von Anfang an bei der Bemessung von Pensionsrückstellungen zu berücksichtigen ist.

Die persönlichen Entwicklungen sollen sich erst ab dem Zeitpunkt auf die Rückstellungsbildung auswirken, zu dem sie tatsächlich eingetreten ist. Erst dann erwerben die Beamtinnen und Beamten durch ihre Dienstleistungen die entsprechenden Ansprüche auf künftige Versorgungsleistungen gegenüber ihrem Dienstherrn. Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussarbeiten müssen von der Gemeinde deshalb bestehende bzw. bilanzierte Rückstellungen unter Berücksichtigung der Geschäftsvorfälle des abgelaufenen Haushaltsjahres überprüft und ein möglicher Bedarf für neue Rückstellungen sowie für die Aufstockung oder Auflösung bestehender und bilanzierter Rückstellungen ermittelt werden.

Zur Sicherung der Zwecke der Rückstellungsbildung muss die Gemeinde bereits bilanzierte Rückstellungen dahingehend prüfen, ob zum Abschlussstichtag der frühere Rückstellungsgrund noch besteht, ob bereits eine Inanspruchnahme der Rückstellung erfolgte, ggf. in welcher Höhe, oder ob aus anderen Gründen eine Anpassung vorzunehmen ist. Im örtlichen Einzelfall muss der notwendige Rückstellungsbetrag oder der Anpassungsbedarf ggf. auch unter Einbeziehung der zu betrachtenden wirtschaftlichen Verhältnisse vorsichtig geschätzt werden, wenn der Ansatz nicht auf eine andere Art und Weise rechnerisch ermittelt werden kann. Die Ermittlung eines Rückstellungsbetrages erfordert deshalb immer auch eine nachvollziehbare Begründung und eine ausreichende Dokumentation durch die Gemeinde.

#### **1.4 Das Saldierungsverbot**

Der gemeindliche Jahresabschluss soll einen Überblick über das Ergebnis der wirtschaftlichen Aktivitäten der Gemeinde im Haushaltsjahr und über die daraus entstandene Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde geben. In der Bilanz der Gemeinde sind dazu insbesondere die gemeindlichen Verpflichtungen zu passivieren, zu denen auch die anzusetzenden Rückstellungen der Gemeinde gehören. Die gemeindliche Bilanz ist dabei als Bruttorechnung zu führen, sodass die Bilanzposten auf der Aktivseite nicht mit den Bilanzposten auf der Passivseite verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe bewirkt, dass eine Verrechnung von Ansätzen für gemeindliche Verpflichtungen auf der Passivseite der Bilanz mit Ansätzen für Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz nicht zulässig ist. Das Saldierungsverbot bewirkt z. B., dass eine Verrechnung des Verpflichtungsansatzes einer Pen-

sionsrückstellung mit dem angesetzten Vermögenswert einer Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“ nicht erfolgen darf. Dieses Verbot gilt auch dann noch, wenn die Kapitalversicherung der Beschaffung von Liquidität für die künftigen Zahlungen der Versorgungsleistungen durch die Gemeinde dient.

Das haushaltsrechtlich verankerte Saldierungsverbot soll u. a. eine Bilanzverschleierung verhindern, denn das Eigenkapital in der Bilanz der Gemeinde ist nicht allein auf die Darstellung und Erfassung als Nettovermögen ausgerichtet worden. Es steht auch unmittelbar mit dem gemeindlichen Haushaltsausgleich in Verbindung (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW). Bei der Gemeinde soll es auch deshalb nicht dazu kommen, dass sachlich gebotene Wertansätze nicht mehr oder nicht mehr in vollem Umfang unter den Aktiv- oder Passivposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Das Verbot der Saldierung dient deshalb auch dem Erhalt der Übersicht über die bilanzierten Rückstellungen als Nachweis bestehender gemeindlicher Verpflichtungen. Bei einer Zusammenfassung von Bilanzposten oder einer Aufrechnung dürfte die Übersicht verloren gehen und die Transparenz über die gemeindlichen Rückstellungen bzw. Verpflichtungen eingeschränkt werden. In einem solchen Fall würde gegen die Bilanzierungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

## **2. Die Anwendung von Rechtsbegriffen**

### **2.1 Der Begriff „Ungewiss“**

Bei der Bilanzierung von Verpflichtungsrückstellungen dürfen der Gemeinde zum Abschlussstichtag die Verpflichtungen dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht genau bekannt sein. Für den Tatbestand der Ungewissheit bei einem gemeindlichen Sachverhalt müssen akzeptable Anhaltspunkte vorliegen, sodass eine Verpflichtung der Gemeinde nicht auszuschließen ist, die Gemeinde dies aber noch nicht abschließend beurteilen kann. Die Gemeinde muss aber zum Abschlussstichtag aufgrund objektiver Tatbestände und nicht aufgrund einer subjektiven Einschätzung sorgfältig beurteilen, dass ihre Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

In den Fällen, in denen bei der Gemeinde nur ungewiss ist, welcher Person gegenüber eine Verbindlichkeit besteht oder wann die Verbindlichkeit fällig wird, liegt regelmäßig keine Ungewissheit im Sinne dieser Vorschrift vor, sodass eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde nicht zulässig ist. Die „Ungewissheit“ kann sich bei Verpflichtungsrückstellungen auf die Höhe der Verpflichtung und auf das Bestehen der Verpflichtung beziehen. Dem Grunde nach ungewiss ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn erst ein Ereignis eintreten muss, dessen Eintritt aber unklar ist, z. B. bei einer Gewährleistung.

Der Höhe nach ungewiss sind solche Verpflichtungen, die z. B. wegen noch nicht eingegangener Rechnungen bestehen. Außerdem muss sich die Ungewissheit über eine gemeindliche Verpflichtung nicht immer zwingend auf deren gesamten Umfang erstrecken. Insbesondere in den Fällen, in denen gemeindliche Verpflichtungen hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind, können Teile davon durchaus gewiss sein. Unter diesen Gegebenheiten ist ein bilanzieller Ansatz von der Gemeinde entsprechend vorzunehmen. Der „gewisse“ Teil ist in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ und nur der restliche „ungewisse“ Umfang ist im Bilanzbereich „Rückstellungen“ anzusetzen.

### **2.2 Der Begriff „Angemessene Höhe“**

#### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde für bestimmte örtliche Sachverhalte die notwendigen Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden. Für den Tatbestand der Angemessenheit müssen bei einem gemeindlichen

Sachverhalt, der zu einer Rückstellungsbildung durch die Gemeinde führt, akzeptable Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass eine bestehende Verpflichtung der Gemeinde eine wirtschaftliche Belastung darstellt und zutreffend betragsmäßig bestimmt werden kann. Zum Abschlussstichtag muss aufgrund objektiver Tatbestände und nicht einer subjektiven Einschätzung die Gemeinde sorgfältig beurteilen, in welcher Höhe eine Inanspruchnahme der Gemeinde voraussichtlich erfolgen wird.

In den haushaltsrechtlichen Vorschriften wird jedoch nicht ausdrücklich der zukunftsorientierte Rechtsbegriff „Erfüllungsbetrag“ benutzt. Die Gemeinde soll gleichwohl in die Rückstellungsbildung bzw. die Bemessung ihrer Rückstellungen die weitere mögliche Entwicklung der gemeindlichen Verpflichtungen auch durch äußere allgemeine Umstände einbeziehen. Aufbauend auf den für die einzelnen Rückstellungsarten bestehenden besonderen Vorgaben soll die Gemeinde in die „Vorausschau“ zum Abschlussstichtag möglichst auch allgemeine Preis- und Kostensteigerungen einbeziehen, soweit ihr dieses möglich ist.

Der Begriff „Angemessene Höhe“ beinhaltet daher für die gemeindliche Rückstellungsbildung grundsätzlich den Erfüllungsbetrag. Ob dieser Begriff streng nach dem Stichtagsprinzip zu ermitteln ist, hängt von der Regelung zu der einzelnen Rückstellungsart ab, z. B. für Deponierückstellungen (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW). Der künftige Erfüllungsbetrag kann daher bei einer gemeindlichen Rückstellung zur Grundlage des Passivansatzes in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden. Die Ermittlung des Rückstellungsbetrages ist dabei auf die künftige Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung auszurichten.

Mögliche allgemeine Entwicklungen und Ereignisse, die sich auf die gemeindliche Rückstellung auswirken können, sind dann bereits zum Abschlussstichtag bei der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen, z. B. allgemeine Preis- und Kostensteigerungen. In diesen Fällen müssen der Gemeinde geeignete und belegbare Anhaltspunkte für den Eintritt solcher Ereignisse vorliegen oder bekannt sein. Die Festlegung der angemessenen Höhe einer gemeindlichen Rückstellung ist dabei unabhängig davon, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung durch eine Geldleistung oder eine Sachleistung zu erfüllen hat.

### **2.2.2 Die Berücksichtigung von Entwicklungen**

In die Beurteilung der angemessenen Höhe einer gemeindlichen Rückstellung ist auch die Vorschrift des § 36 GemHVO NRW einzubeziehen, soweit sich die Regelungen dieser Vorschrift auf die Ermittlung der „angemessenen Höhe“ einer gemeindlichen Rückstellung beziehen. Außerdem sind zukunftsorientierte Komponenten zu berücksichtigen, denn die Erfüllung einer gemeindlichen Verpflichtung in Form einer Rückstellung soll regelmäßig erst zu einem späteren (künftigen) Zeitpunkt erfolgen. Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind daher von der Gemeinde zum jeweiligen Abschlussstichtag die allgemeinen Entwicklungen zu berücksichtigen, die hinreichend begründbar sind oder auf objektivierbaren Hinweisen beruhen.

Diese Einschätzung geht von der Vorschrift des § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW aus, nach der allgemein bestimmt wird, dass gemeindliche Rückstellungen grundsätzlich in Höhe des Betrages in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind, der voraussichtlich zur Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung notwendig wird (Erfüllungsbetrag). Insgesamt gesehen sind daher von der Gemeinde allgemeine Preis- und Kostensteigerungen bei der gemeindlichen Rückstellungsbildung zu berücksichtigen, soweit der Erfüllungsbetrag die Grundlage für die Rückstellungsbildung bildet. Dazu sollen keine Gesetzesänderungen oder neue Gesetze gehören, die i.d.R. nur allgemeine Grundlagen für das Gemeindeverwaltungshandeln darstellen, auch wenn deren nur noch deren Veröffentlichung bzw. das Inkrafttreten aussteht.

Im öffentlich-rechtlichen Bereich entstehen finanzielle Wirkungen regelmäßig erst durch verwaltungsrechtliches Handeln und damit durch einen gemeindlichen Bescheid als Verwaltungsakt. Dieser bietet dann vielfach erst die ausreichende Grundlage für die gemeindliche Bilanzierung. Außerdem müssen derartige künftige Ereignisse vorhersehbar und bestimmbar sein und sich auch auf die Höhe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden

Pensionsrückstellungen auswirken. In diese Beurteilung sind jedoch nicht künftige Gegebenheiten einzubeziehen, deren künftige Ursachen und Wirkungen nur spekulativ zu ermitteln sind.

Zu den voraussichtlich künftigen Gegebenheiten sollen dagegen nicht die noch nicht eingetretenen Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen eines gemeindlichen Beamten gehören, sodass diese auch nicht bei der Ermittlung der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellungen zu berücksichtigen sind. Auch wenn die Gemeinde über ein Personalentwicklungskonzept verfügt und sich daraus ein sog. Karrieretrend bezogen auf die einzelnen Beamtinnen und Beamten ableiten lässt, führt diese Sachlage gleichwohl nicht dazu, die persönlichen Verhältnisse bei der Bestimmung des Erfüllungsbetrages der Gemeinde zu berücksichtigen.

### **2.2.3 Die Beschränkung des Stichtagsprinzips**

Die Auslegung des Rechtsbegriffs „Angemessene Höhe“ benötigt den Abschlussstichtag als zeitlichen Bezugspunkt. Unter Berücksichtigung, dass der Begriff den künftigen Erfüllungsbetrag beinhaltet, wird das Stichtagsprinzip eingeschränkt. Bei der Bemessung von gemeindlichen Rückstellungen ist deshalb der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz danach zu bestimmen, was die Gemeinde zukünftig aufbringen muss. Es ist nicht mehr zu ermitteln, was die Gemeinde am jeweiligen Abschlussstichtag hätte aufbringen müssen, um ihre Verpflichtung zu erfüllen.

Von der Gemeinde muss vielmehr unter Beachtung der GoB auch geprüft werden, ob im weiteren Rückstellungszeitraum z. B. Kostensteigerungen oder andere Anlässe entstehen können, die sich auf die Rückstellungsbildung voraussichtlich auswirken werden. Soweit diese am jeweiligen Abschlussstichtag erkennbar sind und voraussichtlich zu einer Veränderung des Erfüllungsbetrages führen, müssen diese bei der gemeindlichen Rückstellungsbildung berücksichtigt werden.

## **2.3 Die Abgrenzung von Rückstellungen und Rücklagen**

### **2.3.1 Die Ausgangslage**

Im Rahmen der Anwendung von haushaltsrechtlichen Vorschriften besteht das Risiko einer fehlerhaften Zuordnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen sowie von Entscheidungen, weil die Begriffe „Rückstellung“ und „Rücklage“ miteinander vermischt werden. Die Unterscheidung ist aber von Bedeutung, weil für die Bilanzierung nicht nur beide Begriffe benutzt werden.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind mehrere Bilanzposten unter der Verwendung beider Begriffe anzusetzen. Bei den Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ kommt der Begriff „Rücklage“ zur Anwendung. Außerdem besteht ein eigenständiger Bereich „Rückstellungen“. Die Einteilung der Passivseite in Eigenkapital und Fremdkapital ist nicht zwingend ein ausschlaggebendes Kriterium, um die Begriffe „Rückstellung“ und „Rücklage“ abzugrenzen.

### **2.3.2 Der Begriff „Rückstellungen“**

Allgemein ist zu beachten, dass die gemeindlichen Rückstellungen Verpflichtungen der Gemeinde darstellen, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse sind. Sie müssen bei der Gemeinde regelmäßig nur bilanziert werden, wenn eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht (Außenverpflichtung). Bei einer Innenverpflichtung der Gemeinde ist eine Bilanzierung nur in besonderen Ausnahmefällen zulässig.

Für die Bilanzierung erfordert das Prinzip der verursachungsgerechten Periodisierung die Berücksichtigung solcher Verpflichtungen im Jahresabschluss, um den im Haushaltsjahr wirtschaftlich verursachten Aufwand zutref-



fernd als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen. Es soll dadurch erreicht werden, dass aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde nur das betreffende Haushaltsjahr belastet wird, auch wenn die Finanzleistungen aus diesen Geschäftsvorfällen erst künftig von der Gemeinde zu erbringen sind.

### **2.3.3 Der Begriff „Rücklagen“**

Bei den gemeindlichen Rücklagen besteht ein wesentlicher Unterschied zu den Rückstellungen darin, dass ihre Veränderungen nicht im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden. Eine Anpassung der Rücklagen im Eigenkapital erfolgt daher „nach dem Jahresergebnis“. Eine Erhöhung oder Minderung der gemeindlichen Rücklagen erfordert daher das Vorliegen eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages, die nach der Feststellung des Jahresabschlusses mit der Ausgleichsrücklage oder der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind.

Eine Anpassung der Rücklagen kann bei bestimmten Geschäftsvorfällen der Gemeinde zulässiger Weise auch unmittelbar erfolgen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie hat keinen Einfluss auf das Jahresergebnis der Gemeinde, auch wenn die aus den Geschäftsvorfällen im Haushaltsjahr entstandenen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **2.3.4 Die „Gemeinsamkeiten“**

Eine Gemeinsamkeit besteht zwischen den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen und den Rücklagen. Beide Arten stellen für die Gemeinde besondere Buchwerte dar und dienen der Vorsorge für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Die Rückstellungen tragen zur Vermeidung von haushaltsmäßigen Aufwendungen bei, wenn die Gemeinde ihre Verpflichtungen zu erfüllen hat.

Die Rücklagen ermöglichen der Gemeinde einen Ausgleich von Fehlbeträgen, wenn ein entsprechendes Jahresergebnis entstanden ist. Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich gilt z. B. als erfüllt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden können (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW).

Eine weitere „Gemeinsamkeit“ besteht zwischen den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen und Rücklagen. Sie stellen einerseits als Buchwerte kein „Konto“ für die gemeindliche Liquidität dar. Andererseits wird mit diesen Passivwerten auch kein bestimmter Vermögenswert auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unmittelbar verbunden, der in entsprechend Liquidität umwandelbar wäre. Es gilt im Prinzip die aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bekannte Gesamtdeckung, denn die Aktivseite als Vermögen der Gemeinde stellt insgesamt die Deckung für die Passivseite der gemeindlichen Bilanz als Schulden der Gemeinde dar.

## **3. Die Abgrenzung der Rückstellungsarten**

Unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschrift darf die Gemeinde nur für die Zwecke in ihrer Bilanz Rückstellungen ansetzen, die haushaltsrechtlich abschließend bestimmt sind (vgl. § 36 Absatz 1 bis 5 GemHVO NRW). Die grundsätzliche Abgrenzung der einzelnen Rückstellungsarten ergibt sich aufgrund von Außenverpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten oder von besonderen Innenverpflichtungen, die bei der Gemeinde gegenüber sich selbst bestehen bzw. zu erfüllen sind.

Die zulässigen Rückstellungsarten für die gemeindliche Bilanzierung sind haushaltsrechtlich festgelegt worden (vgl. § 36 GemHVO NRW). Die zulässigen Rückstellungsarten sind von der Gemeinde auf der Passivseite ihrer

Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf deshalb für mögliche sonstige ungewisse Verbindlichkeiten keine Rückstellungen bilden, sofern diese nicht ggf. die Voraussetzungen erfüllen (vgl. des § 36 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Abgrenzung der gemeindlichen Rückstellungen soll durch das nachfolgende Schema (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 258) verdeutlicht werden (vgl. Abbildung 143).

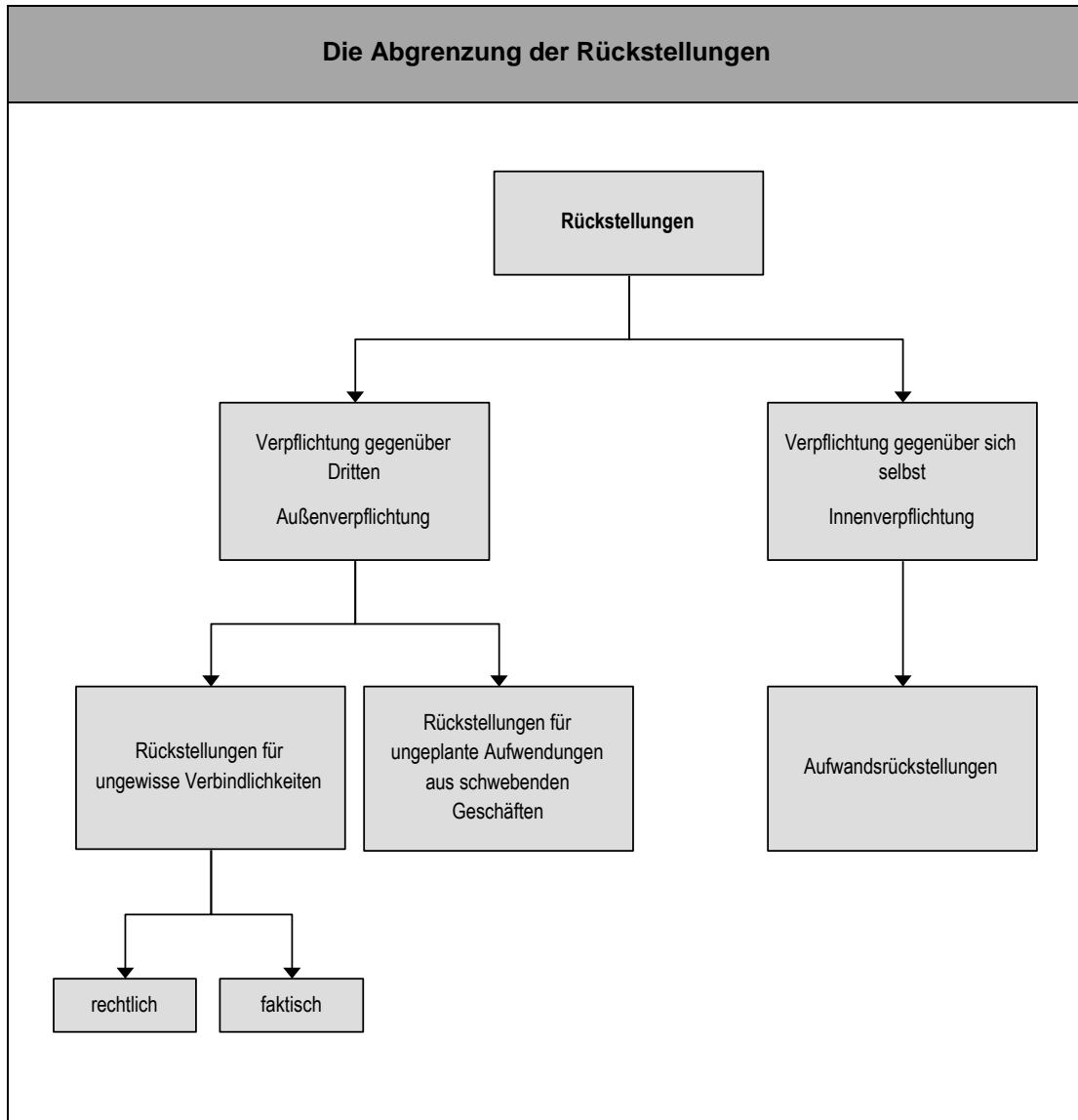


Abbildung 143 „Die Abgrenzung der Rückstellungen“

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde zu beachten, dass eine Rückstellungsbildung im Rahmen des gemeindlichen Finanzausgleichs, für künftige Umlagezahlungen und aus der Steuererhebung nicht zugelassen worden ist. Für derartige Aufwendungen, die regelmäßig anfallen und ggf. nur interne Verpflichtungen darstellen, dürfen keine Rückstellungen bilanziert werden.

Die Bilanzierung würde dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, dass jährlich (regelmäßig) wiederkehrender Aufwand als laufenden Aufwand zu erfassen ist. Außerdem würde eine Rückstellungsbildung die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts beeinträchtigen. Weitere Rückstellungen dürfen deshalb von der Gemeinde nur gebildet werden, soweit die Rückstellungen durch Gesetz oder Verordnung zugelassen worden sind (vgl. in § 36 Absatz 6 GemHVO NRW).

#### 4. Zulässige Rückstellungsarten

##### 4.1 Allgemeine Sachlage

Die Gemeinde muss Rückstellungen für unterschiedliche gemeindliche Gegebenheiten bilden, z. B. für ihre Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften. Die Gemeinde darf jedoch nur für die Zwecke bilanzielle Rückstellungen bilden, die in der Vorschrift des § 36 GemHVO NRW abschließend bestimmt worden sind. Dem haushaltsrechtlichen Rückstellungsbegriff wird dadurch sowohl die sog. statische als auch die dynamische Bilanzauffassung zugrunde gelegt. Die Gemeinde darf für die nachfolgend aufgezeigten Sachlagen eine Rückstellung bilden (vgl. Abbildung 144).

<b>DIE ZULÄSSIGEN RÜCKSTELLUNGSARTEN</b>	
<b>VORGABE</b>	<b>RÜCKSTELLUNGSART</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften.</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten.</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind.</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren.</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden.</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	<p>Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde;</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs;</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung.</li> </ul>

*Abbildung 144 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Durch die ausdrückliche Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen in der Vorschrift wird zudem klargestellt, dass die Gemeinden nur Rückstellungen für die benannten Zwecke bilden dürfen. Daraus folgt, dass die zulässigen Rückstellungsarten für die Gemeinde durch die Vorschriften des § 36 Absatz 1 bis 6 GemHVO NRW abschließend bestimmt sind. Die Gemeinde darf daher keine Rückstellungen für Zwecke bilden, die nicht ausdrücklich in der Vorschrift bestimmt sind. Daher darf sie auch für regelmäßig jährlich wiederkehrende Gegebenheiten keine Rückstellungen bilanzieren.

#### 4.2 Die einzelnen Rückstellungsarten

##### 4.2.1 Für Pensionsverpflichtungen

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen werden die Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde den Haushaltsjahren zugeordnet, in denen die Beamtinnen und Beamte ihre Anwartschaften auf künftige Versorgungsleistungen erwerben. Folglich werden in einem gemeindlichen Jahresabschluss während der Anwartschaftsphase die gesamten entstehenden Personalaufwendungen des Haushaltsjahres nachgewiesen. Es wird nicht ein Jahreser-

gebnis gezeigt, durch das die Personalaufwendungen der Gemeinde im Haushaltsjahr nur im Umfang der aktuell an die Beschäftigten zu erbringenden Zahlungsleistungen nachgewiesen werden.

Das von der Gemeinde erzielte Jahresergebnis enthält vielmehr im Rahmen der Personalaufwendungen auch die Aufwendungen für die künftige Versorgung der Beamtinnen und Beamten nach ihrem Ausscheiden. Unerheblich ist dabei, dass die Finanzleistungen gegenüber diesem Personenkreis tatsächlich erst in den zukünftigen Haushaltsjahren erfolgen. Dieser Zusammenhang spiegelt den Entgeltcharakter der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen wieder.

Die Beamten der Gemeinde müssen ihre Zukunftsvorsorge eigenverantwortlich vornehmen. Die Gemeinde hat dabei aufgrund der beamtenrechtlichen Bestimmungen den pflichtigen Hauptteil zu tragen. Zu den Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde gehören daher auch die Beihilfeverpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten der Gemeinde. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde sind von ihr in die gemeindliche Rückstellungsbildung einzubeziehen (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Beamten können darüber hinaus auf freiwilliger Basis eine ergänzende Vorsorge vornehmen.

#### **4.2.2 Für Deponien**

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. Die rechtliche Grundlage bildet das Fachgesetz, das Verpflichtungen zur Vorsorge enthält, die auch in die Gebührenkalkulation einzubeziehen sind (vgl. § 9 Absatz 2 und 2a des Landesabfallgesetzes). Der Anlass zur Rekultivierung und Nachsorge von Deponien, der wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung der Deponie entsteht, verlangt dementsprechend die notwendige Rückstellungsbildung (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **4.2.3 Für Altlasten und sonstige Umweltschäden**

Die gemeindlichen Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten sind zu bilden, wenn die Gemeinde verpflichtet ist, bestimmte vorhandene Altlasten zu beseitigen bzw. zu sanieren (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW). Derartige gemeindliche Verpflichtungen können bei Grundstücken der Gemeinde oder auch für Grundstücke Dritter bestehen, wenn eine behördliche Verpflichtung zur Beseitigung der Altlasten durch die Gemeinde vorliegt. Entsprechend ist dann eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. In den Fällen, in denen seitens der Gemeinde jedoch nur eine Absicht zur Beseitigung von Altlasten besteht, liegt noch keine ausreichende Grundlage für eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz vor.

Unter dem entsprechenden Bilanzposten sind von der Gemeinde auch Rückstellungen wegen gemeindlicher Verpflichtungen zur Beseitigung anderer Umweltschäden anzusetzen (vgl. Umweltschadengesetz). Dabei gilt entsprechend wie bei gemeindlichen Altlasten, dass für derartige gemeindliche Verpflichtungen dann eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wenn eine behördliche Verpflichtung zur Beseitigung vorliegt. In den Fällen, in denen seitens der Gemeinde jedoch nur eine Absicht zur Beseitigung von aufgetretenen Umweltschäden besteht, liegt noch keine ausreichende Grundlage für eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz vor.

#### **4.2.4 Für die unterlassene Instandhaltung**

Für die von der Gemeinde unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen der Aufgabenerfüllung sind von der Gemeinde die notwendigen Rückstellungen zu bilden, soweit die Instandhaltung als unterlassen anzusehen ist und nachgeholt werden soll. Die Rückstellungsbildung soll dazu beitragen, den Verfall von instandhaltungspflich-

tigen gemeindlichen Sachanlagen zu verhindern und insoweit die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sichern. Die Instandhaltungsrückstellungen sind von der Gemeinde in ihrer Bilanz mit dem Betrag anzusetzen, der bei der Nachholung voraussichtlich notwendig wird.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält keine konkrete Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung durch die Gemeinde. Zur bilanziellen Ansatzbildung ist jedoch bestimmt worden, dass eine Rückstellung nur angesetzt werden darf, „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“. Diese Regelung wurde aus ausreichend im Sinne der eigenverantwortlichen Selbstverwaltung der Gemeinden gesehen. Die Gemeinde hat dabei darauf zu achten, dass die vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen keine Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände darstellen (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **4.2.5 Für ungewisse Verpflichtungen**

Die Gemeinde hat Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen zu bilden, soweit darüber keine spezielle Regelung in den Absätzen 1, 2 und 5 der haushaltsrechtlichen Vorschrift getroffen worden sind (vgl. § 36 Absatz 4 GemHVO NRW). Bei den Verpflichtungsrückstellungen muss eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, z. B. aufgrund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder von gesetzlichen Regelungen. Für die Bilanzierung von Rückstellungen durch die Gemeinde ist es nicht erforderlich, dass der Dritte Kenntnis von seinem Anspruch gegenüber der Gemeinde hat.

Bei Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen muss einerseits die Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und andererseits die Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme der Gemeinde bewertet werden. Die jeweiligen Risiken für die Gemeinde müssen dabei nicht gleichartig sein. Die Gemeinde muss nach objektiven Gesichtspunkten und nach den Verhältnissen am Abschlussstichtag eine sachgerechte Beurteilung vornehmen. Für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten gelten grundsätzlich die nachfolgend aufgezeigten Merkmale (vgl. Abbildung 145).

<b>MERKMALE FÜR UNGEWISSE GEMEINDLICHE VERPFLICHTUNGEN</b>	
-	Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.
-	Es muss zukünftig wahrscheinlich eine Verbindlichkeit tatsächlich entstehen.
-	Die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
-	Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.
-	Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

*Abbildung 145 „Merkmale für ungewisse gemeindliche Verpflichtungen“*

Von der Gemeinde kann außerdem in eigener Verantwortung eine Geringfügigkeitsgrenze für den Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen festgelegt werden. Dabei sollen die haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigt werden. Für die Gemeinde kann es zudem im Einzelfall notwendig werden, den bilanziellen Ansatz für Verpflichtungsrückstellungen ggf. zu schätzen. Derartige Gegebenheiten müssen im Rahmen des gemeindlichen

Jahresabschlusses vom Abschlussprüfer berücksichtigt werden, denn Unsicherheiten bei den Schätzungen können bedeutsame Risiken für die Gemeinde zu Folge haben.

Die Gemeinde hat zu beachten, dass die zulässigen Aufwandsrückstellungen nicht zu den Verpflichtungsrückstellungen gehören. Die Aufwandsrückstellungen stellen nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst und keine Außenverpflichtung gegenüber einem Dritten dar. Bei Unklarheiten der Gemeinde darüber, gegenüber welcher Person eine Verpflichtung besteht oder wann die Verpflichtung zu erfüllen ist, liegt keine Ungewissheit im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die Bildung von Rückstellungen vor.

#### **4.2.6 Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**

Von der Gemeinde sind in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften die notwendigen Rückstellungen zu bilden (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Ein schwebendes Geschäft der Gemeinde kann ein einmaliges Geschäft oder ein Geschäft auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) sein. Ein solcher Fall liegt z. B. vor, wenn bei der Gemeinde ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist und von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden ist.

Mögliche Gegenstände von derartigen schwebenden Geschäften können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein. Außerdem ist für die Qualifizierung von schwebenden Geschäften wichtig, dass eine Bindungswirkung für die Vertragspartner besteht. Der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes, bei dem ein Anspruch und eine Verpflichtung aus dem Geschäft vorliegen müssen, beginnt i. d. R. mit seinem rechtswirksamen Abschluss. Er wird durch die Erfüllung der Sachleistung beendet. Die Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung bewirkt i. d. R. nicht die Beendigung des Schwebezustands.

Die Gemeinde ist nicht verpflichtet, für jeden möglichen Verlust eine Rückstellungsbildung vorzunehmen. Als Abgrenzung ist bestimmt worden, dass Rückstellungen von der Gemeinde nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Bei der eigenverantwortlichen Festlegung der Geringfügigkeitsgrenze muss die Gemeinde auch die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigen. Sie hat darüber hinaus festzustellen, ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Aufwendungen und künftigen Erträgen) und ob das auslösende Ereignis zur Rückstellungsbildung nach Abschluss des Geschäftes liegt.

#### **4.2.7 Für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren**

Die Gemeinde ist verpflichtet, für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen anzusetzen (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Verfahren“ sind dabei nur gemeindliche Geschäftsvorfälle zu verstehen, sondern allgemein alle Verwaltungsvorgänge, die auf einer rechtlichen Grundlage aufbauen und von der Gemeinde mithilfe eines Bescheides abgewickelt werden, z. B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern oder Beiträgen. Als dazugehörig zu den laufenden Verfahren sind auch Gerichtsverfahren anzusehen, unabhängig von der gerichtlichen Instanz.

Die Verwaltungsverfahren der Gemeinde sind als laufend zu qualifizieren, wenn ein von der Gemeinde erlassener Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Diese Sachlage ist regelmäßig gegeben, wenn im gemeindlichen Verfahren die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder diese Frist wegen eines sich daran anschließenden (anhängigen) Widerspruchs- oder Klageverfahrens gegen die Gemeinde noch läuft. Bei einer derartigen Sachlage sollte bei der Gemeinde eine getrennte Betrachtung und Bewertung über den Verfahrensgegenstand und über das Verfahren sowie die Ansprüche oder Verpflichtungen der Gemeinde erfolgen.

Bei einem möglicherweise „drohenden Verlust“ aus einem Verfahren sollte keine Wertberichtigung der bestehenden Forderung erfolgen, solange die Gemeinde am Bestand ihrer durch Bescheid festgesetzten Forderung festhält. Die Gemeinde soll ggf. nur eine Rückstellung in ihrer Bilanz passivieren, wenn sich Verpflichtungen für die Gemeinde aus einer möglichen kostenmäßigen Beteiligung der Gemeinde ergeben können.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass verfahrensbeendende Maßnahmen, die nach dem Abschlussstichtag erfolgen, als wertbegründend einzustufen sind. Deren Verpflichtungsumfang darf von der Gemeinde nicht bei der Bilanzierung von Rückstellungen im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden.

#### **4.3 Sonstige Rückstellungen**

Die Gemeinde darf unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ mögliche Rückstellungen für andere Zwecke nur ansetzen, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind (vgl. § 36 Absatz 6 Satz 1 GemHVO NRW). Mit dieser gesonderten Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinde nur dann Rückstellungen für andere Zwecke bilden darf, wenn dabei die in den Vorschriften des § 36 Absatz 4 oder 5 GemHVO NRW enthaltenen Voraussetzungen erfüllt sind.

Der Gemeinde ist es deshalb nicht erlaubt, für selbst gewählte Zwecke aus ihren örtlichen Verhältnissen heraus oder für andere äußere Umstände gesonderte Rückstellungen zu bilden und in ihrer Bilanz anzusetzen. Von diesem Verbot besteht nur dann eine Ausnahme für die Gemeinde, wenn die Bildung von besonderen Rückstellungen ausdrücklich zugelassen wurde, z. B. durch besondere fachgesetzliche Vorschriften (vgl. Regelungen im Landesabfallgesetz).

Die Rechtsvorschriften für gemeindliche Umlagezahlungen und für den Gemeindefinanzausgleich sowie für die gemeindliche Steuererhebung sehen dagegen keine Rückstellungsbildung vor und lassen auch keine Ausnahme dafür zu. Von der Gemeinde dürfen deshalb für diese Zwecke und aus diesen Anlässen keine Rückstellungen gebildet und bilanziert werden, auch dann nicht, wenn sich derartige örtliche Sachverhalte ggf. unter die Bestimmungen der Vorschrift des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

### **5. Rückstellungen für nicht andere Zwecke**

#### **5.1 Allgemeine Sachlage**

Durch die ausdrückliche Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen in § 36 GemHVO NRW wird klargestellt, dass die Gemeinden keine Rückstellungen für andere Zwecke bilden dürfen. Die Gemeinden sollen die Rückstellungen grundsätzlich nur für rechtliche und wirtschaftliche Leistungen bilden, die ursächlich in der Hand der Gemeinde liegen und die periodengerecht zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen sowie nicht jährlich wiederkehrend sind.

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die auf Leistungen Dritter ohne Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde oder auf einseitigen Leistungen der Gemeinde an Dritte beruhen, z. B. Gewerbesteuerzahlungen, Sozialhilfeleistungen, soll erst das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde und nicht bereits das mögliche Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung beim Dritten der Anlass für eine Rückstellungsbildung bei der Gemeinde sein, sofern nicht bereits eine Forderung zu bilanzieren ist.

Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung erfolgt immer, wenn der Gemeinde Zuwendungen von Dritten gewährt werden oder wenn gemeindliche Forderungen, die i. d. R. aus einem Leistungsbescheid der Gemeinde entstehen, zu bilanzieren sind. Sie ist bei solchen Geschäftsvorfällen der Gemeinde allgemein anerkannt und wird dort

nicht infrage gestellt. Eine Rückstellungspflicht für die Gemeinde soll daher erst als entstanden anzunehmen bzw. die Zuordnung entsprechender Aufwendungen zum Haushaltsjahr erst vorzunehmen sein, wenn eine tatsächliche Verpflichtung der Gemeinde durch einen Heranziehungsbescheid einsetzt.

Der gemeindliche Ressourcenverbrauch ist objektiv betrachtet zu dem Zeitpunkt als entstanden anzusehen, wenn dieser durch einen Verwaltungsakt der Gemeinde objektiviert wird. Er ist i. d. R. auch erst zu diesem Zeitpunkt verlässlich bewertbar ist (Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes als Realisation der Zeit nach). Es muss somit ein konkretes Ereignis bezogen auf den Abschlussstichtag eingetreten sein bzw. vorliegen, damit bei bestimmten gemeindlichen Sachverhalten eine Rückstellungsbildung zulässig ist. Der in § 75 Absatz 2 GO NRW gesetzlich bestimmte jährliche Haushaltsausgleich erfordert in diesem Zusammenhang gemeindeübergreifend eine gleiche Handhabung durch alle Gemeinden.

## **5.2 Für künftige Umlagezahlungen**

Für Umlagen der Gemeinde, die regelmäßig jährlich anfallen, ist die Bildung von Rückstellungen nicht zugelassen worden. Die Bildung solcher Rückstellungen würde dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, regelmäßig wiederkehrenden Aufwand nur als laufenden Aufwand zu erfassen. Außerdem würde in diesen Fällen eine Rückstellungsbildung die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts beeinträchtigen.

Eine konkrete Verpflichtung der Gemeinde besteht jedoch nicht allein wegen der rechtlichen Bindung der Gemeinde als Mitglied an den Umlageverband. Sie entsteht vielmehr jährlich aufgrund der konkreten Aufgabenerfüllung (Leistungserbringung) des Umlageverbandes und wird durch einen Heranziehungsbescheid des umlageberechtigten Dritten gegenüber den Umlagezahlern erst hinreichend konkretisiert, sodass eine Zuordnung zu dem Haushaltsjahr zu erfolgen hat, auf das sich der Festsetzungsbescheid bezieht (Erfüllungszeitpunkt).

Die Einbeziehung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in die Ermittlung der Höhe des Umlagebetrages, z. B. in Form der Steuerkraft der Gemeinde vor dem Umlagejahr, führt daher nicht zwangsläufig zu einer Verpflichtung der Gemeinde, den Vorjahren des betreffenden Umlagehaushaltsjahres bereits Aufwendungen aus der Umlageerhebung zuzurechnen. Es werden im Rahmen der Ermittlung des Umlagebetrages lediglich die belegbaren haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde für die Ermittlung der konkreten Höhe der Umlage herangezogen. Die Realisation des Ertrages beim Umlageberechtigten und damit das Entstehen von Aufwendungen beim Umlagepflichtigen sind daher erst zum aktuellen haushaltsjahrbezogenen Zeitpunkt möglich.

Nach den gesetzlichen Vorschriften sind die Arten und der Umfang der Leistungsfähigkeit der Gemeinde bei der Umlageermittlung zu berücksichtigen. Daher müssen Messgrößen bzw. Schlüsselgrößen für eine zutreffende Ermittlung des Umlagebetrages jeder einzelnen Gemeinde bestimmt werden. Aus diesen öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten heraus führt erst die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde zur Umlagezahlung zu einer wirtschaftlichen Belastung, und zwar in dem Haushaltsjahr, für das die Gemeinde durch den Umlageberechtigten zur Umlagezahlung herangezogen wird.

Eine Rückstellungsbildung würde unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze dazu führen, dass die gesamte Umlage wirtschaftlich einem Haushaltsjahr zuzurechnen wäre, für das für den Umlageberechtigten weder ein haushaltsrechtlicher noch ein wirtschaftlicher Anspruch zur Erhebung der Umlage besteht. Zudem hat ein Umlageberechtigter, z. B. der Kreis, erst nach seiner Feststellung, dass die sonstigen Erträge die entstehenden Aufwendungen nicht decken, die Berechtigung zur Umlageerhebung (vgl. § 56 Absatz 1 KrO NRW). Dieser Sachverhalt gilt auch bei Zweckverbänden (vgl. § 19 Absatz 1 Satz 1 GkG NRW). Eine Rückstellungsbildung für Umlagezwecke ist auch deshalb nicht zugelassen worden.

Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung für gemeindliche Umlagezahlungen führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte



ggf. grundsätzlich und in allgemeiner Form unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen, soweit die Umlageerhebung noch nicht Gegenstand eines Verwaltungsverfahrens der Gemeinde ist (Verfahren zum Erlass eines rechtskräftigen Umlagebescheides). In den Fällen, in denen es aber nach dem Erlass eines Umlagebescheides zu einem Widerspruch des Betroffenen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren kommt, ist von der Gemeinde zum Abschlusstichtag zu prüfen und zu entscheiden, ob in einem solchen Fall eine Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden muss, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

### **5.3 Im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs**

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der haushaltsrechtlichen Vorschrift bestimmt, dass die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs nicht zulässig ist. Die Bildung solcher Rückstellungen würde dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, regelmäßig wiederkehrenden Aufwand als laufenden Aufwand des jeweiligen Haushaltsjahres zu erfassen.

Eine Rückstellungsbildung unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze könnte dazu führen, dass die gesamten gemeindlichen Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs wirtschaftlich einem Haushaltsjahr zuzurechnen wären, bei dem weder ein haushaltsrechtlicher noch ein wirtschaftlicher Grund dafür besteht. Ein Anlass zu dieser Sachlage besteht auch dadurch, dass in Nordrhein-Westfalen die Gemeinden nicht verpflichtet sind, auch nicht die finanzstarken Gemeinden, eigene Finanzmittel der allgemeinen Finanzausgleichsmasse des Landes zuzuführen, wie es z. T. in anderen Ländern die Regel ist. Auch deshalb ist eine Rückstellungsbildung für gemeindliche Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs nicht zugelassen worden.

Außerdem könnte wegen möglicherweise unterschiedlichen Bewertungen eine gemeindliche Rückstellungsbildung im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts sowie die Vergleichbarkeit beeinträchtigen. In den Fällen, in denen die Gemeinde eigene Finanzleistungen aufgrund des jährlichen Gemeindefinanzausgleichs erbringen muss, entsteht erst durch die rechtliche Heranziehung der Gemeinde durch einen Leistungsbescheid eine aufwandswirksame Verpflichtung der Gemeinde, sodass i. d. R. der gemeindliche Ressourcenverbrauch entsprechend dem darin festgesetzten Erfüllungszeitpunkt dem Haushaltsjahr zuzurechnen ist.

Die Entscheidung, keine „Vorverpflichtung“ bzw. Zurechnung zu Vorjahren als alleinige Grundlage für eine örtliche Rückstellungsbildung aus Anlass des Gemeindefinanzausgleichs bei der Gemeinde zuzulassen, unter dem Gesichtspunkt des Ressourcenverbrauchs sachgerecht und vertretbar. Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Finanzausgleichssachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

### **5.4 Im Rahmen der gemeindlichen Steuererhebung**

Der Landesgesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift bestimmt, dass die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Steuererhebung, z. B. der Gewerbesteuer, nicht zulässig ist. Die Bildung solcher Rückstellungen würde dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, regelmäßig wiederkehrenden Aufwand nur als laufenden Aufwand zu erfassen. Außerdem würde in diesen Fällen eine Rückstellungsbildung die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts beeinträchtigen. Auch der gesetzlich bestimmte jährliche Haushaltsausgleich erfordert gemeindeübergreifend eine gleiche Handhabung (vgl. in § 75 Absatz 2 GO NRW).

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass bei der gemeindlichen Steuererhebung das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung und nicht bereits das mögliche Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung der Anlass für die periodengerechte Zuordnung von Steuererträgen ist. Daher ist objektiv betrachtet erst zum Erfüllungszeitpunkt ein Ressourcenaufkommen als entstanden anzusehen, weil der Vorgang durch einen Verwaltungsakt objektiviert wird und i. d. R. erst zu diesem Zeitpunkt verlässlich bewertbar ist (Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes als Realisation der Zeit nach). Erst aus der Festsetzung oder der Fälligkeit gemeindlicher Steuern heraus eine Zuordnung der Ressourcen zu einem Haushaltsjahr vorzunehmen, ist sachgerecht und vertretbar.

Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung aus der gemeindlichen Steuererhebung führt daher dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Steuersachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen. Kommt es aber nach dem Erlass eines gemeindlichen Steuerbescheides zu einem Widerspruch des Betroffenen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren ist von der Gemeinde zum Abschlussstichtag zu prüfen und zu entscheiden, ob in einem solchen Fall eine Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden muss, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

Von der Betrachtung von Steuersachverhalten aus der gemeindlichen Steuererhebung sind zudem die Sachverhalte zu trennen, durch die für die Gemeinde eine Steuerpflicht gegenüber dem Staat entsteht. In diesen Fällen ist eine Rückstellungsbildung als zulässig anzusehen, z. B. für Steuerschuldverhältnisse der Gemeinde aus ihrem „Betrieb gewerblicher Art“. Ist eine solche Rückstellungsbildung durch die Gemeinde erforderlich, ist diese auf der Grundlage der Regelungen in Absatz 4 dieser Vorschrift vorzunehmen.

## **6. Die Abzinsung von gemeindlichen Rückstellungen**

Die einzelnen Rückstellungen der Gemeinde sind nach dem Nominalwertprinzip zu bemessen bzw. zu bewerten und dürfen in Anlehnung an das Handelsrecht i.d.R. nicht abgezinst werden. Es soll gesichert werden, dass von der Gemeinde unter Beachtung des Realisationsprinzips ein entnahmefähiger Betrag (Erfüllungsbetrag) zurückgestellt wird. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass in der Mehrzahl der gemeindlichen Rückstellungen kein verdeckter Zins enthalten ist, z. B. bei Sachleistungsverpflichtungen, bei Verpflichtungen aus Bürgschaften oder Schadenersatzleistungen.

Eine Abzinsung ist bei auch Rückstellungen für Altersteilzeit nicht zulässig, denn die Ansprüche einer Beamtin oder eines Beamten nach dem Altersteilzeitmodell stellen keine von der Gemeinde zu erbringenden abzinsbaren Versorgungsleistungen dar. Diese Sachlage wird auch dadurch deutlich, dass die Rückstellungen für Altersteilzeit unter den „Sonstigen Rückstellungen“ und nicht unter den „Pensionsrückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Längerfristige Umweltschutzverpflichtungen sind ebenfalls nicht abzuzinsen, z. B. Rückstellungen für die Rekultivierung von Deponien.

Diese sachlichen Vorgaben bedingen, dass bei den gemeindlichen Rückstellungen deshalb keine Trennung in Beträge für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung und für die Kapitalnutzung vorzunehmen ist. Nur bei ihren Pensionsrückstellungen darf die Gemeinde nach Maßgabe des § 36 Absatz 1 GO NRW eine Abzinsung vornehmen, denn die gemeindlichen Versorgungsleistungen sind mit ihrem Barwert und nicht mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei dessen Ermittlung ist der Berechnung ein Rechnungszins von fünf Prozent zugrunde zu legen.

## **7. Auflösung und Herabsetzung der Rückstellungen**

### **7.1 Die Auflösung von Rückstellungen**

#### **7.1.1 „Weil der Grund entfallen ist“**

Das Gebot in dieser Vorschrift ist im Einklang mit dem Handelsrecht bestimmt worden. Es verpflichtet die Gemeinde, angesetzte Rückstellungen aufzulösen, wenn der Grund hierfür ganz oder teilweise entfallen ist. In den Fällen, in denen absehbar ist, dass die Gemeinde nun doch nicht zu einer Leistung verpflichtet ist (fehlende Inanspruchnahme der Gemeinde), ist die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung zum Abschlussstichtag ganz oder teilweise aufzulösen.

Die Auflösung einer Rückstellung wegen eines nicht mehr vorhandenen Bedarfs führt zu einer Ergebniswirksamkeit und daher zu einer Erfassung als Ertrag in der Ergebnisrechnung. Ein Wahlrecht für die Gemeinde, die Inanspruchnahme einer Rückstellung ergebniswirksam abzuwickeln, d. h. ertragswirksam aufzulösen und gleichzeitig Aufwendungen insgesamt in Höhe der erforderlichen Auszahlungen zu erfassen sowie entsprechend in ihrem Jahresabschluss nachzuweisen, besteht im Grundsatz nicht.

Der Gemeinde ist eine gesonderte Erfassung ihrer Zahlungsströme im Rahmen der Finanzrechnung vorgegeben. Eine gleichzeitige ergebniswirksame Erfassung bedarf es daher nicht, denn die Zahlungsströme aus einer Inanspruchnahme einer Rückstellung sind auch unterjährig zu erfassen. Es bedarf daher keiner Überführung aus ergebniswirksamen Daten, z. B. im Rahmen einer „kaufmännischen“ Aufwandsminderung (Saldierung).

#### **7.1.2 Wegen Verzichts auf die Instandhaltung**

Das Gebot in dieser Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, auch angesetzte Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung aufzulösen, wenn die geplanten (konkret beabsichtigten) Maßnahmen nach dem Haushaltsplan nicht umgesetzt worden sind und die dafür gebildete Rückstellung nicht mehr benötigt wird. Die Gemeinde hat in diesen Fällen regelmäßig eine Wertberichtigung beim Ansatz der betreffenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen.

Bei der Bildung der Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung für bestimmte gemeindliche Vermögensgegenstände ist nach dem Bruttoprinzip vorzugehen, sodass der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände nicht verändert wurde. Bei der ertragswirksamen Auflösung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung muss daher wegen nicht durchgeführter Instandhaltungsmaßnahmen in entsprechender Höhe eine außerplanmäßige Abschreibung der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände vorgenommen werden. Diese haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen sind in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

#### **7.1.3 Wegen Dienstherrnwechsel**

Bei einem landesinternen Dienstherrnwechsel einer Beamtin oder eines Beamten findet eine Versorgungslastenverteilung statt, wenn der abgebende Dienstherr dem Dienstherrnwechsel zugestimmt hat und zwischen dem Ausscheiden und dem Eintritt des Beamten keine zeitliche Unterbrechung liegt (vgl. § 95 Absatz 1 LBeamtVG NRW). Die Versorgungslastenverteilung erfolgt durch die Zahlung einer Abfindung vom abgebenden Dienstherrn an den aufnehmenden Dienstherrn (vgl. § 96 Absatz 1 LBeamtVG NRW). Sie ist innerhalb von sechs Monaten nach der Aufnahme des Beamten beim neuen Dienstherrn zu leisten (vgl. § 99 Absatz 2 LBeamtVG NRW). (vgl.

Im Rahmen der Abwicklung einer Finanzleistung als Abfindung an den neuen Dienstherrn eines Beamten werden die als Pensionsrückstellungen bilanzierten Verpflichtungen des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem zuvor

beschäftigten Beamten gegenstandslos. Die Gemeinde als abgebender Dienstherr kann daher auf die bilanzierte Rückstellung für die betreffenden früheren Bediensteten verzichten. Diese Sachlage führt dazu, dass die Rückstellung in diesem Umfang nicht herabzusetzen, sondern ertragswirksam aufzulösen ist.

Den Aufwendungen der Gemeinde, die aus der Leistung einer Ausgleichszahlung an den neuen Dienstherrn der betreffenden Beamtin oder des Beamten entstehen, kann die Gemeinde wirtschaftlich den Ertrag aus der Auflösung der zuvor für diese ehemaligen Beschäftigten bilanzierten Pensionsrückstellungen gegenüberstellen. Für die abgebende Gemeinde besteht aufgrund einer geleisteten Ausgleichszahlung keine Verpflichtung mehr gegenüber dem früheren Beschäftigten oder seinem neuen Dienstherrn. Bei ihr ist daher der Grund für ihre Rückstellungsbildung und Bilanzierung in der gemeindlichen Bilanz entfallen.

## **7.2 Die Herabsetzung von Rückstellungen**

### **7.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das in dieser Vorschrift enthaltene Gebot verpflichtet die Gemeinde aber auch darauf zu achten, dass sie die Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch nimmt, für die sie ursprünglich gebildet wurden. Dazu bietet z. B. die in den Haushaltsplan integrierte mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung eine Hilfestellung. Die Inanspruchnahme einer Rückstellung führt zu ihrer ergebnisneutralen Herabsetzung. Eine Herabsetzung von Rückstellungen erfolgt i. d. R. kann durch eine einmalige Inanspruchnahme, z. B. bei Durchführung einer Instandhaltung, für die eine Rückstellung gebildet wurde.

Die Herabsetzung wird aber auch wegen laufender Leistungen vorgenommen, wenn die Gemeinde ab dem Eintritt ihrer Beamtin oder ihres Beamten in den Ruhestand ihre Verpflichtung zur Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen erfüllt. Durch die Leistung von Zahlungen der Gemeinde ausgelöste Herabsetzungen von in der Bilanz angesetzten Rückstellungen berührt nur die gemeindliche Finanzrechnung.

### **7.2.2 Wegen einer einmaligen Inanspruchnahme**

Mit der Umsetzung der von der Gemeinde vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahme, für die von der Gemeinde eine Rückstellung gebildet wurde, wird diese in Anspruch genommen. Dadurch ist der bilanzielle Ansatz der gebildeten Rückstellung entsprechend zu verringern. Die von der Gemeinde aus der Umsetzung entstehenden Zahlungsverpflichtungen stellen in diesen Fällen keine gemeindlichen Aufwendungen dar, sodass die Ergebnisrechnung der Gemeinde nicht berührt wird. Die von der Gemeinde zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) sind deshalb nur über die gemeindliche Finanzrechnung abzuwickeln.

In diesem Zusammenhang ist in den Fällen, in denen die von der Gemeinde bilanzierte Rückstellung zu hoch bemessen worden ist, der nicht benötigte Anteil der gemeindlichen Rückstellung über die Ergebnisrechnung ertragswirksam aufzulösen. Ist dagegen aber die bilanzierte Rückstellung zu niedrig bemessen worden, stellt der fehlende, nicht zurückgestellte Anteil, z. B. an einer Instandhaltungsmaßnahme, für die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen weitere Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

### **7.2.3 Wegen laufender Leistungen**

#### **7.2.3.1 Der Umfang der Herabsetzung**

Die Gemeinde muss ab dem Eintritt ihrer Beamtin oder ihres Beamten in den Ruhestand regelmäßig Versorgungsbezüge an diese Person zahlen. Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Pensionsrückstellung ist dann

zu reduzieren, wenn die Gemeinde ihre beamtenrechtlichen Verpflichtungen als Dienstherr durch die Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen an die Berechtigten erfüllt. Für den Umfang der Herabsetzung kommt es dabei nicht darauf an, ob die Gemeinde unmittelbar an den Berechtigten zahlt oder die Zahlung über eine Versorgungskasse abwickelt, bei der sie Mitglied ist.

Der Umfang einer Herabsetzung der Rückstellung wird jedoch nicht ausschließlich durch die Höhe der geleisteten Zahlungen bestimmt, sondern ist unter Berücksichtigung der noch bestehenden gemeindlichen Verpflichtungen vorzunehmen. Die Ermittlung der Höhe ist daher unter Einbeziehung von versicherungsmathematischen und nicht ausschließlich nach buchhalterischen Methoden ermitteln. Die mögliche Herabsetzung der Pensionsrückstellungen entsteht dadurch, dass die Gemeinde durch die Zahlung von Versorgungsbezügen insbesondere auch zeitlich einen Teil ihrer Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten erfüllt hat (Teilerfüllung).

Zum Beispiel hätte die Gemeinde bei einer Verpflichtung gegenüber einer Person über einen Zeitraum von 30 Jahren am Eröffnungsbilanzstichtag dafür den Barwert als Rückstellungsbetrag in ihrer Bilanz anzusetzen. Am folgenden Abschlussstichtag wäre dann für einen Zeitraum von 29 Jahren der Barwert anzusetzen. Diese Sachlage kann zu einer Herabsetzung von Pensionsrückstellungen führen. Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen in der Bilanz der Gemeinde ist daher dann herabzusetzen, wenn er am Abschlussstichtag höher ist, als es dem Barwert der noch in Zukunft zu leistenden Versorgungszahlungen zu diesem Stichtag entspricht.

#### **7.2.3.2 Die Trennung von Zuführungen und Herabsetzungen**

In der Praxis werden vielfach die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag nur insgesamt und nicht getrennt nach Beschäftigten und Versorgungsempfängern neu ermittelt. Das Ergebnis wird dem Bestand zum Abschlussstichtag des Vorjahres gegenübergestellt und der sich daraus ergebende Saldo ergebniswirksam. Durch die Beschäftigten der Gemeinde werden im gleichen Haushaltsjahr jedoch regelmäßig weitere Ansprüche auf künftige Versorgungsleistungen erworben.

Diese Sachlage führt dazu, dass neben der Herabsetzung von Pensionsrückstellungen aufgrund der zu zahlenden Versorgungsleistungen gleichzeitig aus dem Erwerb von Ansprüchen weitere Zuführungen zur Pensionsrückstellung erforderlich werden. Bei einer solchen Vorgehensweise muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass die erworbenen Ansprüche der Beschäftigten periodengerecht dem Haushaltsjahr als Aufwendungen zugeordnet werden können.

Außerdem ist haushaltsmäßig eine Differenzierung nach Personalaufwendungen und Versorgungsaufwendungen unter Beachtung des Bruttoprinzips vorzunehmen (vgl. § 3 i. V. m. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Erfassung des Saldos aus dem Gesamtbestand der Pensionsrückstellungen für die Versorgungsempfänger und die Beschäftigten durch einen Vergleich des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen in der Ergebnisrechnung genügt dabei nicht den haushaltsrechtlichen Anforderungen.

### **7.3 Ergebniswirksamkeit bei Veränderungen der Verpflichtungen**

#### **7.3.1 Herabsetzung von Pensionsrückstellungen und Aufwendungen**

Die Bewertung von Pensionsrückstellungen ist darauf angelegt, die Aufwendungen der Gemeinde über die Totalperiode zu verteilen. Von der Gemeinde muss zu jedem Abschlussstichtag geprüft werden, ob eine Herabsetzung von Pensionsrückstellungen erfolgen kann. Der Saldo aus dem dazu notwendigen Vergleich der Barwerte der Pensionsrückstellungen zum Abschlussstichtag mit denen des vorherigen Abschlussstichtages zeigt dabei auf, ob eine Herabsetzung der Pensionsrückstellungen oder eine Zuführung zu Pensionsrückstellungen vorzunehmen ist.

Die Bewertung der Pensionsrückstellungen zum Barwert statt eines Ansatzes zum Nominalwert bringt es daher mit sich, dass i. d. R. trotz einer Veränderung des Ansatzes der Pensionsrückstellungen die in einem Haushaltsjahr zu zahlenden Versorgungsbezüge die mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen.

In den Fällen, in denen in einem Haushaltsjahr die Versorgungsauszahlungen der Gemeinde die Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen, stellen die Versorgungsauszahlungen insoweit gemeindliche Aufwendungen dar, die wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzurechnen und von der Gemeinde in der Ergebnisrechnung des Haushaltsjahres zu erfassen sind. Bei diesen gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist zu beachten, dass die Herabsetzung der Pensionsrückstellung aus ihrer Inanspruchnahme entsteht und daher nicht zu Erträgen in der Ergebnisrechnung führt.

### **7.3.2 Der Verzicht auf Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben**

Aus nicht beanspruchtem Urlaub der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten entstehen für die Gemeinde am Abschlussstichtag entsprechende Verpflichtungen gegenüber ihren Beschäftigten. Deshalb müssen von der Gemeinde dafür Rückstellungen gebildet werden, wenn für die am Abschlussstichtag ermittelten o. a. Ansprüche der Beschäftigten eine Abgeltung durch Urlaub oder eine Barabgeltung vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist.

In den Fällen, in denen die Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben aus dem vergangenen Haushaltsjahr im Folgejahr durch die Gewährung von Urlaub oder Freizeit und nicht durch eine Abgeltung in Geld erfolgt, ist eine ergebniswirksame Herabsetzung der für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben gebildeten Rückstellungen vorzunehmen. Der Umfang einer solchen Herabsetzung gebildeter Rückstellungen ist in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen.

### **7.4 Der Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten**

Eine Rückstellung ist auch aufzulösen, wenn z. B. aus einer ungewissen Verbindlichkeit, die der Grund für die Rückstellungsbildung war, eine gewisse Verbindlichkeit geworden ist. Bei übereinstimmenden Beträgen erfolgt dann ein Passivtausch zwischen den Rückstellungen und den Verbindlichkeiten. Nur wenn bei einem solchen Passivtausch noch ein Teilbetrag bei der Rückstellung bestehen bleibt und kein Grund mehr für dessen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz besteht, ist dieser Betrag ertragswirksam durch Erfassung in der Ergebnisrechnung aufzulösen. Diese Sachlage erfordert, die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen an jedem Abschlussstag zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Die Grenzen der gemeindlichen Rückstellungsbildung werden auch dadurch bestimmt, dass Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund dafür entfallen ist (vgl. § 36 Absatz 6 Satz 2 GemHVO NRW). Wenn bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz z. B. nicht mehr mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist, weil sich die Verhältnisse geändert haben oder neue Erkenntnisse über den Sachverhalt vorliegen, die zu einer veränderten Beurteilung führen, sind die entsprechenden Rückstellungen ganz oder teilweise aufzulösen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde die einzelnen Rückstellungen richtig bemessen werden, sind diese beim Eintritt der zu erbringenden Zahlungsleistungen ganz oder teilweise herabzusetzen und werden nicht ergebniswirksam. Soweit jedoch die bilanzierte Rückstellung zu hoch bemessen wurde, entfällt in Höhe des nicht benötigten Teiles der Grund der Rückstellungsbildung, sodass dieser Teil als Ertrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Andererseits stellt in den Fällen, in denen die Rückstellung zu niedrig bemessen worden ist, der fehlende Teil für die Gemeinde neue Aufwendungen dar, die dann in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 88 GO NRW**

Von der Gemeinde gebildete Rückstellungen sind grundsätzlich herabzusetzen, wenn diese wegen laufender Leistungen, z. B. Renten, in Anspruch genommen werden. Bei Gemeinden sind gebildete Pensionsrückstellungen herab zu setzen, wenn ab dem Eintritt einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand diesen Personen dann Versorgungsbezüge gezahlt werden. Dadurch erfüllt die Gemeinde ihre Verpflichtungen aus der Vergangenheit, die zuvor bei ihr zur Bildung und Bilanzierung von Rückstellungen geführt haben. Die Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen reduziert jedoch nicht immer im gleichen Umfang den Wertansatz der Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz.

Eine Veränderung eines Wertansatzes ist nur dann vorzunehmen, wenn der Wertansatz höher ist als es dem Barwert der noch in Zukunft zu leistenden Versorgungszahlungen entspricht. Ob dieser Sachverhalt örtlich gegeben ist, muss von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag geprüft werden. Soweit die Versorgungsauszahlungen die mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen, stellen sie Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

**8. Der Rückstellungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es haushaltswirtschaftlich sinnvoll, sich im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Ein solcher Rückstellungsspiegel macht die einzelnen Wertansätze der Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz transparent und nachvollziehbar. Er trägt erheblich zur Übersichtlichkeit bei den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei.

Als Grundgliederung des gemeindlichen Rückstellungsspiegels bietet sich die Bilanzgliederung nach der Vorschrift des § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW an. Sie muss im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert werden. Im Teil A werden daher der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen aufgezeigt. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Rückstellungen, gegliedert nach bestimmten Fristigkeiten, aufgezeigt (vgl. Abbildung 146).

<b>DER RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL Teil A</b>						
<b>Arten der Rückstellungen</b>	<b>Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres</b>	<b>Veränderungen im Haushaltsjahr</b>			<b>Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres</b>	
		<b>Zufüh- rungen</b>	<b>Laufende Auflösung</b>	<b>Grund entfallen</b>		
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)						
<b>DER RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL Teil B</b>						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 88 GO NRW**

Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)					

*Abbildung 146 „Der Rückstellungsspiegel“*

Die Gemeinde kann zu dem Rückstellungsspiegel weitere Zusatzinformationen geben, die aus örtlichen Gegebenheiten heraus sachgerecht sind. Die Angaben sollten zur Klarheit und Verständlichkeit sowie zur Nachvollziehbarkeit der in der gemeindlichen Bilanz passivierten Rückstellungen beitragen.

XXXXXXXXXXXX



**§ 89**  
**Liquidität**

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

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

**Erläuterungen zu § 89:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Sicherstellung der Liquidität der Gemeinde**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat unter Beachtung des Grundsatzes der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten und dabei den besonderen Haushaltsgrundsatz „Sicherstellung der Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen“ zu beachten (vgl. § 75 Absatz 1 und 6 GO NRW). Das haushaltsrechtliche Gebot für die Gemeinde, ihre künftige Liquidität bzw. ihre Geldversorgung sicherzustellen, beinhaltet die Aufgabe für die Gemeinde, sich ihre Zahlungsfähigkeit und damit die finanzielle Handlungsmöglichkeit zu erhalten.

Mit dem Gebot ist zwar keine haushaltsmäßige Einordnung der zur Sicherung der Liquidität erforderlichen Geschäfte, jedoch ein gesonderter Nachweis der dadurch bestehenden Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz erforderlich. Der haushaltsrechtliche Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen.

In diesem Sinne ist eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde zur angemessenen Liquiditätsplanung sachgerecht und erforderlich, weil dadurch die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde erreicht und sichergestellt werden kann (vgl. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Zur Ausgestaltung dieser Haushaltsgrundsätze gehört daher auch die weitere gesetzliche Grundlage zur Aufnahme der notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Die Gemeinde muss zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht über auf ausreichende Liquidität verfügen und ggf. kurzfristig und vorübergehend verstärken können. Für die in der Haushaltssatzung festgesetzte Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung besteht zudem eine zeitliche Ausdehnung über das Haushaltsjahr hinaus, sofern keine Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr erlassen worden ist. Die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen bleiben von der Vorschrift über die gemeindliche Liquidität als Verstärkung und Erhaltung der Zahlungsfähigkeit unberührt (vgl. § 86 GO NRW).

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Liquiditätsplanung wird vielfach auch der Ausweis einer „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung gewünscht, um aufzuzeigen, dass die Gemeinde ihren Bestand an liquiden Mitteln durch Umwandlung von Finanzanlagen oder mithilfe vergleichbarer Maßnahmen kurzfristig erhöhen kann. Die Gemeinde kann intern und in eigener Verantwortung einen Finanzmittelfonds im Rahmen ihrer Liquiditätsplanung führen, um jederzeit einen Gesamtüberblick über ihren Bestand an Zahlungsmitteln zu erhalten, z. B. Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen.

Die Gemeinde kann aber auch Zahlungsmitteläquivalente bewirtschaften, die kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel darstellen, die jederzeit umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Eine Liquiditätsreserve oder einen gesonderten Ausweis dafür ist nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften weder für die Finanzrechnung noch für die Bilanz der Gemeinde vorgesehen. Sie führt zudem i. d. R. nicht zu kassenwirksamen Einzahlungen und Auszahlungen, die in der gemeindlichen Finanzrechnung der Gemeinde nachzuweisen sind.

## **1.2 Der zeitliche Bedarf**

Der Landesgesetzgeber hat im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschriften zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung keinen bestimmten Rückzahlungszeitraum festgelegt (Laufzeit). Durch den Zweck dieser Kredite, der Gemeinde als kassenmäßige Verstärkungsmittel zu dienen, damit die Gemeinde die erforderlichen Auszahlungen leisten kann, stellen diese Kredite keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel (auf Dauer) dar. Es obliegt daher der Gemeinde, die Laufzeit dieser Kredite unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen und Erfordernisse eigenverantwortlich mit dem Kreditgeber zu vereinbaren.

In diesem Zusammenhang darf der Charakter der Kredite zur Liquiditätssicherung, die der kurzfristigen Sicherung der gemeindlichen Zahlungsfähigkeit dienen, nicht außer Acht gelassen werden. Die Gemeinde hat daher bei ihrer Entscheidung zu beachten, dass diese Kredite dem Zweck dienen, die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde im jeweiligen Haushaltsjahr aufrecht zu erhalten. Aus der haushaltsrechtlichen Zwecksetzung, dass die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen kann, soweit für Auszahlungen keine anderen Mittel zur Verfügung stehen lässt sich erkennen, dass die Kredite nur vorübergehend zum Einsatz kommen sollen.

Der Rückzahlungszeitraum kann daher grundsätzlich nur von kurzer Dauer sein. Aus diesen Vorgaben lässt sich für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung eine Regelzeit von unter einem Jahr ableiten, die von der Gemeinde möglichst eingehalten werden soll. Den Krediten zur Liquiditätssicherung wird deshalb der Charakter „kurzfristig“ unterstellt. Die Rückzahlung derartiger Kredite durch die Gemeinde kann sich jedoch aus unterschiedlichen Gründen ggf. auch über einen längeren bzw. mehrjährigen Zeitraum erstrecken.

Für diese Fälle ist unter Einbeziehung des Haushaltsgrundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ aufsichtsrechtlich zugelassen worden, dass die Gemeinde für einen Anteil am Gesamtbestand ihrer Kredite zur Liquiditätssicherung auch Zinsvereinbarungen über eine mehrjährige Laufzeit abschließen darf. Es wird zugelassen, dass für die Hälfte des Gesamtbestandes an Krediten zur Liquiditätssicherung Zinsvereinbarungen mit einer Laufzeit von bis zu zehn Jahren abgeschlossen werden können. Für ein weiteres Viertel am Gesamtbestand an Krediten zur Liquiditätssicherung dürfen Zinsvereinbarungen mit einer Laufzeit von maximal fünf Jahren getroffen werden. Die jeweiligen Anteile dürfen nicht wesentlich überschritten werden.

Die Gemeinde hat zu beachten, dass für die Berechnung der Zins- und/oder Liquiditätsvereinbarungen der Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung zum Abschlussstichtag des Vorjahres maßgeblich ist. Bei bereits eingegangenen Zinsvereinbarungen sind von der Gemeinde die Restlaufzeiten zugrunde zu legen. In den Fällen, in denen die Gemeinde von der Möglichkeit Gebrauch macht, ihre Zinsvereinbarungen über eine mehrjährige Laufzeit zu treffen, hat sie insbesondere in ihrer mittelfristigen Finanzplanung nachzuweisen, dass aus haushaltswirtschaftlichen Gründen eine vorzeitige Tilgung der Kredite nicht in Betracht kommt oder entsprechende Kündigungsoptionen vereinbart werden (vgl. Nummer 3.1 des Runderlasses zur Kreditwirtschaft der Gemeinden).

## **2. Kreditkosten**

### **2.1 Allgemeine Sachlage**

Vor der Annahme von Kreditangeboten zur Verstärkung der Liquidität ist von der Gemeinde zu prüfen, welches Angebot ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Für die Kosten eines Kredites ist zwar die Höhe der Zinsen von entscheidender Bedeutung, jedoch sind auch andere für die Gemeinde entstehende Kosten nicht außer Betracht zu lassen, die mit der Aufnahme von Krediten entstehen, z. B. das Disagio oder andere Nebenkosten, z. B. bei Fremdwährungskrediten. Außerdem bedürfen die Vereinbarungen über die Kreditaufnahmen der Gemeinde immer der Schriftform, denn sie stellen eine verpflichtende Erklärung zulasten der Gemeinde dar (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW).

Als Zinsen werden Aufwendungen eines Schuldners bezeichnet, die ihm durch die Nutzung von Fremdkapital oder fremden Mitteln entstehen, ohne dass sich dadurch der genutzte Kapitalbetrag während der Zeit der Überlassung verändert. Sie stellen daher eine laufzeitabhängige Vergütung gegenüber dem Kreditgeber für dessen Kapitalüberlassung dar. Bei den zu zahlenden Zinsen ist von der Gemeinde besonders darauf zu achten, dass diese Finanzleistungen als Kostenfaktor wirtschaftlich sind. Die mögliche Zinsentwicklung in Form eines vorausblickenden und verantwortungsvollen Risikomanagements durch die Gemeinde einzuschätzen, ist daher geboten.

Die vom Kreditgeber gegenüber der Gemeinde geforderten Zinsen können dabei von unterschiedlichen Faktoren und Bewertungen abhängig sein. Es kann dabei z. B. die bankmäßige Refinanzierung, die rechtliche Qualität der Kreditvergabe, die Laufzeit der Kredite und die Zinsbindungsfrist, aber auch die Bonität oder die Solvabilität der Gemeinde einen Einfluss auf die vom Kreditgeber geforderten Zinsen haben. Für den Abschluss von Kreditverträgen ist deshalb eine punktuelle Betrachtung des Zins- und Kreditmarktes durch die Gemeinde nicht als ausreichend anzusehen.

Für die Gemeinde ist es zudem grundsätzlich zulässig, Zinsderivate zur Zinsabsicherung zu nutzen. Das Interesse an Derivatgeschäften ist mit der Zunahme finanzmathematischer Analyseinstrumente für den Finanzmarkt gestiegen, weil der Eindruck entstand, eine Kalkulierbarkeit, die Prüfungen standhält, sei gegeben. Solche Finanzinstrumente dürfen von der Gemeinde lediglich im Rahmen eines abgeschlossenen Kreditgeschäftes eingesetzt werden. Ihr Einsatz darf nicht zu einer Verschleierung der tatsächlichen gemeindlichen Verschuldung beitragen.

Gesonderte gemeindliche Geschäfte mit Derivaten, die unabhängig von den Kreditgeschäften der Gemeinde abgeschlossen werden, sind dementsprechend als spekulative Geschäfte zu betrachten und haushaltsrechtlich unzulässig. Bei Derivatgeschäften der Gemeinde handelt es sich außerdem um ein schwebendes Geschäft aufgrund eines Vertrages zwischen der Gemeinde und einem Kreditinstitut, dessen Wert i.d.R. auf Änderungen eines Zinssatzes aufgebaut wird, und das erst in der Zukunft, teils erst nach mehreren Jahren, erfüllt wird.

Die derivativen Finanzinstrumente des Kredit- und des Geldmarktes sind dadurch gekennzeichnet, dass ihr Wert von einer anderen Größe, z. B. einem Preis oder Zinssatz, abgeleitet wird. Nach § 1 Absatz 11 Nummer 2 KWG sind daher Derivate als Fest- oder Optionsgeschäfte ausgestaltete Termingeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar von einem Börsen- oder Marktpreis, einem Kurs, Zinssätzen oder anderen Erträgen abhängt. Die Finanzgeschäfte der Gemeinde über Derivate müssen sich auf die Zinsen im gemeindlichen Kreditgeschäft oder auf die Zinsen bei Geldanlagen der Gemeinde beziehen.

Die Derivatgeschäfte dürfen von der Gemeinde nicht gesondert als eigenständige Geschäfte abgeschlossen werden. Sie müssen sich immer auf ein Grundgeschäft beziehen, um nicht unter das für die Gemeinden geltende Spekulationsverbot zu fallen (vgl. § 90 GO NRW). Die bei solchen Geschäften oftmals benutzten Variablen und Bestimmungsfaktoren sollen beherrschbar sein. Die Gemeinde muss sicherstellen, dass eine Verknüpfung (Konnextität) zwischen Grundgeschäft und dem Zinsderivat objektiv in jedem Einzelfall in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht gegeben ist.

Die Derivate der Gemeinde müssen den gemeindlichen Krediten zugeordnet werden können und in der Laufzeit mit den Laufzeiten der Kredite kongruent sein. Eine solche Beziehung liegt in sachlicher Hinsicht vor, wenn der Nominalbetrag und die Währung von Grundgeschäft und Derivatgeschäft identisch sind, und in zeitlicher Hinsicht, wenn die Laufzeit und Fälligkeit des Derivats die Laufzeit und Fälligkeiten von gemeindlichen Krediten als Grundgeschäft nicht überschreiten.

Mit dieser Abgrenzung soll neben der Risikobegrenzung die Einhaltung der notwendigen Konnexität durch die Gemeinde sichergestellt werden. Die Gemeinde muss diese Gegebenheiten gewährleisten und darf die Derivatgeschäfte nicht zur "spekulativen" Ertragserzielung nutzen. Sie darf wegen dieses Verbots auch nicht Finanzgeschäfte tätigen, bei denen die Derivate als handelbare Finanzinstrumente unter Inkaufnahme von Verlustrisiken eingesetzt bzw. am Markt gehandelt werden.

Im Rahmen ihres Zins- und Schuldenmanagements kann für die Gemeinde eine „Normalität“ entstehen, wenn derartige Geschäfte strategisch und unter Beachtung der örtlichen Schuldenstruktur in geeigneter Weise durch die Gemeinde zum Einsatz kommen. Für die Gemeinde besteht über derartige Geschäfte keine Verschwiegenheitspflicht. Sie unterliegen dem allgemeinen Öffentlichkeitsgebot.

## **2.2 Das Zinsrisikomanagement**

### **2.2.1 Die Zwecke und Inhalte**

#### **2.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in verträglichen Grenzen zu halten. In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang im Rahmen der Haushaltswirtschaft damit erfolgt.

Diese Gegebenheiten stellen vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und die Geldanlage dar, um eine Optimierung von Kreditkonditionen zu erreichen und Zinsrisiken durch den Einsatz von Zinsderivaten als Zinsbegrenzungsinstrumente zu minimieren. Die Gemeinde hat dabei generell den Vorrang der Sicherheit und die Risikominimierung zu beachten. Sie darf die vielfältigen Möglichkeiten der Kapitalmärkte nur in einem angemessenen und vertretbaren Umfang in Anspruch nehmen.

Die Abschlüsse von Finanzgeschäften sind zudem von der Gemeinde in ausreichender Weise zu dokumentieren, sodass neben den Daten des eigentlichen Finanzgeschäfts auch die vorhandene Risikosituation und die zu diesem Zeitpunkt vorhandene Marktmeinung der Gemeinde für Dritte, z. B. die örtliche Rechnungsprüfung, nachvollziehbar werden. Es bietet sich daher der Aufbau einer Rahmenkonzeption für ein örtliches Zinsrisikomanagement mit einer Darstellung der wesentlichen Komponenten an.

In diesen Fällen sollte die Konzeption der Gemeinde insbesondere die gemeindlichen Ziele, die Methoden der Risikoidentifikation, der Bewertung und der örtlichen Steuerung unter Berücksichtigung des gemeindlichen Haushaltsrechts sowie der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, aber auch die Kontrollmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten (Überwachungsprozess) sowie die Darstellung nach außen, bezogen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, enthalten.

Die weitere Umsetzung in Form einer örtlichen Dienstanweisung für die Durchführung der gemeindlichen Finanzgeschäfte kann sich dann daran anschließen. Eine solche örtliche Richtlinie sollte daher die zulässigen Finanzinstrumente benennen, die örtliche Ziele und die Strategie für die gemeindlichen Finanzgeschäfte umfassen sowie das Risikomanagement und die Risikostreuung der Gemeinde festlegen. Sie sollte aber auch Grundlegendes über die Organisation und die Arbeitszuständigkeiten im Aufgabenbereich „Finanzmanagement“ enthalten.

Die Einführung eines Zinsrisikomanagements durch die Gemeinde kann daher dazu beitragen, Zinsrisiken zu begrenzen, eine Optimierung von Kreditkonditionen und eine Senkung von Kapitalbeschaffungskosten zu erreichen und die gemeindliche Kreditbeschaffung insgesamt zu erleichtern. Das Zinsrisikomanagement erfordert eine ausreichende Dokumentation der betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle sowie ein internes Berichtswesen. Zudem müssen Informationen an die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglich sein.

### **2.2.1.2 Die Beteiligung des Rates**

Im Zusammenhang mit der Einrichtung eines örtlichen Zinsrisikomanagements soll von der Gemeinde auch die Beteiligung des Rates der Gemeinde beim Abschluss von Zinssicherungsgeschäften unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festgelegt werden. Im Zweifel dürften z. B. die Entscheidungen über den Einsatz von Zinsderivaten durch die Gemeinde als für die Gemeinde bedeutsame Geschäfte anzusehen sein, sodass eine Ratsbeteiligung dazu zwingend geboten ist.

Für die Gemeinde ist daher eine Festlegung sachgerecht, ob und welche Zinssicherungsgeschäfte die Gemeindeverwaltung als Geschäfte der laufenden Verwaltung abschließen darf (vgl. § 41 GO NRW). Je nach Umfang und Wirkung von Derivatgeschäften muss eine Abstimmung darüber zwischen Rat und Verwaltung erfolgen, um die Ermächtigungen zum Abschluss von Derivatgeschäften und die Verantwortlichkeiten dafür festzulegen. In der Gemeinde muss daher entschieden werden, ob und ggf. wann bei solchen Geschäften ein Zustimmungsvorbehalt des Rates besteht.

Ein solcher Vorbehalt kann z. B. ab einem bestimmten Geschäftsvolumen bestehen oder anhand einer Wertgrenze bestimmt werden, unterhalb derer von einer untergeordneten Bedeutung des Geschäftsvorfalles für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ausgegangen werden kann. Soweit die Gemeindeverwaltung eigenverantwortlich auch Zinssicherungsgeschäfte abschließen kann, sollten mit dem Rat zeitnahe und sachgerechte Informationspflichten vereinbart werden. Für besondere Fälle kann sich der Rat eine vorherige Beteiligung vorbehalten.

### **2.2.2 Zinsoptionen**

Eine Zinsoption ist eine Vereinbarung zwischen zwei Vertragsparteien, die der Gemeinde als einer der beiden Parteien das Recht einräumt, ein bestimmtes Finanzinstrument zu einem vorher fixierten Preis zu einem bestimmten Datum oder nach oder in einer festgelegten Zeitspanne zu kaufen (Call Option) oder zu verkaufen (Put Option). Sofern die Gemeinde der Käufer der Option ist, geht sie mit der Optionsvereinbarung keine Verpflichtung ein, von diesem Recht auch Gebrauch machen zu müssen. Gleichwohl hat sie für dieses Recht dem Verkäufer eine Optionsprämie zu zahlen. Der Verkäufer hat in solchen Geschäften keine Entscheidungsmöglichkeit über die Ausübung des Optionsrechts durch die Gemeinde als Optionskäufer.

In diesem Zusammenhang wird regelmäßig ein Basisinstrument bestimmt, das im Rahmen der Optionsvereinbarung und bei Ausübung der Option durch den Käufer mit dem vorher fixierten Preis oder Zinssatz zu kaufen oder vom Verkäufer zu liefern ist. Die Ausübung der Option kann grundsätzlich an jedem Tag ihrer Laufzeit und spätestens am letzten Tag ihrer Laufzeit ausgeübt werden, soweit im Einzelfall nichts Anderes vereinbart worden ist.

Als Basisinstrumente bei Zinsoptionen kommen daher insbesondere Caps oder Floors zum Einsatz, die es ermöglichen, die Auswirkungen von Veränderungen des Zinsniveaus über einen vorher bestimmten Rahmen hinaus zu begrenzen. Sie bieten einen Schutz gegen steigende oder fallende Zinsen und machen ggf. Kostenvorteile und die Flexibilität einer variablen Verzinsung möglich. Vor der Entscheidung über deren Einsatz soll die Gemeinde möglichst umfassend die Risiken und Chancen sowie ihre Rechte und Pflichten prüfen.

### **2.2.3 Forward Rate Agreements (FRAs)**

Für die Umschuldung eines bestehenden Festzinskredites kann die Gemeinde bereits im Vorfeld einen Zinssatz für den zukünftigen Zeitraum vereinbaren, in dem die Umschuldung erfolgen soll (Forward Rate Agreements - FRAs). Solche FRAs sichern ein Zinsniveau ab, ersetzen aber nicht die diesem Geschäft zugrundeliegende Kreditaufnahme. Sofern sich das Zinsniveau anders entwickelt, sind zwischen den Vertragspartnern die vereinbarten Ausgleichsleistungen zu erbringen.

Die Gemeinde erhält eine Ausgleichsleistung, wenn das Zinsniveau über der vereinbarten Zinslinie liegt. Sie muss dann selbst eine Ausgleichsleistung zahlen, wenn das Zinsniveau unter der vereinbarten Zinslinie liegt, sodass ihre Zinskosten höchstens dem vereinbarten Zinsniveau entsprechen. Ggf. kann beim Abschluss eines FRAs eine Prämie zu zahlen sein. Damit ist das FRA ein Vertrag, in dem für einen bestimmten Kreditbetrag auf gegenwärtiger Zinsbasis ein bestimmter Zinssatz (FRA-Zins), z. B. 6-Monats-EURIBOR, für eine bestimmte Laufzeit (FRA-Periode) ab einem festgelegten Zeitpunkt vereinbart wird.

### **2.2.4 Zinsswaps**

#### **2.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen von Zinsswaps werden künftige feste und variable Zinszahlungen auf einen nominellen Kreditbetrag für einen bestimmten Zeitraum gegeneinander getauscht. Dabei muss kein effektiver Tausch der Zinszahlungen erfolgen, wenn Ausgleichszahlungen zwischen festen und variablen Zinssatz geleistet werden. Die variablen Zinssätze werden i. d. R. an einen Referenzzinssatz geknüpft, z. B. den Euribor. Dazu zwei Möglichkeiten:

- Receiver- (Empfänger-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die Festzinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich sind die variablen Zinsen im Zinsswap zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer den für die Laufzeit des Swaps vereinbarten Festzins (Swapsatz).
- Payer-(Zahler-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die variablen Zinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich ist für die Laufzeit des Swaps ein vereinbarter Festzins (Swapsatz) zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer die variablen Zinsen im Zinsswap.

Die Geschäfte über Zinsswaps werden auf dem Kapitalmarkt in unterschiedlichen Formen angeboten. So kann ausschließlich der Tausch variabler Zinsverpflichtungen gegeneinander zum Gegenstand einer Vereinbarung gemacht werden. Auch kann ein Zinsswap mit einem Währungsswap kombiniert sein. Die Flexibilität der Gemeinde bei solchen Geschäften kann sich auch in der Höhe der Zahlungen bei Geschäftsabschluss auswirken. Zu beachten ist dabei, dass durch diese Finanzgeschäfte keine Kapitalforderungen begründet werden.

Beim Abschluss eines Zinsswapgeschäftes durch die Gemeinde ist im bilanziellen Sinne von einem schwebenden Geschäft auszugehen. Ein solches Geschäft der Gemeinde ist wegen einer Vermutung der Ausgeglichenheit nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ggf. kann es auch zu Zahlungen zwischen den Vertragspartnern kommen, z. B. Zahlung einer Prämie. Eine bilanzielle Ansatzpflicht kann aus solchen Finanzgeschäften für die Gemeinde

erst entstehen, wenn aufgrund der geschlossenen Vereinbarungen für die Gemeinde entweder Forderungen oder Verpflichtungen begründet werden.

In Einzelfällen kann beim Vorliegen der Voraussetzungen auch die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften durch die Gemeinde in ihrer gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sein (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Eine Passivierungspflicht oder auch ein Verzicht darauf entsteht jedoch nicht alleine dadurch, dass die Gemeinde ein Zinsswapgeschäft abschließt. Es ist daher für die Gemeinde wichtig, alle möglichen Aspekte und Gegebenheiten näher zu betrachten und haushaltswirtschaftlich und haushaltsrechtlich sachgerecht zu beurteilen.

#### **2.2.4.2 Die Konnexität**

Die Zinsderivatgeschäfte durch die Gemeinde setzen grundsätzlich voraus, dass von der Gemeinde eine Bewertungseinheit aus dem Grundgeschäft und dem Sicherungsgeschäft gebildet wurde. Erst ein zu bilanzierendes Grundgeschäft der Gemeinde, z. B. in Form von Verbindlichkeiten aus einer Kreditaufnahme, ermöglicht es, auch gemeindliche Geschäfte über Zinsderivate in einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz einzubeziehen.

Der BGH hat mit seinem Urteil vom 22. März 2016 auch über die relevante Frage der Konnexität entschieden und dazu ausgeführt, dass der Zinssatz-Swap-Vertrag mit der Bank geschlossen werden muss, die zugleich die Darlehensgeberin der Gemeinde als Kunde ist. Der Betrag des Zinssatz-Swap-Vertrags muss dem Rückzahlungsbetrag eines bereits bestehenden oder zeitgleich abgeschlossenen Darlehensvertrags entsprechen. Die Laufzeit des Zinssatz-Swap-Vertrags muss bei variabel verzinslichen Darlehen der des Darlehensvertrags und bei Festzinsdarlehen der Laufzeit der Zinsbindung übereinstimmen.

Außerdem müssen sich die Zahlungspflichten der Bank mit dem von der Gemeinde im zugeordneten Darlehensvertrag übernommenen variablen oder festen Zins mindestens im Sinne einer Absicherung gegenläufiger Zinsrisiken decken. Die Bank muss jeweils zum gleichen Stichtag entweder den auf denselben Basiswert, etwa einen Referenzzinssatz, bezogenen variablen Zinssatz der Gemeinde aus dem Darlehensvertrag im Tausch gegen einen festen Zins übernehmen oder der Gemeinde den von ihr aus dem Darlehensvertrag geschuldeten Festzins gegen einen variablen Zins zahlen.

Die Feststellung des BGH zu Konnexität enthält die Abgrenzung, dass Zinssatz-Swap-Verträge dann i. d. R. konnex sind, wenn diese Verträge wirtschaftlich betrachtet zumindest partiell entweder ein variabel verzinsliches Darlehen in ein synthetisches Festzinsdarlehen oder ein Festzinsdarlehen in ein synthetisch variabel verzinsliches Darlehen umgewandelt werden.

Mit dieser Abgrenzung soll neben der Risikobegrenzung die notwendige Konnexität bei der Gemeinde sichergestellt werden. Die Gemeinde muss diese Gegebenheiten gewährleisten und darf die Derivatgeschäfte nicht zur "spekulativen" Ertragszielung nutzen. Sie darf wegen dieses Verbots auch nicht Finanzgeschäfte tätigen, bei denen die Derivate als handelbare Finanzinstrumente unter Inkaufnahme von Verlustrisiken eingesetzt bzw. am Markt gehandelt werden.

#### **2.2.5 Eigenverantwortlicher Einsatz**

##### **2.2.5.1 Die Informationspflichten**

Die Gemeinde entscheidet über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten in eigener Verantwortung. Sie muss sich deshalb über die Inhalte und Wirkungen sowie die haushaltsmäßigen Auswirkungen von Zinssicherungsinstrumenten ausreichende Kenntnisse und Informationen verschaffen, bevor sie diese Instrumente im Rahmen ihres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 89 GO NRW**

Schuldenmanagements einsetzt. Die Gemeinde hat i. d. R. dann die Kenntnis erlangt, wenn von ihr alles in Erfahrung gebracht wurde, was als notwendig angesehen wird, um als Grundlage für die gemeindliche Entscheidung über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten zu dienen.

Bei der Gemeinde müssen insbesondere Kenntnisse über das Risikopotential insgesamt, über das Verlustrisiko, die Marktwerte und die Zahlungspflichten bestehen, bevor von ihr eine „Zinssicherung“ vereinbart werden soll. Im Rahmen einer Beratung muss sich die Gemeinde zudem Klarheit über ihren Wissensstand verschaffen und ggf. weitere Informationen über den realistischen Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten einholen. Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen darf im Zusammenhang mit einer Anlageberatung seinem Kunden kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben, sofern das Unternehmen nicht die erforderlichen Informationen vom Kunden erlangt.

Für den Vertragspartner der Gemeinde besteht eine Beratungs- bzw. Aufklärungspflicht. Er muss von der Gemeinde als Kunde alle Informationen über ihre Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und finanzielle Verhältnisse einholen, um das jeweils geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Der Vertragspartner der Gemeinde ist außerdem i. d. R. verpflichtet, der Gemeinde rechtzeitig und in verständlicher Form Informationen zur Verfügung zu stellen, die angemessen sind, damit die Gemeinde als Kunde nach vernünftigem Ermessen die Art und die Risiken der ihr angebotenen oder von ihr nachgefragten Arten von Finanzinstrumenten verstehen und auf dieser Grundlage ihre Entscheidung treffen kann.

Die Informationen müssen sich dabei z. B. auf das Unternehmen und seine Dienstleistungen, die Arten von Finanzinstrumenten und die vorgeschlagene Anlagestrategie einschließlich der damit verbundenen Risiken, aber auch auf die Kosten und Nebenkosten beziehen (vgl. § 31 Absatz 3 WPHG). Das dazu vorgesehene Informationsblatt darf sich dabei nur auf ein Finanzinstrument beziehen und keine werbenden oder sonstigen, nicht dem vorgenannten Zweck dienenden Informationen enthalten. Es kann auch als elektronisches Dokument zur Verfügung gestellt werden. Mit der Unterlage müssen nach § 5a WpDVerOV die wesentlichen Informationen über das jeweilige Finanzinstrument in übersichtlicher und leicht verständlicher Weise verfügbar sein, sodass für die Gemeinde eine Vergleichsmöglichkeit für ihre Meinungsbildung besteht (vgl. Abbildung 147).

<b>DIE PRODUKTINFORMATIONEN BEI FINANZINSTRUMENTEN</b>	
-	über die Art des Finanzinstruments in Form wesentlicher Ausstattungsmerkmale.
-	über die Funktionsweise in Form einer Produktbeschreibung.
-	über die damit verbundenen Risiken und Chancen.
-	über die Aussichten für die Kapitalrückzahlung und Erträge unter verschiedenen Marktbedingungen.
-	über die mit der Anlage verbundenen Kosten, ggf. auch zur Steuerpflicht.

*Abbildung 147 „Die Produktinformationen bei Finanzinstrumenten“*

Die Gemeinde kann mit den Zinssicherungsinstrumenten nicht die aus der Kreditwirtschaft der Gemeinde, bestehenden Risiken vermeiden, sondern nur eine Optimierung dieser Risiken zur eigenen Minimierung der hauswirtschaftlichen Belastungen vornehmen. Auch können Derivate zunächst Aufwendungen bei der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde soll daher für ein nur die aus den örtlichen Gegebenheiten heraus geeigneten Instrumente



für ein Zinsrisikomanagement nutzen. Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente können dabei vielfach im Sinne der Gemeinde auch eine Anpassung erfahren.

Die Gemeinde sollte dann eine Modifizierung verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Zudem muss die haushaltsrechtlich geforderte Bindung zwischen den Kreditgrundgeschäften und den Derivaten bzw. den Sicherungsinstrumenten immer erhalten bleiben. Ansonsten würden spekulative Finanzinstrumente bei der Gemeinde vorliegen, die dem gesetzlichen Spekulationsverbot widersprechen.

#### **2.2.5.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte**

Die Gemeinde soll, wenn sie ein aktives Zinsmanagement betreibt, einen konkreten Handlungsrahmen hinsichtlich des Umgangs mit Zins- und Anlagerisiken festlegen, durch den u. a. Ziele, Grundsätze, Verantwortlichkeiten und Prozesse bestimmt werden. Auch gehört dazu, zusätzlich zum Abschluss von Zinssicherungsinstrumenten und der Erfassung im doppelten Rechnungswesen der Gemeinde eine ständige Überwachung und Kontrolle im Ablauf der abgeschlossenen Finanzgeschäfte sowie eine Marktbeobachtung vorzunehmen.

Für die Gemeinde stellt dieses eine pflichtige Aufgabe dar, denn das Wissen über die Chancen und Risiken bzw. Möglichkeiten des Einsatzes von haushaltsrechtlich zulässigen und vertretbaren Finanzinstrumenten ist ständig weiter zu entwickeln. Eine einmalige Information über derartige Finanzgeschäfte reicht für eine Anwendung nicht aus. Beim Abschluss von gemeindlichen Finanzgeschäften sollte nicht nur das Vier-Augen-Prinzip zur Anwendung kommen. Derartige Geschäfte der Gemeinde sollten vielmehr ein örtlicher Anlass für den Aufbau eines sachgerechten Risikomanagements sein.

Bei der Gemeinde sollte ein Konzept bestehen und festgelegt sein, welche Produkte des Marktes für die Gemeinde in Betracht kommen und genutzt werden dürfen. Ein vorhandenes Konzept muss zudem ständig an den Markt angepasst werden. Die Gemeinde könnte z. B. auch festlegen, dass neue Produkte nur nach einer Testphase tatsächlich zum Einsatz kommen. Eine Optimierung der finanzwirtschaftlichen Abläufe der Geschäfte sowie ein Zinsrisikomanagement können dazu beitragen, fehlerhafte oder riskante Einsätze von Derivaten zu vermeiden, die zu erheblichen wirtschaftlichen Schäden bei der Gemeinde führen können.

#### **2.2.6 Die Bilanzierung von Zinsderivaten**

Für die Bilanzierung von gemeindlichen Finanzgeschäften hat die Gemeinde insbesondere den Grundsatz der Einzelbewertung sowie das Vorsichtsprinzip zu beachten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 und 3 GemHVO NRW). Sie hat auch zu berücksichtigen, dass Derivate als Kauf, Tausch oder anderweitig ausgestaltete Festgeschäfte oder Optionsgeschäfte sind, die zeitlich verzögert zu erfüllen sind (vgl. § 1 Absatz 11 Nummer KWG). Der Wert dieser Termingeschäfte leitet sich unmittelbar oder mittelbar vom Preis oder Maß eines Basiswertes ab.

Die Gemeinde hat vor der Bilanzierung von Zinsderivaten eine sachgerechte Analyse der gegebenenfalls bestehenden Sicherungsbeziehungen im Rahmen ihrer abgeschlossenen Finanzgeschäfte vorzunehmen. Die von der Gemeinde abgeschlossenen Derivatgeschäfte stellen i. d. R. schwebende Geschäfte dar und sind daher nicht von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen bzw. zu bilanzieren. Für jeden Einzelfall ist von der Gemeinde zu beurteilen, ob bereits vor Ablauf des Geschäftes ggf. Leistungen von der Gemeinde zu erbringen sind oder ob ihr Ansprüche aus solchen Geschäften zustehen und abgewickelt werden, z. B. Ausgleichszahlungen.

Die Gemeinde muss über das gesamte Finanzgeschäft eine sachgerechte Transparenz herstellen. Sie hat bei der Bewertung insbesondere den Grundsatz der Einzelbewertung sowie das Vorsichtsprinzip zu beachten (vgl. § 32

Absatz 1 Nummer 2 und 3 GemHVO NRW). Bei solchen Finanzgeschäften bietet es sich für die Gemeinde an, für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz eine Bewertungseinheit zu bilden. Dafür müssen jedoch die nachfolgenden Voraussetzungen vorliegen (vgl. Abbildung 148).

<b>DIE BILANZIERUNG VON ZINSDERIVATEN</b>
<b>Für die Bilanzierung müssen folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:</b>
- Beim Grund- und Sicherungsgeschäft muss aufgrund des diese Geschäfte beeinflussenden Risikoparameters eine gegenläufige Wertentwicklung vorliegen (Homogenität der Risiken).
- Der Sicherungszusammenhang zwischen dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft muss für den gesamten Zeitraum des abgeschlossenen Finanzgeschäftes der Gemeinde gegeben bzw. zu mindestens herstellbar sein (zeitliche Kongruenz).
- Das Volumen des Sicherungsgeschäftes darf das Volumen der Grundgeschäfte im Rahmen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte übersteigen (abstrakte Konnexität).

*Abbildung 148 „Die Bilanzierung von Zinsderivaten“*

Die Gemeinde ist verpflichtet, einen Sicherungszusammenhang zwischen dem Grundgeschäft und dem Sicherungsgeschäft über die gesamte Laufzeit des abgeschlossenen Finanzgeschäftes herzustellen. Die Bilanzierung von Zinsderivaten durch die Gemeinde setzt grundsätzlich voraus, dass von der Gemeinde eine Bewertungseinheit aus dem Grundgeschäft und dem Sicherungsgeschäft gebildet wurde. Als Grundgeschäft kann dabei das gesamte Portfolio der Gemeinde gelten (Abstrakte Konnexität). Erst ein zu bilanzierendes Grundgeschäft der Gemeinde, z. B. in Form von Verbindlichkeiten aus einer Kreditaufnahme, ermöglicht es, auch gemeindliche Geschäfte über Zinsderivate in einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz einzubeziehen.

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung von Zinsderivaten auf eine ausreichende und nachvollziehbare Dokumentation zu achten und auch im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben über die Finanzgeschäfte zu machen. Zu den zu dokumentierenden Gegebenheiten gehört vor allem, die Art des Risikos, die Ziele und Strategie der Sicherung festzuhalten, das Grundgeschäft und das Sicherungsinstrument zu benennen. Eine Begründung zum Sicherungsgeschäft muss erkennen lassen, aus welchen Gründen mit gegenläufigen Wertveränderungen oder Zahlungsströmen aus Sicht der Gemeinde zu rechnen ist.

### **2.2.7 Die Offenlegung der Zinssicherungsinstrumente**

Im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen derivative Finanzinstrumente, z. B. Zinssicherungsinstrumente, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist, angegeben werden. Die Gemeinde soll dabei möglichst die zinsbezogenen Finanzinstrumente von den währungsbezogenen Instrumenten getrennt darstellen und wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips dazu die betroffenen Bilanzposten angeben. Soweit vor Ort Mischformen bestehen, sind diese gesondert im Anhang anzugeben.

Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird, wenn nicht bereits bei Vertragsabschluss dafür Anschaffungskosten anfallen, z. B. wegen der Zahlung einer Prämie oder wegen entstandener Nebenkosten.

Die Geschäfte sind wichtige Angaben über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne von Anhangsangaben nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift des § 44 Absatz 2 GemHVO NRW. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollen deshalb zu derartigen Geschäften der Gemeinde die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angegeben sowie dazu die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufgeführt werden.

### **2.2.8 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte**

Der Einsatz von Finanzinstrumenten durch die Gemeinde, insbesondere von Finanzderivaten, ist unter Berücksichtigung des örtlichen Einzelfalles zu beurteilen. Dabei ist der Abschluss derartiger Finanzgeschäfte zu spekulativen Zwecken grundsätzlich als unzulässig anzusehen. Die beim Abschluss von Finanzgeschäften wegen der notwendigen Zukunftsorientierung bestehenden Unsicherheiten können jedoch nicht als Spekulationen in diesem Sinne betrachtet werden. Von der Gemeinde muss aber regelmäßig sowohl beim Abschluss von Finanzgeschäften als auch während der Laufzeiten überprüft werden, ob ein unzulässiger Sachverhalt vorliegt.

Das Vorliegen eines spekulativen Finanzgeschäfts kann ggf. gegeben sein, wenn ein Finanzderivat z. B. ohne ausreichende inhaltliche Abgrenzung und ohne Verlustbegrenzung abgeschlossen wird oder ein nicht vorhandenes Risiko abgesichert werden soll, das Derivat ausschließlich der Gewinnerzielung dient oder keine nachweisbare Konnexität zu einem Kredit als Grundgeschäft besteht. Der Abschluss von Zinsderivatgeschäften, die nicht der Absicherung von Zinsrisiken aus dem Grundgeschäft dienen, ist kein Geschäft, das der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zuzurechnen ist. Er stellt daher ein nicht zulässiges Spekulationsgeschäft dar.

Die Gliederung des örtlichen Zins- und Schuldenmanagements in getrennte eigenständige Verantwortungsbereiche, z. B. „Geschäftsabschluss“, „Überwachung und Kontrolle“ und „Gesamtleitung“, sowie die getrennt davon vorzunehmende buchungstechnische Erfassung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unterstützt dabei ein ordnungsgemäßes Verwaltungshandeln in Bezug auf die zahlungswirksamen Finanzgeschäfte der Gemeinde und soll einem Missbrauch entgegenwirken.

### **2.3 Das Ausfallrisiko bei Krediten**

Die Kreditinstitute müssen im Interesse der Erfüllung ihrer Verpflichtungen gegenüber ihren Gläubigern, insbesondere im Interesse der Sicherheit der ihnen anvertrauten Vermögenswerte, angemessene Eigenmittel haben (vgl. § 10 Absatz 1 KWG). Sie dürfen interne Risikomessverfahren, insbesondere interne Ratingsysteme, zur Beurteilung der Angemessenheit ihrer Eigenmittelausstattung verwenden, z. B. für die Schätzung von Risikoparametern des Adressenausfallrisikos.

Die Ermittlung einer Eigenkapitalunterlegung für Adressenausfallrisiken kann dabei auf der Grundlage des Kreditrisiko-Standardansatzes (KSA) erfolgen. Die Kreditkosten der Gemeinde sind daher u.a. auch davon abhängig, ob und in welchem Umfang ein Ausfallrisiko für den Kreditgeber bei der Hingabe eines Kredites an die Gemeinde besteht. Er muss die Gemeinde danach beurteilen, ob sie ihre Tilgungs- und Zinszahlungen vollständig und termingerecht erfüllen wird.

In diesem Zusammenhang ist von der EU bestimmt worden, dass Risikopositionen gegenüber regionalen oder lokalen Gebietskörperschaften wie Risikopositionen gegenüber dem Zentralstaat, in deren Hoheitsgebiet sie sich befinden, behandelt werden, sofern kein Unterschied zwischen den Risiken solcher Positionen aufgrund der speziellen Steuererhebungsbefugnisse dieser Gebietskörperschaften und aufgrund der besonderen institutionellen Vorkehrungen besteht, die zur Verringerung ihres Ausfallrisikos getroffen wurden (vgl. Artikel 115 Absatz 2 der EU-Verordnung 575/2013).

Mit der Solvabilitätsverordnung wurden nähere Bestimmungen über die angemessene Eigenmittelausstattung der Kreditinstitute erlassen. Zusätzlich ist eine Wohnungsunternehmen-Solvabilitätsverordnung erlassen worden. In dieser Verordnung ist bestimmt worden, dass die Gemeinde als örtliche Gebietskörperschaft für den KSA unter Berücksichtigung bestimmter Gegebenheiten ein geringeres Risikogewicht als hundert Prozent zugerechnet werden kann (vgl. §§ 18 WuSolV). Durch diese Festlegung kann grundsätzlich unterstellt werden, dass durch die Gemeinde kein Ausfallrisiko bei der Aufnahme von Fremdkapital besteht. Die Kreditgeber der Gemeinde werden sich gleichwohl auch an der Leistungsfähigkeit der Gemeinde orientieren und diesem Kriterium eine stärkere Gewichtung beimessen.

### **2.5 Der Begriff „Negative Kreditzinsen“**

Der Gemeinde kann bei der Aufnahme von Krediten das Angebot des Kreditgebers erhalten, nicht nur für die aufgenommenen Kredite (positive) Zinsen zu zahlen, sondern zusätzlich eine „Prämie“ zu erhalten. Diese Prämie stellt nicht wie die Zinsen ein Entgelt für die Nutzung des Fremdkapitals, sondern ein Entgelt für die Übernahme des Kapitals des Kreditgebers durch den Kreditnehmer dar. Sie kann einmalig zu Beginn oder zum Ende der Laufzeit des Kredites oder anteilig während der Zinsbindungsfrist gewährt werden.

Die finanzielle Zusatzleistung des Kreditgebers bei einer Kreditausnahme der Gemeinde wird als „Negativzinsen“ oder „Negative Kreditzinsen“ bezeichnet. Sie wird oftmals in einer mathematischen Größenordnung eines Zinssatzes mit einem Betrag unter „Null“ angegeben, weil der Gläubiger der Zahlungspflichtige ist und nicht der Schuldner. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich bei dieser Finanzleistung um eine Art „Verwahr- oder Anlagegebühr“, denn der Kreditnehmer hat den Kreditgeber um verfügbares Kapital „entlastet“.

Eine derartige Finanzleistung führt für die Gemeinde zu einem „Gewinn“ aus der Aufnahme von Fremdkapital. Für deren haushaltswirtschaftliche Behandlung durch die Gemeinde muss ein konkreter Zusammenhang zwischen dem aufgenommenen Kredit und seinem Ansatz auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sowie dem anzuwendenden Bruttoprinzip bestehen. Bei dieser Sachlage stellen „negative Kreditzinsen“ für die Gemeinde keine erzielten Zinsen dar, die andere erzielte (positive) Zinserträge erhöhen. Sie sind deshalb grundsätzlich als Finanzerträge zu klassifizieren.

Für die konkrete haushaltswirtschaftliche Behandlung muss von der Gemeinde unter Einbeziehung der vertraglichen Gestaltung der Kreditaufnahme der Zweck sowie die Art und Weise der zusätzlich gewährten Prämie geklärt werden. Ein Kreditgeber kann z. B. die „negativen Kreditzinsen“ in Form einer gesondert zu leistenden einmaligen oder zeitanteiligen „Überlassungsgebühr“ an die Gemeinde zahlen. In diesen Fällen entstehen für die Gemeinde zusätzliche Erträge, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Sonstige Finanzerträge“ zu erfassen sind.

In einer Vereinbarung der Gemeinde kann ggf. auch vorsehen sein, dass „negative Kreditzinsen“ in Form einer unmittelbaren Anrechnung auf die gemeindlichen Tilgungsleistungen „erhoben“ oder „gewährt“ werden. Bei einer derartigen Form entsteht durch die „negativen Zinsen“ eine Veränderung der gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen. Dieser „Gewinn“ ohne Zahlungsleistung des Kreditgebers ist dann im Rahmen des Jahresabschlusses bilanziell zu berücksichtigen. Die Gemeinde hat anhand ihres konkreten Vertrages die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung und die Bilanz festzustellen und umzusetzen.

### **2.6 Der Begriff „Negativrendite“**

Der Gemeinde kann bei Emission von Anleihen am Kapitalmarkt den Kapitalgebern das Angebot machen, das zur Verfügung gestellte Kapital nach der vereinbarten Laufzeit nicht in vollem Umfang zurückzuzahlen. Bei einem derartigen Angebot wird nicht nur darauf verzichtet, den Kapitalgebern Zinsen zahlen zu müssen, sondern einen

Anteil des Kapitals einzubehalten und nicht zurückzugeben. Die dadurch entstehende finanzielle „Zusatzleistung“ der Kapitalgeber wird als „Negativrendite“ bezeichnet. Bei einem Zinssatz kann die mathematische Größenordnung unter „Null“ liegen.

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung derartiger finanzieller Gegebenheiten durch die Gemeinde muss beim Ansatz der Anleihe auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Zusammenhang zwischen dem Anleihevolumen und der „Negativrendite“ konkret hergestellt werden. Für die Gemeinde ist dabei wichtig, wie der Verzicht auf die Rückgabe von erhaltenem Fremdkapital bemessen worden ist, denn die Gemeinde hat anhand ihres konkreten Vertrages die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen umzusetzen.

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung gemeindlicher Anleihen mit einer „Negativrendite“ zu beachten, ob ein Zinssatz oder ein Einmalbetrag am Ende der Laufzeit zur Anrechnung kommt oder ein jahresbezogener Zinssatz gewählt wurde. Die Festlegung eines jahresbezogenen Zinssatzes wirkt sich auf den jährlichen Ansatz der Anleihe als Verbindlichkeit aus, weil der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz im Umfang des noch offenen Erfüllungs- bzw. Rückzahlungsbetrages zu bemessen ist. Innerhalb der Laufzeit der Anleihe ist dann jährlich der Verbindlichkeitsansatz entsprechend zu mindern, weil für die Gemeinde im vereinbarten Umfang keine Rückzahlungsverpflichtung mehr besteht.

### **3. Der Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung führt zur Erhöhung der Zahlungsmittel der Gemeinde. Sie ist nicht auf eine strukturelle Finanzierung des Haushalts der Gemeinde ausgerichtet, sodass deshalb auch keine Veranschlagung der Kredite zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan erfolgen soll (vgl. § 3 GemHVO NRW). Außerdem kompensieren diese Kredite nicht eine mögliche Lücke zwischen den im Finanzplan veranschlagten Einzahlungen und Auszahlungen, sondern dienen lediglich der Zwischenfinanzierung bei einem im Haushaltsjahr entstandenen unabweisbaren Zahlungsbedarf.

Die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung, die aufgrund einer mangelnden unterjährigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde bedarfsgerecht und tagesgenau aufgenommen werden, sind von der Gemeinde in der gemeindlichen Finanzrechnung gesondert nachzuweisen (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW). Die Rückzahlungsverpflichtungen der Gemeinde, die zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres noch bestehen, sind in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ gesondert anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). Der bilanzielle Wertansatz steht dabei einer Umschuldung der darunter erfassten Verbindlichkeiten durch die Gemeinde nicht entgegen.

#### **3.2 Der Nachweis in der Finanzrechnung**

Der gemeindlichen Finanzrechnung kommt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde, also der Einzahlungs- und Auszahlungsströme, zu vermitteln. Sie ist im NKF die dritte Säule und ein Element, das mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten „Kapitalflussrechnung“ verwandt ist. Die Finanzrechnung kann daher als eine auf die gemeindlichen Belange abgewandelte Form der in der privaten Wirtschaft gebräuchlichen Kapitalflussrechnung betrachtet werden. Sie soll aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde liefern.

Die Finanzrechnung bietet eine zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen) der Gemeinde mit einer Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung) und der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes. Sie beinhaltet über die Planungsvariante „Finanzplan“ zudem

die Ermächtigungen für die investiven Einzahlungen und Auszahlungen. Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in der gemeindlichen Finanzrechnung für sämtliche Einzahlungsarten und Auszahlungsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen (vgl. § 11 und 39 GemHVO NRW).

Im Rahmen der Finanzrechnung ist die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln insgesamt nachzuweisen sowie der Bestand an liquiden Mitteln festzustellen und in die Bilanz überzuleiten. Dazu sind der Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu ermitteln sowie der daraus entstehende Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag. Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit, der aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen sowie auch aus Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht, lässt sich die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln ermitteln und ausweisen. Der Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde im Jahresabschluss des Haushaltsjahres in dem dafür vorgesehenen Bilanzposten der Bilanz anzusetzen.

### **3.3 Der Nachweis in der Bilanz**

Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung. Auf der Passivseite der Bilanz werden auch die Verbindlichkeiten der Gemeinde gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung entstehenden Rückzahlungsverpflichtungen führen dazu, dass auch diese Fremdmittel zu den Schulden der Gemeinde zählen.

Die von der Gemeinde noch nicht zurückgezahlten Kredite zur Liquiditätssicherung sind wegen ihrer Bedeutung als vorübergehende Unterstützung zur Leistung der gemeindlichen Auszahlungen am Schluss des Haushaltsjahres als Verbindlichkeiten unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Die bilanzielle Zuordnung der gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung ist dabei nur nach deren zweckbezogener Verwendung und nicht nach der Laufzeit der Kredite vorzunehmen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW).

Die kurzfristigen Kredite für Investitionen der Gemeinde stellen dagegen keine Kredite zur gemeindlichen Liquiditätssicherung dar. Sie sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz - wie die langfristigen Kredite für Investitionen - unter dem gesonderten Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen" anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Durch den gesonderten Ausweis der Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung in der Bilanz wird der Überblick über den Stand und die Arten der Fremdfinanzierung der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres verbessert.

### **3.4 Liquiditätskredite und Ergebnisplan**

Die Einzahlungen und die Auszahlungen aus gemeindlichen Krediten zur Liquiditätssicherung stellen keine Vorgänge dar, die zu Erträgen oder Aufwendungen bei der Gemeinde führen. Sie sind daher auch nicht Gegenstand der Veranschlagung im jährlichen Ergebnisplan der Gemeinde, sondern kassenmäßig dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem die Zahlungen entstehen bzw. anfallen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Zahlungen der Gemeinde aufgrund von Krediten zur Liquiditätssicherung sind deshalb nur in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Die Kreditkosten einschließlich der Zinsen für die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen dagegen Aufwendungen für die Gemeinde dar und sind ergebniswirksam zu erfassen. Die Gemeinde muss solche Aufwendungen in ihrer Haushaltsplanung berücksichtigen und im Ergebnisplan im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ veranschlagen (vgl. § 2 GemHVO NRW).

#### **4. Liquiditätskredite und Investitionskredite**

##### **4.1 Die Zusammenhänge**

In der Haushaltssatzung der Gemeinde sind die für das Haushaltsjahr vorgesehenen Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung mit ihrem Höchstbetrag und die Kreditaufnahmen für Investitionen mit ihrem Gesamtbetrag festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c und 3 GO NRW). Diese gesonderten Festsetzungen durch die Gemeinde sind zulässig, wenn ein entsprechender Bedarf für Fremdkapital im Haushaltsjahr besteht und von der Gemeinde geprüft wurde, ob eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Die satzungsmäßigen Festsetzungen sollen gewährleisten, dass die gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen. Eine längerfristige Vorfinanzierung von gemeindlichen Krediten für Investitionen durch die Kredite zur Liquiditätssicherung ist haushaltsrechtlich jedoch nicht zulässig. Die Gemeinde hat die Möglichkeit, ihre Liquidität vor einer Auszahlung für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme durch einen Kredit zur Liquiditätssicherung zu verstärken.

Diese Zahlungsmittelverstärkung ist auf den in der Haushaltssatzung festgelegten Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung und nicht auf die Ermächtigung für Investitionskredite anzurechnen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Durch eine solche Finanzierungsform werden nur die notwendigen Investitionsauszahlungen ermöglicht. Sie stellt keine haushaltsmäßige Vorfinanzierung gemeindlicher Investitionen dar. Die Einzahlungen aus einem Kredit zur Liquiditätssicherung sind daher auch keine Zahlungen, die zur haushaltsmäßigen Deckung der Investitionsauszahlungen führen.

##### **4.2 Keine Umwandlung der Investitionskredite in Kredite zur Liquiditätssicherung**

Das Gebot der Sicherstellung der Finanzierung von gemeindlichen Investitionen, das sich auf den gesamten Lebenszyklus einer Investition bzw. des dadurch angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes der Gemeinde erstreckt, erfasst auch den Zeitraum, in dem die Gemeinde ihrer Rückzahlungsverpflichtung aus der Aufnahme von Fremdkapital nachkommen muss. Dieser Zeitraum umfasst daher auch mögliche Umschuldung beim Fremdkapital, auch wenn die einzelne Kreditaufnahme nicht einer bestimmten Investitionsmaßnahme zuzurechnen ist bzw. nicht zugerechnet werden kann.

Die Gemeinde muss auch bei Umschuldungen die haushaltsrechtliche Abgrenzung zwischen den zulässigen Zwecken für die Aufnahme von Krediten beachten. Sie darf daher einen Kredit für Investitionen nicht in einen Kredit zur Liquiditätssicherung umwandeln. Eine Umwandlung darf auch nicht aus Gründen einer möglichen Zinsoptimierung erfolgen, denn nicht nur die Kredite zur Liquiditätssicherung sind von kurzfristiger Natur, auch die Kredite für Investitionen können einen solchen Charakter haben.

Die Kredite für Investitionen sind dadurch jedoch nicht den (kurzfristigen) Krediten zur Liquiditätssicherung gleichgestellt. Wäre bei Umschuldungen eine solche Änderung der Zwecksetzung der Kreditaufnahme möglich, würde die haushaltsmäßige Deckung der umgewandelten Kredite für Investitionen entfallen, weil die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung lediglich zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen aufnehmen darf (vgl. § 89 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Diese Sachlage verbietet es aber der Gemeinde, im Rahmen einer Umschuldung eine förmliche Änderung in der Zwecksetzung eines Kredites für Investitionen vorzunehmen.

## **5. Der Haushaltsgrundsatz "Wirtschaftlichkeit"**

Zur Ausgestaltung der Ausführung des gemeindlichen Haushalts durch die Gemeinde gehört auch die Möglichkeit, zur Erfüllung ihrer Zahlungsverpflichtungen bedarfsgerecht die Kredite zur Leistung der notwendigen Auszahlungen aufnehmen zu können. Für die Kredite zur Liquiditätssicherung besteht kein ausdrücklicher Verweis auf die haushaltsrechtliche Regelung, dass die Gemeinde Kredite nur aufnehmen darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Gleichwohl sind die in dieser Vorschrift enthaltenen Grundsätze für die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung ebenfalls auf die Vorgänge anzuwenden, durch die der Finanzmittelbestand der Gemeinde verändert wird. Die Kredite zur Liquiditätssicherung dienen allein der Verstärkung der liquiden Mittel der Gemeinde zur Leistung von fälligen Auszahlungen, unabhängig von dem haushaltswirtschaftlich auslösenden gemeindlichen Geschäftsvorfall. Diese haushaltsrechtliche Beschränkung führt jedoch nicht dazu, dass von der Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung ohne Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsaspekten aufgenommen werden können.

Die Gemeinde hat bei ihrer gesamten Geschäftstätigkeit den Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ zu beachten (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Dieser Haushaltsgrundsatz erstreckt sich auf die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde und erfasst dadurch auch die Erledigung der Zahlungsabwicklung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung (vgl. § 93 Absatz 1 GO NRW).

## **6. Das Ausfallrisiko bei Krediten**

Die Kreditinstitute müssen im Interesse der Erfüllung ihrer Verpflichtungen gegenüber ihren Gläubigern, insbesondere im Interesse der Sicherheit der ihnen anvertrauten Vermögenswerte, angemessene Eigenmittel haben (vgl. § 10 Absatz 1 KWG). Sie dürfen interne Risikomessverfahren, insbesondere interne Ratingsysteme, zur Beurteilung der Angemessenheit ihrer Eigenmittelausstattung verwenden, z. B. für die Schätzung von Risikoparametern des Adressenausfallrisikos. Die Ermittlung einer Eigenkapitalunterlegung für Adressenausfallrisiken kann dabei auf der Grundlage des Kreditrisiko-Standardansatzes (KSA) erfolgen.

Mit der Solvabilitätsverordnung wurden nähere Bestimmungen über die angemessene Eigenmittelausstattung erlassen, deren Bestand täglich zum Geschäftsschluss zu überprüfen ist. Die Kreditkosten der Gemeinde sind daher u.a. auch davon abhängig, ob und in welchem Umfang ein Ausfallrisiko für den Kreditgeber bei der Hingabe eines Kredites an die Gemeinde besteht. Er muss die Gemeinde danach beurteilen, ob sie ihre Tilgungs- und Zinszahlungen vollständig und termingerecht erfüllen wird. In diesem Zusammenhang ist bundesrechtlich bestimmt worden, dass die Gemeinde als örtliche Gebietskörperschaft für den KSA das Risikogewicht des Bundes von 0 Prozent zugerechnet wird (vgl. §§ 26 und 27 SolV).

Durch diese Festlegung wird von staatlicher Seite unterstellt, dass seitens der Gemeinde kein Ausfallrisiko bei der Aufnahme von Fremdkapital besteht. An den Kreditgeber der Gemeinde werden aufgrund dessen keine höheren Anforderungen an seine verfügbaren Eigenmittel gestellt. In Zukunft können sich aber die allgemeinen Rahmenbedingungen dergestalt ändern, dass es auch zu einer Änderung der derzeit geltenden Festlegung für die Gemeinde kommen könnte. Die Kreditgeber der Gemeinde werden sich daher nicht erst ab diesem Zeitpunkt an der Leistungsfähigkeit der Gemeinde orientieren, sondern könnten bereits zu einem früheren Zeitpunkt diesem Kriterium eine stärkere Gewichtung beimessen.

## **7. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen**

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch schuldrechtliche Verträge stellen gemeindliche Verpflichtungserklärungen dar und bedürfen daher der Schriftform (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW). Die Vorgabe der



Schriftform ist für bestimmte haushaltsrechtliche Sachverhalte ausdrücklich übernommen worden. Mit dieser gesetzlichen Vorgabe wird der Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Sie soll sich Klarheit über den Inhalt einer neuen Verpflichtung verschaffen und die interne Entscheidungszuständigkeit klären.

Die gemeindlichen Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, sind zudem i. d. R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt. Dabei ist zu beachten, dass Erklärungen der Gemeinde, die nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, nicht die Gemeinde binden.

## **8. Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling**

### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Gemeinde besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit einzurichten (Konzernprivileg nach § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG). Durch einen Liquiditätsverbund können die notwendigen Kreditaufnahmen zur Geldversorgung der Gemeinde insgesamt minimiert und ggf. günstigere Konditionen am Markt erzielt werden.

Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht dabei unter dem Vorbehalt, dass ein einzubeziehender Betrieb eine Tochtereinheit der Gemeinde sein muss. Im Rahmen des von der Gemeinde nutzbaren Konzernprivilegs ist es erforderlich, dass die Gemeinde eine Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung bei den in den Liquiditätsverbund einbezogenen Betrieben innehat. Bei der Beurteilung, ob eine solche Vorgabe eingehalten ist, kommt es nicht allein auf die von der Gemeinde gehaltenen Kapitalanteile oder die ihr zustehenden Stimmrechte an.

Ausschlagend ist das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses der Gemeinde auf den betreffenden gemeindlichen Betrieb (vgl. § 50 GemHVO NRW). Im Einzelfall muss diese Sachlage daran gemessen werden, ob der gemeindliche Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen ist. Außerdem ist beim Cashpooling darauf zu achten, dass die Wirtschaftlichkeit unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben ist (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

In die Beurteilung der Zulässigkeit eines örtlichen Liquiditätsverbundes ist u. a. auch das Verbot zu berücksichtigen, dass die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW). Diese Vorschrift steht der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes durch die Gemeinde jedoch nicht entgegen, denn ein gemeindlicher Liquiditätsverbund ist nicht als das Betreiben eines Bankgeschäftes zu bewerten. Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung in § 2 Absatz 1 Nummer 7 des Gesetzes über das Kreditwesen auch auf eine Gemeinde anwendbar.

### **8.2 Das Konzernprivileg**

Durch die getroffenen Festlegungen ist die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes unter Einhaltung des Konzernprivilegs als zulässig zu betrachten. Die Nutzung des Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde setzt jedoch das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den betreffenden gemeindlichen Betrieben oder die verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW). Für die Durchführung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer besonderen Vereinbarung zwischen den Beteiligten, durch die eindeutig und umfassend die Rechtsverhältnisse und die Zins- und Abrechnungsmodalitäten geregelt werden.

### **8.3 Keine Liquiditätskredite für Dritte**

#### **8.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Ein Liquiditätsverbund der Gemeinde darf nicht dazu führen, dass die Gemeinde deswegen Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. Sofern die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung nicht im Umfang des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages für eigene Zwecke benötigt, darf sie trotzdem nicht in Höhe des vorhandenen Differenzbetrages weitere Kredite aufnehmen, um die Geldversorgung der am Liquiditätsverbund Beteiligten sicherzustellen.

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde ist haushaltsrechtlich ausdrücklich auf den eigenen Bedarf (zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen) beschränkt worden. Ein Cashpooling stellt deshalb keinen gemeindlichen Zweck dar, für den eine Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde als zulässig anzusehen wäre. Die Geldversorgung im Cashpooling für Dritte darf insgesamt nicht zulasten der Gemeinde vorgenommen werden.

Eine Geldversorgung von Dritten durch die Gemeinde stellt keine gemeindliche Aufgabe dar. Sie hat daher keine haushaltsmäßige Grundlage in Form einer Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan und stellt deshalb auch keine zulässige Leistung der Gemeinde an Dritte dar. Gegen die Aufnahme von Liquiditätskrediten als Geldversorgung der Gemeinde für Dritte spricht auch das gesetzliche Verbot, dass die Gemeinde außerhalb des Sparkassenwesens kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW).

#### **8.3.2 Die Besonderheit „Eigenbetriebe“**

Die Gemeinde darf Kredite zur Liquiditätssicherung, unabhängig vom Bedarf der Gemeindeverwaltung, für ihre rechtlich unselbstständigen Betriebe aufnehmen. Sie muss dann der Kreditaufnahme für die Betriebe die gleichen Kriterien zugrunde legen, die bei der Aufnahme von Liquiditätskrediten für die Gemeindeverwaltung zu beachten sind (vgl. § 97 Absatz 3 i. V. m. § 89 GO NRW). Die Aufnahme eines Liquiditätskredites für einen gemeindlichen Betrieb erfordert eine entsprechende Zurechnung des Kredites zu dem Wirtschaftskreis des betreffenden Betriebes durch die Gemeinde.

Die aus der Aufnahme eines Kredites zur (betrieblichen) Liquiditätssicherung für die Gemeinde entstehenden Verbindlichkeiten müssen von der Gemeinde in der Bilanz des betroffenen Betriebes angesetzt werden. Die Verbindlichkeiten dürfen dagegen nicht in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung ausgewiesen werden. Bei einer Teilnahme der Gemeindeverwaltung an einem Liquiditätsverbund müssen die Regelungen über die Versorgung der Teilnehmer mit Liquidität bzw. mit kurzfristigen Finanzmitteln unter Berücksichtigung der aufgezeigten Sachlage eindeutig sein.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Sicherstellung der gemeindlichen Liquiditätsplanung):**

#### **1.1 Die gemeindliche Liquiditätsplanung**

##### **1.1.1 Die Pflicht zur Liquiditätsplanung**

Der Haushaltsgrundsatz, der die Gemeinde verpflichtet, ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, wird durch die ausdrückliche Pflicht der Gemeinde, ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen, näher bestimmt (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Unter dem Begriff „Liquidität“ wird dabei die Fähigkeit der Gemeinde verstanden, ihren Zahlungsverpflichtungen vollständig und fristgerecht nachzukommen.

Diese haushaltsmäßige Sachlage gebietet, die Gemeinde zu einer örtlichen Liquiditätsplanung zu verpflichten, anhand derer die gemeindlichen Maßnahmen zur Sicherstellung der erforderlichen Zahlungen bestimmt werden sollen. Ein wichtiges Ziel der örtlichen Liquiditätsplanung der Gemeinde soll es dabei sein, eigenverantwortlich einen vertretbaren Mindestzeitraum zu bestimmen, in dem die Gemeinde ihre Zahlungsfähigkeit aufrechterhalten kann, obwohl von ihr keine Einzahlungen mehr erzielt werden, z. B. drei Monate.

Mit einer solchen zeitlichen Festlegung steht unmittelbar die Aufgabe in Verbindung, ein örtliches Fälligkeitsprofil aufgrund der bestehenden Zahlungsverpflichtungen und der gewonnenen Erfahrungen aus dem Zahlungsgeschäft zu erstellen. Solche Szenarien können eine Hilfestellung sein, um langfristige Finanzierungsquellen zu erschließen und für die Gemeinde verfügbar zu machen. Deren möglicher Umfang und zeitliche Verfügbarkeit müssen von der Gemeinde festgestellt und zur Nutzung gesichert werden.

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde auch eine Beurteilung ihres Vermögens vornehmen, um deren „Liquiditätsnähe“ festzustellen. Die Bewertung, eigene Vermögensgegenstände zur Verstärkung ihrer Liquidität einzusetzen bzw. in liquide Mittel umzuwandeln, erfordert eine Bestandsbetrachtung anhand der Liquidierbarkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände. Die Gemeinde sollte dazu unter Berücksichtigung des örtlichen Liquiditätsbedarfs ein abgestimmtes Stufensystem entwickeln, bei dem ausgehend von den tatsächlichen Zahlungsmitteln der Gemeinde bestimmte „Reservepakete“ gebildet werden, die abhängig von der Bindungsfrist des jeweils darin einzubeziehenden Vermögens in Liquidität umwandelbar sind.

Der Gemeinde bleibt es dabei eigenverantwortlich überlassen, wie konkret und in welchem Umfang sowie durch welche Vermögenswerte sie eine (angemessene) Liquiditätsplanung erreicht und ihre Zahlungsfähigkeit ausreichend sicherstellt. Sie hat dabei zu beachten, dass aus dem Gebot zur gemeindlichen Liquiditätsplanung auch das Erfordernis entsteht, interne Informationspflichten zu verankern, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle auch aus den unterschiedlichen Fachbereichen der Gemeindeverwaltung die notwendigen Informationen erhält, um den Liquiditätsbedarf der Gemeinde möglichst zeitgerecht und zutreffend abschätzen zu können.

##### **1.1.2 Die Betrachtung der Zahlungsströme**

Einer Konkretisierung der gemeindlichen Liquiditätsplanung muss i. d. R. die Erstellung eines Gesamtbildes der Zahlungsströme vorausgehen, die auf der Finanzstruktur in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufbauen kann. Ausgehend davon, dass die Zahlungsströme nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung unterteilt werden können, lassen sich der Zufluss und der Abfluss von Liquidität näher betrachten und abschätzen. Die Gemeinde kann dazu die Arten der Einzahlungen und Auszahlungen nutzen, anhand derer die Gemeinde in ihrem Finanzplan und in der Finanzrechnung ihre Liquidität nachzuweisen hat.

Bei der Betrachtung der gemeindlichen Zahlungsströme sollte entsprechend der Bedeutung der Zahlungsströme für die Gemeinde auch eine getrennte Betrachtung nach den Zahlungsbereichen „laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ erfolgen, die im Finanzplan und in der Finanzrechnung enthalten sind. Die mithilfe solcher Finanzdaten ermittelbaren Zahlungsströme ermöglichen der Gemeinde in ihrer Liquiditätsplanung die Verfügbarkeit von Liquidität besser beurteilen zu können.

### **1.1.3 Die tagesgenaue Betrachtung**

Das Gebot einer Liquiditätsplanung verpflichtet aber die Gemeinde, sich täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und die Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen (sog. Cash-Management). So bedarf es im Falle der Unterdeckung einer Finanzmittelbeschaffung und im Falle einer Überdeckung einer ggf. auch kurzfristigen Geldanlage. Die Gemeinde hat bei der Finanzmittelbeschaffung als auch bei einer Geldanlage die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beachten.

Zur tagesgenauen Betrachtung der gemeindlichen Liquidität gehört u.a. die Verpflichtung der Gemeinde, am Schluss eines jeden Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages ihre Finanzmittelkonten mit den Bankkonten abzugleichen (vgl. § 30 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW). Die notwendige tägliche Abstimmung betrifft dabei den Abgleich der buchmäßigen Bestände der Finanzmittelkonten (Bestandskonten) auf der einen Seite mit den Kontoständen lt. Bankauszügen sowie den vorhandenen gemeindlichen Zahlungsmitteln auf der anderen Seite. Hierzu gehört, nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungsarbeiten die vorhandenen Buch- und Ist-Bestände in geeigneter Weise zu protokollieren und in die örtliche Liquiditätsplanung einzubeziehen.

### **1.1.4 Die zukunftsbezogene Betrachtung**

Im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung gilt es auch, einen möglichst genauen Aufschluss über die künftige Liquiditätsentwicklung der Gemeinde zu erhalten. Es besteht daher ein Bedarf, eine den örtlichen Verhältnissen angepasste Finanzierungsstruktur zu erhalten und ausreichende Finanzmittel zu den Fälligkeitsterminen verfügbar zu haben. Dieses Ansinnen erfordert, die gemeindliche Finanzierung durch Eigen- und Fremdkapital zu betrachten und eine unausgewogene Finanzierungsstruktur zu vermeiden.

In diese Betrachtung sind deshalb insbesondere die Finanzbeziehungen zu den Kreditgebern zu betrachten, die mit ihrer Kreditvergabe andere Interessen als die Gemeinde verfolgen. Ebenso ist die zeitliche Gestaltung der Kapitalbindung sowie der Kapitalbeschaffung und der Tilgung von Darlehen nicht zu vernachlässigen, um die gemeindliche Zahlungsfähigkeit zu erhalten und Risiken für die Gemeinde möglichst auszuschließen.

Im Rahmen der zukunftsbezogenen Betrachtung sollte auch die Zielsetzung bestehen, in der Finanzrechnung den Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit so groß werden zu lassen, dass daraus die von der Gemeinde zu leistende ordentliche Tilgung erbracht werden kann. Dieses Ziel ist sehr wesentlich, auch wenn es nicht ausdrücklich in den haushaltsrechtlichen Vorschriften verankert worden ist (vgl. § 77 GO NRW). Bei absehbaren Differenzen zwischen den voraussichtlich im Haushaltsjahr eingehenden Zahlungen und den voraussichtlich im gleichen Jahr zu leistenden Zahlungen sind von der Gemeinde die Ursachen zu analysieren und sachgerechte Ausgleichs- und Anpassungsmaßnahmen einzuleiten.

Die Umsetzung des Gebotes zur angemessenen Liquiditätsplanung soll örtlich eine möglichst realistische und sorgfältige Planung bewirken. Die Gemeinde soll dabei die Grundsätze über die Finanzmittelbeschaffung sowie die Regelungen über die Ergebnis- und Finanzplanung beachten (vgl. z. B. §§ 77, 84 und 86 GO NRW). Sie darf dabei die Vorschriften über die Einziehung von Ansprüchen der Gemeinde und über den Verzicht von Ansprüchen, die im Rahmen der Liquiditätsplanung der Gemeinde ebenfalls relevant sind, nicht vernachlässigen (vgl. § 23 Absatz 3 und § 26 GemHVO NRW).

**1.1.5 Die Zeiträume der Liquiditätsplanung**

Die gemeindliche Liquiditätsplanung muss entsprechend den von der Gemeinde gesetzten spezifischen Zielsetzungen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werden. Neben dem Grundsatz der Vollständigkeit hat die Gemeinde auch den Grundsatz der Zeitpunktgenauigkeit zu beachten, um die Planungszeiträume entsprechend ihrer Bedeutung konkret festlegen zu können. Einige mögliche Planungszeiträume für die Gemeinde werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 149).

<b>DIE ZEITRÄUME DER LIQUIDITÄTSPLANUNG</b>						
Jahr ...		Jahr ...		Jahr ...		<b>Langfristige Planung ▶</b>
Haushaltsjahr ...		Planungsjahr ...		Planungsjahr ...		<b>Mittelfristige (fünfjährige) Planung ▶</b>
Haushaltsjahr ...				<b>Haushaltsjahrbezogene Planung ▶</b>		
1. Quartal		2. Quartal		...		<b>Quartalsbezogene Planung ▶</b>
Februar		...		Juni		<b>Monatsbezogene Planung ▶</b>
...	Mi.	Do.	...	<b>Tagesgenaue Planung ▶</b>		

*Abbildung 149 „Die Zeiträume der Liquiditätsplanung“*

Für die konkrete gemeindliche Liquiditätsplanung gilt, je weniger Zahlungsströme von der Gemeinde in die von ihr vorgesehenen Planungszeiten einbezogen werden, desto ungenauer sind die Aussagen zur Liquiditätsentwicklung der Gemeinde. Im Rahmen der Liquiditätsplanung sollte die Länge des zu betrachtenden Zeitraumes von der Gemeinde so gewählt werden, dass der Eintrittszeitpunkt der erwarteten Zahlungsströme hinreichend genau geschätzt werden kann. Je länger der zu betrachtende Zeitraum, desto ungenauer wird die Schätzung, ohne durch den Verzicht jedoch die weitere Zukunft grundsätzlich auszuschließen.

**1.2 Die Risikobeurteilung**

Zur gemeindlichen Liquiditätsplanung bzw. dem Liquiditätsmanagement gehört auch die Einschätzung des Risikos, dass die Gemeinde nicht mehr über eine ausreichende Liquidität verfügen könnte. Die Gemeinde soll daher im Rahmen einer Risikobeurteilung sorgfältig einschätzen, in welchem Umfang eigene Finanzmittel in Form von Bargeld und kurzfristigen Wertpapieren vorgehalten werden. Ein wichtiges Ziel dabei ist, in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung handlungsfähig zu bleiben und eingeräumte Kreditlinien verfügbar zu halten. Die Gemeinde muss gleichwohl aber auch das Risiko einschätzen, dass ihr ggf. keine kurzfristigen Liquiditätskredite zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen mehr gewährt werden.

Ein möglicher Sachverhalt vor Ort darf jedoch nicht negativ belegt werden. Er muss vielmehr als Chance für einen Neuanfang der Entschuldung verstanden werden, bei dem auch neue Instrumente zur Schuldenbegrenzung zum Einsatz kommen müssen. Es muss zudem schnellstmöglich ein Sanierungsweg beschritten bzw. eingeschlagen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 89 GO NRW**

werden. Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität bietet sich die Einrichtung eines gemeindlichen Liquiditätsrisikomessverfahrens und Liquiditätssteuerungsverfahrens durch die Gemeinde an.

Das Verfahren muss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten sowie Risiken und Chancen möglichst im Voraus erkennen. Ein mögliches gemeindliches Liquiditätssteuerungsverfahren basiert daher auf der Beurteilung von tagesaktuellen Zahlungsströmen und nicht auf der Vornahme von Bewertungen der gemeindlichen Liquidität. Die wichtigsten Inhalte dieser Verfahren werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 150).

<b>LIQUIDITÄTSRISIKOMESSVERFAHREN UND -STEUERUNGSVERFAHREN</b>	
<b>BESTANDTEILE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Konzeption</b>	Im Rahmen der Konzeption ist das örtliche Liquiditätsrisiko zu definieren, das z. B. wegen einer möglichen Zahlungsunfähigkeit bestehen kann, aber auch Risiken der Refinanzierung unter Berücksichtigung der zeitlichen Komponente beinhaltet. Daraus sind Strategien für ein Liquiditätsrisikomanagement zu entwickeln.
<b>Beteiligungen</b>	In den Rahmen der örtlichen Verwaltungsorganisation ist das Liquiditätsrisikomanagement einzubinden und entsprechend seiner Bedeutung den Verantwortlichkeiten zuzuordnen. Dabei sind auch die örtlichen Entscheidungsstrukturen zu berücksichtigen sowie Liquiditätsrisikostراتيجien einschließlich einer Berichterstattung festzulegen.
<b>Rahmen</b>	Der Rahmen für die örtlichen Risikomess- und -steuerungssysteme muss Methoden und Messzahlen zur Risikoidentifizierung und Risikoquantifizierung enthalten. Unter einer Zeitkomponente gilt es die Zahlungsströme zu erfassen, um das Liquiditätspotential unter Verwendung von Steuerungsgrößen zu bestimmen.
<b>Tests</b>	Das örtliche Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahren bzw. die Methoden zur Risikomessung und Risikoüberwachung sind regelmäßig zu überprüfen. Insbesondere bedarf das Management der Liquiditätsrisiken einer ständigen Überwachung einschließlich der Tests, auch unter Krisenszenarien.
<b>Krisenplan</b>	Die Erkenntnisse aus den Krisenszenarien sollen in einem Krisenplan münden, der abgestufte Maßnahmen für Ereignisse enthält, die einen „Liquiditätsnotfall“ bewirken können. Dazu sind auch die dann geltenden Kommunikationswege einschließlich der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten zu bestimmen.

*Abbildung 150 „Liquiditätsrisikomessverfahren und -steuerungsverfahren“*

Im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmt und zudem regelmäßig überprüft werden. Außerdem bedarf es bereits im Vorfeld einer Auswahl von möglichen Maßnahmen für den Fall des Eintritts einer Gefährdung sowie für deren Beseitigung.

### **1.3 Der Liquiditätsverbund**

#### **1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Für die Gemeinde besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit einzurichten (Konzernprivileg nach § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG). Durch einen Liquiditätsverbund können die notwendigen Kreditaufnahmen der Gemeinde insgesamt minimiert und ggf. günstigere Konditionen erzielt werden. Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht dabei unter dem Vorbehalt, dass ein einzubeziehender Betrieb eine Tochtereinheit der Gemeinde sein muss.

Im Rahmen des von der Gemeinde nutzbaren Konzernprivilegs ist es erforderlich, dass die Gemeinde eine Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung bei den in den Liquiditätsverbund einbezogenen Betrieben innehat. Bei der Beurteilung, ob eine solche Vorgabe eingehalten ist, kommt es nicht allein auf die von der Gemeinde gehaltenen Kapitalanteile oder die ihr zustehenden Stimmrechte an. Ausschlagend ist das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses der Gemeinde auf den betreffenden gemeindlichen Betrieb (vgl. § 50 GemHVO NRW). Außerdem muss beim Cashpooling die Wirtschaftlichkeit unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

In die Beurteilung der Zulässigkeit eines örtlichen Liquiditätsverbundes ist u.a. das Verbot einzubeziehen, dass die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW). Diese Vorschrift steht der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes durch die Gemeinde jedoch nicht entgegen, denn ein gemeindlicher Liquiditätsverbund ist nicht als das Betreiben eines Bankgeschäftes zu bewerten. Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung in § 2 Absatz 1 Nummer 7 des Gesetzes über das Kreditwesen auch auf eine Gemeinde anwendbar.

Durch diese getroffene Festlegung ist die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes im Rahmen des Konzernprivilegs als zulässig zu betrachten. Die Nutzung des Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde setzt jedoch das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den betreffenden gemeindlichen Betrieben voraus oder die verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabchluss (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW).

#### **1.3.2 Haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen**

Bei der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte zwischen den Beteiligten und der Übernahme von Verantwortlichkeiten einschließlich über die für die Abwicklung ggf. zu beauftragende Bank. Dieses Erfordernis besteht insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden.

Zu einem Liquiditätsverbund gehören auch Regelungen über die eindeutige Zuordnung der jeweils bestehenden Verbindlichkeiten und Forderungen zu den Beteiligten. Die Führung eines eigenen Verrechnungskontos durch die Gemeinde oder durch einen Betrieb ist deshalb unabdingbar. Die finanzwirtschaftliche Verantwortung kann zudem nicht alleine von der Verwaltung der Gemeinde getragen werden.

Ein solcher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde dann Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. Sofern die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung nicht im Umfang des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages für eigene Zwecke benötigt,

darf sie in Höhe des Differenzbetrages auch keine weiteren Kredite aufnehmen, um die am gemeindlichen Liquiditätsverbund Beteiligten mit Finanzmitteln zu versorgen. Das Cashpooling stellt dabei keinen Zweck dar, für den eine Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde zulässig wäre.

Die Gemeinde kann aber auch selbst als „Cashpool-Führer“ auftreten. In diesen Fall tritt die Gemeinde im Rahmen des Liquiditätsverbundes als „innere“ Bank für die rechtlich selbstständigen Betriebe auf. Die Gemeinde muss dann dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die Finanzgeschäfte aufgrund der „Cashpool-Führung“ von den eigenen haushaltsbezogenen Geschäftsvorfällen und der Zahlungsabwicklung sachlich ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden. Eine Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung über die Versorgung Dritter mit Finanzmitteln muss eindeutig sein, denn die Deckung des Bedarfs darf nicht in den Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung einbezogen werden.

Bei der Gemeinde als „Cashpool-Führer“ stellen die von Dritten in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel auch Guthaben der Gemeinde dar, die zum Abschlussstichtag in die gemeindliche Bilanz einzubeziehen sind. In gleicher Höhe bestehen zusätzlich jedoch noch Ansprüche der Dritten als Finanzmittelgeber, sodass von der Gemeinde entsprechende Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren sind. Sofern die Gemeinde jedoch nur Finanzmittel in einen Cashpooling eingebracht hat bzw. nur daran beteiligt ist, hat sie in der entsprechenden Höhe bilanzierungsfähige Forderungen gegenüber dem Cashpool.

### **1.3.3 Beachtung des europäischen Beihilferechts**

Bei der Ausgestaltung eines Liquiditätsverbundes sind die Vorgaben des europäischen Beihilferechts zu beachten. Es ist auch unter beihilferechtlichen Erwägungen insbesondere die eindeutige Zuordnung der finanziellen Mittel zu den jeweiligen Beteiligten im Liquiditätsverbund sicherzustellen. Außerdem darf durch die Inanspruchnahme des Liquiditätsverbundes kein beihilferechtlich unzulässiger Liquiditätszuwachs erfolgen. Als beihilferechtlich zulässig wären z. B. die finanziellen Vorteile aus dem Liquiditätsverbund anzusehen, die bei gemeindlichen Betrieben im Rahmen von Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse entstehen.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde sicherzustellen, dass die am gemeindlichen Liquiditätsverbund angeschlossenen Beteiligten die finanziellen Vorteile aus dem Liquiditätszuwachs zur Subventionierung wirtschaftlicher Tätigkeit verwenden. Die gemeindlichen Betriebe können die finanziellen Vorteile des Liquiditätsverbundes grundsätzlich nur zu marktgerechten Konditionen oder im Rahmen der Freistellungsverordnung für „De-minimis“-Beihilfen in Anspruch nehmen.

### **1.4 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung**

Im Rahmen eines Vergabeverfahrens sollte die Gemeinde ihre haushaltsmäßige Planung der voraussichtlichen Umsetzung der gemeindlichen Maßnahme bereits beginnen. Dazu gehört nicht nur die haushaltsmäßige Einbeziehung der Maßnahme in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde, sondern auch in die örtliche Liquiditätsplanung, denn die Gemeinde hat ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6, § 84 und § 89 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW).

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Auftragsvergabe sollte bei der Gemeinde auch das Forderungssicherungsgesetz eine Beachtung finden. Nach dessen rechtlichen Vorschriften kann z. B. ein Unternehmer vom Besteller bzw. Auftraggeber eine Abschlagszahlung verlangen. Derartige Zahlungen dürfen auch von der Gemeinde nicht verweigert werden, selbst dann nicht, wenn (unwesentliche) Mängel beim angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstand bestehen (vgl. § 632a BGB).



### 1.5 Die Beauftragung Dritter

Die Gemeinde kann Dritte damit beauftragen, sie bei der Verwaltung der gemeindlichen Finanzmittel fachlich zu beraten oder zu unterstützen. Sie kann Dritte sogar beauftragen, die gemeindlichen Finanzmittel zu verwalten, indem die Gemeinde die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen lässt (vgl. § 94 GO NRW).

In allen Fällen ist die Gemeinde verpflichtet, eine wirksame Kontrolle gegenüber den beauftragten Dritten sicherzustellen. Sie hat in jedem Fall zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben. Die Gemeinde trägt weiterhin die Gesamtverantwortung für eine ordnungsgemäße Finanzbuchhaltung.

### 1.6 Der Liquiditätsspiegel

Die Gemeinde muss sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahrens bzw. Liquiditätssteuerungsverfahrens bedienen, sondern kann auch alternative Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität nutzen. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel. Dieser Spiegel ist ein internes Instrument der Gemeinde, das nicht pflichtig zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört, auch wenn dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzlage der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht wird.

Bei einem gemeindlichen Liquiditätsspiegel stehen anders als beim Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im Vordergrund der Betrachtung. Damit müssen einem Liquiditätsspiegel insbesondere die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Das nachfolgende Schema zeigt die mögliche Gliederung für einen gemeindlichen Liquiditätsspiegel auf (vgl. Abbildung 151).

<b>DER LIQUIDITÄTSSPIEGEL</b>						
<b>Teil A</b>						
<b>Arten der Zahlungsmittel und Zahlungsverpflichtungen</b>	<b>Stand (Betrag) am 31.12 des Vorjahres</b>	<b>Veränderungen im Haushaltsjahr nach Fälligkeit</b>				
		<b>täglich bis zu 1 Monat</b>	<b>über 1 Monat bis zu 3 Monaten</b>	<b>über 3 Monate bis zu 6 Monaten</b>	<b>über 6 Monate bis zu 12 Monaten</b>	
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Absatz 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Absatz 4 Nr. 4 GemHVO NRW)						
<b>DER LIQUIDITÄTSSPIEGEL</b>						
<b>Teil B</b>						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 89 GO NRW**

Arten der Zahlungsmittel und Zahlungsverpflichtungen	Stand (Betrag) am 31.12 des Haushaltsjahres  EUR	Veränderungen bei einer Fälligkeit von			Hinweise
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
	EUR	EUR	EUR	EUR	
(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Absatz 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Absatz 4 Nr. 4 GemHVO NRW)					

*Abbildung 151 „Der Liquiditätsspiegel“*

Die Gemeinde kann das Schema des aufgezeigten Liquiditätsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten weiter ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Informationen geben, die von örtlicher Relevanz sind. Ein gemeindlicher Liquiditätsspiegel muss grundsätzlich in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, von der Gemeinde fortgeschrieben werden. Ein solcher Liquiditätsspiegel trägt zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung der Gemeinde bei.

**2. Zu Absatz 2 (Kredite zur Liquiditätssicherung):**

**2.1 Zu Satz 1 (Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung):**

**2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Dem gesetzlichen Gebot, die Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, bei Bedarf und zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen im notwendigen Umfang ihre Zahlungsmittel durch Kredite zu verstärken. Die Vorschrift enthält daher die zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung notwendige gesetzliche Grundlage für die Gemeinde. Diese Kredite unterliegen als kassenmäßige Verstärkungsmittel einer gesonderten Festsetzung in Form eines Höchstbetrages in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Durch die Aufnahme dieser Kredite wird daher auch nicht der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzende Kreditrahmen für Kredite für Investitionen berührt (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 c GO NRW). Die Kredite zur Liquiditätssicherung sind zudem nicht als "Einnahmen aus Krediten" im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Sie stellen keine Haushaltsmittel für die Gemeinde dar, die der Deckung der im Haushaltsplan veranschlagten Auszahlungen dienen.

Die Einzahlungen aus solchen Krediten sollen lediglich die Liquidität der Gemeinde verstärken, damit die Gemeinde zum Zeitpunkt der Fälligkeit von Auszahlungen ihre Zahlungspflicht gegenüber Dritten erfüllen kann. Die unmittelbare Liquiditätswirkung der Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung dieser Kredite erfordert deren vollständigen Nachweis in der Finanzrechnung der Gemeinde, der getrennt von den sonstigen Krediten zu erfolgen hat (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW).

Die von der Gemeinde aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung fallen unabhängig von der haushaltsrechtlichen Einordnung jedoch als Gelddarlehen unter den bankrechtlichen Kreditbegriff. Von der Gemeinde werden daher die „Kredite zur Liquiditätssicherung“ wie andere Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft aufgenommen. Der Begriff „Kredit“ wird deshalb auch für diese gemeindlichen Finanzmittel verwendet. Er entspricht zudem dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB und soll bei der Gemeinde nur die Geldschulden und nicht die darlehensweise empfangenen Sachen umfassen (vgl. §§ 607 ff. BGB).

Die Laufzeit der Kredite ist nicht so gewichtig, dass deswegen ein bestimmter Zeitraum für die Laufzeit von Krediten zur Liquiditätssicherung haushaltsrechtlich festgelegt wurde. Durch den Zweck der Kredite zur Liquiditätssicherung, ausschließlich als kassenmäßige Verstärkungsmittel zu dienen, wird ihnen grundsätzlich der Charakter „kurzfristig“ mit einer Regelzeit von unter einem Jahr unterstellt, auch wenn sich bei der Gemeinde oftmals die Rückzahlung solcher Kredite auch über einen längeren Zeitraum erstrecken kann.

Bei der Liquiditätssicherung wird zudem regelmäßig zwischen Festbetragskrediten und Kontokorrentkrediten unterschieden. Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde vertraglich, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen. Bei einem Kontokorrentkredit wird dem Kontoinhaber das Recht eingeräumt, sein Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Dieser zuletzt genannte Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen kurzfristigen Überziehungskredits.

### **2.1.2 Voraussetzungen bei der Kreditaufnahme**

Die Gemeinde nimmt die Kredite zur Liquiditätssicherung eigenverantwortlich als Darlehen im Sinne des Privatrechts auf. Ihr obliegt dabei auch die Entscheidung, bei welchem Kreditgeber sie solche Kredite aufnimmt. Es ist dazu nicht vorgegeben worden, welche Formen der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde zulässig sind. Der Rahmen zur Aufnahme solcher Kredite ist insbesondere haushaltsrechtlich durch die Festlegung beschränkt worden, dass eine Pflicht der Gemeinde zur Leistung eigener Auszahlungen bestehen muss. Der Landesgesetzgeber hat durch seine ausdrückliche Wortwahl „... Leistung ihrer Auszahlungen ...“ die entsprechende Abgrenzung für die Gemeinde festgelegt.

Die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung haben als kurzfristige Kredite grundsätzlich oder regelmäßig eine Laufzeit von einem Monat bis zu zwölf Monaten (Termingeldaufnahmen). Für diese Kredite kann in einem beschränkten Umfang von der Gemeinde ggf. auch eine mehrjährige Zinsbindung vereinbart werden, wenn ein „Grundbestand“ solcher Kredite auf Dauer besteht, weil diese Schulden von der Gemeinde nicht in absehbarer Zeit endgültig getilgt werden können.

Vor der Aufnahme eines Kredites zur Liquiditätssicherung muss daher die Gemeinde grundsätzlich sicher sein, dass einerseits ein Zahlungsbedarf tatsächlich besteht, weil eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten fällig ist (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Andererseits müssen zum aktuellen Zahlungszeitpunkt keine Finanzmittel bei der Gemeinde verfügbar sein, um die anstehenden Auszahlungen rechtzeitig leisten zu können. Insgesamt betrachtet müssen deshalb bei der Gemeinde bestimmte Voraussetzungen vorliegen bzw. erfüllt sein, damit die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde zulässig ist (vgl. Abbildung 152).

<b>DIE VORAUSSETZUNGEN BEI KREDITEN ZUR LIQUIDITÄTSSICHERUNG</b>
- Zum Zahlungszeitpunkt muss bei der Gemeinde ein konkreter Zahlungsbedarf zur Leistung von eigenen Auszahlungen bestehen.

<b>DIE VORAUSSETZUNGEN BEI KREDITEN ZUR LIQUIDITÄTSSICHERUNG</b>	
-	Der Gemeinde stehen zum Zahlungszeitpunkt für die zu leistenden Auszahlungen keine anderen Finanzmittel aus Einzahlungen von Dritten und aus Kapitalanlagen zur Verfügung.
-	Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag ist zum Zahlungszeitpunkt noch nicht überschritten worden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).
-	Die Zinsen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung sind haushaltsmäßig vertraglich und tragbar (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 17 GemHVO NRW).

*Abbildung 152 „Die Voraussetzungen bei Krediten zur Liquiditätssicherung“*

Die Gemeinde hat die aufgenommenen Kredite zur Sicherstellung der Liquidität unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen sowie gesondert im Verbindlichkeitspiegel auszuweisen (vgl. § 41 Absatz 4 und § 47 GemHVO NRW). Sie soll dabei die Kredite im Anhang zusätzlich nach Kreditgebern, nach ihrer Herkunft (Inland oder Ausland) sowie nach ihrer Ausgabe in der Währung „Euro“ oder in einer Fremdwährung unterscheiden. In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde örtlich auch die Form der Verwaltung der gemeindlichen Schulden geklärt und organisiert werden (Schuldenmanagement).

Diese Tätigkeiten unterliegen haushaltsmäßig dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Der zuständige Fachbereich kann dabei für Finanzmittel und Finanzinstrumente verantwortlich sein und als Aufgabe auch die Erledigung von Finanzgeschäften haben, die mit den Krediten für Investitionen und den Krediten zur Liquiditätssicherung zusammenhängen. Bei diesen Geldgeschäften muss ein ständiger Überblick über die gemeindlichen Verbindlichkeiten im Sinne eines Schuldbuches bestehen. Die Nachweisführung dient der Dokumentation und der Überprüfung. Sie ist laufend fortzuschreiben.

Im Zusammenhang mit dem in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzenden Höchstbetrag sollen dem Rat auch sachgerechte Informationen über die Art und ggf. die Volumina der Aufnahme von voraussichtlich benötigten Liquiditätskrediten vorliegen, z. B. im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW i. V. m. § 7 GemHVO NRW). Insbesondere kann es bei einem größeren Kreditvolumen oder einer speziellen Form der Kreditaufnahme durch die Gemeinde geboten sein, den Rat in das Verwaltungsgeschehen und die Entscheidung über die tatsächliche Aufnahme von einzelnen Liquiditätskrediten im Haushaltsjahr einzubinden. Der Rat kann dazu ggf. auch eine Vorbehaltsregelung treffen, die in der Haushaltssatzung verankert werden kann, z. B. als weitere haushaltswirtschaftliche Bestimmung.

### **2.1.3 Der satzungsmäßige Höchstbetrag**

Im Rahmen seines Budgetrechts hat der Rat der Gemeinde in der Haushaltssatzung einen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen zwar für die Gemeinde keine Haushaltsmittel dar, die der Deckung der im Haushaltsplan veranschlagten Auszahlungen dienen. Sie haben nur die Funktion, die Liquidität der Gemeinde zu verstärken. Die Krediteigenschaft und die unmittelbare Liquiditätswirkung erfordern den Nachweis der Kredite in der Finanzrechnung der Gemeinde und in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 39 Satz 4 und § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW).

Diese qualitätsmäßige Klassifizierung erfordert wie bei den gemeindlichen Krediten für Investitionen eine satzungrechtliche Festsetzung durch den Rat. Die Ermächtigung in der Haushaltssatzung beinhaltet das Recht für die Gemeindeverwaltung, bei einem Zahlungsbedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung im Rahmen des vom Rat festgesetzten Höchstbetrages aufzunehmen. Der satzungrechtliche

Höchstbetrag sollte möglichst so bemessen sein, dass der mögliche Bedarf im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nicht überschritten wird. Er soll im Zeitpunkt der gemeindlichen Haushaltsplanung möglichst genau bestimmt werden.

Der in die Haushaltssatzung des Haushaltsjahres festzusetzende Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung muss nicht neben dem aktuellen Bedarf für das Haushaltsjahr auch den Bedarf der Vorjahre umfassen. Für die in den vorherigen Haushaltsjahren aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung enthielt die betreffende Haushaltssatzung jeweils die erforderliche Ermächtigung. Es bedarf daher auch keiner Wiederholung der bisher bereits erteilten Ermächtigungen.

Gleichermaßen kann auch keine Fortschreibung auf einen höheren Bedarf in Betracht kommen, zumal auch kein Differenzbetrag zwischen dem Höchstbetrag des Vorjahres und dem Haushaltsjahr gesondert aufzuzeigen ist. Ein fortgeschriebener Höchstbetrag ist auch deshalb entbehrlich, weil in der Bilanz im Jahresabschluss der Bestand an (zurückzuzahlenden) Krediten zur Liquiditätssicherung im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ gesondert anzusetzen ist. Der jahresbezogene Höchstbedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung ist zudem oftmals von verschiedenen, meistens erst im Ablauf des Haushaltsjahres auftretenden Faktoren abhängig, sodass sich der tatsächliche Liquiditätsbedarf der Gemeinde regelmäßig nur tagesaktuell ergibt.

Die Gemeinde hat zudem zu berücksichtigen, dass im Haushaltsjahr möglicherweise mehrere Liquiditätskredite nebeneinander bestehen können, sodass der Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung auch einen „Kreditrahmen“ für das Haushaltsjahr darstellen muss. Sie darf jedoch keine Kredite in die Ermittlung des Höchstbetrages einbeziehen, die sie im Rahmen der Aufgabenerfüllung einem Dritten gewährt, z. B. einem ihrer Betriebe. Die Ermittlung des möglichen Bedarfs an Liquiditätskrediten für das Haushaltsjahr ist daher stark von den örtlichen Gegebenheiten abhängig.

Für die Gemeinde entsteht dadurch eine ständige (unterjährige) Überprüfungspflicht. Sie muss überwachen, ob der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag nicht überschritten wurde, z. B. wenn eine Kreditaufnahme erfolgt, weil gleichzeitig Zahlungsverpflichtungen aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zu erfüllen sind. Die einzelnen Kredite der Gemeinde sind dabei nur dann nominal zusammenzurechnen, wenn sie sich in ihren Laufzeiten zeitlich überschneiden. Zur Überwachung gehört auch die Prüfung der Einhaltung der zweckentsprechenden Verwendung der Kredite zur Liquiditätssicherung, denn in den Höchstbetrag dürfen z. B. von der Gemeinde keine Kreditaufnahmen zur Verstärkung der Liquidität in einem Liquiditätsverbund einbezogen werden.

Die Gemeinde muss am Ende eines Haushaltsjahres die noch bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung in den Höchstbetrag des folgenden Haushaltsjahres einzubeziehen, denn die Ermächtigung für Kredite zur Liquiditätssicherung gilt grundsätzlich nur für das Haushaltsjahr. Sie besteht darüber hinaus nur dann fort, wenn vom Rat der Gemeinde noch keine Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr beschlossen worden ist. In diesem Zusammenhang gehört auch eine Überwachung der Gemeinde über die Tilgungen ihrer Kredite zur Liquiditätssicherung.

## **2.1.4 Liquiditätskredite und Haushaltsplanung**

### **2.1.4.1 Liquiditätskredite und Ergebnisplan**

Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden von der Gemeinde wegen ihrer mangelnden Zahlungsfähigkeit und betreffen dadurch nur die Finanzrechnung. Ein Auslöser für diese Kredite kann daher nicht aufgrund eines möglichen Jahresfehlbetrages im gemeindlichen Ergebnisplan erfolgen. Es besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Sicherung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde durch einen Liquiditätskredit und den im Ergebnisplan zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen.

Der täglich zu ermittelnde Liquiditätsbedarf und das daraus ggf. entstehende Erfordernis, Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen und auch unterjährig wieder zurückzuzahlen, bringen es mit gleichwohl mit sich, dass eine zum Stichtag des Jahresabschlusses möglicherweise noch Kredite zur Liquiditätssicherung bei der Gemeinde bestehen. Nur die daraus im folgenden Haushaltsjahr entstehenden Zinsen stellen Aufwendungen dar, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind bis die Gemeinde ihre Rückzahlungsverpflichtungen erfüllt hat.

#### **2.1.4.2 Liquiditätskredite und Finanzplan**

Ein negativer Saldo im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan macht deutlich, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich Kredite zur Liquiditätssicherung benötigt, wenn sie die veranschlagten Auszahlungen leisten muss. Der Fehlbetrag stellt jedoch nicht zwingend gleichzeitig auch den Betrag dar, der tatsächlich insgesamt zur Aufrechterhaltung der gemeindlichen Zahlungsfähigkeit im Haushaltsjahr benötigt wird und ggf. auch als Höchstbetrag festzusetzen ist.

Die Sachlage, dass die Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung keine haushaltsmäßigen Finanzierungsmittel und die künftig tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen aus dem Kreditgebaren nicht konkret genug abschätzbar sind, stellt den Anlass dafür dar, auf eine Vorgabe zur Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan zu verzichten. Der entbehrlichen Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan steht der erforderliche Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Liquiditätsverstärkung der Gemeinde in der gemeindlichen Finanzrechnung nicht entgegen (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW).

Die Finanzrechnung dient dem Nachweis der tatsächlichen Zahlungsabwicklung der Gemeinde und muss daher auch die in Anspruch genommenen „Betriebsmittel“ zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität nachweisen. Die Bilanz im Jahresabschluss hat dabei die noch zum Abschlussstichtag bestehenden Rückzahlungsverpflichtungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung unter dem Posten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung zu zeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). Es wird dadurch nachvollziehbar, in welchem Umfang noch Verpflichtungen der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung im Haushaltsjahr bestehen.

#### **2.1.5 Kredite zur Liquiditätssicherung in fremder Währung**

##### **2.1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde kann aus Wirtschaftlichkeitserwägungen heraus ihren Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung auch in Form von Krediten in fremder Währung decken. Bei solchen Krediten wird das Kreditvolumen nicht in der Währungseinheit „Euro“ bemessen und kommt nicht immer auch in der fremden Währung zur Auszahlung. Das Kreditvolumen kann z. B. in „Schweizer Franken“ oder in „Japanischen Yen“ bemessen und in diesen Währungen ausgezahlt werden. Ein in fremder Währung von der Gemeinde aufgenommener Kredit kann gleichwohl auch in Euro zur Auszahlung kommen.

Bei solchen Kreditaufnahmen hat die Gemeinde wegen möglicher Wechselkursschwankungen während der Laufzeit des Kredites besondere Anforderungen bei der Risikoabwägung und Risikovorsorge zu erfüllen. Sie muss ggf. weitere Anforderungen beachten und Risiken eingehen, wenn mit der Kreditaufnahme ein Währungsswap oder ein kombinierter Zins- und Währungsswap verbunden wird. Zur Vorbereitung einer Entscheidung über die Aufnahme von Liquiditätskrediten in fremder Währung sind deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse die Entscheidungs- und Auswahlkriterien sowie die Zinssicherungsinstrumente durch die Gemeinde im Einzelnen eigenverantwortlich zu bestimmen.

Die Gemeinde hat die dafür notwendigen Informationen und Daten einzuholen und insbesondere die Verpflichtung, sich ausreichende Kenntnisse über Sicherheiten und Risiken im Vergleich zu anderen Formen der Kreditaufnahme zu verschaffen. Die Kreditaufnahme in fremder Währung erfordert wegen möglichen Wechselkursrisikos von Fremdwährungen ggf. eine besonders ausgeprägte laufende und eigenverantwortliche „Kontrolle“ über die Abwicklung des Kreditgeschäftes während seiner Laufzeit. Es ist nicht ausreichend, wenn von der Gemeinde die „laufende“ Kontrolle nur einmal jährlich vorgenommen oder sie vollständig einem Dritten übertragen wird.

#### **2.1.5.2 Die Risikovorsorge**

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob für die gesamte Laufzeit dieses gemeindlichen Geschäftes die Gleichwertigkeitsvermutung besteht. Dabei muss grundsätzlich von der Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde ausgegangen werden, sodass abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos von der Gemeinde eine Risikovorsorge vorzunehmen. Durch eine solche Risikovorsorge wird bezweckt, dass die wirtschaftlichen Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden.

Die gemeindliche Risikovorsorge soll deshalb darin bestehen, dass ein Teil der wirtschaftlichen Vorteile gegenüber einer Kreditaufnahme in Euro-Währung erst zu einem späteren Zeitpunkt bzw. nach vollständiger Tilgung des Fremdwährungskredits realisiert wird. In der Zeit davor kann aus dem Wechselkursrisiko eine ungewisse Außenverpflichtung bestehen und von der Gemeinde ggf. erfüllt werden müssen.

Die Gemeinde soll deshalb im Zeitpunkt der Kreditaufnahme in Fremdwährung als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ eine entsprechende Rückstellung bilden und in ihrer Bilanz ansetzen. Diese Rückstellung soll solange bilanziert werden, bis bei der Gemeinde gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko nicht mehr realisiert. Diese Sachlage ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites gegeben und nicht von den vereinbarten Zinsbindungsfristen abhängig.

Die Risikovorsorge ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung des bestehenden Fremdwährungsrisikos zu bemessen. Sofern keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen.

#### **2.1.6 Kredite zur Liquiditätssicherung und Kapitalanlage**

Eine gemeindliche Kapitalanlage wird i. d. R. durch die Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde erworben, durch die Geldbeträge in eine Finanzanlage umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich einen Vermogensvorgang dar, der der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen ist. Die von der Gemeinde erworbene Kapitalanlage ist deshalb einerseits als Finanzanlage in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Andererseits ist der entstandene Zahlungsvorgang in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ nachzuweisen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Die aus dem Erwerb einer Kapitalanlage durch die Gemeinde entstehenden investiven Zahlungen können den Schluss zu lassen, dass dadurch auch eine Finanzierung der Kapitalanlage durch Kredite zur Liquiditätssicherung zulässig wäre. Diese Möglichkeit besteht jedoch nicht. Die haushaltsmäßige Einordnung des Erwerbs der Kapital-

anlage als Investition erfordert haushaltsrechtlich zulässige Deckungsmittel. Diese Voraussetzung wird durch Kredite zur Liquiditätssicherung nicht erfüllt. Die Kredite zur Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel dürfen deshalb nicht für den Erwerb einer Kapitalanlage eingesetzt werden.

Bei fehlenden Eigenmitteln kann die Gemeinde eine Kapitalanlage nur dann mithilfe von Fremdmitteln erwerben, wenn die künftig aus der Kapitalanlage verfügbaren liquiden Mittel für gemeindliche Investitionen eingesetzt werden. In solchen Fällen ist es für die Gemeinde zulässig, dafür unter Beachtung der einschlägigen Vorgaben auch Kredite für Investitionen aufzunehmen (vgl. § 86 GO NRW). Sofern die anzusammelnden Finanzmittel jedoch später für laufende Zwecke im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden sollen, ist eine Fremdfinanzierung über Kredite für Investitionen ausgeschlossen. In solchen Fällen können dann haushaltsmäßig als Ersatz keine Kredite zur Liquiditätssicherung eingesetzt, weil diese lediglich Betriebsmittelcharakter haben.

## **2.1.7 Die bankrechtliche Kundeneinstufung**

### **2.1.7.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der gemeindlichen Kreditaufnahme am Kreditmarkt ist u.a. das Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2007 (BGBl. I S. 1330) nicht unbeachtlich. Nach diesem Gesetz sind die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Diese Einstufung hat Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde, denn die Bank hat das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten bei ihren Geschäften zu beachten.

Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, muss von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Eine Bank als Wertpapierdienstleistungsunternehmen muss sicherstellen, dass der Kunde (Gemeinde) auch die mit einem Anlagegeschäft verbundenen Anlagerisiken versteht.

Im Zusammenhang mit einer Anlageberatung darf daher von einem Finanzinstitut kein Finanzinstrument empfohlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlungen abgegeben werden, solange es nicht die erforderlichen Informationen über die Gemeinde als Kunden erlangt hat. Es besteht zudem unter Anwendung der Grundsätze der bestmöglichen Ausführung die Pflicht, die Gemeinde ggf. auch über mögliche Probleme zur Ausführung der gemeindlichen Aufträge zu unterrichten.

Andererseits muss ein Kunde, der bei beratender Bank ein Produkt erwirbt, davon ausgehen, dass die Bank auch ihre Interessen (zulasten des Kunden) in den Vertrag einfließen lässt bzw. darin verwirklicht. Das Ergebnis eines gemeindlichen „Privatkunden-Auftrages“ muss sich zudem am Preis und an den Kosten des Finanzinstrumentes orientieren (vgl. § 33a Absatz 3 WpHG).

### **2.1.7.2 Die Einstufung als professioneller Kunde**

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht hat in ihrem Schreiben vom 25. Juni 2010 gegenüber den Verbänden der Finanzdienstleistungsunternehmen und der Kreditwirtschaft klargestellt, dass eine Gemeinde grundsätzlich als Privatkunde im Sinne des § 31a Absatz 3 WpHG anzusehen ist und nicht als professioneller Kunde zu gelten hat. Gleichwohl hat die Gemeinde bei ausreichenden finanzwirtschaftlichen Kenntnissen und Erfahrungen die Möglichkeit, sich auch als professioneller Kunde einstufen zu lassen (vgl. Abbildung 153).



<b>DIE EINSTUFUNG DER GEMEINDE ALS PROFESSIONELLER KUNDE</b>	
Die Einstufung eines Privatkunden als professioneller Kunde nach § 31a Absatz 7 Satz 1 erste Alternative des Wertpapierhandelsgesetzes darf jedoch nur erfolgen, wenn der Kunde	
<b>Einstufung als professioneller Kunde</b>	1. gegenüber dem Wertpapierdienstleistungsunternehmen zumindest in Textform beantragt hat, generell oder für eine bestimmte Art von Geschäften, Finanzinstrumenten oder Wertpapierdienstleistungen oder für ein bestimmtes Geschäft oder für eine bestimmte Wertpapierdienstleistung als professioneller Kunde eingestuft zu werden,
	2. vom Wertpapierdienstleistungsunternehmen auf einem dauerhaften Datenträger eindeutig auf die rechtlichen Folgen der Einstufungsänderung hingewiesen worden ist,
	3. seine Kenntnisnahme der nach Nummer 2 gegebenen Hinweise in einem gesonderten Dokument bestätigt hat.
Beabsichtigt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen, einen Kunden nach § 31a Absatz 7 Satz 1 zweite Alternative des Wertpapierhandelsgesetzes als professionellen Kunden einzustufen, gilt Satz 1 entsprechend mit der Maßgabe, dass der Kunde sein Einverständnis zumindest in Textform erklären muss.	

*Abbildung 153 „Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde“*

In den Fällen der Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde und nicht mehr als Privatkunde muss das Wertpapierdienstleistungsunternehmen die Gemeinde schriftlich darauf hinweisen, dass mit der Änderung dieser Einstufung bei abzuschließenden Geschäften auch die Schutzvorschriften für Privatkunden nicht mehr zur Anwendung kommen bzw. nicht mehr gelten.

Die Gemeinde muss deshalb dazu ihr Einverständnis geben und diese neue Sachlage schriftlich gegenüber dem Wertpapierdienstleistungsunternehmen bestätigen. Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde steht jedoch einer späteren Rückstufung zum Privatkunden gem. § 31a Absatz 6 WpHG nicht entgegen, wenn dieser Schritt von der Gemeinde verlangt wird.

## **2.1.8 Kredite zur Liquiditätssicherung und Zinsmanagement**

### **2.1.8.1 Das Zinsrisikomanagement**

#### **2.1.8.1.1 Zwecke und Inhalte**

Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in verträglichen Grenzen zu halten. Dazu gehört insbesondere die Kenntnis über vereinbarte Zinsanpassungsklauseln. Es ist dabei nicht vertretbar, dass sich der Kreditgeber allein das Recht einräumt, infolge gestiegener Kosten eine Anpassung bei den Zinsen zulasten der Gemeinde vornehmen zu können. Der Kreditgeber muss gleichzeitig auch verpflichtet sein, aufgrund von Kostensenkungen sachgerechte Anpassungen zugunsten der Gemeinde vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang damit erfolgt. Diese Sachlage stellt vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 89 GO NRW**

die Anlage von gemeindlichem Kapital dar. Die Einführung eines Zinsrisikomanagements durch die Gemeinde kann daher dazu beitragen, mögliche Zinsrisiken zu begrenzen, eine Optimierung von Kreditkonditionen und eine Senkung von Kapitalbeschaffungskosten für die Gemeinde zu erreichen und die gemeindliche Kreditbeschaffung insgesamt zu erleichtern.

Die derivativen Finanzinstrumente des Kredit- und des Geldmarktes sind dabei dadurch gekennzeichnet, dass ihr Wert von einer anderen Größe, z. B. einem Preis oder Zinssatz, abgeleitet wird. Nach § 1 Absatz 11 Nummer 2 des Kreditwesengesetzes sind Derivate als Fest- oder Optionsgeschäfte ausgestaltete Termingeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar von einem Börsen- oder Marktpreis, einem Kurs, Zinssätzen oder anderen Erträgen abhängt. Soweit die Derivate sich auf die Zinsen im Kreditgeschäft oder bei Geldanlagen beziehen, kommen sie auch bei den Gemeinden zum Einsatz.

Die Derivate zur Zinssicherung müssen sich bei der Gemeinde jedoch immer auf eine Kreditaufnahme als Grundgeschäft beziehen, um nicht unter das für die Gemeinde geltende Spekulationsverbot zu fallen (vgl. § 90 Absatz 2 GO NRW). Diese Verknüpfung muss objektiv in jedem Einzelfall in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht gegeben sein, d. h. die Derivate müssen dem gemeindlichen Kreditvolumen zugeordnet werden können. Sie liegt in sachlicher Hinsicht vor, wenn der Nominalbetrag und die Währung von Grundgeschäft und Derivatgeschäft identisch sind, und in zeitlicher Hinsicht, wenn die Laufzeit und Fälligkeit des Derivats die Laufzeit und Fälligkeit von gemeindlichen Krediten als Grundgeschäft nicht überschreitet. Mit dieser Abgrenzung soll neben der Risikobegrenzung die notwendige Konnexität sichergestellt werden.

Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente bedürfen ggf. im Sinne der Gemeinde einer Anpassung. Die Gemeinde sollte dann eine Modifizierung verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Dabei dürfen aber Finanzinstrumente entstehen, die dem gesetzlichen Spekulationsverbot widersprechen (vgl. § 90 GO NRW).

Es soll gewährleistet sein, dass die Gemeinde keine Derivatgeschäfte zur spekulativen Ertragserzielung abschließt. Wegen des Spekulationsverbots dürfen die Derivate auch nicht als einzeln handelbare Finanzinstrumente eingesetzt werden, unabhängig von einer möglichen Inkaufnahme von Verlustrisiken. Aus Sicherheitsgesichtspunkten und zur Verringerung künftiger Belastungen des gemeindlichen Haushalts ist es zudem erforderlich, dass die Gemeinde je nach Bewertung des möglichen Risikos aus ihren Zinssicherungsgeschäften gleichzeitig eine geeignete Risikovorsorge treffen muss.

Eine angemessene Vorsorge kann darin bestehen, dass die Zinsvorteile aus der abgeschlossenen Vereinbarung nicht von Anfang an vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden. Ein Anteil der Vorteile, z. B. die Hälfte, sollte als „Risikoabsicherung“ zurückgelegt werden und erst nach Ablauf der Vereinbarung wieder frei für den gemeindlichen Haushalt verfügbar sein. Die Gemeinde soll deshalb für diese „Risikovorsorge“ auch die notwendigen Mittel während der Vertragslaufzeit haushaltsmäßig separieren (vgl. Runderlass „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)“ vom 9. Oktober 2006 (SMBl. NRW. 652)).

Im Zusammenhang mit der Einrichtung eines örtlichen Zinsrisikomanagements soll von der Gemeinde auch die Beteiligung des Rates der Gemeinde beim Abschluss von Zinssicherungsgeschäften unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festgelegt werden. Im Zweifel dürften z. B. die Entscheidungen über den Einsatz von Zinsderivaten durch die Gemeinde als für die Gemeinde bedeutsame Geschäfte anzusehen sein, sodass eine Ratsbeteiligung dazu zwingend geboten ist. Es ist daher sachgerecht, sowohl festzulegen, ob und welche Zinssicherungsgeschäfte als Geschäfte der laufenden Verwaltung eingestuft werden bzw. dem besonderen Zustimmungsvorbehalt des Rates unterliegen.

Als Abgrenzungsgröße kann z. B. das Geschäftsvolumen ab einer bestimmten Größenordnung dienen, bei der auch die Bedeutung der Geschäfte für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nicht unberücksichtigt bleiben sollte

(vgl. § 41 GO NRW). Zusätzlich können zeitnahe und sachgerechte Informationspflichten gegenüber dem Rat über die Zinssicherungsgeschäfte festgelegt werden, die von der Gemeindeverwaltung eigenverantwortlich abgeschlossen werden können. Gleichwohl kann sich der Rat für besondere Geschäfte oder andere Fälle noch eine vorherige Zustimmung vorbehalten.

#### **2.1.8.1.2 Zinsoptionen**

Als Zinsoptionen kommen insbesondere Caps oder Floors zum Einsatz, die es ermöglichen, die Auswirkungen von Veränderungen des Zinsniveaus über einen vorher bestimmten Rahmen hinaus zu begrenzen. Je nach Umfang und Wirkung solcher Derivatgeschäfte muss eine Abstimmung darüber zwischen Rat und Verwaltung erfolgen, um die Ermächtigungen zum Abschluss von Derivatgeschäften und die Verantwortlichkeiten dafür festzulegen. Bei Caps wird für einen bestimmten Zeitraum eine Zinsobergrenze bezogen auf einen bestimmten Betrag vereinbart. Sofern der Zins während der Cap-Laufzeit über die vereinbarte Obergrenze steigt, würde die Gemeinde als Inhaber des Caps die Differenz bezogen auf den Nominalbetrag von ihrer Bank als Verkäufer erstattet bekommen.

Zum Zeitpunkt des Erwerbs des Caps muss i.d.R. von der Gemeinde jedoch eine Prämie für eine solche Zinssicherung gezahlt werden. Ein solcher Cap kann aber auch mehrere hintereinanderliegende Optionsgeschäfte beinhalten. Von der Gemeinde können außerdem auch Finanzgeschäfte zur Begrenzung von Zinssenkungen abgeschlossen werden (Floors). Diese Geschäfte kommen i.d.R. in Betracht, wenn die Verzinsung von Finanzanlagen nicht unter ein bestimmtes Niveau sinken soll. Bei den Finanzgeschäften ist durch die Gemeinde eine Kombination von Floors und Caps möglich.

#### **2.1.8.1.3 Zinsswaps**

Bei Zinsgeschäften liegt ein schwebendes Geschäft vor, das wegen einer Vermutung der Ausgeglichenheit zunächst nicht zu bilanzieren ist, wenn es nicht bereits am Anfang zu Zahlungen kommt. Von der Gemeinde kann z. B. beim Abschluss eines Zinsswaps eine Prämie zu zahlen sein. Die Flexibilität der Gemeinde bei solchen Geschäften kann sich in der Höhe der Zahlungen bei Geschäftsabschluss auswirken. Im Rahmen von Zinsswaps können künftige feste und variable Zinszahlungen auf einen nominellen Kreditbetrag für einen bestimmten Zeitraum gegeneinander getauscht werden. Dabei muss kein effektiver Tausch der Zinszahlungen erfolgen, wenn Ausgleichszahlungen zwischen einem festen und dem variablen Zinssatz geleistet werden (vgl. Beispiel 21).

**BEISPIEL:**  
**Zinsderivate**

Die variablen Zinssätze werden i.d.R. an einen Referenzzinssatz geknüpft, z. B. den Euribor o.a. Dazu zwei Beispiele:

- Receiver- (Empfänger-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die Festzinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich sind die variablen Zinsen im Zinsswap zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer den für die Laufzeit des Swaps vereinbarten Festzins (Swapsatz).
- Payer-(Zahler-)Swaps  
Bei diesen Swaps sind weiterhin die variablen Zinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich ist für die Laufzeit des Swaps ein vereinbarter Festzins (Swapsatz) zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer die variablen Zinsen im Zinsswap.

*Beispiel 21 „Zinsderivate“*

Bei Zinsswaps können aber auch ausschließlich variable Zinsverpflichtungen gegeneinander getauscht werden, denn die Zinsswaps werden in unterschiedlichen Formen angeboten. So kann auch ein Zinsswap mit einem Währungsswap kombiniert sein. Außerdem werden durch diese Finanzgeschäfte keine Kapitalforderungen begründet.

### **2.1.8.2 Eigenverantwortung bei Zinssicherungsinstrumenten**

#### **2.1.8.2.1 Informationspflichten**

Die Gemeinde entscheidet über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten in eigener Verantwortung. Sie muss sich deshalb über die Inhalte und Wirkungen sowie die haushaltsmäßigen Auswirkungen von Zinssicherungsinstrumenten ausreichende Kenntnisse und Informationen verschaffen, bevor sie diese Instrumente im Rahmen ihres Schuldenmanagements einsetzt. Auch müssen bei der Gemeinde insbesondere Kenntnisse über das Risikopotential insgesamt, das Verlustrisiko, Marktwerte und Zahlungspflichten bestehen, bevor von ihr eine „Zinssicherung“ vereinbart wird.

Im Rahmen einer Beratung muss sich die Gemeinde zudem Klarheit über ihren Wissensstand verschaffen und ggf. weitere Informationen über den realistischen Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten einholen. Entsprechend besteht auch eine Beratungs- bzw. Aufklärungspflicht des Vertragspartners, der von seinem Kunden alle Informationen über Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und finanzielle Verhältnisse einholen muss, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Sofern z. B. ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen erlangt, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben.

Die Gemeinde kann mit den Zinssicherungsinstrumenten nicht die, insbesondere aus der Kreditwirtschaft der Gemeinde, bestehenden Risiken vermeiden, sondern nur eine Optimierung dieser Risiken zur eigenen Minimierung der haushaltswirtschaftlichen Belastungen vornehmen. Auch können Derivate zunächst Aufwendungen bei der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde soll daher für ein nur die aus den örtlichen Gegebenheiten heraus geeigneten Instrumente für ein Zinsrisikomanagement nutzen. Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente können vielfach im Sinne der Gemeinde auch eine Anpassung erfahren.

Die Gemeinde sollte dann eine Modifizierung verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Die haushaltsrechtlich geforderte Bindung zwischen den Kreditgrundgeschäften und den Derivatgeschäften der Gemeinde muss während der Laufzeit immer erhalten bleiben. Es könnten sonst möglicherweise Finanzinstrumente vorliegen, die mit dem gesetzlichen Spekulationsverbot nicht in Einklang stehen (vgl. § 90 GO NRW).

#### **2.1.8.2.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte**

Die Gemeinde soll, wenn sie ein aktives Zinsmanagement betreibt, einen konkreten Handlungsrahmen hinsichtlich des Umgangs mit Zins- und Anlagerisiken festlegen, durch den u.a. Ziele, Grundsätze, Verantwortlichkeiten und Prozesse bestimmt werden. Nach dem Abschluss von Zinssicherungsinstrumenten und der Erfassung solcher Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung muss von der Gemeinde eine ständige Überwachung und Kontrolle der abgeschlossenen Finanzgeschäfte sowie eine Marktbeobachtung während der Laufzeit der Verträge erfolgen. Diese Vorgaben sind als pflichtige Aufgabe anzusehen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 89 GO NRW**

Das Wissen der Gemeinde über die Chancen und Risiken bzw. die Möglichkeiten des Einsatzes von haushaltsrechtlich zulässigen und vertretbaren Finanzinstrumenten muss zudem ständig weiterentwickelt werden. Eine einmalige Information über Finanzinstrumente reicht deshalb für eine Nutzung in der örtlichen Praxis der Gemeinde nicht aus. In Anbetracht ihres tatsächlichen Einsatzes sollte bei Abschluss von Finanzgeschäften durch die Gemeinde nicht nur das 4-Augen-Prinzip zur Anwendung kommen.

Die Gemeinde sollte solche Geschäfte zum Anlass nehmen, ein vielfältiges sachgerechtes Risikomanagement unter Berücksichtigung des örtlichen Bedarfs aufzubauen. Sofern nicht bereits ein Konzept von der Gemeinde erstellt worden ist, welche Produkte des Marktes genutzt werden dürfen, gilt es, diese Arbeiten nachzuholen. Ein bereits bei der Gemeinde vorhandenes Konzept ist ggf. sofort oder zukünftig fortzuschreiben.

Von der Gemeinde könnte z. B. darin festgelegt werden, dass neue Produkte nur nach einer Testphase tatsächlich zum Einsatz kommen dürfen. Die wirtschaftliche Bedeutung eines örtlichen Zinsrisikomanagements ist so bedeutend, dass dieses für jede Gemeinde unerlässlich wird. Eine Optimierung der finanzwirtschaftlichen Abläufe innerhalb der Gemeinde und mit den Geschäftspartnern kann dazu beitragen, fehlerhafte oder riskante Einsätze von Derivaten zu vermeiden, die zu erheblichen wirtschaftlichen Schäden bei der Gemeinde führen können.

### **2.1.8.3 Angaben zu Zinssicherungsinstrumenten im Anhang**

Im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen derivative Finanzinstrumente, z.B. Zinssicherungsinstrumente, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist, angegeben werden. Diese Geschäfte sind wichtige Angaben über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne des § 44 Absatz 2 GemHVO NRW. Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der von der Gemeinde eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist ggf. in Einzelfällen die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen (vgl. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW). Dazu sollen dann im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die Geschäfte der Gemeinde in ihrer Art und ihrem Umfang einschließlich der eingesetzten derivativen Finanzinstrumente sowie dazu die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden angegeben werden.

Die zinsbezogenen Finanzinstrumente der Gemeinde sollen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss möglichst von den währungsbezogenen Instrumenten getrennt dargestellt werden. Wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips sollen dazu die betroffenen Bilanzposten angegeben werden. Soweit Mischformen bestehen, sind diese im Anhang gesondert anzugeben.

### **2.1.8.4 Die Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte**

Der Einsatz von Finanzinstrumenten durch die Gemeinde, insbesondere von Finanzderivaten, ist unter Berücksichtigung des örtlichen Einzelfalles zu beurteilen. Der Abschluss derartiger Finanzgeschäfte zu spekulativen Zwecken ist grundsätzlich als unzulässig anzusehen. Das Vorliegen eines spekulativen Finanzgeschäfts kann ggf. gegeben sein, wenn ein Finanzderivat z.B. ohne ausreichende inhaltliche Abgrenzung und ohne Verlustbegrenzung abgeschlossen wird, ein nicht vorhandenes Risiko abgesichert werden soll, ausschließlich der Gewinnerzielung dient oder keine nachweisbare Konnexität zu einem Kredit als Grundgeschäft besteht.

Von der Gemeinde muss regelmäßig sowohl beim Abschluss von Finanzgeschäften als auch während der Laufzeiten überprüft werden, ob ein unzulässiger Sachverhalt vorliegt. Die Gliederung des örtlichen Zins- und Schuldenmanagements in getrennte eigenständige Verantwortungsbereiche, z. B. „Geschäftsabschluss“, „Überwachung und

Kontrolle“ und „Gesamtleitung“, sowie die getrennt davon vorzunehmende buchungstechnische Erfassung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unterstützt dabei ein ordnungsgemäßes Verwaltungshandeln.

#### **2.1.8.5 Die Zinsfestschreibung bei Krediten zur Liquiditätssicherung**

Vor dem Hintergrund einer Haushaltslage, die eine Zurückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde nicht zulässt, kann die Gemeinde für einen Teil der Liquiditätskredite eine längerfristige mehrjährige Zinsfestschreibung mit den Kreditgebern vereinbaren. Als sachlich vertretbar wird eine Zinsfestschreibung für die Dauer bis zu zehn Jahren für höchstens die Hälfte des Volumens der zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres bestehenden Liquiditätskredite angesehen (vgl. Beispiel 22).

##### **BEISPIEL:**

##### **Die Zinsfestschreibung**

Nach der Nummer 3.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 16. Dezember 2014 (SMBI. NRW. 652) bestehen für Zinsfestschreibungen der Gemeinde folgende Vorgaben:

Die Vorschrift des § 89 GO NRW enthält keine Bestimmung zur Laufzeit von Krediten zur Liquiditätssicherung. Es obliegt daher der Gemeinde, die Laufzeit dieser Kredite unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen und Erfordernisse eigenverantwortlich mit dem Kreditgeber zu vereinbaren. Dabei darf der Charakter der Kredite zur Liquiditätssicherung nicht außer Acht gelassen werden. Die Gemeinde hat daher bei ihrer Entscheidung zu beachten, dass diese Kredite dem Zweck dienen, die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde im jeweiligen Haushaltsjahr aufrecht zu erhalten. Die Kredite zur Liquiditätssicherung sind deshalb von vorübergehender Natur.

Die Gemeinde kann für einen Anteil am Gesamtbestand ihrer Kredite zur Liquiditätssicherung auch Zinsvereinbarungen über eine mehrjährige Laufzeit nach den folgenden Maßgaben treffen:

1. Für die Hälfte des Gesamtbestandes an Krediten zur Liquiditätssicherung darf die Gemeinde Zinsvereinbarungen mit einer Laufzeit von bis zu zehn Jahren vorsehen. Für ein weiteres Viertel am Gesamtbestand an Krediten zur Liquiditätssicherung dürfen Zinsvereinbarungen mit einer Laufzeit von maximal fünf Jahren getroffen werden. Die jeweiligen Anteile dürfen nicht wesentlich überschritten werden.
2. Maßgeblich für die Berechnung der Zins- und/oder Liquiditätsvereinbarungen ist der Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung zum Abschlussstichtag des Vorjahres. Bei bereits eingegangenen Zinsvereinbarungen sind die Restlaufzeiten zugrunde zu legen.
3. Macht die Gemeinde von der Möglichkeit Gebrauch, Zinsvereinbarungen über eine mehrjährige Laufzeit zu treffen, hat sie insbesondere in ihrer mittelfristigen Finanzplanung nachzuweisen, dass aus haushaltswirtschaftlichen Gründen eine vorzeitige Tilgung der Kredite nicht in Betracht kommt oder entsprechende Kündigungsoptionen vereinbart werden.

Zinsvereinbarungen, die eine Laufzeit von fünf Jahren überschreiten, hat die Gemeinde zuvor mit der örtlich zuständigen Kommunalaufsicht abzustimmen. Zu diesem Zweck hat sie die Aufsicht rechtzeitig von der Durchführung der beabsichtigten Maßnahmen zu unterrichten und ihr mit Hilfe geeigneter Unterlagen nachzuweisen, dass sie die Maßgaben nach den betreffenden Regelungen dieses Erlasses erfüllt.

##### *Beispiel 22 „Die Zinsfestschreibung“*

Die mehrjährige Zinsbindung führt zu einer längeren Laufzeit der Kredite zur Liquiditätssicherung, obwohl diese Kredite von ihrem Zweck her nur kurzfristige Kredite sind und ihre Laufzeit deshalb regelmäßig unter einem Jahr liegen sollte. Die Gemeinde hat insbesondere im Rahmen ihrer mittelfristigen Finanzplanung nachzuweisen, dass aus haushaltswirtschaftlichen Gründen eine vorzeitige Tilgung der Liquiditätskredite nicht in Betracht kommt, wenn sie von der Möglichkeit Gebrauch machen will, Zinsvereinbarungen über eine mehrjährige Laufzeit mit ihren einzelnen Kreditgebern abzuschließen.

## **2.1.9 Die Umschuldung und Kredite zur Liquiditätssicherung**

### **2.1.9.1 Allgemeine Sachlage**

Unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit kann auch bei Krediten zur Liquiditätssicherung eine Umschuldung zur Änderung der gemeindlichen Schuldverhältnisse in Betracht kommen, z. B. wenn trotz kurzfristiger Laufzeiten eines Liquiditätskredites die neuen Konditionen für die Gemeinde günstiger sind als die des abzulösenden Kredites. Der Begriff „Umschuldung“ wird regelmäßig als Begründung einer neuen Kreditverpflichtung der Gemeinde zur Begleichung einer bestehenden Kreditverpflichtung verstanden.

Die Umschuldung eines Kredites zur Liquiditätssicherung kann von der Gemeinde jedoch nicht auf die Vorschrift des § 86 GO NRW gestützt werden. Die in dieser Vorschrift bestehende haushaltsrechtliche Möglichkeit der Umschuldung bezieht sich nur auf Kredite für Investitionen, deren Aufnahme in der gleichen Vorschrift zugelassen wird. Die Änderung von Schuldverhältnissen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen durch die Gemeinde ist insbesondere wegen der langen Laufzeiten von Krediten für Investitionen ausdrücklich vorgesehen.

Gleichwohl ist eine bankmäßige Umschuldung auch bei den Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Krediten zur Liquiditätssicherung zulässig. Es wird dadurch nicht das Volumen dieser gemeindlichen Schulden verändert, sondern lediglich die Kreditkonditionen für die Gemeinde angepasst. Die Umschuldung muss dabei auf die vertraglichen Vereinbarungen der Gemeinde mit dem Kreditgeber gestützt werden. Die Gemeinde kann im Rahmen einer Umschuldung aber auch den Kreditgeber wechseln. Sie muss bei den möglichen Umschuldungen immer prüfen und entscheiden, ob und wann eine Änderung ihrer Schuldverhältnisse geboten ist.

### **2.1.9.2 Keine Umschuldung in Investitionskrediten**

Die Einordnung des Begriffs "Umschuldung" in die Vorschrift über die Kredite für Investitionen und der Verzicht auf diesen Begriff in der Vorschrift über die Kredite zur Liquiditätssicherung bewirkt, dass die Gemeinde einen zu tilgenden Kredit zur Liquiditätssicherung nicht in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit überführen darf. Ein solcher Vorgang steht nicht mit dem Begriff „Umschuldung“ im Sinne des § 86 GO NRW in Einklang.

Die zugelassene Möglichkeit für die Gemeinde, bei ihren Krediten zur Liquiditätssicherung auch Zinsvereinbarungen über eine mehrjährige Laufzeit nach den bestimmten Maßgaben zu treffen, steht dem nicht entgegen (vgl. Nummer 3 des Runderlasses des Innenministeriums „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)“ vom 16. Dezember 2014; SMBl. NRW. 652).

### **2.1.9.3 Die Umschuldung kurzfristiger Kredite**

Bei Investitionen kann die Gemeinde zu deren vorübergehender Finanzierung einen kurzfristigen Kredit als Zwischenfinanzierung aufnehmen, weil z. B. ein günstiges Kreditangebot bestand. Ein solcher Kredit ist deshalb noch nicht als ein Kredit zur Liquiditätssicherung zu klassifizieren. Der Kredit dient vielmehr der haushaltsmäßigen Finanzierung der gemeindlichen Investition und nicht der vorübergehenden Liquiditätsverstärkung.

Ein für die investive Finanzierung von der Gemeinde aufgenommener kurzfristiger Kredit ist nur hinsichtlich seiner Laufzeit, aber nicht wegen seines Zweckes, mit einem Kredit zur Liquiditätssicherung vergleichbar. Die kurzfristigen Kredite für Investitionen fallen deshalb auch nicht unter den in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung, sondern unter die in dieser Haushaltssatzung enthaltene Kreditermächtigung (vgl. § 78 GO NRW).

Entsprechend sind die zur Finanzierung von gemeindlichen Investitionen aufgenommenen kurzfristigen Kredite von der Gemeinde grundsätzlich als Kredite für Investitionen zu erfassen und nachzuweisen. Bei einer Umschuldung fällt ein solcher Kredit daher auch unter die Vorschrift des § 86 Absatz 1 GO NRW. Es liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde, einen kurzfristigen Kredit für Investitionen sachgerecht in einen langfristigen Kredit oder einen Annuitätenkredit umzuwandeln.

#### **2.1.9.4 Keine Umwandlung der Investitionskredite in Kredite zur Liquiditätssicherung**

Das Gebot der Sicherstellung der Finanzierung von gemeindlichen Investitionen, das sich auf den gesamten Lebenszyklus einer Investition bzw. des dadurch angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes der Gemeinde erstreckt, erfasst auch den Zeitraum, in dem die Gemeinde ihrer Rückzahlungsverpflichtung aus der Aufnahme von Fremdkapital nachkommen muss. Dieser Zeitraum umfasst daher auch mögliche Umschuldung beim Fremdkapital, auch wenn die einzelne Kreditaufnahme nicht einer bestimmten Investitionsmaßnahme zuzurechnen ist bzw. nicht zugerechnet werden kann.

Die Gemeinde muss auch bei Umschuldungen die haushaltsrechtliche Abgrenzung zwischen den zulässigen Zwecken für die Aufnahme von Krediten beachten. Sie darf daher einen Kredit für Investitionen nicht in einen Kredit zur Liquiditätssicherung umwandeln, auch nicht aus Gründen der Zinsoptimierung. Nicht nur die Kredite zur Liquiditätssicherung sind von kurzfristiger Natur, auch die Kredite für Investitionen können einen solchen Charakter haben. Sie sind dadurch jedoch nicht den (kurzfristigen) Krediten zur Liquiditätssicherung gleichgestellt.

Bei gemeindlichen Umschuldungen ist eine Änderung der Zwecksetzung der Kreditaufnahme nicht möglich. Sie würde dazu führen, dass bei von der Gemeinde umgewandelten Krediten für Investitionen die haushaltsmäßige Deckung entfallen würde, weil die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung lediglich zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen aufnehmen darf. Aufgrund dieser Sachlage ist es für die Gemeinde nicht zulässig, im Rahmen einer Umschuldung eine förmliche Änderung in der Zwecksetzung eines Kredites für Investitionen vorzunehmen.

#### **2.1.10 Das Verbot der Bestellung von Sicherheiten**

Die Gemeinde hat zu beachten, dass sie zur Sicherung eines ihrer Kredite keine Sicherheiten bestellen darf (vgl. § 86 Absatz 5 GO NRW). Bei dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe wird entsprechend dem Wesen des Kommunalcredits davon ausgegangen, dass er aufgrund bankrechtlicher Gegebenheiten ohne eine Bestellung besonderer Sicherheiten der Gemeinde gewährt wird. Dieser Sachlage liegt u. a. auch die Überlegung zugrunde, dass die Gemeinde mit ihrem gesamten Vermögen und ihren gesamten Erträgen haftet und es auch kein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde gibt (vgl. § 128 Absatz 2 GO NRW).

Im Ergebnis besteht bei einer Kreditvergabe an eine Gemeinde für den Kreditgeber kein Kreditausfallrisiko, sodass trotz der Einordnung des Verbots der Bestellung von Sicherheiten in die Vorschrift über die gemeindlichen Kredite für Investitionen diese Kredite nicht allein davon erfasst werden. Das gesetzliche Verbot ist in allgemeiner Form auf die Kreditaufnahme der Gemeinde ausgerichtet und kann daher nicht nur für die Aufnahme eines Kredites für Investitionen gelten. Das Verbot der Bestellung von Sicherheiten für Kredite erstreckt sich wegen seiner grundsätzlichen Bedeutung auch auf die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung.



## **2.2 Zu Satz 2 (Geltungsdauer der Ermächtigung in der Haushaltssatzung):**

### **2.2.1 Die Geltung im Haushaltsjahr**

Die vom Rat der Gemeinde in der Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr ausgesprochene Ermächtigung, zur rechtzeitigen Leistung von Auszahlungen die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, hat wegen der Geltungsdauer der Haushaltssatzung grundsätzlich nur für das betreffende Haushaltsjahr Bestand (vgl. § 78 GO NRW). Der satzungsrechtliche Höchstbetrag stellt die im Rahmen des Budgetrechts des Rates festgesetzte Obergrenze dar, der im Haushaltsjahr nicht überschritten werden darf.

Bis zu diesem Betrag kann die Gemeinde die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen. Sie muss beachten, dass die einzelnen Kreditaufnahmen nur dann nominal zusammensetzen sind, wenn die Kredite sich zeitlich in ihrer Laufzeit überschneiden. Diese Vorgabe gilt auch dann für die Gemeinde, wenn von ihr nicht nur einzelne Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen worden sind, sondern auch die von den Banken eingeräumten Überziehungs- oder Kontokorrentkredite in Anspruch genommen wurden. Der in der Haushaltssatzung der Gemeinde festgesetzte Höchstbetrag für gemeindliche Liquiditätskredite stellt deshalb die Höchstgrenze für die gesamte Verstärkung von Zahlungsmitteln im Haushaltsjahr dar.

### **2.2.2 Die Geltung nach Ablauf des Haushaltsjahres**

#### **2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

In der gemeindlichen Praxis lässt es sich aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung der Gemeinde erst nach Beginn des Haushaltsjahres erlassen wird. Die Gemeinde muss aber grundsätzlich dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, damit sie mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann, denn sie hat jährlich eine Haushaltssatzung aufzustellen (vgl. § 78 Absatz 1 GO NRW).

In der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung für dieses Haushaltsjahr muss die Gemeinde gleichwohl ihre rechtlichen Zahlungsverpflichtungen im Rahmen ihrer Aufgaben erfüllen. Dieser zahlungsbezogene Zweck beeinflusst auch die Geltungsdauer der satzungsrechtlichen Ermächtigung, zumal die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung nicht der haushaltsmäßigen Deckung von Auszahlungen dient.

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird die Geltungsdauer der Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung jedoch erweitert. Sie besteht über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der neuen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr. In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft unter Beachtung besonderer Bestimmungen auszuführen. Sie darf bei Bedarf im Rahmen der Festsetzung des Höchstbetrages von Krediten zur Liquiditätssicherung in der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres derartige Kredite aufnehmen (vgl. § 82 GO NRW).

Die Geltung der Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (Höchstbetrag) endet jedoch mit dem Erlass einer Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr. Die Gemeinde hat auch in der Zeit nach dem Ende eines Haushaltsjahres wie im Haushaltsjahr noch bestehende Kredite zur Liquiditätssicherung mit neuen Kreditaufnahmen nominal zusammensetzen, wenn die Kredite sich zeitlich in ihrer Laufzeit überschneiden.

Die über das ursprüngliche Haushaltsjahr hinaus geltende Ermächtigung kann daher nur noch dann in Anspruch genommen werden, sofern die Ermächtigung nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden ist

bzw. der Höchstbetrag nicht voll ausgeschöpft worden ist. Nur dann ist es der Gemeinde möglich, noch weitere Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen. Mit der neuen vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung endet die Geltungsdauer des Höchstbetrages aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der in der neuen Haushaltssatzung festgelegte Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung stellt die neue Obergrenze dar (vgl. § 78 Absatz 2 und § 80 Absatz 5 GO NRW).

### **2.2.2.2 Die Veränderung des Höchstbetrages**

In einem Haushaltsjahr, in dem noch keine Haushaltssatzung in Kraft getreten ist, kann sich ergeben, dass der aus dem Vorjahr weitergeltende Höchstbetrag in der Haushaltssatzung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung nicht ausreichend ist und überschritten werden muss bzw. der satzungsmäßige Höchstbetrag bereits ausgeschöpft ist. In solchen Fällen muss die Gemeinde gleichwohl ihren eingegangenen Zahlungsverpflichtungen an Dritte nachkommen und entsprechend die Auszahlungen leisten.

Zur Aufrechterhaltung der gemeindlichen Liquidität bzw. zur Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen bedarf es dann einer Veränderung der noch geltenden haushaltsmäßigen Ermächtigung in Form des festgesetzten Höchstbetrages entsprechend dem entstandenen bzw. notwendigen Mehrbedarf. Ausgehend von der Zuständigkeit des Rates der Gemeinde, jährlich die gemeindliche Haushaltssatzung zu erlassen, die den festgesetzten Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung enthält (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW), bedarf es zur Veränderung der noch geltenden haushaltsmäßigen Ermächtigung des abgelaufenen Haushaltsjahres ebenfalls der Beschlussfassung des Rates.

Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist die gemeindliche Haushaltssatzung jedoch nicht mehr in Kraft, denn diese Satzung gilt nur für das Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Die Veränderung des in der Haushaltssatzung enthaltenen Höchstbetrages kann daher auch nicht mehr durch eine Nachtragssatzung erfolgen. Sie darf auch nur innerhalb der Geltungsdauer der gemeindlichen Haushaltssatzung, also bis zum Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres beschlossen werden (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Die weitergeltende Ermächtigung über die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung ist nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr vom Status der gemeindlichen Haushaltssatzung abhängig. Sie stellt dann eine eigenständige haushaltsmäßige Ermächtigung auf gesetzlicher Grundlage dar, auch wenn der Höchstbetrag auf der Grundlage des Beschlusses des Rates über die gemeindliche (nicht mehr geltende) Haushaltssatzung des Vorjahres entstanden ist bzw. deren Bestandteil war.

Die unabhängig von der Haushaltssatzung noch geltende Festsetzung des Höchstbetrages zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung kann deshalb in der Zeit ihrer Geltung im neuen Haushaltsjahr (bis zum Erlass einer neuen Haushaltssatzung) unter Beachtung des notwendigen Mehrbedarfs durch den Rat der Gemeinde geändert bzw. bedarfsgerecht angepasst werden. Ein entsprechender Ratsbeschluss stellt keine satzungsrechtliche Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW dar.

Durch den Beschluss wird eine einzelne Feststellung geändert, deren Weitergeltung und Bestand nach dem Ablauf des Haushaltsjahres auf gesetzlicher Grundlage beruht und nicht auf Grundlage der nicht mehr geltenden Haushaltssatzung. Eine Veränderung des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung durch einen einfachen Ratsbeschluss ist daher nur in der Zeit nach Ablauf der Geltungsdauer der gemeindlichen Haushaltssatzung möglich. In dieser Zeit kann deshalb in Ausnahmefällen auch eine Anpassung durch eine Dringlichkeitsentscheidung erfolgen, wenn die entsprechenden Voraussetzungen dafür bei der Gemeinde vorliegen (vgl. § 60 GO NRW).

### **2.2.3 Keine Geltung für weitere Haushaltsjahre**

Die Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung in Form des Höchstbetrages in der gemeindlichen Haushaltssatzung gilt grundsätzlich bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung für das dem Haushaltsjahr folgende Jahr. Sie gilt grundsätzlich nicht darüber hinaus. Diese haushaltsrechtlich bestimmte zeitliche Begrenzung lässt es nicht zu, dass die Gemeinde bereits im Rahmen der Geltungsdauer der Ermächtigung einen Kredit zur Liquiditätssicherung aufnimmt, obwohl ggf. erst in künftigen Jahren ein entsprechender Zahlungsbedarf bei der Gemeinde entstehen könnte.

Für die Gemeinde ist es nicht zulässig, innerhalb der Geltungsdauer der Ermächtigung für Liquiditätskredite bereits "vorausschauend" neue Kreditverträge abzuschließen. Es kommt dabei nicht darauf, ob bereits im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung der Gemeinde künftig ein Zahlungsbedarf entstehen könnte oder in jeder Haushaltssatzung der Gemeinde ein Höchstbetrag zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung festzusetzen ist.

Diese haushaltsrechtliche Beschränkung berührt nicht die dem Kontoinhaber von der Bank eingeräumte Möglichkeit, sein Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Kontokorrentkredit). Bei einem solchen Kredit bedarf die Gemeinde erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Überziehung eines Kontos (Minusbestand) einer entsprechenden Ermächtigung, denn erst dann gilt ein Kontokorrentkredit als aufgenommen.

**XXXXXXXXXXXX**

**(Aus technischen Gründen ist diese Seite nicht bedruckt)**

**§ 90  
Vermögensgegenstände**

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

**Erläuterungen zu § 90:**

**I. Allgemeines**

**1. Gemeindliches Vermögen und Aufgabenerfüllung**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen und dient der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 75 Absatz 1 GO NRW. Durch die Nutzenstiftung im Rahmen der örtlichen Aufgaben ergibt sich auch die Werthaltigkeit des gemeindlichen Vermögens. Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ schließt daher die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt und zur Pflege des benötigten Vermögens sowie zur Erzielung der notwendigen Erträge im Haushaltsjahr ein.

Die Beurteilung des Bedarfs an Vermögen muss sich zudem an der adressatenbezogenen Betrachtung der Arten und des Umfangs der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausrichten. Dadurch lässt sich der Erwerb und die Veräußerung eines Vermögensgegenstandes unter unterschiedlichen Funktionen betrachten, bei denen auch die Ziele und Zwecke der Aufgabenerfüllung von erheblicher Bedeutung sind (vgl. Abbildung 154).

<b>GEMEINDLICHE VERMÖGENSGESCHÄFTE</b>	
-	Unmittelbare Verknüpfung von Aufgabenerfüllung und Vermögensgegenstand zur Gewährleistung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.
-	Eigentums- und eigene Nutzungsformen sind zulässig.
-	Einfluss von wirtschaftspolitischen Gegebenheiten.
-	Finanzanlagen notwendig zur Ertragserzielung.
-	Nutzungsüberlassungen an Dritte, die Aufgaben für die Gemeinde erfüllen.

<b>GEMEINDLICHE VERMÖGENSGESCHÄFTE</b>	
-	Dingliche Belastungen als eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit.
-	Kein generelles Veräußerungsverbot.
-	Haushaltsrecht verknüpft dingliche Rechte (Eigentum) und schuldrechtliche Bedingungen (Finanzierung).

Abbildung 154 „Gemeindliche Vermögensgeschäfte“

Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder deren wirtschaftlicher Eigentümer sie ist, sofern diese Güter nicht aufgrund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind, z. B. gemeindliches Sondervermögen nach dem im 9. Teil der Gemeindeordnung.

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich dabei am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss grundsätzlich den Nachweis über eine ordnungsgemäße Verwaltung ihres Vermögens, über dessen Werterhaltung und über den Substanzverzehr im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erbringen. Sie muss ihr nutzbares Vermögen so ausgestalten, dass die Erfüllung aller Aufgaben nicht beeinträchtigt wird.

Die einzelnen Vermögensgegenstände stehen zwar zur Erfüllung bestimmter Aufgaben zur Verfügung, gleichwohl gehören diese Gegenstände noch zum allgemeinen Gemeindevermögen. Entsprechend ist auch von der Gemeinde zu bilanzieren. Eine ausschließliche Separierung zur Erledigung bestimmter gemeindlicher Verpflichtungen ist daher nicht zulässig.

Durch eine solche Maßnahme würden ggf. einzelne Vermögensgegenstände der allgemeinen Aufgabenerledigung der Gemeinde in unzulässiger Weise entzogen. Das Gemeindevermögen darf deshalb z. B. nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden (vgl. § 99 Absatz 3 GO NRW). Für die Vermögenslage und deren Weiterentwicklung kommt es dabei auch auf die Ergebnisse der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde an.

## 1.2 Das Ertragspotential

Die Gemeinde hat daher ihr gesamtes Vermögen unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Aufgabenerfüllung insgesamt so zu verwalten, dass die Vermögensgegenstände durch die Bürgerinnen und Bürger entsprechend den vorgesehenen Zwecken genutzt werden können und die Gemeindefinanzen insgesamt gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung erfordern daher bei der Gemeinde grundsätzlich ein geeignetes gemeindliches Vermögensmanagement, das entsprechend den örtlichen Bedürfnissen auszugestaltet ist.

In einem solchen Rahmen kann der Gebrauch von Vermögensgegenständen auch zu Erträgen bei der Gemeinde führen, auch wenn die gemeindlichen Vermögensgegenstände im Rahmen der Aufgabenerfüllung regelmäßig dem „öffentlichen Gebrauch“ dienen. In solchen Fällen wird ggf. die Ertragswirkung nicht unmittelbar sichtbar und einem einzelnen Vermögensgegenstand zuordenbar.

Die der Nutzung gegenüberstehende Gegenleistung der Nutzer wird oftmals pauschal und ohne konkreten Bezug zu einem oder mehreren Vermögensgegenständen erbracht, z. B. durch Steuern und Zuwendungen des Landes,

die wiederum auf Steuern beruhen. Die Bemessung solcher Gegenleistungen baut dabei auf einer Bedarfskomponente hinsichtlich des Nutzungsumfanges und einer finanzwirtschaftlichen Komponente hinsichtlich der örtlich gewünschten Finanzmitteldeckung sowie auf der vorgesehenen Verteilung der Lasten auf. Die bilanzielle Struktur des gemeindlichen Vermögens kann dabei ein Bild zur Bedarfsdeckung liefern, aber auch für die Gemeinde dazu beitragen, Nutzenpotentiale ertragsmäßig zu erschließen.

### **1.3 Die Haushaltsgrundsätze**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert grundsätzliche Gebote und Vorgaben, denn das jährliche haushaltswirtschaftliche Handeln ist nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt. Die allgemeinen und speziellen Haushaltsgrundsätze stellen dabei Anforderungen und Regeln dar, die von der Gemeinde zu beachten sind. Die Vorschrift des § 75 Absatz 1 GO NRW enthält daher mehrere allgemeine Verpflichtungen für die Gemeinde, die im haushaltsrechtlichen Sinne als Haushaltsgrundsätze gelten.

Die gemeindlichen Haushaltsgrundsätze stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar, die der Gemeinde im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechts einen erheblichen Gestaltungsspielraum einräumen und die Anwendung des wirtschaftlichen Prinzips bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verstärken sollen. Sie lassen sich in eine Vielzahl von Kategorien einteilen, z. B. in Haushaltsgrundsätze für die Veranschlagung, die Ausführung und die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen Haushaltsgrundsätze dar.

Die gemeindlichen Tatbestände oder Sachverhalte werden einerseits fachlich bestimmt und abgegrenzt. Zusätzlich enthalten Vorschriften in der GO NRW und in der GemHVO NRW weitere Grundsätze zur haushaltswirtschaftlichen Erfassung und Darstellung. Die Vorgaben hat die Gemeinde im gesamten Ablauf haushaltswirtschaftlichen Tätigkeiten zu beachten, und nicht nur, wenn sie die im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr veranschlagten Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen in Anspruch nimmt.

## **2. Die Veränderungen des Vermögens**

### **2.1 Der Erwerb von Vermögen**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Nutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände entsprechend den örtlichen Aufgaben beinhaltet auch die Beachtung der in der Vorschrift ausdrücklich enthaltenen Regelungen, dass die Gemeinde neue Vermögensgegenstände in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht nur erwerben soll, sofern diese Gegenstände zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich sind oder werden. Die Beschaffung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde muss daher immer aus der örtlichen Aufgabenerfüllung und den tatsächlich bestehenden örtlichen Verhältnissen heraus veranlasst sein.

Der Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde muss darauf ausgerichtet sein, dass mit den vorgesehenen Vermögensgegenständen die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zweckbezogen erreicht und auf Dauer gesichert werden kann. Die Beschaffung ist zudem unter Beachtung der einschlägigen zivilrechtlichen Bestimmungen abzuwickeln, z. B. durch einen Kaufvertrag. Dabei sind auch die haushaltsmäßigen Möglichkeiten zu beachten. Unter Beachtung des Grundsatzes der wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltsführung muss die Gemeinde in jedem Einzelfall den örtlich zulässigen Rahmen für den Erwerb bestimmen und wahren.

Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass durch einen (zivilrechtlichen) Kaufvertrag der Dritte als Verkäufer einer Sache verpflichtet wird, der Gemeinde als Käufer die Sache zu übergeben und ihr das Eigentum an der

Sache zu verschaffen (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Die Gemeinde als Käufer ist dabei verpflichtet, dem Dritten als Verkäufer den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und die gekaufte Sache abzunehmen (vgl. § 433 Absatz 2 BGB). Die einschlägigen Vorschriften sind nicht auf die Motive der Gemeinde für den Vermögenserwerb und auf die möglichen Gestaltungsvarianten ab. Sie sind nur auf den formalen Vorgang des Eigentumserwerbs bzw. Eigentumswechsels ausgerichtet.

Aus der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass die Gemeinde vorhandene Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern darf, ist zudem im Umkehrschluss zu entnehmen, dass die Gemeinde benötigte Vermögensgegenstände grundsätzlich nicht zu einem Kaufpreis über ihrem Wert erwerben darf. Ein solcher Erwerbsvorgang ist auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten als nicht zulässig anzusehen. Bei der Anschaffung von (fertig gestellten) Vermögensgegenständen ist es i. d. R. ab eigenverantwortlich festzulegenden Wertgrenzen geboten, dass vor dem Erwerb der Gemeinde sachgerechte Bewertungen von möglichst zwei unabhängigen Bewertern vorliegen (vgl. § 231 Absatz 2 KAGB).

Die Gemeinde muss beim Erwerb von Vermögensgegenständen im Ausland beachten, dass dann das UN-Kaufrecht (CISG) zur Anwendung kommt. Mit dem UN-Kaufrecht besteht eine international abgestimmte und anerkannte Grundlage für die vertragliche Gestaltung von Kaufverträgen für Waren. Dieses Recht gilt seit 1991 in Deutschland automatisch für internationale Geschäfte. Der Verkäufer und der Käufer müssen dabei weder Kaufleute sein, noch müssen diese Person die Staatsangehörigkeit eines der Vertragsstaaten haben. Das UN-Kaufrecht kann aber von der Anwendung ausgeschlossen werden, sodass dann das nationale Zivilrecht in Form des BGB gilt. Eine Prüfung, welches Recht zur Anwendung kommen soll, kann für die Gemeinde wichtig sein.

### **2.1.2 Erwerb innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“**

Die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeindeverwaltung durch eine Übernahme von einem rechtlich unselbstständigen gemeindlichen Betrieb stellt einen Vermögenserwerb durch Übertragung im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften dar. Durch derartige Geschäftsvorfälle wechselt das wirtschaftliche Eigentum an dem betreffenden Vermögensgegenstand zwischen organisatorisch selbstständigen Einheiten innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“.

Der Status eines rechtlich unselbstständigen gemeindlichen Betriebes lässt ein Erwerbsgeschäft im zivilrechtlichen Sinne durch die Gemeindeverwaltung nicht zu (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Der Erwerbsvorgang zwischen einem unselbstständigen Betrieb und der Gemeindeverwaltung würde dem zivilrechtlichen Verbot der Selbstkontraktion unterliegen. Nach dem "Konfusionsgedanken" im Zivilrecht kann eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Verkäufer und Käufer im Rahmen einer einzelnen rechtlichen Geschäftsbeziehung sein.

Eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums von einem unselbstständigen Betrieb an die Gemeindeverwaltung stellt daher keine (zivilrechtliche) Veräußerung des betreffenden Vermögensgegenstandes für den Betrieb und keinen Erwerb durch die Gemeindeverwaltung dar. Eine Einordnung als rechtliches Erwerbsgeschäft würde für die Gemeinde erfordern, durch einen Kaufvertrag das rechtliche Eigentum an dem zu erwerbenden Vermögensgegenstand von einem Dritten zu erlangen (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Sie müsste zudem eine Finanzleistung als gleichwertige Gegenleistung erbringen.

Mit derartigen Geschäftsvorfällen wird deshalb bei der Gemeinde lediglich eine „Übertragung“ der Verfügbarkeit über einen bestimmten Vermögensgegenstand bewirkt und kein Erwerbsgeschäft. Die Übertragungsgeschäfte können zudem nicht dann als zulässig betrachtet werden, wenn der Leistungsaustausch zwischen zwei eigenständigen Wirtschaftskreisen der Gemeinde stattfindet. Es mangelt grundsätzlich an einem rechtsfähigen Dritten bzw. an der Vertretung des Dritten, sodass die Vermögensübertragungen innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ als "In-Sich-Geschäfte" gelten müssen.



Bei einem „Erwerb“ innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ stehen der Erhöhung der Vermögenswerte bei der Gemeindeverwaltung die durch die Übernahme entstandene und auf den unselbstständigen Betrieb zu beziehende Minderung seines bilanzierten Wertes gegenüber. Dadurch besteht ein „wertmäßiger“ Ausgleich innerhalb des „internen“ Geschäfts der Gemeinde, durch den jedoch keine Gleichwertigkeit mit einem zivilrechtlichen Erwerbsgeschäft entsteht. Für die Gemeindeverwaltung entsteht durch eine Vermögensübertragung von einem Betrieb mit einem eigenständigen Wirtschaftskreis innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ keine Verpflichtung zu einer investiven Auszahlung gegenüber dem Betrieb.

## **2.2 Die Veräußerung von Vermögen**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde darf ihre Vermögensgegenstände nur dann veräußern, wenn die Gegenstände zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt werden. Aus dieser haushaltsrechtlichen Regelung folgt, dass sowohl bei der Veräußerung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde stets ein konkreter Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung oder ein Anlass daraus bestehen muss. Schwerwiegende Umstände können ggf. Abweichungen bzw. ein örtliches Abweichen im Einzelfall von den Grundsätzen der Soll-Vorschrift rechtfertigen.

Eine nicht vertretbare Abweichung könnte z. B. auch eine unzulässige Beihilfe oder Subventionen im Sinne des europäischen Rechts darstellen. Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes muss rechtswirksam im zivilrechtlichen Sinne von der Gemeinde durchgeführt werden. Davon kann nur dann ausgegangen werden, wenn die Gemeinde ihren Vermögensgegenstand an einen rechtsfähigen Dritten als natürliche oder juristische Person übereignet und diese Person als Erwerber das Eigentum an dem Wirtschaftsgut in zivilrechtlicher Hinsicht erhält.

Einer Eigentumsübertragung geht dabei der Verkauf des betreffenden Gegenstandes voraus. Die Gemeinde wird dabei durch den Kaufvertrag als Verkäufer eines Vermögensgegenstandes verpflichtet, dem Dritten als Käufer den Vermögensgegenstand zu übergeben und ihm das Eigentum daran zu verschaffen (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Der Käufer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist bei einem solchen Rechtsgeschäft verpflichtet, der Gemeinde als Verkäufer den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und den gekauften Gegenstand abzunehmen (vgl. § 433 Absatz 2 BGB).

Die Gemeinde hat grundsätzlich bei ihren Veräußerungsgeschäften die haushaltsrechtliche Vorgabe zu beachten, dass sie nicht mehr für die Aufgabenerfüllung benötigte Vermögensgegenstände i. d. R. nur zum vollen Wert veräußern darf. Bei der Veräußerung von bebauten oder unbebauten gemeindlichen Grundstücken kann eine besondere Sachlage aus europäischer Sicht entstehen.

Nach Auffassung der EU soll die Veräußerung von bebauten oder unbebauten gemeindlichen Grundstücken erst nach einem hinreichend publizierten sowie allgemeinen und bedingungsfreien Bieterverfahren durchgeführt werden. Sofern dann eine Veräußerung durch die Gemeinde an den Meistbietenden oder einzigen Bieter erfolgt, geht die EU davon aus, dass dann dieser Vorgang einen Verkauf zum Marktwert darstellt und damit keinen Anteil einer staatlichen Beihilfe enthält.

### **2.2.2 Gemeindliches Vermögen und Stiftungen**

Unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Grundsätze muss die Gemeinde bei einer Vermögensweggabe in jedem Einzelfall den haushaltsrechtlich zulässigen Rahmen örtlich bestimmen und einhalten. Das Gemeindevermögen darf daher von der Gemeinde nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in Stif-

tungsvermögen eingebracht werden, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann (vgl. § 100 Absatz 3 GO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe steht nicht für sich allein, sondern sie ist in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den übrigen Vorschriften über eine Vermögensabgabe von der Gemeinde zu beachten. Die Vorschriften stellen dabei gesetzliche Verbote dar, die z. B. bei der Einbringung von gemeindlichen Vermögensgegenständen in eine Stiftung zur Nichtigkeit des Stiftungsgeschäfts im Sinne des § 134 BGB führen können.

Diese Sachlage ist von der Gemeinde bei der Einbringung von Vermögen in eine Stiftung zu beachten, auch wenn in der Vorschrift des § 130 Absatz 2 GO NRW „Unwirksame Rechtsgeschäfte“ die Vorschrift des § 100 Absatz 3 GO NRW nicht ausdrücklich benannt worden ist. Im Sinne des Bundesrechts können aber auch landesrechtliche Verbotsnormen zur Nichtigkeit eines Stiftungsgeschäfts führen.

### **2.2.3 Veräußerungen Innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“**

Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch die Gemeindeverwaltung an einen rechtlich unselbstständigen gemeindlichen Betrieb stellt eine Vermögensabgabe durch Übertragung im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften dar. Durch derartige Geschäftsvorfälle wechselt das wirtschaftliche Eigentum an dem betreffenden Vermögensgegenstand zwischen organisatorisch selbstständigen Einheiten innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“.

Der Status eines rechtlich unselbstständigen gemeindlichen Betriebes lässt ein Veräußerungsgeschäft im zivilrechtlichen Sinne durch die Gemeindeverwaltung nicht zu (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Der Veräußerungsvorgang zwischen einem unselbstständigen gemeindlichen Betrieb und der Gemeindeverwaltung würde dem zivilrechtlichen Verbot der Selbstkontraktion unterliegen. Nach dem "Konfusionsgedanken" im Zivilrecht kann eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Verkäufer und Käufer im Rahmen einer einzelnen rechtlichen Geschäftsbeziehung sein.

Eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einen unselbstständigen Betrieb durch die Gemeindeverwaltung stellt daher keine (zivilrechtliche) Veräußerung des betreffenden Vermögensgegenstandes durch die Gemeindeverwaltung und keinen Erwerb für den gemeindlichen Betrieb dar. Eine Einordnung als rechtliches Veräußerungsgeschäft würde für die Gemeinde erfordern, durch einen Kaufvertrag das rechtliche Eigentum an dem zu erwerbenden Vermögensgegenstand an einen Dritten abzugeben (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Sie müsste zudem eine Finanzleistung als gleichwertige Gegenleistung erhalten.

Mit derartigen Geschäftsvorfällen wird deshalb bei der Gemeinde lediglich eine „Übertragung“ der Verfügbarkeit über einen bestimmten Vermögensgegenstand bewirkt und kein Veräußerungsgeschäft. Die Übertragungsgeschäfte können zudem nicht dann als zulässig betrachtet werden, wenn der Leistungsaustausch zwischen zwei eigenständigen Wirtschaftskreisen der Gemeinde stattfindet. Es mangelt grundsätzlich an einem rechtsfähigen Dritten bzw. an der Vertretung des Dritten, sodass die Vermögensübertragungen innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ als "In-Sich-Geschäfte" gelten müssen.

Bei einem „Erwerb“ innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ stehen der Verminderung der Vermögenswerte bei der Gemeindeverwaltung die durch die Abgabe entstandene und auf den unselbstständigen Betrieb zu beziehende Erhöhung seines bilanzierten Wertes gegenüber. Dadurch besteht ein „wertmäßiger“ Ausgleich innerhalb des „internen“ Geschäfts der Gemeinde, durch den jedoch keine Gleichwertigkeit mit einem zivilrechtlichen Erwerbsgeschäft entsteht. Für die Gemeindeverwaltung entsteht durch eine Vermögensübertragung zudem kein Anspruch auf eine investive Einzahlung gegenüber einem Betrieb mit einem eigenständigen Wirtschaftskreis innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“.

## **2.3 Die Forderungen als gemeindliches Vermögen**

### **2.3.1 Die Sachlage**

Die Grundregel, dass die Gemeinde nur Vermögensgegenstände veräußern darf, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, könnte auch die Forderungen der Gemeinde umfassen. Insbesondere könnte diese Sachlage dann gegeben sein, wenn die Gemeinde ihre Forderungen als Ausleihungen im Anlagevermögen der gemeindlichen Bilanz angesetzt hat. Die Forderungen sollen dann dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen.

In solchen Fällen ist zwar davon auszugehen, dass die gemeindlichen Forderungen einen Vermögenswert darstellen und den Vermögensstatus der Gemeinde beeinflussen, jedoch nicht als klassische Vermögensgegenstände im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gelten können. Eine haushaltsmäßige Abgrenzung ist geboten, denn ein Forderungsverzicht oder ein Forderungsverkauf der Gemeinde könnten sonst unter die Veräußerungsbeschränkungen der Vorschrift fallen. Die Trennung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz stellt dabei kein geeignetes Kriterium für die Einordnung der gemeindlichen Forderungen dar.

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung ist regelmäßig darauf ausgerichtet, dass die Gemeinde das Wohl ihrer Einwohner fördert und die dafür erforderlichen Wirtschaftsgüter zur Nutzung bzw. zum Gebrauch bereitstellt, z. B. Gebäude und Straßen. Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte im Besitz der Gemeinde zu zählen, die der Gemeinde rechtlich gehören oder ihr zustehen oder bei denen sie wirtschaftlicher Eigentümer ist.

In der Vorschrift kann daher mit dem Wort „Gegenstand“ nur ein Objekt gemeint sein, das wahrnehmbar und physikalisch fassbar und messbar ist, um es für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzen zu können. Unter diesen Gesichtspunkten stellen die Forderungen der Gemeinde zwar (bilanzielle) Vermögenswerte dar, sie sind jedoch haushaltsmäßig nicht als „materielle Gegenstände“ zu behandeln, sodass dafür die gesamte Vorschrift auch nicht unmittelbar Anwendung findet. Gleichwohl beinhalten auch die Haushaltsgrundsätze allgemeine Vorgaben für die Forderungen der Gemeinde, nach denen z. B. möglichst nicht auf die Durchsetzung von Forderungen (gemeindliche Ansprüche) verzichtet werden soll.

### **2.3.2 Die weitere Behandlung**

Die gemeindlichen Forderungen stellen zwar keine materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde dar, gleichwohl bestehen Vergleichbarkeiten. Die Forderungen sollen z. B. möglichst „zu ihrem vollen Wert“ gegenüber dem Schuldner der Gemeinde durchgesetzt werden. Der volle Wert ist bei den Forderungen üblicherweise der Nominalbetrag. Er bleibt i. d. R. unverändert, sofern die Gemeinde nicht vollständig oder anteilig auf ihre Ansprüche verzichtet. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Gemeinde ihre Forderungen weiterhin in ihrer Bilanz ansetzt oder ggf. sogar veräußert.

Gleichwohl können sich bei gemeindlichen Forderungen wegen der fehlenden oder schwierigen Durchsetzbarkeit zum Abschlussstichtag ggf. Wertberichtigungen aus wirtschaftlicher Sicht ergeben. Die wertmäßigen Berichtigungen der Forderungen ergeben dabei einen zu bilanzierenden Wertbetrag, der jedoch nicht mehr als „voller Wert“ im Sinne der Vorschrift bezeichnet werden kann. Unter Beachtung des strengen Niederstwertprinzips für das Umlaufvermögen ist ein Wert entstanden, der erheblich vom vollen Wert der Forderungen abweichen kann. Der Begriff „voller Wert“ bezeichnet daher einen Wertzustand im „Normalzustand“ und kann daher nicht benutzt werden, wenn eingetretene Veränderungen wertmäßig zu berücksichtigen sind.

### 3. Die Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens

#### 3.1 Allgemeine Sachlage

Das Haushaltsrecht für Gemeinden schreibt für den gemeindlichen Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. In die gemeindliche Bilanz sind von der Gemeinde alle Vermögensgegenstände, die der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen, einzubeziehen. Dabei wird entsprechend nach den von der Gemeinde getroffenen wirtschaftlichen Zwecksetzungen zwischen Vermögensgegenständen zum Gebrauch und Vermögensgegenständen zum Verbrauch im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unterschieden. Entsprechend sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde entweder im Anlagevermögen oder im Umlaufvermögen anzusetzen. Der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt dabei kein Abgrenzungskriterium für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar.

#### 3.2 Des Anlagevermögens

Als Anlagevermögen sind in der gemeindlichen Bilanz nur die Vermögensgegenstände von der Gemeinde anzusetzen, bei denen die Gemeinde mindestens der wirtschaftliche Eigentümer ist. Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde so zu gliedern, dass die Arten und die Werte der Vermögensgegenstände offengelegt werden (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gemeindliche Bilanz zeigt dafür im Bereich „Anlagevermögen“ folgende Struktur (vgl. Abbildung 155).

<b>DAS ANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 90 GO NRW**

<b>DAS ANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Finanzanlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Sondervermögen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> </ul>

*Abbildung 155 „Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Die zu bilanzierenden gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen von der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer bestimmt sein, also dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen. Zum gemeindlichen Anlagevermögen sind deshalb alle Vermögensgegenstände der Gemeinde zu zählen, deren Zweckbestimmung und Nutzung darin besteht, dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde über mehrere Jahre zu dienen und die von der Gemeinde nicht veräußert werden sollen.

### 3.3 Des Umlaufvermögens

Die Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde zur kurzfristigen Nutzung und zum Verbrauch vorgesehen sind, hat die Gemeinde in ihrer Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen. Die Bewertung dieser Vermögensgegenstände ist dabei nach dem strengen Niederstwertprinzip vorzunehmen. Die Zuordnung zum Umlaufvermögen ist jedoch nicht davon abhängig, ob aufgrund einer Veräußerung entstehende Erträge oder Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Zu den Bilanzposten des gemeindlichen Umlaufvermögens gehören die folgenden Posten (vgl. Abbildung 156).

<b>DAS UMLAUFVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Vorräte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,</li> <li>- Geleistete Anzahlungen,</li> </ul>
<b>Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Liquide Mittel</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 156 „Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 90 GO NRW**

Zum Umlaufvermögen gehören auch die Vermögensgegenstände der Gemeinde, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen sollen. Sie sind dann vielfach von der Gemeinde konkret zur Veräußerung vorgesehen. Im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ sind daher auch gemeindliche Vermögensgegenstände anzusetzen, die bei einer auf Dauer ausgerichteten Zwecksetzung dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen wären.

Gemeindliche Grundstücke, die nur zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, sind daher dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn sie aufgrund ihrer Eigenart i. d. R. dem Anlagevermögen zuzuordnen, z. B. Grundstücke in Baugebieten und Gewerbegebieten. In diesen Fällen hat sich die Gemeinde i. d. R. von Anfang an dafür entschieden, dass die Grundstücke nicht auf Dauer ihrem Geschäftsbetrieb dienen sollen, sodass keine Zuordnung zum Anlagevermögen vorzunehmen war.

### **3.4 Der Sicherungsgegenstände**

Die Gemeinde hat vielfach fremde Vermögensgegenstände in ihrem Besitz, die ihr wegen ihrer Ansprüche gegen den Eigentümer als Sicherung übereignet worden sind, denn nach den einschlägigen Vorschriften können aufgrund der Bestellung eines Pfandrechts oder auf andere Art und Weise fremde Vermögensgegenstände belastet oder von der Gemeinde in Sicherungsverwahrung genommen werden, um eine gemeindliche Forderung zu sichern. Bei dem bei der Gemeinde vorhandenen Pfandgut bleibt der Pfandgeber bis zur Verwertung der Eigentümer der Vermögensgegenstände.

Der Pfandgeber kann in solchen Fällen i. d. R. davon ausgehen, dass er bei Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche sein Pfandgut wieder von der Gemeinde zurückerhält. In solchen Fällen besteht daher regelmäßig kein Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum, sodass das der Gemeinde übergebene Pfandgut daher dem Pfandgeber zuzurechnen und nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Gemeinde hat vielmehr ihre gesicherte Forderung gegenüber dem Pfandgeber als Schuldner in ihrer Bilanz anzusetzen.

### **3.5 Die bilanziellen Wirkungen der Veräußerung**

Die Gemeinde erwirbt nicht nur Vermögensgegenstände zur Aufgabenerledigung, sondern veräußert auch Vermögensgegenstände, sofern diese von der Gemeinde nicht mehr benötigt werden. In diesen Fällen muss sich die Gemeinde ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse einschließlich des Verkehrswertes und des Buchwertes des betreffenden Vermögensgegenstandes sowie über den Zeitpunkt des Abgangs verschaffen, bevor sie diesen Vermögensgegenstand nicht mehr bilanziert.

Die Gemeinde hat bei Veräußerungsgeschäften auch zu prüfen, ob ggf. ein aus der Finanzierung des Vermögensgegenstandes gebildeter Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz aufzulösen ist. Sie muss auch prüfen, in welchem Umfang eine unmittelbare Verrechnung von möglichen Erträgen und Aufwendungen aus der Veräußerung mit der allgemeinen Rücklage vorzunehmen ist (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Zu dem gemeindlichen Geschäftsvorfall gehört aber auch, den für den Vermögensgegenstand erzielten Veräußerungserlös in der Finanzrechnung zu vereinnahmen, durch den der Bestand der liquiden Mittel bei der Gemeinde erhöht wird. Die Gemeinde hat bei Veräußerungen für ihre Geschäftsvorfälle zutreffend die notwendigen Buchungen in zeitlicher und sachlicher Hinsicht vorzunehmen. Sie muss dabei beachten, dass der gemeindliche Jahresabschluss zum Abschlussstichtag ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln kann.

#### 4. Die vermögensbezogenen Risiken

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen und dient der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Der Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ schließt dabei die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit ein. Sie muss deshalb Risiken, die sich auf das gemeindliche Vermögen auswirken können, bezogen auf die Zukunft (auf Dauer) möglichst zu vermeiden. Bei der Beurteilung der gemeindlichen Vermögenslage sind z. B. von der Gemeinde auch die folgenden Risiken in die örtliche Betrachtung und Bewertung einzubeziehen (vgl. Abbildung 157).

<b>DIE RISIKEN BEI GEMEINDLICHEM VERMÖGEN</b>	
<b>RISIKOART</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Ausfallrisiko</b>	Als Ausfallrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn ein Vertragspartner der Gemeinde bei einem Geschäft mit der Gemeinde einen Verlust für die Gemeinde verursacht, weil dieser z. B. seine Verpflichtungen gegenüber der Gemeinde nicht vollständig erfüllt.
<b>Liquiditätsrisiko</b>	Als Liquiditätsrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn ein Dritter als Schuldner der Gemeinde nicht in der Lage ist, der Gemeinde die zugesagten Zahlungsmittel wie vereinbart zur Verfügung zu stellen.
<b>Preisrisiko</b>	Als Preisrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn sich die Aufwendungen und Erträge oder die Kosten der Gemeinde aufgrund von Schwankungen der Marktpreise verändern.
<b>Währungsrisiko</b>	Als Währungsrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn sich die Ansprüche oder Verpflichtungen der Gemeinde aufgrund von Änderungen der Wechselkurse verändern.
<b>Zinsänderungsrisiko</b>	Als Zinsänderungsrisiko kann ein Risiko für die Gemeinde bezeichnet werden, wenn sich die Zinserträge oder die Zinsaufwendungen der Gemeinde aufgrund von Schwankungen der Marktzinsen verändern.

*Abbildung 157 „Die Risiken bei gemeindlichem Vermögen“*

Im Rahmen des gemeindlichen Vermögensmanagements hat daher die Gemeinde durch eine ausreichende Sorgfalt dem Auftreten von Risiken beim Abschluss und der Ausführung von vermögenswirksamen Geschäften durch eine sachgerechte Überwachung und Kontrolle entgegen zu wirken.

#### 5. Die Herstellung für Dritte

Im Rahmen von vertraglichen Vereinbarungen kann die Gemeinde notwendige Vermögensgegenstände auch für andere öffentliche Einheiten herstellen, sofern ihre Aufgabenerfüllung dadurch berührt wird, z. B. beim Straßen- und Wegebau oder in der Daseinsvorsorge. Die gesetzliche Prämisse, dass die Gemeinde Vermögensgegenstände nur zu ihrer Aufgabenerfüllung erwerben darf, gilt auch in solchen Fällen. Der Zweck der Bedarfsdeckung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

auf dem Gemeindegebiet muss daher grundsätzlich mit einer Herstellungsmaßnahme damit verbunden sein, auch wenn der spätere Betrieb einer anderen öffentlichen Einheit obliegt.

Die Gemeinde muss daher bei der Abgabe solcher Vermögensgegenstände an die andere Einheit sicherstellen, dass der betreffende Vermögensgegenstand weiterhin zweckentsprechend verwendet wird bzw. von der Gemeinde entsprechend zweckbezogen genutzt werden kann. Mit der Abgabe solcher Vermögensgegenstände muss zudem von der Gemeinde geprüft werden, ob der Vermögensgegenstand nicht mehr bei der eigenen Aufgabenerfüllung benötigt wird. Der Abgabe an eine andere öffentliche Einheit, die gemeindliche Aufgaben auf dem Gemeindegebiet durchführt, dürfte dann nichts entgegenstehen, z. B. der Abgabe an einen Zweckverband.

Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen muss jedoch beachtet werden, dass der betreffende Vermögensgegenstand zum vollen Wert abgegeben wird. Bei einem von der Gemeinde zeitnah an die Angabe hergestellten Vermögensgegenstand wäre dazu die bei der Gemeinde entstandenen Herstellungskosten im haushaltsrechtlich festgelegten Rahmen heranziehbar (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Wertminderungen, die ggf. durch eine bereits erfolgte Nutzung entstanden sind, wären dabei in Abzug zu bringen. Die der Gemeinde zur Finanzierung des Vermögensgegenstandes gewährte Zuwendungen von Dritten sind dagegen nicht in die vorzunehmende Wertermittlung einzubeziehen.

Bei bereits über längere Zeit von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenständen muss der volle Wert in Form des beizulegenden Zeitwertes zum Zeitpunkt der Abgabe ermittelt werden. Ein solcher Wert kann nicht einfach aus der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung übernommen werden, denn der volle Wert ist auf den tatsächlichen Wert ausgerichtet. Es darf daher auch nicht ein möglicher Veräußerungserlös geschätzt werden. Eine allgemeine Marktanalyse muss aber wegen der nicht bestehenden Verpflichtung der Gemeinde zur Gewinnerzielung nicht zwingend vorgenommen werden.

Die Gemeinde sollte daher den vollen Wert des Vermögensgegenstandes mithilfe des Sachwertverfahrens ermitteln. Dieses Verfahren ist darauf ausgerichtet, dass der Betrag ermittelt wird, den die Gemeinde aufbringen müsste, wenn der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand in seinem aktuellen Zustand hergestellt werden müsste. Die daraus ermittelte Wertgröße wirkt sich dann auch haushaltswirtschaftlich aus, sofern sie zur Grundlage der Vermögensabgabe der Gemeinde an die andere öffentliche Einheit gemacht wird. Im Einzelfall sind von der Gemeinde noch die bestehenden gesetzlichen Vorgaben zu beachten, z. B. die unentgeltliche Abgabe einer Straße an einen anderen Straßenbaulastträger aufgrund einer Umstufung der Straße.

Die aus solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Verhältnisse prägen dann die in der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz zu erfassenden haushaltsmäßigen Wertgrößen, ggf. auch durch unmittelbare Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital. Die dabei ausgehandelten Modalitäten sind ebenfalls bei der Erfassung und dem Nachweis bestehender Ansprüche oder Verpflichtungen der Gemeinde zu berücksichtigen. Die konkrete Abwicklung der haushaltswirtschaftlich relevanten und vermögenswirksamen Geschäftsvorfälle kann konkret nur anhand des örtlichen Einzelfalls bestimmt werden.

## **6. Die Bereitstellung gemeindlicher Daten**

Die Gemeinde ist aus vielfachen Informations- und Transparenzgründen gefordert, haushaltswirtschaftliche Daten und sonstige Verwaltungsdaten zur Einsichtnahme ggf. auch zur Nutzung bereitzustellen. Die Bereitstellung gemeindlicher Daten für Dritte, z. B. im Internet, stellt i. d. R. keine Veräußerung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde dar, auch wenn eine Nutzung gegen Entgelt vorgesehen ist. Die alleinige Einsichtnahme oder Nutzung von gemeindlichen Daten ist regelmäßig so ausgestaltet, dass die Verfügbarkeit über die Daten bei der Gemeinde verbleibt.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

Mit der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nach dieser Vorschrift verzichtet die Gemeinde jedoch gleichzeitig auf ihr Verfügungsrecht, das bei der Datenbereitstellung erhalten bleibt. Die Bereitstellung gemeindlicher Daten stellt daher regelmäßig keinen Veräußerungsvorgang dar, solange die Gemeinde die Verfügungsgewalt über die Daten innehat. Die Aufgabe der Verfügungsgewalt würde daher einen Veräußerungsvorgang ermöglichen, der jedoch nur zulässig wäre, wenn die zu übernehmenden Daten von der Gemeinde nicht mehr benötigt werden.

Die Veröffentlichung gemeindlicher Daten im Internet hat daher nicht zwangsweise zur Folge, dass daraus für die Gemeinde ein Veräußerungsvorgang entsteht. Es liegt dabei in der Hand der Gemeinde, die notwendigen Schritte einzuleiten, dass ihr die Verfügungsberechtigung über ihre Daten erhalten bleibt, ohne dass im Sinne öffentlicher Zugriffe und Informationsbedürfnisse wesentliche Einschränkungen zu veranlassen sind. Ihre Entscheidung sollte deshalb ebenfalls transparent und öffentlich sein.

**7. Die Finanzierung**

**7.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung**

Die Grundsätze bzw. Qualitätsstandards, die seitens der Finanzplaner bestehen, sollten im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ebenfalls eine ausreichende Beachtung finden. Die „Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung“ (GOF) sind dabei keine Vorschriften. Sie sind als Empfehlungen konzipiert, die als Hilfestellung bei Finanzgeschäften dienen sollen. Sie wurden von der Deutschen Gesellschaft für Finanzplanung e. V. entwickelt und werden vom Deutschen Verband Financial Planner e. V. (DEVFP) mitgetragen. Die Grundsätze werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 158).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER FINANZPLANUNG (GoF)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die relevanten Kundendaten zu erfassen und zu analysieren. Dazu zählen Vermögenswerte und Schulden, die Einnahmen und Ausgaben sowie die persönlichen Ziele (Zielsystem).
<b>Grundsatz der Vernetzung</b>	Nach diesem Grundsatz sind alle Wirkungen und Wechselwirkungen der Vermögenswerte und Schulden, der Einnahmen und Ausgaben unter Beachtung der rechtlichen, persönlichen, steuerlichen und volkswirtschaftlichen Faktoren zu berücksichtigen.
<b>Grundsatz der Individualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist der einzelne Kunde mit seinem persönlichen Umfeld, seinen Zielen und Bedürfnissen in den Mittelpunkt der Finanzplanung zu stellen. Dabei sind Verallgemeinerungen zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Finanzplanung nach dem jeweiligen aktuellen Gesetzgebungsstand und im Grundsatz fehlerfrei durchzuführen. Die Planungen müssen plausibel sein und den allgemein anerkannten Verfahren der Planungsrechnung entsprechen.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss die Finanzplanung einschließlich ihrer Ergebnisse so präsentiert werden, dass der Kunde sie versteht und nachvollziehen kann sowie seine im Rahmen des Auftrags gestellten Fragen beantwortet erhält.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 90 GO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER FINANZPLANUNG (GoF)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Dokumentationspflicht</b>	Nach diesem Grundsatz ist der Finanzplan einschließlich der Prämissen und Ergebnisse schriftlich oder in digitaler Form zu dokumentieren und dem Kunden zur Verfügung zu stellen.
<b>Einhaltung der Berufsgrundsätze</b>	Nach diesem Grundsatz hat ein Finanzplaner die für ihn geltenden Berufsgrundsätze, z. B. Integrität, Vertraulichkeit, Objektivität, Neutralität, Kompetenz und Professionalität, zu beachten.

*Abbildung 158 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung (GoF)“*

Ein wichtiger Zweck ist dabei, dass im Rahmen der Erarbeitung des kundenbezogenen umfassenden Finanzplans und der Handlungsempfehlungen die Ergebnisse auf vorzunehmenden Analysen und ggf. auf fortgeschriebenen Ist- und Planwerten beruhen sollen. Eine qualitative Beurteilung aktiver und passiver Beteiligungen einschließlich des Liquiditätsstatus gehört dabei untrennbar dazu.

### 7.2 Der Ansatz der Fremdfinanzierung

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden. Solche fremden Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital anzusehen. Vielmehr erfolgt entsprechend der Nutzungsdauer des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes eine Verteilung der Erträge auf die Haushaltsjahre (Perioden) des Zeitraums der Nutzung des Vermögensgegenstandes.

Der vermögenswirksame Erhalt des Kapitals ist von der Gemeinde dadurch bilanziell zu berücksichtigen, dass dafür auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Sonderposten anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.1 GemHVO NRW) (vgl. Abbildung 159).

<b>DIE BILANZIERUNG DER FREMDFINANZIERUNG</b>		
<b>ABLAUF DER INVESTIVEN MAßNAHME</b>	<b>AKTIVSEITE DER BILANZ</b>	<b>PASSIVSEITE DER BILANZ</b>
Bauplanung und Veranschlagung einer neuen Schule im Finanzplan ( <i>Haushaltsjahr plus zwei Jahre</i> )	Wertansatz einer Kapitalanlage zur Finanzierung der Baumaßnahme (20 % der Baukosten). Ansatz einer Forderung aufgrund eines Zuwendungsbescheides (50 % der Baukosten).	Wertansätze der Kapitalanlage und der Forderungen wirken sich aufs Eigenkapital aus.
<u>Im ersten Haushaltsjahr:</u> Beginn der Baumaßnahme und Fertigstellung des Rohbaus; Bezahlung der Rechnungen: 40 % der Baukosten.	Umwandlung der Kapitalanlage mit Erhöhung der liquiden Mittel (20 % der Baukosten); Reduzierung der Forderung durch ersten Anteil der Zuwendung und Erhöhung der liquiden Mittel (17,5 % der Baukosten); Verringerung der liquiden Mittel durch Bezahlung der Rechnungen;	Wertansätze der „Anlagen in Bau“, der Forderung und der liquiden Mittel wirken sich aufs Eigenkapital aus. Anteiliger Ansatz eines Sonderpostens aus der investiven Zuwendung mindert die Wirkung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 90 GO NRW**

<b>DIE BILANZIERUNG DER FREMDFINANZIERUNG</b>		
<b>ABLAUF DER INVESTIVEN MAßNAHME</b>	<b>AKTIVSEITE DER BILANZ</b>	<b>PASSIVSEITE DER BILANZ</b>
	Erhöhung des Wertansatzes von „Anlagen in Bau“.	
<p><u>Im zweiten Haushaltsjahr:</u> Fertigstellung des Hochbaus; Beginn und Abschluss des technischen Innenausbau; Bezahlung der Rechnungen: 40 % der Baukosten.</p>	<p>Reduzierung der Forderung durch zweiten Anteil der Zuwendung und Erhöhung der liquiden Mittel (17,5 % der Baukosten); Erhöhung der liquiden Mittel durch die Aufnahme von Krediten für Investitionen (22,5 % der Baukosten) Verringerung der liquiden Mittel durch Bezahlung der Rechnungen; Erhöhung des Wertansatzes von „Anlagen in Bau“.</p>	<p>Wertansätze der „Anlagen in Bau“, der Forderung und der liquiden Mittel wirken sich aufs Eigenkapital aus. Der anteilige Ansatz eines Sonderpostens aus der Zuwendung und der Ansatz der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen mindern die Wirkung.</p>
<p><u>Im dritten Haushaltsjahr:</u> Ausstattung der Schule sowie Abschluss aller Arbeiten mit Bezahlung der Rechnungen: 20 % der Baukosten.</p>	<p>Reduzierung der Forderung durch dritten Anteil der Zuwendung und Erhöhung der liquiden Mittel (15 % der Baukosten); Erhöhung der liquiden Mittel durch die Aufnahme von Krediten für Investitionen (5 % der Baukosten) Verringerung der liquiden Mittel durch Bezahlung der Rechnungen; Neuer Wertansatz „Grundstück mit Schule“ Verzicht auf den Wertansatz „Anlagen in Bau“ (durch Umschichtung).</p>	<p>Der neue Wertansatz und die liquiden Mittel wirken sich aufs Eigenkapital aus. Der Ansatz eines Sonderpostens aus der Zuwendung und der Ansatz der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen mindern die Wirkung.</p>

*Abbildung 159 „Die Bilanzierung der Fremdfinanzierung“*

Bei der gemeindlichen Bilanzierung hat die Gemeinde das Bruttoprinzip zu beachten, sodass ein gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht in Höhe der gemeindlichen „reduzierten Anschaffungskosten“ angesetzt werden darf, die in Abhängigkeit von der gewählten Finanzierungsform als Eigenfinanzierung bzw. Eigenleistung der Gemeinde tatsächlich entstehen. Die für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand von Dritten erhaltenen Finanzleistungen betreffen zudem wirtschaftlich die Jahre, in denen der damit finanzierte Vermögensgegenstand von der Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung genutzt wird.

### **8. Die Schriftform bei der Abgabe von Erklärungen**

Der Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erfordert eine vertragliche Vereinbarung, in der sich die Gemeinde zur Zahlung des Kaufpreises verpflichtet. Bei anderen vermögenswirksamen Geschäften der Gemeinde verpflichtet sich die Gemeinde ebenfalls gegenüber einem Dritten, z. B. bei einer Kapitalanlage, der Veräußerung von Vermögensgegenständen oder deren Überlassung zur durch einen Dritten.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen bedürfen derartige gemeindliche Verpflichtungserklärungen gegenüber Dritten der Schriftform (vgl. § 64 Absatz 1 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Vorgabe werden die Zwecke verfolgt, dass die Gemeinde sich Klarheit über den Inhalt der neuen Verpflichtung verschafft und die interne Entscheidungszuständigkeit klärt, um dadurch die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen.

Die Vereinbarungen bzw. Erklärungen, durch welche die Gemeinde verpflichtet werden soll, sind i. d. R. vom Bürgermeister oder dem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen, soweit es sich nicht um ein Geschäft der laufenden Verwaltung handelt. Außerdem ist zu beachten, dass Erklärungen der Gemeinde, die nicht den Formvorschriften der Gemeindeordnung entsprechen, nicht die Gemeinde binden.

## **9. Die Nichtigkeit der Vermögensveräußerung**

In einen unmittelbaren Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die Veräußerung von Gemeindevermögen ist die Vorschrift des § 130 GO NRW über unwirksame Rechtsgeschäfte der Gemeinde zu stellen. Nach Absatz 2 dieser besonderen Vorschrift sind gemeindliche Rechtsgeschäfte, die gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen, schuldrechtlich und dinglich nichtig. Aus der Nennung von bestimmten gemeindlichen Vorschriften kann dabei nicht abgeleitet werden, dass nur diese gemeindlichen Sachverhalte betroffen sind.

Die haushaltsrechtlichen Regelungen, dass die Gemeinde nur Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern darf. Diese Vorgabe auch für die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes gilt, werden allgemein als Verbotsnormen bewertet.

Die gemeindlichen Rechtsgeschäfte, aufgrund derer die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände unter Verstoß gegen diese Vorschriften unter ihrem Wert veräußert oder unentgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlässt, sind daher unzulässig. Die Verletzung der betreffenden gemeindrechtlichen Vorschriften über die Vermögensabgabe und Nutzung führt dann zur Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes. Die Vorschrift des § 130 GO NRW dient daher auch dem Schutz des gemeindlichen Vermögens im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Erwerb von Vermögensgegenständen):**

#### **1.1 Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, soweit diese Gegenstände zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich sind oder werden. Sie ist grundsätzlich in ihrer Entscheidung frei, ob und welche Vermögensgegenstände erworben werden sollen. Bei einem geplanten Vermögenserwerb der Gemeinde muss deshalb stets ein konkreter Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen oder hergestellt werden. Dieses Wahlrecht wird dabei durch den Gesichtspunkt der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung begrenzt (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sofern die Gemeinde dagegen Schenkungen von Dritten erhält, kann ein großzügiger Maßstab angelegt werden.

Die haushaltsrechtlichen Regelungen über den gemeindlichen Vermögenserwerb sind dabei als Soll-Vorschrift ausgestaltet worden. Die Gemeinde soll daher kein Vermögen erwerben, um ihren Bestand zu vergrößern, um Erträge oder um Gewinne bei einer Veräußerung von Vermögensgegenständen zu erzielen. Als gemeindliche Aufgaben im Sinne dieser Vorschrift sind alle Tätigkeiten der Gemeinde anzusehen, die im Rahmen der Gemeindeordnung zulässig sind, z. B. auch die wirtschaftliche Betätigung (vgl. §§ 107 und 108 GO NRW).

Für die Gemeinde sind Abweichungen von dieser Vorschrift möglich, wenn gewichtige Umstände vor Ort vorliegen, die eine Ausnahme rechtfertigen. Unerheblich ist dabei, ob der Erwerb von Vermögensgegenständen entgeltlich oder unentgeltlich durch die Gemeinde erfolgen soll. Bei allen Entscheidungen der Gemeinde über den

Erwerb von Vermögensgegenständen sollen die künftigen Folgekosten sowie die haushaltswirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht außer Betracht bleiben.

### **1.2 Der Begriff „Erforderlich ist oder wird“**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift legt für eine Bedarfsprüfung der Gemeinde keine besonderen Rahmenbedingungen fest. Zur Klärung bietet sich eine örtlich geprägte vergleichende Betrachtung und Bewertung an. Die Gemeinde soll beurteilen, ob zwischen dem für die gemeindliche Aufgabenerfüllung vorhandenen Vermögen und dem dafür notwendigen Vermögen eine Differenz besteht. Sie muss dazu in ihrer Prüfung eine Beurteilung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht vornehmen.

Der haushaltswirtschaftliche Begriff „Erforderlich ist oder wird“, der in der Vorschrift verwendet wird, ist von der Gemeinde im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse auszulegen und anzuwenden. Er beinhaltet im Grundsatz eine vorherige Prüfung der Gemeinde, ob und wann der zur Anschaffung vorgesehene Vermögensgegenstand voraussichtlich für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt wird, z. B. unmittelbar im Haushaltsjahr oder erst in künftigen Jahren.

In Fällen der Anschaffung von Vermögensgegenständen könnten bei einem örtlichen Bedarf und ggf. noch weitere Faktoren für den Erwerb eines geeigneten Vermögensgegenstandes heranzuziehen sein. Von der Gemeinde sollte der Vermögensgegenstand z. B. als „betriebsnotwendig“ im haushaltswirtschaftlichen Sinne sowie im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bewertet werden. In einer Gesamtbeurteilung durch die Gemeinde muss festgestellt werden, ob der Erwerb eines neuen Vermögensgegenstandes objektiv sachgerecht ist und Umstände bestehen, die den Erwerb für die Nutzung bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung begründen.

Der sachliche Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfordert, dass die Gemeinde über ein Konzept oder einen umsetzbaren Plan für die aufgabenbezogene Nutzung eines zu erwerbenden Vermögensgegenstandes verfügt. Mithilfe weitere Kriterien muss dann festgestellt werden, ob der Erwerb und die Nutzung eines geeigneten Vermögensgegenstandes als „betriebsnotwendig“ im Sinne der Aufgabenerfüllung bewertet werden kann sowie haushaltswirtschaftlich tragfähig ist.

Der zeitliche Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfordert, dass die Gemeinde einen konkreten Umsetzungsbedarf benennen kann, der durch den zu erwerbenden Vermögensgegenstand möglich werden soll. Sie muss dazu einen möglichst konkreten Termin haben oder der Nutzungsbeginn muss in zeitlicher Hinsicht bestimmbar sein. Bei einem nicht absehbaren zeitlichen Nutzungsbeginn bei der Gemeinde könnte durch einen Erwerb eines Vermögensgegenstandes die Grenze zu einem Vorratskauf überschritten werden, der für die Gemeinde nicht zulässig ist.

Die Gemeinde muss ausreichend ihre eigenverantwortliche Entscheidung nachvollziehbar begründen und in ihren Unterlagen ausreichend dokumentieren. Sie muss dazu aufzeigen, aus welchen Gründen ein Erwerb notwendig geworden ist, z. B. wegen einer neuen gemeindlichen Aufgabe oder aufgrund einer Änderung in der Form der gemeindlichen Aufgabenerledigung. Die Gemeinde hat dabei den Begriff „erforderlich ist oder wird“ sachgerecht auszulegen und anzuwenden.

Das ausübende Ermessen lässt unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgebots zu, das die Gemeinde unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke ihrer Aufgabenerfüllung entscheiden kann, ob sie an einem benötigten Gegenstand Eigentumsrechte oder Nutzungsrechte erwirbt. Die Grenze der Erforderlichkeit gilt als überschritten, wenn die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände lediglich aus Gründen der Gewinnerzielung oder im Sinne eines Vorratskaufs erwirbt.

### **1.3 Der Vermögenserwerb**

#### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die örtliche Aufgabenerfüllung erfordert nicht nur, dass die Gemeinde bestimmte Verwaltungsleistungen gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen erbringt, sondern auch, dass in diesem Rahmen nutzbare Vermögensgegenstände zur Verfügung stehen bzw. gestellt werden. Die Gemeinde muss deshalb nicht nur für solche Zwecke die notwendigen Finanzmittel beschaffen, sondern auch wirtschaftlich dafür einsetzen. Sie kann dazu die Vermögensgegenstände von Dritten erwerben oder selbst herstellen. Das Ergebnis zeigt sich dann auf der Aktivseite in der gemeindlichen Bilanz, wo die Vermögensgegenstände anzusetzen sind.

Von einem Erwerb eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im zivilrechtlichen Sinne kann dabei nur ausgegangen werden, wenn die Gemeinde einem Vermögensgegenstand von einer natürlichen oder juristischen Person übereignet erhält und dieser Dritte in zivilrechtlicher Hinsicht das Eigentum an dem Vermögensgegenstand auf die Gemeinde überträgt. Einer Eigentumsübertragung an einem Vermögensgegenstand geht dabei regelmäßig ein Kauf oder Verkauf voraus.

Durch einen Kaufvertrag wird der Dritte als Verkäufer einer Sache verpflichtet, der Gemeinde als Käufer die Sache zu übergeben und ihr das Eigentum an der Sache zu verschaffen (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Die Gemeinde als Käufer ist dabei verpflichtet, dem Dritten als Verkäufer den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und die gekaufte Sache abzunehmen (vgl. § 433 Absatz 2 BGB). Die Vorschrift stellt dabei nicht auf die Motive der Gemeinde für den Vermögenserwerb und auf die möglichen Gestaltungsvarianten ab. Sie ist nur auf den formalen Vorgang des Eigentumserwerbs bzw. Eigentumswechsels ausgerichtet.

Gleichwohl stellt eine Vermögensveräußerung keinen Selbstzweck dar. Die Gemeinde ist zudem keine Vermögensverwaltungseinheit mit handelbaren Vermögenswerten. Ihre Vermögensverwaltung steht im Kontext mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und soll zu deren Sicherstellung beitragen. Sie folgt daher der örtlichen Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ den örtlich zulässigen Rahmen für den Erwerb von Vermögensgegenständen bestimmen und wahren.

Aus der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass die Gemeinde vorhandene Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern darf, ist zudem im Umkehrschluss zu entnehmen, dass die Gemeinde benötigte Vermögensgegenstände grundsätzlich nicht zu einem Kaufpreis über ihrem Wert erwerben darf. Ein solcher Erwerbsvorgang ist auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten als nicht zulässig anzusehen. Bei der Anschaffung von (fertig gestellten) Vermögensgegenständen ist es i. d. R. ab eigenverantwortlich festzulegenden Wertgrenzen geboten, dass vor dem Erwerb der Gemeinde sachgerechte Bewertungen von möglichst zwei unabhängigen Bewertern vorliegen (vgl. § 231 Absatz 2 KAGB).

#### **1.3.2 Der Kaufpreis**

##### **1.3.2.1 Der Preisrahmen**

Die Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ den örtlich zulässigen Rahmen für den Erwerb von Vermögensgegenständen bestimmen und wahren. Sie darf innerhalb dieses Rahmens die Finanzleistungen nur in dem Umfang erbringen, der notwendig ist, um die benötigten Vermögensgegenstände zu erwerben. Aus der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass die Gemeinde vorhandene Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern darf, ist im Umkehrschluss zu entnehmen, dass die Gemeinde benötigte Vermögensgegenstände grundsätzlich nicht zu einem Kaufpreis über ihrem Wert erwerben darf. Ein solcher Erwerbsvorgang wäre auch aufgrund der Haushaltsgrundsätze als nicht zulässig anzusehen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 90 GO NRW**

Die Gemeinde muss für den Erwerb eines Vermögensgegenstandes sicherstellen, dass sie über ausreichende Kenntnisse über die bestehenden Wertverhältnisse verfügt und diese Verhältnisse in preislicher Hinsicht bewerten kann. Sie kann dazu durch Wertgrenzen oder für bestimmte Arten von Vermögensgegenständen festlegen, in welchen Fällen der Gemeinde vor dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes sachgerechte Bewertungen von möglichst zwei unabhängigen (externen) Bewertern vorliegen müssen (vgl. § 231 Absatz 2 KAGB).

Derartige Festlegungen sind nicht nur aufgrund der Vorgaben zum wirtschaftlichen und sparsamen Umgang mit gemeindlichen Haushaltsmitteln geboten, sondern sie dienen auch dem Selbstschutz der Beschäftigten, die verantwortlich über den gemeindlichen Vermögenserwerb zu entscheiden haben. Mit solchen Vorgängen wird der Gemeinde nicht ihre Entscheidung über den Erwerbsvorgang genommen. Sie kann aber aufgrund eines objektivierten und belegbaren Wertes besser sicherstellen, dass von ihr keine unangemessene oder überzogene Finanzleistung gegenüber dem Verkäufer erbracht und eine Gleichwertigkeit der Leistung und Gegenleistung erreicht wird.

Beim gemeindlichen Vermögenserwerb soll eine Beurteilung des Erwerbsgegenstandes durch Dritte auch deshalb erfolgen, damit die örtliche Entscheidung in der Gemeinde mindestens auf einer neutralen Beurteilung und Bewertung des zu erwerbenden Vermögensgegenstandes (besser mehrere) aufgebaut werden kann. Dabei muss der Zeitpunkt, auf den sich der Vermögensgegenstand zu beurteilen ist, zwischen den Beteiligten abgestimmt sein (Wertstichtag).

Beim Erwerb von Immobilien hat die Gemeinde zu beachten, dass grundsätzlich die Wertermittlungsverordnung zur Anwendung kommt. Dieses Regelwerk enthält allgemeine Grundsätze für die Ermittlung von Verkehrswerten bei Immobilien. Der Verkehrswert als Marktwert soll dabei durch den Preis bestimmt werden, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstands der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre (vgl. § 194 BauGB).

#### **1.3.2.2 Die Abwägung des Kaufpreises**

Im Rahmen des Erwerbs eines Vermögensgegenstandes muss die Gemeinde sich über den für sie vertretbaren Kaufpreis klarwerden, denn im Rahmen eines Kaufvertrages ist die Gemeinde als Käufer oder Erwerber verpflichtet, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und den gekauften Gegenstand zu übernehmen (vgl. § 433 BGB). Die Gemeinde muss im Rahmen der Geschäfte für sich abwägen, ggf. auch aufgrund eines Preisangebotes des Verkäufers, welchen Gegenwert in Geldeinheiten sie für den zu erwerbenden Gegenstand zu zahlen bereit ist.

Abhängig von der Sache kann ein Marktpreis bestehen oder sich durch Kenntnisse über Angebot und Nachfrage ermitteln lassen oder es können Vergleichsgegenstände zur Beurteilung herangezogen werden. Die Gemeinde muss derartige Informationen beurteilen und abschätzen, ob sie aufgrund dessen einen vertretbaren Kaufpreis für sich bestimmen kann, denn der zu übernehmende Gegenstand soll als Gegenleistung des Verkäufers wertmäßig dem Kaufpreis entsprechen.

Die Gemeinde hat bei einem Preisangebot des Verkäufers im Rahmen ihrer Abwägung zu prüfen, ob der Kaufpreis nicht zu hoch angesetzt worden ist. Sie hat zudem grundsätzlich zu prüfen, ob ein Kaufpreis den „Gesamtkaufpreis“ und nicht nur einen „Basispreis“ darstellt. In solchen Fällen können noch verschiedenartige Zuschläge erforderlich werden, um das gewünschte Objekt tatsächlich zu erhalten. In die Abwägung des Preises sind daher auch die möglichen Nebenkosten einzubeziehen, die beim Verkäufer und Käufer anfallen können, aber ggf. nur vom Käufer zu tragen sind.

### **1.3.3 Der Eigentumsvorbehalt**

Im Rahmen des Erwerbs von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde kann der Fall eintreten, dass ein Vermögensgegenstand nur unter Eigentumsvorbehalt erworben werden kann. Eine solche Sicherung des Verkäufers lässt gleichwohl zu, dass die Gemeinde über den Vermögensgegenstand verfügen kann. Mit der Übergabe des Vermögensgegenstandes an die Gemeinde als Käufer gehen auch die möglichen Nutzungen sowie die Lasten auf die Gemeinde über (vgl. § 446 Satz 2 BGB).

Die Gemeinde wird zu diesem Zeitpunkt zum wirtschaftlichen Eigentümer und hat den betreffenden Vermögensgegenstand auf der Aktivseite in ihrer Bilanz anzusetzen sowie ggf. in Höhe des Kaufpreises eine Verbindlichkeit zu passivieren. Erst wenn der Verkäufer bezogen auf den Vermögensgegenstand einen Herausgabeanspruch gegenüber der Gemeinde geltend macht, verliert die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum an dem betreffenden Vermögensgegenstand und dadurch die Bilanzierungsfähigkeit.

### **1.3.4 Erwerb innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“**

Die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeindeverwaltung durch eine Übernahme von einem rechtlich unselbstständigen gemeindlichen Betrieb stellt einen Vermögenserwerb durch Übertragung im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften dar. Durch derartige Geschäftsvorfälle wechselt das wirtschaftliche Eigentum an dem betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand zwischen organisatorisch selbstständigen Einheiten innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“.

Der Status eines rechtlich unselbstständigen gemeindlichen Betriebes lässt ein Erwerbsgeschäft im zivilrechtlichen Sinne durch die Gemeindeverwaltung nicht zu (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Der Erwerbsvorgang zwischen einem unselbstständigen Betrieb und der Gemeindeverwaltung würde dem zivilrechtlichen Verbot der Selbstkontraktion unterliegen. Nach dem "Konfusionsgedanken" im Zivilrecht kann eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Verkäufer und Käufer im Rahmen einer einzelnen rechtlichen Geschäftsbeziehung sein.

Eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums von einem unselbstständigen Betrieb an die Gemeindeverwaltung stellt daher keine (zivilrechtliche) Veräußerung des betreffenden Vermögensgegenstandes für den Betrieb und keinen Erwerb durch die Gemeindeverwaltung dar. Eine Einordnung als rechtliches Erwerbsgeschäft würde für die Gemeinde erfordern, durch einen Kaufvertrag das rechtliche Eigentum an dem zu erwerbenden Vermögensgegenstand von einem Dritten zu erlangen (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Sie müsste zudem eine Finanzleistung als gleichwertige Gegenleistung erbringen.

Mit derartigen Geschäftsvorfällen wird deshalb bei der Gemeinde lediglich eine „Übertragung“ der Verfügbarkeit über einen bestimmten Vermögensgegenstand bewirkt und kein Erwerbsgeschäft. Die Übertragungsgeschäfte können zudem nicht dann als zulässig betrachtet werden, wenn der Leistungsaustausch zwischen zwei eigenständigen Wirtschaftskreisen der Gemeinde stattfindet. Es mangelt grundsätzlich an einem rechtsfähigen Dritten bzw. an der Vertretung des Dritten, sodass die Vermögensübertragungen innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ als "In-Sich-Geschäfte" gelten müssen.

Bei einem „Erwerb“ innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ stehen der Erhöhung der Vermögenswerte bei der Gemeindeverwaltung die durch die Übernahme entstandene und auf den unselbstständigen Betrieb zu beziehende Minderung seines bilanzierten Wertes gegenüber. Dadurch besteht ein „wertmäßiger“ Ausgleich innerhalb des „internen“ Geschäfts der Gemeinde, durch den jedoch keine Gleichwertigkeit mit einem zivilrechtlichen Erwerbsgeschäft entsteht. Für die Gemeindeverwaltung entsteht durch eine Vermögensübertragung von einem Betrieb mit einem eigenständigen Wirtschaftskreis innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ keine Verpflichtung zu einer investiven Auszahlung gegenüber dem Betrieb.



### **1.3.5 Der Gesamtpreis**

Die Gemeinde erwirbt für ihre Aufgabenerfüllung vielfach gleichzeitig mehrere Vermögensgegenstände in einem Erwerbsvorgang und zahlt dafür einen Gesamtpreis unabhängig von möglichen unterschiedlichen Einzelpreisen der in das Geschäft einbezogenen Vermögensgegenstände. Sie hat auch bei solchen Geschäften den Einzelbewertungsgrundsatz für die gemeindliche Bilanzierung der in das Geschäft einbezogenen Vermögensgegenstände zu beachten. Bei mehreren erworbenen Vermögensgegenständen muss daher von der Gemeinde immer eine Aufteilung des Gesamtpreises als Gesamtbetrag der Anschaffungskosten auf die beschafften Vermögensgegenstände vorgenommen werden.

Die Gemeinde kann dazu die vertragliche Vereinbarung nutzen, wenn diese ggf. zur Festlegung des Gesamtpreises für einzelne Vermögensgegenstände die Preise ausweist oder andere Hinweise zu deren Wert enthält, die der Ermittlung der einzelnen Anschaffungskosten dienen können. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde den Wert eines jeden beschafften Vermögensgegenstandes bezogen auf den Zeitpunkt der Beschaffung zu ermitteln.

Die Gemeinde hat deshalb festzustellen, ob und welche gleichartigen und welche unterschiedlichen Vermögensgegenstände von ihr erworben wurden, z. B. bewegliche und unbewegliche Vermögensgegenstände oder Vermögensgegenstände, die bei der Gemeinde unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen, denn sie hat die geleisteten Anschaffungskosten auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufzuteilen. Bei der Festlegung der Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände ist von der Gemeinde nicht nur ein sachgerechtes Verfahren anzuwenden, sondern sie hat darauf zu achten, dass die Zeitwerte der einzelnen Vermögensgegenstände nicht überschritten werden.

## **1.4 Der Ansatz der gemeindlichen Vermögensgegenstände**

### **1.4.1 Die Bilanz als Vermögensrechnung**

Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie muss daher sachgerecht unter Berücksichtigung der gemeindlichen Verhältnisse gegliedert sein. Die Gliederung der Bilanz erfolgt sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.

Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Die Gliederung der Aktivseite in die Bilanzbereiche „Immaterielle Vermögensgegenstände“, „Sachanlagen“ und „Finanzanlagen“ sowie „Umlaufvermögen“ beschränkt das haushaltsrechtliche Erfordernis der Bedarfsdeckung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht.

### **1.4.2 Der Vermögensausweis in der Bilanz**

Die Gemeinde hat einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie mindestens das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die bilanzielle Zuordnung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen hängt auch von der Zweckbestimmung bzw. der Art des Vermögensgegenstandes sowie vom Willen der Gemeinde ab, wie der Vermögensgegenstand bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden soll.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

Dem Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz sind dabei nur die Vermögensgegenstände zuzuordnen, die von der Gemeinde dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Gemeindliche Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde zum Verbrauch vorgesehen sind, sind in der Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen.

Die haushaltsrechtlich geprägte Bilanzierung als Vermögensausweis in der Bilanz der Gemeinde erfordert von der Gemeinde, dass mindestens die wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse geklärt sind, ein sachgerechter Kaufpreis festgelegt wurde, der Vermögensumfang bestimmt und der Vermögenszustand festgestellt und die Betriebsbereitschaft bzw. die Inbetriebnahme oder der Betriebsübergang konkret vereinbart wurde.

**1.4.3 Der Wertansatz von Vermögensgegenständen**

Bei der Frage der Höhe des Wertansatzes für Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz muss geklärt werden, in welchen Werten in Geldeinheiten die Gegenstände unter den betreffenden Bilanzposten anzusetzen sind. Bei neuen Vermögensgegenständen muss die Gemeinde die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermitteln, die für den Wertansatz die Höchstgrenze darstellen, weil bei der Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen das Anschaffungskostenprinzip zu beachten ist (vgl. § 33 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die von der Gemeinde geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Von den Anschaffungskosten sind Minderungen des Anschaffungspreises abzusetzen. Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ können wie nachfolgend aufgezeigt gegeneinander differenziert werden (vgl. Abbildung 160).

<b>DIE ANSCHAFFUNGSKOSTEN UND HERSTELLUNGSKOSTEN</b>					
<b>Herstellungskosten</b>			<b>Anschaffungskosten</b>		
<b>Herstellungsaufwand</b>	<b>Erweiterungsaufwand oder wesentliche Verbesserung</b> <small>(anschaffungsnaher Herstellungsaufwand)</small>		<b>Erhaltungsaufwand</b> <small>(Aufwendungen für Instandhaltung, die durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst ist)</small>	<b>Geringwertige Vermögensgegenstände (GVG)</b> <small>unter 410 €</small>	<b>Kein GVG; Anlagevermögen</b>
Zu aktivierender Aufwand	Abschreibung nach Nutzung		Laufender Aufwand (Sofortabschreibung; keine Aktivierung)		Zu aktivierender Aufwand
<b>Bilanz</b> betroffen			<b>Ergebnisrechnung</b> betroffen		<b>Bilanz</b> betroffen
					Abschreibung nach Nutzung

*Abbildung 160 „Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten“*

In den Fällen, in denen die Gemeinde einen in ihrer Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstand selbst hergestellt hat, sind unter den gemeindlichen Herstellungskosten die Aufwendungen der Gemeinde zu verstehen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Zu den Herstellungskosten gehören auch die notwendigen Materialkosten, die Ferti-

gungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. In die Herstellung dürfen auch die notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten einbezogen werden.

#### **1.4.4 Die Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse**

Für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten muss sich die Gemeinde ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse bezüglich des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen. Ein Bedarf dafür kann dann entstehen, wenn beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde noch ein Eigentumsvorbehalt des Veräußerers besteht, z. B. bei Sicherungsgeschäften, bei der Grundstücksübertragung sowie bei anderen Gegebenheiten.

In den Fällen, in denen sich bestehende Zweifel nicht ausräumen lassen, ob die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen ist, soll der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes beim rechtlichen Eigentümer der Vorzug gegeben werden. Zur Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums können ggf. die Regelungen des Bilanzsteuerrechts auch als Hilfestellung herangezogen werden. Insbesondere bei Leasinggeschäften und ÖPP-Modellen muss der örtlichen Festlegung „der Vermögensgegenstand steht im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde“ eine genaue Analyse der Gemeinde vorausgehen, in die auch die vorgesehene Vertragsgestaltung einzubeziehen ist.

#### **1.5 Der Vermögenserwerb durch Tauschgeschäfte**

Die Gemeinde kann die für ihre Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände auch durch Tauschgeschäfte erwerben. Ein Tausch stellt einen Wechsel im Besitz von Vermögensgegenständen im Rahmen eines vollständigen wertmäßigen und zeitgleichen Austausches dar, ohne dass durch einen Beteiligten eine Geldleistung erfolgt. Die Gemeinde muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte prüfen, ob der von ihr zu übernehmende Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich ist bzw. benötigt wird und welches Wirtschaftsgut abgegeben wird.

Die Gemeinde muss auch darüber befinden, ob bei einem abzuschließenden Tauschgeschäft eine Gleichwertigkeit des Rechtsgeschäfts besteht. Es muss gewährleistet sein, dass eine fehlende Gleichwertigkeit des Tauschgeschäfts nicht zulasten der Gemeinde geht. Die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass die Gemeinde vorhandene Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern darf, gilt im Umkehrschluss für ein Tauschgeschäft, dass die Gemeinde den Tauschwert für benötigte Vermögensgegenstände grundsätzlich nicht über deren Wert festsetzen darf.

Ein Tauschvorgang wäre dann auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten als nicht zulässig anzusehen. Bei Tauschgeschäften ist wegen der Übernahme von (fertig gestellten) Vermögensgegenständen i. d. R. ab einer eigenverantwortlich festzulegenden Wertgrenzen geboten, dass vor der Eigentumsübertragung der Gemeinde sachgerechte Bewertungen von möglichst zwei unabhängigen Bewertern vorliegen (vgl. § 231 Absatz 2 KAGB). Die Gemeinde hat wegen des Vollständigkeitsgebots die Vermögensgegenstände, die ihr durch Tauschgeschäfte zugehen, in ihre Bilanz aufzunehmen und dort mit dem beizulegenden Wert anzusetzen.

Die Gemeinde kann für die Bilanzierung des Vermögensgegenstandes den Wertbetrag übernehmen, der bezogen auf den Erwerbszeitpunkt des Vermögensgegenstandes ermittelt wurde bzw. den Betrag, den die Gemeinde ohne das Tauschgeschäft für den Vermögensgegenstand hätte aufbringen müssen. Sofern keine konkrete betragsmäßige Berechnung möglich ist, kann eine Schätzung des Wertes des Vermögensgegenstandes erfolgen, die möglichst objektiv erfolgen soll.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

Der von der Gemeinde ermittelte wertmäßige Betrag stellt dann die „fiktiven“ Anschaffungskosten des "erworbenen" Vermögensgegenstandes dar, mit denen dieser Gegenstand in der Bilanz anzusetzen ist. Im gemeindlichen Jahresabschluss würde die Vermögenslage der Gemeinde ansonsten unzutreffend dargestellt. Der Wegfall einer Finanzleistung der Gemeinde als Gegenleistung für einen von einem Dritten zu übernehmenden Vermögensgegenstand gibt keine Veranlassung, auf den Ansatz des Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz in Höhe seines vollen Wertes im Übernahmzeitpunkt zu verzichten.

Der Vermögensgegenstand stellt auch dann einen vermögensmäßigen Zugang für die Gemeinde dar. Bei solchen Geschäftsvorfällen muss von der Gemeinde auch der ggf. bestehende Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz geprüft werden, sofern der Tauschgegenstand mit Zuwendungen Dritter finanziert worden ist. Dieser Sonderposten bleibt bei einem Tauschgeschäft regelmäßig bestehen, sofern keine Rückzahlungspflicht aufgrund des Tausches entsteht. Der Ansatz ist aber ggf. anzupassen, z. B. wenn dem übernommenen Vermögensgegenstand eine andere Nutzungszeit zuzuordnen ist als dem abgegebenen Vermögensgegenstand.

## **2. Zu Absatz 2 (Verwaltung des gemeindlichen Vermögens):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Erhaltung des Vermögensstatus):**

#### **2.1.1 Die Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Vermögensgegenstände**

Die Vermögensgegenstände sind von der Gemeinde pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Sie sind so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Das Ziel ist es dabei, die gemeindlichen Vermögensgegenstände in einem funktionsfähigen Zustand zu erhalten, sodass ihr Einsatz und ihr Nutzen für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gesichert sind. Diese Vorgaben erfordern von der Gemeinde, einerseits eine laufende Unterhaltung ihrer Vermögensgegenstände in einem Umfang durchzuführen, der zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit der einzelnen Vermögensgegenstände und deren Nutzung sachgerecht und notwendig ist.

Die Gemeinde sollte unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ggf. ein Gesamtkonzept erstellen, bei dem auch die im Einzelnen festgelegten Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände sowie die weitere Entwicklung der Gemeinde entsprechender ihrer Bedeutung relevant sind. Die ausdrückliche Vorgabe für die Gemeinde, ihre Vermögensgegenstände „pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten“ ist dabei die Verpflichtung der Gemeinde zu entnehmen, soweit es möglich ist, auf eine nutzbringende Verwaltung der Vermögensgegenstände sowie auf nutzbare Vermögensgegenstände zu achten, bei der auch deren technischer Zustand im Sinne des Aufgabenzwecks ausreichend zu berücksichtigen ist.

Für gemeindliche Geldanlagen sind diese Überlegungen grundsätzlich übertragbar, denn die ausreichende Sicherheit der Geldanlage geht der Ertragserzielung vor. Eine sachgerechte Verwaltung des gemeindlichen Vermögens erfordert daher auch, dass die Gemeinde ein geeignetes Controlling durchführt. Dazu dürfte es im Sinne des Haushaltssatzes "Wirtschaftlichkeit" vielfach geboten sein, auch langfristig wirkende Herausforderungen im Lebenszyklus eines Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen und nicht nur die haushaltsjahrbezogenen Maßnahmen, ggf. längstens im Zeitrahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, abzuwägen.

#### **2.1.2 Die Geltendmachung von Ansprüchen bei Vermögensschäden**

Die gemeindliche Vermögensverwaltung soll dazu beitragen, die Vermögensgegenstände im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzen zu können. Daraus lässt sich u.a. ableiten, dass die Gemeinde im Falle des Eintritts eines Vermögensschadens die Pflicht zur allgemeinen und der haushaltsmäßigen Sicherung der gemeindlichen Ansprüche bzw. möglicher Schadensersatzansprüche hat. Die Gemeinde hat deshalb auch eine

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

Vorsorge betreiben, um bei einem Schadensereignis das sachlich Notwendige zur Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung veranlassen zu können.

Bei eingetretenen Vermögensschäden ist daher mindestens von Prüfungspflichten der Gemeinde auszugehen, denn ein Schaden soll für die Gemeinde möglichst geringgehalten und die ihr zustehenden Ansprüche geltend gemacht werden. Die Gemeinde soll nicht nur eine notwendige Instandsetzung oder Ersatzbeschaffung der betroffenen Vermögensgegenstände veranlassen, sondern sich auch um mögliche Haftungs- und Schadensersatzansprüchen gegenüber einem oder mehreren Dritten, ggf. auch gegenüber eigenen Beschäftigten, bemühen.

Eine Überprüfungspflicht der Geltendmachung von gemeindlichen Ansprüchen bei Vermögensschäden kann z. B. auch dann entstehen, wenn die Gemeinde ggf. Kenntnisse über gleichartige Schadensfälle in anderen Gemeinden erlangt. Sie kann dann derartige Informationen nutzen, um ihre Ansprüche bei aufgetretenen vergleichbaren Sachverhalten durchsetzen zu können. Die vermögensbezogene Vorschrift kann daher auch der Gemeinde zur Sicherung gemeindlicher Vermögensansprüche im Schadensfall dienen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Verwaltung der Geldanlagen):**

### **2.2.1 Die Inhalte der Vorschrift**

#### **2.2.1.1 Allgemeine Anforderungen**

Zu den Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten sind gehören daher auch die Geldanlagen der Gemeinde. Wegen der besonderen Vermögensform ist die Gemeinde dabei ausdrücklich verpflichtet worden, bei ihren Geldanlagen auf eine ausreichende Sicherheit und auf einen angemessenen Ertrag zu achten. Unter dem Begriff "Geldanlage" wird die Anlage oder Ansammlung von Vermögen verstanden, dass nicht dem aktuellen Zahlungsverkehr dient, z. B. der Erwerb von Wertpapieren und Forderungen aus verfügbaren Zahlungsmitteln. Die Geldanlage soll dabei grundsätzlich zum Zwecke der Wertsicherung und der Ertragserzielung erfolgen.

Für die Anlage von nicht unmittelbar benötigtem Kapital (Geldmittel) kommt gemeindliches Bargeld und Buchgeld in Betracht. Deshalb sind gemeindliche Anlagestrategien nicht immer eindeutig und streng nach dem Begriff „Geldanlage“ oder dem Begriff „Kapitalanlage“ abzugrenzen. Unabhängig welcher Begriff benutzt wird, sollen von der Gemeinde in der Sache die Zwecke nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift verfolgt werden. Die Gemeinde muss bei ihren Geldanlagen sicherstellen, dass das angelegte Kapital bei Bedarf wieder zeitgerecht verfügbar ist. Der zeitliche Rahmen für gemeindliche Kapitalanlagen wird daher auch durch die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Liquidität und zur angemessenen Liquiditätsplanung bestimmt (vgl. § 75 Absatz 6 und § 89 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde hat zudem als Anleger eine Schlüsselposition bei der Auswahl der ihr angebotenen Finanzprodukte inne. Sie muss daher bei ihren Anlageentscheidungen bzw. dem Erwerb von Kapitalanlagen in der Lage sein, eine nachvollziehbare Anlageentscheidung zu treffen. Sie muss als Anleger gegenüber dem Verkäufer eines Finanzproduktes ihren Informationsstatus offenlegen und eindeutig klären, dass bei dem zu erwerbenden Finanzprodukt keine unverhältnismäßigen Risiken für sie als Anleger bestehen. Sie muss sich ausreichende Kenntnis über den Zusammenhang zwischen der angebotenen Rendite und dem Ausfallrisiko verschaffen, denn sie trägt für ihre Anlageentscheidung die Verantwortung.

Die Verantwortlichkeiten und Entscheidungszuständigkeiten sollen möglichst so gewählt und festgesetzt werden, dass notwendige Entscheidungen zu den gemeindlichen Geldanlagen zur „richtigen“ Zeit und sachlich vertretbar getroffen werden können. Erforderliche Absprachen und Zustimmungen zur Erfüllung örtlicher Erfordernisse bei

Geldanlagen müssen so gesetzt werden, dass unnötige Zeitverzögerungen vermieden werden und sich nicht zulasten der Gemeinde auswirken.

### **2.2.1.2 Der Begriff „Geldanlage“**

Der Umgang der Gemeinde mit Kapital wird auch durch den Begriff „Geldanlage“ geprägt. Dieser Begriff kann einerseits den Austausch von Geldvermögen in Sachvermögen umfassen, er kann aber auch das zeitliche i. d. R. befristete Aufbewahren von Geldvermögen durch Dritte beinhalten. Zudem wird der Begriff auch für die Bezeichnung von Finanzprodukten verwendet. Im Sinne der haushaltswirtschaftlichen Vorschrift wird unter dem Begriff ausschließlich das befristete Aufbewahren von Geldvermögen der Gemeinde zu verstehen. Das Halten von Sachvermögen allein Renditezwecken oder wegen Wertsteigerungen stellt keine Geldanlage dar. Dieser Vermögenszweck würde auch nicht mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang stehen.

Die Verwendung des Begriffs „Geldanlage“ bei gemeindlichen Vermögen bedingt dabei nicht, dass bei der Anlage von Kapital der Gemeinde nur ein Bezug zum Geldmarkt bestehen muss. Innerhalb des Finanzmarktes kann unter Berücksichtigung der zeitlichen Festlegungen zwischen dem Geldmarkt und dem Kapitalmarkt unterschieden werden. Der Kapitalmarkt unterscheidet sich dabei vom Geldmarkt durch eine längere Fristigkeit der Geldanlagen, z. B. über einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren. Die Gemeinde hat bei einer Geldanlage jedoch zu entscheiden, ob deren Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Anlagevermögen“ oder im Bereich „Umlaufvermögen“ zu erfolgen hat.

### **2.2.1.3 Die ausreichende Sicherheit**

#### **2.2.1.3.1 Die allgemeinen Anforderungen**

Die möglichen Anlageformen muss die Gemeinde danach auswählen, ob dabei das gemeindliche Kapital ausreichend sicher ist. Dadurch kommt der Grundsatz der Kapitalerhaltung zur Anwendung. Die Gemeinde darf daher nur Anlageformen für eine Geldanlage auswählen, bei denen der Kapitalerhalt gewährleistet wird. Das gemeindliche Kapital muss dabei jedoch nicht zwingend mündelsicher angelegt sein, auch wenn der Gesetzgeber der Sicherheit eine größere Wertigkeit beigemessen hat, als der Ertragserzielung.

Das Gebot erfordert jedoch von der Gemeinde, auch im eigenen Interesse, dass ein längerfristiges Konzept für jede Geldanlage darüber besteht, wie die "ausreichende Sicherheit" gewährleistet werden soll. Darin muss ggf. auch zwischen realer und nomineller Kapitalerhaltung differenziert werden. Die Pflicht der Gemeinde, eine ausreichende Sicherheit bei ihren Geldanlagen zu gewährleisten, erfordert, dass die Gemeinde geeignete Maßnahmen ergreift, dass Sicherheitsrisiken, die zu einer Gefährdung ihrer Geldanlage führen können, möglichst von Anfang an ausgeschlossen sind.

Die Gemeinde muss daher nicht nur die Sicherungssysteme derjenigen kennen, denen sie ihr Kapital anvertraut, sondern auch die Auswirkungen daraus auf die mögliche Ertragserzielung. Auf ausreichende Sicherheit der Geldanlage bedacht zu sein, gehört z. B. auch, sich bei unabhängigen Quellen zu informieren und die Anlagen breit streuen. Mögliche Risiken können nicht vollständig ausgeschlossen, sondern nur abgemildert werden. Für die Gemeinde ist es nicht verboten, im Rahmen der ihrer Finanzgeschäfte vertretbare Risiken einzugehen. Die Gemeinde darf jedoch nicht allein oder nicht vorrangig daraufsetzen, dass in absehbarer Zeit eine Werterhöhung zu erreichen ist und realisiert werden kann.

Die Gemeinde muss bereits bei einer vermögensmäßigen Absicherung eine Einschätzung vornehmen, ob und in welchem Umfang künftig ein Vorteil oder ein Nachteil für sie entstehen wird. Mögliche Nachteile bzw. sollten der Gemeinde bekannt und beherrschbar sein sowie von ihr möglichst begrenzt werden Die Gemeinde muss deshalb

für die Anlage von Kapital auch vertretbare örtliche Rahmenbedingungen schaffen. Aus solchen Vorgaben folgt, dass von der Gemeinde grundsätzlich keine Finanzgeschäfte getätigt werden dürfen, bei denen ein erhöhtes Risiko für die Gemeinde besteht, durch das das angelegte Kapital gemindert oder insgesamt aufgezehrt werden könnte (Verlustrisiko).

#### **2.2.1.3.2 Die nicht zulässige Negativrendite**

Die Gemeinde darf grundsätzlich keine Finanzgeschäfte tätigen, bei denen ein erhöhtes Risiko für die Gemeinde besteht, dass das angelegte Kapital im Zeitverlauf gemindert oder insgesamt aufgezehrt werden könnte (Verlustrisiko). Sie darf deshalb bei einer Kapitalanlage auch nicht von Anfang an einplanen, dass sie das einem Dritten zur Anlage überlassene Kapital nach einer vereinbarten Vertragslaufzeit nicht in vollem Umfang zurückerhält. Bei einem derartigen Angebot wird vielfach nicht nur darauf verzichtet, der Gemeinde als Kapitalgeber Zinsen zu zahlen, sondern es soll auch ein Anteil des Kapitals einbehalten und nicht zurückgegeben werden.

Die dadurch entstehende finanzielle „Zusatzleistung“ der Gemeinde im Rahmen ihrer Kapitalanlage wird als „Negativrendite“ bezeichnet. Sie wird i. d. R. wie ein „negativer“ Zinssatz festgelegt. Die Zusatzleistung kann dabei in einer Größenordnung angegeben werden, die mathematisch unter „Null“ liegt. Die Unzulässigkeit derartiger Finanzgeschäfte verbietet auch eine Berücksichtigung einer „Negativrendite“ bei der gemeindlichen Bilanzierung. Die Gemeinde muss bei ihren Finanzgeschäften sicherstellen, dass kein Kapitalverlust eintritt. Sie darf daher den Bilanzansatz nur dann mindern, wenn zu ihren Lasten tatsächlich ein Kapitalverlust eingetreten ist.

#### **2.2.1.4 Der angemessene Ertrag**

##### **2.2.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die möglichen Anlageformen muss die Gemeinde auch danach auswählen, ob dabei das gemeindliche Kapital einen angemessenen Ertrag erbringt (Rendite). Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass der Gesetzgeber der Sicherheit eine größere Wertigkeit beigemessen hat, als der Ertragserzielung. Es sollte daher von der Gemeinde für ihre Geldanlagen ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Anlagebedingungen "Sicherheit", "Ertragserzielung" und "Verfügbarkeit" geschaffen werden.

Die Gemeinde soll deshalb keine „hohen“ Zinsen bei ihren Kapitalanlagen fordern, wenn dadurch das Risiko für die Gemeinde entsteht, dass die betreffende Kapitalanlage dann nicht mehr dem allgemeinen Sicherheitsanforderung entspricht. Aus der Nachrangigkeit der Ertragserzielung folgt dabei, dass gemeindliches Kapital nicht von der Gemeinde mit dem ausschließlichen Zweck angelegt werden darf, einen höchstmöglichen Ertrag zu erzielen.

Die Gemeinde muss bei ihrer Kapitalanlage vielmehr berücksichtigen, dass ebenso wie das sonstige gemeindliche Vermögen, die Anlage von Kapital der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde sowie dem Liquiditätserhalt in ausreichendem Maße dienen muss. Sie hat daher im Zusammenhang mit ihren Kapitalanlagegeschäften immer eine Abwägung zwischen den Sicherheitsgesichtspunkten und Ertragsmöglichkeiten sowie der rechtzeitigen Verfügbarkeit vorzunehmen.

Zur Beurteilung eines angemessenen Ertrages des gemeindlichen Kapitals muss die Gemeinde die Kosten kennen, die mit einer Kapitalanlage verbunden sind. Sie muss sich über alle anfallenden Kosten informieren, um eine sinnvolle Entscheidung treffen zu können. Die Gemeinde soll sich daher über die Kosten nach ihren Arten und in ihrer Höhe sowie über die höchstmöglichen Kosten und über die Mindestkosten informieren, z. B. in Prozent des Anlagebetrages. Sie sollte sich aber auch darüber informieren, ob eine Gebühr für die Aufbewahrung des Kapitals erhoben wird. Ein Verweis des Verkäufers auf ein vorhandenes Preis- und Leistungsverzeichnis ist dabei nicht als ausreichend anzusehen.

#### **2.2.1.4.2 „Negative Einlagezinsen“**

Im Rahmen von Finanzgeschäften können Finanzdienstleister für die Anlage von gemeindlichem Kapital neben den von ihnen zu zahlenden (positiven) Zinsen zusätzlich von der Gemeinde besondere Entgelte für die „Kapitalaufbewahrung“ bzw. „Kapitalüberlassung“ verlangen. Diese Entgelte werden oftmals in einer Größenordnung wie Zinsen mit betragsmäßigen Wertgröße unter null Prozent angegeben und werden entgegen den Zinszahlungen vom Kapitalnehmer an den Kapitalgeber gezahlt. Sie werden daher oftmals als „Negative Zinsen“ bezeichnet. Bei gemeindlichen Kapitalanlagen sind derartige Entgelte als „Negative Einlagezinsen“ nicht ausgeschlossen.

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung dieser finanziellen Gegebenheiten muss durch die Gemeinde ein Zusammenhang zwischen den Entgelten und ihrer Kapitalanlage bestehen, um die richtige Zuordnung vornehmen zu können. Für die Gemeinde stellen „negative Einlagezinsen“ grundsätzlich keine entstandenen Finanzaufwendungen dar, die abweichend vom Bruttoprinzip erzielte Finanzerträge mindern. Für jede Kapitalanlage muss unter Einbeziehung der vertraglichen Gestaltungen im Einzelnen geklärt werden, ob und auf welche Art und Weise die Gemeinde zur Leistung von „negativen Zinsen“ an den Kapitalnehmer verpflichtet ist.

Ein Geldinstitut als Kapitalnehmer kann z. B. „Negative Einlagezinsen“ in Form einer gesondert zu leistenden „Guthabengebühr“ bzw. „Aufbewahrungsgebühr“ von der Gemeinde fordern. In diesen Fällen entstehen für die Gemeinde zusätzliche Aufwendungen, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nicht als „Zinsaufwendungen“, sondern als „Sonstige Finanzaufwendungen“ zu erfassen sind, auch wenn die Aufwendungen haushaltsrechtlich der gleichen Haushaltsposition zugeordnet worden sind (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 17 GemHVO NRW).

In einer Vereinbarung der Gemeinde kann aber auch vorgesehen sein, dass „Negative Einlagezinsen“ in Form einer unmittelbaren Anrechnung auf die Kapitalanlage „erhoben“ werden. Bei einer derartigen Form entsteht durch die „Negativen Zinsen“ ein Kapitalverlust für die Gemeinde, der zu einer Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlagen in der Bilanz führt. Die Gemeinde muss jedoch aus Gründen der ausreichenden Sicherheit bei einer Kapitalanlage einen Verlust an dem verfügbaren Kapital nicht hinnehmen.

Die haushaltsrechtliche Möglichkeit, dass Aufwendungen aus einem Vermögensverlust (Wertberichtigung) unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verrechnen sind, steht der Einhaltung der Sicherheit bei gemeindlichen Kapitalanlagen nicht entgegen (vgl. § § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann daher unter möglichen Verlusten eine Kapitalanlage nur vornehmen, wenn von ihr eine ggf. geforderte zusätzliche Finanzleistung wirtschaftlich ist und dadurch kein Verlust am abgelegten Kapital entsteht.

#### **2.2.1.5 Die Rahmenbedingungen**

##### **2.2.1.5.1 Die Eckpunkte für Geldanlagen**

Für die längerfristige Anlage von Kapital soll die Gemeinde sachgerechte und vertretbare Rahmenbedingungen in eigener Verantwortung und unter Beteiligung ihrer Vertretungskörperschaft schaffen, um auch bei der Verwaltung ihrer Geldanlage in eigener Verantwortung die haushaltsrechtlichen Vorgaben einzuhalten, dass bei Geldanlagen auf eine ausreichende Sicherheit und einen angemessenen Ertrag zu achten ist. Für die Gemeinde sind auch die bankrechtlichen Gegebenheiten nicht unbeachtlich. Eine Kapitalhingabe mit Rückgabeverpflichtungen des Dritten, die den schuldrechtlichen Bedingungen eines gewährten Darlehens entsprechen, führt nicht zu einem entsprechenden Ansatz unter dem Posten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ in der gemeindlichen Bilanz.

Die Gemeinde kann Dritte mit der Anlage von gemeindlichem Kapital sowie mit der Bewertung der Chancen und Risiken von geeigneten Anlageformen beauftragen. Diese Beauftragung entbindet jedoch die Gemeinde nicht von



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

ihrer Gesamtverantwortung für die Anlage ihres Kapitals. Besondere Eckpunkte dazu werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 161).

<b>ECKPUNKTE FÜR GEMEINDLICHE GELDANLAGEN</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Örtlicher Anlagerahmen</b>	<p>Der örtliche Rahmen für die Anlage von Kapital, das nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt wird, muss eigenverantwortlich abgegrenzt und festgelegt werden. Er soll auf örtlichen Anlagezielen und Anlagegrundsätzen sowie der gesamten Liquiditätsplanung und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Entwicklung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage aufbauen. Der Anlagerahmen ist unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse eigenverantwortlich auszugestalten.</p> <p>Die Anlage von Kapital hat mit der gebotenen Sachkenntnis und Sorgfalt zu erfolgen. Auf der Grundlage örtlich festgelegter Anlageziele und Anlagegrundsätze können die Gemeinden und Gemeindeverbänden das nicht benötigte Kapital in den Anlageformen anlegen, die von den kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen in Nordrhein-Westfalen bei solchen Geschäften nach § 16 Absatz 2 des Gesetzes über die kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen im Lande Nordrhein-Westfalen (VKZVKG) genutzt werden dürfen. Die örtlichen Anlageformen können dabei auf das Gesamtportfolio bezogen werden. Bei den Kapitalanlagen müssen die möglichen Risiken bekannt, begrenzt und beherrschbar sein. Die örtlichen Anlageentscheidungen sind ausreichend zu dokumentieren.</p>
<b>Kontrolle und Überwachung</b>	<p>Die Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Haushaltswirtschaft erfordert eine sachgerechte Kontrolle und Überwachung der Anlage von Kapital sowie auch der Tätigkeit beauftragter Dritter durch die Gemeinden und Gemeindeverbände. Die Kontrolle und Überwachung soll angepasst an die örtlichen Verhältnisse bestimmt und durchgeführt werden. Es ist dabei nicht ausreichend, die Kontrolle und Überwachung nur einmal jährlich vorzunehmen.</p> <p>Aus Gründen der Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Ablaufprozesses bei der Anlage von Kapital wird der Erlass einer örtlichen Anlagerichtlinie empfohlen. In der können unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse u. a. auch Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnisse festgelegt werden.</p>

*Abbildung 161 „Eckpunkte für gemeindliche Geldanlagen“*

Zur örtlichen Umsetzung durch die Gemeinde können von ihr als eine weitere Informationsgrundlage die Vorgaben für die Kapitalanlagen der Pensionsfonds herangezogen werden (vgl. Vorschriften der PFKapAV).

#### **2.2.1.5.2 Die Eckpunkte für die Risikobeurteilung**

Für die Risikobeurteilung der gemeindlichen Geldanlagen bietet sich die Einrichtung eines örtlich geeigneten Verfahrens durch die Gemeinde an. Das örtliche Verfahren muss dabei unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde sowie der Art und Komplexität der gemeindlichen Geldanlagen eine adäquate laufende Überwachung und Kontrolle gewährleisten, aber auch Risiken und Chancen möglichst im Voraus erkennen. Die Gemeinde muss daher über Informationen zur Art und Form der Kapitalanlagen verfügen, damit die gesetzlichen Vorgaben eingehalten sowie die notwendig werdenden Veränderungen vorgenommen werden können.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

Die Informationspolitik im Jahresabschluss darf dabei bei der Gemeinde nicht dazu führen, dass der Stand der gemeindlichen Kapitalanlagen nur einmal jährlich erhoben und darüber berichtet wird. Es sind vielmehr unterjährige Berichtspflichten notwendig, um den Sicherheitserfordernissen und den Ertragszwecken in ausreichendem Maße zu genügen. Die wichtigsten Eckpunkte werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 162).

<b>ECKPUNKTE FÜR EINE RISIKOBEURTEILUNG BEI GELDANLAGEN</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Konzeption</b>	Im Rahmen der Konzeption sind die Formen und Arten der örtlich zulässigen und geeigneten Geldanlagen zu definieren, aber auch die daraus entstehenden Risiken zu benennen sowie Anlagestrategien und ein Risikorisikomanagement zu entwickeln. Es gilt, eine intransparente und die Gemeinde belastende Kostenstruktur zu vermeiden.
<b>Beteiligungen</b>	In den Rahmen der örtlichen Verwaltungsorganisation ist das Anlagemanagement einzubinden und entsprechend seiner Bedeutung den Verantwortlichkeiten zuzuordnen. Dabei sind auch die örtlichen Entscheidungsstrukturen zu berücksichtigen sowie Risikostrategien einschließlich einer Berichterstattung festzulegen. Diese Vorgaben erfordern eine geeignete Organisationsstruktur und eine Managementstrategie sowie eine Überwachung und Kontrolle der Managementleistungen.
<b>Rahmen</b>	Der Rahmen für die Risikomess- und Risikosteuerungssysteme muss auf den örtlichen Anlagestrategien aufbauen und Methoden und Messzahlen zur Risikoidentifizierung und Risikoquantifizierung enthalten. Es müssen aber auch Mindestanforderungen darin enthalten sein, die z. B. bei Bedarf die Darstellung eines aktuellen Standes des Vermögens ermöglichen. Unter einer Zeitkomponente gilt es die Zahlungsströme aus der Geldanlage zu erfassen, um das Risikopotential unter Verwendung von Steuerungsgrößen zu bestimmen und den Anlagezeitraum näher zu konkretisieren.
<b>Tests</b>	Die örtlichen Verfahren bzw. die Methoden zur Risikomessung und Risikoüberwachung sind regelmäßig zu überprüfen. Insbesondere bedarf das Management der Anlagerisiken einer ständigen Überwachung einschließlich der Tests, auch unter Krisenszenarien. Die Inhalte und zeitlichen Vorgaben des Berichtswesens sowie die Verfügbarkeit der wesentlichen Daten müssen in die Überprüfung einbezogen werden.
<b>Krisenplan</b>	Die Erkenntnisse aus den Krisenszenarien sollen in einem Krisenplan münden, der abgestufte Maßnahmen für Ereignisse enthält, die einen „Notfall“ bewirken können. Dazu sind auch die dann geltenden Kommunikationswege einschließlich der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten zu bestimmen. Diese Unterlagen müssen ein Bestandteil der örtlichen Anlagerichtlinien sein.

*Abbildung 162 „Eckpunkte für eine Risikobeurteilung bei Geldanlagen“*

Bei der Gemeinde sind aufgrund von Geldanlagen auch besondere Kenntnisse für eine Risikobeurteilung erforderlich. Sie muss unter Berücksichtigung möglicher künftiger Entwicklungen die notwendige Risikostreuung vornehmen und dabei sicherstellen können, dass auf sich wandelnde wirtschaftliche und rechtliche Bedingungen bei der Anlage von Kapital angemessen reagiert wird. Für die Gemeinde bietet sich im Rahmen des Gesamtportfolios auch die Aufstellung einer Übersicht über ihre gesamten Kapitalanlagen an, aufgegliedert in Neuanlagen und Bestände, in Anlageformen und Laufzeiten, sodass jeweils der aktuelle Stand im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dargestellt werden kann.

### **2.2.1.5.3 Die Strategie „Kapitalschutz“**

Im Rahmen von gemeindlichen Kapitalanlagen sollen die unterschiedlichen Arten und Inhalte der Informationen, die der Gemeinde als Kapitalanleger verfügbar sind, grundsätzlich die Anlageentscheidungen verbessern bzw. auf eine breite Basis stellen. Gleichzeitig kann jedoch durch die Vielfalt der Informationen bei der Gemeinde eine vermeintliche Sicherheit entstehen, mit der Folge, „alles im Griff“ zu haben. Die Gemeinde sollte daher von Anfang an bei ihren Kapitalanlagen allgemein akzeptieren, dass die Entwicklungen auf den Kapitalmärkten grundsätzlich nicht berechenbar sind.

Für den Umgang mit gemeindlichen Kapitalanlagen sollte die Gemeinde daher eine Rationalität und Objektivität anstreben und darin den Kapitalschutz als Ziel und Strategie einbeziehen. Ihr Weg zur Entscheidung im Einzelfall einer Kapitalanlage wird dadurch nicht länger. Er wird aber breiter, weil von der Gemeinde auch stetig mögliche Alternativen zu prüfen sind. Das gemeindliche Vermögensmanagement sollte daher über Techniken verfügen, die eine Beurteilung einer Kapitalanlage nach Qualität und Quantität zulassen. Ein Maßstab im Sinne der Strategie „Kapitalschutz“ kann dabei eine messbare Wertentwicklung zum Abschlussstichtag sein.

Unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Prämisse, dass der Eckpunkt „Sicherheit“ einen Vorrang vor dem Eckpunkt „Ertrag“ hat, muss die gemeindliche Strategie für Kapitalanlagen auch beinhalten, Verluste möglichst auszuschließen. Für die Gemeinde ist es daher geboten, bereits beim Einstieg in eine Kapitalanlage auch ein Ausstiegsszenario aufzustellen und zu beurteilen. Ihre Kenntnisse müssen dabei ausreichend sein, um auch den Zeitpunkt für den Ausstieg bedarfsgerecht einschätzen zu können. Die Strategie „Kapitalschutz“ bedarf daher bei der Gemeinde auch einer Festlegung, mit welcher Konsequenz deren Umsetzung erfolgen soll.

### **2.2.1.6 Keine Geldanlagen**

#### **2.2.1.6.1 Die Beteiligung an einem Betrieb**

Mit einer Geldanlage wird durch die Gemeinde ein liquidierbarer Vermögensgegenstand erworben, z. B. ein Wertpapier. Dieser Erwerb erfolgt zum Zwecke der Wertsicherung des eingesetzten gemeindlichen Kapitals und soll grundsätzlich der Ertragserzielung dienen. Mit einer Beteiligung der Gemeinde an einem Betrieb wird zwar auch ein Vermögensgegenstand erworben, jedoch mit dem vorrangigen Zweck der Aufgabenerfüllung in Form der wirtschaftlichen Betätigung (vgl. §§ 107 und 108 GO NRW). Ein Dritter soll dadurch anstelle der Gemeindeverwaltung bestimmte gemeindliche Aufgaben erfüllen.

Der Anteilserwerb der Gemeinde erfolgt deshalb nicht zum Zwecke der Kapitalerhaltung und der künftigen bedarfsbezogenen Umwandlung in gemeindliche Liquidität. Die Ertragserzielung, die in beiden Formen der Kapitalhingabe der Gemeinde an einen Dritten ein wichtiger Zweck ist, begründet jedoch deswegen nicht für jede gemeindliche Kapitalhingabe die Form der „Geldanlage“. Die Einordnung einer Kapitalhingabe der Gemeinde in eine bestimmte (bankrechtlich abgegrenzte) Form setzt ein passendes Zusammenspiel unterschiedlicher Kriterien und Möglichkeiten für die Vertragspartner voraus.

Die beim Erwerb einer Beteiligung von der Gemeinde zu zahlende Einlage ist dabei nur eine Folge aus dem gemeindlichen Geschäftsvorfall bei einer Kapitalanlage. Sie verschiebt nicht die Prioritäten im Sinne der Erwerbszwecke für die Aufgabenerfüllung. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die gemeindliche Beteiligung zeitlich befristet wird. Der Erwerb einer Beteiligung durch die Gemeinde bzw. die Einzahlungspflicht der Gemeinde zum Bestehen ihrer Anteilsrechte stellen daher keine Geldanlage im Sinne der Vorschrift dar.

### **2.2.1.6.2 Die Gewährung von Darlehen**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung einem Dritten bei Bedarf eine Finanzleistung als Unterstützung gewähren, wenn der Dritte in die gemeindliche Aufgabenerfüllung eingebunden ist oder eine gemeindliche Aufgabe anstelle der Gemeinde erledigt. Die Gemeinde muss dazu im Einzelnen die Art der Finanzleistung, den Verwendungszweck und die Laufzeit, Nutzungszeit oder Verwendungsfrist gesondert festlegen bzw. mit dem Dritten vertraglich vereinbaren.

Die Gewährung einer Finanzleistung führt i. d. R. zu einem schuldrechtlichen Verhältnis zwischen der Gemeinde als Gläubiger und dem Dritten als Schuldner. In diesen Fällen hat die Gemeinde dem Dritten ein Darlehen gewährt, das für den Dritten zu betragsmäßig bestimmten Geldschulden gegenüber der Gemeinde als Gläubiger führt (vgl. § 488 BGB). Diese Sachlage liegt dann nicht vor, wenn die Gemeinde dem Dritten eine nicht rückzahlbare Zuwendung zu dessen Unterstützung gewährt hat.

Die schuldrechtlich geprägte Kapitalhingabe der Gemeinde an einen Dritten unterliegt den Formen der aus der allgemeinen Geldwirtschaft und erfolgt im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte. Dem Begriff „Darlehen“ unterfällt daher keine gemeindliche Kapitalanlage, die der Vermögensbildung der Gemeinde und der Sicherheit des eingesetzten Kapitals dient. Eine ausreichende dingliche oder schuldrechtliche Sicherung führt nicht zu einer Änderung in der Klassifizierung.

Einerseits würde die Nutzung einer Geldanlage in Form von Darlehen zu Einschränkungen bei der Gemeinde führen, denn ein Dritte dürfte nur in einem Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung das Kapital der Gemeinde entgegennehmen. Andererseits sollen bei einer gemeindlichen Geldanlage die ausreichende Sicherheit und ein angemessener Ertrag die ausschlaggebenden Kriterien für die Hingabe von Kapital an einen Dritten durch die Gemeinde sein.

## **2.2.2 Geldanlagen nach örtlichen Anlagegrundsätzen**

### **2.2.2.1 Die Ausgangslage**

#### **2.2.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die hervorgehobene Bedeutung der Sicherheit bei gemeindlichen Geldanlagen lässt gleichwohl zu, dass eine Gemeinde ihr Kapital nach besonderen Anlagegrundsätzen anlegt. Sie muss dabei möglichst einem spekulativen Charakter vorbeugen, sodass für die Gemeinde besondere Anlagen regelmäßig nur bei langfristig anzulegendem Kapital in Betracht kommen können. Die kurzfristig benötigten Geldmittel zur gemeindlichen Zahlungsabwicklung sind dafür grundsätzlich als ungeeignet anzusehen.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden, ob und welches Kapital der Gemeinde für eine mittel- und langfristige Geldanlage in Betracht kommen. Maßgeblich dafür ist grundsätzlich eine vorausschauende Gesamtbewertung ihres Portfolios im Rahmen der örtlichen Liquiditätsplanung und einer Bewertung der voraussichtlichen Entwicklung der gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage.

In die zu treffenden Entscheidungen sollte der Rat der Gemeinde eingebunden sein, sofern nicht bereits allgemeine Rahmenregelungen erlassen wurden, in denen auch das Zusammenwirken von Rat und Verwaltung bei geplanten Kapitalanlagen bestimmt wurde. Die Gemeinde kann außerdem Dritte mit der Anlage des gemeindlichen Kapitals sowie mit der Bewertung der Chancen und Risiken von Anlageformen beauftragen. Eine solche Beauftragung entbindet die Gemeinde jedoch nicht von ihrer Gesamtverantwortung für die Anlage ihres Kapitals.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 90 GO NRW**

Diese allgemeinen Grundlagen gelten entsprechend, wenn die Gemeinde ggf. Kapital anlegen will, das gemeinderechtlich einem ihrer Sondervermögen zuzurechnen ist (vgl. § 97 GO NRW).

### **2.2.2.1.2 Der Anlagerahmen des Runderlasses**

Für die Anlage von Kapital durch die Gemeinde wird durch den Runderlass "Kommunale Kapitalanlagen" vom 11. Dezember 2012 ein Rahmen für die Anlageformen gesetzt (vgl. SMBl. NRW. 641). Die Gemeinde kann, bezogen auf ihr Gesamtportfolio sowie auf der Grundlage örtlich festgelegter Anlageziele und Anlagegrundsätze ihr Kapital in den Anlageformen anlegen, die von den kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen in Nordrhein-Westfalen bei ihren Anlagegeschäften genutzt werden dürfen (vgl. § 16 Absatz 2 VKZVKG).

Die für die Gemeinde zulässigen Anlageformen entstehen aufgrund der für das Vermögen der Kassen zulässigen Anlageformen nach der Vorschrift des § 215 Absatz 1 und 2 VAG sowie der Anlageverordnung vom 20. Dezember 2001 (vgl. § 16 Absatz 2 VKZVKG). Die Nutzung dieser "versicherungstechnischen" Anlageformen kann jedoch für die Gemeinde aus haushaltsrechtlichen oder bankrechtlichen Gründen tatsächlich beschränkt oder eingeschränkt sein. Außerdem dürfen bei der Gemeinde die weiteren einschlägigen bundes- oder europarechtliche Vorschriften nicht außer Betracht bleiben.

Die Gemeinde darf z. B. ihr Kapital nicht an andere Gemeinden verleihen und deshalb auch ihr Kapital nicht in "Darlehen an Gemeinden" anlegen (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 3a AnIV - a. F. -). Entsprechend besteht eine Anlagebeschränkung für eine gemeindliche Kapitalanlage in "Darlehen an Unternehmen", sofern die betreffenden Betriebe keine gemeindlichen Aufgaben erfüllen (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 4 AnIV - a. F. -). Es bietet sich deshalb eine entsprechende Konkretisierung in den örtlichen Anlagerichtlinien der Gemeinde an.

Im Rahmen ihrer Gesamtverantwortung für ihr Vermögen und unter Beachtung ihrer Anlagerechte und Anlagepflichten muss die Gemeinde die zulässigen Möglichkeiten innerhalb des bestehenden Anlagerahmens prüfen und beurteilen und in ihren örtlichen Anlagerahmen übertragen. Sie sollte nicht nur die zulässigen Anlageformen konkret benennen, sondern auch eine angemessene Risikosteuerung vorsehen. Die Gemeinde kann im Einzelfall auch Abweichungen zulassen, jedoch sollte dann eine vorherige Beteiligung des Rates dazu erfolgen.

Die Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Haushaltswirtschaft erfordert von der Gemeinde, eine sachgerechte Kontrolle und Überwachung der Anlage von gemeindlichem Kapital vorzunehmen und die örtlich notwendigen rechtlichen und sachlich einwandfreien Voraussetzungen für die Kapitalanlage zu schaffen. Ebenso sind die notwendigen Dokumentationen über die Entscheidung einer Kapitalanlage zu führen, sondern auch begleitend über die Zinsen und Fälligkeiten. Eine entsprechende Dienstanweisung dürfte daher unerlässlich sein.

### **2.2.2.2 Die Pflichten der Gemeinde**

#### **2.2.2.2.1 Wichtige Anlagepflichten**

Der örtliche Rahmen für die Anlage von Kapital durch die Gemeinde, das nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt wird, muss von der Gemeinde eigenverantwortlich abgegrenzt und verbindlich festgelegt werden. Dieser Rahmen soll auf den örtlichen Anlagezielen und Anlagegrundsätzen sowie einer Gesamtschau der Liquiditätsplanung unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Entwicklung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage aufbauen. Der Anlagerahmen ist unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse und der nachfolgenden Grundsätze eigenverantwortlich auszugestalten.

Die Anlage von Kapital soll die Gemeinde mit der gebotenen Sachkenntnis und Sorgfalt vornehmen. Die Gemeinde kann dabei auf der Grundlage örtlich festgelegter Anlageziele und Anlagegrundsätze ihr nicht benötigtes Kapi-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 90 GO NRW**

tal unter den Bedingungen anzulegen, die von den kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen in Nordrhein-Westfalen bei solchen Geschäften zu beachten sind. Die Gemeinde kann daher ihr Kapital in Anlageformen unter Beachtung der Vorschrift des § 16 Absatz 2 des Gesetzes über die kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen im Lande Nordrhein-Westfalen (VKZVKG) anlegen. Sie kann dabei die zulässigen Anlageformen auf ihr gemeindliches Gesamtportfolio beziehen.

Die Gemeinde kann im Rahmen von Kapitalanlagegeschäften dann vertretbare Risiken eingehen, wenn diese mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen sowie den örtlichen Anlagegrundsätzen vereinbar sind. Sie sollte daher klare und eindeutige Anlagegrenzen bestimmt haben. Bei den längerfristigen Kapitalanlagen müssen der Gemeinde die möglichen Risiken bekannt sein, von ihr begrenzt werden und von ihr beherrschbar sein bzw. beherrscht werden können. Sie hat die örtlichen Anlageentscheidungen ausreichend und nachvollziehbar in ihrer Finanzbuchhaltung zu dokumentieren. Die Gemeinde muss zudem eine sachgerechte und regelmäßige Kontrolle und Überwachung der Anlage von Kapital sowie ggf. auch der Tätigkeit beauftragter Dritter vornehmen.

Die Kontrolle und Überwachung soll dabei angepasst an die örtlichen Verhältnisse bestimmt und durchgeführt werden. Die Gemeinde darf die Kontrolle und Überwachung jedoch nicht nur einmal jährlich vorzunehmen, sondern soll regelmäßig tätig werden. Eine solche Regelmäßigkeit wird z. B. bundesrechtlich dadurch gefördert, dass die Gemeinde im Rahmen der amtlichen Finanzstatistik ihre finanziellen Transaktionen vierteljährlich zu erfassen und den zuständigen Stellen zu melden hat. Sie muss zudem jährlich besondere Angaben zum Stand ihrer Finanzaktiva machen (vgl. § 5 FPStatG).

Aus den gesamten örtlichen Anlagebedingungen heraus bietet sich eine örtliche Anlagerichtlinie für die Gemeinde an. Sie kann zur Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Ablaufprozesses bei der Anlage von gemeindlichem Kapital beitragen, bestimmte Handlungsweisen und Entscheidungsprozesse in Risikofällen festlegen sowie die Verantwortlichkeiten im Einzelnen abgrenzen. In einer solchen Richtlinie sollten deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse auch die Entscheidungsbefugnisse der Verantwortlichen festgelegt werden.

### **2.2.2.2 Wichtige Informationspflichten**

Die Gemeinde entscheidet über die Anlage von Kapital in eigener Verantwortung. Sie muss sich deshalb über die Wirkungen sowie die haushaltsmäßigen Auswirkungen von Kapitalanlagen ausreichende Kenntnisse und Informationen verschaffen, bevor sie die Entscheidung darüber trifft. Dazu gehören ausreichende Kenntnisse über das Risikopotential insgesamt, das Verlustrisiko, die Marktwerte sowie über Zahlungspflichten. Im Rahmen einer Beratung sollte sich die Gemeinde zudem Klarheit über ihren Wissensstand verschaffen und ggf. weitere Informationen über die möglichst realistischen Wirkungen einer Kapitalanlage einholen.

Für den Vertragspartner der Gemeinde besteht in diesem Zusammenhang eine Beratungs- bzw. Aufklärungspflicht, denn er muss von seinem Kunden alle Informationen über Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf Geschäfte mit Kapitalanlagen, über Anlageziele und finanzielle Verhältnisse einholen, um dem Kunden die für ihn geeignete Anlageform empfehlen zu können. Gegenüber der Gemeinde ist der Vertragspartner außerdem verpflichtet, der Gemeinde rechtzeitig und in verständlicher Form die notwendigen Informationen ausreichend und angemessen zur Verfügung zu stellen.

Im Rahmen einer solchen Beratung soll erreicht werden, dass die Gemeinde als Kunde nach vernünftigem Ermessen die Art und die Risiken der ihr angebotenen oder von ihr nachgefragten Arten von Kapitalanlagen versteht und auf dieser Grundlage ihre Entscheidung treffen kann. Die Informationen müssen sich dabei z. B. auch auf das Unternehmen und seine Dienstleistungen, die Arten von Finanzinstrumenten und die vorgeschlagene Anlagestrategie einschließlich der damit verbundenen Risiken, aber auch auf die Kosten und Nebenkosten beziehen (vgl. § 31 Absatz 3 WPHG). In diesem Zusammenhang sind die Vorschriften des Vermögensanlagengesetz-

zes für die Gemeinde nicht von Relevanz, denn die Vorgaben finden auf Gemeinden keine Anwendung (vgl. § 7 Nummer 7b VermAnlG).

### **2.2.3 Die Geldanlage in Unternehmen**

Der Gemeinde werden durch die haushaltsrechtliche Vorschrift keine unmittelbaren Vorgaben gemacht, wo und in welcher Form eine Geldanlage zulässig ist. Je nach von der Gemeinde gewählten Anlageformen können jedoch zusätzliche Bedingungen von der Gemeinde zu erfüllen sein. Eine derartige Sachlage entsteht z. B., wenn die Gemeinde nicht aktuell benötigte Finanzmittel als Geldanlage an ein Unternehmen geben will. In diesen Fällen hat die Gemeinde nicht nur zu prüfen, ob die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen für Kapitalanlagen eingehalten werden, sondern sogar vorrangig, ob die Geldhingabe an ein Unternehmen mit Anteilsrechten verknüpft ist, deren Erwerb gemeindegewirtschaftlich zulässig sein muss (vgl. §§ 107 ff. GO NRW).

Eine zulässige wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde muss nicht zwangsläufig in der Errichtung eines gemeindlichen Unternehmens bestehen. Sie kann auch in Form einer Beteiligung der Gemeinde an einem bereits bestehenden Unternehmen erfolgen (erstmalig oder durch Erhöhung des Anteils). Die finanzwirtschaftliche Zuführung von Kapital in ein Unternehmen führt unmittelbar zu diesen Folgen. Der Eintritt einer wirtschaftlichen Betätigung durch eine Geldhingabe in ein Unternehmen ist nicht davon abhängig, ob die Gemeinde nur eine „reduzierte“ Absicht im Blickfeld hat und den Focus auf die „Geldanlage“ gelegt hat.

Bei gemeindlichen Kapitalanlagen in Unternehmen führt daher die Verknüpfung zwischen der Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und den gemeinderechtlichen Bedingungen für die wirtschaftliche Betätigung dazu, dass bei der Gemeinde die Zulässigkeit für eine wirtschaftliche Betätigung gegeben sein muss, bevor die Entscheidung über die Anlage von Kapital getroffen werden kann. Erst dann kann die Gemeinde prüfen, ob und in welcher Form sie ihr nicht benötigtes Kapital anlegen will. Die Gemeinde hat über die Kapitalanlagen in Unternehmen eigenverantwortlich zu entscheiden, muss dabei beachten, dass sie eine veränderte Beteiligung an einem Unternehmen ihrer Aufsichtsbehörde anzeigen muss (vgl. § 115 GO NRW).

Mit einer Geldanlage wird durch die Gemeinde ein Vermögensgegenstand erworben, z. B. durch den Kauf eines Wertpapiers. Dieser Erwerb soll dabei grundsätzlich zum Zwecke der Wertsicherung und der Ertragserzielung erfolgen. Mit einer Beteiligung an einem Betrieb wird zwar auch ein Vermögensgegenstand erworben, jedoch mit dem Zweck der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Form der wirtschaftlichen Betätigung (vgl. §§ 107 und 108 GO NRW). Ein Dritter soll dadurch bestimmte gemeindliche Aufgaben erfüllen.

### **2.2.4 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i. d. R. aus der Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde, die in eine zu aktivierende Finanzanlage umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen haushaltsrechtlich eine gemeindliche Investition dar. Der dafür notwendige Zahlungsvorgang ist im gemeindlichen Finanzplan unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ zu veranschlagen und von der Gemeinde entsprechend in der Finanzrechnung nachzuweisen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Zuordnung einer Kapitalanlage der Gemeinde lässt den Schluss zu, dass dadurch auch eine Kreditfinanzierung für eine gemeindliche Kapitalanlage zulässig ist, denn die Gemeinde darf Kredite für Investitionen aufnehmen (vgl. § 86 GO NRW). Die Kreditaufnahme setzt einmal voraus, dass das angelegte Kapital künftig für Investitionen einzusetzen ist. Zudem dürfen der Kreditaufnahme die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nicht entgegenstehen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 90 GO NRW**

Die Gemeinde muss daher bei einer Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage klären, ob eine andere Finanzierung nicht möglich oder unzweckmäßig wäre (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Beim Erwerb einer Kapitalanlage durch die Gemeinde muss daher im Einzelfall geprüft und bewertet werden, ob eine Sachlage vor Ort gegeben ist, die zur Unzulässigkeit der Kreditaufnahme führt. In die Prüfung einer geplanten gemeindlichen Kapitalanlage ist auch der künftige Verwendungszweck des angesammelten Kapitals einzubeziehen.

Im Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung einer Kapitalanlage muss das angesammelte Kapital künftig für gemeindliche Investitionen verwendet werden. Die formale Art „Kapitalanlage“ ist allein nicht ausreichend, um eine Fremdfinanzierung einer Kapitalanlage im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW vornehmen zu können. Eine fremdfinanzierte Kapitalanlage der Gemeinde ist deshalb nicht zulässig anzusehen, wenn die Kapitalanlage dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aufgrund zahlungswirksamer Aufwendungen zu ermöglichen. Mit einem solchen Zweck verliert bereits der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine zulässige Kreditaufnahme.

In diesem Sinne wäre bei einer Fremdkapitalfinanzierung der Kapitalanlage auch der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit tangiert (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW). Außerdem könnte bei einer solchen Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage das Spekulationsverbot berührt sein, wenn unterstellt werden kann, dass die Kapitalanlage vorrangig der Erzielung eines Gewinns aus der Differenz zwischen den Kreditkosten und dem Zinsertrag dient, und dabei auf die weitere „ungewisse“ Zinsentwicklung gesetzt wird. Andererseits dient aber eine solche Differenz erst einmal dazu, eine „Wirtschaftlichkeit“ der Kapitalanlage anzunehmen.

Diese Voraussetzungen bedingen, dass der Erwerb einer Kapitalanlage auch nicht mit solchen Fremdmitteln finanziert werden darf, die von der Gemeinde zur Sicherung ihrer Liquidität aufgenommen werden können (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese Fremdmittel dienen bei der Gemeinde der Verstärkung ihrer Zahlungsmittel zur Erfüllung ihrer fälligen Auszahlungsverpflichtungen und damit der Aufrechterhaltung der gemeindlichen Zahlungsfähigkeit. Die Fremdfinanzierung hat daher im Zusammenhang mit den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung nicht den Zweck, die haushaltmäßige Finanzierung der Gemeinde sicherzustellen.

### **2.2.5 Die bankrechtliche Kundeneinstufung**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Kreditaufnahme ist von Bedeutung, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen nach dem Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz verpflichtet sind, ihre Kunden anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Die Bestimmungen wirken sich auf die Bankleistungen aus, bei denen das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten zu beachten sind.

Ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, muss von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Dazu gehört, dass der Kunde auch die mit einem solchen Geschäft verbundenen Anlagerisiken versteht. Erlangt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben (vgl. die Einzelvorschriften des o. a. Gesetzes).

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht hat in ihrem Schreiben vom 25.06.2010 gegenüber den Verbänden der für Finanzdienstleistungsunternehmen und der Kreditwirtschaft klargestellt, dass eine Gemeinde als Privatkunde im Sinne des § 31a Absatz 3 WpHG anzusehen ist und nicht als professioneller Kunde zu behandeln ist. Es gilt daher grundsätzlich auch für die Gemeinde, dass sich das Ergebnis eines gemeindlichen „Privatkunden-Auftrages“ am Preis und an den Kosten des Finanzinstrumentes orientieren muss (vgl. § 33a Absatz 3



WpHG). Außerdem besteht die Pflicht eines Wertpapierdienstleistungsunternehmens gegenüber der Gemeinde, diese ggf. auch über mögliche Probleme zur Ausführung der gemeindlichen Aufträge unter Anwendung der Grundsätze der bestmöglichen Ausführung zu unterrichten.

Die Gemeinde hat aber auch die Möglichkeit, sich als professioneller Kunde einstufen zu lassen. In diesen Fällen muss das Wertpapierdienstleistungsunternehmen die Gemeinde schriftlich darauf hinweisen, dass mit der Änderung dieser Einstufung auch die Schutzvorschriften für Privatkunden nicht mehr gelten. Die Gemeinde muss dazu ihr Einverständnis geben und diese Sachlage schriftlich bestätigen. Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde steht einer späteren Rückstufung zum Privatkunden nicht entgegen, sofern die Gemeinde danach verlangt (vgl. gem. § 31a Absatz 6 WpHG).

## **2.2.6 Die Beteiligung eines Finanzanlagevermittlers**

### **2.2.6.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Zusammenhang mit einer von der Gemeinde beabsichtigten Kapitalanlage kann die Gemeinde auch unter Beteiligung eines Finanzmaklers die passende Anlageform auswählen. In diesen Fällen sollte die Gemeinde ausreichende Kenntnis darüber haben, ob der Finanzanlagevermittler die erforderlichen Erlaubnisse besitzt und über eine ausreichende Sachkunde verfügt. Er bedarf z. B. einer schriftlichen Erlaubnis nach dem Kreditwesengesetz, wenn er gewerbsmäßig oder in einem Umfang, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, Bankgeschäfte betreiben oder Finanzdienstleistungen erbringen will. Die Gemeinde kann ggf. auch sachbezogene Informationen aus dem Vermittlerregister einholen (vgl. § 11a GewO).

Ein von der Gemeinde beauftragter Finanzanlagevermittler muss ab dem Jahr 2016 über eine Erlaubnis nach §34f und § 34g GewO verfügen, um Anleger beraten und Finanzanlagen vermitteln zu können. Der Erlaubnistatbestand umfasst besondere Bereiche von Anlageprodukten, z. B. offenes und geschlossenes Investmentvermögen nach dem Kapitalanlagegesetzbuch sowie Vermögensanlagen nach § 1 Absatz 2 VermAnlG. Bei der Erlaubnis wird zudem nicht zwischen einer Honorar- oder einer Provisionsvermittlung unterschieden.

Ein Finanzanlagevermittler muss zum Erhalt einer Erlaubnis über die erforderliche Sachkunde verfügen, einen Nachweis über geordnete Vermögensverhältnisse erbringen sowie eine Vermögensschadenshaftpflichtversicherung abgeschlossen haben. Eine juristische Person als Finanzanlagevermittler muss sowohl Unterlagen für die juristische Person als Antragsteller als auch für die vertretungsberechtigten Personen vorlegen.

Ein Finanzanlagevermittler, der über eine Anlagenvermittlung auch noch eine Abschlussvermittlung vornimmt, bedarf zudem einer Erlaubnis nach § 32 KWG. Von einer Abschlussvermittlung kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn der Finanzanlagevermittler in fremden Namen und für fremde Rechnung (also für die Gemeinde) am Markt Finanzprodukt beschafft oder veräußert und nicht nur die Aufträge von der Gemeinde entgegennimmt und weitervermittelt.

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang auch beachten, dass Personen, die im Rahmen ihrer Berufs- und Geschäftstätigkeit eine Information über Finanzinstrumente erstellen, die direkt oder indirekt eine Empfehlung für eine bestimmte Anlageentscheidung enthält (Finanzanalyse), zu der erforderlichen Sachkenntnis, Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit verpflichtet sind (vgl. § 34b Absatz 1 WpHG). Im Rahmen einer Vermittlung hat der Vermittler gegenüber der Gemeinde als Anleger zudem besondere Informations-, Beratungs- und Dokumentationspflichten (vgl. Abschnitt 4 der FinVermV). Bei der Gemeinde sollte auch die FinAnV Beachtung finden, damit mögliche Interessenkonflikte vermieden werden.

Zu den gemeindlichen Informationserfordernissen bzw. zu ihrer Überwachung und Kontrolle bei Geldanlagen unter der Beteiligung eines Finanzanlagevermittlers sollte ggf. auch die Einholung von Informationen über das

Ergebnis einer Prüfung des Finanzanlagevermittlers gehören. Der Vermittler muss für jedes Kalenderjahr die Einhaltung der sich aus den §§ 12 bis 23 FinVermV ergebenden Verpflichtungen durch einen geeigneten Prüfer prüfen lassen (vgl. § 24 Absatz 1 FinVermV). Der Prüfungsbericht hat einen Vermerk darüber zu enthalten, ob und gegebenenfalls welche Verstöße des Gewerbetreibenden festgestellt worden sind und ist der für die Erlaubniserteilung zuständigen Behörde zu übermitteln.

#### **2.2.6.2 Die Informationspflichten des Vermittlers**

Der Vermittler muss der Gemeinde statusbezogene Informationen in Schriftform übermitteln, wenn die Gemeinde nicht ausdrücklich eine mündliche Information wünscht (vgl. § 12 FinVermV). Vor Abschluss des Finanzgeschäftes muss die Gemeinde zudem über die Risiken der angebotenen oder vom Anleger nachgefragten Finanzanlage informiert werden. Die ihr zur Verfügung zu stellenden Informationen müssen so gefasst sein, dass die Gemeinde als Anleger nach vernünftigem Ermessen die Art und die Risiken der Finanzanlagen verstehen und auf dieser Grundlage ihre Anlageentscheidung treffen kann.

Die Beschreibung der Risiken kann dabei an der Art der Finanzanlage und den Kenntnissen des Anlegers ausgerichtet werden (vgl. § 13 FinVermV). In Bezug auf Finanzanlagen hat ein Finanzanlagenvermittler im Rahmen seiner Anlageberatung alle Informationen über die Kenntnisse und Erfahrungen des Anlegers, seine Anlageziele und seine finanziellen Verhältnisse einzuholen, die erforderlich sind, um der Gemeinde als Anleger eine für ihn geeignete Finanzanlage empfehlen zu können (vgl. § 16 FinVermV).

Die Gemeinde muss dabei auch über die Kosten und Nebenkosten informiert werden, z. B. über den Gesamtpreis, den der Anleger im Zusammenhang mit der Finanzanlage und den Dienstleistungen des Vermittlers zu zahlen hat, einschließlich aller damit verbundenen Gebühren, Provisionen, Entgelte und Auslagen. Sofern dabei ein Teil des Gesamtpreises in einer Fremdwährung zu zahlen oder in einer anderen Währung als in Euro dargestellt ist, müssen die betreffende Währung und der anzuwendende Wechselkurs sowie die damit verbundenen Kosten gegenüber der Gemeinde angegeben werden.

#### **2.2.6.3 Die Auskunftspflichten der Gemeinde**

Der von der Gemeinde beauftragte Vermittler hat im Rahmen seiner Anlageberatung auch Informationen über die Kenntnisse und Erfahrungen der Gemeinde als Anleger in Bezug auf die möglichen Finanzanlagen, die Anlageziele der Gemeinde und die finanziellen Verhältnisse einzuholen, die erforderlich sind, um der Gemeinde eine für sie geeignete Finanzanlage empfehlen zu können. Das Ziel dabei ist, dass die vom Vermittler empfohlene Finanzanlage den Anlagezielen des Anlegers entspricht und die hieraus erwachsenden Anlagerisiken verstanden und entsprechend den Anlagezielen finanziell tragbar sind.

Ein weiteres Ziel ist dabei, dass der Vermittler der Gemeinde nur solche Finanzanlagen empfehlen darf, die er nach den ihm vorliegenden Informationen über die Gemeinde für ihn geeignet hält. In den Fällen, in denen der Vermittler zu der Auffassung gelangt, dass die von der Gemeinde gewünschte Finanzanlage für die Gemeinde nicht angemessen ist, hat er die Gemeinde darauf hinzuweisen. Außerdem darf der Vermittler ohne ausreichende Informationen über die Gemeinde als Anleger der Gemeinde im Rahmen der Anlageberatung keine Finanzanlage empfehlen (vgl. § 16 Absatz 1 Satz 4 FinVermV).

In diesem Zusammenhang hat der Vermittler vor Abschluss eines Geschäfts auch die Gemeinde auf Interessenkonflikte hinzuweisen, die in Ausübung der Tätigkeiten zwischen ihm oder seinen Mitarbeitern und den Anlegern oder zwischen den Anlegern bestehen können. Er hat zudem seine Informationen der Gemeinde in Textform zur Verfügung zu stellen.

#### **2.2.6.4 Die Vermeidung von Interessenkonflikten**

Ein Dritter als Ersteller oder Verantwortlicher von Finanzanalysen wird im Rahmen einer Beauftragung durch die Gemeinde regelmäßig eigenverantwortlich tätig. Er muss aber über eine für seine Tätigkeit ausreichende Sachkunde in Form von rechtlichen und fachlichen Kenntnissen sowie über die gebotene Zuverlässigkeit verfügen, denn Finanzanalysen sind unvoreingenommen zu erstellen. Die Verordnung über die Analyse von Finanzinstrumenten enthält dazu besondere Vorgaben (vgl. § 2 FinAnV).

In der Finanzanalyse für die Gemeinde sind deshalb Umstände und Beziehungen, die die Unvoreingenommenheit gefährden und zu Interessenkonflikten führen können, anzugeben. Solche Offenlegungspflichten entstehen aus einer Vielzahl unterschiedlicher Gegebenheiten und können auch im Auftragsverhältnis der Gemeinde selbst begründet sein. Eine Fallgestaltung werden dazu in der Finanzanalyseverordnung benannt (vgl. § 5 Absatz 2 FinAnV). In solchen Fällen müssen ggf. organisatorische und andere Vorkehrungen zur Prävention und Beseitigung von Interessenkonflikten getroffen werden. Insgesamt bedarf es in der Sache einer Überwachung und Kontrolle, um eine unsachgemäße Einflussnahme Dritter zu verhindern.

#### **2.2.6.5 Die Protokollpflichten**

Im Rahmen der von der Gemeinde genutzten Anlageberatung muss ein Protokoll über die geführte Beratung bzw. das Gespräch erstellt werden. Es soll dadurch für die Kunden und damit auch für die Gemeinde die Transparenz und Nachvollziehbarkeit der Beratung vor seiner Anlageentscheidung sowie eine sachgerechte und qualitative Beratung gewährleistet werden.

Die Gemeinde soll daher zur eigenen Sicherheit darauf achten, dass ein ausreichendes Protokoll über die Anlageberatung in Schriftform erstellt wird. Dieses Dokument kann in künftigen Streitfällen zudem eine Beweiskraft erlangen. Das Protokoll soll deshalb die wesentlichen Inhalte der Beratung enthalten und das empfohlene Produkt und die dafür gegebene Begründung wiedergeben.

Für die Gemeinde ist es wichtig, darauf zu achten, dass das Protokoll vollständig ist und die Inhalte der erhaltenen Anlageberatung nicht unvollständig oder gar nicht wiedergegeben werden. Das Dokument sollte auch verständlich aufgebaut und verfasst sein, sodass die Gemeinde ein kundiger Geschäftspartner im Rahmen der Anlageberatung sein kann. Die Gemeinde sollte sich außerdem eine Ausfertigung des Protokolls ihrer Anlageberatung eine Ausfertigung aushändigen lassen. Sie ist gesetzlich nicht verpflichtet, das Protokoll zu unterzeichnen.

### **3. Zu Absatz 3 (Veräußerung von Vermögensgegenständen):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Veräußerung nicht benötigter Vermögensgegenstände):**

##### **3.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift darf die Gemeinde die in ihrem Besitz befindlichen Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, veräußern. Diese Vorgabe beinhaltet das Gebot zur Prüfung, ob der Vermögensgegenstand noch zur Aufgabenerfüllung benötigt wird sowie das grundsätzliche Verbot, einen nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand unentgeltlich abzugeben. Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand darf daher nicht einem Dritten überlassen werden, wenn der Dritte keine gemeindlichen Aufgaben erfüllt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

Die Gemeinde hat nicht die Aufgabe geschäftsfremde Zwecke zu unterstützen. Es können aber Sachentnahmen und Nutzungsentnahmen aus dem gemeindlichen Vermögen ggf. erfolgen, wenn die Gemeinde eine Aufgabe durch einen Dritten durchführen lassen will und es erst mit den Vermögensabgabe dem Dritten möglich wird, die gemeindliche Aufgabe zu übernehmen und auf Dauer zu erfüllen. Eine Veräußerung kann auch dann infrage kommen, wenn von der Gemeinde für den abzugebenden Vermögensgegenstand ein geeigneter Ersatz beschafft wird, damit die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben weiterhin gesichert ist.

Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist jedenfalls dann als unzulässig anzusehen, wenn der von der Gemeinde zur Veräußerung vorgesehene Vermögensgegenstand weiterhin noch zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt wird. Gleichwohl enthält die haushaltsrechtliche Vorschrift kein ausdrückliches Veräußerungsverbot für die Gemeinde für solche Fälle. Das Verbot ist aber aus dem Zusammenhang der für die Gemeinde getroffenen Vorgaben ableitbar.

Die "Erlaubnis", nicht benötigtes Vermögen veräußern zu dürfen, beinhaltet unter der Einbeziehung der Haushaltsgrundsätze "Wirtschaftlichkeit" und "Sparsamkeit" vielmehr ein Gebot für die Gemeinde, sich von den Vermögensgegenständen zu trennen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden, um die dadurch bestehende Haushaltsbelastung zu beseitigen. Dabei ist auf den einzelnen Vermögensgegenstand und seine aufgabenbezogene Funktion abzustellen, um dessen Entbehrlichkeit beurteilen zu können.

Eine örtliche Entscheidung über eine Ersatzbeschaffung für einen genutzten Vermögensgegenstand muss lediglich in die Beurteilung der Zulässigkeit der Veräußerung einbezogen werden. Ein zu veräußernder Gegenstand kann noch nutzbar sein, entspricht aber aufgrund seines Alters nicht mehr den heutigen technischen Anforderungen, z. B. ein Feuerwehrfahrzeug. Ein verbesserter technischer Stand stärkt dann die gemeindliche Aufgabenerfüllung, verändert aber nicht die Aufgabe der Gemeinde, z. B. Brandschutz.

Die Ersatzbeschaffung stellt deshalb keinen übergeordneten Aufgabenzweck der Gemeinde dar, dem die Abgabe eines zuvor von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstandes unterzuordnen ist. Sie stellt lediglich den Anlass für die Veräußerung und den Abgang eines Vermögensgegenstandes dar und hilft bei der Klärung und Feststellung der Entbehrlichkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Die Vorschrift steht einerseits auch mit der Vorschrift des § 100 Absatz 3 GO NRW als Grundsatz für die Einbringung (Abgabe) von gemeindlichem Vermögen in Stiftungsvermögen in unmittelbarer Verbindung.

Nach dieser Vorschrift darf die Gemeinde das Gemeindevermögen nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung in Stiftungsvermögen einbringen und nur dann eingebracht werden, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann. Andererseits stellt die Vorschrift des § 100 Absatz 3 GO NRW kein gesetzliches Verbot zur Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen dar, das zur Nichtigkeit des Stiftungsgeschäfts im Sinne des § 134 BGB führen kann.

Ein Zusammenhang besteht auch mit der Vorschrift des § 111 GO NRW über die Veräußerung von Betrieben und Beteiligungen der Gemeinde. Danach ist die teilweise oder vollständige Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer Beteiligung der Gemeinde an einer Gesellschaft sowie andere Rechtsgeschäfte, durch welche die Gemeinde ihren Einfluss auf den Betrieb verliert oder vermindert, nur zulässig, wenn die für die Betreuung der Einwohner erforderliche Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde nicht beeinträchtigt wird. Ggf. bedürfen solche gemeindlichen Rechtsgeschäfte der vorherigen Entscheidung des Rates (vgl. § 115 Absatz 2 GO NRW).

### **3.1.2 Die Begriffe „Nicht braucht“ und „Veräußerung“**

#### **3.1.2.1 Der Begriff „Nicht braucht“**

Der haushaltswirtschaftliche Begriff „Nicht braucht“ in der Vorschrift ist von der Gemeinde im Sinne ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse auszulegen und anzuwenden. Mit der Anwendung des Begriffes im Sinne der Vorschrift soll die Gemeinde eine inhaltliche Prüfung verbinden, ob der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand voraussichtlich zukünftig noch für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt wird.

Die Vorschrift legt für eine solche Prüfung vor Ort keine besonderen Rahmenbedingungen fest. Sie beinhaltet aber die Festlegung für die Gemeinde, dass die Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht allein unter der Zwecksetzung „Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde“ erfolgen darf. Als Ausgangslage zum Gebrauch des Begriffes bietet sich eine örtliche Betrachtung und Bewertung an, ob ein für die Veräußerung vorgesehener gemeindlicher Vermögensgegenstand noch zum notwendigen Vermögen der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu zählen ist, d. h. „betriebsnotwendig“ im haushaltswirtschaftlichen Sinne ist.

Von der Gemeinde bedarf es dazu einer Beurteilung, ob der betreffende Vermögensgegenstand objektiv noch aus örtlichen Gründen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden muss. Von ihr ist zu prüfen, ob die Nutzbarkeit des Vermögensgegenstandes noch gegeben ist oder andere Umstände vorliegen, die der Fortsetzung der Nutzung für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde entgegenstehen. Bei der Beurteilung ist auf den einzelnen Vermögensgegenstand und seine Nutzung bzw. Funktion im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung abzustellen, um dessen Entbehrlichkeit beurteilen zu können.

Eine ggf. notwendig werdende Ersatzbeschaffung stellt dagegen einen eigenständigen Geschäftsvorfall für die Gemeinde dar, auch wenn die nicht mehr mögliche Nutzung eines Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung einen Anlass für den weiteren gemeindlichen Geschäftsvorfall darstellen kann. Die mögliche Ersatzbeschaffung durch die Gemeinde ist nicht allein ausschlaggebend für die Beurteilung der Zulässigkeit einer gemeindlichen Veräußerung.

In eine örtliche Beurteilung muss z. B. auch einbezogen werden, ob ein Dritter den von der Gemeinde nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand braucht, weil dieser künftig oder bereits anstelle der Gemeinde die Aufgabe erfüllt. Ein Vermögensgegenstand kann daher nicht nur wegen der Einstellung einer gemeindlichen Aufgabe, sondern auch aufgrund einer Änderung in ihrer Erledigung für die Gemeinde entbehrlich werden. Die Gemeinde hat den Begriff „nicht braucht“ sachgerecht auszulegen und anzuwenden sowie in der Sache eigenverantwortlich zu entscheiden.

#### **3.1.2.2 Der Begriff „Veräußerung“**

Der haushaltsrechtliche Begriff „Veräußerung“ in der Vorschrift umfasst bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen die rechtsgeschäftliche Verfügung der Gemeinde über ihren Vermögensgegenstand mit dem Ziele der Eigentumsübertragung auf einen Dritten. Der Verzicht auf den Vermögensgegenstand durch die Gemeinde darf dabei nicht nur rechtlich, sondern auch haushaltswirtschaftlich und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht zu beanstanden sein.

Für die gemeindliche Veräußerung von Vermögensgegenständen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist grundsätzlich der Charakter des der Veräußerung zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes (Kaufvertrag, Tausch, Schenkung) unerheblich. Der Begriff ist zudem auf die Abgabe einzelner gemeindlicher Vermögensgegenstände

an einen Dritten ausgerichtet. Bei diesen Kriterien kommt es ausschließlich auf die gemeindliche Feststellung der Entbehrlichkeit eines Vermögensgegenstandes an.

Der Begriff „Veräußerung“ zielt nicht allein auf den Wegfall einer wirtschaftlichen Eigentümerstellung oder den Wegfall einer gemeindlichen Aufgabe, auch wenn dieser Sachverhalt die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auslösen kann. Andererseits ist auch nicht ausschlaggebend, ob in bilanzieller Hinsicht der abzugebende Vermögensgegenstand Bilanz dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen war.

Ein Rechtsgeschäft der Gemeinde stellt jedoch dann keine Veräußerung im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift dar, wenn durch die Gemeinde ein gemeindlicher Vermögensgegenstand von der Gemeindeverwaltung an einen rechtlich nicht selbstständigen gemeindlichen Betrieb übertragen wird und dadurch lediglich ein „anderer“ wirtschaftlicher Eigentümer besteht. Durch diese Geschäftsvorfälle wird lediglich ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zwischen organisatorisch selbstständigen Einheiten innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ und keine Veräußerung im zivilrechtlichen Sinne bewirkt.

### **3.1.3 Das Veräußerungsgeschäft**

#### **3.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Befugnis zur Veräußerung liegt regelmäßig bei der Gemeinde, z. B. als rechtlicher Eigentümer des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Die Gemeinde hat bei einem gewollten Veräußerungsvorgang auf die daraus entstehenden Konsequenzen zu achten, z. B. dass ein Vertrag abgeschlossen und als Gegenwert ein angemessener Preis festgelegt wird.

Die Gemeinde muss auch überwachen, dass fällige Zahlungen auch tatsächlich vom Vertragspartner geleistet werden. Von einem gemeindlichen Veräußerungsvorgang kann dann allgemein ausgegangen werden, wenn bestimmte örtliche Sachverhalte bei der Gemeinde gegeben sind. Solche gemeindlichen Sachverhalte werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 163).

<b>DIE GEMEINDLICHE VERMÖGENSVERÄUßERUNG</b>	
-	Die Verantwortlichen der Gemeinde haben entschieden, dass der Vermögensgegenstand nicht mehr für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt wird.
-	Die Gemeindeverwaltung hat den Verkaufsprozess und erforderliche Maßnahmen zur Verwirklichung der Veräußerung eingeleitet.
-	Der wahrscheinliche Veräußerungspreis stellt den "vollen Wert" des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes dar (Verkaufsangebot).
-	Der Erwerber erbringt eine gleichwertige Finanz-, Sach- oder Dienstleistung.
-	Der Verkaufsvorgang wird nicht auf unbestimmte Zeit verschoben.

*Abbildung 163 „Die gemeindliche Vermögensveräußerung“*

Eine Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist daher auch bei einer Abgabe des Vermögensgegenstandes an einen Dritten gegeben, der anstelle der Gemeinde eine gemeindliche Aufgabe erfüllt. Die Veräußerung eines Vermögensgegenstandes erfordert jedoch grundsätzlich eine (entgeltliche) Gegenleistung des Erwerbers, denn die Gemeinde soll ihre Vermögensgegenstände i. d. R. nur zu ihrem vollen Wert abgeben.

### **3.1.3.2 Das zivilrechtliche Erfordernis**

Die Gemeinde darf die Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, an Dritte veräußern. Diese Erlaubnis bezieht sich in ihrer haushaltswirtschaftlichen Grundsatzaussage auch auf alle organisatorischen Einheiten, die Aufgaben für die Gemeinde erfüllen. Die Veräußerung durch die Gemeinde muss dabei unter Beachtung der zivilrechtlichen Rechtslage abgewickelt werden. Sie erfordert regelmäßig einen Vertrag zwischen den Geschäftspartnern mit gleichwertiger Leistung und Gegenleistung wie er bei Veräußerungen zwischen eigenständigen Rechtspersonen abzuschließen ist.

Die Gemeinde als eine einzige Rechtsperson verfügt für ihre Aufgabenerfüllung jedoch über eine Vielzahl rechtlich unselbstständiger Betriebe mit eigenem Wirtschaftskreis. Zwischen der Gemeindeverwaltung und diesen unselbstständigen Betrieben sowie zwischen den Betrieben können auch nicht nur aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten heraus eigenständige Geschäftsbeziehungen bestehen. Ein Gegenstand derartiger Geschäftsbeziehungen kann auch der Erwerb oder die Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen sein.

Die Abgabe von Vermögensgegenständen durch die Gemeindeverwaltung an einen unselbstständigen Betrieb begründet jedoch keine Veräußerung im zivilrechtlichen Sinne. In der zivilrechtlich geprägten Geschäftstätigkeit ist der "Konfusionsgedanke" zu beachten, wonach eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Verkäufer und Käufer im Rahmen einer einzelnen Geschäftsbeziehung sein kann. Entsprechend kann es bei gemeindlichen „Veräußerungs- und Erwerbsgeschäften“ zwischen der Gemeindeverwaltung und unselbstständigen Betrieben sowie zwischen diesen Betrieben keinen zivilrechtlich ausgestalteten Leistungsaustausch geben.

### **3.1.3.3 Veräußerung innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“**

Ein Rechtsgeschäft der Gemeinde stellt auch dann eine Veräußerung im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift dar, wenn durch die Gemeinde ein gemeindlicher Vermögensgegenstand von der Gemeindeverwaltung an einem gemeindlichen Betrieb übertragen wird. Durch diesen Geschäftsvorfall wird ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zwischen organisatorisch selbstständigen Einheiten innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ bzw. eine „Übertragung“ der Verfügbarkeit über den ausgewählten Vermögensgegenstand bewirkt, dem eine Finanzleistung als Gegenleistung des Erwerbers gegenübersteht.

Der Betrieb stellt jedoch keine eigenständige Rechtsperson dar (vgl. § 114 GO NRW). Ein Erwerbs- oder Veräußerungsvorgang eines Betriebes mit der Gemeindeverwaltung würde dem zivilrechtlichen Verbot der Selbstkontraktion unterliegen. Nach dem "Konfusionsgedanken" kann eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Verkäufer und Käufer im Rahmen einer einzelnen Geschäftsbeziehung sein. Die Übertragungsgeschäfte sollen dann nicht als unzulässige "In-Sich-Geschäfte" betrachtet werden, wenn der Leistungsaustausch zwischen zwei eigenständigen Wirtschaftskreisen der Gemeinde stattfindet, auch wenn es grundsätzlich an einem rechtsfähigen Dritten bzw. an der Vertretung des Dritten mangelt.

Einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums von der Gemeindeverwaltung an einen unselbstständigen Betrieb stellt keine (zivilrechtliche) Veräußerung des betreffenden Vermögensgegenstandes dar. Eine Einordnung als rechtliches Veräußerungsgeschäfts würde für die Gemeinde erfordern, durch einen Kaufvertrag das rechtliche Eigentum an dem zu veräußernden Vermögensgegenstand an einen Dritten abzugeben (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Eine Pflicht zur Anwendung des Zivilrechts in derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist haushaltsrechtlich jedoch nicht bestimmt worden.

Bei einer Veräußerung innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ stehen der Reduzierung von Vermögenswerten bei der Gemeindeverwaltung die durch die Übernahme entstandene und auf den unselbstständigen Betrieb zu

beziehende Erhöhung seines bilanzierten Wertes gegenüber. Trotz der notwendigen Gleichwertigkeit des „internen“ Geschäfts liegt bei der Gemeinde kein zivilrechtliches Erwerbsgeschäft vor. Für die Gemeindeverwaltung entsteht dadurch aber innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ eine investive Einzahlung von dem Betrieb mit einem eigenständigen Wirtschaftskreis.

### **3.1.4 Die Gegenleistung**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände dienen der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Mit ihrer Verwendung sollen Leistungen und Nutzen für den Bürger erbracht werden. Durch die Nutzenstiftung im Rahmen der örtlichen Aufgaben ergibt sich auch die Werthaltigkeit des gemeindlichen Vermögens. In diesem Zusammenhang steht auch der Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“. Er schließt nicht nur die Verpflichtung der Gemeinde zum wertmäßigen Erhalt und zur Pflege des benötigten Vermögens ein. Die Gemeinde darf deshalb ihre Vermögensgegenstände nur zu ihrem vollen Wert veräußern.

Unter diesem Begriff ist dabei nicht nur der Wert zu verstehen, der sich bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung seiner Beschaffenheit und unter voller Ausnutzung aller Möglichkeiten am Markt erzielen lässt (Verkehrswert). Er enthält auch die Maßgabe, die nicht benötigten Vermögensgegenstände nur gegen eine angemessene Gegenleistung abzugeben, die z. B. durch eine Finanzleistung oder eine Sachleistung erbracht werden kann.

Vor dem Abschluss eines Vertrages über die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes muss die Gemeinde daher die vorgesehene Gegenleistung bewerten und feststellen, ob die Gegenleistung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung geeignet und zweckmäßig ist. Bei einem Tauschgeschäft muss das von der Gemeinde zu übernehmende Tauschgut zudem für ihre Aufgabenerfüllung benötigt werden. Ein besonderer örtlicher Abwägungsprozess ist ggf. bei der Gemeinde erforderlich, wenn der Dritte die Gegenleistung in Form einer Dienstleistung erbringen will.

Über die Form und den Umfang der möglichen Gegenleistung bei einem abzugebenden Vermögensgegenstand steht der Gemeinde ein Ermessensspielraum zu. Sie muss dabei besonders die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit berücksichtigen, denn die nicht mehr erforderlichen Nutzungskosten von Vermögensgegenständen und andere örtliche Bedingungen und Verhältnisse können auch die Art der Gegenleistung bei der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes beeinflussen. Sie müssen auch bei der Vertragsgestaltung eine entsprechende Berücksichtigung finden.

### **3.1.5 Die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen**

#### **3.1.5.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde besitzt vielfach noch Vermögensgegenstände zu dauernden Aufgabenerfüllung und als Anlagevermögen bilanziert, die sie aber zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht mehr braucht. Sie strebt bei solchen Vermögensgegenständen zwar eine adäquate Veräußerung an, muss aber oftmals erleben, dass ein Veräußerungserlös nur unter dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert erzielbar ist. Unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten ist es vielfach jedoch angezeigt, diese gemeindlichen Vermögensgegenstände zu veräußern.

Derartige Veräußerungsgeschäfte führen dann zu Aufwendungen für die Gemeinde, weil der Veräußerungserlös für ein bebautes Grundstück nicht die Summe der Buchwerte für den Grund und Boden und das Gebäude erreicht. Ggf. kann sich auch ein Ertrag ergeben, wenn z. B. das Gebäude fast vollständig abgeschrieben ist und der Buchwert des Grund und Bodens der Gemeinde niedriger als der Verkehrswert ist. In einem Beispiel wird nachfolgend aufgezeigt, bei dem die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ca. Mitte des Jahres



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 90 GO NRW**

2015 aufgegeben und gleichzeitig die Entscheidung zur Veräußerung getroffen wird. Der Verkauf wird im Jahre 2016 abgewickelt (vgl. Abbildung 164).

<b>DIE VERÄUßERUNG EINES BEBAUTEN GRUNDSTÜCKES</b>					
<b>Sachverhalte</b>	<b>Bodenwert</b>	<b>Gebäudewert</b>	<b>Summe</b>	<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Allgemeine Rücklage</b>
<b>Buchwert am 31.12.2014</b>	250.000	500.000	750.000	-----	-----
<b>Planmäßige Abschreibung (6 Monate in 2015)</b>	-----	50.000	50.000	50.000	-----
<b>Zwischenwert</b>	250.000	450.000	700.000	-----	-----
<b>Veräußerungswert</b>	300.000	200.000	500.000	-----	-----
<b>Abwertung auf Veräußerungswert</b>	-----	250.000	250.000	-----	250.000
<b>Buchwert am 31.12.2015</b>	250.000	200.000	450.000	-----	-----
<b>Veräußerungserlös</b>	-----	-----	580.000	-----	-----
<b>Ertrag aus Veräußerung</b>	-----	-----	130.000	-----	130.000

*Abbildung 164 „Die Veräußerung eines bebauten Grundstückes“*

Die Erträge und Aufwendungen aus den Veräußerungsgeschäften hat die Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Dazu benennt die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich den Abgang und die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen, können wegen des ausdrücklich abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Verfahrensweise behandelt werden.

### **3.1.5.2 Die bilanzielle Betroffenheit**

#### **3.1.5.2.1 Die Zuordnung zum Anlagevermögen**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die der Gemeinde zur dauernden Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und deren wirtschaftlicher Eigentümer sie mindestens ist, hat die Gemeinde als Sachanlagen im Anlagevermögen in ihrer Bilanz zu aktivieren (vgl. § 33 und § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Abgrenzung wird einerseits durch die Bilanzierungsvorgaben bestimmt. Sie ist andererseits auch dadurch geboten, dass Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen regelmäßig nicht zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden sollen.

Vom Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt werden, ist daher i. d. R. das bilanzierte Anlagevermögen der Gemeinde und nicht das gemeindliche Umlaufvermögen betroffen. Beim gemeindlichen Umlaufvermögen be-

steht dagegen bereits aus seiner bilanziellen Zwecksetzung eine enge Verbindung zur laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW).

Dem Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz sind daher die gemeindlichen Vermögensgegenstände zuzuordnen, die zum Verbrauch im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde bestimmt sind. Aufgrund dessen kann es bei der Gemeinde auch bilanzielle Umschichtung zwischen dem gemeindlichen Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen geben, wenn z. B. ein gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht mehr für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt wird, aber kurzfristig nicht veräußerbar ist, jedoch veräußert werden soll.

#### **3.1.5.2.2 Die Umschichtung ins Umlaufvermögen**

Eine Umschichtung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen aus dem Anlass, aus seiner Veräußerung erzielbare Erträge der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen, kann i. d. R. nicht als sachgerecht angesehen werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Der bilanzielle Vorgang dürfte ggf. auch nicht zum erwünschten Erfolg im Sinne einer Ertragserzielung führen. Der Umschichtung ins Umlaufvermögen muss regelmäßig eine neue zeitbezogene Bewertung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorausgehen.

Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens hat die Gemeinde immer den Wert zu ermitteln, der sich aus einem beizulegenden Wert zum Abschlussstichtag ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). Sie muss dabei das strenge Niederstwertprinzip beachten. Der bilanzielle Vorgang einer Umschichtung vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen der Gemeinde kann dabei zu gemeindlichen Aufwendungen führen, die von der Gemeinde in ihre Ergebnisrechnung einzubeziehen sind. Sie stehen daher immer den ggf. aus einer Veräußerung erzielbaren Erträgen gegenüber.

Der Vorgang einer bilanziellen Umschichtung stellt für die Gemeinde einen eigenständigen und eigenverantwortlichen Geschäftsvorfall dar. Die bilanzielle Umschichtung eines Vermögensgegenstandes aus Anlass seiner Veräußerung ist haushaltsrechtlich keine zu erfüllende Voraussetzung für die Abgabe eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Der Vorgang ist auch aus haushaltswirtschaftlichen und aus bilanziellen Gründen nicht für den gemeindlichen Geschäftsvorfall erforderlich. Die Gemeinde hat daher im Einzelfall zu prüfen und zu entscheiden, ob unter Beachtung der einschlägigen Bilanzierungs- und Bewertungsvorgaben die Umschichtung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen vor seiner Veräußerung geboten ist.

#### **3.1.5.3 Das Verrechnungsgebot**

Die Aufwendungen aus der örtlichen Veräußerung eines Vermögensgegenstandes können ohne Verschuldungen der Gemeinde entstehen. Solche Aufwendungen müssen daher nicht automatisch immer zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehen bzw. ihr immer zuzurechnen sein. Es ist deshalb haushaltsrechtlich sachgerecht, die entstehenden Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen, die entstehen können, wenn die Gemeinde einen Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr braucht, unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW).

Solche Aufwendungen für die Gemeinde sollen sich dann auch nicht auf das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung auswirken. Unter Berücksichtigung aller öffentlich-rechtlichen Einheiten des kommunalen Bereichs in NRW, die eine selbstständige und eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft führen und bei denen zum Teil wirtschaftliche Beziehungen untereinander bestehen, z. B. bei Umlageverbänden, hat es der Gesetzgeber als geboten angesehen, die möglicherweise aus den dargestellten Veräußerungsgeschäften erzielbaren Erträge haushaltswirtschaftlich in der gleichen Art und Weise zu behandeln.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 90 GO NRW**

Die Gemeinde hat daher auch die aus den dargestellten Veräußerungsgeschäften erzielten Erträge unmittelbar der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz zuzuführen. Sie muss dazu sowie zur Verrechnung der Aufwendungen eigenverantwortlich entscheiden, ob in ihrer Finanzbuchhaltung ggf. Unterkonten zum Bestandskonto „Allgemeine Rücklage“ eingerichtet werden sollen.

Ein Anlass zur Einrichtung solcher Konten ist, dass die Gemeinde auch bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen nicht auf die gebotene Transparenz über alle ihre Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr verzichten darf. Sie ist deswegen einerseits verpflichtet, die Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen im Anhang zu erläutern (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 2 GemHVO NRW). Andererseits muss die Gemeinde die erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.1.5.4 Das Transparenzgebot**

Die Gemeinde hat die Verpflichtung, erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen in ihrer Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Vorgabe hat eine besondere haushaltswirtschaftliche Bedeutung, denn das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs „in der Rechnung nach § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW“ wird an dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis gemessen.

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe sowie die Festlegung, Aufwendungen aus den benannten Veräußerungsgeschäften und aus Abgängen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen, erfordert das Aufzeigen der Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung, aber wegen der Bedingungen für den Haushaltsausgleich, erst nach dem Ausweis des Jahresergebnisses.

Dem Transparenzgebot und dem Gebot der wirtschaftlichen Zurechnung zum Haushaltsjahr nach § 11 Absatz 2 GemHVO NRW muss die Gemeinde auch bei Geschäftsvorfällen nachkommen, die voraussichtlich im neuen Haushaltsjahr entstehen werden. Die Vorgabe für den Ausweis von Erträgen und Aufwendungen u. a. aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen ist zwar nur in die haushaltsrechtlichen Regelungen für die gemeindliche Ergebnisrechnung eingebaut worden, sie wirkt sich gleichwohl auch unmittelbar auf die Ergebnisplanung der Gemeinde aus.

Die Gemeinde hat daher auch ohne eine ergänzende ausdrückliche Regelung für die Ergebnisplanung in § 2 GemHVO NRW bereits aufgrund der allgemeinen Haushaltsgrundsätze die benannten Erträge und Aufwendungen auch in ihrem Ergebnisplan zu veranschlagen. Das Gebot der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan besteht jedoch mit der Einschränkung, die entsprechenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen soweit gediehen sein, dass im neuen Haushaltsjahr voraussichtlich derartige Aufwendungen für die Gemeinde entstehen und Erträge erzielbar sind.

### **3.1.5.5 Die Einbeziehung von Sonderposten**

Die Gemeinde hat bei der Veräußerung eines bezuschussten gemeindlichen Vermögensgegenstandes auch den mit diesem Vermögensgegenstand „verbundenen“ Sonderposten aus ihrer Bilanz abzusetzen bzw. nicht mehr zu bilanzieren. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass im Ergebnis die Auflösung des Sonderpostens regelmäßig ertragswirksam erfolgte, sodass auch bei der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes der restliche Bestand des Sonderpostens in gleicher Art und Weise aufzulösen ist.

In den Fällen der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist jedoch grundsätzlich keine ergebniswirksame Auflösung des betreffenden Sonderpostens über die Ergebnisrechnung des betreffenden

Haushaltsjahres vorzunehmen. Vielmehr sind die aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten entstehenden gemeindlichen Erträge gleichermaßen wie die aus der Veräußerung (Abgang) des Vermögensgegenstandes entstandenen Aufwendungen der Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.1.6 Vermögensveräußerungen und Vergabe**

Bei der Veräußerung eines gemeindlichen Grundstückes besteht regelmäßig keine Pflicht der Gemeinde zur öffentlichen Ausschreibung. Die Pflicht entsteht auch nicht, wenn allgemeine baurechtliche Vorgaben bestehen, z. B. aufgrund der örtlichen Bauleitplanung. Gemeindliche Grundstücksveräußerungen sind aber dann als ausschreibungspflichtige Leistungsverträge anzusehen, wenn die Gemeinde sich dadurch eine ihr unmittelbar wirtschaftlich zugutekommende Bauleistung durch Dritte gemäß der von ihr als Auftraggeber genannten Erfordernisse beschafft (vgl. § 99 Absatz 3 GWB).

In derartigen Fällen erteilt die Gemeinde i. d. R. dann einen Bauauftrag, wenn es sich beim Auftragnehmer der Gemeinde um festgelegte Bauleistungen als einklagbare Verpflichtungen handelt. Dieser Fall kann z. B. entstehen, wenn aus der Bauplanung der Gemeinde heraus eine Grundstücksveräußerung mit einem bestimmten Bauauftrag für den Erwerber verbunden wird und die Pflicht zur Erbringung dieser konkreten Bauleistung durch die Gemeinde einklagbar ist.

Eine solche Sachlage zeigt sich z. B. dadurch, dass von der Gemeinde gesonderte Terminvorgaben für die Fertigstellung des Objektes gemacht werden, das Objekt eine bestimmte Wertgrenze überschreitet und nach seiner Fertigstellung in das Eigentum der Gemeinde übergeht oder die Gemeinde ein Nutzungsrecht erhält. Unter Beachtung der einschlägigen Schwellenwerte kann dann von der Gemeinde ggf. eine europaweite Ausschreibung vorzunehmen sein.

### **3.1.7 Das Gemeindevermögen mit besonderem Wert**

Bei einer Veräußerung von Gemeindevermögen mit besonderem Wert für die Allgemeinheit, z. B. geschichtliche bzw. historische Dokumente oder Kunstgegenstände, muss die Gemeinde nicht nur die Sicherung ihrer stetigen Aufgabenerfüllung berücksichtigen. Sie hat in ihre Entscheidung über eine Veräußerung derartiger gemeindlicher Vermögensgegenstände auch weitergehende Belange der örtlichen Gemeinschaft, z. B. die Kulturinteressen der Bürger und Einwohner einzubeziehen, bevor sie sich ggf. von solchen Vermögensgegenständen trennt.

### **3.1.8 Die örtlichen Verfahrensvorschriften**

Für die Veräußerung bzw. die Abgabe gemeindlicher Vermögensgegenstände bietet sich eine örtliche Dienstanweisung im Rahmen eines Vermögensmanagements an. In einem solchen Regelungswerk können unter örtlichen Gesichtspunkten besondere Vorgaben für die entgeltliche Veräußerung als auch für die unentgeltliche Abgabe bzw. die Entsorgung nicht mehr benötigter gemeindlicher Vermögensgegenstände einschließlich der Verantwortlichkeiten festgelegt werden.

Die örtliche Dienstanweisung sollte zudem allgemeine Verfahrens- und Dokumentationsregelungen und für wichtige Einzelfälle entsprechende angepasste weitere Vorgaben enthalten. Für eine Abgabe von gemeindlichen EDV-Geräten kann z. B. durch örtliche Bestimmungen festgelegt werden, dass gemeindeintern besondere Maßnahmen zu erfolgen haben, damit ein Zugriff auf die zuvor darauf gespeicherten gemeindlichen Daten durch einen Dritten nicht mehr möglich ist.

### **3.2 Zu Satz 2 (Veräußerung werthaltiger Vermögensgegenstände):**

#### **3.2.1 Die Veräußerung zum „vollen Wert“**

Die Gemeinde darf ihre Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern. Unter dem Begriff „Voller Wert“ ist der Wert zu verstehen, der sich bei der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung seiner Beschaffenheit und unter voller Ausnutzung aller Möglichkeiten am Markt erzielen lässt (Verkehrswert). Er setzt aber auch einen örtlichen Abwägungsprozess voraus, in den die Bedeutung des abzugebenden Vermögensgegenstandes, die nicht mehr erforderlichen Nutzungskosten und andere örtliche Bedingungen und Verhältnisse einfließen müssen.

Eine Anknüpfung des vollen Wertes an den bilanzierten Buchwert ist regelmäßig nicht geeignet, weil der Buchwert aufgrund des Erwerbs und der gemeindlichen Nutzung des Vermögensgegenstandes für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde aufgrund der Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch Abschreibungen entsteht. Der Buchwert ist außerdem auf andere Zwecke ausgerichtet und auch abhängig davon, wie die Gemeinde die entstandenen Wertminderungen des gemeindlichen Vermögensgegenstandes bewertet hat. Die Veräußerung eines Vermögensgegenstandes muss zudem losgelöst vom Bedarf der Aufgabenerfüllung der Gemeinde betrachtet werden.

Der abzugebende Vermögensgegenstand wird von der Gemeinde in der Zukunft nicht mehr zur Nutzung benötigt und ist daher entbehrlich. Die Gemeinde hat vor Abschluss des Vertrages über die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes den Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes und den dafür am Markt erzielbaren Preis zu ermitteln und im Rahmen ihres Veräußerungsangebotes zu berücksichtigen. Dazu gehört auch die Prüfung, welchen Preis ein potenzieller Käufer zahlen kann und will sowie welchen Preis die Gemeinde mindestens erhalten will, um wirtschaftliche Nachteile möglichst zu vermeiden.

Ein Ziel dürfte es daher sein, den ermittelten „vollen Wert“ in Form eines gezahlten Preises zu erreichen, der oberhalb des von der Gemeinde ermittelten „Grenzwertes“ für die Abgabe des Vermögensgegenstandes liegt. Die haushaltsrechtliche Vorgabe der Abgabe eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zum vollen Wert beinhaltet jedoch auch, dass die Veräußerung nicht einseitig die Interessenlage der Gemeinde verkörpern soll, sondern auch die Interessenlage möglicher Interessenten, die sich um den Erwerb eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bemühen.

Bei erhaltenen Angeboten oberhalb des Marktwertes als vollen Wert des Vermögensgegenstandes muss die Gemeinde die Geeignetheit sowie die Verhältnismäßigkeit solcher Angebote auch im Hinblick auf die Verwendungsabsicht des Erwerbers prüfen. Die haushaltsrechtliche Vorgabe gebietet nicht, einen gemeindlichen Vermögensgegenstand zwingend an den Interessenten mit dem höchsten Angebot zu veräußern, wenn das Angebot unverhältnismäßig hoch (spekulativ übersteuert) gegenüber dem festgestellten „vollen Wert“ des gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist.

Im örtlichen Einzelfall sind dazu ggf. auch mehrere Angebote einzuholen oder die Veräußerung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist in allgemeiner Form großräumig bekannt zu geben. Eine unentgeltliche Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist z. B. nicht zulässig, wenn sich am Markt ein vertretbarer Preis für einen abzugebenden Vermögensgegenstand erzielen lässt. Außerdem darf auch eine Subventionierung (Preisnachlass) durch die Gemeinde nicht dazu führen, dass dadurch unter Umständen eine unentgeltliche Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entsteht.

### **3.2.2 Die Veräußerung unter „vollem Wert“**

#### **3.2.2.1 Allgemeine Zweckausrichtungen**

Im Rahmen und zu Zwecken der gemeindlichen Aufgabenerfüllung kann in Ausnahmefällen durchaus eine Subventionierung in Form eines niedrigeren Kaufpreises bei der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen an einen Dritten zulässig sein. Die Zulässigkeit besteht soweit z. B. eine unentgeltliche Abgabe gesetzlich zugelassen ist. Sie kann auch aufgrund besonderer örtlicher Erfordernisse im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung notwendig werden oder geboten sein.

Die Gemeinde kann daher besondere Zwecke bestimmt haben, die aus örtlichen Gründen besonders förderungsfähig sind, z. B. der Wohnungsbau oder der Bereich des Sports. Die Förderung privater Träger im Sozialbereich aus Gründen der Notwendigkeit einer sozialen Integration oder der Verbesserung der örtlichen Lebensverhältnisse können ebenfalls Anlässe für die Gemeinde sein, bei der Festlegung des Verkaufspreises einen Subventionsanteil zu berücksichtigen. In derartigen Fällen sollte sicher sein, dass der Erwerber mit dem übernommenen Vermögensgegenstand (erheblich) zur Zweckerfüllung beitragen will und kann.

Die Abgabe eines Vermögensgegenstandes an einen Betrieb der Gemeinde stellt dagegen alleine keinen ausreichenden Grund, den gemeindlichen Vermögensgegenstand unter seinem vollen Wert zu veräußern. An die Notwendigkeit einer Subventionierung eines Betriebes muss bei der Abgabe gemeindlicher Vermögensgegenstände auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten ein strenger Maßstab angelegt werden. Diese Gegebenheiten sind von der Gemeinde unabhängig davon zu beachten, aus welchen Gesichtspunkten heraus, eine Subventionierung eines Betriebes durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfolgen soll.

Eine verbilligte Grundstücksabgabe an Wirtschaftsunternehmen als Maßnahme der direkten Wirtschaftsförderung ist z. B. nach dem Recht der Europäischen Union nicht zulässig. Für die Gemeinde entsteht aufgrund einer Subventionierung die Pflicht, die bestimmungsgemäße Verwendung des unter seinem vollen Wert abgegebenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch entsprechende vertragliche Regelungen sicherzustellen. Es ist dabei nicht erheblich, ob der Erwerber eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einen Gemeinnützigkeitsstatus innehat.

#### **3.2.2.2 Die Förderung des Wohnungsbaus**

Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes unter seinem vollen Wert bzw. zu vergünstigten Konditionen durch die Gemeinde wird dann allgemein als zulässig angesehen, wenn die Veräußerung mit dem Ziel der Förderung des Wohnungsbaues verknüpft ist, z. B. zur Deckung des Wohnbedarfs besonderer Bevölkerungsgruppen oder der ortsansässigen Bevölkerung (Einheimischenmodell). Die Gemeinde muss bei ihren Auswahlkriterien beachten, dass keine relevante Diskriminierung entsteht.

Die Gemeinde kann z. B. einen städtebaulichen Vertrag abschließen, dessen Gegenstand die Deckung des Wohnbedarfs von Bevölkerungsgruppen mit besonderen Wohnraumversorgungsproblemen sowie des Wohnbedarfs der ortsansässigen Bevölkerung ist (vgl. § 11 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 BauGB). Bei einer Veräußerung von Grundstücken in Baugebieten oder Gewerbegebieten der Gemeinde kann es deshalb im Rahmen des abzuschließenden Vertrages zu einer konkreten Baupflicht und Selbstnutzung durch den Käufer mit einer zeitlichen Selbstbindung kommen.

Es ist grundsätzlich eine Beschränkung der Weiterveräußerung o. a. möglich, die bei einer Nichteinhaltung zur Abschöpfung eines durch den Ersterwerber erzielten Vorteils führen kann. Die Gemeinde kann in solchen Fällen den Erwerber oftmals Nachzahlungen verpflichten und muss dabei ihren Anspruch i. V. m. dem entstandenen Vorteil bestimmen. Ihr damit zusammenhängendes Konzept muss auf sachlich gebotenen örtlichen Erfordernis-

sen aufbauen und für die Gemeinde darf und prinzipiell keine Alternative bestehen. Die Gemeinde hat ihr Vorgehen ausreichend zu begründen und nachprüfbar zu dokumentieren.

### **3.2.2.3 Die Veräußerung an einen Betrieb**

Die Veräußerung oder Abgabe eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an einen Betrieb der Gemeinde ist für sich allein kein ausreichender Grund, einen Vermögensgegenstand unter seinem vollen Wert abzugeben. Bei einem solchen Geschäftsvorfall ist immer das gesamte Geschäft zu beurteilen, denn es setzt sich i. d. R. aus unterschiedlichen einzelnen Geschäftsvorfällen zusammen, die voneinander abhängig sind. Die Einbringung von Vermögensgegenständen als Sacheinlagen in einen Betrieb hat daher eine erhebliche Bedeutung. Es ist in diesen Fällen von den Verhältnissen im Einzelfall abhängig, ob tatsächlich eine „Veräußerung“ der gemeindlichen Vermögensgegenstände unter vollem Wert erfolgt.

Unter dem Begriff „Sacheinlagen“ werden regelmäßig Kapitaleinlagen der Anteilseigner eines Betriebes verstanden, die dem Betrieb in Form von Vermögensgegenständen zur Verfügung gestellt werden. Sie ersetzen die Bareinlage, die in Geld (bar oder unbar) zugunsten des Betriebes bei der Gründung oder bei einer Kapitalerhöhung zu leisten ist. Eine Sacheinlage an einen Betrieb muss ggf. besonders zugelassen werden (vgl. § 27 AktG).

Die Hingabe kann eine „verdeckte Sachanlage“ darstellen, wenn der Anteilseigner offiziell eine Bareinlage erbringt, jedoch zusätzlich vereinbart worden ist, dass der Anteilseigner statt der Bareinlage einen Vermögensgegenstand dem Betrieb übergibt oder später die Bareinlage gegen die Sacheinlage austauschen kann. Dieser Tausch befreit den Gesellschafter nicht von seiner Einlageverpflichtung, ein solcher Vertrag ist jedoch nicht unwirksam (vgl. § 19 Absatz 4 Satz 2 GmbHG).

### **3.2.2.4 Die Verfahrensgebote**

Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes unter seinem vollen Wert kann auch eine unentgeltliche Veräußerung sein. Als unentgeltliche Veräußerung gilt dabei auch die Abgabe eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zum symbolischen Kaufpreis, z. B. von einem Euro. In diesen Fällen sind ggf. zusätzliche Vorgaben von der Gemeinde zu machen und durch entsprechende vertragliche Regelungen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sicherzustellen. Von der Gemeinde ist in den Fällen, in denen gemeindliche Vermögensgegenstände unter ihrem vollen Wert abgegeben werden, ein transparentes und objektives sowie nachvollziehbares "Veräußerungsverfahren" sicherzustellen.

Für abzugebende Vermögensgegenstände ist von der Gemeinde immer der volle Wert zu ermitteln sowie eine Begründung zur Absenkung des Kaufpreises auf die vorgesehene Höhe erforderlich. Die Gemeinde hat diesen Vorgang sachgerecht zu dokumentieren. Sie darf dabei nicht auf die Darstellung des Anlasses der Abgabe verzichten und muss den Umfang und die Angemessenheit des zu vorgesehenen Nachlasses auf den Verkaufspreis ausreichend begründen. Eine örtliche Dienstanweisung kann z. B. Verfahrensabläufe und Dokumentationspflichten festlegen sowie Verantwortlichkeiten für die Geschäftsvorfälle bestimmen.

Ein Anlass für eine Abgabe eines Vermögensgegenstandes unter seinem vollen Wert kann ggf. auch die für die Gemeinde wirtschaftlich nicht mehr vertretbare Erhaltung des Vermögensgegenstandes für die eigene Aufgabenerfüllung sein. In derartigen Fällen entsteht i. d. R. eine Veräußerung unter dem vollen Wert des Vermögensgegenstandes nicht aus einem Subventionierungswillen der Gemeinde heraus, sondern aufgrund von wirtschaftlichen Gesichtspunkten zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Gleichwohl muss von der Gemeinde auch in diesen Fällen versucht werden, einen angemessenen Veräußerungserlös zu erzielen.

Die Abgabe bedeutender und werthaltiger Vermögensgegenstände der Gemeinde sollte grundsätzlich nicht ohne einen vorherigen Beschluss des Rates der Gemeinde erfolgen. Bei diesen Geschäften kommt es auch darauf an, ob unter Beteiligung des Rates eine örtliche Dienstanweisung erlassen worden ist, z. B. zur Veräußerung von Grundstücken unter dem Verkehrswert für bestimmte Zwecke im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. In einer örtlichen Dienstanweisung sollten Vorgaben für die entgeltliche Veräußerung als auch für die unentgeltliche Abgabe bzw. die Entsorgung nicht mehr benötigter gemeindlicher Vermögensgegenstände einschließlich der Verantwortlichkeiten festgelegt werden.

Im Rahmen der Abgabe gemeindlicher Vermögensgegenstände unter ihrem vollen Wert sollte aus Gründen der Klarheit spätestens im Jahresabschluss der Gemeinde nicht nur der erzielte Veräußerungserlös ausgewiesen, sondern ergänzend dazu auch die gewährte Subventionierung offengelegt werden. Dieses Gebot gilt vor allem dann, wenn die Subventionierung dazu führt, dass der erzielte Veräußerungserlös unterhalb des bilanzierten Ansatzes (Buchwert) liegt und deshalb für die Gemeinde aus dem Veräußerungsgeschäft ein Verlust entsteht, der zu Aufwendungen führt, die bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.2.2.5 Die Interessenabwägung**

Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes unter seinem vollen Wert bedarf vor der Abgabe an einen Dritten einer sachgerechten Interessenabwägung der Gemeinde. Sie muss in die Abwägung alle Umstände und Gründe sowie Sachinformationen einbeziehen, anhand derer beurteilt werden kann, ob die beabsichtigte Vorgehensweise zwingend ist und ob und ggf. welche Alternativen für die Gemeinde tatsächlich möglich sind bzw. bestehen. Das zu erarbeitende Ergebnis muss im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung umsetzbar sein und darf nicht gegen rechtliche Vorgaben verstoßen.

Im Rahmen der Interessenabwägung muss einerseits eine Beurteilung des Vertragspartners hinsichtlich seiner Verlässlichkeit sowie seiner Interessen und Mitwirkung an der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgen, denn die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes unter seinem vollen Wert stellt für die Gemeinde eine Subventionierung ihres Vertragspartners dar. Andererseits muss von der Gemeinde auch die wirtschaftliche Lage des Vertragspartners bzw. seine Bonität zum Beurteilungsgegenstand gemacht werden.

Diese Sachlage entsteht nicht nur wegen des vom Erwerber zu leistenden Kaufpreises, sondern insbesondere wegen seiner künftigen dauernden Leistungsfähigkeit. Für die Gemeinde muss eine messbare Sicherheit bestehen, dass vom Erwerber die vereinbarten Zwecke und Maßnahmen auch tatsächlich erfüllt bzw. umgesetzt werden. Nur dann kann abschließend beurteilt und festgestellt werden, dass die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an den Erwerber sachgerecht und vertretbar ist.

Bei besonderen Interessen der Gemeinde, z. B. die Sicherstellung des örtlichen Wohnungsbaus oder die Unterstützung im Bereich des Sports oder die soziale Integration, muss die Gemeinde in gleicher Weise wie bei der eigenen Umsetzung von Vorhaben und Maßnahmen die notwendigen Kontrollinstrumente und Überwachungen festlegen, um die Einhaltung der mit dem Erwerber des gemeindlichen Vermögensgegenstandes abgeschlossenen Vereinbarung feststellen und ggf. Konsequenzen ziehen zu können.

Im Ergebnis der Interessenabwägung muss für die Gemeinde im Sinne einer Subsidiarität feststehen, dass eine bestimmte Vorgehensweise geboten ist, keine andere Form des Umgangs mit dem Vermögensgegenstand möglich oder sachlich gerechtfertigt ist. Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang auch feststellen, dass die gewählte Vorgehensweise mit den haushaltswirtschaftlichen Vorgaben und Gegebenheiten in Einklang steht sowie sachgerecht und vertretbar. Die Interessenabwägung ist ausreichend zu dokumentieren, denn sie muss überprüfbar und nachvollziehbar sein, z. B. aus aufsichtsrechtlichen Gründen.



### **3.2.3 Besondere Veräußerungsmodelle**

#### **3.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Veräußerung umfasst die Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch eine rechtsgeschäftliche Verfügung der Gemeinde mit dem Ziele der Eigentumsübertragung auf einen Dritten. Die Befugnis zur Veräußerung liegt dabei regelmäßig bei der Gemeinde als rechtlicher Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes. Für die gemeindliche Veräußerung von Vermögensgegenständen im Sinne der Vorschrift ist grundsätzlich der Charakter des der Veräußerung zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes (Kaufvertrag, Tausch, Schenkung) unerheblich.

Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfolgt vielfach unter Anwendung unterschiedlicher Veräußerungsmodelle, bei denen oftmals auch die Ziele und Zwecke des Erwerbers von erheblicher Bedeutung für die mit der Gemeinde abzuschließende vertragliche Vereinbarung sind. Aus Veräußerungsgeschäften der Gemeinde können sich, abhängig von der abgeschlossenen Vereinbarung, ggf. auch langfristige Zahlungsverpflichtungen für die Gemeinde ergeben.

#### **3.2.3.2 Die Veräußerung als „Sale-and-lease-back“-Geschäft**

Eine besondere Form der Veräußerung stellen „Sale-and-lease-back“-Geschäfte dar. Durch solche Geschäfte der Gemeinde soll ein in ihrem Eigentum befindliches Objekt an eine Leasinggesellschaft mit dem Zweck veräußert werden, dieses im Rahmen eines Leasingvertrages wieder zurück zu mieten. Derartige Verträge sind unter haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Sie können zulässig sein, wenn im Rahmen dieser Vorschrift die Nutzung des Vermögensgegenstandes zur Aufgabenerledigung der Gemeinde langfristig gesichert ist und die Aufgabenerledigung dadurch wirtschaftlicher wird.

Die stetige Aufgabenerledigung der Gemeinde ist i. d. R. dann als gesichert anzusehen, wenn das „Sale and lease back“-Geschäft zur Werterhaltung bzw. Wertsteigerung des Objekts bestimmt ist und der Gemeinde daran zur Aufgabenerfüllung ein langfristiges Nutzungsrecht sowie eine Rückkaufoption eingeräumt wird. Es liegt in der Hand der Gemeinde, im Rahmen einer geordneten Haushalts- und Wirtschaftsführung über solche Geschäfte zu entscheiden. Derartige Geschäfte sind jedoch unzulässig, wenn sie der Beschaffung von Finanzmittel dienen.

#### **3.2.3.3 Erbbaurechtsmodelle**

Die Gemeinde kann nicht nur Erbbaurechte an Dritte vergeben, sondern auch selbst Erbbauberechtigte gegenüber einem Dritten sein. Bei solchen rechtlichen Verhältnissen verfügt die Gemeinde über ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden steht und für deren Nutzung ein Erbbauzins von der Gemeinde zu zahlen. In solchen Fällen kann die Gemeinde bei dem bebauten Grundstück den Grund und Boden an einen Dritten veräußert haben und hat sich gleichzeitig ein Erbbaurecht über die übliche Laufzeit einräumen lassen. Sie bleibt dann als Erbbauberechtigte die wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes, während dem Dritten das Grundstück als Eigentümer zuzurechnen ist.

Dieser Sachverhalt führt für die Gemeinde dazu, dass das bebaute Grundstück in der gemeindlichen Bilanz nicht mehr im Bilanzbereich „Bebaute Grundstücke“ anzusetzen ist. Die Gemeinde hat nur noch das ihr gehörende Gebäude als Vermögensgegenstand zu bilanzieren. Dessen Wert ist unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremden Grund und Boden“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.4 GemHVO NRW). Die Erträge oder Aufwendungen aus der Veräußerung des Grundstücks sind aufgrund einer besonderen haushaltsrechtlichen Regelung unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.2.4 Der Gesamtveräußerungspreis**

Die Gemeinde kann oftmals mehrere Vermögensgegenstände in einem Veräußerungsvorgang abgeben und erhält dafür einen Gesamtpreis. Sie hat für die Bildung des Gesamtpreises den Wert der einzelnen abzugebenden Vermögensgegenstände bezogen auf den Zeitpunkt der Abgabe festzulegen und zu einem Gesamtpreis zusammenzuführen. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass für jeden einzelnen Gegenstand die Einhaltung seiner Abgabe zum vollen Wert zu prüfen ist.

Der gemeindliche Gesamtpreis darf daher nicht pauschal auf entgeltlich abzugebende und nicht entgeltlich abzugebende Vermögensgegenstände aufgeteilt werden, um ein nicht vertretbares Risiko einer Abgabe unter vollem Wert zu vermeiden. Für die Gemeinde dürfte es dabei hilfreich sein, wenn in der Vereinbarung über die Veräußerung der Vermögensgegenstände auch die Verkaufspreise für einzelne Arten oder Gruppen von Vermögensgegenständen benannt oder andere Hinweise darin enthalten sind, die ggf. sachliche Rückschlüsse auf die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände zulassen.

Die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert eine derartige differenzierte Vorgehensweise um die zutreffende Aufhebung der Bilanzierung vornehmen und den Abgang der veräußerten Vermögensgegenstände sachgerecht und zeitkongruent haushaltswirtschaftlich zu erfassen. In nachvollziehbarer Weise können dann auch mögliche Erträge oder Aufwendungen für einzelne Vermögensgegenstände ermittelt werden, auch wenn derartige Erträge und Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind.

### **3.2.5 Die bilanziellen Wirkungen der Veräußerung**

#### **3.2.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Von der Gemeinde werden wegen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht nur Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt, sondern auch nicht mehr benötigte Vermögensgegenstände veräußert. Zu solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen gehört nicht nur, den erzielten Veräußerungserlös für den Vermögensgegenstand kassenmäßig zu erfassen. Die Gemeinde muss auch die daraus entstehenden Buchungen durchzuführen. Der Geschäftsvorfall führt z. B. zur Erhöhung der liquiden Mittel der Gemeinde, ggf. auch zur Auflösung eines (für den Vermögensgegenstand) gebildeten Sonderpostens sowie zum Abgang des Vermögensgegenstandes.

Ein von der Gemeinde zur Veräußerung gehaltener Vermögensgegenstand dient dann nicht mehr der dauerhaften Nutzung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Diese Sachlage kann zu einer Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen, aber auch ggf. zu einer Anpassung des Buchwertes des Vermögensgegenstandes durch außerplanmäßige Abschreibungen führen. Es ist zu beachten, dass vermögenswirksame Tauschgeschäfte der Gemeinde wie die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu behandeln sind.

Die Gemeinde muss sich deshalb ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse einschließlich des Zeitpunktes des Abgangs des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen, bevor sie den betreffenden Vermögensgegenstand nicht mehr bilanziert. Sie hat die notwendigen Buchungen in ihrer Finanzbuchhaltung vorzunehmen, damit ihr Jahresabschluss mit der Bilanz und dem Anlagenspiegel ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermittelt.

### **3.2.5.2 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde hat entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Die Erträge und Aufwendungen berühren dadurch rechnerisch nicht das Jahresergebnis der Gemeinde für das Haushaltsjahr. Ihr nachrichtlicher Ausweis im Ergebnisplan und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung steht dem nicht entgegen.

Die haushaltsrechtlichen Regelungen haben dabei eine wichtige Bedeutung für die Klärung der Frage, ob die nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugebenden Erträge und Aufwendungen aus der unmittelbaren Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in die Gesamtbeträge der Erträge und Aufwendungen und damit in den Haushaltsausgleich einzubeziehen sind.

Die ausdrückliche Regelung „nachrichtlich nach dem Jahresergebnis“ gibt der Gemeinde aufgrund der aufgezeigten haushaltsrechtlichen Vorgaben auf, zu verrechnende Erträge und Aufwendungen nicht in den gemeindlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde einzubeziehen. Eine identische Abgrenzungsform besteht für die gemeindlichen Haftungsverhältnisse, die u. a. deswegen auch nicht als Verbindlichkeiten in der Bilanz anzusetzen und im Verbindlichkeitspiegel auszuweisen sind (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW).

Die Einbeziehung bewirkt deshalb auch nicht, dass solche Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zugerechnet werden müssen. Die Erträge und Aufwendungen entstehen zwar aus der aufgegebenen Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, sie sind jedoch nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen. Die Gemeinde soll deshalb die Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, auch nicht als überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen behandeln, auch wenn diese Aufwendungen im Einzelfall die Voraussetzungen dafür erfüllen könnten (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

## **4. Zu Absatz 4 (Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung):**

### **4.1 Der Verweis auf Absatz 3**

Für die Überlassung der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde an einen Dritten finden die haushaltsrechtlichen Vorgaben über die Veräußerung eines nicht mehr benötigten Gegenstandes und seine Abgabe zum vollen Wert an eine entsprechende Anwendung. Von der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden einerseits alle Arten der Nutzungsüberlassung durch die Gemeinde erfasst. Andererseits darf die Gemeinde eigene Vermögensgegenstände nicht unentgeltlich einem Dritten überlassen.

Die Gemeinde kann für die Überlassung von gemeindlichen Vermögensgegenständen an einen Dritten als Nutzer mit einem Nutzer eine Vereinbarung nach öffentlichem Recht oder auch einen Vertrag auf der Grundlage des Zivilrechts abschließen, z. B. bei Mieten (§§ 535 ff. BGB) oder Pachten (§§ 585 ff. BGB). Die Überlassung führt zu einem dinglichen oder einem schuldrechtlichen Rechtsgeschäft zwischen der Gemeinde als Eigentümer des Vermögensgegenstandes und dem Dritten als Nutzer.

Aus der abzuschließenden Überlassungsvereinbarung müssen sich daher die Rechte und Pflichten der Vertragspartner für die vereinbarte Zeit der Nutzungsüberlassung ergeben. Die Gemeinde soll durch den Vertrag klar und eindeutig festlegen, wer welche Risiken im Rahmen der Nutzungsüberlassung trägt. Es ist auch festzulegen, zu welchem Zeitpunkt der Betriebsübergang und die Rückgabe an die Gemeinde erfolgen sollen, zumal Nutzungsrechte dem Rechteinhaber nicht einfach entzogen werden können.

Bei einer Nutzungsüberlassung hat die Gemeinde – wie bei der Veräußerung - die Vorgabe zu beachten, dass gemeindliche Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert abgegeben (veräußert) werden dürfen. Der Zusammenhang führt dazu, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand grundsätzlich nicht unentgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlassen kann. Die Gemeinde hat daher vor der Nutzungsüberlassung das wertmäßig erzielbare Entgelt zu ermitteln und in die abzuschließende Vereinbarung aufzunehmen. Die Entgeltspflicht bedeutet nicht, dass die Gemeinde sich um einen gesonderten zusätzlichen Ertrag bemühen muss, wie es für die gemeindlichen Geldanlagen haushaltsrechtlich vorgegeben ist.

Im Rahmen der Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde an Dritte sind von der Gemeinde auch die daraus entstehenden bilanziellen Wirkungen zu prüfen. Die Gemeinde hat z. B. zu überprüfen, ob auf der Grundlage der mit dem Dritten getroffenen Vereinbarung der überlassene Vermögensgegenstand weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, weil die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer bleibt. In solchen Fällen muss von der Gemeinde zusätzlich geklärt werden, ob und in welchem Umfang durch die Nutzungsüberlassung eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber dem Dritten entstanden und in der Bilanz der Gemeinde zu passivieren ist.

Die Überlassung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zur Nutzung durch Dritte kann ggf. dann als unzulässig anzusehen sein, wenn dadurch in den von der Abgabe betroffenen Einheiten der Gemeinde die tatsächliche Aufgabenerfüllung unwirtschaftlich wird oder die Gemeinde aufgrund der Abgabe von Vermögensgegenständen zusätzliche Risiken zu tragen hat. Die Gemeinde hat deshalb ihre Entscheidung über die Nutzungsüberlassung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an Dritte eindeutig hinsichtlich des Zwecks und ihrer Rechtsposition ausreichend abzuwägen und festzulegen.

## **4.2 Der Umfang des Nutzungsentgeltes**

### **4.2.1 Die Bemessung nach dem „vollen Wert“**

Der Gemeinde muss aufgrund der Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung an Dritte eine entsprechende Gegenleistung zufließen, die es ihr ermöglicht, den betreffenden Vermögensgegenstand als Eigentümer pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Im Sinne der haushaltsrechtlichen Regelung des Absatzes 3 muss die Gemeinde daher ein entsprechendes Entgelt vom Nutzer ihres Vermögensgegenstandes verlangen. Wie bei der Abgabe von nicht mehr benötigten Vermögensgegenständen stellt auch bei der Nutzungsüberlassung der volle Wert die Bemessungsgröße dar. Als voller Wert ist i. d. R. das erzielbare marktübliche Entgelt anzusehen.

Das Nutzungsentgelt stellt regelmäßig ein privatrechtlich ausgestaltetes Entgelt dar. Es kommt daher zu keinem öffentlich-rechtlichen Verhältnis, sodass auf der Grundlage des KAG NRW ggf. Benutzungsgebühren festzulegen wären. Bei gemeindlichen Gebäuden kann auf der Grundlage eines Mietvertrages die Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes und die Miete festgelegt werden. Bei Gebäuden ist die Gemeinde als Vermieter verpflichtet, dem Mieter die Mietsache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten. Sie hat die auf der Mietsache ruhenden Lasten zu tragen (vgl. § 535 Absatz 1 BGB).

Die Bemessung des Nutzungsentgeltes durch die Gemeinde muss den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bewirtschaftung entsprechen, sodass im Rahmen der Festlegung des Entgeltes gegenüber einem Dritten die Refinanzierung von Fremdfinanzierungskosten, der Eigenkapitalverzinsung, der laufenden Unterhaltungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes, die Abschreibungen und die Verwaltungskosten in die Entgeltkalkulation vollständig einzubeziehen sind.

#### **4.2.2 Die Bemessung unter dem „vollen Wert“**

Im Rahmen und zu Zwecken der gemeindlichen Aufgabenerfüllung kann in Ausnahmefällen eine Subventionierung in Form eines geringen Nutzungsentgeltes zulässig sein, soweit dieses gesetzlich zugelassen oder aus Sicht örtlicher Erfordernisse geboten ist, z. B. zur Förderung des Wohnungsbaus, zur Förderung privater Träger im Sozialbereich oder zur Förderung von Sportvereinen. Die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch einen Betrieb der Gemeinde ist dabei für sich allein kein ausreichender Grund, das Nutzungsentgelt geringer zu bemessen. Das Nutzungsentgelt unter seinem „vollen Wert“ kann auch eine unentgeltliche Nutzung oder ein symbolisches Entgelt sein.

Bei der Nutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände durch Dritte muss an die Notwendigkeit einer Subventionierung von der Gemeinde ein strenger Maßstab angelegt werden und zwar unabhängig davon, aus welchen Gesichtspunkten heraus, eine Subventionierung durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfolgen soll. Für die Gemeinde entsteht aufgrund einer Subventionierung die Pflicht, die bestimmungsgemäße Verwendung des einem Dritten überlassenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch entsprechende vertragliche Regelungen sicherzustellen.

Von der Gemeinde ist in den Fällen, in denen für die Nutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände ein Entgelt unter dem „vollen Wert“ erhoben werden soll, ein transparentes und objektives sowie nachvollziehbares "Verfahren" sicherzustellen und zu dokumentieren. Die Nutzung bedeutender und werthaltiger Vermögensgegenstände der Gemeinde sollte grundsätzlich nicht ohne einen vorherigen Beschluss des Rates erfolgen. Dabei kommt es auch darauf an, ob unter Beteiligung des Rates eine örtliche Dienstanweisung erlassen worden ist, z. B. zur Nutzung von gemeindlichen Grundstücken für bestimmte Zwecke im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Die Gemeinde kann auf die Erhebung eines Nutzungsentgeltes aus einer vertraglich vereinbarten entgeltlichen Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung an Dritte im Sinne der Werterhaltung des gemeindlichen Vermögens und der haushaltsrechtlich bestimmten Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung grundsätzlich nicht verzichten. Allgemeine wirtschaftliche Vorteile für die Gemeinde oder der besondere Status einer natürlichen oder juristischen Person als Nutzer sind keine ausreichende und sachgerechte Grundlage, um auf die in einer Nutzungsvereinbarung festzulegenden Entgelte vollständig oder teilweise zu verzichten.

Die Nichterhebung oder Ermäßigung von Erbbauzinsen führt z. B. zu einer Wertminderung des betroffenen Grundstückes, die nicht mit möglichen allgemeinen wirtschaftlichen Vorteilen für die Gemeinde verrechnet werden darf. Die möglichen Vorteile und Nachteile müssen betragsmäßig konkret dem einzelnen betroffenen Grundstück zurechenbar sein, um eine sichere Grundlage für eine sachgerechte und nachvollziehbare Bemessung des Nutzungsentgeltes für ein Grundstück unter dem „vollen Wert“ zu erreichen. Eine Werbewirkung von bestimmten Objekten für die Gemeinde dürfte dabei allein nicht ausreichend sein.

#### **4.2.3 Die Interessenabwägung**

Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes unter seinem vollen Wert bedarf vor der Abgabe an einen Dritten einer sachgerechten Interessenabwägung der Gemeinde. Sie muss in die Abwägung alle Umstände und Gründe sowie Sachinformationen einbeziehen, anhand derer beurteilt werden kann, ob die beabsichtigte Vorgehensweise zwingend ist und ob und ggf. welche Alternativen für die Gemeinde tatsächlich möglich sind bzw. bestehen. Das zu erarbeitende Ergebnis muss im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung umsetzbar sein und darf nicht gegen rechtliche Vorgaben verstoßen.

Im Rahmen der Interessenabwägung muss einerseits eine Beurteilung des Vertragspartners hinsichtlich seiner Verlässlichkeit sowie seiner Interessen und Mitwirkung an der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgen, denn die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes unter seinem vollen Wert stellt für die Gemeinde

eine Subventionierung ihres Vertragspartners dar. Andererseits muss von der Gemeinde auch die wirtschaftliche Lage des Vertragspartners bzw. seine Bonität zum Beurteilungsgegenstand gemacht werden.

Diese Sachlage entsteht nicht nur wegen des vom Erwerber zu leistenden Kaufpreises, sondern insbesondere wegen seiner künftigen dauernden Leistungsfähigkeit. Für die Gemeinde muss eine messbare Sicherheit bestehen, dass vom Erwerber die vereinbarten Zwecke und Maßnahmen auch tatsächlich erfüllt bzw. umgesetzt werden. Nur dann kann abschließend beurteilt und festgestellt werden, dass die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an den Erwerber sachgerecht und vertretbar ist.

Bei besonderen Interessen der Gemeinde, z. B. die Sicherstellung des örtlichen Wohnungsbaus oder die Unterstützung im Bereich des Sports oder die soziale Integration, muss die Gemeinde in gleicher Weise wie bei der eigenen Umsetzung von Vorhaben und Maßnahmen die notwendigen Kontrollinstrumente und Überwachungen festlegen, um die Einhaltung der mit dem Erwerber des gemeindlichen Vermögensgegenstandes abgeschlossenen Vereinbarung feststellen und ggf. Konsequenzen ziehen zu können.

Im Ergebnis der Interessenabwägung muss für die Gemeinde im Sinne einer Subsidiarität feststehen, dass eine bestimmte Vorgehensweise geboten ist, keine andere Form des Umgangs mit dem Vermögensgegenstand möglich oder sachlich gerechtfertigt ist. Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang auch feststellen, dass die gewählte Vorgehensweise mit den haushaltswirtschaftlichen Vorgaben und Gegebenheiten in Einklang steht sowie sachgerecht und vertretbar. Die Interessenabwägung ist ausreichend zu dokumentieren, denn sie muss überprüfbar und nachvollziehbar sein, z. B. aus aufsichtsrechtlichen Gründen.

#### **4.3 Besondere Formen der Nutzungsüberlassung**

##### **4.3.1 Der Nießbrauch**

Die Gemeinde kann einem Dritten einen gemeindlichen Vermögensgegenstand in der Weise überlassen, dass dadurch der Dritte berechtigt ist, die Nutzungen aus der Sache zu ziehen (vgl. § 1030 ff. BGB). Sie kann dabei den Nießbrauch auf einzelne Arten von Nutzungen beschränken. Vor der Überlassung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an einen Dritten zur Nutzung muss deshalb die Gemeinde prüfen, ob sie diesen Vermögensgegenstand in absehbarer Zeit noch zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt und der Eigentümer bleiben muss. Sie darf zudem einen Vermögensgegenstand einem Dritten auch nicht unentgeltlich zur Nutzung überlassen.

Die Gemeinde bleibt in Fällen der Gewährung des Nießbrauchs an einem gemeindlichen Vermögensgegenstand i. d. R. der wirtschaftliche Eigentümer, sodass dieser Vermögensgegenstand weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. In Ausnahmefällen kann jedoch ein Dritter als Nießbraucher gleichwohl der wirtschaftliche Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes sein. Eine solche Sachlage liegt vor, wenn er über die ihm eingeräumte Nutzungsbefugnis hinaus die tatsächliche Herrschaft über den gemeindlichen Vermögensgegenstand ausübt, z. B. weil ihm auch die Verwertungsbefugnis eingeräumt wurde.

Soweit der Nießbraucher aber nicht das Recht hat, nach Belieben mit dem Vermögensgegenstand zu verfahren, trägt er auch nicht das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung oder kann aus möglichen Wertsteigerungen einen Nutzen ziehen. Die Gemeinde hat daher im Falle eines Nießbrauchs auch zu prüfen, ob sie nach der vertraglich vereinbarten Nutzungsüberlassung bei dem einem Dritten zur Nutzung zu überlassenen gemeindlichen Vermögensgegenstand weiterhin der wirtschaftliche Eigentümer ist.

#### **4.3.2 Die Vergabe von Erbbaurechten**

Die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes an einen Dritten stellt auch die Vergabe von Erbbaurechten durch die Gemeinde an Dritte dar. Durch das Erbbaurecht wird ein gemeindliches Grundstück in der Weise belastet, dass dem Erbbauberechtigten, zu dessen Gunsten die Belastung des Grundstücks erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (vgl. § 1 Absatz 1 ErbbauRG). Das Erbbaurecht kann sich dabei auch auf einen für das Bauwerk nicht erforderlichen Teil des Grundstücks erstrecken, sofern das Bauwerk wirtschaftlich die Hauptsache bleibt (vgl. § 1 Absatz 2 ErbbauRG).

Bei der Vergabe des Erbbaurechts durch die Gemeinde handelt es sich vielfach um ein unbebautes Grundstück, jedoch ist auch die Vergabe eines Erbbaurechtes bei bebauten Grundstücken möglich, wenn der Erbbauberechtigte das bestehende Gebäude mit übernimmt. Bei Erbbaurechtsgrundstücken besteht aber i. d. R. nur noch beim Grund und Boden ein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde. Die Überlassung eines Grundstückes an einen Dritten darf zudem nicht kostenlos erfolgen. Die Gemeinde erhält dafür, dass sie ihr Grundstück einem Dritten als Erbbauberechtigten zur Verfügung stellt, regelmäßig einen Erbbauzins über die Laufzeit des Vertrages (vgl. § 9 Absatz 1 ErbbauRG).

Zusätzlich entsteht durch die Eintragung als Erbbauzinslast ins Erbbaugrundbuch eine dingliche Wirkung. Auch kann mit einer Wertsicherungsklausel die Anpassung des Erbbauzinses auf Dauer bzw. für die Restlaufzeit des abgeschlossenen Vertrages durch die Gemeinde gesichert werden. Preisklauseln in Erbbaurechtsbestellungsverträgen und Erbbauzinsreallasten sind bei einer Vertragslaufzeit von mindestens dreißig Jahren zulässig (vgl. § 4 PrKG). Die Vorschrift über die Erhöhung des Erbbauzinses bleibt dabei unberührt (vgl. § 9a ErbbauVO).

Bei einer solchen Forderung ist zu beachten, dass in den Fällen, in denen das aufgrund eines Erbbaurechts errichtete Bauwerk Wohnzwecken dient, nur dann eine Änderung des Erbbauzinses verlangt werden kann bzw. ein Anspruch auf Erhöhung des Erbbauzinses besteht, soweit dieses unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles nicht unbillig ist. Ein Erhöhungsanspruch ist dabei regelmäßig als unbillig anzusehen, wenn und soweit die nach der vereinbarten Bemessungsgrundlage zu errechnende Erhöhung über die seit Vertragsabschluss eingetretene Änderung der allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnisse hinausgeht. In solchen Fällen bleiben Änderungen der Grundstückswertverhältnisse i. d. R. außer Betracht.

#### **4.4 Die Bilanzierung der Nutzungsüberlassung**

Im Rahmen der Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde an Dritte sind von der Gemeinde auch die daraus entstehenden bilanziellen Wirkungen zu prüfen. Die Gemeinde hat z. B. zu überprüfen, ob auf der Grundlage der mit dem Dritten getroffenen Vereinbarung der überlassene Vermögensgegenstand weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, weil die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer bleibt. In solchen Fällen muss von der Gemeinde zusätzlich geklärt werden, ob und in welchem Umfang durch die Nutzungsüberlassung eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber dem Dritten entstanden und in der Bilanz der Gemeinde zu passivieren ist.

Die Nutzungsüberlassung kann aber auch als ein ständiger Leistungsaustausch angesehen werden, denn die Gemeinde steht in der stetigen Pflicht, den Vermögensgegenstand zur Verfügung zu stellen und der Nutzer die Inanspruchnahme des Vermögensgegenstandes zu verfolgen. Diese Sachlage hat zur Folge, dass die Nutzungsüberlassung als ein schwebendes Geschäft betrachtet werden kann und nicht zu bilanzieren ist. Die tatsächlichen Gegebenheiten müssen daher im Einzelfall und unter Berücksichtigung der Vertragsgestaltung beurteilt werden.

## **5. Zu Absatz 5 (Verwaltung von Gemeindewald):**

### **5.1 Die Verweise auf besondere rechtliche Regelungen**

#### **5.1.1 Der Verweis auf die Gemeindeordnung**

Mit der Vorschrift ist für die Verwaltung des Gemeindewaldes ausdrücklich geregelt worden, dass für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen die Vorschriften der Gemeindeordnung gelten. Damit wird ausdrücklich verdeutlicht, dass für die Gemeinde als Waldeigentümer oder Nutzungsberechtigter (Waldbesitzer) insbesondere die Vorschriften über das gemeindliche Vermögen zur Anwendung kommen sollen, denn der Gemeindewald stellt für die Gemeinde einen Vermögensgegenstand dar, der auch in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Daher gilt auch für den Erwerb von Waldflächen, dass diese von der Gemeinde nur erworben werden sollen, soweit diese zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich sind oder werden.

Der Gemeindewald ist als gemeindlicher Vermögensgegenstand von der Gemeinde pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Für die Veräußerung von Gemeindewald gilt daher auch, dass die Gemeinde diesen nur veräußern darf, wenn der Wald zur Erfüllung von gemeindlichen Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt wird. In den Fällen, in denen Gemeindewald veräußert werden soll, soll dieser i. d. R. nur zu seinem vollen Wert zu veräußern. Diese Vorgaben zur Abgabe von Gemeindewald gelten für die Überlassung der Nutzung eines Gemeindewaldes durch Dritte sinngemäß (vgl. Absatz 4 der Vorschrift).

#### **5.1.2 Der Verweis auf das Landesforstgesetz**

Mit der Vorschrift ist für den Gemeindewald ausdrücklich geregelt worden, dass für dessen Verwaltung und Bewirtschaftung die Vorschriften des Landesforstgesetzes gelten. Damit wird in den gemeinderechtlichen Vorschriften ausdrücklich verdeutlicht, dass auch für die Gemeinde als Waldeigentümer oder Nutzungsberechtigter (Waldbesitzer) diese fachlichen Bestimmungen gelten und anzuwenden sind. Der Gemeindewald wird in diesem Zusammenhang hinsichtlich seiner Eigentumsart als Körperschaftswald bezeichnet (vgl. § 3 Absatz 2 BWaldG).

Die Gemeinde hat dazu zu beachten, dass Wald jede mit Forstpflanzen bestellte Grundfläche ist und als Wald auch kahlgeschlagene oder verlichtete Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungsstreifen und Sicherungsstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen, Wildäsnungsplätze, Holzlagerplätze sowie weitere mit dem Wald verbundene und ihm dienende Flächen gelten (vgl. § 2 Absatz 1 BWaldG). Dagegen sind in der Flur oder im bebauten Gebiet gelegene kleinere Flächen, die mit einzelnen Baumgruppen, Baumreihen oder mit Hecken bestockt sind oder als Baumschulen verwendet werden, nicht als Wald anzusehen (vgl. § 2 Absatz 2 BWaldG).

### **5.2 Die Bewirtschaftung des Gemeindewaldes**

Im Sinne der besonderen Zwecksetzungen sind im Landesforstgesetz z. B. mehrere Bewirtschaftungsgrundsätze verankert, die von der Gemeinde bei dem in ihrem Eigentum stehenden Wald zu beachten hat (vgl. § 32 i. V. m. § 31 LFoG NRW). Außerdem ist der Gemeindewaldbesitz nach einem Betriebsplan auf der Grundlage eines Betriebsgutachtens zu bewirtschaften (vgl. § 33 LFoG NRW), dessen Erfüllung durch einen jährlich aufzustellenden Wirtschaftsplan sichergestellt werden soll (vgl. § 34 LFoG NRW).

Die Mindestinhalte von Betriebsplänen, Betriebsgutachten und Wirtschaftsplänen werden durch die „Erste Verordnung zur Durchführung des Landesforstgesetzes“ näher bestimmt. Außerdem ist von der Gemeinde zu entscheiden, in welcher Verwaltungseinheit oder anderen Organisationsform die Bewirtschaftung des Gemeindewaldes verantwortlich erfolgen soll.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 90 GO NRW**

In diesem Zusammenhang gelten für die Bewirtschaftung des Gemeindewaldes als Teil des Vermögens auch die allgemeinen Vorgaben über die Verwaltung des Gemeindevermögens. Für die Verwaltung von Gemeindewald findet aber auch das Gemeinschaftswaldgesetz NRW Anwendung, durch das u. a. auch die Haushaltswirtschaft von Waldgenossenschaft, angelehnt an die gemeindliche Haushaltswirtschaft, im Einzelnen bestimmt wird.

Der fachlich geprägte Wirtschaftsplan hat z. B. neben der Planung der forstlichen Maßnahme auch die voraussichtlich anfallenden Kosten sowie die voraussichtlichen Einnahmen aus der Nutzung der forstlichen Grundstücke aufzuweisen und ist der Aufsichtsbehörde zuzuleiten. Der Wirtschaftsplan ist außerdem nach Ablauf des Wirtschaftsjahres durch einen Wirtschaftsnachweis abzuschließen. Auf solche Gegebenheiten hat die Gemeinde in ausreichendem Maße Rücksicht zu nehmen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 90 GO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 91**

**Inventur, Inventar und Vermögensbewertung**

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

(2) <sup>1</sup>Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

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

<sup>2</sup>Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit dieses Gesetz nichts Anderes vorsieht, vorzunehmen.

**Erläuterungen zu § 91:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Inventur**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der jährlich durchzuführenden Inventur eine große Bedeutung zu, denn das gemeindliche Inventar, das auf der örtlichen Inventur aufbaut, stellt die Grundlage für die im Rahmen des Jahresabschlusses aufzustellende Bilanz dar. Bei der Inventur handelt es sich um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag. Im Rahmen der Inventur ist daher nicht nur auf das "Vorhandensein" der Vermögensgegenstände und Schulden bei der Gemeinde abzustellen.

Von der Gemeinde müssen auch die für die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden relevanten Informationen erfasst und dokumentiert werden. Diese Festlegungen erfordern, die Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und mit ihrem Wert zu erfassen sind. Für die Gemeinde sind dazu eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung als Vereinfachungen der Inventur für zulässig erklärt worden.

Die Durchführung der gemeindlichen Inventur ist zudem in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren. Die Ergebnisse der Inventur aus der örtlichen Erfassung müssen in Zähllisten nachgewiesen werden. Die örtlichen Unterlagen sollen so ausgestaltet sein, dass diese Nachweise durch einen sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit nachprüfbar sind. Die jährliche Inventur dient der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens, das für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt wird.

Die Inhalte zur Inventur sind haushaltsrechtlich näher bestimmt worden (vgl. § 28 GemHVO NRW). Für die Durchführung der Inventur sind zudem Inventurvereinfachungsverfahren zugelassen worden (vgl. § 29 GemHVO NRW). Im Rahmen ihrer Inventur kann die Gemeinde abwägen, ob der örtliche Aufwand, der wegen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen der Inventur steht. Sie soll in die Beurteilung auch die haushaltsrechtlich zulässigen Inventurvereinfachungen einbeziehen, z. B. die Nutzung von bei der Gemeinde vorhandener Verzeichnisse (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW).

## 2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur

Von der Gemeinde ist grundsätzlich sicherzustellen, dass die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde geben kann. Bei deren Erfassung soll die Gemeinde daher auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) beachten. Folgende Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur sollen auch für die Gemeinde gelten und bei der Durchführung der gemeindlichen Inventur zur Anwendung kommen (vgl. Abbildung 165).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER INVENTUR (GoI)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz muss als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung sind daher die für die Bewertung relevanten Informationen mit zu erfassen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz sind bei allen zulässigen Inventurverfahren die Art und die Menge sowie der Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden zweifelsfrei festzustellen.
<b>Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Vermögensgegenstände und die Schulden einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und ihrem Wert zu erfassen. Dabei sind eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung zulässig.
<b>Grundsatz der Dokumentation und Nachprüfbarkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Durchführung der Inventur in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren. Die Ergebnisse der Inventur sind in Zähllisten nachzuweisen. Diese Unterlagen müssen für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen bei der Inventur sind in die Beurteilung einzubeziehen.

*Abbildung 165 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“*

Bei der Klärung der Frage, ob die Inventur der Gemeinde ordnungsgemäß ist, können die GoI als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Die GoI bieten für die Gemeinde einen anwendbaren Rahmen, innerhalb dessen über gemeindliche Sachverhalte innerhalb der Inventur entschieden und örtliche Sachverhalte geregelt werden können, sofern keine ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Vorgaben bestehen.

## 3. Die Inventurformen

### 3.1 Zeitliche Inventurformen

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht eine jährliche vollständige Erfassung der im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände, der Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, aber auch der Forderungen und Verbindlichkeiten vor. Die Gemeinde hat daher grundsätzlich bezogen auf den Abschlussstichtag 31. Dezember eine Inventur durchzuführen. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse sind für die Gemeinde verschiedene Formen der zeitlichen Durchführung ihrer Inventur möglich (vgl. Abbildung 166).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

<b>ZEITLICHE INVENTURFORMEN</b>	
<b>INVENTURFORM</b>	<b>DURCHFÜHRUNG</b>
<b>Stichtagsinventur</b>	Die Inventur wird in der Regel in Form der körperlichen Bestandsaufnahme und höchsten zehn Tage vor oder nach dem Abschlussstichtag durchgeführt.
<b>Vor- und nachverlegte Stichtagsinventur</b>	Die Inventur wird in der Regel in Form der körperlichen Bestandsaufnahme innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten beiden Monate nach dem Abschlussstichtag durchgeführt. Sie erfordert je nach tatsächlicher Durchführung eine Wertfortschreibung oder Wertrückrechnung.
<b>Permanente Inventur</b>	Die Inventur wird in Form der regelmäßigen Überprüfung der Buchbestände durch eine körperliche Bestandsaufnahme während des gesamten Jahres überprüft und der Bestand zum Abschlussstichtag in den Jahresabschluss übernommen. Sie erfordert eine ordnungsgemäße und zeitgerechte Buchführung.

*Abbildung 166 „Zeitliche Inventurformen“*

Im Rahmen der Möglichkeiten zur zeitlichen Gestaltung der Inventur hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, bei welchen Vermögensgegenständen welche Form der zeitlichen Inventur zur Anwendung kommt. Sie hat dabei zu beachten, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind (vgl. § 28 GemHVO NRW).

### 3.2. Die sachlichen Inventurformen

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht eine jährliche vollständige Erfassung der im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände vor. In dieser Inventur sind auch die gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten nach den örtlichen Inventurvorgaben zu erfassen. Von der Gemeinde ist in den Fällen, in denen bei der gemeindlichen Inventur von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, zu prüfen, ob die örtlich jeweils vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit bei der Inventur beiträgt.

Der Gemeinde stehen für die sachliche Durchführung ihrer Inventur verschiedene Formen zur Verfügung. Deren Nutzung darf die Inventur nach den allgemein geltenden Bedingungen und unter Beachtung der Grundsätze „Vollständigkeit“ und „Richtigkeit“ nicht unvertretbar beeinträchtigen. Die möglichen Formen können gleichzeitig auch Inventurvereinfachungen nach § 29 GemHVO NRW darstellen (vgl. Abbildung 167).

<b>SACHLICHE INVENTURFORMEN</b>	
<b>INVENTURFORM</b>	<b>DURCHFÜHRUNG</b>
<b>Körperliche Bestandsaufnahme</b>	Die mengenmäßige Erfassung der einzelnen körperlichen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfolgt durch Zählen, Messen und Wiegen.

<b>SACHLICHE INVENTURFORMEN</b>	
<b>INVENTURFORM</b>	<b>DURCHFÜHRUNG</b>
<b>Buch- und Beleginventur</b>	Die gemeindliche Inventur kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde durchgeführt werden, wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend erfasst werden (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Form findet regelmäßig bei nichtkörperlichen Gegenständen statt.

*Abbildung 155 „Sachliche Inventurformen“*

Im Rahmen der Möglichkeiten zur sachlichen Gestaltung der Inventur hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, bei welchen Vermögensgegenständen welche Form der sachlichen Inventur zur Anwendung kommt. Sie hat dabei zu beachten, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind (vgl. § 28 GemHVO NRW).

#### **4. Gemeindliche Vermögensgegenstände**

##### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben und muss dazu ein Potenzial zur Nutzenstiftung im Sinne des Gemeinwohls haben. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder bei denen sie wirtschaftlicher Eigentümer ist. Die Vermögensgegenstände können jedoch aufgrund ausdrücklicher Vorschriften von der Gemeinde haushaltsmäßig gesondert zu behandeln sein.

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Die Gemeinde muss für das gemeindliche Vermögen den Nachweis einer ordnungsgemäßen Verwaltung zu erbringen, um die Werterhaltung und den Substanzverzehr aufzuzeigen und die gemeindliche Aufgabenerfüllung dauerhaft zu gewährleisten (vgl. § 90 GO NRW).

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben wirken sich auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde mit der Folge aus, dass der gemeindliche Jahresabschluss eine Bilanz als gemeindliche Vermögensrechnung enthalten muss (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die gemeindliche Bilanz ermöglicht die Darstellung des gemeindlichen Vermögens in seinen unterschiedlichen Arten (vgl. § 41 GemHVO NRW). Sie trägt in einem erheblichen Umfang zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bei. Die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vermögensvorschriften über den Erwerb, die Veräußerung, den Nachweis und die bilanzielle Behandlung des Vermögens der Gemeinde ergänzen sich dabei gegenseitig.

##### **4.2 Die Bilanzierung**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind unter Berücksichtigung der wesentlichen Rechnungslegungsziele des NKF alle wirtschaftlichen Sachverhalte der Gemeinde und die gemeindlichen Geschäftsvorfälle danach zu untersuchen, ob sie in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen bzw. zu bilanzieren sind. Die Bilanz der Gemeinde soll bestimmten haushaltswirtschaftlichen Anforderungen genügen und ist darauf ausgerichtet, das

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

gemeindliche Vermögen und die Schulden mit ihrer Werthaltigkeit stichtagsbezogen und entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen bei der Gemeinde aufzuzeigen. Sie schafft nicht die Realität, sondern bildet diese nach bestimmten haushaltsrechtlichen Regeln ab.

Die Eignung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, dem Grunde nach in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen werden zu können, wird mit dem Begriff „Bilanzierungsfähigkeit“ umschrieben. Es wird aber auch der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ dafür verwendet, weil das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen ist. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erfordert zudem das Vorliegen eines Wertes für jeden Vermögensgegenstand, damit es zu einem Ansatz in der Bilanz der Gemeinde kommen kann. Die Voraussetzungen für die Bilanzierung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 168).

<b>DIE BILANZIERUNG VON GEMEINDLICHEM VERMÖGEN</b>	
<b>GESCHÄFTSVORFALL</b>	
<b>Geschäftsvorfall</b> ▼	Z. B. Erwerb eines Vermögensgegenstandes.
<b>Abstrakte Aktivierungsfähigkeit</b> ▼	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermögensgegenstand gehört der Gemeinde.</li> <li>- vor dem Abschlussstichtag erworben.</li> <li>- Nutzenerwartung durch die Gemeinde.</li> </ul>
<b>Konkrete Aktivierungsfähigkeit</b> ▼	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nutzen wird der Gemeinde zufließen.</li> <li>- Wert ist konkret ermittelbar.</li> </ul>
<b>Allgemeine Ansatzvorgaben</b> ▼	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bruttoansatz.</li> <li>- keine Verrechnung mit Passivposten.</li> </ul>
<b>Spezielle Ansatzvorgaben</b> ▼	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuordnung zum bestimmten Bilanzposten.</li> <li>- ggf. weitere Vorgaben.</li> </ul>
<b>Spezielle Ansatzverbote</b> ▼	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keine schwebenden Geschäfte.</li> <li>- keine unentgeltlichen immateriellen Wirtschaftsgüter.</li> <li>- ggf. weitere Vorgaben.</li> </ul>
<b>AKTIVIERUNG</b>	

*Abbildung 168 „Die Bilanzierung von gemeindlichem Vermögen“*

Die Bilanzierung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde hat grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage zu erfolgen, weil nach der Eigentumsübertragung im Regelfall der zivilrechtliche Eigentümer auch die Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand innehat bzw. der wirtschaftliche Eigentümer ist (vgl. § 903 BGB). Der Gemeinde steht dadurch eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu. Für die gemeindliche Bilanzierung muss diese rechtliche Sachlage jedoch nicht zwingend gegeben sein.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben ist es für die gemeindliche Bilanzierung eines Vermögensgegenstandes ausreichend, dass der betreffende Vermögensgegenstand der Gemeinde wirtschaftlich zugerechnet werden kann. Es ist ausreichend, dass die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer des betroffenen Vermögensgegenstandes ist (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat daher im Rahmen der Bilanzierung ihrer Vermögensgegenstände die wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen und zu prüfen, ob und in welchem Umfang sie die darin bestehenden Chancen und Risiken trägt.

### **4.3 Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten**

#### **4.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch Anschaffung oder Herstellung werden von der Gemeinde neue Vermögenswerte erworben oder vorhandene Vermögenswerte vermehrt, die für die örtliche Aufgabenerfüllung benötigt werden (vgl. § 90 Absatz 1 GO NRW). Aus diesen gemeindlichen Geschäften entstehen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten für die Gemeinde, durch die der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz bestimmt wird. Die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten stellen daher bilanzielle „Zugangswerte“ dar, weil in deren Umfang die von der Gemeinde angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände erstmals wertmäßig bilanziert werden.

Für die gemeindliche Bilanzierung müssen die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten konkret für jeden einzelnen Vermögensgegenstand ermittelt werden. Es ist dabei lediglich zur Kostenzuordnung die Festlegung erforderlich, ob eine Anschaffung oder Herstellung eines neuen Vermögensgegenstandes vorliegt. Von der Gemeinde muss der Zeitpunkt des Übergangs bzw. der Übernahme des wirtschaftlichen Risikos konkret bestimmt werden, um auch in zeitlicher Hinsicht eine zutreffende Bilanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vornehmen zu können.

Die Gemeinde muss zudem eine zutreffende Ermittlung bzw. Berechnung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der zu bilanzierenden Vermögensgegenstände unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Kostenzuordnungen sicherstellen (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Bei den gemeindlichen Herstellungskosten muss zudem geprüft werden, wer bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes das wirtschaftliche Risiko trägt. Sofern die Gemeinde keine Eigenherstellung vornimmt, sondern eine Fremderstellung erfolgt, stellt dieser Vorgang für die Gemeinde die Beschaffung von Leistungen Dritter dar.

Durch vorbereitende Maßnahmen können aber auch bereits gemeindliche Anschaffungskosten vor dem eigentlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde bzw. vor dem Übergang des Eigentums auf die Gemeinde entstehen. In besonderen Fällen können aber auch ebenso nach dem Anschaffungszeitpunkt noch nachträgliche Anschaffungskosten für die Gemeinde entstehen. Außerdem können ist bei Erweiterungen vorhandener Vermögensgegenstände von der Gemeinde eine Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob durch die durchgeführten Maßnahmen zu Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand für die Gemeinde führen.

#### **4.3.2 Keine Wiederbeschaffungskosten**

Beim Zugang sowie innerhalb der Nutzungszeit von Vermögensgegenständen gelten für die Gemeinde die Wertgrößen „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“. Der Bilanzansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als Wertgröße darf daher nicht auf andere Weise bzw. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren ermittelt werden, z. B. in Form der „Wiederbeschaffungskosten“. Diese Wertgröße umfasst zwar auch die Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes, deren Ermittlung ist jedoch nicht auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Erwerbs, sondern auf einen zukünftigen Zeitpunkt ausgerichtet, zu dem ein gemeindlicher Vermögensgegenstand ersetzt werden soll.

Die „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ stellen als Wertbegriffe einen bestimmten abgegrenzten Wertumfang dar, dessen Zusammensetzung haushaltsrechtlich konkretisiert worden ist (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Für die Ermittlung der bilanziellen Wertansätze für die gemeindlichen Vermögensgegenstände darf die Gemeinde nicht von den haushaltsrechtlich bestimmten Wertbegriffen abweichen. Eine Ausrichtung auf die Wiederbeschaffungskosten, die im Gebührenrecht möglich ist, erschwert wegen der Zukunftsbezogenheit die



Ermittlung dieser Wertgröße und kann zu Ungenauigkeiten führen, die langfristig dann haushaltswirtschaftlich hingenommen werden müssten.

#### **4.4 Geringwertige Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde hat beim Erwerb von Vermögensgegenständen grundsätzlich festzulegen, ob diese Gegenstände zum Gebrauch (Anlagevermögen) oder Verbrauch (Umlaufvermögen) genutzt werden sollen. Durch diese Entscheidung wird die Ausgangslage für die Bilanzierung der gemeindlichen Vermögensgegenstände festgelegt. Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens kann die weitere haushaltsmäßige Behandlung durch die Gemeinde zudem von der Größenordnung der Anschaffungskosten abhängig gemacht werden.

Die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens der Gemeinde werden dann als geringwertig klassifiziert, wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Wertgrenze i. H. v. 410 Euro nicht übersteigen. Bei der Bestimmung der Wertgrenze dieser Vermögensgegenstände sind nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch Rabatte und Skonti kostenmindernd zu berücksichtigen. Derartige Vermögensgegenstände müssen selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen.

Für die Beurteilung der selbstständigen Nutzungsfähigkeit kommt es darauf an, dass das betreffende Wirtschaftsgut nicht als Teil der Gesamtheit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anzusehen ist, z. B. einer Maschine. Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bestehen dann verschiedene Möglichkeiten der haushaltsmäßigen Behandlung, von denen die Gemeinde in eigener Verantwortung Gebrauch machen darf.

Der wirtschaftliche Wert dieser Vermögensgegenstände wird als so gering angesehen, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen geringwertigen Vermögensgegenstände auf den Zeitraum ihrer Nutzung zu einem zu hohen Aufwand bei der Gemeinde führen würde (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann z. B. auf eine Erfassung im Rahmen ihrer jährlichen Inventur verzichten. Sie kann zudem die geringwertigen Vermögensgegenstände unmittelbar in ihrer Ergebnisrechnung als Aufwand verbuchen (Sofortabschreibung), auch wenn die Vermögensgegenstände tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Anschaffungskosten der geringwertigen Vermögensgegenstände, die jedoch langfristig zum Gebrauch durch die Gemeinde bestimmt sind, müssen wie die sonstigen gemeindlichen Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung erfasst und fortgeschrieben sowie entsprechend in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Es muss dabei aber nicht jeder einzelne Vermögensgegenstand gesondert mit seinem Wert erfasst werden. Vielmehr können die geringwertigen Vermögensgegenstände von der Gemeinde auch in jahresbezogenen Inventarlisten oder gesondert auf einem entsprechenden Sammelposten erfasst werden (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Bei der Entscheidung über die haushaltsmäßige Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände muss die Gemeinde immer von ihrer gewollten Zwecksetzung und Verwendung ausgehen.

#### **4.5 Der „Erinnerungswert“ als Merkposten**

##### **4.5.1 Allgemeine Sachlage**

Der Grundsatz der Vollständigkeit, der bei der Bilanzierung zu beachten ist, verlangt von der Gemeinde, dass alle gemeindlichen Vermögensgegenstände, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Diese Vorgabe bedeutet, dass gemeindliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens, die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung im

Geschäftsbetrieb noch genutzt werden, auch dann noch in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, wenn die Vermögensgegenstände bereits abgeschrieben sind bzw. noch ein „Restwert“ besteht.

Für derartige Vermögensgegenstände der Gemeinde muss in der gemeindlichen Bilanz gleichwohl ein werthaltiger Ansatz unter dem betreffenden Bilanzposten ausgewiesen werden, denn es dürfen von der Gemeinde nur werthaltige Vermögensgegenstände bilanziert werden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Von der Gemeinde sind deshalb noch genutzte Vermögensgegenstände jeweils mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, i. d. R. mit einem Betrag von einem Euro.

Ein solcher Mindestwert für den Ansatz eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz wird in der Praxis als „Erinnerungswert“ und als "Merkposten" bezeichnet. Er ist entsprechend auch in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar jeweils in der gleichen Höhe auszuweisen. Die Messgröße für den Merkposten ist allein die Werthaltigkeit des betreffenden Vermögensgegenstandes. Sie kommt z. B. bei Finanzanlagen der Gemeinde nicht dadurch zum Ausdruck, dass ein gemeindlicher Betrieb im Rahmen des Gesamtabchlusses von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

In Ausnahmefällen, in denen durch einen „Null-Ansatz“ (Erinnerungswert i. H. v. 0 Euro) dem Grundsatz der Vollständigkeit und dem wertmäßigen Nachweis der gemeindlichen Vermögensgegenstände genügt werden kann, darf die Gemeinde den „Erinnerungswert“ oder "Merkposten" auch in dieser Größenordnung in ihrer Bilanz ansetzen. Grundsätzlich bedeutet jedoch diese Wertgröße, dass eine vollständige Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstandes erfolgt ist und prinzipiell keine Werthaltigkeit mehr besteht.

#### **4.5.2 Der Bilanzansatz**

Von der Gemeinde ist in der Bilanz grundsätzlich für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand, der von der Gemeinde wertmäßig bereits voll abgeschrieben ist, aber wegen seiner noch bestehenden Nutzungsfähigkeit weiterhin bei der Gemeinde in Gebrauch ist, der Wertansatz als Merkposten in Form eines Erinnerungswertes mit einem Betrag i. H. v. einem Euro oder von null Euro auszuweisen. Derartige bilanzielle Ansätze verstoßen nicht gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit. Sie sind nach den GoB auch ausreichend, den nur ein Verzicht auf einen bilanziellen Ansatz von noch vorhandenen und von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenständen steht nicht mit den Bilanzierungsgrundsätzen in Einklang.

Die Gemeinde kann anhand der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich entscheiden, ob in ihrer Bilanz ein Erinnerungswert für jeden einzelnen abgeschriebenen Vermögensgegenstand unter den betreffenden Bilanzposten angesetzt wird. Sie kann sich auch für einen Sammelansatz als „zusammengefasster“ Erinnerungswert entscheiden, der dann bilanziell alle abgeschriebenen Vermögensgegenstände der gleichen Art gilt.

Für die gemeindliche Bilanzierung bzw. den Ansatz in der Bilanz genügt es z. B., wenn die Gemeinde für alle ihre abgeschriebenen PKW einen Euro oder null Euro in ihrer Bilanz ansetzt, statt für jeden einzelnen PKW diesen Erinnerungswert anzusetzen. Bei einem Sammelansatz in der gemeindlichen Bilanz müssen gleichwohl die einzelnen abgeschriebenen, aber noch von der Gemeinde genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände im Inventar der Gemeinde jeweils mit dem Erinnerungswert erfasst und ausgewiesen sein.

#### **4.6 Die „stillen Reserven“**

##### **4.6.1 Allgemeine Sachlage**

In der gemeindlichen Bilanz können wertmäßig „stille Reserven“ bestehen, weil die Gemeinde z. B. das Anschaffungswertprinzip als Wertobergrenze für ihre bilanziellen Vermögenswerte einzuhalten hat. Die bilanziellen „stillen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

Reserven“ entstehen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen i. d. R. aufgrund von Wertdifferenzen, weil der zum Abschlussstichtag bilanzierte Buchwert des Vermögensgegenstandes nicht mit dem bestehenden aktuellen Zeitwert identisch ist, sondern der Zeitwert den Buchwert übersteigt. Bei gemeindlichen Vermögensgegenständen können „Stille Reserven“ auch durch die Ausübung von Wahlrechten oder durch den Verzicht auf deren Ausübung von der Gemeinde bewusst geschaffen werden.

Grundsätzlich kann es eine Vielzahl von Ereignissen und Anlässen bei der Gemeinde geben, aufgrund derer es zu „stillen Reserven“ bei den Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Bilanz kommen kann. In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass „stille Reserven“ nicht willkürlich entstehen, obwohl auch die zulässige Bilanzpolitik der Gemeinde dazu beitragen kann. Nachfolgend werden dafür einige Beispiele benannt (vgl. Abbildung 169).

<b>DIE ANLÄSSE FÜR „STILLE RESERVEN“</b>	
-	Die gemeindlichen Vermögensgegenstände sind mit einem Buchwert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt, der niedriger ist als ihr Verkehrswert.
-	Die Gemeinde darf die nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände nicht in ihrer Bilanz aktivieren (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).
-	Die Gemeinde verzichtet auf eine Zuschreibung (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW).
-	Die Gemeinde hat eine Rückstellung zu hoch oder in unzulässiger Weise passiviert.
-	Die Gemeinde hat ihre Schulden überbewertet.

*Abbildung 169 „Die Anlässe für „stille Reserven“*

Die Bildung von "stillen Reserven", die über die allgemeinen Schätzungsunsicherheiten hinausgehen, ist daher mit den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen nicht vereinbar, z. B. durch die Vornahme zusätzlicher Abschreibungen. Die Gemeinde darf daher z. B. keine Rückstellungen aufgrund von Innenverpflichtungen mit Ausnahme der Instandhaltungsrückstellungen passivieren. Sie darf auch nicht vorzeitig zusätzliche Abschreibungen in ihre Ergebnisrechnung einbeziehen, weil künftige Wertminderungen lediglich erwartet werden.

Andererseits kann aufgrund „stillen Reserven“ keine Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes gefordert werden. Sofern der Tatbestand einer „stillen Reserve“ bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand jedoch durch eine vorgenommene Wertminderung entstanden ist, hat die Gemeinde eine Zuschreibung vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW).

#### **4.6.2 Die Erläuterungspflichten**

Die Gemeinde muss vorhandene Vermögenswerte mit einem sachgerechten Wertansatz auf der Aktivseite in ihrer Bilanz ansetzen. Sie darf entsprechend auf der Passivseite die Ansätze für ihre Verpflichtungen auch nicht bewusst überhöht ansetzen. Durch willkürlich festgelegte „stille Reserven“ kann das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde verfälscht werden, so dass die wirtschaftliche Lage der Gemeinde fehlerhaft bzw. unzutreffend dargestellt wird.

In besonderen Fällen kann daher aus den bekannten örtlichen „stille Reserven“ heraus eine Pflicht zu Anhangsangaben im Jahresabschluss entstehen, z. B. wenn die Gemeinde davon Kenntnis hat, dass bei einzelnen bilan-

zierten Wertansätzen erhebliche Differenzen zum „Zeitwert“ bestehen. Die Erläuterungspflicht der Gemeinde entsteht in solchen Fällen aufgrund der im Zeitablauf eingetretenen Wertentwicklung der Vermögensgegenstände und nicht allein aus deren Größenordnung.

Eine solche Sachlage kann im Zeitablauf bei Wertansätzen für unbebaute Grundstücke entstehen bzw. vorliegen, wenn diese Vermögensgegenstände z. B. ursprünglich als Ackerland von der Gemeinde erworben wurden und durch baurechtliche Veränderungen nunmehr als Baugrundstücke veräußerbar sind. Sie kann auch aufgrund von Erneuerungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten der Gemeinde entstehen, wenn es dadurch zu einer Erhöhung des Wertes des Grund und Bodens der Gemeinde gekommen ist. Ein bilanzierter Grundstückswert kann auch aufgrund vermessungstechnischer Veränderungen nicht mehr verändert werden. Ein solcher Vorgang führt auch deshalb nicht zu einer Anpassung des Wertansatzes, weil aufgrund dessen kein Zahlungsanspruch bzw. Zahlungsvorgang bei der Gemeinde entsteht.

## **5. Gemeindliche Schulden**

### **5.1 Allgemeine Grundlagen**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird der Begriff "Schulden" in vielfältiger Weise verwendet. Unter dem Begriff werden grundsätzlich die bestehenden und die hinreichend sicher zu erwartenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde verstanden, die auf rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtungen der Gemeinde beruhen und selbstständig bewertbar sowie abgrenzbar sind. Die gemeindlichen Schulden können ein allgemeines Risiko für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde darstellen, sodass bereits deswegen besondere Informationspflichten im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses bestehen.

Ausgehend von den Bilanzposten der Passivseite der gemeindlichen Bilanz kann der Begriff „Schulden“ auch dadurch abgegrenzt werden, dass nicht das ausgewiesene Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind. Die bei dieser Abgrenzung dann noch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verbleibenden Rückstellungen und Verbindlichkeiten sollen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln.

Die Gemeinde soll daher durch die Bilanzierung ihrer gemeindlichen Verpflichtungen ihre künftigen haushaltswirtschaftlichen Belastungen aufzeigen und die daraus für die Gemeinde entstehenden Risiken offenlegen. Sofern dabei mögliche Haushaltsbelastungen oder Risiken von der Gemeinde nicht benannt und ausgewiesen werden, bedeutet diese Sachlage nicht zwingend, dass dann keine künftigen Haushaltsbelastungen oder Risiken für die Gemeinde bestehen (vgl. Beispiel 23).

**BEISPIEL:**

**Die Arten gemeindlicher Schulden**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Verpflichtungen der Gemeinde als Rückstellungen und Verbindlichkeiten anzusetzen. Dieser Bilanzausweis dient dazu, dass die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann. Es werden dabei unterschiedliche gemeindliche Verpflichtungen aufgezeigt.

<b>Gemeindliche Schulden (Verpflichtungen)</b>	
<b>RÜCKSTELLUNGEN</b>	<b>VERBINDLICHKEITEN</b>
Pensionsrückstellungen	Aus Anleihen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 91 GO NRW**

Deponierückstellungen	Aus Krediten für Investitionen
Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	Aus Krediten zur Liquiditätssicherung
Verpflichtungsrückstellungen	Aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen Wirtschaftlich gleichkommen
Drohverlustrückstellungen	Aus Lieferungen und Leistungen
.....	Aus Transferleistungen
.....	Sonstige

Im Jahresabschluss der Gemeinde werden durch die Bilanzierung und die dazugehörigen Angaben im Anhang die aus den Schulden möglicherweise entstehenden Risiken für die Gemeinde offengelegt.

*Beispiel 23 „Die Arten gemeindlicher Schulden“*

In diesem Zusammenhang ergänzen sich die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vorschriften über die Aufnahme von Schulden bzw. Krediten, deren Nachweis und bilanzielle Behandlung gegenseitig. Diese Vorgaben wirken sich auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde mit der Folge aus, dass die Bilanz als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage zu vermitteln hat.

**5.2 Die Bilanzierung**

**5.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise der gemeindlichen Schulden führt regelmäßig dazu, dass die Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses grundsätzlich alle ihre Verpflichtungen in die Bilanzierung einzubeziehen hat, denen sie sich nicht entziehen kann. Nur in den Fällen, in denen z. B. ein Gläubiger der Gemeinde seinen Anspruch durch eine Verjährung verloren hat, muss die gemeindliche Verpflichtung nicht mehr in der Bilanz der Gemeinde angesetzt werden.

Die Gemeinde hat ihre Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass die Verpflichtungen gegenüber ihren Gläubigern bei ihr als Schuldner zu passivieren sind. Der Ansatz von gemeindlichen Schulden in der Bilanz der Gemeinde erfordert das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 170).

<b>DIE BILANZIERUNG VON GEMEINDLICHEN SCHULDEN</b>	
<b>GESCHÄFTSVORFALL</b>	
<b>Geschäftsvorfall</b> ▼	- z. B. Eingehen von Verpflichtungen.
<b>Abstrakte</b>	- bestehende Verpflichtung der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

<b>DIE BILANZIERUNG VON GEMEINDLICHEN SCHULDEN</b>	
<b>Passivierungsfähigkeit</b> ▼	- vor dem Abschlussstichtag entstanden. - Erwartung eines Nutzenabflusses.
<b>Konkrete Passivierungsfähigkeit</b> ▼	- Ressourcenabfluss bei der Gemeinde. - Erfüllungsbetrag ist konkret ermittelbar.
<b>Allgemeine Ansatzvorgaben</b> ▼	- Bruttoansatz. - keine Verrechnung mit Aktivposten.
<b>Spezielle Ansatzvorgaben</b> ▼	- Zuordnung zum bestimmten Bilanzposten. - ggf. weitere Vorgaben.
<b>Spezielle Ansatzverbote</b> ▼	- keine schwebenden Geschäfte. - ggf. weitere Vorgaben.
<b>PASSIVIERUNG</b>	

*Abbildung 170 „Die Bilanzierung von gemeindlichen Schulden“*

Die Eignung einer gemeindlichen Verpflichtung für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird mit dem Begriff „Bilanzierung dem Grunde nach“ umschrieben. Sie wird auch als „Bilanzierungsfähigkeit“ bezeichnet. Es wird aber auch der Begriff „Passivierungsfähigkeit“ dafür verwendet, weil die gemeindlichen Schulden auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

### 5.2.2 Das Höchstwertprinzip

Für den Ansatz von Verbindlichkeiten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde zu beachten, dass die Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag ansetzen sind (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). Sie hat die Bewertung der Verbindlichkeiten unter Beachtung der GoB, insbesondere aber das Vorsichtsprinzips und des Höchstwertprinzips sowie das Vollständigkeitsprinzip vorzunehmen. Das Höchstwertprinzip kommt dabei als Imparitätsprinzip zur Anwendung.

Die Anwendung des Höchstwertprinzips bei den gemeindlichen Verbindlichkeiten ergibt sich auch aus der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass die Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses alle vorhersehbaren Risiken und Verluste zu berücksichtigen hat (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Auf dieser Grundlage hat die Gemeinde den anzusetzenden Erfüllungsbetrag zu ermitteln. Bei mehreren Möglichkeiten ist von der Gemeinde grundsätzlich der höchste Wert für eine Verbindlichkeit zu bilanzieren.

Die Gemeinde hat dabei nicht zu unterscheiden, ob es sich um langfristige oder um kurzfristige Verbindlichkeiten handelt. Unabhängig von den Volumen einer einzelnen gemeindlichen Verbindlichkeit soll durch den damit verbundenen Geschäftsvorfall ein bilanzieller Ausweis entstehen, durch den mindestens die bestehenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offengelegt und nicht verschwiegen werden.

Die Anwendung des Höchstwertprinzips als allgemeiner Grundsatz durch die Gemeinde kann zu einem höheren Ansatz einer Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz führen, denn bei möglichen entstehenden Verlusten kann der zum Abschlussstichtag zu bilanzierende Stichtagswert einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher sein als der mögliche Buchwert in der gemeindlichen Bilanz, z. B. bei Fremdwährungskrediten. Durch die Anwendung

des Höchstwertprinzips wird zudem die vollständige Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen gegenüber Dritten zum Fälligkeitszeitpunkt gewährleistet. Aufgrund dieser Festlegung darf die Gemeinde den Bilanzansatz von Verbindlichkeiten jedoch nicht darauf ausrichten, damit zusätzliche stille Reserven zu bilden.

### **5.3 Die „stillen Lasten“**

#### **5.3.1 Allgemeine Sachlage**

In der gemeindlichen Bilanz können wertmäßig „stille Lasten“ bestehen, weil die Gemeinde z. B. das Anschaffungswertprinzip als Wertobergrenze für ihre bilanziellen Vermögenswerte einzuhalten hat. Die bilanziellen „stillen Lasten“ entstehen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen i.d.R. aufgrund von Wertdifferenzen, weil der zum Abschlussstichtag bilanzierte Buchwert des Vermögensgegenstandes nicht mit dem bestehenden aktuellen Zeitwert identisch ist, sondern der Buchwert den Zeitwert übersteigt.

Die Gemeinde in solchen Fällen verpflichtet, ggf. Abschreibungen bei ihrem Anlagevermögen vorzunehmen, sofern eine voraussichtlich dauernde Wertminderung besteht (vgl. § 35 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW). Andererseits kann von der Gemeinde aufgrund möglicher "stiller Lasten" bei ihren Vermögensgegenständen nicht deswegen deren Veräußerung gefordert werden. Die Gemeinde muss zum Abschlussstichtag prüfen, ob mögliche Wertminderungen bei ihren vorhandenen Vermögenswerten voraussichtlich dauerhaft bestehen und über die dann notwendigen Maßnahmen eigenverantwortlich entscheiden (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die „stillen Lasten“ können von der Gemeinde aber auch durch die Ausübung von Wahlrechten oder durch den Verzicht auf deren Ausübung bewusst geschaffen werden. Grundsätzlich kann es eine Vielzahl von Ereignissen geben, aufgrund derer es zu „stillen Lasten“ bei gemeindlichen Vermögensgegenständen kommen kann, z. B. auch durch vorhandene, aber nicht benötigte Vermögensgegenstände. Die Gemeinde hat daher dafür Sorge zu tragen, dass in ihrer Bilanz „stille Lasten“ nicht willkürlich entstehen, obwohl auch die zulässige Bilanzpolitik der Gemeinde dazu beitragen kann.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz können ebenfalls "stille Lasten" entstehen. Die Gemeinde darf deshalb z. B. ihre Verpflichtungen nicht bewusst zu niedrig ansetzen, z. B. durch einen unverhältnismäßigen Ansatz ihrer Pensionsverpflichtungen. Bei den Pensionsverpflichtungen entstehen bereits aufgrund der haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen „stille Lasten“, weil ausgehend vom künftigen Erfüllungsbetrag mögliche Kostensteigerungen nicht zu berücksichtigen sind und ein hoher Rechnungszins festgelegt wurde.

Die Gemeinde darf zudem keine Rückstellungen aufgrund von Innenverpflichtungen passieren. Davon ausgenommen sind lediglich die Instandhaltungsrückstellungen. Von der Gemeinde muss die Bilanzierung willkürlich festgelegter „stiller Lasten“ vermieden werden, denn dadurch kann das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden- und Ertragslage der Gemeinde verfälscht und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde fehlerhaft bzw. nur unzutreffend dargestellt werden.

#### **5.3.2 Die Erläuterungspflichten**

Die „Stillen Lasten“ in der gemeindlichen Bilanz müssen von der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss nicht für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkennbar gemacht, aber auch nicht ausdrücklich offengelegt werden. Sie kommen bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen i. d. R. auch erst bei Veräußerungsgeschäften zur Aufdeckung, weil z. B. der mögliche Veräußerungserlös von der Gemeinde nicht erzielbar ist. Die Gemeinde darf ihre Verpflichtungen auch nicht bewusst überhöht ansetzen, z. B. durch einen unverhältnismäßigen Ansatz ihrer Pensionsverpflichtungen, auch wenn durch entsprechende Anhangsangaben die Sachlage nachvollziehbar aufgezeigt wird.

Durch willkürlich festgelegte „stille Lasten“ wird das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde verfälscht, sodass die wirtschaftliche Lage der Gemeinde fehlerhaft bzw. unzutreffend dargestellt wird. In besonderen Fällen kann aus den örtlichen „stillen Lasten“ heraus ggf. auch eine Pflicht zu Anhangsangaben entstehen, z. B. wenn erhebliche Wertdifferenzen bei einzelnen bilanzierten Wertansätzen bestehen.

Die Erläuterungspflicht zu „stillen Lasten“ entsteht für die Gemeinde dabei aus der im Zeitablauf eingetretenen Wertentwicklung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden und nicht allein aus deren Größenordnung. In besonderen Fällen kann aus den örtlichen „stillen Lasten“ heraus ggf. eine Pflicht zu Anhangsangaben entstehen, z. B. wenn erhebliche Wertdifferenzen bei einzelnen bilanzierten Wertansätzen bestehen. Die Erläuterungspflicht für die Gemeinde entsteht dabei aus der im Zeitablauf eingetretenen Wertentwicklung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden und nicht allein aus deren Größenordnung.

#### **5.4 Die Wertsicherungsklausel**

Viele Verträge der Gemeinde enthalten Wertsicherungsklauseln, um den Wert der mit einem Dritten vereinbarten Leistungen zu erhalten. Die einschlägigen Bestimmungen enthält das Preisklauselgesetz. Danach sind z. B. von dem Verbot der Verwendung von Wertsicherungsklauseln die Preisklauseln in langfristigen Verträgen ausgenommen, die bestimmte Anforderungen erfüllen, z. B. Wertsicherungsklauseln in Erbbaurechtsverträgen (§ 3 PrKG). Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass Wertsicherungsklauseln, die nicht den Ausnahmen unterliegen, unwirksam sind (§ 8 PrKG).

Die Art und der Umfang der durch Wertsicherungsklauseln in gemeindlichen Verträgen ausgelösten Wertsicherungen sind regelmäßig an ausgewählte Bezugsgrößen geknüpft, z. B. einen Index. Die Gemeinde hat derartige Klauseln bei ihrer Bilanzierung zu beachten und zum Abschlussstichtag zu prüfen, ob aufgrund dessen eine Änderung eines Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen ist. Derartige Änderungen können sich zugunsten der Gemeinde, aber auch zu deren Lasten auswirken. Eine Anpassung ist jedoch erst dann vorzunehmen, wenn die Sachlage, auf der die Wertsicherungsklausel aufgebaut ist, tatsächlich eingetreten ist. Die Gemeinde darf jedoch vorher keine Anpassung vornehmen.

Von der Gemeinde ist ggf. die Anpassung eines Wertansatzes auch wegen der Veränderung einer Bezugsgröße vorzunehmen. Die Anpassung ist aber ggf. hinauszuschieben, wenn eine Veränderung erst ab einem bestimmten Veränderungsgrad erfolgen soll. In diesen Fällen ist die Veränderung periodengerecht umzusetzen, sodass zwar der Wertansatz beibehalten wird, wegen der wirtschaftlichen Verpflichtung der Gemeinde jedoch eine Rückstellung zu bilanzieren ist. Dieser Weg ist fortzuführen, bis der vereinbarte Schwellenwert erreicht wird. Zum nächsten Abschlussstichtag ist dann die bilanzierte Rückstellung durch eine Anpassung des Wertansatzes aufzulösen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inventur und Inventar)**

#### **1.1 Allgemeine Grundlagen**

##### **1.1.1 Die Verpflichtung zur jährlichen Inventur**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres eine Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) durchzuführen und ein Inventar anzulegen. Diese Vorgaben sollen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dazu beitragen, die gemeindliche



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

Inventur so durchzuführen, dass ein Inventar erstellt und der Bilanz als Vermögensverzeichnis zugrunde gelegt werden kann. Gleichzeitig dienen diese Vorgaben dazu, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde erfolgt.

Die die gemeindliche Inventur ist haushaltsrechtlich darauf ausgerichtet worden, dass grundsätzlich eine körperliche Aufnahme der Bestände erfolgen soll, bei der die GoI zu beachten sind. Die Gemeinde muss daher die Vollständigkeit, Richtigkeit, Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme, die Einzelerfassung der Bestände, die gesonderte Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten sowie den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit gewährleisten. Durch die Vorgaben soll erreicht werden, dass die Gemeinde durch die Inventur einen Überblick über ihr gesamtes Vermögen erhält (vgl. § 28 GemHVO NRW).

Die jährliche Inventur ermöglicht daher eine stetige Kontrolle und einen Vergleich mit den vorhandenen Buchungsunterlagen, sodass frühzeitig mögliche Differenzen entdeckt und die Ursachen dafür untersucht werden können. Die gemeindliche Inventur dient aber auch der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens zu den örtlich bestimmten Inventurstichtagen. Im Haushaltsrecht wird daher ausdrücklich bestimmt, dass die Gemeinde den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben hat (Inventar).

Im Rahmen der gemeindlichen Inventur können die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit einem Wert unter 410 Euro ohne Umsatzsteuer auch dahingehend erfasst werden, dass diese im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung in gesonderte Inventarlisten aufgenommen oder auf einem Sammelposten (gesondertes Konto) gebucht werden können (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Auf eine Erfassung solcher Vermögensgegenstände kann aber auch insgesamt verzichtet werden (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW). Ein Verzicht auf einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist jedoch für sich allein kein Grund, dass die Gemeinde bestimmte Vermögensgegenstände aus der Inventur ausschließen darf.

Bei der Durchführung der jährlichen Inventur sollen bei der Gemeinde auch wirtschaftliche Gesichtspunkte eine ausreichende Berücksichtigung finden. Der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände der Gemeinde ist bei der Abgrenzung und Bestimmung des örtlichen Inventurumfangs in die Entscheidung über die Vorgehensweise einzubeziehen. Die Gemeinde hat daher vor der Durchführung einer Inventur abzuwägen, ob und in welchem Umfang sie von den zulässigen Inventurerleichterungen Gebrauch macht. Sie soll jedoch nicht auf sachlich erforderliche Maßnahmen verzichten oder die Durchführung der Inventur in zeitlicher Hinsicht so differenzieren, dass stichtagsbezogen kein Gesamtbild mehr entstehen kann.

### 1.1.2 Die Zwecke des gemeindlichen Inventars

Das Inventar der Gemeinde ist eine wichtige Ausgangsbasis für die Aufstellung der gemeindlichen Bilanz im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses. Es ist deshalb ergänzend zur Durchführung der Inventur bestimmt worden, dass für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres nicht nur die Vermögensgegenstände und Schulden vollständig aufzunehmen sind, sondern dabei auch der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben ist (Inventar). Das Inventar der Gemeinde stellt daher das Bindeglied zwischen den in der Inventur erfassten gemeindlichen Vermögensgegenständen und den gemeindlichen Schulden und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar (vgl. Abbildung 171).

<b>DER ZUSAMMENHANG VON INVENTAR UND BILANZ</b>	
<b>INVENTAR</b>	<b>BILANZ</b>
Mengen- und Wertangaben zum gemeindliches Vermögen und Schulden.	Wertangaben über gemeindliches Vermögen und Schulden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

<b>DER ZUSAMMENHANG VON INVENTAR UND BILANZ</b>	
<b>INVENTAR</b>	<b>BILANZ</b>
Vermögensgegenstände werden nach ihren Arten erfasst.	Vermögensgegenstände werden bei Bedeutung nach Arten angesetzt.
Schulden werden nach ihren Arten erfasst.	Schulden werden bei Bedeutung nach Arten angesetzt
Darstellung i. d. R. in Staffelform.	Darstellung in Kontoform.
Interne Verwaltungsunterlage.	Information für die Öffentlichkeit.
Nicht für Analysen vorgesehen.	Geeignet für Bilanzanalysen.

*Abbildung 171 „Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz“*

Mit dem Inventar entsteht ein vollständiges und wertmäßiges Bestandsverzeichnis für die Gemeinde. Es dokumentiert den Bestand an Vermögen und Schulden der Gemeinde. Durch den Zusammenhang von Inventar und Bilanz kommt dem gemeindlichen Inventar sowohl eine besondere Ordnungsfunktion als auch eine Wertermittlungsfunktion zu. Diese Funktionen können jedoch nur gewährleistet werden, wenn die Inventur von der Gemeinde ordnungsgemäß und vollständig durchgeführt wird.

### 1.1.3 Die Grundsätze für das Inventar

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält für die Gemeinde auch wichtige Grundsätze, damit bei der Inventur als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden zum Schluss des Haushaltsjahres möglich wird. Für die Gemeinde ist das Inventar eine wesentliche Grundlage für ihre Buchführung. Es muss deshalb so aufgebaut und geführt sein, dass möglichst keine Mängel auftreten. Der Zusammenhang zwischen der Inventur, dem Inventar und der Bilanz der Gemeinde wird nachfolgend anhand der von der Gemeinde zu beachtenden Grundsätze schematisch aufgezeigt (vgl. Abbildung 172).

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR INVENTUR, INVENTAR UND BILANZ DER GEMEINDE</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
1. Lückenlose 2. mengen- und wertmäßige 3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt 5. durch Inaugenschein-	<b>Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar</b>	1. Mengen- und wertmäßige 2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden 3. in einer geordneten Zusammenstellung 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt	<b>Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz</b>	1. Wertmäßige Darstellung 2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten 3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden sowie Eigenkapital 4. zu einem Stichtag 5. unter Fortschreibung

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR INVENTUR, INVENTAR UND BILANZ DER GEMEINDE</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
nahme (messen, zählen usw.				der Werte aus den laufenden Aufzeichnungen

*Abbildung 172 „Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz der Gemeinde“*

In diesem Zusammenhang ist besonders zu berücksichtigen, dass sich die Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch auf das Inventar der Gemeinde erstreckt (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW). Zudem unterliegt das Inventar als gemeindliches Bestandsverzeichnis den haushaltsrechtlich bestimmten Aufbewahrungspflichten der Gemeinde (vgl. § 58 GemHVO NRW).

## **1.2 Die Anwendung bestimmter Begriffe**

### **1.2.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung (vgl. § 33 GemHVO NRW). Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungs-fähig und bewertbar ist.

Die Kriterien ermöglichen grundsätzlich, Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren techni-schen Einzelteilen zu bewerten und zu bilanzieren. Diese Sachlage gilt grundsätzlich auch für gemeindliche Ver-mögensgegenstände. Es ist dabei auch die Nutzungsform des Vermögensgegenstandes im Rahmen der Aufga-benerfüllung der Gemeinde zu beachten. Von der Gemeinde wird ein Wirtschaftsgut regelmäßig zum Gebrauch und nicht zur Umwandlung in Liquidität erworben, sofern das Gut nicht zum Verbrauch bestimmt ist.

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand zum Gebrauch ist daher nicht nur nach den technischen Bestandteilen abzugrenzen, sondern vorrangig nach der Form, in der der Gegenstand der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen muss. Diese Klassifizierung von Wirtschaftsgütern als gemeindliche Vermögensgegenstände bestimmt auch die bilanzielle Zuordnung zum gemeindlichen Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen in der Bilanz der Gemeinde. Die Gemeinde hat bei der Zuordnung ihrer Vermögensgegenstände auch deren Zweckbestimmung zu berücksichtigen, sodass die Vermögensgegenstände getrennt nach einer Vielzahl von Arten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

### **1.2.2 Der Begriff „Schulden“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich auch bei der Auslegung des Begriffs „Schulden“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Der Begriff soll bei der Gemeinde umfassend im Sinne von gemeindlichen Verpflichtungen gegenüber Dritten verstanden und verwendet werden.

Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird der Begriff, ausgehend von der Passivseite der Bilanz, dadurch abgegrenzt, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung darunter zu erfassen

sind (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Die bei dieser Abgrenzung noch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verbleibenden Rückstellungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde sollen dazu dienen, dass die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann.

Mithilfe des Begriffs „Schulden“ können die gemeindlichen Verpflichtungen aufgezeigt und die daraus entstehenden Risiken für die Gemeinde offengelegt werden. Sofern mögliche künftige Haushaltsbelastungen oder Risiken nicht benannt und ausgewiesen werden, bedeutet diese Gegebenheit nicht zwingend, dass keine Haushaltsbelastungen oder Risiken bei der Gemeinde bestehen. Der Begriff wird vielfach auch allgemein als Obergriff verwendet, weil je nach Betrachtung der "gemeindlichen Schulden" auch eine andere inhaltliche Abgrenzung hauswirtschaftlich sachgerecht sein kann.

### **1.2.3 Der Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“**

In der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde immer dann Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn nach dem Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung nach Sache und Zeit die Ausgaben oder Einnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr erfolgt sind, die Aufwendungen oder Erträge jedoch erst den folgenden (späteren) Haushaltsjahren zuzurechnen sind. Den Rechnungsabgrenzungsposten liegen dabei gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zugrunde, bei denen die Leistung und die Gegenleistung von zeitbezogener Natur sind, jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinanderfallen.

Für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz muss daher der betreffende Zeitraum kalendermäßig bestimmbar sein. Er muss berechenbar sein und sich aus dem jeweils vorliegenden Sachverhalt oder dem gemeindlichen Geschäftsvorfall ergeben. Nur für derartige transitorische Vorgänge der Gemeinde dürfen die notwendigen Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz der Gemeinde angesetzt werden, wenn die Voraussetzungen dafür bei der Gemeinde vorliegen. Die abzugrenzenden Beträge sollen dabei aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten nicht geringfügig sein, damit diesen Bilanzposten eine zutreffende Aussagekraft im Gesamtbild der gemeindlichen Bilanz zukommt.

## **1.3 Die Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens**

### **1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Bei der Planung, Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der gemeindlichen Inventur sowie bei der Aufstellung des Inventars der Gemeinde sind die GoB zu beachten. Daraus abgeleitet haben sich auf die Inventur bezogene GoB entwickelt, die bei der Inventur zu beachten sind. Als zur Inventur gehörend werden insbesondere die Grundsätze "Vollständigkeit", "Richtigkeit", "Klarheit" und "Dokumentation" angesehen.

Gleichgewichtig muss die Gemeinde auch die „Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme“, die „Einzelerfassung der Bestände“ und die „Einzelbewertung“ sicherstellen. Sie soll auch den Grundsatz "Wirtschaftlichkeit" beachten, um das Inventurverfahren nicht in zu vielen Details zu gliedern und nicht zu übertreiben. Bei der Durchführung der Inventur muss die Gemeinde aber auch beachtet werden, dass die gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten getrennt von den übrigen Vermögensgegenständen der Gemeinde zu erfassen sind.

### **1.3.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme**

Von der Gemeinde muss als Ergebnis der gemeindlichen Inventur ein Verzeichnis (Inventar) aufgestellt werden, das sämtliche gemeindliche Vermögensgegenstände und Schulden mit ihren Werten zum Abschlussstichtag enthalten muss. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind deshalb alle für die Bewertung der Vermö-

gensgegenstände relevanten Informationen von der Gemeinde festzuhalten, z. B. qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit.

Für die Erfassung der Schulden ist insbesondere der Grundsatz „Vollständigkeit“ zu beachten sowie der Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Die Gemeinde soll durch eine sachgerechte Inventurplanung möglichst von Anfang an Doppelerfassungen und Erfassungslücken ausschließen. Diese Erfordernisse führen dazu, dass im Rahmen der Inventur neben den Vermögensgegenständen und Schulden auch alle sonstigen wichtigen Verträge der Gemeinde erfasst werden müssen, sofern daraus haushaltswirtschaftliche Auswirkungen entstanden sind oder künftig entstehen.

Die Gemeinde muss auch die vollständig abgeschrieben, aber noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände erfassen. Sie sind mit einem Erinnerungswert nachzuweisen. Dem Grundsatz der Vollständigkeit wird genügt, wenn die Gemeinde für die geringwertigen Vermögensgegenstände die gesonderten Inventarlisten übernimmt (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Sie kann aber auch insgesamt auf eine Erfassung solcher Vermögensgegenstände verzichten (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **1.3.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme**

Bei allen gemeindlichen Inventurverfahren sind von der Gemeinde die Art, die Menge und der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen. Welches Inventurverfahren vor Ort von der Gemeinde angewendet wird, hängt im Wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt.

Für die Erfassung sollen von der Gemeinde jedoch nur zulässige Inventurvereinfachungsverfahren genutzt werden, z. B. die Stichprobeninventur (vgl. § 29 GemHVO NRW). Bei der Inventur ist außerdem das Vier-Augen-Prinzip umzusetzen, um die Richtigkeit der Bestandsaufnahme zu gewährleisten. Der Grundsatz der Richtigkeit erfordert auch, dass die Aufnehmenden über eine ausreichende Sachkunde verfügen müssen und dieses von der Gemeinde vor der Durchführung der Inventur sichergestellt werden muss.

### **1.3.4 Die Einzelerfassung der Bestände**

Die Pflicht zur Einzelerfassung der Bestände beinhaltet für die Gemeinde das grundsätzliche Gebot, alle gemeindlichen Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde einzeln nach ihrer Art, der Menge und dem Wert durch eine Inaugenscheinnahme zu erfassen. Diese allgemeine Vorgabe bedeutet i. d. R. die Durchführung einer körperlichen Inventur, sofern nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist nur bei Vorliegen der damit verbundenen Voraussetzungen möglich (vgl. § 29 Absatz 2 GemHVO NRW).

Andererseits sind bei der Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden die dafür zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren zu berücksichtigen, z. B. die Festbewertung oder die Gruppenbewertung (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW). Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens kann die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden, ob und ggf. in welcher Form eine Inventarisierung erfolgen soll.

Die Gemeinde kann derartige Vermögensgegenstände z. B. in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfassen. Sie kann aber auch grundsätzlich auf deren Erfassung im Rahmen der Inventur verzichten (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine Erfassung der Bestände an geringwertigen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens muss auch dann nicht erfolgen, wenn diese Gegenstände von der Gemeinde unmittelbar als Aufwand verbucht worden sind (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **1.3.5 Die Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme**

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme erfordert von der Gemeinde, die örtliche Vorgehensweise bei der Durchführung der Inventur in ihrem Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren. Sie muss dabei beachten, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der gemeindlichen Inventur verschaffen können muss.

Haushaltsrechtlich ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über das gemeindliche Haushaltsrecht und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Inventur und deren Ergebnis verstehen und beurteilen kann.

Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der gemeindlichen Inventur verschaffen kann, ist von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen. In diesen Fällen werden die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung zu berücksichtigen sein.

Aus der gemeindlichen Pflicht zur Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme ergibt sich u. a. auch, dass die gesamten gemeindlichen Unterlagen über die durchgeführte Inventur sowie die dazu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Bei der Durchführung einer Buchinventur muss von der Gemeinde nicht nur gewährleistet werden, dass die Fortschreibung der Bestände ordnungsgemäß erfolgt ist, sie muss auch eine geeignete Dokumentation darüber vornehmen, um dem genannten Grundsatz zu genügen. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt. Die Frist für das Inventar beträgt 10 Jahre (vgl. § 58 GemHVO NRW).

### **1.3.6 Der Grundsatz der Klarheit**

Die Gemeinde muss bei der Durchführung der Inventur auch der Grundsatz der Klarheit bei der Gestaltung ihrer Inventurregelungen und Inventurunterlagen beachten. Sie muss deshalb die Inventurregelungen so fassen, dass möglichst eine Eindeutigkeit für die Anwendung besteht. Bei der Gestaltung der Inventurunterlagen muss durch klare Bezeichnungen und Abgrenzungen gewährleistet werden, dass die einzelnen zu erfassenden gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden durch konkrete Positionen und Posten eindeutig voneinander getrennt und aufgezeichnet werden können. Die erfassten Sachverhalte müssen in den Inventurunterlagen der Gemeinde so dargestellt werden können, dass sachverständige Dritte die vorgenommene Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden in angemessener Zeit nachvollziehen können.

### **1.3.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Die Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit bei der Durchführung der gemeindlichen Inventur verlangt, dass der Aufwand der Gemeinde, der im Rahmen der Durchführung der Inventur entstehen kann, in einer angemessenen Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen muss. Zulässige Vereinfachungen sind von der Gemeinde bereits bei der Inventurplanung auf ihre Eignung für die gemeindliche Inventur zu prüfen und ggf. zu berücksichtigen, z. B. die vorverlegte oder eine laufende Inventur sowie zulässige Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

Die Gemeinde hat auch zulässige Einschränkungen bei der Genauigkeit der Inventur zu prüfen, z. B. wegen des Grundsatzes der Vollständigkeit der Erfassung. Sie muss dazu eigenverantwortlich beurteilen, ob das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehende Abweichungsrisiko im Sinne des voraussichtlichen Ergebnisses tragfähig ist. Bei dieser Beurteilung ist von der Gemeinde auch der Grundsatz "Wesentlichkeit" zu berücksichtigen, denn es ist örtlich abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand wichtige Informationen weggelassen werden.

Bei der gemeindlichen Inventur kann aber auch eine fehlerhafte Darstellung entstehen, durch die wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beeinflusst werden könnten. Im Zweifelsfall ist es für die Gemeinde deshalb erforderlich, zutreffende Informationen über in der Inventur entstandene Abweichungen zu geben, z. B. im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 44 GemHVO NRW). Dazu sollte von der Gemeinde ggf. geprüft werden, ob wegen notwendig gewordenen Entscheidungen ggf. eine überschlägige sachgerechte Ermittlung vorgenommen werden soll.

#### **1.4 Die Aufstellung des Inventars**

##### **1.4.1 Die Verpflichtung zur Aufstellung**

Die Vorgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben, die in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfasst wurden (Inventar), verpflichtet die Gemeinde, aus ihrer Inventur heraus das gemeindliche Inventar aufzustellen. Das Inventar dient der Abstimmung der Ergebnisse der gemeindlichen Inventur mit der Buchführung der Gemeinde und einer zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die Gemeinde hat daher das Inventar zeitnah zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen, denn es bildet die Ausgangsgrundlage für die von der Gemeinde aufzustellende Bilanz und den Anhang. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erfordert, dass die örtlich bestimmten Verantwortlichen das in den Inventarlisten dargestellte Ergebnis oder entsprechend ihrer ausgeübten Verantwortlichkeiten einzelne Teile des gemeindlichen Inventars zu unterzeichnen haben.

##### **1.4.2 Die Inhalte des Inventars**

Nach der Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung oder Zusammenfassung in einer "Inventarliste" sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen „Bilanzwerte“ unter Beachtung der gemeindlichen Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Von der Gemeinde müssen dabei bis zur endgültigen Erstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses alle bewertungsrelevanten Informationen berücksichtigt werden. Folgende Wertgrößen können für die Aufstellung des Inventars durch die Gemeinde relevant sein (vgl. Abbildung 173).

<b>DIE WERTBEGRIFFE FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZIERUNG</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
<b>Anschaffungskosten</b>	§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW
<b>Barwert</b>	§ 91 GO NRW, § 36 Absatz 1 GO NRW
<b>Beizulegender Wert</b>	§ 35 Absatz 5 und 7 GemHVO NRW

<b>DIE WERTBEGRIFFE FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZIERUNG</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
<b>Gewogener Durchschnittswert</b>	§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Herstellungskosten</b>	§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW
<b>Rückzahlungsbetrag</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW

*Abbildung 173 „Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“*

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften können unterschiedliche Wertbegriffe zur Anwendung kommen, so dass von der Gemeinde zu prüfen ist, welche Wertgrößen für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz heranzuziehen sind. Im Rahmen der Entscheidung, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand oder eine Verbindlichkeit zu bilanzieren ist, muss die Frage geklärt werden, mit welchen Werten diese Güter in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Als „Bewertung“ kann dabei ein Vorgang der Gemeinde angesehen werden, bei dem für ein gemeindliches Wirtschaftsgut eine Wertgröße ermittelt und in Geldeinheiten ausgedrückt wird.

Die besonderen haushaltsrechtlich bestimmten Wertgrößen, nach denen die Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde erstmalig in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzen waren, sind bei der jährlichen Inventaraufstellung außer Betracht zu lassen, z. B. der vorsichtig geschätzte Zeitwert. Zur Gestaltung des Inventars enthält die haushaltsrechtliche Vorschrift keine Formvorschriften. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung des Inventars verlangt eine Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, sodass die inhaltliche und formale Gliederung des Inventars der Gemeinde diesen Anforderungen entsprechen müssen.

Für das gemeindliche Inventar bietet sich das Führen getrennter Verzeichnisse für das Vermögen und die Schulden der Gemeinde an, um die vorzunehmende Überleitung in die gemeindliche Bilanz zu erleichtern. Für die Untergliederung der Verzeichnisse bietet sich deshalb eine Orientierung an der Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz bzw. an der örtlich vorgesehenen Bilanzgliederung an. Dadurch wird eine besondere Überleitung der Angaben aus dem Inventar in die gemeindliche Bilanz vermieden.

## **2. Zu Absatz 2 (Grundsätze für die Bilanzierung):**

### **2.01 Bilanzierungsentscheidungen**

Die Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden im Jahresabschluss ist von der Gemeinde grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage vorzunehmen. Die Gemeinde hat einen Vermögensgegenstand aber auch dann in ihre Bilanz aufzunehmen, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser Gegenstand selbstständig verwertbar ist (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Aus diesen Festlegungen zur Bilanzierung wird das Entstehen von gemeindlichem Vermögen, der Erwerb und die Übertragung an Dritte, aber auch das Erlöschen von Vermögen und Schulden für die Darstellung in bilanzieller Hinsicht abgeleitet.

Vor der eigentlichen Bewertung von gemeindlichem Vermögen sind aber bereits von der Gemeinde notwendige Entscheidungen über die Aktivierung oder bei Schulden über die Passivierung im Einzelfall zu treffen (vgl. Abbildung 174).



<b>DIE STRUKTUR DER GEMEINDLICHEN BILANZIERUNGSENTSCHEIDUNG</b>	
<b>FORMEN</b>	<b>PRÜFUNGSFRAGE</b>
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsfähigkeit</b>	Ist der gemeindliche Vermögensgegenstand überhaupt bilanzierungsfähig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsverbot</b>	Ist die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögenswerten oder Schulden verboten?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsgebot</b>	Sind das gemeindliche Vermögen oder die Schulden aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften oder der GoB bilanzierungspflichtig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungswahlrecht</b>	Besteht ein Bilanzierungswahlrecht, durch das die Gemeinde die Entscheidung obliegt, ob gemeindliches Vermögen oder Schulden anzusetzen sind?

*Abbildung 174 „Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“*

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Aktivierung oder Passivierung sind noch die Grundsätze zu berücksichtigen, dass Forderungen grundsätzlich beim Gläubiger als Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten entsprechend beim Schuldner zu passivieren sind.

Für die gemeindliche Bilanzierung stellt der jährliche Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss stellt keinen willkürlichen Schnitt durch das gemeindliche Verwaltungshandeln bzw. die Geschäftstätigkeit der Gemeinde dar, auch wenn unmittelbar davor und danach haushaltswirtschaftliche Erträge von der Gemeinde erzielt werden, Aufwendungen entstehen sowie Zahlungen eingehen und geleistet werden.

## **2.02 Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit ihr Vermögen und ihre Schulden in Geldeinheiten zu bewerten. Sie hat deren Wert betragsmäßig zu ermitteln und festzulegen und entsprechend im Jahresabschluss zu bilanzieren. Als Messgröße für den Geldwert und den Buchwert ist die Geldeinheit „Euro“ zu verwenden. Diese Geldeinheit ist als Währung für die Europäische Wirtschafts- und Währungsunion im Jahre 1999 als Buchgeld und im Jahre 2002 als Bargeld eingeführt worden (vgl. Art. 3 Absatz 4 EUV). Mit diesem gesetzlichen Zahlungsmittel bzw. in dieser Währung hat die Gemeinde grundsätzlich ihre Geschäfte abzuwickeln.

Die Geldeinheit „Euro“ bildet als gesetzliche Währungseinheit eine sachgerechte Grundlage den Wert der gemeindlichen Geschäftsvorfälle darzustellen. Auf die Währungseinheit „Euro“ lautende Banknoten sind z. B. das einzige unbeschränkte gesetzliche Zahlungsmittel (vgl. § 14 Absatz 1 Satz 2 BBankG). Daher sind auch die nichtmonetären Geschäftsvorfälle in dieser Geldeinheit zu erfassen. Mit dem Euro als Messgröße können von der Gemeinde aussagefähige Daten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft ermittelt werden. Deshalb sind von der Gemeinde in dieser Währungseinheit die Ressourcen darzustellen und die Zahlungen abzuwickeln sowie die Wertansätze in ihrer Bilanz anzugeben.

Bei der Verwendung der Geldeinheit „Euro“ soll die Gemeinde jedoch möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Das Währungskürzel „EUR“ sollte auch bei einer gesonderten Darstellung der Untereinheit des Euro „Cent“ zur Anwendung kommen. Die Untereinheit wäre daher in Bruchteilen der Geldeinheit „Euro“ anzugeben, z. B. als Dezimalzahl „0,45 EUR“. Die Bruchteile der Geldeinheit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

sollen von der Gemeinde nicht mit dem Währungssymbol angegeben werden, z. B. „Ct“. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie in ihrer Haushaltswirtschaft die Betragsangaben bei ihrem Vermögen und den Schulden auf volle EUR, TEUR oder ggf. Mio. EUR rundet.

**2.1 Zu Satz 1 (Grundsätze für Vermögen und Verbindlichkeiten):**

**2.1.1 Zu Nummer 1 (Bewertungsmaßstab für Vermögensgegenstände):**

**2.1.1.1 Beachtung des Anschaffungswertprinzips**

**2.1.1.1.1 Allgemeine Sachlage**

Der Gemeinde werden durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wichtige Grundsätze für die Bewertung ihrer Vermögensgegenstände auferlegt, die sich auch auf die gemeindliche Bilanzierung auswirken. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung des gemeindlichen Vermögens im Jahresabschluss der Gemeinde (Anschaffungskostenprinzip). Sie sind bis zur Veräußerung oder dem Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als Ausprägung des Realisationsprinzips fortzuführen.

Die Gemeinde hat unter der Berücksichtigung von entstehenden planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen zu jedem Abschlussstichtag den Buchwert ihrer Vermögensgegenstände zu ermitteln und in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen. Nachfolgend werden die Zusammenhänge zwischen den Anschaffungskosten und den Herstellungskosten für das gemeindliche Vermögen aufgezeigt (vgl. Abbildung 175).

<b>DIE ANSCHAFFUNGSKOSTEN UND HERSTELLUNGSKOSTEN</b>					
<b>Herstellungskosten</b>			<b>Anschaffungskosten</b>		
<b>Herstellungsaufwand</b>	<b>Erweiterungsaufwand oder wesentliche Verbesserung (anschaffungsnaher Herstellungsaufwand)</b>	<b>Erhaltungsaufwand (Aufwendungen für Instandhaltung, die durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst ist)</b>	<b>Geringwertige Vermögensgegenstände (GVG) unter 410 €</b>	<b>Kein GVG; Anlagevermögen</b>	
Zu aktivierender Aufwand	Abschreibung nach Nutzung	Laufender Aufwand (Sofortabschreibung; keine Aktivierung)		Zu aktivierender Aufwand	Abschreibung nach Nutzung
<b>Bilanz betroffen</b>		<b>Ergebnisrechnung betroffen</b>		<b>Bilanz betroffen</b>	

*Abbildung 175 „Anschaffungskosten und Herstellungskosten“*

Der erste Grundsatz in der Vorschrift legt fest, dass gemeindliche Vermögensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, in der Bilanz der Gemeinde zum Abschlussstichtag anzusetzen sind. Der in der Vorschrift ausdrücklich enthaltene Begriff „höchstens“ begrenzt dabei die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht nur nach oben (Wertobergrenze), sondern auch nach unten (Wertuntergrenze).

Bei jedem Zugang von Vermögensgegenständen bei der Gemeinde führt diese Vorgabe zu der gemeindlichen Verpflichtung, die erworbenen Gegenstände nicht nur zu ihren vollen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bilanzieren. Sie beinhaltet auch, dass die künftige Fortschreibung der Wertansätze ebenfalls unter Beachtung des Anschaffungskostenprinzips vorzunehmen ist. Eine Fortführung des bilanzierten Wertansatzes nach dem Prinzip „Wiederbeschaffungskosten“ zum Ausgleich von inflationären Effekten und technischem Fortschritt im Zeitablauf der Nutzung eines Vermögensgegenstandes ist aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschrift für die Gemeinde generell ausgeschlossen.

#### **2.1.1.1.2 Der Begriff „Anschaffungskosten“**

Unter den Anschaffungskosten werden alle geleisteten Aufwendungen der Gemeinde verstanden, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu erwerben und diesen in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die entstandenen Aufwendungen müssen dabei dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können und die Gemeinde muss daran das wirtschaftliche Eigentum innehaben (vgl. § 33 Absatz 2 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Anschaffungskosten setzen sich aus verschiedenen Elementen bzw. Kostenarten zusammen (vgl. Abbildung 176).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG DER GEMEINDLICHEN ANSCHAFFUNGSKOSTEN</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis
<b>+ Anschaffungsnebenkosten</b>	Z. B. Bezugskosten, Maklergebühren u. a.
<b>+ Nachträgliche Anschaffungskosten</b>	Z. B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
<b>- Anschaffungskostenminderungen</b>	Z. B. Rabatte, Skonti u. a.
<b>Anschaffungskosten</b>	Ermittelter Betrag

*Abbildung 176 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“*

Die Feststellung der gemeindlichen Anschaffungskosten ist haushaltsmäßig relevant, weil im Jahr der Anschaffung diese Kosten noch keine Aufwendungen der Gemeinde darstellen, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Erst die durch die Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehenden Wertminderungen verursachen ergebniswirksame Abschreibungen, deren Gesamtumfang den Anschaffungskosten entspricht.

#### **2.1.1.1.3 Der Begriff „Herstellungskosten“**

Die gemeindlichen Herstellungskosten beinhalten alle geleisteten Aufwendungen der Gemeinde, die notwendig einen Vermögensgegenstand herzustellen. Sie beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes verursacht werden und geben daher den Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Im Rahmen der gemeindlichen Herstellungskosten können nur aufwandsgleiche Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes berücksichtigt werden (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW).

Es besteht einerseits ein Wahlrecht für die Gemeinde, denn sie über die Einbeziehung von Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in ihre Herstellungskosten eigenverantwortlich entscheiden. Andererseits ist es für die Gemeinde nicht zulässig, auch andere allgemeine Kosten zu berücksichtigen, z. B. allgemeine Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Angelegenheiten. Es dürfen aber auch keine kalkulatorischen Kosten berücksichtigt werden. Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der zulässigen gemeindlichen Herstellungskosten auf (vgl. Abbildung 177).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG DER GEMEINDLICHEN HERSTELLUNGSKOSTEN</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind
<b>+ Materialgemeinkosten</b>	Z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind
<b>+ Fertigungseinzelkosten</b>	Z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind
<b>+ Fertigungsgemeinkosten</b>	Z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich
<b>+ Sonderkosten der Fertigung</b>	Z. B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen
<b>Herstellungskosten</b>	Ermittelter Betrag

*Abbildung 177 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“*

Die Feststellung der gemeindlichen Herstellungskosten ist haushaltsmäßig relevant, weil im Jahr der Anschaffung diese Kosten noch keine Aufwendungen der Gemeinde darstellen, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Erst die durch die Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehenden Wertminderungen verursachen ergebniswirksame Abschreibungen, deren Gesamtumfang den Anschaffungskosten entspricht.

#### **2.1.1.1.4 Der Begriff „Stille Reserven“**

Die Gemeinde hat in ihrer Bilanz im Jahresabschluss als Wertansätze für die gemeindlichen Vermögensgegenstände höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen. Im Zeitablauf des Gebrauchs dieser Gegenstände können sich dabei nicht nur Wertminderungen ergeben, sondern es kann auch eine Differenz zwischen den tatsächlichen Zeitwerten und den bilanzierten Buchwerten der Vermögensgegenstände ergeben. Ein solcher Differenzbetrag wird mit dem Begriff „Stille Reserven“ bezeichnet.

Die „stillen Reserven“ können auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz auftreten. Bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes wird eine auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorhandene „Stille Reserve“ regelmäßig offengelegt und realisiert. Der Betrag kann dabei einen Veräußerungsgewinn darstellen, wenn der Verkaufspreis höher ist als der Buchwert. Er stellt aber im umgekehrten Fall einen Verlust für die Gemeinde dar. Der gemeindliche Gewinn oder Verlust aus einem Veräußerungsgeschäft ist unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz finden sich die „Stillen Reserven“ oftmals im Bilanzbereich „Rückstellungen“, wenn diese höher bemessen sind, als es der voraussichtlichen künftigen Inanspruchnahme der Ge-

meinde entspricht. Sie bewirken bei der Inanspruchnahme einer Rückstellung einen ergebniswirksamen Auflösungsbetrag und damit eine bessere Ertragslage, ohne dass dafür das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr ausschlaggebend war. Die „Stillen Reserven“ sind nicht mit Zuschreibungen vergleichbar, die vorzunehmen ist, wenn die Gründe für die zuvor vorgenommene Wertminderung bei einem Vermögensgegenstand nicht mehr bestehen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW).

#### **2.1.1.1.5 Der Begriff „Stille Lasten“**

In der gemeindlichen Bilanz können wertmäßig „stille Lasten“ bestehen, weil die Gemeinde z. B. das Anschaffungswertprinzip als Wertobergrenze für ihre bilanziellen Vermögenswerte einzuhalten hat. Die bilanziellen „stillen Lasten“ entstehen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen i.d.R. aufgrund von Wertdifferenzen, weil der zum Abschlussstichtag bilanzierte Buchwert des Vermögensgegenstandes nicht mit dem bestehenden aktuellen Zeitwert identisch ist, sondern der Buchwert den Zeitwert übersteigt. Ein solcher Differenzbetrag wird mit dem Begriff „Stille Lasten“ erfasst. Er bezeichnet damit den Unterschied zwischen dem angesetzten Buchwert und dem Zeitwert. Die „stillen Lasten“ können auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz auftreten.

Von der Gemeinde können „stille Lasten“ aber auch durch die Ausübung von Wahlrechten oder durch den Verzicht auf deren Ausübung bewusst geschaffen werden. Grundsätzlich kann es eine Vielzahl von Ereignissen geben, aufgrund derer es zu „stillen Lasten“ bei gemeindlichen Vermögensgegenständen kommen kann. Derartige „Werte“ müssen im Jahresabschluss der Gemeinde für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht erkennbar gemacht, aber auch nicht ausdrücklich offengelegt werden.

Die „stillen Lasten“ kommen i.d.R. auch erst bei Veräußerungsgeschäften zur Aufdeckung, denn nach dem Realisationsprinzip darf die Gemeinde erst dann entstandene Gewinne ausweisen. In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass „stille Reserven“ nicht willkürlich entstehen, obwohl auch die zulässige Bilanzpolitik der Gemeinde dazu beitragen kann.

Die Gemeinde darf daher z. B. keine Rückstellungen aufgrund von Innenverpflichtungen mit Ausnahme der Instandhaltungsrückstellungen passivieren. Sie darf auch nicht vorzeitig zusätzliche Abschreibungen in ihre Ergebnisrechnung einbeziehen, weil künftige Wertminderungen lediglich erwartet werden. Andererseits kann aufgrund „stillen Reserven“ keine Veräußerung des betreffenden Vermögensgegenstandes gefordert werden. Die Gemeinde muss daher vorhandene Vermögenswerte mit einem sachgerechten Wertansatz auf der Aktivseite in ihrer Bilanz ansetzen. Auf der Passivseite ihrer Bilanz können ebenfalls „stille Reserven“ entstehen.

Die Gemeinde darf daher ihre Verpflichtungen nicht bewusst überhöht ansetzen, z. B. durch einen unverhältnismäßigen Ansatz ihrer Pensionsverpflichtungen. Durch willkürlich festgelegte „stille Lasten“ kann das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden- und Ertragslage der Gemeinde verfälscht werden, sodass die wirtschaftliche Lage der Gemeinde fehlerhaft bzw. unzutreffend dargestellt wird.

In besonderen Fällen kann aus den örtlichen „stillen Lasten“ heraus ggf. eine Pflicht zu Anhangsangaben entstehen, z. B. wenn erhebliche Wertdifferenzen bei einzelnen bilanzierten Wertansätzen bestehen. Die Erläuterungspflicht entsteht dabei aus der im Zeitablauf eingetretenen Wertentwicklung und nicht allein aus deren Größenordnung. Die Bildung von „stillen Lasten“, die über allgemeine Schätzungsunsicherheiten hinausgehen, ist mit den von der Gemeinde anzuwendenden Haushaltsgrundsätzen nicht vereinbar.

#### **2.1.1.2 Die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens**

Die Nutzung der Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfordert, die dadurch entstehenden Wertminderungen beim Ansatz der Vermögensgegen-

stände in der jährlichen Bilanz der Gemeinde zu berücksichtigen und in der Form von Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die ressourcenbezogene Handhabung bei der bilanziellen Wertfortschreibung des Sachanlagevermögens erhält die Aktualität und die Aussagekraft der Bilanz. Die Vornahme von Abschreibungen muss dabei auch den GoB entsprechen.

Die flächendeckende Ermittlung und die Buchung von Abschreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind haushaltswirtschaftlich notwendig und gerechtfertigt. Den durch die Abschreibungen entstehenden Haushaltsbelastungen stehen jedoch vielfach Erträge aus der Auflösung von Sonderposten gegenüber, sofern sich Dritte an der Finanzierung des gemeindlichen Sachanlagevermögens beteiligt haben. Das haushaltsrechtlich vorgegebene Bruttoprinzip erhält dabei die Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Geschäftsvorfälle, selbst wenn bei der Gemeinde der Beschaffungsvorgang bereits vor Jahren stattgefunden hat.

#### **2.1.1.3 Die Aktivierung von erhaltenen Sachleistungen**

Die Gemeinde hat bei einer Schenkung in Form von Sachleistungen die für ihre Aufgabenerfüllung erhaltenen Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz als Vermögenszugang zu aktivieren. Es ist in diesen Fällen nicht zulässig, einen erhaltenen Vermögensgegenstand nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren, weil der Gemeinde aus dem Geschäftsvorfall keine tatsächlich zu zahlenden Anschaffungskosten entstanden sind. Die Gemeinde muss das erhaltene Vermögen in seinem vollen wertmäßigen Umfang bilanzieren.

Die Gemeinde muss daher für solche Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten ermitteln, die von ihr im Zeitpunkt des Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen, auch wenn ihr nicht durch die Hingabe eines Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögens erspart geblieben wäre. Unter Beachtung des Bruttoprinzips und des Grundsatzes der Vollständigkeit muss die Gemeinde den erhaltenen Vermögensgegenständen als „zugewendete“ Sachen einen entsprechenden Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz gegenüberstellen.

Der ermittelte Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt deshalb nicht nur den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar, sondern ist auch als zutreffender Wertansatz für den zu passivierenden Sonderposten zu übernehmen. Diese Vorgaben für die Bilanzierung findet auch dann Anwendung, wenn ein erhaltener Vermögensgegenstand aufzuteilen und unter ggf. zwei Bilanzposten anzusetzen ist, z. B. bei der Umwidmung von Straßen. In solchen Fällen ist eine getrennte Bilanzierung von Straßengrundstück und Straßenkörper erforderlich. Entsprechend sind die damit in Verbindung stehenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu differenzieren und anzusetzen.

#### **2.1.1.4 Die Verminderung um Abschreibungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Mit dieser Festlegung wird unterstellt, dass aus ihrer Nutzung Vermögensgegenstände zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung „ständige“ Wertminderungen während der Nutzungsdauer entstehen, die von der Gemeinde als Abschreibungen zu erfassen sind.

Die Verwendung des Begriffs „planmäßig“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass von der Gemeinde vor der Anwendung ein Plan über die Verteilung der Abschreibungen über die Nutzungszeit aufzustellen ist, der einen verbindlichen Charakter haben muss (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Sie erfordert außerdem von der Gemeinde, dass die planmäßigen Abschreibungen vor deren Beginn, als vor der Inbetriebnahme des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes festgelegt werden. Für die Gemeinde besteht jedoch nicht die gesonderte Pflicht, dass die Abschreibungen immer nur in gleichmäßigen Beträgen über die gesamte Nutzungszeit des Vermögensgegenstandes verteilt werden dürfen.

Die Verwendung des Begriffs „außerplanmäßig“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass nicht vorhersehbare Ereignisse zu Wertminderungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen führen und dadurch besondere Aufwendungen bei der Gemeinde entstehen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Sie werden von den aus der gemeindlichen Nutzung von abnutzbaren Vermögensgegenständen im Rahmen der Aufgabenerfüllung regelmäßig entstehenden Aufwendungen (planmäßige Abschreibungen) durch den Begriff „außerplanmäßig“ abgegrenzt.

Außerplanmäßige Abschreibungen stellen für die Gemeinde auch die aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und aus Wertveränderungen von Finanzanlagen entstandenen Aufwendungen dar. Damit außerplanmäßige Abschreibungen vorliegen, müssen bei den betreffenden Vermögensgegenständen bilanzierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestehen und als Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen sein. Bestimmte außerplanmäßige Abschreibungen sind von der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der Bilanz zu verrechnen und in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Nach dem Vorsichtsprinzip soll von der Gemeinde die Abschreibungsmethode für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand so festgelegt werden, dass ein planmäßiger Ablauf erreicht wird und außerplanmäßige Abschreibungen beim betreffenden abnutzbaren Vermögensgegenstand möglichst nicht erforderlich werden. Der Begriff „planmäßig“ beinhaltet diese Gegebenheiten und fordert dabei, dass die Gemeinde i. d. R. an dem einmal aufgestellten Abschreibungsplan für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand festhalten soll.

## **2.1.2 Zu Nummer 2 (Ansatz gemeindlicher Verpflichtungen):**

### **2.1.2.1 Der Erfüllungsbetrag als Bilanzansatz**

#### **2.1.2.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift legt Gemeinde wichtige Grundsätze für die Bilanzierung der Verpflichtungen der Gemeinde und den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz fest. Dafür werden mehrere unterschiedliche Begriffe benutzt. Die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind z. B. in der Bilanz der Gemeinde (als Schuldner) zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen, die gemeindlichen Rentenverpflichtungen gegenüber Dritten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert.

Bei Rückstellungen ist dagegen der künftige Zahlungsbetrag als Nominalwert nicht immer der zutreffende Erfüllungsbetrag. In der gemeindlichen Bilanz sind daher grundsätzlich Risiken und Verluste aufzuzeigen, mit deren Eintritt realistisch zu rechnen ist. Die Bilanzierung gemeindlicher Schulden ist von der Gemeinde grundsätzlich unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten vorzunehmen, sodass der Ansatz nicht aufgrund eines wirtschaftlichen Eigentums zu erfolgen hat.

Bei der Bewertung der gemeindlichen Schulden für ihre Bilanzierung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz findet zudem das Höchstwertprinzip als Imparitätsprinzip Anwendung, um mögliche Verluste bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu berücksichtigen. Bei der Bewertung ist nicht zu unterscheiden, ob es sich um langfristige oder um kurzfristige Verbindlichkeiten der Gemeinde handelt. In der Bilanz ist aber grundsätzlich der höchste Wert für die gemeindlichen Schulden anzusetzen.

Aus diesen Vorgaben ist insgesamt ableitbar, dass unter Einbeziehung des Vorsichtsprinzips grundsätzlich der künftige Erfüllungsbetrag den zutreffenden Wertansatz für die Gemeinde darstellen soll. Diese Einschätzung wird dadurch belegt, dass für die von der Gemeinde zu bildenden Rückstellungen die Vorschrift den Grundsatz enthält, dass diese in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich zukünftig notwendig ist, um die gemeindlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Die Auslegung der Begriffe „Rückzahlungsbetrag“ oder „Betrag, der

voraussichtlich notwendig ist“ im Sinne eines Erfüllungsbetrages beinhaltet, dass die künftig von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen die Grundlage des Passivansatzes für gemeindliche Rückstellungen sein soll.

Durch die Verwendung des Begriffs „Erfüllungsbetrag“ besteht die Leistungspflicht der Gemeinde unabhängig davon, ob die gemeindlichen Verpflichtungen künftig in Form von Geldleistungen oder durch Sachleistungen erfüllt werden. Der Umfang der zum Abschlussstichtag zu bilanzierenden gemeindlichen Verpflichtungen ist daher i. d. R. bei Geldleistungen nach dem Rückzahlungsbetrag als nicht abgezinster Geldbetrag und bei Sachleistungen nach dem voraussichtlich erforderlichen Geldbetrag zu bemessen.

Zur Bemessung von gemeindlichen Rückstellungen bestehen ggf., bezogen auf den Erfüllungsbetrag, noch weitere Vorgaben, z. B. zur Bewertung von Pensionsrückstellungen. Bei der Bemessung von gemeindlichen Rückstellungen kommt zudem nicht ausschließlich das Stichtagsprinzip zur Anwendung. Der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist nicht danach zu bestimmen, was die Gemeinde am jeweiligen Abschlussstichtag aufbringen müsste, um ihre Verpflichtung zu erfüllen, sondern was sie voraussichtlich zukünftig leisten muss.

Von der Gemeinde muss daher unter Beachtung der GoB auch geprüft werden, ob im weiteren Rückstellungszeitraum möglicherweise z. B. Kostensteigerungen und andere Anlässe oder Ereignisse entstehen, die eine erhebliche Änderung der Bemessung der Rückstellung bewirken können. Soweit diese erkennbar sind und zur Veränderung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Erfüllungsbetrages der gemeindlichen Rückstellung führen, müssen diese Gegebenheiten möglichst zutreffend im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt und ggf. im Anhang gesondert erläutert werden.

#### **2.1.2.1.2. „Negative Kreditzinsen“ und „Negativrendite“**

##### **2.1.2.1.2.1 Der Begriff „Negative Kreditzinsen“**

Der Gemeinde kann bei der Aufnahme von Krediten das Angebot des Kreditgebers erhalten, nicht nur für die aufgenommenen Kredite (positive) Zinsen zu zahlen, sondern zusätzlich eine „Prämie“ zu erhalten. Diese Prämie stellt nicht wie die Zinsen ein Entgelt für die Nutzung des Fremdkapitals, sondern ein Entgelt für die Übernahme des Kapitals des Kreditgebers durch den Kreditnehmer dar. Sie kann einmalig zu Beginn oder zum Ende der Laufzeit des Kredites oder anteilig während der Zinsbindungsfrist gewährt werden.

Die finanzielle Zusatzleistung des Kreditgebers bei einer Kreditausnahme der Gemeinde wird als „Negativzinsen“ oder „Negative Kreditzinsen“ bezeichnet. Sie wird oftmals in einer mathematischen Größenordnung eines Zinssatzes mit einem Betrag unter „Null“ angegeben, weil der Gläubiger der Zahlungspflichtige ist und nicht der Schuldner. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich bei dieser Finanzleistung um eine Art „Verwahr- oder Anlagegebühr“, denn der Kreditnehmer hat den Kreditgeber um verfügbares Kapital „entlastet“.

Eine derartige Finanzleistung führt für die Gemeinde zu einem „Gewinn“ aus der Aufnahme von Fremdkapital. Für deren haushaltswirtschaftliche Behandlung durch die Gemeinde muss ein konkreter Zusammenhang zwischen dem aufgenommenen Kredit und seinem Ansatz auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sowie dem anzuwendenden Bruttoprinzip bestehen. Bei dieser Sachlage stellen „negative Kreditzinsen“ für die Gemeinde keine erzielten Zinsen dar, die andere erzielte (positive) Zinserträge erhöhen. Sie sind deshalb grundsätzlich als Finanzerträge zu klassifizieren.

Für die konkrete haushaltswirtschaftliche Behandlung muss von der Gemeinde unter Einbeziehung der vertraglichen Gestaltung der Kreditaufnahme der Zweck sowie die Art und Weise der zusätzlich gewährten Prämie geklärt werden. Ein Kreditgeber kann z. B. die „negativen Kreditzinsen“ in Form einer gesondert zu leistenden einmaligen oder zeitanteiligen „Überlassungsgebühr“ an die Gemeinde zahlen. In diesen Fällen entstehen für die Gemeinde



zusätzliche Erträge, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Sonstige Finanzerträge“ zu erfassen sind.

In einer Vereinbarung der Gemeinde kann ggf. auch vorgesehen sein, dass „negative Kreditzinsen“ in Form einer unmittelbaren Anrechnung auf die gemeindlichen Tilgungsleistungen „erhoben“ oder „gewährt“ werden. Bei einer derartigen Form entsteht durch die „negativen Zinsen“ eine Veränderung der gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen. Dieser „Gewinn“ ohne Zahlungsleistung des Kreditgebers ist dann im Rahmen des Jahresabschlusses bilanziell zu berücksichtigen. Die Gemeinde hat anhand ihres konkreten Vertrages die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung und die Bilanz festzustellen und umzusetzen.

#### **2.1.2.1.2.2 Der Begriff „Negativrendite“**

Der Gemeinde kann bei Emittierung von Anleihen am Kapitalmarkt den Kapitalgebern das Angebot machen, das zur Verfügung gestellte Kapital nach der vereinbarten Laufzeit nicht in vollem Umfang zurückzuzahlen. Bei einem derartigen Angebot wird nicht nur darauf verzichtet, den Kapitalgebern Zinsen zahlen zu müssen, sondern einen Anteil des Kapitals einzubehalten und nicht zurückzugeben. Die dadurch entstehende finanzielle „Zusatzleistung“ der Kapitalgeber wird als „Negativrendite“ bezeichnet. Bei einem Zinssatz kann die mathematische Größenordnung unter „Null“ liegen.

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung derartiger finanzieller Gegebenheiten durch die Gemeinde muss beim Ansatz der Anleihe auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Zusammenhang zwischen dem Anleihevolumen und der „Negativrendite“ konkret hergestellt werden. Für die Gemeinde ist dabei wichtig, wie der Verzicht auf die Rückgabe von erhaltenem Fremdkapital bemessen worden ist, denn die Gemeinde hat anhand ihres konkreten Vertrages die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen umzusetzen.

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung gemeindlicher Anleihen mit einer „Negativrendite“ zu beachten, ob ein Zinssatz oder ein Einmalbetrag am Ende der Laufzeit zur Anrechnung kommt oder ein jahresbezogener Zinssatz gewählt wurde. Die Festlegung eines jahresbezogenen Zinssatzes wirkt sich auf den jährlichen Ansatz der Anleihe als Verbindlichkeit aus, weil der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz im Umfang des noch offenen Erfüllungsbzw. Rückzahlungsbetrages zu bemessen ist. Innerhalb der Laufzeit der Anleihe ist dann jährlich der Verbindlichkeitsansatz entsprechend zu mindern, weil für die Gemeinde im vereinbarten Umfang keine Rückzahlungsverpflichtung mehr besteht.

### **2.1.2.2 Der Ansatz von gemeindlichen Verbindlichkeiten**

#### **2.1.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten stellen eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten dar. Die Ansatzregelung geht davon aus, dass der Gemeinde i. d. R. ein Geldbetrag zugeflossen ist, sodass die gemeindlichen Verbindlichkeiten in der Bilanz der Gemeinde zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind. Es sind die allgemeinen Bewertungsgrundsätze zu beachten, sodass für den Ansatz der gemeindlichen Verbindlichkeiten insbesondere das Höchstwertprinzip und das Vorsichtsprinzip anzuwenden sind.

Auf dieser Grundlage ist auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz der Gemeinde der Betrag für die gemeindlichen Verbindlichkeiten anzusetzen, der voraussichtlich zur Erfüllung der Verpflichtungen notwendig ist. Bei der Bilanzierung kommt damit auch das Höchstwertprinzip zur Anwendung, denn es ist geboten, alle Schulden der Gemeinde vollständig in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben beinhalten auch die Beachtung des Stichtagsprinzips, sodass bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die Verbindlichkeiten der Gemeinde mit ihrem aktuellen Rückzahlungsbetrag zu bilanzieren sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei aufgenommenen Darlehen ggf. eine Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und dem Rückzahlungsbetrag bestehen kann, z. B. durch ein Disagio. In solchen Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Dieser bilanzierte Betrag ist dann planmäßig durch Abschreibungen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können, aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

Der Bilanzierung von gemeindlichen Verpflichtungen muss zudem eine Abgrenzungsprüfung vorausgehen, ob diese Pflichten als Verbindlichkeiten oder stattdessen als Rückstellung anzusetzen sind oder ob ggf. nur ein anzugebendes Haftungsverhältnis für die Gemeinde besteht. Außerdem sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten im Zeitpunkt ihres Erlöschens auszubuchen, z. B. bei deren Erfüllung, Aufrechnung oder Erlass. Es muss aber auch geklärt sein, dass Absichten oder Möglichkeiten, die im Rahmen der gemeindlichen Geschäftstätigkeit entstehen, noch keine Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten darstellen und auch keinen Anspruch Dritter gegenüber der Gemeinde auslösen, z. B. für Katastrophen ein Hilfsprogramm vorzusehen.

**2.1.2.2 Die Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde entstehen i. d. R. aus unterschiedlichen gemeindlichen Geschäftsbeziehungen, z. B. aus der Aufnahme von Fremdkapital oder aus rückzahlbaren Transferleistungen von Dritten. Es können aber ggf. auch Anleihen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sein. Der Ansatz der Verbindlichkeiten in der Bilanz der Gemeinde orientiert sich im Wesentlichen an den haushaltsrechtlich möglichen Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten. Bei der Gliederung dieses Bilanzbereichs ist vorrangig auf den Verwendungszweck oder auf die Herkunft des Fremdkapitals durch die Gemeinde abgestellt worden und nicht auf die bankrechtlichen Formen (vgl. Abbildung 178).

<b>DIE VERBINDLICHKEITEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>		
<b>GLIEDERUNG NACH ARTEN</b>	<b>BESTANDSKONTO</b>	<b>UNTERGLIEDERUNG</b>
<b>Verbindlichkeiten aus Anleihen</b>	3021 ... für Investitionen 3031 ... zur Liquiditätssicherung	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>	3211 ... von verbundenen Unternehmen 3221 ... von Beteiligungen 3231 ... von Sondervermögen 3241 ... vom öffentlichen Bereich 3251 ... von Kreditinstituten	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	3331 ...	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>	3411 ...	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>	3511 ...	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

<b>DIE VERBINDLICHKEITEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>		
<b>GLIEDERUNG NACH ARTEN</b>	<b>BESTANDSKONTO</b>	<b>UNTERGLIEDERUNG</b>
<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>	3611 ...	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>	3711 ...	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 178 „Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz“*

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde bedürfen im Grundsatz einer haushaltswirtschaftlichen Begrenzung, damit sichergestellt ist, dass die Erfüllung der eingegangenen Verpflichtungen mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang steht. Es muss gesichert sein, dass eine Erfüllung der Verpflichtungen in Form von Rückzahlungen noch möglich ist und eine Überschuldung vermieden wird. Die in der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde festzusetzende Kreditemächtigung dient u. a. auch diesem Zweck (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c GO NRW).

#### **2.1.2.2.3 Der Verbindlichkeitspiegel**

Die Gemeinde ist verpflichtet, dem Anhang im Jahresabschluss einen Verbindlichkeitspiegel beizufügen (vgl. § 44 Absatz 3 i. V. m. § 47 GemHVO NRW). Dieser Spiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detailliert nach. Er ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen.

Die Verbindlichkeiten sind im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z. B. aus Krediten, jedoch nicht nach Kreditarten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Sie sind aber gleichzeitig auch nach ihren Restlaufzeiten darzustellen. Die Gemeinde kann zu den Inhalten des Verbindlichkeitspiegels noch weitere Zusatzinformationen geben. Diese Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung der Verbindlichkeiten nicht beeinträchtigen.

#### **2.1.2.3 Der Ansatz von Rentenverpflichtungen**

Die Vorschrift bestimmt, dass Rentenverpflichtungen der Gemeinde, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, in der gemeindlichen Bilanz zum Barwert anzusetzen sind. Derartige gemeindliche Verpflichtungen können. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde werden i. d. R. durch einen Vertrag auf Lebenszeit (sog. Leibrenten aus dem Erwerb eines Grundstückes von einem Dritten (Rentengut) oder von einer festgelegten Langfristigkeit (sog. Zeitrenten) begründet.

In beiden Fällen muss die Gemeinde dem Vertragspartner als Anspruchsberechtigten regelmäßig wiederkehrende Leistungen, meistens in Geld, gewähren. Für beide Fälle muss eine Verpflichtung in Höhe des Barwertes in der gemeindlichen Bilanz passiviert werden, der bei Leibrenten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen und bei Zeitrenten finanzmathematisch zu ermitteln ist. Der Barwert ist dabei für die gesamte Laufzeit des Vertrages berechnen. Beim Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde stellt der ermittelte Barwert auch deren Anschaffungskosten dar, die von der Gemeinde zu aktivieren sind.

#### **2.1.2.4 Der Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen**

##### **2.1.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die gemeindlichen Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist, um die Verpflichtungen der Gemeinde zu erfüllen, sofern diese Verpflichtungen zum Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zugerechnet werden muss (vgl. § 36 GemHVO NRW). Von der Gemeinde dürfen daher Rückstellungen erst dann gebildet werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind.

Die gemeindlichen Rückstellungen stellen für die Gemeinde kein Eigenkapital dar, sondern sind vielmehr in der gemeindlichen Bilanz dem abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen. Sie stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Die Bewertung der gemeindlichen Rückstellungen ist von der Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips vorzunehmen. Es kommt nicht ausschließlich das Stichtagsprinzip zur Anwendung.

Die Gemeinde hat den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht danach zu bestimmen, was sie am jeweiligen Abschlussstichtag an Finanzleistungen aufbringen müsste, um ihre Verpflichtung zu erfüllen, sondern was sie zukünftig zum Erfüllungszeitpunkt aufbringen müsste. Der notwendige Rückstellungsbetrag ist von der Gemeinde vorsichtig zu schätzen, wenn er nicht auf eine andere Art und Weise von ihr ermittelt werden kann. Die Ermittlung des Rückstellungsbetrages erfolgt unter Einbeziehung der zu betrachteten wirtschaftlichen Verhältnisse und bedarf einer nachvollziehbaren Begründung der Gemeinde.

Der Passivierung von Rückstellungen darf zudem kein Ansatzverbot entgegenstehen. Ein Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz ist daher höchstens in dem Umfang zulässig, der den voraussichtlichen Erfüllungsverpflichtungen der Gemeinde entspricht. Er ist bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag zutreffend zu ermitteln. Sofern eine Rückstellung zu bilden oder zu erhöhen ist, sind die dadurch entstehenden Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der zutreffenden Aufwandsart zu erfassen (vgl. § 2 i. V. m. § 38 GemHVO NRW).

##### **2.1.2.4.2 Die Leistungsarten aus gemeindlichen Verpflichtungen**

Die Gemeinde geht abhängig von den verschiedenen Aufgaben, die sie zu erfüllen hat, und der Vielzahl der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft unterschiedliche Verpflichtungen gegenüber den Adressaten ein. Vielfach sind diese Verpflichtungen noch ungewiss, dass die Gemeinde entsprechende Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen hat. Aus solchen Verpflichtungen heraus kommt es dann zu gemeindlichen Leistungen.

Die Gemeinde erbringt Leistungen gegenüber Dritten in Form von Finanzleistungen, Sachleistungen oder Dienstleistungen. Diese Leistungsarten prägen die Ermittlung des zu bilanzierenden Rückstellungsbetrages. Von der Gemeinde ist daher unter Berücksichtigung der künftigen Leistungsform der zutreffende Ansatz für die zu bilanzierende Rückstellung zu ermitteln. Bei den gemeindlichen Verpflichtungen, die zu Finanzleistungen der Gemeinde führen, lässt sich i. d. R. der voraussichtliche Zahlungsbetrag ermitteln, sodass in dieser Größenordnung eine Rückstellung zu bilanzieren ist.

Der Verpflichtungsumfang für künftige Sachleistungen und Dienstleistungen kann nach den voraussichtlich der Gemeinde dafür entstehenden Aufwendungen ermittelt werden, wobei die Sachleistungen und Dienstleistungen in Geldwerten zu bewerten sind. Bei solchen Leistungsarten kann zudem nicht ausgeschlossen werden, dass die Gemeinde ihre Verpflichtung ersatzweise auch durch Zahlungen gegenüber den Gläubigern erbringen kann.

**2.1.2.4.3 Die Arten der gemeindlichen Rückstellungen**

Durch eine abschließende Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen wird ausdrücklich klargestellt, dass die Gemeinde nur bestimmte Rückstellungen bilden darf. Unter Beachtung der Vorschrift des § 88 GO NRW darf die Gemeinde eine Rückstellung nur für die Zwecke eine Rückstellung bilden und bilanzieren, die haushaltsrechtlich als Rückstellungsart bestimmt worden sind (vgl. § 36 GemHVO NRW). Die zulässigen Arten werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 179).

<b>DIE RÜCKSTELLUNGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGSZWECKE</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften.</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten.</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind.</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren.</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden.</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	<p>Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde,</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs,</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung.</li> </ul>

*Abbildung 179 „Die Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Bildung von Rückstellungen für künftige Umlagezahlungen der Gemeinde und von Rückstellungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs sowie von Rückstellungen aus der gemeindlichen Steuererhebung nicht zulässig ist (vgl. § 36 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen für diese Zwecke gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Sachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

**2.1.2.4.4 Der Begriff "voraussichtlich notwendig"**

Die Gemeinde hat beim Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz zum jeweiligen Abschlussstichtag zu bestimmen bzw. zu überprüfen, in welchem Umfang ihre künftige Leistungspflicht besteht. Der Umfang einer von der Gemeinde zu bildenden Rückstellung bemisst sich in der Regel nach dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, der voraussichtlich notwendig ist, um die gemeindliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten zukünftig in angemessener Weise zu erfüllen. Die gemeindliche Rückstellungsbildung ist daher unter Beachtung der GoB regelmäßig auf den künftigen Erfüllungsbetrag auszurichten.

Eine solche Vorgabe besteht z. B. ausdrücklich für die Deponierückstellungen, denn diese Rückstellungen sind nach der Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der gemeindlichen Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen zu bemessen. Bei diesen Rückstellungen zeigt sich deutlich, dass der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz danach zu bestimmen ist, in welchem Umfang die Gemeinde voraussichtlich künftig eine Leistung zu erbringen hat, um bei objektiver Betrachtung ihre Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt erfüllen zu können.

Bei dieser Sachlage für die Gemeinde umfasst der Begriff "voraussichtlich notwendig" auch künftige allgemeine Preis- und Kostensteigerungen, die von der Gemeinde in die Bemessung der Rückstellung einzubeziehen sind, wenn dafür ausreichende objektive und substantielle Hinweise für deren künftiges Eintreten vorliegen. Derartige Sachverhalte können dann von der Gemeinde in Form von prozentualen Anteilen oder auch in Betragsgrößen in die örtliche Rückstellungsbemessung einbezogen werden.

In dem Bemessungsspielraum der Gemeinde beinhaltet die vernünftige Beurteilung bzw. die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Die Bemessung muss zudem in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das jeweilige Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die örtlich bestehenden Gegebenheiten können aber auch Anpassungen bei den bilanzierten Rückstellungen der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde muss die Wirkungen daraus auf ihre Rückstellungen vorsichtig einschätzen, wenn nicht auf eine andere Art und Weise die Veränderungen ermittelt werden können.

Für die Bemessung von Pensionsrückstellungen der Gemeinde gilt jedoch, dass bei der Prognose zukünftiger Ereignisse die persönliche Karriere des einzelnen Beamten außer Betracht bleiben soll. Solche Gegebenheiten sollen erst ab Eintritt der tatsächlich erfolgten Beförderungen berücksichtigt werden, weil erst ab diesem Zeitpunkt ein Nutzen (Ertrag) für Gemeinde, aber auch eine entsprechende gemeindliche Verpflichtung gegenüber dem betreffenden Beamten entsteht. Diese Besonderheit steht der Ausfüllung des Begriffs „voraussichtlich notwendig“ durch die Gemeinde nicht entgegen.

#### **2.1.2.4.5 Keine Verrechnung mit Ansprüchen**

Die Gemeinde muss im Rahmen der Ermittlung, Bemessung und Entscheidung über bilanzielle Rückstellungen zum Abschlussstichtag berücksichtigen, ob ihren Verpflichtungen noch Ansprüche gegenüber Dritten gegenüberstehen, z. B. aus Versicherungen. Sie hat in solchen Fällen zuerst zu prüfen, ob sie ihre Ansprüche bereits in ihrer Bilanz aktiviert hat oder zu aktivieren sind, sofern ihre Ansprüche auch bilanzierungsfähig sind. Wegen der Beachtung des Bruttoprinzips haben die Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten keine Auswirkungen auf die Passivierung von Verpflichtungen in der gemeindlichen Bilanz.

In den Fällen möglicher gemeindlicher Ansprüche gegenüber Dritten können deshalb die Ansätze von gemeindlichen Verpflichtungen und ihre Bemessung als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz nicht gemindert werden. Es dürfen i. d. R. von der Gemeinde auch noch nicht aktivierte Ansprüche nicht mit bestehenden Verpflichtungen verrechnet werden. Eine Verrechnung oder Aufrechnung ist grundsätzlich nicht von den bilanziellen Gegebenheiten bei der Gemeinde abhängig. Sie ist nur dann als zulässig anzusehen, wenn sie nach den zivilrechtlichen Vorgaben vorgenommen wird, z. B. nach den Vorschriften des BGB.

#### **2.1.2.4.6 Die Abzinsung von Rückstellungen**

##### **2.1.2.4.6.1 Allgemeine Sachlage**

Die einzelnen Rückstellungen der Gemeinde sind nach dem Nominalwertprinzip zu bemessen bzw. zu bewerten und dürfen i.d.R. nicht abgezinst werden. Es soll dadurch gesichert werden, dass von der Gemeinde unter Beachtung des Realisationsprinzips ein entnahmefähiger Betrag (Erfüllungsbetrag) zurückgestellt wird. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass in der Mehrzahl der gemeindlichen Rückstellungen kein verdeckter Zins enthalten ist, z. B. bei Sachleistungsverpflichtungen, bei Verpflichtungen aus Bürgschaften oder Schadenersatzleistungen der Gemeinde.

Eine Abzinsung ist auch bei Rückstellungen für Altersteilzeit nicht zulässig. Die Ansprüche einer Beamtin oder eines Beamten nach dem Altersteilzeitmodell stellen keine von der Gemeinde zu erbringenden abzinsbaren Versorgungsleistungen dar. Diese Sachlage wird auch dadurch deutlich, dass die Rückstellungen für Altersteilzeit unter den „Sonstigen Rückstellungen“ und nicht unter den „Pensionsrückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Die längerfristigen Umweltschutzverpflichtungen sind ebenfalls nicht abzuzinsen, z. B. Rückstellungen für die Rekultivierung von Deponien.

Bei den gemeindlichen Rückstellungen ist deshalb keine Trennung in Beträge für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung durch die Gemeinde und für die Kapitalnutzung vorzunehmen. Nur bei den Pensionsrückstellungen darf die Gemeinde eine Abzinsung vornehmen, denn die gemeindlichen Versorgungsleistungen sind mit ihrem Barwert und nicht mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei der Berechnung der Pensionsrückstellungen ist ein Rechnungszins i. H. v. fünf Prozent zu berücksichtigen (vgl. § 36 Absatz 1 GO NRW).

#### **2.1.2.4.6.2 Die Vornahme der Abzinsung**

Die Gemeinde muss grundsätzlich für jede ihrer Pensionsrückstellungen entsprechend der jeweiligen Restlaufzeit den Umfang der vorzunehmenden Abzinsung ermitteln. Sie muss dazu nicht auch noch den Zinssatz ermitteln, denn dieser ist i. H. v. 5 % haushaltsrechtlich festgelegt worden, um den Umfang und die Angemessenheit der gemeindlichen Verpflichtungen nachvollziehbar zu machen. Von der Gemeinde muss daher nicht zu jedem Abschlussstichtag ein örtlich geeigneter Zinssatz ermittelt, noch die Wirkungen eines niedrigeren oder höheren Zinssatzes gemessen und beurteilt werden.

Ausgehend von der Restlaufzeit ihrer gemeindlichen Verpflichtungen muss die Gemeinde für ihre Pensionsrückstellungen den Abzinsungszeitraum festlegen. Sie hat dabei vom jeweiligen Abschlussstichtag auszugehen, so dass es jährlich zu Veränderungen bei den Pensionsrückstellungen der Gemeinde kommen kann. Die Restlaufzeit stellt dabei einen Zeitraum dar, in dem die Gemeinde ihre Verpflichtungen erfüllen muss bzw. gegenüber den einzelnen Versorgungsempfängern die zugesagten Leistungen zu erbringen hat.

Der Zinssatz kann dabei als ein Faktor angesehen werden, der ein Abbild des bei der gemeindlichen Versorgungsverpflichtung enthaltenen Risikos darstellt, auch wenn bereits regelmäßig Risiken im Rahmen der versicherungsmathematischen Ermittlung und der Bewertung der Pensionsrückstellungen berücksichtigt werden. Die Gemeinde muss deshalb darauf achten, dass gleiche Risiken nicht doppelt berücksichtigt werden. Ein gleicher Zinssatz kann daher dazu beitragen, dass die Gemeinde örtliche Risiken nicht auch in den Zinssatz einbezieht.

#### **2.1.2.4.7 Der Rückstellungsspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von gemeindlichen Rückstellungen wird die Entwicklung der noch zu erfüllenden Verpflichtungen der Gemeinde verdeutlicht.

Der Rückstellungsspiegel dient u. a. auch dazu, für jeden Verpflichtungsposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, den zutreffenden Betrag für jeden Zeitraum anzugeben. Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im Jahresabschluss beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar. Die Ge-

meinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten und dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

## **2.2 Zu Satz 2 (Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung):**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch diese Vorschrift werden für die Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten allgemeine Grundsätze unter Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufgestellt, von denen nur abgewichen werden darf, soweit die Gemeindeordnung etwas Anderes vorsieht. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem. Sie stehen jedoch nicht über dem Gesetz.

Die Grundsätze können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden.

### **2.2.2 Die Inhalte der Buchführungsgrundsätze**

Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die Gesetzesergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabschluss aufgestellt werden.

Die GoB sind außerdem Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss ordnungsgemäß sind, d. h. ob sie formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB daher auch zur Grundlage bei der gemeindlichen Buchführung (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Ein Anlass dafür ist, dass nicht für alle bilanzierungsfähigen und bilanzierungspflichtigen Sachverhalte der Gemeinde sowie die dazu erforderlichen Grundsätze detailliert geregelt werden können.

Gleichwohl bedeuten die GoB keine Gesetzeslücke im gemeindlichen Haushaltsrecht, sondern einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Sofern haushaltsrechtliche Regelungen sachbezogen bestehen, deren Inhalte oftmals mit den GoB identisch sind, gehen diese Bestimmungen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als unbestimmte Rechtsbegriffe vor.

### **2.2.3 Die einzelnen Grundsätze**

Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem. Sie können sich als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiterentwickeln. Zur Auslegung sind i. d. R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung 180).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind in der Buchführung alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip. Die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet der Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu gehört auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Nach diesem Grundsatz müssen die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen des Rechnungswesens für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Nach diesem Grundsatz muss das Rechnungswesen die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist im Jahresabschluss über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 180 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Durch die GoB wird jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nachverfolgen lassen. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird dabei gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der gemeindlichen Praxis den haushaltsrechtlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber daher bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen.

#### **2.2.4 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit gesondert gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz erfordert u.a. für den gemeindlichen Bereich die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten zwischen den Generationen sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen auch für die Zukunft bzw. die nachfolgenden Generationen.

Dieser Grundsatz wird dadurch ergänzt, dass ausdrücklich bestimmt worden ist, „Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben“ (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Er beinhaltet, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln müssen, denn die Perspektive der ausreichenden Finanzierung künftiger Aufgaben wurde für die Gemeinde mit dem Konzept der Generationengerechtigkeit verknüpft. Der Grundsatz beinhaltet deshalb u. a. auch, dass die Gemeinde keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen darf.

Im Zusammenhang mit gemeindlichen Geschäftsvorfällen gilt es daher für die Gemeinde zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird, um die stetige Aufgabenerfüllung zu gewährleisten. Die Gemeinde muss deshalb grundsätzlich bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Der Grundsatz stellt sich wie folgt dar (vgl. Abbildung 181).

<b>Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“</b>	
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 181 „Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Die Gemeinde kann eigenverantwortlich besondere Anforderungen festlegen und diese auch in eine rechtliche Fassung bringen, die über die Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hinaus von längerer Geltung ist. Inhaltlich können dabei vielfältige Festlegungen getroffen werden, z. B. über die Verschuldung, über den Umgang mit Mehrerträgen und Mehraufwendungen. Je nach rechtlicher Bindungswirkung müssen dabei ggf. auch Ausnahmeregelungen geschaffen werden.

#### **2.2.5 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze**

Die wichtigsten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind für die Umsetzung durch die Gemeinde in vielen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden. In den gesetzlichen Vorschriften sind eine Vielzahl von Grundsätzen zur gemeindlichen Buchführung, zur gemeindlichen Bilanz und zum gemeindlichen Gesamtabschluss festgelegt worden. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann.

Mit Hilfe der Grundsätze soll einem Dritten auch ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Nachfolgend soll zu den Grundsätzen ein schematischer Überblick gegeben werden (vgl. Abbildung 182).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

<b>WICHTIGE GESETZLICH BESTIMMTE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsätze zur gemeindlichen Buchführung</b>	
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	§ 27 Absatz 1, § 41 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Buchführungswahrheit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Übersichtlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	§ 96, § 116 GO NRW, § 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	§ 91 Absatz 1 GO NRW, § 27 Absatz 1 und 2, § 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Belegprinzip</b>	§ 27 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss)</b>	
<b>Aktivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Passivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5, § 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzierungswahrheit</b>	§ 95, § 116 GO NRW
<b>Stichtagsprinzip</b>	§ 95 Absatz 1, § 116 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelbewertung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW, § 32 Absatz 1 Nr. 3, § 35 Absatz 7 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

<b>WICHTIGE GESETZLICH BESTIMMTE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz des Saldierungsverbots</b>	§ 41 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsätze zum gemeindlichen Gesamtabschluss</b>	
<b>Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises</b>	§ 49 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen</b>	§ 50 GemHVO NRW i. V. m. § 303 HGB
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	§ 116 Absatz 3 GO NRW

*Abbildung 182 „Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“*

Die Auslegungen der GoB durch Rechtsprechung und Literatur können mittelbar auch zu einer dynamischen Anpassung des gemeindlichen Haushaltsrechts beitragen, z. B. an nationale und internationale Entwicklungen.

### **2.2.6 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

Im gemeindlichen Jahresabschluss wird diese Aufgabe u. a. durch die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz sichergestellt und weiter konkretisiert, z. B. durch die Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ (vgl. in § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei u. a. auch das Vorsichtsprinzip weiter aus.

Zur Auslegung der GoB sind i. d. R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der gemeindlichen Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann.

Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Landesgesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des Rechnungswesens können die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 91 GO NRW**

„Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch im gemeindlichen Haushaltsrecht eine entsprechende Anwendung durch die Gemeinden finden.

Die grundsätzliche Übereinstimmung des Rechnungszwecks ist darauf zurückzuführen, dass das Verhältnis zwischen Rechnungslegendem und Rechnungsadressaten auch im gemeindlichen Bereich eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, denn hier verwaltet die Gemeinde wie ein Beauftragter das Vermögen ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich die Rahmengrundsätze ableiten, die für die Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Sicherung gegen Verlust und Verfälschung gelten und somit die materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sichern.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften geben die Anwendung der GoB zwar vor, sie bestimmen diese jedoch im Einzelnen nicht näher, sofern die Grundsätze nicht durch einzelne haushaltsrechtliche Vorschriften für die Gemeinde kodifiziert worden sind. Solche Regelungen stellen dann besondere rechtliche Vorgaben für die Gemeinde dar, die Vorrang vor den weiteren allgemeinen Grundsätzen haben. Eine Verweisung auf die GoB lässt dabei eine unmittelbare Wirkung der Veränderungen der GoB auf das gemeindliche Haushaltsrecht nicht zu.

Auf eine bestimmte Fassung des Handelsgesetzbuches wurde nur im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses verwiesen, wie es dafür als erforderlich für die Gemeinde angesehen wurde, um eine unmittelbare Anwendung einzelner handelsrechtlicher Vorschriften sachgerecht durch die Gemeinde zu ermöglichen (vgl. § 49 Absatz 4 GemHVO NRW).

XXXXXXXXXXXXXXXX

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 92**  
**Eröffnungsbilanz**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung nichts Anderes bestimmt ist. <sup>2</sup>Die Vorschriften der § 95 Abs. 3 und § 96 sind entsprechend anzuwenden.

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

(3) <sup>1</sup>Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. <sup>2</sup>Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen nach Absatz 7 vorgenommen werden.

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 92:**

**I. Allgemeines**

**1. Die besondere Stellung der Eröffnungsbilanz**

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

Der Eröffnungsbilanz als erste Bilanz der Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 92 GO NRW**

Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Die Entscheidung basiert auf folgenden Überlegungen (vgl. Abbildung 183).

<b>DIE ZEITWERTE IN DER GEMEINDLICHEN ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
-	Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.
-	Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde wird nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und des Grundsatzes der Wesentlichkeit sein.
-	Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
-	Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung, z.B. Rückgriff auf die Wertermittlungsverordnung bei der Bewertung von Grundstücken, ist die Bewertung des gemeindlichen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten (Verkehrswert) vorteilhaft.
-	Mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit den Zielen „Aktualität“ und „intergenerative Gerechtigkeit“, vertreten vergleichbare neuere wissenschaftliche Diskussionen zunehmend die Auffassung, dass für die Bestimmung der Anschaffungskosten auch in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz stets von Zeitwerten auszugehen ist.
-	Die grundsätzliche Bedeutung der Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen bleibt auch bei einer Bewertung auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar und dienen als Basis für die zukünftigen Abschreibungen.
-	Für die Festlegung der Bewertung der Vermögensgegenstände nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten hat sich auch das Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer ausgesprochen.

*Abbildung 183 „Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Die Erstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist zudem mit der Eröffnungsbilanz eines Unternehmens in den neuen Bundesländern nach der Vereinigung Deutschlands nach dem D-Markbilanzgesetz 1990 vergleichbar, denn dort waren bei laufender Geschäftstätigkeit in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu erfassen und zu bewerten. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden.

## **2. Die Erfassung des Vermögens und der Schulden**

### **2.1 Die Abbildung des Vermögens und der Schulden**

Für die Eröffnungsbilanz der Gemeinden gilt, dass diese einheitlich auf der Aktiv- sowie auf der Passivseite gegliedert sein müssen. Die Mindestgliederung für die gemeindliche Eröffnungsbilanz ergibt sich durch die aus-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 92 GO NRW**

drückliche Regelung, das die Eröffnungsbilanz entsprechend § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW zu gliedern ist (vgl. § 53 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Die gemeindliche Eröffnungsbilanz wird – wie die späteren Bilanzen im gemeindlichen Jahresabschluss – in Kontoform aufgestellt und muss die vorgeschriebenen Posten in der für die Gemeinden spezifischen Gliederung nach der aufgeführten Vorschrift enthalten.

In dieser Bilanz werden auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ ausgewiesen und beide Bilanzseiten mit dem gesonderten Bereich „Rechnungsabgrenzung“ abgeschlossen. Das nachfolgende Gliederungsschema zeigt diese Gegebenheiten auf (vgl. Abbildung 84).

<b>DAS GLIEDERUNGSSHEMA FÜR DIE ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<p><b><u>Aktiva</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anlagevermögen               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>1.2 Sachanlagen</li> <li>1.3 Finanzanlagen</li> </ol> </li> <li>2. Umlaufvermögen               <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 Vorräte</li> <li>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</li> <li>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>2.4 Liquide Mittel</li> </ol> </li> <li>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</li> </ol>	<p><b><u>Passiva</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eigenkapital               <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Allgemeine Rücklage</li> <li>1.2 Sonderrücklagen</li> <li>1.3 Ausgleichsrücklage</li> <li>1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ol> </li> <li>1. Sonderposten</li> <li>2. Rückstellungen</li> <li>3. Verbindlichkeiten</li> <li>4. Passive Rechnungsabgrenzung</li> </ol>

*Abbildung 184 „Das Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz“*

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben tragen dazu bei, dass die örtliche Eröffnungsbilanz zum Eröffnungsbilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermitteln. Der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist ein Anhang beizufügen, in dem die von der Gemeinde angewendeten Ansatz- und Bewertungsmethoden dargestellt und erläutert werden sollen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

Zur Eröffnungsbilanz sind im Anhang aber auch besondere Abweichungen anzugeben, z. B. von der Mindestgliederung der Eröffnungsbilanz (vgl. § 53 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Außerdem sind dem Anhang ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 53 GemHVO NRW). Zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz gehört aber auch ein gesonderter Lagebericht, der von den in der Gemeinde Verantwortlichen aufzustellen ist (vgl. § 48 GemHVO NRW).

## **2.2 Die Bewertung des Vermögens und der Schulden**

Zu Beginn des NKF als neuem Rechnungswesen ist von der Gemeinde ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde in Form einer Eröffnungsbilanz herzustellen. Aus dieser Anforderung ergibt sich für die Gemeinde, für die Vermögensgegenstände vorsichtig geschätzte Zeitwerte bezogen auf den Eröffnungsbilanzstichtag zu ermitteln (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Die Ermittlung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz muss durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung, die auch für den Dauerbetrieb gelten, vorgenommen werden.

Eine solche Vorgabe soll dabei die Stetigkeit in der Bewertung von gemeindlichem Vermögen gewährleisten. In dieser Bewertung ist daher die ermittelte Restnutzungsdauer der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu berücksichtigen, die anhand der Regelungen für den Dauerbetrieb festzulegen sind. Die Ge-

meinde muss zudem sicherstellen, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände auch mögliche Mängel oder Schäden in ausreichendem Maße beachtet werden.

Für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes ist außerdem zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände kann deren bisherige Nutzungszeit nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert des Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht werden. Sofern ein gemeindlicher Vermögensgegenstand zum Eröffnungsbilanzstichtag nicht mehr neu ist, kann die Differenz zwischen dem vorsichtig geschätzten Zeitwert und dem Neuwert von der Gemeinde nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für vorhandene Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden.

Zur Bestimmung des Umfanges solcher Wertminderungen können vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie zur Ermittlung des späteren Ressourcenverbrauchs in Form von Abschreibungen. Gleichwohl besteht keine Identität der Sachverhalte. Es ist daher sachlich nichtzutreffend, wenn im Rahmen der erstmaligen Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände die Wertminderungen aus der bisherigen Nutzungszeit als "außergewöhnliche Abschreibungen" in die Berechnung einbezogen werden. Zum Verständnis der Sachverhalte und zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten ist es notwendig, auch in den Begrifflichkeiten eine klare Trennung zwischen der Zeit vor der Eröffnungsbilanz und der Zeit nach der Eröffnungsbilanz bei der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zu ziehen.

### **3. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

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

Die GoB gelten verbindlich und unabhängig von Rechtsformen für alle Kaufleute. Sie liegen auch dem kommunalen Finanzmanagement zugrunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung für die Gemeinden nichts Anderes bestimmt ist. Sofern die GoB in den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht konkretisiert worden sind, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich. Sie stehen aber nicht über dem Gesetz, sondern sind als ein gesetzlich verankertes Regelungssystem zu verstehen.

Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Die allgemein zu beachtenden Grundsätze lassen sich wie folgt untergliedern (vgl. Abbildung 185).

<b>WICHTIGE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB),</b>	Die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 92 GO NRW**

<b>WICHTIGE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung wurden zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt und umfassen im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i. V. m. § 28 und 29 GemHVO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z.B. § 41 bis 43 GemHVO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW)
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

*Abbildung 185 „Wichtige Grundsätze“*

Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können.

Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im

Gesamtabschluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann. Dabei werden auch die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung zu berücksichtigen sein.

Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der gemeindlichen Inventur verschaffen kann, ist ebenfalls von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen. Die Bestimmung der angemessenen Zeit ist somit auch von der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig.

Außerdem sollen Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, damit dem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

#### **4. Die Pflicht zur Beseitigung der Überschuldung**

##### **4.1 Der gemeindliche Sanierungsplan**

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird, muss der Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden, der auch die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einschließt (vgl. § 43 Absatz 7 i. V. m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW). Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung steht im Mittelpunkt der Betrachtung (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

Der Ausweis von „positivem“ Eigenkapital stellt eine nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften zu erfüllende Mindestanforderung dar, auch wenn haushaltsrechtlich keine sinnvolle und sachgerechte gemeindliche Eigenkapitalgröße als Messgröße für die Allgemeine Rücklage bestimmt wurde (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss daher bei einem eingetretenen „negativen“ Eigenkapital die notwendigen Gegenmaßnahmen ergreifen, die auf die Beendigung dieses Verstoßes ausgerichtet sein müssen.

Von der Gemeinde müssen zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen werden, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Daraus folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Konsolidierungen als Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um die Überschuldung zu beseitigen und eine künftige Überschuldung auf Dauer wirksam zu vermeiden. Diese Sachlage erfordert wegen der besonderen Ziel- und Zwecksetzungen einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK), der auf den Gegebenheiten des Haushaltssicherungskonzeptes aufbauen sollte (vgl. § 76 GO NRW).

Der Sanierungsplan wird dabei als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Gleichzeitig muss der Sanierungsplan ein erweitertes Planungssystem als der gemeindliche Haushaltsplan enthalten. Er soll als Handlungsrichtschnur dienen und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen.

#### 4.2 Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungsplans

Für die Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss aufgrund der großen Bedeutung der Krisensituation für den Rat und die Verwaltung sowie die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde eine besondere Struktur erarbeitet werden, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der wirtschaftlichen Krise der Gemeinde beinhaltet und die Grundlage für die notwendigen Handlungen bietet. Der Sanierungsplan verkörpert somit eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten.

Die Frage, ob und ggf. welche Schlussfolgerungen bei Vorliegen der Überschuldung der Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen Handelns angezeigt sind, bedarf dabei noch weiterer Erörterungen und Abstimmungen. Es sollen durch die Gemeinde und die anderen Beteiligten jedoch möglichst praktikable Antworten gefunden werden. Die möglichen in der nachfolgenden Abbildung aufgezeigten fünf Abschnitte eines Sanierungsplans der Gemeinde zur Krisenbewältigung und zur stetigen Entwicklung können bei Bedarf von der Gemeinde weiter differenziert werden (vgl. Abbildung 186).

<b>DIE STUFEN EINES GEMEINDLICHEN SANIERUNGSPLANS</b>		
<b>GESAMTKONZEPT DER GEMEINDE ZUR KRISENBEWÄLTIGUNG (SANIERUNGSPLAN)</b>		
Stufe 1	Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis (Befangenheit der Betroffenen)	Bedrohung erkennen und ernst nehmen
Stufe 2	Krisenursachen identifizieren (Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit feststellen)	Sich schlüssig auf wesentliche Kernfragen konzentrieren
Stufe 3	Sanierungsplan - Leitlinie für eine Sanierung (Ursachen - Analyse - Lage - Ziele)	Perspektive und Vision der Sanierung vermitteln
Stufe 4	Implementierung des Sanierungsplans (leistungs- und finanzwirtschaftliche, organisatorische Maßnahmen)	Zustimmung und Motivation der Beteiligten auslösen
Stufe 5	Sanierungscontrolling (Identifizierung des Sanierungserfolges, Kennzahlen, Planungsrechnungen und Planbilanz)	Erfolgreiche Umsetzung messen, Chancen und Risiken neu einschätzen

*Abbildung 186 „Die Stufen eines Sanierungsplans“*

Ein erfolgreicher Sanierungsprozess bei der Gemeinde besteht u.a. darin, dass die defizitäre haushaltswirtschaftliche Lage beseitigt und die dauernde Leistungsfähigkeit wieder erreicht wird. Mit der Bewältigung der Krise soll auch erreicht werden, dass die künftigen Generationen nicht unnötig belastet und deren Zukunft gesichert wird. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit wird dadurch ausreichend beachtet.

#### 5. Die Berichtigung der Eröffnungsbilanz

Die besondere Vorschrift über die gemeindliche Eröffnungsbilanz sieht ausdrücklich die Möglichkeiten einer Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen dieser Bilanz vor. Es wird daher ausdrücklich für die Gemeinde bestimmt, wenn sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergibt, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 92 GO NRW**

Die Berichtigung umfasst grundsätzlich alle Posten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, auch wenn in § 92 für die Fehlerhaftigkeit ausdrücklich die Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden als Anlass einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz benannt worden sind. Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auch zwingend notwendig, wenn in dieser Bilanz die Bemessung der Ausgleichsrücklage als fehlerhaft anzusehen ist (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW). Eine Berichtigung im gemeindlichen Jahresabschluss führt dazu, dass die Eröffnungsbilanz der Gemeinde als geändert gilt.

Für die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz bzw. für die Nachholung von bilanziellen Wertansätzen ist festgelegt worden, dass diese Handlungen von der Gemeinde letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden dürfen. In diesem Zusammenhang ist zudem festgelegt worden, dass vorherige Jahresabschlüsse, also gemeindliche Jahresabschlüsse im Zeitraum zwischen der Eröffnungsbilanz der Gemeinde und dem Jahresabschluss, in dem Änderungen vorgenommen werden, von der Gemeinde nicht zu berichtigen sind.

Das Nähere für eine Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist in der Vorschrift des § 57 GemHVO NRW näher bestimmt worden. So ist z. B. ein Wertansatz nur zu berichtigen, wenn es sich bei dem fehlerhaften Ansatz um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. Die möglichen Fälle, in denen eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz notwendig wird, werden nachfolgend aufgeführt (vgl. Abbildung 187).

<b>DIE BERICHTIGUNG DER WERTE DER GEMEINDLICHEN ERÖFFNUNGSBILANZ</b>
<b>Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden in der Eröffnungsbilanz können berichtigt werden,</b>
- bei einem zu niedrigen Wert,
- bei einem zu hohen Wert,
- sie zu Unrecht angesetzt oder
- zu Unrecht nicht angesetzt worden sind.

*Abbildung 187 „Die Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz soll auch dann erfolgen, wenn sich die Fehlerhaftigkeit erst bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse herausstellt. Eine Berichtigung soll auch dann vorgenommen werden, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz vorzunehmen ist, muss eine sich daraus ergebende Wertveränderung ergebnisneutral unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Die im Rahmen der Bilanzberichtigung von der Gemeinde vorgenommenen Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind von der Gemeinde im Anhang des aufzustellenden Jahresabschlusses gesondert anzugeben (vgl. § 95 GO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufstellung einer gemeindlichen Eröffnungsbilanz):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz):**

Die Vorschrift begründet die Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz für die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, wie es handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist. Alle Gemeinden müssen ihr Vermögen und ihre Schulden während des laufenden Geschäftsbetriebes erfassen und bewerten. Diese Sachlage kommt der Situation nahe, die zum D-Markbilanzgesetzes im Jahre 1990 ein Anlass war.

Nach diesem Gesetz galt, dass zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung auf ein kaufmännisches Rechnungswesen eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Aus diesem Grund ist die Ausgangsregelung für Gemeinden diesem Gesetz entlehnt worden. Im Rahmen der Eröffnungsbilanz sind dann auch die Gliederungsvorschriften für die Bilanz sowie weitere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, z.B. den Grundsatz der Stetigkeit.

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

Die Regelung sieht deshalb vor, dass die Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist. Die weiteren Vorgaben zur Eröffnungsbilanz sowie zur Bilanzierung und Bewertung von Vermögen und Schulden der Gemeinde sind im Einzelnen, ggf. auch mit einer Festlegung auf einheitliche Verfahren, werden durch die Vorschriften des achten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt und sind dort erläutert.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Absatz 3 und § 96 GO NRW):**

##### **1.2.1 Der Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW**

Auf Grund des Verweises auf die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 95 Absatz 3 GO NRW, die entsprechend für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde anzuwenden ist, hat der Kämmerer den Entwurf der Eröffnungsbilanz aufzustellen, der Bürgermeister den Entwurf zu bestätigen und diesen dem Rat der Gemeinde zur Feststellung (Beschlussfassung) zuzuleiten. Diese Vorgabe beinhaltet auch, dass die gemeindliche Eröffnungsbilanz innerhalb der ersten drei Monate nach dem Eröffnungsbilanzstichtag aufzustellen ist.

Die Festlegung eines solchen Zeitraumes ist auch geboten, weil die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung des ersten Haushaltsjahres der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen bereits auf dieser Eröffnungsbilanz aufbauen. Mit der Zuleitung durch den Bürgermeister nimmt der Rat den Entwurf der Eröffnungsbilanz entgegen, um ihn an die zuständigen Ausschüsse weiterzuleiten, z. B. an den Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung.

Nach Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung soll der Rat durch Beschluss die ihm vorgelegte Eröffnungsbilanz feststellen. Zeitlich gesehen besteht folgender möglicher Ablauf und dadurch auch ein Zeitraum für das gesetzlich vorgesehene Verfügbarhalten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (vgl. Abbildung 188).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 92 GO NRW**

<b>DER ZEITRAUM DES VERFÜGBARHALTENS DER ERÖFFNUNGSBILANZ 2009</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>ZEITANGABE</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz an den Rat	<b>Bis zum 31. März 2009</b>
Prüfung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2009</b>
Anzeige der Eröffnungsbilanz an die Aufsichtsbehörde	<b>Unverzüglich nach Feststellung</b>
Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz	<b>Nach Feststellung</b>
Verfügbarhalten der Eröffnungsbilanz bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2010</b>

*Abbildung 188 „Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Eröffnungsbilanz 2009“*

Die Gemeinde muss nach dem Eröffnungsbilanzstichtag ständig bemüht sein, die Aufstellung, Bestätigung und Zuleitung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz an den Rat vorzunehmen. Die Planung der Gemeinde für die Haushaltsjahre mit neuem Rechnungswesen baut auf den Daten der Eröffnungsbilanz auf. Daher sollte die Gemeinde mit der Anzeige des neuen Haushaltsplans bei ihrer Aufsichtsbehörde auch den vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Eröffnungsbilanz mit vorlegen, denn erst dadurch wird seitens der Gemeinde dokumentiert, dass es sich um belastbare Daten handelt. Dabei ist es unerheblich, ob einzelne Wertansätze in der Bilanz noch keine endgültige Bestimmtheit erlangt haben.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Umstellung auf das NKF nach § 6 Absatz 3 NKFEFG erst vollzogen ist, wenn sämtliche Aufgabenbereiche auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung umgestellt und eine Eröffnungsbilanz aufgestellt worden sind. Nur mit der aufgestellten und bestätigten Eröffnungsbilanz ist ausreichende Informationsbasis und Grundlage für die künftige gemeindliche Haushaltsplanung geschaffen worden und damit, auch für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen gegeben.

Die Beurteilung der Haushaltswirtschaft durch die Aufsichtsbehörde erfordert diesen Sachstand, insbesondere dann, wenn z. B. bereits im ersten Haushaltsjahr eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage geplant wird. Für die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des Haushaltsplans für das erste Haushaltsjahr mit der Eröffnungsbilanz sind die Kenntnisse über die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz in Form belastbarer Daten zwingend erforderlich.

Die Aufsichtsbehörde kann ggf. die Fristen für die Anzeige des Haushalts der Gemeinde gem. § 80 Absatz 5 GO NRW bzw. der Genehmigung nach § 75 Absatz 4 oder § 76 Absatz 2 GO NRW verlängern, wenn ihr die notwendigen Informationen zur Erteilung der Genehmigung noch nicht vorliegen. Die von der Gemeinde vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz gegebenen Informationen berühren nicht die zu einem späteren Zeitpunkt vorzunehmende Anzeige der vom Rat festgestellten gemeindlichen Eröffnungsbilanz an die Aufsichtsbehörde nach § 92 Absatz 1 i. V. m. § 96 GO NRW.



## **1.2.2 Der Verweis auf § 96 GO NRW**

### **1.2.2.1 Die Feststellung der Eröffnungsbilanz**

Die zweite Verweisung in der Vorschrift auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW beinhaltet, dass die Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch den Rat innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen soll. Dem Rat muss daher ermöglicht werden, bis spätestens 31. Dezember des Jahres die vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüfte Eröffnungsbilanz durch Beschluss feststellen, in dem der Eröffnungsbilanzstichtag liegt.

Diese zeitliche Vorgabe soll die Gemeinde wegen der besonderen Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft möglichst einhalten. Es soll vermieden werden, dass die Gemeinde im zweiten Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen noch auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ ihren Haushalt planen und bewirtschaften muss.

Bei der Entscheidung über die Feststellung der Eröffnungsbilanz ist ggf. die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen.

Die Beteiligung des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers hat auch dann zu erfolgen, wenn zuvor bereits durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der Gemeindeverwaltung die bei der Eröffnungsbilanz aufgetretenen Fehler beseitigt worden sind, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde entgegenstehen.

Der Rat der Gemeinde hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift soll gewährleisten, dass der zeitliche Unterschied zwischen dem Abschlussstichtag und der Feststellung des Jahresabschlusses noch vertretbar bleibt, um ggf. auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde unverzüglich umsetzen zu können. Diese zeitbezogene Grundregel gilt auch für die gemeindliche Eröffnungsbilanz, sodass diese i.d.R. bis zum 31. Dezember 2009 vom Rat festzustellen ist, wenn als Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz der 1. Januar 2009 bestimmt wurde.

Bei besonderen örtlichen Verhältnissen der Gemeinde kann ggf. eine fristgerechte Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nicht umsetzbar sein. Sofern eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz durch die Gemeinde nicht erfolgt, z. B. bis zum 31. Dezember 2008, wenn als Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz der 1. Januar 2008 bestimmt wurde, muss die Eröffnungsbilanz spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten NKF-Haushaltsjahres festgestellt werden. Sie kann dann im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss des ersten NKF-Haushaltsjahres durch den Rat festgestellt werden (nach dem Beispiel: 31. Dezember 2009).

Dieser spätere Termin kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden, denn die Eröffnungsbilanz, die mit ihrem Stichtag am Beginn der Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde nach dem System der doppelten Buchführung steht, stellt gleichzeitig auch die "Eröffnungsbilanz" für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen dar. Sie wird daher in das erste Haushaltsjahr einbezogen und steht in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss dieses ersten Haushaltsjahres. Eine längere Feststellungszeit ist nur aus wichtigen Gründen vertretbar, z. B. weil noch erhebliche Erkenntnisse fehlen, die ggf. eine spätere Berichtigung der Eröffnungsbilanz entbehrlich machen.

### **1.2.2.2 Die Entlastung des Bürgermeisters**

Die Ratsmitglieder haben ergänzend zum Feststellungsbeschluss über den gemeindlichen Jahresabschluss durch den Rat der Gemeinde über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden (vgl. § 96 GO NRW). Die Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist als abschließende Entscheidung des Rates über die Art und Form der Vermögensermittlung, Bewertung und Ansatz in der Eröffnungsbilanz anzusehen. Die inhaltliche Bestimmtheit des Beschlusses muss daher deutlich erkennen lassen, was zum Gegenstand der Entscheidung des Rates gemacht worden ist.

Über die Feststellung der Eröffnungsbilanz und die Entlastung des Bürgermeisters sollten zwei eigenständige Beschlüsse gefasst werden. Die beiden Beschlussgegenstände können nicht in einem Beschluss zusammengefasst werden, weil über die Entlastung des Bürgermeisters die Ratsmitglieder und nicht der Rat entscheidet, auch wenn in beiden Fällen eine sachliche Verknüpfung aus der Verantwortung des Bürgermeisters nach § 62 GO NRW heraus besteht.

Eine vorbehaltlose Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kann zwar gleichzeitig keine vorbehaltlose Entlastung des Bürgermeisters beinhalten. Sie bringt jedoch bereits zum Ausdruck, dass die Ratsmitglieder mit der geprüften Eröffnungsbilanz einverstanden sind und das darin dargestellte Vermögen und die Schulden grundsätzlich billigen. Mit der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters verzichten die Ratsmitglieder dann darauf, bei der Prüfung festgestellte Mängel, die nicht zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks nach § 101 GO NRW durch den Rechnungsprüfungsausschuss geführt haben, weiter zu verfolgen. Dieser Sachverhalt bedeutet aber nicht, dass damit derartige Mängel auch beseitigt sind. Für eine Behebung der Mängel muss durch den Bürgermeister Sorge getragen werden.

### **1.2.2.2 Anzeige und Bekanntmachung**

Die Verweisung auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW bedingt, dass die vom Rat der Gemeinde festgestellte Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen, öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist. Wegen der Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sollte ihre öffentliche Bekanntmachung möglichst nicht vor der Mitteilung der Aufsichtsbehörde erfolgen, dass sie keine Bedenken gegen die festgestellte Eröffnungsbilanz hat.

Ein Hindernis für die Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz kann dadurch bestehen, dass der Rat nur einen Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz gefasst hat und in diesem Zusammenhang die Ratsmitglieder nicht die gesetzlich vorgesehene Entlastung des Bürgermeisters ausgesprochen haben. Sie haben diese Entlastung auch nicht verweigert, denn dann bestände eine Begründungspflicht für die Ratsmitglieder. Liegt eine solche Situation vor, sind nicht die notwendigen Beschlüsse gefasst worden, die einer Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz vorausgehen müssen. Erst durch die Nachholung eines fehlenden Beschlusses ist das bestehende Hindernis beseitigt und die Eröffnungsbilanz kann öffentlich bekannt gemacht werden.

Es besteht auch dann ein Hindernis, wenn die Eröffnungsbilanz nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen bei der Beschlussfassung umfasst hat, besteht ein Hindernis für die Bekanntmachung. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z. B. der Verbindlichkeitspiegel (vgl. § 47 GemHVO NRW), nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Feststellung der Eröffnungsbilanz ist damit ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung des Jahresabschlusses nicht zulässt. Erst nach Beseitigung dieses Hindernisses darf die Eröffnungsbilanz öffentlich bekannt gemacht werden.

### 1.2.3 Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz

Die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Die Verfahrensschritte, die von der Gemeinde terminlich bestimmt sein müssen, sollen durch die nachfolgende Übersicht verdeutlicht werden (vgl. Abbildung 189).

<b>DAS VERFAHREN BEI DER ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<b>VERFAHRENSCHRITT</b>	<b>ZUSTÄNDIGKEITEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfes der Eröffnungsbilanz</b>	durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 92 Absatz 1 i. V. m. § 95 Absatz 3 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfes der Eröffnungsbilanz</b>	an den Rat (§ 92 i. V. m. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW; soll innerhalb von drei Monaten nach dem Stichtag 1. Januar ... erfolgen).
<b>Prüfung der Eröffnungsbilanz</b>	durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 92 Absatz 5 GO NRW).
<b>Beratung und Feststellung der Eröffnungsbilanz</b>	durch den Rat (§ 92 Absatz 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des ersten Haushaltsjahres nach dem Stichtag).
<b>Anzeige der Eröffnungsbilanz</b>	bei der Aufsichtsbehörde (§ 92 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 GO NRW).
<b>Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz</b>	(§ 92 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 GO NRW; soll verfügbar gehalten werden).

*Abbildung 189 „Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz“*

Im Rahmen der individuellen Prüfung einer gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch die Aufsichtsbehörde soll diese auch festhalten, ob bei der Gemeinde das Verfahren ordnungsgemäß erfolgt ist bzw. ob und welche Verfahrensschritte ggf. von ihr gegenüber der Gemeinde zu beanstanden sind.

### 2. Zu Absatz 2 (Inhalte der Eröffnungsbilanz):

Die Eröffnungsbilanz und der Anhang der Gemeinde haben zum Eröffnungsbilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Dem Rat der Gemeinde und den zuständigen Ausschüssen müssen deshalb für seine Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die notwendigen Unterlagen (Eröffnungsbilanz mit Anhang und Anlagen) zur Beratung und Beschlussfassung vorgelegt werden.

Die gemeindliche Eröffnungsbilanz muss auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger und für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde geeignet sein. Die nachfolgend aufgezeigten Unterlagen sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde unverzichtbar und ermöglichen einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Sie sind auch im Rahmen der Anzeige an die Aufsichtsbehörde beizufügen (vgl. Abbildung 190).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 92 GO NRW**

<b>DIE ERÖFFNUNGSBILANZUNTERLAGEN</b>	
<b>BESTANDTEIL DER ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<b>Eröffnungsbilanz</b>	§ 92 GO NRW i. V. m. § 53 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Anhang</b>	§ 92 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 53 Absatz 1 und § 44 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW
<b>ANLAGEN ZUR ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<b>Forderungsspiegel</b>	§ 53 Absatz 1 und § 46 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005
<b>Verbindlichkeitspiegel</b>	§ 53 Absatz 1 und § 47 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005
<b>Lagebericht</b>	§ 53 Absatz 1 und § 48 GemHVO NRW

*Abbildung 190 „Die Eröffnungsbilanzunterlagen“*

Der Gemeinde ist es freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen der Eröffnungsbilanz auch noch weitere Unterlagen beizufügen. Sie sollte weitere Angaben machen, um Interessenkonflikte, die im Zusammenhang mit den in der Vorschrift benannten Personenkreis ausgeübten Tätigkeit stehen, auszuräumen. Die Angaben können von Bedeutung für die Adressaten der Eröffnungsbilanz sein, z. B. Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW) Es kann zudem anhand einer Übersicht ein Bild über die in der Eröffnungsbilanz angesetzten gemeindlichen Betriebe aufgezeigt werden ist (vgl. § 52 Absatz 3 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen wegen besonderer örtlicher Umstände die Eröffnungsbilanz nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann, ist zu beachten, dass der Anhang dann zusätzliche Angaben zu enthalten hat. Im Anhang müssen die besonderen Umstände, die zu der Abweichung führen, erläutert werden. Bei der Abgrenzung, ob besondere Umstände für eine solche Sachlage vor Ort vorliegen, ist insbesondere auf die Aufgabe und die Funktion der Eröffnungsbilanz abzustellen, damit ggf. durch den Anhang die erforderliche Korrekturfunktion erfolgen kann.

In der Gemeinde muss vor Ort geklärt werden, welche Sachverhalte und Tatbestände als „besondere Umstände“ einzuordnen sind, die dann zu den gesonderten Angaben und Erläuterungspflichten im Anhang zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz führen. Diese Sachlage ermöglicht den Gemeinden aber nicht, abweichend von den gesetzlichen Vorschriften selbst den Inhalt und Umfang der Eröffnungsbilanz oder allgemeine zusätzliche Anforderungen zu bestimmen.

### **3. Zu Absatz 3 (Ermittlung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Wertansätze als vorsichtig geschätzter Zeitwert):**

Der Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen orientieren sich im „Dauerbetrieb“ des doppelten Rechnungswesens der Gemeinde an den handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Davon ausge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 92 GO NRW**

hend sind von der Gemeinde dafür die Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen. Um aber zu Beginn des neuen Rechnungswesens ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen, ergibt sich für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz die Anforderung, stichtagsbezogen einen aktuellen Wert zu ermitteln, der sich an Zeitwerten orientiert und vorsichtig zu schätzen ist (vorsichtig geschätzte Zeitwerte).

Der Begriff „vorsichtig geschätzter Zeitwert“ stellt einen Oberbegriff und eine Zielbestimmung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips dar. Es handelt sich hierbei um keinen fest definierten bestimmten Wert. Vielmehr soll unter Beachtung der Zielbestimmung (Verhütung eines zu hohen Bilanzansatzes und unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls ein sachgerechter Wert bestimmt werden. Er kann auf verschiedene Weise, d.h. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren, ermittelt werden. Die Ermittlung des Wertes kann auf der Basis des Verkehrswertes, des Wiederbeschaffungswertes, des Wiederbeschaffungszeitwertes wie auch der Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen.

Die Bewertung des Vermögens zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz steht mit den von den Ländern getroffenen Entscheidungen für das kommunale Haushaltsrecht in Einklang. So hat die Innenministerkonferenz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts am 21. November 2003 u.a. beschlossen: „Bei der Eröffnungsbilanz ist neben der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungsaufwand auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich, wobei bei beiden Modellen Sonderregelungen für Bewerterleichterungen vorgesehen werden.“

Die Eröffnungsbilanz stellt für alle Gemeinden die neue Ausgangslage für ihre Haushaltswirtschaft dar. Die Festlegung des maßgebenden Bewertungsverfahrens für die Eröffnungsbilanz erfolgte durch die Länder, wobei diese die zu erwartende Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, das sich ebenfalls für Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz ausspricht, in ihre Entscheidungsfindung einbezogen haben. Es besteht in dieser Frage jedoch keine einheitliche Ausgangslage zwischen den Ländern. Gleichwohl werden sich die anfangs vorhandenen Unterschiede bei den Gemeinden im Laufe der folgenden Haushaltsjahre "auswachsen". Die Entscheidung für die Zeitwerte in NRW basiert auf folgenden Überlegungen (vgl. Abbildung 191).

<b>DIE ZEITWERTE IN DER GEMEINDLICHEN ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
-	Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.
-	Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde wird nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und des Grundsatzes der Wesentlichkeit sein.
-	Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
-	Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung, z. B. Rückgriff auf die Wertermittlungsverordnung bei der Bewertung von Grundstücken, ist die Bewertung des gemeindlichen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten (Verkehrswert) vorteilhaft.
-	Mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit den Zielen „Aktualität“ und „intergenerative Gerechtigkeit“, vertreten vergleichbare neuere wissenschaftliche Diskussionen zunehmend die Auffassung, dass für die Bestimmung der Anschaffungskosten auch in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz stets von Zeitwerten auszugehen ist.

<b>DIE ZEITWERTE IN DER GEMEINDLICHEN ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
-	Die grundsätzliche Bedeutung der Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen bleibt auch bei einer Bewertung auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar und dienen als Basis für die zukünftigen Abschreibungen.
-	Für die Festlegung der Bewertung der Vermögensgegenstände nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten hat sich auch das Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer ausgesprochen.

Abbildung 191 „Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“

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

Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Mit dieser Entscheidung wird in besonderem Maße dem Anliegen Rechnung getragen, die Gemeinden bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz mit einem möglichst geringen Aufwand zu belasten, ohne dabei auf allgemein anerkannte kaufmännische Bilanzierungsregeln verzichten zu müssen.

### **3.2 Zu Satz 2 (Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten):**

#### **3.2.1 Die Zeitwerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Die Eröffnungsbilanz bildet ab dem Bilanzstichtag die Ausgangslage für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Deshalb muss bereits bei ihrer Aufstellung berücksichtigt werden, dass bei laufendem Geschäftsbetrieb der Gemeinde das Anschaffungskostenprinzip für die spätere Bilanzierung eine entsprechende Anwendung findet, denn die Anschaffungs- und Herstellungskosten sollen in den späteren Jahresabschlüssen die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung darstellen (Anschaffungswertprinzip).

Die Vorschrift folgt diesem Ansatz, denn es wird bestimmt, dass die in der Eröffnungsbilanz für die Vermögensgegenstände angesetzten Werte künftig als Anschaffungs- oder Herstellungskosten und damit als Wertobergrenze gelten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen eine feste Wertgröße in Bezug auf den betreffenden Vermögensgegenstand dar. Sie unterliegen keiner künftigen Bewertung und damit i.d.R. auch keinen Wertschwankungen unterliegt. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen daher, anders als ein Zeitwert, eine feste Bezugsgröße zur Feststellung von Wertminderungen in Form von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen dar.

Der Gestaltung dieser Bestimmung liegt außerdem die Fiktion zu Grunde, die Gemeinde hätte zum Stichtag der Eröffnungsbilanz erstmals den Geschäftsbetrieb aufgenommen und für ihre örtliche Aufgabenerfüllung die notwendigen Vermögensgegenstände erworben bzw. in den Geschäftsbetrieb eingebracht (Erwerbsfiktion). Diesen Wertansätzen kann deshalb die Aufgabe zu geschrieben werden, als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Für diese Festlegung und Funktion hat das D-Markbilanzgesetz als Vorbild gedient und zu einem fiktiven Erwerbsstichtag geführt.

Der fiktive Anschaffungsvorgang wird aber auch auf der Grundlage der vorsichtig geschätzten Zeitwerte im Inventar der Gemeinde sowie durch die Wertansätze in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz abgebildet. Sie werden in dieser Funktion auch im Anlagenspiegel der Gemeinde nach § 45 GemHVO NRW entsprechend ausgewiesen. Durch einen Verweis auf die zulässigen Wertberichtigungen nach Absatz 7 wird die Regelung noch ergänzt, um bei Vorliegen späterer Erkenntnisse das objektivierte Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch ggf. notwendige Korrekturen zu erhalten.

### **3.2.2 Abschreibungen nicht vor Eröffnungsbilanzstichtag**

In diesem Zusammenhang ist für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Daher kann bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände die bisherige Nutzung nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert in Abzug gebracht werden.

In den Fällen, in denen der in der Eröffnungsbilanz anzusetzende Vermögensgegenstand nicht mehr dem Neuwert entspricht, kann diese Abweichung nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden. Es besteht gleichwohl keine Identität der Sachverhalte, auch wenn ggf. zur Bestimmung des Umfangs solcher Wertminderungen vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zur Ermittlung des Ressourcenverbrauchs im NKF durch Abschreibungen.

Für die Gemeinde ist es sachlich nicht richtig und daher nicht zulässig, im Rahmen der Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände für die vor dem Eröffnungsbilanzstichtag liegende (bisherige) Nutzungszeit auch Abschreibungen oder Wertminderungen festzulegen und diese „Wertgrößen“ dann als „außergewöhnliche Abschreibungen“ in die Wertberechnung einzubeziehen. Nicht nur zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten ist es notwendig, eine klare Trennung zwischen der Zeit vor dem Eröffnungsbilanzstichtag und der Zeit nach diesem Stichtag vorzunehmen. Diese Trennung objektiviert die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde in ihrer Eröffnungsbilanz und trägt zum Verständnis und der Nachvollziehbarkeit bei.

### **3.2.3 Wertberichtigungen in der Eröffnungsbilanz**

In den Fällen, in denen sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergibt, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden.

Diese Vorgabe hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Derartige Wertberichtigungen der Eröffnungsbilanz nach ihrer Aufstellung wirken sich auf die Geltung der Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus.

#### **4. Zu Absatz 4 (Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

##### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Der Umfang und der Inhalt der Prüfung der Eröffnungsbilanz erstrecken sich grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften. Daher sind die Eröffnungsbilanz und der Anhang dahingehend zu prüfen, ob sie unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln.

Die Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz hat aber auch eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion. Sie findet ihre spätere Fortsetzung in der Prüfung der jährlichen Bilanz, die ein unverzichtbarer Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde ist. In beiden Fällen obliegt dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates diese Prüfungsaufgabe, an der Andere mitwirken.

##### **4.2 Prüfungsumfang und Prüfungsgegenstände**

Nach der Vorschrift stehen die Eröffnungsbilanz und der Anhang im Mittelpunkt der Prüfung. Sie sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln, denn nach Absatz 2 der Vorschrift haben die Eröffnungsbilanz und der Anhang unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zum Bilanzstichtag zu vermitteln.

Die Prüfung der Eröffnungsbilanz hat sich aber auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind. In der Vorschrift wird zudem bestimmt, dass auch die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in die Prüfung einzubeziehen sind, gehören auch diese Teile zur Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde.

Zur Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz gehört auch der Lagebericht, der der Eröffnungsbilanz beizufügen ist, auch wenn dies nicht in dieser Vorschrift ausdrücklich formuliert wurde oder durch einen Verweis auf § 101 Absatz 1 Satz 4 GO NRW ersichtlich wird (vgl. § 53 Absatz 1 GemHVO NRW). Gleichwohl ist bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz der Lagebericht daraufhin zu prüfen, ob er den Vorgaben genügt, mit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erwecken (vgl. § 48 GemHVO NRW).

##### **4.3 Prüfung und zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz**

Bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass die Feststellung der Eröffnungsbilanz durch Beschluss des Rates innerhalb von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen soll (vgl. § 96 GO NRW). Durch diese Festlegung wird vermieden, dass die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung im zweiten Haushaltsjahr der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen nicht mehr auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ erfolgen.

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



Der Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz darf nur dann erfolgen, wenn eine vorherige Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss stattgefunden hat. Wird die Feststellung der Eröffnungsbilanz vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Nach dem Beschluss des Rates über die Feststellung ist die Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen sowie öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

#### **5. Zu Absatz 5 (Zuständigkeit für die Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

##### **5.1 Zu Satz 1 (Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses):**

In dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift wird ausdrücklich die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung der Eröffnungsbilanz bestimmt. Nach der Vorschrift des § 57 Absatz 2 GO NRW muss der Rat in jeder Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden. Dieser Ausschuss hat die Aufgabe der Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde und in den künftigen Jahren die Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Mit diesen Vorschriften, ergänzt um die Vorschrift des § 59 Absatz 4 GO NRW, wird der Rahmen für die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses in der Gemeinde gesetzt.

Die dem Finanzausschuss auf Grund des haushaltswirtschaftlichen Stellenwerts im NKF obliegenden Vorbereitung des Jahresabschlusses, des Gesamtabschlusses und der Eröffnungsbilanz (folgt seiner Aufgabe „Vorbereitung der Haushaltssatzung“) steht der gesetzlich dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeordneten Prüfungspflicht der Abschlüsse der Gemeinde nicht entgegen. Damit kommt dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine Prüfungstätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen soll.

##### **5.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung klargestellt, welche zusätzlichen Gegebenheiten in die Prüfung der Eröffnungsbilanz einzubeziehen sind. Dazu zählen z.B. die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände. Außerdem gehört auch der Lagebericht dazu, der der Eröffnungsbilanz beizufügen ist, auch wenn dieses weder in dieser Vorschrift noch durch einen Verweis auf § 101 Absatz 1 Satz 4 GO NRW ausdrücklich bestimmt wurde. Der Lagebericht ist daraufhin zu prüfen, ob er mit der Eröffnungsbilanz in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erwecken.

##### **5.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Ergebnisse der Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

Die Festlegung, dass ein Prüfungsbericht über das Ergebnis sowie die Prüfung zu erstellen ist, dient der Ordnungsmäßigkeit. So wird durch die in dieser Vorschrift enthaltenen Verweisungen klargestellt, dass die Regeln für die Prüfung von Jahresabschlüssen auch für die Prüfung der Eröffnungsbilanz Anwendung finden. Dies stellt auch den Gesamtzusammenhang zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde her. Auch der vom Rechnungsprüfungsausschuss zu erteilende Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung, der in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist, verdeutlichen das Prüfungsgeschehen.

Durch die Verweisungen auf die weiteren Vorschriften der Gemeindeordnung, z. B. den Inhalt des Bestätigungsvermerks, die Verfahrensbeteiligung des Bürgermeisters, die Rechte der Prüfer der Eröffnungsbilanz und eine Beteiligungsregelung für die Gemeindeprüfungsanstalt, wird ein Gesamtzusammenhang zum Verwaltungshandeln hergestellt. So ist z. B. vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Die Formulierung und Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks ist eigenverantwortlich vom Prüfer im Rahmen seines Prüfungsauftrages und der Durchführung der Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Ergebnisse seiner Prüfung vorzunehmen. Er ist dementsprechend vom Abschlussprüfer zu formulieren.

Der Abschlussprüfer kann auch zu einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk sachgerechte Hinweise auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam machen will, die aber sein positives Prüfungsurteil über den Gesamtabschluss nicht einschränken. Er ist durch den Prüfer, die örtliche Rechnungsprüfung sowie durch den Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses mit Angabe des Ortes und des Datums zu unterzeichnen, jedoch abhängig davon, in welchem Umfang von ihnen Prüfungsaufgaben erledigt wurden. Werden dagegen Beanstandungen ausgesprochen, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen.

Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn die geprüfte Eröffnungsbilanz unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Sind die Beanstandungen so erheblich, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen.

Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben. Die Versagung ist dann in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

#### **5.4 Ein Beispiel für den Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz**

Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk für die Gemeinde kann z. B. durch die Prüfer folgende Fassung erhalten haben (vgl. Abbildung 192).

<b>EIN BEISPIEL FÜR DEN BESTÄTIGUNGSVERMERK FÜR DIE ERÖFFNUNGSBILANZ</b>
<b><u>BESTÄTIGUNGSVERMERK DES PRÜFERS</u></b>
Die Eröffnungsbilanz und der Anhang der Gemeinde ... wurde unter Beachtung des § 92 Absatz 2 GO NRW und unter Einbeziehung der Inventur, des Inventars und der Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie des Lageberichtes geprüft. In die Prüfung sind die sie ergänzenden Bestimmungen der Satzungen der Gemeinde und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen einbezogen worden. Sie wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch die Eröffnungsbilanz nebst Anhang unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht vermittelten Bildes der Vermögens- und Schuldenlage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Tätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurden die Nachweise und Unterlagen für die Eröffnungsbilanz nebst Anhang und Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung der Eröffnungsbilanz nebst Anhang und des Lageberichtes umfasst.
<b>Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.</b>
Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht die Eröffnungsbilanz nebst Anhang den gesetzlichen Vorschriften, den ergänzenden Bestimmungen der gemeindlichen Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde. Der Lagebericht steht

**EIN BEISPIEL FÜR DEN BESTÄTIGUNGSVERMERK FÜR DIE ERÖFFNUNGSBILANZ**

in Einklang mit der Eröffnungsbilanz nebst Anhang, vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.

*Abbildung 192 „Ein Beispiel für den Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz“*

Ein solcher Bestätigungsvermerk ist in Abhängigkeit vom erteilten Prüfungsauftrag bzw. den erledigten Prüfungsaufgaben durch den Prüfer, die örtliche Rechnungsprüfung sowie durch den Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses mit Angabe des Ortes und des Datums zu unterzeichnen (vgl. § 101 Absatz 7 i. V. m. § 103 Absatz 6 GO NRW).

### **5.5 Die Beteiligung Dritter als Prüfer**

Aus örtlichen Gesichtspunkten heraus kann es wegen der erheblichen Bedeutung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz erforderlich sein, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde - dessen sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung bedienen muss (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW) - für die Prüfung der Eröffnungsbilanz eines Dritten bedient, z. B. Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

### **6. Zu Absatz 6 (Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz):**

Die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt der überörtlichen Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt. Die gemeindliche Eröffnungsbilanz muss daher ebenfalls der überörtlichen Prüfung unterliegen. Diese Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt (vgl. § 105 GO NRW) stellt eine Aufsichtsprüfung dar. Sie unterscheidet sich zudem von der örtlichen Rechnungsprüfung dadurch, dass sie von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird, während die örtliche Rechnungsprüfung i.d.R. durch eine gemeindeeigene Stelle vorzunehmen ist. An die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz schließt sich das gleiche Verfahren an, wie es für die Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vorgesehen ist.

Gleichwohl stellt die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde eine eigenständige Prüfung dar, deren Berechtigung und Zuständigkeit auf dieser Vorschrift und nicht auf der Vorschrift des § 105 GO NRW beruht. Die Gemeindeprüfungsanstalt hat das Prüfungsergebnis zur Eröffnungsbilanz in Form eines Prüfberichts der geprüften Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde mitzuteilen. Der Bürgermeister hat den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vorzulegen. Anschließend muss der Rechnungsprüfungsausschuss den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen unterrichten.

Für die Gemeinde entsteht die Pflicht, innerhalb einer dafür bestimmten Frist eine Stellungnahme zum Prüfungsbericht gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde abzugeben, sofern Beanstandungen ausgesprochen wurden. Oftmals enthält der Prüfungsbericht aber keine Beanstandungen mehr, weil diese bereits zuvor ausgeräumt werden konnten. In diesem Zusammenhang kann sich aus den Beanstandungen der Gemeindeprüfungsanstalt ein Berichtigungsbedarf ergeben, der entsprechend der haushaltsrechtlichen Regelungen im Absatz 7 dieser Vorschrift sowie in § 57 GemHVO NRW zu behandeln ist.

**7. Zu Absatz 7 (Durchführung von Wertberichtigungen):**

**7.1 Zu Satz 1 (Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Die Berichtigung umfasst grundsätzlich alle Posten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, auch wenn für die Fehlerhaftigkeit ausdrücklich die Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden als Anlass einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz benannt worden sind.

Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auch zwingend notwendig, wenn in dieser Bilanz z. B. die in § 75 Absatz 3 GO NRW bestimmte Bemessung der Ausgleichsrücklage als fehlerhaft anzusehen ist. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Das Nähere für eine Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist in der Vorschrift des § 57 GemHVO NRW bestimmt worden. So ist z. B. ein Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich bei dem fehlerhaften Ansatz um einen wesentlichen Wertbetrag handelt (vgl. Abbildung 193).

<b>DIE BERICHTIGUNG DER WERTE DER GEMEINDLICHEN ERÖFFNUNGSBILANZ</b>
<b>Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden, die in der Eröffnungsbilanz angesetzt worden sind, können berichtigt werden,</b>
- bei einem zu niedrigen Wert,
- bei einem zu hohen Wert,
- wenn sie zu Unrecht angesetzt oder
- zu Unrecht nicht angesetzt worden sind.

*Abbildung 193 „Die Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Die Notwendigkeit der Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder ihrer Nachholung ergibt sich aus der Aufgabe der Eröffnungsbilanz, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Daher sind alle wesentlichen Fehler in der Eröffnungsbilanz zu korrigieren. Die unwesentlichen Fehler können dabei unberücksichtigt bleiben. Aufgrund der Tatsache, dass fehlerhafte Ansätze zu korrigieren sind, ist eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen nicht zulässig.

In den Fällen der Nachholung eines Wertansatzes besteht wie bei der Erstanbilanzierung die Möglichkeit zur Ausübung von Wahlrechten. Da die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nicht mit der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes verbunden ist, ist es konsequent, dass die Berichtigung der Eröffnungsbilanzwerte ebenfalls nicht ergebniswirksam vorzunehmen bzw. zu buchen ist. Daher soll die Ergebnisrechnung durch eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz nicht berührt werden. Durch diese Vorgabe wird die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung auf Grund von ergebnispolitischen Motiven der Gemeinde verhindert.

Die Notwendigkeit einer Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kann sich auch erst bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse herausstellen. Wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen, soll gleichwohl eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz erfolgen. Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich

daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral und unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die vorgenommenen Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang im des aufzustellenden Jahresabschluss von der Gemeinde gesondert anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### **7.2 Zu Satz 2 (Geltung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift gilt die gemeindliche Eröffnungsbilanz als geändert, wenn bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse der Gemeinde, die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz enthaltenen Wertansätze für gemeindliche Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden der Gemeinde in zulässiger Weise berichtigt oder nachgeholt werden. Auch diese ausdrückliche Festlegung der Wirkung einer Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen bedeutet nicht, dass alle nach der Eröffnungsbilanz der Gemeinde aufgestellten gemeindlichen Jahresabschlüsse zu ändern sind.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses, in dem die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz vorgenommen wird, sind im Anhang nicht nur Erläuterungen über die Durchführung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zu geben. Die Gemeinde muss auch die Wirkungen daraus für den Zeitraum zwischen dem Eröffnungsbilanzstichtag der Gemeinde und dem Abschlussstichtag des betreffenden Jahresabschlusses angeben (vgl. § 44 i. V. m. § 57 Absatz 2 Satz 2 GemHVO NRW).

### **7.3 Zu Satz 3 (Frist der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht eine zeitliche Befristung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz vor, denn es wird ausdrücklich bestimmt, dass eine Berichtigung letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden kann. Sie ist aus dem D-Markbilanzgesetz übernommen worden. Diese gesetzliche Festlegung ist als sachgerecht anzusehen, denn der vom Gesetzgeber eingeräumte Zeitraum gewährt die erforderliche Sicherheit für die weitere Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die auf der Eröffnungsbilanz der Gemeinde als Ausgangsgrundlage aufbaut.

Die Gemeinde müsste in der Zeit mehrerer Haushaltsjahre über ausreichende Erfahrungen und ggf. Erkenntnisse verfügen, um die Notwendigkeit einer Änderung ihrer Eröffnungsbilanz beurteilen zu können. Nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Bilanzstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist nicht zu erwarten, dass noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage zurückzuführen sind. Daher ist die Möglichkeit der Bilanzberichtigung auf den genannten Zeitraum beschränkt worden. Die Gemeinde kann daher bei einer Eröffnungsbilanz mit dem Stichtag 1. Januar 2009 letztmalig im Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2012 eine Berichtigung dieser Bilanz vornehmen.

Eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz in den späteren Jahresabschlüssen wirkt auf die Eröffnungsbilanz zurück, erfordert aber nicht, die bestandskräftigen Jahresabschlüsse im Zeitraum zwischen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und der Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen im aktuellen Jahresabschluss zu ändern. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind jedoch immer die zum Eröffnungsbilanzstichtag bei der Gemeinde bestehenden objektiven Verhältnisse.

Nach Ablauf der Berichtigungsfrist darf die Gemeinde auch künftig erforderlich werdende Berichtigungen von Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz im Rahmen ihres Jahresabschlusses vornehmen. Der Anlass dazu muss dann jedoch aufgrund von gemeindlichen Verhältnissen im Haushaltsjahr entstanden sein. Außerdem muss die Nichtvornahme zu einer Verfälschung des Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen.

**7.4 Zu Satz 4 (Erleichterung bei der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass vorherige Jahresabschlüsse der Gemeinde, also gemeindliche Jahresabschlüsse in dem Zeitraum zwischen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und dem Jahresabschluss der Gemeinde, in dem von der Gemeinde eine Berichtigung ihrer Eröffnungsbilanz vorgenommen wird oder eine Nachholung von Wertansätzen in der Eröffnungsbilanz erfolgt, nicht berichtigt werden müssen. Gleichwohl ist diese Zeit bei der Festlegung der Wertgrößen, die dann als Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen werden, zu berücksichtigen.

Mit der Vorschrift soll den Gemeinden eine Erleichterung an die Hand gegeben werden, um den zusätzlichen Aufwand zu vermeiden. Dadurch wird vermieden, die bereits bekannt gemachten gemeindlichen Jahresabschlüsse nochmals durch den Kämmerer neu aufzustellen und vom Bürgermeister zu bestätigen sowie vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen und vom Rat festzustellen. In besonderen örtlichen Einzelfällen kann sich aber durchaus ein Bedürfnis für eine solche umfangreiche Berichtigungsreihe ergeben.

Die Fehlerhaftigkeit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz muss so groß und gravierend sein, dass unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit und der Aufgabe der gemeindlichen Jahresabschlüsse, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln, sowie des Informationsinteresses der Adressaten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse der Gemeinde, die Vornahme einer Berichtigung aller Abschlüsse als zwingend anzusehen ist. Ein Ansatz dafür oder dagegen bieten jeweils der Tenor, der im Rahmen der Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse nach § 92 Absatz 5 und § 101 GO NRW zu erteilenden Bestätigungsvermerke, die Gegenstand der Feststellung durch den Rat, aber auch Grundlage für die Entlastung des Bürgermeisters sind (vgl. § 96 GO NRW).

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 92 GO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 92 GO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 93**  
**Finanzbuchhaltung**

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

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

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 93:**

**I. Allgemeines**

**1. Die örtliche Finanzbuchhaltung**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Einführung der Ressourcenorientierung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sowie der Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung haben dazu geführt, eine gesonderte Vorschrift über die gemeindliche Aufgabe "Finanzbuchhaltung" zu erlassen. Diese Aufgabe soll alle Tätigkeiten der Gemeinde umfassen, die zur Abwicklung der haushaltswirtschaftlich relevanten Geschäftsvorfälle erforderlich sind, insbesondere die Geschäftsvorfälle zu erfassen und zu buchen sowie die daraus entstehende Zahlungsabwicklung durchzuführen.

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben sollen dazu beitragen, dass im gemeindlichen Jahresabschluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zutreffend dargestellt wird. Deren Fortschreibung muss von der Gemeinde aufgrund und entsprechend der Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr gewährleistet werden. Zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind deren grundsätzlicher Umfang und die aufgabenbezogenen Inhalte haushaltsrechtlich näher bestimmt worden (vgl. § 27 ff. GemHVO NRW).

Alle gemeindlichen Vorgänge, die sich wertmäßig erfassen lassen, sollen in der Finanzbuchhaltung mit den Methoden der doppelten Buchführung sachlich und zeitlich geordnet erfasst, gebucht und dokumentiert werden. Für die gemeindliche Zahlungsabwicklung bedurfte es dabei unter Sicherheitsaspekten besonderer Vorgaben (vgl. §§

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 93 GO NRW**

30 und 31 GemHVO NRW). Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Bewirtschaftung und Überwachung der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen sowie über den Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen und Verpflichtungen sind dabei nicht unbeachtlich und stehen mit den Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung in unmittelbarer Verbindung (vgl. §§ 23 und 26 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat aus ihrem (externen) Rechnungskreis heraus die Angaben zu machen und die Daten zu liefern, die eine Grundlage für die gemeindliche Haushaltsplanung sowie für den Jahresabschluss der Gemeinde bilden sollen. Daneben stellt die Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeinde den zweiten Hauptbereich des gemeindlichen Rechnungswesens dar. Sie wird über einen eigenen (internen) Rechnungskreis der Gemeinde abgewickelt (vgl. § 18 GemHVO NRW).

Diese umfassenden Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordern eine ordnungsgemäße Geschäftsorganisation in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Aufgrund dessen soll die Gemeinde die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und der betriebswirtschaftlichen Erfordernisse gewährleisten. Der Bürgermeister als Verantwortlicher für den Geschäftsablauf in der Gemeindeverwaltung hat dazu die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen und die notwendigen Regelungen zu treffen (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Die besonderen organisatorischen Abläufe in der Gemeindeverwaltung müssen den Zielen und Zwecken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der jährlichen Haushaltsplanung und der Abschlüsse ausreichend gerecht werden. Diese Erfordernisse klammern das notwendige Prüfungsgeschehen im Rahmen der örtlichen Prüfung nicht aus (vgl. §§ 101 ff. GO NRW). Ohne eine genaue Kenntnis möglicher Hindernisse und Ungereimtheiten sind Verbesserungen bei der Ausführung von Aufgaben und bei den Abläufen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung kaum umsetzbar.

### **1.2 Die Durchführung der Aufgaben**

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung verbindet mit ihrer Buchführung und Zahlungsabwicklung die Haushaltsplanung der Gemeinde mit dem Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss. Sie ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift für die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde verantwortlich. Innerhalb der Gemeindeverwaltung sollen möglichst mehrere Beschäftigte an der Entscheidung und Abwicklung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles beteiligt sein. Die Gemeinde hat z. B. sicherzustellen, dass das Vier-Augen-Prinzip eingehalten und die Finanzbuchhaltung durch Personen überwacht wird, die nicht unmittelbar an der Abwicklung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen beteiligt sind.

In der Finanzbuchhaltung sind alle Geschäftsvorfälle der Gemeinde systematisch und lückenlos nach bestimmten Regeln und Ordnungskriterien wertmäßig zu erfassen. Die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde sind ebenfalls zu erfassen und zu buchen. Durch die Aufgaben der Finanzbuchhaltung wird die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ermöglicht, denn sie liefert die zutreffenden Daten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz.

Diese Sachlage erfordert bei einer dezentralen Erledigung der Aufgaben eine informatorische und funktionelle Zusammenführung der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Für das Buchungsgeschäft hat sich die Finanzbuchhaltung des Systems der doppelten Buchführung zu bedienen (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Sie muss unter Beachtung der GoB die gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern sachlich und zeitlich geordnet sowie klar ersichtlich und nachprüfbar aufzeichnen.

Die Aufzeichnungspflicht der Gemeinde führt zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der erfassten gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall wird dabei ein Ereignis verstanden, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu wirtschaftlichen und/oder finanziellen Aus-

wirkungen für die Gemeinde führt. Es kann dabei zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen sowie finanzwirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden.

Die haushaltsrechtlich bestimmten Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung sind vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung zu konkretisieren (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Es sollen u. a. örtliche Regelungen über die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über sachbezogene Verantwortlichkeiten und Unterschriftsbefugnisse, aber auch über den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung getroffen werden.

Über die Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel sind vom Bürgermeister ebenfalls Festlegungen zu treffen, bei der auch Sicherheitsaspekte zu berücksichtigen sind. Es ist aber auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW). Im Rahmen der Festlegung des gemeindlichen Geschäftsablaufs in Form der Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung soll der Bürgermeister jeweils Verantwortliche bestimmen.

Er hat dazu die Vorgabe zu beachten, dass für die gesamte Finanzbuchhaltung der Gemeinde mindestens ein Verantwortlicher und ein Stellvertreter zu bestellen sind (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW). Bei der Bestellung dieser Personen ist das gesetzlich bestimmte Verwandtschaftsverbot zu beachten (vgl. § 93 Absatz 5 GO NRW). In diesem Zusammenhang sollten auch Verantwortliche bestimmt werden, wenn in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung die bei den Sondervermögen und Treuhandvermögen entstandenen Geschäftsvorfälle abzuwickeln und für diese Vermögensformen gesonderte Jahresabschlüsse aufzustellen sind.

### **1.3 Die organisatorische Ausgestaltung**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtlichen Regelungen zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde eigenverantwortlich weiter auszugestalten. Sie enthalten keine Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung vor Ort, sondern eröffnen der Gemeinde angemessene Gestaltungsspielräume. Die örtliche Entscheidung für eine bestimmte Organisationsform der Finanzbuchhaltung wird dabei maßgeblich durch die von der Gemeinde insgesamt zu erfüllenden fachlichen Aufgaben und dem daraus entstehenden Buchungs- und Zahlungsgeschehen bestimmt.

Die von der Gemeinde gewählte Organisationsform soll dabei funktionsgerecht und in die Gemeindeverwaltung integrierbar sein. Die aus den Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bestehende funktionale Aufgabenteilung zwischen dem originären Buchungsgeschäft der Gemeinde und dem gemeindlichen Zahlungsverkehr macht regelmäßig eine sachbezogene Gliederung der Finanzbuchhaltung in die Aufgabenbereiche "Buchführung" und „Zahlungsabwicklung" notwendig.

Für die Gemeinde bietet es sich deshalb an, ihre örtliche Organisationsform für die Finanzbuchhaltung an diesen Funktionen zu orientieren. Die Gemeinde sollte dabei dafür Sorge tragen, dass in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung das notwendige technische und kaufmännische Fachwissen verfügbar ist, um die Qualität der Buchführung und der Zahlungsabwicklung zu gewährleisten. Die Kosten der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sollen sich möglichst in einem vertraglichen Rahmen bewegen.

Die sachgerechte Aufgabentrennung zwischen der Buchführung und der Zahlungsabwicklung der Gemeinde sollte jedoch nicht dazu führen, die beiden Aufgabenbereiche als organisatorisch eigenständige Einheiten in der Gemeindeverwaltung einzurichten. Es ist eine Pflicht der Gemeinde, ihre örtliche Finanzbuchhaltung so auszugestalten, dass die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben gesichert ist und die Verantwortlichen dafür bestimmt werden können. Bei einer dezentralen Finanzbuchhaltung ist die Ordnungsmäßigkeit der Aufgabenerledi-

gung insgesamt zu sichern, denn auch bei einer solchen Organisationsform bleiben gleichwohl zentral zu erledigende Aufgaben bestehen. Die Gemeinde muss daher z. B. entscheiden, wer die Gesamtverantwortung für die Finanzbuchhaltung tragen soll.

### 1.3.2 Die zentrale Stelle

Die Gemeinde muss die Ausgestaltung ihrer Finanzbuchhaltung nicht auf die haushaltsrechtlich vorgezeichneten Aufgaben beschränken. Sie kann die Finanzbuchhaltung unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten inhaltlich und organisatorisch zu einer „zentralen Stelle“ für gemeindliche Geschäftsvorfälle ausgestalten, die wirtschaftliche Wirkungen zugunsten oder zulasten der Gemeinde entfalten.

Die Finanzbuchhaltung kann dann als eine „Sammelstelle“ zur Steuerungsunterstützung und zur Abwicklung der haushaltswirtschaftlich relevanten Geschäftsvorfälle fungieren. Sie eröffnet der Gemeinde eine sachgerechte Aufbereitung wirtschaftlicher Informationen unter sachlichen und zeitlichen Gesichtspunkten. Für die Durchführung der ressourcen- und finanzbezogenen Aufgaben einer „zentralen Stelle“ bietet sich die Einrichtung nebeneinander bestehender Geschäftskreise an (vgl. Abbildung 194).

<b>DIE GESCHÄFTSKREISE IN DER FINANZBUCHHALTUNG</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>ORDNUNGSSYSTEM</b>
<b>A</b>	Haushaltsmäßige und bilanzierungsfähige Vorgänge und Geschäftsvorfälle
<b>B</b>	Schwebende Geschäfte
<b>C</b>	Eventualverhältnisse
<b>D</b>	Risikobehaftete Verträge
<b>E</b>	Gewinnorientierte Verträge

*Abbildung 194 „Die Geschäftskreise in der Finanzbuchhaltung“*

Die Finanzbuchhaltung als „zentrale Stelle“ für gemeindliche Geschäftsvorfälle stellt dann eine Informationsstelle in rechnungstechnischer und haushaltswirtschaftlicher Hinsicht dar. Die dazu notwendigen Geschäftskreise sollen eine Rangfolge in Bezug auf die von ihnen ausgehenden wirtschaftlichen Wirkungen auf die Haushaltsverhältnisse der Gemeinde haben. Die gemeindlichen Vorgänge und Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr können dann von ihren Wirkungen und ihrer Relevanz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft aus eingeordnet werden. Neben den sachlichen Unterscheidungen in den Geschäftskreisen ist auch eine zeitliche Betrachtung unverzichtbar, sodass mindestens Unterscheidungen in die Formen „kurzfristig“, „mittelfristig“ und „langfristig“ erfolgen sollen.

Eine wichtige Voraussetzung ist für ein zentrales Informationshandeln der Finanzbuchhaltung ist, dass dann der Finanzbuchhaltung auch ein Informationsanspruch gegenüber den übrigen Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung zugestanden werden muss. Sie muss von den Organisationseinheiten die Aufklärung und Nachweise verlangen können, die für ihre „erweiterte informatorische Tätigkeit“ notwendig sind. Bei der Gemeinde kann dadurch eine neue Sichtweise auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und eine relevante Unterstützung der örtlichen Steuerung entstehen.

#### **1.4 Die Unabhängigkeit bei der Zahlungsabwicklung**

Die Zahlungsabwicklung ist ein besonderer Aufgabenbereich innerhalb der Finanzbuchhaltung der Gemeinde, für den aus Sicherheitsgesichtspunkten besondere Vorkehrungen getroffen werden müssen (vgl. §§ 30 und 31 GemHVO NRW). Die Verantwortlichkeiten für die gemeindliche Zahlungsabwicklung sind deshalb haushaltsrechtlich mit einem Verwandtschaftsverbot belegt worden. Diese Beschäftigten der Gemeinde dürfen nicht Angehörige des Bürgermeisters, des Kämmerers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie von Dritten sein, die mit der örtlichen Prüfung der Gemeinde beauftragt worden sind (vgl. § 104 Absatz 3 GO NRW).

Diese besondere haushaltsrechtliche Regelung ist im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Wert der durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu gebenden Informationen über die finanzielle Lage der Gemeinde. Die Verantwortlichen müssen aus ihrer Tätigkeit heraus grundsätzlich mögliche Interessenkonflikte vermeiden, um ihre Aufgabe ordnungsgemäß erfüllen zu können. Sofern bei ihnen ggf. Konflikte entstehen, müssen sie die Verantwortlichen in der Gemeinde informieren und ggf. ihre Tätigkeit ruhen lassen.

Die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung im Sinne einer Unabhängigkeit soll auch durch die besondere Regelung, dass die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Beschäftigten nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln dürfen, gesichert werden. Der Status der örtlichen Finanzbuchhaltung erfordert besondere Anforderungen, sodass das Gebot der Sicherung der Unabhängigkeit bei der Zahlungsabwicklung auch den privaten Bereich der dazugehörigen Beschäftigten umfasst. Diese Personen dürfen z. B. nicht nebenberuflich tätig werden, wenn sie Aufträge annehmen, die ihre hauptberufliche Tätigkeit fachlich beeinträchtigen könnte.

#### **1.5 Die elektronische Rechnungsabwicklung**

##### **1.5.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen der fachlichen Aufgabenerfüllung und der haushaltswirtschaftlichen Tätigkeiten findet bei der Gemeinde ein vielfacher Austausch von Rechnungen mit Dritten statt, weil diese eine Leistung der Gemeinde in Anspruch nehmen oder die Gemeinde deren Leistungen in Anspruch nimmt. Der Erbringer einer Leistung stellt nach deren Abnahme der Gemeinde eine Rechnung aus und bestimmt eine Zahlungsfrist. Die Rechnungen gehen bei der Gemeinde regelmäßig sowohl in Papierform als auch in elektronischer Form ein.

Der Begriff „Rechnung“ umfasst dabei auch andere Begriffe für finanzwirksame Geschäftsvorfälle sowie Verwaltungsverfahren im Sinne der elektronischen Kommunikation. Es ist notwendig, dass Klarheit über den elektronischen Datenaustausch besteht sowie über das Format einer elektronischen Rechnung und den Übermittlungsweg. Die Gemeinde soll dem hierfür einen Zugang eröffnen, darüber im Internet informieren und dabei die technischen und organisatorischen Rahmenbedingungen angeben (vgl. § 3a VwVfG NRW).

Die elektronische Rechnungsabwicklung erfordert jedoch innerbetriebliche Kontrollverfahren, um sicherzustellen, dass eine zutreffende Übermittlung einer Rechnung gewährleistet ist. Eine elektronisch eingegangene Rechnung ist für die Weiterverarbeitung geeignet, wenn die notwendigen Daten bezogen auf den gemeindlichen Geschäftsvorfall richtig sind, z. B. über die Leistung, das Entgelt, den Geschäftspartner.

##### **1.5.2 Eckpunkte für den elektronischen Rechnungsaustausch**

Die Gemeinde muss elektronische Rechnungen grundsätzlich in der gleichen Art und Weise in ihrem Geschäftsprozess behandeln wie Rechnungen in Papierform. Der Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunika-

tion und neue Medien e. V. hat wichtige Eckpunkte zum Umgang mit elektronischen Rechnungen für die Anwender erstellt. Nachfolgend werden diese Eckpunkte beispielhaft aufgezeigt. Diese Eckpunkte können für die Entscheidung der Gemeinde über die Art und Form eines elektronischen Rechnungsaustausches genutzt werden (vgl. Abbildung 195).

<b>ECKPUNKTE FÜR DEN ELEKTRONISCHEN RECHNUNGSUSTAUSCH</b>
- Elektronische Rechnungen und Rechnungen in Papierform sind gleich zu behandeln.
- Für elektronische Rechnungen bestehen keine technischen Vorgaben und Standards.
- Die Authentizität und Integrität elektronischer Rechnungen ist zu gewährleisten.
- Elektronische Rechnungen müssen lesbar und auswertbar sein.
- Elektronische Rechnungen müssen abgestimmte Pflichtangaben enthalten.
- Elektronische Rechnungen sind gleichermaßen wie Rechnungen in Papierform aufzubewahren.
- Rechnungen in Papierform können für die Bearbeitung und Aufbewahrung digitalisiert werden.
- Die Art und Weise des Umgangs mit elektronischen Rechnungen ist zu dokumentieren.

*Abbildung 195 „Eckpunkte für den elektronischen Rechnungsaustausch“*

### **1.5.3 Die Abstimmung der Anforderungen**

Die Gemeinde, die elektronische Rechnungen erstellt oder entgegennehmen will, sollte deshalb zuvor mit ihren Geschäftspartnern geklärt haben, welche technischen Anforderungen erfüllt werden müssen, z. B. zur Echtheit der Herkunft, an die Sicherung des Inhalts sowie an die Lesbarkeit der Rechnung, aber auch, ob eine qualifizierte elektronische Signatur erforderlich ist. Derartige Absprachen über Formen und Verfahren ermöglichen eine automatisierte Weiterbearbeitung bei der Gemeinde und ihren Geschäftspartnern und helfen, dass eine mehrfache Ausstellung einer Rechnung vermieden wird.

Die Gemeinde hat dabei als Adressat einer Rechnung zu überprüfen, ob die elektronische Rechnung inhaltlich richtig ist und der Rechnungsaussteller einen Anspruch gegenüber der Gemeinde hat. In der Rechnung müssen zudem die Zahlungsweise und die Zahlungsfrist sowie Skonto oder Boni genau bestimmt worden sein. Die Gemeinde muss zudem einen Zusammenhang zwischen der erhaltenen Rechnung und der für die Gemeinde erbrachten Leistungen herzustellen können.

### **1.5.4 Die Anerkennung der elektronischen Rechnung**

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen und in Verwaltungsverfahren ist die Übermittlung elektronischer Dokumente grundsätzlich zulässig. Vielfach kann daher eine angeordnete Schriftform durch die elektronische Form ersetzt werden. Die Signierung mit einem Pseudonym, das die Identifizierung der Person des Signaturschlüsselinhabers nicht ermöglicht, ist jedoch regelmäßig

nicht zulässig. Die Papierrechnungen und die elektronischen Rechnungen sind grundsätzlich gleich zu behandeln, denn bei beiden Formen müssen die Echtheit der Angaben und die Lesbarkeit gegeben sein.

Durch die Einbeziehung der elektronischen Kommunikation in das allgemeine Verwaltungsverfahren wird die „elektronische Rechnung“ allgemein zu einem übermittelten elektronischen Dokument. Durch diese Anerkennung der elektronischen Form bedarf es in vielfacher Hinsicht nicht ausdrücklicher Regelungen, dass zu erstellende, zu bearbeitende vorzulegende oder Unterlagen statt in Papierform auch in elektronischer Form ausreichend sind, z. B. im Rahmen der Gewährung von Zuwendungen an die Gemeinde. Bei einem elektronischen Rechnungseingang müssen Unterlagen, die zum Nachweis und zu Prüfung einer zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendungsmittel verfügbar sein müssen, nicht zusätzlich in Papierform vorliegen.

Von der Gemeinde ist zu beachten, dass die Anerkennung einer elektronischen Rechnung nicht mit dem Argument verweigert werden darf, die Rechnung sei für eine Bearbeitung nicht geeignet. In solchen Fällen ist die Gemeinde verpflichtet, dem Absender die für sie geltenden technischen Rahmenbedingungen unverzüglich mitzuteilen. Sofern ein Empfänger geltend macht, er könne das von der Gemeinde übermittelte elektronische Dokument nicht bearbeiten, hat die Gemeinde es ihm erneut in einem geeigneten elektronischen Format oder als Schriftstück zu übermitteln (vgl. § 3a Absatz 3 VwVfG NRW).

#### **1.5.5 Die elektronische Rechnungsbearbeitung**

Die elektronischen (standardisierte) Rechnungen von einem Geschäftspartner können von der Gemeinde bei ihrem Eingang zentral erfasst werden. Für die Gemeinde wird dadurch eine Abwicklung des Geschäftsvorfalles innerhalb ihrer eigenen elektronischen Systeme möglich. Der Geschäftsvorfall und seine Bearbeitung lassen sich im Rahmen der gemeindlichen Systeme nachverfolgen, sodass der aktuelle Sachstand bei der Gemeinde sichtbar gemacht werden kann. Eine elektronische Rechnungsbearbeitung führt i. d. R. auch zu wirtschaftlichen Vorteilen bei der Gemeinde.

Die Gemeinde muss bei einer Umstellung auf eine elektronische Rechnungsabwicklung jedoch zuvor rechtliche, technische und organisatorische Fragen klären und eigene Wünsche sowie die Wünsche der gemeindlichen Geschäftspartner berücksichtigen. Dazu gehören auch die Fragen der Aufbewahrung der elektronischen Rechnungen. Die Gemeinde hat sicherzustellen, dass innerhalb der haushaltsrechtlich bestimmten Aufbewahrungsfristen keine Änderungen an der Rechnung erfolgen und diese als Geschäftsunterlage jederzeit lesbar gemacht werden können (vgl. § 58 GemHVO NRW).

### **1.6 Die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung**

#### **1.6.1 Die DV-Buchführung**

Die Verarbeitung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in den Geschäftsbüchern der Gemeinde erfolgt i. d. R. in digitalisierter Form. Diese Sachlage bedingt eine örtliche IT-Struktur, um die Verarbeitung, Übermittlung, Speicherung und Archivierung der gemeindlichen Daten und Unterlagen vornehmen und auf Dauer gewährleisten zu können. Unter dem Begriff "Informationstechnologie (IT)" soll dabei die gesamte von der Gemeinde eingesetzte Hardware und Software verstanden werden.

Die Gemeinde muss dazu insbesondere organisatorische und technische Feststellungen treffen, damit die anfallenden Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß abgewickelt und die spezifischen örtlichen Anforderungen erfüllt werden. Sie muss insgesamt und unabhängig vom Einsatzort ihrer IT angemessene organisatorische und technische Vorkehrungen zur Vermeidung von Störungen der Verfügbarkeit, Integrität, Authentizität und Vertraulichkeit ihrer

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 93 GO NRW**

informationstechnischen Systeme, Komponenten oder Prozesse zu treffen, die für die Funktionsfähigkeit der von ihr betriebenen Datenverarbeitung maßgeblich sind. Sie sollte dabei den Stand der Technik berücksichtigen.

Die gemeindlichen organisatorischen und technischen Vorkehrungen können als angemessen angesehen werden, wenn der dafür erforderliche Aufwand nicht außer Verhältnis zu den Folgen eines Ausfalls oder einer Beeinträchtigung der betroffenen IT-Struktur steht (vgl. z. B. § 8a BSIG). Der Landesgesetzgeber hat die Anforderungen an die gemeindliche Buchführung und deren Dokumentation sowie die Aufbewahrung unabhängig von der örtlich eingesetzten Technologie bestimmt. Die DV-Buchführung weist als allgemeines Kennzeichen auf, dass die gemeindliche Buchführung vollständig oder überwiegend mithilfe von Datenträgern erfolgt.

Die Art und Weise sowie der Umfang der gemeindlichen DV-Buchführung bestimmen i. d. R. nach der Bearbeitung und den Arbeitsabläufen bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen sowie nach deren zahlenmäßigen Umfang sowie dem Automatisierungsgrad der Buchführung. Die technischen Gegebenheiten bestimmen einerseits die örtliche IT-Struktur mit und wirken sich andererseits auch auf die Gestaltung der gemeindlichen DV-Buchführung aus.

Die Gemeinde hat über die tatsächliche Ausgestaltung ihrer DV-Buchführung im Rahmen ihrer Selbstverwaltung eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie muss sicherstellen, dass für die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle die geeignete Hardware und Software verfügbar und einsetzbar ist und die Ordnungsmäßigkeit der Abläufe sichergestellt ist. Die aus der gemeindlichen Geschäftstätigkeit sachlich erforderlichen Daten müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst sowie autorisiert und in geeigneter Weise nachvollziehbar gespeichert werden.

Die erfassten gemeindlichen Daten sollen eine hohe Qualität besitzen und aufgrund automatisierter Prozesse schnell verfügbar sein. Ihnen kommt eine erhebliche Bedeutung für die gemeindlichen Entscheidungen zu. Die Gemeinde muss deshalb auch die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit der örtlichen Buchführungsprozesse gewährleisten bzw. beim Erwerb einer automatisierten Datenverarbeitung entsprechende Anforderungen an ihren Auftragnehmer festlegen.

Insgesamt muss die örtliche DV-Buchführung so beschaffen sein, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die zutreffende Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle verschaffen kann. Auf der Grundlage der GoB sind deshalb für die DV-Buchführung eigenständige Grundsätze präzisiert und als GoBS veröffentlicht worden. Bei der Ausgestaltung der örtlichen DV-Buchführung und der Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind diese Grundsätze von der Gemeinde zu beachten.

### **1.6.2 Die einzuhaltenden Maßgaben**

#### **1.6.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Gemeinde muss unter Beachtung der im Einzelnen benannten Vorgaben grundsätzlich angemessene Datenverarbeitungssysteme betreiben sowie bedarfs- und sachgerecht anpassen, um die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zutreffend zu erfassen (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW). In der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind unter Berücksichtigung der GoBS wichtige Grundlagen und Kriterien für die gemeindliche DV-Buchführung näher bestimmt worden.

Die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorgaben und Grundsätze darf von der Gemeinde jedoch wegen des Begriffs „DV-gestützter Buchführungssysteme“ nicht allein auf die Finanzbuchhaltung ausgerichtet werden. Von den Vorgaben sind prinzipiell vielmehr alle gemeindlichen DV-Systeme erfasst, in denen haushaltswirtschaftliche Daten und/oder Dokumente erfasst, erstellt, verarbeitet und/oder aufbewahrt werden, einschließlich den Verbindungen zwischen den DV-Systemen.



Diese Maßgaben für die DV-Buchführung sind bei der Einrichtung einer solchen Buchführung und der Gestaltung der aufbau- und ablaufbezogenen Abwicklung zu beachten. Sie werden dadurch auch zum Gegenstand der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Für diese Geschäftsvorfälle sind durch die Gemeinde ggf. besondere Anforderungen zu bestimmen, denn elektronische Dokumente können i. d. R. nur dann eine Rechtswirksamkeit entfalten, wenn diese Dokumentenform von der Gemeinde anerkannt ist.

Das einzelne Dokument muss dabei für die Bearbeitung bei der Gemeinde geeignet sein. Die Gemeinde muss zuvor bestimmt haben, ob sie solche Dokumente anerkennt und welches Verfahren zur Anwendung kommen soll, um die Echtheit der Daten sowie den Absender zu gewährleisten. So kann z. B. festgelegt werden, dass das Dokument mit einer qualifizierten Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist oder der elektronische Identitätsnachweis des Personalausweises genutzt werden kann. Es kann aber auch ein anderes sicheres Verfahren bestimmt werden.

Bei fristbezogenen Dokumenten bedarf es auch der Erfassung des genauen Zeitpunktes des Eingangs des Dokumentes bei der Gemeinde, sodass für diese Dokumente z. B. ein Vermerk mit einem elektronischen Zeitstempel erforderlich wird. Sofern Geschäftsvorfälle bei der Gemeinde nur in elektronischer Form ausgeführt werden, muss örtlich festgelegt werden, ob die Gemeinde ihre Entscheidungen und Verfügungen auch nur in elektronischer Form erlässt und in welcher Form ein solcher Vorgang mit dem Namen des Bearbeiters zu versehen ist.

Im Zusammenhang mit einer DV-Buchführung muss geklärt werden, wie mit elektronischen Dokumenten umzugehen ist, die mittels Datenfernübertragung bei der Gemeinde eingehen und von der Gemeinde als gemeindliche Geschäftsvorfälle weiter zu bearbeiten sind.

### **1.6.2.2 Die fachliche Beschaffungsprüfung**

#### **1.6.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe und die Einhaltung der GoBS führen zur Pflicht der Gemeinde, bei einer gemeindlichen DV-Buchführung nur fachlich geprüfte Programme einzusetzen. Die Gemeinde muss daher insgesamt sicherstellen, dass alle Bestandteile und Verfahren der gemeindlichen DV-Buchführung den fachlichen Anforderungen entsprechen. Sie muss daher bereits bei der Beschaffung von Softwareprogrammen losgelöst von der tatsächlichen späteren Verwendung prüfen, dass die fachlichen und die örtlichen Anforderungen erfüllt werden können (Programmprüfung als fachliche Beschaffungsprüfung).

In der fachlichen Beschaffungsprüfung sind alle für die Erledigung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle relevanten Systemkomponenten, Verfahrensinhalte und Funktionalitäten sowie die Datenqualität und Datensicherheit einschließlich der Datendokumentation zu Prüfungsgegenständen zu machen. Die Prüfungspflicht umfasst die DV-Programme, die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde unmittelbar Anwendung finden. Sie erstreckt sich auch auf außerhalb der Finanzbuchhaltung eingesetzte Zulieferprogramme, falls mit deren Hilfe etwaige Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde ermittelt werden und in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung eine Weiterbearbeitung der Daten in Form der Übernahme erfolgt.

Im Rahmen eines Auswahlverfahrens bei der Gemeinde können durch Probeläufe die erforderlichen Programmfunktionalitäten einer Software auf ihre Richtigkeit getestet werden (Zulassungsprüfung). Bei dieser Prüfung kann der Zertifizierung einer Hersteller-Software eine erhebliche Bedeutung zukommen. Die Gemeinde kann bei der Auswahl der zu erwerbenden Software den Umfang der örtlichen Tests von einer erfolgreichen Zertifizierung der Software abhängig machen. Sie muss jedoch Gewissheit erlangen, dass das zu erwerbende IT-Programm alle grundlegenden fachlichen und sicherheitstechnischen Voraussetzungen erfüllen kann.

Ein Mindestsicherheitsniveau hat die Gemeinde unter Beachtung der Vorgaben zur Sicherstellung der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung in eigener Verantwortung festzulegen. Die Gemeinde soll daher bei ihren technischen Systemen die bestehenden und möglichen Risiken sachgerecht bewerten und ausreichend berücksichtigen. Im Rahmen einer Sicherheitsstrategie bzw. eines Sicherheitskonzepts gehören dazu i. d. R. die Absicherung der IT-Infrastruktur mithilfe von Basiskomponenten und Grundfunktionen sowie der Aufbau eines Informationssicherheitsmanagements.

Die Gemeinde muss dabei bestrebt sein, Anpassungen vorzunehmen, um notwendig werdende Verbesserungen zu erreichen. Die Anwendungsprüfung bei den eingesetzten Programmen und die Freigabe von Verfahren sollen dazu kontrollieren, ob die geplanten Maßnahmen wirtschaftlich und sparsam umgesetzt wurden sowie den ordnungsgemäßen und sicheren Einsatz in der gemeindlichen Verwaltung ermöglichen.

Vor dem tatsächlichen Einsatz der vorgesehenen Programme bei der Gemeinde ist noch eine Anwendungsprüfung unter der Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung vorzunehmen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Durch einen solchen Prüfungsumfang kann von der Gemeinde sichergestellt werden, dass die richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten im gesamten Verfahrensablauf gewährleistet wird. Durch beide gemeindlichen Prüfungen soll die ordnungsgemäße DV-Buchführung bei der Gemeinde gewährleistet werden.

#### **1.6.2.2.2 Die Unterstützung durch Zertifizierung**

Die Gemeinde hat die Gesamtverantwortung für die gesamte Abwicklung ihrer Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung. Sie hat eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, wie und vom wem die fachliche Prüfung eines IT-Programms durchgeführt werden soll. I. d. R. ist eine solche Entscheidung im Rahmen des Erwerbs von IT-Ausstattungen durch die Gemeinde zu treffen. Eine Zertifizierung eines IT-Programms kann der Gemeinde die eigene fachliche Prüfung erleichtern, wenn diese Fachprüfung nicht von einem Dritten durchgeführt wird.

Die Zertifizierung kann der Gemeinde jedoch lediglich nur die Gewähr geben, dass das Programm grundsätzlich den einschlägigen haushaltsrechtlichen Anforderungen genügt, denn die speziellen örtlichen Verhältnisse und Arbeitsabläufe werden in einen solchen Vorgang regelmäßig nicht einbezogen. Eine Zertifizierung entbindet daher die Gemeinde nicht von ihrer Prüfung im Rahmen einer vorgesehenen Beschaffung, das einzusetzende Programm unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse und der eigenen IT-Struktur daraufhin zu testen, ob es den von der Gemeinde gestellten Anforderungen tatsächlich entspricht.

Die Gemeinde sollte in den Fällen, in denen sie ein zertifiziertes Programm erwirbt, darauf achten, dass die Konformitätsbewertungsstelle bzw. Zertifizierungsstelle über eine Zulassung verfügt bzw. akkreditiert ist, Konformitätsprüfungen durchzuführen und damit Zertifikate zu erteilen (vgl. § 2 AkkStelleG). Der Anlass dafür sind besondere Vorgaben der EU im Rahmen der Vermarktung von Produkten und der Marktüberwachung. Sie hat deshalb Vorschriften zur Organisation und Durchführung der Akkreditierung von Konformitätsbewertungsstellen erlassen, die Konformitätsbewertungstätigkeiten durchführen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Produkte die notwendigen Anforderungen für ein hohes Schutzniveau erfüllen.

Ein von der Gemeinde erworbenes Programm kann grundsätzlich dann als anwendbar im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung angesehen werden, wenn es den für den Vollzug der gemeindlichen Aufgaben geltenden rechtlichen und sachlichen Bestimmungen entspricht und die Buchungen sowie die Zahlungen ordnungsgemäß abgewickelt werden können. Die Gemeinde sollte aber ausreichende Kenntnisse darüber erlangen, dass bei ihren Programmen eine gute Funktionalität und eine hohe Anwenderfreundlichkeit für den gemeindlichen Geschäftsablauf sowie die notwendige IT-Sicherheit bestehen.

### **1.6.2.3 Die Anwendungsprüfung**

Mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe zur V-Buchführung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung die tatsächlichen Geschäftsvorfälle der Gemeinde unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben und der GoB klar ersichtlich und nachprüfbar aufgezeichnet und der Gemeinde bestimmte Auswertungen ermöglicht werden (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Anwendungsprüfung eines gemeindlichen IT-Programms kann daher nicht die haushaltsrechtlich bestimmte fachliche Prüfung der Gemeinde vor dem Erwerb eines Programms ersetzen.

Die Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung, die IT-Programme vor ihrer Anwendung zu prüfen, entspricht der Beachtung der neutralen Stellung der Rechnungsprüfung und ihrer unmittelbaren Unterstellung unter den Rat der Gemeinde. Nicht nur die Gemeindeverwaltung, sondern auch der Rat soll sich im Rahmen seiner Gesamtverantwortung in der Gemeinde über das ordnungsmäße Handeln bzw. die Geschäftstätigkeit auf elektronische Wege eine ausreichende Gewissheit und Sicherheit verschaffen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW).

Mit der Anwendungsprüfung bei den eingesetzten Programmen durch die Gemeinde soll grundsätzlich kontrolliert werden, ob die von der Gemeinde geplanten Maßnahmen wirtschaftlich und sparsam umgesetzt wurden. Gleichzeitig soll der ordnungsgemäße und sichere Einsatz der Programme in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung für die Abwicklung der örtlichen Geschäftsvorfälle unter Beachtung des „Mehr-Augen-Prinzips“ getestet und von den Beteiligten bestätigt werden.

### **1.6.2.4 Die Freigabe von Verfahren**

Die Einhaltung der GoBS durch die Gemeinde bedingt auch, dass für die gemeindliche DV-Buchführung vorgehene Verfahren vor ihrem Einsatz förmlich zur Anwendung in der Gemeindeverwaltung freizugeben sind. Einer Freigabe soll regelmäßig eine Prüfung durch die örtlich Verantwortlichen vorausgehen, dass das Verfahren den für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgabe geltenden sachlichen sowie den ggf. speziellen fachlichen Anforderungen, aber auch den Arbeitsabläufen bei der Gemeinde sowie den weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben und den GoBS entspricht.

Die Freigabe setzt ferner voraus, dass durch Nachweise über die DV-Programmprüfung sowie durch sachliche unter der Berücksichtigung örtlicher Verhältnisse gestaltete Probeläufe ausreichend die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens belegt wird (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Dazu gehört i. d. R., dass vor der Freigabe des automatisierten Verfahrens der genaue Einsatzbereich und die Anwender- sowie die anderen Zugangsberechtigungen festgelegt wurden.

Die Gemeinde muss bei der Freigabe von Verfahren der DV-Buchführung die notwendige Datensicherheit und ein ordnungsgemäßes Verfahren für ihre Geschäftsvorfälle dauerhaft gewährleisten. Diese Pflichten der Gemeinde bedingen, dass sie beim Einsatz neuer Programme in ihrer Finanzbuchhaltung nicht auf den eigenen Sachverstand und die Verantwortung dafür verzichten kann.

Die Anwendungsprüfung zeigt daher gerade auf, dass die Gemeinde sich nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Aufgabenerledigung in der Finanzbuchhaltung selbst entlassen kann. Sie muss im Rahmen ihrer Gesamtverantwortung sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Daten für ihre Haushaltswirtschaft rechtzeitig zur Verfügung stehen, um ihre Pflicht zur Haushaltsplanung und zur Aufstellung der Abschlüsse nach Ablauf des Haushaltsjahres rechtzeitig nachkommen und erfüllen zu können.

## **2. Die Rechengrößen im NKF**

### **2.1 Ertrag und Aufwand als Rechengrößen**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF werden über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst. Unter Einbeziehung der örtlichen Produktorientierung wird der Gemeinde damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung der Ressourcen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Im Zusammenspiel mit der Ausrichtung der gemeindlichen Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll dadurch grundsätzlich erreicht werden, dass der gesamte Ressourcenverbrauch der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Aufwendungen) regelmäßig durch Erträge dieser Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die zur Erfassung und Messung der gemeindlichen Ressourcen festgelegten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dabei den zutreffenden Buchungsstoff dar. Sie haben ihre Ursache in den wirtschaftlichen Aktivitäten der Gemeinde, z. B. im Rahmen eines Leistungsaustausches mit einem Dritten oder durch die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen gegenüber einem Dritten. In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglichen die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ durch die Konkretisierung nach Arten, das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde genau zu messen. Die gemeindlichen Ressourcen für das Haushaltsjahr sind im Ergebnisplan zu veranschlagen und in der Ergebnisrechnung nachzuweisen.

Die Rechengrößen stellen zudem die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“ dar, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft. Durch Erträge aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen kommt es zu einer Vermögensmehrung und durch die gemeindlichen Aufwendungen zu Vermögenminderungen. Dadurch wird das gemeindliche Eigenkapital entsprechend verändert. Die Erträge und die Aufwendungen im Haushaltsjahr sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung.

In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die ebenfalls über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ erfasst werden. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs auch die internen Leistungsbeziehungen in ihrem Haushalt veranschlagt und im Jahresabschluss nachweist (vgl. § 17 GemHVO NRW). Einer haushaltswirtschaftlichen Messung der örtlichen internen Leistungsbeziehungen durch die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ steht dabei der Charakter dieser Leistungsbeziehungen nicht entgegen.

#### **2.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Mit dieser Rechengröße werden z. B. die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst, denn diese stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar. Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 196).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

<b>DIE RECHENGRÖÙE „ERTRAG“</b>		
<b>Ertrag</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist.
	<b>Einnahme</b>	

*Abbildung 196 „Die Rechengröße Ertrag“*

Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre (Perioden) fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen, sodass dann eine passive Rechnungsabgrenzung erforderlich wird (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW).

**2.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einem anderen Haushaltsjahr (Periode) liegen. Die Begriffspaare „Aufwand“ und „Ausgaben“ können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 197).

<b>DIE RECHENGRÖÙE „AUFWAND“</b>		
<b>Aufwand</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist.	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist.
	<b>Ausgabe</b>	

*Abbildung 197 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. Gehälter für Beschäftigte der Gemeinde, Energiekosten. Die Gemeinde leistet dann

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. im Dezember des Haushaltsjahres die für den Januar des Folgejahres zustehende Beamtenbesoldung gezahlt wird. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre, sodass dann eine aktive Rechnungsabgrenzung erforderlich wird (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

**2.2 Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen**

**2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) aufzeigen. Sie stellt dadurch eine Mittelherkunftsrechnung und eine Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungsstoff zur Anwendung.

Die Einzahlungen und Auszahlungen sind dabei in der gemeindlichen Finanzrechnung unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips zu erfassen. Dieses Prinzip wird auch als Liquiditätsänderungsprinzip bezeichnet. Im NKF sind in der gemeindlichen Bilanz die Kassenkredite der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ anzusetzen. In der gemeindlichen Finanzrechnung dürfen daher nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr kassenmäßig eingegangenen oder geleisteten Zahlungen erfasst werden. Diese Zahlungsströme haben eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirkt.

**2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel in Form von Bargeld oder Buchgeld führt. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 198).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „EINZAHLUNGEN“</b>		
<b>Einzahlung</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist.
	<b>Einnahme</b>	

*Abbildung 198 „Die Rechengröße Einzahlungen“*

Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen daher dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzah-

lung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

### 2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel führt. Die Abgabe von Finanzmitteln durch die Gemeinde kann in Form von Bargeld oder Buchgeld dabei erfolgen. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 199).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUSZAHLUNGEN“</b>		
<b>Auszahlung</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist.	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist.
		<b>Ausgabe</b>

*Abbildung 192 „Die Rechengröße Auszahlungen“*

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Auch eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

## 3. Der Kontenrahmen für die gemeindliche Buchführung

### 3.1 Allgemeine Sachlage

Die Beachtung der GoB bei der Buchführung der Gemeinde erfordert, die gemeindliche Buchführung nach einheitlichen Maßstäben zu gewährleisten. Es bedarf deshalb eines systematischen Aufbaus der gemeindlichen Buchführung nach einem Kontenplan, der aus dem NKF-Kontenrahmen abzuleiten ist (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW). Die von der Gemeinde gebildeten Konten sind dabei in Abhängigkeit von der eingesetzten elektronischen Datenverarbeitung gegen Manipulationen zu schützen. Das Gebot der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern der Gemeinde ist ebenfalls zu beachten.

### 3.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen

#### 3.2.1 Allgemeine Inhalte

Der NKF-Kontenrahmen für die Gemeinde bildet das Drei-Komponentensystem des NKF ab. Unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Ziele und Zwecke werden der Gemeinde dabei bestimmte Wahlrechte für die Gestaltung ihrer Buchungskonten als Sachkonten eingeräumt. Er ist nach dem Zehnersystem in zehn verschiedene Kontenklassen gegliedert worden. Die Kontenklassen 0 bis 8 sind dabei für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ der Gemeinde belegt. Sie sind nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und bilden einen in sich geschlossenen Rechnungskreis, der selbstständig abgeschlossen wird.

Die aufeinanderfolgende Nummerierung im NKF-Kontenrahmen soll diese Sachlage verdeutlichen. Durch die erste Stelle der Nummerierung wird die Kontenklasse und durch die zweite Stelle wird die Kontengruppe angegeben. Die Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz werden dann entsprechend der Gliederung der Bilanz in Bilanzposten in Kontengruppen unterteilt, die wiederum weiter in Kontenarten und Konten zweckbezogen differenziert werden können (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW).

Eine vergleichbare Vorgabe besteht für die Kontenklassen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde, die nach den Haushaltspositionen weiter untergliedert werden (vgl. § 38 i. V. m. § 2 und § 39 i. V. m. § 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat dadurch vielfältige Möglichkeiten, ähnliche gemeindliche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorfälle in gleicher Art und Weise geordnet zu erfassen. Sie kann dazu die Kontenklassen entsprechend ihrem örtlichen Bedarf weiter in Kontengruppen und Konten untergliedern.

#### 3.2.2 Die Kontenklassen für die Bilanz

Die gemeindliche Bilanz ist ein wichtiger Teil des Jahresabschlusses der Gemeinde. Die jährliche Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde bildet dafür die Grundlage. Die Bilanz weist auf der Aktivseite das Vermögen der Gemeinde und auf der Passivseite dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Entsprechend der Bedeutung der Aktivseite und der Passivseite in der Bilanz sind dafür im NKF-Kontenrahmen jeweils zwei eigenständige Kontenklassen gebildet worden.

Die Aktivseite der Bilanz wird durch die beiden Kontenklassen 0 und 1 erfasst und die Passivseite der Bilanz durch die Kontenklassen 2 und 3. Die Gliederung innerhalb dieser vier Kontenklassen in Kontengruppen entspricht der Gliederung der Bilanzposten für die gemeindliche Bilanz nach § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW (vgl. Abbildung 200).

<b>DIE NKF-KONTENKLASSEN FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>			
<b>BEREICH</b>	<b>KONTENKLASSE</b>		<b>KONTENGRUPPE</b>
<b>AKTIVA</b>	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

<b>PASSIVA</b>	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung
	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	20 Eigenkapital 21 Wertberichtigungen ( <i>kein Bilanzausweis</i> ) 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 200 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz“

Der Gemeinde wird es durch die vier Kontenklassen ermöglicht, mithilfe der weiteren Untergliederungsmöglichkeiten in Kontengruppen und Kontenarten vor Ort eine ausreichende Zahl von Bestandskonten für ihre Bilanz unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten einzurichten.

**3.2.3 Die Kontenklassen für die Ergebnisrechnung**

Im NKF-Kontenrahmen sind entsprechend der Bedeutung der Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen jeweils eigenständige Kontenklassen gebildet worden. Die Erträge werden innerhalb der Kontenklasse 4 erfasst und die Aufwendungen innerhalb der Kontenklasse 5. Diese beiden Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Ergebnisrechnung nach § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontengruppen untergliedert (vgl. Abbildung 201).

<b>DIE NKF-KONTENKLASSEN FÜR DIE GEMEINDLICHE ERGEBNISRECHNUNG</b>			
BEREICH	KONTENKLASSE		KONTENGRUPPE
<b>ERGEBNISRECHNUNG</b>	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

		5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen
--	--	---	--------------	---

Abbildung 201 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung“

Der Gemeinde wird es durch die zwei Kontenklassen ermöglicht, mithilfe der weiteren Untergliederungsmöglichkeiten in Kontengruppen und Kontenarten vor Ort eine ausreichende Zahl von Ergebniskonten für ihre Ergebnisrechnung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten einzurichten. Sie muss dabei beachten, dass das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung den Saldo aus den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen, aus Finanzerträgen und Finanzaufwendungen sowie aus außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen darstellt. Durch die Erträge und Aufwendungen werden das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr umfassend abgebildet.

**3.2.4 Die Kontenklassen für die Finanzrechnung**

Im NKF-Kontenrahmen sind entsprechend der Bedeutung der Arten der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen dafür jeweils eigenständige Kontengruppen gebildet worden. Die Einzahlungen werden innerhalb der Kontenklasse 6 erfasst und die Auszahlungen innerhalb der Kontenklasse 7. Diese beiden Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Finanzrechnung nach § 39 i. V. m. § 3 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontengruppen untergliedert (vgl. Abbildung 202).

DIE NKF-KONTENKLASSEN FÜR DIE GEMEINDLICHE FINANZRECHNUNG			
BEREICH	KONTENKLASSE		KONTENGRUPPE
FINANZ- RECHNUNG	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

Abbildung 202 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

Der Gemeinde wird es durch die zwei Kontenklassen ermöglicht, mithilfe der weiteren Untergliederungsmöglichkeiten in Kontengruppen und Kontenarten vor Ort eine ausreichende Zahl von Zahlungskonten für ihre Finanzrechnung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten einzurichten. Sie hat dabei zu beachten, dass die gemeindliche Finanzrechnung alle Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr nachzuweisen hat. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet dabei die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde ab und wird in die gemeindliche Bilanz übernommen.

**3.2.5 Weitere Kontenklassen**

Die Kontenklasse „Abschlusskonten“ und die Kontenklasse „Kosten- und Leistungsrechnung“ (KLR) stellen die beiden letzten Kontenklassen des NKF-Kontenrahmens dar (vgl. Abbildung 203).

<b>DIE SONSTIGEN NKF-KONTENKLASSEN</b>			
<b>BEREICH</b>	<b>KONTENKLASSE</b>		<b>KONTENGRUPPE</b>
<b>ABSCHLUSS</b>	8	Abschlusskonten	80 Eröffnungs-/Abschlusskonten 81 Korrekturkonten 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung
<b>KLR</b>	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

*Abbildung 203 „Die weiteren NKF-Kontenklassen“*

Die Gemeinde soll auch bei diesen Kontenklassen die grundsätzliche Systematik des NKF-Kontenrahmens weiter beachten. Diese Kontenklassen sind von der Gemeinde in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse weiter auszugestalten.

**3.2.6 Die Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens**

Der NKF-Kontenrahmen stellt ein den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgendes Ordnungsgerüst für die Bildung von gemeindlichen Konten für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde dar. Er bietet daher sowohl den inhaltlichen Rahmen als auch methodische Vorgaben für die gemeindliche Kontenbildung. Der NKF-Kontenrahmen ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen für die Gemeinde verbindlich. Er ermöglicht der Gemeinde die Bildung von örtlichen Sachkonten in eigenverantwortlicher Ausgestaltung und Konkretisierung.

Die Gemeinde muss hinsichtlich der haushaltsrechtlichen Verbindlichkeit auch den Zusammenhang des NKF-Kontenrahmens mit den Vorschriften über die Posten der Bilanz sowie die Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung beachten (vgl. §§ 37, 38 und 41 GemHVO NRW). Die Gliederung der betreffenden Kontenklassen in Kontengruppen entspricht dabei den mindestens zu bildenden den Bilanzposten und Haushaltspositionen. Die Verbindlichkeit der Kontenklassen 6 und 7 für die Finanzrechnung besteht daher auch dann, wenn die gemeindlichen Zahlungskonten im Rahmen der doppelten Buchführung statistisch mitgeführt und nicht bebucht werden.

Die im NKF-Kontenrahmen ausgewiesenen Gliederungsziffern kann die Gemeinde vor Ort nutzen. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert dabei auch die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, denn bei de-

ren Erhebungsmerkmalen baut die Nummerierung auf der Bezifferung des NKF-Kontenrahmens auf. Die Grundlage für die Festlegung der vierstelligen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale ist identisch mit dem NKF-Kontenrahmen. Im Rahmen der Finanzstatistik werden deshalb die Erhebungsmerkmale oftmals als „Konten“ bezeichnet, denn auf dieser Ebene wird vor Ort gebucht. Der betragsmäßige Kontenstand wird dann von der Finanzstatistik für bestimmte Zeiträume abgefragt (vierteljährlich und jährlich).

### **3.2.7 Der Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen**

Das eigenverantwortliche haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde einschließlich der sachgerechten Erfassung und Buchung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordern einen Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen. Der Kontierungsplan soll dabei die richtige Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu den Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie eine zutreffende Zuordnung zu den Bestandskonten für die gemeindliche Bilanz gewährleisten. Er soll aber auch der Gemeinde eine Hilfe bei der Einrichtung ihrer Ergebniskonten und der Bestandskonten auf der Grundlage des NKF-Kontenrahmens bieten.

Auf der Grundlage des auf Kontengruppen bezogenen Kontierungsplans sollen das gemeindliche Buchungsgeschehen und die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nachvollziehbar sein. Der Kontierungsplan ist daher von der Gemeinde bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans und des Jahresabschlusses der Gemeinde zu beachten sowie für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Ausführung der §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW verbindlich (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## **4. Besonderheiten bei Zahlungsleistungen**

### **4.1 Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling**

Für die Gemeinde besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben einzurichten. Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung, dass Unternehmen, die Bankgeschäfte ausschließlich mit ihrem Mutterunternehmen oder ihren Tochter- oder Schwesterunternehmen betreiben, nicht als Kreditinstitut gelten, auch auf die Gemeinde anwendbar (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG).

Im Rahmen des von der Gemeinde nutzbaren Konzernprivilegs ist es erforderlich, dass die Gemeinde eine Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung bei den in den Liquiditätsverbund einbezogenen Betrieben innehat. Bei der Beurteilung, ob eine solche Vorgabe eingehalten ist, kommt es nicht allein auf die von der Gemeinde gehaltenen Kapitalanteile oder die ihr zustehenden Stimmrechte an. Ausschlagend ist das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses der Gemeinde auf den betreffenden gemeindlichen Betrieb (vgl. § 50 GemHVO NRW). Außerdem muss beim Cashpooling die Wirtschaftlichkeit unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht dabei nicht die Vorgabe entgegen, dass die Gemeinden kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW). Die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes zwischen den o. a. gemeindlichen Beteiligten wird daher bankrechtlich nicht als Tätigkeit eines Kreditinstituts bewertet.

Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes durch die Gemeinde setzt dabei voraus, dass die Gemeinde die damit verbundenen Geschäfte ausschließlich mit ihren Tochtereinheiten betreibt. Die Nutzung des Konzernprivilegs kann daher nur dann erfolgen, wenn die Gemeinde über eine Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung bei den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

betreffenden Betrieben verfügt und die Betriebe in die Vollkonsolidierung für den Gesamtabschluss einbezogen werden. Ein Liquiditätsverbund der Gemeinde ist daher auch aus bankrechtlicher Sicht zulässig.

Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings durch die Gemeinde bedarf zudem einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Dieses Gebot gilt insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden. Für die Durchführung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer besonderen Vereinbarung zwischen den Beteiligten, durch die eindeutig und umfassend die Rechtsverhältnisse und die Zins- und Abrechnungsmodalitäten geregelt werden.

Die finanzwirtschaftliche Verantwortung kann nicht alleine von der Gemeindeverwaltung getragen werden. In einem Liquiditätsverbund, in dem die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Gemeindeverwaltung erfolgen soll, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen Betriebe als „innere“ Bank auf. In diesen Fällen muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die Finanzgeschäfte aufgrund der „Cashpool-Führung“ von den eigenen haushaltsbezogenen Finanzgeschäften ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden. Ein solcher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde ggf. Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt.

#### **4.2 Das Zahlungsdienstleistungsgesetz**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, insbesondere bei der Erledigung ihrer Zahlungsabwicklung, hat die Gemeinde auch das Zahlungsdienstleistungsgesetz zu beachten. Mit diesem Gesetz ist die Richtlinie 2007/64/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. November 2007 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt umgesetzt worden. Die Zahlungsdienstleistungsrichtlinie unterscheidet dabei sechs Kategorien von Zahlungsdienstleistern.

Unter einen Erlaubnisvorbehalt stellt die Richtlinie jedoch nur die Zahlungsinstitute als sonstige Zahlungsdienstleister. Soweit jedoch die Gemeinde (auch Bund und Länder) nicht hoheitlich handelt, werden auch sie als Zahlungsdienstleister angesehen (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 3 ZAG). Nach dem Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetz werden folgende Zahlungsdienste abgegrenzt (vgl. Abbildung 204).

<b>DIE ARTEN DER ZAHLUNGSDIENSTE</b>	
<b>1.</b>	Dienste, mit denen Bareinzahlungen auf ein Zahlungskonto (vgl. § 1 Absatz 3 ZAG) oder Barauszahlungen von einem Zahlungskonto ermöglicht werden, sowie alle für die Führung eines Zahlungskontos erforderlichen Vorgänge (Ein- oder Auszahlungsgeschäft).
<b>2.</b>	Die Ausführung von Zahlungsvorgängen einschließlich der Übermittlung von Geldbeträgen auf ein Zahlungskonto beim Zahlungsdienstleister des Zahlungsdienstnutzers oder bei einem anderen Zahlungsdienstleister durch a) die Ausführung von Lastschriften (vgl. § 1 Absatz 4 ZAG) einschließlich einmaliger Lastschriften (Lastschriftgeschäft), b) die Ausführung von Überweisungen einschließlich Daueraufträgen (Überweisungsgeschäft), c) die Ausführung von Zahlungsvorgängen mittels einer Zahlungskarte oder eines ähnlichen Zahlungsinstruments (Zahlungskartengeschäft), ohne Kreditgewährung (Zahlungsgeschäft)
<b>3.</b>	Die Ausführung der in Nummer 2 genannten Zahlungsvorgänge mit Kreditgewährung im Sinne des § 2 Absatz 3 (Zahlungsgeschäft mit Kreditgewährung).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

<b>DIE ARTEN DER ZAHLUNGSDIENSTE</b>	
<b>4.</b>	Die Ausgabe von Zahlungsauthentifizierungsinstrumenten (vgl. § 1 Absatz 5 ZAG) oder die Annahme und Abrechnung von mit Zahlungsauthentifizierungsinstrumenten ausgelösten Zahlungsvorgängen (Zahlungsauthentifizierungsgeschäft),
<b>5.</b>	Die Ausführung von Zahlungsvorgängen, bei denen die Zustimmung des Zahlers zur Ausführung eines Zahlungsvorgangs über ein Telekommunikations-, Digital-, oder IT-Gerät übermittelt wird und die Zahlung an den Betreiber des Telekommunikations- oder IT-Systems oder IT-Netzes erfolgt, sofern der Betreiber ausschließlich als zwischengeschaltete Stelle zwischen dem Zahlungsdienstnutzer und dem Lieferanten der Waren oder Dienstleistungen tätig ist (digitalisiertes Zahlungsgeschäft).
<b>6.</b>	Dienste, bei denen ohne Einrichtung eines Zahlungskontos auf den Namen eines Zahlers oder eines Zahlungsempfängers ein Geldbetrag des Zahlers ausschließlich zur Übermittlung eines entsprechenden Betrags an den Zahlungsempfänger oder an einen anderen, im Namen des Zahlungsempfängers handelnden Zahlungsdienstleister entgegengenommen wird oder bei dem der Geldbetrag im Namen des Zahlungsempfängers entgegengenommen und diesem verfügbar gemacht wird (Finanztransfergeschäft).

*Abbildung 204 „Die Arten der Zahlungsdienste“*

Diese Vorschrift enthält zudem einen Katalog von Zahlungsdiensten, die privatrechtlich begründete Dienstleistungen eines an einem gegebenen Grundgeschäft nicht beteiligten Dritten erfassen und die dem Zahlungspflichtigen helfen oder ihn erst in den Stand versetzen sollen, Bar- oder Buchgeld oder elektronisches Geld von ihm auf den Zahlungsempfänger zu übertragen.

Jeder der einzelnen Tatbestände des Zahlungsdienstekatalogs knüpft dabei an die (beabsichtigte) Übermittlung von gesetzlichen Zahlungsmitteln (Bargeld), (gesetzliche Zahlungsmittel vertretendes) Buchgeld oder elektronischem Geld, das im Austausch für Bargeld, Buchgeld oder anderen, sich letztlich aber auch von Bargeld oder Buchgeld ableitenden elektronischen Geld geschaffen worden ist (siehe auch die Definition von „Geldbetrag“ in Artikel 4 Absatz 15 der Zahlungsdiensterichtlinie).

Mit der Vorschrift werden Dienstleistungen eines Dritten erfasst, die die Ausführung einer Zahlung zwischen zwei Parteien, dem Zahler und dem Zahlungsempfänger, unterstützen. Auf die rechtliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen dem Zahlungspflichtigen und dem Zahlungsempfänger kommt es dabei nicht an (sog. Valutaverhältnis). Dem Zahlungsvorgang kann daher eine familiäre „Verbindlichkeit“, eine Naturalobligation, ein bloßes Gefälligkeitsverhältnis, eine Spende oder etwas Anderes zugrunde liegen. Entscheidend ist nur, dass ein Geldbetrag seinen Besitzer mithilfe eines Dritten wechseln soll.

Einen Zahlungsdienst im Sinne des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes stellen nicht die „privaten Währungen“ dar, mit denen ein auf regionale Märkte ausgerichtetes Tauschmittel realisiert werden soll. Diese Bewertung gilt nur solange die Rechnungseinheiten nicht zu irgendeinem Zeitpunkt, und sei es nur bei Eintritt in oder Austritt aus diesem Markt in Euro, die Währung eines Mitgliedstaats oder Vertragsstaats außerhalb der Euro-Zone oder eines Drittstaats umgerechnet und eingezahlt oder ausgezahlt werden.

In den Fällen, in denen am Ende eine Abrechnung in einem gesetzlichen Zahlungsmittel steht, und sei es auch nur bei einem Austritt aus dem Verbund, so erbringt der Betreiber bei diesen wie bei jedem anderen Drei-Parteien- oder komplexeren Zahlungssystem einen Zahlungsdienst im Sinne dieses Gesetzes. Eine Ausnahme davon ist nur möglich, wenn das Geschäftsmodell so ausgerichtet ist oder wird, dass es unter eine Bereichsausnahme des § 1 Absatz 10 ZAG passt.

Die gesetzlichen Vorgaben haben für die Gemeinde zur Folge, dass sie nicht unter den gesetzlichen Erlaubnisvorbehalt und die anderen besonderen Bestimmungen für Zahlungsinstitute fällt. Sie hat aber gleichwohl bei der Qualifizierung ihres Handelns die allgemeinen Bestimmungen für Zahlungsdienstleister zu beachten. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde eigene Zahlungsdienste durch einen Regie- oder Eigenbetrieb erbringt oder erbringen will. Unter die Kategorie des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 ZAG fallen dabei nicht die rechtlich selbstständigen Betriebe der Gemeinde, die keine hoheitlichen Aufgaben wahrnehmen, auch wenn sie sich zu 100 Prozent im Besitz der Gemeinde befinden.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass ein Zahlungssystem im Sinne des Zahlungsdienstleistungsgesetzes ein System zum Zwecke von Verarbeitung, Clearing, Verrechnung und Abwicklung von Zahlungsvorgängen auf Basis einer förmlichen Vereinbarung mit gemeinsamen Regeln, die zwischen einer Partei, die das System betreibt (Betreiber) und mindestens drei Teilnehmern zur Übermittlung von Geldbeträgen getroffen wurden, ist. Dabei wird eine etwaige von dem Betreiber verselbstständigte Verrechnungsstelle oder Abrechnungsstelle, zentrale Vertragspartei oder Clearingstelle nicht mitgerechnet. Zudem können die Teilnehmer nur Zahlungsdienstleister sein (vgl. § 1 Absatz 6 ZAG).

#### **4.3 Die Einhaltung von Zahlungsfristen**

Die EU hat mit der Richtlinie 2011/7/EU für die Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen bestimmte Fristen festgeschrieben, weil viele Zahlungen im Geschäftsverkehr zwischen der Wirtschaft und öffentlichen Stellen erst später als zum vertraglich vereinbarten oder in den allgemeinen Geschäftsbedingungen festgelegten Zeitpunkt getätigt werden. Ein derartiger Zahlungsverzug wirkt sich negativ auf die Liquidität aus, sodass ein Missbrauch der Vertragsfreiheit zum Nachteil des Gläubigers nach dieser Richtlinie verboten ist.

In der EU-Richtlinie wird bestimmt, dass in den Fällen, in denen der Zahlungstermin oder die Zahlungsfrist nicht vertraglich festgelegt worden ist, der Gläubiger nach Ablauf von dreißig Kalendertagen (einzuhaltende Frist) einen Anspruch auf Verzugszinsen hat. Als Fristbeginn gilt dabei der Eingang der Rechnung oder einer gleichwertigen Zahlungsaufforderung beim Schuldner. Die Frist kann durch eine Vereinbarung überschritten werden, wenn die längere Frist für den Gläubiger vertretbar ist. Sie darf aber höchstens sechzig Tage betragen (vgl. § 271a BGB).

Bei nicht fristgerechter Zahlung kann der Gläubiger als Entschädigung einen Betrag i. H. v. vierzig Euro verlangen, ohne dass es zuvor einer Mahnung bedarf. Bei Rechtsgeschäften, an denen ein Verbraucher nicht beteiligt ist, soll der Zinssatz für Entgeltforderungen künftig neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz liegen, statt bisher acht Prozentpunkte (vgl. § 288 Absatz 2 BGB).

Die Richtlinie ist auf alle Zahlungen, die als Entgelt im Geschäftsverkehr zu leisten sind, anzuwenden, insbesondere auch von öffentlichen Auftraggebern (vgl. Artikel 1 Absatz 2). Die Mitgliedstaaten hatten die Richtlinie bis zum 16. März 2013 umsetzen, was in Deutschland unterblieben ist. Nunmehr sollen durch ein neues Gesetz die erforderlichen Anpassungen im Buch 2 „Recht der Schuldverhältnisse“ des BGB vorgenommen werden. Die VOB/B sowie die VOB/L sehen bereits richtlinienkonforme Zahlungsfristen vor. Die Gemeinde muss daher ihre Vereinbarungen ggf. nach dieser Richtlinie auslegen.

#### **5. Das De-Mail-Gesetz**

Der Rechts- und Geschäftsverkehr soll künftig nicht nur in Papierform, sondern auch in elektronischer Form abgewickelt werden. Die gebotene Rechtssicherheit soll dadurch nicht beeinträchtigt werden. Mit dem De-Mail-Gesetz wurde deshalb ein Rechtsrahmen zur Stärkung der Rechtssicherheit im elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehr geschaffen, der auch die Gemeinde betrifft. Die möglichen De-Mail-Dienste sollen einen sicheren, vertraulichen und nachweisbaren Geschäftsverkehr für jedermann im Internet sicherstellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

Der De-Mail-Dienst beruht auf einer elektronischen Kommunikationsplattform. Den Nutzern des Dienstes muss deshalb eine sichere Anmeldung, die Nutzung eines Postfach- und Versanddienstes für sichere elektronische Post (De-Mail-Konto) sowie die Nutzung eines Verzeichnisdienstes ermöglicht werden. Zusätzlich können für die Nutzer auch Identitätsbestätigungs- und Dokumentenablagendienste durchgeführt werden (vgl. § 1 Absatz 2 Satz 1 De-Mail-Gesetz).

Die Durchführung des elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehrs obliegt dabei privaten Diensteanbietern (vgl. § 1 Absatz 2 Satz 2 De-Mail-Gesetz). Als De-Mail-Konto eines Nutzers wird dabei ein Bereich in einem De-Mail-Dienst verstanden, der einem Nutzer so zugeordnet ist, dass er nur von ihm genutzt werden kann. Dafür darf der Diensteanbieter gesetzlich bestimmte personenbezogene Daten erheben und speichern (vgl. § 3 Absatz 2 Satz 2 De-Mail-Gesetz).

Der Diensteanbieter muss dem Nutzer den Zugang zum De-Mail-Konto und den einzelnen Diensten mit einer sicheren Anmeldung oder auf Verlangen des Nutzers auch ohne eine solche sichere Anmeldung ermöglichen (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 De-Mail-Gesetz). Er hat zudem die Kommunikation zu anderen Diensteanbietern über einen verschlüsselten und gegenseitig authentisierten Kanal vorzunehmen (Transportverschlüsselung) und den Inhalt einer De-Mail-Nachricht verschlüsselt zu übertragen (vgl. § 5 Absatz 3 De-Mail-Gesetz).

Durch die Maßnahmen sollen die Vertraulichkeit, die Integrität und die Authentizität der Nachrichten gewährleistet werden. Jedoch muss dafür keine durchgängige Verschlüsselung zwischen Sender und Empfänger (Ende-zu-Ende-Verschlüsselung) erfolgen. In diesem Zusammenhang bestehen daher besondere Aufklärungs- und Informationspflichten, um einen unbefugten Zugang zu einem De-Mail-Konto zu verhindern (vgl. § 9 De-Mail-Gesetz). Dazu gehören auch Informationen über eine Sperrung und die Auflösung des De-Mail-Kontos.

## **6. Die Berücksichtigung des Datenschutzes**

Die Gemeinde trägt bei der Durchführung und ordnungsgemäßen Erledigung der in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung anfallenden Aufgaben auch die Verantwortung für die Einhaltung des Datenschutzes. Sie erledigt diese Arbeiten im Rahmen einer öffentlichen Verwaltungsaufgabe und hat dabei die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Datenverarbeitung zu beachten (vgl. § 2 und 11 DSGVO NRW).

Diese gemeindliche Verantwortung beinhaltet, dass die Gemeinde externe Personen und Stellen, die von ihr mit der Wartung und Systembetreuung von Einrichtungen zur automatisierten Datenverarbeitung beauftragt sind, sorgfältig auszuwählen sind. Diese Personen und Stellen unterliegen den Regelungen der Datenverarbeitung im Auftrag (vgl. § 11 Absatz 4 DSGVO NRW). Die Verantwortlichen müssen die notwendige fachliche Qualifikation und Zuverlässigkeit aufweisen.

Die Gemeinde als Auftraggeber hat daher vor Beginn der Arbeiten sicherzustellen, dass der Auftragnehmer möglichst keine personenbezogenen Daten erhält. Er kann solche Daten ggf. zur Kenntnis nehmen, sofern dies unvermeidlich ist. Diese Vorgabe gilt auch für die Kenntnisnahme von Daten, die Berufs- oder besonderen Amtsgeheimnissen unterliegen. Der Auftragnehmer hat der Gemeinde als Auftraggeber zuzuordnende personenbezogene Daten unverzüglich nach Erledigung seines Auftrages sicher zu löschen. Die Dokumentation der durchgeführten Maßnahmen ist zum Zwecke der Datenschutzkontrolle drei Jahre aufzubewahren.



## **7. Die Zuordnung von Mahnwesen und Zwangsvollstreckung**

### **7.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung stehen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem gemeindlichen Mahnwesen und der Zwangsvollstreckung, weil grundsätzlich beide Aufgabenbereiche für die gemeindlichen Finanzmittel verantwortlich sind. Der Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ verfügt i. d. R. aufgrund des Zahlungsgeschäfts über Kenntnisse zur Bonität von Geschäftspartnern und Kunden der Gemeinde. Es bietet sich daher örtlich eine entsprechende Zuordnung des Mahnwesens und der Zwangsvollstreckung zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung an.

Dieser Aufgabenbereich kann die nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz vorgesehene zentrale Stelle sein, in deren Aufbau- und Ablauforganisation die Gemeinde eigenverantwortlich das Mahnverfahren und das Vollstreckungsverfahren einbinden und ausgestalten soll (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW). Für die Gemeinde bietet es sich dabei an, eine unmittelbare Verbindung zwischen dem Mahnwesen und dem Buchungsgeschäft der Gemeinde herzustellen.

Das Mahnwesen nimmt vielfach seinen Ausgang im Buchungsgeschäft, weil dort die Debitoren- und Kreditorenbuchungen vorgenommen werden und eine entsprechend Individualisierung der Ansprüche der Gemeinde gegenüber den Dritten als gemeindliche Schuldner auf einfache Art und Weise feststellbar ist. Notwendig gewordene Mahnungen gegenüber Dritten können unmittelbar auf der Grundlage von festgelegten Erfüllungs- oder Fälligkeitsterminen und im Zusammenwirken innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfolgen. Sie führen i. d. R. zu einem Verzug beim Schuldner (vgl. § 286 BGB).

Der aufgezeigten organisatorischen Möglichkeit kommt durch den Ausdruck im Verwaltungsvollstreckungsgesetz „die jeweils für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren bestimmende zentrale Stelle“ eine besondere Bedeutung zu. Diese Festlegung für die gemeindliche Vollstreckungsbehörde dient jedoch nicht der Unterordnung des gemeindlichen Mahnwesens unter das Vollstreckungsrecht, sondern soll nur den Zusammenhang zwischen dem Mahnwesen und der Zwangsvollstreckung verstärken. Sie soll die Gemeinde veranlassen, einen „Gesamtüberblick“ über jeden einzelnen Schuldner der Gemeinde anzustreben und soweit notwendig, zu erhalten, denn die Mahnung des Schuldners ist eine Voraussetzung für die Durchführung der Vollstreckung (vgl. § 19 VwVG NRW).

### **7.2 Der Forderungseinzug**

#### **7.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Gemeinde besteht die grundsätzliche Verpflichtung, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die gemeindlichen Ansprüche der Gemeinde nach ihrer Erfassung und Geltendmachung auch eingezogen werden. Die fachlichen Vorschriften über den Forderungseinzug (Vollstreckung) stehen dabei einen rechtlichen Rahmen dar, der eine gute rechtliche Grundlage und ein Instrumentarium für die Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen sowie für ein gemeindliches Forderungsmanagement bietet. Die Art und Weise des gemeindlichen Forderungseinzugs, einschließlich einer hilfsweisen Einschaltung Dritter, ist dabei von der Gemeinde näher und eigenverantwortlich auszugestalten.

Die Gemeinde kann dabei grundsätzlich nicht davon ausgehen, dass eine Beteiligung privater Dritter am gemeindlichen Forderungseinzug zwingend erforderlich oder sachlich geboten ist. Vor allem die datenschutzrechtlichen Bestimmungen stellen erhebliche Schranken für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten im Rahmen eines "privaten" Forderungseinzugs dar. Es muss z. B. immer eine Zweckbezogenheit für die Datenverwendung gegeben sein. Es bedarf deshalb bei einer Auftragsdatenverarbeitung immer der Klärung, ob nur eine technische Hilfeleistung für die Gemeinde oder ggf. sogar materiell inhaltliche Leistungen erbracht werden.

## **7.2.2 Die Beteiligung Dritter**

Die tatsächliche Übernahme des gemeindlichen Forderungsmanagements durch Dritte kann z. B. nicht mehr als Verwaltungshilfe angesehen werden, denn es wird regelmäßig eine selbstständige Arbeit von dem beauftragten Dritten erwartet. Für die Einschaltung Dritter durch die Gemeinde kann außerdem ein wirtschaftliches Hindernis dadurch entstehen, dass die Kosten eines externen Forderungsmanagements nicht auf die Schuldner der Gemeinde abgewälzt werden dürfen. Die Gemeinde müsste in Einzelfällen ggf. auf einen Teil ihrer Ansprüche verzichten, um die entstandenen Kosten zu tragen.

Insgesamt betrachtet bleibt für die Gemeinde zweifelhaft, ob durch die notwendige Koordination mit einem externen Forderungsmanagement sich bei einer Beteiligung Dritter überhaupt Kostenreduzierungen verwirklichen lassen. Der Gemeinde bleiben mindestens die Überwachung des Dritten sowie eine ggf. erforderliche Aufarbeitung der Ergebnisse aus der Abwicklung. Bei der Gemeinde bleibt aber auch die Gesamtverantwortung in der Sache bestehen. Sie muss daher unter Einbeziehung der rechtlichen Rahmenbedingungen die Auswirkungen auf den Ablauf des gemeindlichen Forderungseinzugs näher betrachten und bewerten.

## **8. Sonstige Zuständigkeiten**

### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Die tatsächlichen Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung können insgesamt weit über die Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle hinausgehen. Vielfach werden der gemeindlichen Finanzbuchhaltung besondere Aufgaben durch Fachgesetze oder sonstige rechtliche Vorschriften des Landes zugewiesen, z. B. durch das Gemeinschaftswaldgesetz. Die Anforderungen bedingen dabei, die örtliche Arbeitsweise diesen Gegebenheiten anzupassen und weiter zu entwickeln.

Die Zahlungsabwicklung für Dritte kommt dabei einer „treuhänderischen“ Tätigkeit der Gemeinde gleich. Es können ggf. auch Ansprüche und Verpflichtungen für die Gemeinde gegenüber ihren Auftraggebern entstehen, denn die Gemeinde muss regelmäßig eigene Verwaltungsleistungen erbringen. Die Gemeinde muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihr für die Zahlungsabwicklung für die zusätzlichen Aufgaben ausreichende Finanzmittel zur Verfügung stehen. Ihr sollen aufgrund dieser Zusatzaufgaben möglichst auch keine unvermeidbaren Zinsaufwendungen entstehen, z. B. aus einer zwingenden Vornahme von Auszahlungen.

### **8.2 Die Zahlungsgeschäfte für fremde Dritte**

#### **8.2.1 Allgemeine Sachlage**

Von der Gemeinde werden vielfach auch Zahlungen für andere Institutionen oder sonstige Dritte aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen abgewickelt. Bei der Gemeinde entstehen durch die fremden Finanzmittel i. d. R. besondere Zahlungsströme, denn derartige Finanzmittel müssen im Namen Dritter eingezogen und geleistet werden.

Die dafür notwendigen Finanzmittel stellen dabei abzugrenzende fremde Finanzmittel dar. Vielfach bestehen daher bei fremden Finanzmitteln gesonderte Finanzbeziehungen, die nicht unmittelbar der örtlichen bzw. gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen. Bei der Gemeinde können aufgrund dieser fremden Finanzmittel ergebniswirksame Ansprüche oder Verpflichtungen lediglich aus der verwaltungsmäßigen Abwicklung dieser Mittel durch die Gemeinde entstehen.

## **8.2.2 Die Zahlungsgeschäfte für Waldgenossenschaften**

Zu den gesetzlich bestimmten Aufgaben der Zahlungsabwicklung für Dritte gehören die Zahlungen für Waldgenossenschaften. Die derzeit geltende Regelung sieht vor, dass eine Waldgenossenschaft die Kassengeschäfte von der für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren bestimmten zentralen Stelle der Gemeinde besorgen lassen kann (vgl. § 20 Absatz 2 Satz 1 des Gemeinschaftswaldgesetzes NRW). Der Gemeinde ist für die Erledigung dieser Aufgabe eine angemessene Vergütung zu zahlen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Zweck und Inhalte der Finanzbuchhaltung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufgaben der Finanzbuchhaltung):**

##### **1.1.1 Die Buchführung**

###### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass die Finanzbuchhaltung die Buchführung der Gemeinde zu erledigen hat. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat daher die Geschäftsvorfälle der Gemeinde systematisch und lückenlos nach bestimmten Regeln und Ordnungskriterien wertmäßig zu erfassen, zu ordnen und zu buchen. Die Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde sind dabei nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der GoB in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen (vgl. § 27 GemHVO NRW).

Die Aufzeichnungspflicht soll zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle führen und die Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sicherstellen. Unter Beachtung des gemeindlichen Bruttoprinzips sind daher in der Ergebnisrechnung die Ressourcen als Jahressummen für sämtliche Ertrags- und Aufwandsarten nach Arten auszuweisen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Der Ergebnisrechnung kommt damit im Rahmen der gemeindlichen Buchhaltung die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage der Gemeinde zu vermitteln. Sie soll auch dazu beitragen, aussagekräftige Informationen über die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu erhalten.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die gemeindliche Buchführung verschaffen können muss. Es ist dazu jedoch nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Buchhaltungstätigkeit beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird aber davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er das gemeindliche Buchungsgeschehen verstehen und beurteilen kann. Diese Sachlage ist in die Beurteilung der Angemessenheit einzubeziehen.

###### **1.1.1.2 Der Begriff „Geschäftsvorfall“**

Die Aufzeichnungspflicht soll zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle führen und die Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sicherstellen. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall wird dabei ein Ereignis angesehen, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen bei der Gemeinde führt.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 93 GO NRW**

Bei der Gemeinde kann zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden, die zum Teil mit Zahlungsvorgängen verknüpft sind. Die Chancen und Risiken der Gemeinde sowie andere Sachverhalte oder Umstände, durch die gemeindliche Werte oder die wirtschaftliche Lage der Gemeinde beeinflusst werden können, stellen dagegen keinen Geschäftsvorfall dar, der in der gemeindlichen Buchführung zu erfassen ist.

Die Pflicht der Gemeinde, in ihrer Finanzbuchhaltung alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der GoB in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen, erfordert eine laufende, systematisch geordnete Erfassung und Buchung sowie die Dokumentation der Geschäftsvorfälle. Die gemeindliche Buchführung muss daher grundsätzlich die Erfassung und Kontierung bzw. das Verarbeiten sowie das Ordnen und Sammeln der Belege umfassen. Die Gemeinde kann dabei elektronische Hilfsmittel einsetzen, z. B. eine DV-Buchführung vorhalten.

### **1.1.2 Die Zahlungsabwicklung**

In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist neben der Buchführung auch die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen. Sie soll auch die zahlungsrelevanten Aufgaben erfüllen, die haushaltsrechtlich bestimmt worden sind (vgl. § 30 GemHVO NRW). Zu den gemeindlichen Aufgaben gehören u. a. die Annahme von Einzahlungen und die Leistung von Auszahlungen, die Erfassung der Zahlungs- (Geld-) ströme, getrennt nach eigenem und fremdem Zahlungsverkehr, die Verwaltung der Finanzmittel, die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln und die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel.

Die gemeindliche Zahlungsabwicklung hat i. d. R. die liquiditätsrelevanten Aufgaben zu erfüllen, die vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung näher bestimmt worden sind (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Die Organisation der Zahlungsabwicklung sollte ebenfalls zum Gegenstand der örtlichen Dienstanweisung gemacht werden. Es ist dazu festzulegen, in welcher Art und in welchem Umfang ggf. ein dezentraler Zahlungsverkehr bei der Gemeinde stattfinden soll.

Die Gemeinde muss z. B. die Annahme von Einzahlungen in den Fachbereichen, in denen Dritte die Leistungen der Gemeinde in Anspruch nehmen, konkret zulassen und die Verantwortlichen dafür benennen. Über den Umgang mit Handvorschüssen durch die gemeindlichen Beschäftigten sind ebenfalls Regelungen und Verantwortlichkeiten festzulegen. Die Behandlung fremder Finanzmittel einschließlich der entstandenen Geschäftsvorfälle ist ebenfalls durch örtliche Regelungen festzulegen. Es bietet sich zudem für die Gemeinde an, dem Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu übertragen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Zahlungsabwicklung muss bei der Erfassung der Zahlungsströme im Haushaltsjahr auch die Vorgaben für den Nachweis darüber durch die gemeindliche Finanzrechnung beachten. Mit der Finanzrechnung soll die Gemeinde sämtliche Zahlungsströme des Haushaltsjahres zeitraumbezogen und aufgeteilt auf die Bereiche „laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ nachweisen. Die im Haushaltsjahr entstandenen Zahlungsströme sind dazu unter Beachtung des Bruttoprinzips als Jahressummen, mindestens nach den vorgegebenen Einzahlungsarten und Auszahlungsarten, in die Finanzrechnung aufzunehmen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Beschaffenheit der Buchführung):**

### **1.2.1 Die Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde**

Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde muss die Entwicklung und den Stand des gemeindlichen Vermögens und der Schulden (Bilanz) und der Ertragslage (Ergebnisrechnung) sowie der Finanzlage (Finanzrechnung) über ein „geschlossenes“ Kontensystem unter Einbeziehung des Systems der doppelten Buchführung ermöglichen. Aufgrund einer vollständigen Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle kann die Gemeinde ihren Jahresabschluss erstellen und ein Bild ihrer wirtschaftlichen Lage vermitteln.

Für die Gemeinde ist es dabei sachgerecht und angemessen, dass die Geschäftsvorfälle der Gemeinde ausdrücklich unter Anwendung der GoB zu buchen sind (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Mit den Buchungsvorgaben soll gewährleistet werden, dass innerhalb einer angemessenen Zeit nach Ablauf des Haushaltsjahres (zum Abschlussstichtag) ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erstellt werden kann.

### **1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

#### **1.2.2.1 Das Regelsystem der Grundsätze**

Im kaufmännischen Rechnungswesen und den handelsrechtlichen Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ist ein Entscheidungsspielraum für die Bilanzierenden geblieben, aus dem heraus durch Auslegungen und Interpretationen die gesetzeseergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Diese Grundsätze sind als zu beachtende Regeln anerkannt. Dadurch sollen eine den gesetzlichen Zwecken entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss aufgestellt werden.

Außerdem stellen die Grundsätze auch Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung dar, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss ordnungsgemäß sind bzw. ob diese formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Allgemein lässt sich feststellen, dass als GoB jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen ist, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen ihrem Sinn und Zweck entsprechend im Einzelfall angewandt werden. Mit der Einordnung der GoB als unbestimmter Rechtsbegriff wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann.

Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Landesgesetzgeber in NRW bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Vielfach sind jedoch einzelne Grundsätze in die Rechtsvorschriften übernommen worden. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB ebenfalls zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, weil die Rechtsvorschriften nicht alle bilanzierungsfähigen und bilanzierungspflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Abgrenzungen detailliert regeln können. Sofern haushaltsrechtliche Regelungen bestehen, gehen diese den GoB jedoch vor. Die GoB sind dabei ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, das daher nicht über dem gemeindlichen Haushaltsrecht steht.

Die Grundsätze als unbestimmte Rechtsbegriffe werden dabei im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiterentwickelt. Zur Auslegung sind i. d. R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

Geschäftsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden.

Dem Dritten muss dabei ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein. Es ist dazu jedoch nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen muss.

Er muss das gemeindliche Rechnungswesen verstehen, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabchluss der Gemeinde nachvollziehen und beurteilen kann. Dabei ist von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen bzw. sind die örtlichen Verhältnisse sachgerecht zu berücksichtigen, z. B. die Größe der Gemeinde, die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung.

**1.2.2.2 Die Inhalte der Grundsätze**

Die GoB sind Regeln, nach denen im NKF zu verfahren ist, damit eine dem Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts entsprechende Buchführung durch die Gemeinden vorgenommen und ein gemeindlicher Jahresabschluss sowie ein gemeindlicher Gesamtabchluss aufgestellt werden können (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW und § 95 Absatz 1 sowie § 116 Absatz 1 GO NRW). Die GoB sind daher ein haushaltsrechtlich verankertes Regelsystem. Sie können sich als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiterentwickeln.

Die GoB im engeren Sinne stehen daher unmittelbar im Zusammenhang mit der Erfassung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde. Folgende Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gelten für die Gemeinden (vgl. Abbildung 205).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
	und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 205 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“*

Die GoB bedeuten jedoch keine Gesetzeslücke, sondern einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Vielfach sind deshalb gewichtige Inhalte der GoB als gesetzliche Regelungen erlassen worden (gesetzlich bestimmte Grundsätze). Außerdem werden die GoB als Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung benötigt, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss der Gemeinde ordnungsgemäß sind, denn diese müssen sowohl formell als auch materiell den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen.

Der Gemeinde wird durch die GoB jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein gemeindliches Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann. Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen sich dabei in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nachverfolgen lassen. Sofern sich aus den Rahmegrundsätzen ggf. Zielkonflikte für ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vorzunehmen.

### **1.2.3 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit als allgemeiner Grundsatz für das Handeln der Gemeinde gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz wird zudem noch durch die weitere allgemeine Vorgabe ergänzt "Die Gemeinde hat ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten hat, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben" (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde muss hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung und besonders haushaltswirtschaftlich in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. Abbildung 206).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

<b>Intergenerative Gerechtigkeit</b>	
Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 206 „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Diese Bestimmungen beinhalten das Konzept der Generationengerechtigkeit. Es gilt daher für die Gemeinde zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert daher u. a. die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen auch für die Zukunft.

Die Gemeinde muss deshalb bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Der Grundsatz beinhaltet aber auch, dass die Gemeinde keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen darf.

#### **1.2.4 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze**

Die wichtigsten haushaltswirtschaftlichen Grundsätze für die Gemeinde sind in vielen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden. Die in diesen Vorschriften enthaltenen Grundsätze zur gemeindlichen Buchführung, zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss) und dem gemeindlichen Gesamtabschluss werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 207).

<b>WICHTIGE GESETZLICH BESTIMMTE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BUCHFÜHRUNG</b>	
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	§ 27 Absatz 1, § 41 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Buchführungswahrheit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Übersichtlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	§ 96, § 116 GO NRW und § 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	§ 91 Absatz 1 GO NRW, § 27 Absatz 1 und 2, § 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Belegprinzip</b>	§ 27 Absatz 3 GemHVO NRW



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 93 GO NRW**

<b>WICHTIGE GESETZLICH BESTIMMTE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BILANZ (Jahresabschluss)</b>	
<b>Aktivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Passivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5, § 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzierungswahrheit</b>	§ 95, § 116 GO NRW
<b>Stichtagsprinzip</b>	§ 95 Absatz 1, § 116 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelbewertung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW, § 32 Absatz 1 Nummer 3, § 35 Absatz 7 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz des Saldierungsverbots</b>	§ 41 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW
<b>GRUNDSÄTZE ZUM GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises</b>	§ 49 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen</b>	§ 50 GemHVO NRW i. V. m. § 303 HGB

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

<b>WICHTIGE GESETZLICH BESTIMMTE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	§ 116 Absatz 3 GO NRW

*Abbildung 207 „Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“*

**1.2.5 Weitere wichtige Grundsätze**

Neben den GoB, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln, sind weitere wichtige Grundsätze entwickelt worden. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen der Gemeinde verschaffen kann. Es soll dem Dritten aber auch ein qualifizierter Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gemeinde möglich sein (vgl. Abbildung 208).

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i. V. m. §§ 28 und 29 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z. B. §§ 41 bis 43 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u. a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

<b>Weitere wichtige Grundsätze</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff</b>	Die Grundsätze sind aus steuerrechtlicher Sicht entwickelt worden, weil die von Steuerpflichtigen zu führenden Bücher und Aufzeichnungen zunehmend in elektronischer Form geführt und die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in elektronischer Form aufbewahrt werden.

*Abbildung 208 „Weitere wichtige Grundsätze“*

Die Rechtsprechung und Literatur sowie der Austausch unter den Ländern und mit den Kommunen sorgen mittelbar für eine dynamische Anpassung des gemeindlichen Haushaltsrechts an die aktuellen Entwicklungen auf staatlicher und internationaler Ebene.

### **1.2.6 Die steuerrechtlichen GoBD**

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, aus denen eine Steuerpflicht für die Gemeinde entsteht, werden der Besteuerung die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen zugrunde gelegt, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen (vgl. § 158 AO). Aufgrund der zunehmenden Abwicklung betrieblicher Geschäftsabläufe einschließlich ihrer Aufzeichnung in Büchern sowie deren Aufbewahrung unter der Nutzung geeigneter Informations- und Kommunikationstechnik hat die Finanzverwaltung veranlasst, neue „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ zu veröffentlichen.

Ausgehend von den AO binden die Vorgaben die Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung (vgl. §§ 140 ff. AO). Sie stehen in ihrer Fassung als Grundsätze für steuerrechtliche Gegebenheiten nicht nur im Zusammenhang mit den einschlägigen Vorschriften der AO. Sie sollen auch bewirken, dass im Rahmen steuerrechtlicher Prüfungen die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der betrieblichen Geschäftsvorfälle verbessert werden, ohne dass gleichzeitig und insgesamt konkret für den Einzelfall festgelegt wird, welche Aufzeichnungen vom Steuerpflichtigen vorzunehmen und welche Unterlagen in welcher Form aufzubewahren sind.

Die von der Gemeinde anzuwendenden Vorgaben sind auch für steuerrechtliche Angelegenheiten der Gemeinde nicht unbeachtlich, denn wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen (vgl. § 140 AO). Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten können sich aber auch aus einzelnen Steuergesetzen ergeben.

Die steuerrechtlichen GoBD sind deshalb von der Gemeinde bei den Geschäftsvorfällen zu beachten, durch die sich steuerrechtliche Auswirkungen auf die Gemeinde ergeben, nicht nur aufgrund von Geschäftsvorfällen eines Betriebes gewerblicher Art, sondern besonders relevant sind gemeindliche Geschäftsvorfälle, durch die eine Umsatzsteuerpflicht für die Gemeinde ausgelöst wird. Wichtig ist z. B. die besondere Vorgabe für die Mitwirkungspflichten der Gemeinde als Steuerpflichtige (vgl. § 90 AO).

Die GoBD ersetzen aber nicht die haushaltsrechtlichen Grundsätze für die Gemeinde, auch dann nicht, wenn die Grundsätze nicht kodifiziert wurden und daher kein originäres Haushaltsrecht darstellen. Sie ersetzen aber auch nicht die nicht kodifizierten GoB und GoBS oder machen diese Vorgaben für die gemeindliche Haushaltswirtschaft entbehrlich. Der unmittelbare Bezug der GoBD zu den Vorschriften der AO verstärkt die ausschließliche

steuerrechtliche Relevanz. Sie kann unabhängig gemeindlichen Haushaltsrecht wegen umsatzsteuerrechtlicher Zwecke zu weiteren Angaben führen, z. B. Rechnungsangaben (vgl. §§ 14 und 14 a UStG und 33 UStDV).

### **1.2.7 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der GoB unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Sofern sich die örtlichen Entscheidungen der Gemeinde an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Um diese Ziele zu erreichen, ist u. a. die Gliederung der gemeindlichen Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung näher bestimmt worden (vgl. §§ 38, 39 und 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei das Vorsichtsprinzip weiter aus.

Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung dieser Grundsätze nicht zu beeinträchtigen. Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des gemeindlichen Haushaltsrechts finden die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch durch die Gemeinde eine entsprechende Anwendung. Zur Auslegung der GOB sind dabei i. d. R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird dabei gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann.

Im gemeindlichen Bereich besteht eine klassische Stellvertreterbeziehung, die sich auf das gemeindliche Haushaltsrecht auswirkt. Die Gemeinde verwaltet wie ein Beauftragter das Vermögen ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich die Rahmengrundsätze ableiten, die für die Erfassung und Darstellung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sowie deren Sicherung gegen Verlust und Verfälschung gelten und somit die materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sichern. Außerdem sind die wichtigen GoB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. das Realisationsprinzip, sodass die GoB von der Gemeinde weiterhin unverändert anzuwenden sind.

## **1.3 Zu Satz 3 (Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung):**

### **1.3.1 Allgemeine Pflichten**

Die gesetzliche Vorgabe einer Trennung zwischen den Aufgaben „Buchen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle“ und „Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs“ in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde entspricht den Grundsätzen des öffentlichen Haushaltsrechts und muss sich daher auch im gemeindlichen Haushaltsrecht wiederfinden. Die Trennung stellt eine Mindestbeachtung der Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips bei der Abwicklung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen dar.

Die Einhaltung dieser Vorgabe muss von der Gemeinde durch eine aufgabenbezogene Teilung ihrer Finanzbuchhaltung in die beiden Verantwortungsbereiche "Buchhaltung" und "Zahlungsabwicklung" gewährleistet werden. Wegen der besonderen Bedeutung des Zahlungsverkehrs für die Gemeinde und unter Berücksichtigung von Sicherheitsaspekten ist es dabei geboten, in der Vorschrift ausdrücklich zu bestimmen, dass die Zahlungsabwicklung der Gemeinde ordnungsgemäß und sicher zu erledigen ist. Die nähere Ausgestaltung dieser allgemeinen Vorgabe obliegt der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung und unter Beachtung besonderer haushaltsrechtlicher Vorschriften (vgl. § 30 GemHVO NRW).

### **1.3.2 Besondere Prüfpflichten**

Die Gemeinde hat im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung besondere Prüfpflichten. Sie hat z bereits vor der Einziehung von Forderungen gegenüber einem Schuldner ist von der Gemeinde zu prüfen, ob der Schuldner nicht ggf. auch Ansprüche gegenüber der Gemeinde hat. Durch die gemeindliche Finanzbuchhaltung muss deshalb sichergestellt werden, dass im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vor einer Auszahlung von Finanzmitteln personenbezogen eine Überprüfung der möglichen Verrechnung von zu leistenden Auszahlungen mit zu erwarteten Einzahlungen erfolgt.

Von der Gemeinde müssen dabei die bestehenden oder festzulegenden Zahlungstermine in die Beurteilung einbezogen und ggf. geklärt werden, ob und in welchem Umfang zeitliche Anpassungen sachgerecht und vertretbar sind. Ausschlaggebendes Kriterium darf dabei nicht allein die Sicherstellung der gemeindlichen Liquidität sein, sondern es müssen auch die Zahlungsmöglichkeiten des gemeindlichen Schuldners Berücksichtigung finden. Die damit verbundene „Gegenseitigkeit“ zwischen der Gemeinde und dem betroffenen Dritten können dabei zur Erleichterung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung beitragen.

## **2. Zu Absatz 2 (Verantwortlichkeiten für die Finanzbuchhaltung):**

### **2.1 Die Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat, wenn sie ihre Finanzbuchhaltung nicht nach § 94 GO NRW durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, dafür einen Verantwortlichen und einen Stellvertreter zu bestellen. Es sind durch das gemeindliche Haushaltsrecht jedoch keine fachlichen Anforderungen für den Verantwortlichen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und seinen Stellvertreter bestimmt worden. Die Bestellung wird i. d. R. vom Bürgermeister als Verantwortlichen für die Gemeindeverwaltung vorgenommen, denn gehört zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung der Gemeinde. Sie ist nicht, wie bei der Leitung und den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung, dem Rat der Gemeinde vorbehalten.

#### **2.1.2 Kein Verzicht auf die Gesamtverantwortung**

Der Verantwortliche der gemeindlichen Finanzbuchhaltung hat dabei, unabhängig vom organisatorischen Aufbau der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, eine fachliche Gesamtverantwortung aus der Erledigung der gesetzlich bestimmten Aufgaben sowie aus Fach- und Sicherheitsgesichtspunkten heraus. Auch bei einer dezentralen Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung muss es bei der Gemeinde eine fachliche Gesamtverantwortung in einer Hand geben.

Die Einführung einer Dezentralisierung stellt keinen Anlass da, von einer Gesamtverantwortung abzusehen oder diese aufzugeben. Die fachliche Gesamtverantwortung in einer Hand muss auch dann bestehen bleiben, wenn die Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt. Nicht wegen dieser Gegebenheiten ist die gesetzliche Vorgabe der Bestellung eines Verantwortlichen durch die Gemeinde notwendig und sachgerecht.

#### **2.1.3 Verantwortlichkeiten und Verwandtschaftsverbot**

Der bestellte Verantwortliche und sein Stellvertreter tragen die Verantwortung für die beiden Aufgabenbereiche „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, sofern in der Gemeindeverwal-

tung diese beiden Aufgabenbereiche nicht organisatorisch eigenständig geführt werden. Durch ihre Verantwortlichkeiten für die gemeindliche Zahlungsabwicklung unterliegen sie dabei dem Verwandtschaftsverbot zwischen bestimmten Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung. Dieses Verwandtschaftsverbot ist unter Sicherheitsgesichtspunkten erlassen worden.

Bei diesem Verbot ist zu beachten, dass es nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) Rechnung getragen. Das Verbot in der Vorschrift soll mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen zwischen den gemeindlichen Beschäftigten bei der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung von vornherein ausschließen.

## **2.2 Die Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung**

In der Gemeinde ist es von der organisatorischen und aufgabenbezogenen Gestaltung der Finanzbuchhaltung abhängig, ob neben dem Verantwortlichen für die Finanzbuchhaltung und seinem Stellvertreter zu bestellen ist. Die zusätzliche Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung ist nicht erforderlich, wenn nicht bereits der Stellvertreter für die gemeindliche Zahlungsabwicklung zuständig ist. Die besondere Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung beruht darauf, dass unter Sicherheitsgesichtspunkten ein Verwandtschaftsverbot zwischen bestimmten Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung zu beachten ist.

Bei einer organisatorischen Trennung von Buchführung und Zahlungsabwicklung und einer Eigenständigkeit der gemeindlichen Zahlungsabwicklung innerhalb der Gemeindeverwaltung unterliegen nur der Verantwortliche für den gesonderten Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ und sein Stellvertreter dem gesetzlichen Verwandtschaftsverbot nach dieser Vorschrift. Gleichwohl muss auch bei einer solchen Gestaltung der Finanzbuchhaltung eine Gesamtverantwortung in der Gemeinde bestehen, um wegen der selbst geschaffenen Aufgabentrennung ein Ineinandergreifen der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die daraus entstehenden Abschlüsse der Gemeinde zu sichern.

## **2.3 Verantwortung bei einer Aufgabenerledigung durch Dritte**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ermöglicht es, dass die Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen lassen kann (vgl. § 94 GO NRW). Dabei kommt es nicht auf die Rechtsform der beauftragten Stelle, sondern nur auf die Rechtsform der Übertragung an. Es ist deshalb zu unterscheiden, ob die Übertragung der Besorgung der Finanzbuchhaltung nach öffentlichem Recht oder nach den Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts von der Gemeinde vorgenommen wird.

Mit der Erledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung oder Teilen davon sollen zudem nur Stellen beauftragt werden, die eine Gewähr für deren ordnungsgemäße Abwicklung bieten und diese Aufgabe wirtschaftlicher und zweckmäßiger erledigt werden kann. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung darf dadurch aber nicht beeinträchtigt werden. Die Rechte und Pflichten der Gemeinde als Aufgabenträgerin für die Durchführung ihrer Finanzbuchhaltung bleiben dabei aber unberührt.

Die Gemeinde ist auch bei einer Aufgabenübertragung an Dritte weiterhin für die ordnungsgemäße Erledigung dieser Aufgabe verantwortlich und muss sich das Handeln der beauftragten Stelle als ihr eigenes Handeln anrechnen lassen. Aus der Funktion der Finanzbuchhaltung ergibt sich, dass die ordnungsgemäße Erledigung nur angenommen werden kann, wenn die Funktion der Finanzbuchhaltung im doppelischen Rechnungswesen der Gemeinde auch bei der Übertragung auf Dritte in vollem Umfang erhalten bleibt.

Beim tatsächlichen Vorliegen dieser Tatbestände kann die Gemeinde auf die förmliche Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters für ihre Finanzbuchhaltung verzichten. Gleichwohl bedarf es einer zuständigen Organisationseinheit in der Gemeindeverwaltung, von der aus die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit des Dritten in die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und ggf. des Gesamtabchlusses der Gemeinde eingebracht werden.

### **3. Zu Absatz 3 (Dezentrale Aufgabenerledigung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Dezentrale Finanzbuchhaltung):**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Bestimmungen zur örtlichen Finanzbuchhaltung ist ausgehend davon, dass für die Gemeinde eine dezentrale Buchführung und Zahlungsabwicklung zweckmäßig sein kann, auch die dezentrale Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zugelassen worden. Es wurde deshalb auf die gesetzliche Vorgabe einer zentralen Finanzbuchhaltung verzichtet und ihre aufgabenbezogene Gestaltung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung in die Verantwortung der Gemeinde gelegt.

Die dazu getroffene Regelung stellt ausdrücklich klar, dass die gemeindliche Finanzbuchhaltung nicht immer zentral, sondern durch eine eigenverantwortlich getroffene Entscheidung der Gemeinde für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auch durch mehrere Stellen der Verwaltung erfolgen kann, wenn die ordnungsgemäße Erledigung gesichert ist. Eine funktionale Abgrenzung wird in der Praxis vielfach für bestimmte Fachbereiche vorgenommen, bei denen es zweckmäßig ist, neben der eigenständigen Haushaltsbewirtschaftung auch die Zahlungsabwicklung dezentral zu erledigen, z. B. über gemeindeeigene Bankkonten.

Bei einer Dezentralisierung der Finanzbuchhaltung muss zudem eine zentrale Stelle in der Gemeindeverwaltung bestehen, bei der die Gesamtverantwortung für die Aufgabenerledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung weiterhin liegt. Von dieser Stelle sollten auch die Ergebnisse aus den dezentralen Stellen zu einem Gesamtergebnis zusammengeführt werden.

Im Zusammenhang mit der Umsetzung der dezentralen Ressourcenverantwortung in der Gemeindeverwaltung muss dabei vor Ort geklärt werden, ob die dezentralen Stellen neben der haushaltsmäßigen Bewirtschaftung auch das Buchungsgeschäft (vollständig oder teilweise) und ggf. auch die Zahlungsabwicklung mit übernehmen sollen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht daher bei der Gewährleistung der Prüfung bei einer Dezentralisierung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vor, dass dann auch eine Überwachung und Kontrolle unerlässlich ist.

##### **3.1.2 Örtliche Entscheidungen**

Die dezentrale Aufgabenerledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung kann sich auch auf die Abwicklung des Buchungsgeschäftes beschränken. Die betreffenden dezentralen Stellen der Gemeindeverwaltung haben dann zusätzlich zu ihrer haushaltsmäßigen Bewirtschaftungsbefugnis z. B. eine „Vorbuchung“ vornehmen, sodass jeder Geschäftsvorfall noch originär in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde zu erfassen ist.

Von der Gemeinde kann aber auch festgelegt werden, dass jeder gemeindliche Geschäftsvorfall in der dezentralen Einheit zu buchen und nach einem vorher bestimmten Zeitraum das jeweilige Ergebnis in die „originäre“ Finanzbuchhaltung der Gemeinde übernommen werden soll, z. B. zum Ende eines Quartals. Diese Gestaltung der gemeindlichen Buchführung ist dabei nicht von der Umsetzung der dezentralen Ressourcenverantwortung abhängig. Sie ist möglich, ohne dass die dezentrale Stelle ggf. auch noch die Zahlungsabwicklung übernimmt.

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird es der Gemeinde aber auch ermöglicht, die Zahlungsabwicklung der Finanzbuchhaltung dezentral abzuwickeln, z. B. über gesonderte Girokonten der Gemeinde. In der Praxis hat es sich dabei bewährt, die Abwicklung, insbesondere aber die Geldversorgung, nach dem Prinzip der „Abwicklung von Vorschüssen“ auszugestalten. So kann regelmäßig von der Leitung der Finanzbuchhaltung überwacht werden, ob auch sämtliche haushaltsrechtlichen Anforderungen einschließlich der Verantwortlichkeiten eingehalten werden, z. B. Unterschriftsbefugnisse.

Die einzurichtenden Girokonten sind dabei als Konten der Gemeinde mit den entsprechenden Zugriffsrechten und sollten regelmäßig unterjährig abgerechnet werden. Die Geldversorgung dieser "dezentralen" Konten soll dabei entsprechend dem tatsächlichen Zahlungsbedarf in einer bestimmten Zeit und nicht nach den für das Haushaltsjahr geplanten Aufwendungen des betreffenden Fachbereichs erfolgen. Die Bereitstellung der Finanzmittel stellt dabei einen internen Vorgang der Gemeinde dar, der als Zahlungsvorgang erst dann die gemeindliche Finanzrechnung berührt, wenn Zahlungen an Dritte zu leisten sind.

Die Dezentralisierung der Zahlungsabwicklung fordert außerdem von der Gemeinde, die Geldversorgung in die örtliche Liquiditätsplanung einzubeziehen. Bei der Beurteilung einer Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung soll die Gemeinde die Kontenguthaben mit in ihre Wirtschaftlichkeitsüberlegungen einbeziehen.

### **3.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 2):**

Durch den Verweis auf Absatz 2 der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll sichergestellt werden, dass auch in den Fällen, in denen die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung durch mehrere Stellen der Verwaltung für funktional begrenzte Aufgabenbereiche erledigt werden, durch den Bürgermeister auch entsprechend Verantwortliche bestellt werden. Die Gemeinde hat deshalb auch in den Fällen einer dezentral geführten Finanzbuchhaltung neben den jeweils dafür Verantwortlichen auch einen Verantwortlichen und einen Stellvertreter für ihre gesamte gemeindliche Finanzbuchhaltung zu bestellen.

Die Gemeinde kann sich wie in den Fällen, in denen sie ihre Finanzbuchhaltung durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, und auch bei einer Dezentralisierung ihrer Finanzbuchhaltung innerhalb ihrer Verwaltung, nicht auf ihre Gesamtverantwortung für das gemeindliche Buchungsgeschäft und die gemeindliche Zahlungsabwicklung verzichten bzw. sich daraus entlassen. Diese Vorgabe besteht nicht allein deshalb, um für diese Bereiche die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung zu gewährleisten.

Für die Gemeinde gebietet die Pflicht zur Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, dass z. B. eine aufgabenbezogene Gesamtverantwortung innerhalb der Gemeindeverwaltung bestehen bleiben muss. Außerdem kann der Bürgermeister die Gesamtverantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr grundsätzlich nicht aus der Hand geben (vgl. § 62 GO NRW).

## **4. Zu Absatz 4 (Trennung von Entscheidung und Zahlungsabwicklung):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Geltung des Grundsatzes bei der Zahlungsabwicklung):**

Nach der besonderen haushaltsrechtlichen Regelung dürfen die gemeindlichen Bediensteten, die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung der Gemeinde beauftragt sind, keine gemeindlichen Zahlungen abwickeln. Diese Bestimmung steht nicht nur in einem Zusammenhang mit der Regelung über das Verwandtschaftsverbot bestimmter Verantwortlicher in der Gemeinde. Sie erstreckt sich vom einzelnen Bearbeiter der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bis hin zu den Verantwortlichen für fachliche Aufgaben.



Für die Abwicklung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde stellt der haushaltsrechtliche Grundsatz daher nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Gestaltung des Verwaltungsablaufs dar. Er steht auch organisatorischen Einheiten in der Gemeindeverwaltung entgegen, aufgrund dessen möglicherweise Interessenkonflikte und Risiken für die Gemeinde und ihre Beschäftigten entstehen können. Die Gemeinde muss daher geeignete Maßnahmen ergreifen, die eine Trennung von fachlicher Entscheidung und Durchführung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung dauerhaft sicherstellen.

Der Grundsatz ist auch ein Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines gemeindlichen Beschäftigten zu vermeiden sind oder nicht in der geschäftsmäßigen Verantwortung einer einzigen Person liegen dürfen. In derartigen Fällen besteht die erhebliche Gefahr einer Beeinträchtigung des gemeindlichen Vorgangs und einer Interessenkollision des mit der Abwicklung Beauftragten sowie des Eintritts von Schäden zulasten der Gemeinde.

Das besondere haushaltsrechtliche Gebot, das in der Praxis auch als „Vier-Augen-Prinzip“ bezeichnet wird, soll die Einhaltung der Trennung zwischen Bewirtschaftung der gemeindlichen Haushaltsmittel und der Zahlungsabwicklung der Gemeinde in allen Geschäftsvorfällen gewährleisten. Durch die besondere Regelung wird auch erfasst, dass bestimmte Bedienstete nicht gleichzeitig die fachliche Verantwortung oder Bearbeitung sowie die Stellung des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters innehaben können oder zuständige Bearbeiter sein können.

Die getroffene haushaltsrechtliche Regelung ist daher eine gewichtige Ausprägung des Grundsatzes der Trennung von fachlicher Entscheidung über die gemeindlichen Aufgaben mit ihren finanzmäßigen Auswirkungen und der daran anknüpfenden Durchführung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung. Sie ist nicht erst mit dem NKF eingeführt worden, sondern wegen ihrer Bedeutung nunmehr ausdrücklich gesetzlich verankert worden. Dieses Gebot dient aus Sicherheitsgesichtspunkten nicht nur der Vermeidung unrechtmäßigen Handelns, sondern gleichzeitig dem Schutz der Beschäftigten und Verantwortlichen vor möglichen Risiken.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Geltung des Grundsatzes bei der Rechnungsprüfung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift dürfen die Bediensteten der Gemeinde, die mit Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt sind, keine gemeindlichen Zahlungen abwickeln. Dieser gesetzliche Grundsatz stellt nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Gestaltung des Gemeindeverwaltungsablaufs bei der Abwicklung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde dar, sondern ist auch Ausdruck dafür, dass auch die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung nicht über verpflichtende Erklärungen bzw. über Zahlungen zulasten der Gemeinde entscheiden sollen, wenn ihnen gleichzeitig die Prüfung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles obliegt.

Der Grundsatz der Trennung von fachlicher Entscheidung bei der gemeindlichen Zahlungsabwicklung und der Durchführung der Rechnungsprüfung gilt wegen der Sonderstellung der örtlichen Rechnungsprüfung auch für die damit beauftragten Bediensteten (vgl. § 104 GO NRW). Durch diese Vorgabe soll die Einhaltung der Trennung zwischen Bewirtschaftung der Haushaltsmittel und örtlicher Rechnungsprüfung gewährleistet werden. Durch diese Regelung wird zudem erfasst, dass ein Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung nicht gleichzeitig die Stellung des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters innehaben kann.

#### **5. Zu Absatz 5 (Verwandtschaftsverbot zur Vermeidung von Interessenkonflikten):**

Das Verwandtschaftsverbot zwischen bestimmten Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung ist aus allgemeinen Sicherheitsgesichtspunkten sowie aus Korruptionsgesichtspunkten entstanden und wird dadurch geprägt. Es ist deshalb gesetzlich ausdrücklich bestimmt worden, dass der Verantwortliche für den Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und sein Stellvertreter nicht Angehörige des Bürgermeis-

ters, des Kämmerers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie mit der Prüfung beauftragter Dritter sein dürfen.

Das gesetzliche Verbot erfasst dann den Verantwortlichen der (gesamten) Finanzbuchhaltung und seinen Stellvertreter, wenn keine weiteren Verantwortlichen für die gemeindliche Zahlungsabwicklung, z. B. vom Bürgermeister, bestellt worden sind. Ausschlaggebend beim Verwandtschaftsverbot ist immer die Tätigkeit als Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung der Gemeinde. Ein nur für die gemeindliche Buchführung Verantwortlicher bleibt von diesem Verbot unberührt. Das Verwandtschaftsverbot beinhaltet daher auch keine Organisationsvorgabe.

Die Gemeinde hat zudem bei der Umsetzung des Verwandtschaftsverbots zu beachten, dass dieses Verbot nicht nur bei einer Verbindung der betroffenen Personen durch eine Ehe gilt. Das Verbot findet auch auf diejenigen Personen eine Anwendung, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz miteinander verbunden sind. Durch diese Erweiterung soll den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) Rechnung getragen werden.

Das haushaltsrechtlich wirkende Verwandtschaftsverbot soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte in finanziellen bzw. wirtschaftlichen Angelegenheiten der Gemeinde durch persönliche Bindungen der damit beauftragten gemeindlichen Beschäftigten von vornherein ausschließen. Das Verbot steht zudem mit der Vorschrift des § 31 Absatz 5 GO NRW in Verbindung, denn durch diese Vorschrift wird bestimmt, welche verwandtschaftlichen Verhältnisse unter dem Begriff „Angehöriger“ im Sinne der Gemeindeordnung zu subsumieren sind.

Im Rahmen der erweiterten gesetzlichen Delegationsmöglichkeiten sowie der Beauftragung Dritter wird das Verwandtschaftsverbot in dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift ausgedehnt, weil es für die Gemeinde zulässig ist, die Teile der Finanzbuchhaltung „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ organisatorisch eigenständig zu führen. In diesen Fällen wird vielfach, auch wegen der Einhaltung der Trennung zwischen der Buchung der Geschäftsvorfälle und dem Zahlungsverkehr, die Gesamtverantwortung für die Finanzbuchhaltung in eine Verantwortung für die „Buchführung“ und eine Verantwortung für die „Zahlungsabwicklung“ aufgeteilt, aber nicht als organisatorische Vorgabe ausgestaltet.

Diese Sachlage erfordert dann unter Sicherheitsgesichtspunkten die zusätzliche Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters für den Bereich der Zahlungsabwicklung. Sofern die gemeindliche Finanzbuchhaltung ganz oder teilweise dem Aufgabenbereich des Kämmerers zugeordnet wird, darf dieser nicht mehr die ihm zugeordnete Aufsichtsfunktion über die Finanzbuchhaltung wahrnehmen (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung obliegt dann dem Bürgermeister, wenn dieser sie nicht einem anderen Beschäftigten übertragen hat (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW).

## **6. Zu Absatz 6 (Wirtschaftskreise bei Sondervermögen und Treuhandvermögen):**

### **6.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeindeverwaltung betreut vielfach Sondervermögen und Treuhandvermögen, die nicht mit dem gemeindlichen Haushalt vermischt werden dürfen. Die Gemeinde soll in solchen Fällen grundsätzlich getrennte Wirtschaftskreise führen, denn eine eigene (organisatorisch getrennte) Buchhaltung für jedes Sondervermögen oder Treuhandvermögen der Gemeinde ist nicht mehr zwingend vorgesehen.

Die Gemeinde muss für diese besonderen Vermögensbereiche eigene Wirtschaftskreise bilden, damit die diesen Vermögensbereichen zuzuordnenden Geschäftsvorfälle so abwickelt werden können, dass für diese Bereiche jeweils eigenständige Jahresabschlüsse aufgestellt oder gesonderte Nachweise geführt werden können, sofern entsprechende Vorgaben bestehen, z. B. für die gemeindlichen Eigenbetriebe (vgl. § 21 EigVO NRW). Mit einer

haushaltswirtschaftlichen Separierung dieser besonderen Vermögen durch die Gemeinde wird der gesetzlich vorgesehenen vermögensmäßigen Trennung in ausreichendem Maße Rechnung getragen.

Für die anderen Sondervermögen, die Teile des gemeindlichen Haushalts sind, z. B. die Gemeindegliedervermögen oder die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, müssen von der Gemeinde über die haushaltswirtschaftliche Abwicklung gesonderte Nachweise über die Einhaltung des jeweils verbindlich vorgegebenen Zwecks erbracht werden. Derartige Nachweise erfordern nicht zwingend gesonderte Buchungsunterlagen, wenn aus den haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde ein prüffähiger (Verwendungs-) Nachweis von der Gemeinde erbracht werden kann.

## **6.2 Die Wirtschaftskreise bei Sondervermögen**

In der gemeindlichen Bilanz werden im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ grundsätzlich nur die gemeindlichen Betriebe angesetzt, die über einen eigenen Wirtschaftskreis verfügen und mindestens organisatorisch selbstständig sind. Diese Erfordernisse werden nicht bei allen Arten von gemeindlichem Sondervermögen erfüllt. Die Anwendung des NKF bringt es mit sich, dass sich die Errichtung eines gemeindlichen Sondervermögens oder seine Veränderung künftig auch in der Bilanz für die Gemeindeverwaltung niederschlagen wird. Es ist daher bei jedem einzelnen Sondervermögen von der Gemeinde zu prüfen, ob ein eigener Wirtschaftskreis gesetzlich gefordert oder ggf. geboten ist.

Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei der Gemeinde erfordert auch bei den gemeindlichen Sondervermögen die Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Diesen Vorschriften unterliegen grundsätzlich das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) unterliegen dagegen nicht nur den gesetzlichen Vorgaben des § 97 Absatz 3 GO NRW, sondern auch den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung.

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW) unterliegen als Sondervermögen der Gemeinde grundsätzlich den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Es ist jedoch möglich, dass bei derartigen Sondervermögen auch die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen nach dem für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW).

## **6.3 Die Wirtschaftskreise bei Treuhandvermögen**

Bei einem Treuhandvermögen werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten. Sie ist in diesen Fällen von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem Treuhandverhältnis der Gemeinde (Treuhand) liegt eine Verfügung über Sachen und Rechte zugrunde. Die Gemeinde wird dadurch verpflichtet, die Verwaltung des Vermögens im Interesse des betreffenden Dritten (Treugeber) auszuüben.

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In diesen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen vorsehen können, dass die Risiken des Untergangs des Vermögens sowie die Nutzungen und Lasten aus dem Vermögen beim Treugeber verbleiben. Der Treugeber bleibt daher der wirtschaftliche Eigentümer, sodass das Treugut nicht bei der Gemeinde zu bilanzieren ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 93 GO NRW**

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabepflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich.

Die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist daher haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten. Diese Gegebenheiten führen dazu, dass von der Gemeinde eigene Wirtschaftskreise für das von ihr zu verwaltende Treuhandvermögen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung einzurichten sind. Nur dadurch können die notwendigen Abgrenzungen zum gemeindeeigenen Wirtschaftskreis sowie zu sonstigen Wirtschaftskreisen hergestellt werden, die in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bestehen können.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 94**  
**Übertragung der Finanzbuchhaltung**

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

**Erläuterungen zu § 94:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung an Dritte**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat aufgrund ihrer Selbstverwaltung und den damit verbundenen Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit im Rahmen ihrer gesamten Gemeindeverwaltung zu beachten. Sie ist auch wegen ihrer Eigenverantwortlichkeit grundsätzlich verpflichtet, ihre Aufgaben durch eigene Organisationseinheiten zu erledigen, das dafür erforderliche Personal sowie die Sachmittel bereitzustellen. Dementsprechend hat die Gemeinde für die Erfassung und Buchung ihrer Geschäftsvorfälle eine eigene Finanzbuchhaltung zu führen.

Im Rahmen der gesetzlichen Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen, muss die Gemeinde als Aufgabenträger grundsätzlich selbst handeln, denn der Gesetzgeber hat ihr dafür ausdrücklich die erforderlichen Kompetenzen eingeräumt. Er hat die Gemeinde als geeignet angesehen, die Verwaltungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung erfüllen und den ordnungsgemäßen Gang der Geschäftsvorfälle sicherstellen zu können.

Durch die Verwendung des Begriffs „Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung“ wird ein unbestimmter Kreis von Auftragnehmern zugelassen. Die Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an derartige Dritte darf weder die Ordnungsmäßigkeit der Erledigung der gemeindlichen Geschäfte und Dienstleistungen, noch die gemeindliche Geschäftsorganisation beeinträchtigen. Die Gemeinde muss daher angemessene Vorkehrungen treffen, um übermäßige zusätzliche Risiken zu vermeiden. Durch die Übertragung der Aufgaben an einen Dritten darf auch die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde bzw. ihre Mitwirkung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht eingeschränkt werden.

Der Dritte, der diese Aufgabe übernimmt, trägt die Verantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages. Er wird in diesem Zusammenhang, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut und regelmäßig als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig. Abhängig von der örtlich übertragenen Aufgabe sollte der Dritte besondere Sachkunde auf den für die Durchführung seiner Aufgaben bedeutsamen Rechtsgebieten besitzen, z. B. ausreichende Sachkunde in haushaltswirtschaftlich relevanten Fachgebieten des öffentlichen Rechts und des Privatrechts.

In den Fällen einer Aufgabenübertragung ist insgesamt entscheidend, dass die Gemeinde der Träger der Finanzbuchhaltung bleibt, auch wenn die Aufgabe nicht durch eigenes Personal wahrgenommen wird. Die Abgrenzung dafür ist im örtlichen Einzelfall unter Beachtung der verwaltungsrechtlichen Gegebenheiten vorzunehmen. Von der gesetzlichen Möglichkeit der Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an einen Dritten sollte die Gemeinde nur Gebrauch machen, wenn es wirtschaftlicher und zweckmäßiger als die eigene Erledigung ist. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung darf dadurch jedoch nicht beeinträchtigt werden. Die Ge-

meinde darf dabei nicht annehmen, dass bei einer Aufgabenübertragung auf den eigenen Sachverstand und die Verantwortung verzichtet werden kann.

Die Gemeinde kann sich durch die Übertragung auf einen Dritten nicht aus ihrer Verantwortung für die Aufgabenerledigung der Finanzbuchhaltung selbst entlassen. Sie trägt weiterhin die Gesamtverantwortung für ihre Finanzbuchhaltung und muss sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Daten rechtzeitig zur Verfügung stehen, um ihre Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres rechtzeitig nachkommen zu können. Die Übertragung ist auch sachlich beschränkt und lässt sich nicht auf andere gemeindliche Aufgaben und Zuständigkeiten ausdehnen.

Der beauftragte Dritte muss zudem die für die Gemeinde geltenden Vorschriften einhalten können. Bei einer Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auf Dritte kommt es zudem nicht auf die Rechtsform der beauftragten Stelle, sondern nur auf die Form der Übertragung an. Die Zulassung der Übertragung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte ist zudem nicht auf Dritte in Nordrhein-Westfalen beschränkt worden. Jeder infrage kommende Dritte muss seine Eignung gegenüber der Gemeinde nachweisen und belegen, dass er die zu übertragenen Aufgaben entsprechend dem Willen und den Vorgaben der Gemeinde erfüllen kann.

Von der Gemeinde ist daher bei der Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an Dritte zudem zu unterscheiden, ob die vertragliche Übertragung der Besorgung solcher Aufgaben nach öffentlichem Recht oder nach den Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts vorgenommen wird. Die privatrechtlichen Möglichkeiten nach dieser Vorschrift schließen nicht die Möglichkeiten der Übertragung der Aufgaben in öffentlich-rechtlicher Form nach den Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit aus. Der Rahmen muss aber immer durch die auf die Gemeinde bezogenen Aufgaben gebildet werden, auch dann, wenn der Dritte noch Aufgaben für andere Gemeinden erledigt. In diesem Zusammenhang ist außerdem die Dienstleistungs- Informationspflichten-Verordnung von Bedeutung.

## **1.2 Der Einsatz von Verwaltungshelfern**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit nicht das Recht, ohne eine gesetzliche Ermächtigung eigene Verwaltungstätigkeiten zur verantwortlichen Wahrnehmung an Dritte abzugeben bzw. zur Erledigung zu übertragen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt davon eine Ausnahme für die Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte zu. Die Gemeinde erhält dadurch die Möglichkeit, im durch die haushaltsrechtliche Vorschrift gesetzten Rahmen einem Dritten die Erledigung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu übertragen und nicht nur zur eigenen Unterstützung geeignete Dritte als Verwaltungshelfer oder als Erfüllungsgehilfen einzusetzen.

Im Rahmen ihrer Aufgabenerledigung kann die Gemeinde in eigener Verantwortung grundsätzlich auch private Dritte als Verwaltungshelfer einbinden. Diese Personen sind nicht selbstständig tätig, sondern nehmen Hilfstätigkeiten im Auftrag und nach Weisung der Gemeinde wahr. Die Tätigkeit eines Dritten als Verwaltungshelfer für die Gemeinde führt nicht dazu, dass die Verantwortung der Gemeinde für die Erfüllung ihrer Aufgabe, in die der private Dritte eingebunden ist, auf den Dritten übergeht. Die Gemeinde trägt nicht nur weiterhin die Gesamtverantwortung, sondern auch die Verantwortung für die tatsächliche Tätigkeit des Dritten.

Die Dritten können von der Gemeinde i. d. R. für vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten herangezogen werden. Die Gemeinde hat dabei darauf zu achten, dass ein Verwaltungshelfer keine hoheitlichen Aufgaben wahrnimmt. Sie muss dafür Sorge tragen, dass z. B. nicht gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen verstoßen wird. Die Kontrollerfordernisse der Gemeinde gegenüber ihren Verwaltungshelfern geben ebenfalls keinen Anlass, eine von der Gemeinde zu treffende Entscheidung einem beauftragten Dritten zu überlassen. Der Verwaltungshelfer darf daher nicht nach außen als Verantwortlicher **der Gemeinde** auftreten und auch nicht vertragliche Vereinbarungen für die Gemeinde treffen.

## **2. Die dezentrale Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung**

Die Gemeinde wird haushaltsrechtlich ermöglicht, die Aufgaben der Finanzbuchhaltung nicht nur zentral, sondern auch dezentral innerhalb der Gemeindeverwaltung zu erledigen, auch wenn mit einer solchen Dezentralisierung die Einrichtung von Zahlstellen, Handvorschüssen oder Sonderkonten verbunden ist. Unabhängig vom Umfang der örtlichen Dezentralisierung muss die Gesamtverantwortung für die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung in einer Hand bestehen bleiben.

Die Leitung der Finanzbuchhaltung hat in den Fällen der Dezentralisierung dafür Sorge zu tragen, dass auch die dezentral tätigen Stellen nach den für die Finanzbuchhaltung geltenden Vorgaben ihre Aufgabe erledigen. Sie soll auch darauf achten, dass Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung und sein Stellvertreter nicht Angehörige des Bürgermeisters, des Kämmerers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie mit der Prüfung beauftragter Dritter sein dürfen.

Die Gestaltung einer dezentralen Finanzbuchhaltung soll die Gemeinde in den zu erlassenden örtlichen Vorschriften verankern und dazu die Aufgabenabgrenzungen sowie die Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten konkret festlegen (vgl. § 31 GemHVO NRW). Dazu gehört im Hinblick auf die Tagesabstimmungen und die Abstimmungen für den Jahresabschluss die Festlegungen, wer wem zu welchem Zeitpunkt welche zahlungsrelevanten Daten zu liefern hat. Die örtliche (innere) Dezentralisierung fällt nicht unter diese haushaltsrechtliche Vorschrift.

## **3. Die Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung von Dritten**

Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung nicht nur von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, sie kann auch die Finanzbuchhaltung für Dritte übernehmen. Diese Möglichkeit besteht nicht nur für ihre organisatorisch selbstständigen Sondervermögen oder die in ihrer Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. §§ 97 und 98 GO NRW). Durch Fachgesetze wird es z. B. bestimmten Dritten ermöglicht, die Gemeinde mit der Abwicklung ihrer Haushaltswirtschaft oder der Zahlungsgeschäfte zu beauftragen (vgl. Beispiel 24).

### **BEISPIEL:**

#### **Die Übernahme von Kassengeschäften**

Eine Teilnehmergeinschaft nach dem Flurbereinigungsgesetz kann die Gemeinde mit der Kassenverwaltung beauftragen und dazu mit Zustimmung der Flurbereinigungsbehörde einen Geschäftsbesorgungsvertrag abschließen (vgl. § 16 FlurbG i. v. m. Nummer 3 FlurbkassenAnw). Der Gemeinde als Kassenverwalter obliegen dann z. B.:

- die Einrichtung der Konten,
- die Ausführung der Zahlungsanordnungen,
- die Durchführung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs,
- die kassenmäßige Abwicklung der Geldausgleiche und -entschädigungen,
- die Buchführung,
- die Aufstellung des Jahresabschlusses und Rechnungslegung,
- die Anforderung von Geldbeträgen der Beteiligten,
- die Durchführung des Mahnverfahrens.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde neben den einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften die Flurbereinigungskassenanweisung zu beachten (vgl. Runderlass des MKULNV NRW vom 28. Juli 2014; SMBl. NRW. 7815).

*Beispiel 24 „Die Übernahme von Kassengeschäften“*

Die Tätigkeit der Gemeinde für Dritte ist dann i. d. R. entgeltpflichtig. Sie hat dann aber vielfach in der Sache eine Entscheidungsfreiheit. Eine Übernahme solcher Aufgaben kann die Gemeinde i.d.R. dann nicht ablehnen, wenn sie z. B. selbst einem Zusammenschluss angehört, für den die ordnungsgemäße Erledigung seiner Haushaltswirtschaft dauerhaft gesichert werden soll. Bei der Übernahme der Durchführung haushaltswirtschaftlicher Aufgaben von Dritten kann die Gemeinde auch die dazu erforderlichen Vollstreckungsaufgaben wahrnehmen.

Die Gemeinde ist eine nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz mögliche Vollstreckungsbehörde. So sieht z. B. das Gemeinschaftswaldgesetz vor, dass die Gemeinde für die Waldgenossenschaft die zuständige Vollstreckungsbehörde im Sinne des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen ist (vgl. § 20 Absatz 3 Gemeinschaftswaldgesetz). Die Gemeinde kann aber auch für andere öffentlich-rechtliche Körperschaften die dort anfallenden Vollstreckungsaufgaben erledigen.

#### **4. Die Beachtung des Verwandtschaftsverbotes**

Die Erledigung der Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung schließt für die Gemeinde auch das unter Sicherheitsgesichtspunkten erforderliche Verwandtschaftsverbot ein (vgl. § 93 Absatz 5 GO NRW). Ein Dritter als Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung im Auftrag der Gemeinde und sein Stellvertreter dürfen daher nicht Angehörige des Bürgermeisters, des Kämmers, der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie mit der Prüfung beauftragter Dritter sein.

Das Gebot gilt dabei besonders für den Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung und seinen Stellvertreter, die i.d.R. nicht nur Verantwortliche für die Buchführung, sondern gleichzeitig auch Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung sind, und wirkt sich auch auf die Aufgabenerledigung durch einen Dritten aus. In den Fällen, in denen wegen der Einhaltung der Trennung zwischen der Buchung der Geschäftsvorfälle und dem Zahlungsverkehr, die Gesamtverantwortung für die Finanzbuchhaltung in eine Verantwortung für die „Buchführung“ und eine Verantwortung für die „Zahlungsabwicklung“ aufgeteilt wird, unterliegen aus Sicherheitsgesichtspunkten der Verantwortliche für den Bereich der Zahlungsabwicklung und sein Stellvertreter ebenfalls dem Verwandtschaftsverbot.

In den Fällen der Übertragung der Finanzbuchhaltung auf Dritte sind im Sinne des Verwandtschaftsverbotes auch die Aufsichtsfunktionen über die Finanzbuchhaltung wahrzunehmen. Es ist auch zu beachten, dass das Verwandtschaftsverbot nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch auf diejenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Das Verbot soll auch bei der Beauftragung Dritter mögliche Interessenkonflikte bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen.

#### **5. Die Berücksichtigung des Datenschutzes**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift ermöglicht es der Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen zu lassen. Der Dritte, der die gemeindliche Aufgabe regelmäßig im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages übernimmt, muss im Rahmen seiner Verantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe auch den Erfordernissen des Datenschutzes in vollem Umfang gerecht werden.

Mit Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung wird der Dritte von der Gemeinde, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut. Er hat dabei insbesondere die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Datenverarbeitung zu beachten, denn er erledigt Gemeindeverwaltungsaufgaben, die regelmäßig auch eine datenschutzrechtliche Relevanz haben (vgl. § 2 und 11 DSGVO).



Durch die Gemeinde muss daher eine datenschutzkonforme Aufgabenerledigung durch den Dritten gewährleistet werden. Die Gemeinde bleibt deshalb als Auftraggeber auch für die ordnungsgemäße Verarbeitung gemeindlicher Daten und die Einhaltung der Vorschriften über den Datenschutz verantwortlich (vgl. § 11 Absatz 1 DSGVO NRW). Diese Verantwortung beinhaltet, dass die Gemeinde den Dritten unter besonderer Berücksichtigung seiner Eignung für die Gewährleistung der notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen (vgl. § 10 DSGVO NRW) sorgfältig auszuwählen hat.

Der Auftrag ist schriftlich zu erteilen, wobei erforderlichenfalls ergänzende Weisungen zu technischen und organisatorischen Maßnahmen und etwaige Unterauftragsverhältnisse festzulegen sind. Dabei ist im Einzelnen zu klären, welche Sicherheitsvorkehrungen im Sinne der übertragenen Aufgabe zu treffen sind. Die Datenverarbeitung durch Dritte erfordert aber auch eine sachgerechte Kontrolle des Dritten, z. B. das Vorhandensein und Einhalten eines ausreichenden Sicherheitskonzepts (vgl. § 10 DSGVO NRW).

## **6. Die Berücksichtigung von Prüfungsrechten**

### **6.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat in den Fällen, in denen sie ihre Finanzbuchhaltung durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen lässt, auch die Prüfungspflichten und Prüfungsrechte der örtlichen Rechnungsprüfung sowie des Rechnungsprüfungsausschusses im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ausreichend zu berücksichtigen. Sie hat entsprechend den Erfordernissen die notwendigen Festlegungen mit dem Dritten zu vereinbaren, um die Umsetzung von Prüfungspflichten und Prüfungsrechten sicherzustellen. Bei einer Übertragung von Aufgaben auf einen Dritten bleibt die Gesamtverantwortung bei der Gemeinde bestehen.

Geeignete Maßnahmen sind von der Gemeinde auch dann zu veranlassen, wenn die Gemeinde für Dritte die Aufgaben der Finanzbuchhaltung erledigt, z. B. für ihre organisatorisch selbstständigen Sondervermögen oder für die in ihrer Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. §§ 97 und 98 GO NRW). In solchen Fällen erstreckt sich die Prüfung regelmäßig auf die ordnungsgemäße Erledigung der übertragenen Aufgaben im Rahmen der getroffenen Vereinbarung sowie auf Vorkehrungen zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung. Wie bei einer Übertragung von Aufgaben der Gemeinde auf einen Dritten verbleibt in diesen Fällen die Gesamtverantwortung jedoch beim Auftraggeber der Gemeinde.

### **6.2 Die Einbeziehung in die Abschlussprüfung**

In die gemeindliche Abschlussprüfung ist auch die Prüfung der Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung in dem Maße einzubeziehen, dass die Dienstleistungen, die der Dritte für die Gemeinde erbringt, auch vom Abschlussprüfer beurteilt werden können. Die Durchführung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung durch Dritte wirkt sich regelmäßig auf den Ablauf der gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus und kann daher einen wesentlichen Einfluss auf den gemeindlichen Jahresabschluss haben. Der Abschlussprüfer muss daher über sachgerechte Informationen über die Beauftragung Dritter, deren Aufgaben und Pflichten sowie über das vereinbarte Zusammenwirken zwischen dem Dritten und der Gemeinde verfügen (vgl. Beispiel 25).

#### **BEISPIEL:**

##### **Der Prüfbedarf bei Dienstleistungen Dritter**

Die Gehaltsabrechnung für die gemeindlichen Beschäftigten lässt die Gemeinde durch einen Dritten ausführen. Für die Übermittlung der dafür notwendigen Informationen sind besondere Überprüfungen von der Gemeinde vorgesehen. Die nach der Verarbeitung bei der Gemeinde eingehenden Abrech-

nungsdaten werden mit den Daten verglichen, die an den Dritten übermittelt wurden. Zusätzlich erfolgt durch einen Beschäftigten der Gemeinde die Prüfung auf rechnerische und sachliche Richtigkeit. Für die gemeindliche Abschlussprüfung wird von dem Dritten ein Bericht darüber verlangt, welche Kontrollen und in welchem Umfang er bei der Verarbeitung und Speicherung der gemeindlichen Daten vornimmt bzw. im Haushaltsjahr durchgeführt hat.

*Beispiel 25 „Der Prüfbedarf bei Dienstleistungen Dritter“*

Die Art und Weise der prüfungsrelevanten Tätigkeiten des Abschlussprüfers im Rahmen der durchzuführenden Abschlussprüfung hängen deshalb auch davon ab, welche Kontrollen, Prüfungen und Beurteilungen beim gemeindlichen Jahresabschluss aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde relevant und erforderlich sein werden. Nicht nur der Abschlussprüfer, sondern auch die Gemeinde als Auftraggeber benötigt ausreichende Informationen über die Richtigkeit der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und deren Ergebnisse für die gemeindliche Haushaltswirtschaft

Der Abschlussprüfer kann dazu ggf. auch einen anderen Prüfer einschalten bzw. um Auskünfte bitten. Der Auskunftspflichtige kann dabei z. B. ein betrieblicher Abschlussprüfer sein, wenn die Dienstleistungen für die Gemeinde von einem ihrer Betriebe erbracht werden. Der gemeindliche Abschlussprüfer muss ggf. aber auch selbst Prüfungshandlungen bei dem beauftragten Dritten vornehmen, z. B. im Rahmen einer Stichprobe.

## **7. Keine Übertragung der Zwangsvollstreckung**

### **7.1 Keine Übertragung von Vollstreckungsmaßnahmen**

Durch die Vorschrift wird die Vorgabe des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes, dass die Zwangsvollstreckung als hoheitliche Maßnahme von der Übertragung auf (private) Dritte ausgeschlossen ist, ausdrücklich auch gemeinderechtlich verankert. Es wird dadurch aber auch verdeutlicht, dass die örtliche Zwangsvollstreckung kein Bestandteil der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist. Sie steht jedoch haushaltsrechtlich in einem engen bzw. unmittelbaren Zusammenhang mit dem Aufgabenbereich "Zahlungsabwicklung" der Finanzbuchhaltung (vgl. § 30 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW).

Im Rahmen ihrer Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an private Dritte darf die Gemeinde gleichwohl den Dritten unselbstständige Dienste erledigen lassen. Solchen Tätigkeiten dürfen jedoch nicht Vorschriften zur gemeindlichen Zwangsvollstreckung oder unmittelbare Zusammenhänge mit der tatsächlichen Zwangsvollstreckung oder datenschutzrechtliche Bestimmungen entgegenstehen. Es darf daher nicht dazu kommen, dass eine Organisationseinheit oder Personen außerhalb der öffentlichen Verwaltung von der Gemeinde mit Vollstreckungsaufgaben beauftragt wird.

Die Gemeinde muss daher bei einer Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte prüfen, ob sie die gemeindlichen Vollstreckungsmaßnahmen entweder weiterhin selbst vornimmt. Sie kann ggf. auch eine andere Gemeinde oder den Kreis als eine nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz zulässige Stelle mit der Durchführung dieser Aufgabe beauftragen, z. B. im Rahmen der Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG NRW).

### **7.2 Keine Übertragung des Mahnwesens**

Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der gemeindlichen Zwangsvollstreckung besteht z.B. beim Mahnwesen der Gemeinde. Das gemeindliche Mahnwesen beinhaltet Maßnahmen der Gemeinde, die eine Voraussetzung für die gemeindliche Vollstreckung darstellen. Im Rahmen der von der Gemeinde vorgesehenen Vollstreckung soll z. B.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 94 GO NRW**

der Schuldner vor Beginn der Vollstreckung gemahnt und ihm eine Zahlungsfrist von einer Woche eingeräumt werden (vgl. § 6 Absatz 3 i. V. m § 19 VwVG NRW).

Für die Übertragung des Mahnwesens auf Dritte besteht somit keine rechtliche Grundlage. Eine grundsätzliche Privatisierung des gemeindlichen Forderungsmanagements ist daher als nicht zulässig anzusehen. Ebenso sprechen datenschutzrechtliche Gründe gegen eine Übertragung des Mahnwesens auf einen Dritten, auch wegen des Risikos einer unzulässigen Verarbeitung und Nutzung der Daten durch den Dritten (vgl. 20. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht des Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Nordrhein-Westfalen aus dem Jahre 2011).

In diesem Zusammenhang kommt auch dem Ausdruck im Verwaltungsvollstreckungsgesetz „die jeweils für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren bestimmende zentrale Stelle“ eine besondere Bedeutung zu. Diese Festlegung für die gemeindliche Vollstreckungsbehörde dient nicht der Unterordnung des gemeindlichen Mahnwesens unter das Vollstreckungsrecht, sondern soll nur den Zusammenhang zwischen dem Mahnwesen und der Zwangsvollstreckung verstärken. Sie soll die Gemeinde veranlassen, einen „Gesamtüberblick“ über jeden einzelnen Schuldner der Gemeinde anzustreben und soweit notwendig, zu erhalten.

## **8. Keine Übertragung finanzwirksamer Entscheidungen**

Mit der haushaltsrechtlich zugelassenen Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auf Dritte wird der Gemeinde nicht ermöglicht, weitere in ihrer Zuständigkeit liegende finanzwirksame Entscheidungsbefugnisse an Dritte zu übertragen. Dazu gehören auch die Entscheidungsbefugnisse der Gemeinde über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen. Derartige Befugnisse können nur innerhalb der Gemeinde delegiert werden, z. B. durch eine „Satzung über die Stundung, Niederschlagung, Erlass und gerichtliche Geltendmachung von Geldforderungen“.

Die Bedeutung von finanzwirksamen Entscheidungen im Ablauf des haushaltswirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde erfordert, nur den Verantwortlichen in der Gemeinde die Möglichkeit zu geben, sich im Rahmen der örtlichen Vorschriften sachgerechte Vorbehalte für besondere Geschäftsvorfälle einräumen zu können. Der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister wurde daher die Möglichkeit eingeräumt, in sinnvoller und sachgerechter Weise unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, notwendige Vorrechte festzulegen. In der betreffenden Vorschrift wird dafür ausdrücklich festgelegt, dass Festlegungen über die Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister zu treffen sind (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.8 GemHVO NRW).

Die gesetzliche Vorschrift umfasst nur die Grundlage für die Übertragung eines konkreten Geschäftsbereichs der Gemeinde. Sie umfasst nicht die Entscheidungen über haushaltswirtschaftliche Maßnahmen zugunsten oder zulasten der Gemeinde, wie sie eine Entscheidung über eine Stundung, Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde darstellt. Bei solchen Übertragungen an Dritte könnte sich die Gemeinde aus Ihrer wirtschaftlichen Verantwortung ggf. selbst entlassen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte):**

#### **1.1 Die Geschäftsbesorgung in privatrechtlicher Form**

Der Gemeinde steht durch die Vorschrift die Möglichkeit offen, ihre Aufgabe „Finanzbuchhaltung durch Dritte erledigen zu lassen. Die Vorschrift ermöglicht es, die gemeindliche Finanzbuchhaltung durch eine Stelle außer-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 94 GO NRW**

halb der Gemeindeverwaltung auf der Grundlage eines privatrechtlichen Vertrages (Geschäftsbesorgungsvertrages) erledigen zu lassen. Der Begriff „besorgen lassen“ in dieser Vorschrift soll dabei einerseits zum Ausdruck bringen, dass die beauftragte Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung die Geschäfte selbstständig und eigenverantwortlich zu erledigen hat. Andererseits bleibt die Verantwortung der Gemeinde zur Wahrnehmung dieser Aufgaben auch bei einer Übertragung unberührt.

Mit der Vorschrift soll aber auch zum Ausdruck gebracht werden, dass die Gemeinde keine auszuübenden Befugnisse an private Dritte übertragen kann, die Eingriffe in Rechte Dritter ermöglichen. Die gesetzliche Vorschrift umfasst daher nur die Grundlage für die Übertragung eines konkreten Geschäftsbereiches bzw. einer bestimmten Aufgabe der Gemeinde. Sie umfasst nicht die Entscheidungen oder die Zuständigkeiten bei haushaltswirtschaftliche Maßnahmen zugunsten oder zulasten der Gemeinde, denn sonst könnte sich die Gemeinde aus Ihrer haushaltswirtschaftlichen Verantwortung selbst entlassen.

Mit der Erledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung oder Teilen davon sollen auch nur Stellen beauftragt werden, die eine Gewähr für deren ordnungsgemäße Abwicklung bieten und dies wirtschaftlicher und zweckmäßiger erledigt werden kann. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung darf dadurch nicht beeinträchtigt werden. Entscheidet sich die Gemeinde für die privatrechtliche Form nach dieser Vorschrift, kommt in der Regel der Abschluss eines Geschäftsbesorgungsvertrages in Betracht, dem eine sorgfältige Auswahl des Geschäftspartners der Gemeinde vorausgehen sollte.

In den Fällen, in denen sich die Gemeinde aber nur der technischen Einrichtungen einer anderen Stelle bedient, stellt diese keine Besorgung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung im Sinne dieser Vorschrift dar. Die Besorgung der Finanzbuchhaltung nach dieser Vorschrift ist aber auch dann nicht mehr gegeben, wenn wegen der Weisungsvorbehalte der Gemeinde der anderen Stelle kein eigener Gestaltungsraum mehr bei der Erledigung ihrer Aufgaben verbleibt.

## **1.2 Die Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung**

Die Rechte und Pflichten der Gemeinde als Aufgabenträgerin für die Durchführung der Finanzbuchhaltung bleiben bei einer Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an Dritte grundsätzlich unberührt. Die Gemeinde ist daher auch bei einer solchen Aufgabenerledigung weiterhin für die ordnungsgemäße Durchführung dieser Aufgabe verantwortlich. Sie muss sich in ihrem Verhältnis zu den Bürgerinnen und Bürgern das Handeln der beauftragten Stelle als ihr eigenes Handeln anrechnen lassen.

Aus der Funktion der Finanzbuchhaltung ergibt sich, dass die ordnungsgemäße Erledigung nur angenommen werden kann, wenn die Funktion der Finanzbuchhaltung auch bei der Übertragung auf Dritte in vollem Umfang erhalten bleibt. Der Dritte als beauftragte Stelle muss die Geschäftsabwicklung für die Gemeinde so vornehmen, dass weiterhin die Haushaltsplanung und Haushaltsausführung durch die Gemeinde möglich ist und der vorgeschriebene Jahresabschluss und der Gesamtabchluss nicht beeinträchtigt werden. Die beauftragte Stelle muss die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Sicherheitsstandards gewährleisten (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Für eine von der Gemeinde beauftragte Stelle besteht nur dann eine rechtliche Verpflichtung zur Beachtung und Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften, wenn die Gemeinde dieses im Rahmen der Übertragung ausdrücklich vereinbart. Die Gemeinde muss daher im abzuschließenden Geschäftsbesorgungsvertrag nicht nur sicherstellen, dass die beauftragte Stelle die einschlägigen für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Bestimmungen einhält. Sie muss gewährleisten, dass die übernehmende Stelle die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sachgerecht erledigt. Diese Erfordernisse bedingen, dass sich die Gemeinde umfassende Weisungs- und Kontrollrechte vorbehalten und auch eine ausreichende laufende Überwachung der dem Dritten übertragenen Aufgabenerledigung sicherstellen muss.

Die Gemeinde sollte deshalb sollte einerseits einen Aufgabenkatalog zum Gegenstand der abzuschließenden Vereinbarung machen und andererseits die Melde- und Nachweispflichten der beauftragten Stelle konkret bestimmen. Zu einem solchen konkreten Aufgabenkatalog gehören u. a. Abstimmungs- und Abrechnungstermine, insbesondere wegen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, die Nachweisführung des Dritten, Datenschutz- und Haftungsregelungen sowie sonstige Befugnisse des Dritten, die zur Aufgabenerledigung notwendig sind. Dazu gehören auch Vorgaben für die Übergabe gemeindlicher Geschäftsunterlagen an den beauftragten Dritten. z. B. dass gemeindliche Geschäftsunterlagen vor der Angabe zu registrieren sind.

### **1.3 Die Durchführung von Prüfungen**

Ein Dritter, der Aufgaben der Finanzbuchhaltung für die Gemeinde erledigt, muss im Rahmen der übertragenen Aufgaben hinnehmen, dass bei ihm auch Prüfungen nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften durchgeführt werden, z. B. durch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde und durch die Gemeindeprüfungsanstalt als überörtliche Prüfung. Er muss daher die übertragenen Geschäfte so führen, dass bei ihm eine Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften möglich ist.

Der Dritte hat die aus seiner Aufgabenerledigung für die Gemeinde vorhandenen Unterlagen vorzulegen und den Prüfern ein Betreten der Räume im notwendigen Umfang zu gestatten. Zu solchen Prüfungen kann auch eine Anwenderprüfung der beim Dritten verwendeten Programme gehören, damit das von der Gemeinde zu erzielende Ergebnis bei der Abwicklung von Geschäftsvorfällen auch durch den Dritten erreicht wird.

### **1.4 Die Aufbewahrungspflichten**

Die Gemeinde hat im Rahmen der vertraglichen Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an einen Dritten auch sicherzustellen, dass die Bestimmungen über die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen eingehalten werden (vgl. § 58 GemHVO NRW). Insbesondere bei einer DV-Buchführung ist der Dokumentationsumfang bereits vor der Übertragung der Geschäftsbesorgung durch den Dritten festzulegen. In den Bestimmungen sollten sowohl der Ort und die Zeitdauer der Aufbewahrung der örtlichen Geschäftsunterlagen als auch die Zugangsberechtigungen und Einsichtsrechte geregelt sein. Zu den notwendigen Regelungstatbeständen gehören auch Zutrittsrechte Dritter, z. B. im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Gemeinde.

## **2. Zu Satz 2 (Keine Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung):**

### **2.1 Die Pflicht zur örtlichen Erledigung**

Die Übertragung der Finanzbuchhaltung durch die Gemeinde auf private Dritte darf nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz nicht gleichzeitig die Befugnis zum Eingriff in Rechte Dritter enthalten. Die Beitreibung von Geldforderungen der Gemeinde ist eine Aufgabe der gesetzlich bestimmten Vollstreckungsbehörden (vgl. §§ 1 und 2 VwVG NRW). Die Gemeinde soll dazu in ihrer Verwaltung eine zentrale Stelle als Vollstreckungsbehörde bestimmen, die für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren zuständig ist, z. B. die gemeindliche Finanzbuchhaltung (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW). Sie muss das gemeindliche Mahnwesen selbst erledigen, denn eine grundsätzliche Privatisierung des gemeindlichen Forderungsmanagements ist vollstreckungsrechtlich nicht als zulässig anzusehen.

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung ist insgesamt als die für das Mahnverfahren und Vollstreckungsverfahren zentrale Stelle innerhalb der Gemeindeverwaltung anzusehen und kann die Aufgaben einer Vollstreckungsbehörde erfüllen. Es muss dabei durch eine örtliche Bestimmung gewährleistet werden, dass die aufgabenbezogene Trennung von Geschäftsbuchführung und Zahlungsabwicklung nicht zu „zwei Vollstreckungsbehörden“ führt. Eine

ggf. „getrennte“ Erledigung von Mahnverfahren und Vollstreckungsaufgaben innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung steht dieser Zuordnung nicht entgegen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.9 GemHVO NRW). Die örtlich festgelegten Zuständigkeiten müssen vielmehr sicherstellen, dass die Umsetzung der Vorgaben des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes gewährleistet werden kann.

## **2.2 Der Ausschluss der Übertragung**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird die Vorgabe des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes, dass die Zwangsvollstreckung als hoheitliche Maßnahme von der Übertragung auf (private) Dritte ausgeschlossen ist, ausdrücklich auch gemeinderechtlich verankert. Dadurch wird besonders hervorgehoben, dass gemeinderechtlich die Zwangsvollstreckung durch die Gemeinde kein Bestandteil der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist. Die Gemeinde darf gleichwohl im Rahmen ihrer Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an private Dritte unselbstständige Dienste erledigen lassen.

Den an Dritte übertragenen Tätigkeiten dürfen jedoch nicht die Vorschriften zur gemeindlichen Zwangsvollstreckung oder andere unmittelbare Zusammenhänge mit der Zwangsvollstreckung oder die datenschutzrechtlichen Bestimmungen entgegenstehen. Das gemeindliche Mahnwesen beinhaltet z. B. die Maßnahmen der Gemeinde, die eine Voraussetzung für die gemeindliche Vollstreckung darstellen. Im Rahmen der von der Gemeinde vorgesehenen Vollstreckung soll z.B. der Schuldner vor Beginn der Vollstreckung gemahnt und ihm eine Zahlungsfrist von einer Woche eingeräumt werden (vgl. § 6 Absatz 3 i. V. m. § 19 VwVG NRW).

Für die Übertragung des Mahnwesens auf Dritte besteht somit keine rechtliche Grundlage. Eine grundsätzliche Privatisierung des gemeindlichen Forderungsmanagements ist daher als nicht zulässig anzusehen. Ebenso sprechen datenschutzrechtliche Gründe gegen eine Übertragung des Mahnwesens auf einen Dritten, auch wegen des Risikos einer unzulässigen Verarbeitung und Nutzung der Daten durch den Dritten (vgl. 20. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht des Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Nordrhein-Westfalen aus dem Jahre 2011).

Die Übertragung des Mahnwesens auf einen Dritten ist ebenfalls ausgeschlossen, denn das gemeindliche Mahnwesen beinhaltet Maßnahmen der Gemeinde, die eine Voraussetzung für die gemeindliche Vollstreckung darstellen. Im Rahmen der von der Gemeinde vorgesehenen Vollstreckung soll z. B. der Schuldner vor Beginn der Vollstreckung gemahnt und ihm eine Zahlungsfrist von einer Woche eingeräumt werden (vgl. § 6 Absatz 3 i. V. m. § 19 VwVG NRW). Ebenso sprechen datenschutzrechtliche Gründe gegen eine Übertragung des Mahnwesens auf einen Dritten, auch wegen des Risikos einer unzulässigen Verarbeitung und Nutzung der Daten durch den Dritten (vgl. 20. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht des Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Nordrhein-Westfalen aus dem Jahre 2011).

Die Gemeinde muss daher bei einer Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte prüfen, ob sie die Vollstreckungsmaßnahmen entweder weiterhin selbst vornimmt oder durch eine andere Gemeinde oder den Kreis, als nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz zulässige Stellen, erledigen lässt, z.B. im Rahmen der Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG). Im Einzelfall kann von der Gemeinde ggf. aber das Instrument des Verwaltungsgehilfen genutzt werden, wenn es aus Sicht der Gemeinde sinnvoll und sachgerecht ist, z. B. im Rahmen einer Auftragsdatenverarbeitung sich die Aufgabe auf die Durchführung der Datenverarbeitung erstreckt.

Dem Dritten darf in solchen Fällen nicht die Entscheidungsbefugnis über die Daten übertragen werden, vielmehr muss er bei der Verarbeitung der Daten unselbstständig tätig und den Weisungen der Gemeinde unterworfen sein. Der Dritte muss dahingehend gebunden sein, dass er nach den Vorgaben der Gemeinde die Daten erhebt und verarbeitet und daher nur Hilfs- oder Unterstützungsfunktionen für die Gemeinde ausübt. Der Dritte darf daher keine eigenständigen Entscheidungen mit den Schuldnern der Gemeinde treffen, denn dann würde die Gren-

ze einer zulässigen Aufgabenübertragung durch die Gemeinde überschritten. Die örtliche Entscheidung ist daher immer auf der Grundlage des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes und nicht auf der Grundlage des gemeindlichen Haushaltsrechts zu beurteilen. Außerdem darf die Gemeinde sich durch ihre örtlichen Entscheidungen nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für diese Aufgaben selbst entlassen.

### **2.3 Die Auswirkungen des Verbots**

Das Verbot der Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung an einen Dritten bewirkt im Übrigen, dass sich in den Fällen, in denen ein Dritter als nicht öffentliche Stelle die organisatorische und technische Abwicklung im Rahmen einer Datenverarbeitung übernimmt, es sich um eine Aufgabe einer Datenverarbeitung im Auftrag handelt (vgl. § 11 DSGVO NRW). Die inhaltliche Verantwortung für die Aufgabenerfüllung verbleibt dabei bei der Gemeinde als Auftraggeber. Von der Gemeinde ist dazu zu beachten, dass in diesem Auftragsverhältnis das Steuergeheimnis gewahrt bleiben muss (vgl. § 30 AO und § 12 Absatz 1 Nummer 1c KAG NRW).

Die Einhaltung des Steuergeheimnisses ist gefährdet, wenn Steuerdaten der Gemeinde von privaten Dritten verarbeitet werden dürften, auch wenn Datensicherungsmaßnahmen erfolgt sind. Es muss ausgeschlossen sein, dass dem Dritten ggf. Daten bekannt und von ihm weiterverarbeitet werden, die dem Steuergeheimnis unterliegen. Nur auf die Benennung der Art und des Grundes einer Forderung zu verzichten, reicht allein nicht aus, denn zahlungspflichtige Schuldner hinterfragen gemeindliche Forderungen, wenn ihnen keine Einzelheiten zu der Forderungsart und dem Inhalt bzw. des Grundes und/oder der Höhe der Zahlungspflicht mitgeteilt werden. Außerdem besteht weder im KAG noch in der AO eine gesetzliche Regelung zur Datenverarbeitung durch Dritte im Auftrag der Gemeinde.

### **2.4 Der Einsatz von Verwaltungshelfern**

Im Zusammenhang mit den Aufgaben gemeindlicher Vollstreckungsbehörden ist deren Unterstützung durch private Verwaltungshelfer nur in engen Grenzen möglich. Die Aufgaben der Verwaltungshelfer dürfen keine Maßnahmen der Zwangsvollstreckung sein oder sich als derartige Maßnahmen erweisen. Bei einem möglichen Einsatz muss jede Gemeinde zuvor in eigener Verantwortung und in jedem Einzelfall gesondert prüfen, ob die Voraussetzungen für die Einschaltung eines Dritten als Verwaltungshelfer gegeben sind.

Die Gemeinde muss auch bei der Vollstreckung von eigenen Forderungen, die nicht dem gesetzlichen Steuergeheimnis oder dem Sozialdatengeheimnis unterliegen, sicherstellen, dass vorgesehene an Verwaltungshelfer zu übertragende Aufgaben nicht dem „Kernbereich der originären staatlichen Aufgaben“ zuzuordnen sind, wenn bei diesen Aufgaben ein Zusammenhang mit dem Forderungseinzug bestehen könnte. Derartige Aufgaben dürfen weder ganz noch zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgt werden.

Dem Datenschutz unterliegende personenbezogene Daten dürfen nicht an den Verwaltungshelfer weitergegeben werden. In den vertraglichen Vereinbarungen müssen zur Datenverarbeitung durch Verwaltungshelfer ausdrücklich und detailliert die Hilfs- und Unterstützungsleistungen für die Gemeinde als Auftraggeber festgelegt sein. Sie müssen so gefasst sein, dass eine dauerhafte Nutzung, Speicherung oder Vermischung von Schuldnerdaten der Gemeinde mit Daten der Verwaltungshelfer tatsächlich ausgeschlossen ist.

In diesem Zusammenhang ist die Gemeinde grundsätzlich verpflichtet, alle eigenen Möglichkeiten zur Zwangsvollstreckung auszuschöpfen. Sie muss neben der Nutzung sämtlicher zur Verfügung stehender Vollstreckungsmethoden auch organisatorische Maßnahmen in Betracht ziehen, um die Möglichkeiten auszuschöpfen, z. B. den Einsatz von „Universalvollstreckern“ prüfen, die sowohl im Innen- als auch im Außendienst tätig werden können.

**3. Zu Satz 3 (Geschäftsbesorgung in öffentlich-rechtlicher Form):**

In den Fällen, in denen die Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, bleiben die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG) unberührt. Mit diesem Gesetz soll die Erledigung gemeindlicher Aufgaben gesichert werden, wenn eine Gemeinde nicht oder nicht erfolgreich wahrgenommen werden kann. Ein Anlass dafür kann sein, dass eine Aufgabe die Leistungskraft einer Gemeinde übersteigt oder dass Sachzwänge bestehen, die zu Interesse an einer gemeinsamen Erledigung der Aufgabe zusammen mit einer anderen Gemeinde führen.

Das Gesetz hält unterschiedliche Formen für die gemeindliche Zusammenarbeit bereit. Es können z. B. die Gemeinden die Aufgaben, zu deren Erfüllung sie berechtigt oder verpflichtet sind, nach den Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit auch gemeinsam wahrnehmen. Diese Möglichkeit besteht jedoch nicht, wenn durch ein Gesetz eine besondere Rechtsform für die Zusammenarbeit vorgeschrieben oder die gemeinsame Wahrnehmung einer Aufgabe ausgeschlossen ist.

In solchen Fällen können zur gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben ggf. auch Arbeitsgemeinschaften begründet, Zweckverbände und gemeinsame Kommunalunternehmen gebildet sowie öffentlich-rechtliche Vereinbarungen für besondere Fälle geschlossen werden. Die Befugnis zur gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben die Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts zu benutzen bleibt dabei unberührt.

Die Verpflichtung eines Dritten, die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu erledigen, darf nicht dazu führen, dass auch das Recht und die Pflicht zur Erfüllung der Aufgaben vollständig an ihn übergehen. Von der Gemeinde muss bei der Beauftragung Dritter daher sichergestellt werden, dass bei der Wahrnehmung einer gemeindlichen Aufgabe (Geschäftsbesorgung), die Rechte und Pflichten der Gemeinde als Träger der Aufgabe unberührt bleiben (vgl. § 23 Absatz 2 Satz 2 GkG NRW).

XXXXXXXXXXXXXXXX



**§ 95**  
**Jahresabschluss**

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

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 95:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Jahresabschlussvorschriften**

**1.1 Die Zwecke des Jahresabschlusses**

Aus dem Recht des Rates der Gemeinde, die Rahmenbedingungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch eine jährliche Haushaltssatzung festzulegen, ergibt sich nach Ablauf des Haushaltsjahres die Notwendigkeit einer Haushaltsabrechnung durch einen Jahresabschluss und eine entsprechende Unterrichtungspflicht des Bürgermeisters gegenüber dem Rat der Gemeinde (vgl. § 41 GO NRW). Der Jahresabschluss soll dabei die Realität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach bestimmten Regeln zum Abschlussstichtag glaubwürdig abbilden. Er stellt keinen Jahresbericht der Gemeindeverwaltung über ihre Aufgabenerledigung im Haushaltsjahr dar, auch wenn dem Bürgermeister eine grundsätzliche „Berichtspflicht“ gegenüber dem Rat obliegt.

Der Jahresabschluss dient zudem der Kommunikation mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, denn er soll sachgerechte Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde bereitstellen, die für die Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Er liefert daher z. B. Informationen über Vermögen, Schulden, über Erträge und Aufwendungen sowie über die Zahlungen und die Liquidität der Gemeinde. Der Abschluss muss in vollständiger Form aufgestellt werden, denn durch ihn kann ein Nachweis über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr geführt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Dem Bürgermeister als Verantwortlichen für die Gemeindeverwaltung obliegt die besondere Pflicht, nach dem Ende seines auf das Haushaltsjahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, über die Art und Weise sowie die Ergebnisse der tatsächlichen Ausführung im Haushaltsjahr gegenüber dem Rat sachgerecht Rechenschaft in Form des gemeindlichen Jahresabschlusses abzulegen. Seine Nachweispflichten hat der Bürgermeister gegenüber dem Rat zu erfüllen. Sie erstrecken sich auf die gesamte Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr (vgl. Abbildung 209).

<b>DER NACHWEIS ÜBER DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
-	Nachweis über die Ausführung seines Auftrages, die für das Haushaltsjahr geplante Haushaltswirtschaft umzusetzen.
-	Nachweis über das Jahresergebnis, das aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung tatsächlich erreicht worden ist.
-	Nachweis über die Erreichung der für das Haushaltsjahr gesetzten Ziele mithilfe der Messung der Zielerreichung durch Leistungskennzahlen.
-	Nachweis der Auswirkungen der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde.
-	Bestätigung des aufgestellten Entwurfs des Jahresabschlusses, dass dieser Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.
-	Aufstellung eines Lageberichts, in dem die Ergebnisse des Jahresabschlusses und die entstandene wirtschaftliche Lage der Gemeinde unter Berücksichtigung der Aufgabenerfüllung beurteilt und die Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde eingeschätzt werden.
-	Örtlich bedingte Buchungsschritte.

*Abbildung 292 „Die Nachweispflichten des Bürgermeisters“*

Der gemeindliche Jahresabschluss ist bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) aufzustellen. Er baut auf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr auf, deren Ergebnisse, bezogen auf den Abschlussstichtag, in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie in der Bilanz nachgewiesen bzw. dargestellt werden müssen (vgl. §§ 38, 39 und 41 GemHVO NRW). Mit diesen drei Bestandteilen soll der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln.

Die dafür notwendige Ergebnisdarstellung muss zutreffend sowie möglichst objektiv und willkürfrei sein. Es soll dabei einerseits keine „Informationsüberflutung“ für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen. Andererseits darf das Weglassen von Informationen nicht zu falschen Schlüssen und Entscheidungen der Adressaten führen. Bei der Rechnungslegung im Rahmen des Jahresabschlusses müssen alle dafür bestimmten Ziele und Zwecke sowie die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften beachtet werden.

Von der Gemeinde sind die Haushaltsgrundsätze zu beachten, z. B. das Vollständigkeitsgebot. Dieses Gebot bedingt für die gemeindliche Bilanz, dass darin sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde sowie die Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen sind. Für die Ergebnisrechnung der Gemeinde folgt daraus,

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 95 GO NRW**

dass diese die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde zu enthalten hat, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Finanzrechnung der Gemeinde muss alle Zahlungsströme der Gemeinde aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr nachweisen, die kassenmäßig als Einzahlungen eingegangen oder als Auszahlungen geleistet worden sind. Durch den Jahresabschluss der Gemeinde kann dann eine zutreffende Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr und die Ausführung des Haushaltsplans erreicht werden.

Die Verantwortlichen in der Gemeinde müssen aber auch die Informationen, die der gemeindliche Jahresabschluss über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und das Vermögen und die Schulden der Gemeinde bietet, tatsächlich zur Kenntnis nehmen und bezogen auf ihre Arbeit und Verantwortung beurteilen. Die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Kämmerer, die Bestätigung durch den Bürgermeister und die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat haben daher keinen Selbstzweck. Die Verantwortlichen können dadurch gleichzeitig überprüfen, ob die Steuerung der Gemeinde sachgerecht ausgestaltet und ausreichend auf die Ziele und Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie deren Sicherung ausgerichtet ist.

Die näheren Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde ergeben sich aus dem gesamten System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Sie bilden auch die Grundlage, um zusammen mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe einen Gesamtabschluss zu erreichen. Der Jahresabschluss ist deswegen dominant gegenüber dem gemeindlichen Gesamtabschluss, weil er durch die haushaltsrechtlich bestimmte Verpflichtung der Gemeinde den „Ausgleich (auch) in der Rechnung“ zu erreichen, in das gemeindliche Haushaltsausgleichssystem integriert worden ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Der jährliche Abschlussstichtag (31. Dezember), der für den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss gilt, stellt hinsichtlich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft keinen willkürlichen Schnitt durch das Verwaltungshandeln bzw. die Geschäftstätigkeit der Gemeinde im zeitlichen Ablauf dar. Das Erzielen von Erträgen und das Entstehen von Aufwendungen sowie der Eingang und die Leistung von Zahlungen durch die Gemeinde unmittelbar vor und nach dem Abschlussstichtag stehen dem festgelegten „Abrechnungstermin“ nicht entgegen.

### **1.2 Die Aufgaben des Jahresabschlusses**

#### **1.2.1 Die Informationsvermittlung**

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft soll mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht werden, sich ein Bild über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und deren weitere wirtschaftliche Entwicklung zu machen. Diese Zielsetzungen werden von einer Vielzahl darauf ausgerichteter haushaltsrechtlicher Vorschriften unterstützt. Der Jahresabschluss hat daher nicht nur eine Rechnungslegungsfunktion, sondern auch eine Belegfunktion, denn die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr muss nach den Vorgaben des Rates ausgeführt werden.

Der Rahmen ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzt worden, während für die einzelnen Vorhaben und Maßnahmen die notwendigen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind. Von der Gemeinde müssen diese Vorgaben bei der Aufstellung, Beurteilung und Bewertung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Sie hat unter Beachtung der Vorgaben ihren Jahresabschluss so aufzubauen und auszugestalten, dass er eine Beurteilung der Ergebnisse aus der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglicht. Die Aufgaben der jahresbezogenen Ergebnisermittlung und die Darstellung der wirtschaftlichen Lage durch den gemeindlichen Jahresabschluss stehen dabei gleichrangig nebeneinander.

Die Gemeinde muss erreichen, dass der gemeindliche Jahresabschluss mit seinen Bestandteilen und Anlagen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage

der Gemeinde vermittelt. Daran müssen zwei Organe der Gemeinde mitwirken. Der Bürgermeister hat den durch den Kämmerer verwaltungsmäßig aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen und der Rat hat den Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Sie haben damit zu verantworten, dass das ermittelte Jahresergebnis zutreffend ist und der Jahresabschluss ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt. Die tatsächliche Darstellung und Ausgestaltung ist dabei insbesondere von den Gegebenheiten der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr abhängig.

### 1.2.2 Die Qualitätserfordernisse

Die Aufgaben und haushaltsrechtlichen Vorgaben für den gemeindlichen Jahresabschluss erfordern, dass die Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss qualitative Aussagen über das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie über die daraus zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres bestehende wirtschaftliche Lage ermöglichen. Die Qualität des Jahresabschlusses kann jedoch nicht allein aus den dafür geltenden haushaltsrechtlichen Vorgaben abgeleitet werden. Die Grundlagen für die Qualität liegen vielmehr in den Händen der Gemeinde, die in der eigenverantwortlichen Gestaltung ihre örtlichen haushaltswirtschaftlichen Ursachen und Wirkungen zu berücksichtigen hat.

Vor allem das eigenständige haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr hat eine erhebliche Relevanz für den jährlichen Abschluss. Eine örtlich gefundene Strategie beinhaltet dabei wegen der Ausübung von Bilanzpolitik immer einen Begründungszwang für die Gemeinde. Die Qualitätserfordernisse, die für den gemeindlichen Jahresabschluss durch haushaltsrechtliche Rahmenbedingungen gesetzt werden, sollen die Gemeinde in ihrem wirtschaftlichen Handeln, aber auch bei der Darstellung der Ergebnisse im Jahresabschluss im Sinne der Sache positiv beeinflussen. Die Qualität der Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss hängt dabei von verschiedenen Faktoren ab (vgl. Abbildung 210).

<b>DIE SICHERUNG DER INFORMATIONSQUALITÄT</b>	
-	Zugang: Die Informationen sind leicht verfügbar und zugänglich.
-	Richtigkeit: Die Informationen stehen vollständig und richtig zur Verfügung.
-	Aktualität: Die Informationen werden zeitnah verfügbar gemacht.
-	Schutz: Der Zugang zu den Informationen kann beschränkt sein.
-	Zeitraum: Die Informationen sind in einem ausreichenden Zeitraum verfügbar.
-	Prüfbarkeit: Die Herkunft der Informationen ist nachvollziehbar.
-	Verantwortlichkeit: Die Bereitstellung der Informationen ist belegbar.

*Abbildung 210 „Die Sicherung der Informationsqualität“*

Die gemeindlichen Zielsetzungen lassen sich durch Indikatoren erfassen und messen, damit Informationsentwicklungen, auch in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde, die Qualität des Jahresabschlusses steigern und möglichst zu einer für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besser verständlichen Aussagefähigkeit führen. Es kann dabei z. B. auch zu einer Abwägung bei der Anwendung des Vorsichtsprinzips und des Wertauf-

hellungsprinzips kommen, wenn aus „Zeitgründen“ zu entscheiden ist, in welcher Art und Weise nach dem Abschlussstichtag gewonnene Erkenntnisse in die Aufstellung des Jahresabschlusses einbezogen werden sollen.

Sehr gewichtig für die Informationen und ihre Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss ist das „Vertrauensverhältnis“, das zwischen der Gemeindeverwaltung und den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestehen muss. Die gegenseitige Anerkennung und der Austausch von Informationen dieser Betroffenen erfordern insbesondere eine Verlässlichkeit von der Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses. Es wird erwartet, dass die Geschäftsvorfälle und Sachverhalte nach ihrer wirtschaftlichen Beurteilung dargestellt und unverfälscht wiedergegeben werden, damit der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt. Die von der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss zu gebenden Informationen müssen zudem vollständig sein und dürfen nicht in verkürzter Form angeboten werden.

### **1.2.3 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann insbesondere ein Bedürfnis für den Rat und die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass der vorgelegte Jahresabschluss sowie die dazu gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine gesonderte Erklärung zur Vollständigkeit zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit der Haushaltsrechnung dahingehend zu beachten, dass grundsätzlich alle im Haushaltsjahr entstandenen Geschäftsvorfälle und Ereignisse im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind. Ein Verzicht oder ein Hinausschieben des Nachweises von Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Zur Sicherung der Vollständigkeit des Jahresabschlusses soll die Gemeinde ggf. die Haushaltsrechnung bis zur Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat fortschreiben. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zum Jahresabschluss gegenüber dem Rat und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es dann nicht.

## **1.3 Der Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung**

### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde darzustellen ist. Der gemeindliche Jahresabschluss stellt dabei eine nach formalen und materiellen Kriterien gegliederte Darstellung haushaltswirtschaftlicher Informationen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dar und besteht aus mehreren Teilen und aus Anlagen.

Die Aufstellung des Jahresabschlusses ist eine verwaltungsmäßige Maßnahme und bedeutet, dass als Verantwortliche in der Gemeindeverwaltung der Kämmerer und der Bürgermeister das haushaltswirtschaftliche Jahresergebnis und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde unter Beachtung der für das Haushaltsjahr geltenden haushaltsrechtlichen Bestimmungen und Grundsätze zu ermitteln haben. Sie müssen dem Rat der Gemeinde einen Entwurf des Jahresabschlusses zur Prüfung und Feststellung fristgerecht zuleiten, der nicht nur einen rechnerischen Nachweis über die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darstellt.

Die Pflicht zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses umfasst dabei nicht alle vorhandenen organisatorisch ausgeprägten Geschäftszweige der Gemeinde, sondern bezieht sich wegen der Einordnung der Vorschrift in den 8. Teil der Gemeindeordnung nur auf den Hauptgeschäftszweig „Gemeindeverwaltung“. In dem gemeindli-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 95 GO NRW

chen Jahresabschluss ist daher das Ergebnis der Haushaltswirtschaft nachzuweisen, wie es im Rahmen der aufgabenbezogenen Tätigkeiten der Gemeindeverwaltung als die örtlich verantwortliche Organisationseinheit der Gemeinde entsteht.

Die weiteren Organisationseinheiten der Gemeinde ohne eigene Rechtspersönlichkeit, z. B. die wirtschaftlichen Unternehmen nach § 114 GO NRW oder die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen nach § 107 Absatz 2 GO NRW, sind zwar Betriebe der Rechtsperson „Gemeinde“. Sie sind als organisatorisch selbstständige Einheiten mit einem eigenen Wirtschaftskreis aber nicht in den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung einzu beziehen. Für diese Einheiten sind organisationsbezogen eigenständige Jahresabschlüsse aufzustellen.

Für die Gemeinde bietet sich deshalb im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss eine gesonderte Angabe darüber an, von welchen Geschäftszweigen in Form von organisatorisch selbstständigen gemeindlichen Einheiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit eigenständige Jahresabschlüsse aufgestellt werden. Ein solcher Überblick ist geboten, denn in den haushaltsrechtlichen Vorschriften ist die Gemeinde i. d. R. als Rechtsperson angesprochen. Auch die rechtlich selbstständigen gemeindlichen Betriebe sind informatorisch zu benennen, mit denen im abgelaufenen Haushaltsjahr eine Leistungsbeziehung bestand, die sich auf den Jahresabschluss der Gemeinde auswirkt, z. B. auf die Ergebnisrechnung.

Die Gemeinde muss für jedes Haushaltsjahr einen eigenständigen Jahresabschluss aufstellen. Die Grundlage dafür wird durch die haushaltsrechtliche Vorgabe gebildet, nach der die Gemeinde verpflichtet ist, zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Ihr ist dabei nicht das Recht eingeräumt worden, im Rahmen der Aufstellung zwei oder mehrere Jahresabschlüsse zusammenzufassen. Der Grundsatz der Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft steht einem solchen Ansinnen entgegen, denn die gemeindliche Haushaltssatzung als Grundlage der Haushaltswirtschaft gilt nur für das einzelne Haushaltsjahr in Form des Kalenderjahres (vgl. § 78 Absatz 3 und 4 GO NRW).

### **1.3.2 Die zeitgerechte Aufstellung**

Die Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres ist haushaltsrechtlich dadurch in zeitlicher Hinsicht bestimmt worden, dass der Bürgermeister innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres den bestätigten Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat. Diese Vorgabe verpflichtet die Verantwortlichen in der Gemeindeverwaltung zur zeitgerechten Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Die gesetzliche Frist darf von den Verantwortlichen in der Gemeinde nicht unangemessen hinausgeschoben bzw. verzögert werden. Es besteht dann die Gefahr, dass die durch den Jahresabschluss zu gebenden Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die Vermittlung eines Bildes über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verlieren.

Zur Klärung des Ablaufs der örtlichen Aufstellungsarbeiten sollte daher frühzeitig sachverständig abgewogen und beurteilt werden, welche Daten der Gemeinde wann vorliegen oder erhoben werden können und welche Aspekte bekannt sein müssen. Der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses kann dann zeitnah und fristgerecht aufgestellt werden. Grundsätzlich kann bereits mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses begonnen werden, wenn der Gemeinde noch nicht alle Daten in den notwendigen oder möglichen Untergliederungen vorliegen. Zu Beginn der Aufstellung müssen auch noch nicht alle Aspekte vollständig bekannt sein, die im Jahresabschluss berücksichtigt werden müssen.

Bei der zeitlichen Durchführung der örtlich erforderlichen Aufstellungsarbeiten kommt es nicht nur auf die technische Abwicklung an. Es müssen vielfach sachlich zu begründende Entscheidungen und Bewertungen getroffen

werden, damit der Jahresabschluss eine Aussagekraft erhält und seine Aufgabe, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend zu vermitteln, erfüllen kann. Es muss aber auch eine Verlässlichkeit der zu gebenden Informationen bestehen oder geschaffen werden sowie ein Nutzen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegeben sein. Solche Erfordernisse prägen die Ausgestaltung des zeitlichen Rahmens und die dafür notwendigen Entscheidungsprozesse bei den Verantwortlichen in der Gemeinde.

Die Erweiterung und Vervollständigung sowie die Verbesserung der Geschäftsunterlagen der Gemeinde zur Fertigstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses bleibt dabei ein wichtiges Ziel im festgesetzten Zeitrahmen. Bei festgestellten Lücken muss daher auch eine Eigeninitiative bei der Gemeinde möglich sein und erfolgen, um notwendige Daten oder Unterlagen zu erhalten. Die Gemeinde darf dann nicht in ein allgemeines Abwarten auf ein weiteres Bekanntwerden sachgerechter Informationen eintreten. Eine Verzögerung, auch mit der Hoffnung, weitere Informationen zu erhalten, steht auch in vorübergehender Form nicht mit den Zielen und Zwecken des gemeindlichen Jahresabschlusses und der erforderlichen zeitnahen Datenpräsentation in Einklang.

### **1.3.3 Die wirkungsorientierte Aufbereitung**

Die Gemeinde bietet mit ihrem gemeindlichen Jahresabschluss eine ergebnisorientierte Bestandsaufnahme über ihre Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr. Bei der damit verbundenen Erfassung und Darstellung des wirtschaftlichen Geschehens in der Gemeinde bedarf es gleichzeitig auch einer Betrachtung unter analytischen Gesichtspunkten unter Einbeziehung der örtlichen Aufgabenerfüllung.

Bei einer solchen Betrachtung müssen geeignete Maßstäbe zur Anwendung kommen, die für die Gemeinde mögliche Veränderungen und Entwicklungen erkennen lassen. Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bedarf es daher der Einbeziehung von gemeindlichen Grunddaten, mithilfe derer die eingetretenen haushaltswirtschaftlichen Wirkungen zu bewerten sowie die künftig zu erwartenden Wirkungen einzuschätzen sind. Im Anhang im Jahresabschluss bzw. im beizufügenden Lagebericht muss dazu erkennbar gemacht werden, welche Absichten und Anliegen die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung verfolgt hat oder verfolgen will.

In diesem Zusammenhang kann es für die Gemeinde hilfreich sein, wenn sie auf den haushaltswirtschaftlichen Angaben in den Soll-/Ist-Vergleichen in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung aufbaut und dazu erläutert, welche Schlussfolgerungen sie aufgabenbezogen aus der wirkungsorientierten Aufbereitung für ihre Geschäftspolitik und der stichtagsbezogenen Bestandsaufnahme gezogen hat oder daraus gezogen werden sollen. Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen dabei erkennen können, auf welche Art und Weise sie möglicherweise davon betroffen sein können.

### **1.3.4 Der Abschlussstichtag 31. Dezember**

#### **1.3.4.1 Der Begriff „Abschlussstichtag“**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr zum Abschlussstichtag 31. Dezember einen Jahresabschluss aufzustellen. Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltssatzung ist der Begriff „Haushaltsjahr“ näher bestimmt worden. Unter Berücksichtigung des Jährlichkeitsprinzips wurde festgelegt, dass das Haushaltsjahr das Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Mit dem letzten Tag des Kalenderjahres endet daher auch das gemeindliche Haushaltsjahr.

Der 31. Dezember als letzter Tag eines Kalenderjahres gilt daher nicht nur als Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, er wurde in der haushaltsrechtlichen Vorschrift auch ausdrücklich als Abschlussstichtag bestimmt. Entsprechend dürfen im Rahmen der Pflicht zur Angabe von Vorjahresbeträgen in der gemeindlichen Bilanz diese

Daten nicht unter Angabe des Stichtages 1. Januar (des gleichen Haushaltsjahres) ausgewiesen werden (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW).

Der gemeindliche Abschlussstichtag ist dadurch entscheidend für die ggf. vorzunehmende aktive und passive Rechnungsabgrenzung. Die Gemeinde soll aber auch ihre Erträge und Aufwendungen periodengerecht dem Haushaltsjahr zuordnen, dem die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Sie hat die eingehenden oder zu leistenden Zahlungen aber nur unter Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips zu erfassen.

Der Schluss des gemeindlichen Haushaltsjahres ist außerdem mit dem Schluss des Wirtschaftsjahres vieler Betriebe identisch, weil bei diesen Betrieben das eigene Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist. Diese Übereinstimmung verstärkt für den gemeindlichen Jahresabschluss das Gebot, dass nur der 31. Dezember der zutreffende Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ist.

#### **1.3.4.2 Das Stichtagsprinzip**

Im Rahmen der gesetzlich bestimmten Aufstellung des Jahresabschlusses ist durch die Gemeinde auch das Stichtagsprinzip zu beachten. Es besagt, dass im gemeindlichen Jahresabschluss die Geschäftsvorfälle der Gemeinde und örtlichen Sachverhalte zu berücksichtigen sind, die bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr vorliegen. Durch das Stichtagsprinzip sind daher dem gemeindlichen Jahresabschluss die wirtschaftlichen Verhältnisse zugrunde zu legen, die bei der Gemeinde zum letzten Tag des Haushaltsjahres (31. Dezember) bestehen.

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind ggf. aber auch noch Erkenntnisse über wirtschaftliche Verhältnisse der Gemeinde zu berücksichtigen, die erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden. Bei der Klärung der Frage, welche Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden können, ist das Wertaufhellungsprinzip zu beachten. Die Anwendung dieses Prinzips soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses berücksichtigt werden.

Nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde zum Abschlussstichtag verändern, sind dagegen als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen. Solche Tatbestände sind nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen, denn diese würden das objektiv abzugebende Bild verfälschen. Der Jahresabschluss würde die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zum Abschlussstichtag nicht mehr so zeigen, wie die Verhältnisse objektiv waren.

#### **1.4 Der Grundsatz der Gleichwertigkeit**

Im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben für den gemeindlichen Jahresabschluss ist auch der Grundsatz der Gleichwertigkeit gesetzlich festgeschrieben worden. Er soll sicherstellen, dass von jeder Gemeinde der Jahresabschluss nach einheitlichen Kriterien im festgelegten Ordnungsrahmen aufgestellt wird. Die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse jeder Gemeinde sowie die mögliche Ausübung von Wahlrechten durch die einzelne Gemeinde stehen dabei der Einhaltung des Grundsatzes nicht entgegen. Er stärkt vielmehr für die Adressaten der Haushaltswirtschaft die von der Gemeinde im Jahresabschluss gebotenen Informationen, auch wenn bei den großen und kleinen Gemeinden ein unterschiedlicher Umfang an Informationen verfügbar ist.



**2. Die Schritte zum Jahresabschluss**

Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert eine Vielzahl von technischen Schritten und inhaltlichen Abgrenzungen sowie örtlichen Entscheidungen, damit der gemeindliche Jahresabschluss in einer geeigneten Form aufgestellt werden kann. Das Ziel muss dabei sein, dass der Jahresabschluss seiner Aufgabe gerecht werden kann und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sowie ein Bild über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres vermitteln kann.

Wichtige Schritte zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind daher die Durchführung der Inventur und die Erstellung eines Inventars, die Feststellung der Ergebnisse sowie der Zielerreichung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. §§ 28, 38 und 39 GemHVO NRW). Ein Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung, die Ermittlung zutreffender Wertansätze für die gemeindliche Bilanz sowie eine aktuelle, verständliche und nachvollziehbare Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht der Gemeinde gehören ebenfalls dazu (vgl. §§ 38, 39, 41, 44 und 48 GemHVO NRW).

Der Gesamtabschluss und der Jahresabschluss sind nicht nur bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag aufzustellen. Sie sind auch bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres vom Rat der Gemeinde festzustellen (Jahresabschluss) bzw. zu bestätigen (Gesamtabschluss). Mit dem nachfolgenden Schema sollen die wichtigsten Schritte für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses im Einzelnen aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 211).

<b>DIE SCHRITTE ZUM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>INHALTE DER SCHRITTE</b>
<b>Durchführung der Inventur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens.</li> <li>- Mengen- und wertmäßige Erfassung der Schulden.</li> </ul>
<b>Erstellen eines Inventars</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Vermögensposten.</li> <li>- Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Schuldenposten.</li> </ul>
<b>Erstellen der Ergebnisrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden.</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung.</li> <li>- Überprüfung der Periodenabgrenzung.</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleich.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Erstellen der Finanzrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden.</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung.</li> <li>- Kassenwirksamkeit der Zahlungen.</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleich.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Erstellen der Teilrechnungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Teilergebnisrechnung mit der Ergebnisrechnung.</li> <li>- Abstimmung der Teilfinanzrechnung mit der Finanzrechnung.</li> <li>- Überprüfung der Periodenabgrenzung.</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleiche.</li> <li>- Messung und Darstellung der Zielerreichung.</li> <li>- Darstellung der Leistungskennzahlen.</li> </ul>
<b>Erstellen der Bilanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden.</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung.</li> <li>- Bewertung und Ansatz von Vermögen und Schulden.</li> <li>- Beachtung von Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten.</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE SCHRITTE ZUM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>INHALTE DER SCHRITTE</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktive und passive Rechnungsabgrenzung.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Erstellen des Anhangs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zusammenstellung von Daten und Unterlagen</li> <li>- Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben</li> <li>- Zutreffende Berichterstattung</li> <li>- Erstellen des Forderungsspiegels</li> <li>- Erstellen des Anlagenspiegels</li> <li>- Erstellen des Verbindlichkeitsspiegels</li> </ul>
<b>Erstellen des Lageberichtes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Überblick über die Ergebnisse des Jahresabschlusses.</li> <li>- Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr.</li> <li>- Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung.</li> <li>- Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage.</li> <li>- Chancen und Risiken der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung.</li> </ul>
<b>Zusammenstellung des Jahresabschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ergebnisrechnung</li> <li>- Finanzrechnung</li> <li>- Teilrechnungen</li> <li>- Bilanz –</li> <li>- Anhang mit Forderungsspiegel, Anlagenspiegel und Verbindlichkeitsspiegel;</li> </ul> <p>als weitere Unterlagen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Lagebericht.</li> <li>- Beteiligungsbericht (beizufügen, wenn kein Gesamtanschluss).</li> </ul>

*Abbildung 211 „Die Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss“*

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind aber auch die örtlichen Besonderheiten der Gemeinde zu berücksichtigen. Ggf. bedarf es daher zusätzlicher Erläuterungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, insbesondere dann, wenn auf der Grundlage eines Haushaltssicherungskonzeptes unterschiedliche Konsolidierungsmaßnahmen umgesetzt und die Art und Umfang der Zielerreichung ermittelt werden muss. Diese Erfordernisse beeinflussen die Aufstellung des Jahresabschlusses in fachlicher und zeitlicher Hinsicht. Sie wirken sich auch auf die Aufstellungsarbeiten für den Gesamtabschluss aus.

### **3. Die Unterrichtung des Rates**

Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und seine Feststellung durch den Rat der Gemeinde sind gesetzlich bestimmten Fristen unterworfen worden (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Die in diesem gesetzlichen Rahmen festgelegten Aufstellungsfristen stellen dabei nicht nur eine Grenze für den Abschluss der örtlichen Aufstellungsarbeiten für den gemeindlichen Jahresabschluss dar.

Mit diesen Fristen wird auch bezweckt, dass im Rahmen des jährlich wiederkehrenden Haushaltskreislaufs der Rat der Gemeinde frühzeitig über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr und über die wirtschaftliche Lage sowie über die weitere Entwicklung der Gemeinde informiert wird. Diese Pflicht soll möglichst durch einen aktuellen Jahresabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres erfüllt werden.

Die Bedingungen hat die Gemeinde auch dann zu beachten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die gesetzlichen Fristen überschritten werden müssen. In diesen Fällen obliegt dem Bürgermeister eine

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde über den aktuellen Sachstand und die Gründe für eine verzögerte Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Diese Pflicht entsteht aus der allgemeinen gesetzlichen Vorgabe, dass der Bürgermeister den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten (zeitnah) zu unterrichten hat (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

**4. Die Übersicht über das Aufstellungsverfahren**

**4.1 Die Verfahrensschritte**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften regeln die Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer und die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister. Sie umfassen auch die sich daran anschließende Zuleitung an den Rat der Gemeinde und die Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss sowie die Beschlussfassung bzw. Feststellung durch den Rat bis hin zur öffentlichen Bekanntmachung und dem Verfügbarhalten des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Die Erfüllung dieser gesetzlichen Vorgaben bedarf neben der notwendigen Aufgabenverteilung innerhalb der Gemeindeverwaltung auch einer konkreten Zeitplanung. Bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens ist insbesondere zu beachten, dass die spätestens bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres vom Rat ein geprüfter Jahresabschluss festzustellen ist (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Die dafür notwendigen Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, sollen durch die nachfolgende Übersicht aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 212).

<b>DIE VERFAHRENSSCHRITTE IM AUFSTELLUNGSVERFAHREN</b>	
<b>WICHTIGE SCHRITTE</b>	<b>INHALTLICHE PFLICHTEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses</b>	Aufstellung durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 95 Absatz 3 GO NRW) unter Mitwirkung des Verwaltungsvorstands (vgl. § 70 Absatz 2 GO NRW) – vergleichbar der Haushaltsplanaufstellung nach § 80 GO NRW).
<b>Anzeige eines Fehlbetrages der Ergebnisrechnung</b>	Anzeige bei der Aufsichtsbehörde, wenn kein Fehlbetrag im Ergebnisplan oder der Fehlbetrag höher als geplant ist (§ 75 Absatz 5 GO NRW), zu beachten: Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Absatz 2 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses</b>	Zuleitung an den Rat (§ 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW; sie soll innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen).
<b>Prüfung des Jahresabschlusses</b>	Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 101 Absatz 1 GO NRW). Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor (§ 101 Absatz 4 und 5 GO NRW)?
<b>Beratung und Feststellung des Jahresabschlusses</b>	Beratung und Feststellung durch den Rat (§ 96 Absatz 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).
<b>Anzeige des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen</b>	Anzeige bei der Aufsichtsbehörde der Gemeinde (§ 96 Absatz 2 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE VERFAHRENSSCHRITTE IM AUFSTELLUNGSVERFAHREN</b>	
<b>WICHTIGE SCHRITTE</b>	<b>INHALTLICHE PFLICHTEN</b>
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses</b>	Bekanntmachung und Verfügbarhalten bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses (§ 96 Absatz 2 GO NRW).

*Abbildung 212 „Die Verfahrensschritte im Aufstellungsverfahren“*

Über diese Verfahrensschritte soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses informieren, denn die dargestellte wirtschaftliche Lage und weitere Entwicklung der Gemeinde ist von ihr als Rechtsaufsichtsbehörde über die Gemeinde zu beurteilen. Die Aufsichtsbehörde soll daher feststellen, ob das für den gemeindlichen Jahresabschluss gesetzlich bestimmte Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist. Sie soll ggf. aufgetretene Rechtsverstöße gegenüber der Gemeinde beanstanden.

#### **4.2 Der örtliche Zeitplan**

Die fristgerechte Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister an den Rat kann regelmäßig nur gewährleistet werden, wenn durch die Gemeinde ein Zeitplan als Ablaufplan unter Wahrung der gesetzlichen Fristvorgabe aufgestellt wird. Die Ist-Ergebnisse aus dem wirtschaftlichen Handeln der Gemeindeverwaltung im abgelaufenen Jahr müssen dann unter Beachtung zeitlicher Vorgaben schnellstmöglich ermittelt werden.

Über den örtlichen Zeitplan zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresanschlusses müssen auch alle Betriebe informiert sein, denn deren Leistungsbeziehungen mit der Gemeindeverwaltung und deren „Betriebswert“ wirken sich auf den Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung unmittelbar aus. Nachfolgend werden einige Eckpunkte für den Zeitplan für den gemeindlichen Jahresabschluss aufgezeigt (vgl. Abbildung 213).

<b>DIE ECKPUNKTE FÜR DEN ÖRTLICHEN ZEITPLAN</b>
- Termin für die Abschlussrichtlinie einschließlich Änderungen und Ergänzungen
- Termin für die Durchführung der letzten Zahlungen und Buchungen
- Termin für die Saldenabstimmungen
- Termin für ergänzende Informationen und Berichte, z. B. für den Lagebericht
- Termin für die Vorlage des aufgestellten Jahresabschlusses an den Bürgermeister
- Termin für die Zuleitung an den Rat der Gemeinde
- Termin für die Prüfung des Jahresabschlusses
- Termin für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat
- Termin für die Anzeige an die Aufsicht und die öffentliche Bekanntmachung

DIE ECKPUNKTE FÜR DEN ÖRTLICHEN ZEITPLAN	
-	Termin für die Einsichtnahme in die Jahresabschlussunterlagen

Abbildung 213 „Die Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan“

Für die örtliche Prüfung bei der Gemeinde ist es zulässig, bereits während der Aufstellungsphase des gemeindlichen Gesamtabschlusses eine begleitende Abschlussprüfung einzuleiten. Gleichzeitig sollte aber auch eine laufende Überwachung erfolgen, um die gesetzlich bestimmten Termine einhalten zu können. Dafür bietet sich die Aufstellung eines eigenen Terminplans für den gemeindlichen Gesamtabschluss an, der jährlich, ggf. auch unterjährig, kalendermäßig zu aktualisieren ist.

#### 4.3 Die zeitgerechte Aufstellung

Die Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde nach Ablauf des Haushaltsjahres muss von den Verantwortlichen in der Gemeinde schnellstmöglich eingeleitet werden. Sie darf nicht ohne Grund oder unangemessen verzögert werden. Es besteht die Gefahr, dass die durch den Jahresabschluss zu gebenden Informationen über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die Vermittlung eines Bildes über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sonst wegen der fehlenden Aktualität ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verlieren.

Zur Klärung der örtlichen Sachlage und des Ablaufes der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte deshalb sachverständig abgewogen und beurteilt werden, welche Daten oder Aspekte der Gemeinde wann vorliegen oder bekannt sein müssen. Grundsätzlich gilt die Aufstellung des Jahresabschlusses, dass der Gemeinde für den Start nicht bereits alle benötigten Verwaltungsdaten und betriebliche Daten vorliegen müssen. Es müssen auch noch nicht alle Aspekte der Gemeinde vollständig bekannt sein, damit mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses begonnen werden kann.

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses kommt es auf die Kenntnisse der notwendigen Entscheidungsgrundlagen, den Nutzen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Verlässlichkeit der vorliegenden Informationen an. Das Ziel des ersten Hauptschrittes ist es, den Entwurf des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung fristgerecht und in der bestätigten Fassung (Unterschrift des Bürgermeisters) dem Rat zuzuleiten. Die Gemeinde muss daher die örtlichen Ablaufprozesse konkret klären und festlegen. Nur dann lassen sich Mängel ermitteln und Veränderungen umsetzen.

Die getroffenen Festlegungen sind jedoch nicht als starr anzusehen, sondern müssen auch Veränderungen im Sinne der Ziele zulassen. Die Gemeinde muss daher stetig prüfen, ob z. B. Aufstellungsarbeiten besser vorbereitet oder vorverlagert werden können, die Ablaufprozesse optimiert werden können oder weitere Vereinfachungen möglich sind. Für die örtliche Prüfung ist es z. B. zulässig, bereits während der Aufstellungsphase des gemeindlichen Jahresabschlusses eine begleitende Abschlussprüfung einzuleiten.

Diese Gegebenheiten beeinflussen auch die möglichen Entscheidungsprozesse der Verantwortlichen in der Gemeinde, weil der Jahresabschluss ein Informationsinstrument für die unterschiedlichen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist und dieser Abschluss auch deren Informationsbedürfnissen ausreichend gerecht werden muss. Die Erweiterung und die Vervollständigung sowie die Verbesserung der notwendigen Geschäftsunterlagen der Gemeinde bleiben dabei ein wichtiges Ziel im Zeitablauf der örtlichen Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Bei einer Nichteinhaltung des gesetzlichen Zeitrahmens sollte der Rat darüber sowie über die noch klärungsbedürftigen Sachverhalte unter Angabe einer Frist bis zur Zuleitung informiert werden.

Die Gemeinde darf in solchen Fällen nicht in ein allgemeines Abwarten auf noch mögliche eintreffende Informationen eintreten, z. B. aus ihren Betrieben. Es müssen vielmehr gewichtige Gründe bestehen, die Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung zu verzögern. Ein Abwarten ist daher auch in vorübergehender Form nicht im Sinne der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie der Pflicht zur Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und daher nicht vertretbar. Es ist vielmehr zur zeitnahen Information des Rates der Gemeinde notwendig, die gesetzliche Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss möglichst nicht vollständig auszuschöpfen.

#### **4.4 Besonderheiten bei der Aufstellung**

##### **4.4.1 Die Zustimmung bei Über- und Außerplanmäßigkeit**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 83 GO NRW sieht vor, dass über die Leistung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen der Kämmerer, und wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister entscheidet. Bei erheblichen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen ist die vorherige Zustimmung des Rates einzuholen. Diese Verfahrensvorgaben gelten auch für überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen, die der Gemeinde erst nach Ablauf des Haushaltsjahres im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bekannt werden. In diesen Fällen ist jedoch ein gesondertes Verfahren, dass zusätzlich zum Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses durchzuführen wäre, nicht sachgerecht.

Der Kämmerer, der Bürgermeister und der Rat der Gemeinde sind bereits im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entsprechend ihrer Entscheidungskompetenz verantwortlich tätig, sodass sie dabei den noch dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen zustimmen können. Die Gemeinde sollte daher die beiden gesetzlich bestimmten Verfahren miteinander verknüpfen. Dabei muss für die benannten Verantwortlichen der Gemeinde erkennbar und klar sein, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch eine Entscheidung oder eine Zustimmung zu überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen zu erteilen ist. In den Unterlagen zum gemeindlichen Jahresabschluss müssen deshalb die entsprechenden Informationen in geeigneter Form enthalten sein.

Die Zusammenführung der Verfahren ist wegen der Pflicht des Kämmerers zur Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses, der Pflicht des Bürgermeisters zur Bestätigung dieses Entwurfs und der Pflicht des Rates zur Feststellung des Jahresabschlusses haushaltsrechtlich als geboten anzusehen (vgl. § 95 Absatz 3 und § 96 Absatz 1 GO NRW). Die Zusammenführung der Verfahren ist auch sachgerecht, denn der gemeindliche Jahresabschluss muss ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln. Dazu gehört auch eine zutreffende Periodenabgrenzung.

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses muss daher die Gemeinde sicherstellen, dass im abgelaufenen Haushaltsjahr entstandene Aufwendungen auch diesem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden. Die haushaltsrechtliche Vorgabe über eine „vorherige Zustimmung des Rates“ bei einer Erheblichkeit von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen steht dem nicht entgegen, denn der Rat erteilt seine „vorherige“ Zustimmung durch seinen Beschluss über den Jahresabschluss. Erst dann steht das Jahresergebnis, i.d.R. einschließlich der betreffenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen, förmlich fest.

Die Zusammenführung der haushaltsrechtlich bestimmten Verfahren beschneidet daher keine Entscheidungskompetenzen der Verantwortlichen der Gemeinde. Ihnen bleibt gleichwohl das grundsätzliche Recht, die überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen ggf. auch ablehnen. Sofern eine Ablehnung der wirtschaftlichen Zurechnung von Aufwendungen zum Haushaltsjahr nicht erfolgen soll, muss dieser Sachverhalt mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften in Einklang stehen bzw. zulässig sein.

#### **4.4.2 Die Bildung von Rückstellungen**

Die Gemeinde kann im Rahmen der Inventur zur Aufstellung ihres Jahresabschlusses nähere Kenntnisse darüber gewinnen, dass einige Vermögensgegenstände im Verlauf des abgelaufenen Haushaltsjahres einen Schadenszustand erreicht haben, dem nicht mehr mit den bisher für ausreichend erachteten Unterhaltungsmaßnahmen begegnet werden kann. In solchen Fällen bedarf es einer objektiven fachlichen und sachlichen Beurteilung, ob eine Beseitigungspflicht zum Abschlussstichtag vorlag. Daran schließt sich dann die Beurteilung an, ob die nicht vorgenommene Beseitigung eines Schadens als bisher unterlassene Instandhaltung zu bewerten und eine Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist.

Unter Beachtung des Wertaufhellungsprinzips ist dann von der Gemeinde zu entscheiden, ob und in welchem Umfang für die unterlassene Instandhaltung eine Rückstellung zu bilanzieren ist. Die Beurteilung und Entscheidung kann die Gemeinde auf die fachliche Beurteilung des Zustandes des betroffenen Vermögensgegenstandes und die notwendige Wiederherstellung des nutzbaren Zustandes stützen. Durch die haushaltswirtschaftliche Sichtweise muss dabei die verträgliche Durchführung der notwendigen Maßnahmen mit beurteilt werden. Ein für das betreffende abgelaufene Haushaltsjahr erzielter Jahresüberschuss kann zwar die Entscheidung der Gemeinde erleichtern, die Aufwendungen für die notwendigen Maßnahmen müssen auch dann dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugeordnet werden, wenn ein Jahresfehlbetrag entstanden ist.

Die Wortwahl in der haushaltsrechtlichen Vorschrift „am Abschlussstichtag“ steht der Festlegung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht entgegen. Die Vorgabe ist wörtlich fehlerhaft, denn es soll vielmehr wie bei anderen haushaltsrechtlichen Bestimmungen klargestellt werden, dass in den betreffenden Fällen ein unmittelbarer Bezug zum Abschlussstichtag bzw. zum abgelaufenen Haushaltsjahr gesichert sein muss, um das „Unterlassen“ feststellen zu können.

#### **4.4.3 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften muss die Gemeinde bestimmte Geschäftsvorfälle "ergebnisneutral" mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Mit dieser Zielrichtung wurde bestimmt, dass die Gemeinde auch Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen hat (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die ergebnisneutrale Verrechnung bedeutet, dass bei diesem Vorgang die gemeindliche Ergebnisrechnung insgesamt nicht betroffen ist. Die ausdrückliche Festlegung einer unmittelbaren Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage dient u.a. dazu, die wirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr nicht durch ergebnispolitische Motive zu beeinflussen.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die der Gemeinde zur dauernden Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und deren wirtschaftlicher Eigentümer sie mindestens ist, hat die Gemeinde als Sachanlagen und Finanzanlagen im Anlagevermögen in ihrer Bilanz zu aktivieren (vgl. § 33 und § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Veräußerung, aber auch der Abgang als Beseitigung eines nicht mehr nutzbaren Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens stellt haushaltswirtschaftlich einen Vermögensverlust dar, durch den das gemeindliche Anlagevermögen vermindert wird.

Bei den gemeindlichen Finanzanlagen wird, anders als bei den Sachanlagen, jede vermögensmäßige Wertveränderung mit bilanziellen Auswirkungen von der Vorgabe der Verrechnung erfasst. Von der Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen sowie von Wertveränderungen bei den Finanzanlagen der Gemeinde werden nur die Vermögenswerte erfasst,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

die von der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben zum Gebrauch vorgesehen sind und deshalb in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ angesetzt worden sind.

Die Absicht des Gesetzgebers in der Begründung des Gesetzes enthält den Bezug auf das Anlagevermögen und dadurch die Abgrenzung für die Vornahme der haushaltsrechtlichen Verrechnung. Diese Zuordnung ist auch geboten, denn die Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sollen nicht zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehen.

Im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung hat die Gemeinde sicherzustellen, dass die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen entstanden und mit der allgemeinen Rücklage verrechnet worden sind, erfasst und durch eine nachrichtliche Angabe nach dem Jahresergebnis gesondert nachgewiesen werden (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Sofern solche Erträge und Aufwendungen innerhalb des Haushaltsjahres in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst wurden, sind diese Erträge und Aufwendungen dann im Rahmen des Jahresabschlusses herauszurechnen und nach dem Jahresergebnis der Gemeinde nachrichtlich anzugeben.

Der Nachweis sollte deshalb so aufgebaut sein, dass die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen entstanden sind, getrennt von den Erträgen und Aufwendungen aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen aufgezeigt werden. Die zulässige Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage führt zur Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals. Die haushaltsrechtlich bestimmte Verrechnung ist mit in die Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals einzubeziehen ist, die dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

## **5. Die Anzeigepflicht bei einem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung**

### **5.1 Die Anzeige gegenüber der Aufsichtsbehörde**

Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erstreckt sich nicht nur auf die Haushaltsplanung der Gemeinde, sondern auch auf den gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Der Bürgermeister hat daher bei seiner Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses zu berücksichtigen, ob in der Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO NRW das Erreichen des Haushaltsausgleichs nachgewiesen wird.

In einem Vergleich mit dem in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten voraussichtlichen Ergebnis ist zu ermitteln, ob trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans in der Ergebnisrechnung nunmehr ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen, auszuweisen ist. Ein negativer Differenzbetrag beim gemeindlichen Jahresergebnis für das abgelaufene Haushaltsjahr, der nicht geplant war oder höher als geplant ausgefallen ist, führt zu der Verpflichtung der Gemeinde, unverzüglich nach der Kenntnis darüber, diese haushaltswirtschaftliche Lage ihrer Aufsichtsbehörde anzuzeigen.

Die Gemeinde muss dieser Anzeigepflicht noch vor der Prüfung und Feststellung ihres Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr nachkommen. In solchen Fällen obliegt dem Bürgermeister gleichzeitig auch eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde über die entstandene haushaltswirtschaftliche Lage. Diese Pflicht entsteht aus der allgemeinen gesetzlichen Vorgabe, dass der Bürgermeister den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten (zeitnah) zu unterrichten hat (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde kann wegen des entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. des Fehlbetrages oder eines höheren Fehlbetrages die aufgrund dieser defizitären Haushaltslage der Gemeinde notwendigen Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde wieder zu erreichen bzw. herzustellen.



Die Gemeinde muss unmittelbar eigene Maßnahmen aufgrund ihrer Kenntnis über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres und das daraus entstandenen Ergebnisses ergreifen. Sie kann z. B. eine Haushaltssperre im laufenden Haushaltsjahr erlassen, um einer weiteren Entwicklung einer defizitären Haushaltswirtschaft entgegen zu wirken und schnellstmöglich den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder zu erreichen. Die Gemeinde muss dabei auch prüfen, wie die dauerhafte Leistungsfähigkeit wieder gesichert werden kann (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

## **5.2 Fehlbetrag und Haushaltssicherungskonzept**

### **5.2.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr durch den Bürgermeister kann der in der Ergebnisrechnung der Gemeinde ausgewiesene Fehlbetrag oder höhere Fehlbetrag als geplant so erheblich sein, dass deswegen der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel zu verringert ist. In diesem Fall wird der durch § 76 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW festgelegte Schwellenwert überschritten und für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes unmittelbar ausgelöst.

Aus dem Fehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ergibt sich zudem eine Verringerung der allgemeinen Rücklage, die sich auf die Haushaltswirtschaft in den Folgejahren des Haushaltsjahres auswirkt. Ein Fehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unterhalb des in § 76 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW festgelegten Schwellenwertes kann zu Folge haben, dass innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht. Die Aufsichtsbehörde muss das im Einzelfall erforderliche Handeln unter Einbeziehung ihres zulässigen Ermessens eigenverantwortlich festlegen.

Durch die Vorschrift wird es daher der Aufsichtsbehörde der Gemeinde ermöglicht, die notwendigen Anordnungen unter Berücksichtigung der tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu treffen, um einer weiteren defizitären gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen zu wirken. Im Ausnahmefall könnte es ggf. erforderlich werden, dass die Aufsichtsbehörde ihre Anordnungen selbst durchführen muss oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – sogar einen Beauftragten bestellen muss (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). Die haushaltsrechtlichen Bestimmungen bieten dafür die notwendigen Ermächtigungen.

### **5.2.2 Das Haushaltssicherungskonzept als Sanierungskonzept**

Für eine Gemeinde besteht auch bei defizitärer haushaltswirtschaftlicher Lage grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose. Trotz einer akuten und aktuellen Krisensituation, auch wenn diese ggf. mehrjährig ist, hat die Gemeinde auch bei zusätzlich stark angespannter Liquidität bzw. Liquiditätsdefiziten grundsätzlich die Substanz und die Potenziale, um wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern.

Die Voraussetzungen dafür sind generell anzunehmen, denn das Sanieren bzw. das Konsolidieren bedeutet, die Krisenzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen, entsprechende Gegenmaßnahmen zu ergreifen und möglichen Wiederholungen vorzubeugen. Für die Gemeinde gilt dabei, die Sanierungswürdigkeit und die Sanierungsfähigkeit aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie die daraus entstehenden haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen zu prüfen und zu bewerten, sodass ein umfassendes Sanierungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und zur Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht werden kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Die Gemeinde muss dafür die notwendigen und vielfachen Veränderungen vor Ort angehen und diese möglichst schnell, gezielt und konsequent in der erforderlichen Reihenfolge festlegen und umzusetzen. Ein Haushaltssicherungskonzept als umfassendes Sanierungskonzept dient dabei als zukunftsorientierter Leitfaden (Gesamtkonzept), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird, festgelegt und bemessen werden.

Das Sanierungskonzept muss gleichzeitig ein erweitertes Planungssystem mit Zielen und Zwischenzielen als der Haushaltsplan enthalten, damit dieses örtliche Konzept als Handlungsrichtschnur dienen kann. In einem solchen Sanierungskonzept sind deshalb die konkreten und umsetzbaren Schritte aufzuzeigen, die sofort und in den weiteren Haushaltsjahren zu erfolgen haben. Besondere Eckpunkte sowie die zukünftigen Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Das Sanierungskonzept stellt dadurch eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde in den künftigen Haushaltsjahren dar.

**5.2.3 Die Stufen eines gemeindlichen Sanierungsplans**

Eine gemeindliche Krisensituation hat eine große Bedeutung für den Rat der Gemeinde und die Verwaltung sowie für die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde. Deshalb muss für das örtliche Haushaltssicherungskonzept als Sanierungsplan eine Struktur erarbeitet werden, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der wirtschaftlichen Krise der Gemeinde beinhaltet. Sie bietet eine Grundlage für die notwendigen Handlungen und soll dazu beitragen, das zu erreichende Ziel dauerhaft zu sichern.

Die Umsetzung erfolgt dazu i. d. R. in Teilschritten, deren Erfolg mithilfe von Zwischenzielen gemessen werden soll. Die möglichen fünf Stufen eines Sanierungsplans der Gemeinde zur Krisenbewältigung und zur weiteren stetigen wirtschaftlichen Entwicklung können, wenn nicht im Einzelfall weiter zu differenzieren ist, z. B. folgende Stufen sein (vgl. Abbildung 214).

<b>DIE STUFEN EINES GEMEINDLICHEN SANIERUNGSKONZEPTES</b>		
<b>Gesamtkonzept der Gemeinde zur Krisenbewältigung (Sanierungsplan)</b>		
Stufe 1	<b>Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis</b> (Befangenheit der Betroffenen)	Bedrohung erkennen und ernst nehmen.
Stufe 2	<b>Krisenursachen identifizieren</b> (Sanierungswürdigkeit und Sanierungsfähigkeit feststellen)	Sich schlüssig auf wesentliche Kernfragen konzentrieren.
Stufe 3	<b>Sanierungsplan - Leitlinie für eine Sanierung</b> (Ursachen - Analyse - Lage - Ziele)	Perspektive und Vision der Sanierung vermitteln.
Stufe 4	<b>Implementierung des Sanierungsplans</b> (leistungs- und finanzwirtschaftliche, organisatorische Maßnahmen)	Zustimmung und Motivation der Beteiligten auslösen.
Stufe 5	<b>Sanierungscontrolling</b> (Identifizierung des Sanierungserfolges, Kennzahlen, Planungsrechnungen und Planbilanz)	Erfolgreiche Umsetzung messen, Chancen und Risiken neu einschätzen.

*Abbildung 214 „Die Stufen eines Sanierungsplans“*

Ein erfolgreicher Sanierungsprozess bei der Gemeinde besteht u. a. auch darin, dass die Gemeinde die Bewältigung der Krise ihrer haushaltswirtschaftlichen Lage selbst so durchführt, dass der Haushaltsausgleich wieder erreicht und die dauernde Leistungsfähigkeit gesichert wird. Von der Gemeinde ist dabei zu berücksichtigen, dass künftige Generationen nicht unnötig belastet werden sowie deren Zukunft gesichert wird. Sie muss in diesem Zusammenhang auch die Einhaltung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit gewährleisten.

### **5.3 Der Fristbeginn zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs**

Für die Gemeinde kann aus der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister wegen eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entstehen (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW). Aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr heraus wird diese Pflicht ausgelöst, sie kann tatsächlich jedoch erst dann entstehen, wenn darüber die notwendige Kenntnis bei der Gemeinde vorliegt. Diese Sachlage beeinflusst den Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsausgleich von der Gemeinde wiederhergestellt sein muss.

Das Ergebnis der Haushaltsbewirtschaftung des abgelaufenen Haushaltsjahres löst zwar die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus, der Fristbeginn zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs mithilfe eines zu erstellenden Haushaltssicherungskonzeptes kann aber wegen des Zeitablaufs nicht mehr im abgelaufenen Haushaltsjahr liegen. Die Kenntnis über diese Pflicht erlangt die Gemeinde erst im Folgejahr im Rahmen der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr. Erst zu diesem Zeitpunkt im Folgejahr ist ihr eine Beurteilung dahingehend möglich, welchen Eigenkapitalverzehr der nicht geplante Fehlbetrag oder der höhere Fehlbetrag bewirkt.

Vom Gesetzgeber ist mit der Vorschrift nicht beabsichtigt worden, ein bereits durch den bestätigten Jahresabschluss abgeschlossenes Haushaltsjahr wieder „zu öffnen“, um dieses Jahr dann rückwirkend als Ursachenjahr für den Beginn der Frist zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs heranziehen zu können. Der Beginn der gesetzlichen Frist von zehn Jahren, die zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten ist, damit das Haushaltssicherungskonzept genehmigungsfähig ist, kann daher frühestens in dem Haushaltsjahr liegen, in dem das Jahresergebnis des vorherigen Haushaltsjahres feststeht. Es ist daher sachgerecht, den Beginn der Frist für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs vom Zeitpunkt der Bestätigung des gemeindlichen Jahresergebnisses durch den Bürgermeister abhängig zu machen.

### **5.4 Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsjahr**

Ein Haushaltssicherungskonzept, für das die Pflicht zur Aufstellung im Rahmen der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister entsteht, muss von der Gemeinde wegen der gesetzlichen Bindung an den Haushaltsplan der Gemeinde einem bestimmten Haushaltsjahr zugeordnet werden (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Das Haushaltsjahr, für das der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister bestätigt wird, ist zum Zeitpunkt der Bestätigung bereits abgelaufen, sodass das Haushaltssicherungskonzept nicht mehr zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres gemacht werden kann.

Für das Haushaltsjahr, in dem der Jahresabschluss für das vorherige, abgelaufene Haushaltsjahr bestätigt wird, gelten i. d. R. bereits eine Haushaltssatzung und damit auch ein bestandskräftiger Haushaltsplan. Ein Haushaltssicherungskonzept könnte daher nur dadurch zum weiteren Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres gemacht werden, wenn eine Nachtragssatzung erlassen wird (vgl. § 81 GO NRW). Eine Änderung der bestehenden gemeindlichen Haushaltssatzung ist z. B. erforderlich, weil es einer satzungsrechtlichen Festlegung über das Jahr bedarf, in dem der Haushaltsausgleich wieder erreicht wird (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW).

Eine Nachtragssatzung würde dabei den Effekt haben, dass für die Aufstellung und den Beschluss über die Nachtragssatzung eine längere Zeitdauer benötigt wird, denn für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften über die Haushaltssatzung entsprechend (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Der Gemeinde wird durch die Aufstellung einer Nachtragssatzung im laufenden Haushaltsjahr die Umsetzung möglicher Konsolidierungsmaßnahmen auf der Grundlage eines genehmigten Haushaltssicherungskonzeptes nicht verwehrt.

Es ist nicht nur sachgerecht und haushaltsrechtlich vertretbar, sondern pflichtig für die Gemeinde, zeitnah die notwendigen Gegenmaßnahmen zu ergreifen und dabei das Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans zu machen. Bei einer solchen Zuordnung liegt der Fristbeginn für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs in dem Folgejahr des Haushaltsjahres, das die Ursache für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes darstellt.

Für die Gemeinde besteht aber auch die Möglichkeit, ihr Haushaltssicherungskonzept in förmlicher Hinsicht erst zum Bestandteil des Haushaltsplans des zweiten Folgejahres des Haushaltsjahres zu machen, das die Ursache für die Aufstellungspflicht darstellt. In diesen Fällen muss die Gemeinde aufgrund ihrer Kenntnisse über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und der daraus entstehenden Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes gleichwohl unmittelbar die notwendigen Gegenmaßnahmen einleiten, um den jährlichen Haushaltsausgleich künftig wieder zu erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit wieder zu sichern (vgl. § 75 GO NRW).

Eine solche jahresbezogene Zuordnung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes gibt der Gemeinde keine Berechtigung, den Fristbeginn für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs, der im Jahr der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses liegen soll (fiktives Ursachenjahr), auf das Jahr der Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan zu verschieben, weil das Haushaltssicherungskonzept dessen Bestandteil sein soll. Diese Einschränkung kann als sinnvoll und sachgerecht im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft angesehen werden, um die Sofortmaßnahmen der Gemeinde von Anfang an in die Gesamtstrategie der gemeindlichen Konsolidierungsbemühungen einzubinden. Dadurch kann das Hinauszögern von Gegenmaßnahmen durch die Gemeinde als nicht zulässig bewertet werden.

## **6. Der Mehrbedarf nach Ablauf des Haushaltsjahres**

### **6.1 Der Mehrbedarf bei Aufwandsermächtigungen**

#### **6.1.1 Die Erfassung der zusätzlichen Aufwendungen**

Im Jahresabschluss sind von der Gemeinde auch die Ereignisse aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu berücksichtigen, die diesem Jahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Derartige Ereignisse können noch zu Veränderungen der in der Ergebnisrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres erfassten Aufwendungen führen, z. B. in Form von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen (vgl. § 83 GO NRW). Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses muss daher ein bei der Gemeinde auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogener Bedarf für überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen diesem Jahr wirtschaftlich zugerechnet werden.

Ein solcher Fall entsteht regelmäßig bei bilanziellen Abschreibungen der Gemeinde, die erst tatsächlich nach Ablauf des Haushaltsjahres ermittelbar und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu berücksichtigen sind (vgl. § 38 GO NRW). Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist daher von der Gemeinde zu prüfen, ob die in diesem Zeitpunkt feststellbaren überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen unabweisbar sind und ob ihre Deckung bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr gewährleistet ist (vgl. § 83 GO NRW). In die Prüfung der Unabweisbarkeit ist dabei auch einziehen, ob ggf. rechtliche Verpflichtungen für diese überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen bestehen.

Für die Prüfung, ob die Deckung gewährleistet ist, soll das in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis herangezogen werden. Die Erfassung und Buchung der festgestellten überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen kann dabei nicht wegen eines Fehlbetrages in der Ergebnisrechnung abgelehnt werden. Sofern die Unabweisbarkeit für die Aufwendungen gegeben ist, aber ein Jahresfehlbetrag bereits besteht, müssen die zusätzlichen Aufwendungen hingenommen werden, auch diese als „negative Veränderungen“ der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres zu einer Erhöhung des Jahresfehlbetrages führen.

#### **6.1.2 Die Zusammenführung der Verfahren bei zusätzlichen Aufwendungen**

Bei überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen ist die Zustimmung des Kämmers, des Bürgermeisters oder des Rates der Gemeinde erforderlich (vgl. § 83 GO NRW). Diese Vorgabe gilt auch bei überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Es ist jedoch sachlich und haushaltswirtschaftlich sowie wegen des Entscheidungszeitpunktes nicht geboten, ein gesondertes Zustimmungsverfahren zusätzlich zum Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses durchzuführen. In beiden Verfahren sind der Kämmerer und/oder der Bürgermeister sowie der Rat der Gemeinde in gleicher Weise und Funktion tätig.

Für die Gemeinde bietet sich deshalb an, das Zustimmungsverfahren für die überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen mit dem Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses zu verknüpfen und als ein gemeinsames Verfahren zu betrachten und zu führen. Die Zusammenführung von zwei haushaltsrechtlich eigenständigen Verfahren zu einem Verfahren ist wegen der Pflicht des Kämmers zur Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses, der Pflicht des Bürgermeisters zur Bestätigung dieses Entwurfs und der Pflicht des Rates zur Feststellung des Jahresabschlusses sachgerecht und geboten (vgl. § 95 Abs. 3 Satz 1 und 2 und § 96 Absatz 1 GO NRW).

Die in der Gemeinde Verantwortlichen können die Übernahme im Grundsatz nicht ablehnen, denn das Jahresergebnis der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss wird durch den Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung maßgeblich bestimmt (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Verantwortlichkeiten müssen bereits durch geeignete Maßnahmen im Rahmen der Haushaltsplanung dafür Sorge tragen, dass möglichst im Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses nur noch unwesentliche überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

Die Entscheidungskompetenzen der benannten Verantwortlichen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft werden jedenfalls durch die Zusammenführung von Zustimmungsverfahren nicht in einer unververtretbaren Weise beschnitten. Im Rahmen ihrer Beteiligung und ihrer Zuständigkeiten können die Verantwortlichen den haushaltsmäßig erforderlich gewordenen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen zustimmen.

#### **6.2 Kein Mehrbedarf bei Auszahlungsermächtigungen**

Nach Ablauf des Haushaltsjahres dürfen von der Gemeinde wegen der Geltung des Kassenwirkungsprinzips und des Jährlichkeitsprinzips keine Auszahlungen mehr diesem Haushaltsjahr zugeordnet werden. Die strenge zeitliche Beschränkung in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung bedeutet, dass Auszahlungen aufgrund von gemeindlichen Geschäftsvorfällen im abgelaufenen Haushaltsjahr, die zu Zahlungsströmen im folgenden Haushaltsjahr führen, in der für dieses Jahr aufzustellenden Finanzrechnung zu erfassen sind.

Die gemeindlichen Zahlungen und damit auch die über- und außerplanmäßigen Auszahlungen sind nach dem zu beachtenden Kassenwirkungsprinzip immer dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem von der Gemeinde die

Einzahlungen erzielt und die Auszahlungen geleistet werden und diese zu einer Veränderung der gemeindlichen Liquidität führen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der benannte Grundsatz verbietet dabei, dass gemeindliche Zahlungen innerhalb eines Haushaltsjahres weder dem vorherigen bereits abgelaufenen Haushaltsjahr noch dem künftigen Haushaltsjahr zugeordnet werden dürfen. Die Gemeinde darf deshalb Auszahlungen, die sich aus zusätzlichen Zahlungsverpflichtungen nach Ablauf des Haushaltsjahres ergeben, nicht mehr dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuordnen. Die strenge Jährlichkeit gilt entsprechend für die erzielten Einzahlungen, wenn diese Zahlungen aufgrund von Geschäftsvorfällen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr bei der Gemeinde eingehen.

## **7. Die Wertaufhellung im Jahresabschluss**

### **7.1 Das Willkürverbot**

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind nicht alle bestehenden allgemeinen Grundsätze haushaltsrechtlich bestimmt worden. Dazu gehört z. B. der Grundsatz des Willkürverbots. Nach diesem Grundsatz hat die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss eine willkürfreie Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände vorzunehmen und auf sachfremde Erwägungen zu verzichten. Die haushaltsrechtlich zulässigen Wahlrechte der Gemeinde sind davon nicht betroffen. Deren Anwendung muss aber im Einzelfall durch die Gemeinde so gestaltet werden, dass die gemeindliche Entscheidung mit dem Grundsatz des Willkürverbots in Einklang steht.

Im Sinne dieses Grundsatzes wird die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips in einen Zusammenhang mit der dreimonatigen Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss gestellt (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift in der Gemeindeordnung steht die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht im Belieben der Gemeinde und kann daher nicht unbestimmt in die Zukunft verschoben werden.

Von der Gemeinde ist dabei zu beachten, dass durch die ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Aufstellung“ im Rahmen der Regelung zur Wertaufhellung die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips auch nicht bis zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde ausgedehnt werden kann (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Eine Änderung des aufgestellten und dem Rat der Gemeinde zugeleiteten Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses ist grundsätzlich nur noch aufgrund der Durchführung der Abschlussprüfung oder aus Anlass der Beratungen des Rates vor seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses möglich.

In dieser Zeit der Gemeinde bekannt gewordene neue Informationen dürfen dann nicht mehr unter Berufung auf das Wertaufhellungsprinzip in den gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden. Solche Informationen sind dann wie gemeindliche Vorgänge zu behandeln, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, sodass bei Vorliegen einer Wesentlichkeit darüber Ausführungen im Lagebericht zu machen sind (vgl. § 48 GemHVO NRW).

### **7.2 Das Prinzip der Wertaufhellung**

Das Prinzip der Wertaufhellung lässt grundsätzlich zu, dass die Gemeinde neue Informationen zu ihrer Haushaltswirtschaft, die ihr im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für dieses Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) bekannt werden, für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nutzt.

Von den Verantwortlichen für die Aufstellung des Jahresabschlusses muss dann geprüft und beurteilt werden, ob sich die gewonnenen Erkenntnisse auf Gegebenheiten oder Ereignisse im abgelaufenen Haushaltsjahr (vor dem Abschlussstichtag) beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert einer Sache, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren (vgl. Beispiel 26).

**BEISPIEL:**

**Informationen zur Gewerbesteuerschuld**

Die Gemeinde erfährt erst etwa im Januar des Folgejahres des abzurechnenden Haushaltsjahres, dass ein Gewerbesteuerschuldner insolvent geworden ist. Die Ursache der Insolvenz liegt in einem großen Schadensfall bei dem Gewerbesteuerschuldner, für den keine Versicherung abgeschlossen war. Dieser Schadensfall war im Dezember des gemeindlichen Haushaltsjahres eingetreten.

Das Erlangen der Kenntnis durch die Gemeinde stellt in Bezug auf ihren Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr ein wertaufhellendes Ereignis dar (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss die erhaltenen Informationen bewertend in die Aufstellung ihres Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr einbeziehen. Sie entscheidet sich aufgrund der erhaltenen Informationen für eine vollständige Einzelwertberichtigung ihrer Steuerforderung, auch wenn sie ihre Forderung im Insolvenzverfahren anmeldet.

*Beispiel 26 „Informationen zur Gewerbesteuerschuld“*

Das Wertaufhellungsprinzip soll in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der späteren Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden, auch wenn die Informationen der Gemeinde erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden. Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr haben der Kämmerer (Aufstellung) und der Bürgermeister (Bestätigung) die notwendige Sorgfalt für die im gemeindlichen Jahresabschluss enthaltenen Angaben aufzubringen.

Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss zudem von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden. Den möglicherweise gewonnenen Erkenntnissen müssen daher ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zugrunde liegen, die zudem in einem Bezug zum Jahresabschluss stehen. Es muss bei der Prüfung und Beurteilung von gewonnenen Erkenntnissen auch eine Ausrichtung auf den betreffenden Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres bestehen.

Die Beachtung des Wertaufhellungsprinzips führt dabei nicht zu einer Änderung oder Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses, denn das Prinzip ist nur in dem Zeitraum anwendbar, in dem der Entwurf des Jahresabschlusses durch den Kämmerer aufzustellen und durch den Bürgermeister zu bestätigen ist. Gleichwohl kann die Wertaufhellung auch zu Sachverhalten oder Anlässen bei der Gemeinde führen, die für eine Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses relevant sind.

Nach der haushaltsrechtlichen Bestimmung soll die Zuleitung des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen. Grundsätzlich ist deshalb der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag der Zuleitung anzusehen. Dieser Tag stellt gleichzeitig auch den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde dar. Die Zusammenhänge werden nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung 215).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE WERTAUFHELLUNG IM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>					
<b>Haushaltsjahr</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>	
Januar - Dezember	Abschluss- stichtag (31.12.)	Januar - März	Bestätigung durch BM (bis 31.03.)	Januar - Dezember	Feststellung durch Rat (bis 31.12)
<p style="text-align: center;"><b>Nachweispflicht</b></p> <p>Gemeindliche Geschäftsvorfälle, die ergebniswirksam sind sowie Zahlungsgeschäfte der Gemeinde, die zur Änderung der Liquidität geführt haben.</p> <p style="text-align: center;"><b>(Angaben in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie der Bilanz)</b></p>		<p style="text-align: center;"><b>Wertauffhellend</b></p> <p>Ereignisse, die grundlegende Hinweise zu Gegebenheiten der Gemeinde geben, die zum Abschlussstichtag vorliegen.</p> <p style="text-align: center;"><b>(Angaben im Anhang)</b></p>		<p style="text-align: center;"><b>Wertbegründend</b></p> <p>Ereignisse, die Gegebenheiten der Gemeinde anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.</p> <p style="text-align: center;"><b>(Angaben im Lagebericht)</b></p>	

*Abbildung 215 „Die Wertauffhellung im gemeindlichen Jahresabschluss“*

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Jahresabschlusses zu prüfen, ob fehlerhafte Wertansätze bestehen, und eine Berichtigung vorzunehmen, insbesondere wenn es sich bei einem erkannten Fehler um einen wesentlichen Betrag handelt und dadurch ein Verstoß gegen haushaltsrechtliche Vorgaben besteht. Sie soll z. B. einen Wertansatz in der Bilanz, der zu niedrig, zu hoch, zu Unrecht oder zu Unrecht nicht angesetzt worden ist, zum Abschlussstichtag berichtigen. Diese Gegebenheiten gelten entsprechend für die Haushaltspositionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Informationen, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt werden und sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, also auf das neue Haushaltsjahr, im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht berücksichtigt werden dürfen (wertbegründende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen den von der Gemeinde im Jahresabschluss zu bilanzierenden Wert. Sie zeigen die Verhältnisse zum Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres nicht mehr so, wie diese zu diesem Zeitpunkt waren.

### **7.3 Keine Wertbeeinflussung**

Im Jahresabschluss sind von der Gemeinde ggf. noch Erkenntnisse über wirtschaftliche Verhältnisse zu berücksichtigen, die erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Bei der Klärung der Frage, welche Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden können, ist das Wertauffhellungsprinzip innerhalb der Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss zu beachten. Die Anwendung dieses Prinzips soll sicherstellen, dass sämtliche zum Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen von der Gemeinde bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses berücksichtigt werden.

Das Stichtagsprinzip und damit das Wertauffhellungsprinzip gehen jedoch nicht soweit, dass nach dem Abschlussstichtag entstehende örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag verändern, noch in den Jahresabschluss einzubeziehen wären. Derartige Verhältnisse sind als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen und dürfen nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden. Solche Tatbestände würden das vom Jahresabschluss objektiv zu



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

vermittelnde Bild verfälschen. Der Jahresabschluss würde die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres nicht mehr so zeigen, wie die Verhältnisse zu diesem Zeitpunkt objektiv waren.

**8. Die Haushaltssicherung im Jahresabschluss**

**8.1 Die Aufstellungspflicht**

Für die Gemeinde kann die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auch im Zeitpunkt der Bestätigung über den gemeindlichen Jahresabschluss durch den Bürgermeister entstehen (vgl. § 76 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 95 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht besteht dann ab dem Zeitpunkt, ab dem ein durch den Bürgermeister bestätigter Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr besteht, der ein Jahresergebnis aufweist, aufgrund dessen ein Schwellenwert überschritten wird.

Ein aus diesem Anlass aufzustellendes Haushaltssicherungskonzept wird dadurch jedoch nicht zum Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die gesetzliche Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirkt, dass ein solches Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsplans zu machen und dem entsprechenden Haushaltsjahr zuzuordnen ist (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Die Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes sowie dessen Bindung an den gemeindlichen Haushaltsplan bewirken dabei nicht, dass das bereits abgeschlossene Haushaltsjahr als Ursachenjahr für den Beginn der Frist zur Wiedererreichung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs heranzuziehen ist. Dafür spricht auch, dass die Gemeinde erst im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres die Kenntnis darüber erlangt, dass sie zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist.

**8.2 Der Nachweis der Konsolidierung**

Die Gemeinde zeigt durch das jahresbezogene Ergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung, ob sie ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erfüllt hat (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Es bietet sich daher für die Gemeinde an, in diesem Rahmen auch die Ergebnisse der Maßnahmen der gemeindlichen Haushaltskonsolidierung aufzuzeigen. Der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollte dafür eine gesonderte Übersicht beigefügt werden, in der die Konsolidierungsergebnisse über den gesamten Konsolidierungszeitraum im Vergleich mit den geplanten Ergebnissen aufgezeigt werden können.

Die notwendige Konsolidierung zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs hat durch das Haushaltssicherungskonzept eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen für die örtliche Umsetzung erhalten. Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum sollen dabei im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses die im Sinne der Zielsetzung eingetretenen Ergebnisse aufgezeigt werden, damit ggf. der Korridor für Anpassungen konkreter eingeplant und/oder Alternativen im Rahmen der Umsetzung geschaffen werden können. Das nachfolgende Schema soll diese Sachlage beispielhaft aufzeigen (vgl. Abbildung 216).

<b>DIE ERGEBNISSE DER HAUSHALTSKONSOLIDIERUNG</b>						
<b>Ist-Ergebnisse</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE ERGEBNISSE DER HAUSHALTSKONSOLIDIERUNG</b>						
<b>Ist-Ergebnisse</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>ANGABEN ZUM KONSOLIDIERUNGSERFOLG:</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
<b>Jahresüberschuss</b>						
Geplanter Jahresüberschuss						
Differenz in Betrag und %						
<b>Jahresfehlbetrag</b>						
Geplanter Jahresfehlbetrag						
Differenz in Betrag und %						

*Abbildung 216 „Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“*

Die Übersicht kann dabei auch in der Haushaltsplanung Verwendung finden und dem gemeindlichen Ergebnisplan beigelegt werden. Sie ist dabei als auch als Unterlage zur gemeindlichen Ergebnisrechnung im notwendigen Umfang zu erläutern. Es sollten dazu Betragsangaben und erläuternde weitere Informationen zu Anpassungen, aber auch zur Aufrechterhaltung der Konsolidierungsplanung, gegeben werden. Die Gemeinde sollte, abhängig von der örtlichen Konsolidierung, ggf. auch Vorjahre des Haushaltsjahres in diese Übersicht einbeziehen.

## **9. Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses**

### **9.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Gemeinde können fehlerhafte oder unrichtige Jahresabschlüsse entstehen, weil die am Abschlussstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse erst nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde erkannt wurden. Ein solcher Jahresabschluss kann z. B. in der Bilanz unrichtige Wertansätze oder fehlerhafte Bilanzposten enthalten und nichtzutreffende Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und

Finanzrechnung ausweisen. Derartige Fehler stellen i. d. R. Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften dar und können zu einer Änderung oder Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses führen.

Die Ursache kann dabei nicht mehr der Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz sein, ab dem eine Berichtigung für vier Jahre möglich war. Der Berichtigungsbedarf bei der Gemeinde muss objektiv zum Abschlussstichtag bestehen und von wesentlicher wirtschaftlicher oder rechtlicher Bedeutung für die Haushaltswirtschaft sein. Für die Beurteilung einer Fehlerhaftigkeit oder Unrichtigkeit eines gemeindlichen Jahresabschlusses ist dabei objektiv auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres abzustellen, denn bezogen auf diesen Zeitpunkt muss der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln.

Eine Fehlerbeseitigung des Jahresabschlusses der Gemeinde muss zudem unter Berücksichtigung des Verfahrensstandes zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen. Im Zeitraum von der Aufstellung des Jahresabschlusses durch den Kämmerer bis zu seiner Feststellung durch den Rat kann der gemeindliche Jahresabschluss jederzeit im Sinne einer Richtigstellung verändert werden, denn der gemeindliche Abschluss liegt in dieser Zeit nur als Entwurf vor. Eine Änderung oder Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses wird daher erst dann ausgelöst, wenn die Erkenntnisse der Gemeinde über die Fehlerhaftigkeit ihres Jahresabschlusses nach dessen Feststellung durch den Rat der Gemeinde gewonnen werden.

Die „entdeckten“ Fehler müssen in rechtlicher oder wirtschaftlicher Hinsicht so wesentlich sind, dass dadurch bei der Gemeinde ein gewichtiger Änderungs- oder Berichtigungsbedarf für den Jahresabschluss entsteht. Gleichwohl wird ein festgestellter Jahresabschluss i. d. R. nicht berichtigt. Vielmehr soll eine notwendig gewordene Berichtigung eines Jahresabschlusses im nächsten aufzustellenden oder in einem noch nicht bestandskräftig gewordenen Jahresabschluss der Gemeinde vorgenommen werden. Es kann bei einer Unwesentlichkeit des aufgetretenen Fehlers auch ausreichend sein, wenn von der Gemeinde eine Berichtigung nur im nächsten aufzustellenden Jahresabschluss vorgenommen wird.

Die Fehlerbeseitigung im Jahresabschluss eröffnet für die Gemeinde jedoch nicht die Möglichkeit zu einer nachträglichen neuen Sachverhaltsgestaltung und einer darauf aufbauenden Berichtigung. Die Gemeinde darf auch die notwendig gewordene Bilanzänderung nicht dazu nutzen, gemeindliche Geschäftsvorfälle aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr wieder rückgängig zu machen oder weitere Geschäftsvorfälle über die Berichtigung dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzuordnen.

Bei ihrer Prüfung der Notwendigkeit und der Form einer Fehlerbeseitigung hat die Gemeinde auch das Informationsbedürfnis der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ausreichend zu berücksichtigen. Sie hat zudem zu beachten, dass die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses, der den gesetzlichen Anforderungen und den GoB entspricht und vom Rat der Gemeinde festgestellt wurde, grundsätzlich unzulässig ist.

## **9.2 Die erneute Feststellung des Jahresabschlusses**

Die Änderung eines festgestellten Jahresabschlusses kann z. B. wegen materieller Folgewirkungen oder wegen wesentlicher Rechtsverstöße erforderlich werden. In solchen Fällen bedarf es einer erneuten Feststellung des (berichtigten) gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde. Dieser Feststellung muss eine Prüfung der im Jahresabschluss vorgenommenen Änderungen durch den Rechnungsprüfungsausschuss vorausgehen (vgl. § 101 GO NRW). Über eine solche zusätzliche Prüfung (Änderungsprüfung) ist ein eigenständiger Prüfungsbericht in Bezug auf den besonderen Prüfungsauftrag und dessen Umfang zu erstellen.

Das Prüfungsergebnis kann ggf. auch zu einer Änderung des bereits erteilten Bestätigungsvermerks führen. Der geänderte Jahresabschluss der Gemeinde muss zudem als solcher gekennzeichnet werden, um diese besondere Sachlage für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses deutlich zu machen. Die vorgenommenen

Änderungen sind im Anhang dieses neuen Jahresabschlusses anzugeben. Dabei sind deren Umfang und die Notwendigkeit im Einzelnen zu erläutern.

In den Fällen jedoch, in denen die vorgenommenen Änderungen des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Auswirkungen auf den Beschluss über die Ergebnisverwendung und auf die Entlastung des Bürgermeisters haben, ist darüber eine erneute Beschlussfassung als Feststellung durch den Rat der Gemeinde entbehrlich. Ein geänderter Jahresabschluss der Gemeinde unterliegt aber erneut der Anzeige an die Aufsichtsbehörde sowie der öffentlichen Bekanntmachung und ist zur Einsichtnahme im vorgesehenen Zeitrahmen verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW).

#### **10. Kein Verzicht auf den Jahresabschluss**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss enthalten keine allgemeine Regelung, nach der in bestimmten Ausnahmefällen die Gemeinde generell von der Aufstellung eines Jahresabschlusses befreit wäre. Ebenso kann aufgrund der örtlichen Verhältnisse bei einzelnen Gemeinden zum Abschlussstichtag keine Sachlage bestehen, aufgrund derer die grundsätzlichen Voraussetzungen für einen gemeindlichen Jahresabschluss nicht gegeben wären. Ein Verzicht auf die Aufstellung des Jahresabschlusses ist für die Gemeinde auch nicht über die Experimentierklausel in der Gemeindeordnung möglich (vgl. § 129 GO NRW).

Nach dieser Vorschrift kann zur Erprobung neuer Steuerungsmodelle und zur Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung im Einzelfall eine zeitlich begrenzte Ausnahme von organisations- und haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung zugelassen werden. Die Zulassung einer Ausnahme von haushaltsrechtlichen Vorschriften erfordert eine geeignete örtliche Alternative der Gemeinde, die den Zwecken der Vorschrift zu genügen hat und durch die Erfüllung des Gesetzesauftrages sichergestellt werden kann. Ein alleiniger Verzicht auf die Umsetzung einer haushaltsrechtlichen Vorgabe dürfte regelmäßig keine geeignete Maßnahme im Sinne der „Experimentierklausel“ sein.

Der Verzicht würde auch nicht besonderen Aspekten eines neuen Steuerungsmodells im Sinne der „Experimentiervorschrift“ entsprechen. Er dürfte daher auch nicht zur Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung beitragen können. Die Gemeinde müsste daher gewichtige örtliche Sachverhalte transparent und nachvollziehbar machen, aufgrund dessen die haushaltsrechtlich bestimmten Voraussetzungen für einen Jahresabschluss nicht für die Gemeinde geeignet sind, aber eine andere Vorgehensweise ein vergleichbares Ergebnis für die Gemeinde bewirken würde.

Unter der Annahme, dass die Nutzung der Experimentierklausel für die Gemeinde möglich wäre, würde eine zugelassene Ausnahme nur befristet in die Zukunft wirken. Die Gemeinde wird dadurch für die Vergangenheit nicht von den geltenden haushaltsrechtlichen Vorgaben befreit. Aus der einschlägigen Vorschrift der Gemeindeordnung lässt sich jedenfalls keine mehrjährige Rückwirkung ableiten. Die bereits bestehende gesetzliche Verpflichtung, jährlich einen Jahresabschluss ab dem Haushaltsjahr mit dem Eröffnungsbilanzstichtag aufstellen, lässt sich auch nicht mit der Experimentierklausel in der Gemeindeordnung umgehen.

#### **11. Die Adressaten der Haushaltswirtschaft**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den Adressaten beurteilen. Als Adressaten der Gemeinde sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Zu ihnen muss ein Vertrauens- und Kommunikationsverhältnis auf einer tragfähigen Grundlage bestehen. Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 217).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
<b>Der Rat der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p> <p>Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten, ggf. im Sinne einer Rechenschaft, sachgerechte Angaben machen zu können. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die Gemeindeverwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.</p>
<b>Der Bürgermeister mit Verwaltungsvorstand der Gemeinde</b>	<p>Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein gewichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und hat die Geschäfte zu leiten und zu verteilen (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Beim Bürgermeister besteht dadurch ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte.</p> <p>Zu dieser „Adressatengruppe“ ist jedoch nicht allein die Person „Bürgermeister“ zu zählen, sondern der gesamte Verwaltungsvorstand einer Gemeinde (vgl. § 70 GO NRW). Alle Mitglieder sind verpflichtet, sich im Interesse der Einheitlichkeit der Verwaltungsführung gegenseitig zu unterrichten und zu beraten (vgl. § 70 Absatz 3 GO NRW). Das Informationsinteresse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft richtet sich daher nicht nur auf das erzielbare Jahresergebnis, sondern die gesamte wirtschaftliche Lage und deren weitere Entwicklung unter der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Es bedarf daher einer „haushaltswirtschaftlichen Selbstinformation“ des Verwaltungsvorstands der Gemeindeverwaltung. Die gewonnenen Kenntnisse ermöglichen aber auch, eine eigenständige Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage und der haushaltsrechtlichen Möglichkeiten umsetzen zu können.</p>
<b>Die Beauftragten der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr beeinflussen die Arbeit der von der Gemeinde für unterschiedliche Aufgaben bestellten Beauftragten. Die Haushaltswirtschaft ermöglicht als eine Grundlage die Tätigkeit der Beauftragten oder wirkt sich unmittelbar auf deren Tätigkeit aus. Den Beauftragten, zu denen z. B. Behindertenbeauftragte, Datenschutzbeauftragte, Gleichstellungsbeauftragte, Integrationsbeauftragte und Sicherheitsbeauftragte zu zählen sind, ist i. d. R. im Rahmen ihrer Tätigkeit die notwendige personelle, sachliche und finanzielle Ausstattung zur Verfügung zu stellen. Das Informationsinteresse der Beauftragten besteht daher nicht nur verwaltungsmäßig, sondern auch wirtschaftlich.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
<b>Die Beschäftigten der Gemeinde</b>	<p>Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht i. d. R. ein vielfacher Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können.</p> <p>Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern, da diese einerseits durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen in der Ausführung der eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des Haushalts beschränkt werden. Andererseits sehen sich die Beschäftigten oftmals in ihrer persönlichen Entwicklung betroffen.</p>
<b>Die Betriebe der Gemeinde</b>	<p>Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln.</p> <p>Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW können die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z. B., noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der Gemeindeverwaltung bilden.</p>
<b>Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde</b>	<p>Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z. B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW).</p> <p>Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p>
<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	<p>Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z. B. durch die Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 2 GO NRW.</p> <p>Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
	<p>Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Teil der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Sie hat zudem zu berücksichtigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss nicht Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW ist.</p>
<b>Die Zuwendungsgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden. Die Gemeinde erhält aber auch Betriebskostenzuschüsse zur Erledigung ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit. Sie erhält von den Dritten aber auch Sachzuwendungen. Die Dritten verbinden mit den Finanzmitteln und Sachzuwendungen vielfach besondere Zwecke, die von der Gemeinde bei der Verwendung der Finanzmittel einzuhalten und ggf. nachzuweisen sind.</p> <p>Das Land, der Bund und die EU sowie andere Institutionen und einzelne Personen können gegenüber der Gemeinde als Zuwendungsgeber auftreten. Sie geben Ziele und Rahmenbedingungen vor und setzen dadurch ihr eigenes Förderinteresse um. Darüber hinaus besteht bei ihnen ein potentiell Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, die Haushaltsplanung, den Jahresabschluss sowie über den gemeindlichen Gesamtabschluss und die künftigen Risiken und Chancen.</p>
<b>Die Kreditgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).</p> <p>Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentiell Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Diese Einstufung hat Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde.</p>
<b>Die Geschäftspartner der Gemeinde</b>	<p>Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen die Lieferanten, die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann unter Berücksichtigung der Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten.</p> <p>Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang sie statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
<b>Bund und Land (statistische Daten)</b>	<p>Die Gemeinde hat statistische Meldepflichten gegenüber dem Bund und dem Land zu erfüllen und kann die dafür benötigten Finanzdaten entsprechend den festgelegten Erhebungsmerkmalen aus dem System des doppelten Rechnungswesens ableiten. Aufgrund der erforderlichen Beurteilung kommunaler Haushalte haben der Bund und das Land ein hohes Interesse an den haushaltswirtschaftlichen Daten. Der Gemeinde obliegt eine entsprechende Auskunftspflicht gegenüber den statistischen Stellen.</p> <p>Die mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen des Bundes und des Landes haben als Verarbeiter von Daten ein regelmäßiges Interesse an sachgerechten und richtigen Informationen über die von der Gemeinde abgewickelten Geschäftsvorfällen und den daraus entstandenen vielfältigen Ergebnis- und Finanz- sowie Bestandsdaten. Sie richten dabei ihren Blick auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang zuverlässige und belastbare sowie verarbeitbare Daten von der Gemeinde geliefert werden.</p>
<b>Die sonstige Öffentlichkeit</b>	<p>Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z. B. die Einwohner der Gemeinde. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils aus spezifischen Interessen heraus über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen. Insbesondere die Medien in Form von Presse, Rundfunk und Fernsehen sowie das Internet sind dazu zu zählen, die Informationen, Bilder und Nachrichten allgemein verbreiten.</p>

*Abbildung 217 „Die Adressaten der Haushaltswirtschaft“*

Bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können insbesondere finanziell geprägte Beziehungen zur Gemeinde bestehen, weil sie Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung. Die ortsbezogenen Lebensverhältnisse der Adressaten können ebenfalls ein Anlass sein, den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar erfahren, z. B. als Grundsteuerpflichtige. Der Adressatenkreis besteht aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen.

Die Adressaten können auch in verschiedenen Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. als Kreditgeber. Ihre Interessen sind für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Deren Bedeutung für die Gemeinde zeigt sich z. B. daran, dass die Adressaten an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken können und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde ständig zur Einsichtnahme verfügbar sein müssen. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass dafür besondere gesetzliche Vorgaben bestehen (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW).



**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses):**

**1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Jahresabschlusses):**

**1.1.1 Der Aufbau des Jahresabschlusses**

**1.1.1.1 Allgemeine Sachlage**

In der Haushaltswirtschaft der Gemeinde kommt dem gemeindlichen Jahresabschluss eine große Bedeutung zu, denn damit ist das Ergebnis der Haushaltswirtschaft der Gemeindeverwaltung für das abgelaufene Haushaltsjahr nachzuweisen und die dadurch entstandene wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufzuzeigen. Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift besteht der gemeindliche Jahresabschluss aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Ihm ist zudem ein Lagebericht beizufügen. Die im Jahresabschluss anzugebenden Beträge müssen als Geldeinheiten dargestellt und in Euro als gesetzliche Währung angegeben werden, auch wenn darüber keine ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung besteht.

Dem Jahresabschluss sind neben seinen Bestandteilen eine Vielzahl besonderer Anlagen beizufügen. Die Gemeinde kann weitere örtlich ausgerichtete Anlagen unter Berücksichtigung des Informationsinteresses der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beigefügt werden. Der örtliche Jahresabschluss muss dabei von der Gemeinde nicht entsprechend der Beschreibung in der Vorschrift als Werk zusammengestellt oder drucktechnisch verbunden sein. Die Reihenfolge der Aufzählung in der Vorschrift löst keine entsprechende Verpflichtung für die Gemeinde aus oder stellt eine Gestaltungsvorgabe für den gemeindlichen Jahresabschluss dar.

**1.1.1.2 Die Bestandteile des Jahresabschlusses**

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind von der Gemeinde alle Tatbestände und Sachverhalte sowie Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen, die im abgelaufenen Haushaltsjahr bis zum Abschlussstichtag (31. Dezember) entstanden sind. Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses und deren Inhalte sowie die Anlagen sind im siebten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt worden (vgl. §§ 37 ff. GemHVO NRW). Sie werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 218).

<b>DIE BESTANDTEILE DES GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSES</b>				
<b>ERGEBNIS- RECHNUNG</b>	<b>FINANZ- RECHNUNG</b>	<b>TEIL- RECHNUNGEN</b>	<b>BILANZ</b>	<b>ANHANG</b>
In der Ergebnisrechnung werden die im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen nachgewiesen. Sie informiert dadurch über das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie über das daraus entstandene Jahresergebnis. Wegen der in der Ergebnisrech-	In der Finanzrechnung werden die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen erfasst. Sie informiert über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung getrennt nach den Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“.	Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden Nachweise über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht. Sie sind nicht getrennt nach Ergebnisrechnung und Finanz-	Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung von Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) und eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung. Mit der Bilanz soll stichtagsbezogen ein Bild über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt werden. Die	Der Anhang als fünftes Element des Jahresabschlusses enthält insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und den Positionen der Ergebnisrechnung. Ihm sind ein Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW, ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel § 47

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE BESTANDTEILE DES GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSES</b>				
<b>ERGEBNIS-RECHNUNG</b>	<b>FINANZ-RECHNUNG</b>	<b>TEIL-RECHNUNGEN</b>	<b>BILANZ</b>	<b>ANHANG</b>
nung enthaltenen Ergebnispaltung ist zudem zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu trennen sowie das Ergebnis entsprechend aufzuspalten.		rechnung aufzustellen, sondern stellen ein aufgabenbezogenes Gesamtbild dar.	Gliederung der Bilanz erfolgt sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.	GemHVO NRW beizufügen.
<b>LAGEBERICHT</b>				
<p><b>Weitere örtliche Anlagen:</b> z. B. der gemeindliche Beteiligungsbericht, wenn von der Gemeinde kein Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW aufzustellen ist (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).</p>				

*Abbildung 218 „Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses“*

Von der Gemeinde kann im Rahmen der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses offengelegt werden, in welcher Art und Weise sowie mit welchem Einfluss das Jahresergebnis entstanden ist. Sie sollte dabei auch sachgerechte Informationen über die Inhalte aller Bestandteile des Jahresabschlusses und über die unmittelbaren Beziehungen zum gemeindlichen Haushaltsplan geben. Der dem Jahresabschluss beizufügende Lagebericht steht in einem gewissen Umfang mit dem Vorbericht des Haushaltsplans in Verbindung (vgl. § 7 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Ergebnisrechnung hat ihren jahresbezogenen Ausgangspunkt im Ergebnisplan und die Finanzrechnung im Finanzplan sowie die Teilrechnungen in den entsprechenden produktorientierten Teilplänen (vgl. § 79 GO NRW). Der Anhang stellt dabei jedoch kein Instrument dar, dass „ersatzweise“ Erträge und Aufwendungen aufnehmen kann, die für das gemeindliche Haushaltsjahr nicht vorhersehbar und nicht planbar waren. Sie dürfen im Rahmen des Jahresabschlusses nicht allein im Anhang ausgewiesen und erläutert werden.

### **1.1.1.3 Die Pflicht für andere Jahresabschlüsse**

Der haushaltsrechtlich geprägte Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung ist nicht der einzige Jahresabschluss, den die Gemeinde als juristische Person aufzustellen hat. Sie hat auch für ihre Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen, die jeweils über eigenständige Wirtschaftskreise verfügen, gesonderte Jahresabschlüsse entsprechend den dafür vorgesehenen Vorgaben aufzustellen (vgl. z. B. § 21 EigVO NRW).

Derartige Jahresabschlüsse berühren die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch die unterjährig bestehenden Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen den Wirtschaftskreisen. Im Rahmen des Gesamtabchlusses sind von der Gemeinde die betrieblichen Jahresabschlüsse mit dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung zu konsolidieren, denn die Gemeindeverwaltung stellt die Muttereinheit gegenüber ihren Betrieben (Tochtereinheiten) dar (vgl. § 50 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat dagegen für ihre rechtlich unselbstständigen Stiftungen als gemeindliche Sondervermögen keinen eigenständigen Jahresabschluss aufzustellen. Die rechtlich unselbstständigen Stiftungen unterliegen nicht dem Stiftungsrecht des Landes. Das Gebot für rechtlich selbstständige Stiftungen, der Stiftungsbehörde innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und

einen Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke vorzulegen, findet auf die rechtlich unselbstständigen Stiftungen keine Anwendung (vgl. § 7 Absatz 1 StiftG NRW).

Die weitere haushaltsrechtliche Festlegung, dass rechtlich unselbstständige Stiftungen in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen sind, steht gleichwohl einem gesonderten zweckbezogenen Nachweis nicht entgegen, z. B. wenn nicht für jede einzelne rechtlich unselbstständige Stiftung ein Teilplan im gemeindlichen Haushaltsplan besteht (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW).

Aus anderen Rechtsvorschriften können sich für die Gemeinde ggf. auch Pflichten zur Aufstellung besonderer Jahresabschlüsse ergeben. Für die Gemeinde besteht aufgrund des Steuerrechts die Pflicht, für ihre gemeindlichen Betriebe gewerblicher Art entsprechend den einschlägigen Vorgaben eine jahresbezogene Abrechnung zu erstellen, denn bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind derartige steuerrechtliche Betriebe z. B. unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 6 KStG). Eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines gesonderten Jahresabschlusses enthält das Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung.

Bei bestimmten Geschäftstätigkeiten muss die Gemeinde fachbezogene Jahresabschlüsse aufzustellen, z. B. wenn die Gemeinde die Elektrizitätsübertragung oder Elektrizitätsverteilung in eigener Verantwortung durchführt. Sie hat dann für solche Geschäftsbereiche eigenständige Jahresabschlüsse zu erstellen (vgl. § 6b ENWG). Die Pflicht zur Aufstellung anderer Jahresabschlüsse und die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses sowie eines Gesamtabchlusses schließen dabei nicht aus, dass die Gemeinde in besonderen örtlichen Situationen auch freiwillige Jahresabschlüsse bzw. eine gesonderte Bilanz aufstellt.

Die kurzfristig eingetretenen Veränderungen von gemeindlichen Vermögen und Schulden sowie der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können im Einzelfall so bedeutend sein, dass z. B. eine stichtagsbezogene Betrachtung und Bewertung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde durch die Aufstellung einer Bilanz geboten ist. Ein gesonderter Jahresabschluss kann als Zwischenabschluss auch in Fällen von Sanierungskonzepten zur Vorbeugung gegen eine drohende Überschuldung sachgerecht sein und die Auswahl geeigneter Konsolidierungsmaßnahmen erleichtern.

### **1.1.2 Der Begriff „Schluss des Haushaltsjahres“**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen eigenständigen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und der Stand der aktuellen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde nachzuweisen sind. Als Schluss des Haushaltsjahres gilt dabei der letzte Tag des abgelaufenen Haushaltsjahres. Durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften wird in diesem Zusammenhang bestimmt, dass das gemeindliche Haushaltsjahr dem Kalenderjahr entspricht (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW).

Mit dem letzten Tag des Kalenderjahres endet dadurch auch das gemeindliche Haushaltsjahr. Der 31. Dezember als letzter Tag eines Kalenderjahres stellt damit den gemeindlichen Abschlussstichtag des Haushaltsjahres dar, für das von der Gemeinde ein Jahresabschluss aufzustellen ist. Der Schluss des gemeindlichen Haushaltsjahres stellt dann bei gemeindlichen Betrieben den Schluss des Wirtschaftsjahres dar. Der Schluss des Haushaltsjahres bzw. der gemeindliche Abschlussstichtag ist dabei aber auch entscheidend für die im Rahmen des Jahresabschlusses vorzunehmende Periodenabgrenzung.

Die Gemeinde hat ihre Erträge und Aufwendungen periodengerecht dem Haushaltsjahr zuzuordnen, dem die Erträge und Aufwendungen wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die im Haushaltsjahr eingehenden oder zu leistenden Zahlungen hat die Gemeinde unter Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips zu erfassen (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die für Folgejahre des Haushaltsjahres eingegangenen Zahlungen müssen dann von der Gemeinde entsprechend aufgeteilt werden, sodass im Jahresabschluss unter Beach-

tung der periodengerechten Rechnungsabgrenzung entsprechende aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

### **1.1.3 Das Stichtagsprinzip**

Im Rahmen der gesetzlich bestimmten Aufstellung des Jahresabschlusses ist durch die Gemeinde auch das Stichtagsprinzip zu beachten. Es besagt, dass im gemeindlichen Jahresabschluss die Geschäftsvorfälle der Gemeinde und örtlichen Sachverhalte zu berücksichtigen sind, die bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr vorliegen und daran zu messen sind. Durch das Stichtagsprinzip sind daher dem gemeindlichen Jahresabschluss die wirtschaftlichen und tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen, die bei der Gemeinde zum letzten Tag des Haushaltsjahres (31. Dezember) objektiv bestehen.

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind ggf. aber auch noch Erkenntnisse über wirtschaftliche Verhältnisse der Gemeinde zu berücksichtigen, die erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Bei der Klärung der Frage, welche Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden können, ist daher das Wertaufhellungsprinzip innerhalb der Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss zu beachten. Die Anwendung dieses Prinzips soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen von der Gemeinde bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses berücksichtigt werden.

Das Stichtagsprinzip geht jedoch auch im Rahmen der Wertaufhellung nicht soweit, dass auch nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag verändern, noch in den Jahresabschluss einzubeziehen wären. Derartige Verhältnisse sind als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen und nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen. Solche Tatbestände würden das vom Jahresabschluss objektiv zu vermittelnde bzw. abzugebende zutreffende Bild verfälschen. Der Jahresabschluss würde die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so zeigen, wie die Verhältnisse objektiv waren.

### **1.1.4 Das Jahresergebnis der Haushaltswirtschaft**

In ihrem Jahresabschluss hat die Gemeinde in der Ergebnisrechnung das erzielte Jahresergebnis ihres wirtschaftlichen Handelns im abgelaufenen Haushaltsjahr aufzuzeigen bzw. nachzuweisen. Das Jahresergebnis wird dabei nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln und Grundsätzen ermittelt. Es umfasst die ordentlichen Erträge und Aufwendungen und die Finanzerträge und Finanzaufwendungen sowie die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen.

Von der Gemeinde ist dabei zu berücksichtigen, dass ggf. Erträge und Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Ausweis des Jahresergebnisses der Gemeinde erfolgt als Saldogröße in der Ergebnisrechnung und wird in die Bilanz übernommen (vgl. §§ 38 und 41 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat in ihrer Ergebnisrechnung das Jahresergebnis entweder als Jahresüberschuss (Die Erträge sind höher als die Aufwendungen) oder als Jahresfehlbetrag (Die Aufwendungen sind höher als die Erträge) auszuweisen.

Unter Einbeziehung der nach dem Jahresergebnis nachrichtlich anzugebenden Erträge und Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen wird das durch die Haushaltswirtschaft der Gemeinde erzielte Ressourcenaufkommen sowie der entstandene Ressourcenverbrauch abgebildet (vgl. § 38 GemHVO NRW). Das in der Ergebnisrechnung enthaltene Jahresergebnis zeigt gleichzeitig auf, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erfüllt hat, denn die Pflicht besteht auch beim gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

### **1.1.5 Der Begriff „Haushaltsjahr“**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften hat der Zeitraum „Haushaltsjahr“ eine erhebliche Bedeutung für die Gemeinde. Dieser Begriff ist im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltssatzung näher bestimmt worden (vgl. § 78 GO NRW). In dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift wurde unter Berücksichtigung des Jährlichkeitsprinzips festgelegt, dass das Haushaltsjahr das Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Das gemeindliche Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember eines jeden Jahres. Dieser Zeitraum hat die Gemeinde ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Geschäftsjahr zugrunde zu legen.

Die Planung, Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist dadurch auf einen Zeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet. Die dafür notwendige jährliche Haushaltssatzung enthält in ihrer vom Rat der Gemeinde beschlossenen Fassung die erforderlichen Ermächtigungen für die Gemeindeverwaltung mit entsprechenden zeitlichen Festlegungen, die ggf. über das Haushaltsjahr hinausgehen können, z. B. aufgrund der zulässigen Übertragbarkeit von im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen (vgl. § 22 GemHVO NRW).

Die vorgegebene zeitliche Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr bestimmt zudem die periodengerechte Zuordnung von Erträgen und Abwendungen zum Haushaltsjahr, die sich in der Ergebnisrechnung niederschlägt und die zeitbezogene Erfassung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen zur Finanzrechnung (vgl. § 11 GemHVO NRW). Das gemeindliche Haushaltsjahr als haushaltswirtschaftliche Periode wird auch dadurch abgegrenzt, dass die Haushaltsplanung vor dem Haushaltsjahr vorzunehmen ist (vgl. § 80 GO NRW).

Der Jahresabschluss ist daher nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzustellen. Zudem besteht eine Übereinstimmung des gemeindlichen Haushaltsjahres mit den Zeiträumen der sonstigen öffentlichen Haushalte sowie mit dem Steuerjahr und dem in der Privatwirtschaft üblichen Wirtschaftsjahr, die regelmäßig dem Kalenderjahr entsprechen, z. B. auch in der Forstwirtschaft (vgl. § 34 LFoG NRW). Das Geschäftsjahr der meisten gemeindlichen Betriebe, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu konsolidieren sind, stimmt mit dem Haushaltsjahr überein, weil auch dem betrieblichen Geschäftsjahr das Kalenderjahr zugrunde gelegt wird.

## **1.2 Zu Satz 2 (Aufgabe des Jahresabschlusses):**

### **1.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde als juristische Person zur Aufstellung eines Jahresabschlusses für jedes Haushaltsjahr. Diese Pflicht kann dabei nicht alle vorhandenen Geschäftszweige der Gemeinde umfassen. Sie kann sich wegen der Einordnung der Vorschrift in den 8. Teil der Gemeindeordnung nur auf den organisatorischen Hauptgeschäftszweig „Gemeindeverwaltung“ beziehen, der örtlich verantwortlichen Organisationseinheit für die Haushaltswirtschaft.

Die weiteren ohne eigene Rechtspersönlichkeit, aber organisatorisch selbstständigen wirtschaftlichen Betriebe der juristischen Person „Gemeinde“ sind daher in den Jahresabschluss nach dieser Vorschrift nicht einzubeziehen, z. B. die wirtschaftlichen Unternehmen nach § 114 GO NRW oder die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen nach § 107 Absatz 2 GO NRW. Für diese wirtschaftlichen Betriebe sind vielmehr eigenständige Jahresabschlüsse von der Gemeinde als der juristischen Person bzw. von dem verantwortlichen gemeindlichen Betrieb aufzustellen.

Der Jahresabschluss hat die besondere Aufgabe, das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln und unter Beachtung der haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätze aufzuzeigen und dadurch ein

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 95 GO NRW**

Bild der wirtschaftlichen Lage zu vermitteln. Er baut auf der jährlichen Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan der Gemeinde sowie der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auf.

Der gemeindliche Jahresabschluss hat deshalb zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Er soll dadurch aber auch Rechenschaft über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der tatsächlichen Aufgabenerledigung und der Einhaltung des Haushaltsplans geben sowie ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage und eine Einschätzung über die künftig mögliche Entwicklung der Gemeinde abgeben.

Bei seiner Aufstellung ist der Grundsatz der Wesentlichkeit immer dann anzuwenden, wenn dadurch der Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde verbessert wird. Der notwendige Abwägungsprozess ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der vorliegenden örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen. In diesem Zusammenhang ist für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu beachten, dass durch die gemeindliche Haushaltssatzung bei einem besonderen örtlichen Bedarf ggf. auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre getroffen werden können (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW).

In einem solchen Fall müssen gleichwohl jahresbezogene Festsetzungen getroffen werden, sodass dann auch der gemeindliche Jahresabschluss entsprechend für jedes Haushaltsjahr jahresbezogen aufzustellen ist bzw. aufgestellt werden kann. Für die Gemeinde ist es bei einer zweijährigen Haushaltssatzung nicht zulässig, für beide Haushaltsjahre eine einzige Rechnungsperiode zu bilden und entsprechend nur einen gemeindlichen Jahresabschluss aufzustellen.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift kann daher insgesamt als ein allgemein geltender Rechnungslegungsgrundsatz für die Gemeinde betrachtet werden. Sie kann als Generalnorm für die Gemeinde angesehen und genutzt werden, aufgrund derer die Gemeinde durch den gemeindlichen Jahresabschluss eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde gewährleisten soll.

### **1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)**

#### **1.2.2.1 Das Regelsystem der GoB**

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in einen Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde. Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen für die Gemeinde aber nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiterentwickeln.

Die ausdrücklich auf den Jahresabschluss bezogene Regelung „Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein ...“ erfasst alle dazugehörigen Grundsätze, unabhängig davon ob einige Grundsätze kodifiziert wurden. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden.

Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten verschaffen kann und diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist. Es sollen aber durch die GoB auch Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung 219).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 219 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur sorgt mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über die gemeindliche Rechnungslegung an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen, soweit nicht die Grundsätze durch das gemeindliche Haushaltsrecht kodifiziert wurden. Bei einer rechtlichen Ausgestaltung bedarf es dann wegen der eingetretenen Weiterentwicklungen ggf. einer Überprüfung, ob die Weiterentwicklungen für eine Übernahme ins gemeindliche Haushaltsrecht in Betracht gezogen werden können und ggf. dann ein landesrechtlich dafür vorgesehenes Anpassungs- bzw. Änderungsverfahren erfolgen soll.

### 1.2.2.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Für den gemeindlichen Jahresabschluss haben auch die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eine wichtige Rolle. Sie bilden dabei einen Teil der GoB und zudem sollen durch die Grundsätze Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze lassen sich in die folgenden Grundsätze untergliedern (vgl. Abbildung 220).

<b>DIE BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE</b>	
<b>GRUNDSATZBEREICHE</b>	<b>GRUNDSÄTZE</b>
<b>Allgemein geltende Grundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Bilanzidentität;</li> <li>- Grundsatz der Bilanzkontinuität,</li> <li>- Grundsatz der Wesentlichkeit,</li> <li>- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit,</li> </ul>
<b>Bilanzierungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktivierungsgrundsatz,</li> <li>- Passivierungsgrundsatz,</li> <li>- Grundsatz der Vollständigkeit,</li> <li>- Grundsatz des Saldierungsverbots,</li> </ul>
<b>Bewertungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Pagatorik,</li> <li>- Grundsatz der stichtagsbezogenen Bewertung,</li> <li>- Grundsatz der Einzelbewertung</li> <li>- Grundsatz der Vorsicht, auch als               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realisationsprinzip,</li> <li>- Imparitätsprinzip,</li> <li>- Niederstwertprinzip,</li> <li>- Höchstwertprinzip,</li> </ul> </li> <li>- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.</li> </ul>

*Abbildung 220 „Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“*

Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten verschaffen kann. Es muss ihm ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein.

### 1.2.2.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze

Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale durch die Gemeinde führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitstgetreuen Darstellung ihrer Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

Die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz sind unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ konkretisiert worden, um diese Erfordernisse sicherzustellen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei z. B. das Vorsichtsprinzip für die Gemeinde weiter aus. Die dabei für die Gemeinde wichtigen GoB sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. das Realisationsprinzip. Sie können von der Gemeinde weiterhin unverändert angewendet werden.



Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können sich gleichwohl aber auch Zielkonflikte ergeben. Es ist dann bei der örtlichen Anwendung notwendig, eine Abwägung zwischen den konkurrierenden Sachverhalten unter Beachtung der o. a. Grundsätze vorzunehmen. In den Fällen, in denen es dabei auch einer Auslegung der GoB bedarf, sind i. d. R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Dabei ist auch zu beachten, dass es nicht vertretbar ist, im Jahresabschluss der Gemeinde die Einhaltung der Grundsätze zu fordern, im Gesamtabchluss aber erhebliche Abweichungen davon zuzulassen.

Zur sachgerechten Anwendung der Grundsätze ist nicht im Einzelnen festgelegt worden, was sachangemessen erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produktbereich oder nach ihrer Aufgabe beurteilen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss verstehen und beurteilen sowie eine Entscheidung treffen kann.

Die Beurteilung kann wird dabei u. a. auch von der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig sein. Generell soll aber gelten, dass die Gemeinde als eine einzige Wirtschaftseinheit aus der Gemeindeverwaltung und den Betrieben darstellt. Sie erfüllt entsprechend ihre Aufgaben in der Gesamtheit, sodass diese Sichtweise sich auch im Jahresabschluss widerspiegeln muss.

### **1.2.3 Die „Generalnorm“**

#### **1.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Regelung in der Vorschrift, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss, stellt die gemeindliche „Generalnorm“ für die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde im Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Unter Berücksichtigung dieser Norm sind Zweifelsfragen bei der Auslegung und Anwendung von haushaltsrechtlichen Einzelvorschriften zu klären.

Die „Generalnorm“ ersetzt dadurch nicht die einzelnen haushaltsrechtlichen Bestimmungen. Gleichwohl kann sie im Einzelfall bewirken, dass die Gemeinde weitere Informationen über wichtige örtliche Sachverhalte geben muss oder auf einzelne Informationen als unwesentlich verzichten kann (vgl. § 44 GemHVO NRW). Der gemeindliche Jahresabschluss soll zudem die von ihm gesetzlich geforderte Aussagekraft hinsichtlich der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde möglichst zutreffend erreichen.

Die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse sind daher von der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, objektiv festzustellen und aufzuzeigen. Es besteht zudem bei der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage als den vier einzelnen besonderen Bereichen für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde keine Rangfolge. Der gemeindliche Jahresabschluss muss insgesamt ein entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln können und nicht nur einzelner „Teillagen“ bzw. Bereiche.

Die Gemeinde hat deshalb dafür Sorge zu tragen, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses keiner dieser Bereiche zugunsten anderer Bereiche vernachlässigt wird. Die im gemeindlichen Jahresabschluss geforderte Betrachtung und Bewertung der Vermögenslage, der Schuldenlage, der Ertragslage und der Finanzlage darf nicht nur jeweils für sich im Einzelnen erfolgen. Die Teilbereiche müssen von der Gemeinde auch zu einem Gesamtbild zusammengeführt werden können, denn sie sind als gleichwertig zu betrachten und unmittelbar eng miteinander verknüpft. Keine dieser Teilbereiche hat daher eine höhere Wertigkeit als die anderen Teilbereiche.

In diesem Zusammenhang bietet es sich für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an, die Teilbereiche wegen ihrer gleichrangigen Bedeutung und ihrer unmittelbaren Verknüpfung miteinander entsprechend ihrer Aufzählung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift zu beurteilen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich erst aus der Gesamtbetrachtung das Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag ergibt. Das Zusammenwirken und die Bindungen der Teilbereiche werden im Drei-Komponentensystem des NKF durch die Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung wiedergegeben.

Die Generalnorm trennt dabei nicht zwischen dem gemeindlichen Jahresabschluss und dem zum gleichen Abschlussstichtag zu erstellenden Lagebericht der Gemeinde, sodass sich die Informationspflichten der Gemeinde uneingeschränkt auf beide Werke beziehen. Dieser Zusammenhang soll auch dadurch gewährleistet werden, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht die Aufgabe haben, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Dieses Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ist dabei unter Beachtung der GoB herzustellen.

#### **1.2.3.2 Der Begriff „tatsächliche Verhältnisse“**

Der gemeindliche Jahresabschluss muss unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen der Gemeinde entsprechendes Bild vermitteln. Erst dadurch entsteht die notwendige Aussagekraft des Jahresabschlusses der Gemeinde. Dafür ist es erforderlich, die bei der Gemeinde maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse im Haushaltsjahr sorgfältig im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu ermitteln und zu beurteilen.

Unter den „tatsächlichen Verhältnissen“ im Sinne der Vorschrift sind i. d. R. die ökonomischen Gegebenheiten der Gemeinde zu erfassen, einschließlich aller örtlichen Belange und Umstände, die sich darauf auswirken. Bei der Auslegung des Begriffes kann zudem nicht allein auf das Rechnungswesen der Gemeinde abgestellt werden. Es sind vielmehr eine Vielzahl von örtlichen und überörtlichen Faktoren zu berücksichtigen, die auf das wirtschaftliche Handeln und das wirtschaftliche Umfeld der Gemeinde einen Einfluss haben.

Von der Gemeinde ist deshalb u. a. abzuwägen, welche Relevanz den einzelnen Gegebenheiten in Bezug auf ihre Haushaltswirtschaft zukommt. Sie hat deshalb zu versuchen, insgesamt ein möglichst objektives Ergebnis in Bezug auf ihre Haushaltswirtschaft zu ermitteln. In diesem Zusammenhang ist es sachlich geboten, dass die Gemeinde bedarfsgerecht erläutert, von welchem Standpunkt aus die Betrachtung erfolgt ist und in welcher Art und Weise die adressatenbezogenen Informationen zusammengestellt worden sind.

#### **1.2.3.3 Der Begriff „Vermögenslage“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffes „Vermögenslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Diese Art bestimmt damit auch die Regelungen für die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind (vgl. z. B. §§ 33 und 41 GemHVO NRW). Zudem ist bei der Auslegung zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist.

Das Bild der Vermögenslage sollte von der Gemeinde durch ergänzende Angaben zu den einzelnen Bilanzposten im Anhang im Jahresabschluss sachgerecht vervollständigt werden (vgl. § 44 GemHVO NRW). Der Aufbau und die Struktur der auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände dienen im Zusammenhang mit der Fristigkeit dazu, dass durch die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermittelt werden kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Für die Gemeinde bietet es sich an, sich über die Vermögenslage einen gesonderten Überblick zu verschaffen. In einer Übersicht dazu kann die Gemeinde eigenverantwortlich festlegen, ob sie die anteiligen Verhältnisse wertmäßig in Euro angibt oder prozentual, soweit diese Größen errechenbar sind. Es dürfte auch eine einfache Kennzeichnung oder Schätzgrößen als Einstufung ausreichend sein, sofern die Gemeinde nicht interne Berechnungen in der gleichen Differenzierung vornimmt (vgl. Abbildung 221).

<b>DIE GEMEINDLICHEN VERMÖGENSARTEN UND IHRE FINANZIERUNG</b>						
<b>VERMÖGENSART</b>	<b>GESAMT-KOSTEN</b>	<b>EIGEN-KAPITAL-ANTEIL</b>	<b>ZUWEN-DUNGS-ANTEIL</b>	<b>FREMDKAPITALANTEIL</b>		
				KURZ-FRISTIG	MITTEL-FRISTIG	LANG-FRISTIG
Unbebaute Grundstücke						
Bebaute Grundstücke						
Infrastrukturvermögen						
Bauten auf fremdem Grund und Boden						
Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler						
Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge						
Betriebs- und Geschäftsausstattung						
Anteile an verbundenen Unternehmen						
Beteiligungen						
Sondervermögen						
Wertpapiere des Anlagevermögens						
Vorräte						
Forderungen						
Sonstige Vermögensgegenstände						
Wertpapiere des Umlaufvermögens						
Liquide Mittel						

*Abbildung 221 „Die Vermögensarten und ihre Finanzierung“*

Die Erfüllung der Vorgaben zeigt sich darin, dass die Gemeinde die Aktivseite ihrer Bilanz in das Anlagevermögen (Sachanlagen und Finanzanlagen sowie immaterielle Vermögensgegenstände) und in das Umlaufvermögen zu gliedern hat. Die erhebliche Bedeutung für eine richtige Darstellung des gemeindlichen Vermögens wird dadurch verdeutlicht.

**1.2.3.4 Der Begriff „Schuldenlage“**

Das Haushaltsrecht für die Gemeinde orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“ ebenso wie beim Begriff „Vermögenslage“ an der kaufmännischen Auslegung. Auch für diesen Begriff gibt es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung. Die gemeindlichen Schulden sind auf der Passivseite

der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Der Begriff "Schulden" wird jedoch in vielfältiger Weise in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verwendet.

Grundsätzlich werden unter dem Begriff die bestehenden und die hinreichend sicher zu erwartenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde verstanden, die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung der Gemeinde beruhen und selbstständig bewertbar sowie abgrenzbar sind, d. h. nicht nur ein allgemeines Risiko für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde darstellen. Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird, ausgehend von der Passivseite der Bilanz, der Begriff „Schulden“ u. a. auch dadurch abgegrenzt, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind.

Unter dieser Abgrenzung stellen die dann noch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verbleibenden Rückstellungen und Verbindlichkeiten die Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten dar. Durch den Aufbau und die Struktur der auf der Passivseite der Bilanz angesetzten Verpflichtungen wird im Zusammenhang mit der im Verbindlichkeitspiegel offengelegten Fristigkeit aufgezeigt, dass durch die gemeindliche Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermittelt werden kann.

#### **1.2.3.5 Der Begriff „Ertragslage“**

Das Haushaltsrecht für die Gemeinde orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Ertragslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, einerseits an der kaufmännischen Auslegung der Gewinn- und Verlustrechnung. Andererseits aber insbesondere auch an den Regelungen über die Planung und Rechnung des gemeindlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs unter Berücksichtigung des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde muss im Haushaltsjahr mindestens so viele Erträge erzielen, dass die entstehenden Aufwendungen aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gedeckt werden. Der Begriff „Ertragslage“ soll daher auch nicht einen Gewinnerzielungszweck (Erfolg) verkörpern, denn dieser Zweck wäre mit dem öffentlichen Auftrag der Gemeinde nicht vereinbar. In diesem Sinne stellen der gemeindliche Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sachgerechte Abbildungen für die gemeindliche Ertragslage dar.

Sie sind unter Beachtung des Grundsatzes der Ergebnisspaltung aufgebaut, sodass darin die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander sowie in Form von Erträgen und Aufwendungen sowie nach den vorgegebenen Arten aufzuzeigen sind. Im gemeindlichen Jahresabschluss wird daher in der Ergebnisrechnung als zeitraumbezogene Rechnung für das abgelaufene gemeindliche Haushaltsjahr die aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr tatsächlich entstandene Ertragslage der Gemeinde aufgezeigt und nachgewiesen.

Ausgehend von den gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen nach Arten, Höhe und Quellen im Haushaltsjahr wird in der Ergebnisrechnung das Zustandekommen des Jahresergebnisses der Gemeinde als Überschuss (Erfolg) oder Fehlbetrag (Verlust) abgebildet (vgl. § 38 GemHVO NRW). Mit der gemeindlichen Ergebnisrechnung werden daher Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich das Eigenkapital der Gemeinde durch die Haushaltswirtschaft eines Haushaltsjahres verändert hat. Die Beurteilung der Ertragslage baut daher auf den Arten, Höhe und Quellen der Erträge und der Aufwendungen der Gemeinde auf.

#### **1.2.3.6 Der Begriff „Finanzlage“**

Das Haushaltsrecht für die Gemeinde orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Finanzlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, einerseits an der kaufmännischen Auslegung. Es sind daher verschiedene Informationen zu nutzen, um die gemeindliche Finanzlage beurteilen zu kön-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 95 GO NRW

nen, z. B. über die gemeindlichen Zahlungsströme, wie sie in der Finanzrechnung abgebildet werden. Die Regelungen über die Planung und Rechnung der gemeindlichen Liquidität bzw. zu den von der Gemeinde zu erzielenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen im Haushaltsjahr sind dabei von besonderer Bedeutung.

Die Beurteilung der gemeindlichen Finanzlage baut daher auf der Finanzrechnung der Gemeinde auf. Sie benötigt ggf. aber noch weitere Aspekte, z. B. über die finanziellen Verpflichtungen, die noch nicht erfasst werden. Die zeitraumbezogene Finanzrechnung bildet das Zustandekommen der gemeindlichen Liquidität und ihre Veränderung durch die Darstellung der Finanzmittel nach Arten, Höhe und Quellen ab und stellt daher eine jahresbezogene Herkunfts- und Verwendungsrechnung über die Finanzmittel der Gemeinde dar (vgl. § 39 GemHVO NRW).

Die Einzahlungs- und Auszahlungsströme werden dabei nach Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde getrennt, sodass Angaben zu gemeindlichen Forderungen und Verpflichtungen verfügbar sind. Mit der Finanzrechnung werden deshalb aussagekräftige Informationen und Kriterien geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich die Liquidität der Gemeinde aus Eigenmitteln und Fremdkapital tatsächlich verändert hat, um die Finanzlage der Gemeinde sachgerecht beurteilen zu können. Zur Beurteilung der gemeindlichen Finanzlage bedarf es außerdem ausreichender Kenntnisse über das Liquiditätsprofil der Gemeinde und über die Überwachung möglicher Liquiditätsrisiken.

### 1.2.3.7 Die Gesamtbedeutung der Norm

Die für die Gemeinde geltende „Generalnorm“ bedeutet für die Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine unverzichtbare Grundlage. Sie stellt eine Grundkonzeption für den Jahresabschluss dar und hilft, dessen Informationswert an der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und unter Berücksichtigung der Vorgaben des Haushaltsrechts zu messen. Durch die erlassenen haushaltsrechtlichen Einzelvorschriften ergibt sich jedoch eine Nachrangigkeit der „Generalnorm“. Sie bedingt zudem, dass für die Gemeinde besondere Wahlrechte oder Entscheidungsspielräume bestehen.

Prägend für den gemeindlichen Jahresabschluss ist es daher nicht, die zum Abschlussstichtag bestehende aktuelle Realität detailgetreu abzubilden. Mit ihrem Jahresabschluss soll die Gemeinde vielmehr ein den gemeindlichen Verhältnissen entsprechendes Bild schaffen. Diese Sachlage zeigt sich z. B. dadurch, dass bei der Bewertung von Vermögensgegenständen zum Abschlussstichtag das Anschaffungskostenprinzip und nicht das Zeitwertprinzip zur Anwendung kommen muss. Außerdem wird das durch den Abschluss zu vermittelnde Bild durch von der Gemeinde gesetzte Prämissen stark beeinflusst.

Die Bedeutung der „Generalnorm“ für den Jahresabschluss ermöglicht der Gemeinde einen sachgerechten Rahmen einzuhalten. Unter Einbeziehung ihrer Relevanz werden sachlich gebotene Kompromisse möglich, denn die Aussage und Verlässlichkeit des Abschlusses erfordert nicht, dass die Abbildung von gemeindlichen Sachverhalten und Geschäftsvorfällen im Jahresabschluss ausschließlich nach technisch möglichen Abgrenzungen oder technisch geprägten Qualitätsstufen zu erfolgen hat oder dieser Sachlage entsprechen muss.

Die als „Generalnorm“ bestehende haushaltsrechtliche Regel, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss, führt aufgrund ihrer Bedeutung zur Abbildung einer objektivierten, aber nicht idealisierten Wirklichkeit. Sie bindet aber gleichzeitig die Gemeinde an die dafür vertretbaren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, um eine Willkür im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu verhindern.

Diese Sachlage bedingt für die Gemeinde eine Vornahme von Abwägungen zwischen einer Abbildung ihrer wirtschaftlichen Lage nach der Nutzung für die zu erfüllenden Aufgaben und einer wählbaren Darstellung nach den technischen Möglichkeiten im dabei einzuhaltenden Rahmen der „Generalnorm“. Die Lösung soll zielorientiert erfolgen, ohne jedoch die Erfüllung der haushaltsrechtlichen Vorgaben zu beeinträchtigen. Dabei verlangt gerade

die „Generalnorm“ eine Vernetzung zu einem Gesamtbild, lässt dafür aber auch notwendige Kompromisse zu, die aufgrund der unterschiedlichen Interessenlagen der Beteiligten und Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erforderlich werden und dann auch zusätzlich entsprechend zu erläutern sind.

#### **1.2.4 Die Erläuterungspflichten**

In Ergänzung der Beachtung der Generalnorm ist es für die Nachvollziehbarkeit und die Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses erforderlich, dass die Gemeinde neben den betragsmäßigen Angaben in der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz sowie den Angaben im Anhang und im gemeindlichen Lagebericht wesentliche Ergebnisse und sonstige Sachverhalte zusätzlich zu den rechnerischen Daten besonders erläutert. Die zu gebenden Informationen sollen das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sachgerecht ergänzen.

Die notwendigen beschreibenden Informationen müssen deshalb von der Gemeinde in einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Zahlenwerk des gemeindlichen Jahresabschlusses gestellt werden bzw. sich unmittelbar daraus ableiten lassen. Ohne weitere Erläuterungen wird eine Beurteilung der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und des wirtschaftlichen Standes der Gemeinde zum Abschlussstichtag durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nur eingeschränkt möglich sein. Die relevanten Details dienen dazu, die Zielsetzungen und Erreichung der wirtschaftlichen Ziele der Gemeinde in konkreter Form aufzuzeigen.

Über den Bedarf und den Umfang sowie die Inhalte der Erläuterungen über Ergebnisse aus örtlichen Sachverhalten und Geschäftsvorfällen aus ihrer Aufgabenerfüllung hat die Gemeinde in eigener Verantwortung sachgerecht und bedarfsgerecht zu entscheiden. Sie soll bei ihren Abwägungen und sachlichen Entscheidungen das Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als bedeutende Aufmerksamkeit für die Tätigkeit der Gemeindeverwaltung und nicht als Belastung einstufen. Diese Art der „Mitwirkung“ zeigt die Bedeutung der zum Abschlussstichtag entstandenen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde für diesen Personenkreis.

### **1.3 Zu Satz 3 (Bestandteile des Jahresabschlusses):**

#### **1.3.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Der Jahresabschluss der Gemeinde kann seine Aufgabe, das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, nur erfüllen, wenn die materiellen und formalen Vorgaben sachgerecht und bedarfsgerecht erfüllt werden. In der Vorschrift werden deshalb ausdrücklich die einzelnen Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses bestimmt.

Der gemeindliche Jahresabschluss muss daher mindestens aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang bestehen. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen. Der Jahresabschluss soll es ermöglichen, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Haushaltsjahres für die Gemeinde zu erlangen, die auch für die Zukunft von Bedeutung sein können.

Die erreichte wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie ihre Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung sind daher ein besonderer Berichtsgegenstand im gemeindlichen Lagebericht. Eine Einschätzung bzw. Prognose für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde durch die Verantwortlichen im Lagebericht ist daher von besonderer Bedeutung. Als Lagebericht muss der Bericht aber auch eine vergangenheitsbezogene Bewertung enthalten, denn darauf baut i. d. R. auch die Prognose auf.

### 1.3.2 Die Ergebnisrechnung

Die Gemeinde hat bei ihrer Ergebnisrechnung auch die Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich zu beachten. Diese Verpflichtung besteht für die Gemeinde auch in der „Rechnung“, also im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). In diesem Zusammenhang entscheidet der Rat der Gemeinde über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages und die Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Diese Entscheidungen bauen auf der Erfassung des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde im Haushaltsjahr auf. Das Gesamtergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres wird dann in der Ergebnisrechnung durch die Zusammenführung von ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis zu einem Jahresergebnis ermittelt, das entweder einen Jahresüberschuss oder einen Jahresfehlbetrag der Gemeinde darstellt und in die gemeindliche Bilanz in dieser Form übernommen wird. Die Komponenten der gemeindlichen Ergebnisrechnung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 222).

<b>DIE GESTALTUNG DER GEMEINDLICHEN ERGEBNISRECHNUNG</b>					
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist</b>	
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
Ordentliche Erträge					
Ordentliche Aufwendungen mit Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit					
Finanzergebnis					
Ordentliches Ergebnis					
Außerordentliches Ergebnis					
Jahresergebnis					

*Abbildung 222 „Die Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung“*

Zur gemeindlichen Ergebnisrechnung gehört auch, die Ergebnisse der Erträge und Aufwendungen in einen Zusammenhang mit den Ergebnissen des Vorjahres zu stellen, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres im Zeitvergleich besser bewerten zu können. Es ist deshalb erforderlich, zu den Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres gesondert anzugeben. Auch andere Veränderungen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans sind ggf. gesondert aufzuzeigen, z. B. Erhöhungen oder Minderungen der Haushaltspositionen, deren Ursachen in einer Nachtragssatzung liegen.

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind die im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen nach ihren Arten und jeweils in Jahressummen - entsprechend dem Ergebnisplan - auszuweisen (vgl. §

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 95 GO NRW**

38 GemHVO NRW). Außerdem ist durch die Bildung von Salden das ordentliche Ergebnis und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit festzustellen. Zusätzlich und gesondert vom ordentlichen Ergebnis ist das außerordentliche Ergebnis als Saldo aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen zu ermitteln.

Eine haushaltswirtschaftliche „Abrechnung“ für das abgelaufene Haushaltsjahr ist jedoch nur vollständig, wenn in der Ergebnisrechnung auch ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird. Durch die Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen, ggf. in fortgeschriebener Form, mit den Ist-Werten des Haushaltsjahres werden Abweichungen aufgezeigt und offengelegt. Die Planfortschreibungen stellen dabei Veränderungen der ursprünglich vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltspositionen aufgrund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen dar (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW).

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben sind von der Gemeinde bei der Aufstellung ihrer Ergebnisrechnung zu beachten. Das Muster zur gemeindlichen Ergebnisrechnung ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.3.3 Die Finanzrechnung**

In der gemeindlichen Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr kassenwirksam erzielten Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen nach ihren Arten und jeweils in Jahressummen - entsprechend dem Finanzplan - auszuweisen (vgl. § 39 GemHVO NRW). Dadurch werden anhand der Zahlungsströme die Mittelherkunft und die Mittelverwendung sowie die Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln bzw. die Liquidität der Gemeinde aufgezeigt und nachgewiesen.

Durch die Bildung von Salden werden das Ergebnis der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit sowie der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag ermittelt. Zur Vervollständigung des Gesamtbildes ist es erforderlich, auch den Bestand am Anfang des Haushaltsjahres mit der Änderung des Bestandes im abgelaufenen Haushaltsjahr und dem Bestand an fremden Finanzmitteln zusammenzuführen.

Die Gemeinde hat den Endbestand der Finanzmittel sowie den Finanzmittelzufluss und Finanzmittelabfluss insgesamt zu ermitteln und abzubilden. Der Endbestand an Finanzmitteln der Gemeinde fließt dann in den Posten „Liquide Mittel“ in die Bilanz des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr ein. Die Gemeinde hat außerdem in ihrer Finanzrechnung einen Plan-/Ist-Vergleich vorzunehmen, der entsprechend wie bei der Ergebnisrechnung auszugestalten ist.

Die jahresbezogenen Ergebnisse der Einzahlungen und Auszahlungen aus dem gemeindlichen Haushaltsjahr sind ebenfalls in einen Zusammenhang mit dem Vorjahr zu stellen, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres besser im Zeitvergleich bewerten zu können. Es ist deshalb erforderlich, zu den Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres gesondert anzugeben. Die Komponenten der gemeindlichen Finanzrechnung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 223).



<b>DIE GESTALTUNG DER GEMEINDLICHEN FINANZRECHNUNG</b>				
<b>Finanzrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vor- jahres</b>	<b>Fortge- schriebe- ner Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	<b>Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist</b>
	EUR	EUR	EUR	EUR
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätig- keit				
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit				
Darlehensaufnah- me Tilgungen mit Saldo aus Finanzierungstätig- keit				
Liquide Mittel				

*Abbildung 223 „Die Gestaltung der gemeindlichen Finanzrechnung“*

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben sind von der Gemeinde bei der Aufstellung ihrer Finanzrechnung zu beach-  
ten. Das Muster zur gemeindlichen Finanzrechnung ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl.  
Nummer 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### 1.3.4 Die Teilrechnungen

#### 1.3.4.1 Die Gestaltung der Teilrechnungen

Für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses werden Teilrechnungen benötigt. Die gemeindlichen  
Teilrechnungen sind entsprechend den im Haushaltsplan enthaltenen produktorientierten Teilplänen aufzustellen.  
Sie sind wichtige Bestandteile des Jahresabschlusses der Gemeinde und müssen entsprechend ihrer Anzahl im  
Haushaltsplan im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sein.

Die Aufstellung der Teilrechnungen ist von der Gemeinde nach den Maßgaben vorzunehmen, die für die Aufstel-  
lung der gemeindlichen Teilpläne gelten (vgl. § 4 GemHVO NRW). Das nachfolgende Muster zeigt die Grundzüge  
einer gemeindlichen Teilrechnung schematisch auf (vgl. Abbildung 224).

<b>Jahresabschluss ...</b>	<b>Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr</b>
<b>Produktbereich ...</b>	
<b>Inhalte des Produktbereiches:</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

<b>Beschreibung und Zielsetzung:</b> <b>Zielgruppe(n):</b> <b>Besonderheiten im Haushaltsjahr:</b>					
<b>Produktbereichsübersicht</b>  <b>Produktgruppen mit</b> - <b>den wesentlichen beschriebenen Produkten:</b> - <b>den einzelnen Zielen:</b>					
<b>Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung</b>					
	Ziele	Kennzahl Vorjahr	Soll-Kennzahl Haushaltsjahr	Ist-Kennzahl Haushaltsjahr	Abweichungs- analyse
<small>(Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 38 Absatz 2 GemHVO NRW gegliedert werden.)</small>					
<b>Personaleinsatz</b>  <small>(Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - mit Angaben nach Beschäftigungsverhältnissen in einer Zeitreihe nach § 8 Absatz 2 GemHVO NRW)</small>					
<b>Teilergebnisrechnung</b>					
	Haushaltspositionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
<small>(Die Teilergebnisrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).</small>					
<b>Teilfinanzrechnung</b>					
	Haushaltspositionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
<small>(Die Teilfinanzrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).</small>					
<b>Allgemeine Erläuterungen zur Teilrechnung</b>			<b>Für die Teilergebnisrechnung:</b> <b>Für die Teilfinanzrechnung:</b>		
			Sonstiges:		
<b>Erläuterungen zu einzelnen wesentlichen Haushaltspositionen</b>			<b>Für die Teilergebnisrechnung:</b> <b>Für die Teilfinanzrechnung:</b>		
			Sonstiges:		
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>					

*Abbildung 224 „Ein Beispiel zur Gestaltung der gemeindlichen Teilrechnungen“*

Innerhalb der gemeindlichen Teilrechnungen haben die Teilergebnisrechnungen eine besondere Bedeutung, denn deren Daten müssen zusammengefasst zum Gesamtbild der Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde führen. Gleichwertig sind die Teilfinanzrechnungen, denn deren Daten müssen zusammengefasst zum Gesamtbild der Einzahlungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung führen.

#### 1.3.4.2 Die Teilergebnisrechnung

Die Gemeinde hat bestimmte Vorgaben bei der Aufstellung der Teilergebnisrechnungen zu beachten. Die Teilergebnisrechnungen in den Teilrechnungen sind entsprechend der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu gliedern (vgl. § 40 GemHVO NRW). In den Teilrechnungen sind ggf. auch die Erträge und Aufwendungen aus internen

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 95 GO NRW**

Leistungsbeziehungen der Gemeinde (innerhalb der Gemeindeverwaltung) auszuweisen, sofern die Gemeinde diese Erträge und Aufwendungen für ihre Haushaltsbewirtschaftung tatsächlich erfasst.

Zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs sind die internen Leistungsbeziehungen aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die tatsächlich erfasst werden, dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass die erfassten internen Leistungsbeziehungen aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen müssen. Eine Verpflichtung zur haushaltswirtschaftlichen Erfassung besteht für die Gemeinde jedoch nicht (vgl. § 17 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat zudem aus dem Jahresergebnis und dem Ergebnis aus den internen Leistungsbeziehungen in der jeweiligen Teilrechnung das Ergebnis der Teilrechnung zu bilden. Das Muster zur Teilergebnisrechnung ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.3.4.3 Die Teilfinanzrechnung**

Die Teilfinanzrechnungen in den Teilrechnungen sind entsprechend der gemeindlichen Finanzrechnung zu gliedern (vgl. § 40 GemHVO NRW). Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsnachweis) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit abzubilden.

Der Teil B (Nachweis einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Abrechnung der einzelnen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde mit den zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen, entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilfinanzrechnungen zu beachten. Das Muster zur Teilfinanzrechnung ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.3.5 Die Bilanz**

Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 41 GemHVO NRW). Sie enthält Informationen über das gemeindliche Vermögen und über sämtliche Schulden der Gemeinde. Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz erfolgt dabei auf beiden Seiten nach Fristigkeiten. Zur periodengerechten Abgrenzung und als Korrekturposten werden abhängig vom gemeindlichen Bedarf auf beiden Seiten der Bilanz gesonderte Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt.

Diese Aufgliederung der gemeindlichen Bilanz ist in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung sachgerecht, denn das gemeindliche Vermögen wird auf der Aktivseite der Bilanz und die Verpflichtungen der Gemeinde auf der Passivseite gezeigt. Auf der Aktivseite wird dabei zwischen dem Anlagevermögen (langfristig) und dem Umlaufvermögen (kurzfristig) unterschieden. Dadurch wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert.

Auf der Passivseite werden zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital gezeigt, wodurch die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens offengelegt und dokumentiert wird. Auch auf dieser Bilanzseite gilt das Prinzip der Fristigkeit, z. B. im Eigenkapital dadurch, dass die allgemeine Rücklage vor der Ausgleichsrücklage steht. Die Bilanzgliederung für die gemeindliche Bilanz baut auf dem nachfolgenden Schema auf (vgl. Abbildung 225).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE GESTALTUNG DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
Bilanzposten	Haus- halts- jahr	Vor- jahr	Bilanzposten	Haus- halts- jahr	Vor- jahr
	EUR	EUR		EUR	EUR
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögens- gegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen 2.3 Sonstige Vermögensgegen- stände 2.4 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.5 Liquide Mittel  <b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>  <b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag  <b>2. Sonderposten</b>  <b>3. Rückstellungen</b>  <b>4. Verbindlichkeiten</b>  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

*Abbildung 225 „Die Gestaltung der gemeindlichen Bilanz“*

Die Grundangaben in der gemeindlichen Bilanz können in eigener Verantwortung der Gemeinde durch zusätzliche Bilanzposten erweitert werden. Je nach Bedeutung der gemeindlichen Sachverhalte können dabei einzelne Posten noch durch „Davon-Vermerke“ weiter untergliedert werden, wenn dieses in Bezug auf das Gesamtbild der Bilanz vertretbar ist. Die Gemeinde muss aber die Vorgabe der Mindestgliederung der Bilanz beachten (vgl. § 41 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat bei ihrer Bilanz auch den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit zu beachten. Sie muss sicherstellen, dass die Bezeichnungen der einzelnen Bilanzposten klar und verständlich sein müssen. Aus den gewählten Bezeichnungen sollen deshalb die Inhalte transparent und nachvollziehbar sein. In der gemeindlichen Bilanz muss zudem jeder Posten mit einer eigenen Ziffer gekennzeichnet und mit dem dazugehörigen Wertansatz (in Ziffern ausgedrückter Betrag) in einer eigenen Zeile stehen.

Bei der Festlegung der einzelnen Bilanzposten sind aber auch die verbindlichen Zuordnungsvorschriften, die durch den kommunalen Kontierungsplan näher bestimmt werden, von der Gemeinde zu beachten. Das Muster zur gemeindlichen Bilanz ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### 1.3.6 Der Anhang

Der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses enthält die besonderen Angaben und Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten (vgl. § 44 GemHVO NRW). Dadurch soll neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung der Bilanz der Gemeinde bezweckt und deren Interpretation durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erleichtert und unterstützt werden. In den Anhang gehören deshalb insbe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

sondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungsmethoden und den Bewertungsmethoden. Die erforderlichen Informationen sollen dabei in einen sachlichen Zusammenhang mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz sowie ihren Untergliederungen, aber auch mit der Finanzrechnung stehen.

Im gemeindlichen Anhang sind gleichzeitig aber auch Zusatzinformationen von der Gemeinde zu geben, die für die Beurteilung der Ergebnisrechnung und der Bilanz sowie der Finanzrechnung eine besondere Bedeutung haben. Diese Angaben können zu einem besseren Verständnis einzelner gemeindlicher Sachverhalte durch die Jahresabschlussadressaten führen und deren Interpretation erleichtern. Mit dem Anhang kann das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich ergänzt werden. Die nachfolgende Übersicht zeigt beispielhaft eine mögliche Gliederung des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss auf (vgl. Abbildung 226).

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN ANHANGS</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u. a.
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u. a.
<b>Erläuterungen zur Bilanz</b>	gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u. a.
<b>Erläuterungen zur Ergebnisrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen.
<b>Erläuterungen zur Finanzrechnung</b>	gegliedert nach Arten der Einzahlungen und der Auszahlungen.
<b>Sonstige Angaben</b>	Z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, die aber wirtschaftliche Bedeutung haben.
<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	Z. B. Anlagenspiegel u. a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten.
<b>Hinweis auf Verantwortliche</b>	Z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 95 Absatz 2 GO NRW.
<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren.

*Abbildung 226 „Die Gestaltung des gemeindlichen Anhangs“*

Dem Anhang sind aber auch besondere Anlagen beizufügen, durch die der gemeindliche Jahresabschluss noch verständlicher und nachvollziehbarer werden soll. Dazu gehört insbesondere ein Anlagenspiegel, in dem das gemeindliche Vermögen mit seinen wertmäßigen Veränderungen aufgezeigt wird (vgl. § 45 GemHVO NRW). Ein Forderungsspiegel, der die noch offenen Ansprüche der Gemeinde aufzeigt (vgl. § 46 GemHVO NRW) und ein Verbindlichkeitspiegel, durch den die noch bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde und die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse offengelegt werden (vgl. § 47 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Dem Anhang können von der Gemeinde noch spezielle Informationen durch weitere Spiegel beigefügt werden, z. B. zu den bilanziellen Sonderposten und Rückstellungen. Für die äußere Gestaltung des gemeindlichen Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben für die Gemeinde vorgesehen worden. Sie hat die Gestaltung in eigener Verantwortung vorzunehmen.

Die Gemeinde soll jedoch bei ihrer Entscheidung über die Darstellung der jahresabschlussbezogenen Angaben im Anhang und dessen Aufbau den Adressatenkreis des gemeindlichen Jahresabschlusses (Rat der Gemeinde, Bürgerinnen und Bürger und Aufsichtsbehörde) ausreichend berücksichtigen. Sie soll die Angaben im Anhang übersichtlich und nachvollziehbar sowie leserfreundlich gestalten, damit auf einfache Art und Weise ein Bezug zu den jeweils betroffenen Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses hergestellt werden kann.

**1.3.7 Die Jahresabschlussunterlagen**

Dem Rat der Gemeinde muss von der Gemeindeverwaltung ein vollständiger Jahresabschluss zugeleitet werden, damit das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nachvollziehbar ist, sachgerecht beraten und der Jahresabschluss festgestellt werden kann. Der gemeindliche Jahresabschluss muss dafür aus den gesetzlich bestimmten Bestandteilen bestehen und ihm müssen die vorgesehenen Anlagen beigefügt sein. Die nachfolgend aufgezeigten Unterlagen sind haushaltsrechtlich bestimmt worden und ermöglichen einen aktuellen, stichtagsbezogenen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde (vgl. Abbildung 227).

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER DIE GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>DIE BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES</b>	
<b>Ergebnisrechnung</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 1 und § 38 sowie § 22 Absatz 4 GemHVO NRW und Nummer 1.6.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
<b>Finanzrechnung</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 2 und § 39 sowie § 22 Absatz 4 GemHVO NRW und Nummer 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
<b>Teilrechnungen</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 3 und § 40 GemHVO NRW sowie den Nummern 1.6.2 und 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
<b>Bilanz</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 4 und §§ 41 bis 43 GemHVO NRW sowie der Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
<b>Anhang</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 5 und § 44 GemHVO NRW
<b>DIE ANLAGEN ZUM JAHRESABSCHLUSS</b>	
<b>Anlagenspiegel</b>	§ 44 Absatz 3 und § 45 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER DIE GEMEINDLICHEN JAHRESABNSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>Forderungsspiegel</b>	§ 44 Absatz 3 und § 46 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
<b>Verbindlichkeitspiegel</b>	§ 44 Absatz 3 und § 47 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
<b>Lagebericht</b>	§ 95 Absatz 1 und 2 GO NRW i. V. m. § 48 GemHVO NRW

*Abbildung 227 „Die Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde“*

Die Pflicht zur Vollständigkeit gilt entsprechend auch für die unmittelbare Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung, soweit nicht zwischen der Gemeindeverwaltung und dem Ausschuss einschließlich der örtlichen Rechnungsprüfung eine andere Verfahrensweise vereinbart wurde, die im Sinne einer „begleitenden Prüfung“ zur Verbesserung der örtlichen Verfahrensabläufe beiträgt (vgl. § 101 GO NRW). Der Gemeinde ist es dabei freigestellt, entsprechend ihrer örtlichen Bedürfnisse ihrem Jahresabschluss noch weitere Unterlagen beizufügen.

#### **1.4 Zu Satz 4 (Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss):**

##### **1.4.1 Allgemeine Zwecke**

Dem gemeindlichen Jahresabschluss ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ausdrücklich ein Lagebericht beizufügen. Diese Vorgabe bedeutet, dass der Lagebericht eine Anlage zum gemeindlichen Jahresabschluss darstellt. Er zählt damit zu den gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen, die dem Rat der Gemeinde zusammen mit dem Jahresabschluss zuzuleiten sind. Die Vorschrift lässt dabei auch buchtechnisch nicht zu, dass der gemeindliche Jahresabschluss mit seinen Bestandteilen und Anlagen zur Anlage des Lageberichts der Gemeinde gemacht wird. Dem Jahresabschluss der Gemeinde kommt im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein höherer Stellenwert zu als dem Lagebericht der Verantwortlichen in der Gemeinde.

Der gemeindliche Lagebericht stellt zudem einen gesonderten Prüfungsgegenstand im Rahmen der Jahresabschlussprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss dar (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW). Er ist dabei insbesondere daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und durch ihn in Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird (vgl. § 48 GemHVO NRW). Der jährliche Lagebericht hat daher eine umfassende und vielfältige Informationsfunktion. Er kann auch als ein strategisches Instrument der Steuerung der Gemeinde angesehen werden.

Der Lagebericht ist von der Gemeinde im Zusammenhang mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses in entsprechender Weise zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde ist dabei in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Außerdem bedarf der gemeindliche Lagebericht einer Unterzeichnung durch den Bürgermeister, soweit die Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht ausdrücklich auch den Lagebericht einschließt.

### 1.4.2 Die Gestaltung des Lageberichts

Der gemeindliche Lagebericht ist von der Gemeinde so zu fassen, dass er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss (vgl. § 48 GemHVO NRW). Die Fülle der Informationen verlangt eine grundlegende Strukturierung des gemeindlichen Lageberichtes. Die nachfolgende Übersicht zeigt eine Möglichkeit dazu schematisch auf (vgl. Abbildung 228).

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN LAGEBERICHTS</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARLEGUNGEN</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der Ziele und Leistungskennzahlen.
<b>Überblick über die wirtschaftliche Lage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. auch Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung).
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW.
<b>Anlagen</b>	Z. B. Jahresergebnisse im Zeitvergleich, Kennzahlen im Zeitvergleich, Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 228 „Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts“*

Für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind der Gemeinde keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden (vgl. § 48 GemHVO NRW). Die Gliederung des gemeindlichen Lageberichts soll sachgerecht erfolgen, um die notwendige Aussagekraft zu erhalten. Eine Gliederung in einzelne gewichtige



Elemente kann dazu beitragen, dass das im Jahresabschluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gut nachvollziehbar wird.

## **2. Zu Absatz 2 (Angabe der Verantwortlichen im Lagebericht):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Allgemeine Angabepflichten):**

#### **2.1.1 Der Anlass**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass am Schluss des Lageberichtes ausgewählte Angaben über die persönlichen Verhältnisse der Mitglieder des Verwaltungsvorstands der Gemeinde, des Bürgermeisters und des Kämmerers sowie der Ratsmitglieder zu machen sind. Die Angabepflichten bestehen auch für die Personen, die im Haushaltsjahr aus diesen Funktionen ausgeschieden sind bzw. ihre Tätigkeit aufgegeben haben.

Für die Festlegung des Personenkreises war entscheidend, dass diese Personen über ihre ausgeübten Funktionen besondere Schlüsselpositionen und Verantwortlichkeiten in der Gemeinde innehaben bzw. innehatten. Diese Personen wird durch ihre Stellung ein maßgeblicher Einfluss auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und damit auf die Vermögens- und Schuldenlage sowie die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde möglich. Sie haben gleichzeitig aber auch weitere eigenständige Interessen aufgrund ihrer Mitgliedschaft in anderen Organen oder Gremien zu vertreten.

Das Innehaben einer Mitgliedschaft in anderen Organen oder Gremien ist daher ausschlaggebend für die Angabepflichten und nicht der damit verbundene Status als originäres oder stellvertretendes Mitglied. Die Angabepflichten erstrecken sich daher auch auf die Personen, die eine Mitgliedschaft in anderen Organen oder Gremien in Form einer Stellvertretung innehaben.

Im gemeindlichen Lagebericht sind nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft angabepflichtig, denn dieses Gremium wird nicht personenbezogen gebildet wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Ein Verzicht auf Angaben im Lagebericht ist nicht mit dem Hinweis auf mögliche Angaben im Gesamtlagebericht zulässig, der dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen ist (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Außerdem besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet. Es ist geboten, zu den Angabepflichten bestimmte Mindestanforderungen festzulegen.

#### **2.1.2 Die Inhalte**

Unter die Angabepflichten fallen insbesondere personenbezogene Mandate, die von dem benannten Personenkreis in vielfältiger Form ausgeübt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen. Aus Transparenzgründen sollten dabei auch Mandate benannt werden, die aus der beruflichen Funktion heraus entstanden sind, die bei der Gemeinde ausgeübt wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

Das Innehaben eines solchen Mandates muss dabei nicht unmittelbar als Vertreter der Gemeinde bestehen. Es sollten auch Mandate aufgrund berufsfachlicher Zusammenschlüsse angegeben werden, die neben dem Hauptberuf bestehen. In diesem Zusammenhang sollten auch Funktionen in Institutionen angegeben werden, wenn deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird (institutionelle Finanzunterstützung), z. B. die Mitgliedschaft oder der Vorsitz im Aufsichtsrat oder auch die Vorstandstätigkeit in einem Verein.

Die persönlichen Angaben dienen dazu, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde hervorzuheben und dabei eine ausreichende Auskunft über die persönlichen Verhältnisse in Bezug auf mögliche Interessenkonflikte wegen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu geben.

Die Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde können auch die Organstrukturen in der Gemeinde aufzeigen. Am Schluss des gemeindlichen Lageberichtes müssen sich daher die individualisierten Angaben von jedem Einzelnen aus dem in der Vorschrift benannten Personenkreis unter Nennung seines Namens von der Gemeinde vollständig aufgeführt werden. Mindestens bestehen folgende Angabepflichten (vgl. Abbildung 229).

<b>DIE ANGABEPFLICHTEN DER VERANTWORTLICHEN IN DER GEMEINDE</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>BEISPIELE FÜR MANDATE</b>
- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen.	.....
- der ausgeübte Beruf.	.....
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i. S. d. § 125 Absatz 1 Satz 5 des Aktiengesetzes <i>(nicht mehr Satz 3)</i>	- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien von Aktiengesellschaften und anderen Gesellschaften, Beirat bei Aktiengesellschaften.
- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form.	- Mitglied der Gesellschafterversammlung (Gesellschafterausschuss), z. B. bei gemeindlichen Betrieben der Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Energieversorgung, Stadtentwicklung, Stadtmarketing, Verkehrsinfrastruktur, Verkehrsbetrieb, Wasserversorgung, Wirtschaftsförderung, - Mitglied der Verbandsversammlung, - Mitglied des Verwaltungsrats, - Mitglied in besonderen Ausschüssen, - Mitglied einer Kommission, - Mitglied eines Fachbeirates, - Mitglied der Geschäftsführung.
- die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.	- Mitglied im Beirat von Versicherungsgesellschaften, - Mitglied im Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium von Stiftungen.

*Abbildung 229 „Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“*

Die Gemeinde bzw. die betroffenen Personen können aber zusätzlich auch noch weitere Angaben über ihre persönlichen Verhältnisse machen oder bestimmte Schwerpunkte bei den Angaben setzen, weil durch die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen wird, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Anga-

ben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden.

### 2.1.3 Die Ausführung

Die gesetzlich bestimmten Angaben sind von dem festgelegten Personenkreis jeweils bezogen auf den jährlichen Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses zu machen. Ein Bezug auf den Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister oder auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat besteht nicht. Eine Möglichkeit, den einzelnen Angabepflichtigen nachzukommen, wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 27).

**BEISPIEL:**

**Die Angaben von Verantwortlichen in der Gemeinde**

Über die Mitglieder des Verwaltungsvorstands der Gemeinde, den Bürgermeister und den Kämmerer sowie die Ratsmitglieder sind am Schluss des Lageberichtes ausgewählte Angaben über ihre persönlichen Verhältnisse zu machen. Die Gemeinde hat eine Vielzahl von Ratsmitgliedern, für die für zwei Personen beispielhaft die Angabepflichten aufgezeigt werden.

<b>ANGABEN zu den Ratsmitgliedern</b>	
- Paul Clemens	- Otto Schulte
- Diplom-Kaufmann	- Bauingenieur
- Mitglied im Aufsichtsrat der Messengesellschaft "Luftfahrt"	- Aufsichtsratsvorsitzender der Interverkehr AG, - Mitglied im LBK AG
- Mitglied im Verwaltungsrat der Sparkasse - Mitglied im Verwaltungsrat der Theater GmbH - Geschäftsführer der Stadtmarketing GmbH - Geschäftsführer der Museum Heimatland GmbH	- Mitglied der Gesellschafterversammlung bei der Entsorgung GmbH - Mitglied im Verwaltungsrat der Verkehrsbetriebe GmbH - Mitglied im Verwaltungsrat des Zweckverbandes Wasserversorgung - Mitglied des Fachbeirates "Grünes Bauen" der Handwerkskammer, - Mitglied der Geschäftsführung der Lokalradio GmbH

Solche Angabepflichten bestehen auch für die Personen, die im Haushaltsjahr ausgeschieden sind bzw. ihre Tätigkeit aufgegeben haben. Für die Auswahl des Personenkreises ist dabei entscheidend, dass diese Personen über ihre ausgeübten Funktionen besondere Schlüsselpositionen und Verantwortlichkeiten in der Gemeinde innehaben bzw. innegehabt haben.

*Beispiel 27 „Die Inhalte der Angabepflichten“*

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses

notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

#### **2.1.4 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde**

Für die Gemeinde besteht die gesetzliche Verpflichtung, am Schluss des Lageberichtes ausgewählte Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde zu machen, um auf mögliche typische Interessenkonflikte hinzuweisen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Diese Angabepflichten bieten sich als geeigneter Anlass an, im Lagebericht der Gemeinde auch Aussagen über die ordnungsgemäße Geschäftsführung dieser Verantwortlichen zu machen.

Zu den Auskunftspflichten gehören u. a. Angaben über eine ausreichende Informationsversorgung und die Erfüllung der Berichtspflichten sowie Kontrollen im Sinne eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns zum Wohle der Gemeinde. Es können daher Angaben über die Arbeitsweise der Organe und über Führungspraktiken, ggf. unter Benennung gesetzlicher Standards, dazu gemacht werden. Der gemeindliche Lagebericht stellt dabei aber kein Marketinginstrument dar. Unter Berücksichtigung der Verantwortung der gesetzlich vorgesehenen Gremien der Gemeinde bedarf es entsprechender Angaben über die Arbeit des gesamten Gremiums und nicht einer personenbezogenen Zuordnung auf seine Mitglieder.

Von der Gemeinde müssen zudem nicht die sachlichen Beratungsinhalte von Sitzungen und Beratungen zum Gegenstand der Berichterstattung gemacht werden. Den Angaben über das tatsächliche Zusammenwirken nicht nur zwischen dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung, sondern auch zwischen dem Rat und seinen Ausschüssen sowie dem Bürgermeister und dem Verwaltungsvorstand kommt eine besondere Bedeutung zu. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen, um Informationen sicherzustellen.

### **2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf die Vorschrift des § 43 Absatz 2 GO NRW):**

#### **2.2.1 Der Verstoß gegen Offenbarungspflichten**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift gilt für die Gemeinde im Zusammenhang mit den Angabepflichten über die persönlichen Verhältnisse der Ratsmitglieder ergänzend die besondere Regelung des § 43 Absatz 2 Nummer 5 GO NRW. Diese Vorgabe für die Mitglieder des Rates der Gemeinde muss beachtet werden, sofern für diese Personen im Lagebericht besondere Angaben im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden müssen. Der Verweis auf diese Regelung bewirkt, dass das Vorliegen eines Verstoßes gegen die Vorschrift über die Angabepflichten durch ein Ratsmitglied je nach seiner Tätigkeit durch den Rat, die Bezirksvertretung oder einen Ausschuss zu prüfen und festzustellen ist.

#### **2.2.2 Die Geltendmachung von Ansprüchen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift gilt im Zusammenhang mit den Angabepflichten über die persönlichen Verhältnisse der Ratsmitglieder ergänzend die Regelung des § 43 Absatz 2 Nummer 6 GO NRW für die Mitglieder des Rates der Gemeinde entsprechend, sofern zu diesen Personen im Lagebericht besondere Angaben im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden müssen.

Der Verweis auf diese Regelung bewirkt, dass die Mitglieder der Bezirksvertretungen sowie sachkundige Bürger und sachkundige Einwohner als Mitglieder von Ausschüssen mögliche Ansprüche anderer gegen die Gemeinde

nur dann nicht geltend machen können, wenn diese im Zusammenhang mit ihren Aufgaben stehen. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist von der Bezirksvertretung bzw. vom Ausschuss zu prüfen und zu entscheiden.

### **3. Zu Absatz 3 (Aufstellung des Jahresabschlusses):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsverfahren)**

##### **3.1.1 Die Aufgaben des Kämmerers**

###### **3.1.1.1 Die Pflicht zur Aufstellung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen vom Kämmerer der Gemeinde aufzustellen, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat. Er darf sich seiner gesetzlichen Aufgabe nicht durch Delegation entziehen, kann aber eine konkrete Hilfe und Unterstützung durch Dritte in Anspruch nehmen. Der Kämmerer hat bei der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses auch die Zeitvorgabe zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat.

Der Kämmerer hat zudem die Generalnorm zu beachten, nach der der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss. Dieses Gebot kann unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots nur dann erfüllt werden, wenn der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst und fristgerecht aufgestellt wird.

Das gesamte Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenteilung und Terminplanung. Es ist deshalb von der Gemeinde örtlich festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen. Außerdem sind die Erfordernisse zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses bei der Aufgaben- und Zeitplanung der Gemeinde für ihren Jahresabschluss zu berücksichtigen.

###### **3.1.1.2 Die inhaltlichen Anforderungen**

Der Kämmerer der Gemeinde hat bei der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses die Generalnorm in Absatz 1 Satz 2 der Vorschrift zu beachten, nach der der Jahresabschluss der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln muss. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind jedoch nicht nur die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sondern auch das Anschaffungskostenprinzip und der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie weitere Schutzklauseln bzw. Prinzipien und haushaltswirtschaftliche Regelungen zu beachten.

Zu den Vorgaben gehört insbesondere das Vollständigkeitsgebot, sodass der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses alle vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfassen muss. Vom Kämmerer der Gemeinde muss zudem auch der Lagebericht erstellt werden, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist. Er ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird (vgl. § 48 Satz 1 GemHVO NRW). Bei der Aufstellung des Lageberichtes ist auch die Fristsetzung für den Entwurf des Jahresabschlusses zu beachten, denn dem Rat ist ein vollständiger Entwurf zuzuleiten, zudem auch der Lagebericht gehört.

Gleichwohl kann ein Lagebericht erst vollständig erstellt werden, wenn der Entwurf des Jahresabschlusses als Rechenwerk besteht und belastbare Daten ausweist, sodass ggf. auch eine gestufte Abgabe und Prüfung vertretbar ist. Darüber bedarf es innerhalb der Gemeinde einer abgestimmten Vorgehensweise. Der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Lagebericht bilden insgesamt die dem Rat der Gemeinde zuzuleitenden Jahresabschlussunterlagen. Der Kämmerer darf bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht aus „politischen“ Gründen auf haushaltswirtschaftliche Daten für das Haushaltsjahr verzichten oder die Daten auf ein anderes „passendes“ Haushaltsjahr verschieben.

Solche Maßnahmen sind auch mit dem Argument „der Vereinfachung von Aufstellungsarbeiten“ nicht zulässig oder vertretbar. Für ein realitätsbezogenes Bild des Jahresabschlusses trägt der Kämmerer die Verantwortung. Er ist dabei in der wichtigen Pflicht, mögliche Eigeninteressen von Dritten an diesem Jahresabschlussbild abzuwehren, wenn das Ansinnen der Dritten zu einer Verfälschung des Bildes führt. Es dürfen aber auch die Eigeninteressen nicht verfolgt werden, die z. B. bei einer defizitären wirtschaftlichen Lage bestehen können, um gleichwohl Konsolidierungsmaßnahmen zu verschieben oder zu vermeiden.

### **3.1.1.3 Die Entscheidungen zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen**

Im Zusammenhang mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bedarf es vielfach noch der Entscheidung über notwendige über- und außerplanmäßige Aufwendungen - auch erhebliche – die aber erst im Rahmen des Jahresabschlusses hinsichtlich ihres Umfangs konkret erkennbar werden und dem abgelaufenen Haushaltsjahr noch wirtschaftlich zugeordnet werden müssen. Die Entscheidung darüber findet üblicherweise in einem gesonderten Verfahren statt (vgl. § 83 GO NRW). Die in dieser Vorschrift enthaltenen Bestimmungen sind aber auf zusätzliche Aufwendungen ausgerichtet, für die ein Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres entsteht.

Es ist daher sachgerecht, über den Bedarf an über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, der erst im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entsteht, auch in diesem Rahmen durch die dafür Zustimmungspflichtigen zu entscheiden. Diese Entscheidung kann der Kämmerer im Rahmen seiner Zuständigkeit für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses treffen. Zu beachten ist, dass bei über- und außerplanmäßigen Auszahlungen diese Möglichkeit nicht besteht, denn nach dem beim gemeindlichen Zahlungsverkehr zu beachtenden Kassenwirksamkeitsprinzip sind zu leistende Auszahlungen immer in dem Haushaltsjahr zu erfassen, in dem die Zahlung erfolgt.

### **3.1.1.4 Die Beteiligung Dritter**

Der Kämmerer kann an der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch Dritte mitwirken lassen. Sie können durch ihre beauftragten Tätigkeiten zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses beitragen, dürfen jedoch nicht die Verantwortung für die Aufstellung übernehmen. Die gesetzliche Pflicht zur Aufstellung und damit die Gesamtverantwortung für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses obliegt ausschließlich dem Kämmerer. Ein Dritter kann lediglich zur Fertigstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde beitragen.

Der Dritte kann erforderliche Arbeiten für die Aufstellung übernehmen und eigenständig erledigen. Er darf dann jedoch nicht mit der Beurteilung bzw. Prüfung des Jahresabschlusses beauftragt sein. Sofern ein Dritter z. B. an der Buchführung mitwirkt, darf der Dritte nicht die Buchführung der Gemeinde im Rahmen einer Abschlussprüfung beurteilen. Die für die Abschlussprüfung erforderliche Neutralität wäre dann nicht mehr gegeben, sodass in solchen Fällen ein Selbstprüfungsverbot für den Dritten bestehen würde. Eine entsprechende Einschränkung besteht, wenn ein Dritter als Sachverständiger für die Gemeinde tätig ist und in der gleichen Angelegenheit den örtlichen Sachverhalt zu prüfen hätte.

### **3.1.1.5 Die Unterzeichnung des Entwurfs**

#### **3.1.1.5.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der Fertigstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses hat der Kämmerer den Entwurf zu unterzeichnen und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Die Unterzeichnung des Entwurfs durch den Kämmerer ist jedoch nicht haushaltsrechtlich ausdrücklich vorgeschrieben. Mit seiner Unterschrift auf dem aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllt der Kämmerer eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Er dokumentiert dadurch seine Verantwortung für die Ausführung und das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Die Unterschrift sollte nicht an dem Tag erfolgen, an dem der Bürgermeister den Entwurf des Jahresabschlusses bestätigt.

Durch die Unterzeichnung erklärt der Kämmerer, dass das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln aufgezeigt wird und der Jahresabschluss sowie der Lagebericht unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Er bringt damit zum Ausdruck, dass der von ihm aufgestellte Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses aus ihrer Verantwortung heraus richtig und vollständig ist.

Die Unterzeichnung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer stellt zudem eine Vollständigkeitserklärung dahingehend dar, dass der Entwurf alle Bestandteile und Anlagen enthält, die dafür haushaltsrechtlich vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Das Gebot der Vollständigkeit bedingt dabei nicht, dass die Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses einzeln durch den Kämmerer zu unterzeichnen sind. Für Dritte muss lediglich erkennbar und nachvollziehbar sein, dass sich die Unterzeichnung des Kämmerers auf den gesamten Jahresabschluss und nicht auf bestimmte Teile davon bezieht.

#### **3.1.1.5.2 Bürgermeister nicht Kämmerer**

Bei einer Verhinderung des Kämmerers kann die Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung nach ihrer Aufstellung nicht durch den Bürgermeister erfolgen. Im Rahmen seiner Verantwortung für die Gemeindeverwaltung muss der Bürgermeister bereits bei der Einstellung eines Kämmerers beachten, dass auch geklärt wird, wer bei einer Verhinderung des Kämmerers dessen funktionale Vertretung wahrnehmen soll. Dem Kämmerer ist es im Rahmen seiner Befugnisse nicht erlaubt, für den Fall seiner Verhinderung den Bürgermeister mit seiner Vertretung zu beauftragen. Die Unzulässigkeit einer Beauftragung des Bürgermeisters besteht auch dann, wenn der Rat keine Bedenken gegen diese Vertretung hätte.

Die Frage der Vertretung des Kämmerers im Verhinderungsfall muss in der Gemeinde im Rahmen der Entscheidung des Bürgermeisters über eine Bestellung oder eine Beauftragung des Kämmerers geklärt werden. Unabhängig von der Bestellung oder Beauftragung des Kämmerers kann der Bürgermeister kein Verhinderungsvertreter für den Kämmerer sein. Er kann sich bei der Einstellung eines Kämmerers zwar entscheiden, ob er bestimmte haushaltswirtschaftlich relevante Entscheidungen dem Kämmerer überlassen will („bestellter“ Kämmerer) oder selber treffen möchte („beauftragter“ Kämmerer). Die Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung ist an die gesetzliche Aufgabe des Kämmerers gebunden und weder allgemein noch im Einzelfall auf den Bürgermeister übertragbar.

### **3.1.2 Die Bestätigung durch den Bürgermeister**

#### **3.1.2.1 Die Inhalte der Bestätigung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Bürgermeister den ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen. Für diese Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Sie stellt eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde dar und kommt durch die Unterzeichnung des ihm vorgelegten Entwurfs zum Ausdruck. Dieser Pflicht kann sich der Bürgermeister nicht durch Delegation entziehen, denn mit der Bestätigung strebt er seine Entlastung durch die Ratsmitglieder an (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

Der Bürgermeister erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Er bestätigt, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er zum Entwurf des Jahresabschlusses keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt. Das Datum zur Unterschrift des Bürgermeisters sollte dabei nicht mit dem Datum übereinstimmen, an dem der Kämmerer erklärt, dass der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses aufgestellt ist. Beide Unterschriften am gleichen Tag können bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Frage hervorrufen, ob der Bürgermeister sich ausreichend und sachgerecht mit dem Entwurf des Jahresabschlusses befasst hat.

Der Bürgermeister ist jedoch nicht verpflichtet, den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses unverändert dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Wenn aus seiner Sicht ein Bedarf für Änderungen besteht, kann er eigenverantwortlich diese Änderungen vornehmen. Er kann zum Entwurf auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben. Eine Abstimmung des Bürgermeisters mit dem Kämmerer ist in diesen Fällen sinnvoll und sachgerecht, aber nicht verpflichtend. Zur Bestätigung sollte zudem klargestellt werden, ob die Bestätigung auch den Lagebericht umfasst, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist.

Der Bürgermeister hat bei der Erteilung seiner Bestätigung einerseits darauf zu achten, dass er den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung und Feststellung zuzuleiten hat. Andererseits soll er nicht den Entwurf eines Jahresabschlusses bestätigen, wenn von ihm der Entwurf des Jahresabschlusses des Vorjahres noch nicht bestätigt worden ist. Der Bürgermeister gewährleistet mit seiner Bestätigung, dass belastbare haushaltswirtschaftliche Daten des Haushaltsjahres und des Vorjahres vorliegen, die für den Jahresabschluss als unverzichtbar anzusehen sind.

Mit der eigenhändigen Namensunterschrift des Bürgermeisters und dem Datum wird zudem nachgewiesen, inwieweit der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses so fristgerecht aufgestellt und dem Rat zugeleitet worden ist, dass dieser spätestens bis zum Ende des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres den Jahresabschluss feststellen kann. Mit einer Bestätigung, die datumsmäßig am gleichen Tag erfolgt, an dem der Kämmerer durch seine Unterschrift die Fertigstellung des von ihm aufzustellenden Entwurfs der Haushaltssatzung bescheinigt, kann der Eindruck entstehen, dass der Bürgermeister sich nicht sachgerecht mit dem Entwurf befasst hat.

Die Unterzeichnung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister stellt zudem eine Vollständigkeitserklärung dahingehend dar, dass der Entwurf alle Bestandteile und Anlagen enthält, die dafür haushaltsrechtlich vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Vom Bürgermeister bedarf es daher keiner gesonderten Erklärung zur Vollständigkeit dieser Unterlagen, z. B. gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss oder anderen Prüfern, die den gemeindlichen Jahresabschluss zu prüfen haben (vgl. § 101 GO NRW).

Im Rahmen der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann der Bürgermeister auch noch den erforderlich gewordenen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen zustimmen, soweit dazu seine Zustimmung erforderlich ist (vgl. § 83 GO NRW). Die Zustimmung in diesem Verfahren ist als vertretbar anzusehen, denn die in der genannten Vorschrift enthaltenen Verfahrensregelungen und Zuständigkeiten sind auf die Erfordernisse und die Ausführung des Haushaltsplans innerhalb des Haushaltsjahres ausgelegt.



Soweit Aufwendungen - auch erhebliche - aber erst im Rahmen des Jahresabschlusses dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden können, bedarf es dann nicht zusätzlich des in § 83 GO NRW bestimmten Verfahrens. Diese Sachlage betrifft jedoch nicht über- und außerplanmäßige Auszahlungen des Haushaltsjahres, denn die Zahlungen sind nach dem Liquiditätsänderungsprinzip immer dem jeweiligen aktuellen Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem die Zahlung tatsächlich erfolgt ist.

### **3.1.2.2 Die Informationspflichten**

Der Bürgermeister hat nach der Vorschrift das Recht, von dem ihm vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses abzuweichen, bevor er diesen dem Rat der Gemeinde zuleitet. Der Bürgermeister hat er vor der Zuleitung des Entwurfs an den Rat der Gemeinde den Kämmerer über seine abweichende Auffassung zu informieren und ihm die sich daraus ergebenden oder bereits von ihm vorgenommenen Änderungen des Entwurfs offen zu legen.

Dem Kämmerer steht in diesem Falle das Recht zu, eine Stellungnahme zu dem durch den Bürgermeister geänderten Entwurf des Jahresabschlusses abzugeben, soweit er die vorgenommenen Änderungen an seinem Entwurf nicht mittragen kann. Bei der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses darf der Bürgermeister eine Änderung nicht aus „politischen“ Gründen vornehmen, um auf haushaltswirtschaftliche Daten für das Haushaltsjahr zu verzichten oder die Daten auf ein anderes „passendes“ Haushaltsjahr zu verschieben. Solche Maßnahmen sind auch mit dem Argument „der Vereinfachung der Abbildung“ nicht zulässig oder vertretbar.

Für ein realitätsbezogenes Bild des gemeindlichen Jahresabschlusses trägt er mit dem Kämmerer die Verantwortung. Bei Änderungswünschen von Dritten ist der Bürgermeister in der wichtigen Pflicht, derartige Eigeninteressen von Dritten an dem Jahresabschlussbild abzuwehren, wenn das Ansinnen der Dritten zu einer Verfälschung des Bildes führt. Er darf aber auch keine Änderungen aufgrund von Eigeninteressen vornehmen. Derartige Interessen können z. B. bei einer defizitären wirtschaftlichen Lage bestehen, um gleichwohl notwendig gewordene Konsolidierungsmaßnahmen zu verschieben oder zu vermeiden.

Bei offenen Differenzen zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister über die Entwurfsfassung sind die Meinungsverschiedenheiten ggf. im Rahmen der Beratungen des Rates zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Einbeziehung der vom Kämmerer abgegebenen Stellungnahme auszuräumen bzw. ist darüber vom Rat zu entscheiden.

Die Befugnis des Bürgermeisters, Änderungen an dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses vornehmen zu dürfen, geht deshalb nicht so weit, dass er wegen des möglicherweise weitreichenden Umfangs seiner von ihm für notwendig angesehenen Änderungen eigenständig einen neuen Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses aufstellen oder vom Kämmerer fordern darf. Das Recht zur Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses der Gemeinde steht gesetzlich nur dem Kämmerer und nicht dem Bürgermeister zu.

### **3.1.2.3 Die Wirkungen der Unterzeichnungen**

Mit ihren eigenhändigen Namensunterschriften auf dem von ihnen aufgestellten und bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllen der Kämmerer und der Bürgermeister eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Sie haben damit ausreichend ihre Verantwortung für den gemeindlichen Jahresabschluss im Sinne der Vorschrift dokumentiert und nachgewiesen. Der Kämmerer und der Bürgermeister bringen damit auch zum Ausdruck, dass der von ihnen aufgestellte Entwurf des Jahresabschlusses aus ihrer Verantwortung heraus richtig und

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 95 GO NRW**

vollständig ist sowie das Ergebnis des gesamten wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln aufzeigt.

Der gemeindliche Jahresabschluss muss daher so aufgestellt sein, dass er unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt, sofern der Kämmerer und/oder der Bürgermeister dazu keine besonderen Einschränkungen machen oder Hinweise geben. Die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Entwurfs beinhaltet dabei nicht, dass der Kämmerer und der Bürgermeister sämtliche Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses einzeln zu unterzeichnen haben.

Der Jahresabschluss ist vielmehr buchtechnisch so von der Gemeinde zusammenzufassen, dass erkennbar und nachvollziehbar wird, dass sich die Unterschriften des Kämmerers und des Bürgermeisters auf die Gesamtheit aller Teile beziehen. Mit der Unterschrift des Bürgermeisters auf dem Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses endet der Aufstellungszeitraum für den Jahresabschluss. Zu diesem Zeitpunkt ist der Gesamtabschluss von der Gemeinde technisch aufgestellt.

Nach diesem Zeitpunkt ist dann der Entwurf des Jahresabschlusses vom Bürgermeister unter Beachtung der haushaltsrechtlich bestimmten Frist von drei Monaten an den Rat zur Bestätigung zuzuleiten. Unberührt bleiben dabei spätere Änderungen, die aufgrund der örtlichen Prüfung oder aufgrund von Entscheidungen des Rates der Gemeinde im Rahmen seiner Bestätigung des Gesamtabschlusses notwendig werden. Von Wahlrechten bzw. zulässigen bilanzpolitischen Entscheidungen kann kein Gebrauch mehr gemacht werden.

### **3.1.2.4 Die Stellungnahme des Kämmerers**

Der Kämmerer kann ggf. eine gesonderte Stellungnahme abgeben, soweit der Bürgermeister an dem ihm vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses Änderungen vornimmt bzw. vom Entwurf abweicht und der Kämmerer diese Änderungen nicht mittragen kann. Sofern der Kämmerer eine Stellungnahme zu den Änderungen des Bürgermeisters abgegeben hat, muss der Bürgermeister diese Stellungnahme mit dem von ihm bestätigten Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat zuleiten.

Der Kämmerer hat nach der Abgabe einer gesonderten Stellungnahme das persönliche Recht, seine Auffassung zum Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses und den vom Bürgermeister vorgenommenen Änderungen in den Beratungen des Rates zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses persönlich zu vertreten (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieses „Rederecht“ kann nicht vom Bürgermeister übernommen oder von ihm in Vertretung des Kämmerers wahrgenommen werden, zumal der Bürgermeister die Funktion des Kämmerers auch nicht vertretungsweise wahrnehmen kann.

### **3.1.3 Besondere Umstände**

#### **3.1.3.1 Der „Bilanzzeit“**

Die haushaltsrechtliche Aufstellungspflicht und die Bestätigungspflicht für den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses sehen für den Kämmerer als Finanzverantwortlichen in der Gemeinde und für den Bürgermeister als Verantwortlichen für die gesamte Gemeindeverwaltung im Rahmen ihrer Pflichten keine besonderen Zusatzerklärungen zu Inhalten des Entwurfs des Jahresabschlusses oder zu dessen Aufstellungsverfahren vor.

Der Kämmerer und der Bürgermeister müssen deshalb nicht jeder für sich und zusätzlich in schriftlicher Form erklären, dass nach bestem Wissen der gemeindliche Jahresabschluss die wirtschaftliche Lage der Gemeinde

zutreffend abbildet und der Lagebericht die wesentlichen Chancen und Risiken der Gemeinde benennt. Diese besondere Erklärung der Verantwortlichen wird als „Bilanzeid“ bezeichnet (vgl. Beispiel 28).

**BEISPIEL:**

**Der „Bilanzeid“**

Der Verwaltungsvorstand der Gemeinde ... hat beschlossen, dass der Bürgermeister und der Kämmerer neben ihrer Erklärung über die Aufstellung bzw. Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses im Sinne eines Bilanzrides folgende Erklärung abgeben sollen:

„Wir versichern nach bestem Wissen, dass mit dem gemeindlichen Jahresabschluss für das Haushaltsjahr ... unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und der Haushaltsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ... aufgezeigt wird. Im Lagebericht ist die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ... so dargestellt, dass darüber ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Die wesentlichen wirtschaftlichen Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde ... sind benannt und erläutert worden.

Diese zusätzliche Versicherung des Bürgermeisters und des Kämmerers stellt keine zivilrechtliche „eidesstattliche Versicherung“ dar. Sie soll insbesondere verdeutlichen, dass der Bürgermeister und der Kämmerer sich nach besten Kräften im Rahmen des Möglichen bemühen müssen, einen guten Wissenstand zu erreichen.

*Beispiel 28 „Der Bilanzeid“*

Im Rahmen dieser zusätzlichen Erklärung müssen der Kämmerer und der Bürgermeister nicht ausdrücklich auch eine Aussage zum Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie zum Geschäftsablauf im abgelaufenen Haushaltsjahr treffen. Insgesamt kann die Erklärung, wenn sie freiwillig abgegeben werden soll, unter Beachtung der jeweiligen Verantwortung des Kämmerers und des Bürgermeisters gestaltet werden.

Die Erklärung ersetzt aber nicht die Unterzeichnungen des Kämmerers und des Bürgermeisters im Rahmen des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses, sondern kann nur zusätzlich abgegeben werden. Sie kann aber nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat ggf. Beachtung im Rahmen der Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder finden.

**3.1.3.2 Keine „Richtigkeitsgarantie“**

Im Rahmen der Entlastung des Bürgermeisters und in Bezug auf den gemeindlichen Jahresabschluss könnten die Ratsmitglieder ggf. eine besondere Erklärung oder eine Garantie vom Bürgermeister verlangen, dass der Jahresabschluss der Gemeinde für das abgelaufene Haushaltsjahr objektiv richtig und vollständig ist. Der Bürgermeister muss dieses Verlangen ablehnen, denn er kann lediglich „garantieren, dass bezogen auf das Haushaltsjahr und den daran anschließenden möglichen Wertaufhellungszeitraum im gemeindlichen Jahresabschluss alle vorliegenden Informationen vollständig und richtig verarbeitet worden sind.

Die Erstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses einschließlich der dafür geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen bauen auf dem subjektiven Begriff der Richtigkeit auf. Sie werden auch durch diesen Begriff geprägt, denn der Kämmerer als Verantwortlicher für die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses, kann in den gemeindlichen Jahresabschluss nur Informationen und Umstände einbeziehen, die ihm bekannt sind (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Entsprechend kann auch der Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses nur die Informationen und Umstände berücksichtigen, die ihm vorliegen bzw. ihm bekannt sind und das „Bekannte“ bestätigen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Diese Sachlage führt jedoch nicht dazu, dass deswegen dann die Ratsmitglieder beim gemeindlichen Jahresabschluss von einer „fiktiven“ Objektivität oder „fiktiven objektiven“ Garantie der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ausgehen können.

### **3.1.3.3 Die begleitende Prüfung des Entwurfs**

Unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass der Rat der Gemeinde einen geprüften Jahresabschluss bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres festzustellen hat, sollte von der Gemeinde ein jahresbezogener Zeitplan für die Aufstellung der gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen aufgestellt werden. In diesem Zeitplan muss auch die haushaltsrechtliche Prüfung des Jahresabschlusses durch die dafür zuständigen Prüfungsinstanzen in der vorgesehenen Durchführung berücksichtigt werden.

Für die Verantwortlichen für die Aufstellung des Jahresabschlusses muss von Anfang an klar sein, ob eine Prüfung erst nach der Bestätigung des Entwurfs oder als begleitende Prüfung erfolgen soll. Zur Durchführung der örtlichen Prüfung bedarf es dabei grundsätzlich eines vollständigen vom Bürgermeister bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses. Dieses Erfordernis muss jedoch auch unter dem Gesichtspunkt einer sich an die Aufstellung anschließenden „begleitenden Prüfung“ bewertet und umgesetzt werden, denn das Ziel und der Zweck der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses ist nicht eine formal strenge „nachträgliche“ Prüfung.

Bei Vornahme einer begleitenden Prüfung sollte festgelegt werden, wann welche Teile des Entwurfs des Jahresabschlusses zur Prüfung zur Verfügung stehen und bis wann das gesamte Prüfungsverfahren durch einen Bestätigungsvermerk abgeschlossen sein muss. Dabei muss auch geklärt werden, wie mit Berichtigungsvorschlägen zum Entwurf des Jahresabschlusses aus der örtlichen Prüfung umgegangen werden soll. Der Kämmerer hat die Prüfungsabsprachen bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen, um eine entsprechend angepasste Aufstellung der Jahresabschlussunterlagen vornehmen zu können.

Bei einer begleitenden Prüfung der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, z. B. durch die örtliche Rechnungsprüfung, muss dem Rechnungsprüfungsausschuss ein vollständiger und (vor)geprüfter Entwurf des Jahresabschlusses zur weiteren Beratung zur Verfügung stehen, bei dem die Erstfassung des Entwurfs vom Bürgermeister bestätigt sein muss. Über die Erfordernisse zur Durchprüfung der begleitenden Prüfung bedarf es einer eigenverantwortlichen Abstimmung innerhalb der Gemeindeverwaltung.

## **3.2 Zu Satz 2 (Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat):**

### **3.2.1 Die Zwecke und Inhalte der Zuleitung**

#### **3.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift geregelte Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde dient der Prüfung und der Feststellung des Jahresabschlusses, denn der Rat hat die Pflicht, nach Abschluss des Haushaltsjahres, die Ausführung des jahresbezogenen Haushaltsplans, soweit sie sich im Jahresabschluss niederschlägt, zu überprüfen und über das Ergebnis sowie über die Verwendung des Jahresüberschusses bzw. die Behandlung des Jahresfehlbetrages einen Beschluss zu fassen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW).

Andererseits kommt der Bürgermeister durch die Zuleitung des Jahresabschlusses auch seiner Pflicht nach, den Rat über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zu unterrichten, sodass der Rat auch seiner

Kontrollaufgabe, bezogen auf die Ausführung der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr nachkommen kann (vgl. § 55 Absatz 1 GO NRW). Dem Bürgermeister wird gesetzlich eine zeitliche Vorgabe für die Erfüllung seiner Pflicht gemacht, damit der Rat zeitnah über die entstandene wirtschaftliche Lage der Gemeinde sachgerecht unterrichtet wird.

Durch den gemeindlichen Jahresabschluss soll der Bürgermeister eine ausreichende Rechenschaft über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gegenüber dem Rat geben. Er soll durch den Jahresabschluss darlegen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben, wie sich die wirtschaftliche Lage der Gemeinde darstellt und welche Chancen und Risiken sich insgesamt für die künftige Entwicklung der Gemeinde ergeben.

### **3.2.1.2 Die Ziele der Zuleitung**

Die haushaltsrechtliche Regelung ist von ihrem Zweck her auf den Bürgermeister als Verantwortlichen der Gemeinde und nicht auf den Rat als Adressaten der Zuleitung des Jahresabschlusses ausgerichtet worden. Die Vorgabe zur Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat „innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres“ beinhaltet deshalb eine zeitliche Verpflichtung für den Bürgermeister, seine Aufstellungsarbeiten innerhalb des gesetzlich bestimmten Zeitraums abzuschließen. Ihr Regelungsinhalt ist darauf ausgerichtet, dass der Rat innerhalb dieses Zeitraumes zu einer Entgegennahme des aufgestellten Entwurfs verpflichtet ist.

Für die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses muss deshalb auch nicht innerhalb der gesetzlichen Aufstellungsfrist eine Sitzung des Rates anberaumt werden, um ggf. die erfolgte Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses nachzuweisen. Der Bürgermeister soll durch die Regelung vielmehr veranlasst werden, den Entwurf unverzüglich nach seiner Bestätigung dem Rat zuzuleiten. Mit der Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat werden dieser Vertretungskörperschaft erste Informationen für seine gesetzlich vorgesehene Beschlussfassung über den gemeindlichen Jahresabschluss gegeben.

Aus dieser Sachlage folgt jedoch nicht, dass der Rat unmittelbar nach der Zuleitung bzw. aufgrund der Vorlage den Entwurf des Jahresabschlusses der Gemeinde unmittelbar festzustellen hat. Vielmehr dient die Zuleitung des Jahresabschlusses an den Rat dem Zweck die gesetzlich vorgesehene Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss des Rates durchführen zu lassen, denn der Rat darf nur über eine geprüfte Fassung einen Beschluss fassen (vgl. § 96 i. V. m. § 101 GO NRW). Gleichzeitig fungiert er auch als seine eigene Kontrollinstanz, denn sein Rechnungsprüfungsausschuss ist die zuständige Prüfinstanz.

### **3.2.1.3 Die Wirkungen der Zuleitung**

Durch die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister an den Rat verlässt der Entwurf den Machtbereich der Gemeindeverwaltung bzw. den Verantwortungsbereich des Bürgermeisters als Verantwortlicher für die Gemeindeverwaltung, weil die Aufstellungsarbeiten für den Jahresabschluss abgeschlossen sind. Der Abschluss geht in den Verantwortungsbereich des Bürgermeisters als Vertreter und als Vorsitzender des Rates über (vgl. § 40 Absatz 2 und § 62 Absatz 1 GO NRW). Die sachliche „Doppelfunktion“ des Bürgermeisters steht der Zuleitung nicht entgegen.

Die gesetzliche Frist für die Zuleitung ermöglicht es dem Rechnungsprüfungsausschuss, die ihm obliegende Prüfung des Jahresabschlusses vorzunehmen. Die Zuleitung stellt für den Ausschuss des Rates jedoch kein Ausschlusskriterium dar, dass der Ausschuss erst ab diesem Zeitpunkt mit seiner Prüfung beginnen darf. In der Sache ist eine „begleitende Prüfung“ in Zusammenarbeit mit dem Kämmerer, als Verantwortlichen für die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses geboten.

Gleichwohl wirkt sich die gesetzliche Frist auch auf die Prüfung aus, denn bis zu diesem Zeitpunkt müssen die Unterlagen des Jahresabschlusses wegen des Stichtages für die Bestätigung durch den Bürgermeister vollständig vorliegen. Im Rahmen der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses können sich ggf. noch wichtige oder erhebliche Änderungen ergeben, die vom Rechnungsprüfungsausschuss zu beurteilen sind. Der Rat hat die Änderungen dann grundsätzlich in seine Feststellungen einzubeziehen, zu bewerten und zu entscheiden.

Dabei ist es sachlich vertretbar, begleitend zur Prüfung und in Absprache mit den Unterzeichnern des Entwurfs diesen soweit zu ändern, dass aufgetretene unstreitige Fehler beseitigt werden. Soweit bereits im Rahmen der Prüfung sachgerechte Änderungen des Entwurfs im Zusammenwirken der örtlichen Rechnungsprüfung und der Gemeindeverwaltung in einem größeren Umfang erfolgt sind, ist der Rat darüber zu informieren, in welchem Umfang der Entwurf aktualisiert bzw. angepasst worden ist und welche Teile neu gefasst wurden.

In solchen Fällen ist der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht insgesamt vom Kämmerer neu aufzustellen (kein neuer zweiter Entwurf). Der Bürgermeister muss vielmehr in solchen Fällen nur gesondert bestätigen, dass die dem Rat nunmehr vorliegende Fassung zur Feststellung des Jahresabschlusses bedarfsgerecht aktualisiert wurde und das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr nunmehr zutreffend abbildet.

### **3.2.2 Keine Information mit Leerformeln**

Der Informationspflicht gegenüber dem Rat wird jedoch dann vom Bürgermeister nicht ausreichend nachgekommen, wenn der Bürgermeister dem Rat einen Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zuleitet, der in seinen Bestandteilen nur die Betragsangabe „Null“ enthält. Die Einhaltung der Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss und damit die Erfüllung der Zuleitung des Entwurfs an den Rat hat zwar eine erhebliche eigenständige Bedeutung. Diese Pflichten müssen jedoch nicht nur formal, sondern gleichzeitig auch materiell ausreichend und sachgerecht erfüllt werden.

Ein Jahresabschluss ohne eine Darstellung der tatsächlichen gemeindlichen Verhältnisse aus der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres genügt nicht den haushaltsrechtlichen Anforderungen. Ein solcher Entwurf lässt keine Abschlussprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und keine Feststellung durch den Rat zu. Eine Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder ist bei derartigen Gegebenheiten ebenfalls nicht möglich. Im Rahmen seiner Unterrichtungspflichten soll der Bürgermeister den Rat grundsätzlich regelmäßig über den Stand der Aufstellungsarbeiten für den Jahresabschluss unterrichten und ihn nicht einfach durch einen ungeeigneten Jahresabschluss „informieren“.

### **3.2.3 Der Zeitraum der Aufstellung**

#### **3.2.3.1 Der Zeitraum der Aufstellung und die Bestätigung des Jahresabschlusses**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb einer Frist von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten. Grundsätzlich gilt daher der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag für die Aufstellung dieses Jahresabschlusses. Die gesetzliche Frist erfordert, dass der Kämmerer als der Verantwortliche für diese Aufgabe den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Beachtung der gesetzlichen Frist rechtzeitig aufstellt. Das gesamte Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses erfordert deshalb einer klaren Aufgabenverteilung und Terminplanung.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 95 GO NRW**

Von der Gemeinde ist daher örtlich festzulegen ist, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat, um die für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und zu klärenden Sachverhalte fristgerecht erledigt zu können. Die dreimonatige Frist für die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde dient dabei u. a. dazu, den Jahresabschluss technisch vorzubereiten und im Rahmen der Aufstellung die erforderlichen Entscheidungen aus Sicht und in Verantwortung der Gemeindeverwaltung zu treffen.

Der Rat hat einen Anspruch darauf, möglichst zeitnah an das Ende des Haushaltsjahres über das Ergebnis und den Vollzug der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zuverlässige Informationen zu erhalten. Die Gemeinde hat aufgrund des allgemeinen öffentlichen Interesses eine solche Informationspflicht auch gegenüber den übrigen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Durch eine fristgerechte Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und dessen Zuleitung an den Rat kommt der Bürgermeister sachgerecht seiner Pflicht nach, den Rat über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zu unterrichten (vgl. § 55 Absatz 1 GO NRW).

Die gesetzliche Fristvorgabe soll dabei den Informationsbedürfnissen des Rates und seinen Kontroll- und Überwachungsaufgaben ausreichend Rechnung tragen. Sie soll aber ebenfalls dazu beitragen, dass die Gemeindeverwaltung im Rahmen des Aufstellungsverfahrens die notwendigen wirtschaftlichen Entscheidungen zeitnah trifft. Die Gemeinde muss dafür die Ist-Ergebnisse aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die daraus resultierenden Wertansätze der Bilanz schnellstmöglich ermitteln.

Die Fristvorgabe trägt damit zur Bedeutung und dem Wert sowie zur Aussagenkraft des gemeindlichen Jahresabschlusses bei. Ihre Einhaltung erhöht die Tragfähigkeit der Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters. Die Einhaltung der Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss gehört dabei zur ordnungsmäßigen Buchführung der Gemeinde.

Bei einer erheblichen Überschreitung der Aufstellungsfrist kann daher die gemeindliche Buchführung als nicht mehr als ordnungsmäßig im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesehen werden. Diese Beurteilung beruht auch darauf, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der GoB zu vermitteln hat. Es kommt dabei nicht darauf an, ob bei einer eingetretenen erheblichen Fristüberschreitung durch die Gemeinde von der Aufsichtsbehörde darauf aus gerichtete Maßnahmen auch ergriffen werden.

### **3.2.3.2 Der Zeitraum der Aufstellung und das Wertaufhellungsprinzip**

#### **3.2.3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Wertaufhellungsprinzip kann durch die Gemeinde nur im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten Tag der fristgerechten Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr angewendet werden. Das Ende dieses Zeitraumes wird dabei durch die gesetzliche Regelung bestimmt, dass der Bürgermeister innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde den von ihm bestätigten (aufgestellten) Jahresabschluss zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

In diesem Zeitraum ist es möglich, dass noch nach dem Abschlussstichtag gewonnene Kenntnisse über haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten der Gemeinde in den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses einfließen zu lassen. Ohne eine Verknüpfung des Wertaufhellungsprinzips mit der haushaltsrechtlich bestimmten Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss läge es in zeitlicher Hinsicht im Belieben der Gemeinde, die Sachverhalte als wertaufhellende Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss zu berücksichtigen.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 95 GO NRW

Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nach dem Abschlussstichtag kommt in diesen Zusammenhang ein Ausnahmecharakter zu, auch wenn die Pflicht für die Gemeinde besteht, vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, auch dann zu berücksichtigen sind, wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde bekannt geworden sind.

Als letzter Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses im Sinne der Vorschrift ist daher der Tag anzusehen, an dem die Buchführung für das abgelaufene Haushaltsjahr abgeschlossen und die Entscheidungen über die Inhalte und die Gestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses getroffen worden sind. Unter Einbeziehung der gesetzlichen Vorgaben ist dieses regelmäßig der Tag, an dem der Bürgermeister durch seine Unterschrift den vom Kämmerer aufgestellten und von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses dem Rat zuleitet ggf. dem Rechnungsprüfungsausschuss übergibt.

Nach der gesetzlichen Regelung soll die Zuleitung des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Dadurch ist grundsätzlich der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag der Zuleitung anzusehen. Dieser Tag stellt gleichzeitig den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde dar.

In diesem Fall stehen sich zudem nicht die zeitliche Frist und das Wertaufhellungsprinzip als zwei gleichrangige haushaltsrechtliche Vorschriften gegenüber, die deshalb hinsichtlich ihrer Bedeutung und Wesentlichkeit gegeneinander abzuwägen wären. Für die gesetzliche Vorschrift über die Aufstellungsfrist besteht von Anfang an ein Vorrang gegenüber einem haushaltswirtschaftlichen Prinzip, das verordnungsrechtlich bestimmt und in einen Zusammenhang mit der gesetzlichen Regelung gestellt wurde.

Ein solcher Vorrang kann dabei auch nicht im Wege der Auslegung auf das haushaltswirtschaftliche Prinzip übertragen werden. Es würde ggf. lediglich ein Korrekturbedürfnis, aber keine bilanzielle Rechtswidrigkeit des Jahresabschlusses entstehen, das keinen Anlass für eine Änderung des Bestätigungsvermerks begründen kann. Die Vorgabe einer zeitlichen Begrenzung für die Wertaufhellung ist daher als sachgerecht anzusehen, denn die im gemeindlichen Jahresabschluss enthaltenen Informationen verlieren mit zunehmendem Zeitablauf ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie für die Steuerung der Gemeinde.

### **3.2.3.2.2 Keine eigenständige Ausgestaltung**

Die Anwendung des haushaltswirtschaftlich bestimmten Wertaufhellungsprinzips kann die Gemeinde grundsätzlich nicht vom zeitlichen und organisatorischen Ablauf der eigenen Aufstellungsarbeiten des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. von seiner Fertigstellung abhängig machen. Es ist daher von der Gemeinde nicht zu entscheiden, in welchem Zeitraum nach dem Abschlussstichtag ertrags-, aufwands- oder vermögenswirksame Sachverhalte in die vorzunehmende Periodenabgrenzung noch einbezogen werden dürfen.

Der Grundsatz der Haushaltswahrheit verlangt, dass die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung durch die Gemeinden willkürfrei erfolgen muss. Er unterliegt daher nicht der eigenständigen Ausgestaltung durch die Gemeinde, z. B. in dem die Zeitdauer der Abschlussprüfung hinzugerechnet wird. Durch die ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Aufstellung“ in der Vorschrift über den gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW) und in der Vorschrift über die allgemeinen Bewertungsanforderungen wird ausdrücklich eine unmittelbare Verbindung zwischen diesen haushaltsrechtlichen Tatbeständen geschaffen.

Für die Gemeinde wird dadurch z. B. klargestellt, dass der Zeitraum für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nicht eigenständig ausgestaltet und erweitert werden kann, z. B. bis zur tatsächlichen Prüffähigkeit der gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen oder bis zum Abschluss der Prüfung oder bis zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Die oftmals aus örtli-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 95 GO NRW**

chen Gründen gewünschte Ausdehnung des Zeitraumes der Wertaufhellung findet in den haushaltsrechtlichen Vorschriften jedoch keine Grundlage (vgl. §§ 96 und 101 GO NRW).

Ein möglicher Änderungsbedarf des gemeindlichen Jahresabschlusses nach dem gesetzlich bestimmten Aufstellungszeitraum kann daher nicht unter dem Begriff der Wertaufhellung subsumiert werden. Er kann ggf. noch zu einer Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses führen, sofern im Rahmen der Prüfung oder der Beratungen des Rates ein Bedarf dafür anerkannt wird. Vor der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat kann es daher noch zu Fehlerberichtigungen kommen, über von der Gemeinde zu entscheiden ist.

Eine Fehlerberichtigung nach der Feststellung des Jahresabschlusses ist nur dann möglich, wenn eine Änderung zum Gegenstand des Feststellungsbeschlusses des Rates gemacht wurde, z. B. durch eine Änderungsliste. Eine eigenständige Verkürzung des Wertaufhellungszeitraums durch die Gemeinde, z. B. auf den ersten oder die ersten beiden Monate nach dem abgelaufenen Haushaltsjahr, steht grundsätzlich nicht im Einklang mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift. Sie kann aber dadurch entstehen, dass dem Rat bereits in diesem Zeitraum der Entwurf des Jahresabschlusses zugeleitet wird.

Das gemeindliche Haushaltsrecht lässt nur die Zeit zwischen dem Abschlusstichtag des Haushaltsjahres und dem Tag der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses als Zeitraum zu, in dem das Wertaufhellungsprinzip zur Anwendung kommen darf. Der in der Vorschrift des § 95 Absatz 3 GO NRW festgelegte Drei-Monats-Zeitraum wird daher nur dann verkürzt, wenn der gemeindliche Jahresabschluss vor dem Ende dieses Zeitraumes aufgestellt und dem Rat tatsächlich zur Feststellung zugeleitet worden ist.

Die Beachtung einer haushaltsrechtlichen Frist dient u. a. dazu, die Gemeinde davon abzuhalten, auf mögliche Erkenntnisse in einer unbestimmten weiteren Zeit zu hoffen, um das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres ggf. noch nach eigenen Wünschen und Bedürfnissen mit Wirkungen auf andere Haushaltsjahre gestalten zu können. Alle haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen in einem Gesamtzusammenhang, sodass die Möglichkeiten der einen Vorschrift zum Teil durch Beschränkungen aus einer anderen Vorschrift begrenzt werden können.

Aus diesem Grunde finden Ansichten, dass der Wertaufhellungszeitraum über die Drei-Monats-Frist hinausgeht, in den gesetzlichen Vorschriften keine Grundlage. Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang grundsätzlich dafür Sorge tragen, dass so frühzeitig wie möglich der gemeindliche Jahresabschluss mit den darin enthaltenen Informationen verfügbar ist, denn die Informationen verlieren mit zunehmenden Zeitablauf ihre Bedeutung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie für die Steuerung der Gemeinde.

### **3.2.3.3 Der Zeitraum und die Haushaltssicherung**

Eine erhebliche Bedeutung erhält die Fristvorgabe in dieser Vorschrift insbesondere bei Gemeinden, die ein Haushaltssicherungskonzept umzusetzen haben. Bei diesen Gemeinden darf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nicht dazu genutzt werden, die Feststellung von Erfolg oder der Misserfolg der Sanierungsmaßnahmen oder Konsolidierungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr und damit die Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses sowie die Zuleitung an den Rat der Gemeinde bewusst zu verspäten oder auf unbestimmte Zeit zu verschieben.

Der aktuelle Stand der Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die entstandene wirtschaftliche Lage der Gemeinde müssen vielmehr besonders zeitnah und unverzüglich nach Ablauf des Haushaltsjahres erkennbar und transparent gemacht werden. In einem engen Zeitrahmen können schnellstmöglich die notwendig gewordenen Konsequenzen für die haushaltswirtschaftliche Zukunft der Gemeinde gezogen und weitere Anpassungsmaßnahmen oder Erleichterungen bereits im laufenden Haushaltsjahr eingeleitet und umgesetzt werden.

Ggf. kann es deshalb auch örtlich für die Gemeinde notwendig werden, den gemeindlichen Jahresabschluss auch in einer kürzeren Frist als gesetzlich vorgegeben (31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres) aufzustellen und auf eine i. d. R. mögliche Anwendung des Wertaufhellungsprinzips unter solchen Gesichtspunkten zu verzichten. Ein solcher Fall kann insbesondere dann eintreten, wenn Konsolidierungsmaßnahmen umgesetzt werden und die Wirkungen zum Wiedererreichen des Haushaltsausgleichs führen.

### **3.2.3.4 Der Zeitraum und der Lagebericht**

Der Kämmerer der Gemeinde hat bei der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses die Generalnorm in Absatz 1 Satz 2 der Vorschrift zu beachten, nach der der Jahresabschluss der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln muss. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist insbesondere das Vollständigkeitsgebot zu beachten, nachdem der Entwurf des Jahresabschlusses alle vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfassen muss.

Vom Kämmerer der Gemeinde ist auch der Lagebericht erstellt werden, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist. Er ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird (vgl. § 48 Satz 1 GemHVO NRW). Bei der Aufstellung des Lageberichtes ist regelmäßig auch die Fristsetzung für den Entwurf des Jahresabschlusses zu beachten, denn dem Rat ist ein vollständiger Entwurf zuzuleiten, zudem auch der Lagebericht gehört.

Gleichwohl kann ein Lagebericht erst vollständig erstellt werden, wenn der Entwurf des Jahresabschlusses als Rechenwerk besteht und belastbare Daten ausweist, sodass ggf. auch eine gestufte Abgabe und Prüfung vertretbar ist. Darüber bedarf es dann innerhalb der Gemeinde einer abgestimmten Vorgehensweise. Der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Lagebericht bilden insgesamt die dem Rat der Gemeinde zuzuleitenden Jahresabschlussunterlagen.

## **3.2.4 Die Zuleitung an den Rat**

### **3.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Der Bürgermeister hat nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Der Adressat der Vorlage ist damit der Rat als Kollegialorgan, das seine Beschlüsse in Sitzungen fasst (Sitzungsprinzip) und nicht das einzelne Ratsmitglied. Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i. d. R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird.

Der Bürgermeister hat den Rat einzuberufen und die Tagesordnung der Ratssitzungen in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 1 und § 48 Absatz 1 GO NRW). In diesem Zusammenhang muss der Bürgermeister sicherstellen, dass der Rat der Gemeinde auch über die Stellungnahme des Kämmerers verfügt, wenn der Kämmerer von dem ihm gesetzlich eingeräumten Recht Gebrauch gemacht hat, eine „abweichende Stellungnahme“ zu dem vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Haushaltssatzung abzugeben.

In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für Bürgermeister und auch für den Kämmerer ein Rederecht, sodass das Ergebnis der im abgelaufenen Haushaltsjahr ausgeführten Hauswirtschaft der Gemeinde auch mit Ausblick auf die weiteren drei Planungsjahre sowie die damit verbundenen Ziele, aber auch die Chancen und Risiken für die Gemeinde, vorgestellt werden kann. Dabei können beim Vorliegen der Stellungnahme des Kämmerers ggf. auch Meinungsverschiedenheiten in der betreffenden Ratssitzung aufgezeigt werden.

Im Rahmen der Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat ist gegenüber dem Rat eine eigenständige Erklärung durch den Bürgermeister geboten, dass der Entwurf des Jahresabschlusses das Ergebnis der haushaltswirtschaftlichen Erfordernisse für das Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, der Generationengerechtigkeit, der bestehenden örtlichen Verhältnisse sowie der voraussichtlichen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde nach bestem Wissen enthält und die entstandene wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend darstellt.

Diese Erklärung soll auch enthalten, dass das notwendige wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Regeln erfolgen soll und der vorgelegte Entwurf des Jahresabschlusses zutreffend auf der Haushaltsplanung als Grundlage für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr aufbaut. Die Beratung in der Sitzung setzt dabei voraus, dass die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses erfolgt ist.

Für die weiteren Beratungen ist es wichtig, dass jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen über die die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres verfügen kann. Bei der Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat muss gewährleistet werden, dass der Rat sachgerecht einen Beschluss über den ihm vorgelegten Entwurf des Jahresabschlusses fassen bzw. den Abschluss feststellen kann (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

#### **3.2.4.2 Die Vornahme der Zuleitung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält keine nähere Bestimmung, wann die Zuleitung konkret als erfolgt anzusehen ist. Die Vorgabe zur Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung durch den Bürgermeister an den Rat enthält ebenfalls keine Festlegungen über den Zeitpunkt, wann von einer erfolgten Zuleitung auszugehen ist (vgl. § 80 Absatz 2 GO NRW). Der Zeitpunkt der fristgerechten Zuleitung muss daher daran gemessen werden, dass der Rat den Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen hat (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat ist deshalb in einen Zusammenhang mit den Aufgaben des Bürgermeisters zur Vorbereitung von Ratsbeschlüssen zu stellen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW). Zur dieser Vorbereitungspflicht gehört die Aufgabe des Bürgermeisters, dem Rat eine sachangemessene Beratung und Beschlussfassung zu ermöglichen. Die Sicherstellung der Gestaltung und Durchführung der Zuleitung liegt dabei im pflichtgemäßen Ermessen des Bürgermeisters, sofern in der Geschäftsordnung des Rates konkret nichts Näheres festgelegt worden ist.

Das zulässige Ermessen des Bürgermeisters wird jedoch auch durch den Verhandlungsgegenstand beeinflusst, den der Rat zu beraten und zu beschließen hat. Im Gesamtzusammenhang und jeweils bezogen auf die einzelnen Tagesordnungspunkte der Sitzung des Rates ist davon auszugehen, dass zur Vorbereitung des Ratsbeschlusses zur Feststellung des Jahresabschlusses eine schriftliche Beschlussvorlage mit dem Entwurf des Jahresabschlusses als Sitzungsvorlagen zu versenden sind. Bei einer Versendung der Sitzungsvorlagen durch den Bürgermeister innerhalb der gesetzlichen Drei-Monatsfrist kann davon ausgegangen werden, dass die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister an den Rat fristgerecht erfolgt ist.

#### **3.2.5 Die Übergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss**

Der vom Bürgermeister bestätigte Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen ist dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten. Der Adressat der Vorlage ist damit grundsätzlich der Rat als Kollegialorgan. Aus dem Zusammenspiel dieser Regelung mit der haushaltsrechtlichen Regelung, dass der Rat den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss festzustellen hat, kann abgeleitet werden, dass die

Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat auch dann als vollzogen anzusehen ist, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat in einer Vorlage darüber unterrichtet worden ist.

Eine solche Vorgehensweise ist als sachgerecht im Sinne der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat anzusehen, denn dem Rat werden keine Rechte vorenthalten, noch wird er bei einem solchen Verfahren ausgeschlossen. Der Rat kann im Wege der Unterrichtung das Jahresergebnis sowie Eckwerte der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Kenntnis nehmen, wie es auch bei einer Zuleitung an den Rat bzw. über den Rat an den Rechnungsprüfungsausschuss möglich ist. Solche Eckwerte können z. B. Daten aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz sein.

Die Vorlage an den Rat der Gemeinde sollte auch wichtige mit den Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses in Verbindung stehende wesentliche Feststellungen enthalten, z. B. Informationen aus dem Anhang sowie Einschätzungen aus dem Lagebericht (vgl. §§ 37 ff. GemHVO NRW). Aus der Gemeindeordnung ergibt sich jedenfalls keine Pflicht, dass der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine förmliche Zuweisung des Rates an den Rechnungsprüfungsausschuss vorausgehen muss. Die örtliche Geschäftsordnung des Rates kann aber gleichwohl eine solche Vorgabe beinhalten.

Die unmittelbare Übergabe des zu prüfenden Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss ist einerseits auch deshalb vertretbar, weil der Rechnungsprüfungsausschuss ein Ausschuss des Rates und kein externes Gremium ist. Andererseits ist für die Beteiligung anderer Ausschüsse des Rates nicht die vorherige Beteiligung des Rates erforderlich, z. B. des Finanzausschusses. Die Verkürzung des Verfahrensweges führt daher materiell zu keinen Einschnitten der Rechte aller Beteiligten noch der Zwecke, auf die die haushaltsrechtlichen Vorschriften ausgerichtet sind.

In der örtlichen Abwägung, ob eine direkte Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss erfolgen soll, müssen die genannten Gegebenheiten, aber auch die Einhaltung der gesetzlich bestimmten Frist für die Feststellung des Jahresabschlusses (spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres) einbezogen werden. Die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat ist als vollzogen anzusehen, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat unterrichtet wird.

### **3.2.6 Keine Übergabe an die örtliche Rechnungsprüfung**

Dem Rat ist die örtliche Rechnungsprüfung als Instanz unmittelbar unterstellt. Sie hat haushaltsrechtlich die Aufgabe, den Jahresabschluss der Gemeinde zu prüfen. Diese Zuständigkeit macht die örtliche Rechnungsprüfung nicht zum Adressaten der Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses. Die Erledigung der Prüfungsaufgabe erfordert die Einbindung des für die Jahresabschlussprüfung zuständigen Rechnungsprüfungsausschusses.

Die örtliche Rechnungsprüfung wird für die Jahresabschlussprüfung nur durch den örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss in Anspruch genommen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Sie ist nicht allein für die Jahresabschlussprüfung zuständig (vgl. § 101 GO NRW). Eine unmittelbare Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an die örtliche Rechnungsprüfung ist deshalb nicht zulässig. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss bei einer Übergabe des Jahresabschlusses an die örtliche Rechnungsprüfung gleichzeitig unterrichtet würde.

Die örtliche Rechnungsprüfung bedarf für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses immer eines gesonderten Prüfungsauftrages. Diesen Auftrag kann sie sich als Teil der Gemeindeverwaltung nicht selbst erteilen. Der Rat muss das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeindeverwaltung im Haushaltsjahr beurteilen und darüber entscheiden. Er bedarf dafür der Prüfung des aufgestellten Abschlusses. Eine unmittelbare Überga-

be des Entwurfs des Jahresabschlusses an die örtliche Rechnungsprüfung würde zu einem Verstoß gegen die haushaltsrechtlich bestimmte Zuleitung an den Rat führen.

### **3.2.7 Keine Erforderlichkeit einer Dringlichkeitsentscheidung**

Die Feststellung des geprüften gemeindlichen Jahresabschlusses, der die Zuleitung des Entwurfs an den Rat vorausgeht, damit die Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss erfolgen kann, ist jedoch eine dem Rat vorbehaltene Angelegenheit (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe j GO NRW). In Angelegenheiten, die der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde unterliegen, kann eine Dringlichkeitsentscheidung durch den Hauptausschuss erfolgen. Kann die Einberufung des Hauptausschusses nicht rechtzeitig erfolgen und die zu treffende Entscheidung nicht aufgeschoben werden, kann der Bürgermeister mit einem Ratsmitglied entscheiden.

Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat erfordert jedoch keine Dringlichkeitsentscheidung, damit die Zuleitung als vollzogen angesehen werden kann. Aus dem Zusammenspiel der Regelung über die Zuleitung des (ungeprüften) Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat mit der haushaltsrechtlichen Regelung, dass der Rechnungsprüfungsausschuss den Jahresabschluss zu prüfen hat, kann abgeleitet werden, dass die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat auch dann als vollzogen anzusehen ist, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat in einer gesonderten Vorlage darüber unterrichtet wird.

Eine solche Vorgehensweise ist als sachgerecht im Sinne der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Rat anzusehen, denn dem Rat werden keine Rechte vorenthalten, noch wird er vor Ort bei einem solchen Verfahren ausgeschlossen. Die Notwendigkeit für eine Dringlichkeitsentscheidung über die Übergabe des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Prüfung an den Rechnungsprüfungsausschuss ergibt sich deshalb grundsätzlich nicht, weder in ihrer ersten Stufe (Entscheidung des Hauptausschusses) noch in ihrer zweiten Stufe (Entscheidung des Bürgermeisters mit einem Ratsmitglied).

Eine Dringlichkeitsentscheidung kann im örtlichen Einzelfall erforderlich werden, wenn erhebliche Gefahren oder Nachteile von Gewicht für die Gemeinde, die Bürger, Einwohner oder Abgabepflichtigen entstehen können. Ein längerer Zeitverzug bei der Gemeinde, der durch ein Überschreiten der gesetzlichen Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss entstanden ist, dürfte als alleinige Begründung für die Herbeiführung eines Dringlichkeitsbeschlusses nicht ausreichend sein. Die Pflicht, die Dringlichkeitsentscheidungen dem Rat in der nächsten Sitzung zur Genehmigung vorzulegen, ersetzt dabei nicht die fehlende Notwendigkeit für einen Dringlichkeitsbeschluss, zumal Rechte anderer nicht grundsätzlich berührt werden.

### **3.3. Zu Satz 3 (Recht des Kämmerers zur Stellungnahme):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Kämmerer das Recht zur Abgabe einer Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses abweicht. Für den Kämmerer besteht damit die Möglichkeit, die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und die damit verbundene Zielerreichung sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde aus seiner Sicht gegenüber dem Rat der Gemeinde darzustellen und zu beurteilen.

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

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Bürgermeister die Stellungnahme des Kämmerers zu dem von ihm abgeänderten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses dem Rat vorzulegen, wenn der Kämmerer von seinem Recht Gebrauch gemacht hat, dazu eine Stellungnahme abzugeben. In der betreffenden Ratssitzung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 95 GO NRW**

besteht dann für Bürgermeister und für den Kämmerer ein Rederecht. Der Rat soll die Darstellungen zur Kenntnis nehmen und in seine Feststellung des Jahresabschlusses einfließen lassen.

EEEEEEEEEEEE

**§ 96**

**Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung**

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

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

**Erläuterungen zu § 96:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Feststellung des Jahresabschlusses**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Rat der Gemeinde ist nach Abschluss des Haushaltsjahres über die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zu unterrichten. Er hat den geprüften Jahresabschluss der Gemeinde durch einen Beschluss festzustellen und über die Verwendung des Jahresergebnisses zu beschließen. Die Ratsmitglieder entscheiden über die Entlastung des Bürgermeisters. Der Rat hat daher einen Anspruch darauf, dass ihm ein Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr vom Bürgermeister vorgelegt wird.

Der Entwurf dieses Abschlusses ist vom Kämmerer aufzustellen und vom Bürgermeister zu bestätigen und dem Rat zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Der Rat hat dann bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Er kann diese Aufgaben nicht auf Dritte übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j GO NRW). Im Zusammenhang mit den Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss haben die Ratsmitglieder der Gemeinde über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden.

Der Bürgermeister der Gemeinde ist für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung verantwortlich. Er trägt daher auch die Verantwortung für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits hat der Bürgermeister die Beschlüsse des Rates vorzubereiten und diese unter Kontrolle des Rates und in Verantwortung gegenüber dem Rat auszuführen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW). Zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr wird die Gemeindeverwaltung durch den Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung ermächtigt (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW).

Die Beauftragung des Bürgermeisters durch den Rat der Gemeinde, die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auszuführen, beinhaltet daher für den Rat auch entsprechende Kontrollpflichten sowie eine Prüfungspflicht nach Ablauf dieses Zeitraumes. Sie beinhaltet aber auch eine abschließende Beurteilung des erzielten Ergebnisses der Haushaltswirtschaft sowie der erreichten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Der Rat bedarf daher für seine Feststellung des Jahresabschlusses sachgerechte und ausreichende Informationen. Die Qualitätsstufe „sachdienlich“ ist dabei nicht als ausreichend anzusehen, denn es bedarf nicht subjektiver, sondern objektiver Ergebnisse.

Die Ratsmitglieder müssen im Rahmen des Verfahrens zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die Tätigkeiten des Bürgermeisters im Haushaltsjahr beurteilen, denn sie haben über die Entlastung des Bürgermeisters für seine Arbeit im abgelaufenen Haushaltsjahr zu entscheiden. Die Ratsmitglieder können, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, die Entlastung des Bürgermeisters mit Einschränkungen aussprechen oder dessen Entlastung auch verweigern.

Eine uneingeschränkte Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat muss dabei nicht zwingend auch die „uneingeschränkte“ Entlastung des Bürgermeisters zur Folge haben. Mit der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Entlastung des Bürgermeisters kann die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres noch nicht als endgültig abgeschlossen betrachten.

Aus der Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde der Gemeinde können sich zu einem späteren Zeitpunkt ggf. noch Maßnahmen für die Gemeinde ergeben, die haushaltswirtschaftliche Auswirkungen in Bezug auf das abgeschlossene Haushaltsjahr und den festgestellten Jahresabschluss entfalten können. Aus der überörtlichen Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen können sich ebenfalls noch Erkenntnisse ergeben. Im Rahmen der überörtlichen Prüfung ist der gemeindliche Jahresabschluss jedoch kein eigenständiger Prüfungsgegenstand (vgl. § 105 GO NRW).

Die Gemeinde hat den festgestellten Jahresabschluss öffentlich bekannt zu machen. Mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres, über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die voraussichtlichen Chancen und Risiken der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde informiert werden.

Der festgestellte Jahresabschluss ist von der Gemeinde bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Mit dem Verfügbarhalten für einen bestimmten Zeitraum soll erreicht werden, dass die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entsprechend ihren Informationsinteressen die gewünschten Angaben bei der Gemeinde einsehen können. Die Gemeinde soll möglichst auch über das Internet eine Einsichtnahme ermöglichen. Erst nach der Feststellung des Jahresabschlusses für das Folgejahr des Haushaltsjahres kann die gemeindliche Haushaltswirtschaft für das abgelaufene Haushaltsjahr als endgültig abgeschlossen betrachtet werden.

## **1.2 Die örtliche Prüfung vor der Feststellung**

Das Budgetrecht des Rates der Gemeinde beinhaltet die Pflicht, vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Prüfung in der Sache durchzuführen. Diese Prüfung ist ihrem Wesen nach darauf ausgerichtet, ob der Jahresabschluss zutreffend ein Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt. Es sollen aber auch Tatbestände und Verstöße gegen die Vorgaben der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und Buchführung aufgedeckt werden.

Die Prüfung des Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss, einem Pflichtausschuss des Rates, der sich der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat (vgl. § 57 i. V. m. § 59 GO NRW). Soweit eine örtliche Rechnungsprüfung nicht besteht, kann der Ausschuss sich unmittelbar Dritter bedienen, wie es auch der örtlichen Rechnungsprüfung möglich ist (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Im Rahmen seines Prüfungsauftrages ist der Rechnungsprüfungsausschuss gegenüber dem Rat als seinem „Auftraggeber“ berichtspflichtig.

Die Jahresabschlussprüfung stellt vorrangig eine gemeindeinterne und verwaltungstechnische Kontrolle des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeindeverwaltung nach Ablauf des Haushaltsjahres im Auftrag des Rates



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 96 GO NRW**

dar (vgl. § 101 GO NRW). Die Prüfung dient als vorbereitende Maßnahme der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat. Das Ziel der gemeindlichen Abschlussprüfung ist ein Urteil des Rechnungsprüfungsausschusses darüber, ob und mit welchem Ergebnis der Auftrag des Rates, die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr entsprechend seinen Beschlüssen auszuführen, ordnungsgemäß erledigt wurde.

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung, in die z. B. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans, die Buchführung, die Inventur und der Lagebericht der Gemeinde einbezogen werden, gilt es für den Rechnungsprüfungsausschuss, relevante Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen zu können. Über die Art und den Umfang seiner Prüfung sowie über das Ergebnis einen Prüfungsbericht hat der Ausschuss einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks zu erstellen (vgl. § 101 GO NRW).

Die Prüfungshandlungen müssen daher vom Rechnungsprüfungsausschuss am Ziel und Zweck der Abschlussprüfung ausgerichtet werden. Sie müssen so ausgestaltet werden, dass von den Prüfern die Aussagen über das Prüfergebnis mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können. Der Ausschuss soll dabei auch eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken der Gemeinde vornehmen. Eine lückenlose Prüfung sollte nur dann beabsichtigt werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat insgesamt festzustellen, ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt. Er muss auch prüfen, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen, insbesondere die gemeindliche Haushaltssatzung, und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen von der Gemeindeverwaltung beachtet worden sind.

### **1.3 Der Beschluss des Rates**

#### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Pflicht des Rates der Gemeinde, nach dem Ende des Haushaltsjahres einen gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen, wird dadurch erfüllt, dass der Rat einen entsprechenden Beschluss über den Jahresabschluss des abgelaufenen Haushaltsjahres fasst. Unter Beachtung seiner gesetzlichen Zuständigkeiten hat der Rat diesen Beschluss selbst zu fassen und kann die Beschlussfassung nicht auf einen Ausschuss delegieren (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe j GO NRW).

Der Ratsbeschluss stellt einen gemeindlichen Vorgang dar, durch den die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr einschließlich des damit verbundenen Ergebnisses sowie die zutreffende und sachgerechte Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag durch den Rat anerkannt werden. Der Bürgermeister hat deshalb als Verantwortlicher für die Gemeindeverwaltung dafür Sorge zu tragen, dass vom Kämmerer als Finanzverantwortlichen fristgerecht ein Entwurf des Jahresabschlusses aufgestellt und der Entwurf von ihm bestätigt wird (vgl. § 62 Absatz 1 Satz i. V. m. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Als Mitglied und Vorsitzender des Rates (Mitglied kraft Gesetzes) hat der Bürgermeister außerdem dafür zu sorgen, dass innerhalb der gesetzlich bestimmten Frist der Rat den gemeindlichen Jahresabschluss durch einen Beschluss feststellt (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Diese Rechte und Pflichten kann der Bürgermeister aufgrund seiner besonderen „Doppelfunktion“ als Verantwortlicher in der Gemeinde durchsetzen. Ihm steht dabei nicht das Recht zu, die Tagesordnung und die Beratungen des Rates so zu gestalten, dass ein Beschluss des Rates über den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses auf unbestimmte Zeit verschoben werden kann.

Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann der Rat immer nur für einen Jahresabschluss vornehmen. Die Grundlage dafür wird durch die haushaltsrechtliche Vorgabe gebildet, nach der die Gemeinde verpflichtet

ist, zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Ihr ist dabei nicht das Recht eingeräumt worden, im Rahmen der Aufstellung und Feststellung zwei oder mehrere Jahresabschlüsse zusammenzufassen. Der Grundsatz der Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft steht einem solchen Ansinnen entgegen, denn die Haushaltssatzung als Grundlage der Haushaltswirtschaft gilt nur für das einzelne Haushaltsjahr in Form des Kalenderjahres (vgl. § 78 Absatz 3 und 4 GO NRW).

### **1.3.2 Die Wirkungen des Beschlusses**

Mit der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat wird der gemeindliche Abschluss mit seinen gesamten Inhalten für alle Beteiligten verbindlich. Die Feststellung stellt daher ein Anerkenntnis des Rates dar, dass das im Jahresabschluss dargestellte Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr und die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sachlich richtig und zutreffend ist. Entsprechend dem durch die Feststellung geäußerten Willen des Rates kann dieses Ergebnis der Gemeinde zugerechnet werden, ohne dass dadurch eine Verbindlichkeit für Dritte geschaffen wird (keine Außenwirkung).

Der Beschluss des Rates, durch den die Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt, begründet oder konkretisiert kein eigenständiges Rechtsverhältnis zwischen den Beteiligten oder mit Dritten. Er begründet daher auch keine Ansprüche von Dritten gegenüber der Gemeinde und keine Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten. Für die Gemeinde und für Dritte entstehen aus der Feststellung des Jahresabschlusses keine Gläubigerrechte oder Schuldrechte, sodass es keiner Erklärung eines Dritten über die Anerkennung der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bedarf. Es entsteht aber die Anzeigepflicht der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde.

Die durch die Feststellung des Rates begründete Verbindlichkeit des Jahresabschlusses bleibt unbeschränkt bestehen, sofern die Aufsichtsbehörde der Gemeinde keinen Verstoß gegen Rechtsvorschriften feststellt und dessen Beseitigung verlangt. Bei einer festgestellten Fehlerhaftigkeit sind durch die Gemeinde als Berichtigungspflichtige die erforderlichen Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses i. d. R. im Rahmen des folgenden Jahresabschlusses vorzunehmen. Die Feststellung des Jahresabschlusses erstreckt sich aber auch auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Folgejahre.

Über den Grundsatz der Bilanzkontinuität stellen die Ansätze in der Bilanz im Jahresabschluss die Anfangswerte für das folgende Haushaltsjahr dar, dann abhängig von der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr fortzuschreiben sind. Für das zweite Folgejahr sind im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung die Ist-Werte in die aufzuzeigende Zeitreihe im Haushaltsplan als Ausgangsgrößen zu übernehmen. Der Ratsbeschluss wirkt sich zudem auf den gemeindlichen Gesamtabschluss aus, für den die Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und den Betrieben der Gemeinde als Tochtereinheiten zu konsolidieren bzw. zu eliminieren sind (vgl. § 50 GemHVO NRW).

Die Bürgerinnen und Bürger sind als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht in das Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Jahresabschluss eingebunden. Gleichwohl kann dieser Abschluss nicht zum Gegenstand eines Bürgerbegehrens oder eines Bürgerentscheids gemacht werden (vgl. § 26 Absatz 5 Nummer 3 i. V. m. § 41 Absatz 1 Buchstabe j GO NRW). Eine Bürgerbeteiligung der Gemeinde am haushaltswirtschaftlichen Geschehen geht zudem nicht soweit, dass die Bürger beantragen können, anstelle des Rates selbst über den Jahresabschluss zu entscheiden oder dass der Rat einen Beschluss in einer bestimmten fassen soll (vgl. § 26 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **1.4 Keine gesonderte überörtliche Prüfung**

Die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt der überörtlichen Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt (vgl. § 105 Absatz 1 GO NRW). Diese Prüfung ist ein spezieller Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes

über die Gemeinden und unterscheidet sich von der örtlichen Rechnungsprüfung dadurch, dass sie sich auf bestimmte örtliche Sachverhalte erstreckt und von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird (vgl. § 105 Absatz 3 GO NRW). Die örtliche Rechnungsprüfung ist dagegen dem Rat der Gemeinde unmittelbar unterstellt und ist trotz organisatorischer Einordnung in die Gemeindeverwaltung von fachlichen Weisungen frei (vgl. §§ 102 und 104 GO NRW).

In die überörtliche Prüfung der Gemeinde, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird, können die Ergebnisse im gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden, wenn dafür ein entsprechendes sachliches Erfordernis besteht. Durch die Ist-Werte tragen die Ergebnisse zu einem den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Bild über die Gemeinde bei. Der Jahresabschluss der Gemeinde wird dadurch jedoch nicht zu einem eigenständigen Prüfungsgegenstand der überörtlichen Prüfung. Eine Berechtigung und eine allgemeine Zuständigkeit der überörtlichen Prüfung für eine solche Prüfungstätigkeit kann jedenfalls nicht auf die Vorschrift des § 105 GO NRW gestützt werden.

### **1.5 Der Verwendungsbeschluss über das Jahresergebnis**

Der Rat der Gemeinde ist ausdrücklich verpflichtet worden, zugleich mit seinem Feststellungsbeschluss zum Jahresabschluss auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages des Haushaltsjahres zu beschließen. Die gesetzliche Zuständigkeit für die Feststellung des Jahresabschlusses umfasst auch die Zuständigkeit des Rates für den Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j GO NRW).

Der Landesgesetzgeber hat dazu ausdrücklich den Rat als Organ der Gemeinde die Entscheidungsbefugnis über die Verwendung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres bestimmt. Insbesondere die Einbeziehung des Jahresabschlusses in das Haushaltsausgleichssystem „Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ bedingt, dass dem Rat die Entscheidungszuständigkeit über die Verwendung des Jahresergebnisses obliegen muss (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Von der Gemeinde ist regelmäßig eine Bilanz „vor Ergebnisverwendung“ aufzustellen, denn die Entscheidung des Rates über die Verwendung des Jahresergebnisses setzt grundsätzlich voraus, dass der Jahresabschluss durch den Rat festgestellt wurde, ohne dass das Jahresergebnis bereits mit den möglichen Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ verrechnet worden ist. Mit einer Bilanz „vor Ergebnisverwendung“ wird dem Rat nicht das ihm gesetzlich zustehende Entscheidungsrecht über die Ergebnisverwendung genommen.

Durch den Verwendungsbeschluss des Rates über das Jahresergebnis wird das Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz in den Stand versetzt, der der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag entspricht. Ein Verzicht des Rates auf die Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages ist aus haushaltsrechtlicher Sicht nicht zulässig. Der Verzicht würde dazu führen, dass die Bilanz des Jahresabschlusses nicht in die „Eröffnungsbilanz“ des Folgejahres übergeleitet werden kann.

Der Bilanzposten „Jahresergebnis“ würde nicht aufgelöst werden können, sondern auch im folgenden Haushaltsjahr weiter fortbestehen bzw. fortzuführen sein (vgl. § 41 Absatz 4 GO NRW). Eine Verzichtentscheidung würde zudem die haushaltsrechtlich bestimmten Funktionen der Ausgleichsrücklage und der Allgemeinen Rücklage erheblich beeinträchtigen und das Nachvollziehen der Veränderungen des gemeindlichen Eigenkapitals erheblich erschweren. Eine belastbare Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Feststellung, ob für die Gemeinde eine Pflicht zur Aufstellung eines künftigen Haushaltssicherungskonzepts wäre nicht möglich.

## **2. Änderungen oder Berichtigungen des Jahresabschlusses**

### **2.1 Bedarf und Zeitpunkt der Berichtigung**

#### **2.1.1 Der Berichtigungsbedarf**

Bei der Gemeinde kann ein fehlerhafter oder unrichtiger Jahresabschluss bestehen, weil die zum Abschlussstichtag gegebenen Verhältnisse bei der Aufstellung und/oder Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht erkannt wurden. Ein solcher Jahresabschluss enthält dann vielfach haushaltswirtschaftliche Daten und weitere Angaben, die nicht nach den maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften und sonstigen örtlichen Bestimmungen ermittelt worden sind. Ein gemeindlicher Jahresabschluss gilt grundsätzlich dann als fehlerhaft, wenn im Zeitraum seiner Aufstellung und Feststellung oder zu einem späteren Zeitpunkt Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorgaben oder andere rechtliche Bedingungen von der Gemeinde hätten erkannt werden können.

Werterhellende Erkenntnisse, die nach der gesetzlichen Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses von der Gemeinde gewonnen werden, und weder rechtliche Verstöße offenlegen oder nur Informationen von geringer Bedeutung für den gemeindlichen Jahresabschluss darstellen, führen dagegen nicht zu einem fehlerhaften Jahresabschluss der Gemeinde. Ebenso liegt kein Fehler bezogen auf den Jahresabschluss vor, wenn haushaltswirtschaftliche Wirkungen oder Folgen der Festlegung von Bilanzposten und/oder Ergebnis- und Finanzpositionen nicht den Vorstellungen der Gemeinde entsprechen.

Bei der Beurteilung einer Fehlerhaftigkeit des gemeindlichen Jahresabschlusses ist für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Bilanzierung von der objektiven haushaltsrechtlichen Lage auszugehen und auf den Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres als objektiven Beurteilungszeitpunkt abzustellen. Eine Berichtigungspflicht besteht i. d. R. dann, wenn der gemeindliche Jahresabschluss ohne Berichtigung eine von der tatsächlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde wesentliche Abweichung beinhalten würde oder gegen haushaltsrechtliche Vorschriften verstoßen wurde.

In die Betrachtung und Bewertung einer Fehlerhaftigkeit des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde das gesamte Umfeld sowie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einzubeziehen. Ein Korrekturbedarf ist dabei unter Einbeziehung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit sowie nach dem Maß des Verstoßes gegen die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beurteilen. Je nach Verfahrensstand muss oder kann eine für notwendig erachtete Berichtigung ggf. auch umgehend vorgenommen werden.

Ein Verzicht der Gemeinde auf eine für notwendig erachtete Berichtigung durch Zeitablauf ist dabei grundsätzlich nicht möglich. Eine Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses ist nicht zulässig. Ein Berichtigungsbedarf beim gemeindlichen Jahresabschluss kann sich für die Gemeinde aus unterschiedlichen Gründen und Anlässen ergeben (vgl. Abbildung 230).

<b>DER BERICHTIGUNGSBEDARF BEIM JAHRESABSCHLUSS</b>	
-	Bei einem Verstoß gegen haushaltsrechtliche Vorschriften.
-	Bei objektiven oder subjektiven Bilanzierungsfehlern von Bedeutung.
-	Bei wesentlichen Bewertungsfehlern.
-	Bei wesentlichen Buchführungsfehlern.

<b>DER BERICHTIGUNGSBEDARF BEIM JAHRESABSCHLUSS</b>	
-	Bei fehlerhaften Angaben, die zu Fehlern bei anderen Angaben führen.
-	Bei nichtigen Jahresabschlüssen.

*Abbildung 230 „Der Berichtigungsbedarf beim Jahresabschluss“*

Ein zu berichtigender Fehler kann grundsätzlich materielle oder auch formelle Ursachen haben. Die Gemeinde kann z. B. eine Abschreibung auf ein bebautes Grundstück vorgenommen haben, obwohl nur das abnutzbare Gebäude abzuschreiben ist. Sie kann eine Forderung nicht wertberichtigt oder ausgebucht haben, obwohl sie gegenüber dem Schuldner auf die Einziehung ihrer Ansprüche grundsätzlich verzichtet bzw. ihm die Ansprüche erlassen hat. Aufgrund solcher oder ähnlicher örtlicher Fehler kann für die Gemeinde ein Erfordernis für eine Korrektur des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen.

Durch eine Korrektur können die Ergebnisrechnung und/oder die Bilanz der Gemeinde betroffen sein. Der Berichtigungsbedarf muss dabei objektiv zum Abschlussstichtag bestehen. Außerdem kann bei der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit eines gemeindlichen Jahresabschlusses die Beachtung des Wesentlichkeitsgrundsatzes von erheblicher Bedeutung sein. Sie sollte deshalb nicht allein an betragsmäßige Messgrößen gekoppelt sein. Bei der Beurteilung eines Bilanzierungsfehlers sollte der Fehler nicht allein in ein Verhältnis zur Bilanzsumme oder zum Wertansatz des betreffenden Bilanzpostens gesetzt werden.

Für die Gemeinde gilt vielmehr, möglichst alle erkennbaren Umstände in die Betrachtung und Bewertung des aufgetretenen Fehlers in ihrem Jahresabschluss einzubeziehen. Dazu gehört z. B. auch die Prüfung und Feststellung, ob und wie sich der festgestellte Fehler auf die durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde im Einzelnen auswirkt. Durch den Vergleich mit den richtigen Bilanzwerten können dazu bereits sachgerechte Erkenntnisse gewonnen werden.

Bei fehlerhaften Vorjahresangaben in der gemeindlichen Bilanz könnte auch die Dokumentationsfunktion des Jahresabschlusses der Gemeinde beeinträchtigt sein und die Gefahr falscher Entscheidungen aus der eingeschränkten Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses des Haushaltsjahres mit dem Jahresabschluss des Vorjahres bestehen. In einem solchen Fall bedarf es jedoch keiner förmlichen Berichtigung im Rahmen des Jahresabschlusses des Haushaltsjahres, denn der Jahresabschluss des Vorjahres kann durch die Berichtigung nicht in seiner fehlerhaften Abbildung geändert werden.

Aus einem Berichtigungsbedarf bei einem gemeindlichen Jahresabschluss kann ggf. eine besondere Informationspflicht der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen. Die Gemeinde kann bei einem zwingenden Berichtigungsbedarf des gemeindlichen Jahresabschlusses des Vorjahres ggf. die betreffenden Teile austauschen und die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darüber entsprechend informieren. Zu beachten ist, dass sich aus dem Berichtigungsbedarf heraus eine erneute Prüfungspflicht für den gemeindlichen Jahresabschluss ergeben kann.

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Berichtigung von gemeindlichen Jahresabschlüssen zu beachten, dass die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses, der den gesetzlichen Anforderungen und den GoB entspricht und vom Rat der Gemeinde festgestellt wurde, grundsätzlich unzulässig ist. Außerdem kann nach einem Zeitraum von vier Jahren nach dem Eröffnungsbilanzstichtag eine Änderung des Jahresabschlusses nicht mehr objektiv auf eine Sachlage zum Zeitpunkt der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zurückgeführt werden. In den Fällen, in denen tatsächlich ein Korrekturbedarf beim gemeindlichen Jahresabschluss besteht, muss ein Rechtsverstoß oder eine Fehlerhaftigkeit bezogen auf den aktuellen Abschlussstichtag gegeben sein.

### **2.1.2 Der Zeitpunkt der Berichtigung**

Für die Beurteilung der Durchführung einer Berichtigung eines gemeindlichen Jahresabschlusses ist grundsätzlich auf den betreffenden Abschlussstichtag als objektiver Entscheidungszeitpunkt abzustellen. Bei einem Entwurf des Jahresabschlusses kann die Berichtigung eines Fehlers grundsätzlich im Zeitraum seiner Aufstellung und Prüfung und unabhängig um Bearbeitungsstand vorgenommen werden. Von der Gemeinde kann daher ein Entwurf des Jahresabschlusses bis zu seiner Feststellung durch den Rat jederzeit verändert werden.

Von der Gemeinde sollen erkannte Fehler deshalb umgehend und nicht erst im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses beseitigt werden. Eine Veränderung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses vor seiner Feststellung stellt zudem keine förmliche Berichtigung wie bei einem festgestellten Jahresabschluss dar. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn der Rat im Rahmen seiner Feststellung des Jahresabschlusses noch erforderliche Anpassungen beschließt.

Die Gemeinde kann Erkenntnisse über Fehler im gemeindlichen Jahresabschluss oder über einen Änderungs- oder Berichtigungsbedarf ggf. auch erst nach seiner Feststellung gewinnen, z. B. im Rahmen eines nachfolgenden Jahresabschlusses oder eines Gesamtabschlusses. In diesen Fällen soll die Gemeinde eine Berichtigung des Jahresabschlusses grundsätzlich in einem noch nicht festgestellten Jahresabschluss vornehmen. Der betroffene Jahresabschluss sowie die sich daran bis zum zu ändernden Jahresabschluss anschließenden Jahresabschlüsse müssen von der Gemeinde i. d. R. nicht angepasst werden. Festgestellte Jahresabschlüsse der Vorjahre dürfen im Grundsatz nicht verändert werden.

### **2.1.3 Die Fehlerbeseitigung**

#### **2.1.3.1 Erkannte Fehler**

Ein fehlerhafter Jahresabschluss soll von der Gemeinde grundsätzlich unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorgaben und Grundsätze berichtigt werden. Die Art und Weise einer notwendigen Fehlerbeseitigung ist dabei davon abhängig, ob und wie der fehlerhaft bilanzierte Geschäftsvorfall haushaltsmäßig abzuwickeln war. Bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall, der ergebniswirksam war, ist die Wertänderung aus einer Fehlerbeseitigung i. d. R. über die Ergebnisrechnung abzuwickeln. Es muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass eine Fehlerbeseitigung in einem Jahresabschluss nicht auf unbestimmte Zeit verschoben wird.

Für die aus Berichtigungen entstehenden Erträge oder Aufwendungen müssen innerhalb der Ergebnisrechnung keine zusätzlichen Haushaltspositionen geschaffen werden. Deren gesonderter Ausweis unter einer Haushaltsposition „Periodenfremde Erträge“ oder „Periodenfremde Aufwendungen“ ist nicht zulässig. Eine bestandsmäßige Fehlerbeseitigung ist durch die Gemeinde zulässig, wenn der zugrundeliegende Geschäftsvorfall haushaltsmäßig nicht ergebniswirksam war.

Eine derartige Abwicklung kommt z. B. in Betracht, wenn ein Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden ist, obwohl die Gemeinde nicht dessen wirtschaftlicher Eigentümer war. Mit der Abgabe des betreffenden Vermögensgegenstandes liegt mit dessen Abgang ein weiterer Grund für eine bestandsmäßige Bereinigung in der Bilanz der Gemeinde vor, weil die Wertänderung aus der Fehlerbeseitigung unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der Bilanz zu verrechnen ist (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Für die Beseitigung von Fehlern im gemeindlichen Jahresabschluss kommt es außerdem nicht darauf an, wie lange ein Fehler bereits besteht. Es ist auch nicht ausschlaggebend, wer den Fehler entdeckt hat oder wer dessen sofortige Beseitigung für erforderlich hält bzw. über die Vornahme einer Berichtigung entscheidet. Sofern aufgetretene

Fehler als unwesentlich anzusehen sind, kann es im örtlichen Einzelfall auch ausreichend sein, den Fehler auch bei einem noch nicht festgestellten Jahresabschluss, erst im nächsten von der Gemeinde aufzustellenden Jahresabschluss zu korrigieren.

### **2.1.3.2 Nachträglich entdeckte Fehler**

#### **2.1.3.2.1 Kein Anspruch auf Fehlerfreiheit**

Bei Fehlern im gemeindlichen Jahresabschluss, die erst nach der Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde von der Gemeinde oder Dritten entdeckt werden, und daher auch nicht von der örtlichen und überörtlichen Prüfung entdeckt oder beanstandet wurden, soll gleichermaßen wie bei Fehlern im Rahmen einer Prüfung eine Korrektur bzw. Bereinigung im nächsten Jahresabschluss erfolgen. Von der Gemeinde soll dazu nicht nur untersucht werden, von welcher Art oder „Qualität“ oder „Quantität“ diese Fehler sind. Sie muss insbesondere dafür Sorge tragen, dass mindestens die erkannten Fehler, die zu Verstößen gegen haushaltsrechtliche Vorschriften geführt haben, künftig unterlassen bzw. nicht fortgeschrieben und nicht wiederholt werden.

Die Gemeinde kann aus einem vom Abschlussprüfer zum gemeindlichen Jahresabschluss erteilten uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nicht zwangsläufig den Schluss ziehen, dass ihr Jahresabschluss keine Fehler aufweist. Sie muss vielmehr zur Kenntnis nehmen, dass fehlerhafte Sachlagen und Ergebnisse wegen des üblicherweise bei Abschlussprüfungen angewandten risikoorientierten Prüfungsansatzes mit hoher Wahrscheinlichkeit keine Prüfungsgegenstände im Rahmen der Jahresabschlussprüfung waren. Mögliche vorhandene Fehler konnten daher in diesem Rahmen nicht entdeckt werden.

Aus der Anzeige des Jahresabschlusses bei der Aufsichtsbehörde und ihrer beanstandungsfreien Rückäußerung kann die Gemeinde ebenfalls nicht zwangsläufig den Schluss ziehen, dass ihr Jahresabschluss keine Fehler aufweist. Für die Aufsichtsbehörde muss nicht jeder fehlerhafte Sachverhalt oder ein fehlerhaftes Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss offensichtlich sein. Der Jahresabschluss muss ein zusammengefasstes nachvollziehbares Bild über die wirtschaftliche Lage darstellen und mit dem Haushaltsrecht in Einklang stehen. Der Anhang kann ggf. jedoch Hinweise und unzureichende Informationen über die tatsächlichen gemeindlichen Verhältnisse enthalten, durch die Fehler erkannt werden können.

Die Gemeinde erhält weder durch die Abschlussprüfung noch durch die Anzeige des Jahresabschlusses bei der Aufsichtsbehörde eine Garantieerklärung über die Fehlerfreiheit ihres Jahresabschlusses bzw. über seine uneingeschränkte Richtigkeit. Bei nachträglich entdeckten Fehlern, durch welche Stelle oder Person auch immer, darf daher die Gemeinde - gleichermaßen wie bei den in der Vergangenheit entdeckten Fehlern - nicht auf eine auf die Zukunft ausgerichtete Bereinigung der entdeckten Fehler verzichten.

#### **2.1.3.2.2 Kein Verzicht auf die Fehlerbeseitigung**

Eine Fehlerbeseitigung ist zudem unabhängig davon geboten, ob der Fehler unmittelbar gegen haushaltsrechtliche Vorschriften, gegen zu beachtende Haushaltsgrundsätze oder gegen sonstige Vorgaben verstößt. Eine zukunftsbezogene Fehlerbereinigung ist z. B. erforderlich, wenn die Abschreibungen nicht ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt worden sind. Die Gemeinde darf weder mit dem Hinweis auf die durchgeführte Jahresabschlussprüfung noch mit dem Hinweis auf den angezeigten Jahresabschluss auf eine auf die Zukunft ausgerichtete Beseitigung nachträglich entdeckter Fehler verzichten.

Für die Gemeinde entsteht bei erkannten Fehlern eine umfassende Berichtigungspflicht, durch die nichts Unmögliches von der Gemeinde verlangt wird. Sie muss z. B. über die Fehlerbeseitigung weder ihre Prüfungsinstanz noch die Aufsichtsbehörde gesondert informieren. Sie soll die vorgenommenen Berichtigungen im Anhang des nächsten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 96 GO NRW**

Jahresabschlusses bei den betroffenen Positionen und Posten aufzeigen. Bei wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen oder Fehlern ist jedoch eine zusammenfassende Information darüber sachgerecht.

Die Gemeinde sollte in einer eigenen Übersicht die Berichtigungsschritte darstellen. Sie sollte jeweils zu den betroffenen Positionen der Ergebnisrechnung und/oder Finanzrechnung sowie zu den Posten der Bilanz den „alten“ Wert des Vorjahres und den Berichtigungswert sowie den „neue“ Vorjahreswert aufzeigen. In diesem Zusammenhang bedarf es auch der Darstellung der Anlässe und einer Erläuterung der vorgenommenen Änderungen. Über die Form und den Umfang der darüber zu gebenden Informationen sowie über Berichtigungen in Teilrechnungen muss die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden.

**2.1.4 Der Nachweis der Berichtigung**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer im Anhang im Jahresabschluss zu gebenden Informationen gesonderte Angaben machen, wenn auch ein Jahresabschluss aus einem früheren Haushaltsjahr berichtigt wurde. Durch solche Informationen kann von der Gemeinde ein Nachweis über die Beseitigung entdeckter Fehler geführt werden, die so wesentlich waren, dass sonst die Feststellung des Jahresabschlusses in Frage zu stellen wäre. Die gemeindlichen Informationen über einen geänderten Jahresabschluss müssen auch die Anlässe für eine Berichtigung aufzeigen und deren Erforderlichkeit begründen und nachweisen.

Bei einer notwendig gewordenen Berichtigung im Rahmen eines Jahresabschlusses sollen dazu sachgerechte Angaben gemacht werden, damit der Umfang und der Anlass der Berichtigung sowie die Art der Fehlerbeseitigung verständlich und nachvollziehbar werden. Die Gemeinde sollte daher die wesentlichen Korrekturen eines Jahresabschlusses im Einzelnen gesondert aufzeigen (vgl. Abbildung 231).

<b>DIE KORREKTUR DES JAHRESABSCHLUSSES</b>						
<b>BILANZPOSTEN</b>		<b>KORREKTUR- MAßNAHME</b>	<b>HAUSHALTS- JAHR</b>		<b>VORJAHR</b>	
<b>Bezeich- nung</b>	<b>Wertansatz</b>		<b>+</b>	<b>-</b>	<b>+</b>	<b>-</b>
<b>ERGEBNIS- POSITION</b>		<b>KORREKTUR- MAßNAHME</b>	<b>HAUSHALTS- JAHR</b>		<b>VORJAHR</b>	
<b>Bezeich- nung</b>	<b>Wertansatz</b>		<b>+</b>	<b>-</b>	<b>+</b>	<b>-</b>

*Abbildung 231 „Die Korrektur des Jahresabschlusses“*

Die Fehlerbeseitigung durch die Gemeinde führt nicht zu grundlegenden Hindernissen für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde sowie für die anschließende Bekanntmachung und die Anzeige



an die Aufsichtsbehörde, in dessen Rahmen die Fehlerbeseitigung erfolgt. Durch eine gesonderte Nachweisführung kann die Notwendigkeit der Fehlerbeseitigung sowie deren Umfang besser durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beurteilt werden.

Im Rahmen des Nachweises der Fehlerbeseitigung sollte in den Erläuterungen im Anhang ausgeführt werden, ob und in welchem Umfang die Wertveränderungen aus der Fehlerbeseitigung ergebniswirksam verrechnet worden sind und sich dadurch auf das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewirkt haben. Es ist auch näher anzugeben, ob und in welchem Umfang die Wertveränderungen aus der Fehlerbeseitigung unmittelbar ergebnisneutral mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der Bilanz verrechnet worden sind.

### **2.1.5 Keine neue Sachverhaltsgestaltung**

Bei der Gemeinde können im Einzelfall ggf. wesentliche Bilanzierungsfehler auftreten, die sich auf die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses auswirken, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Daraus können sich dann bei der Gemeinde zwingende Berichtigungspflichten von Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz zur Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde ergeben. Eine vorgesehene Fehlerbeseitigung im gemeindlichen Jahresabschluss eröffnet für die Gemeinde jedoch nicht die Möglichkeit zu einer nachträglichen neuen Sachverhaltsgestaltung.

Die Gemeinde kann daher bei einer Fehlerbeseitigung abgewickelte Geschäftsvorfälle nicht rückgängig machen oder durch eine rückwirkende Sachverhaltsgestaltung die Wertansätze auf der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verändern. Die Bilanzierungsfehler sind von der Gemeinde immer nach den Regeln der Bilanzberichtigung entweder ergebniswirksam oder bestandmäßig im Jahresabschluss für das Haushaltsjahr zu korrigieren, in dem sie bekannt werden. Eine Korrektur des gemeindlichen Jahresabschlusses darf daher z. B. nicht dadurch umgangen oder ersetzt werden, dass stattdessen bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand eine Zuschreibung vorgenommen wird (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW).

Die ertragswirksamen oder aufwandswirksamen Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses, auch wenn die Fehler in den Vorjahren entstanden oder von Bedeutung sind, stellen außerdem keine gemeindlichen Vorgänge dar, die als außerordentlich zu klassifizieren und entsprechend in der Ergebnisrechnung zu erfassen wären. Die Berichtigung eines (ergebniswirksamen) Fehlers stellt auch keinen besonderen Sachverhalt dar, aufgrund dessen für die Gemeinde eine unmittelbare Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der Bilanz zulässig wäre (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **2.1.6 Keine weiteren Berichtigungen der Eröffnungsbilanz**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die gemeindliche Eröffnungsbilanz sieht eine zeitliche Befristung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen dieser Bilanz vor. Es ist ausdrücklich bestimmt worden, dass eine Berichtigung letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden kann (vgl. § 92 Absatz 7 GO NRW). Diese gesetzliche Festlegung ist als sachgerecht anzusehen, denn der vom Gesetzgeber eingeräumte Zeitraum gewährt die erforderliche Sicherheit, die Eröffnungsbilanz der Gemeinde als Ausgangsgrundlage für die weitere Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu nutzen.

Ein von der Gemeinde erkannter Fehler in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zum Bilanzstichtag 1. Januar 2009 kann daher letztmalig im Rahmen des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2012 mit Bezug auf den Eröffnungsbilanzstichtag berichtigt werden. Die Gemeinde müsste in der eingeräumten Zeit mehrerer gemeindlicher Haushaltsjahre über ausreichende Erfahrungen verfügen, um mögliche Fehler in ihrer Eröffnungsbilanz im gesetzlich bestimmten Zeitraum erkennen und beseitigen zu können. Nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

dem Bilanzstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist nicht zu erwarten, dass noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz zurückzuführen sind.

Die Möglichkeit der Bilanzberichtigung aus Anlass der Eröffnungsbilanz ist daher auf den benannten Zeitraum beschränkt worden. Die Gemeinde darf gleichwohl auch künftig erforderlich werdende Berichtigungen von Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz im Rahmen ihres Jahresabschlusses vornehmen. Der Anlass dazu muss dann jedoch aufgrund von gemeindlichen Gegebenheiten oder Erkenntnissen im Haushaltsjahr entstanden und von Bedeutung sein, z. B. einen Verstoß gegen haushaltsrechtliche Vorschriften darstellen.

Die Nichtvornahme einer Berichtigung von Fehlern im gemeindlichen Jahresabschluss würde zu einer Verfälschung des Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen. Durch den gemeindlichen Jahresabschluss muss aber ein zutreffendes Bild darüber vermittelt werden. Der Grund für eine Berichtigung darf daher einerseits nicht mehr auf einen Zustand zum Eröffnungsbilanzstichtag zurückgeführt werden. Andererseits sind die in einem festgestellten Jahresabschluss fortgeführten Fehler von der Gemeinde bei ihrem nächsten Jahresabschluss zu bereinigen.

## **2.2 Die erneute Feststellung des Jahresabschlusses**

Bei der Gemeinde können in einem vom Rat der Gemeinde aktuell festgestellten Jahresabschluss gewichtige bzw. wesentliche Fehler bestehen, deren Korrektur aus sachlichen oder rechtlichen Gründen erforderlich ist, z. B. wegen wesentlicher Rechtsverstöße oder auch wegen materieller Folgewirkungen. Die Gemeinde hat dann diesen Jahresabschluss zu berichtigen, um einen rechtmäßigen Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr zu erreichen. Im Anhang des neuen (berichtigten) Jahresabschluss sind dann von der Gemeinde die im Jahresabschluss vorgenommenen Änderungen mit ihrem Umfang und ihren Auswirkungen anzugeben. Die Notwendigkeit der Vornahme einer Änderung ist dabei ausreichend zu erläutern.

Bei einem geprüften bzw. festgestellten Jahresabschluss bedarf es hinsichtlich der einzelnen Sachverhalte, die zur Änderung des gemeindlichen Jahresabschlusses führen, zudem der örtlichen Prüfung durch den zuständigen Rechnungsprüfungsausschuss (vgl. § 101 GO NRW). Entsprechend bedarf es durch den Ausschuss eines Prüfungsergebnisses sowie einer Festlegung in Bezug auf den bestehenden Bestätigungsvermerk. Der (berichtigte) gemeindliche Jahresabschluss ist nach dieser Prüfung (erneut) durch den Rat der Gemeinde festzustellen, denn der Rat darf nur einen (insgesamt) geprüften Jahresabschluss feststellen.

Ein berichtigter Jahresabschluss der Gemeinde unterliegt zudem der Anzeige an die Aufsichtsbehörde, der öffentlichen Bekanntmachung und ist auch zur Einsichtnahme verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Der geänderte Jahresabschluss ersetzt dabei den bisherigen Jahresabschluss. Der ersetzende Jahresabschluss der Gemeinde muss deshalb als „geänderter Jahresabschluss“ gekennzeichnet werden, um diese „Erneuerung“ des Jahresabschlusses und seine eigenständige (neue) Feststellung durch den Rat der Gemeinde für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkennbar und nachvollziehbar zu machen.

In den Fällen, in denen die vorgenommenen Änderungen bzw. Berichtigungen des Jahresabschlusses keine Auswirkungen auf den Beschluss des Rates über die Ergebnisverwendung und/oder auf die Entlastung des Bürgermeisters haben, kann eine erneute Beschlussfassung durch den Rat als entbehrlich betrachtet werden, sofern es nicht aus anderen Gründen geboten oder aus rechtlichen Gründen zwingend vorzunehmen ist (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde hat dabei das ihr zustehende Ermessen sachgerecht und ordnungsgemäß auszuüben.

### **3. Die Anzeige und Veröffentlichung des Jahresabschlusses**

#### **3.1 Die Anzeige des Jahresabschlusses**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes über die Gemeinden vor, dass der gemeindliche Jahresabschluss unverzüglich nach seiner Feststellung durch den Rat der Gemeinde der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist (vgl. § 11 GO NRW). Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Jahresabschluss für den Nachweis der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und über die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr hat, ergibt sich die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde, sich jeweils nach Ablauf des Haushaltsjahres einen Überblick über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft zu verschaffen.

Die Aufsichtsbehörde muss dabei auch die durch den Jahresabschluss aufgezeigte wirtschaftliche Lage der Gemeinde beurteilen sowie sich über die Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde informieren und sich darüber ein Bild machen. Die mit der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen müssen für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde geeignet sein, damit auch die Aufsichtsbehörde sich einen Gesamtüberblick verschaffen kann.

Der Aufsichtsbehörde ist daher der vom Rat der Gemeinde festgestellte Jahresabschluss mit allen seinen Bestandteilen und Anlagen vorzulegen, die Gegenstand des vom Rat durchgeführten Beschlusses waren. Zur Anzeige des Jahresabschlusses gehört daher auch die Vorlage des gemeindlichen Lageberichtes. Die Vorgabe, dass dem Jahresabschluss ein Lagebericht beizufügen ist, bietet durch den benutzten Begriff „beizufügen“ keinen Anlass, auf eine Übersendung des Lageberichtes an die Aufsichtsbehörde zu verzichten. Ein Informationsbedürfnis auch für die Aufsichtsbehörde lösen insbesondere die Pflichtangaben im Lagebericht aus (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW).

Für die Anzeige des vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Beschluss der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist. Die Entscheidung der Ratsmitglieder verfehlt aber ihren Zweck, wenn nicht auch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses über die Entlastung des Bürgermeisters informiert wird. Es besteht zwar keine gesetzliche Informationspflicht, gleichwohl sollte die Gemeinde die Informationen über die Entlastung des Bürgermeisters oder deren Verweigerung gegenüber der eigenen Aufsichtsbehörde nicht verweigern.

#### **3.2 Die Veröffentlichung des Jahresabschlusses**

##### **3.2.1 Die Bekanntmachung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass der vom Rat der Gemeinde festgestellte Jahresabschluss öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist. Mit der Bekanntmachung des festgestellten Jahresabschlusses durch die Gemeinde soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres, über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die künftigen Chancen und Risiken und die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde informiert werden.

Die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllt als Information nur dann ihren Zweck, wenn damit auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung und aus der Finanzrechnung sowie das Bilanzvolumen und die wichtigsten Bilanzposten sowie die besonderen Inhalte des Lageberichts öffentlich gemacht werden. Es ist dazu aber nicht erforderlich, den gesamten gemeindlichen Jahresabschluss mit seinen Anlagen zum Inhalt und Abdruck der Bekanntmachung zu machen, z. B. im Amtsblatt der Gemeinde.

Die Bekanntmachungsverordnung lässt es zu, dass bestimmte Materialien stattdessen zu jedermanns Einsicht an einer bestimmten Stelle der Gemeindeverwaltung ausgelegt werden (vgl. § 3 Absatz 2 BekanntmVO). Diese Regelung kann auch auf den gemeindlichen Jahresabschluss angewandt werden. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann nach Kenntnis der Bekanntmachung entsprechend ihrem Bedarf weitere Kenntnisse über den gemeindlichen Jahresabschluss und damit über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde verschaffen.

### **3.2.2 Die Einsichtnahme**

Der gemeindliche Jahresabschluss ist im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Durch diese zeitlich weitgehenden Zugangs- bzw. Informationsmöglichkeiten zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird der jahresbezogene und jährlich wiederkehrende Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, von der Haushaltsplanung über den Beschluss der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bis zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde für die Öffentlichkeit als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbar gemacht.

Die Bürgerinnen und Bürger sind Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen daher die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es kann deshalb von einem berechtigten Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und über die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres ausgegangen werden. Ggf. sind auch weitere Informationen über die erfolgreiche Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu geben, z. B. in Form eines Nachweises über die von der Öffentlichkeit für das Haushaltsjahr vorgeschlagene und umgesetzten Maßnahmen.

Mit der Einsichtnahme in den festgestellten gemeindlichen Jahresabschluss wird dem Informationsrecht und dem Informationsbedürfnis der Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde als Adressaten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde als bedeutend höherwertig angesehen als das Bedürfnis der Gemeinde, die Ergebnisse ihrer Geschäftsvorfälle und Geschäftsprozesse sowie des verwaltungsmäßigen Handelns möglichst nicht offenlegen zu müssen. Die Leistungsbezogenheit der Gemeindeverwaltung und die Produktorientierung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bringen es mit sich, dass die Bürgerinnen und Bürger darüber sowie über jahresbezogene Ergebnisse und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ausreichend informiert werden.

## **4. Keine rechtliche Außenwirkung**

Der gemeindliche Jahresabschluss stellt die Abrechnung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dar. Er entfaltet in seiner vom Rat der Gemeinde festgestellten Form keine eigenständige Außenwirkung und somit auch keine rechtliche Drittwirkung gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Nur dass der Gemeinde zuzurechnende Handeln eröffnet eine Außenwirkung.

Durch den gemeindlichen Jahresabschluss werden daher unmittelbar keine Ansprüche und auch keine Verpflichtungen Dritter gegenüber der Gemeinde begründet. Es werden aber auch keine Ansprüche und Verpflichtungen Dritter gegenüber der Gemeinde aufgehoben. Ein Dritter kann sich daher nicht auf eine Angabe oder Erläuterung im gemeindlichen Jahresabschluss berufen, um z. B. von Zinszahlungen befreit, die im Zusammenhang mit einer Rückzahlungsverpflichtung einer Zuwendung festgesetzt worden sind.

Die Gemeinde kann aber auch aufgrund der im Jahresabschluss festgestellten geringen Liquidität nicht die künftigen Zinszahlungen verweigern, die aufgrund bestehender rechtlicher Verpflichtungen von der Gemeinde zu leisten sind. Unabhängig vom gemeindlichen Jahresabschluss bedürfen Ansprüche und Verpflichtungen immer einer eigenständigen rechtlichen Grundlage, z. B. durch Rechtsakte in Form von Bescheiden und Verträgen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Feststellung des Jahresabschlusses)**

##### **1.1.1 Die Zwecke der Feststellung**

Der Bürgermeister hat zum Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die gemeindliche Haushaltswirtschaft nach der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung im Haushaltsjahr zu führen, dem Rat den zum Nachweis entstandenen Jahresabschluss vorzulegen. Er muss gegenüber dem Rat darlegen, wie er den Auftrag des Rates im Haushaltsjahr ausgeführt hat und darüber unterrichten, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Ablauf des Haushaltsjahres geführt hat.

Der Bürgermeister soll auch dem Rat berichten, welche Auswirkungen sich aus der jahresbezogenen Haushaltswirtschaft auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben haben. Er muss zudem darlegen, ob im Haushaltsjahr die gesetzten Ziele von der Gemeinde erreicht worden sind und welche Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde aufgrund der entstandenen wirtschaftlichen Lage und unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen.

Diese Kriterien bestimmen die Zwecke und die Inhalte des gemeindlichen Jahresabschlusses als Berichterstattung an den Rat der Gemeinde, denn der gemeindliche Jahresabschluss ist ein wesentlicher Bestandteil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit der besonderen Aufgabe der Ergebnisdarstellung für das abgelaufene Haushaltsjahr und der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften bauen darauf auf, sodass der gemeindliche Jahresabschluss z. B. sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten, aber auch die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde, die dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind, zu enthalten hat (Vollständigkeitsgebot).

Mit der Feststellung des Rates wird der gemeindliche Jahresabschluss dann grundsätzlich für alle Beteiligten verbindlich. Durch die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat soll bestätigt werden, dass dadurch eine zutreffende Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres bzw. über die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans gegeben wird und gegen die Ausführung sowie das Ergebnis keine Bedenken bestehen.

Der Beschluss des Rates stellt daher einen Vorgang dar, der zum Anerkenntnis der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einschließlich des damit verbundenen Ergebnisses sowie einer sachgerechten Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag führen soll. Mit solchen Wirkungen beeinflusst der gemeindliche Jahresabschluss gleichzeitig die Steuerung der Gemeinde durch die Verantwortlichen, entfaltet jedoch keine verbindliche Außenwirkung für Dritte. Die näheren Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss ergeben sich daher zwingend aus dem System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Mit der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen gleichzeitig auch die fehlenden Zustimmungen des Rates für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr abgedeckt werden, sofern derartige Zustimmungen erst im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erforderlich werden, z. B. Aufwendungen aufgrund der Entscheidung über die Vornahme von Wertminderungen bei gemeindlichen Finanzanlagen. Der Rat muss sich daher im Rahmen seiner Feststellung des Jahresabschlusses entscheiden, ob er noch nicht erteilte Zustimmungen nachträglich erteilen will bzw. in seine Feststellung einschließt oder ob er ihr Fehlen in Einzelfällen als unwichtig und deshalb nicht entscheidend für die Feststellung ist.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 96 GO NRW**

Mit der Einbeziehung in die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll der Rat auf ein gesondertes Verfahren bzw. eine gesonderte (nachträgliche) Mitwirkung in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft für das abgelaufene Haushaltsjahr verzichten. Seine ansonsten erforderlich werdende gesonderte Zustimmung wird dann durch den Feststellungsbeschluss ersetzt, z. B. über die Leistung von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW).

Der jährliche Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss stellt in diesem Zusammenhang keinen willkürlichen Schnitt durch das laufende Verwaltungshandeln bzw. die Geschäftstätigkeit der Gemeinde dar. Die Geschäftstätigkeit der Gemeinde muss nur jahresbezogen und periodengerecht getrennt erfasst werden, wenn unmittelbar vor und nach dem Stichtag von der Gemeinde Erträge erzielt und Aufwendungen entstehen sowie Zahlungen erhalten und geleistet werden müssen.

Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann der Rat immer nur für einen Jahresabschluss vornehmen. Die Grundlage dafür wird durch die haushaltsrechtliche Vorgabe gebildet, nach der die Gemeinde verpflichtet ist, zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Ihr ist dabei nicht das Recht eingeräumt worden, im Rahmen der Aufstellung und Feststellung zwei oder mehrere Jahresabschlüsse zusammenzufassen. Der Grundsatz der Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft steht einem solchen Ansinnen entgegen, denn die Haushaltssatzung als Grundlage der Haushaltswirtschaft gilt nur für das einzelne Haushaltsjahr in Form des Kalenderjahres (vgl. § 78 Absatz 3 und 4 GO NRW).

### **1.1.2 Die Fristsetzung für die Feststellung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Rat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Dieser Zeitbezug begrenzt kalendermäßig den Feststellungszeitpunkt und soll zu einem möglichst zeitnahen Beschluss des Rates beitragen. Der gesetzlich bestimmte Termin ist daher ausdrücklich als Endtermin bestimmt worden. Die Gemeinde muss bei ihrer Zeitplanung darauf achten, dass die örtliche Prüfung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht allein an dieser gesetzlichen Terminierung ausgerichtet wird.

Die Gemeinde muss in ihrer örtlichen Zeitplanung einerseits ihre Haushaltsplanung für das neue Haushaltsjahr einbeziehen, denn die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr ist der Aufsichtsbehörde spätestens einen Monat vor Beginn des neuen Haushaltsjahres anzuzeigen. Ein Zusammenhang zwischen den gesetzlichen Fristen wird dadurch hergestellt, dass im gemeindlichen Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr z. B. den zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres voranzustellen sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Das betreffende Vorvorjahr zum neuen Haushaltsjahr ist aber das Jahr, für das der gemeindliche Jahresabschluss festzustellen ist. Daraus ergibt sich z. B. bei einer Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr 2015, dass der gemeindliche Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2013 (Vorvorjahr von 2015) davon betroffen ist und dessen Ist-Daten verfügbar sein müssen. Der Jahresabschluss des Vorvorjahres muss deshalb zeitgerecht vor Beginn der Anzeigefrist der neuen Haushaltssatzung festgestellt sein. Er sollte im Beispiel bis zum 30. November 2014 vom Rat festgestellt sein, denn bis zum 1. Dezember 2014 (einen Monat vor dem Haushaltsjahr 2015) ist die gemeindliche Haushaltssatzung der Aufsichtsbehörde anzuzeigen (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

In den Fällen, in denen es aber zu terminlichen Überschneidungen kommt, muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass die Angaben im Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr auf belastbaren Daten aufbauen, soweit nicht der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses der Vorrang vor dem Beschluss über die Haushaltssatzung eingeräumt wird, z. B. die Daten aus dem vom Bürgermeister unterzeichneten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Bei der örtlichen Entscheidung der Gemeinde, zu welchem Zeitpunkt der Rat der Gemeinde den gemeindlichen Jahresabschluss feststellen soll, ist außerdem zu berücksichtigen, dass der Jahresabschluss eine wichtige Ausgangsgrundlage für den gemeindlichen Gesamtabchluss darstellt und dessen Inhalte mitbestimmt. Der Jahresabschluss ist deshalb in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen. In der örtlichen Zeitplanung für den Jahresabschluss muss daher von der Gemeinde auch berücksichtigt werden, dass der Rat der Gemeinde den gemeindlichen Gesamtabchluss bis spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres zu bestätigen hat (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW).

Diese Sachlage erfordert ein zeitliches Zusammenspiel und ein Aufeinander abstimmen der Abschlüsse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, sowohl im Rahmen der Aufstellung und der Bestätigung als auch wegen der Abschlussprüfungen. Es bietet sich daher sachgerecht an, den gemeindlichen Jahresabschluss möglichst vor dem 30. September des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres durch den Rat der Gemeinde feststellen zu lassen, denn bis zu diesem Zeitpunkt muss der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses aufgestellt sein und dem Rat der Gemeinde zur Bestätigung zugeleitet werden (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW).

### **1.1.3 Die Zuleitung an den Rat**

Die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde dient dazu, dem Rat erste Informationen für seine gesetzlich vorgesehene Beschlussfassung über den gemeindlichen Jahresabschluss zukommen zu lassen. Daraus folgt jedoch nicht, dass der Rat den Entwurf unmittelbar nach der Zuleitung bzw. der Vorlage diesen festzustellen hat. Vielmehr dient die Zuleitung des Jahresabschlusses an den Rat dem Zweck der Feststellung und soll zur gesetzlich vorgesehenen Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss des Rates führen (vgl. § 96 i. V. m. § 101 GO NRW).

Durch die Zuleitung verlässt der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses den Machtbereich der Gemeindeverwaltung, weil die Aufstellungsarbeiten abgeschlossen sind. Dem steht nicht entgegen, dass der Bürgermeister einerseits als Verantwortlicher für die Gemeindeverwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW) und andererseits als Ratsmitglied kraft Gesetzes handelt (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW). In der gemeindlichen Praxis wird die Zuleitung des bestätigten Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde i.d.R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird.

Der Bürgermeister hat die Tagesordnung der Ratssitzungen in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Absatz 1 GO NRW). In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für die Ratsmitglieder, den Bürgermeister, oftmals auch für den Kämmerer, ein Rederecht, sodass das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und die damit verbundene Zielerreichung sowie die bestehende wirtschaftliche Lage der Gemeinde, aber auch die Chancen und Risiken für die Zukunft der Gemeinde, diskutiert werden können. Für die Beratungen muss jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen verfügen. Es muss zudem gewährleistet sein, dass der Rat der Gemeinde den zuvor geprüften Jahresabschluss feststellen kann.

### **1.1.4 Die Prüfung vor der Feststellung**

#### **1.1.4.1 Die Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde. Bevor der Rat den Jahresabschluss der Gemeinde durch Beschluss feststellen kann, ist dieser Jahresabschluss durch den Rechnungsprüfungsausschuss als pflichtige Aufgabe zu prüfen (vgl. § 59 Absatz 3 und § 101 GO NRW). Die Abschlussprüfung des Ausschusses beinhaltet neben der Prüfung der Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die zu diesem Grunde liegende Buchführung sowie

die ggf. zweckbezogen getroffenen bilanzpolitischen Entscheidungen sowie die sachgerechte Ausübung des bilanziellen Ansatz- und Bewertungswahlrechts.

Die gemeindliche Buchführung hat dazu beizutragen, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Sie muss daher an sie gestellten Anforderungen entsprechen, damit der Jahresabschluss der Gemeinde in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann, die vorgesehenen Angaben enthält, die Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet worden sind und das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zutreffend ermittelt werden kann.

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung neben der Buchführung auch die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind. Die Prüfung der Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung.

Zur Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses gehört auch der beizufügende Lagebericht, der mit dem Jahresabschluss und den Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen muss. Die Angaben im Lagebericht dürfen nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Außerdem muss im gemeindlichen Lagebericht auch zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde eine ausreichende sachliche Auskunft gegeben werden.

Insgesamt hat der Rechnungsprüfungsausschuss über die Art und den Umfang seiner Prüfung sowie über die Prüfungshandlungen und das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Diese Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss dient der Beratung des Rates und der Vorbereitung des Ratsbeschlusses über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses.

#### **1.1.4.2 Die Übergabe des Prüfungsergebnisses**

Für die Feststellung des geprüften Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde bedarf es der Rückgabe der dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung überlassenen Unterlagen sowie der Übergabe des von ihm erstellten Prüfungsberichtes einschließlich des Prüfungsergebnisses in Form des vom Ausschussvorsitzenden unterzeichneten Bestätigungsvermerks (vgl. § 101 Absatz 2 und 7 GO NRW). Die Übergabe dieser Unterlagen an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i.d.R. durch den Bürgermeister vollzogen.

Der Bürgermeister hat dafür einen entsprechenden Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der Sitzung des Rates zu setzen, denn er hat diese Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Absatz 1 GO NRW). Im Rahmen der beschlussfähigen Zusammenkunft des Rates (Sitzung) kann dann die Übergabe des Prüfungsergebnisses als erledigt betrachtet werden. Die Übergabe ist nicht bereits vollzogen, wenn einzelnen Ratsmitgliedern das Prüfungsergebnis zugesandt wird. Gleichwohl bleibt es wichtig ist, dass die Ratsmitglieder über das Prüfungsergebnis informiert werden.

#### **1.1.4.3 Die Stellungnahmen des Bürgermeisters und des Kämmers**

Eine gute Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss als Prüfungsinstanz des Rates und der Gemeindeverwaltung im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung kann helfen, aufgetretene Fehler im gemeindlichen Jahresabschluss zu beseitigen. Insbesondere sollte eine begleitende Fehlerbeseitigung erfolgen, wenn die durch die Prüfer erkannten Fehler der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde durch den gemeindlichen Jahresabschluss entgegenstehen.

Die Zusammenarbeit erfordert, dass der Bürgermeister und der Kämmerer der Gemeinde den Entwurf des Prüfungsberichtes sowie des Prüfungsergebnisses des Rechnungsprüfungsausschusses vor der Abgabe an den Rat der Gemeinde zur Kenntnisnahme erhalten, um ggf. eine fachliche Stellungnahme abgeben zu können (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW). Durch eine solche Handhabung können Prüfungsbemerkungen auf die Fälle beschränkt werden, in denen die Bedenken des Rechnungsprüfungsausschusses durch Stellungnahmen der Gemeindeverwaltung nicht ausgeräumt werden konnten.

Derartige Stellungnahmen sollte deshalb der Rechnungsprüfungsausschuss in seine Arbeit einbeziehen. Er hat eigenverantwortlich zu entscheiden, wie und in welchem Umfang diese Stellungnahmen in seine Prüfungstätigkeit einbezogen werden und hat ggf. das Ergebnis der Prüfung oder den Prüfungsbericht zu verändern. Der Ausschuss sollte erwägen, dass er durch die Abgabe einer Stellungnahme noch einmal eine Gelegenheit erhält, seine Arbeit und das Prüfungsergebnis zu überdenken. Er hat sich dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, ob er bei dem Prüfungsergebnis bleibt und dieses dem Rat vorlegt.

In den Fällen, in denen der Bürgermeister und/oder der Kämmerer eine besondere Stellungnahme zu den Darlegungen zur Abschlussprüfung abgeben, bietet es sich an, dass der Rechnungsprüfungsausschuss diese Ausführungen zusammen mit seinem Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk dem Rat vorlegt. Die Vorlage ist selbst dann sinnvoll, wenn keine Bedenken vom Bürgermeister und/oder der Kämmerer geäußert worden sind oder der Rechnungsprüfungsausschuss den Anregungen oder Hinweisen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers insgesamt gefolgt ist.

Diese zusätzlichen Informationen können zur Stärkung der Zusammenarbeit zwischen dem Rat der Gemeinde, seinem Rechnungsprüfungsausschuss und der Gemeindeverwaltung beitragen. Der Bürgermeister stellt dabei als gesetzliches Mitglied des Rates der Gemeinde und als Verantwortlicher für die Gemeindeverwaltung ein geeignetes Bindeglied dafür dar (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 2 und § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **1.1.5 Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses**

#### **1.1.5.1 Die Beratungen über den geprüften Jahresabschluss**

##### **1.1.5.1.1 Allgemeine Sachlage**

Der Beschluss zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert zuvor eine Beratung des Rates über die Inhalte und die Angemessenheit des Ergebnisses der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Diese Beratung soll auch die Entscheidungskompetenz aller Ratsmitglieder stärken, weil diese auch über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden haben. Sie müssen bei einer Verweigerung oder einer Einschränkung der Entlastung dafür die Gründe angeben.

In diesem Zusammenhang ist auch die Kenntnis über die Beschlussvorschläge der Gemeindeverwaltung sinnvoll, die sich auf die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und auf die Entlastung des Bürgermeisters beziehen müssen. Mit dem gemeindlichen Jahresabschluss wird der Rat in die Lage versetzt, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag anhand von Ist-Werten und im Vergleich mit den Plan-Werten des Haushaltsplans beurteilen zu können.

Aufgrund des ihm von der Gemeindeverwaltung vorgelegten und vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschlusses muss der Rat sich ein Bild darübermachen, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Den

Ratsmitgliedern ist daher mit dem gemeindlichen Jahresabschluss und dem Lagebericht ein Überblick über die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie Rechenschaft darüber gegeben.

Die Ratsmitglieder erhalten dadurch ein umfassendes und zutreffendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und können daraus Hinweise für Entscheidungen erhalten, die ggf. auch zu künftigen Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen können. Den Ratsmitgliedern muss deshalb der gemeindliche Jahresabschluss vollständig verfügbar gemacht werden. Sie sind dabei ggf. auf besondere Sachverhalte oder Umstände aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufmerksam zu machen, die für die Beratungen des gemeindlichen Jahresabschlusses und die von ihnen zu treffende Entscheidung von Bedeutung sind.

#### **1.1.5.1.2 Die Berücksichtigung des Prüfungsergebnisses**

In seine Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss hat der Rat das Ergebnis der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss einzubeziehen (vgl. § 101 GO NRW). Dafür bedarf es zuvor der Übergabe des vom Ausschuss erstellten Prüfungsberichtes und des gesetzlich vorgesehenen, vom Ausschussvorsitzenden zu unterzeichnenden Bestätigungsvermerks an den Rat sowie der Rückgabe der dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung überlassenen Unterlagen. Nur dann stehen dem Rat für seine eigene Meinungsbildung die sachlich notwendigen Informationen zur Verfügung.

In die Ratsberatungen sind ggf. auch die Stellungnahmen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses einzubeziehen. Die Einbeziehung ist insbesondere dann als sachgerecht anzusehen, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss als Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW).

#### **1.1.5.1.3 Die Ausräumung von Beanstandungen**

Nach dem Abschluss der Jahresabschlussprüfung können noch unterschiedliche Vorstellungen zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss und der Gemeindeverwaltung über die Beurteilung gemeindlicher Sachverhalte und dem Erfordernis von Änderungen im Jahresabschluss oder in der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestehen. In solchen Fällen kann der Rat oder ein bestimmtes Ratsmitglied als Mediator tätig werden, um in einem vertraulichen und strukturierten Verfahren eine einvernehmliche Lösung einer bestehenden Meinungsverschiedenheit anzustreben (vgl. § 1 Absatz 1 Mediationsgesetz).

Zu den Beratungen des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss gehört vor dessen Feststellung die Ausräumung von Beanstandungen des Rechnungsprüfungsausschusses, auch wenn die Beanstandungen ggf. nicht so wesentlich sind, dass der vom Rechnungsprüfungsausschuss abzugebende Bestätigungsvermerk einzuschränken war. Bei Meinungsverschiedenheiten sollte der Bürgermeister wegen seiner Doppelfunktion als Mitglied des Rates und Verantwortlicher für die Gemeindeverwaltung nicht die Aufgabe des Mediators übertragen werden.

Ein „Ausräumungsverfahren“ in diesem Sinne ist jedoch nur dann notwendig, wenn nicht bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss als Prüfungsinstanz und der Gemeindeverwaltung als Ausführende der Haushaltswirtschaft die im Jahresabschluss festgestellten Fehler, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde durch den Jahresabschluss entgegenstanden, beseitigt worden sind.

Zur Ausräumung von Beanstandungen sollen die Beteiligten bereit sein, sich über alle notwendigen Gegebenheiten und Aspekte zu informieren, um eine ausreichende Basis für eine örtliche Lösung zu finden. Dazu gehört auch ein

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

gewisses Maß an Vertraulichkeit und Verschwiegenheit, sodass es für die Beteiligten nicht ohne Abstimmung zulässig ist, erlangte Informationen für andere Zwecke zu verwenden.

Es besteht in einem solchen Verständigungsverfahren ein genereller Einigungsdruck, denn es muss erreicht werden, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft mindestens künftig in rechtlich zutreffender Weise sowie sachgerecht erfolgen kann und soll. Sofern dabei rechtlich fehlerhafte Ergebnisse erzielt werden und im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat bestätigt werden, hat der Bürgermeister im Rahmen seiner Verantwortung für die Gemeinde ggf. von seinem Widerspruchsrecht oder seinem Beanstandungsrecht Gebrauch zu machen (vgl. § 54 Absatz 1 und 2 GO NRW).

#### **1.1.5.2 Die Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten**

##### **1.1.5.2.1 Die Mitwirkung des Bürgermeisters**

Im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde ist zu beachten, dass der Bürgermeister dem Rat als Mitglied kraft Gesetzes angehört und ihm ein Stimmrecht zusteht (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 2 und 5 GO NRW). Die Rechte des Bürgermeisters als Ratsmitglied sind bei haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten nur für den Fall eingeschränkt, dass die Ratsmitglieder über seine Entlastung entscheiden, denn in dieser Sache gilt er als befangen (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 6 i. V. m. § 96 Absatz 1 Satz 4 der GO NRW GO NRW).

Der Bürgermeister wird daher nicht ausdrücklich von der Teilnahme an dem Beschluss des Rates über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ausgeschlossen. Die Mitwirkung des Bürgermeisters an dem Beschluss über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist deshalb örtlich zu beurteilen und zu entscheiden. Bei der Abwägung über die Mitwirkung des Bürgermeisters an der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist zu berücksichtigen, dass der Bürgermeister eine verantwortliche Stellung im Verfahren der Aufstellung des Jahresabschlusses hat.

Die Verantwortung des Bürgermeisters wird dadurch besonders hervorgehoben, dass er den ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen hat und ihm ein Änderungsrecht bezogen auf den Entwurf zusteht, bevor er den Entwurf dem Rat der Gemeinde zuleitet (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Durch seine Bestätigung trägt der Bürgermeister die verwaltungsmäßige Verantwortung für den gemeindlichen Jahresabschluss, denn er ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW).

Im Grundsatz kann deshalb in der Sache ein (gesetzlicher) Ausschluss von der Mitwirkung an dem Feststellungsbeschluss über den Jahresabschluss angenommen werden. Der Feststellungsbeschluss berührt ein konkretes Eigeninteresse des Bürgermeisters in seiner Funktion als Verantwortlicher für die Gemeindeverwaltung und die Ausführung der Haushaltswirtschaft. Diese Sachlage hebt ihn aus dem Kreis der übrigen abstimmungsberechtigten Ratsmitglieder heraus. Es dürfte deshalb aus Verantwortungs- und Verfahrensgründen heraus sachlich geboten sein, dass der Bürgermeister bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auf die Ausübung des ihm gesetzlich zustehenden Stimmrechtes verzichtet (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW).

##### **1.1.5.2.2 Die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses**

Beim Feststellungsbeschluss des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Jahresabschluss ist auch die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses örtlich zu beurteilen. Einerseits ist der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ein Mitglied im Rat der Gemeinde, sodass ihm daher ein Stimmrecht bei Beschlüssen des Rates grundsätzlich zusteht. Andererseits schränkt die Vorschrift des § 31 GO NRW die Rechte

von Ratsmitgliedern nur für den Fall ein, dass die in der Vorschrift genannten Ausschließungsgründe vorliegen, sodass die betreffenden Ratsmitglieder dann in der Sache als befangen gelten.

Für den Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses sehen die Vorschriften der Gemeindeordnung keinen Ausschluss von der Teilnahme an der Abstimmung über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses vor, auch wenn der Ausschuss für die ordnungsgemäße Durchführung der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde verantwortlich ist (vgl. § 101 GO NRW). In der Sache dürfte es jedoch aus der Prüfungsverantwortung und aus Verfahrensgründen heraus sachlich geboten sein, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auf die Ausübung seines ihm zustehenden Stimmrechtes verzichtet.

Die Verantwortung durch den Vorsitzenden des Ausschusses für die Prüfung des Jahresabschlusses wird dadurch hervorgehoben, dass er nach Abschluss der Prüfung des ihm vom Rat übergebenen Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses den Bestätigungsvermerk zu unterzeichnen hat, bevor er den geprüften Entwurf wieder dem Rat zurückgibt (vgl. § 101 Absatz 7 GO NRW). Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses vertritt durch seine Unterzeichnung die Verantwortung des Ausschusses für das Ergebnis der Abschlussprüfung, denn der Ausschuss ist gesetzlich für diese Prüfung zuständig (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

### **1.1.5.3 Der Feststellungsbeschluss**

#### **1.1.5.3.1 Die Zwecke der Feststellung**

Der Rat der Gemeinde hat nach seinen Beratungen über den geprüften gemeindlichen Jahresabschluss, in denen bestehende Bedenken ausreichend erörtert und ggf. ausgeräumt worden sind, und eine Meinungsbildung stattgefunden hat, den gemeindlichen Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Dieser Beschluss baut i. d. R. auf dem durch den Rechnungsprüfungsausschuss erarbeiteten Prüfungsergebnis und Bestätigungsvermerk auf. Er kann sich jedoch nicht gleichzeitig auf die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und auf die Entlastung des Bürgermeisters beziehen.

Der Feststellungsbeschluss ist durch den Rat zu fassen, denn er kann diese Aufgabe nicht auf einen seiner Ausschüsse übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe J GO NRW). Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses stellt eine Erklärung und Anerkennung des Rates mit dem Inhalt dar, dass der Jahresabschluss den gesetzlichen Anforderungen entspricht, das erreichte Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr und die Auswirkungen daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde darin zutreffend dargestellt werden.

In diesem Zusammenhang hat der Bürgermeister für die Ordnungsmäßigkeit des Ratsbeschlusses dadurch zu sorgen, dass in haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten auch die einschlägigen haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Fachbegriffe zutreffend verwandt werden. Er hat bei der Beschlussfassung des Rates über den Jahresabschluss darauf zu achten, dass der „vom Rat der Jahresabschluss festgestellt“ und nicht „der Entwurf des Jahresabschlusses festgesetzt“ oder „bestätigt“ wird.

Der Rat hat beim Beschluss über seine Feststellung des Jahresabschlusses einerseits darauf zu achten, dass der von ihm festgestellte gemeindliche Jahresabschluss vollständig ist. Andererseits soll er den Jahresabschluss nicht feststellen, wenn von ihm der Jahresabschluss des Vorjahres noch nicht festgestellt worden ist. Der Rat gewährleistet mit seiner Feststellung, dass belastbare haushaltswirtschaftliche Daten des Haushaltsjahres und des Vorjahres vorliegen, die für den Jahresabschluss als unverzichtbar anzusehen sind.

#### **1.1.5.3.2 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann ein Bedürfnis für den Rat der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass der vorgelegte Jahresabschluss mit Anlagen sowie der Lagebericht mit den gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine zusätzliche Erklärung zur Vollständigkeit des gesamten Jahresabschlusses zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen mit der Aufstellung und Unterzeichnung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit des Nachweises über die im abgelaufenen Haushaltsjahr ausgeführte Haushaltswirtschaft dahingehend zu beachten, dass alle im Haushaltsjahr entstandenen Geschäftsvorfälle und Ereignisse in aufgestellten Jahresabschluss berücksichtigt worden sind. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig.

Zur Sicherung der Vollständigkeit des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen die beiden Verantwortlichen der Gemeinde den Entwurf unter Berücksichtigung des Wertaufhellungsprinzips (Kenntnisse nach dem Haushaltsjahr, aber bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr) in der gesetzlich bestimmten Frist aufstellen. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zum Jahresabschluss gegenüber dem Rat der Gemeinde bedarf es dann nicht.

#### **1.1.5.3.3 Der Änderungsbedarf vor der Feststellung**

In Einzelfällen kann aus der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder aus den Beratungen des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss noch ein Änderungsbedarf bestehen, der vor der Beschlussfassung des Rates nicht mehr umgesetzt werden kann. Eine notwendig gewordene Berichtigung muss nicht zwingend vor der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung der gemeindliche Jahresabschluss noch erledigt werden, sondern kann auch nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen.

In den Fällen, in denen sich der Änderungsbedarf klar und eindeutig bestimmen lässt sowie eine gewisse Bedeutung hat, kann dieser auch im Ratsbeschluss benannt werden. Der Ratsbeschluss über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann daher ggf. eine oder mehrere Maßgaben für die Vornahme der Änderungen des Jahresabschlusses im Sinne des Rates enthalten.

Bei dieser Sachlage entsteht ein Auftrag an die Gemeindeverwaltung und es obliegt dem Bürgermeister, für die Erledigung dieses Auftrages Sorge zu tragen und den gemeindlichen Jahresabschluss in die vom Rat beschlossene Form zu bringen. Erst nach Erledigung dieses Auftrages liegt eine Fassung des Jahresabschlusses der Gemeinde vor, die zum Gegenstand der Anzeige an die Aufsichtsbehörde und zum Gegenstand der gesetzlich vorgesehenen Bekanntmachung gemacht werden kann.

#### **1.1.5.3.4 Die Zeitvorgaben für die Feststellung**

Der Bürgermeister und der Rat der Gemeinde haben für die Beratungen und Beschlussfassung über den gemeindlichen Jahresabschluss sowie für die Erledigung der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift zu beachten. Der Rat hat danach die Feststellung des Jahresabschlusses bis spätestens zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres vorzunehmen. Die zeitliche Begrenzung in der Vorschrift soll gewährleisten, dass ggf. noch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde unverzüglich umgesetzt werden können.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

Der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll deshalb noch vertretbar bleiben und örtlich nicht unnötig ausgeweitet werden. Unter diesen Gesichtspunkten bietet es sich an, die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses so früh wie möglich vorzunehmen und nicht damit bis zum letzten gesetzlich zulässigen Zeitpunkt zu warten, zumal die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der Aufsichtsbehörde der Gemeinde einen Monat vor dem Beginn des Haushaltsjahres anzuzeigen ist (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

#### **1.1.5.3.5 Die Maßgaben bei der Feststellung**

Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde kann ggf. noch Zustimmungen des Rates zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr beinhalten, z. B. zu über- und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen. Der Rat muss daher im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses darüber Kenntnis haben und sich entscheiden, ob er diese Zustimmungen nachträglich erteilen will.

Der Rat kann aber auch in Einzelfällen das Fehlen von über- und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen als unwichtig und deshalb nicht entscheidend für die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ansehen. Er kann deshalb die Feststellung des Jahresabschlusses ggf. auch einschränken. Mit der Feststellung des Jahresabschlusses sind die erforderlichen Zustimmungen grundsätzlich als erteilt anzusehen.

Die festgestellten Ist-Beträge des abgelaufenen Haushaltsjahres aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen sind in den Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres zu übernehmen, denn das abgelaufene Haushaltsjahr stellt als Vorvorjahr des neuen Haushaltsjahres mit seinen ermittelten Beträgen die Ausgangsbasis für die Haushaltsplanung für das neue Haushaltsjahr und die weiteren Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde dar.

Zu den Maßgaben bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses können auch Aufträge an den Bürgermeister gehören, die ihn verpflichten, bestimmte örtliche Verhältnisse zu verändern. Eine solche Sachlage kann z. B. bestehen, wenn aufgrund der Prüfung des Jahresabschlusses bzw. des Prüfungsergebnisses nur ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden konnte (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). In solchen Fällen muss außerdem klar erkennbar sein, in welchem Zeitraum die Veränderungen erfolgen sollen und ob es einer gesonderten Rückmeldung an den Rat bedarf.

#### **1.1.5.3.6 Die Unterzeichnung des festgestellten Jahresabschlusses**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses in Form der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Jahresabschluss nach seiner Feststellung durch den Rat auch zu unterzeichnen ist. Ausgehend davon, dass über die vom Rat gefassten Beschlüsse, also auch über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, eine Niederschrift zu fertigen und diese u.a. vom Bürgermeister zu unterzeichnen ist, stellt sich die Frage nach einer eigenständigen Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister.

Eine solche Unterzeichnung muss als sachgerecht und erforderlich angesehen werden, weil bereits die Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde konkrete Informationen darüber erfordert, dass der Jahresabschluss in seiner vorgelegten Form auch vom Rat der Gemeinde gebilligt wurde. Die weitere Öffentlichkeitsbeteiligung durch die öffentliche Bekanntmachung und die Einsichtnahme in den Jahresabschluss bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses sind weitere sachliche Gründe für die Vornahme einer eigenständigen Unterzeichnung des Werkes "Jahresabschluss" (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

Die Vornahme der Unterzeichnung des gemeindlichen Jahresabschlusses stellt dabei eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde als Vorsitzenden des Rates der Gemeinde dar (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 4 GO NRW). Andererseits hat der Bürgermeister auch die Pflicht, die Beschlüsse des Rates auszuführen (vgl. § 62 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Der Bürgermeister erfüllt mit seiner Unterzeichnung des Jahresabschlusses eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass dieser aus seiner Verantwortung als Vorsitzender des Rates der Gemeinde heraus richtig und vollständig ist. Seine Unterzeichnung beinhaltet aber auch eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der gemeindliche Jahresabschluss alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind.

#### **1.1.5.3.7 Keine Feststellung des Lageberichts**

Die Gemeinde hat ihrem Jahresabschluss einen Lagebericht beizufügen, der haushaltsrechtlich kein Bestandteil davon ist (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Der Lagebericht zählt aber gleichwohl zu den gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen, die dem Rat der Gemeinde zusammen mit dem Jahresabschluss zuzuleiten sind (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Er stellt auch einen Prüfungsgegenstand im Rahmen der Jahresabschlussprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss dar (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW).

Gleichwohl ist der Lagebericht kein Gegenstand der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde, denn aufgrund seiner Aufstellung und Darstellung entstehen keine rechtlichen Folgen für die Gemeinde. Die haushaltsrechtliche Vorgabe, den Lagebericht so zu fassen, dass durch ihn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird, bietet keinen Anlass, den Bericht in die Feststellung miteinzubeziehen (vgl. § 48 GemHVO NRW).

Eine unzureichende Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss kann zwar im Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses bemängelt werden, sie führt jedoch nicht unmittelbar zu formalen Pflichten der Ersteller, sofern nicht aus anderen Mängeln heraus auch eine Änderung des Lageberichts geboten ist. Mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde durch den Rat ist daher der Lagebericht als anerkannt zu bewerten.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses):**

##### **1.2.1 Die Verpflichtung zur Beschlussfassung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet den Rat der Gemeinde, im Zusammenhang mit seiner Feststellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages dieses Haushaltsjahres zu beschließen. Die gesetzliche Allzuständigkeit des Rates umfasst auch die Zuständigkeit für die Feststellung des Jahresabschlusses, denn im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung obliegt dem Rat eine Vielzahl von Zuständigkeiten, die er nicht auf andere Verantwortliche (Organe oder Gremien) in der Gemeinde übertragen bzw. delegieren darf (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j GO NRW).

Zur Allzuständigkeit des Rates zählt auch die Entscheidung über die Verwendung des Jahresergebnisses aus der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Der Landesgesetzgeber hat dazu ausdrücklich den Rat als Organ der Gemeinde die Entscheidungsbefugnis über die Verwendung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres bestimmt. Insbesondere die Einbeziehung des Jahresabschlusses in das Haushaltsausgleichssystem „Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ bedingt, dass dem Rat die Entscheidungszuständigkeit über die Verwendung des Jahresergebnisses obliegen muss (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 96 GO NRW**

Das Jahresergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde wird mithilfe der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Saldo aus den im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielten Erträgen und entstandenen Aufwendungen ermittelt und nachgewiesen. Die Ergebnisrechnung ist ein unverzichtbarer Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses, denn dadurch werden der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr transparent und nachvollziehbar gemacht.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist das Jahresergebnis von der Gemeinde in der Bilanz im Bereich „Eigenkapital“ unter dem besonderen Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ anzusetzen. Mit diesem gesonderten Ansatz des (positiven oder negativen) Jahresergebnisses werden bereits die Auswirkungen des Ergebnisses auf den Status des gemeindlichen Eigenkapitals sichtbar. Durch das Jahresergebnis wird zudem nachgewiesen, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich auch „in der Rechnung“ des Haushaltsjahres erfüllt hat (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Von der Gemeinde ist regelmäßig eine Bilanz „vor Ergebnisverwendung“ aufzustellen, denn die Entscheidung des Rates über die Verwendung des Jahresergebnisses setzt grundsätzlich voraus, dass der Jahresabschluss durch den Rat festgestellt wurde, ohne dass das Jahresergebnis bereits mit den möglichen Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ verrechnet worden ist. Mit einer Bilanz „vor Ergebnisverwendung“ wird dem Rat nicht das ihm gesetzlich zustehende Entscheidungsrecht über die Ergebnisverwendung genommen.

Durch den Verwendungsbeschluss des Rates über das Jahresergebnis wird das Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz in den Stand versetzt, der der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag entspricht. Ein Verzicht des Rates auf die Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages ist aus haushaltsrechtlicher Sicht nicht zulässig. Der Verzicht würde dazu führen, dass die Bilanz des Jahresabschlusses nicht in die „Eröffnungsbilanz“ des Folgejahres übergeleitet werden kann.

Der Bilanzposten „Jahresergebnis“ würde nicht aufgelöst werden können, sondern auch im folgenden Haushaltsjahr weiter fortbestehen bzw. fortzuführen sein (vgl. § 41 Absatz 4 GO NRW). Eine Verzichtentscheidung würde zudem die haushaltsrechtlich bestimmten Funktionen der Ausgleichsrücklage und der Allgemeinen Rücklage erheblich beeinträchtigen und das Nachvollziehen der Veränderungen des gemeindlichen Eigenkapitals erheblich erschweren. Eine belastbare Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Feststellung, ob für die Gemeinde eine Pflicht zur Aufstellung eines künftigen Haushaltssicherungskonzepts wäre nicht möglich.

### **1.2.2 Der Vorschlag des Bürgermeisters für die Beschlussfassung**

#### **1.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Der Bürgermeister hat dem Rat der Gemeinde grundsätzlich den gemeindlichen Jahresabschluss mit einer Bilanz ohne vorweggenommene Verwendung des Jahresergebnisses vorzulegen. Die gemeindliche Bilanz sollte daher i.d.R. noch keinen weiteren Bilanzposten „Bilanzgewinn“ oder „Bilanzverlust“ aufweisen. Der Rat kann dann eigenverantwortlich über das erzielte haushaltswirtschaftliche Jahresergebnis der Gemeinde entscheiden.

Ein Vorschlag des Bürgermeisters zur Ergebnisverwendung mit einem entsprechenden Bilanzausweis ist vertretbar, wenn ausreichend sicher ist, dass der Rat eine darauf bezogene Darstellung in der gemeindlichen Bilanz wünscht oder signalisiert hat, dass er der Beschlussempfehlung des Bürgermeisters zur Ergebnisverwendung im Rahmen der gemeindlichen Bilanz folgen will.

In der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss wird dann die tatsächliche Ergebnisverwendung nicht vorweggenommen, sondern die Entscheidung darüber liegt weiterhin beim Rat der Gemeinde. Das mögliche Ergebnis entsprechend dem Vorschlag ist dann jedoch bereits unter dem zusätzlichen Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzver-



lust“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Dieser Bilanzposten ist in der gemeindlichen Bilanz nach dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen. Der Rechnungsprüfungsausschuss sollte eine solche Darstellung des Jahresabschlusses mit einer vom Bürgermeister abgegebenen Empfehlung mittragen.

### **1.2.2.2 Die Beschränkung des Vorschlags**

Bei einer möglichen Empfehlung zur Verwendung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres kann der Bürgermeister sein "Wahlrecht" nicht frei ausüben. Er ist vielmehr durch das gesetzlich verankerte Haushaltsausgleichssystem in seiner Entscheidung gebunden. Aufgrund dessen sowie wegen des gesonderten Ansatzes der Ausgleichsrücklage im Bereich „Eigenkapital“ auf der Passivseite der Bilanz lässt sich bestehen eine Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage gegenüber der allgemeinen Rücklage. Die allgemeine Rücklage stellt dabei einen „Restposten“ des gemeindlichen Eigenkapitals dar und deren Verringerung führt nicht zur Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung zum Haushaltsausgleich.

Eine in der Haushaltssatzung vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage bewirkt, dass die Aufsichtsbehörde in das haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde eingebunden werden muss, auch wenn beide Formen der Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals einer Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde bedürfen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Die satzungsrechtlich getroffene Festsetzung zur Verrechnung eines voraussichtlich entstehenden Fehlbetrages hat auch grundsätzlich eine bindende Wirkung für den gemeindlichen Jahresabschluss.

Bei der Inanspruchnahme von gemeindlichem Eigenkapital wird der Vorrang der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage noch dadurch gestärkt, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt und jede Verringerung der allgemeinen Rücklage einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf. Bei einem bestehenden Jahresfehlbetrag ist daher keine generelle Wahlmöglichkeit für die Gemeinde zwischen diesen beiden Rücklagen des gemeindlichen Eigenkapitals gegeben.

Eine solche Möglichkeit kann auch nicht aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der bei beiden Formen vorzunehmenden Eigenkapitalverringerung abgeleitet werden, denn dabei sind auch die Ziele und Zwecke der beiden unterschiedlichen Bilanzposten in die Beurteilung einzubeziehen. Das Nichterreichen des „originären“ Haushaltsausgleichs, das die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und ggf. die Verringerung der allgemeinen Rücklage auslöst, gibt keinen Anlass zur Gleichbehandlung der Inanspruchnahme beider Rücklagen.

Vielmehr zeigt dieser Anlass i. V. m. mit der gesetzlichen Vorschrift über den gemeindlichen Haushaltsausgleich auf, dass von der Gemeinde versucht werden muss, einen Jahresabschluss zu erreichen, bei der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich noch als erfüllt gilt. Eine alternative Vorgehensweise auf der Grundlage besonderer örtlich vorhandener Gegebenheiten besteht dafür nicht. Die Gemeinde muss bei einem negativen Jahresergebnis daher immer zuerst die Ausgleichsrücklage in Anspruch zu nehmen. Erst wenn die Ausgleichsrücklage aufgebraucht ist, darf eine Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgen.

### **1.2.3 Die Inhalte des Verwendungsbeschlusses**

#### **1.2.3.1 Die Verwendung des Jahresüberschusses**

##### **1.2.3.1.1 Allgemeine Sachlage**

Der Rat der Gemeinde soll im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch über die Verwendung des erzielten Jahresergebnisses beschließen. Er hat daher in seinem Beschluss eine Festlegung zu treffen, die sich auf das gesamte erzielte Jahresergebnis bezieht und dessen Verwendung im Einzelnen näher

bestimmt (Grundsatz des sofortigen Verlustausgleichs). Der Verwendungsbeschluss des Rates führt jedoch nicht dazu, dass die Bilanz umgehend zu ändern bzw. an den Beschluss anzupassen ist. Erst im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses muss die Umsetzung des Beschlusses erkennbar und nachvollziehbar sein.

Im Rahmen des Verwendungsbeschlusses kann sich abhängig von den örtlichen Verhältnissen ergeben, dass eine Aufteilung des erzielten Jahresüberschusses erforderlich ist, weil die Ausgleichsrücklage sonst ihren zulässigen Höchstbestand überschreitet. Entsprechend gilt dies auch bei einem Jahresfehlbetrag, wenn die Ausgleichsrücklage keinen ausreichenden Bestand mehr aufweist. Aber auch andere örtliche Gegebenheiten können dazu führen, dass das Jahresergebnis für den Verwendungsbeschluss aufzuteilen ist, z. B. wegen der Ergebnisse der in den gemeindlichen Haushalt eingebundenen rechtlich unselbstständigen Stiftungen.

Die Gemeinde muss das bei diesen Stiftungen erwirtschaftete Jahresergebnis i. d. R. wieder für die Stiftungszwecke einsetzen und darf es nicht frei für ihren Haushalt verwenden. Gleichwohl führt diese Sachlage nicht dazu, dass vom Rat „zwei“ Verwendungsbeschlüsse zu fassen sind. In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde zu beachten, dass die tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten zum Gegenstand von Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden sollen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

#### **1.2.3.1.2 Die Zuführung zur Ausgleichsrücklage**

Der Rat der Gemeinde kann zur Verwendung des im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielten Jahresergebnisses beschließen, dass der Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage zugeführt werden soll. Der Rat hat dabei zu beachten, dass der Pflicht der Gemeinde, den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen, ein Vorrang vor der allgemeinen Verstärkung des Eigenkapitals und damit vor einer Zuführung zur allgemeinen Rücklage zukommt (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Entscheidungsmöglichkeiten des Rates sind daher durch das geltende Haushaltsausgleichssystem beschränkt (vgl. § 75 Absatz 2 bis 4 GO NRW).

Dem Rat stehen dadurch nur wenige Möglichkeiten zur Verfügung. Eine Zuführung des Jahresüberschusses zur Ausgleichsrücklage ist daher immer dann vorzunehmen, wenn der Bestand der Ausgleichsrücklage noch nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht hat (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Diese Zuführung ist wegen des zugelassenen „fiktiven“ Haushaltsausgleichs geboten. Die Gemeinde kann im Falle eines Jahresfehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung durch die dann mögliche Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage den erforderlichen Haushaltsausgleich, wenn auch in fiktiver Form, erreichen.

Eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage ist daher nur dann möglich, wenn der erzielte Jahresüberschuss den möglichen Auffüllungsbetrag für die Ausgleichsrücklage übersteigt. In den Fällen, in denen bei einer nur sehr geringen Ausgleichsrücklage ausschließlich eine Zuführung zur allgemeinen Rücklage vorgenommen wird, besteht das Risiko für die Gemeinde, bei einem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung in folgenden Haushaltsjahren nicht mehr ihrer Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nachkommen zu können. Durch einen Verwendungsbeschluss des Rates über die Zuführung eines Jahresüberschusses besteht diese Gefahr jedoch nur in sehr geringem Umfang.

#### **1.2.3.1.3 Die Zuführung zur allgemeinen Rücklage**

Der Rat der Gemeinde kann im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten Jahresüberschusses grundsätzlich festlegen, dass der im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielte Jahresüberschuss der allgemeinen Rücklage zugeführt werden soll. Eine solche Zuführung ist immer dann verpflichtend vorzunehmen, wenn die Ausgleichsrücklage den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Bestand erreicht hat (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

Die Möglichkeiten der Entscheidung werden daher durch das Haushaltsausgleichssystem beeinflusst, sodass ggf. keine Wahlmöglichkeit für den Rat besteht (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Eine Zuführung zur allgemeinen Rücklage ist nicht zulässig, wenn die Ausgleichsrücklage aufgefüllt werden kann. Sie ist dann auch geboten, weil im Falle eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung mit der dann möglichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage der Haushaltsausgleich, wenn auch in fiktiver Form, erreicht werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW).

Eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage ist dann möglich, wenn der erzielte Jahresüberschuss den möglichen Auffüllbetrag für die Ausgleichsrücklage übersteigt. Sofern vom Rat beschlossen werden soll, den erzielten Jahresüberschuss in voller Höhe der allgemeinen Rücklage zuzuführen, sollte zuvor geprüft worden sein, in welchem Umfang die Ausgleichsrücklage in der gemeindlichen Bilanz einen Bestand aufweist.

#### **1.2.3.1.4 Die Zuführungen zu Sonderrücklagen**

##### **1.2.3.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten haushaltswirtschaftlichen Jahresergebnisses der Gemeinde kann der Rat beschließen, den Jahresüberschuss (in voller Höhe oder anteilig) einer Sonderrücklage zuzuführen, um damit den erzielten Überschuss für bestimmte Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu nutzen (vgl. § 43 Absatz 4 GemHVO NRW).

Bei einer solchen Entscheidung ist zu beachten, dass unter Berücksichtigung der Haushaltsausgleichsregelung in der gemeindlichen Bilanz keine Sonderrücklage für die Gestaltung des jährlichen Haushaltsausgleichs angesetzt werden darf (vgl. § 75 Absatz 2 und 3 GO NRW). Für die Gemeinde ist es daher nicht zulässig, im gemeindlichen Eigenkapital z. B. eine „Gewinnverwendungsrücklage“ anzusetzen. Dadurch würden die ausdrücklich gesetzlich bestimmten Funktionen der Ausgleichsrücklage und der allgemeinen Rücklage erheblich beeinträchtigt.

##### **1.2.3.1.4.2 Die Zuführung zur „Reinvestitionsrücklage“**

Der Rat der Gemeinde kann im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten haushaltswirtschaftlichen Jahresergebnisses beschließen, den Jahresüberschuss (in voller Höhe oder anteilig) eine Sonderrücklage zuzuführen. Eine Sonderrücklage darf von der Gemeinde gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern (Reinvestitionsrücklage).

Im Rahmen des Jahresüberschusses ist es z. B. möglich, dafür im Haushaltsjahr erzielte Erträge aus der Veräußerung von gemeindlichen Grundstücken zu nutzen. Diese Vermögensgegenstände sind in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen angesetzt, sodass mögliche Erträge aus ihrer Veräußerung in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind und in den Jahresüberschuss einfließen. Derartige Grundstücke unterliegen keiner planmäßigen Abschreibung, sodass grundsätzlich ein Veräußerungserlös erzielt werden kann, der über dem Buchwert liegt.

##### **1.2.3.1.4.3 Die Zuführung zur „Stiftungsrücklage“**

Ein Stifter kann eine rechtlich unselbstständige Stiftung (fiduziarische Stiftung) errichten und die Gemeinde mit der Verwaltung beauftragen. Er kann dabei als Ausdruck seines Stifterwillens auch Bedingungen und Auflagen hinsichtlich der Verwendung der Erträge der Stiftung festlegen. Die Gemeinde als Rechtsträger ist dann als Treuhän-

der für den Stifter tätig und verantwortlich für die Verwaltung und ordnungsgemäße Erledigung der Stiftungsgeschäfte. Derartige Stiftungen werden durch die Aufstellung von Teilplänen (Produktbereich Stiftungen) in den gemeindlichen Haushalt einbezogen.

Die Gemeinde erhält dadurch nicht die Befugnis, in der gemeindlichen Haushaltssatzung getrennte Festlegungen für rechtlich unselbstständige Stiftungen zu treffen und diese aus der Gesamtbetrachtung des gemeindlichen Haushalts auszuklammern. In das gemeindliche Jahresergebnis fließen daher auch die Erträge aus den Stiftungsgeschäften ein. Für den Produktbereich "Stiftungen" ist von der Gemeinde jedoch zu beachten, dass i. d. R. ein Überschuss haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden darf, auch wenn der Überschuss in das (gesamte) Jahresergebnis der Gemeinde einzubeziehen ist. Die Gemeinde muss im Rahmen von vertraglich bestehenden Zweckbindungen eine Verwendung entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck gewährleisten.

Die oftmals vom Stifter vorgegebene Zwecksetzung lässt daher nicht zu, diese Erträge mit den übrigen Erträgen der Gemeinde der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten haushaltswirtschaftlichen Jahresergebnisses der Gemeinde muss daher der Rat beschließen, den erzielten Jahresüberschuss aus den Stiftungsgeschäften einer Sonderrücklage zuzuführen. Durch einen solchen Verwendungsbeschluss kann der erzielte Überschuss für Zwecke der rechtlich unselbstständigen Stiftung genutzt werden.

### **1.2.3.2 Die Verrechnung eines Jahresfehlbetrages**

#### **1.2.3.2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll der Rat der Gemeinde auch über die Behandlung des im Haushaltsjahr entstandenen Jahresfehlbetrages beschließen. Hierbei eröffnen sich wegen der gesetzlichen Bindung an die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften für den Rat der Gemeinde keine tatsächlichen Wahlmöglichkeiten im Rahmen seiner zu treffenden Entscheidung.

Der Rat hat bei einem Jahresfehlbetrag zu beachten, dass aus der "Pufferfunktion" der Ausgleichsrücklage und ihrem Ansatz als gesonderter Posten innerhalb des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz sich die Verpflichtung zu ihrer vorrangigen Inanspruchnahme vor der Allgemeinen Rücklage ergibt. Diese Zwecksetzung hat der Gesetzgeber mit dem (fiktiven) Haushaltsausgleich, der durch die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage noch herbeigeführt werden kann, deutlich zum Ausdruck gebracht (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW).

Die Ausgleichsfiktion der Ausgleichsrücklage erstreckt sich auch auf den Jahresabschluss gelten, denn der gemeindliche Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde ist daher nach der Systematik der gestuften gesetzlichen Ausgleichsregelungen verpflichtet, für die Abdeckung ihres Jahresfehlbetrages die Ausgleichsrücklage vor der Allgemeinen Rücklage in Anspruch zu nehmen. Eine Wahlmöglichkeit steht der Gemeinde dabei nicht zu und es bleibt auch kein Raum für die Inanspruchnahme der Allgemeinen Rücklage vor der Ausgleichsrücklage.

Bei einem Jahresfehlbetrag ist von der Gemeinde wie bei einem Jahresüberschuss ggf. zu prüfen, ob darin ein Ergebnisanteil enthalten ist, der für den allgemeinen Haushalt nicht frei verwendbar ist, z. B. ein Ergebnis aus der Bewirtschaftung der in den gemeindlichen Haushalt eingebundenen unselbstständigen Stiftungen. Die Gemeinde muss das bei diesen Stiftungen erwirtschaftete Jahresergebnis i. d. R. wieder für die Stiftungszwecke einsetzen und darf es nicht frei für ihren Haushalt verwenden. Diese Sachlage bedeutet, dass von der Gemeinde die entsprechende Umsetzung im Rahmen der Verrechnung eines Jahresfehlbetrages mindestens als „interne Verpflichtung“ gesichert werden muss.

#### **1.2.3.2.2 Keine Verrechnungsalternative**

Die Verpflichtung zur vorrangigen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage zur Verrechnung eines Jahresfehlbetrages mit dem gemeindlichen Eigenkapital besteht für die Gemeinde auch dann, wenn die Mittel der Ausgleichsrücklage nicht zur Verrechnung des Jahresfehlbetrages ausreichen und zusätzlich die Allgemeine Rücklage in Anspruch genommen werden muss. Die Verringerung der Allgemeinen Rücklage bedarf dabei keiner Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

Gleichwohl kann der neue Bestand der Allgemeinen Rücklage dazu führen, dass von der Gemeinde sachgerechte Konsolidierungsmaßnahmen umzusetzen sind. Sie soll nicht nur das Ziel erreichen, den jährlichen Haushaltsausgleich wiederherzustellen, sondern muss auch einem weiteren Eigenkapitalverzehr, z. B. durch zulässige Verrechnungen, entgegenwirken.

Der Rat hat auch dann über die Behandlung eines entstandenen Jahresfehlbetrages zu beschließen, wenn die Gemeinde überschuldet ist und über kein Eigenkapital mehr verfügt. In diesem Fall kommt es dazu, dass die Gemeinde auf der Aktivseite ihrer Bilanz den gesonderten Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen hat oder dieser Bilanzposten um den Betrag des Jahresfehlbetrages zu erhöhen ist. Die Verrechnung eines Jahresfehlbetrages mit diesem Korrekturposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz bleibt eine Verrechnung mit dem bilanziellen Eigenkapital.

Die nicht vorhandenen Verrechnungsalternativen führen nicht dazu, dass es einer Veränderung des Verwendungsbeschlusses des Rates bedarf oder der Beschluss in vollständig neuer Form zu fassen. Ein im Haushaltsjahr entstandener Jahresfehlbetrag ist immer mit dem Eigenkapital zu verrechnen. Es wird lediglich der buchungstechnische Ablauf verändert, wenn der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ oder/und der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ keinen Bestand mehr aufweisen.

#### **1.2.3.2.3 Der Verrechnungsbeschluss**

Der Rat der Gemeinde soll im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch über die Verwendung des erzielten Jahresergebnisses bzw. Jahresfehlbetrages beschließen. Er hat daher in seinem Beschluss eine konkrete Festlegung zu treffen, die sich auf den gesamten entstandenen Jahresfehlbetrag bezieht und dessen Verrechnung im Einzelnen näher bestimmt (Grundsatz des sofortigen Verlustausgleichs).

Der Verwendungsbeschluss des Rates muss sachlich und sprachlich korrekt sein, um eine eindeutige Handhabung in Bezug auf die Behandlung des Jahresfehlbetrages sicherzustellen. Der Jahresfehlbetrag wird daher durch das vorhandene Eigenkapital weder „gedeckt“ noch „ausgeglichen“ oder „entnommen“. Seine Verrechnung ist von der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Bilanz und nicht im Rahmen der Ergebnisrechnung vorzunehmen.

Eine vom Rat beschlossene Verrechnung führt jedoch nicht dazu, dass die Bilanz der Gemeinde umgehend zu ändern bzw. an den Ratsbeschluss anzupassen ist. Erst im Rahmen der Überleitung der gemeindlichen Bestandskonten auf das folgende Haushaltsjahr ist die Umsetzung vorzunehmen. Im nächsten Jahresabschluss für das betreffende Jahr muss die Umsetzung des Ratsbeschlusses erkennbar und nachvollziehbar sein.

#### **1.2.4 Die anteilige Kostenüberdeckung**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann z. B. der Fall eintreten, dass nach dessen Aufstellung erst die tatsächliche Höhe einer Kostenüberdeckung einer kostenrechnenden Einrichtung der Gemeindeverwaltung ermittelt werden kann. Wegen der Begrenzung der Anwendung des Wertaufhellungsprinzips auf die Aufstellungsfrist

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 96 GO NRW**

des gemeindlichen Jahresabschlusses (bis 31. März des Folgejahres des Haushaltsjahres) kann ein solcher Sachverhalt nicht mehr im Entwurf des Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Die Gemeinde hat deshalb im Rahmen der Erläuterungen zum Jahresergebnis anzugeben, dass darin eine Kostenüberdeckung aus der Gebührenerhebung enthalten ist, die auszugleichen ist (vgl. § 6 Absatz 2 KAG NRW).

Der Rat hat im Rahmen seines Beschlusses über die Verwendung eines erzielten Jahresüberschusses zu berücksichtigen, dass gesetzliche Ausgleichsverpflichtungen gegenüber Dritten zweckbezogen und für die Gemeinde nicht frei verfügbar sind. Sie dürfen daher nicht den „freien“ Rücklagen im gemeindlichen Eigenkapital zugeführt werden. Der Rat muss daher die zum Zeitpunkt des Verwendungsbeschlusses bestehenden Informationen nutzen, um den gesetzlichen Verpflichtungen zu genügen.

Der Rat hat daher bei einer zu diesem Zeitpunkt bestehenden Kostenüberdeckung aus Gebühren festzulegen, dass der entsprechende Anteil dem dafür vorgesehenen Sonderposten für den Gebührenaussgleich zuzuführen ist (vgl. § 43 Absatz 6 GemHVO NRW). Einem solchen Beschlussinhalt steht aufgrund der gesetzlichen Ausgleichsverpflichtung auch nicht die zeitlich befristete Anwendung des Wertaufhellungsprinzips entgegen, auch dann nicht, wenn der tatsächliche Umfang der Kostenüberdeckung erst nach Ablauf der Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses ermittelbar ist.

### **1.2.5 Besondere Erläuterungspflichten**

Der Rat der Gemeinde hat im Zusammenhang mit seiner Feststellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages dieses Haushaltsjahres zu beschließen, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem besonderen Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ angesetzt wird. Die örtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde sollten zum Gegenstand von Erläuterungen gemacht und in den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss übernommen werden (vgl. § 44 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann unter Berücksichtigung der örtlichen Sachlage eigenverantwortlich über die Zuordnung zu den betreffenden Bilanzposten entscheiden. Sie sollte dabei ggf. bereits auch mögliche entstehende Vorbelastungen für künftige Haushaltsjahre angeben. Sie kann z. B. bei zur Zuführung eines erzielten Jahresüberschusses angeben, dass aufgrund der Systematik des Gemeindefinanzierungsgesetzes eine stärkere Beteiligung der Gemeinde an Umlagezahlungen zu erwarten ist.

### **1.3 Zu Satz 3 (Stellungnahme des Kämmers zum Jahresabschluss):**

Dem Kämmerer ist im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses ein gesetzliches Anhörungsrecht im Rat der Gemeinde eingeräumt worden. Dieses Rederecht setzt voraus, dass der Bürgermeister zuvor den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses geändert und der Kämmerer aufgrund dessen eine schriftliche Stellungnahme dazu mit seiner Auffassung über den gemeindlichen Jahresabschluss gegenüber dem Bürgermeister abgegeben hat (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Der Bürgermeister ist in solchen Fällen verpflichtet, die vom Kämmerer abgegebene Stellungnahme mit dem Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat zuzuleiten.

Die Stellungnahme des Kämmerers ist dabei nicht als ein Teil des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses anzusehen. Sie stellt lediglich eine ergänzende Information für den Rat dar, weil das Feststellungsverfahren des Entwurfs des Jahresabschlusses, den der Rat festzustellen hat, betroffen ist. Die schriftliche Stellungnahme des Kämmerers über seine abweichende Auffassung ist vielmehr als ein Teil der vom Bürgermeister zu erstellenden Beschlussvorlage anzusehen, auch dann, wenn z. B. im Ergebnis der Rechnungsprüfungsausschuss der Auffassung des Kämmerers folgt.

Es ist daher ausreichend, wenn der Rat vor der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde über die abweichende Auffassung des Kämmerers zum Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses informiert worden ist. In den Fällen, in denen eine schriftliche Stellungnahme des Kämmerers zum Jahresabschluss vorliegt, kann die darin geäußerte abweichende Auffassung zum Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses gegenüber dem Rat nur vom Kämmerer vorgetragen werden.

Das Rederecht des Kämmerers ist dabei nicht auf die Sachverhalte beschränkt, die von ihm zum Gegenstand der schriftlichen Stellungnahme gemacht worden sind. In der dem Beschluss des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses vorausgehenden Beratung kann sich der Kämmerer auch zu weiteren inhaltlichen Themen äußern, die mit dem Jahresabschluss verknüpft sind. Diese Sachlage soll auch in den Fällen eine entsprechende Anwendung finden, in denen der Kämmerer eine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses über den gemeindlichen Jahresabschluss abgegeben hat (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW).

Der Bürgermeister darf das Rederecht des Kämmerers gegenüber dem Rat nicht ausüben, auch nicht in stellvertretender Form bei einer möglichen Abwesenheit des Kämmerers. Das Rederecht des Kämmerers ist als funktionales Recht gegenüber dem Rat ausgestaltet worden und kann daher vom Kämmerer nur selbst ausgeübt werden. Um davon Gebrauch zu machen, muss der Kämmerer in der entsprechenden Sitzung des Rates anwesend sein.

#### **1.4 Zu Satz 4 (Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder):**

##### **1.4.1 Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

Im Rahmen ihrer Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss und der Entscheidung über die Feststellung dieses Abschlusses haben die Ratsmitglieder im Rat der Gemeinde gesondert die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr zu würdigen und zu beurteilen, denn sie entscheiden persönlich über die Entlastung des Bürgermeisters. Die gemeinderechtlich bestimmte personenbezogene Entscheidungszuständigkeit der Ratsmitglieder verdeutlicht dabei besonders, dass die Ratsmitglieder in dieser Angelegenheit in Vertretung der Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde handeln.

Diese funktionsbezogene Entlastung ist eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des vorgelegten Jahresabschlusses und der vorgenommenen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss oder sonstiger vorliegender Erkenntnisse keine Einwendungen gegen die Haushaltsführung des Bürgermeisters im Haushaltsjahr und gegen seinen Umgang mit dem gemeindlichen Vermögen erhoben werden. Die Bedeutung der Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder bringt es mit sich, dass die Entscheidung über die Entlastung grundsätzlich erst nach Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde erfolgen kann.

Die Entlastungsentscheidung erfordert deshalb einen gemeindlichen Jahresabschluss, der einerseits durch den Rechnungsprüfungsausschuss insgesamt, also anhand der haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen materiellen und formellen Erfordernisse geprüft wurde. Andererseits besteht das Erfordernis, dass der Rat der Gemeinde den ihm zugeleiteten und geprüften Jahresabschluss durch einen gesonderten Beschluss im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeit festgestellt hat. Die Entlastungsentscheidung kann daher von den Ratsmitgliedern nicht auf der Grundlage eines Entwurfes des Jahresabschlusses getroffen werden.

Die Ratsmitglieder sollten zudem ihre Entlastungsentscheidung nicht allein auf den Informationen aufbauen, die durch den Jahresabschluss für das Haushaltsjahr vermittelt werden, auch wenn z. B. Vorjahresangaben in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie in der Bilanz enthalten sind. Nur mit umfassenden Kenntnissen über die gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung nicht nur im Haushaltsjahr können die Ratsmitglieder eine sachlich gebotene Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters treffen. Der zeitliche Bezug der Entlastung auf das Haushaltsjahr stellt dabei keine Grundlage dafür dar, auf Kenntnisse über mehrjährige Zusammenhänge in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verzichten zu können.

Die einzelnen Ratsmitglieder treffen die Entlastungsentscheidung aufgrund ihrer persönlichen Einschätzung der gemeindlichen Verhältnisse und Gegebenheiten. Die personenbezogene Entscheidungszuständigkeit lässt es dabei nicht zu, den einzelnen Ratsmitgliedern besondere Kriterien haushaltsrechtlich vorzugeben, nach denen sie ihre persönliche Einschätzung über die Arbeit des Bürgermeisters im Haushaltsjahr vorzunehmen und die Entlastungsentscheidung zu treffen haben. Sie müssen unabhängig voneinander in der Lage sein, die Geschäftstätigkeit des Bürgermeisters in Bezug auf die ordnungsgemäße Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr beurteilen zu können.

Für die Entlastungsentscheidung benötigen die Ratsmitglieder neben den im Jahresabschluss dargestellten Ergebnissen auch umfassende Informationen über die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr und die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Durch unterjährige Informationen können die Ratsmitglieder die notwendigen Sachkenntnisse zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gewinnen. Die Kenntnisse über die Einhaltung der Vorgaben des Rates können dabei von erheblicher Bedeutung für die persönliche Beurteilung durch die einzelnen Ratsmitglieder sein.

Eine sorgfältige Beurteilung der Geschäftstätigkeit des Bürgermeisters hinsichtlich der örtlichen Haushaltswirtschaft ist durch die Ratsmitglieder insbesondere dann notwendig, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss zum gemeindlichen Jahresabschluss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, oder der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen von ihm versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb von ihm versagt wurde, weil der Rechnungsprüfungsausschuss nicht in der Lage war, eine Beurteilung über den gemeindlichen Jahresabschluss vorzunehmen.

Auf diese Sorgfaltspflichten durch die Ratsmitglieder kann grundsätzlich nicht verzichtet werden, auch wenn bereits zuvor durch eine intensive Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss als zuständige Prüfungsinstanz und der Gemeindeverwaltung versucht wurde, die aufgrund der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses auszusprechenden Beanstandungen auszuräumen. Mögliche Einschränkungen des Bestätigungsvermerks müssen jedoch nicht automatisch zu Einschränkungen bei der Entlastung des Bürgermeisters für das abgelaufene Haushaltsjahr führen.

#### **1.4.2 Der Adressat der Entlastung**

Die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder ist als eine funktionelle und amtsbezogene Entlastung anzusehen und stellt deshalb keine persönliche Entlastung dar. Sie ist grundsätzlich gegenüber dem Bürgermeister auszusprechen bzw. dem Bürgermeister zu erteilen, der im abgelaufenen Haushaltsjahr amtiert hat. Dieser Person oblag die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der Gemeindeverwaltung und damit die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat beschlossenen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr.

Bei einem Wechsel des Bürgermeisters im Haushaltsjahr ist die Entlastung i. d. R auf den Bürgermeister abzustellen, der zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres im Amt ist. Diesem Bürgermeister wird im Zeitpunkt der Entlastungsentscheidung die Verantwortung für die Ausführung des Haushaltsplans durch die Gemeindeverwaltung im abgelaufenen Haushaltsjahr zugeordnet. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses werden regelmäßig noch einige Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit Auswirkungen auf das Jahresergebnis abgewickelt oder abgerechnet. Auch bei diesen Geschäftsvorfällen muss sichergestellt werden, dass innerhalb des Abschlusses ein zutreffender Nachweis erfolgt.

Vor der Durchführung der Entlastung des Bürgermeisters kann jedoch schwerpunktmäßig abgewogen werden, inwieweit unter Betrachtung der Zeitdauer der Amtszeit im Haushaltsjahr der vorher amtierende Bürgermeister in die Entlastungsentscheidung einbezogen werden sollte. Eine „gemeinsame“ Entlastung zweier Bürgermeister



durch die Ratsmitglieder kann aufgrund örtlicher Gegebenheiten geboten sein, wenn z. B. im Haushaltsjahr Schadensfälle oder sonstige Ereignisse zulasten der Gemeinde entstanden sind. Einer sachbezogenen Entlastung von mehreren Bürgermeistern, die für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zeitlich nacheinander verantwortlich waren, stehen keine haushaltsrechtlichen Vorgaben entgegen.

Bei einer Entlastung des Bürgermeisters oder der Bürgermeister mit Vorbehalten oder bei der Verweigerung einer Entlastung muss durch die Ratsmitglieder ausreichend geprüft werden, ob dann eine „gemeinsame“ Entlastung sachlich noch vertretbar ist. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Amtszeit der betreffenden Bürgermeister könnte ggf. die Entlastung von den Ratsmitgliedern angepasst an die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse ausgesprochen werden. Insbesondere müsste dann zwischen den Bürgermeistern differenziert werden, wenn Vorwürfe wegen persönlicher Versäumnisse erhoben wurden oder ggf. Fragen der Haftung oder des Schadensersatzes zu prüfen sind oder Regressansprüche geltend gemacht werden sollen.

### **1.4.3 Die sachbezogene Entlastung**

#### **1.4.3.1 Allgemeine Sachlage**

Dem Bürgermeister wird grundsätzlich ein Anspruch auf seine Entlastung zugestanden, wenn von ihm die gemeindliche Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ordnungsgemäß geführt worden ist. Die Entlastung des Bürgermeisters kann dabei durch die Ratsmitglieder vorbehaltlos oder mit Vorbehalten ausgesprochen, aber auch verweigert werden. Die Entlastung beinhaltet die Aussage, dass die Haushaltsführung des Bürgermeisters im Haushaltsjahr von den Ratsmitgliedern anerkannt wird. Ein vom Rat festgestellter Jahresabschluss bedeutet nicht automatisch, dass der Bürgermeister für das Haushaltsjahr zu entlasten ist.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Bürgermeister kraft Gesetzes ein Mitglied im Rat der Gemeinde ist und ihm ein Stimmrecht in diesem Gremium zusteht (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW). Die Vorschrift schränkt aber gleichzeitig die Stimmrechte des Bürgermeisters wieder ein, denn er gilt, wenn die Ratsmitglieder durch Beschluss über seine Entlastung entscheiden, in der Sache als befangen. Durch die Vorschrift wird daher der Bürgermeister ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über seine Entlastung ausgeschlossen.

Eine Entlastung des Bürgermeisters ersetzt aber auch nicht gleichzeitig die ggf. fehlenden Zustimmungen des Rates im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Mit der Entlastungsentscheidung verzichtet aber der Rat auf die Nachholung aller im Haushaltsjahr nicht erfolgten Mitwirkungen bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. auf seine Zustimmung zu erheblichen über- und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW).

Der Rat muss sich deshalb bereits im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entscheiden, ob er noch nicht erteilte Zustimmungen zu haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfällen im Haushaltsjahr nachträglich erteilen oder gesondert in seine Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses einbeziehen will. Er kann auch festlegen, dass das Fehlen seiner Zustimmung in Einzelfällen mit dem Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses als erteilt anzusehen ist. Die Ratsmitglieder können das Ergebnis aus dieser Abwägung in ihre Meinungsbildung über die Entlastung des Bürgermeisters einbeziehen.

Die sachbezogene Entlastung des Bürgermeisters kann durch die Ratsmitglieder wegen besonderer Vorkommnisse im Haushaltsjahr ggf. einschränken oder verweigern. Die Ursache bzw. der Anlass zu einem entsprechenden Entlastungsbeschluss muss nicht zwingend der geprüfte Jahresabschluss der Gemeinde darstellen. Es bestehen vielfältige weitere Gegebenheiten, die zu haushaltswirtschaftlich relevanten Mängeln führen können, z. B. erlassene (änderungsbedürftige) Steuer- oder Gebührensatzungen oder auch einzelne gemeindliche Geschäftsvorfälle mit einer erheblichen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedeutung und möglichen haushaltswirtschaftlichen Risiken und Auswirkungen.

Im Falle einer eingeschränkten Entlastung des Bürgermeisters oder der Verweigerung der Entlastung durch die Ratsmitglieder ist zu prüfen und festzustellen, wie und wann bestehende Mängel beseitigt werden sollen und wer persönlich für die Mängel oder die haushaltsrechtlichen Verstöße in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verantwortlich ist. Die Beseitigung der Mängel bzw. die Folgenbeseitigung führt nicht zu einer neuen Entlastungsentscheidung der Ratsmitglieder. Sie erfordert auch keine Änderung der erfolgten Entlastungsentscheidung, denn die Mängelbeseitigung verändert nicht den objektiven Sachstand, der im Zeitpunkt der von den Ratsmitgliedern getroffenen Entlastungsentscheidung bestand.

Von den Mängeln oder haushaltsrechtlichen Verstößen können der Bürgermeister aber auch Beschäftigte der Gemeindeverwaltung persönlich betroffen sowie ggf. dafür verantwortlich sein. Es können aber auch Ratsmitglieder betroffen sein, soweit dann die Voraussetzungen für deren Haftung vorliegen (vgl. § 43 Absatz 4 GO NRW). Von der Gemeinde muss in Zusammenarbeit mit dem Rat örtlich geklärt werden, welche Maßnahmen von wem zu ergreifen sind, um die aufgetretenen Mängel in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu beseitigen und künftig zu vermeiden und/oder um haushaltsrechtliche Verstöße zu ahnden.

#### **1.4.3.2 Keine „Richtigkeitsgarantie“**

Im Rahmen der Entlastung des Bürgermeisters und in Bezug auf den gemeindlichen Jahresabschluss könnten die Ratsmitglieder ggf. eine besondere Erklärung oder eine Garantie vom Bürgermeister verlangen, dass der Jahresabschluss der Gemeinde für das abgelaufene Haushaltsjahr objektiv richtig und vollständig ist. Der Bürgermeister muss dieses Verlangen ablehnen, denn er kann lediglich „garantieren, dass bezogen auf das Haushaltsjahr und den daran anschließenden möglichen Wertaufhellungszeitraum im gemeindlichen Jahresabschluss alle vorliegenden Informationen vollständig und richtig verarbeitet worden sind.

Die Erstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses einschließlich der dafür geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen bauen auf dem subjektiven Begriff der Richtigkeit auf. Sie werden auch durch diesen Begriff geprägt, denn der Kämmerer als Verantwortlicher für die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses, kann in den gemeindlichen Jahresabschluss nur Informationen und Umstände einbeziehen, die ihm bekannt sind (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Entsprechend kann auch der Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses nur die Informationen und Umstände berücksichtigen, die ihm vorliegen bzw. ihm bekannt sind und das „Bekannte“ bestätigen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Diese Sachlage führt jedoch nicht dazu, dass deswegen dann die Ratsmitglieder beim gemeindlichen Jahresabschluss von einer „fiktiven“ Objektivität oder „fiktiven objektiven“ Garantie der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ausgehen können.

### **1.4.4 Der Entlastungsbeschluss**

#### **1.4.4.1 Der Beschluss ohne Vorbehalte**

Ein vorbehaltloser Entlastungsbeschluss der Ratsmitglieder bringt zum Ausdruck, dass beim Rat der Gemeinde keine Bedenken gegen die ausgeübte Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr, wie sie sich nach dem durch den Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss darstellt, bestehen. Durch den Beschluss erklären sich die Ratsmitglieder mit der Haushaltsführung des Bürgermeisters einverstanden und billigen das im Jahresabschluss aufgezeigte Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres.

Mit der Erteilung der Entlastung verzichten die Ratsmitglieder gleichzeitig darauf, die bei der Prüfung möglicherweise festgestellten und nicht ausgeräumten Mängel nicht weiter zu beanstanden. Dieses Ergebnis bedeutet aller-

dings nicht, dass diese haushaltswirtschaftlichen Mängel, soweit sie im Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses benannt werden, als beseitigt anzusehen sind. Soweit eine Behebung der Mängel möglich ist, muss vom Bürgermeister dafür Sorge getragen werden.

#### **1.4.4.2 Der Beschluss mit Vorbehalten**

Die Ratsmitglieder können die Entlastung des Bürgermeisters auch mit Vorbehalten oder mit Einschränkungen aussprechen. Eine Einschränkung wird i. d. R. dann notwendig sein, wenn festgestellte Mängel bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bis zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Entlastung des Bürgermeisters noch nicht ausgeräumt werden konnten und deren Gewicht bzw. Bedeutung aber so groß ist, dass eine uneingeschränkte Entlastung des Bürgermeisters nicht geboten ist.

Eine Einschränkung der Entlastung des Bürgermeisters könnte ggf. dann vorzunehmen sein, wenn aus Sicht des Rates eine fehlerhafte Haushaltsführung im abgelaufenen Haushaltsjahr entstanden ist, z. B. durch den Abschluss von Vereinbarungen ohne Zustimmung des Rates, die zu erheblichen gemeindlichen Belastungen in künftigen Haushaltsjahren führen werden.

Den Anlass zu einem Entlastungsbeschluss mit Vorbehalten muss nicht immer der geprüfte Jahresabschluss der Gemeinde darstellen. Es bestehen vielfältige weitere Gegebenheiten, die zu haushaltswirtschaftlich relevanten Mängeln führen können, z. B. erlassene (änderungsbedürftige) Steuer- oder Gebührensatzungen oder auch einzelne Geschäftsvorfälle mit einer erheblichen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedeutung für die Gemeinde und möglichen haushaltswirtschaftlichen Risiken und Auswirkungen.

In den Fällen, in denen die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder mit Vorbehalten oder Einschränkungen ausgesprochen wird, sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Bei einer derartigen Entlastung ist ggf. die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss zum gemeindlichen Jahresabschluss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat.

Diese Sachlage gilt auch dann, wenn zuvor bereits durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der Gemeindeverwaltung die im Jahresabschluss aufgetretenen Fehler beseitigt worden sind. In den Fällen, in denen die Entlastung des Bürgermeisters mit Vorbehalten oder Einschränkungen ausgesprochen wird, sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn zuvor bereits durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der Gemeindeverwaltung die im Jahresabschluss aufgetretenen Fehler beseitigt worden sind.

Im Rahmen der Beratungen zur Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters sollten intensive Auseinandersetzungen über die örtlichen Gegebenheiten bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr geführt werden und möglichst Sachverhalte korrekt benannt werden, die Anlass für die Festlegung von Vorbehalten sein können, z. B. eine Versagung des Bestätigungsvermerks im Rahmen der Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Ebenso können Ereignisse aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr dafür ausschlaggebend sein, durch die z. B. das Budgetrecht des Rates der Gemeinde wesentlich betroffen war.

Der Rat der Gemeinde kann in den Fällen, in denen die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder mit Vorbehalten oder Einschränkungen ausgesprochen worden ist, die notwendigen Anordnungen und Maßnahmen treffen, die der Beseitigung der festgestellten Mängel dienen müssen. Deren Umfang und Inhalte sind dabei i. d. R. daran zu orientieren, was zuvor in der Sache beanstandet worden ist.

Zudem kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Mängel im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft haben und ob die Mängel so wesentlich sind, dass deren Beseitigung zwingend geboten ist. Die vom Rat zu treffenden Anordnungen und Maßnahmen sind im Rahmen ihrer Festlegungen auch nach deren Umsetzbarkeit sowie nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beurteilen.

#### **1.4.4.3 Die Verschiebung des Beschlusses**

Die Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters können die Ratsmitglieder ggf. auch verschieben, wenn festgestellte Mängel bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erst nach dem Beschluss des Rates über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses beseitigt werden sollen. In solchen Fällen sollte der Rat die in der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses festgestellten Mängel anerkannt und den Bürgermeister beauftragt haben, diese Mängel in einem festgelegten Zeitraum zu beseitigen.

Eine Verschiebung des Entlastungsbeschlusses sollte jedoch nur dann in Betracht kommen, wenn auch ein zeitnaher Zusammenhang zwischen dem Feststellungsbeschluss des Rates über den Jahresabschluss und der Beschlussfassung über die Entlastung des Bürgermeisters besteht. Eine Verschiebung der Entlastung des Bürgermeisters bedarf wie die Entlastung des Bürgermeisters einer Entscheidung durch die Ratsmitglieder. Aus den dazu möglichen Stellungnahmen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers kann ggf. der Zeitpunkt ermittelt werden, bis zu dem eine Beseitigung der Mängel erfolgen kann.

Um den zeitlichen Zusammenhang zwischen der Feststellung des Jahresabschlusses und des Entlastungsbeschlusses zu wahren, darf nicht auf die Festlegung einer Frist verzichtet werden. Der Rechnungsprüfungsausschuss sollte dann vor der dann anstehenden Entlastungsentscheidung eine Bewertung abgeben, ob die von ihm festgestellten Mängel ausreichend behoben worden sind. Die Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses ist geboten, weil der Auftrag des Rates an den Bürgermeister auf den Feststellungen dieses Ausschusses beruht.

#### **1.4.5 Keine Mitwirkung des Rechnungsprüfungsausschusses**

Die gesetzliche Aufgabe des Rechnungsprüfungsausschusses, den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu prüfen, kann von der Gemeinde nicht dahingehend erweitert werden, dass der Ausschuss am Ende seiner Abschlussprüfung zusätzlich für die Ratsmitglieder einen Entscheidungsvorschlag für die von ihnen persönlich vorzunehmende Entlastung des Bürgermeisters vorzulegen hat. Die einzelnen Ratsmitglieder haben eigenverantwortlich die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr für sich selbst zu würdigen und zu beurteilen, denn sie entscheiden persönlich über die Entlastung des Bürgermeisters und nicht der Rat der Gemeinde als Gremium oder Organ.

Die Inhalte des Bestätigungsvermerks des Rechnungsprüfungsausschusses aus seiner Abschlussprüfung bieten sich an, von den Ratsmitgliedern in ihrer Entlastungsentscheidung berücksichtigt zu werden. Sie erhalten einige sachliche Informationen, denn in dem Vermerk muss der Abschluss als Prüfungsgegenstand sowie die Art und der Umfang der Prüfung beschrieben und eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten sein. Mit dem Vermerk, dessen Aussagen allgemein verständlich und problemorientiert sein sollen, wird den Ratsmitgliedern ein nachvollziehbares Ergebnis der Abschlussprüfung geboten, das von ihnen neben der Feststellung des Jahresabschlusses auch für ihre Entlastungsentscheidung nutzbar ist.

Der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses soll für die Ratsmitglieder jedoch nicht das alleinige Informationsinstrument darstellen, um dem Bürgermeister eine uneingeschränkte oder eingeschränkte Entlastung zu erteilen oder die Entlastung verweigern zu können (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 und 5 GO NRW). Die Ratsmitglieder müssen sich weitere Kenntnisse über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und über das daraus entstandene Jahresergebnis sowie über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde verschaffen. Nur

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

mit über den Jahresabschluss hinausgehenden Kenntnissen können die einzelnen Ratsmitglieder eine geeignete und belastbare Grundlage für die von ihnen zu treffende Entlastungsentscheidung schaffen.

Die Unterscheidung zwischen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (durch den Rat) und der Entlastung des Bürgermeisters (durch die Ratsmitglieder) und die konkret bestimmte Prüfungsaufgabe bedingen für den Rechnungsprüfungsausschuss, dass der Ausschuss im Rahmen seiner Arbeiten oder Aufgabenerfüllung die gesetzlich vorgesehene Trennung beachten muss. Seine Aufgabe erstreckt sich z. B. nicht darauf, die Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters vorzubereiten. Aus der Abgabe einer möglichen Empfehlung des Ausschusses zu dieser Entscheidung darf daher keine Bindung für die einzelnen Ratsmitglieder entstehen oder auf eine weitere Informationsbeschaffung für die Entlastungsentscheidung verzichtet werden.

**1.5 Zu Satz 5 (Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters):**

Nach der Vorschrift haben die Ratsmitglieder auch die Möglichkeit, die Entlastung des Bürgermeisters zu verweigern bzw. zu versagen. Eine Ablehnung der Entlastung darf sich i. d. R. nur auf die Fälle beschränken, in denen schwerwiegende Verstöße vorliegen, die ggf. dienstrechtliche Maßnahmen und Schadensersatzansprüche notwendig machen. Unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe dieser Verstöße im Rahmen der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat.

Den Anlass zu einer Verweigerung des Entlastungsbeschlusses muss nicht immer der geprüfte Jahresabschluss der Gemeinde darstellen. Es bestehen vielfältige weitere Gegebenheiten, die zu haushaltswirtschaftlich relevanten Mängeln führen können, z. B. erlassene Steuer- oder Gebührensatzung oder einzelnen Geschäftsvorfälle mit einer erheblichen finanziellen oder wirtschaftlichen Bedeutung für die Gemeinde. Die Ablehnung der Entlastung muss zudem auch nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel vertretbar und geboten sein.

Bei der Entscheidung über die Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters ist die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW). Die Einbeziehung der Stellungnahmen ist insbesondere dann geboten, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss den Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt hat oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss als Prüfinstanz nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen. Dabei kommt es auch darauf an, ob bereits die im gemeindlichen Jahresabschluss festgestellten bzw. aufgetretenen Fehler beseitigt worden sind.

In den Fällen der Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder muss konkret dargelegt werden, welche Verhaltensweisen des Bürgermeisters als Verantwortlichen in der Gemeinde oder Ergebnisse im Jahresabschluss oder Maßnahmen der Haushaltswirtschaft als Verstoß gegen die beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bewertet werden. Sie müssen als so erheblich beurteilt werden können, dass deshalb dem Bürgermeister seine Entlastung verweigert werden kann. Die Ratsmitglieder haben deshalb bei einer Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters die Pflicht, konkrete Gründe dafür anzugeben (vgl. Abbildung 232).

<b>DIE VERSAGUNG DER ENTLASTUNG DES BÜRGERMEISTERS</b>	
Aufgrund bestehender Verstöße gegen haushaltswirtschaftliche Beschlüsse des Rates, z. B. durch	<ul style="list-style-type: none"><li>- Verhaltensweisen des Bürgermeisters;</li><li>- Ergebnisse des Jahresabschlusses;</li><li>- Bewirtschaftungsmaßnahmen im Haushaltsjahr</li></ul>
Einstufung der festgestellten Verstöße in Bezug auf die Haushaltswirtschaft	<ul style="list-style-type: none"><li>- erheblich;</li><li>- wesentlich;</li></ul>
Angabe der Gründe für die Versagung	<ul style="list-style-type: none"><li>- aus objektiver Betrachtung;</li></ul>

<b>DIE VERSAGUNG DER ENTLASTUNG DES BÜRGERMEISTERS</b>	
	- Benennung konkreter Tatbestände;
Herstellung eines rechtmäßigen Zustandes	- Auftrag des Rates an den Bürgermeister;

*Abbildung 232 „Die Versagung der Entlastung des Bürgermeisters“*

Der Rat der Gemeinde kann in den Fällen, in denen die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder verweigert worden ist, die notwendigen Anordnungen und Maßnahmen treffen, die der Beseitigung der festgestellten Mängel dienen müssen. Deren Umfang und Inhalte sind dabei i.d.R. daran zu orientieren, was zuvor in der Sache beanstandet worden ist. Dabei kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe der Mängel im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft hat und ob die Mängel so wesentlich sind, dass deren Beseitigung zwingend geboten ist. Dabei sind die zu treffenden Anordnungen und Maßnahmen auch nach deren Umsetzbarkeit sowie nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beurteilen.

**1.6 Zu Satz 6 (Verweigerung der Feststellung des Jahresabschlusses):**

Dem Rat der Gemeinde steht nach der Vorschrift auch das Recht zu, die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht nur vorbehaltlos oder mit Vorbehalten auszusprechen, sondern auch zu verweigern. Eine Verweigerung der Feststellung dürfte sich i. d. R. auf die wesentlichen Fälle beschränken, in denen schwerwiegende Verstöße bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vorliegen, die ggf. auch Schadensersatzansprüche von Dritten auslösen können. Dem Bürgermeister wird in den Fällen, in denen für den Rat ein oder mehrere Anlässe bestehen, die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu verweigern, ein Anspruch gegenüber dem Rat auf eine Begründung zugestanden.

Bei einer Verweigerung der Feststellung des Jahresabschlusses kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe möglicher Verstöße im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft der Gemeinde hat. Vom Rat der Gemeinde muss in diesen Fällen konkret dargelegt werden, welche Verhaltensweisen oder Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Verstoß gegen die beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen oder gegen den Jahresabschluss gewertet wurden oder welche Mängel in der Haushaltsführung von so erheblichem Gewicht sind, dass die Feststellung des Jahresabschlusses zu verweigern oder einzuschränken ist.

Der Rat der Gemeinde kann in den Fällen, in denen die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses von ihm verweigert worden ist, die notwendigen Anordnungen treffen, die der Beseitigung der festgestellten Verstöße dienen müssen. Deren Umfang und Inhalte sind dabei i.d.R. daran zu orientieren, was zuvor in der Sache beanstandet worden ist. In der Sache kommt es auch darauf an, welches Gewicht die Summe der Mängel im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft hat und ob die Mängel so wesentlich sind, dass deren Beseitigung zwingend geboten ist. Dabei sind die zu treffenden Anordnungen und Maßnahmen auch nach deren Umsetzbarkeit sowie nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beurteilen.

## **2. Zu Absatz 2 (Anzeige und Veröffentlichung des Jahresabschlusses):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Anzeige des Jahresabschlusses):**

#### **2.1.1 Die Pflichten der Gemeinde**

##### **2.1.1.1 Die Anzeige des Jahresabschlusses**

###### **2.1.1.1.1 Allgemeine Erfordernisse**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes für die Gemeinden vor, dass der gemeindliche Jahresabschluss unverzüglich nach seiner Feststellung durch den Rat der Gemeinde der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist (vgl. § 11 GO NRW). Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Jahresabschluss für den Nachweis der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr hat, ergibt sich die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde, sich jeweils nach Ablauf des Haushaltsjahres einen Überblick über die wirtschaftliche Lage sowie über die Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung der Gemeinde zu verschaffen.

Die mit der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen müssen eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, die auch die Aufsichtsbehörde haben sollte, geeignet sein. Der Aufsichtsbehörde ist daher der vom Rat der Gemeinde festgestellte Jahresabschluss mit seinen Bestandteilen und Anlagen vorzulegen, die Gegenstand der vom Rat vorgenommenen Feststellung waren.

Zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört auch der Lagebericht der Verantwortlichen der Gemeinde, denn durch den Begriff „beizufügen“ in der haushaltsrechtlichen Vorschrift besteht kein Anlass, den Lagebericht der Aufsichtsbehörde gesondert vorzulegen oder auf die Vorlage zu verzichten (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Die Pflichtangaben im Lagebericht lösen i. d. R. ein Informationsbedürfnis für die Aufsichtsbehörde als Rechtsaufsicht über die Gemeinde aus (vgl. § 95 Abs. 2 GO NRW).

In den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Feststellung des Jahresabschlusses bis zu dem gesetzlich bestimmten Termin „bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres“ nicht nach, hat die Gemeinde ihre Aufsichtsbehörde vorher darüber zu unterrichten. Sie hat in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie durch einen Zeitplan konkret aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand zur Feststellung des Jahresabschlusses besteht, wann die Feststellung durch den Rat vorgesehen ist und bis zu welchem schnellstmöglichen Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird. Die Gemeinde hat diese Ankündigungen baldmöglichst umzusetzen.

###### **2.1.1.1.2 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses muss für die Aufsichtsbehörde sichergestellt sein, dass der vorgelegte Jahresabschluss mit Anlagen sowie der Lagebericht ordnungsgemäß aufgestellt und festgestellt sowie richtig und vollständig ist. Für die Prüfung des Jahresabschlusses bedarf es neben der Unterzeichnung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister und den Kämmerer und der Bestätigung der Feststellung des Rates keiner zusätzlichen Erklärung zur Vollständigkeit des gesamten Jahresabschlusses.

Die Aufsichtsbehörde muss berücksichtigen, dass die beiden Verantwortlichen der Gemeinde sowie der Rat mit ihren „Bestätigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen. Sie kann daher regelmäßig davon ausgehen, dass die Verantwortlichen bei dem gemeindlichen Jahresabschluss den

Grundsatz der Vollständigkeit des Nachweises über die im abgelaufenen Haushaltsjahr ausgeführte Haushaltswirtschaft dahingehend beachtet haben, dass alle im Haushaltsjahr entstandenen Geschäftsvorfälle und Ereignisse in aufgestellten Jahresabschluss berücksichtigt worden sind. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten Geschäftsvorfällen muss daher nicht vorliegen.

### **2.1.1.2 Die Anzeige der Entlastung des Bürgermeisters**

Für die Anzeige des vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Beschluss über die Entlastung des Bürgermeisters der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist. Die Entscheidung der Ratsmitglieder verfehlt aber ihren Zweck, wenn nicht auch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses über die ausgesprochene Entlastung des Bürgermeisters informiert wird.

Auch wenn keine ausdrückliche gesetzliche Informationspflicht darüber besteht, bietet es sich für die Gemeinde an, die Information über die Entlastung des Bürgermeisters oder deren Verweigerung der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses zukommen zu lassen. Eine solche Verfahrensweise ist auch zweckmäßig, denn die Entlastungsentscheidung der Ratsmitglieder steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde durch den Rat. Sie wird üblicherweise in Abhängigkeit von dem Feststellungsbeschluss des Rates getroffen.

Im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses hat die Aufsichtsbehörde daher auch zu berücksichtigen, ob und wie die Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters entschieden haben und ob das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses dabei berücksichtigt worden ist. Dieses gilt auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, aber insbesondere auch dann, wenn der Ausschuss nur einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt oder den Bestätigungsvermerk versagt hat.

### **2.1.1.3 Die Anzeige eines Jahresfehlbetrages**

Der gemeindliche Jahresabschluss unterliegt keiner grundsätzlichen Genehmigungspflicht durch die Aufsichtsbehörde, denn er ist Ausdruck der gemeindlichen Finanzhoheit und der Selbstverwaltung der Gemeinde. Auch ein Erlaubnisvorbehalt durch die staatliche Aufsicht kommt daher für den Regelfall nicht in Betracht. Nur wenn im Einzelfall bei der Bestätigung des Jahresabschlusses die gemeindliche Ergebnisrechnung trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen ausweist, entsteht eine besondere Anzeigepflicht für die Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW).

Ein solcher Jahresfehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kann z. B. dazu führen, dass die allgemeine Rücklage in einem größeren Umfang verringert werden muss, als es im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung vorgesehen war. Es kann dadurch auch die Pflicht für die Gemeinde ausgelöst werden, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, das dann zum Bestandteil des nächsten gemeindlichen Haushaltsplans wird (vgl. § 76 und § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes löst zudem eine eigenständige Genehmigungspflicht aus, die jedoch nicht den anzugebenden Jahresabschluss der Gemeinde berührt (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW).

In einem solchen Fall muss die Gemeinde diesen Sachverhalt der Aufsichtsbehörde unverzüglich nach ihrer Kenntnis anzeigen. Diese Anzeige liegt in zeitlicher Hinsicht immer vor der Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde, denn die Kenntnis über einen entstandenen höheren Fehlbetrag wird im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer erlangt. Die Aufsichtsbehörde kann dann Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese



Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft wiederherzustellen (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW).

## **2.1.2 Die Pflichten der Aufsichtsbehörde**

### **2.1.2.1 Die Stellung der Aufsichtsbehörde**

Die Gemeinde ist eine Gebietskörperschaft mit dem Recht der Selbstverwaltung durch ihre gewählten Organe und in ihrem Gebiet die alleinige Trägerin der öffentlichen Verwaltung, sowie die Gesetze nicht anderes vorschreiben (vgl. Art. 78 Absatz 1 und 2 LV NRW). In diesem Zusammenhang hat das Land die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen (vgl. Art. 78 Absatz 4 LV NRW). Die GO NRW baut auf der Landesverfassung auf und enthält die Rechte für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde (vgl. §§ 119 bis 128 GO NRW).

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft gehört in diesem rechtlichen Rahmen zu den Selbstverwaltungsaufgaben der Gemeinde. Die Aufsicht des Landes über die Gemeinde ist ein Teil der allgemeinen Rechtsaufsicht des Landes (vgl. § 119 GO NRW). Die Rechtsaufsicht erstreckt sich dabei insbesondere darauf, dass die Gemeinde im Einklang mit den Gesetzen verwaltet wird.

In diesem Sinne enthält die Gemeindeordnung NRW zusätzlich an verschiedenen Stellen besondere Vorgaben für eine Beteiligung der gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde der Gemeinde, z. B. bei der Planung, Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form von Anzeigen und ggf. Genehmigungen. Die Regelungen enthalten dabei ein umfassendes Informationsrecht für die Aufsichtsbehörde gegenüber der Gemeinde. Sie kann sich z. B. jederzeit über die Angelegenheiten der Gemeinde unterrichten lassen (vgl. § 121 GO NRW).

### **2.1.2.2 Die aufsichtsrechtliche Prüfung des Jahresabschlusses**

Die Gemeinde hat den vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschluss unverzüglich ihrer Aufsichtsbehörde anzuzeigen (vgl. § 96 Abs. 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat dann diesen Jahresabschluss mit seinen Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob dieser formal richtig zustande gekommen ist und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften entspricht. Insgesamt muss auch die Aufsichtsbehörde feststellen, ob der Jahresabschluss der Gemeinde den rechtlichen Anforderungen entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Die Aufsichtsbehörde hat auch zu prüfen, ob die Gemeinde sich innerhalb der ihr zustehenden Ermessensspielräume bewegt. Es soll dadurch auch vermieden werden, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zukünftig rechtlich erhebliche Fehler begangen werden können. Eine Bindung der Aufsichtsbehörde an eine objektiv unzutreffende, aber vertretbare rechtliche Beurteilung des gesamten gemeindlichen Jahresabschlusses oder einzelner Bilanzposten und Ergebnis- oder Finanzpositionen durch die Gemeinde besteht dabei nicht.

Die Aufsichtsbehörde ist grundsätzlich aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, ihrer Entscheidung und Beurteilung die objektiv richtige Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Lage unter Berücksichtigung der haushaltsrechtlichen Vorgaben zugrunde zu legen. Sie sollte dabei eine kritische Grundhaltung nutzen und nicht nur rechnerische Angaben, sondern auch die Beschreibungen und Erläuterungen in ihre rechtsaufsichtliche Prüfung einbeziehen, die nicht im Blickfeld ihrer Überprüfung liegen. Erst dann kann von der Aufsichtsbehörde ausreichend beurteilt werden, ob sachliche Anpassungen sofort durch eine Änderung des Jahresabschlusses oder erst in künftigen Jahresabschlüssen umzusetzen sind.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 96 GO NRW**

Der eigentlichen Abschlussanalyse des gemeindlichen Jahresabschlusses durch die Aufsichtsbehörde soll eine formelle Prüfung vorausgehen, die auf die Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit des von der Gemeinde angezeigten Jahresabschlusses ausgerichtet sein soll. Die Aufsichtsbehörde hat dabei jedoch nicht nur die Vollständigkeit der vorgelegten Abschlussunterlagen, sondern auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft dieser Unterlagen zu prüfen.

Der gemeindliche Jahresabschluss muss belegen, dass von der Gemeinde die stetige Aufgabenerfüllung erreicht worden ist und die Leistungsfähigkeit gegeben war (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW). Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert daher, das örtliche Verfahren der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu kennen, um ggf. festgestellte Rechtsverstöße der Gemeinde mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können. Sie hat auch die Einhaltung der übrigen haushaltsrechtlichen Vorgaben zu überprüfen und dabei in der Sache das Ermessen der Gemeinde zu beachten.

Diese Prüfungen müssen ggf. ergänzt werden, wenn im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde eine Genehmigung für die Verringerung der allgemeinen Rücklage oder für das Haushaltssicherungskonzept erforderlich war (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 Absatz 2 GO NRW). In Einzelfällen kann es erforderlich werden, bei gemeindlichen Sachverhalten die diesen zugrundeliegenden Tatsachen „von Amts wegen“ zu ermitteln bzw. zu untersuchen sowie die haushaltsrechtliche Zulässigkeit zu klären. Die Gemeinde hat an solchen Vorgängen entsprechend sachlich und fachlich mitzuwirken. Sie hat z. B. die Verfügbarkeit und die Qualität der haushaltswirtschaftlichen Daten auch im Rahmen ihrer Meldepflichten zur Finanzstatistik sicherzustellen.

### **2.1.2.3 Die aufsichtsrechtliche Prüfung und der Bestätigungsvermerk**

Im Rahmen der aufsichtsrechtlichen Prüfung des von der Gemeinde angezeigten gemeindlichen Jahresabschlusses hat die Aufsichtsbehörde auch das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen. Dieses Erfordernis besteht grundsätzlich auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat.

Die Einbeziehung der Aussagen des Bestätigungsvermerks des Ausschusses in die aufsichtsrechtliche Prüfung ist aber insbesondere dann geboten, wenn der Ausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, den Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt hat oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss sich nicht in der Lage sah, als Abschlussprüfer eine Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

In sämtlichen Fällen muss von der Aufsichtsbehörde geprüft werden, ob und bei welchen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten die Gemeinde gegen haushaltsrechtliche Vorschriften verstoßen hat. Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk oder seiner Versagung sollte die Gemeinde im Rahmen ihrer Anzeige des Jahresabschlusses bereits die Ursachen dafür und die aufgrund dieser Lage entstandenen Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft benennen bzw. transparent machen.

In dieser aufsichtsrechtlichen Prüfung sind auch die ggf. abgegebenen Stellungnahmen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde sollte in einem solchen Anzeigeverfahren ihre Einschätzung der Gemeinde aufzeigen, sofern nicht wegen aufgetretener Rechtsverstöße der Gemeinde andere aufsichtsrechtliche Maßnahmen geboten sind.

## **2.2 Zu Satz 2 (Bekanntmachung und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses):**

### **2.2.1 Die Bekanntmachung des Jahresabschlusses**

#### **2.2.1.1 Die Zwecke**

Die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen nur dann ihren Zweck, wenn damit auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung und aus der Finanzrechnung sowie das Bilanzvolumen und die wichtigsten Bilanzposten öffentlich gemacht werden. Es ist dazu aber nicht erforderlich, den gesamten gemeindlichen Jahresabschluss mit seinen Anlagen zum Inhalt der Bekanntmachung, z. B. im Amtsblatt der Gemeinde, zu machen.

Mit einer Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss können die Einwohner und Abgabepflichtigen ein umfassendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erhalten. Als Folge der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen die Unterlagen über den Jahresabschluss der Gemeinde mit allen dazugehörigen Bestandteilen und Anlagen, die auch dem Rat bei seiner Feststellung vorlagen, öffentlich zugänglich sein.

Diese Sachlage schließt auch den gemeindlichen Lagebericht ein, denn die Regelung bietet durch den darin enthaltenen Begriff „beizufügen“ keinen Anlass, den Lagebericht nicht den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses verfügbar zu machen. Es dürfte vielmehr durch die Pflichtangaben im Lagebericht ein besonderes Bedürfnis der Öffentlichkeit bestehen, auch die darin enthaltenen Informationen zu kennen (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW).

Aus diesen Gründen besteht kein Anlass mehr für eine befristete Auslegung des Jahresabschlusses der Gemeinde. Vielmehr soll der gemeindliche Jahresabschluss bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses von der Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht, ausreichend Rechnung getragen. Der Gemeinde bleibt dabei die Entscheidung überlassen, welche haushaltswirtschaftlichen Informationen bereits im Rahmen der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses gegeben werden.

Die Gemeinde muss außerdem unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich festlegen, ob sie den Jahresabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder in sonstiger Weise über ihre wirtschaftliche Lage und das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert. Sie sollte den Jahresabschluss auch im Internet barrierefrei verfügbar machen. Die Gemeinde sollte dann in ihrer Bekanntmachung bereits die betreffende Internetseite angeben. Sie kann die Unterlagen, die zum gemeindlichen Jahresabschluss gehören, zu jedermanns Einsicht an einer bestimmten Stelle der Gemeindeverwaltung auslegen (vgl. § 3 Absatz 2 BekanntmVO).

Die Bekanntmachung des Jahresabschlusses und sein Verfügbarhalten als gesetzlich vorgesehene Bürgerbeteiligung erfordert auch eine entsprechende Öffentlichkeitsarbeit der Gemeinde. Es gilt, das Interesse der Bürgerinnen und Bürger am gemeindlichen Jahresabschluss als Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und damit insgesamt das Interesse am haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde zu verstärken. Der gemeindliche Jahresabschluss soll daher verständliche und anschauliche Informationen über das Ergebnis und den erreichten Stand der Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten.

#### **2.2.1.2 Der zu beachtende Rahmen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass der vom Rat festgestellte Jahresabschluss der Gemeinde öffentlich bekannt zu machen ist. Dabei ist die Bekanntmachungsverordnung zu beachten, die inhaltliche Vorgaben und Verfahrensvorgaben zur Durchführung der Bekanntmachung von gemeindlichen Beschlüssen enthält (vgl. § 2 ff.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 96 GO NRW

BekanntmVO NRW). Mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres, über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über die voraussichtlichen Chancen und Risiken der weiteren Entwicklung der Gemeinde informiert werden.

Die Einwohner sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen daher andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht daher ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Der Jahresabschluss der Gemeinde stellt daher eine Finanzberichterstattung der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar, die darauf einen grundsätzlichen Anspruch haben.

Bei der Bekanntmachung des Jahresabschlusses durch die Gemeinde sind nicht nur die Bestimmungen über die zulässigen Formen und den Vollzug einer Bekanntmachung zu beachten. Dem Bürgermeister obliegt auch die Pflicht, den Wortlaut der Bekanntmachung mit dem betreffenden Ratsbeschluss abzugleichen und die Übereinstimmung schriftlich zu bestätigen (vgl. § 2 Absatz 3 BekanntmVO NRW). Der Bürgermeister hat bei der Bekanntmachung wie zuvor beim Ratsbeschluss dafür sorgen, dass in die einschlägigen Fachbegriffe zutreffend verwandt werden. Er hat bei der Bekanntmachung des Beschlusses des Rates über den Jahresabschluss darauf zu achten, dass der „vom Rat festgestellte Jahresabschluss“ und nicht „der Entwurf des Jahresabschlusses festgesetzt“ oder „bestätigt“ veröffentlicht wird.

Der gemeindliche Jahresabschluss sollte wegen der Bedeutung der Aufsicht des Landes von der Gemeinde nicht vor der Anzeige an die Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden (vgl. § 11 GO NRW). Es bietet sich vielmehr für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses an, eine Frist von einem Monat nach Abgabe der Anzeige an die Aufsichtsbehörde einzuhalten, wie es in zeitlicher Hinsicht für die gemeindliche Haushaltssatzung vorgesehen ist (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW). Es kann in dieser Zeit durch einen geeigneten Informationsaustausch zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde sichergestellt werden, dass die Aufsichtsbehörde keine rechtlichen Bedenken gegen den vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschluss erheben wird.

Die Gemeinde sollte zudem in der Bekanntmachung neben dem Ort, an dem der Jahresabschluss zur Einsichtnahme zur Verfügung steht, gleichzeitig auch die Gesamtzeit dieser Bereitstellung angeben. Sie muss außerdem dafür Sorge tragen, dass die von ihr bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen bestehen (vgl. z. B. Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW).

Die Inhalte und Zwecke einer gemeindlichen Bekanntmachung bedingen, dass die Bekanntmachung und die Einsichtnahme von der Gemeinde nicht auf ein unvertretbares Maß reduziert werden darf. Dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darf von der Gemeinde daher nicht entgegengewirkt werden. Die Gemeinde sollte bei einem Verfügbarhalten des Jahresabschlusses im Internet bereits in der örtlichen Bekanntmachung darauf hinweisen und dazu die einschlägige Internetadresse angeben.

### **2.2.1.3 Die Erweiterung**

Die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses bedarf einer Erweiterung für den Fall, dass die Gemeinde auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses verzichten kann. Ein solcher Verzicht entsteht z. B. dadurch, dass die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt. In diesen Fällen besteht kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und mindestens einem gemeindlichen Betrieb, sodass die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss nicht gegeben ist. Das Fehlen

dieser Voraussetzung kann nicht dadurch geheilt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, bei denen die Equity-Methode anzuwenden ist.

Ein Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember zu überprüfen. Bei solchen örtlichen Gegebenheiten entfällt die förmliche Bekanntmachung über einen gemeindlichen Gesamtabschluss. Die Gemeinde muss gleichwohl die Öffentlichkeit über diese örtliche Sachlage in Kenntnis setzen. In den Fällen eines zulässigen Verzichts auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses ist es als vertretbar und sachgerecht anzusehen, wenn die Information über den Verzicht in die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses eingebunden wird, denn regelmäßig dürfte durch die beiden gemeindlichen Abschlüsse der gleiche Adressatenkreis angesprochen werden.

#### **2.2.1.4 Die Hindernisse**

Für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses können vor Ort ggf. Hindernisse dadurch entstehen, dass zwar ein Beschluss des Rates der Gemeinde über die Feststellung des Jahresabschlusses vorliegt, jedoch die Ratsmitglieder nicht die gesetzlich vorgesehene Entlastung des Bürgermeisters ausgesprochen, diese aber auch nicht verweigert haben. In solchen Fällen sind nicht die gesetzlich bestimmten Entscheidungen vollständig getroffen worden bzw. liegen nicht die notwendigen Beschlüsse vor, damit die Gemeinde eine Bekanntmachung ihres Jahresabschlusses vornehmen kann. Erst wenn die Entscheidungen tatsächlich getroffen wurden, besteht kein Hindernis für die öffentliche Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses mehr.

Ein Hindernis für die Bekanntmachung kann auch dadurch bestehen, dass der Jahresabschluss der Gemeinde bei seiner Feststellung durch den Rat der Gemeinde nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst. Sofern eine gesetzlich vorgesehene Anlage nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses gewesen ist, liegt ein Hindernis für eine Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses vor, z. B. bei einem fehlenden Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO. Erst nach Beseitigung solcher Hindernisse darf der Jahresabschluss von der Gemeinde öffentlich bekannt gemacht werden.

#### **2.2.1.5 Der Vollzug der Bekanntmachung**

Die öffentliche Bekanntmachung des Jahresabschlusses der Gemeinde ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen, in der die Bekanntmachung erfolgt. Wird die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen vorgenommen, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 BekanntmVO). Der Vollzug ist dabei nicht an eine mehrtägige Auslegung der gemeindlichen Unterlagen bzw. eine Auslegungsfrist gebunden.

Die Öffentlichkeit kann im Rahmen des langfristigen Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses darüber Kenntnis erhalten und Einsicht nehmen. Von der Gemeinde soll deshalb in der Bekanntmachung auch die Stelle bezeichnet werden, wo der gemeindliche Jahresabschluss zur Einsichtnahme ausliegt. Das langfristige Verfügbarhalten des Jahresabschlusses steht dem sofortigen Vollzug der Bekanntmachung mit Ablauf des Erscheinungstages der Veröffentlichung nicht entgegen.

#### **2.2.1.6 Die Bekanntmachung im Internet**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die öffentliche Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses mit der Vorgabe, die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in einem bestimmten Zeitraum zur Einsichtnahme verfügbar zu halten, steht der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses im Internet nicht entgegen. Die Be-

kanntmachung des Jahresabschlusses soll durch Bereitstellung von digitalisierten Dokumenten auf einer öffentlichen Internetseite der Gemeinde unter Angabe des Bereitstellungstages erfolgen (vgl. § 6 Absatz 1 Satz 1 BekanntmVO NRW). Die inhaltliche Übereinstimmung des digitalisierten Dokumentes mit dem Original muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden.

Von der Gemeinde muss ein im Internet bekanntgemachter Jahresabschluss in einem ständig und dauerhaft verfügbaren und lesbaren Format für die Dauer seiner Gültigkeit im Internet bereitgestellt und in der bekanntgemachten Fassung durch technische und organisatorische Maßnahmen gesichert werden. Die Bereitstellung darf nur in einer ausschließlich von der Gemeinde betriebenen Internetseite erfolgen (vgl. § 6 Absatz 3 BekanntmVO NRW). Derartige Maßnahmen müssen sich ggf. auch auf einen langfristigen Zeitraum erstrecken, denn die Gemeinde hat ihren Jahresabschluss dauerhaft aufzubewahren (vgl. § 58 Absatz 2 GemHVO NRW).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch die gesetzliche Regelung in § 27a VwVfG NRW. Zur öffentlichen Bekanntmachung im Internet wird darin bereits inhaltlich bestimmt, dass in den Fällen, in denen durch eine Rechtsvorschrift eine öffentliche oder ortsübliche Bekanntmachung angeordnet worden ist, die Gemeinde deren Inhalt zusätzlich im Internet veröffentlichen soll. Der Inhalt der Bekanntmachung muss dann auf einer Internetseite der Behörde oder ihres Verwaltungsträgers zugänglich gemacht werden. Zur Einsicht auszuliegende Unterlagen, sollen dann von der Gemeinde ebenfalls über das Internet zugänglich gemacht werden. In der öffentlichen oder ortsüblichen Bekanntmachung ist dann von der Gemeinde die Internetseite anzugeben.

#### **2.2.1.7 Die Veröffentlichung von sonstigen Informationen**

##### **2.2.1.7.1 Der Beteiligungsbericht**

Die Gemeinde muss bei einem Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses dafür Sorge tragen und sicherstellen, dass der Beteiligungsbericht der Gemeinde, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung zu erläutern, dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen ist. Diese Vorgabe ist unabhängig davon zu erfüllen, ob gemeindliche Betriebe dem Konsolidierungskreis des Gesamtabschlusses der Gemeinde angehören.

Der Beteiligungsbericht ist bei einem Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses dem Jahresabschluss der Gemeinde beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Die Gemeinde kann dadurch ihren Beteiligungsbericht öffentlich machen, den Bericht zur Einsichtnahme verfügbar halten und für die Einsichtnahme in geeigneter Weise verfügbar halten.

##### **2.2.1.7.2 Das Prüfungsergebnis**

Im Rahmen der Beratungen des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss wird eine ausreichende Öffentlichkeit über die durchgeführte Prüfung des Jahresabschlusses hergestellt und gewährleistet, dass ausreichende Informationen über die durchgeführte Jahresabschlussprüfung gegeben werden. Einer gesonderten Bekanntmachung des Prüfungsberichtes des Rechnungsprüfungsausschusses bedarf es deshalb nicht. Haushaltsrechtlich ist nicht vorgegeben, den Prüfungsbericht im Rahmen der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen. Ebenso ist eine Vorlage des Prüfungsberichtes bei der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht vorgesehen.

Unter örtlichen Gesichtspunkten kann es aber im Einzelfall sinnvoll und sachgerecht sein, das Prüfungsergebnis oder ggf. auch den gesamten Prüfungsbericht gleichermaßen allen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verfügbar zu machen. Der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses kann aber auch nach der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses zusammen mit dem Jahresabschluss zur Einsichtnahme

durch Interessierte verfügbar gehalten werden. Die Gemeinde muss dabei nicht erkennbar und nachvollziehbar machen, ob und wie der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Beratungen und der Feststellung des Jahresabschlusses das Prüfungsergebnis berücksichtigt hat.

Im Rahmen des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses durch die Gemeinde bietet es sich auch an, den Bestätigungsvermerk aus der Jahresabschlussprüfung, in dem das Prüfungsergebnis zusammenzufassen ist, öffentlich zu machen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). Mit der Beifügung des Bestätigungsvermerks im Rahmen der Bekanntmachung und der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses wird den Informationsbedürfnissen des Adressatenkreises der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sachgerecht und in ausreichendem Maße genüge getan (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Zudem wird der Nachweis offengelegt, dass das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr ordnungsgemäß war.

#### **2.2.1.7.3 Die Entlastung des Bürgermeisters**

Die Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde durch den Rat und wird üblicherweise in Abhängigkeit davon getroffen. Ob und wie die Öffentlichkeit über diese Entscheidung im Zusammenhang mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder gesondert darüber informiert wird, hat die Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden.

Die Entscheidung der Ratsmitglieder könnte aber ihren Zweck verfehlen, wenn nicht auch die Öffentlichkeit darüber sachlich informiert wird, auch wenn keine ausdrückliche gesetzliche Informationspflicht für die Gemeinde dazu besteht. In den Fällen, in denen die Ratsmitglieder die Entlastung des Bürgermeisters mit Vorbehalten oder Einschränkungen ausgesprochen oder ggf. verweigert haben, sollten in den Informationen darüber an die Öffentlichkeit auch die wichtigsten Gründe enthalten sein.

#### **2.2.1.8 Keine pflichtige Bekanntgabe des Prüfungsberichtes**

Aus dem gesetzlichen Prüfungsauftrag zwischen dem Rat und seinem Rechnungsprüfungsausschuss entstehen keine gesonderten Pflichten für die Gemeinde, den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses über den gemeindlichen Jahresabschluss allgemein zu veröffentlichen und dadurch den Bürgerinnen und Bürgern in vollem Umfang bekannt zu machen bzw. zur Verfügung zu stellen. Eine gesonderte Bekanntgabe des Prüfungsberichtes ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich festgelegt worden.

Aus der Jahresabschlussprüfung erwartet der Rat als Auftraggeber und damit als Adressat des Prüfungsberichtes regelmäßig konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde, denn dadurch stehen für ihn entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung. Dieser Anspruch wird vielfach auch von den Bürgern der Gemeinde erhoben.

Der Adressat des Prüfungsberichtes über den gemeindlichen Jahresabschluss ist jedoch der Rat als gemeindliches Organ, der den Rechnungsprüfungsausschuss mit dieser Prüfung beauftragt hat. Im Zusammenhang mit seinen Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss ist eine Öffentlichkeit auch für den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses gegeben. Der Rat der Gemeinde hat in öffentlicher Sitzung über das Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses zu beraten (vgl. § 48 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Der Prüfungsbericht erhält durch die Einbeziehung in die Beratungen des Rates über den Jahresabschluss einen öffentlichen Status.

Der Rat hat unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses den gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen. Gleichwohl wird der Prüfungsbericht nicht zu einem Bestandteil des festgestellten Jahresabschlusses. Es entsteht daher weder durch die Beratungen des Rates über die Ergebnisse der durchgeführten Abschlussprüfung noch

durch die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Pflicht für die Gemeinde den Prüfungsbericht als Informationsinstrument verfügbar zu machen. Eine freiwillige Veröffentlichung oder Zurverfügungstellung im Rahmen der Einsichtnahme in die Jahresabschlussunterlagen für das abgelaufene Haushaltsjahr ist möglich.

## **2.2.2 Das Verfügbarhalten des Jahresabschlusses**

### **2.2.2.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses setzt das bürgerfreundliche Verfahren aus der Aufstellungsphase des gemeindlichen Haushalts fort, denn es besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die aus der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres entstandene aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die Interessenbekundung im Rahmen des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses ermöglicht der Gemeindeverwaltung, mithilfe dieser Bürgerbeteiligung die künftigen haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungen besser zu bestimmen und zu messen sowie die Wirkungen des Handelns der Gemeinde zu beurteilen.

Die Offenlegung von Haushaltsdaten und Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses und ein längerfristiges Verfügbarhalten der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen können daher zur Verbesserung der Qualität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen. Die Bürgerinnen und Bürger verlangen regelmäßig mehr Transparenz über haushaltswirtschaftliche Daten und neue Zugänge zu den gemeindlichen Haushaltsinformationen, denn diese nehmen die Leistungen der Gemeinde in Anspruch und nutzen die gemeindlichen Einrichtungen.

Bei den Bürgerinnen und Bürger besteht vielfach ein großes und berechtigtes Informationsinteresse am gemeindlichen haushaltswirtschaftlichen Handeln. Diesen Gegebenheiten soll die Gemeinde durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches örtliches Informationsangebot über ihre gesamte Haushaltswirtschaft in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Die Gemeinde hat die allgemeinen Pflichten, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben und sie hat das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 und § 10 Satz 1 GO NRW).

Abhängig von den örtlichen Informationsbedürfnissen wird durch die Einsichtnahme der Einwohner und Abgabepflichtigen in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde vielfach deren Interesse jedoch nicht ausreichend befriedigt. Oftmals wird von diesen Personen aufgrund ihres rechtlichen Anspruchs eine Freigabe weiterer Informationen und Daten zur eigenen Verwendung gefordert, um eigene Interpretationen vornehmen zu können und durch die Gemeindeverwaltung hergestellte Zusammenhänge zu hinterfragen.

Unter Beachtung des Datenschutzes kann es grundsätzlich zu einem offenen Umgang mit geeigneten Verwaltungsdaten im Sinne der für die Bürgerinnen und Bürger zu erbringenden Dienstleistungen kommen. Vielfach gilt es dabei für die Interessierten, einen schnellen und einfachen Überblick über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und den daraus entstandenen Jahresabschluss zu bekommen. Für die Entwicklung einer Zusammenarbeit zwischen den Bürgerinnen und Bürgern, dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung bedarf es aber einer klaren Willensbekundung aller Beteiligten.

### **2.2.2.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens**

Mit der öffentlichen Bereitstellung und dem Einsichtsrecht in den gemeindlichen Jahresabschluss als „Basis“ für das künftige wirtschaftliche Handeln der Gemeinde wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit ausreichend Rechnung getragen, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht. Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde muss daher auch der gemeindliche Haushaltsplan des gleichen Haushaltsjahres zur Einsichtnahme weiterhin verfügbar gehalten werden.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

Insgesamt gesehen steht den Bürgerinnen und Bürgern der festgestellte Jahresabschluss in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem das weitere haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde i.d.R. auf dem erstellten Jahresabschluss aufbaut. Das Zusammenführen von gemeindlichem Haushaltsplan und dem Jahresabschluss der Gemeinde des gleichen Haushaltsjahres erleichtert dabei den vollständigen Überblick über die tatsächliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde in dem abgelaufenen Haushaltsjahr.

Nach der Vorschrift ist der Jahresabschluss nach seiner öffentlichen Bekanntmachung bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen. Durch das nachfolgende Beispiel soll deutlich werden, dass der Jahresabschluss solange verfügbar zu halten ist, wie noch kein weiterer festgestellter Jahresabschluss besteht. Es ist dabei unerheblich, dass in der Zeit nach der Beschlussfassung des Rates kein unmittelbares Einwendungsrecht mehr für die Einwohner und Abgabepflichtigen gegen die Haushaltsplanung besteht.

Die Gemeinde hat das Recht bzw. ihr obliegt die Pflicht, unter Berücksichtigung der Interessen und Möglichkeiten der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft die Formen und Orte der Einsichtnahme in die örtlichen haushaltswirtschaftlichen Unterlagen festzulegen. Dabei kann die Gemeinde selbstverständlich auch besondere Prioritäten aufgrund der örtlichen Verhältnisse setzen. Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2016 wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 233).

<b>DER ZEITRAUM DES VERFÜGBARHALTENS DES JAHRESABSCHLUSSES 2016</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>DATEN</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat	<b>Bis zum 31. März 2017</b>
Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2017</b>
Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde	<b>Unverzüglich nach Feststellung</b>
Bekanntmachung des Jahresabschlusses	<b>Nach Feststellung</b>
Verfügbarhalten des Jahresabschlusses bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2018</b>

*Abbildung 233 „Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses 2016“*

Der Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden muss, eröffnet neue Möglichkeiten des politischen Miteinanders in den Gemeinden. Er verstärkt die mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewollte Transparenz des gemeindlichen Handelns und trägt zur Bürgerfreundlichkeit von Rat und Verwaltung bei.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

Die gesetzliche Frist darf nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der Haushaltswirtschaft entgegengewirkt wird. Die rechtlichen Festlegungen zur Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde bilden dabei den Rahmen für das gemeindliche Handeln, den sie selbstständig und eigenverantwortlich auszufüllen hat.

Es bleibt der Gemeinde überlassen, ob sie den festgestellten Jahresabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk bereithält oder im Internet oder auf andere Weise verfügbar macht. Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B. Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW).

### **2.2.2.3 Das Verfügbarhalten im Internet**

Die Gemeinde soll nach dem Grundsatz der Öffentlichkeit ihren Jahresabschluss möglichst in verschiedenen Medienformen öffentlich zur Einsichtnahme bereitstellen. Mit der Veröffentlichung von Haushaltsunterlagen im Internet kann ein wichtiger Beitrag zur Transparenz über die gemeindliche Haushaltswirtschaft geleistet werden. Sie ist eine zeitgemäße Form, die auch dazu beitragen kann, dem Bürger den Zugang zu dem Haushalt der Gemeinde zu erleichtern. Der vom Rat der Gemeinde festgestellte und veröffentlichte Jahresabschluss unterliegt grundsätzlich nicht dem personenbezogenen Datenschutz, sondern soll gerade dem Bürger gegenüber den Nachweis über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr erbringen.

Die Gemeinde sollte bei einem Verfügbarhalten des Jahresabschlusses im Internet bereits in der Bekanntmachung darauf hinweisen und dazu die einschlägige Internetadresse angeben. Sie muss dann auch im Internet den Jahresabschluss vollständig zur Einsichtnahme verfügbar machen. Eine Reduzierung des gemeindlichen Angebotes auf die Daten der Bilanz sowie die Daten der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung ist dabei als nicht zulässig anzusehen. Mit einem solchen Informationsangebot zum Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird gegen den Grundsatz der Öffentlichkeit und den Grundsatz der Vollständigkeit verstoßen.

Beim Informationsangebot über den gemeindlichen Jahresabschluss im Internet (Verfügbarhalten im Internet), aber auch bei ihren sonstigen Online-Auftritten und Online-Angeboten sowie bei den von ihr zur Verfügung gestellten Programmoberflächen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung muss von der Gemeinde berücksichtigt werden, dass deren technische Gestaltung auch die Nutzung durch Menschen mit Behinderung ermöglicht (vgl. § 1 i. V. m. § 10 BGG NRW). Die Inhalte und das Erscheinungsbild des Jahresabschlusses im Internet sind daher so zu gestalten, dass sie für alle Interessierten wahrnehmbar sind (vgl. § 2 BITV NRW).

Als Barrierefreiheit wird dabei die Auffindbarkeit, Zugänglichkeit und Nutzbarkeit der von der Gemeinde gestalteten Lebensbereiche für alle Menschen angesehen, sodass der Zugang und die Nutzung für Menschen mit Behinderung in der allgemein üblichen Weise, ohne besondere Erschwernis und grundsätzlich ohne fremde Hilfe möglich sein müssen. Zu den zu gestalteten Lebensbereichen gehören nicht nur bauliche Anlagen und technische Gebrauchsgegenstände, sondern auch die Systeme der Informationsverarbeitung. Die Gemeinde muss daher nach bestem Bemühen die Erstellung eines barrierefreien Angebotes vornehmen und bestimmte Aspekte dabei ausreichend berücksichtigen (vgl. Abbildung 234).

<b>ASPEKTE FÜR DAS VERFÜGBARHALTEN IM INTERNET</b>	
<b>ASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verantwortung</b>	Veröffentlichung nur auf Internetseiten, die in der Verantwortung der Gemeinde liegen.

<b>ASPEKTE FÜR DAS VERFÜGBARHALTEN IM INTERNET</b>	
<b>ASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Auffindbarkeit</b>	Gestaltung der Internetseiten zur Wahrnehmung der gezeigten Elemente.
<b>Zugänglichkeit</b>	Zulassung eines uneingeschränkten Nutzerkreises.
<b>Nutzbarkeit</b>	Berücksichtigung der Bedürfnisse aller Nutzerinnen und Nutzer.
<b>Bedienbarkeit</b>	Sicherstellung der Bedienbarkeit und der einfachen Navigation.
<b>Verständlichkeit</b>	Sicherstellung der Verständlichkeit der Informationen und der Funktionalität der Bedienung.
<b>Lesbarkeit</b>	Einsatz der natürlichen Sprache, in Größe, Form und Zeichen, z. B. auch die Gebärdensprache.
<b>Kostenfreiheit</b>	Zulassung des kostenfreien Lesens und Ausdrucks.
<b>Belegbarkeit</b>	Angaben zur Einsichtnahme des Jahresabschlusses in Papierform.

*Abbildung 234 „Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“*

Für Internetauftritte und Internetangebote sowie andere grafische Programmoberflächen der Informationstechnik von Behörden der Bundesverwaltung, die öffentlich zugänglich sind, sind durch eine Verordnung des Bundes besondere Anforderungen bestimmt worden. Die „Verordnung zur Schaffung barrierefreier Informationstechnik nach dem Behindertengleichstellungsgesetz (Barrierefreie-Informationstechnik-Verordnung - BITV 2.0) ist im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden (vgl. BGBl. I S. 1843). Die Gemeinde unterliegt nicht dieser Verordnung. Sie kann die Verordnung aber als Hilfestellung für die Gestaltung ihrer eigenen Angebote nutzen.

## **2.2.3 Die Weiterverwendung der Informationen**

### **2.2.3.1 Allgemeine Gegebenheiten**

Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft soll für deren Adressaten grundsätzlich auch die Weiterverwendung von öffentlich zugänglichen Dokumenten für eigene Zwecke ermöglichen. Die Gestattung der Weiterverwendung kann dabei auch zu einem Nutzen für die Gemeinde führen, z. B. durch Anregungen zur Verbesserung der Bereitstellung der Daten. Eine Verpflichtung der Gemeinde besteht dazu nicht. Sie entscheidet in der Sache in eigener Verantwortung.

Unter dem Begriff „Weiterverwendung“ wird dabei die Nutzung von Dokumenten verstanden, die im Besitz öffentlicher Stellen sind, und durch natürliche oder juristische Personen für kommerzielle oder nicht-kommerzielle Zwecke, die sich von dem ursprünglichen Zweck im Rahmen des öffentlichen Auftrags, für den die Dokumente erstellt wurden, unterscheiden. Der Austausch von Dokumenten zwischen öffentlichen Stellen ausschließlich im Rahmen der Erfüllung ihres öffentlichen Auftrags stellt keine Weiterverwendung dar.

Auf den Zweck der Weiterverwendung kommt es dabei nicht an. Die Datenbereitstellung baut auf der EU-Richtlinie 2003/98/EG auf, die zur Harmonisierung und Sicherstellung der Weiterverwendung durch die EU-Richtlinie 2013/37/EU geändert wurde. Die Mitgliedsstaaten sind verpflichtet, bis zum 18. Juli 2015 entsprechende Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen und anzuwenden (vgl. Art. 2 Absatz 1 der Richtlinie 2013/37/EU). In Deutschland besteht bereits ein „Gesetz über die Weiterverwendung von Informationen öffentlicher Stellen“. Neben der Bestimmung des Anwendungsbereichs enthält es Begriffsbestimmungen sowie Regelungen zur Bearbeitung von Anfragen und zur Gleichbehandlung sowie zur Transparenz (vgl. §§ 1 bis 5 IWG).

### 2.2.3.2 Die Jahresabschlussanalyse

#### 2.2.3.2.1 Allgemeine Sachlage

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verlangen bei einer Einsichtnahme in die verfügbaren Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde vielfach noch weitere Detailinformationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Sie wünschen nutzbare entscheidungsrelevante Informationen, um die Jahresergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besser analysieren und im Hinblick auf ihre Informationsziele auswerten und beurteilen zu können. Die gesetzlich vorgesehene Einsichtnahme in die Jahresabschlussunterlagen kann bereits weitere Auswirkungen für die Gemeinde haben (vgl. Abbildung 235).

<b>DIE WIRKUNGEN AUS DER EINSICHTNAHME</b>	
-	kann Mitgestaltungsmöglichkeiten für die Bürger eröffnen und die Bedeutung der Mitwirkung der haushaltswirtschaftlichen Adressaten erhöhen.
-	können zu einer neuen Offenheit bei der Kommunikation mit den Bürgern als haushaltswirtschaftliche Adressaten beitragen.
-	können mögliche Spannungen mit den haushaltswirtschaftlichen Adressaten beseitigen und ein neues Bekenntnis der Bürger zu ihrer Gemeinde auslösen.
-	können bestehende Fragestellungen bei den haushaltswirtschaftlichen Adressaten beantworten und das Informationsbedürfnis der Bürger besser erkennbar machen.
-	erfordern eine Sprache, durch die die Bürger als haushaltswirtschaftliche Adressaten erreicht werden und sich auch als solche Adressaten angesprochen fühlen.
-	bedürfen Mut und Dynamik bei allen Beteiligten und eines Prozesses des gegenseitigen Miteinanders.
-	können zur aktiven Unterstützung der Gesamtsteuerung bei der Gemeinde genutzt werden, wenn ein Wandel gewollt und örtliche Informationen zugänglich sein sollen.

*Abbildung 235 „Die Wirkungen aus der Einsichtnahme“*

Von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird vielfach für eigene Zwecke eine Jahresabschlussanalyse oder Bilanzanalyse angestrebt, bei der die gegenwärtige wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie die weitere wirtschaftliche Entwicklung beurteilt werden sollen. Der dazu notwendige Informationsstand ist insgesamt von den Informationsquellen abhängig, die dem Adressaten der Gemeinde zugänglich sind. Die Vornahme einer

Jahresabschlussanalyse ist deshalb davon abhängig, ob dem Analysten nur externe Informationen oder auch weitere interne Informationen zur Verfügung stehen.

Als externe Informationen stehen der Jahresabschluss sowie die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr mit allen Anlagen zur Verfügung. Die Anlagen zum Haushaltsplan können besondere spezifische Informationen über die Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr enthalten, die im Jahresabschluss nicht enthalten sein müssen. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde auch über das zur Verfügung stellen von „offenen Haushaltsdaten“ zu entscheiden.

Unter dem Begriff „Offene Daten“ werden allgemein Daten verstanden, die von der Gemeinde ohne Einschränkungen zur freien Nutzung und Weiterverwendung für Dritte zugänglich gemacht werden. Die gemeindlichen Daten können dazu in einem offenen Format zur Weiterverarbeitung bereitgestellt werden, sodass der Nutzer selbst über die Verarbeitungsform entscheiden kann. Eine solche Möglichkeit eröffnet die Verknüpfung von Haushaltsdaten mit anderen Daten. Die Vernetzung von Daten kann zu neuen Erkenntnissen führen.

#### **2.2.3.2.2 Der Analysebedarf**

Im Rahmen der Jahresabschlussanalyse kann sich auch eine Aufbereitung der Bilanzdaten unter den Gesichtspunkten einer langfristigen und kurzfristigen Bindung der Gemeinde anbieten. Es müssten dafür die Wertansätze aus der gemeindlichen Bilanz in einer neuen Struktur aufgebaut werden, bei der nicht mehr die Aufgabenerfüllung das wichtige Merkmal darstellt, sondern betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ein Vorrang eingeräumt wird.

Die Jahresabschlussanalyse kann zwar weitgehend standardisiert durchgeführt werden, jedoch ist grundsätzlich bei einer internen Analyse eine ganzheitliche Betrachtung notwendig, bei der das Umfeld der Gemeinde sowie die wirtschaftliche Entwicklung und die zukunftsbezogenen Ziele nicht außer Betracht bleiben sollen. Der Gemeinde kann insbesondere die Jahresabschlussanalyse dazu verhelfen, die Bedingungen, Chancen und Risiken, die sich aus der Struktur des Vermögens und der Schulden ergeben zu erkennen, z. B. dass das Eigenkapital größer ist als die Nettoschulden der Gemeinde (Summe der Verbindlichkeiten abzüglich der flüssigen Mittel und kurzfristigen Finanzanlagen).

Für den Einblick in die gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage kann sich im Rahmen der Jahresabschlussanalyse auch eine Aufbereitung der Bilanzdaten unter den Gesichtspunkten einer langfristigen und kurzfristigen Bindung der Gemeinde nach der folgenden Strukturierung anbieten. Eine Jahresabschlussanalyse kann aber auch erfordern, die Art und Weise der örtlichen Aufgabenerfüllung zu hinterfragen sowie ggf. zu verändern oder neue Wege der Umsetzung einzuschlagen.

Für die gemeindliche Steuerung und weitere eigene Interessen der Gemeinde kann sich ebenfalls eine Jahresabschlussanalyse anbieten. Sie stellt dann eine interne Analyse dar, in die vielfach aufgrund interner Informationssysteme noch weitere aussagefähige interne Information einbezogen werden können, die nicht erst erarbeitet werden müssen. Es können dafür oftmals auch Planrechnungen oder andere Kontrollrechnungen genutzt werden, um eine bessere Grundlage für die eigene Analyse zu schaffen.

Bei internen Analysen der gemeindlichen wirtschaftlichen Lage durch Verantwortliche in der Gemeinde bestimmen i. d. R. die Interessen der Steuerung auch die Datenbasis. Daher sollen von den Verantwortlichen in der Gemeinde auch die gewonnenen Erkenntnisse aus der Kosten- und Leistungsrechnung mit in die Analyse des gemeindlichen Jahresabschlusses einbezogen werden. Ein Einblick in die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde bedarf einer geeigneten sachgerechten Aufbereitung der verfügbaren Daten und Informationen (vgl. Beispiel 29).

**BEISPIEL:**

**Einblick in die Vermögens- und Schuldenlage**

Zur Analyse der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage ist eine Aufbereitung der Bilanzdaten unter den Gesichtspunkten einer langfristigen und kurzfristigen Bindung der Gemeinde anbieten. Dafür muss die Gemeinde ihre Bilanz neu strukturieren.

	Abschluss 2012		Abschluss 2013		Veränd. TEUR
	Wert TEUR	Ant. %	Wert TEUR	Ant. %	
<b>Aktivseite</b> (langfristig)					
Immaterielle Vermögensgegenstände					
Grundvermögen					
Infrastrukturvermögen					
Sonstige Sachanlagen					
Finanzanlagen					
Forderungen					
Rechnungsabgrenzung					
<b>Langfristiges Vermögen</b> (Summe)					
<b>Aktivseite</b> (kurzfristig)					
Vorräte					
Forderungen					
Liquide Mittel					
Rechnungsabgrenzung					
<b>Kurzfristiges Vermögen</b> (Summe)					
<b>Passivseite</b> (langfristig)					
Eigenkapitel					
Sonderposten					
Pensionsrückstellungen					
Sonstige Rückstellungen					
Verbindlichkeiten					
Rückstellungen					
<b>Langfristiges Kapital</b> (Summe)					
<b>Passivseite</b> (kurzfristig)					
Rückstellungen					
Verbindlichkeiten					
Rechnungsabgrenzung					
<b>Kurzfristiges Kapital</b> (Summe)					

*Beispiel 29 „Die Analyse der Vermögens- und Schuldenlage“*

**2.2.3.2.3 Die Datenaufbereitung**

Die Auswertung gemeindlicher Jahresabschlussinformationen erfordert ein methodisches Vorgehen, bei dem auch Kennzahlen zum Einsatz kommen. Es werden dabei Bilanz-, Ergebnis- und Finanzdaten in bestimmte Strukturen überführt sowie Verhältniszahlen gebildet, um mithilfe von Kennzahlen sachgerechte Relationen über die gemeindlichen Verhältnisse bilden zu können. Mit den Jahresabschlussunterlagen sind bereits einige wesentliche Informationen zu erlangen. Für die Ergebnisdaten werden jeweils Summen und Salden gebildet, sodass z. B. das ordentliche Ergebnis dargestellt wird. Ebenso werden bei den Finanzdaten bestimmte Summen und Salden gebildet.

Die Bilanzdaten sind zudem sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach bestimmten Bilanzbereich zusammengefasst dargestellt. Eine Aufbereitung von Haushaltsdaten und weiteren Informationen ermöglicht nicht nur zusätzliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Durch die Analysten wird oftmals auch ein sachlicher Vergleich mit einer oder mehreren anderen Gemeinden angestrebt. Die Gemeinde kann dafür die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 96 GO NRW**

haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich bestimmten Informationspflichten in den dazu festgelegten sowie eigenen Darstellungsformen erfüllen.

Bei einem gemeindeübergreifenden Vergleich sind die für notwendig erachteten Vergleichsdaten aus dem verfügbaren Datenmaterial und den sonstigen Informationen zusammen zu stellen. Die Gemeinde muss für Analysten nicht die nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben gestalteten Informationen entsprechend der Bedürfnisse von Einzelnen abändern. Ein Analyst hat bei einer gemeindeübergreifenden Vergleichsvornahme die Vergleichsgrößen für seine Analyse selbst auf der Grundlage der verfügbaren Daten zu ermitteln und gegeneinander abzugrenzen.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 96 GO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



## 9. Teil

# Sondervermögen, Treuhandvermögen

### 1. Allgemeines

Das gemeindliche Vermögen dient der stetigen Erfüllung der öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder ihr zustehen oder bei denen die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände können aber auch aufgrund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sein.

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Vermögensdefinition am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt (vgl. § 33 GemHVO NRW). Das gemeindliche Vermögen dient dabei der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, die grundsätzlich die Werterhaltung und den Substanzverzehr der Vermögensgegenstände dokumentieren und eine ordnungsgemäße Verwaltung nachweisen muss. Diese vermögensmäßigen Gegebenheiten wirken sich auch auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus.

Von besonderer Bedeutung bei der Gemeinde ist deshalb, dass bestimmte Vermögensformen nicht für allgemeine Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und daher auch nicht dem allgemeinen Vermögen der Gemeinde zugeordnet werden dürfen. Sie dienen der Erfüllung bestimmter Zwecke und die Gemeinde muss deshalb dieses Vermögen vom übrigen Vermögen getrennt halten (absondern). Derartiges gemeindliches Vermögen ist oftmals der Gemeinde unter einer bestimmten Zwecksetzung oder Zweckbindung von Dritten übertragen worden. Dieses Vermögen muss dementsprechend von der Gemeinde ggf. auch haushaltswirtschaftlich gesondert behandelt werden.

Im neunten Teil der Gemeindeordnung finden sich deshalb Sonderregelungen über das vom freien Gemeindevermögen zu separierende gemeindliche Vermögen, das als „Sondervermögen“ bezeichnet wird und bei der Gemeinde in vielfältigen Formen vorhanden sein kann. Der Charakter des gemeindlichen Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert worden ist. Es kann von einem Dritten der Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte oder Verträge unter einer bestimmten Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen sein.

In weiteren Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung wird dieser Tatsache in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen der Gemeinde erfordert zudem auch bei diesem gemeindlichen Vermögen die Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Aufgrund ihrer Verschiedenheit und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die einzelnen Gruppen von gemeindlichem Sondervermögen haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln (vgl. § 97 GO NRW).

In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass der Begriff „Sondervermögen“ auch in anderen Rechtsvorschriften gebräuchlich ist (vgl. Kapitel 2 im Investmentgesetz). Danach sind Sondervermögen die inländischen Investmentvermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft für Rechnung der Anleger nach Maßgabe dieses Gesetzes und der Vertragsbedingungen verwaltet werden (vgl. § 2 Absatz 2 InvG). Als Spezial-Sondervermögen werden Sondervermögen bezeichnet, deren Anteile aufgrund schriftlicher Vereinbarungen mit der Kapitalanlagegesellschaft ausschließlich von Anlegern, die nicht natürliche Personen sind, gehalten werden (vgl. § 2 Absatz 3

InvG). Die Rechtsverhältnisse der Kapitalanlagegesellschaft zu den Anlegern sind dabei von besonderer Bedeutung, insbesondere dann, wenn die Anleger das Recht zur Rückgabe der Anteile haben.

## **2. Die Vorschriften über das gemeindliche Sondervermögen**

### **2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Die gemeindlichen Sondervermögen sind aufgrund ihrer verschiedenen Arten und Zwecke haushaltswirtschaftlich unterschiedlich zu behandeln. Zu den Sondervermögen und den Treuhandvermögen der Gemeinde enthält der neunte Teil der Gemeindeordnung folgende Vorschriften (vgl. Abbildung 236).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 9. TEIL DER GEMEINDEORDNUNG</b>	
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>	§ 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen

*Abbildung 236 „Die Vorschriften im 9. Teil der Gemeindeordnung“*

Die Gemeinde hat ihre Sondervermögen einerseits dem jährlichen Haushalt der Gemeinde zuzurechnen und dann in die gemeindliche Haushaltsplanung sowie in den Jahresabschluss einzubeziehen. Andererseits verfügen bestimmte Sondervermögen über einen eigenen Rechnungskreis und müssen dann jahresbezogen einen eigenen Wirtschaftsplan und einen Jahresabschluss aufstellen.

### **2.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Der 9. Teil der Gemeindeordnung enthält im Einzelnen folgende Vorschriften:

- § 97 Sondervermögen

Aufgrund ihrer unterschiedlichen Zweckbestimmung werden die einzelnen Gruppen von Sondervermögen haushaltswirtschaftlich und damit auch hinsichtlich ihrer Bilanzierung unterschiedlich behandelt. Für das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, die Teil des gemeindlichen Haushalts sind, müssen die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände unter den im Einzelnen zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden.

Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen gesonderten Nachweis durch einen zusammengefassten Ansatz in der gemeindlichen Bilanz, sondern ist von der Gemeinde intern zu belegen. Im Jahresabschluss bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde einer Angabe und Erläuterung im Anhang. Entsprechend ist auch im Gesamtabschluss zu verfahren.

Die anderen genannten Sondervermögen stellen organisatorische selbstständige Einheiten der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher Form dar. Sie sind haushaltsmäßig den rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde gleichgestellt worden, sodass deren Bewirtschaftung nicht über den gemeindlichen Haushalt erfolgt. Entsprechend werden diese gemeindlichen Sondervermögen auch unter den Finanzanlagen in der Bilanz der Gemeinde angesetzt. Diese haushaltswirtschaftliche Behandlung wirkt sich auch auf den gemeindlichen Gesamtabschluss aus.

- § 98 Treuhandvermögen

Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten. Diese werden im eigenen Namen für fremde Rechnung verwaltet. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet.

- § 99 Gemeindegliedervermögen

Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z.B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt aber die Pflicht, dieses Vermögen zu verwalten. Bei diesen Vermögen bezieht sich die Fortgeltung der (historischen) Vorschriften und Gewohnheiten nur auf die Nutzung des Gemeindegliedervermögens, nicht auf seine Verwaltung durch die Gemeinde, wie sie in § 97 GO NRW geregelt ist.

- § 100 Örtliche Stiftungen

Die Vorschrift über örtliche Stiftungen ist wegen der Einführung des NKF nicht verändert worden. Eine Stiftung gilt als örtliche Stiftung, wenn es sich um eine selbstständige oder unselbstständige Stiftung handelt, die nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet wird und die überwiegend Zwecken dient, die von der Gemeinde in ihrem Bereich erfüllt werden können. Damit wird deutlich, dass der Stiftungszweck auf Aufgaben gerichtet sein muss, die auch von der Gemeinde in ihrem sachlichen und räumlichen Zuständigkeitsbereich selbst vorgenommen werden können. Neben dem Begriff „Örtliche Stiftungen“ ist vielfach auch der Begriff „Kommunale Stiftungen“ im Gebrauch.

Nach dem Bundesverband Deutscher Stiftungen werden unter dem Begriff „Kommunale Stiftungen“ alle Stiftungen unabhängig von ihrer Rechtsform subsumiert, die gemeinwohlorientiert für die Bürgerinnen und Bürger einer Kommune aufgrund privater oder öffentlicher Initiative errichtet worden sind. Sie müssen zum Wirkungskreis einer Kommune gehören und sich durch eine besondere Nähe zur Kommunalverwaltung auszeichnen. Ihr Aktionsgebiet ist auf das Gemeinwesen einer Kommune beschränkt.

Diese Begriffsverwendung ist nicht ins gemeindliche Haushaltsrecht von Nordrhein-Westfalen übernommen worden. Haushaltsrechtlich wird aber dann von einer kommunalen Stiftung gesprochen, wenn eine oder mehrere Kommunen selbst als Stifter auftreten und Teile ihres Vermögens in eine von Ihnen errichtete Stiftung einbringen. Außerdem gilt auch nach dieser Vorschrift das Örtlichkeitsprinzip.

In diesem Zusammenhang ist auch die besondere Vorschrift zu beachten, dass die Gemeindehaushaltsverordnung sinngemäß auch auf die Haushaltswirtschaft der gemeindlichen Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde Anwendung findet, soweit für diese gemeindlichen Vermögensformen die gesetzlichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden Anwendung finden (vgl. § 59 GemHVO NRW).

### **2.3 Der Zusammenhang zu anderen Vorschriften**

Die Gemeinde ist verpflichtet, bestimmte Vermögen zu separieren und darf diese Vermögen nicht als frei verfügbare Vermögen behandeln und dem allgemeinen Gemeindevermögen zurechnen (vgl. § 97 Absatz 1 GO NRW). Der Umgang mit dem separierten Vermögensteilen wird dabei nicht allein durch die einschlägigen Vorschriften im 9. Teil der Gemeindeordnung bestimmt, sondern auch durch andere rechtliche Vorgaben. Es wird z. B. ausdrücklich bestimmt, dass die Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als Sondervermögen der Gemeinde den (gesamten) Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft unterliegen (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde darf z. B. die Verwaltung von rechtlich unselbstständigen Stif-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**9. Teil GO NRW**

tungen nur dann übernehmen, wenn diese Aufgabe im Einklang mit ihrer örtlichen Aufgabenerfüllung erledigt werden kann.

Die genannte Vorschrift stellt diese Zusammenhänge her, ohne dass die einschlägigen Vorschriften ausdrücklich benannt werden. Eine mögliche Aufzählung wäre auch nicht abschließend. So besteht ein rechtlicher Zusammenhang zwischen den für Sondervermögen geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften z. B. hinsichtlich des Umgangs mit dem zu verwaltenden Sondervermögen, denn es muss pfleglich und wirtschaftlich behandelt werden (vgl. § 90 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er besteht zudem auch in Bezug auf die Bilanzierung des Sondervermögens (vgl. § 91 GO NRW).

Die Auflösung einer Stiftung oder deren Zusammenlegung wird z. B. ebenso erfasst (vgl. § 100 GO NRW). Die Gemeinde muss bei der Auflösung rechtlich unselbstständiger Stiftungen beachten, dass sie ein Stiftungsvermögen nur dann abgeben darf, wenn sie das Vermögen für ihre Aufgabenerfüllung nicht mehr braucht (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Bei einer zulässigen Abgabe des vorhandenen Vermögens darf sie das Eigentum an Dritte nicht unentgeltlich, sondern nur zum vollen Wert übertragen (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die Gruppen der gemeindlichen Sondervermögen sind ausschlaggebend dafür, ob ein gemeindliches Sondervermögen in Form eines Gesamtansatzes oder aufgeteilt nach den Arten der dem Sondervermögen zugeordneten Vermögensgegenstände zu bilanzieren ist. Dazu bedarf es weiterer Vorschriften in der Gemeindeordnung, durch die bestimmten Sondervermögen eine wirtschaftliche und organisatorische Eigenständigkeit gegeben wird (vgl. § 107 Absatz 2 und § 114 GO NRW). Die gemeindlichen Sondervermögen, zu denen bestimmt wurde, dass sie den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegen, sind in der gleichen Art und Weise zu bilanzieren wie das allgemeine Vermögen der Gemeinde, auch wenn bestimmte Zweckvorgaben bestehen.

XXXXXXXXXXXX

**§ 97**  
**Sondervermögen**

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 97:**

**I. Allgemeines**

**1. Abgesondertes Vermögen der Gemeinde**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung der öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder ihr zustehen oder deren wirtschaftlicher Eigentümer ist. Ggf. können die gemeindlichen Vermögensgegenstände aufgrund ausdrücklicher Vorschriften von der Gemeinde gesondert zu behandeln sein.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordern daher ein gemeindliches Vermögensmanagement. Von Bedeutung ist dabei, dass bestimmte Vermögensformen nicht dem allgemeinen Vermögen der Gemeinde zuzuordnen sind, sondern zur Erfüllung bestimmter Zwecke davon zu trennen (abzusondern) sind. Derartiges Vermögen ist i. d. R. der Gemeinde von Dritten unter einer bestimmten Zwecksetzung übertragen worden und muss dementsprechend von der Gemeinde auch haushaltswirtschaftlich gesondert behandelt werden. Die wirtschaftliche Eigentümerstellung der Gemeinde sowie die Zuordnung zu bestimmten Rechenkreisen aufgrund organisatorischer Möglichkeiten und Abgrenzungen sind dabei von erheblicher Bedeutung.

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Vermögensdefinition am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt (vgl. § 33 GemHVO NRW). Außerdem müssen für das gemeindliche Vermögen grundsätzlich die Werterhaltung und der Substanzverzehr dokumentiert und eine ordnungsgemäße Verwaltung nachgewiesen werden. Diese Gegebenheiten wirken sich auch auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus.

Diese Sachlage bewirkt, dass nicht der zivilrechtliche Vermögensbegriff ausschlaggebend ist, sondern die wirtschaftlichen Vermögensverhältnisse der Gemeinde, die auch die Bilanzierung der gemeindlichen Vermögensgegenstände bestimmen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 97 GO NRW**

Sondervermögen der Gemeinde erfordert zudem auch bei diesem gemeindlichen Vermögen die Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

Diesen Vorschriften unterliegen grundsätzlich die unter den Nummern 1 und 2 des Absatzes 1 der Vorschrift aufgeführten Sondervermögen. Die Sondervermögen nach Absatz 1 Nummer 3 der Vorschrift unterliegen dagegen nicht nur den gesetzlichen Vorgaben des Absatzes 3, sondern auch den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung. Die Sondervermögen nach Absatz 1 Nummer 4 unterliegen grundsätzlich den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Es wurden jedoch Ausnahmen zugelassen, sodass bei rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde deren Wirtschaftsführung und Rechnungswesen nach dem für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß geführt werden kann.

**2. Die Gruppen der Sondervermögen**

Die einzelnen Gruppen gemeindlicher Sondervermögen sind aufgrund ihrer unterschiedlichen Zweckbestimmung von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich unterschiedlich zu behandeln. Sie werden entweder in die Haushaltsplanung der Gemeinde einbezogen und im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen oder sie verfügen über einen eigenen Rechnungskreis mit einem eigenen Jahresabschluss (vgl. Abbildung 237).

<b>DIE GRUPPEN DER GEMEINDLICHEN SONDERVERMÖGEN</b>	
<b>GRUPPE</b>	<b>HAUSHALTSZUORDNUNG</b>
Gemeindgliedervermögen	Teil des gemeindlichen Haushalts
Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen	Teil des gemeindlichen Haushalts
Wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinde (nach § 114 GO NRW)	Eigener Rechnungskreis
Organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 107 Absatz 2 GO NRW)	Eigener Rechnungskreis
Rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen	Wahlmöglichkeit: Teil des gemeindlichen Haushalts oder eigener Rechnungskreis

*Abbildung 237 „Die Gruppen der gemeindlichen Sondervermögen“*

Die Gruppen der gemeindlichen Sondervermögen sind auch ausschlaggebend dafür, ob ein gemeindliches Sondervermögen in Form eines Gesamtansatzes oder aufgeteilt nach den Arten der dem Sondervermögen zugeordneten Vermögensgegenstände zu bilanzieren ist. Dazu bedarf es weiterer Vorschriften in der Gemeindeordnung, durch die bestimmten Sondervermögen eine wirtschaftliche und organisatorische Eigenständigkeit gegeben wird (vgl. § 107 Absatz 2 und § 114 GO NRW). Die gemeindlichen Sondervermögen, zu denen bestimmt wurde, dass sie den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegen, sind in der gleichen Art und Weise zu bilanzieren wie das allgemeine Vermögen der Gemeinde, auch wenn bestimmte Zweckvorgaben bestehen.

### **3. Die Bilanzierung der Sondervermögen**

#### **3.1 Die gesondert zu bilanzierende Sondervermögen**

Die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen der Gemeinde sowie die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde sind jeweils in ihrer Gesamtheit unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.3 GemHVO NRW). Zu diesen gemeindlichen Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen von der Gemeinde zu betreiben sind (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO).

Diese gemeindlichen Sondervermögen werden haushaltsmäßig den rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde gleichgestellt und bilanzmäßig entsprechend eigenständig behandelt. Die Gleichstellung wirkt sich auch auf den gemeindlichen Gesamtabchluss aus. Für den gemeindlichen Gesamtabchluss ist regelmäßig von einer Konsolidierung der Betriebe in öffentlich-rechtlicher Organisationsform auszugehen (vgl. § 116 Absatz 2 GO NRW). Daraus folgt, dass die gemeindlichen Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis als gemeindliche Betriebe in öffentlich-rechtlicher Organisationsform in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW).

Als Betrieb gilt dabei eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform. Diese Erfordernisse werden von bestimmten gemeindlichen Sondervermögen erfüllt. Es ist daher bei den Sondervermögen, bei denen ein eigener Rechnungskreis eingerichtet werden kann, von der Gemeinde zu prüfen und zu entscheiden, ob eine andere Rechnungslegung als in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geboten ist.

Die Überführung des allgemeinen gemeindlichen Vermögens in ein gemeindliches Sondervermögen nach § 97 GO NRW ist zudem vergleichbar einer Abgabe von gemeindlichen Vermögen unter Beachtung des § 90 GO NRW, jedoch mit der Unterscheidung, dass es sich dabei nicht um einen Veräußerungsvorgang handelt. In der gemeindlichen Bilanz werden vermögensmäßig die Wertansätze der betroffenen Vermögensgegenstände gegen einen gesamten Wertansatz unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ getauscht. Die Gemeinde muss daher die Abgabe nach den bilanzierten Buchwerten der Gemeindeverwaltung vornehmen. Einer solchen „Betriebsaufspaltung“ steht nicht entgegen, dass ein Eigenbetrieb in seiner Eröffnungsbilanz die Wertansätze auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten zu ermitteln hat.

#### **3.2 Die nicht zu bilanzierenden Sondervermögen**

##### **3.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Vorgabe, dass das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als gemeindliche Sondervermögen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft unterliegen und im Haushaltsplan und im Jahresabschluss der Gemeinde gesondert nachzuweisen sind, lässt für diese Sondervermögen i. d. R. keinen Ausweis als Gesamtheit unter einem gesonderten Bilanzposten zu. Die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände müssen vielmehr in der gemeindlichen Bilanz unter den nach der Vermögensart zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden.

Diese Bilanzierung folgt dem Grundsatz, dass gemeindliche Vermögensgegenstände nach ihrer jeweiligen Zwecksetzung und Art im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind. Die Aktivierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wird daher nicht von seiner Herkunft und seiner Finanzierung abhängig gemacht. Es kommt nicht darauf an, um die Gemeinde einen Vermögensgegenstand durch den Einsatz von Eigenkapital oder durch Fremdkapital erwerben konnte. Ebenso sind nicht die erhal-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 97 GO NRW**

tenen Zuwendungen in Form von Finanzleistungen oder Sachleistungen als Spenden ausschlaggebend für die gemeindliche Bilanzierung der Vermögensgegenstände. Gleichwohl können sich aus der Bilanzierung von Vermögensgegenständen gleichwohl auch unmittelbar Auswirkungen auf die Passivseite der Bilanz ergeben.

Die Einhaltung der Zwecksetzung bei diesen beiden gemeindlichen Sondervermögen erfordert von der Gemeinde durchaus einen Nachweis durch einen gesonderten "Abschluss". Die Integration der Sondervermögen in den gemeindlichen Haushalt steht dabei einer jahresbezogenen prüffähigen Abrechnung nicht entgegen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Für die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen wird ein Abschluss auch dadurch erleichtert, dass haushaltsmäßig der besondere Produktbereich 17 „Stiftungen“ besteht. Die einzelnen Stiftungen können dabei jeweils als Produkte behandelt werden. Von der Gemeinde ist dafür dann jeweils ein eigenständiger Teilplan aufzustellen, aufgrund dessen die im Jahresabschluss aufzustellende Teilrechnung auch einen gesonderten Abschluss für die einzelne Stiftung darstellt.

Die Einbeziehung von rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen in den gemeindlichen Haushalt bedingt zudem, dass die Gemeinde keine Verbindlichkeiten gegenüber dem Stifter passivieren muss, vom dem sie das Vermögen erhalten hat. Die Gemeinde ist bei diesen beiden Sondervermögen nicht zur Rückgabe an den vorherigen Eigentümer verpflichtet, denn das Vermögen wurde ihr auch zivilrechtlich übertragen. Bei diesen Arten der gemeindlichen Sondervermögen besteht außerdem keine organisatorisch selbstständige Einheit, sodass die mit dem Sondervermögen in Verbindung stehenden Vermögensgegenstände auch nicht aus dem Rechnungskreis der Gemeinde ausgeschlossen sind.

### **3.2.2 Die Ausnahme „Sachgesamtheit“**

Bei einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung können besondere Vermögensverhältnisse aufgrund des Stiftungszwecks bestehen, die bei der gemeindlichen Bilanzierung des Stiftungsvermögens nicht unbeachtet bleiben können. Eine Stiftung kann aus einer Vielzahl von "selbstständigen" Vermögensgegenständen bestehen, mit denen aber aufgrund des Willens des Stifters ein gemeinsamer wirtschaftlicher Zweck durch die Gemeinde langfristig zu verfolgen ist.

Unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks der Nutzung des Stiftungsvermögens im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Handhabbarkeit im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss in solchen Fällen örtlich abgewogen und entschieden werden, ob eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung nicht unter Berücksichtigung der Grundsätze "Wirtschaftlichkeit" und "Wesentlichkeit" sowie ihres Gesamtzwecks nicht summenmäßig in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Ein bilanzieller Ansatz einer rechtlich unselbstständigen Stiftung als Sachgesamtheit kann auch haushaltswirtschaftlich geboten sein. Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen aus der Ausführung des Stiftungszwecks und der Bewirtschaftung des Stiftungsvermögens in dem dafür vorgesehenen produktorientierten Teilplan "Stiftungen" zu veranschlagen. Die einzelnen Stiftungen stellen dann haushaltsmäßig jeweils ein gemeindliches Produkt dar, für das ggf. auch ein besonderer Teilplan aufgestellt wird. Die Gemeinde hat dann in den entsprechenden Teilrechnungen in ihrem Jahresabschluss den notwendigen Nachweis zu führen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Eine besondere stiftungsrechtliche Zwecksetzung und die dadurch bedingte Einordnung als wirtschaftliche Sachgesamtheit lässt es dann sachlich als vertretbar ansehen, für rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen auch in der gemeindlichen Bilanz einen zusammengefassten (gesonderten) Ansatz auszuweisen. Ein solcher Bilanzposten wäre dann wie die Bilanzposten für die anderen gemeindlichen Sondervermögen im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen.



Unter Betrachtung der Eigenständigkeit der stiftungsmäßig an die Gemeinde übertragenen Vermögensgegenstände wäre bei einem "Sammelansatz" zudem von einer Mitzugehörigkeit der Vermögensgegenstände zu anderen Posten in der gemeindlichen Bilanz auszugehen. Außerdem wirkt sich die Annahme einer stiftungsrechtlich geprägten wirtschaftlichen Sachgesamtheit auch auf die Passivierung der mit den Vermögensgegenständen verbundenen Sonderposten aus, sodass für eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung auch nur ein einziger Sonderposten zu bilanzieren wäre.

Der Ansatz einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung als Sachgesamtheit in der gemeindlichen Bilanz erfordert für jede Stiftung eine sachgerechte und eigenständige stiftungsbezogene Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung, sofern von der Gemeinde haushaltsmäßig keine entsprechende ausreichende Teilrechnung aufzustellen ist. Diese Nebenrechnung als Dokument ermöglicht, die Ordnungsmäßigkeit der Bilanzierung zu sichern und nachvollziehbar zu machen. Außerdem hat die Gemeinde dann im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu den betreffenden Bilanzansätzen entsprechende Angaben und Erläuterungen zu machen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

#### **4. Die Prüfung der Jahresabschlüsse der Sondervermögen**

##### **4.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen sind eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Zu diesen Sondervermögen der Gemeinde gehören das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen und die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen. Die örtliche Rechnungsprüfung hat bei diesen gemeindlichen Sondervermögen zu prüfen, inwieweit die Zwecksetzung und die Zweckbindung dieser Sondervermögen durch die Gemeinde erfüllt wurden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Prüfung der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe nach den Vorschriften des § 106 GO NRW vorzunehmen ist (Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nr. 3 GO NRW). In die durchzuführende Prüfung sind alle Bestandteile des betrieblichen Jahresabschlusses sowie die dazugehörigen Anlagen einzubeziehen. Diese Gegebenheiten können ggf. auch bei gemeindlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen vorliegen, wenn diese Sondervermögen über einen eigenen Rechnungskreis verfügen und dann auch einen Jahresabschluss aufzustellen haben (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW).

##### **4.2 Des Gemeindegliedervermögens**

Unter der Bezugnahme auf das Gemeindegliedervermögen als Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW enthält die Vorschrift des § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW ausdrücklich den Begriff „Jahresabschluss“. Diese Festlegung führt jedoch nicht zu der Verpflichtung der Gemeinde, für dieses gemeindliche Sondervermögen einen eigenständigen Jahresabschluss aufzustellen. Das Sondervermögen unterliegt ausdrücklich den Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und ist in den Haushalt der Gemeinde einbezogen. Es ist daher hinsichtlich eines Jahresabschlusses mit seinen Erträgen und Aufwendungen des Haushaltsjahres sowie der Vermögens- und Schuldenlage in den Jahresabschluss der Gemeinde einzubeziehen.

Die Gemeinde hat ggf. aber für dieses Sondervermögen einen gesonderten Nachweis darüber zu führen, dass die Zwecksetzungen und Zweckbindungen im Haushaltsjahr eingehalten wurden. Diese Vorgaben können im Einzelfall in einer Nebenrechnung erfolgen, die je nach den bestehenden örtlichen Verhältnissen auch ggf. zu einem gesonderten Jahresergebnis oder zu einem gesondert aufzustellenden Abschluss führen kann. Ein solcher Abschluss wäre dann mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden zum Gegenstand der örtlichen Rechnungsprüfung zu machen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW).

#### **4.3 Der unselbstständigen Stiftungen**

Unter Bezugnahme auf die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummern 2 GO NRW enthält die Vorschrift des § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW ausdrücklich den Begriff „Jahresabschluss“. Diese Festlegung führt jedoch nicht zu der Verpflichtung der Gemeinde, für dieses gemeindliche Sondervermögen einen eigenständigen Jahresabschluss nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Bedingungen aufzustellen. Dieses Sondervermögen unterliegt ausdrücklich den Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und sind in den Haushalt der Gemeinde einbezogen worden. Es ist daher hinsichtlich der Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr einschließlich der Vermögens- und Schuldenlage in den Jahresabschluss der Gemeinde einzubeziehen.

Die Gemeinde hat jedoch für diese Sondervermögen einen gesonderten Nachweis darüber zu führen, dass die Zwecksetzungen und Zweckbindungen des jeweiligen Sondervermögens im abgelaufenen Haushaltsjahr eingehalten wurden. Diese Vorgaben können im Einzelfall zu einem gesonderten Jahresergebnis oder zu einem von der Gemeinde gesondert aufzustellenden Abschluss führen. Ein solcher Abschluss wäre dann mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden zum Gegenstand der örtlichen Rechnungsprüfung zu machen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW).

#### **4.4 Der Unternehmen und Einrichtungen**

Bei wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde (vgl. § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen der Gemeinde (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) sind die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen die wichtigsten gemeindlichen Organisationsgebilde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden und zu den gemeindlichen Betrieben zu zählen sind.

Diese Betriebe sind unter Beachtung der Vorschriften der Eigenbetriebsordnung (EigVO NRW) wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig. Zu dieser Art von gemeindlichem Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die wie gemeindliche Eigenbetriebe als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen bzw. gemeindliche Betriebe geführt werden (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO).

Für die Jahresabschlussprüfung der gemeindlichen Eigenbetriebe wurden jedoch Sonderregelungen getroffen, sodass deren Jahresabschlussprüfung nicht der örtlichen Rechnungsprüfung obliegt. Vielmehr obliegt der Gemeindeprüfungsanstalt diese Jahresabschlussprüfung, die sich dazu eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen eines befähigten eigenen Prüfers bedienen kann (vgl. § 106 GO NRW).

Die Gemeindeprüfungsanstalt hat das Prüfungsergebnis in Form des Prüfungsberichts der betroffenen Gemeinde mitzuteilen. Wenn Veranlassung dazu besteht oder auf Anforderung muss die Gemeindeprüfungsanstalt ihr Prüfungsergebnis auch den Kommunal- und den Fachaufsichtsbehörden mitteilen. Diese Regelungen gelten entsprechend auch für Einrichtungen, die gemäß § 107 Absatz 2 GO NRW entsprechend den Vorschriften über das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geführt werden.

#### **4.5 Der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen**

Die Prüfung eines gesonderten Jahresabschlusses von Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde ist für Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW ist nur dann erforderlich, wenn eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung erforderlich ist. In solchen Fällen besteht für eine

unter diese Vorschrift fallende Versorgungs- und Versicherungseinrichtung der Gemeinde regelmäßig ein eigener Rechnungskreis, z. B. für eine eigene Zusatzversorgungskasse oder eine Eigenunfallversicherung. Die gemeindlichen Einrichtungen, die aber in den Haushalt der Gemeinde einbezogen sind, müssen im Jahresabschluss der Gemeinde enthalten sein. Sie bedürfen dann keines eigenständigen Jahresabschlusses.

Die Gemeinde hat aber gleichwohl für diese Sondervermögen einen Nachweis darüber zu führen, dass im abgelaufenen Haushaltsjahr die Zwecksetzung des jeweiligen Sondervermögens eingehalten wurde. Dieser Nachweis kann durch ein gesondertes Jahresergebnis (Abschluss) mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden geführt werden, sodass auch diese Unterlagen zum Gegenstand der Prüfung zu machen sind (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Eine jahresbezogene Ergebnisdarstellung dürfte aber in vielen Fällen aus haushaltsrechtlicher Sicht ausreichend sein.

## **5. Sonstige Betriebsformen**

### **5.1 Die Verwaltungsbetriebe**

Die Gemeinde erledigt ihre Aufgabenerfüllung in vielfältigen Betriebs- und Organisationsformen, z. B. in Form von Verwaltungsbetrieben. Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig. Sie sind daher auch vermögensmäßig nicht als gemeindliche Betriebe anzusehen, die außerhalb des allgemeinen gemeindlichen Vermögens stehen.

Die Gemeindeverwaltungsbetriebe stellen daher auch keine Sondervermögen der Gemeinde nach dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift dar. Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind als Teil der Gemeindeverwaltung an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden. Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher die notwendigen Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungen im Rahmen seiner produktorientierten Gliederung in den entsprechenden Teilplänen enthalten.

### **5.2 Die Regiebetriebe**

Die Gemeinde erledigt ihre Aufgabenerfüllung auch in Form von Regiebetrieben. Derartige Betriebe der Gemeinde sind ebenfalls nicht als gemeindliche Sondervermögen anzusehen. Bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Betrieben ist von der Gemeinde keine vermögensmäßige Separierung vorzunehmen, zumal der Regiebetrieb keine selbstständige Rechtsbeziehung mit einem Wirtschaftspartner eingehen kann. Die Regiebetriebe der Gemeinde sind als Teil der Gemeindeverwaltung an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden. Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher die notwendigen Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungen im Rahmen seiner produktorientierten Gliederung in den entsprechenden Teilplänen enthalten.

### **5.3 Die Betriebe gewerblicher Art**

Die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde stellt eine steuerrechtlich bestimmte abgrenzbare wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar. Eine Tätigkeit einer Gemeinde stellt dann einen „BGA“ dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. § 4 i. V. m. § 1 Absatz 1 KStG). Die Abgrenzung zur vermögensverwaltenden Tätigkeit richtet sich dabei aus steuerrechtlicher Sicht nach den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung von gewerblichen Einkünften.

Für den BGA bedarf es daher keiner ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Regelung zu dessen Zulässigkeit in bestimmten gemeindlichen Aufgabenbereichen. Ein gemeindlicher BGA ist deshalb haushaltsrechtlich kein gemeindliches Sondervermögen. Es wird deshalb durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften dafür auch kein gesonderter und entsprechend abgegrenzter Nachweis innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und des Vermögens verlangt. Eine steuerrechtliche Maßgeblichkeit mit Auswirkungen auf eine besondere haushaltsmäßige Separierung besteht zudem auch nicht, auch wenn bei der Gemeinde ein BGA wegen einer steuerlich relevanten Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung entsteht.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Arten der Sondervermögen):**

#### **1.01 Allgemeines**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinne als weitere Art des gemeindlichen Vermögens das Sondervermögen. In dieser Vorschrift wird die Abgrenzung des Sondervermögens von den übrigen Arten des gemeindlichen Vermögens bestimmt und die möglichen Arten gemeindlicher Sondervermögen abschließend aufgezählt. Aus seiner Zwecksetzung oder einer Zweckbindung des besonderen gemeindlichen Vermögens folgt, dass dieses als Sondervermögen bezeichnete gemeindliche Vermögen vom übrigen (allgemeinen) Gemeindevermögen abzutrennen ist.

Der Charakter des gemeindlichen Sondervermögens wird in diesem Zusammenhang dadurch bestimmt, dass es sich bei gemeindlichem Sondervermögen um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist.

Das gemeindliche Sondervermögen stellt daher nur bedingt einen Bestandteil des Haushalts der Gemeinde dar, z. B. wenn auf ein Sondervermögen die haushaltswirtschaftlichen Vorschriften der Gemeinde anzuwenden sein. Die einzelnen benannten Gruppen der gemeindlichen Sondervermögen sind von der Gemeinde aufgrund ihrer Verschiedenheiten und der unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen i. d. R. haushaltswirtschaftlich unterschiedlich zu behandeln.

#### **1.1 Zu Nummer 1 (Gemeindegliedervermögen):**

Das Gemeindegliedervermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, jedoch steht es aufgrund besonderer Berechtigungen den Gemeindegliedern und nicht allgemein der Gemeinde insgesamt zur Nutzung zu. Zum Gemeindegliedervermögen gehören daher auf dem Grundeigentum der Gemeinde lastende Nutzungsberechtigungen, z. B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können.

In Einzelfällen kann das Nutzungsrecht am Gemeindegliedervermögen nicht alle Einwohnern, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zukommen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt gleichwohl aber die Pflicht, auch dieses Vermögen ordnungsgemäß zu verwalten. Zum Gemeindegliedervermögen enthält das Haushaltsrecht eine besondere Vorschrift (vgl. § 99 GO NRW).

## **1.2 Zu Nummer 2 (Vermögen der unselbstständigen Stiftungen):**

### **1.2.1 Das übernommene Vermögen**

Von den Bürgern der Gemeinde werden immer wieder Stiftungen errichtet und die davon betroffenen privaten Vermögensgegenstände der Gemeinde als Verwalter der Stiftung übergeben. Bei allen Stiftungsformen wird vom Stifter ein bestimmtes abgegrenztes Vermögen einem Stiftungszweck gewidmet. Der Stifter hat die Wahl, eine rechtsfähige Stiftung oder eine rechtlich unselbstständige Stiftung (fiduziarische Stiftung) zu errichten (vgl. § 80 ff. BGB). Der Stifter kann dabei als Ausdruck seines Stifterwillens auch Bedingungen und Auflagen hinsichtlich des Verwaltens der Stiftung festlegen.

Bei einer rechtlich unselbstständigen Stiftung als gemeindliches Sondervermögen ist die Gemeinde vom Stifter vertraglich als Rechtsträger mit der Verwaltung der Stiftung treuhänderisch beauftragt worden. Nur dann können rechtswirksam die vorgesehenen Stiftungsgeschäfte abgewickelt werden. Die Gemeinde als Treuhänder der Stiftung ist an die vom Stifter festgelegten Bedingungen gebunden. Die unselbstständigen Stiftungen werden deshalb auch als „Treuhandstiftung“ bezeichnet.

Die Gemeinde wird der Rechtsträger einer rechtlich unselbstständigen Stiftung, wenn ihr durch einen Vertrag mit dem Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer besonderen Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum und Verwaltung übertragen worden sind (Stiftungsgeschäft). Der Stifter hat dann die in seinem Eigentum befindlichen Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist.

Die Gemeinde wird durch den Stiftungsakt zum rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer der übergebenen Vermögensgegenstände. Sie ist verantwortlich für die Verwaltung und ordnungsgemäße Erledigung der Stiftungsgeschäfte. Eine rechtlich unselbstständige Stiftung in der Verwaltung der Gemeinde stellt wegen ihrer Einbeziehung in gemeindlichen Haushalt jedoch kein Treuhandvermögen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften dar (vgl. § 98 GO NRW dar).

Die Annahme einer Stiftung muss die Gemeinde durch die Unterzeichnung eines schuldrechtlichen Vertrages erklären. Sie hat dann als Rechtsträger der rechtlich unselbstständigen Stiftung das übernommene Vermögen unter Einhaltung des Stiftungszwecks und des Stifterwillens zu verwalten. Andere einzelne zweckgebundene Geld- oder Sachzuwendungen an die Gemeinde, die nach dem Willen des Zuwendungsgebers unmittelbar der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben dienen sollen, können haushaltswirtschaftlich nicht als rechtlich unselbstständige Stiftungen behandelt werden (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW).

Der Stiftungszweck und andere Bedingungen der Zwecksetzung für das übernommene Vermögen sollen dabei in einer Stiftungssatzung festgelegt werden, die Bestandteil des Vertrages des Stifters mit der Gemeinde ist. Eine solche Stiftung kann auch über ein eigenes Gremium verfügen, das über die Verwendung der Stiftungsmittel entscheidet. Diese Sachlage führt dazu, dass die Gemeinde in solchen Fällen nach außen im eigenen Namen auftritt, im Innenverhältnis zum Stifter aber an den Stifterwillen gebunden ist. Die Gemeinde hat dabei sowohl aus Sicht ihrer Aufgabenerfüllung als auch aus ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit heraus über die Annahme einer Stiftung eines Dritten zu entscheiden.

Über rechtlich unselbstständige Stiftungen bestehen keine gesonderten zivilrechtlichen Bestimmungen im bürgerlichen Recht. Der Übergabe von Privatvermögen an die Gemeinde werden daher die rechtlichen Gegebenheiten für Schenkungen zu Grunde gelegt. Für die Beurteilung der Vermögensübertragung und die Erfüllung des Stifterauftrages durch die Gemeinde sind die im Vertrag mit dem Stifter getroffenen Vereinbarungen ausschlaggebend. Die Stiftung unterliegt daher keiner besonderen Stiftungsaufsicht.

Die Gemeinde muss aber beachten, dass bei der Errichtung einer Stiftung durch einen Dritten die Vermögensabgabe so umfassend sein muss, dass eine dauerhafte und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks gewährleistet wird, damit das Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten bleiben kann. Sie darf bei einem Stiftungsvermögen in Kapitalform nur Anlageformen für eine Geldanlage auswählen, bei denen der Kapitalerhalt gewährleistet wird (Grundsatz der Kapitalerhaltung). Nach der Annahme einer rechtlich unselbstständigen Stiftung darf die Gemeinde die mit dem Stiftungsvermögen erworbenen Rechte im eigenen Namen ausüben.

Die Gemeinde hat aber bei der Nutzung die Interessen des Stifters in Form der stiftungsmäßigen Zwecke umzusetzen. Unabhängig von der tatsächlichen Anzahl solcher rechtlich unselbstständigen Stiftungen muss die Gemeinde eine örtliche Strategie entwickeln, um eine dauerhafte und nachhaltige Verwirklichung der Stiftungszwecke zu gewährleisten, um das Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten zu können. Im Sinne eines Stiftungsmanagements sollte die Gemeinde dabei die "Nachlassverwaltung" so ausgestalten, dass entsprechende Nachweise erstellt werden können, zumal sie jährlich im Rahmen ihrer Haushaltsplanung und ihres Jahresabschlusses den "Erfolg" nachweisen muss.

### **1.2.2 Das abzugebende gemeindliche Vermögen**

Die Gemeinde kann aber auch selbst als Stifter auftreten und Vermögen zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußern, der nach ihrem Willen durch einen Dritten zu erfüllen ist. Die Gemeinde kann dabei Teile ihres Vermögens auch in eine von ihr selbst errichtete rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung einbringen. In solchen Fällen darf ihr Gemeindevermögen nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in ein Stiftungsvermögen einbringen, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann (vgl. § 100 Absatz 3 GO NRW).

Die Gemeinde muss bei der Hingabe von Vermögen an eine Stiftung beachten, dass bei der Errichtung einer Stiftung die Vermögensabgabe so umfassend sein muss, dass eine dauerhafte und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks gewährleistet wird und das Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten bleibt. Sie muss daher bei einer gemeindlichen Vermögensabgabe abwägen, ob sie selbst als Stifter oder Mitstifter auftritt oder durch eine Zustiftung an eine bestehende Stiftung deren Stiftungsvermögen aufstockt. Die Vorschrift stellt deshalb darauf ab, dass die Gemeinde eine eigene "Stiftungsstrategie" unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung und der Vermögensabgabe ziel- und zweckgerichtet entwickelt.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere dann eine zweckbezogene Stiftungerrichtung zu hinterfragen, wenn die von der Gemeinde errichtete rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung gleichzeitig von der Gemeinde als gemeindliches Sondervermögen selbst verwaltet wird. In Anlehnung an die gemeindrechtliche Vorgabe, dass allgemeines Gemeindevermögen nicht in separiertes Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden darf, könnte eine selbst zu verwaltende eigene unselbstständige Stiftung als Separierung von allgemeinem Gemeindevermögen zu bewerten und ggf. als nicht zulässig anzusehen sein (vgl. § 99 Absatz 3 GO NRW).

### **1.2.3 Die Änderung von unselbstständigen Stiftungen**

Der Gemeinde steht das Recht zur Umwandlung des Stiftungszwecks, zur Zusammenlegung und Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen zu und hat darüber in eigener Verantwortung zu entscheiden (vgl. § 100 Absatz 2 GO NRW). Die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen bedeuten einen erheblichen Eingriff in den Stifterwillen, dem sich die Gemeinde zuvor durch die Annahme der Stiftung unterworfen hat.

Bei einer Umwandlung eines Stiftungszwecks oder der Zusammenlegung soll regelmäßig durch die Gemeinde angestrebt werden, die Erträge des Stiftungsvermögens dem zgedachten Personenkreis zu erhalten, ggf. auch

auf andere Art und Weise als in einer Stiftungsform. Die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen bedürfen der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde sowie der Genehmigung der für die Gemeinde zuständigen Aufsichtsbehörde (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe n GO NRW). Bei einer Aufhebung einer rechtlich unselbstständigen Stiftung muss der Rat auch über die Verwendung des Stiftungsvermögens eine Entscheidung treffen, denn das Stiftungsvermögen befindet sich im Eigentum der Gemeinde.

### **1.3 Zu Nummer 3 (Unternehmen und Einrichtungen):**

#### **1.3.1 Inhalte der Vorschrift**

Bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen wichtige Organisationsgebilde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Diese sind unter Beachtung der Eigenbetriebsordnung (EigVO NRW) wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig. Zu dieser Art von Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die wie gemeindliche Eigenbetriebe als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen bzw. gemeindliche Betriebe geführt werden (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO).

Die gemeindliche Organisationsform „Eigenbetrieb“ ist als Alternative zu den privaten Unternehmensformen entwickelt worden. Wenn die Gemeinde sich zulässigerweise wirtschaftlich betätigen will, soll es ihr durch eine organisatorische Abgrenzung von der Gemeindeverwaltung ermöglicht werden, bei dieser Tätigkeit nicht in die Entscheidungszwänge der öffentlichen Verwaltung eingebunden zu sein. Gleichwohl sollen Grundzüge, Vorschriften und andere Bestandteile der Gemeindeverwaltung erhalten bleiben. Das Eigenbetriebsrecht in Form des § 114 GO NRW i. V. m. der Eigenbetriebsverordnung setzt dafür den rechtlichen Rahmen sowohl hinsichtlich der Verantwortung für die Wirtschaftsführung als auch für die Form des Rechnungswesens.

#### **1.3.2 Die wirtschaftlichen Unternehmen**

Die Gemeinde kann ihre wirtschaftlichen Unternehmen in der Form von Eigenbetrieben führen (vgl. § 114 GO NRW). Solche Betriebe sind rechtlich unselbstständig und lediglich als aufgabenbezogene Einheiten der Gemeinde organisatorisch verselbstständigt worden. Ein Eigenbetrieb wird dabei von der Betriebsleitung selbstständig geleitet. Ihr obliegt insbesondere die laufende Betriebsführung und sie ist für die wirtschaftliche Führung des Eigenbetriebs verantwortlich und hat dabei die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden (vgl. § 2 EigVO NRW).

In den Angelegenheiten des Eigenbetriebs vertritt zudem die Betriebsleitung die Gemeinde. Gleichwohl behält der Rat der Gemeinde wichtige Zuständigkeiten, denn er entscheidet z. B. über die Bestellung und die Abberufung der Betriebsleitung, die Feststellung und Änderung des Wirtschaftsplans, die Feststellung des Jahresabschlusses, weil diese Angelegenheiten nach der Gemeindeordnung nicht übertragen werden können (vgl. § 41 GO NRW i. V. m. § 4 EigVO NRW).

#### **1.3.3 Die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen**

Der Landesgesetzgeber hat ausdrücklich einen Aufgabenkatalog bestimmt, in dessen Rahmen die Gemeinde organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen in zulässiger Weise betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW). Nachfolgend wird dazu eine Übersicht gegeben (vgl. Abbildung 238).

<b>DIE AUFGABEN DER ORGANISATORISCH VERSELBSTSTÄNDIGTEN EINRICHTUNGEN</b>	
<b>Als wirtschaftliche Betätigung gilt nicht der Betrieb von</b>	<b>Einrichtungsvorgaben</b>
Einrichtungen, zu denen die Gemeinde gesetzlich verpflichtet ist	Aufgabenbezogene Verpflichtung der Gemeinde
Öffentliche Einrichtungen, die für die soziale und kulturelle Betreuung der Einwohner erforderlich sind, insbesondere Einrichtungen auf den Gebieten	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erziehung, Bildung oder Kultur (Schulen, Volkshochschulen, Tageseinrichtungen für Kinder und sonstige Einrichtungen der Jugendhilfe, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Opern, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Stadthallen, Begegnungsstätten),</li> <li>- Sport oder Erholung (Sportanlagen, zoologische und botanische Gärten, Wald-, Park- und Gartenanlagen, Herbergen, Erholungsheime, Bäder, Einrichtungen zur Veranstaltung von Volksfesten),</li> <li>- Gesundheits- oder Sozialwesen (Krankenhäuser, Bestattungseinrichtungen, Sanatorien, Kurparks, Senioren- und Behindertenheime, Frauenhäuser, soziale und medizinische Beratungsstellen)</li> </ul> <p style="text-align: center;">mit aufgabenbezogener eigenverantwortlicher Entscheidung der Gemeinde</p>
Einrichtungen, die der Straßenreinigung, der Wirtschaftsförderung, der Fremdenverkehrsförderung oder der Wohnraumversorgung dienen	Aufgabenbezogene eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde
Einrichtungen des Umweltschutzes, insbesondere der Abfallentsorgung oder Abwasserbeseitigung sowie des Messe- und Ausstellungswesens	Aufgabenbezogene eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde
Einrichtungen, die ausschließlich der Deckung des Eigenbedarfs von Gemeinden und Gemeindeverbänden dienen	Aufgabenbezogene eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde

*Abbildung 238 „Die Aufgaben organisatorisch verselbstständigter Einrichtungen“*

Die organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind auch als eigenbetriebsähnliche Einrichtungen wichtige Organisationsgebilde innerhalb der Rechtspersönlichkeit der Gemeinde. Sie werden als nicht wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde eingestuft und erfüllen gemeindliche Aufgaben in vielen gemeindlichen Produktbereichen. Derartige Einrichtungen sind, soweit es mit ihrem öffentlichen Zweck und den gemeindlichen Aufgaben vereinbar ist, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verwalten und können von der Gemeinde entsprechend den Vorschriften über die Eigenbetriebe geführt werden.

#### **1.3.4 Die Abgrenzung der nicht einbezogenen Betriebe**

Zu den gemeindlichen Betrieben nach dieser Vorschrift zählen nicht unselbstständige organisatorische Betriebe innerhalb der öffentlichen Verwaltung. Solche Verwaltungs- und Regiebetriebe sind rechtlich und wirtschaftlich



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 97 GO NRW**

unselbstständige Betriebe, bei denen nur die Gemeinde als Rechtsträger die erforderlichen Rechtsbeziehungen mit Dritten als Wirtschaftspartner eingehen kann. Die Betriebe sind deshalb Teil der Gemeindeverwaltung und an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden. Die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die kassenmäßigen Zahlungen sind daher im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans enthalten (vgl. § 79 GO NRW und §§ 2 bis 4 GemHVO NRW)).

Unter diese Vorschrift fallen zudem nicht die in der öffentlichen Verwaltung bestehenden Betriebe gewerblicher Art (BgA). Die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ entsteht wegen der steuerlich relevanten Tätigkeiten der Gemeinde. Eine Tätigkeit der Gemeinde stellt dann einen „Betrieb gewerblicher Art“ dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. § 4 i. V. m. § 1 Absatz 1 KStG). Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen daher keine bilanzierungsfähige gemeindliche Betriebsform dar.

**1.4 Zu Nummer 4 (Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen):**

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, die von der Gemeinde errichtet worden sind, nehmen wirtschaftlich gesehen eine Sonderstellung ein. Diese gemeindlichen Einrichtungen können eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung haben, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen. Sie verfügen dann über einen eigenen Rechnungskreis und erfordern einen eigenständigen Jahresabschluss. Von der Gemeinde muss daher örtlich eigenverantwortlich geklärt und entschieden werden, ob solche Einrichtungen eigenständig geführt werden sollen.

**2. Zu Absatz 2 (Haushaltsvorschriften für Gemeindegliedervermögen und Stiftungen):**

**2.1 Zu Satz 1 (Einbeziehung in die Haushaltswirtschaft):**

Bei der Verwaltung des Gemeindegliedervermögens und des Vermögens der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als gemeindliches Sondervermögen hat die Gemeinde alle Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu beachten, denn diese beiden gemeindlichen Vermögensarten sind in den Haushalt der Gemeinde einzubeziehen. Es kommen daher für diese beiden gemeindlichen Vermögensformen keine besonderen Haushaltspläne, Sonderrechnungen oder Buchungskreise sowie eine eigenständige Bilanz oder ein gesonderter Jahresabschluss in Betracht.

Die Sondervermögen benötigen daher auch keine gesonderten Regelungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung, weil z. B. für rechtlich unselbstständige Stiftungen weder das Haushaltsrecht noch das Stiftungsrecht besondere Vorgaben enthalten. Die Erträge und Aufwendungen, die dem Gemeindegliedervermögen und dem Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen zuzuordnen sind, müssen von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung erfasst werden. Die Zahlungen für diese Vermögensformen sind in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen.

Das diesen Sondervermögen zuzuordnende Vermögen hat die Gemeinde daher nach seinen Arten zu bilanzieren. Es ist daher i. d. R. nicht zulässig, abgegrenzte Vermögenswerte unter der Bezeichnung „Gemeindegliedervermögen ...“ oder „Stiftung ...“ als eine jeweilige Gesamtheit in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Der Nachweis, dass die Zwecke dieser Sondervermögen durch die Gemeinde erfüllt worden sind, kann dabei ggf. in einer Nebenrechnung zum gemeindlichen Jahresabschluss zuführen sein, sofern von der Gemeinde keine entsprechende ausreichende Teilrechnung haushaltsmäßig aufgestellt worden ist.

Für den Umgang der Gemeinde mit einem Sondervermögen gilt zudem z. B. die allgemeine Vorgabe, dass Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu behandeln sind (vgl. § 90 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Auflösung einer Stiftung oder eine Zusammenlegung mit anderen Stiftungen wird ebenso erfasst (vgl. § 100 GO NRW). Die Gemeinde muss daher bei der Auflösung rechtlich unselbstständiger Stiftungen beachten, dass sie ein Stiftungsvermögen nur dann abgeben darf, wenn sie das Vermögen für ihre Aufgabenerfüllung nicht mehr braucht (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Sie darf dann das vorgesehene Vermögen auch nicht unentgeltlich an Dritte abgeben (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

## **2.2 Zu Satz 2 (Erfassung in der Haushaltswirtschaft):**

### **2.2.1 Die Abbildung im Haushaltsplan**

#### **2.2.1.1 Die Erfassung der Gemeindegliedervermögen**

Für das Gemeindegliedervermögen der Gemeinde gilt, dass die für ihre Bewirtschaftung voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein müssen. Die haushaltsmäßige Zuordnung zu einem produktorientierten Teilplan ist nach der jeweiligen sachlichen Aufgabenzugehörigkeit vorzunehmen und nicht nach dem besonderen Vermögensstatus (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Bei einem Gemeindegliedervermögen, das aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken besteht, sollen die erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen im Teilergebnisplan des Teilplans „Natur und Landschaftspflege“ und die mit diesem Sondervermögen verbundenen Zahlungen im Teilfinanzplan veranschlagt werden. Sie fließen dadurch in die in der gemeindlichen Haushaltssatzung festzusetzenden Gesamtbeträge ein. Es bedarf für dieses Sondervermögen keiner gesonderten satzungsrechtlichen Festlegung oder besonderen Abgrenzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW).

#### **2.2.1.2 Die Erfassung der unselbstständigen Stiftungen**

##### **2.2.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen der Gemeinde macht die Pflicht der Gemeinde zur Einhaltung der einer Stiftung mitgegebenen besonderen Zwecksetzung einen gesonderten Nachweis innerhalb des gemeindlichen Haushalts erforderlich. Für diese gemeindlichen Sondervermögen ist daher ein gesonderter produktorientierter Teilplan aufzustellen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Die einzelnen Stiftungen von der Gemeinde zu verwaltenden Stiftungen können aber auch in Form von Produkten in jeweils gesonderten Teilplänen mit den entsprechenden Erträgen und Aufwendungen dargestellt werden. Der Erfüllung dieser Vorgaben dient der Produktbereich „Stiftungen“, der wie die anderen Produktbereiche für die Aufstellung der Teilpläne des gemeindlichen Haushalts verbindlich vorgeben ist (vgl. Nummer 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Erträge und die Aufwendungen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen der Gemeinde fließen durch ihre Veranschlagung in den Teilplänen in den Ergebnisplan und die mit diesen Sondervermögen verbundenen Zahlungen in den Finanzplan des jährlichen Haushaltsplans der Gemeinde ein. Sie werden dadurch in die Gesamtbeträge der Erträge und Aufwendungen sowie in die Gesamtbeträge der Einzahlungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein. Es bedarf deshalb gesonderten satzungsrechtlichen Festlegung oder besonderen Abgrenzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW).

#### **2.2.1.2.2 Der Teilplan "Stiftungen"**

Der Gemeinde wird die Befugnis eingeräumt, ihren Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern und diese eigenverantwortlich aufzustellen. Sie hat die Teilpläne auf der Grundlage der erbrachten Dienstleistungen durch Produkte, der Budgetierung der Ressourcen und nach den örtlichen Bedürfnissen unter Berücksichtigung der Ressourcen- und Fachverantwortung näher auszugestalten. Die Gemeinde hat dabei lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe zu beachten, dass die Gliederung auf der Produktbereichsebene in Form von 17 Produktbereichen verbindlich vorgegeben ist (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Von der Gemeinde ist daher ein gesonderter produktorientierter Teilplan "Stiftungen" zu bilden, in die Erträge und Aufwendungen aus den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen zu veranschlagen sind. Ein Stifter kann eine rechtlich unselbstständige Stiftung (fiduziarische Stiftung) errichten und die Gemeinde vertraglich mit der Verwaltung beauftragen. Er kann dabei als Ausdruck seines Stifterwillens auch Bedingungen und Auflagen hinsichtlich des Verwaltens der Stiftung festlegen.

Der Gemeinde als Rechtsträger werden im Rahmen des Stiftungsgeschäfts bestimmte Vermögensgegenstände mit einer besonderen Zwecksetzung durch den Stifter (Stifterwillen) vertraglich zu Eigentum und Verwaltung übertragen. Sie muss dann mit dem übernommenen Vermögen als Eigentümer und Verwalter im Sinne des Stifters tätig sein und ist und verantwortlich für die ordnungsgemäße Erledigung der Stiftungsgeschäfte. Der Pflicht zur Erhaltung und zur ausreichenden Bewirtschaftung bzw. Nutzung des Stiftungsvermögens muss die Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachkommen.

Bei rechtlich unselbstständigen Stiftungen hat die Gemeinde ggf. zusätzlich zu den haushaltsrechtlichen Vorgaben regelmäßig noch die durch den Stifter bestimmten Vorgaben zu beachten. Sie muss dann im Rahmen ihrer Tätigkeit ein Zusammenspiel zwischen den haushaltsrechtlichen Vorgaben und den einzelnen stiftungsmäßigen Besonderheiten erreichen. Dazu kann z. B. eine vorherige Beteiligung von besonderen Gremien oder Beiräten vor vermögensrelevanten Entscheidungen gehören.

Bei mehreren zu verwaltenden unselbstständigen Stiftungen dürfte es sachgerecht sein, jede dieser Stiftungen haushaltsmäßig als Produkt zu definieren und dafür jeweils einen Teilplan aufzustellen (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW). Auf diese Weise lassen sich auf einfache Art und Weise die im Haushaltsjahr erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen auf die einzelnen Stiftungen zuordnen und im gemeindlichen Jahresabschluss durch die aufzustellenden Teilrechnungen der Nachweis führen, dass die Vorgaben des jeweiligen Stifters eingehalten wurden.

#### **2.2.1.2.3 Kein eigener Rechnungskreis**

Im Zusammenhang mit der Verwaltung und Bewirtschaftung rechtlich unselbstständiger Stiftungen kann es für die Gemeinde sachgerecht sein, für die einzelnen Stiftungen gesonderte Unterkonten einzurichten und dabei einen Zusammenhang zwischen den Konten vorzusehen, um auf unkomplizierte Weise die Bewirtschaftung der einzelnen Stiftung nachvollziehbar zu gestalten. Diese buchungstechnische Abgrenzung darf bei der Gemeinde jedoch nicht so weit gehen, dass für die einzelnen rechtlich unselbstständigen Stiftungen oder insgesamt für alle diese Stiftungen ein eigener Rechnungskreis bzw. Buchungskreis entsteht, wie er für die gemeindlichen Betriebe üblicherweise eingerichtet wird.

Die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen sollen regelmäßig im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses der Gemeinde nicht wie ein gemeindlicher Betrieb bilanziell behandelt und in der Bilanz angesetzt werden. Eine solche Vorgehensweise genügt nicht den Anforderungen an die Einordnung der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen in die gemeindliche Haushaltsführung. Die Gemeinde ist durch den Vertrag mit

dem Stifter der wirtschaftliche Eigentümer des Stiftungsvermögens geworden. Es darf deshalb bei diesem Vermögen keine Sonderrolle im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen.

Das Stiftungsvermögen darf auch nicht aus ihrem originären Haushaltsgeschehen der Gemeinde ausgeschlossen werden. Mit der Annahme einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung eines Stifters geht die Gemeinde vertragliche Verpflichtungen ein, die gleichzeitig auch haushaltsrechtliche und haushaltswirtschaftliche Pflichten auslösen. Solche Pflichten liegen im Interesse des Stifters und im eigenen Interesse der Gemeinde, um die Zwecke einer Stiftung sachgerecht zu erfüllen und den notwendigen Nachweis darüber erbringen zu können.

## **2.2.2 Der Nachweis im Jahresabschluss der Gemeinde**

### **2.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die ausdrückliche Vorgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass die Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen im Jahresabschluss der Gemeinde gesondert nachzuweisen sind, verstärkt den haushaltsmäßigen Ausweis, dass diese Sondervermögen entsprechend dem Ausweis im Haushaltsplan der Gemeinde auch im gemeindlichen Jahresabschluss in einer gesonderten Teilrechnung enthalten sein müssen. Unabhängig davon ist ggf. bei den Stiftungen das jahresbezogene Ergebnis noch durch eine stiftungsbezogene Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung festzustellen. Mit einer abgegrenzten Nebenrechnung kann die Gemeinde die Einhaltung von Zwecksetzungen des Stifters aufzeigen und nachweisen.

Die Gemeinde kann aufgrund der ausdrücklichen Vorgabe, die rechtlich unselbstständigen Stiftungen auch in ihrem Jahresabschluss haushaltsmäßig nachzuweisen, für jede zu verwaltende Stiftung eine eigenständige Teilrechnung aufstellen, sofern für die jeweilige Stiftung auch ein eigenständiger Teilplan im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten ist (vgl. § 40 GemHVO NRW). Sie hat eine Teilrechnung für eine Stiftung in die anderen Teilrechnungen entsprechend der vorgegeben Produktbereiche einzuordnen (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBI. NRW. 6300).

Im Jahresabschluss hat die Gemeinde zu beachten, dass aufgrund bestehender Zwecksetzungen oder Zweckbindungen das in einer Teilergebnisrechnung im Produktbereich "Stiftungen" ausgewiesene Ergebnis, z. B. ein Jahresüberschuss, haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden darf. Die Einbeziehung eines Überschusses in das (gesamte) Jahresergebnis der Gemeinde steht dem nicht entgegen, löst jedoch ggf. eine Verwendungsvorgabe für die Zukunft aus. Die Gemeinde muss grundsätzlich auch bei Überschüssen eine Verwendung im Rahmen von bestehenden Zweckbindungen (entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck) gewährleisten.

Derartige Vorgaben erfordern keine Separierung des Ergebnisses aus dem Produktbereich "Stiftungen" im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz. Sie führen aber auch nicht dazu, dass ein Überschuss aus der Bewirtschaftung des Stiftungsvermögens von der Gemeinde dem bei der Vermögensübernahme bilanzierten Sonderposten zuzurechnen ist. Ein Überschuss führt lediglich zu einer „internen“ haushaltswirtschaftlichen Vorgabe für die Gemeinde, die jedoch keinen besonderen Bilanzansatz oder Bilanzausweis auslöst. Die Gemeinde hat bei örtlich bestehenden Vorgaben ggf. die im Rahmen des Jahresabschlusses ermittelten Ergebnisse einschließlich einer Übersicht über das zurechenbare Vermögen und die Schulden aufzuzeigen. Sie hat dabei zu prüfen, ob eine Steuerpflicht besteht, aufgrund dessen eine gesonderte Nachweispflicht bestehen kann.

#### **2.2.2.2 Die Prüfungspflicht**

Der Nachweis dieser Sondervermögen im gemeindlichen Jahresabschluss berührt auch die Prüfungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung für die Jahresabschlüsse der Sondervermögen der Gemeinde (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Der in dieser Vorschrift für diese Aufgabe benutzte Begriff „Jahresabschluss“ soll sicher-

stellen, dass ein ggf. gesondert zu führender jahresbezogener Nachweis beim Gemeindegliedervermögen und bei den rechtlich unselbstständigen Stiftungen auch örtlich geprüft wird.

Die Verwendung des Begriffs „Jahresabschluss“ in der Vorschrift des § 103 GO NRW führt jedoch nicht zu der besonderen Verpflichtung der Gemeinde, für die Sondervermögen einen gesonderten Jahresabschluss nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsmäßigen Regelungen aufzustellen. Sofern jedoch ein gesonderter Nachweis über die Einhaltung der stiftungsmäßigen Zwecksetzung zu führen ist, unterliegt dieser Nachweis ebenfalls der Prüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung, z. B. für die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen.

#### **2.2.2.2.3 Der gesonderte Nachweis**

Die Gemeinde hat ggf. unabhängig von ihrem eigenen Jahresabschluss für jedes dieser Sondervermögen ein gesondertes jährliches Ergebnis festzustellen, um die Einhaltung der vorhandenen Zwecksetzung und Zweckbindung für diese beiden Vermögensarten nachzuweisen. Zu einem prüffähigen Nachweis dürften aus haushaltsrechtlicher Sicht die Einzelergebnisse der Sondervermögen einschließlich einer Übersicht über das zurechenbare Vermögen und die Schulden ausreichend sein.

Der Ansatz einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung als Sachgesamtheit in der gemeindlichen Bilanz erfordert für jede Stiftung eine sachgerechte und eigenständige stiftungsbezogene Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung, sofern von der Gemeinde haushaltsmäßig keine entsprechende Teilrechnung aufzustellen ist. Diese Nebenrechnung als Dokument ermöglicht, die Ordnungsmäßigkeit der Bilanzierung zu sichern und nachvollziehbar zu machen.

Örtliche Besonderheiten oder eine Steuerpflicht können bei den Sondervermögen einen gesonderten Nachweis erfordern, z. B. für die Steuerbehörden. Der Nachweis als Nebenrechnung sollte dann von der Gemeinde ihrem Jahresabschluss beigelegt werden. Sie hat zudem im Anhang im Jahresabschluss zu den betreffenden Bilanzansätzen entsprechende Angaben und Erläuterungen zu machen, um den Zusammenhang aufzuzeigen und die Nachvollziehbarkeit zu sichern (vgl. § 44 GemHVO NRW).

#### **2.2.2.4 Die Zuordnung des Jahresergebnisses**

Die Gemeinde hat die Bewirtschaftung der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen durch die Aufstellung von Teilplänen (Produktbereich Stiftungen) in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehen (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 4 GemHVO NRW). In das Jahresergebnis fließen daher auch die Erträge und Aufwendungen aus den Stiftungsgeschäften ein. Ein Überschuss aus dem Produktbereich „Stiftungen“ ist daher Teil der Verrechnung des (gesamten) Jahresergebnisses mit der Ausgleichsrücklage und/oder der Allgemeinen Rücklage.

Von der Gemeinde ist dabei zu beachten, dass ein Überschuss aus Stiftungsgeschäften i. d. R. haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden darf, denn sie muss im Rahmen von vertraglich bestehenden Zweckbindungen eine Verwendung des Überschusses entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck gewährleisten. Durch eine Separierung des Überschusses in einer Sonderrücklage im Eigenkapital und nicht innerhalb der Allgemeinen Rücklage kann die künftige zweckentsprechende Verwendung von der Gemeinde gesichert werden.

Aus der Bewirtschaftung entstandene Fehlbeträge können dann mit der Sonderrücklage verrechnet werden. Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten haushaltswirtschaftlichen Jahresergebnisses der Gemeinde muss der Rat die notwendige zweckbezogene Separierung und den Vertrag mit dem Stifter beachten. Sie kann nicht dadurch gewährleistet werden, dass ein Überschuss den entsprechenden Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz erhöht. Diese Zuordnung ist nur dann möglich, wenn das erwirtschaftete Kapital das Stiftungsvermögen dauerhaft erhöhen soll.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 97 GO NRW**

In den anderen Fällen ist wegen der uneingeschränkten haushaltsmäßigen Verwendung des Bestandes der Allgemeinen Rücklage der erzielte Jahresüberschuss aus den Stiftungsgeschäften im Rahmen des gemeindlichen Eigenkapitals in einer Sonderrücklage zu erfassen. Der Rat kann im Rahmen seines Verwendungsbeschlusses betonen, dass der aus den Stiftungsgeschäften erzielte Überschuss künftig für die Zwecke dieser Stiftungen zur Verfügung stehen muss (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

**3. Zu Absatz 3 (Haushaltsvorschriften für Unternehmen und Einrichtungen):**

Die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde können bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) als gemeindliche Betriebe nicht uneingeschränkt gelten. Die vorgenommenen gemeindewirtschaftlichen Festlegungen beeinträchtigen dabei nicht die gewollte Verknüpfung von haushaltsrechtlichen Gegebenheiten mit den Verweisen auf handelsrechtliche Vorschriften in der Eigenbetriebsverordnung (vgl. Abbildung 239).

<b>DIE HAUSHALTSVORSCHRIFTEN FÜR BETREIBE ALS SONDERVERMÖGEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
Das wirtschaftliche Handeln so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist.	§ 75 Absatz 1 GO NRW
Die Planung und Rechnung auszugleichen, sodass der jahresbezogene Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt.	§ 75 Absatz 2 Sätze 1 und 2 GO NRW
Die Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen.	§ 75 Absatz 6 GO NRW
Eine Überschuldung nicht eintreten zu lassen.	§ 75 Absatz 7 GO NRW
Eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung vorzunehmen.	§ 84 GO NRW
Bei Bedarf Verpflichtungsermächtigungen einzusetzen.	§ 85 GO NRW
Kredite nur für Investitionen aufzunehmen.	§ 86 GO NRW
Die Einschränkungen bei der Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte zu beachten.	§ 87 GO NRW
Für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen Rückstellungen zu bilden.	§ 88 GO NRW
Ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen, ggf. auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen.	§ 89 GO NRW
Vermögensgegenstände nur zu erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird und die	§ 90 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 97 GO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSVORSCHRIFTEN FÜR BETREIBE ALS SONDERVERMÖGEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
Gegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten; bei Geldanlagen auf eine ausreichende Sicherheit zu achten, Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert zu veräußern.	
Bei der Errichtung die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen, die dann für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten, dies gilt jedoch nicht bei einer Erweiterung eines bestehenden Eigenbetriebes.	§ 92 Absatz 3 GO NRW
Ggf. eine Wertberichtigung der Eröffnungsbilanz vorzunehmen.	§ 92 Absatz 7 GO NRW
Eine Finanzbuchhaltung einzurichten.	§ 93 GO NRW
Ggf. die Finanzbuchhaltung von einer anderen Stelle besorgen zu lassen.	§ 94 GO NRW
Den Jahresabschluss feststellen zu lassen.	§ 96 GO NRW
Darüber hinaus findet die Eigenbetriebsverordnung Anwendung. Es ist dabei hinsichtlich des Jahresabschlusses von Eigenbetrieben auch die Vorschrift des § 106 GO NRW zu beachten.	

*Abbildung 239 „Die Haushaltsvorschriften für Sondervermögen als Betriebe“*

Die Betriebe der Gemeinde sollen wirtschaftlich wie Kaufleute auf der Grundlage des Handelsgesetzbuches handeln. Diese Sachlage bedingt, dass in der Gemeindeordnung gesetzlich bestimmt worden ist, welche Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch für die gemeindlichen Betriebe eine sinngemäße Anwendung finden sollen. Diese gemeindlichen Betriebe sind verpflichtet, die zuvor aufgezeigten haushaltsrechtlichen Vorschriften sinngemäß bei ihrer Geschäftstätigkeit zu beachten.

**4. Zu Absatz 4 (Haushaltsvorschriften für Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen):**

**4.1 Zu Satz 1 (Wirtschaftsführung der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen):**

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen nehmen wirtschaftlich gesehen eine Sonderstellung ein, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen der Gemeinde. Diese Einrichtungen können eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung wegen ihrer Aufgabenstellung erfordern. Für diese Sondervermögen wird deshalb durch die Vorschrift zugelassen, dass die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden können.

Das eigenständige Rechnungswesen ist wie beim gemeindlichen Eigenbetrieb auch für die Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde von zentraler Bedeutung. Der Eigenbetrieb führt seine Rechnung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung. Die Buchführung muss den handelsrechtlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 97 GO NRW**

Grundsätzen oder den für das Neue Kommunale Finanzmanagement geltenden Grundsätzen entsprechen (vgl. §§ 12 und 27 EigVO NRW).

Die angewandte kaufmännische Buchführung bei gemeindlichen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen muss daher eine vollständige Abbildung der Vermögenslage und Erträge und Aufwendungen aus der Geschäftstätigkeit liefern. Zudem soll mit der Aufstellung des Wirtschaftsplans und des Jahresabschlusses die notwendige Transparenz geschaffen werden, die klare Verantwortlichkeiten erfordert. Diese Gegebenheiten sind aufgrund dieser Vorschrift von den Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde umzusetzen.

**4.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 3):**

Die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde können bei wirtschaftlich tätigen und organisatorisch verselbstständigten Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen nicht uneingeschränkt gelten. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass diese Einrichtungen haushaltswirtschaftlich wie Kaufleute auf der Grundlage des Handelsgesetzbuches handeln sollen. Durch den Verweis auf Absatz 3 der Vorschrift ist festgelegt worden, welche Vorschriften für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch für diese Einrichtungen der Gemeinde sinngemäß Anwendung finden sollen. Die vorgenommene Festlegung beeinträchtigt nicht die Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften durch die betreffenden gemeindlichen Betriebe.

EEEEEEEEEEEEEE



**§ 98**  
**Treuhandvermögen**

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

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

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

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

**Erläuterungen zu § 98:**

**I. Allgemeines**

**1. Das Treuhandvermögen bei der Gemeinde**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinn als eine weitere Art von gemeindlichen Vermögen das Treuhandvermögen. Der Begriff ist haushaltsrechtlich nicht definiert und ist daher aus dem Zivilrecht abzuleiten. Das Vorhandensein von Treuhandvermögen bei der Gemeinde setzt daher ein Treuhandverhältnis voraus, das auf einer Vereinbarung der Gemeinde mit einem Dritten beruht. In einem solchen Rechtsverhältnis ist der Dritte regelmäßig der Treugeber und die Gemeinde der Treuhänder, der Vermögensgegenstände oder Rechte des Dritten zu verwalten hat.

Bei einem Treuhandverhältnis der Gemeinde mit einem Dritten werden daher fremde Vermögensgegenstände von der Gemeinde treuhänderisch gehalten. Die Gemeinde ist dabei von einem Dritten beauftragt worden oder ggf. auch gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden. Die Gemeinde hat das ihr übergebene Vermögen (Treuhandvermögen) dann im eigenen Namen und für fremde Rechnung zu verwalten. Sie hat das Treuhandvermögen aber auch klar getrennt von ihrem eigenen Vermögen zu halten und entsprechend zu dokumentieren.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Daher ist die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten. Zur Vereinfachung der treuhänderischen Verwaltung von unbedeutendem Treuhandvermögen wird durch die Vorschrift jedoch ausdrücklich eine Ausnahme von der sonst notwendigen Separierung von Treuhandvermögen vom übrigen Gemeindevermögen zugelassen.

**2. Der Begriff „Treuhand“**

Der Begriff „Treuhand“ ist gesetzlich nicht definiert und wird daher in einer Vielzahl von unterschiedlichen Ausprägungen und Zusammenhängen verwendet. So liegt ein Treuhandverhältnis vor, wenn durch eine Abrede der

Treuhänder der Inhaber von Vermögensrechten wird, die ihm „zu treuen Händen“ vom Treugeber übertragen werden. Im Verhältnis zu Dritten (Außenverhältnis) hat der Treuhänder, z. B. das Eigentum an einer Sache, und damit die volle Rechtsstellung des Eigentümers. Im Verhältnis zum Treugeber ist der Treuhänder hinsichtlich der Verfügung über die Sache durch einen Treuhandvertrag gebunden, sodass die Sache im Sinne des Treugebers zu verwalten ist und der Treuhänder nur vertragsgemäße Verfügungen vornehmen darf.

Im Baurecht sind Treuhandverhältnisse weit verbreitet. So wird z. B. bestimmt, dass ein Sanierungsträger, dem eine Aufgabe als Treuhänder von der Gemeinde übertragen wurde, diese Aufgabe in eigenem Namen für Rechnung der Gemeinde erfüllt. Der Sanierungsträger erhält von der Gemeinde für den Rechtsverkehr eine Bescheinigung über die Übertragung der Aufgabe als Treuhänder. Er soll bei Erfüllung der Aufgabe seinem Namen einen das Treuhandverhältnis kennzeichnenden Zusatz hinzufügen. Der als Treuhänder tätige Sanierungsträger hat dabei das in Erfüllung der Aufgabe gebildete Treuhandvermögen getrennt von seinem anderen Vermögen zu verwalten. Im Rahmen eines solchen Treuhandverhältnisses hat die Gemeinde auch die Erfüllung der Verbindlichkeiten zu gewährleisten (vgl. § 160 BauGB).

### **3. Die Bilanzierung des Treuhandvermögens**

#### **3.1 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treuhänder**

##### **3.1.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, denn sie ist von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem Treuhandverhältnis liegt die der Gemeinde (Treuhänder) anvertraute Verfügung über Sachen und Rechte zugrunde, diese im Interesse des betreffenden Dritten (Treugeber) auszuüben. Es bietet sich wegen der wirtschaftlichen Bedeutung von gemeindlichen Treuhandverhältnissen an, dass von der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis für die übernommenen Aufgaben eingerichtet wird.

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist. Diese Sachlage gilt auch, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In solchen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen regelmäßig vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. In diesen Fällen bleibt der Treugeber wirtschaftlicher Eigentümer, sodass das Treugut nicht bei der Gemeinde zu bilanzieren ist.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabepflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Eine gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist gleichwohl zivilrechtlich, aber auch haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten. Es müssen daher ggf. Besonderheiten aus bestehenden Vertragsverhältnissen vorliegen, damit diese im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses bilanziell zu berücksichtigen sind.

##### **3.1.2 Ausweispflichten und Buchführung**

Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz bedarf es aufgrund der zivilrechtlich bestimmten Rechtslage keiner besonderen haushaltsrechtlichen Regelung. Die Ge-

meinde, die fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch verwaltet, hat diese vermögensmäßigen Verhältnisse in ihrem Jahresabschluss im Anhang oder im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben. Sie sollte dazu auch die Zahl sowie die Arten der Treuhandverhältnisse angeben.

Bei der Gemeinde kann aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder dann ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen, wenn der Umfang eines Treuhandauftrages eine eigene Rechnungslegung erfordert. Die Umsetzung kann darin bestehen, dass eine Treuhandbuchführung eingerichtet wird oder in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten (Treuhandtätigkeit) eingerichtet wird. In einem solchen Fall ist dann auf eine strikte Trennung der Geschäftsvorfälle im Buchungsgeschehen zu achten. Im Rechnungskreis für den eigenen Haushalt ist dann nur der ggf. bestehende Anspruch auf Vergütung als Treuhänder zu erfassen.

Ein Bedarf für eine gesonderte haushaltsrechtliche Bilanzierungsregelung für die Gemeinde wurde bisher nicht für erforderlich angesehen. Eine solche Regelung wurde nur für die Kreditinstitute als erforderlich angesehen, weil diese oftmals für Dritte als Treuhänder tätig sind. Diese Institute haben dabei das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihren Bilanzen anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite ihrer Bilanz muss jedoch wegen ihrer Verpflichtung gegenüber dem Treugeber in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierung der Treuhandverhältnisse soll die Herausgabeverpflichtung des Kreditinstitutes als Treuhänder für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber und anderen Interessierten offengelegt werden (vgl. § 6 RechKredV).

### **3.2 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber**

#### **3.2.1 Allgemeine Grundsätze**

Für die Gemeinde als Treugeber bestehen vielfältige Möglichkeiten zur Ausgestaltung von örtlichen Treuhandverhältnissen, z. B. bei einer Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger. Die tatsächlichen Treuhandverhältnisse der Gemeinde als Treugeber müssen daher hinsichtlich der vereinbarten Modalitäten im Einzelfall näher betrachtet und bewertet werden. Es muss eine zutreffende Erfassung in der gemeindlichen Bilanz und ein sachgerechter Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss gewährleistet werden. Die Gemeinde als Treugeber sollte daher dem Treuhänder aufgeben, einen eigenen Rechnungskreis für die von der Gemeinde übernommene Aufgabe einzurichten und zu führen.

Ein Bedarf für eine gesonderte Bilanzierungsregelung für Treuhandverhältnisse der Gemeinde wurde bisher nicht für erforderlich angesehen. Eine gesetzliche Regelung besteht nur für Kreditinstitute, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite der Bilanz muss jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offengelegt werden (vgl. § 6 RechKredV).

#### **3.2.2 Der Ausweis des Treuhandvermögens**

Die Gemeinde kann einem Dritten eigene Vermögensteile überlassen, z. B. bei baulichen Maßnahmen einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Dieser Dritte kann dann über gemeindliches Verfügen in eigener Verantwortung verfügen und die Gemeinde hat den Status des Treugebers inne. In solchen Fällen erfüllt der Dritte die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben regelmäßig im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Gemeinde. Der Dritte als Sanierungsträger ist dann als Treuhänder für die Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört dabei das gesamte Vermögen, das die Gemeinde dem Dritten zur Erfüllung der Aufgabe übertragen hat.

Für die Bilanzierung des Treuhandvermögens kommen in diesen Fällen die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze zur Anwendung. Die Gemeinde bleibt i. d. R. der wirtschaftliche Eigentümer der an den Treuhänder übergebenen Vermögensgegenstände. Das Treugut ist daher weiterhin bei ihr als Treugeber zu bilanzieren. Diese Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn der Treuhänder ein Treugut von einem Dritten zu treuen Händen der Gemeinde als Treugeber erwirbt. Die Gemeinde kann aber auch selbst ein weiteres Treugut erwerben und dem Treuhänder zur Verfügung stellen.

### **3.2.3 Der Ausweis der Verpflichtungen**

Die im Auftrag der Gemeinde als Treugeber übernommenen Verpflichtungen sind dagegen in der Bilanz des Treuhänders anzusetzen. Ebenso sind die vom Treuhänder im eigenen Namen im Rahmen des Treuhandverhältnisses eingegangenen Verpflichtungen in dessen Bilanz anzusetzen, denn er wird i. d. R. dafür auch in Anspruch genommen. Der Treuhänder kann aber ggf. gleichzeitig entsprechende Forderungen auf Freistellung von seinen Verpflichtungen gegen die Gemeinde bilanzieren, weil er in einem besonderen Treuhandverhältnis für die Gemeinde tätig ist. In der Bilanz der Gemeinde als Treugeber müssen in solchen Fällen entsprechend der gegen die Gemeinde bestehenden Forderungen des Treuhänders in gleicher Höhe entsprechende gemeindliche Verpflichtungen angesetzt werden.

### **3.3 Treuhandverhältnisse und Pensionsrückstellungen**

Die Gemeinde kann durch ein Treuhandverhältnis zur Hinterlegung von Pensionsverpflichtungen und/oder zur gesonderten Vermögensverwaltung nicht auf die notwendige Liquiditätsvorsorge für die künftig zu zahlenden Versorgungsleistungen verzichten (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Ein solches Treuhandverhältnis führt auch nicht zu einer Minderung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Möglichkeit der Gemeinde in bestimmten Fällen durch einen unabhängigen Rechtsträger eine treuhänderische Verwaltung vornehmen zu lassen, verändert grundsätzlich nicht die Verpflichtung der Gemeinde ihre Pensionsrückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen.

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung gemeindlicher Treuhandverhältnisse wird auch die sog. Treuhandlösung „Contractual Trust Arrangements“ (CTA) zur Absicherung und Finanzierung langfristig fällig werdender Pensionsverpflichtungen als eine für die Gemeinde sachgerechte und geeignete Lösung dargestellt. Die CTA ist dabei lediglich ein Modell im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge, um Pensionsverpflichtungen aus der Bilanz auszugliedern. Es werden dazu betriebliche Vermögenswerte und Pensionszusagen auf einen Dritten übertragen werden, durch den diese Werte verwaltet werden, denn das Vermögen darf nur zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen verwendet werden.

Dieses „Treuhandmodell“ ist nicht auf die gemeindlichen Verhältnisse übertragbar, auch wenn ein unabhängiger Rechtsträger eine treuhänderische Verwaltung vornehmen würde. Die betrieblichen Verpflichtungen aus den direkten Zusagen gegenüber den Beschäftigten bleiben unverändert, sodass bei einer Nutzung dieses Modells die Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber den Beamtinnen und Beamten unverändert bleiben. Eine Minderung der von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen ist daher damit nicht verbunden. Das Modell stellt deshalb auch keine gemeinderechtlich zulässige Besicherung dar.

## **4. Der Begriff „Treuhandstiftungen“**

Von den rechtlich selbständigen Stiftungen sind grundsätzlich die Stiftungen zu unterscheiden, die im Stiftungsbe-  
reich als „Treuhandstiftungen“ verstanden werden. Sie können durch unterschiedliche Treuhänder verwaltet wer-

den, zu denen bei rechtlich unselbstständigen Stiftungen auch die Gemeinde zu zählen ist. Im Stiftungsbereich wird unter dem Begriff „Treuhandstiftungen“ verstanden, dass dem Stifter eine erhebliche Flexibilität bei der Gestaltung seiner Stiftung zusteht, keine staatliche Aufsicht über die Stiftung besteht und das Vermögen in die Verwaltung eines Treuhänders eingegliedert ist. Dazu müssen in geeigneter Weise besondere vertragliche Regelungen zwischen dem Stifter und den Treuhänder bestehen.

Zur Sicherstellung der Zweckwidmung des Stiftungsvermögens durch die unterschiedlichsten Treuhänder hat der Bundesverband Deutscher Stiftungen im Jahre 2012 die „Grundsätze guter Verwaltung von Treuhandstiftungen (Treuhandverwaltungs-Grundsätze)“ herausgegeben. Sie sollen die Umsetzung des Stifterwillens durch den Treuhänder langfristig sichern. Diese Grundsätze sollen die allgemeinen „Grundsätze guter Stiftungspraxis“ ergänzen, zu denen ergänzend u. a. „Empfehlungen für die Errichtung und Verwaltung von Stiftungen der öffentlichen Hand“ gegeben wurden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Verwaltung von Treuhandvermögen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Treuhandvermögen):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist vielfach gesetzlich als Vermögensverwalter bestimmt worden. Sie kann auch von Dritten beauftragt werden, das ihr übergebene fremde Vermögen zu verwalten (Treuhandvermögen). Zur Vereinfachung dieser Verwaltungsaufgabe wird durch die Vorschrift im Einzelnen bestimmt, dass die Gemeinde dabei die dazu besonders bestimmten haushaltsrechtlichen Vorschriften anzuwenden hat (vgl. Sätze 2 und 3 im Absatz 1 der Vorschrift). Die Gemeinde muss deshalb im Rahmen ihrer Tätigkeit gewährleisten, dass das von ihr zu verwaltende (fremde) Vermögen nicht unterscheidungslos im eigenen (freien) Vermögen der Gemeinde aufgeht. Die Separierung dieses Vermögens muss jederzeit durch die Gemeinde sichergestellt werden.

In der Vorschrift werden unter dem Begriff „Treuhandvermögen“ insbesondere die rechtlich selbstständigen Stiftungen und das Mündelvermögen als treuhänderisch zu verwaltendes Vermögen benannt. Dieses gemeindliche Treuhandvermögen steht zivilrechtlich nicht im Eigentum der Gemeinde, ist ihr aber zur eigenverantwortlichen Verwaltung gesetzlich oder durch einen Dritten anvertraut. Im Rahmen der Vermögensverwaltung wird der Gemeinde die Beachtung der einzelnen Zwecksetzungen des erhaltenen Vermögens sowie der haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen im eigenen Interesse sowie wegen der Dritten als besondere Pflicht auferlegt.

Zum gemeindlichen Treuhandvermögen nach dieser Vorschrift zählen jedoch nicht die Vermögensgegenstände, die der Gemeinde im Rahmen ihrer übertragenen Aufgaben zur Verfügung gestellt werden. Als gemeindliches Treuhandvermögen gelten auch nicht die von der Gemeinde einem Dritten treuhänderisch überlassenen Vermögenswerte, z. B. die Vermögensgegenstände, die einem Sanierungsträger übergeben werden. Es wird durch diese Vorschrift nur das Treuhandvermögen erfasst, über das die Gemeinde selbst Treuhänder ist.

Die abgegrenzte Verwaltungstätigkeit der Gemeinde beim Treuhandvermögen und die Anbindung an das gemeindliche Haushaltsrecht bewirken dabei nicht, dass das Treuhandvermögen deshalb auch in der gemeindlichen Bilanz entsprechend anzusetzen ist. Die Eigenständigkeit des zu verwaltenden Treuhandvermögens verpflichtet die Gemeinde vielmehr, den Vermögensstatus getrennt von der gemeindlichen Bilanz nachzuweisen. Eine solche vermögensmäßige Trennung muss von der Gemeinde auch dann eingehalten werden, wenn die Gemeinde das zu verwaltende Treuhandvermögen als unbedeutend eingestuft hat und dann die Bewirtschaftung im Rahmen ihres jährlichen Haushalts erledigt.

Die dabei geltende Verpflichtung zur Aufstellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses und die zuführenden Teilrechnungen, in denen dann die Bewirtschaftung des unbedeutenden Treuhandvermögens nachgewiesen wird, stellt dabei keine Bedingung für die Gemeinde dar, solche Treuhandvermögen auch in der Bilanz dieses Jahresabschlusses gesondert anzusetzen. Einem solchen Ansatz dürften regelmäßig die grundlegenden Regeln zur Bilanzierung von Treuhandvermögen entgegenstehen, denn diese sehen dafür keine Abgrenzung nach der Bedeutung des Treuhandvermögens vor.

### **1.1.2 Unselbständige Stiftungen**

Eine Stiftung gilt als örtliche Stiftung, wenn es sich um eine unselbständige oder rechtlich selbstständige Stiftung handelt, die nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet wird und die überwiegend Zwecken dient, die von der Gemeinde in ihrem Bereich erfüllt werden können. Damit wird deutlich, dass der Stiftungszweck immer auf Aufgaben gerichtet sein muss, die auch von der Gemeinde in ihrem sachlichen und räumlichen Zuständigkeitsbereich selbst vorgenommen werden können.

Bei den rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) werden i. d. R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen. Derartige Stiftungen hat die Gemeinde getrennt vom allgemeinen Vermögen zu halten und haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich als Sondervermögen zu führen (vgl. § 97 GO NRW). Bei den rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen findet dagegen keine Übertragung des Stiftungsvermögens an die Gemeinde statt. Die Gemeinde wird vielmehr mit der Verwaltung einer solchen Stiftung beauftragt. Diese Beauftragung begründet ein Treuhandverhältnis zwischen den Stiftern und der Gemeinde.

Diese Gegebenheiten haben u.a. zur Folge, dass in eine solche Stiftung die Gemeinde ggf. auch Teile ihres Vermögens einbringen darf, wenn diese Hingabe der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dient (vgl. § 100 Absatz 3 GO NRW). Die treuhänderische Verwaltung von rechtlich selbstständigen Stiftungen durch die Gemeinde dient der nachhaltigen Verwirklichung der von den Stiftern gesetzten Zwecke und soll die Zwecke auf Dauer sicherstellen. Sie stehen regelmäßig in einem Zusammenhang mit der örtlichen Aufgabenerfüllung, die ebenfalls langfristig ausgerichtet sein soll.

### **1.1.3 Mündelvermögen**

Das Mündelvermögen, das die Gemeinde als Träger der öffentlichen Jugendhilfe zu verwalten hat, stellt eine besondere Form des gemeindlichen Treuhandvermögens dar. Der Gemeinde obliegt i. d. R. diese Verwaltungsaufgabe öffentlicher Jugendhilfeträger, wenn ein Minderjähriger der Vormundschaft bedarf und der Minderjährige vermögensfähig ist. Die Aufgabe wird dann oftmals durch das örtliche Jugendamt ausgeübt, z. B. im Rahmen der gesetzlichen Amtsvormundschaft (vgl. § 1791c BGB).

In Ausübung der Amtsvormundschaft ist z. B. das Vermögen eines Mündels, das bei der Anordnung der Vormundschaft vorhanden ist oder später dem Mündel zufällt, von der Gemeinde genau zu verzeichnen (vgl. § 1802 BGB). Der Vormund eines Mündels hat zudem das zum Vermögen des Mündels gehörende Geld verzinslich anzulegen, soweit es nicht zur Bestreitung von Ausgaben bereitzuhalten ist. Er ist zudem bei der Geldanlage an bestimmte Anlageformen gebunden.

Nur bestimmte Anlageformen werden zur Anlegung von Mündelgeld als geeignet angesehen, z. B. verbriefte Forderungen gegen den Bund oder ein Land sowie Forderungen, die in das Bundesschuldbuch oder in das Landesschuldbuch eines Landes eingetragen sind. Eine Anlage ist auch bei einer inländischen öffentlichen Sparkasse möglich, wenn die zuständige Aufsichtsbehörde des Landes, in welchem sie ihren Sitz hat, die Sparkasse zur Anlegung von Mündelgeld für geeignet erklärt hat (vgl. §§ 1806 und 1807 BGB).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 98 GO NRW**

**1.2 Zu Satz 2 (Anwendung haushaltsrechtlicher Vorschriften):**

Zur Vereinfachung der Aufgabe der Gemeinde, fremdes Vermögen treuhänderisch zu verwalten, sind nach der Vorschrift ausgewählte haushaltsrechtliche Vorschriften für Gemeinden sinngemäß anzuwenden, soweit nicht Vorschriften des Stiftungsgesetzes entgegenstehen. Für die Verwaltung von gemeindlichen Treuhandvermögen ist ggf. auch das Stiftungsgesetz NRW zu beachten, in dem z. B. bestimmt wurde, dass der Stiftungsvorstand verpflichtet ist, der Stiftungsbehörde innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung der Stiftungszwecke vorzulegen (vgl. § 7 Absatz 1 StiftG NRW).

Es bedurfte daher keiner weiteren Vorgabe zur Anwendung der Vorschriften über die Jahresabrechnung einer Stiftung. Aus dem Sachzusammenhang und dem Zweck der Vermögensverwaltung sind dann die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung zur sinngemäßen Anwendung bestimmt worden, denn die Gemeinde soll das treuhänderisch zu verwaltende Vermögen wertmäßig nicht schlechterstellen als ihr allgemeines Gemeindevermögen (vgl. Abbildung 240).

<b>HAUSHALTSVORSCHRIFTEN FÜR TREUHANDVERMÖGEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>FUNDSTELLEN</b>
Allgemeine Haushaltsgrundsätze	§ 75 Absatz 1 GO NRW
Verpflichtung zum Haushaltsausgleich	§ 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW
Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität	§ 75 Absatz 6 GO NRW
Verbot der bilanziellen Überschuldung	§ 75 Absatz 7 GO NRW
Verpflichtung zur Aufstellung einer Haushaltssatzung	§ 78 GO NRW
Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltsplans	§ 79 GO NRW
Einhaltung des Verfahrens der Haushaltsaufstellung	§ 80 GO NRW
Beachtung der vorläufigen Haushaltsführung	§ 82 GO NRW
Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen	§ 83 GO NRW
Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung	§ 84 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 98 GO NRW**

<b>HAUSHALTSVORSCHRIFTEN FÜR TREUHANDVERMÖGEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>FUNDSTELLEN</b>
Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW
Aufnahme von Krediten für Investitionen	§ 86 GO NRW
Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte	§ 87 GO NRW
Sicherung der Liquidität	§ 89 GO NRW
Umgang mit Vermögensgegenständen	§ 90 GO NRW
Aufgaben der Finanzbuchhaltung	§ 93 GONRW
Übertragung der Finanzbuchhaltung	§ 94 GO NRW
Feststellung des Jahresabschlusses	§ 96 Absatz 1 GO NRW

*Abbildung 240 „Haushaltsvorschriften für Treuhandvermögen“*

Die von der Gemeinde verwalteten Treuhandvermögen sind zudem auch durch Vorgaben für die örtliche Prüfung der Gemeinde berührt, weil sie haushaltsmäßig von der Gemeinde bewirtschaftet werden. So werden die Zahlungen für eine Stiftung geprüft, denn zur Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung gehört, die Zahlungsabwicklung der Gemeinde dauernd zu überwachen und zu prüfen, aber auch die Prüfung der DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung vorzunehmen, wenn die Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

### **1.3 Weitere haushaltsmäßige Maßgaben**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind die Vorgaben für die Gemeinde mit der Maßgabe auf das Treuhandvermögen anzuwenden, dass an die Stelle der Haushaltssatzung der Beschluss über den Haushaltsplan des Treuhandvermögens tritt (vgl. § 78 GO NRW). Die Vorgaben zur öffentlichen Bekanntgabe des Entwurfs zur Erhebung von Einwendungen sind mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass davon abgesehen werden kann (vgl. § 80 Absatz 3 GO NRW). Eine Abweichung besteht zudem auch von der Vorgabe zum Verfügbarhalten des Haushaltsplans zur Einsichtnahme (vgl. § 80 Absatz 6 GO NRW). Der Haushaltsplan eines Treuhandvermögens, das von der Gemeinde verwaltet wird, muss daher nicht langfristig verfügbar gehalten werden.



## **2. Zu Absatz 2 (Haushaltsmäßige Behandlung von unbedeutendem Treuhandvermögen):**

### **2.1 Die Feststellung "unbedeutend"**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird zur Vereinfachung der treuhänderischen Verwaltung von Treuhandvermögen durch die Gemeinde ausdrücklich zugelassen, dass unbedeutendes Treuhandvermögen im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden kann. Diese Besonderheit stellt eine Ausnahme von der sonst notwendigen Separierung von Treuhandvermögen vom übrigen Gemeindevermögen dar. Die Eigenart des Treuhandvermögens erfordert i.d.R. eine vom Haushalt der Gemeinde abgesonderte Wirtschaftsführung, sodass für das Treuhandvermögen üblicherweise gesonderte Haushaltspläne oder Wirtschaftspläne aufzustellen und Sonderrechnungen mit eigenen Abschlüssen zu führen sind.

Die Gemeinde muss unter Berücksichtigung der Bedeutung des Treuhandvermögens für die Gemeinde sowie der örtlichen Verhältnisse unter Einbeziehung ihrer haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten prüfen und beurteilen, welche Bedeutung dem einzelnen von der Gemeinde verwaltenden Treuhandvermögen zukommt. Sofern sie bei dieser Prüfung zu dem Ergebnis kommt, ein Treuhandvermögen ist als unbedeutend einzustufen, hat sie die Wahlmöglichkeit, entweder eine Sonderrechnung für das betreffende Treuhandvermögen zu führen oder das Treuhandvermögen in ihren Haushalt einzubeziehen.

### **2.2 Die Sonderstellung**

Ein unbedeutendes Treuhandvermögen behält auch bei der Einbeziehung in den gemeindlichen Haushalt seine Sonderstellung und muss deshalb auch im Haushaltplan und dem Jahresabschluss der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden, z. B. rechtlich selbstständige Stiftungen. Sofern die Gemeinde von der haushaltsrechtlichen Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht, hat sie die Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungen aus den haushaltsjahrbezogenen Geschäftsvorfällen dieses Treuhandvermögens im gemeindlichen Haushaltsplan im gesonderten produktorientierten Teilplan „Stiftungen“ zu veranschlagen. Sie hat dann im gemeindlichen Jahresabschluss eine entsprechende Teilrechnung aufzustellen.

Durch eine solche haushaltsmäßige Trennung soll den Besonderheiten von Treuhandvermögen in ausreichendem Maße Rechnung getragen werden. Gleichwohl bleiben die fachlichen Rechtsvorgaben für unbedeutende Treuhandvermögen bestehen und müssen von der Gemeinde bei der Bewirtschaftung dieser Vermögen im Haushaltsjahr beachtet werden, z. B. stiftungsrechtliche Bedingungen. So muss bei rechtlich selbstständigen Stiftungen jährlich ein eigenständiger Abschluss jährlich erstellt werden, um den stiftungsrechtlich erforderlichen Nachweis über die Einhaltung des Stiftungszwecks erbringen zu können.

### **2.3 Die Prüfung einer Bilanzierung**

Die Gemeinde hält auch bei unbedeutendem Treuhandvermögen die fremden Vermögensgegenstände nur treuhänderisch. Sie ist auch bei diesem Vermögen von Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das ihr übergebene Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem Treuhandverhältnis liegt die der Gemeinde (Treuhand) anvertraute Verfügung über Sachen und Rechte zugrunde, diese im Interesse des betreffenden Dritten (Treugeber) auszuüben.

Die geltende Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und die dabei zuführenden Teilrechnungen, in denen die Bewirtschaftung des unbedeutenden Treuhandvermögens nachgewiesen wird, stellen dabei keine Bedingungen dar, die unbedeutenden Treuhandvermögen auch in der Bilanz des gemeindlichen Jahresabschlusses anzusetzen. Einem solchen Ansatz dürften regelmäßig die grundlegenden Regeln zur

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 98 GO NRW**

Bilanzierung von Treuhandvermögen entgegenstehen, denn diese sehen für die Bilanzierung oder den Verzicht darauf keine Abgrenzung nach der Bedeutung des zu verwaltenden Treuhandvermögens vor.

Unter besonderen Verhältnissen kann ggf. auch eine Bilanzierung des unbedeutenden Treuhandvermögens in der gemeindlichen Bilanz vorgenommen werden. In solchen Fällen muss einerseits das Treuhandverhältnis der Gemeinde entsprechend ausgestaltet sein. Andererseits sollte dann der Gesamtwert des Treugutes aktiviert und diesem Wertansatz ein entsprechender Ansatz in der Sonderrücklage im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz gegenübergestellt werden. Der örtliche Sachverhalt ist dabei immer unter Berücksichtigung aller stiftungsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten zu betrachten, sodass z. B. für den Ansatz rechtlich selbstständiger Stiftungen als Treugut in der gemeindlichen Bilanz kein Sonderposten anzusetzen ist.

**3. Zu Absatz 3 (Haushaltsmäßige Behandlung von Mündelvermögen):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird zur Vereinfachung der Verwaltung von Mündelvermögen durch die Gemeinde ausdrücklich zugelassen, dass vorhandenes Mündelvermögen nur im gemeindlichen Jahresabschluss gesondert nachzuweisen ist. Das Mündelvermögen ist dazu als Vermögenswert zu bilanzieren. Diese Handhabung sollte von der Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss angeben und entsprechend den örtlichen Gegebenheiten sachgerecht erläutert werden.

Von der Gemeinde muss im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die sichere Verwaltung von Mündelgeld, die Trennbarkeit und Rechnungslegung des Geldes einschließlich der Zinsen jederzeit gewährleistet sein (vgl. § 56 Absatz 3 SGB VIII). Es ist deshalb eine gesonderte Behandlung von Mündelvermögen innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung geboten.

**4. Zu Absatz 4 (Besondere Vorgaben für Treuhandvermögen):**

Die Verwaltung von Treuhandvermögen als besonderes Vermögen der Gemeinde kann einem eigenem Recht unterliegen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift weist deshalb auf die besondere Verantwortlichkeit der Gemeinde für Treuhandvermögen ausdrücklich hin. Sie beinhaltet für die Gemeinde, dafür Sorge zu tragen, dass die besonderen Zweckbestimmungen oder sonstige Vorgaben, die in gesetzlicher Form oder in Bestimmungen des Stifters bestehen können, bei der Verwaltung des Treuhandvermögens eingehalten werden.

Bei einer gemeindlichen Stiftungsverwaltung ist neben dem Willen des Stifters auch das einschlägige Stiftungsrecht durch die Gemeinde zu beachten. Daraus kann sich z. B. ergeben, dass im Einzelfall ein Vorrang der besonderen Vorschriften für Stiftung bzw. ein Vorrang des Stifterwillens vor einer möglichen Verwaltungsentcheidung der Gemeinde bestehen kann. Mit der Vorschrift wird das Bestehen derartiger Gegebenheiten noch einmal ausdrücklich herausgestellt.



**§ 99**  
**Gemeindegliedervermögen**

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

(2) <sup>1</sup>Gemeindegliedervermögen darf nicht in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten umgewandelt werden. <sup>2</sup>Es kann in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. <sup>3</sup>Den bisher Berechtigten ist ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeindegliedervermögens erworben haben. <sup>4</sup>Soweit nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen den Berechtigten gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, muss von der Gemeinde bei der Umwandlung eine angemessene Entschädigung gezahlt werden. <sup>5</sup>Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung auch durch Hingabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen.

(3) Gemeindevermögen darf nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden.

**Erläuterungen zu § 99:**

**I. Allgemeines**

**1. Begriff „Gemeindegliedervermögen“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinne als weitere Art des gemeindlichen Vermögens die Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW). In dieser Vorschrift wird die Abgrenzung des Sondervermögens von den übrigen Arten des Vermögens der Gemeinde geregelt. Aufgrund ihrer Verschiedenheiten und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die einzelnen in der o.a. Vorschrift benannten Gruppen von Sondervermögen haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln.

Aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung folgt, dass gemeindliches Sondervermögen, zu dem auch das Gemeindegliedervermögen gehört, vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern ist und dieses Vermögen nur bedingt im Haushalt der Gemeinde zu erfassen ist. Das Gemeindegliedervermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, das jedoch aufgrund besonderer Berechtigungen von den Gemeindewohnern und nicht von der Gemeinde selbst genutzt wird, weil historisch gewachsen es vielfältigen örtlichen Allgemeinbesitz und Nutzungsberechtigungen gab.

Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem gemeindlichen Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde noch bei Wald- und Wegegrundstücken bestehen können, z. B. Berechtigungen zur Weide oder Hutung, zur Holzgewinnung, zum Fruchtgewinn. In Einzelfällen kann das Nutzungsrecht nicht allen Gemeindewohnern, sondern nur einer bestimmten Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zustehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt in allen Fällen die Pflicht, dieses (spezielle) gemeindliche Vermögen zu verwalten.

**2. Die Prüfung des Abschlusses**

Zu den gesetzlichen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehört die Prüfung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Sondervermögen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Die haushaltsrechtliche Vorschrift

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 99 GO**

enthält zwar ausdrücklich den Begriff „Jahresabschluss“, jedoch ist für das Gemeindegliedervermögen kein Jahresabschluss nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften aufzustellen. Vielmehr ist das Gemeindegliedervermögen ein Teil des Haushalts der Gemeinde, sodass die aus dem Gemeindegliedervermögen entstehenden Erträge und Aufwendungen in die gemeindliche Ergebnisrechnung und das Vermögen und die Schulden in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde enthalten sind (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde hat für das Gemeindegliedervermögen wie für andere gemeindliche Sondervermögen jedoch jährlich einen gesonderten Nachweis über die Einhaltung der Zwecksetzung des jeweiligen Sondervermögens im abgelaufenen Haushaltsjahr zu führen. Sie muss in diesem Rahmen auch belegen, mit welchem Ergebnis das einzelne Sondervermögen das Haushaltsjahr abgeschlossen hat.

Diese Vorgaben bedeuten, dass ein gesondertes Jahresergebnis aufzustellen und mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden zum Gegenstand der örtlichen Rechnungsprüfung zu machen ist. Die Rechnungsprüfung hat bei einem Gemeindegliedervermögen zu prüfen, ob und inwieweit der Zweck dieses Sondervermögens durch die Gemeinde im Haushaltsjahr erfüllt worden ist.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Weitergeltung von Nutzungsberechtigungen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über das Gemeindegliedervermögen stellt eine Besonderheit dar, weil dieses Gemeindevermögen aufgrund besonderer Nutzungsberechtigungen nur von bestimmten Gemeindegliedern genutzt werden kann und nicht zum allgemeinen Gemeindevermögen gehört. Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können, z. B. Holzbezugsrechte bei Waldgrundstücken oder Benutzungsrechte bei Wegegrundstücken. Ein solches Recht gilt auch dann fort, wenn beim Bezugs- oder Nutzungsberechtigten kein Bedürfnis zur Ausübung seines Rechts besteht.

Bei diesen Vermögen bezieht sich die Fortgeltung der (historischen) Vorschriften und Gewohnheiten nur auf die Nutzung des Gemeindegliedervermögens, nicht auf seine Verwaltung durch die Gemeinde, wie sie in der Vorschrift des § 97 GO NRW bestimmt worden ist. Eine Zuordnung von einem besonderen Nutzungsrecht zu gemeindlichem Vermögen und eine Zulassung zur Teilnahme an den diesbezüglichen besonderen Gemeindegliedernutzungen findet nicht mehr statt. Die Rechte der bestehenden Nutzungsberechtigten bleiben jedoch erhalten.

Auf diese Nutzungsrechte ist das bisherige Recht weiter anzuwenden. Der Wert des einzelnen Nutzungsanteils darf nicht erhöht werden, sodass z. B. ein Vorrücken in höhere Nutzungsklassen nicht durchgeführt werden darf oder freiwerdende Lose der Gemeinde zufallen. Die Nutzungsberechtigten sind grundsätzlich zur ordnungsgemäßen Nutzung verpflichtet, müssen diese aber nicht zwingend ausüben.

In besonderen Fällen, in denen ein Nutzungsberechtigter trotz schriftlicher Mahnung gröblich seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Nutzung verletzt, kann ihm sein Nutzungsrecht von der Gemeinde entschädigungslos entzogen werden. Der Gemeinde obliegt in diesem Zusammenhang die Pflicht, dieses Vermögen insgesamt ordnungsgemäß zu verwalten. In Einzelfällen kann das Bezugs- oder Nutzungsrecht auch einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen).

## **2. Zu Absatz 2 (Umwandlung von Gemeindegliedervermögen):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Keine Umwandlung in Privatvermögen):**

Im Interesse der Erhaltung des Gemeindevermögens ist die Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten nicht zulässig und daher auch durch die Vorschrift als Verbot ausgestaltet. Dieses Verbot ist entstanden, um persönliche Vorteile aus einem gemeinschaftlichen Vermögen auszuschließen, denn das gemeinschaftliche Vermögen soll der Allgemeinheit erhalten bleiben.

Vielfach wurde das Gemeinschaftsvermögen bereits für öffentliche Zwecke der Gemeinde verwendet, z. B. für die Einrichtung und Erhaltung von Beleuchtung, Wasserleitung, Straßen und Plätzen, auch die Erträge aus dem gemeinschaftlichen Vermögen den Mitgliedern der Vermögensgemeinschaft zugutekam.

### **2.2 Zu Satz 2 (Umwandlung in freies Gemeindevermögen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt zu, dass Gemeindegliedervermögen in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden kann, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. Die Umwandlung ist vielfach im Rahmen von Flurbereinigungsmaßnahmen erfolgt, oftmals auch auf einer besonderen gesetzlichen Grundlage und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, z. B. eine Satzung der Gemeinde.

Es liegt in der Verantwortung der Gemeinde über die Art der Durchführung der Umwandlung (Umwandlungsverfahren) zu entscheiden. Eine Umwandlung des Gemeindegliedervermögens in freies Gemeindevermögen sollte regelmäßig in Form einer örtlichen Satzung erfolgen. Diese Satzung bedarf zudem der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe o GO NRW).

### **2.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Entschädigung der bisherigen Nutzungsberechtigten):**

Nach der Vorschrift erfordert die Veränderung der Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen, z. B. durch eine Umwandlung in freies Gemeindevermögen, die Festlegung einer angemessenen Entschädigung. Diese Sachlage führt dazu, dass auch in den Fällen, in denen nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften die Nutzungsrechte der Berechtigten am Gemeindegliedervermögen gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, an die bisher Berechtigten eine angemessene Entschädigung aufgrund einer Entscheidung des Rates zur Umwandlung von Gemeindegliedervermögen gezahlt werden muss.

In Fällen der Umwandlung ist z. B. den bisher Berechtigten ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeindegliedervermögens erworben haben. Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung an die bisher Berechtigten auch durch Hingabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen. Die Festlegung einer angemessenen Entschädigung für die bisherigen Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen an die Berechtigten bedarf der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe o GO NRW).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Nutzungsrechte von Gemeindebürgern oder bestimmten Gruppen von Gemeindebürgern an land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der Gemeinde (Gemeindegliedervermögen, Gemeindegliederklassenvermögen) auf Antrag der Gemeinde oder der Mehrheit der Nutzungsberechtigten auch abgelöst werden können (vgl. § 19 GtG NRW). Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Rechte ggf. Reallasten oder reallastenähnlich sind. Die Mehrheit der Nutzungsberechtigten ist dabei nach den Anteilen am Gesamtnutzungsrecht zu ermitteln. In diesem Zusammenhang dürfen Abfindungen in Waldgrundstücken den Berechtigten nur als Eigentum zur gesamten Hand zugeteilt werden.

**3. Zu Absatz 3 (Verbot der Umwandlung von Gemeindevermögen):**

Die Vorschrift verbietet ausdrücklich, vorhandenes freies Gemeindevermögen in Gemeindegliedervermögen umzuwandeln. Dieses Verbot liegt im Interesse der Allgemeinheit und dient der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, die durch eine solche Umwandlung eingeschränkt werden könnte. Dieses Verbot bedeutet daher auch, dass bestehendes Gemeindegliedervermögen bzw. geltende Nutzungsberechtigungen am Gemeindevermögen nicht erweitert werden dürfen. Das Verbot bezieht sich deshalb nicht nur auf freies Vermögen der Gemeinde, sondern auch auf vorhandenes Sondervermögen der Gemeinde.

Die Unzulässigkeit der Umwandlung von Gemeindevermögen oder Sondervermögen der Gemeinde in Gemeindegliedervermögen soll verhindern, dass dadurch die freie Verfügung der Gemeinde über ihr Vermögen eingeschränkt wird. Gleichzeitig soll durch die Bestimmung gewährleistet werden, dass die Vermögenserträge aus dem gemeindlichen Vermögen der Gemeinde bzw. dem Haushalt der Gemeinde zur Verfügung stehen und nicht einzelnen Nutzungsberechtigten zu fließen. Mit dem Umwandlungsgebot soll verhindert werden, dass von der Gemeinde interessenbezogen eine Erweiterung der Nutzungsberechtigten vorgenommen wird.

In Anlehnung an diese Vorschrift kann auch die Errichtung einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung durch die Gemeinde zweckbezogen zu hinterfragen sein, wenn diese Stiftung von der Gemeinde selbst verwaltet wird bzw. als Sondervermögen der Gemeinde einzuordnen ist. Eine solche Stiftungserrichtung könnte in Anlehnung an das Verbot, dass Gemeindevermögen nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden darf, als Separierung von allgemeinem Gemeindevermögen ggf. nicht zulässig sein.



**§ 100**  
**Örtliche Stiftungen**

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

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

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

**Erläuterungen zu § 100:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Begriff „Örtliche Stiftungen“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht lehnt sich bei der Verwendung des Begriffs „Stiftungen“ an das allgemeine Stiftungsrecht an (vgl. §§ 80 ff. BGB). Der Begriff wird dabei für unterschiedliche Ausprägungen einer Vermögenshingabe für bestimmte Zwecke benutzt. Die Vorschrift definiert die örtlichen Stiftungen als Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. Eine örtliche Stiftung kann dabei als selbstständige oder unselbstständige Stiftung errichtet worden sein.

Die Verwaltung der Stiftungen durch die Gemeinde muss daher unabhängig von der Tätigkeit der jeweiligen Stiftung, der nachhaltigen Verwirklichung der vom Stifter gesetzten Zwecke dienen. Die Umsetzung dieses Gebotes wird jedoch dadurch erleichtert, dass der Stiftungszweck auf den Wirkungskreis der Gemeinde bzw. auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung vor Ort ausgerichtet sein muss (örtliche Stiftungen).

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung aber auch selbst bestimmte Teile ihres Vermögens in eine örtliche Stiftung einbringen. Sie tritt dann als Stifter oder Mitstifter auf und gibt vorhandene gemeindliche Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks ab. Der Zweck soll dabei nach dem Willen der Gemeinde regelmäßig durch einen Dritten erfüllt werden. Bei der Einbringung von gemeindlichen Vermögensgegenständen in eine örtliche Stiftung müssen jedoch bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. Absatz 3 der Vorschrift).

**2. Der Begriff „Kommunale Stiftungen“**

Im gemeindlichen Bereich und im Stiftungswesen ist neben dem Begriff „Örtliche Stiftungen“ vielfach auch der allgemeine Begriff „Kommunale Stiftungen“ im Gebrauch. Unter diesem Begriff werden nach dem Bundesverband Deutscher Stiftungen alle Stiftungen subsumiert, die gemeinwohlorientiert für die Bürgerinnen und Bürger einer Kommune aufgrund privater oder öffentlicher Initiative errichtet worden sind. Die Rechtsform der Stiftungen ist dabei unerheblich. Sie müssen aber zum Wirkungskreis einer Kommune gehören und sich durch eine besondere

Nähe zur Kommunalverwaltung auszeichnen. Ihr Aktionsgebiet ist auf das Gemeinwesen einer Kommune beschränkt (Örtlichkeitsprinzip).

Diese Auslegung des Begriffs ist nicht ins gemeindliche Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen übernommen worden. Es wird haushaltsrechtlich dann von einer "kommunalen Stiftung" gesprochen, wenn eine Gemeinde oder mehrere Gemeinden selbst als Stifter auftreten und bestimmte Gegenstände ihres Gemeindevermögens in die von Ihnen errichtete Stiftung einbringen. Eine solche vermögensorientierte Sicht und die darauf ausgerichtete Verwendung des Begriffs „Kommunale Stiftungen“ ist u.a. im gemeindlichen Haushaltsrecht auch deshalb geboten, um die rechtlich selbstständigen Stiftungen, die zum gemeindlichen Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss gehören sollen, zutreffend bestimmen zu können (vgl. § 116 GO NRW).

Die Nähe einer Stiftung zur Gemeindeverwaltung stellt kein ausschlaggebendes Zuordnungskriterium oder einen ausreichenden Anlass dafür dar, bei solchen Stiftungen von kommunalen Stiftungen zu sprechen. Die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen, die von der Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch verwaltet werden, sowie die von der Gemeinde verwalteten rechtlich unselbstständigen Stiftungen werden daher nicht als kommunale Stiftungen bezeichnet (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 2 und § 98 GO NRW).

### **3. Die Erfassung der unselbstständigen Stiftungen**

Vom Stiftungsgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen werden nur die rechtlich selbstständigen Stiftungen erfasst, denn das Gesetz gilt für rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die ihren Sitz in Nordrhein-Westfalen haben (vgl. § 1 StiftG NRW). Diese Stiftungen unterliegen einer eigenständigen Aufsicht des Landes und werden in einem Stiftungsverzeichnis erfasst (vgl. § 6 Absatz 1 und § 12 Absatz 1 StiftG NRW).

Die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen unterliegen als Sondervermögen der Gemeinde nur den für die Gemeinde geltenden Vorschriften. Die Vorgaben, der einer rechtlich unselbstständigen Stiftung mitgegebenen besonderen Zwecksetzung machen einen gesonderten Nachweis der Einhaltung erforderlich, der innerhalb des gemeindlichen Haushalts (Haushaltsplan und Jahresabschlusses) vorzunehmen ist.

Für diese gemeindlichen Sondervermögen ist auch deshalb ein gesonderter Produktbereich gebildet worden, aufgrund dessen die Gemeinde in ihrem Haushaltsplan einen gesonderten produktorientierten Teilplan aufzustellen hat. Die einzelnen Stiftungen können aber auch als „Produkte“ angesehen und in gesonderten Teilplänen dargestellt werden. Der Produktbereich „Stiftungen“ ist wie die anderen Produktbereiche für die Aufstellung der Teilpläne des gemeindlichen Haushalts verbindlich vorgeben (vgl. Nummer 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die haushaltsjahrbezogenen Erträge und die Aufwendungen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen sind deshalb in den gemeindlichen Ergebnisplan und die Zahlungen in den Finanzplan der Gemeinde einzubeziehen. Sie fließen damit auch in die Gesamtbeträge dieser Pläne in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein und bedürfen deshalb keiner gesonderten satzungsrechtlichen Festlegung (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW).

Im Zusammenhang mit der Verwaltung und Bewirtschaftung rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen kann es für die Gemeinde sachgerecht sein, für die einzelnen Stiftungen gesonderte Unterkonten einzurichten und dabei einen Zusammenhang zwischen den Konten vorzusehen, um auf unkomplizierte Weise auch den stiftungsrechtlich erforderlichen Nachweis führen zu können. Diese buchungstechnische Abgrenzung darf aus stiftungsrechtlicher Sicht nicht so weit gehen, dass für die rechtlich unselbstständigen Stiftungen ein eigener Rechnungskreis entsteht, wie er für die gemeindlichen Betriebe eingerichtet wird.

In derartigen Fällen würden die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen nur noch vermögensmäßig im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses der Gemeinde bilanziell zugeordnet. Eine solche Vorgehenswei-



se genügt nicht den Anforderungen an die gemeindliche Haushaltsführung und ist daher haushaltsrechtlich unzulässig. Die Gemeinde ist wirtschaftlicher Eigentümer des Stiftungsvermögens und darf deshalb diesem Vermögen keine Sonderrolle im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft geben und auch nicht aus ihrem originären Haushaltsgeschehen ausschließen.

Mit der Annahme einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung eines Stifters geht die Gemeinde nicht nur rechtliche Verpflichtungen gegenüber dem Stifter ein, sondern übernimmt gleichzeitig auch besondere rechtliche Pflichten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung. Diese Pflichten liegen im Interesse des Stifters und im eigenen Interesse der Gemeinde. Sie kann dadurch aufzeigen und nachweisen, dass die Zwecke einer Stiftung sachgerecht erfüllt werden und der notwendige Nachweis darüber erbracht wird.

#### **4. Die Bilanzierung von Stiftungen**

##### **4.1 Die unselbstständigen Stiftungen**

Die Gemeinde verfügt oftmals über eine Vielzahl besonderer Sondervermögen. Zu den gemeindlichen Sondervermögen gehören u.a. die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Sie stellen keine selbstständigen Aufgabenbereiche der Gemeinde dar, sodass dafür auch kein eigener Rechnungskreis bestehen muss. Diese Stiftungen sind vielmehr Teil des gemeindlichen Haushalts. Sie sind mit den im Haushaltsjahr entstehenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen als Produktbereich 17 „Stiftungen“ in einem gesonderten Teilplan zu erfassen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen ist daher haushaltswirtschaftlich wie die sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde sorgfältig zu behandeln und zutreffend zu bilanzieren. Die diesen gemeindlichen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände sind in der gemeindlichen Bilanz nach Vermögensarten unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen. Die Gemeinde darf deshalb das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen nicht zusammengefasst unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ ansetzen, auch nicht in Form eines „Davon-Vermerks“.

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Erhaltung des Stiftungsvermögens erfordert von der Gemeinde zwar einen Nachweis darüber, dieser ist jedoch nicht nach haushaltsrechtlichen Vorgaben zu erbringen. Es ist deshalb als ausreichend anzusehen, wenn die Gemeinde den erforderlichen Nachweis gemeindeintern führt. Sie muss ihre verwaltende Tätigkeit ausreichend dokumentieren und die haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse des Haushaltsjahres in den gemeindlichen Jahresabschluss übernehmen (vgl. § 95 GO NRW).

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen auch nicht eine besondere Verbindlichkeit gegenüber dem Stifter in ihrer Bilanz passivieren. Bei diesen Stiftungen hat der Stifter der Gemeinde sein Vermögen auf Dauer übertragen. Die Gemeinde ist daher in diesen Fällen nicht zur Rückgabe des ihr überlassenen Vermögens verpflichtet.

##### **4.2 Die selbstständigen Stiftungen**

###### **4.2.1 Die Aktivierung**

Die Gemeinde, die selbst Stifter oder Mitstifter ist, hat abhängig von den örtlichen Verhältnissen entweder unter dem Bilanzposten „Verbundene Unternehmen“ oder unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ eine rechtlich selbstständige Stiftung anzusetzen. Ein besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde z. B. im Haushaltsjahr einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als eine kommunale Stiftung ist eine rechtsfähige Stiftung nach § 80 BGB anzusehen, die von einer

Gemeinde alleine oder zusammen mit Dritten, z. B. weitere Gemeinden, errichtet hat und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurde. Eine solche Stiftung stellt eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar, bei der ein eigener Rechnungskreis besteht und der Gemeinde hinsichtlich der Aufgabenerfüllung noch Rechte eingeräumt sind.

#### **4.2.2 Die Passivierung**

Das Stiftungsvermögen rechtlich selbstständiger örtlicher Stiftungen der Gemeinde vermehrt das gemeindliche Anlagevermögen, denn solche Stiftungen sind dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Sie sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich "Finanzanlagen" anzusetzen. Das Stiftungsrecht lässt es dabei aber nicht zu, dass die Gemeinde dieses Vermögen wie die anderen gemeindlichen Vermögensgegenstände für ihre Zwecke in Anspruch nehmen kann. Gleichwohl vermehrt das Stiftungsvermögen das Anlagevermögen der Gemeinde, auch wenn es wegen des Stifterwillens der Gemeinde nur bestimmten Zwecken dienen soll.

Diese Nutzungsbeschränkung aus dem Stiftungsgeschäft bzw. Stiftungsrecht bedingt, dass dem zweckbezogenen Vermögenswert auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz eine entsprechende Einschränkung auf der Passivseite folgen muss. Für gemeindliche Stiftungen ist zwar im Stiftungsgesetz keine ausdrückliche Regelung für eine Bilanzierung von Stiftungen getroffen worden, gleichwohl kann aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts abgeleitet werden, dass die Vermögensmehrung aus dem Stiftungsgeschäft für die Gemeinde haushaltsmäßig nicht frei verfügbar ist.

Im Eigenkapital der Gemeinde ist daher eine dem Vermögenswert entsprechende Verwendungsbeschränkung vorzunehmen. In Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftungen der Gemeinde auf der Aktivseite der Bilanz ist auf der Passivseite im gemeindlichen Eigenkapital eine Sonderrücklage anzusetzen. Diese Bilanzierungsform ist sachgerecht und vertretbar. Sie stärkt den Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche kommunalen Stiftungen sind auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen (vgl. § 116 GO NRW). Außerdem erfordern die für die Bilanzierung zu beachtenden Grundsätze eine solche Vorgehensweise, um ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu erreichen.

#### **4.3 Die örtliche Stiftung als Treuhandvermögen**

Der Gemeinde werden oftmals fremde Vermögensgegenstände zur Verwaltung übergeben, denn sie ist gesetzlich verpflichtet oder von Dritten beauftragt worden, das ihr übergebene Vermögen im eigenen Namen und für fremde Rechnung zu verwalten (Treuhandvermögen). Zu diesem Vermögen können auch rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen gehören. Die Gemeinde darf solche Vermögensgegenstände nicht für eigene Zwecke zu verwenden (vgl. § 98 GO NRW).

Die fremden Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde treuhänderisch gehalten werden, sind nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nicht in der gemeindlichen Bilanz, sondern in der Bilanz des Treugebers anzusetzen. Bei einer treuhänderischen Verwaltung von Vermögen durch die Gemeinde ist der Dritte weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände zu betrachten.

### **5. Die Einbeziehung von örtlichen Stiftungen in den Gesamtabchluss**

Das Einbringen von Gemeindevermögen in eine rechtlich selbstständige Stiftung, also in eine andere Organisationseinheit, an der die Gemeinde beteiligt ist, stellt eine Ausgliederung von gemeindlichen Vermögen aus dem Gemeindeverwaltungsbereich dar. Eine solche Vermögensverschiebung ist nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 100 GO NRW

lung der Gemeinde zulässig. Deshalb sollen rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen, bei denen die Gemeinde selbst Stifter oder Mitstifter ist, von der Gemeinde grundsätzlich in den Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss einbezogen werden (vgl. § 116 GO NRW).

Im gemeindlichen Gesamtabchluss ist einerseits die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen gemeindlichen Betriebe so darzustellen, als ob diese Betriebe zusammen mit der Gemeindeverwaltung eine einzige wirtschaftliche Einheit wären. Andererseits soll gewährleistet werden, dass der Gesamtabchluss ein aus den Jahresabschlüssen der einbezogenen Betriebe und der Verwaltung abgeleiteter eigenständiger Abschluss der wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ ist.

Der Gesamtabchluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Durch diese Vorgaben ist auch die Einbeziehung von örtlichen Stiftungen im gemeindlichen Gesamtabchluss begründet, wenn durch die Stiftung gemeindliche Aufgaben erledigt werden. Die tatsächliche Einbeziehung ist dabei von der Art und dem Umfang der gemeindlichen Beteiligung an einer Stiftung abhängig.

In den Fällen, in denen die Gemeinde als alleiniger Stifter auftritt, ist regelmäßig von einer Einbeziehung der Stiftung in den Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss auszugehen. Eine Einbeziehung der Stiftung nach der Equity-Methode kann in Betracht kommen, wenn die Gemeinde ein Mitstifter ist. Dabei müssen jedoch die vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnisse der anderen Mitstifter in die Beurteilung einbezogen werden.

Bei der Beteiligung an einer Stiftung muss die Gemeinde für den Ausweis in ihrem Gesamtabchluss immer eine sachgerechte Abwägung vorzunehmen und die tatsächlichen Gegebenheiten beurteilen. Die Gemeinde wird als Zustifter auch dann nicht von der Prüfung entbunden, wenn sie auf eine andere Art und Weise an rechtlich selbstständige Stiftungen gebunden ist. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollten daher die Stiftungen, die vermögensmäßig vollständig oder anteilig der Gemeinde zugerechnet werden können, unter Angabe der tatsächlichen Verhältnisse, im Einzelnen benannt werden.

### **6. Die Nichtigkeit der Vermögensabgabe**

In einen unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über die Einbringung von Gemeindevermögen in Stiftungsvermögen ist die Vorschrift des § 130 GO NRW über unwirksame Rechtsgeschäfte der Gemeinde zu stellen. Nach Absatz 2 dieser besonderen Vorschrift sind gemeindliche Rechtsgeschäfte, die gegen ein gesetzliches Verbot verstoßen, schuldrechtlich und dinglich nichtig. Aus der Nennung von bestimmten gemeindlichen Vorschriften kann dabei nicht abgeleitet werden, dass nur diese gemeindlichen Sachverhalte betroffen sind.

Die haushaltsrechtliche Regelung, dass die Gemeinde ihr Gemeindevermögen nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in Stiftungsvermögen einbringen darf, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann, wird allgemein als Verbotsnorm bewertet. Die gemeindlichen Rechtsgeschäfte, aufgrund derer die Gemeinde bestimmte Teile ihres Vermögens unter Verstoß gegen diese Vorschrift in Stiftungen einbringt, sind daher unzulässig. Die Verletzung der gemeindlichen Vorschrift über die Vermögensabgabe führt dann zur Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes. Die Vorschrift des § 130 GO NRW dient daher auch dem Schutz des gemeindlichen Vermögens im Rahmen der Haushaltswirtschaft.

## **7. Die Aufhebung unselbstständiger Stiftungen**

Die Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen bedeutet einen erheblichen Eingriff in den Stifterwillen, dem sich die Gemeinde zuvor durch die Annahme der Stiftung unterworfen hat. Es soll von der Gemeinde zwar regelmäßig angestrebt werden, das Stiftungsvermögen zu erhalten, um die erzielbaren Erträge dem zgedachten Personenkreis zukommen zu lassen, gleichwohl können Umstände und Ereignisse bei der Gemeinde eintreten, die ein Fortbestehen einer rechtlich unselbständigen Stiftung nicht mehr sachlich vertretbar machen. Für solche Fälle enthalten die Stiftungssatzungen vielfach gesonderte Bestimmungen, durch die die künftige Verwendung des noch vorhandenen Vermögens bestimmt wird.

Bei der Aufhebung einer rechtlich unselbständigen Stiftung muss der Rat auch über die weitere Verwendung des Stiftungsvermögens entscheiden, denn dieses Vermögen befindet sich als gemeindliches Sondervermögen im Eigentum der Gemeinde (vgl. § 97 GO NRW). Er soll sich dabei möglichst an die in einer Stiftungssatzung festgelegte weitere Verwendung halten oder daran orientieren, z. B. an einer Verwendung für gemeindliche Zwecke, die dem Stiftungszweck am nächsten kommen.

Der Rat muss nur dabei beachten, dass er das bisherige Stiftungsvermögen grundsätzlich nicht an eine andere juristische Person oder an eine natürliche Person abgeben darf, wenn diese Person keine örtlichen Aufgaben der Gemeinde erfüllt. Eine solche Abgabe wird zudem nur dann als zulässig anzusehen sein, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, die grundsätzlich für die Abgabe bzw. Veräußerung von gemeindlichen Vermögen gelten, z. B. für das Vermögen kein Nutzungsbedarf mehr im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht (vgl. § 90 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Der Genehmigung der Aufsichtsbehörde zur Aufhebung einer Stiftung unterliegt daher auch die Festlegung der künftigen Verwendung des bisherigen Stiftungsvermögens.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Örtliche Stiftungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Stiftungen und örtliche Zwecke):**

##### **1.1.1 Die örtlichen Zwecke**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind örtliche Stiftungen die Stiftungen des privaten Rechts, die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen (vgl. §§ 80 ff. BGB). Die Vorgabe, dass eine örtliche Stiftung überwiegend örtlichen Zwecken dienen muss, steht im Zusammenhang mit der Vorschrift über den Wirkungskreis der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgaben. Die Gemeinde ist dabei ausschließlicher und eigenverantwortlicher Träger der öffentlichen Verwaltung in ihrem Gebiet (vgl. § 2 GO NRW).

Der Zweck einer örtlichen Stiftung muss sich daher im Rahmen der örtlichen Aufgaben der Gemeinde im Gemeindegebiet bewegen, sodass die Gemeinde sachlich und räumlich zuständig ist. Er muss daher in der Stiftungssatzung konkret gefasst bzw. abgegrenzt und auf die Aufgaben ausgerichtet sein, die von der Gemeinde selbst erfüllt werden könnten. Andererseits darf der Stiftungszweck aus räumlicher Sicht grundsätzlich nur auf das Gemeindegebiet bezogen sein.

Der Stiftungszweck darf sich nur dann darüber hinaus erstrecken, wenn auch die Gemeinde zur Durchführung ihrer Aufgaben über ihr Gemeindegebiet hinaus tätig werden darf. Ein örtlicher Zweck dürfte dann nicht mehr gegeben sein, wenn die Gemeinde selbst nicht mehr tätig werden dürfte. Der Begriff „örtliche Zwecke“ umfasst auch das Kriterium, dass die Erträge einer Stiftung den Einwohnern des Gemeindegebietes zugutekommen

müssen. Die Einschränkung in der Stiftungssatzung auf einen bestimmten Adressatenkreis oder bestimmte Adressaten steht dem nicht entgegen.

Aus der Verwaltung einer örtlichen Stiftung entsteht jedoch nicht die Verpflichtung der Gemeinde, das Stiftungsvermögen zu vergrößern, um z. B. um inflationsbedingte Vermögensminderungen auszugleichen. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen dürfte in Anlehnung an die Vorschrift, dass Gemeindevermögen nicht in Gemeindegliederungsvermögen umgewandelt werden darf, die Aufstockung des Stiftungsvermögens als unzulässig anzusehen sein (vgl. § 99 Absatz 3 GO NRW). Eine solche Stiftung stellt Vermögen der Gemeinde dar, das lediglich aufgrund des Stiftungsaktes vom allgemeinen Gemeindevermögen zu separieren ist (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW).

### **1.1.2 Die selbstständige Stiftung**

Die rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts entstehen durch das Stiftungsgeschäft i. V. m. mit einer Anerkennung durch die zuständige Landesbehörde (vgl. §§ 80 ff. BGB). Sie erhält die Form einer rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftung, wenn sie örtlichen Zwecken dient. Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung ist nach dem Stiftungsgesetz NRW die Anerkennung der neuen Stiftung durch die in Nordrhein-Westfalen zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde erforderlich (vgl. § 2 StiftG NRW).

Die Zuständigkeit entsteht aufgrund des vorgesehenen Sitzes der Stiftung und kann von dem Status von Mitstiftern abhängig sein (vgl. § 15 StiftG NRW). Die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen zählen zum Treuhandvermögen der Gemeinde, wenn eine solche Stiftung von der Gemeinde verwaltet wird (vgl. § 98 GO NRW).

Eine rechtlich selbstständige Stiftung entsteht durch das Stiftungsgeschäft als eine einseitige Willenserklärung des Stifters. Der Stifter erklärt, ein abgegrenztes Vermögen einem bestimmten Zweck auf Dauer zu widmen. Dieser Vorgang wird als Stiftungsakt bezeichnet. Er kann sowohl mit Wirkung unter Lebenden oder aber auch mit Wirkung ab dem Tod vorgenommen werden.

Der Stifter als die zentrale Figur der Stiftung bestimmt die maßgeblichen Vorgaben für die Stiftung und deren Umsetzung. Er legt sowohl den Stiftungszweck fest und trifft die Festlegung des zu übertragenen Vermögens sowie den Zeitpunkt der Übertragung. Für die Stiftung ist eine Satzung zu erlassen, in der zumindest Name und Sitz der Stiftung sowie der Zweck und das Grundstockvermögen angegeben werden müssen. Zugleich sind Regelungen zur Bildung des Vorstandes der Stiftung zu treffen.

### **1.1.3 Die unselbstständige Stiftung**

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) werden i. d. R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen. In diesen Fällen hat der Stifter die in seinem Eigentum befindlichen Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist. Diese Zwecksetzung führt dazu, dass die Gemeinde nach außen im eigenen Namen auftritt, im Innenverhältnis zum Stifter aber an den Stifterwillen gebunden ist.

Eine rechtlich unselbstständige Stiftung entsteht dabei durch einen Vertrag zwischen dem Stifter und dem von ihm ausgewählten Rechtsträger, z. B. die Gemeinde. Die Vermögenswerte werden dabei auf eine andere (natürliche oder juristische) Person mit Maßgaben übertragen, wie diese Stelle das übertragene Vermögen verwalten und verwenden soll. In diesem Vertrag verpflichtet sich der Stifter andererseits, dem Träger die zur Erfüllung des Stiftungszwecks erforderlichen Vermögensgegenstände zu übertragen. Besondere Bedingungen und Auflagen als Ausdruck des Stifterwillens sind dabei möglich.

Der Träger verpflichtet sich im Gegenzug, diese Vermögenswerte dem Stiftungszweck entsprechend zu verwenden. Das Stiftungsgeschäft unterliegt somit den Vorschriften des Schuldrechts. Das Stiftungsgeschäft kann dabei unterschiedlich ausgestaltet werden, z. B. als Treuhandvertrag in Form eines Auftrages, als Dienstvertrag, Geschäftsbesorgungsvertrages oder als Schenkung. Es besteht für die Vertragspartner ein großer Gestaltungsspielraum, der jedoch von der Gemeinde wegen der Bindung an ihre Aufgabenerfüllung nicht in vollem Umfang genutzt werden kann.

### **1.2 Zu Satz 2 (Verwaltung der örtlichen Stiftungen durch die Gemeinde):**

Die Gemeinde hat die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften der Gemeindeordnung zu verwalten, soweit nicht durch ein Gesetz oder den Stifter etwas Anderes bestimmt ist. Daraus folgt, dass nur die Stiftungen von der Gemeinde verwaltet werden dürfen, die örtlichen Zwecken dienen, also im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung tätig sind oder den Einwohnern und Bürgern der Gemeinde zugutekommen.

Die Gemeinde hat daher bei der Übernahme der Verwaltung von Stiftungen zu prüfen, ob es sich um eine örtliche Stiftung im Sinne dieser Vorschrift der Gemeindeordnung handelt. Diese Vorgabe muss auch mit dem Stifterwillen in Einklang stehen, der eine Bedingung für das Verwalten der Stiftung durch die Gemeinde darstellt.

### **1.3 Zu Satz 3 (Trennung des Stiftungsvermögens vom Gemeindevermögen):**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt als weitere Art des gemeindlichen Vermögens das Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW). Zum Sondervermögen ist auch das Stiftungsvermögen zu zählen, das nach dieser Vorschrift vom übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und so anzulegen, dass es für seinen Verwendungszweck greifbar ist. Der Charakter eines gemeindlichen Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abge sondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist.

Aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung folgt, dass Sondervermögen vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern sind. Dieses Vermögen stellt daher nur bedingt einen Bestandteil des allgemeinen Vermögens der Gemeinde dar. Aufgrund ihrer Verschiedenheiten und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die örtlichen Stiftungen, u.a. auch abhängig davon zu betrachten, ob eine rechtlich selbstständige Stiftung oder rechtlich unselbstständige Stiftung besteht. Die Gemeinde muss entsprechend eine haushaltsmäßige Zuordnung und Erfassung vornehmen, z. B. im Jahresabschluss oder im Gesamtabchluss (vgl. §§ 96 und 116 GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Umwandlung von Stiftungen):**

### **2.1 Die Rechte der Gemeinde**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann die Gemeinde in eigener Verantwortung über die Umwandlung des Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen entscheiden. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen), auf die sich diese Vorschrift ausschließlich bezieht, werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) durch einen Vertrag der Gemeinde zu Eigentum übertragen.

In diesen Fällen hat der Stifter bestimmte Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde als Vertragspartner und neuer Eigentümer zu erfüllen ist. Diese Sachlage führt dazu, dass die Gemeinde nach außen im eigenen Namen auftritt, im Innenverhältnis zum Stifter aber an den Stifterwillen gebunden ist.

## **2.2 Die Zuständigkeit des Rates**

Die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen bedeuten einen erheblichen Eingriff in den Stifterwillen, dem sich die Gemeinde zuvor durch die Annahme der Stiftung unterworfen hat. So soll z. B. bei einer Umwandlung eines Stiftungszwecks oder der Zusammenlegung von Stiftungen regelmäßig angestrebt werden, die Erträge des Stiftungsvermögens dem zgedachten Personenkreis zu erhalten, ggf. auch auf andere Art und Weise als in einer Stiftungsform.

Bei einer Umwandlung eines Stiftungszwecks, der Zusammenlegung und der Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen bedarf es daher der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe n GO NRW). Bei einer Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen muss der Rat auch über die Verwendung des Stiftungsvermögens entscheiden, denn dieses Vermögen befindet sich als gemeindliches Sondervermögen im Eigentum der Gemeinde (vgl. § 97 GO NRW).

## **2.3 Die Genehmigung der Aufsichtsbehörde**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass die Entscheidung des Rates der Gemeinde über die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bedarf. Derartige Entscheidungen sind wegen des damit verbundenen Eingriffs in den Stifterwillen erheblich, weil dadurch der gemeinderechtliche Status des Stiftungsvermögens geändert werden kann.

Das betroffene Stiftungsvermögen muss dann künftig von der Gemeinde ggf. nicht mehr streng zweckbezogen eingesetzt werden. Eine entstehende Zurechnung zum freien Gemeindevermögen muss nicht zwingend eine Zweckänderung beim betroffenen Vermögen bewirken. Die Gemeinde wird jedoch freier, im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung das Vermögen zu nutzen.

Die Aufsichtsbehörde hat daher im Rahmen ihrer Zuständigkeit als Rechtsaufsichtsbehörde der Gemeinde zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung von Stiftungen oder die Aufhebung einer rechtlich unselbständigen Stiftung vorliegen und die von der Gemeinde vorgesehene Veränderung zulassen.

Die Gemeinde soll möglichst zeitnah die Aufsichtsbehörde in ihre Entscheidung einbinden, damit eine weitgehende Einheitlichkeit in der Sache hergestellt werden kann. Bei der Erteilung der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bleiben die Vorschriften des StiftG NRW unberührt, denn dieses Gesetz erstreckt sich nur auf für rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die ihren Sitz in Nordrhein-Westfalen haben (vgl. § 1 StiftG NRW).

## **2.4 Die nichtgenehmigte Umwandlung**

In einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Vorschrift über die Genehmigung der Aufsichtsbehörde zur Umwandlung des Stiftungszwecks oder der Zusammenlegung sowie Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen steht die gesetzliche Festlegung, dass Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die von ihr ohne

die nach Vorschriften der Gemeindeordnung erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam sind (vgl. § 130 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde muss daher bei der Umwandlung des Stiftungszwecks oder der Zusammenlegung sowie Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen ihre Aufsichtsbehörde über das vorgesehene Rechtsgeschäft informieren und um Genehmigung bitten, damit ihr Rechtsgeschäft wirksam werden kann. Bis zur Entscheidung der Aufsichtsbehörde in der Sache ist der vorgesehene bzw. abgeschlossene Vertrag der Gemeinde schwebend unwirksam und darf von der Gemeinde nicht umgesetzt werden. Bei einer Ablehnung der Genehmigung der genannten Rechtsgeschäfte ist ein Vertrag endgültig unwirksam und kann nicht zum Tragen kommen.

### **3. Zu Absatz 3 (Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung):**

#### **3.1 Die Inhalte der Vorschrift**

##### **3.1.1 Die Ziele und Zwecke**

Die Gemeinde darf nach der Vorschrift nur dann Gemeindevermögen in eine Stiftung einbringen, wenn dieser Vorgang im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgt und wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck der Gemeinde auf andere Weise nicht erreicht werden kann. Die Vorschrift steht einerseits mit der Vorschrift des § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW als Grundsatz für die örtliche Bewirtschaftung des gemeindlichen Vermögens in unmittelbarer Verbindung.

Nach dieser Vorschrift darf die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände nur abgeben (veräußern), die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht. Die Gemeinde muss dabei beachten, dass bei der Errichtung einer Stiftung die Vermögensabgabe so hoch sein muss, dass eine dauerhafte und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks gewährleistet und das Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten werden muss.

Bei einer gemeindlichen Vermögensabgabe muss die Gemeinde abwägen, ob sie selbst als Stifter auftritt oder durch eine Zustiftung an eine bestehende Stiftung deren Kapital aufstockt. Die Vorschrift stellt deshalb darauf ab, dass die Gemeinde eine eigene "Stiftungsstrategie" unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung und der Vermögensabgabe ziel- und zweckgerichtet entwickelt. Der Stiftungszweck muss daher sowohl räumlich als auch sachlich im Aufgabenbereich der Gemeinde liegen.

##### **3.1.2 Die Vorschrift als Verbotsnorm**

Die Vorschrift stellt ein gesetzliches Verbot zur Einbringung von gemeindlichen Vermögensgegenständen in eine Stiftung dar, das zur Nichtigkeit des Stiftungsgeschäfts im Sinne des § 134 BGB führen kann. Diese Sachlage ist von der Gemeinde bei der Einbringung von Vermögen in eine Stiftung zu beachten, auch wenn in der Vorschrift des § 130 Absatz 2 GO NRW „Unwirksame Rechtsgeschäfte“ die Vorschrift des § 100 Absatz 3 GO NRW nicht ausdrücklich benannt worden ist. Im Sinne des Bundesrechts können auch landesrechtliche Verbotsnormen zur Nichtigkeit eines Stiftungsgeschäfts führen.

Bei gemeindlichen Stiftungsgeschäften ist diese Sachlage nicht nur von der Gemeindeverwaltung zu beachten, die Vermögen in eine Stiftung einbringen will. Sie betrifft auch die gemeindlichen Betriebe, denn diese sind mit ihrem Wert dem Gemeindevermögen zuzurechnen und werden deshalb auch im Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt (vgl. § 41 GemHVO NRW). Der Charakter des gemeindlichen Vermögens wird aus wirtschaftlicher Sicht bestimmt und nicht durch die organisatorische Einheit bestimmt, die als Verwalter von Gemeindevermögen tätig ist.



Die rechtliche Verbotswirkung erstreckt sich dabei auf alle Stiftungen, denen ein örtlicher Charakter zukommt, denn der Begriff „Stiftung“ wird in der landesrechtlichen Vorschrift nicht näher eingegrenzt. Von der Regelung über die Zulässigkeit einer Übertragung von gemeindlichem Vermögen in Stiftungen werden deshalb sowohl Übertragungen der Gemeinde in rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen als auch in rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen erfasst.

### **3.1.3 Der Begriff "einbringen"**

Das allgemeine Stiftungsrecht findet Anwendung, wenn die Gemeinde als Stifter eine eigene Stiftung errichtet und in diese Stiftung bestimmtes Gemeindevermögen einbringt, aber auch wenn die Gemeinde bestimmtes Gemeindevermögen in eine bestehende Stiftung einbringt. Das "Einbringen von gemeindlichem Vermögen ist daher regelmäßig nicht vom stiftungsrechtlichen Status einer Stiftung abhängig. Der Begriff "einbringen" beinhaltet dabei weder eine Festlegung noch eine Orientierung dahingehend, dass bereits eine Stiftung bestehen muss und die Gemeinde nur zustiften kann.

Die "Einbringung von Gemeindevermögen" kann auch im Zeitpunkt der Errichtung einer Stiftung vollzogen werden. Sie muss ggf. auch in diesem Zeitpunkt vollzogen werden, wenn die Gemeinde selbst als Stifter auftritt. In diesem Gesamtzusammenhang löst der Begriff daher i. d. R. nur die Prüfung durch die Gemeinde aus, ob sie aufgrund ihrer künftigen Aufgabenerfüllung auf bestimmte Vermögensgegenstände verzichten und einer Stiftung als Dritten übereignen kann.

Der gesetzliche Begriff verlangt dabei u.a. zu klären, ob das übergebene Gemeindevermögen auch für gemeindliche Aufgaben genutzt bzw. eingesetzt wird. Außerdem muss beurteilt werden, ob die abzugebenden Vermögensgegenstände auch für den Stiftungszweck geeignet sind. Eine Anwendungsreduzierung der Einbringung auf den Tatbestand der Zustiftung durch die Gemeinde lässt sich daher allein aus dem Begriff nicht ableiten.

### **3.1.4 Die Festlegung von Entscheidungskriterien**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich eine Einschätzung vorzunehmen und eine Prognoseentscheidung zu treffen, ob der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann, bevor sie Gemeindevermögen in eine Stiftung einbringt. Sie muss in diesem Zusammenhang berücksichtigen, dass eine Rücknahme ihres Vermögens auch zukünftig nicht möglich ist und künftige Generationen an diese Entscheidung gebunden werden.

Weiterhin gilt es festzustellen, auch zukünftig werde sich diese Art der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht wandeln und davon auszugehen ist, dass die Art der Aufgabenerfüllung dauerhaft nur in Form einer Stiftung wahrzunehmen ist. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass der mit der Vermögensabgabe angestrebte Zweck der gemeindlichen Aufgabenerfüllung auf andere Weise überhaupt nicht erfüllt werden kann.

Diese Vorgaben stellen zwingende Voraussetzungen für die Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung dar, denn es können unterschiedliche Zielsetzungen zwischen dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde und dem Handeln einer Stiftung bestehen. Jegliche Einbringung von gemeindlichem Vermögen in eine Stiftung muss daher haushaltswirtschaftlich verträglich sein und darf in keiner Weise die Aufgabenerfüllung der Gemeinde beeinträchtigen.

Außerdem muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass nicht ohne besonderen Grund gemeindliches Vermögen in Stiftungen gebunden wird, das ggf. später für einen anderen dringenderen Bedarf im Rahmen der Aufgabenerfüllung fehlt. Auch darf dem Rat der Gemeinde nicht die Verfügungshoheit über gemeindliches Vermögen entzogen werden. In diesem Zusammenhang ist die ausdrückliche Vorgabe für die Einbringung von

Gemeindevermögen in ein Stiftungsvermögen, dass der mit der Stiftung verfolgte Zweck nicht auf andere Weise erreicht werden kann, weit auszulegen.

Die Vorgabe schränkt das Auswahlermessen der Gemeinde über ihre Organisationsformen nicht ein, sondern ist so zu verstehen, dass auch eine Stiftung grundsätzlich eine zulässige Form der gemeindlichen Aufgabenerfüllung darstellt. Die Gemeinde muss bei der Einbringung von Gemeindevermögen in Stiftungen zweckbezogen beurteilen, ob andere zulässige Organisationsformen ggf. nachteiliger für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben sind.

### **3.2 Die Zulässigkeit der Vermögensabgabe (Einbringung)**

Der Gemeinde obliegt es eigenverantwortlich, hinsichtlich des Einsatzes ihres Vermögens (Anschaffung, Erhalt oder Veräußerung) oder auch ihrer Vermögenserträge die erforderlichen Festsetzungen zu treffen. Bei ihrem wichtigen Interesse an einer Stiftung hat die Gemeinde auch zu beurteilen, wie sich eine vorzunehmende Vermögensabgabe auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft auswirkt. Sie hat daher zu festzustellen, ob die geplante Maßnahme räumlich und sachlich im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung liegt und ob der mit der Stiftung verfolgte Zwecke nicht auf andere Weise erreicht werden kann.

Die Vermögensübertragung muss in dem Umfang erfolgen, der zur Erreichung des Stiftungszwecks ausreichend und erforderlich ist. Ein Engagement der Gemeinde in einer Stiftung im Sinne der Vorschrift wird als zulässig anzusehen sein, wenn dadurch ein wesentlicher Mehrwert für die Gemeinde erzielt wird. Das ist z. B. bei einer Mitstiftung oder Zustiftung dann der Fall, wenn der von Privaten in eine Stiftung einzubringende Vermögensanteil im Verhältnis zu dem durch die Gemeinde einzubringenden Finanzvermögen und/oder Sachvermögen mindestens 50% beträgt.

In den Fällen, in denen die 50%-Quote nicht erreicht werden sollte, kann oftmals aufgrund besonderer Umstände gleichwohl ein wesentlicher Mehrwert entstehen, insbesondere dann, wenn der private Anteil an Finanz- oder Sachvermögen nach sicherer Erwartung (objektive Umstände) zu einem späteren Zeitpunkt erbracht werden wird. Von der Gemeinde soll möglichst angestrebt werden, dass die möglichen „privaten Stifter“ vor ihrer beabsichtigten Mitstiftung oder Zustiftung gegenüber der Gemeinde eine Zusage mit dem größtmöglichen Grad an Verbindlichkeit abgeben.

Wenn nach den Umständen des Einzelfalls eine verbindliche Zusage, die gerichtlich durchsetzbar wäre, nicht erlangt werden kann, ist eine andere geeignete Erklärung in Schriftform notwendig, aus der die verbindliche Mitstiftung oder Zustiftung in ihrer Höhe sowie der Zeitpunkt des Vermögensübergangs hervorgehen. Auf die Einbringung von Finanz- oder Sachvermögen in eine Stiftung durch die Gemeinde muss daher z. B. verzichtet werden, wenn die besonderen Umstände vor Ort für die Abgabe von gemeindlichem Vermögen nicht schlüssig und nachvollziehbar vorliegen (vgl. Beispiel 30).

**BEISPIEL:**  
**Zustiftung oder Zuwendung als Form der gemeindlichen Unterstützung**

Die Gemeinde will im Rahmen ihrer Kulturaufgaben eine bestehende rechtlich selbstständige Stiftung als Inhaber eines Museums nutzen, um bestimmte Kulturgüter aus der historischen Entwicklung der Gemeinde den Einwohnern und Besuchern der Gemeinde dauerhaft besser zugänglich zu machen. Für ihre Entscheidung über die Form ihrer vermögensmäßigen Unterstützung will sie folgende Fragen klären:

<b>Zustiftung oder Zuwendung als Form der Unterstützung</b>	
Beteiligung an der Stiftung	Finanzielle Unterstützung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 100 GO NRW**

als Zustiftung	der Stiftung
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zweck der Stiftung gleich Aufgabe der Gemeinde.</li> <li>- Zweck der Beteiligung kann nicht auf andere Art umgesetzt werden.</li> <li>- Vermögenshingabe soll dauerhaft erfolgen.</li> <li>- Vermögenshingabe hat Vorrang vor einer Zuwendungsunterstützung.</li> <li>- Gemeinde hat vertraglich bestimmte Rechte im Rahmen der Stiftung.</li> <li>- Für die Gemeinde entsteht ein Mehrwert.</li> <li>- Gesamtbewertung der einzelnen Aspekte.</li> <li>- Betrachtung der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen.</li> <li>- Bewertung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit.</li> <li>- Bewertung der wirtschaftlichen Verträglichkeit.</li> <li>- Festlegung des bilanziellen und ggf. finanzmäßigen Nachweises (Aktivierung; Passivierung; Finanzrechnung).</li> <li>- Festlegung der dauerhaften Überwachung.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zweck der Stiftung gleich Aufgabe der Gemeinde.</li> <li>- Zweck der Unterstützung kann nicht auf andere Art umgesetzt werden.</li> <li>- Unterstützung soll dauerhaft (mit längerfristiger Wirkung) erfolgen.</li> <li>- Finanzielle Unterstützung hat Vorrang vor einer Vermögenshingabe.</li> <li>- Gemeinde hat keine vertraglich bestimmte Rechte bei der Stiftung.</li> <li>- Gesamtbewertung der einzelnen Aspekte.</li> <li>- Betrachtung der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen.</li> <li>- Bewertung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit.</li> <li>- Bewertung der wirtschaftlichen Verträglichkeit.</li> <li>- Festlegung des bilanziellen und finanzmäßigen Nachweises (Aktive Rechnungsabgrenzung; Finanzrechnung).</li> <li>- Festlegung der dauerhaften Überwachung.</li> </ul>

Die Gemeinde sollte die Klärung der konkreten Sachlage nicht allein unter haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten vornehmen, sondern insbesondere den fachlichen Sachverstand einbeziehen. Nur dann können die einzelnen Aspekte von der Gemeinde gewichtet und ggf. auch rangmäßig eingeordnet werden. Die örtliche Rechnungsprüfung darf dabei nicht ausgeschlossen werden. Die Gemeinde soll dadurch zu einem bewerteten Gesamtbild als Grundlage für eine zu treffende Entscheidung kommen. Die Entscheidung kann dann aus einer Abwägung unter Bezug auf die aufgabenbezogene und die wirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde entwickelt werden.

*Beispiel 30 „Zustiftung oder Zuwendung als Form der gemeindlichen Unterstützung“*

Von der Gemeinde ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die besondere Organisationsform „Stiftung“, abhängig von ihrer Ausgestaltung zu Einschränkungen bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Budgethoheit des Rates der Gemeinde führen kann. Zur Sicherung der Aufgabenerfüllung muss die Gemeinde ihre Mitwirkung bei Entscheidungen und der Steuerung von Stiftungen dauerhaft sichern, wenn eine Zustiftung erfolgen soll und nicht die Gewährung einer Zuwendung vorgesehen ist. Sie soll für entsprechende Satzungsregelungen Sorge tragen, die auch die Besetzung der Organe durch die Gemeinde sichern müssen.

### **3.3 Keine andere Art der Aufgabenerfüllung**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ist die Gemeinde ausdrücklich zu der Prüfung verpflichtet, im Sinne der Aufgabenerfüllung zu untersuchen, ob der mit der Stiftung verfolgte Zweck nicht auf andere Weise erreicht werden kann. Sie muss daher beurteilen, ob die Wahrnehmung einer gemeindlichen Aufgabe durch eine Übertragung an eine Stiftung überhaupt in Betracht kommen kann.

In eine solche Prüfung muss die Gemeinde jede zulässige Form ihrer Aufgabenwahrnehmung einbeziehen, z. B. die Erledigung im Rahmen ihrer Gemeindeverwaltung oder durch zulässige Betriebsformen der wirtschaftlichen Betätigung, aber auch die Formen der Gemeinschaftsarbeit nach dem GkG NRW. Die Nutzung einer Stiftung zur Aufgabenerledigung hat dabei einen nachrangigen Charakter.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 100 GO NRW**

Die Feststellung der Gemeinde, dass nur die Form der Stiftung als die einzige geeignete Form für die Aufgabenerfüllung anzusehen ist, muss ausreichend begründet und sachlich zutreffend dokumentiert werden. Sie muss dabei auch festlegen, dass ihr ausreichende Mitwirkungsrechte eingeräumt werden, die sich nicht nur auf den Errichtungsakt erstrecken, sondern dauerhaft ausgerichtet sein müssen, denn eine Stiftung ist grundsätzlich von dauerhaftem Bestand. Diese Vorgaben gelten auch gleichermaßen für Zustiftungen der Gemeinde, denn auch bei diesem Handeln soll die aufnehmende Stiftung gemeindliche Aufgaben erfüllen.

XXXXXXXXXXXX

## 10. Teil

# Rechnungsprüfung

### 1. Die örtliche Prüfung als gemeindliche Eigenkontrolle

#### 1.1 Die gesetzlichen Pflichtaufgaben

Die Prüfung der Durchführung der Aufgaben der Gemeinde wird als ein unverzichtbares Instrument für eine zeitnahe Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der hauswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeindeverwaltung einschließlich des daraus entstandenen wirtschaftlichen Ergebnisses der Gemeinde eingestuft. Der Rat der Gemeinde und die Gemeindeverwaltung haben deshalb gemeinsam sicherzustellen, dass der Rechnungsprüfungsausschuss und die Örtliche Rechnungsprüfung einen weisungsfreien Status mit der gebotenen Neutralität für die Durchführung der örtlichen Prüfung haben, um ihre Prüfungsaufgaben sachgerecht erfüllen zu können.

In diesem Zusammenhang soll mit dem Begriff „Rechnungsprüfung“ die Kontrollfunktion der Prüfer im Auftrag des Rates der Gemeinde bzw. des Rechnungsprüfungsausschusses von den Sachentscheidungen der Gemeindeverwaltung abgegrenzt werden. Die organisatorische Einbindung der Rechnungsprüfung in die Gemeindeverwaltung verändert dabei nicht den neutralen Status der Rechnungsprüfung, denn auch der Rat gehört zur „Verwaltung“ der Gemeinde. Gleichwohl entsteht ein besonderes Verhältnis durch das Nebeneinander von Prüfungsinstanz und Geprüften sowie durch die ausdrückliche Testatspflicht, die nicht die Prüfungsfreiheit beschränkt.

Zur Sicherung der Neutralität wurden die Prüfungsaufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses und der Rechnungsprüfung sowie deren Zusammenwirken gesetzlich festgelegt. In diesem Zusammenhang bedeutet der Begriff „Prüfung“, die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte zu beurteilen, über die im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft von den Verantwortlichen zu entscheiden ist oder entschieden wurde. Das „Prüfen“ erfordert daher bei der Gemeinde einen Vergleich der vorliegenden realen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle mit allgemein anerkannten Kriterien und Maßstäben, z. B. die Regelungen des gemeindlichen Haushaltsrechts.

Durch die Prüfungstätigkeit soll daher geklärt werden, ob das hauswirtschaftliche Handeln mit den Zielen und Zwecken der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang steht. Von der Gemeinde muss daher gewährleistet werden, dass die Verantwortlichen in der Gemeinde sowie alle gemeindlichen Beschäftigten nach Recht und Gesetz handeln. Entsprechend muss auch in der Kommunikation zwischen der Prüfungsinstanz und den Geprüften eine Klarheit und Deutlichkeit sowie die erforderliche Objektivität bestehen.

Die haushaltsrechtlich bestimmten Prüfungen müssen einen Wert an sich darstellen. Jede Prüfungstätigkeit bedarf aber auch einer Einschätzung des Prüfers und einer Beurteilung, die über die Antworten „ja“ oder „nein“ hinausgehen muss. Nur bei einer ausreichenden Darlegung des Prüfers hinsichtlich seiner Tätigkeit und seiner Prüfungsergebnisse wird auch die notwendige Transparenz gesichert.

Mit dem NKF bestehen deshalb auch haushaltsrechtliche Regelungen, die eine objektive Betrachtung sowie eine Prüfbarkeit der örtlichen Haushaltswirtschaft und der damit in Verbindung stehenden Verwaltungsvorgänge und gemeindlichen Geschäftsvorfälle ermöglichen. Ein Ziel der örtlichen Prüfung ist es dabei, dass im gemeindlichen Jahresabschluss und im Gesamtabschluss die wirtschaftliche Lage der Gemeinde (Gesamtlage) zutreffend dargestellt werden.

Durch den jeweiligen Abschluss ist bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermit-

teln. Diese Vorgaben erfordern eine entsprechende Transparenz des gemeindlichen Haushalts und des Verwaltungshandelns der Gemeinde und führen zu einer Gesamtbeurteilung. Sie beeinflussen auch den Prüfungsrahmen und die Prüfungsmaßstäbe sowie den Prüfungsumfang im Einzelnen.

Die haushaltsrechtlichen Regeln tragen dazu bei, die Qualität der örtlichen Prüfung und der Kontrolle durch den Rat der Gemeinde zu sichern. Die prüfungsmäßige Kontrolle des jährlichen Haushalts der Gemeinde durch die örtliche Prüfung ist daher nicht nur eine Richtigkeitsprüfung. In der Abschlussprüfung muss vielmehr auch die Ausübung der möglichen Wahlrechte und Bewertungen durch die Gemeinde, die u. a. durch subjektive Einschätzungen und Ermessensausübungen umgesetzt werden, eine ausreichende Berücksichtigung finden.

Diese Sachlage erfordert den angemessenen Einsatz verschiedener Prüfungstechniken und eine ausreichende Auswahl von Prüfungsgegenständen unter Beachtung des tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, um die ggf. bestehenden Schwierigkeitsgrade zu bewältigen. Die von den Prüfern angewandten Methoden und Maßstäbe müssen nachvollziehbar sein und transparent gemacht werden.

Die Testatspflicht beschränkt dabei nicht die Neutralität und die Freiheit der Prüfer, in eigener Verantwortung den Prüfungsumfang, notwendige Prüfungsschwerpunkte und Prüfungsabgrenzungen sowie die Prüfungsmethoden festzulegen. Die Festlegungen müssen nur so aufeinander abgestimmt sein, dass die haushaltsrechtlich geforderte Beurteilung erfolgen und ein Prüfungsergebnis in Form eines Bestätigungsvermerks entstehen kann

Die Rechnungsprüfung hat in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass der haushaltsrechtliche Rahmen eine größere Eigenverantwortung der Gemeinden bei ihrer Haushaltswirtschaft ermöglicht. Dieser Rahmen beinhaltet eine Vielzahl von örtlichen Handlungsspielräumen, fordert allerdings auch eine stärkere Auseinandersetzung mit den von der Gemeinde festzulegenden Zielen und Leistungskennzahlen in Bezug auf ihre Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr.

Der Rahmen erleichtert aber andererseits auch die Prüfungsarbeiten und Prüfungshandlungen, denn je komplexer das haushaltsrechtliche Regelwerk, desto schwieriger wird die Überwachung und Kontrolle der Anwendung durch die Prüfer. Diese gemeindliche Sachlage erfordert ein geeignetes Zusammenspiel der Prüfungsinstanzen bei der zeitnahen Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeindeverwaltung.

Im Prüfungsgeschehen sollte daher ein Informationsaustausch zwischen den Beteiligten möglich sein. Dieser Kommunikation kommt im Sinne der Prüfungsaufgaben eine Unterstützungsfunktion zu. Die örtliche Prüfung hat dabei auch eine Schutzfunktion gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Für den Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde besteht jedoch kein besonderes Recht oder eine Pflicht, seine Ergebnisse und Erkenntnisse aus seiner Prüfung eigenständig und unmittelbar der Aufsichtsbehörde der Gemeinde mitzuteilen.

## **1.2 Der Begriff „Örtliche Prüfung“**

Im Gefüge der gesetzlichen Verpflichtungen ist zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung der Gemeinde zu unterscheiden. Die örtliche Prüfung obliegt der Gemeinde und stellt eine Eigenkontrolle des Rates der Gemeinde dar (vgl. §§ 57 und 59 GO NRW). Die überörtliche Prüfung ist der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) übertragen worden (vgl. § 105 GO NRW).

Die örtliche Prüfung und die überörtliche Prüfung verbindet aber, dass beide Stellen eine Vielzahl unterschiedlicher Sachverhalte und Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu prüfen haben. Sie können im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit dazu dann ggf. Einwendungen erheben oder Hinweise geben. Der Landesgesetzgeber hat den Begriff „Örtliche Prüfung“ jedoch nicht näher bestimmt.

Der Gesetzgeber hat festgelegt, dass der Rat der Gemeinde als Vertretungsorgan wegen seiner umfassenden Zuständigkeit sowie wegen der Kontrolle der Gemeindeverwaltung einen Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss bilden muss (vgl. §§ 41 und 55 und § 57 Absatz 2 GO NRW). Zugleich hat der Gesetzgeber diesem Ausschuss bestimmte Prüfungsaufgaben zugewiesen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Er hat außerdem bestimmt, dass die Gemeinde eine Örtliche Rechnungsprüfung (innerhalb ihrer Verwaltungsorganisation) für die Erledigung von Prüfungsaufgaben nach § 103 GO NRW zu bilden hat (vgl. § 102 GO NRW).

Aus den gesetzlichen Vorgaben folgt, dass sowohl der Rat der Gemeinde als auch die Gemeindeverwaltung an der örtlichen Prüfung beteiligt sind und dabei zusammenwirken müssen. In die Erledigung von örtlichen Prüfungsaufgaben können aber auch Dritte einbezogen werden. Eine solche Möglichkeit bietet sich z. B. insbesondere für kleinere Gemeinden an, die nicht verpflichtet sind, eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 2 GO NRW) besteht.

In solchen Fällen kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung seiner Prüfungstätigkeit unmittelbar Dritter gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Alle Prüfenden müssen dabei berücksichtigen, dass der örtlichen Prüfung auch eine Schutzfunktion gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zukommt.

### **1.3 Der Begriff „Überörtliche Prüfung“**

Im 10. Teil der Gemeindeordnung finden sich die Vorschriften über die Kontrolle des Haushalts der Gemeinde. In diesem Gefüge der gesetzlichen Verpflichtungen zur Prüfung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde ist zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung zu unterscheiden. Während die örtliche Prüfung der Gemeinde selbst obliegt und eine Eigenkontrolle der Gemeinde darstellt, ist die überörtliche Prüfung der Gemeinden ein Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

Die Aufgabe ist der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) gesetzlich übertragen worden (vgl. § 105 GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt ist dazu als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist einerseits ein Teil der in den §§ 119 ff. GO NRW geregelten Kommunalaufsicht. Andererseits ist die Gemeindeprüfungsanstalt bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden (vgl. § 105 Absatz 2 GO NRW).

Die überörtliche Prüfung ist - wie die örtliche Prüfung der Gemeinde - ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde und der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeindeverwaltung. Die überörtliche Prüfung soll eine fachkundige Prüfung der Gemeinden unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht ermöglichen. Es ist daher geboten, die Aufsichtsbehörden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden.

Die Beteiligung am Prüfungsgeschehen sollte nicht erst - wie es gesetzlich als Mindestvorgabe vorgesehen ist - erfolgen, wenn die überörtliche Prüfung abgeschlossen ist und im Einzelfall ggf. Entscheidungen über die Umsetzung erhobener Einwendungen zu treffen sind. Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung werden der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde in Form eines Prüfberichts mitgeteilt. Ggf. hat die Gemeinde gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen, wenn der Prüfungsbericht der überörtlichen Prüfung Beanstandungen enthält.

Von den Gemeinden sind für die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt - wie bei der Vergabe von Prüfungsaufträgen an Dritte - Gebühren zu zahlen. Die Gebühren werden in entsprechender Anwendung des Kommunalabgabengesetzes satzungsrechtlich festgelegt und erhoben (vgl. § 10 Absatz 1 GPAG NRW). Sie werden für die Prüfungstätigkeit nach dem in Tagewerken ausgedrückten Zeitaufwand bemessen.

Die Gemeindeprüfungsanstalt darf neben ihrer Prüfungstätigkeit zusätzlich auch beratend tätig werden. Die Beratungsleistungen umfassen dabei die vielfältige Unterstützung der Gemeinde, insbesondere bei der Gestaltung der örtlichen Haushaltskonsolidierung sowie bei anderen Umstellungsprozessen. Für die Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist - wie bei Beratungsaufträgen an Dritte - ein Entgelt zu zahlen, das mindestens kostendeckend sein soll (vgl. § 10 Absatz 2 GPAG NRW).

#### **1.4 Der Prüfer**

##### **1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Prüfung der Durchführung der Aufgaben der Gemeinde **in Form** einer zeitnahen Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde erfordert besonders geeignete gemeindliche Beschäftigte, denn bestimmte Gemeinden haben eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die übrigen Gemeinden sollen eine örtliche Rechnungsprüfung einrichten, wenn ein Bedürfnis hierfür besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen. Es besteht daher in der Gemeindeverwaltung ein besonderes Verhältnis durch das Nebeneinander von Prüfern und zu Prüfenden.

Im gemeindlichen Bereich kann als „Prüfer“ i. d. R. eine Person bezeichnet werden, die bei der Gemeinde zur verantwortlichen Durchführung von Kontrollen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und Vorgängen mit haushaltswirtschaftliche Auswirkungen beauftragt worden ist. Die auszuführenden Prüfungstätigkeiten setzen regelmäßig besondere fachliche Anforderungen je nach Prüfungsgebiet voraus, die durch Erfahrungen ergänzt werden. Ein Prüfer trägt eine große Verantwortung gegenüber den zu Prüfenden, die eine akzeptable Prüfung erwarten, denn ein Prüfungsergebnis zeigt auch die Qualität der von den zu Prüfenden erbrachten Leistungen auf.

Der Begriff „Prüfer“ wird allgemein in unterschiedlichen Zusammensetzungen und Formen benutzt oder auch durch fachliche Begriffe ergänzt, sodass z. B. für den Prüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses vielfach die Bezeichnung „Abschlussprüfer“ benutzt wird. Er wird aber auch dann benutzt, wenn anstelle einer Person durch eine Prüfgruppe der erteilte Prüfungsauftrag erledigt wird. In diesem Fall kann die Prüfungsverantwortung einem Mitglied der Prüfgruppe obliegen, der auch einen Stellvertreter haben kann. Das Gleiche gilt, wenn von der Gemeinde der Prüfungsauftrag einer juristischen Person erteilt wird, z. B. einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

##### **1.4.2 Die Anforderungen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält keine besonderen Regelungen zu fachlichen und persönlichen Voraussetzungen für die Prüfer. Grundsätzlich müssen die Prüfer über eine für ihre Prüfungstätigkeit ausreichende Sachkunde in Form von rechtlichen und fachlichen Kenntnissen verfügen sowie die gebotene Zuverlässigkeit aufweisen. Dazu zählt auch die Verschwiegenheitspflicht, sodass aus der Prüfungstätigkeit bekannt gewordene Tatsachen, die der Geheimhaltung unterliegen nicht unbefugt offenbart und verwertet werden dürfen, z. B. Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse und personenbezogene Daten. Die Verschwiegenheitspflicht besteht zudem über den Abschluss einer Prüfung hinaus fort. Sie umfasst nicht strafrechtlich relevante Tatsachen.

Diese Vorgaben bedeuten u.a., dass die Prüfer mit den zu prüfenden Sachverhalten, mit den einschlägigen gesetzlichen und sonstigen Regelungen vertraut sein und eine kritische Grundhaltung gegenüber den zu prüfenden Sachverhalten haben soll. Sie sollten auch Kenntnisse über die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und im sonstigen wirtschaftlichen Umfeld haben bzw. sich damit vertraut machen. Vor Ort muss dazu die Art und der Umfang sowie der Nachweis der Sachkunde und der Zuverlässigkeit festgelegt werden, um eine ordnungsgemäße Örtliche Rechnungsprüfung in der Gemeinde sicherzustellen.



Es gilt aber auch für die Prüfer, die jeweilige Prüfung strategisch zu gestalten, damit Art und Umfang sowie der Zeitbedarf und das Ziel der Prüfung kompatibel festgelegt werden, z. B. für die Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Prüfungshandlungen sollen so gewählt und ausgeführt werden, dass die Prüfung ordnungsgemäß und wirtschaftlich durchgeführt werden kann. Der Prüfer muss insgesamt entscheiden können, welchen Prüfungsfeldern eine besondere Aufmerksamkeit zukommen muss, die sich dann auch auf den Prüfungsbericht sowie auf die Dokumentation der Prüfung auswirkt.

Die Prüfer müssen in der Lage sein, Fehler und Risiken in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erkennen und zu beurteilen. Mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben soll daher z. B. auch erreicht werden, dass die unbefangene Urteilsfähigkeit des Prüfers nicht beeinträchtigt wird. In diesem Zusammenhang ist daher auch die Zeit der Beauftragung eines Prüfers nicht unbedeutend, denn die Neutralität eines Prüfers muss dauerhaft gewährleistet sein. Die Beauftragung muss nicht von Anfang an befristet sein. Bei einer jahrelangen Tätigkeit als Prüfer sollte jedoch die stetige Fortsetzung ggf. hinterfragt werden.

### 1.4.3 Die Neutralität der Prüfer

Die Neutralität der Prüfer der örtlichen Prüfung ist für die sachgerechten Abschlussprüfungen sowie für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Rat, die Gemeindeverwaltung und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für diese Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde sowie der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, aber auch über die wirtschaftliche Lage bzw. Gesamtlage der Gemeinde.

Der Sicherung der Neutralität der Prüfer als örtliches Ziel dient u. a. auch die Anbindung der örtlichen Rechnungsprüfung an den Rat der Gemeinde. Sie soll auch durch die gesetzliche Festlegung gewährleistet werden, dass die Rechnungsprüfung von fachlichen Weisungen frei ist. An die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung werden deshalb besondere Anforderungen gestellt (vgl. Abbildung 241).

<b>ANFORDERUNGEN AN PRÜFER</b>	
<b>Neutralität</b>	= Vermeidung von Tatsachen und Umständen, die eine objektive Wahrnehmung der Prüfungstätigkeit beeinträchtigen.
<b>Unbefangenheit</b>	= Beurteilung frei von unsachgemäßen Erwägungen, Einflüssen, Bindungen und Rücksichten. Vermeidung von Eigeninteressen finanzieller Art und persönlichen Bindungen.
<b>Unparteilichkeit</b>	= Wertfrei gegenüber den Auftraggebern, kein Verschweigen wesentlicher Sachverhalte.
<b>Verschwiegenheit</b>	= Tatsachen und Umstände nicht frei offenbaren; Erfahrungen und Kenntnisse nur im zulässigen Rahmen verwerten.
<b>Gewissenhaftigkeit</b>	= Bindung an das Recht und Sicherung der Arbeitsqualität.
<b>Eigenverantwortlichkeit</b>	= Keine Bindung an fachliche Weisungen; Unterrichtung des Auftraggebers über Rechtsverstöße.
<b>Sicherheit</b>	= Umstände beseitigen, die eine Gefährdung auslösen oder eine Interessenkollision verursachen.

<b>ANFORDERUNGEN AN PRÜFER</b>	
<b>Bedingungslosigkeit</b>	= Ablehnung von Erfolgshonorar und Provisionen.

*Abbildung 241 „Anforderungen an Prüfer“*

Die Prüfer müssen daher aus ihrer Tätigkeit heraus grundsätzlich Interessenkonflikte vermeiden, um ihre Aufgabe ordnungsgemäß erfüllen zu können. Sie sollten über die für eine Prüfungstätigkeit notwendige Kompetenz verfügen und zudem eine kritische Grundhaltung einnehmen. Diese Haltung erfordert, örtliche Sachverhalte zu hinterfragen und haushaltswirtschaftliche Unterlagen kritisch zu beurteilen sowie auf besondere Umstände und Gegebenheiten zu achten, aufgrund dessen eine wesentlich falsche Darstellung, z. B. der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Jahresabschluss, entstanden sein könnte. Das Vorliegen derartiger maßgebender Kriterien für die tatsächliche Prüfungstätigkeit soll immer aus Sicht eines sachkundigen Dritten beurteilt werden.

#### **1.4.4 Keine prüfungsfremden Leistungen**

Die Prüfer sollen wegen ihrer Neutralität nicht zur Erbringung prüfungsfremder Leistungen verpflichtet werden. Als prüfungsfremde Leistungen gelten dabei i. d. R. nicht die Auskünfte und Informationen des Prüfers über die mögliche Beseitigung von aufgetretenen Fehlern im gemeindlichen Jahresabschluss, wenn der Prüfer im Rahmen seiner Prüfung diese Fehler entdeckt hat. Zu den Tätigkeiten eines Abschlussprüfers, die im Rahmen von Prüfungen zu persönlichen Interessenkonflikten führen können und die Neutralität des Prüfers gefährden können, sind z. B. folgende Leistungen zu zählen (vgl. Abbildung 242).

<b>PRÜFUNGSFREMDE LEISTUNGEN</b>
- Mitwirkung in der Finanzbuchhaltung bei Buchungen und Abschlüssen.
- Tätigkeiten bei IT-Vorhaben in der Finanzbuchhaltung.
- Tätigkeiten als Sachverständiger ohne Verbindung zu einem Prüfungsauftrag.
- Tätigkeiten in personellen Angelegenheiten.
- Erarbeitung und Umsetzung von Kontrollsystemen.
- Tätigkeiten in der Beratung von Anlagegeschäften.

*Abbildung 242 „Prüfungsfremde Leistungen“*

Der besondere Status der örtlichen Rechnungsprüfung beinhaltet auch Anforderungen an die Qualität der Prüfungsleistungen. In Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen bedarf es einer Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle, die von der Gemeinde eigenverantwortlich gestaltet und durchgeführt werden soll. Zur Qualitätssicherung soll auch die Festlegung beitragen, dass ein Dritter nicht Prüfer sein darf, wenn bestimmte persönliche Ausschließungsgründe vorliegen (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW).

Die Qualitätssicherung dient auch dazu, die Neutralität der örtlichen Rechnungsprüfung bzw. ihre Unparteilichkeit zu erhalten und das Besorgnis der Befangenheit bei den Prüfern zu vermeiden. Der Neutralität der Prüfer dient die ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung, dass die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht ein Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreter sein kann.

Eine Beeinträchtigung kann dabei auch aus dem privaten Bereich der Prüfer heraus entstehen, z. B. wenn bei ihnen auch eine freiberufliche Tätigkeit besteht und Aufträge angenommen werden, die ihre hauptberufliche Tätigkeit fachlich berühren. Im örtlichen Bedarfsfall bietet es sich an, vor dem Beginn der Erledigung einer Prüfungsaufgabe eine Neutralitätserklärung vom beauftragten Prüfer zu verlangen, soweit nicht bereits eine solche Erklärung vorliegt und diese dem aktuellen Stand entspricht.

## **1.5 Die Einschaltung Dritter als Prüfer**

### **1.5.1 Die Beauftragung bei Bedarf**

Die Anwendung der haushaltswirtschaftlichen Regelungen des NKF sowie die Anforderungen an eine begleitende und nicht nachrangige Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern entsprechend qualifizierte und erfahrene Prüfer. Bei einer Gemeinde ohne Örtliche Rechnungsprüfung ist es für den Rechnungsprüfungsausschuss möglich, einen Dritten mit Aufgaben der örtlichen Prüfung zu beauftragen (vgl. § 59 Absatz 3 und § 103 Absatz 5 GO NRW).

Nicht jede Gemeinde ist verpflichtet, eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten, sie kann aber ggf. auch ihren Kreis mit Prüfungen beauftragen (vgl. § 102 GO NRW). Bei einer Beauftragung durch den Ausschuss kann dieser eigenverantwortlich entscheiden, welche Prüfungsaufgaben in welchem Umfang von Dritten durchgeführt werden sollen. Bei einem entsprechenden Bedarf kann auch die Örtliche Rechnungsprüfung mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses unmittelbar einen Dritten mit der Durchführung ihrer Prüfungsaufgaben beauftragen.

Die Örtliche Rechnungsprüfung hat dazu eigenverantwortlich die Prüfungsaufgaben festzulegen. Sie kann einen Dritten mit Prüfungen beauftragen, die der örtlichen Rechnungsprüfung entweder gesetzlich oder vom Rat der Gemeinde übertragen worden sind (vgl. § 103 Absatz 1, 2 und 5 GO NRW). Eine Einschaltung eines Dritten als Prüfer kann auch bei Aufträgen des Bürgermeisters an die Örtliche Rechnungsprüfung erfolgen (vgl. § 103 Absatz 3 GO NRW). Die Festlegung des Umfangs der Prüfungen bei solchen Beauftragungen obliegt der örtlichen Rechnungsprüfung in eigener Verantwortung.

### **1.5.2 Ausschluss oder Befangenheit des Dritten als Prüfer**

Im Rahmen der Beauftragung eines Dritten als Abschlussprüfer sind auch die Ausschlussgründe für Prüferinnen und Prüfer nach § 103 Absatz 7 GO NRW und § 104 Absatz 3 GO NRW zu beachten. Dabei dürfen mögliche Ausschlussgründe nach anderen Rechtsvorschriften nicht unbeachtet bleiben, z. B. für Wirtschaftsprüfer (vgl. §§ 49 und 53 WPO und §§ 20 ff. BS WP/vBP). B

ei einem Vorliegen von Ausschlussstatbeständen besteht für die betreffende Person ein Verbot, an einer örtlichen Abschlussprüfung bei der Gemeinde mitzuwirken. Es soll dadurch eine Selbstkontrolle des Prüfers gewährleistet werden, sodass Sachverhalte nicht von denselben Personen geprüft werden, die selbst unmittelbar an deren Entstehung beteiligt waren. Mit den in der Vorschrift benannten Ausschlussgründen werden die Besonderheiten der örtlichen Verhältnisse berücksichtigt (vgl. Abbildung 243).

<b>AUSSCHLUSS UND BEFANGENHEIT DES PRÜFERS</b>
<b>Ein Dritter darf nicht als Prüfer tätig sein,</b>
- als Mitglied des Rates der Gemeinde;
- als Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers;
- als Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters;
- als Beschäftigter der Betriebe der Gemeinde (verselbstständigte Aufgabenbereiche);
- wenn er im Haushaltsjahr bei Führung der Bücher der Gemeinde oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses mitgewirkt hat;
- wenn er im Haushaltsjahr Finanzdienstleistungen oder Steuerberatungsleistungen für die Gemeinde erbracht oder eine Rechtsberatung außerhalb der Prüfungstätigkeit durchgeführt hat;
- wenn er im Haushaltsjahr Bewertungsleistungen für die Gemeinde erbracht hat, die sich auf den gemeindlichen Jahresabschluss auswirken;
- wenn er an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen der Gemeinde beteiligt war (Verfahren der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen).

*Abbildung 243 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“*

Bei zu beauftragenden Dritten als Prüfer - wie auch bei den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung – können mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe bereits vor der Aufnahme der örtlichen Prüfungstätigkeiten auftreten. Sie können aber ggf. auch erst während der tatsächlichen Prüfungstätigkeit auftreten oder erst nach der Beendigung der Prüfungstätigkeit bekannt werden. In derartigen Fällen sollen die entstandenen Gegebenheiten unverzüglich beseitigt werden.

Von der Gemeinde sollte daher sorgfältig eine mögliche Befangenheit prüfen und dabei berücksichtigen, dass das Verbot, als Prüfer nicht Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt. Das Verbot findet auch auf diejenigen Personen Anwendung, die entsprechend durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind.

Der Auftragung eines Dritten dürfen daher dessen persönliche Verhältnisse nicht entgegenstehen. Ggf. ist von dem zu beauftragenden Abschlussprüfer auch ein entsprechender Nachweis zu fordern. Der Rechnungsprüfungsausschuss ist gleichzeitig zeitnah zu unterrichten. Er sollte ohne zeitliches Verzögern unterrichtet werden, wenn die entstandenen Gegebenheiten möglicherweise zu einem Neubeginn der Prüfungen führen können.

### **1.5.3 Die Prüfung durch Wirtschaftsprüfer**

Im Rahmen der Beauftragung eines Dritten als Abschlussprüfer ist neben dessen beruflicher Qualifikation auch dessen berufsständige Bindung von Bedeutung für die Durchführung der vorzunehmenden Prüfungen, z. B. bei als

Wirtschaftsprüfern. Sie führt zur Beachtung der IDW-Fachgutachten, der IDW-Prüfungsstandards, der IDW-Stellungnahmen zur Rechnungslegung und der IDW-Standards, welche die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zu fachlichen Fragen der Rechnungslegung und Prüfung sowie zu sonstigen Gegenständen und Inhalten der beruflichen Tätigkeit darlegen.

Die zudem bestehende Selbstverpflichtung der Wirtschaftsprüfer und die daraus entstandene Facharbeit dienen der fachgerechten und einheitlichen Berufsausübung. Ein Wirtschaftsprüfer hat eine Abschlussprüfung regelmäßig nach berufsständigen Prüfungsgrundsätzen durchzuführen (vgl. § 4 Absatz 9 der Satzung des IDW). Er ist dabei berufsständig gebunden und hat daher auch die dafür vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. erlassene Satzung zu beachten (vgl. Beispiel 31).

**BEISPIEL:**

**Die Selbstbindung der Wirtschaftsprüfer**

Die öffentlich-rechtliche Stellung und die beruflichen Regulierungen eines Wirtschaftsprüfers sichern die ordnungsmäßigen Prüfungsleistungen bei einem Prüfungsauftrag der Gemeinde. Ein Wirtschaftsprüfer ist dabei berufsständisch gebunden. Diese Bindung der Wirtschaftsprüfer wirkt sich auch auf die Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses aus, wenn ein Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung beauftragt ist oder anteilig daran mitwirkt. Die berufsständische Bindung ist in der Satzung des IDW verankert (vgl. § 4 Absatz 9 Satz 1).

**SATZUNG DES INSTITUTS DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND E. V.**

(Auszug aus dem aktuellen Stand der Satzung; 2014)

**§ 4 Rechte und Pflichten der Mitglieder**

Absätze 1 bis 6 (*nicht abgedruckt*)

(7) Für die ordentlichen Mitglieder gelten zusätzlich die nachfolgenden Bestimmungen der Absätze 8 bis 12.

(8) Die Mitglieder sind verpflichtet, die vom IDW herausgegebenen Grundsätze zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis zu beachten und anzuwenden sowie ihre Beachtung und Anwendung durch Mitarbeiter sicherzustellen und zu überwachen.

(9) Jedes Mitglied hat im Rahmen seiner beruflichen Eigenverantwortlichkeit die von den Fachausschüssen des IDW abgegebenen IDW Fachgutachten, IDW Prüfungsstandards, IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung und IDW Standards, welche die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zu fachlichen Fragen der Rechnungslegung und Prüfung sowie zu sonstigen Gegenständen und Inhalten der beruflichen Tätigkeit darlegen oder zu ihrer Entwicklung beitragen, zu beachten. Das Mitglied hat deshalb sorgfältig zu prüfen, ob die in einem IDW Fachgutachten, einem IDW Prüfungsstandard, einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung oder einem IDW Standard aufgestellten Grundsätze bei seiner Tätigkeit und in dem von ihm zu beurteilenden Fall anzuwenden sind. Abweichungen von diesen Grundsätzen sind schriftlich und an geeigneter Stelle (z.B. im Prüfungsbericht) hervorzuheben und ausführlich zu begründen.

(10) Im Rahmen seiner Berufspflicht zur Fortbildung ist jedes in der aktiven Berufstätigkeit stehende Mitglied verpflichtet, neben dem notwendigen Literaturstudium an Fortbildungsmaßnahmen teilzunehmen, deren Art und Umfang in der Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers liegen und deren Mindeststandard durchschnittlich 40 Stunden pro Jahr nicht unterschreiten darf. Zu diesen Fortbildungsmaßnahmen gehören u.a. der Besuch von Fachveranstaltungen, die Teilnahme an Diskussionsgruppen sowie gleichwertige Fortbildungsmaßnahmen in der eigenen Praxis und schriftstellerische Facharbeit.

(11) Jedes Mitglied ist verpflichtet, stets seine Unabhängigkeit, insbesondere seine finanzielle Unabhängigkeit gegenüber dem Mandanten, zu wahren und die übrigen vom IDW herausgegebenen Berufsgrundsätze zu beachten.

(12) Die Mitglieder dürfen nicht allgemein zugängliche Informationen, die ihnen in oder bei Erfüllung ihrer beruflichen Aufgaben bekannt werden, nicht verwenden, um Geschäfte zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines Dritten abzuschließen, oder diese Informationen an Dritte weitergeben. Verstöße gegen Satz 1 werden vom Ehrenrat untersucht. Leitet der Ehrenrat eine Untersuchung ein, so ist das betroffene Mitglied zur Erteilung von Auskünften an den Ehrenrat verpflichtet.

*Beispiel 31 „Die Selbstbindung der Wirtschaftsprüfer“*

Die Gemeinde muss wegen der berufsständischen Bindung von Wirtschaftsprüfern sehr sorgfältig die Leistungsbeschreibung für die gemeindliche Abschlussprüfung erstellen und die erhaltenen Angebote zur Abschlussprüfung hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den haushaltsrechtlichen Prüfungserfordernissen und Prüfungsinhalten überprüfen. Die öffentlich-rechtliche Stellung und die beruflichen Regulierungen eines Wirtschaftsprüfers sichern zwar die ordnungsmäßigen Prüfungsleistungen, jedoch wird bei einem Prüfungsauftrag für den Jahresabschluss der Gemeinde der Wirtschaftsprüfer nicht nach gesetzlichen Vorgaben des HGB tätig.

Die Durchführung der gemeindlichen Abschlussprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer kann nicht allein auf der Grundlage von IDW-Prüfungsstandards erfolgen, z. B. IDW PS 730 „Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts einer Gebietskörperschaft (Stand: 30. März 2012)“. Die Abschlussprüfung hat vielmehr auf der Grundlage der haushaltsrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen, bei der auch die zwischen der Gemeinde und dem Wirtschaftsprüfer abgeschlossene Vereinbarung zu berücksichtigen ist.

Die Gemeinde für die beauftragte Abschlussprüfung ggf. eine sachliche Konkretisierung verlangen, sofern in der Vereinbarung allgemein auf IDW-Fachgutachten, IDW-Prüfungsstandards, IDW-Stellungnahmen oder IDW-Standards verwiesen wird. Sie sollte sich dazu über die möglichen Auswirkungen der Vorgaben auf die Abschlussprüfung ausreichend informieren und über die Vornahme bestimmter Prüfungshandlungen oder den Verzicht darauf in objektiver Weise entscheiden.

#### **1.5.4 Die internationalen Prüfungsstandards**

Die berufsständische Selbstbindung des Wirtschaftsprüfers für Abschlussprüfungen und die daraus entstandenen fachlichen Rahmenbedingungen für Abschlussprüfungen sind in der Privatwirtschaft eine bewährte Vorgehensweise. Die Pflicht zur Abschlussprüfung bei Unternehmen und Gesellschaften wurde in den 1930-Jahren eingeführt und dafür Wirtschaftsprüfer installiert sowie öffentlich-rechtlich bestellt.

Der Bundesgesetzgeber hat diese Verhältnisse bis heute allgemein anerkannt und deshalb noch keine gesonderten Prüfungsstandards für Abschlussprüfungen gesetzlich bestimmt. Er hat jedoch im Jahre 2009 im Rahmen des BilMoG festgelegte Vorgaben der EU umgesetzt (vgl. Art 26 der EG-Richtlinie 2006/43). Er hat bestimmt, dass bei der Durchführung einer Prüfung der Abschlussprüfer die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden sind, die von der Europäischen Kommission angenommen worden sind (vgl. § 317 Absatz 5 HGB).

Als Prüfungsstandards gelten die durch das IAASB der IFAC erarbeiteten ISA. Wichtige Inhalte werden durch die nachfolgende Übersicht dargestellt (vgl. Beispiel 32).

**BEISPIEL:**

**Wichtige Inhalte der ISA**

Die ISA bestehen aus einer Vielzahl von Standards, die den Rahmen und die Inhalte der Durchführung von Abschlussprüfungen näher festlegen. Sie wurden bisher noch nicht von der EU angenommen. Sie werden aber im Rahmen der fachlichen Arbeit des IDW beachtet.

<b>Prinzipien und Verantwortlichkeiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers</li> <li>- Grundsätze einer Prüfung</li> <li>- Auftragsbedingungen</li> <li>- Qualitätssicherung</li> <li>- Dokumentation der Prüfung</li> <li>- Verantwortung des Abschlussprüfers</li> <li>- Kommunikation</li> </ul>
<b>Risikobeurteilung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planung der Prüfung</li> <li>- Risiken falscher Angaben</li> <li>- Identifizierung der Risiken</li> <li>- Beurteilung der Risiken</li> <li>- Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung</li> <li>- Beurteilung falscher Angaben</li> </ul>
<b>Nachweise der Prüfung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prüfungsnachweise</li> <li>- Bestätigungen Dritter</li> <li>- Prüfungshandlungen</li> <li>- Prüfungen aufgrund von Stichproben</li> <li>- Prüfung geschätzter Werte</li> <li>- Nahestehende Personen</li> <li>- Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</li> <li>- Erklärungen</li> </ul>
<b>Arbeiten Dritter</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Arbeiten Dritter bei Konzernabschlüssen</li> <li>- Verwertung der Arbeiten von Prüfern</li> <li>- Verwertung der Arbeit von Sachverständigen</li> </ul>
<b>Ergebnis der Prüfung und Prüfungsbericht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bildung des Prüfungsurteils</li> <li>- Erteilung des Bestätigungsvermerks</li> <li>- Gestaltung des Prüfungsurteils</li> <li>- Darstellung besonderer Sachverhalte</li> </ul>
<b>Besonderheiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abschlussprüfung und andere Grundsätze</li> <li>- Prüfung besonderer Bestandteile</li> <li>- Berichterstattung</li> </ul>

*Beispiel 32 „Wichtige Inhalte der ISA“*

**1.6 Die organisatorischen Vorgaben**

Nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen ist die örtliche Prüfung in der Gemeinde durch den Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde und durch die „Örtliche Rechnungsprüfung“ als Stelle innerhalb der Gemeindeverwaltung vorzunehmen. Beide Prüfungsberechtigten stehen in einer unmittelbaren Verbindung zum Rat

der Gemeinde. Der Rechnungsprüfungsausschuss ist ein gesetzlich bestimmter Ausschuss des Rates (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW).

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist eine Organisationseinheit der Gemeindeverwaltung, sie ist aber dem Rat gegenüber unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die rechtlichen Festlegungen zur Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung dienen dabei dazu, eine sachgerechte und notwendige Distanz gegenüber den anderen Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung zu erreichen.

Im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufgaben wirken der Rechnungsprüfungsausschuss und die Örtliche Rechnungsprüfung als beauftragte Prüfungsstellen entscheidungsvorbereitend für den Rat der Gemeinde und dienen diesem auch als Informationsquellen. Die Zuordnung ermöglicht dabei eine Steuerungsunterstützung. Diese Sachlage bedingt ein Miteinander und ein Zuarbeiten der örtlichen Rechnungsprüfung für die Prüfungstätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses. Sie führt nicht zur Doppelarbeit, auch wenn beide Stellen die Aufgabe haben, den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde zu prüfen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 1 und § 103 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 3 GO NRW).

Die Zusammenarbeit ist zudem gesetzlich durch die unmittelbare Zuordnung (Unterstellung) der örtlichen Rechnungsprüfung zum Rat bestimmt, sodass sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung seiner Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Er kann nur in Ausnahmefällen, wenn keine Örtliche Rechnungsprüfung besteht, sich unmittelbar Dritter als Prüfer bedienen.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat daher bei den ihm von der örtlichen Rechnungsprüfung vorgelegten Prüfungsergebnissen zum Jahresabschluss und Gesamtabschluss, insbesondere über die Prüfungsbemerkungen bzw. Prüfungsfragen der örtlichen Rechnungsprüfung dahingehend zu entscheiden, ob er diese übernimmt oder ablehnt. Seine Stellung als gesetzlich zuständiges Prüfungsgremium gegenüber dem Rat der Gemeinde beinhaltet diese Entscheidungshoheit. Diese sachlichen Gegebenheiten erfordern bei auftretenden Meinungsverschiedenheiten zwischen der örtlichen Rechnungsprüfung und dem Rechnungsprüfungsausschuss keine Entscheidung des Rates der Gemeinde zu den prüfungsrelevanten Sachverhalten.

### **1.7 Die Gesamtverantwortung der Gemeinde**

Die Gemeinde hat bei der Beauftragung Dritter als Prüfer zu beachten, dass auch in solchen Fällen die Gesamtverantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung der örtlichen Prüfung vollständig bei der Gemeinde bleibt. Die örtlich Verantwortlichen, z. B. der Rechnungsprüfungsausschuss oder die Örtliche Rechnungsprüfung als Auftraggeber, werden daher bei an Dritte übertragenen Prüfungsaufgaben nicht aus ihrer Verantwortung entlassen.

Der Dritte als Prüfer wird daher unabhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung regelmäßig nur als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig. Die Örtliche Rechnungsprüfung kann sich daher z. B. durch die Übertragung der Jahresabschlussprüfung (ganz oder teilweise) auf einen Dritten auch nicht selbst aus ihrer Verantwortung für die gesetzlich bestimmte Jahresabschlussprüfung entlassen. Sie muss vielmehr weiterhin sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Prüfungsdaten und Prüfungsergebnisse rechtzeitig zur Verfügung stehen.

Zur bestehenden Gesamtverantwortung bei den Verantwortlichen der örtlichen Rechnungsprüfung gehört auch, eine eigenverantwortliche Entscheidung über die Tenorierung und Ausgestaltung des abzugebenden Bestätigungsvermerks zu treffen, auch wenn der Dritte als Prüfer bereits im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit einen Bestätigungsvermerk abgibt (vgl. § 101 Absatz 8 GO NRW). Sie ihrer gesetzlichen Prüfungspflicht rechtzeitig bis zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (spätestens bis zum 31. Dezember) nachkommen.



Die Gesamtverantwortung dient daher auch dazu, dass der Rechnungsprüfungsausschuss ein Prüfungsergebnis erzielen und das Ergebnis seiner Prüfung in einem zutreffenden Bestätigungsvermerk zusammenfassen kann (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). Ein Bestätigungsvermerk stellt dabei keine Beurteilung der Geschäftsführung des Kämmers und des Bürgermeisters dar.

### **1.8 Das interne Kontrollsystem**

Als internes Kontrollsystem kann auch bei der Gemeinde die Gesamtheit aller aufeinander abgestimmten und miteinander verbundenen Kontrollen, Maßnahmen und Regelungen in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft in all ihren Formen verstanden werden. Ein solches System soll dabei der Sicherung des gemeindlichen Vermögens und der Informationen sowie der Bereitstellung zutreffender Aufzeichnungen und der Geschäftstätigkeit durch Auswertung und Kontrolle dienen.

Bei der Gemeinde muss dabei auch ein Überblick über die wirtschaftliche Lage ermöglicht und die Gesetz- und Satzungsmäßigkeit von Buchführung und Jahresabschluss sichergestellt werden. Die Gemeinde verfügt regelmäßig über eine Vielzahl von festen Regelungen in Form von Dienstanweisungen, die örtlich zur Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Geschäftsabläufe der Gemeinde beitragen bzw. diese sicherstellen sollen. Dadurch soll Risiken vorgebeugt und Schäden für die Gemeinde sollen verhindert werden.

Ohne eine förmliche Verknüpfung der Dienstanweisungen in einem Bezugsrahmen wird in der Gemeinde ein Zusammenhang gelebt, sofern eine fachliche Verbindung oder ein sachlicher Zusammenhang besteht. Es bedarf daher keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe für die Gemeinde ein strukturiertes System zu schaffen. Eine aufgabenbezogene Zwecksetzung bietet aber die Chance für die Gemeinde, ein vorhandenes Kontroll- und Überwachungssystem bedarfsgerecht weiterzuentwickeln.

### **1.9 Der Rat als Adressat der örtlichen Rechnungsprüfung**

#### **1.9.1 Allgemeine Sachlage**

Zur Sicherung der Kontrollfunktion des Rates der Gemeinde ist die Örtliche Rechnungsprüfung dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Die organisatorische Einbindung der Rechnungsprüfung in die Gemeindeverwaltung sowie die Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses des Rates verändern nicht den neutralen Status der Rechnungsprüfung. Dadurch entsteht ein Zusammenwirken zwischen dem Rat und der örtlichen Rechnungsprüfung, aufgrund dessen der Rat immer die Stellung eines Adressaten gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung hat, dem über die Prüfungstätigkeit und die Prüfungsergebnisse zu berichten ist.

Zur Sicherung der Neutralität wurden die Prüfungsaufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses und der Rechnungsprüfung sowie deren Zusammenwirken gesetzlich festgelegt. Zusätzlich wurde bestimmt, dass der Rat der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben und der Bürgermeister Aufträge erteilen darf (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW). Die Erweiterung auf den Bürgermeister steht der Adressatenfunktion des Rates im Zusammenhang mit örtlichen Prüfungen nicht entgegen, denn der Bürgermeister hat den Rat über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GemHVO NRW).

Der Rat ist daher grundsätzlich immer ein Adressat des Prüfungsergebnisses bzw. des Prüfungsberichtes. Er kann sich durch eine Aufgabenübertragung an die Örtliche Rechnungsprüfung oder mit einer Erweiterung des Adressatenkreises der Informationen über das Prüfungsergebnis bzw. den Prüfungsbericht der örtlichen Rechnungsprüfung nicht aus seiner Verantwortung für die Kontrolle der Gemeinde entlassen und sich daher auch nicht als Adressat des Prüfungsberichtes ausschließen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**10. Teil GO NRW**

Bereits die Funktion des Rates als „Auftraggeber“ für Prüfungsaufgaben sowie die Unterrichtspflichten des Bürgermeisters lösen seine Adressatenstellung aus. Zudem hat der Rat grundsätzlich über die aus der Prüfung abzuleitenden örtlichen Umsetzungsmaßnahmen sowie über den Umgang mit den Prüfungsergebnissen zu entscheiden. Die Form und der Weg der Unterrichtung des Rates über die Prüfungsergebnisse aus übertragenen Aufgaben ist von der Gemeinde in Abstimmung mit dem Rat eigenverantwortlich zu entscheiden.

**1.9.2 Der Weg zum Rat**

Nach dem Haushaltsrecht besteht eine sachliche Prioritätensetzung hinsichtlich der Vielzahl der Aufgaben, die von der örtlichen Rechnungsprüfung zu erfüllen sind. Ausgehend von den Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung besteht hinsichtlich der Information an den Rat über erfolgte Prüfungen folgender Zusammenhang. Er wird beispielhaft an einigen Prüfungsgegenständen aufgezeigt (vgl. Abbildung 244)

<b>DER RAT ALS ADRESSAT DES PRÜFUNGSBERICHTS</b>				
<b>AUFTRAG- GEBER</b>	<b>PRÜFUNGS- GEGENSTAND</b>	<b>ÖRTLICHE RECHNUNGS- PRÜFUNG</b>	<b>RECHNUNGS- PRÜFUNGS- AUSSCHUSS</b>	<b>RAT</b>
Gesetz	Jahresabschluss	§ 103 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW	§ 59 Absatz 3 i. V. m. § 101 Absatz 1 GO NRW	§ 96 Absatz 1 GO NRW
Gesetz	Gesamtabschluss	§ 103 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW	§ 59 Absatz 3 i. V. m. § 116 Absatz 6 GO NRW	§ 116 Absatz 1 GO NRW
Rat	Besondere Prüfungsaufgaben	§ 103 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW	Keine Beteiligung	Adressat als Auftraggeber
Bürgermeister	Besondere Prüfaufträge	§ 103 Absatz 3 Nummer 3 GO NRW	Keine Beteiligung	Keine Beteiligung, ggf. Unterrichtung § 62 Absatz 4 GO NRW
<p><u>Weitere örtliche Regelungen:</u> Durch Richtlinien oder im Rahmen der Geschäftsordnung, der Rechnungsprüfungsordnung oder anderer Regelungen der Gemeinde können sich weitere Prüfungspflichten für die Örtliche Rechnungsprüfung ergeben. Sie erfordern Festlegungen über den Umgang mit dem Prüfungsergebnis dieser Prüfungen sowie dessen Adressierung, ggf. auch eine Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses außerhalb seiner gesetzlich bestimmten Aufgaben.</p>				
<p><u>Prüfung im Rahmen von Zuwendungsverfahren:</u> Bei Zuwendungen kann auch der Zuwendungsgeber eine örtliche Prüfung der zweckentsprechenden Verwendung der gewährten Zuwendungen verlangen. Sein Verlangen richtet sich an die Gemeinde und damit an den Bürgermeister als gesetzlichen Vertreter in Rechts- und Verwaltungsgeschäften (vgl. § 63 Absatz 1 GO NRW). Die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung bedarf dann eines Prüfauftrages des Bürgermeisters, der über die gesamte Gemeindeangelegenheit den Rat zu unterrichten hat (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).</p>				

*Abbildung 244 „Der Rat als Adressat des Prüfungsberichts“*

Im Einzelnen ist zu den Prüfungsaufgaben jedoch kein konkreter Adressatenbezug für den Prüfungsbericht hergestellt worden, insbesondere dann nicht, wenn die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gesetzlich zugewiesen worden sind. Dadurch besteht jedoch keine Lücke bezüglich eines Adressaten, den die Allzuständigkeit des Rates

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**10. Teil GO NRW**

der Gemeinde tritt dann als Ersatz ein, sodass auf eine Unterrichtung des Rates nicht verzichtet werden darf. Nur für den Prüfungsbericht über besondere Prüfungsgegenstände ist ein formaler Weg für die Beteiligung des Rates bzw. seine Unterrichtung haushaltsrechtlich bestimmt worden, z. B. für den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde (vgl. §§ 59 und 101 i. V. m. §§ 95 und 96 GO NRW).

Die Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung gehört zur Verantwortung des Rates und seiner Kontrolle des ordnungsmäßigen Verwaltungshandelns der Gemeinde. Der Rat muss daher immer ausreichende und sachgerechte Informationen über die Ergebnisse aus der Prüfungstätigkeit der Örtlichen Rechnungsprüfung erhalten, unabhängig davon, ob der Örtlichen Rechnungsprüfung die Erfüllung gesetzlicher Aufgaben, besonderer örtliche Prüfungsaufgaben des Rates oder besonderer Prüfungsaufträge obliegt.

**1.9.3 Die zeitlichen Berichtsfristen**

Der Rat der Gemeinde hat im Rahmen seiner Kontrollaufgaben über die gemeindliche Haushaltswirtschaft ein grundsätzliches Recht zeitnah über die Prüfungsergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung bzw. des Rechnungsprüfungsausschusses informiert zu werden. Entsprechend sind dem Rat die erstellten Prüfungsberichte fristgerecht vorzulegen (vgl. Abbildung 245).

<b>DIE FRISTEN FÜR DEN PRÜFUNGSBERICHT</b>				
<b>AUFGABE</b>	<b>PRÜFUNGS- GEGENSTAND</b>	<b>ÖRTLICHE RECHNUNGS- PRÜFUNG</b>	<b>RECHNUNGS- PRÜFUNGS- AUSSCHUSS</b>	<b>RAT</b>
Gesetz	Jahresabschluss	Prüfungsbericht so rechtzeitig, dass die Feststellungsfrist eingehalten werden kann (§ 96 Absatz 1 GO NRW)		
Gesetz	Gesamtabschluss	Prüfungsbericht so rechtzeitig, dass die Bestätigungsfrist eingehalten werden kann (§ 116 Absatz 1 GO NRW)		
Gesetz	Laufende Prüfung der Finanzbuchhaltung	Mit Jahresabschluss (keine eigene)	Mit Jahresabschluss (keine eigene)	Mit Jahresabschluss (keine eigene)
Gesetz	Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung und Prüfung	Mit Jahresabschluss (keine eigene)	Mit Jahresabschluss (keine eigene)	Mit Jahresabschluss (keine eigene)
Gesetz	Anwendungsprüfung bei Programmen der DV-Buchführung	Nach Vorgabe des Bürgermeisters	Keine Beteiligung	Keine Beteiligung, ggf. Unterrichtung durch BM (§ 62 Absatz 4 GO NRW)
Gesetz	Vorprüfung (§ 100 Absatz 4 LHO NRW)	Nach Vorgabe des LRH NRW	Keine Beteiligung	Keine Beteiligung, ggf. Unterrichtung durch BM (§ 62 Absatz 4 GO NRW)
Gesetz	Prüfung von Vergaben	Nach Vorgabe des Bürgermeisters	Keine Beteiligung	Keine Beteiligung, ggf. Unterrichtung durch BM

<b>DIE FRISTEN FÜR DEN PRÜFUNGSBERICHT</b>				
<b>AUFGABE</b>	<b>PRÜFUNGS- GEGENSTAND</b>	<b>ÖRTLICHE RECHNUNGS- PRÜFUNG</b>	<b>RECHNUNGS- PRÜFUNGS- AUSSCHUSS</b>	<b>RAT</b>
				(§ 62 Absatz 4 GO NRW)
Rat	Besondere Prüfungsaufgaben (§ 103 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW)	Nach Vorgabe des Rates	Nach Vorgabe des Rates	Nach Vorgabe des Rates
Bürgermeister	Besondere Prüfaufträge (§ 103 Absatz 3 Nummer 3 GO NRW)	Nach Vorgabe des Bürgermeisters	Keine Beteiligung	Keine Beteiligung, ggf. Unterrichtung durch BM (§ 62 Absatz 4 GO NRW)

*Abbildung 245 „Die zeitlichen Berichtsfristen“*

Die Örtliche Rechnungsprüfung hat im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung zu beachten, dass neben den gesetzlich bestimmten bzw. aus dem Haushaltsrecht abzuleitenden Fristen für bestimmte Prüfungen örtlich weitere Fristvorgaben durch den Rat festgelegt werden können.

## **2. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates**

### **2.1 Die gesetzlichen Aufgaben**

Dem Rat obliegt im Rahmen der eigenständigen und eigenverantwortlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. der Gemeindeverwaltung nicht nur die Entscheidung, mit welchen Aufwendungen welche Leistungen erbracht werden, sondern auch die örtliche Prüfung, ob die gemeindliche Haushaltswirtschaft ordnungsgemäß geführt worden ist. Dem Rat kommt deshalb neben seinem Budgetrecht auch eine Kontrollaufgabe für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu. Die Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse des Haushaltsjahres ist dem Rechnungsprüfungsausschuss als einen von drei Pflichtausschüssen des Rates gesetzlich übertragen worden (vgl. §§ 57 und 59 GO NRW).

Die Abschlussprüfungen des Rechnungsprüfungsausschusses stellen eigenständige Prüfungen dar, auch wenn der Ausschuss von dem im Prüfungsbericht der örtlichen Rechnungsprüfung dargestellten Ergebnissen ausgehen und seine eigene Prüfung darauf aufbauen kann. Dem Ausschuss obliegt aber auch eine Überwachungstätigkeit hinsichtlich der Durchführung der Abschlussprüfungen durch die Örtliche Rechnungsprüfung. Sie bezieht sich auf den gesamten Prüfungsablauf, denn er bedient sich bei seinen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Ausschuss soll durch seine Arbeit die Beschlüsse des Rates sachverständig vorbereiten sowie zur Entlastung und Erleichterung der Arbeit des Rates der Gemeinde beitragen.

Der Rechnungsprüfungsausschuss soll seine jährliche Arbeit möglichst zeitnah zu den Abschlussstichtagen durchführen. Die Prüfungstätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses beginnt i. d. R. mit der Vorlage der prüfungsfähigen Abschlussunterlagen, die ihm vom Rat oder dem Bürgermeister zugeleitet werden. Zur Erfüllung seines Prüfungsauftrages hat er sich der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen, soweit bei der Gemeinde eine solche Einheit besteht. Die Prüfung stellt dabei vorrangig eine gemeindeinterne, verwaltungstechnische Kontrolle dar, z. B. die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 101 GO NRW).

Die Prüfung der Abschlüsse der Gemeinde (Jahresabschluss und Gesamtabchluss) umfasst die Feststellung, ob die Abschlüsse den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entsprechen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln.

Eine politische Bewertung und Entscheidung steht dem Rechnungsprüfungsausschuss dabei nicht zu. Es obliegt dann dem Rat auf der Grundlage des vom Rechnungsprüfungsausschuss erstellten und vorgelegten Prüfungsberichtes eine abschließende Entscheidung zu treffen, z. B. den ihm vom Bürgermeister zugeleiteten gemeindlichen Jahresabschluss zu bewerten und festzustellen. Durch die eigenständige und eigenverantwortliche Prüfungstätigkeit wird z. B. die Glaubwürdigkeit der Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses erhöht, denn es soll bei der gemeindlichen Abschlussprüfung eine hohe Qualität erreicht werden.

Der Rat kann dazu bei Bedarf seine Fachausschüsse beteiligen und ggf. den Bürgermeister und den Kämmerer um Stellungnahmen bitten. Zu den Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses gehört dabei auch die Klärung von Fragen zur Unabhängigkeit der Prüfer (vgl. § 104 GO NRW) sowie von beauftragten Dritten als Abschlussprüfer (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW). Von der örtlichen Rechnungsprüfung oder unmittelbar durch den Rechnungsprüfungsausschuss können bei örtlichen Bedarf auch Dritte mit gemeindlichen Prüfungstätigkeiten beauftragt werden (vgl. § 59 Absatz 3 und § 103 Absatz 5 GO NRW).

## **2.2 Die eigenverantwortliche Aufgabenerfüllung**

Der Rechnungsprüfungsausschuss trägt mit seiner Prüfungstätigkeit zur Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen bei, denn seine Prüfungstätigkeit hat eine Kontroll-, Informations-, Überwachungs- und Beglaubigungsfunktion. Er hat daher Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, sodass von ihm Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können.

Diese Sachlage erfordert eine Neutralität sowie eine fachliche Kompetenz des Ausschusses. Seine Zusammensetzung muss daher die ausreichende Wahrnehmung seiner Prüf- und Kontrollfunktionen gewährleisten. Der Rechnungsprüfungsausschuss kann dadurch zu einer hohen Qualität der gemeindlichen Abschlussprüfung beitragen. Bei der Wahl der Prüfungsmethoden und der Prüfungstiefe ist das Ermessen des Ausschusses relativ groß. Es ist abhängig von den zu prüfenden Sachverhalten und vorliegenden örtlichen Bedingungen.

Die Prüfungstätigkeit des Ausschusses ist so auszugestalten, dass subjektive Prüfungen und Einschätzungen vermieden werden. Es sollen daher von der Gemeinde qualitätssichernde Strukturen geschaffen sowie Qualitätskontrollen anhand geeigneter Maßgrößen durchgeführt werden, um die Prüfungsqualität und die Neutralität zu sichern. Die Prüfungsqualität ist aber auch abhängig von den Fähigkeiten und Tätigkeiten der einzelnen Prüfer, von seiner Bereitschaft zur Prüfung und seine tatsächliche Vorgehensweise.

Eine erhebliche Wirkung auf die Prüfungsqualität können auch die Prüfungsmaterialien aufgrund ihrer inhaltlichen Informationen und ihres Umfangs haben, die dem Prüfer zur Verfügung stehen oder verfügbar gemacht werden (Input). Es haben aber auch die Art und Form der Berichterstattung über die Prüfung und die Darstellung der Prüfungsergebnisse im Prüfungsbericht einen Einfluss auf die Prüfungsqualität (Output).

In diesem Zusammenhang besteht auch die Regelung, dass der Rechnungsprüfungsausschuss für die Durchführung seiner Prüfungen vom Bürgermeister die Aufklärung und Nachweise verlangen kann, die für eine sorgfältige Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse notwendig sind (vgl. § 103 Absatz 4 GO NRW). Die Rechte und Pflichten aus der Prüfungstätigkeit sowie ein Einsichtsrecht in die gemeindlichen Unterlagen sind dem Rechnungsprüfungsausschuss als Organ zuzurechnen und nicht einem einzelnen Ausschussmitglied persönlich.

Bei Beteiligungen von Dritten an den Prüfungsaufgaben und der Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung bleibt die Verantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses für die jeweilige Abschlussprüfung unberührt. Seine eigene Befassung, z. B. mit der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses, muss daher immer so ausgestaltet und ausreichend sein, dass der Ausschuss aufgrund seiner Erkenntnismöglichkeiten ein eigenverantwortliches Urteil zum jeweiligen Prüfungsgegenstand fällen und einen zutreffenden Bestätigungsvermerk abgeben kann.

### **2.3 Die Neutralität des Ausschusses**

Die Neutralität der Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses ist für die sachgerechten Abschlussprüfungen sowie für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Rat, die Gemeindeverwaltung und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für diese Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde sowie der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, aber auch über die wirtschaftliche Lage bzw. Gesamtlage der Gemeinde.

Die Sicherung der Neutralität des Ausschusses als örtliches Ziel dient u. a. auch der Kontrollfunktion, die der Rechnungsprüfungsausschuss im Auftrag des Rates der Gemeinde ausübt. Die Ausschussmitglieder sollen örtliche Sachverhalte hinterfragen und haushaltswirtschaftliche Unterlagen kritisch beurteilen können. Eine Neutralität erleichtert die tatsächliche Prüfungstätigkeit des Ausschusses, die von den Ausschussmitgliedern die Stellung und Sicht eines sachkundigen Dritten erfordert.

Die Ausschussmitglieder sollen wegen ihrer Neutralität auch nicht zur Erbringung prüfungsfremder Leistungen verpflichtet werden. Als prüfungsfremde Leistungen gelten dabei i. d. R. nicht die Auskünfte und Informationen des Prüfers über die mögliche Beseitigung von aufgetretenen Fehlern in den gemeindlichen Abschlüssen. Es gibt jedoch eine Vielzahl von Tätigkeiten, die zu Interessenkonflikten führen können und die Neutralität des Rechnungsprüfungsausschusses gefährden können.

### **2.4 Die Anforderungen an die Ausschussmitglieder**

Für die Tätigkeit im Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde sind haushaltsrechtlich keine fachlichen und persönlichen Voraussetzungen bestimmt worden, wie sie z. B. für die Mitglieder im Verwaltungsrat einer Sparkasse bestehen (vgl. § 12 SpkG NRW). Ein Mitglied des Rechnungsprüfungsausschusses muss gleichwohl sachverständig sowie fachlich in der Lage sein, die Prüfungsverpflichtung des Ausschusses mitzutragen und die von der Gemeindeverwaltung zur Abschlussprüfung bzw. zu den Prüfungsgegenständen gegebenen Informationen kritisch zu hinterfragen.

Die Beurteilung über die persönlichen Verhältnisse der Ausschussmitglieder obliegt dabei dem Rat, denn der Rechnungsprüfungsausschuss ist ein Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Insgesamt muss durch die Zusammensetzung des Ausschusses gewährleistet sein, dass der Ausschuss seine Prüf- und Kontrollfunktion wahrgenommen werden kann. Die Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses sollten daher über eine ausreichende Sachkenntnis über die gemeindliche Haushaltswirtschaft verfügen.

Die Mitglieder sollten auch Verständnis für die wirtschaftlichen und rechtlichen Abläufe im haushaltswirtschaftlichen Geschehen einer Gemeinde sowie für Fragen der gemeindlichen Rechnungslegung (Jahresabschluss und Gesamtabschluss) und der produktorientierten Steuerung besitzen, um eine möglichst objektive Prüfungstätigkeit zu gewährleisten. Die Tätigkeit im Rechnungsprüfungsausschuss erfordert vor allem aber eine Neutralität der Ausschussmitglieder, vergleichbar der Neutralität und Unparteilichkeit der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 104 Absatz 3 GO NRW).

Die Ausschussmitglieder dürfen daher nicht zu den Angehörigen des Bürgermeisters als Leiter der Gemeindeverwaltung zu zählen sein. Zur Vermeidung von Interessenkonflikten sollten grundsätzlich auch keine wesentlichen geschäftlichen, finanziellen und persönlichen Beziehungen der einzelnen Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses zur Gemeinde bestehen. Derartige Geschäftsbeziehungen könnten zum Prüfungsgegenstand im Rahmen ihrer Ausschusstätigkeit werden, sodass ggf. Ausschlussgründe für die Prüfungstätigkeit entstehen können.

Neue Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses sollten die Aufgabenbereiche des Ausschusses in geeigneter Weise eingeführt werden. Ihnen sollte ein umfassender Überblick über die Prüfungstätigkeit des Ausschusses sowie über ihre Verantwortlichkeiten und Verschwiegenheitspflichten gegeben werden. Sie benötigen auch prüfungsrelevanten Informationen über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde, über die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen sowie Kenntnisse, um die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde beurteilen zu können.

In den Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit gehört auch die Vermittlung der Bedeutung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses, damit eine objektive Beurteilung der wirtschaftlichen Lage bzw. der wirtschaftlichen Gesamtlage sachgerecht durch die Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses bzw. den Ausschuss insgesamt erfolgen können (vgl. §§ 101 und 116 GO NRW).

## **2.5 Die Zusammenarbeit mit der örtlichen Rechnungsprüfung**

### **2.5.1 Allgemeine Sachlage**

Die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde bewirkt, dass der Ausschuss sich unmittelbar der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Nicht jede Gemeinde ist jedoch gesetzlich verpflichtet, eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 GO NRW).

Der Rechnungsprüfungsausschuss ist dabei grundsätzlich in die Festlegung von Prüfungsschwerpunkten durch die Örtliche Rechnungsprüfung einzubinden. Eine solche Vorgehensweise ermöglicht, eine sachbezogene Prüfungsintensität und Abgrenzung der Prüfungsgegenstände bezogen auf den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabchluss vorzunehmen. Sie dient dabei auch der dem Rat obliegenden Aufgabe der Überwachung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss und der örtlichen Rechnungsprüfung muss daher eine konstruktive Zusammenarbeit bestehen oder herbeigeführt werden. Eine zutreffende Urteilstgewinnung über den gemeindlichen Jahresabschluss ist dem Rechnungsprüfungsausschuss nur möglich, wenn die unterschiedlichen Informationen der Prüfinstanzen im Interesse einer wirksamen und wirtschaftlichen Prüfung zusammengeführt werden. Die Verantwortung für das eigene Prüfungsurteil verbleibt dabei bei der örtlichen Rechnungsprüfung im Rahmen ihres Prüfauftrages, auch wenn der Rechnungsprüfungsausschuss darauf aufbauen kann.

Eine bloße Entgegennahme von Informationen der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss dient dabei nicht der Sache und kann aus gemeindeverfassungsrechtlichen Gesichtspunkten problematisch sein. Wegen der unmittelbaren Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Jahresabschlussprüfung bedürfen Entscheidungen der örtlichen Rechnungsprüfung, die auch die Prüfungsaufgabe des Rechnungsprüfungsausschusses berühren, der Zustimmung des Ausschusses. Den Rechnungsprüfungsausschuss darüber zu informieren bzw. ihn darüber zu unterrichten ist allein nicht als ausreichend anzusehen.

Insgesamt gesehen muss es mindestens eine gezielte Zusammenführung der verfügbaren Informationen sowie gezielte Abstimmungen über das Prüfungsgeschehen und die Prüfungsergebnisse zwischen der örtlichen Rechnungsprüfung und dem Rechnungsprüfungsausschuss geben. Dieser Austausch kann noch dadurch verbessert werden, dass er in eine Kooperation überführt wird, bei der z. B. von beiden Beteiligten eine gemeinsame Risiko- beurteilung der Prüfungsgegenstände vorgenommen wird. Insgesamt ist eine intensive Zusammenarbeit im Sinne aller Verantwortlichen der Gemeinde möglich.

### **2.5.2 Die Verteilung der Prüfungstätigkeit**

Im Rahmen der örtlichen Prüfung muss eine Doppelarbeit vermieden werden, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss neben der örtlichen Rechnungsprüfung eine eigene Prüfungstätigkeit entfalten will. Er muss beachten, dass er sich für seine Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Ausschuss muss sachgerecht bestimmte Prüfungstätigkeiten durch die Örtliche Rechnungsprüfung ausführen lassen und darf ihr die gesetzliche Aufgabe nicht entziehen (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW). Er darf aber im Rahmen seiner Zuständigkeiten eigene Prüfungstätigkeiten wahrnehmen und entscheidet dabei unter Beachtung der gesetzlichen Rahmenbedingungen auch über deren Umfang (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

Bei einer Verteilung von Prüfungstätigkeiten zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss und der örtlichen Rechnungsprüfung müssen die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften beachtet, die Neutralität der Prüfer gewahrt und typische Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit ausgeräumt bzw. vermieden werden können. Der Rechnungsprüfungsausschuss führt daher die tatsächliche Prüfung immer insgesamt als Ausschuss aus, auch wenn dafür ggf. ein Arbeitskreis eingerichtet oder Vorarbeiten durch einzelne Ausschussmitglieder erledigt werden.

Die Ausschussmitglieder dürfen jedoch nicht eigenständig wie Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung gegenüber der Gemeindeverwaltung tätig werden. Sie sind vom Rat nicht wie die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung bestellt worden (vgl. § 104 Absatz 2 GO NRW). Ein einzelnes Mitglied des Rechnungsprüfungsausschusses hat in seiner Funktion als Ausschussmitglied keinen persönlichen Anspruch auf eine Auskunft gegenüber dem Bürgermeister, sondern unter dem Gesichtspunkt der Kontrolle der Gemeindeverwaltung nur in der Funktion als Ratsmitglied (vgl. § 55 Absatz 1 GO NRW). Der Ausschuss bleibt im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgaben während der Prüfungsphase der Ansprechpartner für die Gemeindeverwaltung und die Örtliche Rechnungsprüfung.

Aus dem gleichen Gesichtspunkt kann der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses jederzeit Auskunft und Akteneinsicht über Angelegenheiten vom Bürgermeister verlangen, die zum Aufgabenbereich ihres Ausschusses gehören (vgl. § 55 Absatz 2 GO NRW). Dieses Recht ist kein persönliches Recht des Vorsitzenden, sondern dient dazu, dass der Ausschussvorsitzende seiner Pflicht nachkommen kann, die Ausschussmitglieder sachgerecht zu unterrichten. Dem einzelnen Ausschussmitglied steht ein Akteneinsichtsrecht gegenüber dem Bürgermeister „nur“ in Angelegenheiten seines Ausschusses zu (vgl. § 55 Absatz 5 GO NRW).

### **2.6 Die Beteiligung Dritter als Abschlussprüfer**

Die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde bewirkt, dass der Ausschuss sich unmittelbar Dritter als Prüfer bedienen kann, soweit bei der Gemeinde keine Örtliche Rechnungsprüfung besteht (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Nicht jede Gemeinde ist verpflichtet, eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 GO NRW).

Der Rechnungsprüfungsausschuss ist aber auch dann in die Entscheidung, ob und in welchem Umfang ein Dritter als Abschlussprüfer tätig werden soll, einzubinden, wenn die Örtliche Rechnungsprüfung sich Dritter als Prüfer



bedienen will (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). In den Fällen muss eine enge Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss, der örtlichen Rechnungsprüfung und dem jeweiligen Abschlussprüfer im Rahmen der Aufgabenerledigung herbeigeführt und erhalten werden.

Eine zutreffende Urteilsgewinnung über den gemeindlichen Jahresabschluss ist dem Rechnungsprüfungsausschuss nur möglich, wenn die unterschiedlichen Informationen der Prüfinstanzen im Interesse einer wirksamen und wirtschaftlichen Prüfung zusammengeführt werden. Die Verantwortung für das Prüfungsurteil verbleibt dabei beim Abschlussprüfer im Rahmen seines Prüfauftrages. In diesem Sinne muss bei der Jahresabschlussprüfung ein bloßes Nebeneinander von örtlicher Rechnungsprüfung und Abschlussprüfer oder auch Rechnungsprüfungsausschuss vermieden werden.

Eine bloße Entgegennahme von Informationen durch den Abschlussprüfer dient nicht der Sache. Es muss mindestens eine gezielte Zusammenführung der verfügbaren Informationen sowie gezielte Abstimmungen über das Prüfungsgeschehen und die Prüfungsergebnisse geben. Dieser Austausch kann noch dadurch verbessert werden, dass er in eine Kooperation überführt wird, bei der z. B. von beiden Beteiligten eine gemeinsame Risikobeurteilung der Prüfungsgegenstände vorgenommen wird. Bei einer intensiven Zusammenarbeit im Sinne aller Verantwortlichen der Gemeinde müssen die die Unabhängigkeit der Prüfer gewahrt und typische Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit ausgeräumt bzw. vermieden werden.

## **2.7 Sonstige Mitwirkungspflichten**

Für den Rechnungsprüfungsausschuss können ggf. besondere Mitwirkungspflichten entstehen, wenn im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgaben nach § 59 Absatz 3 GO NRW „Prüfung des Jahresabschlusses“ und „Prüfung des Gesamtabchlusses“ bestehen. Weitere prüfungsrelevante Tatbestände können dabei Sachverhalte bei der Gemeinde sein, die z. B. sonst als gesondert benannte Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung obliegen oder womit ein Dritter beauftragt werden kann (vgl. § 103 GO NRW).

Eine Mitwirkung kann daher bei der Beurteilung von örtlichen Sachverhalten erforderlich werden, wenn keine Örtliche Rechnungsprüfung besteht oder kein Dritter beauftragt wurde, und eine „Prüfung“ in zeitlicher Hinsicht außerhalb der Jahresabschlussprüfung ansteht. Zu solchen Gegebenheiten können z. B. die Anwendungsprüfung von Programmen oder andere Prüfungen gehören, die in Vorbereitung der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses erforderlich werden. Diese Mitwirkung ist in geeigneter Weise zu dokumentieren und im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu berücksichtigen.

## **2.8 Die Beteiligung des Finanzausschusses**

Aus der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung des gemeindlichen Jahresabschlusses heraus ist es sachlich geboten, nach der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss, aber vor der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde, den Finanzausschuss zu informieren. Diese Beteiligung würde an die dem Finanzausschuss gesetzlich obliegenden Aufgaben anknüpfen.

Der Ausschuss hat danach die gemeindliche Haushaltssatzung vorzubereiten und im Rahmen seiner Zuständigkeit die für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erforderlichen Entscheidungen zu treffen (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW). Der Finanzausschuss könnte das Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses im Rahmen seiner Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft beraten und dazu eine Stellungnahme oder Empfehlungen für die Feststellung oder Bestätigung durch den Rat der Gemeinde abgeben.

Der Rat der Gemeinde hat jedoch eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, ob der Finanzausschuss auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu informieren ist, denn eine solche Beteiligung ist nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden. Eine solche Beteiligung des Finanzausschusses würde sich ebenfalls im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde anbieten.

## **2.9 Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk**

### **2.9.1 Der Prüfungsbericht**

#### **2.9.1.1 Allgemeine Sachlage**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über seine Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 101 GO NRW, aber auch über die Prüfung des Gesamtabschlusses der Gemeinde nach § 116 Absatz 6 GO NRW, jeweils eigenverantwortlich einen Prüfungsbericht zu erstellen. Er hat dazu zu entscheiden, ob der Prüfungsbericht adressatenbezogen nur an den Rat der Gemeinde als Auftraggeber gerichtet wird oder ob und in welchem Umfang der Bericht auch für eine allgemeine Veröffentlichung verfügbar gemacht werden soll. Entsprechend müssen von ihm die Inhalte des Prüfungsberichtes aufbereitet und gegliedert werden.

Der Prüfungsbericht soll auch Beschreibungen über die tatsächlich durchgeführte Prüfung enthalten und dadurch die Prüfungshandlungen dokumentieren. Ihm kommt daher eine besondere Vertraulichkeit zu. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat gegenüber dem Rat der Gemeinde zu berichten und soll über seine Tätigkeit grundsätzlich rückhaltlos berichten. Die mit dem Bericht gegebenen Informationen wirken sich unmittelbar auf die Beratungen im Rat der Gemeinde aus. Die nicht öffentlich zugänglichen Angaben und Prüfungsergebnisse sollten daher im Prüfungsbericht besonders kenntlich gemacht und entsprechend im Rat beraten werden.

Der gemeindliche Prüfungsbericht sollte grundsätzlich am Bedarf aller Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausgerichtet werden, soweit nicht vom Rat der Gemeinde der Adressatenkreis im Rahmen des an den Rechnungsprüfungsausschuss erteilten Prüfungsauftrages eingeschränkt worden ist. Die Gemeinde muss daher bei einer Veröffentlichung des Prüfungsberichtes sachgerecht zwischen öffentlich zugänglichen und nichtöffentlichen Informationen abwägen. Die Notwendigkeit für eine solche Vorgehensweise kann sich ggf. bereits aus bei der Gemeinde vorliegenden Datenschutzgründen ergeben.

Grundsätzlich bietet es sich jedoch für die Gemeinde an, der Öffentlichkeit keine allgemeinen Informationen und Bewertungen über ihre Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zu verweigern, die vom Rechnungsprüfungsausschuss in den Prüfungsbericht aufgenommen worden sind. Die Gemeinde soll möglichst offensiv mit dem im Bericht enthaltenen Prüfungsergebnissen umgehen. Sie sollte deshalb z. B. auch zu den möglichen im Prüfungsbericht enthaltenen Beanstandungen ihre Meinung abgeben sowie über den Umgang mit Beanstandungen aus dem Vorjahr informieren.

#### **2.9.1.2 Die Qualitätssicherung**

Der Rechnungsprüfungsausschuss muss im Rahmen seiner Prüfungszuständigkeiten einen ausreichenden und sachlich zutreffenden Prüfungsbericht über seine Abschlussprüfung abgeben. Diese Sachlage bedingt, dass der Prüfungsbericht einer Qualitätsüberprüfung bedarf. Nur dann kann gewährleistet werden, dass aus fachlicher Sicht die Prüfung ordnungsgemäß und sachgerecht erfolgt ist und der Prüfungsbericht die Abschlussprüfung mit ihren Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnissen zutreffend wiedergibt.

Im Rahmen der Qualitätsüberprüfung soll beurteilt werden, ob die Prüfung unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wurde und wesentliche Prüfungshandlungen in Bezug auf gemeindliche Sachverhalte und Geschäftsvorfälle angemessen vorgenommen worden sind. Die Qualitätsüberprüfung soll daher möglichst von Personen wahrgenommen werden, die an der Abschlussprüfung sowie an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht mitgewirkt haben, mindestens jedoch nicht in wesentlicher Hinsicht daran beteiligt waren.

Die Qualitätssicherung kann deshalb auch ein Instrument sein, durch das nicht nur die Abschlussprüfung selbst eine hohe Qualität erhält, sondern auch die Stellung der örtlichen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Örtlichen Rechnungsprüfung sowie Dritter als Prüfer gestärkt wird. Sie kann prüfungsbegleitend durch eine beauftragte Stelle oder Personen erfolgen, die ihre Tätigkeit unter objektiven Gesichtspunkten und dem Grundsatz der Neutralität sowie mit fachlicher Kompetenz durchführen müssen.

### **2.9.2 Die Belegpflichten für Einwendungen**

Das Ergebnis der örtlichen Prüfungen soll möglichst in positiver Form dargestellt werden. Nur bei Verstößen sind Einschränkungen des Bestätigungsvermerks oder Einwendungen möglich, z. B. wenn gesetzliche Vorschriften, Satzungen oder sonstige ortsrechtliche Bestimmungen nicht beachtet worden sind. Außerdem können zusätzlich Hinweise gegeben werden, soweit aus Sicht der Prüfer besondere Anmerkungen zu örtlichen Geschäftsvorfällen, Sachverhalten oder Gegebenheiten zu machen sind.

Möglichen Einschränkungen, Einwendungen und Hinweisen müssen dabei belastbare und belegbare Prüfungserkenntnisse zugrunde liegen. Ein Prüfungsbeleg dient daher dem Nachweis eines haushaltswirtschaftlichen Verstoßes sowie seiner richtigen und vollständigen Ermittlung. Die Prüfungsunterlagen der örtlichen Prüfung müssen deshalb auch danach unterschieden werden, ob und welche einzelnen Teile als Prüfungsbelege die Grundlage für Einschränkungen des Bestätigungsvermerks und/oder für Einwendungen darstellen.

Solche Prüfungsbelege müssen daher die notwendigen Hinweise enthalten, um eine Verbindung zum Bestätigungsvermerk oder den im Prüfungsbericht enthaltenen Einwendungen herstellen zu können. Deren Richtigkeit kann nur anhand der damit zusammenhängenden Belege überprüft werden. Das Belegprinzip bildet deshalb ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Prüfungsaussagen sowie zur Dokumentation im Rahmen der örtlichen Prüfung.

### **2.9.3 Der Bestätigungsvermerk**

#### **2.9.3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat eigenverantwortlich das Ergebnis seiner Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen und eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses vorzunehmen. Im Bestätigungsvermerk sind dabei der Prüfungsgegenstand sowie die Art und der Umfang der Prüfung zu beschreiben. Er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses allgemein verständlich und problemorientiert zu enthalten. Der Ausschuss muss dabei die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse berücksichtigen.

Der Bestätigungsvermerk kann vom Rechnungsprüfungsausschuss eigenverantwortlich gestaltet werden. Es liegt dabei in der Verantwortung des Ausschusses, ob und in welchem Umfang er seinen Bestätigungsvermerk auf ihm vorgelegte Bestätigungsvermerke der örtlichen Rechnungsprüfung oder von Dritten als Prüfer aufbauen will. Ein vorgelegter Bestätigungsvermerk muss vom Ausschuss jedoch nicht zwingend zu einem eigenen Bestätigungsvermerk ausgebaut werden. Der Vermerk kann auch insgesamt neu gefasst werden.

Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist immer vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses eigenhändig zu unterzeichnen, soweit er nicht verhindert ist (vgl. § 101 Absatz 7 GO NRW). Der Ausschussvorsitzende bringt deshalb mit seiner Unterschrift im Sinne der Prüfungszuständigkeit des Ausschusses zum Ausdruck, dass die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch das Gremium „Rechnungsprüfungsausschuss“ abgeschlossen ist und nunmehr der Rat über den Jahresabschluss beraten und beschließen kann.

Der Bestätigungsvermerk entsteht aus der Verantwortung des gesamten Ausschusses heraus und nicht allein aus der Verantwortung des Vorsitzenden. Er muss daher zutreffend, richtig und vollständig das Ergebnis der Prüfung beinhalten. Mit dem Bestätigungsvermerk verfügt der Rechnungsprüfungsausschuss jedoch nicht über ein Instrument, das den Rat hinsichtlich der Feststellung des Jahresabschlusses bindet. Dem Ausschuss steht in dieser Hinsicht kein Alleinentscheidungsrecht und kein Vorrang zu. Der Rat muss lediglich die Aussagen des Bestätigungsvermerks im Rahmen seiner Beratung und Beschlussfassung zur Feststellung des Jahresabschlusses sachgerecht berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass in einem Bestätigungsvermerk nicht die Geschäftsführung des Kämmers und des Bürgermeisters beurteilt wird. Bei der Abfassung des Bestätigungsvermerks muss jedoch berücksichtigt werden, dass der Rat und der Verwaltungsvorstand der Gemeinde den Jahresabschluss zu verantworten haben. Die Feststellungen im Bestätigungsvermerk unterliegen deswegen jedoch keinen Beschränkungen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW).

#### **2.9.3.2 Der Begriff „Bestätigungsvermerk“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt ausdrücklich klar, dass das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen ist (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW). Der Bestätigungsvermerk muss ein Gesamturteil über das Prüfungsergebnis unter Einbeziehung des im Einzelnen definierten Prüfungsumfangs enthalten (Prüfungsurteil).

Im Bestätigungsvermerk muss festgestellt werden, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der GoB wiedergibt. Unter dem Begriff „Bestätigungsvermerk“ kann allgemein ein Testat verstanden werden, indem das vom Abschlussprüfer festgestellte Prüfungsergebnis in verständlicher nachvollziehbarer Weise zusammengefasst und dargestellt werden muss.

Der Abschlussprüfer muss daher geeignete Prüfungshandlungen vorgenommen haben, damit er die Übereinstimmung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mit den tatsächlichen Verhältnisse in eigener Verantwortung bestätigen kann. Durch einen Bestätigungsvermerk versichert der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfungsverantwortung, dass mit dem gemeindlichen Jahresabschluss keine falschen Vorstellungen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt wird.

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erhalten dadurch Kenntnis darüber, dass das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr geprüft wurde. Ihnen wird durch den aus der Prüfung erstellten Bestätigungsvermerk mitgeteilt, ob und inwieweit der gemeindliche Jahresabschluss ordnungsgemäß ist und die Gemeinde damit nicht gegen Gesetze und Satzungen verstößt. Der Bestätigungsvermerk hat dadurch seine Bedeutung erlangt, dass ein gemeindlicher Jahresabschluss nicht ohne vorherige Prüfung und damit nicht ohne erteilten Bestätigungsvermerk festgestellt werden kann.

**2.9.3.3 Die Formen des Bestätigungsvermerks**

Der Rechnungsprüfungsausschuss kann einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk, aber auch einen Bestätigungsvermerk mit Einschränkungen abgeben. Er kann bei Vorliegen besonderer Gründe den Bestätigungsvermerk auch versagen. In solchen Fällen müssen die dafür ausschlaggebenden Verhältnisse in einem Versagungsvermerk dargelegt und begründet werden.

Der gemeindliche Bestätigungsvermerk kann daher grundsätzlich unterschiedliche Aussagen beinhalten und muss entsprechend gefasst werden. Seine Abfassung kann folgende Formen haben, die nachfolgend beispielhaft aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 246).

<b>DIE FORMEN DES BESTÄTIGUNGSVERMERKS</b>		
<b>Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk</b>	<b>Eingeschränkter Bestätigungsvermerk</b>	<b>Versagungsvermerk</b>
- Die Buchführung entspricht den haushaltsrechtlichen Vorschriften (§ 27 GemHVO NRW).	- Bei der Buchführung bestehen bedeutende Mängel (§ 27 GemHVO NRW).	- Die Anlässe und Mängel bestehen wie bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk. Sie sind jedoch schwerwiegender und von wesentlicher Bedeutung für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde.
- Der Jahresabschluss entspricht den haushaltsrechtlichen Vorschriften (§ 95 GO NRW).	- Keine zutreffende Anwendung von Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften beim Jahresabschluss.	- Die Beanstandungen sind so erheblich, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mehr vermittelt wird.
- Der Jahresabschluss vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde (§ 95 GO NRW).	- Es liegen erhebliche Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften und sonstige rechtliche Vorgaben vor.	- Der Prüfer ist nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des örtlichen Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben.
- Der Lagebericht steht im Einklang mit dem Jahresabschluss (§ 48 GemHVO NRW).	- Der Anhang im Jahresabschluss enthält unzureichende Angaben (§ 44 GemHVO NRW).	- Eine Versagung ist in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen (§ 101 GO NRW).
- Der Lagebericht vermittelt ein Bild der wirtschaftlichen Lage und der künftigen Entwicklung der Gemeinde (§ 48 GemHVO NRW).	- Es bestehen erhebliche Mängel in der Lageberichterstattung durch die Verantwortlichen der Gemeinde (§ 48 GemHVO NRW).	.....
.....	- Es bestehen Prüfungshemmnisse (§ 101 GO NRW).	
.....	- Der Jahresabschluss vermittelt unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren	.....

DIE FORMEN DES BESTÄTIGUNGSVERMERKS		
	Einschränkung noch ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde.	

Abbildung 246 „Die Formen des Bestätigungsvermerks“

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen mithilfe des Bestätigungsvermerks eine klare Aussage über das Ergebnis der Prüfung des Jahresabschlusses erhalten und dadurch über den Stand der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr und dessen Richtigkeit informiert werden.

#### 2.9.3.4 Der Aufbau des Bestätigungsvermerks

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis seiner Abschlussprüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen (vgl. § 101 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Der Bestätigungsvermerk hat grundsätzlich den Gegenstand, die Art und den Umfang der Abschlussprüfung zu beschreiben. Dabei sind auch die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben.

Der Vermerk hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten. Im Bestätigungsvermerk ist zudem auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, gesondert einzugehen. Die haushaltsrechtlich bestimmten Vorgaben bedingen den Aufbau und die Gliederung des gemeindlichen Bestätigungsvermerks (vgl. Beispiel 33).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Gliederung des gemeindlichen Bestätigungsvermerks**

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde hat eigenverantwortlich das Ergebnis seiner Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen und eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses vorzunehmen.

Er kann grundsätzlich wie folgt gegliedert werden:

Der gemeindliche Bestätigungsvermerk umfasst:

- eine allgemeine Einleitung, durch die aufgezeigt wird, welcher Abschluss der Gemeinde der Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist und auf welchen haushaltsrechtlichen Vorgaben dieser Abschluss aufgestellt wurde;
- eine Darstellung der Art und des Umfangs der gesetzlichen Abschlussprüfung und wichtiger Bedingungen, aufgrund derer die Prüfung durchgeführt wurde;
- das notwendige Prüfungsurteil in einer eindeutigen Aussage als positive oder als negative Beurteilung.
- die Festlegung, ob ein Bestätigungsvermerk erteilt oder nicht erteilt wird;
- eine zweifelsfreie Aussage darüber, ob der Abschluss den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt;
- eine zweifelsfreie Aussage darüber, ob der Lagebericht im Einklang mit dem Abschluss steht;
- ggf. Hinweise auf Umstände, auf die der Abschlussprüfer aufmerksam macht, ohne jedoch den Bestätigungsvermerk einzuschränken.

Beispiel 33 „Die Gliederung des Bestätigungsvermerks“

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll dabei allgemein verständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben. Entsprechend sollte der Prüfungsbericht ausgestaltet werden.

### **2.10 Keine Beteiligung zur Entlastung des Bürgermeisters**

Die gesetzliche Aufgabe des Rechnungsprüfungsausschusses, den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu prüfen, kann von der Gemeinde nicht dahingehend erweitert werden, dass der Ausschuss am Ende seiner Abschlussprüfung zusätzlich für die Ratsmitglieder einen Entscheidungsvorschlag für die von ihnen persönlich vorzunehmende Entlastung des Bürgermeisters vorzulegen hat. Die einzelnen Ratsmitglieder haben eigenverantwortlich die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr für sich selbst zu würdigen und zu beurteilen, denn sie entscheiden persönlich über die Entlastung des Bürgermeisters und nicht der gesamte Rat der Gemeinde als Gremium oder Organ.

Die Inhalte des Bestätigungsvermerks des Rechnungsprüfungsausschusses aus seiner Abschlussprüfung bieten sich an, von den Ratsmitgliedern in ihrer Entlastungsentscheidung berücksichtigt zu werden. Sie erhalten einige sachliche Informationen, denn in dem Vermerk muss der Abschluss als Prüfungsgegenstand sowie die Art und der Umfang der Prüfung beschrieben und eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten sein. Mit dem Vermerk, dessen Aussagen allgemein verständlich und problemorientiert sein sollen, wird den Ratsmitgliedern ein nachvollziehbares Ergebnis der Abschlussprüfung geboten, das von ihnen neben der Feststellung des Jahresabschlusses auch für ihre Entlastungsentscheidung nutzbar ist.

Der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses soll für die Ratsmitglieder jedoch nicht das alleinige Informationsinstrument darstellen, um dem Bürgermeisters eine uneingeschränkte oder eingeschränkte Entlastung zu erteilen oder die Entlastung verweigern zu können (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 und 5 GO NRW). Die Ratsmitglieder müssen sich weitere Kenntnisse, z. B. über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr und über das daraus entstandene Jahresergebnis sowie über die entstandene wirtschaftliche Lage der Gemeinde verschaffen. Nur mit über den Jahresabschluss hinausgehenden Kenntnissen können die Ratsmitglieder eine geeignete und belastbare Grundlage für die von ihnen zu treffende Entlastungsentscheidung schaffen.

Die Unterscheidung zwischen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (durch den Rat) und der Entlastung des Bürgermeisters (durch die Ratsmitglieder) und die konkret bestimmte Prüfungsaufgabe bedingen für den Rechnungsprüfungsausschuss, dass der Ausschuss im Rahmen seiner Arbeiten oder Aufgabenerfüllung die gesetzlich vorgesehene Trennung beachten muss. Seine Aufgabe erstreckt sich z. B. nicht darauf, die Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters vorzubereiten. Aus der Abgabe einer möglichen Empfehlung des Rechnungsprüfungsausschusses zu der Entscheidung der Ratsmitglieder darf daher keine Bindung für die einzelnen Ratsmitglieder entstehen oder auf eine weitere Informationsbeschaffung für die Entlastungsentscheidung verzichtet werden.

### **2.11 Sachverständige Bürger als Ausschussmitglieder**

Die Zuständigkeit für die Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse des Haushaltsjahres ist dem Rechnungsprüfungsausschuss als einen von drei Pflichtausschüssen des Rates gesetzlich übertragen worden (vgl. §§ 57 und 59 GO NRW). In diesem Zusammenhang war früher die zusätzliche Bestimmung über die Bestellung von sachkundigen Bürgern in die Ausschüsse des Rates zu beachten. Danach durften sachkundige Bürger nur Mitglieder eines Ausschusses sein, der nicht einer der drei Pflichtausschüsse des Rates ist (vgl. § 58 Absatz 3 GO NRW).

Diese gesetzliche Vorschrift ist geändert worden, sodass künftig bei örtlichem Bedarf dem Rechnungsprüfungsausschuss auch sachverständige Bürger angehören dürfen. Die Sachkunde dieses Ausschusses kann dadurch ggf.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**10. Teil GO NRW**

verbessert werden, denn der Ausschuss muss sich für die gesetzlichen Prüfungsaufgaben, insbesondere für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und für die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde die erforderlichen Kenntnisse verschaffen (vgl. §§ 101 und 116 GO NRW). Der Ausschuss wird zudem in den Fällen, in denen er sich der örtlichen Rechnungsprüfung oder ggf. Dritter als Prüfer bedient, nicht aus seiner Prüfungsverantwortung und Prüfungspflicht entlassen (vgl. § 59 Absatz 2 Satz 2 und 3 GO NRW).

### 3. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

#### 3.1 Die Prüfungsaufgaben

Die Örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde erfüllt verschiedene Aufgaben und nimmt daher unterschiedliche Funktionen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wahr. Es sind insgesamt vielfältige Prüfungsaufgaben zu erfüllen (vgl. Abbildung 247).

<b>ÖRTLICHE PRÜFUNGSAUFGABEN</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>PRÜFUNGSVORSCHRIFTEN</b>
- die Prüfung des Jahresabschlusses,	§ 101 und § 103 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW
- die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen,	§ 103 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW
- die Prüfung des Gesamtabchlusses,	§ 103 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW
- die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde,	§ 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW
- die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Vornahme der Prüfungen,	§ 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW
- bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen die Prüfung der Programme vor ihrer Anwendung,	§ 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW
- die Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Absatz 4 der Landeshaushaltsordnung,	§ 103 Absatz 1 Nummer 7 GO NRW
- die Prüfung von Vergaben,	§ 103 Absatz 1 Nummer 8 GO NRW
- die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit (vom Rat übertragen),	§ 103 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW
- die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in	§ 103 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW



<b>ÖRTLICHE PRÜFUNGSAUFGABEN</b>	
<b>AUFGABEN</b>	<b>PRÜFUNGSVORSCHRIFTEN</b>
der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 114a sowie die Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat (vom Rat übertragen),	
- weitere örtlich geprägte Prüfungsaufgaben (vom Rat übertragen),	§ 103 Absatz 2 GO NRW
- Prüfungsaufträge aus Anlass von Rechtsverstößen, (vom Bürgermeister beauftragt)	§ 103 Absatz 3 GO NRW
- Prüfungsaufträge aus Anlass von Schadensfällen, (vom Bürgermeister beauftragt)	§ 103 Absatz 3 GO NRW
- Prüfungsaufträge wegen erhaltener Zuwendungen, (vom Bürgermeister beauftragt)	§ 103 Absatz 3 GO NRW
- Prüfungsaufträge aus sonstigen örtlichen Anlässen. (vom Bürgermeister beauftragt)	§ 103 Absatz 3 GO NRW
- Kontrollaufträge wegen Korruption, (beauftragt von Land als Gesetzgeber)	Korruptionsbekämpfungsgesetz
- Kontrollaufträge bei Ausgleichszahlungen, (beauftragt von der EU als Gesetzgeber)	Europarecht

*Abbildung 247 „Örtliche Prüfungsaufgaben“*

Die Örtliche Rechnungsprüfung muss die Einhaltung der haushaltswirtschaftlichen Vorgaben durch die Gemeindeverwaltung überprüfen. Sie soll auch feststellen, ob im abgelaufenen Haushaltsjahr die gemeindliche Haushaltswirtschaft entsprechend dem Auftrag des Rates ausgeführt wurde. Die Möglichkeit der örtlichen Prüfung, auch Dritte für die Durchführung ihrer Prüfungsaufgaben heranzuziehen, verbessert dabei die Objektivität der vorzunehmenden Prüfungen.

### **3.2 Die Prüfungstätigkeit**

Mit ihrer Neutralität gewährleistet die Örtliche Rechnungsprüfung gegenüber dem Rat der Gemeinde, dass die erforderlichen Verwaltungsprozesse ordnungsgemäß ablaufen und dabei die rechtlichen Vorgaben beachtet werden (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Der Rat der Gemeinde soll sich bei seinen Entscheidungen auf die festgestellten Prüfungsergebnisse verlassen können (Vertrauensfunktion).

Mit ihrer Prüfungstätigkeit und Überwachung schafft die Örtliche Rechnungsprüfung eine Transparenz über das Verwaltungshandeln zur Unterstützung der Verantwortlichen in der Verwaltung und für den Rat (Informationsfunktion). Für den Ablauf der Prüfungen besteht eine Grundstruktur, die unter Berücksichtigung der Ziele und Inhalte der Prüfungen näher auszugestaltet ist (vgl. Abbildung 248).

<b>DIE GESTALTUNG DER PRÜFUNGEN</b>	
<b>Suche</b>	= Die Sammlung von fachgerechten Informationen über den Prüfungsgegenstand (Tatsachen und Umstände).
<b>Beurteilung</b>	= Beurteilung der ermittelten Sachlage anhand der gewonnenen Erkenntnisse und erhaltenen Informationen und sonstigen Unterlagen.
<b>Risiko</b>	= Abgrenzung und Einleitung von Maßnahmen zur Reduzierung des Prüfungsrisikos auf ein vertretbares Maß.
<b>Folgerungen</b>	= Zusammenfassung von Tatsachen und Umständen sowie Erkenntnissen und Informationen, um ein Prüfungsurteil zu ermöglichen.
<b>Urteil</b>	= Abschließende Meinungsbildung, die zur Abgabe einer Bewertung in der Sache führt (Prüfungsurteil).

*Abbildung 248 „Die Gestaltung der Prüfungen“*

Für die Gemeinde muss Klarheit herrschen über die Art und den Umfang der Prüfung sowie über die Berichterstattung im Prüfungsbericht. Von den Prüfern muss deshalb offengelegt werden, ob und in welchen Geschäftsbereichen die Prüfungstätigkeit risikoorientiert bzw. eine Prüfung in Stichproben erfolgen soll. Sie müssen ein unvermeidbares Risiko hinnehmen, dass falsche Angaben und Darstellungen ggf. unentdeckt bleiben.

Die Form und der Umfang einer risikoorientierten Prüfung sind daher auch vom Geschäftsumfang der Gemeinde sowie von der Komplexität und des Risikogehalts ihrer Geschäftsvorfälle abhängig. Sofern eine Prüfung bei der Gemeinde in vollständiger Form vorgesehen ist, sollen die Verantwortlichen darüber informiert werden, in welchen Geschäftsbereichen eine solche Prüfung erfolgen soll.

Diese Gegebenheiten erfordern, dass die Örtliche Rechnungsprüfung geeignete Maßnahmen ergreifen muss, damit die ihr zugänglichen Daten und Informationen nicht Unbefugten zugänglich sind. Die Rechnungsprüfung muss aber auch dem Kämmerer und dem Bürgermeister die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme einräumen, bevor sie einen Bestätigungsvermerk aufgrund ihrer Jahresabschlussprüfung erstellt. In einer anschließenden Schlussbesprechung können dann ggf. noch bestehende Meinungsverschiedenheiten und Unklarheiten beseitigt werden, die aus unterschiedlichen Gründen und Gegebenheiten entstanden sind und Auswirkungen auf das vorgesehene Prüfungsergebnis haben könnten.

Ein unmittelbares Controlling der Gemeindeverwaltung, dem eine Aufbereitung und Auswahl von Steuerungsinformationen für die Verantwortlichen der Gemeinde zukommt, stellt die Örtliche Rechnungsprüfung jedoch nicht dar. Vielmehr gilt es z. B. bei der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, den Verantwortlichen der Gemeinde zu ermöglichen, von der Planung abweichende Entwicklungen und Tendenzen zu erkennen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Sie sollen dann ggf. die Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe an die erforderliche gemeindliche Aufgabenerfüllung anpassen.

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist gleichwohl ein Teil des gemeindlichen Steuerungs- und Überwachungssystems, bezogen auf die Gemeindeverwaltung (Haushaltssatzung und Jahresabschluss) als auch auf die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit (Gesamtabschluss). Sie sollte deshalb insbesondere unter strategischen

Gesichtspunkten für eine Weiterentwicklung offen sein. Insgesamt gesehen werden durch die Örtliche Rechnungsprüfung ständig Kontrollaufgaben sowie Unterstützungs-, Beratungs- und Präventivaufgaben aufgrund des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde wahrgenommen.

### **3.3 Die Beratungstätigkeit**

Der Nutzen aus der Arbeit der örtlichen Rechnungsprüfung sollte für die gemeindliche Aufgabenerfüllung auch durch eine bedarfsgerechte Beratung erkennbar gemacht werden, auch wenn der Nutzen nicht in jedem Einzelfall in Geldeinheiten messbar wird. Die Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung erfordert daher eine entsprechende Kommunikation mit den Verantwortlichen in der Gemeinde und eine Mitwirkung im Ablauf der gemeindlichen Geschäftsprozesse. Es ist zweckmäßig, durch die Prüfungstätigkeit auch frühzeitig den möglichen Fehlentwicklungen in der Gemeinde vorzubeugen.

Die Beratung baut daher auch auf den Prüfungserfahrungen der örtlichen Rechnungsprüfung auf. Sie muss aber perspektivisch so ausgestaltet werden, dass Lösungen für ein künftiges wirtschaftliches Handeln der Gemeinde gefunden werden können, obwohl die Prüfungserfahrungen und die Prüfungstätigkeit vergangenheitsbezogen sind. Die Beratungstätigkeit kann dabei als Vorfeld der Prüfungstätigkeit betrachtet werden.

Die Örtliche Rechnungsprüfung hat dabei zu beurteilen, ob und in welchem Umfang ein Prüfer als Berater auch auf einem vom ihm prüferisch betreuten Aufgabengebiet bzw. gemeindlichen Geschäftsfeld tätig sein darf. Eine förmliche Beratungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung im Sinne einer gesonderten Beauftragung scheidet dabei aus, denn der Rat und der Bürgermeister können der örtlichen Rechnungsprüfung nur Prüfungsaufträge erteilen (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW).

Soweit im Rahmen der Prüfungstätigkeit jedoch zweckdienliche Hinweise und Empfehlungen gegeben werden, sind diese nicht einer Beratungstätigkeit zuzurechnen, denn sie dienen der Ergänzung und Klarstellung im Rahmen der prüferischen Tätigkeit. Die Beratungstätigkeit kann daher in Form einer allgemeinen Begleitung wichtiger gemeindlicher Geschäftsprozesse, Vorhaben und Investitionsmaßnahmen ausgeübt werden, z. B. auch durch die Teilnahme an den Sitzungen des Verwaltungsvorstands der Gemeinde (vgl. § 70 GO NRW).

Die Neutralität der Prüfer erfordert dabei, dass eine solche Begleitung im Zusammenhang mit der prüferischen Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung stehen muss. Sie erfordert jedoch noch keinen konkreten Prüfungsauftrag im Einzelfall. Eine Beratungstätigkeit endet aber immer dort, wo eine konkrete Prüfungstätigkeit beginnt. In diesem Sinne wird die Örtliche Rechnungsprüfung durch ihre Tätigkeit auch vorbeugend dahingehend tätig, dass für die Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften und für unzulässige Handlungen ein Entdeckungsrisiko besteht (Präventivfunktion).

### **3.4 Die „interne Revision“**

Die Vielzahl der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung kann auch danach abgegrenzt werden, auf welche Adressaten oder Auftraggeber die Prüfungstätigkeit oder Überwachung ausgerichtet ist. Ein Vorrang dürfte dabei dem Rat der Gemeinde sowie dem Bürgermeister als Verantwortliche der Gemeinde zukommen, denen nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften besondere Rechte gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung eingeräumt wurden (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW).

Bereits die gesetzlichen Prüfungsaufgaben dienen deren Unterstützung, sodass die Örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde bereits nach ihren Aufgaben eine „interne Revision“ enthält (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW). Die Funktion einer „internen Revision“ bei der Gemeinde, den Rat und den Bürgermeister als Organe in ihrer Steuerung und ihrer Überwachung zu unterstützen, obliegt ihr dabei auch aufgrund ihres Status. Sie hat nicht nur eine

Neutralität im Rahmen ihrer organisatorischen Einordnung in die Gemeindeverwaltung zu wahren, sondern ihr gesetzlicher Status erfasst die Örtliche Rechnungsprüfung insgesamt.

Unter diesen Gesichtspunkten kommt es nicht auf eine organisationsmäßige Trennung zwischen „örtlicher Rechnungsprüfung“ und „interner Revision“ an. Die sachgerechte Überwachung von Abläufen in der Gemeindeverwaltung sowie organisatorische Gegebenheiten müssen bereits durch die gesetzlichen Aufgaben im Blick sein. Die Prüfung oder Kontrolle umfasst daher z. B. die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde und die dauernde Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW).

Die Pflicht der örtlichen Rechnungsprüfung wie eine „interne Revision“ zu wirken, und Geschäftsvorfälle und Geschäftsprozesse auf die notwendige Ordnungsmäßigkeit zu prüfen, ist wegen der Relevanz gleichwohl nicht allein auf die interne Steuerung durch den Rat und den Bürgermeister ausgerichtet. Sie umfasst vielmehr unter öffentlich-rechtlichen Gesichtspunkten und der öffentlichen Bedeutung des Handelns der Gemeinde alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Wie im privatwirtschaftlichen Bereich erstreckt sich dabei die tatsächliche Tätigkeit auch auf eine „begleitende Prüfung“ sowie die Beratung. Die Örtliche Rechnungsprüfung bzw. die „interne Revision“ darf dabei von der Gemeinde jedoch nicht zum „Verantwortlichen“ gemacht werden.

### **3.5 Die Prüfungsrechte bei Dritten**

Die Prüfungspflichten und Prüfungsrechte der örtlichen Rechnungsprüfung sind von der Gemeinde in den Fällen ausreichend durch entsprechende Festlegungen zu berücksichtigen, wenn Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung durch eine Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigt werden.

Bei solchen Gegebenheiten muss sich der jeweilige Prüfer eine ausreichende Sachkenntnis verschaffen, um beurteilen zu können, in welchem Umfang die Aufgabenübertragung von Relevanz für die gemeindliche Abschlussprüfung ist und Risiken für die Gemeinde beinhaltet. Es muss zudem gesichert sein, dass die Prüfung bei dem Dritten den gleichen Prüfungszeitraum umfasst wie das Haushaltsjahr bei der Gemeinde im Rahmen der Abschlussprüfung.

Die Örtliche Rechnungsprüfung muss entsprechend handeln, wenn die Gemeinde für Dritte die Aufgaben der Finanzbuchhaltung erledigt, z. B. für ihre organisatorisch selbstständigen Sondervermögen oder für die in ihrer Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. §§ 97 und 98 GO NRW). In solchen Fällen erstreckt sich die Prüfung regelmäßig auf die ordnungsgemäße Erledigung der übertragenen Aufgaben im Rahmen der getroffenen Vereinbarung sowie auf Vorkehrungen zur Sicherstellung der Aufgabenerledigung.

### **3.6 Keine Übernahme der Verantwortlichkeit**

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist gesetzlich in die laufende Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung eingebunden. Diese Prüfung umfasst dabei nicht nur die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle einschließlich der Erfassung der Belege der Gemeinde und die Abwicklung der gemeindlichen Zahlungen, sondern auch die Einhaltung fachbezogener Vorschriften. Ein wichtiges Ziel ist es dabei, dass bereits unterjährig mögliche Fehler entdeckt werden, die der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch erforderliche Korrekturen entgegenstehen.

Diese Einbeziehung der Rechnungsprüfung in die Gemeindeverwaltungstätigkeit bietet jedoch keine Grundlage dafür, die Rechnungsprüfung durch die Mitwirkung bei verwaltungsmäßigen Vorlagen, die anderen Zwecken dienen, bereits im Vorfeld in die Mitverantwortung zu nehmen. Bei einer solchen Mitwirkung, die außerhalb der Prüfungstätigkeit und der Beratungstätigkeit der Rechnungsprüfung anzusiedeln ist, wird die gebotene Neutralität der Prüfer i. d. R. beeinträchtigt.

Dabei kommt es nicht auf die verwaltungsrechtliche Einordnung des Handelns der Rechnungsprüfung bei der Abwicklung von Geschäftsvorfällen und verwaltungsmäßigen Vorlagen an, sondern auf die dadurch entstehende Übernahme einer Verantwortlichkeit. In vergleichbarer Weise wie bei der Beratungstätigkeit der Örtlichen Rechnungsprüfung muss auch bei der Kenntnisnahme von Verwaltungsvorgängen, die nicht zum Zwecke der Prüfung vorliegen, die Neutralität der Rechnungsprüfung gewahrt und dauerhaft gesichert werden.

Die Einbeziehung der Rechnungsprüfung in die Gemeindeverwaltungstätigkeit darf, wenn sie als unvermeidlich angesehen wird, nicht dazu führen, dass dadurch die tatsächliche Prüfungstätigkeit vermieden oder ausgeschlossen werden soll. Für die verwaltungsmäßige Entscheidung ist der Bürgermeister zuständig, der für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung verantwortlich und zuständig ist (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

### **3.7 Die Berücksichtigung der Digitalisierung**

Die Digitalisierung der Geschäftsabläufe in der Gemeinde führt auch zu einer Veränderung der Prüfungskonzepte und verlangt mehr IT-Kenntnisse von den Prüfern. Sie müssen vielfach über Spezialkenntnisse verfügen, um die gemeindlichen Geschäftsabläufe und den Umgang mit der Vielzahl von Daten der Gemeinde sachgerecht beurteilen zu können. Die Digitalisierung beeinflusst daher die Prüfungsarbeit gravierend, denn ohne Verständnis für die Funktionsweise sind automatisierte Buchungen sowie das Zusammenspiel und die Wechselwirkungen von Systemen nur schwer nachvollziehbar.

In diesem Rahmen muss außerdem die Wertigkeit von Bestätigungen und Zertifikaten Dritter über IT-Strukturen abgewogen werden. Bei den haushaltsrechtlich vorgegebenen Prüfungsthemen wird deshalb viel stärker auch die IT-Kompetenz erforderlich und ein notwendiger Prüfungsgegenstand sein müssen. Diese Sachlage bedingt insgesamt neue Herausforderungen für die Gestaltung der Prüfungen und die Zusammenführung der gewonnenen Erkenntnisse durch alle Prüfungsinstanzen.

## **4. Die Vorschriften über die Örtliche Rechnungsprüfung**

### **4.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Der zehnte Teil der Gemeindeordnung enthält eine Vielzahl von prüfungsrelevanten Vorschriften für den Jahresabschluss der Gemeinde. Diese haushaltsrechtlich bestimmten Vorgaben haben für alle Prüfer, die mit der Durchführung von Prüfungsaufgaben bei der Gemeinde beauftragt sind, eine erhebliche Bedeutung.

Die Neutralität der Prüfer und die Freistellung von fachlichen Weisungen bedingen außerdem in einen gewissen Handlungs- und Verantwortungsrahmen, dass auch bei gesetzlichen Prüfungspflichten die konkrete Auswahl der Prüfungsgegenstände und der Prüfungsprozesse in der Eigenverantwortung der Prüfer liegt. Die folgenden Vorschriften bestehen zu den für die Gemeinde prüfungsrelevanten Gegebenheiten (vgl. Abbildung 249).

DIE VORSCHRIFTEN IM 10. TEIL DER GEMEINDEORDNUNG	
10. Teil Rechnungsprüfung	§ 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung § 105 Überörtliche Prüfung

Abbildung 238 „Die Vorschriften im 10. Teil der Gemeindeordnung“

#### 4.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der 10. Teil der Gemeindeordnung enthält im Einzelnen folgende Vorschriften zur Rechnungsprüfung:

- § 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk  
Der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde nach § 96 GO NRW muss eine örtliche Prüfung als eine gemeindeinterne verwaltungstechnische Kontrolle vorausgehen. Das Ergebnis der Prüfung spiegelt sich in einem Bestätigungsvermerk wieder, der uneingeschränkt oder eingeschränkt erteilt oder versagt werden kann. Im Bestätigungsvermerk sind dabei der Gegenstand, die Art und der Umfang der Prüfung zu beschreiben. Dazu sind die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Außerdem ist vor der Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat dem Bürgermeister, ggf. auch dem Kämmerer, Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben.
- § 102 Örtliche Rechnungsprüfung  
Für jede Gemeinde besteht die Verpflichtung zur örtlichen Prüfung. Dazu haben die kreisfreien Städte, die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städte die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ zu erfüllen. Zu ihrer Erledigung wird regelmäßig eine Organisationseinheit innerhalb der Gemeindeverwaltung eingerichtet. Die übrigen Gemeinden sollen eine Organisationseinheit „Örtliche Rechnungsprüfung“ einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen. Die Örtliche Rechnungsprüfung bleibt dabei organisatorisch ein aufgabenbezogenes Teilgebiet der Gemeindeverwaltung, auch wenn die Örtliche Rechnungsprüfung nach § 104 Absatz 1 GO NRW unmittelbar dem Rat gegenüber verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt ist.
- § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung  
Die Vorschrift enthält die gesetzlich bestimmten Pflichtaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung unter Berücksichtigung der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die förmlich, sachlich und rechnerisch zu prüfen sind. Im Sinne dieser Vorschrift sind unter dem Begriff „Prüfung“ die Tätigkeiten zu verstehen, die als Überwachungsmaßnahmen unabhängig von den Arbeitsabläufen in der Gemeindeverwaltung vorgenommen werden und durch die festgestellt werden soll, ob das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde normgerecht erfolgt. Die Örtliche Rechnungsprüfung soll daher eine „begleitende“ Prüfung darstellen und wird nicht erst zu einem Zeitpunkt aktiv werden, zu dem Verwaltungsentscheidungen kaum noch umkehrbar sind.

Die gesetzlich bestimmten Prüfungsaufgaben führen u. a. zu einer Rechtmäßigkeitsprüfung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, die aber auch die Einhaltung der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze umfasst, z. B. den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Auch die Auftragserteilung durch den Rat und den Bürgermeister an die Örtliche Rechnungsprüfung sowie die Möglichkeit, einen Dritten als Prüfer zu beauftragen einschließlich der Festlegung, unter welchen Voraussetzungen ein Dritter nicht Prüfer sein darf, ist Gegenstand einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung.

- § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung

Die Örtliche Rechnungsprüfung hat innerhalb der Gemeindeverwaltung eine Sonderstellung inne, weil sie dem Rat der Gemeinde unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt sowie von fachlichen Weisungen frei ist. Die Vorschrift enthält daher besondere die Unabhängigkeit der Prüfer sichernde Bestimmungen, um den Ausschluss jeglicher Einflussnahme der von der örtlichen Rechnungsprüfung zu prüfenden Stellen zu erreichen, damit eine objektive und effektive Prüfung durchgeführt wird.

Die Unabhängigkeit der Prüfer ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für die Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

- § 105 Überörtliche Prüfung

Die überörtliche Prüfung ist - wie die örtliche Prüfung der Gemeinde - ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der hauswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeindeverwaltung. Die überörtliche Prüfung soll eine fachkundige Prüfung der Gemeinden unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht ermöglichen.

Die Prüfung wurde der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zur zentralen Aufgabenerledigung übertragen. Wegen der Tätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt ist es geboten, die Aufsichtsbehörden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden. Die Einbeziehung in das Prüfungsgeschehen sollte nicht erst erfolgen, wenn die überörtliche Prüfung bei den einzelnen Gemeinden abgeschlossen ist.

## **5. Die Örtliche Rechnungsprüfungsordnung**

### **5.1 Die Inhalte einer Rechnungsprüfungsordnung**

Die Aufgaben, Befugnisse und Prüfungshandlungen der örtlichen Rechnungsprüfung können von der Gemeinde zur besseren Nachvollziehbarkeit der Handlungen und Verfahren in einer Rechnungsprüfungsordnung zusammengefasst werden. Das Regelwerk stellt einerseits eine Übersicht dar, weil der örtlichen Rechnungsprüfung vielfach auch durch andere Rechtsvorschriften als die Gemeindeordnung besondere Prüfungsaufgaben zugewiesen werden. Andererseits werden Zuständigkeiten, Verfahren und Aufgaben sowie Rechte und Pflichten der örtlichen Rechnungsprüfung nachvollziehbar gemacht.

In einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung kann aber auch geregelt werden, dass die Gemeindeverwaltung beim Vorliegen bestimmter Sachverhalte zu Informationen gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung verpflichtet ist. Auch kann eine Rechnungsprüfungsordnung Verpflichtungen für die Örtliche Rechnungsprüfung enthalten, in bestimmten Fällen den Rechnungsprüfungsausschuss oder den Rat darüber zu unterrichten.

Der Rat der Gemeinde und der Bürgermeister können der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen können (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW). In einem solchen Regelwerk können daher angemessene Grundsätze und Verfahren festgelegt werden, um die Unparteilichkeit der Prüfer zu gewährleisten und ein unbefugtes Eingreifen Dritter in das Prüfungsgeschehen zu verhindern. Mögliche Regelungsinhalte für eine Örtliche Rechnungsprüfungsordnung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 250).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
10. Teil GO NRW**

<b>INHALTE EINER ÖRTLICHEN RECHNUNGSPRÜFUNGSORDNUNG</b>	
<b>ABSCHNITTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Geltungsbereich</b>	- Rahmen und Grundsätze für die Tätigkeit.
<b>Rechtliche Stellung</b>	- Unmittelbare Verantwortlichkeit gegenüber dem Rat und sachliche Unterstellung (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW).
<b>Organisationsform</b>	- Einbindung in die Gemeindeverwaltung, Dienstvorgesetzter der Prüferinnen und Prüfer.
<b>Persönliche Anforderungen</b>	- Verwandtschaftsverbot (vgl. § 104 Absatz 3 GO NRW). - fachliche Eignung. - Selbstprüfungsverbot. - Ausschlussgründe (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW).
<b>Gesetzliche Aufgaben</b>	- Aufgabenkatalog nach § 103 Absatz 1 GO NRW.
<b>Übertragene Aufgaben</b>	- Aufgaben durch den Rat und Bürgermeister übertragen (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW).
<b>Vorprüfung</b>	- Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Absatz 4 der Landeshaushaltsordnung.
<b>Auskunftsrecht</b>	- Recht auf Aufklärung und Informationen, die für eine sorgfältige Rechnungsprüfung notwendig sind.
<b>Unterlagen</b>	- Recht auf Vorlage von Vorschriften, Verfügungen und Nachweisen, die für eine sorgfältige Rechnungsprüfung notwendig sind.
<b>Zutrittsrechte</b>	- Recht auf Zutritt zu den Geschäftsräumen, wenn dieses für eine sorgfältige Rechnungsprüfung notwendig ist.
<b>Aufgabenübertragung an Dritte</b>	- Einschaltung Dritter als Prüfer, Auswahlverfahren, Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).
<b>Prüfungsberichte</b>	- Erstellung von Prüfungsberichten entsprechend der Prüfungsaufgaben. - Erstellung eines jährlichen Tätigkeitsberichtes. - Vorlagepflichten.
<b>Unterrichtungspflichten</b>	- Gesetzliche und vereinbarte Unterrichtungspflichten über Prüfungsergebnisse gegenüber dem Auftraggeber, z. B. Rat, Ausschüsse, Bürgermeister u. a.
<b>Qualitätskontrollen</b>	- Aufbau qualitätssichernder Strukturen, Sicherung der Prüfungsqualität und der Unabhängigkeit der Prüfer durch Kontrollen anhand geeigneter Maßgrößen.



<b>INHALTE EINER ÖRTLICHEN RECHNUNGSPRÜFUNGSORDNUNG</b>	
<b>ABSCHNITTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Geltungsdauer</b>	- Inkrafttreten und zeitliche Bestimmung des Außer-Kraft-Tretens oder der Geltungsdauer.

*Abbildung 250 „Inhalte einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung“*

Eine Örtliche Rechnungsprüfungsordnung kann die Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung innerhalb der Gemeindeverwaltung entsprechend ihrer Funktion herausheben und verdeutlichen. Für den Erlass und die Ausgestaltung einer Rechnungsprüfungsordnung ist die Gemeinde selbst verantwortlich. Ein Beispiel stellt die Rechnungsprüfungsordnung für den Landschaftsverband Rheinland dar (vgl. SGV. NRW. 630).

## **5.2 Die Ergänzung durch eine Dienstanweisung**

Die Örtliche Rechnungsprüfungsordnung und die haushaltsrechtlichen Vorschriften können noch um eine Dienstanweisung ergänzt werden, um den inneren Dienstbetrieb und die Aufgabenwahrnehmung näher zu bestimmen. Die Dienstanweisung sollte die Erledigung des örtlichen Prüfungsgeschäftes zum Inhalt haben, z. B. Vorgaben zur Gestaltung der Prüfungsberichte, zu deren Unterzeichnung, zur Befangenheit der Prüfer, zu Qualitätskontrollen und zur Aufbewahrung der Unterlagen.

Die örtliche Dienstanweisung sollte dabei ggf. auch regeln, inwieweit Dritten durch Auskunft, Akteneinsicht oder in sonstiger Weise ein Zugang zu den Prüfungsergebnissen gewährt wird und welche Voraussetzungen ggf. erfüllt sein müssen, z. B. dass der Rat der Gemeinde sein Beratungsverfahren über das Prüfungsergebnis des gemeindlichen Jahresabschlusses abgeschlossen haben muss. Mögliche Prüfungsberichte können dabei in die örtliche Regelung der Gemeinde einbezogen werden. Ebenfalls ist festzulegen, ob zum Schutz des Prüfungsverfahrens und des Beratungsverfahrens ein Zugang zu den dafür geführten Verfahrensakten möglich oder grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Der Erlass einer örtlichen Dienstanweisung ist jedoch erforderlich, wenn auf eine eigenständige Rechnungsprüfungsordnung verzichtet wird. Der Bürgermeister hat dann in Zusammenarbeit mit dem Rat der Gemeinde und der örtlichen Rechnungsprüfung möglichst im Einvernehmen den Erlass einer Dienstanweisung zu klären. Die Einbindung des Rates ist geboten, denn die Örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat gegenüber unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW).

## **6. Der Grundsatz der Wesentlichkeit bei der örtlichen Prüfung**

### **6.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der örtlichen Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll durch die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit u.a. erreicht werden, dass möglichst unzutreffende gemeindliche Angaben und Daten in den Prüfungen aufgedeckt werden. Derartige Inhalte wirken sich wegen ihrer Fehlerhaftigkeit oder Bedeutung regelmäßig erheblich auf das durch den gemeindlichen Abschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag aus.

Vor diesem Hintergrund beinhaltet die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses die Beachtung des Vorsichtsprinzips, des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und des Grundsatzes der Wesentlichkeit. Der Grundsatz der

Wesentlichkeit konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachungen begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses ergeben.

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und der Grundsatz der Wesentlichkeit können quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft bei der Abschlussprüfung zur Anwendung kommen. Eine Abgrenzung allein nach quantitativen Maßstäben vorzunehmen, ist nicht ausreichend. Die zur Abgrenzung notwendigen Bezugsgrößen, die im Zusammenhang mit der Aufgabe der Abschlüsse und der Aufgabenerfüllung der Gemeinde stehen müssen, sollen eine sachgerechte Prüfung über den Status der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglichen.

Die Einzelheiten sind dazu im Rahmen der Abschlussprüfung festzulegen, ggf. auch im Ablauf der Prüfung anzupassen. Sie sollen sachgerecht bemessen und angewandt werden. Im Rahmen des Grundsatzes der Wesentlichkeit sind die aufgrund des gemeindlichen Jahresabschlusses zu gebenden Informationen dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf einer solchen Basis getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst werden können.

Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigen oder korrigieren. Die Gemeinde soll deshalb die entscheidungsrelevanten Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss ausweisen. Ein Abschluss ist nur dann verständlich und akzeptabel und die Informationen bedeutsam, wenn seitens der Gemeinde nicht auf wesentliche Informationen verzichtet wird.

Ein ausgewogenes Verhältnis der Informationen sollte daher in den einzelnen Bereichen des gemeindlichen Jahresabschlusses im Sinne von "Wesentlichkeit" und "Nicht-Wesentlichkeit" bestehen. Diese Abgrenzung der Wesentlichkeit bedeutet im Umkehrschluss, dass im Rahmen der örtlichen Prüfung ggf. auch geprüft werden muss, ob und ggf. in welchem Umfang auf unwesentliche Informationen verzichtet werden kann. Es muss insgesamt gewährleistet werden, dass wesentliche Informationen des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht durch eine Vielzahl von Detailinformationen überdeckt werden und die gebotenen (wesentlichen) Informationen von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkannt und verstanden werden.

## **6.2 Die Festlegung der Wesentlichkeit**

Eine allgemeine Wesentlichkeitsgrenze für die örtliche Prüfung ist aus der Informationsbedeutung des gemeindlichen Jahresabschlusses insgesamt abzuleiten, wobei keine unterschiedliche Abgrenzung bezogen auf dessen einzelne Bestandteile erfolgen soll. Sie ist davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen auf die Adressaten der gemeindlichen Abschlüsse auswirken. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind.

Im Zweifelsfall ist jedoch erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann. Die Entscheidung über die Festlegung einer Wesentlichkeitsgrenze soll sich möglichst auf alle Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses erstrecken und den Lagebericht der Gemeinde einschließen. Die Wesentlichkeitsgrenze dient als Bezugsgröße, um bei der Prüfung die Entscheidung über das Vorliegen von Fehlern treffen zu können. Sie soll deshalb auch in einem Zusammenhang mit der Größenordnung des gemeindlichen Haushalts, der Bilanz, des Jahresergebnisses und ggf. anderer Größen stehen.

Gleichwohl darf die Wesentlichkeitsgrenze nicht dazu führen, dass örtliche Verhältnisse oder besondere Gegebenheiten im Einzelfall unberücksichtigt bleiben. Der Abschlussprüfer soll daher bei der Festlegung von sachgerechten

Bezugsgrößen auch die gemeindliche Aufgabenerfüllung berücksichtigen. Diese Einbeziehung kann dann insbesondere sinnvoll sein, wenn durch politische Entscheidungen seitens der Gemeinde jährlich unterschiedliche Schwerpunkte für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gesetzt werden.

Für den Abschlussprüfer ist es daher erforderlich, Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit der Gemeinde, die örtlichen Verhältnisse und die wirtschaftlichen Gegebenheiten zu erlangen, um eine geeignete Abgrenzung zur Anwendung der Wesentlichkeit bei der örtlichen Prüfung vornehmen zu können (vgl. Beispiel 34).

**BEISPIEL:**  
**Die Abgrenzungsmerkmale für die Wesentlichkeit**

Wesentlichkeitsgrenze	Bezugsgrößen	Messgrößen
<b>Hoch</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sachbereichsbezogene Wesentlichkeit</li> <li>- gesonderte Wesentlichkeit für Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Bilanz und Anhang</li> <li>- Kontrolldichte hoch</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Qualitative Größen</li> <li>- Quantitative Größen</li> <li>- Gesetzliche Kriterien</li> <li>- Örtliche Kriterien</li> <li>- Entscheidungsgrößen</li> <li>- Verantwortlichkeiten</li> </ul>
<b>Mittel</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fehlerwahrscheinlichkeit</li> <li>- Kontrolldichte niedrig</li> <li>- geringe künftige Risiken</li> </ul>	
<b>Klein</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Jahresfehlbetrag</li> <li>- minimale Kontrolldichte</li> <li>- Sachverhaltsbezogene Wesentlichkeit</li> </ul>	
<b>Entfällt</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Überschuldung</li> <li>- keine Kontrolldichte</li> <li>- Schadensfälle</li> </ul>	

*Beispiel 34 „Die Abgrenzungsmerkmale für die Wesentlichkeit“*

Bei Wesentlichkeitsgrenzen können quantitative und qualitative Werte zur Grundlage der Festlegungen für die Abschlussprüfung gemacht werden. Gleichwohl kann es innerhalb einer Jahresabschlussprüfung erforderlich werden, für bestimmte gemeindliche Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle gesondert abgegrenzte Wesentlichkeitsgrenzen festzulegen, um den spezifischen Anforderungen jeweils zu genügen oder Abweichungen noch mittragen oder ablehnen zu können.

Derartige Wesentlichkeitsgrenzen können z. B. zur Erleichterung von Entscheidungen beitragen, wenn zu klären ist, ob und in welchem Umfang im Rahmen der Prüfung noch Risiken hingenommen werden können. Es kann sich anhand von spezifischen Wesentlichkeitsgrenzen aber auch ein weiterer Prüfungsbedarf oder ein anderer Anpassungsbedarf im Rahmen der Prüfungstätigkeit entwickeln. Es ist zudem sachgerecht, eine oder mehrere Wesentlichkeitsgrenzen und deren Bezugsgrößen für jeden gemeindlichen Abschluss neu festzulegen. Bei der Auswahl hat der Abschlussprüfer die örtlich bestehenden Verhältnisse der Gemeinde zu berücksichtigen.

Der Abschlussprüfer kann dabei einen Vergleich mit den Wesentlichkeitsgrenzen und deren Bezugsgrößen für den Abschluss des Vorjahres oder mehrerer Vorjahre vornehmen, sodass es bei der Bemessung der Wesentlichkeitsgrenze zu einer Durchschnittsbildung kommen kann. Aus einer Zeitreihe können ggf. auch Bandbreiten für die Wesentlichkeitsgrenze und die Bezugsgrößen bei der Prüfung entwickelt werden. Für den Abschlussprüfer kann sich aus einer ortsbezogenen Überprüfung aber auch ergeben, dass die Festlegungen aus dem Vorjahr insgesamt übernommen werden können oder nur teilweise gegenüber dem Vorjahr anzupassen sind.

Der Vergleich mit dem Vorjahr kann aber auch ergeben, dass es für die Festlegung der Wesentlichkeit nunmehr geeignetere Bezugsgrößen gibt. Diese Größen sollten dann auch bei der Abschlussprüfung des Haushaltsjahres zur Anwendung kommen. Der Abschlussprüfer soll seine Entscheidung und seine Gründe für die Festlegung der

Wesentlichkeitsgrenze in geeigneter Weise und für die Gemeinde nachvollziehbar in den Prüfungsunterlagen dokumentieren und dabei auch aufzeigen, ob und ggf. wie seine persönlichen Sachkenntnisse die Festlegungen beeinflusst haben.

## **7. Die Prüfungsansätze der örtlichen Prüfung**

### **7.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der örtlichen Prüfung bzw. der örtlichen Rechnungsprüfung bestehen je nach Prüfungsgegenstand unterschiedliche Prüfungsmethoden und Prüfungsansätze. So kann bei einer Jahresabschlussprüfung unterschiedlich verfahren werden. Der Umfang und die Art der Prüfung sind abhängig davon, ob und wie die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung der Vorbereitung der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses gedient hat (vgl. § 103 Absatz 1 Nrn. 4 bis 6 GO NRW).

In diese Beurteilung und Entscheidung ist auch die örtlich durchgeführte dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde sowie die Programmprüfung für die Durchführung der Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) einzubeziehen. Vor diesem Hintergrund wird die Abschlussprüfung nicht mehr an den einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde ausgerichtet. Vielmehr werden die Prüfungshandlungen systemorientiert ausgestaltet, sodass eine Angemessenheits- und Wirksamkeitsprüfung stattfindet. Die Funktionsfähigkeit und die Zweckmäßigkeit des von der Gemeinde „angewandten Systems“ wird dadurch zu einer Prüfungsgrundlage für die örtliche Prüfung.

Die besondere Durchführung erfordert, dass dem Prüfungsablauf bei der Gemeinde eine Analyse möglicherweise dort auftretender Fehler und Risiken vorangeht und der Umgang damit unter Berücksichtigung der Auswirkungen solcher Fehler beurteilt werden kann. Die Form und der Umfang einer risikoorientierten Prüfung sind daher auch vom Geschäftsumfang der Gemeinde sowie von der Komplexität und des Risikogehalts ihrer Geschäftsvorfälle abhängig. Die Erkenntnisse aus einer solchen Beurteilung bestimmen dann die Vorgehensweise bei der Durchführung der Abschlussprüfung (Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm).

In den Fällen, in denen z. B. Mängel der gemeindlichen Finanzbuchhaltung aus der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bekannt sind, beeinflusst eine solche Erkenntnis die dort durchzuführende Prüfung. Es sind aber auch falsche Angaben oder sonstige Unrichtigkeiten in den Abschlüssen, z. B. aufgrund von Schreib- oder Rechenfehlern, hinsichtlich ihrer Bedeutung zu beurteilen. Dazu gehört auch die Beurteilung einer unzutreffenden Einordnung gemeindlicher Geschäftsvorfälle im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

In diesem Zusammenhang muss auch eingeschätzt werden, ob falsche Angaben oder Daten beabsichtigt oder unbeabsichtigt gemacht worden sind. Im Rahmen der Abschlussprüfung können Risiken bestehen, sodass trotz wesentlicher Fehler im gemeindlichen Jahresabschluss ein positives Prüfungsurteil durch den Abschlussprüfer abgegeben wird. Der Abschlussprüfer benötigt daher vielfach spezifisches Wissen über die Gemeinde, um die örtlichen Systeme und Verwaltungsabläufe, Ressourcen und Verantwortlichkeiten begutachten zu können.

Der Abschlussprüfer sollte sich daher auch ein Bild über die Geschäftstätigkeit der Gemeinde sowie ihr Umfeld verschaffen und ggf. auch einen Zeitreihenvergleich aufbauen. Dabei gilt es, während der gesamten Durchführung der Abschlussprüfung kontinuierlich weitere Informationen zu sammeln und diese hinsichtlich ihrer Einbeziehung in das Prüfungsgeschehen zu würdigen und ggf. zu nutzen. Insbesondere prägen erhaltene Indizien für erhöhte Risiken im Rahmen der Prüfung die weiteren Prüfungshandlungen.

Abhängig von den örtlichen Gegebenheiten kann es zudem erforderlich sein, einen mehrstufigen Informations- und Entscheidungsprozess vor Ort durchzuführen, um festzustellen, ob die vorgefundenen Gegebenheiten den jeweils geltenden Normen entsprechen. Insbesondere in den Fällen, in denen keine analytischen Prüfungshandlungen

möglich sind oder nicht zu ausreichenden Prüfungsaussagen führen, sind ggf. einzelfallbezogene Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer geboten.

Zu solchen Prüfungshandlungen sind z. B. die Inventurbeobachtung, die Vorlage von Saldenbestätigungen, eigene Berechnungen als Nachprüfung der Abwicklung von Geschäftsvorfällen, die Anwendung von gemeindeeigenen Kontrollmaßnahmen im Nachvollzug und die Vorlage von gemeindeeigenen Prüfungsnachweisen zu zählen. In diesen Zusammenhang stehen auch die Bestimmung von Wesentlichkeitsgrenzen sowie die daraus zu ziehenden Schlussfolgerungen.

Im Rahmen von Systemprüfungsansätzen bei der Jahresabschlussprüfung müssen aussagefähige Informationen vorliegen, die eine hinreichende Sicherheit für die bei einer Abschlussprüfung zu treffenden Prüfungsaussagen bieten. Der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk bauen i. d. R. auf solchen „Nachweisen“ auf. Dazu kann, z. B. insbesondere im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW) oder bei der Beauftragung Dritter (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW), die Verwendung von Prüfungsarbeiten Dritter oder auch von sonstigen Sachverständigen in Betracht kommen.

In solchen Fällen muss der verantwortliche Abschlussprüfer mindestens eine Beurteilung der ihm von Dritten vorgelegten Arbeitsergebnisse durchführen (Plausibilitätsprüfung). Bei Systemprüfungsansätzen gilt daher generell für den Abschlussprüfer, durch eine gezielte Kombination von Prüfungsmethoden und zu prüfendem Aufgabengebiet das bestehende Prüfungsrisiko so weit wie möglich zu minimieren. Im Rahmen von gemeindlichen Abschlussprüfungen sollen auch die von den Prüfern anzuwendenden GoA dazu beitragen.

## **7.2 Die Berücksichtigung delegierter Aufgaben**

In die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind auch die Entscheidungen und Verwaltungsvorgänge von Dritte einzubeziehen, wenn die Gemeinde bestimmte Aufgaben an Dritte delegiert hat, z. B. im Bereich „Soziale Sicherung“. Diese Pflicht zur Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung besteht auch dann, wenn die Zahlungsvergänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden. Die Verpflichtung zur Prüfung umfasst alle von der Gemeinde an Dritte delegierten Aufgaben, die finanziell von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde sind.

Von der Gemeinde ist daher örtlich im Einzelfall zu prüfen, welche gemeindlichen Aufgaben im Rahmen einer Delegation auf andere Stellen oder von anderen Stellen auf die Gemeinde übertragen wurden. Eine Delegation von öffentlichen Aufgaben ist z. B. dem Kreis als örtlicher Träger der Sozialhilfe möglich. Er kann kreisangehörige Gemeinden zur Durchführung der ihm als Träger obliegenden Aufgaben durch Satzung heranziehen (vgl. § 3 AG-SGB XII NRW). Die Gemeinde als Träger eines Jobcenters kann auch die „Gemeinsame Einrichtung“ mit der Bewirtschaftung von gemeindlichen Haushaltsmitteln beauftragen (vgl. § 44f Absatz 4 Satz 2 SGB II). Solche Vorgaben dürften zur Aufgabenerfüllung sachlich geboten sein.

Viele delegierte Aufgaben haben finanziell erhebliche Auswirkungen für die Gemeinde. Die Entscheidungen darüber werden aber durch Dritte getroffen. In die Prüfung einer Aufgabendelegation sollten auch die Jugendhilfaufgaben bei kreisangehörigen Gemeinden einbezogen werden, die nicht örtliche Träger der öffentlichen Jugendhilfe sind. Diese Gemeinden können für ihren örtlichen Bereich gleichwohl Aufgaben der Jugendhilfe wahrnehmen (vgl. § 1a Absatz 3 AG-KJHG).

Die Planung und Durchführung dieser Aufgaben liegt dann in der Verantwortung der Gemeinde. Sie ist aber in wesentlichen Punkten mit dem Kreis als örtlichen Träger der öffentlichen Jugendhilfe abzustimmen. Die Gesamtverantwortung des örtlichen Trägers der öffentlichen Jugendhilfe bleibt davon jedoch nicht unberührt. Aus Sicht des Kreises besteht ein erhebliches Interesse an der Prüfung. Er benötigt Informationen darüber, ob die Aufgabe durch die Gemeinde auch ordnungsgemäß erledigt wird.

### **7.3 Die Berücksichtigung Dritter als gemeindliche Dienstleister**

In die gemeindliche Abschlussprüfung ist auch die örtliche Prüfung der Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung einzubeziehen. Die Durchführung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung durch Dritte wirkt sich regelmäßig auf den Ablauf sowie die Erfassung der Geschäftsvorfälle aus und kann daher einen wesentlichen Einfluss auf den gemeindlichen Jahresabschluss haben.

Die Prüfung der Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auf Dritte erstreckt sich soweit, dass die Dienstleistungen, die der Dritte für die Gemeinde im Haushaltsjahr erbringt, vom Abschlussprüfer zum Prüfungsgegenstand gemacht und beurteilt werden können. Der Abschlussprüfer muss daher über sachgerechte Informationen über die Einschaltung Dritter zur Erledigung gemeindlicher Aufgaben verfügen (vgl. Beispiel 35).

**BEISPIEL:**

**Der Prüfbedarf bei Dienstleistungen Dritter**

Die Beihilfeabrechnung für die gemeindlichen Beschäftigten lässt die Gemeinde durch die Versorgungskasse ausführen, bei der sie Mitglied ist. Für die Übermittlung der dafür notwendigen Informationen sind besondere Überprüfungen von der Gemeinde vorgesehen. Die nach der Verarbeitung bei der Gemeinde eingehenden Abrechnungsdaten werden mit den Daten verglichen, die an den Dritten übermittelt wurden. Zusätzlich erfolgt durch einen Beschäftigten der Gemeinde die Prüfung auf rechnerische und sachliche Richtigkeit. Für die gemeindliche Abschlussprüfung wird von der Versorgungskasse als Dritten ein Bericht darüber verlangt, welche Kontrollen und in welchem Umfang er bei der Verarbeitung und Speicherung der gemeindlichen Daten vornimmt bzw. im Haushaltsjahr durchgeführt hat.

*Beispiel 35 „Der Prüfbedarf bei Dienstleistungen Dritter“*

In den Fällen, in denen der Gemeinde kein Bericht des Dritten über seine Aufgabenerfüllung und die dazugehörigen Ergebnisse für das Haushaltjahr vorliegt, muss sich der Abschlussprüfer selbst ein Bild über die Aufgabenerfüllung des Dritten für die Gemeinde machen. Er muss ggf. selbst Prüfungshandlungen vornehmen oder ggf. einen anderen Prüfer damit beauftragen, z. B. mit der Durchführung bestimmter Stichproben.

### **7.4 Die Beachtung des Datenschutzes**

Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und die damit verbundenen Zwecke erfordern regelmäßig eine Datenerhebung und Datenspeicherung sowie deren Nutzung. Personenbezogene Daten, die bei der Gemeinde anfallen, dürfen daher grundsätzlich auch nur zu dem entsprechenden Zweck verwendet werden. Das Speichern, Verändern und Nutzen personenbezogener Daten ist nur zulässig, wenn es zur rechtmäßigen Erfüllung der Aufgaben der öffentlichen Stelle erforderlich ist. Die Daten dürfen nur für Zwecke weiterverarbeitet werden, für die sie erhoben worden sind (vgl. § 13 Absatz 1 DSGVO). Die Örtliche Rechnungsprüfung gehört dabei zu den gemeindlichen Stellen, denn personenbezogene Daten übermittelt werden.

Die Übermittlung solcher Daten ist zulässig, wenn sie zur rechtmäßigen Erfüllung der Aufgaben der übermittelnden Stelle oder des Empfängers erforderlich ist. Im Rahmen der Rechnungsprüfung dürfen daher grundsätzlich die Daten verarbeitet werden, denn die Speicherung und die Nutzung von Daten erfolgt in diesen Fällen nicht für andere Zwecke als zu denen, für die sie erhoben wurden. Dieser Sachverhalt ist ausdrücklich durch die Regelung bestimmt worden, dass eine Verarbeitung zu anderen Zwecken nicht vorliegt, wenn sie der Wahrnehmung von Aufsichts- und Kontrollbefugnissen, der Rechnungsprüfung oder der Durchführung von Organisationsuntersuchungen dient (vgl. § 13 Absatz 3 DSGVO).

Bei der Übermittlung personenbezogener Daten innerhalb des öffentlichen Bereichs ist zu beachten, dass die Verantwortung für die Übermittlung die übermittelnde Stelle trägt. Erfolgt die Übermittlung auf Grund eines Ersuchens des Empfängers, hat die übermittelnde Stelle lediglich zu prüfen, ob das Übermittlungsersuchen im Rahmen der Aufgaben des Empfängers liegt.

Erfolgt die Übermittlung durch automatisierten Abruf, so trägt die Verantwortung für die Rechtmäßigkeit des Abrufs der Empfänger. Er darf die übermittelten Daten nur für die Zwecke verarbeiten, zu deren Erfüllung sie ihm übermittelt worden sind (vgl. § 14 Absatz 2 und 3 DSGVO NRW). Entsprechend gelten die Absätze 1 bis 3 der genannten Vorschrift, wenn personenbezogene Daten innerhalb einer öffentlichen Stelle weitergegeben werden (vgl. § 14 Absatz 4 DSGVO NRW).

### **7.5 Die Bekämpfung der Geldwäsche**

Die EU hat eine 4. Anti-Geldwäsche-Richtlinie zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung erlassen, die von den Mitgliedsstaaten innerhalb von zwei Jahren nach ihrem In-Kraft-Treten in eignes Recht umzusetzen ist. (vgl. EU 2015/...). Es soll verhindert werden, dass das Finanzsystem dazu missbraucht wird, unrechtmäßig oder auch selbst rechtmäßig erworbene Gelder terroristischen Zwecken zuzuführen. Jeder Mitgliedstaat hat deshalb angemessene gesetzliche Schritte zu unternehmen und die Risikobewertung auf aktuellem Stand zu halten (vgl. Art. 7).

Die Abschlussprüfer werden von dieser Richtlinie und damit auch von der späteren gesetzlichen Umsetzung in Deutschland unmittelbar erfasst (vgl. Art. 2 Absatz 1 Nummer 3a). Dadurch erstrecken sich die Vorgaben auch auf die Örtliche Rechnungsprüfung. Die Prüfer sollen als Verpflichtete angemessene Schritte unternehmen, um bestehende Risiken der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung unter Berücksichtigung von Risikofaktoren und in Bezug auf Kunden, Länder oder geografische Gebiete, Produkte, Dienstleistungen, Transaktionen oder Vertriebskanäle zu ermitteln und zu bewerten.

Die Schritte sollen dabei in einem angemessenen Verhältnis zu Art und Größe der Verpflichteten stehen und eine kontinuierliche Überwachung der Geschäftsbeziehung, einschließlich einer Überprüfung ausgeführter Transaktionen sicherzustellen (vgl. Art. 8). Die Verpflichteten haben deshalb einer zentralen Meldestelle von sich aus darüber umgehend zu informieren, wenn sie Kenntnis davon erhalten oder den Verdacht oder berechtigten Grund zu der Annahme haben, dass Gelder unabhängig vom betreffenden Betrag aus kriminellen Tätigkeiten stammen oder mit Terrorismusfinanzierung in Verbindung stehen.

Die zentrale Meldestelle kann aber auch Auskünfte verlangen. Die Auskünfte sollen in einem noch festzulegenden Verfahren gegeben werden (vgl. Art. 33). Der Bundesgesetzgeber darf davon nur absehen, soweit eine solche Ausnahme für Informationen gilt, die von einem Klienten erhalten oder in Bezug auf diesen erlangt wird, wenn die Rechtslage beurteilen der Klient in Verfahren zu vertreten ist (vgl. Art. 34). Die Richtlinie beeinflusst daher die örtliche Prüfung.

### **7.6 Das allgemeine Prüfungsrisiko**

Bei allen örtlichen Prüfungen soll durch die Beachtung der einschlägigen Grundsätze erreicht werden, dass möglichst unzutreffende gemeindliche Angaben und Daten in den Prüfungsunterlagen aufgedeckt werden. Derartige Inhalte wirken sich wegen ihrer Fehlerhaftigkeit oder Bedeutung regelmäßig erheblich auf das Prüfungsergebnis und bei einem Jahresabschluss auf das zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus. Die örtliche Prüfung muss daher insgesamt in sich schlüssig und willkürfrei sein.

Die Prüfungsergebnisse sollen logisch aus objektiven Gegebenheiten bei der Gemeinde ableitbar sein, auch wenn im Rahmen der Prüfungstätigkeit ein allgemeines Prüfungsrisiko besteht. Als Prüfungsrisiko gilt dabei das Risiko für die Prüfer, ein uneingeschränktes Urteil abzugeben, obwohl die zugrundeliegenden Sachverhalte und Informationen wesentliche Fehler enthalten. Die Prüfer müssen daher möglichst geeignete Prüfungsnachweise in ausreichender Zahl einholen, um das Prüfungsrisiko auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren. Ggf. sind auch Zusatzarbeiten oder besondere Informationen erforderlich, um das Prüfungsrisiko einzugrenzen.

Für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen deshalb grundsätzlich alle Bilanzierungssachverhalte der Gemeinde (einzeln) berücksichtigt werden. Unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit muss jedoch zwischen den Kosten und dem Informationszuwachs ein angemessenes Verhältnis bestehen. Für die Gemeinde kann es dabei notwendig gewesen sein, wegen konkurrierender Sachverhalte eine Abwägung nach vernünftiger Beurteilung vorzunehmen. Aus den Pflichten, Wahlrechten und Verboten für die Gemeinde können sich ggf. auch Zielkonflikte ergeben, die es zu lösen galt. Eine Konzentration auf entscheidungsrelevante Sachverhalte soll von der Gemeinde dabei möglichst vermieden werden.

## **8. Die Veröffentlichung bei örtlicher Prüfung**

### **8.1 Die Veröffentlichung des Prüfungsergebnisses**

Der Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten des Jahresabschlusses verlangen aus der Abschlussprüfung konkrete Empfehlungen und Informationen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde. Für sie sollen daher im jeweiligen Prüfungsbericht entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung gestellt werden.

Für die Prüfung des Jahresabschlusses bedeutet diese Sachlage regelmäßig, dass die örtliche Prüfung nicht allein auf „verwaltungsinterne“ Informationsbedürfnisse bzw. auf die Ratsmitglieder ausgerichtet werden darf. Bei der Durchführung der Prüfung sind gleichermaßen auch die Interessen der Bürgerinnen und Bürger zu berücksichtigen. Als Adressat und Auftraggeber der Prüfung des Jahresabschlusses ist dem Rat, der den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung beauftragt hat, das Prüfungsergebnis bekannt zu geben.

Das Ergebnis wird dann regelmäßig in öffentlicher Sitzung beraten, denn der Rat hat unter Einbeziehung des vom Rechnungsprüfungsausschuss vorgelegten Prüfungsergebnisses den gemeindlichen Jahresabschluss festzustellen. Für die Informationen über die Prüfung und Bewertung des gemeindlichen Handelns im abgelaufenen Haushaltsjahr ist im Rahmen der Beratungen des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses eine ausreichende Öffentlichkeit gewährleistet.

Eine Information der Öffentlichkeit über die Art, Umfang und Inhalte der durchgeführten Prüfung dadurch ausreichend gewährleistet. Bei Bedarf können zudem einzelne Personen von ihrem Informationsrecht nach dem Informationsfreiheitsgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen Gebrauch machen und um besondere Auskünfte zur örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses bitten, die dann sachgerecht gegeben werden müssen. Die notwendige Transparenz über das Prüfungsgeschehen kann somit hergestellt werden.

Für die Gemeinde bietet es sich aber grundsätzlich an, das Prüfungsergebnis dem gleichen Adressatenkreis verfügbar zu machen, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses zu informieren ist oder sich informieren will. In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, das Prüfungsergebnis, das in einem Bestätigungsvermerk zusammengefasst ist, auch der Aufsichtsbehörde mit dem anzuzeigenden Jahresabschluss vorzulegen (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW und § 101 Absatz 3 GO NRW).



Von der Gemeinde muss zudem örtlich entschieden werden, ob der Bestätigungsvermerk auch dem zur Einsichtnahme verfügbar zu haltenden Jahresabschluss beizufügen ist (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Erwartungshaltung und der Informationswert für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind dabei wichtige Entscheidungskriterien. Die Gemeinde soll grundsätzlich den wesentlichen Inhalt der Beschlüsse in öffentlicher Sitzung oder in anderer geeigneter Weise der Öffentlichkeit zugänglich machen, soweit nicht im Einzelfall anders beschlossen wird (vgl. § 52 Absatz 2 GO NRW).

Diese Vorgabe gilt auch für Beschlüsse des Rechnungsprüfungsausschusses, denn auf das Verfahren in den Ausschüssen finden die für den Rat geltenden Vorschriften eine entsprechende Anwendung (vgl. § 58 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann daher grundsätzlich mit sachlichen Informationen über die durchgeführte Prüfung in ausreichendem Umfang genüge getan werden.

## **8.2 Die Veröffentlichung des Prüfungsberichtes**

### **8.2.1 Keine Pflicht zur Veröffentlichung**

Aus der weiten Zielvorgabe für die Jahresabschlussprüfung entsteht keine Pflicht für die Gemeinde, ihren Bürgerinnen und Bürgern zusätzlich zum Prüfungsergebnis in Form des Bestätigungsvermerks auch den „internen“ Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses in vollem Umfang verfügbar zu machen. Die Bürger sind nicht unmittelbar am gemeindlichen Prüfungsverfahren beteiligt, sondern nur durch den von ihnen gewählten Rat der Gemeinde. Den Bürgern steht zudem kein eigenständiges Recht auf den Prüfungsbericht ohne eine Beteiligung des Rates der Gemeinde zu.

Die grundsätzliche Einstufung des Prüfungsberichtes als ein vertrauliches Dokument ist von allen Prüfungsinstanzen allgemein anerkannt. Sie wird auch von der EU so gesehen, die in ihrer Antwort auf die Anfrage E-2293/00 zur Rechnungsprüfung in der EU-Kommission eine solche Bewertung vorgenommen hat (vgl. Amtsblatt der EU 2001; Seite C136 E/28). Der Prüfungsbericht kann zudem vertrauliche Daten und Informationen enthalten, die nicht für Dritte bestimmt sind. Andererseits ist der Rat der Gemeinde der Auftraggeber der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss.

Der Rat ist über das Prüfungsergebnis zu unterrichten und ihm ist der Prüfungsbericht zu übergeben. Es ist dann die originäre Aufgabe des Rates das Prüfungsergebnis zu bewerten und daraus die notwendigen Konsequenzen zu ziehen. Er kann dabei örtliche Besonderheiten berücksichtigen. Einer pflichtigen Zusatzinformation der Öffentlichkeit über die vom Rechnungsprüfungsausschuss durchgeführte Art und Weise der Prüfung und die Erkenntnisse daraus durch eine allgemeine Bekanntgabe des Prüfungsberichtes bedarf es deshalb nicht.

Die vom Rat aus der Prüfung gezogenen Erkenntnisse und Konsequenzen finden sich ggf. in dem von ihm festgestellten gemeindlichen Jahresabschluss wieder. Der Prüfungsbericht muss daher auch nicht in der Zeit zur Einsichtnahme verfügbar gemacht werden, die sich an die öffentliche Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses anschließt (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. § 101 GO NRW). Der Rat der Gemeinde hat in öffentlicher Sitzung über den geprüften gemeindlichen Jahresabschluss zu beraten, denn er hat unter Einbeziehung des Ergebnisses der Abschlussprüfung bzw. des Bestätigungsvermerks den Jahresabschluss der Gemeinde für das abgelaufene Haushaltsjahr festzustellen.

In diesem Zusammenhang stützen sich die Ratsmitglieder bei ihrer Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters auch auf das vom Rechnungsprüfungsausschuss festgestellte Prüfungsergebnis sowie den Inhalt des vom Ausschuss erteilten Bestätigungsvermerks. Im Rahmen der Beratungen des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss in einer öffentlichen Sitzung werden daher bereits vielfältige Informationen über die Art, Umfang

und Inhalte der durchgeführten örtlichen Prüfung unter Einbeziehung des Bestätigungsvermerks sowie über das vom Rechnungsprüfungsausschuss festgestellte Prüfungsergebnis bzw. den Prüfbericht öffentlich.

Der Rat der Gemeinde hat darüber hinaus eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und auf welche Art und Weise der Prüfbericht den übrigen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft öffentlich präsentiert werden soll, sofern keine Gründe dagegenstehen. Er muss dabei auch entscheiden, ob durch einen öffentlich zugänglichen Bestätigungsvermerk das Ergebnis der Prüfung ausreichend für die Adressaten dargestellt wird. Aus haushaltsrechtlicher Grundlage besteht kein allgemeiner Rechtsanspruch der Bürger auf eine eigenständige Veröffentlichung des gesamten Inhalts gemeindlicher Prüfberichte der örtlichen Prüfung.

Der Zugang zu Prüfungsinformationen kann von der Gemeinde aber durch eigenverantwortliche Veröffentlichungen über die vorgenommene örtliche Prüfung gestaltet werden. Die Gemeinde sollte aus Gründen der Bürgerfreundlichkeit und aus Transparenzgesichtspunkten sich bemühen, geeignete Informationswege zu beschreiten, um die sachlichen Informationen den Interessenten näher zu bringen und dabei zu einer dazu passenden Offenheit über ihr Handeln kommen. Dabei kann auch angegeben werden, ob und in welchem Umfang die in vorherigen Prüfungen aufgedeckten Mängel beseitigt worden sind bzw. sich als Fehler herausgestellt haben.

### **8.2.2 Freiwillige Veröffentlichung**

Die Gemeinde kann anhand der Gegebenheiten vor Ort eigenverantwortlich entscheiden, ob sie zum gemeindlichen Jahresabschluss auch den vom Rechnungsprüfungsausschuss erstellten Prüfungsbericht veröffentlicht. Es bietet es sich für den Rat der Gemeinde an, der Öffentlichkeit grundsätzlich keine Informationen aus dem Prüfungsbericht zu verweigern, sondern offensiv mit dem im Bericht enthaltenen Prüfungsergebnis umzugehen.

Eine Veröffentlichung dürfte grundsätzlich von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft positiv aufgenommen werden, denn vielfach besteht ein erhebliches Interesse auch an einer Verwaltungskontrolle und deren Tätigkeit. Die durch eine Veröffentlichung mögliche Transparenz kann dabei zu einer stärkeren Akzeptanz des Handelns der Gemeindeverwaltung und der örtlichen Prüfung führen.

Vor einer Veröffentlichung sollten von der Gemeinde die Interessen der Einsichtsberechtigten mit den schutzwürdigen Gegebenheiten abgewogen und darüber entschieden werden, was veröffentlicht wird. Gegen die Veröffentlichung eines Prüfungsberichtes zum gemeindlichen Gesamtabschluss können z. B. die betrieblichen Interessen der einzelnen gemeindlichen Betriebe sprechen, die in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Ebenso können Verschwiegenheitspflichten der Prüfer oder andere Gründe zur Nichtveröffentlichung führen.

In einem örtlichen Verfahren kann geprüft und beurteilt werden, inwieweit z. B. der Datenschutz sowie Geschäftsgeheimnisse davon berührt werden und deswegen ggf. bestimmte Sachverhalte der Vertraulichkeit unterliegen müssen. Es bedarf daher einer Entscheidung, in welcher Art und Weise die nicht der Gemeinhaltung unterliegende Teile des Prüfungsberichts zur Einsichtnahme verfügbar gemacht werden. Dazu muss festgelegt werden, wie die Veröffentlichung von personenbezogenen und anderen dienstlichen oder betrieblichen Inhalten, die in einem Prüfungsbericht enthalten sein können und einen "nichtöffentlichen Charakter" haben, vermieden werden kann.

Der Rat der Gemeinde als Adressat des Prüfungsberichtes seines Ausschusses sollte zudem über den Umfang einer Einsichtnahme in den ihm übergebenen Prüfungsbericht bzw. über seine Veröffentlichung entscheiden. Bei der Gemeinde kann es ggf. auch ausreichend sein, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss und der Rat keine allgemeinen Bedenken gegen eine Veröffentlichung des Prüfungsberichts erhoben haben.

In den Fällen, in denen die Gemeinde beabsichtigt, einzelne Teile eines Prüfungsberichtes oder den gesamten Prüfungsbericht, z. B. über die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder die Prüfung des gemeindlichen

Gesamtabschlusses, zu veröffentlichen, bietet es sich an, den betreffenden Prüfungsbericht zusammen mit dem dazugehörigen gemeindlichen Abschluss einsehbar zu machen.

Ein Prüfungsbericht sollte jedoch möglichst nicht als eigenständiges Werk, losgelöst vom betreffenden Abschluss, veröffentlicht werden. Bei einer Veröffentlichung des Prüfungsberichtes sollte die Gemeinde klären, ob und ggf. auf welche Prüfungsergebnisse und Erkenntnisse oder auf welchen Änderungen des Jahresabschlusses aufgrund der örtlichen Prüfungen besonders hingewiesen wird. Diese Hinweise gelten entsprechend, wenn Beanstandungen, aus denen heraus Anlass bestand, den aufgestellten Jahresabschluss anzupassen, veröffentlicht werden sollen.

Bei der freiwilligen Veröffentlichung des Prüfungsberichts sollte sich die Gemeinde ebenfalls aus Gründen der Bürgerfreundlichkeit und aus Transparenzgesichtspunkten bemühen, geeignete Informationswege zu beschreiten, um die sachlichen Informationen den möglichen Interessenten bzw. den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher zu bringen und dabei zu einer dazu passenden Offenheit über ihr haushaltswirtschaftliches Handeln und deren Beurteilung durch die Prüfinstanzen zu kommen.

## **9. Die überörtliche Prüfung**

### **9.1 Allgemeine Grundlagen**

Im 10. Teil der Gemeindeordnung finden sich auch die Vorschriften über die Kontrolle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die überörtliche Prüfung. Im Gefüge der gesetzlichen Vorgaben zur Prüfung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde ist zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung zu unterscheiden. Während die örtliche Prüfung der Gemeinde selbst obliegt und eine Eigenkontrolle der Gemeinde darstellt, ist die überörtliche Prüfung der Gemeinden ein Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

Die überörtliche Prüfung ist der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) gesetzlich übertragen worden. Sie muss ihre gesamte Prüfungstätigkeit nach den dazu gesetzlich bestimmten Aufgaben ausrichten und soll eine fachkundige und gemeindeübergreifende Prüfung unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht vornehmen. Wie die örtliche Prüfung ist auch die überörtliche Prüfung ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der Abwicklung der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeinde.

Ein Zusammenhang zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung ist jedoch im Einzelnen nur herstellbar, soweit beide Prüfungsinstanzen dieselben gemeindlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle zum Gegenstand ihrer Prüfungen gemacht haben (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW). Der gemeindliche Jahresabschluss und der Gesamtabschluss stellen dabei nur Prüfungsgegenstände für die örtliche Prüfung dar und nicht der überörtlichen Prüfung. Eine Ausnahme bestand lediglich für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde, für die ein gemeindeübergreifender Prüfungsbedarf gesehen wurde (vgl. § 92 Absatz 6 GO NRW).

### **9.2 Die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen**

Die überörtliche Prüfung der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen wurde der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zur zentralen Aufgabenerledigung durch das Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt übertragen. Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW ist dazu als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist ein Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden, jedoch bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt unterliegt der Rechtsaufsicht des Innenministeriums NRW (vgl. § 12 GPAG NRW).

Von der Gemeinde sind für die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW die festgesetzten Gebühren zu zahlen, die in entsprechender Anwendung des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden (vgl. § 10 Absatz 1 GPAG NRW). Sie sind für die Gemeindeprüfungsanstalt satzungsrechtlich festgelegt worden. Die Gemeindeprüfungsanstalt darf zusätzlich auch beratend tätig werden. Für die Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist - wie bei Beratungsaufträgen an Dritte - ein Entgelt zu zahlen, das mindestens kostendeckend sein soll (vgl. § 10 Absatz 2 GPAG NRW).

Außerdem kann sich die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zur Erfüllung ihrer Aufgaben der Hilfe von Wirtschaftsprüfern, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder anderer geeigneter Dritter bedienen (vgl. § 2 Absatz 5 GPAG NRW). Im Bereich der Jahresabschlussprüfung von gemeindlichen Eigenbetrieben besteht regelmäßig eine Beteiligung anderer Prüfer (vgl. § 106 GO NRW). Zudem soll die Gemeindeprüfungsanstalt die Aufsichtsbehörde wegen ihrer außerhalb der Zuständigkeit der Aufsichtsbehörden liegenden Tätigkeit frühzeitig in die vorgesehene überörtliche Prüfung bei einer Gemeinde einbinden.

### **9.3 Die Prüfungsergebnisse**

Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW hat das aus ihrer überörtlichen Prüfung festgestellte Prüfungsergebnis in Form eines Prüfungsberichts der betroffenen geprüften Gemeinde mitzuteilen. Sie hat den Prüfungsbericht aber auch der Aufsichtsbehörde der Gemeinde und ggf. den betroffenen Fachaufsichtsbehörden als weitere gesetzlich bestimmte Stellen mitzuteilen. Diese Stellen können von den Prüfungsergebnissen der geprüften Gemeinde in unterschiedlicher Weise betroffen sein. Alle für die gemeindliche Haushaltswirtschaft wichtigen Stellen erhalten Kenntnisse über die Prüfungsergebnisse und können daraus Entscheidungen ableiten.

Die gesetzliche Regelung legt damit die erste Stufe eines Informations- und Entscheidungsverfahrens fest, das sich an die überörtliche Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt bei der Gemeinde anschließt. Der Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt, der den gesetzlich bestimmten Stellen zugeht, soll einerseits einen schnellen Überblick über die erzielten Prüfungsergebnisse bei der geprüften Gemeinde bieten, andererseits aber auch die Prüfungsergebnisse im Einzelnen darstellen sowie möglichst auch ein Gesamtergebnis aufzeigen. Den Informationsbedürfnissen bestimmter Adressaten des Prüfungsberichtes wird dadurch ausreichend Rechnung getragen.

### **9.4 Die Prüfungsinformationen**

#### **9.4.1 Die Unterrichtung der geprüften Gemeinde**

Für die Gemeinde als Betroffene der überörtlichen Prüfung ist es sehr wichtig, über das Prüfungsergebnis der Gemeindeprüfungsanstalt schnellstmöglich informiert zu werden. Aus dieser Prüfung können sich ggf. Veränderungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft oder für Verfahrensabläufe innerhalb der Gemeindeverwaltung ergeben. Die Offenlegung des Prüfungsergebnisses der überörtlichen Prüfung gegenüber der Gemeinde ist deshalb ausdrücklich gesetzlich verankert worden. Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung sollen dabei den Verantwortlichen in der Gemeinde möglichst auch steuerungsrelevante Informationen und ggf. auch Handlungsempfehlungen liefern.

Das von der Gemeindeprüfungsanstalt festgestellte Prüfungsergebnis wird zudem abhängig von den örtlichen Gegebenheiten von den Prüfern mit den beteiligten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in den betroffenen Organisationseinheiten der Verwaltung der geprüften Gemeinde erörtert. Bereits der Entwurf des Prüfungsberichtes wird der geprüften Gemeinde zur Kenntnis zugeleitet, sodass ggf. aufgetretene Missverständnisse vor der Herausgabe der endgültigen Fassung des Berichtes ausgeräumt werden können. Weitere Informationen erhält die Gemeinde im Rahmen einer Schlussbesprechung, in der das Prüfungsergebnis präsentiert wird.

#### **9.4.2 Die Unterrichtung der Aufsichtsbehörde**

Für die Gemeindeprüfungsanstalt besteht die gesetzliche Verpflichtung, im Rahmen der überörtlichen Prüfung das Prüfungsergebnis über die geprüfte Gemeinde der gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde unmittelbar mitzuteilen. Diese ausdrückliche Informationspflicht für die Gemeindeprüfungsanstalt besteht aus ihrer Stellung heraus, dass die überörtliche Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt ein Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes über die Gemeinden ist.

Die überörtliche Prüfung steht deshalb unmittelbar mit dem allgemeinen Unterrichtsrecht der Aufsichtsbehörde in Verbindung, das gegenüber der Gemeinde besteht (vgl. § 121 GO NRW). Durch die Informationen über die überörtliche Prüfung soll die Aufsichtsbehörde über den aktuellen Sachstand der Prüfungstätigkeit informiert werden, der durch den besonderen Teil der Aufsicht des Landes gegenüber der Gemeinde erfolgt.

Die Aufsichtsbehörde soll außerdem darauf vorbereitet werden, dass ggf. eine aufsichtsrechtliche Entscheidung über haushaltswirtschaftliche Sachverhalten oder örtliche Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu treffen ist, wenn die Gemeinde die durch die überörtliche Prüfung ausgesprochenen Beanstandungen nicht beseitigen kann oder will oder Meinungsverschiedenheiten zu klären sind. Die Aufsichtsbehörde kann den erhaltenen Prüfungsbericht aber auch zum Anlass nehmen, sich aus ihrer Aufgabenstellung als Rechtsaufsichtsbehörde über die Gemeinde zu informieren.

#### **9.4.3 Die Unterrichtung der Fachaufsichtsbehörden**

Eine besondere Informationspflicht der Gemeindeprüfungsanstalt besteht auch gegenüber den Fachaufsichtsbehörden der geprüften Gemeinde, wenn eine unmittelbare fachliche Betroffenheit aus der überörtlichen Prüfung heraus besteht, z. B. wegen des Prüfungsergebnisses aus der Prüfung der Durchführung der übertragenen Pflichtaufgaben (vgl. § 3 Absatz 2 GO NRW). Eine weitere Informationspflicht der Gemeindeprüfungsanstalt gegenüber den Fachaufsichtsbehörden kann sich aus der überörtlichen Prüfung von zweckgebundenen Staatszuweisungen ergeben.

Die Gemeinde erhält in vielfacher Form zweckbezogen auch besondere Bundes- und Landesmittel sowie Finanzmittel der Europäischen Union für örtliche Projekte. Die Prüfung der bestimmungsgemäßen Verwendung zweckbezogener staatlicher Zuweisungen stellt deshalb einen ausdrücklich benannten Prüfungsgegenstand für die überörtliche Prüfung dar (vgl. Absatz 3 Nummer 1 der Vorschrift. Solche Finanzmittel werden i.d.R. im Rahmen des staatlichen Zuwendungsrechts der Gemeinde gewährt (vgl. § 44 LHO NRW).

#### **9.5 Freiwillige Veröffentlichung des Prüfungsberichts**

Die Offenlegung des Prüfungsergebnisses in Form eines Prüfungsberichts ist gesetzlich auf einen bestimmten Adressatenkreis beschränkt worden. Eine darüberhinausgehende Veröffentlichung des Prüfungsberichtes als Offenlegung gegenüber einem unbeschränkten Personenkreis ist nicht als geboten anzusehen. Weder für die Gemeindeprüfungsanstalt noch für die geprüfte Gemeinde oder ihre Aufsichtsbehörde besteht eine allgemeine Offenlegungspflicht des Prüfungsberichts bzw. eine Informationspflicht über das Ergebnis der überörtlichen Prüfung gegenüber einem unbeschränkten Adressatenkreis.

Die Gemeinde als geprüfte Stelle kann im Rahmen ihrer Verantwortung und als Adressat der überörtlichen Prüfung freiwillig über das Prüfungsergebnis dieser Prüfung informieren. Sie kann als Betroffene darüber entscheiden, ob ggf. wie der Prüfungsbericht zur Einsichtnahme bereitgestellt wird, z. B. im Rahmen der Einsichtnahme in den

gemeindlichen Jahresabschluss sofern nicht andere gesetzliche Bestimmungen oder Geheimhaltungsgründe entgegenstehen, z. B. Datenschutzbestimmungen. Sie sollte sich über eine Veröffentlichung mit der Gemeindeprüfungsanstalt abstimmen und kann dabei auch eine Veröffentlichung durch die anderen am Prüfungsverfahren beteiligten Stellen, veranlassen, z. B. durch die Gemeindeprüfungsanstalt.

Als überörtliche Prüfungsinstanz steht der Gemeindeprüfungsanstalt jedoch kein allgemeines Recht zu, einen einzelnen Prüfungsbericht einem unbeschränkten Personenkreis zur Einsichtnahme verfügbar zu machen, z. B. im Internet. Sie unterliegt im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit grundsätzlich einer Verschwiegenheitspflicht, die einer eigenständigen Offenlegung von Prüfungsberichten entgegensteht. Eine Veröffentlichung von Prüfungsberichten kann dabei nicht auf die haushaltsrechtlichen Gebote „Transparenz“ und „Information“ gestützt werden.

Die Einstufung des Rechnungsprüfungsberichtes als ein vertrauliches Dokument ist auch von der EU in ihrer Antwort auf die Anfrage E-2293/00 zur Rechnungsprüfung der EU vorgenommen worden (vgl. Amtsblatt der EU 2001 Seite C 136 E/28). Gleichwohl wird in gerichtlichen Verfahren festgestellt, dass in der Rechtsprechung geklärt sei, dass Vertraulichkeit kein Wesensmerkmal der Rechnungsprüfung ist (vgl. OVG NRW Urteil vom 26. Oktober 2011 - 8 A 2593/10).

Eine Offenlegung von einzelnen Prüfungsberichten durch die Gemeindeprüfungsanstalt birgt zudem das Risiko einer Überprüfung in sich, ob die Gemeindeprüfungsanstalt ihren gesetzlichen Prüfungspflichten und ihren Berichtspflichten in einem ausreichenden Maße nachgekommen ist. Sie kann zudem Rechtfertigungen für die Gemeindeprüfungsanstalt auslösen, die Teil der Aufsicht des Landes ist. Aber auch für die Aufsichtsbehörden der Gemeinden können mögliche Rechtfertigungen über ihr Handeln gegenüber der Gemeinde nicht ausgeschlossen werden, insbesondere z. B. bei Duldungen des von der Gemeindeprüfungsanstalt beanstandeten wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Rahmen des Opportunitätsprinzips.

Der Gemeindeprüfungsanstalt bleibt es aber unbenommen, die aus ihrer Prüfung getroffenen Feststellungen von allgemeiner Bedeutung und die Prüfungsergebnisse aus der überörtlichen Prüfung insgesamt zusammenzufassen und die wichtigen Ergebnisse in anonymisierter Form unmittelbar der Öffentlichkeit zu präsentieren, z. B. in einem Jahresbericht. Sie kann darin auch gemeindebezogene Sachverhalte konkret benennen, sofern die Gemeinde ihre Zustimmung dafür gibt und keine sonstigen rechtlichen Bedenken bestehen.

## **10. Andere öffentliche Prüfinstanzen**

### **10.1 Die Prüfung durch den Landesrechnungshof NRW**

#### **10.1.1 Die Vorprüfung**

In den haushaltsrechtlichen Vorschriften für das Land Nordrhein-Westfalen ist ausdrücklich bestimmt worden, dass in den Fällen, in denen eine Stelle außerhalb der Landesverwaltung Teile des Haushaltsplans des Landes ausführt oder Ersatz für Aufwendungen erhält oder Mittel oder Vermögensgegenstände des Landes verwaltet, ihr auch eine Vorprüfung dieser Aufgabenerledigung im Sinne der Prüfungsaufgaben des Landesrechnungshofs obliegt, soweit mit dem Landesrechnungshof (LRH) nichts anderes vereinbart worden ist (vgl. § 104 LHO NRW).

Eine Vorprüfung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle hat den Zweck, die gesetzliche bestimmte Prüfung durch den Landesrechnungshof vorzubereiten und zu ergänzen. Sie erstreckt sich daher auf die Prüfung, ob die Landesmittel bestimmungsgemäß verwendet und wirtschaftlich verwaltet worden sind (vgl. § 91 Absatz 2 Satz 1 LHO NRW). Diese gemeindliche Prüfungspflicht ist durch die Aufnahme in den Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung nochmals verdeutlicht worden, auch wenn die Prüfung im Interesse des Landes vorgenommen wird (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 7 GO NRW).

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist in diesen Fällen dem LRH fachlich unterstellt und verpflichtet, dessen fachliche Anweisungen zu befolgen. Sie ist dienstrechtlich und organisatorisch jedoch der Gemeinde zugeordnet. Die Vorprüfung baut dabei auf den Gegebenheiten der Stellung des Landesrechnungshofs auf, sodass dessen Prüfungszuständigkeiten bzw. Prüfungsaufgaben zu beachten sind (vgl. z. B. § 91 LHO NRW). Die Gemeinde hat bei der Vorprüfung die für den Landesrechnungshof geltenden Bestimmungen entsprechend anzuwenden und die Vorprüfung nach seinen fachlichen Weisungen durchzuführen.

### **10.1.2 Die sonstigen Prüfungen**

Dem Landesrechnungshof steht ein Prüfungsrecht bei der Gemeinde zu, wenn die Gemeinde als eine Stelle außerhalb der Landesverwaltung Teile des Haushaltsplans des Landes ausführt oder Ersatz für Aufwendungen erhält oder Mittel oder Vermögensgegenstände des Landes verwaltet. Ein Prüfungsrecht des LRH besteht aber auch dann, wenn die Gemeinde vom Land Zuwendungen erhalten hat (vgl. § 91 Absatz 1 LHO NRW).

In diesem Zusammenhang ist in der Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen gesetzlich klargestellt worden, dass die Prüfung, ob die Gemeinde die erhaltenen zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet hat, der überörtlichen Prüfung obliegt (vgl. § 105 Absatz 3 Nummer 1 GO NRW). Diese Prüfungsaufgabe ist daher von der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zu erledigen, die abhängig vom jeweiligen Zuwendungsgeber dabei bestimmte Regelungen zu beachten hat.

Eine zusätzliche Prüfung der Staatszuweisungen durch die Örtliche Rechnungsprüfung ist deshalb nicht erforderlich. Sie würde zudem die überörtliche Prüfung nicht ersetzen, sondern nur zu einer Doppelprüfung führen. In den Fällen kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der örtlichen Rechnungsprüfung bei zweckgebundenen Staatszuweisungen auch nicht die Verwendungsnachweisprüfung obliegt. Diese Prüfung ist bei Zuwendungen des Landes vielmehr Aufgabe der vom Land bestimmten Bewilligungsbehörde, sofern nicht in besonderen Einzelfällen durch Vereinbarungen oder Nebenbestimmungen eine Ausnahme davon besteht.

### **10.2 Die Prüfung durch den Bundesrechnungshof**

Der Bundesrechnungshof (BRH), dessen Mitglieder richterliche Unabhängigkeit besitzen, prüft die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (vgl. § 88 BHO). Er ist berechtigt, bei der Gemeinde als Stelle außerhalb der Bundesverwaltung zu prüfen, wenn die Gemeinde Teile des Bundeshaushaltsplans ausführt oder vom Bund Ersatz von Aufwendungen erhält, Bundesmittel oder Vermögensgegenstände des Bundes verwaltet, vom Bund Zuwendungen erhält (vgl. § 91 Absatz 1 BHO).

Der BRH wird bei seiner Prüfung durch sieben Prüfungsämter unterstützt, die der Dienst- und Fachaufsicht des Bundesrechnungshofs (BRH) unterliegen (vgl. § 100 BHO). Die Prüfungsämter haben gegenüber den geprüften Stellen dieselben Befugnisse wie der BRH. Sie führen ihre Prüfungsaufgaben in entsprechender Anwendung der für den BRH geltenden Bestimmungen nach den Weisungen des BRH aus. Die Prüfungsämter haben ihre Sitze in Berlin, Frankfurt am Main, Hamburg, Hannover, Koblenz, München und Stuttgart. Die Gemeinde hat aufgrund dieser Prüfungsorganisation keine Vorprüfung mehr für den BRH vorzunehmen.

Die Gemeinde hat bei Prüfungen durch den Bundesrechnungshof zu beachten, dass der Bundesrechnungshof ggf. Dritten durch Auskunft, Akteneinsicht oder in sonstiger Weise Zugang zu dem Prüfungsergebnis gewähren kann, wenn das Ergebnis abschließend festgestellt wurde. Zum Schutz des Prüfungs- und Beratungsverfahrens darf jedoch auch durch die Gemeinde als geprüfte Stelle kein Zugang zu den zur Prüfungs- und Beratungstätigkeit geführten Akten gewährt werden (vgl. § 96 Absatz 4 BHO).

### **10.3 Die Prüfung durch den Europäischen Rechnungshof**

Der Europäische Rechnungshof (EURH) ist ein Organ der Europäischen Union. Er nimmt die Rechnungsprüfung bei der Europäischen Union wahr und aus einem Staatsangehörigen je Mitgliedsstaat (vgl. § 285 AEUV). Der EURH prüft die Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen und Ausgaben und überzeugt sich von der Wirtschaftlichkeit der Haushaltsführung (vgl. § 287 AEUV). Er berichtet insbesondere über alle Fälle von Unregelmäßigkeiten. Seine Mitglieder üben ihre Aufgaben in Unabhängigkeit zum allgemeinen Wohl der Union aus.

Die Prüfung der Einnahmen soll anhand der Feststellungen und der Zahlungen an die Union und die Prüfung der Ausgaben nach anhand der Mittelbindungen und der Auszahlungen erfolgen. Die Prüfung kann der EURH ggf. an Ort und Stelle bei den anderen Organen der Union, in den Räumlichkeiten von Einrichtungen und sonstigen Stellen durchgeführt werden, wenn die Stellen Einnahmen oder Ausgaben für Rechnung der Europäischen Union verwalten. Diese Prüfungsberechtigung gilt ebenfalls gegenüber natürlichen und juristischen Personen, denen Zahlungen aus dem Haushalt der Europäischen Union gewährt werden.

Der EURH hat dadurch auch die Berechtigung, bei der Gemeinde vor Ort prüfen. Dieses Recht wird z. B. bei der Gewährung von Landeszuwendungen in den Nebenbestimmungen des Zuwendungsbescheides an die Gemeinde verankert, wenn in die Finanzierung der gemeindlichen Maßnahme auch Finanzmittel der europäischen Union einbezogen werden. Eine Prüfung bei der Gemeinde erfolgt dann jeweils in Verbindung mit dem Rechnungsprüfungsorgan des Mitgliedsstaates.

## **11. Die Einschaltung Dritter als Prüfer**

### **11.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses eines Dritten als Prüfer bedienen. Die Regelung eröffnet eine Einbindung Dritter als Prüfer in alle örtlichen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Sie beschränkt die Beauftragung Dritter dabei nicht auf die gemeindlichen Abschlussprüfungen. Unter dem Gesichtspunkt einer flexiblen und wirtschaftlichen Erledigung der Prüfungsaufgaben hat die Gemeinde eigenverantwortlich über die Beauftragung Dritter zu entscheiden.

Eine Beauftragung setzt dabei voraus, dass bei der örtlichen Rechnungsprüfung ein entsprechender konkreter Prüfungsauftrag besteht oder ein solcher Auftrag konkret zu erwarten ist, z. B. die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Beauftragung eines Dritten ohne einen konkreten Prüfungsbedarf ist daher als unzulässig anzusehen. Bei der Einschaltung eines Dritten als Prüfer trägt dieser die Verantwortung für seine Prüfungshandlungen und das von ihm festgestellte Prüfungsergebnis. Er muss daher die gemeindespezifischen Rechtsgrundlagen und Bedingungen kennen.

Gleichwohl bleibt bei der Beauftragung die Prüfungsverantwortung der örtlichen Rechnungsprüfung im Rahmen ihrer Zuständigkeiten insgesamt unberührt. Die Örtliche Rechnungsprüfung muss sich daher als Auftraggeber auch immer selbst ein Prüfungsurteil über den Prüfungsgegenstand bilden, z. B. den gemeindlichen Jahresabschluss. Sie sollte deshalb die Beteiligung von Dritten an ihren Abschlussprüfungen so ausgestalten, dass sie anschließend aufgrund ihrer Erkenntnismöglichkeiten noch ein eigenverantwortliches Urteil zum jeweiligen Prüfungsgegenstand fällen und auch einen eigenen Bestätigungsvermerk gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss abgeben kann.

Ein Dritter als Prüfer wird im Rahmen einer Beauftragung durch die Gemeinde i. d. R. die betreffenden gemeindlichen Sachverhalte und ggf. auch Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit seinem üblichen Prüfungsansatz eigenverantwortlich prüfen. Die Gemeinde muss daher örtliche Besonderheiten ausdrücklich benennen und in der mit dem Dritten abzuschließenden Vereinbarung ausdrücklich aufzeigen. Die Gemeinde sollte daher ihren Prüfungsauftrag



so konkret möglichst wie möglich fassen, um Differenzen über die Auftragserfüllung zu vermeiden. Bei der Entscheidung über die Beauftragung eines Dritten ist der Rechnungsprüfungsausschuss zu beteiligen, sodass auch dessen Erwartung an eine geeignete Prüfung entsprochen werden kann.

Die einzelnen Auftragsinhalte und die Prüfungsbereiche sollen daher von der Gemeinde hinsichtlich ihrer Art und ihres Umfangs sachlich und zweckmäßig gegenüber dem Dritten benannt, voneinander abgegrenzt und unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen und der örtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werden. Im Rahmen der Beauftragung des Dritten sind ebenso die Art und Weise sowie die Form der Berichterstattung über die Prüfungstätigkeit und die Darstellung des Prüfungsergebnisses festzulegen. Dabei muss auch die Erstellung eines sachgerechten Bestätigungsvermerks oder eines Vermerks über seine Versagung durch den Dritten sichergestellt werden (vgl. § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW).

## **11.2 Persönliche Voraussetzungen**

### **11.2.1 Allgemeine Erfordernisse**

Ein Dritter als beauftragter Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung wird im Rahmen seiner Beauftragung durch die Gemeinde regelmäßig eigenverantwortlich tätig. Für seine Prüfungstätigkeit soll daher von der Gemeinde eine ausreichende Sachkunde in Form von rechtlichen und fachlichen Kenntnissen verlangt werden. Der Dritte als Prüfer soll aber auch über die gebotene Zuverlässigkeit und Unabhängigkeit verfügen. Ob darüber hinaus eine spezielle Fachkunde zu fordern ist, hängt von den gemeindlichen Verhältnissen ab und muss von der Gemeinde eigenverantwortlich entschieden werden.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthalten zu den persönlichen Voraussetzungen eines von der Gemeinde beauftragten Prüfers keine besonderen Regelungen oder Vorgaben. Gleichwohl müssen von der Gemeinde gegenüber dem Prüfer die erwünschten fachlichen und persönlichen Anforderungen benannt werden. Dazu sollte mindestens gehören, dass der Prüfer mit den zu prüfenden gemeindlichen Sachverhalten und Geschäftsvorfällen, mit den einschlägigen gesetzlichen und sonstigen Regelungen vertraut sein muss oder dass der Prüfer sich vor Beginn seiner Prüfungstätigkeit damit vertraut machen muss.

Grundsätzlich sollte von der Gemeinde sicherzustellen sein, dass der Prüfer möglichst über sachgerechte Kenntnisse über die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung verfügen muss oder erwerben sollte. Es kann verlangt werden, dass ein Prüfer sich mit dem wirtschaftlichen Umfeld der Gemeinde befasst, er darüber Kenntnisse hat oder sich mit der Thematik vertraut macht. Eine gewichtige Bedeutung können dabei auch örtliche Besonderheiten darstellen.

Die unterschiedlichen Anforderungen, die von der Gemeinde an Dritte als Prüfer festgelegt werden können, dienen insgesamt dazu, die ordnungsgemäße Erledigung der dem Dritten übertragenen Prüfungsaufgaben aus dem gemeindlichen Bereich sicherzustellen. Es dürfen daher auch keine Gegebenheiten bestehen, die für den Prüfer zu einem Prüfungsverbot führen. Ggf. sollte vereinbart werden, wie zu verfahren ist, wenn eine solche Sachlage während der Prüfungstätigkeit auftritt. Bei auftretenden Zweifeln kann die Gemeinde von dem von ihr vorgesehenen bzw. zu beauftragenden Abschlussprüfer eine Unabhängigkeitserklärung verlangen.

### **11.2.2 Sachkunde oder Fachkunde**

Bei einer Beauftragung durch die Gemeinde hat ein Prüfer unverzüglich festzustellen, ob er den Auftrag im Rahmen seiner Fachkenntnisse erfüllen kann (ausreichende Sachkunde). Er muss dabei auch beurteilen, ob es ggf. wegen spezieller Erfordernisse weiterer fachbezogener sachverständiger Prüfer bedarf (ergänzende Fachkunde). Abhängig von der jeweiligen Auftragsvereinbarung kann es für den Prüfer erforderlich werden, die Gemeinde über seine

Erkenntnisse und die beabsichtigte Vorgehensweise zu unterrichten. Ggf. kann auch ein Einverständnis der Gemeinde einzuholen sein.

Ein sachverständiger Prüfer hat die Aufgabe, durch seine Kenntnisse die Abschlussprüfung in einen Stand zu versetzen, der zu einem tragfähigen Prüfungsergebnis führt. Er soll mit seinem Fachwissen eine Lücke bei der Gemeinde schließen, die ein solches Wissen aufgrund des aufzustellenden Jahresabschlusses benötigt, aber nicht darüber verfügt. Der Prüfer versetzt daher durch seine sachkundige Arbeit die Gemeinde in die Lage, besondere Vorgänge und Geschäftsvorfälle hinsichtlich ihrer haushaltswirtschaftlichen Zuordnung und Einordnung sowie in Bezug auf die Richtigkeit zu verstehen und nachvollziehen zu können.

Bei besonderen Gegebenheiten aus der Geschäftstätigkeit der Gemeinde kann es jedoch erforderlich werden, dass der Prüfer seine Sachkompetenz um eine spezielle Fachkunde ergänzen muss. In solchen Fällen sind nicht nur Fachkenntnisse gefordert, sondern auch Facherfahrungen, die durch eine langjährige fachliche Arbeit erworben wurden (Fachkompetenz in Theorie und Praxis). Darüber kann der Prüfer selbst verfügen oder er muss deswegen einen Dritten dafür beauftragen.

Ein solcher Bedarf zeigt sich insbesondere dann, wenn Fachsachen miteinander verknüpft sind, sodass für die Beurteilung in der Sache erweiterte Kenntnisse mit einer besonderen „Fachtiefe“ unerlässlich sind. Das Spezialwissen lässt sich regelmäßig daran messen, dass die sachverständigen Prüfer, die darüber verfügen, in ihrem Fachgebiet nicht nur über Kenntnisse über die „Regeln der Technik“, sondern über den (aktuellen) „Stand der Technik“ verfügen. Aufgrund dieser Gegebenheiten gelten diese Prüfer als „Fachexperten“ gegenüber anderen „fachkundigen“ Prüfern.

## **12. IT-Struktur und Rechnungsprüfung**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe und die Einhaltung der GoBS führen zur Pflicht der Gemeinde, bei einer gemeindlichen DV-Buchführung nur fachlich geprüfte Programme einzusetzen und freigegebene Verfahren einzusetzen (vgl. § 27 Absatz 5 Nummer 1 GemHVO NRW). Von der Gemeinde muss daher insgesamt sichergestellt werden, dass alle Bestandteile und Verfahren der gemeindlichen DV-Buchführung sowie die Berechtigungen für Beschäftigte der Gemeinde den fachlichen Anforderungen entsprechen. Die Gemeinde muss bei der Beschaffung von Hardware und Softwareprogrammen, losgelöst von der tatsächlichen späteren Verwendung prüfen, dass die fachlichen und die örtlichen Anforderungen erfüllt werden können (fachliche Beschaffungsprüfung).

Zusätzlich ist dann vor dem tatsächlichen Einsatz der vorgesehenen Programme bei der Gemeinde noch eine Anwendungsprüfung unter der Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung vorzunehmen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Durch beide gemeindlichen Prüfungen soll die ordnungsgemäße DV-Buchführung bei der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen IT-Struktur gewährleistet werden. In der fachlichen Beschaffungsprüfung sind alle für die Erledigung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle relevanten Systemkomponenten, Verfahrensinhalte und Funktionalitäten sowie die Datenqualität und Datensicherheit einschließlich der Datendokumentation zu Prüfungsgegenständen zu machen.

Die Prüfungen müssen dabei entsprechend der Bedeutung der Prüfungsgegenstände innerhalb der gemeindlichen IT-Struktur erfolgen. Sie können deshalb nur Pflichten umfassen, die unter dem Gesichtspunkt der Abwicklung von finanzrelevanten Geschäftsvorfällen zwingend notwendig sind, z. B. die Abwicklung mithilfe von DV-Programmen. Die vielfältige Übernahme und Weiterbearbeitung von Daten endet aber nicht in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung.

Vielmehr müssen bereits grundsätzliche Sicherheitserfordernisse erfüllt und die Einhaltung des Datenschutzes gewährleistet sein, damit eine DV-Buchführung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfolgen darf. Entsprechend stellen die haushaltsrechtlichen Regelungen nur darauf ab, den Sicherheitsvorkehrungen bei Finanzvorgängen eine

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**10. Teil GO NRW**

besondere Aufmerksamkeit zu widmen und die für die Überwachung der Haushaltswirtschaft zuständige Instanz von Anfang an einzubinden, denn die Gemeinde hat die Gesamtverantwortung für die gesamte Abwicklung ihrer Geschäftsvorfälle.

Aus der historischen Entwicklung heraus haben sich haushaltsrechtliche Gegebenheiten entwickelt, die dem heutigen technischen Stand der Informationstechnik und deren Anwendungsmöglichkeiten nicht mehr gerecht werden. Andererseits können sich die haushaltsrechtlichen Bestimmungen nur auf die Bereiche bei der Gemeinde erstrecken, die sich auf Aufgaben der Haushaltswirtschaft erstrecken.

Im Gesamtbild der Gemeinde ist diese Sachlage jedoch nicht ausreichend, sodass es zukunftsbezogen zu einer Umkehrung der Wertigkeiten kommen muss. Die notwendigen Sicherheitsaspekte bestimmen den Aufbau und die Anwendung von Hardware und Software im Rahmen der örtlichen IT-Struktur, die eigenverantwortlich von der Gemeinde zu schaffen ist.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
10. Teil GO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 101**

**Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk**

(1) <sup>1</sup>Der Jahresabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. <sup>2</sup>Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. <sup>3</sup>In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. <sup>4</sup>Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. <sup>5</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. <sup>6</sup>Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **Erläuterungen zu § 101:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Prüfungspflichten beim Jahresabschluss**

##### **1.1 Die Ziele und Zwecke der Prüfung**

###### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Zum Budgetrecht des Rates der Gemeinde gehört es, die Haushaltsplanung zu beschließen und den Rahmen und die Bedingungen zur Ausführung der jährlichen gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu bestimmen. Er liegt zudem in seiner Zuständigkeit, nach dem Ablauf des Haushaltsjahres das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form des Jahresabschlusses festzustellen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j und § 96 GO NRW). Dieses Recht beinhaltet aber auch die Pflicht des Rates, vor seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Prüfung in der Sache durchzuführen.

Die Prüfung des Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss, einem Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 i. V. m. den § 59 GO NRW). Er ist gegenüber dem Rat berichtspflichtig und hat über die Art und den Umfang sowie über das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht mit einem Bestätigungsvermerk oder Vermerk über seine Versagung zu erstellen. Das Ziel der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ist ein Urteil des Rechnungsprüfungsausschusses darüber, ob und mit welchem Ergebnis der Auftrag des Rates, die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr entsprechend seinen Beschlüssen auszuführen, durch den Bürgermeister und die Gemeindeverwaltung erledigt wurde.

Der Kämmerer hat durch die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr und der Bürgermeister durch seine Bestätigung dieses Entwurfs den Nachweis über die Erledigung des Ratsauftrages zu erbringen. Beide Personen müssen dabei stichtagsbezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres gewährleisten, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt.

Der Rechnungsprüfungsausschuss als Kontrollinstanz soll prüfen und feststellen, ob der Jahresabschluss diese Aufgabe erfüllt, und überprüfen, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen, insbesondere die gemeindliche Haushaltssatzung und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beachtet worden sind. Die Jahresabschlussprüfung stellt daher vorrangig eine

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 101 GO NRW

gemeindeinterne und verwaltungstechnische Kontrolle dar. Sie dient auch als vorbereitende Maßnahme für die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch die Beschlussfassung durch den Rat.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift konkretisiert das Ziel und den Zweck der Abschlussprüfung und die allgemeinen Prüfungsaufgaben sowie die Darstellung der Prüfungsergebnisse durch den Rechnungsprüfungsausschuss näher. Sie enthält für den Ausschuss auch das Recht, die für seine Prüfung erforderlichen Unterlagen von der Gemeindeverwaltung verlangen zu können. Die Prüfung der gemeindlichen Jahresergebnisse soll dabei als moderne Abschlussprüfung durchgeführt werden.

Der Begriff „Abschlussprüfung“ erfordert bezogen auf das Haushaltsjahr, dass zur Prüfung die haushaltsrelevanten Unterlagen gehören. Der Umfang und die Intensität sowie die Methoden der Abschlussprüfung einschließlich der tatsächlich zu prüfenden Jahresabschlussunterlagen und sonstige Geschäftsunterlagen der Gemeinde sind unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und des Prüfungszieles örtlich festzulegen. Dabei sind auch weitere Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen (vgl. z. B. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss bezieht sich nicht allein auf die ihm vorgelegten Jahresabschlussunterlagen. In seine Prüfung ist auch die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie der Lagebericht einzubeziehen. Der Hauptgegenstand der pflichtigen örtlichen Prüfung ist der vom Kämmerer aufgestellte und vom Bürgermeister bestätigte „Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses“, auch wenn in der Vorschrift dieser Begriff nicht ausdrücklich verwendet wird.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass der Rechnungsprüfungsausschuss die Abschlussprüfung nicht allein bewältigen muss. Der Landesgesetzgeber hat einerseits festgelegt, dass der Rat der Gemeinde als Vertretungsorgan einen Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss bilden muss (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Zugleich hat der Gesetzgeber diesem Ausschuss bestimmte Prüfungsaufgaben im Rahmen seiner Tätigkeit zugewiesen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Er hat außerdem bestimmt, dass die Gemeinde eine Örtliche Rechnungsprüfung (innerhalb ihrer Verwaltungsorganisation) für die Erledigung von Prüfungsaufgaben nach § 103 GO NRW zu bilden hat (vgl. § 102 GO NRW).

Aus den gesetzlichen Vorgaben folgt, dass sowohl der Rat der Gemeinde als auch die Gemeindeverwaltung an der örtlichen Abschlussprüfung beteiligt sind und dabei zusammenwirken müssen. In die Erledigung von örtlichen Prüfungsaufgaben können aber auch Dritte einbezogen werden. Eine solche Möglichkeit bietet sich z. B. insbesondere für kleinere Gemeinden an, die nicht verpflichtet sind, eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 2 GO NRW) besteht. In solchen Fällen kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung seiner Prüfungstätigkeit unmittelbar Dritter gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Aber auch die Örtliche Rechnungsprüfung kann mit der Erledigung von örtlichen Prüfungsaufgaben Dritte beauftragen.

### **1.1.2 Die Prüfungsformen**

#### **1.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Zur Durchführung der örtlichen Prüfung bedarf es grundsätzlich eines vollständigen Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses, der vom Bürgermeister bestätigt worden ist. Dieses Erfordernis muss insgesamt auch unter dem Gesichtspunkt einer „begleitenden Prüfung“ umgesetzt werden, denn das Ziel und der Zweck der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses ist nicht mehr eine formal strenge „nachträgliche“ Prüfung. Es bedarf daher einer eigenverantwortlichen Abstimmung in der Gemeinde zwischen den Prüfungsverantwortlichen und den für die Auf-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

stellung des Jahresabschlusses Verantwortlichen. Es sollte dabei grundsätzlich zu einem den örtlichen Verhältnissen angepassten Prüfungsablauf mit zeitlich angepassten Vorlagen von prüffähigen Jahresabschlussunterlagen kommen, ggf. ist auch der Rechnungsprüfungsausschuss an der Abstimmung zu beteiligen.

Unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass der Rat der Gemeinde einen geprüften Jahresabschluss bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres festzustellen hat, sollen die Verantwortlichen nicht nur ein allgemeiner Zeitplan für die Beteiligungserfordernisse festlegen, sondern auch darin ausweisen, wer, wem und wann welche gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen zu übergeben und zu übernehmen hat. Für die begleitende Prüfung kann dabei festgelegt werden, bis zu welchem Zeitpunkt welche Teile des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Prüfung zur Verfügung stehen und bis wann das gesamte Prüfungsverfahren durch einen Bestätigungsvermerk abgeschlossen sein muss.

In diesem Rahmen muss örtlich geklärt werden, wie mit Berichtigungsvorschlägen oder sonstigen Änderungsvorschlägen der örtlichen Prüfung bzw. Rechnungsprüfung zum Entwurf des Jahresabschlusses umgegangen werden soll. Ein regelmäßiger Austausch oder ein Austausch nach Bedarf kann dabei hilfreich für die Abstimmung über Berichtigungen sein, die noch in den Entwurf des Jahresabschlusses einfließen sollen. Es kann zudem abgeklärt werden, welche Sachverhalte dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Entscheidung vorgelegt werden sollen und in welchen Fällen eine Entscheidung des Rates oder zu mindestens eine gesonderte Unterrichtung des Rates angezeigt ist.

Grundsätzlich sollte dem Rechnungsausschuss nach der Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung bzw. nach Abschluss ihrer Prüfungstätigkeit ein vollständiger und geprüfter Jahresabschluss der Gemeinde zur weiteren Beratung zur Verfügung stehen, für den dann auch eine Bestätigung des Bürgermeisters sowie ein nachvollziehbarer Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk vorliegen muss. Bei möglichen Differenzen stellt die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt keine Entscheidungsinstanz dar, denn der gemeindliche Jahresabschluss ist formell kein eigenständiger Gegenstand der überörtlichen Prüfung (vgl. § 105 GO NRW). Gleichwohl wird die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres, zu dem ein Jahresabschluss vom Rat festgestellt worden ist, in die überörtliche Prüfung einbezogen (vgl. § 105 Absatz 3 GO NRW).

#### **1.1.2.2 Der Prüfungsansatz**

Im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen vom Prüfer die Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit und unter Beachtung der Zwecke der Abschlussprüfung getroffen werden können. Das Prüfungsverfahren soll sachgerecht und wirtschaftlich durchgeführt werden. Eine Prüfung beinhaltet dabei grundsätzlich, dass ggf. Fehler nicht entdeckt werden.

Diese Anforderungen und Gegebenheiten sowie mögliche Risiken bedingen einen strukturierten Prüfungsansatz, um systemgerecht und analytisch sowie risikobezogen zu prüfen. Eine einzelfallbezogene Prüfung ist dabei gleichwohl nicht ausgeschlossen. Der Abschlussprüfung geht daher eine Analyse voraus, bei der risikorelevante und sachliche bedeutende Prüfungsbereiche sowie Geschäftsvorfälle und Sachverhalte festgelegt werden. Eine lückenlose Prüfung sollte nur dann beabsichtigt werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann.

Die Entscheidung über einen risikoorientierten Prüfungsansatz muss im Zusammenspiel mit den gesetzlichen Prüfungsaufgaben und der gemeindlichen Geschäftstätigkeit sowie den Erfordernissen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung getroffen werden. In die Entscheidung muss der Prüfer die Erkenntnisse aus der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde einbeziehen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW).



Im Zusammenhang mit dem risikoorientierten Prüfungsansatz sind auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten. Sie können bei der Abschlussprüfung quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft zur Anwendung kommen. Eine Abgrenzung allein nach quantitativen Maßstäben vorzunehmen ist dabei nicht ausreichend. Es muss daher die tatsächliche Prüfungstätigkeit sachgerecht abgewogen und festgelegt werden.

Zur Abgrenzung des festzulegenden Prüfungsansatzes können auch Messgrößen genutzt werden. Diese Bezugsgrößen müssen im Zusammenhang mit der Aufgabe der gemeindlichen Abschlüsse und der Aufgabenerfüllung der Gemeinde stehen. Es muss eine sachgerechte Prüfung über den Status der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglicht und umgesetzt werden. Der Abschlussprüfer kann Besonderheiten ggf. aber auch noch im Ablauf der Prüfung berücksichtigen und die getroffenen Festlegungen anpassen.

Die Einzelheiten für die Prüfung von gemeindlichen Abschlüssen sind daher unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse festzulegen. Sie sollen im Rahmen der Abschlussprüfung sachgerecht bemessen und angewandt werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Abschlussprüfung ihrem Wesen nach nicht darauf ausgerichtet ist, einzelne Tatbestände und Verstöße gegen außerhalb der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und Buchführung liegende Vorgaben aufzudecken und festzustellen.

Die Auswahl der Art und des Umfanges des Prüfungsansatzes erfordert auch eine geeignete Qualitätssicherung durch die Prüfer. Dazu muss z. B. gehören, dass ein Prüfer bei bedeutsamen Zweifeln, die in der Sache oder für das Prüfungsergebnis bestehen, internen oder externen Rat einholen muss. Die zur Qualitätssicherung vom Prüfer eingeleiteten Maßnahmen und deren Ergebnis sind ihm nachvollziehbar zu dokumentieren.

## **1.2 Der Rahmen der Abschlussprüfung**

### **1.2.1 Die Prüfungsgegenstände**

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung gilt es, relevante Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen zu können. Auch soll im Rahmen der Jahresabschlussprüfung eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken aus der aktuellen Haushaltswirtschaft der Gemeinde vorgenommen werden. In die gemeindliche Jahresabschlussprüfung sollen daher auch qualitative sowie zukunftsbezogene, aber auch prozessorientierte Einflussfaktoren, die sich auf die Gemeinde auswirken, einbezogen und beurteilt werden.

Die Entscheidung über einen risikoorientierten Prüfungsansatz ist dabei im Zusammenspiel mit den gesetzlichen Prüfungsaufgaben zu treffen. Zu diesen Aufgaben gehören die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses und die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu treffen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW). Eine lückenlose Prüfung sollte nur dann beabsichtigt werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann.

Die Abschlussprüfung ist ihrem Wesen nach nicht darauf ausgerichtet, einzelne Tatbestände und Verstöße gegen außerhalb der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und Buchführung liegende Vorgaben aufzudecken und festzustellen. Der Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses wird auch dadurch bestimmt, dass durch die Prüfung die im Jahresabschluss und im Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt sowie deren Glaubwürdigkeit erhöht werden.

Die Verlässlichkeit der Informationen schließt deshalb auch ihre Ordnungsmäßigkeit ein, denn der Rat sowie die Aufsichtsbehörde der Gemeinde sollen die Ergebnisse der Prüfung bei ihren Entscheidungen berücksichtigen. Die Prüfungsgegenstände lassen sich nach den Festlegungen in der haushaltsrechtlichen Vorschrift wie folgt zusammenfassen (vgl. Abbildung 251).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 101 GO NRW**

<b>DIE PRÜFUNGSGEGENSTÄNDE DER JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNG</b>	
<b>PRÜFUNGSGEGENSTAND</b>	<b>PRÜFUNGSRAHMEN</b>
<b>Jahresabschluss</b>	§ 95 GO NRW und §§ 37 ff. GemHVO NRW - Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW), - Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW), - Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW), - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW), - Anhang mit Anlagen (§§ 44 ff. GemHVO NRW) unter Einbeziehung der gesetzlichen Vorschriften, Satzungen, z. B. die Haushaltssatzung, und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, z. B. die örtlichen Regelungen nach § 31 GemHVO NRW, einschließlich der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr.
<b>Buchführung</b>	§ 93 GO NRW und § 27 GemHVO NRW - gemeindliche Finanzbuchhaltung einschließlich der Nebenbuchhaltungen, z. B. Anlagenbuchhaltung.
<b>Inventur, Inventar</b>	§ 91 GO NRW und §§ 28 und 29 GemHVO NRW - Durchführung der Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden. - Aufstellung des Inventars.
<b>Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern</b>	§ 35 Absatz 3 GemHVO NRW - Örtliche Festlegungen über die Nutzungsdauern abnutzbarer Vermögensgegenstände.
<b>Lagebericht</b>	§ 95 GO NRW und § 48 GemHVO NRW - Der Lagebericht soll im Einklang mit dem Jahresabschluss stehen. - Seine sonstigen Angaben sollen keine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. - Der Lagebericht hat am Schluss Angaben zu den Verantwortlichen in der Gemeinde zu enthalten.
<b>Aufstellungsverfahren</b>	§ 95 Absatz 3 GO NRW - Der Entwurf des Jahresabschlusses ist vom Kämmerer aufzustellen. - Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des Jahresabschlusses zu bestätigen. - Der Bürgermeister hat den Entwurf des Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten.

*Abbildung 251 „Die Prüfungsgegenstände der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung“*

Über die Art und den Umfang der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist deshalb vom Rechnungsprüfungsausschuss ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der gesetzlich bestimmte Prüfungsumfang darf dabei weder von der Gemeinde noch von den Abschlussprüfern auf eigene Veranlassung eingeschränkt werden. In den Prüfungsbericht ist von den Prüfern der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung aufzunehmen.

Der Prüfungsgegenstand und der Umfang der Prüfung lassen sich dabei aus den haushaltsrechtlichen Vorschriften ableiten. Gleichwohl liegt es im pflichtgemäßen Ermessen der Abschlussprüfer, im Einzelfall die Art und den Um-

fang der Prüfungsdurchführung für den gemeindlichen Jahresabschluss zu bestimmen. Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung müssen die notwendig gewordenen Prüfungsaussagen vom Abschlussprüfer mit hinreichender Sicherheit getroffen werden.

Im Rahmen der Abschlussprüfung gilt es, die Gemeinde mit ihrer Aufgabenerfüllung und Verwaltung als wirtschaftliche Einheit zu betrachten, bei der regelmäßig eine hohe fachliche und technische Komplexität bei der Aufgabenerledigung vorherrscht und ein erheblicher Umfang an unterschiedlichen Aufgaben besteht. Vor diesem Hintergrund ist eine Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr durch den Abschlussprüfer vorzunehmen, dessen Ergebnis in dem Bestätigungs- oder den Versagungsvermerk zum Ausdruck gebracht werden muss. Ohne die soliden Kenntnisse des gemeindlichen Geschehens sind daher die Anforderungen an eine gemeindliche Jahresabschlussprüfung kaum zu erfüllen.

### **1.2.2 Der Berichtigungsbedarf in der Prüfung**

Im Zeitraum der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich in besonderen Fällen noch ein Berichtigungsbedarf aus Sicht der Gemeindeverwaltung ergeben. Diese Sachlage erfordert, dass der Rechnungsprüfungsausschuss derartige Erkenntnisse möglichst in seine Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses übernehmen sollte, sofern derartige Kenntnisse oder Gegebenheiten nicht bereits im Rahmen seiner Prüfungstätigkeiten erkannt worden sind.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat in diesem Zusammenhang immer das Ziel zu berücksichtigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln hat. Seine Prüfung muss auf dieses Ziel und auf einen objektiv richtigen Jahresabschluss der Gemeinde ausgerichtet sein. Er hat eigenverantwortlich zu entscheiden, wie mit einem Berichtigungsbedarf im Rahmen seiner Prüfung umzugehen ist, z. B. ob ein entsprechender Austausch der Jahresabschlussunterlagen in Betracht kommen soll.

Die dem Ausschuss vorliegenden Berichtigungsvorschläge hat er danach zu prüfen, ob sie einen erkannten Fehler beseitigen oder wertaufhellende oder wertbegründende Sachverhalte zum Inhalt haben, die noch in den Jahresabschluss einbezogen werden sollen. Der Ausschuss muss dann eine Berichtigung ablehnen, wenn die Anpassung mit den haushaltsrechtlichen Gegebenheiten nicht in Einklang steht. Zur Ablehnung kommen i. d. R. vorgetragene Berichtigungen aufgrund wertbegründender Sachverhalte, weil sich solche Sachverhalte auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen.

Derartige Sachverhalte betreffen das Folgejahr des Haushaltsjahres und nicht das abgelaufene Haushaltsjahr, für das der zu prüfende Jahresabschluss von der Gemeinde aufgestellt worden ist. Es sind vom Rechnungsprüfungsausschuss aber auch die Berichtigungen aufgrund wertaufhellender Sachverhalte abzulehnen, wenn der Anpassungsbedarf erst nach der gesetzlichen Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss erkannt wird.

Der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres stellt den letzten Tag für die zulässige Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde und damit auch für die Organe der Gemeinde und deren Ausschüsse und organisatorische Einheiten dar. Die zeitliche Beschränkung des Wertaufhellungsprinzips bzw. seine Bindung an die gesetzliche Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss ist als sachgerecht anzusehen, um landesweit eine unterschiedliche oder nicht mehr vertretbare Handhabung zu erreichen.

### **1.2.3 Die Nachtragsprüfungen**

Bei den Beratungen des Rates über den geprüften Jahresabschluss der Gemeinde kann sich in besonderen Fällen noch ein Änderungsbedarf ergeben. Diese Sachlage erfordert, dass der Rechnungsprüfungsausschuss nach Abschluss seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses noch eine ergänzende Prüfung wegen der Änderungen des Jahresabschlusses vornehmen muss (vgl. § 59 Absatz 4 GO NRW). Diese ergänzende Prüfung ist erforderlich, soweit die örtlich vorgenommenen Änderungen erheblich für die gemeindliche Haushaltswirtschaft oder die wirtschaftliche Lage der Gemeinde oder die Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss sind.

Sofern in solchen Fällen ggf. Dritte an der Jahresabschlussprüfung als Prüfer beteiligt waren, bedarf es für die Nachtragsprüfung keiner erneuten förmlichen Auswahl und Bestellung, weil sich deren Prüfungsauftrag grundsätzlich auf den Jahresabschluss insgesamt vor dem Zeitpunkt seiner Feststellung bezieht. Gleichwohl sollte geprüft werden, ob einem Dritten nicht lediglich ein fachlicher Teilauftrag erteilt wurde, sodass bei einer Einbeziehung eines Dritten in die Nachprüfung es einer weiteren bzw. gesonderten Beauftragung bedarf. Der Umfang einer Nachtragsprüfung hängt dabei vom Umfang der vorgenommenen Änderungen ab.

Alle von den Änderungen betroffenen Jahresabschlussunterlagen sind erneut zu prüfen. In dieser Prüfung ist auch die Zulässigkeit der vorgenommenen Änderungen ein Prüfungsgegenstand. Außerdem muss geprüft werden, ob der Jahresabschluss noch seiner Aufgabe gerecht wird, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Dabei können durchaus weitere Anpassungen erforderlich werden, damit der Jahresabschluss in der geänderten Fassung den haushaltsrechtlichen Anforderungen genügt.

Diese Vorgaben können dazu führen, dass regelmäßig alle Unterlagen zu überprüfen sind. Die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung, die Bilanz und der Anhang müssen dabei in neuer Form vorliegen. Ob und inwieweit auch alle Teilrechnungen geändert werden müssen und inwieweit der gemeindliche Lagebericht einer Anpassung bedarf, ist im örtlichen Einzelfall zu entscheiden. Das Ergebnis einer Nachtragsprüfung ist in einem gesonderten Nachprüfungsbericht darzustellen und die Art und der Umfang dieser Prüfung sind zu erläutern. Der erstellte Bestätigungsvermerk bleibt jedoch grundsätzlich wirksam. Er ist jedoch ggf. entsprechend dem Prüfungsergebnis zu ergänzen bzw. anzupassen.

In den Fällen, in denen die Nachprüfung zu dem Ergebnis führt, dass der ursprüngliche Bestätigungsvermerk aufrechterhalten werden kann, soll dieses durch eine entsprechende Ergänzung des Vermerks deutlich gemacht werden. Auch Einschränkungen bis hin zur Versagung des Bestätigungsvermerks aufgrund der nachträglichen Änderungen sind entsprechend zu kennzeichnen.

In jedem Fall muss aus den dem Rat vorzulegenden Unterlagen ein Zusammenhang zum bisherigen Jahresabschluss, ggf. mindestens durch eine gesonderte Erklärung, erkennbar und herstellbar sein. Der Umfang der Berichterstattung sowie die Beifügung von Unterlagen obliegen dem Rechnungsprüfungsausschuss als Prüfenden in eigener Verantwortung, jedoch unter der Prämisse, dass aus den Unterlagen der gemeindliche Jahresabschluss in seiner neuen Form einwandfrei und eindeutig erkennbar und nachvollziehbar wird.

### **1.2.4 Der Abschluss der Prüfung**

Die für die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erforderliche örtliche Prüfung ist erst dann vom örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss ordnungsgemäß durchgeführt worden, wenn dem Rat der Gemeinde ein Prüfungsbericht und ein Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über die Versagung vorgelegt worden ist. Er hat

bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Ver-  
sagung die Vorschriften des § 101 Absatz 4 bis 7 GO NRW zu beachten.

Der Bestätigungsvermerk ist danach in den Prüfungsbericht aufzunehmen und unter Angabe von Ort und Tag vom  
Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen. Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige  
Erteilung von Bestätigungsvermerken“ können dabei als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden.

### **1.3 Die Berücksichtigung sonstiger Gegebenheiten**

#### **1.3.1 Die sonstigen Kenntnisse**

Der Abschlussprüfer erlangt im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit seine Kenntnisse über die Gemeinde nicht nur  
aus den Jahresabschlussunterlagen, sondern vielfach auch über andere Informationswege und aus anderen Infor-  
mationsquellen, z. B. aus fachlichen Geschäftsberichten, Broschüren und Pressemitteilungen. Die Beschreibun-  
gen, Angaben und Daten werden von der Gemeinde regelmäßig aus unterschiedlichen Anlässen und nicht wegen  
des gemeindlichen Jahresabschlusses erstellt. Sie können aber durchaus Informationen enthalten, die für die Ab-  
schlussprüfung relevant sein können.

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung kann es für den Prüfer ggf. nützlich sein, derartige Informationen verfügbar  
zu haben, z. B. wenn Unstimmigkeiten zwischen den Angaben im Jahresabschluss und seinen erlangten Kenntnis-  
sen bestehen. Er soll dann überprüfen, ob die Unstimmigkeiten von wesentlicher Relevanz sind und Zweifel an  
seinen Prüfungsfeststellungen begründen können. Bei einer erheblichen Bedeutung müssen ggf. die Form und der  
Umfang eines Änderungsbedarfs festgestellt und begründet werden. Eine Aufnahme in den Prüfungsbericht ist  
dabei nicht auszuschließen.

Erhebliche Unstimmigkeiten sollten vom Abschlussprüfer zum Anlass genommen werden, die Prüfungshandlungen  
im fachlich betroffenen Aufgabenbereich auszudehnen, um eine gesicherte Grundlage für seine Aussage im Be-  
stätigungsvermerk zu erlangen. Es ist aber auch ggf. eine Einschränkung oder ein Widerruf des Bestätigungsver-  
merks möglich, z. B. weil aufgrund der erlangten Kenntnisse ein Prüfungshemmnis entstanden ist. Sofern der Prüfer  
die Kenntnisse erst nach der Erteilung eines Bestätigungsvermerks erlangt, kann ggf. eine Nachtragsprüfung in  
Betracht kommen.

#### **1.3.2 Die Dienstleistungen Dritter**

In die gemeindliche Jahresabschlussprüfung sind auch die Geschäftstätigkeiten eines Dritten in dem Maße einzu-  
beziehen, in dem der Dritte für die Gemeinde abschlussrelevante Leistungen erbringt. Die Durchführung der ge-  
meindlichen Finanzbuchhaltung durch Dritte wirkt sich regelmäßig auf die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und  
deren Ablauf und kann daher einen wesentlichen Einfluss auf den gemeindlichen Jahresabschluss haben.

Ein Abschlussprüfer, der die gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft im Blick haben muss, darf daher derartige  
Dienstleistungen von Dritten für die Gemeinde nicht aus seiner Prüfungstätigkeit ausschließen. Er muss daher über  
sachgerechte Informationen über die Beauftragung Dritter, deren Aufgaben und Pflichten sowie über das verein-  
barte Zusammenwirken zwischen dem Dritten und der Gemeinde verfügen. Deshalb hängen die Art und Weise der  
prüfungsrelevanten Tätigkeiten des Abschlussprüfers auch davon ab, welche Kontrolle und Beurteilung für den  
gemeindlichen Jahresabschluss aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse erforderlich sein wird.

Nicht nur der Abschlussprüfer, sondern auch die Gemeinde als Auftraggeber benötigen ausreichende Informatio-  
nen über die Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und deren Ergebnisse für die gemeindliche Haus-

haushaltswirtschaft. In den Fällen, in denen der Gemeinde kein Bericht des Dritten über seine Aufgabenerledigung vorliegt, muss sich der Abschlussprüfer selbst ein Bild über die Aufgabenerfüllung des Dritten für die Gemeinde und die haushaltsmäßigen Auswirkungen auf den Jahresabschluss machen.

Der Abschlussprüfer kann dazu ggf. auch einen anderen Prüfer einschalten bzw. um Auskünfte bitten. Der Auskunftspflichtige kann dabei z. B. ein betrieblicher Abschlussprüfer sein, wenn die Dienstleistungen für die Gemeinde von einem gemeindlichen Betrieb erbracht werden. Der gemeindliche Abschlussprüfer muss ggf. aber auch selbst Prüfungshandlungen bei dem beauftragten Dritten vornehmen, z. B. im Rahmen einer Stichprobe.

### **1.3.3 Die Entlastung des Bürgermeisters**

Im Rahmen ihrer Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss und der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters haben die Ratsmitglieder im Rat der Gemeinde die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr zu würdigen. Sie entscheiden dabei persönlich über die Entlastung des Bürgermeisters hinsichtlich seiner Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

Die Entlastung ist eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des vorgelegten Jahresabschlusses und der vorgenommenen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss keine Einwendungen gegen die ausgeübte Haushaltsführung des Bürgermeisters erhoben werden. Die Bedeutung der Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder erfordert daher einen gemeindlichen Jahresabschluss, der durch den Rechnungsprüfungsausschuss insgesamt unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften auch hinsichtlich seiner haushaltsmäßigen Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit geprüft wurde.

Die Ratsmitglieder benötigen daher im Rahmen ihrer Beurteilung auch Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft in Bezug auf die Einhaltung der haushaltswirtschaftlichen Vorgaben der Haushaltssatzung und des Haushaltsplans. Der Prüfungsbericht sollte dazu sachgerechte Informationen enthalten. Nur mit diesen Informationen werden die Ratsmitglieder in die Lage versetzt, die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr durch den Bürgermeister sachlich und fachlich beurteilen zu können.

### **1.3.4 Die Ereignisse nach dem Abschlussstichtag**

#### **1.3.4.1 Im Zeitraum der Aufstellung**

Zur Jahresabschlussprüfung gehört auch die Prüfung von Sachverhalten, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt geworden sind. Sie müssen von der Gemeinde berücksichtigt werden, wenn sie sich auf Gegebenheiten vor dem Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie sie zu diesem Zeitpunkt objektiv waren.

Nach der gesetzlichen Regelung soll die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres an den Rat der Gemeinde erfolgen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Durch diese haushaltsrechtliche Vorgabe ist grundsätzlich der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag dieser Zuleitung anzusehen. Dieser Tag stellt gleichzeitig auch den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde dar, weil dann die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses beendet sein muss.

Unter Einbeziehung der gesetzlichen Verpflichtung des Bürgermeisters zur Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses muss dieser spätestens am 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres mit seiner Unterschrift den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf bestätigen, um zeitgerecht den Entwurf dem Rat der Gemeinde zuzuleiten bzw. den Entwurf dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung zu übergeben. Mit diesem Tag endet auch der Zeitraum der Berücksichtigung von Gegebenheiten, die als wertaufhellende Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden dürfen.

#### **1.3.4.2 Keine wertbegründenden Ereignisse**

Im Rahmen der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses dürfen von der Gemeinde keine Informationen, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem letzten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt werden und sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, nicht berücksichtigt werden (wertbegründende Informationen).

Derartige Informationen, die sich auf Tatsachen und Sachverhalte in der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der letzten Aufstellung des Jahresabschlusses beziehen, beeinflussen den von der Gemeinde zu bilanzierenden Wert für das abgelaufene Haushaltsjahr. Die Gemeinde darf daher in ihrem Jahresabschluss keine in den ersten drei Monaten des Folgejahres des abgelaufenen Haushaltsjahres erhaltenen Informationen und aufgetretenen Ereignisse berücksichtigen, die nur zu künftigen Veränderungen beim Vermögen und bei den Verpflichtungen führen und nicht vergangenheitsbezogen sind.

Bei einer Berücksichtigung durch die Gemeinde würde der Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so zeigen, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren, z. B. beim Eintreten einer Wertminderung bei einer gemeindlichen Immobilie in der Zeit der Aufstellung des Jahresabschlusses durch die Gemeinde. Eine solche Wertminderung darf dann nicht auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres bezogen und im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden.

## **2. Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die auch im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung relevant sind, hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung um weitere Grundsätze ergänzt. Für die Prüfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt, die entsprechend beim gemeindlichen Jahresabschluss Anwendung finden können. Dadurch werden i. d. R. Mindeststandards für die Abschlussprüfung festgelegt.

Diese Grundsätze, die nicht gesetzlich bestimmt worden sind, sind aus unterschiedlichen Quellen abgeleitet bzw. entwickelt worden. Dabei wurde berücksichtigt, dass die Abschlussprüfung grundsätzlich mit dem Ziel durchgeführt wird, unter Beachtung der Grundsätze von Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zutreffende Prüfungsaussagen treffen können. In diesem Zusammenhang hat z. B. das IDW verschiedene Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den darin vorzunehmenden Prüfungshandlungen bestimmt.

Nach den Prüfungsgrundsätzen ist die gemeindliche Abschlussprüfung angemessen durch die zuständige Prüfungsinstanz sachgerecht und ausreichend zu dokumentieren. Die von den Prüfern anzuwendenden Grundsätze betreffen insbesondere die folgenden Bereiche (vgl. Abbildung 252).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER DURCHFÜHRUNG VON ABSCHLUSSPRÜFUNGEN</b>	
<b>Die Grundsätze für Wirtschaftsprüfer betreffen z. B. folgende Bereiche:</b>	
-	den Prüfungsauftrag,
-	die Information des Prüfers,
-	die Prüfungsplanung,
-	die Prüfungsdurchführung, auch in Teilschritten,
-	die Prüfungsdokumentation,
-	die Erteilung von Bestätigungsvermerken,
-	die Berichterstattung (Prüfungsbericht).

Abbildung 252 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen“

Herausragende Themen zu Abschlussprüfungen sind z. B. die Qualitätssicherung, der Prüfungsansatz, die Prüfungsdurchführung, der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk, die um Rechnungslegungshinweise ergänzt werden. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.

Für die Jahresabschlussprüfung bestehen noch weitere ergänzende Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“. Die Ziele der Prüfung und der Prüfungsgegenstand bestimmen die Prüfungsinhalte, sodass sich wie bisher der Umfang und der Inhalt der Prüfung grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft erstrecken müssen.

In der Abschlussprüfung muss beurteilt werden, ob der Jahresabschluss den gesetzten Vorgaben entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Durch die Prüfung wird die Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen erhöht, denn die Prüfung stellt eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion dar. Nach diesen Prüfungsgrundsätzen ist die einzelne Abschlussprüfung auch angemessen zu dokumentieren.

Diese Erfassung dient u. a. dazu, Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, zu stützen und nachvollziehbar zu machen. Die Unterlagen des Abschlussprüfers über die jeweilige Jahresabschlussprüfung sind, soweit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehört, entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren (vgl. § 58 GemHVO NRW).



### 3. Der Bestätigungsvermerk

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk muss daher ein Gesamturteil über das Prüfungsergebnis unter Einbeziehung des Prüfungsumfanges enthalten (Prüfungsurteil). Dabei soll das Gesamturteil nicht als Addition vieler Einzelurteile verstanden werden, sondern durch Gewichtung der Beurteilung einzelner Prüfungsergebnisse gebildet werden. Der Vermerk darf daher kein „Formeltestat“ darstellen, sondern muss auf die tatsächlichen Verhältnisse der Gemeinde ausgerichtet sein.

In diesem Zusammenhang muss deshalb geklärt werden, ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses soll dabei im Bestätigungsvermerk regelmäßig in positiver Form dargestellt werden. Der Bestätigungsvermerk muss daher eine zweifelsfreie Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten.

Die Vorschrift benennt dazu vier Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks, von der uneingeschränkten Bestätigung bis zur Erklärung des Rechnungsprüfungsausschusses, dass er sich außerstande sieht, ein Urteil über den geprüften Abschluss abzugeben. In diesem Rahmen sind ggf. Einschränkungen des nur bei Verstößen möglich, z. B. wenn gesetzliche Vorschriften, Satzungen oder sonstige ortsrechtliche Bestimmungen nicht beachtet worden sind.

Der Rechnungsprüfungsausschuss darf daher seinen Bestätigungsvermerk erst erteilen, wenn er seine Prüfung materiell abgeschlossen und er sich ein Gesamturteil gebildet hat. Die Inhalte der einzelnen Tenorierungen des Bestätigungsvermerks über die gemeindliche Abschlussprüfung werden in den Absätzen 4 und 5 der haushaltsrechtlichen Vorschrift näher bestimmt. Daraus ergeben sich grundsätzlich die folgenden grundsätzlichen Arten von Bestätigungsvermerken (vgl. Abbildung 253).

<b>DIE ARTEN GEMEINDLICHER BESTÄTIGUNGSVERMERKE</b>		
<b>UNEINGESCHRÄNKTER BESTÄTIGUNGSVERMERK</b>	<b>EINGESCHRÄNKTER BESTÄTIGUNGSVERMERK</b>	<b>VERSAGUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKS</b>
Die gemeindliche Buchführung wird ordnungsgemäß erledigt.	In der gemeindlichen Buchführung bestehen erhebliche Mängel in der örtlichen Umsetzung.	In der gemeindlichen Buchführung bestehen schwerwiegende Mängel in der örtlichen Umsetzung.
Die gemeindliche Inventur und die Aufstellung des Inventars sind ordnungsgemäß erfolgt.	Es wurden gewichtige Verstöße gegen Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften festgestellt.	Es wurden schwerwiegende Verstöße gegen Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsvorschriften festgestellt.
Der gemeindliche Jahresabschluss ist ordnungsgemäß.	Es wurden gewichtige Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, Satzungen und andere rechtliche Vorgaben festgestellt.	Es wurden schwerwiegende Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, Satzungen und andere rechtliche Vorgaben festgestellt.
Der gemeindliche Jahresabschluss ergibt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde.	Der gemeindliche Anhang erfüllt nicht in einem ausreichenden Maße die an ihn gestellten Anforderungen, weil z. B. gewichtige Angaben unterblieben oder Informationen weggelassen wurden.	Der gemeindliche Anhang erfüllt in einem wesentlichen Umfang nicht die an ihn gestellten Anforderungen, weil z. B. wesentliche Angaben und Informationen unterblieben sind.
Der Lagebericht der Gemeinde steht im Einklang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss und	Der gemeindliche Lagebericht weist erhebliche Mängel auf, weil	Der gemeindliche Lagebericht weist wesentliche Mängel auf, weil Aussa-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 101 GO NRW**

<b>DIE ARTEN GEMEINDLICHER BESTÄTIGUNGSVERMERKE</b>		
<b>UNEINGESCHRÄNKTER BESTÄTIGUNGSVERMERK</b>	<b>INGESCHRÄNKTER BESTÄTIGUNGSVERMERK</b>	<b>VERSAGUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKS</b>
erfüllt in ausreichendem Maße die Aufgaben nach § 48 GemHVO NRW bzw. enthält dazu die notwendigen Angaben und Informationen, z. B. über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde.	gewichtige Aussagen zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde nicht darin enthalten sind und über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde nicht in einem ausreichenden Maße berichtet wird.	gen zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde nicht darin enthalten sind und über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde nicht berichtet wird.
Der Abschlussprüfer kann ohne Einschränkungen eine positive Gesamtaussage über den gemeindlichen Jahresabschluss treffen.	Dem Abschlussprüfer ist trotz wesentlicher Beanstandungen oder ggf. kleinerer Prüfungshemmnisse noch möglich, eine positive Gesamtaussage über den gemeindlichen Jahresabschluss zu treffen.	Der Abschlussprüfer ist nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten nicht in der Lage, eine Beurteilung abzugeben. Er kann wegen bestehender Prüfungshemmnisse keine Aussage mehr treffen, um aus seiner Prüfung heraus ein Gesamtbild über den gemeindlichen Jahresabschluss zu entwickeln und kann daher auch keine positive Gesamtaussage mehr zum gemeindlichen Jahresabschluss treffen.
<b>Örtliches Gesamtbild</b>		
Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gilt insgesamt als ordnungsgemäß.	Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gilt insgesamt noch als ordnungsgemäß.	Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gilt insgesamt nicht mehr als ordnungsgemäß.

*Abbildung 253 „Die Arten gemeindlicher Bestätigungsvermerke“*

Aufgrund der fachlichen Grundsätze entstehen Klarstellungen und dadurch detaillierte Aussagen im Bestätigungsvermerk, denn der Vermerk soll das getroffene Gesamturteil über den gemeindlichen Jahresabschluss widerspiegeln. Ein Bestätigungsvermerk stellt dabei jedoch keine Beurteilung der Geschäftsführung des Kämmers und/oder des Bürgermeisters der Gemeinde dar. Der Inhalt des Bestätigungsvermerks wird vielmehr durch das Ziel der Jahresabschlussprüfung bestimmt.

In der Verantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses liegt es, ob und in welchem Umfang er seinen Bestätigungsvermerk auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung oder auf dem von einem Dritten als Prüfer vorgelegten Bestätigungsvermerk aufbaut. Der Bestätigungsvermerk entfaltet eine rechtliche Wirkung erst dadurch, dass nach seiner Erstellung und Unterzeichnung die Abschlussprüfung als abgeschlossen gilt und der gemeindliche Jahresabschluss als geprüft. Der Rat der Gemeinde kann erst beim Bestehen dieser Sachlage den gemeindlichen Jahresabschluss nach vorheriger Beratung feststellen (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

#### **4. Die Übergabe des Jahresabschlusses zur Prüfung**

##### **4.1 Die Zuleitung an den Rat**

Zum Budgetrecht des Rates der Gemeinde als Kollegialorgan gehört es, nach Ablauf des Haushaltsjahres das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form des Jahresabschlusses festzustellen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j i. V. m. § 96 GO Absatz 1 Satz 1 NRW). Der Bürgermeister hat deshalb den aufgestellten

Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Das Recht beinhaltet aber auch die Pflicht, vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Prüfung in der Sache durchzuführen. Die Prüfung des Jahresabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde, einem Pflichtausschuss des Rates, der sich der örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. § 57 i. V. m. § 59 GO NRW).

Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i. d. R. dadurch vollzogen, dass ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird. Diese Tätigkeit erfolgt durch den Bürgermeister, denn er hat die Ratssitzungen einzuberufen und die Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 1 und § 48 Absatz 1 GO NRW).

Der Rat nimmt daher den Entwurf des Jahresabschlusses entgegen, um ihm dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung zu überweisen. Durch diese Verfahrensweise wird gewährleistet, dass der Rat der Gemeinde unmittelbar über den örtlichen Sachstand zum gemeindlichen Jahresabschluss informiert ist. Er muss dafür Sorge tragen, dass es nach der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss möglichst fristgerecht zu einer Feststellung kommt, die er sachgerecht zu treffen hat.

#### **4.2 Die Übergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss**

Die haushaltsrechtlichen Gegebenheiten erfordern, dass eine Prüfung des Jahresabschlusses mindestens unter Beteiligung des Rates eingeleitet werden muss. Aus dem Zusammenspiel der haushaltsrechtlichen Regelungen kann auch abgeleitet werden, dass der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss als gesetzlich zuständiger Prüfungsausschuss übergeben werden kann, wenn gleichzeitig der Rat darüber unterrichtet wird. Der Rat kann im Wege der Unterrichtung den Stand des Verfahrens, das Jahresergebnis sowie die Eckwerte der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Kenntnis nehmen, wie es auch bei einer unmittelbaren Zuleitung an den Rat möglich ist.

Die unmittelbare Übergabe des zu prüfenden Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss ist auch unter dem Gesichtspunkt vertretbar, dass eine Beteiligung anderer Ausschüsse des Rates nicht der vorherigen Zustimmung des Rates bedarf, z. B. die Beteiligung des Finanzausschusses. Die Verkürzung des Verfahrensweges führt materiell zu keinen Einschnitten bei den Rechten des Rates noch bei den Zwecken, auf die die haushaltsrechtlichen Vorschriften ausgerichtet sind. Eine solche Vorgehensweise kann daher als sachgerecht im Sinne der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat angesehen werden.

In die örtliche Abwägung, ob eine direkte Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss erfolgen soll, müssen die genannten Gegebenheiten, aber auch die Einhaltung der gesetzlich bestimmten Frist für die Feststellung des Jahresabschlusses einbezogen werden (spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres). Dabei ist zu beachten, dass eine unmittelbare Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an die Örtliche Rechnungsprüfung, ohne eine vorherige Beteiligung des Rates oder des Rechnungsprüfungsausschusses, jedoch nicht zulässig ist, auch wenn die Prüfung des Jahresabschlusses zu den gesetzlichen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehört bzw. für den Rechnungsprüfungsausschuss durchzuführen ist.

#### **4.3 Keine Übergabe an die örtliche Rechnungsprüfung**

Eine unmittelbare Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses an die örtliche Rechnungsprüfung ist jedoch nicht zulässig, denn diese Stelle ist nicht allein für die Jahresabschlussprüfung zuständig. Sie wird nur durch den örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss dafür in Anspruch genommen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Diese Sachlage gilt auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss bei einer Übergabe des Jahresabschlusses an die örtliche Rechnungsprüfung gleichzeitig unterrichtet würde.

In solchen Fällen würde auch dann ein Verstoß gegen die haushaltsrechtlich bestimmte Prüfungszuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses bestehen (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW). Die örtliche Rechnungsprüfung bedarf für ihre Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses immer eines Prüfungsauftrages. Diesen Auftrag kann sie sich als Teil der Gemeindeverwaltung aber nicht selbst erteilen kann, weil auch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr ein Gegenstand der jährlichen Abschlussprüfung ist.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Prüfungsrahmen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Prüfungszuständigkeit und Prüfungsinhalte):**

##### **1.1.1 Die Zuständigkeiten des Rechnungsprüfungsausschusses**

Dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss obliegt die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Ergänzend dazu wird durch die haushaltsrechtliche Vorschrift inhaltlich bestimmt, dass der Jahresabschluss vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen ist, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

Die Verantwortlichkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Abschlussprüfung wird zudem dadurch deutlich, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses den abzugebenden Bestätigungsvermerk, der unter Beachtung des Prüfungsumfanges und des Prüfungsergebnisses zu formulieren ist, mit Angabe des Ortes und des Datums eigenhändig zu unterzeichnen hat (vgl. § 101 Absatz 7 GO NRW). Eine sachgerechte Abschlussprüfung in diesem Sinne erfordert, dass der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung eine vielfältige Informationsbeschaffung vorausgehen muss, um den Zielen und Zwecken der Prüfung ausreichend nachzukommen.

Die Vorbereitung der Abschlussprüfung soll deshalb zwischen der Gemeindeverwaltung und dem Rechnungsprüfungsausschuss abgestimmt sein. Die Örtliche Rechnungsprüfung darf dabei nicht ausgeschlossen werden, denn der Rechnungsprüfungsausschuss hat sich dieser Prüfungsinstanz zu bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Der Rechnungsprüfungsausschuss hat für den Ablauf und die Gestaltung seiner Prüfung zu beachten, dass der Rat der Gemeinde bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres den Jahresabschluss festzustellen hat (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

##### **1.1.2 Die Inhalte der Jahresabschlussprüfung**

###### **1.1.2.1 Allgemeine Anforderungen**

Die Prüfungsinhalte für die örtliche Jahresabschlussprüfung werden durch die haushaltsrechtliche Vorschrift näher bestimmt. Der gemeindliche Jahresabschluss ist danach dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Ver-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 101 GO NRW**

hältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Abschlussprüfung soll sich zudem darauf erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen sowie die sonstigen örtlichen Vorschriften von der Gemeinde beachtet worden sind, z. B. die Haushaltssatzung, sonstige ortsrechtliche Bestimmungen und Regelungen, die auf der Grundlage des § 31 GemHVO NRW erlassen worden sind.

In die örtliche Jahresabschlussprüfung sind auch die gemeindliche Buchführung, die durchgeführte Inventur, das aufgestellte Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Außerdem ist der gemeindliche Lagebericht darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss der Gemeinde in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben beinhalten daher eine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung, bei der auch die Einhaltung der einschlägigen Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Blickfeld steht.

Im gemeindlichen Bereich muss dabei die Besonderheit berücksichtigt werden, dass die jährliche Haushaltssatzung nicht für sich alleine steht, sondern durch den damit in unmittelbarer Verbindung stehenden Haushaltsplan näher ausgestaltet wird. Daraus entsteht wiederum die Verpflichtung, auch die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und nicht nur deren Ergebnis in die Jahresabschlussprüfung einzubeziehen (vgl. §§ 78 und 79 GO NRW).

Die tatsächliche Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans auf der Grundlage der darin enthaltenen Ermächtigungen des Rates der Gemeinde zeigt sich insbesondere im Plan-/Ist-Vergleich, der in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie in den Teilrechnungen enthalten sein muss. Dadurch besteht im gemeindlichen Jahresabschluss eine Verbindung zwischen dem Haushaltsplan der Gemeinde und ihrer Haushaltsabrechnung, die auch in der Jahresabschlussprüfung zu berücksichtigen ist.

### **1.1.2.2 Die Darstellung von Jahresergebnissen**

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind für jedes Haushaltsjahr das erzielte Jahresergebnis in Form eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages sowie andere Summen- und Saldenbeträge auszuweisen bzw. gesondert darzustellen. Die Gemeinde hat die in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Beträge grundsätzlich nach den mathematischen Regeln aufzuzeigen. Sie hat daher zu beachten, dass sich der Wert einer Zahl insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen ergibt.

Dem Vorzeichen kommt dabei eine besondere Funktion zu. Die Gemeinde hat deshalb einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen, z. B. einem Jahresfehlbetrag. Sie kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranzustellen, z. B. einem Jahresüberschuss. Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, eine haushaltswirtschaftliche Zahl der Gemeinde als positiv oder negativ zu beurteilen. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Vorzeichen wegzulassen. Im gemeindlichen Jahresabschluss muss deshalb bei allen Summen- und Saldobeträgen unter Beachtung der Grundsätze der Klarheit und der Richtigkeit durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist.

Bei Summen und Salden soll erkennbar sein, ob es sich um einen Überschuss oder einen Fehlbetrag der Gemeinde handelt. Diese Sachlage gebietet, bei einer Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge zu veranschlagen und nachzuweisen. Sie verlangt auch, dass bei negativen Beträgen das Vorzeichen nicht zum "Nachzeichen" gemacht wird, denn eine solche Darstellung gibt die haushaltswirtschaftliche Lage nichtzutreffend wieder bzw. führt zu einer Verschleierung der tatsächlichen Verhältnisse.

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und das erzielte Jahresergebnis können i. d. R. nur dann zutreffend wiedergegeben werden, wenn der auf das Haushaltsjahr bezogene Jahresüberschuss der Gemeinde im Ergebnisplan als positiver Betrag und entsprechend der Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen werden. Es muss für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein und darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei dem darzustellenden Jahresergebnis um einen Jahresüberschuss oder um einen Jahresfehlbetrag oder um ein anderes positives Ergebnis (Summe oder Saldo) handelt.

### **1.1.3 Die Durchführung der Jahresabschlussprüfung**

#### **1.1.3.1 Die Prüfungsplanung**

Die Aufgabe „Durchführung der Jahresabschlussprüfung“ erfordert von allen daran Beteiligten eine sachliche und zeitliche Prüfungsplanung und die Festlegung von Informationsbeschaffungs- und Entscheidungsprozessen. Die Prüfung setzt aber auch eine Einschätzung des Prüfungsrisikos sowie eine Prüfungsstrategie voraus, um die Richtigkeit der zu treffenden Prüfungsaussagen zu gewährleisten. Die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen sowie Plausibilitätsbeurteilungen gehören ebenso zu den notwendigen Vorbereitungen. Für die Abschlussprüfung muss zudem Klarheit darüber geschaffen werden, wie der Prüfungsbericht aufgebaut werden soll, welche Themen von inhaltlicher Bedeutung sind und wie der Bestätigungsvermerk gefasst werden soll.

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist auch den Grundsätzen der risikoorientierten Prüfung und der Wesentlichkeit in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Dabei sind die örtliche Situation der Gemeinde und der Umfang und die Form der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Komplexität der gemeindlichen Geschäfte und deren Risikogehalt zu berücksichtigen. In die Vorüberlegungen für die örtliche Prüfung sollte daher auch einbezogen werden, welche kompetenten Personen bei der Klärung von Zweifelsfragen hinzugezogen werden können, um ggf. auftretenden Fehleinschätzungen entgegen zu wirken.

Zu den Prüfungsvorbereitungen gehört aber auch die Auswahl Dritter, die mit einer Abschlussprüfung oder einer Beteiligung daran, beauftragt werden sollen, wenn sich die Örtliche Rechnungsprüfung zur Erfüllung ihrer Aufgaben Dritter bedienen will (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss und der örtlichen Rechnungsprüfung muss abgestimmt werden, ob und in welchem Umfang mögliche Dritte an der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses mitwirken sollen. Zu einer Beauftragung gehört auch die vorherige Prüfung, ob für Dritte ggf. Ausschlussgründe bestehen (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW). Bei einer Beauftragung durch die Örtliche Rechnungsprüfung ist die Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses erforderlich.

Im Rahmen der Prüfungsplanung muss auch eingeschätzt werden, wie bei der Ausführung der Prüfungstätigkeiten im Rahmen der Jahresabschlussprüfung eine ausreichende Dokumentation der Vorgänge und Unterlagen sichergestellt werden kann. Es ist dabei nicht ausreichend, nur das Ergebnis der durchgeführten Prüfung durch den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk zu dokumentieren. Entstandene Dokumente in Papierform können dabei auch eingescannt werden, damit sie in elektronischer Form verfügbar sind und aufbewahrt werden können. Es muss in solchen Fällen jedoch immer der vollständige Inhalt auf dem Datenträger verfügbar sein und lesbar gemacht werden können (vgl. § 58 GemHVO NRW).

#### **1.1.3.2 Der Zeitraum der Jahresabschlussprüfung**

Für die Jahresabschlussprüfung ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass die Abschlussprüfung vor der Feststellung des Jahresabschlusses zu erfolgen hat, denn der Rat hat einen geprüften Jahresabschluss durch Be-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 101 GO NRW

schluss festzustellen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Aus der Einordnung der Abschlussprüfung in den Verfahrensablauf der Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ergibt sich, dass für die Durchführung der Prüfung nur ein begrenzter Zeitraum zur Verfügung steht.

Bei der örtlichen Prüfungsplanung ist für den Beginn der Prüfung zu berücksichtigen, dass der Bürgermeister den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Rat der Gemeinde spätestens bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den Jahresabschluss festzustellen. In diesem abgegrenzten Zeitraum muss die gesamte Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen bzw. abgeschlossen werden.

Die für die tatsächliche Durchführung der Jahresabschlussprüfung verfügbare Zeit sollte auf das erforderliche Maß reduziert werden, denn die gemeindlichen Organe müssen die gesetzlich zugelassenen Fristen nicht voll für ihre Tätigkeiten ausschöpfen. Außerdem muss die Abschlussprüfung nicht erst nach dem Abschluss der vollständigen Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses beginnen, sondern kann bereits „begleitend“ erfolgen. Es bedarf dann dafür einer Unterrichtung des Rates und des Rechnungsprüfungsausschusses.

Für den Zeitraum der Jahresabschlussprüfung ist auch relevant, dass die Feststellung des Jahresabschlusses vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr erfolgen soll. Für den Haushaltsplan des Haushaltsjahres müssen Ist-Daten des Vorvorjahres verfügbar sein, für das der Jahresabschluss aufgestellt worden ist. Es müssen daher die Daten aus der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde sowie den Teilrechnungen geprüft sein, damit diese Daten als Ist-Werte des Vorvorjahres in den Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres einfließen können (vgl. § 1 GemHVO NRW).

Eine schnelle und risikoorientierte Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist vom Gesetzgeber grundsätzlich gewollt. Die haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres, die sich als belastbare Daten im gemeindlichen Jahresabschluss auf die Haushaltsplanung der Gemeinde auswirken, sollen so schnell wie möglich auch in der laufenden Haushaltsausführung die notwendige Berücksichtigung finden. Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist zudem an einer zeitnahen Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres interessiert.

### **1.1.3.3 Die Prüfung der „Jahreseröffnungsbilanz“**

In die gemeindliche Abschlussprüfung muss ausgehend von der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ggf. in Einzelfällen auch der bilanzielle Anfangsbestand des Haushaltsjahres besonders einbezogen und überprüft werden. Ein solches Erfordernis besteht insbesondere dann, wenn von der Gemeinde die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden in einem wesentlichen Umfang nicht bei dem folgenden Jahresabschluss beibehalten werden.

In solchen Fällen besteht dann oftmals nur noch ein geringer bilanzieller Zusammenhang zwischen einzelnen Posten der Schlussbilanz des abgelaufenen Haushaltsjahres und den Posten der Jahreseröffnungsbilanz des folgenden Haushaltsjahres. Der Abschlussprüfer muss dann bei den einzelnen neuen Wertansätzen abschätzen, ob diese für den gemeindlichen Jahresabschluss vertretbare Anfangswerte darstellen und ob die Umstellungseffekte zutreffend behandelt wurden.

Mit einer solchen Prüfung wird gleichzeitig die Richtigkeit der Umstellung in der neuen Bewertung bzw. bei den Bewertungsmethoden bestätigt. Die Veränderungen im Übergang zwischen den Haushaltsjahren müssen von der Gemeinde transparent gemacht und dokumentiert werden. Eine eigenständige Jahreseröffnungsbilanz stellt dabei eine sichere Methode dar, eine vorgenommene bilanzwirksame Umstellung nachvollziehbar zu machen und zu dokumentieren.

## **1.2 Zu Satz 2 (Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung):**

### **1.2.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses erstreckt sich grundsätzlich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen von der Gemeinde beachtet worden sind. Diese Prüfung beinhaltet auch eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung in Bezug auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr und die dazu örtlich festgelegten Geschäftsprozesse.

Zum Gegenstand dieser Prüfung sind dabei auch die gesetzlich bestimmten Verfahren zu machen, sodass auch die Aufstellung und Beschlussfassung der jährlichen Haushaltssatzung und nicht nur die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in die Prüfungshandlungen einzubeziehen sind. Das Prüfungsergebnis steht daher auch mit der von den Ratsmitgliedern zu beschließenden Entlastung des Bürgermeisters in einem unmittelbaren Zusammenhang (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

Bei der Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung muss einerseits vermieden werden, dass diese Prüfung als "Sonderprüfung" zu verstehen ist und andererseits, dass i. V. m. den fachlichen Prüfungshandlungen es zu einer "Doppelprüfung" kommt. In die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung sollten daher z. B. nicht Sachverhalte und Fragen der Gemeindeverfassung einbezogen werden, die ein eigenständiger Gegenstand der gemeindlichen Rechtsaufsicht sind. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Rechtsaufsichtsbehörde der Gemeinde bei den gemeindlichen Anzeigen i. d. R. in ihre Beurteilung auch die Leistungsfähigkeit der Gemeinde einzubeziehen hat.

In die Prüfungshandlungen müssen aber dann Sachverhalte und Fragen der Gemeindeverfassung einbezogen werden, sofern im Rahmen der Abschlussprüfung Fehler erkannt worden sind oder daraus wirtschaftliche Wirkungen ausgehen, die im gemeindlichen Jahresabschluss aufzuzeigen sind. In der Abschlussprüfung muss außerdem die Besonderheit berücksichtigt werden, dass die jährliche Haushaltssatzung als rechtliche Vorgabe für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nicht für sich alleine steht, sondern durch den dazugehörigen Haushaltsplan näher ausgestaltet wird.

Für die Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung innerhalb der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ist deshalb einerseits zu berücksichtigen, dass der Haushaltsplan hinsichtlich der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr für die Gemeindeverwaltung verbindlich ist (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Andererseits hat die Örtliche Rechnungsprüfung die Aufgabe, die Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die in der Finanzbuchhaltung erfasst werden, zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde laufend, d. h. soweit gemeindliche Vorgänge im gesamten Haushaltsjahr entstehen, zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Die Ordnungsmäßigkeitsprüfung soll dabei feststellen, ob das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr richtig und vollständig unter Einbeziehung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen des Rates der Gemeinde als Bewirtschaftungsrahmen nachgewiesen wird. Die Rechtmäßigkeitsprüfung umfasst dabei regelmäßig die Beurteilung des Gemeindeverwaltungshandelns dahingehend, ob die rechtlichen Vorgaben bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans beachtet und eingehalten worden sind (vgl. § 79 GO NRW).

Diese Prüfungen sind insoweit geboten, denn die haushaltsmäßigen Vorschriften sehen oftmals besondere Verfahrenshandlungen durch die Gemeinde vor, die sich auch auf die Ausführung des Haushaltsplans und das Buchungsgeschehen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auswirken können. Solche Sachverhalte fallen daher auch in den Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung. Im Rahmen der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich zudem ergeben, dass die Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses verpflichtet ist, dieser Verpflichtung aber noch nicht nachgekommen ist.



In diesen Fällen sind dem Bürgermeister der Gemeinde entsprechende Hinweise zu geben. Dieser Verstoß gegen gesetzliche Pflichten ist jedoch nicht Gegenstand der originären Jahresabschlussprüfung und berührt diese Prüfung daher hinsichtlich des Prüfungsergebnisses nicht. Ein solcher Verstoß soll daher auch nicht zwingend zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks aus der örtlichen Jahresabschlussprüfung führen. Er muss im Rahmen der Gesamtabchlussprüfung berücksichtigt werden.

## **1.2.2 Die gesetzlichen Haushaltsvorschriften**

### **1.2.2.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss erstreckt sich nach der Vorschrift auch darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind. Diese Regelung soll nach ihrem Sinn und Zweck bewirken, dass bei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses die gesamten Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft berücksichtigt werden.

Aus dieser Sachlage folgt, dass die in den haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsplanung, die Haushaltsausführung und die Haushaltsrechnung in die haushaltsjahrbezogene Abschlussprüfung einzubeziehen sind. Die Einbeziehung weiterer fachlicher Vorschriften in die Prüfung kann dabei anlassbezogen erfolgen, wenn Unrichtigkeiten erkannt werden, z. B. weil soziale Leistungen fehlerhaft berechnet worden sind.

### **1.2.2.2 Für die Haushaltsplanung**

Bei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss müssen auch die in den haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsplanung in die Jahresabschlussprüfung einbezogen werden, soweit sie bei der Gemeinde zur Anwendung kamen (vgl. nachfolgende Abbildung 254).

<b>DIE HAUSHALTSRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR DIE HAUSHALTSPLANUNG</b>	
<b>Vorschriften in der Gemeindeordnung</b>	<b>Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b>	<b>Erster Abschnitt Haushaltsplan</b>
§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze § 76 Haushaltssicherungskonzept § 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung § 78 Haushaltssatzung § 79 Haushaltsplan § 80 Erlass der Haushaltssatzung § 81 Nachtragssatzung § 82 Vorläufige Haushaltsführung § 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen § 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 85 Verpflichtungsermächtigungen § 86 Kredite	§ 1 Haushaltsplan § 2 Ergebnisplan § 3 Finanzplan § 4 Teilpläne § 5 Haushaltssicherungskonzept § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 7 Vorbericht § 8 Stellenplan § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre § 10 Nachtragshaushaltsplan

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 101 GO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR DIE HAUSHALTSPLANUNG</b>	
<b>Vorschriften in der Gemeindeordnung</b>	<b>Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b>  § 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen	<div style="text-align: center;"><b>Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele</b></div> § 11 Allgemeine Planungsgrundsätze § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung § 13 Verpflichtungsermächtigungen § 14 Investitionen § 15 Verfügungsmittel § 16 Fremde Finanzmittel § 17 Interne Leistungsbeziehungen § 18 Kosten- und Leistungsrechnung § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung
	<div style="text-align: center;"><b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b></div> § 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen

*Abbildung 254 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass wegen des Zusammenhangs zwischen der Haushaltsplanung und der Haushaltsabrechnung viele haushaltsrechtliche Vorschriften in beiden Bereichen gelten, z. B. bei der Gliederung der Ergebnisarten im Ergebnisplan und der Ergebnisrechnung. Bei den Zahlungsarten besteht eine gleiche Gliederung im Finanzplan und in der Finanzrechnung. Der Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Plan-/Ist-Vergleich in der Finanzrechnung sowie in den produktorientierten Teilrechnungen können einzelfallbezogen ebenfalls einen Prüfungsanlass bieten.

### **1.2.2.3 Für die Haushaltsausführung**

In die Jahresabschlussprüfung des Rechnungsprüfungsausschusses müssen auch die in den haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsausführung einbezogen werden, soweit sie bei der Gemeinde zur Anwendung kamen. Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nach den Festsetzungen in der Haushaltssatzung und den Ermächtigungen im Haushaltsplan bildet eine Grundlage für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde und zeigt die gemeindliche Leistungsfähigkeit.

Die Gemeinde hat auch bei der Ausführung ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern durch Steuern und Abgaben aufgebracht werden. Diese Sachlage verpflichtet sie ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Das gemeindliche Haushaltsrecht sieht dafür eine Reihe von Grundsätzen und Geboten sowohl in der Gemeindeordnung als auch in der Gemeindehaushaltsverordnung vor, die nachfolgend beispielhaft aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 255).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 101 GO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN FÜR DIE HAUSHALTSAUSFÜHRUNG</b>	
<b>Vorschriften in der Gemeindeordnung</b>	<b>Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung</b>
<b>8. Teil Haushaltswirtschaft</b> § 86 Kredite § 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte § 89 Liquidität § 90 Vermögensgegenstände § 93 Finanzbuchhaltung § 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung	<b>Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft</b> § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung § 21 Bildung von Budgets § 22 Ermächtigungsübertragung § 23 Bewirtschaftung und Überwachung § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht § 25 Vergabe von Aufträgen § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass
<b>10. Teil Rechnungsprüfung</b> § 102 Örtliche Rechnungsprüfung § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung	
<b>9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen</b> § 97 Sondervermögen § 98 Treuhandvermögen § 99 Gemeindegliedervermögen § 100 Örtliche Stiftungen	<b>Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung</b> § 27 Buchführung § 28 Inventur, Inventar § 29 Inventurvereinfachungsverfahren § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

*Abbildung 255 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung“*

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan sowie die Anlagen sowie weitere Erläuterungen zur Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie zu den produktorientierten Teilrechnungen im Anhang können einzelfallbezogen einen ausreichenden Anlass bieten, ob die Grundsätze und Gebote der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung von der Gemeinde bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr eingehalten worden sind.

#### **1.2.2.4 Für die Haushaltsrechnung**

Für den Jahresabschluss der Gemeinde bestehen im gemeindlichen Haushaltsrecht eine Reihe von Grundsätzen und Geboten. Diese Vorgaben wirken sich auf die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus, denn der Bürgermeister hat nach dem Ende seines auf das Haushaltsjahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber Rechenschaft gegenüber dem Rat der Gemeinde abzulegen.

Der Bürgermeister hat den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Wie bei der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses müssen auch in seine Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Bestimmungen einbezogen werden (vgl. Abbildung 256).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 101 GO NRW**

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

*Abbildung 256 „Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung“*

### **1.2.3 Örtliche Satzungen**

#### **1.2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift erstreckt sich die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss auch darauf, ob die die gesetzlichen Vorschriften ergänzenden örtlichen Satzungen beachtet worden sind. Die Gemeinden können ihre örtlichen Angelegenheiten grundsätzlich durch Satzung regeln (vgl. § 7 GO NRW).

Neben dieser Ermächtigung bestehen in Fachgesetzen weitere Ermächtigungen zum Erlass von gemeindlichen Satzungen, z. B. zur Erhebung von Abgaben (vgl. § 2 KAG NRW) oder für Erschließungsbeiträge (vgl. § 132 BauGB). Zu den wichtigen örtlichen Satzungen der Gemeinde gehören vor allem die Hauptsatzung und die jährliche Haushaltssatzung (vgl. § 7 Absatz 3 und § 78 GO NRW).

#### **1.2.3.2 Die gemeindliche Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die Gemeindeverwaltung im Haushaltsjahr. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den Erlass einer Haushaltssatzung für jedes Haushaltsjahr (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist dabei Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde und der gemeindlichen Selbstverwaltung.

Von der Gemeinde muss dabei gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen getroffen werden und die Haushaltssatzung alle Ermächtigungen für die Gemeindeverwaltung enthält, die zur Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans der Gemeinde im Haushaltsjahr notwendig sind. Aus diesen Vorgaben entsteht, dass in die Prüfung der Einhaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung auch die Einhaltung des Haushaltsplans und damit die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu prüfen ist.

Es ist dabei nicht ausreichend, wenn lediglich die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie in der gemeindlichen Bilanz enthalten sind, in die Abschlussprüfung einbezogen werden. Zu den Prüfungsaufgaben bei der Haushaltssatzung gehört zudem die Prüfung, ob auch die weiteren Vorschriften eingehalten worden sind, z. B. die in der Haushaltssatzung enthaltene Kreditemächtigung und andere örtlich bezogene Bewirtschaftungsvorgaben.

Zur Prüfung der Einhaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung gehört auch, ob zusätzliche örtliche haushaltswirtschaftliche Maßnahmen veranlasst wurden und sich im zulässigen Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben halten, auch wenn dazu keine gesonderte Regelung in der Haushaltssatzung enthalten ist, z. B. über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen. Dadurch wird deutlich, dass sich die Prüfung der Einhaltung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht allein auf die Vorschriften über die Abrechnung der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres beziehen darf, sondern gleichermaßen die haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen in die Beurteilung einbezogen werden müssen.

### **1.2.4 Sonstige ortsrechtliche Bestimmungen**

#### **1.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss erstreckt sich nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift auch darauf, ob die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden

sind. Derartige örtliche Regelungen werden durch Verordnungen, Tarife, Richtlinien u. a. in eigener Verantwortung von der Gemeinde festgelegt. Solche ortsrechtlichen Bestimmungen sind i. d. R. wie gemeindliche Satzungen bekannt zu machen, um eine rechtliche Wirkung zu entfalten (vgl. § 1 Absatz 2 BekanntmVO NRW).

#### **1.2.4.2 Besondere Ratsbeschlüsse**

Zu den sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen sind auch besondere Ratsbeschlüsse zu zählen, die aufgrund ihrer Inhalte eigene haushaltswirtschaftliche Auswirkungen für das abgelaufene Haushaltsjahr oder auch für künftige Haushaltsjahre haben, z. B. über gemeindliche Investitionen im Rahmen eines örtlichen Investitionsprogramms (vgl. § 14 GemHVO NRW). Ebenso sind die vorherigen Zustimmungen des Rates dazu zu zählen, z. B. zu erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW). Derartige Ratsbeschlüsse wirken sich unmittelbar auch auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres aus.

Zu den besonderen Ratsbeschlüssen gehören auch die Beauftragungen der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat, z. B. die Prüfung der Gemeindeverwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit (vgl. § 103 Absatz 2 GO NRW). Bei einer solchen Aufgabenübertragung kommt der Begriff "Wirtschaftlichkeit" umfassend zur Anwendung, der jedoch weit über die gesonderte haushaltsrechtliche Vorgabe hinausgeht, dass die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich zu führen hat (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Die beiden Tatbestände sind zwar gegenseitig voneinander abhängig, gleichwohl stellt die wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde nur einen Teilbereich ihres wirtschaftlichen Verwaltungshandelns dar. Eine Ausdehnung von der wirtschaftlichen Haushaltsführung auf das wirtschaftliche Verwaltungshandelns sowie eine Reduzierung in umgekehrter Richtung ist dabei nicht zulässig. Die Ergebnisse aus der Erledigung der vom Rat übertragenen Aufgaben durch die Örtliche Rechnungsprüfung dürfen sich gleichwohl auch auf die Durchführung der Jahresabschlussprüfungen auswirken.

#### **1.2.4.3 Örtliche Dienstanweisungen**

Im Sinne der Sicherung des ordnungsmäßigen Verwaltungshandelns und der Gewährleistung einer wirtschaftlichen Haushaltsführung sowie aufgrund des öffentlichen Verwaltungsrechts besteht für jede Gemeinde die generelle Verpflichtung, ihr Handeln bzw. ihre Geschäftstätigkeit auf eine rechtliche Grundlage zu stellen. Es bestehen daher für die örtliche Aufgabenerledigung durch die verwaltenden Stellen der Gemeinde darauf ausgerichtete örtliche Vorschriften.

Der Bürgermeister hat im Rahmen seiner Verantwortung organisatorische und fachliche Vorgaben für den Geschäftsgang in der Gemeindeverwaltung zu erlassen, z. B. für die gemeindliche Finanzbuchhaltung (vgl. § 93 GO NRW und § 31 GemHVO NRW). Solche örtlichen Bestimmungen sollen einerseits ein ordnungsmäßiges Verwaltungshandeln sichern und eine wirtschaftliche Haushaltsführung gewährleisten, andererseits aber auch die notwendige Überwachung und Kontrollen ermöglichen.

Das örtliche Regelwerk muss diesen Zwecken gerecht werden und kann daher nicht nur auf einzelne Standards aufgebaut werden. Es müssen von der Gemeinde auch die übrigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen beachtet werden, sofern diese Regelungen über die Überwachung und Kontrollen des örtlichen wirtschaftlichen Handelns enthalten, z. B. die Vorgabe zur laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung oder die gemeindliche Zahlungsabwicklung dauernd zu überwachen (vgl. § 103 GO NRW). Es können aber auch weitere Überwachungspflichten bestehen.

Zu den gemeindlichen Pflichten gehört auch, das örtliche Regelwerk so auszugestalten, dass die Anwendung seiner Bestimmungen prüffähig ist und die möglichen Ermessensspielräume hinsichtlich des Handelns und der Verantwortlichkeiten der gemeindlichen Beschäftigten erkennbar und nachvollziehbar gemacht werden, z. B. durch die konkrete Festlegung von Entscheidungsbefugnissen oder die festgelegte Bindung an Weisungen. Vor diesem Hintergrund und den entsprechenden örtlichen Dienstanweisungen verfügt grundsätzlich jede Gemeinde über ein eigenständiges Überwachungs- und Kontrollinstrument, das in der Privatwirtschaft als „Internes Kontrollsystem (IKS)“ bezeichnet wird.

Die Gemeinde muss insgesamt dafür Sorge tragen, dass die Überwachung und Kontrolle in der Gemeindeverwaltung gesichert ist, auch wenn die örtliche Organisationshoheit eine Vielzahl von eigenständigen Einheiten und Verantwortlichkeiten in der Gemeindeverwaltung zulässt. Es besteht aber gleichwohl ein Gesamtzusammenhang im Sinne von Kontrolle und Überwachung, z. B. durch den Verwaltungsvorstand (vgl. § 70 GO NRW). Dadurch können interne und externe Vorschriften, Grundsätze und Verfahren sowie örtliche Maßnahmen für die gesamte örtliche Verwaltung bestimmt werden.

Die örtlichen Maßnahmen müssen der Wirksamkeit, der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde einschließlich ihrer Rechnungslegung dienen und den Geschäftsablauf und die Verantwortlichkeiten innerhalb der Verwaltung bestimmen. Zusätzlich bedarf es ständig bzw. regelmäßig einer Prüfung der Wirksamkeit der erlassenen örtlichen Regelungen sowie der Umsetzung von Anpassungen, z. B. auch im Rahmen der Jahresabschlussprüfung.

Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und Erfordernisse können die notwendigen Ergänzungen, Erweiterungen und Verbesserungen für den gemeindlichen Geschäftsablauf bzw. die Geschäftsprozesse erkannt und umgesetzt werden. Dadurch kann insbesondere auftretenden Risiken begegnet werden, die zu Fehlern und falschen Angaben in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung führen können. Bei der Überwachung sind auch die von der Gemeinde eingesetzten Informationssysteme einzubeziehen, denn die gemeindliche Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit wird dadurch wesentlich geprägt.

### **1.3 Zu Satz 3 (Prüfung der Buchführung und der Inventur):**

#### **1.3.1 Der gemeindlichen Buchführung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses die Buchführung der Gemeinde einzubeziehen. Die Jahresabschlussprüfung hat daher bei der Prüfung der Bestandteile und Anlagen des Jahresabschlusses auch die der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugrundeliegende Buchführung zu berücksichtigen. Die Buchführung der Gemeinde hat dazu beizutragen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt (vgl. § 27 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Buchführung muss daher den an sie gestellten Anforderungen entsprechen, damit der Jahresabschluss in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann, die vorgesehenen Angaben enthält und dafür die Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet worden sind. Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde hat deshalb das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden soll. Das gemeindliche Buchführungsverfahren ist somit auf den Nachweis und die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gemeinde auszurichten.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann daher i. d. R. eine Aufbau- und Funktionsprüfung der gemeindlichen Buchführung stattfinden, in der die notwendigen Prüfungsaussagen gewonnen werden. In die örtliche Prüfung sollen deshalb die rechnungslegungsrelevanten Elemente der gemeindlichen Buchführung einbezogen werden, die Daten über die Geschäftsvorfälle der Gemeinde verarbeiten, einschließlich der Erfordernisse der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 101 GO NRW**

Datensicherheit. In den Fällen, in denen erhebliche Mängel bei der Durchführung der gemeindlichen Buchführung festgestellt werden, kann der Rechnungsprüfungsausschuss ggf. auch zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks kommen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW).

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist es jedoch nicht erforderlich, jeden gemeindlichen Geschäftsvorfall, der im abgelaufenen Haushaltsjahr entstanden ist nachzuprüfen. Eine solche Prüfung obliegt zudem der örtlichen Rechnungsprüfung, denn sie hat die ausdrückliche gesetzliche Aufgabe, die Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung laufend zu prüfen sowie die gemeindliche Zahlungsabwicklung dauernd zu überwachen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

Diese gesetzlichen Aufgaben sind untrennbar miteinander verbunden, denn die Aufgabe „Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung“ hat insbesondere aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus eine eigenständige Bedeutung. Dieses gesamte unterjährige Prüfungsgeschehen dient der Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde, sodass auch diese Prüfungen unter den Aspekten des § 101 GO NRW durchzuführen sind. Bei einer Buchführung der Gemeinde mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) muss geprüft werden, ob auch bei der DV-gestützten Buchführung die dafür geltenden Grundsätze eingehalten worden sind (vgl. § 27 Absatz 1 bis 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss solche organisatorischen und technischen Maßnahmen umsetzen, die geeignet sind, die Sicherheit der für die Rechnungslegung relevanten Daten und IT-Systeme zu gewährleisten. Die GoBS finden bei der gemeindlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung unabhängig davon Anwendung, ob die örtliche Buchführung zentral oder dezentral organisiert ist und vollständig oder nur in Teilschritten von der Gemeinde erledigt wird. Die GoBS gelten zudem - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - für alle Prozesse innerhalb derer buchführungsrelevante Daten erfasst, erzeugt, übermittelt oder verarbeitet werden, und damit auch außerhalb des originären Buchführungsbereichs der Gemeinde.

In diesen Bereichen bestehen daher mehrere Pflichten, um die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sicherzustellen, z. B. nur fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren einzusetzen. Gleichzeitig muss aber auch eine verantwortliche Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung gewährleistet werden. Auf die Prüfung der gemeindlichen Buchführung kann nicht mit dem Hinweis verzichtet werden, dass örtliche Regelungen nicht bestehen.

### **1.3.2 Der gemeindlichen Inventur**

Zur gemeindlichen Jahresabschlussprüfung gehört auch die Prüfung der von der Gemeinde durchgeführten Inventur. Die örtliche Inventur stellt dabei als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Eine solche Stichtagsinventur ist in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen.

Durch die Inventur soll die Gemeinde einen Überblick über ihr gesamtes Vermögen erhalten. Sie muss deshalb zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres die in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufnehmen (vgl. § 28 GemHVO NRW). Ergänzend zu den Bestimmungen über die Durchführung der Inventur sind auch Inventurvereinfachungsverfahren für die Gemeinde zugelassen worden, um die Wirtschaftlichkeit der Inventur zu erhöhen (vgl. § 29 GemHVO NRW).



Jede der zugelassenen Vereinfachungsverfahren ist jedoch an bestimmte Voraussetzungen gebunden. Diese Kriterien sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke auch dann erfüllt werden, wenn eine Vereinfachungsmöglichkeit von der Gemeinde angewendet wird. In den Fällen, in denen die Gemeinde von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch machen will, ist von ihr zuvor zu prüfen, ob die vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden. Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers sind daher an der örtlich tatsächlich gestalteten Inventur auszurichten.

### **1.3.3 Des aufgestellten Inventars**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, den Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden in einem Bestandsverzeichnis (Inventar) anzugeben, dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss und ist Gegenstand der Abschlussprüfung (vgl. § 28 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Das Inventar ist ein gemeindliches Verzeichnis, das Auskunft über das Ergebnis der gemeindlichen Inventur nach Art, Menge und Wert gibt. Es ist als Bestandsverzeichnis daher zeitnah zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen. Es bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die o. a. Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über die Aufstellung und die Inhalte des Inventars. Es sind darin die gemeindlichen Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde jedoch immer getrennt voneinander aufzuführen, weil das Inventar der Gemeinde die Grundlage für die gemeindliche Bilanz bildet. Die auch beim Inventar zu beachtenden GoB verlangen bei seiner Aufstellung die Beachtung der Grundsätze Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung. Der Aufbau des gemeindlichen Inventars muss daher diesen Anforderungen entsprechen.

### **1.3.4 Der örtlichen Abschreibungstabelle**

In die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist auch die Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände einzubeziehen (Örtliche Abschreibungstabelle). Dabei ist zu beachten, dass die Gemeinde der Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauern ihrer abnutzbaren Vermögensgegenstände den vom Innenministerium bekannt gegebenen „NKF-Rahmen für kommunale Abschreibungen“ zugrunde zu legen hat (vgl. § 27 Absatz 3 GemHVO NRW).

Aus dieser Vorgabe ergibt sich, dass sich die Gemeinde bei der Erstellung ihrer örtlichen Übersicht über die Nutzungsdauern gemeindlicher Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) i. d. R. innerhalb des vorgegebenen Rahmens zu bewegen hat. Die Festlegungen über die Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände sollen dadurch transparent und für die örtliche Anwendung verbindlich gemacht werden. Die Prüfung der örtlichen Abschreibungstabelle wird sich daher i. d. R. auf die Einhaltung dieser allgemeinen Vorgaben und Zuordnungen beschränken können.

## **1.4 Zu Satz 4 (Prüfung des Lageberichtes der Gemeinde):**

### **1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Der jährliche Lagebericht der Gemeinde hat eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss. Seine Aussagen müssen daher klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein. Bei seiner Aufstellung sind die GoL zu beachten. Für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 101 GO NRW**

sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung.

Die Gliederung des Lageberichts muss mit ihren einzelnen Elementen daher dazu beitragen, dass der Lagebericht der Gemeinde im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt (vgl. § 48 GemHVO NRW). Im gemeindlichen Lagebericht sollen deshalb z. B. wesentliche Informationen enthalten sein, wenn sich die Rahmenbedingungen für die Verwaltungstätigkeit der Gemeinde im laufenden oder in weiteren Haushaltsjahren als Folgejahr des abgeschlossenen Haushaltsjahres voraussichtlich ändern werden.

Von den Verantwortlichen muss dargestellt werden, ob diese Gegebenheiten ggf. zu einer anderen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und/oder der Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde geführt hätten. Die Berichterstattung im Lagebericht umfasst dabei auch Vorgänge und Ereignisse, die aufgrund des Stichtagsprinzips und unter Berücksichtigung des Wertaufhellungsprinzips nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden. Die Verantwortlichen in der Gemeinde müssen im Lagebericht aus ihrer Sicht eine ausreichende Auskunft über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche Lage sowie über die künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde geben.

### **1.4.2 Die Prüfungsinhalte**

Der Lagebericht der Gemeinde, der dem Jahresabschluss beizufügen ist, soll vom Rechnungsprüfungsausschuss daraufhin geprüft werden, ob der Bericht mit dem gemeindlichen Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 4 GO NRW i. V. m. § 48 GemHVO NRW). Die Prüfung des Lageberichts bezieht sich deshalb einerseits darauf, ob der Bericht den an ihn gestellten Anforderungen genügt.

Andererseits sind die im Lagebericht getroffenen Feststellungen und Bewertungen sowie darin die auf die Zukunft ausgerichteten Informationen vom Abschlussprüfer einzuschätzen und zu beurteilen. Er kann dazu nicht nur die GoL als Beurteilungsmaßstäbe heranziehen, sondern soll auch die aus der Jahresabschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse in seine Prüfung einbeziehen. Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers zum Lagebericht sind nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, wie sie bei der Prüfung der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Anwendung kommen.

In die Prüfung sind daher grundsätzlich alle im Lagebericht der Gemeinde gemachten Angaben einzubeziehen. Sofern der gemeindliche Lagebericht gleichwohl Informationen enthält, die nicht der Abschlussprüfung unterliegen, sollten solche Angaben in einem gesonderten Abschnitt des Lageberichtes dargestellt werden. Der Abschlussprüfer kann ggf. eine Richtigstellung dieser Inhalte des Lageberichtes veranlassen, soweit die Informationen ggf. einen falschen Eindruck von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln sollten.

### **1.5 Zu Satz 5 (Prüfungsbericht):**

#### **1.5.1 Die Prüfungsaussagen**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über die Art und den Umfang seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie über das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Er hat daher die erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Verhältnisse eigenverantwortlich und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen. Es muss

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

dabei gewährleistet werden, dass die Prüfungsaussagen vom Ausschuss mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können und ein Prüfungsbericht erstellt werden kann.

Die Aufgliederungen und Erläuterungen im Prüfungsbericht sind grundsätzlich nur zur Darstellung der Bewertungsgrundlagen, der Ausnutzung von Ermessensspielräumen und bei sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen zwingend erforderlich. Dabei muss sichergestellt werden, dass der Prüfungsbericht über die gemeindliche Abschlussprüfung ausreichend und sachgerecht die notwendigen Prüfungsaussagen zur wirtschaftlichen Lage der Gemeinde enthält.

Der Umfang der Berichterstattung kann dabei an den einschlägigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen sowie an der Bedeutung und dem Risikogehalt der darzustellenden Sachverhalte orientiert werden. Soweit erläuternde Darstellungen notwendig werden, können diese ggf. auch als Anlagen dem Prüfungsbericht beigelegt werden. Im Prüfungsbericht sollte aber eine hinreichende Beurteilung enthalten sein. Die Anlagen dürfen dabei die Berichterstattung nicht unübersichtlich werden lassen. Einige Beispiele für Prüfungsaussagen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 257).

<b>BEISPIELE FÜR PRÜFUNGSAUSSAGEN ZUM JAHRESABSCHLUSS</b>	
-	Darstellung, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen, insbesondere die gemeindliche Haushaltssatzung und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.
-	Darstellung, ob die Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung ausreichend ausgliedert und ihre Posten und Positionen ausreichend erläutert wurden.
-	Darstellung, ob der Anhang den an ihn gestellten Anforderungen entspricht und insbesondere die gesonderten zu machenden Angaben zutreffend enthält.
-	Darstellung, ob die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände den rechtlichen Anforderungen entsprechend und das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Gemeinde in ausreichendem Maße ermöglichen.
-	Aussage, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken, einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr gibt und auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde eingeht.
-	Darstellung von Unrichtigkeiten und Verstößen, die sich auf die weitere Entwicklung der Gemeinde wesentlich auswirken oder sie beeinflussen können.
-	eigene Beurteilung der Lage der Gemeinde.

*Abbildung 257 „Beispiele für Prüfungsaussagen zum Jahresabschluss“*

Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die genannten Vorschriften hinaus keine weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist von der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen für die Jahresabschlussprüfung nach örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich auszugestalten und zu unterzeichnen. Er sollte durch seine besonderen Aussagen und Darstellungen auch eine vorbeugende Wirkung entfalten, insbesondere hinsichtlich der aufgedeckten Mängel. Die im Prüfungsbericht enthaltenen Informationen können zudem zur Verhinderung von Unregelmäßigkeiten beitragen, gleichwohl aber deren künftige Vermeidung nicht garantieren.

**1.5.2 Die Grundsätze der Berichterstattung**

Für die Aussagefähigkeit des Prüfungsberichtes haben sich besondere Berichtsgrundsätze entwickelt, die auch bei der Erarbeitung von gemeindlichen Prüfungsberichten beachtet werden sollten. Für den Prüfungsbericht bestehen folgende allgemeine Grundsätze der Berichterstattung (vgl. Abbildung 258).

<b>BERICHTSGRUNDSÄTZE FÜR DEN PRÜFUNGSBERICHT</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Schriftlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist der Prüfungsbericht schriftlich zu erstatten. Diese Sachlage bedeutet u. a., dass der Prüfungsbericht in Papierform vorliegen muss. Wenn mündlich berichtet wird, müssen die gegebenen Informationen gleichwohl im Prüfungsbericht enthalten sein. Außerdem beinhaltet der Grundsatz, dass das Prüfungsergebnis bzw. der Bestätigungsvermerk vom Prüfer zu unterzeichnen ist.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Berichterstattung über die Prüfung im Prüfungsbericht für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so eindeutig und problemorientiert zu machen, dass eine übersichtliche Gliederung des Berichtes und ein sachlicher Stil zu verwenden ist und ggf. ergänzende Unterlagen zur Verfügung zu stellen sind, z. B. als Anlagen zum Prüfungsbericht.
<b>Grundsatz der Wahrheit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Inhalt des Prüfungsberichtes den tatsächlichen Gegebenheiten bei der zu prüfenden Stelle entsprechen. Die Prüfungstätigkeit muss sich mit den Aussagen darüber und den dafür zugrundeliegenden Dokumenten decken. Der Berichtspflichtige muss ggf. bestätigen, dass einzelne Sachverhalte nicht geprüft werden konnten.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Prüfungsbericht alle wesentlichen Ergebnisse und Einwendungen enthalten. Dabei ist zu entscheiden, wie mit vertraulichen Angaben und personenbezogenen Daten umzugehen ist. Der Grundsatz umfasst auch die Vorgabe, dass der Prüfungsbericht als Gesamtwerk erstellt wird und nicht in einzelne Berichte aufgeteilt wird, die ggf. nicht miteinander in Verbindung stehen.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen der Prüfung für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Prüfung auch für die Adressaten der Berichterstattung verständlich sind.
<b>Grundsatz der Unparteilichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz hat der Abschlussprüfer unter Berücksichtigung der verfügbaren Informationen unvoreingenommen, sachlich und möglichst objektiv über die durchgeführte Prüfung zu berichten, ggf. auch Aussagen zum Selbstprüfungsverbot bzw. seiner eigenen Unabhängigkeit zu machen.

*Abbildung 258 „Berichtsgrundsätze für den Prüfungsbericht“*

Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift keine besonderen Vorgaben. Jedoch muss der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses eindeutige Formulierungen zu den geprüften örtlichen Sachverhalten enthalten, um Fehlinterpretationen und Fehldeutungen zu vermeiden.

### **1.5.3 Die Wahrung der Neutralität der Prüfer**

Die Neutralität der Prüfer der örtlichen Prüfung ist für die sachgerechten Abschlussprüfungen sowie für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Rat, die Gemeindeverwaltung und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für diese Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit des Jahresabschlusses der Gemeinde sowie der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, aber auch über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

Der Sicherung der Neutralität der Prüfer als örtliches Ziel dient u. a. auch die Anbindung der örtlichen Rechnungsprüfung an den Rat der Gemeinde. Sie soll auch durch die gesetzliche Festlegung gewährleistet werden, dass die Rechnungsprüfung von fachlichen Weisungen frei ist. Die an der Jahresabschlussprüfung beteiligten Prüfer sowie der Rechnungsprüfungsausschuss sollten daher im abzugebenden Prüfungsbericht ausdrücklich bestätigen bzw. gesondert ausführen, dass im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit die erforderliche Neutralität beachtet und eingehalten wurde. Dadurch wird deutlich, dass die Prüfer sich aus ihrer Tätigkeit heraus grundsätzlich bemüht haben, Interessenkonflikte vermeiden, um ihre Aufgabe ordnungsgemäß erfüllen zu können.

### **1.5.4 Die Qualitätssicherung**

Der Rechnungsprüfungsausschuss muss im Rahmen seiner Prüfungszuständigkeiten einen ausreichenden und sachlich zutreffenden Prüfungsbericht über seine Abschlussprüfung abgeben. Diese Sachlage bedingt, dass der Prüfungsbericht einer Qualitätsüberprüfung bedarf. Nur dann kann gewährleistet werden, dass aus fachlicher Sicht die Prüfung ordnungsgemäß und sachgerecht erfolgt ist und der Prüfungsbericht die Abschlussprüfung mit ihren Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnissen zutreffend wiedergibt.

Im Rahmen der Qualitätsüberprüfung soll beurteilt werden, ob die Prüfung unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wurde und wesentliche Prüfungshandlungen in Bezug auf gemeindliche Sachverhalte und Geschäftsvorfälle angemessen vorgenommen worden sind. Die Qualitätsüberprüfung soll daher möglichst von Personen wahrgenommen werden, die an der Abschlussprüfung sowie an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht mitgewirkt haben, mindestens jedoch nicht in wesentlicher Hinsicht daran beteiligt waren.

Die Qualitätssicherung kann deshalb auch ein Instrument sein, durch das nicht nur die Abschlussprüfung selbst eine hohe Qualität erhält, sondern auch die Stellung der örtlichen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Örtlichen Rechnungsprüfung sowie Dritter als Prüfer gestärkt wird. Sie kann prüfungsbegleitend durch eine beauftragte Stelle oder Personen erfolgen, die ihre Tätigkeit unter objektiven Gesichtspunkten und dem Grundsatz der Neutralität sowie mit fachlicher Kompetenz durchführen müssen.

### **1.6 Zu Satz 6 (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Rechnungsprüfungsausschuss den Bestätigungsvermerk in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Dieser Vermerk muss eine klar und schriftlich zu formulierende Gesamtbeurteilung des Prüfungsergebnisses über den gemeindlichen Jahresabschluss enthalten. Es liegt in der Verantwortung des Ausschusses, ob und in welchem Umfang der eigene Bestätigungsvermerk auf den Bestätigungsvermerken der örtlichen Rechnungsprüfung oder von Dritten als Prüfer aufgebaut wird.

Bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks sind die einschlägigen Vorschriften zu beachten. Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ können dabei vom Rechnungsprüfungsausschuss sowie von den zuvor tätigen Abschlussprüfern als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Der Bestätigungsvermerk entfaltet zudem eine rechtliche Wirkung dadurch, dass erst nach seiner

Erstellung und Unterzeichnung die Jahresabschlussprüfung als abgeschlossen und der gemeindliche Jahresabschluss als geprüft gilt. Der Jahresabschluss kann erst dann durch den Rat der Gemeinde festgestellt werden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Der Rechnungsprüfungsausschuss ist in diesem Zusammenhang haushaltsrechtlich nicht verpflichtet, zusätzlich zum Bestätigungsvermerk auch eine Empfehlung gegenüber den Ratsmitgliedern zur Entlastung des Bürgermeisters abzugeben (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Eine Empfehlung kann aber freiwillig erfolgen. Sie kann zudem - wie der Bestätigungsvermerk - mit „Vorgaben“ oder „Hinweisen“ verknüpft werden, wenn dafür eine Notwendigkeit besteht. Sofern eine Empfehlung ausgesprochen wird, wird die Festlegung nicht zum Bestandteil des Bestätigungsvermerks. Diese Sachlage muss für die Ratsmitglieder unmittelbar erkennbar sein.

## **2. Zu Absatz 2 (Stellungnahmen zum Prüfungsergebnis):**

### **2.0 Allgemeine Zusammenhänge**

Eine Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates und der örtlichen Rechnungsprüfung als örtliche Prüfungsinstanzen zur Erledigung der anstehenden Prüfungsarbeiten beim gemeindlichen Jahresabschluss ist gesetzlich erwünscht. Insbesondere im Rahmen der Abschlussprüfungen (Jahresabschluss und Gesamtabchluss der Gemeinde) ist eine Zusammenarbeit der Prüfungsinstanzen mit der Gemeindeverwaltung notwendig. Die innergemeindliche Zusammenarbeit kann z. B. helfen, aufgetretene Fehler und Unstimmigkeiten im gemeindlichen Jahresabschluss, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde entgegenstehen, vor der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde zu beseitigen.

Die Zusammenarbeit erfordert aber auch, dass der Bürgermeister und der Kämmerer den Entwurf des Prüfungsberichtes sowie des Prüfungsergebnisses vor der Abgabe an den Rat der Gemeinde zur Kenntnisnahme erhalten, um ggf. eine Stellungnahme dazu abgeben zu können. Der Rechnungsprüfungsausschuss kann dadurch seine Prüfungsbemerkungen und Beanstandungen auf die wesentlichen Fälle beschränken, in denen trotz Erläuterungen und Bereitstellung von Nachweisen und Informationen seitens der Gemeindeverwaltung die Bedenken der Abschlussprüfer nicht ausgeräumt werden konnten und daher weiterbestehen.

In den Fällen, in denen der Bürgermeister und/oder der Kämmerer eine Stellungnahme zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses abgeben, sollte der Rechnungsprüfungsausschuss diese Unterlagen zusammen mit seinem Prüfungsbericht dem Rat vorlegen. Eine Information kann auch dann geboten sein, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss den Anregungen des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers gefolgt ist. Ein Informationsaustausch kann die Zusammenarbeit zwischen dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung stärken.

Ein Ziel dieser Vorschrift ist es aber auch, möglichst unnötige Prüfungsfeststellungen zu vermeiden. Die Stellungnahmen des Bürgermeisters und des Kämmerers sollen daher bereits im Vorfeld der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entstandene Unstimmigkeiten ausräumen. Die örtliche Zusammenarbeit sollte zudem während der gesamten Prüfungszeit bestehen. Sie kann in einer gemeinsamen Schlussbesprechung enden, die zur gegenseitigen Anerkennung des erarbeiteten Prüfungsergebnisses führen kann. Dieses Verfahren kann entsprechend auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss zur Anwendung kommen, der in der gleichen Art und Weise aufzustellen und zu prüfen ist wie der gemeindliche Jahresabschluss.

## **2.1 Zu Satz 1 (Stellungnahme des Bürgermeisters):**

### **2.1.1 Allgemeine Sachlage**

Durch den Rechnungsprüfungsausschuss ist dem Bürgermeister vor der Abgabe des Prüfungsberichtes an den Rat eine Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben. Dieses Recht des Bürgermeisters ist sachgerecht, denn er ist für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung verantwortlich und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Er ist deshalb von dem durch den Rechnungsprüfungsausschuss festgestellten Prüfungsergebnis unmittelbar betroffen.

Der Bürgermeister ist außerdem dadurch unmittelbar in seiner Amtsfunktion betroffen, weil aufgrund des geprüften Jahresabschlusses die Ratsmitglieder über seine Entlastung entscheiden (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Diese Entlastung ist eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des dem Rat vorgelegten Jahresabschlusses und der vorgenommenen Prüfung keine Einwendungen gegen die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr erhoben werden.

### **2.1.2 Die zeitliche Einordnung**

Die haushaltsrechtliche Festlegung, dass der Bürgermeister vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat eine Stellungnahme dazu abgeben kann, beinhaltet auch eine konkrete Festlegung in zeitlicher Hinsicht. Die ausdrückliche zeitbezogene Bestimmung „vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat“ ordnet die Abgabe der Stellungnahme des Bürgermeisters in die Zeit nach der Fertigstellung des Prüfungsberichtes und der Abgabe des Berichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss ein.

Der Rechnungsprüfungsausschuss ist dadurch einerseits der Adressat der Stellungnahme des Bürgermeisters und nicht unmittelbar der Rat. Andererseits liegt der Umgang mit einer abgegebenen Stellungnahme in der Verantwortung und Entscheidungszuständigkeit des Ausschusses. Der Ausschuss ist aufgrund der Abgabe einer Stellungnahme des Bürgermeisters nicht verpflichtet, seinen Prüfungsbericht zu überprüfen und ggf. anzupassen. Er kann die Stellungnahme auch „ungesehen“ mit seinem Prüfungsbericht an den Rat abgeben oder auch zusätzlich eine eigenständige Bewertung vornehmen und sein Ergebnis dem Rat vorlegen.

Bei einer guten Zusammenarbeit zwischen dem Rat der Gemeinde bzw. dem Rechnungsprüfungsausschuss und der Gemeindeverwaltung sollte sich der Rechnungsprüfungsausschuss mit der Stellungnahme des Bürgermeisters befassen, sodass ein Meinungsbild des Ausschusses entstehen kann. Ein derartiger Umgang dürfte auch die Beratung im Rat über die Feststellung des geprüften Jahresabschlusses erleichtern.

## **2.2 Zu Satz 2 (Stellungnahme des Kämmers)**

### **2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist auch dem Kämmerer vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat eine Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben. Die Beteiligung des Kämmerers setzt dabei voraus, dass der Bürgermeister den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses geändert und der Kämmerer zur geänderten Fassung eine schriftliche Stellungnahme abgegeben hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 3 GO NRW).

Diese haushaltsrechtlich ermöglichte Beteiligung des Kämmerers ist sachgerecht, denn dem Kämmerer der Gemeinde steht das Recht zu, sowohl bei der Aufstellung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung als auch

bei der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses eine von der Meinung des Bürgermeisters abweichende Auffassung zu vertreten, sofern dies erforderlich ist. Bei einer guten Zusammenarbeit zwischen dem Rat der Gemeinde bzw. dem Rechnungsprüfungsausschuss und der Gemeindeverwaltung sollte sich der Rechnungsprüfungsausschuss mit der Stellungnahme des Kämmerers befassen, sodass ein Meinungsbild des Ausschusses entstehen kann.

Eine Beteiligung des Kämmerers kann aber auch freiwillig aufgrund seiner Funktion als Finanzverantwortlicher in der Gemeinde im Rahmen des Prüfungsberichtes des Rechnungsprüfungsausschusses erfolgen. Insbesondere, wenn das erarbeitete Prüfungsergebnis des Ausschusses eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft hat, bietet sich auch eine Stellungnahme des Kämmerers zum Prüfungsergebnis über den gemeindlichen Jahresabschluss an.

### **2.2.2 Die zeitliche Einordnung**

Die haushaltsrechtliche Festlegung, dass auch der Kämmerer vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat eine Stellungnahme dazu abgeben kann, beinhaltet auch eine konkrete Festlegung in zeitlicher Hinsicht. Die ausdrückliche zeitbezogene Bestimmung „vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat“ ordnet die Abgabe der Stellungnahme in die Zeit nach der Fertigstellung des Prüfungsberichtes und dessen durch den Rechnungsprüfungsausschuss ein.

Der Rechnungsprüfungsausschuss ist dadurch einerseits der Adressat der Stellungnahme des Kämmerers und nicht unmittelbar der Rat. Andererseits liegt der Umgang mit einer abgegebenen Stellungnahme in der Verantwortung und Entscheidungszuständigkeit des Ausschusses. Der Ausschuss ist aufgrund der Abgabe einer Stellungnahme des Kämmerers nicht verpflichtet, seinen Prüfungsbericht zu überprüfen und ggf. anzupassen. Er kann die Stellungnahme auch „ungesehen“ mit seinem Prüfungsbericht an den Rat abgeben oder auch zusätzlich eine eigenständige Bewertung vornehmen und sein Ergebnis dem Rat vorlegen.

## **2.3 Die Stellungnahme der örtlichen Rechnungsprüfung**

### **2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat sich zur Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses der Örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Er baut daher i. d. R. seine Abschlussprüfung auf dem Prüfungsergebnis der Örtlichen Rechnungsprüfung auf, die dazu einen eigenen Prüfungsbericht und einen Bestätigungsvermerk zu erstellen hat. Das Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses kann ggf. jedoch erheblich vom Prüfungsergebnis der Örtlichen Rechnungsprüfung abweichen. In derartigen Fällen sollte der Rechnungsprüfungsausschuss der Örtlichen Rechnungsprüfung freiwillig die Möglichkeit einräumen, zu seinem Prüfungsbericht und seinem Bestätigungsvermerk eine Stellungnahme abgeben zu können.

Bei einer von der Örtlichen Rechnungsprüfung abgegebenen Stellungnahme sollte der Ausschuss die (abweichende) Auffassung der Örtlichen Rechnungsprüfung zum gemeindlichen Jahresabschluss - wie die Stellungnahmen des Bürgermeisters oder des Kämmerers - zusammen mit seinem Prüfungsbericht und seinem Bestätigungsvermerk auch dem Rat zur Kenntnisnahme vorlegen. Die Vorlage der Stellungnahme an den Rat ist sachgerecht und geboten, denn die Örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt.



### **2.3.2 Die zeitliche Einordnung**

Bei einer Möglichkeit für die Örtliche Rechnungsprüfung, vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat eine Stellungnahme dazu abgeben zu können, bedarf es auch einer konkreten Festlegung in zeitlicher Hinsicht. Die zeitbezogene Einordnung sollte sich an der haushaltsrechtlichen Festlegung zur Stellungnahme des Bürgermeisters orientieren, die „vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat“ erfolgen soll. Aufgrund dessen sollte die Abgabe der Stellungnahme durch die Örtliche Rechnungsprüfung in die Zeit nach der Fertigstellung des Prüfungsberichtes und der Abgabe des Berichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss fallen.

Der Umgang mit dieser Stellungnahme liegt dann in der Verantwortung und Entscheidungszuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses. Der Ausschuss ist aufgrund der Abgabe einer Stellungnahme der Örtlichen Rechnungsprüfung nicht verpflichtet, seinen Prüfungsbericht zu überprüfen und ggf. an in der Stellungnahme aufgezeigte Anregungen anzupassen. Er kann die (freiwillige) Stellungnahme ggf. auch „ungesehen“ mit seinem Prüfungsbericht an den Rat abgeben oder auch zusätzlich eine eigenständige Bewertung vornehmen, sodass ein Meinungsbild des Ausschusses entstehen kann und sein Ergebnis dem Rat vorlegen.

## **3. Zu Absatz 3 (Inhalt und Aussage des Bestätigungsvermerks):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Ergebnis der Prüfung im Bestätigungsvermerk):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift stellt ausdrücklich klar, dass der Rechnungsprüfungsausschuss das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen hat. Der Bestätigungsvermerk enthält daher ein Gesamturteil über das Prüfungsergebnis unter Einbeziehung des im Einzelnen in Absatz 1 der Vorschrift definierten Prüfungsumfangs (Prüfungsurteil). Das Gesamturteil des Ausschusses soll dabei nicht als Addition vieler Einzelurteile verstanden, sondern durch Gewichtung der Beurteilung einzelner Prüfungsergebnisse gebildet werden.

Vom Ausschuss muss festgestellt werden, ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Der Bestätigungsvermerk als Informationsinstrument hat das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses aufzuzeigen, das regelmäßig in positiver Form dargestellt werden soll.

Nur bei Verstößen sind entsprechende Einschränkungen möglich, z. B. wenn gesetzliche Vorschriften, Satzungen oder sonstige ortsrechtliche Bestimmungen nicht beachtet worden sind. Außerdem können vom Abschlussprüfer auch zusätzlich Hinweise gegeben werden. Die Prüfer können aus ihrer Sicht auch besondere Anmerkungen zu örtlichen Geschäftsvorfällen, Sachverhalten oder Gegebenheiten machen.

Möglichen Einschränkungen, Einwendungen und Hinweisen müssen dabei belastbare und belegbare Prüfungserkenntnisse zugrunde liegen. Ein dafür notwendiger Prüfungsbeleg dient dabei dem Nachweis des Vorliegens eines haushaltswirtschaftlichen Verstoßes sowie seiner richtigen und vollständigen Ermittlung. Die Prüfungsunterlagen müssen deshalb auch danach unterschieden werden, ob und welche einzelnen Teile als Prüfungsbelege die Grundlage für Einschränkungen des Bestätigungsvermerks und/oder für Einwendungen darstellen.

Die erstellten Prüfungsbelege müssen deshalb auch die notwendigen Hinweise enthalten, um eine Verbindung zum Bestätigungsvermerk oder den im Prüfungsbericht enthaltenen Einwendungen herstellen zu können. Deren Richtigkeit kann nur anhand der damit zusammenhängenden Belege überprüft werden. Das Belegprinzip bildet deshalb ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Prüfungsaussagen im Rahmen der örtlichen Abschlussprüfung.

Der Rechnungsprüfungsausschuss darf zudem seinen Bestätigungsvermerk erst erteilen, wenn seine Prüfung materiell abgeschlossen ist und er sich ein Gesamturteil über den gemeindlichen Jahresabschluss gebildet hat. Soweit im Einzelfall erforderlich, können aber Zwischeninformationen über den Stand der Prüfungsarbeiten gegeben werden. Dabei kann je nach Stand der Prüfung bereits auch angekündigt werden, dass aufgrund der vorliegenden Prüfungsergebnisse voraussichtlich keine Einwendungen erhoben werden und ggf. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden kann. Eine solche Aussage sollte dabei immer unter den Vorbehalt gestellt werden, dass die weitere Prüfung das bisher mögliche Prüfungsergebnis bestätigt.

Nach Abschluss der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses hat der Rechnungsprüfungsausschuss das Ergebnis seiner Prüfung im Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht dem Rat der Gemeinde als Auftraggeber zuzuleiten. Mit diesem Bestätigungsvermerk aus der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses wird im Übrigen ein unbegrenzter Adressatenkreis über das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung informiert, denn die Beratungen des Rates über das Prüfungsergebnis finden regelmäßig in öffentlicher Sitzung statt. Damit wird der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses ebenfalls öffentlich gemacht.

### **3.2 Zu Satz 2 (Kernelemente des Bestätigungsvermerks):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift benennt die Kernelemente des Bestätigungsvermerks, der vom Rechnungsprüfungsausschuss im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung aufzustellen ist. In diesen Bestätigungsvermerk sind neben Beschreibung des Prüfungsgegenstandes auch die Art und der Umfang seiner Prüfung zu beschreiben. Dabei sind die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben.

Diese Festlegungen stellen die Grundlage dafür dar, dass im Bestätigungsvermerk z. B. die Aussage getroffen werden kann „Der Jahresabschluss der Gemeinde für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und den Teilrechnungen sowie der Bilanz und dem Anhang wurde unter Einbeziehung der Buchführung, der Inventur, des Inventars, der Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und des Lageberichts der Gemeinde geprüft.“

Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ist aber auch die Feststellung wichtig, ob in die Abschlussprüfung die Haushaltssatzung sowie weitere Bestimmungen von Satzungen der Gemeinde und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen einbezogen worden sind. Ebenso ist auch eine Aussage über die vorgenommenen Prüfungshandlungen sowie eine Beurteilung in der Sache erforderlich.

Die Aussage kann dabei auf die Prüfung der Nachweise für die Angaben in Buchführung, im Inventar und auf den Jahresabschluss und den Lagebericht gestützt werden, auch wenn die Beurteilung überwiegend auf der Basis von Stichproben vorgenommen wird. Diese Verpflichtungen erfordern, dass im Rahmen der Durchführung der Jahresabschlussprüfung auch eine entsprechende Dokumentation durch den Abschlussprüfer vorzunehmen ist, um zutreffend die nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift erforderlichen Prüfungsaussagen machen zu können.

### **3.3 Zu Satz 3 (Tenorierung des Bestätigungsvermerks):**

#### **3.3.01 Allgemeine Zwecke**

Der im Rahmen der Abschlussprüfung abzugebende Bestätigungsvermerk soll eine zweifelsfreie Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten. Die Vorschrift benennt dazu vier Möglichkeiten der Tenorierung des gemeindlichen Bestätigungsvermerks. Die Inhalte der einzelnen Tenorierungen des Bestätigungsvermerks über die gemeindliche Abschlussprüfung werden in den Absätzen 4 und 5 der haushaltsrechtlichen Vorschrift näher bestimmt. Danach bestehen folgende Möglichkeiten (vgl. Abbildung 259).

<b>DIE MÖGLICHKEITEN DER TENORIERUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKS</b>	
<b>Aus dem Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses muss sich zweifelsfrei ergeben,</b>	
-	ob ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird (vgl. Nummer 1) oder
-	ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird (vgl. Nummer 2) oder
-	Der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt wird (vgl. Nummer 3) oder
-	der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil sich der Ausschuss als Prüfungsgremium nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen (vgl. Nummer 4).

Abbildung 259 „Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks“

Aufgrund der fachlichen Grundsätze entstehen Klarstellungen und dadurch detaillierte Aussagen im Bestätigungsvermerk, denn dieser soll das getroffene Gesamturteil wieder spiegeln. Der Inhalt des Bestätigungsvermerks wird dabei durch die Ziele und Aufgaben der Jahresabschlussprüfung bestimmt. Außerdem entfaltet er eine rechtliche Wirkung dadurch, dass nach seiner Erstellung und Unterzeichnung die Jahresabschlussprüfung als abgeschlossen und der gemeindliche Jahresabschluss als geprüft gilt. Erst dann kann der gemeindliche Jahresabschluss vom Rat der Gemeinde festgestellt werden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

### 3.3.02 Die Gestaltung des Bestätigungsvermerks

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt das Nähere über die Formulierung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks. Er ist vom Rechnungsprüfungsausschuss sachverhaltsabhängig im Rahmen seiner Abschlussprüfung zu gestalten und vom Vorsitzenden zu unterzeichnen. Seine Inhalte sollten dabei so gegliedert und die gewählten Formulierungen so aussagefähig sein, dass für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses der Bestätigungsvermerk möglichst klar und eindeutig ist. Außerdem sollte der Bestätigungsvermerk im Rahmen der Gestaltungsfreiheit der Gemeinde nicht bei jedem folgenden Jahresabschluss eine neue Form erhalten.

Für die Gemeinde bietet es sich an, für den Bestätigungsvermerk eine Grundgliederung aus Überschrift, Einleitung und Sachverhaltsdarstellung sowie einer daran anschließenden Beurteilung mit abschließendem Urteil festzulegen. Daran können sich dann weitere Hinweise des Abschlussprüfers anschließen. Diese Teile können dann jährlich entsprechend den örtlichen Verhältnissen ausgefüllt werden. Es sollten dabei zu allgemeine Formulierungen vermieden werden, um das Ergebnis der örtlichen Prüfung sachgerecht und zutreffend auszuweisen.

Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“, die bei den Wirtschaftsprüfern zur Anwendung kommen, können dabei für den gemeindlichen Bestätigungsvermerk als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Ob und in welchem Umfang der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses dabei auf ihm vorgelegten Bestätigungsvermerken der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritter als Prüfer aufgebaut wird, liegt in der Verantwortung des Ausschusses.

#### 3.3.1 Zu Nummer 1 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk):

Mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers zum gemeindlichen Jahresabschluss wird von ihm unter Einbeziehung des Lageberichtes festgestellt, dass die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt

hat und der Jahresabschluss ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers kann z. B. folgende Fassung haben (vgl. Abbildung 260).

<b>BEISPIEL FÜR EINEN BESTÄTIGUNGSVERMERK FÜR DEN JAHRESABSCHLUSS</b>
<b>Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers</b>
<p>Der Jahresabschluss der Gemeinde ... für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen sowie der Bilanz und dem Anhang wurde nach § 101 i. V. m. § 95 GO NRW unter Einbeziehung der Buchführung, der Inventur, des Inventars, der Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und des Lageberichts geprüft. In die Prüfung sind die haushaltsrechtlichen Vorschriften, die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr sowie ergänzende Regelungen von örtlichen Satzungen und sonstige ortsrechtliche Bestimmungen, soweit sich diese auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beziehen, einbezogen worden. Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht zu vermittelnden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Verwaltungstätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurden die Nachweise für die Angaben in Buchführung, Inventar, Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände, Jahresabschluss und Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts umfasst.</p>
<b>Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.</b>
<p>Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht der Jahresabschluss den haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie den ergänzenden Bestimmungen der örtlichen Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, soweit sich diese auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beziehen. Der Jahresabschluss vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Der Lagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss und vermittelt insgesamt auch ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ... In diesem Bericht werden die Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt.</p>

*Abbildung 260 „Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss“*

Das Ergebnis im Bestätigungsvermerk soll auf den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers aufbauen und aufzeigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht. Es wird damit eine positive Gesamtaussage zum gemeindlichen Jahresabschluss dahingehend getroffen, dass dieser Abschluss insgesamt ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt und die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind.

### **3.3.2 Zu Nummer 2 (Eingeschränkter Bestätigungsvermerk):**

Vom Abschlussprüfer ist ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk zu erteilen, wenn der Prüfer aufgrund seiner Arbeit ggf. Beanstandungen ausspricht. Er darf einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk aber nur erteilen,

wenn der geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen noch im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks setzt daher voraus, dass die festgestellten Beanstandungen und der betroffene abgrenzbare Bereich von wesentlicher Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind. Das Aussprechen von Beanstandungen durch den Abschlussprüfer ist allein keine ausreichende Voraussetzung, um einen Bestätigungsvermerk einzuschränken. Der Abschlussprüfer hat vielmehr auch die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde festzustellen und zu beurteilen. Sofern mehrere Mängel vorliegen, die für sich allein genommen unwesentliche Mängel darstellen, ist zu prüfen, ob diese in ihrer Gesamtheit so wesentlich sind, dass eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks geboten ist.

Diese Sachlage gilt entsprechend für die Feststellung, dass nicht beurteilbare Bereiche bei der Gemeinde vorhanden sind. Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk muss für den Prüfer aber noch ein Positivbefund zu wesentlichen Teilen der gemeindlichen Rechnungslegung möglich sein. Jedoch können ggf. örtliche Anlässe dafür bestehen, dass durch den Prüfer eine Einwendung zu erheben ist. Ein Sachverhalt, der im Rahmen der Jahresabschlussprüfung beanstandet werden soll, muss auch noch zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung vorliegen. Werden dagegen festgestellte Fehler im Ablauf der Prüfung durch die Gemeinde korrigiert, führt dies nicht zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks.

Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk wird deshalb nur dann erteilt, wenn der Jahresabschluss zum Zeitpunkt des Abschlusses der örtlichen Prüfung unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen und in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkungen ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. In diesen Fällen ist es dem Abschlussprüfer trotz wesentlicher Beanstandungen noch möglich, eine positive Gesamtaussage zu treffen.

### **3.3.3 Zu Nummer 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks):**

Im Rahmen der Abschlussprüfung ist in den Fällen, in denen die Beanstandungen so erheblich sind, dass durch den gemeindlichen Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, der Bestätigungsvermerk zu versagen. Der entscheidende Unterschied zu einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk besteht darin, dass der Abschlussprüfer keine positive Gesamtaussage mehr zum gemeindlichen Jahresabschluss treffen kann. Im Rahmen der örtlichen Abschlussprüfung sind in diesen Fällen weder die Erfordernisse für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk noch für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erfüllt.

In diesen Fällen erfüllt der gemeindliche Jahresabschluss nicht mehr seine Aufgabe, sodass unter Berücksichtigung der vom Prüfer vorgenommenen Einschränkung des Bestätigungsvermerks der Abschlussprüfer verpflichtet ist, den Bestätigungsvermerk im Rahmen seiner Jahresabschlussprüfung zu versagen. Die erheblichen Beanstandungen führen damit zu einem negativen Prüfungsurteil des Abschlussprüfers und zur Erstellung eines Versagungsvermerks und nicht zu einem Bestätigungsvermerk.

Eine Verpflichtung des Abschlussprüfers, gleichwohl für ordnungsmäßige Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. für Teile der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der Rechnungslegung der Gemeinde eine positive Aussage zu treffen, besteht dabei nicht. Würde ein Abschlussprüfer unterschiedliche Teilergebnisse im Rahmen seiner Prüfung vorstellen, ohne daraus ein Gesamtbild zu entwickeln, könnten daraus ggf. unnötige Missverständnisse bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen.

### **3.3.4 Zu Nummer 4 (Keine Beurteilungsmöglichkeit des Prüfers):**

Der Bestätigungsvermerk ist auch dann vom Abschlussprüfer zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben. Der Tatbestand der fehlenden Beurteilungsmöglichkeit ist dann in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die in dieser Situation bestehenden Prüfungshemmnisse führen dann zur Versagung des Bestätigungsvermerks.

Ein Prüfungshemmnis besteht dann, wenn für den Abschlussprüfer bei abgrenzbaren Teilen des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. bei Teilen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der Rechnungslegung besondere Umstände vorliegen, die dazu führen, dass für ihn eine Beurteilung nicht möglich ist und er keine Aussage treffen kann, um aus seiner Prüfung heraus ein Gesamtbild über den gemeindlichen Jahresabschluss zu entwickeln. Die Versagung des Bestätigungsvermerks ist zudem zu begründen.

### **3.4 Zu Satz 4 (Beurteilung des Prüfungsergebnisses):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der Rechnungsprüfungsausschuss gefordert, seine Beurteilung des Prüfungsergebnisses allgemein verständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes vorzunehmen, dass der Rat der Gemeinde und der Verwaltungsvorstand den gemeindlichen Jahresabschluss zu verantworten haben. Diese Regelung soll einerseits dazu beitragen, dass zwischen der Verantwortung des Abschlussprüfers und der Verantwortung des Rates und des Verwaltungsvorstands eine Abgrenzung möglich sein muss. Es soll auch erreicht werden, dass aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde der gemeindliche Jahresabschluss und insbesondere der Lagebericht ein Bild der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zeigen.

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung muss daher durch den Rechnungsprüfungsausschuss ein Gesamturteil entstehen, das aus verschiedenen Teilen bestehen kann, aber auch eine Wertung des Abschlussprüfers enthalten muss. Ausgehend von den in der Vorschrift benannten Tenorierungen des Bestätigungsvermerks kommen daher ggf. Begründungen und hinweisende Zusätze durch den Abschlussprüfer in Betracht, um adressatenbezogen zutreffende Prüfungsaussagen zu erreichen.

Vom Prüfer ist dabei abzuschätzen, ob ggf. auch Vorbehalte in Betracht kommen, wenn bis zum Ende der Prüfung von der Gemeinde bestehende Bedingungen, z. B. Vertragsbedingungen, noch nicht gegenüber Dritten erfüllt worden sind. Der Abschlussprüfer kann aber auch zusätzlich zu seiner Prüfungsaussage „Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt“ weitere Feststellungen treffen, z. B. feststellen, dass nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen der Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen der Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht.

Der Abschlussprüfer muss neben der Feststellung, dass der Jahresabschluss ein Bild der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde vermittelt, eine Prüfungsaussage zum gemeindlichen Lagebericht treffen, z. B. mit dem Inhalt „Der gemeindliche Lagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss der Gemeinde und vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Er stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde zutreffend dar.“

### **3.5 Zu Satz 5 (Angabe und Beurteilung von Risiken):**

#### **3.5.1 Die Pflichten des Abschlussprüfers**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll der Rechnungsprüfungsausschuss in seinem Prüfungsbericht bzw. im Bestätigungsvermerk gesondert auf die Risiken für die Gemeinde eingehen, die die stetige Aufgabenerfüllung

und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung müssen deshalb die aus Sicht der Prüfer bestehenden Risiken für die Gemeinde benannt und bewertet werden, z. B. Risiken aus langfristigen Verträgen der Gemeinde.

Ein Hinweis des Abschlussprüfers auf die Angaben zu den gemeindlichen Risiken im Lagebericht der Gemeinde reicht dabei nicht aus. Die Darstellung von Risiken für die Gemeinde erfolgt vielfach im Bestätigungsvermerk nach dem Prüfungsurteil, ohne dass diese Ausführungen gleichzeitig eine Einschränkung des Prüfungsurteils des Abschlussprüfers bedeuten. Der Prüfer muss dabei bestehende Vorkenntnisse über mögliche Risiken für die Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde berücksichtigen.

Der Prüfer muss aber auch bei Erkenntnissen aus seiner Prüfung seine Prüfungshandlungen entsprechend ausrichten oder umstellen bzw. anpassen. Außerdem müssen die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer, die Kenntnisse über Risiken für die Gemeinde haben, entsprechende Hinweise im Rahmen ihres Prüfungsauftrages und ihrer vorzunehmenden Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses geben, z. B. in ihrem Bestätigungsvermerk.

Ein Bestätigungsvermerk hat in diesem Sinne immer Außenwirkung, weil durch einen solchen Vermerk das Ergebnis der Prüfung dokumentiert und gegenüber dem Auftraggeber sowie gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offengelegt wird. Diese Gegebenheiten erfordern, abhängig vom jeweiligen Prüfungsergebnis, dass jeder an der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung verantwortlich beteiligte Prüfer oder eine Prüfungsstelle einen eigenen Bestätigungsvermerk zu erstellen hat. Darauf kann grundsätzlich nicht verzichtet werden. Dabei ist vom Prüfer oder der Prüfungsstelle eigenverantwortlich über die Form der Ausfertigung des Bestätigungsvermerks und die Formulierung zu entscheiden.

### **3.5.2 Die Sicherung der Aufgabenerfüllung**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz anzusehen. Als Anknüpfungspunkt für die Aufgabenbestimmung ist § 3 GO NRW heranzuziehen, durch den die Aufgaben der Gemeinde bestimmt und abgegrenzt werden. Wegen der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der gemeindlichen Aufgaben mit einem theoretisch unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln ist eine ständige Bedarfsprüfung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit in jeder Gemeinde notwendig.

Die in die Zukunft gerichtete Forderung nach Sicherung der Aufgabenerfüllung setzt eine sorgfältige Planung nicht nur für das nächste Haushaltsjahr, sondern auch für die weiteren Jahre im Rahmen der mittel- bis langfristigen Entwicklung der Gemeinde voraus. Daher war ein Bestandteil der Reform des Haushaltsrechts, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert wird (vgl. § 84 GO NRW). Unter diesen Gesichtspunkten besteht für die Gemeinde im Rahmen der Sicherung der Leistungsfähigkeit eine Verpflichtung zur Nachhaltigkeit ihrer Haushaltswirtschaft, die sich nicht nur im jährlichen Haushaltsausgleich ausdrücken darf.

### **3.5.3 Die gemeindliche Haushaltswirtschaft**

Der Begriff „Haushaltswirtschaft“ ist haushaltsrechtlich nicht geregelt. Nach allgemeiner Auffassung gehören hierzu alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die mit der Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des jährlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan und Finanzplan sowie Anlagen) sowie mit der Vorbereitung, Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz sowie Anlagen) zusammenhängen. Auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden gehört dazu, denn diese Aufgabe entsteht aus

dem jährlichen Haushaltskreislauf. Außerdem hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen.

In diesem Zusammenhang muss auch im Rahmen der Abschlussprüfung berücksichtigt werden, dass der Haushalt für die Gemeinde das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist. Die Gemeinde hat zudem den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr sowie auch für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu erreichen (vgl. § 75 Absatz 2 und § 84 GO NRW).

Die Gemeinde hat insgesamt ihre Haushaltswirtschaft so zu gestalten, dass sie ihren Verpflichtungen für Verlustübernahmen für gemeindliche Betriebe nachkommen kann. Sie hat dazu eine entsprechende Vorsorge zu treffen, um Risiken aus den Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre soweit wie möglich zu minimieren. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist deshalb so zu planen und auszuführen, dass jederzeit ein ausreichendes Eigenkapital vorhanden ist und nicht gegen das Überschuldungsverbot verstoßen wird (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

#### **4. Zu Absatz 4 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Erklärungsinhalt des Bestätigungsvermerks):**

Die Formulierung und Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks ist vom Abschlussprüfer immer im Rahmen seines Prüfungsauftrages und der Durchführung der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Ergebnisse seiner Prüfung eigenverantwortlich vorzunehmen. Die Erklärung des Prüfers muss außer auf gesetzliche Vorschriften, die Haushaltssatzung sowie weitere Bestimmungen von Satzungen der Gemeinde und auf sonstige ortsrechtliche Bestimmungen auch auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und sonstige maßgebliche Rechnungslegungsgrundsätze sowie auf die Haushaltsgrundsätze Bezug nehmen.

In den Fällen, in denen der Abschlussprüfer keine wesentlichen Einwendungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluss und den Lagebericht der Gemeinde zu erheben hat und im Rahmen der Prüfungsarbeiten keine besonderen Umstände vorliegen, aufgrund derer bestimmte Teile der gemeindlichen Rechnungslegung nicht geprüft werden können (Prüfungshemmnisse), kann vom Prüfer ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk im Rahmen seiner Abschlussprüfung erteilt werden.

##### **4.2 Zu Satz 2 (Hinweise zum Bestätigungsvermerk):**

Nach haushaltsrechtlichen der Vorschrift kann der Rechnungsprüfungsausschuss seinen Bestätigungsvermerk um Hinweise ergänzen, die den Bestätigungsvermerk nicht einschränken. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung können ggf. Umstände auftreten, die den Abschlussprüfer veranlassen können, Hinweise auf solche Umstände zu geben. Er macht damit in besonderer Weise darauf aufmerksam, will aber sein positives Prüfungsurteil über den Gesamtabschluss nicht einschränken.

Der Prüfer kann daher seinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk sachgerecht ergänzen, ohne dass dieser zugleich als eingeschränkter Bestätigungsvermerk zu gelten hat. Es ist dem Prüfer daher möglich, z. B. Hinweise auf aus der Prüfung verbleibende wesentliche Unsicherheiten, auf noch laufende Verhandlungen bei wesentlichen Verträgen für die Gemeinde, auf noch laufende Gerichtsverfahren zu geben.



## 5. Zu Absatz 5 (Einschränkungen des Bestätigungsvermerks):

### 5.0 Die Inhalte der Vorschrift

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt das Nähere über die Pflicht zur Vornahme einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks sowie über dessen Versagung im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Bei möglichen Einschränkungen seines Bestätigungsvermerks muss der Abschlussprüfer neben dem i. d. R. noch positiven Befund seiner Prüfung auch den konkreten Inhalt und den Umfang der von ihm vorgenommenen Einschränkungen klar erkennen lassen (vgl. Beispiel 36).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Einschränkung des Bestätigungsvermerks**

Im Rahmen der Abschlussprüfung ist im Bestätigungsvermerk vom Abschlussprüfer u. a. aufgeführt worden, dass die Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für die Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses bildet. Er stellt weiter fest:

„Die Prüfung hat mit Ausnahme der folgenden Einschränkung zu keinen Einwendungen geführt. Die Gemeinde hat entgegen der haushaltsrechtlichen Vorgabe des § 36 Absatz 4 GemHVO NRW keine Rückstellung für die im Lagebericht beschriebene, nicht rechtskräftige Schadensersatzleistung i. H. v. 1,5 Mio. Euro gebildet. Mit dieser Einschränkung entspricht der gemeindliche Jahresabschluss ...“

*Beispiel 36 „Die Einschränkung des Bestätigungsvermerks“*

Die haushaltsrechtliche Vorschrift präzisiert die Voraussetzungen für die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks. Sie legt die Vorgaben ebenfalls für die Fälle fest, in denen der Abschlussprüfer zu einem negativen Prüfungsurteil im Rahmen seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses gelangt. Die auszusprechenden Einschränkungen sind vom Abschlussprüfer so darzustellen, dass deren Tragweite nicht nur für die Gemeinde, sondern auch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkennbar wird.

### 5.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Einschränkung eines Bestätigungsvermerks):

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die uneingeschränkte Erklärung im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses, dass die durchgeführte Prüfung zu keinen Beanstandungen geführt hat, unter bestimmten Gegebenheiten vom Abschlussprüfer des Jahresabschlusses einzuschränken oder ggf. auch zu versagen. Zu Einschränkungen können bei der Prüfung gewonnene Erkenntnisse führen, dass der gemeindliche Jahresabschluss nicht den Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen entspricht.

Vom Abschlussprüfer können auch Beanstandungen ausgesprochen werden, wenn der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Im Rahmen einer gemeindlichen Jahresabschlussprüfung können sich mögliche Beanstandungen auch daraus ergeben, dass erhebliche Mängel bezüglich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bekannt geworden sind, Verstöße gegen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisivorschriften für den Jahresabschluss bestehen oder Angabepflichten im Anhang nicht beachtet worden sind.

Beanstandungen sind auch dann möglich, wenn dem Jahresabschluss ein unvollständiger oder unzutreffender Lagebericht beigefügt wurde oder Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften sowie gegen ergänzende Bestimmungen der Satzungen der Gemeinde bestehen, z. B. gegen die gemeindliche Haushaltssatzung oder gegen sonstige ortsrechtliche Bestimmungen. Mögliche Einschränkungen des Bestätigungsvermerks können sich aber auch daraus ergeben, dass Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses oder der Lagebericht entgegen den gesetzlichen Vorgaben nicht aufgestellt worden sind.

Die Pflicht, einen Bestätigungsvermerk einzuschränken, beginnt dabei jedoch nicht bereits, wenn der Prüfer beabsichtigt, Beanstandungen auszusprechen. Der Abschlussprüfer hat vielmehr auch die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde festzustellen und zu beurteilen. Sofern mehrere Mängel vorliegen, die für sich allein genommen unwesentliche Mängel darstellen, ist zu prüfen, ob diese in ihrer Gesamtheit so wesentlich sind, dass eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks geboten ist.

Diese Sachlage gilt entsprechend für die Feststellung, dass nicht beurteilbare Bereiche bei der Gemeinde vorhanden sind. Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk muss für den Prüfer aber noch ein Positivbefund zu wesentlichen Teilen der gemeindlichen Rechnungslegung möglich sein. Jedoch können ggf. örtliche Anlässe dafür bestehen, dass durch den Prüfer eine Einwendung zu erheben ist.

Ein Sachverhalt bei der Gemeinde oder ein gemeindlicher Geschäftsvorfall, der im Rahmen der Jahresabschlussprüfung beanstandet werden soll, muss auch noch zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung vorliegen bzw. Bestand haben. Eine bereits im Ablauf der Prüfung durch die Gemeinde erfolgte (begleitende) Korrektur von in der Abschlussprüfung festgestellten Fehlern, steht einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks durch die Abschlussprüfer entgegen. Die tatsächlichen Gegebenheiten können jedoch im Prüfungsbericht benannt werden.

#### **5.2 Zu Satz 2 (Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift darf vom Abschlussprüfer nur ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, wenn der von ihm geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks durch den Abschlussprüfer setzt dabei voraus, dass die festgestellten Beanstandungen und der betroffene abgrenzbare Bereich von wesentlicher Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind. Der Abschlussprüfer hat daher auch die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde festzustellen und zu beurteilen.

Sofern mehrere Mängel vorliegen, die für sich allein genommen unwesentliche Mängel darstellen, können die Mängel gleichwohl in ihrer Gesamtheit so wesentlich sein, dass eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks für den gemeindlichen Jahresabschluss geboten ist. Eine Einschränkung kann aber auch geboten sein, wenn vom Abschlussprüfer festgestellt wird, dass nicht beurteilbare Bereiche, die für den gemeindlichen Jahresabschluss relevant sind, bei der Gemeinde vorhanden sind.

Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk muss für den Prüfer aber noch ein Positivbefund zu wesentlichen Teilen der gemeindlichen Rechnungslegung möglich sein. Jedoch können ggf. örtliche Anlässe dafür bestehen, dass durch den Prüfer eine Einwendung zu erheben ist. Ein Sachverhalt, der im Rahmen der Jahresabschlussprüfung beanstandet werden soll, muss auch noch zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung vorliegen. In den Fällen, in denen im Ablauf der Prüfung festgestellte Fehler korrigiert und Mängel durch die Gemeinde beseitigt werden, entfallen der Anlass und die Grundlage für eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks.

Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk kann deshalb nur dann erteilt werden, wenn der Jahresabschluss zum Zeitpunkt des Abschlusses der örtlichen Prüfung unter Beachtung der vom Abschlussprüfer vorgenommenen und in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkungen ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt. In diesen Fällen ist es dem Abschlussprüfer trotz wesentlicher Beanstandungen noch möglich, eine positive Gesamtaussage über den Jahresabschluss zu treffen.

### **5.3 Zu Satz 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verlangt, dass in den Fällen, in denen im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses die Beanstandungen so erheblich sind, dass durch den gemeindlichen Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen. Der entscheidende Unterschied zu einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk besteht darin, dass der Abschlussprüfer keine positive Gesamtaussage mehr zum gemeindlichen Jahresabschluss treffen kann.

Im Rahmen der örtlichen Abschlussprüfung sind in diesen Fällen weder die Erfordernisse für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk noch für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erfüllt. In diesen Fällen erfüllt der gemeindliche Jahresabschluss nicht mehr seine Aufgabe, sodass unter Berücksichtigung der vom Prüfer vorgenommenen Einschränkung des Bestätigungsvermerks der Abschlussprüfer verpflichtet ist, den Bestätigungsvermerk im Rahmen seiner Jahresabschlussprüfung zu versagen. Die erheblichen Beanstandungen führen damit zu einem negativen Prüfungsurteil des Abschlussprüfers und zur Erstellung eines Versagungsvermerks und nicht zu einem Bestätigungsvermerk.

Eine Verpflichtung des Abschlussprüfers, gleichwohl für ordnungsmäßige Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. für Teile der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der Rechnungslegung der Gemeinde eine positive Aussage zu treffen, besteht dabei nicht. Würde ein Abschlussprüfer unterschiedliche Teilergebnisse im Rahmen seiner Prüfung vorstellen, ohne daraus ein Gesamtbild zu entwickeln, könnten daraus ggf. unnötige Missverständnisse bei den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen.

### **5.4 Zu Satz 4 (Weitere Möglichkeit der Versagung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ein Bestätigungsvermerk auch dann zu versagen, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben. Die Regelung bedeutet zwar auch eine Versagung des Bestätigungsvermerks, sie beinhaltet aber kein negatives Prüfungsurteil.

Dem Abschlussprüfer wird damit die Möglichkeit eröffnet, vielmehr zum Ausdruck zu bringen, dass er als Prüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben. In diesen Fällen muss der Prüfer alle rechtlich zulässigen und die wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts ausgeschöpft haben. Auch in einem solchen Fall ist vom Abschlussprüfer ein Versagungsvermerk zu erstellen.

### **5.5 Zu Satz 5 (Erstellung eines Versagungsvermerks):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verlangt, dass in den Fällen, in denen im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses der Bestätigungsvermerk zu versagen ist, die Versagung in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen ist. Die Versagung eines Bestätigungsvermerks stellt deshalb einerseits keinen Bestätigungsvermerk dar. Andererseits ist der vom Abschlussprüfer zu erstellende Vermerk als „Versagungsvermerk“ zu bezeichnen.

In einem Versagungsvermerk sind vom Abschlussprüfer alle wesentlichen Gründe für die Versagung zu beschreiben und zu erläutern. Ist der Prüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben, hat er in einem Versagungsvermerk die Prüfungshemmnisse zu benennen und ihre Auswirkungen aufzuzeigen. Er sollte auch darlegen, dass er alle rechtlich zulässigen und die wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts ausgeschöpft hat, um einen Bestätigungsvermerk erteilen zu können.

#### **5.6 Zu Satz 6 (Pflicht zur Begründung der Einschränkung oder Versagung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die Einschränkung oder Versagung eines Bestätigungsvermerks im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung zu begründen. Diese gesonderte gesetzliche Vorgabe einer Begründungspflicht ist wegen der Bedeutung der Einschränkung eines Bestätigungsvermerks oder seiner Versagung durch den Abschlussprüfer sachgerecht.

Die Einschränkung oder die Versagung eines Bestätigungsvermerks muss durch den Abschlussprüfer so formuliert werden, dass die wesentlichen Gründe für die Einschränkung oder Versagung für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses klar erkennbar werden. Eine Darstellung der Tragweite der Versagung unter der Angabe der Größe der festgestellten Mängel, die zur Versagung des Bestätigungsvermerks geführt haben, sollte wegen des Interesses der Gemeinde an der Beseitigung festgestellter Mängel erfolgen.

Der Umfang der Darstellung der Begründung der Einschränkung oder Versagung eines Bestätigungsvermerks im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung liegt dabei im Ermessen des Abschlussprüfers. Er sollte gleichwohl die Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Rechnungslegung der Gemeinde ausdrücklich benennen, aufgrund derer er seinen Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt hat.

#### **6. Zu Absatz 6 (Einbeziehung des Lageberichtes in die Abschlussprüfung):**

##### **6.1 Zu Satz 1 (Beurteilung des Lageberichtes):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat sich die Beurteilung des Prüfungsergebnisses im Rahmen des vom Abschlussprüfer zu erstellenden Bestätigungsvermerks auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht mit dem gemeindlichen Jahresabschluss in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage vermittelt.

Die haushaltsrechtliche Regelung befasst sich mit der Pflicht des Abschlussprüfers, die Ausführungen der Verantwortlichen der Gemeinde im gemeindlichen Lagebericht zu beurteilen. Der Abschlussprüfer soll daher die Ausführungen im Lagebericht auch unter dem Gesichtspunkt der Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss der Gemeinde für das gleiche Haushaltsjahr beurteilen.

##### **6.2 Zu Satz 2 (Beurteilung der Darstellung der gemeindlichen Entwicklung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der Prüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses im Rahmen seiner Beurteilung des gemeindlichen Lageberichtes auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zutreffend im Lagebericht dargestellt sind. Wegen der Bedeutung des Jahresabschlusses für diese künftige Entwicklung der Gemeinde soll der Abschlussprüfer auch die Darstellung der Gemeinde über ihre Chancen und Risiken in seine Beurteilung einbeziehen.

Eine Grundlage der Beurteilung der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde stellen insbesondere die Vermögenslage, die Schuldenlage und die Finanzlage der Gemeinde dar. Negative Entwicklungen in der Vermögens- und Kapitalstruktur, eine starke Verringerung des Eigenkapitals, hohe außerplanmäßige Abschreibungen, ein starker Anstieg der Belastung von Vermögenswerten zur Sicherung von Verbindlichkeiten können im Rahmen der vorzunehmenden Abschlussprüfung einen Anlass dafür sein.

Der Abschlussprüfer soll dazu keine globalen oder allgemein gefassten Hinweise geben, sondern vom ihm wird grundsätzlich verlangt, eine konkretere Analyse und Bewertung vorzunehmen. Für den Prüfer bietet sich dazu die

Verwendung von Kennzahlen an. Die Kennzahlen sollten insbesondere dann genutzt werden, wenn durch einen Vergleich über einen längeren Zeitraum ein Trend erkennbar gemacht werden soll.

## **7. Zu Absatz 7 (Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks):**

### **7.1 Die Zwecke der Unterzeichnung**

#### **7.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Bestätigungsvermerk, in dem der Rechnungsprüfungsausschuss sein Prüfungsergebnis über den gemeindlichen Jahresabschluss zusammenfasst oder der Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks ist nach der Vorschrift unter Angabe von Ort und Tag vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen (vgl. § 101 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Diese ausdrückliche Vorgabe soll die Verantwortlichkeit des Rechnungsprüfungsausschusses als gesetzlich zuständiges Gremium verdeutlichen und dient als Beweisfunktion für die Prüfungstätigkeit dieses Ausschusses sowie der Dokumentation seiner Prüfungstätigkeit.

Ein solcher Bestätigungsvermerk ist entsprechend des durchgeführten Prüfungsumfanges und des Prüfungsergebnisses zu formulieren (vgl. § 101 Absatz 3 bis 5 GO NRW). Die Fassung des Bestätigungsvermerks muss dabei vom Rechnungsprüfungsausschuss beschlossen worden sein, denn die gesetzliche Regelung sieht nur einen Bestätigungsvermerk für den gemeindlichen Jahresabschluss vor. Die Unterzeichnungspflicht stellt dabei eine ausdrückliche Mindestanforderung dar, die vor der Feststellung gemeindlichen Jahresabschluss nach § 96 Absatz 1 GO NRW zu erfüllen ist.

In denen Fällen, in denen kein unterzeichneter Bestätigungsvermerk oder kein unterzeichneter Vermerk über die Versagung vorliegt, ist die örtliche Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses als noch nicht abgeschlossen zu bewerten. Der Rat der Gemeinde darf dann den gemeindlichen Jahresabschluss noch nicht feststellen und die Ratsmitglieder dürfen noch keine Entlastung des Bürgermeisters beschließen (vgl. § 96 GO NRW).

Der Bestätigungsvermerk sollte daher immer das Datum des Tages tragen, an dem für den Rechnungsprüfungsausschuss die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses materiell abgeschlossen ist. Diese Sachlage gilt entsprechend für die verantwortlichen Prüferinnen und Prüfer, soweit diese im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit einen Bestätigungsvermerk zu unterzeichnen haben.

#### **7.1.2 Die Anzahl der Unterschriften**

Durch die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks wird dokumentiert, ob und inwieweit vorherige auftragsbezogene Prüfungsergebnisse in den Bestätigungsvermerk einbezogen werden. Abhängig vom jeweiligen Prüfungsergebnis ist zuvor durch jede an der örtlichen Prüfung beteiligte Stelle zu entscheiden, ob und in welchem Umfang der zu erstellende oder der ihr vorgelegte Bestätigungsvermerk gestaltet wird. Soweit keine Änderungen oder Ergänzungen des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers durch die nächste Prüfinstanz, z. B. die Örtliche Rechnungsprüfung oder der Rechnungsprüfungsausschuss, erforderlich sind, bedarf es nicht jeweils eines eigenständigen Bestätigungsvermerks.

In diesen Fällen kann der im Rahmen der Prüfung zuerst erstellte Bestätigungsvermerk unter Angabe des Ortes und des Datums durch eigenhändige Unterzeichnungen der Verantwortlichen der jeweiligen Prüfungsinstanz entsprechend ergänzt werden. Bei mehreren Unterschriften unter einem Bestätigungsvermerk muss klar erkennbar bleiben, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses die abschließende Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks vorgenommen hat, denn dieser Ausschuss ist das gesetzlich zuständige Prüfungsgremium für den gemeindlichen Jahresabschluss.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Unterzeichnungspflicht des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses nicht seine Pflicht zur Unterzeichnung der Niederschrift über den Beschluss oder die Beschlüsse des Ausschusses berührt, die dem Bürgermeister und den Ausschussmitgliedern zuzuleiten ist (vgl. § 58 Absatz 2 i. V. m. Absatz 7 GO NRW). Der gesetzlich bestimmte Bestätigungsvermerk stellt ein eigenständiges Dokument dar, das zu unterzeichnen ist. Dieser Status bleibt erhalten, wenn eine inhaltliche Identität dieses Dokument mit dem vom Ausschuss in der Sache gefassten Beschluss besteht und der Bestätigungsvermerk zum Bestandteil des Ausschussprotokolls gemacht wird oder zu machen ist.

## **7.2 Die Wirkungen der Unterzeichnung**

### **7.2.1 Allgemeine Verantwortlichkeiten**

Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses als zuständige Prüfinstanz für den gemeindlichen Jahresabschluss erfüllt mit der eigenhändigen Namensunterzeichnung des Bestätigungsvermerks eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Damit wird die Entscheidung und Verantwortung des gesamten Ausschusses als Nachweis im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift dokumentiert. Die Unterzeichnung spiegelt deshalb nicht die persönliche Verantwortlichkeit des Ausschussvorsitzenden als einzelnes Ratsmitglied wieder. Sie unterliegt gleichwohl aber der Treuepflicht nach § 32 GO NRW.

Der Ausschussvorsitzende bringt mit seiner Namensunterschrift im Sinne der Prüfungszuständigkeit des Ausschusses zum Ausdruck, dass die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss abgeschlossen und aus der Verantwortung des Ausschusses heraus der Bestätigungsvermerk richtig und vollständig ist. Mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks wird zudem festgestellt, dass das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln erfolgt und nachgewiesen worden ist.

Durch die Unterschrift wird außerdem bestätigt, dass durch den gemeindlichen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Es wird mit der Unterzeichnung aber auch festgestellt, dass aus der Verantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses heraus der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung richtig und vollständig ist, sofern dazu keine besonderen Einschränkungen durch den Ausschuss gemacht oder ggf. ergänzende Hinweise dazugegeben werden.

Die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks beinhaltet dabei nicht, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses auch sämtliche Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses durch seine Unterschrift besonders kennzeichnen muss. Es bietet sich jedoch an, den gemeindlichen Jahresabschluss und den Bestätigungsvermerk als Prüfungsergebnis ggf. buchtechnisch so zusammenzufassen. Dadurch kann für Dritte erkennbar und nachvollziehbar werden, dass sich die Unterschrift des Ausschussvorsitzenden auf die Gesamtheit aller Teile des gemeindlichen Jahresabschlusses bezieht.

### **7.2.2 Die Mitwirkung bei der Feststellung**

Für die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses am Feststellungsbeschluss des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Jahresabschluss ist örtlich zu beurteilen, ob diese Mitwirkung sachlich geboten und vertretbar ist. Einerseits ist der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ein Mitglied im Rat der Gemeinde und ihm steht daher ein Stimmrecht auch über den gemeindlichen Jahresabschluss zu.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 101 GO NRW**

Andererseits schränkt die Vorschrift des § 31 GO NRW die Rechte von Ratsmitgliedern nur für den Fall ein, dass die in der Vorschrift genannten Ausschließungsgründe vorliegen, sodass nur dann die betreffenden Ratsmitglieder dann in der Sache als befangen gelten. In keiner Vorschrift der Gemeindeordnung wird aber der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ausgeschlossen.

Aus Verfahrensgründen könnte es bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses jedoch geboten sein, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses auf die Ausübung seines ihm zustehenden Stimmrechtes verzichtet. Der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses übernimmt durch seine Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks die Verantwortung für das Ergebnis der Abschlussprüfung, denn der Ausschuss ist gesetzlich für diese Prüfung zuständig (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Die Sachlage ist im örtlichen Einzelfall abzuwägen und vom Rat der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden.

## **8. Zu Absatz 8 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung):**

### **8.1 Zu Satz 1 (Durchführung der Prüfung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss im Rahmen seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Dadurch wird die allgemeine gemeindeverfassungsrechtliche Regelung nochmals ausdrücklich für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses wiederholt. Es wird zudem dadurch klargestellt, dass dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss die Gesamtverantwortung für die Jahresabschlussprüfung obliegt.

Diese Verantwortung bleibt auch dann im vollen Umfang bestehen, wenn sich der Ausschuss zur Durchführung seiner Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung bedient. Es kommt aber auch bei Einschaltung eines Dritten als Abschlussprüfer, z. B. durch die Örtliche Rechnungsprüfung, nicht zu einer Minderung der Prüfungsverantwortung des Rechnungsprüfungsausschusses, auch wenn die Beteiligung eines Dritten als Prüfer ausdrücklich gesetzlich zugelassen wurde (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

### **8.2 Zu Satz 2 (Bestätigungsvermerk im Rahmen des Prüfungsauftrages):**

#### **8.2.1 Die Pflicht zur Abgabe eines Bestätigungsvermerks**

Unter Verweis auf die Absätze 3 bis 7 der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass die Örtliche Rechnungsprüfung als Prüfinstanz oder Dritte als verantwortliche Prüfer im Rahmen ihres Prüfungsauftrages und ihrer vorzunehmenden Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses einen eigenen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über die Versagung abzugeben haben. Auf den Vermerk und seine Abgabe an den jeweiligen Auftraggeber kann grundsätzlich nicht verzichtet werden.

Dem jeweiligen Bestätigungsvermerk kommt immer eine Außenwirkung zu, denn durch diesen Vermerk wird das Ergebnis der Prüfung dokumentiert und dem Auftraggeber gegenüber offengelegt. Der Prüfer oder die Prüfungsinstanz hat dabei eigenverantwortlich über die Form der Ausfertigung des Bestätigungsvermerks und die Formulierung zu entscheiden. Ob und in welchem Umfang der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses auf den ihm vorgelegte Bestätigungsvermerken der Örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritter als Prüfer aufgebaut wird, liegt in der Verantwortung des Ausschusses.

### **8.2.2 Die Vorlage auftragsbezogener Bestätigungsvermerke**

Dem Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde müssen im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung nicht alle erstellten auftragsbezogenen Bestätigungsvermerke der beteiligten Dritten vorgelegt werden. Es ist vielmehr ausreichend, wenn die Örtliche Rechnungsprüfung als regelmäßig für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortliche letzte Stelle einen auf ihr Prüfungsergebnis bezogenen Bestätigungsvermerk zur Vorlage an den Ausschuss verfasst.

Der Rechnungsprüfungsausschuss, der die Gesamtverantwortung für die ordnungsgemäße Prüfung des Jahresabschlusses gegenüber dem Rat der Gemeinde trägt, kann auf dieser Grundlage dann seinen eigenen Bestätigungsvermerk verfassen. Einem möglichen Wunsch des Rechnungsprüfungsausschusses, auch über die auftragsbezogenen Bestätigungsvermerke informiert zu werden, sollte sich die Örtliche Rechnungsprüfung nicht verschließen. Für die Prüfung des Ausschusses und die Erstellung seines Bestätigungsvermerks können die Prüfungsergebnisse bzw. die Bestätigungsvermerke der an der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung zuvor beteiligten anderen Abschlussprüfer von Bedeutung sein.

In Einzelfällen kann es dabei für den Rechnungsprüfungsausschuss sachgerecht und sinnvoll sein, in seinem Prüfungsbericht zusätzlich auf auftragsbezogene Bestätigungsvermerke verweisen zu können. Er kann sich dabei auch dazu entscheiden, die ihm vorgelegten Bestätigungsvermerke ggf. auch dem eigenen Bestätigungsvermerk beizufügen. Dem Rechnungsprüfungsausschuss steht das Recht zu, bei aufgetretenen Mängeln oder aus sonstigen Gründen das in einem vorgelegten Bestätigungsvermerk verankerte Prüfungsergebnis nicht mitzutragen. Er kann in seinem eigenen Bestätigungsvermerk das aus seiner Sicht zutreffende Ergebnis darstellen.

Ein Recht der zuvor beteiligten Prüfer sich zu der Ausschussfassung des Bestätigungsvermerks zu äußern, steht diesen regelmäßig nicht zu. Im Rahmen der Beratungen des Rates der Gemeinde über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses können jedoch Informationen darüber wichtig sein, wenn Abschlussprüfer zuvor ein anderes Ergebnis im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit vertreten haben. Vom Rechnungsprüfungsausschuss sollen daher die vorgenommenen Ergänzungen und Verweise erkennbar und nachvollziehbar dargestellt werden, wenn er für seinen Bestätigungsvermerk Inhalte aus den ihm vorliegenden Bestätigungsvermerken übernimmt.

### **8.2.3 Der Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat eigenverantwortlich zu entscheiden, ob er sich bei seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung stützen will. Er kann diesen Bestätigungsvermerk unverändert lassen und durch eine entsprechende Ergänzung auch zu seinem eigenen Bestätigungsvermerk machen. Diese Sachlage gilt entsprechend für die Örtliche Rechnungsprüfung, wenn sie für ihre Prüfung einen Dritten beauftragt hat (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

In der Verantwortung des jeweiligen Auftraggebers liegt es, ob er den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk in vollem Umfang übernimmt oder diesen ergänzt, abändert oder ihm eine eigene Form gibt. Dem Rat der Gemeinde kann daher auch ein Bestätigungsvermerk vorgelegt werden, der von mehreren Prüfern oder Prüfungsstellen nach den Regeln des Absatzes 7 der haushaltsrechtlichen Vorschrift unterzeichnet wurde.

Bei mehreren Beteiligten ist jeder von ihnen zu einer eigenen Prüfung verpflichtet, um zu entscheiden, ob ein ihm vorgelegter Bestätigungsvermerk in vollem Umfang inhaltlich übernommen, abgeändert oder ergänzt wird. Das getroffene Prüfungsergebnis muss dann auf dem Bestätigungsvermerk durch eine entsprechende Ergänzung und eine Unterzeichnung nachvollziehbar und transparent gemacht werden. Die besondere Verpflichtung der Prüfer und prüfenden Stellen, einen auf ihre Prüfung bezogenen Bestätigungsvermerk zu verfassen, ist wegen der besonderen Verantwortung als Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses geboten.



#### 8.2.4 Die Unterzeichnungspflicht beim Bestätigungsvermerk

Die besondere Verantwortung der Prüfer und prüfenden Stellen als Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses drückt sich auch in der Unterzeichnungspflicht des Bestätigungsvermerks aus. Die Unterzeichnungspflicht für den Bestätigungsvermerk oder der Versagungsvermerk zur Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses besteht deshalb für alle an der Jahresabschlussprüfung beteiligten verantwortlichen Prüfer und Prüfinstanzen.

Deren Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung soll jeweils das Datum des Tages tragen, an dem für die Abschlussprüfer die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses materiell tatsächlich abgeschlossen ist. Mit der eigenhändigen Namensunterzeichnung des Bestätigungsvermerks erfüllen die Prüfer und prüfenden Stellen im Rahmen ihrer Prüfung eine gesetzliche Verpflichtung. Die Prüfer bringen damit zum Ausdruck, dass für sie die Prüfung des Jahresabschlusses abgeschlossen ist.

Die Unterzeichnung zeigt auch auf, dass aus der Verantwortung der Prüfer heraus der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk oder seine Versagung richtig und vollständig ist, sofern von ihnen dazu keine besonderen Einschränkungen gemacht worden sind. Bei mehreren Unterschriften unter einem Bestätigungsvermerk für den gemeindlichen Jahresabschluss muss aber klar erkennbar bleiben, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses die abschließende Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks vorgenommen hat, denn dieser Ausschuss ist das gesetzlich zuständige Prüfungsgremium für den Jahresabschluss der Gemeinde.

EEEEEEEEEEEE

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 102**  
**Örtliche Rechnungsprüfung**

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

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

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

**Erläuterungen zu § 102:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Einrichtung einer Örtlichen Rechnungsprüfung**

**1.1 Allgemeine Inhalte**

Im NKF ist das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde durch die Gemeinde selbst zu überprüfen. Die Örtliche Prüfung der Gemeinde ist dabei ein unverzichtbares Instrument für eine zeitnahe Kontrolle des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der Behandlung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen. Im Rahmen der Prüfung muss daher z. B. beurteilt werden, ob durch den gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt wird.

Der Gesetzgeber hat der Gemeinde die dafür erforderlichen Kompetenzen eingeräumt. Er hat sie als geeignet angesehen, die ihr zugewiesenen Prüfungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung zu erfüllen und dabei den ordnungsgemäßen Gang der Prüfungsgeschäfte sicherzustellen. Er hat daher bestimmt, dass die kreisfreien Städte, die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städten in Nordrhein-Westfalen eine Örtliche Rechnungsprüfung als eigenständige Organisationseinheit innerhalb ihrer Verwaltung einzurichten haben. Die Örtliche Rechnungsprüfung ist dabei dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Die übrigen Gemeinden in Nordrhein-Westfalen sollen eine Örtliche Rechnungsprüfung einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten dieser organisatorischen Einheit in einem angemessenen Verhältnis zum voraussichtlichen Nutzen für die Gemeinde stehen. Jede Gemeinde muss dabei Beteiligung ihres Rates klären, ob eine Rechnungsprüfung eingerichtet werden soll und ggf. dann entscheiden, in welchem Umfang die Örtliche Rechnungsprüfung eingerichtet wird.

Die kreisfreien Städte, die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städten sowie die Gemeinden, die eine Rechnungsprüfung einrichten, müssen unter Beteiligung ihres Rates entscheiden, in welchem Umfang die Örtliche Rechnungsprüfung eingerichtet wird. Die Bedarfsprüfung umfasst dabei nicht nur organisatorische und per-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 102 GO NRW**

sonelle Gegebenheiten, sondern auch Bedarfe, die sich aufgrund der Vielfalt der örtlichen Aufgabenerfüllung ergeben. In diesen Zusammenhang soll gleichzeitig berücksichtigt werden, ob und welche Aufgaben seitens des Rates der Örtlichen Rechnungsprüfung übertragen wurden. Die Ausstattung der Örtlichen Rechnungsprüfung ist aber auch davon abhängig, ob der Rechnungsprüfung vom Bürgermeister besondere Aufträge erteilt werden.

**1.2 Die Abgrenzung der Prüfungsinstanzen**

Im Gefüge der gesetzlichen Verpflichtungen ist zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung der Gemeinde zu unterscheiden. Die überörtliche Prüfung ist der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) übertragen worden (vgl. § 105 GO NRW). Die örtliche Prüfung obliegt der Gemeinde und stellt eine Eigenkontrolle des Rates der Gemeinde dar (vgl. §§ 57 und 59 GO NRW).

Der Landesgesetzgeber hat dazu festgelegt, dass der Rat einen Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss bilden muss (vgl. §§ 41 und 55 und § 57 Absatz 2 GO NRW). Dem Ausschuss sind bestimmte Prüfungsaufgaben zugewiesen worden (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Außerdem wurde bestimmt, dass die Gemeinde für die Erledigung von Prüfungsaufgaben nach § 103 GO NRW eine Örtliche Rechnungsprüfung (innerhalb ihrer Verwaltungsorganisation) zu bilden hat (vgl. § 102 GO NRW). Nachfolgend wird die Gesamtstruktur beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 261).

<b>DIE ABGRENZUNG DER ÖRTLICHEN RECHNUNGSPRÜFUNG</b>			
	<b>ÜBERÖRTLICHE PRÜFUNG</b>	<b>ÖRTLICHE PRÜFUNG</b>	
<b>Instanz</b>	Gemeindeprüfungsanstalt NRW	Rechnungsprüfungsausschuss <i>(jede Gemeinde)</i>	Örtliche Rechnungsprüfung <i>(kreisfreie Städte, große und mittlere kreisangeh. Gemeinden)</i>
<b>Aufgaben</b>	Gesetzlich bestimmt	Gesetzlich bestimmt	Gesetzlich bestimmt; plus Aufgaben vom Rat Aufträge vom BM
<b>Adressaten</b>	Gemeinde: <i>(BM und Rechnungsprüfungsausschuss, Rat einbinden)</i> Allgemeine Aufsicht Fachaufsicht	Rat, Bürgermeister	Rat, Rechnungsprüfungsausschuss Bürgermeister

*Abbildung 261 „Die Abgrenzung der Örtlichen Rechnungsprüfung“*

Die gesetzlich bestimmten Prüfungsinstanzen verbindet, dass eine Vielzahl unterschiedlicher Sachverhalte und Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu prüfen sind. Sie können im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit dazu ggf. Einwendungen erheben oder Hinweise geben. Die Bewertung und Entscheidung über die vorzunehmenden Veränderungen oder über einen Verzicht darauf obliegt der Gemeinde in eigener Verantwortung, sofern nicht eine Beteiligung der Aufsichtsbehörde vorgesehen oder wegen aufgetretener Rechtsverstöße ausdrücklich geboten ist.

## **2. Die Gestaltung der Örtlichen Rechnungsprüfung**

### **2.1 Der Begriff „Örtliche Prüfung“**

Im Rahmen des gemeindlichen Verfassungsrechts und unter Beachtung der gemeindlichen Selbstverwaltung werden unter dem Begriff „Örtliche Prüfung“ zwei eigenständige Prüfungsinstanzen bei der Gemeinde verstanden. Der örtlichen Prüfung kommt bei der Gemeinde eine besondere Stellung zu, denn die örtlichen Prüfungsinstanzen nehmen eigene Aufgaben wahr. Deren Aufgabenerledigung bez. die Durchführung von Prüfungen dürfen nicht durch einen Dritten bestimmt werden. Ein Dritter kann diesen Prüfungsinstanzen auch nicht ihre Aufgaben entziehen, die gesetzlich bestimmt sind und den Prüfungsinstanzen unmittelbar zugewiesen wurden.

In jeder Gemeinde hat einerseits der Rat einen Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss mit besonderen Prüfaufgaben zu bilden (vgl. § 57 Absatz 2 Satz 1 und § 59 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Andererseits ist in der Gemeindeverwaltung, ab einer bestimmten Größe der Gemeinde, eine Örtliche Rechnungsprüfung als eigenständige Organisationseinheit einzurichten. Für den Rat der Gemeinde kann die örtliche Prüfung aufgrund ihrer Stellung insgesamt entscheidungsvorbereitend und informatorisch wirken. Die organisatorische Einbindung der Örtlichen Rechnungsprüfung in den Rahmen der Gemeindeverwaltung steht dem nicht entgegen.

Die beiden Prüfungsinstanzen sind durch ihre Prüfungsaufgaben miteinander verbunden. Der Begriff „örtliche Prüfung“ umfasst daher die aufeinander abzustimmenden Tätigkeiten des Rechnungsprüfungsausschusses des Rates und der Örtlichen Rechnungsprüfung in der Gemeindeverwaltung. Beide Prüfungsinstanzen stehen dabei in unmittelbarer Verbindung mit dem Rat der Gemeinde bzw. sind diesem in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt. Dieser Zusammenhang erfordert eine Stellung der Örtlichen Rechnungsprüfung in der Gemeindeverwaltung, die frei von fachlichen Weisungen ist (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW).

### **2.2 Der Rechnungsprüfungsausschuss**

Der Rat der Gemeinde hat neben seinem Budgetrecht auch eine damit verbundene eigenverantwortliche Kontrollaufgabe bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die Prüfungsaufgabe für den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss ist dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss als einen von drei Pflichtausschüssen des Rates gesetzlich übertragen worden (vgl. § 57 i. V. m. § 59 GO NRW).

Der Rechnungsprüfungsausschuss soll dabei unmittelbar nach der Aufstellung der Abschlüsse seine Prüfungstätigkeit durchführen und zur Entlastung und Erleichterung der Arbeit des Rates der Gemeinde beitragen. Er soll aber auch - wie die anderen Ausschüsse des Rates - die Beschlüsse des Rates sachverständig vorbereiten und zu den Vorlagen der Gemeindeverwaltung sachgerechte Stellungnahmen und Empfehlungen abgeben. Bei der Durchführung seiner Prüfungstätigkeit hat sich der Rechnungsprüfungsausschuss der Örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Beide Prüfungsinstanzen bei der Gemeinde stehen daher in unmittelbarer Verbindung zueinander und arbeiten dem Rat der Gemeinde bei den gemeindlichen Abschlüssen dadurch zu (vgl. § 57 Absatz 2 und § 104 GO NRW). Sie haben zu den gemeindlichen Abschlüssen einen Bestätigungsvermerk zu erteilen. Die sachliche Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses wird jedoch noch dadurch gestärkt, dass sich der Ausschuss in kleineren Gemeinden, in denen keine Örtliche Rechnungsprüfung besteht, unmittelbar sachverständiger Dritter bedienen kann (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

### **2.3 Die Örtliche Rechnungsprüfung**

Bei kreisfreien Städte, die Großen und Mittleren kreisangehörigen Städte sind zur Einrichtung einer Örtlichen Rechnungsprüfung gesetzlich verpflichtet. Der Landesgesetzgeber ist bei dieser Festlegung davon ausgegangen, dass bei Gemeinden dieser Größenordnung umfangreiche örtliche Verwaltungsaufgaben anfallen, die eine Örtliche Rechnungsprüfung durch die Gemeinde unmittelbar erfordert. Die Vorschrift wurde deshalb in einen Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung und der gesetzlich bestimmten Stellung der Leitung und der Prüfer der Rechnungsprüfung gestellt (vgl. §§ 103 und 104 GO NRW).

Die Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung gehen insgesamt aber weit über die Vorgaben in der Gemeindeordnung hinaus. Vielfach sind der Örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben durch Fachgesetze oder andere Vorschriften zugewiesen worden. Aus der Gesamtsicht aller Aufgaben ergibt sich dabei der Anforderungskatalog an die Aufgabenerledigung und das Anforderungsprofil an die Prüfer. Zusätzlich erfordert die Einführung komplexer Verfahren in der Gemeindeverwaltung, dass zeitgemäße sowie sachlich und fachlich zweckmäßige Handlungsweisen für die Durchführung der Prüfung festgelegt werden. Die Örtliche Rechnungsprüfung hat sich i. d. R. darauf eingestellt, sodass bereits „begleitende Prüfungen“ erfolgen und nicht erst zu einem Zeitpunkt geprüft wird, zu dem vorgesehene Verwaltungsentscheidungen kaum noch veränderbar oder umkehrbar sind.

Aus der Vielzahl der Prüfungspflichten der Örtlichen Rechnungsprüfung folgt zudem die Pflicht der Gemeinde, ihre Örtliche Rechnungsprüfung ausreichend mit fachlich qualifiziertem Personal und mit Sachmitteln auszustatten. Es gilt nicht nur, die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der gesetzlichen Prüfungsaufgaben und der übertragenen Prüfungsaufgaben sowie der Prüfungsaufträge sicherzustellen, sondern auch die sachliche und persönliche Unabhängigkeit der Prüfer zu gewährleisten (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW). Im Rahmen der Prüfungsplanung sollte daher berücksichtigt werden, dass sich die Örtliche Rechnungsprüfung mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses ggf. Dritter als Prüfer bedienen kann (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

Die Organisation der Örtlichen Rechnungsprüfung obliegt der Gemeinde im Rahmen ihrer Organisationshoheit. Sie hat daher die Einordnung der Rechnungsprüfung in die Organisation ihrer Gemeindeverwaltung und den Personalbedarf sowie die Sachausstattung in eigener Verantwortung festzulegen. Die Örtliche Rechnungsprüfung ist jedoch wie andere Dienststellen der Gemeindeverwaltung der Geschäftsverteilungsbefugnis des Bürgermeisters unterworfen (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). In diesem Zusammenhang ist dem Bürgermeister das Recht zu fachlichen Weisungen entzogen worden (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Seine übrigen Weisungsrechte bleiben jedoch bestehen.

Die Örtliche Rechnungsprüfung stellt für die Gemeinde eine „zentrale Aufgabe“ dar, die sich auf die gesamte Gemeindeverwaltung auswirkt. Sie gehört daher i. d. R. zum Geschäftsbereich des Bürgermeisters, denn nur dem Bürgermeister steht das Recht zu, den Rat unmittelbar unterrichten zu können (vgl. § 62 Absatz 3 GO NRW). Diese geschäftsmäßige Zuordnung ist auch geboten, weil die Rechnungsprüfung in ihrer sachlichen Tätigkeit dem Rat unmittelbar unterstellt und ihm gegenüber verantwortlich ist (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Eine derartige zentrale und institutionalisierte Finanzkontrolle kann daher keinem anderen Geschäftsbereich der Gemeinde zugeordnet werden.

Bei der örtlichen Gestaltung der Rechnungsprüfung und der Ausübung von Weisungsrechten darf die sachliche und persönliche Unabhängigkeit der Prüfer grundsätzlich nicht beeinträchtigt werden. Diese Sachlage könnte aber eintreten, wenn nicht der Bürgermeister, sondern ein anderer Verantwortlicher das Weisungsrecht gegenüber der Örtlichen Rechnungsprüfung innehat, z. B. der Kämmerer. Die Funktion „Kämmerer“ innerhalb der Gemeindeverwaltung ist ausschließlich haushaltsrechtlich dadurch geprägt, dass seine Aufgaben gesetzlich bestimmt worden sind. Dazu sind ihm keine originären Prüfungsaufgaben innerhalb der Gemeindeverwaltung übertragen worden. Der Kämmerer trägt ausschließlich die Finanzverantwortung in der Gemeinde.

### **3. Die überörtliche Prüfung**

Aus der Sicht des Landes ist die überörtliche Prüfung ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde. Sie ist deshalb ein Teil der staatlichen Aufsicht des Landes über die Gemeinden und wird durch die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen durchgeführt. In der überörtlichen Prüfung sind zudem die vorhandenen Ergebnisse der Örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen (vgl. § 105 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt soll zudem eine fachkundige Prüfung der Gemeinde unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht darstellen. Es ist deshalb auch geboten, die Aufsichtsbehörden über die Gemeinden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden. Ebenso stellt die Örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde eine Informationsquelle für die überörtliche Prüfung der Gemeinde dar.

Die Einbindung in das Prüfungsgeschehen, wenn die überörtliche Prüfung bei den Gemeinden abgeschlossen ist, stellt nur eine gesetzliche Mindestvorgabe dar. Sie dürfte in vielen Fällen nicht ausreichend und nicht sachgerecht sein, denn die Kenntnisse der Aufsichtsbehörden über die Gemeinden sind unverzichtbar für die haushaltswirtschaftliche Prüfung. Die Aufgaben der überörtlichen Prüfung sowie das Verfahren zu den Ergebnissen dieser Prüfung sind gesetzlich näher bestimmt worden (vgl. § 105 GO NRW).

### **4. Sonstige Formen der Durchführung der Örtlichen Rechnungsprüfung**

#### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Ausübung und Ausgestaltung der Örtlichen Rechnungsprüfung durch die Gemeinde stehen einer Erledigung von Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung durch beauftragte Dritte nicht entgegen. Die Örtliche Rechnungsprüfung bei einer Gemeinde, die zur Einrichtung einer Rechnungsprüfung verpflichtet ist, behält auch bei der Beauftragung Dritter ihre Gesamtverantwortung für die jeweilige Prüfungsaufgabe.

Die Gemeinde darf sich daher nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Örtliche Rechnungsprüfung selbst entlassen. Sie kann auch dann ihre Verantwortung nicht abgeben, wenn Prüfungsaufgaben durch Dritte erledigt werden sollen, z. B. im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung mit der Örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde oder bei der Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers als privater Dritter.

Eine Gemeinde bleibt bei örtlichen Prüfungsaufgaben, unabhängig von der Art und dem Umfang der Beauftragung Dritter, immer für die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung insgesamt verantwortlich. Die Mitwirkung der Örtlichen Rechnungsprüfung und des Rechnungsprüfungsausschusses soll dabei auch dazu beitragen, die ordnungsgemäße Erledigung der Prüfungsaufträge sicherzustellen. Ein örtlicher Verantwortungsrahmen ist bei allen Prüfungsaufgaben geboten.

Die beauftragten Dritten sind auch nicht unmittelbar dem Rat der Gemeinde gegenüber verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt sein (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Diese Beschränkung gilt dabei unabhängig davon, wie die Zusammenarbeit mit Dritten ausgestaltet ist, z. B. mit der Örtlichen Rechnungsprüfung einer beauftragten Gemeinde. Die gemeindeübergreifende Zusammenarbeit bei der Örtlichen Rechnungsprüfung lässt sich im Einvernehmen zwischen den Beteiligten auf vielfältige Art und Weise gestalten.

#### **4.2 Die Beauftragung Dritter**

Im NKF ist für die Gemeinde zugelassen worden, dass die Örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde sich Dritter als Prüfer bedienen darf (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Durch diese Möglichkeit soll eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung der Örtlichen Rechnungsprüfung erreicht werden. Die Regelung soll aber auch die Zusammenarbeit zwischen den Örtlichen Rechnungsprüfungen der Gemeinden erweitern. Die Beauftragung Dritter als Prüfer ist deshalb nicht auf bestimmte Prüfungstätigkeiten oder auf besondere Einzelfälle durch den Gesetzgeber beschränkt worden.

Für die Tätigkeit der von der Rechnungsprüfung beauftragten Prüfer sind haushaltsrechtlich keine fachlichen Voraussetzungen bestimmt worden. Es können somit fachlich geeignete Dritte mit gemeindlichen Prüfungsaufgaben beauftragt werden, z. B. Wirtschaftsprüfer oder Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde. Bei einer Aufgabenübertragung darf die Rechnungsprüfung aber nicht annehmen, dass auf den eigenen Sachverstand und die Verantwortung verzichtet werden kann. Sie kann sich durch die Übertragung auf einen Dritten nicht aus ihrer Verantwortung für die Aufgabenerledigung der Rechnungsprüfung selbst entlassen. Die Gesamtverantwortung für die Örtliche Rechnungsprüfung bleibt dabei unabhängig von der Ausgestaltung einer Beauftragung bei der Gemeinde.

Der Rechnungsprüfungsausschuss und die Örtliche Rechnungsprüfung müssen in den Fällen der Beauftragung eines Dritten ihre eigene Prüfungsverantwortung auch dadurch belegen, dass sie als gemeindliche Prüfinstanzen jeweils einen eigenen Bestätigungsvermerk erstellen. Beide Instanzen können aber auch den Bestätigungsvermerk des beauftragten Dritten vollständig übernehmen. Sie müssen dann aber diesen Bestätigungsvermerk um eine entsprechende eigene Beurteilung aus ihrer Prüfung ergänzen. Es sind zur Klarstellung auch weitere Ergänzungen möglich, wenn dadurch das erzielte Prüfungsergebnis nachvollziehbarer wird. Durch die Beauftragung Dritter darf zudem die Tätigkeit des Rates und des Bürgermeisters als gewählte Organe der Gemeinde nicht beeinträchtigt werden.

#### **4.3 Die Zusammenarbeit im Rahmen der Amtshilfe**

Eine notwendige Zusammenarbeit von Örtlichen Rechnungsprüfungen kann im Einzelfall auch im Wege der Amtshilfe erfolgen (vgl. §§ 4 ff. VwVfG NRW). Unter dem Begriff „Amtshilfe“ ist dabei die Vornahme von Handlungen rechtlicher und tatsächlicher Art auf das Ersuchen einer Behörde durch eine andere Behörde zur Unterstützung einer Amtshandlung der ersuchenden Behörde im Einzelfall zu verstehen. Die Amtshilfe stellt dabei eine ergänzende Hilfe für die zuständige Örtliche Rechnungsprüfung dar, die von einer anderen Örtlichen Rechnungsprüfung nach dem Gleichordnungsprinzip geleistet wird. In dieser Zusammenarbeit besteht deshalb kein Über- und Unterordnungsverhältnis der Prüfungsinstanzen.

Die Amtshilfe dient dabei der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des örtlichen Prüfungsverfahrens bei der Gemeinde. Im Wege der Amtshilfe kann daher eine auf den Einzelfall beschränkte Aufgabe der Örtlichen Rechnungsprüfung wahrgenommen werden, z. B. eine Bauprüfung für eine andere Gemeinde. Der beauftragten Örtlichen Rechnungsprüfung können dabei jedoch ggf. Ansprüche aus ihrer Tätigkeit als Auslagenersatz oder Gebühren zustehen. Die dem Rechnungsprüfungsausschuss gesetzlich übertragenen Prüfungsaufgaben sind dabei der Erledigung im Wege der Amtshilfe nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz nicht zugänglich.

#### **4.4 Keine sonstige Zusammenarbeit**

Eine Erledigung der Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung einer Gemeinde durch eine andere Gemeinde ist nur in bestimmten Formen vorgesehen. Die Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung lassen sich daher nicht unter den Rahmen einer Vereinbarung nach § 3 Absatz 5 GO NRW (zur Effizienzsteigerung) oder nach § 4 Ab-



satz 8 GO NRW (Übernahme von Aufgaben anderer Gemeinden) subsumieren. Diese Vorschriften stellen auf übertragbare gemeindliche Aufgaben ab, die von der Gemeinde für ihre Bürger und Einwohner in Verfolgung öffentlicher Zwecke wahrzunehmen sind.

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist dagegen eine verwaltungsorganisatorische eigene Aufgabe der Gemeinde, die der internen Kontrolle der eigenen Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinde dient. Es ist deshalb auch im Rahmen des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit nicht möglich, die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ vollständig an einen Dritten abzugeben und sich der Gesamtverantwortung dafür zu entziehen. Die Gemeinde kann sich lediglich bei Bedarf in einem beschränkten Rahmen Dritter als Prüfer bedienen (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Sie muss in eigener Verantwortung die notwendigen organisatorischen Rahmenbedingungen für die Durchführung der Prüfung schaffen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pflichtaufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“):**

#### **1.0 Die Abgrenzung der Aufgabenträger**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift haben kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. Bei der Festlegung der zur Einrichtung einer Örtlichen Rechnungsprüfung verpflichteten Gemeinden ist davon ausgegangen worden, dass die umfangreichen örtlichen Verwaltungsaufgaben, eine eigenständige Prüfungsinstanz innerhalb der Gemeindeverwaltung erfordern. Dieser Prüfungsinstanz obliegen dabei besondere gesetzlich bestimmte Aufgaben (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW).

Die Abgrenzung der Städte in Nordrhein-Westfalen, die als Große oder Mittlere kreisangehörige Städte gelten, wird ausgehend von der Gemeindeordnung im Einzelnen in der Verordnung zur Bestimmung der Großen kreisangehörigen Städte und der Mittleren kreisangehörigen Städte vorgenommen (vgl. § 4 GO NRW). In § 1 der Verordnung sind die Großen kreisangehörigen Städte und in § 2 die Mittleren kreisangehörigen Städte in Nordrhein-Westfalen im Einzelnen aufgeführt. Es liegt dann in der Eigenverantwortung dieser Städte, ihre Örtliche Rechnungsprüfung im Sinne der einschlägigen gemeindlichen Rechtsvorschriften und des gemeindlichen Haushaltsrechts weiter auszugestalten.

#### **1.1 Zu Satz 1 (Prüfungspflicht bei Großen und Mittleren kreisangehörigen Städten)**

##### **1.1.1 Die Inhalte der Prüfungspflicht**

Die Pflicht zur Örtlichen Rechnungsprüfung entsteht einerseits aufgrund der Pflicht der Gemeinden zur sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Andererseits entsteht diese Pflicht zudem aus der Vorgabe zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und eines Gesamtabschlusses (vgl. §§ 95 und 116 GO NRW). Mit dem Beschluss über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses übt der Rat der Gemeinde seine Befugnis als oberstes Kontrollorgan der Gemeinde über die Ausführung der von ihm durch die jährliche Haushaltssatzung beschlossenen gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus.

Die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat und die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder ist daher nur zulässig, wenn zuvor eine örtliche Prüfung stattgefunden hat (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Der Rat hat sich daher vor seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht nur von der Ordnungsmäßigkeit des aufgestellten gemeindlichen Jahresabschlusses zu überzeugen, sondern auch vor seiner Beschlussfassung eine örtliche Prüfung durchführen zu lassen.

Die Prüfung hat der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates (vgl. § 57 i. V. m. § 59 GO NRW) unter Beteiligung der Örtlichen Rechnungsprüfung durchzuführen. Die Pflichtaufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ bringt es dabei mit sich, dass deren Ausübung und Ausgestaltung an den örtlichen Verhältnissen zu orientieren ist. Im Rahmen der bestehenden Verantwortung der Gemeinde können dabei auch Dritte mit der Durchführung der Prüfung beauftragt werden. Diese Regeln und die zu treffenden Entscheidungen gelten entsprechend auch für den gemeindlichen Gesamtabschluss.

### **1.1.2 Die Ausgestaltung und Ausübung der Prüfungspflicht**

Die Pflicht zur Örtlichen Rechnungsprüfung ist durch die Einrichtung einer Organisationseinheit „Rechnungsprüfung“ in der Verwaltung der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten näher auszugestalten (vgl. §§ 103 und 104 GO NRW). Die einzelnen Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung konkretisieren dabei die Prüfungszwecke und sollen eine im Einzelfall nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit verhindern.

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist zwar organisatorisch in die Gemeindeverwaltung eingebunden, gleichwohl nimmt sie aber aus ihrer unmittelbaren Verantwortung gegenüber dem Rat dabei eine besondere (neutrale) Stellung ein (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Sie untersteht deshalb keiner anderen Organisationseinheit der Gemeindeverwaltung und verwaltungs- und organisationsrechtlich nur dem Bürgermeister. Die unabhängige Stellung der Rechnungsprüfung berührt nicht die Stellung des Bürgermeisters innerhalb der Gemeindeverwaltung.

Die Ausübung der Örtlichen Rechnungsprüfung ist dabei an den nach dem Gesetz zugewiesenen Aufgaben, an den ggf. vom Rat übertragenen Aufgaben sowie an den Prüfungsaufträgen des Bürgermeisters auszurichten (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW). Diese Gegebenheiten wirken sich organisatorisch als auch auf die erforderliche Qualifikation der Leitung und der Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung aus und prägen deren Unabhängigkeit und ihre Sonderstellung. Unberührt davon bleibt die Stellung des Bürgermeisters hinsichtlich seiner Dienstaufsicht gegenüber der Leitung und den Prüfern der Örtlichen Rechnungsprüfung.

### **1.1.3 Keine Abgabe der Prüfungsverantwortung**

Die Selbstverantwortung und das Erfordernis des ordnungsmäßigen haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinden lassen es im Grundsatz nicht zu, dass die Gemeinde auf die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ verzichten kann. Durch die vollständige Abgabe der Prüfungsaufgaben an eine andere Gemeinde würde eine nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit entstehen und die Tätigkeit der gewählten Organe dadurch tangieren. Die Gemeinde kann sich daher von der pflichtigen Aufgabe „Rechnungsprüfung“ nicht insgesamt zurückziehen. Sie kann sich auch durch eine Zusammenarbeit mit einer Gemeinde als Dritten nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Prüfung selbst entlassen.

Die Örtliche Rechnungsprüfung muss durch die Gemeinde gewährleistet werden. Bei kreisangehörigen Gemeinden könnte mit der Beauftragung einer anderen kreisangehörigen Gemeinde sich der oftmals örtlich vorhandene „Konkurrenzkampf“, z. B. im Bauwesen und bei Gewerbeansiedlungen, auf die Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung auswirken. Es würde dann schnell die Frage nach der Verlässlichkeit und Unabhängigkeit der Örtlichen Rechnungsprüfung entstehen. Eine wirksame örtliche unabhängige Rechnungsprüfung erfordert daher eine gesetzlich verankerte Stellung innerhalb des Rahmens der gemeindlichen Selbstverwaltung.

## **1.2 Zu Satz 2 (Pflicht bei den übrigen kreisangehörigen Gemeinden)**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sollen auch die Gemeinden eine Örtliche Rechnungsprüfung einrichten, bei denen keine gesetzliche Pflicht dafür besteht. Diese Gemeinden haben dazu festzustellen, ob ein Bedürfnis

hierfür besteht und ob die voraussichtlichen Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen werden. Für diese gemeindebezogene Prüfung und Beurteilung bestehen keine landesweit anwendbaren allgemeinen Kriterien. Eine Klärung des Bedarfs bzw. der Notwendigkeit einer eigenen Rechnungsprüfung ist von der betreffenden Gemeinde ausschließlich unter örtlichen Gesichtspunkten herbeizuführen.

Bei einer kreisangehörigen Gemeinde könnte das Vorliegen eines Bedürfnisses für eine Örtliche Rechnungsprüfung mithilfe des Aufgabenkatalogs für die Rechnungsprüfung geprüft und beurteilt werden (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW). In diesem Zusammenhang kann von der Gemeinde geprüft werden, ob ggf. die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde wahrnehmen soll. In die örtliche Beurteilung ist auch die Möglichkeit des Rates der Gemeinde einzubeziehen, der Örtlichen Rechnungsprüfung Aufgaben übertragen zu können (vgl. § 103 Absatz 2 GO NRW).

Die Möglichkeit des Bürgermeisters, unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss, der Örtlichen Rechnungsprüfung eigene Prüfungsaufträge erteilen zu können, darf ebenso bei der Klärung von Fragen der Prüfungstätigkeit nicht unberücksichtigt bleiben (vgl. § 103 Absatz 3 GO NRW). Die Gemeinde muss zudem für sich feststellen und entscheiden, inwieweit eine laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung im Haushaltsjahr sachlich geboten ist. Sie muss dabei auch beurteilen, wie eine dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde sicherzustellen ist und wie die Prüfung von Vergaben vor der Auftragsvergabe erfolgen soll.

Die Gemeinde soll dabei den allgemeinen Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ in ihre Beurteilung einbeziehen. Dazu gehören auch haushaltswirtschaftliche bzw. finanzwirtschaftliche Betrachtungen, in welchem Umfang bei einem Verzicht auf die Örtliche Rechnungsprüfung dann ggf. Dritte mit Prüfungen beauftragt werden müssen. Bei einem Verzicht auf eine Örtliche Rechnungsprüfung hat der Rechnungsprüfungsausschuss das Recht, sich zur Durchführung seiner Aufgaben eines Dritten bedienen zu können (vgl. § 59 und § 103 Absatz 5 GO NRW).

Die Gemeinde soll auch den Rechnungsprüfungsausschuss des Rates an der Prüfung der Notwendigkeit einer eigenen Rechnungsprüfung beteiligen. In jeder Gemeinde hat der Rat einen solchen Ausschuss einzurichten, auch wenn eine Gemeinde nicht in der Verordnung zur Bestimmung der Großen kreisangehörigen Städte und der Mittleren kreisangehörigen Städte benannt worden ist (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Die Klärung der Frage, ob die Kosten einer Örtlichen Rechnungsprüfung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen stehen werden, dürfte regelmäßig nur mithilfe eines Vergleichs mit anderen Gemeinden und einem entsprechenden Informations- bzw. Erfahrungsaustausch herbeigeführt werden können.

## **2. Zu Absatz 2 (Örtliche Rechnungsprüfung durch den Kreis):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Beauftragung mit allen Prüfungsaufgaben):**

#### **2.1.1 Die Beauftragung des Kreises**

Mit der haushaltsrechtlich getroffenen Regelung hat die Gemeinde die Möglichkeit, die Aufgaben ihrer Örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis erledigen zu lassen. Mit der Übernahme der Prüfungsaufgaben durch den Kreis verzichtet die Gemeinde jedoch nicht auf alle damit verbundenen Rechte und Pflichten, denn die „Örtliche Rechnungsprüfung“ ist nur ein Bestandteil der „Örtlichen Prüfung“, die der Gemeinde obliegt. Ein weiterer Bestandteil ist der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates, für den die Prüfungsaufgaben gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Die Gemeinde kann daher mit der Beauftragung des Kreises die ihr obliegende Prüfungspflichten nicht vollständig an den Kreis abgeben.

Diese Sachlage wird dadurch deutlich, dass der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde sich nach der Beauftragung des Kreises dessen Örtlicher Rechnungsprüfung zu bedienen hat. Entsprechend muss daher bei der Gemeinde weiterhin eine Stelle „Rechnungsprüfung“ bestehen oder ein Verantwortlicher beauftragt sein, um

die notwendige verwaltungsmäßige Verbindung zwischen der Örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises und dem Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde sicherzustellen. Außerdem bleibt die Verantwortung des Rates der Gemeinde für die gesamte örtliche Prüfung (Rechnungsprüfungsausschuss und Örtliche Rechnungsprüfung) durch die Beauftragung des Kreises unberührt, denn er kann sich aus seiner Prüfungsverantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht selbst entlassen.

Der Kreis kann aufgrund einer Vereinbarung mit der Gemeinde zwar die Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde übernehmen, jedoch nicht die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“. Diese Aufgabe gehört zu den Wesensaufgaben der Gemeinde, die den Bestand und die Eigenständigkeit der Gemeinde dauerhaft sichern. Sie ist nicht übertragbar und von der Gemeinde im Rahmen ihrer Eigenständigkeit als Körperschaft sowie ihrer Selbstverwaltung und damit in ihrer Eigenverantwortung zu erfüllen. Die Vorschrift über die Beauftragung des Kreises enthält daher bezüglich der Vereinbarung auch keine Verweisung auf die Vorschrift des § 23 GkG NRW, wie sie in den §§ 3 und 4 GO NRW enthalten ist.

Die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ stellt zudem keine Aufgabe im Sinne der §§ 3 und 4 GO NRW dar. Durch die Vereinbarung zwischen dem Kreis und der Gemeinde kann daher diese Aufgabe auch nicht übertragen werden, auch wenn durch den Kreis alle Prüfungsaufgaben der „Örtlichen Rechnungsprüfung“ tatsächlich durchgeführt werden sollen. Für den Tatbestand „Beauftragung“ statt einer originären Aufgabenübertragung spricht auch, dass private Dritte mit den Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt werden können, ohne dass die juristischen oder natürlichen Personen zur Instanz „Örtliche Rechnungsprüfung“ werden.

Die unmittelbare Zusammenarbeit zwischen der Gemeinde und dem Kreis als gleichzeitige Aufsichtsbehörde der Gemeinde soll auch im Prüfungswesen zu einer leichteren Zusammenarbeit zwischen dem Kreis und seinen kreisangehörigen Gemeinden führen. Außerdem soll dadurch ein bedarfsgerechter und sachgerechter fachlicher Informationsaustausch zwischen den Beteiligten über die wirtschaftlichen Geschäftstätigkeiten der Gemeinde erreicht werden. Die Regelung ist sachlich vertretbar, denn der Kreis übt die allgemeine staatliche Aufsicht über seine kreisangehörigen Gemeinden aus (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

### **2.1.2 Keine Übertragung der Gesamtverantwortung**

Ab dem Zeitpunkt der vereinbarten Übernahme der Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde durch den Kreis muss die Gemeinde nicht mehr über eine entsprechende Organisationseinheit in ihrer Gemeindeverwaltung verfügen. Sie muss aber eine Instanz oder einen Ansprechpartner für die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises benennen, der die notwendige verwaltungstechnische Verbindung zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde und der Örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises herstellt, denn der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde bedient sich nach der Beauftragung des Kreises dessen Örtlicher Rechnungsprüfung.

Die Gemeinde verzichtet aufgrund der Beauftragung des Kreises auf die eigene Durchführung von Prüfungen, die der Örtlichen Rechnungsprüfung obliegen, und trägt für die einzelnen Prüfungsaufgaben nicht mehr die Verantwortung. Sie kann sich durch die Vereinbarung jedoch nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Örtliche Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zurückziehen oder sich daraus selbst entlassen. Die Gemeinde trägt aus Gründen der Selbstverwaltung und Eigenverantwortung auch bei einer Erledigung aller Prüfungsaufgaben durch die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises weiterhin die Gesamtverantwortung für die Örtliche Prüfung in der Gemeinde, zu der auch die Örtliche Rechnungsprüfung gehört.

Die Gemeinde ist wegen ihrer Verantwortung für das ordnungsmäßige haushaltswirtschaftliche Handeln auch weiterhin mitverantwortlich für das Prüfungsgeschehen und ebenso dafür, dass ein sachgerechtes Prüfungsergebnis erzielt wird. Die engen Verflechtungen zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung werden durch die Einschaltung des Kreises in das Prüfungsverfahren nicht beeinträchtigt, z. B. bei der Prüfung des gemeindlichen

Jahresabschlusses. Auch bei einer Erledigung der Prüfungsaufgaben durch die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises obliegt der Gemeinde die Gesamtverantwortung für die Aufgabe „Örtliche Prüfung“.

### **2.1.3 Der Abschluss einer Vereinbarung**

#### **2.1.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Möglichkeit einer prüfungsmäßigen Zusammenarbeit der Gemeinde im Rahmen der Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung ist gesetzlich abschließend bestimmt worden. Dieses Rechtsverhältnis auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts kann durch einen öffentlich-rechtlichen Vertrag begründet, geändert oder aufgehoben werden (vgl. § 54 VwVfG NRW). Durch den Abschluss einer Vereinbarung einkreisangehörigen Gemeinde mit ihrem Kreis kann die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde übernehmen.

Ab der Geltung der Vereinbarung führt dann der Kreis die Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde im Rahmen seiner eigenen Örtlichen Rechnungsprüfung durch, weil das Prüfungsrecht und die Prüfungspflicht auf den Kreis übergegangen sind. In dieser Vereinbarung muss sich die Gemeinde jedoch ein Mitwirkungsrecht bei der Erfüllung oder Durchführung der Prüfungsaufgaben einräumen lassen sowie die Beteiligung ihres Rechnungsprüfungsausschusses am Prüfungsgeschehen festlegen, denn die Gemeinde behält bei dem Auftragsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Kreis die Gesamtverantwortung für die Örtliche Prüfung.

Die Gemeinde kann sich dieser Verantwortung grundsätzlich nicht entziehen, auch nicht durch eine Beauftragung des Kreises, der gleichzeitig die Aufsichtsbehörde der Gemeinde ist. Außerdem bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde nach der Beauftragung des Kreises der Örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises. Die Vereinbarung zwischen dem Kreis und der Gemeinde muss zudem eine angemessene Kostenerstattung der Gemeinde an den Kreis vorsehen.

Diese Kostenerstattung sollte i. d. R. so bemessen sein, dass die durch die Übernahme bzw. Durchführung der Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung (Prüfungen) beim Kreis entstehenden Kosten gedeckt werden können. Die Vereinbarung soll zudem eine zeitliche Geltungsdauer aufweisen und eine Regelung zu einer möglichen vorzeitigen Auflösung der Vereinbarung enthalten. In der Vereinbarung sollte auch festgelegt werden, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Form eine Kündigung durch die Beteiligten möglich ist und welche Voraussetzungen darüber gelten.

Für die Vereinbarung ist zu beachten, dass die Örtliche Rechnungsprüfung keine Aufgabe im Sinne der §§ 3 und 4 GO NRW darstellt, die der Gemeinde übertragen wurde. Die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ gehört zu den Aufgaben, die den Bestand und die Eigenständigkeit sowie das Wesen der Gemeinde sichern. Sie ist vergleichbar mit der Aufgabe „Finanzbuchhaltung“ oder „Rechnungswesen“. Derartige Aufgaben gehören zu den originären Wesensaufgaben, die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Eigenständigkeit als Körperschaft sowie ihrer Selbstverwaltung und damit in ihrer Eigenverantwortung zu erfüllen sind.

#### **2.1.3.2 Die Vereinbarung nach dem VwVfG**

Die Regelung über die Beauftragung des Kreises mit Prüfungsaufgaben der „Örtlichen Rechnungsprüfung“ der Gemeinde weist die darüber abzuschließende Vereinbarung weder ausdrücklich als eine „öffentlich-rechtliche Vereinbarung“ aus noch besteht dazu ein Verweis auf einschlägige Rechtsvorschriften, z. B. das VwVfG NRW oder das GkG NRW. Die Vertragspartner „Gemeinde“ und „Kreis“ können als öffentlich-rechtliche Körperschaften und wegen der Örtlichen Rechnungsprüfung als Vertragsgegenstand grundsätzlich nur eine Vereinbarung abschließen, die einen „öffentlich-rechtlichen“ Charakter hat, wenn gleichzeitig kein privater Dritter beteiligt ist.

Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung stellen keine Aufgaben im Sinne der §§ 3 und 4 GO NRW dar. Sie gehören zu den Wesensaufgaben der Gemeinde, die im Rahmen der Eigenständigkeit als Körperschaft sowie der Selbstverwaltung in eigener Verantwortung zu erfüllen sind. Die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ ist wie die Aufgabe „Finanzbuchhaltung“ der Gemeinde nicht von einem Dritten als Pflichtaufgabe übertragen worden. Die Vorschrift enthält deshalb eine Spezialregelung, damit die Gemeinde ihren Kreis mit der Durchführung der zu ihrer Eigenständigkeit gehörenden Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung beauftragen kann.

Die Beauftragung des Kreises mit allen Prüfungsaufgaben der Gemeinde soll daher im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung auf der Grundlage der Vorschriften der §§ 54 ff. VwVfG NRW vorgenommen werden. Die Vereinbarung beinhaltet dann die allgemeinen Merkmale eines Vertrages und lässt die notwendigen Gestaltungsspielräume zu. Die Gemeinde muss bei der Gestaltung des Vertrages beachten, dass ihre Gesamtverantwortung für die Örtliche Prüfung erhalten bleibt bzw. nicht eingeschränkt wird.

Ein derartiger Vertrag stellt einen Kooperationsvertrag dar und kann wegen der öffentlich-rechtlichen Vertragspartner auch als „Verwaltungsvertrag“ bezeichnet werden. Seinem Abschluss steht nicht die rechtliche Grundlage im VwVfG NRW entgegen, auch wenn das VwVfG vorrangig das Verhältnis zwischen der öffentlichen Verwaltung und den Bürgern der Regelungsgegenstand ist. Die Vereinbarung auf der Grundlage der Vorschriften der §§ 54 ff. VwVfG NRW führt zudem nicht zu einem zivilrechtlich geprägten Schuldverhältnis zwischen der Gemeinde als Auftraggeber und ihrem Kreis als Auftragnehmer.

Die Gemeinde kann bei örtlichem Bedarf oder wegen besonderer Verhältnisse ggf. die öffentlich-rechtliche Vereinbarung auch auf der Grundlage der Vorschriften der §§ 23 ff. GkG NRW abschließen. Nur dann sind für die Vereinbarung die Vorschriften des vierten Teils des GkG NRW relevant. Die Vereinbarung bedarf dann einer Genehmigung und einer Bekanntmachung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde (vgl. § 24 Absatz 2 und 3 GkG NRW). Diese rechtlichen Vorgaben sind von der Gemeinde regelmäßig dann zu beachten, wenn sie gemeindliche Aufgaben auf eine andere Gemeinde übertragen oder für eine andere Gemeinde durchführen will, z. B. Aufgaben im Sinne der §§ 3 und 4 GO NRW.

### **2.1.3.3 Die Vereinbarung und das Vergaberecht**

Die Übertragung von Prüfungen gemeindlicher Sachverhalte auf Dritte durch eine Vereinbarung stellt einen öffentlichen Auftrag der Gemeinde dar. Ein gemeindlicher Auftrag unterliegt grundsätzlich dem Vergaberecht, sofern keine besonderen Ausnahmetatbestände vorliegen (vgl. § 25 GemHVO NRW). Die Beauftragung des eigenen Kreises mit den Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung an den eigenen Kreis stellt einen Ausnahmetatbestand dar. Für die Anwendung des Vergaberechts ist jedoch nicht allein die abzuschließende Vereinbarung ausschlaggebend, sondern das Bestehen einer möglichen Auswahl von Auftragnehmern.

Das Vergaberecht findet bei der Beauftragung eines Dritten mit Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung dann Anwendung, wenn die Gemeinde einen anderen als den eigenen Kreis, eine andere Gemeinde oder einen privaten Dritten beauftragen möchte. Die gemeindliche Auftragsvergabe muss dann - wie an private an Dritte - auf der Grundlage der Vorschrift des § 103 Absatz 5 GO NRW erfolgen und bedarf eines Vergabeverfahrens. Bei der Vereinbarung zwischen der Gemeinde und dem eigenen Kreis über die Beauftragung mit Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung liegen jedoch besondere Umstände für die Gemeinde vor, sodass in diesem Falle keine Vergaberelevanz besteht.

Die ausdrückliche Festlegung in der Vorschrift „Kreisangehörige Gemeinden können mit dem Kreis“ beinhaltet eine gesetzliche Beschränkung. Sie stellt in vergaberechtlicher Hinsicht einen Ausnahmetatbestand dar. Der Tatbestand tritt dann ein, wenn der Kreis mit den Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde beauftragt wird, dem die Gemeinde verfassungsmäßig angehört. In diesen Fällen steht die Beauftragung

durch die Gemeinde nicht für den allgemeinen Wettbewerb offen. Für die kreisangehörige Gemeinde wird deshalb kein Vergabeverfahren erforderlich bzw. der Verzicht darauf ist zulässig.

#### **2.1.4 Keine anderen Vertragspartner**

Eine Gemeinde kann aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Zulassung mit ihrem Kreis eine Vereinbarung mit dem Inhalt abschließen, dass die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt. Nach dem Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung kann die Gemeinde auf eine eigene Organisationseinheit „Örtliche Rechnungsprüfung“ in ihrer Gemeindeverwaltung verzichten. Die Aufgaben der gemeindlichen Rechnungsprüfung sind dann vom Kreis im Auftrag der Gemeinde zu erledigen.

Der Kreis ist unter Bezug auf die örtlichen Zuständigkeiten ein Dritter gegenüber der Gemeinde, der von der Gemeinde mit den Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt wird. Er erhält durch die Vereinbarung mit der Gemeinde jedoch nicht die rechtliche Stellung eines Dritten, den die Gemeinde auf der Grundlage der Vorschrift des § 103 Absatz 1 GO NRW mit der Durchführung von Prüfungsaufgaben beauftragen kann. Ein anderer Kreis oder eine Gemeinde des gleichen Kreises oder eines anderen Kreises darf von der Gemeinde nur auf der Grundlage des § 103 Absatz 5 GO NRW mit Prüfungen der Örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt werden.

### **2.2 Zu Satz 2 (Beauftragung mit einzelnen Prüfungsaufgaben):**

#### **2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann die Vereinbarung der kreisangehörigen Gemeinde mit ihrem Kreis vorsehen, dass die Rechnungsprüfung des Kreises nur einzelne Aufgabengebiete der örtlichen Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. Statt des gegenständlichen Begriffes „Aufgaben“ aus Satz 1 der gesetzlichen Vorschrift wird nunmehr der aufgabenbereichsbezogene Begriff „Aufgabengebiete“ benutzt. Dieser Begriff stellt jedoch inhaltlich keine grundlegende Abweichung vom zuvor genutzten Begriff „Aufgaben“ dar.

Mit der Verwendung des Begriffs „Aufgabengebiete“ soll nur verdeutlicht werden, dass auch einzelne Prüfungstätigkeiten oder abgrenzbare sachbezogene Prüfungsgebiete bzw. fachbezogene Arbeitsgebiete der Örtlichen Rechnungsprüfung zum Gegenstand der Beauftragung des Kreises gemacht werden können. Die Durchführung einzelner Prüfungsaufgaben durch den Kreis, dem die Gemeinde verfassungsmäßig angehört, führt für die Gemeinde jedoch nicht zu einem Verzicht auf die Gesamtverantwortung für die Örtliche Rechnungsprüfung.

Die Gemeinde kann sich durch die Beauftragung des Kreises nicht aus ihrer Gesamtverantwortung auch für die übertragenen Aufgabengebiete nicht selbst entlassen. Das Fortbestehen der Verantwortung der Gemeinde bringt es mit sich, dass die Gemeinde einen verwaltungsmäßigen Ansprechpartner für die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises haben muss, damit der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde im Zusammenhang mit dessen Aufgaben und Zuständigkeiten in das Prüfungsgeschehen eingebunden bleibt.

Die Erledigung bestimmter Prüfungsaufgaben durch den Kreis bringt es auch mit sich, dass entsprechend der Inanspruchnahme des Kreises auch eine Kostenerstattung in der Vereinbarung zwischen der Gemeinde und dem Kreis vorgesehen sein muss. Eine solche Entgeltregelung bietet keinen ausreichenden Anlass, dass dadurch die Pflicht für ein Vergabeverfahren entstehen würde, denn die gesetzliche Beschränkung auf den eigenen Kreis eröffnet nicht den Wettbewerb.

### **2.2.2 Die Vereinbarung**

Die Beauftragung des Kreises mit einzelnen Prüfungsaufgaben der „Örtlichen Rechnungsprüfung“ durch die Gemeinde kann im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung erfolgen. Diese Vereinbarung soll auf der Grundlage der Vorschriften der §§ 54 ff. VwVfG NRW ausgestaltet werden. Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält zur Beauftragung des Kreises keinen ausdrücklichen Verweis auf die §§ 23 ff. GkG NRW, denn die Örtliche Rechnungsprüfung ist eine Wesensaufgabe der Gemeinde und keine Aufgabe im Sinne der §§ 3 und 4 GO NRW. Die Vereinbarung, durch einzelne Prüfungsaufgaben durch den Kreis statt durch die Gemeinde erledigt werden, bedarf daher auch keiner Genehmigung und Bekanntmachung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde (vgl. § 24 Absatz 2 und 3 GkG NRW).

### **2.2.3 Die Amtshilfe**

Die Art der Beauftragung des Kreises durch die Gemeinde mit einzelnen Prüfungsaufgaben darf nicht verwechselt werden mit dem Ersuchen der Gemeinde um Amtshilfe des Kreises. Die Amtshilfe nach dem VwVfG NRW kann eine ergänzende Hilfe für die zuständige Örtliche Rechnungsprüfung darstellen, die von einer anderen Örtlichen Rechnungsprüfung nach dem Gleichordnungsprinzip geleistet wird. Sie dient dabei der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des örtlichen Prüfungsverfahrens bei der Gemeinde.

Die Amtshilfe, die von der Gemeinde benötigt wird, ist hinsichtlich der möglichen Ersuchten nicht auf den Kreis als einzigen Ersuchten beschränkt. Im Wege der Amtshilfe kann aber auch der Kreis eine auf den Einzelfall beschränkte Aufgabe der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde wahrnehmen, z. B. eine Bauprüfung für die Gemeinde. Der beauftragenden Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde können dabei jedoch Kosten für die Tätigkeit des Ersuchten entstehen, z. B. Auslagenersatz oder Gebühren.

## **2.3 Zu Satz 3 (Rechnungsprüfungsausschuss und Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises):**

### **2.3.1 Der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 57 i. V. m. § 59 GO NRW**

In jeder Gemeinde muss der Rat einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW). Dieser Ausschuss hat den gesetzlichen Auftrag, den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde zu prüfen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Dazu wird zusätzlich bestimmt, dass der Rechnungsprüfungsausschuss sich bei der Erledigung seiner Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde bedient.

Der Ausschuss kann sich dann Dritter zur Durchführung seiner Prüfung gem. § 103 Absatz 5 GO NRW bedienen, wenn in der Gemeinde keine Örtliche Rechnungsprüfung besteht (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Aufgrund dieser gesetzlichen Vorgaben obliegt dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine eigenständige und eigenverantwortliche Prüfungstätigkeit, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates der Gemeinde beitragen soll.

### **2.3.2 Die Heranziehung der Örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises**

Der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde kann sich bei der Erfüllung seiner Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises bedienen, soweit die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde wahrnimmt. Die Gesamtverantwortung der Gemeinde muss dabei ein Anlass sein, auch die verfahrensmäßige Abwicklung der Prüfung, einschließlich der Einbindung der Gemeindeverwaltung in das Verfahren sowie der Präsentation des Prüfungsergebnisses im Rat, in der mit dem Kreis abzuschließenden Vereinbarung eigenverantwortlich zu regeln.



In den Fällen, in denen nur einzelne Prüfungsaufgaben der Gemeinde durch die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises erledigt werden, erfordert diese Aufgabenverteilung ein ausgeprägtes Zusammenspiel zwischen der Örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises und der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde. Der Prüfungsausschuss muss sich dann zur Erledigung seiner Aufgaben beider Prüfungsinstanzen bedienen. Es bietet sich ggf. eine Absprache an, dass die Örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde der alleine unmittelbare Ansprechpartner des Prüfungsausschusses ist und nur bei einem weiteren Abstimmungsbedarf auch die Örtliche Rechnungsprüfung des Kreises hinzugezogen wird.

**3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf die Örtliche Rechnungsprüfung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städte, die nach Absatz 1 der Vorschrift eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten haben, von dieser Verpflichtung entbunden, wenn die Örtliche Rechnungsprüfung ihres Kreises diese Aufgabe an ihrer Stelle wahrnimmt. Vor dem Abschluss einer Vereinbarung mit dem Kreis sollte daher in die Abwägung über die Art und den Umfang der Aufgabenerledigung u. a. einbezogen werden, ob nicht wegen besonderer örtlicher Gegebenheiten oder Aufgaben gleichwohl noch ein Bedürfnis für eine eigene Örtliche Rechnungsprüfung besteht.

Die Gemeinde muss auch einen Vergleich vornehmen, ob bei einer Erledigung der Örtlichen Rechnungsprüfung durch Dritte die Kosten für die Gemeinde in einem angemessenen Verhältnis zum voraussichtlichen Nutzen stehen. Eine derartige Prüfung und Beurteilung kann zu einer sachgerechten Entscheidungsfindung bei der Gemeinde über eine Aufgabenübertragung an den eigenen beitragen. Bei einer Aufgabenübertragung an den eigenen Kreis muss durch eine Vereinbarung im Sinne des § 23 GkG NRW die Grundlage dafür geschaffen werden, ohne dass dabei die Verfahrensvorgaben des § 24 Absatz 2 ff. GkG NRW zur Anwendung kommen müssen.

Die Vereinbarung sollte auch Regelungen enthalten, um im Einzelfall oder bei örtlichem Bedarf von der Vereinbarung ganz oder teilweise zurücktreten zu können. Eine kreisangehörige Gemeinde kann sich durch eine solche öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem eigenen Kreis nach dieser Vorschrift aus der eigenen Durchführung von Prüfungsaufgaben zurückziehen. Sie kann sich aber nicht aus ihrer Verantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln und damit auch nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft selbst entlassen.

Aus Gründen der Selbstverantwortung und dem Erfordernis des ordnungsmäßigen Handelns der Gemeinde darf daher auch bei einer vollständigen Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis keine nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit entstehen. Durch einen Verzicht auf Örtliche Rechnungsprüfung darf zudem auch die Tätigkeit der gewählten Organe der Gemeinde nicht tangiert werden. Die Informationsmöglichkeiten über die gemeindliche Haushaltswirtschaft müssen uneingeschränkt verfügbar sein.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 102 GO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 103**

**Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung**

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

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

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

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

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

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

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

(5) Die örtliche Rechnungsprüfung kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses Dritter als Prüfer bedienen.

(6) Bei den Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 haben die Prüfer im Rahmen ihrer Prüfung einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung nach § 101 Abs. 3 bis 7 abzugeben.

(7) <sup>1</sup>Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

1. wenn er Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters ist,
2. wenn er Beschäftigter der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde ist, die in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form geführt werden, oder diesen in den letzten drei Jahren vor der Bestellung als Prüfer angehört hat,
3. wenn er in den letzten fünf Jahren mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gemeinde und der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde, die in öffentlich-rechtlicher oder in privatrechtlicher Form geführt werden, bezogen hat und dies auch im laufenden Jahr zu erwarten ist. Verselbstständigte Aufgabenbereiche der Gemeinde in privatrechtlicher Form müssen nur einbezogen werden, wenn die Gemeinde mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile daran besitzt.

<sup>2</sup>§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

## **Erläuterungen zu § 103:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung**

##### **1.1 Die gesetzlichen Pflichten**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die gesetzlich bestimmten Pflichten der örtlichen Rechnungsprüfung unter Berücksichtigung der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Diese Aufgaben dienen unter Beachtung der neutralen Stellung der Rechnungsprüfung und ihrer unmittelbaren Unterstellung unter den Rat der Gemeinde dazu, dass der Rat sich im Rahmen seiner Gesamtverantwortung in der Gemeinde über das ordnungsmäßige Handeln der Gemeinde eine ausreichende Gewissheit verschafft.

Die Durchführung der Prüfungsaufgaben ersetzt daher nicht die Kontrollen und Prüfungen sowie sonstige Überwachungsmaßnahmen in der Gemeindeverwaltung, um den ordnungsgemäßen Geschäftsablauf sicherzustellen. Unter dem Begriff „Prüfung“ sind dabei im Sinne der Vorschrift die Tätigkeiten zu verstehen, die als unabhängige Überwachungsmaßnahmen der Arbeitsabläufe in der Gemeindeverwaltung durch eine neutrale Stelle vorgenommen werden. Durch die förmliche, sachliche und rechnerische Prüfung der dem Rat unterstellten Stelle festgestellt werden, ob das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde insgesamt in geeigneter Weise erfolgt.

Der örtlichen Rechnungsprüfung wird daher vom Gesetzgeber eine Vielzahl von Prüfungsaufgaben zugewiesen, die bedeutend für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sind. Im NKF kommt dabei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses eine erhebliche Relevanz zu, weil diese das Ergebnis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr und den auf den Abschlussstichtag bezogenen Stand des gemeindlichen Vermögens und der Schulden aufzuzeigen haben. Für den gemeindlichen Geschäftsprozess und die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Handelns ist aber auch die "interne" Prüfung nicht unbedeutend.

Vom Gesetzgeber werden dabei die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung, die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und die Prüfung von Vergaben besonders hervorgehoben. Er misst auch der Informationstechnik eine erhebliche Bedeutung bei, sodass er ausdrücklich von der Gemeinde verlangt, bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) nur geprüfte Programme einzusetzen. Mit den gesetzlich bestimmten Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung wird das Ziel der Sicherstellung von Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit, ggf. auch von Zweckmäßigkeit, bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verfolgt.

Bei dem aufgabenbezogenen Gesamtrahmen für die Örtliche Rechnungsprüfung ist es unerheblich, ob die Gemeinde zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung gesetzlich verpflichtet ist oder diese freiwillig eingerichtet hat. Die Örtliche Rechnungsprüfung muss eigenverantwortlich die Art und die Zeitpunkte der Prüfung unter Berücksichtigung der gesetzlichen Fristen festlegen, z. B. für die Abschlussprüfung von Jahresabschluss und Gesamtabschluss. Sie sollte daher nicht erst zu einem Zeitpunkt aktiv werden, zu dem örtliche Verwaltungsentscheidungen kaum noch umkehrbar sind. Die Örtliche Rechnungsprüfung sollte deshalb möglichst eine „begleitende“ Prüfung der gemeindlichen Geschäftstätigkeit vorzunehmen.

## 1.2 Die Prioritätensetzung für die Aufgabenerfüllung

### 1.2.1 Die gesetzliche Reihenfolge

Der Aufbau der haushaltsrechtlichen Vorschrift stellt eine sachliche Prioritätensetzung hinsichtlich der Aufgaben dar, die von der örtlichen Rechnungsprüfung zu erfüllen sind. Der Gesetzgeber misst den gesetzlich bestimmten Prüfungsaufgaben eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und durch die Verankerung in Absatz 1 der haushaltsrechtlichen Vorschrift eine entsprechende Priorität zu. Diese Prüfungsaufgaben werden zur Kontrolle des ordnungsmäßigen Verwaltungshandelns der Gemeinde als unverzichtbar angesehen.

Bei der Benennung weiterer Prüfungsaufgaben wird die Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung zum Rat der Gemeinde sowie seine Bindung an den Rat berücksichtigt (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Der Rat kann daher, anders als der Bürgermeister, der örtlichen Rechnungsprüfung zusätzlich zu den gesetzlichen Aufgaben besondere örtliche Prüfungsaufgaben übertragen. Die Aufgabenübertragung durch den Rat darf jedoch nicht zu Einschränkungen bei der Erledigung der gesetzlichen Prüfungsaufgaben führen.

Dem Bürgermeister steht das Recht zu, der örtlichen Rechnungsprüfung einzelne Prüfungsaufträge zu erteilen. Er muss bei einer Erteilung von Prüfungsaufträgen beachten, dass er darüber den Rechnungsprüfungsausschuss informieren muss. Die Prüfungsaufträge des Bürgermeisters sind zudem als nachrangig gegenüber den gesetzlichen Prüfungsaufgaben und der Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Rat anzusehen. Insgesamt besteht folgender Zusammenhang (vgl. Abbildung 262).

<b>DIE AUFTRAGGEBER DER ÖRTLICHEN RECHNUNGSPRÜFUNG</b>	
<b>AUFTRAGGEBER</b>	<b>AUFTRAGSUMFANG</b>
<b>Der Gesetzgeber des gemeindlichen Haushaltsrechts</b> (§ 103 Absatz 1 GO NRW)	<p>Die Örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses,</li> <li>- die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen der Gemeinde,</li> <li>- die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses,</li> <li>- die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde,</li> <li>- die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie die Vornahme der Prüfungen,</li> <li>- bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen die Prüfung der Programme vor ihrer Anwendung,</li> <li>- die Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Absatz 4 der Landeshaushaltsordnung,</li> <li>- die Prüfung von Vergaben.</li> </ul>
<b>Der Rat der Gemeinde</b> (§ 103 Absatz 2 GO NRW)	<p>Der Rat kann der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen, z. B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit,</li> <li>- die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 114a sowie die Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat,</li> <li>- weitere örtlich geprägte Prüfungsaufgaben.</li> </ul>

<b>DIE AUFTRAGGEBER DER ÖRTLICHEN RECHNUNGSPRÜFUNG</b>	
<b>AUFTRAGGEBER</b>	<b>AUFTRAGSUMFANG</b>
<b>Der Bürgermeister</b> (§ 103 Absatz 3 GO NRW)	<p>Der Bürgermeister kann innerhalb seines Amtsbereichs der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfungsaufträge erteilen, z. B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Anlass von Rechtsverstößen,</li> <li>- aus Anlass von Schadensfällen,</li> <li>- aus Anlass erhaltener Zuwendungen,</li> <li>- aus sonstigen örtlichen Anlässen.</li> </ul>
<b>Der Bürgermeister wegen der Gesetzgeber</b> (Land, Bund, EU)	<p>Der Bürgermeister hat innerhalb seines Amtsbereichs der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfungsaufträge zu erteilen, um durch Fachgesetze festgelegte Pflichten der Gemeinde zu erfüllen, z. B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- durch das Korruptionsbekämpfungsgesetz,</li> <li>- Kontrolle von Ausgleichszahlungen nach Europarecht.</li> </ul>
<b>Andere Gemeinden</b>	<p>Andere Gemeinden können der Örtlichen Rechnungsprüfung ggf. Aufgaben übertragen und Aufträge erteilen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- kreisangehörige Gemeinden dem Kreis nach der gesetzlichen Regelung,</li> <li>- im Wege der Zusammenarbeit durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung,</li> <li>- im Wege der Amtshilfe.</li> </ul>

*Abbildung 262 „Die Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung“*

Zu den genannten möglichen Auftraggebern der Örtlichen Rechnungsprüfung können auch andere Dritte gehören, die in einem besonderen vertraglichen Verhältnis mit der Örtlichen Rechnungsprüfung stehen. Dazu gehören z. B. kreisangehörige Gemeinden, die mit dem Kreis eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Inhalt abgeschlossen haben, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises vollständig oder bezogen auf einzelne Fachbereiche die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt (vgl. § 102 Absatz 2 GO NRW).

Ein besonderes vertragliches Auftragsverhältnis kann für die Örtliche Rechnungsprüfung auch dadurch entstehen, dass die Örtliche Rechnungsprüfung einer Gemeinde im Wege der Amtshilfe durch andere Gemeinden beauftragt wird. Die Amtshilfe stellt dabei eine ergänzende Hilfe für die zuständige Örtliche Rechnungsprüfung dar. Die Örtliche Rechnungsprüfung einer Gemeinde kann auch durch die Örtliche Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde mit der Durchführung von Prüfungen beauftragt werden. Ein solcher Auftrag bedarf einer Konkretisierung im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung.

Die Örtliche Rechnungsprüfung muss die gesetzliche Prioritätensetzung für ihre Aufgaben und Aufträge bei der Gestaltung ihrer Aufgabenerfüllung sachgerecht berücksichtigen. Daraus ergibt sich für die Örtliche Rechnungsprüfung der Arbeitsumfang im Haushaltsjahr bzw. muss festgelegt werden. Sie kann dabei i. d. R. davon ausgehen, dass die gesetzlichen Bestimmungen einen abschließenden Rahmen bilden. Ein außenstehender Dritter kann daher der Örtlichen Rechnungsprüfung keine eigenständigen Prüfungsaufträge erteilen. Es bedarf daher keiner gesonderten gesetzlichen Festlegung, dass der Örtlichen Rechnungsprüfung keine „Aufgaben oder Aufträge von anderen Stellen“ zugewiesen werden können.

### **1.2.2 Die Stellung des Bürgermeisters**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann der Bürgermeister der örtlichen Rechnungsprüfung eigenständige Prüfaufträge erteilen, die sich auf seinen Amtsbereich beziehen müssen. Der Begriff „Amtsbereich“ umfasst dabei

die gesamte Gemeindeverwaltung und nicht nur die Aufgaben und Angelegenheiten, die sich der Bürgermeister zur eigenen Bearbeitung vorbehalten hat, denn er ist verantwortlich für die Leitung der Verwaltung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW).

Der Bürgermeister kann daher z. B. aus Anlass von Rechtsverstößen und Schadensfällen oder aus sonstigen örtlichen Anlässen der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfungsaufträge erteilen. Er kann aber auch bei durch Fachgesetze festgelegten Pflichten der Gemeinde die notwendigen Prüfungsaufträge erteilen, z. B. aufgrund des Korruptionsbekämpfungsgesetzes. Gleichmaßen können auch die Nebenbestimmungen zu der Gemeinde gewährten Zuwendungen die Erteilung eines Prüfungsauftrages an die Örtliche Rechnungsprüfung erforderlich machen.

Mit der Entgegennahme des Zuwendungsbescheides bzw. mit der Annahme einer Zuwendung hat die Gemeinde auch die damit verbundenen Vorgaben des Zuwendungsgebers akzeptiert und zu beachten. Ein Zuwendungsgeber kann z. B. die Gemeinde wegen der bei ihr vorhandenen Prüfungsinstanz „Örtliche Rechnungsprüfung“ verpflichtet haben, ihm einen geprüften Nachweis über die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendung vorzulegen. Der Zuwendungsbescheid löst dabei keine unmittelbare Prüfungsverpflichtung für die Örtliche Rechnungsprüfung aus. Vielmehr bedarf es eines gesonderten Prüfauftrages des Bürgermeisters, wenn die Örtliche Rechnungsprüfung die Prüfungstätigkeit zur Erfüllung der Vorgabe für die Gemeinde erledigen soll.

### **1.3 Besondere örtliche Prüfungen**

Der Rat der Gemeinde kann der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfungsaufgaben übertragen und der Bürgermeister kann einzelne Prüfungsaufträge erteilen. In der Vorschrift wird hinsichtlich der Aufgabenübertragung durch den Rat besonders die Prüfung der Gemeindeverwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit benannt. Die beiden Begriffe sind dabei als eigenständige Prüfungsgegenstände zu verstehen.

Bei der entsprechenden Prüfung muss von der örtlichen Rechnungsprüfung berücksichtigt werden, dass diese Begriffe sich auf das allgemeine Verwaltungshandeln der Gemeinde insgesamt beziehen. Es besteht jedoch keine Identität mit dem Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Die Örtliche Rechnungsprüfung muss zudem für die Erledigung ihrer Prüfungsaufgaben auch die komplexen Verfahren und Geschäftsabläufe in der Gemeindeverwaltung überblicken.

Zur örtlichen Prüfungstätigkeit der Rechnungsprüfung gehört auch, bei Bedarf selbst zeitgemäße, sachlich und fachlich zweckmäßige Handlungsweisen zu erarbeiten und anzuwenden. Die Prüfung der Gemeindeverwaltung auf Wirtschaftlichkeit darf daher auch nicht auf die Prüfung der Anwendung des Haushaltsgrundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ reduziert werden. Die Verwendung des Begriffs in der haushaltsrechtlichen Vorschrift stellt daher keinen Anlass dar, derartige Prüfungen als Ergänzungen zu den gesetzlichen Prüfungsaufgaben zum Jahresabschluss und zum Gesamtabschluss anzusehen.

### **1.4 Weitere Sonderprüfungen**

#### **1.4.1 Die Beauftragung nach Landesrecht**

##### **1.4.1.1 Die Aufgaben außerhalb der Gemeindeordnung**

Die tatsächlichen Aufgaben und Aufträge der örtlichen Rechnungsprüfung gehen insgesamt weit über die in der Gemeindeordnung besonders benannten Prüfungsaufgaben hinaus. Der örtlichen Rechnungsprüfung werden auch besondere Prüfungs- oder Kontrollaufgaben durch Fachgesetze zugewiesen, z. B. durch das Korruptionsbekämpfungsgesetz. Eine derartige Vorschrift stellt eine notwendige, aber auch gleichrangige rechtliche Grundlage dar,

wie die Festlegung der Aufgaben in der Gemeindeordnung. Zusätzlich muss der Bürgermeister der Rechnungsprüfung besondere Aufträge erteilen, weil er z. B. gesetzlich verpflichtet wurde, seinem Verwendungsnachweis gesonderte Prüfungsaussagen beizufügen, z. B. durch das Investitionsförderungsgesetz oder das Ausführungsgesetz zum Sozialgesetzbuch XII.

Die Vielfalt der fachlichen Prüfungsanforderungen durch zu beachtende rechtliche Bestimmungen bedingen dabei, dass das Anforderungsprofil an die Aufgabenerledigung und an die Erledigung der Aufträge der örtlichen Rechnungsprüfung sowie an deren Prüfer ständig anzupassen und weiter zu entwickeln ist. Die Ausweitung der Aufgaben und Aufträge erfordert dabei ggf. auch eine Erhöhung der Anzahl der Prüfer, wenn nicht in Zusammenarbeit mit anderen örtlichen Rechnungsprüfungen oder durch eine Beauftragung Dritter die Prüfungsaufgaben und die Prüfungsaufträge erledigt werden können.

Die Örtliche Rechnungsprüfung muss bei besonderen Prüfaufträgen des Bürgermeisters berücksichtigen, dass ihr aufgrund gesetzlicher Bestimmungen bereits die Prüfung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle mit einer anderen Zwecksetzung obliegt, z. B. aufgrund der vorzunehmenden laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses oder die Prüfung von Vergaben. Die Ergebnisse aus diesen Prüfungen sollten daher bei den Geschäftsvorfällen, die zusätzlich mit einer anderen Zwecksetzung zu prüfen sind, verwertet werden.

#### **1.4.1.2 Die Aufgaben nach dem Korruptionsbekämpfungsgesetz**

Der örtlichen Rechnungsprüfung ist durch das Korruptionsbekämpfungsgesetz zur Prüfeinrichtung in ihrem Zuständigkeitsbereich bestimmt worden (vgl. § 2 Absatz 1 KorruptionsbG). Ihr obliegt damit die Aufgabe, in allen Bereichen der Gemeindeverwaltung die getroffenen Vorkehrungen zu prüfen, um Korruptionsfälle erst nicht eintreten zu lassen. Zur Korruptionsbekämpfung gehört aber auch, dass die Gemeinde im Rahmen ihrer Auftragsvergaben die Vergabe von Aufträgen der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeindeprüfungsanstalt NRW anzuzeigen hat, deren Wert den Betrag von 200.000 Euro übersteigt und die keine Inhousegeschäfte der Gemeinde darstellen (vgl. § 16 Absatz 1 KorruptionsbG).

Eine solche Anzeigepflicht besteht entsprechend bei gemeindlichen Vermögensveräußerungen. In solchen Fällen sind der gemeindlichen Anzeige eine Liste der Angebote aller Bieterinnen und Bieter sowie Bewerberinnen und Bewerber mit Namen und Preis sowie die Auswahlentscheidung der Gemeinde einschließlich einer Begründung beizufügen. Die beiden genannten Prüfungseinrichtungen sind im Rahmen ihrer Zuständigkeit untereinander auskunftsverpflichtet.

Über den Umfang und die Art der Prüfungsdurchführung zur Korruptionsbekämpfung sowie das Zusammenspiel mit der Erfüllung anderer Prüfungsaufgaben entscheidet dabei die Örtliche Rechnungsprüfung in eigener Verantwortung, denn sie unterliegt keinen fachlichen Weisungen (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die gesetzliche Regelung verändert daher den Status der örtlichen Rechnungsprüfung nicht.

#### **1.4.1.3 Der Auftrag bei der Grundsicherung**

Die Gemeinde als Träger der Sozialhilfe hat bei der Grundsicherung zu gewährleisten, dass ihre Aufwendungen begründet und belegt sind und den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit entsprechen. Sie hat darüber einen Nachweis gegenüber dem Land zu führen und darin ihrer Aufwendungen zu bestätigen. Diesem Nachweis hat die Gemeinde ein Testat der örtlichen Rechnungsprüfung als Bestätigung beizufügen (vgl. § 7 Absatz 2 Satz 3 AG-SGB XII NRW).



Durch diese Regelung soll gegenüber dem Bund als Leistungsträger sichergestellt werden, dass die Leistungen der Gemeinde als Träger begründet und belegt sind sowie den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit entsprechen. Der Bürgermeister muss als Vertreter der Gemeinde dafür Sorge tragen, dass im Rahmen seiner Nachweisführung über die Aufgabenerfüllung auch die gesetzlich der Gemeinde aufgelegte Bedingung der Vorlage eines Testates erfüllt wird. Er muss dafür von seinem Recht der Auftragserteilung an die Örtliche Rechnungsprüfung Gebrauch machen.

Der Adressat der Bestätigung aus der abgegrenzten Auftragsprüfung kann daher grundsätzlich auch nur der Bürgermeister und nicht das Land sein, dass für die Aufgabe „Grundsicherung“ eine gesonderte Bestätigung verlangt. Die Örtliche Rechnungsprüfung bleibt daher auch in diesen Fällen eine nach innen wirkende Stelle innerhalb der Gemeindeverwaltung. Sie ist nicht gefordert, eine Bestätigung aus ihrer Nachweisprüfung neben dem Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde unmittelbar nach außen abzugeben.

#### **1.4.1.4 Die Aufträge bei der Weiterleitung von Zuwendungen**

Die Gemeinde erhält oftmals besondere Zuwendungen, die sie in eigener Verantwortung anteilig an private Dritte weiterleiten soll oder darf. Diese Dritten als Zuwendungsempfänger gegenüber der Gemeinde müssen sachgerechte Nebenbestimmungen zur Erfüllung des Zweckes auferlegt werden. Durch Nebenbestimmungen im eigenen Zuwendungsbescheid ist dann für solche Fälle vorgesehen, unter welchen Voraussetzungen die Gemeinde die eine erhaltene Zuwendung weiterleiten darf.

Die Gemeinde muss auch gegenüber dem Dritten als zweiten Zuwendungsempfänger festlegen, auf welche Art und Weise die zweckentsprechende Verwendung der gewährten Zuwendung nachzuweisen ist. Sie hat sicherzustellen, dass die für die Gemeinde maßgebenden Bestimmungen des Zuwendungsbescheides auch dem Dritten auferlegt werden (vgl. Nr. 12 VVG zu § 44 LHO NRW). Für den Dritten stellt dann die Gemeinde die Bewilligungsbehörde dar, auch wenn mit der gewährten Zuwendung nur Landesmittel weitergegeben werden und keine gemeindlichen Finanzmittel zur Verfügung gestellt werden.

In diesen Fällen obliegt dann der Gemeinde die Pflicht, den von dem Dritten vorgelegten Verwendungsnachweis über die gewährte Zuwendung zu prüfen. Sie hat z. B. zu prüfen, ob der Verwendungsnachweis den im Zuwendungsbescheid (einschließlich der Nebenbestimmungen) festgelegten Anforderungen entspricht und die Zuwendung nach den Angaben im Verwendungsnachweis zweckentsprechend verwendet worden ist. Die Gemeinde kann die Prüfung der Angaben im vorgelegten Verwendungsnachweis zwar auf Stichproben beschränken, gleichwohl kann auch in Einzelfällen eine Erweiterung der Prüfung bzw. eine vollständige Überprüfung geboten sein.

Die Gemeinde muss sich daher durch Nebenbestimmungen zum Zuwendungsbescheid ggf. besondere Prüfungsrechte sichern, wie sie z. B. im Muster des Landes zu den Nebenbestimmungen für die Projektförderung an private Dritte (ANBest-P) vorgesehen sind. Die Prüfungsberechtigung kann dann der örtlichen Rechnungsprüfung im Auftrag des Bürgermeisters obliegen. Sie würde in solchen Fällen für die Gemeinde als „Beauftragte“ tätig.

Die Gemeinde als Bewilligungsbehörde ist dabei berechtigt, Bücher, Belege und sonstige Geschäftsunterlagen zur Prüfung anzufordern oder durch eine Einsichtnahme zu prüfen oder durch ihre Beauftragten prüfen zu lassen. Es würde für die Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung in diesem Verfahren aber wiederum ein Prüfauftrag des Bürgermeisters für den speziellen Einzelfall erforderlich sein.

## **1.4.2 Die Aufträge nach Bundesrecht**

### **1.4.2.1 Die bundesrechtliche Ausgangslage**

Durch Bundesrecht werden im Rahmen der Zuwendungsgewährung vielfach Prüfungen gefordert, wenn der Zuwendungsempfänger über eine Prüfungseinrichtung verfügt. Der Gemeinde wird dann aufgegeben, ggf. über das Land, ihrem Nachweis zusätzlich eine Prüfungsaussage beizufügen. Die Örtliche Rechnungsprüfung soll dann im Rahmen des Verwendungsnachweises der Gemeinde die darin enthaltenen Angaben zur zweckentsprechenden Verwendung der Fördermittel prüfen und die Prüfung unter Angabe ihres Ergebnisses bescheinigen (vgl. Nummer 7.2 der Anlage 3 zu Nummer 5.1 der Vorl. VV zu § 44 BHO).

Aus derartigen Vorgaben entsteht jedoch nicht eine unmittelbare Prüfungsverpflichtung für die Örtliche Rechnungsprüfung, denn im Rahmen der Zuwendungsgewährung wird „nur“ die Gemeinde zu einer „Vorprüfung“ ihres Verwendungsnachweises verpflichtet, sodass auch ein Dritte die Prüfung erledigen kann. Die grundsätzliche Verwendungsnachweisprüfung obliegt jedoch weiterhin der Bewilligungsbehörde im Rahmen des ihr vom Zuwendungsempfänger vorzulegenden Verwendungsnachweises (vgl. Nummer 11.1 der Vorl. VV zu § 44 BHO).

Die durch eine Nebenbestimmung im Zuwendungsbescheid an die Gemeinde ausgelöste Pflicht, ihren Verwendungsnachweis durch die Örtliche Rechnungsprüfung prüfen zu lassen, erfordert eine örtliche Umsetzung unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften. Für die Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung bedarf es daher eines entsprechenden Auftrages des Bürgermeisters an die Örtliche Rechnungsprüfung. Die Gemeinde kann eine solche Nebenbestimmung akzeptieren, denn der Bürgermeister ist gesetzlich berechtigt, der örtlichen Rechnungsprüfung Prüfaufträge zu erteilen.

Der Bürgermeister ist in solchen Fällen als Vertreter der Gemeinde beauftragt, die vom Bund als Zuwendungsgeber der Gemeinde aufgelegte Bedingung zu erfüllen. Der Adressat der Bestätigung aus der abgegrenzten Auftragsprüfung kann daher grundsätzlich auch nur der Bürgermeister sein, der eine solche gesonderte Bestätigung im Rahmen seiner Verwendungsnachweisführung dem Bund als Zuwendungsgeber, ggf. über das Land, vorzulegen hat. Die Örtliche Rechnungsprüfung bleibt auch in diesen Fällen eine nach innen wirkende Stelle innerhalb der Gemeindeverwaltung. Sie darf daher eine Bestätigung aus ihrer Nachweisprüfung nicht neben dem Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde unmittelbar nach außen abgeben.

### **1.4.2.2 Die Umsetzung durch das Land**

Die Gemeinde erhält i. d. R. Zuwendungen des Bundes nicht unmittelbar, sondern über das Land. Der Zuwendungsweg kann dabei über den Landeshaushalt gehen, sodass für die Gemeinde der Eindruck einer ausschließlichen Zuwendungsgewährung und Abwicklung durch das Land gegeben sein kann. Sie muss jedoch berücksichtigen, dass auch bei einem solchen Weg die Bedingungen des Bundes einzuhalten und vom Land an die Gemeinde als Zuwendungsempfänger weiterzugeben sind. In besonderen Fällen kann es daher auch zu einer Prüfung des gemeindlichen Verwendungsnachweises durch die Örtliche Rechnungsprüfung kommen.

In den Fällen, in denen das Land nur eigene Finanzmittel als Zuwendungen an die Gemeinde gewährt, hat es sich durch rechtliche Vorschriften gebunden und sichergestellt, dass der örtlichen Rechnungsprüfung keine Verwendungsnachweisprüfung obliegt. Es sind daher in den rechtlichen Vorschriften keine vergleichbaren Vorgaben wie in den Bundesvorschriften enthalten (vgl. Nummer 11 der VVG zu § 44 LHO NRW). Vom Land wird auch keine gesonderte Bestätigung durch eine Prüfinstanz des Zuwendungsempfängers gefordert. Die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendungsmittel hat nur die Gemeinde als Zuwendungsempfängerin zu bestätigen.

In den ANBestG als einschlägige Nebenbestimmungen zum Zuwendungsbescheid an die Gemeinde ist daher festgelegt, „In dem Verwendungsnachweis (ausdrücklich) ist zu bestätigen, dass die Ausgaben notwendig waren, dass

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 103 GO NRW**

wirtschaftlich und sparsam verfahren worden ist und die Angaben mit den Büchern und Belegen (bei der Gemeinde) übereinstimmen (vgl. Nummer 7.2 Satz 3 der ANBestG als Anlage 1 zu Nummer 5.1 VVG zu § 44 LHO NRW). Eine solche Verfahrensweise setzt dabei auf den gemeindlichen Verhältnissen auf.

Im Sinne der Gemeinde wird dabei die rechtliche Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung im Verhältnis zum Rat der Gemeinde und deren organisatorische Einbindung in die Gemeindeverwaltung berücksichtigt. Das Land kann sich aber auch darauf stützen, dass die Örtliche Rechnungsprüfung die Vorgänge in der Finanzbuchhaltung laufend zu prüfen und die Zahlungsabwicklung dauernd zu überwachen hat. Vor diesem Hintergrund bedarf es daher im Grundsatz in Landessachen keiner besonderen förmlichen Prüfungsvorgabe oder einer Pflicht der Gemeinde, ihrem Nachweis eine gesonderte „Richtigkeitsbestätigung“ einer eigenen Prüfinstanz beizufügen.

### **1.4.3 Die Aufgaben nach Europarecht**

#### **1.4.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Kontrolle von Ausgleichszahlungen der Gemeinde an einen gemeindlichen Betrieb ist eine Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung nach europäischem Recht. Nach Artikel 87-89 EG-Vertrag sind vorbehaltlich abweichender Bestimmungen des Vertrages "staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen".

Vor diesem Hintergrund soll eine Beihilfenkontrolle stattfinden, um faire Wettbewerbsbedingungen im Europäischen Binnenmarkt sicherzustellen. Die gemeindlichen Betriebe sollen keinen wirtschaftlichen Vorteil ohne eine angemessene Gegenleistung erlangen, denn die Betriebe unter marktähnlichen Bedingungen nicht erhalten hätten (vgl. Artikel 107 Absatz 1 AEUV). Als Beihilfe gelten Finanzleistungen in unterschiedlichen Formen, z. B. Zuschüsse, zinsverbilligte Darlehen, Kapitaleinlagen.

Aus europäischer Sicht muss ein sachgerechter Ausgleich mit der im europäischen Recht anerkannten Funktion der Mitgliedstaaten zu Leistung und Ausgestaltung der Daseinsvorsorge (Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse) herbeigeführt werden. Bei den nach Artikel 6 des Beschlusses der Kommission vom 20. Dezember 2011 (2012/21/EU) vorzunehmenden regelmäßigen Kontrollen ist zu prüfen, ob eine unzulässige Ausgleichszahlung durch die Gemeinde gewährt worden ist (Freistellungsbeschluss).

Die im Rahmen der regelmäßigen Kontrollen zu treffende Entscheidung über die Zulässigkeit der Ausgleichszahlung ist von der gewährenden und nicht von der empfangenden Stelle vorzunehmen. Die Gemeinden haben daher die regelmäßigen Kontrollen durchzuführen. Die Örtliche Rechnungsprüfung kann dabei im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufgaben grundsätzlich eine Kontrolle im Sinne des Freistellungsbeschlusses gewährleisten. Sie soll einerseits feststellen, ob im gemeindlichen Bereich besondere Tatbestände für die Annahme einer Beihilfe vorliegen, sodass z. B. wenn ein privater Marktteilnehmer unter normalen Bedingungen eine entsprechende Finanzierung nicht vornehmen würde.

Andererseits soll aber auch geprüft werden, ob eine Beihilfe gerechtfertigt ist. Sofern keine besonderen Kriterien der Begünstigung eines gemeindlichen Betriebes erfüllt sind, ist keine Beihilfe gegeben. Eine Beihilfe ist aber auch nicht gegeben, wenn es sich um eine Beihilfe handelt, die einer Kategorie der allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) zugeordnet werden kann. Diese Verordnung soll der Vereinfachung der Anwendung der europäischen Beihilfenvorschriften dienen.

Für die Zuordnung einer Beihilfe muss der Zweck gegeben sein und es muss gewährleistet werden, dass aufgrund der gewährten Beihilfe zusätzliche Maßnahmen vom Empfänger durchgeführt werden, die ohne die Beihilfe unterblieben wären. Durch die Beihilfe muss auch die wirtschaftliche Entwicklung gefördert werden, ohne dass dadurch der Wettbewerb übermäßig verzerrt wird. Der Bürgermeister ist als Vertreter der Gemeinde beauftragt, die von der EU als Zuwendungsgeber der Gemeinde aufgelegte Bedingung zu erfüllen.

Der Adressat der Bestätigung aus der abgegrenzten Auftragsprüfung kann daher grundsätzlich auch nur der Bürgermeister sein, der eine solche gesonderte Bestätigung im Rahmen seiner Verwendungsnachweisführung der EU als Zuwendungsgeber, ggf. über das Land, vorzulegen hat. Die Örtliche Rechnungsprüfung bleibt auch in den beihilferelevanten Fällen eine nach innen wirkende Stelle innerhalb der Gemeindeverwaltung. Sie darf daher eine Bestätigung aus ihrer Nachweisprüfung nicht neben dem Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde unmittelbar nach außen abgeben.

#### **1.4.3.2 Weitere Kontrollaufgaben**

Mit den Kontrollen bei den gemeindlichen Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW (wirtschaftliche Unternehmen (§ 114) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2) ohne eigene Rechtspersönlichkeit) kann die Örtliche Rechnungsprüfung ebenfalls betraut werden. Sie soll mit den Kontrollen betraut werden, wenn die Gemeindeprüfungsanstalt die Jahresabschlussprüfung dieser Sondervermögen mittels eines hierzu befähigten eigenen Prüfers durchführt. Die Örtliche Rechnungsprüfung kann sich für eine solche Prüfung ggf. auch fachlich geeigneter Stellen bedienen.

Die Örtliche Rechnungsprüfung kann mit den Kontrollen aber auch bei einer Anstalt öffentlichen Rechts und einem gemeinsamen Kommunalunternehmen betraut werden (vgl. § 114 a GO NRW und §§ 26 ff. GkG NRW). Die Betrauung der örtlichen Rechnungsprüfung mit den regelmäßigen Kontrollen kann aber auch durch die Anstaltssatzung vorgegeben werden. Die zuständigen Organe der Anstalt haben dazu ein Einvernehmen mit dem Rat der Gemeinde herzustellen. Bei Betrieben der Gemeinde in einer Rechtsform des privaten Rechts kann die Gemeinde darauf hinwirken, dass im Rahmen der gesellschaftsvertraglichen oder satzungsrechtlichen Bestimmungen die Örtliche Rechnungsprüfung der beteiligten Gemeinde mit den regelmäßigen Kontrollen betraut wird.

#### **1.4.4 Die Testatspflicht**

Die gesetzlichen Regelungen über besondere Prüfungsaufgaben beinhalten für die Örtliche Rechnungsprüfung weder die Pflicht noch die Berechtigung, ein aufgrund ihres Prüfungsergebnisses abzugebendes Zertifikat eigenständig einem Dritten außerhalb der Gemeindeverwaltung verfügbar zu machen, wenn bestimmt worden ist, dass die Gemeinde als Aufgabenträger ihrem Nachweis über die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung auch ein Testat der örtlichen Rechnungsprüfung beizufügen hat (vgl. § 7 Absatz 2 Satz 3 AG-SGB XII NRW).

Die Örtliche Rechnungsprüfung wird durch die gesetzliche Regelung nicht zu einem eigenständigen Adressaten. Die Gemeinde bleibt der gesetzlich bestimmte Adressat, der die gesetzliche Nachweispflicht zu erfüllen hat. Der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde kann die gesetzliche Pflicht jedoch nur erfüllen, wenn er die Örtliche Rechnungsprüfung mit einer Prüfung beauftragt, zu der er gesetzlich berechtigt ist. Er ist daher als Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung auch der Adressat des von der Rechnungsprüfung abzugebenden Testats.

Der Bürgermeister darf seine gesetzlichen Rechte als Auftraggeber auch dann gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung nutzen, wenn er im Rahmen eines erhaltenen Zuwendungsbescheides eine Testatspflicht akzeptiert hat, z. B. in Form einer Nebenbestimmung zum Zuwendungsbescheid. In solchen Fällen bedarf es eines Auftrages des Bürgermeisters und keiner weiteren gesonderten gesetzlichen Grundlage für eine Durchführung der Prüfungstätigkeit durch die Örtliche Rechnungsprüfung.

Die Beifügung von Testaten durch eine eigene „Prüfungseinrichtung“ des Zuwendungsempfängers wird vielfach bei Finanzierungshilfen des Bundes und der Europäischen Union im Rahmen eines Zuwendungsbescheides gefordert. Die Örtliche Rechnungsprüfung kann dann den Auftrag des Bürgermeisters nicht mit dem Argument verweigern, dass der Anlass zur Prüfungstätigkeit nur verwaltungsrechtlich verursacht ist. Eine gesetzliche Basis für die gewünschten Prüfungen stellt dann der gesetzlich erlaubte Prüfauftrag des Bürgermeisters dar.

Außerdem kann die Örtliche Rechnungsprüfung bereits allgemein von dem Zuwendungsfall bzw. dem Geschäftsvorfall berührt sein, denn sie hat als gesetzliche Aufgabe eine laufende Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vorzunehmen und die Vergaben der Gemeinde zu prüfen. In Zuwendungsfällen kann nicht auf die Erstellung eines verlangten Testats mit dem Hinweis auf die Regelung des Landes verzichtet werden, dass die Gemeinde als Zuwendungsempfänger ihrem Nachweis gegenüber der Bewilligungsbehörde keine Bücher und Belege beifügen muss (vgl. Nummer 7.2 Satz 2 der Anlage zu Nummer 5.1 VVG zu § 44 LHO).

Aus dieser landesrechtlichen Bestimmung für Zuwendungen an die Gemeinde kann nicht abgeleitet werden, dass auch die gesetzlich bestimmte Vorlage eines Zertifikats durch die Gemeinde grundsätzlich entfällt. Die Landesregelung ist nicht ohne weiteres auf andere Dritte übertragbar, die eigenständig und unter eigenen Bedingungen bereit sind, Finanzleistungen gegenüber der Gemeinde zu erbringen. Die Testatspflicht muss daher immer vom Inhalt und Umfang her unter den speziellen Verhältnissen des Einzelfalls erfüllt werden.

## **1.5 Die Informationsrechte der Abschlussprüfer**

### **1.5.1 Die Informationsrechte beim Jahresabschluss**

Der Abschlussprüfer für den Jahresabschluss der Gemeinde kann für die Durchführung seiner Prüfung die aus seiner Sicht erforderliche Aufklärung und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Er kann seine Aufgabe nur ordnungsgemäß erfüllen, wenn ihm die gemeindlichen Unterlagen zugänglich sind und zutreffende Antworten auf seine Fragen gegeben werden. Unter diese Rechte fallen daher insbesondere Informationsbedürfnisse des Prüfers, die zur Klarstellung über die Prüfungsgegenstände beitragen.

Die gesetzlichen Regelungen dienen dem Schutz der Örtlichen Rechnungsprüfung und der Prüfungstätigkeiten der Abschlussprüfer. Sie sollen die Qualität und Verlässlichkeit der Prüfungsarbeiten und der Prüfungsergebnisse gewährleisten. Dem Abschlussprüfer steht mit dem Recht auf Vorlage von Nachweisen und Informationen aber kein uneingeschränktes Recht zur Einsichtnahme in die gemeindlichen Unterlagen der Fachverwaltungen zu.

Bei einer möglichen Forderung nach Nachweisen und Informationen im Rahmen seiner Abschlussprüfung hat er zu berücksichtigen, dass bei der Durchführung der Abschlussprüfung auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Anwendung findet. Diese Grundsätze beschränken regelmäßig auch die Rechte des Prüfers. Der Abschlussprüfer darf daher z. B. nicht eigenständig eine Suche nach brauchbaren Unterlagen vornehmen. Die vom Prüfer begehrten Informationen und Nachweise müssen sich zudem auf konkrete Prüfungsaufgaben beziehen.

### **1.5.2 Die Informationsrechte beim Gesamtabschluss**

Der Abschlussprüfer für den Gesamtabschluss der Gemeinde kann ebenfalls für die Durchführung seiner Prüfung die aus seiner Sicht erforderliche Aufklärung und auch Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Er hat damit nicht nur Rechte gegenüber der Gemeindeverwaltung, sondern insbesondere auch gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe. Diese Besonderheit ergibt sich daraus, dass der Abschlussprüfer sich ein Urteil über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde verschaffen muss.

Ein solches Urteil ist im Grunde nur möglich, wenn auch die Kenntnisse und Prüfungsergebnisse der Prüfer der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in die Beurteilung einbezogen werden können. Solche Informationen sind sachlich auch erforderlich, denn der Abschlussprüfer für den gemeindlichen Gesamtabschluss hat im Rahmen seiner Arbeit nicht nur die Konsolidierungsschritte zur Aufstellung des Gesamtabschlusses zu prüfen. Er sollte wegen der Prüfung des Gesamtlageberichtes auch über entsprechende Kenntnisse über das aufgabenbezogene wirtschaftliche Handeln der Gemeinde in allen Betätigungsformen verfügen.

### **1.6 Die Beauftragung Dritter**

Die Örtliche Rechnungsprüfung umfasst ein weites Aufgabenfeld, dass durch gesetzliche Aufgaben, durch vom Rat der Gemeinde übertragene Aufgaben und durch besondere Prüfaufträge des Bürgermeisters bestimmt wird. Die Prüfungstätigkeit soll ohne Einflussnahme der zu prüfenden Stellen auf die Örtliche Rechnungsprüfung erfolgen, um eine sinnvolle und effektive Prüfung zu gewährleisten. Der örtlichen Rechnungsprüfung soll aber auch eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung ermöglicht werden.

Für die Örtliche Rechnungsprüfung ist deshalb ausdrücklich bestimmt worden, dass sie sich Dritter als Prüfer bedienen kann. Dabei muss wie bei der Rechnungsprüfung auch der Dritte die notwendige Unabhängigkeit gegenüber der Gemeinde aufweisen. Die Verantwortung über die Entscheidung der Beauftragung eines Dritten obliegt dabei der örtlichen Rechnungsprüfung, an der jedoch der Rechnungsprüfungsausschuss zu beteiligen ist. Die Anforderungen an eine begleitende Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert entsprechend qualifizierte und erfahrene Prüfer.

Bei einer Auftragung Dritter durch die Gemeinde sollte daher ein entsprechender Nachweis von den für Prüfungstätigkeiten vorgesehenen Dritten gefordert werden. Die mögliche Beauftragung Dritter als Prüfer ist dabei nicht auf die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses beschränkt. Vielmehr kann ein Dritter auch mit anderen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt werden. Die Beauftragung eines Dritten muss von der Gemeinde unter Beachtung der vergaberechtlichen Bestimmungen erfolgen, denn es wird von dem Dritten eine Dienstleistung gegenüber der Gemeinde erwartet.

Im Rahmen seiner Beauftragung wird ein Dritter als Prüfer jedoch regelmäßig eigenverantwortlich tätig. Er hat im Rahmen der Beauftragung die betreffenden gemeindlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit einem sachgerechten Prüfungsansatz umfassend zu prüfen, soweit nicht gesonderte Erfordernisse zwischen der Rechnungsprüfung und dem Dritten vereinbart worden sind. Zum Abschluss seiner Tätigkeit hat der Dritte einen Prüfungsbericht zu erstellen und sein festgestelltes Prüfungsergebnis in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Er kann ggf. auch einen Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks abgeben.

Bei der Einschaltung eines Dritten als Prüfer bleibt die Verantwortung der örtlichen Rechnungsprüfung für die gesetzlichen, übertragenen und beauftragten Prüfungen unberührt. Die Örtliche Rechnungsprüfung muss sich daher selbst ein Prüfungsurteil über die Sachverhalte und Geschäftsvorfälle der Gemeinde bilden, die Prüfungsgegenstände des beauftragten Dritten waren. Sie sollte deshalb die Beteiligung von Dritten an ihren Abschlussprüfungen so ausgestalten, dass sie anschließend aufgrund ihrer Erkenntnismöglichkeiten noch ein eigenverantwortliches Urteil zum jeweiligen Prüfungsgegenstand fällen und einen eigenen Bestätigungsvermerk gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss abgeben kann.

### **1.7 Die Dokumentationspflichten**

Durch die Prüfungsinstanz ist nach den allgemeinen Prüfungsgrundsätzen für Abschlussprüfungen jede Abschlussprüfung angemessen zu dokumentieren. Diese Pflicht dient u. a. dazu, die Informationen, die zum Prüfungsergebnis

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, zu stützen und nachvollziehbar zu machen. Die Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen deshalb in ihrem Prüfungsbericht nicht nur das Prüfungsergebnis, sondern auch die von ihnen erhobenen Einwendungen besonders herausstellen. Ebenso können die von ihnen gegebenen Hinweise hervorgehoben werden.

Im Rahmen der Dokumentation der Prüfungen sollen daher die Prüfungsaussagen eindeutig erkennbar sein. Ihre Inhalte müssen daher zweifelsfrei dargestellt werden. Diese Vorgabe besteht insbesondere für den zu erstellenden Bestätigungsvermerk, mit dem die Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandelns bestätigt und eine Unbedenklichkeit im haushaltsrechtlichen Sinne ausgesprochen werden kann. Ebenso sind die Prüfungsfeststellungen ausreichend zu dokumentieren, wenn im Einzelfall der Bestätigungsvermerk mit Einschränkungen versehen oder auch verweigert wird. Eine Orientierung der dafür notwendigen Begründungen an den haushaltsrechtlich vorgesehenen Abstufungen des Bestätigungsvermerks ist dabei möglich.

Die Unterlagen der Abschlussprüfer über die jeweilige Jahresabschlussprüfung sind entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen aufzubewahren, sofern die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehören (vgl. § 58 GemHVO NRW). Bei der Beauftragung Dritter durch die Gemeinde soll daher sachgerecht entschieden werden, wer welche Prüfungsunterlagen für welchen Zeitraum aufbewahrt und bei Bedarf zur Verfügung stellt.

## **2. Der Prüfungszeitraum bei Abschlussprüfungen**

Die Örtliche Rechnungsprüfung muss insbesondere bei ihren Abschlussprüfungen den gesetzlich bestimmten Zeitrahmen berücksichtigen (vgl. § 96 Absatz 1 und § 116 Absatz 1 GO NRW). Für diese Abschlussprüfungen steht der örtlichen Rechnungsprüfung nur ein begrenzter Zeitraum nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres zur Verfügung. Er liegt zwischen der Fertigstellung bzw. der Bestätigung des Entwurfs des betreffenden Abschlusses und seiner Feststellung oder Bestätigung durch den Rat der Gemeinde.

Für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt dabei, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Entwurf des Gesamtabchlusses der Gemeinde ist spätestens neun Monate nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung zuzuleiten (vgl. § 116 Absatz 5 Satz 1 GO NRW). Das Ende des Prüfungszeitraumes bei Abschlussprüfungen wird dabei durch die gesetzliche Vorgabe bestimmt, dass der Rat den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss sowie den geprüften Gesamtabchluss bis spätestens zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres Jahresabschluss festzustellen bzw. zu bestätigen hat (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 und § 116 Absatz 1 Satz 3 und 4 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde sollte möglichst nicht den letztmöglichen Termin zur Beschlussfassung nutzen, damit ggf. Erkenntnisse und Erfahrungen aus der Ausführung Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres möglich in der aktuellen Haushaltswirtschaft berücksichtigt werden. Außerdem ergibt sich aus dem Zusammenspiel der Vorschriften für den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Sitzungstermine für den Rechnungsprüfungsausschuss und den Rat der Gemeinde der konkrete tatsächlich nutzbare Prüfungszeitraum (vgl. § 59 Absatz 3 i. V. m. § 101 Absatz 1 GO NRW und § 59 Absatz 3 i. V. m. § 116 Absatz 6 GO NRW).

Die gesetzlichen Regelungen über die Örtliche Rechnungsprüfung sind darauf ausgerichtet, dass die Örtliche Rechnungsprüfung eine begleitende Prüfungstätigkeit innehat und insgesamt keine nachrangige Prüfungstätigkeit darstellen sollte. Die aufgezeigten zeitlichen Gegebenheiten belegen, dass es notwendig ist, den Prüfungszeitraum bei Abschlussprüfungen so zu gestalten, dass diesem Ziel Genüge getan wird. Die Örtliche Rechnungsprüfung muss ggf. selbst den Anstoß geben, von Anfang an in die örtlichen Verfahren der Aufstellung der gemeindlichen

Abschlüsse bzw. in die Abschlussarbeiten einbezogen zu werden. Sie sollte daher grundsätzlich dafür Sorge tragen und frühzeitig genug begleitend tätig werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung):**

Die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift aufgezählten Prüfungsaufgaben stellen abgegrenzte und eigenständige Sachverhalte in Form eines Aufgabenkataloges für die Örtliche Rechnungsprüfung dar. Die Prüfungsaufgaben in den Nummern 4 bis 8 des Absatzes 1 der Vorschrift sind jedoch nur insoweit in die jeweilige Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses der Gemeinde einzubeziehen bzw. dieser Aufgabe zuzurechnen, wie sie zwingend für die Durchführung der Abschlussprüfung erforderlich sind.

Die gesetzlich bestimmten Zwecke werden z. B. auch durch die ausdrücklichen Bestimmungen deutlich, dass in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die Buchführung der Gemeinde, die durchgeführte Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände der Gemeinde einzubeziehen sind (vgl. § 101 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Diese Aufzählung stellt dabei jedoch keinen vollständigen Katalog der Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung im Rahmen der Jahresabschlussprüfung dar. Zudem kann der Rat der Gemeinde der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Prüfungsaufgaben übertragen und der Bürgermeister darf der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfaufträge erteilen.

#### **1.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde):**

##### **1.1.1.1 Die Inhalte der Jahresabschlussprüfung**

Die Prüfung des Jahresabschlusses ist eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung und stellt dabei eine Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde sowie für die Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder dar (vgl. § 96 GO NRW). Die Inhalte und die Durchführung der Abschlussprüfung sowie die Zuständigkeit für die Durchführung der Prüfung, aber auch die Behandlung des Prüfungsergebnisses sind haushaltsrechtlich gesondert geregelt (vgl. § 101 GO NRW).

Der Jahresabschluss der Gemeinde ist danach federführend vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen. Er hat festzustellen, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich dabei auch darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.

Es ist aber auch das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu prüfen, das von der Gemeinde in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachgewiesen wird (vgl. § 38 GemHVO NRW). In diese Prüfung ist zudem die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat zudem über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist dabei in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Die Abschlussprüfer haben sich deshalb einen Überblick über die



rechtlichen und die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu verschaffen. Aus ihrer abschließenden Einschätzung haben die Abschlussprüfer dann das von ihnen durchzuführende Prüfungsprogramm zu entwickeln. Besondere Bedingungen seitens der Gemeinde und die örtlichen Verhältnisse sind dabei zu beachten.

#### **1.1.1.2 Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die auch im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung relevant sind, werden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung um weitere Grundsätze ergänzt (vgl. § 95 Absatz 1 und § 101 Absatz 1 GO NRW). Für die Prüfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt, die entsprechend beim gemeindlichen Jahresabschluss Anwendung finden können. Diese Grundsätze, die i. d. R. Mindeststandards für die Abschlussprüfung festlegen, sind nicht gesetzlich bestimmt worden. Sie werden aus unterschiedlichen Quellen abgeleitet.

In diesem Zusammenhang hat z. B. das IDW verschiedene Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den darin vorzunehmenden Prüfungshandlungen bestimmt. Dabei sind herausragende Themen die Qualitätssicherung, der Prüfungsansatz, die Prüfungsdurchführung, der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk, die um Rechnungslegungshinweise ergänzt werden. Weitere Ergänzungen bestehen noch durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“. Nach diesen Prüfungsgrundsätzen ist die Abschlussprüfung angemessen durch die Prüfungsinstanz zu dokumentieren.

Die gemeindliche Abschlussprüfung wird außerdem mit dem Ziel durchgeführt, zutreffende Prüfungsaussagen unter Beachtung der Grundsätze von Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu treffen. Deshalb sollen die Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen durch den Abschlussprüfer geführt haben, durch eine entsprechende Dokumentation nachvollziehbar gemacht werden. Die Unterlagen des Abschlussprüfers sind dabei grundsätzlich nach den gemeindlichen Vorschriften aufzubewahren, z. B. wenn der Abschlussprüfer der örtlichen Rechnungsprüfung angehört (vgl. § 58 GemHVO NRW).

#### **1.1.1.3 Der Umfang der Jahresabschlussprüfung**

##### **1.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist ein in mehrere Abschnitte zu unterteilender Vorgang, der sich von der Prüfungsplanung bis zur Berichterstattung über die durchgeführte Abschlussprüfung erstreckt. Sie schließt neben den Bestandteilen des Jahresabschlusses und seinen Anlagen auch die dafür eingerichtete gemeindliche Buchführung ein. Der gemeindliche Jahresabschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermitteln.

Die gemeindliche Buchführung soll daher dazu beitragen, dass der Jahresabschluss der Gemeinde in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann. In der Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind. Die Prüfung der Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung.

Im Rahmen der Abschlussprüfung ist der Lagebericht dahingehend zu prüfen, ob der Bericht mit dem Jahresabschluss und den Erkenntnissen des Prüfers in Einklang steht. Die Angaben im Lagebericht dürfen keine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Der Bericht muss

zudem zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde und damit zur wirtschaftlichen Entwicklung eine sachgerechte Auskunft geben.

Zu den allgemeinen Grundlagen der örtlichen Prüfung gehört auch die Feststellung, ob für jedes Haushaltsjahr das Jahresergebnis in Form eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages sowie andere Summen- und Saldenbeträge unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ richtig bzw. zutreffend dargestellt sind.

Von der Gemeinde muss deshalb bei allen Summen- und Saldobeträgen im gemeindlichen Haushalt durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Sachlage erfordert, dass bei einer Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge ausgewiesen werden sollen. Sie erfordert auch, dass bei negativen Beträgen das Vorzeichen nicht zum "Nachzeichen" gemacht wird. Eine solche Darstellung gibt bei Zahlenwerten die haushaltswirtschaftliche Lage nichtzutreffend wieder.

### **1.1.1.3.2 Die Prüfungsgegenstände des Jahresabschlusses**

#### **1.1.1.3.2.1 Die Ergebnisrechnung**

Die Ressourcen werden durch die Gemeinde dadurch angemessen aufgezeigt, dass für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein Ergebnisplan mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ aufzustellen ist (vgl. § 2 GemHVO NRW). Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist dann in der Ergebnisrechnung das tatsächliche Ressourcenaufkommen und der tatsächliche Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr, getrennt nach den Ertragsarten und Aufwandsarten, in Jahressummen nachzuweisen (vgl. § 38 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist dabei von der Gemeinde entsprechend dem Ergebnisplan aufzubauen, sodass auch zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu trennen ist. Eine solche „haushaltswirtschaftliche Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn innerhalb der gemeindlichen Ergebnisrechnung auch ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird.

Durch die Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten können Planabweichungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgestellt und ausgewiesen werden. In diesem Plan-/Ist-Vergleich sind auch die übertragenen Aufwandsermächtigungen gesondert auszuweisen, weil diese zur Fortschreibung der im Haushaltsplan veranschlagten Haushaltsansätze des geführt haben (vgl. § 22 Absatz 2 und § 38 GemHVO NRW).

#### **1.1.1.3.2.2 Die Finanzrechnung**

Die Gemeinde hat in der gemeindlichen Finanzrechnung sämtliche Einzahlungen und Auszahlungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu erfassen (vgl. § 39 GemHVO NRW). Sie hat die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen nach ihren Arten und jeweils in Jahressummen auszuweisen. Insgesamt wird dadurch die haushaltsjahrbezogene Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln nachgewiesen.

Die Änderung des Bestandes setzt sich - wie im gemeindlichen Finanzplan - aus dem Saldo der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie aus dem Saldo der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und dem Saldo

der Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit zusammen. Sie führt unter Einbeziehung des Anfangsbestandes und der Änderung an fremden Finanzmitteln zum Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres.

Eine solche „Zahlungsabrechnung“ des Haushaltsjahres ist jedoch nur vollständig, wenn innerhalb der gemeindlichen Finanzrechnung auch ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird. Durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten können Planabweichungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgestellt und ausgewiesen werden. In diesem Plan-/Ist-Vergleich sind auch die übertragenen Auszahlungsermächtigungen gesondert auszuweisen, weil diese zur Fortschreibung der Haushaltsansätze geführt haben (vgl. § 22 Absatz 2 und § 39 Satz 3 i. V. m. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **1.1.1.3.2.3 Die Bilanz**

Die gemeindliche Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des NKF. Sie wird in eine Aktivseite und Passivseite untergliedert und muss bestimmte Bilanzposten enthalten. Die weitere Gliederung auf beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz erfolgt dann nach Fristigkeiten. Die Gemeinde hat das langfristige nutzbare Vermögen und die Schulden vor dem kurzfristig verfügbaren Vermögen und den Schulden zu bilanzieren.

Die Gemeinde hat auf der Aktivseite ihrer Bilanz ihr Vermögen mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten anzusetzen. Die Aktivseite ist in die Bereiche „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ zu gliedern und in diesen Bereichen sind mindestens die haushaltsrechtlich bestimmten Bilanzposten zu bilden (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Durch diese Darstellung des gemeindlichen Vermögens wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Die Fristigkeit wird dadurch aufgezeigt, dass das Anlagevermögen vor dem Umlaufvermögen abgebildet wird.

Auf der Passivseite der Bilanz hat die Gemeinde ihre Verpflichtungen (Schulden) und ihr Eigenkapital anzusetzen. Sie hat dafür die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, Verbindlichkeiten“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ zu bilden und dabei mindestens die haushaltsrechtlich bestimmten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Durch diese Darstellung wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens offengelegt. Die Fristigkeit besteht auch innerhalb der Bilanzbereiche, sodass im Eigenkapital die allgemeine Rücklage vor der Ausgleichsrücklage und bei den Verbindlichkeiten die Kredite für Investitionen der Gemeinde vor den Krediten zur Liquiditätssicherung stehen.

#### **1.1.1.3.2.4 Der Anhang**

Der Anhang enthält eine Vielzahl von Angaben und Einschätzungen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie besondere Erläuterungen (vgl. § 48 GemHVO NRW). Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Bestandteilen Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses stehen. Es sind deshalb von der Gemeinde insbesondere Angaben und Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzposten und den Ergebnispositionen zu machen. Diese Beschreibung soll eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung der gemeindlichen Bilanz und der Ergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen.

In den Anhang gehören aber auch Erläuterungen zu den von der Gemeinde angewandten Bilanzierungsmethoden und den Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Anhang auch die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung des Jahresabschlusses eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen. Es kann sich z. B. bei einem Jahresfehlbetrag in der Ergebnisrechnung und einer vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage auch für den Anhang ein erheblicher Erläuterungsbedarf ergeben. Ein solcher Bedarf entsteht aber dann insbesondere, wenn eine Überschuldung der Gemeinde tatsächlich eingetreten ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben haushaltsrechtlich vorgegeben worden. Die Gemeinde hat daher den Anhang eigenverantwortlich zu gestalten. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass dem Anhang ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen sind. Sie kann weitere Anlagen beifügen, wenn dadurch die Aussagekraft des gemeindlichen Jahresabschlusses verbessert wird. Die Gemeinde hat bei der Aufstellung des Anhangs aber auch die Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend zu berücksichtigen, z. B. Bürger, Aufsichtsbehörde und Geschäftspartner.

**1.1.1.3.2.5 Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen**

Die Gemeinde kann mit einem vollständigen Jahresabschluss eine zutreffende Rechenschaft über die Ergebnisse der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie über ihre wirtschaftliche Lage zum Abschlussstichtag geben. Dem Jahresabschluss müssen dafür neben den gesetzlich bestimmten Bestandteilen die haushaltsrechtlich bestimmten Anlagen beigefügt werden (vgl. Abbildung 263).

<b>DIE GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>DIE BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES</b>	
<p><b>Ergebnisrechnung</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Ergebnisrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Haushaltspositionen sowie die Ist-Ergebnisse und Planansätze?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 1 und § 38 sowie § 22 Absatz 4 GemHVO NRW und Nummer 1.6.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBI. NRW. 6300).</p>
<p><b>Finanzrechnung</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Finanzrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Haushaltspositionen sowie die Ist-Ergebnisse und Planansätze?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 2 und § 39 sowie § 22 Absatz 4 GemHVO NRW und Nummer 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBI. NRW. 6300).</p>
<p><b>Teilrechnungen</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung den im Haushaltsplan ausgewiesenen produktorientierten Teilplänen? Enthält jede einzelne Teilrechnung die Ist-Zahlen zu Leistungsmengen und Kennzahlen in den Teilplänen?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 3 und § 40 GemHVO NRW sowie den Nummern 1.6.2 und 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBI. NRW. 6300).</p>
<p><b>Bilanz</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung der Bilanz den Anforderungen? Wird auf der Aktivseite ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 4 und §§ 41 bis 43 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBI. NRW. 6300).</p>
<p><b>Anhang</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Enthält er ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung? Wurden Vereinfachungsverfahren angewandt? Erfüllt er die übrigen Anforderungen?</p>	<p>§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 Absatz 1 Nummer 5 und § 44 GemHVO NRW.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>DIE ANLAGEN ZUM JAHRESABSCHLUSS</b>	
<b>Anlagenspiegel</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens dargestellt? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 44 Absatz 3 und § 45 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBl. NRW. 6300).
<b>Forderungsspiegel</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Forderung gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 44 Absatz 3 und § 46 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBl. NRW. 6300).
<b>Verbindlichkeitspiegel</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 44 Absatz 3 und § 47 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBl. NRW. 6300).
<b>Lagebericht</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 95 Absatz 1 und 2 GO NRW i. V. m. § 48 GemHVO NRW.

*Abbildung 263 „Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen“*

Mit einem vollständigen Jahresabschluss können von der Gemeinde den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die erzielten Ergebnisse im Zusammenhang mit der Sicherung der stetigen Aufgabenerledigung sowie der Vermögens- und Schuldenstatus sowie insgesamt die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag aufgezeigt werden. Ein solcher Jahresabschluss stellt für die Adressaten ausreichende Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bereit. Dadurch kann ein wichtiger Zweck des gemeindlichen Jahresabschlusses von der Gemeinde erreicht werden.

#### **1.1.1.3.3 Die Prüfung des Lageberichtes**

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist der Lagebericht der Gemeinde daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Im gemeindlichen Lagebericht muss auch zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde bzw. zur wirtschaftlichen Entwicklung eine sachgerechte Auskunft gegeben werden, die der Abschlussprüfer jeweils einzuschätzen und zu beurteilen hat.

Für die Prüfung des Lageberichts kann der Abschlussprüfer dabei die „Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ (GoL) als Beurteilungsmaßstäbe heranziehen, um z. B. der gemeindliche Lagebericht seiner umfassenden und vielfältigen Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss gerecht wird und die darin enthaltenen Aussagen klar, sorgfältig abgewogen und als zeitnah angesehen werden können.

Für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang bestehen keine besonderen haushaltsrechtlichen Vorgaben. Die Fülle der im Lagebericht zu gebenden Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung dieses Berichtes. Die Gliederung und die Elemente des Lageberichts sollen daher auch dazu beitragen, dass der Lagebericht der Gemeinde im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Die Prüfung des Lageberichts ist nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, wie diese bei der Prüfung der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Anwendung kommen. In die Prüfung sind grundsätzlich alle im Lagebericht der Gemeinde gemachten Angaben einzubeziehen. Der gemeindliche Lagebericht kann zudem auch zusätzliche Informationen enthalten, die nicht der Abschlussprüfung unterliegen sollen. Derartige Angaben sollten dann in einem gesonderten Abschnitt des Lageberichtes dargestellt werden. Sofern solche Informationen aber im Einzelfall einen falschen Eindruck von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln, sollte der Abschlussprüfer eine Richtigstellung dieser Inhalte des Lageberichtes veranlassen.

#### **1.1.1.3.4 Die Prüfung der gesamten Haushaltswirtschaft**

Die Prüfung der gesamten Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist auch darauf auszurichten, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen von der Gemeinde beachtet worden sind. Bei dieser Prüfung muss die Besonderheit berücksichtigt werden, dass die jährliche Haushaltssatzung nicht für sich alleine steht, sondern durch den damit in unmittelbarer Verbindung stehenden Haushaltsplan näher ausgestaltet wird. Er ist zudem für die Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Der Abschlussprüfung gehen regelmäßig laufende Prüfungen im Haushaltsjahr im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft voraus. Außerdem ist die von den Ratsmitgliedern zu beschließende Entlastung des Bürgermeisters zu berücksichtigen (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 4 GO NRW). Die Abschlussprüfung ist daher als eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung der gesamten Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu verstehen.

Die Rechtmäßigkeitsprüfung der Haushaltswirtschaft umfasst dabei regelmäßig die Beurteilung des Gemeindeverwaltungshandelns dahingehend, ob die haushaltsrechtlichen Vorgaben bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr eingehalten worden sind. Eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung soll in diesem Zusammenhang feststellen, ob das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde vollständig und richtig nachgewiesen wird. Diese Prüfungsgebote für die Rechnungsprüfung werden dabei nicht durch das allgemeine Prüfungsziel verändert, festzustellen, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt.

Vor diesem Hintergrund führt nicht jedes rechtliche Gebot oder Verbot für die Gemeinde dazu, es auch zum Gegenstand der Jahresabschlussprüfung zu machen. In die Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses sollen bereits die Ergebnisse und Erkenntnisse aus der haushaltsrechtlich bestimmten laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung einbezogen werden. Die Durchführung dieser Prüfungen erfordert regelmäßig, die fachlichen Vorgaben und fachbezogenen Vorschriften nicht außer Acht zu lassen, z. B. die tarifrechtlichen Bestimmungen, wenn die Zahlung von Entgelten an die gemeindlichen Beschäftigten geprüft wird.

In der Abschlussprüfung als Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann sich zudem ergeben, dass die Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses verpflichtet ist, dieser Verpflichtung aber noch nicht nachgekommen ist. In solchen Fällen sollen dem Bürgermeister der Gemeinde entsprechende Hinweise gegeben werden. Dieser Verstoß gegen gesetzliche Pflichten ist jedoch nicht zum Gegenstand der originären Jahresabschlussprüfung zu machen. Er kann daher auch nicht zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks aus der Jahresabschlussprüfung führen.

#### **1.1.1.3.5 Keine Prüfung der Entlastung des Bürgermeisters**

Im Rahmen ihrer Beratungen über den gemeindlichen Jahresabschluss und der Entscheidung über die Feststellung dieses gemeindlichen Jahresabschlusses haben die Ratsmitglieder im Rat der Gemeinde auch die Haushaltsführung des Bürgermeisters zu würdigen. Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift entscheiden sie persönlich über die Entlastung des Bürgermeisters hinsichtlich seiner Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

Diese funktionsbezogene Entlastung des Bürgermeisters ist dabei eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des vorgelegten Jahresabschlusses und der vorgenommenen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss keine Einwendungen gegen die Haushaltsführung des Bürgermeisters im abgelaufenen Haushaltsjahr erhoben werden.

Die gesetzlich bestimmte Entscheidungszuständigkeit der Ratsmitglieder erfordert grundsätzlich, dass diese Personen über ausreichende Kenntnis über die Prüfungsergebnisse zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft verfügen. Die Entlastungsentscheidung erfordert zudem einen gemeindlichen Jahresabschluss, der durch den Rechnungsprüfungsausschuss insgesamt geprüft wurde.

Eine Reduzierung der Prüfung oder eine besondere oder eigenständige Prüfung der haushaltswirtschaftlichen Tätigkeit des Bürgermeisters im Haushaltsjahr ist haushaltsrechtlich nicht vorgesehen. Durch die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch gesonderte Abschlussprüfer werden die einzelnen Ratsmitglieder in die Lage versetzt, die gemeindliche Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie auch die Tätigkeit des Bürgermeisters in Bezug auf die ordnungsgemäße Ausführung der Haushaltswirtschaft beurteilen zu können

#### **1.1.1.4 Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnis**

##### **1.1.1.4.1 Die Prüfungshandlungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung sind die Art und der Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sowie die Intensität und die Methoden unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und des Zieles der Abschlussprüfung eigenverantwortlich von den verantwortlichen Prüfern nach pflichtgemäßem Ermessen und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde festzulegen. Die Festlegungen des Informationsbedarfs und der Prüfungshandlungen dienen der Verwertung und der Erleichterung der Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers.

Der Abschlussprüfer soll qualitative sowie zukunftsbezogene, aber auch prozessorientierte Einflussfaktoren auf die Gemeinde in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbeziehen. Er kann dann im Rahmen seiner Prüfung auch eine zukunftsorientierte Beurteilung der möglichen Chancen und Risiken aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde vornehmen. Die Entscheidungen über den Umfang der und die Art der Prüfungshandlungen sind daher vom Abschlussprüfer im Zusammenhang mit den anderen gesetzlich bestimmten Prüfungsaufgaben vorzunehmen, z. B. einen risikoorientierten Prüfungsansatz bei der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses anzuwenden.

Eine lückenlose Prüfung sollte nur dann vom Abschlussprüfer beabsichtigt werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann. Sie kann auch erfolgen, wenn sich entsprechende Anlässe aus der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses oder aus der dauernden Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde ergeben haben (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW). Der Weg und die Grundlagen zu den Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Jahresabschluss müssen dabei vom Abschlussprüfer ausreichend dokumentiert werden.

#### 1.1.1.4.2 Die Prüfungsaussagen

Für sachgerechte Prüfungsaussagen des Abschlussprüfers muss auch die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie die Buchführung der Gemeinde und die Nachweisführung der Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung einschließlich der Darstellung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden in der Bilanz berücksichtigt werden. Für den Abschlussprüfer gilt es, relevante Prüfungsaussagen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen zu können.

Der Abschlussprüfer hat daher im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung auch weitere besondere Gegebenheiten bei der Gemeinde sachgerecht zu berücksichtigen. Er soll auch qualitative sowie zukunftsbezogene, aber auch prozessorientierte Einflussfaktoren auf die Gemeinde in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbeziehen, um eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde vornehmen zu können. Nachfolgend wird beispielhaft aufgezeigt, dass zu verschiedenen Prüfungsgegenständen auch Prüfungsaussagen getroffen werden müssen (vgl. Abbildung 264).

<b>PRÜFUNGSAUSSAGEN ZUM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>
<b>Zur Abschlussprüfung gehören z. B. Aussagen über</b>
- die Prüfung des Vorhandenseins bestimmter Vermögensgegenstände,
- die Prüfung des Erwerbs von Vermögensgegenständen,
- die Prüfung der Vollständigkeit der Vermögensgegenstände und Schulden,
- die Prüfung der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden,
<b>um die ordnungsgemäße Ausführung der vom Rat ermächtigten Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung ihrer Ergebnisse feststellen zu können.</b>

Abbildung 264 „Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Jahresabschluss“

Im Rahmen seiner Informationsrechte kann der verantwortliche Abschlussprüfer für den gemeindlichen Jahresabschluss auch Arbeiten eines anderen Abschlussprüfers übernehmen. Er hat in diesen Fällen immer in geeigneter Weise zu überprüfen, ob die Informationen und die ihm überlassenen Unterlagen auch für eine Übernahme in seine Prüfung geeignet sind und welcher Prüfer ihn informiert und ihm Unterlagen überlassen hat.

Bei einer Abschlussprüfung kann es auch notwendig werden, die Arbeit eines Sachverständigen zu berücksichtigen, wenn dessen Fachkenntnisse auf einem speziellen Gebiet notwendig sind, um Prüfungsaussagen treffen zu können oder Prüfungsnachweise zu erhalten. Der Abschlussprüfer hat dabei einen Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen herzustellen und die Inhalte sowie das Ausmaß der Übernahme zutreffend und sachgerecht abzuwägen. Das Ergebnis sowie der Umfang der Übernahme sind vom Abschlussprüfer zu dokumentieren.



#### **1.1.1.4.3 Das Prüfungsergebnis**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über die Art und den Umfang seiner Prüfung des Jahresabschlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und den Bestätigungsvermerk in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung sind die einschlägigen Vorgaben zu beachten (vgl. § 101 Absatz 4 bis 7 GO NRW).

Zur Gestaltung des Bestätigungsvermerks können vom Rechnungsprüfungsausschuss die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen dabei keine besonderen haushaltsrechtlichen Vorgaben. Der Prüfungsbericht über für die Jahresabschlussprüfung ist vom Rechnungsprüfungsausschuss nach den örtlichen Erkenntnissen, Bedürfnissen und Wünschen eigenverantwortlich auszugestalten.

#### **1.1.1.5 Der Zeitraum der Jahresabschlussprüfung**

Für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss ist ein abgegrenzter Zeitraum nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden. Die zeitliche Begrenzung ergibt sich bereits aus der Einordnung der Abschlussprüfung in den gesetzlich bestimmten Verfahrensablauf der Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Für die Durchführung der Abschlussprüfung steht regelmäßig nur ein begrenzter Zeitraum im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres zur Verfügung. Dabei muss berücksichtigt werden, ob sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Jahresabschlussprüfung der örtlichen Rechnungsprüfung oder eines Dritten bedient (vgl. § 59 Absatz 3 i. V. m. §§ 101 und 103 GO NRW).

Der Prüfungszeitraum beginnt, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Prüfung erhalten hat, sofern nicht im Rahmen einer begleitenden Prüfung bzw. einer Zusammenarbeit zwischen der Gemeindeverwaltung und der örtlichen Rechnungsprüfung bereits abschließende Teilergebnisse vorliegen. Für den förmlichen Zeitraum der Abschlussprüfung hat der Ausschuss zu berücksichtigen, dass der Bürgermeister den Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres folgenden Jahres dem Rat der Gemeinde zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die Abschlussprüfung muss dann so rechtzeitig beendet sein, dass der Rat spätestens bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Ausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss feststellen kann (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die haushaltsrechtlich gesetzten Fristen müssen im Rahmen der Aufstellung und Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht vollausgeschöpft. Eine schnelle Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses ist vom Gesetzgeber gewollt, denn die Ergebnisse des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen so bald wie möglich in die gemeindliche Haushaltsplanung einbezogen und ggf. bei der künftigen Haushaltsausführung der Gemeinde berücksichtigt werden.

Die gemeindliche Aufsichtsbehörde ist ebenso an einer zeitnahen Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses sehr interessiert. Auch die sonstigen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind regelmäßig an einer Veröffentlichung des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. an einer Einsichtnahme interessiert. Der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses soll deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ein angemessener Zeitplan zugrunde gelegt werden, ohne dass die gesetzlichen Fristen überschritten werden.

## **1.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Jahresabschlüsse von Sondervermögen):**

### **1.1.2.1 Die Sondervermögen**

#### **1.1.2.1.1 Das Gemeindegliedervermögen**

Das Gemeindegliedervermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, das jedoch aufgrund besonderer Berechtigungen von den Gemeindegliedern und nicht von der Gemeinde selbst genutzt wird. Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z. B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können.

In Einzelfällen kann auch das Nutzungsrecht nicht allen Einwohnern, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt dazu die Pflicht, dieses besondere Vermögen zu verwalten. Außerdem bestehen über den Umgang mit dem Gemeindegliedervermögen für die Gemeinde besondere haushaltsrechtliche Bestimmungen (vgl. § 99 GO NRW).

#### **1.1.2.1.2 Die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen**

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) der Gemeinde werden i. d. R. durch einen Dritten als Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) durch einen Vertrag der Gemeinde zu Eigentum übertragen. In diesen Fällen hat der Stifter die in seinem Eigentum befindlichen Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten örtlichen Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist.

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass die Gemeinde bei solchen Stiftungen nach außen im eigenen Namen auftritt. Sie ist jedoch im Innenverhältnis zum Stifter an dessen Stifterwillen gebunden. Der Gemeinde ist es ebenfalls möglich, eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung zu errichten. Sie muss bei der Einbringung von Vermögensgegenständen in eine solche Stiftung jedoch besondere Voraussetzungen beachten (vgl. § 100 Absatz 3 GO NRW).

Sofern die in dieser Vorschrift festgelegten Kriterien von der Gemeinde erfüllt werden, kann sie als Stifterin bei ihr vorhandene Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußern. Die gemeindliche Aufgabe wird dadurch nicht aufgegeben, sondern ist dann durch einen Dritten zu erfüllen (Errichtung einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung durch die Gemeinde selbst). Bei der Prüfung sind daher die vertraglichen Bedingungen von erheblicher Bedeutung, auch deshalb, weil die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen nicht den Bestimmungen des Stiftungsgesetzes unterliegen.

#### **1.1.2.1.3 Die Eigenbetriebe**

Zu den gemeindlichen Sondervermögen gehören auch die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) der Gemeinde (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Für die Gemeinde sind die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen wichtige Organisationseinheiten im Rahmen ihrer aufgabenbezogenen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung. Diese gemeindlichen Betriebe sind wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig und unter Beachtung der Eigenbetriebsordnung zu führen.

Zu diesen Sondervermögen der Gemeinde gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen von der Gemeinde eigenverantwortlich betrieben werden (vgl.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

§§ 1 und 10 GemKHBVO). Für die Jahresabschlussprüfung dieser gemeindlichen Betriebe sind besondere Regelungen getroffen worden, sodass deren Jahresabschlussprüfung der Gemeindeprüfungsanstalt und nicht der örtlichen Rechnungsprüfung obliegt (vgl. § 106 GO NRW).

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann sich für die Jahresabschlussprüfung eines gemeindlichen Betriebes eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen eines hierzu befähigten eigenen Prüfers bedienen. Sie hat aber das Prüfungsergebnis in Form des Prüfungsberichts der betreffenden Gemeinde und aus besonderem Anlass oder auf Anforderung auch den Kommunal- und den Fachaufsichtsbehörden mitzuteilen. Diese haushaltsrechtlichen Regelungen gelten entsprechend auch für Einrichtungen der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geführt werden (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW).

Zu den Sondervermögen nach dieser Vorschrift zählen jedoch nicht unselbstständige Betriebe innerhalb der Gemeindeverwaltung. Derartige Betriebe sind als Regiebetriebe und Verwaltungsbetriebe rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig. Sie sind Teil der Gemeindeverwaltung und in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen sowie daran gebunden.

Die diesen Betrieben zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die Finanzmittel bzw. Zahlungen sind daher im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen und im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen. Ebenfalls fallen auch die „gemeindlichen“ Betriebe gewerblicher Art (BgA) nicht unter diese haushaltsrechtliche Vorschrift, weil diese lediglich für steuerrechtliche Zwecke „verselbstständigt“ worden sind, z. B. zur Erfüllung der Körperschaftsteuer.

#### **1.1.2.1.4 Die sonstigen Einrichtungen**

Die Gemeinde kann aber auch noch über weitere Formen von Sondervermögen verfügen, z. B. Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Bei diesen Einrichtungen ist eine Prüfung eines förmlichen Jahresabschlusses vorzunehmen, sofern bei der Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen dieser Sondervermögen die für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden. In solchen Fällen erfolgt bei den betreffenden Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde eine abgeordnete Haushalts- und Wirtschaftsführung und es besteht ein eigener Rechnungskreis, z. B. bei einer eigenen Eigenunfallversicherung.

Bei gemeindlichen Einrichtungen nach dieser Vorschrift, die in den gemeindlichen Haushalt einbezogen sind, entsteht jedoch keine gesonderte Prüfungspflicht, denn dann wird für die Einrichtung kein eigenständiger Jahresabschluss aufgestellt. Die Gemeinde kann dann ggf. gleichwohl noch für das Sondervermögen einen fachlichen Nachweis zu führen haben, dass dessen Zwecksetzung im abgelaufenen Haushaltsjahr eingehalten wurde. Ein solcher Nachweis kann eventuell auch eine Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden erfordern. Diese Unterlagen können zum Gegenstand der Prüfung nach Ablauf des Haushaltsjahres gemacht werden.

#### **1.1.2.2 Die Prüfungsrelevanz der Sondervermögen**

Eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung ist die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen der Gemeinde. Diese haushaltsrechtliche Vorgabe ist jedoch nur dann umsetzbar, sofern diese gemeindlichen Sondervermögen eigenständige Jahresabschlüsse aufzustellen haben. Für die Sondervermögen „Gemeindegliederungsvermögen“ und „Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen“ kommt eine gesonderte Abschlussprüfung nicht in Betracht.

Diese beiden Arten von gemeindlichem Sondervermögen sind Bestandteil des gemeindlichen Haushalts. Sie unterliegen daher den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und sind im Haushaltsplan und im

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 103 GO NRW**

Jahresabschluss der Gemeinde gesondert nachzuweisen (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW). Die Verwendung des Begriffs „Jahresabschluss“ in der haushaltsrechtlichen Vorschrift führt nicht zur Verpflichtung der Gemeinde, für diese Sondervermögen einen eigenständigen Jahresabschluss aufzustellen.

Die ausdrückliche Prüfungsaufgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift durch die Verwendung des Begriffs „Jahresabschluss“ kann sich im Zusammenhang mit den Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummern 1 und 2 GO NRW daher als „gesonderte Prüfung“ nur darauf erstrecken, dass die für die Sondervermögen bestehenden rechtlichen und fachlichen Bedingungen von der Gemeinde eingehalten und zutreffend sowie ausreichend dokumentiert worden sind.

Eine gesonderte „Abschlussprüfung“ kann sich aber für rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde ergeben, sofern bei diesen Sondervermögen die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW). Für diese Sondervermögen ist dann ein eigener Rechnungskreis einzurichten. Sie werden nicht mehr in den Haushalt der Gemeinde einbezogen und bedürfen daher haushaltsmäßig eines eigenen Jahresabschlusses. Die Erträge und Aufwendungen dieser Sondervermögen im Haushaltsjahr sowie ihre Vermögens- und Schuldenlage sind dann in diesem Abschluss auszuweisen.

In die gesetzlichen Prüfungsaufgaben wurden nicht die gemeindlichen Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW einbezogen. Dazu zählen die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) der Gemeinde. Diese Betriebe sind wichtige selbstständige Organisationseinheiten mit eigenem Rechnungskreis. Für diese Betriebe ist jeweils unter Beachtung der Eigenbetriebsordnung ein zu führen. Die Prüfung der Jahresabschlüsse obliegt dabei der Gemeindeprüfungsanstalt NRW (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).

### **1.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung des Gesamtabchlusses):**

#### **1.1.3.1 Die Inhalte der Gesamtabchlussprüfung**

Die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde ist eine wichtige Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung, denn der Rechnungsprüfungsausschuss soll sich zu dessen Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Sie ist Voraussetzung für die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat sowie für die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 116 i. V. m. § 96 GO NRW). Der Inhalt und die Durchführung dieser Abschlussprüfung sind deshalb näher bestimmt worden (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Dabei wird auf bestimmte Vorschriften über die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses verwiesen (vgl. § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW).

In die vorzunehmende Abschlussprüfung sind alle Bestandteile des Gesamtabchlusses der Gemeinde sowie dessen Anlagen einzubeziehen. Er ist dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung erstreckt dabei sich auch darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.

Der Gesamtlagebericht ist auch daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabchluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Der Rechnungsprüfungsausschuss und die Örtliche Rechnungsprüfung sowie ggf. weitere Abschlussprüfer haben sich deshalb einen Überblick über die rechtlichen und die wirtschaftlichen Gesamtverhältnisse der Gemeinde zu verschaffen.

In die Abschlussprüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind auch die Jahresabschlüsse von den gemeindlichen Betrieben einzubeziehen, sofern die Betriebe als gemeindliche Tochterunternehmen dem Vollkonsolidierungskreis für den Gesamtabschluss angehören. Aus ihrer abschließenden Einschätzung haben diese Abschlussprüfer dann das von ihnen durchzuführende Prüfungsprogramm zu entwickeln. Besondere Bedingungen der Gemeinde zu Inhalten und zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind bei der Prüfung ausreichend und sachgerecht zu beachten.

#### **1.1.3.2 Die Abstimmung des Prüfungsprogramms**

Der Rechnungsprüfungsausschuss und die Abschlussprüfer der örtlichen Rechnungsprüfung sowie Dritte als Abschlussprüfer haben sich einen Überblick über die gesamten rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zu verschaffen, um das örtliche Prüfungsprogramm und die Durchführung der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses festlegen zu können. In dieser Betrachtung sind auch die Prüfungsergebnisse aus der Prüfung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe zu berücksichtigen, mindestens von den Betrieben, die als Tochterunternehmen der Gemeinde in den Vollkonsolidierungskreis des Gesamtabschlusses einbezogen werden.

Aus der abschließenden Einschätzung und einer gegenseitigen Abstimmung aller an der Abschlussprüfung beteiligten Prüfer ist das von ihnen durchzuführende Prüfungsprogramm zu entwickeln. Die Abstimmung mit den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe erfordert dabei regelmäßig auch eine anschließende sachgerechte Zusammenarbeit. Deren Art und Umfang sind u. a. auch davon abhängig, welche Vorarbeiten zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses von der Verwaltung der Gemeinde und welche Leistungen von den gemeindlichen Betrieben zu erbringen sind.

Ohne diese Kenntnisse kann i. d. R. auch die Abschlussprüfung eines gemeindlichen Betriebes nicht vollständig abgeschlossen werden. Die notwendige Zusammenarbeit der Prüfer in beiden Prüfungsbereichen soll u. a. dazu beitragen, dass Doppelprüfungen vermieden, der jeweilige Prüfungsumfang abgrenzbar wird und ein sinnvoller Informationsaustausch stattfinden kann. Die besonderen Bedingungen der Gemeinde zu den Inhalten und zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind dabei zu beachten.

Die Zusammenarbeit der Abschlussprüfer endet dabei nicht mit der Aufstellung des Prüfprogramms für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Sie ist schon deshalb fortzusetzen, weil im Ablauf der Prüfung ggf. Abstimmungsbedarfe und Sachaufklärungen notwendig werden. Insbesondere zur Festlegung des Prüfungsergebnisses und zur Erstellung des Prüfungsberichtes benötigt der Abschlussprüfer auch betriebliche Informationen über die Prüfung der einzelnen Jahresabschlüsse der Betriebe, um die Konsolidierungswirkungen aus den Jahresabschlüssen beurteilen zu können.

Nur durch eine Zusammenarbeit der Abschlussprüfer von Gesamtabschluss und den einzelnen Jahresabschlüssen kann sichergestellt werden, dass vom Gesamtabschlussprüfer ein Bestätigungsvermerk in verantwortlicher Weise erstellt wird. Die Zusammenarbeit der Abschlussprüfer ermöglicht es dabei, dass der Bestätigungsvermerk für den gemeindlichen Gesamtabschluss inhaltlich auf einer sachgerechten und den örtlichen Verhältnissen entsprechenden Basis aufgebaut wird und eine entsprechende Aussage enthält.

#### **1.1.3.3 Die Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen**

Die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist insgesamt ein in mehrere Abschnitte zu unterteilender Vorgang, der sich von der Prüfungsplanung bis zur Berichterstattung über die durchgeführte Abschlussprüfung erstreckt. In die Prüfung sollen daher neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ einbezogen werden. Diese Grundsätze, die i. d. R. Mindeststandards für die Abschlussprüfung festlegen, sind nicht gesetzlich bestimmt, sondern werden aus unterschiedlichen

Quellen abgeleitet, denn die Abschlussprüfung wird grundsätzlich mit dem Ziel durchgeführt, zutreffende Prüfungsaussagen unter Beachtung der Grundsätze von Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit zu treffen.

Diese möglichen Prüfungsgrundsätze sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss eine entsprechende Anwendung finden. In diesem Zusammenhang sind z. B. vom IDW noch weitere Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den darin vorzunehmenden Prüfungshandlungen bestimmt worden. Insbesondere werden Aussagen zur Qualitätssicherung der Prüfung, zum Prüfungsansatz, der Prüfungsdurchführung, zum Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk gemacht, die um Rechnungslegungshinweise ergänzt werden.

Bei der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sollten zudem die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“ zur Anwendung kommen. Die gemeindliche Abschlussprüfung des Gesamtabschlusses ist auch nach diesen Grundsätzen angemessen zu dokumentieren.

Mit der Dokumentation der Prüfungstätigkeiten sollen die Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, für Dritte transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Zudem sind die Unterlagen der Abschlussprüfer über die Prüfung aufzubewahren. Sofern der Abschlussprüfer der örtlichen Rechnungsprüfung angehört, sind die Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen zu beachten (vgl. § 58 GemHVO NRW).

#### **1.1.3.4 Der Umfang der Gesamtabschlussprüfung**

##### **1.1.3.4.1 Allgemeines**

Der gemeindliche Gesamtabschluss muss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermitteln (vgl. § 116 GO NRW). Zu den Prüfungsgegenständen gehört daher eine Vielzahl von gemeindlichen Sachverhalten, z. B. dass gemeindliche Betriebe zum Vollkonsolidierungskreis gehören, aber Betriebe der Gemeinde auch nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind.

Die Gesamtabschlussprüfung umfasst deshalb neben den Bestandteilen des gemeindlichen Gesamtabschlusses und seinen Anlagen auch die Beachtung der geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie ergänzender Bestimmungen von Gesellschaftsverträgen und gemeindlichen Satzungen. Ein Prüfungsgegenstand ist dabei auch die Entscheidung der Gemeinde, bestimmte gemeindliche Betriebe nicht in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen, weil diesen Betrieben eine untergeordnete Bedeutung zukommt.

Zur Abschlussprüfung gehört aber auch die Feststellung, ob der Gesamtlagebericht, der dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen ist, mit dem Gesamtabschluss und den Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht. Außerdem ist dem Gesamtabschluss der gemeindliche Beteiligungsbericht beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Dieser Bericht ist jedoch kein Prüfungsgegenstand, auch wenn die darin enthaltenen Informationen eine vielfältige Bedeutung für die Gesamtabschlussprüfung haben.

Der Umfang der Gesamtabschlussprüfung wird zudem auch durch die vor Ort festgelegten Wesentlichkeitsgrenze bestimmt, die in dieser Prüfung berücksichtigt werden sollen. Für die Abschlussprüfung können dabei mehrere Wesentlichkeitsgrenzen bestimmt werden, um entsprechend den einzelnen Prüfungserfordernissen eine sachgerechte Abgrenzung vornehmen zu können. Eine Wesentlichkeitsgrenze kann daher z. B. für den Gesamtabschluss insgesamt, für bestimmte Abschlussangaben und für Abschlussarbeiten festgelegt werden. Sie kann aber auch auf Teilbereiche des Gesamtabschlusses bezogen werden, wenn bedeutsame Teilbereiche bestehen und mögliche Fehler entscheidungsrelevant sein können.

#### **1.1.3.4.2 Die Prüfungsgegenstände**

##### **1.1.3.4.1.1 Die Gesamtergebnisrechnung**

Die Gesamtergebnisrechnung baut auf der gemeindlichen Ergebnisrechnung auf und berücksichtigt die sich aus dem Gesamtabchluss der Gemeinde ergebenden Besonderheiten. Für deren Gestaltung finden die Vorschriften über die gemeindliche Ergebnisrechnung eine entsprechende Anwendung (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW). Entsprechend wird dadurch gemeindeübergreifend eine Mindesteinheitlichkeit gewährleistet.

Der Gemeinde verbleiben aber noch ausreichend Gestaltungsspielräume für ihre in der Gesamtergebnisrechnung nachzuweisenden Ertrags- und Aufwandsarten. Die Bezifferung der Ertrags- und Aufwandspositionen sowie der Summen und Salden hat die Gemeinde in fachlicher und technischer Hinsicht eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen.

##### **1.1.3.4.1.2 Die Gesamtbilanz**

Die Gesamtbilanz der Gemeinde soll umfassend Auskunft über das gesamte Vermögen und über sämtliche Schulden der Gemeinde geben. Der Aufbau der gemeindlichen Gesamtbilanz soll dabei auf die wichtigen Bilanzposten ausgerichtet werden, die regelmäßig auch in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein sollen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Bei der gemeindlichen Gesamtbilanz soll ebenfalls gemeindeübergreifend eine Mindesteinheitlichkeit gewährleistet werden (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat in fachlicher und technischer Hinsicht die Gestaltung der Gesamtbilanz eigenverantwortlich vorzunehmen. Die örtlichen Gegebenheiten können ggf. so gewichtig sein, dass diese bei der Gestaltung der Gesamtbilanz nicht außer Betracht bleiben können. In der örtlichen Praxis ist deshalb z. B. zu prüfen, welchen Bilanzposten eine geringe Bedeutung zukommt, sodass ein Ansatz als gesonderter Posten entbehrlich sein kann.

Die Gemeinde hat zudem die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten in der Gesamtbilanz eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen. Sie darf dadurch jedoch den grundsätzlichen Bilanzaufbau nicht beeinträchtigen. Im Gesamtanhang sind von der Gemeinde ausreichende Angaben und Erläuterungen zu den Bilanzposten in den einzelnen Bilanzbereichen zu machen.

##### **1.1.3.4.1.3 Der Gesamtanhang**

Der Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss hat die erforderlichen Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung und zur Gesamtbilanz zu enthalten. Dazu gehören auch Angaben über die nicht in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe. Die Gemeinde soll die Erläuterungen im Gesamtanhang möglichst so fassen, dass z. B. sachverständige Dritte die Wertansätze in der Gesamtbilanz beurteilen können.

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Es muss dem Gesamtanhang aber eine Gesamtkapitalflussrechnung beigelegt werden. Die Gemeinde sollte jedoch wegen der Fülle der Informationen den gemeindlichen Gesamtanhang unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit grundlegend leserfreundlich strukturieren. Die im Gesamtanhang zu gebenden Informationen sollen dabei in einen sachlichen Zusammenhang mit den entsprechenden Bestandteilen des Gesamtabchlusses stehen.

Für die Gemeinde bietet sich deshalb z. B. für den Gesamtanhang an, mit allgemeinen Angaben zum aufgestellten Gesamtabchluss unter Angabe des Konsolidierungskreises sowie der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu beginnen. Daran anknüpfend können dann spezielle Erläuterungen zu den einzelnen Posten der Gesamtbilanz und zu den Positionen der Gesamtergebnisrechnung gegeben werden. Bei diesen Angaben sind die im Haushaltsjahr entstandenen Veränderungen mit ihren Anlässen und Gründen anzugeben sowie ein Bezug zu den Werten im Vorjahr herzustellen.

#### **1.1.3.4.1.4 Die Gesamtkapitalflussrechnung**

Die Gemeinde hat innerhalb ihres Gesamtabchlusses eine Gesamtkapitalflussrechnung zusätzlich zur Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung aufzustellen. Der Gesamtabchluss soll dadurch seiner Aufgabe besser gerecht werden, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Eine Darstellung der Zahlungsströme ist erforderlich, denn eine „Gesamtfinanzrechnung“ entsprechend der gemeindlichen Finanzrechnung im Jahresabschluss ist für den Gesamtabchluss der Gemeinde nicht vorgesehen.

Die Gesamtkapitalflussrechnung muss hinsichtlich ihrer Ausgestaltung auf den Gesamtabchluss der Gemeinde ausgerichtet werden. Im gemeindlichen Gesamtabchluss ist daher eine Gesamtkapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nummer 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen. Nach diesem Rechnungslegungsstandard stellt die Gesamtkapitalflussrechnung zeitbezogen die Zahlungsströme der wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ dar, die zur Veränderung des Zahlungsmittelbestandes führen.

Die Gesamtkapitalflussrechnung ist als zusätzliches Instrument für den gemeindlichen Gesamtabchluss nur brauchbar, wenn sie sich nach dem beim Gesamtabchluss geltenden Grundsatz der Einheit auf dessen festgelegten Konsolidierungskreis bezieht. Es werden nur die Zahlungsströme erfasst, die mit außerhalb des Gesamtabchlusses stehenden Dritten bestehen. Die Gesamtkapitalflussrechnung gibt Auskunft darüber, wie die Gemeindeverwaltung zusammen mit den Betrieben der Gemeinde die finanziellen Mittel erwirtschaftet, soweit diese in den Gesamtabchluss einbezogen werden.

Die Zahlungsströme zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben dürfen daher nicht in der Gesamtkapitalflussrechnung enthalten sein. Die Auswahl der in die Gesamtkapitalflussrechnung einzuziehenden Zahlungsströme der Betriebe ist daher anhand der jeweils angewandten Konsolidierungsmethode vorzunehmen. Die Daten für die in der Gesamtkapitalflussrechnung darzustellenden Zahlungsströme können unmittelbar aus den Buchungen in der Finanzbuchhaltung (originäre Ermittlung) oder aus den Bestandteilen des Gesamtabchlusses (derivative Ermittlung) abgeleitet werden.

Im Rahmen der Gesamtkapitalflussrechnung können daher Zahlungen, z. B. durch eine entsprechende Kontoführung oder Buchungsschlüssel oder durch Abfragen abgegrenzt werden. Die Anwendung der originären Ermittlung der Zahlungsströme erfordert, dass den Buchungen spezielle Buchungsschlüssel beigefügt werden, um eine einfache Auswertung vornehmen zu können. Die derivative Ermittlung der Zahlungsströme baut dagegen auf dem aufgestellten Gesamtabchluss bzw. den einzelnen Jahresabschlüssen auf. Die Angaben müssen dabei um zahlungsunwirksame Vorgänge bereinigt werden.

Die Ermittlung der Zahlungsströme für die Gesamtkapitalflussrechnung kann auch aus den Ergebnissen aus der „Finanzrechnung“ der Gemeindeverwaltung und den Kapitalflussrechnungen der gemeindlichen Betriebe vorgenommen werden. Diese Methode wird als Bottom-up-Konzept bezeichnet. Eine weitere Ableitungsmöglichkeit im Rahmen der Gesamtkapitalflussrechnung wird als Top-down-Konzept bezeichnet. Bei dieser Methode stellen die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung die Ausgangsbasis für die Erstellung der Kapitalflussrechnung bzw. die Ermittlung der abzubildenden Zahlungswerte dar.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

**1.1.3.4.1.5 Die Gesamtabchlussunterlagen**

Der gemeindliche Gesamtabchluss soll möglichst eine zutreffende Rechenschaft über die Ergebnisse der gesamten Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Berücksichtigung der Aufgabenerledigung durch die gemeindlichen Betriebe geben. Die haushaltsrechtlich bestimmten Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Gesamtabchlusses werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 265).

<b>DIE GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>DIE BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES</b>	
<b>Gesamtergebnisrechnung</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gesamtergebnisrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Positionen mit den Ist-Ergebnissen?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtbilanz</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gesamtbilanz den Anforderungen? Wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtanhang</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Enthält der Gesamtanhang ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung? Ist eine Kapitalflussrechnung beigefügt?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 3 und § 51 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW
<b>DIE ANLAGEN IM GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>Gesamtlagebericht</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Werden die Anforderungen erfüllt?	§ 116 Absatz 1 und 4 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 2 und § 51 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Beteiligungsbericht</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über die Beteiligungen gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 117 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 2 und § 52 GemHVO NRW
<b>Gesamtkapitalflussrechnung</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird der Finanzmittelfonds zutreffend dargestellt und ist er zutreffend ermittelt worden?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Verbindlichkeitspiegel</b> <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 2 und § 47 GemHVO NRW

*Abbildung 265 „Die Gesamtabchlussunterlagen der Gemeinde*

Diese Sachlage erfordert ggf. von der Gemeinde, dem gemeindlichen Gesamtabchluss nicht nur die haushaltsrechtlich bestimmten Anlagen beizufügen, sondern aus örtlicher Sicht weitere sachlich wichtige Anlagen beizufügen.

gen, z. B. ein Gesamtanlagenspiegel oder ein Gesamteigenkapitalspiegel. Die Ergänzung des gemeindlichen Gesamtabschlusses um solche informatorischen Unterlagen trägt zu einer besseren Information der haushaltswirtschaftlichen Adressaten der Gemeinde bei.

#### **1.1.3.4.2 Die Prüfung des Gesamtlageberichtes**

Der Gesamtabschluss ist nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen (vgl. § 51 Absatz 1 GemHVO NRW). In diesem Bericht sollen der Geschäftsablauf im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde dargestellt und erläutert werden. Er soll dabei eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage enthalten.

Im Gesamtlagebericht ist deshalb von der Gemeinde über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für eine Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erforderlich sind. Dem örtlichen Gesamtlagebericht kommen somit umfassende und vielfältige Funktionen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu. Der Gesamtlagebericht soll aber auch zukunftsbezogen sein und deshalb die notwendigen Erläuterungen zu den Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde enthalten.

Für die Gemeinde gilt dabei, nicht nur einen Zusammenhang zu den produktorientierten Zielen und Leistungskennzahlen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr herzustellen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die Gemeinde soll auch auf die im Gesamtabschluss enthaltenen Ergebnisse ausreichend Bezug nehmen, soweit diese bedeutsam für das örtliche Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind. Außerdem sollen am Schluss des Gesamtlageberichts die gesetzlich bestimmten Angaben zu den Verantwortlichen in der Gemeinde gemacht werden (vgl. § 116 Absatz 4 GO NRW).

Im Rahmen der Gesamtabschlussprüfung ist daher der gemeindliche Gesamtlagebericht daraufhin zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Außerdem muss der Abschlussprüfer die im Gesamtlagebericht angegebenen künftigen Chancen und Risiken einschätzen und beurteilen. Im Rahmen der Prüfung des Gesamtlageberichts kann er dabei die „Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ als Beurteilungsmaßstäbe heranziehen.

#### **1.1.3.4.3 Weitere prüfungsrelevante Sachverhalte**

##### **1.1.3.4.3.1 Die Prüfung von Zwischenabschlüssen**

Im gemeindlichen Gesamtabschluss soll die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag gezeigt und dabei die Gemeinde mit ihren Betrieben so dargestellt werden, als ob sie eine einzige Einheit darstellt. Um dieses Gesamtbild sachgerecht zu erreichen, sollen auch die gemeindlichen Betriebe, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben, entsprechend in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden.

Die für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss notwendige Übereinstimmung des Abschlussstichtages wird dadurch geschaffen, dass der einzelne „abweichende“ Betrieb verpflichtet wird, einen gesonderten Zwischenabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses der Gemeinde, aufzustellen. Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb einen Zwischenabschluss aufzustellen hat, ist vorrangig dessen Abschlussstichtag ausschlaggebend.

In derartigen Fällen ist zu unterscheiden, ob der betriebliche Abschlussstichtag zwischen dem 30. September und dem 31. Dezember oder vor dem 30. September des Kalenderjahres liegt. Im örtlichen Einzelfall können auch noch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

andere Abschlussstichtage bestehen, z. B. bei Betrieben im gemeindlichen Kulturbereich. Diese Prüfung ist im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses relevant, wenn der Betrieb der Gemeinde für das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage nicht untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Durch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch einen gemeindlichen Betrieb soll eine auf den Abschlussstichtag bezogene Grundlage geschaffen werden, die für die notwendigen Konsolidierungsschritte zur Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde zwingend erforderlich ist. Die erhebliche Zeitdifferenz zwischen dem Abschlussstichtag des jeweiligen gemeindlichen Betriebes und dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses wird dabei dadurch überbrückt, dass der Jahresabschluss des Betriebes auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben ist.

Durch diese Fortschreibung wird ein auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses und das Geschäftsjahr der Gemeinde gleicher „Abrechnungszeitraum“ für den gemeindlichen Betrieb geschaffen und die Konsolidierung gewährleistet. Ein solcher betrieblicher Zwischenabschluss muss grundsätzlich orientiert an den Erfordernissen des Jahresabschlusses des betreffenden Betriebes aufgestellt werden. Bei seiner Aufstellung durch den gemeindlichen Betrieb müssen jedoch bereits die für den gemeindlichen Gesamtabschluss geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zur Anwendung kommen, auch wenn der Zwischenabschluss aus den Büchern des gemeindlichen Betriebes zu entwickeln ist.

Ein solcher Zwischenabschluss stellt daher für den Betrieb der Gemeinde keinen unterjährigen Jahresabschluss dar. Seine Ableitung aus dem betrieblichen Jahresabschluss bzw. seine Aufstellung dient ausschließlich der Erstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Der Zwischenabschluss eines gemeindlichen Betriebes unterliegt daher auch nicht der Pflicht zur Jahresabschlussprüfung bei dem betreffenden Betrieb. Er unterliegt vielmehr wegen seiner gesamtabschlussbezogenen Aufstellung der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

Die Prüfung des aufgestellten Zwischenabschlusses kann aber dem Jahresabschlussprüfer des betreffenden gemeindlichen Betriebes übertragen werden (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Der Rechnungsprüfungsausschuss hat daher die Prüfungsverantwortung auch für alle die dem Gesamtabschluss zugrundeliegenden Abschlüsse, auch wenn diese nach anderen Vorschriften geprüft worden sind. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn ein Zwischenabschluss vom Jahresabschlussprüfer des betreffenden gemeindlichen Betriebes geprüft worden ist.

#### **1.1.3.4.3.2 Die Prüfung der Entbehrlichkeit des Gesamtabschlusses**

Für die Gemeinde besteht keine grundsätzliche Ausnahmeregelung, durch die sie von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses befreit ist oder es ihr ermöglicht, bei bestimmten Fallgestaltungen auf dessen Aufstellung zu verzichten (vgl. § 116 GO NRW). Bei einzelnen Gemeinden können jedoch besondere Verhältnisse im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung bzw. bei der Geschäftstätigkeit ihrer Betriebe vorliegen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabschlusses als verzichtbar anzusehen ist.

Ein besonderer örtlicher Sachverhalt kann z. B. gegeben sein, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb bzw. über keine Tochterinheit verfügt. In solchen Fällen liegt dann die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und einem gemeindlichen Betrieb besteht, nicht vor. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann dann nicht dadurch geheilt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. Vielmehr erlischt die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses.

Im Rahmen einer sachgerechten Abwägung muss die Gemeinde feststellen, ob zum Abschlussstichtag die örtlichen Gegebenheiten für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorliegen. Sie muss

die Beurteilung und Entscheidung ausreichend dokumentieren. Ein zulässiger Verzicht auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses hebt jedoch nicht die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift festgelegte Prüfungspflicht auf. Sie ist auch dann bezogen auf den jährlichen Abschlussstichtag zu erfüllen.

Bei einem Aufstellungsverzicht ist die Prüfung dann in der Art und Weise auszuüben, dass im Ergebnis zu bestätigen ist, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht tatsächlich vor Ort gegeben sind. Diese Prüfung endet ebenfalls mit einem Prüfungsbericht und einem Bestätigungsvermerk (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Sofern im Rahmen der örtlichen Prüfung festgestellt wird, dass die Befreiungsvoraussetzungen bei der Gemeinde nicht vorliegen, kann der Bestätigungsvermerk ggf. auch versagt werden. Der Bürgermeister hat dann das Notwendige für die Aufstellung des Gesamtabchlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr zu veranlassen.

Eine derartige Prüfung ist zu jedem Abschlussstichtag vorzunehmen, zu dem kein Gesamtabchluss von der Gemeinde aufgestellt wird. Bei einem zulässigen Verzicht der Gemeinde auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses erstreckt sich der Verzicht nur auf den betreffenden Abschlussstichtag, sodass zum folgenden Abschlussstichtag eine erneute Prüfung über einen möglichen Verzicht erfolgen muss.

#### **1.1.3.4.3.3 Die Prüfung "befreiter" Tochtereinheiten**

Ein gemeindlicher Betrieb als Tochtereinheit der Gemeinde müsste ggf. in die gemeindliche Gesamtabchlussprüfung einbezogen werden, wenn der Betrieb aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften von der Verpflichtung zur Abschlussprüfung befreit wäre (vgl. § 264 Absatz 3 und 4 HGB). Eine solche Befreiungsmöglichkeit ist für einen gemeindlichen Betrieb jedoch nicht gegeben, denn die Gemeinde als Muttereinheit stellt kein Mutterunternehmen (Kapitalgesellschaft) im Sinne des Handelsrechts dar.

Einer Befreiung von der betrieblichen Abschlussprüfung stehen auch gemeindrechtliche Vorschriften entgegen, denn die Gemeinde darf Betriebe in einer Rechtsform des privaten Rechts nur gründen oder sich daran beteiligen, wenn der Betrieb in entsprechender Anwendung der für Eigenbetriebe geltenden Vorschriften geprüft wird (vgl. § 108 Absatz 1 Satz 1 Nummer 8 GO NRW).

Der Gesamtabchlussprüfer kann daher nicht auf einen Nachweis eines solchen gemeindlichen Betriebes verzichten, dass der betriebliche Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer geprüft worden ist. Sofern keine Abschlussprüfung erfolgt ist, muss der Gesamtabchlussprüfer aufgrund seiner Verantwortung für die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses seine Prüfungstätigkeit auf einen solchen Betrieb ausweiten. Der Betrieb wird dann zu einem Prüfungsgegenstand der gemeindlichen Gesamtabchlussprüfung. Dem Gesamtabchlussprüfer obliegen dann auch Berichtspflichten gegenüber dem gemeindlichen Betrieb.

#### **1.1.3.4.3.4 Sonstige Prüfungsgegenstände**

Zu den Prüfungsgegenständen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses kann, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, eine Vielzahl von weiteren gemeindlichen Sachverhalten gehören. Auch müssen die für den gemeindlichen Gesamtabchluss relevanten Unterlagen und Informationen in die Durchführung der Gesamtabchlussprüfung einbezogen werden, z. B. die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie.

Zu den prüfungspflichtigen Sachverhalten im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses gehören insbesondere die örtliche Auslegung und die Anwendung der unbestimmten Rechtsbegriffe in den bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses zu beachtenden Vorgaben, z. B. die Begriffe „untergeordnete Bedeutung“, „Wesentlichkeit“ und „Wirtschaftlichkeit“. Die speziellen örtlichen Sachverhalte und Gegebenheiten, die für den Gesamtabchlussprüfer einen Prüfungsgegenstand darstellen, können nicht im Einzelnen benannt, sondern nur beispielhaft vorgestellt werden (vgl. Abbildung 266).

<b>BEISPIELE FÜR PRÜFUNGSSACHVERHALTE BEIM GESAMTABSCHLUSS</b>
- die Festlegung und Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises mit der Auswahl der gemeindlichen Betriebe, die zum Vollkonsolidierungskreis zählen.
- die Festlegung und Abgrenzung der gemeindlichen Betriebe, die nach der Equity-Methode konsolidiert werden.
- die Festlegung und Abgrenzung der gemeindlichen Betriebe, die im Hinblick auf den gemeindlichen Gesamtabschluss von untergeordneter Bedeutung sind.
- die zutreffende Anwendung von Wahlrechten und Vereinfachungen.
- die konsolidierungsbedingten Anpassungen (Überleitung der betrieblichen Einzelabschlüsse) für die Aufstellung der Gemeindebilanz II.
- die Durchführung der Kapitalkonsolidierung, der Schuldenkonsolidierung, der Zwischenergebniseliminierung, der Ertrags- und Aufwandskonsolidierung.
- die Ermittlung der Anteile fremder Gesellschafter.
- die zutreffende Aufstellung der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung einschließlich des Gesamtanhangs mit den Inhalten der Kapitalflussrechnung sowie den beizufügenden Spiegeln, z. B. Gesamtverbindlichkeitspiegel, Gesamtanlagenspiegel, Gesamteigenkapitalspiegel.
- die zutreffenden Darstellungen im Lagebericht hinsichtlich seines Zusammenhangs mit dem Gesamtabschluss und der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde.
- die softwaregestützte Konsolidierung, bei der eine automatisierte Durchführung der Prozesse unter Anwendung bestimmter Festlegungen erfolgt.

*Abbildung 266 „Beispiele für Prüfungssachverhalte beim Gesamtabschluss“*

Eine Gesamtabschlussprüfung kann ggf. auch zu besonderen Angaben im Prüfungsbericht des Abschlussprüfers, abhängig von der Bedeutung oder Wesentlichkeit führen. Aufgrund der Prüfungserkenntnisse kann auch eine gesonderte Darstellung in der Dokumentation der Prüfung angezeigt sein.

#### **1.1.3.4.3.5 Die Prüfung der Überleitung zur GB II**

Die Gemeindeverwaltung bestimmt zusammen mit den konsolidierungsfähigen Betrieben der Gemeinde die Zusammensetzung des örtlichen Konsolidierungskreises, der die Grundlage für den gemeindlichen Gesamtabschluss bildet. Die Jahresabschlüsse dieser gemeindlichen Betriebe werden mit dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung konsolidiert (Grundsatz der Zusammenfassung der Jahresabschlüsse). Der gemeindliche Gesamtabschluss wird dadurch insgesamt nach einheitlichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt.

Gleiche Sachverhalte werden daher grundsätzlich gleichbehandelt, sodass die Nutzungsdauern für gleiche und gleichartig genutzte Vermögensgegenstände bei der Gemeinde und ihren Betrieben übereinstimmen müssen. Die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

Jahresabschlüsse der beteiligten gemeindlichen Betriebe müssen deshalb ggf. an die haushaltsrechtlichen Erfordernisse der Gemeinde angepasst werden. Die Betriebe haben daher ihre Einzelabschlüsse zu überprüfen und i. d. R. anzupassen und dadurch in eine Gemeindebilanz (GB II) überzuleiten.

Die Aufstellung einer GB II stellt daher einen nicht verzichtbaren Arbeitsschritt für die Aufstellung eines Gesamtabchlusses durch die Gemeinde dar. In der GB II werden die Ansatz- und Bewertungswahlrechte für den gemeindlichen Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse neu auf die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe angewendet. Die Wertansätze des Vermögens und der Schulden aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe werden dadurch entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben der Gemeinde fortgeschrieben.

Bei dieser Überleitung kann es zu wesentlichen Anpassungen bei den Bilanzansätzen und bei der Bewertung des betrieblichen Vermögens und der Schulden kommen. Es können aber auch Anpassungen in der Zuordnung der Wertansätze der betrieblichen Bilanz zu den Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz erforderlich werden. Die Vorgehensweise sollte mindestens für spezifische örtliche Gegebenheiten in der gemeindlichen Gesamtabchlussrichtlinie festgelegt sein.

Nur durch eine sachgerechte Überleitung wird für gemeindliche Betriebe des Konsolidierungskreises eine tragfähige GB II geschaffen, die eine wichtige Grundlage für die weiteren Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabchluss darstellt. Die Überleitungsarbeiten aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe sind daher nachvollziehbar zu dokumentieren. Die vorgenommenen Veränderungen bzw. Anpassungen sowie die gesamte Überleitung sind daher auch Gegenstand der örtlichen Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).

Nicht nur bei dieser Tätigkeit bedarf es einer engen Zusammenarbeit zwischen den Abschlussprüfern bei der Gemeindeverwaltung und den Abschlussprüfern des gemeindlichen Betriebes. Die Aufgabe der Erstellung der Überleitungsrechnung bei einem gemeindlichen Betrieb erfordert eine besondere enge Zusammenarbeit zwischen den Beteiligten. Einerseits sind dafür ausreichende Kenntnisse über die Erfordernisse und Gegebenheiten bei dem betreffenden Betrieb notwendig.

Andererseits müssen die betrieblichen Ergebnisse in einen Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Erfordernissen und Zwecken sowie mit den Gegebenheiten bei der Gemeindeverwaltung gestellt werden. Neben den Quantitätsmerkmalen ist aber auch die Qualität der Arbeiten von entscheidender Bedeutung. Sie ist im Prinzip nur erreichbar, auch eine persönliche gegenseitige Anerkennung unter den Mitwirkenden vorherrscht.

#### **1.1.3.4.3.6 Gesamtabchlussprüfung und Jahresabschlussprüfung**

Die Gemeinde ist durch haushaltsrechtliche Vorschriften verpflichtet, ihren Gesamtabchluss und ihren Jahresabschluss prüfen zu lassen (vgl. § 101 und § 116 Absatz 6 GO NRW). Die Eigenständigkeit dieser beiden Abschlüsse bringt es mit sich, dass einer der beiden Abschlüsse grundsätzlich nicht durch den anderen Abschluss ersetzt werden kann. Der Gesamtabchluss setzt z. B. voraus, dass Jahresabschlüsse für alle in den Gesamtabchluss einzubeziehende Einheiten (Gemeindeverwaltung und gemeindliche Betriebe) erstellt worden sein müssen.

Ebenso verdeutlichen die getrennten Vorgaben über die Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse, dass eine Abschlussprüfung nicht durch die Prüfung eines anderen Abschlusses ersetzt werden kann. Dieses Prüfungsgeschehen gilt beim gemeindlichen Gesamtabchluss in gleicher Weise für die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe, die in den Gesamtabchluss einbezogen werden. Die Abschlüsse dieser Betriebe sind einerseits nach gemeindrechtlichen Vorgaben zu prüfen (vgl. § 108 Absatz 1 Nummer 8 GO NRW).

Diese Vorgabe bedarf dabei einer gesellschaftsrechtlichen Umsetzung, denn sie verpflichtet die Gemeinde als Gesellschafter. Andererseits kann aber auch für einen gemeindlichen Betrieb aber auch eine gesetzliche Prüfungspflicht bestehen, wenn der Betrieb aufgrund seiner Rechtsform und Größenklasse prüfungspflichtig ist (vgl. § 316 Absatz 1 Satz 1 HGB). Die gesetzlich bestehenden Prüfungspflichten für gemeindliche Betriebe bedürfen jedoch nicht zwingend einer gesellschaftsvertraglichen Umsetzung.

#### **1.1.3.4.3.7 Keine Prüfung des Beteiligungsberichtes**

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihren Beteiligungsbericht dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen (vgl. § 117 GO NRW). Diese besondere Regelung ist ein Ausdruck dessen, dass eine alleinige Betrachtung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde im Rahmen des Gesamtabschlusses unter Berücksichtigung des gemeindlichen Beteiligungsportfolios nicht immer ausreichend ist. Abhängig von den örtlichen Verhältnissen und den unterschiedlichen Zwecksetzungen kann ggf. eine Informationslücke zwischen den Ergebnissen des gemeindlichen Gesamtabschlusses und der notwendigen Darstellung der gesamten wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde im Beteiligungsbericht bestehen.

Der gemeindliche Beteiligungsbericht vervollständigt daher die Informationen, die durch den Gesamtabschluss der Gemeinde gegeben werden, bezogen auf die einzelnen gemeindlichen Betriebe. Er wird aber trotz dieser zusammenhängenden Darstellung nicht zu einem Prüfungsgegenstand der örtlichen Gesamtabschlussprüfung der Gemeinde (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Gleichwohl ist es geboten, im Rahmen der Prüfung der Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch den Beteiligungsbericht verfügbar zu haben.

Aufgrund des Beteiligungsberichtes der Gemeinde lassen sich für den Gesamtabschlussprüfer z. B. die Festlegungen zum gemeindlichen Konsolidierungskreis besser nachvollziehen. In diesem Zusammenhang können auch ggf. auch Unstimmigkeiten im gemeindlichen Beteiligungsportfolio durch die Gemeinde erkannt und zukünftig berichtigt bzw. beseitigt werden. Einer Abstimmung und Nutzung der Informationen des Beteiligungsberichtes in der Gesamtabschlussprüfung steht die inhaltliche Festlegung der Prüfungsgegenstände der Gesamtabschlussprüfung nicht entgegen (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW).

#### **1.1.3.5 Prüfungshandlungen und Prüfungsaussagen**

##### **1.1.3.5.1 Die Prüfungshandlungen**

###### **1.1.3.5.1.1 Die Verantwortung des Abschlussprüfers**

Der Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses hat die Art und den Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sowie die Intensität und die Methoden der Abschlussprüfung unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und des Zieles der Gesamtabschlussprüfung eigenverantwortlich und nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen. Er hat dabei auch die örtlichen Verhältnisse bei der Gemeinde sowie die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu berücksichtigen. Dem Abschlussprüfer soll es dadurch im Ergebnis möglich sein, dass er Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Gesamtabschluss mit hinreichender Sicherheit treffen kann.

Die Prüfungsverantwortung des Abschlussprüfers bedingt dabei, dass er auch die Jahresabschlüsse der in den Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe und die dazugehörigen Prüfungsergebnisse beurteilen muss. Er darf die Ergebnisse für seine Prüfungstätigkeit übernehmen und verwerten. Dazu muss Gesamtabschlussprüfer seinen Informationsbedarf festlegen, ggf. auch weitere Prüfungshandlungen bestimmen, die von den Abschlussprüfern der einzelnen gemeindlichen Betriebe zu erfüllen sind.

Im Rahmen einer Prüfung kann es ggf. notwendig sein, auch Arbeiten eines Sachverständigen zu berücksichtigen, wenn dessen Fachkenntnisse auf einem speziellen Gebiet notwendig sind, um Prüfungsaussagen treffen zu können oder Prüfungsnachweise zu erhalten. Diese Festlegungen dienen der Erleichterung der Tätigkeit des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

#### **1.1.3.5.1.2 Die Verwertung der Arbeiten Dritter**

Im Rahmen seiner Informationsrechte kann der Abschlussprüfer für den gemeindlichen Gesamtabschluss eigenverantwortlich die Arbeit eines betrieblichen Jahresabschlussprüfers verwerten. Er muss dabei einen Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen herstellen und das Ausmaß der Übernahme zutreffend abwägen. In geeigneter Weise ist dabei durch den Abschlussprüfer zu überprüfen, ob die ihm vorgelegten Unterlagen auch für eine Verwertung im Rahmen seiner Prüfung geeignet sind.

Das Ergebnis dieser Überprüfung sowie der Umfang der Verwertung bzw. die Gewichtung der Arbeitsergebnisse hat der Abschlussprüfer zu dokumentieren. Die dem Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses vorzulegenden Jahresabschlüsse müssen für ihn nachvollziehbar und akzeptabel sein. Diese Vorgabe gilt insbesondere, wenn die Überleitung der HB I in die KB II durch den gemeindlichen Betrieb durchgeführt wurde.

Die zu übernehmenden Angaben aus der Arbeit der Abschlussprüfer der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe hat der Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses zu überprüfen. In den Fällen, in denen sich jedoch Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der betrieblichen Jahresabschlüsse ergeben, muss der Abschlussprüfer für den Gesamtabschluss ggf. zusätzliche Prüfungshandlungen und eventuell unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch eine Korrektur in eigener Verantwortung vornehmen. Das Ergebnis dieser Arbeit ist von ihm ausreichend und nachvollziehbar zu dokumentieren.

#### **1.1.3.5.1.3 Die Übernahme der Arbeiten Dritter**

Der Abschlussprüfer für den gemeindlichen Gesamtabschluss kann im Rahmen seiner Informationsrechte die Arbeiten eines anderen Abschlussprüfers ggf. uneingeschränkt übernehmen, z. B. Ergebnisse aus den Jahresabschlussprüfungen bei der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Die Übernahme bedeutet eine tatsächliche Einbeziehung in die eigenen Prüfungshandlungen.

Der Abschlussprüfer hat in diesen Fällen immer in geeigneter Weise zu überprüfen, ob die ihm überlassenen Unterlagen auch für eine Übernahme in seine Prüfung geeignet sind und welcher Prüfer ihm die Unterlagen überlassen hat. Er muss einen Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen herstellen und die Inhalte und das Ausmaß der Übernahme abwägen. Das Ergebnis dieser Überprüfung sowie die Inhalte und das Ausmaß der Übernahme sind vom Abschlussprüfer ausreichend und nachvollziehbar zu dokumentieren.

#### **1.1.3.5.2 Die Prüfungsaussagen**

Im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung soll der Abschlussprüfer relevante Prüfungsaussagen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit treffen können. Für seine Urteilsbildung kann der Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses ggf. eigene Prüfungsfeststellungen bei den gemeindlichen Betrieben treffen, die in den Gesamtabschluss einbezogen werden. Es ist deshalb als geboten angesehen worden, eine gesetzliche Regelung für die Durchsetzung der Rechte der Abschlussprüfer zu schaffen.

Die Abschlussprüfer haben dadurch die Möglichkeit, die Nachweise und Informationen von den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu erhalten, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. In den Fällen, in denen der



Abschlussprüfer eines einzelnen Jahresabschlusses seinen Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt hat, muss der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses dazu eigene Prüfungsfeststellungen dahingehend treffen, ob und ggf. wie weit dadurch die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Gesamtabchlusses berührt wird. Ein solcher Sachverhalt kann ggf. in besonderen Fällen dazu führen, dass auch der Bestätigungsvermerk zum gemeindlichen Gesamtabchluss durch den verantwortlichen Abschlussprüfer einzuschränken ist.

#### **1.1.3.5.3 Der Prüfungsbericht**

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über die Art und den Umfang seiner Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde sowie über das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und den Bestätigungsvermerk in den Prüfungsbericht aufzunehmen (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung sind die Vorschriften des § 101 Absatz 4 bis 7 GO NRW zu beachten.

Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ können dabei als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die genannten Vorschriften hinaus keine weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist daher von den Verantwortlichen für die Gesamtabchlussprüfung eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse auszugestalten.

Diese Sachlage bedingt, dass der Prüfungsbericht einer Qualitätsüberprüfung bedarf. Nur dann kann gewährleistet werden, dass aus fachlicher Sicht die Prüfung ordnungsgemäß und sachgerecht erfolgt ist und der Prüfungsbericht die Abschlussprüfung mit ihren Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnissen zutreffend wiedergibt. Die Qualitätssicherung ist ein Instrument, durch das nicht nur die Abschlussprüfung selbst eine hohe Qualität erhält, sondern auch die Stellung der örtlichen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Örtlichen Rechnungsprüfung sowie Dritter als Prüfer gestärkt wird.

#### **1.1.3.6 Der Zeitraum der Gesamtabchlussprüfung**

Für die Durchführung der Gesamtabchlussprüfung ist gesetzlich kein genau abgegrenzter Zeitraum für das Jahr der Aufstellung bestimmt worden. Aus der Einordnung der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses in den Verfahrensablauf der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ergibt sich dabei ein Zeitfenster. Der Beginn des Zeitraumes der Gesamtabchlussprüfung wird dadurch bestimmt, dass der Bürgermeister den Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzustellen und dem Rat zuzuleiten (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW). Der Gesamtabchluss soll unmittelbar nach seiner Aufstellung zur Abschlussprüfung zur Verfügung stehen.

Die Gesamtabchlussprüfung ist dann so rechtzeitig abzuschließen, dass der Rat der Gemeinde bis spätestens 31. Dezember des Folgejahres des Haushaltsjahres den Gesamtabchluss bestätigen kann (vgl. § 116 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 96 GO NRW). In diesem konkreten Zeitraum muss die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfolgen und abgeschlossen werden. Die gemeindlichen Organe müssen die gesetzlich zugelassenen Fristen jedoch nicht voll ausschöpfen.

Vielfach hängt auch der Prüfungszeitraum von der Feststellung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe ab. Auf diesen „Feststellungsabschluss“ muss aber nicht in jedem Fall gewartet werden. Der einzelne „Geschäftsabschluss“ bietet bereits eine belastbare Grundlage für die Aufstellung des Gesamtabchlusses der Gemeinde, denn der Bürgermeister bzw. die betrieblichen Geschäftsführer tragen dafür mit ihrer Unterschrift die Verantwortung.

Eine schnelle und kurzfristige Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist vom Gesetzgeber gewollt, denn die Ergebnisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses sollen so schnell wie möglich in der gemeindlichen Haushaltsplanung und bei der Haushaltsausführung der Gemeinde eine entsprechende Berücksichtigung finden. Die gemeindliche Aufsichtsbehörde ist daher ebenfalls an einer zeitnahen Anzeige des bestätigten Gesamtabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres interessiert.

Die tatsächliche Durchführung der Gesamtabschlussprüfung sollte daher nicht über die gesetzlich mögliche Zeit hinaus verlängert werden. Je später gemeindliche Haushaltsdaten verfügbar sind, desto weniger Gewicht kommt ihnen hinsichtlich ihrer Wertigkeit für die Beurteilung der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu. Es zeigt sich dann, dass das Interesse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an den Daten des Gesamtabschlusses erheblich nachgelassen hat.

#### **1.1.4 Zu Nummer 4 (Laufende Prüfung in der Finanzbuchhaltung):**

##### **1.1.4.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Zielsetzung der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung wird durch die gesetzliche Festlegung „zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses“ besonders hervorgehoben. Diese Prüfung umfasst dabei nicht nur die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle einschließlich der Erfassung der Belege der Gemeinde und die Abwicklung der gemeindlichen Zahlungen, sondern auch die Einhaltung fachbezogener Vorschriften.

Ein wichtiges Ziel ist es dabei, dass bereits unterjährig mögliche Fehler entdeckt werden, die der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch erforderliche Korrekturen entgegenstehen. Die mit der gemeindlichen Buchhaltung im Arbeitsablauf verbundenen Vorkonten oder Nebenbuchhaltungen haben eine erhebliche Bedeutung für die laufende Prüfung. An diesen Stellen findet regelmäßig bereits eine wesentliche Informationsverarbeitung zur Vorbereitung der gemeindlichen Finanztransaktionen statt.

Mit der Bestimmung wird daher auch klargestellt, dass die Prüfungsaufgabe auch unter den Aspekten der Prüfungsbestimmungen für den gemeindlichen Jahresabschluss durchzuführen ist (vgl. § 101 GO NRW). Die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Jahresabschlussprüfung soll dabei möglichst als eine zeitnahe Prüfung der Geschäftsvorfälle im Ablauf des Haushaltsjahres durchgeführt werden.

In diesem Sinne sollen bereits bei der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle auftretende Fehler entdeckt und behoben werden. Daher sollte in diesem Rahmen auch geprüft werden, ob die gemeindlichen Zahlungsleistungen richtig und zeitgerecht erfolgen und die dafür erforderlichen Maßnahmen und Vorgaben, ggf. auch Anpassungen, erfolgreich und zutreffend umgesetzt worden sind, z. B. die SEPA-Einführung. Bei der laufenden Prüfung gilt es für die Gemeinde, eine spätere Nachbearbeitung oder ein förmliches Beanstandungsverfahren zur Fehlerbeseitigung zu vermeiden.

Zur Sicherstellung einer zutreffenden verwaltungsmäßigen Bearbeitung ist es daher bei Beanstandungen oder Hinweisen der Rechnungsprüfung nicht als ausreichend anzusehen, wenn lediglich eine Rückmeldung der Gemeindeverwaltung in Form von "wird künftig beachtet" erfolgt. Im Sinne der Sache bzw. der richtigen und sachgerechten Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ist es vielmehr geboten, eine im Sinne der Ordnungsmäßigkeit belegbare, zukunftsbezogene "sichernde Zusage" zwischen der Gemeindeverwaltung und der Rechnungsprüfung auszutauschen.

Die laufende Prüfung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle trägt daher zur Erleichterung der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rückgriff auf vorliegende Prüfungsergebnisse bei. Ohne eine solche Prüfung

ist eine effiziente und effektive Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses kaum möglich. Dadurch kann der Umfang der Abschlussprüfung erheblich vermindert werden.

#### **1.1.4.2 Die Prüfungsrechte bei Dritten**

Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, wenn die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden Vorschriften gewährleistet sind (vgl. § 94 GO NRW). Sie hat in diesen Fällen die Prüfungspflichten und Prüfungsrechte der örtlichen Rechnungsprüfung sowie des Rechnungsprüfungsausschusses ausreichend zu berücksichtigen und entsprechende Festlegungen mit dem Dritten zu vereinbaren.

Die Prüfung erstreckt sich dann regelmäßig auf die ordnungsgemäße Erledigung der übertragenen Aufgaben im Rahmen der getroffenen Vereinbarung sowie auf Vorkehrungen zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung, weil bei einer Übertragung von Aufgaben auf einen Dritten die Gesamtverantwortung bei der Gemeinde verbleibt. In die gemeindliche Abschlussprüfung ist deshalb auch die Prüfung der Übertragung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung in dem Maße einzubeziehen, dass die Dienstleistungen, die der Dritte für die Gemeinde erbringt, auch vom Abschlussprüfer beurteilt werden können.

Die Durchführung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung durch Dritte wirkt sich regelmäßig auf den Ablauf der gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus und kann daher einen wesentlichen Einfluss auf den gemeindlichen Jahresabschluss haben. Der Abschlussprüfer muss über diese Sachlage sowie auch über die Einschaltung Dritter für andere Aufgaben über sachgerechte Informationen verfügen. In den Fällen, in denen der Gemeinde kein Bericht des Dritten vorliegt, muss sich der Abschlussprüfer selbst ein Bild über die Aufgabenerfüllung des Dritten für die Gemeinde machen oder ggf. einen anderen Prüfer dafür einschalten. Er muss ggf. auch selbst Prüfungshandlungen vornehmen, z. B. im Rahmen einer Stichprobe.

#### **1.1.4.3 Weitere Prüfungen**

Die Örtliche Rechnungsprüfung hat im Rahmen ihrer laufenden Prüfung auch regelmäßige Kontrollen zur Vermeidung von Überkompensationen bei der Gewährung von Ausgleichszahlungen an bestimmte Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse von der Gemeinde betraut worden sind, durchzuführen. Nach europäischer Rechtsprechung dürfen gemeindliche Betriebe, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen, nur aufgrund eines Betrauungsaktes tätig werden.

Dafür müssen Parameter, anhand derer der Ausgleich berechnet wird, vorab festgelegt und durch regelmäßige Kontrolle geprüft werden, um eine Überkompensation zu vermeiden (vgl. Gem. Runderlass des MWME NRW und des MIK NRW). Die Örtliche Rechnungsprüfung kann sich bei solchen Kontrollen auch eines Dritten oder anderer geeigneter Stellen zur Klärung fachlicher und prüfungsrelevanter Fragen bedienen.

#### **1.1.5 Zu Nummer 5 (Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung):**

Die Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde ist eine weitere Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung. Aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus ist es grundsätzlich notwendig, die Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen dauernd zu überwachen und nicht nur einmal jährlich zu prüfen. Die Örtliche Rechnungsprüfung als unabhängige und dem Rat gegenüber verantwortliche Stelle innerhalb der Gemeindeverwaltung ist dafür gut geeignet.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

Die gesetzliche Regelung zur Prüfungspflicht beinhaltet gleichzeitig eine entsprechende sachliche Informationspflicht für die Gemeindeverwaltung gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung. In den Fällen einer dauernden Überwachung der Zahlungsabwicklung kann auf die einmal jährlich vorzunehmende unvermutete Prüfung der Zahlungsabwicklung verzichtet werden kann (vgl. § 30 Absatz 5 GemHVO NRW). In solchen Fällen obliegt die Entscheidung über eine Durchführung der unvermuteten Prüfung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde.

Die Gemeinde kann die haushaltsrechtlichen Mindestanforderungen umsetzen, aber auch darüber hinaus weitere Prüfungen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vornehmen lassen, insbesondere dann, wenn aus örtlichen Gegebenheiten heraus dazu ein Anlass besteht. Die Örtliche Rechnungsprüfung verfügt für solche Fälle über die notwendigen Kenntnisse der Geschäftsvorfälle der Gemeinde.

Ihre Aufgabe der dauernden Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung ist zudem mit der gesetzlichen Aufgabe der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung untrennbar verbunden (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Beide Aufgaben haben aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus die gleiche Zielsetzung, jedoch eine eigenständige Bedeutung. Die Örtliche Rechnungsprüfung kann durch ihre laufende Überwachungstätigkeit dazu beitragen, dass die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung von der Gemeinde ordnungsgemäß wahrgenommen wird (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW).

Die gleiche Bedeutung hat auch die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Sondervermögen. Diese Überwachung und ggf. ein Prüfungsbedarf können z. B. aus dem Zusammenspiel der Zahlungsgeschäfte zwischen der Gemeindeverwaltung und den Sondervermögen der Gemeinde entstehen, sofern beide gemeindlichen Einheiten an einem Liquiditätsverbund zur gegenseitigen Bereitstellung von benötigten Zahlungsmitteln beteiligt sind. Daraus kann ggf. auch ein besonderer Prüfungsbedarf für die Örtliche Rechnungsprüfung entstehen, insbesondere wenn die Gemeinde die Kontoführung innehat.

**1.1.6 Zu Nummer 6 (Prüfung der DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung):**

**1.1.6.1 Die Inhalte der Prüfungspflicht**

Der Prüfungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung unterliegen einerseits DV-Programme, die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde unmittelbar Anwendung finden. Andererseits besteht für die Gemeinde auch die Pflicht, die außerhalb der Finanzbuchhaltung eingesetzten Zulieferprogramme in die Anwendungsprüfung einzubeziehen, falls mit deren Hilfe etwaige Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde ermittelt werden und in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung "lediglich" nur noch eine Weiterbearbeitung erfolgt.

Nachfolgend werden beispielhaft einige Anforderungen für die örtliche Anwendungsprüfung als Ordnungsmäßigkeitsprüfung zur Sicherung der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle benannt, ohne dabei die Ausgestaltung einzelner DV-Programme besonders zu berücksichtigen (vgl. Abbildung 267).

<b>PRÜFUNGSSACHVERHALTE BEI DER ANWENDUNGSPRÜFUNG</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>PRÜFUNGSSACHVERHALTE</b>
<b>Datenerfassung (GoB)</b>	Das Programm muss folgende Sachverhalte unterstützen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- die vollständige und richtige Erfassung, Eingabe, Verarbeitung und Ausgabe der Daten,</li> <li>- die Dokumentation der Daten mit der Erfassung, wer wann welche Daten eingegeben oder verändert hat,</li> <li>- die Dateneingabe und Bearbeitung ausschließlich durch dazu Berechtigte,</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

<b>PRÜFUNGSSACHVERHALTE BEI DER ANWENDUNGSPRÜFUNG</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>PRÜFUNGSSACHVERHALTE</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- die ausreichende und zutreffende Datensicherung und Speicherung bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen, einschließlich der Sicherung der Lesbarkeit.</li> </ul>
<b>Haushaltsplanung</b> (§ 80 GO NRW)	<p>Das Programm muss folgende Sachverhalte unterstützen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Erstellung des Ergebnisplans, des Finanzplans und der örtlichen Teilpläne unter Berücksichtigung des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie der Ist-Werte des Vorvorjahres,</li> <li>- die Erstellung der Haushaltssatzung unter Einbeziehung der Summenbeträge des Haushaltsplans,</li> <li>- die Erstellung der Nachtragssatzung</li> <li>- die Bildung von Budgets.</li> </ul>
<b>Ausführung des Haushaltsplans</b> (§§ der GO und GemHVO NRW)	<p>Das Programm muss folgende Sachverhalte unterstützen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Bewirtschaftung und Erfassung von Erträgen und Aufwendungen, getrennt nach ordentlich und außerordentlich,</li> <li>- die Bewirtschaftung und Erfassung von Einzahlungen und Auszahlungen, getrennt nach der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit,</li> <li>- die Erstellung der Nachtragssatzung,</li> <li>- die Bildung von Budgets,</li> <li>- die Übertragung von Aufwandsermächtigungen und Auszahlungsermächtigungen,</li> <li>- die Bewirtschaftung und Erfassung von außerplanmäßigen Ermächtigungen.</li> </ul>
<b>Jahresabschluss</b> (§§ 95 und 96 GO NRW)	<p>Das Programm muss folgende Sachverhalte unterstützen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Aufstellung der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung, einschließlich des Plan-/Ist-Vergleichs, sowie der Bilanz und des Anhangs,</li> <li>- die Dokumentation der Daten mit dem Nachweis des Vermögens und der Schulden.</li> </ul>
<b>Gesamtabschluss</b> (§ 116 GO NRW)	<p>Das Programm muss folgende Sachverhalte unterstützen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- die Aufstellung der Gesamtergebnisrechnung sowie der Gesamtbilanz und des Gesamtanhangs,</li> <li>- die Aufstellung der Gesamtkapitalflussrechnung,</li> <li>- die Durchführung der Vollkonsolidierung,</li> <li>- die Anwendung der Equity-Methode,</li> <li>- die Dokumentation der Daten mit dem Nachweis des Vermögens und der Schulden.</li> </ul>

*Abbildung 267 „Die Anwendungsprüfung“*

Der Prüfungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung unterliegen dadurch einerseits die DV-Programme, die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde unmittelbar Anwendung finden. Andererseits besteht für die Gemeinde auch die Pflicht, die außerhalb der Finanzbuchhaltung eingesetzten Zulieferprogramme in die Anwendungsprüfung einzubeziehen, falls mit deren Hilfe etwaige Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde ermittelt werden und in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung eine Weiterbearbeitung nur in Form der Übernahme der Daten erfolgt.

Durch den Prüfungsumfang kann von der Gemeinde sichergestellt werden, dass die richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten im gesamten Verfahrensablauf der gemeindlichen Geschäftstätigkeit mithilfe der eingesetzten DV-Programme gewährleistet wird. Die Anwendungs-

prüfung umfasst die Beurteilung der Funktionsweise der eingesetzten DV-Programme im laufenden Buchungsbetrieb und ihre Integration in die bestehende IT-Landschaft. Sie stellt daher keine „Eignungsprüfung“ der DV-Programme, sondern eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung dar.

Die Gemeinde muss unabhängig von der Anwendungsprüfung insgesamt sicherstellen, dass die für die Geschäftsvorfälle aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten im gesamten Verfahrensablauf richtig und vollständig von den gemeindlichen Beschäftigten eingegeben, verarbeitet und ausgegeben sowie kontrolliert und bestätigt werden. Die örtlichen bei der Gemeinde vorhandenen Verfahrensbeschreibungen, aufgrund derer die Prüfungsinhalte festgelegt werden können, müssen deshalb vollständig die gesamten Verarbeitungsschritte und damit den arbeitstechnischen Programmablauf enthalten.

#### **1.1.6.2 Der Umfang der Prüfungspflicht**

Die Einbindung der IT in die gemeindliche Haushaltswirtschaft prägt in einem umfassenden Maße auch die örtliche Prüfung. Der Umgang mit digitalen Daten und die Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfordern professionelle Programme und entsprechend besondere Handlungsfelder für die Anwendungsprüfung. Die Prüfung der DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung erfordert daher ein breites Wissen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die örtliche Verwaltungsorganisation sowie die bei der Gemeinde vorhandene IT-Struktur und die dabei eingesetzten Technologien.

Der Wortzusammenhang in der haushaltsrechtlichen Vorgabe „die Prüfung der Programme vor ihrer Anwendung“ drückt dabei auch den Zeitpunkt der Prüfung aus, sodass keine Pflicht zu einer Rechnungsprüfung im Rahmen der Beschaffung von Software vorgegeben wird. Die Prüfung der DV-Buchführungsprogramme soll als praxisorientierte Anwendungsprüfung durchgeführt und daher regelmäßig vor dem ersten Praxiseinsatz eines DV-Programms, aber auch vor jeder neuen Programmversion, erfolgen. Die Durchführung der Prüfung setzt zudem eine Implementierung und Produktivsetzung der Software voraus.

Für die Prüfung der DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung stellt der haushaltsrechtlich benutzte Begriff „Finanzbuchhaltung“ den Rahmen für die Prüfungsaufgabe dar. Aufgrund dessen erstreckt sich der Prüfungsbezug auf die in der Finanzbuchhaltung eingesetzten Programme bzw. wird darauf beschränkt. Sie erstreckt sich nicht auf Programme in den Fachbereichen, auch wenn Bestandteile dieser Programme der Ermittlung gemeindlicher Ansprüche gegenüber Dritten und gemeindlicher Leistungen an Dritte dienen.

In Bezug auf die gemeindliche Finanzbuchhaltung werden derartige Fachprogramme oftmals als „Vorprogramme“ der DV-Buchführungsprogramme bezeichnet, weil regelmäßig die aus den Fachprogrammen ermittelten wirtschaftlichen und finanziellen Ergebnisse in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung weiterzuverarbeiten bzw. abschließend buchungs- und zahlungsmäßig abzuwickeln sind. Die notwendige Abgrenzung muss örtlich getroffen werden, denn sie ist davon abhängig, ab welchem Bearbeitungsstand im Ablauf der Geschäftsvorfälle die Verantwortung und Zuständigkeit von der fachlichen Bearbeitung auf die Finanzbuchhaltung übergeht. Daraus folgt, dass der DV-mäßig bestehende Übergabepunkt (Schnittstelle) in die Anwendungsprüfung einzubeziehen ist.

Das Ziel der Programmprüfung besteht darin, die organisatorisch gesicherte Funktionsfähigkeit der Systeme der Buchführung und der Zahlungsabwicklung und der Zuliefersysteme unter Einbeziehung der örtlichen IT-Landschaft und Hardwarestruktur sicherzustellen. Sie ersetzt nicht grundsätzliche Erfordernisse der örtlichen IT-Struktur. Die Prüfungspflicht besteht sowohl für selbsterstellte als auch für von Dritten bezogene IT-Produkte. Bei dieser Prüfung soll geprüft und beurteilt werden, ob die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zutreffend datentechnisch erfasst und ausreichend dokumentiert werden, damit die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gewährleistet werden kann.

In der Prüfung müssen deshalb technische, haushaltswirtschaftliche und rechtliche Gesichtspunkte sachgerecht und ausreichend berücksichtigt werden, z. B. die von der Gemeinde eingerichteten Kontrollen und Überwachungsformen. Es sollen durch die Anwendungsprüfung auch nicht autorisierten Transaktionen vorgebeugt werden. Dazu gehört auch die Prüfung der Datenqualität und der Datensicherheit bzw. die Einhaltung von Datenschutzbestimmungen. In die örtliche Anwendungsprüfung von Programmen sollen die aus Programmprüfungen anderer Stellen entstandenen Prüfungsergebnisse einbezogen werden.

Die Art und der Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sind dabei insbesondere von der Wesentlichkeit und Bedeutung des Programms im Rahmen des von der Gemeinde in ihrer Finanzbuchhaltung eingesetzten IT-Systems sowie von der Komplexität des Programmablaufs bzw. des örtlichen IT-Systems und den tatsächlichen örtlichen Geschäftsprozessen abhängig. Die Prüfungshandlungen können auch durch Fallgestaltungen ausgelöst werden, bei denen eine richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten nicht gewährleistet werden kann, denn auch die Funktionalität der Datenverarbeitung und die Einhaltung des vorgegebenen Verfahrensablaufs müssen gewährleistet sein.

Eine mögliche (technische) Prüfung eines Programms ohne Bezug zur tatsächlichen Datenverarbeitung bei der Gemeinde kann aber die Prüfung vor Ort nicht ersetzen. Die Prüfung für den Einsatz bei der Gemeinde soll deshalb nicht unabhängig von der tatsächlichen Implementierung und Produktivsetzung bei der Gemeinde vorgenommen werden. Sie ist auch von ihrem zeitlichen Umfang her abhängig von dem Funktionsumfang und Einsatzgebiet der Softwareprodukte sowie deren Auswirkungen auf die Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung.

#### **1.1.6.3 Die Durchführung der Anwendungsprüfung**

Der Einsatz von DV-Programmen durch die Gemeinde, die in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zur Abwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde eingesetzt werden, soll die ordnungsgemäße Abwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unterstützen. Die haushaltsrechtliche Verpflichtung zur Anwendungsprüfung bedingt die Prüfung der Funktionsfähigkeit der DV-Programme unter Einhaltung der örtlich geprägten Festlegungen über den Verfahrensablauf der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Diese Prüfung der Gemeinde stellt daher keine (örtliche) Eigenprüfung der DV-Programme dar, wie sie bei einer Zertifizierung eines DV-Programms vorzunehmen ist.

Eine Prüfung im Rahmen des Erwerbs eines DV-Programms mithilfe von Testläufen gemeindlicher Geschäftsvorfälle im Rahmen des Erwerbs eines DV-Programms ersetzt deshalb auch keine Anwendungsprüfung unter der Beteiligung der Örtlichen Rechnungsprüfung. Für die Anwendungsprüfung unter den tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten (rechtliche, fachliche und organisatorische Bedingungen) enthält das gemeindliche Haushaltsrecht außer der grundsätzlichen Pflicht zur Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften keine ausdrücklichen Vorgaben für die Durchführung der Anwendungsprüfung bei der die Gemeinde.

Mit der Anwendungsprüfung soll die Feststellung ermöglicht werden, dass das einzusetzende Programm die in der örtlichen Praxis der Gemeinde vorkommenden Geschäftsvorfälle erfassen kann. Die für die Beschäftigten notwendigen Zugriffsrechte und von ihnen vorzunehmenden Bearbeitungsschritte müssen überprüft werden. Zudem muss festgestellt werden, ob die aufgrund einer ordnungsgemäßen Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle vorgesehenen Ergebnisse erzielt werden. Dazu gehört auch, dass alle im Arbeits- und Programmablauf vorgesehenen Kontrollen ausreichen und bei der Ausführung der DV-Programme funktionsfähig sind.

Die Anwendungsprüfung der Örtlichen Rechnungsprüfung stellt daher eine System- und Prozessprüfung bzw. eine ergebnisorientierte Prüfung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Geschäftstätigkeit dar und muss unter Einbeziehung aller relevanten DV-Systemkomponenten und der am Geschäftsablauf beteiligten gemeindlichen Beschäftigten durchgeführt werden. In die Prüfung sollen alle Funktionalitäten und deren Angemessenheit sowie die Zugriffsrechte und das Kontrollgefüge für die automatisiert ausgeführten finanzbuchhalterischen Tätigkeiten in die

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 103 GO NRW

Prüfung einbezogen werden. Das örtliche Prüfungsprogramm soll so ausgestaltet werden, dass insgesamt die Ordnungsmäßigkeit und die Sicherheit rechnungslegungsbezogener Programmfunktionen mit Blick auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft geprüft werden können, auch mithilfe eigener Testfälle.

Die Durchführung der Anwendungsprüfung soll belegen, dass beim Einsatz des DV-Programms in der gemeindlichen DV-Buchführung die örtlichen Daten der Gemeinde vollständig und richtig erfasst, verarbeitet und gespeichert werden. Die vorhandenen Sicherungssysteme der automatisierten Datenverarbeitung sind deshalb unter Berücksichtigung von haushaltsrechtlichen Vorgaben sowie die aufgrund der erlassenen örtlichen Vorschriften in die Programmprüfung einzubeziehen, um eine ausreichende Prüfung der Datensicherheit und der Dokumentation zu gewährleisten (vgl. §§ 27 und § 31 GemHVO NRW).

Eine genaue organisatorische Abgrenzung lässt sich wegen der Querschnittsfunktion der automatisierten Datenverarbeitung sowie der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und ihrer Einbettung in die örtliche IT-Struktur der Gemeinde insgesamt nicht in allgemeiner Form im Rahmen einer Prüfung vornehmen. Dadurch wird jedoch nicht die Frage berührt, dass regelmäßig die „Fachdienststelle“ in der Gemeindeverwaltung als anwendende Stelle für die Prüfung und Freigabe der einzusetzenden Programme zuständig ist. Für die Anwendungsprüfung sind daher auch die Verwaltungsarbeiten in den Fachbereichen der Gemeindeverwaltung relevant, soweit diese Stellen auch Vorarbeiten für die Buchungen und Zahlungen durch die gemeindliche Finanzbuchhaltung beinhalten.

Es ist auch zu berücksichtigen, dass örtlich oftmals vom Anfang bis zum Ende eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles eine Verbindung zwischen allen daran Beteiligten durch automatisierte Weiterleitung bzw. Weiterverarbeitung besteht. Die Programmprüfung der örtlichen Rechnungsprüfung kann sich deshalb nicht allein auf den Durchlauf bzw. die Arbeitsgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung beschränken. Sie muss grundsätzlich die Erfassung und Bearbeitung der fachlichen Daten, die Grundlagen für die Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde bilden und für die Finanzbuchhaltung relevant sind, in die Anwendungsprüfung einbeziehen (DV-Vorbuchführung).

Die Prüfung der Eingaben, Verarbeitung und Ausgabe der Daten sowie die Speicherung und die langfristige Aufbewahrung der Daten, einschließlich der Zugriffs- und Bearbeitungsrechte der gemeindlichen Beschäftigten, müssen sachgerecht und ausreichend dokumentiert werden. Dabei müssen auch die Zulassungskriterien und weiteren Prüfkriterien, ausgerichtet auf die vorgesehenen Anwendungen bei der Gemeinde, z. B. anhand von geeigneten Testfällen, festgehalten werden.

### **1.1.6.4 Die Dokumentation der Prüfungsergebnisse**

Die haushaltsrechtsrechtlichen Rahmenbedingungen, die Sicherheitsgesichtspunkte und andere spezielle örtliche Gegebenheiten erfordern, über die örtliche Anwendungsprüfung von Programmen der DV-Buchführung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Es sollen zutreffende Prüfungsaussagen mit Blick auf die örtliche Anwendung der Programme getroffen werden. Im Prüfungsbericht sind daher die Prüfungsergebnisse und der tatsächliche Prüfungsablauf sowie die Prüfungsumgebung, ggf. auch die Prüfungshandlungen, ausreichend darzustellen.

Die Dokumentation der Anwendungsprüfung soll dabei insbesondere den Prüfungsablauf, das ermittelte Prüfungsergebnis sowie die getroffene abschließende Feststellung enthalten. Sie muss auch die Prüfungsfeststellungen enthalten, wenn die Anwendungsprüfung mit einschränkenden Aussagen, vergleichbar einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk endet (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). Eine Orientierung für das zu treffende Prüfungsergebnis an den inhaltlichen Abstufungen des Bestätigungsvermerks ist dabei möglich.

Im Rahmen der Dokumentation müssen auch ggf. bestehende Mängel eines Programms oder auch eine fehlende Eignung benannt und belegt werden. In solchen Fällen sollten zu den notwendigen Einschränkungen auch die



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

Gründe dazu angegeben werden. Die sich aus der gemeindlichen Anwendungsprüfung ergebende Dokumentation kann sich z. B. aus den folgenden Bestandteilen zusammensetzen (vgl. Abbildung 268).

<b>DIE DOKUMENTATION ZUR ANWENDUNGSPRÜFUNG</b>	
<b>DARSTELLUNG- GEGENSTAND</b>	<b>INHALTSVORGABEN</b>
<b>Darstellung der sachlichen Anwenderanforderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufgabenstellung.</li> <li>- Anwenderoberflächen für Dateneingabe und -ausgabe.</li> <li>- Datenbestände.</li> <li>- Verarbeitungsregeln.</li> <li>- Datenaustausch mit Dritten.</li> <li>- Kontrollen (maschinell und manuell).</li> <li>- Fehlermeldungen und die Beseitigungsmaßnahmen.</li> </ul>
<b>Darstellung der Programmtechnik</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Umsetzung der sachlichen Erfordernisse in das IT-Programm.</li> <li>- Auswirkungen auf andere Programme.</li> <li>- Auswirkungen auf die Verwaltungsorganisation.</li> <li>- Mögliche maschinelle und manuelle Kontrollen.</li> </ul>
<b>Darstellung der Programmidentität</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nachweis der Verfahrensbeschreibung.</li> <li>- Nachweis der Schnittstellen zu anderen Systemen.</li> <li>- Nachweis des Freigabeverfahrens, der Kompetenzen, Testläufe und Einsatzkontrollen.</li> <li>- Nachweis der maschinellen Kontrollen.</li> <li>- Nachweis der Datenwiedergabe.</li> </ul>
<b>Darstellung der Datensicherheit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Maßnahmen zur Verhinderung von unbefugten Datenänderungen.</li> <li>- Maßnahmen zur Verhinderung von unbefugten Systemänderungen.</li> <li>- Verfahren der Erteilung der Zugriffsberechtigungen.</li> <li>- Nachweis der sachgerechten Erteilung der Zugriffsberechtigungen.</li> </ul>
<b>Darstellung der Arbeitsanweisungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuständigkeitsbereiche des Anwenders.</li> <li>- Verantwortlichkeiten des Anwenders.</li> <li>- Vorgesehene Abstimmungen.</li> <li>- Vorgesehene manuelle Kontrollen.</li> <li>- Maßnahmen bei Fehlermeldungen.</li> <li>- Aufbewahrungspflichten und Aufbewahrungsfristen.</li> </ul>

*Abbildung 268 „Die Dokumentation zur Programmprüfung“*

Die Gemeinde soll mit der Dokumentation nachweisen, dass nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen das einzusetzende Programm bei sachgerechter Anwendung eine mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang stehende Erfassung und Buchung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen ermöglicht. Ggf. muss auch auf Besonderheiten hingewiesen werden, wenn z. B. nicht sicher ist, ob eine richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten gewährleistet werden kann.

Im Rahmen der Dokumentation der Programmprüfung sind ggf. auch bestehende Prüfungshemmnisse zu benennen und zu begründen. Die Gemeinde kann im Einzelfall auch weitere Informationen und Hinweise geben, die für die örtliche Programmprüfung erforderlich sind. Soweit die gemeindlichen Informationen in die Programmprüfung einbezogen werden, sollen diese auch Eingang in die Dokumentation der Prüfung finden.

#### **1.1.6.5 Das Erfordernis von Folgeprüfungen**

Eine Anwendungsprüfung von örtlichen Programmen der DV-Buchführung kann sich immer nur auf die für den örtlichen Einsatz vorgesehene Version eines DV-Programms beziehen. Sofern im späteren Zeitablauf am eingesetzten und geprüften Programm wesentliche Erweiterungen oder Änderungen vorgenommen werden, ergibt sich daraus die Notwendigkeit einer erneuten Anwendungsprüfung. Die Pflicht zur Anwendungsprüfung besteht für die Gemeinde unabhängig davon, ob bei den eingesetzten Programmen der Softwarehersteller Aktualisierungen vorgenommen oder weitere Programmfunktionen geschaffen hat oder eine individuelle Lösung erarbeitet hat.

Eine Programmprüfung muss dabei i. d. R. nicht wegen zusätzlicher Anforderungen aus der fachlichen Anwendung bzw. der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vorgenommen werden, wenn dadurch der Programmablauf nur unwesentlich berührt wird, z. B. durch betragsmäßige Änderungen bei einer Hilfeleistung gegenüber Dritten. Die Gemeinde soll jedoch möglichst alle Veränderungen an einem geprüften Programm dokumentieren. Dadurch können die Unterschiede zwischen den Programmversionen transparent gemacht und eindeutig bestimmt und die ggf. erforderlich werdenden Folgeprüfungen erleichtert werden. Über die Folgeprüfungen ist ebenfalls ein Prüfungsbericht zu erstellen und eine Feststellung durch den Prüfer zu treffen.

#### **1.1.6.6 Kein Ersatz für die Anwendungsprüfung**

##### **1.1.6.6.1 Kein Ersatz durch eine Zertifizierung**

Die Zertifizierung eines DV-Programms für den örtlichen Einsatz bei einer Gemeinde kann die Einhaltung von haushaltsrechtlichen Vorgaben bei der vorgesehenen Verwendung grundsätzlich sichern. Eines der Hauptziele einer Zertifizierung ist jedoch immer die allgemeine Abstimmung und Harmonisierung von haushaltsrechtlichen Vorgaben mit fachbezogenen IT-Lösungen. Dadurch wird ein grundsätzlicher Gleichklang zwischen den Entwicklern und verschiedenen Anwendern erreicht. Die Zertifizierung eines DV-Programms erfordert daher entsprechende Fachkenntnisse und detaillierte Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und den örtlichen Bedarf.

Eine einheitliche Programmerzertifizierung ersetzt jedoch nicht die Gesamtverantwortung der Gemeinde für ihre IT-Struktur noch das Erfordernis von Testläufen der für die DV-Buchführung vorgesehenen Programme unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten. Bei der Zertifizierung kann dabei offenbleiben, ob und in welchem Umfang ggf. noch ortsabhängige Anpassungen nach der Zertifizierung durch die Gemeinde vorgenommen werden. Die Zertifizierung kann daher auch nicht die haushaltsrechtlich vorgesehene Anwendungsprüfung durch die Gemeinde ersetzen, die anders als aus dem verwendeten rechtlichen Begriff ableitbar, keine Programmprüfung beinhaltet.

Die Nutzung eines Programms wird regelmäßig durch die Verantwortlichen erst dann freigegeben werden können, wenn unter Berücksichtigung aller Vorgaben und Bedingungen die Geschäftsabläufe zutreffend und richtig abgewickelt werden. Es muss gesichert sein, dass unzulässige Eingriffe in das Verfahren nicht möglich sind und die notwendigen Sicherheiten eingehalten werden. In die Zertifizierung eines DV-Programms dürfen regelmäßig nur die geltenden Bedingungen und nicht eine Vielzahl örtlicher Besonderheiten einbezogen werden. Die Zertifizierung eines DV-Programms kann daher keinen Prüfungsersatz für die Anwendungsprüfung in der Gemeinde darstellen.

##### **1.1.6.6.2 Kein Ersatz durch eine fachliche Prüfung**

Die Gemeinde ist grundsätzlich verpflichtet, in ihrer DV-Buchführung nur fachlich geprüfte Programme einzusetzen, soweit die Datenverarbeitung unmittelbare Auswirkungen auf die Rechnungssysteme der gemeindlichen Finanzbuchhaltung hat (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW). Bei dieser Vorgabe wird nicht ausdrücklich bestimmt, wem die fachliche Prüfung obliegt und in welcher Form die Prüfung durchzuführen ist. Das Gebot zur fachlichen Prüfung bzw. Systemprüfung, das auf die Beschaffung von IT-Programmen durch die Gemeinde ausgerichtet wurde, ist von

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 103 GO NRW**

der Anwendungsprüfung als gesetzliche Prüfungsaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung zu trennen, durch die eine ordnungsgemäße DV-Buchführung der Gemeinde gewährleistet werden soll.

Mit der Vorgabe zur fachlichen Prüfung von Programmen soll sichergestellt werden, dass bei einer DV-Buchführung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung die Geschäftsvorfälle unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben und der GoB klar ersichtlich und nachprüfbar aufgezeichnet und der Gemeinde bestimmte Auswertungen ermöglicht werden (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher müssen deshalb vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden können und die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sein (vgl. § 27 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW).

Die Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung, die IT-Programme vor ihrer Anwendung zu prüfen, dient aber unter Beachtung der neutralen Stellung der Rechnungsprüfung und ihrer unmittelbaren Unterstellung unter den Rat der Gemeinde dazu, dass der Rat sich im Rahmen seiner Gesamtverantwortung in der Gemeinde über das ordnungsmäßige Handeln auf elektronische Wege eine ausreichende Gewissheit verschafft. Eine fachliche Prüfung eines IT-Programms ersetzt daher nicht die örtliche anwendungsbezogene Prüfung bei der Gemeinde, zumal auch keine theoretischen Fälle, sondern tatsächliche örtliche Fallgestaltungen in diese Prüfung einbezogen werden sollen.

### **1.1.7 Zu Nummer 7 (Vorprüfung nach der Landeshaushaltsordnung):**

#### **1.1.7.1 Allgemeine Grundlagen**

Dem Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen (LRH NRW) steht als selbstständige oberste Landesbehörde ein Prüfungsrecht bei der Gemeinde zu, wenn diese als Stelle außerhalb der Landesverwaltung z. B. Teile des Haushaltsplans des Landes ausführt oder Landesmittel eigenständig verwaltet (vgl. § 88 LHO NRW). Ein gesondertes Prüfungsrecht des LRH besteht z. B. auch dann, wenn die Gemeinde vom Land Zuwendungen erhalten hat (vgl. § 91 Absatz 1 LHO NRW).

In solchen Fällen obliegt nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften des Landes der Gemeinde auch die Vorprüfung dieser Geschäftsvorfälle, soweit mit dem Landesrechnungshof nichts Anderes vereinbart worden ist (vgl. § 104 LHO NRW). Eine Vorprüfung hat den Zweck, die mögliche Prüfung durch den Landesrechnungshof vorzubereiten und zu ergänzen. Sie erstreckt sich deshalb darauf, ob die Landesmittel von der Gemeinde bestimmungsmäßig verwendet und wirtschaftlich verwaltet worden sind (vgl. § 91 Absatz 2 Satz 1 LHO NRW).

Bei der Vorprüfung sind deshalb von der Gemeinde die landesrechtlichen Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit mit dem Landesrechnungshof nichts Anderes vereinbart ist. In diesem Zusammenhang kann der Bürgermeister in einer Gemeinde ohne eigene Örtliche Rechnungsprüfung eine andere Stelle der Gemeindeverwaltung bestimmen, von der die Vorprüfung durchgeführt wird. Die Gemeinde kann aber auch entsprechend den Bestimmungen des GkG eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit einer Gemeinde abschließen, die über eine Örtliche Rechnungsprüfung verfügt, um die gesetzliche Vorprüfungspflicht zu erfüllen.

#### **1.1.7.2 Die Vorprüfung durch die Gemeinde**

##### **1.1.7.2.1 Die Prüfungszuständigkeiten**

Die Gemeinde, die Teile des Haushaltsplans des Landes ausführt oder vom Land Ersatz von Aufwendungen erhält oder Finanzmittel oder Vermögensgegenstände des Landes verwaltet, ist gesetzlich dazu verpflichtet, eine Vorprüfung unter entsprechender Anwendung der landesrechtlichen Vorschriften durchzuführen (vgl. § 104 Absatz 4 LHO NRW). Diese gemeindliche Pflicht wird durch die Aufnahme in den Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung nochmals verdeutlicht, auch wenn die Prüfung grundsätzlich nur im Interesse des Landes vorgenommen wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist in diesen Fällen dem Landesrechnungshof fachlich unterstellt und verpflichtet, dessen fachliche Anweisungen zu befolgen. Sie ist dienstrechtlich und organisatorisch jedoch der Gemeinde zugeordnet. Ihre Neutralität wird durch die Vorprüfung jedoch nicht eingeschränkt. Die Rechnungsprüfung baut in diesen Fällen auf den Gegebenheiten der Stellung des Landesrechnungshofs auf, sodass dessen Prüfungszuständigkeiten bzw. Prüfungsaufgaben von ihr zu beachten sind (vgl. z. B. § 91 LHO NRW).

In diesem Zusammenhang ist in der Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen gesetzlich klargestellt worden, dass die Prüfung, ob die Gemeinde die erhaltenen zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet hat, der überörtlichen Prüfung obliegt (vgl. § 105 Absatz 3 Nummer 1 GO NRW). Diese Prüfungsaufgabe ist daher von der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zu erledigen, die abhängig vom jeweiligen Zuwendungsgeber bestimmte Regelungen zu beachten hat. Eine zusätzliche Prüfung der Staatszuweisungen durch die Örtliche Rechnungsprüfung ist deshalb nicht erforderlich.

Eine Prüfung durch die Örtliche Rechnungsprüfung würde zudem die überörtliche Prüfung nicht ersetzen, sondern nur zu einer Doppelprüfung in der gleichen Sache führen. In diesem Zusammenhang kann zudem grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass bei zweckgebundenen Staatszuweisungen der örtlichen Rechnungsprüfung nicht die Prüfung des Verwendungsnachweises für vom Land gewährte Zuwendungen obliegt. Diese Prüfung ist vielmehr Aufgabe der vom Land bestimmten Bewilligungsbehörde, sofern nicht in besonderen Einzelfällen durch rechtliche Vorgaben, Vereinbarungen oder Nebenbestimmungen eine Ausnahme davon besteht.

Eine Prüfungszuständigkeit ist z. B. für die Kreise und kreisfreien Städte für die Ausbildungsförderung festgelegt worden. Die Ämter für Ausbildungsförderung haben die von ihnen ermittelten Daten unter entsprechender Anwendung der für die Landesverwaltung geltenden Vorschriften über die Vorprüfung auf ihre Richtigkeit nach den für die Rechnungsprüfung gelten Maßstäben unter Beachtung der dazu mit dem Landesrechnungshof getroffenen Vereinbarungen zu prüfen (vgl. § 1 Absatz 3 Satz 2 AG BAföG NRW).

#### **1.1.7.2.2 Die Durchführung der Vorprüfung**

Die Gemeinde hat die durch sie gesetzlich vorgesehene Vorprüfung in entsprechender Anwendung der für den Landesrechnungshof geltenden Bestimmungen und nach seinen fachlichen Weisungen durchzuführen. Sie untersteht bei ihrer Prüfungstätigkeit fachlich nur dem Landesrechnungshof, der die Vorlage der Prüfungsergebnisse jederzeit verlangen und sich die abschließende Entscheidung vorbehalten kann. Die Gemeinde entscheidet daher regelmäßig selbst über Art, Umfang und den zeitlichen Rhythmus der Vorprüfung, die entsprechend auch von ihr zu dokumentieren ist.

Die Gemeinde hat dabei insbesondere die Vorschriften zu beachten, die nähere Bestimmungen zum Inhalt und Zweck der Prüfung durch den Landesrechnungshof beinhalten (vgl. §§ 89 und 90 LHO NRW). Von der Gemeinde sind deshalb über die von ihr durchgeführten Vorprüfungen entsprechende Vorprüfungsniederschriften anzufertigen. Außerdem ist dem Landesrechnungshof jährlich über die festgestellten Prüfungsergebnisse und die Zahl der durchgeführten Vorprüfungen zu berichten.

Der Landesrechnungshof verlangt derzeit jährliche Berichte über die Prüfungsergebnisse und ggf. eine anlassbezogene Berichterstattung, z. B. bei Prüfungsergebnissen von besonderer Bedeutung. In diesem Zusammenhang aktualisiert er bei Bedarf seine Übersicht über die vor zu prüfenden Finanzvorfälle (vgl. § 100 LHO NRW). Der Landesrechnungshof kann sich aber auch jederzeit weitere Prüfungen und Berichte über den Umgang mit den zu bewirtschaftenden Landesmitteln verlangen. Er kann sich die abschließende Entscheidung über eine Prüfung aufgrund landesrechtlicher Bestimmungen vorbehalten.

### **1.1.8 Zu Nummer 8 (Prüfung von Vergaben):**

#### **1.1.8.1 Allgemeine Grundlagen**

Die besondere Pflicht der örtlichen Rechnungsprüfung zur Prüfung von Vergaben beruht darauf, dass von der Gemeinde bestimmte Vergabegrundsätze anzuwenden sind, die das Innenministerium bekannt gibt. Für die Vergabe eines öffentlichen Auftrages besteht z. B. eine Ausschreibungspflicht, sofern nicht besondere Ausnahmetatbestände vorliegen (vgl. § 25 GemHVO NRW). Sämtliche Vergaben von Aufträgen der Gemeinde, also alle Lieferungen und Leistungen, unterliegen den Vergabevorschriften. Die Prüfung der Einhaltung der Vergabevorschriften ist daher eine Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung.

Die Rechnungsprüfung hat dabei zu beachten, dass sich weitere besondere Erfordernisse ergeben, wenn gemeindliche Aufträge mit ihrem Geldwert oberhalb der Schwellenwerte (ohne Umsatzsteuer) der Europäischen Union liegen. Die aktuellen Schwellenwerte ergeben sich aus § 100 Absatz 1 GWB i. V. m. § 2 VgV. Mit diesen Vorschriften sind die Richtlinien des Europäischen Parlamentes und des Rates in deutsches Recht umgesetzt worden. Die Vergabekontrolle erstreckt sich dabei auf die Rechtmäßigkeit und die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Vergaben. Die Vergabeprüfung ist daher nicht nachträglich, sondern vor der Rechtswirksamkeit der Verträge, also vor der tatsächlichen gemeindlichen Auftragsvergabe, durchzuführen.

Die Vornahme einer Vergabeprüfung kann auch nicht von örtlichen Wertgrenzen abhängig gemacht werden, sodass die Rechnungsprüfung erst ab einem bestimmten Auftragsvolumen zu beteiligen ist oder abhängig von der Wertgrenze die Durchführung ihrer Prüfung auszugestalten oder abzugrenzen hat. Die gesetzliche Vorschrift eröffnet dazu keinen Entscheidungsspielraum. Ebenso enthalten die einschlägigen Vergabevorschriften keine Kriterien, nach denen oder aufgrund derer die Prüfung von gemeindlichen Vergaben durch die Örtliche Rechnungsprüfung verzichtbar oder nur eingeschränkt durchzuführen wäre.

#### **1.1.8.2 Die Kreditangebote**

Die Aufgabe „Prüfung von Vergaben“ soll auch Aufträge an Finanzdienstleister umfassen. Die Aufnahme von Krediten durch die Gemeinde erfordert nicht nur die Beachtung der einschlägigen Haushaltsgrundsätze, sondern auch ausreichende Kenntnisse über die Größenordnung des örtlichen Bedarfs und die Bedingungen der Angebote von Finanzdienstleistern. Dazu muss einerseits die Angebotseinholung rechtssicher erfolgen, insbesondere aber die Vergabe an den wirtschaftlichsten Bieter erfolgen.

Für die Gemeinde dürfen dabei nicht allein der Effektivzinssatz sowie die Regelungen über die Tilgungen und die Zinszahlungen für die Gemeinde ausschlaggebend sein. In der örtlichen Dienstanweisung über die Aufnahme von Krediten soll die Gemeinde geeignete Regelungen treffen und dadurch sachgerechte Anforderungen an die Vertragsgestaltung sowie das Entscheidungsverfahren und die Dokumentation festlegen. Die Kreditaufnahme unterliegt aber nicht den gleichen Verfahrensgrundsätzen wie die sonstige Beauftragung Dritter,

### **1.2 Zu Satz 2 (Prüfung bei Aufgabendelegation):**

#### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

In die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind auch die Entscheidungen und Verwaltungsvorgänge von Dritte einzubeziehen, wenn die Gemeinde bestimmte Aufgaben an Dritte delegiert hat, z. B. im Bereich „Soziale Sicherung“. Diese Pflicht zur Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung besteht auch dann, wenn die Zahlungsvorgänge selbst durch den Träger der Aufgabe vorgenommen werden. Die Verpflichtung zur Prüfung umfasst dabei

alle an Dritte delegierten Aufgaben, die finanziell von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde sind. Von der Gemeinde ist daher örtlich im Einzelfall zu prüfen, welche gemeindlichen Aufgaben im Rahmen einer Delegation auf andere Stellen oder von anderen Stellen auf die Gemeinde zur Erfüllung übertragen worden sind.

### **1.2.2 Die Delegationsaufgaben**

Eine Delegation von öffentlichen Aufgaben ist z. B. dem Kreis als örtlicher Träger der Sozialhilfe möglich. Er kann kreisangehörige Gemeinden zur Durchführung der ihm als Träger obliegenden Aufgaben durch Satzung heranziehen (vgl. § 3 AG-SGB XII NRW). Die Gemeinde als Träger eines Jobcenters kann auch die „Gemeinsame Einrichtung“ mit der Bewirtschaftung von gemeindlichen Haushaltsmitteln beauftragen (vgl. § 44f Absatz 4 Satz 2 SGB II).

Solche Vorgaben sind sachlich geboten. Viele delegierte Aufgaben haben finanziell erhebliche Auswirkungen für die Gemeinde. Die Entscheidungen darüber werden aber durch Dritte getroffen. In die Prüfung einer Aufgaben-delegation sollten auch die Jugendhilfeaufgaben bei kreisangehörigen Gemeinden einbezogen werden, die nicht örtliche Träger der öffentlichen Jugendhilfe sind.

Diese Gemeinden können für ihren örtlichen Bereich gleichwohl Aufgaben der Jugendhilfe wahrnehmen (vgl. § 1a Absatz 3 AG-KJHG). Die Planung und Durchführung dieser Aufgaben liegt dann in der Verantwortung der Gemeinde. Sie ist aber in wesentlichen Punkten mit dem Kreis als örtlichen Träger der öffentlichen Jugendhilfe abzustimmen. Die Gesamtverantwortung des örtlichen Trägers der öffentlichen Jugendhilfe bleibt davon jedoch nicht unberührt. Aus Sicht des Kreises besteht ein Interesse an der Prüfung, ob die Aufgabe durch die Gemeinde ordnungsgemäß erledigt wird.

## **2. Zu Absatz 2 (Übertragung von Aufgaben durch den Rat):**

### **2.1 Die Übertragung von Prüfungsaufgaben**

#### **2.1.01 Allgemeine Sachlage**

Der Rat der Gemeinde kann der örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfungsaufgaben übertragen, wenn dazu aus seiner Sicht ein örtlicher Bedarf oder Anlass besteht. Der Rat muss die Entscheidung über eine Erweiterung der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung, die über die gesetzlichen Aufgaben hinausgeht, eigenverantwortlich treffen. Diese Entscheidung gehört zu den nicht übertragbaren Aufgaben des Rates (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe q GO NRW).

Für die Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Rat werden in der haushaltsrechtlichen Vorschrift die beiden Aufgaben „Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit“ und „Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften“ beispielhaft benannt. Diese benannten Aufgaben haben eine erhebliche Bedeutung für die örtliche Aufgabenerfüllung und den Geschäftsablauf in der Gemeindeverwaltung.

Die Aufzählung der Prüfungsaufgaben in der Vorschrift ist daher nicht als abschließend anzusehen. Weitere mögliche Prüfungsaufgaben sollen daher vom Rat unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festgelegt werden, die sich auch auf gemeindliche Betriebe erstrecken können. Von der örtlichen Rechnungsprüfung sind die vom Rat der Gemeinde übertragenen Prüfungsaufgaben zusätzlich zu den gesetzlich bestimmten Aufgaben zu erledigen.

Der Übertragung von Aufgaben durch den Rat beinhaltet für die Örtliche Rechnungsprüfung das Recht, Auskünfte in der Sache verlangen und Einsicht in die betreffenden Unterlagen der Gemeindeverwaltung nehmen zu können,

wenn aus Sicht der Prüfer die zu erlangenden Informationen für die Durchführung der Prüfungsaufgaben erforderlich sind. Sofern sich die Übertragung auch auf gemeindliche Betriebe erstreckt, sollte auch in der Satzung des Betriebes eine entsprechende Regelung zur Tätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung getroffen werden, z. B. über eine Buch- und Betriebsprüfung bei Anstalten des öffentlichen Rechts gem. § 114a GO NRW).

### **2.1.02 Der Rat als Berichtsadressat**

Der Rat als Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung muss bei der Aufgabenübertragung auf die Örtliche Rechnungsprüfung nicht ausdrücklich auch besondere Informationspflichten festlegen. Die Verantwortlichkeit der örtlichen Rechnungsprüfung gegenüber dem Rat sowie ihre Unterstellung in der sachlichen Tätigkeit beinhalten unmittelbar entsprechende Informationspflichten gegenüber dem Rat aus der Aufgabenübertragung. Der vorrangige Adressat eines Prüfungsberichtes mit den darin enthaltenen Prüfungsergebnissen und Beurteilungen der Örtlichen Rechnungsprüfung ist der Rat der Gemeinde.

Gleichwohl muss der Rat wegen seines Status nicht laufend über alle Prüfungsfeststellungen einzeln unterrichtet werden. Der Unterrichtungsumfang in sachlicher und zeitlicher Hinsicht soll an den auf die Örtliche Rechnungsprüfung übertragenen Aufgaben ausgerichtet werden, sofern durch den Rat keine besonderen Vorgaben zur Unterrichtung im Einzelfall oder in allgemeiner Form gemacht worden sind. Bei keinem besonderen Bedarf, z. B. aufgrund von Prüfungsfeststellungen dürfte es regelmäßig ausreichend sein, dem Rat einmal jährlich unter Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses über die Erledigung der übertragenen Aufgaben zu unterrichten.

Der Rat kann einerseits den Adressatenkreis für die Informationen aus der übertragenen Prüfungsaufgabe je nach Bedarf eigenverantwortlich erweitern. Er kann andererseits aber auch die Informationspflichten in sachlicher und zeitlicher Hinsicht näher konkretisieren. Der Rat darf sich dabei jedoch aufgrund seiner gesetzlichen Übertragungszuständigkeit und aufgrund seiner Funktionen „Beauftragender“ und „Verantwortlicher“ nicht selbst als Adressat des Prüfungsberichtes bzw. Berichtes über die Aufgabenerledigung ausschließen.

Der Rat hat zudem über die aus der Prüfung abzuleitenden örtlichen Umsetzungsmaßnahmen sowie über den Umgang mit dem Prüfungsbericht zu entscheiden. Diese Sachlage kann z. B. eine Beauftragung des Bürgermeisters bedeuten, um notwendig gewordene Anpassungen oder sonstige Umsetzungen im Rahmen seiner Verantwortlichkeit für die Gemeindeverwaltung durchzuführen. Insgesamt betrachtet darf sich der Rat mit der Übertragung von Aufgaben auf die Örtliche Rechnungsprüfung jedoch nicht aus seiner örtlichen Verantwortung entlassen.

### **2.1.03 Keine unmittelbare Erteilung von Prüfaufträgen**

Die ausdrückliche Wortwahl in der Vorschrift, dass der Rat der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen kann, beinhaltet grundsätzlich, dass der Rat dieser Prüfungsinstanz nicht unmittelbar auf Einzelfälle bezogene Prüfaufträge erteilen kann, z. B. die Prüfung einzelner Geschäftsvorfälle der Gemeindeverwaltung. Er kann aber über sein Kontrollrecht bzw. Unterrichtsrecht vom Bürgermeister die notwendigen sachgerechten Auskünfte in Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung verlangen, aus denen sich ggf. ein besonderer sachlicher Prüfungsbedarf ergeben kann.

Dem Bürgermeister obliegt es dann im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeiten und Rechte sowie zur Erfüllung des Informationsbedarfs des Rates ggf. die Örtliche Rechnungsprüfung durch die Erteilung eines Prüfauftrages einzubinden (vgl. § 62 i. V. m. § 103 Absatz 3 GO NRW). Der Adressat des Prüfungsberichtes ist dann der Bürgermeister, der den Prüfungsauftrag erteilt hat. Er hat zwar formal zu entscheiden, wie die festgestellten Prüfungsergebnisse in seine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat einbaut, jedoch darf er unter dem Gesichtspunkt der „Kontrolle der Verwaltung durch den Rat“ in wichtigen Angelegenheiten nichts verschweigen.

### **2.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung der Gemeindeverwaltung):**

Eine herausragende Aufgabe für die Örtliche Rechnungsprüfung ist die Prüfung der Gemeindeverwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit. Diese Prüfung kann dem Rat einen umfassenden Einblick in die Organisation der Verwaltung mit Erkenntnissen über Interessenkollisionen und die Effektivität der Verwaltungsarbeit ermöglichen. Der Rat kann dabei jederzeit von seinem Recht auf eine Aufgabenübertragung nach dieser Vorschrift Gebrauch machen. Es bedarf dafür nicht eines besonderen örtlichen Anlasses.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass zur überörtlichen Prüfung auch die Prüfung gehört, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird (vgl. § 105 Absatz 3 Nummer 3 GO NRW). Mit dieser gesetzlichen Festlegung soll grundsätzlich keine „Nachprüfung“ einer Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung erfolgen. Bei der vergleichenden Prüfung der überörtlichen Prüfung rücken vielmehr die Gemeinde und ihr wirtschaftliches Handeln insgesamt ins Blickfeld der Prüfung. Durch einen Vergleich zwischen den Gemeinden durch die GPA NRW können zudem besser Schwachstellen im jeweiligen Verwaltungs- und Geschäftsablauf der Gemeinde aufgezeigt werden.

### **2.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der wirtschaftlichen Betätigung):**

#### **2.1.2.1 Die Prüfung der Ausübung der Verantwortlichkeiten**

Eine besondere Aufgabe für die Örtliche Rechnungsprüfung sind die Prüfungen der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Ein Gegenstand der Prüfung kann dabei die Einhaltung der Weisungen des Rates durch die gemeindlichen Vertreter sowie deren Interessenvertretung für die Gemeinde in den Organen der gemeindlichen Betriebe sein. Diese Prüfung dient auch der Klärung, ob und ggf. in welchem Umfang durch die externe gemeindliche Aufgabenwahrnehmung sich unmittelbare finanzielle Auswirkungen auf die Gemeinde ergeben bzw. haushaltswirtschaftliche Folgen haben.

#### **2.1.2.2 Die Buch- und Betriebsprüfung**

Im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung kann sich die Gemeinde eine Buch- und Betriebsprüfung bei ihren Betrieben vorbehalten. Sie dient vor allem der Sicherung der finanziellen Interessen der Gemeinde, denn die gemeindlichen Betriebe nehmen vielfach die Finanzverantwortung eigenverantwortlich wahr. Die Prüfung soll daher auch Umstände berücksichtigen, aufgrund derer das Risiko einer künftigen Inanspruchnahme der Gemeinde bestehen könnte. Dabei sollte nicht unberücksichtigt bleiben, ob und auf welche Art und Weise der betreffende Betrieb in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen wird.

Derartige Zwecksetzungen bestehen auch, wenn die Gemeinde sich bei einzelnen Finanzleistungen an gemeindliche Betriebe eine gesonderte Buch- und Betriebsprüfung vorbehalten hat, z. B. bei der Hingabe eines Darlehens oder der Gewährung einer Zuwendung (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Zum Gegenstand der gemeindlichen Prüfung sind dabei auch die weiteren Festlegungen der Gemeinde zu machen, z. B. die vereinbarten Gegenleistungsverpflichtungen oder besondere Berichtspflichten des Betriebes.



## **2.2 Die Beteiligung von Bürgermeister und Kämmerer**

Ein gesondertes Recht des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers, eine Stellungnahme zu den Ergebnissen von Prüfungen, die durch die Aufgabenübertragung des Rates der Gemeinde an die Örtliche Rechnungsprüfung entstanden sind, enthält die Vorschrift jedoch nicht. In solchen Prüfungsangelegenheiten kann die Beteiligung des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers nicht aus der Vorschrift über die gemeindliche Jahresabschlussprüfung abgeleitet werden (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Vorschrift trifft lediglich für die Jahresabschlussprüfung eine gesonderte Regelung. Sie gilt jedoch auch für den gemeindlichen Gesamtabschluss (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW). Der Rat kann aber bei örtlichem Bedarf oder aus sonstigem Anlass bereits bei der Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung eine gesonderte Beteiligung des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers festlegen.

## **2.3 Die Prüfungsergebnisse**

Die Örtliche Rechnungsprüfung hat bei den durch den Rat übertragenen Aufgaben über die Art und den Umfang ihrer Prüfung sowie über das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Im Rahmen der Aufgabenübertragung sollte bereits festgelegt werden, zu welchen Zeitpunkten und an welche Adressaten über die vorgenommenen Prüfungen zu berichten ist. Der Rat als Gremium, dem die Örtliche Rechnungsprüfung unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt ist, muss bereits aufgrund seiner Allzuständigkeiten über ausreichende Informationen aus der Erledigung der übertragenen Prüfungsaufgaben verfügen.

Die sachgerechte Unterrichtung über die Prüfungsergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung erfordert grundsätzlich die Vorlage des Prüfungsberichtes gegenüber dem Rat in vollständiger Form. In den Fällen, in denen andere Adressaten als Empfänger von Prüfungsberichten vom Rat benannt worden sind, bleibt der Rat ebenfalls ein Adressat für die Prüfungsergebnisse.

Der Rat muss aufgrund seiner Allzuständigkeit und der Aufgabenübertragung in sachlich gebotener Form über die Prüfungsergebnisse unterrichtet werden, denn auch bei einer Übertragung von Aufgaben an die Örtliche Rechnungsprüfung und der Benennung von Adressaten des Prüfungsberichtes bleibt seine Verantwortung uneingeschränkt in vollem Umfang bestehen. Diese Sachlage wird durch die gesetzliche Festlegung, dass die Örtliche Rechnungsprüfung dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt ist, belegt (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen keine besonderen haushaltsrechtlichen Vorgaben. Er ist von der örtlichen Rechnungsprüfung nach örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich auszugestalten und zu unterzeichnen. Der Prüfungsbericht sollte daher auch bei übertragenen Aufgaben die Prüfungshandlungen, Beurteilungen und die Prüfungsaussagen enthalten, die mit hinreichender Sicherheit von der örtlichen Rechnungsprüfung getroffen werden können. Er muss ggf. zusätzliche Aussagen und Darstellungen enthalten, wenn im Rahmen der Aufgabenübertragung vom Rat besondere Prüfungsgegenstände oder Prüfungshandlungen festgelegt worden sind.

Eine Prüfung durch die Örtliche Rechnungsprüfung, die aufgrund der Aufgabenübertragung durch den Rat durchgeführt wurde, stellt eine wichtige Angelegenheit der Gemeinde dar, sodass deswegen eine Unterrichtungspflicht des Bürgermeisters über die Auswirkungen aus dem Prüfungsergebnis auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft gegenüber dem Rat bestehen kann (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW). Die Form der Unterrichtung des Rates über die ihm zustehenden Prüfungsinformationen muss in der Gemeinde eigenverantwortlich geklärt werden. In Abstimmung mit dem Rat muss die Art und Weise der Unterrichtung des Rates konkret und ausreichend festgelegt werden.

### **3. Zu Absatz 3 (Prüfaufträge des Bürgermeisters):**

#### **3.1 Allgemeine Bedingungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann der Bürgermeister der örtlichen Rechnungsprüfung eigenständige Prüfaufträge erteilen, die sich auf seinen Amtsbereich beziehen müssen. Der Begriff „Amtsbereich“ umfasst dabei die gesamte Gemeindeverwaltung und nicht nur die Aufgaben und Angelegenheiten, die sich der Bürgermeister zur eigenen Bearbeitung vorbehalten hat (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

Die rechtliche Möglichkeit des Bürgermeisters, der Örtlichen Rechnungsprüfung einzelne Prüfaufträge erteilen zu können, macht deutlich, dass die Überprüfung der Gemeindeverwaltung durch eine Stelle erfolgen soll, der ein hohes Maß an Neutralität zukommt. Dieses besondere Recht des Bürgermeisters ist geboten, denn er ist verantwortlich für die Leitung der Verwaltung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW).

Der Bürgermeister muss aufgrund dieser Sachlage beachten, dass grundsätzlich nur er die Prüfaufträge erteilen darf. Die gesetzlich eingeräumte Berechtigung hat einen funktionalen Charakter, sodass z. B. nicht der Verantwortliche eines Fachbereiches eigenständig der Örtlichen Rechnungsprüfung einen Prüfauftrag erteilen darf. Der funktionale Status lässt aber zu, dass im Falle der Verhinderung des Bürgermeisters der allgemeine Vertreter des Bürgermeisters im Amt tätig werden kann (vgl. § 68 Absatz 1 GO NRW).

Die Befugnis zur Erteilung von Prüfaufträgen erfordert grundsätzlich, dass der einzelne Auftrag vom Bürgermeister ausreichend zu konkretisieren ist. Der Bürgermeister darf jedoch darin keine Vorgaben zur Art und Weise der Prüfung oder zu den einzusetzenden Prüfern der Örtlichen Rechnungsprüfung machen. Andererseits ist der Bürgermeister als Auftraggeber der Adressat des Prüfungsberichtes der Örtlichen Rechnungsprüfung. Er hat im Rahmen seiner Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat eigenverantwortlich über die Beteiligung des Rates im Rahmen seiner Prüfaufträge zu entscheiden (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

#### **3.2 Die Prüfaufträge**

##### **3.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Aufträge des Bürgermeisters sind von der örtlichen Rechnungsprüfung zusätzlich zu ihren gesetzlichen Aufgaben und den vom Rat übertragenen Aufgaben zu erledigen. Die Vorschrift enthält dabei keine besondere Aufzählung der möglichen Prüfaufträge des Bürgermeisters. Vielmehr sollen die Aufträge durch den Bürgermeister als Auftraggeber in Bezug auf die von ihm zu leitende Gemeindeverwaltung und in Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde bestimmt werden, z. B. Aufträge im Rahmen der örtlichen Korruptionsbekämpfung. Zu den möglichen Prüfungsaufträgen des Bürgermeisters gehört auch die Prüfung der vorhandenen Organisation der Gemeindeverwaltung.

Von der örtlichen Rechnungsprüfung sind die Prüfungsaufträge des Bürgermeisters in einen Zusammenhang mit der Erledigung der gesetzlichen Aufgaben und der vom Rat übertragenen Aufgaben zu stellen. Sie kann entsprechend den örtlichen Gegebenheiten und bedarfsorientiert die Prüfaufträge erledigen, kann sich bei ihrer Entscheidung hinsichtlich der Gewichtung auch grundsätzlich an der Reihenfolge der Auftraggeber in der haushaltsrechtlichen Vorschrift orientieren.

Die Örtliche Rechnungsprüfung sollte der Erledigung der gesetzlich bestimmten Aufgaben immer den Vorrang einzuräumen, sofern nicht aus besonderen örtlichen Gründen andere Prioritäten zu setzen sind. Hinsichtlich der Erledigung der übertragenen Prüfungsaufgaben des Rates und der Prüfungsaufträge des Bürgermeisters sollte die Örtliche Rechnungsprüfung eine Abwägung unter örtlichen Gesichtspunkten und Verhältnissen vornehmen. Im

Zweifelsfall sind wegen der gesetzlich aufgezeigten Reihenfolge der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung die für den Rat zu erledigenden Aufgaben nach den gesetzlichen Aufgaben, aber von den Aufträgen des Bürgermeisters, abzuwickeln, sodass ein Vorrang der zu erledigenden Aufgaben vor einzelnen Prüfaufträgen besteht.

### **3.2.2 Die Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der Bürgermeister verpflichtet, bei der Erteilung von Prüfaufträgen gleichzeitig den Rechnungsprüfungsausschuss zu informieren. Diese Vorgabe ist einerseits sachgerecht, weil die Örtliche Rechnungsprüfung dem Rat in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt und frei von fachlichen Weisungen ist (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Eine Information ist auch deshalb geboten, weil der Rechnungsprüfungsausschuss sich zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW).

Durch die Unterrichtung des Rechnungsprüfungsausschusses soll gewährleistet werden, dass durch die Prüfaufträge des Bürgermeisters an die Örtliche Rechnungsprüfung keine Beeinträchtigung der gesetzlich bestimmten Prüfungsaufgaben der Örtlichen Rechnungsprüfung eintreten soll. Es ist dabei vor Ort eigenverantwortlich zu entscheiden, inwieweit auch der Rat der Gemeinde über diese Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung bzw. über die Prüfungstätigkeit und deren Ergebnisse informiert wird. In der Sache muss der Bürgermeister entscheiden und verantworten, inwieweit aufgrund seiner Prüfungsaufträge eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat besteht (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

### **3.2.3 Die Annahme der Aufträge**

Der Örtlichen Rechnungsprüfung steht bei einem Prüfauftrag des Bürgermeisters ein Entscheidungsrecht darüber zu, ob sie den Prüfungsauftrag annimmt und ausführt. Aus dem gesetzlichen Recht des Bürgermeisters, der Örtlichen Rechnungsprüfung besondere Prüfaufträge erteilen zu können, entsteht keine unmittelbare Pflicht für die örtliche Rechnungsprüfung, die Aufträge des Bürgermeisters annehmen und ausführen zu müssen.

Die Befugnis der Örtlichen Rechnungsprüfung über die Annahme von Prüfaufträgen des Bürgermeisters entscheiden zu können, entsteht einerseits aus der besonderen Stellung der Örtlichen Rechnungsprüfung. Sie ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Innerhalb der Gemeindeverwaltung nimmt die Örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit eine Sonderstellung ein, denn sie ist auch von fachlichen Weisungen frei. Auch bei der Ausführung von Prüfaufträgen des Bürgermeisters muss die funktionelle Eigenständigkeit der Prüfer bei ihrer Prüfungstätigkeit gesichert sein.

### **3.2.4 Die Prüfaufträge in Zuwendungsverfahren**

Der Bürgermeister kann der örtlichen Rechnungsprüfung auch Aufträge aufgrund von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in Zuwendungsverfahren erteilen. Derartige Prüfungen müssen dabei mit den gesetzlich bestimmten Aufgaben der Rechnungsprüfung, die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung und die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde in Einklang stehen. Die Einhaltung der Zwecksetzungen der erhaltenen Zuwendung und der weiteren Vorgaben des Zuwendungsgebers können dabei zum Gegenstand eines zusätzlichen Prüfungsauftrages durch den Bürgermeister werden.

In einigen Zuwendungsverfahren wird durch besondere Nebenbestimmungen zum Zuwendungsbescheid verlangt, dass die Gemeinde als Zuwendungsempfängerin bereits im Rahmen der Nachweisführung der zweckentsprechen-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 103 GO NRW

den Verwendung der erhaltenen Finanzmittel eine unabhängige Stelle beteiligt. Sie soll dann das festgestellte Prüfungsergebnis dem der Bewilligungsstelle vorzulegenden Verwendungsnachweis beifügen. Der Bürgermeister kann im Rahmen seines Rechts, Prüfungsaufträge zu erteilen, dazu die Örtliche Rechnungsprüfung einschalten.

Die Örtliche Rechnungsprüfung soll bei solchen Prüfungen ihre Erkenntnisse aus der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und der dauernden Überwachung der Zahlungsabwicklung dafür nutzen. Ihr Prüfungsergebnis hat sie dem Bürgermeister als Auftraggeber mitzuteilen. Die Beteiligten haben sich dabei darüber zu verständigen, ob und in welcher Form ggf. ein Testat ausgestellt bzw. erteilt wird. Die Gemeinde kann die Bestätigung der örtlichen Rechnungsprüfung für den von ihm zu führenden Nachweis über die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendung verwenden.

Die Bestätigung muss dabei den öffentlichen Zuwendungsgebern i. d. R. nicht zugeleitet werden, denn der Verwendungsnachweis ist zu unterzeichnen und regelmäßig ohne Belege zu führen. Gleichwohl kann in besonderen Fällen durch besondere Nebenbestimmungen zum Zuwendungsbescheid die Vorlage der originären Bestätigung der örtlichen Rechnungsprüfung festgelegt worden sein. Die „interne“ Bestätigung gegenüber dem Bürgermeister stellt auch in diesen Fällen keine Unterlage für die unmittelbare Abgabe an Dritte dar, sondern nur einen "gemeindeinternen" Beleg, der die Richtigkeit bzw. die Einhaltung der Vorgaben des Zuwendungsgebers durch die Gemeindeverwaltung bestätigt.

Die Form eines gesonderten Nachweises gegenüber Dritten, z. B. dem Zuwendungsgeber, muss mit dem Haushaltsrecht sowie mit dem Status und den Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in Einklang stehen und rechtlich bestimmt oder geboten sein (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Der Bürgermeister sollte daher mit der Örtlichen Rechnungsprüfung die Ausführung seiner Aufträge, die ggf. aufgrund von gesetzlichen Vorgaben oder besonderen Nebenbestimmungen in Zuwendungsbescheiden entstehen können, im Detail abklären bzw. abstimmen.

### **3.3 Die Beteiligung Dritter**

Über die Aufträge des Bürgermeisters an die Örtliche Rechnungsprüfung ist wegen der Sachnähe zu anderen örtlichen Prüfungen der Rechnungsprüfungsausschuss zu unterrichten. Die Unterrichtungspflicht beinhaltet dabei kein Einspruchsrecht des Rechnungsprüfungsausschusses gegen die Erteilung des Prüfungsauftrages. Die Vorschrift schließt aber auch nicht aus, dass der Bürgermeister zusätzlich den Finanzausschuss über die von ihm der örtlichen Rechnungsprüfung erteilten Aufträge informiert.

Die verpflichtende vorherige Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Auftragsvergabe an die Örtliche Rechnungsprüfung gebietet es, dass der Ausschuss nicht nur über das von der örtlichen Rechnungsprüfung festgestellte Prüfungsergebnis, sondern auch über mögliche Folgemaßnahmen unterrichtet wird. Eine besondere Pflicht zur Unterrichtung des Rates der Gemeinde über die Prüfungsaufträge des Bürgermeisters an die Örtliche Rechnungsprüfung ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Die Unterrichtung des Rates kann gleichwohl erfolgen. Sie kann unter dem Gesichtspunkt erfolgen, dass die Örtliche Rechnungsprüfung dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unterstellt ist (vgl. § 104 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Eine solche Unterrichtung kann unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten geboten sein, denn es obliegt dem Bürgermeister, den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten der Gemeinde zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

In diesem Zusammenhang besteht kein Recht des Kämmers auf die Abgabe einer Stellungnahme zum Auftrag des Bürgermeisters an die Örtliche Rechnungsprüfung oder zum Prüfungsergebnis. Ein Anspruch darauf kann auch nicht aus der Vorschrift über die gemeindliche Jahresabschlussprüfung abgeleitet werden (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW). Der Bürgermeister kann aber bei Bedarf eine gesonderte Beteiligung oder eine Information an den Kämmerer bei der Vergabe seiner Aufträge an die Örtliche Rechnungsprüfung festlegen.

#### **4. Zu Absatz 4 (Sicherstellung der Informationsrechte der Prüfer):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Recht auf Vorlage von Nachweisen und Informationen):**

###### **4.1.1 Die Vorlagerechte des Prüfers**

Das Recht des Prüfers, für die Durchführung seiner Prüfungstätigkeit die Aufklärung und Nachweise verlangen zu können, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind, soll die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben sicherstellen. Als Prüfer im Sinne der Vorschrift gelten dabei die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung und Dritte, die im Auftrag der örtlichen Rechnungsprüfung tätig sind. Aus seiner gesetzlichen Aufgabenstellung heraus wird auch der Rechnungsprüfungsausschuss durch die Vorschrift erfasst, auch wenn dieser nicht ausdrücklich in der Vorschrift benannt wurde (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

Die Prüfer können ihre Aufgaben regelmäßig nur dann ordnungsgemäß erfüllen, wenn ihnen die jeweils zum Prüfungsgegenstand gehörenden gemeindlichen Unterlagen zugänglich sind und die notwendigen Sachinformationen gegeben werden. Unter dieses gesetzliche Recht fallen daher alle Informationsbedürfnisse des Prüfers, die zu seinem Verständnis und zur Klarstellung über die Prüfungsgegenstände beitragen können. Die gesetzlichen Regelungen dienen daher dem Schutz der örtlichen Rechnungsprüfung sowie den Schutz der Abschlussprüfer. Durch die Vorschrift sollen die Qualität und die Verlässlichkeit der Prüfungsarbeiten sowie des Prüfungsergebnisses gewährleistet werden.

Die Regelungen sind daher nach Sinn und Zweck sowie der Ausrichtung auf die jeweils vorzunehmende Prüfung grundsätzlich weit auszulegen. Sie enthalten dabei die Pflicht der Gemeinde, die gegebenen Informationen auch belegen zu können. Diese Sachlage bedeutet jedoch nicht, keine mündlichen Auskünfte gegenüber dem Prüfer geben zu dürfen. Den Prüfern steht mit diesem Recht aber nicht eine uneingeschränkte Einsichtnahme in gemeindliche Unterlagen zu.

Bei einer möglichen Forderung nach Nachweisen und Informationen im Rahmen einer Prüfung ist zu berücksichtigen, dass z. B. bei der Durchführung der Abschlussprüfung auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Anwendung findet. Diese Grundsätze beschränken regelmäßig auch die Rechte des Prüfers. Sie dürfen daher z. B. nicht im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit eigenständig eine Suche nach brauchbaren Unterlagen der Gemeindeverwaltung vornehmen. Außerdem müssen die gewünschten Informationen und Nachweise dazu dienen, den Prüfungszweck auszufüllen.

###### **4.1.2 Die Mitwirkung der Gemeindeorgane**

Bei der Durchführung einer Jahresabschlussprüfung sind die Abschlussprüfer immer auch auf die Mitwirkung der „geprüften Verwaltungsstellen“ sowie des Rechnungsprüfungsausschusses und des Rates der Gemeinde als Auftragnehmer angewiesen. Das Recht eines Abschlussprüfers auf Vorlage von Nachweisen und Informationen beinhaltet aber auch besondere Mitwirkungspflichten des Bürgermeisters einschließlich der Beschäftigten der Gemeindeverwaltung, auch wenn in der Vorschrift diese Pflichten nicht ausdrücklich hervorgehoben werden.

In den Fällen, in denen seitens der Gemeindeverwaltung notwendige Unterlagen oder Nachweise zurückgehalten oder auch dem Prüfer die erbetenen Informationen verweigert werden, ist der Bürgermeister als Verantwortlicher für die gesamte Gemeindeverwaltung i. d. R. der Ansprechpartner (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Er kann dabei, insbesondere für spezielle fachliche Gegebenheiten, auch andere Verantwortliche benennen oder auch solche An gelegenheiten sich selbst vorbehalten.

Durch sachgerechte Abstimmungen wird es möglich, auftretende Prüfungshindernisse kurzfristig zu beseitigen, um möglichst eine Unterbrechung oder eine Verschiebung der Abschlussprüfung zu vermeiden. Ein solches Miteinander ist sachgerecht und kann dazu beitragen, eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks zu vermeiden. In besonderen Ausnahmefällen kann auch der Rechnungsprüfungsausschuss bzw. der Rat der Gemeinde als Auftraggeber unmittelbar zum Ansprechpartner werden.

Diese Beteiligung kann insbesondere in den Fällen geboten sein, in denen dem Abschlussprüfer die von ihm gewünschten Nachweise und Informationen von der Gemeindeverwaltung nicht zur Verfügung gestellt werden und er im Rahmen seiner Prüfung diese Sachlage als ein Prüfungshemmnis bewerten und entsprechend in seinen Prüfungsbericht aufnehmen will. Die Mitwirkung bzw. die Vorlage von Nachweisen und Informationen soll der Abschlussprüfer aber nicht erzwingen oder erzwingen lassen.

In solchen Fällen hat er vielmehr die Verweigerung der erbetenen Informationen in seinem Prüfungsbericht festzuhalten und in seine Gesamtbeurteilung einzubeziehen. Bei fehlenden Nachweisen über gemeindliche Tatbestände, die wesentlich für die Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind, muss der Prüfer abwägen, ob diese Sachlage aus seiner Sicht zu Einschränkungen oder zur Versagung des Bestätigungsvermerks für den gemeindlichen Jahresabschluss führen soll (vgl. § 101 Absatz 3 und 5 GO NRW).

#### **4.1.3 Die Absicherung der Vollständigkeit der zu prüfenden Unterlagen**

##### **4.1.3.1 Die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Durchführung von Abschlussprüfungen besteht vielfach ein Bedürfnis für den Prüfer, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass die ihm vorgelegten Unterlagen sowie die Nachweise und die ihm erteilten Informationen richtig und vollständig sind (Vollständigkeitserklärung). In der Abwägung, ob eine solche Erklärung sachgerecht ist, hat er zu berücksichtigen, dass der Bürgermeister durch seine Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllt (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Der Bürgermeister bringt mit seiner Unterschrift zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist. Er kann dazu besondere Einschränkungen machen oder Hinweise geben. Zur Abgabe einer Vollständigkeitserklärung durch den Bürgermeister besteht jedoch keine ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung. Der Bürgermeister kann neben seiner Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses aber freiwillig eine solche Erklärung zusätzlich gegenüber dem Abschlussprüfer bzw. der örtlichen Rechnungsprüfung oder gegenüber den beauftragten Prüfern abgeben.

In den Fällen, in denen vom Rechnungsprüfungsausschuss oder von der örtlichen Rechnungsprüfung ein Wirtschaftsprüfer mit der Durchführung einer Abschlussprüfung beauftragt wird, dürfte dieser Prüfer i. d. R. eine Vollständigkeitserklärung im Rahmen seiner Beauftragung verlangen (vgl. § 59 Absatz 3 und § 103 Absatz 5 GO NRW).

##### **4.1.3.2 Der Bedarf für eine Vollständigkeitserklärung**

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses baut auf den der örtlichen Rechnungsprüfung vorgelegten und vom Kämmerer aufgestellten sowie vom Bürgermeister bestätigten Abschlussunterlagen auf (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Der Abschlussprüfer kann im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit und bei entsprechendem Bedarf von seinem Recht Gebrauch machen und verlangen, dass die für seine Prüfungstätigkeit notwendige Vollständigkeit der Unterlagen bestätigt wird. Er muss vor seinem Begehren jedoch sorgfältig prüfen, ob er zur Erledigung seiner Prüfungsaufgaben eine solche Bestätigung zwingend von den Verantwortlichen benötigt.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 103 GO NRW

Bei der vom Prüfer vorzunehmenden bedarfsorientierten Prüfung hat er u. a. zu berücksichtigen, dass der Kämmerer den Entwurf des Jahresabschlusses mit den Anlagen zu unterzeichnen hat, bevor er diesen Entwurf dem Bürgermeister zur Bestätigung vorlegt. Mit seiner Unterschrift bringt der Kämmerer zum Ausdruck, dass der von ihm aufgestellte Entwurf aus seiner Finanzverantwortung heraus den gesetzlichen Vorgaben entspricht sowie richtig und vollständig in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und das daraus erzielte Ergebnis sowie auf das Vermögen und die Schulden ist.

Dieser Unterschrift ist auch im Sinne der Prüfungstätigkeiten eine erhebliche Bedeutung beizumessen, denn der Kämmerer ist für das Finanzwesen in der Gemeinde zuständig bzw. hat die Finanzverantwortung in der Gemeinde inne. Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Bedarfsprüfung auch die Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister zu berücksichtigen.

Diese Bestätigung bringt grundsätzlich zum Ausdruck, dass der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses aus der Verantwortung des Bürgermeisters heraus richtig und vollständig in Bezug auf die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und das daraus erzielte Ergebnis sowie auf das gemeindliche Vermögen und die Schulden ist. Der Bürgermeister erfüllt wie der Kämmerer mit der Unterzeichnung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Der Abschlussprüfer darf daher i. d. R. diesen Verantwortlichen in der Gemeinde nicht unterstellen, dass nur durch eine ergänzende Vollständigkeitserklärung den haushaltsrechtlichen Vorschriften genügt wird.

Ein Abschlussprüfer kann daher von seinem Recht nach Abgabe einer zusätzlichen Vollständigkeitserklärung nur Gebrauch machen, wenn nach seiner örtlichen Bedarfsprüfung bei ihm noch erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der ihm vorgelegten Unterlagen bestehen. Dieser Sachverhalt muss für die Prüfung des gemeindlichen Abschlusses wesentlich sein und die Zweifel des Prüfers müssen nicht auf eine andere Art und Weise ausgeräumt werden können. Das Einholen einer zusätzlichen Erklärung des Bürgermeisters und des Kämmerers ist zwar in das Ermessen des Prüfers gestellt, jedoch hat er keinen Rechtsanspruch darauf.

Das örtliche Erfordernis und der Umfang einer solchen zusätzlichen Erklärung im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen deshalb auch an den Verantwortlichkeiten für den gemeindlichen Jahresabschluss gemessen werden. In den Fällen, in denen vom Prüfer eine solche Erklärung vom Bürgermeister oder vom Kämmerer verlangt, sollte die Erklärung in Schriftform auf einem gesonderten Dokument abgegeben werden. Die Abgabe einer solchen Erklärung führt jedoch nicht zum Verzicht der Vorlage weiterer noch benötigter Nachweise und Informationen. Eine Vollständigkeitserklärung stellt auch keinen Ersatz für die vom Abschlussprüfer für erforderlich gehaltenen Unterlagen dar.

### **4.1.3.3 Die Inhalte einer Vollständigkeitserklärung**

Der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung kann zum Nachweis, dass ihm von der Gemeinde alle erforderlichen Unterlagen für seine Prüfung, z. B. des gemeindlichen Jahresabschlusses, vorgelegt worden sind, eine entsprechende Erklärung als "Vollständigkeitserklärung" verlangen. Eine solche Erklärung, die i.d.R. vom Bürgermeister abgegeben ist, kann zum Inhalt haben, dass dem Abschlussprüfer alle für seine Prüfung erforderlichen Unterlagen, Nachweise und Bestimmungen sowie Auskünfte gegeben bzw. zur Verfügung gestellt wurden. Es ist dabei örtlich zu entscheiden, ob die Jahresabschlussunterlagen dabei im Einzelnen benannt werden sollen.

Eine Vollständigkeitserklärung ist deshalb von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich zu gestalten. Sie kann bei Bedarf auch durch fachliche Zusatzklärungen ergänzt werden, wenn dieses Instrument von der Gemeinde genutzt werden soll. Die Gemeinde kann die Abgabe einer Vollständigkeitserklärung auch auf einzelne Fachbereiche beschränken, wenn dafür ggf. ein örtliches Erfordernis aufgrund der dezentralen Ressourcenverantwortung oder wegen des gemeindlichen Jahresabschlusses besteht.

## **4.2 Zu Satz 2 (Informationsrechte gegenüber betrieblichen Abschlussprüfern):**

### **4.2.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Die Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde haben gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe das Recht, von diesen Prüfern die Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung des jeweiligen Abschlusses notwendig sind. Der Gesetzgeber hat es wegen des engen Sachzusammenhangs zwischen den Abschlussprüfungen als geboten angesehen, durch eine gesetzliche Regelung die Durchsetzung von Prüfungsrechten auch gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu gewährleisten.

Die haushaltsrechtliche Regelung soll jedoch nicht nur für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses gelten, in dessen Bilanz die gemeindlichen Betriebe von der Gemeinde im Bilanzbereich "Finanzanlagen" anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Die Vorgabe gilt auch für den gemeindlichen Gesamtabschluss, denn mit diesem ist die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde so darzustellen, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche „Einheit“ aus der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde handeln würde.

Für die Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde soll deshalb durch die Regelung gewährleistet werden, dass er mindestens insoweit zu Nachweisen und Informationen über die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe gelangen kann, wie diese Daten zweckbezogen von wesentlicher Bedeutung für seine Abschlussprüfung sind. Er hat deshalb mit den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe den jeweils notwendigen Informationsaustausch vorzunehmen.

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe bedeutet außerdem, dass dem gemeindlichen Abschlussprüfer bei Bedarf ggf. auch Einsichtsrechte in betriebliche Unterlagen und den betrieblichen Jahresabschluss durch die jeweiligen gesetzlichen Vertreter des betreffenden gemeindlichen Betriebes zu gewähren sind. Sie sollen z. B. nicht unter dem Gesichtspunkt des Bedürfnisses der Geheimhaltung verweigert werden, denn die Abschlussprüfer unterliegen einer grundsätzlichen Verschwiegenheitspflicht. Die Gemeinde soll deshalb ihren Betrieben entsprechende Vorgaben machen, damit die Betriebe diese in ihre Vereinbarungen mit ihren Abschlussprüfern aufnehmen.

### **4.2.2 Die Umsetzung der Informationsrechte**

Bei einer Abschlussprüfung kann der verantwortliche Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses bei Bedarf die notwendige Aufklärung und Nachweise über Prüfungsgegenstände und Prüfungshandlungen eines Dritten oder Prüfungshemmnisse im Rahmen seiner Informationsrechte verlangen, die für seine (gemeindliche) Prüfung notwendig sind. Diese Sachlage erfordert, den Informationsbedarf sowie die Art der Kommunikation zwischen den Abschlussprüfern bzw. die Berichterstattung der Abschlussprüfer für den betrieblichen Jahresabschluss unter der Berücksichtigung der Bedeutung der für den gemeindlichen Gesamtabschluss benötigten Informationen festzulegen.

Der gesetzliche Anspruch des gemeindlichen Abschlussprüfers richtet sich dabei jedoch nur gegen den betrieblichen Abschlussprüfer. Er besteht nicht gegen den geprüften Betrieb, auch nicht in den Fällen, in denen ggf. mit Zustimmung der gesetzlichen Vertreter des gemeindlichen Betriebes wichtige Informationen aus betrieblichen Unterlagen gegeben werden müssen. Die Umsetzung dieser Vorgaben erfordert von der Gemeinde als Muttereinheit, dass im Rahmen ihrer örtlichen Gesamtabschlussrichtlinie die notwendigen Vorgaben gegenüber den gemeindlichen Betrieben festgelegt werden.



Die gemeindlichen Betriebe müssen verpflichtet werden, diese Vorgaben im Rahmen der Auswahl ihrer Abschlussprüfer zu berücksichtigen und mit den Prüfern derartige Informationspflichten zu vereinbaren bzw. ihnen aufzuerlegen sowie die Abschlussprüfer von der Verschwiegenheitspflicht gegenüber dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu entbinden. Nur eine örtlich bestehende rechtliche Grundlage ermöglicht dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses die Aufklärung und Nachweise vom Abschlussprüfer eines gemeindlichen Betriebes zu verlangen, die dieser für seine sorgfältige und sachgerechte Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses benötigt.

In diesem Zusammenhang kann es sachlich sinnvoll sein, dass der Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch an den Schlussbesprechungen der Abschlussprüfungen bei den gemeindlichen Betrieben teilnimmt, die im Rahmen des Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind. Im Rahmen der jeweiligen Abschlussprüfung muss der Abschlussprüfer seinen Informationsbedarf bzw. das Auskunftersuchen sowie die erhaltenen Antworten dokumentieren und aufbewahren.

#### **4.2.3 Die Verwertung erhaltener Informationen**

Im Rahmen des gesetzlichen Prüfungsauftrages muss sich ein Abschlussprüfer immer ein eigenes Gesamturteil aufgrund seiner Erkenntnismöglichkeiten in der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses bilden. Er trägt nicht nur die Verantwortung für seine eigene Prüfungstätigkeit, sondern auch für die Ergebnisse, die er aus den Arbeiten anderer Prüfer in die eigenen Arbeiten eigenverantwortlich einbezieht bzw. verwertet. Der Abschlussprüfer kann daher grundsätzlich nicht davon ausgehen, dass er die ihm durch andere Prüfer zugeleiteten Informationen ohne eigene Überprüfung übernehmen bzw. in die eigenen Prüfungshandlungen einbeziehen kann.

Eine eigene inhaltliche Überprüfung muss auch dann vorgenommen werden, wenn die Dritten die bereitgestellten Informationen im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit erlangt haben. Der Abschlussprüfer hat deshalb in den Fällen, in denen er Aufklärung oder Nachweise von Dritten verlangt hat, immer in geeigneter Weise zu überprüfen, ob die ihm überlassenen Informationen und Unterlagen auch für eine Verwertung in seiner eigenen Prüfung geeignet sind und welcher Prüfer ihm die Informationen bzw. Unterlagen überlassen hat. Er muss sich ein eigenes Urteil bilden und kann nicht auf Einschätzungen und Urteile der betrieblichen Prüfer verweisen.

In diesem Überprüfungsrahmen sind auch die einschlägigen Datenschutzbestimmungen sowie Festlegungen über Betriebsgeheimnisse zu berücksichtigen. Vom gemeindlichen Abschlussprüfer ist außerdem ein Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen bei seiner Abschlussprüfung herzustellen, sodass die Inhalte und das Ausmaß der Verwertung zutreffend und nachvollziehbar abgewogen werden können. Das Ergebnis dieser Überprüfung sowie das Ausmaß der Verwertung bzw. die Gewichtung der erhaltenen Informationen sind vom Abschlussprüfer zu dokumentieren.

### **5. Zu Absatz 5 (Beauftragung Dritter als Prüfer):**

#### **5.1 Die Zwecke der Vorschrift**

##### **5.1.1 Die Örtliche Rechnungsprüfung als Aufgabe**

Die kreisfreien Städte, die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städte sind haushaltsrechtlich verpflichtet, eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die übrigen Gemeinden sollen eine „Örtliche Rechnungsprüfung“ einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat der Gemeinde unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt

sowie von fachlichen Weisungen frei (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW). Sie nimmt in der Gemeindeverwaltung eine Sonderstellung ein und sollte daher auch als eine eigenständige Organisationseinheit bestehen.

Die Gemeinde muss das örtliche Prüfungswesen näher ausgestalten. Der Landesgesetzgeber hat der Gemeinde dafür ausdrücklich die erforderlichen Kompetenzen eingeräumt. Sie ist von ihm als geeignet angesehen worden, die ihr zugewiesenen Prüfungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung zu erfüllen und den ordnungsgemäßen Gang der Prüfungsgeschäfte sicherzustellen. Unter Berücksichtigung der durchzuführenden Prüfungsaufgaben muss von der Gemeinde entschieden werden, in welchem Umfang eigenes Personal eingesetzt wird und Dritte mit Prüfungsaufgaben beauftragt werden.

An Dritte als Prüfer müssen dabei vergleichbare Anforderungen gestellt werden, um die Neutralität der Prüfer zu sichern und eine Einflussnahme der zu prüfenden Stellen auf die Prüfung auszuschließen. Es soll zudem eine sinnvolle und effektive Prüfung auch durch Dritte als Prüfer gewährleistet werden. Die Dritten können bei einem örtlichen Bedarf als Prüfer oder Sachverständige unter vorheriger Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses in die Aufgabenerledigung der örtlichen Rechnungsprüfung einbezogen werden.

## **5.1.2 Die Einschaltung Dritter als Prüfer**

### **5.1.2.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses eines Dritten als Prüfer bedienen. Die Regelung eröffnet eine Einbindung Dritter als Prüfer in alle örtlichen Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Sie beschränkt die Beauftragung Dritter dabei nicht auf die gemeindlichen Abschlussprüfungen. Unter dem Gesichtspunkt einer flexiblen und wirtschaftlichen Erledigung der Prüfungsaufgaben hat die Gemeinde eigenverantwortlich über die Beauftragung Dritter zu entscheiden.

Eine Beauftragung setzt dabei voraus, dass bei der örtlichen Rechnungsprüfung ein entsprechender konkreter Prüfungsauftrag besteht oder ein solcher Auftrag konkret zu erwarten ist, z. B. die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Beauftragung eines Dritten ohne einen konkreten Prüfungsbedarf ist daher als unzulässig anzusehen. Bei der Einschaltung eines Dritten als Prüfer trägt dieser die Verantwortung für seine Prüfungshandlungen und das von ihm festgestellte Prüfungsergebnis. Er muss daher die gemeindespezifischen Gegebenheiten kennen bzw. sich darauf einlassen.

Gleichwohl bleibt bei der Beauftragung die Prüfungsverantwortung der örtlichen Rechnungsprüfung im Rahmen ihrer Zuständigkeiten insgesamt unberührt. Die Örtliche Rechnungsprüfung muss sich daher als Auftraggeber auch immer selbst ein Prüfungsurteil über den Prüfungsgegenstand bilden, z. B. den gemeindlichen Jahresabschluss. Sie sollte deshalb die Beteiligung von Dritten an ihren Abschlussprüfungen so ausgestalten, dass sie anschließend aufgrund ihrer Erkenntnismöglichkeiten noch ein eigenverantwortliches Urteil zum jeweiligen Prüfungsgegenstand fällen und einen eigenen Bestätigungsvermerk gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss abgeben kann.

Ein Dritter als Prüfer wird im Rahmen einer Beauftragung durch die Gemeinde i. d. R. die betreffenden gemeindlichen Sachverhalte und ggf. auch Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit seinem üblichen Prüfungsansatz eigenverantwortlich prüfen. Die Gemeinde muss daher örtliche Besonderheiten ausdrücklich benennen und in der mit dem Dritten abzuschließenden Vereinbarung ausdrücklich aufzeigen. Die Gemeinde sollte daher ihren Prüfungsauftrag so konkret möglichst wie möglich fassen, um Differenzen über die Auftragserfüllung zu vermeiden. Bei der Entscheidung über die Beauftragung eines Dritten ist der Rechnungsprüfungsausschuss zu beteiligen, sodass auch dessen Erwartung an eine geeignete Prüfung entsprochen werden kann.

Die einzelnen Auftragsinhalte und die Prüfungsbereiche sollen daher von der Gemeinde hinsichtlich ihrer Art und ihres Umfangs sachlich und zweckmäßig gegenüber dem Dritten benannt, voneinander abgegrenzt und unter

Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen und der örtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werden. Im Rahmen der Beauftragung des Dritten sind ebenso die Art und Weise sowie die Form der Berichterstattung über die Prüfungstätigkeit und die Darstellung des Prüfungsergebnisses festzulegen. Dabei muss auch die Erstellung eines sachgerechten Bestätigungsvermerks oder eines Vermerks über seine Versagung durch den Dritten sichergestellt werden (vgl. § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW).

### **5.1.2.2 Persönliche Voraussetzungen**

Ein Dritter als beauftragter Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung wird im Rahmen seiner Beauftragung durch die Gemeinde regelmäßig eigenverantwortlich tätig. Für seine Prüfungstätigkeit soll daher von der Gemeinde eine ausreichende Sachkunde in Form von rechtlichen und fachlichen Kenntnissen verlangt werden. Der Dritte soll auch über die gebotene Zuverlässigkeit und Unabhängigkeit verfügen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält dazu aber keine besonderen Regelungen.

Von der Gemeinde müssen fachliche und persönliche Anforderungen an den Prüfer benannt werden. Dazu sollte gehören, dass der Prüfer mit den zu prüfenden gemeindlichen Sachverhalten, mit den einschlägigen gesetzlichen und sonstigen Regelungen vertraut sein muss oder sich vor der Prüfung damit vertraut machen muss. Grundsätzlich sollte von der Gemeinde sicherzustellen sein, dass der Prüfer möglichst über sachgerechte Kenntnisse über die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung verfügen muss oder erwerben sollte.

Die Gemeinde kann verlangen, dass ein Prüfer sich mit dem wirtschaftlichen Umfeld der Gemeinde befasst, er darüber Kenntnisse hat oder sich mit der Thematik vertraut macht. Eine gewichtige Bedeutung können dabei auch örtliche Besonderheiten darstellen. Die Anforderungen, die von der Gemeinde an Dritte als Prüfer festgelegt werden, dienen insgesamt dazu, die ordnungsgemäße Erledigung der dem Dritten übertragenen Prüfungsaufgaben sicherzustellen. Es dürfen daher auch keine Gegebenheiten bestehen, die für den Prüfer zu einem Prüfungsverbot führen. Ggf. sollte die Gemeinde von dem von ihr vorgesehenen zu beauftragenden Abschlussprüfer eine Unabhängigkeitserklärung verlangen.

### **5.1.3 Sonstige Aspekte**

#### **5.1.3.1 Weitere Prüfer bei Dritten**

Die gesetzlich benannten Prüfungsaufgaben sowie die Anforderungen an eine bedarfsgerechte Prüfung der haushaltswirtschaftlichen Vorgänge der Gemeinde erfordern entsprechend qualifizierte und erfahrene Prüfer, von denen ein entsprechender Nachweis bei einer Auftragung durch die Gemeinde gefordert werden sollte. Die Gemeinde als Auftraggeber sollte daher mit einem Dritten vereinbaren, ob dieser einen Teil seiner Aufgaben bei der Durchführung der Abschlussprüfung an andere Personen abgeben darf.

Sofern eine solche „Auftragsweitergabe“ zugelassen wird, sollte auch vereinbart werden, dass die Qualifikation und Eignung der weiteren an der Prüfung zu beteiligten Personen vom Auftragnehmer vorher unter den festgelegten Maßstäben zu prüfen ist. Die Vereinbarung sollte zudem vorsehen, dass deren Arbeitsergebnisse zu überwachen und auf Ordnungsmäßigkeit zu überprüfen sind.

#### **5.1.3.2 Dritte als Sachverständige**

Die Durchführung von Prüfungsaufgaben kann ggf. die Heranziehung eines Dritten als kompetenten Gesprächspartner (Berater) des Abschlussprüfers erforderlich machen. Seine Tätigkeit stellt keine Prüfungstätigkeit dar, auch

wenn der Anlass dafür aus der Durchführung einer örtlichen Prüfung entstanden ist. Die Klärung von fachlichen Zweifelsfragen dient für die Prüfer dazu, Fehleinschätzungen bei der örtlichen Prüfung vorzubeugen.

Die Tätigkeit eines Dritten als Sachverständiger erfordert daher fachliche Kenntnisse auf einem Gebiet außerhalb der Rechnungsprüfung. Gleichwohl müssen auch die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung ein fachliches Verständnis aufweisen, weil sie sich, wenn auch mithilfe des Sachverständigen, ein Prüfungsurteil bilden müssen. Als persönliche Voraussetzung muss eine Unabhängigkeit des Sachverständigen neben seiner fachlichen Qualifikation bestehen, um die sachverständige Beurteilung in eine Prüfung einbeziehen zu können.

Ein Sachverständiger sollte zudem wie ein Dritter als Prüfer einen klar umrissenen Auftrag erhalten, damit dessen Arbeitsergebnisse durch den Abschlussprüfer beurteilt und in sein Prüfungsurteil einbezogen werden können. Bei dem beauftragten Sachverständigen soll deshalb ebenfalls keine wirtschaftliche und finanzielle Abhängigkeit von der Gemeinde oder eine persönliche Bindung an Verantwortliche der Gemeinde bestehen.

Die Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung bleibt auch bei einer Beauftragung eines Sachverständigen unverändert bestehen. Er sollte abhängig von der tatsächlichen Einbindung eines Dritten als Berater oder Sachverständiger dessen Beteiligung sowie die Ergebnisse seiner Tätigkeit nachvollziehbar zu dokumentieren. Ebenso sollte die Verwertung von Arbeiten eines Dritten sachgerecht dokumentiert werden. Die von einem Berater oder Sachverständigen zur Verfügung gestellten Unterlagen sind in die Dokumentation des Abschlussprüfers über seine Prüfungstätigkeit zu übernehmen.

## **5.2 Die Anwendung des Vergaberechts**

Die Beauftragung eines Dritten als Prüfer im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung stellt für die Gemeinde den Einkauf einer Dienstleistung für den eigenen Bedarf dar. Für eine solche Dienstleistung ist der Wettbewerb offen, sodass ein entsprechender gemeindlicher (öffentlicher) Auftrag den vergaberechtlichen Bestimmungen unterliegt (vgl. § 25 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss dabei den Umfang des Prüfungsauftrages an einen Dritten eigenverantwortlich unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Erfordernisse festlegen.

Es ist dabei nicht ausreichend, bei einem Prüfungsauftrag nur auf die Angebotsbeschreibungen in den vom Dritten eingereichten Unterlagen abzustellen, auch wenn diese Unterlagen ggf. Hinweise auf haushaltsrechtliche bzw. örtliche Prüfungsvorgaben oder Prüfungsregeln enthalten. Bei der Auswahl von Dritten als Prüfer ist zudem von der Gemeinde zu prüfen, ob ggf. Ausschlussgründe bestehen (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW).

Es ist sinnvoll und sachgerecht, bereits vor der Beauftragung eines Dritten eine Erklärung darüber einzuholen, ob und ggf. welche geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen ihm und der Gemeinde bestehen. Die Gemeinde muss das gesamte Verfahren, von der Auswahl eines Dritten als Prüfer für die Örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde bis Abschluss seiner Tätigkeit, nachvollziehbar dokumentieren. Diese gemeindliche Pflicht gilt entsprechend, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar einen Dritten als Prüfer beauftragt (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW).

## **5.3 Fachliche Entscheidungen über die Beauftragung des Dritten**

### **5.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung, dass sich die Örtliche Rechnungsprüfung eines Dritten als Prüfer bedienen kann, legt die fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten in die Hand der örtlichen Rechnungsprüfung. Die Auswahl des Dritten sowie seine Beauftragung zur Durchführung von Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung fallen daher in die Zuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung.

Sofern das für die Beauftragung notwendige Verwaltungsverfahren organisatorisch vom Bürgermeister im Rahmen der allgemeinen Verwaltung abgewickelt wird, bedarf es des Einvernehmens der örtlichen Rechnungsprüfung. Die für die Beauftragung eines Dritten ausdrücklich vorgesehene Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses steht der fachlichen Entscheidungszuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung nicht entgegen.

Der Rechnungsprüfungsausschuss, der sich im Rahmen seiner Prüfungszuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen muss, soll bei der Beauftragung eines Dritten mitwirken (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 und § 101 GO NRW). Nur in den Fällen, in denen keine Örtliche Rechnungsprüfung besteht und der Rechnungsprüfungsausschuss den Dritten unmittelbar selbst beauftragt, obliegt dem Ausschuss die fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten und auch dessen Auswahl (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 3 i. V. m. § 103 Absatz 5 GO NRW).

### **5.3.2 Ausschluss oder Befangenheit des Prüfers**

Im Rahmen der Beauftragung eines Dritten als Prüfer sind auch die Ausschlussgründe für Prüfer nach den Bestimmungen in den Vorschriften des § 103 Absatz 7 GO NRW und § 104 Absatz 3 GO NRW zu beachten. Weitere möglicherweise zutreffende Ausschlussgründe nach anderen Rechtsvorschriften dürfen dabei nicht unberücksichtigt bleiben z. B. bei der Beauftragung von Wirtschaftsprüfern die einschlägigen berufsrechtlichen Bestimmungen (vgl. §§ 49 und 53 WPO und der §§ 20 ff. BS WP/vBP).

Bei Dritten als Prüfer können - wie bei den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung - mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe bereits vor der Durchführung der örtlichen Prüfungsaufgabe, aber ggf. auch erst während oder nach der Prüfungstätigkeit auftreten oder bekannt werden. In solchen Fällen sollte auch der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet werden. Ein Dritter darf z. B. nicht als Prüfer tätig sein, wenn er ein Mitglied des Rates der Gemeinde, ein Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers, ein Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters ist.

Bei einer Verwirklichung der in dieser Vorschrift aufgezählten Ausschlussstatbestände besteht für den betreffenden Prüfer ein Mitwirkungsverbot, z. B. Im Rahmen der örtlichen Abschlussprüfung des Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses prüferisch tätig zu sein. Ein Prüfer soll auch durch eine Selbstkontrolle gewährleisten oder dazu beitragen, dass örtliche Sachverhalte nicht von denselben Personen geprüft werden, die unmittelbar an deren Entstehung beteiligt waren. Die aufgrund von Ausschlussgründen oder einer Befangenheit des Prüfers entstandenen Gegebenheiten müssen unverzüglich bereinigt werden.

### **5.3.3 Der Auftragsumfang des Prüfers**

Im Rahmen der fachlichen Entscheidung über die Beauftragung eines Dritten als Prüfer sind der Auftragsgegenstand sowie der Prüfungsumfang nachvollziehbar abzugrenzen. Die Beauftragung muss daher die vorgesehenen Prüfungssachverhalte sowie die Leistungen des Abschlussprüfers konkret beinhalten. Die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Dritten kann sich z. B. allein darauf erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind (vgl. § 101 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Die Beauftragung kann aber auch nur die Prüfung der Buchführung, der Inventur, des Inventars der Gemeinde umfassen. Ebenso kann der gemeindliche Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW allein ein Gegenstand der Prüfung durch den Dritten sein. Bei der Beauftragung eines Dritten ist es regelmäßig nicht ausreichend, nur auf die von dem Dritten eingereichten Prüfungsangebote abzustellen. Das abgegebene Angebot ist vielmehr inhaltlich mit den haushaltsrechtlichen Prüfungsvorgaben abzugleichen.

Ggf. bedarf es dann einer gesonderten Abstimmung mit dem Dritten, um den tatsächlichen Umfang einer vorzunehmenden Prüfung festzulegen, z. B. wenn ggf. Ausschlussgründe für Prüfer auftreten können. In einer Abstimmung über die Jahresabschlussprüfung muss z. B. geklärt werden, wie prüferisch festgestellt wird, ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der GoB ergibt (vgl. § 101 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Es ist in diesem Zusammenhang auch klarzustellen, dass nicht allein die Rechnungslegung der Gegenstand der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung ist.

Im Rahmen der Beauftragung eines Dritten ist von diesem zudem ein eigenständiger Prüfungsbericht zu verlangen, in dem die Durchführung der örtlichen Prüfung sowie deren Ergebnisse dargestellt werden. Von dem Dritten muss dabei auch ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung entsprechend den durchgeführten Prüfungsaufgaben verlangt werden. Im Rahmen des von der Gemeinde übernommenen Prüfauftrages obliegt dem Dritten nicht nur die Prüfungspflicht, er muss auch die Dokumentationspflichten über seine Prüfung vollständig erfüllen. Die Gemeinde muss dazu mit dem vorgesehenen Prüfer auch die Aufbewahrung bzw. Herausgabe von Prüfungsunterlagen klären und vereinbaren.

#### **5.4 Die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde**

Die Örtliche Rechnungsprüfung einer Gemeinde kann sich bei der Durchführung der Prüfungsaufgaben nicht nur eines einzelnen Dritten bedienen, sondern auch die Örtliche Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde mit der Durchführung von Prüfungen beauftragen. Ein solcher Auftrag bedarf einer Konkretisierung im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung mit der Rechnungsprüfung der anderen Gemeinde.

Eine solche Vereinbarung kann dabei auch Prüfungsaufgaben zum Gegenstand haben, die der Rat der Gemeinde der ihm unterstellten örtlichen Rechnungsprüfung übertragen hat, die dann ebenfalls von der anderen Rechnungsprüfung für die Gemeinde erledigt werden. Die grundsätzliche Verantwortung für die Örtliche Rechnungsprüfung kann dabei aber nicht auf die andere Gemeinde übertragen werden. Im Rahmen solcher Vereinbarungen sind auch die möglichen Ausschlussgründe für die Prüfer sowie für beauftragte Dritte zu beachten (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW und § 104 Absatz 3 GO NRW).

Durch die Beauftragung hat die andere Gemeinde die Stellung eines Dritten im Sinne dieser Vorschriften inne. Es kann daher im Einzelfall sinnvoll und sachgerecht sein, bereits vor der Beauftragung einer anderen Gemeinde sich von dieser eine Erklärung darüber einzuholen, ob und ggf. welche geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen den dann tätigen Prüfern und der Gemeinde als Auftraggeber bestehen. Mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe der Prüfer können aber auch erst während der Prüfungstätigkeit auftreten.

Die Übertragung von Prüfungsaufgaben auf eine andere Gemeinde kann vollständig aber auch für Teilaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung erfolgen. Im Rahmen der Aufgabenerledigung muss dann bei Abschlussprüfungen durch die Prüfer der anderen Gemeinde ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung abgegeben werden. Von der Gemeinde müssen die Kosten der Prüfungstätigkeiten eines Dritten in dem Umfange getragen werden, wie es zur Durchführung der abgegebenen Prüfungsaufgaben erforderlich ist.

Von der Örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde, die die Prüfungsaufgaben übernommen hat, müssen entsprechend ihrer Prüfungstätigkeiten sachgerechte Entgelte als Erstattungen geltend gemacht werden. Die Vereinbarung über die Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde auf der Grundlage des § 103 Absatz 5 GO NRW kann folgende beispielhaft aufgezählte Inhalte haben (vgl. Abbildung 269).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 103 GO NRW**

<b>DIE BEAUFTRAGUNG EINER ANDEREN ÖRTLICHEN RECHNUNGSPRÜFUNG</b>	
<b>VERTRAGSTEIL</b>	<b>REGELUNGSINHALT</b>
<b>Präambel</b>	Die Städte ... und ... streben eine interkommunale Zusammenarbeit für ihre Aufgabenbereiche „Örtliche Rechnungsprüfung“ an. Dieses Vorhaben wird vom jeweiligen Rechnungsprüfungsausschuss mitgetragen. Die örtlichen Rechnungsprüfungen sollen sich bei ihrer Aufgabenerfüllung der Prüfer der jeweils anderen örtlichen Rechenprüfung als „Dritte“ im Rahmen der gesetzlichen Bestimmung bedienen können. Dabei wird die Nutzung von Synergieeffekten durch einen stetigen Erfahrungsaustausch, die Entwicklung gemeinsamer Prüfstandards und Strategien sowie einen möglichst flexiblen Mitarbeiterinsatz im Rahmen der übernommenen Prüfungsaufgaben auf der Grundlage einer abgestimmten Prüfungsplanung angestrebt.
<b>§ 1 Vertragsgegenstand</b>	Die Städte ... und ... vereinbaren, bei der Durchführung der Aufgaben ihrer örtlichen Rechnungsprüfung sich bei Bedarf der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung des Vertragspartners zu bedienen (§ 103 Absatz 5 GO NRW).
<b>§ 2 Art und Umfang der Zusammenarbeit</b>	Die jeweilige Örtliche Rechnungsprüfung kann sich nach gegenseitiger Abstimmung der anderen örtlichen Rechnungsprüfung zur Durchführung der gesetzlich zugewiesenen Aufgaben nach § 103 Absatz 1 GO NRW bedienen. Dies kann auch erfolgen, wenn der Rat einer örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben nach § 103 Absatz 2 GO NRW übertragen hat. Die Übernahme der Prüfungsaufgaben kann nach gemeinsamer Abstimmung in vollem Aufgabenumfang oder für Teilaufgaben erfolgen. Soweit bei den Aufgaben nach § 103 Absatz 1 Nrn. 1 bis 3 ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung abzugeben ist, obliegt diese Pflicht der örtlichen Rechnungsprüfung bzw. der jeweiligen Prüferin oder dem jeweiligen Prüfer im Rahmen des übernommenen Prüfauftrages. Die Ausschlussgründe für Prüferinnen und Prüfer nach § 103 Absatz 7 GO NRW sind zu beachten.
<b>§ 3 Durchführung der Prüfaufgaben</b>	Die Leiter der beiden örtlichen Rechnungsprüfungen verständigen sich jährlich untereinander über die von der anderen örtlichen Rechnungsprüfung zu übernehmenden Aufgaben. Sie stimmen sich über die Durchführung der Prüfungen und die sonstige Art und Weise der Zusammenarbeit ab und sichern die Erledigung der übernommenen Prüfaufgaben. Die Leiter stellen für jedes Haushaltsjahr eine Prüfungsplanung auf, in der die übernommenen Prüfaufgaben getrennt von den sonstigen jeweiligen örtlichen Prüfaufgaben auszuweisen sind. Diese Prüfungsplanung ist dem Rechnungsprüfungsausschuss im Rahmen der Berichtspflicht nach § 7 zur Kenntnis zu geben.
<b>§ 4 Personalmaßnahmen</b>	Soweit wegen der Inanspruchnahme der Prüferinnen und Prüfer aus dieser Vereinbarung personal- und dienstrechtlichen Vorschriften berührt werden, führt die jeweilige Stadt die daraus für ihr Personal erforderlichen Maßnahmen und Beteiligungen durch.
<b>§ 5 Kostenerstattung</b>	Eine Kostenerstattung in Ausführung dieser Vereinbarung findet in dem Umfang statt, wie es zur Durchführung der vom Vertragspartner übernommenen Prüfungsaufgaben erforderlich ist. Für die Ermittlung der Kosten sind jeweils die Grundlagen der prüfenden Stadt heranzuziehen.
<b>§ 6 Übergangsfrist</b>	Es wird eine Übergangsfrist vom ... bis zum ... vereinbart. Nach Abschluss der Prüfung des Jahresabschlusses des Haushaltsjahres ... jeder Stadt, spätestens zum ..., ist von der örtlichen Rechnungsprüfung dem Rechnungsprüfungsausschuss ein Erfahrungsbericht vorzulegen, der einen Vorschlag die weitere Zusammenarbeit bei Prüfungsaufgaben enthalten soll.
<b>§ 7 Zustimmung durch die Rechnungsprüfungsausschüsse</b>	Jeder Vertragspartner verpflichtet sich, die für diese Vereinbarung erforderliche Zustimmung ihres örtlichen Rechnungsprüfungsausschusses nach § 103 Absatz 5 GO NRW einzuholen. Stimmt einer dieser Ausschüsse der Vereinbarung

<b>DIE BEAUFTRAGUNG EINER ANDEREN ÖRTLICHEN RECHNUNGSPRÜFUNG</b>	
<b>VERTRAGSTEIL</b>	<b>REGELUNGSINHALT</b>
	<p>nicht zu, gilt die Vereinbarung als nicht geschlossen. Wird die Zustimmung von einem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss widerrufen, endet die Vereinbarung am Ende des Haushaltsjahres, in dem der Widerruf erfolgt.</p> <p>Soweit die Vereinbarung über die in § 6 genannte Übergangsfrist hinaus fortgesetzt wird, ist dem jeweiligen Rechnungsprüfungsausschuss über Art und Umfang der Inanspruchnahme des Vertragspartners bei der örtlichen Prüfung jährlich für das abgelaufene Haushaltsjahr zu berichten. Dem Bericht ist eine Übersicht über die tatsächlich durchgeführten Prüfungen und die Abweichungen von der Planung der übernommenen Aufgaben beizufügen.</p>
<b>§ 9 Inkrafttreten / Kündigung</b>	<p>Diese Vereinbarung tritt nach Zustimmung aller zustimmungspflichtigen Gremien, frühestens jedoch am ... in Kraft. Sie wird bis zum ... abgeschlossen und ist auf der Grundlage eines entsprechenden Beschlusses des Rechnungsprüfungsausschusses bis zum 30. Juni eines jeden Jahres mit Wirkung zum 01. Januar des folgenden Kalenderjahres kündbar. Darüber hinaus ist die Vereinbarung innerhalb der Übergangsfrist unter Ausschluss hieraus resultierender Ansprüche jederzeit einseitig kündbar. Wird die Vereinbarung nicht gekündigt und bleibt die gesetzliche Vorschrift des § 103 Absatz 5 GO NRW unverändert, so verlängert sich die Vereinbarung jeweils um ein Kalenderjahr.</p>

*Abbildung 269 „Die Beauftragung einer anderen örtlichen Rechnungsprüfung“*

Eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung nach dieser Vorschrift stellt dabei keine besondere Vereinbarung dar, die den Verfahrensvorschriften des GkG unterliegt. Es bedarf dafür keines ausdrücklichen Verweises auf dieses Gesetz in der betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschrift. Die örtliche Vereinbarung bedarf deshalb auch keiner Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde (vgl. § 24 GkG NRW).

### **5.5 Die Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Beauftragung**

Die Beauftragung Dritter durch die Örtliche Rechnungsprüfung bedingt, dass bei der Gestaltung entsprechender Verträge auch die Rechte des Rechnungsprüfungsausschusses der Gemeinde berücksichtigt bzw. bewahrt und in das Vertragswerk einfließen müssen. Der Ausschuss, der die gesetzlich zuständige Prüfungsinstanz für den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde ist, muss deshalb vor einer über die Amtshilfe hinausgehenden Zusammenarbeit der örtlichen Rechnungsprüfung mit Dritten beteiligt werden.

Bei einer ausschreibungspflichtigen Beauftragung muss der Ausschuss jedoch nicht bereits vor der Ausschreibung beteiligt werden. Gleichwohl sollte er über solche Pläne der örtlichen Rechnungsprüfung bzw. der Gemeinde ausreichende Kenntnis haben. Erst wenn der ausgewählte Dritte mit einer konkreten Prüfungsleistung beauftragt und im Rahmen einer Vereinbarung eine konkrete Dienstleistung von einem Dritten eingekauft werden soll, bedarf es der Zustimmung des Ausschusses zu diesem Vorhaben.

Dem Rechnungsprüfungsausschuss steht dabei nicht nur das Recht zu, seine Zustimmungen mit Einschränkungen zu versehen oder zu verweigern, sondern auch zu einem späteren Zeitpunkt seine erteilte Zustimmung zu widerrufen. Bei einer mehrjährigen Vereinbarung über die Aufgabe „Rechnungsprüfung“ zwischen einzelnen Gemeinden soll zwischen den Vertragspartnern eine jährliche Abstimmung über die Prüfungsaufgaben erfolgen. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der jeweiligen Gemeinde ist dann über die Art und den Umfang der Inanspruchnahme des Vertragspartners zu unterrichten.



Eine solche Abstimmung schafft in der örtlichen Prüfungsplanung eine Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit im Zusammenhang mit den sonstigen noch bestehenden eigenen örtlichen Prüfaufgaben. Nach Ablauf des Haushaltsjahres ist dann auch eine gesonderte Information des Rechnungsprüfungsausschusses über die tatsächlich durchgeführten Prüfungstätigkeiten für Dritte notwendig bzw. sachlich geboten.

### **5.6 Kein Verzicht auf die Gesamtverantwortung**

Die Örtliche Rechnungsprüfung kann sich mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses eines Dritten als Prüfer zur Erfüllung ihrer Aufgabe bedienen. Sie trägt weiterhin die Gesamtverantwortung für die Durchführung bzw. die ordnungsgemäße Erledigung ihrer Prüfungsaufgaben. Der Dritte wird unabhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung regelmäßig nur als Erfüllungsgehilfe tätig. Bei der Beteiligung Dritter an einer Abschlussprüfung sollte jedoch der Ausschuss auch Informationen darüber erhalten, dass Dritte, ggf. auch welche Dritten, an der Abschlussprüfung tatsächlich mitgewirkt haben.

Die Örtliche Rechnungsprüfung kann sich durch die Übertragung der Abschlussprüfung (ganz oder teilweise) auf einen Dritten nicht aus ihrer Verantwortung für die Jahresabschlussprüfung selbst entlassen. Sie muss weiterhin sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Prüfungsdaten und Prüfungsergebnisse rechtzeitig zur Verfügung stehen, damit der Rechnungsprüfungsausschuss seiner gesetzlichen Prüfungspflicht rechtzeitig vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat nachkommen kann (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Die prüferbezogenen Verantwortlichkeiten werden dadurch deutlich, dass die Prüfer im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung abzugeben haben (vgl. § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW). Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung müssen dem Rechnungsprüfungsausschuss aber nicht alle erstellten auftragsbezogenen Bestätigungsvermerke der an der Abschlussprüfung beteiligten Dritten vorgelegt werden. Es ist vielmehr ausreichend, wenn die Örtliche Rechnungsprüfung einen auf ihr Prüfungsergebnis bezogenen Bestätigungsvermerk verfasst und diesen dem Rechnungsprüfungsausschuss vorlegt.

Der Rechnungsprüfungsausschuss, der die Gesamtverantwortung für die ordnungsgemäße Prüfung des Jahresabschlusses gegenüber dem Rat der Gemeinde trägt, hat grundsätzlich einen eigenen Bestätigungsvermerk zu verfassen. Bei der Abfassung dieses Bestätigungsvermerks sollen auch die Prüfungsergebnisse bzw. Bestätigungsvermerke der an der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung beteiligten anderen Abschlussprüfer berücksichtigt werden. In Einzelfällen kann es für den Ausschuss als örtlich zuständige Prüfungsinstanz sinnvoll sein, auf auftragsbezogene Bestätigungsvermerke zu verweisen und diese dann auch dem eigenen Bestätigungsvermerk beizufügen oder durch weitere eigenständige Erklärungen der Abschlussprüfer ergänzen zu lassen.

In diesem Verfahren steht dem Rechnungsprüfungsausschuss aber auch das Recht zu, in seinem Bestätigungsvermerk ein eigenständiges und aus seiner Sicht zutreffendes Ergebnis darzustellen. Ein Bedarf dafür könnte dann entstehen, wenn der Ausschuss das in einem ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk verankerte Prüfungsergebnis nicht mitgetragen kann, z. B. weil aus seiner Sicht noch Mängel bestehen. Er sollte dann ggf. eine Anhörung der vorher tätigen Prüfer durchführen, kann eine Anhörung aber auch im Rahmen der Beratungen des Rates der Gemeinde über die Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses vorschlagen.

Der Rat kann bei Kenntnis bestehender Differenzen oder bei einem Bedarf aus anderen Gründen, selbst eine Anhörung der Abschlussprüfer veranlassen. Aus der Prüfungstätigkeit der Örtlichen Rechnungsprüfung oder der Dritten als Prüfer heraus entsteht aber kein Recht der Abschlussprüfer auf Anhörung im Rahmen der Ratsberatungen zur Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses.

## **5.7 Die Beteiligung beim Prüfungsbericht**

### **5.7.1 Allgemeine Sachlage**

Der beauftragte Dritte hat über die Art und den Umfang seiner Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie über das Ergebnis seiner Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Er hat daher die erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Verhältnisse eigenverantwortlich und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen. Es muss dabei gewährleistet werden, dass die abschließenden Prüfungsaussagen vom für die Jahresabschlussprüfung zuständigen Rechnungsprüfungsausschuss mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können und ein Prüfungsbericht vom Ausschuss erstellt werden kann.

Der Prüfungsbericht über die beauftragte Prüfung sollte daher sachgerecht die notwendigen Prüfungsaussagen enthalten. Der Umfang der Berichterstattung kann dabei an den einschlägigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen sowie an der Bedeutung und dem Risikogehalt der darzustellenden Sachverhalte orientiert werden. Soweit erläuternde Darstellungen notwendig werden, können diese ggf. auch als Anlagen dem Prüfungsbericht beigelegt werden. Im Prüfungsbericht sollte eine hinreichende Beurteilung enthalten sein, bei der die Bewertungsgrundlagen, die Ermessensspielräume und bei sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen benannt werden sollten.

Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die genannten Vorschriften hinaus keine weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist vom beauftragten Prüfer im Rahmen des Umfangs seiner Tätigkeiten und des Auftrages für die gemeindliche Jahresabschlussprüfung eigenverantwortlich auszugestalten und zu unterzeichnen. Er sollte ggf. besondere Aussagen und Darstellungen hinsichtlich der aufgedeckten Mängel enthalten.

### **5.7.2 Die Stellungnahme des beauftragten Prüfers**

Das Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses über den gemeindlichen Jahresabschluss kann ggf. erheblich vom Prüfungsergebnis der Örtlichen Rechnungsprüfung abweichen. In derartigen Fällen sollte der Rechnungsprüfungsausschuss der Örtlichen Rechnungsprüfung freiwillig die Möglichkeit einräumen, zu seinem Prüfungsbericht und seinem Bestätigungsvermerk eine Stellungnahme abgeben zu können. Die Örtliche Rechnungsprüfung, die einen Dritten mit der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses beauftragt hatte, sollte dann auch den beauftragten Dritten um eine Stellungnahme bitten.

Bei einer von dem Dritten abgegebenen Stellungnahme muss eigenverantwortlich der Umgang mit dieser Stellungnahme geklärt werden. Es ist wegen der Einbindung des Rechnungsprüfungsausschusses in die Beauftragung des Dritten jedoch geboten, mindestens den Ausschuss über die (ggf. abweichende) Auffassung des beauftragten Prüfers zu unterrichten. Dazu sollte klargestellt werden, ob und inwieweit diese Stellungnahme von der Örtlichen Rechnungsprüfung mitgetragen wird. Die zeitliche Einordnung der Stellungnahme des Dritten in den Prüfungsablauf ist von der Aufforderung der Örtlichen Rechnungsprüfung abhängig, eine Stellungnahme „vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss an den Rat“ abzugeben.

## **6. Zu Absatz 6 (Bestätigungsvermerk und Abschlussprüfung):**

### **6.1 Die Pflichten der Abschlussprüfer**

Die Abschlussprüfer haben bei der Durchführung von gemeindlichen Abschlussprüfungen einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung abzugeben (vgl. § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW). Diese ausdrückliche Vorgabe dient der Klarstellung und der Transparenz des Prüfungsgeschehens und des Prüfungsergebnisses.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

Sie betrifft nicht nur die Prüfungstätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses, sondern auch die Abschlussprüfungen der örtlichen Rechnungsprüfung oder beauftragter Dritter als Prüfer, die im Rahmen der örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer verantwortlich tätig sind.

Die Urteilsbildung und die Dokumentation durch den Abschlussprüfer sollen dabei entsprechend dem Auftragsumfang erfolgen, jedoch unabhängig davon, ob die tatsächlich vorzunehmende Prüfung von ihm vollständig oder nur in Teilen erledigt wird. Die haushaltsrechtliche Regelung soll dabei sicherstellen, dass sich der Abschlussprüfer ein Urteil darüber bildet, ob der gemeindliche Abschluss als Prüfungsgegenstand den an ihn gestellten Anforderungen tatsächlich entspricht.

Das Prüfungsergebnis soll jedoch nicht nur „intern“ dokumentiert werden. Durch die Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses in einem Bestätigungsvermerk werden auch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über das Ergebnis der Abschlussprüfung unterrichtet. Der Rechnungsprüfungsausschuss, der die Gesamtverantwortung bei gemeindlichen Abschlussprüfungen trägt, hat deshalb die besondere Pflicht, ein prüferisches Gesamturteil über den geprüften Abschluss gegenüber dem Rat der Gemeinde abzugeben.

## **6.2 Der Verweis auf § 103 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 GO NRW**

### **6.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde, die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen und die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde stellen jeweils abgegrenzte und eigenständige Prüfungsaufgaben für die Örtliche Rechnungsprüfung dar. Diese Prüfungsgegenstände werden als herausragende Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung angesehen und sind deshalb im gesetzlich bestimmten Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung gesondert aufgeführt worden.

Die Durchführung der gewichtigen Prüfungsaufgaben bedingt, dass sich der jeweilige verantwortliche Abschlussprüfer sowie die Örtliche Rechnungsprüfung und der Rechnungsprüfungsausschuss als Prüfungsinstanzen ein eigenes Prüfungsurteil über die betreffenden gemeindlichen Sachverhalte bilden müssen. Sie müssen ggf. auch eigenständig und eigenverantwortlich nach weiteren sachgerechten Informationen verlangen.

### **6.2.2 Die gemeindliche Jahresabschlussprüfung**

Die Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde schließt neben den Bestandteilen des Jahresabschlusses und seinen Anlagen auch die dem Abschluss zugrundeliegende Buchführung ein. Der gemeindliche Jahresabschluss hat unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Die gemeindliche Buchführung muss dazu beitragen und hat den in mehreren haushaltsrechtlichen Vorschriften bestimmten Anforderungen zu entsprechen (vgl. § 93 GO NRW i. V. m. §§ 27 ff. GemHVO NRW).

In der Vorschrift wird zudem ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind. Die Prüfung der Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen, ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu prüfen, ob der gemeindliche Lagebericht mit dem Jahresabschluss des Haushaltsjahres und den Erkenntnissen des Prüfers aus seiner Prüfung in Einklang steht. Die Angaben im Lage-

bericht der Gemeinde dürfen dabei keine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erwecken. Im gemeindlichen Lagebericht muss auch eine ausreichende Auskunft und Einschätzung zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde einschließlich ihrer voraussichtlichen wirtschaftlichen Entwicklung gegeben werden.

### **6.2.3 Die Jahresabschlussprüfung der Sondervermögen**

#### **6.2.3.1 Die Abschlussprüfung durch die Örtliche Rechnungsprüfung**

Die Jahresabschlüsse bestimmter gemeindlicher Sondervermögen sind eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 97 Absatz 1 Nummern 1, 2 und 4 GO NRW). Zu diesen Sondervermögen gehören das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen und die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde. Die Örtliche Rechnungsprüfung hat bei diesen Sondervermögen zu prüfen, inwieweit der jeweilige Jahresabschluss zutreffend die wirtschaftliche Lage dieser Sondervermögen darstellt.

Die Anforderungen an die Jahresabschlussprüfung unterscheiden sich dabei nicht grundsätzlich von den Anforderungen an die gemeindliche Abschlussprüfung, sofern für einzelne Sondervermögen ein eigener Rechnungskreis besteht. In den Fällen, in denen die Bewirtschaftung der gemeindlichen Sondervermögen in den Haushalt der Gemeinde einbezogen ist und dadurch die Sondervermögen über Teilrechnungen zum gemeindlichen Jahresabschluss gehören, kann sich die Prüfung auf die Einhaltung der Zwecke durch die Gemeinde im Rahmen der Bewirtschaftung dieser Sondervermögen beschränken.

#### **6.2.3.2 Die Abschlussprüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt**

Für die Jahresabschlussprüfung der wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit als gemeindliche Betriebe (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW) sind besondere Regelungen getroffen worden. Deren Jahresabschlüsse unterliegen der Abschlussprüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW und nicht der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 106 GO NRW). Sie kann sich dafür eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder in Einzelfällen eines hierzu befähigten eigenen Prüfers bedienen.

Die Gemeindeprüfungsanstalt hat das Prüfungsergebnis in Form des Prüfungsberichts auch der betroffenen Gemeinde als Rechtsträger eines solchen Betriebes mitzuteilen. Wenn eine Veranlassung dazu besteht oder auf Anforderung, hat die Gemeindeprüfungsanstalt das festgestellte Prüfungsergebnis auch den Kommunal- und den Fachaufsichtsbehörden mitzuteilen. Diese Regelungen gelten entsprechend auch für eigenbetriebsähnliche Einrichtungen, die entsprechend den Vorschriften über das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geführt werden können (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW).

### **6.2.4 Die gemeindliche Gesamtabchlussprüfung**

#### **6.2.4.1 Die Prüfung des aufgestellten Gesamtabchlusses**

Die Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde schließt neben den Bestandteilen des Gesamtabchlusses und seinen Anlagen auch die Prüfung der Beachtung der dafür geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie ergänzender Bestimmungen von Gesellschaftsverträgen und gemeindlichen Satzungen ein. Der gemeindliche Gesamtabchluss muss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln.

Zu den Prüfungsgegenständen gehört daher eine Vielzahl von gemeindlichen Sachverhalten. Dazu zählen z. B. die Festlegung des Vollkonsolidierungskreises und die Festlegung der gemeindlichen Betriebe, die nach der Equity-Methode konsolidiert werden. Ebenso ist die Festlegung der gemeindlichen Betriebe, denen im Hinblick auf den gemeindlichen Gesamtabschluss eine untergeordnete Bedeutung zukommt, ein Prüfungsgegenstand. Die Gesamtabschlussprüfung umfasst aber auch die sich an die genannten Festlegungen anschließende Durchführung der Vollkonsolidierung sowie der Anwendung der Equity-Methode.

Ein Prüfungsgegenstand ist zudem der Gesamtlagebericht, bei dem zu prüfen ist, ob der Bericht mit dem Gesamtabschluss und den Erkenntnissen des Abschlussprüfers aus seiner Prüfung in Einklang steht. Die Angaben im Gesamtlagebericht dürfen dabei keine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Der Gesamtlagebericht muss außerdem aussagekräftige Auskünfte zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde bzw. ihrer wirtschaftlichen Entwicklung enthalten.

Die Prüfung von Zwischenabschlüssen gehört ebenfalls zur Gesamtabschlussprüfung, sofern solche Abschlüsse von einzelnen gemeindlichen Betrieben aufzustellen sind. Mit einem Zwischenabschluss wird die für die Einbeziehung in den Gesamtabschluss notwendige zeitliche Übereinstimmung des Geschäftsjahres der Betriebe mit dem Haushaltsjahr der Gemeindeverwaltung und den gleichen Geschäftsjahren anderer Betriebe geschaffen.

Durch solche zusätzlichen Abschlüsse können dann gemeindliche Betriebe, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben, in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen zu werden. Durch diesen Zwischenschritt wird es im gemeindlichen Gesamtabschluss möglich, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag aufzuzeigen bzw. so darzustellen, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben eine einzige wirtschaftliche Einheit (Gesamtheit) darstellt.

#### **6.2.4.2 Die Prüfung des Verzichts auf einen Gesamtabschluss**

Bei der Gemeinde können besondere Fallgestaltungen im Rahmen ihrer Beteiligungen vorliegen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabschlusses entbehrlich wird. Ein solcher Sachverhalt entsteht z. B., wenn die Gemeinde als Muttereinheit über keinen voll zu konsolidieren Betrieb und dadurch über keine Tochtereinheit verfügt. In einem solchen Fall besteht daher kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung als wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss.

Die Gemeinde kann dann auf die Aufstellung eines Gesamtabschlusses verzichten. Die Prüfung des Verzichts auf einen Gesamtabschluss gehört daher auch zu den Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung im Rahmen ihrer Gesamtabschlussprüfungspflicht. In solchen Fällen ist der besondere örtliche Sachverhalt der Gegenstand der Prüfung, die sich dabei nicht an einer gesonderten Ausnahmeregelung orientieren kann.

Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält keine Bestimmung, nach der die Gemeinde in bestimmten Fällen generell auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses verzichten kann bzw. von der Aufstellungspflicht befreit ist (vgl. § 116 GO NRW). Im zu prüfenden örtlichen Einzelfall sind daher die besonderen örtlichen Gegebenheiten zu betrachten und zu bewerten, um die von der Gemeinde getroffene Verzichtentscheidung zutreffend beurteilen zu können.

### **6.3 Der Verweis auf § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW**

Die Pflicht des Abschlussprüfers, einen Bestätigungsvermerk oder einen Vermerk über seine Versagung abzugeben, wird durch den Verweis auf die Vorschriften des § 101 Absatz 3 bis 7 GO NRW ausdrücklich klargestellt. Ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung ist wegen des erweiterten Prüfungsgegenstandes

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

und Prüfungsumfanges im Rahmen der Abschlussprüfungen sowie wegen der gewachsenen Bedeutung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses der Gemeinde im Gefüge des gemeindlichen Haushaltsrechts geboten.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat dabei im Rahmen seiner Tätigkeit das Prüfungsergebnis in einem eigenen Bestätigungsvermerk zusammenzufassen, auch wenn mehrere Beteiligte an einer Abschlussprüfung mitgewirkt haben (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW). In solchen Fällen kann der Rechnungsprüfungsausschuss auf den Bestätigungsvermerk aufbauen, den die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer im Rahmen ihres Prüfungsauftrages und ihrer vorzunehmenden Beurteilung abzugeben haben.

Sofern sich die Örtliche Rechnungsprüfung eines Dritten nach § 103 Absatz 5 GO NRW bedient, muss der von dem Dritten vorzulegende Prüfungsbericht in einem der Prüfungsaufgabe entsprechenden Bestätigungsvermerk zusammengefasst und unter Angabe des Datums unterzeichnet sein. Die Örtliche Rechnungsprüfung muss dann eine Beurteilung vornehmen und entscheiden, ob das Prüfungsergebnis übernommen werden kann. Sie muss keine nochmalige Prüfung durchführen, aber ihr Prüfungsergebnis in einem eigenen Bestätigungsvermerk zusammenfassen.

Eine solche Überprüfung durch die Örtliche Rechnungsprüfung muss aber aus ihrem Bestätigungsvermerk ersichtlich sein. Dabei muss auch angegeben werden, ob und ggf. welcher Dritte mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung beauftragt worden ist und zu welchem Ergebnis diese Prüfung geführt hat. Die Örtliche Rechnungsprüfung kann dabei aufgrund ihrer Prüfung auch einen eigenständigen Bestätigungsvermerk erstellen. Sie kann aber auch den Bestätigungsvermerk des Dritten vollständig übernehmen. Sie muss diese Sachlage dann aber durch eine entsprechende Ergänzung klarstellen.

Weitere Ergänzungen sind möglich, wenn durch die zusätzlichen Bemerkungen das Prüfungsergebnis nachvollziehbarer wird. Der „abschließende“ Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung ist mit dem Prüfungsbericht zu verbinden und dem Rechnungsprüfungsausschuss zur weiteren Prüfung vorzulegen. Bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung, ist es ausreichend, wenn gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung den Bestätigungsvermerk mit Angabe des Datums unterzeichnet.

## **7. Zu Absatz 7 (Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Ausschlussgründe):**

#### **7.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die haushaltsrechtliche Regelung, dass ein Dritter nicht Prüfer für gemeindliche Gegebenheiten sein darf, dient dazu, die Unabhängigkeit der verantwortlich zeichnenden Prüfer zu gewährleisten und typische Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der von ihnen vorzunehmenden Prüfungstätigkeit auszuschließen. Das Bestehen der Unabhängigkeit soll dabei möglichst objektiv aus der Sicht eines sachkundigen Dritten beurteilt werden. Bei einer Verwirklichung der in der Vorschrift aufgezählten Ausschlussstatbestände besteht für die betreffende Person ein Verbot, an einer gemeindlichen Rechnungsprüfung mitzuwirken.

Ein Prüfer ist deshalb grundsätzlich von der örtlichen Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn Gründe vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht, z. B. insbesondere Beziehungen zur Gemeinde in geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art. Für einen Dritten als Wirtschaftsprüfer sind z. B. hinsichtlich seiner Rechte und Pflichten auch die berufsrechtlichen Vorschriften nicht unbeachtlich (vgl. z. B. §§ 43, 44 und 49 WPO). Ein Dritter als Prüfer soll unbefangen sein und sich sein Urteil unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bilden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

Die Besorgnis der Befangenheit und eine Unvereinbarkeit der Prüfungstätigkeit mit der sonstigen Tätigkeit des Prüfers entstehen grundsätzlich in den Fällen, in denen der Prüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst mitgewirkt hat und seine Beteiligung daran von verantwortlicher Bedeutung ist. Ein Ausschluss von der Prüfungstätigkeit kann sich aufgrund geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Beziehungen ergeben.

Ein Ausschluss ist auch in der Privatwirtschaft sowie im internationalen Bereich üblich, wenn aus der Sicht eines Dritten vor Ort besondere Umstände für eine unsachgemäße Beeinflussung der Urteilsbildung bestehen (vgl. z. B. § 21 BS WP/vBP). Bei der Beurteilung, ob Umstände für mögliche Beeinträchtigungen der Unbefangenheit vorliegen, muss geprüft werden, ob die Umstände für die Urteilsbildung wesentlich sind. Als persönliche Ausschließungsgründe bei einem Dritten als Prüfer für die Gemeinde können auch weitere Gegebenheiten bestehen, die nicht ausdrücklich in der haushaltsrechtlichen Vorschrift aufgeführt worden sind.

Insbesondere Tätigkeiten des Dritten, deren Ergebnisse zum Gegenstand der Abschlussprüfung gemacht werden können oder sich wesentlich auf die Abschlussprüfung auswirken können, sind dazu zu zählen, z. B. bewertungsrelevante Leistungen, die Ansätze von Vermögensgegenständen und gemeindlichen Verpflichtungen zu bestimmen. Derartige Leistungen gelten als nicht zulässig, sofern der Dritte als Abschlussprüfer für die Gemeinde tätig ist, für die er zuvor noch besondere Bewertungsleistungen erbracht hat.

Die Laufzeit des Prüfungsmandats bzw. die stetig wiederkehrende Beauftragung kann ebenfalls einen Anlass darstellen, dass die Neutralität des Prüfers nicht gewährleistet sein kann. Eine Orientierung für örtliche Entscheidungen über die Laufzeit eines Prüfungsmandats kann Art. 17 der EU-Verordnung 537/2014 bieten, zumal diese Verordnung in deutsches Recht zur Anwendung in der Privatwirtschaft umzusetzen ist. Mit den Vorgaben soll z. B. auch die unbefangene Urteilsfähigkeit des Prüfers nicht durch finanzielle Interessen beeinträchtigt werden.

Durch diese Vorgaben sind i. d. R. die Abschlussprüfer betroffen, die den abzugebenden Bestätigungsvermerk verantwortlich zu unterzeichnen haben (vgl. § 101 Absatz 3 bis 5 GO NRW). Für die Prüfung, ob und in welchem Umfang ein Ausschluss bzw. ein Hinderungsgrund bei einem Prüfer bestehen könnte, können auch andere Prüfungsvorgaben herangezogen werden, z. B. die Gründe, aufgrund derer Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ausgeschlossen sind (vgl. § 319a HGB).

Von der Gemeinde ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass das Verbot, als Prüfer nicht Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind.

Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen. Die Vorgabe steht zudem mit § 31 Absatz 5 GO NRW in Verbindung, denn durch diese Vorschrift wird bestimmt, welche verwandtschaftlichen Verhältnisse unter dem Begriff „Angehöriger“ im Sinne der Gemeindeordnung zu subsumieren sind. Das Verbot soll insgesamt mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen und die persönliche Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer gewährleisten.

Mit der Vorschrift soll insgesamt erreicht werden, dass der Abschlussprüfer sein Urteil frei von unsachgemäßen Erwägungen bildet. Die Besonderheiten der gemeindlichen Verhältnisse werden insbesondere jedoch durch die in der Vorschrift genannten Ausschlussgründe umgesetzt (vgl. Abbildung 270).

<b>AUSSCHLUSS UND BEFANGENHEIT DES PRÜFERS</b>
<b>Ein Dritter darf z. B. kein Prüfer sein,</b>
- als Mitglied des Rates der Gemeinde;
- als Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers;
- als Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters;
- als Beschäftigter der Betriebe der Gemeinde (verselbstständigte Aufgabenbereiche);
- wenn er im Haushaltsjahr bei Führung der Bücher der Gemeinde oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses mitgewirkt hat;
- wenn er im Haushaltsjahr Finanzdienstleistungen oder Steuerberatungsleistungen für die Gemeinde erbracht oder eine Rechtsberatung außerhalb der Prüfungstätigkeit durchgeführt hat;
- wenn er im Haushaltsjahr Bewertungsleistungen für die Gemeinde erbracht hat, die sich auf den gemeindlichen Jahresabschluss auswirken;
- wenn er an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen der Gemeinde beteiligt war (Verfahren der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen).

*Abbildung 270 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“*

Mit den Vorgaben soll z. B. auch die unbefangene Urteilsfähigkeit des Prüfers nicht durch finanzielle Interessen beeinträchtigt werden. Durch diese Vorgaben sind i. d. R. die Abschlussprüfer betroffen, die den abzugebenden Bestätigungsvermerk verantwortlich zu unterzeichnen haben (vgl. (vgl. § 101 Absatz 3 bis 5 GO NRW). Für die Prüfung, ob und in welchem Umfang ein Ausschluss bzw. ein Hinderungsgrund bei einem Prüfer bestehen könnte, können auch andere Prüfungsvorgaben herangezogen werden, z. B. die Gründe, aufgrund derer Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichen Interesse ausgeschlossen sind (vgl. § 319a HGB).

Durch eine Selbstkontrolle des Prüfers soll außerdem gesichert werden, dass Sachverhalte nicht von denselben Personen geprüft werden, die selbst unmittelbar an der Entstehung beteiligt waren. Es bietet sich deshalb an, vor der Auftragsvergabe an einen Dritten als Prüfer, spätestens aber vor Beginn der Prüfungsarbeiten, von einem Dritten als Abschlussprüfer ggf. eine Unabhängigkeitserklärung zu verlangen und dafür auch entsprechende vertragliche Vereinbarungen zu treffen. Ggf. sollte der Prüfer auch im Rahmen des abzugebenden Prüfungsberichts seine Unabhängigkeit bestätigen. Die Gemeinde hat zudem sämtliche im Zusammenhang mit der Beauftragung eines Dritten als Prüfer stehende Verwaltungsvorgänge zu dokumentieren.

### **7.1.2 Das Selbstprüfungsverbot für Prüfer**

Die Zurückhaltung der verantwortlich zeichnenden Prüfer ist notwendig, um ihre Unabhängigkeit im Rahmen von Abschlussprüfungen zu wahren und sie nicht zu Prüfern für eigene Sachentscheidungen zu machen. Die Prüfer sollen deshalb z. B. nicht ein Mitglied von Entscheidungsgremien sein, in denen die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden für den gemeindlichen Jahresabschluss festgelegt werden. Sie sollen aber auch im Rahmen ihrer



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

beratenden Begleitung der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Entscheidungsvorlagen erarbeiten oder diese Unterlagen mitunterzeichnen.

Ob eine Tätigkeit des Prüfers über eine Prüfungstätigkeit hinausgeht und zu einem Selbstprüfungsverbot führt, kann nur im örtlichen Einzelfall beurteilt werden. Unter der Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten kann sich dabei ergeben, dass die Tätigkeit eines Prüfers nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Der Prüfer soll daher die Maßnahmen zur Prüfung seiner Unabhängigkeit für die Dauer der Abschlussprüfung und die seine Unabhängigkeit gefährdenden Umstände sowie die von ihm ergriffenen Schutzmaßnahmen ausreichend dokumentieren und dazu im von ihm zu erstellenden Prüfungsbericht entsprechende Angaben machen.

Der Prüfer braucht dabei jedoch nicht die von ihm durchgeführten Maßnahmen im Einzelnen anzugeben. Es ist vielmehr als ausreichend anzusehen, wenn der Prüfer im Prüfungsbericht bestätigt, dass er die auf seine Unabhängigkeit anwendbaren Regelungen beachtet hat. Außerdem sollte bei einem Wechsel eines Dritten als Abschlussprüfer der bisherige Abschlussprüfer dem neuen Abschlussprüfer über die Durchführung der bisherigen Abschlussprüfungen sowie über das Ergebnis der bisherigen Prüfungen informieren.

Eine Einschränkung der Unabhängigkeit bzw. ein Selbstprüfungsverbot kann sich auch im Rahmen der Durchführung der Prüfung ergeben. Entsprechend den Vorgaben der Vorschrift bedarf es deshalb eines regelmäßigen Austausches der verantwortlich zeichnenden Prüfer. Dritte als Prüfer dürfen deshalb auch mehrmals beauftragt oder längerfristig beschäftigt werden, solange keine sonstigen Ausschlussgründe bestehen.

Beim gemeindlichen Gesamtabschluss kann ggf. ein Selbstprüfungsverbot für den verantwortlichen Prüfer auch dadurch entstehen, dass der Prüfer mit der Durchführung der Abschlussprüfung von bedeutenden gemeindlichen Betrieben beauftragt ist, die im Gesamtabschluss von der Gemeinde voll zu konsolidieren sind. Das Selbstprüfungsverbot gilt aber auch für die Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, wenn diese Prüfer im Wege der Beauftragung die Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung erledigen, z. B. die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 105 Absatz 8 GO NRW).

In solchen Fällen ist eine Mitwirkung des Prüfers bei der überörtlichen Prüfung des gleichen Prüfungsgegenstandes dann nicht mehr zulässig (vgl. § 105 Absatz 8 GO NRW). Vergleichbare Sachlagen können sich auch aus der möglichen Beratungstätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt gegenüber der zu prüfenden Gemeinde ergeben.

### **7.1.3 Die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern**

Das Selbstprüfungsverbot als Unabhängigkeitsverständnis wirkt sich auch auf die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern aus, z. B. bei Bürogemeinschaften, Kooperationen und Netzwerken, wenn ein Prüfer auf das Ergebnis der durchzuführenden Abschlussprüfung einen entsprechenden Einfluss nehmen kann. Bei einem solchen Sachverhalt ist immer die Frage zu klären, ob ein sachverständiger Dritter das Vorliegen der Besorgnis der Befangenheit als objektiv gegeben ansehen wird.

Für jeden Prüfer besteht deshalb eine Nachweis- und Dokumentationspflicht, dass im Rahmen seines Prüfungsauftrages das Besorgnis der Befangenheit nicht besteht. Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Wirtschaftsprüfern die Möglichkeit bieten, sich zur Berufsausübung zusammenzuschließen (vgl. 5. Abschnitt der Wirtschaftsprüferordnung), ist u. a. darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von einem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer geführt werden muss, selbst beauftragt wird oder nur ein bestimmter Wirtschaftsprüfer dieser Gesellschaft tätig werden soll (vgl. § 319 Absatz 4 HGB).

Bei dieser Sachlage ist zu beachten, wer nach Abschluss der Prüfung den Bestätigungsvermerk als verantwortlicher Prüfer zu unterzeichnen hat. Sofern dafür ein Wirtschaftsprüfer vorgesehen ist, der gesetzlicher Vertreter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter ist, kann sich ggf. ein Selbstprüfungsverbot für

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 103 GO NRW**

die Gesellschaft insgesamt ergeben. Bei Netzwerken ist darauf abzustellen, ob die Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken (vgl. § 319b Absatz 1 Satz 3 HGB).

Für diese Personen sollen vergleichbare Ausschlussgründe dann zum Tragen kommen, wenn das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses Einfluss nehmen kann. Die Netzwerkmitglieder sollen von der Durchführung einer Abschlussprüfung absehen, wenn zwischen ihnen oder ihrem Netzwerk und der Gemeinde unmittelbar oder mittelbar eine finanzielle oder geschäftliche Beziehung oder eine sonstige Verbindung besteht, wozu auch die Erbringung zusätzlicher Leistungen zählt.

Ein Selbstprüfungsverbot kann aber auch für Prüfer entstehen, die in sonstigen Kooperationen zusammenwirken, wenn im Einzelfall die grundlegenden Kriterien tatsächlich und bezogen auf den Abschlussprüfer erfüllt sind. Bei Partnerschaftsgesellschaften ist vergleichbar vorzugehen, denn die Partnerschaft ist eine Gesellschaft, in der sich natürliche Personen als Angehörige Freier Berufe zur Ausübung ihrer Berufe zusammenschließen können (vgl. § 1 Absatz 1 PartGG). Die Ausübung eines Freien Berufs im Sinne dieses Gesetzes ist z. B. die selbstständige Berufstätigkeit der Wirtschaftsprüfer (vgl. § 1 Absatz 2 PartGG).

**7.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 104 Absatz 4 GO NRW)**

Die Prüfer dürfen nicht an der Führung der Bücher der Gemeinde oder an der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses der Gemeinde mitgewirkt haben, wenn diese mit einer Abschlussprüfung beauftragt werden sollen (vgl. § 104 Absatz 4 GO NRW). Durch die Vorschrift wird daher ausdrücklich eine Verbindung zwischen den gesetzlichen Prüfungsaufgaben und der Stellung der Abschlussprüfer bzw. ihrer Unabhängigkeit hergestellt. Sie dient daher dazu, eine Besorgnis der Befangenheit bei den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung zu vermeiden.

Die Besorgnis der Befangenheit des Prüfers und daher eine Unvereinbarkeit seiner Prüfungstätigkeit mit der sonstigen Tätigkeit entsteht in den Fällen, in denen der Prüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst mitgewirkt hat und seine Beteiligung dabei von Bedeutung ist. Davon abzugrenzen ist die allgemeine Beratung, wenn diese eine Entscheidungshilfe für die Gemeinde darstellt und nicht die mögliche Prüfungstätigkeit des Beraters berührt. Der Gemeinde als zu beratende Stelle muss außerdem die Entscheidung in der Sache vorbehalten bleiben.

oooooooooooo

**§ 104**

**Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung**

(1) <sup>1</sup>Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. <sup>2</sup>Sie ist von fachlichen Weisungen frei.

(2) <sup>1</sup>Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer und beruft sie ab. <sup>2</sup>Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. <sup>3</sup>Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln.

(3) Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung darf nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein.

(4) Für die Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 dürfen die Prüfer nicht an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses mitgewirkt haben.

**Erläuterungen zu § 104:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit**

Die Städte in Nordrhein-Westfalen haben aufgrund gesetzlicher Vorgaben eine Örtliche Rechnungsprüfung zur Eigenkontrolle einzurichten (vgl. § 102 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Bei den kreisfreien Städten, den Großen und den Mittleren kreisangehörigen Städten hat die Örtliche Rechnungsprüfung daher eine funktionelle Eigenständigkeit und stellt regelmäßig eine gesonderte Organisationseinheit innerhalb der Gemeindeverwaltung dar. Die übrigen Gemeinden sollen eine Örtliche Rechnungsprüfung einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten dafür in einem angemessenen Verhältnis zum voraussichtlichen Nutzen stehen.

Der Gesetzgeber hat den Gemeinden ausdrücklich die erforderliche Kompetenz für eine eigene Prüfungsinstanz eingeräumt und setzt für die vorzunehmende Prüfungstätigkeit die gebotene Neutralität und Objektivität voraus. Er hat die Gemeinden als geeignet angesehen, dass sie die ihnen zugewiesenen Prüfungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung erfüllen können. Die Gemeinden haben dabei auch den ordnungsgemäßen Gang der Prüfungsgeschäfte grundsätzlich sicherzustellen. Sie können zudem die gebotene Neutralität und Objektivität ihrer eigenen Prüfungsinstanz als ratsunmittelbare Stelle gewährleisten. Eine tatsächliche Unabhängigkeit der Prüfungsinstanz bzw. der Prüfer bestehen gemeinderechtlich jedoch nicht.

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist als eigenständige Organisationseinheit einerseits dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt. Andererseits stehen die Leitung und die Prüfer als Beamte in einem öffentlich-rechtlichen Dienst- und Treueverhältnis und sind der Gemeinde als Dienstherr unterstellt (vgl. § 2 Nummer 1 und § 3 Absatz 1 BeamtStG). Aufgrund dieser Bindungen der Leitung und der Prüfer stellt die Örtliche Rechnungsprüfung keine unabhängige Organisationseinheit dar, auch wenn in der Prüfungstätigkeit ein hohes Maß an Unparteilichkeit bestehen muss.

Innerhalb der Gemeindeverwaltung nimmt die Örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit deshalb eine Sonderstellung ein, denn sie ist auch von fachlichen Weisungen frei. Die gesamten sachlichen Gegebenheiten sollen dazu beitragen, die funktionelle Eigenständigkeit der Prüfer bei ihrer Prüfungstätigkeit innerhalb der Gemeindeverwaltung zu sichern. Es soll möglichst jegliche Einflussnahme der zu prüfenden Stellen ausgeschlossen und eine objektive sowie effektive Prüfung durch die Örtliche Rechnungsprüfung gewährleistet werden.

## **2. Die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung**

In der Gemeinde, in der eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten ist, bedarf es neben der Leitung dieser Prüfungsinstanz auch einer ausreichenden Anzahl an Prüfern. Die Bestellung der notwendigen Zahl an Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat der Gemeinde soll dabei sachgerecht unter Berücksichtigung des örtlichen Bedarfs und sonstiger fachlicher Gesichtspunkte erfolgen. Der Rat hat in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, inwieweit und in welchem Umfang ggf. Dritte mit Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt werden sollen (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält keine besonderen Regelungen zu fachlichen und persönlichen Voraussetzungen für die Prüfer. Grundsätzlich müssen die Prüfer über eine für ihre Prüfungstätigkeit ausreichende Sachkunde in Form von rechtlichen und fachlichen Kenntnissen verfügen sowie die gebotene Zuverlässigkeit aufweisen. Dazu zählt auch die Verschwiegenheitspflicht, sodass aus der Prüfungstätigkeit bekannt gewordene Tatsachen, die der Geheimhaltung unterliegen nicht unbefugt offenbart und verwertet werden dürfen, z. B. Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse und personenbezogene Daten. Die Verschwiegenheitspflicht besteht zudem über den Abschluss einer Prüfung hinaus fort. Sie umfasst nicht strafrechtlich relevante Tatsachen.

Diese Vorgaben bedeuten u.a., dass die Prüfer mit den zu prüfenden Sachverhalten, mit den einschlägigen gesetzlichen und sonstigen Regelungen vertraut sein und eine kritische Grundhaltung gegenüber den zu prüfenden Sachverhalten haben soll. Sie sollten auch Kenntnisse über die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und im sonstigen wirtschaftlichen Umfeld haben bzw. sich damit vertraut machen. Vor Ort muss dazu die Art und der Umfang sowie der Nachweis der Sachkunde und der Zuverlässigkeit festgelegt werden, um eine ordnungsgemäße Örtliche Rechnungsprüfung in der Gemeinde sicherzustellen.

Es gilt aber auch für die Prüfer, die jeweilige Prüfung strategisch zu gestalten, damit Art und Umfang sowie der Zeitbedarf und das Ziel der Prüfung kompatibel festgelegt werden, z. B. für die Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Prüfungshandlungen sollen so gewählt und ausgeführt werden, dass die Prüfung ordnungsgemäß und wirtschaftlich durchgeführt werden kann. Der Prüfer muss insgesamt entscheiden können, welchen Prüfungsfeldern eine besondere Aufmerksamkeit zukommen muss, die sich dann auch auf den Prüfungsbericht sowie auf die Dokumentation der Prüfung auswirkt. Die Prüfer müssen in der Lage sein, Fehler und Risiken in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erkennen und zu beurteilen.

Mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben soll z. B. erreicht werden, dass die unbefangene Urteilsfähigkeit des Prüfers nicht beeinträchtigt wird. In diesem Zusammenhang ist daher auch die Zeit der Beauftragung eines Prüfers nicht unbedeutend, denn die Neutralität eines Prüfers muss dauerhaft gewährleistet sein. Die Beauftragung muss nicht von Anfang an befristet sein. Bei einer jahrelangen Tätigkeit als Prüfer sollte jedoch die stetige Fortsetzung ggf. hinterfragt werden. Eine Orientierung für örtliche Entscheidungen über Laufzeiten einer Prüfungstätigkeit kann Art. 17 der EU-Verordnung 537/2014 bieten, zumal diese Verordnung in deutsches Recht zur Anwendung in der Privatwirtschaft umzusetzen ist.

## **3. Die funktionelle Eigenständigkeit der Prüfer**

### **3.1 Die Inhalte der Eigenständigkeit**

Für die Anerkennung und Akzeptanz der Prüfungsergebnisse der der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat der Gemeinde und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses ist die Neutralität der Prüfer von grundlegender Bedeutung. Dieser persönliche Status erhöht für die genannten Adressaten den Wert der durch die Abschlüsse gegebenen Informationen. Sie möchten davon

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 104 GO NRW**

ausgehen, dass bei geprüften Abschlüssen der Gemeinde auch eine formelle und materielle Richtigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besteht. Durch den besonderen Status soll aber auch eine gewisse Sicherheit dafür bestehen, dass ein geprüfter Abschluss tatsächlich ein den örtlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt.

Diesen Zielen und Zwecken dient auch die unmittelbare Anbindung der örtlichen Rechnungsprüfung an den Rat der Gemeinde. Ebenso steht die gesetzliche Festlegung, dass die Örtliche Rechnungsprüfung von fachlichen Weisungen frei ist, mit den Zielen und Zwecken in Einklang. Die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung müssen daher im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit grundsätzlich Interessenkonflikte vermeiden. Sie sollten über die für eine Prüfungstätigkeit bei der Gemeinde notwendige Kompetenz verfügen und eine kritische Grundhaltung zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde einnehmen, um ihre Prüfungsaufgaben ordnungsgemäß erfüllen zu können.

Diese allgemein angemessene „prüferische Haltung“ bei den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung erfordert, kritisch örtliche Sachverhalte zu hinterfragen und haushaltswirtschaftliche Unterlagen zu beurteilen sowie die gebotene Neutralität zu zeigen und zu wahren. Sie sollten auf besondere Umstände und Gegebenheiten achten oder darauf aufmerksam werden, aufgrund dessen eine wesentlich falsche Darstellung in einem gemeindlichen Abschluss entstehen kann, z. B. durch das zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die Prüfer sollen wegen ihrer besonderen Stellung möglichst nicht zur Erbringung prüfungsfremder Leistungen verpflichtet werden. Zu den Leistungen, die zu einem Interessenkonflikt bei den Prüfern führen können, sind z. B. folgende Leistungen zu zählen (vgl. Abbildung 271).

<b>PRÜFUNGSFREMDE LEISTUNGEN</b>
- Mitwirkung in der Finanzbuchhaltung bei Buchungen und Abschlüssen.
- Tätigkeiten bei IT-Vorhaben in der Finanzbuchhaltung.
- Tätigkeiten in Bilanzierungs- und Bewertungsangelegenheiten.
- Tätigkeiten als Sachverständiger ohne Verbindung zu einem Prüfungsauftrag.
- Tätigkeiten in personellen Angelegenheiten.
- Erarbeitung und Umsetzung von Kontrollsystemen.
- Tätigkeiten in der Beratung von Anlagegeschäften.

*Abbildung 271 „Prüfungsfremde Leistungen“*

Der besondere Status der örtlichen Rechnungsprüfung innerhalb der Gemeindeverwaltung beinhaltet aber auch sachbezogene Anforderungen an die Qualität der Prüfungsleistungen. Die Erwartung besteht dabei nicht nur für den Einzelfall, sondern für die gesamte Prüfungstätigkeit. Sie erstreckt sich zudem nicht auf einen einzelnen Abschluss, sondern soll grundsätzlich von „unbegrenzter“ Dauer sein. Es bedarf wie bei der gemeindlichen Aufgabenerledigung auch bei den Prüfungstätigkeiten einer regelmäßigen Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle. Das Bestehen der Neutralität der Prüfer der Gemeinde im Rahmen einer Prüfung ist dabei objektiv aus der Sicht eines sachkundigen Dritten zu beurteilen.

Die Gemeinde hat dafür ihre Kontrollfunktionen in Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen eigenverantwortlich und bedarfsgerecht ausgestaltet und durchzuführen. Die örtliche Qualitätssicherung kann dazu beitragen, die funktionelle Eigenständigkeit der Örtlichen Rechnungsprüfung zu wahren, die Unparteilichkeit zu erhalten und ein Besorgnis der Befangenheit bei den Prüfern zu vermeiden.

In die örtliche Kontrolle ist dabei auch die haushaltsrechtliche Regelung einzubeziehen, dass die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein darf. Die weitere Festlegung, dass ein Dritter nicht Prüfer sein darf, wenn bestimmte persönliche Ausschließungsgründe vorliegen, ist ebenfalls zu beachten (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW). Die Gemeinde muss zudem berücksichtigen, dass die Neutralität der Prüfer auch aus ihrem privaten Bereich heraus gefährdet sein kann.

Eine Befangenheit bei den Prüfern kann entstehen, wenn diese z. B. auch freiberuflich tätig sind und dabei Aufträge annehmen, die ihre hauptberufliche Tätigkeit fachlich berühren. Zur örtlichen Sicherung der Neutralität der Prüfer kann es deshalb je nach vorliegenden Kenntnissen gehören, vor dem Beginn der Erledigung einer Prüfungsaufgabe eine entsprechende Erklärung vom beauftragten Prüfer zu verlangen. Es gehört aber auch dazu, im Rahmen der örtlichen Qualitätskontrollen auch den aktuellen Stand solcher Erklärungen nachzuhalten.

### **3.2 Der Bürgermeister und die Prüfer**

Der Bürgermeister ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). In diesem Rahmen gehört in organisatorischer Hinsicht auch die Örtliche Rechnungsprüfung. Die Stellung des Bürgermeisters im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung ist jedoch auf die Tätigkeit des Dienstvorgesetzten beschränkt. Er kann aus seiner Stellung heraus aber der örtlichen Rechnungsprüfung auch eigene Prüfaufträge erteilen (vgl. § 103 Absatz 3 GO NRW).

Das Geschäftsverteilungsrecht des Bürgermeisters bei der örtlichen Rechnungsprüfung ist zudem dadurch eingeschränkt, dass die Bestellung und Abberufung der Leitung sowie der Prüferinnen und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat der Gemeinde vorgenommen werden muss. Bei der Bestellung der Prüferinnen und Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung bietet sich gleichwohl eine örtliche Abstimmung zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister an. Sie ist insbesondere auch sachlich sinnvoll, wenn Beschäftigte der Gemeindeverwaltung eine Prüfungstätigkeit im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung übernehmen sollen.

Als Bedienstete der Gemeinde müssen die Leitung sowie der Prüferinnen und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen und persönlichen Voraussetzungen erfüllen. Diese Anforderung dient dazu, eine zutreffende und unparteiisch vorzunehmende Prüfung innerhalb der Gemeindeverwaltung zu gewährleisten und die Qualität und Ordnungsmäßigkeit der Prüfung zu sichern (vgl. § 74 Absatz 1 GO NRW). Die Verantwortlichkeit für die Durchführung der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung und die Koordination des Einsatzes der Prüferinnen und Prüfer sowie die Überwachung und Kontrolle obliegt dabei der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung.

Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung muss nicht - wie in anderen Ländern - den Status eines Beamten innehaben. Sie kann jedoch nicht wie andere Fachbereichs- oder Amtsleitungen allein in der Verantwortung des Bürgermeisters auf andere Dienstposten umgesetzt werden. Der Bürgermeister muss dazu dem Rat einen Vorschlag machen, denn der Rat der Gemeinde bestellt die Leitung der Örtlichen Rechnungsprüfung oder beruft sie ab. Für die Leitung der Örtlichen Rechnungsprüfung bestehen zudem besondere Anforderungen hinsichtlich der persönlichen Verhältnisse. Sie darf nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Eigenständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Verantwortlichkeiten gegenüber dem Rat):**

##### **1.1.1 Die unmittelbaren Verantwortlichkeiten**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die Örtliche Rechnungsprüfung dem Rat unmittelbar verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt. Diese gesetzlichen Festlegungen sind sachlich erforderlich, denn im gemeindlichen Bereich besteht keine Gewaltenteilung wie auf der staatlichen Ebene. Die Gemeinde wird insgesamt der Exekutive zugerechnet, sodass sowohl der Rat der Gemeinde als auch die Gemeindeverwaltung gleichermaßen diesem Bereich angehören.

Die Örtliche Rechnungsprüfung ist deshalb organisatorisch in die Gemeindeverwaltung eingegliedert worden. Ihr steht aber wegen der Prüfung der fachlichen Verwaltungsaufgaben und der Geschäftstätigkeit der Gemeinde eine Sonderstellung zu. Diese Besonderheit ist jedoch nicht so ausgeprägt und weitgehend, dass daraus eine den staatlichen Prüfungsstellen vergleichbare Eigenständigkeit abgeleitet werden kann. Es soll aber die notwendige Neutralität für die örtliche Prüfungstätigkeit gesichert werden.

Die einschlägige Vorschrift verdeutlicht diesen Sachverhalt. Sie weist ausdrücklich die unmittelbare Verantwortlichkeit der örtlichen Rechnungsprüfung gegenüber dem Rat aus. Diese gemeindliche Sachlage bedingt, dass der Rat der Gemeinde über die Ausstattung der örtlichen Rechnungsprüfung in Form von Personal und Sachmitteln eigenverantwortlich zu entscheiden hat. Er muss dabei deren Funktionsfähigkeit im Sinne der gesetzlichen Vorgaben berücksichtigen sowie auch im eigenen Interesse sichern.

Auf eine Einbindung des Bürgermeisters wird dabei verzichtet. Die gesetzliche Zuordnung zum Rat der Gemeinde eröffnet auch nicht das Recht für den Bürgermeister, sachliche Anordnungen zu treffen. Es ist dabei nur seine Aufgabe als Dienstvorgesetzten zu prüfen, ob die Örtliche Rechnungsprüfung ihre Pflicht erfüllt. In den Fällen, in denen dieser Pflicht nicht zeitnah genug nachgekommen wird, kann er eingreifen. Er kann in Ausnahmefällen auch dem Rat die Abberufung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung vorschlagen. Die organisatorische Einordnung der örtlichen Rechnungsprüfung in die Gemeindeverwaltung ermöglicht dieses Handeln.

##### **1.1.2 Die Verantwortlichkeiten und die Einschaltung Dritter**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Ausgestaltung und Ausübung der örtlichen Rechnungsprüfung durch die Gemeinde stehen einer Erledigung von örtlichen Prüfungsaufgaben durch Dritte nicht entgegen. Als private Dritte gelten dabei z. B. Wirtschaftsprüfer oder auch die Örtliche Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde, die von der Gemeinde beauftragt werden können (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Die Gemeinde behält dabei die Gesamtverantwortung für die örtliche Prüfung und ist im Rahmen ihrer Aufgaben für die ordnungsgemäße Erledigung der Prüfung verantwortlich. Sie darf sich aus dieser Verantwortung nicht selbst entlassen.

Eine Gemeinde bzw. die Örtliche Rechnungsprüfung, die Prüfungsaufgaben durch private Dritte erledigen lässt, muss z. B. die Prüfungsergebnisse des beauftragten Dritten anerkennen. Sie muss die Ergebnisse auch hinsichtlich einer Übernahme beurteilen, um einen eigenen Bestätigungsvermerk gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss bzw. dem Rat abgeben zu können. Diese Verpflichtung besteht für die Gemeinde auch bei einer Zusammenarbeit oder Beauftragung mit der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde als Prüfinstanz. In solchen Fällen kann die Prüfinstanz nicht unmittelbar dem Rat der Auftrag gebenden Gemeinde gegenüber verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt sein (vgl. § 104 Absatz 1 GO NRW).

### **1.1.3 Die sachliche Unterstellung**

Die gesetzliche Festlegung, dass die Örtliche Rechnungsprüfung dem Rat in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt ist, begründet ein besonderes Verhältnis zwischen der örtlichen Rechnungsprüfung und dem Rat der Gemeinde. Aus dem Verhältnis entstehen grundsätzlichen Rechte und Pflichten der örtlichen Rechnungsprüfung gegenüber dem Rat, aber auch umgekehrt. Die sachliche Unterstellung ist in allen gesetzlichen Prüfungsaufgaben gegeben, weil dieses Verhältnis für die Stellung der der örtlichen Rechnungsprüfung innerhalb der Gemeindeverwaltung unverzichtbar ist. Nur dann kann die Ausübung der Funktion „Prüfung“ und die erforderliche Neutralität der Prüfer gewährleistet werden.

Der Rat muss z. B. für die Feststellung des Jahresabschlusses und die Bestätigung des Gesamtabchlusses darauf vertrauen können, auch wenn vor der tatsächlichen Ratsentscheidung vom Rechnungsprüfungsausschuss das Prüfungsergebnis festzulegen ist. Das besondere Verhältnis der sachlichen Unterstellung kommt dann besonders zum Ausdruck, wenn durch den Rat der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen werden und damit der Aufgabenkatalog über die gesetzlichen Aufgaben hinaus erweitert wird.

Eine solche Entscheidung hat der Rat selbst zutreffen, denn sie gehört zu den nicht übertragbaren Aufgaben des Rates (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe q GO NRW). Im Rahmen der sachlichen Unterstellung wird der Rat dadurch zum Auftraggeber der Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Aus diesem Verhältnis heraus bestehen dann entsprechende Informationspflichten der örtlichen Rechnungsprüfung gegenüber dem Rat über die zu erledigenden Prüfungsaufgaben.

Die sachliche Unterstellung und die Verantwortlichkeiten der örtlichen Rechnungsprüfung gegenüber dem Rat führen dazu, dass der Rat bei den übertragenen Aufgaben der vorrangige Adressat der Prüfungsergebnisse und Beurteilungen ist. Er kann den Adressatenkreis je nach der übertragenen Aufgabe eigenverantwortlich erweitern. Der Rat kann sich dadurch nicht aus seiner Verantwortung entlassen und daher auch nicht als Adressat des Prüfungsberichtes ausschließen.

Bereits seine Funktion als „Auftraggeber“ löst eine Adressatenstellung und damit grundsätzliche eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat aus. Zudem hat der Rat über die aus der Prüfung abzuleitenden örtlichen Umsetzungsmaßnahmen sowie über den Umgang mit den Prüfungsergebnissen zu entscheiden. Die Form der Unterrichtung des Rates über die Prüfungsergebnisse aus übertragenen Aufgaben ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden.

### **1.2 Zu Satz 2 (Fachliche Weisungsfreiheit):**

Durch die ausdrückliche Regelung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass die Örtliche Rechnungsprüfung frei von fachlichen Weisungen ist, soll neben der persönlichen Neutralität der Prüfer auch die sachliche Neutralität der örtlichen Rechnungsprüfung gewährleistet werden. Sie stellt daher ein Eingriffsverbot in die Prüfungstätigkeit aus fachlichen Gesichtspunkten dar. Die Regelung soll bei der Gemeinde eine sachlich geeignete und effektive Prüfung durch den Ausschluss der fachlichen Einflussnahme der zu prüfenden Stellen ermöglichen.

Die fachliche Weisungsfreiheit wird in gesetzlicher Hinsicht nicht der Leitung und den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung persönlich gewährt. Sie bezieht sich vielmehr auf die Örtliche Rechnungsprüfung als Organisationseinheit. Dadurch werden auch die von ihr zu erledigenden Aufgaben, die Aufgabenübertragungen durch den Rat der Gemeinde und die Aufträge des Bürgermeisters davon erfasst (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW).



Diese fachliche Weisungsfreiheit stärkt die Sonderstellung der örtlichen Rechnungsprüfung innerhalb der Gemeindeverwaltung. Die sachliche Neutralität der örtlichen Rechnungsprüfung ist jedoch nicht so weitgehend, dass daraus eine formale Eigenständigkeit abgeleitet werden kann, wie sie den staatlichen Prüfungsstellen zusteht. Die organisatorische Eingliederung der örtlichen Rechnungsprüfung in die Gemeindeverwaltung bringt vielmehr auch Abhängigkeiten vom Bürgermeister als Verantwortlichen für die Gemeindeverwaltung mit sich, z. B. durch seine Befugnisse als Dienstvorgesetzter auch für die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung.

Gleichwohl steht der örtlichen Rechnungsprüfung ein umfassendes Prüfungs- und Informationsrecht innerhalb der Gemeindeverwaltung zu. Das Ermessen der Prüfer bei der Wahl der Prüfungsmethoden und der Prüfungstiefe ist zudem relativ groß. Die Rechte und das Ermessen der Prüfer sind dabei jeweils im Rahmen der örtlichen Prüfungstätigkeit, abhängig von den zu prüfenden Sachverhalten und den örtlich vorliegenden Bedingungen, auszugestalten und ggf. in einer Prüfungsordnung festzulegen.

## **2. Zu Absatz 2 (Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Bestellung und Abberufung):**

#### **2.1.1 Die Bestellung**

Die Aufgabe des Rates der Gemeinde, die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung zu bestellen, ist Ausdruck seiner unmittelbaren haushaltswirtschaftlichen Verantwortung und liegt daher in seiner alleinigen Zuständigkeit (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe q GO NRW). Er muss in diesem Rahmen sicherstellen, dass durch die Besetzung der Stellen der örtlichen Rechnungsprüfung geeignete und sachgerechte Prüfungsergebnisse für die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses entstehen. Der Rat hat in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die Gesamtverantwortung für die örtliche Prüfung bei der Gemeinde liegt.

Für die Bestellung der Leitung und der Prüfer bestehen keine besonderen Verfahrensvorgaben. Sie wären auch nicht haushaltsrechtlich festzulegen. Es finden daher die allgemeinen Vorschriften für den Rat eine Anwendung, sodass z. B. für die Bestellung eine Beschlussfähigkeit des Rates bestehen muss und die Beschlüsse mit Stimmenmehrheit gefasst werden, denn eine weitergehende Regelung besteht nicht (vgl. §§ 49 und 50 GO NRW). Es besteht zudem auch keine rechtliche Vorgabe zur Anstellungszeit der Leitung und der Prüfer, sodass grundsätzlich von einer Besetzung auf unbefristete Zeit auszugehen ist.

Der Rat kann aber im Rahmen seiner Bestellung eigenverantwortlich eine zeitliche Befristung festlegen. Im Bedarfsfall sollte dazu jedoch ein gewichtiger Anlass bestehen, wenn im Rahmen einer Bestellung der Leitung und der Prüfer gleichzeitig eine Befristung festgelegt wird. Der Rat hat dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, ob im örtlichen Einzelfall eine Probezeit festgelegt werden soll. Die zeitliche Dimension der Beauftragung einer verantwortlichen Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung sowie der Prüfer liegt damit insgesamt in der Verantwortung des Rates der Gemeinde.

#### **2.1.2 Die Dauer der Tätigkeit**

Die Bestellung von Personen zur Leitung und zu Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung ist regelmäßig nicht aufgabenbezogenen und auch nicht mit einer Befristung verbunden. Sie kann aber auch gleichwohl in befristeter Form erfolgen. Eine Vorgabe für die Dauer der Tätigkeit als Leitung oder Prüfer besteht weder aus haushaltsrechtlichen noch aus beamten- oder tarifrechtlichen Gründen. Sofern im Rahmen der Prüfungstätigkeit keine Ausschlussgründe auftreten, muss die Bestellung als Leitung oder Prüfer nicht widerrufen bzw. die Leitung oder der Prüfer nicht abberufen werden.

Eine vorgesehene Befristung der Dauer der Tätigkeit als Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung kann z. B. von der tatsächlichen Prüfungstätigkeit abhängig gemacht werden. Eine Entscheidung darüber muss vom Rat eigenverantwortlich getroffen werden. Bei einem Prüfer, der ausschließlich für die Prüfung des Jahresabschlusses und/oder des Gesamtabchlusses der Gemeinde verantwortlich ist, muss örtlich entschieden werden, ob der Prüfer nicht nach der mehrmaligen Durchführung solcher Prüfungen mit anderen Aufgaben betraut werden sollte (Rotation).

Die Gemeinde kann sich dafür z. B. an den Regeln orientieren, die von ihren Betrieben in privatrechtlicher Form zu beachten sind. Diese Betriebe müssen bei der Bestellung von Wirtschaftsprüfern beachten, dass ein Prüfer auch dann von der Abschlussprüfung eines Betriebes ausgeschlossen ist, wenn er für die Abschlussprüfung bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war (vgl. § 319a Absatz 1 Nummer 4 HGB). Dabei können wie in der Vorschrift ausgeführt, längere prüffreie Zeiten angerechnet werden.

### **2.1.3 Die Abberufung**

Dem Rat der Gemeinde obliegt nicht nur die Bestellung, sondern auch die Abberufung der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung. Für die Abberufung der Leitung und der Prüfer bestehen ebenfalls keine besonderen Verfahrensvorgaben. Sie wären auch nicht haushaltsrechtlich festzulegen. Es finden daher die allgemeinen Vorschriften für den Rat eine Anwendung, sodass z. B. für die Abberufung eine Beschlussfähigkeit des Rates bestehen muss und die Beschlüsse mit Stimmenmehrheit gefasst werden, denn eine weitergehende Regelung besteht nicht (vgl. §§ 49 und 50 GO NRW). Bei einer zeitlichen Befristung bedarf es ebenfalls einer förmlichen Abberufung durch den Rat.

Über das Ende der Anstellungszeit der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung hat der Rat eigenverantwortlich zu entscheiden. Verfahrensmäßig bietet sich dazu auch die Vornahme einer Anhörung des Rechnungsprüfungsausschusses an. Im Bedarfsfall sollte für eine Abberufung ein gewichtiger Anlass bestehen, z. B. die nicht mehr mögliche Prüfungstätigkeit wegen des Beginns der Mutterschutzfrist. Die zeitliche Dimension der Beauftragung einer verantwortlichen Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung sowie der Prüfer und damit auch ihre Abberufung liegen insgesamt in der Verantwortung des Rates der Gemeinde.

### **2.1.4 Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung**

In der Gemeinde, in der nach den gesetzlichen Vorgaben des § 102 GO NRW eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten ist, muss auch eine personelle Verantwortlichkeit in Form der Leitung dieser Prüfungsinstanz bestehen. Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung ist dabei vom Rat der Gemeinde zu bestellen. Ihm steht auch das Recht der Abberufung der Leitung zu. Der Rat muss diese gesetzlichen Aufgaben selbst wahrnehmen. Er kann die Bestellung und Abberufung nicht delegieren, denn diese Aufgaben gehören zu den nicht übertragbaren Aufgaben des Rates (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe q GO NRW).

Aus der Verwendung des Begriffs „Leitung“ in der Vorschrift lässt sich dabei ableiten, dass vom Rat mindestens ein Verantwortlicher für die Örtliche Rechnungsprüfung zu bestellen ist. Dazu besteht keine Vorgabe hinsichtlich des Geschlechts. Vielmehr konnte durch die Verwendung dieses Begriffes auf geschlechtsspezifische Bezeichnungen verzichtet werden. Die Vorschrift enthält auch keine Vorgaben hinsichtlich des Beschäftigungsverhältnisses der Leitung. Es ist dadurch nicht zwingend erforderlich, eine Person in einem beamtenrechtlichen Status mit der Leitung zu beauftragen. Einem anderen qualifizierten Bewerber kann auch die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung übertragen werden.

Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung muss daher bei der Erledigung von Prüfungsaufgaben ggf. auch als Koordinator tätig sein. Sie muss für eine notwendige Zusammenfassung von Prüfungsergebnissen Sorge tragen sowie ggf. auch einen Vorschlag für ein Gesamturteil machen. Der Begriff „Leitung“ in der Vorschrift umfasst jedoch

nicht die Stellvertretung der Leitung. Nach der Vorschrift ist kein allgemeiner Vertreter der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung vorgesehen und durch den Rat zu bestellen. Eine solche Sachlage wurde z. B. für den Bürgermeister ausdrücklich bestimmt (vgl. § 68 Absatz 1 GO NRW).

Eine Vertretung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung soll daher i. d. R. nur für die Abwesenheit der Leitung bestehen. Deren Bestellung ist als innerorganisatorische Maßnahme der Gemeinde anzusehen, die durch die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und nicht durch den Rat der Gemeinde vorzunehmen ist. Sofern jedoch ein dringender örtlicher Bedarf für einen allgemeinen Vertreter der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung besteht, hat der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Rechte die Möglichkeit, einen allgemeinen Vertreter der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung zu bestellen und auch abzufragen.

### **2.1.5 Die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung**

In der Gemeinde, in der eine Örtliche Rechnungsprüfung einzurichten ist, bedarf es neben der Leitung dieser Prüfungsinstanz auch einer ausreichenden Anzahl an Prüfern. Die Pflicht des Rates, die Funktionsfähigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung auch im eigenen Interesse zu sichern und darüber eigenverantwortlich zu entscheiden, bedingt dabei seine Zuständigkeit auch für die Bestellung der Prüfer. Die Bestellung der notwendigen Zahl an Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung soll dabei sachgerecht unter Berücksichtigung des örtlichen Bedarfs und sonstiger fachlicher Gesichtspunkte erfolgen.

Der Rat hat in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, inwieweit und in welchem Umfang ggf. Dritte mit Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragt werden sollen (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW). Die Vorschrift enthält jedoch keine besonderen Regelungen über die fachlichen und persönlichen Voraussetzungen für die Prüferinnen und Prüfer. Grundsätzlich müssen die Prüfer über eine für ihre Prüfungstätigkeit ausreichende Sachkunde in Form von rechtlichen und fachlichen Kenntnissen verfügen sowie die gebotene Zuverlässigkeit für ihre Prüfungstätigkeiten aufweisen.

Diese Vorgaben bedeuten u.a., dass die Prüfer mit den zu prüfenden Sachverhalten, mit den einschlägigen gesetzlichen und sonstigen Regelungen vertraut sein sollen oder sich damit vertraut machen müssen. Sie sollten auch Kenntnisse über die Ausübung der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und im sonstigen wirtschaftlichen Umfeld haben bzw. sich damit vertraut machen. Vor Ort muss dazu die Art und der Umfang sowie der Nachweis der Sachkunde und der Zuverlässigkeit festgelegt werden, um eine ordnungsgemäße Örtliche Rechnungsprüfung sicherzustellen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Sicherung der persönlichen Neutralität):**

### **2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht verschiedene Betätigungsbeschränkungen für die Leitung und die Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung einer Gemeinde vor. Insbesondere dürfen die Leitung und die Prüfer nicht Mitglieder des Rates der Gemeinde sein. Sie dürfen aber auch eine andere fachliche Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn die Aufgaben, die mit dieser Stellung verbunden sind, mit ihren Prüfungsverantwortlichkeiten und ihren Prüfungsaufgaben vereinbar sind.

Durch diese ausdrücklichen gesetzlichen Vorgaben sollen mögliche Interessenkonflikte der Leitung und der Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung ausgeschlossen werden. Die Gemeinde muss in unmittelbarem Bezug auf die einzelnen Personen die Neutralität der Leitung und der Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung gewährleisten. Die in weiteren Vorschriften bestehenden speziellen Einschränkungen sollen ebenfalls zur Sicherung der persönlichen Neutralität der Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung beitragen.

Die Verpflichtung zur persönlichen Neutralität der Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung erfordert jedoch nicht zwingend eine vergleichbare haushaltsrechtliche Vorgabe wie bei der Beauftragung eines Dritten als Prüfer (vgl. § 103 Absatz 7) GO NRW). Im Rahmen der Bestellung eines Prüfers hat der Rat der Gemeinde zu prüfen, ob tatsächliche Hemmnisse bestehen, die einer Bestellung entgegenstehen. Sofern bereits für die Auswahl der Bewerbungen allgemeine Erfordernisse beachtet werden sollen, müssen dafür örtliche diskriminierungsfreie Regelungen aufgestellt werden.

Für die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung sowie für die Prüfer bestehen keine ausdrücklichen dienstrechtlichen Vorgaben und Anforderungen. Es bestehen zudem auch keine speziellen Haftungsbestimmungen für diesen Personenkreis. Sie haben aber bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit zu haften, soweit sie z. B. Beamte sind (vgl. § 48 BeamStG). Die Gemeinde soll daher mit Dritten, die von der örtlichen Rechnungsprüfung mit Prüfungsaufgaben entsprechend der Vorschrift des § 103 Absatz 5 GO NRW beauftragt werden, die notwendigen Haftungsregelungen eigenverantwortlich vereinbaren.

### **2.2.2 Das Verbot der Mitgliedschaft im Rat**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt für die Leitung und die Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung, dass diese Personen nicht Mitglieder des Rates der Gemeinde sein dürfen. Dieses ausdrückliche Verbot soll einerseits verhindern, dass mögliche Interessenkonflikte dieser Personen aus einer Ratsmitgliedschaft oder ihrer Stellung als Leitung oder Prüfer entstehen. Derartige Konflikte wären zu erwarten, weil die Örtliche Rechnungsprüfung eine besondere Stellung gegenüber dem Rat innehat.

Das Verbot ist daher eine sachliche Konsequenz aus der gesetzlichen Festlegung, dass die Örtliche Rechnungsprüfung unmittelbar gegenüber dem Rat verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt ist. Bei einer Person, die zur Leitung oder zu den Prüfern der Örtlichen Rechnungsprüfung gehört und gleichzeitig ein Mitglied des Rates wäre, bestände ein Risiko, ob die erforderliche Neutralität im Sinne der Örtlichen Rechnungsprüfung noch dauerhaft gewährleistet werden könnte.

Die Eingliederung der Örtlichen Rechnungsprüfung in die Gemeindeverwaltung ist dabei ein weiterer Aspekt für das Verbot. Die Leitung und die Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung sind Beschäftigte der Gemeinde und daher in organisatorischer Hinsicht in die Gemeindeverwaltung eingegliedert. Sie können nicht gleichzeitig dem Rat der Gemeinde angehören, bei der sie beschäftigt sind (vgl. § 13 Absatz 1 Kommunalwahlgesetz NRW). Diese Unvereinbarkeit bewirkt ein Verbot der Mitgliedschaft im Rat.

### **2.2.3 Die Zulassung von Ausnahmen**

#### **2.2.3.1 Allgemeine Abgrenzungen**

Die besondere Regelung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass die Leitung und die Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben dürfen, wenn die Stellung mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist, lässt in besonderen Fällen parallel zur Stellung als Leitung oder Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung eine Tätigkeit für die Gemeinde in einer anderen Funktion zu. Die Beschäftigung in einer anderen Funktion muss dabei in sachlicher und zeitlicher Hinsicht mit der Prüfungstätigkeit bzw. Prüfungsverantwortung der Leitung und der Prüfer kompatibel sein.

Die Tätigkeit muss nicht wie die Örtliche Rechnungsprüfung von Prozessen oder Verantwortungen in der Gemeindeverwaltung weder direkt noch indirekt unabhängig sein. Sie regelmäßig oder unregelmäßig vorzunehmen sein, aber auch abhängig von den Geschäftsvorfällen und den Geschäftsabläufen in der Gemeindeverwaltung sein. Die

Beauftragung der Leitung und die Prüfer der Örtlichen Rechnungsprüfung mit einer zusätzlichen Tätigkeit außerhalb der Prüfungsaufgaben obliegen der Gemeinde in eigener Verantwortung. Sie bedarf immer auch einer ausdrücklichen Zustimmung des Rates

### **2.2.3.2 Die Feststellungsbefugnis**

Im Rahmen der Sicherung der persönlichen Neutralität der Prüfer hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister deshalb zu prüfen, ob Beschäftigten der örtlichen Rechnungsprüfung die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung erteilt werden kann, um Geschäftsvorfälle abzuwickeln, die die Örtliche Rechnungsprüfung betreffen. Aus solchen Geschäftsvorfällen kann ein Zahlungsanspruch oder eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde entstehen, die auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und sachlich und rechnerisch festzustellen sind (vgl. § 30 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW).

Für die örtliche Entscheidung kann dabei hilfsweise die Regelung für Beschäftigte der gemeindlichen Finanzbuchhaltung herangezogen werden. Diesen Beschäftigten darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung den Beschäftigten nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann (vgl. § 30 Absatz 3 Satz 2 GemHVO NRW). Entsprechend kann auch eine Regelung für die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung getroffen werden, ohne die persönliche Neutralität zu gefährden. Unter dem Gesichtspunkt dieser Sicherung hat der Rat der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, ob Beamte oder andere Beschäftigte mit den örtlichen Prüfungsaufgaben betraut werden.

### **2.2.3.3 Die Aufgabe „Controlling“**

Die Örtliche Rechnungsprüfung einer Gemeinde ist vielfach eine nachträgliche Prüfung abgeschlossener Tatbestände durch die vom Rat dafür bestellten Beschäftigten, die von dem zu prüfenden Geschäftsprozess oder dem Fachbereich in der Gemeindeverwaltung weder direkt noch indirekt abhängig sein dürfen. Das Controlling hingegen ist ein Steuerungsprozess durch die Verantwortlichen innerhalb der Gemeindeverwaltung. Für die Ausrichtung kann können sich die Verantwortlichen z. B. an den Abweichungen von haushaltswirtschaftlichen Ist-Werten und Soll-Werten oder kostenrechnerischen Werten orientieren.

Das Controlling erfolgt deshalb grundsätzlich vollständig ausgerichtet auf die örtlichen Steuerungsanfordernisse und zusätzlich zur Örtlichen Rechnungsprüfung. Dem Controller obliegt eine Rechnungs- und Transparenzverantwortung hinsichtlich der jahresbezogenen Ergebniserzielung der Gemeinde mit besonderen unterjährigen Informationspflichten. Die Rechnungsprüfer zielen mit ihrer Tätigkeit auf die Richtigkeit und Verlässlichkeit eingetretener wirtschaftlicher Informationen. Beide Bereiche bieten mit den ihnen jeweils ermittelten Informationen eine notwendige Unterstützung für die Tätigkeiten der Verantwortlichen in der Gemeinde.

Eine Zusammenarbeit zwischen den Prüfern und den Controllern ist sinnvoll und kann zu einer gegenseitigen Ergänzung bei ihren Aufgaben führen. Sie kann z. B. in einer gegenseitigen Unterrichtung bestehen, um besondere Abweichungen erkennen oder ggf. Sonderprüfungen vernehmen zu können. Die Zusammenarbeit darf jedoch nicht so weit gehen, dass die mit dem operativen Geschäft der Örtlichen Rechnungsprüfung befassten Prüfer auch gleichzeitig die Funktion eines Controllers wahrzunehmen haben. Die Verknüpfung der beiden Aufgaben in einer Person ist als unzulässig anzusehen, weil die Aufgabe „Controlling“ ein Prüfungsgegenstand der Örtlichen Rechnungsprüfung sein kann.

Im Rahmen der Verantwortlichkeit für die Örtliche Rechnungsprüfung kann der Leitung der Örtlichen Rechnungsprüfung ggf. auch die Leitung für das Controlling obliegen. Diese Leitungsverantwortlichkeiten in einer Person können dann als noch vertretbar angesehen werden, wenn sichergestellt ist, dass die Leitung der Örtlichen Rechnungsprüfung weder im Bereich „Örtliche Rechnungsprüfung“ noch im Bereich „Controlling“ operativ tätig wird. Wie

bei anderen Tätigkeiten setzt diese Doppelfunktion voraus, dass sie der Verwaltungsvereinfachung in der Gemeinde dient und eine ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben gewährleistet ist.

### **2.3 Zu Satz 3 (Verbot der Zahlungsabwicklung):**

Die Vorschrift enthält für die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung die weitere Beschränkung, dass diese nicht die Zahlungen der Gemeinde abwickeln dürfen. Diese ausdrückliche Vorgabe stellt einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nach § 93 GO NRW her und soll ebenfalls Interessenkonflikte vermeiden. Sie stellt daher nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Gestaltung des Gemeindeverwaltungsablaufs bei der Abwicklung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde dar. Vielmehr beinhaltet sie auch, dass die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung nicht über verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde entscheiden sollen.

Das gesetzliche Verbot der Zahlungsabwicklung für die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung ist auch darin begründet, dass der örtlichen Rechnungsprüfung die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde obliegt (vgl. § 93 Absatz 4 i. V. m. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Die Verbote gelten auch dann, wenn einem Prüfer nicht gleichzeitig die Prüfung des betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfalles oder die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung obliegt. Die Gemeinde soll durch entsprechende örtliche Regelungen die Einhaltung dieser Verbote gewährleisten und eine entsprechende Überwachung vornehmen.

### **3. Zu Absatz 3 (Verwandtschaftsverbote für die Leitung):**

Zur Sicherung der Neutralität der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung gehört, dass einer Einflussnahme oder einer Beeinträchtigung der Prüfung aus dem persönlichen Umfeld der Leitung unmittelbar entgegengewirkt wird. Die Vorschrift sieht daher vor, dass die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein darf. Eine enge persönliche Beziehung zu diesem Personenkreis Beschäftigter ist vom Landesgesetzgeber als eine Gefährdung bei der Neutralität der Leitung eingestuft und für nicht vertretbar angesehen worden. Der Rat hat diese dienstrechtlichen Vorgaben bei der Bestellung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung zu beachten.

Im Rahmen der Bestellung ist aber auch zu berücksichtigen, dass das Verwandtschaftsverbot nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Diese Erweiterung trägt damit den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung.

Das gesetzliche Verbot soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen und die persönliche Neutralität der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung dauerhaft gewährleisten. Es steht zudem mit der Vorschrift des § 31 Absatz 5 GO NRW in Verbindung, denn dort wird im Sinne der Gemeindeordnung bestimmt, welche verwandtschaftlichen Verhältnisse unter dem Begriff „Angehöriger“ zu subsumieren sind.

### **4. Zu Absatz 4 (Mitwirkungsverbot für die Prüfer):**

#### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Neutralität der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung soll auch durch besondere Mitwirkungsverbote geschützt werden. Die Vorschrift sieht deshalb ausdrücklich vor, dass die Prüfer nicht an der Prüfung des Jahresabschlusses

der Gemeinde und bestimmter Sondervermögen sowie des Gesamtabchlusses der Gemeinde beteiligt sein dürfen, wenn sie an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des zu prüfenden Abschlusses mitgewirkt haben. Sie sollen unbefangen sein und sich ihr Urteil unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bilden.

Bei der Beurteilung, ob Umstände für mögliche Beeinträchtigungen der Unbefangenheit vorliegen, muss geprüft werden, ob die Umstände für die Urteilsbildung wesentlich sind. Die Besorgnis der Befangenheit und eine Unvereinbarkeit der Prüfungstätigkeit mit der sonstigen Tätigkeit des Prüfers entstehen grundsätzlich in den Fällen, in denen der Prüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst mitgewirkt hat und seine Beteiligung daran von verantwortlicher Bedeutung ist.

Ein Ausschluss von der Prüfungstätigkeit kann sich aufgrund geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Beziehungen ergeben. Er ist auch in der Privatwirtschaft sowie im internationalen Bereich üblich, wenn aus der Sicht eines Dritten Umstände für eine unsachgemäße Beeinflussung der Urteilsbildung bestehen (vgl. z. B. § 21 BS WP/vBP). Von solchen Sachverhalten ist jedoch die zulässige Beratung durch Prüfer abzugrenzen. Diese Tätigkeit stellt eine Entscheidungshilfe für die Gemeinde dar. Sie berührt nicht die Prüfungstätigkeit, wenn sie getrennt davon erfolgt und es zu keiner Vermischung in der Sache kommt. Diese Einordnung gilt jedoch nur, solange der Gemeinde als zu beratende Stelle tatsächlich die Entscheidung in der Sache vorbehalten bleibt.

#### **4.2 Das Selbstprüfungsverbot**

Die Zurückhaltung der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung ist notwendig, um ihre Neutralität zu wahren und sie nicht zu Prüfern für eigene Sachentscheidungen zu machen. Dieses Selbstprüfungsverbot soll z. B. verhindern, dass ein Prüfer ein Mitglied eines Entscheidungsgremiums der Gemeinde wird, durch das die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden festgelegt werden. Ein Prüfer soll im Rahmen seiner beratenden Begleitung im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses aber auch keine Entscheidungsvorlagen erarbeiten oder diese mitunterzeichnen.

Ein Prüfer verstößt daher gegen das Selbstprüfungsverbot, wenn er z. B. im Rahmen einer Abschlussprüfung den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss prüft, den er selbst erstellt hat. In einem solchen Fall ist der Prüfer dann gehindert, über die Abschlussprüfung zu berichten, das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen und zu unterzeichnen. Das Selbstprüfungsverbot erfasst dabei insbesondere die Abschlussprüfer bei der Gemeinde, die den abzugebenden Bestätigungsvermerk verantwortlich zu unterzeichnen haben (vgl. § 101 GO NRW).

Die persönlichen Ausschlussgründe können dabei nicht nur bei einem Dritten als Prüfer vielfältig sein. Die Gemeinde sollte daher auch andere Quellen nutzen, um Beeinträchtigungen und eine Beeinflussung bei gemeindlichen Abschlussprüfungen möglichst auszuschließen. Für jeden Prüfer besteht im Grundsatz eine Nachweis- und Dokumentationspflicht darüber, dass im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit die Besorgnis der Befangenheit nicht besteht. Mit den nachfolgenden beispielhaft benannten Ausschlussgründen sollen auch die gemeindlichen Verhältnisse Berücksichtigung finden (vgl. Abbildung 272).

<b>AUSSCHLUSS UND BEFANGENHEIT DES PRÜFERS</b>	
<b>Ein Dritter darf z.B. kein Prüfer sein,</b>	
-	als Mitglied des Rates der Gemeinde
-	als Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers

<b>AUSSCHLUSS UND BEFANGENHEIT DES PRÜFERS</b>
<b>Ein Dritter darf z.B. kein Prüfer sein,</b>
- als Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters
- als Beschäftigter der Betriebe der Gemeinde (verselbstständigte Aufgabenbereiche)
- wenn er im Haushaltsjahr bei Führung der Bücher der Gemeinde oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses mitgewirkt hat
- wenn er im Haushaltsjahr Finanzdienstleistungen oder Steuerberatungsleistungen für die Gemeinde erbracht oder eine Rechtsberatung außerhalb der Prüfungstätigkeit durchgeführt hat
- wenn er im Haushaltsjahr Bewertungsleistungen für die Gemeinde erbracht hat, die sich auf den gemeindlichen Jahresabschluss auswirken
- wenn er an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen der Gemeinde beteiligt war (Verfahren der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen)

*Abbildung 272 „Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“*

Im Rahmen von Abschlussprüfungen hat daher ein Prüfer immer zu klären, ob seine Tätigkeit über eine Prüfungstätigkeit hinausgeht und die Tätigkeit nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. In welchen Fällen ein Selbstprüfungsverbot für einen Prüfer besteht, kann nur im Einzelfall und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten geklärt werden. Ein Selbstprüfungsverbot entsteht dabei nicht allein im mehrjährigen Zeitablauf, weil von einem Prüfer eine Vielzahl von gemeindlichen Abschlussprüfungen durchgeführt und entsprechende Bestätigungsvermerke unterzeichnet wurden.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält keine ausdrückliche Vorgabe für die Gemeinde, in regelmäßigen Abständen den verantwortlich zeichnenden Abschlussprüfer zu wechseln. Die Entscheidung darüber ist sachgerecht vor Ort zu treffen. Entsprechend dürfen Dritte als Prüfer auch längerfristig beschäftigt werden, solange keine sonstigen Ausschlussgründe für die Personen bestehen. Das Selbstprüfungsverbot bei gemeindlichen Prüfungen wirkt sich zudem auch auf die Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt NRW aus.

Im Wege der Beauftragung kann die Gemeindeprüfungsanstalt als Dritter auch mit der Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch eine Gemeinde beauftragt werden. Eine Mitwirkung des für die Örtliche Rechnungsprüfung eingesetzten Prüfers ist dann bei einer überörtlichen Prüfung der gleichen Gemeinde nicht zulässig (vgl. § 105 Absatz 8 GO NRW). Als persönliche Ausschließungsgründe bei einem Dritten als Prüfer für die Gemeinde können ggf. auch weitere Gegebenheiten bestehen.

Zu den Gegebenheiten, die nicht ausdrücklich in der Vorschrift aufgeführt worden sind, gehören insbesondere Tätigkeiten des Dritten, deren Ergebnisse zum Gegenstand der Abschlussprüfung gemacht werden können oder sich wesentlich auf die Abschlussprüfung auswirken können, z. B. bewertungsrelevante Leistungen, die Ansätze von Vermögensgegenständen und gemeindlichen Verpflichtungen zu bestimmen. Derartige Leistungen gelten als nicht zulässig, sofern der Dritte als Abschlussprüfer für die Gemeinde tätig ist, für die er zuvor bereits Bewertungsleistungen erbracht hat.



#### **4.3 Die Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern**

Das Selbstprüfungsverbot für Prüfer als Unabhängigkeitsverständnis wirkt sich auch auf Zusammenschlüsse von Dritten aus, z. B. Wirtschaftsprüfern. Insbesondere bei Bürogemeinschaften, Kooperationen und Netzwerken besteht die Möglichkeit, dass ein Prüfer auf das Ergebnis der durchzuführenden Abschlussprüfung Einfluss nehmen kann. Aber auch andere Formen von Zusammenschlüssen können betroffen sein. Ein Selbstprüfungsverbot kann dabei für Prüfer entstehen, wenn die Kriterien dafür bezogen auf den Abschlussprüfer vorliegen.

In diesem Zusammenhang ist deshalb immer die Frage zu klären, ob aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes von einem sachverständigen Dritten das Vorliegen der Besorgnis der Befangenheit als objektiv gegeben ansehen werden könnte. Die Vorschrift ist auf den tatsächlich tätigen und verantwortlich zeichnenden Prüfer abgestellt, so dass das Selbstprüfungsverbot sich auch auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wirken kann, wenn deren gesetzlicher Vertreter oder einer ihrer Gesellschafter unter den gleichen Bedingungen persönlich von einer Prüfung ausgeschlossen wäre.

Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (vgl. 5. Abschnitt der Wirtschaftsprüferordnung), die Wirtschaftsprüfern die Möglichkeit bieten, sich zur Berufsausübung zusammen zu schließen, ist daher u.a. darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von einem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer geführt werden muss, selbst beauftragt wird oder ein bestimmter Wirtschaftsprüfer dieser Gesellschaft (vgl. § 319 Absatz 4 HGB). Dabei ist zu beachten, wer als verantwortlicher Prüfer den Bestätigungsvermerk nach § 101 GO NRW gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde zu unterzeichnen hat.

Bei Netzwerken sollte u.a. darauf abgestellt werden, ob und wie die verbundenen Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken (vgl. § 319b Absatz 1 Satz 3 HGB). Für diese Personen können Ausschlussgründe dann zum Tragen kommen, wenn ein Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses bedeutenden Einfluss nehmen kann.

Ein Mitglied eines Netzwerkes sollte von der Durchführung einer gemeindlichen Abschlussprüfung absehen, wenn zwischen ihm oder dem Netzwerk und der Gemeinde unmittelbar oder mittelbar eine finanzielle oder geschäftliche Beziehung oder eine sonstige Verbindung besteht. Besondere Leistungen, die zusätzlich zur Prüfungstätigkeit gegenüber der Gemeinde zu erbringen sind, können ggf. bereits dazu zählen.

Bei Partnerschaftsgesellschaften ist vergleichbar vorzugehen, denn die Partnerschaft ist eine Gesellschaft, in der sich natürliche Personen als Angehörige Freier Berufe zur Ausübung ihrer Berufe zusammenschließen können (vgl. § 1 Absatz 1 PartGG) Die Ausübung eines Freien Berufs im Sinne dieses Gesetzes ist z. B. die selbstständige Berufstätigkeit der Wirtschaftsprüfer (vgl. § 1 Absatz 2 PartGG).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 104 GO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 105**  
**Überörtliche Prüfung**

(1) Die überörtliche Prüfung als Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes über die Gemeinden ist Aufgabe der Gemeindeprüfungsanstalt.

(2) Die Gemeindeprüfungsanstalt ist bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden.

(3) <sup>1</sup>Die überörtliche Prüfung erstreckt sich darauf, ob

1. bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen (§ 3 Absatz 2) eingehalten und die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind,
2. die Buchführung und die Zahlungsabwicklung ordnungsgemäß durchgeführt worden sind.
3. Die überörtliche Prüfung stellt zudem fest, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird. Dies kann auch auf vergleichender Grundlage geschehen.

<sup>2</sup>Bei der Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen.

(4) Die Gemeindeprüfungsanstalt teilt das Prüfungsergebnis in Form eines Prüfberichts

1. der geprüften Gemeinde,
2. den Aufsichtsbehörden und
3. den Fachaufsichtsbehörden, soweit ihre Zuständigkeit berührt ist, mit.

(5) <sup>1</sup>Der Bürgermeister legt den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vor. <sup>2</sup>Der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen.

(6) Die Gemeinde hat zu den Beanstandungen des Prüfungsberichts gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen.

(7) Die Gemeindeprüfungsanstalt soll Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbände und Einrichtungen des öffentlichen Rechts

1. in Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung und
2. in bautechnischen Fragen, die mit der Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung von baulichen Maßnahmen zusammenhängen auf Antrag beraten. Sonstige im öffentlichen Interesse tätige juristische Personen kann sie in diesen Fragen auf Antrag beraten.

(8) Werden Prüfungsaufgaben nach § 92 Abs. 5 oder nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 durch Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt bei den Gemeinden durchgeführt oder haben sie daran mitgewirkt, dürfen diese Prüfer nicht an der überörtlichen Prüfung der Gemeinde mitwirken.

**Erläuterungen zu § 105:**

**I. Allgemeines**

**1. Die überörtliche Prüfung**

Der 10. Teil der Gemeindeordnung enthält auch die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Kontrolle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die überörtliche Prüfung. Im Gefüge der gesetzlichen Vorgaben zur

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 105 GO NRW

Prüfung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde ist zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung zu unterscheiden. Die überörtliche Prüfung der Gemeinden ein Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden, während die örtliche Prüfung der Gemeinde selbst obliegt und eine Eigenkontrolle der Gemeinde darstellt (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

Diese Zuordnung bedeutet nicht, dass die Gemeindeprüfungsanstalt im Rahmen ihrer überörtlichen Prüfung von den Instrumenten, die der allgemeinen Aufsicht zur Verfügung stehen Gebrauch machen kann bzw. darf. Die rechtlichen Grundlagen für die Tätigkeit der Institution „Gemeindeprüfungsanstalt“ als überörtliche Prüfung sind daher auch nicht in den 13. Teil der GO NRW eingeordnet worden. Die überörtliche Prüfung wird als Aufgabe des Landes verstanden, die durch die Zuordnung zur allgemeinen Aufsicht den erforderlichen Rechtsstatus gegenüber den zu prüfenden Gemeinden erhält.

Die überörtliche Prüfung ist wie die örtliche Prüfung der Gemeinde ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der Abwicklung der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeinde. Sie ist keine Aufgabe der Gemeinde, sondern stellt eine fachkundige und gemeindeübergreifende Prüfung unter den Gesichtspunkten der staatlichen Aufsicht dar. Die Aufsichtsbehörden sollen deshalb frühzeitig in die Durchführung der vorgesehenen überörtlichen Prüfung der Gemeinde eingebunden werden.

Diese Sachlage erfordert, die zuständige Aufsichtsbehörde der Gemeinde von der Planung der überörtlichen Prüfung bis zu ihrem Abschluss zu beteiligen. Eine direkte Zusammenarbeit der „überörtlichen Prüfung mit den Aufsichtsbehörden und einem entsprechenden Informationsaustausch ist für die überörtliche Prüfung unerlässlich. Die Durchführung der überörtlichen Prüfung ist der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (GPA NRW) gesetzlich übertragen worden.

Die Gemeindeprüfungsanstalt muss ihre gesamte Prüfungstätigkeit nach den gesetzlich bestimmten Aufgaben der überörtlichen Prüfung ausrichten. Ihr steht für die Durchführung der Prüfung ein umfassendes Informations- und Einsichtsrecht gegenüber der Gemeinde zu. Die erfolgreiche Erledigung der Prüfungsaufgaben setzt daher voraus, dass die Gemeinde die notwendigen Informationen aus ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln umfassend bereitstellt. Sie hat im Rahmen der überörtlichen Prüfung alle für die Prüfung erforderlichen Unterlagen und Nachweise den Prüfern vorzulegen und diesen alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen.

Die Gemeindeprüfungsanstalt soll außerdem bei ihrer Prüfung auch die vorhandenen Ergebnisse aus den Prüfungen der örtlichen Rechnungsprüfung berücksichtigen. Ein Zusammenhang zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung ist jedoch im Einzelnen nur herstellbar, soweit beide Prüfungsinstanzen dieselben gemeindlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle zum Gegenstand ihrer Prüfungen gemacht haben (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW).

Der gemeindliche Jahresabschluss und der Gesamtabchluss stellen dabei nur eigenständige Prüfungsgegenstände für die Örtliche Prüfung dar. Diese Abschlüsse können jedoch im Rahmen der Prüfung der Einhaltung der Gesetze durch die Gemeindeprüfungsanstalt zum Bestandteil der Überörtlichen Prüfung werden. Eine Ausnahme bestand lediglich für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde, für die ein eigenständiger und gemeindeübergreifender Prüfungsbedarf gesehen wurde (vgl. § 92 Absatz 6 GO NRW).

### **2. Die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen**

Die überörtliche Prüfung der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen wurde der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zur zentralen Aufgabenerledigung durch das Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt übertragen. Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW ist dazu als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist ein Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden, jedoch bei

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 105 GO NRW**

der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt unterliegt der Rechtsaufsicht des Innenministeriums NRW (vgl. § 12 GPAG NRW).

Als Organe der Gemeindeprüfungsanstalt NRW sind der Verwaltungsrat und der Präsident bestimmt worden (vgl. § 3 GPAG NRW). Der Verwaltungsrat besteht aus neun ehrenamtlichen Mitgliedern und einem Vertreter des Innenministeriums (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 GPAG NRW). Er beschließt über organisatorische und wirtschaftliche Angelegenheiten der Gemeindeprüfungsanstalt NRW. In diesem Verwaltungsrat werden die Gemeinden (GV) in Nordrhein-Westfalen durch Vertreter ihrer Spitzenverbände repräsentiert (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 GPAG NRW).

Von der Gemeinde sind für die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW die festgesetzten Gebühren zu zahlen, die in entsprechender Anwendung des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden (vgl. § 10 Absatz 1 GPAG NRW). Sie sind für die Gemeindeprüfungsanstalt satzungsrechtlich festgelegt worden. Die Gemeindeprüfungsanstalt darf zusätzlich auch beratend tätig werden.

Für die Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist - wie bei Beratungsaufträgen an Dritte - ein Entgelt zu zahlen, das mindestens kostendeckend sein soll (vgl. § 10 Absatz 2 GPAG NRW). Außerdem kann sich die Gemeindeprüfungsanstalt zur Erfüllung ihrer Aufgaben der Hilfe von Wirtschaftsprüfern, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder anderer geeigneter Dritter bedienen (vgl. § 2 Absatz 5 GPAG NRW).

Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung werden von der Gemeindeprüfungsanstalt NRW der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde in Form eines Prüfberichts mitgeteilt. Die Gemeinde hat gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen, wenn der Prüfungsbericht der überörtlichen Prüfung Beanstandungen enthält (vgl. Absätze 4 bis 6 der Vorschrift).

Die Umsetzung ihrer Einwendungen kann die Gemeindeprüfungsanstalt der Gemeinde aber nicht durch eine Weisung auferlegen, denn sie verfügt nicht über Aufsichtskompetenzen. Sie muss in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht die sachgerechte Umsetzung sowie deren Kontrolle der Bezirksregierung oder dem Landrat als gesetzlich zuständige Aufsichtsbehörden überlassen (vgl. § 120 Absatz 1 bis 3 GO NRW).

### **3. Die Aufgaben nach dem Korruptionsbekämpfungsgesetz**

Zur Bekämpfung der Korruption ist die Gemeindeprüfungsanstalt NRW neben der örtlichen Rechnungsprüfung zur Prüfeinrichtung in ihrem Zuständigkeitsbereich bestimmt worden (vgl. § 2 Absatz 1 KorruptionsbG). Ihr obliegt damit die Aufgabe, in allen Bereichen der Gemeindeverwaltung zu prüfen, ob die notwendigen Vorkehrungen getroffen worden sind, um Korruptionsfälle nicht eintreten zu lassen. Über den Umfang und die Art der Prüfungsdurchführung sowie das Zusammenspiel mit der Erfüllung anderer Aufgaben entscheidet dabei die Gemeindeprüfungsanstalt in eigener Zuständigkeit und Verantwortung.

In diesem Zusammenhang steht die Pflicht der Gemeinde, im Rahmen ihrer Auftragsvergaben die Vergabe von Aufträgen, deren Wert 200.000 Euro übersteigt und die keine Inhousegeschäfte der Gemeinde darstellen, der örtlichen Rechnungsprüfung und der Gemeindeprüfungsanstalt NRW anzuzeigen (vgl. § 16 Absatz 1 KorruptionsbG). Eine solche Anzeigepflicht besteht entsprechend für die gemeindlichen Vermögensveräußerungen.

In solchen Fällen hat die Gemeinde ihrer Anzeige eine Liste der Angebote aller Bieterinnen und Bieter sowie Bewerberinnen und Bewerber mit Namen und Preis sowie die Auswahlentscheidung einschließlich Begründung beizufügen. Die Prüfeinrichtungen sind dabei untereinander im Rahmen ihrer Zuständigkeit auskunftspflichtig.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Status der überörtlichen Prüfung):**

Die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW ist ein wichtiger Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden. Sie ist jedoch fachlich nicht der allgemeinen Aufsicht (Rechtsaufsicht) zugeordnet worden, die durch die Bezirksregierungen und die Landräte ausgeübt wird (vgl. § 120 Absatz 1 und 2 GO NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt kann sich deshalb nicht der allgemeinen Aufsichtsmittel bedienen (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

Die Gemeindeprüfungsanstalt schafft jedoch durch ihre überörtliche Prüfungstätigkeit eine sachlich notwendige Information über die Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde für die Rechtsaufsichtsbehörden. Die Aufsichtsbehörden sollen daher die Gemeindeprüfungsanstalt als Prüfungsinstanz und als Teil der Aufsicht des Landes in geeigneter Weise in ihrer Aufgabenerfüllung unterstützen.

Diese Zuordnung bedeutet nicht, dass die Gemeindeprüfungsanstalt im Rahmen ihrer überörtlichen Prüfung von den Instrumenten, die der allgemeinen Aufsicht zur Verfügung stehen Gebrauch machen kann bzw. darf. Die rechtlichen Grundlagen für die Tätigkeit der Institution „Gemeindeprüfungsanstalt“ als überörtliche Prüfung sind daher auch nicht in den 13. Teil der GO NRW eingeordnet worden. Die überörtliche Prüfung wird als Aufgabe des Landes verstanden, die durch die Zuordnung zur allgemeinen Aufsicht den erforderlichen Rechtsstatus gegenüber den zu prüfenden Gemeinden erhält.

Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW als landesweit einzige überörtliche Prüfungsinstanz kann das notwendige Spezialwissen in haushaltswirtschaftlicher und betriebswirtschaftlicher sowie in steuerrechtlicher Hinsicht für die durchzuführenden Prüfungen in ausreichender und geeigneter Weise bereitstellen. Sie kann deshalb auch eine Einheitlichkeit in der haushaltswirtschaftlich geprägten Rechtsanwendung durch die Gemeinden sichern.

Die organisationsrechtliche Einordnung der Gemeindeprüfungsanstalt außerhalb des eigentlichen Staatsaufbaus des Landes NRW und die rechtliche Selbstständigkeit (Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit) verstärken durch die größere Nähe zu den Gemeinden die Akzeptanz der Prüfungsinstanz. Die Einheitlichkeit im Prüfungswesen der Gemeindeprüfungsanstalt NRW trägt dabei zu geeigneten sachlichen und fachlichen Informationen für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Aufsichtsbehörden und die Gemeinden bei.

Die überörtliche Prüfung unterscheidet sich zudem von der örtlichen Prüfung bzw. der Rechnungsprüfung, die der einzelnen Gemeinde obliegt und daher unterschiedlich ausgestaltet sein kann. Zwischen der örtlichen Prüfung der Gemeinde und der überörtlichen Prüfung bestehen auch deshalb Unterschiede, weil voneinander abweichende Kriterien in die Prüfungen einbezogen werden und jede Prüfungsinstanz eine eigene Sichtweise auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft hat. Die überörtliche Prüfung der Haushaltsführung von Gemeinden soll daher auf den Erkenntnissen der örtlichen Prüfung aufbauen und setzt daher grundsätzlich eine abgeschlossene jahresbezogene örtliche Prüfung voraus.

### **2. Zu Absatz 2 (Unabhängigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt):**

Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW als zuständige Stelle für die überörtliche Prüfung der Gemeinden ist als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden, um ihren gesetzlichen Prüfungsauftrag möglichst objektiv und willkürfrei gegenüber den betroffenen Gemeinden erledigen zu können.

Die sachliche Unabhängigkeit umfasst ein Eingriffsverbot in die Prüfungstätigkeit aus fachlichen Gesichtspunkten heraus. Dadurch soll eine sinnvolle und effektive Prüfung bei der Gemeinde durch Ausschluss der fachli-

chen Einflussnahme der zu prüfenden Stellen garantiert werden. Diese rechtliche Sachlage erfordert umfassende Prüfungs- und Informationsrechte für die überörtliche Prüfung.

Das Ermessen der Prüferinnen und Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt NRW bei der Wahl ihrer Prüfungsverfahren und der Prüfungstiefe im Rahmen der überörtlichen Prüfung ist relativ groß. Die Prüfungs- und Informationsrechte sowie das Ermessen sind dabei jeweils im Rahmen der überörtlichen Prüfungstätigkeit von der Gemeindeprüfungsanstalt, abhängig von den vor Ort zu prüfenden Sachverhalten und vorliegenden Bedingungen, im Einzelnen näher auszugestalten.

Die Unabhängigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt ist aber auch für die Anerkennung und ggf. Umsetzung der Ergebnisse der Überörtlichen Prüfung durch den örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss und den Rat der Gemeinde sowie durch die Gemeindeverwaltung als Adressaten der Überörtlichen Prüfung von grundlegender Bedeutung (vgl. §§ 40 und 59 GO NRW).

### **3. Zu Absatz 3 (Aufgabenkatalog der Überörtlichen Prüfung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Gesetzlich bestimmte Prüfungsaufgaben):**

##### **3.1.0 Allgemeine Grundlagen**

Der Gemeindeprüfungsanstalt NRW steht im Rahmen des gesetzlichen Aufgabenkatalogs der Überörtlichen Prüfung ein umfassendes Informationsrecht für die Durchführung ihrer Prüfung bei den Gemeinden zu. Diesen Prüfungen werden regelmäßig Leitfäden zugrunde gelegt, die zusammen mit Praktikern aus den Gemeinden erarbeitet wurden, und eine allgemeine Nachvollziehbarkeit der Prüfungstätigkeit ermöglichen sollen. Die Gemeindeprüfungsanstalt soll bei ihrer Prüfung die vorhandenen Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung berücksichtigen. Die Gemeindeprüfungsanstalt hat folgende besonderen Prüfungsaufgaben (vgl. Abbildung 273).

<b>DIE PRÜFUNGSAUFGABEN DER GEMEINDEPRÜFUNGSANSTALT</b>	
<b>Die Überörtlichen Prüfungsaufgaben bei Gemeinden:</b>	
-	Die Prüfung, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen eingehalten worden sind.
-	Die Prüfung, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinde die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind.
-	Die Prüfung, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinde die Buchhaltung und die Zahlungsabwicklung ordnungsgemäß durchgeführt worden sind.
-	Die Feststellung, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird.

*Abbildung 273 „Die Prüfungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt“*

Die erfolgreiche Erledigung dieser Prüfungsaufgaben setzt dabei voraus, dass die Gemeinde die dafür notwendigen Informationen aus ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln für die Überörtliche Prüfung bereitstellt. Im Rahmen der Prüfung hat die Gemeinde daher alle für die Prüfung erforderlichen Unterlagen und Nachweise den Prüfern vorzulegen und diesen alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Ein Zusammenhang mit der örtlichen Prüfung ist dabei im Einzelnen herstellbar, sofern die Örtliche Rechnungsprüfung dieselben gemeindlichen Sach-

verhalte zum Gegenstand ihrer gesetzlichen Prüfungsaufgaben oder der übertragenen Prüfungsaufgaben oder ihrer Prüfungsaufträge gemacht hat (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW).

### **3.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung der Einhaltung rechtlicher Vorgaben und von Staatszuweisungen):**

#### **3.1.1.1 Die Haushaltswirtschaft als Prüfungsgegenstand**

Nach der gesetzlichen Vorschrift erstreckt sich die Überörtliche Prüfung darauf, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen eingehalten und die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind (vgl. § 3 Absatz 2 GO NRW).

Diese allgemein gefasste Prüfungsaufgabe ist insbesondere auf die tatsächliche Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde ausgerichtet. Sie erfasst daher auch die gemeindlichen Sondervermögen, die im Rahmen des gemeindlichen Haushalts bewirtschaftet werden, z. B. das Gemeindegliedervermögen und das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW).

Die Eigenbetriebe als Sondervermögen der Gemeinde fallen ebenfalls grundsätzlich unter diese gesetzliche Prüfungspflicht. Sie verfügen als gemeindliche Betriebe jedoch über einen eigenen Rechnungskreis und unterliegen besonderen gesetzlichen Vorschriften, auch hinsichtlich ihrer jährlichen Abschlussprüfung (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 und § 114 i. V. m. § 106 GO NRW).

Bei den rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde ist die Einbeziehung als Sondervermögen in die Überörtliche Prüfung nicht von ihrem organisatorischen Status abhängig. Die Gemeinde hat die Wahlmöglichkeit, diese Sondervermögen in ihren gemeindlichen Haushalt einzubeziehen oder darauf die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 und Absatz 4 GO NRW).

#### **3.1.1.2 Die Prüfung der Einhaltung der Gesetze**

Die Überörtliche Prüfung erstreckt sich nach der gesetzlichen Vorschrift u.a. darauf, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze eingehalten worden sind. Diese Vorgabe umfasst dabei die gesetzlichen Vorschriften und die bestehenden ergänzenden Satzungen sowie die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen der Gemeinde, z. B. die gemeindliche Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW). Die Prüfung der von der Gemeinde zu beachtenden haushaltsrechtlichen Vorschriften stellt daher eine reine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung dar.

Für den gemeindlichen Bereich muss jedoch die Besonderheit berücksichtigt werden, dass die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde nicht für sich alleine steht, sondern insbesondere durch den damit unmittelbar verbundenen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr näher ausgestaltet wird. Die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr wird dann durch den Jahresabschluss der Gemeinde abgerechnet und abgeschlossen. Zusätzlich erfolgt durch den gemeindlichen Gesamtabschluss noch eine Betrachtung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde, weil dabei die Gemeinde einschließlich ihrer Betriebe wirtschaftlich wie eine einzige Einheit darzustellen ist (vgl. § 116 GO NRW).

In diesem Zusammenhang sind auch die für die Gemeinden gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörden zu berücksichtigen, denn die Aufsicht des Landes erstreckt sich darauf, dass die Gemeinden im Einklang mit den Gesetzen verwaltet werden (vgl. § 119 Absatz 1 GO NRW). Entsprechend dieser Aufgabe ist die Rechtsaufsichtsbehörde der Gemeinde auch der Adressat der Anzeige der Gemeinde über ihre Haushaltssatzung und der Anzeige



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 105 GO NRW**

des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist (vgl. § 80 Absatz 5, § 96 Absatz 2 und § 116 Absatz 1 GO NRW). Sie muss auch gesetzlich bestimmte Genehmigungen erteilen, wenn entsprechende Sachverhalte bei der Gemeinde vorliegen, z. B. dass die Gemeinde zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs ein Haushaltssicherungskonzept aufgestellt hat (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW als Überörtliche Prüfungseinrichtung übt im Rahmen ihrer Tätigkeit eine ergänzende Funktion im Sinne der Rechtsaufsicht des Landes aus, denn die Überörtliche Prüfung ist ein Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes. Sie soll ihre Aufgaben selbst ausgestalten, denn sie kann ihre Angelegenheiten eigenverantwortlich regeln (vgl. § 1 Absatz 3 GPAG NRW). Die der Aufsichtsbehörde der Gemeinde angezeigten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen werden dabei in die Überörtliche Prüfung der Gemeinde einbezogen.

### **3.1.1.3 Die Prüfung der Einhaltung der Weisungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift erstreckt sich die Überörtliche Prüfung der Gemeinde auch darauf, ob bei der Gemeinde die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen eingehalten worden sind. Den Gemeinden können einerseits nur durch ein Gesetz besondere Pflichtaufgaben auferlegt werden (vgl. § 3 Absatz 1 GO NRW). Andererseits können den Gemeinden auch Pflichtaufgaben zur Erfüllung nach Weisung übertragen werden, bei denen dann gleichzeitig der Umfang des Weisungsrechts gesetzlich und sachlich abzugrenzen ist (vgl. § 3 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

Die Aufgaben zur Erfüllung nach Weisung umfassen dabei insbesondere Aufgaben der Gemeinde, denen ein hoheitlicher Charakter zukommt und deren rechtliche Stellung gesetzlich gesondert bestimmt wurde. Dazu gehören z. B. die Aufgaben des Feuerschutzes (vgl. § 4 FSHG NRW), die Aufgaben des Rettungsdienstes (vgl. § 6 Absatz 3 RettG NRW) und die Förderung und Nutzung von Wohnraum (vgl. § 3 Absatz 3 WFNG NRW) sowie das Führen des Liegenschaftskatasters (vgl. § 23 Absatz 1 Satz 2 VermKatG NRW). Die Vielfalt der Aufgaben, die den Gemeinden obliegen, bedingt ein erhebliches Interesse des Landes daran, dass die gemeindlichen Aufgaben vor Ort möglichst in gleicher Art und Weise im Sinne des Landes erfüllt werden.

### **3.1.1.4 Die Prüfung der Verwendung von Staatszuweisungen**

#### **3.1.1.4.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält für die Überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt die weitere besondere Aufgabe, die bestimmungsgemäße Verwendung der zweckgebundenen Staatszuweisungen (Bundes- und Landesmittel sowie Finanzmittel der Europäischen Union) bei den Gemeinden zu prüfen. Unter dem Begriff „Staatszuweisungen“ sind dabei alle Zuweisungen an die Gemeinde nach den entsprechenden staatlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu verstehen, denn die Zuweisungen sind Leistungen an Stellen außerhalb der staatlichen Verwaltung.

Die staatlichen Finanzmittel werden den Gemeinden aufgrund gesetzlicher Bestimmungen und im Rahmen des staatlichen Zuwendungsrechts gewährt, z. B. durch das Land NRW. Sie stellen einen großen Anteil an den gesamten verfügbaren Finanzmitteln der Gemeinde dar. Die Prüfung der zweckgebundenen Staatszuweisungen erstreckt sich daher darauf, ob die Zuwendungsbedingungen von der Gemeinde eingehalten wurden und ob bei der Verwendung der Finanzmittel entsprechend zweckbezogen verfahren wurde.

Die Prüfung ist dabei unabhängig davon vorzunehmen, ob der Gemeinde die Staatszuweisungen pauschal oder zweckgerichtet auf einzelne Maßnahmen gewährt wurden. Bei dieser Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde aus ihrer Tätigkeit bzw. Aufgabe, die Vorgänge in der gemeindlichen

Finanzbuchhaltung zu prüfen, von der Gemeindeprüfungsanstalt zu berücksichtigen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Ein Zusammenhang mit Ergebnissen der örtlichen Prüfung ist jedoch nur herstellbar, soweit die Örtliche Rechnungsprüfung dieselben gemeindlichen Sachverhalte zum Gegenstand ihrer Prüfungen gemacht hat (vgl. § 103 Absatz 1 bis 3 GO NRW). Die Örtliche Rechnungsprüfung kann bei ihrer Prüfung ggf. auch als Vorprüfungsstelle tätig gewesen sein, weil ihr im Zusammenhang mit den Aufgaben des Landesrechnungshofs die Prüfung bestimmter Finanzvorfälle obliegt (vgl. § 100 Absatz 4 LHO NRW i. V. m. § 103 Absatz 1 Nummer 7 GO NRW).

#### **3.1.1.4.2 Die Abgrenzung zur örtlichen Rechnungsprüfung**

Der Gemeinde obliegen im Zusammenhang mit zweckgebundenen Staatszuweisungen vielfache Nachweispflichten über die ordnungsgemäße Verwendung von erhaltenen Zuwendungen, deren Erfüllung regelmäßig vom Zuwendungsgeber zu überprüfen ist. Diese Prüfungen können dabei durch Bundes- oder Landesrecht konkret bestimmt sein. Oftmals wird die Örtliche Rechnungsprüfung zusätzlich in diese Prüfung eingebunden, obwohl sie bereits im Rahmen ihrer laufenden Prüfung oder der Prüfung von Vergaben in die Prüfung der Verwendung von zweckgebundenen Staatszuweisungen eingebunden ist.

Im Rahmen der zusätzlichen Prüfung soll dann durch die Örtliche Rechnungsprüfung die zweckentsprechende Verwendung von Fördermitteln durch die Gemeinde im Rahmen des Verwendungsnachweises bestätigt werden. Diese besondere Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung wird regelmäßig durch eine Verpflichtung der Gemeinde im Zuwendungsbescheid des Zuwendungsgebers ausgelöst, im Rahmen des Verwendungsnachweises auch einen gesonderten Bestätigungsvermerk durch eine Prüfungseinheit vorzulegen.

Die Örtliche Rechnungsprüfung stellt aber grundsätzlich nur eine „interne Prüfungsstelle“ innerhalb der Gemeinde dar, denn der Bürgermeister muss die Einhaltung der Vorgaben des Zuwendungsgebers bestätigen. In diesen Fällen vollzieht die Örtliche Rechnungsprüfung daher keine verwaltungsmäßige Prüfung des Verwendungsnachweises im Zuwendungsverfahren.

Solche Prüfungen obliegen grundsätzlich der jeweiligen Bewilligungsbehörde im Rahmen des ihr von der Gemeinde als Zuwendungsempfänger vorzulegenden Verwendungsnachweises oder der Überörtlichen Prüfung bei ihrer Aufgabe "Prüfung der zweckgebundenen Staatszuweisungen" (vgl. z. B. Nummer 11 VVG zu § 44 LHO NRW). Die Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung ist grundsätzlich der laufenden Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zuzurechnen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Sie kann daher keine „Sonderprüfung durch den Zuwendungsgeber“ darstellen.

Der Adressat einer vom Zuwendungsgeber geforderten gesonderten Bestätigung, dass die Gemeinde die Förderbestimmungen eingehalten und die Zuwendungsmittel zweckentsprechend verwendet hat, ist nur der Bürgermeister und nicht die Örtliche Rechnungsprüfung. Es sollte vor diesem Hintergrund des öffentlich-rechtlichen Handelns aller Verfahrensbeteiligter ausreichend sein, dass der Bürgermeister die gemeindliche Verantwortung zu tragen und auszuüben hat. Er muss gleichwohl oftmals im Rahmen des Verwendungsnachweises aufgrund der Nebenbestimmungen eines Zuwendungsbescheides an die Gemeinde zusätzlich eine zweite (gesonderte) Bestätigung erbringen.

Die Örtliche Rechnungsprüfung kann in solchen Fällen grundsätzlich nur als eine nach innen wirkende Stelle tätig werden. Ein Prüfungsauftrag im Rahmen einer Zuwendungsgewährung an die Örtliche Rechnungsprüfung muss daher vom Bürgermeister der Gemeinde ausgehen und kann nicht unmittelbar durch den Zuwendungsgeber erfolgen (vgl. § 103 Absatz 3 GO NRW). Eine von der örtlichen Rechnungsprüfung abzugebende Bestätigung stellt daher bei staatlichen Zuweisungen keine Vorprüfung im Sinne der Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100

Absatz 4 LHO NRW dar, auch wenn die Vorprüfung gesetzlich als Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung bestimmt wurde (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 7 GO NRW).

#### **3.1.1.5 Keine Sonderprüfung der gemeindlichen Abschlüsse**

Die Zugehörigkeit des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedingt, dass diese Abschlüsse nicht aus der Überörtlichen Prüfung der Gemeinde ausgeschlossen werden dürfen. Jedoch ist die Einbeziehung dieser Abschlüsse in die Überörtliche Prüfung anders auszugestalten als die Überörtliche Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz.

Für die gemeindliche Eröffnungsbilanz ist gesondert bestimmt worden, dass dieser Abschluss ein eigenständiger Prüfungsgegenstand der Überörtlichen Prüfung ist (vgl. § 92 Absatz 6 GO NRW). Eine derartige Vorgabe besteht für den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde dagegen nicht. Unter den überörtlichen Prüfungsrahmen, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze eingehalten wurden, gehört jedoch auch die Prüfung der Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabchluss.

Die Vielzahl der bei diesen Abschlüssen zu beachtenden Vorgaben gibt dabei keinen Anlass für die Überörtliche Prüfung, diese Abschlüsse aus der Prüfung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft herauszulösen und eigenständig als „Sonderprüfung“ zu führen. Die rechtlichen Rahmenbedingungen verlangen vielmehr, dass die Prüfung dieser Abschlüsse im gesetzlichen Auftragsrahmen der Überörtlichen Prüfung eingebettet bleiben muss, auch wenn diese Prüfungen besondere Anforderungen beinhalten.

Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW kann den Rahmen der Überörtlichen Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich eine Vielzahl haushaltswirtschaftlicher und haushaltsrechtlicher Aspekte zu berücksichtigen, angefangen von den haushaltsrechtlichen Bestimmungen über die gemeindliche Haushaltsplanung über die rechtlichen Festlegungen zum Jahresabschluss der Gemeinde bis hin zu den Vorschriften zum gemeindlichen Gesamtabchluss. Sie muss dazu festlegen, unter welchen Prüfungsaspekten und in welchem Umfang der gemeindliche Jahresabschluss und der Gesamtabchluss in die Überörtliche Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einbezogen werden.

Die Vornahme von Prüfungen, die bereits zum Gegenstand der örtlichen Prüfung gemacht worden sind, sollen von der Gemeindeprüfungsanstalt NRW dabei möglichst vermieden werden (vgl. §§ 101 und 116 Absatz 6 GO NRW). In diesem Zusammenhang ist zudem die haushaltsrechtliche Vorgabe wichtig, dass Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt nicht an der Überörtlichen Prüfung einer Gemeinde mitwirken dürfen, wenn diese an der örtlichen Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses und/oder des Gesamtabchlusses der Gemeinde mitgewirkt haben (vgl. Absatz 8 der Vorschrift). Diese Regelung soll dazu beitragen, dass bei den Prüfern keine Interessenkonflikte entstehen, die das Prüfungsgeschehen beeinträchtigen könnten.

#### **3.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Finanzbuchhaltung):**

Die Überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW erstreckt sich u.a. auch darauf, ob die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde (Finanzbuchhaltung) ordnungsgemäß durchgeführt worden sind. Diese Aufgabe baut auf der Prüfungstätigkeit und den Prüfungsergebnissen der örtlichen Rechnungsprüfung auf. Diese Prüfungsinstanz hat die Vorgänge in der Finanzbuchhaltung laufend zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 3 Nummer 4 GO NRW). Sie hat außerdem die Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen dauernd zu überwachen sowie die Prüfungen durchzuführen (vgl. § 103 Absatz 3 Nummer 5 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 105 GO NRW**

Die örtliche Aufgabenteilung in der Finanzbuchhaltung zwischen dem originären Buchungsgeschäft der Gemeinde und dem gemeindlichen Zahlungsverkehr ist in die Überörtliche Prüfung einzubeziehen. Im Rahmen der Prüfung ist außerdem zu berücksichtigen, dass in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erfasst werden sollen.

Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde hat daher für die Überörtliche Prüfung regelmäßig auch die notwendigen Angaben über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu machen und die dazu erfassten Daten zu liefern. Das örtliche Buchungsgeschehen bildet eine Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und dient daher auch der Überörtlichen Prüfung der Gemeinde. Zur Überörtlichen Prüfung gehört dabei auch die Prüfung, ob die Gemeinde ihre Pflicht, die örtliche Finanzbuchhaltung so auszugestalten, dass die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben gesichert ist und die Verantwortlichen dafür bestimmt sind, sachgerecht und ausreichend erfüllt hat.

Durch das örtlich erforderliche technische und kaufmännische Fachwissen sowie eine geeignete sinnvolle technische Datenverarbeitung (DV-Buchführung) soll die Qualität der Buchführung grundsätzlich dauerhaft gewährleistet werden. Die Gemeinde hat zudem auch bei ihrer Finanzbuchhaltung den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit zu beachten und daher dafür Sorge zu tragen, dass sich die Kosten ihrer Finanzbuchhaltung in einem verträglichen Rahmen bewegen.

**3.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung auf sachgerechte und wirtschaftliche Verwaltung):**

Durch die Prüfungstätigkeit der Überörtlichen Prüfung soll auch festgestellt werden, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird (vgl. § 10 GO NRW). Diese Prüfungstätigkeit soll auf vergleichender Grundlage erfolgen, denn dann bestehen für die Überörtliche Prüfung besondere Möglichkeiten für einen Einblick in die einzelne gemeindliche Haushaltswirtschaft zur Verfügung. Insbesondere diese Prüfungsaufgabe verdeutlicht, dass die Überörtliche Prüfung grundsätzlich nicht mehr eine „Nachprüfung“ der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung darstellt, sondern andere Aspekte in den Vordergrund getreten sind.

Bei der Prüfung auf sachgerechte und wirtschaftliche Verwaltung rückt die gesamte Gemeinde sowie ihre zielbezogene Ausrichtung und wirtschaftliche Entwicklung ins Blickfeld der Überörtlichen Prüfung. Eine vergleichende Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse kann zudem besser mögliche Schwachstellen im Verwaltungs- und Geschäftsablauf der Gemeinde erkennbar machen und ggf. einen sachgerechten und notwendigen Veränderungsbedarf aufzeigen.

Die durch die Überörtliche Prüfung gewonnenen Prüfungserkenntnisse können daher von der Gemeinde zu Anpassungen bei der Gestaltung und Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft genutzt werden. Die Überörtliche Prüfung bietet durch ihre vor Ort gewonnenen Erkenntnisse der geprüften Gemeinde die Möglichkeit, im Rahmen ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung die örtlichen Abläufe selbst kritisch zu hinterfragen und entsprechend den überprüften und festgestellten örtlichen Bedürfnissen nunmehr bedarfs- und sachgerechte (notwendige) Veränderungen bei ihren Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vorzunehmen.

**3.2 Zu Satz 2 (Einbeziehung vorhandener Prüfungsergebnisse):**

Bei der Überörtlichen Prüfung soll die Gemeindeprüfungsanstalt NRW die vorhandenen Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde aus der Erledigung ihrer Aufgaben berücksichtigen. Sie hat deshalb den Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung in die Betrachtung und Auswahl ihrer Prüfungsgegenstände für die Überörtliche Prüfung einzubeziehen (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 105 GO NRW**

Die Örtliche Rechnungsprüfung kann daher mit ihren Prüfungsergebnissen aus der Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses, aus der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung und aus der dauernden Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung sowie aus weiteren örtlichen Prüfungsaufgaben einen fachlichen sachgerechten Beitrag für die Überörtliche Prüfung der Gemeinde liefern.

Die Gemeindeprüfungsanstalt hat außerdem für die Überörtliche Prüfung einer Gemeinde zu berücksichtigen, dass der Rat der Gemeinde der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen und der Bürgermeister innerhalb seines Amtsbereichs unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung gesonderte Aufträge zur Prüfung erteilen können (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW).

Die Prüfungsinstanzen sollen unter Berücksichtigung der Ortsbezogenheit möglichst Doppelprüfungen bei der Gemeinde vermeiden. Die örtliche Prüfung und die Überörtliche Prüfung haben deshalb in allen Fragen der örtlichen Prüfungstätigkeit und der Prüfungsgegenstände zusammenzuwirken und sich ggf. hinsichtlich der Prüfungsgegenstände und des Prüfungsgeschehens abzustimmen.

#### **4. Zu Absatz 4 (Offenlegung des Prüfungsergebnisses):**

##### **4.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW hat das aus ihrer Überörtlichen Prüfung festgestellte Prüfungsergebnis in Form eines Prüfberichts der betroffenen geprüften Gemeinde mitzuteilen. Sie hat den Prüfungsbericht aber auch der Aufsichtsbehörde der Gemeinde und ggf. den betroffenen Fachaufsichtsbehörden als weitere gesetzlich bestimmte Stellen mitzuteilen. Diese Stellen können von den Prüfungsergebnissen der geprüften Gemeinde in unterschiedlicher Weise betroffen sein. Alle für die gemeindliche Haushaltswirtschaft wichtigen Stellen erhalten Kenntnisse über die Prüfungsergebnisse und können daraus Entscheidungen ableiten.

Die Empfänger des Prüfungsberichtes sind zwar auch Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, jedoch haben nicht alle Adressaten einen Anspruch auf Prüfungsinformationen. Sie haben aber i. d. R. ein hohes Interesse an einem verantwortungsvollen und nachhaltigen Wirtschaften der Gemeinde. Die gesetzliche Regelung legt damit die erste Stufe eines Informations- und Entscheidungsverfahrens fest, das sich an die Überörtliche Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt bei der Gemeinde anschließt.

Der Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt, der den gesetzlich bestimmten Stellen zugeht, soll einerseits einen schnellen Überblick über die erzielten Prüfungsergebnisse bei der geprüften Gemeinde bieten, andererseits aber auch die Prüfungsergebnisse im Einzelnen darstellen sowie möglichst auch ein Gesamtergebnis aufzeigen. Die Übergabe des Prüfungsberichtes an die gesetzlich bestimmten Adressaten löst für diese Stellen keine Geheimhaltungspflichten über die Inhalte des Prüfungsberichtes aus.

Den Informationsbedürfnissen bestimmter Adressaten des Prüfungsberichtes wird dadurch ausreichend Rechnung getragen. Die Aufsichtsbehörden der Gemeinde müssen ggf. in Einzelfällen über örtliche Maßnahmen entscheiden, wenn von der Gemeindeprüfungsanstalt im Rahmen ihrer Prüfung besondere Beanstandungen erhoben wurden, bei denen nach der Stellungnahme der Gemeinde noch Meinungsverschiedenheiten über die Notwendigkeit einer Umsetzung bestehen. Dabei kann ggf. eine von der Gemeindeprüfungsanstalt geforderte Änderung von der Gemeinde ggf. auch für nicht erforderlich gehalten werden.

Die rechtlichen Vorschriften sehen bisher nicht vor, dass Prüfungsergebnisse gegenüber Dritten allgemein bekannt zu geben sind. Eine Pflicht besteht auch dann nicht, wenn Dritte wesentliche Hinweise zu Überörtlichen Prüfungen gegeben haben. Sie erwerben durch ihre Hinweise keinen Anspruch, über konkrete Prüfungsergebnisse unterrichtet zu werden. Freiwillige Informationen über die Überörtliche Prüfung sind dabei möglich, sofern das Prüfungsverfahren nicht zwischen den Beteiligten aus schutzwürdigen oder anderen sachlichen Gründen als

internes Verfahren vereinbart worden ist, an dem i. d. R. nur die Gemeinde als geprüfte Stelle, die Aufsichtsbehörden und die Gemeindeprüfungsanstalt beteiligt sind.

#### **4.02 Freiwillige Veröffentlichung des Prüfungsberichts**

Die Offenlegung des Prüfungsergebnisses in Form eines Prüfungsberichts ist gesetzlich auf einen bestimmten Adressatenkreis beschränkt worden. Eine darüberhinausgehende Veröffentlichung des Prüfungsberichtes als Offenlegung gegenüber einem unbeschränkten Personenkreis ist nicht als geboten anzusehen. Weder für die Gemeindeprüfungsanstalt noch für die geprüfte Gemeinde oder ihre Aufsichtsbehörde besteht eine allgemeine Offenlegungspflicht des Prüfungsberichts bzw. eine Informationspflicht über das Ergebnis der Überörtlichen Prüfung gegenüber einem unbeschränkten Adressatenkreis.

Die Gemeinde als geprüfte Stelle kann im Rahmen ihrer Verantwortung und als Adressat der Überörtlichen Prüfung freiwillig über das Prüfungsergebnis dieser Prüfung informieren. Sie kann als Betroffene darüber entscheiden, ob ggf. wie der Prüfungsbericht zur Einsichtnahme bereitgestellt wird, z. B. im Rahmen der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss sofern nicht andere gesetzliche Bestimmungen oder Geheimhaltungsgründe entgegenstehen, z. B. Datenschutzbestimmungen. Sie sollte sich über eine Veröffentlichung mit der Gemeindeprüfungsanstalt abstimmen und kann dabei auch eine Veröffentlichung durch die anderen am Prüfungsverfahren beteiligten Stellen, veranlassen, z. B. durch die Gemeindeprüfungsanstalt.

Als Überörtliche Prüfungsinstanz unterliegt die Gemeindeprüfungsanstalt grundsätzlich einer Verschwiegenheitspflicht, die einer eigenständigen Offenlegung von Prüfungsberichten entgegensteht. Die Einstufung des Rechnungsprüfungsberichtes als ein vertrauliches Dokument ist auch von der EU vorgenommen worden (vgl. Antwort auf die Anfrage E-2293/00 zur Rechnungsprüfung der EU; Amtsblatt der EU 2001 Seite C 136 E/28). Gleichwohl wird in gerichtlichen Verfahren festgestellt, dass in der Rechtsprechung geklärt sei, dass Vertraulichkeit kein Wesensmerkmal der Rechnungsprüfung ist (vgl. OVG NRW Urteil vom 26. Oktober 2011 - 8 A 2593/10).

Die Gemeindeprüfungsanstalt könnte eine eigenständige Veröffentlichung eines Prüfungsberichtes über eine einzelne Gemeinde ggf. auf die haushaltsrechtlichen Gebote „Transparenz“ und „Information“ stützen. Die Veröffentlichung geht jedoch über den für den Prüfungsbericht gesetzlich bestimmten Adressatenkreis hinaus. Sie birgt zudem das Risiko einer Überprüfung durch Dritte in sich, ob die Gemeindeprüfungsanstalt ihren gesetzlichen Prüfungspflichten zutreffend und in einem ausreichenden Maße nachgekommen ist. Die Veröffentlichung kann aber auch eine Rechtfertigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde auslösen, insbesondere bei Duldungen des von der Gemeindeprüfungsanstalt beanstandeten Handelns im Rahmen des Opportunitätsprinzips.

Der Gemeindeprüfungsanstalt bleibt es aber unbenommen, ihre Feststellungen von allgemeiner Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die ermittelten Prüfungsergebnisse aus der Überörtlichen Prüfung insgesamt zusammenzufassen und die wichtigen Ergebnisse anonymisiert der Öffentlichkeit zu präsentieren, z. B. in einem Jahresbericht. Sie kann darin auch gemeindebezogene Sachverhalte benennen, sofern die Gemeinde ihre Zustimmung dafür gibt und keine sonstigen rechtlichen Bedenken bestehen.

#### **4.03 Das Recht auf Einsichtnahme**

Eine Einsichtnahme in Überörtliche Prüfungsergebnisse kann von Dritten jedoch auf das Informationsfreiheitsgesetz gestützt werden. Der Zweck dieses Gesetzes ist ein Informationsrecht zu bieten, den Dritten einen freien Zugang zu den bei den öffentlichen Stellen vorhandenen Informationen zu gewährleisten und die grundlegenden Voraussetzungen festzulegen, unter denen derartige Informationen zugänglich gemacht werden sollen. (vgl. §§ 1 und 4 IFG NRW).

Im Rahmen des IFG ist der Schutz öffentlicher Belange, der der Entscheidungsprozesse, von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen und personenbezogener Daten von erheblicher Bedeutung. Es bestehen daher Veröffentlichungspflichten lediglich für Geschäftsverteilungspläne, Organigramme und Aktenpläne nach Maßgabe des Gesetzes (vgl. § 12 IFG NRW). Die Gemeindeprüfungsanstalt muss dazu berücksichtigen, dass bei der Rechenkontrolle der Vertraulichkeit der erlangten Informationen kein absoluter Wert zukommt, auch wenn eine allgemeine Veröffentlichung der Prüfungsergebnisse nicht ausdrücklich vorgesehen ist.

In den Prüfungsniederschriften müssen schützenswerte private Belange berücksichtigt werden, z. B. personenbezogene Daten oder Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse. Ggf. muss den geschützten Belangen im Einzelfall durch Schwärzung der betreffenden Worte oder Textpassagen Rechnung getragen werden. Eine darüberhinausgehende besondere Rücksichtnahme auf andere Belange muss unmittelbar aus dem Prüfauftrag der Gemeindeprüfungsanstalt gegeben sein. Diese Sachlage ist zu prüfen, wenn z. B. geregelte Geheimhaltungs- oder Vertraulichkeitspflichten oder Berufs- oder besondere Amtsgeheimnis bestehen.

#### **4.1 Zu Nummer 1 (Prüfungsinformationen an die geprüfte Gemeinde):**

Für die Gemeinde als Betroffene der Überörtlichen Prüfung ist es sehr wichtig, über das Prüfungsergebnis der Gemeindeprüfungsanstalt schnellstmöglich informiert zu werden. Aus dieser Prüfung können sich ggf. Veränderungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft oder für Verfahrensabläufe innerhalb der Gemeindeverwaltung ergeben. Die Offenlegung des Prüfungsergebnisses der Überörtlichen Prüfung gegenüber der Gemeinde ist deshalb ausdrücklich gesetzlich verankert worden.

Die Ergebnisse der vorgenommenen Prüfung bzw. der Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden von der Gemeindeprüfungsanstalt im Rahmen ihres Prüfungsberichtes als „Feststellung“ bezeichnet. Zusätzlich werden im Prüfungsbericht von der GPA NRW anerkannte Verbesserungspotenziale als „Empfehlung“ ausgewiesen. Das von der Gemeindeprüfungsanstalt festgestellte Prüfungsergebnis wird zudem abhängig von den örtlichen Gegebenheiten von den Prüfern mit den beteiligten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in den betroffenen Organisationseinheiten der Verwaltung der geprüften Gemeinde erörtert.

Bereits der Entwurf des Prüfungsberichtes wird der geprüften Gemeinde zur Kenntnis zugeleitet, sodass ggf. aufgetretene Missverständnisse vor der Herausgabe der endgültigen Fassung des Berichtes ausgeräumt werden können. Weitere Informationen erhält die Gemeinde im Rahmen einer Schlussbesprechung, in der von der Gemeindeprüfungsanstalt das Prüfungsergebnis präsentiert wird. Die Ergebnisse der Überörtlichen Prüfung sollen dabei den Verantwortlichen in der Gemeinde möglichst auch steuerungsrelevante Informationen und Handlungsempfehlungen liefern.

#### **4.2 Zu Nummer 2 (Prüfungsinformationen an die Aufsichtsbehörde):**

Für die Gemeindeprüfungsanstalt NRW besteht die gesetzliche Verpflichtung, im Rahmen der Überörtlichen Prüfung das Prüfungsergebnis über die geprüfte Gemeinde der gesetzlich zuständigen Aufsichtsbehörde unmittelbar mitzuteilen. Diese ausdrückliche Informationspflicht für die Gemeindeprüfungsanstalt besteht aus ihrer Stellung heraus, dass die Überörtliche Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt ein Teil der allgemeinen Aufsicht des Landes über die Gemeinden ist.

Die Überörtliche Prüfung steht deshalb unmittelbar mit dem allgemeinen Unterrichtsrecht der Aufsichtsbehörde in Verbindung, das gegenüber der Gemeinde besteht (vgl. § 121 GO NRW). Durch die Informationen über die Überörtliche Prüfung soll die Aufsichtsbehörde auch über den aktuellen Sachstand der Prüfungstätigkeit sowie das Ergebnis informiert werden, die durch den besonderen Teil der Aufsicht des Landes gegenüber der Gemeinde betreffen.

Die Unterrichtung der Aufsichtsbehörden soll außerdem darauf vorbereiten, dass ggf. eine aufsichtsrechtliche Entscheidung über haushaltswirtschaftliche Sachverhalte oder örtliche Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu treffen ist, z. B. wenn die Gemeinde die durch die Überörtliche Prüfung ausgesprochenen Beanstandungen nicht beseitigen kann oder will oder Meinungsverschiedenheiten über die Behandlung haushaltswirtschaftlicher Sachverhalte zu klären sind.

Die Aufsichtsbehörde soll den erhaltenen Prüfungsbericht aber auch zum Anlass nehmen, sich aus ihrer Aufgabenstellung als Rechtsaufsichtsbehörde über die Gemeinde zu informieren. Aus diesem Grunde sollten die Prüfer bei ihren Informationen auf gewichtige Verstöße hinweisen, z. B. bei Verstößen gegen Rechtsvorschriften. Einen Anlass stellt auch die Unmöglichkeit der Prüfung dar, sodass die Prüfer kein Prüfungsurteil abgeben können.

#### **4.3 Zu Nummer 3 (Prüfungsinformationen an Fachaufsichtsbehörden):**

Eine besondere Informationspflicht der Gemeindeprüfungsanstalt NRW besteht gegenüber den Fachaufsichtsbehörden der geprüften Gemeinde, wenn sich eine unmittelbare fachliche Betroffenheit aus der Überörtlichen Prüfung heraus besteht oder ergibt, z. B. wegen des Prüfungsergebnisses aus der Prüfung der Durchführung der übertragenen Pflichtaufgaben (vgl. § 3 Absatz 2 GO NRW).

Die Unterrichtung der Fachaufsichtsbehörden soll darauf vorbereiten, dass ggf. eine fachaufsichtsrechtliche Entscheidung über örtliche Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu treffen ist, z. B. wenn die Gemeinde gegen Rechtsvorschriften verstößt oder fachliche Beanstandungen nicht beseitigen kann oder will oder Meinungsverschiedenheiten über die Behandlung fachlicher Sachverhalte zu klären sind.

Eine weitere Informationspflicht der Gemeindeprüfungsanstalt gegenüber den Fachaufsichtsbehörden kann sich aus der Überörtlichen Prüfung von zweckgebundenen Staatszuweisungen ergeben. Die Gemeinde erhält in vielfacher Form zweckbezogen auch besondere Bundes- und Landesmittel sowie Finanzmittel der Europäischen Union für örtliche Projekte.

Die Prüfung der bestimmungsgemäßen Verwendung zweckbezogener staatlicher Zuweisungen stellt deshalb einen ausdrücklich benannten Prüfungsgegenstand für die Überörtliche Prüfung dar (vgl. Absatz 3 Nummer 1 der Vorschrift). Solche Finanzmittel werden i. d. R. im Rahmen des staatlichen Zuwendungsrechts der Gemeinde gewährt (vgl. § 44 LHO NRW). Die Prüfer sollen mit ihren Informationen die Fachaufsichtsbehörde auf gewichtige Verstöße hinweisen, z. B. bei Verstößen gegen Rechtsvorschriften. Einen Anlass stellt auch die Unmöglichkeit der Prüfung dar, sodass die Prüfer kein Prüfungsurteil abgeben können.

#### **5. Zu Absatz 5 (Verteilung des Prüfungsberichtes innerhalb der Gemeinde):**

##### **5.1 Zu Satz 1 (Weitergabe des Prüfungsberichtes):**

###### **5.1.1 Die Weitergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss**

Der Bürgermeister als gesetzliches Mitglied des Rates der Gemeinde und als Verantwortlicher für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde, vertritt die Gemeinde in Rechts- und Verwaltungsgeschäften (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 2 und § 62 Absatz 1 Satz 2 sowie § 62 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Er ist deshalb der Adressat des von der Gemeindeprüfungsanstalt erstellten Prüfungsberichts aufgrund der in der Gemeinde durchgeführten Überörtlichen Prüfung. Diesen Prüfungsbericht hat der Bürgermeister unmittelbar dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde zur Beratung vorzulegen.



Dem Rechnungsprüfungsausschuss obliegen besondere Prüfungspflichten in der Gemeinde, denn er ist neben der Örtlichen Rechnungsprüfung ein Teil der örtlichen Prüfung. Die gesetzliche Vorlagepflicht berücksichtigt dabei, dass das Ergebnis der Überörtlichen Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sich i. d. R. auch auf den gemeindlichen Jahresabschluss sowie den Gesamtabschluss der Gemeinde auswirken dürfte. Der Rechnungsprüfungsausschuss ist deshalb einer der wichtigsten Adressaten des Prüfungsberichtes aus der Überörtlichen Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt NRW (vgl. § 57 i. V. m. § 59 sowie §§ 101 und 116 GO NRW).

## **5.1.2 Die Weitergabe an Sonstige**

### **5.1.2.1 Die Weitergabe an den Finanzausschuss**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht zwar nur ausdrücklich vor, dass der Bürgermeister den Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt NRW dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vorzulegen hat. Diese Vorgabe schließt aber nicht die Weitergabe des Prüfungsberichtes an andere Gremien der Gemeinde aus. Als weiterer Adressat könnte aber z. B. der Finanzausschuss nach § 57 i. V. m. § 59 GO NRW in Betracht kommen, denn dieser Ausschuss hat die gesetzliche Aufgabe, die Haushaltssatzung der Gemeinde vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen zu treffen (vgl. § 59 Absatz 2 GO NRW).

Dem Finanzausschuss kommt eine entscheidungsvorbereitende Tätigkeit für den Rat der Gemeinde in haushaltswirtschaftlichen Fragen und Sachverhalten zu. Nach dieser Aufgabenzuordnung ist es sachlogisch, den Finanzausschuss auch über die Ergebnisse der Überörtlichen Prüfung zu unterrichten. In der Entscheidung des Rechnungsprüfungsausschusses liegt es, ggf. weitere Ausschüsse des Rates der Gemeinde über die Prüfungsergebnisse der Überörtlichen Prüfung zu informieren.

Dem Finanzausschuss des Rates der Gemeinde ist bisher zwar nur die Vorbereitung der Haushaltssatzung der Gemeinde ausdrücklich zugeordnet. Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und des Stellenwertes des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses könnte aber eine Information oder auch eine Beteiligung des Finanzausschusses im Einzelfall geboten sein.

### **5.1.2.2 Die Weitergabe innerhalb der Gemeindeverwaltung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht zwar ausdrücklich nur vor, dass der Bürgermeister den Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt NRW dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vorzulegen hat. Diese Vorgabe schließt aber nicht aus, den Prüfungsbericht auch innerhalb der Gemeindeverwaltung verfügbar zu machen, z. B. dem Verwaltungsvorstand (vgl. § 70 GO NRW).

Insbesondere müssen aber die von der Überörtlichen Prüfung unmittelbar betroffenen Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung über das Prüfungsergebnis in Kenntnis gesetzt werden, damit eine Analyse und die künftige Handhabung geklärt werden kann. Die Kenntnis über das Prüfungsergebnis ist für die geprüften Fachbereiche der Gemeindeverwaltung auch deshalb geboten, weil die Gemeinde zu den Beanstandungen des Prüfungsberichtes innerhalb einer dafür bestimmten Frist eine Stellungnahme gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und ihrer Aufsichtsbehörde abzugeben hat (vgl. Absatz 6 der Vorschrift).

Die Fachbereiche sind kompetent und in der Lage, eine fachliche Bewertung zu den Beanstandungen im Prüfungsbericht abzugeben und ihre Gründe für ihre Handhabung in der Sache aufzuzeigen. Es bedarf daher auch ihrer Einschätzung, ob und ggf. wie aus ihrer Sicht den ausdrücklichen Beanstandungen nachgekommen werden sollte oder was zu verändern oder nicht zu verändern ist.

## **5.2 Zu Satz 2 (Unterrichtung des Rates):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift obliegt dem Rechnungsprüfungsausschuss als zuständiges Prüfungsorgan des Rates der Gemeinde die Pflicht, den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts der Überörtlichen Prüfung sowie über das Ergebnis seiner Ausschussberatungen über den Prüfbericht zu unterrichten. Diese Vorgabe baut einerseits auf der gesetzlichen Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses als Pflichtausschuss des Rates auf und andererseits auf den allgemeinen Informationspflichten im Rahmen seiner eigenen Ausschusstätigkeit gegenüber dem Rat auf (vgl. § 57 Absatz 2 GO NRW).

Mit dieser Regelung wird den Informationsbedürfnissen des Rates der Gemeinde im Rahmen seiner Budgethoheit ausreichend Rechnung getragen. Um ihr zu genügen, soll der Rechnungsprüfungsausschuss durch eigene Beratungen zu einer Meinungsbildung über den Prüfbericht der Überörtlichen Prüfung als Gremium kommen. Der Rat hat sich daher zu den möglicherweise im Prüfbericht enthaltenen Feststellungen und Hinweisen im Einzelnen eine Meinung zu bilden, so dass er gegenüber dem Rat der Gemeinde nicht nur über den wesentlichen Inhalt des Prüfberichtes berichten kann, sondern ggf. auch bereits Empfehlungen zum Umgang mit den Feststellungen der Überörtlichen Prüfung geben kann.

## **6. Zu Absatz 6 (Umgang mit Einwendungen der Überörtlichen Prüfung):**

### **6.1 Die gemeindliche Stellungnahme**

Der Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt NRW als Ergebnis der Überörtlichen Prüfung über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde kann Einwendungen oder Feststellungen und Hinweise oder Empfehlungen enthalten. Nach Erhalt eines Prüfungsberichtes, der Einwendungen enthält, hat die Gemeinde die gesetzliche Pflicht und das Recht, gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und ihrer Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist dazu eine Stellungnahme abzugeben.

Die Gemeinde muss in ihrer Stellungnahme darlegen, ob und wie sie den Einwendungen abhilft und ihre Haushaltswirtschaft so führt, dass sie sich in der Zukunft im zulässigen haushaltsrechtlichen Rahmen bewegt. Die Gemeindeprüfungsanstalt kann sich zu der von der Gemeinde abgegebenen Stellungnahme äußern. Die Gemeinde sollte bereits im Rahmen der Durchführung der Überörtlichen Prüfung versuchen, vorhandene Differenzen über Sachverhalte der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zwischen den Prüfern der Gemeindeprüfungsanstalt und der Gemeinde als Geprüfte auszuräumen.

Im gegenseitigen Einvernehmen zwischen der Gemeinde und der Gemeindeprüfungsanstalt sowie ggf. unter Beteiligung der Aufsichtsbehörde könnten im Vorfeld, ggf. im Rahmen der Prüfungsbegleitung oder auch im Rahmen der vorgesehenen Schlussbesprechung, auftretende Probleme der Gemeinde beseitigt und Meinungsverschiedenheiten ausgeräumt werden. Der Prüfungsbericht der Gemeindeprüfungsanstalt würde dann nur noch wichtige Hinweise und Empfehlungen enthalten, aber keine tatsächlichen Einwendungen mehr zum haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde.

In den Fällen, in denen die Gemeinde den von der Überörtlichen Prüfung vorgetragenen Einwendungen nicht nachkommen kann oder sie zu den im Prüfungsbericht angesprochenen Sachverhalten eine andere Auffassung als die Gemeindeprüfungsanstalt vertritt, muss sie diese Sachlage in ihrer Stellungnahme ausdrücklich und bezogen auf die jeweilige Einwendung darlegen und ausreichend begründen, ggf. auch eine alternative Lösung vorschlagen.

Für die Gemeindeprüfungsanstalt besteht die Möglichkeit, die von der Gemeinde vorgetragenen Argumente zu bewerten und ihre Auffassung hinsichtlich der angesprochenen Einwendungen zu überprüfen. Sofern die Ge-

meindeprüfungsanstalt weiterhin an ihrer Auffassung festhält, hat sie dieses der Gemeinde mitzuteilen und sollte gleichzeitig auch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde darüber informieren. In solchen Fällen hat dann die Gemeinde ihre Aufsichtsbehörde um eine Entscheidung in der Sache zu bitten.

## **6.2 Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde**

Die Aufsichtsbehörde soll der Gemeinde eine eigene bewertende Antwort geben und ggf. den einzuhaltenden haushaltswirtschaftlichen Rechtsrahmen aufzeigen. Der aufsichtsrechtlichen Entscheidung muss daher eine Beurteilung in der Sache vorausgehen, bei der die beanstandeten örtlichen Verhältnisse in sachlicher und zeitlicher Hinsicht objektiv zu betrachten und zu beurteilen sind, z. B. bezogen auf den Abschlusstichtag des betreffenden Haushaltsjahres.

Ein Beurteilungserfordernis besteht auch hinsichtlich der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen, die von der Gemeinde in ihrer Stellungnahme dabei aufgezeigt und bewertet worden sind. Ihre Entscheidung in Prüfungsangelegenheiten kann die Aufsichtsbehörde dabei mit denselben Maßstäben messen, die ihr sonst in gemeindlichen Einzelfällen zur Verfügung stehen und genutzt werden. Sie sollte der Gemeinde ihre Entscheidung nicht nur in Kurzform mitteilen, sondern vielmehr gewichtige Aspekte und die Gründe benennen, die zu ihrer Entscheidung geführt haben.

Die aufsichtsbehördliche Entscheidung soll für die betroffene Gemeinde und ggf. weitere Verfahrensbeteiligte verständlich und nachvollziehbar sein. Sie dürfte dann auch die notwendige Akzeptanz finden, denn die Entscheidung über Ereignisse aus der Vergangenheit wirkt sich auch auf das künftige haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde aus.

Die von der Aufsichtsbehörde getroffene Entscheidung ist von der Gemeinde umzusetzen, auch wenn bei der Gemeinde eine gegenteilige Auffassung besteht. Die Entscheidung der Aufsichtsbehörde stellt gegenüber der Gemeinde einen Verwaltungsakt dar, bei dem für die Gemeinde der Rechtsweg grundsätzlich offen ist. Die Gemeinde muss daher örtlich entscheiden, ob sie einer Anweisung ihrer Aufsichtsbehörde unmittelbar folgt oder dagegen den Klageweg beschreitet.

Im Rahmen der Erledigung von Beanstandungen aus der Überörtlichen Prüfung muss eine Gesprächsbereitschaft zwischen den Beteiligten bestehen, um sachferne und gemeindefremde Entscheidungen möglichst zu vermeiden. Sofern langfristige haushaltswirtschaftliche Anpassungen erforderlich werden, müssen ggf. auch Fristen möglich und umsetzbar sein. Über die Entscheidung hat die Aufsichtsbehörde der Gemeinde auch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW zu unterrichten. Durch diese Vorschrift soll eine Gleichbehandlung der Gemeinden beim Auftreten von Einwendungen im Rahmen der Überörtlichen Prüfung gewährleistet werden.

Das gesetzlich vorgesehene Verfahren über die Beseitigung der von der Gemeindeprüfungsanstalt ausgesprochenen Einwendungen dürfte sich grundsätzlich auf besondere örtliche Einzelfälle bei den Gemeinden beschränken, bei denen neben den haushaltsrechtlichen Vorgaben vielfach besondere örtliche Verhältnisse bestehen. Solche Verhältnisse stellen aber keine ausreichende Grundlage dar, um ggf. haushaltsrechtliche Vorgaben nicht umzusetzen.

## **7. Zu Absatz 7 (Beratungsrecht der Gemeindeprüfungsanstalt):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Beratung bei unterschiedlichen Fragestellungen):**

#### **7.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeindeprüfungsanstalt NRW soll nach der ihr gesetzlich bestimmten Aufgabe die Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbände und Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung sowie in bautechnischen Fragen, die mit der Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung von baulichen Maßnahmen zusammenhängen, auf Antrag beraten. Sie hat dadurch die Möglichkeit, in diesen Fragen auch die Gemeinde zu beraten.

Diese Beratungstätigkeit setzt z. B. bei der Gemeinde einen entsprechenden Bedarf und eine Auswahlentscheidung voraus, dass die Gemeindeprüfungsanstalt als geeignete Institution dafür angesehen wird und beauftragt wird. Die Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt muss von der Gemeinde auf freiwilliger Basis beauftragt werden. Sie gehört nicht zu den Aufgaben der Überörtlichen Prüfung, sodass die Gemeindeprüfungsanstalt ihre Beratungstätigkeit von der gesetzlichen Überörtlichen Prüfung abzugrenzen hat.

Die Gemeindeprüfungsanstalt soll deshalb bei einer Gemeinde nicht gleichzeitig die Überörtliche Prüfung vornehmen und einen Beratungsauftrag erfüllen. Die gesetzliche Vorgabe, dass eine Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt eines vorherigen Antrags der betreffenden Institution bedarf, dient dazu, die Durchführung der Aufgaben durch die Gemeindeprüfungsanstalt transparent zu machen. Zwei Beratungsfelder werden in der Vorschrift besonders herausgestellt.

#### **7.1 Zu Nummer 1 (Beratung in Verwaltungsfragen):**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird die Möglichkeit einer Beratung der Gemeindeprüfungsanstalt in Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung bei den dazu benannten Institutionen ausdrücklich herausgestellt. zu. Diese Beratung kann sich auf die gesamte öffentlich-rechtliche Verwaltungstätigkeit erstrecken, sofern dabei die Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung im Mittelpunkt stehen.

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann im Rahmen ihrer Beratungstätigkeit auch die gewonnenen Erkenntnisse aus der Überörtlichen Prüfung nutzen. Als Institution soll die Gemeindeprüfungsanstalt ihre Beratungsleistungen anhand fundierter Kenntnisse und praktischer Erfahrungen erbringen können.

#### **7.2 Zu Nummer 2 (Beratung in bautechnischen Fragen):**

##### **7.2.1 Die Beratung bei baulichen Maßnahmen**

Die Beratung in bautechnischen Fragen wird als Aufgabe der Gemeindeprüfungsanstalt durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ebenfalls besonders herausgestellt. Die Beratung kann sich dabei insbesondere auf bautechnische Fragen erstrecken, die mit der Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung von baulichen Maßnahmen unmittelbar zusammenhängen.

Durch diese Aufgabenzuweisung hat die Gemeinde die Möglichkeit, im örtlichen Einzelfall und auf Antrag die für gemeindliche Baumaßnahmen gewünschten Fachkenntnisse bei der Gemeindeprüfungsanstalt abgerufen. Die Gemeinde erspart sich dadurch Einstellungen von baufachlichem Personal sowie das Vorhalten und Pflegen einer Vielzahl von besonderen baufachlichen Spezialkenntnissen und Unterlagen.

### **7.2.2 Die Beratung sonstiger juristischer Personen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt auch eine berufliche Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt bei sonstigen im öffentlichen Interesse tätigen juristischen Personen zu. Sie erweitert dadurch den möglichen Kreis von Institutionen und Stellen, die auf freiwilliger Basis besondere Leistungen der Gemeindeprüfungsanstalt in Anspruch nehmen können. Eine Beratung kann in solchen Fällen von der Gemeindeprüfungsanstalt nur durchgeführt werden, wenn diese Unterstützung zuvor von der betreffenden juristischen Person beantragt wurde.

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann außerdem die juristische Person aber auch in Verwaltungsfragen beraten, auch wenn in der Gemeindeordnung - anders als im Gesetz über die Gemeindeprüfungsanstalt der Satz 2 in technischer Hinsicht unmittelbar an den Text der eingerückten Nummer 2 (aus Satz 1 angebunden worden ist. Es ist in diesen Fall sachgerecht, die Vorschrift in der Gemeindeordnung nach ihrer Fassung im Gesetz über die Gemeindeprüfungsanstalt anzuwenden, also auf die Nummern 1 und 2 des Satzes 1 zu beziehen und nicht nur auf die Nummer 2 dieses Satzes.

## **8. Zu Absatz 8 (Ausschluss von der Überörtlichen Prüfung):**

### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Neutralität der Prüfer der Überörtlichen Prüfung ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse der Gemeindeprüfungsanstalt durch den Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für diese Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie über die wirtschaftliche Lage bzw. Gesamtlage der Gemeinde.

Diesem Ziel dient u.a. die Vorschrift, dass die Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, die bei einer Gemeinde an Prüfungen nach § 92 Absatz 5 oder nach § 103 Absatz 1 Nummern 1 und 3 GO NRW mitgewirkt haben, nicht an Prüfungstätigkeiten der Überörtlichen Prüfung der Gemeinde mitwirken dürfen. Diese ausdrückliche haushaltsrechtliche Vorgabe soll zur Neutralität der Prüfer bei der Durchführung der Überörtlichen Prüfung beitragen.

Die Vorschrift beinhaltet deshalb ein Mitwirkungsverbot für die Prüfer an einer haushaltswirtschaftlichen (Überörtlichen) Prüfung der Gemeinde, in die der gemeindliche Jahresabschluss und/oder der gemeindliche Gesamtabschluss einbezogen wird, auch wenn diese Abschlüsse keinen eigenständigen Prüfungsgegenstand der Überörtlichen Prüfung darstellen. Die Prüfung der gemeindlichen Abschlüsse obliegt grundsätzlich dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde, der sich dabei der örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. §§ 101 und 103 GO NRW).

Das haushaltsrechtlich verankerte Mitwirkungsverbot von Prüfern der Überörtlichen Prüfung stellt somit ein Selbstprüfungsverbot für die Prüfer dar. Es soll dadurch gewährleistet und sichergestellt werden, dass die Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, die bereits als Dritte an örtlichen Prüfungen dieser Gemeinde mitgewirkt haben, nicht auch als Prüfer bei der Überörtlichen Prüfung derselben Gemeinde eingesetzt werden.

Die Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt sollen aber auch dann nicht an einer Überörtlichen Prüfung der Gemeinde mitwirken, wenn sie z. B. Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sind, in der zu prüfenden Gemeinde sind. Die Vorschrift verweist dabei nicht ausdrücklich auf die Bestimmungen über den Ausschluss von Dritten als Prüfer (vgl. § 103 Absatz 7 GO NRW).

Gleichwohl sollen die dafür geltenden Ausschlussgründe auch für die Prüfer bei der Überörtlichen Prüfung der Gemeinde eine entsprechende Anwendung finden. Die Neutralität der Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt muss aber auch hinsichtlich der zulässigen Beratungstätigkeiten der Gemeindeprüfungsanstalt gewährleistet werden (vgl. § 2 Absatz 4 GPAG NRW). Diese Aufgaben dürfen grundsätzlich auch durch die Beschäftigten der Gemeindeprüfungsanstalt erledigt werden, die als Prüfer tätig sind.

Bei der Gemeindeprüfungsanstalt muss durch qualitätssichernde Strukturen gewährleistet werden, dass die Neutralität der Prüfer bei Überörtlichen Prüfungen nicht beeinträchtigt wird. Es muss eine Einflussnahme der zu Prüfenden oder der zu Beratenden auf die Überörtliche Prüfung ausgeschlossen werden. Eine objektive und effektive Überörtliche Prüfung der Gemeinde soll gerade durch die organisatorische Zusammenfassung der Überörtlichen Prüfung in einer einzigen Institution gewährleistet werden. Das Vorliegen derartiger maßgebender Kriterien für die Prüfungstätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt soll dabei aus Sicht eines sachkundigen Dritten beurteilt werden.

## **8.2 Keine Mitwirkung bei einer örtlichen Prüfungsaufgabe**

### **8.2.1 Bei einer Prüfung der Eröffnungsbilanz**

Die Vorschrift verweist hinsichtlich des haushaltsrechtlich verankerten Mitwirkungsverbot von Prüfern der Überörtlichen Prüfung ausdrücklich auf die Regelung, dass die gemeindliche Eröffnungsbilanz der Überörtlichen Prüfung unterliegt (vgl. § 92 Absatz 6 GO NRW). Der Überörtlichen Prüfung wird damit ein Prüfungsgegenstand zugewiesen, der auch der Prüfungsgegenstand für die örtliche Prüfung ist (vgl. § 92 Absatz 5 GO NRW). Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde hat die Eröffnungsbilanz vor ihrer Feststellung zu prüfen.

In die Prüfung sind die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist dann ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Umfang und der Inhalt der Prüfung der Eröffnungsbilanz erstrecken sich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften. Daher sind die Eröffnungsbilanz und der Anhang dahingehend zu prüfen, ob sie unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln.

Dieser örtlichen Prüfung folgt dann die Überörtliche Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, auch wenn durch Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt örtliche Prüfungsaufgaben erledigt worden sind. Die örtliche und Überörtliche Prüfung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kommt dabei insgesamt eine Kontrollfunktion, eine Informationsfunktion und eine Beglaubigungsfunktion zu. Sie findet ihre Fortsetzung in der Prüfung der jährlichen Bilanz, die Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde ist. Durch den ausdrücklichen Verweis in der Vorschrift soll daher ein Selbstprüfungsverbot bei den Prüfern der Gemeindeprüfungsanstalt sichergestellt werden.

### **8.2.2 Bei einer Prüfung von Abschlüssen**

#### **8.2.2.1 Bei einer Prüfung des Jahresabschlusses**

Die Prüfung des Jahresabschlusses ist nach der Vorschrift eine Pflichtaufgabe der Örtlichen Rechnungsprüfung und Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat sowie für die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 GO NRW). Der Inhalt und die Durchführung der Prüfung sowie die Zuständigkeit für die Durchführung der Prüfung, aber auch die Behandlung des Prüfungsergebnisses sind haushaltsrechtlich gesondert geregelt worden (vgl. § 101 GO NRW).

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 105 GO NRW

Der gemeindliche Jahresabschluss ist danach vom Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich dabei darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.

Es ist aber auch das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr zu prüfen, denn die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. In die vom Rechnungsprüfungsausschuss vorzunehmende Prüfung sind alle Bestandteile des Jahresabschlusses der Gemeinde sowie die dazugehörigen Anlagen einzubeziehen.

Der Ausschuss bedient sich dabei der örtlichen Rechnungsprüfung und ggf. Dritter als Prüfer (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Die für den Rechnungsprüfungsausschuss tätigen Abschlussprüfer haben sich deshalb einen Überblick über die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde sowie die die Ausführung der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr zu verschaffen.

Aus dem haushaltsrechtlichen Rahmen und den speziellen örtlichen Verhältnissen der Gemeinde sowie der abschließenden Einschätzung der örtlichen Gegebenheiten zum Abschlussstichtag ist dann das durchzuführende Prüfungsprogramm für die örtliche Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu entwickeln. Dieser jährlich durchzuführenden Abschlussprüfung kommt daher eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion zu. Ihr folgt dann noch die Überörtliche Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt. Durch den Verweis in der Vorschrift soll daher ein Selbstprüfungsverbot von Prüfern der Gemeindeprüfungsanstalt sichergestellt werden.

### **8.2.2.2 Bei einer Prüfung des Gesamtabschlusses**

Die örtliche Prüfung des Gesamtabschlusses der Gemeinde ist eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung, soweit eine Örtliche Rechnungsprüfung besteht. Sie ist eine Voraussetzung für die Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat der Gemeinde sowie für die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 116 i. V. m. § 96 GO NRW). Der Inhalt und die Durchführung der Prüfung sind dabei haushaltsrechtlichen näher bestimmt worden (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW).

Der gemeindliche Gesamtabschluss ist danach vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt. Die Prüfung des Gesamtabschlusses der Gemeinde erstreckt sich dabei darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.

Der Gesamtlagebericht ist auch darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. In die vorzunehmende Prüfung sind alle Bestandteile des Gesamtabschlusses der Gemeinde sowie die dazugehörigen Anlagen einzubeziehen. Der Abschlussprüfer hat sich dazu auch einen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 105 GO NRW**

Überblick über die rechtlichen und wirtschaftlichen Gesamtverhältnisse der Gemeinde zu verschaffen, denn in den Gesamtabchluss sind die Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und die Betriebe der Gemeinde als Tochterseinheiten einzubeziehen (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW).

Aus dem haushaltsrechtlichen Rahmen und den speziellen Verhältnissen der Gemeinde sowie der abschließenden Einschätzung der örtlichen Gegebenheiten zum Abschlussstichtag ist dann das durchzuführende Prüfungsprogramm für die örtliche Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu entwickeln. Die örtliche Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses als jährlich durchzuführende Abschlussprüfung hat zudem eine Kontrollfunktion, eine Informationsfunktion und eine Beglaubigungsfunktion. Durch den Verweis in der Vorschrift soll ein Selbstprüfungsverbot von Prüfern auch bei diesem Prüfungsgegenstand sichergestellt werden.

**EEEEEEEEEEEE**



## 12. Teil

# Gesamtabschluss

### 1. Die Inhalte und Ziele des Gesamtabschlusses

#### 1.1 Die Einheiten der Gemeinde als „Betrieb“

Die Gemeinde hat ihre örtlichen Aufgaben im Interesse der Gesamtheit ihrer Einwohner und unter Beachtung von produktiven Faktoren sowie dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit durchzuführen. Der dadurch entstehende Ressourcenverbrauch und das erzielte Ressourcenaufkommen spiegeln diese Vorgaben wieder. Zur Sicherstellung ihrer Aufgabenerfüllung gehört daher die Pflicht der Gemeinde, ihren Haushalt jährlich auszugleichen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die aus der Aufgabenerfüllung entstehenden finanziellen Erfordernisse erfordern eine bedarfsgerechte Finanzmittelbeschaffung durch die Gemeinde, bei der auch der Aspekt „Sicherung der Zahlungsfähigkeit“ sachgerecht berücksichtigt werden soll (vgl. § 75 Absatz 6, § 77 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Die Möglichkeiten der Steuerung und Kontrolle der Betriebe durch die Gemeinde als Mutter sowie die Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben prägen in bedeutendem Maße die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde.

Die gemeindlichen Einheiten stellen trotz ihrer Unterschiede und ihrer Vielzahl sowie der organisatorisch und wirtschaftlichen, ggf. auch rechtlichen Selbstständigkeit einen aufgabenbezogenen Zusammenschluss dar und sind nicht nur an die Gemeinde angeschlossen. Diese Konzentration soll eine Koordinierung und eine Zusammenarbeit in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zwischen den zur Gemeinde gehörenden Betrieben und der Gemeindeverwaltung bewirken. Es wird zugelassen, dass die Betriebe der Gemeinde horizontal oder vertikal miteinander verbunden sein können.

Durch den gemeindlichen Gesamtabschluss wird die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit aus Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse dargestellt. Der Gesamtabschluss stellt daher ein zusätzliches Informationsinstrument für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. Durch den Abschluss werden die gemeindlichen Betriebe, die in ihrer Vielzahl von der Gemeinde in zulässiger Weise errichtet wurden, zu einem wirtschaftlich ausgerichteten Bild zusammengefasst.

Der gemeindliche Jahresabschluss (der Gemeindeverwaltung) kann allein die Anforderungen an ein solches Bild nicht erfüllen. Die Ausrichtung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf den Jahresabschluss bedingt aber, vergleichbare Anforderungen auch für den Gesamtabschluss festzulegen. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die bestehende Eigenständigkeit der Gemeinde als Gebietskörperschaft sich nicht nur auf die Gemeindeverwaltung, sondern auch auf die gemeindlichen Betriebe erstreckt, denn die Aufgabenerfüllung der Gemeinde muss gewährleistet werden.

Die Herstellung von Gütern und Dienstleistungen sowie die eigenverantwortliche Geschäftsführung zur Ausführung der haushaltswirtschaftlichen Vorgaben und der ausreichenden Bedarfsdeckung lassen es dabei zu, der Gemeindeverwaltung als „Betrieb“ zu betrachten und die Gemeinde insgesamt als einen „Wirtschaftsbetrieb“ anzuerkennen. Ihre sachliche und finanzmäßige Geschäftstätigkeit hat die Gemeinde daher auch durch einen jährlichen Gesamtabschluss nachzuweisen, der nicht nur das Wirtschaften im abgelaufenen Haushaltsjahr, sondern auch eine Ermittlung des Vermögensstatus und des Schuldenstatus der Gemeinde als „Gesamtabrechnung“ umfassen muss (vgl. § 116 GO NRW).

Die Gemeinde hat dazu dafür Sorge zu tragen, dass aus den Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe ein Gesamtabchluss entsteht. Es besteht ein besonderes Interesse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an Informationen über das Gesamtergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres sowie der daraus entstandenen wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde.

Dieser Abschluss muss deshalb nicht nur den Nachweis über das Wirtschaften im abgelaufenen Haushaltsjahr enthalten, sondern auch eine vermögensmäßige Abrechnung in Form einer Gesamtbilanz darstellen. Die Anforderungen an den gemeindlichen Gesamtabchluss sind dabei nicht größer als für privatrechtliche Betriebe. Die Gemeinde stellt insgesamt betrachtet einen Betrieb von öffentlichem Interesse dar. Der Gemeindeverwaltung kommt dabei im Rahmen ihrer gemeinderechtlichen Einordnung und wirtschaftlichen Eigenständigkeit eine führende Rolle beim Gesamtabchluss zu. In Bezug auf den gemeindlichen Gesamtabchluss hat der Betrieb „Gemeindeverwaltung“ die Stellung der Muttereinheit inne.

Die Betriebe der Gemeinde stellen die Tochtereinheiten dar, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Alle Einheiten können unter dem Dach der Erfüllung aller gemeindlichen Aufgaben und des bestehenden Mutter-Tochter-Verhältnis als eine einzige fiktive wirtschaftliche Einheit betrachtet bzw. dazu zusammengefasst werden (Einheitstheorie). Die Abhängigkeiten voneinander werden dabei durch die einheitliche Leitung der Gemeindeverwaltung oder ihrem maßgeblichen Einfluss auf die Betriebe sowie durch die Leistungs- und Finanzbeziehungen zwischen den Einheiten sichtbar. Mögliche Unterschiede in der Rechnungslegung der Einheiten stehen einem Gesamtabchluss als Zusammenfassung der Einzelabschlüsse (Konsolidierung) nicht entgegen.

### **1.2 Der Begriff „Gesamtabchluss“**

Die Zielsetzungen und die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses, insbesondere die Aufgabe, einen Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertrags Gesamtlage der Gemeinde zu vermitteln (wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde), wird durch die Bezeichnung dieses gemeindlichen Abschlusses verdeutlicht. Die Übernahme und Anwendung wichtiger Konsolidierungsvorschriften aus dem Regelungsbereich „Konzernabschluss“ des Referenzmodells HGB hätte grundsätzlich auch die Übernahme der Bezeichnung „Konzernabschluss“ ermöglicht.

Die gemeindlichen Besonderheiten und der darauf konzipierte Abschluss mit dem Ziel der Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erforderten jedoch eine Abgrenzung vom handelsrechtlichen Begriff. Erforderte, dem dafür eine zutreffende Bezeichnung als Informationsinstrument zu geben. Für den „zusammengeführten“ Abschluss der Gemeinde ist daher die Bezeichnung „Gesamtabchluss“ festgelegt worden. Diese Bezeichnung soll einerseits verdeutlichen, dass eine Zusammenfassung aus den jahresbezogenen Abschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde erfolgt, um die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde darzustellen.

Andererseits können die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sowie der volle Umfang der Aufgabenerfüllung nur durch einen Gesamtabchluss zutreffend und sachgerecht wieder gespiegelt werden. Der Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung ist dafür allein als nicht ausreichend anzusehen. Der gewählte Begriff kann sachgerecht auch den Zielen und Zwecken einer einzigen fiktiven wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ nach Ablauf eines Geschäftsjahres bzw. eines Haushaltsjahres ausreichend gerecht werden.

Durch den Begriff wird unmittelbar für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkennbar, dass mit dem gemeindlichen Gesamtabchluss ein wirtschaftliches Gesamtergebnis der kooperativen Aufgabenerfüllung in der Gemeinde geboten wird. Der Begriff zeigt eine Geschäftstätigkeit auf, die aufgrund der Zusammenarbeit von der Gemeindeverwaltung (Muttereinheit) mit den Betrieben der Gemeinde (Tochtereinheiten) zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben entsteht. In diesem Sinne ist der Begriff „Gesamtabchluss“ in das gemeindliche Haushaltsrecht eingeordnet worden.

### **1.3 Die Anwendung von Einheitsgrundsätzen**

#### **1.3.1 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“**

Die gesetzliche Festlegung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses soll zu einem Gesamtüberblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führen (vgl. § 116 GO NRW). Der Gesamtabschluss soll deshalb ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Geschäftstätigkeit der Gemeinde (Aufgabenerfüllung) darstellen. Diese Vorgaben führten dazu, dem gemeindlichen Gesamtabschluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zu Grunde zu legen. Zu dieser wirtschaftlichen Einheit gehören die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde bzw. diese Einheiten werden darin einbezogen.

Eine faktische wirtschaftliche Einheit wird dadurch nicht erreicht und kann auch nicht angenommen werden, denn die Betriebe der Gemeinde bleiben bei der Durchführung ihrer gemeindlichen Aufgaben weiterhin selbstständig und eigenverantwortlich. Sie können aber im Rahmen der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der „Gemeindegemeinschaft“ angesehen werden. Eine solche Sichtweise erleichtert die Anwendung der Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ durch die Gemeinde beim gemeindlichen Gesamtabschluss.

Um eine „wirtschaftliche Einheit“ aus den Betrieben der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung tatsächlich zu schaffen, genügt es nicht, den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der Betriebe lediglich zusammenzurechnen. Eine tragfähige wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“ ist nur erreichbar, wenn die vielfältigen Verflechtungen der Gemeindeverwaltung mit den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben konsolidiert und Leistungs- und Finanzbeziehungen bereinigt werden.

Erst dann kann durch den gemeindlichen Gesamtabschluss, vergleichbar dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung, ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis für die gesamte Geschäftstätigkeit der Gemeinde ermittelt sowie die daraus entstehende Vermögens- und Schuldengesamtlage zutreffend dargestellt werden. Es bedarf dazu aber auch einer einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln durch Mutter- und Tochterunternehmen. Der gemeindliche Gesamtabschluss macht dadurch die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht überflüssig.

#### **1.3.2 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“**

Bei der Gemeinde wird die Fiktion einer wirtschaftlichen Einheit durch die Konsolidierung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde erreicht. Daran sind vielfach gemeindliche Betriebe beteiligt, bei denen in gemeinderechtlich zulässiger Weise öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Unternehmensformen und -verbindungen bestehen (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Die Gemeinde und dadurch auch die Gemeindeverwaltung haben dabei einen öffentlich-rechtlichen Status inne.

Aufgrund solcher Verhältnisse wird kein Bedarf für die Umsetzung einer „Fiktion der rechtlichen Einheit“ bei der Gemeinde gesehen. Die Umsetzung dürfte aufgrund von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Betriebsformen auch schwierig, nur eingeschränkt möglich bzw. nicht vollständig umsetzbar sein. Die Anwendung des Grundsatzes der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ beim gemeindlichen Gesamtabschluss würde unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Anforderungen an den gemeindlichen Jahresabschluss zu einem sehr strengen Maßstab bei der Einhaltung der „Einheitlichkeit“ führen.

Diese Sachlage würde sich insbesondere auf den Umgang mit den Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorgaben durch die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betrieben auswirken. Der Verzicht auf die Anwendung des

Grundsatzes der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ dürfte daher die Darstellung der örtlichen Verhältnisse im gemeindlichen Gesamtabchluss erleichtern. Die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ wirkt sich jedoch mittelbar beim gemeindlichen Gesamtabchluss aus, denn im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind die gesamten „internen“ Beziehungen zu eliminieren, z. B. aus Lieferungen und Leistungen zwischen den Betrieben und der Gemeindeverwaltung oder zwischen den einzelnen gemeindlichen Betrieben.

#### **1.4 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Im Rahmen der Aufgabenerfüllung und der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es für das Wesen der Gemeinde bedeutsam, dass in Verantwortung für die zukünftigen Generationen gehandelt wird (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). In der Gemeindeordnung ist deshalb bezogen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft ausdrücklich bestimmt worden, das gemeindliche Vermögen und die Einkünfte sind so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW).

Die Gemeinde muss daher die Generationengerechtigkeit heute zur Sicherstellung der Finanzierung künftiger Aufgaben beachten und im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft entsprechend auch tatsächlich verantwortlich handeln. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit hat daher innerhalb der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze eine besondere Bedeutung. Die Gemeinde muss ihr haushaltswirtschaftliches Handeln so gestalten, dass die künftigen Generationen noch handeln können. Sie darf deshalb ihre jährliche Haushaltswirtschaft nicht nur auf die heutigen Gegebenheiten ausrichten.

Die Gemeinde hat wegen des Grundsatzes die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im Haushaltsjahr und in künftigen Jahren festzulegen und dazu die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen sicherzustellen. Sie hat deshalb ständig zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik nachteilig betroffen sein können und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird. Die Einhaltung des Grundsatzes ist daher von den vor Ort getroffenen Entscheidungen abhängig. Mit der Buchführung der Gemeinde kann darüber ein Nachweis erbracht werden.

#### **1.5 Die Zwecke des Gesamtabchlusses**

##### **1.5.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften im zwölften Teil der Gemeindeordnung setzen wichtige Ziele für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Die Gemeinde ist jährlich zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses verpflichtet, um einen Gesamtüberblick über ihre Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage zu erhalten und fortzuschreiben sowie ihre wirtschaftliche Gesamtlage darzustellen. Sie wird dabei wie eine einzige wirtschaftliche Einheit betrachtet („Fiktion der rechtlichen Einheit“) und muss deshalb auch ihre vielfältigen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Organisationsformen berücksichtigen, die als eigenständige Betriebe zur jährlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde beitragen.

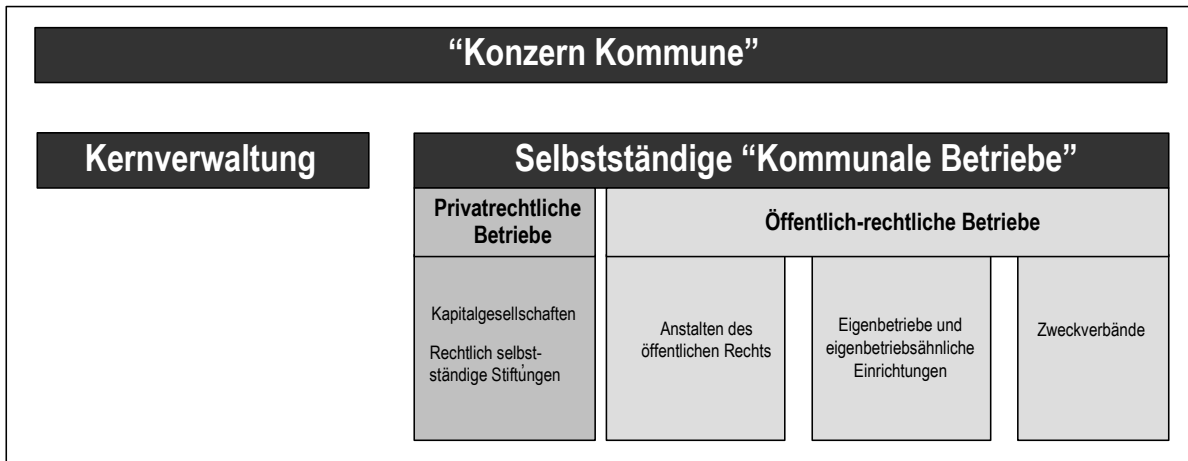
Der Gesamtabchluss der Gemeinde stellt dabei eine nach formalen und materiellen Kriterien gegliederte Darstellung haushaltswirtschaftlicher Informationen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dar sowie über den Stand des Vermögens und der Schulden zum Abschlussstichtag dar. Er besteht aus mehreren haushaltsrechtlich bestimmten Teilen und Anlagen. Die Aufstellung des Gesamtabchlusses stellt keine bloße Addition von gemeindlichen und betrieblichen Daten aus den einzelnen Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde dar. Die Gemeinde muss sachgerechte Konsolidierungsmaßnahmen durchführen, um eine zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zu erreichen bzw. sicherzustellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

Der gemeindliche Gesamtabchluss dient deshalb auch dazu, negativen Folgen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft, die sich aus der Verschiebung von gemeindlichen Aufgaben in Betriebe der Gemeinde ergeben, entgegen zu wirken. Die Gemeinde hat deshalb ihren Gesamtabchluss aus dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung und den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe aufzustellen. Die Betriebe der Gemeinde sind zu berücksichtigen, denn sie stellen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung jeweils eigenständige und eigenverantwortliche institutionelle Einheiten dar (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW).

Als gemeindlicher Betrieb gilt eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, unabhängig von ihrer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsform. Diese Einheit kann im eigenen Namen die Geschäfte führen, Verträge abschließen und Dienstleistungen erbringen sowie wirtschaftlicher Eigentümer von Vermögen und Schulden sein. Vielfach wird ein gemeindlicher Betrieb von der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit in vollem Umfang kontrolliert. In den haushaltsrechtlichen Vorschriften werden die gemeindlichen Betriebe auch als verselbstständigte Aufgabenbereiche bezeichnet (vgl. § 116 Absatz 2 GO NRW).

Das nachfolgende angepasste Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 477) verdeutlicht die Zusammenfassung der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde mit der Gemeindeverwaltung. In dieser Form wird die Gemeinde wie eine einzige wirtschaftliche Einheit betrachtet und vielfach auch als „Konzern Kommune“ bezeichnet (vgl. Abbildung 274).



*Abbildung 274 „Der kommunale Konzern“*

Durch die Zusammenfassung der betrieblichen Jahresabschlüsse mit dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung sollen Informationsmängel behoben und ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erreicht werden. Die Bezeichnung „Gesamtabschluss“ beinhaltet dabei insbesondere den Einheitsgedanken, der diesem gemeindlichen Abschluss zugrunde liegt.

Der Gesamtabchluss setzt jedoch keine rechtsförmliche Zusammenfassung der gemeindlichen Betriebe mit der Gemeindeverwaltung voraus. Er zeigt das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres als wäre die Gemeinde eine wirtschaftliche Gesamtheit bzw. eine einzige wirtschaftliche Einheit zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben. Durch die Zusammenfassung werden die gemeindlichen Betriebe nicht in ihrer selbstständigen Geschäftstätigkeit eingeschränkt.

**1.5.2 Weitere Grundlagen**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss sind in Anlehnung an die handelsrechtlichen Vorschriften über den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht sowie unter Berücksichtigung

internationaler Standards erarbeitet worden. Es bedurfte dabei aber keines ausdrücklichen Verweises auf die handelsrechtliche Vorschrift über die Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses und das Mutter-/Tochterverhältnis (vgl. §§ 290 ff. HGB). Aufgrund der öffentlich-rechtlichen Erfordernisse und Gegebenheiten für Gemeinden wurde jedoch eine eigenständige haushaltsrechtliche Festlegung in Bezug auf den Gesamtabchluss getroffen (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW).

Bestimmte handelsrechtliche Vorschriften finden durch entsprechende Verweise eine unmittelbare Anwendung durch die Gemeinde. Die betreffenden Regelungen und die daraus abzuleitende Vorgehensweise werden im Sinne der haushaltsrechtlichen Ziele und Zwecke als sachgerecht und geboten für die Gemeinde angesehen. Zu solchen Vorschriften gehören insbesondere die Bestimmungen im Handelsgesetzbuch über die Vollkonsolidierung (vgl. §§ 301, 303 bis 305, 307 bis 309 HGB) und die Anwendung der Equity-Methode (vgl. §§ 311 und 312 HGB).

Die für den gemeindlichen Gesamtabchluss erlassenen Vorschriften enthalten dabei jedoch keine Regelungen, aufgrund derer ein gemeindlicher Betrieb allein wegen seiner Geschäftstätigkeit oder seiner Größe aus dem örtlichen Konsolidierungskreis der Gemeinde ausgeschlossen ist oder ausgeschlossen werden kann. Das Vorsichtsprinzip und das Realisationsprinzip sowie das Verursachungsprinzip sind auch für den Gesamtabchluss in das gemeindliche Haushaltsrecht eingebettet worden. Sie stellen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft relevante Grundsätze dar, um stichtagsbezogen die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde ermitteln zu können.

Die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen und Gegebenheiten bringen es mit sich, dass bei der Vollkonsolidierung im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses die unterschiedlichsten Leistungs- und Finanzbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben zu eliminieren sind (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. §§ 303 und 305 HGB).

Die Gemeinde hat zudem die Rechte der Minderheitsgesellschafter zu beachten, die durch ihre Beteiligung an den gemeindlichen Betrieben an der Aufgabenerfüllung der Gemeinde entsprechend mitwirken. Sie müssen als zugehörige Gesellschafter behandelt und dürfen nicht bei der Beurteilung der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausgeschlossen werden. Im Gesamtabchluss der Gemeinde stellen daher die Anteile der Minderheitsgesellschafter besondere „Verbindlichkeiten“ der Gemeinde dar, sodass eine entsprechende Berücksichtigung in der Gesamtergebnisrechnung und in der Gesamtbilanz geboten ist.

In diesem Zusammenhang stellt der Gesamtabchluss als umfassenderer Jahresabschluss eine Selbstinformation des Rates und der Gemeindeverwaltung aufgrund ihrer Verpflichtung zur wirtschaftlichen Haushaltsführung dar (vgl. § 116 GO NRW). Er hat eine gleichwertige Informationsfunktion gegenüber den übrigen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Diese Sachlage kann ein Anlass für eine Prüfung durch die Gemeinde sein, ob zur besseren und sachgerechten Aufgabenerfüllung eine konzeptionelle Neuordnung der gemeindlichen Beteiligungen sinnvoll ist. Die Prüfung, Beurteilung und die Entscheidung darüber sowie die mögliche Umsetzung obliegen dabei der Gemeinde in eigener Verantwortung.

### **1.6 Keine identische Rechnungslegung**

Für die Rechnungslegung der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde bestehen grundsätzlich gleiche Eckpunkte und Systematiken. Beide Organisationseinheiten haben ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in ihren Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Sie müssen die Eintragungen in die Bücher vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vornehmen, sodass die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind.

Die Buchführung muss bei der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage gegeben werden kann. Gleichwohl

bestehen keine identischen Vorgaben für die Abwicklung und Bewertung vermögenswirksamer Geschäftsvorfälle, denn Besonderheiten in der Geschäftstätigkeit sowie aufsichtsrechtliche Erfordernisse machen die Anwendung unterschiedlicher Vorgaben für die Haushaltswirtschaft der Gemeindeverwaltung (nach dem NKF) und für die Wirtschaftsführung der Betriebe (nach dem Handelsrecht) erforderlich. Die fehlende Identität in der Rechnungslegung wirkt sich auf die Einzelabschlüsse von Gemeindeverwaltung und den Betrieben unmittelbar aus.

Für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses besteht dadurch kein Hindernis, denn die Vorgaben und Bedingungen der Rechnungslegung der Gemeindeverwaltung sind ausschlaggebend für den Gesamtabschluss. Diese Sachlage kann jedoch Anpassungen in Bezug auf die Vermögens-, Schulden- und Ertragslage der gemeindlichen Betriebe notwendig werden lassen. Es können bei einem gemeindlichen Betrieb ggf. Sachlagen und Sachverhalte bestehen, die in dessen Jahresabschluss nicht aktivierungsfähig sind. Im Rahmen des Gesamtabchlusses können derartige Gegebenheiten aber aktivierungsfähig sind, sodass dann eine Anpassung im Sinne der Gemeinde notwendig wird bzw. vorzunehmen ist.

Die Geschäftspolitik der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde muss sich an den Rahmenbedingungen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausrichten. Aufgrund dessen besteht bereits ein Zwang für die Gemeinde, dass gleiche Sachverhalte und gleiche Geschäftsvorfälle in gleicher Weise bewertet und in der gleichen Art und Weise erfasst und gebucht werden. Die Konsolidierung der Einzelabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde stellt dann im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nur noch einen vorzunehmenden logischen Arbeitsschritt dar.

### **1.7 Freiwillige Überprüfung der wirtschaftlichen Betätigung**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist mit der Anwendung von Einheitsgrundsätzen keine Pflicht der Gemeinde zur Überprüfung der Arten und Formen ihrer wirtschaftlichen Betätigung bzw. deren Angemessenheit verbunden. Die Gemeinde sollte gleichwohl die Aufstellungsarbeiten für den Gesamtabchluss und die dabei notwendigen Konsolidierungsschritte sowie den dadurch gewonnenen Überblick nutzen, die Chancen und Risiken ihrer wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde festzustellen und für die eigene Steuerung beurteilen.

Vor allem der aufzustellende Gesamtlagebericht mit der darin vorzunehmenden Analyse der örtlichen Verhältnisse und der zu prognostizierenden wirtschaftlichen Gesamtentwicklung ermöglicht der Gemeinde, spezielle Kenntnisse und Aspekte über das Beteiligungsportfolio zu gewinnen. Die Gemeinde sollte die freiwillige Überprüfung der Inhalte und des Umfangs ihrer wirtschaftlichen Betätigung auch zur Überprüfung ihrer örtlichen Leistungsfähigkeit und der Ausrichtung der gemeindlichen Gesamtsteuerung nutzen. Ihr steht dabei ein erheblicher Ermessensspielraum zu.

Die Gemeinde sollte der Überprüfung und Beurteilung ihrer Leistungsfähigkeit ein besonderes Gewicht beimessen, denn die gemeindliche Leistungsfähigkeit ist nicht nur bei der Gründung von gemeindlichen Betrieben, sondern auch für deren Fortbestand ausschlaggebend. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Betätigung ist aber auch die Prüfung der Werthaltigkeit der gemeindlichen Betriebe zu jedem Abschlussstichtag ein gewichtiger Aspekt.

Mögliche Veränderungen können als Wertminderungen eine erhebliche Bedeutung erlangen und sich aufgrund vorzunehmender Abschreibungen negativ auf die gemeindliche Leistungsfähigkeit auswirken, auch wenn derartige Aufwendungen unmittelbar mit dem gemeindlichen Eigenkapital verrechnet werden (vgl. § 35 Absatz 5 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **2. Das Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich**

### **2.1 Die Gemeindeverwaltung als öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“**

Im Gesamtabchluss der Gemeinde soll die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Dieser Grundsatz erfordert einerseits, den Gesamtabchluss aus Sicht der „Gemeindeverwaltung“ als Muttereinheit aufzustellen.

Die gemeindlichen Betriebe, die organisatorisch selbstständig gemeindliche Aufgaben erfüllen und bei denen ein „beherrschendes Verhältnis“ der Gemeindeverwaltung besteht, sind dann als Tochtereinheiten anzusehen. Im Rahmen des zu beachtenden Einheitsgrundsatzes werden die Betriebe als Tochtereinheiten fiktiv so gestellt, als würden sie zu einem fachlichen Teil der Gemeindeverwaltung. Insgesamt betrachtet könnten die Betriebe fiktiv als abgegrenzte Fachbereiche in eine „Gesamtverwaltung“ der Gemeinde integriert sein.

Unter Beachtung der konzeptionellen Vorschriften im elften Teil der Gemeindeordnung „Wirtschaftliche Betätigung und nicht wirtschaftliche Betätigung“ sowie der haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss wird aus haushaltsrechtlicher Sicht der Gemeindeverwaltung die Funktion „Muttereinheit“ zur Herstellung der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit im Gesamtabchluss zugeordnet (vgl. §§ 107 bis 115 und 116 GO NRW).

Der Gemeindeverwaltung werden dadurch besondere Leitungs- und Kontrollfunktionen sowie Informations- und Mitwirkungsrechte gegenüber den gemeindlichen Betrieben als Tochtereinheiten zugestanden. Ihr obliegt dadurch auch die haushaltsrechtliche Pflicht, die gesamtwirtschaftliche Lage der Gemeinde durch die Aufstellung eines Gesamtabchlusses aufzuzeigen. Diese wichtige Pflicht ist auch darin begründet, dass bestimmte Rechte dem Rat der Gemeinde vorbehalten sind und der Bürgermeister bzw. die Gemeindeverwaltung die Beschlüsse des Rates auszuführen hat (vgl. §§ 41 und 62 GO NRW).

Der Gemeindeverwaltung hat deshalb zum jährlichen Abschlussstichtag des Haushaltsjahres einen Gesamtabchluss unter Einbeziehung ihres Jahresabschlusses und der Jahresabschlüsse ihrer Betriebe in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form aufzustellen. Die Betriebe der Gemeinde werden dann als gemeindliche Tochtereinheiten betrachtet, sofern jeweils die dafür einschlägigen Voraussetzungen im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen, z. B. die mehrheitliche Beteiligung der Gemeinde.

Nur dann kann die Gemeinde zu einer „öffentlich-rechtlichen Muttereinheit“ werden und ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung entstehen. Die Funktion „Tochtereinheit“ der einzelnen Betriebe entsteht dabei unter Berücksichtigung ihrer privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Organisationsform. Durch diese Verbindung können unmittelbare und mittelbare Beziehungen und Verknüpfungen zwischen der Gemeindeverwaltung und ihren Betrieben sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben bestehen, die bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses von der Gemeinde zu berücksichtigen sind.

Die tatsächlichen organisatorischen Gegebenheiten bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung prägen daher in einem erheblichen Maße das Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben. Im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses erhält nicht aus jeder wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde die Gemeindeverwaltung die Funktion „Muttereinheit“, auch wenn z. B. auch alle nichtwirtschaftlichen Betätigungen in eigenständigen Organisationsformen außerhalb der Gemeindeverwaltung als „Betrieb“ bezeichnet werden.

Die Bezeichnung „Muttereinheit“ erfordert aber von der Gemeindeverwaltung, die Kriterien für den Konsolidierungskreis im Gesamtabchluss sorgfältig zu bestimmen, um sachgerecht und zutreffend die voll zu konsolidierenden Betriebe abgrenzen und festlegen zu können (vgl. § 116 Absatz 2 GO NRW). Sie kann dabei für den Ansatz in der



Gesamtbilanz im Gesamtabchluss ihre Tochtereinheiten nach verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen unterscheiden.

## **2.2 Die verbundenen Unternehmen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Die Betriebe der Gemeinde, die im gemeindlichen Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind, werden als gemeindliche Tochtereinheiten eingestuft. Sie sind bereits regelmäßig in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss als Finanzanlagen unter dem besonderen Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ und entsprechend in der Gesamtbilanz im Gesamtabchluss anzusetzen. Von einem Mutter-Tochter-Verhältnis kann regelmäßig bei gemeindlichen Betrieben in der Form des öffentlichen Rechts ausgegangen werden. Ein solches Verhältnis besteht auch bei gemeindlichen Betrieben in der Form privaten Rechts, wenn der Betrieb unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht bzw. die Gemeinde auf den Betrieb einen beherrschenden Einfluss ausübt (vgl. § 15 ff. AktG sowie § 290 HGB).

Ein beherrschender Einfluss der Gemeinde auf einen ihrer Betriebe ist i. d. R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung an dem Betrieb von mehr als 50 % vorliegt oder andere Gründe für einen solchen Einfluss bei einem gemeindlichen Betrieb sprechen, z. B. ein Beherrschungsvertrag. Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Unternehmens ist (Beteiligungsquote von 100 v. H.), sind daher regelmäßig als Tochtereinheiten der Gemeinde anzusehen und daher zu den verbundenen Unternehmen im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu zählen.

In diesem Zusammenhang kann die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung ihres Gesamtabchlusses bei zu klärenden Fragen den örtlichen Sachverhalt auch danach prüfen: „Wie würde gehandelt bzw. entschieden, wenn der jeweilige gemeindliche Betrieb tatsächlich nicht selbstständig, sondern ein Teil der Gemeindeverwaltung wäre“. Außerdem kann ein gemeindlicher Betrieb in der Form des privaten Rechts, der eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt, aus diesem Grunde keine Prüfungsbefreiung für seinen eigenen Jahresabschluss in Anspruch nehmen (vgl. § 264 Absatz 3 HGB).

## **2.3 Die Beteiligungen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Als Tochtereinheiten sind auch die Betriebe der Gemeinde einzustufen, die in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss als Finanzanlagen unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ gesondert anzusetzen sind. Als „Beteiligungen“ gelten dabei alle Anteile der Gemeinde in Form von mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechten an gemeindlichen Betrieben, die von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen. Diese Abgrenzung soll auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss zur Anwendung kommen.

Für diesen Abschluss soll deshalb gelten, dass eine Beteiligung der Gemeinde an einem Betrieb dann vorliegt, wenn die Gemeinde an dem Betrieb mit mehr als 20 v. H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB). Als gemeindliche Beteiligungen kommen dabei die Anteile an Kapitalgesellschaften und die Anteile an sonstigen juristischen Personen in Betracht. Die bei gemeindlichen Betrieben ggf. vorliegende Gemeinnützigkeit steht einer haushaltsrechtlichen Zuordnung nicht entgegen. Der Ansatz einer Beteiligung in der Gesamtbilanz der Gemeinde setzt dabei voraus, dass die Verbindung der Gemeinde zu dem Betrieb dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann.

Eine Trennung der Beteiligungen in Unternehmen und Einrichtungen nach den Vorgaben der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde ist dabei nicht relevant (vgl. §§ 107 und 108 GO NRW). Bei den Betrieben in der Rechtsform des privaten Rechts ist zur Abgrenzung ggf. der Unternehmensbegriff im handelsrechtlichen Sinne anzuwenden. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile der Gemeinde in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.

## **2.4 Die Sondervermögen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Als Tochtereinheiten sind von der Gemeinde auch die organisatorisch selbstständigen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form einzustufen, die in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss als Finanzanlagen unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ gesondert anzusetzen sind. Solche gemeindlichen Betriebe sind dann als Einheit gesondert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn sie eine vom gemeindlichen Haushalt abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Rechnungswesen und Jahresabschluss haben. Sofern diese Gegebenheiten vorliegen, werden die betreffenden Sondervermögen der Gemeinde den rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde bilanzierungsmäßig gleichgestellt. Diese haushaltswirtschaftliche Festlegung wirkt sich entsprechend auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses aus.

Zu den Sondervermögen der Gemeinde, die in den gemeindlichen Gesamtabschluss als Betriebe einbezogen werden müssen, gehören daher die wirtschaftlichen Unternehmen und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 und § 107 Absatz 2 sowie § 114 GO NRW). Die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen sind wichtige Organisationsgebilde der Gemeinde, die wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig sind. Für solche Betriebe der Gemeinde werden eigene Sonderrechnungen und die Aufstellung eigener Jahresabschlüsse verlangt (vgl. §§ 9 und 21 EigVO NRW).

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde können als Sondervermögen ebenfalls gemeindliche Betriebe darstellen, die von der Gemeinde gesondert in ihren Gesamtabschluss einzubeziehen und anzusetzen sind, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen der Gemeinde. Die Einbeziehung der Einrichtungen in den Gesamtabschluss wie gemeindliche Betriebe ist von der Gemeinde vorzunehmen, sofern solche Einrichtungen von der Gemeinde als organisatorisch selbstständige Betriebe geführt und haushaltsmäßig wie die Eigenbetriebe behandelt werden.

## **2.5 Die Wahl der Rechtsform**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Betätigung die Entscheidung zu treffen, in welcher Organisationsform und Rechtsform die gemeindlichen Betriebe die Aufgaben außerhalb der Gemeindeverwaltung erfüllen sollen. Sie muss die möglichen Vor- und Nachteile sowie die Auswirkungen auf ihre Betätigung aufgrund anderer rechtlicher Vorgaben sorgfältig abwägen, um eine geeignete Form zur Erreichung ihrer Zielsetzungen und zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung festzulegen. Es wird dabei vielfach den politischen Wünschen entgegengekommen.

Die finanziellen Bedingungen und mögliche künftige haushaltswirtschaftliche Belastungen sowie die Gewährleistung einer Einflussnahme sind für die gemeindliche Entscheidung jedoch von ausschlaggebender Bedeutung. Die rechtlichen Voraussetzungen sind in den gemeinderechtlichen Vorschriften näher konkretisiert worden (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Die Gemeinde muss daher entscheiden, ob sie ihre wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb der Gemeindeverwaltung oder außerhalb durch eigenständige Betriebe ausüben will.

Die haushaltsrechtlichen Bedingungen kommt dabei nicht mehr eine hervorgehobene Stellung zu, denn durch die Anwendung des NKF innerhalb der Gemeindeverwaltung bestehen nur noch unwesentliche Unterschiede hinsichtlich der Wirtschaftsführung, z. B. haben Betriebe, bei denen die Gemeinde über mehr als 50 v. H. der Anteile verfügt, einen Wirtschaftsplan aufzustellen und der Wirtschaftsführung eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zu legen (vgl. § 108 Absatz 3 Nummer 1a und b GO NRW).

Die Gemeinde muss daher bei ihrer Rechtsformwahl zu einer „gemeindetypischen“ und örtlich passenden Organisationsform für ihre Betriebe kommen. Bei der Auswahl von Rechtsformen des Privatrechts kann auch die Beteiligung Dritter als andere Gesellschafter eine wichtige Rolle spielen. Sie sind Gesellschafter eines gemeindlichen Betriebes (Tochtereinheit), die keinen beherrschenden Einfluss auf den Betrieb ausüben können, Die örtlich geprägten konkreten Zielsetzungen, die langfristig ausgerichtet sein sollen und in den vom Rat der Gemeinde gesetzten politischen Rahmen passen müssen, um die Aufgabenerfüllung sachgerecht vornehmen zu können.

Unabhängig von öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Organisationsformen muss die Gemeinde auch im Blick haben, dass sie aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und ihrer Betriebe einen Gesamtabschluss herzustellen hat (vgl. § 116 GO NRW). Sie soll daher ihre wirtschaftliche Betätigung auch besonders unter Betrachtung der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit organisieren. Dieser Zweck dient nicht nur der Vereinfachung der Aufstellungsarbeiten für den Gesamtabchluss, sondern ist vorrangig auf die Informationsvermittlung über die gesamte Gemeinde als Aufgabe des Gesamtabchlusses ausgerichtet.

## **2.6 Das Entstehen des Mutter-Tochter-Verhältnisses**

Die Gemeinde kann als eine einzige wirtschaftliche Einheit angesehen werden, weil die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde abgegrenzte Teilbereiche in Form wirtschaftlicher Aktivitäten zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben darstellen. Aufgrund der gesetzlich zugelassenen wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Betätigung in Form der gemeindlichen Betriebe ist von einem Mutter-Tochter-Verhältnis auszugehen, bei dem die Gemeindeverwaltung die Muttereinheit ist und die gemeindlichen Betriebe die Tochtereinheiten bilden.

Das Entstehen des Mutter-Tochter-Verhältnisses ist deshalb einerseits davon abhängig, in welcher Form und ab welchem Zeitpunkt sich die Gemeinde außerhalb der Gemeindeverwaltung wirtschaftlich oder nicht-wirtschaftlich betätigt. Andererseits muss die Gemeindeverwaltung einen beherrschenden Einfluss gegenüber dem Betrieb, der von der Gemeinde errichtet wird oder dem die Gemeinde beiträgt bzw. sich beteiligt, ausgeübt werden können. In diesem Zusammenhang ist außerdem zu unterscheiden, ob die wirtschaftliche und die nicht-wirtschaftliche Betätigungen in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen oder in Formen des privaten Rechts erfolgen sollen.

Die Errichtung eines gemeindlichen Betriebes in einer öffentlich-rechtlichen Organisationsform löst regelmäßig einen beherrschenden Einfluss der Gemeinde gegenüber dem Betrieb aus, z. B. einem Eigenbetrieb oder einer AÖR (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine Ausnahme kann sich ggf. dann ergeben, wenn an einem öffentlich-rechtlichen Betrieb mehrere Gemeinden beteiligt sind, z. B. an einem „Gemeinsamen Kommunalunternehmen“ (vgl. § 27 Absatz 1 GkG NRW).

Bei der Errichtung eines Betriebes sowie bei der Beteiligung an einem Betrieb in einer Form des privaten Rechts muss geklärt werden, ob die Gemeinde einen beherrschenden Einfluss gegenüber dem betreffenden Betrieb ausüben kann. Von einem derartigen Einfluss kann ausgegangen werden, wenn der Betrieb unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht oder der Gemeinde bestimmte auf die Geschäftstätigkeit des Betriebes einflussnehmende Rechte zustehen (vgl. § 50 Absatz 2 GemHVO NRW). Ein maßgeblicher Einfluss der Gemeinde auf den gemeindlichen Betrieb reicht dabei nicht aus.

Bei derartigen sachlichen Gegebenheiten entsteht ein Mutter-Tochter-Verhältnis ab dem Zeitpunkt, zu dem der gemeindliche Betrieb errichtet ist oder die Gemeinde ihre Rechte ausüben kann. Diese Sachlage hat auch Auswirkungen darauf, wie der Betrieb zu dem diesem Zeitpunkt folgenden Abschlussstichtag in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen ist. Die Gemeinde muss z. B. der Kapitalkonsolidierung die Wertansätze zugrunde legen, die zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Betriebs in den Gesamtabchluss bestehen, soweit der Betrieb nicht im Haushaltsjahr eine Tochtereinheit geworden ist, für das der Gesamtabchluss aufgestellt wird (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 301 Absatz 2 HGB).

## **2.7 Andere Gesellschafter als Beteiligte**

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses muss die Gemeinde berücksichtigen, dass an ihren Betrieben vielfach auch Dritte in einem erheblichen Umfang beteiligt sind (Andere Gesellschafter). Als „Andere Gesellschafter“ im Rahmen des Gesamtabchlusses gelten Gesellschafter eines gemeindlichen Betriebes (Tochtereinheit), die auf den Betrieb keinen beherrschenden Einfluss ausüben können. Deren Anteil an den Betrieben muss von der Gemeinde im Rahmen ihres Gesamtabchlusses sach- und fachgerecht berücksichtigt werden.

Die Gemeinde kann auf die gesonderte Darstellung der Auswirkungen daraus in der Gesamtbilanz sowie in der Gesamtergebnisrechnung nicht verzichten. Der Ausgangspunkt ist dafür, dass bei der Vollkonsolidierung werden alle Vermögensgegenstände und Schulden der betreffenden gemeindlichen Betriebe vollständig zugunsten der Gemeinde konsolidiert werden. Die Beteiligung Dritter an diesen gemeindlichen Betrieben ist dann darin enthalten. Sie muss deshalb heraus gerechnet und gesondert aufgezeigt werden.

Im Rahmen des Gesamtabchlusses muss die Gemeinde daher aus dem daraus entstehenden (gemeindlichen) Gesamteigenkapital den Wert der „Anteile Dritter“ ermitteln. In der Gesamtbilanz ist dafür dann im Bilanzbereich „Eigenkapital“ ein „Ausgleichspostens für Anteile anderer Gesellschafter“ anzusetzen. Entsprechend muss von der Gemeinde in der Gesamtergebnisrechnung ein den „Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis“ ermittelt und ausgewiesen werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass andere Gesellschafter von gemeindlichen Betrieben von der Gemeinde nicht die Aufstellung eines Gesamtabchlusses verlangen können, wenn für die Gemeinde keine Pflicht dazu besteht, weil sie über keine Tochtereinheiten verfügt. Das Bestehen von Betrieben, die von untergeordneter Bedeutung sind oder von assoziierten Betrieben, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung kommt, reicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses nicht aus.

Für die Gemeinde entsteht auch keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses, wenn andere Gesellschaftern von gemeindlichen Betrieben diese Aufstellung beantragt haben (vgl. § 291 Absatz 3 Nummer 2 HGB). Diese Vorschrift findet bei der Gemeinde keine Anwendung. Für die übrigen Fälle besteht keine haushaltsrechtliche Pflicht, sodass ohne gemeindliche Tochtereinheiten die Aufstellung eines Gesamtabchlusses entbehrlich ist.

## **3. Die Schritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss**

Die Gemeinde ist verpflichtet, jährlich zum Abschlussstichtag einen Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (vgl. § 116 GO NRW). Neben den GoB hat die Gemeinde bei ihrem Gesamtabchluss auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) zu beachten, die sich in der in der Privatwirtschaft entwickelt haben. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind außerdem die örtlichen Besonderheiten und Verhältnisse fachlich und sachgerecht zu berücksichtigen. Diese Gegebenheiten beeinflussen können die Inhalte und den Umfang der Arbeiten der Gemeinde zur Aufstellung des Gesamtabchlusses in zeitlicher Hinsicht wesentlich beeinflussen.

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bzw. die dafür vorgesehene Konsolidierung erfordert von der Gemeinde eine Vielzahl von „technischen“ Arbeitsschritten, um ein wirtschaftliches Gesamtergebnis aus dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung und den einbezogenen Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe zu erreichen. Die örtlich notwendigen Arbeitsschritte müssen dabei aufeinander aufbauen und aufeinander abgestimmt sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

Eines der wichtigsten Arbeitsschritte der Gemeinde zur Aufstellung ihres Gesamtabschlusses ist die Erstellung eines Summenabschlusses aus den einzelnen angepassten Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde. Dieser Abschluss wird als Gemeindebilanz II (GB II) bezeichnet, weil dadurch eine Abgrenzung zu den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe (EA) erreicht wird. Der aus der Addition der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe gewonnene Summenabschluss ist dann von der Gemeinde durch weitere Konsolidierungsmaßnahmen, bezogen auf den Abschlussstichtag, zum gemeindlichen Gesamtabschluss umzuformen (vgl. § 50 GemHVO NRW).

Zu den vorzunehmenden Konsolidierungsschritten gehört, die Bilanzansätze der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe mit dem in der Bilanz der Gemeindeverwaltung angesetzten wertmäßigen Eigenkapital dieser Betriebe zu verrechnen (Kapitalkonsolidierung). Die Forderungen und Verbindlichkeiten der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung sind gegeneinander aufzurechnen (Schuldenkonsolidierung). Hinzu kommt die Aufrechnung von Aufwendungen und Erträgen aus Geschäften zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben und der Gemeindeverwaltung sowie den Betrieben (Aufwands- und Ertragskonsolidierung).

Außerdem sind die aus „Konzernsicht“ nicht realisierten Gewinne und Verluste sind aus den Beständen zu eliminieren (Zwischenergebniseliminierung). Bei diesen Konsolidierungsarbeiten für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist wesentlich, dass durch die rechnerische Zusammenfassung der Jahresergebnisse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe keine neue eigenständige Rechtspersönlichkeit entsteht, auch nicht in fiktiver Form. Mit dem nachfolgenden Schema werden einige wichtige Arbeitsschritte, die für die Erstellung des örtlichen Gesamtabschlusses notwendig sind, vorgestellt (vgl. Abbildung 275).

<b>Die Arbeitsschritte zum gemeindlichen Gesamtabschluss</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>AUFGABEN</b>
<b>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises</b>	<b>Festlegungen:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Welche gemeindlichen Betriebe mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,</li> <li>- an gemeindlichen Betrieben und Vermögensmassen mit Nennkapital die Gemeinde eine Beteiligung hält,</li> <li>- welche Anstalten von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts getragen werden,</li> <li>- welche Mitgliedschaften in Zweckverbänden bestehen,</li> <li>- welche rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen bestehen, bei denen die Gemeinde Stifter ist,</li> <li>- bei welchen sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern die Gemeinde aufgrund rechtlicher Verpflichtung deren finanzielle Existenz wesentlich sichert.</li> </ul>
<b>Aufbereitung der Einzelabschlüsse der Einheiten des Konsolidierungskreises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vereinheitlichung des Bilanzstichtags,</li> <li>- Anpassen an die gemeindliche Bilanzierung und Bewertung sowie den Ausweis (Gemeindebilanz II – GB II),</li> <li>- Anpassen an die gemeindliche Ertrags- und Aufwandserfassung (Ergebnisrechnung II – ER II),</li> <li>- ggf. Währungsumrechnungen.</li> </ul>
<b>Erstellen eines Summenabschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Addition der aktiven und passiven Bilanzposten aller einzelnen Bilanzen auf der Basis der GB II (Vollkonsolidierung),</li> <li>- Addition der Ertrags- und Aufwandspositionen der einzelnen GU auf der Basis der ER II (Vollkonsolidierung),</li> <li>- Übernahme des fortgeschriebenen Beteiligungsbuchwertes (bei der Equity-Methode).</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

<b>Die Arbeitsschritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>AUFGABEN</b>
<b>Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollkonsolidierung, (Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode), (Schuldenkonsolidierung), (Zwischenergebniseliminierung), Aufwands- und Ertragskonsolidierung),</li> <li>- Konsolidierung nach der Equity-Methode (Kapitalanteilmethode),</li> <li>- dabei insgesamt, Eliminierung der konzerninternen Beziehungen.</li> </ul>
<b>Aufstellung der Bestandteile und Anlagen des Gesamtabchlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtergebnisrechnung,</li> <li>- Gesamtbilanz,</li> <li>- Gesamtanhang,</li> <li>- beizufügen: Kapitalflussrechnung nach DRS 2,</li> <li>- Anlagen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtlagebericht,</li> <li>- Beteiligungsbericht.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Wirkungen der Gesamtsteuerung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtabchluss- bzw. Gesamtbilanzanalyse für die Ausgestaltung der örtlichen Steuerung.</li> </ul>

*Abbildung 275 „Die Arbeitsschritte zum Gesamtabchluss“*

Der gemeindliche Gesamtabchluss hat zudem keine Zahlungsbemessungsfunktion, z. B. für die Berechnung von Ausschüttungen bzw. Verteilung von Überschüssen oder für die Übernahme von Verlusten (Verlustabdeckungen). Er stellt auch keine Grundlage für die Zwecke einer Besteuerung der Gemeinde durch den Staat dar. Der gemeindliche Gesamtabchluss dient ausschließlich der Information über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres. Er ersetzt deshalb auch nicht die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der einzelnen Betriebe, auch wenn diese Einheiten ihre Abschlüsse zum Stichtag des gemeindlichen Gesamtabchlusses aufstellen.

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses muss die Gemeinde den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der bestehenden Ansprüche und Verpflichtungen erbringen. Sie hat daher ihren vorzunehmenden Konsolidierungsbuchungen sachgerechte Belege zugrunde zu legen (vgl. § 27 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Buchungsbelege müssen dabei Hinweise enthalten, durch die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern der Gemeinde sachgerecht hergestellt wird. Sie müssen ggf. auch eine Beurteilung der Abschlussprüfer darüber zulassen, dass für Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses keine Anpassungsbuchungen vorzunehmen waren.

#### **4. Die Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabchluss**

##### **4.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss sollen gewährleisten, dass jährlich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Die Gemeinde soll dabei auch hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung, unabhängig von den organisatorischen Gegebenheiten, möglichst als Gesamtheit gezeigt werden. Für die Bestimmungen über den gemeindlichen Gesamtabchluss ist deshalb ein gesonderter Teil in der Gemeindeordnung und entsprechend in der Gemeindehaushaltsverordnung geschaffen worden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

Die Einordnung des gesonderten zwölften Teils "Gesamtabschluss" nach den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft (8. Teil) und den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung (11. Teil) spiegelt wieder, dass der gemeindliche Gesamtabschluss ein Gesamtwerk aus haushaltswirtschaftlichen Ergebnissen und Ergebnissen der wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung darstellt. Die Einordnung der Vorschriften gewährleistet außerdem, dass die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen durch den Gesamtabschluss in den Vordergrund gestellt wird und die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung beseitigt werden sollen (vgl. Abbildung 276).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 12. TEIL DER GEMEINDEORDNUNG</b>	
<b>12. Teil Gesamtabschluss</b>	§ 116 Gesamtabschluss § 117 Beteiligungsbericht § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

*Abbildung 276 „Die Vorschriften im 12. Teil der Gemeindeordnung“*

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen aufgrund der Informationen des Gesamtabschlusses die wirtschaftliche Gesamtlage sowie die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde beurteilen können. Sie sollen aber auch analysieren können, ob die Gemeinde in der Lage ist, ihre Aufgaben durch die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe sachgerecht und wirtschaftlich zu erfüllen.

#### **4.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Der zwölfte Teil der Gemeindeordnung enthält daher die grundlegenden Vorgaben zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Die Vorschriften des siebten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung „Gesamtabschluss“ enthalten deshalb dazu nähere Bestimmungen (vgl. §§ 49 bis 52 GemHVO NRW).

- § 116 Gesamtabschluss

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt und den Zweck des Gesamtabschlusses sowie die Pflicht zu seiner Aufstellung näher. Durch den Gesamtabschluss wird die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Er trägt gleichzeitig zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten bei. Die Funktion des Gesamtabschlusses besteht in der Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde. Die weiteren Voraussetzungen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesamtabschlusses sowie die Vorgaben für die Umsetzung der Konsolidierung sind im Einzelnen in den Vorschriften der §§ 49 bis 52 näher bestimmt worden.

- § 117 Beteiligungsbericht

Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen die Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Der Beteiligungsbericht soll daher den Blick der Gemeinde vom Gesamtabschluss auf die einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche (gemeindliche Betriebe) lenken. Daher muss der Bericht auch Angaben über alle gemeindlichen Betriebe umfassen, unabhängig davon, ob diese in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Dazu dürfte es nicht ausreichend sein, lediglich in tabellarischer Form die Ziele der gemeindlichen Betriebe, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen, die Leistungen der gemeindlichen Betriebe, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen u. a. anzugeben und zu erläutern.

Der Beteiligungsbericht soll aber auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die produktorientierte Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen. Dies erfordert eine aufgabenbezogene Darstellung und Gliederung

im Beteiligungsbericht, mindestens anhand der für die Verwaltung verbindlichen Produktbereiche (vgl. § 4 GemHVO NRW). Damit würde eine Gesamtübersicht über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die gemeindlichen Betriebe außerhalb der Verwaltung erreicht, unabhängig davon, von welchem Betrieb die einzelne gemeindliche Aufgabe erledigt wird. Entsprechend gegliederte Informationen erlauben eine bessere Einschätzung und differenzierte Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde sowie ihrer Chancen und Risiken, bezogen auf die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde, ausgewiesen in den einzelnen gemeindlichen Produktbereichen.

- § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

Für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist es wegen seiner Aufgabe, die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zusammen mit den in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben so darzustellen, als ob die Gemeindeverwaltung mit den Betrieben eine wirtschaftliche Einheit wäre, zwingend erforderlich, die dafür notwendigen Informationen und Unterlagen von den beteiligten gemeindlichen Betrieben zu erhalten.

Unter Beachtung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Einheit werden an den Gesamtabschluss der Gemeinde keine höheren Anforderungen gestellt, als an ihren Einzelabschluss. Außerdem baut die Vorschrift darauf auf, dass zur Vertretung der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen die erforderlichen Vorgaben getroffen werden, um die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sicherzustellen (vgl. § 113 GO NRW).

**5. Die Anwendung von allgemeinen Grundsätzen**

**5.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**

Die Aufstellung des Gesamtabschlusses ist unter Beachtung der GoB vorzunehmen. Zum privatrechtlichen Konzernabschluss nach dem Handelsrecht haben sich aber noch die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt. Diese Grundsätze sollen auch im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zur Anwendung kommen. Folgende Grundsätze sollen auch beim Gesamtabschluss von der Gemeinde beachtet werden (vgl. Abbildung 277).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER KONZERNRECHNUNGSLEGUNG</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

*Abbildung 277 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

Die GoK ergänzen die für den Gesamtabchluss einschlägigen Vorschriften sowie die von der Gemeinde zu beachtenden GoB. Sie sollen gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der einbezogenen Betriebe mit dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt. und der Gesamtabchluss ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt, als wäre die Gemeindeverwaltung zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine wirtschaftliche Einheit. Durch die Verweise auf die gemeindlichen Vorschriften kommen auch die haushaltsrechtlichen Grundsätze zur Anwendung.

**5.2 Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards**

Für den gemeindlichen Gesamtabchluss ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass eine Gesamtkapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nummer 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen und dem Gesamtanhang beizufügen ist (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW). Neben diesem Rechnungslegungsstandard bestehen noch weitere Standards, die für die inhaltliche Gestaltung des gemeindlichen Gesamtabchlusses genutzt werden können (vgl. Abbildung 278).

<b>AUSGEWÄHLTE DEUTSCHE RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
<b>DRS 2</b>	Kapitalflussrechnung.
<b>DRS 3</b>	Segmentberichterstattung.
<b>DRS 4</b>	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss.
<b>DRS 8</b>	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss.
<b>DRS 12</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.
<b>DRS 13</b>	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern.
<b>DRS 14</b>	Währungsumrechnung.
<b>DRS 19</b>	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises.
<b>DRS 20</b>	Konzernlagebericht
<b>DRS 21</b>	Kapitalflussrechnung ( <i>nicht für Gemeinden</i> )
<b>DRS 22</b>	Konzerneigenkapital (ab Geschäftsjahr 2017)
<b>DRS 23</b>	Kapitalkonsolidierung (ab Geschäftsjahr 2017)
<b>DRS 24</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss (ab Geschäftsjahr 2017)

<b>AUSGEWÄHLTE DEUTSCHE RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
<b>Hinweis: Die Standards, außer dem DRS 2, sind von der Gemeinde nicht unmittelbar auf ihren Gesamtabchluss anzuwenden.</b>	

*Abbildung 278 „Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards“*

Zu beachten ist, dass die Rechnungslegungsstandards durch das zuständige Gremium ständig weiterentwickelt werden, um deren Aktualität und Anwendbarkeit im privatrechtlichen Bereich zu sichern. Die verabschiedeten Standards sowie ihre Änderungen werden jeweils vom Bundesministerium der Justiz im Bundesanzeiger bekannt gemacht und sind vielfach dann ab einem bestimmten Geschäftsjahr anzuwenden.

### **5.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ebenfalls beim gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwenden. Sie sollen dazu dienen, die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften zu verstärken und zu vervollständigen, sofern sie nicht in Form von haushaltsrechtlichen Einzelschriften kodifiziert worden sind. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung 279).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG</b>
- Grundsatz der Vollständigkeit.
- Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit.
- Grundsatz der Verständlichkeit.
- Grundsatz der Aktualität.
- Grundsatz der Relevanz.
- Grundsatz der Stetigkeit.
- Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit.

*Abbildung 279 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“*

Bei der Anwendung der GoB ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Inhalte dieser Grundsätze vielfach bereits zu gesetzlichen Regelungen bzw. haushaltsrechtlich bestimmten Grundsätzen geworden sind. Unabhängig von ihrer Form werden die GoB als Beurteilungsmaßstäbe für die örtliche Entscheidung benötigt, ob der Gesamtabchluss der Gemeinde ordnungsgemäß ist, denn er muss sowohl formell als auch materiell den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen.

Die GoB bilden einen Bestandteil der Generalnorm für den gemeindlichen Gesamtabchluss, denn dieser Abschluss muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln (vgl. §

116 GO NRW). Durch die GoB wird der Gemeinde jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem für den Gesamtabschluss vorgeschrieben.

#### **5.4 Die Wirtschaftsgrundsätze (Haushaltsausgleich)**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Betriebe so zu führen, zu steuern und zu kontrollieren, dass nicht nur der öffentliche Zweck nachhaltig erfüllt wird, sondern die Betriebe auch einen Ertrag für den Haushalt der Gemeinde erbringen (§ 109 Absatz 1 GO NRW). Die Betriebe sollen daher einen Jahresgewinn erwirtschaften, der jedoch nicht zu Einschränkungen bei ihrer der Betriebe soll deshalb so hoch sein, dass außer den für die technische und wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens notwendigen Rücklagen mindestens eine marktübliche Verzinsung des Eigenkapitals erwirtschaftet wird (vgl. § 109 Absatz 2 GO NRW).

Die Begriffe „steuern“ und „kontrollieren“, die ausdrücklich in der Vorschrift über Wirtschaftsgrundsätze aufgeführt sind, verpflichten die Gemeinde, ihre Einwirkungsrechte bei den gemeindlichen Betrieben auch tatsächlich auszuüben bzw. die Instrumente dafür einzusetzen. Die weitere Vorgabe, dass ein Ertrag für den Haushalt der Gemeinde erwirtschaftet werden soll, betrifft nicht nur gemeindliche Betriebe, die der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde zuzurechnen sind. Die Vorgabe erstreckt sich auch auf die gemeindlichen Betriebe der nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde, die zudem noch durch eine besondere Vorgabe für die gemeindlichen Eigenbetriebe sowie die eigenbetriebsähnlichen Betriebe ergänzt wird (vgl. § 10 Absatz 5 EigVO NRW).

Auf diesen Grundlagen aufbauend hat die Gemeinde dafür Sorge zu tragen, dass ihre Betriebe zur Stärkung des gemeindlichen Haushalts beitragen. Das Erreichen des Haushaltsausgleichs (in der Rechnung) wird daher in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss erleichtert. Die haushaltsrechtliche Sachlage lässt im Zusammenspiel der gesetzlichen Vorschriften über die Wirtschaftsgrundsätze und den Haushaltsausgleich den Schluss zu, dass die Gemeinde einen „Haushaltsausgleich (in der Rechnung)“ auch im Gesamtabschluss im Rahmen der Gesamtergebnisrechnung erreichen soll.

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben über den Gesamtabschluss enthalten zwar keinen ausdrücklichen Bezug auf die Regelungen über den Haushaltsausgleich. Durch die Pflicht der Gemeinde, dafür Sorge zu tragen, dass die Gemeindeverwaltung und die Betriebe ausreichende Erträge erwirtschaften (in Höhe ihrer jeweiligen Aufwendungen), wird auch das Ziel eines jährlichen Haushaltsausgleichs in die gemeindliche Pflicht im Rahmen des Gesamtabschlusses (in der Rechnung) einbezogen.

Die genannten Grundsätze lassen die Pflicht der Gemeinde entstehen, einen Ertrag (Überschuss der Erträge über die Aufwendungen) zu erreichen und im Einzelnen nicht nur in den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der einzelnen Betriebe, sondern auch in der Gesamtergebnisrechnung im Gesamtabschluss nachzuweisen. Es kommt dabei nicht vorrangig darauf an, ob der zu erreichende Gesamthaushaltsausgleich einen „Muss-Ausgleich“ oder einen „Soll-Ausgleich“ darstellt.

#### **5.5 Weitere wichtige Grundsätze**

Neben den besonderen Grundsätzen sind weitere wichtige Grundsätze entwickelt worden, die nicht gesetzlich konkretisiert worden sind. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und der Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Die weiteren wichtigen Grundsätze, die auch bei der Gemeinde zur Anwendung kommen sollen, werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 280).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

<b>WEITERE WICHTIGE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>ART DER GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE UND ZWECKE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung wurden zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt und umfassen im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i. V. m. § 28 und 29 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z. B. § 41 bis 43 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u. a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

*Abbildung 280 „Weitere wichtige Grundsätze“*

Die Auslegung der Grundsätze durch Rechtsprechung und Literatur sorgt mittelbar für eine dynamische Anpassung des Haushaltsrechts an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

## **6. Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss**

### **6.1 Die Ausgangsgrundlage**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten keine gesonderten Regelungen, die es der Gemeinde ermöglichen, auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses zu verzichten (vgl. § 116 GO NRW). Sie enthalten auch keine einzelnen Ausnahmebestimmungen oder Kriterien, bei deren Vorliegen die Gemeinde im Einzelfall von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist.

Ein besonderer örtlicher Sachverhalt kann z. B. gegeben sein, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidierenden Betrieb bzw. über keine Tochtereinheit verfügt. In solchen Fällen liegt dann die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabchluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und einem gemeindlichen Betrieb besteht, nicht vor. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann dann von der Gemeinde nicht dadurch geheilt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. Vielmehr erlischt die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses.

Bei der Gemeinde können besondere Fallgestaltungen im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung und den daraus entstandenen Beteiligungen vorliegen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines Gesamtabchlusses entbehrlich wird. Ein Verzicht der Gemeinde auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist dann als verzichtbar anzusehen, wenn eine der nachfolgend aufgezeigten Gegebenheiten bei der Gemeinde zum Abschlussstichtag tatsächlich besteht (vgl. Abbildung 281).

<b>DER ZULÄSSIGE VERZICHT AUF EINEN GESAMTABSCHLUSS</b>
- Die Gemeinde (Gemeindeverwaltung als Muttereinheit) verfügt über keinen voll zu konsolidierenden Betrieb, der eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt, sodass ein erforderliches Mutter-Tochter-Verhältnis als Voraussetzung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses nicht vorliegt.
- Die Gemeinde (Muttereinheit) verfügt über voll zu konsolidierende Betriebe, ihre Tochtereinheiten sind aber wegen der insgesamt bestehenden untergeordneten Bedeutung alle nicht voll zu konsolidieren.
- Die Gemeinde verfügt nur über Betriebe bzw. Beteiligungen, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung kommt.
- Die Gemeinde verfügt nur über Betriebe bzw. Beteiligungen, die nach der Anschaffungswert-Methode in der Gesamtbilanz anzusetzen sind.

*Abbildung 281 „Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabschluss“*

Im Rahmen einer sachgerechten Abwägung muss die Gemeinde feststellen, ob zum Abschlussstichtag die örtlichen Gegebenheiten für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen. Sie muss die Beurteilung und Entscheidung ausreichend dokumentieren. Die Gemeinde sollte bei einem Verzicht insbesondere im Anhang in ihrem Jahresabschluss durch eine entsprechende Erläuterung die örtlichen Verhältnisse aufzeigen. Sie sollte eine Erklärung über diesen Verzicht abgeben, die gesondert zu unterzeichnen ist (vgl. Beispiel 37).

**BEISPIEL:**

**Die Verzichtserklärung zum Gesamtabschluss**

Die Gemeinde ... ist grundsätzlich zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2014 verpflichtet, einen Gesamtabchluss aufzustellen. Sie verfügt über folgende Beteiligungsverhältnisse zu diesem Stichtag:

- Fernwärme GmbH (0,2 %)
- Lokalradio (0,5 %)
- Wohnbau (0,8 %)
- Marketing GmbH (10 %).

Die Beteiligungsverhältnisse wurden zum Abschlussstichtag überprüft. Es wurde festgestellt, dass weder öffentlich-rechtliche Betriebe oder Betriebe in Privatrechtsform bestehen, die konsolidierungspflichtige Tochtereinheiten der Gemeinde nach § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW darstellen. Zwischen der Gemeindeverwaltung und einem ihrer Betriebe liegt damit kein Mutter-Tochter-Verhältnis vor, das zur Konsolidierungspflicht führt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

Zum Abschlussstichtag 31. Dezember 214 wird von der Gemeinde auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses für das Haushaltsjahr ... verzichtet. Ein Gesamtabschluss aus Vorjahren besteht nicht, weil bereits zum ersten Abschlussstichtag 31. Dezember 2010 für einen Gesamtabschluss diese gemeindlichen Beteiligungsverhältnisse bestanden. Sie wurden von der Gemeinde bis zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres 2014 nicht verändert. Der Beteiligungsbericht ist daher dem Jahresabschluss der Gemeinde als Anlage beigelegt worden.

Ort, Datum

.....  
(Bürgermeister)

.....  
(Kämmerer)

*Beispiel 37 „Die Verzichtserklärung zum Gesamtabschluss“*

Mit dem Verzicht auf den gemeindlichen Gesamtabschluss erlischt jedoch nicht die für den Gesamtabchluss haushaltsrechtlich bestimmte Prüfungspflicht (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW).

## 6.2 Kein Prüfungsverzicht

Ein zulässiger Verzicht auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses hebt jedoch nicht die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift festgelegte Prüfungspflicht auf. Sie ist auch dann bezogen auf den jährlichen Abschlussstichtag zu erfüllen. In diesen Fällen ist vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen, ob bei der Gemeinde die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen. Er hat dabei die örtlichen Abwägungen zu prüfen und zu beurteilen, ob das daraus entstandene Ergebnis zutreffend ist.

Bei einem Aufstellungsverzicht ist die Prüfung dann in der Art und Weise auszuüben, dass im Ergebnis zu bestätigen ist, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht tatsächlich vor Ort gegeben sind. Diese Prüfung endet ebenfalls mit einem Prüfungsbericht und einem Bestätigungsvermerk (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Sofern im Rahmen der örtlichen Prüfung festgestellt wird, dass die Befreiungsvoraussetzungen bei der Gemeinde nicht vorliegen, kann der Bestätigungsvermerk ggf. auch versagt werden. Der Bürgermeister hat dann das Notwendige für die Aufstellung des Gesamtabchlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr zu veranlassen.

Eine derartige Prüfung ist zu jedem Abschlussstichtag vorzunehmen, zu dem kein Gesamtabchluss von der Gemeinde aufgestellt wird. Bei einem zulässigen Verzicht der Gemeinde auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses erstreckt sich der Verzicht nur auf den betreffenden Abschlussstichtag, sodass zum folgenden Abschlussstichtag eine erneute Prüfung über einen möglichen Verzicht erfolgen muss.

## 7. Keine befreiende Wirkung des Gesamtabchlusses

In den Gesamtabchluss der Gemeinde sind die Betriebe der Gemeinde einzubeziehen, die Tochtereinheiten der Muttereinheit „Gemeindeverwaltung“ sind. Solche gemeindlichen Betriebe können bereits nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches ein Mutterunternehmen darstellen und deshalb zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtet sein (vgl. § 290 HGB). Sie sind handelsrechtlich dann von der Aufstellung eines eigenen handelsrechtlichen Konzernabschlusses befreit, wenn ein diesen Anforderungen entsprechender Konzernabschluss durch das Mutterunternehmen des betreffenden Betriebes aufgestellt werden muss (vgl. § 291 Absatz 1 Satz 1 HGB).

Eine solche befreiende Wirkung für einen Betrieb tritt dabei unabhängig von der Rechtsform und der Größe des privatrechtlichen Mutterunternehmens ein (vgl. § 291 Absatz 1 Satz 2 HGB). Für die Mutterunternehmen, die eine

befreiende Wirkung durch ihre Konzernrechnungslegung für Dritte auslösen können, besteht die Voraussetzung, dass es sich dabei um ein Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft handeln muss (vgl. § 291 Absatz 1 Satz 2 HGB). Dieses Mutterunternehmen muss zur Konzernrechnungslegung nach den Vorschriften des Handelsrechts verpflichtet sein.

Als Mutterunternehmen, die einen für privatrechtliche Betriebe befreienden Konzernabschluss nach den handelsrechtlichen Vorgaben erstellen können, scheidet jedoch die Gemeinde, der Bund und die Länder sowie Privatpersonen aus. Die Gemeinde erfüllt mit ihrem Gesamtabschluss keine Konzernrechnungslegungspflicht nach den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften (vgl. Gesetzesbegründung zu § 291 HGB; BT-Drs. 10/4268 S. 113).

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften löst deshalb auch keine befreiende Wirkung im Sinne der handelsrechtlichen Vorschriften für die gemeindlichen Betriebe aus, die einen handelsrechtlichen Konzernabschluss aufstellen müssen, aber gleichzeitig als Tochterinheit der Gemeindeverwaltung in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden (vgl. § 291 Absatz 1 Satz 1 HGB). Eine Prüfung der ggf. betroffenen gemeindlichen Betriebe über das Vorliegen von Befreiungsvoraussetzungen für einen eigenen Konzernabschluss nach den handelsrechtlichen Vorschriften wird dadurch für die Gemeinde entbehrlich.

## **8. Die Adressaten der Haushaltswirtschaft**

### **8.1 Die Ausgangslage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den möglichen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beurteilen. Die Adressaten benötigen wirtschaftliche Informationen in einer zusammenhängenden Struktur, damit sich für sie, unabhängig von den Organisationsstrukturen, ein Gesamtbild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft erschließt. Ihnen muss eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde und der gemeindlichen Leistungsfähigkeit möglich sein.

Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde in ihren Entscheidungen beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Die Adressaten können dabei auch Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung. Sie können auch in Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. Kreditgeber. Ebenso können die Adressaten durch ihre ortsbezogenen Lebensverhältnisse den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfahren, z. B. als Grundsteuer- oder Abgabepflichtige.

Der Adressatenkreis besteht deshalb aus einer unbestimmten Zahl von unterschiedlichen Interessengruppen und Personen mit entsprechenden Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen. Die Adressaten sind dabei nicht nur als „Kunden“ der Gemeinde anzusehen, die ggf. auch eine „gegnerische Einstellung“ gegenüber der Gemeindeverwaltung haben können. Sie bilden vielmehr mit der Gemeindeverwaltung eine „Schicksalsgemeinschaft“, bei der alle Mitglieder aufeinander angewiesen sind und einen Konsens für das Gemeinwohl und das Zusammenleben im Rahmen der Gemeinde finden müssen. Diese Gemeinschaft ist verantwortlich dafür, in welchem Umfang und in welcher Form in der Gemeinde künftig die Aufgaben erledigt werden.

### **8.2 Die Adressatengruppen**

Die Interessen und Bedürfnisse der Adressaten wirken sich in einem erheblichen Umfang auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde aus und müssen daher in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigt werden. Die Gewichtung der Adressaten zeigt sich für die Gemeinde z. B. daran, dass die Adressaten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

als Bürgerinnen und Bürger durch den Rat der Gemeinde vertreten werden. Wichtige Adressatengruppen werden nachfolgend näher vorgestellt (vgl. Abbildung 282).

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
<b>Der Rat der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p> <p>Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten ggf. im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Angaben machen zu können. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die Gemeindeverwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.</p>
<b>Der Bürgermeister mit Verwaltungsvorstand der Gemeinde</b>	<p>Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein wichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Beim Bürgermeister besteht dadurch ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte.</p> <p>Die Gemeinde bzw. die betroffenen Personen können aber zusätzlich auch noch weitere Angaben über ihre persönlichen Verhältnisse machen oder bestimmte Schwerpunkte bei den Angaben setzen, weil durch die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen wird, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.</p>
<b>Die Beauftragten der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr beeinflussen die Arbeit der von der Gemeinde für unterschiedliche Aufgaben bestellten Beauftragten. Die Haushaltswirtschaft ermöglicht als eine Grundlage die Tätigkeit der Beauftragten oder wirkt sich unmittelbar auf deren Tätigkeit aus. Den Beauftragten, zu denen z. B. Behindertenbeauftragte, Datenschutzbeauftragte, Gleichstellungsbeauftragte, Integrationsbeauftragte und Sicherheitsbeauftragte zu zählen sind, ist i. d. R. im Rahmen ihrer Tätigkeit die notwendige personelle, sachliche und finanzielle Ausstattung zur Verfügung zu stellen. Das Informationsinteresse der Beauftragten besteht daher nicht nur verwaltungsmäßig, sondern auch wirtschaftlich.</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
12. Teil GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
<b>Die Beschäftigten der Gemeinde</b>	<p>Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht i. d. R. vielfach ein Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie über deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können.</p> <p>Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern, da diese einerseits durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen in der Ausführung der oftmals im Rahmen der Beschlüsse des Rates in der eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des Haushalts beschränkt werden und andererseits oftmals ihre persönlichen Entwicklungen betroffen sehen.</p>
<b>Die Betriebe der Gemeinde</b>	<p>Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln.</p> <p>Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach § 116 GO NRW können die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten z. B. gesonderte Interessengruppen gegenüber der Gemeindeverwaltung bilden.</p>
<b>Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde</b>	<p>Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z. B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW).</p> <p>Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p>
<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	<p>Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z. B. durch die Anzeige des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach § 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 GO NRW.</p> <p>Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
	damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses als Teil der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Sie hat jedoch zu berücksichtigen, dass der gemeindliche Gesamtabschluss nicht Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW ist.
<b>Die Zuwendungsgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden. Die Gemeinde erhält aber auch Betriebskostenzuschüsse zur Erledigung ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit. Sie erhält von den Dritten aber auch Sachzuwendungen. Die Dritten verbinden mit den Finanzmitteln und Sachzuwendungen vielfach besondere Zwecke, die von der Gemeinde bei der Verwendung der Finanzmittel einzuhalten und ggf. nachzuweisen sind.</p> <p>Das Land, der Bund und die EU sowie andere Institutionen und einzelne Personen können gegenüber der Gemeinde als Zuwendungsgeber auftreten. Sie geben Ziele und Rahmenbedingungen vor und setzen dadurch ihr eigenes Förderinteresse um. Darüber hinaus besteht bei ihnen ein potentielles Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, die Haushaltsplanung, den Jahresabschluss sowie über den gemeindlichen Gesamtabschluss und die künftigen Risiken und Chancen.</p>
<b>Die Kreditgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).</p> <p>Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentielles Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden, also auch die Gemeinde, anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren und diese Einstufung Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde hat.</p>
<b>Die Geschäftspartner der Gemeinde</b>	Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann dabei unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde bieten. Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang sie ggf. statusmäßig wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATENKREIS</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSEN</b>
<b>Bund und Land (statistische Daten)</b>	<p>Die Gemeinde hat statistische Meldepflichten gegenüber dem Bund und dem Land zu erfüllen und kann die dafür benötigten Finanzdaten entsprechend den festgelegten Erhebungsmerkmalen aus dem System des doppelten Rechnungswesens ableiten. Aufgrund der erforderlichen Beurteilung kommunaler Haushalte haben der Bund und das Land ein hohes Interesse an den haushaltswirtschaftlichen Daten. Der Gemeinde obliegt eine entsprechende Auskunftspflicht gegenüber den statistischen Stellen.</p> <p>Die mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen des Bundes und des Landes haben als Verarbeiter von Daten ein regelmäßiges Interesse an richtigen Informationen über die von der Gemeinde abgewickelten Geschäftsvorfällen und den daraus entstandenen vielfältigen Ergebnis- und Finanzsowie Bestandsdaten. Sie richten dabei ihren Blick auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang zuverlässige und belastbare sowie verarbeitbare Daten von der Gemeinde geliefert werden.</p>
<b>Die sonstige Öffentlichkeit</b>	<p>Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z. B. die Einwohner der Gemeinde. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils aus spezifischen Interessen heraus über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen. Insbesondere die Medien in Form von Presse, Rundfunk und Fernsehen sowie das Internet sind dazu zu zählen, die Informationen, Bilder und Nachrichten allgemein verbreiten.</p>

*Abbildung 282 „Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

## **9. Der erste Gesamtabschluss der Gemeinde**

### **9.1 Die Festlegung des Abschlussstichtages**

Die Gemeinde hat unter Einbeziehung der gesetzlichen Vorgaben eigenverantwortlich den Stichtag für ihren ersten Gesamtabschluss festzulegen. Nach der einschlägigen gesetzlichen Bestimmung muss der erste gemeindliche Gesamtabschluss spätestens bezogen auf den Stichtag 31. Dezember 2010 von der Gemeinde aufgestellt werden (vgl. § 2 NKFEFG). Die Gemeinde konnte dafür aber auch einen früheren Termin festlegen, wenn von ihr bereits ein Jahresabschluss aufgestellt worden ist (vgl. § 95 GO NRW). Mit dem gesetzlich bestimmten Stichtag sollte eine zügige und einheitliche Einführung des Gesamtabschlusses gewährleistet werden.

### **9.2 Die Erstkonsolidierung**

#### **9.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses wird als Erstkonsolidierung bezeichnet, weil erstmals die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe in dem Gesamtabschluss zusammengefasst werden. Der jeweilige Anteil der Gemeinde an einem Betrieb wird dabei gegen das anteilige Eigenkapital in der Form aufgerechnet (konsolidiert), dass der Beteiligungsbuchwert in der Bilanz der Gemeinde durch den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des betreffenden Betriebes ersetzt wird.

Die Aufstellung des Gesamtabchlusses orientiert sich daher an den handelsrechtlichen Regelungen über die Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung von gemeindlichen Besonderheiten. Die Konsolidierung wird dabei an die Bedingungen geknüpft, die für die Gemeinde als Muttereinheit gelten. Die gemeindlichen Betriebe als Tochterunternehmen müssen deshalb ggf. Anpassungen bei ihren bilanzierten Wertansätzen vornehmen.

Der Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabchluss der Gemeinde sind dabei die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Wertermittlung (Erwerbsstichtag) zugrunde zu legen, sodass eine Gesamtbilanz als „Gesamteröffnungsbilanz“ erstellt werden kann. Zu berücksichtigen ist, dass vor dem betreffenden Haushaltsjahr, in dem der Abschlussstichtag liegt, i. d. R. noch keine Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen bei den gemeindlichen Betrieben im Sinne der wirtschaftlichen Einheit entstanden sind, die dem betreffenden Haushaltsjahr zugerechnet werden können.

## **9.2.2 Die Festlegung eines Erwerbsstichtages**

### **9.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die erstmalige Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses nach den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und unter Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellt eine besondere Fallgestaltung für die Gemeinde dar. Sie erfordert eine Festlegung des Beginns der wirtschaftlichen Einheit. Der erste gemeindliche Gesamtabchluss kann dann die Aufgabe erfüllen, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln.

Dieser Zeitpunkt wird als Erwerbsstichtag bezeichnet, zu dem für die erste Konsolidierung die bilanziellen Wertansätze auf der Grundlage der tatsächlichen Verhältnisse, betrachtet als „fiktive“ Anschaffung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes, bestimmt werden. Für die Gemeinde kann dadurch ein „Gesamtwirtschaftsjahr“ beginnen, dass Abstimmung zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben erfordert.

Außerdem wird durch die Festlegung des Zeitpunktes die für den gemeindlichen Gesamtabchluss vorgesehene Kapitalflussrechnung ermöglicht. Für die Gemeinde ist es sachlich sinnvoll, dafür den Jahresbeginn vor dem ersten Abschlussstichtag für den gemeindlichen Gesamtabchluss festzulegen. Eine vergleichbare Sachlage kann auch dann entstehen, wenn die Gemeinde zu einem späteren Stichtag erstmalig zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses verpflichtet ist.

### **9.2.2.2 Der Eröffnungsbilanzstichtag als Erwerbszeitpunkt**

Der Erwerbsstichtag stellt den Ausgangspunkt für die Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den örtlichen Gesamtabchluss dar. Dieser könnte in Zusammenhang mit der Einführung des NKF gebracht werden, sodass der jeweilige Eröffnungsbilanzstichtag der Gemeinde auch den Erwerbsstichtag darstellen würde. Für einen solchen Erwerbsstichtag spricht, dass die gemeindlichen Betriebe für diesen Zeitpunkt mit dem vorsichtig geschätzten Zeitpunkt zu bewerten waren und ein „Marktwert“ festzustellen bzw. diesem nahe zu kommen war, auch wenn gesetzliche Bewertungsvorgaben gemacht wurden und Bewertungsvereinfachungen zugelassen waren.

Die für den Eröffnungsbilanzstichtag ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwerte gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das gemeindliche Vermögen, denn dieses ist gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Mit dieser Festlegung wäre der Vorteil verbunden, dass alle gemeindlichen Betriebe stichtagsbezogen bewertet und entsprechend ihrer Zweckbestimmung aus Sicht der Gemeinde

unter den „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzt wurden. Außerdem die für die gemeindlichen Betriebe ermittelten Werte als Anschaffungskosten dem der Gemeinde zustehenden anteiligen Eigenkapital in der jeweiligen Bilanz der gemeindlichen Betriebe.

Dieser Sachverhalt würde bewirken, dass im Prinzip für alle Gemeinden eine vergleichbare Ausgangslage besteht, auch wenn einzelne Gemeinden von der Möglichkeit Gebrauch gemacht haben, einen vor dem letztmöglichen Eröffnungsbilanzstichtag (1. Januar 2009) liegenden Jahresbeginn (frühestens der 1. Januar 2005) für ihre Eröffnungsbilanz zu wählen. Aber auch in diesen Fällen liegt aber ein fiktiver Erwerb der gemeindlichen Betriebe vor, sodass deren Werte (fiktive Anschaffungskosten) ebenso bis zum örtlich festgelegten Konsolidierungszeitpunkt fortzuführen sind.

#### **9.2.2.3 Der Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages**

Nach der Vorschrift des § 2 NKFEFG ist spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 von der Gemeinde der erste Gesamtabchluss aufzustellen. Im Zusammenhang mit den Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss in § 116 GO NRW und mit der ausdrücklichen Verwendung des Wortes „Gesamtabchluss“ in der o. a. Vorschrift hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch der erste gemeindliche Gesamtabchluss aus allen seinen gesetzlich bestimmten Teilen bestehen muss. Diese Vorgabe der Vollständigkeit bringt es mit sich, dass der Erwerbszeitpunkt mindestens so bestimmt sein muss, dass auch eine Gesamtergebnisrechnung und eine Gesamtkapitalflussrechnung aufstellbar sind.

In diesem Zusammenhang wäre in Anlehnung an die mögliche erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens nach den handelsrechtlichen Vorschriften in den Konzernabschluss der Zeitpunkt 1. Januar des Jahres, in dem am 31. Dezember der Stichtag des ersten Gesamtabchlusses liegt, der zutreffende Erwerbsstichtag. Dies ermöglicht, zum Abschlussstichtag einen gemeindlichen Gesamtabchluss mit allen seinen Bestandteilen aufzustellen. Diese Festlegung bewirkt, dass die Gemeinde für das betreffende Haushaltsjahr und zum Stichtag 1. Januar eine Gesamteröffnungsbilanz aufzustellen hat.

#### **9.2.2.4 Gesamtabchluss und „Jahreseröffnungsbilanz“**

Die Notwendigkeit für die Gemeinde, vor dem ersten gemeindlichen Gesamtabchluss ein Gesamtgeschäftsjahr zu bilden, um mindestens eine zutreffende Gesamtergebnisrechnung und eine Gesamtkapitalflussrechnung zu erreichen, erfordert wie zu Beginn eines jeden gemeindlichen Haushaltsjahres eine Eröffnungsbilanz für das Gesamtgeschäftsjahr. Eine solche jahresbezogene Eröffnungsbilanz stellt haushaltsrechtlich keine Gesamteröffnungsbilanz im Sinne der ersten NKF-Eröffnungsbilanz nach § 92 GO NRW dar, auch wenn im Sprachgebrauch durch den Begriff „Eröffnungsbilanz“ der Anschein erweckt wird, es müssten dafür auch das Aufstellungs- und die Prüfungsverfahren nach der genannten Vorschrift zur Anwendung kommen.

Die gemeindliche Gesamteröffnungsbilanz stellt lediglich eine Eröffnungsbilanz dar, wie sie zu Beginn eines jeden Haushaltsjahres von der Gemeinde und zu Beginn eines jeden Wirtschaftsjahres von den gemeindlichen Betrieben als Überleitung der einschlägigen fortzuführenden Konten aus dem abgelaufenen Haushalts- oder Wirtschaftsjahr in das Folgejahr aufzustellen ist. Der Abschluss dieser Tätigkeit bedarf keiner gesonderten Darstellung, weil dafür keine Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde und keine Veröffentlichung haushaltsrechtlich vorgesehen ist. Das Ergebnis der Überleitung bedarf daher auch keiner gesonderten örtlichen und überörtlichen Prüfung durch die dafür vorgesehenen Institutionen.

### **9.2.2.5 Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte**

#### **9.2.2.5.1 Der tatsächliche Anschaffungszeitpunkt**

Ein möglicher Zeitpunkt für den Erwerbsstichtag ist der Zeitpunkt, in dem die Gemeinde einen Betrieb tatsächlich errichtet oder erworben hat. Dabei würde ausreichend berücksichtigt, dass die Gemeinden i. d. R. bereits über sehr lange Zeit (z. T. mehrere Jahrzehnte) über ihre Betriebe verfügen. Die vielfach lange Zeit dürfte jedoch wiederum bewirken, dass es voraussichtlich sehr aufwendig oder in manchen Fällen sogar kaum machbar ist, die Anschaffungskosten zum in der Vergangenheit liegenden tatsächlichen Zeitpunkt des Erwerbs eines gemeindlichen Betriebes zu ermitteln.

Andererseits ist es dann für die Gemeinde auch nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen möglich, die Anschaffungskosten bis zum örtlich festgelegten Konsolidierungszeitpunkt fortzuführen bzw. fortzuschreiben. Gegen einen solchen Zeitpunkt sprechen auch die Erfahrungen aus der Einführung des NKF, denn deshalb wurde von vornherein nicht die Ermittlung der tatsächlichen und weit in der Vergangenheit liegenden Anschaffungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände für die Bilanzierung verlangt.

#### **9.2.2.3.2 Der Abschlussstichtag des ersten Gesamtabchlusses**

Als letzte Möglichkeit für den Zeitpunkt des Erwerbsstichtages bliebe unter Beachtung der gesetzlichen Festlegung des letztmöglichen Abschlussstichtages für den ersten Gesamtabchluss der Gemeinde (31. Dezember 2010 nach § 2 NKFEFG) und in Anlehnung an handelsrechtliche Vorschriften, den gesetzlich bestimmten Abschlussstichtag 31. Dezember 2010 als „fiktiven“ Erwerbsstichtag anzusehen. Dies würde mit sich bringen, dass die Anforderungen der Vorschrift über die Aufstellung des ersten gemeindlichen Gesamtabchlusses (vgl. § 2 NKFEFG NRW) nicht in vollem Umfang erfüllt werden könnten.

Die Gesamtergebnisrechnung würde nicht konsolidiert und würde wegen der notwendigen Anpassung einen geschätzten Ausgleichsposten enthalten. Die Gesamtkapitalflussrechnung müsste in einem solchen Fall entfallen. Deshalb wäre die Darstellung der Ertrags- und der Finanzgesamtlage der Gemeinde als unzureichend zu bewerten, denn sie würde mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit dem Ziel „Aktualität“ nicht in Einklang stehen. Deshalb bleibt auch fraglich, ob eine solche Vorgehensweise für einzelne Gemeinden wirklich zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses beitragen würde.

### **9.2.3 Ausnahmen von der Neubewertungspflicht für die Erstkonsolidierung**

Nach der Vorschrift des § 308 HGB sind Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung möglich, z. B. wegen der Besonderheiten einzelner Geschäftszweige. In der Vorschrift werden dazu nur die Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ausdrücklich erwähnt. Ob in analoger Anwendung für den gemeindlichen Bereich auch besondere Bereiche der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in gleicher Weise in Betracht kommen können, muss im Einzelfall von der Gemeinde entschieden werden. Bei gemeindlichen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen können z. B. gegenüber den anderen Betrieben der Gemeinde wesentliche Abweichungen bestehen.

Eine allgemeine Regelung für den gemeindlichen Gesamtabchluss, dass in den Fällen, in denen für Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung im Einzelabschluss unterschiedliche Vorschriften für die Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe bestehen, unmittelbar Ausnahmen von der Neubewertungspflicht möglich sind, besteht nicht. Diese rechtliche Sachlage für die Betriebe reicht nicht aus, um Sondertatbestände im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu schaffen. Eine allgemeine Ausnahme würde daher den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie der damit verbundenen Einheitstheorie zuwiderlaufen.

Bei bestimmten gemeindlichen Betrieben bestehende Besonderheiten können aber so erheblich sein, dass es unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit vertretbar ist, die im Jahresabschluss des betreffenden Betriebes angewandten Bewertungsmethoden für die Erstkonsolidierung beizubehalten. Die im betrieblichen Jahresabschluss angesetzten Werte für Vermögensgegenstände und Schulden dürfen dann in den ersten Gesamtabchluss unverändert übernommen werden, ohne zuvor diese Bilanzposten zu überprüfen, z. B. hinsichtlich stiller Reserven und Lasten. Sofern eine solche Sachlage bei der Gemeinde besteht, sind darüber entsprechende Angaben im Gesamtanhang zu machen.

## **10. Vom Gesamtabchluss zur Gesamtsteuerung**

### **10.1 Die gemeindlichen Gegebenheiten**

Der gemeindliche Gesamtabchluss entsteht regelmäßig als haushaltsjahrbezogener Abschluss in Abhängigkeit von den steuerungsrelevanten Einflussmöglichkeiten der Gemeinde auf ihre Betriebe. Entsprechend wird der Gesamtabchluss gestaltet, denn die gemeindlichen Betriebe werden dabei nach Tochtereinheiten, assoziierten Betrieben und weiteren Betrieben unterschieden, obwohl alle zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung beitragen. Durch die Zusammenführung der betrieblichen Jahresabschlüsse und des Abschlusses der Gemeindeverwaltung entsteht eine wirtschaftliche Ausgangslage, auf der die Gemeinde ihre Gesamtsteuerung aufbauen kann.

Die auf den gesetzlich vorgesehenen Gesamtabchluss aufbauende Gesamtsteuerung ist daher nicht als eine Addition von Verwaltungsprozessen anzusehen. Die Gesamtsteuerung der Gemeinde stellt ein verantwortliches ganzheitliches gemeindebezogenes Verwaltungsmanagement dar, das im Rahmen einer Stetigkeit fortlaufend bestehen muss. Es muss klar und deutlich werden, welche Kultur und welche Werte das gemeindliche Handeln prägen sollen. Dafür müssen Maßstäbe gesetzt werden und Visionen bestehen, um die Wirkungen des Handelns beurteilen zu können. Dazu kann es örtlich sinnvoll sein, mehrere Gesamtabchlüsse in einer Zeitreihe verfügbar zu haben.

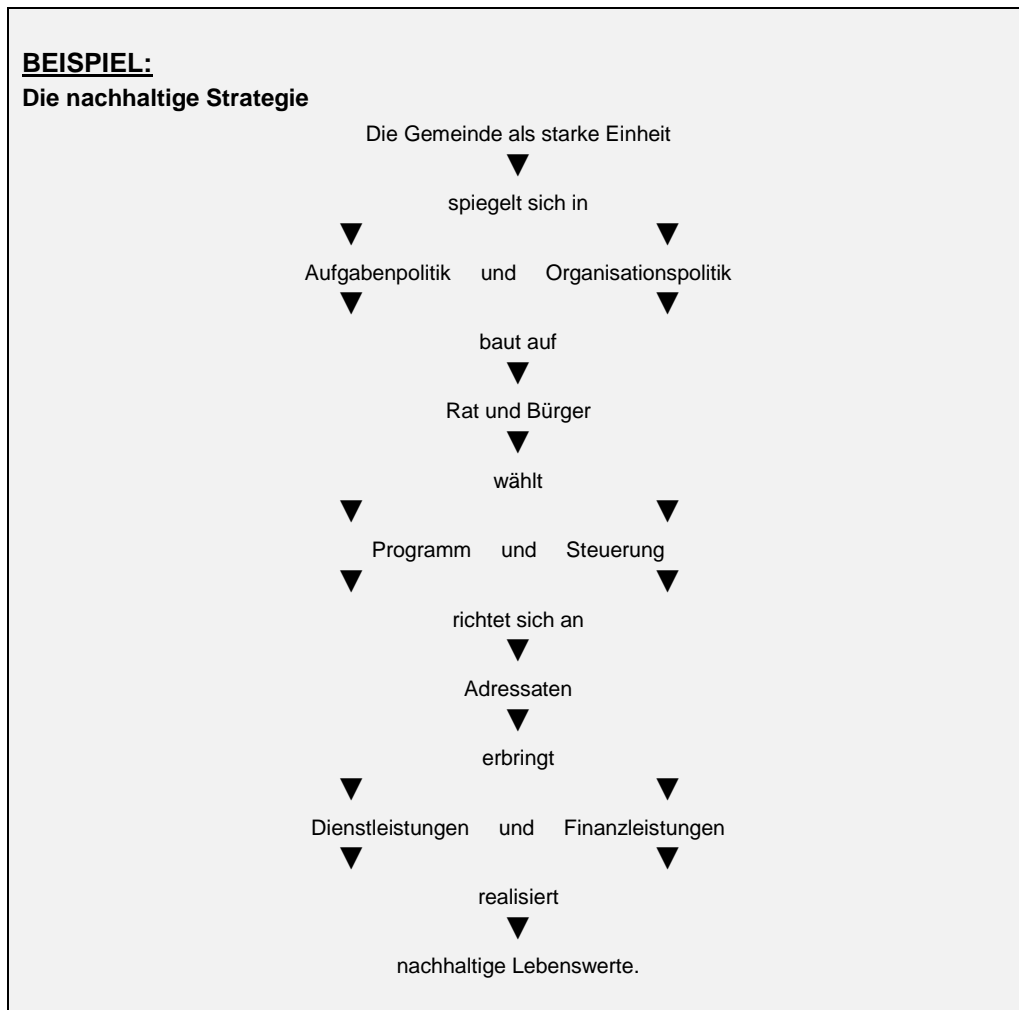
Das steuerungsorientierte Handeln der Verantwortlichen in der Gemeinde erfordert einen stetigen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage und ein Erfassen und Beurteilen der wirtschaftlichen Veränderungen. Die Gemeinde sollte sich bereits mit ihrem ersten Gesamtabchluss über die Ziele und Zwecke ihrer örtlichen Gesamtsteuerung Klarheit verschaffen. Sie sollte zudem von Anfang an eine Vision haben und für künftige Weiterentwicklungen ihrer Gesamtsteuerung offen sein. Bei den bestehenden Gestaltungs- und Ermessensspielräumen durch unbestimmte Rechtsbegriffe soll sich die Gemeinde bemühen, eine weitgehende ziel- und zweckgerichtete Gesamtstrategie unter Berücksichtigung der örtlichen Besonderheiten zu entwickeln.

Für die gemeindliche Gesamtsteuerung müssen deshalb Abschlussdaten verfügbar sein, die sachgerecht eine quantitative und qualitative Basis für die örtliche Gesamtsteuerung bilden können. Im Hinblick auf die Gesamtsteuerung stehen die haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht den Bestimmungen über die wirtschaftliche und die nicht-wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde unvereinbar gegenüber. Das durch andere Organisationsformen (Betriebe) und außerhalb der Gemeindeverwaltung mögliche Handeln der Gemeinde muss sich im Rahmen ihrer Aufgaben und ihres finanziellen Handlungsspielraums bewegen.

Die Betriebe stellen dabei keine aufgabenbezogenen Erweiterungen dar. Sie sind Tochtereinheiten der Gemeinde und stellen in wirtschaftlicher Hinsicht im gemeindlichen Gesamtabchluss eine einzige Einheit zusammen mit der Gemeindeverwaltung dar. Die Leistungsfähigkeit der Gemeinde lässt daher die Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch die Betriebe und die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung nicht unbeeinflusst.

Mit einer örtlichen Gesamtsteuerung als Managementaufgabe der Gemeinde sollen die organisatorischen Geschäftsbereiche „Verwaltung“ und „Betriebe“ als eine Gesamtheit betrachtet und der gemeindliche Gesamtab-

schluss als aussagekräftige und steuerungsrelevante Informationsbasis genutzt werden, um als Gemeinde zukunftsorientiert und wirtschaftlich handeln zu können. Insgesamt bedarf es bei der Gemeinde einer nachhaltigen Strategie (vgl. Beispiel 38).



Beispiel 38 „Die nachhaltige Strategie“

Die Gesamtsteuerung geht daher über die heutige Haushaltssteuerung, die auf die Gemeindeverwaltung und die damit verbundene örtliche Haushaltswirtschaft ausgerichtet ist, wesentlich hinaus. Sie schließt auch die gemeindliche Beteiligungsverwaltung mit ein. Dieser Teil der gemeindlichen Steuerung sollte, bezogen auf die Betriebe der Gemeinde, nicht lediglich auf die Erfüllung der gesetzlich bestimmten Pflichten durch die Betriebe und auf die Erlangung weiterer Informationen ausgerichtet sein. Der örtliche Bedarf oder die Anlässe für eine gemeindliche Beteiligungsverwaltung sollten „auf mehr“ ausgerichtet sein.

## 10.2 Die einheitliche Ausrichtung

Zur Umsetzung einer Gesamtsteuerung durch die Gemeinde muss der Rat der Gemeinde als oberstes Leitungsgremium im Rahmen und Sinne seiner Allzuständigkeit nicht nur auf die Gemeindeverwaltung, sondern gleichermaßen auch auf die Betriebe der Gemeinde als verselbstständigte Aufgabenbereiche einwirken. Er muss dafür Sorge tragen, dass die für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben notwendige Steuerungskultur geschaffen und sachgerechte Steuerungsinstrumente eingesetzt und genutzt werden können (vgl. § 41 Absatz 1 GO NRW).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

Eine entsprechende Verpflichtung trifft auch den Bürgermeister als Vorsitzenden des Rates und als Verantwortlichen für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 4 und § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Managementaufgabe „Gesamtsteuerung“ weist daher eine Vielzahl von Charakteristika, Wirkungen und Elementen auf. Die Verfolgung gleicher Ziele durch den Rat und den Bürgermeister der Gemeinde muss dabei nicht selbstverständlich sein.

Der Bürgermeister kann durchaus eigene Interessen verfolgen und muss nicht immer nur im Gleichklang mit den Interessen des Rates stehen. Aufgrund seines ständigen Einblicks in das operative Geschäft der Gemeindeverwaltung erhält der Bürgermeister aber einen Informationsvorsprung vor dem Rat, den er bei Bedarf ausnutzen kann. Grundsätzlich besteht für beide Organe ein Informationsrisiko, das verfügbare Informationen nicht im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden. Die nachfolgende Übersicht zählt einige Aspekte beispielhaft auf, ohne dadurch Prioritäten setzen zu wollen (vgl. Abbildung 283).

<b>DIE MANAGEMENTAUFGABE „GESAMTSTEUERUNG“</b>	
<b>Charakteristika</b>	- Wirtschaftliche Einheit aus Gemeindeverwaltung und Betrieben.
	- Ganzheitliches Verwaltungsmanagement.
	- Eigene Kultur und Werte.
	- Eigene Ziele und Visionen sowie ein Geschäftsmodell.
	- Erfassen und Beurteilen wirtschaftlicher Zusammenhänge und Veränderungen sachgerecht und im Zeitablauf.
	- Entwicklung einer Gesamtstrategie.
	- Grundlage ist der Gesamtabschluss.
	- Steuerungswillen der Verantwortlichen.
	- Vereinheitlichtes Finanz- und Rechnungswesen.
<b>Wirkungen</b>	- Verfolgung gleicher Ziele durch den Rat und den Bürgermeister, auf der Grundlage eines Leitbildes und eines Geschäftsmodells.
	- Erhöhung der Transparenz über die Aufgabenerfüllung.
	- Ausweitung des Informationsaustausches zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben.
	- Zusammenwirken von Gemeindeverwaltung und Betrieben <ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Liquiditätsbeschaffung,</li> <li>- Abstimmung im Schuldenmanagement,</li> <li>- Abstimmung der Investitionsplanung,</li> <li>- Abstimmung des Risikomanagements.</li> </ul>
	- Erlass verbindlicher Regelungen aus Gesamtsicht.

<b>DIE MANAGEMENTAUFGABE „GESAMTSTEUERUNG“</b>	
	- Anpassung von Führungsstrategien und Führungsverhalten.
	- Gesamtlösungen für Verwaltung und Betriebe.
	- Harmonisierung von Stellenbewertungssystemen.
<b>Elemente</b>	- Gesamtplanung für Gemeindeverwaltung und Betriebe.
	- Geschäftsmodell mit Leitlinien und Zielvereinbarungen.
	- Gesamtbuchungssystem für den Gesamtabschluss.
	- Unterjährige Gesamtberichte.
	- Gesamtinformationssystem.
	- Gesamtabschluss.
	- Gesamtcontrolling.

*Abbildung 283 „Die Managementaufgabe „Gesamtsteuerung“*

Die Absprache zwischen dem Rat und dem Bürgermeister über eine abgestimmte Geschäftstätigkeit im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde soll zu einer Erleichterung der notwendigen Gesamtsteuerung der Gemeinde beitragen. Sie erfordert einen laufenden Informationsaustausch zwischen dem Rat und dem Bürgermeister sowie die Vorlage regelmäßiger Berichte des Bürgermeisters an den Rat über die einzelnen Aufgabenbereiche. Damit geht eine Erhöhung der örtlichen Transparenz einher und die Spielräume zur Verfolgung eigener Interessen des Rates und des Bürgermeisters werden verkleinert.

### **10.3 Die örtliche Managemententwicklung**

Im Rahmen der örtlichen Verantwortlichkeiten sollte durch die Gemeinde ein strategisches Management mit einer strategischen Gesamtplanung entwickelt und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich ausgestaltet werden. Diese Aufgaben erfordern u. a. die örtliche Auswahl und Festlegung von Strategie- und Produktfeldern sowie von messbaren Leistungs- und Finanzzielen mit zeitlichen Abgrenzungen. Außerdem ist ein entsprechendes gemeindebezogenes unterjähriges Berichtswesen einzurichten.

Die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde sollten unter Berücksichtigung der dezentralen Ressourcenverantwortung und der produktorientierten jährlichen Haushaltswirtschaft in die örtliche Gesamtsteuerung einbezogen werden, damit die Weiterentwicklung der mit Unterstützung eines operativen Managements erfolgreich sein kann. Diese Zielsetzungen bedürfen vielerorts einer Änderung in der Verwaltungskultur und eines neuen Zusammenwirkens zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde.

Ein gemeinsames Liquiditäts- und Cash-Management, ein Zins- und Schuldenmanagement, eine gemeinsame Investitionsplanung, aber auch ein umfassendes Risikomanagement können in diesem Sinne für die Zusammenarbeit

und den Zusammenhalt in der wirtschaftlichen Einheit bzw. der Gesamtheit „Gemeinde“ hilfreich sein. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen, um in der Gemeinde insgesamt ein wirtschaftliches Verwaltungshandeln und eine ordnungsmäßige Geschäftsführung der Verantwortlichen zu sichern.

Vor diesem Hintergrund ist auch die Analyse des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde ständig gefordert. Es gilt, sich den veränderten Bedingungen anzupassen, um Fehleinschätzungen zu vermeiden und adäquates wirtschaftliches Handeln zu fördern. Die Jahresabschlüsse und der Gesamtabschluss können als stichtagsbezogene Abbilder der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde eine sachgerechte Beurteilung der Zielerreichung ermöglichen. Die örtliche Managemententwicklung lebt und wird gefüllt von der Führungsstrategie und dem Führungsverhalten der Verantwortlichen in der Gemeinde, von der örtlichen Verwaltungskultur sowie von den ausgeübten Umgangs- und Kommunikationsformen.

#### **10.4 Die örtliche Gesamtplanung**

Die gemeindliche Gesamtsteuerung unterliegt einer ständig steigenden Aktualität und benötigt daher nicht nur Ist-Daten aus den erstellten Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde, sondern zusätzlich auch Plandaten, um zukunftsbezogene Entscheidungen leichter treffen zu können. Sie erfordert daher eine laufende und zeitnahe Beurteilung der Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit, um entscheidungsrelevante Schritte einleiten zu können. Es müssen aber auch Sondereffekte, die sich aus allgemeinen Rahmenbedingungen ergeben, für die örtliche Gesamtsteuerung relativiert werden. Für die örtliche Gesamtsteuerung ist deshalb eine zukunftsbezogene Planung unverzichtbar.

In einer Gesamtplanung sollte die Haushaltsplanung der Gemeindeverwaltung mit den Wirtschaftsplänen der gemeindlichen Betriebe zusammengeführt werden, z. B. der Eigenbetriebe (vgl. § 14 EigVO NRW). Es können daraus umsetzbare und messbare Ziele sowie abgegrenzte Handlungsfelder entstehen, die entsprechend zu koordinieren sind. Die örtliche Gesamtplanung sollte sich dabei nicht nur auf das nächste Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr erstrecken. Die bestehende Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde kann als Grundlage für den örtlichen Planungskorridor genutzt werden (vgl. § 84 GO NRW).

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung und damit einen fünfjährigen Planungszeitraum zugrunde zu legen, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr sowie drei weitere Planungsjahre eingebunden sind. Dadurch muss die Gemeinde ihre voraussichtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und ihre Leistungskraft nicht allein für das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum, sondern für den gesamten Planungszeitraum offenlegen. Sie muss dabei auch aufzeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung in Zukunft sichert und dauerhaft gewährleistet.

Im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltssatzung müssen dem Rat der Gemeinde nicht nur der Haushaltsplan der Gemeindeverwaltung, sondern auch sachgerechte als Anlagen dazu vorgelegt werden (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW). Die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist jedoch nicht vollständig, wenn nicht die Haushaltsplanung der Gemeinde und die Wirtschaftspläne der gemeindlichen Betriebe beigefügt werden, die einen solchen Plan aufstellen müssen, in geeigneter Weise zu einem Gesamtbild zusammengeführt wird (vgl. § 108 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

Bereits aufgrund der örtlichen Vielzahl solcher Einzelpläne ist es geboten, aus der gemeindlichen Gesamtsicht heraus einen haushaltsplanerischen Zusammenhang auch zwischen den Planungsunterlagen der Verwaltung und den Wirtschaftsplänen der Betriebe herzustellen. Die dem Haushaltsplan als gesonderte Unterlage beizufügende "Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung" der von der Planungsvorgabe betroffenen Betriebe dürfte i. d. R. keine zusammengefasste Planung darstellen, die ausreichend sein dürfte.

Eine Gesamtplanung ist aber wegen des gemeindlichen Gesamtabschlusses geboten, auch wenn für die Gesamtergebnisrechnung bisher kein Plan-/Ist-Vergleich vorgesehen ist. Für eine Gesamtplanung muss zudem örtlich entschieden werden, ob diese produktorientiert oder organisatorisch aufgebaut wird. Mit dieser Kenntnis können die einzelnen Fachbereiche innerhalb der Gemeindeverwaltung ihren Beitrag und die Beiträge der gemeindlichen Betriebe koordinieren und zur "gesamten" Haushaltsplanung, notwendige Analysen zur Beurteilung von Chancen und Risiken vornehmen und sachgerechte Daten zur Verfügung stellen. Dadurch kann eine Grundlage für eine Gesamtplanung der Gemeinde entstehen und in einem ausreichenden Maße abgesichert werden.

Die Betriebe der Gemeinde müssen als „Zulieferer“ entsprechend von der Gemeindeverwaltung verpflichtet werden. Durch eine sachgerechte Zusammenführung der einzelnen Planungen zu einer Gesamtplanung wird es dann möglich, die gesamte Ergebnisstruktur der Gemeinde sowie ihre finanziellen Abhängigkeiten zu ermitteln. Es können aber auch die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde besser eingeschätzt und die künftige wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffender ermittelt und belastbar im gemeindlichen Gesamtabschluss dargestellt werden.

### **10.5 Die Gesamtsteuerung bei fehlendem Gesamtabschluss**

Im örtlichen Einzelfall können zu einem Abschlussstichtag bei der Gemeinde ggf. besondere Umstände vorliegen, die dazu führen, dass für das abgelaufene Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr der Gemeinde die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses entbehrlich wird. Eine solche Gegebenheit unterbricht nicht nur die Zeitreihe der jährlichen Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses, sondern kann sich auch in erheblichem Maße auf die gemeindliche Gesamtsteuerung auswirken.

Diese örtliche Sachlage bedingt gleichwohl nicht, dass die Gemeinde deshalb auf die Fortsetzung ihrer Gesamtsteuerung verzichten kann. Bei einer Betrachtung der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe als wirtschaftliche Einheit und einem entsprechenden Handeln der Verantwortlichen in der Gemeinde besteht aus Gründen der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde und ihrer Weiterentwicklung fortwährend ein sinnvoller Bedarf und Anlass für eine laufende Gesamtsteuerung der Gemeinde.

Aus diesen Gegebenheiten lässt sich daher ableiten, dass nicht auf eine gemeindliche Gesamtsteuerung verzichtet werden soll, auch wenn nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Gemeinde zum Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres keine Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses besteht. In den Fällen des Verzichts auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss ist es für die Gemeinde gleichwohl sachlich notwendig, sich im Rahmen des Jahresabschlusses ein Bild bzw. einen Überblick über ihre wirtschaftliche Gesamtlage zu verschaffen.

### **10.6 Der Gesamtgeschäftsbericht**

#### **10.6.1 Die Zwecke**

Die Kommunikation der Gemeinde zu den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die insbesondere durch die Bekanntmachung und Einsichtnahme der Haushaltssatzung, des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses für das Haushaltsjahr erfolgt, sollte nicht allein in der Erfüllung gesetzlicher Informationspflichten bestehen. Sie sollte sich vielmehr auch in einem großen Maße an den Informationsbedürfnissen der Adressaten ausrichten. Für die Gemeinde können sich dadurch neue Möglichkeiten für einen Informationsaustausch eröffnen, denn eine über die Mindestanforderungen hinausgehende Kommunikation erzeugt i. d. R. positive Effekte und trägt zu einer glaubwürdigen Berichterstattung und Verlässlichkeit der Informationen der Gemeinde bei.

Die Gemeinde muss dafür eigenverantwortlich abwägen, ob in Bezug auf ihre Haushaltswirtschaft ein größeres Informationsangebot für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu schaffen ist, als lediglich durch

die Haushaltssatzung, den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss sachliche Informationen für die wirtschaftliche Lage der Gemeinde im Zeitraum eines Haushaltsjahres zu bieten. Sie muss unter der Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse den Stellenwert der haushaltswirtschaftlichen Informationen selbst abgrenzen und festlegen und dadurch auch die konkreten Inhalte und Formen der weiteren Berichterstattung bestimmen. Eine mögliche Schlussfolgerung kann dabei für die Gemeinde sein, einen Gesamtgeschäftsbericht aufzustellen.

Ein gemeindlicher Gesamtgeschäftsbericht sollte relevante Angaben über die aktuelle gesamte Geschäftstätigkeit und Geschäftsführung der Gemeinde unter den Gesichtspunkten der örtlichen Zielsetzungen, der Wirtschaftlichkeit, der Generationengerechtigkeit, der Nachhaltigkeit und der Ordnungsmäßigkeit enthalten. Ein solcher Bericht kann das spezielle fachbezogene Handeln der Gemeinde unter den Gesichtspunkten der bedarfsgerechten und leistungsorientierten gesamten gemeindlichen Aufgabenerfüllung darstellen, und zwar unabhängig davon, durch welche gemeindliche Organisationseinheit die einzelne fachliche Aufgabe tatsächlich erledigt wird. Bei besonderen Sachverhalten sind zudem spezielle Ausführungen aus Sicht des Gemeindeverwaltungsvorstands, des Bürgermeisters und des Rates zu einzelnen Themen nicht ausgeschlossen.

### **10.6.2 Die Inhalte**

Die Pflicht der Gemeinde ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, erfordert örtliche Konzepte, Faktoren und Prinzipien, aufgrund derer die gemeindliche Haushaltswirtschaft gestaltet und ausgeführt wird. Diese Geschäftslage bei der Gemeinde sollte regelmäßig zum Gegenstand der Kommunikation mit den Einwohnern und Abgabepflichtigen der Gemeinde gemacht werden, denn neben wirtschaftlichen (quantitativen) Daten besteht auch ein Bedarf an (qualitativen) Daten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde kann daher zur Verknüpfung ihrer gesamten Aufgabenerfüllung mit ihren wirtschaftlichen Daten aus dem gemeindlichen Gesamtabchluss einen Gesamtgeschäftsbericht erstellen. Ein Gesamtlagebericht zum Gesamtabchluss könnte dann entfallen.

Mit einem Gesamtgeschäftsbericht kann die Gemeinde das durch den gemeindlichen Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in einen umfassenden Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe stellen. Das Haushaltsjahr stellt dabei einen zeitlichen Ausgangspunkt und der gemeindliche Gesamtabchluss eine ergebnisorientierte Basis für einen Gesamtgeschäftsbericht dar.

Einen geeigneten Bezugsrahmen für den Bericht bietet aber ein mehrjähriger Zeitraum, um Einflüsse, Entwicklungen und Prognosen in einer mehrjährigen Zeitreihe einzuordnen und nachvollziehbar aufzeigen zu können. Ausgehend von der leistungsbezogenen Erledigung der gemeindlichen Aufgaben können dann über die gemeindliche Arbeitsweise, die Ergebnisse und Wirkungen sowie die langfristige Strategie berichtet werden. In die Darstellungen und Erläuterungen des Gesamtgeschäftsberichtes können zudem auch ökologische Gesichtspunkte und Auswirkungen einbezogen werden.

Die inhaltliche und grafische Gestaltung des gemeindlichen Gesamtgeschäftsberichtes obliegt der Gemeinde in eigener Verantwortung. Dabei kann auch ein Bezug zu den im Internet zur Verfügung gestellten Informationen sowie zur Veröffentlichung des gemeindlichen Jahresabschlusses hergestellt werden. In diesem Rahmen der Selbstdarstellung der Gemeinde dürfte es sinnvoll und sachgerecht sein, dass von der Gemeinde nicht nur in Schriftform berichtet, sondern auch grafische Darstellung die gemeindliche Sachlage verdeutlicht.

Die Gemeinde sollte jedoch nicht nur statistische Daten in ihrem Gesamtgeschäftsbericht präsentieren. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft soll ein Gesamtbild über die Geschäftstätigkeiten der Gemeinde nicht nur unter ökonomischen Gesichtspunkten bereitgestellt werden.

**10.6.3 Die aufgabenbezogene Gestaltung**

Ein Gesamtgeschäftsbericht der Gemeinde sollte bei der Darstellung der aktuellen Geschäftstätigkeiten und der Geschäftsführung auch relevante Angaben über die produktorientierte Aufgabenerledigung aus Sicht des Gemeindevorstandes, des Bürgermeisters und des Rates enthalten. Derartige bewertende Ausführungen entstehen i. d. R. unmittelbar aus der Erledigung der gemeindlichen Aufgaben durch die dafür Verantwortlichen.

Es ist dabei regelmäßig sinnvoll und sachgerecht, die örtliche Produktorientierung mit in die Darstellung der gemeindlichen Aufgaben einzubeziehen und mit den wirtschaftlichen Daten zu verknüpfen. Die Gestaltung eines gemeindlichen Gesamtgeschäftsberichts kann von der Gemeinde nach dem folgenden Schema vorgenommen werden (vgl. Abbildung 284).

<b>DIE BERICHTSTEILE IM GESAMTGESCHÄFTSBERICHT</b>			
<b>BERICHTSAUFBAU</b>		<b>GLIEDERUNG FÜR JEDES GESCHÄFTSFELD</b>	<b>SACHHINWEISE IN JEDEM GESCHÄFTSFELD</b>
<b>GESCHÄFTSFELDER</b>	<b>GEBILDET AUS:</b>		
1 Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung 02 Sicherheit und Ordnung 16 Allgemeine Finanzwirtschaft 17 Stiftungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Allgemeine Anforderungen und die Zielsetzungen.</li> <li>- Fachliche Inhalte aufgrund der Aufgabenerfüllung.</li> <li>- Organisatorische Umsetzung und Zuordnungen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- zu bedeutenden Vorgängen.</li> <li>- zu besonderen Hindernissen.</li> <li>- zu den Finanzauswirkungen.</li> <li>- zur Nachhaltigkeit.</li> </ul>
2 Schule und Kultur	03 Schulträgeraufgaben 04 Kultur und Wissenschaft	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Geschäftsfeldbezogene Ergebnis- und Finanzdaten (aus den Teilrechnungen).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- zu Einflüssen auf die Wirtschaftlichkeit.</li> <li>- zum technischen Wandel.</li> </ul>
3 Soziales und Jugend	05 Soziale Leistungen 06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vergleich zwischen Planwerten und Ist-Werten.</li> <li>- Geschäftsfeldbezogene (aufgeteilte) Vermögenswerte und Verpflichtungen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- zu politischen Gegebenheiten.</li> </ul>
4 Gesundheit und Sport	07 Gesundheitsdienste 08 Sportförderung	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zusammenhänge zu anderen Geschäftsfeldern.</li> </ul>	
5 Gestaltung der Umwelt	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen 10 Bauen und Wohnen 11 Ver- und Entsorgung 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV 13 Natur- und Landschaftspflege 14 Umweltschutz 15 Wirtschaft und Tourismus	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adressatenbezogene Wirkungen.</li> </ul>	

*Abbildung 284 „Die Berichtsteile im Gesamtgeschäftsbericht“*

Für den Gesamtgeschäftsbericht bietet sich die Form einer produktorientierten Berichterstattung an, bei der in den getrennten gemeindlichen Geschäftsfeldern eine Verbindung zwischen den fachbezogenen Informationen und den Daten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufgebaut werden sollte. Es lässt sich dabei eine gute Nachvollziehbarkeit der Informationen und Darstellungen durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erreichen, wenn die einzelnen Berichtsteile von der Gemeinde in der gleichen Art und Weise aufgebaut werden.

Für die Berichterstattung im gemeindlichen Geschäftsbericht ist es nachrangig sein, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde durch Betriebe in öffentlich-rechtlicher und in privatrechtlicher Form erfolgt. In einem Geschäftsbericht sollen die bedeutenden gemeindlichen Vorgänge in den betreffenden Berichtsteilen vielmehr fachlich zugeordnet dargestellt werden.

Im Rahmen der Informationspolitik der Gemeinde können jeweils Hauptaussagen gemacht werden, z. B. über mögliche Finanzauswirkungen oder über die angestrebte Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit. Ein Informationsbedarf dürfte bezogen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestehen, wenn die fachliche Aufgabenerfüllung auf vergleichbaren haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde aufbaut. Es sollten jedoch „Doppelangaben“ durch die Gemeinde möglichst vermieden werden.

#### **10.6.4 Die Aussagekraft**

Ein Geschäftsbericht der Gemeinde, der Auskunft über die gemeindliche Aufgabenerfüllung in ausgewählten Geschäftsfeldern und über die dazu jeweils bestehende wirtschaftliche Lage durch qualitative und quantitative Daten gibt, hat eine gewichtige und verlässliche Aussagesage im Rahmen der Kommunikation mit den Bürgern der Gemeinde. Die Gemeinde kann durch den Geschäftsbericht konkret nachweisen, dass ihre Zukunftsfähigkeit dauerhaft gewährleistet ist oder darin aufzeigen, wie und wann dieses Ziel erreicht werden soll.

Im Mittelpunkt der Berichterstattung im gemeindlichen Gesamtgeschäftsbericht steht die gemeindliche Aufgabenerfüllung insgesamt, der entsprechend der vorgenommenen Einteilung in örtlich prägende Geschäftsfelder abgegrenzte Ergebnisdaten, Finanzdaten und Bilanzdaten aus dem Gesamtabchluss der Gemeinde beigefügt werden. Durch seine bedeutende Aussagekraft und seine Informationen stellt daher der Geschäftsbericht nicht nur eine geschäftsfeldbezogene Untergliederung des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar.

Die Darstellungen im gemeindlichen Gesamtgeschäftsbericht stellen zusammen mit ortsbezogenen Erläuterungen die gesamte fachliche Aufgabenerfüllung der Gemeinde in einer neuen Art und Weise verständlich und nachvollziehbar dar. Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erhalten gewichtige Informationen, mit deren Hilfe sie sachbezogene und relevante Kenntnisse aus den Geschäftsfeldern der Gemeinde erlangen und wirtschaftliche Entscheidungen treffen können.

Im Zusammenhang der Verlässlichkeit der Informationen mit den örtlichen Zielen der Aufgabenerfüllung und des wirtschaftlichen Handelns wird für die Bürger eine neue Sichtweise der Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeinde möglich. Das wirtschaftliche Gesamtergebnis und der erreichte Vermögens- und Schuldenstatus lassen sich einerseits von der gemeindlichen Aufgabenerfüllung her beurteilen. Andererseits wird sich eine bessere Einschätzung von Risiken und Chancen für die Zukunft möglich.

### **11. Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsvorschriften**

Das „International Public Sektor Accounting Standard Board“ (IPSASB) hat eine Vielzahl von Standards für öffentliche Einheiten entwickelt und unter dem Begriff "IPSAS" veröffentlicht. Dieses Gremium gehört zur IFAC, die als internationale (private) Vereinigung der mit dem Rechnungswesen und mit der Prüfung befassten Experten besteht. Es versucht, durch weltweit abgestimmte Standards eine Harmonisierung des privaten und des öffentlichen Rechnungswesens zu erreichen.

Die IPSAS als fachliche Regelungen sollen sowohl einen Rahmen als auch eine Grundlage für die Rechnungslegung und die Jahresabschlüsse öffentlicher Einheiten darstellen. Sie enthalten eine Vielzahl von bestimmten fach-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**12. Teil GO NRW**

lichen Vorgaben, aber auch eine Vielzahl von Wahlrechten. Ihre Ableitung aus den IAS/IFRS, die in der Privatwirtschaft Anwendung finden, hat z. B. dazu geführt, dass die im öffentlichen Bereich bestehende verbindliche Haushaltsplanung und andere spezielle Gemeinwohl bedingte Besonderheiten bisher nicht ihrer Bedeutung entsprechend behandelt wurden.

Die IPSAS stellen derzeit noch kein in sich abgeschlossenes Regelwerk dar, das insgesamt auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft übertragbar ist. Es soll vom IPSASB noch stärker auf die Bedürfnisse und das Handeln der öffentlichen Einheiten ausgerichtet werden. Gleichwohl können die IPSAS auf freiwilliger Basis und zusätzlich durch die Gemeinde zur Anwendung kommen, denn dieses Regelwerk dient der Informationsvermittlung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Den unterschiedlichen Zwecken kann dabei z. B. nicht allein der Gesamtabschluss entsprechen. Es bedarf daher vielmehr eines zusätzlichen IPSAS-Abschlusses.

Vielfach bestehen zurzeit noch Bedenken und Zweifel, ob die Besonderheiten des öffentlichen Bereiches und das Informationsinteresse seiner Adressaten überhaupt ausreichend und weltweit in einheitlicher Form berücksichtigt werden können. Insbesondere der Sachverhalt, dass sich ggf. Rechtsfolgen aus den aufgestellten Jahresabschlüssen ergeben müssen, ist hinsichtlich der Vielzahl der möglichen Wahlrechte bei den IPSAS noch unzureichend berücksichtigt, wenn diese ungeschmälert im öffentlichen Bereich zur Anwendung kommen sollen.

Die Europäische Union beabsichtigt daher eine eigenständige Standardsetzung in ihrem Bereich in Form von EPSAS, die dann im Haushaltswesen der Mitgliedsstaaten zur Anwendung kommen sollen. Der Weg des kommunalen Haushaltsrechts wird daher künftig bei der internationalen Gemeinschaft beginnen und innerhalb des öffentlichen Sektors mit dem Haushaltsrecht der anderen öffentlichen Einheiten kompatibel sein. Der Inhalt der Haushaltswirtschaft baut dabei auf der gleichen Ausgangsgrundlage auf und steht unter der gleichen Zielsetzung.

Aufgrund der fachlichen Einheitlichkeit und identischer Haushaltgrundsätze entstehen Klarstellungen und Übernahmemöglichkeiten von Jahresabschlussergebnissen von der kleinsten bis zur größten öffentlichen Einheit, ohne dass es einer gesonderten Anpassung im Sinne einer Konsolidierung bedarf. Es liegt dabei in der Verantwortung aller Beteiligten dafür Sorge zu tragen, dass die oberste Einheit in einem Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über ihre wirtschaftliche Lage sowie ausreichende Information bieten kann.





**§ 116**

**Gesamtabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. <sup>2</sup>Er besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. <sup>3</sup>Der Rat bestätigt den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss. <sup>4</sup>§ 96 findet entsprechende Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Zu dem Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. <sup>2</sup>Auf den Gesamtabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichung erfordert, § 88 und § 91 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>In den Gesamtabschluss müssen verselbstständigte Aufgabenbereiche nach Absatz 2 nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. <sup>2</sup>Dies ist im Gesamtanhang darzustellen.

(4) Am Schluss des Gesamtlageberichtes sind für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70, soweit dieser nicht zu bilden ist, für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, anzugeben:

1. der Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen,
2. der ausgeübte Beruf,
3. die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i. S. d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes,
4. die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form,
5. die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.

(5) <sup>1</sup>Der Gesamtabschluss ist innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag aufzustellen. <sup>2</sup>§ 95 Absatz 3 findet für die Aufstellung des Gesamtabschlusses entsprechende Anwendung.

(6) <sup>1</sup>Der Gesamtabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. <sup>2</sup>Die Prüfung des Gesamtabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. <sup>3</sup>Der Gesamtlagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. <sup>4</sup>§ 101 Abs. 2 bis 8 gilt entsprechend.

(7) In die Prüfung nach Absatz 6 müssen die Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche nicht einbezogen werden, wenn diese nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind.

## **Erläuterungen zu § 116:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses**

##### **1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde führt ihre örtliche Aufgabenerfüllung im Interesse der Gesamtheit ihrer Einwohner durch unterschiedliche Organisationsformen (Betriebe) durch, die i. d. R. über eine eigenständige Wirtschaftsführung verfügen. Mit einem Gesamtabchluss kann ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde hergestellt werden, weil der gemeindliche Gesamtabchluss auf den Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde aufbaut. Der Gesamtabchluss stellt dabei eine nach formalen und materiellen Vorgaben und Kriterien gegliederte Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde mit Informationen und Bewertungen über das abgelaufene Haushaltsjahr dar.

Der gemeindliche Gesamtabchluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Durch diese Form des Gesamtabchlusses soll die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht werden. Der Gesamtabchluss dient daher auch dazu, den negativen Folgen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch die Verschiebung von gemeindlichen Aufgaben in Betriebe der Gemeinde entgegenzuwirken.

Als gemeindlicher Betrieb wird in diesem Zusammenhang eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde bezeichnet, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, und zwar unabhängig von ihrer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsform. Der Gesamtabchluss der Gemeinde ersetzt jedoch nicht die einzelnen Jahresabschlüsse der Gemeinde und ihrer Betriebe. Er führt durch die erforderliche Konsolidierung der einzelnen Jahresabschlüsse zu geeigneten Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift werden daher die Inhalte und Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses näher bestimmt.

Der gemeindliche Gesamtabchluss hat als wesentliche Aufgabe ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Dem gemeindlichen Gesamtabchluss wird deshalb die Fiktion einer wirtschaftlichen Einheit zugrunde gelegt, die aus der Gemeindeverwaltung (Muttereinheit) und den Betrieben der Gemeinde (Tochtereinheiten) besteht. Dabei ist wesentlich, dass durch die Zusammenfassung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der Betriebe keine eigenständige Rechtspersönlichkeit entsteht. Der gemeindliche Gesamtabchluss hat daher auch keine Zahlungsbemessungsfunktion, z. B. für die Berechnung von Ausschüttungen oder Verlustabdeckungen. Er ist aber auch keine Grundlage für Zwecke der Besteuerung der Gemeinde.

Der Gesamtabchluss soll außerdem zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten der Verantwortlichen in der Gemeinde beitragen. Es muss dabei auch ein Zusammenpassen mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erreicht werden, denn die Maßnahmen der Gemeinde müssen unabhängig von den Verantwortlichkeiten miteinander in Einklang stehen. Die weiteren Voraussetzungen für den gemeindlichen Gesamtabchluss und die Gestaltungsmöglichkeiten des Gesamtabchlusses sind insbesondere in den Vorschriften der §§ 49 bis 52 GemHVO NRW näher bestimmt worden. Mit diesen Vorgaben soll sichergestellt werden, dass ein systematisch aufgebauter Abschluss der Gemeinde mit der gewünschten Aussagekraft entstehen kann.

## **1.2 Die örtliche Prüfung vor der Bestätigung**

Zum Budgetrecht des Rates der Gemeinde gehört es, den Rahmen und die Bedingungen zur Ausführung der jährlichen gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zu bestimmen. Dieses Recht des Rates beinhaltet die Pflicht der Gemeindeverwaltung, den Rat über das Ergebnis der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die durch die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde ausgeführt wurde, nach Ablauf des Haushaltsjahres zu informieren. Er erhält dazu einen Gesamtabschluss, den er zu bestätigen hat.

Das Recht des Rates führt zudem zu der Pflicht, eine örtliche Prüfung in der Sache durchzuführen und den gemeindlichen Gesamtabschluss zu bestätigen. Die örtliche Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses obliegt dem örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss, einem Pflichtausschuss des Rates der Gemeinde (vgl. § 57 i. V. m. den § 59 GO NRW). Dieser Ausschuss wird im Auftrag des Rates tätig und ist ihm in der Sache gegenüber berichtspflichtig. Er hat über die Art und den Umfang seiner Abschlussprüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und in einem Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung das Prüfungsergebnis zusammenzufassen (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW).

Die Gesamtabschlussprüfung stellt vorrangig eine gemeindeinterne und verwaltungstechnische Kontrolle dar, in die die Prüfungsergebnisse aus der Jahresabschlussprüfung der Gemeindeverwaltung und den Abschlussprüfungen der Betriebe der Gemeinde einbezogen werden, weil die Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss auf den Jahresabschlüssen aufbaut. Sie dient als vorbereitende Maßnahme der Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Rat bzw. seiner Beschlussfassung. Das Ziel der gemeindlichen Gesamtabschlussprüfung ist deshalb ein Urteil des Rechnungsprüfungsausschusses darüber, ob und mit welchem Ergebnis der Auftrag des Rates die gesamte Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr entsprechend seinen Beschlüssen auszuführen, ordnungsgemäß erledigt wurde.

Der Rat hat Beschlüsse zum Haushaltsplan der Gemeindeverwaltung und zu Wirtschaftsplänen der Betriebe zu fassen, deren über die auftragsgemäße Durchführung durch die Einzelabschlüsse und insgesamt durch den Gesamtabschluss nachzuweisen ist. Der gemeindliche Gesamtabschluss soll daher ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermitteln. Im Rahmen der Prüfung des Gesamtabschlusses muss deshalb festgestellt worden sein, dass die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses beachtet worden sind.

Im Rahmen der örtlichen Gesamtabschlussprüfung gilt es zudem für den örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss, relevante Prüfungsaussagen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit mit hinreichender Sicherheit treffen zu können. In dieser Prüfung soll aber auch eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken für die gesamte wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde vorgenommen werden. In die gemeindliche Gesamtabschlussprüfung sind daher auch qualitative sowie zukunftsbezogene sowie prozessorientierte Einflussfaktoren, die sich auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft auswirken, einzubeziehen und zu beurteilen.

Eine „lückenlose Prüfung“ des gemeindlichen Gesamtabschlusses sollte nur dann vorgesehen werden, wenn das Ziel der Abschlussprüfung nicht anders erreicht werden kann. Die Gesamtabschlussprüfung ist ihrem Wesen nach nicht darauf ausgerichtet, einzelne Tatbestände und Verstöße gegen außerhalb der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und Buchführung liegende Vorgaben aufzudecken und festzustellen.

## **1.3 Keine gesonderte überörtliche Prüfung**

Die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterliegt der überörtlichen Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW (vgl. § 105 Absatz 3 GO NRW). Diese Prüfung stellt dabei eine Aufsichtsprüfung aus Sicht des Landes

dar. Sie unterscheidet sich von der örtlichen Prüfung dadurch, dass sie von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird. In die überörtliche Prüfung kann der gemeindliche Gesamtabchluss, sofern er aufgrund der örtlichen Verhältnisse von der Gemeinde tatsächlich aufzustellen ist, dann einbezogen werden, wenn ein entsprechendes sachliches Erfordernis dafür besteht.

Ein Prüfungserfordernis für den Gesamtabchluss kann sich im Rahmen der überörtlichen Prüfung in abhängig von den Prüfungsgegenständen und den daran anknüpfenden Prüfungen und Beurteilungen ergeben. Die überörtliche Prüfung erstreckt sich z. B. darauf, ob die Buchführung der Gemeinde ordnungsgemäß durchgeführt worden ist (vgl. § 105 Absatz 3 Nummer 2 GO NRW). In dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe wird bei der Buchführung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nicht zwingend nach Jahresabschluss oder Gesamtabchluss unterschieden. Der Gesamtabchluss der Gemeinde stellt jedoch wie der gemeindliche Jahresabschluss keinen eigenständigen Prüfungsgegenstand der überörtlichen Prüfung dar.

## **2. Die Unterrichtung des Rates**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde lassen sich nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung sowie nach den möglichen Adressaten beurteilen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde in ihren Entscheidungen beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben.

Die Adressaten können dabei auch Ansprüche auf gemeindliche Leistungen haben, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung. Sie können in Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde stehen, z. B. Kreditgeber. Ebenso können die Adressaten durch ihre ortsbezogenen Lebensverhältnisse den Finanzbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung unmittelbar erfahren, z. B. als Grundsteuerpflichtige oder Abgabepflichtige. Der Adressatenkreis besteht daher aus einer unbestimmten Zahl von unterschiedlichen Interessengruppen und Personen mit entsprechenden Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen.

Die Interessen und Bedürfnisse der Adressaten wirken sich in einem erheblichen Umfang auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde aus und müssen daher in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigt werden. Die Gewichtung der Adressaten zeigt sich für die Gemeinde z. B. daran, dass die Adressaten als Bürgerinnen und Bürger durch den Rat der Gemeinde vertreten werden. Sie können an der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mitwirken und die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde müssen ständig zu deren Einsichtnahme verfügbar sein. Die Gemeinde hat dabei die besonderen gesetzlichen Vorgaben zu beachten (vgl. §§ 80, 95 und 116 GO NRW).

## **3. Der Verzicht auf einen Gesamtabchluss**

### **3.1 Die Ausgangslage**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss enthalten keine allgemeine Regelung, nach der in bestimmten Ausnahmefällen oder bei der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen die Gemeinde generell von der Aufstellung eines Gesamtabchlusses befreit wäre. Jedoch kann aufgrund der örtlichen Verhältnisse zum Gesamtabchlussstichtag eine Sachlage bei der Gemeinde bestehen, aufgrund derer die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses nicht gegeben sind, z. B. wenn keine wesentlichen wirtschaftlichen Betätigungen durch gemeindliche Betriebe in der Rechtsform des öffentlichen Rechts und des Privatrechts erfolgen. Das Vorliegen der grundsätzlichen Voraussetzungen ist dabei von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag erneut zu prüfen.

Eine Gemeinde kann dann auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses verzichten, wenn sie zum Abschlussstichtag über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt. In solchen Fällen besteht bei der Gemeinde kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und einem der Betriebe der Gemeinde. Ein solches Verhältnis muss aber bei der Gemeinde als grundsätzliche Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss vorliegen. Ein fehlendes Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde wird zudem nicht dadurch hergestellt, dass die Gemeinde über einen oder mehrere Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode in den Gesamtabchluss einzubeziehen wären.

Die Beurteilung der gemeindlichen Beteiligungsverhältnisse und die Schlussfolgerungen daraus sowie die Entscheidung über einen Verzicht der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres müssen sachgerecht und zeitnah nach Ablauf des Haushaltsjahres innerhalb der haushaltsrechtlich vorgesehenen Frist zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfolgen sowie ausreichend dokumentiert werden.

Diese örtlichen Unterlagen werden dann zum Prüfungsgegenstand „Gesamtabschluss“. Sie müssen daher ausreichende Angaben und Informationen mit einer entsprechenden Aussagekraft bieten, dass der Rechnungsprüfungsausschuss die örtlichen Verhältnisse überblicken und prüfen kann. Wie bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bedarf die getroffene Verzichtsentscheidung einer Unterzeichnung durch den Kämmerer und einer Unterzeichnung (Bestätigung durch den Bürgermeister).

### **3.2 Das Fortbestehen der Prüfungspflicht**

In den Fällen des zulässigen Verzichts auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erlischt jedoch nicht die grundsätzliche Prüfungspflicht des Rechnungsprüfungsausschusses für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Die Prüfung ist in solchen Fällen vielmehr darauf auszurichten, ob örtlich die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen und die getroffene Entscheidung der Gemeinde mit den haushaltsrechtlichen Bestimmungen im Einklang steht.

Das für die örtliche Prüfung des Gesamtabchlusses bestehende Verfahren bleibt daher sachlich und verfahrensmäßig grundsätzlich unberührt. Das Prüfungsergebnis sollte dabei in einem Vermerk, der durchaus auch als Bestätigungsvermerk gekennzeichnet werden kann, zusammengefasst und dem Rat der Gemeinde vorgelegt werden. Der Verzicht auf den gemeindlichen Gesamtabchluss für einen bestimmten Abschlussstichtag unterbricht daher nicht die dauerhaft bestehende Prüfungspflicht für den gemeindlichen Gesamtabchluss (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).

Vom Rechnungsprüfungsausschuss ist zu jedem nachfolgenden Abschlussstichtag erneut zu beurteilen, ob die örtliche Abwägung und Entscheidung über den Verzicht der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses weiterhin vorliegen und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse noch zutreffend erfolgt ist. Sofern im Rahmen der örtlichen Prüfung jedoch festgestellt wird, dass für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Aufstellung eines örtlichen Gesamtabchlusses für das Haushaltsjahr besteht, sollte der Bürgermeister aufgefordert werden, das Notwendige dazu zu veranlassen.

### **3.3 Das Fortbestehen des Bestätigungserfordernisses**

Der Rat als gemeindliches Organ soll in jedem Haushaltsjahr den Gesamtabchluss der Gemeinde bestätigen. In den möglichen Fällen eines zulässigen Verzichts entsteht deshalb für den Bürgermeister eine besondere Unterrichtungspflicht über diesen örtlichen Sachverhalt gegenüber dem Rat der Gemeinde. Für den Bürgermeister ent-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

fällt dann die Bestätigung des vom Kämmerer aufgestellten Entwurfs des Gesamtabchlusses sowie dessen Zuleitung an den Rat. Er hat jedoch aufgrund seiner Verantwortlichkeit für die Leitung der Gemeindeverwaltung dafür Sorge zu tragen, dass der Rat über die Abwägung und Beurteilung sachgerecht informiert wird.

Dem Rat ist dabei die Möglichkeit zu geben, die Entscheidung über den Verzicht der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses im Rahmen seiner Rechte und Zuständigkeiten zu bestätigen, denn er wird durch den Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabchlusses nicht von seiner Aufgabe der Bestätigung befreit. Ihm obliegt die Pflicht, die Beurteilung des Bürgermeisters über die örtlichen Verhältnisse in Form der wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Betätigung abzuwägen und einzuschätzen. Er hat zu bestätigen, dass bei der Gemeinde die Voraussetzungen für einen Verzicht auf einen Gesamtabchluss vorliegen.

Für seine Entscheidung muss dem Rat daher ein geprüfte „Verzichtsentscheidung“ vorgelegt werden bzw. vorliegen. Diese Entscheidungsgrundlage kann vom Bürgermeister unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung zugeleitet werden. Es bedarf nicht zwingend einer vorherigen Beteiligung des Rates. Nach Abschluss der Prüfung kann dann der Rat unter Kenntnis des Prüfungsergebnisses bestätigen, dass bei der Gemeinde örtliche Gegebenheiten bestehen, aufgrund derer ein gemeindlicher Gesamtabschluss verzichtbar ist.

Die Ratsmitglieder können auf dieser Grundlage den Bürgermeister dann auch hinsichtlich der Ausführung der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr entlasten, denn das wirtschaftliche Ergebnis wird ihnen bereits durch den gemeindlichen Jahresabschluss präsentiert. Ein solches Zusammenspiel wird haushaltsrechtlich gefordert, auch wenn die Einzelheiten nicht benannt worden sind. Das gewünschte Vorgehen wird aber dadurch herausgestellt, dass der Beteiligungsbericht dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung beizufügen ist, wenn von der Gemeinde kein Gesamtabchluss aufgestellt wird (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 3 GO NRW).

### **3.4 Kein Verzicht als Experiment**

Ein Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist für die Gemeinde nicht über die Experimentierklausel in der Gemeindeordnung möglich (vgl. § 129 GO NRW). Nach dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift kann zur Erprobung neuer Steuerungsmodelle und zur Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung im Einzelfall eine zeitlich begrenzte Ausnahme von organisations- und haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung zugelassen werden.

Die Zulassung einer Ausnahme von haushaltsrechtlichen Vorschriften erfordert eine geeignete örtliche Alternative der Gemeinde, die den Zwecken der Vorschrift zu genügen hat und durch die Erfüllung dieses speziellen Gesetzesauftrages sichergestellt werden kann. Ein alleiniger Verzicht auf die Umsetzung einer haushaltsrechtlichen Vorgabe dürfte regelmäßig keine geeignete Maßnahme im Sinne der gesetzlichen „Experimentierklausel“ sein. Der Verzicht würde auch nicht besonderen Aspekten eines neuen Steuerungsmodells im Sinne der „Experimentiervorschrift“ entsprechen.

Die Gemeinde müsste darlegen, dass der Verzicht auf einen Gesamtabchluss zur Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung beitragen kann. Sie müsste daher gewichtige örtliche Sachverhalte transparent und nachvollziehbar machen, aufgrund dessen die haushaltsrechtlich bestimmten Voraussetzungen für einen Gesamtabchluss bei der Gemeinde nicht zur Darstellung ihrer wirtschaftlichen Gesamtlage zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres geeignet sind. Gleichzeitig müsste die Gemeinde eine andere Vorgehensweise präsentieren und dazu belegen können, dass dadurch ein vergleichbares Ergebnis wie durch den gemeindlichen Gesamtabchluss für die Gemeinde bewirkt werden kann.

Unter der Annahme, dass die Nutzung der Experimentierklausel für die Gemeinde möglich wäre, würde eine zugelassene Ausnahme zudem nur befristet in die Zukunft wirken. Die Gemeinde wird dadurch für die Vergangenheit

nicht von den geltenden haushaltsrechtlichen Vorgaben befreit. Aus der einschlägigen Vorschrift der Gemeindeordnung lässt sich jedenfalls keine mehrjährige Rückwirkung ableiten, die auch auf verfassungsrechtliche Bedenken stoßen würde. Die bereits bestehende gesetzliche Verpflichtung, jährlich einen Gesamtabchluss ab dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2010 aufstellen, lässt sich auch nicht mit der Experimentierklausel in der Gemeindeordnung umgehen.

#### **4. Änderungen oder Berichtigungen des Gesamtabchlusses**

##### **4.1 Bedarf und Zeitpunkt der Berichtigung**

###### **4.1.1 Der Berichtigungsbedarf**

Bei der Gemeinde kann ein fehlerhafter oder unrichtiger Gesamtabschluss bestehen, weil die zum Abschlussstichtag gegebenen Verhältnisse bei der Aufstellung und/oder Feststellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nicht erkannt wurden. Ein solcher Gesamtabschluss enthält dann vielfach haushaltswirtschaftliche Daten und weitere Angaben, die nicht nach den maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften und sonstigen örtlichen Bestimmungen ermittelt worden sind. Ein gemeindlicher Gesamtabschluss gilt grundsätzlich dann als fehlerhaft, wenn im Zeitraum seiner Aufstellung und Feststellung oder zu einem späteren Zeitpunkt Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorgaben oder andere rechtliche Bedingungen von der Gemeinde hätten erkannt werden können.

Werterhellende Erkenntnisse, die nach der gesetzlichen Aufstellungsfrist des Gesamtabchlusses von der Gemeinde gewonnen werden, und weder rechtliche Verstöße offenlegen oder nur Informationen von geringer Bedeutung für den gemeindlichen Gesamtabschluss darstellen, führen dagegen nicht zu einem fehlerhaften Gesamtabchluss der Gemeinde. Ebenso liegt kein Fehler bezogen auf den Gesamtabschluss vor, wenn haushaltswirtschaftliche Wirkungen oder Folgen der Festlegung von Bilanzposten und/oder Ergebnis- und Finanzpositionen nicht den Vorstellungen der Gemeinde entsprechen.

Bei der Beurteilung einer Fehlerhaftigkeit des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Bilanzierung von der objektiven haushaltsrechtlichen Lage auszugehen und auf den Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres als objektiven Beurteilungszeitpunkt abzustellen. Eine Berichtigungspflicht besteht i. d. R. dann, wenn der gemeindliche Gesamtabschluss ohne Berichtigung eine von der tatsächlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde wesentliche Abweichung beinhalten würde oder gegen haushaltsrechtliche Vorschriften verstoßen wurde.

In die Betrachtung und Bewertung einer Fehlerhaftigkeit des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind von der Gemeinde das gesamte Umfeld des Gesamtabchlusses sowie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einzubeziehen. Ein Korrekturbedarf ist dabei unter Einbeziehung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit sowie nach dem Maß des Verstoßes gegen haushaltsrechtliche Vorschriften zu beurteilen. Je nach Verfahrensstand muss oder kann eine für notwendig erachtete Berichtigung ggf. auch umgehend vorgenommen werden.

Ein Verzicht der Gemeinde durch Zeitablauf auf eine für notwendig erachtete Berichtigung ist grundsätzlich nicht möglich und die Änderung eines fehlerfreien Gesamtabchlusses nicht zulässig. Ein Berichtigungsbedarf beim gemeindlichen Gesamtabchluss kann sich aber aus unterschiedlichen Gründen ergeben (vgl. Abbildung 285).

<b>DER BERICHTIGUNGSBEDARF BEIM GESAMTABSCHLUSS</b>	
-	Bei einem Verstoß gegen haushaltsrechtliche Vorschriften.

<b>DER BERICHTIGUNGSBEDARF BEIM GESAMTABSCHLUSS</b>	
-	Bei objektiven oder subjektiven Bilanzierungsfehlern von Bedeutung.
-	Bei wesentlichen Bewertungsfehlern.
-	Bei wesentlichen Buchführungsfehlern.
-	Bei fehlerhaften Angaben, die zu Fehlern bei anderen Angaben führen.
-	Bei nichtigen Jahresabschlüssen.

Abbildung 285 „Der Berichtigungsbedarf beim Gesamtabchluss“

Ein zu berichtigender Fehler kann grundsätzlich materielle oder auch formelle Ursachen haben. Die Gemeinde kann z. B. eine Abschreibung auf ein bebautes Grundstück vorgenommen haben, obwohl nur das abnutzbare Gebäude abzuschreiben ist. Sie kann eine Forderung nicht wertberichtigt oder ausgebucht haben, obwohl sie gegenüber dem Schuldner auf die Einziehung ihrer Ansprüche grundsätzlich verzichtet bzw. ihm die Ansprüche erlassen hat. Aufgrund solcher oder ähnlicher örtlicher Fehler kann für die Gemeinde ein Erfordernis für eine Korrektur des gemeindlichen Gesamtabchlusses entstehen.

Durch eine Korrektur können die Gesamtergebnisrechnung und/oder die Gesamtbilanz der Gemeinde betroffen sein. Der Berichtigungsbedarf muss dabei objektiv zum Abschlussstichtag bestehen. Außerdem kann bei der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit eines gemeindlichen Gesamtabchlusses die Beachtung des Wesentlichkeitsgrundsatzes von erheblicher Bedeutung sein. Sie sollte deshalb nicht allein an betragsmäßige Messgrößen gekoppelt sein. Bei der Beurteilung eines Bilanzierungsfehlers sollte der Fehler nicht allein in ein Verhältnis zur Bilanzsumme oder zum Wertansatz des betreffenden Bilanzpostens gesetzt werden.

Für die Gemeinde gilt vielmehr, möglichst alle erkennbaren Umstände in die Betrachtung und Bewertung des aufgetretenen Fehlers in ihrem Gesamtabchluss einzubeziehen. Dazu gehört z. B. auch die Prüfung und Feststellung, ob und wie sich der festgestellte Fehler auf die durch den gemeindlichen Gesamtabchluss zu vermittelnde Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde im Einzelnen auswirkt. Durch den Vergleich mit den richtigen Bilanzwerten können dazu bereits sachgerechte Erkenntnisse gewonnen werden.

Bei fehlerhaften Vorjahresangaben in der gemeindlichen Gesamtbilanz könnte auch die Dokumentationsfunktion des Gesamtabchlusses der Gemeinde beeinträchtigt sein und die Gefahr falscher Entscheidungen aus der eingeschränkten Vergleichbarkeit des Gesamtabchlusses des Haushaltsjahres mit dem Gesamtabchluss des Vorjahres bestehen. In einem solchen Fall bedarf es jedoch keiner förmlichen Berichtigung im Rahmen des Gesamtabchlusses, denn der Gesamtabchluss des Vorjahres kann durch die Berichtigung nicht in seiner fehlerhaften Abbildung geändert werden.

Aus einem Berichtigungsbedarf bei einem gemeindlichen Gesamtabchluss kann ggf. eine besondere Informationspflicht der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen. Die Gemeinde kann bei einem zwingenden Berichtigungsbedarf des gemeindlichen Gesamtabchlusses des Vorjahres ggf. die betreffenden Teile austauschen und die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darüber entsprechend informieren. Zu beachten ist, dass sich aus dem Berichtigungsbedarf heraus eine erneute Prüfungspflicht für den gemeindlichen Gesamtabchluss ergeben kann.



Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Berichtigung von gemeindlichen Gesamtab schlüssen zu beachten, dass die Änderung eines fehlerfreien Gesamtab schlusses, der den gesetzlichen Anforderungen und den GoB entspricht und vom Rat der Gemeinde bestätigt wurde, grundsätzlich unzulässig ist. Außerdem kann nach einem Zeitraum von mehreren Jahren eine Änderung des Gesamtab schlusses nicht mehr objektiv auf eine Sachlage in einem Vorjahr zurückgeführt werden. In den Fällen, in denen tatsächlich ein Korrekturbedarf beim gemeindlichen Gesamtab schluss für die Gemeinde besteht, muss ein Rechtsverstoß oder eine Fehlerhaftigkeit bezogen auf den aktuellen Abschlussstichtag gegeben sein.

### **5.1.2 Der Zeitpunkt der Berichtigung**

Für die Beurteilung der Durchführung einer Berichtigung eines gemeindlichen Gesamtab schlusses ist grundsätzlich auf den betreffenden Abschlussstichtag als objektiver Entscheidungszeitpunkt abzustellen. Bei einem Entwurf des Gesamtab schlusses kann die Berichtigung eines Fehlers grundsätzlich im Zeitraum seiner Aufstellung und Prüfung und unabhängig um Bearbeitungsstand vorgenommen werden. Von der Gemeinde kann daher ein Entwurf des Gesamtab schlusses bis zu seiner Bestätigung durch den Rat jederzeit verändert werden.

Von der Gemeinde sollen erkannte Fehler deshalb umgehend und nicht erst im Rahmen des nächsten Gesamtab schlusses beseitigt werden. Eine Veränderung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtab schlusses vor seiner Bestätigung stellt zudem keine förmliche Berichtigung wie bei einem bestätigten Gesamtab schluss dar. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn der Rat im Rahmen seiner Bestätigung des Gesamtab schlusses noch erforderliche Anpassungen beschließt.

Die Gemeinde kann Erkenntnisse über Fehler im gemeindlichen Gesamtab schluss oder über einen Änderungs- oder Berichtigungsbedarf ggf. auch erst nach seiner Bestätigung gewinnen, z. B. im Rahmen eines nachfolgenden Gesamtab schlusses oder eines Jahresabschlusses. In diesen Fällen soll die Gemeinde eine Berichtigung des Gesamtab schlusses grundsätzlich in einem noch nicht bestätigten Gesamtab schluss vornehmen. Der betroffene Gesamtab schluss sowie die sich daran bis zum zu ändernden Gesamtab schluss anschließenden Gesamtab schlüsse müssen von der Gemeinde i. d. R. nicht angepasst werden. Bestätigte Gesamtab schlüsse der Vorjahre dürfen im Grundsatz nicht verändert werden.

### **4.1.3 Die Fehlerbeseitigung**

#### **4.1.3.1 Erkannte Fehler**

Ein fehlerhafter Gesamtab schluss soll von der Gemeinde grundsätzlich unter Beachtung der einschlägigen Haushaltsgrundsätze berichtigt werden. Die Art und Weise einer notwendigen Fehlerbeseitigung ist dabei davon abhängig, ob und wie der fehlerhaft bilanzierte Geschäftsvorfall haushaltsmäßig abzuwickeln war. Bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall, der ergebniswirksam war, ist die Wertänderung aus einer Fehlerbeseitigung i. d. R. über die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung des Gesamtab schlusses abzuwickeln, in dem die Fehlerbeseitigung vorgenommen wird. Es muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass eine Fehlerbeseitigung nicht auf unbestimmte Zeit verschoben wird.

Für die aus Berichtigungen entstehenden Erträge oder Aufwendungen muss innerhalb der Gesamtergebnisrechnung keine zusätzliche Haushaltsposition geschaffen werden, sodass z. B. ein gesonderter Ausweis unter einer Haushaltsposition „Periodenfremde Erträge“ oder „Periodenfremde Aufwendungen“ nicht zulässig ist. Von der Gemeinde soll eine Fehlerbeseitigung nur dann bestandsmäßig abgewickelt werden, wenn der zugrundeliegende Geschäftsvorfall nicht ergebniswirksam war. In diesen Fällen ist die Wertänderung aus der Fehlerbeseitigung unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der Gesamtbilanz zu verrechnen.

Eine derartige Abwicklung kommt z. B. in Betracht, wenn ein Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden ist, obwohl die Gemeinde nicht der wirtschaftliche Eigentümer **ist**. Sofern der betreffende Vermögensgegenstand dann noch von der Gemeinde an den **tatsächlichen** Eigentümer abzugeben ist, tritt zudem ein Abgang ein, der einen weiteren Grund für eine reine bestandsmäßige Bereinigung in der Bilanz der Gemeinde darstellt (vgl. z. B. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Für die Beseitigung von Fehlern im gemeindlichen Gesamtabschluss kommt es außerdem nicht darauf an, wie lange ein Fehler bereits besteht. Es ist auch nicht ausschlaggebend, wer den Fehler entdeckt hat oder wer dessen sofortige Beseitigung für erforderlich hält bzw. über die Vornahme einer Berichtigung entscheidet. Sofern aufgetretene Fehler als unwesentlich anzusehen sind, kann es im örtlichen Einzelfall auch ausreichend sein, den Fehler auch bei einem noch nicht **bestätigten** Gesamtabschluss erst im nächsten von der Gemeinde aufzustellenden Gesamtabschluss zu korrigieren.

#### **4.1.3.2 Nachträglich entdeckte Fehler**

##### **4.1.3.2.1 Kein Anspruch auf Fehlerfreiheit**

Bei Fehlern im gemeindlichen Gesamtabschluss, die erst nach der Anzeige des Gesamtabschlusses an die Aufsichtsbehörde von der Gemeinde oder Dritten entdeckt werden, und daher auch nicht von der örtlichen und überörtlichen Prüfung entdeckt oder beanstandet wurden, soll gleichermaßen wie bei Fehlern im Rahmen einer Prüfung eine Korrektur bzw. Bereinigung im nächsten Gesamtabschluss erfolgen. Von der Gemeinde soll dazu nicht nur untersucht werden, von welcher Art oder „Qualität“ oder „Quantität“ diese Fehler sind. Sie muss insbesondere dafür Sorge tragen, dass mindestens die erkannten Fehler, die zu Verstößen gegen haushaltsrechtliche Vorschriften geführt haben, künftig unterlassen bzw. nicht fortgeschrieben und nicht wiederholt werden.

Die Gemeinde kann aus einem vom Abschlussprüfer zum gemeindlichen Gesamtabschluss erteilten uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nicht zwangsläufig den Schluss ziehen, dass ihr Gesamtabschluss keine Fehler aufweist. Sie muss vielmehr zur Kenntnis nehmen, dass fehlerhafte Sachlagen und Ergebnisse wegen des üblicherweise bei Abschlussprüfungen angewandten risikoorientierten Prüfungsansatzes mit hoher Wahrscheinlichkeit keine Prüfungsgegenstände im Rahmen der Gesamtabschlussprüfung waren. Mögliche vorhandene Fehler konnten daher in diesem Rahmen nicht entdeckt werden.

Aus der Anzeige des Gesamtabschlusses bei der Aufsichtsbehörde und **einer** beanstandungsfreien Rückäußerung kann die Gemeinde ebenfalls nicht zwangsläufig den Schluss ziehen, dass ihr Gesamtabschluss keine Fehler aufweist. Für die Aufsichtsbehörde muss nicht jeder fehlerhafte Sachverhalt oder ein fehlerhaftes Ergebnis im gemeindlichen Gesamtabschluss offensichtlich sein. Der Gesamtabschluss muss ein zusammengefasstes nachvollziehbares Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage darstellen und mit dem Haushaltsrecht in Einklang stehen. Der Gesamtanhang kann ggf. jedoch Hinweise und unzureichende Informationen über die tatsächlichen gemeindlichen Verhältnisse enthalten, durch die Fehler erkannt werden können.

Die Gemeinde erhält weder durch die Abschlussprüfung noch durch die Anzeige des Gesamtabschlusses bei der Aufsichtsbehörde eine Garantieerklärung über die Fehlerfreiheit ihres Gesamtabschlusses bzw. **über** seine uneingeschränkte Richtigkeit. Bei nachträglich entdeckten Fehlern, durch welche Stelle oder Person auch immer, darf daher die Gemeinde - gleichermaßen wie bei den in der Vergangenheit entdeckten Fehlern - nicht auf eine auf die Zukunft ausgerichtete Bereinigung der entdeckten Fehler verzichten.

**4.1.3.2.2 Kein Verzicht auf die Fehlerbeseitigung**

Eine Fehlerbeseitigung durch die Gemeinde ist zudem unabhängig davon geboten, ob der Fehler unmittelbar gegen haushaltsrechtliche Vorschriften, gegen zu beachtende Haushaltsgrundsätze oder gegen sonstige Vorgaben verstößt. Eine zukunftsbezogene Fehlerbereinigung ist z. B. erforderlich, wenn die Abschreibungen nicht ausgehend von den Anschaffungskosten angesetzt worden sind. Die Gemeinde darf weder mit dem Hinweis auf die durchgeführte Gesamtabchlussprüfung noch mit dem Hinweis auf den angezeigten Gesamtabchluss auf eine auf die Zukunft ausgerichtete Beseitigung nachträglich entdeckter Fehler verzichten.

Für die Gemeinde entsteht bei erkannten Fehlern eine umfassende Berichtigungspflicht, durch die nichts Unmögliches von der Gemeinde verlangt wird. Sie muss z. B. über die Fehlerbeseitigung weder ihre Prüfungsinstanz noch die Aufsichtsbehörde gesondert informieren. Sie soll die vorgenommenen Berichtigungen im Anhang des nächsten Gesamtabchlusses bei den betroffenen Positionen und Posten aufzeigen. Bei wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen oder Fehlern ist jedoch eine zusammenfassende Information darüber sachgerecht.

Die Gemeinde sollte in einer eigenen Übersicht die Berichtigungsschritte darstellen. Sie sollte jeweils zu den betroffenen Positionen der Gesamtergebnisrechnung und/oder Gesamtkapitalflussrechnung sowie zu den Posten der Gesamtbilanz den „alten“ Wert des Vorjahres und den Berichtigungswert sowie den „neue“ Vorjahreswert aufzeigen. In diesem Zusammenhang bedarf es auch der Darstellung der Anlässe und einer Erläuterung der vorgenommenen Änderungen. Über die Form und den Umfang der darüber zu gebenden Informationen hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden.

**4.1.4 Der Nachweis der Berichtigung**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer im Gesamtanhang zu gebenden Informationen zusätzliche Angaben machen, wenn auch ein Gesamtabchluss aus einem früheren Haushaltsjahr berichtigt wurde. Durch solche Informationen kann von der Gemeinde ein Nachweis über die Beseitigung entdeckter Fehler geführt werden, die so wesentlich waren, dass sonst die Bestätigung des Gesamtabchlusses in Frage zu stellen gewesen wäre. Die gemeindlichen Informationen über einen geänderten Gesamtabchluss müssen auch die Anlässe für eine Berichtigung aufzeigen und deren Erforderlichkeit begründen und nachweisen.

Bei einer notwendig gewordenen Berichtigung im Rahmen eines Gesamtabchlusses sollen dazu sachgerechte Angaben gemacht werden, damit der Umfang und der Anlass der Berichtigung sowie die Art der Fehlerbeseitigung verständlich und nachvollziehbar werden. Die Gemeinde sollte daher die wesentlichen Korrekturen eines Gesamtabchlusses im Einzelnen gesondert aufzeigen (vgl. Abbildung 286).

<b>DIE KORREKTUR DES GESAMTABSCHLUSSES</b>						
<b>BILANZPOSTEN</b>		<b>KORREKTUR- MAßNAHME</b>	<b>HAUSHALTS- JAHR</b>		<b>VORJAHR</b>	
<b>Bezeichnung</b>	<b>Wertansatz</b>		<b>+</b>	<b>-</b>	<b>+</b>	<b>-</b>

<b>DIE KORREKTUR DES GESAMTABSCHLUSSES</b>						
<b>ERGEBNISPOSITION</b>		<b>KORREKTUR- MAßNAHME</b>	<b>HAUSHALTS- JAHR</b>		<b>VORJAHR</b>	
Bezeichnung	Wertansatz		+	-	+	-

*Abbildung 286 „Die Korrektur des Gesamtabchlusses“*

Die Fehlerbeseitigung durch die Gemeinde führt nicht zu grundlegenden Hindernissen für die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde sowie für die anschließende Bekanntmachung und die Anzeige an die Aufsichtsbehörde, in dessen Rahmen die Fehlerbeseitigung erfolgt. Durch eine gesonderte Nachweisführung kann die Notwendigkeit der Fehlerbeseitigung sowie deren Umfang besser durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beurteilt werden.

Im Rahmen des Nachweises der Fehlerbeseitigung sollte in den Erläuterungen im Gesamtanhang ausgeführt werden, ob und in welchem Umfang die Wertveränderungen aus der Fehlerbeseitigung ergebniswirksam verrechnet worden sind und sich dadurch auf das Jahresergebnis in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ausgewirkt haben. Es ist auch näher anzugeben, ob und in welchem Umfang die Wertveränderungen aus der Fehlerbeseitigung unmittelbar ergebnisneutral mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der Gesamtbilanz verrechnet worden sind.

#### **4.1.5 Keine neue Sachverhaltsgestaltung**

Bei der Gemeinde können im Einzelfall ggf. wesentliche Bilanzierungsfehler auftreten, die sich auf die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses auswirken, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Daraus können sich dann bei der Gemeinde zwingende Berichtungspflichten von Wertansätzen in der gemeindlichen Gesamtbilanz zur Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde ergeben.

Eine vorgesehene Fehlerbeseitigung im gemeindlichen Gesamtabchluss eröffnet für die Gemeinde jedoch nicht die Möglichkeit zu einer nachträglichen neuen Sachverhaltsgestaltung. Die Gemeinde kann daher bei einer Fehlerbeseitigung abgewickelte Geschäftsvorfälle nicht rückgängig machen oder durch eine rückwirkende Sachverhaltsgestaltung die Wertansätze auf der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz verändern.

Die Bilanzierungsfehler sind von der Gemeinde immer nach den Regeln der Bilanzberichtigung entweder ergebniswirksam oder bestandsmäßig im Gesamtabchluss für das Haushaltsjahr zu korrigieren, in dem sie bekannt werden. Eine Korrektur des gemeindlichen Gesamtabchlusses darf daher z. B. nicht dadurch umgangen oder ersetzt werden, dass stattdessen bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand eine Zuschreibung vorgenommen wird (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW).

Die ertragswirksamen oder aufwandswirksamen Berichtigungen des gemeindlichen Gesamtabchlusses, auch wenn die Fehler in den Vorjahren entstanden oder von Bedeutung sind, stellen außerdem keine gemeindlichen Vorgänge dar, die als außerordentlich zu klassifizieren und entsprechend in der **Gesamtergebnisrechnung** zu erfassen wären. Die Berichtigung eines (ergebniswirksamen) Fehlers stellt auch keinen besonderen Sachverhalt dar, aufgrund dessen für die Gemeinde eine unmittelbare Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der Gesamtbilanz zulässig wäre (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **4.2 Die erneute Feststellung des Gesamtabchlusses**

Bei der Gemeinde können in einem vom Rat der Gemeinde aktuell bestätigten Gesamtabchluss gewichtige bzw. wesentliche Fehler bestehen, deren Korrektur aus sachlichen oder rechtlichen Gründen heraus erforderlich ist, z. B. wegen wesentlicher Rechtsverstöße oder auch wegen materieller Folgewirkungen. Die Gemeinde hat dann diesen Gesamtabchluss zu berichtigen, um einen rechtmäßigen Gesamtabchluss für das abgelaufene Haushaltsjahr zu erreichen. Im Gesamtanhang des neuen (berichtigten) Gesamtabchluss sind dann von der Gemeinde die im Gesamtabchluss vorgenommenen Änderungen mit ihrem Umfang und ihren Auswirkungen anzugeben. Die Notwendigkeit der Vornahme einer Änderung ist dabei ausreichend zu erläutern.

Bei einem geprüften bzw. festgestellten Gesamtabchluss bedarf es hinsichtlich der einzelnen Sachverhalte, die zur Änderung des gemeindlichen Gesamtabchlusses führen, zudem der örtlichen Prüfung **dieser Sachverhalte** durch den zuständigen Rechnungsprüfungsausschuss (vgl. § 101 GO NRW). Entsprechend bedarf es durch den Ausschuss eines Prüfungsergebnisses sowie einer Festlegung in Bezug auf den bestehenden Bestätigungsvermerk. Der (berichtigte) gemeindliche Gesamtabchluss ist nach dieser Prüfung (erneut) durch den Rat der Gemeinde zu bestätigen, denn der Rat darf nur einen (insgesamt) geprüften Gesamtabchluss feststellen.

Ein berichtigter Gesamtabchluss der Gemeinde unterliegt zudem erneut der Anzeige an die Aufsichtsbehörde, der öffentlichen Bekanntmachung und ist auch zur Einsichtnahme verfügbar zu halten (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW). Der geänderte Gesamtabchluss ersetzt dabei den bisherigen Gesamtabchluss. Der ersetzende Gesamtabchluss der Gemeinde muss deshalb als „geänderter Gesamtabchluss“ gekennzeichnet werden, um die „Erneuerung“ des Gesamtabchlusses und seine eigenständige (neue) Feststellung durch den Rat der Gemeinde für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkennbar und nachvollziehbar zu machen.

In den Fällen, in denen die vorgenommenen Änderungen bzw. Berichtigungen des gemeindlichen Gesamtabchlusses keine Auswirkungen auf den Beschluss des Rates der Gemeinde über die Ergebnisverwendung und/oder auf die Entlastung des Bürgermeisters haben, kann eine erneute Beschlussfassung über diese Sachverhalte durch den Rat als entbehrlich betrachtet werden, sofern es nicht aus anderen Gründen geboten oder aus rechtlichen Gründen zwingend vorzunehmen ist (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Die Gemeinde hat dabei das ihr zustehende Ermessen sachgerecht und ordnungsgemäß auszuüben.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Gesamtabschluss):**

**1.1 Zu Satz 1 (Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung des Gesamtabschlusses):**

**1.1.1 Das Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses**

**1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr einen Gesamtabschluss unter Beachtung der GoB zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen. Das Aufstellungsverfahren ist von der Gemeinde aufgrund des Verweises auf die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 95 Absatz 3 GO NRW entsprechend den Vorgaben für den gemeindlichen Jahresabschluss durchzuführen. Die nachfolgende Übersicht zeigt den Verfahrensablauf zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses schematisch auf (vgl. Abbildung 287).

<b>DAS AUFSTELLUNGSVERFAHREN BEIM GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>AUFSTELLUNGSSCHRITT</b>	<b>ZUSTÄNDIGKEITEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfes</b>	durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres (§ 116 Absatz 5 i. V. m. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).
<b>Zuleitung des Entwurfes</b>	durch den Bürgermeister an den Rat innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres (§ 116 Absatz 5 i. V. m. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).
<b>Prüfung des Gesamtabschlusses</b>	durch den Rechnungsprüfungsausschuss und Abgabe eines Bestätigungsvermerks (§ 116 Absatz 6 i. V. m. § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW)?
<b>Bestätigung des Gesamtabschlusses</b>	durch den Rat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres (§ 116 Absatz 1 GO NRW).
<b>Entlastung des Bürgermeisters</b>	durch die Ratsmitglieder (§ 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).
<b>Anzeige des Gesamtabschlusses</b>	bei der Aufsichtsbehörde (§ 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 GO NRW).
<b>Bekanntmachung des Gesamtabschlusses</b>	in den örtlichen Medien (§ 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 GO NRW sowie BekanntmVO NRW).
<b>Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses</b>	durch die Gemeindeverwaltung bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabschlusses (§ 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 GO NRW).

*Abbildung 287 „Das Aufstellungsverfahren beim Gesamtabschluss“*

Die Gemeinde muss im Rahmen ihres Gesamtabschlusses gewährleisten, dass der Entwurf des Gesamtabschlusses für das Haushaltsjahr vom Kämmerer aufgestellt und vom Bürgermeister vor der Zuleitung an den Rat bestätigt wird. Der Rat der Gemeinde hat dann nach der Prüfung des Entwurfs durch den Rechnungsprüfungsausschuss den Gesamtabschluss zu bestätigen und die Ratsmitglieder den Bürgermeister zu entlasten.

Das Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Gesamtabschluss setzt sich aus mehreren Verfahrensschritten zusammen, die von der Gemeinde im Einzelnen inhaltlich und terminlich näher bestimmt sein müssen, um die haushaltsrechtlich festgelegten Vorgaben einzuhalten. Die Gemeinde muss dabei nicht nur Informationspflichten innerhalb der Gemeindeverwaltung regeln, sondern auch ihre Betriebe zu Meldungen verpflichten, um den Gesamtabschluss in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ordnungsgemäß aufstellen zu können.

#### **1.1.1.2 Der Begriff „Haushaltsjahr“**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird unter Berücksichtigung des Jährlichkeitsprinzips ausdrücklich bestimmt, dass das Haushaltsjahr das Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Das gemeindliche Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember eines Jahres. Dieser Zeitraum ist von der Gemeinde ihrer gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Geschäftsjahr zugrunde zu legen. Dadurch ist auch die Ausführung des gemeindlichen Haushalts auf einen Zeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet.

Die gemeindliche Haushaltssatzung enthält in ihrer vom Rat der Gemeinde beschlossenen Fassung entsprechende zeitliche Festlegungen. Die vorgegebene zeitliche Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr bestimmt die periodengerechte Zuordnung von Erträgen und Abwendungen der Gemeinde und die zeitbezogene Erfassung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen. Nach Ablauf des gemeindlichen Haushaltsjahres muss eine inhaltliche und zeitliche haushaltsbezogene Abrechnung durch die Gemeinde durch einen Jahresabschluss erfolgen (vgl. § 95 GO NRW).

Eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts besteht mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr und dem in der Privatwirtschaft üblichen Wirtschaftsjahr, das auch dort regelmäßig dem Kalenderjahr entspricht. Auch in der Forstwirtschaft besteht gegenüber dem gemeindlichen Haushaltsjahr derzeit kein abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFoG NRW). Die Übereinstimmung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr besteht daher auch bei den meisten gemeindlichen Betrieben, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu konsolidieren sind.

Die Betriebe der Gemeinde, die nach den Vorschriften des Handelsrechts Rechnung legen, können eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr kalendermäßig festlegen. Es wird jedoch regelmäßig das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr bestimmt. Dadurch umfasst bei den Betrieben das Geschäftsjahr die gleiche Periode, die auch für die Gemeindeverwaltung festgelegt worden ist. Ein gleiches Geschäftsjahr von gemeindlicher Verwaltung und gemeindlichen Betrieben erleichtert die Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde, denn für den Gesamtabschluss ist der Abschlussstichtag der Gemeindeverwaltung ausschlaggebend.

#### **1.1.1.3 Der Abschlussstichtag 31. Dezember**

##### **1.1.1.3.1 Der Begriff „Abschlussstichtag“**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr zum Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss aufzustellen. Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltssatzung ist der Begriff „Haushaltsjahr“ näher bestimmt worden. Unter Berücksichtigung des Jährlichkeitsprinzips wurde festgelegt, dass das Haushaltsjahr das Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Mit dem letzten Tag des Kalenderjahres endet daher auch das gemeindliche Haushaltsjahr. Der 31. Dezember als letzter Tag eines Kalenderjahres gilt

daher nicht nur als Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, er wurde in der haushaltsrechtlichen Vorschrift auch ausdrücklich als Abschlussstichtag bestimmt.

Entsprechend dürfen im Rahmen der Pflicht zur Angabe von Vorjahresbeträgen in der gemeindlichen Bilanz diese Daten nicht unter Angabe des Stichtages 1. Januar (des gleichen Haushaltsjahres) ausgewiesen werden (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW). Der gemeindliche Abschlussstichtag ist dadurch entscheidend für die ggf. vorzunehmende aktive und passive Rechnungsabgrenzung. Die Gemeinde soll aber auch ihre Erträge und Aufwendungen periodengerecht dem Haushaltsjahr zuordnen, dem sie tatsächlich wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Sie hat die eingehenden oder zu leistenden Zahlungen jedoch nur unter Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips zu erfassen.

Der Abschlussstichtag 31. Dezember des gemeindlichen Haushaltsjahres ist außerdem mit dem Abschlussstichtag des Wirtschaftsjahres vieler Betriebe identisch. Bei diesen Betrieben ist das eigene Wirtschaftsjahr – wie bei der Gemeinde das Haushaltsjahr – identisch dem Kalenderjahr. Diese Übereinstimmung verstärkt für die Aufstellung des Gesamtabschlusses das Gebot, dass nur der 31. Dezember ein zutreffender und geeigneter Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ist. Andere (unterjährige) betriebliche Abschluss erfordern i. d. R. Zusatzarbeiten für das kalendermäßige Geschäftsjahr der Gemeinde, bis hin zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses.

#### **1.1.1.3.2 Das Stichtagsprinzip**

Im Rahmen der gesetzlich bestimmten Aufstellung des Gesamtabschlusses ist durch die Gemeinde auch das Stichtagsprinzip zu beachten. Dieses Prinzip ergibt sich aus der Verpflichtung der Gemeinde, das Gesamtjahresergebnis des Haushaltsjahres periodengerecht zu ermitteln, auch wenn zum Abschlussstichtag die gemeindliche Haushaltswirtschaft und das Wirtschaften der gemeindlichen Betriebe nicht endet.

Das Prinzip verlangt, die Verhältnisse zum Abschlussstichtag im gemeindlichen Gesamtabschluss so zu zeigen, dass die Ergebnisse aus allen Geschäftsvorfällen der Gemeinde und die örtlichen Sachverhalte berücksichtigt worden sind, die bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Durch das Stichtagsprinzip sind daher dem gemeindlichen Gesamtabschluss die wirtschaftlichen Verhältnisse objektiv zugrunde zu legen, die bei der Gemeinde zum letzten Tag des Haushaltsjahres (31. Dezember) bestehen.

Im gemeindlichen Gesamtabschluss sind ggf. aber auch noch Erkenntnisse über wirtschaftliche Verhältnisse der Gemeinde zu berücksichtigen, die erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden. Bei der Klärung der Frage, welche Informationen im gemeindlichen Gesamtabschluss berücksichtigt werden können, ist das Wertaufhellungsprinzip zu beachten. Die Anwendung dieses Prinzips soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen von der Gemeinde bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses ausreichend und sachgerecht berücksichtigt werden.

Nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde zum Abschlussstichtag verändern, sind dagegen als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen. Solche Tatbestände sind nicht in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen, denn diese würden das objektiv abzugebende Bild verfälschen. Der Gesamtabschluss würde die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so zeigen, wie die Verhältnisse objektiv waren.

#### **1.1.1.3.3 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Feststellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann ein Bedürfnis für den Rat der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass der vorgelegte Gesamtabschluss mit Anlagen sowie der Lagebericht mit den gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der



Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs des Gesamtabchlusses durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine zusätzliche Erklärung zur Vollständigkeit des gesamten Gesamtabchlusses zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen mit der Aufstellung und Unterzeichnung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung des gemeindlichen Gesamtabchlusses haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit des Nachweises über die im abgelaufenen Haushaltsjahr ausgeführte Haushaltswirtschaft dahingehend zu beachten, dass alle im Haushaltsjahr entstandenen Geschäftsvorfälle und Ereignisse in aufgestellten Gesamtabchluss berücksichtigt worden sind. Ein Außerrachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig.

Zur Sicherung der Vollständigkeit des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollen die beiden Verantwortlichen der Gemeinde den Entwurf unter Berücksichtigung des Wertaufhellungsprinzips (Kenntnisse nach dem Haushaltsjahr, aber bezogen auf das abgelaufene Haushaltsjahr) in der gesetzlich bestimmten Frist aufstellen. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zum Gesamtabchluss gegenüber dem Rat der Gemeinde bedarf es dann nicht.

### **1.1.2 Die Zwecke des Gesamtabchlusses**

In der Haushaltswirtschaft der Gemeinde kommt dem Gesamtabchluss für das Haushaltsjahr eine große Bedeutung zu. Mit diesem Abschluss soll Rechenschaft über die gesamte gemeindliche Aufgabenerledigung im Haushaltsjahr sowie das daraus entstandene wirtschaftliche Ergebnis gegeben werden. Es soll die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres so dargestellt werden, als ob die Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre.

In diesem Zusammenhang sollen auch der Stand des Vermögens und der Schulden der Gemeinde sowie die voraussichtliche wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde aufgezeigt werden. Bei der Aufstellung hat die Gemeinde aber auch die Informationsinteressen der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft ausreichend zu berücksichtigen. Zur Erreichung eines Überblicks über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ist die Gemeinde haushaltsrechtlich verpflichtet worden, jährlich zum Abschlussstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe zu konsolidieren.

Der gemeindliche Gesamtabchluss soll dabei unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde und damit ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage vermitteln. Die Bilanzierungspflichten einschließlich der zulässigen Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungsverbote richten sich dabei grundsätzlich nach den für den Jahresabschluss der Gemeinde geltenden Vorschriften.

### **1.1.3 Die Grundsätze für den ordnungsgemäßen Gesamtabchluss**

#### **1.1.3.1 Die Beachtung der GOB**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr zum Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabchluss unter Beachtung der GoB aufzustellen. Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt dadurch die GoB in einen Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften über den Gesamtabchluss der Gemeinde. Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen für die Gemeinde aber nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiterentwickeln.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten verschaffen kann und diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist.

Durch die GoB sollen aber auch Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Die ausdrücklich auf den Gesamtabschluss bezogene haushaltsrechtliche Regelung „Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein ...“ erfasst alle dazugehörigen Grundsätze, unabhängig davon ob einige Grundsätze haushaltsrechtlich kodifiziert worden sind. Folgende Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung 288).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 288 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Durch die haushaltsrechtlich bestimmte ausdrückliche Einbeziehung der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ in die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses gehen diese Grundsätze ihren Charakter nicht auf. Sie werden dadurch nicht anderen Grundsätzen und können deshalb auch nicht ohne eine neue Einordnung als „Grundsätze ordnungsmäßiger Gesamtrechnungslegung“ bezeichnet werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar auch für eine dynamische Anpassung des Rechts über die gemeindliche Rechnungslegung an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen sorgt. Die Kodifizierung der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ durch das gemeindliche Haushaltsrecht bedarf dann bei eingetretenen Weiterentwicklungen einer Überprüfung dahingehend, ob die erfolgten Weiterentwicklungen für eine Übernahme ins gemeindliche Haushaltsrecht in Betracht gezogen werden können.

#### **1.1.3.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist von der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen. Dabei sollen auch die zum handelsrechtlichen Konzernabschluss entwickelten Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) zur Anwendung kommen. Die einzelnen Grundsätze werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 289).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER KONZERNRECHNUNGSLEGUNG</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

*Abbildung 289 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“*

Diese Grundsätze sollen im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabchlusses der Gemeinde gewährleisten, dass die Zusammenfassung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung und mit den Jahresabschlüssen der Be-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 116 GO NRW

triebe der Gemeinde unter Beachtung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt. Durch den gemeindlichen Gesamtabschluss soll dadurch ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt werden, als wäre die Gemeindeverwaltung zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit zur Erledigung der gemeindlichen Aufgaben („Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“).

Die GoK ergänzen daher die für den Gesamtabschluss einschlägigen haushaltsrechtlichen und handelsrechtlichen Vorschriften einschließlich der GoB. Zu den GoK sind auch die Deutschen Rechnungslegungsstandards zu zählen. Diese Standards gelten handelsrechtlich als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wenn sie vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) bekannt gemacht worden sind (vgl. § 342 Absatz 2 HGB). Für die Gemeinde ist ausdrücklich festgelegt worden, dass sie im Rahmen ihres Gesamtabschlusses dem Gesamtanhang eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Rechnungslegungsstandards Nummer 2 (DRS 2) beifügen muss (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabschlusses kann es zudem notwendig werden, zwischen konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen, wenn sich aus den Konsolidierungspflichten, den Konsolidierungswahlrechten und den Konsolidierungsverboten und anderen Grundsätzen ggf. Zielkonflikte für die Gemeinde ergeben. Die vernünftige Beurteilung beinhaltet dabei die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips, des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und des Grundsatzes der Wesentlichkeit. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten heraus logisch ableitbar ist. Unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit muss zudem zwischen den Kosten der Rechnungslegung und dem Informationszuwachs ein angemessenes Verhältnis bestehen.

### 1.1.3.3 Der Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“

Die gesetzlichen Festlegungen der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Gesamtabschlusses sollen zu einem Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde führen. Es soll dadurch auch ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Aufgabenerfüllung und Geschäftstätigkeit der Gemeinde und ihrer Betriebe dargestellt werden. Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben soll die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit gelten.

In dieser einen „fiktiven“ Einheit sollen die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde zusammengefasst und in Form eines Bildes der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde darstellt werden. Diese Gegebenheiten führen dazu, dass dem gemeindlichen Gesamtabschluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zugrunde gelegt wird, bei der die Gemeinde als Gebietskörperschaft den Rahmen bildet. Die gemeindlichen Betriebe können dabei vergleichsweise wie ein Fachbereich oder eine Abteilung betrachtet werden, die in die gemeindlichen „Gesamtverwaltung“ eingegliedert worden sind.

Mit einer solchen Betrachtung beim gemeindlichen Gesamtabschluss wird die Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zutreffend umgesetzt. Es wird zudem eine sachgerechte rechnungslegende Darstellungsform für die Gemeinde erreicht, für die es nicht der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ bedarf. Für die Darstellung der Vermögens- und Schuldengesamtlage der Gemeinde im gemeindlichen Gesamtabschluss ist die wirtschaftliche Sichtweise ausreichend.

Zur Herstellung einer einzigen wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ genügt es jedoch nicht, die Daten des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung und die Daten der einzelnen Jahresabschlüsse der Betriebe mathematisch zusammenzurechnen. Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben bedarf es vielmehr der einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung der wirtschaftlichen

Leistungsbeziehungen zwischen den am gemeindlichen Gesamtabschluss beteiligten Einheiten. Der Gesamtabschluss macht deshalb die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht überflüssig bzw. nicht entbehrlich.

#### **1.1.3.4 Der Grundsatz der Wesentlichkeit**

Für die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde im Rahmen des Gesamtabschlusses kommt dem Grundsatz der Wesentlichkeit eine erhebliche Bedeutung zu. Der Grundsatz konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er inhaltlich bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachungen der Rechnungslegung begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergeben. Er kann dabei quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft zur Anwendung kommen.

Die örtliche Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit durch die Gemeinde ist aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes heraus abzuleiten. Die Anwendung der Wesentlichkeit ist aber auch davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten auswirken. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind (Wesentlichkeitsgrenze). Im Zweifelsfall ist es für die Gemeinde erforderlich, zutreffende Informationen über die tatsächlich entstandene Abweichung zu erhalten.

Für eine notwendig gewordene Entscheidung kann ggf. auch eine überschlägige Ermittlung der Bedingungen und Konsequenzen bezogen auf den betreffenden gemeindlichen Sachverfall erforderlich werden. Die Gemeinde muss jedoch immer berücksichtigen, dass im Rahmen des Gesamtabschlusses zu gebenden Informationen dann als wesentlich anzusehen sind, wenn das Weglassen oder die fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können.

Eine solche Relevanz kann z. B. angenommen werden, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigten oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabschluss ggf. gesondert ausgewiesen oder kenntlich gemacht werden. Andererseits ist der gemeindliche Gesamtabschluss aber nur verständlich und akzeptabel sowie nachvollziehbar, wenn alle wesentlichen bzw. bedeutsamen Informationen von der Gemeinde auch gegeben werden.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist daher von der Gemeinde im Einzelfall bei auftretenden Abweichungen vom Regelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse anzuwenden. Sie sollte dazu möglichst die vorgenommene Abgrenzung offenlegen. Außerdem beinhaltet der Grundsatz nicht zwangsläufig, dass eine haushaltsrechtliche Vorschrift nicht angewendet werden muss, wenn der Verzicht darauf nur eine geringe Auswirkung auf die Aussagekraft hat, z. B. bei einzelnen Jahresabschlussergebnissen.

#### **1.1.3.5 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Bei der örtlichen Aufstellung und Ausgestaltung des gemeindlichen Gesamtabschlusses kommt dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit aufgrund seiner Informationsfunktion eine große Bedeutung zu. Im Gesamtabschluss müssen daher grundsätzlich alle Bilanzierungssachverhalte (einzeln) erfasst werden. Unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit muss dabei jedoch zwischen den Kosten der Rechnungslegung der Gemeinde und dem Informationszuwachs bzw. dem Nutzen ein angemessenes Verhältnis bestehen. Dieses Verhältnis wird dabei auch dadurch bestimmt,

dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich „öffentlich“ ist, sofern nicht Datenschutzbestimmungen oder andere Rechtspflichten zu Einschränkungen führen.

Der gemeindliche Aufwand, der im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erforderlich wird, muss daher in einer angemessenen Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen sollten daher von der Gemeinde bereits bei der Planung der Aufstellung des Abschlusses sachgerecht berücksichtigt werden. Die Entscheidung, ob eine Unwirtschaftlichkeit bei der Aufbereitung einzelner Sachverhalte gegeben ist, muss unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände und der aus der Entscheidung entstehenden Auswirkungen in objektiver Weise örtlich entschieden werden. Für die tatsächliche Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit bestehen deshalb keine allgemeinen Rahmenbedingungen.

Bei der Beurteilung des einzelnen örtlichen Sachverhaltes durch die Gemeinde ist aber auch auf die einzelne haushaltsrechtlich anzuwendende Vorschrift abzustellen. Ggf. kann sich deshalb ein Konflikt wegen verschiedener gleichrangiger Rechtspflichten für die Gemeinde ergeben. Ein solcher Konflikt ist im Rahmen einer Abwägung sowie unter Beachtung der Ziele und Aufgaben des gemeindlichen Gesamtabchlusses aufzulösen. In diesem Zusammenhang muss daher von der Gemeinde auch beurteilt werden, ob das im Vergleich zur Vollständigkeit des Gesamtabchlusses entstehende Abweichungsrisiko im Sinne der Informationsfunktionen des gemeindlichen Gesamtabchlusses tragfähig ist.

Im Rahmen der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit findet als Prüfungsgrundsatz auch der Grundsatz der Wesentlichkeit eine entsprechende Anwendung. Es ist daher von der Gemeinde auch abzuwägen, ob aufgrund des aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwands möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall sollte deshalb die Gemeinde sachliche Informationen über die entstandenen Abweichungen sowie für die getroffenen Entscheidungen und ggf. überschlägigen Ermittlungen geben, z. B. im Gesamtanhang im Gesamtabschluss.

#### **1.1.3.6 Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht ist bestimmt worden, dass gemeindliche Betriebe nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind, wenn sie die für die Erfüllung der Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Diese Regelung konkretisiert den für den Gesamtabchluss allgemein geltenden Grundsatz der Wesentlichkeit hinsichtlich der Konsolidierungspflichten der Gemeinde.

Für die Entscheidung der Gemeinde, ob der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung zur Anwendung kommen kann, sind ausschließlich die örtlichen Verhältnisse zu betrachten. Das Bestehen einer untergeordneten Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes oder mehrerer Betriebe für den Gesamtabchluss der Gemeinde ist von dem Gesamtbild der jeweils relevanten Umstände vor Ort abhängig. An einen möglichen Verzicht der Einbeziehung eines Betriebes in den Gesamtabchluss der Gemeinde sind daher strenge Anforderungen zu stellen.

Bei der Anwendung des Grundsatzes bzw. der Inanspruchnahme der gesetzlichen Befreiungsregelung muss immer sowohl die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage sowie die Finanzlage der Gemeinde betroffen sein und in einem Gesamtbild die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes belegen. Im Einzelfall kann auch die örtliche Aufgabenerfüllung durch den gemeindlichen Betrieb von besonderer Bedeutung sein. Sie darf daher von der Gemeinde bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes nicht unberücksichtigt bleiben.

Unter Beachtung der einschlägigen gemeinderechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse muss die Gemeinde prüfen und entscheiden, ob die Voraussetzungen für eine Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss sachlich vor Ort gegeben sind. Die Gemeinde hat dabei

zu beachten, dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht bereits dann als gegeben angesehen werden kann, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem Betrieb gehalten wird.

Die Gemeinde kann auch einen einzelnen gemeindlichen Betrieb nicht isoliert für sich betrachten. Ein einzelner Betrieb kann von untergeordneter Bedeutung für die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sein, eine Vielzahl solcher Betriebe können aber in ihrer Gesamtheit durchaus eine erhebliche Bedeutung erlangen und für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von wesentlicher Bedeutung sein. Bei einem Verzicht auf die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss muss von der Gemeinde die Betrachtung der einzelnen Betriebe von untergeordneter Bedeutung immer um eine Gesamtbetrachtung aller möglicherweise betroffenen Betriebe ergänzt werden.

Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung ist auf den vollständigen gemeindlichen Gesamtabchluss ausgerichtet. Er ist von der Gemeinde sowohl bei der Vollkonsolidierung als auch bei der Durchführung der Equity-Methode unmittelbar anzuwenden. Aufgrund der unmittelbaren Anwendung bestimmter handelsrechtlicher Vorschriften besteht zusätzlich zur Regelung der haushaltsrechtlichen Vorschrift noch eine entsprechende handelsrechtliche Vorgabe bei der Anwendung der Equity-Methode (vgl. § 311 Absatz 2 HGB i. V. m. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus diesem Nebeneinander vergleichbarer Vorgaben kann jedoch nicht geschlossen werden, dass sich der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift nur auf gemeindliche Betriebe bezieht, die im Rahmen des Gesamtabchlusses voll zu konsolidieren sind.

#### **1.1.3.7 Der Grundsatz der Gleichwertigkeit**

Im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben für den gemeindlichen Gesamtabchluss ist auch der Grundsatz der Gleichwertigkeit gesetzlich festgeschrieben worden. Er soll sicherstellen, dass von jeder Gemeinde der Gesamtabchluss nach einheitlichen Kriterien im festgelegten Ordnungsrahmen aufgestellt wird. Die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse jeder Gemeinde sowie die mögliche Ausübung von Wahlrechten durch die einzelne Gemeinde stehen dabei der Einhaltung des Grundsatzes nicht entgegen. Er stärkt vielmehr für die Adressaten der Haushaltswirtschaft die von der Gemeinde im Gesamtabchluss gebotenen Informationen, auch wenn bei den großen und kleinen Gemeinden ein unterschiedlicher Umfang an Informationen verfügbar ist.

#### **1.1.3.8 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“**

Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, basiert auf dem Grundsatz der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“, nach der die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde zusammen so darzustellen sind, als ob diese eine einzige wirtschaftliche Einheit wären (Einheitstheorie). Bei dieser Form wird oftmals hinterfragt, ob nicht eine Ergänzung dieser Fiktion um eine „rechtliche Einheit“ sachlich geboten ist. Die gesetzliche Pflicht der Gemeinde, die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben zu sichern, erfordert den Gesamtabchluss zur Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde.

Diese Zusammenführung kann unter Einbeziehung der Betriebe der Gemeinde erfolgen, die dazu ihren Beitrag leisten, aber dafür nicht in rechtlicher Form aneinandergebunden sein müssen. Der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit wird deshalb durch die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Dabei wird berücksichtigt, dass die Gemeinde ausschließlich und eigenverantwortlich der Träger der öffentlichen Verwaltung auf ihrem Gebiet ist und eine entsprechende Verantwortung trägt (vgl. § 2 GO NRW).

Die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde stellen daher organisatorische Einheiten in öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Formen dar, denen sich die Gemeinde bei ihrer Aufgabenerfüllung bedient. Die

Gemeinde als Gebietskörperschaft und Verantwortliche für die örtliche Aufgabenerfüllung bedarf daher keines zusätzlichen Rechtsrahmens. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die jahresbezogenen Abschlüsse sind insgesamt auf die Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit der Gemeinde ausgerichtet. Es bedarf daher nicht zwingend noch der zusätzlichen Fiktion einer rechtlichen Einheit „Gemeinde“.

Die Gemeindeverwaltung und die öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Betriebe müssen auch nicht fiktiv als rechtlich unselbstständige Einheiten der Gemeinde behandelt werden, um die Gemeinde in der Fiktion der rechtlichen Einheit als Gesamtbild darzustellen. Die Gemeinde besteht öffentlich-rechtlich als eigenständige Rechtspersönlichkeit in Form einer einzigen Einheit, auch wenn durch ihre Betätigungen im Rahmen der Aufgabenerfüllung eigenständige gemeindliche Betriebe in rechtlichen Organisationsformen zugelassen wurden. Eine Anwendung des Grundsatzes der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ in vollem Umfang beim gemeindlichen Gesamtabschluss würde einen strengen Maßstab an die Umsetzung der „Einheitlichkeit“ und an den Umgang mit Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissachverhalten innerhalb dieser Einheit mit sich bringen.

Für die gemeindlichen Betriebe müsste dann ggf. ein zweiter Jahresabschluss streng nach den Vorgaben für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung gefordert werden, um die rechtliche Einheit auch tatsächlich zu erreichen. Gleichwohl wirkt sich die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ mittelbar auf den gemeindlichen Gesamtabschluss aus. Mögliche Wirkungen zeigen sich z. B. durch die Eliminierung bzw. Aufrechnung von „internen“ (rechtlichen) Beziehungen zwischen den Betrieben und der Gemeindeverwaltung oder zwischen den Betrieben, z. B. aus Lieferungen und Leistungen. Der Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“ ist jedoch insgesamt als verzichtbar anzusehen. Der Verzicht dürfte zur Erleichterung bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beitragen.

#### **1.1.3.9 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die Pflicht der Gemeinde zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage im gemeindlichen Gesamtabschluss erfordert eine sachgerechte Anwendung der Grundsätze bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses. Die Gemeinde muss ihre örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren und unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale grundsätzlich relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde den haushaltswirtschaftlichen Adressaten vermitteln. Um dieses Ziel sicherzustellen, finden die Vorschriften über den Jahresabschluss auch auf den Gesamtabschluss der Gemeinde grundsätzlich Anwendung (vgl. § 49 GemHVO NRW).

Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei das Vorsichtsprinzip weiter aus. Bei der Gliederung der gemeindlichen Gesamtbilanz sind z. B. der Grundsatz der Klarheit und der Grundsatz der Übersichtlichkeit zu beachten, um den Informationsbedürfnissen zu genügen (vgl. § 49 i. V. m. § 41 GemHVO NRW). Die für die Gemeinde wichtigen GoB sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. das Realisationsprinzip. Die GoB können daher von der Gemeinde weiterhin unverändert angewendet werden.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können sich gleichwohl aber auch Zielkonflikte ergeben. Es ist dann bei der örtlichen Anwendung notwendig, eine Abwägung zwischen den konkurrierenden Sachverhalten unter Beachtung der o. a. Grundsätze vorzunehmen. In den Fällen, in denen es dabei auch einer Auslegung der GoB bedarf, sind i. d. R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Dabei ist auch zu beachten, dass es nicht vertretbar ist, im Einzelabschluss der Gemeinde die Einhaltung der Grundsätze zu fordern, im Gesamtabschluss aber erhebliche Abweichungen davon zuzulassen.

Zur sachgerechten Anwendung der Grundsätze ist nicht im Einzelnen festgelegt worden, was sachangemessen erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produktbereich oder nach ihrer Aufgabe beurteilen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der



gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss verstehen und beurteilen sowie eine Entscheidung treffen kann.

Die Beurteilung kann wird dabei u. a. auch von der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig sein. Generell soll aber gelten, dass die Gemeinde als eine einzige Wirtschaftseinheit aus der Gemeindeverwaltung und den Betrieben darstellt. Sie erfüllt entsprechend ihre Aufgaben in der Gesamtheit, sodass diese Sichtweise sich auch im Gesamtabchluss widerspiegeln muss.

#### **1.1.4 Der Gesamtabchluss bei fehlender Vollkonsolidierung**

Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Zu dieser gemeindlichen Verpflichtung enthält die Vorschrift keine gesonderten Ausnahmeregelungen. Ein Gesamtabchluss wäre deshalb grundsätzlich auch dann von der Gemeinde aufzustellen, wenn sie über keinen voll zu konsolidieren Betrieb als Tochtereinheit verfügt. In solchen Fällen könnte dann der gemeindliche Gesamtabchluss lediglich aus dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe bestehen, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist jedoch die Equity-Methode nicht auf eine Vollkonsolidierung eines gemeindlichen Betriebes ausgerichtet. Sie ist vielmehr dadurch charakterisiert, dass der Wertansatz für den gemeindlichen Betrieb entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des Betriebes fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung werden daher bei der Equity-Methode das Vermögen, die Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge des gemeindlichen Betriebes nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde übernommen.

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses setzt aber voraus, dass neben der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit mindestens noch ein weiterer gemeindlicher Betrieb besteht, der als Tochtereinheit voll zu konsolidieren ist. Diese allgemeine Voraussetzung kann nicht durch einen gemeindlichen Betrieb erfüllt werden, auf den die Equity-Methode anzuwenden ist. Sie würde zu einer „Verkürzung“ des Gesamtabchlusses führen, die grundsätzlich nicht mit seinem Sinn und Zweck im Einklang steht. Aus diesen Gegebenheiten kann daher abgeleitet werden, dass von der Gemeinde kein Gesamtabchluss aufzustellen ist, wenn sie zum Abschlussstichtag über keinen Betrieb verfügt, der als voll zu konsolidieren ist.

#### **1.1.5 Der Gesamtabchluss bei Betrieben von untergeordneter Bedeutung**

Ein Verzicht auf einen gemeindlichen Gesamtabchluss kann für die Gemeinde auch in Betracht kommen, wenn sie nur über gemeindliche Betriebe verfügt, die hinsichtlich des Gesamtabchlusses als von untergeordneter Bedeutung zu beurteilen sind. Ein einzelner Betrieb kann für sich genommen von untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde sein, eine Vielzahl gemeindlicher Betriebe kann in der Gesamtheit durchaus eine wirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde haben.

Die Gemeinde kann daher bei mehreren gemeindlichen Betrieben, bei denen zweifelhaft ist, ob diese für die Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, die Prüfung und Beurteilung insgesamt vornehmen und muss die untergeordnete Bedeutung nicht einzeln für jeden der Betriebe feststellen. Sie soll die notwendige Prüfung und Beurteilung der untergeordneten Bedeutung ihrer Betriebe sehr sorgfältig vornehmen. Dabei müssen verschiedene Kriterien zum Prüfungsgegenstand gemacht werden, um ein zutreffendes Ergebnis im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erreichen.

Die Gemeinde hat z. B. die Bedeutung eines Betriebes in Bezug auf die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage und die Finanzlage der Gemeinde sowie auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu prüfen. Bei der gemeindlichen Entscheidung über die untergeordnete Bedeutung von gemeindlichen Betrieben im Rahmen ihres Gesamtabschlusses darf zudem das Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht außer Betracht bleiben. Die Entscheidung muss von der Gemeinde eigenverantwortlich sowie unter sachgerechter Abwägung der örtlichen Verhältnisse getroffen werden.

### **1.1.6 Der freiwillige Gesamtabschluss**

Die Gemeinde muss eigenverantwortlich und anhand der bestehenden örtlichen Verhältnisse entscheiden, ob für sie auch dann die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses in Betracht kommt, wenn sie nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht zu dessen Aufstellung verpflichtet ist. Sie kann dann durch eine Zusammenfassung der Jahresergebnisse der Gemeindeverwaltung und ihrer Betriebe den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermitteln (vgl. Beispiel 39).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die freiwillige Aufstellung eines Gesamtabschlusses**

Die Gemeinde möchte im Rahmen eines Gesamtabschlusses den Verbund zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde bestärken und die aus diesem Verbund entstehende wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde aufzeigen. Sie erstellt diesen Abschluss unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse, ohne aber die Intensität der Einflussnahme der Gemeinde auf den gemeindlichen Betrieb als Abgrenzungskriterium oder Ausschlusskriterium zu benutzen.

Die Gemeinde verfügt über folgende Beteiligungen:

- Energie und Wasser GmbH (Anteil: 0,89 %),
- Verkehrsgesellschaft GmbH (Anteil: 1,15 %),
- Wohnungsgesellschaft mbH (Anteil: 15,43 %),
- Tourismus GmbH (Anteil: 2,93 %) und
- Freizeitpark GmbH (Anteil: 2,99 %).

Die Gemeinde hat zwar im Rahmen ihrer Beurteilung, ob und auf welche Art und Weise ein gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen ist, eine Abgrenzung mithilfe des Begriffs „Untergeordnete Bedeutung“ vorgenommen. Aus ihrer Sicht sind die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse jedoch so prägend und wesentlich, dass die Gemeinde nicht auf einen Gesamtabschluss verzichten sollte.

*Beispiel 39 „Der freiwillige Gesamtabschluss“*

Von der Gemeinde wird in diesen Fällen erwartet, dass durch den Gesamtabschluss die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht wird und den möglichen negativen Folgen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch eine Verschiebung von gemeindlichen Aufgaben in die Betriebe der Gemeinde entgegengewirkt wird.

## **1.2 Zu Satz 2 (Bestandteile des Gesamtabchlusses):**

### **1.2.1 Die einzelnen Bestandteile und Anlagen**

Für den gemeindlichen Gesamtabchluss müssen durch die Gemeinde eine Vielzahl von Bestandteilen und Anlagen erstellt werden, damit dieser seine Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen kann. Die haushaltsrechtliche Vorschrift legt daher die Bestandteile des gemeindlichen Gesamtabchlusses konkret fest.

Danach besteht der jährliche Gesamtabchluss aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang, dem Anlagen beizufügen sind, z. B. eine Kapitalflussrechnung (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Gesamtabchluss ist zudem von der Gemeinde um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Das Nähere wird in der Gemeindehaushaltsverordnung in einem eigenen Abschnitt bestimmt.

In der Gemeindehaushaltsverordnung ist die Vorschrift des § 49 GemHVO NRW von besonderer Bedeutung, denn sie benennt nochmals die Bestandteile des gemeindlichen Gesamtabchlusses und legt durch die in Absatz 3 enthaltenen Verweise auf Vorschriften für den gemeindlichen Jahresabschluss einen Rahmen für eine entsprechende Anwendung der Vorgaben auch für den Gesamtabchluss der Gemeinde fest. Für die Gesamtergebnisrechnung wird z. B. auf § 38 GemHVO NRW (Ergebnisrechnung) und für die Gesamtbilanz auf § 41 GemHVO NRW (Bilanz) verwiesen.

Dadurch wird deutlich, dass der gemeindliche Gesamtabchluss nicht nur materiell, sondern auch formell auf den Strukturen, die für den gemeindlichen Jahresabschluss gelten, aufbaut. Diese Sachlage gilt auch für den Gesamtanhang und den Gesamtlagebericht, auch wenn dafür eine eigene Vorschrift geschaffen worden ist (vgl. § 51 GemHVO NRW). Die haushaltsrechtlichen Vorschriften stellen einen Rahmen für den Inhalt und den Umfang des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar und ermöglichen der Gemeinde, weitere örtlich ausgerichtete Anlagen ihrem Gesamtabchluss beizufügen.

Für die Gemeinde besteht die Möglichkeit, ihren örtlichen Gesamtabchluss entsprechend den Vorgaben in der Vorschrift zu einem Gesamtwerk zusammenzustellen oder drucktechnisch zu verbinden. Die Reihenfolge der Aufzählung in der Vorschrift löst jedoch keine Verbindlichkeit für die Gemeinde aus oder stellt eine Vorgabe für die Gemeinde in Bezug auf die Gestaltung ihres Gesamtabchlusses dar. Dem gemeindlichen Gesamtabchluss ist außerdem der Beteiligungsbericht der Gemeinde beizufügen, für den bestimmte Angaben pflichtig vorgesehen sind (vgl. § 117 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 52 GemHVO NRW).

#### **1.2.1.1 Die Gesamtergebnisrechnung**

Die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung ist aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung abgeleitet und an die Besonderheiten des Gesamtabchlusses angepasst worden. Das tatsächlich erzielte Ressourcenaufkommen und der tatsächlich entstandene Ressourcenverbrauch aus der gesamten Aufgabenerfüllung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr sollen in der Gesamtergebnisrechnung nachgewiesen werden. Die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 290).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>DIE STRUKTUR DER GEMEINDLICHEN GESAMTERGEBNISRECHNUNG</b>	
<b>ERGEBNISBEREICHE</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>
<b>Ordentliche Gesamterträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- Sonstige Transfererträge</li> <li>- Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- Sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- Aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> </ul>
<b>Ordentliche Gesamtaufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- Bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- Sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul>
<b>Ordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus <ul style="list-style-type: none"> <li>- Summe der ordentlichen Gesamterträge</li> <li>- Summe der ordentlichen Gesamtaufwendungen</li> </ul>
<b>Gesamtfinanzergebnis</b>	Saldo aus <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzerträge</li> <li>- Erträge aus assoziierten Beteiligungen</li> <li>- Finanzaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen</li> </ul>
<b>Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>	Summe aus <ul style="list-style-type: none"> <li>- ordentlichem Gesamtergebnis und</li> <li>- Gesamtfinanzergebnis</li> </ul>
<b>Außerordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus <ul style="list-style-type: none"> <li>- außerordentlichen Erträge</li> <li>- außerordentlichen Aufwendungen</li> </ul>
<b>Gesamtjahresergebnis</b>	Summe aus <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit und</li> <li>- außerordentlichem Gesamtergebnis</li> </ul>
<b><u>Nachrichtlich:</u> Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage</b>	Saldo aus <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erträgen und Aufwendungen bei Vermögensgegenständen und</li> <li>- Erträgen und Aufwendungen bei Finanzanlagen</li> </ul>

*Abbildung 290 „Die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung“*

In der Gesamtergebnisrechnung sind für die zusammengefassten gemeindlichen und betrieblichen Ertragsarten und die Aufwandsarten jeweils Jahressummen für das abgelaufene Haushaltsjahr auszuweisen (vgl. § 49 Absatz 2 i. V. m § 38 GemHVO NRW). Zur Vervollständigung des Gesamtbildes ist es erforderlich, aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung auch die Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage zu übernehmen, die dort nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 i. V. m. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich enthaltenen Daten müssen nicht zwingend nach den Verrechnungen bei Sachanlagen und/oder bei Finanzanlagen einzeln übernommen werden. Sie sollten aber mindestens in Form des daraus ermittelten Verrechnungssaldos übernommen werden. Die Angabe des Verrechnungssaldos dürfte als ausreichend anzusehen sein, um die Veränderungen des Eigenkapitals durch die zulässigen Verrechnungen transparent zu machen.

Bei den gemeindlichen Betrieben können ebenfalls vermögensmäßige Geschäftsvorfälle entstehen, die im gemeindlichen Gesamtabchluss gesondert oder in der gleichen Art und Weise nachrichtlich zur Gesamtergebnisrechnung nachzuweisen sind. Die Gemeinde muss deshalb dafür Sorge tragen, dass sie über vergleichbare Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Betriebe bei der Überleitung des Einzelabschlusses in die GB II entsprechend informiert wird. Sie kann ihren Betrieben aber auch vorgeben, wie mit derartigen Geschäftsvorfällen im Rahmen der Überleitung des betrieblichen Abschlusses umzugehen ist.

### **1.2.1.2 Die Gesamtbilanz**

Die Gesamtbilanz der Gemeinde hat eine herausragende Stellung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Sie ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems. Die gemeindliche Gesamtbilanz muss daher sachbezogen klar und nachvollziehbar gegliedert sein, um ihre Zwecke als Vermögensrechnung zu erfüllen. Es ist daher haushaltsrechtlich festgelegt worden, dass die Posten in der Gesamtbilanz auf der Aktivseite in die gesonderten Bilanzbereiche „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite in die Bilanzbereiche „Eigenkapital“ und „Schulden“ aufzugliedern sind.

Auf der Aktivseite der Gesamtbilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt. Es wird dabei zwischen dem langfristigen Gebrauch (Anlagevermögen) und dem kurzfristigen Verbrauch (Umlaufvermögen) unterschieden. Durch diese Darstellung wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. In den Bilanzbereichen auf der Passivseite gilt ebenfalls das Prinzip der Fristigkeit. Im Eigenkapital steht z. B. die allgemeine Rücklage vor der Ausgleichsrücklage und bei den Verbindlichkeiten stehen die Kredite für Investitionen vor den Krediten zur Liquiditätssicherung. Auf der Passivseite werden dadurch die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gesamten Vermögens der Gemeinde dokumentiert.

Die Gesamtbilanz kann von der Gemeinde je nach Bedeutung ihrer Geschäftsvorfälle durch weitere Bilanzposten oder durch „Davon-Vermerke“ zu einzelnen Posten weiter aufgegliedert werden. Die weitere Differenzierung muss jedoch in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung sachgerecht und in Bezug auf das Gesamtbild der gemeindlichen Bilanz vertretbar sein. Die Verbesserung der Informationen über das gesamte Vermögen und sämtliche Schulden der Gemeinde oder das Erlangen und die Nutzung besserer Erkenntnisse über die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde kann dabei ein geeignetes Ziel sein.

Die Bezifferung der Aktivposten und der Passivposten in der gemeindlichen Gesamtbilanz ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen. Nach dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit müssen zudem die Bezeichnungen der einzelnen Bilanzposten klar und verständlich und die begrifflichen Inhalte erkennbar und nachvollziehbar sowie gegeneinander abgrenzbar sein (vgl. § 49 Absatz 2 i. V. m. § 41 GemHVO NRW). Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 291).

<b>DIE STRUKTUR DER GEMEINDLICHEN GESAMTBILANZ</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<p><b>1. Anlagevermögen</b></p> <p>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>1.2 Sachanlagen</p> <p>1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.2 Bebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.3 Infrastrukturvermögen</p> <p>1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</p> <p>1.2.3.2 Bauten des Infrastrukturvermögens (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden</p> <p>1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</p> <p>1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</p> <p>1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung</p> <p>1.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</p> <p>1.3 Finanzanlagen</p> <p>1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen</p> <p>1.3.2 Anteile an assoziierten Unternehmen</p> <p>1.3.3 Übrige Beteiligungen</p> <p>1.3.4 Sondervermögen</p> <p>1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens</p> <p>1.3.6 Ausleihungen</p> <p><b>2. Umlaufvermögen</b></p> <p>2.1 Vorräte</p> <p>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</p> <p>2.1.2 Geleistete Anzahlungen</p> <p>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>2.2.1 Forderungen</p> <p>2.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens</p> <p>2.4 Liquide Mittel</p> <p><b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b></p> <p><b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b></p>	<p><b>1. Eigenkapital</b></p> <p>1.1 Allgemeine Rücklage</p> <p>1.2 Sonderrücklagen</p> <p>1.3 Ausgleichsrücklage</p> <p>1.4 Ergebnisvorträge</p> <p>1.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</p> <p>1.6 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter</p> <p>1.7 Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust</p> <p><b>2. Sonderposten</b></p> <p>2.1 Sonderposten für Zuwendungen</p> <p>2.2 Sonderposten für Beiträge</p> <p>2.3 Sonderposten für den Gebührenaussgleich</p> <p>2.4 Sonstige Sonderposten</p> <p><b>3. Rückstellungen</b></p> <p>3.1 Pensionsrückstellungen</p> <p>3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten</p> <p>3.3 Instandhaltungsrückstellungen</p> <p>3.4 Steuerrückstellungen</p> <p>3.5 Sonstige Rückstellungen</p> <p><b>4. Verbindlichkeiten</b></p> <p>4.1 Anleihen</p> <p>4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</p> <p>4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</p> <p>4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</p> <p>4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</p> <p>4.6 Sonstige Verbindlichkeiten</p> <p>4.7 Erhaltene Anzahlungen</p> <p><b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b></p>

*Abbildung 291 „Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz“*

Die Gemeinde hat immer abzuwägen, ob eine weitere Untergliederung in der Bilanz geeignet ist, die erforderlichen Informationen zu geben oder ob die vorhandenen Bilanzposten unter Einbeziehung der Anhangsangaben nicht bereits als ausreichend anzusehen sind. Im Ergebnis muss jeder Bilanzposten eine abgegrenzte Bezeichnung erhalten, mit einer eigenen Ziffer gekennzeichnet werden und mit dem dazugehörigen Wertansatz (in Ziffern ausgedrückter Betrag als Buchwert) in einer eigenen Zeile stehen. Entsprechend der vorgesehenen Fristigkeit müssen die Bilanzposten dabei in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt sein.

**1.2.1.3 Der Gesamtanhang**

Der Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss soll die erforderlichen Angaben und Erläuterungen zu den Inhalten der anderen Bestandteile des Gesamtabschlusses machen. Er muss daher zu den einzelnen Posten in der Gesamtbilanz sowie zu den Positionen in der Gesamtergebnisrechnung sachgerechte und zutreffende Informationen enthalten. Neben der Beschreibung in der Sache soll dadurch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung der Gesamtbilanz sowie der Gesamtergebnisrechnung bezweckt werden. Es soll aber auch deren Interpretation durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unterstützt werden (vgl. § 49 Absatz 2 i. V. m. § 44 GemHVO NRW). Deren Informationsbedürfnisse sind daher zu berücksichtigen.

In den gemeindlichen Gesamtanhang gehören deshalb insbesondere die Erläuterungen zu den von der Gemeinde verwendeten Bilanzierungsmethoden und den Bewertungsmethoden. Es sind aber auch weitere Erläuterungen zu geben, die für die Beurteilung der Gesamtbilanz, der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtkapitalflussrechnung eine besondere Bedeutung haben. Sie sollen zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte aus der gemeindlichen Geschäftstätigkeit führen. Dem Gesamtanhang sollen auch Anlagen beigefügt werden, um das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde klar und verständlich sowie nachvollziehbar zu machen. Die wichtigste Anlage stellt dabei die Kapitalflussrechnung der Gemeinde dar (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss daher den sachlichen Zusammenhang der im Gesamtanhang gegebenen Informationen mit den entsprechenden Teilen ihres Gesamtabschlusses herstellen. Sie muss prüfen, ob bei der Gestaltung und der Festlegung der Inhalte des gemeindlichen Gesamtanhangs die haushaltsrechtlichen Anforderungen erfüllt und den Informationsbedürfnissen ausreichend Rechnung getragen wird. Das nachfolgende Schema zeigt eine mögliche Gliederung des gemeindlichen Gesamtanhangs auf (vgl. Abbildung 292).

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN GESAMTANHANGS</b>	
<b>ABSCHNITTE</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften.
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechte.
<b>Erläuterungen zur Gesamtbilanz</b>	Gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital.
<b>Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung</b>	Gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen.
<b>Erläuterungen zur Kapitalflussrechnung</b>	Gegliedert nach dem Cashflow in den drei Bereichen.
<b>Sonstige Angaben</b>	Z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, aber wirtschaftliche Bedeutung haben.
<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	Z. B. Gesamtanlagenspiegel, wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten, oder Gesamteigenkapitalspiegel.
<b>Hinweise auf Verantwortliche</b>	Z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 116 Absatz 4 GO NRW.

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN GESAMTANHANGS</b>	
<b>ABSCHNITTE</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren.

*Abbildung 292 „Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtanhangs“*

Für die Gestaltung des Gesamtanhangs, seinen Aufbau und Umfang bestehen keine besonderen haushaltsrechtlichen Formvorgaben. Die von der Gemeinde eigenverantwortlich zu bestimmende Gliederungsstruktur für den Gesamtanhang sollte jedoch möglichst bei den nachfolgenden Gesamtabschlüssen beibehalten werden, um die Nachvollziehbarkeit der Angaben zu erleichtern.

#### **1.2.1.4 Der Gesamtlagebericht**

Der gemeindliche Gesamtabschluss ist von der Gemeinde um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, in dem der Geschäftsablauf und die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde darzustellen und zu erläutern sind (vgl. § 51 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Inhalte des gemeindlichen Gesamtlageberichts sind dabei so zu fassen, dass der Lagebericht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln kann.

Der Gesamtlagebericht ist auf den Gesamtabschluss der Gemeinde auszurichten, denn in diesem Abschluss werden sachgerechte Informationen über die wirtschaftlichen Gesamtverhältnisse der Gemeinde in einem Zahlenwerk zusammengefasst, das aus der Konsolidierung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde entsteht. Dieser integrierten örtlichen Gesamtsicht soll der Gesamtlagebericht ausreichend Rechnung tragen. Er soll auch den ggf. besonderen Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gerecht werden.

Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung des Gesamtlageberichts, für dessen äußere Gestaltung, seinen Aufbau und Umfang haushaltsrechtlich keine besonderen Formen vorgegeben worden sind. Die Inhalte des Lageberichts sollen jedoch möglichst systematisch aufgebaut und für die Adressaten transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

Die Gemeinde sollte daher ihren Gesamtlagebericht in der Art und Weise in einzelne Elemente oder Abschnitte gliedern, dass der Bericht seine Aufgabe ausreichend und sachgerecht erfüllen kann. Das nachfolgende Schema soll mögliche thematische Inhalte für den gemeindlichen Gesamtlagebericht aufzeigen (vgl. Abbildung 293).

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN GESAMTLAGEBERICHTS</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Gesamtabschlusses und Rechenschaft über die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN GESAMTLAGEBERICHTS</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
	einschließlich der Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung durch die gemeindlichen Betriebe.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft von Kernverwaltung und Betrieben unter Einbeziehung der Ziele und Kennzahlen.
<b>Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft von gemeindlicher Verwaltung und Betrieben.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zu Grunde liegende Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung), z. B. bei der Gemeindeverwaltung.
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands und Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW, ggf. auch zur Geschäftsführung der gemeindlichen Betriebe des Vollkonsolidierungskreises.
<b>Anlagen</b>	Z. B. Gesamtergebnisse im Zeitvergleich, Kennzahlen im Zeitvergleich, Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 293 „Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtlageberichts“*

Die Gemeinde sollte zur Konkretisierung und Ausgestaltung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes auch Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Betriebe nutzen. Solche Kenntnisse und Informationen sind dann auf die Bedürfnisse einer Berichterstattung über das vergangene und zukünftige Handeln der Gemeinde zu übertragen und ggf. sachgerecht weiter zu entwickeln. Zudem kann die Analyse der zum Abschlussstichtag vorliegenden wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde mithilfe betriebswirtschaftlicher Leistungskennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde aber überlassen, mit welchen Leistungskennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Gesamtlage zu beurteilen bzw. beurteilen zu lassen.

### 1.2.1.5 Der Beteiligungsbericht

Die Gemeinde hat ihrem Gesamtabschluss einen Beteiligungsbericht beizufügen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, bezogen auf ihre einzelnen gemeindlichen Betriebe, erläutert wird (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Der Beteiligungsbericht soll den Blick vom Gesamtabschluss auf die einzelnen gemeindlichen Betriebe lenken. Er hat deshalb sachgerechte Angaben über jeden Betrieb der Gemeinde zu enthalten, unabhängig davon, ob der Betrieb in den Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss (voll zu konsolidierende Betriebe) tatsächlich einzubeziehen ist. Zu diesen Angaben gehören auch Informationen, die sich auf die Aufgabenerfüllung des einzelnen Betriebes im Haushaltsjahr beziehen.

Der Beteiligungsbericht soll dadurch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die Gesamtsteuerung der Gemeinde einschließlich der Beteiligungssteuerung ermöglichen. Die Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes steht daher im Blickpunkt der Berichterstattung im Beteiligungsbericht und nicht die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Stichtag des Gesamtabschlusses. Die Betriebe der Gemeinde haben die gemeindlichen Aufgaben dauerhaft zu erledigen bzw. fortzuführen. Entsprechend wird auch der Aufbau von Zeitreihen im Beteiligungsbericht haushaltsrechtlich verlangt, z. B. zur Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. § 52 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss daher dafür Sorge tragen, dass der Beteiligungsbericht fachliche und sachliche Informationen über die gemeindlichen Betriebe enthält, damit die notwendige differenzierte Betrachtung gewährleistet ist, z. B. zusätzlich zu den Geschäftsangaben auch Angaben über Ziele und Leistungen sowie die Erfüllung des öffentlichen Zwecks. Durch solche Angaben kann dann eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse gesichert und die Entwicklung der gemeindlichen Betriebe transparent gemacht werden. Der Bericht soll dabei nicht jedes Jahr wie eine neue Aufgabe behandelt werden, die erstmalig zu erledigen ist. Der Beteiligungsbericht ist von der Gemeinde jährlich, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses, fortzuschreiben (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

## 1.2.2 Die Gesamtabschlussunterlagen

### 1.2.2.1 Die haushaltsrechtlichen Gesamtabschlussunterlagen

Nach der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat der Gemeinde ist dieser Abschluss von der Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde anzuzeigen (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Der gemeindliche Gesamtabschluss ist dazu mit allen seinen Unterlagen vorzulegen, denn nur dann kann durch den Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt werden. Die Gemeinde hat nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften ihrer Aufsichtsbehörde die nachfolgend aufgeführten Gesamtabschlussunterlagen vorzulegen (vgl. Abbildung 294).

<b>DIE GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES</b>	
<b>Gesamtergebnisrechnung</b>	§ 116 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtbilanz</b>	§ 116 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtanhang</b>	§ 116 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 1 und § 51 GemHVO NRW

<b>DIE GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>ANLAGEN ZUM GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>Gesamtlagebericht</b>	§ 116 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 2 und § 51 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Beteiligungsbericht</b>	§ 117 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 2 und § 52 GemHVO NRW
<b>Gesamtkapitalflussrechnung</b>	§ 116 GO NRW i. V. m. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Gesamtverbindlichkeitspiegel</b>	§ 116 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 2 und § 47 GemHVO NRW

*Abbildung 294 „Die gemeindlichen Gesamtabchlussunterlagen“*

Die Gemeinde kann ihrem Gesamtabchluss noch weitere Anlagen beifügen, um die örtlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag unter Einbeziehung der Entwicklung im abgelaufenen Geschäftsjahr aufzuzeigen. Dadurch ergibt sich für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses ein vielfältiges Informationsangebot über die wirtschaftlichen Wirkungen und den Stand der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde.

### **1.2.2.2 Ergänzende Gesamtabchlussunterlagen**

#### **1.2.2.2.1 Die Übersicht über den gemeindlichen Konsolidierungskreis**

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss die Gemeinde im Rahmen ihres Gesamtabchlusses einen Überblick über den Konsolidierungskreis geben. Sie sollen auf einfache Art und Weise nachvollziehen, welche gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabchluss der Gemeinde im Wege der Vollkonsolidierung tatsächlich einbezogen worden sind.

Die Übersicht über die gesamte Beteiligungsstruktur einer Gemeinde, die dem Beteiligungsbericht unter Angabe der Höhe der Anteile der Gemeinde an jedem Betrieb (in Prozent) beizufügen ist, geht über dieses Informationserfordernis hinaus (vgl. § 52 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Sie bedarf daher einer Differenzierung unter den Gesichtspunkten der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabchluss.

Für einen Überblick über die Betriebe, die von der Muttereinheit „Gemeindeverwaltung“ als Tochtereinheiten in die Vollkonsolidierung einbezogen werden, ist ein entsprechend angepasster Auszug aus der Beteiligungsübersicht als ausreichend anzusehen. Mit einer solchen zweckbezogenen Übersicht wird für Dritte ein sachgerechter Überblick über den tatsächlichen Konsolidierungskreis der Gemeinde geschaffen (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW).

Durch weitere Angaben und Erläuterungen kann die Gemeinde aber noch über die Betriebe informieren, die unter Anwendung der Equity-Methode in den Gesamtabchluss einbezogen werden (vgl. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW). Ein Vergleich mit der Gesamtübersicht des Beteiligungsberichtes führt dann zu den Betrieben der Gemeinde, die für den Gesamtabchluss von untergeordneter Bedeutung sind.

#### **1.2.2.2 Der Gesamteigenkapitalspiegel**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist es sachgerecht, einen gesonderten Überblick über das gemeindliche Gesamteigenkapital und seine Veränderungen zu geben. Dem Gesamtabchluss sollte daher von der Gemeinde ein Gesamteigenkapitalspiegel beigelegt werden. Durch einen Eigenkapitalspiegel können die Vielzahl der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft detaillierte Informationen in systematischer Form über den Stand sowie alle Veränderungen der einzelnen Eigenkapitalposten des Gesamteigenkapitals der Gemeinde erhalten.

Die Ausgestaltung des gemeindlichen Gesamteigenkapitalspiegels kann dabei nach dem örtlichen Bedarf der Gemeinde und in sinnvoller Anwendung der Vorgaben der IAS 1.96 bis 101 für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen sowie an dem Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 7 (DRS 7) für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen vorgenommen werden.

In diesem Zusammenhang müssen in den Erläuterungen dazu ggf. die wesentlichen Geschäftsvorfälle, die sich auf die einzelnen Eigenkapitalposten im Gesamtabchluss auswirken, mit ihren Wertgrößen differenziert benannt, dargestellt und beschrieben werden, z. B. die unmittelbaren Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage, die in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung enthalten sind.

#### **1.2.2.3 Der Gesamtanlagenspiegel**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nicht die ausdrückliche Pflicht, einen Anlagenspiegel aufzustellen. Der dafür geltende Verweis auf anzuwendende Jahresabschlussvorschriften enthält keinen ausdrücklichen Bezug zu der haushaltsrechtlichen Regelung über den gemeindlichen Anlagenspiegel in § 45 GemHVO NRW (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW). Im Sinne der umfassenden Informationsfunktion des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist es jedoch sachgerecht, diesem Abschluss ebenfalls einen aussagekräftigen Anlagenspiegel beizufügen (Gesamtanlagenspiegel).

Ein Gesamtanlagenspiegel entsteht regelmäßig aus den Anlagenspiegeln der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe. Deren Daten sollen unter Beachtung der Grundsätze, die für den Anlagenspiegel der Gemeinde als Muttereinheit gelten, zusammengefasst und entsprechend dem Anlagenspiegel des gemeindlichen Jahresabschlusses dargestellt werden. Die Gemeinde hat dazu eigenverantwortlich festzulegen, welche gesamtabschlussbezogenen Anlagenzugänge und Anlagenabgänge sie darin erfasst. Sie kann sich dabei z. B. auf wesentliche oder bedeutende Vorgänge beschränken. Die Gemeinde muss aus haushaltsrechtlicher Sicht jedoch keine gesonderte Anlagenbuchhaltung aufbauen. Sie kann aber gleichwohl hilfreich sein.

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Anlagenspiegels muss die Gemeinde auch den vermögenswirksamen Leistungsaustausch innerhalb der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ aus der vorherrschenden „Einheitssicht“ betrachten. Aufgrund dieser Sichtweise können sich z. B. dann zu erfassende sachliche Veränderungen ergeben, wenn Vermögensgegenstände zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben oder zwischen den Betrieben veräußert wurden. Zudem können sich für den Anlagenspiegel ggf. Umbuchungen ergeben, wenn der durch einen Betrieb abgegebene selbstständige Vermögensgegenstand beim Empfänger zum Bestandteil eines anderen Vermögensgegenstandes wird.

Mögliche Veränderungen des gemeindlichen Konsolidierungskreises wirken sich ebenfalls auf den Anlagenspiegel der Gemeinde aus. Sie bedeutet aus der „Einheitssicht“, dass ein hinzugekommener Betrieb als ein Erwerb und ein entfallender Betrieb als eine Veräußerung zu berücksichtigen sind. Es ist aber auch nicht ausgeschlossen, dass sich aus den Betrieben, die nach der Equity-Methode in den Gesamtabchluss einbezogen wurden, wegen der dabei zu berücksichtigenden Eigenkapitalveränderungen ebenfalls Auswirkungen auf den Anlagenspiegel ergeben.

### **1.2.3 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses kann insbesondere ein Bedürfnis für den Rat und die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass der vorgelegte Jahresabschluss sowie die dazu gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine gesonderte Erklärung zur Vollständigkeit zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit der Haushaltsrechnung dahingehend zu beachten, dass grundsätzlich alle im Haushaltsjahr entstandenen Geschäftsvorfälle und Ereignisse im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind. Ein Verzicht oder ein Hinausschieben des Nachweises von Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Zur Sicherung der Vollständigkeit des Jahresabschlusses soll die Gemeinde ggf. die Haushaltsrechnung bis zur Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat fortschreiben. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zum Jahresabschluss gegenüber dem Rat und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es dann nicht.

## **1.3 Zu Satz 3 (Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat):**

### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Pflicht der Gemeinde, für jedes Haushaltsjahr einen Gesamtabchluss aufzustellen, ist dann als erfüllt anzusehen, wenn der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeiten den gemeindlichen Gesamtabchluss durch Beschluss bestätigt, denn nur er kann die haushaltsrechtlich festgelegte Bestätigung vornehmen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe j GO NRW). Der jährliche Abschlussstichtag für den gemeindlichen Gesamtabchluss stellt dabei keinen willkürlichen Schnitt durch die Geschäftstätigkeit der Gemeinde und deren wirtschaftlichen Handeln sowie die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde dar.

Der Bürgermeister hat dafür Sorge zu tragen, dass der gemeindliche Gesamtabchluss fristgerecht vom Rat bestätigt wird. Diese Bestätigung soll spätestens bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres erfolgen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Der Begriff „Bestätigung“ stellt dabei keine Beschränkung der Rechte des Rates auf die Entgegennahme von Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde dar. Vielmehr besteht dadurch eine Anerkennung des Rates zum ermittelten Gesamtergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Dem Rat steht auch beim Gesamtabchluss eine uneingeschränkte Entscheidungskompetenz zu.

In diesem Zusammenhang hat der Bürgermeister für die Ordnungsmäßigkeit des Ratsbeschlusses dadurch zu sorgen, dass in haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten auch die einschlägigen haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Fachbegriffe zutreffend verwandt werden. Er hat bei der Beschlussfassung des Rates über den Gesamtabchluss darauf zu achten, dass der „vom Rat der Gesamtabchluss bestätigt“ und nicht „der Entwurf des Gesamtabchlusses festgesetzt“ oder „festgestellt“ wird.

Die haushaltsrechtlichen Verfahrensvorgaben hat der Bürgermeister aufgrund seiner Stellung innerhalb der Gemeinde bzw. bei der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben durchsetzen. Als Mitglied und Vorsitzender des Rates (Mitglied kraft Gesetzes) muss der Bürgermeister dafür sorgen, dass ein Beschluss im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen gefasst und dadurch ein gemeindlicher Gesamtabchluss tatsächlich zustande kommt (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Dem Bürgermeister steht dabei nicht nur das Recht zu, die Tagesordnung und die Beratungen des Rates so zu gestalten, dass ein Beschluss des Rates über den Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses unnötig ausgesetzt oder auf unbestimmte Zeit verschoben wird.

Der Rat der Gemeinde soll in geeigneter Weise den gemeindlichen Gesamtabschluss sachgerecht beraten, denn er hat jährlich nach Abschluss des Haushaltsjahres die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde insgesamt zu überwachen bzw. zu überprüfen. Der Gesamtabschluss der Gemeinde ermöglicht ihm, sich ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu verschaffen. Der Rat kann stichtagsbezogen eine Beurteilung und Würdigung vornehmen sowie das aufgezeigte Gesamtjahresergebnis und den erreichten wirtschaftlichen Status der Gemeinde durch einen Beschluss bestätigen.

Der Rat hat beim Beschluss über seine Bestätigung des Gesamtabschlusses einerseits darauf zu achten, dass der von ihm bestätigte gemeindliche Gesamtabschluss vollständig ist. Andererseits soll er den Gesamtabschluss nicht bestätigen, wenn von ihm der Gesamtabschluss des Vorjahres noch nicht bestätigt worden ist. Der Rat gewährleistet mit seiner Bestätigung, dass belastbare haushaltswirtschaftliche Daten des Haushaltsjahres und des Vorjahres vorliegen, die für den Gesamtabschluss als unverzichtbar anzusehen sind.

### **1.3.2 Die Beratung und Beurteilung**

Der Rat der Gemeinde hat nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss zu bestätigen. Er wird wie der Jahresabschluss der Gemeinde zuvor durch den Rat beraten und beurteilt. festgestellt. Der Gesamtabschluss baut auf den festgestellten Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde auf. Die Festlegung, welche gemeindlichen Betriebe auf welche Art und Weise und mit welchen Werten als Tochterunternehmen konsolidiert werden, ist z. B. für die Beratungen über den Gesamtabschluss eine wichtige Grundlage.

Für die Bestätigung und damit auch für die Beratung und Beurteilung muss dem Rat der Gemeinde ein geprüfter Gesamtabschluss vorliegen. Die vorzunehmende Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses obliegt dabei dem Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss des Rates (vgl. § 57 Absatz 2 i. V. m. § 59 Absatz 3 GO NRW). Die Gesamtabschlussprüfung soll feststellen, ob der gemeindliche Gesamtabschluss sachgerecht und angemessen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde vermittelt. Die Beratung über die Inhalte und Aussagen des Gesamtabschlusses schließt sich daher an örtliche Prüfung des Gesamtabschlusses an.

Für die Beratung und Beurteilung des Gesamtabschlusses müssen dem Rat mindestens alle haushaltsrechtlich bestimmten Gesamtabschlussunterlagen vorgelegt werden. Diese Unterlagen sind für die Entscheidung des Rates über den Gesamtabschluss unverzichtbar. Sie ermöglichen dem Rat, einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu gewinnen, sodass die Bestätigung des Gesamtabschlusses auf den in der Beratung gewonnenen Erkenntnissen aufbauen kann. Der Gemeinde bleibt es dabei möglich, ihrem Gesamtabschluss ggf. weitere Unterlagen zu den örtlichen Verhältnissen beizufügen, wenn dadurch die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde verbessert werden kann.

### **1.3.3 Die Bestätigung**

Der Rat der Gemeinde hat einen geprüften Gesamtabschluss zu bestätigen. Die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses stellt eine Anerkennung, Entscheidung und Erklärung des Rates dar, dass der ihm zugeleitete Gesamtabschluss den gesetzlichen Anforderungen entspricht, das erreichte Gesamtergebnis der gesamten gemeindlichen Geschäftstätigkeit im abgelaufenen Haushaltsjahr enthält und die Auswirkungen daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind. Die Bestätigung des Gesamtabschlusses ist wegen seiner Informationsfunktion über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde als ausreichend anzusehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Der Rat soll den gemeindlichen Gesamtabschluss unter Berücksichtigung des erzielten Prüfungsergebnisses des Rechnungsprüfungsausschusses durch Beschluss bestätigen, wenn keine Bedenken gegen das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde oder/und gegen den Aufbau oder die Darstellung dieses Bildes in Form der Bestandteile des Abschlusses bestehen. Sofern vom Rat im Rahmen der Bestätigung ggf. Änderungen gewünscht sind oder die Bestätigung des Gesamtabschlusses verweigert wird, sind - wie bei der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses - die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

Ein Änderungsbedarf, der sich möglicherweise aus der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses oder aus der Beratung des Rates über den Gesamtabschluss ergeben hat und der sich klar und eindeutig bestimmen lässt, muss nicht zwingend dazu führen, dass vor der Beschlussfassung des Rates der gemeindliche Gesamtabschluss in entsprechender Weise zu überarbeiten und neu vorzulegen ist. Vielmehr kann ein Änderungsbedarf bei der Bestätigung des Rates dadurch berücksichtigt werden, dass in den Ratsbeschluss eine oder mehrere Maßgaben für die Vornahme von Änderungen des Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister aufgenommen werden.

Durch diese „erweiterte“ Bestätigung entsteht ein Korrekturauftrag des Rates an den Bürgermeister als Leiter der Gemeindeverwaltung, für die Erledigung dieses Auftrages Sorge zu tragen und vor der Bekanntmachung den Gesamtabschluss in die vom Rat beschlossene Form zu bringen. Erst nach Erledigung dieses Auftrages liegt dann eine Fassung des Gesamtabschlusses der Gemeinde für das entsprechende Haushaltsjahr vor, die zum Gegenstand der Anzeige an die Aufsichtsbehörde und der gesetzlich vorgesehenen Bekanntmachung sowie zur Einsichtnahme verfügbar gemacht werden kann.

#### **1.3.4 Die Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten**

##### **1.3.4.1 Des Bürgermeisters**

Im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgaben hat der Bürgermeister den ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu bestätigen, bevor er diesen Entwurf dem Rat zur Prüfung und Bestätigung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Er kommt der Bestätigungspflicht durch seine Unterzeichnung des Entwurfs nach. Außerdem steht dem Bürgermeister ein Änderungsrecht bezogen auf den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des Gesamtabschlusses zu. Ein Verzicht auf seine Mitwirkung im Rat könnte geboten sein.

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird der Bürgermeister jedoch nicht ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Rat ausgeschlossen. Über die tatsächliche Mitwirkung des Bürgermeisters am Bestätigungsbeschluss des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Gesamtabschluss ist daher örtlich zu entscheiden. Der Bürgermeister kann auf die Ausübung des ihm zustehenden Stimmrechtes im Rat aber auch verzichten (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW).

Im Rahmen der Abwägung über die Mitwirkung des Bürgermeisters beim gemeindlichen Gesamtabschluss ist der funktionelle Status des Bürgermeisters von Relevanz. Er hat einerseits die verwaltungsmäßige Verantwortung für den Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses, denn er ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits ist der Bürgermeister kraft Gesetzes ein Mitglied im Rat, in dem ihm ein Stimmrecht zusteht (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW). Die Vorschrift schränkt zudem die Rechte des Bürgermeisters nur für den Fall ein, dass die Ratsmitglieder über seine Entlastung entscheiden, denn dann gilt er in der Sache als befangen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

#### **1.3.4.2 Des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses**

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates ist gesetzlich für die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zuständig (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Dem Vorsitzenden sowie den Mitgliedern des Rechnungsprüfungsausschusses steht ein Stimmrecht als Mitglieder im Rat der Gemeinde zu, damit grundsätzlich auch über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Die Rechte von Ratsmitgliedern sind jedoch nur dann eingeschränkt, wenn besondere Ausschließungsgründe vorliegen, sodass die betreffenden Ratsmitglieder dann in der Sache als befangen gelten (vgl. § 31 GO NRW).

In keiner weiteren Vorschrift der Gemeindeordnung wird aber der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ausgeschlossen. Die Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses als Ratsmitglied am Bestätigungsbeschluss des Rates der Gemeinde über den gemeindlichen Gesamtabchluss ist daher örtlich zu beurteilen. Es dürfte aus Verfahrensgründen heraus geboten sein, dass mindestens der Vorsitzende auf die Ausübung seines ihm zustehenden Stimmrechtes verzichtet.

Der Vorsitzende hat nach der Prüfung des ihm vom Rat übergebenen Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses den dazugehörigen Bestätigungsvermerk zu unterzeichnen, bevor er den geprüften Entwurf wieder dem Rat zurückgibt (vgl. § 101 Absatz 7 GO NRW). Der Rechnungsprüfungsausschuss übernimmt durch die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch seinen Vorsitzenden jedoch insgesamt die Verantwortung für das erstellte Ergebnis der Abschlussprüfung.

#### **1.3.4.3 Der Bürger**

Die Gemeinde hat abhängig von den tatsächlichen örtlichen Informationsbedürfnissen eine Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde zu ermöglichen. Oftmals wird daher eine Freigabe weiterer Informationen und Daten zur eigenen Verwendung gefordert, um eigene Interpretationen vornehmen zu können und durch die Gemeindeverwaltung hergestellte Zusammenhänge zu hinterfragen, z. B. im Rahmen des Informationsfreiheitsgesetzes.

Die haushaltsrechtliche Vorgabe des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Gesamtabchlusses setzt deshalb das bürgerfreundliche Verfahren über die Informationen aus der gemeindlichen Haushaltsplanung und dem Jahresabschluss der Gemeinde fort. Die Gemeinde sollte das berechnete Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres und die daraus entstandene wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde kennen.

Die Interessenbekundung im Rahmen des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Gesamtabchlusses ermöglicht der Gemeindeverwaltung, mithilfe dieser Bürgerbeteiligung die künftigen haushaltswirtschaftlichen Gesamtziele und Gesamtleistungen besser zu bestimmen und zu messen sowie die Wirkungen des gesamten Handelns der Gemeinde zu beurteilen. Die Offenlegung von Daten des Gesamtabchlusses und deren längerfristiges Verfügbarhalten können zur Verbesserung der Informationsqualität über die gemeindliche Haushaltswirtschaft beitragen.

Die Gemeinde soll durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches örtliches Informationsangebot über ihre Haushaltswirtschaft und damit auch über den gemeindlichen Gesamtabchluss dem Informationsinteresse in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Eine Bürgerbeteiligung der Gemeinde am haushaltswirtschaftlichen Geschehen muss dabei grundsätzlich jedoch nicht so weitgehen, dass die Bürger beantragen können, anstelle des Rates selbst über den gemeindlichen Gesamtabchluss entscheiden zu können.

Der Rat kann zudem eine Verpflichtung zur Entscheidung nicht auf die Bürger delegieren bzw. eine vergleichbare Handhabung beschließen (vgl. § 26 Absatz 1 GO NRW). Für den gemeindlichen Gesamtabchluss ist gesetzlich



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

ein besonderes Aufstellungsverfahren bestimmt worden. Das Verfahren endet zwar mit der Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat, die Bürger werden aber durch die Veröffentlichung des Abschlusses nicht von den haushaltswirtschaftlichen Informationen zur wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde ausgeschlossen.

Der gemeindliche Gesamtabchluss der Gemeinde ist daher als Gegenstand eines Bürgerbegehrens oder eines Bürgerentscheids für unzulässig erklärt worden (vgl. § 26 Absatz 2 Nummer 4 GO NRW). Eine solche Unzulässigkeit kann gleichzeitig auch für die Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters angenommen werden, denn das Entscheidungsrecht steht den einzelnen Mitgliedern des Rates und nicht dem Rat als Gremium zu (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

#### **1.3.4.4 Der Aufsichtsbehörde**

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung der Art und des Ausmaßes der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben, die im gemeindlichen Gesamtabchluss gezeigt wird, ergibt sich die Pflicht der Gemeinde, den vom Rat bestätigten Gesamtabchluss der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Es besteht aber auch die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde, sich jeweils zum Ende eines Haushaltsjahres einen Überblick über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu verschaffen.

Die mit dem Gesamtabchluss der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde, die auch die Aufsichtsbehörde haben sollte, unverzichtbar. Die Gemeinde hat deshalb in den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Bestätigung des Gesamtabchlusses bis zu dem in § 96 Absatz 1 GO NRW festgelegten Termin nicht nachkommt, und deshalb der gemeindliche Gesamtabchluss nicht angezeigt werden kann, die Aufsichtsbehörde unverzüglich darüber zu unterrichten.

In dem Bericht an die Aufsichtsbehörde hat die Gemeinde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Stand im Verfahren zur Aufstellung des Gesamtabchlusses besteht. Sie hat auch anzugeben, wann die Bestätigung durch den Rat vorgesehen ist und bis zu welchem Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird. Die Aufsichtsbehörde sollte in jedem Anzeigeverfahren der Gemeinde auch eine Rückäußerung gegenüber der Gemeinde abgeben und darin ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung zum gemeindlichen Gesamtabchluss aufzeigen.

### **1.4 Zu Satz 4 (Anwendung von Jahresabschlussvorgaben):**

#### **1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Für das gesamte Verfahren der Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde sind keine gesonderten haushaltsrechtlichen Regelungen getroffen worden. Der ausdrückliche Verweis auf die Vorschrift des § 96 GO NRW stellt den notwendigen unmittelbaren Bezug her, denn es bedarf keiner abweichenden haushaltsrechtlichen Vorgaben. Es wird dadurch sichergestellt, dass der Rat der Gemeinde über den Gesamtabchluss einen Beschluss vergleichbar mit seinem Beschluss über den Jahresabschluss fasst und die sich daran anknüpfenden weiteren Verfahrensschritte ebenso vollzogen werden (vgl. Abbildung 295).

#### **DIE ANWENDUNG DES § 96 GO NRW AUF DEN GESAMTABSCHLUSS**

- Frist zur Bestätigung des geprüften Gesamtabchlusses (bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr/Geschäftsjahr folgenden Jahres).

<b>DIE ANWENDUNG DES § 96 GO NRW AUF DEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
-	Bestätigung des geprüften Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde.
-	Behandlung des Gesamtergebnisses.
-	Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder.
-	Anzeige des Gesamtabchlusses bei der Aufsichtsbehörde.
-	Öffentliche Bekanntmachung des Gesamtabchlusses.
-	Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme.

*Abbildung 295 „Die Anwendung des § 96 GO NRW auf den Gesamtabschluss“*

Mit dem Gebot zur Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschrift des § 96 GO NRW werden weitere gesonderte haushaltswirtschaftliche Vorgaben für den gemeindlichen Gesamtabchluss vermieden. Sie wären gleichlautend wie die geltenden verfahrensmäßigen Vorschriften zum gemeindlichen Jahresabschluss zu fassen gewesen. Durch den Verweis kann zudem sichergestellt werden, dass die Bürgerinnen und Bürger und die Aufsichtsbehörde als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über den Gesamtabchluss informiert werden.

#### **1.4.2 Die Frist der Bestätigung des Gesamtabchlusses**

Durch den ausdrücklichen Verweis auf die Vorschrift des § 96 GO NRW wird klargestellt, dass die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres zu erfolgen hat. Bei dieser Fristsetzung ist auch die zeitliche Vorgabe für die Aufstellung und Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses berücksichtigt worden. Die Gemeinde soll zudem Erkenntnisse aus diesem Abschluss möglichst unverzüglich in ihrer Haushaltswirtschaft und im Beteiligungsmanagement sowie in der Geschäftstätigkeit ihrer Betriebe umsetzen.

Innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag hat der Kämmerer den Entwurf des Gesamtabchlusses aufzustellen. Dazu besteht der Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW, sodass der Bürgermeister den Entwurf des Gesamtabchlusses zu bestätigen und dem Rat zur Prüfung und Bestätigung zuzuleiten hat. Der Bürgermeister kann den Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses aber auch unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss zuleiten, sofern der Rat gleichzeitig darüber informiert wird.

Die zeitliche Befristung der Bestätigung des Gesamtabchlusses soll dabei gewährleisten, dass der Rat nach dem Abschlussstichtag so zeitnah wie möglich über die Haushaltswirtschaft und das Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres bzw. Geschäftsjahres sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde informiert wird. Der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und der Bestätigung des Gesamtabchlusses (höchstens 12 Monate) soll daher noch sachlich und fachlich vertretbar bleiben.

### **1.4.3 Die Behandlung des Gesamtergebnisses**

#### **1.4.3.1 Die Verpflichtung zur Beschlussfassung**

Der Rat der Gemeinde hat im Zusammenhang mit seiner Bestätigung des Gesamtabchlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr auch über die Verwendung des Gesamtjahresüberschusses oder die Behandlung des Gesamtjahresfehlbetrages dieses Haushaltsjahres zu beschließen. Diese gesetzliche Zuständigkeit liegt in der Allzuständigkeit des Rates, die ihm im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine Vielzahl von Zuständigkeiten zuweist, die er nicht auf andere Verantwortliche (Organe oder Gremien) in der Gemeinde übertragen bzw. delegieren darf (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 Buchstabe j GO NRW).

Zu den Aufgaben des Rates zählt auch die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses, zu der auch festgelegt wurde, dass der Rat die Entscheidungsbefugnis über die Verwendung des Gesamtjahresergebnisses innehat. Beim gemeindlichen Gesamtabchluss besteht zwar kein Haushaltsausgleichssystem, aufgrund dessen es wie beim Jahresabschluss nur eine Entscheidungszuständigkeit des Rates der Gemeinde geben kann, gleichwohl ist das erzielte Gesamtjahresergebnis und der dadurch erreichte Stand der Haushaltswirtschaft so bedeutend für die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde, dass der Rat nicht ausgeschlossen werden darf.

Durch den Beschluss über die Verwendung des Gesamtjahresergebnisses wird das Eigenkapital in der gemeindlichen Gesamtbilanz in den Stand versetzt, der dem wirtschaftlichen Stand der Gemeinde zum Abschlussstichtag entspricht. Es bedarf daher auch der Entscheidung des Rates, im Rahmen seiner Zuständigkeit die Auswirkungen des Gesamtergebnisses auf das gemeindliche Eigenkapital festzulegen. Ein Verzicht des Rates auf die Entscheidung über die Verwendung des Gesamtjahresüberschusses oder die Behandlung des Gesamtjahresfehlbetrages würde dazu führen, dass der Bilanzposten „Jahresergebnis“ nicht aufzulösen ist und die Funktion der allgemeinen Rücklage erheblich beeinträchtigt würde.

#### **1.4.3.2 Das Entstehen des Gesamtergebnisses**

Die Gesamtergebnisrechnung baut formal auf der Struktur gemeindlichen Ergebnisrechnung für den Jahresabschluss der Gemeinde auf (vgl. § 38 GemHVO NRW). Sie entsteht materiell aus der Zusammenführung der Inhalte der Ergebnisrechnung der Gemeindeverwaltung mit den Gewinn- und Verlust-Rechnungen der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe. Die Gesamtergebnisrechnung beinhaltet unter den verschiedenen Haushaltspositionen die gesamten durch die Gemeinde im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen und muss auch das Gesamtjahresergebnis ausweisen.

Im Rahmen der Aufstellung der Gesamtergebnisrechnung sind die darin nachzuweisenden Erträge und Aufwendungen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe dahingehend zu untersuchen, ob sie aus Leistungsbeziehungen zwischen den Konsolidierungseinheiten der Gemeinde resultieren. Beim Vorliegen solcher Sachverhalte hat die Gemeinde eine entsprechende sachgerechte Aufwands- und Ertragskonsolidierung vorzunehmen (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 305 HGB).

Das Ziel dabei ist es, in der Gesamtergebnisrechnung nur diejenigen Erträge und Aufwendungen nach ihrer Art und nach der Höhe aus dem jeweiligen Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr zu erfassen, die aus Transaktionen mit außerhalb des gemeindlichen Konsolidierungskreis stehenden Dritten resultieren. Die Notwendigkeit zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung entsteht aus der für den gemeindlichen Gesamtabchluss festgelegten Einheitstheorie (Wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“) und aus dem Realisationsprinzip als Bestandteil der GoB.

Das Gesamtergebnis entsteht unter Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses und nicht aus der Addition der Erträge und Aufwendungen aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde. Dieses Ergebnis wird daher so ermittelt, als wäre die Gemeinde eine einzige

(eigenständige und abgegrenzte) wirtschaftliche Einheit. Die Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde und damit auch das Gesamtergebnis haben daher eine eigenständige Bedeutung im Rahmen der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat der Gemeinde.

Von der Gemeinde ist das Gesamtjahresergebnis entweder als Gesamtjahresüberschuss oder als Gesamtjahresfehlbetrag darzustellen (vgl. Nummer 1.7.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Es wird insgesamt der Gemeinde zugerechnet, denn sie stellt die dafür zugrundeliegende wirtschaftliche Einheit dar. Sofern aufgrund der gemeindlichen Beteiligungsstruktur ein Anteil anderen Gesellschaftern gemeindlicher Betriebe zuzurechnen ist, hat die Gemeinde diesen Anteil unter dem Gesamtjahresergebnis als „Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Gesamtergebnis“ anzugeben. Das erzielte Gesamtjahresergebnis wird in die Gesamtbilanz der Gemeinde übernommen.

#### **1.4.3.3 Die Darstellung des Gesamtergebnisses**

In der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung sind für jedes Haushaltsjahr das Gesamtjahresergebnis in Form eines Gesamtjahresüberschusses oder eines Gesamtjahresfehlbetrages zusammen mit anderen Summen- und Saldenbeträge auszuweisen bzw. gesondert darzustellen. Die Darstellung eines Überschusses oder eines Fehlbetrages durch die Gemeinde hat dabei grundsätzlich nach mathematischen Regeln zu erfolgen. Der Wert einer Zahl ergibt sich daher jeweils aus dem Betrag und dem dazu verwendeten Vorzeichen. Die Gemeinde hat deshalb einen Gesamtjahresfehlbetrag als negative Zahl darzustellen, sodass diesem Betrag ein Minuszeichen voranzustellen ist.

Dem Gesamtjahresüberschuss kann als positive Zahl ein Pluszeichen vorangestellt werden. Nur das passende Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, eine haushaltswirtschaftliche Zahl der Gemeinde wertmäßig als positiv oder negativ zu beurteilen. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Vorzeichen wegzulassen. Im gemeindlichen Gesamtabschluss muss deshalb aus Gründen der Klarheit und der Richtigkeit bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag für die Gemeinde darstellt.

Die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde muss im gemeindlichen Gesamtabschluss zutreffend wiedergegeben werden. Bei einer Darstellung des Gesamtergebnisses aufgrund einer Veränderungsrechnung dürfen deshalb die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge ausgewiesen werden. Es darf bei negativen Beträgen das Vorzeichen auch nicht zum "Nachzeichen" gemacht werden, denn eine solche Darstellung trägt zur Verschleierung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde bei.

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und das erzielte Gesamtjahresergebnis können daher nur dann richtig und zutreffend sein, wenn der auf das Haushaltsjahr bezogene Gesamtjahresüberschuss der Gemeinde in der Gesamtergebnisrechnung als positiver Betrag und entsprechend der Gesamtjahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen werden. Es darf für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich z. B. bei dem in der Gesamtergebnisrechnung darzustellenden Gesamtjahresergebnis um einen Gesamtjahresüberschuss oder um einen Gesamtjahresfehlbetrag handelt.

#### **1.4.3.4 Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage**

Der Rat der Gemeinde soll im Rahmen seiner Bestätigung des Gesamtabschlusses beschließen, wie der in der Gesamtergebnisrechnung enthaltene und in der Gesamtbilanz ausgewiesene Gesamtüberschuss verwendet oder der ausgewiesene Gesamtfehlbetrag gedeckt werden soll. Die tatsächliche Möglichkeit für eine Verwendung des Gesamtjahresergebnisses besteht dabei jedoch nur darin, dass der erzielte Gesamtüberschuss oder der entstandene Gesamtfehlbetrag mit dem Gesamteigenkapital verrechnet wird, denn eine Alternative in Form eines anderen Bilanzpostens als dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ besteht nicht.

Bei einem Gesamtjahresüberschuss oder einem Gesamtjahresfehlbetrag, in dem Überschüsse oder Fehlbeträge aus dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung enthalten sind, die der Ausgleichsrücklage zugeführt oder mit ihr verrechnet wurden, kann im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses nur noch der Differenzbetrag zwischen den vorgenommenen Verrechnungen im gemeindlichen Einzelabschluss und dem Gesamtjahresergebnis mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden.

Der übrige anteilige Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der Gemeindeverwaltung aus dem Haushaltsjahr ist bereits im Bilanzansatz "Ausgleichsrücklage" enthalten, der unverändert aus dem Einzelabschluss in die Gesamtbilanz übernommen wird. Ein Gesamtfehlbetrag führt dabei nicht zu aufsichtsrechtlichen Konsequenzen, wie diese bei einem höheren als geplanten Jahresfehlbetrag im Einzelabschluss der Gemeinde gesetzlich vorgesehen ist.

Auf den gemeindlichen Gesamtabschluss finden weder die Vorschrift des § 75 Absatz 4 GO NRW noch die Vorschrift des § 76 GO NRW eine entsprechende Anwendung. Die Verrechnung des Gesamtjahresergebnisses mit der allgemeinen Rücklage zieht daher keine aufsichtsrechtlichen Konsequenzen oder neue Pflichten der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde nach sich. Gleichwohl stellt auch ein Gesamtjahresfehlbetrag ein Warnsignal hinsichtlich der tatsächlichen wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde dar.

#### **1.4.3.5 Die Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann ein Gesamtüberschuss oder ein Gesamtfehlbetrag aus der Gesamtergebnisrechnung nicht – wie im gemeindlichen Jahresabschluss – mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden. Die Ausgleichsrücklage in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung steht unmittelbar mit der gesetzlichen Vorgabe über den jährlichen Haushaltsausgleich dieser Einheit in Verbindung und nicht mit der Gemeinde als eine einzige „fiktive“ wirtschaftliche Einheit (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

Die Ausgleichsrücklage stellt eine besondere bilanzielle Rücklage in der Bilanz zur Anwendung im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung dar. Sie besteht daher für das Gesamtergebnis nicht als nutzbarer Bilanzposten zur Verfügung, auch wenn bei den gemeindlichen Betrieben ein überjähriger Bezug durch Ergebnisvorträge als bilanzieller Ansatz in der Bilanz der betrieblichen Jahresabschlüsse möglich ist.

In der gemeindlichen Gesamtbilanz ist die Ausgleichsrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ daher lediglich als gesonderter Bilanzposten anzusetzen, weil keine Konsolidierung oder Zusammenfassung mit anderen Ansätzen möglich ist. Sie hat im Rahmen des Gesamtabschlusses jedoch keine Ausgleichsfunktion, sondern stellt eine „zweckbezogene“ besondere Rücklage dar.

Aus dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung ist deshalb der Eigenkapitalposten „Ausgleichsrücklage“ mit seinem Ansatz unverändert in die Gesamtbilanz zu übernehmen und wie andere Sonderrücklagen gesondert anzusetzen. Sie steht für die zweckfreie Verrechnung des Gesamtjahresergebnisses der Gemeinde nicht zur Verfügung. Bei einem Gesamtjahresüberschuss oder einem Gesamtjahresfehlbetrag muss jedoch geprüft werden, ob von der Gemeinde zu übernehmende Überschüsse oder Fehlbeträge bereits der Ausgleichsrücklage zugeführt oder mit ihr verrechnet wurden.

Bei verrechneten Überschüssen oder Fehlbeträgen aus dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung kann nur noch der Differenzbetrag zwischen den erfolgten Verrechnungen im Einzelabschluss und dem Gesamtjahresergebnis im Gesamtabschluss mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Dieser Sachverhalt und die Vorgehensweise muss im Rahmen des Gesamtabschlusses klargestellt werden und bedarf daher besonderer Erläuterungen im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

#### **1.4.3.5 Die Verrechnung in der Gesamtbilanz**

Der Bürgermeister kann im Rahmen seiner Bestätigung des Gesamtabchlusses bzw. vor der Beschlussfassung über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Vorlage eine Empfehlung über die bilanzielle Behandlung des Gesamtergebnisses abgeben. Sofern ausreichend sicher ist, dass der Rat nicht von der vorgeschlagenen Gesamtergebnisverwendung abweicht, bestehen keine Bedenken, den Vorschlag bereits in der Gesamtbilanz dieses Gesamtabchlusses umzusetzen. Es ist dann in der Gesamtbilanz statt eines Gesamtjahresergebnisses (Überschuss oder Fehlbetrag) einen „Gesamtbilanzgewinn“ oder „Gesamtbilanzverlust“ auszuweisen.

#### **1.4.4 Die Entlastung des Bürgermeisters**

Die Verantwortung des Bürgermeisters für die gesamte gemeindliche Aufgabenerfüllung, deren wirtschaftliches Ergebnis für das Haushaltsjahr im Gesamtabchluss aufgezeigt wird, erfordert eine Entlastung aufgrund seiner Tätigkeit im Sinne der Ziele und Zwecke der Gemeinde. Die Gemeindeverwaltung ist einerseits die Muttereinheit gegenüber ihren Betrieben als Tochtereinheiten. Andererseits erfüllen die Betriebe als wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde gemeindliche Aufgaben.

Im Rahmen seiner Verantwortung für die Gemeinde trägt der Bürgermeister eine Verantwortung für die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe. Das Entlastungsbedürfnis entsteht, weil der Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln hat. Im Zusammenhang mit der Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat sollen die Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters für das abgelaufene Haushaltsjahr entscheiden.

Diese Entlastung ist eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass aufgrund des vorgelegten Gesamtabchlusses und der vorgenommenen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss keine Einwendungen gegen die im Haushaltsjahr ausgeübte Geschäftstätigkeit des Bürgermeisters erhoben werden. Die Pflicht zur Entlastung des Bürgermeisters entsteht dabei nicht allein aufgrund der für den gemeindlichen Gesamtabchluss erforderlichen Konsolidierungsarbeiten. Sie entsteht aus der notwendigen Beurteilung und Würdigung der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch den Bürgermeister im Haushaltsjahr und seiner Verantwortung bezogen auf die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde.

Im Rahmen ihrer Beratungen über den gemeindlichen Gesamtabchluss und ihrer Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters haben daher die Ratsmitglieder die im Haushaltsjahr ausgeübte Geschäftstätigkeit des Bürgermeisters zu würdigen. Eine sorgfältige Beurteilung der örtlichen Gegebenheiten ist insbesondere dann notwendig, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk zum gemeindlichen Gesamtabchluss erteilt hat. Diese Sorgfalt besteht auch, wenn der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss nicht in der Lage war, eine Beurteilung über den gemeindlichen Gesamtabchluss vorzunehmen.

Dem Bürgermeister wird grundsätzlich ein Anspruch auf seine Entlastung zugestanden, wenn die gemeindliche Geschäftstätigkeit im abgelaufenen Haushaltsjahr ordnungsgemäß geführt worden ist. Die Entlastung des Bürgermeisters kann vorbehaltlos oder mit Vorbehalten ausgesprochen werden. Sie kann aber auch verweigert werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Bürgermeister kraft Gesetzes ein Mitglied im Rat der Gemeinde ist und ihm ein Stimmrecht zu steht (vgl. § 40 Absatz 2 GO NRW).

Die Vorschrift schränkt aber gleichzeitig die Stimmrechte des Bürgermeisters wieder ein. Der Bürgermeister gilt, wenn die Ratsmitglieder durch Beschluss über seine Entlastung entscheiden, in der Sache als befangen. Durch die Vorschrift wird daher der Bürgermeister ausdrücklich von der Teilnahme an der Abstimmung über seine Entlastung ausgeschlossen.

#### **1.4.5 Die Unterzeichnung des bestätigten Gesamtabschlusses**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses in Form der Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde ist nicht ausdrücklich geregelt, dass der Gesamtabschluss nach seiner Bestätigung durch den Rat auch zu unterzeichnen ist. Ausgehend davon, dass über die vom Rat gefassten Beschlüsse, also auch über die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses, eine Niederschrift zu fertigen und diese u. a. vom Bürgermeister zu unterzeichnen ist, stellt sich die Frage nach einer eigenständigen Unterzeichnung des Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister.

Eine solche Unterzeichnung muss als sachgerecht und erforderlich angesehen werden, weil bereits die Anzeige des gemeindlichen Gesamtabschlusses an die Aufsichtsbehörde konkrete Informationen darüber erfordert, dass der Gesamtabschluss in seiner vorgelegten Form auch vom Rat der Gemeinde gebilligt wurde. Die weitere Öffentlichkeitsbeteiligung durch die öffentliche Bekanntmachung und die Einsichtnahme in den Gesamtabschluss bis zur Feststellung des folgenden Gesamtabschlusses sind weitere sachliche Gründe für die Vornahme einer eigenständigen Unterzeichnung des Werkes „Gesamtabschluss“ (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Die Vornahme der Unterzeichnung des gemeindlichen Gesamtabschlusses stellt dabei eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde als Vorsitzender des Rates der Gemeinde dar (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 4 GO NRW). Andererseits hat der Bürgermeister auch die Pflicht, die Beschlüsse des Rates auszuführen (vgl. § 62 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Er erfüllt daher mit seiner Unterzeichnung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass dieser aus seiner Verantwortung als Vorsitzender des Rates der Gemeinde heraus richtig und vollständig ist.

Die Unterzeichnung des Bürgermeisters beinhaltet aber auch eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der gemeindliche Gesamtabschluss alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Der Bürgermeister hat bei seiner Unterzeichnung zudem darauf zu achten, dass er den gemeindlichen Gesamtabschluss anschließend unverzüglich der Aufsichtsbehörde anzeigt (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

#### **1.4.6 Die Anzeige des Gesamtabschlusses bei der Aufsichtsbehörde**

##### **1.4.6.1 Die Anzeigepflicht der Gemeinde**

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung der Art und des Ausmaßes der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und der Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage im Gesamtabschluss ergibt sich die Pflicht der Gemeinde, den vom Rat bestätigten Gesamtabschluss der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Es besteht aber auch die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde, sich jeweils nach Ablauf des Haushaltsjahres einen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu verschaffen. Die mit dem Gesamtabschluss der Aufsichtsbehörde vorzulegenden Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde, über die auch die Aufsichtsbehörde verfügen sollte, unverzichtbar.

Die Gemeinde hat in den Fällen, in denen der Rat der Gemeinde seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Bestätigung des Gesamtabschlusses bis zum gesetzlich bestimmten Termin nicht nachkommt, und der gemeindliche Gesamtabschluss deshalb der Aufsichtsbehörde nicht angezeigt werden kann, die Aufsichtsbehörde unverzüglich über die Sachlage zu unterrichten und dabei die Gründe für das Versäumnis anzugeben.

Die Gemeinde hat aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand zur Bestätigung des Gesamtabschlusses besteht und konkret in einem Zeitplan anzugeben, wann die Bestätigung durch den Rat vorgesehen ist und bis zu welchem

Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird. Die Aufsichtsbehörde sollte daher in jedem Anzeigeverfahren auch eine Rückäußerung an die Gemeinde geben und darin ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung zum gemeindlichen Gesamtabschluss aufzeigen.

#### **1.4.6.2 Die aufsichtsrechtliche Prüfung**

##### **1.4.6.2.1 Allgemeine Prüfungsgesichtspunkte**

Die Aufsichtsbehörde hat den ihr von der Gemeinde angezeigten Gesamtabschluss mit seinen Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob dieser formal und inhaltlich den einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften entspricht. Der eigentlichen Abschlussanalyse der Aufsichtsbehörde soll daher eine formelle Prüfung vorausgehen, bei der auf die Ordnungsmäßigkeit des vom Rat bestätigten Gesamtabschlusses abzustellen ist. Die Aufsichtsbehörde hat in diesem Rahmen auch zu prüfen, ob die Gemeinde sich innerhalb des rechtlichen Rahmens und der ihr zustehenden Ermessensspielräume bewegt.

Durch eine solche Prüfung der Aufsichtsbehörde soll erreicht werden, dass im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zukünftig rechtlich erhebliche Fehler vermieden werden. Eine Bindung der Aufsichtsbehörde an eine objektiv unzutreffende, aber vertretbare rechtliche Beurteilung des gesamten gemeindlichen Gesamtabschlusses oder einzelner Bilanzposten und Ergebnis- oder Finanzpositionen durch die Gemeinde besteht dabei nicht. Die Aufsichtsbehörde ist grundsätzlich aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, ihrer Entscheidung und Beurteilung die objektiv richtige haushaltswirtschaftliche Rechtslage zugrunde zu legen.

Die Aufsichtsbehörde hat jedoch nicht nur die Vollständigkeit der vorgelegten Gesamtabschlussunterlagen, sondern auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft dieser Unterlagen zu prüfen. Sie muss auch aus ihrer Sicht feststellen, ob der gemeindliche Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde vermittelt. Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert zudem, auch das durchgeführte Aufstellungsverfahren der Gemeinde für den Gesamtabschluss zu kennen, um ggf. erkannte Rechtsverstöße mit den ihr zustehenden Mitteln beanstanden zu können.

Die Aufsichtsbehörde ist grundsätzlich aus verfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet, ihrer Entscheidung und Beurteilung die objektiv richtige Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Lage unter Berücksichtigung der haushaltsrechtlichen Vorgaben zugrunde zu legen. Sie sollte dabei eine kritische Grundhaltung nutzen und nicht nur rechnerische Angaben, sondern auch die Beschreibungen und Erläuterungen in ihre rechtsaufsichtliche Prüfung einbeziehen, die nicht im Blickfeld ihrer Überprüfung liegen. Erst dann kann ausreichend beurteilt werden, ob sachliche Anpassungen sofort durch eine Änderung des Jahresabschlusses oder in künftigen Jahresabschlüssen umzusetzen sind.

##### **1.4.6.2.2 Die Prüfung bei eingeschränkten oder anderen Bestätigungsvermerken**

Im Rahmen der Anzeige des Gesamtabschlusses hat die Aufsichtsbehörde auch zu berücksichtigen, ob und wie bei der Entscheidung über die Bestätigung des Gesamtabschlusses und der Entlastung des Bürgermeisters das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses berücksichtigt worden ist, sofern dieser Ausschuss keinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat. Insbesondere dann, wenn Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften vorliegen, müssen Ursache und Wirkung von der Gemeinde auch gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde transparent gemacht werden. Es kann für die Aufsichtsbehörde ggf. auch hilfreich sein, die vom Rechnungsprüfungsausschuss zum Gesamtabschluss gemachten Hinweise zu kennen.



Bei einem eingeschränkten oder einem anderen Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses muss auch die Tragweite der Einschränkung oder Versagung begründet und erkennbar sein. Der Ausschuss muss die Bedeutung von Mängeln und mögliche nicht beurteilbare Bereiche zum Ausdruck bringen, sodass die von ihm gemachten Einschränkungen von der Aufsichtsbehörde gewichtet und gewürdigt werden können. In solchen Fällen ist ggf. auch die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, wenn eine solche im Rahmen der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses abgegeben wurde.

Insbesondere in den Fällen, in denen der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Ausschuss nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen, bedarf es für die aufsichtsrechtliche Beurteilung auch einer gesonderten Beteiligung des Kämmerers und des Bürgermeisters. Eine Beteiligung dieser Personen sollte auch dann erfolgen, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit im Gesamtabchluss einige aufgetretene Fehler, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde entgegenstanden, beseitigt worden sind.

#### **1.4.6.3 Die Anzeige bei einem Verzicht des Gesamtabchlusses**

Die Vorschrift enthält keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass die Gemeinde generell von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist. Bei einzelnen Gemeinden kann ein Verzicht auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses aber möglich sein, wenn die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt. In solchen Fällen liegt die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und mindestens einem der Betriebe der Gemeinde besteht, nicht vor.

Das Fehlen dieser unverzichtbaren Voraussetzung kann von der Gemeinde nicht dadurch geheilt werden, dass sie über gemeindliche Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzu beziehen sind. In solchen Fällen kann die Gemeinde zwar auf den Gesamtabchluss verzichten, es entfällt jedoch nicht die Anzeigepflicht bzw. die Berichtspflicht der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde. Die Aufsichtsbehörde muss die eingetretene örtliche Sachlage prüfen und nachvollziehen können.

In dieser „Anzeige“ soll daher die Gemeinde begründen, warum kein Gesamtabchluss für den Abschlussstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres aufgestellt und angezeigt wurde. Der Aufsichtsbehörde müssen auch bei einem zulässigen Verzicht der Gemeinde auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses ausreichende Informationen vorliegen, damit sie die örtliche Sachlage aufsichtsrechtlich bewerten und beurteilen kann. In den Fällen des Verzichts sollte die Aufsichtsbehörde daher auch das Prüfungsergebnis des Rechnungsprüfungsausschusses kennen, denn die grundsätzliche Prüfungspflicht für den Rechnungsprüfungsausschuss besteht weiter.

Die örtliche Prüfung ist in solchen Fällen darauf auszurichten, ob bei der Gemeinde die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen bzw. von ihr erfüllt wurden. Die Gemeinde hat diese Sachlage in ihrer Anzeige an die Aufsichtsbehörde zu berücksichtigen, sodass der Aufsichtsbehörde im Rahmen des vorgesehenen Anzeigeverfahrens eine „geprüfte“ Verzichtserklärung vorzulegen ist. Die Aufsichtsbehörde sollte auch in solchen Anzeigeverfahren eine Rückäußerung an die Gemeinde geben und darin ebenfalls ihre aufsichtsrechtliche Einschätzung aufzeigen.

#### **1.4.7 Die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses**

##### **1.4.7.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Durch den ausdrücklichen Verweis auf die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 96 GO NRW besteht für die Gemeinde auch die Pflicht, ihren Gesamtabchluss öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Einwohner und Abgabepflichtigen sollen auch über den Gesamtabchluss des abgelaufenen Haushaltsjahres bürgerfreundlich und bürgernah informiert werden. In diesem Zusammenhang ist die Bekanntmachungsverordnung zu beachten, die inhaltliche Vorgaben und Verfahrensvorgaben zur Durchführung der Bekanntmachung von gemeindlichen Satzungen enthält (vgl. § 1 Absatz 2 BekanntmVO NRW). Der gemeindliche Gesamtabchluss unterliegt hinsichtlich seiner Veröffentlichung ebenfalls dieser Verordnung.

Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Daher besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Aus diesem Grund soll der gemeindliche Gesamtabchluss bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht.

Bei der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde sind nicht nur die Bestimmungen über die zulässigen Formen und den Vollzug einer Bekanntmachung zu beachten. Dem Bürgermeister obliegt auch die Pflicht, den Wortlaut der Bekanntmachung mit dem betreffenden Ratsbeschluss abzugleichen und die Übereinstimmung schriftlich zu bestätigen (vgl. § 2 Absatz 3 BekanntmVO NRW).

In diesem Zusammenhang hat der Bürgermeister bei der Bekanntmachung wie eigentlich zuvor beim Ratsbeschluss dafür sorgen, dass in haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten auch die einschlägigen haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Fachbegriffe zutreffend verwandt werden. Er hat bei der Bekanntmachung der Beschlussfassung des Rates über den Gesamtabchluss darauf zu achten, dass der „vom Rat bestätigte Gesamtabchluss“ und nicht „der Entwurf des Gesamtabchlusses, der vom Rat festgesetzt“ oder „festgestellt“ wird, nunmehr veröffentlicht wird.

Die Gemeinde muss auch dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind. Der Zugang dazu darf nicht eingeschränkt sein, damit Menschen mit Behinderungen keine Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen der Gemeinde dazu entgegenstehen (vgl. z. B. BITV NRW). Die Gemeinde darf auch die Bekanntmachung ihres Gesamtabchlusses nicht so ausgestalten, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegengewirkt wird.

##### **1.4.7.2 Die Zwecke der Bekanntmachung**

Die Bekanntmachung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen aber nur dann ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Gesamtergebnisrechnung und aus der Gesamtbilanz öffentlich gemacht werden. Es ist dazu aber nicht erforderlich, den gesamten gemeindlichen Gesamtabchluss mit seinen Anlagen zum Inhalt der Bekanntmachung, z. B. im Amtsblatt der Gemeinde, zu machen. Die Bekanntmachungsverordnung lässt es zu, dass bestimmte Materialien, die zum gemeindlichen Gesamtabchluss gehören, stattdessen zu jedermanns Einsicht an einer bestimmten Stelle der Gemeindeverwaltung ausgelegt werden (vgl. § 3 Absatz 2 BekanntmVO).

Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann entsprechend ihrem Bedarf weitere Kenntnisse über den gemeindlichen Gesamtabschluss und damit über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde verschaffen. Es bleibt der Gemeinde überlassen, ob sie den Jahresabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen über ihre wirtschaftliche Lage und das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert. Die Gemeinde sollte in ihrer Bekanntmachung ggf. bereits die betreffende Internetseite angeben.

Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) unberührt. Bei einem Verfügbarhalten des gemeindlichen Gesamtabschlusses im Internet sollte in der örtlichen Bekanntmachung des Gesamtabschlusses darauf hingewiesen und dazu die einschlägige Internetadresse angegeben werden.

#### **1.4.7.3 Der Vollzug der Bekanntmachung**

Die öffentliche Bekanntmachung des Gesamtabschlusses ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen. Erfolgt die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 BekanntmVO). Die Öffentlichkeit kann nicht innerhalb einer bestimmten Auslegungsfrist von dem vom Rat bestätigten Gesamtabschluss Kenntnis nehmen. Sie soll sich vielmehr im Rahmen des langfristigen Verfügbarhaltens des Gesamtabschlusses und der Einsichtnahme informieren. Auch bei diesem Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Erscheinungstages vollzogen.

#### **1.4.7.4 Die Bekanntmachung im Internet**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die öffentliche Bekanntmachung des gemeindlichen Gesamtabschlusses mit der Vorgabe, die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in einem bestimmten Zeitraum zur Einsichtnahme verfügbar zu halten, steht der Bekanntmachung des gemeindlichen Gesamtabschlusses im Internet nicht entgegen. Die Bekanntmachung des Gesamtabschlusses soll durch Bereitstellung von digitalisierten Dokumenten auf einer öffentlichen Internetseite der Gemeinde unter Angabe des Bereitstellungstages erfolgen (vgl. § 6 Absatz 1 Satz 1 BekanntmVO NRW). Die inhaltliche Übereinstimmung des digitalisierten Dokumentes mit dem Original muss dabei gewährleistet sein.

Von der Gemeinde muss ein im Internet bekanntgemachter Gesamtabschluss in einem ständig und dauerhaft verfügbaren und lesbaren Format für die Dauer seiner Gültigkeit im Internet bereitgestellt und in der bekanntgemachten Fassung durch technische und organisatorische Maßnahmen gesichert werden. Die Bereitstellung darf nur in einer ausschließlich von der Gemeinde betriebenen Internetseite erfolgen (vgl. § 6 Absatz 3 BekanntmVO NRW). Derartige Maßnahmen müssen sich ggf. auch auf einen langfristigen Zeitraum erstrecken, denn die Gemeinde hat ihren Gesamtabschluss dauerhaft aufzubewahren (vgl. § 58 Absatz 2 GemHVO NRW).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch die gesetzliche Regelung in § 27a VwVfG NRW. Zur öffentlichen Bekanntmachung im Internet wird darin bereits inhaltlich bestimmt, dass in den Fällen, in denen durch eine Rechtsvorschrift eine öffentliche oder ortsübliche Bekanntmachung angeordnet worden ist, die Gemeinde deren Inhalt zusätzlich im Internet veröffentlichen soll. Der Inhalt der Bekanntmachung muss dann auf einer Internetseite der Behörde oder ihres Verwaltungsträgers zugänglich gemacht werden. Zur Einsicht auszuliegende Unterlagen, sollen dann von der Gemeinde ebenfalls über das Internet zugänglich gemacht werden. In der öffentlichen oder ortsüblichen Bekanntmachung ist dann von der Gemeinde die Internetseite anzugeben.

#### **1.4.7.5 Der Verzicht auf die Bekanntmachung**

Bei einzelnen Gemeinden kann ein Verzicht auf die Bekanntmachung des gemeindlichen Gesamtabchlusses dadurch möglich sein, dass die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt, denn dann liegt die wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und einem der Betriebe der Gemeinde besteht, nicht vor.

Das Fehlen dieser Voraussetzung kann nicht dadurch geheilt werden, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. Der Wegfall ist in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember, zu dem kein gemeindlicher Gesamtabschluss aufzustellen ist, erneut zu prüfen.

In den Fällen eines zulässigen Verzichts auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses müssen die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über diese besondere gemeindliche Sachlage in Kenntnis gesetzt werden. Die Gemeinde hat dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie diesen örtlichen Sachverhalt gesondert bekannt macht. Es ist aber auch als vertretbar anzusehen, den Verzicht auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses in die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen, denn durch die beiden gemeindlichen Abschlüsse wird regelmäßig der gleiche Adressatenkreis angesprochen.

#### **1.4.8 Unmittelbare Informationen über die Gesamtabchlussprüfung**

##### **1.4.8.1 Keine Bekanntgabepflicht für den Prüfungsbericht**

Für die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass der Rat und auch die Bürgerinnen und Bürger als haushaltswirtschaftliche Adressaten entscheidungsrelevante Informationen aus der Gesamtabchlussprüfung verlangen. Durch solche Informationen könnten ihnen ggf. konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden.

Aus dieser weiten Zielvorgabe für die örtliche Gesamtabchlussprüfung entsteht jedoch keine ausdrückliche Pflicht für die Gemeinde, anderen Adressaten als dem Rat als Auftraggeber der Abschlussprüfung den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses in vollem Umfang verfügbar zu machen. Der Rat hat den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung des Gesamtabchlusses beauftragt und sollte deshalb auch über eine vorzunehmende Veröffentlichung des Prüfungsberichtes entscheiden.

Von der Gemeinde sollte zuvor geklärt sein, ob zusätzlich zu den Gesamtabchlussinformationen ein örtlicher Bedarf für weitere Informationen über die Abschlussprüfung und deren Ergebnisse bestehen. Von einer allgemeinen öffentlichen Information über die Abschlussprüfung kann ausgegangen werden, weil der Rat in öffentlicher Sitzung über das Ergebnis der Gesamtabchlussprüfung berät, bevor er den Gesamtabchluss unter Berücksichtigung des Prüfungsergebnisses bestätigt. Es bedarf daher keiner gesonderten Bekanntgabepflicht für den Prüfungsbericht.

##### **1.4.8.2 Die Information über das Prüfungsergebnis**

Mit der öffentlichen Beratung über die Abschlussprüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Rat dürfte grundsätzlich eine ausreichende Information für die Öffentlichkeit über die Art und den Umfang der durchgeführten Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses gewährleistet sein. Diese allgemein verfügbaren Informationen können jedoch aus örtlichen Gründen in Bezug auf die Adressaten erweitert werden, die sich im Rahmen der Einsichtnahme in den Gesamtabchluss informieren möchten.

Es bietet sich bereits als allgemeine Information an, dem gemeindlichen Gesamtabschluss den Bestätigungsvermerk beizufügen, denn das Prüfungsergebnis ist in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen (vgl. § 116 Absatz 6 i. V. m. § 101 Absatz 3 GO NRW). Der Bestätigungsvermerk wäre dann der Bekanntmachung des Gesamtabschlusses sowie der Anzeige an die Aufsichtsbehörde beizufügen (vgl. § 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Dem Informationsbedürfnis des gemeindlichen Adressatenkreises wird dadurch in ausreichendem Umfang Genüge getan. Die Gemeinde kann das Prüfungsergebnis aber auch in einer anderen Form eigenverantwortlich aufbereiten, um darüber zu informieren.

#### **1.4.9 Das Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses der Gemeinde**

##### **1.4.9.1 Die Zwecke des Verfügbarhaltens**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Gesamtabschlusses setzt das bürgerfreundliche Verfahren über die Informationen aus der gemeindlichen Haushaltsplanung und dem Jahresabschluss fort. Es wird dadurch dem berechtigten Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die zum Abschlussstichtag bestehende wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde ausreichend Rechnung getragen. Die Einsichtnahme im Rahmen des Verfügbarhaltens des gemeindlichen Gesamtabschlusses ermöglicht der Gemeindeverwaltung, mithilfe dieser Bürgerbeteiligung die künftigen haushaltswirtschaftlichen Gesamtziele und Gesamtleistungen besser bestimmen sowie die Wirkungen des gesamten Handelns der Gemeinde beurteilen zu können.

Die Offenlegung einer Vielzahl von Daten des gemeindlichen Gesamtabschlusses und ein längerfristiges Verfügbarhalten dieser Daten können zur Verbesserung der Qualität und Quantität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen. Die Bürgerinnen und Bürger verlangen regelmäßig mehr Transparenz über haushaltswirtschaftliche Daten und neue Zugänge zu den gemeindlichen Haushaltsinformationen, denn diese nehmen die Leistungen der Gemeinde in Anspruch und nutzen die gemeindlichen Einrichtungen.

Diesen Gegebenheiten soll die Gemeinde durch ein umfassendes, verständliches und zugängliches örtliches Informationsangebot über ihre Haushaltswirtschaft und damit auch über den gemeindlichen Gesamtabschluss in ausreichendem Maße und geeigneter Weise Rechnung tragen. Die Gemeinde hat einerseits gegenüber den Bürgerinnen und Bürger die allgemeine gesetzliche Verpflichtung, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW) und andererseits hat sie das Wohl ihrer Einwohner zu fördern (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Abhängig von den tatsächlichen örtlichen Informationsbedürfnissen wird durch die Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde vielfach das Interesse der Einsichtnehmende jedoch nicht ausreichend befriedigt. Oftmals wird von diesen Personen zudem eine Freigabe weiterer Informationen und Daten zur eigenen Verwendung gefordert, um eigene Interpretationen vornehmen zu können und durch die Gemeindeverwaltung hergestellte Zusammenhänge zu hinterfragen.

Unter Beachtung des Datenschutzes kann es grundsätzlich zu einem offenen Umgang mit geeigneten Verwaltungsdaten im Sinne der für die Bürgerinnen und Bürger zu erbringenden Dienstleistungen kommen. Vielfach gilt es dabei für die Interessierten, einen schnellen und einfachen Überblick über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und den daraus entstandenen Gesamtabschluss zu bekommen. Für die Entwicklung einer Zusammenarbeit zwischen den Bürgerinnen und Bürgern, dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung bedarf es aber einer klaren Willensbekundung aller Beteiligten.

**1.4.9.2 Der Zeitraum des Verfügbarhaltens**

Der Gesamtabchluss ist nach seiner öffentlichen Bekanntmachung von der Gemeinde bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszuzeigen. Insgesamt gesehen steht den Bürgerinnen und Bürgern der Jahresabschluss damit in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem das weitere haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeindeverwaltung auf dem erstellten Gesamtabschluss aufbaut.

Den Bürgerinnen und Bürgern steht der gemeindliche Gesamtabchluss damit in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem das weitere haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde i. d. R. auch auf dem erstellten Gesamtabschluss aufbaut. Mit der öffentlichen Bereitstellung und dem Einsichtsrecht in diese „Basis“ für das künftige gemeindliche Handeln wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit ausreichend Rechnung getragen, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht.

Der Gemeinde bleibt es aber überlassen, ob sie den bestätigten Gesamtabchluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk bereithält oder im Internet verfügbar macht. Durch das nachfolgende Beispiel soll deutlich werden, dass der gemeindliche Gesamtabchluss solange verfügbar zu halten ist, wie noch kein weiterer bestätigter Gesamtabchluss besteht (vgl. Abbildung 296).

<b>DER ZEITRAUM DES VERFÜGBARHALTENS DES GESAMTABSCHLUSSES 2016</b>	
<b>AUFGABE</b>	<b>DATUM</b>
Aufstellung und Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabchlusses an den Rat	<b>Bis zum 30. September 2017</b>
Prüfung des Entwurfs des Gesamtabchlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss	<b>Örtliche Fristsetzung</b>
Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat	<b>Bis zum 31. Dezember 2017</b>
Anzeige des Gesamtabchlusses an die Aufsichtsbehörde	<b>Nach Bestätigung durch den Rat</b>
Bekanntmachung des Gesamtabchlusses	<b>Nach Bestätigung durch den Rat</b>
Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses bis zur Feststellung des folgenden Gesamtabchlusses	<b>Bis zum 31. Dezember 2018</b>

*Abbildung 296 „Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses 2016“*

Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass die bereitgestellten haushaltswirtschaftlichen Informationen barrierefrei verfügbar sind und der Zugang dazu nicht eingeschränkt ist, sodass z. B. für Menschen mit Behinderungen ggf. Hindernisse für ihre Teilhabe am haushaltswirtschaftlichen Geschehen bzw. an den Entscheidungsprozessen dazu bestehen (vgl. z. B. die „Barrierefreie Informationstechnik-Verordnung Nordrhein-Westfalen - BITV NRW“). Außerdem darf die gesetzliche Frist nicht so ausgestaltet werden, dass diese auf ein unvertretbares Maß reduziert ist und damit dem Zweck der Beteiligung der Öffentlichkeit an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegengewirkt wird.

Die rechtlichen Festlegungen zur Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde bilden dabei den Rahmen für das Handeln der Gemeinde, den sie selbstständig und eigenverantwortlich auszufüllen hat. Sie hat das Recht bzw. ihr obliegt die Pflicht, unter Berücksichtigung der Interessen und Möglichkeiten der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft die Formen und Orte der Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen festzulegen. Dabei kann die Gemeinde selbstverständlich auch Prioritäten setzen.

**1.4.9.3 Das Verfügbarhalten im Internet**

Die Gemeinde soll nach dem Grundsatz der Öffentlichkeit ihren Gesamtabschluss möglichst in verschiedenen Medienformen öffentlich zur Einsichtnahme bereitstellen. Mit der Veröffentlichung von Haushaltsunterlagen im Internet kann ein wichtiger Beitrag zur Transparenz über die gemeindliche Haushaltswirtschaft geleistet werden. Sie ist eine zeitgemäße Form, die auch dazu beitragen kann, dem Bürger den Zugang zum Gesamtabschluss der Gemeinde zu erleichtern. Der vom Rat der Gemeinde bestätigte und veröffentlichte Gesamtabschluss der Gemeinde unterliegt grundsätzlich nicht dem personenbezogenen Datenschutz.

Mit dem öffentlich gemachten Abschluss wird gegenüber den Bürgern der Nachweis über das haushaltsmäßige und wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr erbracht. Die Gemeinde sollte daher bei einem Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses im Internet bereits bei dessen örtlicher Bekanntmachung darauf hinweisen und dazu die einschlägige Internetadresse angeben. Sie muss dann auch im Internet den Jahresabschluss vollständig zur Einsichtnahme verfügbar machen.

Die Gemeinde muss bei ihrem Informationsangebot über den gemeindlichen Jahresabschluss eines Haushaltsjahres im Internet (Verfügbarhalten im Internet), aber auch bei ihren sonstigen Online-Auftritten und -Angeboten sowie bei den von ihr zur Verfügung gestellten Programmoberflächen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung berücksichtigen, dass deren technische Gestaltung auch die Nutzung durch Menschen mit Behinderung ermöglicht (vgl. § 1 i. V. m. § 10 BGG NRW).

Eine Reduzierung des gemeindlichen Angebotes auf die Daten der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung ist dabei als nicht zulässig anzusehen. Mit einem derartigen Informationsangebot wird gegen den Grundsatz der Öffentlichkeit und den Grundsatz der Vollständigkeit verstoßen. Die Gemeinde muss daher nach bestem Bemühen die Erstellung eines vollständigen und barrierefreien Angebotes vornehmen und bestimmte Vorgaben dabei besonders berücksichtigen (vgl. Abbildung 297).

<b>ASPEKTE FÜR DAS VERFÜGBARHALTEN IM INTERNET</b>	
<b>ASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verantwortung</b>	Veröffentlichung nur auf Internetseiten, die in der Verantwortung der Gemeinde liegen.
<b>Auffindbarkeit</b>	Gestaltung der Internetseiten zur Wahrnehmung der gezeigten Elemente.
<b>Zugänglichkeit</b>	Zulassung eines uneingeschränkten Nutzerkreises.
<b>Nutzbarkeit</b>	Berücksichtigung der Bedürfnisse aller Nutzerinnen und Nutzer.
<b>Bedienbarkeit</b>	Sicherstellung der Bedienbarkeit und der einfachen Navigation.

<b>ASPEKTE FÜR DAS VERFÜGBARHALTEN IM INTERNET</b>	
<b>ASPEKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verständlichkeit</b>	Sicherstellung der Verständlichkeit der Informationen und der Funktionalität der Bedienung.
<b>Lesbarkeit</b>	Einsatz der natürlichen Sprache, in Größe, Form und Zeichen, z. B. auch die Gebärdensprache.
<b>Kostenfreiheit</b>	Zulassung des kostenfreien Lesens und Ausdrucks.
<b>Belegbarkeit</b>	Angaben zur Einsichtnahme des Jahresabschlusses in Papierform.

*Abbildung 297 „Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“*

Die Inhalte und das Erscheinungsbild des gemeindlichen Jahresabschlusses im Internet sind daher so zu gestalten, dass sie für alle Interessierten wahrnehmbar sind (vgl. § 2 BITV NRW). Als Barrierefreiheit wird dabei die Auffindbarkeit, Zugänglichkeit und Nutzbarkeit der von der Gemeinde gestalteten Lebensbereiche für alle Menschen angesehen, sodass der Zugang und die Nutzung für Menschen mit Behinderung in der allgemein üblichen Weise, ohne besondere Erschwernis und grundsätzlich ohne fremde Hilfe möglich sein müssen. Zu den zu gestalteten Lebensbereichen gehören nicht nur bauliche Anlagen und technische Gebrauchsgegenstände, sondern auch die Systeme der Informationsverarbeitung.

Für Internetauftritte und Internetangebote sowie andere grafische Programmoberflächen der Informationstechnik von Behörden der Bundesverwaltung, die öffentlich zugänglich sind, sind durch eine Verordnung des Bundes besondere Anforderungen bestimmt worden. Die „Verordnung zur Schaffung barrierefreier Informationstechnik nach dem Behindertengleichstellungsgesetz (Barrierefreie-Informationstechnik-Verordnung - BITV 2.0) ist im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden (vgl. BGBl. I S. 1843). Die Gemeinde unterliegt nicht dieser Verordnung. Sie kann die Verordnung aber als Hilfestellung für die Gestaltung ihrer eigenen Angebote nutzen.

#### **1.4.9.4 Die Weiterverwendung der Informationen**

Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft soll für deren Adressaten grundsätzlich auch die Weiterverwendung von öffentlich zugänglichen Dokumenten für eigene Zwecke ermöglichen. Die Gestattung der Weiterverwendung kann dabei auch zu einem Nutzen für die Gemeinde führen, z. B. durch Anregungen zur Verbesserung der Bereitstellung der Daten. Eine Verpflichtung der Gemeinde besteht dazu nicht. Sie entscheidet in der Sache in eigener Verantwortung.

Unter dem Begriff „Weiterverwendung“ wird dabei die Nutzung von Dokumenten verstanden, die im Besitz öffentlicher Stellen sind, und durch natürliche oder juristische Personen für kommerzielle oder nicht-kommerzielle Zwecke, die sich von dem ursprünglichen Zweck im Rahmen des öffentlichen Auftrags, für den die Dokumente erstellt wurden, unterscheiden. Der Austausch von Dokumenten zwischen öffentlichen Stellen ausschließlich im Rahmen der Erfüllung ihres öffentlichen Auftrags stellt keine Weiterverwendung dar.

Die Datenbereitstellung baut auf der EU-Richtlinie 2003/98/EG auf, die zur Harmonisierung und Sicherstellung der Weiterverwendung durch die EU-Richtlinie 2013/37/EU geändert wurde. Die Mitgliedsstaaten sind verpflichtet, bis zum 18. Juli 2015 entsprechende Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen und anzuwenden (vgl. Art. 2 Absatz 1 der Richtlinie 2013/37/EU). In Deutschland besteht bereits ein „Gesetz über die Weiterverwendung von



Informationen öffentlicher Stellen“. Neben der Bestimmung des Anwendungsbereichs enthält das Gesetz noch Begriffsbestimmungen sowie Regelungen zur Bearbeitung von Anfragen, zur Gleichbehandlung und zur Transparenz (vgl. §§ 1 bis 5 IWG).

## **2. Zu Absatz 2 (Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Konsolidierung der Jahresabschlüsse):**

#### **2.1.1 Die wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“**

Die Gemeinde hat jährlich den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu einem Gesamtabchluss zu konsolidieren. Die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe sollen eine einzige wirtschaftliche Einheit betrachtet und beurteilt werden (Fiktion der wirtschaftlichen Einheit). Unter dem Begriff „Wirtschaftliche Einheit“ wird regelmäßig eine organisatorische Gesamtheit von Personen und/oder Sachen verstanden, bei denen die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit auf Dauer ausgelegt ist und von denen eine eigene Zielsetzung verfolgt wird (Einheitstheorie).

Für den gemeindlichen Gesamtabchluss kann das Vorliegen der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit als gegeben angesehen werden, denn die Gemeinde ist öffentlich-rechtlich der „Inhaber“ ihrer Verwaltung und alleine oder zusammen mit Dritten der öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche „Inhaber“ ihrer Betriebe. Durch die Zusammenfassung der Gemeindeverwaltung mit den gemeindlichen Betrieben in einem Gesamtabchluss wird erreicht, dass die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde so dargestellt werden kann, als ob es sich bei der Gemeinde um (tatsächlich) eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde.

Diese „Generalnorm“ hat erhebliche Bedeutung für die Transparenz des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, auch wenn sie nicht wörtlich in einer haushaltsrechtlichen Vorschrift ausgedrückt worden ist. Sie spiegelt sich vielmehr in vielen Einzelvorschriften wieder. Diese Vorgaben setzen für die Einbeziehung der Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabchluss generell ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung (Muttereinheit) und den betreffenden Betrieben (Tochtereinheiten) voraus, das nicht von der Rechts- oder Organisationsform der einzelnen gemeindlichen Betriebe abhängig ist.

Der gemeindliche Gesamtabchluss wird daher auf dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde aufgebaut und stellt einen daraus abgeleiteten eigenständigen Abschluss der Gemeinde dar. Diese besondere gemeindliche Sachlage beeinflusst die Aufstellung, Prüfung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Sie bringt es z. B. mit sich, dass die Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben im Gesamtabchluss eliminiert werden müssen.

Diese besondere Sichtweise auf die Gemeinde als wirtschaftliche Einheit und dass über sie zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage lassen eine Abgrenzung der Tochtereinheiten nach ihrer Bedeutung für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde zu. Gemeindliche Betriebe müssen daher dann nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden, wenn sie für die Aufgabe des Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind.

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses auftretende örtliche Zweifelsfragen sind daher immer unter Beachtung dieser Generalnorm zu beurteilen und zu beantworten. Die einzelne Frage ist dabei unter dem Gesichtspunkt zu klären, als ob die Gemeindeverwaltung um die gemeindlichen Betriebe erweitert worden wäre, z. B. zur Erledigung einer zurückgeführten oder neuen gemeindlichen Aufgabe. Bei der Gemeinde kann es im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses jedoch keine Fiktion der rechtlichen Einheit geben.

Anders als im privatwirtschaftlichen Bereich kommt es bei der Gemeinde auch faktisch nicht zu einem tatsächlichen rechtlichen Verbund zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben. Die besonderen tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde lassen durch das Nebeneinander des öffentlichen und privaten Rechts bei der Aufgabenerledigung auch keine faktische rechtliche Einheit durch die Betriebe und die Gemeindeverwaltung zu. Gleichwohl wirkt sich die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ beim gemeindlichen Gesamtabschluss mindestens mittelbar aufgrund bestehender Finanz- und Leistungsbeziehungen aus.

## **2.1.2 Die Bezeichnung der gemeindlichen Aufgabenbereiche**

### **2.1.2.1 Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“**

Für die organisatorisch selbstständigen Betriebe außerhalb der Gemeindeverwaltung ist haushaltsrechtlich im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss der umfassende Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ gebildet worden. Durch diesen Begriff soll in Bezug auf die gesamte gemeindliche Aufgabenerfüllung verdeutlicht werden, dass die gemeindlichen Betriebe in die Aufgabenerfüllung der Gemeinde vollständig eingebunden sind und zweckmäßig sowie sachlich daran mitwirken. Die Verselbstständigung besonderer Aufgaben kann die Gemeinde vornehmen, denn sie darf sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben z. B. auch wirtschaftlich betätigen (vgl. § 107 Absatz 1 GO NRW).

Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfordert dabei, den haushaltsrechtlichen Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ weit auszulegen. Der Begriff kommt daher unabhängig davon zur Anwendung, ob im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde eine wirtschaftliche, nicht wirtschaftliche oder eine hoheitliche Tätigkeit ausüben.

Für die Abgrenzung des Begriffs kommt es auch nicht darauf an, ob sich die Gemeinde bei ihrer Aufgabenerfüllung in zulässiger Weise in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form betätigt (vgl. § 107ff. GO NRW). Für den Begriff ist auch die Historie ausschlaggebend. Es ist für die Einbeziehung von „Verselbstständigten Aufgabenbereichen“ als Betriebe in den Gesamtabschluss der Gemeinde unerheblich, ob vor der Gründung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes dafür bereits aufgabenbezogen eine gesonderte Organisationseinheit in der Gemeindeverwaltung bestanden hat. Wichtig ist auch nicht, auf welche andere Art und Weise die betriebliche Aufgabe vor der Übertragung an einen gemeindlichen Betrieb erledigt wurde.

Zur Klarstellung und um örtliche Anwendungsprobleme beim Gesamtabschluss wegen dieses Begriffs zu vermeiden, soll statt des Begriffs „verselbstständigte Aufgabenbereiche“ der Begriff „Betrieb“ genutzt werden. Zur Vereinfachung der Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss und der Übertragung auf die vielfältigen Formen der gemeindlichen Betriebe ist deshalb der Oberbegriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ gebildet worden.

Der Begriff kann zweckmäßig und sachbezogen auf alle Arten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung innerhalb der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ betrachtet werden, die nicht der Organisationseinheit „Gemeindeverwaltung“ zuzuordnen sind. Es wurde deshalb nicht der Begriff „Aufgabenträger“ gewählt, weil damit suggeriert würde, dass die Betriebe eigenständige und unabhängige Aufgabenträger neben der Gemeinde darstellen. Eine derartige Bezeichnung könnte die Zusammenführung zu einer fiktiven wirtschaftlichen Einheit für den Gesamtabschluss erschweren.

### **2.1.2.2 Der Begriff „Betrieb“**

Zur Vereinfachung der Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses wird statt des Begriffes „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ der Begriff „Betrieb“ für die außerhalb der Gemeindeverwaltung bestehenden organisatorisch selbständigen Einheiten der Gemeinde benutzt. Als Betrieb gelten dabei alle Organisationseinheiten der Gemeinde, unabhängig von ihrer Rechtsform. In diesem Sinne stellt daher ein gemeindlicher Betrieb eine organisatorisch eigenständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde dar, in der Dienstleistungen oder Produkte für Dritte zur örtlichen Bedarfsdeckung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bereitgestellt werden.

Die Betriebe als gemeindliche Organisationseinheiten können wirtschaftlich und organisatorisch selbstständig sein, aber ebenso auch rechtlich selbstständig sein. Sie dürfen nicht dem Wirtschaftskreis der Gemeindeverwaltung angehören. Die Betriebe können zudem in öffentlich-rechtlicher oder in privatrechtlicher Form bestehen. Mit dieser inhaltlichen Abgrenzung des Begriffes „Betrieb“ können alle Organisationseinheiten der Gemeinde außerhalb der Gemeindeverwaltung erfasst werden, die zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen und als Tochterunternehmen bzw. Konsolidierungseinheiten oder als assoziierte Betriebe für den gemeindlichen Gesamtabschluss von Bedeutung sind. Gleichwohl sind die anderen Betriebe der Gemeinde gleichermaßen wichtig.

Bei dieser Begriffsabgrenzung bilden die Einheiten der Gemeindeverwaltung und die Sondervermögen der Gemeinde die im gemeindlichen Haushalt integriert sind, einen einzigen „eigenständige“ Betrieb. Die Grundlage für dessen wirtschaftliches Handeln bildet die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde mit dem entsprechenden Jahresabschluss. Für dabei mögliche „interne“ Betriebe (Regiebetriebe) sind die für ihr Handeln erforderlichen Ermächtigungen daher im gemeindlichen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr enthalten. Zwischen der Gemeinde und solchen Einheiten entstehen daher keine Geschäftsvorfälle mit Außenwirkung, die sich auf den gemeindlichen Gesamtabschluss auswirken.

### **2.1.3 Die Zusammensetzung des Konsolidierungskreises**

#### **2.1.3.1 Die gemeindliche Ausgangslage**

Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde wird durch gemeindrechtliche und durch gesellschaftsrechtliche Vorschriften geprägt. Das Gemeindegewirtschaftsrecht bildet dabei einen eigenständigen Teilbereich in der Gemeindeordnung (vgl. 11. Teil der GO NRW). Dieser Teilbereich enthält insbesondere Bestimmungen zur Zulässigkeit und dem Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde und zur Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und nicht-wirtschaftlicher Betätigung (vgl. § 107 GO NRW).

Die Normierung der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Organisationsformen, die für die wirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde zur Verfügung stehen sowie die Voraussetzungen, unter denen privatrechtliche organisierte und öffentlich-rechtliche Betriebe der Gemeinde möglich sind, wird dort näher bestimmt (vgl. §§ 108 ff. GO NRW). Diese Vorgaben für die Errichtung von gemeindlichen Betrieben bestimmen die örtliche Zusammensetzung des Konsolidierungskreises der Gemeinde für den Gesamtabschluss mit.

Die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Konsolidierungskreis der Gemeinde ist dabei nicht von der Rechts- oder Organisationsform der einzelnen Betriebe abhängig. In diesem Zusammenhang steht der gemeindliche Gesamtabschluss, für den in der Vorschrift bestimmt worden ist, welche gemeindlichen Betriebe mit ihren Jahresabschlüssen in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind. Dabei wird der Grundsatz der Vollständigkeit beachtet. Die Aufgabenerledigung der Gemeinde mit ihren haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen wird im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu einem Gesamtbild zusammengeführt.

**2.1.3.2 Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises**

**2.1.3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für ihren Gesamtabschluss muss der örtliche Konsolidierungskreis von der Gemeinde abgegrenzt werden, damit dieser Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln kann. Es sind in den Gesamtabschluss die gemeindlichen Betriebe einzubeziehen, die eine Tochtereinheit der Gemeinde sind, unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder auf die die Gemeinde einen beherrschenden Einfluss hat.

Die haushaltsrechtlich getroffene Abgrenzung berücksichtigt die Art des Verbundes zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde, aber auch die Intensität der Einflussnahme der Gemeinde auf den einzelnen gemeindlichen Betrieb. Gleichwohl werden die Jahresabschlüsse der Betriebe nicht allein wegen der Besitzverhältnisse zu einem Gesamtabschluss konsolidiert. Der Sitz eines gemeindlichen Betriebes ist dabei nicht für die Konsolidierung ausschlaggebend.

Eine Abgrenzung allein nach der Rechtsform der gemeindlichen Betriebe würde für den Konsolidierungskreis nicht genügen. Die von der Gemeinde voll zu konsolidierenden Betriebe müssen zudem für die Erfüllung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses von Bedeutung sein. Bei dieser Betrachtungsweise ergeben sich die möglichen Konsolidierungseinheiten für den gemeindlichen Gesamtabschluss in nachfolgend aufgezeigter Gliederung (vgl. Abbildung 298).

<b>DIE KONSOLIDIERUNGSEINHEITEN</b>	
<b>Mit dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung sind zu konsolidieren, die Jahresabschlüsse</b>	
-	der gemeindlichen Betriebe, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden.
-	der gemeindlichen Betriebe und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält.
-	der Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage rechtlicher Vorschriften als Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR) alleine oder zusammen mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten getragen werden.
-	der Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist.
-	der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen, bei denen die Gemeinde Stifter ist.
-	der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht (institutionelle Finanzunterstützung).

*Abbildung 298 „Die Konsolidierungseinheiten“*

Bei der Festlegung des gemeindlichen Konsolidierungskreises hat die Gemeinde außerdem zu berücksichtigen, dass der Konsolidierungskreis im Zeitablauf der gemeindlichen Haushaltsjahre auch Veränderungen unterliegen kann und diese jeweils in den Jahresabschlüssen sichtbar werden. Im Haushaltsjahr können sich z. B. Veränderungen bei den Beteiligungsformen und den Umfang sowie bei den Aufgabenfeldern der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde ergeben, die sich auf den gemeindlichen Konsolidierungskreis auswirken. Die Gemeinde hat deshalb zu jedem Abschlussstichtag die Zugehörigkeit ihrer Betriebe zum Konsolidierungskreis zu überprüfen.

Die Gemeinde muss zum Konsolidierungskreis sachgerechte Informationen im Gesamtanhang geben. Diese Erläuterungen müssen so gefasst sein, dass die örtlichen Annahmen und Entscheidungen bei der Festlegung des Konsolidierungskreises aufgezeigt werden. Die Wesensart und die Auswirkungen der Beteiligung auf den Konsolidierungskreis müssen verständlich und nachvollziehbar sein, denn sie sollen insgesamt eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellen und die Aufstellung des Gesamtabchlusses ermöglichen.

#### **2.1.3.2.2 Das gemeindliche Wahlrecht**

Im Haushaltsrecht ist für die Gemeinde bestimmt worden, dass Betriebe der Gemeinde nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden müssen, wenn sie für die Erfüllung der Aufgabe des Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Der Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss wird daher auch durch ein ausdrückliches haushaltswirtschaftlich geprägtes Wahlrecht bestimmt. Die Gemeinde hat dieses Wahlrecht unter Berücksichtigung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses sachgerecht und angemessen auszuüben.

#### **2.1.3.2.3 Der Ausschluss weiterer Wahlrechte**

Über das Kriterium der Wesentlichkeit hinaus, wurden der Gemeinde zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises haushaltsrechtlich keine weiteren Wahlrechte eingeräumt. Diese Festlegung schließt damit aus, dass ein mit der Einbeziehung des Jahresabschlusses eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss entstehender Aufwand oder mögliche Verzögerungen bei der Beschaffung der erforderlichen betrieblichen Angaben durch die Gemeindeverwaltung gewichtige Gründe für die Gemeinde werden könnten, um auf den gemeindlichen Gesamtabchluss zu verzichten.

Das besondere Kriterium "Anteilsbesitz zum Zwecke der Veräußerung" stellt ebenfalls kein Wahlrecht für die für die Gemeinde hinsichtlich der Einbeziehung von betrieblichen Jahresabschlüssen in den Gesamtabchluss dar, denn dieses Kriterium steht den rechtlichen Vorgaben für die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde entgegen (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Die gemeindlichen Aufgaben sind ebenfalls kein zulässiges Kriterium, um der Gemeinde zu ermöglichen, bestimmte Betriebe nicht in den Konsolidierungskreis für ihren Gesamtabchluss einzubeziehen, z. B. eigene Krankenhäuser oder Wohnungsgesellschaften.

Die Gemeinde muss sich bereits aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen zur wirtschaftlichen Betätigung immer einen angemessenen Einfluss in ihren Betrieben sichern (vgl. § 107 ff. GO NRW). Es sollen daher allein formale Anlässe kein Grund für die Gemeinde sein, auf die Einbeziehung von eigenen Betrieben in den Vollkonsolidierungskreis für den Gesamtabchluss verzichten zu können. Möglicherweise auftretende Beschränkungen in der Ausübung von Rechten durch die Gemeinde gegenüber ihren Betrieben stellen daher ebenfalls kein anwendbares Ausschlusskriterium dar.

#### **2.1.3.3 Die Sparkassen und der Konsolidierungskreis**

##### **2.1.3.3.1 Keine Einbeziehung der Sparkassen**

Eine Besonderheit beim gemeindlichen Gesamtabchluss stellen die Sparkassen in der Rechtsform einer landesrechtlichen Anstalt öffentlichen Rechts in der Trägerschaft der Gemeinde dar (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Der Landesgesetzgeber hat gesetzlich bestimmt, dass die gemeindlichen Sparkassen nicht (als Finanzanlagen) im Jahresabschluss der Gemeinden anzusetzen sind (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW). In der Begründung zum

NKFG vom 16.11.2004 ist dieser Wille des Landesgesetzgebers bereits zum Ausdruck gebracht worden, dass die gemeindlichen Sparkassen nicht zu bilanzieren sind und daher auch nicht in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden sollen.

Dieser Festlegung steht nicht entgegen, dass die Sparkassen als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden eingestuft werden und daher als eine Vermögensmasse der Gemeinden zu betrachten sind, die in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden müsste (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Das gesetzliche Verbot lässt aber gleichwohl nicht zu, eine Sparkasse in der Trägerschaft der Gemeinde in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss aufzunehmen. Das beim gemeindlichen Gesamtabschluss zu beachtende Transparenzgebot erfordert es aber, dass die Gemeinde entsprechende Angaben im Gesamtanhang ihres Gesamtabschlusses machen muss, wenn sie Trägerin einer Sparkasse ist.

#### **2.1.3.3.2 Keine Einbeziehung der Beteiligungen der Sparkassen**

Die gemeindlichen Sparkassen besitzen vielfach Unternehmen und weitere Beteiligungen. Die Festlegung des Gesetzgebers, die Sparkassen nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen, umfasst in seinem Sinne nicht nur die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“, sondern auch deren Unternehmen und Beteiligungen sowie die sonstigen Anteilsverhältnisse der Sparkasse. Unter Berücksichtigung dieser Verhältnisse und der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses soll nicht nur die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“ nicht in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen werden, sondern die gesamte „Gruppe“ Sparkasse.

Der Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss umfasst daher nicht die Sparkasse einschließlich der ihr zugehörigen Betriebe und sonstigen Beteiligungen. In den Fällen, in denen die Gemeinde jedoch selbst unmittelbar oder mittelbar über einen gemeindlichen Betrieb an einem Unternehmen der Sparkasse beteiligt ist, muss dieser gemeindliche Anteil von der Gemeinde unter Anwendung der zutreffenden Konsolidierungsmethode in ihren Gesamtabschluss einbezogen werden. Diese Einbeziehung entspricht der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses und steht dem Willen des Landesgesetzgebers nicht entgegen.

#### **2.1.3.3.3 Die Sparkassenzweckverbände und der Konsolidierungskreis**

Aus dem Verbot der Einbeziehung der Sparkassen in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist jedoch nicht der Schluss zu ziehen, dass dadurch auch die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen ist. Die gemeindlichen Zweckverbände, zu denen auch Sparkassenzweckverbände gehören, stellen eine öffentlich-rechtliche Organisationsform dar, deren Wert je nach Einfluss der Mitglieder in der gemeindlichen Gesamtbilanz wie ein verbundenes Unternehmen oder eine Beteiligung anzusetzen und grundsätzlich in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind.

Für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss ist wie bei den wirtschaftlichen oder nicht wirtschaftlichen Tochtereinheiten der Gemeinde nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde für den einzelnen Betrieb bestimmte öffentliche Zwecksetzung. Ob und in welcher Form ein Sparkassenzweckverband in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen ist, hängt daher örtlich u. a. auch von der wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband ab.

Grundsätzlich ist ein Sparkassenzweckverband aufgrund der Mitgliedschaft der Gemeinde in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. Das Ansatzverbot für die von ihm getragene Sparkasse bewirkt aber wie im Jahresabschluss der Gemeinde, dass der Sparkassenzweckverband nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren ist. Diese Sachlage ist von der Gemeinde auch bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses zu beachten.

#### **2.1.3.4 Die gemeindlichen Betriebe als Teilkonzerne**

Im Rahmen der Bestimmung des gemeindlichen Konsolidierungskreises, in den die Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und die Betriebe der Gemeinde als Tochtereinheiten einbezogen werden, kann der Sachverhalt bekannt werden, dass ein gemeindlicher Betrieb in einer Rechtsform des privaten Rechts bereits nach den handelsrechtlichen Vorschriften ein Mutterunternehmen darstellt und deshalb zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtet ist (vgl. §§ 290 ff. HGB).

In einem solchen Fall kann der betreffende Betrieb mit seinen Tochterunternehmen insgesamt als eine einzige Einheit in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Dabei kommt es auf die Rechtsform der einzelnen Tochterunternehmen dieses gemeindlichen Betriebes nicht an. Vor einer Entscheidung über die Einbeziehung eines Teilkonzernabschlusses in den Gesamtabchluss soll die Gemeinde die konkreten Beteiligungsverhältnisse im Teilkonzern ermitteln. In den Fällen, in denen Dritte als fremde Gesellschafter am Mutterunternehmen oder an den Tochterunternehmen des Teilkonzerns beteiligt sind, können sich wegen des dadurch bei der Konsolidierung entstehenden Aufwandes die möglichen Vorteile auflösen.

Der eigenständige handelsrechtliche Konzernabschluss ist dann als Abschluss dieses gemeindlichen Betriebes zu behandeln und haushaltsrechtlich als „Teilkonzernabschluss“ im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses in die Konsolidierung einzubeziehen. Diese Vorgehensweise ermöglicht, auf eine gesonderte Konsolidierung der einzelnen Jahresabschlüsse der konzernangehörigen gemeindlichen Betriebe zu verzichten. Damit geht aber auch dann das Fehlen von einzelbetrieblichen Informationen für die gemeindliche Steuerung einher.

Aus Transparenz- und Informationsgründen sollte der handelsrechtliche Konzernabschluss dann dahingehend gekennzeichnet werden, dass er gemeindebezogen einen „Teilkonzernabschluss“ darstellt. Diese Sachlage muss für die Adressaten beider Abschlüsse durch besondere Angaben unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein. Die zulässige Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ in den gemeindlichen Gesamtabschluss erfordert aber auch die Beachtung folgender Voraussetzungen (vgl. Abbildung 299).

<b>DIE VORAUSSETZUNGEN BEI DER EINBEZIEHUNG VON „TEILKONZERNEN“</b>	
-	Es wird ein vollständiger handelsrechtlicher Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes aufgestellt.
-	Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und der gemeindlichen Kernverwaltung müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
-	Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und anderen voll zu konsolidierenden gemeindlichen Betrieben müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
-	Änderungen der Konsolidierungsstruktur im Vergleich zum Abschluss der gemeindlichen Kernverwaltung müssen berücksichtigt werden.
-	Im handelsrechtlichen Konzern aufgedeckte stille Reserven müssen auf Ebene des gemeindlichen „Teilkonzerns“ fortgeschrieben werden.

*Abbildung 299 „Die Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“*

Die örtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde können jedoch nicht dazu führen, dass auf den handelsrechtlichen Konzernabschluss noch auf den gemeindlichen Gesamtabchluss verzichtet werden kann. Die Ziele und Zwecke

des Gesamtabchlusses ermöglichen es der Gemeinde, nur den gemeindlichen Betrieb mit einem „Teilkonzernabschluss“ in den Gesamtabchluss einzubeziehen, der handelsrechtlich mit seinem Konzernabschluss das Mutterunternehmen darstellt.

Weitere gemeindliche Betriebe aus dem handelsrechtlich geprägten „Konzern“ müssen dann nicht einzeln im gemeindlichen Gesamtabchluss berücksichtigt werden. Das Handelsrecht enthält in diesem Sinne eine ausdrückliche Regelung (vgl. § 312 Absatz 6 HGB). Der gemeindliche Gesamtabchluss ist in einem solchen Fall dann nach einem Stufenkonzept - vergleichbar dem handelsrechtlichen Konzept – aufzubauen.

#### **2.1.3.5 Die Besonderheiten bei finanziellen Abhängigkeitsverhältnissen**

In die örtliche Aufgabenerfüllung der Gemeinde sind oftmals rechtlich selbstständige Aufgabenträger eingebunden, die nicht zu den Organisationseinheiten und Betrieben der Gemeinde zu zählen sind. Deren finanzielle Existenz wird jedoch vielfach aufgrund rechtlicher Verpflichtungen in wesentlicher Hinsicht durch die Gemeinde gesichert. Derartige Aufgabenträger sollen von der Gemeinde ebenfalls in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden. Diese besondere Sachlage erfordert eine erweiterte Betrachtung.

Im Rahmen der IMK-Arbeiten zur Vorbereitung des Beschlusses über die Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts in 2003 war es von den daran Beteiligten nicht beabsichtigt, jeden Aufgabenträger, der einmalig oder jährlich eine Zuwendung von der Gemeinde erhält, aufgrund dieser gemeindlichen Finanzleistung in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen. Ein Aufgabenträger, der einen Betriebskostenzuschuss zu seiner Einrichtung oder eine investive Zuwendung von der Gemeinde erhält, z. B. zu einem Kindergarten, soll nicht allein dadurch als vollkonsolidierungspflichtig einzustufen sein. Derartige gemeindliche Finanzleistungen werden an Dritte gewährt, wenn die Dritten als Träger von Einrichtungen gemeindliche Aufgaben erfüllen.

Die Einbeziehung eines Dritten als örtlichen Aufgabenträger in den gemeindlichen Gesamtabchluss soll dagegen ein finanzielles Abhängigkeitsverhältnis von der Gemeinde voraussetzen. Ein solches Verhältnis kann nur dann als gegeben im Sinne des Gesamtabchlusses bzw. der Konsolidierung angesehen werden, wenn die finanziellen Beziehungen zwischen der Gemeinde und dem Aufgabenträger darin bestehen, die Durchführung einer gemeindlichen zweckbezogenen Aufgabe durch einen bestimmten Aufgabenträger dadurch zu sichern, dass dieser Träger auch als örtliche Institution dauerhaft zu erhalten und zu sichern ist.

Aus dem bestehenden Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Aufgabenträger muss daher tatsächlich erkennbar und nachvollziehbar sein, dass ein institutionelles (finanzielles) Abhängigkeitsverhältnis des Aufgabenträgers von der Gemeinde besteht. Die jährlichen Finanzleistungen der Gemeinde an den Aufgabenträger sollen deshalb so hoch sein, dass diese als Erträge des Aufgabenträgers seine entstehenden Aufwendungen überwiegend decken. Die Finanzleistungen müssen aber auch eine haushaltswirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde haben bzw. für die Gemeinde erheblich sein. Außerdem müssen auch die sonstigen Voraussetzungen für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss erfüllt werden.

In die örtliche Betrachtung und Bewertung ist auch einzubeziehen, ob die finanzielle Abhängigkeit eines sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgers von der Gemeinde bei seiner laufenden Geschäftstätigkeit oder aus seiner Investitionstätigkeit und/oder Finanzierungstätigkeit heraus besteht. Bei einer ausschließlichen finanziellen Abhängigkeit aus der laufenden Geschäftstätigkeit des Aufgabenträgers heraus dürfte aufgrund der aufwandswirksamen Finanzleistungen der Gemeinde, die auch in die Gesamtergebnisrechnung einfließen, i. d. R. eine vollständige Einbeziehung des Aufgabenträgers in den gemeindlichen Gesamtabchluss in Betracht kommen, wenn eine besondere Bedeutung des Aufgabenträgers hinsichtlich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht.

Einer entsprechenden Bedeutung bedarf es auch dann, wenn eine finanzielle Abhängigkeit aus der Investitionstätigkeit und/oder der Finanzierungstätigkeit des Aufgabenträgers heraus besteht und die Gemeinde ihre finanziellen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Investitionsleistungen als Rechnungsabgrenzungsposten bilanzieren kann oder der wirtschaftliche Eigentümer der angeschafften Vermögensgegenstände geworden ist. Aus diesen Gegebenheiten heraus lässt sich für eine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss ableiten, dass bei einem fremden Aufgabenträger, der als eigenständige Institution finanziell von der Gemeinde abhängig ist, die Gemeinde auch in dessen Entscheidungsgremien ausreichend vertreten sein soll.

Sofern diese Sachlage vor Ort nicht gegeben ist, spricht dieses Indiz, unabhängig von der finanziellen Größenordnung der gemeindlichen Zuschüsse für die laufende Geschäftstätigkeit, dafür, dass dieser Aufgabenträger aus der "Gesamtabschlussicht" der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung ist. Eine Abgrenzung muss in Einklang mit den örtlichen Verhältnissen stehen, die zu einem Verzicht auf die Einbeziehung gemeindlicher Betriebe oder anderer Dritter in den Konsolidierungskreis führen. Sie muss mit diesen Gegebenheiten aber nicht identisch sein.

**2.1.3.6 Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfordert von der Gemeinde die Beachtung einer Vielzahl von Eckpunkten, um unter Berücksichtigung ihrer tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die wirtschaftliche Gesamtheit zutreffend herzustellen und abzubilden (vgl. Abbildung 300).

<b>DIE ECKPUNKTE FÜR DEN GEMEINDLICHEN KONSOLIDIERUNGSKREIS</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Vollständigkeitsgrundsatz</b>	Die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form sind zusammenzufassen.
<b>Weltabschlussprinzip</b>	In den gemeindlichen Gesamtabschluss sind grundsätzlich alle Betriebe der Gemeinde einzubeziehen.
<b>Vollkonsolidierung</b>	Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder auf die sie einen beherrschenden Einfluss ausübt werden im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen (§ 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW).
<b>Equity-Konsolidierung</b>	Betriebe unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde werden „at Equity“ in den Gesamtabchluss einbezogen.
<b>Finanzanlagevermögen</b>	Alle übrigen Betriebe werden unter der Gesamtbilanzposition „Finanzanlagevermögen“ ausgewiesen.
<b>Sparkassen und ihre Beteiligungen</b>	Die Sparkassen werden aufgrund des gesetzlichen Bilanzierungsverbotes und ihre Beteiligungen aufgrund einer Konvention nicht in den Gesamtabchluss einbezogen.
<b>Betriebe als Teilkonzerne</b>	Unter Beachtung der Abschlussvoraussetzungen und der Durchführung daraus folgender Arbeitsschritte kann ein handelsrechtlicher Konzernabschluss als Abschluss eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss einbezogen werden.
<b>Untergeordnete Bedeutung</b>	Die Betriebe, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde

<b>DIE ECKPUNKTE FÜR DEN GEMEINDLICHEN KONSOLIDIERUNGSKREIS</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
	von untergeordneter Bedeutung sind, müssen nicht in den Gesamtabschluss einbezogen werden.
<b>Finanzielle Abhängigkeit</b>	Bei den sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht (institutionelle Finanzunterstützung), muss die Erheblichkeit und Bedeutung für den Gesamtabschluss festgestellt werden.

*Abbildung 300 „Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis“*

Zu solchen Eckpunkten gehört auch die Prüfung der Gemeinde, ob aufgrund örtlicher Verhältnisse ggf. ein Konsolidierungsverbot besteht. Wegen der auf Dauer angelegten gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der freien Wahl der Gemeinde über die dazu sachgerechten Organisationsformen, dürften aus sich Gründen der Stetigkeit nicht kurzfristig von einem Gesamtabschluss zum folgenden Abschluss bedeutende Einschränkungen ergeben.

#### **2.1.3.7 Die Veränderungen des Konsolidierungskreises**

Der Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss kann in Zukunft sachlichen Veränderungen unterliegen, wenn z. B. durch eine Veräußerung ein gemeindlicher Betrieb aufgegeben wird, sodass dieser dann aus dem gemeindlichen Konsolidierungskreis ausscheidet. Auch durch die Errichtung oder den Erwerb neuer Betriebe durch die Gemeinde verändert sich der gemeindliche Konsolidierungskreis. Zum folgenden Abschlussstichtag sind dann die entsprechenden Veränderungen vorzunehmen, z. B. die neuen Betriebe in die gemeindliche Konsolidierung einzubeziehen.

Die Gemeinde hat zu jedem Abschlussstichtag ihren Konsolidierungskreis zu überprüfen und ggf. anzupassen. Ebenso kann sich die Bedeutung gemeindlicher Betriebe ändern, sodass auch Betriebe wegen ihrer entstandenen untergeordneten Bedeutung aus dem Konsolidierungskreis ausscheiden. Sie hat in solchen Fällen im Gesamtanhang ausreichend sachgerechte Angaben darüber zu machen und in zeitlicher Hinsicht ggf. eine Vergleichbarkeit mit dem Vorjahr herzustellen.

Die Gemeinde ist insbesondere dann berichtspflichtig, wenn die aufgetretenen Änderungen von wesentlicher Natur sind und dadurch das vom gemeindlichen Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde beeinträchtigt werden könnte. Einige Messgrößen oder Anhaltspunkte für die Beurteilung solcher Veränderungen können aus dem Vergleich des Einzelabschlusses zum gemeindlichen Gesamtabschluss gewonnen werden, denn derartige Anpassungen wirken sich auch im Einzelabschluss aus. Die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit kann dadurch näher konkretisiert werden.

#### **2.1.4 Einbeziehung der Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres**

##### **2.1.4.1 Der einheitliche Abschlussstichtag**

Der gemeindliche Gesamtabschluss baut auf dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und den Jahresabschlüssen des gleichen Geschäftsjahres der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form auf. Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Verwaltung und der einbezogenen Betriebe so darzustellen, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben

insgesamt eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre, erfordert, dass diese Jahresabschlüsse grundsätzlich bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag aufgestellt werden sollen.

Die Einheitlichkeit des Abschlussstichtages ist ein wichtiger Tatbestand, um einem möglichst aussagefähigen gemeindlichen Gesamtabschluss aufzustellen, dem ein einheitliches Geschäftsjahr zugrunde liegt. Der Abschlussstichtag für den Gesamtabschluss „31. Dezember eines jeden Jahres“ ist daher ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden. Er ist mit dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung identisch. Bei der Festlegung ist berücksichtigt worden, dass für die gemeindliche Haushaltswirtschaft das Kalenderjahr das Haushaltsjahr und für viele gemeindliche Betriebe das Kalenderjahr das Geschäftsjahr darstellt (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW und § 12 EigVO NRW).

Gleichwohl besteht bei einzelnen Betrieben ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr, weil z. B. die betrieblichen Bedürfnisse oder die Geschäftstätigkeit eine gesonderte zeitliche Einordnung erfordern. Diese Abweichung stellt jedoch kein grundsätzliches Hindernis für die Einbeziehung des betreffenden Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde dar. Zur Überleitung und zeitlichen Abgrenzung des betrieblichen Abschlusses können ggf. Anpassungsarbeiten für den betroffenen Betrieb erforderlich werden. Es kann aber auch von dem Betrieb ein gesonderter Zwischenabschluss aufzustellen sein, um eine sachgerechte Grundlage für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss zu erreichen.

#### **2.1.4.2 Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses**

##### **2.1.4.2.1 Die Grundlagen der zeitlichen Abgrenzung**

Im NKF soll die wirtschaftliche Einheit der Gemeinde mit ihren Betrieben u. a. dadurch erreicht werden, dass auch die gemeindlichen Betriebe, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben, vom Gesamtabschluss der Gemeinde nicht ausgeschlossen werden. Ein abweichendes Geschäftsjahr eines gemeindlichen Betriebes kann möglicherweise zu Problemen bei der Durchführung der Konsolidierung durch die Gemeinde führen. Eine bestehende zeitliche Abweichung kann z. B. die „internen“ Aufrechnungen zwischen der Gemeindeverwaltung und diesen Betrieben der Gemeinde erschweren oder ggf. nicht ermöglichen.

Durch die Aufstellung eines gesonderten Zwischenabschlusses, bezogen auf den Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses, wird bei betroffenen Betrieben ein Zeitraum abweichend von ihrem Geschäftsjahr geschaffen, der dem Kalenderjahr als Haushaltsjahr und Geschäftsjahr entspricht, und für den von der Gemeinde ein Gesamtabschluss aufzustellen ist. Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses ist dabei unabhängig davon vorzunehmen, ob die Betriebe mit abweichenden Abschlussstichtagen im Rahmen des Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind oder nach der Equity-Methode in den Gesamtabschluss einbezogen werden. Lediglich für Betriebe von untergeordneter Bedeutung entfällt die Aufstellung eines gesonderten Zwischenabschlusses.

Aus der Pflicht des gemeindlichen Betriebes zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses ergeben sich aber keine unmittelbaren rechtlichen Auswirkungen auf dessen Geschäftstätigkeit. In den Fällen, in denen bei einem gemeindlichen Betrieb aufgrund der betrieblichen Bedürfnisse das abweichende Geschäftsjahr in der Zeit vom 30. September bis zum 31. Dezember endet, kann unterstellt werden, dass durch besondere konsolidierungstechnische Buchungen geeignete Daten der wirtschaftlichen Lage des Betriebes verfügbar sind, die sich zur Übernahme in den gemeindlichen Gesamtabschluss eignen.

Sofern jedoch der Abschlussstichtag eines gemeindlichen Betriebes vor dem 30. September liegt, ist die Übernahme und Eignung bestehender betrieblicher Daten als sehr zweifelhaft zu bewerten und mit einem hohen Risiko der Fehlerhaftigkeit für die Gemeinde verbunden. Ein Betrieb, bei dem der Abschlussstichtag auf dem 31. Juli liegt, hat daher grundsätzlich einen Zwischenabschluss aufzustellen, um die betrieblichen Verhältnisse zutreffend und sachgerecht abzubilden.

#### **2.1.4.2.2 Die Entscheidung zur zeitlichen Abgrenzung**

Durch das Landesrecht können die rechtlich selbstständigen gemeindlichen Betriebe nicht unmittelbar verpflichtet werden, ihren Jahresabschluss bezogen auf den Abschlussstichtag der Gemeindeverwaltung aufzustellen, auch wenn diese Betriebe zum Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss gehören. Bei erheblichen zeitlichen Abweichungen kann daher nur eine qualitative Abschlusssausage durch einen Zwischenabschluss durch den betreffenden Betrieb erreicht werden, der zeitraumbezogen mit den Abschlüssen der übrigen gemeindlichen Betriebe als gleichwertig gelten muss.

Eine gesonderte haushaltsrechtliche Vorschrift über die Pflicht für einen gemeindlichen Betrieb, aufgrund seines vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahres einen Zwischenabschluss aufzustellen, besteht nicht. Die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss über einen Zwischenabschluss muss daher von der Gemeinde örtlich eingeschätzt und entschieden sowie durchgesetzt werden. Eine entsprechende örtliche Beurteilung und Abwägung soll von der Gemeinde auch dann vorgenommen werden, wenn ein Betrieb ein um weniger als drei Monate vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr hat.

Das Ergebnis einer örtlichen Abwägung kann daher auch darin bestehen, dass ein Betrieb keinen Zwischenabschluss aufzustellen hat. Die Gemeinde geht in solchen Fällen i. d. R. davon aus, dass ein Verzicht zu keiner Beeinträchtigung des durch den Gesamtabschluss zu vermittelnden Bildes über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde führt. Beim Vorliegen einer solchen Sachlage müssen jedoch die betrieblichen Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde, die zwischen dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Betriebes und dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses eingetreten sind, berücksichtigt werden.

Dieses Erfordernis bedingt, dass zusätzlich zu den Abschlussdaten des Betriebes weitere wichtige Geschäftsvorfälle für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss durch den Betrieb aufgearbeitet werden müssen, damit entsprechende Angaben in die Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung einfließen. Im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses dazu die notwendigen Erläuterungen zu geben, sofern wegen der Bedeutung die betrieblichen Verhältnisse sachgerechte Angaben im Gesamtanhang ausreichend sind.

#### **2.1.4.2.3 Die Pflicht zur Aufstellung**

In den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen auch die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe einbezogen werden, deren Abschlussstichtage um mehr als drei Monate vor dem Abschlussstichtag 31. Dezember liegen. Diese Betriebe sollen einen gesonderten Zwischenabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses, aufstellen, um trotz der unterschiedlichen Geschäftsjahre die notwendige Übereinstimmung für den gemeindlichen Gesamtabschluss zu erreichen. Die erhebliche Zeitdifferenz zwischen den Abschlussstichtagen wird in diesen Fällen dadurch überbrückt, dass der Jahresabschluss des betreffenden gemeindlichen Betriebes auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortgeschrieben wird.

Von gemeindlichen Betrieben, deren Geschäftsjahr zu einem Zeitpunkt endet, bei dem eine erhebliche Zeitdifferenz zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses besteht, z. B. bei einem Abschlussstichtag 31. Juli, soll von der Gemeinde von dem jeweiligen Betrieb ein Zwischenabschluss als Fortschreibung seines originären Jahresabschlusses verlangt werden. Dadurch wird ein auf den Abschlussstichtag und den Zeitraum des Gesamtabschlusses ausgerichteter gleicher „Abrechnungszeitraum“ für alle in den Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe geschaffen und gewährleistet.

An den Inhalt eines Zwischenabschlusses sind dabei die gleichen Qualitäts- und Quantitätsanforderungen zu stellen, wie an den originären Jahresabschluss des betreffenden Betriebes. Diese Vorgabe besteht deshalb, weil ein betrieblicher Zwischenabschluss auf dem jeweiligen tatsächlichen betrieblichen Jahresabschluss aufzubauen ist. Der Zwischenabschluss ist ordnungsgemäß aus den Büchern und sonstigen Unterlagen des betreffenden gemeindlichen Betriebes zu entwickeln. Er enthält jedoch nur eine entsprechende zeitanteilige Gewinn- und Verlust-Rechnung des Betriebes. Dem Zwischenabschluss soll auch ein „Zwischenlagebericht“ beigefügt werden, sodass der Gesamtüberblick zur Beurteilung und Prüfung des Zwischenabschlusses erleichtert wird.

#### **2.1.4.2.4 Die Prüfungspflicht**

Ein betrieblicher Zwischenabschluss stellt keinen unterjährigen Jahresabschluss des betreffenden gemeindlichen Betriebes dar. Die Ableitung bzw. Aufstellung dieses Abschlusses dient ausschließlich der Erstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Der Zwischenabschluss eines gemeindlichen Betriebes unterliegt deshalb auch nicht der Pflicht zur Jahresabschlussprüfung beim betreffenden Betrieb.

Ein betrieblicher Zwischenabschluss unterliegt wegen seiner gesamtabschlussbezogenen Aufstellung der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat daher die Prüfungsverantwortung nicht nur für den aufgestellten Gesamtabschluss, sondern für alle dem Gesamtabschluss zugrundeliegenden Abschlüsse, die nicht nach anderen Vorschriften geprüft worden sind.

#### **2.1.4.3 Die Anpassungsmaßnahmen bei einem Verzicht**

Bei der örtlichen Entscheidung der Gemeinde über einen Verzicht eines Zwischenabschlusses durch einen gemeindlichen Betrieb ist immer zu berücksichtigen, ob es möglich ist, durch besondere konsolidierungstechnische Buchungen wichtige betriebliche Vorgänge aus der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des betrieblichen Jahresabschlusses und dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses, in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde zu berücksichtigen. Dabei müssen die betrieblichen Vorgänge bedeutend für den gemeindlichen Betrieb und den Gesamtabschluss der Gemeinde sein.

Die Entscheidung darüber kann unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit mithilfe der Summe der „betrieblichen“ Geschäftsvorfälle bestimmt werden, die für die Frage der Berücksichtigung im gemeindlichen Gesamtabschluss in Betracht kommen. In bestimmten Fällen kann auch die zeitliche Hauptgeschäftstätigkeit eines Betriebes dafür ausschlaggebend sein, dass der betriebliche Abschlussstichtag regelmäßig nach dem Abschlussstichtag der Gemeinde liegt, z. B. bei Betrieben mit Saisongeschäften.

In jedem Fall müssen die notwendigen Eliminierungen „interner“ Vorgänge erreicht werden, damit ein gemeindlicher Betrieb auf einen Zwischenabschluss verzichten kann. Durch die Gemeinde muss dabei gewährleistet werden, dass bei ihrem Gesamtabschluss keine Informationslücke über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde entsteht. Sie muss außerdem dazu beitragen, Missbräuche auszuschließen. In einer Zusammenarbeit zwischen den Betrieben der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung muss möglichst erreicht werden, dass die betrieblichen Jahresabschlüsse mit vom Gesamtabschluss abweichendem Zeitbezug gleichwohl sachgerecht miteinander konsolidiert werden können.

**2.1.5 Die Daten im betrieblichen Jahresabschluss**

**2.1.5.1 Die Anwendung des § 266 HGB (Abbildung der Bilanzen)**

Die gemeindlichen Betriebe haben ihre Bilanz in Kontoform aufzustellen (vgl. 266 HGB). Die großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften haben auf der Aktivseite ihrer Bilanz die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen (vgl. § 267 Absatz 3 HGB). In der betrieblichen Bilanz der einzelnen Betriebe sollen daher folgende Posten ausgewiesen sein (vgl. Abbildung 288).

<b>DIE STRUKTUR DER BILANZ NACH § 266 HGB</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Anlagevermögen,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Immaterielle Vermögensgegenstände,</li> <li>II. Sachanlagen,</li> <li>III. Finanzanlagen,</li> </ul> </li> <li>B. Umlaufvermögen,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Vorräte,</li> <li>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</li> <li>III. Wertpapiere,</li> <li>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks,</li> </ul> </li> <li>C. Rechnungsabgrenzungsposten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Eigenkapital:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Gezeichnetes Kapital;</li> <li>II. Kapitalrücklage;</li> <li>III. Gewinnrücklagen;</li> <li>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.</li> </ul> </li> <li>B. Rückstellungen:</li> <li>C. Verbindlichkeiten:</li> <li>D. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> </ul>

*Abbildung 288 „Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“*

Kleine Kapitalgesellschaften brauchen dagegen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 der Vorschrift mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden müssen (vgl. § 267 Absatz 1 HGB). Diese reduzierte Darstellung der betrieblichen Bilanz kann unabhängig von der Größe der gemeindlichen Betriebe im Beteiligungsbericht der Gemeinde für jeden Betrieb abgebildet werden, wenn nicht eine für die Jahresabschlussanalyse aufgestellte Strukturbilanz ausreichend ist.

**2.1.5.2 Die Anwendung des § 276 HGB (Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen)**

**2.1.5.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift lässt zu, dass für die Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe die Erleichterungen nach § 276 HGB in Anspruch genommen werden können. Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift dürfen kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften die Posten nach § 275 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 oder Absatz 3 Nummer 1 bis 3 und 6 HGB zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Absatz 4 Satz 2 und 3 HGB verlangten Erläuterungen zu den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" nicht zu machen.

Bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe ist noch zu beachten, ob und bei welchem Betrieb das Gesamtkostenverfahren oder das Umsatzkostenverfahren zur Anwendung kommt. Bei der Auswahl des Verfahrens kommen als Kriterien regelmäßig deren Aussagefähigkeit, die Transparenz und die Vergleichbarkeit sowie das Informationsinteresse der Adressaten des betrieblichen Jahresabschlusses in Betracht. Zu berücksichtigen ist aber auch, ob von der Gemeinde ein Gesamtabchluss aufzustellen ist.

### 2.1.5.2.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren

Das Gesamtkostenverfahren (GKV) ist leistungsbezogen und weist alle Herstellungskosten des gemeindlichen Betriebes unabhängig davon aus, ob die betriebliche Gesamtleistung (Produkte und sonstige Leistungen) auch am Markt abgesetzt worden sind. Nach § 276 Absatz 2 HGB sind bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens in der Gewinn- und Verlust-Rechnung der einzelnen gemeindlichen Betriebe eine Vielzahl von Posten auszuweisen (vgl. Abbildung 302).

<b>DIE GLIEDERUNG DER GuV BEIM GESAMTKOSTENVERFAHREN</b>	
1.	Umsatzerlöse
2.	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3.	Andere aktivierte Eigenleistungen
4.	Sonstige betriebliche Erträge
5.	Materialaufwand:
a)	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
b)	Aufwendungen für bezogene Leistungen
6.	Personalaufwand:
a)	Löhne und Gehälter
b)	soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7.	Abschreibungen:
a)	auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
b)	auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesell- schaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8.	Sonstige betriebliche Aufwendungen
9.	Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12.	Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
14.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15.	Ergebnis nach Steuern
16.	Sonstige Steuern
17.	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Abbildung 302 „Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“

Die Gegenüberstellung der gesamten Produktionskosten und der Gesamtleistung führt z. B. dazu, dass der Ausweis der Umsatzerlöse um Bestandsveränderungen und aktivierte Eigenleistungen erweitert werden muss. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den wichtigsten Aufwandsarten verteilt. Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen darf die erwünschten Informationen aus dem wirtschaftlichen Handeln eines gemeindlichen Betriebes nicht beeinträchtigen. Sie muss gleichzeitig aber auch für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses geeignet sein.

### 2.1.5.2.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren

Das Umsatzkostenverfahren (UKV) in der Gewinn- und Verlust-Rechnung ist grundsätzlich umsatzbezogen. Bei der Anwendung dieses Verfahrens durch die gemeindlichen Betriebe ist eine Vielzahl von Posten in der betrieblichen Gewinn- und Verlust-Rechnung auszuweisen (vgl. Abbildung 303).

**DIE GLIEDERUNG DER GuV BEIM UMSATZKOSTENVERFAHREN**

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. Allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen,  
davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,  
davon aus verbundenen Unternehmen
10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,  
davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,  
davon an verbundene Unternehmen
13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
14. Ergebnis nach Steuern
15. Sonstige Steuern
16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Abbildung 303 „Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“

Die Herstellungskosten werden dabei abhängig davon ausgewiesen, in welchem Umfang die betrieblichen Produkte und Leistungen am Markt abgesetzt worden sind und unabhängig davon, in welchem Wirtschaftsjahr die Herstellungskosten für den gemeindlichen Betrieb entstanden sind. Die Herstellungskosten der nicht verkauften betrieblichen Erzeugnisse werden deshalb nicht in der Gewinn- und Verlust-Rechnung des Betriebes, sondern in der Bilanz als Halb- oder Fertigfabrikate angesetzt. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den betrieblichen Arbeitsbereichen verteilt. Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Unternehmen und Einrichtungen darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Vorgaben für Wertansätze von Verpflichtungen):**

### **2.2.1 Für Rückstellungen**

Für den Gesamtabchluss der Gemeinde sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den gemeindlichen Jahresabschluss gelten, soweit die Eigenart des gemeindlichen Gesamtabchlusses keine Abweichung notwendig macht, die zusätzliche oder besondere Regelungen erfordert. Durch die ausdrückliche Verweisung in der Vorschrift auf § 88 GO NRW sollen die Regelungen über die im gemeindlichen Jahresabschluss auszuweisenden Rückstellungen der Gemeinde auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss gelten.

Zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind, die wirtschaftliche Ursache aber bereits eingetreten ist. Durch die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde und deren Ansatz in ihrer Bilanz werden die gemeindlichen Aufwendungen der Verursachungsperiode zugerechnet, obwohl die entsprechenden Leistungen der Gemeinde erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

Diese Vorgaben setzen im jeweiligen Haushaltsjahr ein „verpflichtendes Ereignis“ der Gemeinde gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) voraus. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, sodass von ihr Rückstellungen zu bilden und in ihrer Bilanz anzusetzen sind. Dabei



ist zu berücksichtigen, dass aufgrund von Innenverpflichtungen der Gemeinde nur wenige – ausdrücklich zugelassene - Rückstellungsarten bilanziert werden dürfen.

### **2.2.2 Für Vermögensgegenstände und Verpflichtungen**

Für den Gesamtabchluss der Gemeinde sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den gemeindlichen Jahresabschluss gelten, soweit die Eigenart des gemeindlichen Gesamtabchlusses keine Abweichung notwendig macht, die zusätzliche oder besondere Regelungen erfordert. Durch die ausdrückliche Verweisung in der Vorschrift auf § 91 Absatz 2 GO NRW sollen die Regelungen über die im gemeindlichen Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze für Vermögensgegenstände und Verpflichtungen der Gemeinde auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss gelten.

Im Jahresabschluss der Gemeinde kommt der Bilanz als Vermögensrechnung eine große Bedeutung zu. Sie gibt umfassend Auskunft über den aktuellen Stand des gemeindlichen Vermögens und die Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag. In der Bilanz werden das Vermögen und die Schulden der Gemeinde grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage bilanziert, sodass bestehende Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und zu erfüllende Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind.

Die Eignung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes oder einer Verpflichtung der Gemeinde dem Grunde nach in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden zu können, wird mit dem Begriff „Bilanzierungsfähigkeit“ umschrieben. Das gemeindliche Vermögen ist dabei auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen. Es wird deshalb auch der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ dafür verwendet. In entsprechender Weise findet der Begriff „Passivierungsfähigkeit“ für die auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden gemeindlichen Verpflichtungen eine entsprechende Anwendung.

## **3. Zu Absatz 3 (Einbeziehung von Betrieben von untergeordneter Bedeutung):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Verzicht auf die Einbeziehung von Betrieben):**

#### **3.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht ist bestimmt worden, dass gemeindlichen Betriebe nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden müssen, wenn sie für die Erfüllung der Aufgabe des Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Diese haushaltsrechtliche Abgrenzung berücksichtigt einerseits die Art des Verbundes zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde, aber auch die Intensität der Einflussnahme der Gemeinde auf den gemeindlichen Betrieb.

Ein Betrieb der Gemeinde ist grundsätzlich nur dann als von untergeordneter Bedeutung anzusehen, wenn der gemeindliche Gesamtabchluss beim Verzicht auf die Einbeziehung des Betriebes in den Gesamtabchluss kein wesentlich anderes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ergibt, als wenn der Betrieb in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen worden wäre. In den Fällen, in denen mehrere gemeindliche Betriebe als von untergeordneter Bedeutung eingestuft werden, sind diese Betriebe nur dann nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn die Betriebe insgesamt als von untergeordneter Bedeutung zu bewerten sind.

Durch diesen Inhalt der haushaltsrechtlichen Vorgabe wird der für den gemeindlichen Gesamtabchluss allgemein geltende Grundsatz der Wesentlichkeit konkretisiert. Sie enthält aber weder eine Definition des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ noch benennt sie allgemeine Messgrößen oder Kennzahlen zur örtlichen Handhabung dieser

Abgrenzung. Eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes kann daher bestehen, wenn der Betrieb eine Tochterinheit (Vollkonsolidierung) oder einen assoziierten Betrieb (Equity-Methode) oder eine einfache Beteiligung (Anschaffungswertprinzip) der Gemeinde darstellt.

Für die örtliche Prüfung und Entscheidung der Gemeinde, ob diese Vorschrift vor Ort zur Anwendung kommen kann, müssen daher örtlich bestimmte Kriterien zur Anwendung kommen. Die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen oder in Formen des privaten Rechts sollen daher nicht allein wegen der gemeindlichen Besitzverhältnisse der Gemeinde zu einem Gesamtabschluss vollkonsolidiert werden. Auf die Festlegung allgemeiner Kriterien wurde verzichtet, weil die untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes für den Gesamtabchluss der Gemeinde insbesondere von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde und dem Gesamtbild der relevanten Umstände vor Ort abhängig ist.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift setzt daher für den Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabchluss in einem ersten Schritt eine sachgerechte Abgrenzung des Konsolidierungskreises der Gemeinde voraus, damit anhand dieser örtlichen Festlegung die Bedeutung der einzelnen gemeindlichen Betriebe bemessen und gewichtet werden kann. Auf diese Weise verhindert die Vorschrift im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses einen nicht vertretbaren Aufwand bei der Gemeinde.

### **3.1.2 Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Beurteilung, ob und auf welche Art und Weise ein gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen ist, eine Abgrenzung mithilfe des Begriffs „Untergeordnete Bedeutung“ aus Sicht des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorzunehmen. Dieser Begriff drückt den Grundsatz der Wesentlichkeit im Gefüge des gemeindlichen Gesamtabchlusses aus und verlangt nach einer Konkretisierung unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse.

Nach dem Grundsatz ist eine Information im gemeindlichen Gesamtabchluss wesentlich, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können. Die Gemeinde soll daher keinen gemeindlichen Betrieb in ihren Gesamtabchluss einbeziehen, bei dem die Kriterien für eine untergeordnete Bedeutung vorliegen. An einen möglichen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss der Gemeinde sind strenge Anforderungen zu stellen.

Bei der Prüfung der untergeordneten Bedeutung von gemeindlichen Betrieben sollte vom Status des betreffenden Betriebes ausgegangen werden. Es müssen aber bei der Inanspruchnahme der gesetzlichen Befreiungsregelung immer mehrere Kriterien betroffen sein, damit ein Verzicht auf die Einbeziehung möglich wird. Die wirtschaftliche Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes ist daher mindestens anhand seiner Bedeutung für die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage sowie die Finanzlage der Gemeinde zu ermitteln.

In derartigen Fällen kommt es auch auf die Geschäftstätigkeit des gemeindlichen Betriebes und seine Beziehungen zu den anderen gemeindlichen Betrieben und damit auf seinen Status im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an. Die untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes für den Gesamtabchluss der Gemeinde ist daher insbesondere von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde und dem Gesamtbild der relevanten Umstände in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft abhängig.

Für die Anwendung des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ im Rahmen der Abgrenzung und Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises gilt z. B., dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht bereits dann gegeben ist, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem solchen Betrieb gehalten wird. Der Beteiligungsanteil der Gemeinde an einem Betrieb kann lediglich einen ersten Einstieg in die Prüfung bieten, welche Bedeutung dem Betrieb tatsächlich in Bezug auf den Gesamtabchluss die Abbildung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zukommt.

Dieser Anteil bildet die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch den Betrieb ab. Bei einer Gemeinde mit einem geringen Anteil an einem Betrieb wird entsprechend auch nur ein kleiner Teil der betrieblichen Geschäftstätigkeit zugunsten der Gemeinde erledigt. Ein geringer Beteiligungsumfang der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb kann z. B. zur Folge haben, dass die Durchsetzung der Geschäftspolitik der Gemeinde in einem Betrieb nicht mehr möglich ist und ein „Control“-Verhältnis nicht mehr ausgeübt werden kann.

Die örtliche Beurteilung muss daher ein Gesamtbild über alle Umstände bezogen auf die betroffenen Betriebe schaffen. Es sind z. B. in die Beurteilung eines gemeindlichen Betriebes mit Tochtereinheiten auch diese Einheiten mit in die Betrachtung einzubeziehen. Entsprechend müssen daher die bestehenden örtlichen Verhältnisse von der Gemeinde ermittelt und in der Beurteilung aufgebaut sowie dokumentiert werden. Die Gemeinde muss unter Beachtung der einschlägigen gemeindrechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss vor Ort sachlich gegeben sind.

Die örtliche Entscheidung der Gemeinde unterliegt dabei dem Stetigkeitsgebot, sodass die Entscheidung langfristig auszurichten und beizubehalten ist, soweit die Voraussetzungen dafür bei gemeindlichen Betrieben vorliegen. Die Gemeinde hat sich bei der Auslegung des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ auch daran zu orientieren, dass die Gemeindeverwaltung und alle gemeindlichen Betriebe im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses eine einzige wirtschaftliche Einheit bilden, um die gemeindlichen Aufgaben zu erledigen.

### **3.1.3 Die Beurteilung eines Betriebes**

#### **3.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes ist auf das Gesamtbild aller Umstände bei der Gemeinde und nicht allein auf die starren Zahlen des jeweiligen Beteiligungsverhältnisses der Gemeinde abzustellen. Die Bedeutung eines einzelnen Betriebes kann zudem nur im Zusammenhang mit der gesamten Geschäftstätigkeit der Gemeinde als wirtschaftliche Einheit und bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag bewertet werden.

Die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes ist deshalb nicht allein nach dem Verhältnis der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde und der Bilanzsumme des Betriebes zu beurteilen. Von der Gemeinde muss vielmehr im Einzelnen die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des zu beurteilenden gemeindlichen Betriebes im Verhältnis zu den entsprechenden Größen im gemeindlichen Gesamtabchluss gemessen werden, damit die Einflüsse der Konsolidierung des betreffenden Betriebes auf das gemeindliche Gesamtergebnis sowie die Gesamtvermögenslage und die Gesamtschuldenlage der Gemeinde bewertet werden können.

Im Einzelfall können auch die Aufgaben des gemeindlichen Betriebes von erheblicher Bedeutung für die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung des Betriebes sein. Sie dürfen daher bei der Beurteilung eines Betriebes nicht unberücksichtigt bleiben. Außerdem können für die Gemeinde auch verschiedene Messgrößen in Betracht kommen, z. B. die Bilanzsumme, der Wert des Anlagevermögens, der Umfang der Verbindlichkeiten sowie der Rückstellungen, aber auch die Summe der Erträge sowie der Aufwendungen, das erzielte Jahresergebnis oder der Beitrag des Betriebes zur Aufgabenerfüllung und seine Bedeutung im Sinne der Gesamtsteuerung der Gemeinde.

Die möglichen Wertgrößen müssen in eine Beziehung zu anderen Messgrößen gesetzt werden, um die „untergeordnete Bedeutung“ eines gemeindlichen Betriebes beurteilen zu können. Die zu ermittelnden Verhältniszahlen sollten sich im Bereich zwischen 0 bis 3 % der Gesamtbilanzsumme der gemeindlichen Bilanz bewegen, um von der allgemeinen örtlichen Gesamtlage her von einer untergeordneten Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes ausgehen zu können.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Diese Verhältnisse und Gegebenheiten müssen aber nicht in jedem Einzelfall örtlich geeignet und zutreffend für die Gemeinde sein. Die Gemeinde kann daher auch andere besondere Messgrößen oder Kennzahlen im Rahmen der Beurteilung eines Betriebes nutzen. Sie muss jedoch in ihrer Beurteilung sorgfältig zwischen den ausgewählten Wert- bzw. Messgrößen eine sachliche Beziehung herstellen und die Ergebnisse um eine qualitative Betrachtung unter Berücksichtigung aller örtlichen Umstände ergänzen.

Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang für ihre Beurteilung auch beachten, dass gemeindliche Betriebe, die Tochtereinheiten darstellen, getrennt von den Betrieben zu beurteilen sind, die nach der Equity-Methode in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Die Abgrenzungen der Konsolidierungsformen müssen von der Gemeinde auch dann beachtet werden, wenn in einer Gesamtbetrachtung mehrerer Betriebe als eine Gesamtheit zu beurteilen sind.

**3.1.3.2 Das Gesamtbild**

Der Gemeinde ermöglicht nur eine Gesamtbetrachtung anhand qualitativer und quantitativer Messgrößen eine örtliche Feststellung, ob ein gemeindlicher Betrieb tatsächlich von untergeordneter Bedeutung ist. Bei der örtlichen Prüfung und Beurteilung der Frage der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes sind deshalb von der Gemeinde unterschiedliche Aspekte bzw. Messgrößen zu berücksichtigen.

Die Gemeinde sollte für die örtliche Beurteilung ein abgewogenes Gesamtbild erstellen. Sie kann dazu weitere oder andere Vergleichsgrößen und Kennzahlen als quantitative und qualitative Messgrößen nutzen, wenn diese Messgrößen eine zutreffendere Betrachtung und Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes ermöglichen oder sie ergänzen. Mögliche Messgrößen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 304).

<b>DIE MESSGRÖßEN ZUR FESTSTELLUNG DER UNTERGEORDNETEN BEDEUTUNG</b>	
<b>MESSGRÖßE</b>	<b>ABGRENZUNG</b>
<b>Vermögensstand</b>	Das Verhältnis zwischen dem Anlagevermögen des Betriebes in seiner Abschlussbilanz und der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde.
<b>Schuldenstand</b>	Das Verhältnis zwischen den Verbindlichkeiten des Betriebes in seiner Abschlussbilanz und der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde.
<b>Ertragslage</b>	Die Summe der ordentlichen Erträge in der „Ergebnisrechnung“ (GuV) im Verhältnis zur Summe der ordentlichen Erträge in der Gesamtergebnisrechnung.
<b>Finanzlage</b>	Den Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit, den Cashflow aus der Investitionstätigkeit sowie den Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit.
<b>Aufgabenerfüllung</b>	Der Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Bezug auf das gesamte gemeindliche Aufgabenspektrum (Wichtige funktionsbezogene eigenständige Pflichten).
<b>Geschäftstätigkeit</b>	Die Art der Geschäftstätigkeit und die Geschäftsbeziehungen des Betriebes zu den anderen gemeindlichen Betrieben und zur Gemeindeverwaltung.
<b>Status</b>	Der Stellung des einzelnen Betriebes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung (sinnvoll bis unverzichtbar).

<b>DIE MESSGRÖßEN ZUR FESTSTELLUNG DER UNTERGEORDNETEN BEDEUTUNG</b>	
<b>MESSGRÖßE</b>	<b>ABGRENZUNG</b>
<b>Gesamtbild</b>	Der abgewogene Wert des Betriebes im Gesamtrahmen der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit (Anteil am Gesamtbild).

*Abbildung 304 „Die Messgrößen zur Feststellung der untergeordneten Bedeutung“*

Einen Einstieg in die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes kann auch das gemeindliche Beteiligungsverhältnis bei einem betroffenen Betrieb darstellen. Diese Beurteilung muss dann um eine Betrachtung der wirtschaftlichen Verhältnisse zu einem abgewogenen Gesamtbild ergänzt werden.

### 3.1.3.3 Das Beispiel

Für die Betrachtung der Ertragslage der Betriebe sind geeignete Daten aus deren Gewinn- und Verlust-Rechnung erforderlich, z. B. die ordentlichen Erträge aus bedeutenden Ertragsarten. Bei den Aufwendungen sind ebenso die bedeutenden Arten zu betrachten, z. B. Personalaufwendungen, Abschreibungen. Der Einfluss auf die Gesamtergebnisrechnung muss dabei beurteilt werden. Entsprechend ist bei der Beurteilung der Finanzlage die Gesamtkapitalflussrechnung in ihren Untergliederungen heranzuziehen.

Die Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Betriebe als Einzelfallprüfung soll eine Beurteilung der Vermögenslage beinhalten, bei der z. B. das Anlagevermögen sowie die Bilanzsumme der einzelnen Betriebe ins Verhältnis zum Anlagevermögen bzw. zur Bilanzsumme der Gesamtbilanz gesetzt wird. Bei der Beurteilung der Schuldenlage sind die jeweiligen Verbindlichkeiten in beiden Bilanzen zu betrachten. Einige möglicherweise entstehende Verhältniszahlen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 305).

<b>BEISPIELE FÜR EINE UNTERGEORDNETE BEDEUTUNG VON BETRIEBEN</b>				
<b>BEISPIELE FÜR DIE BETEILIGUNGSVERHÄLTNISSE</b>				
<b>Gemeindlicher Betrieb</b>	<b>Stammkapital Euro</b>	<b>Anteilsbetrag Euro</b>	<b>Anteilsverhältnis %</b>	
Gewerbepark GmbH	67.500	1.500	0,022	
Lokalradio GmbH	50.000	1.000	0,02	
Marketing GmbH	92.500	5.000	0,054	
Windkraft GmbH	450.000	15.000	0,033	
<b>BEISPIELE FÜR DIE WIRTSCHAFTLICHEN VERHÄLTNISSE</b>				
	<b>Vermögenslage in %</b>	<b>Schuldenlage in %</b>	<b>Ertragslage in %</b>	<b>Finanzlage in %</b>
Gewerbepark GmbH	0,1	1,0	(-) 0,5	0,4

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>BEISPIELE FÜR EINE UNTERGEORDNETE BEDEUTUNG VON BETRIEBEN</b>				
Lokalradio GmbH	0,001	0,0	0,0	0,01
Marketing GmbH	0,003	0,0	(-) 0,5	0,05
Windkraft GmbH	1,5	2,0	(-) 1	0,03
<b>BEISPIELE FÜR DIE FINANZ- UND LEISTUNGSBEZIEHUNGEN</b>				
	Finanzbeziehungen	Leistungsbeziehung	Status	
Gewerbepark GmbH	Bedeutender Betrag	Marketing	Zweiseitig	
Lokalradio GmbH	Unbedeutende Zuwendung	Marketing	Einseitig	
Marketing GmbH	Leistung der Betriebskosten	Werbung und Veranstaltungen	Zweiseitig	
Windkraft GmbH	Erhebliche investive Zuwendung	Noch keine	Einseitig	
<b>BEISPIELE FÜR DIE AUFGABENERFÜLLUNG</b>				
	Sehr relevant	Relevant	Service	
Gewerbepark GmbH	<b>X</b>	.....	.....	
Lokalradio GmbH	.....	.....	<b>X</b>	
Marketing GmbH	.....	<b>X</b>	.....	
Windkraft GmbH	.....	<b>X</b>	.....	

*Abbildung 305 „Beispiele für eine untergeordnete Bedeutung von Betrieben“*

Im Falle des Verzichts auf die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss der Gemeinde können ggf. wesentliche Verpflichtungen oder Risiken der Gemeinde nicht im gemeindlichen Gesamtabchluss abgebildet werden, z. B. bei Projektgesellschaften. In solchen Fällen kann deshalb jedoch eine Einbeziehung in den Gesamtabchluss gleichwohl geboten sein. Eine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss sollte ebenso erfolgen, wenn aufgrund des Verzichts sonst wesentliche Vermögensteile der Gemeinde im Gesamtabchluss unberücksichtigt bleiben.

Bei der Entscheidung über die untergeordnete Bedeutung von gemeindlichen Betrieben ist zudem zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang „interne“ Beziehungen mit dem ggf. nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Betrieb bestehen. Außerdem darf das Informationsinteresse der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses nicht außer Betracht bleiben. Die Entscheidung über die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss ist daher unter Betrachtung der gesamten örtlichen Verhältnisse vorzunehmen.

Beim Auftreten von Abweichungen von den örtlichen Messgrößen ist im Einzelfall über deren Relevanz für die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes zu entscheiden. Ein Verzicht der Einbeziehung eines solchen Betriebes

in den gemeindlichen Gesamtabschluss kann bei geringfügigen Abweichungen ggf. noch vertretbar sein, wenn nicht andere gewichtige Gründe dagegenstehen. Derartige Fälle sowie die Entscheidungen der Gemeinde über den Verzicht auf die Einbeziehung von Betrieben in den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen im Gesamtanhang ausreichend und sachgerecht aufgezeigt werden.

### **3.1.4 Die Beurteilung mehrerer Betriebe**

Bei einem Verzicht auf die Einbeziehung von mehreren gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss der Gemeinde muss die Beurteilung der einzelnen betroffenen Betriebe von untergeordneter Bedeutung in eine Gesamtbetrachtung aller betroffenen Betriebe in Form einer Gesamtheit überführt werden. Ein einzelner gemeindlicher Betrieb kann isoliert für sich betrachtet von untergeordneter Bedeutung für die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sein, eine Vielzahl solcher Betriebe kann aber in ihrer Gesamtheit durchaus eine erhebliche Bedeutung erlangen. Der Einfluss auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde wird dadurch wesentlich, sodass diese Betriebe insgesamt in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind.

In der Beurteilung mehrerer gemeindlicher Betriebe darf die untergeordnete Bedeutung – wie bei einem einzelnen Betrieb - nicht allein an den Verhältnissen der Bilanzsummen gemessen werden. Es ist auch in diesen Fällen geboten, unter Einbeziehung qualitativer Messgrößen die jeweiligen „Gesamtverhältnisse“ bezogen die Vermögensgesamtlage, die Schuldengesamtlage, die Ertragsgesamtlage und Finanzgesamtlage der Gemeinde in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen. Es bieten sich für die örtliche Beurteilung insbesondere Verhältniszahlen an, die sich im Bereich zwischen 0 bis 3 % der jeweils zu bildenden Summen bewegen sollten.

In der gemeindlichen Praxis dürfte es vielfach auch sachgerecht sein, bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung mehrerer gemeindlicher Betriebe auch die durch diese Betriebe zu erbringenden Beiträge für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in der Beurteilung zu berücksichtigen. Die notwendige Prüfung dazu muss sehr sorgfältig vorgenommen werden. Insbesondere dann, wenn örtlich davon ausgegangen wird, dass alle vorhandenen gemeindlichen Betriebe von untergeordneter Bedeutung seien und deshalb auch ein Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses insgesamt in Betracht kommen könnte.

Bei der Beurteilung muss die Einbeziehung aller Kriterien sichergestellt werden. Bei Überschreitungen der Messgrößen in den artenbezogenen Betrachtungen kann in Zweifelsfällen auch eine Durchschnittsbildung als Hilfsgröße zu einer angemessenen Entscheidung beitragen, wenn dadurch nicht die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, beeinträchtigt wird. Die Gemeinde hat unter Beachtung der einschlägigen gemeindrechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu prüfen und zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Nichteinbeziehung mehrerer gemeindlicher Betriebe in den Gesamtabschluss sachlich gegeben sind.

### **3.1.5 Die Berücksichtigung der Aufgabenerfüllung**

In die Prüfung, ob ein oder mehrere gemeindliche Betriebe von untergeordneter Bedeutung für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind, ist von der Gemeinde auch zu berücksichtigen, welchen Beitrag der einzelne Betrieb für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Bezug auf das gesamte Aufgabenspektrum erbringt. Sofern mehrere gemeindliche Betriebe oder ein Betrieb mit Tochterunternehmen als von untergeordneter Bedeutung eingestuft werden und auf ihre Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss verzichtet werden soll, bedarf es zuvor einer besonderen Prüfung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch diese Betriebe.

Bei dieser Gesamtbetrachtung soll berücksichtigt werden, dass die Gesamtsteuerung der Gemeinde nicht allein auf dem gemeindlichen Gesamtabschluss aufbaut, sondern auch auf den von der Gemeindeverwaltung und den

Betrieben zu erfüllenden Aufgaben. Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabchluss muss daher einer Verfälschung des Bildes der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entgegengewirkt werden.

Von der Gemeinde muss beurteilt werden, ob durch einen Verzicht mehrerer Betriebe nicht das Bild der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Bezug auf die Darstellung der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Gesamtabchluss verfälscht wird bzw. ob der Verzicht auf die Einbeziehung mit dem gemeindlichen Aufgabenspektrum noch in Einklang steht. Ggf. muss deshalb in Betracht gezogen werden, dass gleichwohl bestimmte gemeindliche Betriebe, die nach anderen Kriterien als von untergeordneter Bedeutung zu bewerten sind, unter Bezugnahme auf die Aufgabenerfüllung in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind.

### **3.1.6 Die untergeordnete Bedeutung bei der Equity-Methode**

#### **3.1.6.1 Allgemeine Sachlage**

Die unmittelbare Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften bei der Konsolidierung nach der Equity-Methode lässt einen Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabchluss der Gemeinde zu, wenn ein oder mehrere Betriebe zusammen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 311 Absatz 2 HGB).

Diese handelsrechtliche Vorschrift besteht zusätzlich zur einschlägigen haushaltsrechtlichen Regelung. Eine gegenseitige Beeinträchtigung besteht dadurch nicht. Die gemeindliche Vorschrift lässt einen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss der Gemeinde zu, wenn dieser für die Verpflichtung der Gemeinde, mit ihrem Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.

Zudem ist die gemeindrechtliche Vorschrift unabhängig von der anzuwendenden Konsolidierungsmethode, sodass es in diesem Sinne nicht in jedem Einzelfall einer Anwendung der HGB-Vorschrift bedarf. Aus diesem Nebeneinander der zu beachtenden Vorschriften kann jedoch nicht geschlossen werden, dass sich deshalb die haushaltsrechtliche Vorschrift nur auf gemeindliche Betriebe bezieht, die als Tochtereinheiten im gemeindlichen Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind.

#### **3.1.6.2 Der Zusammenhang mit § 311 HGB**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift ermöglicht für sämtliche gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form, dass diese nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind, wenn ein oder mehrere Betriebe zusammen für die Verpflichtung der Gemeinde, mit ihrem Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Eine entsprechende Vorschrift besteht im Zusammenhang mit der Anwendung der Equity-Methode (vgl. § 311 Absatz 2 HGB).

Diese HGB-Vorschrift ersetzt weder die GO-Vorschrift für den Bereich der Konsolidierung nach der Equity-Methode, noch schränkt die handelsrechtliche Vorschrift die haushaltsrechtliche Regelung dahingehend ein, dass die GO-Vorschrift nur für gemeindliche Betriebe gilt, die als Tochtereinheit der Gemeindeverwaltung (Muttereinheit) und daher in Form der Vollkonsolidierung in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden (vgl. §§ 300 bis 309 HGB). Bei einem Verzicht auf die Einbeziehung von untergeordneten gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form in den gemeindlichen Gesamtabchluss bedarf es im Rahmen der Equity-Methode keiner gesonderten Betrachtung der untergeordneten Bedeutung.



Ausgehend von der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind alle gemeindlichen Betriebe zu beurteilen, bei denen eine untergeordnete Bedeutung in Betracht kommen kann. Die Festlegung der Gemeinde, dass ein gemeindlicher Betrieb von untergeordneter Bedeutung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ist, hat daher zur Folge, dass dieser Betrieb weder in die Vollkonsolidierung noch in die Konsolidierung nach der Equity-Methode eingeht, sondern mit den fortgeführten Anschaffungskosten in der gemeindlichen Gesamtbilanz anzusetzen ist.

### **3.1.7 Die Auswirkungen der Beurteilung**

#### **3.1.7.1 Der Ansatz „At-Cost“**

Im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabchlusses führt die Entscheidung der Gemeinde, einen gemeindlichen Betrieb als Tochtereinheit wegen seiner tatsächlichen untergeordneten Bedeutung nicht in ihren Gesamtabchluss einzubeziehen, zu einem Verzicht auf die Vollkonsolidierung dieses Betriebes. Sie führt bei einem gemeindlichen Betrieb von untergeordneter Bedeutung, bei dem im Rahmen des Gesamtabchlusses die Equity-Methode zur Anwendung kommen würde, auf die Anwendung dieser Methode. Dieser Verzicht ist nicht auf die Beurteilung einzelner Betriebe beschränkt, sondern kann bei einer Beurteilung mehrerer Betriebe insgesamt erfolgen.

Diese Sachlage hat jedoch nicht zur Folge, dass im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses auf einen Ansatz von Betrieben mit untergeordneter Bedeutung in der Gesamtbilanz verzichtet werden kann. Derartige Betriebe sind von der Gemeinde dann nach dem Anschaffungswertprinzip und damit mit ihren fortgeführten Anschaffungskosten in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen (At-Cost-Konsolidierung) bzw. in der gemeindlichen Gesamtbilanz anzusetzen. Dieser haushaltsrechtliche Sachverhalt bedeutet z. B., dass Beteiligungserträge der betroffenen Betriebe sich nicht auf den Beteiligungsbuchwert auswirken, sondern nur in der Ergebnisrechnung der Gemeinde als Muttereinheit zu erfassen sind.

#### **3.1.7.2 Keine Änderung des Konsolidierungsstatus**

Die Gemeinde darf ein aus einer gemeindlichen Beurteilung entstandenes Ergebnis, ein oder mehrere Betriebe seien von untergeordneter Bedeutung für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss, nicht dazu nutzen, den Konsolidierungsstatus dieser Betriebe zu ändern. Sie darf nicht das Ziel verfolgen, diese Betriebe auf eine andere Art und Weise in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbeziehen zu können. Eine Änderung des Konsolidierungsstatus eines gemeindlichen Betriebes durch die Gemeinde ist grundsätzlich nicht möglich.

Die Einstufung eines gemeindlichen Betriebes als von untergeordneter Bedeutung für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage zu vermitteln, stellt ein Wahlrecht für die Einbeziehung eines Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabchluss dar. Der Gemeinde wird die Möglichkeit eingeräumt, bei einer geringen Bedeutung eines Betriebes für die differenzierte Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde, auf die Konsolidierung des Betriebes im Rahmen des Gesamtabchlusses zu verzichten.

Ein weiteres haushaltsrechtliches Wahlrecht für die Einbeziehung gemeindlicher Betriebe in den Gesamtabchluss der Gemeinde aufgrund anderer Umstände besteht nicht. Ein gemeindlicher Betrieb, der eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt, bleibt auch dann eine Tochtereinheit, wenn der Betrieb im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses tatsächlich von untergeordneter Bedeutung für die Verpflichtung der differenzierten Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde ist.

Diese Sachlage gilt entsprechend bei assoziierten Betrieben der Gemeinde, die tatsächlich von untergeordneter Bedeutung sind und bei denen für die Einbeziehung in den Gesamtabchluss grundsätzlich die Equity-Methode

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

anzuwenden ist. Für die Gemeinde besteht keine Möglichkeit - wie nach den handelsrechtlichen Vorschriften - aus bestimmten Gründen auf die Einbeziehung eines Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabchluss verzichten zu können (vgl. § 296 Absatz 1 HGB).

Nur ein derartiges Wahlrecht eröffnet die Möglichkeit zur Änderung des Konsolidierungsstatus. Es bedarf für den bilanziellen Ansatz des Betriebes einer Prüfung, ob der Betrieb als Tochter Einheit die Voraussetzungen zur Anwendung der Equity-Methode erfüllt. Dieses gesonderte handelsrechtliche Wahlrecht findet sich nicht in gleicher Weise im gemeindlichen Haushaltsrecht. Die Gemeinde kann sich jedoch für einen Verzicht auf die Vollkonsolidierung eines Betriebes im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses nur auf das von ihr zu beachtende Haushaltsrecht stützen.

Die Klassifizierung eines gemeindlichen Betriebes als Tochter Einheit oder als assoziierter Betrieb der Gemeinde ist von dem Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und dem Betrieb und nicht vorrangig vom betrieblichen Beitrag zur wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde abhängig. Nur der Status „untergeordnete Bedeutung“ eines Betriebes lässt einen abweichenden Umgang der Gemeinde mit dem Betrieb im Rahmen des Gesamtabchlusses zu. Der Konsolidierungsstatus eines gemeindlichen Betriebes hat daher beim gemeindlichen Gesamtabchluss immer Vorrang vor dem wirtschaftlichen Leistungsbeitrag des Betriebes.

Der Konsolidierungsstatus eines gemeindlichen Betriebes als Tochter Einheit oder als assoziierter Betrieb ist auch dann nicht von der Gemeinde veränderbar, wenn statt nur einzelner Betriebe mehrere Betriebe als Gesamtheit von untergeordneter Bedeutung sind. Der bei einer untergeordneten Bedeutung eines Betriebes vorzunehmende Ansatz des Betriebes mit seinen fortgeführten Anschaffungskosten in der Gesamtbilanz ist deshalb auch nur eine Folge aus den Bewertungs- und Bilanzierungserfordernissen für den gemeindlichen Gesamtabchluss. Diese Bilanzierung stellt keine Änderung des Konsolidierungsstatus dar und führt auch nicht dazu.

### **3.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten im Gesamtanhang):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, im Gesamtanhang ihres Gesamtabchlusses darzustellen und zu erläutern, welche ihrer Betriebe wegen einer untergeordneten Bedeutung nicht in den Gesamtabchluss einbezogen worden sind. Diese Informationen sind wichtige Angaben, die für die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, zwingend notwendig sind. Ohne diese Angaben im Gesamtanhang könnte die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde beeinträchtigt sein.

Im Gesamtanhang sollte daher, ausgehend von der Übersicht über alle Betriebe der Gemeinde im Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW, ein sachgerechter Überblick über die gemeindlichen Betriebe von untergeordneter Bedeutung geschaffen werden. In welcher Art und Weise sowie in welchem Umfang die Gemeinde über die örtliche Abgrenzung der Betriebe von untergeordneter Bedeutung informiert, soll die Gemeinde unter Berücksichtigung der vorliegenden örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich festlegen. Die Erläuterungen im Gesamtanhang zu den getroffenen Entscheidungen über die untergeordnete Bedeutung von Betrieben müssen nachvollziehbar sein und die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigen.

## **4. Zu Absatz 4 (Die Angabepflichten zu den Verantwortlichen im Gesamtlagebericht):**

### **4.1 Der Anlass**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind am Schluss des Gesamtlageberichtes ausgewählte Angaben über die persönlichen Verhältnisse der Mitglieder des Verwaltungsvorstands der Gemeinde, des Bürgermeisters und des Kämmerers sowie der Ratsmitglieder zu machen. Die Angabepflichten bestehen auch für die

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 116 GO NRW

Personen, die im Haushaltsjahr aus diesen Funktionen ausgeschieden sind bzw. ihre Tätigkeit aufgegeben haben. Für die Festlegung des Personenkreises war entscheidend, dass diese Personen über ihre ausgeübten Funktionen besondere Schlüsselpositionen und Verantwortlichkeiten innehaben bzw. innehatten.

Diese Personen wird durch ihre Stellung ein maßgeblicher Einfluss auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und damit auf die Vermögens- und Schuldenlage sowie die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde möglich. Sie haben gleichzeitig aber auch weitere eigenständige Interessen aufgrund ihrer Mitgliedschaft in anderen Organen oder Gremien zu vertreten. Das Innehaben einer Mitgliedschaft in anderen Organen oder Gremien ist daher ausschlaggebend für die Angabepflichten und nicht der mit Mitgliedschaft verbundene Status als originäres oder stellvertretendes Mitglied.

Die Angabepflichten erstrecken sich daher auch auf die Personen, die eine Mitgliedschaft in anderen Organen oder Gremien in Form einer Stellvertretung innehaben. Der Einfluss der Verantwortlichen in der Gemeinde auf der Grundlage eines gemeindlichen Abschlusses für die Gemeinde als eine einzige Wirtschaftseinheit hat andere bzw. größere Wirkungen sowie erweiterte Verantwortlichkeiten (über die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe als Einheit) als beim Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung.

Im gemeindlichen Gesamtlagebericht sind dagegen nicht das Innehaben von Aktien und auch nicht damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft angabepflichtig. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt namentlich bzw. personenbezogen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch den Namen, durch das Innehaben von Ämtern oder durch Funktionen bestimmt.

Die Sachlage lässt einen Verzicht der Angaben der Verantwortlichen im Gesamtlagebericht mit Verweis **auf** den Jahresabschluss mit den Angaben im Lagebericht zu. Allein die Möglichkeit, dass gleiche personenbezogene Angaben zu machen sind, stellt keinen ausreichenden Grund für einen Verzicht auf die Angaben dar. Wegen der besonderen Bedeutung des gemeindlichen Gesamtabschlusses müssen unmittelbar aus Gesamtabschlussunterlagen auch die Verantwortlichkeiten erkennbar sein.

### **4.2 Die Inhalte**

Unter die Angabepflichten der Gemeinde fallen insbesondere personenbezogene Mandate, die von dem benannten Personenkreis in vielfältiger Form ausgeübt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen.

Aus Transparenzgründen sollten dabei auch Mandate benannt werden, die aus der beruflichen Funktion heraus entstanden sind, die bei der Gemeinde ausgeübt wird. Das Innehaben eines solchen Mandates muss dabei nicht unmittelbar als Vertreter der Gemeinde bestehen. Es sollten auch Mandate aufgrund berufsfachlicher Zusammenschlüsse angegeben werden, die neben dem Hauptberuf bestehen. In diesem Zusammenhang sollten auch Funktionen in Institutionen angegeben werden, wenn deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird (institutionelle Finanzunterstützung), z. B. die Mitgliedschaft oder der Vorsitz im Aufsichtsrat oder auch die Vorstandstätigkeit in einem Verein.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Gesamtlagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Gesamtabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

**4.3 Die Ausführung**

Die persönlichen Angaben dienen dazu, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Gesamtabschluss der Gemeinde hervorzuheben und dabei eine ausreichende Auskunft über die persönlichen Verhältnisse in Bezug auf mögliche Interessenkonflikte wegen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu geben. Die gemeindlichen Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde zeigen dabei auch die Organstrukturen in der Gemeinde auf. Es war daher entsprechend den Informationserfordernissen geboten, zu den Angabepflichtigen haushaltsrechtlich bestimmte Mindestanforderungen festzulegen (vgl. Abbildung 306).

<b>DIE ANGABEPFLICHTEN DER VERANTWORTLICHEN IN DER GEMEINDE</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>BEISPIELE FÜR MANDATE</b>
- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen.	.....
- Der ausgeübte Beruf.	.....
- Die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i. S. d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes.	- Die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien von Aktiengesellschaften und anderen Gesellschaften, - Beirat bei Aktiengesellschaften.
- Die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form.	- Mitglied der Gesellschafterversammlung (Gesellschafterausschuss), z. B. bei gemeindlichen Betrieben der Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Energieversorgung, Stadtentwicklung, Stadtmarketing, Verkehrsinfrastruktur, Verkehrsbetrieb, Wasserversorgung, Wirtschaftsförderung, - Mitglied der Verbandsversammlung, - Mitglied des Verwaltungsrats, - Mitglied in besonderen Ausschüssen, - Mitglied einer Kommission, - Mitglied eines Fachbeirates, - Mitglied der Geschäftsführung.
- Die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.	- Mitglied im Beirat von Versicherungsgesellschaften, - Mitglied im Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium von Stiftungen.

*Abbildung 306 „Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Die gesetzlich bestimmten Angaben sind von dem festgelegten Personenkreis jeweils bezogen auf den jährlichen Stichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses und nicht bezogen auf den Zeitpunkt der Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister oder den Zeitpunkt der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat zu machen.

Die Gemeinde bzw. die betroffenen Personen können aber zusätzlich auch noch weitere Angaben über ihre persönlichen Verhältnisse machen oder bestimmte Schwerpunkte bei den Angaben setzen. Am Schluss des gemeindlichen Lageberichtes müssen sich daher die individualisierten Angaben von jedem Einzelnen aus dem in der Vorschrift benannten Personenkreis unter Nennung seines Namens von der Gemeinde vollständig aufgeführt werden.

#### **4.4 Die Auskünfte der Mitglieder des Rates**

Nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können der Name, die Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Absatz 3 GO NRW).

Die Pflicht zu persönlichen Angaben, die öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o. a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Dadurch wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde mit Dritten gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

#### **4.5 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde**

Für die Gemeinde besteht die gesetzliche Verpflichtung, am Schluss des Gesamtlageberichtes ausgewählte Angaben über diese Verantwortlichen in der Gemeinde zu machen, um auf mögliche typische Interessenkonflikte hinzuweisen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 4 GO NRW). Diese Angabepflichten bieten sich als Anlass an, im Lagebericht auch Aussagen über die ordnungsgemäße Geschäftsführung dieser Verantwortlichen zu machen.

Zu solchen Auskünften gehören u. a. auch Angaben über eine ausreichende Informationsversorgung und die Erfüllung der Berichtspflichten sowie Kontrollen im Sinne eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns zum Wohle der Gemeinde. Es können Angaben über die Arbeitsweise der Organe und über Führungspraktiken, ggf. unter Benennung gesetzlicher Standards, gemacht werden. Es bedarf nur entsprechender Angaben über die Arbeit des gesamten Gremiums und nicht einer personenbezogenen Zuordnung auf seine Mitglieder, soweit die gesetzlich vorgesehenen Gremien der Gemeinde die Verantwortung tragen. Zudem müssen nicht die sachlichen Beratungsinhalte von Sitzungen und Beratungen zum Gegenstand der Berichterstattung gemacht werden.

Den Angaben über das tatsächliche Zusammenwirken nicht nur zwischen dem Rat der Gemeinde, der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben, sondern auch zwischen dem Rat und seinen Ausschüssen sowie dem Bürgermeister und dem Verwaltungsvorstand kommt eine besondere Bedeutung zu. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen vor Ort, um Informationen aus dem gemeindlichen Bereich sicherzustellen. Zu berücksichtigen ist dabei, dass der gemeindliche Gesamtlagebericht kein Marketinginstrument darstellt.

#### **4.6 Kein Verweis auf die Angaben im Lagebericht**

Die Gemeinde hat nicht nur Angabepflichten über die Verantwortlichen in der Gemeinde im Rahmen ihrer Gesamtlageberichterstattung, sondern in gleicher Art und Weise auch im Rahmen ihres Lageberichtes zum Jahresabschluss (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW). Die gesetzlichen bestimmten Angaben sind von dem festgelegten Personenkreis jeweils bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres (31. Dezember) zu machen. Die dabei bestehende Festlegung, dass sowohl der gemeindliche Gesamtabchluss als auch der Jahresabschluss der Gemeinde bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag aufzustellen sind, darf nicht dazu verleiten, auf die Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde im Rahmen des Gesamtlageberichtes zu verzichten.

Allein der gleiche Abschlussstichtag für die beiden Abschlüsse stellt keinen ausreichenden Grund dar, um die Angabepflichten z. B. beim Lagebericht zum gemeindlichen Jahresabschluss zu erfüllen und dann beim Gesamtlagebericht zum Gesamtabchluss darauf zu verweisen. Aufgrund der zu jedem gemeindlichen Abschluss gesondert gesetzlich bestimmten Angabepflichten sieht der Landesgesetzgeber eine hohe Verantwortung bei dem benannten Personenkreis für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr.

Zu jedem gemeindlichen Abschluss werden daher vollständige Angaben von dem Personenkreis der Verantwortlichen in der Gemeinde verlangt. Die Gemeinde kann dadurch den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein sachliches geeignetes Gesamtbild mit ausreichenden Informationen über das Handeln und die Handelnden bieten. Durch einen Verweis auf die personenbezogenen Angaben im gemeindlichen Jahresabschluss erfüllt die Gemeinde ihre Informationspflichten nicht ausreichend, sodass die Verkürzung der Angabepflichten im Gesamtlagebericht auf einen solchen Verweis als nicht zulässig anzusehen ist.

### **5. Zu Absatz 5 (Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsfrist):**

##### **5.1.1 Die zeitliche Einordnung**

Der Rat der Gemeinde hat einen Anspruch darauf, möglichst zeitnah nach dem Ende des Haushaltsjahres über das wirtschaftliche Gesamtergebnis der Gemeinde sowie über den Stand des Vermögens und der Schulden informiert zu werden. Er soll dabei auch über den Vollzug der gesamten Geschäftstätigkeit der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe im abgelaufenen Haushaltsjahr unterrichtet werden. Für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist deshalb gesetzlich eine Aufstellungsfrist bestimmt worden.

Der Gesamtabchluss ist danach innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag (31. Dezember) vom Kämmerer aufzustellen und vom Bürgermeister dem Rat zuzuleiten (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Durch eine fristgerechte Zuleitung kommt der Bürgermeister seiner Pflicht nach, den Rat über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zu unterrichten (vgl. § 55 Absatz 1 GO NRW). Die gesetzliche Fristvorgabe soll daher auch den Bedürfnissen des Rates der Gemeinde ausreichend Rechnung tragen. Sie ermöglicht ihm, zeitnah seiner gesetzlich bestimmten Kontrollfunktion nachzukommen.

Die Ist-Ergebnisse aus dem wirtschaftlichen Handeln der Gemeinde und der Betriebe im abgelaufenen Jahr sowie die daraus resultierenden Wertansätze der gemeindlichen Gesamtbilanz und der Positionen der Gesamtergebnisrechnung müssen deshalb schnellstmöglich ermittelt werden. Die Fristvorgabe trägt damit auch zur Bedeutung und Wertigkeit des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie zur Tragfähigkeit der Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters bei. Zur Fristwahrung müssen der Gemeinde die notwendigen Unterlagen und Informationen über die Abschlüsse der gemeindlichen Betriebe rechtzeitig vorliegen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Die Gemeinde muss dafür ggf. besondere Voraussetzungen schaffen und ggf. die Betriebe im Rahmen ihrer Beteiligungsverantwortung entsprechend verpflichten. Ein gemeindlicher Betrieb, der zur Aufstellung eines (handelsrechtlichen) Konzernabschlusses verpflichtet ist, muss diesen Abschluss ebenfalls fristgerecht wie die betrieblichen Jahresabschlüsse nach HGB-Vorschriften aufstellen. Die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe werden anschließend von den jeweils bestimmten Abschlussprüfern vor der Feststellung geprüft und bilden dadurch auch eine belastbare Grundlage für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

**5.1.2 Der örtliche Zeitrahmen**

Der gemeindliche Gesamtabschluss baut auf dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und den Jahresabschlüssen der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden gemeindlichen Betriebe auf. Die Gemeinde benötigt daher für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses einen geeigneten Zeitplan, durch den gegenüber den Betrieben durchsetzbare Fristen festgelegt werden. Ein örtlicher Zeitplan erfordert aber auch, dass die Gemeinde wiederum auch die ihr gesetzten Fristen einhalten will und kann und die Fristen für die betrieblichen Jahresabschlüsse beachtet.

Die Fristbestimmung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift berücksichtigt, dass i. d. R. nur geprüfte Jahresabschlüsse der Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden. Diese Abschlüsse sollen eine belastbare Ausgangslage für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses schaffen, aber sind fast immer auch relevant für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung. Für die betrieblichen Jahresabschlüsse bestehen abhängig von der Rechtsform der Betriebe folgende Fristen (vgl. Abbildung 307).

<b>DIE AUFSTELLUNGS- UND FESTSTELLUNGSTERMINE VON ABSCHLÜSSEN</b>			
<b>ANFORDERUNGEN BEIM JAHRESABSCHLUSS</b>			
<b>EINHEIT</b>	<b>AUFSTELLUNGSFRIST</b>	<b>FESTSTELLUNGSFRIST</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Gemeindliche Verwaltung</b>	Einzelabschluss innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres	Bis spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres	§ 95 Absatz 3 und § 96 Absatz 1 GO NRW
<b>Gemeindliche Eigenbetriebe</b>	Einzelabschluss bis zum Ablauf von drei Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres	Innerhalb eines Jahres nach Ende des Wirtschaftsjahres	§ 26 Absatz 1 und 2 EigVO
<b>Gemeindliche Kapitalgesellschaften</b>	Einzelabschluss innerhalb der ersten drei Monate des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr	Spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres und Vorlagefrist beim Bundesanzeiger	§ 264 Absatz 1 und § 325 Absatz 1 HGB
<b>Gemeindliche Betriebe in Form einer GmbH</b>	Einzelabschluss innerhalb der ersten drei Monate des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr	Bis zum Ablauf der ersten acht Monate nach dem Geschäftsjahr, und Vorlagefrist beim Bundesanzeiger	§ 264 Absatz 1 und § 325 Absatz 1 HGB § 42a Absatz 2 GmbHG

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>DIE AUFSTELLUNGS- UND FESTSTELLUNGSTERMINE VON ABSCHLÜSSEN</b>			
<b>Gemeindliche Betriebe in Form einer Aktiengesellschaft</b>	Einzelabschluss innerhalb der ersten drei Monate des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr	Keine Frist für den Geschäftsführer und den Aufsichtsrat oder die Hauptversammlung, jedoch Vorlagefrist beim Bundesanzeiger	§ 242, § 264 Absatz 1 und § 325 Absatz 1 HGB §§ 172 und 173 AktG
<b>ANFORDERUNGEN BEIM GESAMTABSCHLUSS</b>			
EINHEIT	AUFSTELLUNGSFRIST	FESTSTELLUNGSFRIST	VORSCHRIFTEN
<b>Gemeindliche Verwaltung</b>	Gesamtabschluss innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres	Bis spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres	§ 116 Absatz 1 und 5 i. V. m. § 96 Absatz 1 GO NRW
<b>Gemeindliche Betriebe</b>	Konzernabschluss innerhalb der ersten fünf Monate des Konzerngeschäftsjahres für das vergangene Konzerngeschäftsjahr	Spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres und Vorlagefrist beim Bundesanzeiger	§ 290 Absatz 1 und § 325 Absatz 1 und 3 HGB

*Abbildung 307 „Die Aufstellung- und Feststellungstermine von Abschlüssen“*

Beim örtlichen Zeitrahmen muss von der Gemeinde zudem beachtet werden, dass die gesetzlich bestimmte neunmonatige Frist für die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses an den Rat der Gemeinde dazu dient, den Abschluss technisch durch die Gemeindeverwaltung vorzubereiten und im Rahmen der Aufstellung die erforderlichen Entscheidungen aus der Sicht und in der Verantwortung der Gemeindeverwaltung zu treffen.

### 5.1.3 Der örtliche Zeitplan

Die fristgerechte Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Bürgermeister an den Rat kann regelmäßig nur gewährleistet werden, wenn durch die Gemeinde ein Zeitplan als Ablaufplan unter Wahrung der gesetzlichen Fristvorgabe aufgestellt wird. Die Ist-Ergebnisse aus dem wirtschaftlichen Handeln der Gemeinde und der Betriebe im abgelaufenen Jahr sowie die daraus resultierenden Wertansätze der gemeindlichen Gesamtbilanz und der Positionen der Gesamtergebnisrechnung müssen dann unter Beachtung zeitlicher Vorgaben schnellstmöglich ermittelt werden.

In den örtlichen Zeitplan zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind die Fristen aller Betriebe über die Aufstellung und Feststellung ihrer Einzelabschlüsse einzubeziehen, sofern diese mit dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung zu konsolidieren sind. Nachfolgend werden daher einige Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan für den gemeindlichen Gesamtabchluss aufgezeigt (vgl. Abbildung 308).



<b>DIE ECKPUNKTE FÜR DEN ÖRTLICHEN ZEITPLAN</b>
- Termin für die Gesamtabschlussrichtlinie einschließlich Änderungen und Ergänzungen
- Termin für die Durchführung der letzten Zahlungen und Buchungen
- Termin für die Saldenabstimmungen
- Termin für festgestellte Jahresabschlüsse und Gemeindebilanzen II
- Termin für ergänzende Informationen und Berichte, z. B. für den Gesamtlagebericht
- Termin für die Durchführung der konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen
- Termin für die Durchführung der Konsolidierung
- Termin für die Vorlage des aufgestellten Gesamtabschlusses an den Bürgermeister
- Termin für die Zuleitung an den Rat der Gemeinde
- Termin für die Prüfung des Gesamtabschlusses
- Termin für die Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat
- Termin für die Anzeige an die Aufsicht und die öffentliche Bekanntmachung
- Termin für die Einsichtnahme in die Gesamtabschlussunterlagen

*Abbildung 308 „Die Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan“*

Für die örtliche Prüfung bei der Gemeinde ist es zulässig, bereits während der Aufstellungsphase des gemeindlichen Gesamtabschlusses eine begleitende Abschlussprüfung einzuleiten. Gleichzeitig sollte aber auch eine laufende Überwachung erfolgen, um die gesetzlich bestimmten Termine einhalten zu können. Dafür bietet sich die Aufstellung eines eigenen Terminplans für den gemeindlichen Gesamtabschluss an, der jährlich, ggf. auch unterjährig, kalendermäßig zu aktualisieren ist.

#### **5.1.4 Die zeitgerechte Aufstellung**

Die Aufstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde nach Ablauf des Haushaltsjahres muss von den Verantwortlichen in der Gemeinde schnellstmöglich eingeleitet werden. Sie darf nicht ohne Grund oder unangemessen verzögert werden. Es besteht die Gefahr, dass die durch den Gesamtabschluss zu gebenden Informationen über die gesamte Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die Vermittlung eines Bildes über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sonst wegen der fehlenden Aktualität ihre Bedeutung für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses verlieren.

Zur Klärung der örtlichen Sachlage und des Ablaufes der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollte deshalb sachverständig abgewogen und beurteilt werden, welche Daten oder Aspekte der Gemeinde wann vorliegen oder bekannt sein müssen. Dazu gilt grundsätzlich, dass der Gemeinde zum Beginn der Aufstellung des Gesamtabchlusses noch nicht alle benötigten Verwaltungsdaten und betriebliche Daten zwingend vorliegen müssen.

Der Gemeinde müssen auch noch nicht alle Aspekte vollständig bekannt sein, damit mit der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses begonnen werden kann. Wie beim Jahresabschluss der Gemeinde kommt es auch beim Gesamtabchluss auf die notwendigen Entscheidungsgrundlagen, den Nutzen für die Adressaten und die Verlässlichkeit der vorliegenden Informationen an. Der Entwurf des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung sollte aber bereits in der bestätigten Fassung (Unterschrift des Bürgermeisters) vorliegen.

Diese Gegebenheiten beeinflussen die möglichen Entscheidungsprozesse der Verantwortlichen in der Gemeinde, weil der Gesamtabchluss ein Informationsinstrument für die unterschiedlichen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist und dieser Abschluss auch deren Informationsbedürfnissen gerecht werden muss. Die Erweiterung und die Vervollständigung sowie die Verbesserung der notwendigen Geschäftsunterlagen der Gemeinde bleiben dabei ein wichtiges Ziel im Zeitablauf der örtlichen Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

Abhängig von der Vorgehensweise der Gemeinde sollte der Rat regelmäßig über den Stand der Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses informiert werden. Die Gemeinde darf daher nicht in ein allgemeines Abwarten auf noch mögliche eintreffende Informationen eintreten, z. B. aus ihren Betrieben. Die fehlende Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung ist ebenfalls kein Grund die Aufstellung des Gesamtabchlusses zu verzögern oder darauf zu verzichten.

Ein Abwarten der Gemeinde ist daher auch in vorübergehender Form nicht im Sinne der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie der Pflicht zur Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und daher nicht vertretbar. Es ist vielmehr zur zeitnahen Information des Rates notwendig, dass die Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Gesamtabchluss möglichst nicht vollständig ausgeschöpft wird.

### **5.1.5 Das Prinzip der Wertaufhellung**

Im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (30. September des Folgejahres) können der Gemeinde weitere Informationen oder Ereignisse bekannt werden, die sich noch auf das abgelaufene Haushaltsjahr beziehen. Derartige Gegebenheiten wären erfasst und berücksichtigt worden, wenn die Informationen zum Abschlussstichtag bekannt gewesen wären. Sie beeinflussen daher nicht den Wert und stellen deshalb wertaufhellende Informationen für die Gemeinde dar.

Das Wertaufhellungsprinzip soll in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses berücksichtigt werden, auch wenn die Gemeinde erst nach dem Abschlussstichtag davon Kenntnis hat. Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden.

Für die Gemeinde entsteht durch derartige nach dem Abschlussstichtag gewonnenen Informationen die Pflicht, die Angaben in ihrem Gesamtabchluss zu aktualisieren, denn in diesem Abschluss sollen die wirtschaftlichen Verhältnisse in der Gemeinde möglichst so gezeigt werden, wie diese objektiv zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres waren. Die Wertaufhellung ist bezogen auf den gemeindlichen Gesamtabchluss in zeitlicher Hinsicht wie folgt einzuordnen (vgl. Abbildung 309).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 116 GO NRW**

<b>DIE BEFRISTETE WERTAUFHELLUNG IM GESAMTABSCHLUSS</b>					
<b>Haushaltsjahr</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>	
Januar - Dezember	Abschluss- stichtag (31.12.)	Januar - September	Bestätigung durch BM (bis 31.09.)	Januar - Dezember	Feststellung durch Rat (bis 31.12)
<b>Nachweispflicht</b>		<b>Wertaufhellend</b>		<b>Wertbegründend</b>	
Gemeindliche Geschäftsvorfälle, die ergebniswirksam sind sowie Zahlungsgeschäfte der Gemeinde und der Betriebe, die zur Änderung der Liquidität geführt haben.		Ereignisse, die grundlegende Hinweise zu Gegebenheiten der Gemeinde geben, die zum Abschlussstichtag objektiv vorliegen.		Ereignisse, die Gegebenheiten der Gemeinde anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.	
<b>(Angaben in der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtkapitalflussrechnung sowie der Gesamtbilanz)</b>		<b>(Angaben im Gesamtanhang)</b>		<b>(Angaben im Gesamtlagebericht)</b>	

*Abbildung 309 „Die befristete Wertaufhellung im gemeindlichen Gesamtabchluss“*

Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten fristgerechten Tag der Aufstellung des Gesamtabchlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (Fertigstellung) ist vom Kämmerer (Aufstellung) und Bürgermeister (Bestätigung) die notwendige Sorgfalt anzuwenden, um den gemeindlichen Gesamtabchluss inhaltlich zutreffend aufzustellen. Den möglicherweise noch gewonnenen Erkenntnissen müssen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde mit einer Ausrichtung auf das betreffende Haushaltsjahr mit seinem Abschlussstichtag zugrunde liegen.

Das Wertaufhellungsprinzip ist von der Gemeinde nur in dem neunmonatigen Zeitraum anwendbar, in dem der Entwurf des Gesamtabchlusses durch den Kämmerer aufzustellen und durch den Bürgermeister zu bestätigen ist. Gleichwohl kann die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips zu Sachverhalten oder Anlässen führen, die auch einer Berichtigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zugrunde liegen können, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt. Es kann sich z. B. als Anlass für eine Berichtigung des Gesamtabchlusses ergeben, dass ein oder mehrere Wertansätze in der Bilanz zu niedrig, und/oder zu hoch, zu Unrecht oder zu Unrecht nicht angesetzt worden sind.

Von der Gemeinde dürfen Informationen, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten Tag der fristgerechten Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt werden und sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, nicht im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabchlusses berücksichtigt werden (wertbegründende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen den von der Gemeinde zu bilanzierenden Wert und zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so, wie sie zu diesem Zeitpunkt objektiv gesehen waren.

Die Gemeinde darf z. B. in den ersten neun Monaten des Folgejahres des abgelaufenen Haushaltsjahres erhaltene Informationen und aufgetretene Ereignisse, die zu künftigen Veränderungen beim gemeindlichen Vermögen und bei den Verpflichtungen führen, nicht in ihrem Gesamtabchluss berücksichtigen. Allgemein ist anerkannt, dass z. B. Kursänderungen zum dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Ende der Frist der Aufstellung des Gesamtabchlusses immer wertbegründend und niemals werterhellend sind.

Verfahrensbezogene Maßnahmen, die nach dem Abschlussstichtag erfolgen, sind als wertbegründend anzusehen und dürfen von der Gemeinde nicht in ihrem Gesamtabschluss berücksichtigt werden. Sie darf auch nicht die Einbeziehung von Informationen und von Ereignissen in ihren Gesamtabschluss davon abhängig machen, ob die Informationen und Ereignisse sich positiv oder negativ auf die Haushaltswirtschaft bzw. ihr Jahresergebnis im Gesamtabschluss auswirken.

Grundsätzlich gilt, dass wertbeeinflussende Informationen und Ereignisse das durch den gemeindlichen Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres verfälschen. Die Beachtung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde führt daher nicht zu einem Änderungs- oder Berichtigungsbedarf beim gemeindlichen Gesamtabschluss.

## **5.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Absatz 3 GO NRW):**

### **5.2.1 Die Aufstellung durch den Kämmerer**

Für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses sind die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde entsprechend anzuwenden. Die Verweisung soll die Vorgehensweise sicherstellen, sodass auf eine Wiederholung der Vorschriften verzichtet werden kann. Der Kämmerer hat daher den Entwurf des Gesamtabschlusses der Gemeinde aufzustellen. Er hat dabei die Generalnorm zu beachten, damit der gemeindliche Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

Dieses Gebot kann unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots nur dann erfüllt werden, wenn der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses alle haushaltsrechtlich vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst. Der Kämmerer soll daher nach Abschluss der Aufstellungsarbeiten den vollständigen Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu unterzeichnen und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Er hat zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Bestätigung zuzuleiten hat.

Das gesamte Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenteilung und Terminplanung für das Aufstellungsverfahren. Es ist deshalb in der Gemeinde festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen und wem zuzuleiten hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden örtlichen Sachverhalten herzustellen. Über einen Terminplan sollte auch der Aufsichtsbehörde informiert werden, weil dieser der Gesamtabschluss fristgerecht anzuzeigen ist.

### **5.2.2 Die Bestätigung durch den Bürgermeister**

#### **5.2.2.1 Die Inhalte der Bestätigung**

Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer aufgestellten und ihm vorgelegten Entwurf des Gesamtabschlusses zu bestätigen. Für diese Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Im Rahmen seiner Tätigkeit hat der Bürgermeister außerdem das Recht, bei sachlichem Bedarf von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf abzuweichen. Er kann eigenverantwortlich entscheiden, ob aus seiner Sicht der Entwurf des Gesamtabschlusses abzuändern ist und in welchem Umfang diese Änderungen vorgenommen werden sollen. Der Bürgermeister kann aber auch zu dem ihm vorgelegten Entwurf ggf. Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

Die Vornahme der Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister stellt eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung des Bürgermeisters dar. Die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister kommt dadurch zum Ausdruck, dass dieser den ihm vorgelegten Entwurf in Form einer eigenhändigen Unterschrift unter Angabe des Datums zu unterzeichnen hat. Sie kann i. d. R. nicht auch an dem Tag erfolgen, an dem der Kämmerer durch seine Unterschrift die Aufstellung des Entwurfs abgeschlossen hat. Es könnte sonst der Frage entstehen, ob durch den Bürgermeister eine sachgerechte Befassung mit dem Entwurf des Jahresabschlusses erfolgt ist.

Der Bürgermeister hat bei der Erteilung seiner Bestätigung einerseits darauf zu achten, dass er den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung und Bestätigung zuzuleiten hat. Andererseits soll er nicht den Entwurf eines Gesamtabschlusses bestätigen, wenn von ihm der Entwurf des Gesamtabschlusses des Vorjahres noch nicht bestätigt worden ist. Der Bürgermeister gewährleistet mit seiner Bestätigung, dass belastbare haushaltswirtschaftliche Daten des Haushaltsjahres und des Vorjahres vorliegen, die für den Jahresabschluss als unverzichtbar anzusehen sind.

Der Bürgermeister erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt. In den Fällen, in denen der Bürgermeister seine gesetzliche Pflicht und Aufgabe aus persönlichen Gründen nicht wahrnehmen kann, ist die Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses unter Beachtung der geltenden Vertretungsregelungen durch den dann Vertretungsberechtigten vorzunehmen (vgl. § 68 GO NRW).

Die eigenhändige Namensunterzeichnung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses muss insgesamt erkennen lassen, dass sich die Bestätigung auf den gesamten aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses bezieht. Die Unterzeichnung beinhaltet daher eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe und zum Nachweis des gemeindlichen Handelns enthält, die dafür vorgeschrieben sind bzw. von der Gemeinde als notwendig angesehen werden. Der Bürgermeister muss darauf zu achten, dass er den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung und Bestätigung zuleitet. Mit seiner Unterschrift und dem Datum wird daher auch die Einhaltung der haushaltsrechtlich gesetzten Frist nachgewiesen.

#### **5.2.2.2 Die Informationspflichten des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister hat das Recht, bei Bedarf von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses abzuweichen, bevor er den Entwurf dem Rat der Gemeinde zur Prüfung und Bestätigung zuleitet. Sofern der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht, hat er vor der Zuleitung des Entwurfs an den Rat den Kämmerer über seine abweichende Auffassung zu informieren.

Das Recht zur Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabschlusses der Gemeinde steht gesetzlich nur dem Kämmerer und nicht dem Bürgermeister zu. Der Bürgermeister hat deshalb dem Kämmerer gegenüber die Abweichungen einschließlich der sich aus den ergebenden oder bereits von ihm vorgenommenen Änderungen des Entwurfs offenzulegen. Dem Kämmerer steht in diesem Falle das Recht zu, eine Stellungnahme zu dem durch den Bürgermeister geänderten Entwurf des Gesamtabschlusses abzugeben.

Die Befugnis des Bürgermeisters, Änderungen an dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses vornehmen zu dürfen, geht jedoch nicht so weit, dass er wegen des möglicherweise weitreichenden Umfangs seiner für notwendig angesehenen Änderungen eigenständig einen neuen Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses aufstellen darf. Sofern wegen der Änderungen der Entwurfsfassung noch Differenzen zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister bestehen bleiben, sind diese im Rahmen der Beratungen des Rates zur Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses möglichst auszuräumen.

### **5.2.3 Die Wirkungen der Unterzeichnungen**

#### **5.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Mit ihren eigenhändigen Namensunterschriften auf dem von ihnen aufgestellten und bestätigten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses erfüllen der Kämmerer und der Bürgermeister eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Sie haben damit ausreichend ihre Verantwortung für den gemeindlichen Gesamtabschluss im Sinne der Vorschrift dokumentiert und nachgewiesen. Der Kämmerer und der Bürgermeister bringen damit auch zum Ausdruck, dass der von ihnen aufgestellte Entwurf des Gesamtabchlusses aus ihrer Verantwortung heraus richtig und vollständig ist sowie das Ergebnis des gesamten wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln aufzeigt.

Der gemeindliche Gesamtabschluss muss daher so aufgestellt sein, dass er unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt, sofern der Kämmerer und/oder der Bürgermeister dazu keine besonderen Einschränkungen machen oder Hinweise geben. Die Verpflichtung zur Unterzeichnung des Entwurfs beinhaltet dabei nicht, dass der Kämmerer und der Bürgermeister sämtliche Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Gesamtabchlusses einzeln zu unterzeichnen haben.

Der Gesamtabschluss ist vielmehr buchtechnisch so von der Gemeinde zusammenzufassen, dass erkennbar und nachvollziehbar wird, dass sich die Unterschriften des Kämmerers und des Bürgermeisters auf die Gesamtheit aller Teile beziehen. Mit der Unterschrift des Bürgermeisters auf dem Entwurf des gemeindlichen Gesamtabchlusses endet der Aufstellungszeitraum für den Gesamtabschluss. Zu diesem Zeitpunkt ist der Gesamtabschluss von der Gemeinde technisch aufgestellt.

Nach diesem Zeitpunkt ist dann der Entwurf des Gesamtabchlusses vom Bürgermeister unter Beachtung der haushaltsrechtlich bestimmten Frist von neun Monaten an den Rat zur Bestätigung zuzuleiten. Unberührt bleiben dabei spätere Änderungen, die aufgrund der örtlichen Prüfung oder aufgrund von Entscheidungen des Rates der Gemeinde im Rahmen seiner Bestätigung des Gesamtabchlusses notwendig werden. Von Wahlrechten bzw. zulässigen bilanzpolitischen Entscheidungen kann dann kein Gebrauch mehr gemacht werden.

#### **5.2.3.1 Bürgermeister nicht Kämmerer**

Bei einer Verhinderung des Kämmerers kann die Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung nach ihrer Aufstellung nicht durch den Bürgermeister erfolgen. Im Rahmen seiner Verantwortung für die Gemeindeverwaltung muss der Bürgermeister bereits bei der Einstellung eines Kämmerers beachten, dass auch geklärt wird, wer bei einer Verhinderung des Kämmerers dessen funktionale Vertretung wahrnehmen soll. Dem Kämmerer ist es im Rahmen seiner Befugnisse nicht erlaubt, für den Fall seiner Verhinderung den Bürgermeister mit seiner Vertretung zu beauftragen. Die Unzulässigkeit einer Beauftragung des Bürgermeisters besteht auch dann, wenn der Rat keine Bedenken gegen diese Vertretung hätte.

Die Frage der Vertretung des Kämmerers im Verhinderungsfall muss in der Gemeinde im Rahmen der Entscheidung des Bürgermeisters über eine Bestellung oder eine Beauftragung des Kämmerers geklärt werden. Unabhängig von der Bestellung oder Beauftragung des Kämmerers kann der Bürgermeister kein Verhinderungsvertreter für den Kämmerer sein. Er kann sich bei der Einstellung eines Kämmerers zwar entscheiden, ob er bestimmte haushaltswirtschaftlich relevante Entscheidungen dem Kämmerer überlassen will („bestellter“ Kämmerer) oder selber treffen möchte („beauftragter“ Kämmerer). Die Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung

ist an die gesetzliche Aufgabe des Kämmerers gebunden und weder allgemein noch im Einzelfall auf den Bürgermeister übertragbar.

#### **5.2.4 Der „Bilanzeid“**

Die haushaltsrechtliche Aufstellungspflicht und die Bestätigungspflicht für den Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses sehen für den Kämmerer als Finanzverantwortlichen in der Gemeinde und für den Bürgermeister als Verantwortlichen für die gesamte Gemeindeverwaltung im Rahmen ihrer Pflichten keine besonderen Zusatzerklärungen zu Inhalten des Entwurfs des Gesamtabschlusses oder zu dessen Aufstellungsverfahren vor.

Der Kämmerer und der Bürgermeister müssen deshalb nicht jeder für sich und zusätzlich in schriftlicher Form erklären, dass nach bestem Wissen der gemeindliche Gesamtabschluss die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend abbildet und der Gesamtlagebericht die wesentlichen Chancen und Risiken der Gemeinde benennt. Diese besondere Erklärung der Verantwortlichen wird als „Bilanzeid“ bezeichnet (vgl. Beispiel 41).

**BEISPIEL:**

**Der „Bilanzeid“**

Der Verwaltungsvorstand der Gemeinde ... hat beschlossen, dass der Bürgermeister und der Kämmerer neben ihrer Erklärung über die Aufstellung bzw. Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses im Sinne eines Bilanzeides folgende Erklärung abgeben sollen:

„Wir versichern nach bestem Wissen, dass mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss für das Haushaltsjahr ... unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und der Haushaltsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ... aufgezeigt wird. Im Gesamtlagebericht ist die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ... so dargestellt, dass darüber ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Die wesentlichen wirtschaftlichen Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde ... sind benannt und erläutert worden.

Diese zusätzliche Versicherung des Bürgermeisters und des Kämmerers stellt keine zivilrechtliche „eidesstattliche Versicherung“ dar. Sie soll insbesondere verdeutlichen, dass der Bürgermeister und der Kämmerer sich nach besten Kräften im Rahmen des Möglichen bemühen müssen, einen guten Wissenstand zu erreichen.

*Beispiel 41 „Der Bilanzeid“*

Im Rahmen dieser zusätzlichen Erklärung müssen der Kämmerer und der Bürgermeister nicht ausdrücklich auch eine Aussage zum Ergebnis der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie zum Geschäftsablauf im abgelaufenen Haushaltsjahr treffen. Insgesamt kann die Erklärung, wenn sie freiwillig abgegeben werden soll, unter Beachtung der jeweiligen Verantwortung des Kämmerers und des Bürgermeisters konkret gestaltet werden.

Die Erklärung ersetzt aber nicht die Unterzeichnungen des Kämmerers und des Bürgermeisters im Rahmen des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses, sondern kann nur zusätzlich abgegeben werden. Sie kann aber nach der Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat ggf. Beachtung im Rahmen der Entlastung des Bürgermeisters durch die Ratsmitglieder finden.

## **5.2.5 Die Zuleitung an den Rat**

### **5.2.5.1 Allgemeine Sachlage**

Der Bürgermeister hat in Anwendung des § 95 Absatz 3 GO NRW den Entwurf des Gesamtabchlusses an den Rat der Gemeinde zu Bestätigung zuzuleiten. Durch den gemeindlichen Gesamtabschluss legt der Bürgermeister deshalb Rechenschaft gegenüber dem Rat ab und legt dar, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das gesamte Vermögen und die gesamten Schulden der Gemeinde ergeben haben und welche Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde bestehen.

Die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses an den Rat der Gemeinde dient dazu, diesem örtlichen Organ alle sachlich notwendigen Informationen für seine gesetzlich vorgesehene Beschlussfassung zukommen zu lassen. Sie bedeutet jedoch nicht, dass der Rat den Entwurf (des Gesamtabchlusses) unmittelbar festzustellen hat. Vielmehr nimmt der Rat den Entwurf im Rahmen der Zuleitung nur entgegen, um ihm dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung weiterzuleiten und erst unter Berücksichtigung des ihm vorzulegenden Prüfungsergebnisses den gemeindlichen Gesamtabschluss zu bestätigen.

Nach Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Vorlage des Bestätigungsvermerks hat der Rat die Bestätigung des ihm vom Bürgermeister vorgelegten Gesamtabchlusses vorzunehmen, sofern im Rahmen der Beratung nicht zuvor noch bestehende Bedenken auszuräumen oder sachlich notwendige Änderungen am Entwurf des Gesamtabchlusses vorzunehmen sind. Mit der Übergabe der Gesamtabchlussunterlagen an den Rat werden den Ratsmitgliedern die nötigen Informationen über die gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres gegeben.

Die Ratsmitglieder können dann die ihnen zustehende Mitwirkung bei der Bestätigung des Gesamtabchlusses ausüben und über die Entlastung des Bürgermeisters entscheiden können. Der Bürgermeister, der die Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabchlusses an den Rat veranlasst, kann im Rahmen dieses Vorganges durch seine Vorlage bereits darlegen, wie von ihm die gesamte gemeindliche Haushaltswirtschaft entsprechend dem Auftrag des Rates ordnungsgemäß ausgeführt wurde.

### **5.2.5.2 Die Vornahme der Zuleitung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält keine nähere Bestimmung, wann die Zuleitung als erfolgt anzusehen ist. Die Vorgabe zur Zuleitung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung durch den Bürgermeister an den Rat enthält ebenfalls keine Festlegungen über den Zeitpunkt, wann von einer erfolgten Zuleitung auszugehen ist (vgl. § 80 Absatz 2 GO NRW). Der Zeitpunkt der fristgerechten Zuleitung muss daher daran gemessen werden, dass der Rat den Gesamtabchluss durch Beschluss zu bestätigen hat.

Die Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabchlusses an den Rat ist deshalb in einen Zusammenhang mit den Aufgaben des Bürgermeisters zur Vorbereitung von Ratsbeschlüssen zu stellen (vgl. § 62 Absatz 2 GO NRW). Zur dieser Vorbereitungspflicht gehört die Aufgabe des Bürgermeisters, dem Rat eine sachangemessene Beratung und Beschlussfassung zu ermöglichen. Die Sicherstellung der Gestaltung und Durchführung der Zuleitung liegt dabei im pflichtgemäßen Ermessen des Bürgermeisters, sofern in der Geschäftsordnung des Rates konkret nichts Näheres festgelegt worden ist.

Das zulässige Ermessen des Bürgermeisters wird jedoch auch durch den Verhandlungsgegenstand beeinflusst, den der Rat zu beraten und zu beschließen hat. Im Gesamtzusammenhang und jeweils bezogen auf die einzelnen Tagesordnungspunkte der Sitzung des Rates ist davon auszugehen, dass zur Vorbereitung des Ratsbeschlusses



zur Bestätigung des Gesamtabschlusses eine schriftliche Beschlussvorlage mit dem Entwurf des Gesamtabschlusses als Sitzungsvorlagen zu versenden sind. Bei einer Versendung der Sitzungsvorlagen durch den Bürgermeister innerhalb der gesetzlichen Neun-Monatsfrist kann davon ausgegangen werden, dass die Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister an den Rat fristgerecht erfolgt ist.

### **5.2.6 Die Übergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss**

Der vom Bürgermeister bestätigte Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses mit seinen Anlagen ist dem Rat der Gemeinde zur Feststellung zuzuleiten. Der Adressat der Vorlage ist damit grundsätzlich der Rat als Kollegialorgan. Aus dem Zusammenspiel dieser Regelung mit der haushaltsrechtlichen Regelung, dass der Rat den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Gesamtabschluss festzustellen hat, kann abgeleitet werden, dass die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses an den Rat auch dann als vollzogen anzusehen ist, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat in einer Vorlage darüber unterrichtet worden ist.

Eine solche Vorgehensweise ist als sachgerecht im Sinne der Feststellung des Gesamtabschlusses durch den Rat anzusehen, denn dem Rat werden keine Rechte vorenthalten, noch wird er bei einem solchen Verfahren ausgeschlossen. Der Rat kann im Wege der Unterrichtung das Jahresergebnis sowie Eckwerte der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zur Kenntnis nehmen, wie es auch bei einer Zuleitung an den Rat bzw. über den Rat an den Rechnungsprüfungsausschuss möglich ist. Solche Eckwerte können z. B. Daten aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz sein.

Die Vorlage an den Rat der Gemeinde sollte auch wichtige mit den Bestandteilen des gemeindlichen Gesamtabschlusses in Verbindung stehende wesentliche Feststellungen enthalten, z. B. Informationen aus dem Anhang sowie Einschätzungen aus dem Lagebericht (vgl. §§ 37 ff. GemHVO NRW). Aus der Gemeindeordnung ergibt sich jedenfalls keine Pflicht, dass der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses eine förmliche Zuweisung des Rates an den Rechnungsprüfungsausschuss vorausgehen muss. Die örtliche Geschäftsordnung des Rates kann aber gleichwohl eine solche Vorgabe beinhalten.

Die unmittelbare Übergabe des zu prüfenden Gesamtabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss ist einerseits auch deshalb vertretbar, weil der Rechnungsprüfungsausschuss ein Ausschuss des Rates und kein externes Gremium ist. Andererseits ist für die Beteiligung anderer Ausschüsse des Rates nicht die vorherige Beteiligung des Rates erforderlich, z. B. des Finanzausschusses. Die Verkürzung des Verfahrensweges führt daher materiell zu keinen Einschnitten der Rechte aller Beteiligten noch der Zwecke, auf die die haushaltsrechtlichen Vorschriften ausgerichtet sind.

In der örtlichen Abwägung, ob eine direkte Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss erfolgen soll, müssen die genannten Gegebenheiten, aber auch die Einhaltung der gesetzlich bestimmten Frist für die Feststellung des Gesamtabschlusses (spätestens 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres) einbezogen werden. Die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses an den Rat ist als vollzogen anzusehen, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat unterrichtet wird.

### **5.2.7 Keine direkte Übergabe an die Örtliche Rechnungsprüfung**

Eine unmittelbare Übergabe des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister an die Örtliche Rechnungsprüfung ist jedoch nicht zulässig, denn diese Stelle ist nicht allein für die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zuständig. Sie wird nur durch den örtlichen Rechnungsprüfungsausschuss in Anspruch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 116 GO NRW**

genommen (vgl. § 59 Absatz 3 GO NRW). Diese Sachlage gilt auch dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss bei der Übergabe des Gesamtabchlusses an die Örtliche Rechnungsprüfung gleichzeitig unterrichtet würde.

Bei einer unmittelbaren Übergabe würde ein Verstoß gegen die haushaltsrechtlich bestimmte Prüfungszuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses bestehen (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW). Die Örtliche Rechnungsprüfung bedarf für die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses immer einer vorherigen Beteiligung des Rates bzw. des Rechnungsprüfungsausschusses. Einen „Auftrag“ kann sie sich nicht selbst erteilen, auch wenn die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses und damit das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr ein Gegenstand dieser Prüfung ist.

### **5.2.8 Keine Erforderlichkeit einer Dringlichkeitsentscheidung**

In Angelegenheiten, die der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde unterliegen, kann eine Dringlichkeitsentscheidung durch den Hauptausschuss erfolgen, falls eine Einberufung des Rates nicht rechtzeitig möglich ist (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Ist auch die Einberufung des Hauptausschusses nicht rechtzeitig möglich und kann die Entscheidung nicht aufgeschoben werden, weil sonst erhebliche Nachteile oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, kann der Bürgermeister - im Falle seiner Verhinderung der allgemeine Vertreter - mit einem Ratsmitglied entscheiden.

Aus dem Zusammenspiel der Regelung über die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses an den Rat mit der haushaltsrechtlichen Regelung, dass der Rat den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Gesamtabschluss zu bestätigen hat, kann abgeleitet werden, dass die Zuleitung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses an den Rat auch dann als vollzogen anzusehen ist, wenn der Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben und gleichzeitig der Rat in einer Vorlage darüber unterrichtet wird.

Eine solche Vorgehensweise ist als sachgerecht im Sinne der Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat anzusehen, denn dem Rat werden keine Rechte vorenthalten, noch wird er bei einem solchen Verfahren vor Ort ausgeschlossen. Die Bestätigung des geprüften Gesamtabchlusses ist eine dem Rat vorbehaltene Angelegenheit, auch wenn der Bestätigung die Zuleitung des Entwurfs an den Rat oder an den Rechnungsprüfungsausschuss vorausgeht, damit die Prüfung erfolgen kann (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe j GO NRW).

Die Notwendigkeit für eine Dringlichkeitsentscheidung über die Übergabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses zur Prüfung an den Rechnungsprüfungsausschuss ergibt sich deshalb grundsätzlich nicht, weder in ihrer ersten Stufe (Entscheidung des Hauptausschusses) noch in ihrer zweiten Stufe (Entscheidung des Bürgermeisters mit einem Ratsmitglied). Eine Dringlichkeitsentscheidung kann im örtlichen Einzelfall erforderlich werden, wenn erhebliche Gefahren oder Nachteile von Gewicht für die Gemeinde, die Bürger, Einwohner oder Abgabepflichtigen entstehen können und die gemeindliche Haushaltswirtschaft betroffen ist.

Ein Zeitverzug bei der Gemeinde, der durch ein Überschreiten der gesetzlichen Aufstellungsfrist für den Gesamtabchluss entstanden ist, dürfte als alleinige Begründung für die Herbeiführung eines Dringlichkeitsbeschlusses nicht ausreichend sein. Die Pflicht, die Dringlichkeitsentscheidungen dem Rat in der nächsten Sitzung zur Genehmigung vorzulegen, ersetzt nicht die fehlende Notwendigkeit für einen Dringlichkeitsbeschluss, zumal Rechte Dritter nicht grundsätzlich berührt werden.

**6. Zu Absatz 6 (Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses):**

**6.1 Zu Satz 1 (Zwecke der Prüfung des Gesamtabchlusses):**

**6.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses obliegt dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde, der sich dazu der örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. § 59 GO NRW). Der Gesamtabschluss ist daher kein eigenständiger Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW. Der Inhalt der Prüfung des Gesamtabchlusses sowie die Darstellung des Ergebnisses dieser Abschlussprüfung werden haushaltsrechtlich näher bestimmt.

Vom Rechnungsprüfungsausschuss ist der gemeindliche Gesamtabschluss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Gesamtabchlusses muss sich dabei auch auf den Gesamtlagebericht erstrecken. Die Prüfungsgegenstände lassen sich nach den in die Abschlussprüfung einzubeziehenden bzw. zu beachtenden haushaltsrechtlichen Vorschriften wie folgt zusammenfassen (vgl. Abbildung 310).

<b>DIE PRÜFUNGSGEGENSTÄNDE DER GESAMTABSCHLUSSPRÜFUNG</b>	
<b>PRÜFUNGSGEGENSTAND</b>	<b>PRÜFUNGSRAHMEN</b>
<b>Gesamtabschluss</b>	§§ 116 und § 95 GO NRW sowie § 49 GemHVO NRW - Gesamtergebnisrechnung (§§ 38 und 49 GemHVO NRW), - Gesamtbilanz (§§ 41 und 49 GemHVO NRW, Gesamtanhang mit Anlagen (§ 51 Absatz 2 GemHVO NRW), - Gesamtkapitalflussrechnung (§ 51 Absatz 3 GemHVO NRW), - unter Einbeziehung der gesetzlichen Vorschriften,
<b>Gesamtlagebericht</b>	§ 116 GO NRW und § 51 Absatz 1 GemHVO NRW - Der Gesamtlagebericht soll im Einklang mit dem Gesamtabschluss stehen. - Seine sonstigen Angaben sollen keine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. - Der Gesamtlagebericht hat am Schluss Angaben zu den Verantwortlichen in der Gemeinde zu enthalten.
<b>Aufstellungsverfahren</b>	§ 116 und § 95 Absatz 3 GO NRW - Der Entwurf des Gesamtabchlusses ist vom Kämmerer aufzustellen. - Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des Gesamtabchlusses zu bestätigen. - Der Bürgermeister hat den Entwurf des Gesamtabchlusses innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzustellen bzw. dem Rat zur Bestätigung zuzuleiten.
<b>Betriebliche Jahresabschlüsse</b>	Die Gesamtabschlussprüfung erfordert belastbare Daten und Erkenntnisse aus den (geprüften) Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe. Bei den Betrieben, für die noch kein geprüfter Jahresabschluss vorliegt, muss die betriebsbezogene Prüfung im Rahmen der Gesamtabchlussprüfung erfolgen. Nur dann kann gewährleistet werden, dass der gemeindliche Gesamtabschluss zutreffend ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt.

*Abbildung 310 „Die Prüfungsgegenstände der gemeindlichen Gesamtabchlussprüfung“*

Zur Prüfung wird unter Bezugnahme auf § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW und den Gesamtabchluss als örtlichen Prüfungsgegenstand klargestellt, dass vom Rechnungsprüfungsausschuss das Ergebnis seiner Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen und zu beurteilen ist. Der Ausschuss muss prüfen, ob der Gesamtabchluss den rechtlichen Bestimmungen entspricht und dieser unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat bei der Gesamtabchlussprüfung zudem zu beachten, dass der Rat der Gemeinde bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres den Gesamtabchluss zu bestätigen hat. Er hat daher den Ablauf seiner Prüfung des Gesamtabchlusses entsprechend zu gestalten. Die Prüfung des Gesamtabchlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss hat dabei insgesamt eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion.

### **6.1.2 Wichtige Besonderheiten**

Die örtliche Prüfung soll gewährleisten, dass der Rat einen Gesamtabchluss bestätigt, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Generalnorm vermittelt. Die Generalnorm enthält die ausdrückliche Vorgabe, dass der gemeindliche Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der GoB darstellen muss. Sie dient außerdem als Leitlinie, damit örtliche Konsolidierungssachverhalte und Besonderheiten geklärt werden können.

Mit dieser Vorgabe müssen auch die Erläuterungen im Gesamtanhang vereinbar sein, die in sachgerechtem und ausreichendem Umfang sowie in nachvollziehbarer Form darin enthalten sein müssen. Sie dürfen nicht im Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses enthalten sein, wenn der Gesamtanhang zu den Wertansätzen unter den Gesamtbilanzposten lediglich „Zuordnungsbeschreibungen“ enthält.

Durch derartige Verschiebungen besteht ein erhebliches Risiko, dass dann im Prüfungsbericht die Prüfungstätigkeit nicht mehr vollständig und nachvollziehbar dargestellt wird. Der Ausschuss hat einerseits nicht die Aufgabe, die Bilanzposten zu erläutern. Andererseits darf er bei aus seiner Sicht notwendigen Erläuterungen nicht auf die Darstellung von sachlichen Aussagen zu seiner Prüfungstätigkeit verzichten.

In diesem Zusammenhang ist z. B. der Grundsatz der Wesentlichkeit immer dann von der Gemeinde anzuwenden, wenn dadurch der Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde verbessert wird. Bei der Prüfung des Gesamtabchlusses ist der notwendige Abwägungsprozess vom Rechnungsprüfungsausschuss unter Berücksichtigung der vorliegenden örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen. Er hat zudem bei der Erstellung des Bestätigungsvermerks zu berücksichtigen, dass auch die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde geprüft sein müssen.

Die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses kann erst dann als abgeschlossen angesehen werden, wenn auch die Prüfungen der einzelnen betrieblichen Jahresabschlüsse und des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung, auf die der Gesamtabchluss aufgebaut ist, mit Bestätigungsvermerken abgeschlossen worden sind. Der Bestätigungsvermerk für den gemeindlichen Gesamtabchluss sollte daher erst nach Abschluss dieser Prüfungen aufgestellt werden. Es dürfte sonst ein erhebliches Risiko für das Prüfungsurteil aus der Abschlussprüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bestehen.

### 6.1.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

#### 6.1.3.1 Das Regelsystem der Grundsätze

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in einen Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde. Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln.

Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist. In der praktischen Anwendung können sich aber ggf. Zielkonflikte ergeben. Die Gemeinde muss zwischen konkurrierenden örtlichen Sachverhalten unter Beachtung der GoB eine Abwägung vorzunehmen. Sofern es dabei auch einer Auslegung der GoB bedarf, sind dazu regelmäßig die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.

Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung 311).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zutreffend Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 311 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“*

### 6.1.3.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss spielen auch die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eine wichtige Rolle. Durch die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze sollen auch Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden. Sie lassen sich in folgende Grundsätze untergliedern (vgl. Abbildung 312).

<b>DIE BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE</b>	
<b>GRUPPE</b>	<b>ZUGEORDNETE GRUNDSÄTZE</b>
<b>Allgemein geltende Grundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Bilanzidentität;</li> <li>- Grundsatz der Bilanzkontinuität,</li> <li>- Grundsatz der Wesentlichkeit,</li> <li>- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit,</li> </ul>
<b>Bilanzierungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktivierungsgrundsatz,</li> <li>- Passivierungsgrundsatz,</li> <li>- Grundsatz der Vollständigkeit,</li> <li>- Grundsatz des Saldierungsverbots,</li> </ul>
<b>Bewertungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Pagatorik,</li> <li>- Grundsatz der stichtagsbezogenen Bewertung,</li> <li>- Grundsatz der Einzelbewertung</li> <li>- Grundsatz der Vorsicht, auch als               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realisationsprinzip,</li> <li>- Imparitätsprinzip,</li> <li>- Niederstwertprinzip,</li> <li>- Höchstwertprinzip,</li> </ul> </li> <li>- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.</li> </ul>

*Abbildung 312 „Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“*

Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und

Schuldenpositionen verschaffen kann. Es soll aber durch die Vielzahl der Grundsätze auch erreicht werden, dass einem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen.

### **6.1.3.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**

Im Handelsrecht haben sich zum privatrechtlichen Konzernabschluss die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung\_(GoK) entwickelt. Diese Grundsätze sollen im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde zur Anwendung kommen. Folgende Grundsätze sind zu beachten (vgl. Abbildung 313).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER KONZERNRECHNUNGSLEGUNG (GoK)</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

*Abbildung 313 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“*

Die Grundsätze gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der einbezogenen Betriebe unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt und der Gesamtabschluss ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt, als wäre die Gemeindeverwaltung zusammen mit den in den Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit.

In diesem Sinne ergänzen die Grundsätze die für den gemeindlichen Gesamtabchluss einschlägigen Vorschriften sowie die von der Gemeinde anzuwendenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Über diese Grundsätze hinaus kommen durch die Verweise auf gemeindliche Vorschriften über den Jahresabschluss auch haushaltsrechtliche Grundsätze zur Anwendung.

### **6.1.4 Die „Generalnorm“ zur wirtschaftlichen Gesamtlage**

#### **6.1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Regelung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass der gemeindliche Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln muss, stellt die „Generalnorm“ für die Aufstellung und Feststellung des Gesamtabchlusses durch die

Gemeinde dar. Die haushaltsrechtlich bestehende Einordnung der „Generalnorm“ innerhalb dieser Vorschrift ist unerheblich für ihre Beachtung im Rahmen der Aufstellung, Prüfung und Bestätigung des Gesamtabschlusses.

Unter Berücksichtigung dieser Norm sind von der Gemeinde aufkommende Zweifelsfragen bei der Auslegung und Anwendung von haushaltsrechtlichen Einzelschriften unter Beachtung der Elemente der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde und dieser „Generalnorm“ zu klären. Die „Generalnorm“ ersetzt dadurch aber nicht die einzelnen haushaltsrechtlichen Bestimmungen. Sie bewirkt zudem, dass die Gemeinde im Gesamtanhang des Gesamtabschlusses weitere bzw. ergänzende Informationen über wichtige Sachverhalte geben muss.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass der Gesamtabschluss die von ihm gesetzlich geforderte Aussagekraft hinsichtlich der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde als Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erreicht (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW). Für die Gemeinde gilt dabei, dass im Rahmen des Vollständigkeitsgebots keine Rangfolge zwischen den Bestandteilen des gemeindlichen Gesamtabschlusses sowie den Gesamtabschlussunterlagen besteht.

Von der Gemeinde kann und muss gewährleistet werden, dass der gemeindliche Gesamtabschluss sachgerecht und insgesamt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde in geeigneter Weise vermittelt. Die Gemeinde hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass möglichst kein Element des Gesamtabschlusses zugunsten anderer Elemente vernachlässigt wird.

#### **6.1.4.2 Das Element „Vermögensgesamtlage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Abgrenzung des Elements „Vermögensgesamtlage“, für das es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung und an der Festlegung, dass die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz anzusetzen hat. Es wird dabei außerdem berücksichtigt, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert bzw. Nutzen vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist.

Durch die auf der Aktivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzten Vermögensgegenstände der Gemeinde wird in wirtschaftlicher Hinsicht aufgezeigt, dass die Gesamtbilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögensgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Die Gemeinde hat dabei die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorgaben und Grundsätze zu beachten, damit die gemeindliche Gesamtbilanz die notwendige Aussagekraft erhält. Ergänzende Angaben zum bilanzierten Vermögen der Gemeinde muss dabei der Gesamtanhang enthalten, in dem auch die Bilanzposten weiter aufgegliedert dargestellt und erläutert werden können (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **6.1.4.3 Das Element „Schuldengesamtlage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Abgrenzung des Elements „Schuldengesamtlage“, für das es keine gesetzliche Definition und keine einheitlichen Begriffsbestimmungen gibt, an der kaufmännischen Auslegung und an der Festlegung, dass die Gemeinde ihre Verpflichtungen gegenüber Dritten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen hat. Das Element wird im allgemeinen Wirtschaftsleben noch dadurch abgegrenzt, dass das auf der Passivseite angesetzte Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung nicht darin einzubeziehen sind.

Durch die auf der Passivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzten Verpflichtungen der Gemeinde wird dadurch in wirtschaftlicher Hinsicht aufgezeigt, dass die Gesamtbilanz damit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldengesamtlage der Gemeinde vermittelt. Die Gemeinde hat dabei die einschlägigen



haushaltsrechtlichen Vorgaben und Grundsätze zu beachten, damit die gemeindliche Gesamtbilanz die notwendige Aussagekraft erhält. Ergänzende Angaben zu den bilanzierten Verpflichtungen der Gemeinde muss dabei der Gesamtanhang enthalten, in dem auch die Bilanzposten weiter aufgegliedert dargestellt und erläutert werden können (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **6.1.4.4 Das Element „Ertragsgesamtlage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Abgrenzung des Elements „Ertragsgesamtlage“, für das es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung und an den Festlegungen zur gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung. Dieser Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabschlusses stellt eine zeitraumbezogene Rechnung für das Haushaltsjahr bzw. das Geschäftsjahr dar, in der das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde nach Arten, Höhe und Quellen durch Erträge und Aufwendungen erfasst und nachgewiesen wird.

Die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung ist unter Beachtung des Grundsatzes der Ergebnisspaltung aufgebaut, sodass die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten darin getrennt voneinander aufgezeigt werden. Dadurch werden Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich das Eigenkapital der Gemeinde innerhalb eines Haushaltsjahres verändert hat. Die Gesamtertragslage weist daher das Gesamtergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres der Gemeinde aus. Die Gemeinde hat dabei die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorgaben und Grundsätze zu beachten, damit die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung die notwendige Aussagekraft erhält.

#### **6.1.4.5 Das Element „Finanzgesamtlage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Abgrenzung des Elements „Finanzgesamtlage“, für das es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung sowie an den Regelungen über die Kapitalflussrechnung nach DRS 2. Diese Festlegungen ermöglichen eine zeitraumbezogene Rechnung zur Bestimmung des Finanzmittelfonds, denn im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist die gemeindliche Finanzgesamtlage auf der Grundlage der Veränderungen des Finanzmittelfonds zu beurteilen.

Der gemeindliche Gesamtabschluss wird mit einer Gesamtkapitalflussrechnung zusätzlich zur Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung seiner Aufgabe besser gerecht. Die von der Gemeinde aufzustellende Gesamtkapitalflussrechnung ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

Nach diesem Rechnungslegungsstandard sind in der Kapitalflussrechnung die Zahlungsströme der wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ zeitbezogen darzustellen, die zur Veränderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes geführt haben. Die Gesamtkapitalflussrechnung kann daher Auskunft darüber geben, wie die Gemeindeverwaltung und die Betriebe insgesamt die finanziellen Mittel erwirtschaften und aufgrund welcher Zwecke gemeindliche Zahlungsströme entstanden sind.

#### **6.1.4.6 Die Gesamtbedeutung der Norm**

Die für die Gemeinde geltende „Generalnorm“ bedeutet für die Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eine unverzichtbare Grundlage. Sie stellt eine Grundkonzeption für den Jahresabschluss dar

und hilft, dessen Informationswert an der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und unter Berücksichtigung der Vorgaben des Haushaltsrechts zu messen. Durch die erlassenen haushaltsrechtlichen Einzelvorschriften ergibt sich jedoch eine Nachrangigkeit der „Generalnorm“. Sie bedingt zudem, dass für die Gemeinde besondere Wahlrechte oder Entscheidungsspielräume bestehen.

Prägend für den gemeindlichen Jahresabschluss ist es daher nicht, die zum Abschlussstichtag bestehende aktuelle Realität detailgetreu abzubilden. Mit ihrem Jahresabschluss soll die Gemeinde vielmehr ein den gemeindlichen Verhältnissen entsprechendes Bild schaffen. Diese Sachlage zeigt sich z. B. dadurch, dass bei der Bewertung von Vermögensgegenständen zum Abschlussstichtag das Anschaffungskostenprinzip und nicht das Zeitwertprinzip zur Anwendung kommen muss. Außerdem wird das durch den Abschluss zu vermittelnde Bild durch von der Gemeinde gesetzte Prämissen stark beeinflusst.

Die Bedeutung der „Generalnorm“ für den Jahresabschluss ermöglicht der Gemeinde einen sachgerechten Rahmen einzuhalten. Unter Einbeziehung ihrer Relevanz werden sachlich gebotene Kompromisse möglich, denn die Aussage und Verlässlichkeit des Abschlusses erfordert nicht, dass die Abbildung von gemeindlichen Sachverhalten und Geschäftsvorfällen im Jahresabschluss ausschließlich nach technisch möglichen Abgrenzungen oder technisch geprägten Qualitätsstufen zu erfolgen hat oder dieser Sachlage entsprechen muss.

Die als „Generalnorm“ bestehende haushaltsrechtliche Regel, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss, führt aufgrund ihrer Bedeutung zur Abbildung einer objektivierten, aber nicht idealisierten Wirklichkeit. Sie bindet aber gleichzeitig die Gemeinde an die dafür vertretbaren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, um eine Willkür im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu verhindern.

Diese Sachlage bedingt für die Gemeinde eine Vornahme von Abwägungen zwischen einer Abbildung ihrer wirtschaftlichen Lage nach der Nutzung für die zu erfüllenden Aufgaben und einer wählbaren Darstellung nach den technischen Möglichkeiten im dabei einzuhaltenden Rahmen der „Generalnorm“. Die Lösung soll zielorientiert erfolgen, ohne jedoch die Erfüllung der haushaltsrechtlichen Vorgaben zu beeinträchtigen. Dabei verlangt gerade die „Generalnorm“ eine Vernetzung zu einem Gesamtbild, lässt dafür aber auch notwendige Kompromisse zu, die aufgrund der unterschiedlichen Interessenlagen der Beteiligten und Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erforderlich werden und dann auch zusätzlich entsprechend zu erläutern sind.

#### **6.1.5 Die Prüfung bei Entbehrlichkeit des Gesamtabchlusses**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass die Gemeinde generell von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist. Bei einzelnen Gemeinden können besondere örtliche Beteiligungsverhältnisse bestehen, die dazu führen, dass die Gemeinde auf die Aufstellung eines Gesamtabchlusses verzichten darf. Ein solcher Sachverhalt liegt z. B. vor, wenn die Gemeindeverwaltung (Muttereinheit) über keinen voll zu konsolidieren Betrieb verfügt (Tochtereinheit).

Bei diesem Sachverhalt fehlt es an einem ein Mutter-Tochter-Verhältnis, das als wichtigste Voraussetzung für einen gemeindlichen Gesamtabschluss vorliegen muss. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann durch die betreffende Gemeinde nicht dadurch geheilt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen wären.

Die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses ist aber auch dann für die Gemeinde entbehrlich, wenn zwar ein gemeindliches Mutter-Tochter-Verhältnis besteht, die Tochtereinheiten jedoch nur als Betriebe von untergeordneter Bedeutung zu klassifizieren sind. In solchen Fällen erlischt für die Gemeinde jedoch nicht die ausdrückliche haushaltsrechtliche Pflicht zur Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Sie ist dann in der Art und

Weise auszuüben, dass vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses örtlich tatsächlich vorliegen.

In diese örtliche Prüfung ist dabei auch die örtliche Abwägung einzubeziehen. Der Rechnungsprüfungsausschuss soll unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse prüfen, ob die Entscheidung der Gemeinde, auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses zu verzichten, sachgerecht und zutreffend ist. Das Ergebnis der Prüfung sollte in einem Vermerk, vergleichbar dem Bestätigungsvermerk zusammengefasst werden (vgl. § 101 Absatz 3 GO NRW).

#### **6.1.6 Die Einbeziehung betrieblicher Abschlussprüfer**

Der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses der Gemeinde hat gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe das Recht, von diesen Prüfern die Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung des Gesamtabchlusses notwendig sind. Der Gesetzgeber hat es wegen des engen Sachzusammenhangs zwischen den Abschlussprüfungen als geboten angesehen, durch eine gesetzliche Regelung die Durchsetzung von Prüfungsrechten gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu gewährleisten.

Für den Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses der Gemeinde soll deshalb durch die Regelung gewährleistet werden, dass er mindestens insoweit zu Nachweisen und Informationen über die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe gelangen kann, wie die betrieblichen Daten zweckbezogen von wesentlicher Bedeutung für seine Abschlussprüfung sind. Er hat deshalb mit den einzelnen Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe den jeweils notwendigen Informationsaustausch vorzunehmen.

Dem Abschlussprüfer stehen bei Bedarf ggf. auch Einsichtsrechte in betriebliche Unterlagen zu, die ihm durch die jeweiligen gesetzlichen Vertreter des betreffenden gemeindlichen Betriebes zu gewähren sind. Sie sollen z. B. nicht unter dem Gesichtspunkt der Geheimhaltung verweigert werden, denn die Abschlussprüfer unterliegen einer grundsätzlichen Verschwiegenheitspflicht.

Die gemeindlichen Betriebe sollen daher verpflichtet werden, diese Vorgaben bei der Auswahl ihrer Abschlussprüfer zu berücksichtigen und den Prüfern derartige Informationspflichten auferlegen sowie die Abschlussprüfer von der Verschwiegenheitspflicht gegenüber dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu entbinden. Nur eine örtlich bestehende rechtliche Grundlage ermöglicht dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses die Aufklärung und Nachweise vom Abschlussprüfer eines gemeindlichen Betriebes zu verlangen, die dieser für seine sorgfältige Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses benötigt.

#### **6.2 Zu Satz 2 (Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift erstreckt sich die Prüfung des Gesamtabchlusses darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Die Prüfung der von der Gemeinde zu beachtenden rechtlichen Vorschriften stellt daher eine reine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung im Rahmen der gemeindlichen Gesamtabchlussprüfung dar.

Diese Vorgabe ändert sich auch nicht durch das gesetzliche Prüfungsziel, ob der Gesamtabchluss der Gemeinde ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt. Die Prüfung der Einhaltung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss bezieht sich dabei auf die Vorschriften über die Rechnungslegung bzw. der Konsolidierung.

Ein unmittelbarer rechtlicher Bezug zur gemeindlichen Haushaltsplanung wie beim Jahresabschluss der Gemeinde, besteht solange nicht, wie es keine haushaltsrechtlichen Bestimmungen über eine gemeindliche Gesamtplanung und deren haushaltswirtschaftliche Ausführung auf der Ebene des Gesamtabschlusses gibt. Der gemeindliche Gesamtabschluss wäre dann auch das geeignete Instrument, mit dem die gemeindliche Geschäftstätigkeit im abgelaufenen Haushaltsjahr abgerechnet werden kann.

### **6.3 Zu Satz 3 (Prüfung des Gesamtlageberichtes):**

Der Gesamtlagebericht der Gemeinde ist daraufhin zu prüfen, ob er mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Außerdem stellen die im Gesamtlagebericht zu gebenden Auskünfte über die künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde ebenfalls vom Abschlussprüfer einzuschätzen und zu beurteilende Prüfungssachverhalte dar.

Der jährliche Gesamtlagebericht der Gemeinde hat eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Gesamtabschluss. Seine Aussagen müssen daher klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein. Der Prüfer kann daher die „Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ als Beurteilungsmaßstäbe für seine Prüfungstätigkeit heranziehen.

Für die Prüfung des Gesamtlageberichts ist zudem zu beachten, dass für seine äußere Gestaltung des Gesamtlageberichts, seinen Aufbau und Umfang keine besonderen Formvorgaben bestehen. Die Fülle der Informationen im Gesamtlagebericht verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Gesamtlageberichts muss daher mit ihren einzelnen Elementen dazu beitragen, dass der Gesamtlagebericht der Gemeinde im Einklang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss steht und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

Die Prüfungshandlungen sind daher nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, wie sie bei der Prüfung der Bestandteile des gemeindlichen Gesamtabschlusses zur Anwendung kommen. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde für die Gesamtabschlussprüfung zu beachten, dass der gemeindliche Beteiligungsbericht kein Prüfungsgegenstand ist. Die Beifügung des Berichtes als Anlage zum gemeindlichen Gesamtabschluss führt nicht dazu, dass der Bericht dadurch oder deswegen in die Prüfung einzubeziehen wäre (vgl. § 117 GO NRW). Eine Einbeziehung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes in die Prüfung des Gesamtabschlusses der Gemeinde lässt sich nicht aus den einschlägigen Bestimmungen über die Gesamtabschlussprüfung ableiten oder begründen.

### **6.4 Zu Satz 4 (Verweis auf § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW):**

#### **6.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Verweisung in der Vorschrift auf ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmungen über die gemeindliche Jahresabschlussprüfung stellt klar, dass diese Prüfungsbestimmungen bei der Gesamtabschlussprüfung entsprechend anzuwenden sind. Von der Möglichkeit der Stellungnahme des Bürgermeisters (vgl. § 101 Absatz 2 GO NRW) über die Beurteilung des Prüfungsergebnisses mit Bestätigungsvermerk (vgl. § 101 Absatz 3 - 5 GO NRW) sowie des Lageberichtes und der Chancen und Risiken der Gemeinde (vgl. § 101 Absatz 6 GO NRW) bis zur Festlegung, dass sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen soll, soll eine entsprechende Anwendung der Prüfungshandlungen bestehen.

#### 6.4.2 Die Inhalte des Bestätigungsvermerks für den Gesamtabchluss

Über Art und Umfang der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht durch den Rechnungsprüfungsausschuss zu erstellen (vgl. § 101 GO NRW). Dieser hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk soll dabei den Gegenstand, die Art und den Umfang der Prüfung beschreiben. Es sind dabei die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben. Der abzugebende Bestätigungsvermerk soll aber auch eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten.

Durch die Tenorierung entstehen fachliche Grundsätze und Klarstellungen, damit detaillierte Aussagen im Bestätigungsvermerk gemacht werden und dieser das getroffene Gesamturteil wieder spiegelt, denn der Inhalt des Bestätigungsvermerks wird durch das Ziel der Gesamtabchlussprüfung bestimmt. Der Bestätigungsvermerk entfaltet eine rechtliche Wirkung dadurch, dass erst nach seiner Erstellung und Unterzeichnung gilt die Gesamtabchlussprüfung als abgeschlossen und der gemeindliche Gesamtabchluss als geprüft. Erst danach kann der gemeindliche Gesamtabchluss vom Rat der Gemeinde bestätigt werden.

Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll zudem allgemein verständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand der Gemeinde den Gesamtabchluss zu verantworten haben. In diesem Zusammenhang ist auch auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde insgesamt gefährden, gesondert einzugehen.

Die Vorschrift benennt dazu vier Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks. Der Rechnungsprüfungsausschuss kann einerseits einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen. Der Ausschuss kann aber in besonderen Einzelfällen auch erklären, dass sich im Rahmen seiner Prüfung außerstande sieht, ein Urteil über den vorliegenden Gesamtabchluss abzugeben.

In den Fällen, in denen Beanstandungen ausgesprochen werden, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn der geprüfte Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 314).

<b>DIE TENORIERUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKS</b>	
<b>Aus dem Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses muss sich deshalb zweifelsfrei ergeben</b>	
-	ob der einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk oder
-	einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt oder
-	den Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt oder
-	der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil sich der Ausschuss als Prüfungsgremium nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen.

Abbildung 314 „Die Tenorierung des Bestätigungsvermerks“

In besonderen Einzelfällen, in denen die Beanstandungen so erheblich sind, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk durch den Abschlussprüfer zu versagen. Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung über den Prüfungsgegenstand abzugeben. Die Versagung ist dann in einem gesonderten Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

#### **6.4.3 Die Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks**

Der Bestätigungsvermerk ist vom Rechnungsprüfungsausschuss sachverhaltsabhängig im Rahmen seiner Abschlussprüfung zu gestalten und von seinem Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses zu unterzeichnen. Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“, die bei den Wirtschaftsprüfern zur Anwendung kommen, können für den Bestätigungsvermerk als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden.

In den Fällen, in denen der Bestätigungsvermerk in eigener Verantwortung vom Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde gestaltet wird, sollte dieser nicht bei jedem neuen Jahresabschluss eine neue Form erhalten. Es bietet sich deshalb für den Bestätigungsvermerk eine Grundgliederung aus Überschrift, Einleitung und Sachverhaltsdarstellung sowie einer daran anschließenden Beurteilung an.

Der Abschlussprüfer kann auch zu einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zusätzliche Hinweise auf örtliche Umstände bei der Gemeinde aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam machen will. Derartige Hinweise sollen dabei aber sein positives Prüfungsurteil über den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht einschränken. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk kann dabei z. B. folgende Fassung haben (vgl. Abbildung 315).

<b>EIN BEISPIEL FÜR EINEN BESTÄTIGUNGSVERMERK FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>
<b>Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers</b>
<p>Der Gesamtabschluss der Gemeinde ... für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang, wurde nach § 116 Absatz 6 i. V. m. § 103 Absatz 5 und 6 GO NRW unter Einbeziehung des Gesamtlageberichts geprüft. In die Prüfung sind die haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie ergänzende Regelungen der örtlichen Satzungen und sonstige ortsrechtliche Bestimmungen, soweit sich diese auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beziehen, einbezogen worden. Die Prüfung wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Gesamtlagebericht zu vermittelnden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ... wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten.</p> <p>Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurden die Nachweise für die Angaben im Gesamtabschluss und Gesamtlagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der Jahresabschlüsse der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe, der Abgrenzung des Konsolidierungskreises, der angewandten Bilanzierungsgrundsätze sowie die Konsolidierungsgrundsätze und Konsolidierungsmethoden sowie der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung des Gesamtabschlusses und des Gesamtlageberichts umfasst.</p> <p style="text-align: center;"><b>Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.</b></p> <p>Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht der Gesamtabschluss den haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie den ergänzenden Regelungen der örtlichen Satzungen und den sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen, soweit diese sich auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft beziehen. Der Gesamtabschluss vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ... einschließlich der gemeindlichen Betriebe.</p>

**EIN BEISPIEL FÜR EINEN BESTÄTIGUNGSVERMERK FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS**

Der Gesamtlagebericht steht in Einklang mit dem Gesamtabchluss und vermittelt insgesamt auch ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe. In diesem Bericht werden die Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde ... zutreffend dargestellt.

*Abbildung 315 „Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss“*

Dem Rechnungsprüfungsausschuss müssen für seine Prüfung nicht zwingend alle auftragsbezogenen Bestätigungsvermerke von Dritten vorgelegt werden. Es ist vielmehr ausreichend, wenn die für die Prüfung des Gesamtabchlusses verantwortliche Stelle einen darauf bezogenen Bestätigungsvermerk verfasst und diesen dem Rechnungsprüfungsausschuss vorgelegt, der die Gesamtverantwortung für die ordnungsgemäße Prüfung des Gesamtabchlusses der Gemeinde trägt.

Bei der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung stützen. Er kann diesen Bestätigungsvermerk durch eine entsprechende Ergänzung zu seinem eigenen Bestätigungsvermerk machen. Diese Vorgabe gilt entsprechend für die örtliche Rechnungsprüfung, wenn sie für ihre Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses einen Dritten beauftragt hat (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

Es liegt jedoch immer in der Verantwortung des jeweiligen Auftraggebers, ob er den ihm vom Abschlussprüfer vorgelegten Bestätigungsvermerk in vollem Umfang übernimmt oder diesen ergänzt, ändert oder ihm auch eine eigene Form gibt. Dem Rat der Gemeinde kann daher auch ein Bestätigungsvermerk vorgelegt werden, der von mehreren Prüfern oder Prüfungsstellen nach den Regeln des § 101 Absatz 7 GO NRW unterzeichnet wurde.

Das Prüfungsergebnis muss dann auf dem betreffenden Bestätigungsvermerk durch eine entsprechende Ergänzung und eine Unterzeichnung nach § 101 Absatz 7 GO NRW nachvollziehbar und transparent gemacht werden. Die besondere Verpflichtung der Prüfer und der prüfenden Stellen, einen auf ihre Abschlussprüfung bezogenen Bestätigungsvermerk zu verfassen, ist wegen ihrer Verantwortung als Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses geboten. Der Rechnungsprüfungsausschuss bleibt aber in einem solchen Fall – wie auch die anderen Prüfer - gleichwohl zu einer eigenen Prüfung verpflichtet.

#### **6.4.4 Die Erstellung eines Prüfungsberichtes**

Die Vorschrift über die Prüfungsaufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses enthält nicht ausdrücklich die Vorgabe, über Art und Umfang der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen wie sie in der Vorschrift des § 101 Absatz 1 Satz 5 und 6 GO NRW enthalten sind. Der Prüfungsbericht über die gemeindliche Gesamtabchlussprüfung soll eine Vielzahl von Prüfungsaussagen zur wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde und ihrer Bewertung und richtigen Darstellung enthalten.

Die Vorgaben in dieser Vorschrift, dass der Rechnungsprüfungsausschuss über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen hat und der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist, soll auch bei der Gesamtabchlussprüfung zur Anwendung kommen, auch wenn die haushaltsrechtliche Vorschrift nur auf die Bestimmungen in den Absätzen 2 bis 8 der Vorschrift des § 101 GO NRW verweist.

Der Abschlussprüfer hat daher Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und der Buchführung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, sodass Prüfungsaussagen

mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können und ein Prüfungsbericht erstellt werden kann. Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen jedoch keine Vorgaben.

Der Prüfungsbericht ist von der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen für die Gesamtabschlussprüfung nach örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich auszugestalten und zu unterzeichnen. Er sollte durch seine besonderen Aussagen und Darstellungen auch eine vorbeugende Wirkung, insbesondere hinsichtlich der aufgedeckten Unregelmäßigkeiten entfalten und zur Verhinderung von Unregelmäßigkeiten beitragen. Gleichwohl kann er deren künftige Vermeidung nicht garantieren, aber die Sorgfalt bei der Abwicklung der Geschäftsvorfälle erhöhen.

#### **6.4.5 Die Informationen über die Gesamtabschlussprüfung**

##### **6.4.5.1 Keine pflichtige Bekanntgabe des Prüfungsberichtes**

Eine gesonderte Bekanntgabe des Prüfungsberichtes des Rechnungsprüfungsausschusses über den Gesamtabschluss der Gemeinde ist haushaltsrechtlich nicht festgelegt worden. Aus der Abschlussprüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erwartet der Rat der Gemeinde als Auftraggeber dieser Prüfung und damit als Adressat des Prüfungsberichtes regelmäßig konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde, damit für ihn entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stehen.

Dieser Anspruch wird vielfach aber von den Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde gegenüber der Gemeindeverwaltung erhoben. Aus der weiten Zielvorgabe für die Gesamtabschlussprüfung entsteht jedoch keine gesonderte Pflicht für die Gemeinde, den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses allgemein zu veröffentlichen und dadurch auch den Bürgerinnen und Bürgern in vollem Umfang verfügbar zu machen.

Der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses sowie das Prüfungsergebnis der Abschlussprüfung werden im Rat in öffentlicher Sitzung beraten. Der Rat hat dann unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses den Gesamtabschluss zu bestätigen. Für die Information über die durchgeführte Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist damit eine ausreichende Öffentlichkeit gewährleistet, sodass es keiner gesonderten Veröffentlichung des Berichts bedarf.

##### **6.4.5.2 Die Informationen über das Prüfungsergebnis**

Das Prüfungsergebnis sollte dem Adressatenkreis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verfügbar gemacht werden, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Gesamtabschlusses informiert werden möchte oder sich informiert. Das in einem Bestätigungsvermerk zusammengefasste Prüfungsergebnis kann auch der Aufsichtsbehörde der Gemeinde zur Kenntnis gegeben und daher den anzuzeigenden Unterlagen beigefügt werden (vgl. § 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Es bietet sich aber auch an, den Bestätigungsvermerk der Bekanntmachung des Gesamtabschlusses beizufügen (vgl. § 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Dadurch wird den Informationsbedürfnissen in ausreichendem Umfang genüge getan.



## **7. Zu Absatz 7 (Prüfung der Einzelabschlüsse):**

### **7.1 Der Verzicht auf die Prüfung von Einzelabschlüssen**

#### **7.1.1 Der Verzicht auf nochmalige Prüfung der Einzelabschlüsse**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift stellt für die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ausdrücklich klar, dass die geprüften Jahresabschlüsse der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe nicht noch einmal vollständig zu prüfen sind. Durch diese Möglichkeit wird die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erleichtert, denn es werden Doppelprüfungen durch die Abschlussprüfer vermieden. Die Nutzung dieser haushaltsrechtlichen Bestimmung setzt jedoch voraus, dass die Prüfung der betrieblichen Einzelabschlüsse ordnungsgemäß erfolgt ist und das Prüfungsergebnis nicht zu einem einschränkenden Bestätigungsvermerk geführt hat oder ein Bestätigungsvermerk nicht erteilt wurde.

In solchen Fällen wird der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses gleichwohl nicht grundsätzlich von einer Prüfungspflicht der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe freigestellt, denn er trägt die Gesamtverantwortung für die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. In geeigneter Weise ist deshalb eine Überprüfung der Einzelabschlüsse durch den Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses der Gemeinde dahingehend erforderlich, ob die einzelnen betrieblichen Jahresabschlussprüfungen den einschlägigen Vorschriften entsprechen und ob die Vorschriften für die vorzunehmenden Anpassungen zur Übernahme dieser Abschlüsse in den gemeindlichen Gesamtabchluss beachtet worden sind.

Diese Prüfungsaufgabe ist vom Gesamtabchlussprüfer in eigener Verantwortung und nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Insgesamt gesehen müssen die dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorgelegten betrieblichen Jahresabschlüsse nachvollziehbar und akzeptabel sein. Die Prüfung der Überleitung der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe (HB I) in die Jahresabschlussform nach den für die Gemeinde geltenden Abschlussbedingungen (GB II) ist dabei vielfach eine Aufgabe des gemeindlichen Betriebes, die dann in die Prüfung des betrieblichen Jahresabschlusses einbezogen werden kann.

Der Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses hat daher grundsätzlich auch die Arbeit der Abschlussprüfer der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe zu überprüfen und das Ergebnis dieser Arbeit zu dokumentieren. In den Fällen, in denen sich jedoch Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der betrieblichen Jahresabschlüsse ergeben, muss der Abschlussprüfer für den Gesamtabchluss ggf. zusätzliche Prüfungshandlungen vornehmen. Er muss eventuell unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch eine Korrektur in Bezug auf die Bedingungen des Gesamtabchlusses der Gemeinde vornehmen.

Der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses muss dann eigene Prüfungsfeststellungen treffen, wenn der Abschlussprüfer eines betrieblichen Jahresabschlusses seinen Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt hat. Bei einem solchen Tatbestand muss vom Gesamtabchlussprüfer geklärt werden, ob und ggf. wie weit dadurch die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Gesamtabchlusses berührt wird. Der Sachverhalt kann ggf. dazu führen, dass auch der Bestätigungsvermerk zum Gesamtabchluss der Gemeinde einzuschränken ist. Für seine Urteilsbildung kann der Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses ggf. Prüfungsfeststellungen bei den gemeindlichen Betrieben treffen, die in den Gesamtabchluss einbezogen werden.

Es war deshalb geboten, durch eine gesetzliche Regelung die Durchsetzung der Rechte der Prüfer, die für eine sorgfältige Prüfung notwendigen Nachweise und Informationen zu erhalten, auch gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu gewährleisten (vgl. § 103 Absatz 4 Satz 2 GO NRW). Diese Überprüfung ist ein Teil der Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabchlusses, denn es müssen die möglichen Auswirkungen auf Prüfungsfeststellungen des Abschlussprüfers beurteilt werden. Auch dieser Teil der Abschlussprüfung ist zu dokumentieren.

Der Abschlussprüfer hat in diesen Fällen die Möglichkeit, die Arbeiten eines anderen Prüfers eigenverantwortlich und aus seiner Sicht als Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses zu verwerten. Die Überprüfung verändert nicht die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Sie trägt vielmehr zu ihrer zutreffenden Darstellung bei. In welchem Ausmaß und mit welcher Gewichtung eine Verwertung vorgenommen wird, hängt u. a. auch davon, ob und wie die geprüfte gemeindliche Organisationseinheit in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen wird. Die Dokumentation der Überprüfung durch den Abschlussprüfer des Gesamtabschlusses ist dabei von Bedeutung, zumal dieser Prüfer die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss trägt.

Von der Möglichkeit des Verzichts der Einbeziehung der betrieblichen Jahresabschlüsse in die Gesamtabschlussprüfung muss daher nicht zwingend Gebrauch gemacht werden. Diese Sachlage gilt entsprechend auch für von den Betrieben aufgestellte Zwischenabschlüsse. Durch den möglichen Verzicht wird jedoch nicht die originäre Pflichtprüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses fehlerhaft bzw. unrichtig. In diesem Zusammenhang steht auch die Verpflichtung des Abschlussprüfers festzustellen, ob selbstständige gemeindliche Betriebe von der Prüfungsbefreiung des § 264 Absatz 3 HGB Gebrauch gemacht haben und entsprechende Angaben im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses enthalten sind.

Der Abschlussprüfer hat in diesen Fällen nicht die Pflicht zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für die handelsrechtliche Erleichterung bei den jeweiligen betreffenden Betrieben der Gemeinde vorgelegen haben. Eine solche Prüfungsaufgabe würde nicht mit dem Zweck der Anhangsangabe in Einklang stehen und nicht die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Gesamtabschlusses berühren. Andererseits besteht aber für den Abschlussprüfer eine Hinweispflicht, wenn er erkennt, dass die Voraussetzungen für eine solche Befreiung nicht vorlagen.

#### **7.1.2 Der Verzicht bei ungeprüften Einzelabschlüssen**

Bei der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Abschlussprüfer muss in geeigneter Weise eine Überprüfung der Einzelabschlüsse dahingehend erfolgen, ob die Prüfungen der einzelnen betrieblichen Jahresabschlüsse den einschlägigen Vorschriften entsprechen und ob die Vorschriften für eine Übernahme dieser Abschlüsse in den gemeindlichen Gesamtabschluss beachtet worden sind. Diese Aufgabe ist vom Abschlussprüfer in eigener Verantwortung und nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen.

Der Abschlussprüfer für den Gesamtabschluss muss grundsätzlich auch die Abschlussprüfung für einen nicht geprüften betrieblichen Jahresabschluss übernehmen, sofern er feststellt, dass ein Jahresabschluss nicht geprüft worden ist. Er hat dabei die Anlässe und Gründe für den Verzicht auf die Prüfung eines Einzelabschlusses festzustellen und zu dokumentieren. Außerdem muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob ein solcher Einzelabschluss in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden kann.

Bei dieser Überprüfung ist zu berücksichtigen, dass eine gesetzliche Ausnahme zur Vornahme einer Jahresabschlussprüfung bei einem gemeindlichen Betrieb bestehen kann. Ein nicht geprüfter Jahresabschluss kann z. B. bei gemeindlichen Eigenbetrieben vorliegen, wenn eine Befreiung von der Jahresabschlussprüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt zugelassen wurde (vgl. § 106 Absatz 1 Satz 8 GO NRW). Ein nicht geprüfter Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung kann z. B. vorliegen, wenn die Gemeinde von der (vorübergelenden) gesetzlichen Erleichterungsbestimmung Gebrauch gemacht und auf die Prüfung von Abschlüssen für die Jahre vor dem Haushaltsjahr 2011 verzichtet wurde (vgl. § 4 Satz 2 des Artikels 8 des 1. NKFVG NRW).

Die Inanspruchnahme einer zugelassenen Ausnahme führt jedoch nicht dazu, dass im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde gleichwohl eine eigenständige Jahresabschlussprüfung bei dem betreffenden Betrieb vorzunehmen ist. Bei einer Nutzung der Ausnahme muss der Abschlussprüfer vielmehr den "nicht geprüften" Abschluss wie einen geprüften Abschluss behandeln. Für den Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses muss ein "nicht geprüfter" Abschluss gleichwohl nachvollziehbar und akzeptabel sein, um keine zusätzlichen Prüfungen aus Sicht der Gesamtabschlussprüfung erforderlich werden zu lassen.

Eine Erweiterung der Gesamtabchlussprüfung durch den Abschlussprüfer kommt ggf. aber dann in Betracht, wenn sich aus den nicht geprüften Jahresabschlüssen ein oder mehrere Anhaltspunkte für Fehler von erheblicher Bedeutung ergeben. Der Abschlussprüfer muss dann beurteilen, ob und in welchem Umfang sich konkrete Auswirkungen auf die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde und deren Darstellung im Gesamtabchluss ergeben können. Er muss dann ggf. entscheiden, welche Prüfungshandlungen erforderlich und vorzunehmen sind.

## **7.2 Die Prüfung der Zwischenabschlüsse**

Im gemeindlichen Gesamtabchluss soll die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag gezeigt und die Gemeinde mit ihren Betrieben so dargestellt werden, als ob sie eine Gesamtheit darstellt. Um dieses zu erreichen, sollen auch gemeindliche Betriebe, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben, in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden. Die für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendige Übereinstimmung wird dadurch geschaffen, dass der betreffende Betrieb verpflichtet wird, einen gesonderten Zwischenabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses der Gemeinde, aufzustellen.

Der Zwischenabschluss schafft eine stichtagsbezogene Grundlage, die für die notwendigen Konsolidierungsschritte zwingend erforderlich ist. Die erhebliche Zeitdifferenz zwischen dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Betriebes und dem Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses wird dadurch überbrückt, dass der Jahresabschluss des Betriebes auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben ist. Dadurch wird ein auf den Abschlussstichtag und den Zeitraum des Gesamtabchlusses (Geschäftsjahr der Gemeinde) gleicher „Abrechnungszeitraum“ für den Betrieb geschaffen und gewährleistet.

Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb einen Zwischenabschluss aufzustellen hat, ist dessen Abschlussstichtag ausschlaggebend. Es ist deshalb zu unterscheiden, ob der betriebliche Abschlussstichtag zwischen dem 30. September und dem 31. Dezember des Geschäftsjahres oder vor dem 30. September des Geschäftsjahres liegt oder ob ggf. im Einzelfall auch ein anderer Abschlussstichtag bei dem betreffenden Betrieb besteht. Die Notwendigkeit zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses muss dann orientiert an dem tatsächlichen Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses und dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss des betreffenden gemeindlichen Betriebes sowie unter Berücksichtigung der betrieblichen Geschäftstätigkeit in diesem Zeitraum beurteilt werden.

Bei der Aufstellung des Zwischenabschlusses durch den gemeindlichen Betrieb müssen die für den gemeindlichen Gesamtabchluss geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zur Anwendung kommen, auch wenn der Zwischenabschluss aus den Büchern des betreffenden gemeindlichen Betriebes zu entwickeln ist. Der Zwischenabschluss stellt dabei jedoch keinen unterjährigen Jahresabschluss des betreffenden Betriebes der Gemeinde dar. Seine Ableitung aufgrund der betrieblichen Geschäftsunterlagen sowie seine Aufstellung dienen ausschließlich der Erstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

Ein betrieblicher Zwischenabschluss unterliegt nicht einer eigenständigen Jahresabschlussprüfung wie der „originäre“ betriebliche Jahresabschluss nach den handelsrechtlichen Vorschriften. Der Zwischenabschluss eines Betriebes obliegt wegen seiner Aufstellung aufgrund des gemeindlichen Gesamtabchlusses der Prüfung des Abschlussprüfers des Gesamtabchlusses der Gemeinde. Die Prüfung des betrieblichen Zwischenabschlusses kann aber auch dem Jahresabschlussprüfer des betreffenden gemeindlichen Betriebes übertragen werden (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat daher bei betrieblichen Zwischenabschlüssen nicht nur die Prüfungsverantwortung für den gemeindlichen Gesamtabchluss, sondern für alle dem Gesamtabchluss zugrundeliegenden Abschlüsse, sofern diese nicht bereits nach anderen Vorschriften geprüft worden sind. Diese Verantwortung besteht

daher auch dann, wenn ein betrieblicher Zwischenabschluss vom Jahresabschlussprüfer des betreffenden gemeindlichen Betriebes geprüft worden ist.

### **7.3 Die Informationsrechte des Abschlussprüfers**

#### **7.3.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Die Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses haben gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe das Recht, von diesen Prüfern die Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung des jeweiligen Abschlusses notwendig sind (vgl. § 103 Absatz 5 Satz 2 GO NRW). Der Gesetzgeber hat es wegen des engen Sachzusammenhangs zwischen den Abschlussprüfungen als geboten angesehen, durch eine gesetzliche Regelung die Durchsetzung von Prüfungsrechten auch gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu gewährleisten.

Durch die haushaltsrechtliche Regelung soll gewährleistet werden, dass der Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses der Gemeinde mindestens insoweit zu Nachweisen und Informationen über die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe gelangen kann, wie diese Daten zweckbezogen und von wesentlicher Bedeutung für seine Abschlussprüfung sind. Er hat deshalb mit den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe den jeweils notwendigen Informationsaustausch vorzunehmen.

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe bedeutet außerdem, dass dem gemeindlichen Abschlussprüfer bei Bedarf ggf. auch Einsichtsrechte in betriebliche Unterlagen und den betrieblichen Jahresabschluss durch die jeweiligen gesetzlichen Vertreter des betreffenden gemeindlichen Betriebes zu gewähren sind. Sie sollen z. B. nicht unter dem Gesichtspunkt des Bedürfnisses der Geheimhaltung verweigert werden, denn die Abschlussprüfer unterliegen einer grundsätzlichen Verschwiegenheitspflicht. Die Gemeinde soll deshalb ihren Betrieben entsprechende Vorgaben machen, damit die Betriebe diese in ihre Vereinbarungen mit ihren Abschlussprüfern aufnehmen.

#### **7.3.2 Die Umsetzung der Informationsrechte**

Bei einer Abschlussprüfung kann der verantwortliche Abschlussprüfer des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses bei Bedarf die notwendige Aufklärung und Nachweise über Prüfungsgegenstände und Prüfungshandlungen eines Dritten oder Prüfungshemmnisse im Rahmen seiner Informationsrechte verlangen, die für seine (gemeindliche) Prüfung notwendig sind. Diese Sachlage erfordert, den Informationsbedarf sowie die Art der Kommunikation zwischen den Abschlussprüfern bzw. die Berichterstattung der betrieblichen Abschlussprüfer unter der Berücksichtigung der Bedeutung der für den Gesamtabchluss benötigten Informationen festzulegen.

Der gesetzliche Anspruch des gemeindlichen Abschlussprüfers richtet sich dabei jedoch nur gegen den betrieblichen Abschlussprüfer. Er besteht nicht gegen den geprüften Betrieb, auch nicht in den Fällen, in denen ggf. mit Zustimmung der gesetzlichen Vertreter des gemeindlichen Betriebes wichtige Informationen aus betrieblichen Unterlagen gegeben werden müssen. Diese Vorgaben erfordern von der Gemeinde als Muttereinheit, dass im Rahmen ihrer örtlichen Gesamtabchlussrichtlinie die notwendigen Festlegungen Vorgaben gegenüber den gemeindlichen Betrieben getroffen werden.

Die gemeindlichen Betriebe müssen verpflichtet werden, die Vorgaben im Rahmen der Auswahl ihrer Abschlussprüfer zu berücksichtigen und mit den Prüfern derartige Informationspflichten zu vereinbaren bzw. ihnen aufzuerlegen sowie die Abschlussprüfer von der Verschwiegenheitspflicht gegenüber dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu entbinden. Nur eine örtlich bestehende rechtliche Grundlage ermöglicht dem Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabchlusses die Aufklärung und Nachweise vom Abschlussprüfer eines

gemeindlichen Betriebes zu verlangen, die dieser für seine sorgfältige und sachgerechte Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses benötigt.

In diesem Zusammenhang kann es sachlich sinnvoll sein, dass der Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch an den Schlussbesprechungen der Abschlussprüfungen bei den gemeindlichen Betrieben teilnimmt, die im Rahmen des Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind. Im Rahmen der jeweiligen Abschlussprüfung muss der Abschlussprüfer seinen Informationsbedarf bzw. das Auskunftersuchen sowie die erhaltenen Antworten dokumentieren und aufbewahren.

### **7.3.3 Die Verwertung erhaltener Informationen**

Im Rahmen des gesetzlichen Prüfungsauftrages muss sich ein Abschlussprüfer immer ein eigenes Gesamturteil aufgrund seiner Erkenntnismöglichkeiten in der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses bilden. Er trägt nicht nur die Verantwortung für seine eigene Prüfungstätigkeit, sondern auch für die Ergebnisse, die er aus den Arbeiten anderer Prüfer in die eigenen Arbeiten eigenverantwortlich einbezieht bzw. verwertet. Der Abschlussprüfer kann daher grundsätzlich nicht davon ausgehen, dass er die ihm durch andere Prüfer zugeleiteten Informationen ohne eigene Überprüfung übernehmen bzw. in die eigenen Prüfungshandlungen einbeziehen kann.

Eine eigene inhaltliche Überprüfung muss auch dann vorgenommen werden, wenn die Dritten die bereitgestellten Informationen im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit erlangt haben. Der Abschlussprüfer hat deshalb in den Fällen, in denen er Aufklärung oder Nachweise von Dritten verlangt hat, immer in geeigneter Weise zu überprüfen, ob die ihm überlassenen Informationen und Unterlagen auch für eine Verwertung in seiner eigenen Prüfung geeignet sind und welcher Prüfer ihm die Informationen bzw. Unterlagen überlassen hat. Er muss sich ein eigenes Urteil bilden und kann nicht auf Einschätzungen und Urteile der betrieblichen Prüfer verweisen.

In diesem Überprüfungsrahmen sind auch die einschlägigen Datenschutzbestimmungen sowie Festlegungen über Betriebsgeheimnisse zu berücksichtigen. Vom gemeindlichen Abschlussprüfer ist außerdem ein Zusammenhang mit den eigenen Prüfungshandlungen bei seiner Abschlussprüfung herzustellen, sodass die Inhalte und das Ausmaß der Verwertung zutreffend und nachvollziehbar abgewogen werden können. Das Ergebnis dieser Überprüfung sowie das Ausmaß der Verwertung bzw. die Gewichtung der erhaltenen Informationen sind vom Abschlussprüfer zu dokumentieren.

XXXXXXXXXXXX

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 117**  
**Beteiligungsbericht**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabschlusses angehören, zu erläutern ist. <sup>2</sup>Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabschluss beizufügen. <sup>3</sup>Der Beteiligungsbericht ist dem Jahresabschluss nach § 95 beizufügen, wenn kein Gesamtabschluss nach § 116 aufzustellen ist.

(2) <sup>1</sup>Der Beteiligungsbericht ist dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen. <sup>2</sup>Die Gemeinde hat zu diesem Zweck den Bericht zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. <sup>3</sup>Auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme ist in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen.

**Erläuterungen zu § 117:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Vorschrift**

Die Gemeinde erfüllt ihre Aufgaben durch ihre verwaltungsmäßige Betätigung durch die Gemeindeverwaltung sowie ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung durch die gemeindlichen Betriebe. Sie nimmt daher abhängig von den Zielsetzungen der einzelnen Aufgabenbereiche eine Vielzahl ihrer Aufgaben außerhalb der Gemeindeverwaltung durch ihre Betriebe wahr, die in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Rechtsform bestehen. Die Auswahl einer geeigneten Rechtsform ist dabei regelmäßig auch von den zu erfüllenden Aufgaben sowie von betriebswirtschaftlichen und steuerrechtlichen Aspekte geprägt.

Die Möglichkeiten der Steuerung und Kontrolle der Betriebe durch die Gemeinde als Mutter sowie die Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben prägen in bedeutendem Maße die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde. Die Betriebe stellen trotz ihrer Unterschiede und ihrer Vielzahl sowie trotz der organisatorischen und wirtschaftlichen, ggf. auch rechtlichen Selbstständigkeit einen aufgabenbezogenen Zusammenschluss dar. Sie bilden zusammen mit der Gemeindeverwaltung eine einzige wirtschaftliche Einheit und sichern dadurch die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde mit ab. Dazu gehört, dass Leistungs- und Finanzbeziehungen zwischen den Einheiten der Gemeinde bestehen.

Diese Ausrichtung im Gesamtgebilde „Gemeinde“ soll zu einer auf die örtlichen Bedürfnisse abgestimmten Koordinierung in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führen, zu der sämtliche zur Gemeinde gehörenden Betriebe beitragen müssen. Sie kann gewährleistet werden, wenn die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde ausreichend miteinander verbunden sind und die Betriebe horizontal oder vertikal miteinander verknüpft werden können. Aufbauend auf dieser Zusammengehörigkeit kann durch den Gesamtabschluss die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse dargestellt werden.

Bei der Errichtung ihrer Betriebe hat die Gemeinde die einschlägigen gemeinderechtlichen, wirtschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften zu beachten (vgl. §§ 107 GO NRW, die einschlägigen Vorschriften des HGB und des GmbHG sowie die Bestimmungen des Steuerrechts). Diese Vorgaben stellen einen rechtlichen Rahmen dar, in dem die Gemeinde jeden Betrieb in ihre Aufgabenerfüllung einbinden und einen öffentlichen Zweck verfolgen bzw. sicherstellen muss. Sie muss deshalb die Gründungsverträge und Satzungen für ihre Betriebe so ausgestalten, dass sie einen ausreichenden Einfluss auf die Geschäftstätigkeit des Betriebes hat und die notwendigen Informationen über die tatsächliche Aufgabenerledigung erhält.

Alle mit der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit verbundenen Betriebe werden unter dem Begriff „Gemeindliche Beteiligungen“ erfasst, wobei den von ihr beherrschten Betrieben (Tochtereinheiten) eine besondere Bedeutung zukommt. Der gesetzlich bestimmte Beteiligungsbericht soll daher einen Gesamtüberblick über die zum Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses bestehenden Beteiligungen der Gemeinde geben, denn die betriebsformbezogene Betätigung der Gemeinde muss nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit stehen und der öffentliche Zweck muss durch andere Unternehmen nicht besser und wirtschaftlicher erfüllt werden können (vgl. § 107 Absatz 1 Nummer 2 und 3 GO NRW).

Die Gemeinde hat deshalb in ihren Beteiligungsbericht alle gemeindlichen Betriebe unabhängig von ihrer gewählten Organisationsform und ihrer tatsächlichen Rechtsform aufzunehmen, die über einen eigenen Wirtschaftskreis außerhalb des Haushalts der Gemeindeverwaltung verfügen. In dem Beteiligungsbericht muss die Gemeinde jede wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung durch ihre Betriebe mit den jeweils spezifischen Aufgaben bzw. dem Betriebszweck beschreiben und dabei über wichtige ökonomische Betriebsdaten informieren.

Der gemeindliche Beteiligungsbericht soll deshalb den Blick der Gemeinde von ihrem Gesamtabschluss auf die einzelnen gemeindlichen Betriebe lenken. Diese Sichtweise soll nicht nur dem Rat und der Gemeindeverwaltung überlassen bleiben. Die Einwohner der Gemeinde und die sonstigen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen in diesem Sinne ebenfalls sachgerechte Kenntnisse über die betrieblichen Geschäftstätigkeiten erlangen, denn ihnen ist der Beteiligungsbericht von der Gemeinde zur Kenntnis zu bringen.

Der Beteiligungsbericht soll aber auch das gemeindliche Beteiligungsmanagement widerspiegeln und nicht nur vergangenheitsbezogene Ist-Werte enthalten. Mit dem Bericht müssen deshalb auch die Ziele der gemeindlichen Beteiligung bzw. Aufgabenerfüllung bezogen auf die einzelnen Betriebe aufgezeigt und erläutert werden (vgl. § 52 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW). Diese ausdrücklichen Vorgaben erfordern von der Gemeinde, im Beteiligungsbericht auch Prognosen zu verankern, um über die künftige Entwicklung der gemeindlichen Betriebe ausreichend zu informieren. Sie muss dabei auch die große Relevanz von strategischen Vorgaben beachten, denen nur durch ein aktives Beteiligungsmanagement ausreichend Genüge getan werden kann.

## **2. Die Informationspflichten**

Der Beteiligungsbericht der Gemeinde hat sachgerechte Informationen über die vielfältigen Leistungen zu enthalten, die durch die gemeindlichen Betriebe im Sinne der örtlichen Aufgabenerfüllung erbracht werden. Die Betriebe sind in bestimmten gemeindlichen Aufgabenbereichen tätig, sodass die im Beteiligungsbericht gegebenen Informationen sich oftmals auch produktbereichsbezogen zuordnen und gliedern lassen. Betriebliche Tätigkeiten haben regelmäßig einen Zusammenhang mit gemeindlichen Aufgaben, so dass z. B. eine Zuordnung zu den Produktbereichen „Bauen und Wohnen“, „Verkehr“, „Soziales“, „Ver- und Entsorgung“ möglich wird.

Die Gemeinde soll in ihrem Beteiligungsbericht ausreichend und in Form von sachgerechten Angaben über die Geschäftstätigkeit der einzelnen gemeindlichen Betriebe informieren. Sie muss deshalb gewährleisten, dass der gemeindliche Beteiligungsbericht mindestens die haushaltsrechtlich bestimmten Angaben zu jedem gemeindlichen Betrieb enthält (vgl. § 52 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Informationspflichten der Gemeinde, die durch den Beteiligungsbericht erfüllt werden sollen, bestehen unabhängig davon, in welcher Rechtsform die gemeindlichen Betriebe errichtet worden sind und geführt werden.

Für die Ausgestaltung der Inhalte des Beteiligungsberichts darf deshalb nicht allein auf die Vorschriften des 11. Teils der Gemeindeordnung über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde abgestellt werden (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Für die Informationen im Beteiligungsbericht kommt es auch nicht darauf an, ob und welche gemeindlichen Betriebe in den Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen worden sind (vgl. § 50 GemHVO NRW). Der Gemeinde steht es auch nicht zu, die im Beteiligungsbe-



richt zu gebenden Informationen abhängig von der Größe eines gemeindlichen Betriebes oder der von einem Betrieb zu erfüllenden Aufgabe auszuwählen.

Für die Gemeinde ist es vielmehr geboten, im Beteiligungsbericht allgemeine Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit der Betriebe sowie bedeutende betriebliche Sachverhalte und Ereignisse aufzuzeigen. Angegeben sollen deshalb z. B. die Ziele der gemeindlichen Betriebe, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Entwicklung der betrieblichen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, die Leistungen der Beteiligungen, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen. Derartige Angaben sollen möglichst in tabellarischer Form aufgezeigt und erläutert werden (vgl. § 52 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss dabei einen Praxisbezug unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sicherstellen.

### **3. Kein Verzicht auf den Beteiligungsbericht**

Die Pflicht der Gemeinde, einen Beteiligungsbericht unabhängig davon zu erstellen, ob gemeindliche Betriebe als verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabchlusses angehören, lässt grundsätzlich keinen Verzicht auf den Beteiligungsbericht zu. Ein Verzicht auf diesen Bericht wäre nur dann möglich, wenn die Gemeinde über keine wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und keine organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, über keine rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen sowie über keine Unternehmen und Einrichtungen in einer Rechtsform des privaten Rechts verfügt (vgl. § 108 GO NRW).

Der Verzicht auf den gemeindlichen Beteiligungsbericht in einem Haushaltsjahr ist ebenfalls nicht zulässig. Der Beteiligungsbericht stellt ein „fortlaufendes“ Werk über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde dar, das aufgrund der betrieblichen Geschäftstätigkeiten in zeitlicher Hinsicht jährlich zu aktualisieren bzw. anzupassen ist. Für die Gemeinde ist deshalb haushaltsrechtlich vorgegeben worden, dass der gemeindliche Beteiligungsbericht, bezogen auf jeden einzelnen Betrieb sowie auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses, jährlich fortzuschreiben ist.

Die Gemeinde muss durch die Erstellung eines jährlichen Beteiligungsberichts ihren Informationspflichten über die Vielfältigkeit ihrer Aufgabenerfüllung und der daraus sich ergebenden Ergebnisse sachgerecht und ausreichend nachkommen. Die Informationspflichten der Gemeinde in Form des gemeindlichen Beteiligungsberichts in einem Haushaltsjahr bleiben auch dann bestehen, wenn zum Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres von der Gemeinde kein Gesamtabchluss aufzustellen ist.

Die Gemeinde hat in dem Haushaltsjahr ihre Aufgaben auch durch die gemeindlichen Betriebe erfüllt, sodass sie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch über die erfolgte wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung zu informieren hat. Bei einem Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses soll der Beteiligungsbericht daher dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung beigelegt werden.

Diese ausdrückliche Festlegung ist sachgerecht, denn im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses besteht eine unmittelbare Verbindung der Gemeinde zu den gemeindlichen Betrieben, denn die Betriebe sind mit ihrem Wert in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Außerdem können auch Leistungs- und Finanzbeziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben bestehen, die im Rahmen des Jahresabschlusses in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung offenzulegen bzw. nachzuweisen sind (vgl. §§ 38 und 39 GemHVO NRW).

#### **4. Keine Prüfung des Beteiligungsberichtes**

Der Beteiligungsbericht ist von der Gemeinde ihrem jährlichen Gesamtabschluss oder ihrem Jahresabschluss beizufügen. Dadurch soll der Bericht die Informationen, die durch jeweiligen Abschluss der Gemeinde gegeben werden, bezogen auf die Geschäftstätigkeiten der einzelnen Betriebe ergänzen bzw. vervollständigen. Die Beifügung des Berichtes zu einem gemeindlichen Abschluss führt aber nicht dazu, dass der Beteiligungsbericht in die jeweilige Abschlussprüfung einzubeziehen ist. Der Beteiligungsbericht stellt zudem keinen eigenständigen Prüfungsgegenstand dar, auch wenn durch den Bericht vielfältige Zusammenhänge zum gemeindlichen Gesamtabschluss und zum Jahresabschluss bestehen können.

Im Rahmen der Prüfung der Bestandteile und Anlagen der gemeindlichen Abschlüsse kann es aber für die Prüfungsinstanzen geboten sein, auch den Beteiligungsbericht der Gemeinde verfügbar zu haben, denn dadurch werden der Umfang und die Formen der wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung sowie die örtliche Beteiligungsstruktur der Gemeinde offengelegt. Bei der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann z. B. die von der Gemeinde vorgenommene Zuordnung der gemeindlichen Betriebe zum Vollkonsolidierungskreis und zur Anwendung der Equity-Methode besser nachvollzogen werden.

Die Pflicht der Gemeinde, den jährlichen Beteiligungsbericht ihrem Gesamtabschluss oder ihrem Jahresabschluss beizufügen, sollte dazu führen, dass bei der jeweiligen Abschlussprüfung der gemeindliche Beteiligungsbericht für die Prüfer verfügbar ist, auch wenn im Rahmen der Prüfung der Bericht keinen eigenen Prüfungsgegenstand darstellt. Bei vom Abschlussprüfer erkannten Unstimmigkeiten zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbericht und dem Gesamtabschluss oder dem Jahresabschluss entsteht für den Prüfer aber die Pflicht, eine entsprechende Klärung der Sachlage und ggf. eine Berichtigung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes oder des betreffenden Abschlusses zu veranlassen.

#### **5. Keine eigene Veröffentlichung des Beteiligungsberichtes**

Der Beteiligungsbericht ist von der Gemeinde ihrem jährlichen Gesamtabschluss oder ihrem Jahresabschluss beizufügen. Dadurch soll der Bericht die Informationen, die durch jeweiligen Abschluss der Gemeinde gegeben werden, hinsichtlich der Geschäftstätigkeiten der einzelnen Betriebe vervollständigen. Die Beifügung des Beteiligungsberichtes zu einem Abschluss führt dazu, dass der Bericht den Ratsmitgliedern und Einwohnern nicht mehr als separat zur Information zur Verfügung zu stellen und darüber insgesamt zu informieren ist.

Der Bericht stellt eine besondere Anlage zum betreffenden Abschluss dar und ist daher auch in dessen zeitlichen Rahmen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bereitzuhalten und zur Einsichtnahme zur Verfügung zu stellen. Auf die Möglichkeit der Einsichtnahme bzw. auf eine „öffentliche Auslegung“ des Beteiligungsberichtes ist deshalb auch nicht mehr außerhalb der Bekanntmachung des Abschlusses gesondert hinzuweisen. Wegen der öffentlichen Bereitstellung des Beteiligungsberichtes ist auch keine gesonderte Bekanntmachung erforderlich.

## II. Erläuterungen im Einzelnen

### 1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Erstellung eines Beteiligungsberichtes):

#### 1.1 Zu Satz 1 (Bericht über wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung):

##### 1.1.1 Allgemeine Grundlagen

Die Gemeinde hat bezogen auf den Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabchlusses jährlich einen Beteiligungsbericht zu erstellen bzw. fortzuschreiben. Sie hat darin ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung in Form und Umfang zu erläutern. Im gemeindlichen Beteiligungsbericht sind daher alle gemeindlichen Betriebe als Unternehmen und Einrichtungen im Sinne des § 107 Absatz 1 GO NRW in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Form gesondert anzugeben und zu erläutern. Eine Beschränkung auf die Zugehörigkeit zum Vollkonsolidierungskreis des Gesamtabchlusses ist dabei nicht zulässig.

Im Beteiligungsbericht soll die Gemeinde ihre gesamte Beteiligungsstruktur in Form eigenständiger Betriebe aufzeigen, unabhängig davon, ob die Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehen. Die Gemeinde ist hinsichtlich ihres Beteiligungsberichtes haushaltsrechtlich verpflichtet worden, bestimmte Informationen zu jedem einzelnen Betrieb zu geben, z. B. dessen Ziele und Leistungen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die gesetzlich bestimmten wichtigen Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht werden nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung 316).

<b>DIE INHALTE DES GEMEINDLICHEN BETEILIGUNGSBERICHTES</b>	
<b>Der Beteiligungsbericht der Gemeinde soll Auskunft geben über:</b>	
-	die Ziele der gemeindlichen Betätigung in Form von Betrieben.
-	die Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch jeden Betrieb.
-	die Beteiligungsverhältnisse zu jedem Betrieb.
-	die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Betriebe.
-	die Leistungen der einzelnen Betriebe.
-	die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Betriebe untereinander und mit der Gemeindeverwaltung.
-	der Zusammensetzung der Organe der einzelnen Betriebe.
-	den Personalbestand eines jeden Betriebes.

Abbildung 316 „Die Inhalte des gemeindlichen Beteiligungsberichts“

Durch den Beteiligungsbericht soll die Gesamtübersicht über sämtliche Betriebe der Gemeinde hergestellt und eine mögliche Informationslücke zum gemeindlichen Gesamtabchluss geschlossen werden. In den Gesamtabchluss der Gemeinde werden grundsätzlich alle gemeindlichen Betriebe, abhängig von den gemeindlichen Be-

herrschaftsverhältnissen, einbezogen. Die Betriebe werden darin aber nur aus der wirtschaftlichen Gesamtsicht der Gemeinde und nicht in ihrer jeweiligen Eigenständigkeit dargestellt.

Den Betrieben sind durch eine entsprechende Gestaltung der Satzungen, Gesellschaftsverträge usw. besondere Berichtspflichten aufzuerlegen. Diese Pflichten kann die Gemeinde von ihren Betrieben fordern, denn es dient dem Nachweis der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde muss auch bei ihren Betrieben ihre Interessen in einem ausreichenden Maße verfolgen, um die notwendige Vernetzung zwischen der Verwaltung und den Betrieben zu erreichen, die Gesamtsteuerung zu ermöglichen sowie die Gesamtverantwortung sicherzustellen.

### **1.1.2 Die Ausrichtung des Beteiligungsberichtes**

In einem gemeindlichen Beteiligungsbericht ist von der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag die wirtschaftliche Lage jeden einzelnen Betriebes in den Blickpunkt der Berichterstattung zu stellen und nicht die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Der Beteiligungsbericht muss mindestens die haushaltsrechtlich bestimmten Informationen über jeden gemeindlichen Betrieb enthalten, z. B. Angaben über Ziele und Leistungen und über die Erfüllung bzw. Einhaltung des öffentlichen Zwecks.

Die stetige Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerledigung erfordert dabei, dass der Beteiligungsbericht die Entwicklung der einzelnen Betriebe transparent macht. Der gemeindliche Beteiligungsbericht ist deshalb jährlich unter Beachtung des Abschlussstichtages des Gesamtabschlusses von der Gemeinde fortzuschreiben. Die Gemeinde soll dabei durch den Aufbau einer mehrjährigen Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der jahresbezogenen betrieblichen Ergebnisse sichern.

Mit dem Beteiligungsbericht soll aber auch die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung der einzelnen Betriebe transparent gemacht werden. Die Gemeinde soll deshalb ggf. gesondert auf eingetretene Veränderungen der betrieblichen Struktur der Gemeinde einzugehen, z. B. wenn ein Betrieb von der Gemeinde aufgegeben wird, der dann ggf. auch aus dem Konsolidierungskreis ausscheidet. Die Errichtung oder der Erwerb neuer Betriebe ist ebenfalls unter Berücksichtigung der neu entstandenen Beteiligungsstruktur berichtspflichtig.

### **1.1.3 Der Beteiligungsbericht und die Gesamtsteuerung**

Der Beteiligungsbericht soll zur örtlichen Gesamtsteuerung der Gemeinde beitragen und dafür vertiefte und notwendige Erkenntnisse über die Betriebe und ihre Aufgabenerledigung ermöglichen. Diese Aufgabe erfordert eine grundsätzliche Berücksichtigung der Produktorientierung bei den Angaben und der Gliederung des Beteiligungsberichts. Eine Orientierung sollte dazu anhand der für die Gemeindeverwaltung verbindlichen Produktbereiche erfolgen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Eine entsprechende schwerpunktmäßige Einordnung der gemeindlichen Betriebe würde die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die Betriebe in einer Gesamtübersicht aufzeigen und örtlich eine sachgerechte Gesamtsteuerung in geeigneter Weise ermöglichen. Entsprechend gegliederte Informationen im Beteiligungsbericht dürften eine differenzierte Beurteilung der gesamten wirtschaftlichen Lage durch die Gemeinde sowie eine bessere Einschätzung ihrer Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung erlauben.

Die Beurteilung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde in den einzelnen gemeindlichen Aufgaben- bzw. Produktbereichen würde außerdem erleichtert. Den Gemeinden bleibt es aber freigestellt, über die gesetzlichen inhaltlichen Anforderungen hinausgehende Informationen in den Beteiligungsbericht aufzunehmen. Solche Ergänzungen sollten jedoch dazu beitragen, das Bild über die Aufgabenerledigung durch die gemeindlichen Betriebe zu verbessern und das Verständnis für die Geschäftsaktivitäten der Gemeinde außerhalb der Gemeindeverwaltung zu fördern.

#### **1.1.4 Die Abbildung der gemeindlichen Beteiligungsstruktur**

Die Gemeinde kann die haushaltsrechtliche Pflicht, ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung zu erläutern, dadurch umsetzen, dass sie die textlichen Erläuterungen darüber durch eine bildhafte Darstellung ihres Betätigungsumfanges ergänzt. Für eine solche bildliche Darstellung bietet sich z. B. die örtliche Beteiligungsstruktur mit allen gemeindlichen Betrieben an. Die vielfach verfügbare Übersicht über die Beteiligungen in privatrechtlicher Form wäre dazu noch um die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form zu ergänzen.

Für die Gemeinde kann es sachlich sinnvoll sein, die örtliche Übersicht über die Beteiligungsstruktur der Gemeinde ggf. in Beteiligungen an Betrieben in öffentlich-rechtlicher Form und in Beteiligungen an Betrieben in privatrechtlicher Form zu gliedern, sofern in der gemeindlichen Beteiligungsstruktur keine störenden Verflechtungen zwischen den Betrieben bestehen. Außerdem dürfte es sich nicht bei jeder Beteiligung in öffentlich-rechtlicher Form anbieten, diese mit „Anteile der Gemeinde in Prozent“ - wie bei einer privatrechtlichen Beteiligung - anzugeben. Insbesondere bei einer Beteiligung von mehreren Gemeinden an einem Betrieb in öffentlich-rechtlicher Form kann es erforderlich werden, in dem Bericht zusätzliche Erläuterungen zur Sachlage zu geben.

Ein besonderer Informationsbedarf kann z. B. bestehen, weil der Anlass oder die Grundlage einer gemeindlichen Beteiligung regelmäßig in der Übertragung gemeindlicher Aufgaben und nicht zwingend nur in der Hingabe von Kapital durch die Gemeinde besteht, insbesondere dann, wenn an dem Betrieb mehrere Gemeinden beteiligt sind. Der jeweilige Beteiligungsumfang soll mindestens dadurch klargestellt werden, dass zum betreffenden Betrieb die Anzahl der beteiligten Gemeinden angegeben wird. Bei der Darstellung gemeindlicher Beteiligungen sollte die tatsächliche Sachlage bei der Gemeinde immer eine entsprechende Berücksichtigung finden.

Aus einer gesonderten Übersicht über die gesamte gemeindliche Beteiligungsstruktur lässt sich ggf. ein Auszug für den gemeindlichen Gesamtabschluss erstellen, durch den ein Überblick über die in die Konsolidierung einzubeziehenden Betriebe vermittelt werden kann. Aufgrund dessen kann dann bei Bedarf auch ein Auszug daraus geschaffen werden, um die gemeindlichen Betriebe aufzuzeigen, die dem „Vollkonsolidierungskreis“ angehören und die Betriebe, die nach der „Equity-Methode“ zu konsolidieren sind.

In einer besonderen Übersicht lassen sich dann noch die gemeindlichen Betriebe darstellen, die nicht in den Gesamtabchluss einbezogen werden, z. B. wegen ihrer untergeordneten Bedeutung für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Ausgehend von den vielfältig möglichen Übersichten über die gemeindliche Beteiligungsstruktur und die weiteren Zuordnungen gemeindlicher Betriebe zeigt die nachfolgende Abbildung (Quelle: Organigramm der Stadt Münster) beispielhaft eine Beteiligungsstruktur auf (vgl. Abbildung 317).

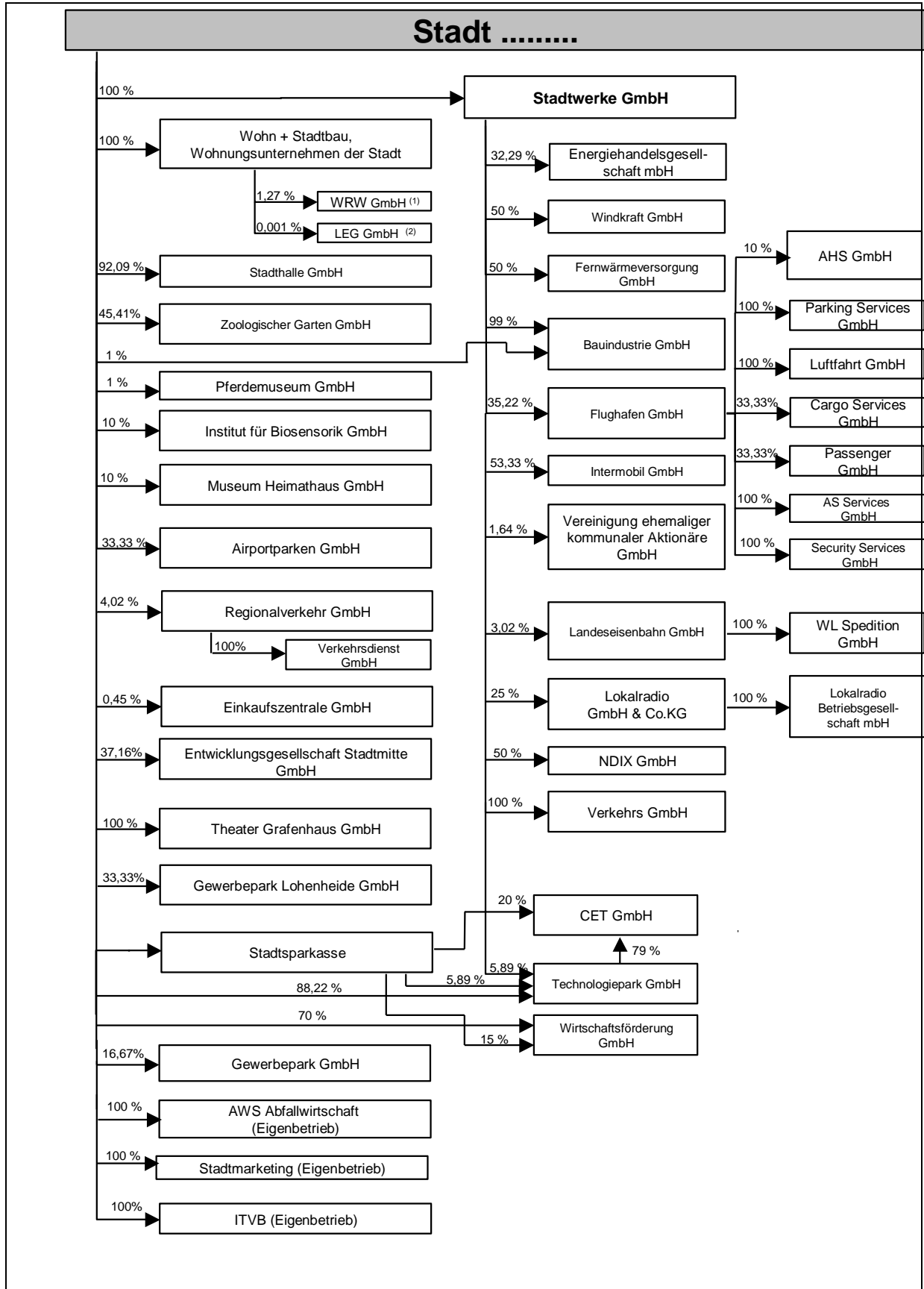


Abbildung 317 „Ein Beispiel einer städtischen Beteiligungsstruktur“

## **1.2 Zu Satz 2 (Fortschreibung des Beteiligungsberichtes):**

### **1.2.1 Die Fortschreibung des Beteiligungsberichtes**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihren Beteiligungsbericht jährlich, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses (31. Dezember), fortzuschreiben. Diese gemeindliche Pflicht ist als sachgerecht anzusehen, denn durch die Zusammenführung der jährlichen Einzelabschlüsse der Gemeinde und ihrer gemeindlichen Betriebe zu einem Gesamtabschluss wird zu jedem Abschlussstichtag ein aktuelles Bild der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde hergestellt.

Mit dem Beteiligungsbericht der Gemeinde soll dabei eine differenzierte Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde durch die Abbildung der Daten der einzelnen gemeindlichen Betriebe erreicht und zusätzlich zum Gesamtabschluss geboten werden. Der Beteiligungsbericht der Gemeinde hat daher, aufgrund der Jahresabschlüsse der einzelnen gemeindlichen Betriebe, immer zeitnahe Angaben zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben und entsprechende Erläuterungen zu enthalten.

Die Aktualität des Beteiligungsberichtes schafft zusammen mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss eine informative Beziehung zwischen den im Bericht gebotenen Informationen und den dahinterstehenden Aufgaben und Jahresergebnissen der gemeindlichen Betriebe. Die Pflicht der Gemeinde zur jährlichen Fortschreibung des Beteiligungsberichtes sichert somit für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die stetige Aktualität der wirtschaftlichen Informationen.

### **1.2.2 Beteiligungsbericht und Gesamtabschluss**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift legt ausdrücklich fest, dass der Beteiligungsbericht der Gemeinde dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen ist, sofern ein solcher Abschluss aufzustellen ist. Diese besondere Regelung ist Ausdruck dessen, dass eine alleinige Betrachtung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde nicht immer ausreichend ist. Abhängig von den örtlichen Verhältnissen kann ggf. eine Informationslücke zwischen den Ergebnissen des gemeindlichen Gesamtabschlusses und der gesamten wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde bestehen.

Für die Gemeinde gilt es, gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine derartige Lücke zu vermeiden bzw. zu schließen. Im Beteiligungsbericht der Gemeinde steht deshalb die wirtschaftliche Lage eines jeden einzelnen gemeindlichen Betriebes im Blickpunkt. Der Beteiligungsbericht vervollständigt daher nicht nur den Gesamtabschluss der Gemeinde, sondern er ermöglicht auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse über die gemeindlichen Betriebe, die auch für die Gesamtsteuerung der Gemeinde von Bedeutung sein können.

Die Beifügung des Beteiligungsberichts zum gemeindlichen Gesamtabschluss verpflichtet aber nicht die Gemeinde, diese beiden Werke auch buchtechnisch miteinander zu verbinden. Ein buchtechnischer Zusammenschluss lässt sich weder aus der Regelung über die Beifügung des Beteiligungsberichtes zum Gesamtabschluss noch durch die Prüfungsrelevanz des gemeindlichen Gesamtabschlusses begründen. Die Pflicht der Gemeinde, den Beteiligungsbericht ihrem Gesamtabschluss beizufügen, lässt daher die Eigenständigkeit des Beteiligungsberichts insgesamt unberührt.

### **1.3 Zu Satz 3 (Beteiligungsbericht beim Jahresabschluss)**

Bei der Gemeinde kann ein Verzicht auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss dadurch möglich sein, dass die Gemeinde als Muttereinheit über keinen voll zu konsolidieren Betrieb als Tochtereinheit verfügt. In solchen Fällen liegt daher örtlich kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe vor. Ein bestehendes Mutter-Tochter-Verhältnis ist jedoch die wichtigste Voraussetzung für die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses. Das Fehlen dieser Voraussetzung kann zudem nicht dadurch geheilt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen wären.

Ein Verzicht auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss ist jedoch auch bei einem bestehenden Mutter-Tochter-Verhältnis dann möglich, wenn die gemeindlichen Betriebe lediglich von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). In diesen Fällen entfällt gleichwohl nicht die Pflicht der Gemeinde, einen Beteiligungsbericht aufzustellen. Sie muss jährlich und bezogen auf den Abschlussstichtag einen aktuellen Überblick über ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung geben.

Die Gemeinde muss insbesondere dem Rat der Gemeinde und den Bürgerinnen und Bürger als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Einsichtnahme in den gemeindlichen Beteiligungsbericht ermöglichen. In den Fällen des Verzichts auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss ist daher die Gemeinde nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ausdrücklich verpflichtet, ihren aufgestellten bzw. „fortgeschriebenen“ Beteiligungsbericht dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen. Auf diesem Wege wird es dann der Gemeinde möglich, die betriebsbezogenen Informationen zu geben und die Einsichtnahme in ihren Beteiligungsbericht zu ermöglichen.

## **2. Zu Absatz 2 (Veröffentlichung des Beteiligungsberichtes):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Informationspflichten der Gemeinde):**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, dem Rat und den Einwohnern der Gemeinde den aufgestellten Beteiligungsbericht zur Kenntnis zu bringen. Diese Informationspflicht soll gewährleisten, dass die Gemeinde den Adressatenkreis ihrer Haushaltswirtschaft nicht nur über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bei der Gemeindeverwaltung unterrichtet, sondern auch über den Umfang ihrer wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung. Der Beteiligungsbericht ist deshalb hinsichtlich seiner öffentlichen Kenntnisnahme in einem Gesamtzusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss gestellt worden.

Die gesetzliche Vorgabe schränkt jedoch den Gestaltungsfreiraum der Gemeinde bei ihrem Beteiligungsbericht nicht ein. Der Bericht muss so gestaltet sein, dass dieser für eine Unterrichtung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geeignet ist. Mit dem Beteiligungsbericht sollen den Adressaten verlässliche und geeignete Informationen zur Verfügung gestellt werden. Es sollen die Chancen und Risiken der Gemeinde transparent gemacht und ein Einblick in die jeweilige betriebliche Vermögens-, Schulden- und Ertragslage ermöglicht werden.

Im Beteiligungsbericht sind jedoch gesonderte Angaben über die Finanz- und Leistungsbeziehungen zu fordern, die zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben bestehen (vgl. Beispiel 42).

#### **BEISPIEL:**

##### **Finanz- und Leistungsbeziehungen zu den Betrieben**

Im gemeindlichen Beteiligungsbericht hat die Gemeinde auch Angaben zu den Finanz- und Leistungsbeziehungen der Betriebe zu machen. Bei der Gemeindeverwaltung bestehen vielfältige Arten von Finanz- und Leistungsbeziehungen mit gemeindlichen Betrieben. In der nachfolgenden Übersicht werden diese beispielhaft für



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 117 GO NRW**

die Haushaltsjahre 2014 und 2015 aufgezeigt.

Betrieb	2014		2015		Erläuterungen
	Ertrag in TEuro	Aufwand in TEuro	Ertrag in TEuro	Aufwand in TEuro	
ABC (Krankenhaus)		100		100	Erstattung Pflegekosten
DEF (ÖPNV)		200	5		Verbandsumlage (E = Rückerstattung)
GHI (Theater)		550		500	Betriebskostenzuschuss
JKL (Sparkasse)	2.000		1.700		Gewinnausschüttung
MNO (Stadtwerke)	345	1.333	295	1.525	(E = Gewinnausschüttung) (A = Stromversorgung)
PRS (Gaswerke)	123	985	145	999	(Heizkosten)
TUV (Baubetrieb)		1.000		1.050	(Leasingrate)
WXZ (Management)	10	789	50	888	(E = Rückerstattung) (A = Betriebskostenbeitrag)

Auf die gesonderte Darstellung von betrieblichen Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben ist in dieser Darstellung verzichtet worden. Sie bedürfen jedoch auch im gemeindlichen Beteiligungsbericht mindestens dann einer konkreten Offenlegung, wenn derartige Beziehungen von wesentlicher wirtschaftlicher Bedeutung sind.

*Beispiel 42 „Finanz- und Leistungsbeziehungen zu den Betrieben*

Für die Berichterstattung durch die Gemeinde gilt daher, einen lesbaren und verständlichen Beteiligungsbericht zu erstellen. Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen bürgerfreundlich und bürgernah über die Aufgabenerfüllung der Betriebe der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr informiert werden. Aus diesem Grund soll der Beteiligungsbericht möglichst in sachlicher und zeitlicher Hinsicht zusammen mit dem Gesamtabchluss bekannt gemacht und zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden.

Die Gemeinde muss dem Grundsatz der Öffentlichkeit ausreichend Rechnung tragen, der sich die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde umfasst. Die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses erfüllt daher als Information an die Bürgerinnen und Bürger aber nur dann auch ihren Zweck, wenn den Interessenten anschließend auch ausreichende Informationsmöglichkeiten über das örtliche Geschehen geboten werden.

In diesem Zusammenhang bleibt es der Gemeinde überlassen, ob sie in herkömmlicher Weise ein Druckwerk des Beteiligungsberichtes auslegt, den Beteiligungsbericht im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise darüber informiert. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt dabei die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes unberührt.

**2.2 Zu Satz 2 (Öffentliche Einsichtnahme in den Bericht):**

Die Gemeinde muss es den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglichen, umfassend Einsicht in den Beteiligungsbericht nehmen zu können. Die Gemeinde hat deshalb ihren Beteiligungsbericht zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Bürgerinnen und Bürger können sich dann entsprechend ihrem Bedarf weitere

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 117 GO NRW**

Kenntnisse über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde verschaffen. Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, ob sie den Beteiligungsbericht in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Bürgerinnen und Bürger informiert. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) unberührt.

Die gesetzliche Vorgabe über die Einsichtnahme in den Beteiligungsbericht muss in einen Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss oder dem Jahresabschluss der Gemeinde gestellt werden, denn der Beteiligungsbericht der Gemeinde ist nach der haushaltsrechtlichen Vorgabe dem Gesamtabschluss der Gemeinde ggf. auch dem Jahresabschluss beizufügen. Es bedarf deshalb keiner weiteren gesonderten Regelung über die Einsichtnahme in den gemeindlichen Beteiligungsbericht. Die einschlägigen Regelungen in der Vorschrift des § 96 GO NRW kommen dabei unmittelbar zur Anwendung (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW).

Der Gesamtabschluss der Gemeinde ist danach bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. In dieser Zeit soll auch die Einsichtnahme in den Beteiligungsbericht der Gemeinde möglich sein. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit ausreichend Rechnung getragen, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht daher ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde, also auch zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben.

**2.3 Zu Satz 3 (Bekanntgabe der Einsichtnahme):**

Die Gemeinde ist durch die gesetzliche Vorschrift verpflichtet, auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme in den gemeindlichen Beteiligungsbericht ist in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen. Die Informationen über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung sind regelmäßig nur dann den Bürgerinnen und Bürgern zugänglich, wenn diese auch über die Möglichkeit der Einsichtnahme in gemeindliche Unterlagen bzw. den Beteiligungsbericht unterrichtet werden. Erst dann können sich diese entsprechend ihrem Bedarf auch Kenntnisse über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde in Form ihrer Betriebe verschaffen.

Das langfristige Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses dient dabei dem Informationsinteresse der Bürgerinnen und Bürger, denn ihr Interesse an haushaltswirtschaftlichen Ergebnissen der Gemeinde besteht nicht nur im zeitlichen Umfeld der Bekanntgabe des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde. Der Beteiligungsbericht kann dabei in die Bekanntmachung des Gesamtabschlusses eingebunden werden, denn dieser Abschluss ist bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabschlusses verfügbar zu halten (vgl. § 116 Absatz 1 i. V. m. § 96 GO NRW).

Wegen der fachlichen Zusammenhänge zwischen den gemeindlichen Betrieben im Gesamtabschluss und der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde in Form von Betrieben dürfte für den Gesamtabschluss wie für den Beteiligungsbericht regelmäßig ein gleicher Interessentenkreis bestehen. Für die Gemeinde entfällt daher grundsätzlich nicht die Pflicht, einen Beteiligungsbericht aufzustellen, auch wenn die Gemeinde in bestimmten Fällen auf die Aufstellung eines Gesamtabschlusses verzichten darf.

Die Gemeinde muss immer dem Rat der Gemeinde und den Bürgerinnen und Bürger bzw. den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Einsichtnahme in den gemeindlichen Beteiligungsbericht ermöglichen. In den Fällen des Verzichts auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss ist es daher als vertretbar und sachgerecht anzusehen, wenn die Bekanntgabe der Einsichtnahme in den Beteiligungsbericht in die Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses eingebunden wird.



**§ 118**

**Vorlage- und Auskunftspflichten**

Die Gemeinde ist verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für die in § 116 bezeichneten Organisationseinheiten darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die die Aufstellung des Gesamtabchlusses erfordert.

**Erläuterungen zu § 118:**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat zum Abschlussstichtag eines jeden Haushaltsjahres (31. Dezember) einen Gesamtabchluss aufzustellen, um ihre Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage bzw. ihre wirtschaftliche Gesamtlage mit den voraussichtlichen Chancen und Risiken aufzuzeigen. Sie wird dabei wie eine einzige wirtschaftliche Einheit betrachtet und muss deshalb neben der Haushaltswirtschaft der Gemeindeverwaltung auch die Geschäftstätigkeit ihre vielfältigen eigenständigen Organisationsformen berücksichtigen, die als gemeindliche Betriebe zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde beitragen.

Der gemeindliche Gesamtabchluss stellt eine nach formalen und materiellen Kriterien gegliederte Darstellung von haushaltswirtschaftlichen Informationen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr sowie den aktuellen Stand des Gesamtvermögens und der Gesamtschulden zum Abschlussstichtag dar. Er besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang und ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Außerdem ist dem Gesamtabchluss der gemeindliche Beteiligungsbericht beizufügen (vgl. §§ 116 und 117 GO NRW).

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch die Gemeinde verlangt eine fach- und sachgerechte Zusammenführung von gemeindlichen und betrieblichen Daten. Sie stellt deshalb keine bloße Addition der Daten aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde dar. Die Gemeinde kann die vorgeschriebenen Gesamtabchlussunterlagen noch um eigene Unterlagen ergänzen, um unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zu konkretisieren.

Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, eine zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, kann durch die Gemeinde nur sichergestellt werden, wenn die gemeindlichen Betriebe verpflichtet sind oder verpflichtet werden, die dafür notwendigen Daten und Informationen zeitnah zu liefern. Die von den Betrieben erforderlichen Daten müssen jedoch aus den bestehenden betrieblichen Verhältnissen in die nach den geltenden haushaltsrechtlichen Vorgaben in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Daten überführt werden.

**1.2 Die Rahmenbedingungen**

Die Gemeinde wird durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für ihre gemeindlichen Betriebe grundsätzlich ihre Interessen in ausreichendem Maße verfolgen und rechtlich abzusichern. Wegen der jährlichen Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses, der die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde so darzustellen hat, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre, ist die ausdrückliche Festlegung von besonderen Informationspflichten der gemeindlichen Betriebe durch die Gemeinde unverzichtbar.

Die Regelung über die Vorlage- und Auskunftspflichten der gemeindlichen Betriebe steht in unmittelbarer Verbindung mit den gesetzlichen Bestimmungen über die Gründung von oder die Beteiligung an Unternehmen und Einrichtungen in einer Rechtsform des privaten Rechts. Die Vertreter der Gemeinde in einer Gesellschaft, an der Gemeinden, Gemeindeverbände oder Zweckverbände unmittelbar oder mittelbar mit mehr als 25 vom Hundert beteiligt sind, dürfen z. B. der Gründung einer anderen Gesellschaft nur zustimmen, wenn für die Gemeinde selbst die Gründungs- bzw. Beteiligungsvoraussetzungen vorliegen (vgl. § 108 Absatz 6 GO NRW).

Die weitere gemeinderechtliche Vorgabe, dass die Vertreter der Gemeinde in Beiräten, Ausschüssen, Gesellschafterversammlungen, Aufsichtsräten oder entsprechenden Organen von juristischen Personen oder Personenvereinigungen, an denen die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, die Interessen der Gemeinde zu verfolgen haben, ist außerdem nicht unbeachtlich. Die Vertreter der Gemeinde sind an die Beschlüsse des Rates und seiner Ausschüsse gebunden und haben den Rat über alle Angelegenheiten von besonderer Bedeutung frühzeitig zu unterrichten (vgl. § 113 Absatz 1 und 5 GO NRW).

Durch solche Vorgaben soll die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sichergestellt werden. Sie dienen zudem dem Erhalt der gemeindlichen (öffentlichen) Kontrolle über die Betriebe der Gemeinde. Die Bedingungen sollen dazu beitragen, dass es der Gemeinde möglich ist, für die Aufstellung ihres Gesamtabschlusses alle notwendigen Informationen und Unterlagen aus der Geschäftstätigkeit der gemeindlichen Betriebe vollständig und zeitgerecht zu erhalten. Sie können außerdem zur Gewährleistung einer Transparenz über das Handeln der gemeindlichen Betriebe beitragen, die wegen der Gesamtsteuerung der Gemeinde geboten ist.

Die gesetzliche Vorgabe zur Verankerung von Vorlage- und Auskunftspflichten der gemeindlichen Betriebe in deren Gründungsverträgen oder Satzungen soll zu einer sachgerechten Anbindung der gemeindlichen Betriebe an die Verwaltung der Gemeinde beitragen. Gleichzeitig ist wegen der bundesrechtlichen Vorschriften zu beachten, dass die gemeindlichen Betriebe unternehmensrechtlich nicht eingeschränkt werden. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung bildet gleichwohl auch für die Betriebe der Gemeinde eine grundlegende und einzuhaltende Rahmenbedingung. Die Gemeinde muss sich in eigener Verantwortung und unter der Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine ausreichende Grundlage für die Umsetzung ihres Informationsbedarfs zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses schaffen.

## **2. Die Pflichten der Gemeinde**

Die rechtlich selbstständigen gemeindlichen Betriebe können durch Landesgesetze nicht unmittelbar verpflichtet bzw. gebunden werden. Die Gemeinde wird deshalb durch die Vorschrift ausdrücklich verpflichtet, im Rahmen ihrer rechtlichen und sonstigen Möglichkeiten darauf hinzuwirken, dass ihr von den gemeindlichen Betrieben alle notwendigen Informationen und Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, die für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erforderlich sind. Die notwendigen Kenntnisse sollte die Gemeinde bereits aufgrund ihrer Stellung als Muttereinheit gegenüber ihren Betrieben als Tochtereinheiten zeitnah erlangen können.

Der Adressat der Vorschrift ist daher auch die Gemeinde. Sie wird zu einer „Informationssicherung“ verpflichtet, weil die Gemeindeverwaltung ohne die betrieblichen Daten keinen ordnungsgemäßen Gesamtabschluss aufstellen kann. Nur aufgrund vollständiger und zeitnaher betrieblicher Daten wird es der Gemeinde möglich, die für ihren Gesamtabschluss notwendigen Konsolidierungsschritte vorzunehmen und die Richtigkeit der im Gesamtabschluss enthaltenen Angaben zu gewährleisten. Sie muss daher die gemeindlichen Betriebe in entsprechender Weise zu Informationslieferungen verpflichten.

Die landesrechtliche Regelung lässt die handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften für die gemeindlichen Betriebe unberührt. Die Gemeinde hat durch die Landesregelung kein unmittelbares Zugriffsrecht auf

ihre Betriebe, weil die bundesrechtlichen Vorschriften einen Rahmen für die Gestaltung privatrechtlicher Formen der wirtschaftlichen Betätigung durch die Gemeinde darstellen (vgl. § 108 GO NRW). Sie stellen grundsätzlich aber kein Hindernis für die Informationsbedürfnisse der Gemeinde gegenüber ihren Betrieben dar. Solche Vorschriften enthalten aber auch Auskunftsrechte, die für die Gemeinde relevant sind (vgl. Beispiel 43).

**BEISPIEL:**

**Vorlage- und Auskunftspflichten**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet dafür Sorge zu tragen, ihr bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für gemeindliche Betriebe das Recht eingeräumt wird, von ihren Betrieben die sachliche Aufklärung und die Nachweise verlangen zu können, die für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erforderlich sind. In dieser Sache hat die Gemeinde zusätzlich zur haushaltsrechtlichen Vorschrift noch andere rechtsformbezogene Vorschriften zu beachten (vgl. nachfolgende Auszüge):

RECHTSFORM	INHALTLICHE REGELUNG
<b>Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)</b>	<p style="text-align: center;"><b>§ 51a GmbHG</b> <b>Auskunfts- und Einsichtsrecht</b></p> <p>(1) Die Geschäftsführer haben jedem Gesellschafter auf Verlangen unverzüglich Auskunft über die Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben und die Einsicht der Bücher und Schriften zu gestatten.</p> <p>(2) Die Geschäftsführer dürfen die Auskunft und die Einsicht verweigern, wenn zu besorgen ist, dass der Gesellschafter sie zu gesellschaftsfremden Zwecken verwenden und dadurch der Gesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen einen nicht unerheblichen Nachteil zufügen wird. Die Verweigerung bedarf eines Beschlusses der Gesellschafter.</p> <p>(3) Von diesen Vorschriften kann im Gesellschaftsvertrag nicht abgewichen werden.</p>
<b>Aktiengesellschaft (AG)</b>	<p style="text-align: center;"><b>§ 131 AktG</b> <b>Auskunftsrecht des Aktionärs</b></p> <p>(1) Jedem Aktionär ist auf Verlangen in der Hauptversammlung vom Vorstand Auskunft über Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben, soweit sie zur sachgemäßen Beurteilung des Gegenstands der Tagesordnung erforderlich ist. Die Auskunftspflicht erstreckt sich auch auf die rechtlichen und geschäftlichen Beziehungen der Gesellschaft zu einem verbundenen Unternehmen. Macht eine Gesellschaft von den Erleichterungen nach § 266 Absatz 1 Satz 2, § 276 oder § 288 des Handelsgesetzbuchs Gebrauch, so kann jeder Aktionär verlangen, dass ihm in der Hauptversammlung über den Jahresabschluss der Jahresabschluss in der Form vorgelegt wird, die er ohne Anwendung dieser Vorschriften hätte. Die Auskunftspflicht des Vorstands eines Mutterunternehmens (§ 290 Absatz 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs) in der Hauptversammlung, der der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht vorgelegt werden, erstreckt sich auch auf die Lage des Konzerns und der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.</p> <p>(2) Die Auskunft hat den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft zu entsprechen. (...)</p>
<b>Stille Gesellschaft</b>	<b>§ 233 HGB</b> <b>Kontrollrechte</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 118 GO NRW**

		<p>(1) Der stille Gesellschafter ist berechtigt, die abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen.</p> <p>(2) Die in § 716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter eingeräumten weiteren Rechte stehen dem stillen Gesellschafter nicht zu.</p> <p>(3) Auf Antrag des stillen Gesellschafters kann das Gericht, wenn wichtige Gründe vorliegen, die Mitteilung einer Bilanz und eines Jahresabschlusses oder sonstiger Aufklärungen sowie die Vorlegung der Bücher und Papiere jederzeit anordnen.</p>	
--	--	---	--

*Beispiel 43 „Betriebliche Vorlage- und Auskunftspflichten“*

Die Zusammenarbeit zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde ist in Bezug auf den gemeindlichen Gesamtabschluss auch auf die Stärkung der örtlichen Gesamtsteuerung ausgerichtet. Der Informationsaustausch muss deshalb durch die Gemeinde gewährleistet werden. Sie sich deshalb ihre Informationsrechte unter Beachtung aller rechtlichen Vorgaben in eigener Verantwortung gegenüber ihren gemeindlichen Betrieben in angemessener Form sichern. Die Gemeinde muss sich daher jährlich um die benötigten Informationen und Nachweise der gemeindlichen Betriebe kümmern.

Die betrieblichen Unterlagen müssen der Gemeindeverwaltung zeitgerecht für die Aufstellung des Gesamtabschlusses zur Verfügung gestellt werden. Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse ggf. einen Anspruch gegenüber einem Betrieb bedarfsgerecht durchsetzen. Sie hat dabei zu beachten, dass sich die gemeindliche Verpflichtung, die Informationsbedürfnisse zu sichern, auch auf die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erstreckt, wenn z. B. aufgrund der Abschlussprüfung zusätzliche Kenntnisse über betriebliche Verhältnisse erforderlich werden.

### **3. Die Auswirkungen auf Abschlussprüfungen**

Das haushaltsrechtlich verankerte Recht der Gemeinde, die notwendige Aufklärung und sachgerechte Nachweise für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses von ihren Betrieben zu verlangen, muss auch den Informationsbedarf und das Prüfungsrecht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabschlusses einschließen. Es muss dazu örtlich entschieden werden, ob und in welcher Form wegen der notwendigen Abschlussprüfungen auch eine besondere Regelung in die Satzung oder den Gründungsvertrag eines gemeindlichen Betriebes aufgenommen werden muss.

Die Rechte des Abschlussprüfers und die Pflichten des Betriebes müssen dabei ausschließlich der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses dienen. Der Abschlussprüfer des gemeindlichen Gesamtabschlusses hat u. a. die Aufgabe, Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sowie die Intensität und die Methoden der Abschlussprüfung unter Berücksichtigung des Prüfungsgegenstandes und des Zieles der Abschlussprüfung eigenverantwortlich zu bestimmen. Er muss die Gegebenheiten bei der Gemeinde berücksichtigen und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde sowie nach pflichtgemäßem Ermessen seine Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Gesamtabschluss mit hinreichender Sicherheit festlegen.

Der Abschlussprüfer muss aber auch sachgerechte Kenntnisse über die Jahresabschlussprüfung bei den gemeindlichen Betrieben erlangen können. Er muss ggf. auch Ergebnisse und Arbeiten des betrieblichen Abschlussprüfers für die Gesamtabschlussprüfung nutzen. Er muss über die Prüfungsergebnisse der betrieblichen Jahresabschlüsse informiert sein, um beurteilen zu können, ob die Abschlüsse der in den Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe zutreffend konsolidiert wurden. Die Gesamtverantwortung des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabschlusses bedingt daher ein Recht des Prüfers, dass er für seine Prüfung die bei den gemeindlichen Betrieben gewonnenen Prüfungserkenntnisse für die Gesamtabschlussprüfung übernehmen und verwerten kann.

Diese Rechte des Abschlussprüfers erfordern deshalb, dass die Gemeinde möglichst entsprechende Vorgaben gegenüber ihren Betrieben macht und die erforderlichen Informationsrechte und -pflichten zutreffend in den rechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Betriebe verankert. Eine unterlassene Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben kann im Rahmen der gemeindlichen Gesamtabchlussprüfung dazu führen, dass für den Abschlussprüfer ein Prüfungshemmnis vorliegen oder entstehen könnte, das sich ggf. auch auf die Inhalte des den von ihm gegenüber der Gemeinde abzugebenden Bestätigungsvermerk über seine Gesamtabchlussprüfung auswirken könnte.

#### **4. Die Umsetzung der Anforderungen**

##### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für die gemeindlichen Betriebe dafür Sorge zu tragen, dass die Betriebe für die Aufstellung des Gesamtabchlusses bedarfsgerecht informieren und sachlich geeignete Nachweise übermitteln. Dieses Recht kann stetige umfangreiche Abstimmungsgespräche zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben erfordern.

Durch eine fundierte Vorarbeit sollen deshalb die dafür notwendigen Strukturen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben auf der Grundlage von Verträgen und Satzungen geschaffen werden. Es gilt dabei, die Pflichten der gemeindlichen Betriebe und die Rechte der Gemeindeverwaltung konkret festzulegen, um die eigentlichen Konsolidierungsvorgänge zu erleichtern und ggf. auch erst möglich zu machen.

##### **4.2 Die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie**

Im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu prüfen, ob mit einer örtlichen Gesamtabchlussrichtlinie die gewünschten Mitwirkungspflichten der gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten gegenüber der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit erreicht werden können. Eine solche Richtlinie kann die Grundlage darstellen, damit die notwendigen betrieblichen Daten für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses von den Betrieben sachgerecht und zeitnah zur Verfügung gestellt werden.

Im Hinblick auf die, in Abhängigkeit von der jeweiligen gemeindlichen Organisationseinheit, unterschiedlichen Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sollte die Gesamtabchlussrichtlinie der Gemeinde zudem nicht nur allgemeine Festlegungen enthalten. Sie sollte insbesondere die notwendigen Regelungen über örtliche Konsolidierungssachverhalte und die anzuwendenden Konsolidierungstechniken in konkreter Form enthalten. Die Richtlinie sollte auch Festlegungen darüber enthalten, welche Angaben von welchem Betrieb an welche Adressaten in welchem Zeitrahmen (Frist) zu liefern sind.

Für die Aufstellung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde ist ein konkreter Terminplan grundsätzlich unverzichtbar. Für die Beteiligten können dadurch die Abgabe- und Fertigstellungstermine im Einzelnen konkret bestimmt werden. Die Hauptzwecke einer Gesamtabchlussrichtlinie werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 318).

<b>DIE ZWECKE DER GESAMTABSCHLUSSRICHTLINIE</b>	
<b>AUSRICHTUNG</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Informationsbeschaffung</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Festlegung der erforderlichen Angaben</li><li>- Struktur der Abfrage</li><li>- Zeitliche Durchführung</li><li>- Überprüfung der Meldungen</li><li>- Weiterverarbeitung der Daten</li></ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 118 GO NRW**

<b>DIE ZWECKE DER GESAMTABSCHLUSSRICHTLINIE</b>	
<b>AUSRICHTUNG</b>	<b>INHALTE</b>
	- Anpassungen an neue Vorgaben
<b>Sicherstellung der Abbildung der wirtschaftlichen Substanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Angaben müssen von Relevanz sein.</li> <li>- Angaben müssen von wesentlicher Bedeutung sein.</li> <li>- Angaben müssen verständlich aufbereitet sein.</li> <li>- Angaben müssen verlässlich sein.</li> <li>- Angaben müssen eine Aktualität besitzen.</li> <li>- Angaben müssen neutral und objektiv sein.</li> <li>- Angaben müssen richtig und vollständig sein.</li> </ul>
<b>Prozessgestaltung</b>	Festlegungen treffen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- was wird,</li> <li>- wann,</li> <li>- in welcher Reihenfolge,</li> <li>- wie lange,</li> <li>- von wem,</li> <li>- mit wieviel Kapazität erledigt.</li> </ul>
<b>Qualitätskontrolle</b>	Ansatz als Prozessbegleitung: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktualisierungserfordernisse,</li> <li>- Übernahme von Daten,</li> <li>- parallele Erarbeitung der Daten und Erläuterungen,</li> <li>- Automatisierung durch IT-Einsatz,</li> <li>- vorherige Plausibilitätsprüfungen,</li> <li>- Verzögerungsanlässe aufdecken.</li> </ul>

*Abbildung 318 „Die Zwecke der Gesamtabchlussrichtlinie“*

Der örtliche Terminplan sollte alle einzuhaltenden Termine aufweisen, die von der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses über die Bestätigung durch den Rat der Gemeinde bis zur Anzeige bei der Aufsichtsbehörde und der Einsichtnahme einzuhalten sind (vgl. § 116 i. V. m. §§ 95 und 96 GO NRW). In diesem Zusammenhang bietet es sich an, der Richtlinie eine Übersicht beizufügen, in der die für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses verantwortlichen Stellen und Personen in der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben mit sämtlichen Erreichbarkeitsdaten dargestellt sind.

Die abgestimmte Zeit- und Aufgabenplanung der Gemeinde muss auch die Einhaltung der Entscheidungskompetenzen der gemeindlichen Organe berücksichtigen. Die Gemeinde soll daher regelmäßig prüfen, ob für die Umsetzung und Anpassung der Informationspflichten ggf. auch die Gründungsverträge oder Satzungen für die gemeindlichen Betriebe geändert oder ergänzt werden müssen. Sie sollte zudem prüfen und festlegen, wie und in welchem Umfang ein örtliches Berichtssystem für die wirtschaftliche Einheit "Gemeinde" sachgerecht zu gestalten ist.





**III.**  
**Das Haushaltsrecht**  
**in der**  
**Gemeindehaushalts-**  
**verordnung**



# Die Gemeindehaushaltsverordnung

## 1. Die Anwendung des NKF

### 1.1 Wichtige Rahmenbedingungen

#### 1.1.1 Die rechtlichen Grundlagen für das Haushaltsrecht

Die haushaltsrechtlichen Regelungen in der Gemeindeordnung bauen auf dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW – NKFG NRW) vom 16. November 2004 (GV. NRW. 2004 S. 644; SGV 2023) auf. Dieses Gesetz ist als Artikelgesetz ausgestaltet worden und hat zu Änderungen der Gemeindeordnung sowie zu einer Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung geführt.

Das NKFG NRW ist am 01.01.2005 in Kraft getreten. Ab dem Haushaltsjahr 2009 führen alle Gemeinden ihre Haushaltswirtschaft nach dem NKF und erfassen ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung. Von den Gemeinden war zum Stichtag 31. Dezember 2010 der erste Gesamtabschluss aufstellen.

Unter Berücksichtigung der Erfahrungen aus der praktischen Anwendung des NKF in den ersten Jahren wurden die Grundlagen für das Neue Kommunale Finanzmanagement durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz vom 18. September 2012 (GV. NRW. 2012 S. 432) angepasst. Es wurden neue Regelungen eingeführt, z. B. Erträge und Aufwendungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, aber auch Regelungen angepasst, z. B. zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder zur Wertgrenze bei geringwertigen Vermögensgegenständen. Diese Anpassungen sind von den Gemeinden in ihrer Haushaltswirtschaft ab dem Haushaltsjahr 2013 zu beachten.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften beinhalten die notwendigen allgemeinen Vorgaben für die gemeindliche mehrjährige Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug im Haushaltsjahr sowie die Haushaltsabrechnung als stichtagsbezogener Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres. Die gemeindlichen Vorschriften bauen auf betriebswirtschaftlichen und kaufmännischen Standards auf. Wegen besonderer gemeindlicher oder sonstiger öffentlich-rechtlicher Besonderheiten erfolgte vielfach keine vollständige Übernahme. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sind insgesamt darauf ausgerichtet, die gemeindliche Eigenverantwortung zu stärken und die örtliche Steuerung zu verbessern.

#### 1.1.2 Die Zwecke des NKF

Die tatsächlichen Zwecke des NKF gehen weit über die Reform der haushaltsrechtlichen Vorschriften und die damit verbundene Einführung eines neuen Buchungsstils hinaus. Bereits die Bezeichnung „NKF“ soll verdeutlichen, dass es sich dabei nicht allein um eine Änderung in der jährlichen Rechnungslegung der Gemeinde einschließlich ihrer Haushaltsplanung handelt. Das NKF stellt eine Gesamtkonzeption dar, mit der das gemeindliche Haushaltswesen umfassend modernisiert wird.

Im Sinne einer Ganzheitlichkeit stellen daher die produktorientierte Steuerung der Haushaltswirtschaft, die Haushaltsplanung, die neue Wertigkeit der Haushaltsabrechnung als Jahresabschluss und die Einführung eines Nachweises der wirtschaftlichen Einheit als Gesamtabschluss neue Möglichkeiten und Pflichten der Gemeinde

dar. Die Schaffung einer neuen Transparenz durch die Offenlegung von Risiken und Chancen für die Gemeinde und deren Einfluss auf deren wirtschaftliche Lage ist ein wichtiges Ziel.

Unter dem Begriff "Transparenz" wird dabei die Möglichkeit der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verstanden, zuverlässig und zeitnah nachvollziehbare Informationen über die Ergebnisse und Entscheidungsprozesse des Gemeindeverwaltungshandelns erhalten zu können. Die verbesserte Beteiligung der Bürger am gemeindlichen Haushaltsgeschehen sowie eine erheblich erweiterte Einsichtnahme in die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen sollen dabei auch örtliche Informationsbedürfnisse an den Gemeindefinanzen sowie Interesse am wirtschaftlichen Geschehen und dessen Folgewirkungen wecken.

Neben den normativen Gegebenheiten bedarf es daher in jeder Gemeinde einer strategischen und operativen Neuausrichtung der örtlichen Steuerung unter Einbeziehung der Ressourcenbewertung und der produktorientierten Leistungen. Die Gemeinde hat sich deshalb zielorientiert mittel- bis langfristig auszurichten und nicht allein auf die jährliche Haushaltswirtschaft zu beschränken, denn die Gemeinde muss auch in Verantwortung für die zukünftigen Generationen handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Diesem Ansinnen soll auch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan Rechnung tragen.

Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz als erster Schritt einer sachgerechten weiteren Entwicklung des gemeindlichen Haushaltsrechts folgt dieser Strategie unter Berücksichtigung der zeitbezogenen Bedürfnisse der Gemeinden. Die dabei oftmals geäußerten Wünsche nach kleinteiligen verbindlichen Vorgaben stehen dieser Ausrichtung jedoch grundlegend entgegen.

Der Gesetzgeber sieht den Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts nicht darin, die Gemeinde aus ihrer Verantwortung für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln zu entlassen, sondern ihre eigene Gesamtverantwortung und Selbstverwaltung zu schärfen. Die Gemeinde soll dabei selbst den Vorteil nutzen dürfen, der aus den Chancen ihrer wirtschaftlichen Weiterentwicklung entsteht. Sie hat aber auch die mit ihren Entscheidungen und ihrer Haushaltswirtschaft einhergehenden Risiken selbst zu tragen.

### **1.1.3 Das Referenzmodell HGB**

Mit dem NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgte deshalb für die haushaltsrechtlichen Regelungen eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Regelungen nicht entgegenstehen. Das Gemeindehaushaltsrecht stellt die gesamte rechtliche Grundlage für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar. Den Vorschriften des HGB kommt damit auch keine Ersatzfunktion zu.

Die Eigenständigkeit des gemeindlichen Haushaltsrechts ist aufgrund der öffentlich-rechtlichen Aufgabenstellung der Gemeinde und ihren besonderen Zielen und Zwecken zwingend erforderlich. Es wird dadurch auch eine notwendige Abgrenzung gegenüber dem Handelsrecht sichergestellt. Die Regelungen des Handelsrechts stellen deshalb keine unmittelbar geltende Grundlage für die Bilanzierung der Gemeindeverwaltung dar, auch wenn bei der Rechnungslegung der Betriebe der Gemeinde die Vorschriften des HGB anzuwenden sind.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses kommen aber gleichwohl auch einzelne HGB-Vorschriften mit ihrem Stand 2009 unmittelbar zur Anwendung (vgl. Verweise in § 49 Absatz 4 und § 50 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese sachlichen Gegebenheiten sind von der Gemeinde bei ihren Geschäftsvorfällen im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft zu beachten. Bei der Abwägung einer Entscheidung über die haushaltswirtschaftliche Behandlung können von der Gemeinde jedoch auch Auslegungen zu entsprechenden Regelungen des Handelsrechts herangezogen werden.

Die Vorschriften des Handelsgesetzesbuches stellen dabei aber keine richtungsweisenden Vorgaben für die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften durch die Gemeinde dar. Die im örtlichen Einzelfall zu treffenden Festlegungen sind vorrangig nach den öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten auszurichten und müssen deshalb immer im Einklang mit den betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen. Die Heranziehung anderer Vorgaben und Argumente soll dabei der Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns und der sachlich geprägten Nachweisführung sowie der zutreffenden Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss dienen.

Die aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verwendeten Begriffe haben daher bei ihrer Anwendung i. d. R. die gleiche inhaltliche Bedeutung wie im privatwirtschaftlichen Bereich, soweit nicht durch Festlegungen oder Sachlagen eine abweichende Bedeutung entsteht oder sich durch eine gemeindebezogene Auslegung ergibt. Die Begriffe sollen dabei den gemeindlichen Besonderheiten gerecht werden und deren Inhalte und Zielbestimmungen so genau wie möglich aufzeigen und benennen. Es bedarf daher im Grundsatz jedoch keiner gesonderten öffentlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Die GoB sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz auch nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. gilt unverändert das Anschaffungskostenprinzip oder das Realisationsprinzip. Solche Grundsätze sind daher auch von der Gemeinde weiterhin unverändert anzuwenden. Für das NKF wurde jedoch insgesamt betrachtet keine zwingende Notwendigkeit gesehen, die möglichen Wahlrechte des Handelsgesetzesbuches auch für die Gemeinde uneingeschränkt zuzulassen und oder bezogen auf die gemeindlichen Sachverhalte nur „umzuschreiben“.

Der Gemeinde sind vielmehr bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinde die notwendigen Wahlrechte für einzelne bestimmte Sachverhalte sachgerecht eingeräumt worden. Die Entwicklung und Zielsetzung der internationalen Rechnungslegung wurde, soweit möglich, bei der Ausgestaltung des Drei-Komponentensystems des NKF ebenfalls berücksichtigt.

## **1.2 Haushaltswirtschaftliche Begriffe**

### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Sicherung der stetigen Erfüllung der Aufgaben durch die Gemeinde erfordert unter Beachtung des Haushaltsgrundsatzes „Jährlichkeit“ ein planvolles Handeln und eine wirtschaftliche, effiziente und sparsame Haushaltswirtschaft von der Gemeinde. Die dazu relevanten und notwendigen Informationen müssen von der Gemeinde beschafft werden, damit die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sachgerecht durch die Gemeindeverwaltung ausgeführt werden kann. Durch bestimmte, abschließende definierte Begriffe und deren zutreffende Nutzung wird ein Rahmen gesetzt, der von der Gemeinde eigenverantwortlich zu füllen ist. Einige wenige Begriffe werden nachfolgen beispielhaft benannt.

### **1.2.2 Der Haushalt**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht kann der Begriff „Haushalt“ als ein Teilbereich des wichtigen Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ betrachtet werden. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument für den Rat der Gemeinde und die Gemeindeverwaltung. Mit dem Begriff „Haushalt“ sollen daher die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde erfasst werden, aufgrund derer die gemeindliche Haushaltswirtschaft jährlich geplant, ausgeführt und abgerechnet wird.

Die Abwicklung des jährlichen Haushalts durch die Gemeinde vollzieht sich regelmäßig in einem Zeitraum von drei Jahren, der als Haushaltskreislauf bezeichnet wird. Sie beginnt vor dem eigentlichen Haushaltsjahr (Vorjahr), in dem die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen aufzustellen und vom Rat der Gemeinde zu be-

schließen sowie der Aufsichtsbehörde der Gemeinde anzuzeigen ist (vgl. §§ 78 bis 80 GO NRW). Die Abwicklung endet mit der Feststellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses der Gemeinde im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres (vgl. § 96 GO NRW).

### **1.2.3 Die Haushaltswirtschaft**

Die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erfordert eine dazu passende Abwicklung des jährlichen Haushalts durch die Gemeinde in sachlicher und zeitlicher Hinsicht. Unter den Begriff „Haushaltswirtschaft“ fallen daher alle Dinge und Tätigkeiten der Gemeinde, die jährlich zur Vorbereitung, Ausführung und Abrechnung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gehören. Bei den gemeindlichen Tätigkeiten muss der Zeitraum des Haushaltsjahres ständig wiederkehrend bzw. regelmäßig in den Mittelpunkt der Haushaltswirtschaft gestellt werden.

Die Aufstellung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vor Beginn des Haushaltsjahres stellt dabei einen wichtigen Teil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar (vgl. § 78 i. V. m. § 80 GO NRW). Der Haushaltsplan mit dem Ergebnisplan, dem Finanzplan und den Teilplänen wird im Haushaltsjahr ausgeführt (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses mit seinen Bestandteilen „Ergebnisrechnung“, „Finanzrechnung“, „Teilrechnungen“, „Bilanz“ und „Anhang“ schließt die gemeindliche Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr ab (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Die Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses gehört ebenfalls unverzichtbar dazu (vgl. § 116 GO NRW).

### **1.2.4 Das Haushaltsjahr**

Im gemeindlichen Haushalt ist unter Einbeziehung des Jährlichkeitsprinzips das Kalenderjahr als Haushaltsjahr und Geschäftsjahr für die Gemeinde bestimmt worden. Das Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember, der jahresbezogenen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugrunde zu legen ist. Auf der Grundlage der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung ist die haushaltswirtschaftliche Periode auf den Bewirtschaftungszeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet, in der der gemeindliche Haushaltsplan auszuführen ist. Nach Ablauf des Haushaltsjahres bzw. der Periode muss eine Abrechnung erfolgen und daher zum Abschlussstichtag 31. Dezember von der Gemeinde ein Jahresabschluss aufgestellt und vom Rat festgestellt werden (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW).

Durch die verbindliche Festlegung der zeitlichen Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr werden die periodengerechte Zuordnung und Buchungen von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen sowie der zeitliche Rahmen der Buchungen von Einzahlungen und Auszahlungen bestimmt und gesichert. Durch die getroffene Regelung besteht außerdem eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr. Das in der Privatwirtschaft allgemein übliche Wirtschaftsjahr entspricht regelmäßig ebenfalls dem Kalenderjahr. In der Forstwirtschaft zudem auch kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFoG NRW).

Die gemeindlichen Betriebe, die eigenständig nach handelsrechtlichen Vorschriften ihren Jahresabschluss aufstellen und eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr festlegen können, haben i. d. R. das Kalenderjahr zu ihrem Wirtschaftsjahr gemacht. Eine Übereinstimmung des betrieblichen Geschäftsjahres mit dem gemeindlichen Haushaltsjahr besteht daher bei den meisten gemeindlichen Betrieben, die in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen bzw. voll zu konsolidieren sind.

### **1.2.5 Der Haushaltsplan**

Die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert eine jährliche Haushaltswirtschaft, die im Haushaltsjahr wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen und entsprechend zu planen ist. Die haushaltsrechtlich bestimmte vorherige Planungspflicht für das Haushaltsjahr sowie die Bindung der Gemeindeverwaltung an die aufgestellte Planung finden ihren Niederschlag im Haushaltsplan als gesondertem Planungswerk. Ausgehend von dem Begriff „Haushalten“, unter dem im öffentlichen Bereich ein Handeln zur Erzielung von Ressourcen und zum Verbrauch von Ressourcen zur größtmöglichen Bedürfnisbefriedigung verstanden wird, wird das Ergebnis der gemeindlichen Planung für ein Haushaltsjahr als Haushaltsplan bezeichnet.

Der gemeindliche Haushaltsplan zeigt den Rahmen und die Grundlage für das mögliche wirtschaftliche Handeln der Gemeinde auf und wird auf einen abgegrenzten Zeitraum bezogen. Er muss deshalb die Ermächtigungen und Informationen für das Haushaltsjahr bereitstellen, die haushaltswirtschaftlich für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde notwendig sind. Dieses Werk stellt dabei kein Gegenstück zu einem Wirtschaftsplan in der Privatwirtschaft dar. Beide Planungswerke beinhalten jeweils verbindliche Vorgaben und Rahmenbedingungen für ein wirtschaftliches Handeln einer Wirtschaftseinheit in einem zeitlich bestimmten Geschäftsjahr.

Der Begriff „Haushaltsplan“ ist daher nicht davon abhängig, dass die Gemeinde eine öffentliche Verwaltungseinheit darstellt. Aufgrund der Bezeichnung lässt sich aber schnell erkennen, ob ein Planungswerk für eine öffentlich-rechtliche oder eine privatrechtliche Wirtschaftseinheit bestimmt ist. Das als Haushaltsplan bezeichnete Planungswerk der Gemeinde stellt daher auch keinen „Ersatz“ für einen Wirtschaftsplan dar, weil eine öffentliche Einheit tätig wird. Beide Planungswerke stellen vielmehr gleichermaßen das qualitative und quantitative inhaltliche Ergebnis der voraussichtlichen wirtschaftlichen Auswirkungen der Geschäftstätigkeit im Haushaltsjahr bzw. im Geschäftsjahr dar und ermöglichen das notwendige Handeln.

Der Haushaltsplan als wichtige Anlage der gemeindlichen Haushaltssatzung hat einen Ergebnisplan, einen Finanzplan und Teilpläne sowie die festgelegten Anlagen zu enthalten (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 GemHVO NRW). Er wird im gemeindlichen Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres abgerechnet und umfasst die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung, die Teilrechnungen, die Bilanz und dem Anhang. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Zum gemeindlichen Gesamtabschluss gehören die Gesamtergebnisrechnung, die Gesamtbilanz und der Gesamtanhang. Dem Gesamtabschluss sind zudem ein Gesamtlagebericht und der Beteiligungsbericht beizufügen (vgl. § 116 Absatz 1 und § 117 Absatz 1 GO NRW).

### **1.2.6 Die Haushaltsposition**

Die Produktorientierung für den gemeindlichen Haushalt sowie die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan und von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan verlangen eine einheitliche Grundstruktur im Aufbau in den betreffenden Teilen des gemeindlichen Haushaltsplans. Für die Gemeinde muss jeweils in den Plänen eine sachgerechte Verknüpfung der Arten der Erträge und Aufwendungen oder der Arten der Einzahlungen und Auszahlungen mit der Angabe zugeordneter rechnerischer Beträge möglich sein. Derartige Stellen werden als „Haushaltsposition“ bezeichnet.

Von der Gemeinde sollen die Haushaltspositionen weiter ausgestaltet werden, weil die Teilpläne im Haushaltsplan den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als umfassende Informationsquelle über die produktbezogene, haushaltswirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde dienen sollen. In diesem Sinne soll sich aus dem Aufbau und den Inhalten der Teilpläne mit ihren Teilergebnisplänen und den Teilfinanzplänen mithilfe der Haushaltspositionen problemlos erkennen lassen, welche Ressourcen und welche Finanzmittel zur Erfüllung ihrer Aufgaben im Haushaltsjahr eingesetzt werden sollen.

Der wirtschaftliche Gehalt sowie mögliche Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde lassen sich durch eine Systematisierung des gemeindlichen Haushaltsplans und Differenzierung anhand von Haushaltspositionen klar und leicht nachvollziehen. Die Systematisierung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach den gemeindlichen Aufgaben wird dabei durch den NKF-Produktrahmen mit seinen siebzehn verbindlichen Produktbereichen ermöglicht (vgl. § 4 GemHVO NRW i. V. m. dem o.a. Runderlass).

Die Systematisierung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung wird durch die Mindestvorgabe mit über 19 Ertrags- und Aufwandsarten sowie mit über 27 Einzahlungs- und Auszahlungsarten der Gemeinde ermöglicht (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW i. V. m. dem o.a. Runderlass). Die gemeindliche Haushaltssystematik deckt damit die haushaltsrechtlichen Erfordernisse bei der Aufstellung und Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sowie bei der Abrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde durch die dafür notwendig werdenden Haushaltspositionen ab.

### **1.2.7 Der Haushaltsansatz**

Im gemeindlichen Haushaltsplan ist in den einzelnen Teilen eine sachgerechte Darstellung der Arten der Erträge und Aufwendungen oder der Arten der Einzahlungen und Auszahlungen nur gewährleistet, wenn auch deren geplanter Umfang mit zugeordneten rechnerischen Beträgen erfolgt ist. Im Rahmen der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltspositionen werden die jeweils zugeordneten rechnerischen Beträge als „Haushaltsansatz“ bezeichnet. Dessen betragsmäßige Größe hängt von dem von der Gemeinde geplanten Vorhaben ab und sollte ausreichend bemessen sein.

Die Haushaltsansätze üben als Messgröße vielfältige Funktionen aus. Nur mithilfe ihrer rechnerischen Beträge lassen sich der Gesamtbetrag der Erträge und die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen als Ergebnis der Planung feststellen. Von diesen Größen ist es dann abhängig, ob der gemeindliche Haushalt für das Haushaltsjahr ausgeglichen ist. Andererseits werden aber auch haushaltsrechtlich zulässige Veränderungen im Haushaltsjahr anhand des betragsmäßigen Haushaltsansatzes gemessen, die z. B. aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr notwendig werden.

### **1.2.8 Die Ermächtigung**

Mit dem Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr entsteht ein Auftrag an die Gemeindeverwaltung, den gemeindlichen Haushaltsplan unter den darin festgelegten Bedingungen bzw. den Rechten und Pflichten im betreffenden Haushaltsjahr auszuführen. Dabei ist die Gemeindeverwaltung materiell und förmlich an den Haushaltsplan gebunden, denn er ist für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Mit dieser auftragsbezogenen Bindung werden der Gemeindeverwaltung neben konkreten Maßgaben und Betragsvorgaben auch Rahmenvorgaben gemacht, die von ihr in eigener Verantwortung auszufüllen sind. Sie verfügt dadurch vielfach über Entscheidungsspielräume in sachlicher Hinsicht, ggf. sogar in zeitlicher Hinsicht. Durch ein derartig geprägtes Verhältnis zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung werden der Gemeindeverwaltung besondere Erlaubnisse erteilt, ihr sonst nicht zustehende Rechte und Befugnisse auszuüben, auch dann, wenn deren Ausübung im Haushaltsjahr zu einer wirtschaftlichen Belastung für die Gemeinde führt.

Aufgrund der weiteren haushaltsrechtlichen Festlegung, dass Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter durch den gemeindlichen Haushaltsplan weder begründet noch aufgehoben werden, kann im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr kein unmittelbarer Eingriff in Rechte Dritte entstehen. Die Verwendung des Begriffs „Ermächtigung“ im gemeindlichen Haushaltsrecht bietet daher keinen Anlass, dass dadurch der Gemein-



deverwaltung möglicherweise Eingriffsrechte zustehen. Sie führt auch nicht dazu, dass eine zivilrechtlich geprägte Vollmacht für die Gemeindeverwaltung entsteht.

Die Umschreibung der gemeindeinternen „Auftragslage“ zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung mithilfe des Begriffs „Ermächtigung“ und dessen Verständnis als Erlaubnis des Rates für wirtschaftliches und sparsames haushaltsbezogenes Handeln in eigener Verantwortung der Gemeindeverwaltung bildet die öffentlich-rechtlich geprägten Verhältnisse bei der Gemeinde am besten ab. Der Begriff "Ermächtigung" ist zudem grundsätzlich auf alle Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan ausgerichtet, aufgrund derer die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen möglich wird.

Bei bestehenden rechtlichen Verpflichtungen wird durch die Verwendung des Begriffs aufgezeigt, in welcher haushaltswirtschaftlichen Größenordnung die Gemeinde ihre Verpflichtungen erfüllen will. Bei ihren bestehenden rechtlichen Ansprüchen (Forderungen) wird deren ertragswirksames und zahlungswirksames Volumen verdeutlicht, das im Haushaltsjahr realisiert werden soll. Die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedarf im Zusammenwirken mit den betreffenden Adressaten zusätzlich immer besonderer gesetzlich oder vertraglich bestimmter Beziehungen bzw. öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlich gebildeter Beziehungen.

### **1.2.9 Die sachliche Bindung**

Bei der Auswahl der ins Folgejahr des Haushaltsjahres zu übertragenden Ermächtigungen sind von der Gemeinde auch die sachlichen Bindungen im Haushaltsplan zu beachten. Der gemeindliche Haushaltsplan stellt die Grundlage für die Haushaltswirtschaft dar und ist für die Haushaltsausführung der Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Er enthält daher Festlegungen, die produktorientiert durch die Bildung der Teilpläne sowie artenbezogen durch die abgegrenzten Veranschlagungen im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen bestehen (vgl. §§ 2 bis 4 GemHVO NRW). Der Begriff „sachliche Bindung umfasst daher sowohl den Leistungszweck als auch den Verwendungszweck.

Diese haushaltsmäßigen Gegebenheiten bleiben auch bei der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen erhalten. Die übertragenen Ermächtigungen bleiben daher auch im folgenden Haushaltsjahr an ihren sachlichen Zweck. Diese Bindungen führen dazu, dass aufgrund der Übertragungen nur die sachlich gleichen Haushaltspositionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres fortgeschrieben werden dürfen. Bei einer solchen Vorgehensweise wird sichergestellt, dass entsprechend der sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres auch die Inanspruchnahme im Folgejahr erfolgen kann.

Die übertragenen Ermächtigungen können daher nur entsprechend den Festlegungen des Rates im Beschluss über die Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Anspruch genommen. Eine Ermächtigungsübertragung in allgemeiner Form, in dem z. B. lediglich die Gesamtsumme als betragsmäßigen Umfang ohne sachliche Bindung übertragen oder im Folgejahr eine freie Verwendbarkeit der übertragenen Ermächtigungen zugelassen wird, ist wegen der Fortgeltung der sachlichen Bindungen der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen unzulässig.

Von der Gemeinde sind wegen der sachlichen Bindung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsübertragungen ggf. weitere Erläuterungen im Rahmen des Jahresabschlusses zu geben. Sie hat in der Ergebnisrechnung im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches die übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt dazu, dass die betroffenen Positionen im Ergebnisplan des Haushaltsplans des folgenden Jahres entsprechend erhöht werden. Die Übertragungen bewirken zudem, dass das Jahresergebnis der Gemeinde besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Ergebnisplan enthaltenen Aufwandsermächtigungen tatsächlich in Anspruch genommen worden wären.

## **1.2.10 Die zeitliche Bindung**

### **1.2.10.1 Die Bindung der Aufwendungen und Auszahlungen**

Aus unterschiedlichen Gründen bedarf es bei der Gemeinde oftmals der Weitergeltung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen über Aufwendungen und Auszahlungen über das Haushaltsjahr hinaus. Für die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen, die durch die darin ausgewiesenen Haushaltspositionen konkretisiert werden, ist jedoch die zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr einzuhalten.

Von der zeitlichen Befristung kann der Rat eine Ausnahme zulassen, aufgrund derer nicht genutzte Ermächtigungen ins Folgejahr des Haushaltsjahres übertragen werden können. Es könnte sonst auf Dauer zu Einschränkungen in der laufenden Aufgabenerfüllung der Gemeinde kommen, wenn mit dem Ablauf des Haushaltsjahres auch diese Ermächtigungen ihre Geltung verlieren würden. Der Auftrag des Rates kann dadurch noch erfüllt werden, auch wenn die Erledigung des Auftrags außerhalb des dafür vorgesehenen Zeitrahmens erfolgen soll.

Bei der zeitlichen Bindung der Haushaltspositionen ist zudem zu beachten, dass die Inanspruchnahme der durch Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten und konkretisierten Ermächtigung nicht erst mit dem Entstehen von Aufwendungen oder der tatsächlichen Leistung von Auszahlungen beginnt. Die Inanspruchnahme von haushaltsmäßigen Ermächtigungen setzt bereits mit den Auftragsvergaben der Gemeinde und den sonstigen eingegangenen Verpflichtungen ein.

Durch derartige gemeindliche Geschäftsvorfälle werden bereits mögliche Aufwendungen und Auszahlungen zu lasten der Gemeinde begründet. Sie führen zu Verpflichtungen, die nur zulässig sind, wenn dafür im gemeindlichen entsprechende Ermächtigungen enthalten sind und auf dieser Basis der Haushaltsplan der Gemeinde durch die Gemeindeverwaltung ausgeführt wird.

Die wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde erfordert dabei, die Inanspruchnahme der Ermächtigungen so lange zurückzustellen, wie es die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert. Die haushaltsmäßigen Ermächtigungen dürfen im Ablauf des Haushaltsjahres nicht vollständig von der Gemeindeverwaltung in Anspruch genommen werden, wenn sich aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in diesem Zeitraum dafür kein sachlicher und zeitlicher Grund ergibt.

### **1.2.10.2 Die Bindung der Erträge und Einzahlungen**

Der Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit wirkt sich auch auf die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Erträge und Einzahlungen aus. Zur Erfüllung ihrer Aufgaben und zur Deckung der dadurch entstehenden Aufwendungen und Auszahlungen muss die Gemeinde sich stetig bemühen, ausreichende Erträge und Einzahlungen zu erzielen bzw. zu erwirtschaften. Eine strenge zeitliche Bindung, durch die eine Zulässigkeit von Erträgen und Einzahlungen konkretisiert wird, ist deshalb nicht erforderlich.

Im Zusammenhang mit der zeitlichen Begrenzung eines Haushaltsjahres gelten die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für gemeindliche Erträge und Einzahlungen als Auftrag an die Gemeindeverwaltung, die geplanten Erträge und Einzahlungen auch zu erzielen. Für diese Sachlage besteht die haushaltsrechtliche Regelung über die Finanzmittelbeschaffung, sodass es keiner zusätzlichen satzungsrechtlichen Vorgabe durch den Rat bedarf.

Bei den im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ertrags- und Einzahlungsermächtigungen muss jedoch ggf. deren Zweckbindung über das Haushaltsjahr hinaus gesichert werden, wenn die Erträge oder Einzahlungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen auf bestimmte Vorhaben ausgerichtet sind. Die Sicherung der Verwendung

für den vorgegebenen Zweck über das Haushaltsjahr hinaus ist insbesondere dann notwendig, wenn die Erträge erzielt oder die Einzahlungen eingegangen sind, die damit verbundenen Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres aber noch nicht oder noch nicht vollständig in Anspruch genommen worden sind, sodass entsprechend keine Aufwendungen entstanden sind oder noch keine Auszahlungen zu leisten waren.

Die zeitliche Bindung von zweckbezogenen Erträgen und Einzahlungen endet daher oftmals erst, wenn die damit in Zusammenhang stehende Aufgabe von der Gemeinde erfüllt und die Erträge und Einzahlungen in zulässiger Form für die damit verbundenen Aufwendungen und/oder Auszahlungen tatsächlich in Anspruch genommen worden sind. Der Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit wirkt sich in diesem Zusammenhang dann nur auf die erzielten zweckbezogenen Erträge und Einzahlungen hinsichtlich ihrer zutreffenden Periodisierung aus.

### **1.3 Die Rechengrößen**

#### **1.3.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

##### **1.3.1.1 Die Erfassung der Ressourcen**

Mit dem NKF wird das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ erfasst und dadurch der tatsächliche Werteverzehr vollständig abgebildet, z. B. über die Abschreibungen. Unter Einbeziehung der haushaltsmäßigen Produktorientierung wird der Gemeinde damit die vollständige Erfassung, Zuordnung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung periodengerecht im Haushaltsjahr möglich.

Mit der gleichzeitigen Ausrichtung der gemeindlichen Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll erreicht werden, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode (Aufwendungen) regelmäßig durch Erträge derselben Periode (Ressourcenaufkommen) gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dazu den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar.

Die Rechengrößen der zutreffende Rechenstoff für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die gleichen Rechengrößen erfasst werden sollen (vgl. § 17 GemHVO NRW).

##### **1.3.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen.

Die gemeindlichen Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche bzw. zahlungswirksame Erträge entstehen, z. B. aus erhobenen Steuern oder erhaltenen Zuwendungen. Andererseits entstehen auch (nicht zahlungswirksame) Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten, weil die erhaltenen investiven Zuwendungen über die Nutzungszeit eines damit finanzierten Ver-

mögensgegenstandes periodengerecht zu verteilen sind. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen.

### **1.3.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Geschäftsvorfall, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre (vgl. aktive Rechnungsabgrenzung nach § 42 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist.

## **1.3.2 Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“**

### **1.3.2.1 Die Erfassung der Zahlungen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde bzw. die liquiden Mittel aufzeigen. Dadurch stellt die Finanzrechnung eine Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der gemeindlichen Finanzrechnung die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungssstoff zur Anwendung.

Bei der Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen ist außerdem das Kassenwirksamkeitsprinzip als Liquiditätsänderungsprinzip zu beachten. Deshalb dürfen unter den Haushaltspositionen im Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen ausgewiesen werden, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken. Entsprechend ist in der gemeindlichen Finanzrechnung der Nachweis der Zahlungen zu führen. Dabei ist von der Gemeinde zu beachten, dass aus internen Leistungsbeziehungen keine Zahlungsvorgänge im Sinne einer Liquiditätsänderung entstehen können. Die internen Vorgänge dürfen daher auch nicht ersatzweise in Form von fiktiven Zahlungen gebucht werden.

### **1.3.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt jedoch die Erhöhung des

Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

### **1.3.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt.

## **1.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

### **1.4.1 Allgemeine Zwecke**

Die GoB gelten fast uneingeschränkt auch im NKF. Der haushaltsrechtlichen Festlegung ging dazu eine Betrachtung und Bewertung der Rechnungsziele voraus, z. B. Nachweis des Ressourcenverbrauchs, des Vermögens- und Eigenkapitalerhalts, der stetigen Aufgabenerfüllung. In die Bewertung wurden aber auch besondere Rechnungszwecke einbezogen, z. B. Steuerungs- und Kontrollzwecke, die Entscheidungshoheit des Rates der Gemeinde (Allzuständigkeit), die Bezogenheit auf Öffentlichkeit und Aufsichtsbehörde als Adressaten. Die Ziele und Zwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft finden sich z. B. auch in den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen wieder. Sie sind zudem in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften konkretisiert worden.

Mit den von der Gemeinde übernahmefähigen anwendbaren Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Rechnungszwecken und Rechnungszielen soll ein zutreffendes Gesamtbild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft entstehen. Vor der Übernahme der GoB für die Gemeinden sind diese hinsichtlich ihrer Inhalte sowie ihrer Anwendungsmöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft überprüft worden. Viele Rechnungslegungsgrundsätze des Referenzmodells HGB haben sich als übernahmefähig erwiesen. Dabei wurden kleinere Abweichungen wegen spezifischer gemeindlicher Fragestellungen hingenommen, weil im Großen und Ganzen eine sichere und gleichartige Handhabung der Grundsätze im betriebswirtschaftlichen sowie haushaltswirtschaftlichen Sinne durch die Gemeinden gesichert und gewährleistet werden kann.

Einer gesonderten Festlegung von eigenständigen „Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“ für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen bedurfte es nicht, denn viele GoB sind ausdrücklich zum Gegenstand besonderer haushaltsrechtlicher Vorschriften gemacht worden. Eine gesonderte Festlegung zusätzlicher geeigneter Grundsätze wurde daher nicht als zweckmäßig angesehen und hätte möglicherweise die Anwendung des NKF in den Gemeinden wesentlich erschwert. Eine vergleichbare Vorgehensweise (Übernahme) bestand auch bei der Entwicklung der IPSAS als internationale Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Bereich, die aus den bestehenden internationalen Standards der IFRS hervorgegangen sind, auch wenn diese inzwischen als eigenständige Grundsätze anzusehen sind.

Der Übernahme der GoB ins gemeindliche Haushaltsrecht ging zudem eine Betrachtung und Bewertung der Aussagekraft von gemeindlichem Jahresabschluss und Gesamtabschluss und den Zielen und Zwecksetzungen voraus. Es wurde festgelegt, dass für diese Abschlüsse die GoB unerlässlich sind. Die Abschlüsse haben daher unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde (wirtschaftliche Lage) zu vermitteln. In die Prüfung wurde außerdem die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde einbezogen, weil diese auf den Jahresabschlüssen aufbaut.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

Der zusätzlich im Rahmen des NKF zu beachtende Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert die Verteilung von Nutzen und Lasten zwischen den Generationen. Die Gemeinde muss deshalb in ihrer gesamten Haushaltswirtschaft immer im Blick haben, ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Dazu wird in der Gemeindeordnung ausdrücklich bestimmt, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Diese gesetzliche Festlegung verstärkt die Umsetzung der Ziele und Zwecke des NKF.

**1.4.2 Die Anwendung der GoB**

In Nordrhein-Westfalen stellt das gemeindliche Haushaltsrecht den gesetzlichen Rahmen für die Anwendung der GoB durch die Gemeinde dar. Daher sind die GoB in ihrer Anwendung auch auf die haushaltsrechtlichen Ziele, Inhalte und Zwecke auszurichten, soweit die Grundsätze nicht bereits durch haushaltsrechtliche Bestimmungen kodifiziert wurden (vgl. Abbildung 319).

<b>DIE GESETZLICHEN VORGABEN ZUR ANWENDUNG DER GoB</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
<b>§ 91 Absatz 2 GO NRW</b>	Die Bewertung von Vermögen und Schulden ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit die Gemeindeordnung nichts Anderes vorsieht, vorzunehmen.
<b>§ 92 Absatz 2 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.
<b>§ 93 Absatz 1 GO NRW</b>	Die Buchführung in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann.
<b>§ 95 Absatz 1 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat einen Jahresabschluss aufzustellen, der unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss.
<b>§ 116 Absatz 1 und 6 GO NRW</b>	Die Gemeinde hat einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

*Abbildung 319 „Die gesetzlichen Vorgaben zur Anwendung der GoB“*

In diesem Zusammenhang zeigt die sachliche Einbeziehung der GoB in die haushaltsrechtlichen Vorschriften zeigt auf, dass sich die Haushaltswirtschaft der Gemeindeverwaltung nicht grundsätzlich von der Wirtschaftsführung der gemeindlichen Betriebe unterscheidet. Die Finanz- und Leistungsbeziehungen der Gemeinde, insbesondere die einseitigen Transferleistungen, z. B. in Form von Zuwendungen oder der Gewährung von sozialen Leistungen, stellen keine ausreichende Basis dar, eigenständige öffentlich-rechtliche Grundsätze zu bestimmen, statt die privatwirtschaftlich geprägten GoB zur Anwendung durch die Gemeinde zuzulassen.

### 1.5 Örtlich festzulegende Wertgrenzen

Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung enthalten eine Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen, die von der Gemeinde auszulegen und unter der Berücksichtigung von örtlichen Gegebenheiten anzuwenden sind. Besonders ist dabei zu beachten, dass viele dieser Rechtsbegriffe von der Gemeinde die Festlegung einer betragsmäßigen Abgrenzung erfordern, um deren Anwendung in der gemeindlichen Praxis eindeutig zu gestalten sowie das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde nachprüfbar zu machen. Als Beispiele dazu werden die nachfolgenden Begriffe mit ihren Fundstellen aufgezeigt (vgl. Abbildung 320).

<b>ÖRTLICH FESTZULEGENDE WERTGRENZEN</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSMERKMAL</b>
<b>§ 4 Absatz 4 Satz 2 GemHVO NRW</b>	<u>Teilpläne:</u> Im Teilfinanzplan sind als Einzelmaßnahmen jeweils die Investitionen <b>oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen</b> auszuweisen.
<b>§ 10 Absatz 2 GemHVO NRW</b>	<u>Nachtragshaushaltsplan:</u> Im Nachtragshaushaltsplan können Beträge <b>unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen</b> für Investitionen unberücksichtigt bleiben.
<b>§ 13 Absatz 1 GemHVO NRW</b>	<u>Verpflichtungsermächtigungen:</u> Die Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen mit Kosten <b>unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen</b> können zusammengefasst ausgewiesen werden.
<b>§ 14 Absatz 1 GemHVO NRW</b>	<u>Investitionen:</u> Bevor Investitionen <b>oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen</b> beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.
<b>§ 14 Absatz 3 GemHVO NRW</b>	<u>Investitionen:</u> Vor Beginn einer Investition <b>unterhalb der festgelegten Wertgrenzen</b> muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.
<b>§ 23 Absatz 4 GemHVO NRW</b>	<u>Bewirtschaftung und Überwachung:</u> Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche <b>in geringer Höhe</b> geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist.
<b>§ 36 Absatz 4 GemHVO NRW</b>	<u>Rückstellungen:</u> Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag <b>nicht geringfügig</b> ist.
<b>§ 36 Absatz 5 GemHVO NRW</b>	<u>Rückstellungen:</u> Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der voraussichtliche Verlust <b>nicht geringfügig</b> sein wird.
<b>§ 44 Absatz 4 GemHVO NRW</b>	<u>Anhang:</u> Im Anhang ist die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5 zu erläutern, sofern es sich

<b>ÖRTLICH FESTZULEGENDE WERTGRENZEN</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSIHALTE</b>
	um <b>wesentliche Beträge</b> handelt.

*Abbildung 320 „Örtlich festzulegende Wertgrenzen“*

Eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze hat der Rat der Gemeinde z. B. für die Abgrenzung von kleinen und großen gemeindlichen Investitionen festzulegen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Er hat unter dem Ziel der Stärkung des Budgetrechts die Abgrenzung eigenverantwortlich vorzunehmen und dadurch zu bestimmen, ab welcher Größenordnung die örtlichen Investitionen als Einzelmaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen sind (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die Gemeindeverwaltung erhält dadurch eine Rahmenvorgabe für die Planung und Ausführung und den Nachweis von gemeindlichen Investitionen.

## 2. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung

Im Rahmen der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts soll auch die haushaltswirtschaftliche Steuerung durch die örtlich Verantwortlichen im Sinne der Ziele und Zwecke des NKF neu ausgerichtet werden. Bei einer solchen Neuausrichtung der örtlichen Steuerung gilt es, die politisch festgelegten Standards und Ziele sowie Ressourcen für die Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde öffentlich zu machen.

Die Einhaltung der Generationengerechtigkeit sowie die Erfüllung der produktorientierten Aufgaben mit den dafür erforderlichen Finanzmitteln müssen dabei nachvollziehbar und belegbar sein. Die Neuausrichtung der örtlichen Steuerung kann dabei auf einer Vielzahl von gemeinderechtlichen Vorschriften aufbauen. Diese Vorschriften sollen auch der Unterstützung der örtlichen Steuerung dienen (vgl. Beispiele in der Abbildung 321).

<b>STEUERUNGSRELEVANTE HAUSHALTSRECHTLICHE VORSCHRIFTEN</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSIHALTE</b>
<b>§ 2 GemHVO NRW</b>	Im Ergebnisplan sind die Erträge und Aufwendungen nach Arten zu veranschlagen und mindestens als Positionen auszuweisen.
<b>§ 3 GemHVO NRW</b>	Im Finanzplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten zu veranschlagen und mindestens als Positionen auszuweisen.
<b>§ 4 GemHVO NRW</b>	Die Teilpläne sind produktorientiert. Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan und werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.
<b>§ 7 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW</b>	Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Dabei sind die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen. Auch sind die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung zu erläutern.
<b>§ 11 Absatz 1 GemHVO NRW</b>	Im Haushaltsplan sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung abzubilden. Die Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

<b>STEUERUNGSRELEVANTE HAUSHALTSRECHTLICHE VORSCHRIFTEN</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	sind ebenfalls darzustellen.
<b>§ 11 Absatz 2 GemHVO NRW</b>	Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr im Haushaltsplan zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind.
<b>§ 11 Absatz 3 GemHVO NRW</b>	Die Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich im Haushaltsjahr zu erzielenden oder zu leistenden Beträge im Haushaltsplan zu veranschlagen.
<b>§ 12 GemHVO NRW</b>	Im Haushaltsplan sollen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.
<b>§ 17 GemHVO NRW</b>	In den Teilplänen sollen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs möglichst auch interne Leistungsbeziehungen erfasst, und dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans und der Teilergebnisrechnung hinzugefügt werden.
<b>§ 18 GemHVO NRW</b>	Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde soll eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung geführt werden.
<b>§ 21 GemHVO NRW</b>	Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. In den Budgets ist die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. Diese Regel gilt auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.
<b>§ 37 GemHVO NRW</b>	Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und weiterer Maßgaben aufzustellen. Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht nach § 48 beizufügen.
<b>§ 38 Absatz 3 GemHVO NRW</b>	Die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen werden, sind in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen.
<b>§ 41 GemHVO NRW</b>	Die Bilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten und ist entsprechend den Regelungen in den Absätzen 3 und 4 der Vorschrift zu gliedern.
<b>§ 43 Absatz 3 GemHVO NRW</b>	Die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen.
<b>§ 44 GemHVO NRW</b>	Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

<b>STEUERUNGSRELEVANTE HAUSHALTSRECHTLICHE VORSCHRIFTEN</b>	
<b>FUNDSTELLE</b>	<b>REGELUNGSINHALTE</b>
	<p>derung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.</p>
<b>§ 48 GemHVO NRW</b>	<p>Der Lagebericht ist so zu fassen, dass durch diesen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde einzugehen. Dabei sind die zugrundeliegenden Annahmen anzugeben.</p>
<b>§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW</b>	<p>Die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.</p>
<b>§ 50 Absatz 2 GemHVO NRW</b>	<p>Die Betriebe der Gemeinde in Form des privaten Rechts, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen, sind diese entsprechend den Regelungen in Absatz 1 zu konsolidieren. Diese Vorgabe gilt auch, wenn der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht, das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.</p>
<b>§ 50 Absatz 3 GemHVO NRW</b>	<p>Die Betriebe der Gemeinde, die unter dem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen, sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.</p>

*Abbildung 321 „Steuerungsrelevante Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung“*

Die Ansätze für eine Verbesserung der örtlichen Steuerung können jedoch in Einzelfällen ggf. dazu führen, dass es insgesamt einer Neuausrichtung des Verhältnisses von Rat und Gemeindeverwaltung unter Berücksichtigung der örtlichen Ziele und eines Leitbildes bedarf. In beiden Bereichen kann es dabei über die Produktorientierung im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung zu einer eindeutigen und verursachungsgerechten Zuordnung von Verantwortlichkeiten und eines neuen Zusammenwirkens kommen.

### **3. Die Gestaltung der Gemeindehaushaltsverordnung**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Grundlagen für das NKF sind neben den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft in der Gemeindeordnung NRW (vgl. §§ 75 ff.) die Vorschriften in der „Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nord-

rhein-Westfalen (Gemeindehaushaltsverordnung NRW – GemHVO NRW)“ vom 16.11.2004 (GV. NRW. S. 644) in der jeweils geltenden Fassung (vgl. SGV. NRW. 6300). Diese haushaltsrechtlichen Grundlagen sind bereits weiterentwickelt worden. Im Jahre 2009 wurden aufgrund notwendiger Anpassungen an das neue Landesbeamtenrecht und an das Tarifrecht der § 8 Absatz 1 bis 3 und der § 36 der Gemeindehaushaltsverordnung geändert. Im Jahre 2012 wurde entsprechend den Bedürfnissen aus der gemeindlichen Praxis eine Vielzahl von Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz angepasst.

Die Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnung bauen auf den haushaltsrechtlichen Grundlagen der Gemeindeordnung auf. Im Mittelpunkt steht die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, sodass sachlich gebotene Vorgaben zur Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug sowie für die Haushaltsabrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden. Bei ihrer Gestaltung sind kaufmännische Standards des Handelsgesetzbuches und gemeindliche Besonderheiten sachgerecht berücksichtigt worden. Für die örtliche Ausrichtung gilt dabei, dass der Haushalt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument im gemeindlichen Haushaltsrecht ist und bleibt.

Im NKF sind die kaufmännischen Erfolgsgrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ der zentrale Rechnungsstoff. Sie ermöglichen die Erfassung und Abbildung des Ressourcenverbrauchs und das Ressourcenaufkommens im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung. Die Ein- und Auszahlungen, bei denen zwischen „laufender Verwaltungstätigkeit“ und „Investitionstätigkeit“ unterschieden wird, sowie die Zahlungen aufgrund des erforderlichen Kreditbedarfs (Finanzierungstätigkeit) werden im Finanzplan und in der Finanzrechnung ausgewiesen. Sie geben Auskunft über die Eigenfinanzierungsfähigkeit der Gemeinde und die Fremdfinanzierung. Zusammen mit der Bilanz als Vermögensrechnung bilden die drei Komponenten des NKF eine unverzichtbare Informationsquelle zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde.

Die im Haushaltsplan abzubildenden Produktbereiche bilden die Verbindung zwischen dem an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb das führende Gliederungsprinzip für den Haushaltsplan sein. Gleichwohl darf die Gemeinde ihren Haushaltsplan aufgrund örtlicher Bedürfnisse auch nach organisatorischen Gliederungskriterien untergliedern. Die Gestaltungsfreiheit ermöglicht die freie Auswahl von Produktgruppen und Produkten, angepasst an die Anforderungen der örtlichen Aufgabenerledigung. Sie erlaubt auch die Bildung von Budgets nach organisatorischen Gesichtspunkten. Für eine flexible Haushaltswirtschaft nach den neuen Steuerungsmodellen enthält die Gemeindehaushaltsverordnung auch die entsprechend gefassten Bewirtschaftungsregeln.

### 3.2 Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften

Die Gliederung der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnung in Abschnitte folgt im Aufbau derjenigen Gliederung, die in allen Ländern den Gemeindehaushaltsverordnungen auf der Grundlage des IMK-Beschlusses aus dem Jahre 2003 zugrunde gelegt werden. In Nordrhein-Westfalen sind aufgrund dessen die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung in die mehrere Abschnitte aufgeteilt worden (vgl. Abbildung 322).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>Erster Abschnitt Haushaltsplan</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 1 Haushaltsplan</li> <li>§ 2 Ergebnisplan</li> <li>§ 3 Finanzplan</li> <li>§ 4 Teilpläne</li> <li>§ 5 Haushaltssicherungskonzept</li> <li>§ 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung</li> <li>§ 7 Vorbericht</li> <li>§ 8 Stellenplan</li> <li>§ 9 Haushaltsplan für zwei Jahre</li> <li>§ 10 Nachtragshaushaltsplan</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
GemHVO NRW**

<b>DIE VORSCHRIFTEN IN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze</li> <li>§ 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung</li> <li>§ 13 Verpflichtungsermächtigungen</li> <li>§ 14 Investitionen</li> <li>§ 15 Verfügungsmittel</li> <li>§ 16 Fremde Finanzmittel</li> <li>§ 17 Interne Leistungsbeziehungen</li> <li>§ 18 Kosten- und Leistungsrechnung</li> <li>§ 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung</li> </ul>
<b>Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 20 Grundsatz der Gesamtdeckung</li> <li>§ 21 Bildung von Budgets</li> <li>§ 22 Ermächtigungübertragung</li> <li>§ 23 Bewirtschaftung und Überwachung</li> <li>§ 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht</li> <li>§ 25 Vergabe von Aufträgen</li> <li>§ 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass</li> </ul>
<b>Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 27 Buchführung</li> <li>§ 28 Inventur, Inventar</li> <li>§ 29 Inventurvereinfachungsverfahren</li> <li>§ 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung</li> <li>§ 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht</li> </ul>
<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen</li> <li>§ 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände</li> <li>§ 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren</li> <li>§ 35 Abschreibungen</li> <li>§ 36 Rückstellungen</li> </ul>
<b>Sechster Abschnitt Jahresabschluss</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 37 Jahresabschluss</li> <li>§ 38 Ergebnisrechnung</li> <li>§ 39 Finanzrechnung</li> <li>§ 40 Teilrechnungen</li> <li>§ 41 Bilanz</li> <li>§ 42 Rechnungsabgrenzungsposten</li> <li>§ 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten</li> <li>§ 44 Anhang</li> <li>§ 45 Anlagenspiegel</li> <li>§ 46 Forderungsspiegel</li> <li>§ 47 Verbindlichkeitspiegel</li> <li>§ 48 Lagebericht</li> </ul>
<b>Siebter Abschnitt Gesamtabschluss</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 49 Gesamtabschluss</li> <li>§ 50 Konsolidierung</li> <li>§ 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang</li> <li>§ 52 Beteiligungsbericht</li> </ul>
<b>Achter Abschnitt Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz</li> <li>§ 54 Ermittlung der Wertansätze</li> <li>§ 55 Besondere Bewertungsvorschriften</li> <li>§ 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen</li> <li>§ 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz</li> </ul>
<b>Neunter Abschnitt Schlussvorschriften</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>§ 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen</li> <li>§ 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen</li> </ul>

*Abbildung 322 „Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung“*

Die Gliederung der Verordnung ist insgesamt entsprechend dem Ablauf des Kreislaufs der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufgebaut worden. Der besondere Abschnitt zur Eröffnungsbilanz findet jedoch mit dem Abschluss der Anzeige an die Aufsichtsbehörde der Gemeinde und nach der überörtlichen Prüfung sowie nach der letztmöglich möglichen Berichtigung der Eröffnungsbilanz aufgrund eines objektiven Sachverhalts zum Eröffnungsbilanzstichtag 1. Januar 2009 oder zu einem früheren Datum keine Anwendung mehr.

#### **4. Die Gebote der Haushaltswirtschaft**

Die Gemeindehaushaltsverordnung verkörpert als eigenständiges Regelwerk umfassend die haushaltswirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Ihre Gliederung in inhaltlich abgegrenzte Abschnitte lässt Gebote erkennen, die der Gemeinde eine Basis und einen Rahmen für ihr haushaltswirtschaftliches (vgl. Abbildung 323).

<b>DIE GEBOTE DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>GEBOT</b>
<b>Haushaltsplan</b>	Für die Zukunft planen und die anvertrauten Ressourcen zum Wohl und zum Nutzen der Einwohner einsetzen.
<b>Planung und Ziele</b>	Für die Ressourcen die Handlungsausrichtung sowie die Zwecke und Zeitpunkte bestimmen, zu denen Erträge erzielt und Aufwendungen entstehen können.
<b>Bewirtschaftung</b>	Für die Aufgabenerfüllung im Sinne der Bedürfnisse der Einwohner das vorhandene Potential an Finanz- und Dienstleistungen tatsächlich einsetzen und nutzen.
<b>Buchführung</b>	Den wirtschaftlichen Nutzen zum tatsächlichen Wert erfassen und die Vermögenslage korrekt darstellen sowie die Zahlungsmittel den Aktivitäten zuordnen.
<b>Vermögen und Schulden</b>	Die Werte, die aus der Geschäftstätigkeit entstehen und entstanden sind, für die Finanz- und Dienstleistungen nutzen und erhalten, um die Bedürfnisse und Verpflichtungen zu erfüllen.
<b>Jahresabschluss</b>	Den Nachweis erfüllen, dass die Geschäftstätigkeit die Bedürfnisse der Einwohner in ihrer Zeit ohne Einschränkungen der künftigen Generationen ständig im Blick hatte.
<b>Gesamtabschluss</b>	Die Grundlage aufzeigen und dem Zweck verpflichtet, die Gemeinde als eine einzige Einheit darzustellen, die insgesamt und als Gemeinschaft handelt.

*Abbildung 323 „Die Gebote der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

Die inhaltlichen Festlegungen in den Abschnitten erzwingen eine Ausrichtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf die Bedürfnisse der Einwohner. Bei der Gemeinde ist daher die Bereitschaft gefragt, die Gebote inhaltlich zu leben und weiter zu tragen. Eine Wertigkeit der Gebote kann wegen ihrer grundsätzlichen Neutralität angenommen werden. Sie ermöglicht eine Anerkennung der Gebote als „vorteilhaft“.

**5. Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung**

Im Rahmen der Bestimmungen über die Ausführung der Gemeindeordnung (vgl. § 133 GO NRW) hat das Innenministerium von der in Absatz 3 enthaltenen Ermächtigung Gebrauch gemacht und für die gemeindliche Haushaltswirtschaft anzuwendende Muster veröffentlicht (vgl. Runderlass vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Die nachfolgende Übersicht gibt einen Überblick über die zu den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung veröffentlichten Muster (vgl. Abbildung 324).

<b>DIE MUSTER ZU VORSCHRIFTEN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>		
<b>VORSCHRIFTEN</b>	<b>INHALTE</b>	<b>ANLAGE ZUM RUNDERLASS</b>
Muster zu § 2 GemHVO NRW	Ergebnisplan	Anlage 3
Muster zu § 3 GemHVO NRW	Finanzplan	Anlage 4
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Bestimmung der Produktbereiche	Anlage 5
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Örtliche Gliederung des Haushaltsplans	Anlage 6
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Muster für produktorientierte Teilpläne	Anlage 7
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Teilergebnisplan	Anlage 8
Muster zu § 4 GemHVO NRW	Teilfinanzplan	Anlage 9
Muster zu § 8 GemHVO NRW	Stellenplan	Anlage 10
Muster zu § 8 GemHVO NRW	Stellenübersicht	Anlage 11
Muster zu § 1 GemHVO NRW	Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten	Anlage 13
Muster zu § 1 GemHVO NRW	Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	Anlage 14
Muster zu § 35 GemHVO NRW	Abschreibungstabelle	Anlage 15
Muster zu § 27 GemHVO NRW	Kontenrahmen	Anlage 16
Muster zu §§ 3, 4 und 41 GemHVO NRW	Kontierungsplan	Anlage 17
Muster zu § 38 GemHVO NRW	Ergebnisrechnung	Anlage 18
Muster zu § 40 GemHVO NRW	Teilergebnisrechnung	Anlage 19
Muster zu § 39 GemHVO NRW	Finanzrechnung	Anlage 20

<b>DIE MUSTER ZU VORSCHRIFTEN DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>		
<b>VORSCHRIFTEN</b>	<b>INHALTE</b>	<b>ANLAGE ZUM RUNDERLASS</b>
Muster zu § 40 GemHVO NRW	Teilfinanzrechnung	Anlage 21
Muster zu § 41 GemHVO NRW	Struktur der Bilanz	Anlage 22
Muster zu § 45 GemHVO NRW	Anlagenspiegel	Anlage 23
Muster zu § 46 GemHVO NRW	Forderungsspiegel	Anlage 24
Muster zu § 47 GemHVO NRW	Verbindlichkeitspiegel	Anlage 25
Muster zu § 49 GemHVO NRW	NKF-Positionenrahmen	Anlage 26
Muster zu § 49 GemHVO NRW	Gesamtbilanz	Anlage 27
Muster zu § 49 GemHVO NRW	Gesamtergebnisrechnung	Anlage 28

*Abbildung 324 „Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung“*

Nach den o.a. Bestimmungen ist die Gemeinde verpflichtet, für ihre Haushaltswirtschaft die Muster zu verwenden, die das Innenministerium aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte für verbindlich erklärt hat (vgl. § 133 Absatz 3 GO NRW). Bei den verbindlichen Mustern handelt es sich um gemeindespezifische Muster für die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, für den gemeindlichen Jahresabschluss und den gemeindlichen Gesamtabschluss sowie für die Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen, aber auch der Einzahlungen und Auszahlungen für die Buchführung und die Zahlungsabwicklung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Die Vielzahl der Muster ist jedoch für die Gemeinde nicht für verbindlich erklärt worden (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## **6. Keine gesonderten öffentlichen Buchführungsgrundsätze**

Im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist oftmals festgestellt worden, dass trotz vieler bestehender Gemeinsamkeiten in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und in der Wirtschaftsführung der Privatwirtschaft die Unterschiede zwischen den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und den Vorschriften nach dem Handelsgesetzbuch nicht beseitigt werden können oder dürfen. Dabei wird oftmals vertreten, dass die Zielsetzungen und die Gegebenheiten bei den Gemeinden besondere öffentliche Buchführungsgrundsätze erfordern.

Die Ressourcenbetrachtung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung lassen es jedoch nicht grundsätzlich notwendig werden, gesonderte öffentliche Buchführungsgrundsätze zu konzipieren. Gleichwohl haben einige Länder bereits erste Schritte in diese Richtung unternommen, sodass z. B. bereits „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Gemeinden oder „Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“ bereits angewendet werden (vgl. § 93 Absatz 2 der GemO RP).

Das Land Nordrhein-Westfalen verfolgt diesen Weg nicht, sondern bindet in das NKF, entsprechend dem Handelsrecht als Referenzmodell die dort verankerten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ein, sofern

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**GemHVO NRW**

diese nicht im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsrechts kodifiziert wurden. Es ging dabei u.a. von der gesamtwirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus, die aus der Geschäftstätigkeit der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde entsteht. In die Entscheidung über die Art und Anzahl der Buchführungsgrundsätze sind daher nicht nur die Ziele und Zwecke der haushaltswirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeindeverwaltung eingeschlossen, auch wenn diese die wichtigste Einheit der Gemeinde darstellt.

Im NKF wurde vielmehr auch berücksichtigt, dass die Gemeinde zu ihrer Aufgabenerfüllung i.d.R. noch über eine Vielzahl von (öffentlich-rechtlich und privatwirtschaftlich organisierten) Betrieben verfügt, die ebenfalls die Ziele und Zwecke der Gemeinde im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit als zu erfüllende öffentlicher Zwecke beachten müssen. Die in der Privatwirtschaft etablierten GoB lassen sich daher auch problemlos in den gemeindlichen Bereich übertragen, ohne dass die Ziele und Zwecke des gemeindlichen Haushaltsrechts bzw. des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dadurch eingeschränkt werden.

XXXXXXXXXXXX



# Erster Abschnitt

## Haushaltsplan

### 1. Allgemeines

Im ersten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung werden ausgehend von der Vorschrift des § 79 GO NRW „Haushaltsplan“ die Inhalte des gemeindlichen Haushaltsplans sowie seine Gestaltung und seine Anlagen näher bestimmt. Der gemeindliche Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern. Dessen Ausgestaltung sowie die Ausgestaltung der Anlagen sind zum Gegenstand der Vorschriften dieses Abschnittes gemacht worden.

Die inhaltlichen Darstellungen im Haushaltsplan sind unter Berücksichtigung der Ziele des Neuen Kommunalen Finanzmanagements sowie unter Beachtung der zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten Instrumente bestimmt worden. Der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der Bestandteile des Haushaltsplans und der Anlagen sind außerdem auf die Steuerungserfordernisse des Rates und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausgerichtet worden.

### 2. Die Vorschriften zum gemeindlichen Haushaltsplan

#### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der erste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu vielen Sachverhalten der gemeindlichen Haushaltsplanung besondere Regelungen. Diese haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen in einer Rechtsverordnung im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zum Inhalt und zur Gestaltung des Haushaltsplans. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erlassen worden (vgl. Abbildung 325).

DIE VORSCHRIFTEN IM 1. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG	
<b>Erster Abschnitt Haushaltsplan</b>	§ 1 Haushaltsplan § 2 Ergebnisplan § 3 Finanzplan § 4 Teilpläne § 5 Haushaltssicherungskonzept § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung § 7 Vorbericht § 8 Stellenplan § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre § 10 Nachtragshaushaltsplan

Abbildung 325 „Die Vorschriften im 1. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

#### 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der erste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung über den gemeindlichen Haushaltsplan enthält folgende Vorschriften:

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### 1. Abschnitt GemHVO NRW

#### - § 1 Haushaltsplan

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das NKF sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan, in dem der voraussichtliche Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen abgebildet werden, und in einen Finanzplan, der die geplanten Zahlungsleistungen der Gemeinde aufweist, zu gliedern.

Der Haushaltsplan ist zudem in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern, die u.a. Teilergebnispläne zur aufgabenbezogenen Darstellung der Ressourcen und Teilfinanzpläne zur Darstellung der gemeindlichen Finanzleistungen im Haushaltsjahr enthalten müssen. Das Haushaltssicherungskonzept bleibt ein Bestandteil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten und tariflich Beschäftigten eine Anlage des gemeindlichen Haushaltsplans.

#### - § 2 Ergebnisplan

Im Ergebnisplan wird mit dem für das Haushaltsjahr zu ermittelnden Jahresergebnis, gebildet aus dem ordentlichen Ergebnis und dem außerordentlichen Ergebnis, gezeigt, ob die voraussichtlich erzielbaren Erträge und die entstehenden Aufwendungen auf der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde oder auf außerordentlichen Ereignissen beruhen. Die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde sind immer in der Periode zu erfassen, in der diese wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Jahresergebnisses verursachungsgerecht auf das gemeindliche Haushaltsjahr als Periode bzw. Geschäftsjahr der Gemeinde bezogen. Der Ergebnisplan stellt daher eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der das voraussichtliche Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet wird.

#### - § 3 Finanzplan

Mit dem Finanzplan werden die voraussichtlichen Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes sowie der notwendige Kreditbedarf für Investitionen der Gemeinde aufgezeigt. Er bezieht sich auf die betriebswirtschaftlichen Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ und erfasst alle Geschäftsvorfälle, die das Geldvermögen verändern. Dadurch wird einerseits eine Verbindung zur gemeindlichen Bilanz hergestellt. Andererseits werden die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde auch nach ihren Arten sowie nach ihrer Entstehung aufgezeigt, sodass im Finanzplan nach Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zu unterscheiden ist.

#### - § 4 Teilpläne

Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan haben die örtlich wichtigen haushaltswirtschaftlichen Daten zur produktorientierten Aufgabenerledigung mit Angaben über den dazu entstehenden Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen sowie die Ziele und Leistungskennzahlen, aber auch die notwendigen Messgrößen zur Messung der Zielerreichung zu enthalten. Sie sollen aber auch Auskunft über die gemeindliche Investitionstätigkeit in jeweiligen produktorientierten Bereich geben. Bei der Ausgestaltung müssen deshalb von der Gemeinde auch die Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts, z. B. die Verbesserung der haushaltswirtschaftlichen Steuerungsmöglichkeiten, ausreichend berücksichtigt werden.

Die Bildung der örtlichen Teilpläne soll die Gemeinde unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs vornehmen (Ressourcenverbrauchskonzept). Es soll in der fachlichen produktorientierten haushaltsmäßigen Ausführung möglichst eigenverantwortlich in einer Hand liegen (dezentrale Ressourcenverantwortung). Diese Zielsetzung erfordert verstärkt den Einsatz von betriebswirtschaftlichen Instrumenten und Methoden im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z.B. die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“, die doppelte Buchführung, die Produktorientierung, Budgetierung, Leistungskennzahlen, Controlling, Kosten- und Leistungsrechnung u.a.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### 1. Abschnitt GemHVO NRW

#### - § 5 Haushaltssicherungskonzept

Mit dieser Vorschrift werden die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW sowie die damit zu erreichenden Ziele näher bestimmt. Das Haushaltssicherungskonzept erfordert Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung, zu den Konsolidierungszielen, den Maßnahmen zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es ist aber auch die zeitliche Perspektive zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und seine dauerhafte Sicherung festzulegen und aufzuzeigen. Für das gemeindliche HSK wurden dabei keine starren Formvorgaben festgelegt.

Im Haushaltssicherungskonzept soll deshalb auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Das Konzept darf jedoch nicht nur ein Bild über die örtlich notwendigen Sanierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die Werkzeuge benennen, um die angestrebten Ziele zu erreichen.

#### - § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen (vgl. § 84 GO NRW). Diese mittelfristige Planung ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einzubeziehen. Sie ist sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan darzustellen. Daraus ergibt sich, dass die jahresbezogene Differenzierung der mittelfristigen Planung dem Aufbau der Planung für das Haushaltsjahr entsprechen muss. Bei den dafür notwendigen Prognosen können wegen der Mehrjährigkeit jedoch noch größere Unsicherheiten bestehen, als bei der Haushaltsplanung für das erste Folgejahr des laufenden Haushaltsjahres.

#### - § 7 Vorbericht

Nach der Vorschrift muss dem gemeindlichen Haushaltsplan ein Vorbericht beigefügt werden. Die Gemeinde sollte darin auch besondere Erläuterungen zum Ergebnisplan und zum Finanzplan sowie zu den produktorientierten Teilplänen als Bestandteile des gemeindlichen Haushaltsplans der Gemeinde machen (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 GemHVO NRW). Es bleibt ihr dabei überlassen, ob sie die notwendigen Erläuterungen zu den wichtigsten Haushaltspositionen in diesem Bericht oder an anderer geeigneter Stelle gibt.

Bei einer Verpflichtung der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, sollte der Vorbericht auch darüber haushaltsplanbezogene Angaben enthalten (vgl. § 76 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Der Gemeinde bleibt dabei die Möglichkeit erhalten, den anderen Bestandteilen des gemeindlichen Haushaltsplans die weiterhin notwendigen Einzelerläuterungen beizufügen oder zusammengefasst zu den sonstigen haushaltswirtschaftlichen Angaben im Vorbericht machen.

#### - § 8 Stellenplan

Der Stellenplan der Gemeinde, der ein Bild über die Personalausstattung der Gemeinde abzugeben hat, stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar. Er muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr benötigt werden bzw. im Vorjahr tätig waren. Der Stellenplan ist dabei dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen. Die Gemeinde ist zudem verpflichtet, den Stellenplan einzuhalten (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW). Diese Vorschrift beinhaltet gleichzeitig die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn diese Verpflichtung nicht wörtlich in der Vorschrift ausgedrückt worden ist.

#### - § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre

Die Haushaltssatzung der Gemeinde gilt nach § 78 Absatz 3 GO NRW für ein Haushaltsjahr. Sie kann aber auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Dabei genügt es, dass nur eine Haushaltssatzung vom Rat beschlossen wird, die jedoch Angaben, getrennt nach den beiden Haushaltsjahren, enthalten muss. Für den Haushaltsplan der Gemeinde folgt hieraus, dass die dort enthaltenen Ermächtigungen, getrennt nach den beiden Haushaltsjahren, veranschlagt sein müssen. Damit werden

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT 1. Abschnitt GemHVO NRW

die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Verpflichtungsermächtigungen für jedes Haushaltsjahr transparent und nachvollziehbar gemacht.

### - § 10 Nachtragshaushaltsplan

Aus der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde können sich im Haushaltsjahr auch wesentliche Änderungen bei den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben, die vielfach nur durch eine Änderung der beschlossenen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW) möglich sind. Im Falle einer Nachtragshaushaltsatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans aufzuzeigen und nachvollziehbar zu machen.

Der Haushaltsplan der Gemeinde enthält somit alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen, die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr relevant sind und die für seine Ausführung durch die Gemeindeverwaltung benötigt werden. Die Angaben im Haushaltsplan sind immer dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann dieses vor Ort gegeben ist, muss im Einzelfall von der Gemeinde eigenverantwortlich beurteilt werden.

### **3. Die Haushaltspositionen**

#### **3.1 Die Bildung von Haushaltspositionen**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Produktorientierung des gemeindlichen Haushalts sowie die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan und von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan verlangen eine einheitliche Grundstruktur im Aufbau der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan. Die Vorgabe dazu muss eine Umsetzung durch alle Gemeinden ermöglichen. Dadurch wird es möglich, die gemeindliche Produktorientierung mit den Arten der Erträge und Aufwendungen (im Teilergebnisplan) oder den Einzahlungen und Auszahlungen (im Teilfinanzplan) zu verbinden und im gemeindlichen Haushaltsplan darzustellen.

Als zentrale Elemente für die Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans sind der Gemeinde die allgemeinen Vorgaben zur „Bildung von Produktbereichen im kommunalen Haushalt“ und der „Haushaltsrechtliche NKF-Kontenrahmen“ zur Verfügung gestellt worden (vgl. Nummern 1.2.3 und 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Entsprechend den verordnungsrechtlichen Regelungen für die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans stellen die o.a. Vorgaben des Landes lediglich Mindestvorgaben dar, die von der Gemeinde entsprechend ihren örtlichen Bedürfnissen weiter auszugestalten sind.

Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sollen eine Transparenz über die Größenordnungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde einschließlich einer Offenlegung von Mittelherkunft und Mittelverwendung ermöglicht und erreicht werden. Durch die Einbindung der Produktorientierung in die Haushaltswirtschaft werden zudem Informationen über den Finanzmittelbedarf von einzelnen gemeindlichen Aufgaben gegeben.

Die Gemeinde soll deshalb steuerungsrelevante Produkte bilden und unter Berücksichtigung ihrer festgelegten Steuerungsebene dafür eigenständige Teilpläne aufstellen und in ihren Haushaltsplan aufnehmen. Die darin im Teilergebnisplan enthaltenen Haushaltspositionen lassen dann die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen erkennen. Im Teilfinanzplan werden die erwarteten Einzahlungen und Auszahlungen aufgezeigt.

### **3.1.2 Die konkrete Ausgestaltung**

Die Haushaltspositionen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den Teilplänen im Haushaltsplan müssen von der Gemeinde unter Beachtung ihrer Bedürfnisse zur Aufgabenerfüllung konkret ausgestaltet werden. Aus dem Aufbau und den Inhalten der Pläne muss problemlos erkennbar sein, welche Ressourcen und welche Finanzmittel von der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben im Haushaltsjahr zweckbezogen eingesetzt werden sollen.

Die Gemeinde muss daher systematisch die voraussichtlich im Haushaltsjahr erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung darstellen. Sie muss dazu eine Verbindung zu den gemeindlichen Aufgaben durch die Produktbereiche oder durch eigenverantwortlich gebildete Produkte schaffen. Der NKF-Produktrahmen mit seinen siebzehn verbindlichen Produktbereichen bildet dabei einen zu nutzenden Rahmen (vgl. § 4 GemHVO NRW i. V. m. dem Runderlass des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Systematisierung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung wird der Gemeinde durch die Mindestvorgabe mit über 19 Ertrags- und Aufwandsarten sowie mit über 27 Einzahlungs- und Auszahlungsarten ermöglicht (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW i. V. m. dem o.a. Runderlass). Mit der zusammenhängenden Darstellung im gemeindlichen Haushaltsplan, die als „gemeindliche Haushaltssystematik“ bezeichnet wird, erfüllt die Gemeinde die haushaltsrechtlichen Erfordernisse.

Der wirtschaftliche Gehalt der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die möglichen Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde lassen sich durch eine solche Systematisierung des gemeindlichen Haushaltsplans klar und nachvollziehbar darstellen. Diese klare und leicht nachvollziehbare Darstellung erleichtert der Gemeinde die Haushaltsplanung sowie die Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr und die Abrechnung im Jahresabschluss wesentlich. Sie dient den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als umfassende Informationsquelle über die produktbezogene, haushaltswirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde.

## **3.2 Die Ermächtigungen im Haushaltsplan**

### **3.2.1 Die Funktion „Ermächtigung“**

Die wichtigste Funktion des gemeindlichen Haushaltsplans ist die Festlegung der sachlichen Ermächtigungen für die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr durch den Rat der Gemeinde. Sie wird dadurch aufgezeigt, dass neben den Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan insbesondere die Ermächtigungen in den produktorientiert gegliederten und steuerungsrelevanten Teilplänen die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bestimmen (vgl. §§ 2, 3 und 4 GemHVO NRW). Hinzu kommen noch die veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen, die bei gemeindlichen Investitionen eine Vereinbarung mit Dritten ermöglichen, auch wenn daraus die Auszahlungen erst in künftigen Jahren erfolgen.

Der gemeindliche Haushaltsplan muss alle für die gemeindliche Haushaltswirtschaft notwendigen Ermächtigungen enthalten, denn er bildet die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Deren Umfang und Ausgestaltung liegt unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts umfasst der Begriff „Ermächtigung“ das haushaltswirtschaftliche Recht der Gemeindeverwaltung, die nach Art und Umfang abgegrenzten Leistungen oder Maßnahmen zugunsten oder zulasten der gemeindlichen Ressourcen und/oder Finanzen auszuführen.

Unter den Begriff fallen aber auch die Nutzung von Ressourcen oder Finanzleistungen, bei deren Festlegung der Rat nicht immer vollständig „frei“ ist. Vielfach bestehen bezogen auf das Haushaltsjahr bereits Vorfestlegungen in Form von rechtlichen oder vertraglichen Vorgaben, die er bei der Festlegung der Ermächtigungen im Haushaltsplan

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**1. Abschnitt GemHVO NRW**

durch seinen Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung zu beachten hat. Derartige Beschränkungen wirken sich materiell auf Ermächtigungen aus, ohne jedoch deren formalen Status zu verändern.

Durch Verpflichtungsermächtigungen wird die Gemeindeverwaltung ausdrücklich ermächtigt, über die betreffende Haushaltsposition ihrer Investitionsmaßnahme hinaus bereits Rechtsgeschäfte mit Dritten einzugehen, die erst in späteren Haushaltsjahren zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen führen. Diese Rahmenbedingungen beinhalten, dass Verpflichtungsermächtigungen zu Investitionsmaßnahmen grundsätzlich nur in der Höhe und zeitlichen Dimension veranschlagt werden sollen, in der sich die Gemeinde voraussichtlich auftragsmäßig gegenüber Dritten binden will. Eine vom Rat gebilligte und abgeschlossene Vereinbarung der Gemeinde kann daher i. d. R. zu Verpflichtungsermächtigungen führen.

**3.2.2 Die Nutzung der Ermächtigungen**

Die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr werden vom Rat erteilt, damit die Gemeindeverwaltung im Rahmen der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr ihre Geschäftstätigkeit in Form der laufenden Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit ausüben kann. Sie hat zu beachten, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung dies erfordert. Außerdem ist die Inanspruchnahme zu überwachen (vgl. § 23 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Der Rat darf dabei seine Budgetverantwortung nicht durch unbestimmte Regelungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf die Gemeindeverwaltung übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 GO NRW). Die Haushaltswirtschaft muss im Haushaltsjahr nach den Zielsetzungen des Rates der Gemeinde und nicht nach dem Willen und Vorstellungen der Gemeindeverwaltung ausgeführt werden. Die Gemeindeverwaltung hat dabei insbesondere die Teilpläne als Steuerungsebene zu betrachten, denn durch deren Produktorientierung besteht ein unmittelbarer Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Die Integration der Leistungsvorgaben (Outputorientierung) in das System der örtlichen Steuerung und Rechenschaft der Gemeinde führt zu weiteren wichtigen Inhalten der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans. Die Festlegungen von Zielen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr sowie von Messgrößen für die Zielerreichung sind dabei ein unverzichtbarer wichtiger Bestandteil (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde wird dadurch im Haushaltsplan prognostiziert und im Jahresabschluss n ihrer tatsächlichen Form aufgezeigt.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 1**  
**Haushaltsplan**

- (1) Der Haushaltsplan besteht aus
1. dem Ergebnisplan,
  2. dem Finanzplan,
  3. den Teilplänen,
  4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.
- (2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen
1. der Vorbericht,
  2. der Stellenplan,
  3. die Bilanz des Vorjahres,
  4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
  5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder,
  6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
  7. eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals,
  8. eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
  9. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.
- (3) Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen.

**Erläuterungen zu § 1:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft**

**1.1 Die Inhalte des Haushaltsplans**

Der gemeindliche Haushaltsplan ist als wichtigster Bestandteil der Haushaltssatzung der Gemeinde ist im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) die Grundlage der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen für das Haushaltsjahr. Das NKF sieht daher den gemeindlichen Haushalt im Zentrum der mehrjährigen örtlichen Haushaltsplanung und Ausführung sowie der jährlichen Rechenschaftslegung der Gemeinde durch den Jahresabschluss (vgl. §§ 79 und 95 GO NRW).

Die Inhalte, der Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans der Gemeinde spiegeln die Reformziele des NKF und die zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten Instrumente wieder. Die Orientierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an den örtlichen Steuererfordernissen des Rates der Gemeinde und an den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit ist beim Aufbau, dem Detaillierungsgrad sowie der Darstellungsform des Haushaltsplans unter Ergänzung einer Vielzahl von sachlich gebotenen Anlagen berücksichtigt worden.

Der gemeindliche Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument für den Rat und die Gemeindeverwaltung. Er stellt ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr dar, das vom Rat jährlich neu beschlossen wird. Im Haushaltsplan der Gemeinde sind deshalb auf der Gesamtebene „Ergebnisplan“ die voraussichtlich im Haushaltsjahr erzielbaren Erträge und entste-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 1 GemHVO NRW

henden Aufwendungen und auf der Gesamtebene „Finanzplan“ die Liquiditätsveränderungen bei der Gemeinde durch die voraussichtlich kassenwirksam werdenden Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen.

Für örtliche Steuerungszwecke im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung hat die Gemeinde die Gesamtebene in produktorientierte Teilpläne in eigener Verantwortung zu untergliedern. Die örtlichen Teilpläne müssen mindestens nach den verbindlichen Produktbereichen aufgestellt werden und die örtlichen Produkte und die produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie einen Teilergebnisplan und einen Teilfinanzplan enthalten (vgl. § 4 GemHVO NRW und Nummer 1.2.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die örtlich festgelegten jahresbezogenen Ziele für die Haushaltswirtschaft sollen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Rahmen einer Zielhierarchie stehen und daraus abgeleitet werden. Sie sollen unter der Einbeziehung des voraussichtlich im erzielbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs für das Haushaltsjahr festgelegt werden. Zur Messung der Zielerreichung nach Ablauf des Haushaltsjahres im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen zu den Zielen von Anfang an messbare Leistungskennzahlen bestehen und mit den Finanzziele verknüpft sein (vgl. § 12 GemHVO NRW).

Der jährliche Haushaltsplan der Gemeinde muss insgesamt alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen unter Beachtung des Budgetrechts des Rates der Gemeinde enthalten. Sie sollen eine wirtschaftliche und sachgerechte Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde durch die Gemeindeverwaltung sowie eine spätere Kontrolle durch einen Jahresabschluss ermöglichen.

Der Umfang und die Inhalte der notwendigen haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen müssen daher bereits im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen dahingehend überprüft werden, ob durch das Weglassen von Haushaltsdaten oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde oder deren Adressaten beeinträchtigt werden könnten.

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihres Haushaltsplans zudem zu beachten, dass der konkret abgegrenzte Wirtschaftskreis „Gemeindeverwaltung“ nicht die abgesonderten eigenständigen Wirtschaftskreise der gemeindlichen Betriebe umfasst, auch wenn Betriebe rechtlich zur juristischen Person „Gemeinde“ gehören. Die zulässige nicht wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde erfordert für diese Einheiten eigenständige Wirtschaftskreise (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW). Die juristische Person „Gemeinde“ muss dann aufgrund ihrer Entscheidung für die Absonderung die Finanz- und Leistungsbeziehungen dieser Betriebe unabhängig von dem jährlichen Haushaltsplan für die Gemeindeverwaltung ausgestalten.

### **1.2 Der Begriff „Haushaltsplan“**

Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert eine Haushaltswirtschaft, die wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen und zu planen ist. Die haushaltsrechtlich bestimmte vorherige Planungspflicht für das Haushaltsjahr sowie die Bindung der Gemeindeverwaltung an die aufgestellte Planung finden ihren Niederschlag in einem gesonderten Planungswerk. Ausgehend von dem Begriff „Haushalten“, unter ein Handeln zur Erzielung und zum Verbrauch von Ressourcen zur größtmöglichen Bedürfnisbefriedigung verstanden wird, wird das Planungswerk als Haushaltsplan bezeichnet. Es zeigt den Rahmen und die Grundlage für das mögliche wirtschaftliche Handeln der Gemeinde in einem abgegrenzten Zeitraum auf.

Der gemeindliche Haushaltsplan muss die Informationen für das Haushaltsjahr bereitstellen, die haushaltswirtschaftlich für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde notwendig sind. Er stellt dabei kein Gegenstück zu einem Wirtschaftsplan in der Privatwirtschaft dar. Beide Planungswerke beinhalten jeweils verbindliche Vorgaben für ein wirtschaftliches Handeln einer Wirtschaftseinheit in einem zeitlich bestimmten Geschäftsjahr. Die Bezeichnung „Haushaltsplan“ ist daher nicht davon abhängig, dass die Gemeinde eine Verwaltungseinheit darstellt. Aufgrund



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

der Bezeichnung lässt sich aber schnell erkennen, ob das Planungswerk für eine öffentlich-rechtliche oder eine privatrechtliche Wirtschaftseinheit bestimmt ist.

Das als Haushaltsplan bezeichnete Planungswerk der Gemeinde stellt daher auch keinen „Ersatz“ für einen Wirtschaftsplan dar. Beide Planungswerke stellen vielmehr gleichermaßen das qualitative und quantitative inhaltliche Ergebnis der voraussichtlichen wirtschaftlichen Auswirkungen der Geschäftstätigkeit im Haushaltsjahr bzw. im Geschäftsjahr der Gemeinde dar und ermöglichen das notwendige Handeln. Es kommt regelmäßig zu vergleichbaren Konsequenzen für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde und des Betriebes, wenn am Beginn des Geschäftsjahres kein beschlossener Haushaltsplan oder kein festgestellter Wirtschaftsplan besteht.

### **1.3 Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans**

#### **1.3.1 Die Rahmenbedingungen**

Der Haushaltsplan ist nach Maßgabe der Gemeindeordnung und der dazu erlassenen Gemeindehaushaltsverordnung für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist neben den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen auch der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten (Einzelveranschlagung). Dem weiteren Grundsatz der sachlichen Bindung muss unter Beachtung der aufgeführten Vorschriften ebenfalls Genüge getan werden. Daher müssen die Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan im Einzelnen nach Summe und Zweck hinreichend bestimmt sein.

Die Haushaltsgrundsätze werden außerdem durch die einzelnen Bestimmungen in den Vorschriften der §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt. Sie dienen der Sicherstellung der notwendigen Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und sollen die Inhalte und deren Umfang im gemeindlichen Haushaltsplan nachvollziehbar machen. Der Haushaltsplan muss deshalb mindestens aus vorgegebenen Bestandteilen und den notwendigen Haushaltspositionen bestehen. Diesem Planungswerk sind zudem eine Vielzahl von Anlagen mit örtlichem Bezug beizufügen. Weitere örtlich ausgerichtete Anlagen können zusätzlich beigefügt werden.

Die Gemeinde muss ihren örtlichen Haushaltsplan so gestalten, dass ausreichende und zutreffende Informationen über die geplante Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gegeben werden. Der Aufbau des Haushaltsplans muss dabei nicht entsprechend der Beschreibung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift erfolgen. Er soll logisch aufgebaut sein und kann nach örtlichen Bedürfnissen zusammengestellt oder drucktechnisch verbunden werden. Weder die Reihenfolge der Aufzählung der einzelnen Bestandteile des Haushaltsplans in der Vorschrift noch deren Nummerierung lösen unmittelbar eine entsprechende Verbindlichkeit für die Gemeinde aus. Die Vorschrift soll sicherstellen, dass der gemeindliche Haushaltsplan eine sachgerechte Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ist.

Mit Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung und deren In Kraft treten ab Beginn des betreffenden Haushaltsjahres tritt eine wirksame Bindung der Gemeindeverwaltung an den Willen des Rates der Gemeinde ein (vgl. § 78 GO NRW). Die Haushaltssatzung mit dem gemeindlichen Haushaltsplan einschließlich der Anlagen stellt einen Rahmen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr dar. Bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft ist zudem noch eine Vielzahl von besonderen Vorschriften zu beachten, mit vielfach im Einzelnen festgelegten rechtlichen Maßgaben.

#### **1.3.2 Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter**

Der gemeindliche Haushaltsplan stellt eine besondere Anlage der Haushaltssatzung der Gemeinde dar. Er begründet unmittelbar keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter gegenüber der Gemeinde (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 3 GO NRW). Es werden durch den gemeindlichen Haushaltsplan aber auch keine Ansprüche und Verbind-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

lichkeiten Dritter gegenüber der Gemeinde aufgehoben. Ein Dritter kann z. B. nicht auf die Haushaltsposition „Zinsaufwendungen“ verweisen, um von der Gemeinde mehr Zinsen zu verlangen als im Rahmen seines einzelnen Kreditvertrages vereinbart wurde.

Der jährliche Haushaltsplan der Gemeinde entfaltet daher über die bestehende Verbindlichkeit für die Gemeindeverwaltung hinaus keine weiteren Drittwirkungen bzw. Außenwirkung gegenüber bestimmten Adressaten oder einem unbestimmten Adressatenkreis der Gemeinde (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Die Gemeinde kann aufgrund einer Veranschlagung in ihrem Haushaltsplan keine Zinszahlungen gegenüber Dritten verweigern, wenn die entsprechende Haushaltsposition im Haushaltsplan weniger Zinsaufwendungen ausweist als es der tatsächlichen rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde entspricht.

Die Gemeinde ist deshalb haushaltsrechtlich verpflichtet, ihren Haushaltsplan für das Haushaltsjahr so aufzustellen, dass dieser die für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr alle voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie die voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen aufweist (vgl. § 78 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Die Gemeinde hat sorgfältig die Beträge für die einzelnen Haushaltspositionen zu ermitteln. Sofern diese Beträge nicht errechenbar sind, soll die Gemeinde die Beträge möglichst realistisch schätzen.

## **2. Die Grundsätze für die Haushaltsplanung**

### **2.1 Die allgemeinen Planungsgrundsätze**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Haushaltsplanung stellt für die Gemeinde eine wichtige Vorarbeit für die Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr dar. Die Erfüllung dieser haushaltswirtschaftlichen Aufgabe soll durch eine Reihe von Geboten und Grundsätzen erreicht werden, die bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung und ihrer Anlagen von der Gemeinde zu beachten sind. Durch die dabei zu beachtenden allgemeinen Planungsgrundsätze soll sichergestellt werden, dass der gemeindliche Haushaltsplan ein vollständiges und übersichtliches Bild über das geplante wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr vermittelt.

Die Gemeinde muss gewährleisten, dass die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen sachlich zutreffend und ausreichend zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr bemessen sind. Zu den bei der gemeindlichen Haushaltsplanung zu beachtenden Vorgaben gehören die allgemeinen haushaltswirtschaftlichen Grundsätze, z. B. das Gebot der Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, aber auch der Grundsatz der Gesamtdeckung (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW sowie § 20 GemHVO NRW).

Der Grundsatz der Haushaltswahrheit und -klarheit soll dazu beitragen, dass das zu vermittelnde Bild über die geplante Haushaltswirtschaft nachvollziehbar und verständlich ist. Er kommt insbesondere durch die Vorgaben zur Gestaltung des Haushaltsplans zum Ausdruck (vgl. § 79 GO NRW). Auf die Einhaltung solcher Gebote hat die Gemeinde ihre gesamte Haushaltswirtschaft auszurichten, sodass auch die gemeindliche Haushaltsplanung davon erfasst wird.

Zu den allgemeinen Planungsgrundsätzen zählt auch, im gemeindlichen Ergebnisplan das voraussichtlich erzielbare Ressourcenaufkommen und den voraussichtlich entstehenden Ressourcenverbrauch möglichst realitätsnah darzustellen, um dadurch die Ertragslage der Gemeinde für das Haushaltsjahr aufzuzeigen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Für den gemeindlichen Finanzplan gilt, ein möglichst aktuelles jahresbezogenes Bild über die voraussichtliche Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung der Gemeinde aufzuzeigen, um die Finanzlage der Gemeinde bzw. ihre Liquiditätslage beurteilen zu können. Ein mittelbarer Zweck oder eine gesonderte Nachweisfüh-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 1 GemHVO NRW**

zung der Gemeinde gegenüber einem Dritten stellen dabei keinen Anlass dar, bei der gemeindlichen Haushaltsplanung von den allgemeinen Planungsgrundsätzen abzuweichen.

Unter Beachtung dieser Planungsprämissen für das Haushaltsjahr genügt es für die Gemeinde nicht, den Blick nur auf das neue Haushaltsjahr zu richten. Unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit muss die gemeindliche Haushaltsplanung vielmehr auf einen längeren Zeitraum ausgerichtet werden, um dauerhaft die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu gewährleisten. Diese Ausrichtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat dazu geführt, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde in den gemeindlichen Haushaltsplan zu integrieren (vgl. § 84 GO NRW).

#### **2.1.2 Allgemeine Zwecke**

Bei der gemeindlichen Haushaltsplanung sind der sachliche Hauptzweck und die Produktorientierung aus der örtlichen Sicht der Gemeinde neben den haushaltswirtschaftlichen Grundsätzen für die Bildung von Haushaltspostitionen im Ergebnisplan und im Finanzplan ausschlaggebend. Die Zuordnung und Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Einzahlungen und Auszahlungen ist daran auszurichten (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Im gemeindlichen Haushaltsplan müssen deshalb z. B. die Entgelte für die Beschäftigten der Gemeinde immer als Personalaufwendungen bzw. Personalauszahlungen veranschlagt werden.

Die für einen Beschäftigten der Gemeinde anfallenden Personalauszahlungen werden daher auch dann nicht zu Investitionsauszahlungen, wenn dieser gemeindliche Beschäftigte im Einzelfall originäre Planungsleistungen für eine konkrete gemeindliche Investitionsmaßnahme erbracht hat. Seine Bezüge dürfen auch in solchen Fällen nur als Personalaufwendungen bzw. Personalauszahlungen veranschlagt werden. Im Umfang der erbrachten Leistungen kann gleichwohl ein Bezug zu einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme entstehen, wenn diese Leistungen als Eigenleistungen der Gemeinde in der Bilanz aktivierbar sind.

Die realitätsbezogene Haushaltsplanung soll auf dem voraussichtlichen Bedarf und der zu erwartenden tatsächlichen Leistungsfähigkeit der Gemeinde im Haushaltsjahr aufbauen. Das Zusammenspiel dieser beiden Merkmale macht es möglich, den i.d.R. unbegrenzten gemeindlichen Bedarf auf ein realistisches Maß zu begrenzen. Die gemeindliche Haushaltsplanung erfordert daher eine sachliche und objektivierte Beurteilung der örtlichen Verhältnisse. Die Verpflichtungen der Gemeinde, für Haushaltsjahr einen ausgeglichenen Haushalt aufzustellen und einen Soll-Ausgleich in den drei folgenden Planungsjahren zu erreichen, dienen ebenfalls der Anpassung der gemeindlichen Haushaltsplanung an die tatsächlichen Möglichkeiten und Verhältnisse der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 2 und § 84 GO NRW).

#### **2.1.3 Die Veranschlagungsreife**

Im Rahmen ihrer Haushaltsplanung muss sich die Gemeinde ständig einen realitätsbezogenen Überblick über den fünfjährigen Planungszeitraum verschaffen und sich darüber klarwerden, welche Erträge und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden. Sie darf in ihrem Haushaltsplan nur die Ermächtigungen zur Bedarfsdeckung veranschlagen, bei denen eine sachliche Veranschlagungsreife und eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit bestehen.

Die Konkretisierung im Ergebnisplan und im Finanzplan für das Haushaltsjahr hat die Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen und dabei zu beachten, dass die Veranschlagungsreife lediglich für Baumaßnahmen haushaltsrechtlich festgelegt wurde (vgl. § 14 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie hat auch ohne ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung grundsätzlich nur die Sachverhalte in ihrem Haushaltsplan zu berücksichtigen, bei denen eine Zweckbezogenheit zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht und gesichert ist. Sie hat daher unter der Einbe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

ziehung des Grundsatzes „Haushaltswahrheit“ und des Vorsichtsprinzips für das Haushaltsjahr die erforderliche Realitätsbezogenheit festzustellen und Eintrittswahrscheinlichkeit zu prognostizieren.

Bei der Feststellung der Veranschlagungsreife muss die Gemeinde eine hohe Sorgfaltspflicht zeigen. Sie soll sich deshalb bei ihrer Finanzmittelbeschaffung nicht allein auf Absichtserklärungen von Zuwendungsgebern und sonstigen Zahlungspflichtigen verlassen. Es bedarf zwar keiner schriftlichen Zusage, jedoch sollten mehr Anhaltspunkte für den künftigen Ertrag bzw. die Einzahlung sprechen als dagegen. Es muss aber auch eine Vorhersehbarkeit des Eintritts einer Zusage bei der Gemeinde vorliegen (vgl. Beispiel 44).

**BEISPIEL:**

**Die Veranschlagungsreife**

Die Gemeinde muss eine hohe Sorgfaltspflicht bei der Feststellung der Veranschlagungsreife im Rahmen ihrer Haushaltsplanung zeigen. Sie soll sich bei ihrer Finanzmittelbeschaffung nicht allein auf Absichtserklärungen von Zuwendungsgebern und sonstigen Zahlungspflichtigen verlassen. Es bedarf zwar keiner schriftlichen Zusage der Finanzgeber, jedoch sollten mehr Anhaltspunkte für den Eingang einer Einzahlung bzw. eines Ertrages sprechen als dagegen.

**Jährliche Zuweisung für laufende Zwecke**

Das Land hat gesetzlich festgelegt, dass in einem Zeitraum von zehn Jahren jährlich eine Unterstützungsleistung der Gemeinde zur Erledigung der laufenden Aufgaben gewährt wird. Sie soll erst dann tatsächlich zur Auszahlung gelangen, wenn die damit verbundenen Voraussetzungen von der Gemeinde im betreffenden Jahr erfüllt und im Jahresabschluss nachgewiesen worden sind.

Für die Gemeinde besteht mit der gesetzlichen Festlegung grundsätzlich eine inhaltliche und zeitliche Vorhersehbarkeit des Eintritts der Zuweisungsgewährung. Sie stellt ihre Haushaltsplanung so auf, dass die aufgestellten Voraussetzungen im Haushaltsjahr erfüllbar sind. Diese Festlegungen lassen die Annahme einer ausreichenden Veranschlagungsreife zu. Das mögliche Risiko einer Nichterfüllung der gesetzten Voraussetzungen im Haushaltsjahr stellt kein gravierendes Hindernis für die Veranschlagung der jahresbezogenen Zuweisung dar.

Die Gemeinde kann die Zuschussgewährung in Form eines entsprechenden Ertrages im Ergebnisplan und der Zahlung im Finanzplan veranschlagen. Der Zeitpunkt der Zahlung der Zuweisung an die Gemeinde ist nicht relevant für die Veranschlagung des Ertrages im gemeindlichen Haushaltsplan aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung des Landes. Bei einem Anspruch auf die ausstehende Zahlung ist von der Gemeinde eine entsprechende Forderung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

*Beispiel 44 „Die Veranschlagungsreife“*

Die Veranschlagungsreife von gemeindlichen Sachverhalten kann zudem einer ständigen Veränderung unterliegen. Die Gemeinde ist daher gehalten, im zeitlichen Ablauf die Realitätsgegebenheit sowie die Veranschlagungsreife zu überprüfen, die ggf. auch zu einer Anpassungspflicht führen kann. Sie muss daher z. B. zeitnah vor der Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung durch den Rat noch prüfen, ob die wirtschaftliche Weiterentwicklung ggf. noch aktuelle Anpassungen erfordert.

Diese Wirklichkeitsnähe kann aber auch bedeuten, dass bei einzelnen Sachverhalten von der Gemeinde infrage zu stellen ist. Sie kann aber auch dazu führen, dass die Veranschlagungsreife bei bestimmten Sachverhalten nicht mehr besteht. Insbesondere wenn gemeindliche Sachverhalte in Planungswerke aufgenommen werden, weil Dritte an der Finanzierung von Projekten beteiligt werden oder wenn in der Sache eine Genehmigungspflicht

besteht, muss die Gemeinde besondere Anforderungen für die Prüfung festlegen, ob die Veranschlagungsreife tatsächlich gegeben ist.

#### **2.1.4 Das Vollständigkeitsgebot**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung kann insbesondere ein Bedürfnis für den Rat und die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass die vorgelegte Haushaltssatzung mit Anlagen sowie die dazu gegebenen Informationen richtig und vollständig sind. In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine gesonderte Erklärung zur Vollständigkeit zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen.

Für die Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit der Haushaltsplanung dahingehend zu beachten, dass alle voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Geschäftsvorfälle und möglichen Ereignisse in ihrer Planung zu berücksichtigen sind. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Zur Sicherung der Vollständigkeit der gemeindlichen Haushaltsplanung soll die Gemeinde ihre Haushaltsplanung bis zur Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung fortschreiben. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zur Haushaltssatzung gegenüber dem Rat und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es dann nicht.

#### **2.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Für die Gemeinde besteht die allgemeine gesetzliche Vorgabe, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Mit diesem Grundsatz ist inhaltlich die weitere Vorgabe verbunden, dass die Gemeinde in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln muss (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Zu den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen ist deshalb auch der besondere Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit zu zählen (vgl. Abbildung 326).

<b>Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“</b>	
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 326 „Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Die Gemeinde hat bei ihrer jährlichen Haushaltsplanung unter Einbeziehung dieses Grundsatzes zu prüfen und zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird, um die gemeindlichen Aufgaben erfüllen zu können. Die Gemeinde muss deshalb, eine geeignete zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten des gemeindlichen Vermögens sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Ressourcen und Finanzen auch für die Zukunft sicherzustellen.

Die Umsetzung bzw. Beachtung des Grundsatzes bedingt, dass die Gemeinde bei ihrer jährlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung immer im Blick haben muss, dass ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen erhalten. Von der Gemeinde sollen einerseits keine Festlegungen erfolgen, die langfristig zu Risiken für künftige Generationen führen können. Andererseits darf die Gemeinde zur „Sicherung der Zukunft“ auch keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss deshalb der demografische Wandel sachgerecht berücksichtigt werden.

## **2.3 Die Anwendung des Bruttonprinzips**

### **2.3.1 Die Inhalte des Bruttonprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan sowie die Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttonprinzip). Es ist deshalb nicht der Zweck des gemeindlichen Haushalts lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Vielmehr sollen im gemeindlichen Haushalt das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sowie die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr vollständig erfasst und abgewickelt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die Einhaltung des Haushaltsgrundsatzes der Einzelveranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde dient dabei ebenfalls dem Bruttonprinzip. Der Verzicht auf die Anwendung des Bruttonprinzips würde die Übersicht über die verfügbaren gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel für das Haushaltsjahr sowie für die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde erheblich beeinträchtigen. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Das Bruttonprinzip, das sich auch auf den Nachweis über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erstreckt, also auch für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit insgesamt eine Verschleierung der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeinde. Bei der Gemeinde entstehende Aufwendungen dürfen daher nur dann mit den erzielbaren Erträgen verrechnet werden, soweit die Saldierung durch Gesetz oder Verordnung zugelassen worden ist (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

Im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs können von der Gemeinde bei Bedarf auch personenadressierte Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem bestimmten Dritten mit den noch erforderlichen Einzahlungen dieses Dritten verrechnet werden. Gleichwohl bleibt der in der gemeindlichen Finanzrechnung zu führende getrennte bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen davon unberührt. Zudem sind die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttonprinzip anzusehen. Die von einer Aufrechnung betroffenen Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten sind getrennt voneinander zu dokumentieren, sodass das Bruttonprinzip grundsätzlich gewahrt bleibt.

### **2.3.2 Die Ausnahmen vom Bruttonprinzip**

#### **2.3.2.1 Die Veranschlagung bei Abgaben**

Für die Behandlung von Abgaben im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist eine Ausnahme vom Bruttonprinzip zugelassen worden. Die Vorschrift soll insbesondere dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Festsetzung und Abrechnung durch die Gemeinde regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können, zumal oftmals ein Messbescheid der Finanzverwaltung eine Voraussetzung für die Erhebung ist.

Ein weiterer Grund ist, dass sich in der Vergangenheit in den Fällen einer andauernden, regelmäßig wiederkehrenden Leistungspflicht eines Dritten die Vornahme einer Aufrechnung zwischen der Gemeinde und dem Abgabenschuldner bewährt hat, z. B. bei der Erhebung von Grundsteuern von den Grundstückseigentümern. Der Gemeinde wird daher ausdrücklich vorgegeben, dass die Erträge aus Abgaben, abgabeähnlichen Erträge und

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 1 GemHVO NRW**

allgemeinen Zuweisungen, die ihr nicht zustehen, von den erzielten Erträgen abzusetzen sind, auch wenn die Erträge sich auf Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

Diese haushaltsrechtlich bestimmte Ausnahme wirkt sich entsprechend auf den gemeindlichen Ergebnisplan und wegen der Zahlungswirksamkeit der Abgaben und Zuwendungen auch auf den gemeindlichen Finanzplan aus. Die Anwendung der Vorschrift führt dazu, dass die gemeindlichen Erträge aus Abgaben nur mit dem Nettobetrag zu veranschlagen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen voraussichtlich als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt. Über die tatsächliche Aufrechnung von zu viel berechneten und gezahlten Abgaben mit den von dem Dritten zu einem späteren Zeitpunkt zu leistenden Abgaben sollte der Dritte sachgerecht informiert werden.

### **2.3.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen**

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind u.a. die Bestandsveränderungen bei der Gemeinde zu veranschlagen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 9 GemHVO NRW). Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen, die bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen entstehen können. Die Grundlage der Ermittlung der voraussichtlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die eingetretenen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind (vgl. § 28 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich der Bestand der fertigen oder der unfertigen Erzeugnisse oder der unfertigen Leistungen im Vergleich verändern wird, muss nicht geprüft werden, ob Erträge oder Aufwendungen im Ergebnisplan getrennt voneinander zu veranschlagen sind. Sofern sich der Bestand gegenüber dem Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der in den Ergebnisplan aufzunehmen ist. Durch eine Verminderung des Bestandes kann sich ggf. auch ein „negativer Ertrag“ ergeben, der dann ebenfalls unter der betreffenden Haushaltsposition zu veranschlagen ist.

### **2.4 Die Darstellung von Jahresergebnissen**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind für jedes Haushaltsjahr das Jahresergebnis in Form eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages auszuweisen. Es aber auch andere Summen- und Saldenbeträge zu ermitteln und gesondert darzustellen. Die Darstellung eines Überschusses oder eines Fehlbetrages durch die Gemeinde hat dabei grundsätzlich nach den mathematischen Regeln zu erfolgen. Der Wert einer Zahl ergibt sich daher insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen.

Die Gemeinde hat deshalb den Jahresfehlbetrag in Form einer negativen Zahl aus Betrag und Minuszeichen darzustellen. Sie kann bei einem Jahresüberschuss der positiven Zahl ein Pluszeichen voranstellen. Dem mathematischen Vorzeichen kommt daher eine besondere Funktion für die Darstellung der Wertigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten zu. Nur das zutreffende Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, eine haushaltswirtschaftliche Zahl der Gemeinde als positiv oder negativ zu beurteilen. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Vorzeichen wegzulassen.

Von der Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze der Klarheit und der Richtigkeit bei allen Summen- und Saldobeträgen im gemeindlichen Haushaltsplan durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Sachlage erfordert, dass bei einer Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge veranschlagt werden sollen. Sie erfordert auch, dass bei negativen Beträgen das Vorzeichen nicht zum "Nachzeichen" gemacht wird, denn eine solche Darstellung gibt nicht haushaltswirtschaftliche Lage zutreffende wieder. Sachlage verschleiert

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und das erzielte Jahresergebnis können i.d.R. nur dann zutreffend wiedergegeben werden, wenn der auf das Haushaltsjahr bezogene Jahresüberschuss der Gemeinde im Ergebnisplan als positiver Betrag und entsprechend der Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen werden. Es muss für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein und darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei dem darzustellenden Jahresergebnis um einen Jahresüberschuss oder um einen Jahresfehlbetrag oder um ein anderes positives Ergebnis (Summe oder Saldo) handelt.

**3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt**

Mit der Haushaltswirtschaft nach dem NKF wird von der Gemeinde nicht nur eine Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Ressourcen gegeben, sondern es werden insbesondere auch Aussagen und Bewertungen über die damit erzielten Ergebnisse bzw. erbrachten Leistungen gemacht. Im Sinne einer Outputorientierung wird dadurch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde transparenter und ihr wirtschaftliches Handeln gestärkt. Diese Verhältnisse erfordern von der Gemeinde, sich ständig einen Überblick über ihre vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen.

Für den gemeindlichen Haushalt muss daher die Produktorientierung ein wichtiges Kriterium für die Darstellung der vorgesehenen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr sein. Für die Festlegung der örtlichen Produkte ist es dabei nicht ausreichend, nur die gemeindlichen Leistungen zu betrachten. Von der Gemeinde müssen vielmehr die Bedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die fachlichen Aufgaben in die örtlichen Produkte einbezogen und für deren Bildung die Leistungen definiert und voneinander abgegrenzt werden.

Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen. Sie trägt der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung und die Aufgabenerfüllung wird für Dritte verstehbar und nachvollziehbar. Die Gestaltung der örtlichen Produkte kann zudem zu einem wirtschaftlicheren Ablauf der Arbeitsprozesse und zu einer Optimierung von Organisationsabläufen in der Gemeindeverwaltung führen. Als allgemein geltende Produktorientierung für den gemeindlichen Haushalt wurde ein „NKF-Produktrahmen“ geschaffen, der 17 Produktbereiche enthält. Die dafür zu Grunde gelegte Produktorientierung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 327).

<b>Die Produktorientierung nach dem „NKF-Produktrahmen“</b>				
<b>POLITIK-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanzleistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 327 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

Die verschiedenen haushaltsrechtlichen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des vom Innenministerium bekannt gegebenen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

„NKF-Produktrahmens“. Die Gemeinde kann aber gleichwohl die örtlichen Produkte nach ihren eigenen örtlichen Bedürfnissen und in eigener Verantwortung bilden (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW i. V. m. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die gemeindlichen Produkte oder ihre Zusammenfassungen, z. B. zu Produktgruppen, bzw. die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte müssen jedoch mit dem landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Einklang stehen.

Die Gemeinden sind deshalb verpflichtet worden, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushaltsplans auf der Grundlage der 17 für verbindlich erklärten Produktbereiche auszugestalten. Diese Vorgabe gilt auch dann, wenn die örtlichen steuerungsrelevanten Teilpläne von der Gemeinde auf einer tieferen Gliederungsstufe aufgestellt werden (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Die vom Innenministerium mit dem o.a. Runderlass bekannt gegebenen Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf diesen Produktrahmen haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit zur Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans genutzt und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ggf. weiter in Produktgruppen und Produkte untergliedert werden. Der NKF-Produktrahmen lässt der Gemeinde den dazu örtlich notwendigen Gestaltungsfreiraum nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung (vgl. Abbildung 328).

<b>Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

*Abbildung 328 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Die Gemeinde hat die Teilpläne in ihren Haushaltsplan in der Reihenfolge der aufgezeigten 17 Produktbereiche einzustellen (vgl. Abbildung). Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den jeweils sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW 6300).

#### **4. Die Haushaltspositionen**

##### **4.1 Die Bildung von Haushaltspositionen**

Die Produktorientierung des gemeindlichen Haushalts sowie die Einzelveranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan und von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan verlangen eine einheitliche Grundstruktur im Aufbau der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan. Die Vorgaben dazu müssen eine Umsetzung durch die Gemeinde ermöglichen. Sie werden als „Gemeindliche Haushaltssystematik“ bezeichnet.

Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sollen von der Gemeinde insbesondere weiter ausgestaltet werden, weil den Adressaten der Haushaltsplanung der Gemeinde als umfassende Informationsquelle über die produktbezogene, haushaltswirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde dienen sollen. Als zentrale Elemente für die Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans sind dabei die Vorgaben zur „Bildung von Produktbereichen im kommunalen Haushalt“ und der „Haushaltsrechtliche NKF-Kontenrahmen“ zur Verfügung gestellt worden (vgl. Nummer 1.2.3 und Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Aus dem Aufbau der Teilpläne bzw. aus den Teilergebnisplänen und den Teilfinanzplänen lässt sich dadurch problemlos erkennen, welche Mittel zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr eingesetzt werden sollen. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben des Landes stellen dabei lediglich Mindestvorgaben dar, die von der Gemeinde entsprechend ihren örtlichen Bedürfnissen weiter auszugestalten sind. Durch die Haushaltssystematik wird es der Gemeinde möglich, die örtliche Produktorientierung mit den Arten der Erträge und Aufwendungen (im Teilergebnisplan) sowie mit den Einzahlungen und Auszahlungen (im Teilfinanzplan) zu verbinden.

Die Systematisierung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach den gemeindlichen Aufgaben wird dabei durch den NKF-Produktrahmen mit seinen 17 verbindlichen Produktbereichen ermöglicht (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Systematisierung nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung wird durch die Mindestvorgabe über 19 Ertrags- und Aufwandsarten sowie über 27 Einzahlungs- und Auszahlungsarten ermöglicht (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Haushaltssystematik deckt damit die haushaltsrechtlichen Erfordernisse bei der Aufstellung und Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans ab und ermöglicht der Gemeinde eine sachgerechte Abrechnung im Jahresabschluss. Sie ermöglicht aber auch eine Transparenz über die Größenordnungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns einschließlich der Offenlegung von Mittelherkunft und Mittelverwendung der Gemeinde. Durch die Einbindung der Produktorientierung in den Haushaltsplan werden Informationen über den Finanzmittelbedarf für einzelne gemeindliche Aufgaben gegeben, sofern dafür Produkte gebildet und diese als steuerungsrelevant eingestuft wurden. Die dafür aufgestellten eigenständigen Teilpläne sind dann in den gemeindlichen Haushaltsplan aufzunehmen.

##### **4.2 Die sachliche Bindung**

Bei der Auswahl der ins Folgejahr des Haushaltsjahres zu übertragenden Ermächtigungen sind von der Gemeinde auch die sachlichen Bindungen im Haushaltsplan zu beachten. Der gemeindliche Haushaltsplan stellt die Grundlage für die Haushaltswirtschaft dar und ist für die Haushaltsausführung der Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Er enthält daher Festlegungen, die produktorientiert durch die Bildung der Teilpläne sowie artenbezogen durch die abgegrenzten Veranschlagungen im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen bestehen (vgl. §§ 2 bis 4 GemHVO NRW). Der Begriff „sachliche Bindung umfasst daher sowohl den Leistungszweck als auch den Verwendungszweck.

Diese haushaltsmäßigen Gegebenheiten bleiben auch bei der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen erhalten. Die übertragenen Ermächtigungen bleiben daher auch im folgenden Haushaltsjahr an

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

ihren sachlichen Zweck. Diese Bindungen führen dazu, dass aufgrund der Übertragungen nur die sachlich gleichen Haushaltspositionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres fortgeschrieben werden dürfen. Bei einer solchen Vorgehensweise wird sichergestellt, dass entsprechend der sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres auch die Inanspruchnahme im Folgejahr erfolgen kann.

Die übertragenen Ermächtigungen können daher nur entsprechend den Festlegungen des Rates im Beschluss über die Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Anspruch genommen. Eine Ermächtigungsübertragung in allgemeiner Form, in dem z. B. lediglich die Gesamtsumme als betragsmäßigen Umfang ohne sachliche Bindung übertragen oder im Folgejahr eine freie Verwendbarkeit der übertragenen Ermächtigungen zugelassen wird, ist wegen der Fortgeltung der sachlichen Bindungen der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen unzulässig.

Von der Gemeinde sind wegen der sachlichen Bindung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsübertragungen ggf. weitere Erläuterungen im Rahmen des Jahresabschlusses zu geben. Sie hat in der Ergebnisrechnung im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches die übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt dazu, dass die betroffenen Positionen im Ergebnisplan des Haushaltsplans des folgenden Jahres entsprechend erhöht werden. Die Übertragungen bewirken zudem, dass das Jahresergebnis der Gemeinde besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Ergebnisplan enthaltenen Aufwandsermächtigungen tatsächlich in Anspruch genommen worden wären.

#### **4.3 Die Ermächtigungen im Haushaltsplan**

##### **4.3.1 Die Funktion „Ermächtigung“**

Die wichtigste Funktion des gemeindlichen Haushaltsplans ist die Festlegung der sachlichen Ermächtigungen für die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr durch den Rat der Gemeinde. Sie wird dadurch aufgezeigt, dass neben den Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan insbesondere die Ermächtigungen in den produktorientiert gegliederten und steuerungsrelevanten Teilplänen die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bestimmen (vgl. §§ 2, 3 und 4 GemHVO NRW). Hinzu kommen noch die veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen, die bei gemeindlichen Investitionen eine Vereinbarung mit Dritten ermöglichen, auch wenn daraus die Auszahlungen erst in künftigen Jahren erfolgen.

Der gemeindliche Haushaltsplan muss alle für die gemeindliche Haushaltswirtschaft notwendigen Ermächtigungen enthalten, denn er bildet die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Deren Umfang und Ausgestaltung liegt unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts umfasst der Begriff „Ermächtigung“ ein Recht der Gemeindeverwaltung, die nach Art und Umfang abgegrenzten Leistungen oder Maßnahmen zugunsten oder zulasten der gemeindlichen Ressourcen und/oder Finanzen auszuführen.

Unter den Begriff fallen auch die Nutzung von Ressourcen oder Finanzleistungen, bei deren Festlegung der Rat, bezogen auf das Haushaltsjahr, nicht vollständig „frei“ ist, sondern rechtliche oder vertragliche Vorgaben zu beachten hat. Derartige Beschränkungen wirken sich materiell auf eine Ermächtigung aus, ohne jedoch deren formalen Status zu verändern.

Bei Verpflichtungsermächtigungen wird die Gemeindeverwaltung ausdrücklich ermächtigt, über die betreffende Haushaltsposition ihrer Investitionsmaßnahme hinaus bereits Rechtsgeschäfte mit Dritten einzugehen, die erst in späteren Haushaltsjahren zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen führen. Diese Rahmenbedingungen beinhalten, dass Verpflichtungsermächtigungen grundsätzlich nur in der Höhe und zeitlichen Dimension veranschlagt werden sollen, in der sich die Gemeinde, bezogen auf ihre Investitionsmaßnahmen, voraussichtlich auf-

tragsmäßig gegenüber Dritten binden will. Eine vom Rat gebilligte und abgeschlossene Vereinbarung der Gemeinde kann daher i. d. R. zu Verpflichtungsermächtigungen führen.

#### **4.3.2 Die Nutzung der Ermächtigungen**

Die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr werden vom Rat erteilt, damit die Gemeindeverwaltung im Rahmen der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr ihre Geschäftstätigkeit in Form der laufenden Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit ausüben kann. Sie hat zu beachten, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung dies erfordert. Außerdem ist die Inanspruchnahme zu überwachen (vgl. § 23 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Der Rat darf dabei seine Budgetverantwortung nicht durch unbestimmte Regelungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf die Gemeindeverwaltung übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 GO NRW). Die Haushaltswirtschaft muss im Haushaltsjahr nach den Zielsetzungen des Rates der Gemeinde und nicht nach dem Willen und Vorstellungen der Gemeindeverwaltung ausgeführt werden. Die Gemeindeverwaltung hat dabei insbesondere die Teilpläne als Steuerungsebene zu betrachten, denn durch deren Produktorientierung besteht ein unmittelbarer Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Außerdem sind in den Teilergebnisplänen die Erträge und Aufwendungen und in den Teilfinanzplänen die Einzahlungen und Auszahlungen einschließlich aller Investitionsvorhaben, ggf. auch maßnahmenscharf, produktbezogen enthalten. Die Integration der Leistungsvorgaben (Outputorientierung) in das System der örtlichen Steuerung und Rechenschaft der Gemeinde führt zu weiteren wichtigen Inhalten. Die Festlegungen von Zielen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und von Messgrößen für die Zielerreichung sind dabei ein unverzichtbarer wichtiger Bestandteil (vgl. § 12 GemHVO NRW).

#### **5. Die Zeitreihe im Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung als fünfjährigen Planungszeitraum zugrunde zu legen, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr sowie drei weitere Planungsjahre eingebunden sind (vgl. § 84 GO NRW). Die Gemeinde muss daher ihre voraussichtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und ihre Leistungskraft nicht allein für das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum offenlegen, sondern für den gesamten mittelfristigen Planungszeitraum. Die Gemeinde muss dabei auch aufzeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung in Zukunft sichert.

Innerhalb des Zeitrahmens der Ergebnisplanung ist die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde anhand des voraussichtlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln zu gestalten und zu beurteilen. Von der Gemeinde wird verlangt, innerhalb des Zeitraumes der mehrjährigen Planung die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe und nach Arten den einzelnen Haushaltsjahren wirtschaftlich zuzuordnen und entsprechend jahresbezogen im gemeindlichen Ergebnisplan und in den Teilplänen zu veranschlagen.

Entsprechend müssen von der Gemeinde die Einzahlungen im Zeitrahmen der Finanzplanung in der voraussichtlich zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge den einzelnen Haushaltsjahren liquiditätswirksam nach Arten zugeordnet und entsprechend jahresbezogen im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt werden. Die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde sowie ihre künftige Liquiditätssituation werden dadurch vorausschauend aufgezeigt. In den produktorientierten Teilplänen ist in gleicher Art und Weise zu veranschlagen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 1 GemHVO NRW**

Die Vorschrift ergänzt diese Zeitreihe noch dadurch, dass dem Haushaltsjahr auch das Vorvorjahr voranzustellen ist, jedoch mit den dafür ermittelten Ist-Werten und nicht mit den Planwerten. Die Zeitreihe beträgt dadurch insgesamt sechs Jahre. Mit dem Ausweis von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen in dieser Zeitreihe im Haushaltsplan wird ein Überblick über die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft rund um das Haushaltsjahr gegeben. Der Rat hat dadurch bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr auch die weitere Planung sowie die künftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde umfassend im Blickfeld.

Die mehrjährige Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan soll dazu beitragen, dass die Gemeinde ihre Haushaltsplanung für die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen sorgsam und gewissenhaft unter Berücksichtigung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung durchführt. Das Haushaltsjahr bleibt im Mittelpunkt der gemeindlichen Haushaltsplanung auch dann, wenn eine Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre als „Doppelhaushalt“ aufgestellt wird (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW).

#### **6. Der Integrationsrat**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, dem Integrationsrat zur Erledigung seiner Aufgaben die erforderlichen Haushaltsmittel zur Verfügung zu stellen. Dazu kann der Rat nach Anhörung des Integrationsrates den Rahmen festlegen, innerhalb dessen der Integrationsrat über die ihm vom Rat zugewiesenen Haushaltsmittel entscheiden kann (vgl. § 27 Absatz 10 GO NRW). Dem Integrationsrat sollten für seine Entscheidung eine geeignete Übersicht über mögliche Verwendungszwecke als Auszug aus dem Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung bzw. des Haushaltsplans zur Beratung vorgelegt werden.

Die Gemeindeverwaltung hat dem Integrationsrat unter Beachtung seiner Aufgaben alle erforderlichen Unterlagen zur integrationsbezogenen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr in geeigneter Form zur Beratung und Beschlussfassung zur Verfügung zu stellen. Sie hat ggf. auch weitere benötigte Informationen und Erläuterungen zu geben, wenn derartige Angaben für die Beratungen und Entscheidungen des Integrationsrates notwendig werden. Nach Abschluss der Beratung des Integrationsrates ist dann das Beratungsergebnis über die vorgesehene Verwendung der verfügbaren Haushaltsmittel in den gemeindlichen Haushaltsplan durch entsprechende Veranschlagungen unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu übernehmen.

Dem gemeindlichen Haushaltsplan soll dann zusätzlich eine Übersicht über diese speziellen Haushaltsmittel als Anlage beigefügt werden, damit der Rat im Rahmen seiner Beratung auch Kenntnis über die geplante Verwendung der Mittel des Integrationsrates erhält. Durch dieses Verfahren, das dem Verfahren für die Bezirksvertretungen entspricht, wird gewährleistet, dass der Haushaltsplan insgesamt verständlich und lesbar bleibt. Zudem bleiben die Interessen des Integrationsrates ungeschmälert gewahrt. Die Pflicht, die Übersicht dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen, ist haushaltsrechtlich noch nicht ausdrücklich bestimmt worden.

#### **7. Die Bezirksvertretungen**

Die Bezirksvertretungen in kreisfreien Städten erfüllen die ihnen zugewiesenen Aufgaben im Rahmen der vom Rat dafür bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können (vgl. § 37 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Die bezirksbezogenen Haushaltsmittel sollen zudem unter Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen und Gesamtauszahlungen der Stadt sowie des Umfangs der entsprechenden Anlagen und Einrichtungen fortgeschrieben werden (vgl. § 37 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Die Bezirksvertretungen wirken außerdem an den Beratungen über die Haushaltssatzung mit. Sie beraten über alle Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können dazu Vorschläge machen und Anregungen geben (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

Den Bezirksvertretungen sind daher von der Stadtverwaltung geeignete Übersichten, getrennt nach Bezirken, als Auszug aus dem Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung bzw. des Haushaltsplans zur Beratung und Entscheidung vorzulegen. Die Gemeindeverwaltung hat ggf. auch weitere benötigte Informationen und Erläuterungen zu geben, wenn derartige Angaben für die Beratungen und Entscheidungen der Bezirksvertretungen benötigt werden. Nach Abschluss der Beratungen sind dann die Beratungsergebnisse über die vorgesehene Verwendung der verfügbaren Haushaltsmittel in den gemeindlichen Haushaltsplan durch entsprechende Veranschlagungen unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu übernehmen.

Dem gemeindlichen Haushaltsplan sind dann die die von den Bezirksvertretungen abgestimmten Übersichten über diese speziellen Haushaltsmittel als Anlage beizufügen, damit der Rat im Rahmen seiner Beratung auch Kenntnis über die geplante Verwendung der Mittel der Bezirksvertretungen erhält. Durch dieses Verfahren wird gewährleistet, dass der städtische Haushaltsplan insgesamt verständlich und lesbar bleibt. Zudem bleiben die Interessen der Bezirksvertretungen in den Städten ungeschmälert gewahrt.

**8. Die Planbilanz**

Unter dem Gesichtspunkt der Vollständigkeit der Unterlagen zur gemeindlichen Haushaltssatzung und der Übereinstimmung mit den Unterlagen zum Jahresabschluss der Gemeinde sowie der Erfordernisse des nach Ablauf des Haushaltsjahres vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleichs, müsste von der Gemeinde grundsätzlich auch eine Bilanz im Rahmen ihrer Haushaltsplanung aufgestellt werden (Planbilanz). Die voraussichtlichen Veränderungen des gemeindlichen Vermögens und der Schulden durch die Ausführung der geplanten Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr werden nicht mehr vollständig in den Ergebnisplan einbezogen, sondern teilweise unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist entsprechend den Ist-Angaben des Vorvorjahres des Haushaltsjahres auch nur die Bilanz dieses Jahres beizufügen. Diese Unterlage bietet zwar die Ausgangsbasis für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde, sie dürfte jedoch zusammen mit der dem Haushaltsplan beizufügenden Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals nicht als ausreichend anzusehen sein, um die voraussichtlichen Veränderungen und Entwicklungen der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde nachvollziehbar und verständlich zu machen.

Das Abbilden eines Auszuges aus dem Vermögensstatus der Gemeinde muss zu einem Bild über die Entwicklung des gesamten gemeindlichen Vermögens und der Schulden erweitert werden (vgl. Abbildung 329).

<b>DIE GEMEINDLICHE PLANBILANZ</b>							
<b>ENTWICKLUNG DES VERMÖGENS</b>							
<b>Bilanzbereiche</b>		<b>IST Vorvor- jahr</b>	<b>PLAN Vor- jahr</b>	<b>PLAN Haus- halts- jahr</b>	<b>PLAN HJ + 1</b>	<b>PLAN HJ +2</b>	<b>PLAN HJ +3 ff.</b>
		<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>
<b>Immaterielle Vermögens- gegenstände und Sachanlagen</b>	Immaterielle Vermögens- gegenstände						
	Unbebaute Grundstücke						
	Bebaute Grundstücke						
	Infrastruktur- vermögen						
	Bauten						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHE PLANBILANZ</b>							
	auf fremdem Grund und Boden						
	Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler						
	Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge						
	Betriebs- und Geschäftsausstattung						
	Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau						
<b>Finanz-Anlagen und Umlaufvermögen</b>	Anteile an verbundenen Unternehmen						
	Beteiligungen						
	Sondervermögen						
	Ausleihungen						
	Wertpapiere						
	Vorräte						
	Forderungen						
	Sonstige Vermögensgegenstände						
Liquide Mittel							
<b>ENTWICKLUNG DER SCHULDEN</b>							
<b>Bilanzbereiche</b>		<b>IST Vorvor-Jahr</b>	<b>PLAN Vorjahr</b>	<b>PLAN Haushaltsjahr</b>	<b>PLAN HJ + 1</b>	<b>PLAN HJ +2</b>	<b>PLAN HJ +3 ff.</b>
		<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>
<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	Eigenkapital						
	Sonderposten						
	Pensionsrückstellungen						
	Rückstellungen für Deponien und Altlasten						
	Instandhaltungsrückstellungen						
	Sonstige Rückstellungen						
<b>Verbindlichkeiten</b>	Anleihen						
	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen						
	Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung						
	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen						
	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen						
	Verbindlichkeiten						

<b>DIE GEMEINDLICHE PLANBILANZ</b>							
	aus Transfer- leistungen						
	Sonstige Verbindlichkeiten						

*Abbildung 329 „Die gemeindliche Planbilanz“*

Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, insbesondere bei der Umsetzung von Konsolidierungsmaßnahmen durch die Gemeinde, kann es geboten sein, eine Planbilanz aufzustellen. Durch eine solche Bilanz kann der durch die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr voraussichtlich erreichbare Stand des Vermögens und der Schulden sichtbar und nachvollziehbar gemacht werden. Eine Planbilanz muss dabei nicht zwingend aus der Vielzahl der Bilanzposten der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss bestehen.

Für eine Planbilanz dürfte es vielfach ausreichend sein, mit den Eckwerten einer Strukturbilanz oder mit Daten zu arbeiten, die sich auf die Bilanzbereiche beziehen, für die in der Bilanz im Jahresabschluss mindestens Bilanzposten anzusetzenden sind. Sofern die Gemeinde dazu entscheidet, ihrem Haushaltsplan eine Planbilanz beizufügen, sollte sie wichtige Eckwerte daraus auch in ihrem Vorbericht benennen bzw. erläutern.

### **9. Die örtliche Gesamtplanung**

Die gemeindliche Steuerung soll grundsätzlich nicht nur auf die Aufgabenerfüllung und Haushaltswirtschaft der Gemeindeverwaltung ausgerichtet sein, sondern unter Einbeziehung der Betriebe der Gemeinde zu einer Gesamtsteuerung ausgebaut bzw. entwickelt werden. Ihr ständig steigender Aktualisierungsbedarf erfordert jedoch nicht nur Ist-Daten aus den erstellten Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde, sondern zusätzlich auch sachliche Plan-Daten von den Betrieben, um zukunftsbezogene Entscheidungen für die gesamte Gemeinde leichter treffen zu können.

Die für die Steuerung notwendige laufende und zeitnahe Beurteilung der Gemeindeverwaltungs- und Geschäftstätigkeit, erfordert auch ausreichende und geeignete Planungsdaten, um entscheidungsrelevante Schritte einleiten zu können. Es sollen dabei auch Sondereffekte, die sich aus allgemeinen Rahmenbedingungen ergeben, für die örtliche Gesamtsteuerung relativiert werden. Für die örtliche Gesamtsteuerung ist daher eine zukunftsbezogene Planung unverzichtbar.

In einer gemeindlichen Gesamtplanung muss die Haushaltsplanung der Gemeindeverwaltung mit den Wirtschaftsplanungen der gemeindlichen Betriebe zusammengeführt werden. Es sollten auch umsetzbare messbare Ziele abgegrenzt und organisationsübergreifende Handlungsfelder geschaffen und koordiniert werden. Die örtliche Gesamtplanung sollte sich dabei nicht nur auf das nächste Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr erstrecken, sondern die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde sollte den Planungskorridor bestimmen (vgl. § 84 GO NRW).

Die Gemeinde muss ihre voraussichtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und ihre Leistungskraft nicht allein für das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum, sondern für den gesamten fünfjährigen Planungszeitraum offenlegen. Sie muss dabei aufzeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung in Zukunft dauerhaft sichert. Die örtliche Gesamtplanung muss dabei vom Rat und vom Bürgermeister sowie von den sonstigen Verantwortlichen in der Gemeinde gleichermaßen getragen werden.

Der Rat kann dabei im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzung eingebunden werden. Ihm muss bereits jetzt zum Haushaltsplan eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe beigelegt werden. Eine Erweiterung der Haushaltsplanung auf eine Gesamtplanung der Gemeinde,



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

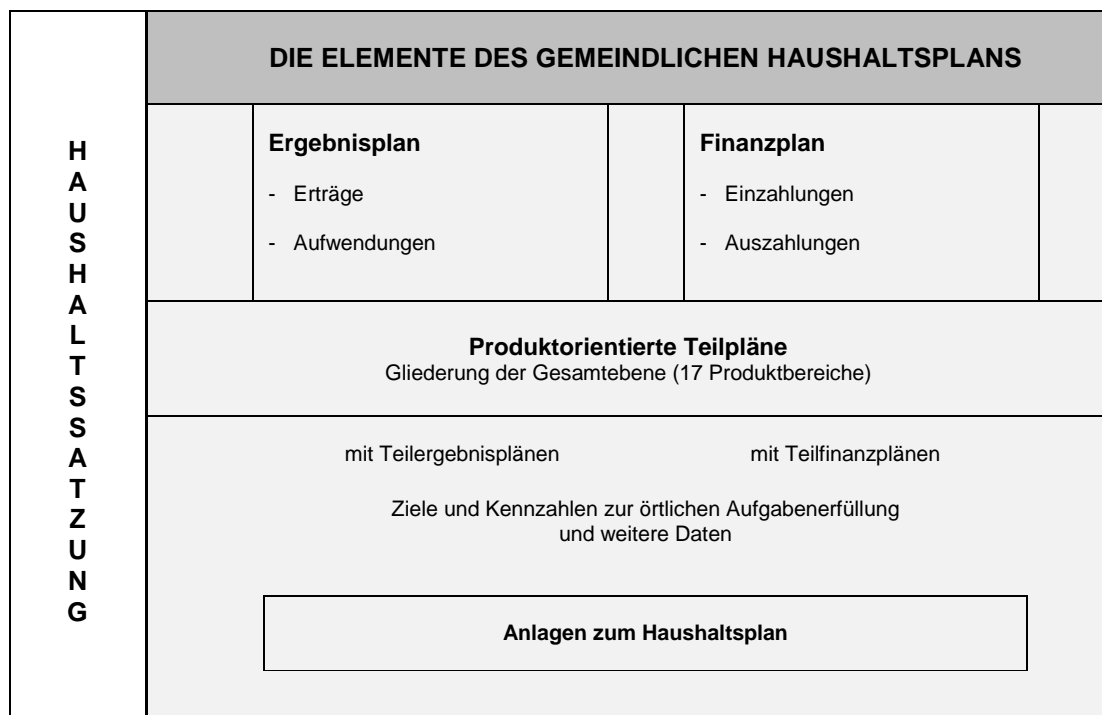
insbesondere wegen des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ist daher sachgerecht und sinnvoll. Eine Gesamtplanung der Gemeinde könnte vor Ort dazu beitragen, mögliche Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde besser einzuschätzen und die künftige wirtschaftliche Gesamtlage zutreffender zu ermitteln und darzustellen.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Haushaltsplans):**

**1.1 Die Inhalte und Gliederungszwecke**

Der Haushaltsplan der Gemeinde muss alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen bezogen auf das jeweilige Haushaltsjahr enthalten und sachgerecht gestaltet sein. Aufbauend auf der haushaltsrechtlichen Vorgabe des § 79 GO NRW muss der gemeindliche Haushaltsplan einen Ergebnisplan und einen Finanzplan mit den dafür festgelegten Haushaltspositionen aufweisen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Die weiteren produktorientierten Teilpläne müssen produktbezogene Angaben sowie Ziele und Leistungskennzahlen enthalten und entsprechend ihrer Produktorientierung sowohl Teilergebnispläne als auch Teilfinanzpläne aufweisen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt die Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans im NKF auf (vgl. Abbildung 330).



*Abbildung 330 „Die Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans“*

Die sachliche Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans dient u.a. dazu, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern, das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie die Finanzmittelherkunft und die Finanzmittelverwendung der Gemeinde sachgerecht und vollständig aufzuzeigen. Der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der Bestandteile des gemeindlichen Haushaltsplans sind daher auch auf die Steuerungserfordernisse des Rates der Gemeinde und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit ausgerichtet worden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 1 GemHVO NRW**

Durch die produktorientierten Teilpläne und die haushaltsrechtlich mögliche flexible Haushaltsführung sowie durch die Budgetierung kann die damit verbundene dezentrale Fach- und Ressourcenverantwortung innerhalb der Gemeindeverwaltung gestärkt werden. Die der Gemeinde eingeräumte Befugnis, den jährlichen Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu gestalten, trägt wesentlich zur Stärkung der Selbstverwaltung der Gemeinde bei. Die dazu getroffenen Festlegungen gewährleisten dabei in einem ausreichenden Maße die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte untereinander, auch im Rahmen einer Zeitreihe.

Gleichwohl muss der gemeindliche Haushaltsplan die örtlichen Bedürfnisse und Verhältnisse abbilden. Er soll alle wesentlichen Angaben enthalten, die zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erforderlich sind. Die Angaben sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Veranschlagung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann ein solcher Fall bei der Gemeinde gegeben ist, muss im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse von der Gemeinde beurteilt werden.

### **1.2 Die einzelnen Bestandteile**

#### **1.2.1 Der Ergebnisplan**

Im Zentrum der gemeindlichen Haushaltsplanung steht der Ergebnisplan (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er beinhaltet die voraussichtlich erzielbaren Erträge als Ressourcenaufkommen und die entstehenden Aufwendungen als Ressourcenverbrauch für das Haushaltsjahr und die übrigen Jahre der mittelfristigen Ergebnisplanung. Die Erträge und Aufwendungen sind getrennt voneinander und gegliedert nach Arten unter den mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen vollständig und periodengerecht zu veranschlagen.

Unter dem Begriff „Vollständigkeit“ wird dabei die Erfassung aller voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen verstanden, die von der Gemeinde für das Haushaltsjahr erwartet werden. Es sind die Erträge und Aufwendungen betroffen, die wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Veranschlagung der Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan muss dabei periodengerecht erfolgen, unabhängig davon, ob die Erträge und Aufwendungen zahlungswirksam sind.

Der Begriff „Periodengerecht“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass nicht mehr der Zeitpunkt der Zahlung über die Zuordnung zum Haushaltsjahr entscheidet, sondern der Zeitpunkt, zu dem durch die Gemeindeverwaltungstätigkeit das Ressourcenaufkommen entsteht und der Ressourcenverbrauch tatsächlich anfällt. Im Ergebnisplan der Gemeinde ist zudem zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu unterscheiden. Dafür sind zwei eigenständige Bereiche zu bilden.

Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde gehören dabei alle diejenigen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde anfallen oder entstehen. Der Begriff „Außerordentlich“ ist dabei in Anlehnung an das Referenzmodell HGB eng auszulegen. Weiterhin sind Jahressummen bezogen auf das ordentliche Ergebnis und das Finanzergebnis sowie das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis auszuweisen und zu einem Jahresergebnis zusammenzuführen.

Bei der Aufstellung des Ergebnisplans ist auch die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich von erheblicher Bedeutung (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Nach dieser Vorgabe müssen die Erträge mindestens die Aufwendungen decken (Haushaltsausgleich). Bei einem geplanten Jahresfehlbetrag kann es daher zur Inanspruchnahme des Eigenkapitals kommen, z. B. der Ausgleichsrücklage. Bei einer geplanten Verringerung der allgemeinen Rücklage entsteht ein Genehmigungserfordernis (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Ein geplanter Jahresfehlbetrag kann aber auch die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auslösen (vgl. § 76 GO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 1 GemHVO NRW**

Durch die Kombination der verbindlichen Haushaltspositionen mit dem Haushaltsjahr bzw. mit dem fünfjährigen Planungszeitraum wird im Ergebnisplan die gemeindliche Haushaltswirtschaft jahresbezogen abgebildet. Die Gemeinde hat dabei die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan zu beachten. Sie hat ihren Ergebnisplan unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften aufzubauen (vgl. §§ 2, 3 und 4 GemHVO NRW). Zur Orientierung wird ihr ein Muster für den Ergebnisplan zur Verfügung gestellt. Das Muster ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.2.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.2 Der Finanzplan**

Der gemeindliche Finanzplan ist der zweite wichtige Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde (vgl. § 3 GemHVO NRW). Im Finanzplan sind unter Beachtung der voraussichtlichen Liquiditätswirksamkeit im Haushaltsjahr alle voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und die voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Einerseits erfordern die geplanten Zahlungen für die Investitionstätigkeit und für die Finanzierungstätigkeit der Gemeinde den Finanzplan.

Andererseits besteht ein Bedarf für die Veranschlagung von Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde, denn die dazugehörigen Erträge oder Aufwendungen sind im Ergebnisplan nach der wirtschaftlichen Zurechnung und nicht nach oder entsprechend der Zahlungsvorgänge zu veranschlagen. Die Gemeinde hat deshalb für jedes Haushaltsjahr als ergänzende Komponente zum gemeindlichen Ergebnisplan einen gesonderten Finanzplan aufzustellen.

Im Finanzplan sind die Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde jeweils nach Arten und getrennt voneinander zu veranschlagen. Durch die Kombination der verbindlichen Haushaltspositionen mit dem Haushaltsjahr bzw. mit dem fünfjährigen Planungszeitraum werden die Finanzmittel für die gemeindliche Haushaltswirtschaft jahresbezogen abgebildet. Der gemeindliche Finanzplan kann deshalb auch von der Gemeinde in ihre Liquiditätsplanung einbezogen werden bzw. auch einen Teil davon darstellen.

Bei der Aufstellung des Finanzplans für das Haushaltsjahr hat die Gemeinde die Verpflichtung zu beachten, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Sie hat außerdem die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan zu beachten (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Das Muster für den Finanzplan ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.2.2 des o. a. Runderlasses).

#### **1.2.3 Die Teilpläne**

Die Gemeinde hat in ihrem Haushaltsplan die Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die produktorientierten Teilpläne sollen jeweils die notwendigen Produktinformationen entsprechend der vorgenommenen Gliederungstiefe, den Teilergebnisplan, den Teilfinanzplan, Ziele, Leistungsmengen und messbare Kennzahlen, ggf. einen Auszug aus der Stellenübersicht, und soweit erforderlich, die speziellen Bewirtschaftungsregeln sowie die notwendigen Erläuterungen enthalten (vgl. Nummer 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Bei der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne muss die Gemeinde beachten, dass sie unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung und wegen der Relevanz als Steuerungsebene jeweils ein produktorientiertes Gesamtbild erreicht. Sie darf daher die Teilpläne nicht getrennt nach dem Ergebnisplan und dem Fi-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 1 GemHVO NRW**

nanzplan aufstellen. Vielmehr müssen die produktorientierten und örtlich gestalteten Teilpläne der Gemeinde die notwendigen Daten und Informationen zur Produktorientierung, die betreffenden anteiligen Ergebnis- und Finanzdaten sowie die Ziele und Leistungskennzahlen aufweisen. Sie sollen möglichst auch die notwendigen Bewirtschaftungsregeln für die Ausführung der Teilpläne enthalten.

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben ermöglichen es der Gemeinde, ihren Haushaltsplan nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen zu gliedern. Sie hat dabei die Möglichkeit, die Teilpläne auf der Produktbereichsebene, der Produktgruppen- oder der Produktebene zu bilden (vgl. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann dabei die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestalten, muss aber die für verbindlichen Produktbereiche beachten (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Sie kann für die Auswahl und Bildung von Produktgruppen auch die Vorgaben der Finanzstatistik als Anhaltspunkte nutzen.

Die Gemeinde hat eine eindeutige und zutreffende Zuordnung ihrer Produktgruppen und Produkte zu den jeweiligen verbindlichen Produktbereichen sicherzustellen. Diese Vorgabe besteht auch, wenn die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach den örtlichen Verantwortungsbereichen gebildet werden. Die Gemeinde kann diese Gliederung gleichzeitig für ihre örtliche Budgetbildung nutzen. Der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans steht jedoch nicht entgegen, dass in Einzelfällen die Verantwortungsbereiche ggf. nicht vollständig mit den Grenzen der verbindlichen Produktbereiche übereinstimmen (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

Zur besseren Verständlichkeit der steuerungsrelevanten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne bietet sich eine Gesamtübersicht darüber an, die den aufgestellten Teilplänen vorangestellt werden sollte. Aus der Übersicht sollten die verbindlichen Produktbereiche und die daraus abgeleiteten örtlichen Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sein. Sofern der gemeindliche Haushaltsplan nach den örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert wird, sollte von der Gemeinde entsprechend verfahren werden.

#### **1.2.4 Das Haushaltssicherungskonzept**

Ein gesetzlicher Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde ist das Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Das Haushaltssicherungskonzept erhält dadurch seine Bedeutung, dass die notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen darin benannt und ihre Wirkungen zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs aufgezeigt werden müssen (vgl. § 76 GO NRW). Die Ursachen für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes sollten immer ein Anlass für die Gemeinde sein, unmittelbar nach dem Vorliegen solcher Kenntnisse mit einer Konsolidierung zu beginnen.

Von der Gemeinde muss so früh wie möglich versucht werden, einem unausgeglichene Haushalt entgegenzuwirken und die Ursachen dafür zu beseitigen, auch dann, wenn der Haushaltsausgleich voraussichtlich erst in den Folgejahren wieder dauerhaft erreichbar wird. Bei einem Haushaltssicherungskonzept müssen daher auch die tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Möglichkeiten der Gemeinde berücksichtigt werden. Es müssen aber auch der Erfolg der eingeleiteten Konsolidierungsmaßnahmen gemessen werden, um schnellstmöglich die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde wieder dauerhaft zu sichern.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung soll daher von der Gemeinde erkennbar gemacht werden, dass geplante Konsolidierungsmaßnahmen erfolgreich umgesetzt werden konnten oder ggf. auch nicht zu den gewünschten Wirkungen geführt haben. Das Aufzeigen der örtlichen Ergebnisse und der daraus entstehenden Anpassungen von geplanten Maßnahmen oder der Ersatz solcher Maßnahmen durch andere geeignetere Konsolidierungsarbeiten werden als Fortschreibung des Haushaltssicherungskonzeptes bezeichnet. Eine solche Fortschreibung soll möglichst im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung erfolgen, weil dadurch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung nicht nur haushaltswirtschaftlich, sondern auch konsolidierungsmäßig zu betrachten ist und entsprechend die erforderlichen Maßnahmen festgelegt werden können.

**2. Zu Absatz 2 (Anlagen zum Haushaltsplan):**

**2.1 Allgemeine Vorgaben**

**2.1.1 Die Übersicht über die pflichtigen Anlagen**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan sind eine Vielzahl von Anlagen beizufügen, damit bei der Entscheidung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr ein notwendiger Überblick über das sachlich Erforderliche im Haushaltsjahr gewährleistet und durch Zusatzinformationen ein Überblick die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung erreicht wird.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält deshalb eine ausdrückliche Aufzählung der dem gemeindlichen Haushaltsplan mindestens von der Gemeinde beizufügenden Anlagen. Sie sind für die Gesamtübersicht über die geplante Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr als unverzichtbar anzusehen. Dem Rat der Gemeinde müssen deshalb für seine Beratung und Entscheidung der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung mit allen Anlagen vorgelegt werden (vgl. § 80 Absatz 4 GO NRW). Die einzelnen Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 331).

<b>DIE ANLAGEN ZUM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Vorbericht.
2	Stellenplan.
3	Bilanz des Vorvorjahres.
4	Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen.
5	Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen.
6	Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres.
7	Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals.
8	Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden.
9	Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (kreisfreie Städte)

*Abbildung 331 „Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

Die Gemeinde kann ihrer Haushaltssatzung bzw. ihrem Haushaltsplan aber auch noch weitere Unterlagen beifügen, wenn dadurch die Gesamtübersicht über den Inhalt und den Umfang der geplanten Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde verbessert bzw. nicht beein-

trächtig wird. Die gesamten Unterlagen müssen dabei für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger im Rahmen der gesetzlich bestimmten Beteiligung und der Einsichtnahme sowie für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein (vgl. § 80 Absatz 3, Absatz 5 Satz 1 und Absatz 6 GO NRW).

### **2.1.2 Freiwillige Anlagen zum Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat unter Berücksichtigung des örtlichen Informationsbedarfs eigenverantwortlich zu beurteilen und zu entscheiden, ob sie ihrem Haushaltsplan weitere Anlagen zu ortsbezogenen Sachverhalten beifügt. Die Gemeinde erbringt eine Vielzahl von besonderen Leistungen im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft, gesondert benannt bzw. im Einzelnen dargestellt werden sollten. Dazu gehören insbesondere unentgeltliche Eigenleistungen für Dritte, die in die gemeindliche Aufgabenerfüllung eingebunden. In solchen Fällen bieten sich z. B. Angaben über den Geldwert der gemeindlichen Leistungen an, wie es bei den Zuwendungen an die Fraktionen im Rat der Gemeinde üblich ist.

Ausgehend von der Pflicht der Gemeinde, im Rahmen des Jahresabschlusses im Verbindlichkeitspiegel die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich auszuweisen, sollte dem Haushaltsplan eine Übersicht über die von der Gemeinde übernommenen Sicherheiten dem Haushaltsplan beigelegt, um z. B. über den aktuellen Stand und die voraussichtlichen Veränderungen der einzelnen übernommenen Ausfallbürgschaften zu informieren (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW).

Entsprechend dem Informationsbedarf können von der Gemeinde die jeweiligen Gesamtbeträge und die Laufzeiten der übernommenen Bürgschaften, das Datum des Ratsbeschlusses sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in einer gesonderten Anlage aufgezeigt werden. Einige Beispiele für freiwillige Anlagen der Gemeinde zu ihrem Haushaltsplan werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 45).

**BEISPIEL:**

**Freiwillige Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan**

- Übersicht über die von der Gemeinde übernommenen Sicherheiten zugunsten Dritter.
- Übersicht über die vorgesehenen Zuwendungen an Dritte, die sich an der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben beteiligen oder Aufgaben der Gemeinde übernehmen.
- Übersicht über entgeltfreie Leistungen unter Angabe der Höhe ihres Geldwertes an Dritte, z. B. für Veranstaltungen (nicht die geldwerten Leistungen an Fraktionen, Gruppen und Ratsmitglieder).
- Übersicht über die Vereinsmitgliedschaften und Städtepartnerschaften.
- Übersicht über die verfügbaren Haushaltsmittel des Integrationsrates mit eigener Zwecksetzung (solange keine haushaltsrechtliche Vorgabe dafür besteht).

*Beispiel 45 „Die freiwilligen Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

Eine Übersicht über die im Haushaltsjahr im Einzelnen vorgesehenen Zuwendungen an Dritte, die sich an der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben beteiligen oder die Aufgaben der Gemeinde übernehmen, bietet sich ebenfalls als gesonderte Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan an. Die Dritten sollen mit diesen Finanzleistungen in ihrer Arbeit unterstützt werden, z. B. im Kulturbereich oder im Jugendbereich. Dabei kann zusätzlich die Art der gewährten Zuwendungen angegeben werden, z. B. ob es sich um Betriebskostenzuschüsse (jahresbezogene Zuschüsse) oder um investive Zuschüsse (langfristig gebundene Zuschüsse) handelt.

Die Gemeinde sollte auch über die gegenüber Dritten zugesagten geldwerten Leistungen informieren, über die sonst nur Angaben im Zusammenhang mit den Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder zu machen sind. Durch solche Informationen wird ein Gesamtbild darüber möglich, in welcher Art und Weise sowie in welchem Umfang von der Gemeinde zusätzliche Leistungen zu den im Haushaltsplan für Dritte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

veranschlagten Finanzleistungen erbracht werden bzw. wie die Gemeinde bei ihrer Aufgabenerledigung unterstützt wird bzw. in welcher Form Dritte unterstützt werden.

Als freiwillige Anlagen zum Haushaltsplan kann auch eine Übersicht über die Vereinsmitgliedschaften der Gemeinde sinnvoll und sachgerecht sein. In einer solchen Übersicht können dann im Einzelnen die betreffenden Vereine mit dem jeweils von der Gemeinde zu leistenden Jahresbeitrag aufgezeigt sowie angegeben werden, ob und in welchem Umfang die Gemeinde gegenüber diesen Vereinen geldwerte Leistungen erbringt. Über eine Erweiterung der Benennung von geldwerten Leistungen für örtliche Vereine, bei denen die Gemeinde nicht Mitglied ist, hat die Gemeinde örtlich zu entscheiden. Ebenso muss die Gemeinde entscheiden, ob in diesem Rahmen gleichzeitig auch über ihre Leistungen aufgrund von Städtepartnerschaften informiert wird.

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, dem örtlichen Integrationsrat zur Erledigung seiner Aufgaben die erforderlichen Haushaltsmittel zur Verfügung zu stellen. Dazu kann der Rat nach Anhörung des Integrationsrates den Rahmen festlegen, innerhalb dessen der Integrationsrat über die ihm vom Rat zugewiesenen Haushaltsmittel entscheiden kann (vgl. § 27 Absatz 10 GO NRW). Dem Haushaltsplan sollte eine geeignete Übersicht über die vorgesehene Verwendung durch den Integrationsrat beigefügt werden, auch wenn dazu noch keine haushaltsrechtliche Pflicht besteht. Das Verfahren entspricht dem Verfahren für die Bezirksvertretungen in den kreisfreien Städten, deren Beratungsergebnis in einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan aufzuzeigen ist.

## **2.2 Die einzelnen pflichtigen Anlagen**

### **2.2.1 Zu Nummer 1 (Vorbericht):**

#### **2.2.1.1 Die Zwecke des Vorberichts**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist ein Vorbericht als Anlage beizufügen, der haushaltsrechtlich näher bestimmt worden ist (vgl. § 7 GemHVO NRW). Mit dem Vorbericht soll ein Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans gegeben und die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten dargestellt werden. Außerdem sind im Vorbericht die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre sowie die Rahmenbedingungen dafür zu erläutern.

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan sollte nicht nur eine Zusammenfassung wichtiger haushaltswirtschaftlicher Daten für das Haushaltsjahr darstellen, auch wenn durch Diagramme und Grafiken die örtlichen Gegebenheiten verständlich und nachvollziehbar gemacht werden können. Es gehört auch dazu, die in der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen zu erläutern und in einen Zusammenhang mit dem geplanten haushaltswirtschaftlichen Handeln im Haushaltsjahr zu stellen.

Der Vorbericht kann auch dadurch zu einem Haushaltsbegleitbericht entwickelt werden, durch den neben dem Stand und der voraussichtlichen Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde auch wichtige wirtschaftliche Maßnahmen und deren Wirkungen sowie Fremdeinwirkungen erläutert werden. Dabei sollte möglichst ein Bezug zu den betroffenen Teilplänen als festgelegte Steuerungsebene hergestellt werden. Die Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes als Haushaltsbegleitbericht sowie der Umfang und die Tiefe der zu gebenden Erläuterungen bleiben der Gemeinde freigestellt.

#### **2.2.1.2 Die Gesamtübersicht durch den Vorbericht**

Durch den Vorbericht sollen die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen sowie die wichtigen sachlichen Festlegungen bzw. Inhalte des Haushaltsplans und die darin veranschlagten Maßnahmen aufgezeigt

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 1 GemHVO NRW**

werden. Diese Darstellungen sollen sich aber nicht nur auf die Ermächtigungen für die Gemeindeverwaltung beziehen, sondern auch die gemeindlichen Betriebe umfassen, sofern diese Einheiten betroffen sind. Für den Rat der Gemeinde wird ein Überblick über die gesamte wirtschaftliche Lage und die voraussichtliche Entwicklung der Gemeinde im Zeitrahmen der Haushaltsplanung nur möglich, wenn auch durch Erläuterungen im Vorbericht in geeigneter Weise auf diese Sachlage eingegangen wird.

Diese Erläuterungen müssen daher in einen Zusammenhang mit der dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügenden Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe gestellt werden. Bei gemeindlichen Betrieben, die zur Aufstellung eines Wirtschaftsplans verpflichtet sind, dürfte es geboten sein, diese Unterlagen ebenfalls dem Haushaltsplan der Gemeinde beizufügen (vgl. § 108 Absatz 3 GO NRW sowie § 14 EigVO NRW). Die Informationen müssen dabei von der Gemeinde so verfügbar gemacht werden, dass dem Rat der Gemeinde eine zutreffende Übersicht über die Wirtschaftslage sowie die voraussichtliche Entwicklung wichtiger gemeindlicher Betriebe geboten wird und der Vorbericht ein Gesamtbild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung im Haushaltsjahr bieten kann.

#### **2.2.1.3 Der produktorientierte Vorbericht**

Bei der Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes kann die Gemeinde die für die Teilpläne im Haushaltsplan gewählte produktorientierte Gliederung und damit die festgelegte Steuerungsebene für die Erläuterungen zur aufgabenbezogenen Haushaltswirtschaft nutzen. Der Vorbericht kann dadurch in einem gleichen Zeitbezug sachgerechte Ausführungen sowohl zur Gesamtebene (Ergebnisplanung und Finanzplanung) als auch zur Steuerungsebene (produktorientierte Teilplanung) enthalten.

Ein produktorientierter Vorbericht ermöglicht und vermittelt einen Einblick in die unterschiedlichen Tätigkeitsfelder bzw. die abgegrenzte Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Er kann dazu auch die für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bestehenden Chancen und Risiken gezielter aufzeigen. Ein produktorientierter Vorbericht ist auch aus Transparenzgründen geboten, denn der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist bereits gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offen zu legen (vgl. § 80 Absatz 3 GO NRW).

Im produktorientierten Vorbericht kann die Gemeinde durch die Benennung der unterschiedlichen Einflüsse auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung, die sich auch auf die Haushaltswirtschaft auswirken, ihre geplante oder mögliche Reaktion insgesamt verdeutlichen. Einem solchem Vorbericht kommen ein hoher Informationswert und eine entscheidungsbeeinflussende Wirkung nicht nur für das Haushaltsjahr, sondern auch für die mehrjährige Haushaltsplanung der Gemeinde zu.

Die Vermittlung spezifischer Informationen zu einzelnen Produktbereichen im Vorbericht mindert zudem die möglichen Informationsdefizite, die entstehen können, wenn ausschließlich die Gesamtebene der Gemeinde zum Gegenstand der Betrachtung gemacht und dadurch über die Bedingungen der Aufgabenerfüllung nicht informiert wird. Bei einer produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne lassen sich nicht nur die gemeindlichen Leistungen, sondern auch die Wirkungen daraus auf die Haushaltswirtschaft noch besser verdeutlichen. Bei einer organisatorischen Gliederung des Haushaltsplans bedarf es aber ebenso einer produktorientierten Betrachtung und Bewertung sowie einer entsprechenden Darstellung.

Für den produktorientierten Vorbericht zum Haushaltsplan gilt es, unübersichtliche Detailinformationen oder Wiederholungen wegen der Vielzahl der Produkte zu vermeiden. Es sollte unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten geprüft werden, ob produktbezogene Informationen auch zusammengefasst werden können, sodass ausführlichere Erläuterungen nur zu als „Schlüsselprodukte“ ausgewiesenen Produkte oder zu Produktgruppen gegeben werden. In einigen Produktbereichen kann es unter Berücksichtigung des Umfangs und der unterschiedlichen Arten von Produkten oder der verschiedenen Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ggf. sogar sinnvoll sein, die Berichtsebene von der Steuerungsebene auf die Produktbereichsebene zu verlagern.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

In einem produktorientierten Vorbericht sollten gleichwohl nicht nur Bestands- und Strömungsgrößen (ggf. in Tabellenform) zu den einzelnen Produktbereichen oder zu den Produkten offengelegt werden. Zur Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit sollen die haushaltswirtschaftlichen Angaben immer mit den wichtigsten Zielen und Leistungskennzahlen einschließlich der daraus erwünschten Wirkungen hinterlegt bzw. verknüpft werden.

Eine solche Handhabung erleichtert auch das Verständnis für die von der Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich zu erbringenden Dienstleistungen. Maßgebend für eine solche Berichterstattung ist, ob diese Informationen eine geeignete Grundlage für die Entscheidungsfindung des Rates darstellen und ob ein entsprechender Informationsbedarf bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besteht.

## **2.2.2 Zu Nummer 2 (Stellenplan):**

### **2.2.2.1 Der Stellenplan**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist der Stellenplan der Gemeinde als Anlage beizufügen, dessen Inhalt haushaltsrechtlich näher bestimmt worden ist (vgl. § 8 GemHVO NRW). Der Stellenplan der Gemeinde hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht und stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde und die Veranschlagung der Personalaufwendung im gemeindlichen Haushaltsplan dar. Er muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr benötigt werden bzw. bei der Gemeinde nicht nur vorübergehend tätig sein müssen.

Der Rat der Gemeinde hat den Stellenplan zu erlassen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Diese gesetzliche Vorgabe wird dadurch erfüllt, dass der gemeindliche Stellenplan durch die Beifügung zum Haushaltsplan im Rahmen der Haushaltssatzung der Gemeinde erlassen wird. Die Erfüllung der Vorgabe bedingt daher für die Gemeinde nicht, neben dem Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung noch ein zusätzliches Verfahren zum Erlass des Stellenplans durchzuführen. Die Vorgabe hat aber zur Folge, dass eine Haushaltssatzung, bei der kein Stellenplan vorhanden ist, nicht bekannt gemacht werden darf (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

Die Gemeinde ist verpflichtet, mit dem Stellenplan ein zutreffendes Bild über die vorgesehene Personalausstattung im Haushaltsjahr abzugeben. Die Stellen im gemeindlichen Stellenplan sind daher, unabhängig von ihrer Besetzung, untergliedert nach den einzelnen Beschäftigungsverhältnissen auszuweisen. Der Stellenplan ist daher entsprechend dem Besoldungsrecht in Besoldungsgruppen und entsprechend dem Tarifrecht in Entgeltgruppen aufzuteilen. Bei Beamtenverhältnissen soll auch eine Einteilung in Laufbahngruppen vorgenommen werden. Der Stellenplan als Gesamtbild über die notwendige Personalausstattung ist von der Gemeinde einzuhalten (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW).

Die Muster für den gemeindlichen Stellenplan sind der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden. Sie sind von ihr ggf. entsprechend anzupassen, sofern sich ein Änderungsbedarf aufgrund von Tarifverträgen oder durch beamtenrechtliche Vorschriften ergibt (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.2.2.2 Die Stellenübersicht**

Zum Stellenplan der Gemeinde gehört die Übersicht über die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die gemeindlichen Produktbereiche (vgl. § 8 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Die Stellenübersicht bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen für das Haushaltsjahr auf die Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. § 19 Absatz 1 GemHVO NRW). In der gemeindlichen Stellenübersicht müssen von der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

Gemeinde auch die bei der Gemeinde beschäftigten Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit ausgewiesen werden (vgl. § 8 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat in der Stellenübersicht die Aufteilung aller Stellen bezogen auf die produktorientierten Teilpläne auszuweisen, soweit im örtlichen Einzelfall die Stellen nicht auszugsweise in den einzelnen Teilplänen ihres Haushaltsplans ausgewiesen werden (vgl. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen der Ausweis von Stellen in den Teilplänen insgesamt oder nur in einem Teil davon erfolgt, muss diese Sachlage in der Stellenübersicht erkennbar gemacht werden.

Die Muster für die gemeindliche Stellenübersicht sind der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden. Sie sind ggf. entsprechend anzupassen, sofern sich Änderungen aufgrund von Tarifverträgen oder durch beamtenrechtliche Vorschriften ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **2.2.3 Zu Nummer 3 (Bilanz des Vorvorjahres):**

#### **2.2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist die Bilanz des Vorvorjahres des Haushaltsjahres als Anlage beizufügen, denn der Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ist vor dem Haushaltsjahr aufzustellen, sodass die Bilanz des Vorjahres als laufendes Haushaltsjahr noch nicht zur Verfügung steht. Die gemeindliche Bilanz als Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde soll Auskunft über das zum jeweiligen Abschlussstichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie deren Struktur geben (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss die zeitlichen Vorgaben zum gemeindlichen Jahresabschluss einhalten, damit bei ihrer Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr die Bilanz des Vorvorjahres verfügbar ist (vgl. Beispiel 46).

**BEISPIEL:**

**Beifügung der Bilanz des Vorvorjahres zum Haushaltsplan**

- Die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, z. B. des Haushaltsjahres 2015, soll einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde der Gemeinde angezeigt werden, also bis zum 1. Dezember 2014 (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).
- Der Jahresabschluss des Vorvorjahres 2013 und damit auch die Bilanz sind spätestens bis zum 31. Dezember 2014 festzustellen.
- Die Gemeinde hat die zeitliche Koordinierung und Verbindung zwischen den im Haushaltsplan des Haushaltsjahres zu machenden Angaben und ihrem Jahresabschluss des Vorvorjahres in eigener Verantwortung vorzunehmen.

*Beispiel 46 „Die Bilanz beim Haushaltsplan“*

Die Gemeinde hat in jedem Jahr dafür Sorge zu tragen, dass der Terminplan für die Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses des Vorjahres mit den Erfordernissen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr in Einklang gebracht wird. Diese Zusammenführung erlaubt keine zeitliche Streckung der Termine aus den eigenen Wünschen der Gemeinde heraus. Vielmehr muss wegen der sich jährlich wiederholenden Gegebenheiten eine entsprechende längerfristig geltende organisatorische Festlegung von der Gemeinde getroffen werden.

### **2.2.3.2 Keine Pflicht für eine Planbilanz**

Bei der gemeindlichen Haushaltsplanung erfordern die Angabepflichtigen über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde nicht, dass von der Gemeinde eine Planbilanz aufgestellt und dem gemeindlichen Haushaltsplan beigefügt wird. Sie wird auch regelmäßig nicht für erforderlich gehalten, sofern der Haushaltsausgleich ohne Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals erreicht wird (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Im Zusammenhang mit einem für das Haushaltsjahr geplanten Jahresfehlbetrag oder der Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes dürfte die Aufstellung einer Planbilanz jedoch sachgerecht sein.

Die Gemeinde ist zwar haushaltsrechtlich verpflichtet, die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde in einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan aufzuzeigen, jedoch sollten bei einer geplanten Verringerung der allgemeinen Rücklage die Informationen über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde umfangreicher sein. In solchen Fällen könnte ein sachlicher Bedarf für die Aufstellung einer Planbilanz ggf. noch anhand der Schwellenwerte für ein Haushaltssicherungskonzept bemessen werden.

Bei einer wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde, die zum Aufbrauchen des bilanziellen Eigenkapitals führt, ist das alleinige Aufzeigen der Entwicklung des Eigenkapitals nicht mehr aus ausreichend anzusehen (vgl. § 76 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Mindestens in solchen Fällen bietet sich die freiwillige Aufstellung einer Planbilanz durch die Gemeinde an. Sie kann dadurch in ihrem Haushaltssicherungskonzept aufzeigen, dass die geplanten Maßnahmen nicht nur zur Erreichung des Haushaltsausgleichs führen, sondern auch eine Erhöhung des gemeindlichen Eigenkapitals bewirken. Haushaltsrechtliche Vorgaben bestehen dafür aber nicht.

### **2.2.3.3 Die Bilanz des Vorjahres**

Bei einer Ausnutzung der gesetzlichen Fristen für die Haushaltssatzung und den Jahresabschluss durch die Gemeinde dürften keine zeitlichen Probleme für die Gemeinde entstehen. Sofern bei der Beschlussfassung der Haushaltssatzung jedoch die Bilanz des Vorjahres bereits verfügbar ist, sollte auch diese Bilanz dem Haushaltsplan beigefügt werden. Die haushaltsrechtliche Vorschrift fordert jedoch nicht die Beifügung der Bilanz des Vorjahres aus einem vom Rat festgestellten gemeindlichen Jahresabschluss.

Eine solche Bilanz erhöht, sofern die Darstellung von Vermögen und Schulden verfügbar ist, die Aktualität der haushaltswirtschaftlichen Ausgangslage. Als ausreichend kann daher bereits die Bilanz des Vorjahres in der Fassung sein, die Bestandteil des vom Bürgermeister bestätigten Entwurfs des Jahresabschlusses der Gemeinde ist (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Bei einer solchen Ergänzung muss von der Gemeinde nicht die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat abgewartet werden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

### **2.2.4 Zu Nummer 4 (Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen):**

Die Gemeinde hat ihrem Haushaltsplan eine Übersicht über die geplanten Verpflichtungsermächtigungen als Anlage beizufügen, deren Inhalt haushaltsrechtlich näher bestimmt wird (vgl. § 85 GO NRW i. V. m. § 13 GemHVO NRW). Diese Übersicht muss erkennen lassen, in welcher Höhe aus der geplanten Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in späteren Haushaltsjahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen können und welche Folgejahre des Haushaltsjahres davon betroffen sind.

Durch eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen soll aufgezeigt werden, welche künftigen Haushaltsjahre in welchem Umfang bereits durch festgelegte Finanzleistungen der Gemeinde vorbelastet sind, weil in Vorjahren bereits im Finanzplan veranschlagte Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch genommen wurden. Es ist daher grundsätzlich notwendig, in der Übersicht jedes Haushaltsjahr aufzunehmen, in dem Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch genommen werden können und in dem die Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

gen früherer Jahre fällig werden. Das Muster für eine Übersicht über die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen wird in seinen Grundzügen nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 332).

<b>ÜBERSICHT ÜBER DIE AUSZAHLUNGEN AUS VERPFLICHTUNGSERMÄCHTIGUNGEN</b>					
Verpflichtungs- ermächtigungen	Voraussichtlich fällige Auszahlungen				
	Jahr .... TEUR	Jahr .... TEUR	Jahr .... TEUR	Jahr .... TEUR	Jahr .... TEUR
Investitionsmaßnahme:					
Investitionsmaßnahme:					
Investitionsmaßnahme:					
<b>Summe</b>					
<u>Nachrichtlich:</u> In der Finanzplanung vorge- sehene Kreditaufnahmen					

*Abbildung 332 "Übersicht über die Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen"*

Die Gemeinde hat bei der Erstellung der Übersicht zu beachten, dass Verpflichtungsermächtigungen nur zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen und i. d. R. nur zulasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Finanzplanung im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt werden dürfen. In Ausnahmefällen können von der Gemeinde aber auch Verpflichtungsermächtigungen bis zum Abschluss einer mehrjährigen Investitionsmaßnahme veranschlagt werden.

Das Muster für eine Übersicht über die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen mit den daraus voraussichtlich fällig werdenden Auszahlungen ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde sollte gesonderte Erläuterungen geben, wenn Verpflichtungsermächtigungen über den Zeitraum der dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre hinaus vorgesehen sind.

## **2.2.5 Zu Nummer 5 (Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen):**

### **2.2.5.1 Die Grundlagen der Zuwendungsgewährung**

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist eine Übersicht über die von der Gemeinde vorgesehenen Zuwendungen an freiwillige Vereinigungen von Ratsmitgliedern oder von Mitgliedern einer Bezirksvertretung als Anlage beizufügen. Die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder werden durch die Gemeindeordnung inhaltlich und adressatenbezogen näher bestimmt (vgl. § 56 Absatz 3 GO NRW). Die Vereinigungen und die einzelnen Mitglieder haben dabei einen gesetzlichen Anspruch auf eine Unterstützung durch die Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat aus ihren jährlichen Haushaltsmitteln den genannten Vereinigungen und einzelnen Mitgliedern im Rat und in den Bezirksvertretungen bedarfsbezogene Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung im notwendigen Umfang zu gewähren. Die Festlegung des Umfangs der Unterstützung liegt dabei im Ermessen der Gemeinde und muss bedarfsgerecht erfolgen. Die Zuwendungsgewährung betrifft ausschließlich die Geschäftsführung dieser Zusammenschlüsse oder Einzelner für ihre Tätigkeit in der Gemeinde. Sie bezieht sich deshalb zweckbezogen auch nur auf die sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung.

Die Fraktionen, Gruppen und die einzelnen Ratsmitglieder haben dabei einen Anspruch auf eine sachgerechte und willkürfreie Teilnahme an der Vergabe der durch den gemeindlichen Haushaltsplan zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel. Sie haben jedoch keinen Anspruch auf eine volle Kostenbeteiligung der Gemeinde bzw. Kostenerstattung. Die gemeindliche Zuwendungsgewährung ist darauf auszurichten, dass bei den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern ein entsprechender Finanzbedarf besteht. Die Angaben in der Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen müssen mit dem entsprechenden Ansatz im Haushaltsplan übereinstimmen.

Der Rat entscheidet mit der Veranschlagung unter Berücksichtigung der gesonderten Anlage über die Verteilung der Zuwendungsmittel an die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern. Durch die Anlage erhält er dabei auch Kenntnisse über die geldwerten Leistungen der Gemeinde an diese Adressaten. Der Gemeindeverwaltung steht anschließend keine eigene Entscheidungsmöglichkeit über den Umfang und die Verteilung der Finanzmittel im Rahmen der Zuwendungsgewährung mehr zu. Diese Beschränkung besteht auch aufgrund der Bindung der Verwaltung an den gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW).

Die Vereinigungen im Rat und den Bezirksvertretungen müssen mit den zur Verfügung gestellten gemeindlichen Haushaltsmitteln sachgerecht wirtschaften. Sie können z. B. von der Gemeinde keine weiteren Zuwendungen verlangen, weil sie eingegangene oder übernommene Verpflichtungen nicht erfüllen können. Bei einzelnen Ratsmitgliedern kann dann eine finanzielle Zuwendungsgewährung erfolgen, wenn ihnen nicht die notwendigen Sachmittel und Kommunikationsmittel zur Vorbereitung auf die Ratssitzungen zur Verfügung gestellt werden.

Mit der dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügenden Übersicht werden die Finanzleistungen und geldwerten Leistungen der Gemeinde an die freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie an einzelne Ratsmitglieder für die Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung sowie für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft transparent gemacht. Die Muster für die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen sind der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.4.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **2.2.5.2 Die geldwerten Leistungen**

Die dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügende Übersicht muss die von der Gemeinde vorgesehenen Finanzzuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder enthalten sowie die geldwerten Leistungen der Gemeinde an diese Adressaten mit ihrem Geldwert benennen. Die Auswahl und Entscheidung über die zur Verfügung gestellten geldwerten Leistungen obliegen der Gemeinde in eigener Verantwortung. Die möglichen Leistungen der Gemeinde werden nachfolgend beispielhaft benannt (vgl. Abbildung 333).

<b>DIE GELDWERTEN LEISTUNGEN</b>	
<b>LEISTUNGSART</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
Gestellung von Personal	<ul style="list-style-type: none"><li>- für die Sicherung des Informationsaustauschs, organisatorische Arbeiten und sonstige Dienste (Geschäftsstellenbetrieb).</li><li>- für Sachgebiete der Fraktionsarbeit (Fraktionsassistenten).</li></ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 1 GemHVO NRW**

<b>DIE GELDWERTEN LEISTUNGEN</b>	
<b>LEISTUNGSART</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
	- als Fahrer von Dienstfahrzeugen.
Bereitstellung von Fahrzeugen	- ( <i>örtlich festzulegen</i> )
Bereitstellung von Räumen	- für die Fraktionsgeschäftsstelle. - dauernd oder bedarfsweise für die Durchführung von Fraktionsitzungen.
Bereitstellung einer Büroausstattung	- Büromöbel und Büromaschinen. - Sonstiges Büromaterial.
Übernahme laufender oder einmaliger Kosten	- bereitgestellte Räume (Heizung, Reinigung, Beleuchtung). - Fachliteratur und Fachzeitschriften. - Telefon, Telefax, Datenübertragungsleitungen. - Rechnerzeiten auf zentraler ADV-Anlage.

*Abbildung 333 „Die geldwerten Leistungen“*

Durch diese zusätzlichen Informationen zur Gewährung von Finanzmitteln an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung wird ein Gesamtbild darüber möglich, in welcher Art und Weise sowie in welchem Umfang die Arbeit der politischen Gremien der Gemeinde unterstützt wird. Zu den geldwerten Leistungen der Gemeinde gehören daher eine Vielzahl von geeigneten gemeindlichen Gegenständen, die zur Erleichterung der politischen Arbeit beitragen sollen.

### **2.2.5.3 Der Nachweis der Zuwendungsgewährung**

Die Gewährung von Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder ist gesetzlich mit der Pflicht für die Adressaten verknüpft worden, unmittelbar gegenüber dem Bürgermeister die tatsächliche und ordnungsgemäße Verwendung der erhaltenen zweckbezogenen Zuwendungen durch einen Verwendungsnachweis nachzuweisen (vgl. § 56 Absatz 3 Satz 3 GO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist die tatsächliche Zuwendungsgewährung in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Es muss für den Jahresabschluss keine gesonderte Übersicht darüber aufgestellt werden.

Der Nachweis der gemeindlichen Zuwendungen hat sich dabei grundsätzlich an den Vorgaben zu orientieren, die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Zuwendungsgewährung gemacht worden sind. Im Verwendungsnachweis sollte daher von den Adressaten der Zuwendung auch zwischen den erhaltenen Finanzmitteln und den geldwerten Leistungen unterschieden werden. Bei dem Nachweis der geldwerten Leistungen könnte z. B. nach der Gliederung des Musters für die Anlage zum Haushaltsplan unterschieden werden.

Der Bürgermeister hat den von den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder vorzulegenden Verwendungsnachweis sachlich zu prüfen und die Ist-Werte in die gemeindliche Ergebnisrechnung zu übernehmen. Im Plan-/Ist-Vergleich der gemeindlichen Ergebnisrechnung können dann ggf. Unterschiede zwischen dem veranschlagten Betrag der Zuwendungen und dem Ist-Wert der entstandenen gemeindlichen Aufwendungen aufgezeigt werden. Über das Ergebnis der Prüfung sollte der Bürgermeister die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder in Kenntnis setzen, auch wenn dazu keine ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung besteht.

**2.2.6 Zu Nummer 6 (Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten):**

**2.2.6.1 Der Umfang der Angaben**

Den Verpflichtungen der Gemeinde kommt eine große Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung zu. Zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans soll deshalb nicht auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung der gemeindlichen Verbindlichkeiten verzichtet werden. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung soll deshalb über die weitere Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gemeinde ein gesonderter Überblick gegeben werden. Die Vorschrift sieht deshalb die Beifügung einer gesonderten Übersicht über die Entwicklung der gemeindlichen Verbindlichkeiten unter Angabe des Standes der Verbindlichkeiten am Anfang und am Ende des Haushaltsjahres vor.

In die Ermittlung der Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr müssen von der Gemeinde nur die geplanten Geschäftsvorfälle einbezogen werden, die für die Gemeinde voraussichtlich zu neuen Verbindlichkeiten führen oder bestehende Verbindlichkeiten reduzieren oder auflösen. Im Hinblick auf den jährlichen Gesamtabschluss der Gemeinde und die dort zu bilanzierenden "Gesamtschulden" der Gemeinde sollten der Übersicht auch die Verbindlichkeiten der gemeindlichen Betriebe nachrichtlich angegeben werden, mindestens dann, wenn von der Gemeinde auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses verzichtet werden darf.

Die erst aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft entstehenden zusätzlichen Verbindlichkeiten müssen bei der Haushaltsplanung nicht prognostiziert werden. Sie sind erst im Jahresabschluss zu bilanzieren und im Verbindlichkeitspiegel anzugeben. Die vollständige Gliederung der Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten aus dem Verbindlichkeitspiegel ist regelmäßig bei den Angaben zum Ende des Vorvorjahres zu übernehmen (Ist-Angaben aus dem gemeindlichen Jahresabschluss).

**2.2.6.2 Die Übersicht**

In der dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügenden Übersicht über die voraussichtliche Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gemeinde sind der tatsächliche Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorvorjahres des Haushaltsjahres sowie der voraussichtliche Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres aufzuzeigen. Der voraussichtliche Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres stellt dabei gleichzeitig den voraussichtlichen Stand zum Ende des Vorjahres des Haushaltsjahres dar.

Diese stichtagsbezogenen Angaben müssen von der Gemeinde nach den Vorgaben für den Verbindlichkeitspiegel untergliedert werden (vgl. § 47 GemHVO NRW). Die Übersicht über die gemeindlichen Verbindlichkeiten könnte wie folgt aufgebaut werden (vgl. Abbildung 334).

<b>DIE ENTWICKLUNG DER VERBINDLICHKEITEN</b>			
<b>Art</b>	<b>Stand am Ende des Vorvorjahres ... TEUR</b>	<b>Voraussichtlicher Stand zu Beginn des Haushaltsjahres ... TEUR</b>	<b>Voraussichtlicher Stand zum Ende des Haushaltsjahres ... TEUR</b>
<i>(Untergliederung wie im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW)</i>			

<b>DIE ENTWICKLUNG DER VERBINDLICHKEITEN</b>			
<b>Art</b>	<b>Stand am Ende des Vorjahres ... TEUR</b>	<b>Voraussichtlicher Stand zu Beginn des Haushaltsjahres ... TEUR</b>	<b>Voraussichtlicher Stand zum Ende des Haushaltsjahres ... TEUR</b>
<b><u>Nachrichtlich:</u></b> Schulden des ... Schulden der ... .....			

*Abbildung 334 „Die Entwicklung der Verbindlichkeiten“*

Bei den Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung ist es als vertretbar anzusehen, dazu in der Übersicht nur Angaben zum tatsächlichen Stand am Ende des Vorjahres und zum voraussichtlichen Stand zum Anfang des Haushaltsjahres zu machen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Eine Angabe über deren voraussichtlichen Stand am Ende des Haushaltsjahres kann ggf. verzichtet werden, sofern der Betrag nicht abschätzbar ist.

Im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan sollte dann eine entsprechende Angabe mit Bezug auf den in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag gemacht werden. Die Kredite zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität sind dann mit ihrem tatsächlichen Stand in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW).

Das Muster für die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.4.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde kann in der Übersicht die Arten der Verbindlichkeiten entsprechend ihrer örtlichen Bedürfnisse weiter untergliedern, als es nach der Mindestgliederung im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel vorgesehen ist. Eine solche Untergliederung sollte dann zur Nachvollziehbarkeit auch im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel enthalten sein, der dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist (vgl. § 44 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **2.2.6.3 Zusätzliche Bürgschaftsangaben**

Für die Übersicht über den über den voraussichtlichen Stand der gemeindlichen Verbindlichkeiten bieten sich bei dem Verbindlichkeitspiegel auch gesonderte Informationen über die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten an, z. B. über die voraussichtliche Entwicklung der von der Gemeinde übernommenen Ausfallbürgschaften im Haushaltsjahr. Die gemeindlichen Haftungsverhältnisse stellen ein erhebliches wirtschaftliches Risiko für die Gemeinde dar.

Derartige Rechtsgeschäfte der Gemeinde dienen der Sicherung von fremden Verbindlichkeiten, auch wenn die Haftung durch die Gemeinde nur im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung übernommen werden darf. Sie stellen aber eine Vorstufe zu den gemeindlichen Verbindlichkeiten dar. Eine Übersicht über die Bürgschaftsübernahmen der Gemeinde sollte daher als weitere Unterlage dem Haushaltsplan beigefügt werden, um die voraussichtliche Entwicklung bestehender Bürgschaften und ggf. die Übernahme neuer Bürgschaften aufzuzeigen.

Im Einzelnen kann z. B. über die Beträge der übernommenen Ausfallbürgschaften mit Datum des Ratsbeschlusses sowie über den voraussichtlichen Stand anderer gemeindlicher Haftungsverhältnisse zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres informiert werden, wie es vergleichbar für die Verbindlichkeiten der Gemeinde vorge-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

sehen ist (vgl. § 47 GemHVO NRW). Eine Möglichkeit zur Gestaltung einer „Bürgschaftsübersicht“ wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 335).

<b>DIE BÜRGSCHAFTSÜBERNAHMEN ZUGUNSTEN DRITTER</b>						
<b>Produkt-Bereich</b>	<b>Bürgschaftsadressaten</b>		<b>Bürgschaftsübernahme</b>		<b>Stand der Bürgschaft</b>	
	<b>Gläubiger</b>	<b>Schuldner</b>	<b>Datum</b>	<b>Laufzeit</b>	<b>Bei Übernahme</b>	<b>Zum 31.12. des Haushaltsjahres ...</b>
					<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe						
Gesundheitsdienste						
(weitere Bereiche örtlich festlegen)						

*Abbildung 335 „Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“*

Durch eine solche Übersicht wird auch ein Überblick über die im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber den gemeindlichen Betrieben und anderen privaten Dritten abgegebenen Bürgschaftserklärungen geschaffen. Es kann dabei im Einzelnen aufgezeigt werden, bei welchen bestehenden Bürgschaftsverträgen ggf. noch in welcher Höhe eine Belastung auf die Gemeinde zukommen kann.

**2.2.7 Zu Nummer 7 (Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals):**

**2.2.7.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine besondere Bedeutung in Bezug auf den Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr und den Sollausgleich in den weiteren drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu. Die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde, die regelmäßig aus den geplanten Jahresergebnissen im Ergebnisplan und ggf. auch aus der zulässigen Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage entsteht, ist von der Gemeinde in einer gesonderten Übersicht zum gemeindlichen Haushaltsplan aufzuzeigen.

Eine solche Information über die gemeindlichen Eigenkapitalverhältnisse ist nicht nur dann geboten, wenn nach der gemeindlichen Haushaltssatzung eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Sie ist grundsätzlich sachlich erforderlich und deshalb durch die besondere Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung zu geben. Die Gemeinde muss in der voraussichtlichen Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals jahresbezogen alle absehbaren Erträge und Aufwendungen berücksichtigen, unab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

hängig davon ob die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan zu veranschlagen sind oder mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden sollen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat die bei der Haushaltsplanung absehbare voraussichtliche Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals in einer gesonderten Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan darzustellen. In die Fortschreibung jährliche des Eigenkapitals sind alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle bzw. das voraussichtliche Jahresergebnis und die Verrechnungen einzubeziehen, die sich in der gemeindlichen Bilanz auf die Bilanzposten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ auswirken.

**2.2.7.2 Die Übersicht**

Die Übersicht über die voraussichtliche Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals als Anlage zum Haushaltsplan soll nicht nur die Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nachvollziehbar machen. Sie soll auch zur Klarstellung beitragen, ob aufgrund der voraussichtlichen Veränderungen des gemeindlichen Eigenkapitals die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht bzw. ob eine Überschuldung der Gemeinde droht (vgl. § 76 GO NRW). Eine Möglichkeit der Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 336).

<b>DIE VORAUSSICHTLICHE ENTWICKLUNG DES EIGENKAPITALS</b>						
Bilanzposten nach § 41 Absatz 3 Nummer 1 GO NRW	Ansatz Vorvorjahr (31.12.) EUR	Planwert Vorjahr (31.12.) EUR	Planwert <b>Haushalts- jahr</b> (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 1 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 2 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 3 (31.12.) EUR
Allgemeine Rücklage						
Sonderrücklagen						
Ausgleichsrücklage						
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag						
Verrechnungen mit der allge- meinen Rücklage						
<b>Summe des Eigenkapitals</b>						
Nicht gedeckter Fehlbetrag						
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 336 „Die Entwicklung des Eigenkapitals“*

In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht im neuen Haushaltsjahr, sondern erst in einem der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre erfolgen soll, ist die Darstellung entsprechend anzupassen. Sie ist auch bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ggf. um eine weitere jahresbezogene Spalte zu ergänzen, denn erst an

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

das zweite Haushaltsjahr schließen sich die drei weiteren Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Im Zusammenhang mit den Angaben über die voraussichtliche Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals soll bei einem Bestand des Eigenkapitals i. H. v. null Euro der dann ggf. bestehende „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angegeben werden. Eine Darstellung des gemeindlichen Eigenkapitals, in der bei einem Eigenkapitalbestand von null Euro der nicht durch Eigenkapital gedeckte restliche Jahresfehlbetrag als „Verbleibender Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen wird, ist haushaltsrechtlich als nicht zulässig anzusehen. Durch eine solche fehlerhafte Darstellung wird die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde verfälscht wiedergegeben.

Die Gemeinde kann die Übersicht eigenverantwortlich gestalten. In der Übersicht soll die Eigenkapitalentwicklung mindestens dadurch aufgezeigt werden, dass für jedes Haushaltsjahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung jeweils der voraussichtliche Bestand aller Eigenkapitalposten zum jeweiligen Abschlusstichtag angegeben wird. Die Gemeinde kann sich dabei entscheiden, auch die einzelnen Verrechnungsschritte und nicht nur die jahresbezogenen Bestandsgrößen anzugeben. Sie kann zudem den zum jeweiligen Abschlusstichtag zulässigen Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage angeben.

In der Übersicht über ihr Eigenkapital kann die Gemeinde eigenverantwortlich auf die (nachrichtliche) Angabe von möglichen Wertminderungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen verzichten. I. d. R. sind solche Wertminderungen nicht planbar, sondern über deren Vorliegen hat die Gemeinde jeweils im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zum Abschlusstichtag des Haushaltsjahres zu entscheiden. Die daraus entstehenden Erträge und Aufwendungen sind dann unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **2.2.7.3 Der Zeitraum bei einem Haushaltssicherungskonzept**

Die Gemeinde hat ihre Haushaltsplanung mehrjährig auszurichten und ist daher haushaltsrechtlich verpflichtet, ihrer Haushaltswirtschaft eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung für einen fünfjährigen Zeitraum zugrunde zu legen. Für diesen Zeitraum wird grundsätzlich angenommen, dass noch aussagefähige jahresbezogene Daten ermittelbar sind. Diese mittelfristige Planung muss ggf. erweitert werden, wenn von der Gemeinde ein genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept aufzustellen ist (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW). Sie muss dann einen Weg aufzeigen, den Haushaltsausgleich schnellstmöglich wieder zu erreichen.

Der Gemeinde wird zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs ein Zeitraum bis zehn Jahren ermöglicht, der jedoch nicht nur eine Orientierung darstellt, sondern sich auch auf die Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzepts auswirken kann. Die haushaltsrechtliche Bindung des Haushaltssicherungskonzepts an den Haushaltsplan verpflichtet die Gemeinde, den HSK-Zeitraum auch für die Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals zu übernehmen. Das Aufzeigen der Stabilisierung des Eigenkapitals durch die haushaltswirtschaftlichen Konsolidierungsmaßnahmen ist so gewichtig, dass Auswirkungen auch in die Übersicht gehören und nicht allein im Rahmen des Haushaltssicherungskonzepts aufzuzeigen sind.

#### **2.2.8 Zu Nummer 8 (Übersicht zu den gemeindlichen Betrieben):**

##### **2.2.8.1 Die Zwecke der Übersicht**

Der Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung ist für die Haushaltsberatungen des Rates der Gemeinde dadurch zu vervollständigen, dass diesem Gremium ergänzend zum gemeindlichen Haushaltsplan eine gesonderte Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe in Form von Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

und Sondervermögen vorzulegen ist. Der Berichtsinhalt soll dabei nicht von dem Beteiligungsanteil der Gemeinde an ihren gemeindlichen Betrieben abhängig sein. Er muss aber auch kein Planungswerk im Sinne des gemeindlichen Beteiligungsberichtes darstellen.

Alle gemeindlichen Betriebe tragen zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde bei, sodass die Herstellung eines Gesamtüberblicks über deren voraussichtliche wirtschaftliche Lage geboten ist. Die vielfältigen Leistungsbeziehungen und die finanzwirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sind dabei zu berücksichtigen. Andererseits bedingt die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses für die Gemeinde, sich bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung einen Überblick über die Wirkungen der Leistungsbeziehungen und finanzwirtschaftliche Beziehungen im Haushaltsjahr zu verschaffen, z. B. hinsichtlich der Erfordernisse und des Umfanges der bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses vorzunehmenden Konsolidierung (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW).

Der Rat der Gemeinde soll anhand der gesonderten Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe abschätzen und beurteilen können, welche Bedeutung die Betriebe in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr und die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde haben. Er soll auch Kenntnis darüber erhalten, ob und in welchem Umfang Leistungsbeziehungen und finanzwirtschaftliche Beziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben im Haushaltsjahr bestehen. Mit der gesonderten Unterlage kann erreicht werden, dass die haushaltswirtschaftlichen Belastungen und Entlastungen sowie die damit verbundenen Risiken und Chancen aus der Aufgabenerfüllung der Betriebe für die Gemeinde für das Haushaltsjahr und ggf. auch für die Folgejahre besser abgeschätzt werden können.

#### **2.2.8.2 Die Übersicht über die Wirtschaftslage und betriebliche Entwicklung**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung nicht nur durch ausreichende Angaben über die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeindeverwaltung Rechnung zu tragen, sondern auch durch sachgerechte Angaben über ihre gemeindlichen Betriebe. Sie muss dafür jedoch nicht einen Gesamtwirtschaftsplan aus ihrem Haushaltsplan und den Wirtschaftsplänen der Betriebe erstellen, die zur Aufstellung von Wirtschaftsplänen verpflichtet sind.

Die Vorschrift lässt für die Gemeinde vielmehr dahingehend eine Vereinfachung zu, dass dem gemeindlichen Haushaltsplan eine gesonderte zusammenfassende Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe beizufügen ist. Die Beifügung der Übersicht über die Wirtschaftslage und die Entwicklung der gemeindlichen Betriebe zum Haushaltsplan folgt dem Grundsatz, dass die Gemeinde nach dem Prinzip ihrer Aufgabenerfüllung insgesamt nur einen einzigen Haushaltsplan aufzustellen hätte.

In einem solchen Haushaltsplan müsste dann die Leistungserbringung der Gemeindeverwaltung sowie der gemeindlichen Betriebe verankert sein. Die rechtliche sowie die organisatorische Eigenständigkeit der gemeindlichen Betriebe stehen diesem Grundsatz im Prinzip nicht entgegen. Das wirtschaftliche Gesamtergebnis aus der Geschäftstätigkeit und der Verwaltungstätigkeit von Gemeindeverwaltung und Betrieben wird bereits durch den gemeindlichen Gesamtabschluss ermittelt.

Eine gesamte Haushaltsplanung für die Geschäftstätigkeit und der Verwaltungstätigkeit von Gemeindeverwaltung und Betrieben im Haushaltsjahr bedarf noch weiterer Entwicklungsschritte. Derzeit soll dieser Gesamtheit in der Form nachgekommen werden, dass zusätzlich zum gemeindlichen Haushaltsplan auch die zu erwartenden wirtschaftlichen Verhältnisse bei den Betrieben der Gemeinde offengelegt werden. Bei einer solchen Zielsetzung sollten für die Darstellung über die Wirtschaftslage und die Entwicklung der gemeindlichen Betriebe folgende Aspekte berücksichtigt werden (vgl. Abbildung 337).

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER DIE BETRIEBLICHE WIRTSCHAFTSLAGE</b>
<b>Die Übersicht der Gemeinde soll Auskunft geben über:</b>
- die Ziele für das Haushaltsjahr.
- erfolgte oder vorgesehene strukturelle Veränderungen.
- die Veränderung allgemeiner Rahmenbedingungen.
- die Entwicklung der Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage.
- die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen.
- die Risiken und Chancen für die künftige Entwicklung.
- die Gesamtbeurteilung durch die Gemeindeverwaltung.

*Abbildung 337 „Die Übersicht über die betriebliche Wirtschaftslage“*

Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift muss die Gemeinde in die Aufstellung der Übersicht über die betriebliche Wirtschaftslage geeignete Angaben und Informationen aus allen gemeindlichen Betrieben einbeziehen. Sie kann die daraus abgeleiteten allgemein gefassten Aussagen dann ggf. noch durch konkrete Daten belegen. Geeignete Plandaten müssten mindestens von den Betrieben geliefert werden können, die zur Aufstellung eines Wirtschaftsplans für das betriebliche Geschäftsjahr verpflichtet sind (vgl. § 108 Absatz 3 Nummer 1 GO NRW sowie § 14 EigVO NRW). Es ist daher nicht aus ausreichend anzusehen, dem gemeindlichen Haushaltsplan die Wirtschaftspläne oder Jahresabschlüsse gemeindlicher Betriebe beizufügen.

Weitere Plandaten sollten der Gemeinde auch von den gemeindlichen Betrieben zur Verfügung gestellt werden, die eine Prognose oder eine Planung für das neue Geschäftsjahr erstellen. Die Übersicht über die Wirtschaftslage und die weitere voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe kann dann ein sachlich geeignetes Bild über das vorgesehene wirtschaftliche Handeln bieten. Die konkrete Fassung des Überblicks bzw. die Datenlieferungen der einzelnen gemeindlichen Betriebe könnten ggf. auch von den Teilungsverhältnissen der Gemeinde an den gemeindlichen Betrieben bzw. den Einflussmöglichkeiten der Gemeinde abhängig sein.

Die Gemeinde soll bei der Erstellung der Übersicht über die Wirtschaftslage und die Entwicklung der gemeindlichen Betriebe auch die Informationen verwerten, die sich aufgrund der Leistungsbeziehungen und finanzwirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde ergeben. Solche Beziehungen können eine erhebliche Bedeutung für den gemeindlichen Haushalt haben. Besondere Strukturen können daher eine gesonderte Darstellung in dem zuliefernden Überblick haben. Die Erstellung einer Übersicht nach dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe darf dabei jedoch nicht zu einer zeitlichen Verzögerung bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr führen.

Die Verantwortlichen haben den Lagebericht so in beschreibender Form zu fassen, dass er einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gibt und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Er muss damit die gleiche Aufgabe wie der gemeindliche Jahresabschluss erfüllen und ergänzt diesen Abschluss. Die Berichtspflicht erstreckt sich daher nicht nur auf die Darstellung und Einschätzungen äußerer Bedingungen, sondern es müssen auch die „inneren“ Verhältnisse von den Verantwortlichen eingeschätzt, bewertet und dargelegt werden. Durch die Vielzahl

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 1 GemHVO NRW**

von inhaltlichen Festlegungen soll dabei ein Zusammenspiel der unterschiedlichen Berichtsteile für die gemeindliche Berichterstattung entstehen, ggf. auch mit verschiedenen Sichtweisen.

Die Übersicht über die betriebliche Wirtschaftslage soll den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft grundlegende und angemessen aufbereitete Angaben und Erläuterungen über die wirtschaftliche Lage der Betriebe der Gemeinde zur Verfügung stellen. Die Informationen sollen so aufbereitet sein, dass die Sachverhalte verstanden werden und nachvollziehbar sind. Sie sollten in einen Zusammenhang gestellt werden, bei dem die Informationsbedürfnisse der Adressaten ausreichend und sachgerecht zu berücksichtigen sind.

In der Übersicht muss deshalb eindeutig, offen und zielgerichtet informiert werden sowie die notwendige Transparenz über die wirtschaftliche Entwicklung und das künftige Handeln der Gemeinde geschaffen werden. Sie stellt eine den gemeindlichen Haushaltsplan ergänzenden Informationsgegenstand für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. Deshalb soll dem gemeindlichen Haushaltsplan auch nicht eine Vielzahl von Wirtschaftsplänen und Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe beigelegt werden. Diese betrieblichen Geschäftsunterlagen sind grundsätzlich gesondert dem Rat vorzulegen.

Die Übersicht über die Wirtschaftslage der Betriebe und deren Entwicklung soll - vergleichbar mit dem gemeindlichen Lagebericht - ein vollständiges Bild über die wirtschaftliche Lage der Betriebe entstehen lassen. Die Darstellung ist deshalb nicht nur vergangenheitsbezogen auszurichten. Es müssen deshalb auch zukunftsbezogene Angaben gemacht werden. In der Übersicht sollten außerdem mögliche Formen und Strategien der Aufgabenerfüllung enthalten sein (Geschäftsmodell). Sie muss aber auch eine Einschätzung der wirtschaftlichen Lage der Betriebe aus der Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde enthalten.

#### **2.2.8.3 Die Darstellung der Beteiligungsstruktur**

Im Zusammenhang mit der Darstellung der Wirtschaftslage und der voraussichtlichen Entwicklung der gemeindlichen Betriebe in einer Gesamtübersicht bietet sich zusätzlich eine Übersicht auch die aktuelle Beteiligungsstruktur der Gemeinde an. Mit einer solchen Darstellung kann die Gemeinde ggf. auf Besonderheiten bei den gemeindlichen Beteiligungsverhältnissen aufmerksam machen, die im Zeitpunkt der Haushaltsplanung bekannt sind und sich voraussichtlich auf die weitere Entwicklung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde auswirken.

Die Vorschrift sieht für die Gemeinde keine Auswahl über die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in die Beschreibung der wirtschaftlichen Lage und Entwicklung, noch eine Beschränkung auf Informationen von bestimmten gemeindlichen Betrieben vor. Die Gemeinde sollte daher von der örtlichen Beteiligungsübersicht ausgehen, die dem gemeindlichen Beteiligungsbericht beizufügen ist (vgl. § 52 Absatz 3 GemHVO NRW). Gleichwohl muss die Gemeinde in der Übersicht nicht zu jedem gemeindlichen Betrieb eine gesonderte Aussage treffen wie es im Beteiligungsbericht erforderlich ist.

#### **2.2.8.4 Die Darstellung der betrieblichen Wirtschaftslage**

Das Gesamtbild über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe soll durch Angaben über wirtschaftliche Daten zu jedem einzelnen Betrieb vervollständigt werden. Wie im gemeindlichen Beteiligungsbericht bieten sich dafür Summenangaben aus den Gewinn- und Verlustrechnungen in einer Zeitreihe wie im Haushaltsplan an. Jedoch reicht es dabei aus, wenn Daten aus dem Haushaltsjahr und den beiden Vorjahren aufgezeigt werden. Eine Möglichkeit einer Gesamtdarstellung wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 338).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 1 GemHVO NRW**

<b>DIE DASTELLUNG DER BETRIEBLICHEN WIRTSCHAFTSLAGE</b>								
<b>Betrieb</b>	<b>Jahresabschluss Vorvorjahr ...</b>		<b>Wirtschaftsplan Vorjahr ...</b>		<b>Wirtschaftsplan Haushaltsjahr ...</b>		<b>Finanzplanung Weitere Jahre ...</b>	
	<b>Umsatz</b>	<b>Ergebnis</b>	<b>Umsatz</b>	<b>Ergebnis</b>	<b>Umsatz</b>	<b>Ergebnis</b>	<b>Umsatz</b>	<b>Ergebnis</b>
<b>A ...</b>								
<b>D ...</b>								
<b>K ...</b>								
<b>usw.</b>								

*Abbildung 338 „Die Darstellung der betrieblichen Wirtschaftslage“*

Bei einer solchen Darstellung soll die Gemeinde mindestens Daten aus den Betrieben aufzeigen, die im Rahmen ihres Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind. Diese rechtlich selbstständigen und rechtlich unselbstständigen Betriebe müssen jährlich einen Wirtschaftsplan aufstellen, sodass der Gemeinde auch Plandaten aus den Betrieben zur Verfügung stehen (vgl. z. B. § 108 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1a GO NRW).

Die gemeindlichen Betriebe müssen zudem ihrer Wirtschaftsführung eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde legen, sodass die betriebliche Wirtschaftslage wie beim Haushaltsplan über einem Zeitraum von sechs Jahren aufgezeigt werden könnte. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über den Umfang und die Inhalte der Darstellung der betrieblichen Wirtschaftslage zu entscheiden.

**2.2.8.5 Die Darstellung der Finanzströme**

Im Zusammenhang mit der Übersicht über die Wirtschaftslage der gemeindlichen Betriebe und der Darstellung der gemeindlichen Beteiligungsstruktur sollten auch die finanzwirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben in einer gesonderten Darstellung zusammengefasst werden. Die Gemeinde muss bereits bei ihrer Haushaltsplanung die zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde bestehenden Leistungsbeziehungen und Finanzbeziehungen zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben sachgerecht berücksichtigen.

Für die Gemeinde sollte dabei nicht ausschlaggebend sein, ob die gemeindlichen Finanzströme als einmalig oder als jährlich zu klassifizieren sind oder mehrere Finanzströme miteinander verbunden wurden. Zudem können auch Sachleistungen als geldwerte Leistungen in die Darstellung einbezogen werden. Eine zahlungsbezogene Übersicht könnte dann der gemeindlichen Finanzrechnung beigelegt werden. Das nachfolgende Schema soll dazu eine Anregung geben (vgl. Abbildung 339)

<b>DIE FINANZSTRÖME ZWISCHEN DER GEMEINDE UND IHREN ETRIEBEN</b>					
<b>Betrieb</b>	<b>Anteile der Gemeinde</b>		<b>Gewinnabführung (+) Verlustabdeckung (-)</b>		
	<b>Beteiligungs- wert</b>	<b>Anteil</b>	<b>Vor- vor- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>
	<b>EUR</b>	<b>%</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>A. Sondervermögen</b>					
<b>....</b>					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

<b>DIE FINANZSTRÖME ZWISCHEN DER GEMEINDE UND IHREN ETRIEBEN</b>					
<b>Betrieb</b>	<b>Anteile der Gemeinde</b>		<b>Gewinnabführung (+) Verlustabdeckung (-)</b>		
	<b>Beteiligungs- wert</b>	<b>Anteil</b>	<b>Vor- vor- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>
	<b>EUR</b>	<b>%</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
...					
<b>B. Kommunal- unternehmen</b>					
...					
...					
<b>C. Gesellschaften</b>					
...					
...					
<b>D. Zweckverbände</b>					
...					
...					
<b>E. Andere Einrichtungen</b>					
...					
...					

*Abbildung 339 „Die Finanzströme zwischen Gemeindeverwaltung und Betrieben“*

Durch eine gesonderte Abbildung können die dazu im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Veranschlagungen auf einfache Weise nachvollziehbar gemacht werden. Eine solche Übersicht kann die Gemeinde aber auch bezogen auf ihre Erträge und Aufwendungen aus den Leistungsbeziehungen mit den Betrieben aufstellen und dann ihrer Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss beifügen. Sie kann auch die aufgabenbezogene Investitionsförderung der Gemeinde darstellen und dadurch die von ihr geleisteten investiven Zahlungen an die gemeindlichen Betriebe aufzeigen.

Die Gemeinde kann das Schema für ihre örtlichen Verhältnisse übernehmen und nach ihren Bedürfnissen weiter ausgestalten. Sie kann dazu auch unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse besondere Zusatzinformationen geben. Zum Inhalt der zusätzlichen Informationen können z. B. ungewöhnliche Leistungen der Betriebe an die Gemeindeverwaltung gemacht werden.



### **2.2.9 Zu Nummer 9 (Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsdaten):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht ausdrücklich vor, dass dem Haushaltsplan der kreisfreien Städte besondere Anlagen mit bezirksbezogenen Angaben beizufügen sind. Diese Vorgabe ist Ausfluss der Regelung über die über die Bezirksvertretungen in der Gemeindeordnung, denen besondere Rechte eingeräumt werden (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW). Die Bezirksvertretungen entscheiden unter Beachtung der Belange der gesamten Stadt und im Rahmen der vom Rat erlassenen allgemeinen Richtlinien in allen Angelegenheiten, deren Bedeutung nicht wesentlich über den Stadtbezirk hinausgeht (vgl. § 37 Absatz 1 GO NRW).

Die Bezirksvertretungen sollen die ihnen zugewiesenen Aufgaben im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel erfüllen. Sie sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können (vgl. § 37 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Die bezirksbezogenen Haushaltsmittel sollen zudem unter Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen und Gesamtauszahlungen der Stadt sowie des Umfangs der entsprechenden Anlagen und Einrichtungen fortgeschrieben werden (vgl. § 37 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die Bezirksvertretungen wirken außerdem an den Beratungen über die Haushaltssatzung mit. Sie beraten über alle Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können dazu Vorschläge machen und Anregungen geben (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW). Zu den von den Bezirksvertretungen zu erfüllenden Aufgaben gehören z. B. folgende Aufgaben (vgl. Abbildung 340).

<b>DIE ANGELEGENHEITEN DER BEZIRKSVERTRETUNGEN</b>
<b>Die einzelne Bezirksvertretung entscheidet insbesondere in folgenden Angelegenheiten:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Unterhaltung und Ausstattung der im Stadtbezirk gelegenen Schulen und öffentlichen Einrichtungen, wie Sportplätze, Altenheime, Friedhöfe, Büchereien und ähnliche soziale und kulturelle Einrichtungen;</li><li>- Angelegenheiten des Denkmalschutzes, der Pflege des Ortsbildes sowie der Grünpflege;</li><li>- die Festlegung der Reihenfolge der Arbeiten zum Um- und Ausbau sowie zur Unterhaltung und Instandsetzung von Straßen, Wegen und Plätzen von bezirklicher Bedeutung einschließlich der Straßenbeleuchtung, soweit es sich nicht um die Verkehrssicherungspflicht handelt;</li><li>- Betreuung und Unterstützung örtlicher Vereine, Verbände und sonstiger Vereinigungen und Initiativen im Stadtbezirk;</li><li>- kulturelle Angelegenheiten des Stadtbezirks einschließlich Kunst im öffentlichen Raum, Heimat- und Brauchtumpflege im Stadtbezirk, Pflege von vorhandenen Paten- oder Städtepartnerschaften;</li><li>- Information, Dokumentation und Repräsentation in Angelegenheiten des Stadtbezirks.</li></ul>

*Abbildung 340 „Die Angelegenheiten der Bezirksvertretungen“*

Den Bezirksvertretungen sind daher für ihre Entscheidungen geeignete Übersichten, getrennt nach Bezirken, als Auszug aus dem Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung bzw. des Haushaltsplans zur Beratung vorzulegen. Die Gemeindeverwaltung hat ggf. auch weitere benötigte Informationen und Erläuterungen zu geben, wenn derartige Angaben für die Beratungen und Entscheidungen der Bezirksvertretungen benötigt werden.

Die Übersichten der Bezirksvertretungen sind nach Abschluss ihrer Beratungen dem Haushaltsplan der Stadt als Anlagen beizufügen. Dadurch wird gewährleistet, dass der städtische Haushaltsplan insgesamt verständlich und lesbar bleibt. Mit diesem Verfahren werden die Interessen der Bezirksvertretungen in den Städten vollständig gewahrt. Sie erhalten unter Beachtung ihrer Aufgaben alle erforderlichen Unterlagen und Informationen über den Bezug der städtischen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zu dem jeweiligen Bezirk.

### **3. Zu Absatz 3 (Abbildung einer Zeitreihe im Haushaltsplan):**

#### **3.1 Die mittelfristige Haushaltsplanung**

Die Gemeinde hat ihrer jährlichen Haushaltsplanung den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, in dem das Haushaltsjahr im Mittelpunkt steht, zugrunde zu legen. Sie hat deshalb ihre Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan auf einen fünfjährigen Planungszeitraum auszurichten, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und dem sich das Haushaltsjahr und drei weitere Planungsjahre anschließen (vgl. § 84 GO NRW). Für diesen Planungszeitraum muss die Gemeinde ihre voraussichtliche Leistungskraft offenlegen und zeigen, wie sie ihre stetige Aufgabenerfüllung sichern will (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des erzielbaren Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln jahresbezogen innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen. Diese Planungsweise bzw. die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans erfordert von der Gemeinde, im Zeitraum der mehrjährigen Planung die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe im Ergebnisplan sowie die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge im Finanzplan zu veranschlagen. Entsprechend ist vor der Gemeinde die Veranschlagung in den Teilplänen vorzunehmen.

Die Beträge sind dabei jahresbezogen und nach ihren Arten im Haushaltsplan auszuweisen. Sie sollte bei nicht benötigten, aber ausgewiesenen Haushaltspositionen den Betrag „Null“ angeben. Der Verzicht auf eine Betragsangabe könnte sonst zu einer falschen Einschätzung der Haushaltswirtschaft führen, weil sonst unklar bleibt, ob derartige Lücken als Fehler anzusehen sind. Durch die verschiedenen Formen der gemeindlichen Haushaltsplanung werden die haushaltswirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde vorausschauend für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre aufgezeigt.

#### **3.2 Die mehrjährige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan**

##### **3.2.1 Die Inhalte der Planung**

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihre fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehen (vgl. § 84 GO NRW). Durch die mehrjährige Zeitreihe wird ein sachgerechter Überblick über die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde möglich, auch wenn die wichtigste Bindung für das Haushaltsjahr besteht. Diese Vorgabe umfasst somit alle im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagende Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen.

Die haushaltspositionenscharfe Veranschlagung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in einer solchen Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan soll dabei die Transparenz der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erhöhen und die Gemeinde zu konkreteren und damit zu realistischeren Prognosen zwingen. Für die Entscheidung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung bietet die mittelfristige Planung im Haushaltsplan jährlich eine verlässliche Ausgangslage, wenn grundsätzlich eine bedarfsgerechte Veranschlagung und keine „Fortschreibung“ von Plan-Werte erfolgt.

Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Planung in den gemeindlichen Haushaltsplan kommt der Haushaltsplanung der Gemeinde ein hoher Stellenwert zu. Es soll dadurch eine dauerhafte Ordnung der gemeindlichen Finanzen gesichert und das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde gewährleistet werden. Die mehrjährige Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung innerhalb des Haushaltsplans der Gemeinde wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 341).

<b>DIE ZEITREIHE IM HAUSHALTSPLAN</b>						
<b>Ergebnisplan sowie Finanzplan</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 341 „Die Zeitreihe im Haushaltsplan“*

Der Rat der Gemeinde hat bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltsatzung insgesamt sechs Jahre im Blickfeld. In den Sonderfällen einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre sind die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte Haushaltsjahr des „Doppelhaushalts“ anzuhängen. Im gemeindlichen Haushaltsplan ist dann eine Zeitreihe von sieben Jahren abzubilden (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die sechsjährige Zeitreihe hat die Gemeinde sowohl in ihrem Ergebnisplan als auch im Finanzplan sowie in jedem produktorientierten Teilplan darzustellen. Sie hat dafür den Haushaltspositionen für das Haushaltsjahr die Ist-Werte des Vorvorjahres und die Plan-Werte des Vorjahres voranzustellen und die Plan-Werte der dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre anzufügen.

### **3.2.2 Die Planungsjahre und Haushaltssicherung**

Im NKF können die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache, die diese Pflicht auslöst, in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. In die Prüfung, ob eine Überschreitung der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW vorliegt, ist deshalb nicht nur das Haushaltsjahr einzubeziehen, für das eine Haushaltssatzung aufgestellt wird. Vielmehr gelten die Tatbestände dieser Vorschrift auch dann als erfüllt, wenn die Schwellenwerte in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung überschritten werden.

Die Frist für den Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsausgleich nach § 76 Absatz 2 GO NRW wiederherzustellen ist, läuft allerdings nicht erst ab dem Haushaltsjahr, in dem ein negatives Jahresergebnis tatsächlich zur Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb des Schwellenwertes führen wird. Im Falle der Überschreitung des Schwellenwertes nach § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW beginnt die Frist ab dem zweiten Jahr der Überschreitung zu laufen. Der Konsolidierungszeitraum reicht dann in einem erheblichen Maße über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinaus.

Bei einem geplanten Aufbrauchen der allgemeinen Rücklage erst im letzten Planungsjahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung als das ein Haushaltssicherungskonzept auslösende Ereignis, z. B. für den Haushalt des Haushaltsjahres 2015 im Jahre 2018), erstreckt sich gleichwohl der Zeitraum, bei dem für ein Haushaltssicherungskonzept grundsätzlich noch die Genehmigungsfähigkeit gegeben sein kann, nicht über mehr als zehn Jahre ab dem Haushaltsjahr. Die Gemeinde hat immer bereits ab dem Haushaltsjahr der von ihr offengelegten

defizitären Entwicklung entgegen zu wirken. Sie kann mit den möglichen und notwendigen Konsolidierungsschritten nicht erst ab dem Jahr beginnen, das als „Ursachenjahr“ anzusehen ist.

### **3.2.3 Die Angaben zu den Vorjahren**

#### **3.2.3.1 Die Plan-Werte des Vorjahres**

Mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften wird der Gemeinde ein Aufstellungsverfahren für die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen konkret vorgegeben, denn die Haushaltssatzung hat eine erhebliche Bedeutung für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr. Dazu gehört auch die zeitliche Vorgabe, dass die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen der Aufsichtsbehörde spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres angezeigt werden soll (vgl. § 80 Absatz 5 GemHVO).

Diese Vorgabe führt dazu, dass für das Haushaltsjahr, in dem die Haushaltssatzung für das Folgejahr aufgestellt wird, nur Plan-Werte aufgrund der beschlossenen Haushaltssatzung eingestellt werden können. Die Sachlage entsteht, weil das laufende Haushaltsjahr einerseits das erste Planungsjahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ist (vgl. § 84 Satz 2 GO NRW). Andererseits ist die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einzubeziehen (vgl. § 6 Absatz 1 GemHVO NRW).

Durch die Einbindung der für das Vorjahr bestehenden Plan-Werte wird die planerische Ausgangslage der Gemeinde bei ihrer Haushaltsaufstellung aufgezeigt. Ihre Abbildung muss daher den aktuellen Gegebenheiten bei der Gemeinde entsprechen, sodass Änderungen der Ermächtigungen im Haushaltsplan, z. B. durch eine Nachtragssatzung oder durch Ermächtigungsübertragungen nicht außer Acht gelassen werden dürfen.

#### **3.2.3.2 Die Ist-Werte des Vorvorjahres**

Zu den Vorgaben für das Aufstellungsverfahren für die gemeindliche Haushaltssatzung gehört auch die Festlegung, dass den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres voranzustellen sind. Die Einbeziehung der Ist-Werte soll nicht nur einen Überblick über die Entwicklung der jährlichen Ermächtigungen geben, sondern durch die Form als Ist-Werte auch die tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde belegen, aus denen sich u. a. auch der künftige Bedarf prognostizieren lässt.

Die Abbildung der Ist-Werte ist der Gemeinde aber nur möglich, wenn auch ein Jahresabschluss für das Vorvorjahr aufgestellt und vom Rat festgestellt worden ist (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Die in den Vorschriften enthaltene Festlegung zur Beschlussfassung durch den Rat ist dabei ausschlaggebend dafür, dass „tatsächliche“ Ist-Werte in den Haushaltsplan übernommen werden können. „Vorläufige“ Werte aus der vom Bürgermeister aufgestellten Entwurfsfassung des Jahresabschlusses für das Vorvorjahr reichen daher regelmäßig nicht aus, um in einen Haushaltsplan zu einer vom Rat zu beschließenden Haushaltssatzung übernommen werden zu können.

Diese Sachlage bedeutet, dass mindestens in der beschlossenen Fassung des Haushaltsplans keine „vorläufigen“ Ist-Werte mehr enthalten sein dürfen. Unter der Ausrichtung auf die gesetzliche Haushaltsplanung muss von der Gemeinde die Zeitplanung für den Beschluss über die Haushaltssatzung und die Feststellung des Jahresabschlusses gegeneinander abgewogen und aufeinander abgestimmt werden.

Ein möglicher Weg besteht dabei darin, dass die Feststellung des Jahresabschlusses vor dem Monat Dezember des Folgejahres des Haushaltsjahres erfolgt und nicht die gesetzlich bestimmte Frist (31. Dezember) tatsächlich in Anspruch genommen wird. Dadurch kann die gemeindliche Haushaltssatzung mit den „tatsächlichen“ Ist-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 1 GemHVO NRW**

Werten des Vorjahres im Haushaltsplan unverzüglich beschlossen und der Aufsichtsbehörde angezeigt sowie zu Beginn des betreffenden Haushaltsjahres in Kraft treten.

□□□□□□□□□□

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 1 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 2**  
**Ergebnisplan**

(1) Im Ergebnisplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen die ordentlichen Erträge

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfererträge,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige ordentliche Erträge,
8. aktivierte Eigenleistungen,
9. Bestandsveränderungen,

die ordentlichen Aufwendungen

10. Personalaufwendungen,
11. Versorgungsaufwendungen,
12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
13. bilanzielle Abschreibungen,
14. Transferaufwendungen,
15. sonstige ordentliche Aufwendungen,

außerdem

16. Finanzerträge,
  17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
- und

18. außerordentliche Erträge,
19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als ordentliches Ergebnis,
2. der Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen als Finanzergebnis,
3. die Summe aus dem ordentlichen Ergebnis und dem Finanzergebnis als Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit,
4. der Saldo aus den außerordentlichen Erträgen und den außerordentlichen Aufwendungen als außerordentliches Ergebnis,
5. die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis als Jahresergebnis auszuweisen.

(3) Die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Positionen des Ergebnisplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan vorzunehmen.

## **Erläuterungen zu § 2:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Inhalte des Ergebnisplans**

##### **1.1 Formale Anforderungen**

Der gemeindliche Haushaltsplan stellt als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde die Grundlage für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen im Haushaltsjahr dar (vgl. § 79 GO NRW i. V. m. § 1 GemHVO NRW). Er steht daher nicht nur im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Ausführung sowie der Rechenschaft der Gemeinde, sondern ist auch ein Ausdruck der Informationspflichten der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Im unmittelbaren Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen, sichern die Gliederungsvorgaben die Offenlegung von Details der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, sodass die Gemeinde in ihrem Ergebnisplan aufzeigt, wie die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert werden soll (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Für den gemeindlichen Haushaltsplan ist daher haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass er einen Ergebnisplan enthalten muss, um über die verfügbaren gemeindlichen Ressourcen zu informieren und diese zu bewirtschaften.

Im Ergebnisplan der Gemeinde sind als Erträge das im Haushaltsjahr voraussichtlich erzielbare Ressourcenaufkommen und als Aufwendungen der entstehende Ressourcenverbrauch zu veranschlagen. Er hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren und den sich daraus für das Haushaltsjahr voraussichtlich ergebenden Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag auszuweisen. Die Gliederung des Ergebnisplans ist deshalb nicht auf die möglichen Funktionen der Erträge und Aufwendungen innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausgerichtet worden.

Der Aufbau und die Gliederung des gemeindlichen Ergebnisplans zielen vielmehr auf die gesamte Leistungserstellung der Gemeinde ab, z. B. durch die Gliederung der Haushaltspositionen nach den wichtigsten Ertrags- und Aufwandsarten. Der dabei vorzunehmende getrennte Ausweis des ordentlichen Ergebnisses, des Finanzergebnisses, des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres sollen dazu beitragen, sachgerechte Informationen über die Erzielung und die Verwendung der gemeindlichen Ressourcen zu vermitteln. Dabei ist zu beachten, dass Erträge und Aufwendungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Zwecke der gemeindlichen Ergebnisplanung bedingen außerdem, dass die Gemeinde in ihrem Ergebnisplan die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten, ihre Gliederung und Darstellung und die damit zu gebenden Informationen über die Aufgabenerledigung im Haushaltsjahr gewährleisten muss. Sie hat daher umfassend dafür Sorge zu tragen, dass nicht nur die Veranschlagungen im Haushaltsplan, sondern auch die örtlichen Buchungen im Haushaltsjahr sowie die Abrechnung im Jahresabschluss nach den sachlich erforderlichen haushaltswirtschaftlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten erfolgen.

Zur Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisplanung durch die Gemeinde gehört eine fach- und sachgerechte Einordnung der im Rahmen der Aufgabenerfüllung zu erbringenden ergebniswirksamen Finanz- und Dienstleistungen, die voraussichtlich zu Erträgen und Aufwendungen führen. Unter Berücksichtigung der eigenständigen Finanzverantwortung der Gemeinde bedarf es dabei aber keiner kleinteiligen haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlich erforderlichen Sachkonten. Die Gemeinde hat bei der Kontenbildung ihren Entscheidungsspielraum unter Beachtung der Angabepflichten im Ergebnisplan eigenverantwortlich auszufüllen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat ihre Leistungen grundsätzlich nach der von ihr festgelegten Zwecksetzung unter Ermittlung der daraus erzielbaren Erträge oder entstehenden Aufwendungen in ihre Ergebnisplanung einzuordnen. Ob und in welcher Art und Weise die Erträge und Aufwendungen weiter als haushaltsrechtlich vorgesehen differenziert werden sollen, hat die Gemeinde eigenverantwortlich im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft zu entscheiden. Sie kann sich dabei an den finanzstatistischen Erfordernissen orientieren und eine Verbindung mit den Erhebungsmerkmalen in ihren Meldungen herstellen.

Andererseits lösen gemeindliche Sachverhalte wegen der für die Erträge und Aufwendungen haushaltsrechtlich bestimmten geringen Anzahl von Positionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung regelmäßig auch keine Mitzugehörigkeit der Positionen untereinander aus. Die Gemeinde darf dagegen nicht inhaltliche Veränderungen vornehmen. Sie darf z. B. die Verpflichtung, einen betrieblichen Verlustausgleich decken zu müssen, nicht als investiven Zuschuss zum Eigenkapital ihres Betriebes deklarieren oder eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage als Ertrag veranschlagen.

Für die Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan sind aber auch nicht die Möglichkeiten des Empfängers gemeindlicher Leistungen, die erhaltene Leistung in den Rahmen seiner Geschäftstätigkeit einzuordnen, ausschlaggebend. Die Gemeinde muss ausschließlich nach eigenen zulässigen Zwecksetzungen die Veranschlagung im Ergebnisplan vornehmen. Der Umgang des Leistungsempfängers mit der gemeindlichen Leistung erhält erst dann eine haushaltswirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde, wenn der Leistungsempfänger die Zwecksetzungen missachtet oder seine Gegenleistungen gegenüber der Gemeinde schuldig bleibt.

## **1.2 Materielle Anforderungen**

### **1.2.1 Allgemeine Anforderungen**

Im gemeindlichen Ergebnisplan wird über die maßgebliche Rechengröße „Ertrag“ das Ressourcenaufkommen der Gemeinde ergebniswirksam erfasst. Als Ertrag kann dabei ein Zufluss an wirtschaftlichem Nutzenpotential für die Gemeinde im Haushaltsjahr angesehen werden, wenn sich durch den Zufluss das gemeindliche Eigenkapital erhöht, z. B. durch Steuern und allgemeine staatliche Zuweisungen. Der gemeindliche Ressourcenverbrauch wird über die weitere Rechengröße „Aufwand“ ergebniswirksam erfasst.

Die Aufwendungen der Gemeinde im Haushaltsjahr stellen einen Abfluss von Nutzenpotential dar, durch den das Eigenkapital der Gemeinde verringert wird, z. B. durch Abschreibungen als Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens. Für einen eindeutigen Nachweis des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sind bestimmte Haushaltspositionen unter Berücksichtigung der wichtigsten Ertrags- und Aufwandsarten der Gemeinde festgelegt worden.

Die ausdrückliche Festlegung auf die Rechengrößen "Ertrag" und "Aufwand" in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verpflichtet die Gemeinde zu einer entsprechenden Umsetzung im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltsplanung. Sie darf deshalb bei der haushaltsmäßigen Veranschlagung im Ergebnisplan nicht die Rechengrößen "Kosten" und "Erlöse" benutzen, die in der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung zur Anwendung kommen. Sofern jedoch örtliche Kosteninformationen geboten sind, kann die Gemeinde derartige Daten im Haushaltsplan in den produktorientierten Teilplänen nach dem Teilergebnis ausweisen, z. B. für die von ihr geführten kostenrechnenden Einrichtungen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Der auf das Haushaltsjahr bezogene Ergebnisplan stellt insgesamt eine zeitraumbezogene Planungsrechnung der Gemeinde dar (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Es wird dadurch das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde aus ihrer Aufgabenerfüllung nach den Arten, der Höhe und den Quellen für den Zeitraum vom 1. Januar

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

bis 31. Dezember eines Kalenderjahres (Haushaltsjahr) aufgezeigt. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind deshalb in ihrer voraussichtlichen Höhe für das Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Über die haushaltsrechtlich bestimmten Positionen hinaus darf die Gemeinde sachlich gebotene Erweiterungen vornehmen, wenn diese Angaben für das Verständnis der Ertragslage der Gemeinde von Bedeutung sind und der Nachvollziehbarkeit dienen. Bei gemeindlichen Leistungen an Dritte ohne gleichwertige Gegenleistung oder umgekehrt ist das Kriterium für die zeitliche Zuordnung entstehender Erträge oder zu leistender Aufwendungen der in einem Bescheid (Verwaltungsakt) festgesetzte Erfüllungszeitpunkt und nicht die aus einem Zahlungsvorgang entstehende kassenmäßige Fälligkeit. Die Gliederung des gemeindlichen Ergebnisplans stellt grundsätzlich eine Verknüpfung zum Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan her.

Die Ermittlung der Haushaltsansätze für die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr umfasst auch deren zutreffende Zuordnung zu den mindestens vorgegebenen Ergebnisarten in den Teilen des Haushaltsplans. Unter dieser Beachtung kann es dann zu einer genauen und zutreffenden Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan kommen. Die Gemeinde muss dabei auch ihre eigenen Vorgaben zur Gliederung im Haushaltsplan sowie die Vorgaben Dritter beachten, aufgrund derer sachgerechte Ergebnisarten entstehen müssen. Sie kann sich dabei auch an den Vorgaben für ihre statistischen Meldepflichten orientieren, die Zuordnungsvorgaben für die gemeindlichen Ergebnisarten enthalten.

## **1.2.2 Die Besonderheiten**

### **1.2.2.1 Die Abgrenzung „Außerordentlich“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht wird der Begriff „ordentlich“ für die Gestaltung des Aufbaus des gemeindlichen Ergebnisplans verwendet. Der Begriff „ordentlich“ wird dazu nach dem Ausschlussprinzip definiert, d. h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit sie nicht zum Finanzergebnis gehören. Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde gehören dabei alle diejenigen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde anfallen oder entstehen.

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind unter den Haushaltspositionen „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche Aufwendungen“ die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde zu veranschlagen, die außerhalb der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entstehen, aber durch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde verursacht werden. Die Abgrenzung zwischen den ordentlichen und den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen ist aus der Bilanzanalyse entstanden, um Erträge und Aufwendungen aus nicht gewöhnlichen Geschäftsvorfällen der Gemeinde abzugrenzen, auch wenn die Geschäftsvorfälle haushaltsrechtlich als Geschäfte der laufenden Verwaltung gelten (vgl. § 41 Absatz 3 GO NRW).

Die Gemeinde muss die Abgrenzung der Außerordentlichkeit der Geschäftstätigkeit bzw. der Verwaltungstätigkeit heraus im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vornehmen. Sie darf nicht aufgrund der Trennung der Zuständigkeiten zwischen dem Rat und dem Bürgermeister der Gemeinde erfolgen. Als außerordentlich gelten die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde, die aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehen, die von ungewöhnlicher Natur sind und die nicht laufend im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung anfallen, aber von haushaltswirtschaftlicher Bedeutung für die Gemeinde sind.

Derartige Geschäftsvorfälle entstehen daher aus außergewöhnlichen Ereignissen, die nicht typisch für die Gemeindeverwaltungstätigkeit sind. Sie beruhen daher regelmäßig auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen, z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke. Eine Veranschlagung von außerordentlichen Erträge und Aufwen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

dungen durch die Gemeinde dürfte daher grundsätzlich nur in seltenen Fällen in Betracht kommen. Für Geschäftsvorfälle, die zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen führen, ist haushaltsrechtlich jedoch nicht vorgesehen, die sachliche Abgrenzung zwischen „ordentlich“ und „außerordentlich“ dem Grundsatz der Wesentlichkeit zu unterwerfen oder z. B. eine Wertgrenze als Bagatellgrenze festzulegen.

### 1.2.2.2 Die Abgrenzung zur Verrechnung

Die Gemeinde hat bei ihren Geschäftsvorfällen, bei denen die daraus resultierenden Erträge und Aufwendungen als „außerordentlich“ einzustufen und entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind, zusätzlich zu prüfen, ob derartige Erträge und Aufwendungen nicht unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Ein derartiges gemeindliches Geschäft wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 47).

**BEISPIEL:**

**Die anteilige Veräußerung eines Betriebes**

Die Gemeinde möchte zusammen mit anderen Gemeinden eine bestimmte Aufgabe durch einen Betrieb erledigen lassen, die bei ihr bisher bereits von einem Betrieb erledigt worden ist. Sie sieht daher vor, ihre Beteiligung an dem von ihr beherrschten Betrieb zu reduzieren, sodass alle beteiligten Gemeinden jeweils über eine Beteiligung i. H. v. 20 v. H. an dem Betrieb verfügen. Der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Wert wurde bisher wegen mehrerer bestehender Ungewissheiten nicht an die realen Verhältnisse angepasst. Die Gemeinde erwartet daher, dass der Veräußerungsvorgang zu einem Verlust bei der Gemeinde führt.

Bisheriger Anteil:	100 v. H.
Künftiger Anteil:	20 v. H.
Bilanzieller Wertansatz:	650.350,25 Euro
Voraussichtlicher Veränderung:	520.280,20 Euro
Voraussichtlicher Veräußerungserlös:	480.000,00 Euro
Voraussichtlicher Verlust:	40.280,20 Euro

Für die Gemeinde können Aufwendungen i. H. v. 40.280,20 Euro aus diesem Geschäftsvorfall entstehen. Wegen eines „Wegfalls“ der Geschäftsgrundlage sind derartige Aufwendungen grundsätzlich als außerordentlich zu klassifizieren und wären entsprechend in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Der Anwendung dieser „allgemeinen“ haushaltsrechtlichen Vorgabe steht die spezielle Vorgabe der Verrechnung derartiger Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage entgegen. Die Gemeinde muss wegen der Wertveränderung einer Finanzanlage in ihrer Abwägung der Spezialregelung über die Verrechnung einen Vorrang einräumen und entsprechend verfahren. Wegen der geplanten Veräußerung gibt sie den voraussichtlichen Verlust bereits in ihrem Ergebnisplan nachrichtlich nach dem Jahresergebnis an.

*Beispiel 47 „Verrechnung der Aufwendungen aus Veräußerung“*

Abhängig von ihrem Buchungssystem in der DV-Buchführung kann die Gemeinde einen solchen Geschäftsvorfall aufgrund der Klassifizierung „außerordentlich“ ggf. auch unterjährig und vorläufig in ihrer Ergebnisrechnung erfassen, ohne dadurch einen entsprechenden Vorrang der Zuordnung vorzunehmen. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss die Gemeinde dann die notwendigen Umbuchungen vornehmen. Sie muss sicherstellen, dass Erträge und Aufwendungen aus einem Geschäftsvorfall, bei denen eine Verrechnungspflicht mit der Allgemeinen Rücklage besteht, nicht in das Jahresergebnis der Gemeinde einbezogen werden.

### **1.2.2.3 „Außerordentlich“ nicht „Außerplanmäßig“**

Im Zusammenhang mit der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darf die Gemeinde die Begriffe „Außerordentlich“ und „Außerplanmäßig“ nicht in der gleichen Art und Weise für die Einordnung ihrer Geschäftsvorfälle in die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres benutzen. Als außerordentliche Erträge sind z. B. die Erträge aus der Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer wesentlichen Beteiligung der Gemeinde anzusehen.

Aus einem Geschäftsvorfall, der von der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren wäre, z. B. ein Brand, der einen gemeindlichen Betrieb vollständig zerstört, entstehen aufgrund der dadurch entstandenen Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlage außerordentliche Aufwendungen. Sie entstehen aber nicht dann, wenn wegen aufgetretener Mängel bei einem Vermögensgegenstand über die planmäßigen Abschreibungen hinausgehende Abschreibungen erforderlich werden, die dann als außerplanmäßige und nicht als außerordentliche Abschreibungen zu erfassen wären.

Der Begriff „außerplanmäßig“ wird dagegen von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Darauf aufbauend werden die gemeindlichen Aufwendungen oder Auszahlungen als außerplanmäßig bezeichnet, für die zum Zeitpunkt des Bedarfs keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind. Für ein auftretendes Ereignis besteht dann kein Planansatz oder kein fortgeschriebener Planansatz im gemeindlichen Haushaltsplan bzw. ein Bedarf für eine Abweichung davon.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können jedoch bei einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde auch beide Begriffe relevant sein. Bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand mit planmäßigen Abschreibungen kann z. B. ein Ereignis eine so gewaltige Nutzungseinschränkung verursachen, dass von der Gemeinde einerseits das Ereignis als „außerordentlich“ einzustufen ist und andererseits aufgrund der durch das Ereignis verursachten Wertminderung des Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. In derartigen Fällen entsteht lediglich für die haushaltsmäßige Zuordnung ein Vorrang der Klassifizierung „Außerordentlichkeit“ vor der Klassifizierung „Außerplanmäßigkeit“. Es entstehen dadurch jedoch haushaltsmäßig keine „außerordentlichen Abschreibungen“.

### **1.2.2.4 „Außerordentlich“ nicht „Außergewöhnlich“**

Im Zusammenhang mit der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darf die Gemeinde die Begriffe „Außerordentlich“ und „Außergewöhnlich“ nicht in der gleichen Art und Weise für die Einordnung ihrer Geschäftsvorfälle in die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres benutzen. Als außerordentliche Erträge sind z. B. die Erträge aus der Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer wesentlichen Beteiligung der Gemeinde anzusehen.

Aus einem Geschäftsvorfall, der von der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren wäre, z. B. ein Brand, der einen gemeindlichen Betrieb vollständig zerstört, entstehen aufgrund der dadurch entstandenen Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlage außerordentliche Aufwendungen. Außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen können für die Gemeinde gleichzeitig auch außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen sein. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat der Begriff „Außergewöhnlich“ jedoch keine Relevanz für die einzelnen Geschäftsvorfälle der Gemeinde.

Bei einer Gleichbehandlung der Begriffe „Außerordentlich“ und „Außergewöhnlich“ müsste der Begriff „Außergewöhnlich“ von der Gemeinde entweder in einen Zusammenhang mit dem Begriff „Bedeutung“ oder mit einer anderen Größenordnung gebracht werden. Diese Vorgehensweise könnte jedoch z. B. dazu führen, dass die haushaltsmäßige Zuordnung von der Größe bzw. der Einwohnerzahl der Gemeinde abhängig zu machen wäre. Sie

würde dann einen nicht abgrenzbaren Ermessensspielraum für die Gemeinde schaffen. Für die haushaltsmäßige Zuordnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen im Rahmen der Ergebniswirksamkeit soll deshalb nur die Klassifizierung „Ordentlich“ und „Außerordentlich“ zur Anwendung kommen.

### **1.2.3 Die Darstellung des Jahresergebnisses**

Im gemeindlichen Ergebnisplan für das Haushaltsjahr sind das Jahresergebnis in Form des Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages sowie andere Summen und Salden unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben und der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ gesondert auszuweisen. Die Darstellung des betragsmäßigen Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages hat die Gemeinde dabei grundsätzlich unter Beachtung der mathematischen Regeln vorzunehmen.

Die Gemeinde bei den Daten im gemeindlichen Ergebnisplan zu beachten, dass der Wert einer Zahl sich insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen ergibt. Sie hat daher einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen, z. B. bei einem Jahresfehlbetrag. Sie kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranstellen, z. B. einem Jahresüberschuss. Dem Vorzeichen kommt daher immer eine besondere Funktion zu. Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, die haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde als positiv oder negativ zu beurteilen. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Pluszeichen als Vorzeichen wegzulassen.

Von der Gemeinde muss daher bei allen Summen- und Saldobeträgen im Ergebnisplan unter Beachtung der Grundsätze der Klarheit und der Richtigkeit durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Gegebenheiten erfordern, dass ein gemeindlicher Ergebnisplan als Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge aufweisen soll. Die Gemeinde soll bei negativen Beträgen das Vorzeichen auch nicht zum "Nachzeichen" machen. Eine solche Darstellung gibt nicht die tatsächliche örtliche haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend wieder und kann zu einer Verschleierung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen.

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und das voraussichtlich zu erzielende Jahresergebnis können daher i. d. R. nur dann zutreffend wiedergegeben werden, wenn ein auf das Haushaltsjahr bezogener Jahresüberschuss der Gemeinde im Ergebnisplan als positiver Betrag und entsprechend ein Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen wird. Das für das Haushaltsjahr erzielte Jahresergebnis muss für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein. Es darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei den im Ergebnisplan darzustellenden Summen und Salden um ein negatives oder positives Ergebnis handelt.

### **1.3 Die sachliche Bindung der Haushaltspositionen**

Bei der Auswahl der ins Folgejahr des Haushaltsjahres zu übertragenden Ermächtigungen sind von der Gemeinde auch die sachlichen Bindungen im Haushaltsplan zu beachten. Der gemeindliche Haushaltsplan stellt die Grundlage für die Haushaltswirtschaft dar und ist für die Haushaltsausführung der Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Er enthält daher Festlegungen, die produktorientiert durch die Bildung der Teilpläne sowie artenbezogen durch die abgegrenzten Veranschlagungen im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen bestehen (vgl. §§ 2 bis 4 GemHVO NRW). Der Begriff „sachliche Bindung umfasst daher sowohl den Leistungszweck als auch den Verwendungszweck.

Diese haushaltsmäßigen Gegebenheiten bleiben auch bei der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen erhalten. Die übertragenen Ermächtigungen bleiben daher auch im folgenden Haushaltsjahr an

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

ihren sachlichen Zweck. Diese Bindungen führen dazu, dass aufgrund der Übertragungen nur die sachlich gleichen Haushaltspositionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres fortgeschrieben werden dürfen. Bei einer solchen Vorgehensweise wird sichergestellt, dass entsprechend der sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres auch die Inanspruchnahme im Folgejahr erfolgen kann.

Die übertragenen Ermächtigungen können daher nur entsprechend den Festlegungen des Rates im Beschluss über die Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Anspruch genommen. Eine Ermächtigungsübertragung in allgemeiner Form, in dem z. B. lediglich die Gesamtsumme als betragsmäßigen Umfang ohne sachliche Bindung übertragen oder im Folgejahr eine freie Verwendbarkeit der übertragenen Ermächtigungen zugelassen wird, ist wegen der Fortgeltung der sachlichen Bindungen der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen unzulässig.

Von der Gemeinde sind wegen der sachlichen Bindung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsübertragungen ggf. weitere Erläuterungen im Rahmen des Jahresabschlusses zu geben. Sie hat in der Ergebnisrechnung im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches die übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt dazu, dass die betroffenen Positionen im Ergebnisplan des Haushaltsplans des folgenden Jahres entsprechend erhöht werden. Die Übertragungen bewirken zudem, dass das Jahresergebnis der Gemeinde besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Ergebnisplan enthaltenen Aufwandsermächtigungen tatsächlich in Anspruch genommen worden wären.

### **1.4 Die Zeitreihe im Ergebnisplan**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen und in den gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehen (vgl. § 84 GO NRW). Dieser Planungszeitraum geht vom laufenden Haushaltsjahr aus. Die Gemeinde muss für diesen Planungszeitraum ihre Leistungskraft offenlegen, aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung künftig sichert. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen.

Diese Planungsweise erfordert, im Zeitraum der mehrjährigen Planung die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe sowie die Einzahlungen in der zu erzielenden Höhe und die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge jahresbezogen und nach ihren Arten abzubilden. Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnisplanung in den Ergebnisplan des Haushaltsplans werden die haushaltswirtschaftlichen Möglichkeiten der Gemeinde vorausschauend aufgezeigt.

Die Einbeziehung verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. Vielmehr wird die zeitliche Festlegung noch durch die Regelung konkretisiert, nach der im gemeindlichen Haushaltsplan den für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Mit der Abbildung einer solchen Zeitreihe im gemeindlichen Ergebnisplan wird die gemeindliche Haushaltswirtschaft in einer siebenjährigen Zeitreihe aufgezeigt, die bei Festsetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung auch acht Jahre umfassen kann. Der Rat der Gemeinde hat bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung der Gemeinde nicht nur das Haushaltsjahr, sondern auch die weiteren Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, aber auch zwei Jahre der Vergangenheit im Blickfeld. Die gemeindliche Haushaltsplanung in einer solchen mehrjährigen Zeitreihe ist daher, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan, sorgsam und gewissenhaft durchzuführen.

### **1.5 Keine Identität mit dem Finanzplan**

Im gemeindlichen Haushaltsplan wird die haushaltsmäßige Gesamtebene durch den Ergebnisplan und den Finanzplan dargestellt. Er soll dem Budgetrecht des Rates dadurch Rechnung tragen, dass im Ergebnisplan das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch durch artenbezogene Erträge und Aufwendungen zu veranschlagen sind. Im Finanzplan sind die voraussichtliche Mittelherkunft sowie die Mittelverwendung durch artenbezogene Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen. Im haushaltswirtschaftlichen Rahmen bestehen jedoch noch weitere Unterschiede zwischen dem Ergebnisplan und dem Finanzplan.

Ausgehend davon, dass die Erträge und Aufwendungen in ihren unterschiedlichen Arten aus der „laufenden“ Geschäftstätigkeit der Gemeinde entstehen, besteht eine grundsätzliche Übereinstimmung der Ertragsarten und Aufwandsarten mit den Einzahlungs- und Auszahlungsarten im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ des Finanzplans. Es kann zusätzlich eine weitgehende Übereinstimmung zwischen den Ressourcen und den daran anknüpfenden Zahlungen bestehen, wenn die zeitliche Abwicklung der Zahlungen im gleichen Haushaltsjahr abgeschlossen werden kann. Gleichwohl muss auch dann keine Identität zwischen dem gemeindlichen Ergebnisplan und dem Finanzplan bestehen.

Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen können und müssen auch noch danach differenziert betrachtet werden, ob aus einem Ressourcenaufkommen oder einem Ressourcenverbrauch zum gleichen Zeitpunkt ein Zahlungsanspruch oder eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde entsteht und verwirklicht werden kann. Grundsätzlich ist deshalb von der Gemeinde zwischen zahlungswirksamen und nicht-zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen zu unterscheiden. Die deshalb entstehenden Abweichungen müssen bei der Veranschlagung im Ergebnisplan und Finanzplan immer berücksichtigt werden.

Die Gemeinde muss z. B. beachten, dass ihr zustehende Einzahlungen erst später eingehen können oder von einem Dritten die Zahlungen im Voraus für mehrere Jahre geleistet werden. Aus derartigen Geschäftsvorfällen können andererseits wiederum Erträge entstehen, die dann auf mehrere Haushaltsjahre aufzuteilen sind, ohne dass in den jeweiligen Jahren die Gemeinde eine Einzahlung im Finanzplan vorzusehen darf. Die unterschiedlichen Gegebenheiten erfordern eine zutreffende Aufbereitung und Buchung der Geschäftsvorfälle im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung.

Ein Automatismus zwischen einer Ergebnisbuchung und einer Zahlungsbuchung dürfte zwar oftmals möglich sein, jedoch auch bei vielen gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu einem ggf. umfangreichen Berichtigungserfordernis führen. Bereits bei der Haushaltsplanung muss sich daher die Gemeinde um eine zutreffende Veranschlagung im Ergebnisplan und Finanzplan bemühen. Sie kann nicht auf eine Identität des Ergebnisplans mit dem Finanzplan setzen bzw. sich nicht darauf verlassen.

## **2. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem NKF wird über die Rechengröße „Erträge“ das Ressourcenaufkommen der Gemeinde als Erhalt von Finanzleistungen, z. B. Abgaben, Entgelte, Steuern, haushaltsmäßig erfasst. Über die Rechengröße „Aufwendungen“ wird der Ressourcenverbrauch der Gemeinde als Verbrauch von Wirtschaftsgütern, von Arbeitsleistungen und von Dienstleistungen haushaltsmäßig erfasst. Unter Einbeziehung der Produktorientierung der Gemeinde wird damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs bezogen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung möglich.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Durch die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ als Stromgrößen werden das Entstehen, die Umwandlung, der Austausch, die Übertragung und der Verzehr von wirtschaftlichen Werten der Gemeinde sachgerecht gemessen.

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dadurch den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung.

In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ erfasst werden, wenn die Gemeinde diese zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in ihrem Haushalt veranschlagt (vgl. § 17 GemHVO NRW). Der interne Charakter der örtlichen Leistungsbeziehungen steht der Anwendung der Rechengrößen nicht entgegen. Sie sind wie die übrigen Erträge und Aufwendungen zu veranschlagen, jedoch nur in den Teilergebnisplänen und müssen sich im Ergebnisplan insgesamt ausgleichen (vgl. § 17 GemHVO NRW).

**2.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Vorgang dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind. Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 342).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „ERTRAG“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist.
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 342 „Die Rechengröße Ertrag“*

Die Gemeinde erzielt dann aber in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. Rechnungsabgrenzung bei Mietvorauszahlungen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

(vgl. § 42 GemHVO NRW). Mit der Rechengröße werden aber auch die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst.

**2.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert.

Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 343).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUFWAND“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist.	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist.
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 343 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre (vgl. aktive Rechnungsabgrenzung nach § 42 GemHVO NRW).

**2.4 Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs ihre Geschäftsvorfälle in Geldeinheiten zu bewerten und deren Wert betragsmäßig zu ermitteln und festzulegen. Sie hat dafür die Geldeinheit „Euro“ zu nutzen. Diese Geldeinheit bildet eine sachgerechte Grundlage zur Feststellung des Umfanges der einzelnen Erträge und Aufwendungen sowie zur Messung der damit verbundenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle.

Mit der Geldeinheit „Euro“ als Messgröße können von der Gemeinde aussagefähige Beträge im Ergebnisplan veranschlagt werden. Die Veranschlagung erfordert die Angabe von vollständigen Beträgen. Von der Gemeinde können dazu die Beträge mathematisch auf volle Euro-Beträge auf- oder abgerundet werden. Bei den Betragsangaben im gemeindlichen Ergebnisplan soll möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwendet werden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Das Währungskürzel „EUR“ sollte auch bei einer gesonderten oder einzelnen Darstellung der Untereinheit des Euro zur Anwendung kommen. Die Untereinheit „Cent“ wäre daher in Bruchteilen der Geldeinheit anzugeben, z. B. in Form von 0,45 EUR. Die Bruchteile der Geldeinheit sollen dagegen nicht mit dem Währungssymbol „Ct“ angegeben werden. Die Gemeinde kann die Veranschlagung im Ergebnisplan mit gerundeten Angaben in den Wertgrößen „Euro (EUR)“, „Tausend Euro (TEUR)“ oder auch „Millionen Euro (Mio. EUR)“ vornehmen.

### **3. Die Anwendung des Bruttonprinzips**

#### **3.1 Die Inhalte des Bruttonprinzips**

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttonprinzip). Es ist nicht Zweck des gemeindlichen Haushalts lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Ergebnisplan sollen vielmehr das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen ist daher nicht zulässig.

Der Verzicht auf die Anwendung des Bruttonprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen erheblich beeinträchtigen, wenn die Übersicht darüber ggf. nicht sogar verloren gehen könnte. Bei der Gemeinde entstehende Aufwendungen dürfen deshalb nur dann mit den erzielbaren Erträgen verrechnet werden, soweit diese Möglichkeit durch Gesetz oder Verordnung zugelassen worden ist (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Das Bruttonprinzip, das sich auch auf den Nachweis erstreckt, also auf für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sowie beim Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Unter Beachtung des Bruttonprinzips sind deshalb im Ergebnisplan für sämtliche zu veranschlagende Erträge und Aufwendungen jeweils Jahressummen mindestens nach den verbindlich vorgegebenen Arten und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Dadurch werden die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres in ihrem von der Gemeinde errechneten oder geschätzten Umfang aufgezeigt.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttonprinzip angesehen werden können. In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert, sodass grundsätzlich das Bruttonprinzip gewahrt bleibt.

#### **3.2 Die Ausnahmen vom Bruttonprinzip**

##### **3.2.1 Die Veranschlagung von Abgaben**

Die Gemeinde hat Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die von ihr zu viel erhoben und daher zurückzahlen sind, bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn die Rückzahlung sich auf Erträge der Vorjahre bezieht (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Durch diese haushaltsrechtliche Regelung ist eine Ausnahme vom Bruttonprinzip zugelassen worden, das von der Gemeinde bei der Erfassung ihre Geschäftsvorfälle zu beachten ist. Die Vorschrift soll dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinde Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können.

Die Gemeinde muss diese Vorgabe bei der Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan beachten. Sie soll dabei berücksichtigen, dass es sich in den Fällen einer andauernden, regelmäßig wiederkehrenden Leistungspflicht des Dritten gegenüber der Gemeinde in der Vergangenheit bewährt hat, mögliche Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen an die Gemeinde zu verrechnen. Für den gemeindlichen Ergebnisplan bedeutet dieses, dass die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, jeweils mit dem Nettobetrag zu veranschlagen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt.

### **3.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen**

Mit dem Nettobetrag sind ebenfalls gemeindliche Bestandsveränderungen im Ergebnisplan zu veranschlagen. Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen bei den fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen. Die Grundlage der Ermittlung der Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind.

In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich der Bestand von fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen ist. Es ist ggf. auch ein „negativer Ertrag“, der sich durch eine Verminderung des Bestandes entstehen kann, zu veranschlagen.

## **4. Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt**

Im NKF kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Die Gemeinde hat daher die Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe grundsätzlich in dem Haushaltsjahr in ihrem Haushaltsplan zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Bei gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen, die ohne Gegenleistung der Gemeinde entstehen, besteht in der Praxis vielfach Unsicherheit, nach welchen Kriterien die wirtschaftliche Zuordnung vorzunehmen ist.

Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde erfolgt, auch wenn die Gemeinde nicht zu einer Gegenleistung verpflichtet ist, in rechtsverbindlicher Form. Die Gemeinde zieht z. B. im Rahmen ihrer Steuererhebung einen Dritten durch einen Leistungsbescheid (Verwaltungsakt), zu finanziellen Leistungen heran, weil sie dazu nach den einschlägigen Steuergesetzen berechtigt ist. Eine entsprechende Handhabung erfolgt auch bei Gemeindeverbänden und Zweckverbänden, die von ihren Mitgliedern durch einen Leistungsbescheid eine Umlage erheben dürfen, um ihre Finanzierung zu sichern.

Eine gleiche Sachlage für die haushaltmäßige Zuordnung besteht auch in vielen anderen Fällen, z. B. bei erhaltenen Zuwendungen, die der Gemeinde durch einen Dritten gewährt werden, oder wenn die Gemeinde z. B. einem Dritten finanzielle Leistungen ohne (gleichwertige) Gegenleistungen im Wege eines Leistungsbescheides nach den einschlägigen Sozialgesetzen gewährt. Für die haushaltmäßige Zuordnung derartiger Leistungen ist von der Gemeinde grundsätzlich auf den auch nach den kaufmännischen Grundsätzen zugrunde zu legenden Erfüllungszeitpunkt abzustellen.

Dieser Zeitpunkt wird von der Gemeinde als Träger öffentlich-rechtlichen Handelns in ihrem Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) festgesetzt. Zu diesem Zeitpunkt entsteht die Leistungspflicht des Dritten (Erfüllungszeitpunkt) und dadurch die wirtschaftliche Ursache als wertbegründender Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips. Gleichzeitig entsteht mit dem förmlichen Rechtsakt (Festsetzung im Bescheid) der Anspruch oder die Pflicht der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Gemeinde, der eine objektiv nachprüfbare wirtschaftliche Zuordnung und einen nach dem Betrag hinreichend zuverlässig bestimmbaren Umfang ermöglicht.

Von der Gemeinde muss dabei geprüft werden, ob für die Zuordnung des Anspruchs oder der Verpflichtung der Gemeinde auch das Wertaufhellungsgebot zur Anwendung kommt (vgl. § 32 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Durch die Bindung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen an den Leistungsbescheid werden die Erträge und Aufwendungen dem „Transaktionsprinzip“ unterworfen, durch das das Realisationsprinzip näher konkretisiert wird, auch wenn in solchen Fällen bei der Gemeinde ein Ermessensspielraum besteht.

Die förmliche Festsetzung eines gemeindlichen Anspruches oder einer Verpflichtung sichert die notwendige Objektivität, die offengelegt und nachprüfbar wird. Eine ausschließliche Abgrenzung bei gemeindlichen Leistungsbeziehungen nach der wirtschaftlichen Verursachung wird den Zielen und Zwecken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht ausreichend gerecht und könnte zum Abschlussstichtag zur Verzerrung des Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen. Die periodengerechte Abgrenzung wird dadurch aber nicht ausgeschaltet, sodass weiterhin aufgrund gemeindlicher Geschäftsvorfälle eine aktive oder eine passive Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz entstehen kann.

### **5. Der Nachweis interner Leistungsbeziehungen**

Die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde sollen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde erfasst und jeweils dem Jahresergebnis des einzelnen Teilergebnisplans hinzugefügt werden (vgl. §§ 4 und 17 GemHVO NRW). Der haushaltsrechtliche Grundsatz der Vollständigkeit sollen dabei bewirken, dass die Gemeinde aus einem eigenen sachlichen Bedürfnis heraus die internen Leistungsbeziehungen erfasst, um die gemeindlichen Ressourcen vollständig abzubilden und ihre Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit bei der gemeindlichen Aufgabenerledigung zu belegen.

Die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde können auf der Grundlage von Daten der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung ermittelt werden. Außerdem kann eine Pflicht zur Erfassung von Erträgen im Rahmen von internen Leistungsbeziehungen entstehen, wenn die Gemeinde bei der gleichen Steuerart gleichzeitig sowohl Steuerberechtigte als auch Steuerpflichtige ist, z. B. bei der Grundsteuer. Eine solche haushaltsmäßige Behandlung gilt entsprechend in allen Fällen, in denen die Gemeinde gegenüber sich selber abgabepflichtig ist. Eine Erfassung der internen Leistungsbeziehungen in den Teilergebnisplänen unterstützt zudem die Steuerung der Gemeinde und erleichtert das unterjährige Controlling.

Die aus internen Leistungsbeziehungen stammenden Erträge und Aufwendungen müssen sich im gemeindlichen Ergebnisplan ausgleichen (vgl. § 18 GemHVO NRW). Sie entstehen lediglich innerhalb der Gemeindeverwaltung. Deren Erfassung ermöglicht eine zutreffende haushaltsmäßige Abbildung des tatsächlichen und intern abgewickelten haushaltswirtschaftlichen Geschehens und vervollständigt die Darstellung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs. Dabei ist zu beachten, dass die internen Leistungsbeziehungen nicht zu tatsächlichen liquiditätsverändernden Zahlungsströmen innerhalb der Gemeindeverwaltung führen, sodass der gemeindliche Finanzplan unberührt bleibt.

### **6. Die Projekte mit privater Beteiligung**

Die Gemeinde kann ihre örtlichen Vorhaben zur Aufgabenerfüllung nicht nur durch die alleinige Beauftragung eines Dritten umsetzen, sondern auch in Form einer Partnerschaft zwischen der Kommune (Öffentliche Hand) und privaten Unternehmen durchführen. Sie kann derartige Projekte in Form eines PPP-Modells (Public-Private-Partnership) oder eines ÖPP-Modells (Öffentlich-private Partnerschaft) oder eines ÖÖP-Modells (Öffentlich-öffentliche Partnerschaft) umsetzen.

Das Leistungsentgelt aus solchen Projekten ist im gemeindlichen Ergebnisplan jeweils in Abhängigkeit von der örtlich gewählten Modellvariante zu veranschlagen. Es ist dabei möglich, den Betrag in seine Anteile aufzuspalten und diese jeweils der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen. Die Anteile des Entgeltes, die für den Betrieb und zur Unterhaltung eines Objektes anfallen, sind dabei als Aufwendungen in den gemeindlichen Ergebnisplan aufzunehmen.

Im Ergebnisplan sind aber auch mögliche Erträge aus dem Betrieb des Objektes zu veranschlagen. Eine pauschale Zuordnung nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“, z. B. zur gemeindlichen Investitionstätigkeit, ist in diesem Zusammenhang zu vermeiden. Die von der Gemeinde vorzunehmende Zuordnung wird jedoch dadurch erleichtert, dass die Bieter zuvor bei der Angebotsabgabe i. d. R. von der Gemeinde aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche, z. B. den Bau, den Betrieb, die Unterhaltung und die Finanzierung des Objektes gesondert anzugeben.

## **7. Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

### **7.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen, können wegen des ausdrücklich abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Verfahrensweise behandelt werden.

Die Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, können unterjährig innerhalb der Ergebnisrechnung erfasst werden, denn sie stellen gemeindliche Ressourcen dar, die in das Gesamtbild gehören und finanzstatistisch erfasst werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind derartige Erträge und Aufwendungen dann von der Gemeinde in den Bereich nach dem Jahresergebnis umzuschichten, damit dort der haushaltsrechtlich vorgesehene nachrichtliche Ausweis nach dem Jahresergebnis erfolgt (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Erträge und Aufwendungen können, soweit die Voraussetzungen für eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan vorliegen, auch bereits im Ergebnisplan nachrichtlich ausgewiesen werden.

### **7.2 Keine Veranschlagung der Verrechnungen**

Die Gemeinde muss entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind. Die Erträge und Aufwendungen berühren dadurch nicht die gemeindliche Haushaltsplanung. Ihr nachrichtlicher Ausweis nach dem Jahresergebnis im Ergebnisplan steht dem nicht entgegen.

Die Einbeziehung in den Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis der Gemeinde bewirkt dabei nicht, dass solche Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugerechnet werden müssen. Die Erträge und Aufwendungen entstehen nicht im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans und sind deshalb auch nicht in die Veranschlagung vor dem Jahresergebnis einzubeziehen. Eine nachrichtliche Angabe dieser Aufwendungen soll dann erfolgen, sofern dafür die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Voraussetzungen der Veranschlagung erfüllt werden können, z. B. bei bereits längerfristig geplanten Veräußerungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen.

Bei möglichen künftigen voraussichtlich dauernden Wertveränderungen bei gemeindlichen Finanzanlagen zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ist ein nachrichtlicher Ausweis wegen der im Rahmen der Haushaltsplanung grundsätzlich bestehenden erheblichen Unsicherheiten sachlich nicht geboten. Die Gemeinde sollte daher auf eine nachrichtliche Angabe für Finanzanlagen verzichten. Sie sollte auch auf den möglichen Ist-Wert aus dem Vorvorjahr des Haushaltsjahres verzichten, um fehlerhafte Beurteilung ihrer Haushaltswirtschaft zu vermeiden. Einer Informationspflicht kann besser durch entsprechende Angaben im Vorbericht zum Haushaltsplan nachgekommen werden (vgl. § 7 GemHVO NRW).

## **8. Die ergebnisneutrale Verrechnung**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften hatte die Gemeinde die Berichtigung von Wertansätzen ihrer Eröffnungsbilanz "ergebnisneutral" mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 57 Absatz 2 GemHVO NRW). Mit gleicher Zielrichtung wurde bestimmt, dass die Gemeinde die Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen hat (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die ergebnisneutrale Verrechnung bedeutet, dass die gemeindliche Ergebnisrechnung insgesamt nicht betroffen ist. Ein Verweis auf das Ergebnis des Haushaltsjahres ist nicht erforderlich, weil das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung gleichzeitig auch das "gesamte" Ergebnis darstellt. Die ausdrückliche Festlegung einer unmittelbaren Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage dient u.a. dazu, die wirtschaftliche Zuordnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr nicht durch ergebnispolitische Motive zu beeinflussen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Begriff "ergebnisneutral" im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift nicht auf die Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung bezogen werden kann. Bei Zahlungsvorgängen der Gemeinde kann eine Ergebnisneutralität lediglich dadurch bestehen, dass die gemeindlichen Zahlungen nicht sofort ergebniswirksam sind, z. B. die Einzahlungen und Auszahlungen für investive Maßnahmen oder die Tilgung und Aufnahme von Krediten.

## **9. Nicht zulässige Veranschlagungen**

### **9.1 Erträge als „periodenfremd“**

Im Zusammenhang mit der Haushaltsplanung ist von der Gemeinde zu beachten, dass im gemeindlichen Ergebnisplan keine Erträge als neutrale Erträge in Form von „betriebsfremd“ und/oder „periodenfremd“ gesondert veranschlagt werden dürfen. Eine entsprechende betriebswirtschaftlich geprägte Ausweispflicht derartiger Erträge ist wegen der mit dem gemeindlichen Jahresergebnis verbundenen Haushaltsausgleichsverpflichtung nicht übernommen worden. Für den gemeindlichen Ergebnisplan sind deshalb auch keine gesonderten Haushaltspositionen für solche Erträge vorgesehen.

Aus dem möglichen Entstehen von "periodenfremden" Erträgen kann sich aber ggf. ein Erläuterungsbedarf im Vorbericht des gemeindlichen Haushaltsplans ergeben, z. B. aus Gründen der Wesentlichkeit. Bei der Gemeinde können aber aufgrund der örtlichen Geschäftsvorfälle durchaus „periodenfremde Erträge“ bezogen auf das Haushaltsjahr entstehen, z. B. dadurch, dass Schuldner ihre niedergeschlagenen Forderungen erfüllen. Diese Erträge sind dann nicht bei den Aufwendungen der Gemeinde abzusetzen, weil die wertmäßige Minderung der gemeind-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

lichen Forderungen gegenüber dem Schuldner als Aufwendungen zu erfassen waren. Dazu fehlt es an einer ausdrücklichen Regelung im gemeindlichen Haushaltsrecht.

Darüber hinaus kann es auch andere gemeindliche Sachverhalte geben, bei denen die haushaltsrechtliche Zuordnung keine gesonderte Abgrenzung wegen der wirtschaftlichen Zusammenhänge mit einem Vorjahr erfordert, z. B. bei Zuschreibungen wegen des Wegfalls der Gründe für Wertminderungen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat ihre Erträge immer unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Ertragsarten zu veranschlagen. Sie kann jedoch bei besonderer Bedeutung auch gesonderte "Unterpositionen" bilden.

Die gemeindlichen Erträge (aus anderen Jahren) dürfen zudem auch nicht als "außerordentlich" klassifiziert und entsprechend abgegrenzt in dem dafür vorgesehenen besonderen Bereich im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden. Das Merkmal "außerordentlich" ist auf bestimmte gemeindliche Ereignisse im Haushaltsjahr und nicht auf die wirtschaftliche Zurechnung von gemeindlichen Erträgen zum einzelnen Haushaltsjahr (Periodenabgrenzung) ausgerichtet worden.

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltsplanung abschätzen, ob Erträge, die als „periodenfremde“ Erträge bezeichnet werden können, voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehen und dem Haushaltsjahr wirtschaftlich (nachträglich) zuzurechnen sind. Sie hat vor einer entsprechenden Veranschlagung auch zu prüfen, ob nicht ggf. eine unmittelbare Verrechnung von derartigen Erträgen mit der allgemeinen Rücklage vorzunehmen ist (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Solche Gegebenheiten können ggf. dazu führen, dass auf eine Veranschlagung „periodenfremder“ Erträge im gemeindlichen Ergebnisplan verzichtet werden kann.

## **9.2 Aufwendungen als „periodenfremd“**

Im Zusammenhang mit der Haushaltsplanung ist von der Gemeinde zu beachten, dass im gemeindlichen Ergebnisplan keine Aufwendungen als neutrale Aufwendungen in Form von „betriebsfremd“ und/oder „periodenfremd“ gesondert veranschlagt werden dürfen. Eine entsprechende betriebswirtschaftlich geprägte Ausweispflicht derartiger Aufwendungen ist wegen der mit dem gemeindlichen Jahresergebnis verbundenen Haushaltsausgleichsverpflichtung nicht übernommen worden. Für den gemeindlichen Ergebnisplan sind deshalb auch keine gesonderten Haushaltspositionen für solche Aufwendungen vorgesehen.

Aus dem möglichen Entstehen von "periodenfremden" Aufwendungen kann sich aber ggf. ein Erläuterungsbedarf im Vorbericht des gemeindlichen Haushaltsplans ergeben, z. B. aus Gründen der Wesentlichkeit. Bei der Gemeinde können aber aufgrund der örtlichen Geschäftsvorfälle durchaus „periodenfremde Aufwendungen“ bezogen auf das Haushaltsjahr entstehen, z. B. dadurch, dass außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von Ereignissen in Vorjahren nachzuholen waren oder Steuernachzahlungen notwendig wurden, ohne dafür im Vorjahr eine Rückstellung gebildet und bilanziert zu haben.

Die gemeindlichen Aufwendungen (aus anderen Jahren) dürfen zudem auch nicht als "außerordentlich" klassifiziert und entsprechend abgegrenzt in dem dafür vorgesehenen besonderen Bereich im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden. Das Merkmal "außerordentlich" ist auf bestimmte gemeindliche Ereignisse im Haushaltsjahr und nicht auf die wirtschaftliche Zurechnung von gemeindlichen Aufwendungen zum einzelnen Haushaltsjahr (Periodenabgrenzung) ausgerichtet worden.

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltsplanung abschätzen, ob Aufwendungen, die als „periodenfremde“ Aufwendungen bezeichnet werden könnten, voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehen und dem Haushaltsjahr wirtschaftlich (nachträglich) zuzurechnen sind. Sie hat vor einer entsprechenden Veranschlagung auch zu prüfen, ob nicht ggf. eine unmittelbare Verrechnung von derartigen Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage vorzunehmen ist (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Solche Gegebenheiten können ggf. dazu führen, dass auf eine Veranschlagung „periodenfremder“ Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan verzichtet werden kann.

### **9.3 Andere Abgrenzungen**

Für die Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan ist von der Gemeinde zu beachten, dass sie keine Erträge und/oder Aufwendungen als "typische" oder "unregelmäßig anfallende" Erträge und Aufwendungen auszuweisen hat. Eine solche Ausweisungspflicht besteht im gemeindlichen Haushaltsrecht nicht, sodass im gemeindlichen Ergebnisplan auch keine gesonderten Haushaltspositionen dafür vorgesehen sind. Ein Bedarf für eine solche Abgrenzung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen kann sich aber ggf. im Rahmen einer Jahresabschlussanalyse oder einer Bilanzanalyse ergeben.

Die Gemeinde hat auch die als "typische" oder "unregelmäßig anfallende" klassifizierten Erträge und/oder Aufwendungen unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Ertrags- und/oder Aufwandsarten zu veranschlagen. Sie hat dabei zu beachten, dass diese Erträge und Aufwendungen regelmäßig als "ordentlich" zu klassifizieren und mindestens nach den vorgegebenen Arten von der Gemeinde im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Diese Merkmale sind vorrangig auf die gemeindliche Geschäftstätigkeit ausgerichtet worden. Die Gemeinde soll daher in ihrem Ergebnisplan keine Erträge und Aufwendungen nach anderen als den haushaltsrechtlich vorgegebenen Abgrenzungen veranschlagen.

### **9.4 Ein "globaler Minderaufwand"**

Die Anwendung der allgemeinen Planungsgrundsätze lässt die Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ im Haushaltsplan der Gemeinde nicht zu. Als „globaler Minderaufwand“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwand, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen (vgl. § 75 Absatz 2 GemHVO NRW). Der Inhalt einer solchen Veranschlagung soll zudem erst im Zeitpunkt der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung näher bestimmt werden. Eine solche Veranschlagung verstößt gegen eine Vielzahl von Haushaltsgrundsätzen und ist daher unzulässig.

Eine solche gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW). Der Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ stehen außerdem die allgemeinen Veranschlagungsgrundsätze entgegen, z. B. sachliche Bindung, Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit. Ebenso widerspricht es dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW).

Die Erfordernisse der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedingen bereits bei der Veranschlagung eine differenzierte Zuordnung und Abgrenzung hinsichtlich des Umfanges unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Veranschlagung eines allgemeinen „globalen Minderaufwands“ verstößt daher auch gegen die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit. Die veranschlagten Ermächtigungen müssen vielmehr auch der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde gerecht werden. Sie müssen bedarfsgerecht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ nicht in Betracht.

### **9.5 Erträge aus der Herabsetzung von Rückstellungen**

Das in der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthaltene Gebot verpflichtet die Gemeinde, darauf zu achten, dass sie die bilanzierten Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch nimmt, für die sie ursprünglich gebildet und in der



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

gemeindlichen Bilanz angesetzt worden sind. Dazu bietet z. B. die in den Haushaltsplan integrierte mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung eine Hilfestellung. Die gemeindlichen Zahlungen im Haushaltsjahr oder in den drei folgenden Planungsjahren sind in die mittelfristige Finanzplanung einzubeziehen, auch wenn die Gemeinde dafür in Vorjahren aufwandswirksam eine Rückstellung bilanziert hat. Die mit den Zahlungen verbundene Inanspruchnahme einer Rückstellung führt zu deren vollständiger oder anteiliger Herabsetzung.

Die Inanspruchnahme einer bilanzierten Rückstellung führt regelmäßig zu ihrer ergebnisneutralen Herabsetzung, die einmalig, z. B. wegen der Durchführung einer nachgeholten Instandhaltung oder laufend, z. B. wegen der Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen, erfolgen kann. Sie kann zur vollständigen oder anteiligen Verminderung der betreffenden in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellung führen. Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist daher nur betroffen, wenn die Leistungspflicht der Gemeinde über den Bestand der bilanzierten Rückstellung bzw. deren mögliche Herabsetzung hinausgeht.

Ein Wahlrecht für die Gemeinde, die Inanspruchnahme einer Rückstellung innerhalb des betreffenden Haushaltsjahres ergebniswirksam abzuwickeln, d. h. wegen der Durchführung der Maßnahme auch Aufwendungen in Höhe der erforderlichen Auszahlungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen und deshalb gleichzeitig die gebildete Rückstellung ertragswirksam aufzulösen, besteht nicht. Sofern nur eine derartige Buchungsmöglichkeit für die Gemeinde besteht, dürfen die daraus entstehenden nicht zu Ist-Werten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und nicht zu Plan-Werten im gemeindlichen Ergebnisplan werden.

Bei einer eigentlich nicht zulässigen ertragsmäßigen Buchung der Inanspruchnahme bzw. Herabsetzung einer bilanzierten Rückstellung besteht wiederum keine Wahlmöglichkeit für die Gemeinde, sich zwischen der Anwendung des Bruttoprinzips (getrennte Erfassung von Erträgen und Aufwendungen) und dem Nettoprinzip (z. B. Absetzung der Erträge von den Abwendungen) entscheiden zu können. Die Gemeinde sollte nicht die Unzulässigkeit ihrer Buchungen übertreiben.

Von derartigen Buchung ist zudem die Gesamtbetrachtung und Vorgehensweise zum Abschlussstichtag zu trennen, bei der zu diesem Zeitpunkt durch einen Vergleich des Standes der gemeindlichen Verpflichtungen geprüft und ermittelt wird, ob es einer Veränderung des Wertansatzes der jeweils betroffenen Rückstellung bedarf. Die Feststellung kann dann zur Grundlage einer Aufstockung (Aufwendungen wegen höherer Verpflichtungen) oder einer Auflösung (Erträge wegen Wegfall des Grundes) gemacht werden.

Im gemeindlichen Bereich müssen Erträge und Aufwendungen dem Haushaltsjahr zugeordnet werden, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Deren Erfassung in zwei Haushaltsjahren ist daher nicht zulässig und würde zu einer Verfälschung des Jahresergebnisses als auch der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde beitragen. Sofern aus buchungstechnischen Gründen örtlich ausnahmsweise anders verfahren werden muss, hat die Gemeinde spätestens im Jahresabschluss des betreffenden Haushaltsjahres eine Berichtigung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmen, um die wegen der Herabsetzung einer Rückstellung unterjährig erfassten ergebniswirksamen Beträge und Aufwendungen wieder zu neutralisieren.

### **10. Die Erweiterung des Geschäftsbetriebs**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung können gesetzlich oder freiwillig geschaffene Sachlagen entstehen, die zu einer Erweiterung des Geschäftsbetriebs in der Gemeindeverwaltung führen. Zur gesetzlichen Aufgabenübertragung gehört, dass eine staatliche Aufgabe von der Gemeinde wahrzunehmen ist, z. B. die Übernahme der Versorgungsverwaltung. Ebenso kann es durch eigene Angelegenheiten zu einer Erweiterung des Geschäftsbetriebs in der Gemeindeverwaltung kommen, z. B. aufgrund einer Änderung im Beteiligungsportfolio der Gemeinde durch Rückführung eines Eigenbetriebes.

In den gesetzlichen Angelegenheiten kann dann dazu geregelt worden sein, wie und in welchem Umfang die aus der Erweiterung des Geschäftsbetriebs entstehenden Aufwendungen haushaltswirtschaftlich zu behandeln sind. Eine Regelung über die Verteilung solcher Aufwendungen auf mehrere Jahre lässt dabei für die Gemeinde erkennen, dass ein entsprechender Bilanzposten geschaffen werden kann, sofern die Aufwendungen nicht zu aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen führen. Mit einem solchen Bilanzposten wird allerdings auch kein Vermögensgegenstand geschaffen, sondern nur eine Bilanzierungshilfe zugelassen. Daher bedarf es auch einer konkreten Abgrenzung der einziehbaren Aufwendungen.

Bei freiwilligen Erweiterungen des gemeindlichen Geschäftsbetriebs bedarf es ebenfalls einer gesetzlichen Grundlage, die grundsätzlich fachgesetzlich oder haushaltsrechtlich möglich ist. Ohne eine solche Basis kann die Gemeinde keine Verteilung von Aufwendungen vornehmen, die aus der Erweiterung des Geschäftsbetriebs entstanden sind. Sie kann auch eine solche Grundlage nicht dadurch selbst schaffen, dass sie eine eigenständige Regelung in ihrer gemeindlichen Haushaltssatzung trifft. Eine Bilanzierungshilfe für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs ist daher haushaltsrechtlich, aber auch international nicht geschaffen worden. Sie ist zudem in der Privatwirtschaft abgeschafft worden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Ergebnisplans):**

#### **1.1 Die Inhalte des Ergebnisplans**

Der gemeindliche Ergebnisplan ist ein wichtiger Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde. Er bildet die Zusammenführung der mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen mit dem vorgegebenen Planungszeitraum ab (vgl. §§ 1 und 6 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat bei ihrer Ergebnisplanung das Prinzip der Periodenabgrenzung unter Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung anzuwenden.

Diese Vorgaben führen dazu, dass im gemeindlichen Ergebnisplan alle im Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen von der Gemeinde zu veranschlagen sind, die dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden (vgl. § 11 GemHVO NRW). Sie hat dabei das Bruttoprinzip zu beachten, sodass die gemeindlichen Aufwendungen grundsätzlich nicht mit den Erträgen verrechnet werden dürfen, außer bei Ausnahmen, z. B. für Abgaben, die bei den Erträgen abzusetzen sind.

Der Grundsatz und die Ausnahme nach § 23 Absatz 2 GemHVO NRW wirken sich unmittelbar auch auf den gemeindlichen Finanzplan aus, denn in diesen Fällen sind die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen regelmäßig zahlungswirksam. Für alle Erträge und Aufwendungen der Gemeinde stellt der gemeindliche Ergebnisplan die Ermächtigungsgrundlage für die Bewirtschaftung im Haushaltsjahr dar, unabhängig davon, ob die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde zahlungswirksam sind oder nicht.

#### **1.2 Die Komponenten des Ergebnisplans**

##### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Veranschlagung im Ergebnisplan sind auf die wesentlichen Angaben beschränkt worden, damit der gemeindliche Haushaltsplan insgesamt verständlich und lesbar bleibt. Die Darstellung soll unter Berücksichtigung der Spezialisierung der Haushaltspositionen dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Sofern bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine eindeutige Zuordnung zu einer Haushaltsposition des Ergebnisplans möglich ist, kann die Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip vorgenommen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Der Ergebnisplan stellt auch die Ermächtigungsgrundlage für die Bewirtschaftung der veranschlagten Erträge und Aufwendungen durch die Gemeindeverwaltung dar. Er ist die Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr und für die Haushaltsausführung durch die Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Der gemeindliche Ergebnisplan muss deshalb die haushaltsrechtlich vorgegebene Mindestgliederung aufweisen.

Im Ergebnisplan sind von der Gemeinde nicht nur die in dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift bestimmten, mindestens erforderlichen Haushaltspositionen für das Haushaltsjahr auszuweisen. Der gemeindliche Haushaltsplan muss auch für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre sowie für die beiden Vorjahre die gleichen Positionen enthalten (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Er zeigt dadurch in einer mehrjährigen Zeitreihe jahresbezogen die Arten, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen der Gemeinde auf. Das nachfolgende Schema zeigt die einzelnen Komponenten des gemeindlichen Ergebnisplans auf (vgl. Abbildung 344).

<b>DIE KOMponentEN DES ERGEBNISPLANS</b>						
<b>Ergebnisplan</b>	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	<b>Ansatz des Haushaltsjahres</b>	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
<b>Jahresergebnis</b>						
<i>Nachrichtlich:</i> Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage als						
<b>Sonstiges Ergebnis</b>						
<i>Insgesamt:</i> <b>Ressourcenergebnis</b>						

*Abbildung 344 „Die Komponenten des Ergebnisplans“*

Von der Gemeinde sind in diesem Zusammenhang z. B. auch die allgemeinen Planungsgrundsätze bei der Aufstellung des jährlichen Ergebnisplans zu beachten (vgl. § 11 GemHVO NRW). Das für den Ergebnisplan veröffentlichte Muster wird den Gemeinden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.2.2 Die Darstellung in Staffelform**

Die haushaltsrechtlichen Bedingungen, dass im Haushaltsjahr die erzielbaren Erträge die entstehenden Aufwendungen decken sollen, haben zu einem Ergebnisplan der Gemeinde geführt, in dem in vertikaler Reihenfolge die gemeindlichen Erträge vor den gemeindlichen Aufwendungen stehen. Dadurch wird einerseits auf eine einfache rechnerische Art die Prüfung möglich, ob für das Haushaltsjahr der Haushaltsausgleich (in der Planung) erreicht wird. Andererseits ermöglicht diese Art eine „Veränderungsrechnung“, mit der aufgezeigt werden kann, ob und in welchem Umfang das gemeindliche Eigenkapital verstärkt oder gemindert wird.

Der gemeindliche Ergebnisplan ist deshalb von der Gemeinde in Staffelform aufzustellen. Dadurch wird eine Summen- und Saldenbildung möglich, um für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde das Jahresergebnis feststellen zu können. Gleichzeitig können bestimmte Zwischensalden gebildet werden, um z. B. das ordentliche Ergebnis getrennt vom außerordentlichen Ergebnis und ein gesondertes Finanzergebnis zu ermitteln. Die Vorgänge bzw. die gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde werden dadurch von den entstehenden außerordentlichen Vorgängen unterschieden.

Das von der Gemeinde bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen unter den Haushaltspositionen im Ergebnisplan zu beachtende Bruttoprinzip steht der Staffelform des Ergebnisplans nicht entgegen. Die Darstellung unterstützt vielmehr die notwendige richtige Zuordnung, denn es steht einer „Netto-Veranschlagung“ entgegen. Die Gemeinde hat zu beachten, dass die gemeindlichen Aufwendungen grundsätzlich nicht mit den Erträgen der Gemeinde verrechnet werden dürfen. Das gemeindliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sind immer getrennt voneinander im Ergebnisplan positionenscharf zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **1.3 Die Positionen im Ergebnisplan**

Im gemeindlichen Ergebnisplan müssen mindestens die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift benannten Haushaltspositionen enthalten sein. Dieser Festlegung ist eine Abwägung vorausgegangen, ob die dadurch zu gebenden Informationen ausreichend sind, um die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr auf der Gesamtebene darstellen und beurteilen zu können. Durch die Vorgabe einer Mindestgliederung wird sichergestellt, dass der gemeindliche Ergebnisplan mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ in Einklang steht und dadurch auch die im Rahmen des Jahresabschlusses aufzustellende Ergebnisrechnung den GoB entspricht.

Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind daher im Ergebnisplan der Gemeinde unter Einbeziehung der mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen nach Arten bzw. Zwecken zu veranschlagen, denn die Arten der Erträge zeigen die Quellen des Ressourcenaufkommens bzw. dessen Herkunft auf und die Arten der Aufwendungen den zweckbezogenen Ressourcenverbrauch. Gleichzeitig ist dabei nach ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu trennen.

Die Gemeinde kann die für den Ergebnisplan festgelegten Haushaltspositionen weiter untergliedern, um z. B. wesentliche Informationen über bestimmte Ertrags- und Aufwandsarten oder ein bestimmtes Ressourcenaufkommen oder einen Ressourcenverbrauch klarer aufzuzeigen. Sie kann dazu die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik nutzen, auch wenn diese Differenzierungen vorrangig dem Berichtswesen zugehörig sind, denn die Gemeinde soll dadurch über ihre Ergebnissituation im Haushaltsjahr einem Dritten berichten.

Unter Berücksichtigung der Teilergebnispläne in den produktorientierten Teilplänen im Haushaltsplan, die einen produktbezogenen Auszug aus dem gemeindlichen Ergebnisplan darstellen, bedurfte es keiner weiteren kleinteiligen Aufgliederung der ausgewählten (verbindlichen) Haushaltspositionen. Die Positionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 345).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE POSITIONEN IM ERGEBNISPLAN</b>		
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	- Steuern und ähnliche Abgaben	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 401 Realsteuern</li> <li>- 402 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern</li> <li>- 403 Sonstige Gemeindesteuern</li> <li>- 404 Steuerähnliche Erträge</li> <li>- 405 Ausgleichsleistungen</li> </ul>
	- Zuwendungen und allgemeine Umlagen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 411 Schlüsselzuweisungen</li> <li>- 412 Bedarfszuweisungen</li> <li>- 413 Sonstige allgem. Zuweisungen</li> <li>- 414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</li> <li>- 416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen</li> <li>- 418 Allgemeine Umlagen</li> </ul>
	- Sonstige Transfererträge	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 421 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen</li> <li>- 422 Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen</li> <li>- 423 Schuldendiensthilfen</li> <li>- 429 Andere sonstige Transfererträge</li> </ul>
	- Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 431 Verwaltungsgebühren</li> <li>- 432 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte</li> <li>- 436 Zweckgebundene Abgaben</li> <li>- 437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge</li> <li>- 438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich</li> </ul>
	- Privatrechtliche Leistungsentgelte	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 441 Mieten und Pachten</li> <li>- 442 Erträge aus Verkauf</li> <li>- 446 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- 449 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligung</li> </ul>
	- Kostenerstattungen und Kostenumlagen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 448 Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> </ul>
	- Sonstige ordentliche Erträge	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 451 Konzessionsabgaben</li> <li>- 452 Erstattungen von Steuern</li> <li>- 454 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen</li> <li>- 455 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- 456 Weitere sonstige Erträge</li> <li>- 457 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten</li> <li>- 458 Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge</li> <li>- 459 Andere sonstige ordentliche Erträge</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE POSITIONEN IM ERGEBNISPLAN</b>		
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
	- Aktivierte Eigenleistungen	- 471 Aktivierte Eigenleistungen
	- Bestandsveränderungen	- 472 Bestandsveränderungen
	außerdem - Finanzerträge	- 461 Zinserträge - 465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen - 469 Sonstige Finanzerträge
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	- Personalaufwendungen	- 501 Dienstbezüge - 502 Beiträge zu Versorgungskassen - 503 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung - 504 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte - 505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte - 506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte
	- Versorgungsaufwendungen	- 511 Versorgungsbezüge - 512 Beiträge zu Versorgungskassen - 513 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung - 514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger - 515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger - 516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger
	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	- 521 Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens - 523 Erstattungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit - 524 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens - 525 Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens - 527 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen - 528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen - 529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen
	- Bilanzielle Abschreibungen	- 571 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE POSITIONEN IM ERGEBNISPLAN</b>		
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Sachanlagen</li> <li>- 572 Abschreibungen auf Finanzanlagen</li> <li>- 573 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen</li> </ul>
	- Transferaufwendungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</li> <li>- 532 Schuldendiensthilfen</li> <li>- 533 Sozialtransferaufwendungen</li> <li>- 534 Steuerbeteiligungen</li> <li>- 535 Allgemeine Zuweisungen</li> <li>- 537 Allgemeine Umlagen</li> <li>- 539 Sonstige Transferaufwendungen</li> </ul>
	- Sonstige ordentliche Aufwendungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 541 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen</li> <li>- 542 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten</li> <li>- 543 Geschäftsaufwendungen</li> <li>- 544 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle</li> <li>- 546 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</li> <li>- 547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen</li> <li>- 548 Besondere ordentliche Aufwendungen</li> <li>- 549 Weitere sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul>
	außerdem - Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 551 Zinsaufwendungen</li> <li>- 559 Sonstige Finanzaufwendungen</li> </ul>
<b>Außerordentliche Erträge</b>	- Außerordentliche Erträge	- 491 Außerordentliche Erträge
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>	- Außerordentliche Aufwendungen	- 591 Außerordentliche Aufwendungen

*Abbildung 345 „Die Positionen im Ergebnisplan“*

Für den Ergebnisplan besteht jedoch keine formale Verzichtsmöglichkeit für Haushaltspositionen, denn deren Anwendung würde erfordern, dass in der siebenjährigen Zeitreihe des Haushaltsplans unter der Position keine Ermächtigung zu veranschlagen oder auszuweisen ist. Ein solcher Sachverhalt dürfte bei den wenigen verbindlichen Haushaltspositionen faktisch nicht entstehen. Ein Verzicht auf Haushaltspositionen besteht daher nur für die Teilergebnispläne und die Teilfinanzpläne in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans, sofern der Verzicht nicht allgemeinen Informationsbedürfnissen entgegensteht (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW).

Bei der Nutzung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Ergebnisplan ist zudem das Bruttoprinzip zu beachten. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind daher in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Eine Ausnahme davon besteht lediglich für die Veranschlagung von Bestandsveränderungen und Abgaben, bei denen die Saldogröße als Ansatz ausreichend ist.

Außerdem sind die ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen getrennt von den außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen zu veranschlagen. Eine Trennung in neutrale Erträge und neutrale Aufwendungen im betriebswirtschaftlichen Sinne von „betriebsfremd“ und/oder „periodenfremd“ ist bei der gemeindlichen Veranschlagung im Ergebnisplan jedoch nicht vorzunehmen.

**1.4 Die Begriffe „Ordentlich“ und „Außerordentlich“**

**1.4.1 Der Begriff „Ordentlich“**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht wird der Begriff „Ordentlich“ für die Gestaltung des Aufbaus des gemeindlichen Ergebnisplans verwendet. Dieser Begriff wird nach dem Ausschlussprinzip definiert, sodass alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen sind, soweit sie nicht zum Finanzergebnis gehören. Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde gehören dabei alle diejenigen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde anfallen oder entstehen.

Das „Ordentliche Jahresergebnis“ als Saldogröße aus den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen soll dabei ein Abbild der Leistungsfähigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit darstellen, denn die ordentlichen Erträge und Aufwendungen sind regelmäßig wiederkehrende und planbare Erträge und Aufwendungen. Die Saldogröße stellt gleichzeitig das geplante Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr aufgrund des voraussichtlich erzielbaren Ressourcenaufkommens sowie des voraussichtlich entstehenden Ressourcenverbrauchs der Gemeinde dar.

**1.4.2 Der Begriff „Außerordentlich“**

Der Begriff „Außerordentlich“ wird im Rahmen der Veranschlagung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan zur Abgrenzung verwendet, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu ordentlichen oder zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen. Er dient zudem formell dem Aufbau des gemeindlichen Ergebnisplans. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dürfen nur dann als außerordentlich im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden, wenn diese nicht im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit der Gemeinde, sondern durch oder aufgrund außergewöhnlicher Ereignisse entstehen. Der haushaltsrechtliche Begriff ist daher in der örtlichen Anwendung durch die Gemeinde eng auszulegen.

Das Entstehen außerordentlicher Erträge und Aufwendungen lässt jedoch nicht den Schluss zu, dass solche Erträge und Aufwendungen als „periodenfremd“ anzusehen sind und entsprechend von der Gemeinde nicht im Ergebnisplan zu veranschlagen wären. Um Erträge und Aufwendungen aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren, müssen die nachfolgend aufgezeigten Voraussetzungen kumulativ vorliegen (vgl. Abbildung 346).

<b>DIE AUßERORDENTLICHEN ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN</b>	
Im Rahmen der Abgrenzung, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen, muss geprüft werden, ob diese Vorgänge:	in hohem Maße ungewöhnlich sind, d. h. deren Auftreten nicht erwartet werden kann,
	selten oder unregelmäßig vorkommen, d.h. nicht ständig anfallen bzw. nicht wiederkehrender Natur und somit nicht planbar sind sowie



DIE AUßERORDENTLICHEN ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN	
	materiell bedeutsam sind, d. h. von den finanziellen Auswirkungen her wesentlich in Bezug auf die örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde sind.

Abbildung 346 „Die außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen“

Bei der haushaltsmäßigen Behandlung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen darf außerdem der Begriff „außerordentlich“ nicht mit den Begriffen „überplanmäßig“ und „außerplanmäßig“ verwechselt werden. Diese Begriffe werden bei entstehenden Aufwendungen verwendet, für die keine Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind (vgl. § 83 GO NRW).

In einem Haushaltsjahr entstehende außerordentliche Aufwendungen können daher durchaus auch als „überplanmäßig“ einzustufen sein, wenn diese die im Ergebnisplan veranschlagten Haushaltspositionen übersteigen. Sie müssen ggf. auch als „außerplanmäßig“ behandelt werden, wenn für deren Entstehen im Haushaltsjahr oder für deren Zwecke keine Haushaltspositionen im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sind.

Die Außerordentlichkeit von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen ist auch im NKF-Kontenrahmen enthalten, denn nach dem „Kommunalen Kontierungsplan“ liegen außerordentliche Erträge und Aufwendungen dann vor, wenn diese nicht den für ordentliche Erträge und Aufwendungen vorgesehenen Kontengruppen zuzuordnen sind (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## 1.5 Die Veranschlagung der ordentlichen Erträge

### 1.5.1 Zu Nummer 1 (Steuern und ähnliche Abgaben):

Unter der Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“ sind gemeindliche Erträge aufgrund der Berechtigung der Gemeinde eigenverantwortlich Abgaben (Steuern, Gebühren und Beiträge) zu erheben, zu veranschlagen, soweit nicht durch Bundes- oder Landesgesetze etwas Anderes bestimmt worden ist (vgl. § 1 Absatz 1 KAG). Die Erträge aus den Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich sowie aus den Leistungen aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu erfassen.

Zur Ermittlung der unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagenden Beträge gehören nicht nur die voraussichtlich erzielbaren Erträge im Haushaltsjahr. Es ist auch zu berücksichtigen, dass gemeindliche Aufwendungen aufgrund von Ansprüchen von Abgabepflichtigen von den Erträgen abzusetzen sind (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Auf die Höhe der möglichen Erträge im Haushaltsjahr wirkt sich zudem eine Reduzierung des Umfangs der Steuerpflicht aus, z. B. bei Anträgen auf einen Erlass der Grundsteuer durch den Steuerpflichtigen (vgl. §§ 32 und 33 GrStG und §§ 163 und 227 AO).

Die Steuern und die steuerähnlichen Abgaben sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 40 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.1.1 Die Steuern**

#### **1.5.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Gemeinde steht eine Vielzahl von unterschiedlichen Steuern zu. Die Steuern werden allgemein wie folgt definiert: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“ (vgl. § 3 Absatz 1 Satz 1 AO). Zu den gemeindlichen Steuern zählen die Gemeinschaftssteuern und die Realsteuern. Es gehören aber auch die örtlichen Steuern dazu, z. B. die Vergnügungssteuer, die Hundesteuer und die Zweitwohnungssteuer.

Die Gemeinschaftssteuern sind die Steuern, die dem Bund und den Ländern gemeinschaftlich zustehen, soweit das Aufkommen nicht den Gemeinden zugewiesen wird (vgl. Art. 106 Absatz 3 Satz 1, Absatz 5 und Absatz 5a GG). Die den Gemeinden zustehenden Anteile werden daher als "Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern" bezeichnet (vgl. Art. 106 Absatz 5 GG). Die Länder müssen dabei den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und an der Umsatzsteuer sicherstellen. Im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer muss beachtet werden, dass diese Steuer nicht nur zu einem Ertrag bei der Gemeinde führt, sondern bei bestimmten Geschäftsvorfällen auch gemeindlichen Aufwand verursacht.

Zu den Realsteuern der Gemeinde zählt die Grundsteuer (vgl. § 3 Absatz 2 AO). Das Aufkommen an dieser Steuer steht der Gemeinde zu (vgl. Art. 106 Absatz 6 GG). Die Grundsteuer A und B wird von der Gemeinde für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz erhoben (vgl. § 1 GrStG). Die Grundsteuer A betrifft dabei die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke (vgl. § 2 Nummer 1 und 2 GrStG). Die Steuerpflicht der Grundstückseigentümer entsteht mit Beginn des Haushaltsjahres (Kalenderjahr), für das von der Gemeinde die Steuer festzusetzen ist (vgl. § 9 GrStG). Die Gemeinde hat bei der Festsetzung die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres zu berücksichtigen.

Zu den Realsteuern der Gemeinde zählt auch die Gewerbesteuer (vgl. § 3 Absatz 2 AO). Das Aufkommen an dieser Steuer steht ebenfalls der Gemeinde zu (vgl. Art. 106 Absatz 6 GG). Die stehenden gewerblichen Betriebe unterliegen der Gewerbesteuer in der Gemeinde, in der sich eine Betriebsstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes befindet. Davon können mehrere Gemeinden betroffen sein, sodass dann die Gewerbesteuer nach dem Anteil des Steuermessbetrages zu erheben ist, der auf die Gemeinde entfällt (vgl. §§ 1 ff. GewStG).

Die Gemeinde setzt bestimmte Steuern auf der Grundlage der vom zuständigen Finanzamt festgesetzten Steuermessbeträge und des örtlichen Hebesatzes durch einen rechtsverbindlichen Leistungsbescheid gegenüber den Steuerpflichtigen fest (Veranlagung). Der Steuermessbescheid bestimmt dabei auch für die gemeindliche Steuerfestsetzung auch den Steuerpflichtigen. Mit dem dann im gemeindlichen Steuerbescheid bestimmten Erfüllungszeitpunkt entsteht für die Gemeinde der wertbegründende Tatbestand, auch wenn die Veranlagung nach dem Steuerjahr erfolgt.

Erst durch die Veranlagung wird für die Gemeinde als Steuerberechtigte und für den Steuerpflichtigen der Steuerbetrag zuverlässig bekannt. Es ist daher entsprechend dem Realisationsprinzip vertretbar, erst zu diesem Zeitpunkt die Steuern als gemeindliche Erträge zu erfassen. Der Ausgangspunkt für die haushaltsmäßige Zuordnung ist die rechtliche Entstehung durch Erlass eines Leistungsbescheides (Verwaltungsakt) als Ausdruck der Willenserklärung der Gemeinde bei steuerrechtlichen Geschäftsvorfällen. Auf die Bestandskraft bzw. Rechtskraft des gemeindlichen Bescheides kommt es dabei nicht an.

Bei der Festsetzung von Steuervorauszahlungen sowie von Steuernachzahlungen ist ebenfalls der Erfüllungszeitpunkt der wertbegründende Umstand. Er ist daher für die Zuordnung der ertragsmäßigen Leistungen Dritter zum gemeindlichen Haushaltsjahr ausschlaggebend. Diese Festlegungen führen dazu, dass die Erträge aus der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Steuererhebung der Gemeinde immer unter Berücksichtigung des eigenen Handels im jährlichen Haushaltsplan zu veranschlagen sind. Bei der Zuordnung im Rahmen des Jahresabschlusses muss von der Gemeinde auch das Prinzip der Wertaufhellung beachtet werden (vgl. § 32 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss dabei berücksichtigen, dass am Aufkommen der gemeindlichen Gewerbesteuer auch der Bund und die Länder beteiligt werden (vgl. Art 106 Absatz 6 Satz 5 GG). Entsprechend muss die Gemeinde deswegen eine Umlage an das für sie zuständige Finanzamt abführen. Sie wird entsprechend dem Verhältnis von Bundes- und Landesvervielfältiger auf den Bund und das Land aufgeteilt. Das Nähere dazu ist durch § 6 GFRG bestimmt worden. Die Gewerbesteuerumlage stellt deshalb für die Gemeinde besondere Aufwendungen und keinen Ertrag dar. Sie ist im gemeindlichen Haushaltsplan daher entsprechend zu veranschlagen und nicht mit erzielten Erträgen zu verrechnen oder davon abzusetzen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **1.5.1.1.2 Die „interne“ Steuerpflicht**

#### **1.5.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von ertragswirksamen Steuern im gemeindlichen Ergebnisplan ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Steuerberechtigte in bestimmten Fällen auch gleichzeitig eine Steuerpflichtige sein kann. Sie ist z. B. grundsteuerpflichtig, wenn sie über entsprechend genutzten Grundbesitz im Rahmen ihrer Gemeindeverwaltung verfügt. Die Gemeinde muss dann als Steuergläubigerin den Steuerbescheid an sich selbst als Steuerschuldnerin richten.

Diesem „Doppelstatus“ stehen steuerrechtliche Gesichtspunkte nicht entgegen. Unter Beachtung des Grundsatzes der Pagatorik kann dann von der Gemeinde kein zahlungswirksamer Steuerertrag erzielt werden, sodass in solchen Fällen eine „interne“ Steuerpflicht vorliegt. Die Gemeinde kann bei dieser Sachlage eigenverantwortlich entscheiden, ob die Wirkungen aus ihrer "internen" Steuerpflicht haushaltsmäßig erfasst werden sollen. Die damit verbundenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle führen dann nicht zu einem Steuerertrag.

Für die Gemeinde entsteht eine ergebniswirksame interne Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der Gemeindeverwaltung. Die Gemeinde hat dann ihren Anspruch als Steuergläubigerin und dessen Erfüllung als Steuerschuldnerin in ihrem Haushalt in den betroffenen produktorientierten Teilplänen (Teilergebnisplan) als "Ertrag und Aufwand aus internen Leistungsbeziehungen" zu veranschlagen (vgl. § 17 GemHVO NRW). Der Ertrag stellt wegen des fehlenden Zuflusses von Ressourcen von außen haushaltswirtschaftlich keinen Steuerertrag der Gemeinde dar.

#### **1.5.1.1.2.2 Kein kassenmäßiger Zahlungsvorgang**

Aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten schließen sich ein unter der Rechtsperson „Gemeinde“ gleichzeitig bestehender Status "Steuergläubigerin" und Status "Steuerschuldnerin" nicht gegenseitig aus. Die daraus ableitbare „interne“ Steuerpflicht der Gemeinde begründet jedoch keinen Zahlungsvorgang, der die gemeindliche Liquidität verändert und kassenmäßig von der Gemeinde zu erfassen wäre. Im zivilrechtlich geprägten gemeindlichen Zahlungsverkehr ist der "Konfusionsgedanke" zu beachten, wonach eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Zahlungsgläubigerin und Zahlungsschuldnerin sein kann.

Entsprechend kann es durch die Steuerpflicht der Gemeinde nicht im eigenen Wirtschaftskreis „Gemeindeverwaltung“ zu einem liquiditätsändernden Zahlungsvorgang kommen, der im Finanzplan zu veranschlagen wäre. Für eine zahlungswirksame Erfassung besteht daher nur dann eine tragfähige Grundlage, wenn die gemeindliche Steuerpflicht einen anderen Wirtschaftskreis der Gemeinde zuzurechnen ist, denn nur dann darf ein steuerrechtlich relevanter Geschäftsvorfall in den Gemeindefinanzausgleich einbezogen werden.

Die statistischen Datengrundlagen für den Gemeindefinanzausgleich basieren ausschließlich auf der Grundlage von zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde, die kassenmäßig in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst werden und die gemeindliche Liquidität verändern. Die Gemeinde hat dabei zu berücksichtigen, dass grundsätzlich keine Identität der Abwicklung von Geschäftsvorfällen bestehen muss, wenn auch gleichzeitig der Ergebnisplan und der Finanzplan, bezogen auf die Verwaltungstätigkeit der Gemeinde, betroffen sein können.

#### **1.5.1.1.2.3 "Interne" Steuerpflicht und BGA**

Eine „interne Steuerpflicht“ der Gemeinde besteht auch in den Fällen, in denen ein „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde gegenüber der Gemeinde steuerpflichtig ist, der nicht organisatorisch selbstständig ist und über einen eigenen (gemeinderechtlichen) Wirtschaftskreis verfügt. Die reine steuerrechtliche Sonderform und Abgrenzung stellt daher keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare und eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar, auch wenn diese Form in verschiedenen Aufgabenbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung genutzt wird.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft verlangt für die steuerrechtliche Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ keinen gesonderten Nachweis innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. im Haushaltsplan der Gemeinde, an den die Gemeindeverwaltung bei ihrer Tätigkeit gebunden ist (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen daher nur dann einen zahlungspflichtigen Dritten gegenüber der Gemeinde dar, wenn der Dritte über einen gesonderten Wirtschaftskreis verfügt. Zu einer „internen Steuerpflicht“ der Gemeinde führt regelmäßig aber auch eine vertragliche Vereinbarung, aufgrund derer die Gemeinde die Grundsteuerpflicht eines Dritten übernimmt.

#### **1.5.1.1.2.4 Die Steuerpflicht und Eigenbetriebe**

Eine Steuerpflicht innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ besteht auch in den Fällen, in denen einem gemeindlichen Eigenbetrieb die Erfüllung der Steuerpflicht obliegt. Ein Eigenbetrieb stellt eine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar und wird im Rahmen eines eigenständigen Wirtschaftskreises außerhalb der Gemeindeverwaltung geführt.

Einem Eigenbetrieb ist die Erfüllung der Steuerpflicht dann zuzurechnen, wenn der Betrieb wirtschaftlich über den Steuergegenstand verfügt. Er muss dessen wirtschaftlicher Eigentümer sein und z. B. bei der Grundsteuerpflicht den betreffenden Grundbesitz in seiner Bilanz angesetzt haben. Nur bei der Erfüllung solcher Voraussetzungen können durch die dann bestehende Steuerpflicht des Eigenbetriebes eine Zahlungspflicht und ein Ertrag für die „Gemeinde“ entstehen, die von der Gemeindeverwaltung haushaltsmäßig zu erfassen sind.

In den Fällen, in denen einem Eigenbetrieb jedoch nur die Verwaltung von gemeindlichem Grundbesitz obliegt, der Betrieb aber nicht die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers für den betreffenden Grundbesitz innehat, besteht zwar die eigene Steuerpflicht der Gemeinde. Sie kann dann aber nicht dem Eigenbetrieb zugerechnet werden. Diese Sachlage bedingt, dass es in solchen Fällen auch nicht zu einem zahlungsmäßigen Steuerertrag bei der „Gemeindeverwaltung“ kommen kann.

Die aufgezeigten Grundsätze gelten in entsprechender Weise auch für die Erhebung der Gewerbesteuer durch die Gemeinde. Es müssen auch bei einem eigenen „unselbstständigen“ Gewerbebetrieb der Steuergegenstand und andere Voraussetzungen vorliegen, die durch das Gewerbesteuergesetz bestimmt werden. Für die Gemeinde besteht hier eine wesentliche Erleichterung dadurch, dass das zuständige Finanzamt den Steuermessbetrag und dadurch die grundsätzliche Steuerpflicht feststellt. Die Gemeinde hat bei der Berechnung der Gewerbesteuer von einem Steuermessbetrag auszugehen (vgl. § 11 Absatz 1 Satz 1 GewStG).

**1.5.1.2 Die steuerähnlichen Abgaben**

Unter der Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“ sind auch die steuerähnlichen Abgaben als gemeindliche Erträge zu veranschlagen. Ob steuerähnliche Abgaben vorliegen, richtet sich u. a. danach, ob die wesentlichen Merkmale einer Steuer erfüllt sind. Von ihrem materiellen Regelungsinhalt unterscheiden sich die steuerähnlichen Abgaben nicht von den Steuern, sodass die steuerähnlichen Abgaben zu mindestens mit ihrem Nebenzweck der Erzielung von Erträgen dienen müssen.

Diese Zweckbestimmung grenzt Steuern und steuerähnliche Abgaben von allen außersteuerlichen Geldleistungspflichten, z. B. Gebühren oder Beiträge sowie Entgelten ab. Eine Orientierung an bzw. eine Abgrenzung nach den Zuordnungsvorgaben der amtlichen Finanzstatistik kann für eine zutreffende Veranschlagung von steuerähnlichen Abgaben im Ergebnisplan hilfreich sein, z. B. für Ausgleichsleistungen, die vom Land aufgrund bestehender Bundesgesetze gezahlt werden.

Bei der Erhebung von Fremdenverkehrsabgaben sind für die Gemeinde die Begriffe „Kurbeiträge“ und „Fremdenverkehrsbeiträge“ als einschlägige Fachbegriffe sowie deren gesetzliche Definition nicht unbeachtlich. Für die Erhebung von Kurbeiträgen ist z. B. bestimmt worden, dass Gemeinden, die nach dem Kurortegesetz ganz oder teilweise als Kurort anerkannt sind, für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung der zu Heil- oder Kurzwecken in dem anerkannten Gebiet bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen sowie für die zu diesem Zweck durchgeführten Veranstaltungen einen Kurbeitrag erheben können (vgl. § 11 Absatz 1 KAG NRW).

In diesem Zusammenhang ist auch bestimmt worden, dass Gemeinden, die nach dem Kurortegesetz ganz oder teilweise als Kurort oder als Erholungsort anerkannt sind, sowie die Gemeinden, in denen die Zahl der Fremdübernachtungen im Jahr in der Regel das Siebenfache der Einwohnerzahl übersteigt, für die Fremdenverkehrswerbung und für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung der zu Fremdenverkehrszwecken bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen sowie für die zu diesem Zweck durchgeführten Veranstaltungen einen Fremdenverkehrsbeitrag erheben können (vgl. § 11 Absatz 1 KAG NRW).

Für die Gemeinde stellen in diesem Zusammenhang die Konzessionsabgaben, die sie von Dritten als Entgelt für die für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen erhält, keine steuerähnlichen Abgaben dar und sind deshalb nicht unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen (vgl. § 2 KAV und § 48 Absatz 1 ENWG). Die Konzessionsabgaben als zweckbezogene Entgelte stellen trotz des Wortteiles „Abgaben“ in der Bezeichnung keine steuerähnlichen Abgaben für die Gemeinde dar und müssen deshalb unter der Haushaltsposition „Sonstige Erträge“ veranschlagt werden.

**1.5.1.3 Die Gliederung der Haushaltsposition „Steuern“**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 347).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „STEUERN UND ÄHNLICHE ABGABEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
401	Realsteuern	4011	Grundsteuer A
		4012	Grundsteuer B
		4013	Gewerbsteuer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „STEUERN UND ÄHNLICHE ABGABEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
402	Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern	4021 4022	Gemeindeanteil an der Einkommensteuer Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer
403	Sonstige Gemeindesteuern	4031 4032 4033 4034 4039	Vergnügungssteuer Hundesteuer Jagdsteuer Zweitwohnungssteuer Sonstige örtliche Steuern
404	Steuerähnliche Erträge	4041 4042 4049	Fremdenverkehrsabgaben Abgaben von Spielbanken Sonstige steuerähnliche Erträge
405	Ausgleichsleistungen	4051 4052	Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

*Abbildung 347 „Die Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“*

In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

#### **1.5.1.4 Die Ausnahme „Netto-Veranschlagung“**

Das NKF beinhaltet als Haushaltsgrundsätze die Vorgabe für die Gemeinde, eine zutreffende Periodenabgrenzung vorzunehmen sowie das Bruttoprinzip anzuwenden. Mit der ausdrücklichen Bestimmung, dass Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, wird haushaltsrechtlich eine wichtige Ausnahme vom Bruttoprinzip zugelassen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die besondere haushaltsrechtliche Regelung soll dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinde Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr erfolgen können und eine sachgerechte Aufteilung auf mehrere Haushaltsjahre auf erhebliche Schwierigkeiten stößt. Das von der Gemeinde anzuwendende Bruttoprinzip soll bei den wichtigen Arten der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung jedoch nicht zu unvertretbarer Verwaltungsarbeit führen.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt nur für die darin konkret benannten Ertragsarten eine Ausnahme vom haushaltsrechtlichen Bruttoprinzip zu. Diese Festlegung grenzt die Steuern und steuerähnliche Abgaben von allen anderen außersteuerlichen Geldleistungen gegenüber der Gemeinde ab, z. B. den Gebühren. Die Nebenkosten und sonstige verfahrensbezogene Zuschläge bei der Erhebung oder der Erstattung von Steuern und Abgaben dürfen von der Gemeinde gleichermaßen nicht in die Ausnahme einbezogen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Im Rahmen der Haushaltsplanung sind die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, die abgabeähnlichen Erträge und die allgemeinen Zuweisungen daher mit ihrem voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Nettobetrag im Ergebnisplan zu veranschlagen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als voraussichtlicher Ertrag der Gemeinde verbleibt. Die Einordnung der Regelung in die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung soll klarstellen, dass sich deren Anwendung auch auf die Haushaltsplanung und Haushaltsabrechnung erstreckt.

**1.5.2 Zu Nummer 2 (Zuwendungen und allgemeine Umlagen):**

**1.5.2.1 Die Zuwendungen**

**1.5.2.1.1 Allgemeine Sachlage**

Unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und Umlagen“ sind einerseits die Zuwendungen als Finanzleistungen von Dritten zu veranschlagen, die der Gemeinde für laufende Zwecke gewährt werden. Unter dem Begriff „Zuwendungen“ sind Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen vom öffentlichen oder privaten Bereich an die Gemeinde zu verstehen, die nicht ausdrücklich vom Zuwendungsgeber für die Durchführung von gemeindlichen Investitionen bestimmt worden sind.

Für die Veranschlagung von Zuwendungen durch die Gemeinde kommt es nicht darauf an, ob Dritte der Gemeinde die Zuwendungen maßnahmenbezogen oder aufgabenbezogen oder ggf. in einer pauschalen Form gewährt haben oder gewähren werden. Zu der Haushaltsposition gehören grundsätzlich alle allgemeinen Zuweisungen und Zuwendungen für laufende Zwecke, die der Gemeinde von Dritten gewährt werden.

Die erhaltenen Zuwendungen für laufende Zwecke können nach der Bestandskraft des erhaltenen Zuwendungsbescheides oder der „Subventionsverfügung“ von der Gemeinde unmittelbar als Ertrag erfasst werden, denn die Zuwendungsbescheide entfalten eine wertbegründende Wirkung, sodass ab dem genannten Zeitpunkt dem Realisationsprinzip Genüge getan ist. Die möglichen unterjährigen Einzahlungstermine für die Zuwendung oder mehrmalige unterjährige Abschlagszahlungen müssen hinsichtlich der Veranschlagung der Zuwendung im gemeindlichen Ergebnisplan nicht gesondert von der Gemeinde berücksichtigt werden.

Die Zuwendungen für laufende (nicht investive) Zwecke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 41 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.5.2.1.2 Die Landeszuweisungen**

Die Zuwendungen des Landes (Landeszuweisungen), die der Gemeinde für laufende Zwecke gewährt werden, sind als gemeindliche Erträge unter der Haushaltsposition zu erfassen. Zu den zu berücksichtigenden Zuwendungen gehören insbesondere die Schlüsselzuweisungen und die sonstigen Bedarfszuweisungen des Landes NRW an die Gemeinden (vgl. § 19 GFG NRW). Der Finanz- und Lastenausgleich des Landes für die Gemeinden erfolgt zur Ergänzung der sonstigen voraussichtlich erzielbaren Erträge.

Zu den sonstigen allgemeinen Zuweisungen und Zuwendungen für laufende Zwecke gehört z. B. die fachbezogene Kreispauschale im Feuerwehrbereich. Der besondere Belastungsausgleich für die schulische Inklusion sowie die Inklusionspauschale sind ebenfalls dieser Haushaltsposition zuzuordnen (vgl. §§ 1 und 2 des Gesetzes zur Förderung kommunaler Aufwendungen für die schulische Inklusion“). In diesen Fällen ist jahresbezogen von den konkreten Festlegungen im erhaltenen Leistungsbescheid auszugehen, zumal das Schuljahr zwei Haushaltsjahre berührt. Für die haushaltmäßige Zuordnung der Landeszuweisungen bedarf es keiner weiteren Differenzierung nach statistischen Meldepflichten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Bei den Landeszuweisungen kann durch gesonderte Bestimmungen oder in einem Zuwendungsbescheid vom Land festgelegt oder zugelassen worden sein, dass erhaltene Zuwendungen von der Gemeinde bei Bedarf auch investiv zu verwenden sind oder verwendet werden können (vgl. z. B. § 1 Absatz 2 GFG NRW). Es kann vom Land ebenso bestimmt worden sein, dass investive Zuwendungen des Landes auch für laufende Zwecke eingesetzt werden dürfen, z. B. bei Sonderpauschalen nach dem GFG. Das Land kann aber auch Zuweisungen nur aufgabenbezogen gewähren.

Für die Gemeinde enthalten Landeszuweisungen, die für investive Zwecke gewährt werden, durch diesen Verwendungszweck bereits eine zu beachtende Vorgabe für die haushaltsmäßige Zuordnung der Einzahlungen. Die Beachtung der Vorgabe ist auch für die Prüfung relevant, ob Erträge entstanden sind, wenn nach dem Erhalt der Zuwendung von der Gemeinde ggf. bestimmte Anteile der Zuwendung für laufende Zwecke verwendet werden dürfen. Die Zuordnung der erhaltenen Zuwendung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit wird dadurch jedoch weder beschränkt noch aufgehoben. Eine Erfassung der (anteiligen) Einzahlungen im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ ist nicht zulässig, weil der Gemeinde keine Zuwendung für laufende Zwecke gewährt wurde.

Bei Landeszuweisungen, die für investive Zwecke gewährt werden, stellt diese Festlegung für die Gemeinde eine zu beachtende Vorgabe für die haushaltsmäßige Zuordnung dar, auch wenn ggf. nach dem Erhalt der Zuwendung bestimmte Anteile für laufende Zwecke verwendet werden dürfen. Die Zwecksetzung der erhaltenen Zuwendung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit ist für die Gemeinde bindend. Durch die erweiterte Verwendungsmöglichkeit wird die Zuordnung der Zuwendung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde weder haushaltsmäßig beschränkt noch aufgehoben.

In vergleichbarer Weise, aber auf umgekehrten Weg im Haushalt hat die Gemeinde mit Zuwendungen für laufende Zwecke oder für die Aufgabenerfüllung zu verfahren. Sie kann derartige Zuwendungen bei fehlendem Bedarf für laufende Zwecke und einem Bedarf bei der Investitionstätigkeit im Rahmen der Aufgabenerfüllung für investive Zwecke nutzen, sofern der Zuwendungsgeber keine Verwendungsbeschränkungen gemacht hat. Die Gemeinde hat dabei dann zu beachten, dass wegen der örtlichen Sachlage die erhaltene Landeszuweisung nicht zu einer investiven Zuwendung wird. Eine Erfassung der (anteiligen) Einzahlungen im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ ist nicht zulässig, weil der Gemeinde keine investive Zuwendung gewährt wurde.

Die Gemeinde hat bei einer zulässigen Verwendung investiver Zuwendungen für laufende Zwecke oder umgekehrt die dadurch notwendig gewordenen Veränderungen von erfolgten Zuordnungen in der Ergebnisrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses zutreffend zu „bereinigen“. Aufgrund der Verwendung einer investiven Zuwendung für laufende Zwecke ist ein Ertrag bezogen auf das Haushaltsjahr abzugrenzen. Aufgrund der Verwendung einer Zuwendung für laufende Zwecke für die Investitionstätigkeit ist der Ertrag für das Haushaltsjahr um den entsprechenden Anteil zu vermindern. In beiden Fällen müssen die Auswirkungen der Verwendungsänderungen bezogen auf die Passivierung konkret ermittelt und zutreffend in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Die Gemeinde muss immer streng darauf achten und prüfen, für welche Zwecke ihr die Landeszuweisungen gewährt werden, denn der Wille des Landes als Zuwendungsgeber wird in Form der jeweiligen Zwecksetzung real und ist entsprechend von der Gemeinde zu beachten und einzuhalten. Bei einer Zuwendung für investive Zwecke, die vollständig oder anteilig auch für laufende Zwecke eingesetzt werden soll, bedarf es darüber immer einer ausdrücklichen allgemeinen Regelung oder einer speziellen Regelung im Zuwendungsbescheid. Bei einer Zuwendung für laufende Zwecke, die für investive Zwecke eingesetzt werden soll, gilt dies grundsätzlich entsprechend. Eine Ausnahme davon stellen Landeszuweisungen dar, die allgemein auf den gesamten Haushalt der Gemeinde ausgerichtet sind.



#### **1.5.2.1.3 Die Erträge aus bilanziellen Sonderposten**

Unter der Haushaltsposition sind die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz, die aufgrund der investiven Finanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch Dritte passiviert wurden, zu veranschlagen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.1 GemHVO NRW). Die zuvor erhaltenen investiven Zuwendungen sind im gemeindlichen Finanzplan sowie in der Finanzrechnung unter den Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit, gesondert als „Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen“, nachzuweisen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 15 GemHVO NRW).

Nach der Aktivierung eines mit der Zuwendung finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist aufgrund der erhaltenen Zuwendung ein entsprechender Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten müssen deshalb aktivierten abnutzbaren Vermögensgegenständen zugeordnet sein, sodass sich die entstehenden Wertveränderungen bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen entsprechend auch auf die bilanzierten Sonderposten auswirken.

Im Gleichklang mit den (jährlichen) Abschreibungen für die gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen auch die zugeordneten Sonderposten angepasst bzw. aufgelöst werden (vgl. § 35 und § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Die Abschreibungen als gemeindliche Aufwendungen sowie der Auflösungsbetrag als Ertrag der Gemeinde sind im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Dem jahresbezogenen Ressourcenverbrauch steht damit ein Ressourcenaufkommen gegenüber, sodass sich die haushaltsmäßige Belastung der Gemeinde vermindert.

#### **1.5.2.1.4 Die rückzahlbaren Zuwendungen**

Zu den unter der Haushaltsposition zu veranschlagenden Zuwendungen gehören auch die rückzahlbaren Zuwendungen, die der Gemeinde für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit gewährt werden. Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet dabei, dass der Zuwendungsgeber sein Kapital nicht dauerhaft oder zeitlich unbegrenzt, ggf. aber längerfristig, der Gemeinde zur Verfügung stellen will. Diese Absicht des Zuwendungsgebers, die z. B. im Zuwendungsbescheid festgelegt worden sein muss, führt dazu, dass solche Zuwendungen für die Gemeinde eine „zeitraumbezogene Finanzierungshilfe“ darstellen, die als „Darlehen“ gewährt wird.

Eine solche „zeitraumbezogene Finanzierungshilfe“ für laufende Zwecke stellt haushaltsmäßig keine Kreditaufnahme der Gemeinde dar. Die von Dritten erhaltenen Finanzleistungen sind als eine vom Zuwendungsgeber festgelegte Zahlungsform zu betrachten, denn die Gewährung einer Zuwendung für laufende Zwecke der Gemeinde steht im Vordergrund der Finanzierung und bestimmt vorrangig die Absicht der finanziellen Unterstützung der Gemeinde durch einen Dritten. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung lässt die Vorgaben über die Aufnahme von Krediten für Investitionen sowie die Regelungen über Kredite zur Liquiditätssicherung unberührt (vgl. § 86 Absatz 1 und § 89 Absatz 2 GO NRW).

### **1.5.2.2 Die allgemeinen Umlagen**

#### **1.5.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und Umlagen“ sind auch die allgemeinen Umlagen als gemeindliche Erträge zu veranschlagen, die der Gemeinde gewährt werden oder auf die sie einen Anspruch hat. Derartige Umlagen werden i. d. R. von Dritten aufgrund eines bestimmten Schlüssels zur Deckung des Finanzbedarfs der Gemeinde im Haushaltsjahr und ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich der empfangsberechtigten Gemeinde geleistet.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 2 GemHVO NRW

Derartige erhaltenen Umlageleistungen sind grundsätzlich dem Haushaltsjahr zuzuordnen, auf das sich der Festsetzungsbescheid der Gemeinde zur Heranziehung der Umlagezahler bezieht (Erfüllungszeitpunkt) und entsprechend im Ergebnisplan zu veranschlagen. Für diese Zuordnung gilt, dass erst zu dem Erfüllungszeitpunkt, der in dem betreffenden Leistungsbescheid festgesetzt ist, der wertbegründende Tatbestand für die Gemeinde entsteht und damit nach dem Realisationsprinzip die Ertragswirksamkeit der Leistungen der Umlagepflichtigen.

Diese Sachlage bedeutet für die Erhebung der Umlage durch den Anspruchsberechtigten, dass die Umlagegrundlagen für das Haushaltsjahr, für das die Umlage erhoben wird, rechtlich zutreffend und ausreichend bestimmt sein müssen, um vom Anspruchsberechtigten als Messgrößen für die Umlage sachlich genutzt werden zu können. Der Leistungsbescheid stellt damit das ausschlaggebende haushaltsmäßige Zuordnungskriterium für die Gemeinde bei der Veranschlagung von Umlagen dar.

Diese haushaltsrechtliche Zuordnung folgt somit dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs bzw. Erfüllungsanspruchs (Realisierbarkeit) und nicht dem Prinzip der möglicherweise davorliegenden ungewissen und nicht konkreten „wirtschaftlichen Verursachung“. Die Bindung des Umlageaufwandes an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet zudem das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde als Umlageberechtigten. Sie trägt auch der notwendigen periodengerechten Zuordnung (Erfüllungstermin) im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung.

Unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und Umlagen“ sind jedoch nicht die Erträge der Gemeinde aus erhobenen Kostenumlagen zu veranschlagen. Diese Erträge entstehen dadurch, dass die Gemeinde besondere Leistungen für eine andere Stelle erbringt, z. B. Güter oder Dienstleistungen. Die Aufwendungen dafür werden der Gemeinde entweder vollständig oder anteilig erstattet. Der Erstattung liegt dabei i. d. R. ein auftragsähnliches Verhältnis zugrunde. Diese entsteht i. d. R. aus einer öffentlich-rechtlichen Leistungspflicht eines Dritten, die dieser in Finanzmitteln (Geld) zu erfüllen hat.

Die Finanzmittel, die aufgrund einer Satzung der Gemeinde für eine Immobilien- und Standortgemeinschaft erhoben und an diese Gemeinschaft weitergegeben werden, gehören auch nicht zu dieser Haushaltsposition, weil das Aufkommen aus der Abgabe der Gemeinde nicht zusteht (vgl. § 1 und § 4 Absatz 7 und 8 ISSG NRW). Die Gemeinde muss daher die Abwicklung dieser Finanzmittel so vornehmen, wie es für die Gemeinde bei durchlaufenden Finanzmitteln vorgesehen ist (vgl. § 16 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW).

Die allgemeinen Umlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 41 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.2.2.1.2 Die Abrechnung der „Jugendamtsumlage“**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Veranschlagung der an den Kreis zu zahlenden „Jugendamtsumlage“ zu beachten, dass dem Kreis das Recht zusteht, nach Ablauf des Haushaltsjahres bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ im übernächsten Jahr auszugleichen (vgl. § 56 Absatz 5 Satz 2 KrO NRW). Aus der Festlegung einer Abrechnung und eines Ausgleichs können sich Ansprüche für die Gemeinde aufgrund der jährlichen Umlageerhebung gegenüber dem Kreis ergeben.

Der Kreis kann im Rahmen seines Jahresabschlusses eine Abrechnung der gegenüber den kreisangehörigen Gemeinden ohne eigenes Jugendamt festgesetzten einheitlichen ausschließlichen Belastung vornehmen. Er hat dafür die tatsächliche Differenz zwischen Plan und Ist für das betreffende Haushaltsjahr zu ermitteln und das Ergebnis den kreisangehörigen Gemeinden mitzuteilen. Bei einem festgestellten Überschuss steht der Gemeinde eine Erstattung vom Kreis zu. Bei einem Fehlbetrag muss die Gemeinde eine „Nachzahlung“ leisten. Der Kreis hat in beiden Fällen durch einen „Leistungsbescheid“ die konkrete Sachlage festzusetzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Durch den Bescheid muss der Kreis für sich und die Gemeinde entsprechend den gesetzlichen Vorgaben den Erfüllungszeitpunkt sowie den Zahlungszeitpunkt näher konkretisieren. Bei einer zeitlichen Betrachtung wird die „Jugendamtsumlage“ im Folgejahr im Rahmen des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr abgerechnet. Im zweiten Folgejahr liegt der gesetzlich bestimmte Erfüllungszeitpunkt, denn der Kreis kann bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ erst im übernächsten Jahr ausgleichen. Die Gemeinde hat die Erträge aus ihrem Ausgleichsanspruch dem Haushaltsjahr der Erfüllung zuzuordnen (übernächstes Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres).

Die gesetzliche Abrechnungsregelung bringt dabei eine „Lücke“ mit sich, weil der Kreis aufgrund dessen seine Ausgleichsverpflichtung aufwandsmäßig dem abgelaufenen Haushaltsjahr als Abrechnungsjahr zuzuordnen hat, auch wenn der Leistungsbescheid nicht innerhalb der gesetzlichen Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss ergeht. Die Gemeinde darf dagegen ihre erzielbaren Erträge aus der Erfüllung ihres Anspruchs durch den Kreis nicht dem Abrechnungsjahr zurechnen, für das die Jugendamtsumlage“ erhoben wurde. Die mit der gesetzlichen Regelung verbundenen bilanziellen Differenzen müssen durch die Beteiligten hingenommen werden.

Bei einem aus der Abrechnung der „Jugendamtsumlage“ vorliegenden Überschuss sind die daraus für die Gemeinde entstehenden Erträge entsprechend der gesetzlich bestimmten Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung in der Haushaltsplanung für das zweite Folgejahr des „abgerechneten“ Haushaltsjahres zu berücksichtigen. Die Gemeinde kann sich nicht auf das Bescheidprinzip stützen und den Erfüllungszeitpunkt in das Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres oder in das abgelaufene Haushaltsjahr legen (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie darf zudem wegen des Bruttoprinzips die ihr zustehenden Erträge auch nicht mit den Aufwendungen aus der Erhebung der „Jugendamtsumlage“ für das Haushaltsjahr verrechnen.

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung der an den Kreis zu zahlenden „Umlagen“ hat die Gemeinde zu beachten, dass dem Kreis auch bei Mehr- oder Minderbelastungen von Kreisteilen aufgrund von Einrichtungen das Recht zusteht, nach Ablauf des Haushaltsjahres bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ im übernächsten Jahr auszugleichen (vgl. § 56 Absatz 4 Satz 4 KrO NRW). Aus der Festlegung einer Abrechnung und eines Ausgleichs zwischen den Beteiligten können sich für die Gemeinde Ansprüche oder Verpflichtungen aufgrund der jährlichen Heranziehung durch den Kreis ergeben.

**1.5.2.3 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 348).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „ZUWENDUNGEN UND ALLGEMEINE UMLAGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
411	Schlüsselzuweisungen	4111	Schlüsselzuweisungen
412	Bedarfszuweisungen	4121 4122	Bedarfszuweisungen vom Land Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)
413	Sonstige allgemeine Zuweisungen	4130 4131	Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Bund Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Land

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „ZUWENDUNGEN UND ALLGEMEINE UMLAGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
414	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	4141	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
416	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen	4161	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen
418	Allgemeine Umlagen	4181 4182	Allgemeine Umlagen vom Land Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)

*Abbildung 348 „Die Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen der Gemeinde orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

### **1.5.3 Zu Nummer 3 (Sonstige Transfererträge):**

#### **1.5.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“ sind die Übertragungen von Finanzmitteln, denen keine konkreten Gegenleistungen der Gemeinde gegenüberstehen, als gemeindliche Erträge zu veranschlagen. Die unter diese Position fallenden Erträge sind von den Steuern und ähnlichen Abgaben, den erhaltenen Zuwendungen und allgemeinen Umlagen inhaltlich abzugrenzen. Sie beinhalten vielfach für die Gemeinde, wie die zuvor genannten Erträge keine Verwendungsvorgaben.

Zu den unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagenden Erträgen gehören auch Rückzahlungen der Gewerbesteuerumlage durch das Land. Dieser Ertrag kann haushaltsmäßig nicht von den gemeindlichen Aufwendungen aus der Zahlung der Gewerbesteuerumlage abgesetzt werden. Er stellt auch keinen Steuerertrag für die Gemeinde dar, sodass eine derartige Erfassung als unzulässig anzusehen ist.

Zu den gemeindlichen Erträgen, die unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind, gehören die Erträge aus dem Ersatz von sozialen Leistungen, z. B. Erstattungen von zu Unrecht gezahlten Sozialhilfeleistungen oder Erträge, weil die Gemeinde gegenüber den Sozialversicherungsträgern oder Krankenkassen in Vorleistung getreten ist. Als sonstiger Transferertrag gelten auch erhaltene Zuweisungen aus Mitteln der Ausgleichsabgabe, die der Gemeinde für nicht investive Zwecke gewährt werden.

Unter dieser Position sind auch Erträge aus Schuldendiensthilfen, die zur Erleichterung des Schuldendienstes für aufgenommene Kredite, insbesondere zur Reduzierung der Zinsbelastungen der Gemeinde gewährt werden, zu veranschlagen. Zu dieser Haushaltsposition gehören auch gemeindliche Erträge aus Schenkungen von Dritten (Geld- und Sachschenkungen) sowie Erträge aus anderen vergleichbaren Leistungen zugunsten der Gemeinde. Es können aber auch Versicherungsleistungen als allgemeiner Ersatz für gemeindliche Vermögensschäden unter diese Haushaltsposition fallen.

Die sonstigen Transfererträge sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 42 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.5.3.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 349).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „SONSTIGE TRANSFERERTRÄGE“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
421	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen	4211	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
422	Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen	4221	Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen
423	Schuldendiensthilfen	4231	Schuldendiensthilfen
429	Andere sonstige Transfererträge	4291	Andere sonstige Transfererträge

*Abbildung 349 „Die Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

**1.5.3.3 Unentgeltliche Arbeits- und Dienstleistungen**

Das bürgerschaftliche Engagement von Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde in Form von Arbeits- oder Dienstleistungen kann ergebniswirksam zu veranschlagen sein. Derartige Leistungen stehen regelmäßig mit Pflichten der Gemeinde in einem Zusammenhang, z. B. aufgrund der Unterhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Sofern die aufwandswirksamen Leistungen von Bürgern erbracht werden sollen und diese dafür kein Entgelt fordern, stellen diese Leistungen geldwerte Sachspenden für die Gemeinde dar.

In solchen Fällen muss jedoch regelmäßig ein Auftragsverhältnis zwischen der Gemeinde und den beteiligten Bürgern entstehen. Derartige Sachspenden sollen daher erst dann als Erträge aus Arbeits- oder Dienstleistungen der Bürgerinnen und Bürger veranschlagt werden, wenn die Leistungserbringung gegenüber der Gemeinde zugesagt worden ist. In diesen Fällen sind dann die sachbezogenen Spenden inhaltlich der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen und als sonstige Transfererträge zu veranschlagen.

Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich sicherzustellen, dass die tatsächlich erbrachten Leistungen zutreffend und ausreichend bewertet und belegt bzw. dokumentiert werden. Der Gemeinde bleibt in solchen Fällen die Finanzierung der erbrachten Leistungen erspart. Die Unterhaltungsaufwendungen müssen von der Gemeinde periodengerecht bemessen und veranschlagt werden.

#### **1.5.4 Zu Nummer 4 (Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte):**

##### **1.5.4.1 Die Gebühren**

Unter der Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ sind die gemeindlichen Erträge aus den Zahlungen Dritter an die Gemeinde zu veranschlagen, weil die Dritten die Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen haben. Bei der Veranschlagung von Leistungsentgelten ist daher zu beachten, dass die Gemeinde ihre Finanzmittel auch aus Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen zu beschaffen hat (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).

Die gemeindlichen Leistungsentgelte werden vielfach auch als Gebühren bezeichnet. Unter dem Begriff „Gebühren“ sind dabei öffentlich-rechtliche Geldleistungen zu verstehen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Dienstleistung oder Amtshandlung der Gemeinde geschuldet werden. Sie dürfen nicht in einem Missverhältnis zur Inanspruchnahme einer Leistung der Gemeinde stehen. Die Erhebung der Gebühren durch die Gemeinde dient zudem auch der Erzielung von Erträgen.

Zu den Entgelten sind insbesondere die Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen zu zählen, z. B. Passgebühren, Genehmigungsgebühren (vgl. § 5 KAG NRW). Es gehören aber auch z. B. Parkgebühren, Friedhofsgebühren, Gebühren des Rettungsdienstes und der Feuerwehr dazu, die erhoben werden, um die Kosten der öffentlichen Leistung möglichst in der Regel zu decken. Die Gemeinde kann grundsätzlich nur dann Verwaltungsgebühren erheben, wenn die Leistung von dem Beteiligten beantragt worden ist oder wenn der Beteiligte unmittelbar begünstigt wird (vgl. § 5 Absatz 1 KAG NRW).

Für die Festlegung der Höhe der Verwaltungsgebühren im Rahmen der örtlichen Kalkulation gilt regelmäßig, dass das (Verwaltungs-) Gebührenaufkommen die voraussichtlichen produktbezogenen Aufwendungen im betreffenden Produktbereich nicht übersteigen soll (vgl. § 5 Absatz 4 KAG NRW). Unter dieser Haushaltsposition sind auch die Benutzungsgebühren und ähnlichen Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen der Gemeinde sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen der Gemeinde zu veranschlagen, z. B. Gebühren aufgrund der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung oder der Straßenreinigung.

Bei Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, ist für die Abgrenzung mit den gesondert zu veranschlagenden privatrechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des KAG zweckbezogen festgesetzt worden sind bzw. erhoben werden. In den Fällen, in denen dieser Sachverhalt bei der Gemeinde vorliegt, ist der Schwerpunkt der Veranschlagung auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter der Entgelte zu legen und die entsprechenden gemeindlichen Leistungsentgelte sind dann unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen.

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von Erträgen aus der Erhebung von Gebühren als öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte hat die Gemeinde zu beachten, dass sie Erträge aus Gebühren dann nicht in ihrem Ergebnisplan veranschlagen darf, wenn ein Dritter die gemeindliche Leistung gegenüber den Gebührenpflichtigen in zulässiger Weise erbracht hat, dem Dritten die Gebühr unmittelbar zusteht und der Dritte über einen eigenen abgegrenzten Wirtschaftskreis verfügt, z. B. Eigenbetriebe. Die Gemeinde darf in diesen Fällen die eingegangenen Gebühren nicht ertragswirksam in ihrem Haushalt vereinnahmen und durch die zusätzliche Veranschlagung von Aufwendungen dem Dritten zur Verfügung stellen.

Die Gebühren sind als öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 43 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.5.4.2 Die zweckgebundenen Abgaben**

##### **1.5.4.2.1 Die Abgrenzung der zweckgebundenen Abgaben**

Unter der Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ sind auch die zweckgebundenen Abgaben zu veranschlagen, die von der Gemeinde erhoben werden, aber nicht aus Gründen der Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen. Mögliche Formen von zweckgebundenen Abgaben sind die Kurtaxe, Kurbeiträge oder auch Fremdenverkehrsbeiträge.

Zu solchen Abgaben gehören jedoch nicht die Finanzmittel, die der Gemeinde aus der Erhebung von „Beiträgen“ oder „Umlagen“ zufließen, die für Dritte erhoben werden, z. B. die Fischereiabgabe nach § 36 LFischG NRW, die dem Land zufließt. Es gehören auch nicht die Finanzmittel dazu, die aufgrund einer Satzung der Gemeinde für eine Immobilien- und Standortgemeinschaft erhoben und an diese Gemeinschaft weitergegeben werden, denn das Aufkommen aus der Abgabe steht der Gemeinde nicht zu (vgl. § 1 und § 4 Absatz 7 und 8 ISSG NRW).

Die zweckgebundenen Abgaben sind als öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 43 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

##### **1.5.4.2.2 Die Kurbeiträge**

Die Gemeinde, die in Nordrhein-Westfalen nach dem Kurortegesetz ganz oder teilweise als Kurort mit einer Artbezeichnung anerkannt ist, kann einen Kurbeitrag erheben. Dieser Beitrag muss für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung der zu Heil- oder Kurzwecken bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen in dem als Kurort anerkannten Gebiet sowie für die zu Kurzwecken durchgeführten Veranstaltungen verwendet werden (vgl. § 11 Abs. 1 KAG).

Als Kurorte werden dabei die Gemeinden oder Teile von Gemeinden bezeichnet, in denen natürliche Heilmittel des Bodens oder des Klimas oder wissenschaftlich anerkannte hydrotherapeutische Heilverfahren oder sonstige wissenschaftlich anerkannte Präventions- und Heilverfahren zur Vorbeugung gegen Krankheiten oder zu deren Heilung oder Linderung durch zweckentsprechende Einrichtungen angewendet werden und die einen entsprechenden Ortscharakter aufweisen.

Ein Kurbeitrag wird von den Personen, die in einem Kurort eine Unterkunft nehmen, als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen die Möglichkeit geboten wird, die Einrichtungen und Anlagen in Anspruch zu nehmen und an den Veranstaltungen teilzunehmen. Die Gemeinde kann durch eine örtliche Kurbeitragssatzung die Personen und Einrichtungen zur Einziehung des Kurbeitrages und zur Ablieferung an die Gemeinde verpflichten, die Personen zu Heil- oder Kurzwecken gegen Entgelt beherbergen oder in eigenen Einrichtungen betreuen.

##### **1.5.4.2.3 Die Fremdenverkehrsbeiträge**

Nach dem Kurortegesetz kann die Gemeinde, die ganz oder teilweise als Kurort oder als Erholungsort anerkannt ist, sowie die Gemeinde, in denen die Zahl der Fremdübernachtungen im Jahr in der Regel das Siebenfache der Einwohnerzahl übersteigt, für die Fremdenverkehrswerbung und für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung der von der Gemeinde zu Fremdenverkehrszwecken bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen sowie für die zu diesem Zweck durchgeführten Veranstaltungen einen Fremdenverkehrsbeitrag erheben (vgl. § 11 Absatz 5 KAG NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Den Fremdenverkehrsbeitrag hat die Gemeinde von den Personen und den Unternehmen zu erheben, denen durch den Fremdenverkehr unmittelbar oder mittelbar besondere wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Die Beitragspflicht erstreckt sich auch auf solche Personen und Unternehmen, die vorübergehend in der Gemeinde erwerbstätig sind, ohne in der Gemeinde ihre Wohnung oder ihren Betriebssitz zu haben. Die Grundlage für die Erhebung eines Fremdenverkehrsbeitrages ist eine gemeindliche Satzung, die vom Rat der Gemeinde unter Beachtung des KAG NRW erlassen wird.

#### **1.5.4.3 Die Auflösung von Sonderposten**

##### **1.5.4.3.1 Aus Gebührenüberschüssen**

Unter dieser Haushaltsposition sind auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Gebührenüberschüssen aus vor dem Haushaltsjahr liegenden Kalkulationszeiträumen zu veranschlagen. Die Gemeinde ist nach dem Abgaberecht verpflichtet, die aus ihren „Gebührenhaushalten“ entstandenen Überschüsse den betreffenden Gebührenzahlern innerhalb eines vierjährigen Zeitraumes nach dem Ende des Kalkulationszeitraumes wieder zugutekommen zu lassen (vgl. § 6 Absatz 3 KAG NRW).

Die Gemeinde hat daher bei einem entstandenen Überschuss aus ihrer Gebührenerhebung einen entsprechenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, um dieser Verpflichtung nachzukommen und das Vorgehen transparent zu machen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.3 GemHVO NRW): Sie hat diesen Sonderposten innerhalb der gesetzlich bestimmten Zeit im Rahmen ihrer Gebührenerzielung ertragswirksam aufzulösen.

Die Ertragswirksamkeit des erzielten Überschusses muss deshalb im abzurechnenden Haushaltsjahr durch eine aufwandswirksame Zuführung zum betreffenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz eliminiert werden. Für die Überdeckung kann dann in dem Haushaltsjahr, in dem der gebührenrechtliche Ausgleich vorgenommen werden soll, die notwendige Ertragswirksamkeit eintreten. Eine ertragsmäßige Erfassung in beiden Haushaltsjahren ist als unzulässig abzulehnen (Doppelerfassung). Die aufwandsmäßige Erfassung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung dient dabei der Transparenz und Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Vorgangs.

Der haushaltsmäßige Ertrag wird der gebührenrechtlichen Regelung folgend aus rechtlichen Gründen dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden, in dem die gebührenrechtliche Ausgleichsverpflichtung von der Gemeinde tatsächlich umgesetzt und haushaltswirksam wird. Dadurch wird gesichert, dass die gebührenrechtliche Überdeckung von der Gemeinde wieder für die Abgabepflichtigen verfügbar gemacht wird. Die ertragsmäßige Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan dient dabei der Transparenz und Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Vorgangs.

##### **1.5.4.3.2 Aus Beiträgen**

Unter dieser Haushaltsposition ist die ertragswirksame Auflösung von in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten zu veranschlagen, die aufgrund von erhobenen Beiträgen für investive gemeindliche Maßnahmen bilanziert worden sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Solche Beiträge sind Geldleistungen Dritter an die Gemeinde, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen im Sinne des § 4 Absatz 2 KAG NRW dienen.

Zu einer Verwendung gehört bei gemeindlichen Straßen, Wegen und Plätzen auch deren Verbesserung, jedoch kein Einsatz für die laufende Unterhaltung und Instandsetzung. Die aufgrund der Beiträge bilanzierten Sonderposten sind dann immer im Gleichklang mit den gemeindlichen Abschreibungen aus der Nutzung der mit den Beiträgen finanzierten abnutzbaren Vermögensgegenstände aufzulösen (vgl. § 35 GemHVO NRW). Der jährliche Auflösungsbetrag führt zu Erträgen, die unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Im Rahmen der Erhebung solcher Beiträge darf daher grundsätzlich noch keine ertragswirksame Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan erfolgen, denn die Beiträge sind nicht unmittelbar als öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte zu erfassen. Die aufgrund der Erhebung bei der Gemeinde kassenmäßig eingehenden „Beitragszahlungen“ stellen zu diesem Zeitpunkt gemeindliche Einzahlungen dar, die im Finanzplan unter der Investitionstätigkeit als „Beiträge u. ä. Entgelte“ zu erfassen sind (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 18 GemHVO NRW). Sie sind entsprechend der Aktivierung des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes als Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW).

**1.5.4.5 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 350).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „ÖFFENTLICH-RECHTLICHE LEISTUNGSENTGELTE“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
431	Verwaltungsgebühren	4311	Verwaltungsgebühren
432	Benutzungsgebühren und Entgelte	4321	Benutzungsgebühren und Entgelte
436	Zweckgebundene Abgaben	4361	Zweckgebundene Abgaben
437	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge	4371	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge
438	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich	4381	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich

*Abbildung 350 „Die Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

**1.5.5 Zu Nummer 5 (Privatrechtliche Leistungsentgelte):**

Unter der Haushaltsposition „Privatrechtliche Leistungsentgelte“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Zahlungen Dritter zu veranschlagen, wenn diese die Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen haben und der Leistungserbringung bei der Gemeinde ein privates Rechtsverhältnis mit dem Dritten zugrunde liegt. Bei der Veranschlagung von Leistungsentgelten ist zu beachten, dass die Gemeinde ihre Finanzmittel auch aus Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen zu beschaffen hat, z. B. durch erzielte Entgelte aus dem Verkauf von Waren, Drucksachen und sonstigen gemeindlichen Erzeugnissen (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Bei der Veranschlagung von Leistungsentgelten ist zudem zu beachten, dass die Gemeinde ihre Finanzmittel auch aus Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen zu beschaffen hat (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Bei Ansprüchen der Gemeinde auf Leistungsentgelte von Dritten müssen die gemeindlichen Leistungen nicht ausschließlich aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde heraus entstanden sein.

Die aus der gemeindlichen Geschäftstätigkeit entstandenen Entgelte können privatrechtliche Leistungsentgelte sein. Die Erträge aus den Erbbaurechtsverhältnissen sowie Mieten und Pachten fallen auch unter diese Haushaltsposition. Sie stellen Leistungsentgelte von Dritten für die Nutzung von Grundstücken, Gebäuden und Betriebsanlagen der Gemeinde dar. Aber auch Erträge aus anderen vergleichbaren Leistungen gehören dazu.

Die Leistungsentgelte können auch Anteile aufgrund eines Vermögenserwerbs enthalten, der für die gemeindliche Leistungserbringung erforderlich war. Derartige unwesentliche Anteile müssen nicht aus dem "gesamten" Leistungsentgelt herausgerechnet werden. Solche Anteile stellen zudem auch keine Kostenerstattungen des Dritten gegenüber der Gemeinde dar.

In den Fällen, in denen jedoch im Rahmen von Leistungsentgelten besondere Anteile für die Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen feststellbar sind oder einem Dritten gesondert in Rechnung gestellt werden, muss vor der haushaltsmäßigen Zuordnung der Anteile deren Zwecksetzung gegenüber dem betreffenden Dritten bestimmt werden. Sofern der Dritte ein Entgelt für die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erbringt, ist ein solcher Anteil nicht aus dem ergebniswirksamen Leistungsentgelt zu separieren, z. B. ein Mietanteil für eine IT-Hardware.

Eine Trennung ist jedoch dann vorzunehmen, wenn ein Dritter zur Finanzierung des genutzten Vermögensgegenstandes gesondert herangezogen wird. In diesen Fällen darf die Gemeinde den entsprechenden Anteil am Leistungsentgelt nicht sofort ergebniswirksam behandeln. Vielmehr ist ein solcher Anteil dann als erhaltener Beitrag eines Dritten der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzurechnen. Der Anteil muss dann als investive Einzahlung sowie unter dem entsprechenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz erfasst werden. Er geht dann in das von der Gemeinde für den Sonderposten vorgesehene Auflösungsszenario ein. Die Haushaltsposition wird wie folgt untergliedert (vgl. Abbildung 351).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „PRIVATRECHTLICHE LEISTUNGSENTGELTE“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
441	Mieten und Pachten	4411	Mieten und Pachten
442	Erträge aus Verkauf	4421	Erträge aus Verkauf
446	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte	4461	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte

*Abbildung 351 „Die Haushaltsposition „Privatrechtliche Leistungsentgelte“*

Bei fachbezogenen Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, ist für die Veranschlagung als privatrechtliche Leistungsentgelten von der Gemeinde zu prüfen, ob diese Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes zweckbezogen festgesetzt worden sind bzw. erhoben werden. Sofern dieser Sachverhalt oder die Absicht dazu bei der Gemeinde gegeben ist, kommt bei solchen gemeindlichen Leistungsentgelten schwerpunktmäßig der öffentlich-rechtliche Charakter zum Tragen. Derartige Entgelte sind dann nicht unter dieser Haushaltsposition, sondern unter der Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ zu veranschlagen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Die privatrechtlichen Leistungsentgelte sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 44 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.5.6 Zu Nummer 6 (Kostenerstattungen und Kostenumlagen):**

**1.5.6.1 Die Kostenerstattungen**

Unter der Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind insbesondere die Erträge aus Kostenerstattungen durch Dritte zu veranschlagen. Diese Erträge entstehen dadurch, dass die Gemeinde besondere Leistungen für eine andere Stelle erbringt, z. B. Güter oder Dienstleistungen. Die Aufwendungen dafür werden der Gemeinde entweder vollständig oder anteilig erstattet.

Der Erstattung liegt dabei i. d. R. ein auftragsähnliches Verhältnis zugrunde. Die Erstattungen, die aus der Leistungsbeteiligung Dritter bei den Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende, beim Arbeitslosengeld II und bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden entstehen, sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Dazu gehören auch die Leistungen des Bundes für die Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung.

Die Erträge aus einer einzelfallbezogenen Amtshilfe der Gemeinde nach § 4 VwVfG NRW sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Diese Leistungserbringung durch die Gemeinde führt regelmäßig zu einer Kostenerstattung durch die ersuchende Behörde, die um Unterstützung einer Amtshandlung durch die Gemeinde gebeten hat.

Für die Veranschlagung solcher Erträge ist jedoch unerheblich, auf welcher Rechtsgrundlage die Erstattungspflicht der ersuchenden Behörde beruht oder ob die vorzunehmende Erstattung die Kosten der Gemeinde als Empfänger bzw. Leistungserbringer vollständig oder nur teilweise deckt. Zu der Haushaltsposition gehören folgende Ertragsarten (vgl. Abbildung 352).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „KOSTENERSTATTUNGEN UND KOSTENUMLAGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
448	Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen	4481	Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen
449	Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen	4491	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		4492	Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
		4493	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
		4496	Leistungsbeteiligung bei der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung

*Abbildung 352 „Die Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Unter dieser Haushaltsposition sind jedoch von der Gemeinde nicht die Erstattungen zu veranschlagen, die sich auf gemeindliche Transferleistungen beziehen. Derartige „Erstattungen von gemeindlichen Leistungen“ stellen für die Gemeinde vielmehr Transfererträge dar, z. B. wenn Dritte erhaltene soziale Leistungen ganz oder teilweise der Gemeinde zurückzahlen müssen. Auch die Schuldendiensthilfen, die der Gemeinde gewährt werden, stellen keine Erstattungen im Sinne dieser Haushaltsposition. Derartige Leistungen Dritter sind im gemeindlichen Ergebnisplan unter der Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“ zu veranschlagen.

Die Kostenerstattungen, die von Dritten an die Gemeinde gezahlt werden müssen, sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 44 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.6.2 Die Kostenumlagen**

Unter der Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind von der Gemeinde auch die von ihr erhobenen Kostenumlagen zu veranschlagen. Die Gemeinde erhebt i. d. R. dann eine spezielle Kostenumlage, wenn bei ihr die Aufwendungen wegen des Auftrags eines Dritten entstanden sind, diese jedoch nicht exakt berechnet, sondern nur pauschal ermittelt werden und dem Dritten in dieser Größenordnung in Rechnung gestellt werden sollen.

Derartige Kostenumlagen bedingen daher ertragswirksame Zahlungen Dritter an die Gemeinde, weil diese die Leistungen der Gemeinde in Anspruch genommen haben und bei der Gemeinde wegen der Leistungserbringung ein Entgeltanspruch zusteht. Die Kostenumlage stellt jedoch keine Umlage dar, wie sie von den Umlageverbänden zur allgemeinen Finanzierung ihrer Haushalte erhoben wird.

Die Kostenumlagen, die an die Gemeinde gezahlt werden müssen, sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 44 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.7 Zu Nummer 7 (Sonstige ordentliche Erträge):**

#### **1.5.7.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Als Auffang- oder Sammelposition im gemeindlichen Ergebnisplan sind unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ alle sonstigen ordentlichen Erträge der Gemeinde, die nicht den anderen Ertragspositionen zuzuordnen sind zu veranschlagen, z. B. ordnungsrechtliche Erträge (Bußgelder u. a.), Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge und dgl., Erträge aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, Verzinsung der Gewerbesteuer nach § 233a AO.

Die Gemeinde hat auch die Konzessionsabgaben, die sie von Dritten als Entgelt für die für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen erhält, unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen (vgl. § 2 KAV und § 48 Absatz 1 ENWG). Sie darf diese zweckbezogenen Entgelte wegen des Wortteiles „Abgaben“ in der Bezeichnung nicht mit den Abgaben verwechseln, die z. B. steuerähnliche Abgaben darstellen und sich danach richten, ob bei diesen Abgaben die wesentlichen Merkmale einer Steuer erfüllt sind.

Als nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge sind unter dieser Haushaltsposition z. B. Erträge aus Wertzuschreibungen bei (wertgeminderten) Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die Erträge aus der Auflö-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

sung von Wertberichtigungen auf Forderungen und die Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen zu veranschlagen. Die ertragswirksamen Änderungen von Bestandskonten der Gemeinde sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, wenn der Grund für deren unveränderte Fortführung entfallen ist. Ebenso sind Abfindungszahlungen aufgrund eines Dienstherrnwechsels einer Beamtin oder eines Beamten an den aufnehmenden Dienstherrn hier zu erfassen.

Unter dieser Haushaltsposition sind auch Erträge aus der Anwendung von Zwangsmitteln im Verwaltungszwangsverfahren sowie Erträge aus Zahlungseingängen von in Vorjahren ausgebuchten Forderungen, aber auch aus Erstattungen von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre zu veranschlagen. Unter diese Haushaltsposition können aber auch Versicherungsleistungen fallen, die bei gemeindlichen Schadensfällen als Ersatz für Vermögensschäden gezahlt werden.

Die Gemeinde hat bei der Veranschlagung zu beachten, dass Erträge aus der Veräußerung von nicht mehr benötigten Vermögensgegenständen nur dann entstehen, wenn sich eine Differenz zwischen dem jeweiligen Veräußerungserlös und dem Buchwert des bilanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt seiner Veräußerung ergibt. Derartige Erträge sind dabei ggf. mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde ist außerdem zu beachten, dass eine vollständige oder teilweise zweckbezogene Inanspruchnahme einer bilanzierten gemeindlichen Rückstellung im Haushaltsjahr nicht zu gemeindlichen Erträgen führt, die im Ergebnisplan der Gemeinde zu veranschlagen sind. Die aus der gemeindlichen Verpflichtung zu erbringende Finanzleistung wird nur als Auszahlung in der gemeindlichen Finanzrechnung erfasst.

Diese Haushaltsposition sollte jedoch dann nicht als ausschließliche Sammelposition im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen übersteigt. In einem solchen Fall sollen zusätzliche Positionen im gemeindlichen Ergebnisplan gebildet werden. In den Fällen, in denen sich aus örtlichen Gegebenheiten eine solche Vorgehensweise nicht anbietet, sollte mindestens durch gesonderte Erläuterungen die notwendige Transparenz über die unter dieser Haushaltsposition des gemeindlichen Ergebnisplans zusammengefassten Erträge der Gemeinde gewährleistet werden.

Sonstige ordentliche Erträge stellen jedoch keine Einzahlungen dar, die bei der Gemeinde eingegangen sind, aber noch nicht den zutreffenden Haushaltspositionen zugeordnet werden konnten. Derartige Zahlungen werden oftmals als „unklare Einzahlungen“ behandelt. Sie dürfen nicht zu „unklaren Erträgen“ deklariert und auch nicht mit einer solchen Bezeichnung unter dieser Haushaltsposition erfasst werden. Von der Gemeinde nicht zuordenbare Zahlungseingänge sind erst dann als gemeindliche Erträge zu erfassen, wenn die haushaltsmäßige und periodengerechte Zuordnung geklärt worden ist.

Die sonstigen ordentlichen Erträge sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 45 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.5.7.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder einzelnen Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen dazugehörigen Arten dar. Ausgehend davon bietet sich i. d. R. für die Gemeinde, mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung, eine Konkretisierung der Buchungskonten durch eine sachgerechte Untergliederung der haushaltsrechtlich verbindlich festgesetzten Haushaltspositionen an.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik. Die Gemeinde hat dazu zu beachten, dass aus bestimmten Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Derartige Erträge sollen gleichwohl wie das übrige Ressourcenaufkommen für Haushaltsjahr erfasst und daher nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausgewiesen werden.

Die nachfolgende Übersicht über die für die Gemeinde sachgerechten Kontenarten und mögliche Konten soll eine Hilfestellung für die Untergliederung der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ und die Zuordnung der örtlichen Ertragsbuchungen sein (vgl. Abbildung 353).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „SONSTIGE ORDENTLICHE ERTRÄGE“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
451	Konzessionsabgaben	4511	Konzessionsabgaben
452	Erstattungen von Steuern	4522 4525	Erstattungen von Umsatzsteuer Erstattungen von sonstigen Steuern
454	Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen	4541 4542 4547	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden Erträge aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage bei Sachanlagen
455	Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen	4551 4557	Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage bei Finanzanlagen
456	Weitere sonstige ordentliche Erträge	4561 4562 4563	Bußgelder Säumniszuschläge Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
457	Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten	4571	Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten
458	Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge	4581 4582 4589	Erträge aus Wertzuschreibungen Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen Sonstige nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge
459	Andere sonstige ordentliche Erträge	4591	Andere sonstige ordentliche Erträge

*Abbildung 353 „Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“*

Im Rahmen der Haushaltsposition sollen die Erträge bei gemeindlichen Vermögensgegenständen von den Erträgen bei den Finanzanlagen der Gemeinde getrennt werden. Im gemeindlichen Finanzplan können bereits die voraussichtlich erzielbaren Erträge aus Vermögensgegenständen nachrichtlich angegeben werden, sofern die

Voraussetzungen für eine Veranschlagung gegeben sind. Eine Angabe zu den Finanzanlagen kommt im Rahmen der Haushaltsplanung regelmäßig nicht in Betracht.

### **1.5.7.3 Keine Veranschlagung besonderer Erträge beim Anlagevermögen**

Unter der Haushaltsposition sind nicht die Erträge aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen und von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie von Wertveränderungen von Finanzanlagen zu veranschlagen. Die Erträge entstehen aus dem Verkaufserlös, soweit dieser den aktuellen Buchwert des jeweils betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes überschreitet.

Derartige gemeindliche Erträge stehen daher in einem Zusammenhang mit dem entsprechenden noch vorhandenen Buchwert bzw. dem Bilanzposten im Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz. Sie sind nicht in den Ergebnisplan einzubeziehen, sondern bei ihrer Entstehung unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **1.5.8 Zu Nummer 8 (Aktivierte Eigenleistungen):**

### **1.5.8.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Aktivierte Eigenleistungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind Erträge der Gemeinde zu veranschlagen, wenn bei der Gemeinde aus der eigenen Herstellung von aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen gemeindliche Aufwendungen entstanden und der Gemeinde zurechenbar sind, z. B. für Material und/oder den Einsatz von Personal (Eigenleistungen). Sie dürfen keine materiellen Zulieferungen Dritter von erheblicher Bedeutung enthalten. Eine ertragswirksame Veranschlagung setzt dabei voraus, dass die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände zur dauerhaften Nutzung bzw. zum Gebrauch durch die Gemeinde und nicht zur Veräußerung bestimmt sind und daher als gemeindliches Anlagevermögen bilanziert werden.

Die den "aktivierten Eigenleistungen" gegenüberstehenden Aufwendungen der Gemeinde müssen zudem als Herstellungskosten zu bewerten und aktivierbar sein (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie müssen seitens der Gemeinde auch zutreffend ermittelt und ausreichend dokumentiert sein. Es ist deshalb sachgerecht, dass die beauftragten Beschäftigten der Gemeinde ihre Leistungen für die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nach der Art und dem Zeitbedarf erfassen. Pauschale Zurechnungen sollten dabei möglichst vermieden werden. Sie erschweren die Nachvollziehbarkeit und Transparenz.

In solchen Fällen bedarf es der ertragsmäßigen Behandlung der gemeindlichen Leistungen als Zuschreibungen, deren Werte als gemeindliche Erträge unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind. Das dabei für die Herstellung benötigte Fremdmaterial und die Fremdleistungen sind dagegen als gemeindliche Aufwendungen unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu erfassen. Die veranschlagten aktivierten Eigenleistungen der Gemeinde müssen deshalb in ihrer Höhe mit den damit in Zusammenhang stehenden aktivierbaren gemeindlichen Herstellungsaufwendungen betragsmäßig übereinstimmen.

Außerdem ist bei dieser ergebniswirksamen Veranschlagung das Bruttoprinzip und nicht eine Verrechnung zwischen den Aufwendungen und den Erträgen vorzunehmen. Diese Haushaltsposition stellt daher die Gegenposition zu den gleichzeitig veranschlagten Herstellungsaufwendungen der Gemeinde dar. Die nachfolgende Übersicht zeigt die Haushaltsposition auf (vgl. Abbildung 354).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „AKTIVIERTE EIGENLEISTUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
471	Aktivierte Eigenleistungen	4711	Aktivierte Eigenleistungen

*Abbildung 354 „Die Haushaltsposition „Aktivierte Eigenleistungen“*

Von der Gemeinde erbrachte Eigenleistungen, die nicht zu einer Aktivierung in der Bilanz führen, dürfen unter dieser Haushaltsposition nicht erfasst werden. Dazu gehören z. B. angefallene Verwaltungsgemeinkosten, die Beratung und Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde und seine Ausschüsse, die Prüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung. Es dürfen aber auch Leistungen für eigene soziale Einrichtungen und sonstige freiwillige Leistungen nicht als aktivierte Eigenleistungen deklariert und unter dieser Haushaltsposition veranschlagt werden. Diese Leistungen stellen keine spezifischen Aufwendungen oder fachlich zwingend erforderliche Herstellungsaufwendungen für gemeindliche Vermögensgegenstände dar (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang ist es auch nicht zulässig, allgemeine Verwaltungskosten als Verwaltungsgemeinkosten und weitere Gemeinkosten der Gemeinde in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einzubeziehen (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Solche gemeindlichen Kosten stellen als den Herstellungskosten nicht zurechenbare Kosten dar und müssen deshalb auch bei der Veranschlagung von aktivierbaren Eigenleistungen im gemeindlichen Ergebnisplan außer Betracht bleiben.

Eine Orientierung dazu kann ggf. das Abgabenrecht bieten. Bei Erschließungsmaßnahmen der Gemeinde müssen die Dienst- und Werkleistungen des eigenen Personals für die Herstellung einer Erschließungsanlage einen beitragsfähigen Erschließungsaufwand darstellen und deshalb auch sachgerecht erfasst werden (vgl. § 128 Absatz 1 Nummer 2 BauGB). Durch diesen Zusammenhang wird die Zurechnung von allgemeinen Verwaltungstätigkeiten der Gemeinde zu einer Maßnahme ausgeschlossen. Ein solcher Ausschluss besteht auch, wenn die Gemeinde die Maßnahme insgesamt durch einen Dritten durchführen lässt.

Die aktivierbaren Eigenleistungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 47 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.8.2 Die Abgrenzung von Herstellungsaufwendungen**

Zum Zeitpunkt der Haushaltsplanung der Gemeinde für das Haushaltsjahr dürfte es manchmal schwierig sein, die gemeindlichen Herstellungsaufwendungen, denen aktivierte Eigenleistungen gegenübergestellt werden sollen, wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzurechnen (vgl. § 11 GemHVO NRW). In einigen Fällen lässt es sich von der Gemeinde nicht im Voraus abschätzen, ob aktivierbare Aufwendungen im Haushaltsjahr entstehen werden und dadurch aktivierbare Eigenleistungen zu veranschlagen sind.

Insbesondere bei langfristig vorzubereitenden investiven gemeindlichen Maßnahmen, bei denen erst am Ende der Planungsphase oder im Rahmen der baulichen Planungen über die Aktivierbarkeit der zu erwerbenden Vermögensgegenstände entschieden werden kann, ist es sachlich gerechtfertigt und vertretbar, die schon in Vorjahren des Haushaltsjahres als Aufwendungen erfassten gemeindlichen Leistungen zusammen mit den Herstellungsaufwendungen des Haushaltsjahres als aktivierbare Eigenleistungen zu veranschlagen, wenn abschätzbar ist, dass im neuen Haushaltsjahr auch deren Umfang aus den örtlichen Kenntnissen heraus zu erwarten ist.



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Bei der Abgrenzung von fachtechnischen Aufwendungen bzw. Kosten muss von der Gemeinde im Einzelfall geprüft werden, ob nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben die entstandenen Aufwendungen dem betreffenden gemeindlichen Objekt zugerechnet werden können. Eine Hilfestellung für die Gemeinde kann dabei ggf. das Auftraggeber- oder Auftragnehmeverhältnis bieten. Daraus lässt sich u. a. ableiten, dass gemeindliche Aufwendungen, die der Gemeinde als Auftraggeber entstehen, z. B. die Bezahlung von Rechnungen über die Herstellungsleistungen Dritter, nicht als gemeindliche Herstellungskosten aktiviert werden dürfen.

Derartige Aufwendungen dürften i.d.R. keine Bauherrenkosten darstellen (vgl. Kostengruppe 710 der DIN 276), denn dazu sind nur Aufwendungen bzw. Kosten zu zählen, die bei der Planung und Durchführung von Baumaßnahmen auf der Grundlage von Honorarordnungen, Gebührenordnungen oder nach weiteren vertraglichen Vereinbarungen entstehen. In diesem Zusammenhang können daher z. B. Planungsleistungen durch eigenes Personal der Gemeinde, die sonst vom Auftragnehmer als Architekten- oder Ingenieurleistungen zu tragen wären (vgl. Kostengruppe 730 der DIN 276), zu gemeindlichen Herstellungskosten werden, wenn die gemeindlichen Leistungen dem herzustellenden Objekt unmittelbar zugerechnet werden können, z. B. als Baunebenkosten.

### **1.5.8.3 Eigenleistungen und Investitionsauszahlungen**

Die Möglichkeit der Aktivierung von eigenen Leistungen bei der Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen lässt die originäre Erfassung der daraus entstandenen (zahlungswirksamen) Aufwendungen der Gemeinde unter der zutreffenden Haushaltsposition im gemeindlichen Ergebnisplan unberührt, z. B. durch eigenes Personal erbrachte Planungsleistungen.

Durch die zulässige Aktivierung solcher Planungsleistungen des eigenen Personals bleiben die Personalauszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zugeordnet und werden nicht im entsprechenden Umfang zu Auszahlungen der Investitionstätigkeit der Gemeinde. Die Zuordnung der Personalauszahlungen zur laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde wird nicht auch dann aufgehoben, wenn die eigenen Leistungen der Gemeinde bei der Herstellung von aktivierbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen zu einem Teil der gemeindlichen Herstellungskosten werden.

In den Fällen, in denen sich die Gemeinde dafür entscheidet, bestimmte Leistungen durch eigenes Personal zu erbringen und diese gemeindlichen Aufwendungen dann den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zurechenbar sind, hat die Gemeinde sich gleichzeitig für eine Eigenfinanzierung und nicht für eine Fremdfinanzierung ausgewählter Herstellungsleistungen entschieden.

Die Personalauszahlungen dürfen daher auch nicht von der Gemeinde in die Ermittlung des Kreditbedarfs für gemeindliche Investitionen im Haushaltsjahr einbezogen werden (vgl. § 86 GO NRW). Sie verursachen deshalb auch nicht eine entsprechende Erhöhung der in der Haushaltssatzung der Gemeinde festzusetzenden Kreditermächtigung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c GO NRW).

### **1.5.9 Zu Nummer 9 (Bestandsveränderungen):**

#### **1.5.9.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Im gemeindlichen Ergebnisplan hat die Gemeinde aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit auch die Erträge und Aufwendungen aufgrund von Bestandsveränderungen fertiger und unfertiger Erzeugnisse sowie aufgrund unfertiger Leistungen zu veranschlagen, die sich gegenüber den Erzeugnissen und Leistungen des Vorjahres voraussichtlich ergeben werden. Die Gemeinde tritt in solchen Fällen als Auftragnehmer auf und muss spezifische ausgehandelte Erzeugnisse oder Leistungen gegenüber einem Dritten erbringen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Unter dieser Haushaltsposition können nur Erträge und Aufwendungen erfasst werden, die Gegenstand einer gemeindlichen Bearbeitung oder Verarbeitung sind oder waren. Mögliche Anpassungen können sich aus der Veränderung der Menge, aber auch aus Veränderungen des Wertes der Erzeugnisse und der Leistungen ergeben. Die entstandenen Abweichungen bei den Beständen können auch dadurch entstehen, dass die Gemeinde im Vorjahr aus Anlass besonderer Leistungen zusätzliche Erträge erzielen konnte.

Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind. Die Bemessung soll sich dabei am Zweck und der Eigenständigkeit der Erzeugnisse und der Leistungen orientieren. Dabei ist der Leistungsfortschritt bezogen auf das Auftragsvolumen festzustellen, um eine verlässliche Bewertung zu erreichen. Die Bestandsveränderungen können in solchen Fällen von der Gemeinde unter Berücksichtigung des Fertigungsgrades bestimmt werden.

Als Ausgangspunkt ist nicht der Bilanzposten „Vorräte“ heranzuziehen, unter dem Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen (Dienstleistungen in Arbeit), fertige Erzeugnisse und Waren anzusetzen sind. Die Vorräte werden durch die Gemeinde i. d. R. zum kurzfristigen Verbrauch oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt. Als Vorräte gelten dabei auch die Lagerbestände an verwertbaren Materialien. Die nachfolgende Übersicht zeigt die betroffene Haushaltsposition auf (vgl. Abbildung 355).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „BESTANDSVERÄNDERUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
472	Bestandsveränderungen	4721	Aktivierte Eigenleistungen

*Abbildung 355 „Die Haushaltsposition „Bestandsveränderungen“*

Zum jeweiligen Abschlussstichtag muss dafür der erreichte Fertigungsgrad feststellbar sein, z. B. anhand des Verhältnisses des aktuellen Standes zur zu erbringenden Gesamtleistung. Der Fertigungsgrad kann nicht aufgrund der bei der Gemeinde eingegangenen Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen bestimmt werden. Bei Dienstleistungen kann z. B. die Größenordnung dadurch festgelegt werden, dass geschätzt wird, in welchem Umfang die gemeindlichen Aufwendungen aus dem Auftrag voraussichtlich ersetzt werden.

In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde der Bestand von fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr voraussichtlich erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen ist. Es sind ggf. aber auch Aufwendungen als ein „negativer Ertrag“ für die Gemeinde, der durch eine Verminderung des Bestandes entstehen kann, unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, sodass abweichend vom Bruttoprinzip in zulässiger Weise ein Nettowert entstehen kann.

Unter dieser Haushaltsposition darf die Gemeinde jedoch keine Erträge und Aufwendungen veranschlagen, die aufgrund von Veränderungen des Bestandes an Vorratsvermögen entstehen, z. B. Roh- und Hilfsstoffe sowie Betriebsstoffe. Eine unzulässige Veranschlagung kann auch dadurch entstehen, dass von der Gemeinde mögliche Veränderungen des Bestandes an Waren oder des Bestandes an eigenen Grundstücken des Umlaufvermögens dieser Haushaltsposition zugeordnet werden.

Die im Umlaufvermögen angesetzten Grundstücke stellen „Handelsware“ der Gemeinde dar, sodass Veränderungen nicht als Bestandsveränderungen gelten können. Die Erträge und Aufwendungen aus solchen Vorgängen sind unter den Haushaltspositionen „Sonstige Erträge“ oder „Sonstige Aufwendungen“ zu veranschlagen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Die Bestandsveränderungen bei der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 47 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.5.9.2 Keine Einbeziehung von Vorräten**

Unter dieser Haushaltsposition darf die Gemeinde jedoch keine Erträge und Aufwendungen veranschlagen, die aufgrund von Veränderungen des Bestandes an Vorratsvermögen entstehen, z. B. Roh- und Hilfsstoffe sowie Betriebsstoffe. Eine unzulässige Veranschlagung kann auch dadurch entstehen, dass von der Gemeinde mögliche Veränderungen des Bestandes an Waren oder des Bestandes an eigenen Grundstücken des Umlaufvermögens dieser Haushaltsposition zugeordnet werden. Derartige Veränderungen können sonstige Erträge oder Aufwendungen veranschlagt werden.

Zu den Vorräten der Gemeinde sind auch die Nutzpflanzungen auf landwirtschaftlich genutzten Anbauflächen und sonstige pflanzliche Erzeugnisse sowie die Nutztiere zuzuordnen, sofern diese Sachen zum Verbrauch bestimmt sind, z. B. Obstanzpflanzungen. Das auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde stehende nutzbare Holz soll diesem Bilanzposten zugeordnet werden, wenn es der forstlichen Produktion im Haushaltsjahr dient. Bei der tatsächlichen Nutzung des Baumbestandes muss von der Gemeinde geprüft werden, ob deswegen eine Umgliederung vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vorzunehmen ist, z. B. wegen des Einschlags von Holz.

Zum Vorratsvermögen der Gemeinde gehören auch die Waren der Gemeinde, die unter der Zwecksetzung der Veräußerung an entsprechende Interessenten vorhanden sind. Solche Vermögensgegenstände dienen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde und werden dafür genutzt. Sie werden aber nicht von der Gemeinde als Erzeugnisse hergestellt oder in Form von Leistungen weiterverarbeitet. Die gemeindlichen Waren sind bilanziell dem Bilanzbereich "Vorräte" zuzuordnen.

### **1.5.9.3 Keine Einbeziehung gehaltener Grundstücke**

Die im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Grundstücke stellen keine von der Gemeinde zu bearbeitenden Wirtschaftsgüter dar. Sie werden als Vermögensgegenstände nicht durch die Gemeinde „hergestellt“ bzw. sind von ihr „herzustellen“. Die gehaltenen Grundstücke werden von der Gemeinde regelmäßig in unveränderter Form veräußert. Sie sind deshalb mit der Gattung „Waren“ gleichzusetzen.

Ggf. entstehende Erträge und Aufwendungen aus möglichen Mengen- oder Wertveränderungen der Grundstücke können deshalb nicht unter der Haushaltsposition „Bestandsveränderungen“ im Ergebnisplan veranschlagt werden. Die Erträge und Aufwendungen aus solchen Vorgängen sind unter den Haushaltspositionen „Sonstige Erträge“ oder „Sonstige Aufwendungen“ zu veranschlagen.

## **1.6 Die Veranschlagung der ordentlichen Aufwendungen**

### **1.6.1 Zu Nummer 10 (Personalaufwendungen):**

#### **1.6.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Personalaufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle anfallenden Aufwendungen für die aktiven gemeindlichen Beamtinnen und Beamten sowie für die tariflich Beschäftigten und für weitere Personen, die aufgrund von sonstigen Arbeitsverträgen von der Gemeinde beschäftigt werden, zu veranschlagen. Die gemeindlichen Personalaufwendungen umfassen die Bruttobeträge einschließlich der Nebenbezü-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

ge und Lohnnebenkosten, z. B. Überstundenentlohnung, Weihnachtsgeld, Sozialversicherungsbeiträge u. a. für sämtliche Beschäftigte.

Derartige Personalaufwendungen haben einen Vergütungs- oder Entgeltcharakter und nicht wie die Personalnebenaufwendungen einen Abfindungscharakter. Entsprechend sind unter dieser Haushaltsposition sind auch die Zuführung zu Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitsguthaben der Beschäftigten sowie wegen der Altersteilzeit, aber auch die Aufwendungen aus der Gewährung von Beihilfen sowie Unterstützungsleistungen für die Beschäftigten zu veranschlagen, auch wenn die Aufwendungen grundsätzlich als Personalnebenaufwendungen anzusehen werden könnten. Gleichwohl sind diese Aufwendungen wie die den Beschäftigten der Gemeinde gewährten Leistungsbezüge nicht unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu erfassen (vgl. § 6 LBesG NRW).

Von Beginn des Erwerbs von Versorgungsanwartschaften durch die Beamtinnen und Beamten bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung von Versorgungsleistungen entstehen aufgrund der Verpflichtungen der Gemeinde entsprechende haushaltsmäßige Aufwendungen. Diese Aufwendungen haben einerseits ihre Ursache in den jährlich neu entstehenden Versorgungsansprüchen der Beamtinnen und Beamten der Gemeinde. Andererseits können die jährlichen Versorgungsleistungen der Gemeinde an ihre Versorgungsempfänger bzw. die Umlagezahlungen an eine Versorgungskasse teilweise zu Aufwendungen im betreffenden Haushaltsjahr führen.

Aufgrund der Regelungen, dass bei den gemeindlichen Pensionsrückstellungen der Barwert zu ermitteln ist und der Berechnung ein Rechnungszins von fünf Prozent zugrunde zu legen ist, muss in der gemeindlichen Ergebnisrechnung der Nachweis über den Zuführungsbetrag nach der Nettomethode geführt werden. Diese Vorgabe gilt für die Gemeinde auch bei einer erstmaligen ergebniswirksamen Erfassung der Pensionsrückstellungen. Die Möglichkeit, den gesamten Erfüllungsbetrag der gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen als Aufwendungen und die Abzinsung der Rückstellung als Zinsertrag in der Ergebnisrechnung zu erfassen (Bruttomethode), kommt daher nicht in Betracht.

Zu den gemeindlichen Personalaufwendungen gehören aber auch die Beiträge der Gemeinde zu den Versorgungskassen, z. B. der Arbeitgeberanteil zur Zusatzversorgungskasse. Auch die jährlichen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die noch tätigen Beschäftigten sowie die Rückstellungen für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Dagegen sind die Ausgleichszahlungen der Gemeinde, wegen einer zu geringen Beschäftigung von Schwerbehinderten unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

Die Vorschuss- oder sonstige Abschlagszahlungen an die Beschäftigten sind wegen ihres Charakters nicht als gemeindliche Personalaufwendungen zu veranschlagen, denn zum Zahlungszeitpunkt stellen diese Finanzleistungen für die Gemeinde noch keine Aufwendungen dar, sondern sind nur in der gemeindlichen Finanzrechnung als Auszahlungen zu erfassen. Außerdem sind derartige Finanzleistungen im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde mit ihrem Stand zum Abschlussstichtag in der gemeindlichen Bilanz als Forderungen gegenüber den betreffenden gemeindlichen Beschäftigten anzusetzen.

Die Personalaufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 50 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.6.1.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindes-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

tens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an.

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 356).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „PERSONALAUFWENDUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
501	Dienstbezüge	5011 5012 5019	Dienstbezüge für Beamte Entgelte für tariflich Beschäftigte Entgelte für sonstige Beschäftigte
502	Beiträge zu Versorgungskassen	5022 5029	Beiträge für tariflich Beschäftigte Beiträge für sonstige Beschäftigte
503	Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung	5031 5032 5039	Beiträge für Beamte Beiträge für tariflich Beschäftigte Beiträge für sonstige Beschäftigte
504	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte	5041	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
505	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte	5051	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte
506	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte	5061	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte

*Abbildung 356 „Die Haushaltsposition „Personalaufwendungen“*

Im Zusammenhang mit den jahresbezogenen Aufwendungen der Gemeinde für ihre Pensionsrückstellungen kann eine liquiditätsbezogene Versicherungslösung zur "Ansammlung" von Finanzmitteln auch einem Aktivtausch darstellen, wenn liquide Mittel in eine gemeindliche Finanzanlage umgeschichtet werden. Die Gemeinde muss im Einzelfall prüfen und beurteilen, ob und in welchem Umfang in einer solchen Versicherungsform "nur" gemeindliche Finanzmittel angesammelt werden oder ob ggf. wegen besonderer Elemente ergebniswirksame Sachverhalte im Haushaltsjahr entstehen können, wegen denen Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

**1.6.2 Zu Nummer 11 (Versorgungsaufwendungen):**

**1.6.2.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Versorgungsaufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Aufwendungen aus Versorgungsleistungen der Gemeinde für ihre nicht mehr tätigen Beschäftigten sowie deren Angehörige zu veranschlagen. Derartige Aufwendungen können im Rahmen der Auszahlungen der Versorgungsleistungen oder der Umlagezahlungen an die Versorgungskasse entstehen, wenn zwischen der Inanspruchnahme der bilanzierten Pensionsrückstellungen (Herabsetzungsvolumen) und den Versorgungsauszahlungen eine Differenz besteht.

Von der Gemeinde können ggf. deshalb zusätzliche Versorgungsaufwendungen zu veranschlagen sein, weil sich die Ansprüche der Versorgungsempfänger verändert haben oder weitere Ansprüche entstanden sind, z. B. ein Anspruch auf Sterbegeld. Ein Anlass für notwendige Anpassungen können z. B. auch die Veränderungen der Sterbetafeln, die Erhöhung der Versorgungsansprüche oder andere Anlässe sein, die für die Bemessung der gemeindlichen Rückstellungen von Bedeutung sind. In diesen Fällen sind von der Gemeinde auch die Aufwendungen aus Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger zu veranschlagen.

Die Gemeinde hat unter dieser Haushaltsposition auch Aufwendungen aus der Gewährung von Beihilfen an die Versorgungsempfänger der Gemeinde zu veranschlagen, soweit für die Beihilfezahlungen die dafür in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung nicht ausreicht. Diese Aufwendungen stellen grundsätzlich Personalnebenaufwendungen dar. Gleichwohl sind diese Aufwendungen nicht unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen zu erfassen. Ggf. sind auch Aufwendungen zu veranschlagen, die aus Verpflichtungen zu Beiträgen zur Sozialversicherung entstehen.

Die Versorgungsaufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 51 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.6.2.2 Die Veranschlagung von Versorgungsaufwendungen**

Die Gemeinde hat entsprechend ihrer Verpflichtung, für die nicht mehr tätigen Beschäftigten die Versorgungsleistungen zu erbringen, Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt. Im Jahr der Auszahlung der von der Gemeinde zu leistenden Versorgungsauszahlungen an die Berechtigten wird die dafür gebildeten Pensionsrückstellungen in Anspruch genommen (gemindert oder herabgesetzt). Die von der Gemeinde gezahlten Versorgungsleistungen an ihre Ruhestandsbeamten führen im Umfang der Inanspruchnahme der Rückstellungen nicht zu Aufwendungen, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

Zu den Zahlungsterminen kann aber der Fall auftreten, dass die bilanzierten Pensionsrückstellungen, deren Höhe durch den anzusetzenden Barwert unter Einbeziehung des Abzinsungsfaktors ermittelt wird, nicht ausreichen, um den tatsächlichen Erfüllungsbetrag der Gemeinde, also die zu zahlenden Versorgungsleistungen, abzudecken. Für den Anteil an den gemeindlichen Versorgungsleistungen, der nicht durch die Pensionsrückstellungen gedeckt ist, entstehen dann Aufwendungen für die Gemeinde, die dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind, in dem die Versorgungsauszahlungen vorgenommen werden.

Ein solcher Sachverhalt kann auch entstehen, wenn die gemeindlichen Versorgungsleistungen über eine Versorgungskasse ausgezahlt werden. In diesen Fällen ist zur Bestimmung der im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagenden Versorgungsaufwendungen der an die Versorgungskasse zu leistende Umlagebetrag heranzuziehen. Die jährlichen Umlagezahlungen an die Versorgungskassen für die Auszahlung der Versorgungsbezüge an die nicht mehr aktiven Beamtinnen und Beamten können deshalb für die Gemeinde daher in voller Höhe oder anteilig auch jahresbezogene Aufwendungen sein.

Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen ist deshalb zum Abschlussstichtag nur dann herabzusetzen, wenn der bilanzielle Ansatz höher ist, als es dem Barwert der insgesamt noch zu erbringenden Versorgungsleistungen der Gemeinde entspricht. Er ist deshalb zum Abschlussstichtag nur dann herabzusetzen, wenn der bilanzielle Ansatz höher ist, als es dem Barwert der insgesamt noch zu erbringenden Versorgungsleistungen der Gemeinde entspricht. Die versicherungstechnische Berechnung der gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen zum Abschlussstichtag gibt jedoch keinen Anlass, die bilanzierte Pensionsrückstellung vollständig ertragsmäßig aufzulösen und in Höhe der aktuellen Pensionsverpflichtungen neue Aufwendungen zu erfassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Es muss in diesem Zusammenhang vielmehr immer überprüft werden, ob bei der Rückstellung entstandene Veränderungen durch die Inanspruchnahme der Pensionsrückstellung oder durch den Wegfall von Verpflichtungen verursacht worden sind. Ein vollständiger haushaltsmäßiger Austausch würde gegen die wirtschaftliche Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr verstoßen (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Unter dieser Haushaltsposition sind auch Aufwendungen der Gemeinde zu veranschlagen, die deswegen entstehen, weil die Gemeinde bei einem Dienstherrnwechsel einer Beamtin oder eines Beamten eine Abfindungszahlung an den aufnehmenden Dienstherrn leistet, z. B. unter Berücksichtigung des Versorgungslastenverteilungsgesetzes oder des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages. In solchen Fällen kann die Abfindungszahlung nicht als Inanspruchnahme der Rückstellung behandelt werden, denn die Gemeinde hat eine Verpflichtung gegenüber dem aufnehmenden Dienstherrn und nicht mehr gegenüber der Beamtin oder dem Beamten. Die für die Beamtin oder den Beamten gebildete Rückstellung ist daher ertragswirksam aufzulösen, denn bei der Gemeinde bestehen dann keine Versorgungsverpflichtungen mehr gegenüber diesem bisher Beschäftigten.

**1.6.2.3 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 357).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „VERSORGENGSAUFWENDUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
511	Versorgungsbezüge	5111 5112 5119	Versorgungsbezüge für Beamte Versorgungsbezüge für tariflich Beschäftigte Versorgungsbezüge für sonstige Beschäftigte
512	Beiträge zu Versorgungskassen	5121	Beiträge für Beamte
513	Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung	5131 5132 5139	Beiträge für Beamte Beiträge für tariflich Beschäftigte Beiträge für sonstige Beschäftigte
514	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	5141	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
515	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger	5151	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger
516	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger	5161	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger

*Abbildung 357 „Die Haushaltsposition „Versorgungsaufwendungen“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

### **1.6.3 Zu Nummer 12 (Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen):**

#### **1.6.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle voraussichtlichen Aufwendungen der Gemeinde für das Haushaltsjahr zu veranschlagen, die mit dem Handeln der Gemeindeverwaltung („Geschäfts- oder Betriebszweck“) bzw. mit den Umsatz- oder Verwaltungserlösen der Gemeinde wirtschaftlich zusammenhängen.

Die Aufwendungen für die gemeindlichen Sachleistungen und Dienstleistungen umfassen u. a. die Aufwendungen für die Fertigung und den Vertrieb von gemeindlichen Leistungen sowie von Waren. Bei derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen besteht regelmäßig ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Sachleistung oder Dienstleistung eines Dritten und der dafür von der Gemeinde zu erbringenden Finanzleistung.

Die Aufwendungen der Gemeinde für den gemeindlichen Verbrauch von Energie, Wasser und Abwasser sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Das Gleiche gilt für die gemeindlichen Aufwendungen für die Unterhaltung (inkl. Reparatur, Fremdinstandhaltung) und die Bewirtschaftung des gemeindlichen Anlagevermögens, unabhängig davon, ob es sich um unbewegliche oder bewegliche Vermögensgegenstände der Gemeinde handelt.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch dann Aufwendungen für die Unterhaltung von Gebäuden zu veranschlagen sind, wenn die Leistungen gegenüber der Gemeinde z. B. durch die Bürger ohne Bezahlung erbracht werden (Arbeitsleistungen als Sachspende). In solchen Fällen besteht regelmäßig ein Auftragsverhältnis zwischen der Gemeinde und den Bürgern.

Die sonstigen Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen der Gemeinde, z. B. die Aufwendungen für die Schülerbeförderung und für Lernmittel, sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Zu den gemeindlichen Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen gehören aber auch die Kostenerstattungen und Kostenumlagen, die von der Gemeinde an eine andere Stelle zu zahlen sind.

Bei derartigen gemeindlichen Verpflichtungen muss regelmäßig ein auftragsähnliches Verhältnis mit einem Dritten mit dem Zweck der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen für die Gemeinde vorliegen. Derartige gemeindliche Verpflichtungen stellen z. B. auch die Finanzleistungen der Gemeinde an einen Abwasserbetrieb dar, wenn die Gemeinde dafür die abgabenrechtlichen Gebühren erhebt und als Erträge vereinnahmt.

Zu den Aufwendungen für Sachleistungen und Dienstleistungen der Gemeinde gehören regelmäßig auch die Versicherungsbeiträge der Gemeinde, z. B. für Unfall- oder sonstige Schadensversicherungen. Die von der Gemeinde zu zahlenden "Versicherungsbeiträge" für eine "Beamtenpensionsversicherung" als Kapitalanlage, damit für die künftigen Zahlungen der Versorgungsleistungen eine ausreichende Liquidität bei der Gemeinde vorhanden ist, müssen nicht in jedem örtlichen Einzelfall unmittelbar als gemeindliche Aufwendungen zu veranschlagen sein.

Die Inanspruchnahme einer einzelfallbezogenen Amtshilfe durch die Gemeinde nach § 4 VwVfG NRW führt ebenso regelmäßig zu einer Kostenerstattungspflicht bei der Gemeinde und damit zu gemeindlichen Aufwendungen, die unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind. Die Gemeinde ist gegenüber der beauftragten Behörde, die sie um Unterstützung einer Amtshandlung gebeten hat, zum Ersatz der Kosten dieser Behörde verpflichtet (vgl. § 8 VwVfG NRW).

Die Aufwendungen für die Sach- und Dienstleistungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 52 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.6.3.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 358).

<b>Die Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
521	Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens	5215 5216 5218	Instandhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen Instandhaltung des Infrastrukturvermögens Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen
523	Erstattungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	5231	Erstattungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
524	Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens	5241 5242	Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen Unterhaltung und Bewirtschaftung des Infrastrukturvermögens
525	Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens	5251 5252	Haltung von Fahrzeugen Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
527	Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen	5271	Lernmittel
528	Aufwendungen für sonstige Sachleistungen	5281	Aufwendungen für sonstige Sachleistungen
529	Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen	5291	Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen

*Abbildung 358 „Die Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

**1.6.3.3 Nicht zulässige Veranschlagungen**

Unter dieser Haushaltsposition sind keine Aufwendungen aufgrund der eigenen Steuerpflicht der Gemeinde für die gemeindlichen Grundstücke zu veranschlagen. Die steuerrechtliche Maßnahme stellt nur einen internen Vorgang bei der Gemeinde dar. Die aus einem solchen örtlichen Vorgang entstehenden gemeindlichen Erträge und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Aufwendungen sind den internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zuzurechnen und daher im betreffenden Teilergebnisplan zu veranschlagen. Die gemeindliche Steuerpflicht führt dabei nicht zu einem kassenwirksamen Zahlungsvorgang bei der Gemeinde.

Es sind unter dieser Haushaltsposition auch keine Aufwendungen aus dem Erwerb von geringwertigen Vermögensgegenständen zu veranschlagen, wenn in zulässiger Weise neue Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, von der Gemeinde unmittelbar als Aufwand verbucht werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Ein derartiger Erwerb dient regelmäßig dazu, die gemeindliche Geschäftsausstattung zu verbessern oder zu erhalten, um deren Ausführung im Sinne der Aufgabenerfüllung zu sichern, durch den Erwerb jedoch nicht zwingend dauerhaft.

Die unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagenden Aufwendungen der Gemeinde entstehen jedoch aufgrund von Maßnahmen für den Erhalt der Nutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände (laufende Verwaltungstätigkeit) und nicht aufgrund des Erwerbs von Vermögensgegenständen (Investitionstätigkeit) für den langfristigen Gebrauch durch die Gemeinde. Die Aufwendungen aufgrund des Erwerbs der Vermögensgegenstände und ihres vorgesehenen "Verbrauchs" sind daher den gemeindlichen Geschäftsaufwendungen gleichzustellen und unter der Haushaltsposition "Sonstige ordentliche Aufwendungen" zu veranschlagen.

#### **1.6.4 Zu Nummer 13 (Bilanzielle Abschreibungen):**

##### **1.6.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen der Gemeinde zu veranschlagen. Der Ressourcenverbrauch, der durch die Nutzung von abnutzbaren Vermögensgegenständen entsteht, ist als planmäßige Abschreibungen über die gesamte Zeit der Nutzungsdauer dieser Vermögensgegenstände jährlich zu ermitteln und zu erfassen (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Als bilanzielle Abschreibungen gelten dabei sowohl die planmäßigen als auch die außerplanmäßigen Abschreibungen der Gemeinde.

Diese Aufwendungen der Gemeinde stehen in einem unmittelbaren Sachzusammenhang mit der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welcher Weise diese Haushaltsposition im Haushaltsplan weiter sachgerecht untergliedert werden soll. Eine Aufgliederung der bilanziellen Abschreibungen nach den einzelnen Bilanzposten, wie sie für den Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW vorgesehen ist, muss im Ergebnisplan nicht erfolgen.

Die außerplanmäßigen Abschreibungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und der Finanzanlagen sowie die Sofortabschreibungen geringwertiger Vermögensgegenstände sind ebenfalls unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen (vgl. § 35 Absatz 2 und 5 GemHVO NRW). Zu dieser Haushaltsposition gehören auch die bei der Gemeinde entstehenden Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände. Ebenso gehören die Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zu dieser Haushaltsposition.

In diesem Zusammenhang besteht kein Erfordernis, die entstehenden planmäßigen oder außerplanmäßigen Abschreibungen noch in ungewöhnliche oder seltene Abschreibungen zu differenzieren und entsprechend im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan ist daher regelmäßig nur nach bilanziellen Abschreibungen als ordentliche Aufwendungen der Gemeinde und ggf. nach Abschreibungen, bei denen die Kriterien für außerordentliche Aufwendungen erfüllt sind, zu unterscheiden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Den Abschreibungen aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände stehen ggf. auch Erträge aus der Auflösung von in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten gegenüber, die wegen erhaltener investiver Zuwendungen zur Anschaffung von gemeindlichen Vermögensgegenständen gebildet worden sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2 und § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Diese Sonderposten sind entsprechend den planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen bei abnutzbaren und bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen aufzulösen.

Die bilanziellen Abschreibungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 57 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.6.4.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. Die nachfolgende Übersicht über die für die Gemeinde sachgerechten Kontenarten und mögliche Konten soll eine Hilfestellung für die Untergliederung der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ und die Zuordnung der örtlichen Aufwandsbuchungen sein (vgl. Abbildung 359).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „BILANZIELLE ABSCHREIBUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
571	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	5711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
572	Abschreibungen auf Finanzanlagen	5721	Abschreibungen auf Finanzanlagen
573	Abschreibungen auf das Umlaufvermögen	5731	Abschreibungen auf das Umlaufvermögen

*Abbildung 359 „Die Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“*

In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

**1.6.4.3 Außerplanmäßige Abschreibungen**

Die Gemeinde soll die Nutzungsdauer für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens sowie die Abschreibungsmethode unter Beachtung des Vorsichtsprinzips so festlegen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung des Vermögensgegenstandes möglichst vermieden wird. Sofern aber Nutzungseinschränkungen bei einem Vermögensgegenstand aufgrund eines besonderen Ereignisses entstehen, werden solche Wertminderungen als "außerplanmäßige Abschreibungen" bezeichnet.

Derartige Abschreibungen beim gemeindlichen Anlagevermögen führen aus dem Blickwinkel des gemeindlichen Jahresabschlusses zu zusätzlichen Aufwendungen für die Gemeinde. Die Aufwendungen setzen dabei eine eingetretene Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes und keine planmäßigen Abschreibungen voraus.

gen voraus. Eine außerplanmäßige Abschreibung kann daher bei allen abnutzbaren und nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehen.

Der Begriff „außerplanmäßig“ beinhaltet, dass eine Ergänzung zu den im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten und ggf. fortgeschriebenen Ermächtigungen aufgrund eines im Haushaltsjahr eingetretenen Ereignisses erforderlich wird. Das auslösende Ereignis tritt i. d. R. nicht vorhersehbar ein, sodass eine Veranschlagung außerplanmäßiger Abschreibungen im gemeindlichen Ergebnisplan regelmäßig für die Gemeinde nicht in Betracht kommen kann. Der Begriff beinhaltet außerdem, dass wegen der erst zu schaffenden Ermächtigung das Budgetrecht des Rates betroffen ist.

Bei dem Begriff „Außerplanmäßig“ besteht außerdem eine inhaltliche Übereinstimmung mit dem gleichen Begriff, der in der Vorschrift des § 83 GO NRW enthalten ist. Er wird benutzt, wenn im Haushaltsjahr zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen für die Gemeinde entstehen. Als außerplanmäßig im Sinne der Vorschrift werden gemeindliche Aufwendungen bezeichnet, wenn dafür keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind, also dafür kein fortgeschriebener Planansatz besteht (neue Ermächtigungen).

#### **1.6.4.4 Sonstige vermögenswirksame Aufwendungen**

Unter dieser Haushaltsposition sind nicht die Verluste aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen, von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und von Wertminderungen von Finanzanlagen sowie aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens zu veranschlagen. Die Aufwendungen aus den Abgängen von gemeindlichen Vermögensgegenständen stellen nicht die gleiche Art von Aufwendungen dar wie die bilanziellen Abschreibungen als Aufwendungen aus der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen. Sie entstehen oftmals auch erst nach der Aufgabe der Nutzung durch die Gemeinde.

Die Aufwendungen aufgrund von Abgängen und Veräußerungen von Vermögensgegenständen und von Wertminderungen von Finanzanlagen sind vielmehr unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Soweit jedoch ein Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als außerordentlich zu klassifizieren ist, sind die daraus entstehenden Abschreibungen als außerordentliche Aufwendungen zu behandeln und unter der dafür im Ergebnisplan vorgesehenen Haushaltsposition zu veranschlagen.

#### **1.6.4.5 Unzulässige Veranschlagungen bei Abschreibungen**

Unter dieser Haushaltsposition sind dagegen keine gemeindlichen Aufwendungen zu veranschlagen, die durch Wertberichtigungen bzw. Wertkorrekturen von gemeindlichen Forderungen entstehen. Derartige Aufwendungen entstehen vielfach aufgrund einer Niederschlagung oder eines Erlasses von gemeindlichen Ansprüchen und werden oftmals als „Abgeschriebene Forderungen“ bezeichnet. Sie stellen aber haushaltsmäßig keine bilanziellen Abschreibungen dar, sondern können z. B. unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen sein. Eine Ausnahme von dieser Regel stellen Wertberichtigungen von gemeindlichen Ausleihungen dar, die als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen sind.

Die Gemeinde darf unter dieser Haushaltsposition keine kalkulatorischen Abschreibungen veranschlagen, die im Rahmen des Abgabenrechts in die gemeindliche Gebührenkalkulation eingestellt werden dürfen. Sie können bei der Festlegung von Benutzungsgebühren für eine gemeindliche Einrichtung berücksichtigt werden, weil als zulässige mögliche Kosten die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten in die Kalkulation einfließen dürfen (vgl. § 6 KAG NRW). Eine haushaltsmäßige Berücksichtigung ist nicht zulässig. Zudem ist dafür auch noch eine Wahl zwischen den Bemessungsgrundlagen möglich, sodass z. B. unter der gemeindlichen Zwecksetzung „Substanzerhaltung“ die Wiederbeschaffungskosten die Grundlage dafür bilden.

Als bilanzielle Abschreibungen sind auch nicht die Auflösungsbeträge von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Die Rechnungsabgrenzungsposten dienen der Periodenabgrenzung und werden daher in der gemeindlichen Bilanz als Korrekturposten und nicht als Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt. Die Auflösungsbeträge aus den bilanziellen Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz sind vielmehr als Aufwendungen unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

#### **1.6.5 Zu Nummer 14 (Transferaufwendungen):**

##### **1.6.5.1 Die gemeindlichen Zuwendungen**

###### **1.6.5.1.1 Die haushaltsmäßige Einordnung**

Unter der Haushaltsposition sind Zuwendungen zu veranschlagen, die von der Gemeinde an Dritte gewährt werden. Derartige Leistungen entstehen aufgrund der finanziellen „Bedürftigkeit“ eines Dritten und müssen als gemeindliche Transferaufwendungen veranschlagt sowie als Zuwendungen gewährt und abgerechnet werden. Die Gemeinde erwirbt dadurch regelmäßig keinen Anspruch auf eine konkrete gleichwertige Gegenleistung, sodass kein zweiseitiger Leistungsaustausch stattfindet. Derartige gemeindliche Finanzleistungen verstoßen nicht gegen das allgemein geltende Prinzip, dass öffentliche Verwaltungsträger keine Geschenke machen dürfen.

Die wirtschaftliche Verursachung und damit die Zurechnung der Transferaufwendungen zu einem Haushaltsjahr werden regelmäßig durch die Anspruchsberechtigten ausgelöst. Diese Person kann aufgrund ihrer persönlichen Situation z. B. einen konkreten Unterstützungsanspruch gegenüber der Gemeinde haben, ggf. mit Beginn eines jeden Monats. Gemeindliche Transferaufwendungen stellen z. B. auch die Hilfen der Gemeinde an private Unternehmen (Subventionen) oder sonstige Zuschüsse für laufende Zwecke sowie Schuldendiensthilfen dar.

Zu dieser Haushaltsposition sind auch gemeindliche Finanzierungsvorgänge sowie Finanzleistungen nach besonderen landesrechtlichen oder bundesrechtlichen Vorschriften zuzuordnen, z. B. die Umlage nach dem Krankenhausgestaltungsgesetz. Diese Umlage stellt eine gemeindliche Finanzierungshilfe zur Verstärkung der Haushaltsmittel im Landeshaushalt dar, denn eine zweckbezogene Investitionsbeziehung oder ein unmittelbares Geschäft zwischen der Gemeinde und dem geförderten Krankenhaus besteht nicht.

Die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan muss daher an dem gesetzlichen Zweck der gemeindlichen Zahlungsleistung gemessen werden. Durch diese Finanzierungsbeteiligung mindert sich der gemeindliche Vermögensstatus, sodass die zu erbringende Finanzleistung aufwandsmäßig in der Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Ein vergleichbarer Sachverhalt liegt für die Gemeinde bei einer Finanzleistung nach dem EBKrG vor.

In diesen Fällen wird der von der Gemeinde zu erbringende Anteil ebenfalls durch den Bauträger investiv eingesetzt. Eine solche Finanzleistung muss die Gemeinde regelmäßig an Dritte leisten, ohne dass sie damit eine Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verknüpfen kann. Solche Finanzleistungen stellen daher ebenfalls lediglich gemeindlichen Finanzierungsbeihilfen dar. Nur in besonderen Einzelfällen, in denen die Gemeinde als Straßenbaulastträger aufgrund der Investitionsmaßnahme anteiliges Vermögen erhält, können die gemeindlichen Finanzleistungen im entsprechenden Umfang der Investitionstätigkeit der Gemeinde zugeordnet werden.

Die gemeindlichen Transferaufwendungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 53 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.6.5.1.2 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Die gemeindlichen Zuwendungen sind dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem der von der Gemeinde vorgesehene Erfüllungszeitpunkt liegt. Erst zu dem von der Gemeinde im Leistungsbescheid festgelegten Zeitpunkt entstehen die rechtsverbindliche Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand. Unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind daher alle Leistungen der Gemeinde an Dritte zu veranschlagen, die von der Gemeinde einem Dritten gewährt werden, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt.

Die Aufwendungen aus der Gewährung gemeindlicher Leistungen als besondere Hilfen an private Haushalte fallen auch unter diese Haushaltsposition (Sozialtransferaufwendungen). Typische Aufwendungen sind die Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber sowie sonstige soziale Leistungen. Die gemeindlichen Aufwendungen aus den Leistungszusagen sind bezogen auf das jeweilige Haushaltsjahr zu erfassen.

Das tatsächliche Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen als Grundlage und Auslöser für die wirtschaftliche und haushaltsmäßige Zurechnung gilt entsprechend bei Leistungszusagen der Gemeinde, die über das Haushaltsjahr hinaus ausgesprochen werden, z. B. die Zusage von sozialen Leistungen bis zum Renteneintritt. In solchen Fällen sind jedem neuen Haushaltsjahr die Aufwendungen für die auf das Jahr bezogenen Leistungen zuzurechnen, sofern die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen und nicht allein dem (ersten) Haushaltsjahr, in dem die Gemeinde eine Leistungszusage macht.

Die Leistungen der sozialen Sicherung sind auch dann unter dieser Haushaltsposition zu erfassen, wenn die Leistungen einem Berechtigten als Darlehen gewährt werden. Diese Form der Leistungsgewährung stellt im haushaltsmäßigen Sinne nicht die Gewährung eines Darlehens dar, das unter der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit zu erfassen wäre.

In solchen Fällen sollte geprüft werden, ob sich je nach örtlicher Fallgestaltung bilanzielle Auswirkungen ergeben. Unter diese Haushaltsposition fallen auch Aufwendungen der Gemeinde aufgrund der zu leistenden Gewerbesteuerumlage und der Finanzierungsbeteiligung an der Deutschen Einheit. Die Gewerbesteuerumlage stellt dabei keine Aufwendungsart dar, die haushaltsmäßig wie die Steuererträge der Gemeinde behandelt werden kann.

#### **1.6.5.1.3 Wichtige Besonderheiten**

##### **1.6.5.1.3.1 Zuwendungen und Gegenleistungsverpflichtung**

Bei der Gewährung von Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Zwecke durch die Gemeinde kann eine Gegenleistung des Dritten privatrechtlich vereinbart als auch öffentlich-rechtlich begründet sein. Aus der getroffenen Vereinbarung heraus sollte erkennbar sein, ob und in welchem Umfang sowie in welcher sachlichen und zeitlichen Form eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten besteht bzw. welche Ansprüche (Forderungen) der Gemeinde bestehen und zu welchem Zeitpunkt der wertbegründende Tatbestand vorliegt.

Die möglichen Gegenleistungen des Dritten müssen dabei nicht zwingend dem Wert der Zuwendung entsprechen. Die Gewährung einer Zuwendung stellt keinen Geschäftsvorfall dar, der haushaltsmäßig als „Lieferungen und Leistungen“ zu klassifizieren wäre und eine Gleichwertigkeit erfordert. Bei einer über das Haushaltsjahr hinausgehende (mehrjährigen) Gegenleistungsverpflichtung ist von der Gemeinde eine periodengerechte Rechnungsabgrenzung vorzunehmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Unter dieser Position ist dann nur der betreffende Jahresbetrag der Zuwendung zu erfassen. Die gewährte Zuwendung stellt für die weiteren Jahre eine Vorauszahlung der Gemeinde dar und muss entsprechend periodengerecht abgegrenzt werden, wie es auch bei der Gegenleistung geboten ist.

#### **1.6.5.1.3.2 Die Fraktionszuwendungen**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern besondere Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung zu gewähren, kann aber deren Umfang eigenverantwortlich festlegen (vgl. § 56 Absatz 3 GO NRW). Die Fraktionen sind freiwillige Vereinigungen von Ratsmitgliedern oder von Mitgliedern einer Bezirksvertretung und wirken bei der Willensbildung und Entscheidungsfindung des Rates der Gemeinde mit (vgl. § 56 Absatz 2 GO NRW).

Die Adressaten der Fraktionszuwendungen haben aber durch ihre Mitgliedschaft im Rat oder in einer Bezirksvertretung nicht nur eine besondere Stellung inne, sondern tragen auch unmittelbar zur Erledigung der gemeindlichen Ratsarbeit bei. Die Fraktionszuwendungen werden nicht daher an fremde Dritte zur Erledigung gemeindlicher Aufgaben gewährt, sondern dienen der gemeindlichen Ratsarbeit und sind deshalb der gemeindlichen Geschäftstätigkeit zuzurechnen.

Die Verwendung des Begriffs „Zuwendungen“ in der gesetzlichen Vorschrift beinhaltet grundsätzlich, die von der Gemeinde zu leistenden Fraktionszuwendungen als gemeindliche Transferaufwendungen anzusehen. Sie stellen jedoch keine Kostenerstattung der Gemeinde gegenüber Dritten für die gemeindliche Aufgabenerfüllung dar. Die Fraktionszuwendungen sind daher im Ergebnisplan wie die Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit der Ratsmitglieder unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

#### **1.6.5.1.3.3 Verlustzuweisungen an Betriebe**

Unter der Haushaltsposition sind auch die vorgesehenen Verlustabdeckungen für gemeindliche Betriebe zu veranschlagen, z. B. für Eigenbetriebe (vgl. § 10 Absatz 6 EigVO NRW). Solche gemeindlichen Leistungen sind regelmäßig weder mit einem bestimmten fachlichen Einzelzweck als Verwendungsvorgabe noch mit einer Gegenleistungsverpflichtung für den gemeindlichen Betrieb verbunden. Aus der Pflicht der Gemeinde zur Verlustübernahme entsteht die Ausrichtung der gemeindlichen Finanzleistung auf die laufenden Zwecke des Betriebes und entsprechend die Vorgabe, die Finanzleistung als Transferaufwendungen im Ergebnisplan zu veranschlagen.

Die Möglichkeiten des Betriebes, die erhaltene gemeindliche Leistung im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit nach eigenen Zwecken einzuordnen, sind für die gemeindliche Veranschlagung nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Für die haushaltsmäßige Zuordnung bei der Gemeinde kommt es daher nicht darauf an, ob ein Verlust im Umfang des Jahresfehlbetrages in der Gewinn- und Verlust-Rechnung oder im Umfang eines ausgewiesenen Bilanzverlustes zu decken ist.

Die Ausrichtung auf eine Verlustübernahme durch die Gemeinde bedingt ergebniswirksame Aufwendungen für die Gemeinde. Dazu besteht der Grundsatz, dass die Gemeinde eine Verlustübernahme gegenüber einem gemeindlichen Betrieb regelmäßig nur entsprechend ihrem geschäftsmäßigen Anteil am jeweiligen Betrieb übernehmen soll. Mit diesem Beteiligungsanteil an einem Betrieb, der aufgrund der zulässigen wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde besteht, wird der Umfang der Aufgabenerfüllung der Gemeinde wieder gespiegelt, der durch den gemeindlichen Betrieb für die Gemeinde erledigt wird bzw. ihm von der Gemeinde übertragen wurde (vgl. §§ 107 ff. GO NRW).

Die Gemeinde lässt mit einer Beteiligung an einem Betrieb zu, dass die gemeindliche Aufgabenerledigung nicht nur durch die Gemeindeverwaltung, sondern auch durch andere organisatorische Einheiten (rechtlich selbststän-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

dige und rechtlich unselbstständige) erfolgt, die dann Dritte gegenüber der Gemeinde darstellen. Die Gemeinde muss diese Verhältnisse im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehungen mit den gemeindlichen Betrieben berücksichtigen, sodass sich die tatsächlichen Verhältnisse auch auf die Verlustübernahmen durch die Gemeinde auswirken.

Die Bedeutung des gemeindlichen Anteilsverhältnisses wird dadurch sichtbar, dass die Gemeinde bei der Errichtung eines Betriebes in einer Rechtsform des privaten Rechts verpflichtet ist, die gemeindliche Haftung gegenüber dem Betrieb auf einen bestimmten Betrag zu begrenzen (vgl. § 108 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Durch den tatsächlichen Beteiligungsumfang der Gemeinde an einem Betrieb entsteht ein Rahmen, durch den die originäre Haftung der Gemeinde gegenüber einem gemeindlichen Betrieb als Dritten bestimmt wird und der dem Schutz der Gemeinde dient.

Die Veranschlagung der Aufwendungen aufgrund von Verlustübernahmen soll zudem nur erfolgen, wenn der Betrieb grundsätzlich einen Anspruch auf eine Verlustübernahme gegenüber der Gemeinde hat. Es ist dazu zu beachten, dass ein tatsächlicher Anspruch des Betriebes regelmäßig erst mit dem Ablauf des Geschäftsjahres des Betriebes entstehen kann, auf das sich der Anspruch bezieht.

Dieser Anspruch muss dann in den gemeindlichen Jahresabschluss dieses Geschäftsjahres (Haushaltsjahres) einbezogen werden. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan muss eine Zuordnung zum zutreffenden Haushaltsjahr erfolgen, wenn ein Verlust bei einem Betrieb voraussichtlich absehbar ist und die Verlustübernahme durch die Gemeinde mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird.

#### **1.6.5.1.3.4 Zuwendungen für sonstige Zwecke**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert neben der Aufgabenerledigung durch Dritte auch deren finanzielle Unterstützung zur Sicherstellung der Aufgabenerledigung. Unter der Haushaltsposition sind alle gemeindlichen Zuwendungen zu veranschlagen, die von der Gemeinde unter der Berücksichtigung örtlicher Zwecke an Dritte gewährt werden. Derartige Leistungen entstehen aufgrund der finanziellen „Bedürftigkeit“ eines Dritten und müssen als Transferaufwendungen veranschlagt sowie als Zuwendungen gewährt und abgerechnet werden.

Die wirtschaftliche Verursachung und damit die Zurechnung der Transferaufwendungen zu einem Haushaltsjahr werden regelmäßig durch die Anspruchsberechtigten ausgelöst. Diese Person kann aufgrund ihrer persönlichen Situation z. B. einen konkreten Unterstützungsanspruch gegenüber der Gemeinde haben, ggf. mit Beginn eines jeden Monats. Gemeindliche Transferaufwendungen können vielfältig hinsichtlich ihrer Zwecke zur Aufgabenerfüllung sein. Sie können aber auch unterschiedlichen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährt werden, z. B. die Hilfen der Gemeinde an private Vereine.

Eine Ausnahme kann sich ggf. bei der Ausgleichsabgabe ergeben. Die Ausgleichsabgabe, die ein Arbeitgeber entrichten muss, der nicht die vorgeschriebene Zahl schwerbehinderter Menschen beschäftigt, hat nach der gesetzlichen Grundlage keinen Zuwendungscharakter (vgl. § 77 Absatz 1 SGB IX). Sie hat deshalb für eine abgabepflichtige Gemeinde einen Ersatzcharakter (Finanzleistung statt Beschäftigung) und ist daher unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

Für die Gemeinde kann lediglich dann eine aus der Ausgleichsabgabe erhaltene Finanzleistung einen Zuwendungscharakter erhalten, wenn die finanzielle Unterstützung von der Gemeinde an einen Dritten weiterzuleiten ist, z. B. an einen ihrer Betriebe. Diese Zuwendungsgewährung ist dann entsprechend zu veranschlagen. Sie verstößt nicht gegen das geltende Prinzip, dass öffentliche Verwaltungsträger keine Geschenke machen dürfen.



#### **1.6.5.1.4 Die örtliche Förderrichtlinie**

Im Zusammenhang mit örtlichen Leistungen Dritter bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unterstützt die Gemeinde vielfach Personenkreise durch zusätzliche Finanzleistungen. Dazu soll eine allgemeine Förderrichtlinie erlassen werden. Das nachfolgende Beispiel zeigt einige wichtige Eckpunkte auf (vgl. Beispiel 48).

**BEISPIEL:**

**Eckpunkte einer örtlichen Förderrichtlinie**

Die Gemeinde möchte Vereine, Selbsthilfegruppen und Initiativen stärker in die Gestaltung des örtlichen Gemeinwesens einbeziehen. Die dafür erforderlichen Tätigkeiten will sie, abhängig vom jeweiligen Projekt und den dafür erforderlichen Zeit- und Sachaufwand, durch einen finanziellen Zuschuss unterstützen. Sie will dafür eine „Richtlinie zur Gemeinwesen-Förderung“ erlassen. Die Richtlinie soll auf den folgenden Eckpunkten aufbauen:

1.	Örtliche Adressaten	Vereine, Selbsthilfegruppen, Initiativen
2.	Förderzweck	Tätigkeiten zur Gestaltung des Gemeinwesens
3.	Fördergegenstand	Honorare, Sachkosten, Betriebskosten,
4.	Nicht förderfähig	Eigene Feste, Sach- und Geldpreise
5.	Antragsverfahren	Pflichtige Anlagen und Unterlagen
6.	Bewilligung	Fachausschuss, Zuwendungsbescheid
7.	Verwendungsnachweis	Finanzangaben und Sachbericht
8.	Sonstiges	Zweckbindung und Rückzahlungspflicht

Die Gemeinde erwartet, dass die interessierten Gruppen ein neues Bewusstsein in die Gemeinde bringen, auch wenn sie einen finanziellen Eigenanteil von 10 % der Gesamtkosten tragen sollen.

*Beispiel 48 „Eckpunkte einer Förderrichtlinie“*

Die Gemeinde erwartet, dass bereits bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan eine Grundsatzentscheidung für die Förderung im Haushaltsjahr sowohl hinsichtlich des finanziellen Umfangs als auch hinsichtlich der förderfähigen Zwecke. Bereits im Vorfeld soll daher öffentlich werden, welche Anliegen der Rat hat, zu deren Erledigung die anzusprechenden Einwohner beitragen können und sollen.

#### **1.6.5.1.5 Die Übersicht über gewährte Zuwendungen**

Im Zusammenhang mit der besonderen vorgesehenen finanziellen Unterstützung Dritter zur Durchführung gemeindlicher Aufgaben im Haushaltsjahr bietet sich für die Gemeinde im Rahmen des Vorberichtes zu ihrem Haushaltsplan eine gesonderte Übersicht über die geplante Gewährung von Zuwendungen an die örtlich tätigen Dritten an (vgl. § 7 GemHVO NRW).

Ein Gesamtüberblick über die im Haushaltsjahr dafür entstehenden Transferaufwendungen sollte jedenfalls dann gegeben werden, wenn diese gemeindlichen Leistungen zu den haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkten der Gemeinde im Haushaltsjahr zählen. Eine Möglichkeit zur Gestaltung einer Übersicht wird nachfolgend näher aufgezeigt (vgl. Abbildung 360).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER ZUWENDUNGEN AN DRITTE</b>			
<b>ZUWENDUNGEN FÜR LAUFENDE ZWECKE</b>			
<b>Produktbereich</b>	<b>Empfänger</b>	<b>Zweck</b>	<b>Betrag</b>
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe			
Gesundheitsdienste			
(weitere Bereiche örtlich festlegen)			
<b>ZUWENDUNGEN FÜR INVESTIVE ZWECKE</b>			
<b>Produktbereich</b>	<b>Empfänger</b>	<b>Zweck</b>	<b>Betrag</b>
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe			
Sportförderung			
(weitere Bereiche örtlich festlegen)			

*Abbildung 360 „Die Übersicht über Zuwendungen an Dritte“*

Für die Gemeinde bietet es sich an, die Darstellung in der Übersicht unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans zu gliedern, in denen die Transferaufwendungen für laufende Zwecke bei Dritten veranschlagt werden.

### **1.6.5.2 Die gemeindlichen Umlagen**

#### **1.6.5.2.1 Die Arten der Umlagen**

Zu der Haushaltsposition gehören an Dritte zu leistende Umlagebeiträge. Die Umlagen werden von einer anderen öffentlich-rechtlichen Einheit zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels erhoben, z. B. die Kreisumlage nach § 56 KrO NRW oder die Landschaftsumlage nach § 22 LVerbO NRW. Zu diesen Leistungen wird die Gemeinde aufgrund eines Leistungsbescheides des Umlageberechtigten herangezogen, herangezogen, der sich auf ein konkretes Haushaltsjahr beziehen muss.

Bei allgemeinen Umlagen, bei denen die Gemeinde eine Finanzleistung an einen Dritten besteht keine Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich. Sie beinhalten das Ausgleichsprinzip und nicht das Äquivalenzprinzip, sodass die allgemeinen Umlagen weder Steuern noch Beiträge für die Gemeinde als Umlagepflichtiger darstellen. Die Umlagen stellen daher Transferaufwand dar, sodass die gemeindlichen Aufwendungen unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ zu veranschlagen sind.

Die Umlagen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 53 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.6.5.2.2 Die Sonderumlagen**

Eine besondere Art einer Umlage stellt die Sonderumlage dar, die von den Kreisen und den Landschaftsverbänden sowie dem Regionalverband Ruhr als Umlageberechtigte vergangenheitsbezogen erhoben werden kann, sofern im Rahmen ihres Jahresabschlusses eine Inanspruchnahme ihres Eigenkapitals wegen eines Fehlbetrages in ihrer Ergebnisrechnung tatsächlich erfolgt ist (vgl. z. B. § 56c KrO NRW). Der Anteil der Gemeinde an der Sonderumlage muss haushaltsmäßig in die gemeindliche Ergebnisrechnung einbezogen werden. Er stellt jedoch keinen Anteil einer jährlich zu erhebenden „allgemeinen“ Umlage dar bzw. ist nicht darin einzubeziehen, z. B. in die Kreisumlage oder in die Landschaftsumlage.

Eine Inanspruchnahme des Eigenkapitals kann vom Umlageberechtigten nur dann in die Bemessung einer Sonderumlage einbezogen werden, wenn die Inanspruchnahme im Rahmen eines Jahresabschlusses tatsächlich erfolgt ist. Es bedarf daher vor der Festsetzung der Umlagebeträge eines wirksamen Jahresabschlusses des Umlageberechtigten. Dieser Status ist erreicht, wenn der Jahresabschluss des betroffenen Haushaltsjahres und/oder von Vorjahren durch den Rat festgestellt worden ist.

Aufgrund der erforderlichen vorherigen Feststellung des Jahresabschlusses und des bis dahin entstandenen Zeitablaufs kann i. d. R. eine Sonderumlage frühestens im zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahres vom Umlageberechtigten erhoben werden. Die Festsetzung einer Sonderumlage soll unter Angabe der erwarteten Erträge in die Haushaltssatzung des Jahres einbezogen werden, in dem die Erhebung erfolgen soll. Sie kann vom Umlageberechtigten erst tatsächlich erhoben werden, wenn die dafür erforderliche Genehmigung von der Aufsichtsbehörde erteilt worden ist.

Die Umlageverpflichteten dürfen die an den Berechtigten zu leistenden Umlagebeiträge der Sonderumlage haushaltsmäßig nicht als „außerordentlich“ einstufen. Die Umlagebeiträge stellen ordentliche Aufwendungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Transferaufwendungen zu erfassen sind. Der Zweck ihrer Erhebung „Wiederherstellung des Eigenkapitals“ stellt einerseits keinen Tatbestand dar, der von der haushaltswirtschaftlichen Definition der Außerordentlichkeit erfasst wird. Andererseits unterliegt die Sonderumlage nicht der Verwendung für bestimmte Zwecke durch den Umlageberechtigten, sondern dient der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs durch die Beseitigung der eingetretenen Minderung des Eigenkapitals.

#### **1.6.5.2.3 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ sind die Umlagen zu veranschlagen, die von der Gemeinde zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich aufgrund eines bestimmten Schlüssels an Dritte gezahlt werden, z. B. die Kreisumlage, die Gewerbesteuerumlage oder eine Zweckverbandsumlage.

Die Umlagen stellen gemeindliche Transferleistungen dar und sind von der Gemeinde aufgrund eines Leistungsbescheides des Umlageberechtigten als Transferaufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Die Gemeinde hat zu berücksichtigen, dass sich jahresbezogen betrachtet ggf. Schwankungen aufgrund der jahresbezogenen Umlagegrundlagen ergeben können und sich solche Veränderungen auf das zweite Folgejahr des Haushaltsjahres auswirken.

Unter dieser Haushaltsposition sind auch die Umlagen an Zweckverbände und ähnliche gemeindliche Zusammenschlüsse für die Erfüllung bestimmter gemeindlicher Aufgaben sind zu veranschlagen. Die Umlagen werden grundsätzlich erhoben, soweit die sonstigen Erträge die entstehenden Aufwendungen voraussichtlich nicht decken (vgl. § 19 Absatz 1 Satz 1 GkG NRW).

Den Aufwendungen für die Umlage können ggf. Erträge aus erhaltenen Zuwendungsmitteln gegenüberstehen. Derartige Erträge können z. B. aufgrund der Schulpauschale erzielt werden, weil diese Pauschale auch für bestimmte zweckbezogene Aufwendungen eingesetzt werden darf, die haushaltsmäßig der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind. In solchen Fällen muss von der Gemeinde auch im Rahmen ihrer Umlageverpflichtung die Einhaltung der Zwecksetzung sichergestellt werden.

#### **1.6.5.2.4 Die Aufwandszuordnung**

##### **1.6.5.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Umlageerhebung ist - wie bei der Steuererhebung der Gemeinden - das ausschlaggebende Zuordnungskriterium für das Haushaltsjahr das Vorliegen eines Rechtsanspruches des Umlageberechtigten. Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Berechtigung zur Heranziehung des Umlagepflichtigen und der wertbegründende Tatbestand sowie die Leistungspflicht der Gemeinde.

Die Bindung des Umlageaufwandes an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides und damit an den Erfüllungszeitpunkt der Leistungsverpflichtung der Gemeinde, also die Realisierbarkeit, ist wegen des öffentlich-rechtlichen Handelns des Umlageberechtigten geboten. Diese allgemein geltende haushaltsmäßige Zuordnung ist wegen des Problems, dass ein Ertrag nicht zuverlässig in dem Haushaltsjahr, in dem die mögliche wirtschaftliche Ursache, also die Bemessungsgrundlage entsteht, gemessen werden kann, als sachgerecht anzusehen.

Die vorgenommene haushaltswirtschaftliche Zuordnung folgt dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruches und dem Vorliegen eines wertbegründenden Tatbestandes als Realisation und nicht dem Prinzip der möglicherweise davorliegenden ungewissen „wirtschaftlichen Verursachung“. Die für gemeindliche Aufwendungen notwendige periodengerechte Zuordnung wird durch die Festsetzung einer Umlage für ein Haushaltsjahr nicht beeinträchtigt.

Ausschlaggebend für die Zuordnung der gemeindlichen Transferaufwendungen der Umlagepflichtigen ist die Festsetzung des Zeitraumes durch den Umlageberechtigten, für den die Umlage erhoben wird. Die Festsetzung einer Umlage für einen künftigen Zeitraum oder die Kenntnis darüber, dass für einen kommenden Zeitraum eine Umlage festgesetzt werden soll, stellen haushaltsrechtlich keine Grundlage für die Gemeinde dar, daraus entstehende Transferaufwendungen einem anderen Haushaltsjahr als dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen, für das die Festsetzung der Umlage erfolgt. Entsprechend darf die Gemeinde in der Bilanz im Jahresabschluss eines anderen Haushaltsjahres auch keine Rückstellungen für künftige Umlagen ansetzen.

##### **1.6.5.2.4.2 Die Abrechnung der Jugendamtsumlage**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Veranschlagung einer an den Kreis zu zahlenden „Jugendamtsumlage“ zu beachten, dass dem Kreis das Recht zusteht, nach Ablauf des Haushaltsjahres bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ im übernächsten Jahr auszugleichen (vgl. § 56 Absatz 5 Satz 2 KrO NRW). Aus der Festlegung der Abrechnung und eines Ausgleichs können sich aufgrund der Aufgaben der Jugendhilfe weitere Verpflichtungen bzw. Aufwendungen für die Gemeinde gegenüber dem Kreis ergeben.

Der Kreis kann im Rahmen seines Jahresabschlusses eine Abrechnung der gegenüber den kreisangehörigen Gemeinden ohne eigenes Jugendamt festgesetzten einheitlichen ausschließlichen Belastung für das betreffende Haushaltsjahr vornehmen. Er hat dafür die tatsächliche Differenz zwischen Plan und Ist für das betreffende Haushaltsjahr zu ermitteln und das Ergebnis den betroffenen kreisangehörigen Gemeinden mitzuteilen. Bei einem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

festgestellten Fehlbetrag des Kreises für die Aufgaben der Jugendhilfe entstehen für die Gemeinde weitere Aufwendungen, wenn die Gemeinde aufgrund eines „Leistungsbescheides“ zur Deckung herangezogen wird.

Durch den Bescheid müssen der Erfüllungszeitpunkt sowie der Zahlungszeitpunkt näher konkretisiert werden. Bei einer zeitlichen Betrachtung wird die „Jugendamtsumlage“ im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres im Rahmen des Jahresabschlusses abgerechnet. Im zweiten Folgejahr liegt der gesetzlich bestimmte Erfüllungszeitpunkt, denn bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ dürfen erst im übernächsten Jahr ausgeglichen werden. Die Gemeinde hat die Aufwendungen aus ihrer Verpflichtung dem Haushaltsjahr der Erfüllung zuzuordnen (übernächstes Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres).

Die gesetzliche Abrechnungsregelung bringt dabei eine „Lücke“ mit sich, weil der Kreis seine Forderung ertragsmäßig dem abgelaufenen Haushaltsjahr als Abrechnungsjahr zuzuordnen hat, auch wenn der Leistungsbescheid nicht innerhalb der gesetzlichen Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss ergeht. Die Gemeinde darf ihre entstehenden Aufwendungen aus der Erfüllung ihrer Verpflichtung nicht dem Abrechnungsjahr zurechnen, für das die Jugendamtsumlage“ erhoben wurde. Die mit der gesetzlichen Regelung verbundenen bilanziellen Differenzen müssen durch die Beteiligten hingenommen werden.

Bei einem aus der Abrechnung der „Jugendamtsumlage“ durch den Kreis vorliegenden Fehlbetrag sind die dadurch für die Gemeinde entstehenden Aufwendungen entsprechend der gesetzlich bestimmten Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung in der Haushaltsplanung für das zweite Folgejahr des „abgerechneten“ Haushaltsjahres zu berücksichtigen. Die Gemeinde kann sich in der Sache nicht auf das Bescheidprinzip stützen und den Erfüllungszeitpunkt in das Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres oder in das abgelaufene Haushaltsjahr legen (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Aufgrund der konkreten Festlegungen des Kreises in seinem Leistungsbescheid entstehen dann im zweiten Haushaltsjahr die Aufwendungen aus der Abrechnung der „Jugendamtsumlage“ für das Vorvorjahr des Haushaltsjahres.

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung der an den Kreis zu zahlenden „Umlagen“ hat die Gemeinde zu beachten, dass dem Kreis auch bei Mehr- oder Minderbelastungen von Kreisteilen aufgrund von Einrichtungen das Recht zusteht, nach Ablauf des Haushaltsjahres bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ im übernächsten Jahr auszugleichen (vgl. § 56 Absatz 4 Satz 4 KrO NRW). Aus der Festlegung einer Abrechnung und eines Ausgleichs zwischen den Beteiligten können sich für die Gemeinde Ansprüche oder Verpflichtungen aufgrund der jährlichen Heranziehung durch den Kreis ergeben.

**1.6.5.3 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an. Die nachfolgende Übersicht soll dabei eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 361).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „TRANSFERAUFWENDUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
531	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	5311	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
532	Schuldendiensthilfen	5321	Schuldendiensthilfen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „TRANSFERAUFWENDUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
533	Sozialtransferaufwendungen	5331	Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
		5332	Soziale Leistungen an natürliche Personen innerhalb von Einrichtungen
		5333	Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		5334	Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
		5335	Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
		5336	Arbeitslosengeld II
		5337	Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
		5338	Leistungen für Bildung und Teilhabe
		5339	Sonstige soziale Leistungen
534	Steuerbeteiligungen	5341	Gewerbesteuerumlage
		5342	Finanzierungsbeitrag an den Lasten Deutsche Einheit
535	Allgemeine Zuweisungen	5352	Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)
537	Allgemeine Umlagen	5371	Allgemeine Umlagen an das Land
		5372	Allgemeine Umlagen an Gemeinden (GV)
		5373	Allgemeine Umlagen an Zweckverbände
539	Sonstige Transferaufwendungen	5395	Verlustübernahmen bei Betrieben
		5399	Sonstige Transferaufwendungen

*Abbildung 361 „Die Haushaltsposition „Transferaufwendungen“*

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik.

#### **1.6.5.4 Nicht zulässige Veranschlagungen**

Unter dieser Haushaltsposition sind nicht gemeindliche Entgelte für eine nicht investive Leistung eines Dritten zu erfassen. Die gemeindliche Leistung stellt eine gleichwertige Gegenleistung gegenüber der Leistung des Dritten und keine Zuwendung dar. In diesen Fällen ist ein Leistungsaustausch gegeben und kein Raum für eine gemeindliche Transferleistung. Die haushaltmäßige Berechtigung der Gemeinde zur Erbringung der gemeindlichen Finanzleistung ist dabei für die Beurteilung der Sachlage nicht maßgebend.

Von der Gemeinde dürfen unter dieser Haushaltsposition auch keine Kostenumlagen veranschlagt werden, die wegen der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen durch eine andere Stelle von der Gemeinde an einen Dritten zu zahlen sind. Sie darf unter dieser Haushaltsposition auch keine Zuwendungen veranschlagen, die von ihr im Rahmen der Aufgabenerfüllung an Dritte für investive Zwecke gewährt werden.

Aus derartigen gemeindlichen Zuwendungen entstehen innerhalb der Nutzungszeit des damit finanzierten Vermögensgegenstandes jahresbezogene Abschreibungen, die dann aufwandswirksam zu erfassen sind. Die von der Gemeinde gewährten investiven Zuwendungen sind im Finanzplan unter der Haushaltsposition „Auszahlun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

gen für aktivierbare Zuwendungen“ zu erfassen und bei einer Gegenleistungsverpflichtung unter der aktiven Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

Unter dieser Haushaltsposition sind zudem auch keine Steueraufwendungen der Gemeinde aus ihrer steuerpflichtigen Tätigkeit zu erfassen. Die Steuern stellen von ihrem Charakter her Geldleistungen der Gemeinde dar, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen. Die Steuern werden von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das entsprechende Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft. Die gemeindlichen Steueraufwendungen stellen daher keine Transferleistungen dar.

#### **1.6.6 Zu Nummer 15 (Sonstige ordentliche Aufwendungen):**

##### **1.6.6.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind alle gemeindlichen Aufwendungen, die nicht den anderen Aufwandspositionen zuzuordnen sind, zu veranschlagen. Zu dieser Haushaltsposition gehören auch die sonstigen Personal- und Versorgungsaufwendungen der Gemeinde, z. B. für Aus- und Fortbildung, Reisekosten, Ersatz für Sachschäden. Die Ausgleichsabgabe, die ein Arbeitgeber entrichten muss, ist ebenfalls dieser Haushaltsposition zuzuordnen (vgl. § 77 Absatz 1 SGB IX). Sie entsteht, weil der Arbeitgeber nicht die vorgeschriebene Zahl schwerbehinderter Menschen beschäftigt, und hat deshalb einen Ersatzcharakter (Finanzleistung statt Beschäftigung).

Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass den sonstigen Personal- und Versorgungsaufwendungen ein Abfindungscharakter und nicht wie den originären Personalaufwendungen ein Vergütungs- oder Entgeltcharakter zukommt. Bei den der Haushaltsposition zuzuordnenden „Sachbezügen“ als unmittelbare Leistungen der Gemeinde an ihren Beschäftigten aufgrund des Arbeitsverhältnisses sind für die Veranschlagung und Zuordnung im Einzelfall der damit beabsichtigte Zweck festzulegen, damit eine sachgerechte Erfassung der Aufwendungen sicherzustellen.

Die gemeindlichen Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten, z. B. für Mieten, Pachten, Leasing und Aufwendungen für Beiträge gehören ebenfalls zu dieser Haushaltsposition. Unter der Haushaltsposition sind auch die Geschäftsaufwendungen der Gemeinde, aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen sowie besondere oder sonstige ordentliche Aufwendungen zu erfassen. Zu solchen Aufwendungen gehören z. B. Bußgelder oder Zahlungen wegen eines Zahlungsverzugs nach § 271a BGB, aber auch Aufwendungen aufgrund von Rückzahlungen von erhaltenen Zuwendungen für laufende Zwecke.

Aufgrund gemeindlicher Sachverhalte können von der Gemeinde unterschiedliche Rückstellungen zu bilanzieren sein. Zu dieser Haushaltsposition gehören jedoch auch die Aufwendungen für die Bildung von Rückstellungen für Deponien und Altlasten, für die Instandhaltungsrückstellungen sowie für die sonstigen Rückstellungen nach § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW sowie deren Erhöhungen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW). Der bei der Gemeinde entstehende Aufwand ist unabhängig von den zulässigen Arten der Rückstellungen unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, sofern keine besonderen Vorgaben bestehen, z. B. für Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen.

Zu solchen gemeindlichen Aufwendungen, für die in der gemeindlichen Bilanz eine Rückstellung anzusetzen ist, gehören auch Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses durch Dritte. Zu den sonstigen ordentlichen Aufwendungen, die unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind, gehören die Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit der Ratsmitglieder u. a. einschließlich der Fraktionszuwendungen als Aufwendungen für die Ratsarbeit, denn die Fraktionen sind freiwillige Vereinigungen von Ratsmitgliedern oder von Mitgliedern einer Bezirksvertretung.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 2 GemHVO NRW

Die Fraktionszuwendungen dienen der gemeindlichen Geschäftstätigkeit, auch wenn die Leistungen der Gemeinde nicht als Kostenerstattung (gegenüber Ratsvereinigungen) zu klassifizieren sind. Die Aufwendungen können daher nicht als gemeindliche Transferaufwendungen behandelt bzw. eingeordnet werden, denn die Adressaten wirken bei der Willensbildung und Entscheidungsfindung der Gemeinde mit (vgl. § 56 Absatz 2 GO NRW). Die dem Bürgermeister zur Verfügung zu stellenden Verfügungsmittel zählen auch zu den sonstigen Aufwendungen der Gemeinde.

Die Gemeinde hat unter dieser Haushaltsposition jedoch keine Aufwendungen aus der Gewährung von Beihilfen an die Beschäftigten und die Versorgungsempfänger der Gemeinde zu veranschlagen, soweit im Rahmen der Gewährung der Beihilfen die für die Zahlungen angesetzte Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz nicht ausreicht. Diese Aufwendungen stellen zwar grundsätzlich „Personalnebenaufwendungen“ dar, gleichwohl sind diese Aufwendungen nicht unter dieser Haushaltsposition zu erfassen.

Zu dieser Haushaltsposition gehören außerdem nicht die Verlustabdeckungen der Gemeinde für ihre Betriebe (vgl. § 10 Absatz 6 EigVO NRW). Es sind darunter auch nicht die Steuerlasten Dritter zu veranschlagen, die von der Gemeinde als Arbeitgeber abzuführen sind, z. B. Lohn- und Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag. Diese Leistungen sind von den Beschäftigten zu erbringen und sind daher wirtschaftlich nicht der Gemeinde als Aufwendungen zuzurechnen.

Als Sammelposition sollte die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ ggf. weiter untergliedert werden, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen wesentlich übersteigt oder einzelne Aufwendungen eine besondere Bedeutung für die Gemeinde haben. Die Gemeinde soll dann abwägen, ob durch gesonderte Erläuterungen die notwendige Transparenz über die unter dieser Haushaltsposition zusammengefassten Aufwendungen gewährleistet werden kann oder ob sich zusätzliche (ergänzende) Positionen im gemeindlichen Ergebnisplan anbieten.

In den Fällen, in denen ein gemeindlicher Geschäftsvorfall jedoch als außerordentlich zu klassifizieren ist, muss die Gemeinde die daraus entstehenden Abschreibungen auch als außerordentliche Aufwendungen behandeln. Sie hat dann solche Aufwendungen in ihrem Ergebnisplan unter der dafür vorgesehenen Haushaltsposition „Außerordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen. Außerdem soll die Haushaltsposition nicht als ausschließliche Sammelposition im Haushaltsplan enthalten sein, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen übersteigt oder wesentliche einzelne Gegebenheiten abdecken soll.

Die sonstigen ordentlichen Aufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 54 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.6.6.2 Die Gliederung der Haushaltsposition**

Die Haushaltspositionen, die mindestens im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen, stellen bei jeder Ertrags- und Aufwandsart eine Zusammenfassung der einzelnen Arten dar. In vielen Fällen bietet es sich mindestens für das interne Buchungsgeschäft und die örtliche Steuerung eine Untergliederung der verbindlichen Haushaltspositionen an.

Die Untergliederung der Haushaltsposition soll sich einerseits am örtlichen Informations- und Steuerungsbedarf und dem Berichtswesen orientieren. Andererseits sollten dabei auch andere sachgerechte Zwecke nicht vernachlässigt werden, z. B. die Meldepflichten der Gemeinde zur amtlichen Finanzstatistik. Die nachfolgende Übersicht zeigt die mögliche Untergliederung der Haushaltsposition auf (vgl. Abbildung 362).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „SONSTIGE ORDENTLICHE AUFWENDUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
541	Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen	5411	Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen
		5412	Besondere Aufwendungen für Beschäftigte
542	Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	5421	Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
		5422	Mieten und Pachten
		5423	Leasing
		5429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
543	Geschäftsaufwendungen	5431	Geschäftsaufwendungen
544	Steuern, Versicherungen, Schadensfälle	5442	Umsatzsteuer
		5445	Sonstige Steuern
		5446	Versicherungen
		5447	Schadensfälle
546	Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen	5461	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
		5462	Leistungsbeteiligung bei Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
		5463	Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
		5468	Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen
547	Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen	5471	Wertveränderungen bei Sachanlagen
		5472	Wertveränderungen bei Finanzanlagen
		5473	Wertveränderungen beim Umlaufvermögen
		5477	Verrechnungen bei Sachanlagen mit der allgemeinen Rücklage
		5478	Verrechnungen von Finanzanlagen mit der allgemeinen Rücklage
548	Besondere ordentliche Aufwendungen	5481	Bußgelder
		5482	Zahlungsverzug (Säumniszuschläge)
		5483	Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
		5484	Ausgleichsabgabe (als finanzielle Ersatzleistung nach SGB IX)
549	Weitere sonstige ordentliche Aufwendungen	5491	Verfügunsmittel
		5492	Fraktionszuwendungen
		5494	Zuführungen zu Rückstellungen für Depo-nien und Altlasten
		5495	Zuführungen zu sonstigen Rückstellungen
		5499	Übrige weitere sonstige Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit

*Abbildung 362 „Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“*

Insbesondere bei dieser Haushaltsposition ist von der Gemeinde zu beachten, dass die aus bestimmten Geschäftsvorfällen entstehenden Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

kapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Auch diese Aufwendungen stellen einen Ressourcenverbrauch der Gemeinde dar und sollen deshalb im Haushaltsjahr wie der übrige Ressourcenverbrauch behandelt werden. Sie sollten dann jedoch unter der Abgrenzung „Verrechnungen“ jeweils getrennt für die Sachanlagen und die Finanzanlagen von der Gemeinde erfasst werden.

Im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung vereinfacht diese Vorgehensweise den erforderlichen nachrichtlichen Ausweis nach dem Jahresergebnis (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann daher auch die voraussichtlich entstehenden Aufwendungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen bereits im Ergebnisplan nachrichtlich angeben, wenn deren Größenordnung planbar ist. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung sind wegen zu großer Unsicherheiten i. d. R. keine Angaben zu den Aufwendungen aus Wertveränderungen der Finanzanlagen zu machen.

### **1.6.6.3 Die Veranschlagung weiterer Geschäftsvorfälle**

#### **1.6.6.3.1 Die Auflösungsbeträge bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten**

Die Auflösungsbeträge bei aktiven Rechnungsabgrenzungsposten stellen keine bilanziellen Abschreibungen dar, denn die Rechnungsabgrenzungsposten sind keine gemeindlichen Vermögensgegenstände, sondern stellen Korrekturposten in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Auflösungsbeträge aus den bilanziellen Rechnungsabgrenzungsposten sind daher im gemeindlichen Ergebnisplan nicht als bilanzielle Abschreibungen, sondern unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

#### **1.6.6.3.2 Die Herabsetzungen von Rückstellungen**

Das zu den gemeindlichen Rückstellungen bestehende Gebot, die bilanzierten Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch zu nehmen, für die sie ursprünglich gebildet wurden, verpflichtet die Gemeinde zu einer entsprechenden haushaltsmäßigen Behandlung (vgl. § 36 Absatz 6 Satz 2 GemHVO NRW). Die Inanspruchnahme einer gemeindlichen Rückstellung führt regelmäßig zu ihrer ergebnisneutralen Herabsetzung. Dieser Vorgang kann einmalig erfolgen, z. B. wegen der Durchführung einer nachgeholteten Instandhaltung. Die Herabsetzung kann aber auch laufend notwendig sein, z. B. wegen der Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen.

Im gemeindlichen Bereich ist für die Herabsetzung von gemeindlichen Rückstellungen eine gesonderte Erfassung der dadurch entstehenden Zahlungsströme in der Finanzrechnung vorgegeben. Die zusätzliche Erfassung von Aufwendungen ist nicht zulässig, denn für den die die Verpflichtung auslösenden Geschäftsvorfall sind bereits gemeindlichen Aufwendungen im Rahmen der Rückstellungsbildung dem betreffenden Haushaltsjahr wirtschaftlich und periodengerecht zugerechnet worden.

In diesem Sinne kann eine Herabsetzung einer gemeindlichen Rückstellung für die vorgesehenen Zwecke (vollständige oder teilweise Herabsetzung) daher auch nicht zu gemeindlichen Erträgen führen. Ein Wahlrecht der Gemeinde, die Inanspruchnahme einer Rückstellung innerhalb des betreffenden Haushaltsjahres ergebniswirksam abzuwickeln, besteht nicht. Die Gemeinde soll nicht wegen der Erfüllung ihrer Verpflichtung auch Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung in Höhe der erforderlichen Auszahlungen erfassen und deshalb gleichzeitig die gebildete Rückstellung ertragswirksam aufzulösen.

Sofern im Falle einer Herabsetzung einer bilanzierten Rückstellung nur ein solcher Buchungsweg möglich ist, muss durch die Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses eine entsprechende Bereinigung vorgenommen werden. Diese Sachlage bedeutet für die Aufstellung des gemeindlichen Ergebnisplans, dass aufgrund der Herabsetzung von bilanzierten Rückstellungen weder Erträge noch Aufwendungen darin zu veranschlagen sind,

sofern nicht ggf. im Haushaltsjahr Differenzen zwischen der Höhe der gebildeten Rückstellung und dem Erfüllungsbetrag der Gemeinde entstehen.

#### **1.6.6.3.3 Die Berichtigung von Forderungen**

Bei noch nicht erfüllten Ansprüchen bzw. bei Forderungen können Risiken für die Gemeinde hinsichtlich der Durchsetzung bestehen, z. B. Ausfallrisiken oder Beitreibungsrissen. Gemeindliche Forderungen, bei denen es an einer Durchsetzbarkeit fehlt, müssen daher in der geschätzten Höhe des Ausfalls wertberichtigt (abgeschrieben) werden. Eine Wertberichtigung kann für die Gemeinde aus unterschiedlichen Gründen notwendig werden. Sie ist auch erforderlich, wenn gesetzliche Änderungen erfolgt sind, die u. U. eine Rückwirkung entfalten und sich dadurch auch auf von der Gemeinde bilanzierte Forderungen auswirken können.

Die Veränderung einer gemeindlichen Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bedeutet dabei dann einen Verzicht der Gemeinde auf ihre Ansprüche. Soweit derartige Gegebenheiten für das Haushaltsjahr erwartet werden, müssen die daraus entstehenden Aufwendungen bereits im gemeindlichen Ergebnisplan als sonstige ordentliche Aufwendungen berücksichtigt werden. Diese Aufwendungen sind regelmäßig nicht als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen, denn sie stellen keinen Ressourcenverbrauch aus der Nutzung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde dar.

Eine Ausnahme davon stellen die Wertberichtigungen von Ausleihungen dar, die als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen sind. Die Zuordnung der Wertberichtigung von Forderungen zu den sonstigen ordentlichen Aufwendungen besteht unabhängig davon, ob die Wertberichtigungen haushaltsmäßig als Einzelwertberichtigungen oder als Pauschalwertberichtigungen erfolgen.

#### **1.6.6.4 Die Steuerpflichten der Gemeinde**

##### **1.6.6.4.1 Allgemeine Sachlage**

Zu den sonstigen ordentlichen Aufwendungen der Gemeinde gehören auch die Aufwendungen aufgrund einer unmittelbaren Steuerpflicht. Für die Gemeinde entstehen bei bestimmten Geschäftsvorfällen eigenständige Steuerpflichten, z. B. beim Grunderwerb die Grunderwerbssteuer oder aus dem Betrieb von Fahrzeugen die Kraftfahrzeugsteuer. Weitere Steuern können die Körperschaftssteuer, die Kapitalertragssteuer oder Verbrauchsteuern sein. Die Gemeinde kann ggf. auch Ausfuhrzölle zu zahlen haben, jedoch nicht im Gebiet der EU. Gemeindliche Steueraufwendungen können aber auch aufgrund der (steuerrechtlichen) Betriebe gewerblicher Art entstehen.

Die Gemeinde kann steuerrechtlich auch gleichzeitig Steuerpflichtige und Steuerberechtigte sein, z. B. bei der Grundsteuer. Sie ist gesetzlich ermächtigt worden, diese Steuer in ihrem Gemeindegebiet zu erheben (vgl. § 1 Absatz 1 GrStG). Die Gemeinde ist gleichzeitig aber auch Steuerpflichtige, wenn sie über einen entsprechenden Grundbesitz im Rahmen ihrer Gemeindeverwaltung verfügt, z. B. zu Wohnzwecken. Sie muss in solchen Fällen dann als Steuergläubigerin den Steuerbescheid an sich selbst als Steuerschuldnerin richten. Dieser Status schließt sich aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten nicht aus. Eine vergleichbare steuerrechtliche Lage kann für die Gemeinde auch bei der Gewerbesteuer entstehen.

Bei der Gemeinde entsteht dadurch haushaltswirtschaftlich und unter Beachtung des Grundsatzes der Pagatorik eine „interne“ Steuerpflicht, denn es wird dadurch innerhalb der juristischen Person „Gemeinde“ kein Zahlungsvorgang verursacht. Im zivilrechtlich geprägten gemeindlichen Zahlungsverkehr ist der "Konfusionsgedanke" zu beachten, wonach eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Zahlungsgläubigerin und Zahlungsschuldnerin innerhalb eines Wirtschaftskreises sein kann.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Die bestehende „innere“ Steuerpflicht der Gemeinde führt daher nicht zu einem Vorgang der kassenmäßig zu erfassen ist, denn die gemeindliche Liquidität wird nicht verändert. Eine Steuerpflicht der Gemeinde löst aber dann einen liquiditätsändernden Zahlungsvorgang aus, wenn ein anderer eigenständiger Wirtschaftskreis der Gemeinde betroffen ist, z. B. ein Eigenbetrieb. In diesen Fällen kommt es nicht allein auf den Rechtsträger „Gemeinde“ an, sondern auf die eigenständigen Wirtschaftskreise der Gemeinde zwischen denen reale Liquiditätsflüsse stattfinden bzw. abgewickelt werden.

Die Gemeinde kann haushaltsmäßig eigenverantwortlich entscheiden, ob die Wirkungen aus ihrer "internen" Steuerpflicht erfasst werden sollen (vgl. § 17 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle wären dann ergebniswirksam als interne Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der Gemeindeverwaltung in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

Die Gemeinde hat dann ihren Anspruch als Steuergläubigerin und dessen Erfüllung als Steuerschuldnerin in ihrem Haushalt in den jeweils betroffenen produktorientierten Teilplänen (Teilergebnisplan) als "Ertrag oder Aufwand aus internen Leistungsbeziehungen" zu veranschlagen. Der gemeindliche Aufwand stellt wegen des fehlenden Zuflusses von Ressourcen von außen haushaltswirtschaftlich keine Aufwendungen der Gemeinde dar, die als Steueraufwendungen zu erfassen wären.

### **1.6.6.4.2 Die künftigen Umsatzsteueranforderungen**

Die umsatzsteuerrechtlichen Bedingungen für die Gemeinde sind mit dem Steueränderungsgesetz 2015 umgestellt worden. Sie sollen nach einer Umstellungsphase von 2017 bis 2020 in vollem Umfang zur Anwendung kommen. Die Gemeinde soll künftig als eine einzige steuerpflichtige Person des öffentlichen Rechts angesehen werden und nicht mehr z. B. getrennt für jeden BgA. Diese Sachlage erfordert eine Analyse der gemeindlichen Leistungen, um die Relevanz einer künftigen Steuerpflicht feststellen zu können.

Die Gemeinde muss in diesem Rahmen feststellen, ob und welche Leistungen steuerbar und steuerpflichtig sind. Sie soll dabei die Leistungen abgrenzen, die steuerbar, aber von der Steuerpflicht befreit sind, z. B. bestimmte Leistungen in Kindertageseinrichtungen. Ebenso sind die gemeindlichen Leistungen festzustellen, die nicht steuerbar sind, z. B. wegen des hoheitlichen Handelns der Gemeinde. Die Gemeinde muss die vorgenommene Abwägung sachgerecht und ausreichend dokumentieren.

Die Gemeinde kann für die Übergangszeit gegenüber dem Finanzamt einmalig erklären, dass sie § 2 Absatz 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Leistungen weiterhin anwendet. Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder auf einzelne Leistungen ist nicht zulässig. Die Erklärung muss von der Gemeinde bis zum 31. Dezember 2016 abgegeben worden sein. Sie kann mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden (vgl. § 27 Absatz 22 UStG).

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde in Bezug auf ihre einzelnen Fachbereiche nicht nur geklärt werden, auf welche Art und Weise die Geschäftsvorfälle, durch die für die Gemeinde eine Steuerpflicht ausgelöst wird, im Rahmen der Finanzbuchhaltung erfasst werden. Die Gemeinde muss grundsätzlich eine Zusammenführung der steuerpflichtigen Geschäftsvorfälle zur Ermittlung ihrer Steuerpflicht vornehmen und dazu ein Kontrollsystem bzw. eine laufende Überwachung organisieren, z. B. durch eine zentrale Stelle. Andererseits sind ausreichende Kenntnisse über steuerpflichtige Geschäftsvorfälle auch deshalb erforderlich, weil künftig mehr als bisher von der Gemeinde ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.

#### **1.6.6.5 Die Überdeckung in der Gebührenkalkulation**

Die Gemeinde muss im Rahmen der gemeindlichen Buchführung bei einem gemeindlichen Aufgabenbereich mit Gebührenkalkulation, für den in der Teilergebnisrechnung des produktorientierten Teilplans ein positives Ergebnis (Saldo größer als Null) ausgewiesen wird, sicherstellen, dass dieser „Überschuss“ wieder zweckentsprechend dem Aufgabenbereich zur Verfügung steht. Dabei ist einerseits zu berücksichtigen, dass der Überschuss im abgelaufenen Haushaltsjahr ertragswirksam entstanden ist, andererseits aber die Auflösung der zu passivierenden Sonderposten (bilanzierte Überschüsse) ebenfalls ertragswirksam ist.

Die Ertragswirksamkeit des erzielten Überschusses muss deshalb im abzurechnenden Haushaltsjahr durch eine aufwandswirksame Zuführung zum betreffenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz eliminiert werden. Für die Überdeckung kann dann in dem Haushaltsjahr, in dem der gebührenrechtliche Ausgleich vorgenommen werden soll, die notwendige Ertragswirksamkeit eintreten. Eine ertragsmäßige Erfassung in beiden Haushaltsjahren ist als unzulässig abzulehnen (Doppelerfassung). Die aufwandsmäßige Erfassung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung dient dabei der Transparenz und Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Vorgangs.

Der haushaltsmäßige Ertrag wird der gebührenrechtlichen Regelung folgend aus rechtlichen Gründen dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden, in dem die gebührenrechtliche Ausgleichspflichtung von der Gemeinde tatsächlich umgesetzt und haushaltswirksam wird. Dadurch wird gesichert, dass die gebührenrechtliche Überdeckung von der Gemeinde wieder für die Abgabepflichtigen verfügbar gemacht wird. Die ertragsmäßige Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan dient dabei der Transparenz und Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Vorgangs.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass das Ergebnis der betreffenden Teilergebnisrechnung nicht zwingend mit dem Ergebnis der Gebührenkalkulation bzw. dem „Gebührenhaushalt“ übereinstimmen muss, das auf der Basis der Rechengrößen „Kosten“ und „Erlöse“ zu ermitteln ist und daher kalkulatorische Bestandteile beinhaltet. Zwischen dem Teilergebnisplan des gemeindlichen Haushaltsplans und der Gebührenkalkulation bestehen deshalb Unterschiede, z. B. zwischen kalkulatorischen und bilanziellen Abschreibungen oder kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen.

Die Unterschiede sollen auch im Jahresabschluss transparent gemacht werden. Erst wenn in der betreffenden Teilergebnisrechnung zusätzlich eine Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation enthalten ist, werden die Unterschiede aufgezeigt und nachvollziehbar gemacht. Diese ergänzende Darstellung führt jedoch nicht zu einer Veränderung der haushaltsmäßig erforderlichen Bildung eines „Sonderpostens für den Gebührenaussgleich“ bei einer Gebührenüberdeckung und des Betrages der Zuführung.

#### **1.6.6.6 Keine Veranschlagung besonderer Aufwendungen beim Anlagevermögen**

Unter der Haushaltsposition sind nicht die Aufwendungen der Gemeinde für Verluste aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie von Wertveränderungen von Finanzanlagen zu veranschlagen. Ein gemeindlicher Geschäftsvorfall stellt einen Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dar, wenn dieser z. B. wegen eines Verkaufs, einer Übertragung oder wegen Diebstahls sowie Vernichtung, z. B. Verschrottung, Zerstörung, Brand u. a., sich nicht mehr im Eigentum der Gemeinde befindet oder ausscheiden soll. Eine Veranschlagung von Aufwendungen aus der Veräußerung der benannten Vermögensgegenstände kommt ebenfalls nicht in Betracht.

Die Abgänge und Veräußerungen beim gemeindlichen Anlagevermögen können gleichwohl zu Verlusten und damit zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen. Die Aufwendungen entstehen aus einem Veräußerungserlös, der in seiner Höhe nicht dem Wertansatz des jeweils betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Buchwert) entspricht. Sie entstehen ebenfalls, wenn kein Verkaufserlös erzielt wird. Wird für einen gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

chen Vermögensgegenstand noch ein Verkaufserlös erzielt, der höher ist als der jeweilige Buchwert, ergibt sich in Höhe des Differenzbetrages ein Ertrag für die Gemeinde. Sofern der Verkaufserlös niedriger ausfällt als der Buchwert, entstehen in Höhe des Differenzbetrages Aufwendungen für die Gemeinde.

Derartige gemeindliche Erträge und Aufwendungen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie sollen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis angegeben werden (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Gebote sowie die Grundsätze der Haushaltswahrheit und Klarheit und das Vollständigkeitsgebot erfordern, derartige gemeindliche Erträge und Aufwendungen bereits im Ergebnisplan anzugeben, sofern die Veranschlagungsvoraussetzungen erfüllt werden können (vgl. § 11 GemHVO NRW).

## **1.7 Die Veranschlagung der Finanzerträge und Finanzaufwendungen**

### **1.7.1 Zu Nummer 16 (Finanzerträge):**

#### **1.7.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Finanzerträge“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind insbesondere Zinsen aus der Gewährung von Darlehen an Dritte zu veranschlagen. Es zählen aber auch Zinsen aus gemeindlichen Geldanlagen sowie aus Kontoguthaben erzielte Zinsen und andere zinsähnliche Erträge dazu. Zu veranschlagen sind auch die gemeindlichen Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, z. B. Tages- und Festgeldzinsen. Die jährlichen Aufzinsungsbeträge aus niedrig verzinsten oder unverzinslichen Ausleihungen, die in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ als langfristige und abgezinste Ausleihungen mit ihrem Barwert angesetzt sind, sollen auch unter dieser Haushaltsposition veranschlagt werden.

Als Zinsen können Aufwendungen eines Schuldners bezeichnet werden, die ihm durch die Nutzung von Fremdkapital oder fremden Mitteln entstehen, ohne dass sich dadurch der genutzte Kapitalbetrag verändert. Von der Gemeinde ist dabei zu beachten, dass Erträge nicht bereits dann gemeindliche Zinserträge darstellen und als solche zu veranschlagen sind, wenn deren Umfang nach einem „zinsähnlichen“ Berechnungsmodus ermittelt wurde. Ebenso führt eine „zinsbezogene“ Bezeichnung nicht bereits dazu, von Zinserträgen auszugehen und solche Erträge als Zinserträge zu veranschlagen, z. B. bei der Bezeichnung „Mietzinsen“.

Zu dieser Haushaltsposition gehören auch Dividenden oder andere Gewinnanteile als Erträge aus Beteiligungen oder aus Wertpapieren des Anlagevermögens. Bei der Gemeinde muss für die Veranschlagung solcher Erträge geklärt sein, ob derartige Erträge nach dem Prinzip der Phasengleichheit (Zeitpunkt der Gewinnentstehung) oder in Abhängigkeit vom betriebsbezogenen Ergebnisverwendungsbeschluss (Zeitpunkt der Entstehung des Rechtsanspruchs) in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden können. Von der Gemeinde ist deshalb zu prüfen, ob mit ihren Betrieben ggf. besondere Verträge über Gewinnabführungen bestehen.

Mit solchen Verträgen wird ein gemeindlicher Betrieb verpflichtet, der Gemeinde seinen Gewinn teilweise oder insgesamt zu übertragen. Diese Pflicht kann andererseits zur Pflicht der Gemeinde führen, einen Verlust des Betriebes auszugleichen. Bei Verträgen, die erst nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres zwischen der Gemeindeverwaltung und einem Betrieb abgeschlossen werden, besteht keine schuldrechtliche Rückwirkung auf das abgelaufene betriebliche Geschäftsjahr. Der gemeindliche Anspruch kann dann nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugeordnet werden kann. Vielmehr ist der Anspruch dann dem Jahr des Vertragsabschlusses zuzuordnen und entsprechend in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einzubeziehen.

Bei bedeutenden Finanzerträgen, z. B. erhebliche Erträge aus den gemeindlichen Beteiligungen, sollte die Gemeinde eine Untergliederung der Haushaltsposition prüfen. Soweit derartige Erträge nur wenigen Produkten zuzuordnen sind, kann es sachlich sinnvoll sein, eine besondere Haushaltsposition im Rahmen der örtlichen Produktorientierung nur in den jeweiligen Teilplänen zu schaffen. In diesem Zusammenhang ist außerdem zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

beachten, dass wegen des von der Gemeinde anzuwendenden Bruttoprinzips die gemeindlichen Zinserträge nicht mit den gemeindlichen Zinsaufwendungen saldiert werden dürfen.

Im Rahmen von Finanzgeschäften verlangen Finanzdienstleister von der Gemeinde nicht nur (positive) Zinsen für die Nutzung ihres Kapitals. Sie zahlen oftmals gleichzeitig der Gemeinde eine „Prämie“ für die „Aufbewahrung“ des übernommenen Kapitals, deren Größenordnung oftmals mit einem betragsmäßigen Zinssatz unter „Null“ angegeben wird. Diese Entgelte werden deshalb umgangssprachlich als „Negative Zinsen“ bezeichnet. Bei einer gemeindlichen Kapitalanlage stellen die erzielten Entgelte haushaltswirtschaftlich Erträge für die Gemeinde dar, die jedoch nicht unter den Zinserträgen, sondern als „Sonstige Finanzerträge“ zu veranschlagen sind.

Unter der Haushaltsposition „Finanzerträge“ hat die Gemeinde ihre Erträge aus einer Vielzahl unterschiedlicher Finanzgeschäfte zu veranschlagen. Die nachfolgende Übersicht zeigt die mögliche Untergliederung der Haushaltsposition auf (vgl. Abbildung 363).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „FINANZERTRÄGE“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
461	Zinserträge	461-	Finanzerträge
465	Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	4651	Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen
469	Sonstige Finanzerträge	4691	Sonstige Finanzerträge

*Abbildung 363 „Die Haushaltsposition „Finanzerträge“*

Die Finanzerträge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 46 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.7.1.2 Keine Zuordnung anderer Ertragsarten**

Unter dieser Haushaltsposition „Zinserträge“ sind von der Gemeinde keine Erträge zu veranschlagen, die z. B. aufgrund von gewährten Zinszuschüssen entstehen. Von der Gemeinde geforderte Verzugszinsen, Säumnis- oder Verspätungszuschläge sowie eine Verzinsung nach § 233a AO gehören ebenfalls nicht zu dieser Haushaltsposition. Diese Erträge stellen für die Gemeinde besondere Nebenkosten zu einer Hauptforderung dar und sind deshalb nicht als Zinserträge zu klassifizieren.

Die Stundungs- oder Aussetzungszinsen, die bei der Gemeinde durch ein Hinausschieben der Zahlungsfälligkeit oder für die Vorenthaltung von Kapital durch Dritte entstehen, zählen wegen ihres Charakters ebenso nicht zu dieser Haushaltsposition. Die Mahnkosten, die von der Gemeinde von einem Dritten wegen einer nicht erbrachten Hauptleistung erhoben werden, stellen deshalb gleichfalls Nebenkosten dar. Sie dürfen von der Gemeinde haushaltsmäßig nicht als Finanzertrag behandelt werden.

Die gemeindlichen Erträge aus der Veräußerung von gemeindlichen Finanzanlagen, die entstehen, weil deren Veräußerungserlös höher ist als der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Buchwert dieser Vermögensgegenstände, gehören auch nicht zu dieser Haushaltsposition (vgl. § 90 GO NRW). Derartige Erträge sind von der Gemeinde dann unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ zu veranschlagen, sofern keine Ver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

pflichtung für die Gemeinde besteht, die erzielten Erträge unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

**1.7.2 Zu Nummer 17 (Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen):**

**1.7.2.1 Die Abgrenzung der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Zinsaufwendungen der Gemeinde zu veranschlagen. Als Zinsen werden Aufwendungen eines Schuldners bezeichnet, die ihm durch die Nutzung von Fremdkapital oder fremden Mitteln entstehen, ohne dass sich dadurch der genutzte Kapitalbetrag während der Laufzeit verändert. Sie stellen daher eine laufzeitabhängige Vergütung gegenüber dem Kreditgeber für dessen Kapitalüberlassung dar.

In diesem Zusammenhang sind von der Gemeinde auch die Kreditbeschaffungskosten in ihren unterschiedlichen Formen aus der Inanspruchnahme von Fremdkapital unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, sofern sie Aufwendungen für die Gemeinde darstellen und wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Von dieser Regelung ist bei der Gemeinde vor allem das „Auszahlungsdisagio“ betroffen, das den Kreditbeschaffungskosten zuzurechnen ist. Ebenso sind die sonstigen Finanzaufwendungen unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, z. B. die Zinsen im Rahmen eines der Gemeinde eingeräumten Kontokorrentkredites.

Die Veranschlagung von Zinsaufwendungen zeigt regelmäßig, dass noch Verbindlichkeiten der Gemeinde bestehen, die von der Gemeinde zu tilgen, aber auch in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Die nachfolgende Übersicht zeigt die Untergliederung der Haushaltsposition auf (vgl. Abbildung 364).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „ZINSEN UND SONSTIGE FINANZAUFWENDUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
551	Zinsaufwendungen	551-	Zinsaufwendungen
555	Sonstige Zinsaufwendungen	5551	Kreditbeschaffungskosten
		5559	Sonstige Finanzaufwendungen

*Abbildung 364 „Die Haushaltsposition „Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen“*

Bei dieser Haushaltsposition ist von der Gemeinde zu beachten, dass Aufwendungen nicht bereits dann Zinsaufwendungen darstellen und als solche zu veranschlagen sind, wenn deren Umfang nach einem „zinsähnlichen“ Berechnungsmodus ermittelt wurde. Ebenso führt eine „zinsbezogene“ Bezeichnung nicht bereits dazu, von Zinsaufwendungen auszugehen und entsprechend zu veranschlagen, z. B. bei der Bezeichnung „Mietzinsen“. Abhängig von der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung der Kredite für Investitionen und der Kredite zur Liquiditätssicherung können die Zinsaufwendungen auch getrennt nach diesen Krediten veranschlagt werden.

**1.7.2.2 Weitere Zuordnungen**

Unter dieser Haushaltsposition sind auch Finanzaufwendungen aufgrund von Ausgleichsleistungen aus Zinsswaps als Finanztermingeschäfte zu veranschlagen. Die erforderliche Konnexität der Zinsswaps zu Krediten als Grundgeschäfte stellt einen Anlass dar, die Ausgleichsleistungen als sonstige Finanzleistungen zu veranschla-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

gen. Abhängig von der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung der Kredite für Investitionen und der Kredite zur Liquiditätssicherung können die Zinsaufwendungen auch getrennt nach diesen Krediten veranschlagt werden.

Die Gemeinde kann bei ihrer Veranschlagung berücksichtigen, dass ggf. unterjährig entstehende Zinsaufwendungen für neue Kredite zur Liquiditätssicherung i. d. R. noch nicht bei der Haushaltsplanung geschätzt werden können. In den Fällen, in den in der Haushaltssatzung ein erheblicher Höchstbetrag für die Kredite zur Liquiditätssicherung in Bezug auf die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde festgesetzt worden ist, soll auf die Veranschlagung von Zinsaufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan nicht verzichtet werden.

Die Gemeinde soll - wie bei den Liquiditätskrediten - eine betragsmäßige Veranschlagung möglicher Zinsaufwendungen schätzen und nicht aufgrund dieser Kredite auf die Veranschlagung verzichten. Sie kann dazu von der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag ausgehen, der regelmäßig aufgrund von Erfahrungswerten geschätzt wird (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Es bedarf dann im Zeitpunkt des Entstehens der Zinsaufwendungen keines Zustimmungsverfahrens unter Beachtung der Vorgaben in der haushaltsrechtlichen Vorschrift des § 83 GO NRW.

Im Rahmen der Erhebung eigener Steuern kann ggf. der Fall einer Erstattungspflicht eintreten, sodass von der Gemeinde zu viel erhobene bzw. zu viel gezahlte Steuern dem Dritten wieder zu erstatten bzw. zurückzuzahlen sind. Bei einer längeren Verfahrenszeit oder bis zu einem Urteil in Klageverfahren kann die Gemeinde über das bei ihr vorhandene Kapital aus Zahlungspflichten eines Dritten verfügen. Sie muss dieses Kapital, das für die Gemeinde nicht zweckgebunden ist, bis zur endgültigen Festlegung, wem das Kapital endgültig zusteht, nicht separat vorhalten.

Bei einer Erstattungspflicht der Gemeinde wird das zurückzuzahlende Kapital wie zeitlich verfügbares Fremdkapital charakterisiert, sodass regelmäßig eine Verzinsungspflicht über den Zeitraum der Verfügbarkeit der (zurückzuzahlenden) Finanzmittel entsteht. Die für die Gemeinde deswegen entstehenden Aufwendungen sind aufgrund der Nutzbarkeit des zeitlich verfügbaren Kapitals haushaltsmäßig als Zinsaufwendungen zu veranschlagen. Die Verzinsung des Rückzahlungsbetrages kann von der Gemeinde nicht als Nebenkosten für die Umsetzung der Erstattung klassifiziert werden. Sie stellt keinen Anspruch eines Dritten als Erstattungsberechtigten dar, weil die Gemeinde bestimmte Pflichten unterlassen bzw. versäumt hat.

Im Rahmen der Finanzgeschäfte der Gemeinde zahlen Finanzdienstleister für die Anlage von gemeindlichem Kapital (positive Zinsen) und erheben gleichzeitig für die Aufbewahrung des Kapital von der Gemeinde besondere Entgelte, deren Größenordnung oftmals mit einem Zinssatz angegeben wird. Diese Entgelte werden deshalb als „Negative Zinsen“ bezeichnet. „Negative Einlagezinsen“ bei einer gemeindlichen Kapitalanlage stellen als Entgelte haushaltswirtschaftlich Aufwendungen für die Gemeinde dar, die jedoch nicht unter den Zinsaufwendungen, sondern als „Sonstige Finanzaufwendungen“ zu veranschlagen sind.

Die Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen sind der Kontengruppe 55 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.7.2.3 Keine Zuordnung anderer Aufwandsarten**

Unter der Haushaltsposition „Sonstige Finanzaufwendungen“ sind keine Abschreibungen aufgrund von Wertveränderungen von Finanzanlagen zu veranschlagen. Derartige Vermögensgegenstände werden der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde. Sie stellen somit keine „Nebengeschäfte“ der Gemeinde dar, die aus einer „betrieblichen Sicht“ von der Gemeinde unter einem „ordentlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

betriebsfremden Ergebnis“ zu erfassen und damit im Ergebnisplan getrennt von den übrigen bilanziellen Abschreibungen der Gemeinde zu veranschlagen wären.

Die Aufwendungen der Gemeinde für ihren Geldverkehr stellen ebenfalls keine sonstigen Finanzaufwendungen dar, z. B. Kontoführungsgebühren. Derartige Aufwendungen stellen Nebenkosten im Rahmen der Abwicklung gemeindlicher Zahlungen dar und sind daher unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen. Von der Gemeinde geforderte Verzugszinsen, Säumnis- oder Verspätungszuschläge sowie eine Verzinsung nach § 233a AO gehören auch nicht zu dieser Haushaltsposition, denn sie stellen für die Gemeinde besondere Nebenkosten zu einer Hauptforderung dar.

Die Stundungs- oder Aussetzungszinsen, die bei der Gemeinde durch ein Hinausschieben der Zahlungsfälligkeit oder für die Vorenthaltung von Kapital durch Dritte entstehen, zählen wegen ihres Charakters ebenso nicht zu dieser Haushaltsposition. Die Mahnkosten, die von der Gemeinde von einem Dritten wegen einer nicht erbrachten Hauptleistung erhoben werden, stellen deshalb ebenso Nebenkosten dar. Sie dürfen von der Gemeinde haushaltsmäßig nicht als Finanzertrag behandelt werden.

Die Verlustabdeckungen der Gemeinde bei ihren Betrieben sind ebenfalls nicht unter der Haushaltsposition „Sonstige Finanzaufwendungen“ zu erfassen, (vgl. z. B. § 10 Absatz 6 EigVO NRW). Die Leistungen der Gemeinde aus solchen Verpflichtungen stellen vielmehr Transferleistungen an den Betrieb dar. Sie sind weder mit einer speziellen Verwendungsvorgabe für den Betrieb noch mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Betriebes verbunden. Aus Sicht der Gemeinde ist mit der (einseitigen) Leistungserbringung die Erfüllung ihrer Pflicht zur betrieblichen Verlustabdeckung bei einem Betrieb verbunden. Dieser Zweck ist ausschlaggebend für die Veranschlagung der Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan.

Die Aufwendungen der Gemeinde aus der Veräußerung von gemeindlichen Finanzanlagen gem. § 90 GO NRW, die entstehen, weil der Veräußerungserlös niedriger ist als der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Buchwert dieser Vermögensgegenstände, sind ebenfalls nicht dieser Haushaltsposition zuzuordnen. Derartige Aufwendungen sind von der Gemeinde vielmehr unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ zu veranschlagen, sofern keine Verpflichtung für die Gemeinde besteht, die entstandenen Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **1.7.3 Die Veranschlagung „Negativer Zinsen“**

#### **1.7.3.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen der Finanzgeschäfte der Gemeinde können von Finanzdienstleistern für die Anlage von gemeindlichem Kapital, aber auch für die Inanspruchnahme von Kapital durch die Gemeinde besondere Entgelte verlangt werden. Diese Entgelte werden vereinfachend und oft ohne konkreten Bezug auf das einzelne Finanzgeschäft oftmals als „Negative Zinsen“ bezeichnet. Davon betroffene gemeindliche Finanzgeschäfte können deshalb besondere Bestandteile enthalten oder Auswirkungen haben, die mit den Begriffen „Negative Kreditzinsen“ oder „Negative Einlagezinsen“ abgegrenzt werden können.

Bei den gemeindlichen Finanzgeschäften werden die besonderen Entgelte vom Kapitalgeber oftmals in Form einer Zinsgröße angegeben. Durch diese Messgröße werden jedoch keine tatsächlichen „Marktzinsen“ abgebildet dar, denn die Entgelte werden vom Kapitalgeber nicht wie bei Schuldverhältnissen für die Nutzung von Fremdkapital durch den Schuldner erhoben. Die Orientierung des Entgeltes an den bei Darlehen üblichen Zinsen hat zu einer gleichen Bemessungsart geführt. Durch die Sachlage, dass das Entgelt zusätzlich zu den Zinsen besteht, und sich zulasten des Gläubigers auswirkt, wird deren Größenordnung i. d. R. mit der Wertgröße i. H. v. unter null Prozent bzw. einem negativen Wert angegeben.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 2 GemHVO NRW

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung des zusätzlichen Entgeltes bei Finanzgeschäften sind von der Gemeinde der Zweck und der Zusammenhang zwischen ihrem Finanzgeschäft und dem Entgelt zu klären. Sie muss eine zutreffende ergebniswirksame, zahlungswirksame und bilanzielle Behandlung dieser Entgelte im Rahmen ihres Jahresabschlusses sicherstellen. Die Ausgangslage ist dabei, dass die Entgelte für die Hingabe von Kapital durch einen Dritten oder durch die Gemeinde der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind.

Von ihrem Charakter her sind „Negative Zinsen“ grundsätzlich nicht als Zinsen anzusehen. Die Entgelte dürfen deshalb von der Gemeinde nicht den „originären“ Zinsen zugerechnet oder haushaltsmäßig als solche klassifiziert werden. Bei gemeindlichen Finanzgeschäften werden Zinsen vom Kapitalgeber für die Nutzung seines Kapitals durch den Kapitalnehmer erhoben (vgl. §§ 488 ff. BGB). Die „Negativen Zinsen“ stellen jedoch eine Zusatzleistung des Kapitalgebers an den „Kapitalnehmer“ für die Übernahme des fremden Kapitals dar. Sie können daher als Entgelt für die „Aufbewahrung von Kapital“ über die vereinbarte Laufzeit charakterisiert werden.

Die Gemeinde darf daher die vom Kapitalgeber erhaltenen Entgelte weder zusammen mit den erzielbaren Zinserträgen in ihrer Haushaltswirtschaft als Zinsen erfassen, noch die Entgelte von ggf. aus den zugrundeliegenden Finanzgeschäft entstehenden Zinsaufwendungen absetzen. Derartige Entgelte sind von der Gemeinde haushaltsmäßig unter Beachtung des Bruttoprinzips entweder als „Sonstige Finanzerträge“ oder als „Sonstige Finanzaufwendungen“ in ihrem Ergebnisplan zu veranschlagen, je nachdem, ob die Gemeinde als Kapitalnehmer derartige Entgelte „Negative Kreditzinsen“ erhält oder bei einer Kapitalanlage ggf. auch selbst ein Entgelt „Negative Einlagezinsen“ an einen Dritten zu leisten hat.

Die Gemeinde hat zu klären, ob die „Negativen Zinsen“ als gesonderte Finanzleistungen vom Kapitalgeber erbracht werden. Sie hat zudem zu klären, ob ein einmaliges oder ein laufzeitabhängiges (jahresbezogenes) Entgelt erzielt wird oder eine Anrechnung auf den Kapitalbetrag erfolgen soll, sodass z. B. der Auszahlungsbetrag höher ist als der Rückzahlungsbetrag. Je nach dem Zweck eines Entgeltes und dessen zeitlicher Dimension kann es zu einer unterschiedlichen Behandlung der „Negativen Zinsen“ in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommen. Bei einer zeitlichen Bindung des Entgeltes an die Laufzeit des Finanzgeschäftes kann von der Gemeinde ggf. auch eine periodengerechte Abgrenzung vorzunehmen sein (vgl. § 42 GemHVO NRW).

### **1.7.3.2 „Negative Kreditzinsen“**

Der Gemeinde kann bei der Aufnahme von Krediten das Angebot des Kreditgebers erhalten, für die aufgenommenen Kredite zwar Zinsen zahlen zu müssen, jedoch zusätzlich ein Entgelt zu erhalten, weil sie Kapital vom Kreditgeber übernimmt („Negative Kreditzinsen“). Der Kreditgeber kann der Gemeinde das Entgelt in unterschiedlichen Formen anbieten, z. B. als eine einmalige oder eine auf die Laufzeit aufgeteilte „Prämie“ oder als Anrechnung auf den Kapitalbetrag. Derartige Zusatzleistungen des Kreditgebers in Finanzgeschäften werden oftmals als „Negative Einlagezinsen“ bezeichnet.

Die zusätzlichen Finanzleistungen des Kreditgebers an die Gemeinde als Kreditnehmer stellen keine Zinsen im gemeindlichen Kreditgeschäft dar, denn die Gewährung dieser Finanzleistungen erfolgt nicht für die Überlassung und Nutzung des übergebenen Kapitals für eigene Zwecke der Gemeinde. Der Kreditgeber will vielmehr für die Übernahme und Aufbewahrung seines Kapitals durch die Gemeinde zahlen, weil er bei einer Kapitalanlage bei einer Bank dazu verpflichtet würde. Aus wirtschaftlicher Sicht betrachtet, handelt es sich deshalb bei „Negativen Kreditzinsen“ um eine „Verwahrgebühr“ für übernommenes Kapital.

Im Zusammenhang mit den möglichen Zinsen für aufgenommenes Kapital wird das Entgelt jedoch oftmals als „Zinsen“ bezeichnet und wie Zinsen zwischen den Vertragspartnern bemessen. Der „Zinssatz“ liegt dann unterhalb der Größe „Null“, weil nicht der Schuldner der „Zahlungspflichtige“ ist, sondern der Gläubiger eine zusätzliche Finanzleistung zu erbringen hat. Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung derartiger finanzieller Gegebenheiten durch die Gemeinde muss ein Zusammenhang zwischen dem aufgenommenen Kredit und seinem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Ansatz auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sowie dem anzuwendenden Bruttoprinzip konkret hergestellt und beurteilt werden.

Vor diesem Hintergrund stellen „negative Kreditzinsen“ keine erzielten Finanzerträge für die Gemeinde dar, die abweichend vom Bruttoprinzip andere Zinserträge erhöhen. Ein Kreditgeber kann z. B. die „Negativen Kreditzinsen“ in Form einer zusätzlich und gesondert zu leistenden „Überlassungsgebühr“ unmittelbar an die Gemeinde zahlen. In diesen Fällen entstehen für die Gemeinde zusätzliche Erträge, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als „Sonstige Finanzerträge“ und nicht als „Zinserträge“ zu erfassen sind. Die „Negativen Kreditzinsen“ können ggf. auch unmittelbar in Verbindung mit dem aufgenommenen Kapitalbetrag stehen und darauf angerechnet werden.

Bei einer solchen Form entsteht durch die „negativen Zinsen“ eine Veränderung der gemeindlichen Verpflichtungen, z. B. dadurch, dass der Auszahlungsbetrag eines Kredites höher ist als der Rückzahlungsbetrag bzw. die ursprünglich geplanten Tilgungsleistungen. Die Gemeinde hat dazu unter Beachtung des Bruttoprinzips die möglichen bilanziellen Auswirkungen beachtet werden. Die Gemeinde hat deshalb anhand ihres konkreten Vertrages die Auswirkungen auf ihre Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und ihre Bilanz festzustellen und zu beurteilen sowie haushaltswirtschaftlich und haushaltsrechtlich zutreffend umzusetzen.

### **1.7.3.3 „Negative Einlagezinsen“**

Die Gemeinde kann bei ihren Kapitalanlagen ggf. nur geringe (positiven) Zinsen erzielen und muss ggf. zusätzlich für die Aufbewahrung ihres Kapitals durch einen Finanzdienstleister als „Kapitalnehmer“ eine „Gebühr“ oder ein „Entgelt“ bezahlen. Dieses Entgelt wird vielfach als „Negative Zinsen“ bezeichnet und stellt für die Gemeinde als Kapitalgeber dann „Negative Einlagezinsen“ dar. Ein derartiges Entgelt hat für die Gemeinde jedoch keinen Zinscharakter, weil der Kapitalnehmer das Entgelt von der Gemeinde als Kapitalgeber für die Verwahrung des gemeindlichen Kapitals fordert. Aus wirtschaftlicher Sicht betrachtet, handelt es sich bei diesen Entgelten für gemeindliche Kapitalanlagen daher um eine „Verwahr- oder Einlagegebühr“ der Gemeinde.

Die Bemessung der „Verwahr- oder Einlagegebühr“ erfolgt vielfach wie die Bemessung von Zinsen für Kapitalanlagen, sodass das zu zahlende Entgelt deshalb oftmals als „Zinsen“ bezeichnet wird. Das Entgelt wird wegen seines Charakters mit einer Wertgröße in Prozent bemessen, führt jedoch wegen der Leistungspflicht des Kapitalgebers zu einer „negativen“ Größenordnung. Für die Gemeinde kann dadurch auch ein unmittelbarer Verlust aus ihrer Kapitalanlage entstehen, wenn das Entgelt nach der vertraglichen Gestaltung zwischen der Gemeinde und dem Finanzdienstleister vom angelegten Kapitalbetrag direkt in Abzug gebracht wird (vgl. Beispiel 49).

**BEISPIEL:**

**„Negative Einlagezinsen“**

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung muss die Gemeinde ein Zusammenhang zwischen ihrer Kapitalanlage und deren Ansatz auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz sowie dem anzuwendenden Bruttoprinzip konkret hergestellt und mögliche Verpflichtungen daraus haushaltswirtschaftlich und bilanziell beurteilt und berücksichtigt werden.

Ein Geldinstitut als Kapitalnehmer gegenüber der Gemeinde kann z. B. die „Negativen Einlagezinsen“ in Form einer zusätzlich und gesondert zu leistenden „Guthabengebühr“ von der Gemeinde erheben. In diesen Fällen entstehen für die Gemeinde zusätzliche Aufwendungen, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nicht als „Aufwendungen für Zinsen“, sondern als „Sonstige Finanzaufwendungen“ zu erfassen sind, auch wenn die Aufwendungen haushaltsrechtlich der gleichen Haushaltsposition zugeordnet worden sind (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 17 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

In einer Vereinbarung der Gemeinde kann aber auch vorsehen sein, dass „negative Einlagezinsen“ in Form einer unmittelbaren Anrechnung auf die Kapitalanlage „erhoben“ werden. Bei einer solchen Form entsteht durch die „negativen Zinsen“ ein Kapitalverlust für die Gemeinde, der zu einer Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlagen in der Bilanz führt. Die Aufwendungen aus diesem Vermögensverlust sind als Wertberichtigung der Kapitalanlage unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verrechnen und nachrichtlich in die Ergebnisrechnung aufzunehmen (vgl. § 38 Absatz 3 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

*Beispiel 49 „Negative Einlagezinsen“*

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der vertraglichen Gestaltungen für ihre Kapitalanlagen klären, ob und auf welche Art und Weise von ihr „Negative Zinsen“ für die Kapitalanlage vom Vertragspartner gefordert werden. Bei möglichen Ansprüchen und/oder Verpflichtungen müssen entsprechende Beträge im Rahmen der Haushaltsplanung veranschlagt und im Rahmen des Jahresabschlusses nachgewiesen werden.

**1.8 Die Veranschlagung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen**

**1.8.1 Zu Nummer 18 (Außerordentliche Erträge):**

Unter der Haushaltsposition „Außerordentliche Erträge“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Erträge der Gemeinde, die außerhalb ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit entstehen, aber aufgrund der Aufgabenerfüllung der Gemeinde verursacht werden, zu veranschlagen. Derartige Erträge sind, soweit sie vorhersehbar bzw. planbar sind, von der Gemeinde in der notwendigen Höhe im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Die Abgrenzung zwischen den ordentlichen und den außerordentlichen Erträgen muss von der Gemeinde aus ihrer Verwaltungstätigkeit heraus unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgen.

Außerordentliche gemeindliche Erträge beruhen auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, die nicht innerhalb der Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde liegen, sich aber als Ereignis unmittelbar auf die Gemeinde auswirken, z. B. Naturkatastrophen und sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke. Als außerordentliche Erträge sind z. B. Versicherungsleistungen oder besondere Zuweisungen nach Naturkatastrophen an die Gemeinde zu klassifizieren. Ein Ereignis kann auch die Aufgabe einer wesentlichen Betriebsgrundlage darstellen, das eine wesentliche Bedeutung für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde hat.

Außerordentliche Erträge können bei der Gemeinde eingehende Spenden sein, sofern diese von wesentlicher Bedeutung für die individuellen Gegebenheiten der Gemeinde sind und ihr ohne Auflage gewährt werden. Es können aber auch andere Arten gemeindlicher Erträge sein, die dadurch entstehen, dass ein Geschäftsvorfall der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren ist. Die nachfolgende Übersicht zeigt die Haushaltsposition auf (vgl. Abbildung 365).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „AUßERORDENTLICHE ERTRÄGE“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
491	Außerordentliche Erträge	4911	Außerordentliche Erträge

*Abbildung 365 „Die Haushaltsposition „Außerordentliche Erträge“*

Die Einordnung als aus der Natur der Sache heraus selten und nicht gewöhnlich im Sinne der laufenden Verwaltungstätigkeit gilt nicht für Vermögensabgänge oder Anpassungen von Sonderposten. Sie gilt auch nicht für die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

aufwandswirksamen Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses, auch wenn die Fehler in den Vorjahren entstanden oder von erheblicher Bedeutung sind. Die Berichtigungen des Jahresabschlusses stellen keine Vorgänge dar, die als außerordentlich im Sinne der Differenzierung von ordentlich und außerordentlich zu klassifizieren und entsprechend in der Ergebnisrechnung zu erfassen wären.

Die wirtschaftliche Ursache der außerordentlichen Erträge der Gemeinde liegt regelmäßig in einem ungewöhnlichen Vorgang und kann daher nicht auf der regelmäßigen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde beruhen. Außerdem ist haushaltsrechtlich nicht vorgesehen, die Abgrenzung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen einer Wertgrenze als Bagatellgrenze zu unterwerfen. Bei der Gemeinde muss es aber ggf. zu einer Abwägung kommen, wenn Erträge aus bestimmten Geschäftsvorfällen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die außerordentlichen Erträge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 49 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.8.2 Zu Nummer 19 (Außerordentliche Aufwendungen):**

Unter der Haushaltsposition „Außerordentliche Aufwendungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind die Aufwendungen der Gemeinde, die außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entstehen, aber durch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde verursacht werden, zu veranschlagen. Derartige gemeindliche Aufwendungen beruhen auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen.

Die Abgrenzung zwischen den ordentlichen und den außerordentlichen Aufwendungen muss von der Gemeinde aus ihrer Geschäftstätigkeit bzw. der Verwaltungstätigkeit heraus unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgen. Als außerordentliche Erträge sind z. B. Schadensersatzleistungen oder besondere Zuweisungen nach Naturkatastrophen zu klassifizieren. Sie können nicht aufgrund von Vermögensabgängen oder Korrekturbuchungen in den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung entstehen.

Die berücksichtigungsfähigen Ereignisse müssen für die Gemeinde einen ungewöhnlichen Vorgang bzw. die Aufgabe einer wesentlichen Betriebsgrundlage darstellen und eine wesentliche Bedeutung für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde haben. Sie müssen aus der Natur der Sache heraus als selten und ungewöhnlich im Sinne der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu bewerten sein. Die außerordentlichen Aufwendungen sind, soweit sie vorhersehbar bzw. planbar sind, in der notwendigen Höhe im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Die nachfolgende Übersicht zeigt die Haushaltsposition auf (vgl. Abbildung 366).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITION „AUßERORDENTLICHE AUFWENDUNGEN“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
591	Außerordentliche Aufwendungen	5911	Außerordentliche Aufwendungen

*Abbildung 366 „Die Haushaltsposition „Außerordentliche Aufwendungen“*

Außerordentliche Aufwendungen können gemeindliche Abschreibungen oder andere Arten gemeindlicher Aufwendungen sein, die dadurch entstehen, dass ein Geschäftsvorfall der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren ist. Dazu sind jedoch keine Aufwendungen aus Verlustübernahmen durch die Gemeinde zu zählen. In Einzelfällen muss es ggf. bei der Gemeinde zu einer Abwägung kommen, weil die Aufwendungen aus bestimm-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

ten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Einordnung als aus der Natur der Sache heraus selten und nicht gewöhnlich im Sinne der laufenden Verwaltungstätigkeit gilt aber nicht für die aufwandswirksamen Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses, auch wenn die Fehler in den Vorjahren entstanden oder von Bedeutung sind. Ebenso sind i. d. R. die Vermögensveränderungen keine ungewöhnlichen Vorgänge für die Gemeinde.

Derartige Gegebenheiten stellen daher keine gemeindlichen Vorgänge dar, die als außerordentlich im Sinne der Differenzierung von ordentlich und außerordentlich zu klassifizieren und in der Ergebnisrechnung zu erfassen wären. Für die Gemeinde ist zudem haushaltsrechtlich nicht vorgesehen worden, die Abgrenzung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen einer Wertgrenze als Bagatellgrenze zu unterwerfen.

Die außerordentlichen Aufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 59 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## **1.9 Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen**

### **1.9.1 Die Einordnung der Erträge und Aufwendungen**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Ermächtigungsgrundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordert, nicht nur die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen für den Ergebnisplan verbindlich festzulegen, sondern deren Anwendung auch für die gemeindlichen Buchungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festzulegen (vgl. § 79 GO NRW). Die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bringt es dabei mit sich, dass auch die Buchführung der Gemeinde nach einheitlichen Maßstäben zu gewährleisten ist (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW).

Das Drei-Komponentensystem des NKF spiegelt sich in dem Kontenrahmen wieder. Er soll dadurch zu einer ausreichenden Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr sowie dessen Nachvollziehbarkeit beitragen. Um dieses Ziel insgesamt zu erreichen, ist die Vorgabe eines einheitlichen Kontenrahmens durch die haushaltsrechtliche Vorschrift erforderlich. Außerdem bietet der NKF-Kontenrahmen bietet ein strukturiertes Ordnungsgerüst für die gemeindlichen Konten, die für die Abwicklung bzw. Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr benötigt werden.

Der NKF-Kontenrahmen stellt für die Gemeinde den verbindlichen Rahmen für die Ausgestaltung der örtlichen Buchführung und eine Grundlage dar, auf der die Gemeinde ihre einzelnen gemeindlichen Konten konkret ausrichten kann. Die verbindlichen Haushaltspositionen für die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan bilden gleichzeitig die Kontengruppen in den Kontenklassen 4 „Erträge“ und 5 „Aufwendungen“ im NKF-Kontenrahmen (vgl. Abbildung 367).

<b>DIE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN IM NKF-KONTENRAHMEN</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Aktiva</b>	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN IM NKF-KONTENRAHMEN</b>			
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	
<b>Passiva</b>	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	
<b>Ergebnisrechnung</b>	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen
<b>Finanzrechnung</b>	6	Einzahlungen	
	7	Auszahlungen	
<b>Abschluss</b>	8	Abschlusskonten	
<b>KLR</b>	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	

*Abbildung 367 „Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen“*

Der NKF-Kontenrahmen ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen, die nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut sind, einschließlich ihrer Bezeichnungen verbindlich. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch dann, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden, z. B. Finanzrechnungskonten.

Bei der Festlegung der Buchungskonten durch die Gemeinde soll z. B. den örtlichen Steuererfordernissen der Vorrang eingeräumt werden. Daraus folgt, dass es eines kleinteiligen buchungstechnischen Nachweises der einzelnen Geschäftsvorfälle der Gemeinde durch die Bildung einer Vielzahl von Buchungskonten grundsätzlich nicht bedarf, soweit nicht Interessen Dritter oder auch eigene Interessen der Gemeinde an kleinteiligen hauswirtschaftlichen Daten bestehen und erfüllt werden müssen.



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu beurteilen und zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie über die in der Vorschrift benannten Haushaltspositionen des Ergebnisplans hinaus weitere Buchungskonten in ihrer Finanzbuchhaltung einrichtet. Der vom Innenministerium festgelegte NKF-Kontenrahmen lässt der Gemeinde einen ausreichenden Spielraum bei der Gestaltung ihrer örtlichen Konten (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert dabei auch die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen für die Gemeinde, weil für die festgelegten statistischen Erhebungsmerkmale der NKF-Kontenrahmen die Grundlage bildet.

### **1.9.2 Erträge und Aufwendungen als Steuerungsinformationen**

Im Sinne der Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts und der Zwecke und Ziele des NKF bedarf es einer örtlichen Vorgehensweise, die auf Buchungsvereinfachungen abzielt und den Schwerpunkt möglicher Auswertungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft auf die notwendigen Steuerungsinformationen legt. In diesem Zusammenhang sind von der Gemeinde die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ des NKF zu nutzen, denn dadurch wird das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde zutreffend und auf das Haushaltsjahr bezogen erfasst.

Die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik über gemeindliche Erträge und Aufwendungen können ebenfalls nach ihren vielfältigen Arten, die Gegenstand jährlicher Erhebungen sind, als Basis für die gemeindliche Steuerung hilfreich sein. In den Fällen, in denen diese Merkmale als örtliche Steuerungsinformationen genutzt werden, bedarf es im Rahmen des gemeindlichen Berichtswesens geeigneter Auswertungsmöglichkeiten, um mithilfe der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ und ihrer vielfältigen Arten sowie der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik zutreffende Informationen über das eigene haushaltswirtschaftliche Handeln zu erhalten.

Das gemeindliche Berichtswesen kann dabei durchaus auf den einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde aufbauen, darf aber gleichwohl die in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans abgebildete Produktorientierung und die Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht außer Acht lassen. Dieser erforderliche Zusammenhang erfordert trotzdem nicht, dass die Gemeinde deshalb gesonderte fallbezogene Buchungskonten in ihrer Finanzbuchhaltung anlegt.

Grundsätzlich kann es als ausreichend angesehen werden, wenn z. B. geeignete Auswertungsmerkmale örtlich bestimmt und im Rahmen einer Kontierungsnummer oder in einem besonderen Buchungskennzeichen durch Nummer oder Buchstaben genutzt werden können. Die Kontierungsnummer bzw. das Buchungskennzeichen, mit dem durch seine einzelnen Stellen z. B. zwischen Erträgen und Aufwendungen, aber auch Einzahlungen und Auszahlungen sowie nach Produkten, Fachbereichen, Budgets u.a., unterschieden werden kann, dürfte für die Gemeinde für unterschiedlichste Auswertungen geeignet sein.

Die unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten so ausgestalteten Kontierungsnummern bzw. Buchungskennzeichen ermöglichen durch die ihnen inne liegende Zuordnung eine systematische Auswertung der haushaltswirtschaftlichen Handlungen und Wirkungen im Sinne der örtlichen Steuerung und des Controllings aufgrund ihrer Erfassung bei der Buchung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde.

## **2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan):**

### **2.1 Allgemeine Zwecke**

Im Ergebnisplan bedarf es zur Umsetzung des vom Rat gewollten haushaltswirtschaftlichen Handelns und der vereinbarten produktorientierten Ziele der Darstellung des voraussichtlichen Jahresergebnisses. Außerdem müssen die gemeindlichen Aufwendungen und Erträge verursachungsgerecht dem betreffenden Haushaltsjahr zuge-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 2 GemHVO NRW**

rechnet werden, sodass die Ermittlung dieses Ergebnisses sich auf das jeweilige Haushaltsjahr erstreckt. Im gemeindlichen Ergebnisplan sind die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander aufzuzeigen, denn der Ergebnisplan ist nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut.

Der gemeindliche Ergebnisplan vermittelt dadurch die notwendige Transparenz über das voraussichtliche Jahresergebnis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde. Der Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, des Finanzergebnisses, des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres nach Arten, Höhe und Quellen im Haushaltsplan dient der Entscheidung des Rates über die Verwendung und den Einsatz der Ressourcen.

Die Summen und Salden stellen im Ergebnisplan der Gemeinde keine eigenständigen Elemente dar. Diese Wertgrößen sind nur durch besondere Rechenschritte aus den Ertrags- und Aufwandswerten zu ermitteln. Die Gemeinde muss aufgrund dessen unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar machen, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. ob der Betrag einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt.

Diese Gegebenheiten bringen es mit sich, die gemeindlichen Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen der Gemeinde nicht als positive Beträge im Ergebnisplan zu veranschlagen. Nur dann bietet das voraussichtliche Jahresergebnis der Gemeinde, das aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit, dem Finanzergebnis (insgesamt das ordentliche Ergebnis) und dem außerordentlichen Ergebnis zu ermitteln ist, eine zutreffende Information über das Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr.

Das gemeindliche „Finanzergebnis“ ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden, sodass die Abschreibungen auf gemeindliche Finanzanlagen nicht unter dem Finanzergebnis zu erfassen sind. Die Finanzanlagen werden vielmehr der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde und stellen für diese keine „Nebengeschäfte“ im handelsrechtlichen Sinne dar.

Die gemeindlichen Abschreibungen bei Finanzanlagen werden daher auch nicht unter einem ordentlichen betriebsfremden Ergebnis und getrennt von den bilanziellen Abschreibungen veranschlagt. Die haushaltsrechtlich gewählte Erfassung als bilanzielle Abschreibungen stärkt die Transparenz über den jährlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde aus der Nutzung bzw. Inanspruchnahme von gemeindlichen Vermögensgegenständen.

### **2.2 Die Summen- und Saldenbildung**

#### **2.2.1 Zu Nummer 1 (Ordentliches Ergebnis):**

Im Rahmen der Summen- und Saldenbildung im gemeindlichen Ergebnisplan hat die Gemeinde zuerst das ordentliche Ergebnis zu ermitteln. Dieses Ergebnis umfasst alle regelmäßig anfallenden Aufwendungen und Erträge der Gemeinde und ist als Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen zu ermitteln. Es wird als Ordentliches Ergebnis bezeichnet, weil der ermittelte Saldo die Ertragskraft der Gemeinde aufgrund des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im abgelaufenen Haushaltsjahr wieder spiegelt.

Der Bereich, in dem die ordentlichen Erträge und die ordentlichen Aufwendungen von der Gemeinde erfasst werden müssen, spiegelt die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit der Gemeinde wieder. Dieser Bereich wird deshalb besonders gegenüber den Tätigkeiten und Geschäftsvorfällen der Gemeinde abgegrenzt, die der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen sind. Das Ordentliche Ergebnis der Gemeinde bietet daher eine Aussagekraft und Transparenz über die jahresbezogenen Ressourcen in einem Teilbereich der laufenden Verwaltungstätigkeit.

### **2.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzergebnis):**

Den dazugehörigen weiteren jahresbezogenen Teilbereich der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde stellt das gemeindliche Finanzergebnis dar. Dieses Ergebnis entsteht aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit und stellt als Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen sowie den sonstigen Finanzaufwendungen dar. Mit dem Saldo wird u. a. verdeutlicht, wie das von der Gemeinde aufgenommene Fremdkapital durch Zinsaufwendungen das Jahresergebnis der Gemeinde beeinflusst.

Das „Finanzergebnis“ ist dabei jedoch nicht als „Ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden. Die gemeindliche Abgrenzung hat daher zur Folge, dass die Abschreibungen auf gemeindliche Finanzanlagen nicht unter dem Finanzergebnis zu erfassen sind. Die gemeindlichen Finanzanlagen werden der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zugerechnet bzw. dienen dem dauernden Geschäftsbetrieb der Gemeinde. Sie stellen daher für die Gemeinde keine „Nebengeschäfte“ dar.

Die aus den Wertminderungen der Finanzanlagen entstehenden Abschreibungen sind deshalb von der Gemeinde auch nicht unter einem „ordentlichen betriebsfremden Ergebnis“ zu erfassen und getrennt von den bilanziellen Abschreibungen auszuweisen. Die gewählte Erfassung der Abschreibungen der Finanzanlagen im Rahmen des jährlichen gemeindlichen Ressourcenverbrauchs erhöht die Transparenz über die haushaltsmäßigen Belastungen aus der Inanspruchnahme von Vermögensgegenständen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

### **2.2.3 Zu Nummer 3 (Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit):**

Das jahresbezogene Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit stellt ein Abbild des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dar. Es wird aus dem erzielten ordentlichen Ergebnis und dem Finanzergebnis ermittelt. Unter dem Begriff „laufende Verwaltungstätigkeit“ werden dabei Aktivitäten der Gemeinde verstanden, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht zudem, dass die örtlichen Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden.

Die Gemeinde ist gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Sie hat bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Im gemeindlichen Ergebnisplan bildet die Summe aus dem ordentlichen Ergebnis und dem Finanzergebnis als "Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit" diese Sachlage zutreffend für das Haushaltsjahr ab.

Eine solche Darstellung im Ergebnisplan der Gemeinde stimmt mit der für den gemeindlichen Finanzplan vorgenommenen Abgrenzung überein (vgl. § 3 GemHVO NRW). Diese Sachlage belegt, dass dadurch eine zutreffende Bewertung der gesamten laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde im Haushaltsjahr möglich ist, denn neben der Aussagekraft wird auch die notwendige Transparenz geboten.

### **2.2.4 Zu Nummer 4 (Außerordentliches Ergebnis):**

Im Gemeindehaushaltsrecht werden wie im kaufmännischen Rechnungswesen die Begriffe „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche Aufwendungen“ als „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ umschrieben. In diesem Ergebnisbereich sind die Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu erfassen, die ungewöhnlich in der Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung sind. Die Gemeinde hat dabei die „Verhältnisse des Einzelfalls“ sachgerecht zu berücksichtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Das Außerordentliche Ergebnis ergibt sich aus der Saldierung der außerordentlichen Erträge mit den außerordentlichen Aufwendungen. Durch das Außerordentliche Ergebnis wird dabei gezeigt, inwieweit seltene und ungewöhnliche Vorgänge bzw. von der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde abweichende Vorgänge von wesentlicher Bedeutung für die Gemeinde im Haushaltsjahr aufgetreten sind, und in welchem Umfang diese das gemeindliche Jahresergebnis beeinflussen.

In den Fällen, in denen ein Außerordentliches Ergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses auszuweisen ist, besteht wegen der Außerordentlichkeit eine Pflicht der Gemeinde, dazu ausreichende und sachgerechte Angaben und Erläuterungen in den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss aufzunehmen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### **2.2.5 Zu Nummer 5 (Jahresergebnis):**

#### **2.2.5.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung muss ermittelt werden, welches Jahresergebnis im Ergebnisplan auszuweisen ist bzw. ob ein Jahresüberschuss oder ein Jahresfehlbetrag voraussichtlich erzielt wird. Das gemeindliche Jahresergebnis wird daher als positive oder negative Summe aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis gebildet. Es entsteht jährlich aufgrund der haushaltsrechtlichen Regelungen und nicht allein durch die Formen, Arten, Ziele und Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr.

Die Gemeinde sollte bereits im Rahmen des Ergebnisplans für die örtliche Haushaltssteuerung analysieren, in welchem Umfang sich welche Einflussfaktoren besonders auf das Jahresergebnis auswirken. Im Zusammenhang mit den bestehenden Ermessensspielräumen kann die Gemeinde zielorientiert die Substanzerhaltung oder die Ergebnisorientierung in den Mittelpunkt ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr stellen. Entsprechend ist dann nach Ablauf des Haushaltsjahres das erzielte Ergebnis zu beurteilen.

In der Vorschrift ist entgegen der Änderung bei den Nummern 1 und 3 versehentlich keine redaktionelle Änderung dieser Nummer vorgenommen worden, sodass in der haushaltsrechtlichen Regelung noch der Begriff „Ordentliches Ergebnis“ verwendet wird. Die fehlende Anpassung darf deshalb nicht zum Anlass genommen werden, das Jahresergebnis weiterhin aus dem „ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis“ zu ermitteln, statt aus dem „Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis“. Das gemeindliche Jahresergebnis könnte sonst verfälscht werden.

#### **2.2.5.2 Die haushaltswirtschaftliche Behandlung**

Die weitere haushaltswirtschaftliche Behandlung des gemeindlichen Jahresergebnisses muss im Ergebnisplan der Gemeinde nicht aufgezeigt werden, unabhängig davon, ob das voraussichtliche Jahresergebnis positiv oder negativ sein wird. Erst im gemeindlichen Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr wird durch die Übernahme des Jahresergebnisses aus der Ergebnisrechnung in die gemeindliche Bilanz der Weg zur weiteren haushaltsmäßigen Behandlung des erzielten Jahresergebnisses hergestellt.

Bei einem möglichen negativen Jahresergebnis muss ein Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltssatzung hergestellt werden, denn in einem solchen Fall ist der Rat der Gemeinde verpflichtet, eine Festsetzung zu treffen, wie der voraussichtliche Fehlbetrag mit dem Eigenkapital der Gemeinde verrechnet werden soll (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Im gemeindlichen Ergebnisplan kann am aufzuzeigenden Jahresergebnis ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

messen werden, ob und inwieweit die Gemeinde ihrer Verpflichtung zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs nachkommen kann (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Das gemeindliche Jahresergebnis spiegelt daher den geplanten Ausgang der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie die vorgesehene wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde wieder. Bei einem geplanten Fehlbetrag sollte daher auch aufgezeigt werden, in welcher Form das Eigenkapital in Anspruch genommen werden muss. Der Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage kommt immer ein Vorrang zu, weil dann der Haushaltsausgleich als erreicht gilt (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

**2.3 Die Verbindung des Ergebnisplans zur Haushaltssatzung**

**2.3.1 Der Ausweis des „originären“ Haushaltsausgleichs**

Die Gemeinde kann im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung das Erreichen des Haushaltsausgleichs in eigener Verantwortung und durch sachgerechte Informationen deutlicher und nachvollziehbarer aufzuzeigen. Sie kann dazu den Ergebnisplan entsprechend ergänzen und zusätzlich die für die im Haushaltsplan veranschlagten Erträge und Aufwendungen die festgesetzten Gesamtbeträge sowie den Saldo daraus als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag angeben (vgl. Abbildung 368).

<b>ERGEBNISPLAN UND „ORIGINÄRER“ HAUSHALTSAUSGLEICH</b>						
<b>Ergebnisplan</b>	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN ZUM HAUSHALTSAUSGLEICH:</b>						
<b>Ausweis des „originären“ Haushaltsausgleichs (§ 1 der Haushaltssatzung)</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
Jahresüberschuss						
Jahresfehlbetrag						

*Abbildung 368 „Ergebnisplan und „originärer“ Haushaltsausgleich“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

Die Herstellung eines Zusammenhangs zwischen der Darstellung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs in der Haushaltssatzung der Gemeinde durch die Angabe der Gesamtbeträge für Erträge und Aufwendungen als Brutobeträge und dem Jahresergebnis des Haushaltsjahres als Nettobetrag ist der Gemeinde nicht verbindlich vorgegeben (vgl. § 75 Absatz 2 und § 78 Absatz 2 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltssatzung muss darüber nicht zwingend eine betragsmäßige Festsetzung enthalten.

Die Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans kann dabei auf Angaben für das Haushaltsjahr beschränkt werden. Es sollte eindeutig dargestellt werden, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erfüllt hat (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Für diese Feststellung muss zusätzlich ein rechnerischer Vergleich der beiden Gesamtbeträge gesondert vorgenommen werden. Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde enthält als Festsetzungen in diesem Zusammenhang nur den Gesamtbetrag der Erträge und den Gesamtbetrag der Aufwendungen des Ergebnisplans für das Haushaltsjahr zu enthalten (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW).

**2.3.2 Der Ausweis des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs**

Der gemeindliche Ergebnisplan, der die Grundlage für die Höhe der Festsetzungen in der Haushaltssatzung bildet, enthält keine gesonderte Darstellung über das Erreichen des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs im Haushaltsjahr. Die Gemeinde kann ihren Ergebnisplan zweistufig ergänzen. Auf der ersten Stufe wären die festgesetzten Gesamtbeträge für die im Haushaltsplan veranschlagten Erträge und Aufwendungen sowie der Saldo daraus als Jahresfehlbetrag angeben. Das Erreichen des Haushaltsausgleichs wird deutlicher und klar dargestellt. Ein Schema für die Erweiterung des Ergebnisplans wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 369).

<b>ERGEBNISPLAN UND „FIKTIVER“ HAUSHALTSAUSGLEICH</b>						
<b>Ergebnisplan</b>	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN ZUM HAUSHALTSAUSGLEICH:</b>						
<b>Ausweis des fiktiven Haushaltsausgleichs (§ 1 der Haushaltssatzung)</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
Jahresfehlbetrag						
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage						

ERGEBNISPLAN UND „FIKTIVER“ HAUSHALTS AUSGLEICH						
Nicht gedeckter Jahresfehlbetrag						

Abbildung 369 „Ergebnisplan und „fiktiver“ Haushaltsausgleich“

In diesem Sinne kann von der Gemeinde freiwillig eine Verbindung zwischen den Angaben in der gemeindlichen Haushaltssatzung und dem Ergebnisplan der Gemeinde hergestellt werden. Dadurch wird eine nachvollziehbare Verbindung zwischen den Festsetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung und den Summen im Haushaltsplan geschaffen.

In den Fällen, in denen die gemeindliche Ausgleichsrücklage keinen ausreichenden Bestand zur „Deckung“ des Jahresfehlbetrages mehr aufweist, also eine Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund des Jahresfehlbetrages erforderlich wird, sollte die „Deckung“ des Jahresfehlbetrages insgesamt aufgezeigt werden. Die Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans kann dabei auf Angaben für das Haushaltsjahr beschränkt werden. Es können aber auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre in die Erweiterung einbezogen werden.

Die Gemeinde kann dadurch aufzeigen, in welchem Umfang der „originäre“ Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nicht erreicht werden konnte. Auf der zweiten Stufe wäre dann die geplante Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage zu dem auf der ersten Stufe ermittelten Jahresfehlbetrag anzugeben, durch die ein „fiktiver“ Haushaltsausgleich erreicht werden soll. Es bietet sich für die Gemeinde an, in ihrem Ergebnisplan eine direkte Verknüpfung zur Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr herzustellen, um das geplante Erreichen dieses Haushaltsausgleichs konkret aufzuzeigen.

### 3. Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans):

#### 3.1 Allgemeine Sachlage

Für die Beurteilung des gemeindlichen Haushalts ist es sachgerecht, die Nachvollziehbarkeit der von der Gemeinde erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen durch die Verbindlichkeit des Kontierungsplans zu gewährleisten. Die Beachtung des Kontierungsplans dient aber auch dazu, die Gemeinden miteinander vergleichen zu können. Sie unterstützt die Gemeinde auch bei der Erfüllung der statistischen Anforderungen.

Die Gemeinde hat daher bei der Aufstellung ihres Haushaltsplans den vom Innenministerium für verbindlich erklärten Kontierungsplan anzuwenden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### 3.2 Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan

Der Kontierungsplan stellt eine verbindliche Vorgabe für die Zuordnung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen entsprechend ihrer Arten zu den Positionen des Ergebnisplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens dar. Der für die Gemeinde verbindliche Kontierungsplan enthält eine Vielzahl von Einzelvorgaben mit allgemeiner Bedeutung, die der Gemeinde eine Orientierung bei der Abgrenzung und Zuordnung ihrer Geschäftsvorfälle zu den notwendigen Ergebniskonten bieten sollen (vgl. Abbildung 370).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN ERGEBNISPLAN</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Steuern und ähnliche Abgaben	40 Steuern und ähnliche Abgaben	<p>Realsteuern als Grundsteuer A, Grundsteuer B, Gewerbesteuer</p> <p>Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern, ... an der Einkommensteuer, ... an der Umsatzsteuer, Andere Steuern, z. B. Vergnügungssteuer, Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungssteuer.</p> <p>Steuerähnliche Einnahmen, z. B. Fremdenverkehrsabgaben, Abgaben von Spielbanken u.a.</p> <p>Ausgleichsleistungen nach dem Familienleistungsausgleich</p> <p>Ausgleichsleistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende</p>
Zuwendungen und allgemeine Umlagen	41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	<p>Zuwendungen</p> <p>Schlüsselzuweisungen vom Land</p> <p>Bedarfszuweisungen vom Land, von Gemeinden (GV)</p> <p>Allgemeine Zuweisungen vom Bund, vom Land, von Gemeinden (GV)</p> <p>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</p> <p>Erträge aus der Auflösung von Sonderposten</p> <p>Allgemeine Umlagen vom Land, von Gemeinden (GV)</p> <p>Kreisumlage einschließlich Mehrbelastung</p> <p>Jugendamtsumlage</p> <p>Landschaftsumlage</p> <p>Verbandsumlage des Regionalverbandes Ruhrgebiet</p>
Sonstige Transfererträge	42 Sonstige Transfererträge	<p>Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen</p> <p>Schuldendiensthilfen</p> <p>Andere sonstige Transfererträge</p>
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	<p>Verwaltungsgebühren</p> <p>Öffentlich-rechtliche Gebühren (Entgelte) für die Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen, z.B. Passgebühren, Genehmigungsgebühren, Gebühren für die Bauüberwachung, Gebühren für Beglaubigungen, für Erlaubnisscheine, Vermessungs- (Abmarkungs-) gebühren usw.</p> <p>Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte</p> <p>Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen z.B. Entgelte für die Lieferung von Elektrizität, Gas, Fernwärme, Wasser, einschl. Grundgebühren, Zählermiete</p> <p>Entgelte der Verkehrsunternehmen</p> <p>Entgelte für die Inanspruchnahme von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Müllabfuhr, der Straßenreinigung, des Bestattungswesens, für die Sondernutzung von Straßen</p> <p>Entgelte für Arbeiten zur Unterhaltung von Straßen, Anlagen und dgl.</p> <p>Entgelte für die Unterhaltung der Hausanschlüsse für Gas, Wasser, Abwasser und Elektrizität</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN ERGEBNISPLAN</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		Sonstige Entgelte, z. B. Parkgebühren, Pflegesätze der Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime (auch Einkaufsgelder), Eintrittsgelder zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen Pflege von Gräbern Zweckgebundene Abgaben Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge, für den Gebührenaussgleich und aus ähnlichen Sonderposten
Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	<u>Privatrechtliche Leistungsentgelte</u> Erträge aus Verkauf Mieten und Pachten <u>Kostenerstattungen und Kostenumlagen</u> Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen
Sonstige ordentliche Erträge	45 Sonstige ordentliche Erträge	Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens Konzessionsabgaben Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre Als nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge, z.B. Erträge aus Zuschreibungen, aus der Auflösung oder Herabsetzung von Wertberichtigungen auf Forderungen, aus der Auflösung von Rückstellungen
Finanzerträge	46 Finanzerträge	Zinserträge Finanzerträge aus Beteiligungen, Gewinnabführungsverträgen, Wertpapieren des Anlage- und des Umlaufvermögens, auch andere zinsähnliche Erträge
Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	<u>Aktivierte Eigenleistungen</u> Selbst erstellte aktivierungsfähige Vermögensgegenstände <u>Bestandsveränderungen</u> Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen
Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	Keine weiteren Festlegungen
Außerordentliche Erträge	49 Außerordentliche Erträge	Keine weiteren Festlegungen
Personalaufwendungen	50 Personalaufwendungen	Bezüge der Beamten, Vergütungen der Angestellten, Löhne der Arbeiter, Aufwendungen für sonstige Beschäftigte Beiträge zu Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Beschäftigte Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN ERGEBNISPLAN</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		<p>schäftigte und Altersteilzeit            Aufwendungen für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub und Arbeitszeitguthaben            Pauschalierte Lohnsteuer</p>
Versorgungsaufwendungen	51 Versorgungsaufwendungen	<p>Versorgungsaufwendungen            Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung            Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Versorgungsempfänger            Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger</p>
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	<p>Aufwendungen für</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fertigung, Vertrieb und Waren</li> <li>- Energie/Wasser/Abwasser</li> <li>- Instandhaltung und Unterhaltung der Grundstücke und Gebäude, des Infrastrukturvermögens, der Maschinen und technischen Anlagen, von Fahrzeugen, der Betriebsvorrichtungen, der Betriebs- und Geschäftsausstattung,</li> <li>- die Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen,</li> <li>- die Bewirtschaftung der Grundstücke, Gebäude usw.</li> <li>- weitere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen, z. B. Schülerbeförderungskosten, Lernmittel</li> <li>- Kostenerstattungen</li> <li>- sonstige Sach- und Dienstleistungen</li> </ul>
Transferaufwendungen	53 Transferaufwendungen	<p>Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke            Schuldendiensthilfen            Sozialtransferaufwendungen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen</li> <li>- Leistungen der Sozialhilfe, auch Grundsicherung im Alter</li> <li>- Leistungen der Jugendhilfe</li> <li>- Leistungen an Arbeitsuchende</li> <li>- Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte</li> <li>- Leistungen an Asylbewerber</li> <li>- sonstige soziale Leistungen</li> </ul> <p>Aufwendungen wegen Steuerbeteiligungen, z. B. Gewerbesteuerumlage Finanzierungsbeteiligung            Fonds Deutsche Einheit            Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)            Allgemeine Umlagen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- an das Land (<i>auch Nachzahlung aus der Abrechnung des Solidarbeitrages</i>)</li> <li>- an Gemeinden (GV)</li> </ul> <p>Sonstige Transferaufwendungen</p>
Sonstige ordentliche Aufwendungen	54 Sonstige ordentliche Aufwendungen	<p>Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen aus Personaleinstellungen, Aus- und Fortbildung, Umschulung, übernommene Reisekosten, Beschäftigtenbetreuung und Dienstjubiläen, Umzugskostenvergütung, Dienst- und Schutzkleidung, persönliche Ausrüstungsgegenstände, Personalnebenaufwendungen, Ausgleichsabgabe</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN ERGEBNISPLAN</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		<p>Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten aus Mieten, Pachten, Erbbauzinsen, Leasing, Leiharbeitskräfte, Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeiten, zu denen Aufwendungen für den Rat, Ausschüsse, Fraktionen, Beiräte sowie die Mitgliedschaft in Aufsichtsräten zählen</p> <p>Geschäftsaufwendungen aus Büromaterial, Zeitungen, Fachliteratur, Telekommunikationsleistungen, Porto, Öffentlichkeitsarbeit, Bekanntmachungen u.a.</p> <p>Aufwendungen für Beiträge aus Versicherungsbeiträge, Beiträge zu Wirtschaftsverbänden, Berufsvertretungen und Vereinen</p> <p>Wertberichtigungen aus Verlusten wegen Wertminderungen von Gegenständen des Umlaufvermögens (außer Vorräten und Wertpapieren), Verluste aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens, Einstellungen und Zuschreibungen in die Sonderposten, Aufwendungen zu Rückstellungen, Wertkorrekturen bei Forderungen (ohne Ausleihungen), soweit keine Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage zu erfolgen hat</p> <p>Verluste aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren aus dem Abgang von Finanzanlagen und Beteiligungen, aus dem Abgang von Wertpapieren Aufwendungen aus Verlustübernahmen, soweit keine Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage zu erfolgen hat</p> <p>Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen</p> <p>Aufwendungen für nicht rückzahlbare Zuweisungen für Investitionen</p> <p>Betriebliche Steueraufwendungen aus Kraftfahrzeugsteuer, Ausfuhrzölle, andere Verbrauchsteuern, sonstige betriebliche Steueraufwendungen</p> <p>Aufwendungen für Steuern vom Einkommen und Ertrag</p> <p>Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen, z.B. aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende</p> <p>Andere sonstige ordentlichen Aufwendungen aus z. B. Verfügungsmittel, Aufwendungen für Schadensfälle</p> <p>Zuführungen zu Rückstellungen soweit nicht besondere fachliche Zuordnungen bestehen</p>
Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	Zinsaufwendungen Kreditbeschaffungskosten Sonstige Finanzaufwendungen
Bilanzielle Abschreibungen	57 Bilanzielle Abschreibungen	<p>Bilanzielle Abschreibungen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens</li> <li>- auf Gebäude u.a.</li> <li>- auf das Infrastrukturvermögen, z. B. Brücken und Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, Straßen, Wege, Plätze, Verkehrslenkungsanlagen, auf sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 2 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN ERGEBNISPLAN</b>		
<b>HAUSHALTS- POSITION</b>	<b>NKF- KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- auf Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- auf Betriebs- und Geschäftsausstattung und geringwertige Wirtschaftsgüter</li> <li>- auf Finanzanlagen</li> <li>- auf das Umlaufvermögen</li> <li>Sonstige Abschreibungen</li> </ul>
Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	Keine weiteren Festlegungen
Außerordentliche Aufwendungen	59 Außerordentliche Aufwendungen	Keine weiteren Festlegungen

*Abbildung 370 „Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan“*

Der Kontierungsplan ermöglicht der Gemeinde, bei örtlichem Bedarf eine weitergehende örtlich notwendige Untergliederung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan in eigener Verantwortung vorzunehmen und die Buchungen in der Finanzbuchhaltung entsprechend vorzunehmen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 3**  
**Finanzplan**

(1) Im Finanzplan sind mindestens als einzelne Positionen auszuweisen die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,

die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

die Einzahlungen

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u. ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die Auszahlungen

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

(2) Im Finanzplan sind für jedes Haushaltsjahr der voraussichtliche Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

1. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
2. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
3. die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,
4. den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,
5. die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,
6. die Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres

auszuweisen.

(3) Die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des Finanzplans ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan vorzunehmen.

## **Erläuterungen zu § 3:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Inhalte des Finanzplans**

##### **1.1 Die Ziele und Zwecke**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen für das Haushaltsjahr dar (vgl. § 79 GO NRW i. V. m. § 1 GemHVO NRW). Er steht daher nicht nur im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde, sondern ist auch Ausdruck der Informationspflicht der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im unmittelbaren Zusammenhang damit sichern die Gliederungsvorgaben für den Finanzplan die Offenlegung von Details der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Auf eine gesonderte jahresbezogene Planung der Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde kann deshalb im Zusammenhang mit der Vermögens-, Schulden- und Ertragslage der Gemeinde nicht verzichtet werden. Insbesondere für die gemeindlichen Investitionen und deren finanzielle Abwicklung, ggf. über mehrere Jahre, bedarf es einer konkreten Planung. Der Haushaltsplan der Gemeinde hat daher auch einen eigenständigen Finanzplan zu enthalten, in dem die im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und die zu leistenden Auszahlungen nach Arten zu veranschlagen sind (vgl. § 79 GO NRW i. V. m. § 1 GemHVO NRW).

Die Gliederung der Zahlungen nach ihren Arten im Finanzplan spiegelt dabei die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Gemeinde wieder. Es sind dabei nur die Zahlungsströme aufzunehmen, die Finanztransaktionen mit Dritten beinhalten und eine Liquiditätsänderung bei der Gemeinde bewirken. Eine Zuordnung zum Haushaltsjahr entsteht deshalb aufgrund der einzelnen Zahlungsvorgänge und nicht wegen einer wirtschaftlichen Zurechnung der Finanzmittel zum gemeindlichen Vermögen. Dabei ist auch nicht nach der Einschätzung zu unterscheiden, ob eine Zahlung in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft als geringfügig oder erheblich gelten könnte.

Der gemeindliche Finanzplan steht dabei über die Finanzrechnung in einer unmittelbaren Verbindung mit der Bilanz der Gemeinde, denn sein Gesamtsaldo verändert die zu bilanzierenden liquiden Mittel der Gemeinde. Er erfasst im Bereich "Laufende Verwaltungstätigkeit" die ertragswirksamen Einzahlungen und aufwandswirksamen Auszahlungen in der entsprechenden artenbezogenen Gliederung des Ergebnisplans. Diese gemeindlichen Zahlungen können zudem in den produktorientierten Teilplänen im Bereich "Teilfinanzplan" mit den leistungsbezogenen Produktbereichen kombiniert und konkretisiert werden, sodass die gemeindlichen Zahlungsströme sachgerecht aufgeteilt und dargestellt werden können.

Die maßgeblichen Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ stellen dabei den geeigneten und zutreffenden Buchungsstoff für die gemeindliche Zahlungsabwicklung dar, um die Zahlungsströme in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde zu erfassen. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss bei der Gemeinde, der eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei den gemeindlichen Auszahlungen handelt es sich um den tatsächlichen Geldabfluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Verringerung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt.

Durch die Veranschlagung aller voraussichtlichen Zahlungen im Haushaltsjahr gewährleistet der gemeindliche Finanzplan aussagekräftige Informationen über den jahresbezogenen Bedarf der Gemeinde an Finanzmitteln. Die Gemeinde hat daher sorgfältig zu schätzen, ob, welche und in welchem Umfang im Haushaltsjahr Einzahlungen eingehen und Auszahlungen zu leisten sind und wie sich dadurch ihr Zahlungsmittelbestand verändert. Der jahresbezogene Liquiditätsbedarf ist von der Gemeinde in ihre Liquiditätsplanung einzubeziehen (vgl. § 89 Absatz 1

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

GO NRW i. V. m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Für den gemeindlichen Finanzplan sind dabei folgende Zielsetzungen von Bedeutung (vgl. Abbildung 371).

<b>Die Zielsetzungen für den gemeindlichen Finanzplan</b>	
-	Zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen).
-	Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunft und Mittelverwendung).
-	Darstellung der Zahlungsströme nach dem Charakter der gemeindlichen Tätigkeiten.
-	Ermächtigungen für investive Einzahlungen und Auszahlungen.
-	Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes (Liquidität).
-	Beurteilung der Finanzlage und der Veränderung der liquiden Mittel.
-	Nutzung der Zahlungsströme in der Finanzrechnung für die Finanzstatistik.

*Abbildung 371 „Die Zielsetzungen für den gemeindlichen Finanzplan“*

Im gemeindlichen Finanzplan sind auch die notwendigen fremden Finanzmittel bzw. der Kreditbedarf, der aufgrund der Auszahlungen für Investitionen der Gemeinde voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehen wird, zu veranschlagen. Dieser Zusammenhang darf für die Gemeinde nicht zum Anlass genommen werden, zusammen mit originären Investitionen auch den Schuldendienst bzw. die Tilgung von Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen als „Investitionsschwerpunkt“ in einem Haushaltsjahr festzusetzen.

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltsplanung eine zutreffende Zuordnung ihrer Zahlungsströme sicherstellen. Sie muss sich dabei an ihren Aktivitäten bzw. Tätigkeitsbereichen orientieren, in deren Rahmen bei der Gemeinde die Liquiditätsänderungen entstehen können. Im Finanzplan sind daher die gemeindlichen Zahlungsströme in die Zahlungsbereiche „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ einzuordnen. Aus der Summe der Salden der drei Bereiche ergibt sich dann die Veränderung der gemeindlichen Liquidität aufgrund der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres.

Bei der Veranschlagung von Einzahlungen im Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ im Finanzplan bleibt der unterjährig im Haushaltsjahr voraussichtlich entstehende Liquiditätsbedarf der Gemeinde, der von ihr auch durch Kredite zur Liquiditätssicherung gedeckt werden kann, unberücksichtigt. In der gemeindlichen Haushaltssatzung ist dafür jedoch eine ausreichend bemessene Ermächtigung in Form eines Höchstbetrages festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Die Gemeinde muss bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan auch der Grundsatz der Gesamtdeckung beachten (vgl. § 20 GemHVO NRW).

Nach den Vorgaben zu Gesamtdeckung dienen die Einzahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit. Die Zahlungsüberschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten dienen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit. Die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung wird u. a. durch die Gliederung des Finanzplans nachvollziehbar gemacht und gewährleistet.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 3 GemHVO NRW**

Der auf das Haushaltsjahr bezogene Finanzplan stellt eine zeitraumbezogene Planungsrechnung dar (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Es wird damit das Zustandekommen und die Veränderung der gemeindlichen Liquidität aus der Aufgabenerfüllung heraus nach den Arten, der Höhe und den Quellen für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember eines Kalenderjahres aufgezeigt. Die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen sind deshalb in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, indem sie kassenmäßig erzielt oder geleistet werden (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde dürfen zusätzliche Angaben als Positionen, Bezeichnungen und Summen im gemeindlichen Finanzplan enthalten sein, wenn diese Angaben für das Verständnis der Finanzlage der Gemeinde und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von Bedeutung sind. Die Zwecke der gemeindlichen Haushaltsplanung bedingen, dass die Gemeinde in ihrem Finanzplan insgesamt die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss.

Die Gemeinde muss daher umfassend dafür Sorge tragen, dass die Zahlungen unter Beachtung des Kassenwirkungsprinzips und der sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten in ihrer Finanzbuchhaltung richtig gebucht werden (vgl. § 27 GemHVO NRW). In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung bedarf es keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Buchungskonten, die dann ggf. gesonderte Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan hervorrufen.

Der Haushaltsplan als Programm der Gemeinde für das Haushaltsjahr bedarf wegen dieses Zwecks keiner kleinteiligen Gliederung. Zur Gestaltung der gemeindlichen Finanzplanung durch die Gemeinde gehört deshalb eine fach- und sachgerechte Einordnung der im Rahmen der Aufgabenerfüllung zu erbringenden Finanzleistungen. Die Gemeinde hat solche Leistungen grundsätzlich nach den von ihr festgelegten Zwecksetzungen, ggf. unter Ermittlung der daraus erzielbaren Erträge oder entstehenden Aufwendungen, in ihre Finanzplanung einzuordnen.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft zu entscheiden, ob und in welcher Art und Weise die Einzahlungen und Auszahlungen differenziert werden sollen, wenn eine über die haushaltsrechtlich vorgesehene Spezifizierung erfolgen soll. Sie kann sich dabei z. B. an den finanzstatistischen Erfordernissen orientieren und eine Verbindung mit den festgelegten Erhebungsmerkmalen herstellen, die von der Gemeinde bei der Erfüllung ihrer Meldepflichten zu beachten sind.

Bei der Darstellung ihrer Zahlungsströme darf die Gemeinde keine inhaltlichen Veränderungen vornehmen. Sie darf z. B. die aus ihrer Verpflichtung entstehende Zahlung, den im Geschäftsjahr entstandenen Verlust eines Betriebes decken zu müssen (Verlustausgleich), nicht als investiven Zuschuss veranschlagen. Für die Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan sind nicht die Möglichkeiten des Empfängers, eine erhaltene Leistung im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit einzuordnen, ausschlaggebend. Eine betriebliche Zuordnung der gemeindlichen Leistung zum Eigenkapital des Betriebes führt nicht automatisch zu gemeindlichen Investitionen.

Die Gemeinde kann die Entwicklung eines örtlichen Kontenplans auch unter Berücksichtigung ihrer Meldepflichten zur amtlichen Finanzstatistik vornehmen. Deren Erhebungsmerkmale bauen auf den gleichen Rahmengrundlagen auf, die auch als Ausgangslage für die Gliederung der gemeindlichen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung sowie der Bilanz der Gemeinde genutzt werden. Sie bieten der Gemeinde eine ausreichende Informationsmöglichkeit über die sachlichen Ertrags- und Aufwandsarten sowie die Zahlungsarten in ihrer Haushaltswirtschaft und können der Gemeinde helfen, ihren Entscheidungsspielraum bei der örtlichen Kontenbildung zutreffend auszufüllen (vgl. § 3 FPStatG).



## **1.2 Der Begriff „Finanzplan“**

Im jährlichen Haushalt der Gemeinde stellt der Finanzplan als Ausweis der im Haushaltsjahr voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen eine wichtige Komponente dar. Die Arten der Einzahlungen zeigen die Mittelherkunft bei der Gemeinde auf, die Arten der Auszahlungen die gemeindliche Mittelverwendung. Es ergeben sich daher gegenüber dem gemeindlichen Ergebnisplan insbesondere Abweichungen in den Fällen, in denen die Ertrags- und Aufwandsarten nicht zu Zahlungsvorgängen führen. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung bedarf es daher einer besonderen liquiditätsbezogenen Planung zu den voraussichtlichen Zahlungen im Haushaltsjahr.

Für diesen Teil der Haushaltsplanung wurde nicht ein „eigener Haushalt“ unter dem Begriff „Finanzhaushalt“ festgelegt, sondern für den Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans wurde der Begriff „Finanzplan“ gewählt, der die tatsächlichen Gegebenheiten in sachlicher Hinsicht besser widerspiegelt. Ausschlaggebend dafür war auch, dass sich die Pflicht zum Haushaltsausgleich nicht auf den Finanzplan und die Finanzrechnung bezieht (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Der Finanzplan und die Finanzrechnung bleiben daher von dieser Vorgabe unberührt. Wäre das nicht der Fall, müssten im Finanzplan auch die von der Gemeinde abzuwickelnden fremden Finanzmittel einbezogen werden, sofern solche Zahlungen im Haushaltsjahr anfallen (vgl. § 16 Absatz 1 GemHVO NRW). Aufgrund dieser Abgrenzungen gehören auch die Kredite zur Liquiditätssicherung nicht in den Finanzplan. Die Einzahlungen aufgrund dieser Kredite dienen der Verstärkung der Kassenmittel, um die rechtzeitige Leistung der gemeindlichen Auszahlungen zu sichern.

## **1.3 Die Besonderheiten**

### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

In Zusammenhang mit den Zielen und Zwecken des gemeindlichen Finanzplans ist zu beachten, dass der gemeindliche Finanzplan nicht mit dem Ergebnisplan der Gemeinde identisch ist. Im Finanzplan werden alle Zahlungen der Gemeinde erfasst und nicht nur die Zahlungsvorgänge, die aus zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde entstehen. Eine große Bedeutung im gemeindlichen Finanzplan haben die von der Gemeinde vorgesehenen Investitionen und die Finanzierungstätigkeit der Gemeinde, die bereits systematisch nicht im gemeindlichen Ergebnisplan darzustellen sind. Die Einzahlungen und Auszahlungen lösen dabei keine Mitzugehörigkeit verschiedener Positionen untereinander aus.

Durch den Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan wird gleichwohl eine Verknüpfung zum gemeindlichen Ergebnisplan hergestellt, denn dieser enthält die gleiche Abgrenzung. Diese Verbindung zwischen dem Finanzplan und dem Ergebnisplan der Gemeinde bringt jedoch dabei nicht mit sich, dass auch im gemeindlichen Finanzplan die Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit im Sinne von ordentlichen und außerordentlichen Zahlungen zu gliedern sind. Die qualitative Abgrenzung bei den gemeindlichen Ressourcen ist nicht auf die gemeindlichen Zahlungsströme und damit nicht auf den auf den Finanzplan übertragbar.

Nicht jeder gemeindliche Ertrag oder Aufwand, der im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen ist, führt auch zu einem im Finanzplan zu veranschlagenden Zahlungsvorgang. Zu solchen Vorgängen sind „interne haushaltsmäßige Maßnahme“ im Rahmen interner Leistungsbeziehungen zu zählen, die im betreffenden Teilergebnisplan zu erfassen sind, z. B. die Grundsteuerpflicht der Gemeinde für eigene Grundstücke. Sie bewirken keine Änderung der gemeindlichen Liquidität und führen nicht zu einem kassenwirksamen Zahlungsvorgang. Solche Sachverhalte sind deshalb auch nicht in den gemeindlichen Finanzplan aufzunehmen.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 3 GemHVO NRW

Für die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan ist außerdem zu beachten, dass ein investiver Zahlungsstrom i. d. R. sich immer auf einen Vermögenswert auswirkt, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Sie ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes erteilt werden oder ggf. in zulässiger Weise im Jahre des Zugangs sofort aufwandswirksam in der Ergebnisrechnung erfasst werden können (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

Bei einem ÖPP-Projekt kann gleichwohl das wirtschaftliche Eigentum vollständig bei dem Projektpartner liegen, sodass von der Gemeinde keine Bilanzierung erfolgt. Gleichwohl sind die gemeindlichen Zahlungen an den Dritten, die der Durchführung der Investition dienen, im Finanzplan unter der Investitionstätigkeit zu veranschlagen.

Zur Ermittlung des voraussichtlichen Kreditbedarfs der Gemeinde für das Haushaltsjahr bedarf es zudem einer eingehenden Betrachtung der investiven Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde unter Berücksichtigung des zweckbezogenen Auszahlungsbedarfs und unter Beachtung des Grundsatzes der Gesamtdeckung (vgl. § 20 GemHVO NRW). Ein negativer Saldo aus der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen für die Investitionstätigkeit der Gemeinde stellt i. d. R. nicht den zutreffenden Kreditbedarf der Gemeinde für Investitionen im Haushaltsjahr dar (vgl. § 86 GO NRW).

Die Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips bei der Zahlungsabwicklung der Gemeinde bedingt außerdem, dass die voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen grundsätzlich unabhängig davon zu veranschlagen sind, ob bereits ein gemeindlicher Anspruch oder eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten bestehen. Es muss daher geprüft werden, ob und in welchem Umfang z. B. "freiwillige" Vorauszahlungen von Dritten an die Gemeinde sachlich zu veranschlagen sind.

Zur Gestaltung der gemeindlichen Finanzplanung durch die Gemeinde gehört eine fach- und sachgerechte Einordnung der im Rahmen der Aufgabenerfüllung zu erbringenden zahlungswirksamen Finanz- und Dienstleistungen. Die Gemeinde hat solche Leistungen grundsätzlich nach der von der Gemeinde dazu festgelegten Zwecksetzung unter Beachtung der daraus zu erwartenden Einzahlungen oder der zu leistenden Auszahlungen in ihre Finanzplanung einzuordnen.

Die Möglichkeiten des Empfängers gemeindlicher Leistungen, die erhaltene Leistung im Rahmen seiner betrieblichen Geschäftstätigkeit einzuordnen, sind dabei nicht von ausschlaggebender Bedeutung für die Veranschlagung der Leistungen der Gemeinde im gemeindlichen Finanzplan. Der Umgang des Leistungsempfängers mit der gemeindlichen Leistung erhält erst dann eine haushaltswirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde, wenn der Leistungsempfänger die gemeindlichen Zwecksetzungen missachtet oder seine Gegenleistungen gegenüber der Gemeinde schuldig bleibt.

Die Ermittlung der Haushaltsansätze für die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr umfasst auch deren zutreffende Zuordnung zu den mindestens vorgegebenen Zahlungsarten in den Teilen des Haushaltsplans. Unter dieser Beachtung kann es dann zu einer genauen und zutreffenden Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan kommen. Die Gemeinde muss dabei auch ihre eigenen Vorgaben zur Gliederung im Haushaltsplan sowie die Vorgaben Dritter beachten, aufgrund derer sachgerechte Zahlungsarten entstehen müssen. Sie kann sich dabei auch an den Vorgaben für ihre statistischen Meldepflichten orientieren, die Zuordnungsvorgaben für die gemeindlichen Zahlungsarten enthalten.

### **1.3.2 Die Darstellung in Staffelform**

Die haushaltsrechtlichen Bedingungen, dass im Haushaltsjahr die erzielbaren Einzahlungen möglichst die entstehenden Auszahlungen in den einzelnen Zahlungsbereichen decken sollen, haben zu einem Finanzplan der Gemeinde geführt, in dem vertikal die gemeindlichen Einzahlungen vor den gemeindlichen Auszahlungen stehen. Dadurch wird einerseits auf eine einfache rechnerische Art die Prüfung möglich, ob für das Haushaltsjahr ggf.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 3 GemHVO NRW**

noch Fremdkapital erforderlich werden wird. Andererseits ermöglicht diese Art eine „Veränderungsrechnung“, mit der aufgezeigt werden kann, ob und in welchem Umfang die Liquidität verstärkt oder gemindert wird.

Der gemeindliche Finanzplan ist deshalb von der Gemeinde in Staffelform aufzustellen. Dadurch wird eine Summen- und Saldenbildung möglich, um für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde die Salden in den Zahlungsbereichen sowie den gesamten Veränderungssaldo feststellen zu können. Gleichzeitig können die erforderlichen Zwischensalden für die Zahlungsbereiche gebildet werden, um z. B. den Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit getrennt vom Saldo aus der Investitionstätigkeit zu ermitteln. Die Vorgänge aus der Finanzierungstätigkeit werden dadurch von den beiden anderen Zahlungstätigkeiten der Gemeinde unterschieden.

Das von der Gemeinde bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Aufzahlungen im Finanzplan zu beachtende Bruttoprinzip steht der Staffelform des Finanzplans nicht entgegen. Die Darstellung unterstützt vielmehr die notwendige richtige Zuordnung, denn sie steht der „Netto-Veranschlagung“ entgegen. Die Gemeinde hat zu beachten, dass die gemeindlichen Auszahlungen grundsätzlich nicht mit den Einzahlungen der Gemeinde verrechnet werden dürfen. Die Zugänge und Abgänge an gemeindlicher Liquidität sind getrennt voneinander positionenscharf im Finanzplan zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **1.3.3 Die Darstellung von Summen und Salden**

Im gemeindlichen Finanzplan sind für jedes Haushaltsjahr festgelegte Summen- und Saldenbeträge unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ auszuweisen. Die Darstellung durch die Gemeinde hat dabei grundsätzlich nach den mathematischen Regeln zu erfolgen. Der Wert einer Zahl ergibt sich insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen. Die Gemeinde hat einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen. Sie kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranstellen.

Dem Vorzeichen kommt daher eine besondere Funktion zu. Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, eine haushaltswirtschaftliche Zahl der Gemeinde als positiv oder negativ zu beurteilen. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Vorzeichen wegzulassen. Von der Gemeinde muss bei allen Summen- und Saldobeträgen in ihrem Finanzplan unter Beachtung der Grundsätze der Klarheit und der Richtigkeit durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist.

Diese Sachlage erfordert, dass bei einer Veränderungsrechnung die Einzahlungen nicht als negative Beträge und die Auszahlungen nicht als positive Beträge veranschlagt werden sollen. Sie erfordert auch, dass bei negativen Beträgen das Vorzeichen nicht zum "Nachzeichen" gemacht wird, denn eine solche Darstellung gibt nicht die örtliche finanzwirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend wieder und kann zu einer Verschleierung führen.

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde können i. d. R. nur dann zutreffend wiedergegeben werden, wenn die auf das Haushaltsjahr bezogenen Summen und Salden der Zahlungen der Gemeinde in ihrem Finanzplan entsprechend als positiver Betrag oder als negativer Betrag ausgewiesen werden. Es muss für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein und darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei den darzustellenden Summen und Salden um positive oder negative Beträge handelt.

#### **1.4 Die sachliche Bindung der Haushaltspositionen**

Bei der Auswahl der ins Folgejahr des Haushaltsjahres zu übertragenden Ermächtigungen sind von der Gemeinde auch die sachlichen Bindungen im Haushaltsplan zu beachten. Der gemeindliche Haushaltsplan stellt die Grundlage für die Haushaltswirtschaft dar und ist für die Haushaltsausführung der Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Er enthält daher Festlegungen, die produktorientiert durch die Bildung der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 3 GemHVO NRW**

Teilpläne sowie artenbezogen durch die abgegrenzten Veranschlagungen im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen bestehen (vgl. §§ 2 bis 4 GemHVO NRW). Der Begriff „sachliche Bindung umfasst daher sowohl den Leistungszweck als auch den Verwendungszweck.

Diese haushaltsmäßigen Gegebenheiten bleiben auch bei der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen erhalten. Die übertragenen Ermächtigungen bleiben daher auch im folgenden Haushaltsjahr an ihren sachlichen Zweck. Diese Bindungen führen dazu, dass aufgrund der Übertragungen nur die sachlich gleichen Haushaltspositionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres fortgeschrieben werden dürfen. Bei einer solchen Vorgehensweise wird sichergestellt, dass entsprechend der sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres auch die Inanspruchnahme im Folgejahr erfolgen kann.

Die übertragenen Ermächtigungen können daher nur entsprechend den Festlegungen des Rates im Beschluss über die Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Anspruch genommen. Eine Ermächtigungsübertragung in allgemeiner Form, in dem z. B. lediglich die Gesamtsumme als betragsmäßigen Umfang ohne sachliche Bindung übertragen oder im Folgejahr eine freie Verwendbarkeit der übertragenen Ermächtigungen zugelassen wird, ist wegen der Fortgeltung der sachlichen Bindungen der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen unzulässig.

Von der Gemeinde sind wegen der sachlichen Bindung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsübertragungen ggf. weitere Erläuterungen im Rahmen des Jahresabschlusses zu geben. Sie hat in der Ergebnisrechnung im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches die übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt dazu, dass die betroffenen Positionen im Ergebnisplan des Haushaltsplans des folgenden Jahres entsprechend erhöht werden. Die Übertragungen bewirken zudem, dass das Jahresergebnis der Gemeinde besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Ergebnisplan enthaltenen Aufwandsermächtigungen tatsächlich in Anspruch genommen worden wären.

### **1.5 Die Zeitreihe im Finanzplan**

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung nicht allein das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum zugrunde zu legen, sondern vielmehr mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW). Dieser fünfjährige Planungszeitraum geht vom laufenden Haushaltsjahr aus und enthält das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr. Für diesen Planungszeitraum muss die Gemeinde ihre Leistungskraft offenlegen, aber auch zeigen, wie sie die steti-ge Aufgabenerfüllung sichert. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im Ergebnisplan sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb des mehrjährigen Zeitraums gemessen.

Die gemeindliche Haushaltsplanung in dieser mehrjährigen Zeitreihe ist daher von der Gemeinde, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Finanzplan, sorgfältig durchzuführen. Für den Zeitraum der mehrjährigen Finanzplanung sind von der Gemeinde die Höhe der voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und der voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen, jahresbezogen und betragsmäßig, nach den vorgesehenen Arten zu errechnen oder zu schätzen.

Dadurch werden die finanzwirtschaftlichen Gegebenheiten und die Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde vorausschauend aufgezeigt. Die mittelfristige Planung der Gemeinde ist daher im gemeindlichen Finanzplan enthalten. Aber auch die Vorjahre haben dabei eine erhebliche Bedeutung, denn im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr sind den zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 3 GemHVO NRW**

Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. In der Planung der Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan muss daher ein Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre hergestellt werden. Der Rat hat dadurch bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung auch die finanziellen Auswirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns im Blickfeld.

### **1.6 Keine Identität mit dem Ergebnisplan**

Im gemeindlichen Haushaltsplan wird die haushaltsmäßige Gesamtebene durch den Ergebnisplan und den Finanzplan dargestellt. Er soll dem Budgetrecht des Rates dadurch Rechnung tragen, dass im Ergebnisplan das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch durch artenbezogene Erträge und Aufwendungen zu veranschlagen sind. Im Finanzplan sind die voraussichtliche Mittelherkunft sowie die Mittelverwendung durch artenbezogene Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen. Im haushaltswirtschaftlichen Rahmen bestehen jedoch noch weitere Unterschiede zwischen dem Ergebnisplan und dem Finanzplan.

Ausgehend davon, dass die Erträge und Aufwendungen in ihren unterschiedlichen Arten aus der „laufenden“ Geschäftstätigkeit der Gemeinde entstehen, besteht eine grundsätzliche Übereinstimmung der Ertragsarten und Aufwandsarten mit den Einzahlungs- und Auszahlungsarten im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ des Finanzplans. Es kann zusätzlich eine weitgehende Übereinstimmung zwischen den Ressourcen und den daran anknüpfenden Zahlungen bestehen, wenn die zeitliche Abwicklung der Zahlungen im gleichen Haushaltsjahr abgeschlossen werden kann. Gleichwohl muss auch dann keine Identität zwischen dem gemeindlichen Ergebnisplan und dem Finanzplan bestehen.

Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen können und müssen auch noch danach differenziert betrachtet werden, ob aus einem Ressourcenaufkommen oder einem Ressourcenverbrauch zum gleichen Zeitpunkt ein Zahlungsanspruch oder eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde entsteht und verwirklicht werden kann. Grundsätzlich ist deshalb von der Gemeinde zwischen zahlungswirksamen und nicht-zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen zu unterscheiden. Die deshalb entstehenden Abweichungen müssen bei der Veranschlagung im Ergebnisplan und Finanzplan immer berücksichtigt werden.

Die Gemeinde muss z. B. beachten, dass ihr zustehende Einzahlungen erst später eingehen können oder von einem Dritten die Zahlungen im Voraus für mehrere Jahre geleistet werden. Aus derartigen Geschäftsvorfällen können andererseits wiederum Erträge entstehen, die dann auf mehrere Haushaltsjahre aufzuteilen sind, ohne dass in den jeweiligen Jahren die Gemeinde eine Einzahlung im Finanzplan vorzusehen darf. Die unterschiedlichen Gegebenheiten erfordern eine zutreffende Aufbereitung und Buchung durch die Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung.

Ein Automatismus zwischen einer Ergebnisbuchung und einer Zahlungsbuchung dürfte zwar oftmals möglich sein, jedoch auch bei vielen gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu einem ggf. umfangreichen Berichtigungserfordernis führen. Bereits bei der Haushaltsplanung muss sich daher die Gemeinde um eine zutreffende Veranschlagung im Ergebnisplan und Finanzplan bemühen. Sie kann nicht auf eine Identität des Ergebnisplans mit dem Finanzplan setzen bzw. sich nicht darauf verlassen.

## 2. Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen

### 2.1 Allgemeine Grundlagen

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) in Form von Einzahlungen und Auszahlungen aufzeigen. Als gemeindliche Einzahlungen gelten Zahlungsvorgänge, bei denen ein Dritter einen Liquiditätszufluss bei der Gemeinde bewirkt. Entsprechend liegen gemeindliche Auszahlungen vor, wenn durch Zahlungsvorgänge an einen Dritten ein Liquiditätsabfluss bei der Gemeinde bewirkt wird. In zeitlicher Hinsicht wird dabei nicht wie bei den Vermögensgegenständen auf den Eigentumswechsel abgestellt.

Insgesamt betrachtet stellt die Finanzrechnung eine Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung für die Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Bei der gemeindlichen Finanzrechnung kommen deshalb die Rechengrößen „Einzahlung“ und „Auszahlung“ als zutreffender Buchungsstoff zur Anwendung. Die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen sind dabei in der Finanzrechnung unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips zu erfassen, denn diese Zahlungsvorgänge führen zu einer Veränderung der gemeindlichen Liquidität.

Das Kassenwirksamkeitsprinzip ist deshalb, vergleichbar mit der Entwicklung der Kassenkredite zu Krediten für die Liquiditätssicherung, für die Gemeinde zum Liquiditätsänderungsprinzip weiterentwickelt worden. Unter den Haushaltspositionen im Finanzplan dürfen deshalb von der Gemeinde nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen veranschlagt werden, wenn die Vorgänge voraussichtlich eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken werden.

### 2.2 Die Rechengröße „Einzahlung“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlung“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel führt, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen. Die Begriffspaare „Einzahlung“ und „Einnahme“ können wie folgt voneinander unterschieden werden (vgl. Abbildung 372).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „EINZAHLUNG“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist.
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 372 „Die Rechengröße Einzahlung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlung“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann keine einnahmewirksamen Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt zudem auch die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde sowie Umbuchungen zwischen den gemeindlichen Konten, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

**2.3 Die Rechengröße „Auszahlung“**

Im Zusammenhang mit dem Einsatz der Rechengrößen „Auszahlung“ und „Ausgabe“ liegen dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlung“ wird daher der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst.

Der Zahlungsmittelabfluss führt zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden müssen. Die Begriffspaare „Auszahlung“ und „Ausgabe“ können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 373).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUSZAHLUNG“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist.	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist.
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 373 „Die Rechengröße Auszahlung“*

Nicht als Auszahlung gilt zudem die Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

**2.4 Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs ihre Zahlungen in Geldeinheiten zu bewerten und deren Wert betragsmäßig zu ermitteln und festzulegen. Dafür ist die Geldeinheit „Euro“ zu nutzen. Diese Geldeinheit bildet eine sachgerechte Grundlage zur Feststellung des Umfanges der einzelnen Zahlungen sowie zur Messung der damit verbundenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle.

Mit der Geldeinheit „Euro“ als Messgröße können von der Gemeinde aussagefähige Beträge im Finanzplan veranschlagt werden. Die Veranschlagung erfordert die Angabe von vollständigen Beträgen. Von der Gemeinde können dazu die Beträge mathematisch auf volle Euro-Beträge auf- oder abgerundet werden. Bei den Betragsan-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

gaben im gemeindlichen Finanzplan soll möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwendet werden.

Das Währungskürzel „EUR“ sollte auch bei einer gesonderten Darstellung der Untereinheit der Geldeinheit „Euro“ zur Anwendung kommen. Die Untereinheit „Cent“ wäre daher in Bruchteilen der Geldeinheit anzugeben, z. B. in Form von 0,45 EUR. Die Bruchteile der Geldeinheit sollen als Einzelangabe nicht mit dem Währungssymbol „Ct“ angegeben werden. Die Gemeinde kann die Veranschlagung im Finanzplan mit gerundeten Angaben in den Wertgrößen „Euro (EUR)“, „Tausend Euro (TEUR)“ oder auch „Millionen Euro (Mio. EUR)“ vornehmen.

### **3. Die Anwendung des Bruttonprinzips**

#### **3.1 Die Inhalte des Bruttonprinzips**

Im gemeindlichen Finanzplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttonprinzip). Es ist dabei nicht der Zweck des gemeindlichen Finanzplans, nur die finanzwirtschaftliche Belastung oder den finanziellen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Finanzplan sollen vielmehr die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW).

Für sämtliche zu veranschlagende Einzahlungs- und Auszahlungsarten sind jeweils Jahressummen in voller Höhe zu bilden. Dadurch werden die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres in ihrem von der Gemeinde errechneten oder geschätzten Umfang, nach Arten gegliedert, aufgezeigt. Durch das Bruttonprinzip ist daher eine Saldierung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde nicht zulässig. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttonprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigt werden, wenn die Übersicht darüber ggf. nicht sogar verloren gehen könnte. Das Bruttonprinzip verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sowie beim Nachweis in der gemeindlichen Finanzrechnung, denn es erstreckt sich auch auf den Nachweis der erhaltenen und geleisteten Finanzmittel der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss.

#### **3.2 Die Ausnahme vom Bruttonprinzip**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 23 Absatz 2 GemHVO NRW wird eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttonprinzip zugelassen. Sie bestimmt, dass Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn die Erträge den Vorjahren wirtschaftlich zugerechnet worden sind. Diese auf die gemeindliche Ergebnisrechnung bezogene Ausnahme wirkt sich wegen bei einer Zahlungswirksamkeit der betreffenden Erträge gleichermaßen auch auf die gemeindliche Finanzrechnung aus.

Die genannte Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können. In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können.



### **3.3 Die Zulässigkeit einer Verrechnung**

Im Rahmen der Haushaltsausführung können aber bei Bedarf und im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten oder umgekehrt verrechnet werden. Der in der gemeindlichen Finanzrechnung zu führende getrennte bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt, sodass auch in Verrechnungsfällen die Zahlungsströme von der Gemeinde vollständig zu erfassen und nachzuweisen sind.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können. In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert, sodass grundsätzlich das Bruttoprinzip gewahrt bleibt.

## **4. Die Veranschlagung von Investitionen**

### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Im gemeindlichen Finanzplan werden im Bereich „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ die wichtigsten Arten der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde ausgewiesen. Dadurch werden die Mittelherkunft und die Mittelverwendung im Rahmen der gemeindlichen Investitionstätigkeit bzw. die Finanzierung der geplanten Investitionen der Gemeinde offengelegt. Die gemeindlichen Zahlungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens der Gemeinde sind daher unabhängig von Wertgrenzen und der späteren haushaltsmäßigen Behandlung in der gemeindlichen Bilanz und der Ergebnisrechnung im Finanzplan im Zahlungsbereich "Investitionstätigkeit" zu veranschlagen.

Mit dem gemeindlichen Finanzplan soll insgesamt ein vollständiges Bild über vorgesehene sowie laufende Investitionstätigkeit der Gemeinde geboten und aufgezeigt werden. Dabei wird auch offengelegt, in welchem Umfang das im Haushaltsplan enthaltene Haushaltsjahr und die drei folgenden Jahre als Planungsjahre davon betroffen sind. Für gemeindliche Investitionsmaßnahmen, die bereits im Vorjahr oder Vorvorjahr begonnen worden sind, müssen auch diese Jahre mit den entstandenen Auszahlungen in die Zeitreihe zur Darstellung der Investitionen im gemeindlichen Finanzplan einbezogen werden. Der gemeindliche Haushalt ist daher ab dem ersten Haushaltsjahr, in dem eine Investitionsmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagt wird, langfristig berührt.

Mit der Entscheidung über eine Investitionsmaßnahme zur Durchführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wird nicht nur die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes veranlasst. Die Gemeinde entscheidet zu diesem Zeitpunkt bereits darüber, dass sie nach der Fertigstellung bzw. Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes jährlich die Folgekosten über den Zeitraum seiner Nutzung (Lebenszyklus) tragen will. Über die Nutzungszeit eines Vermögensgegenstandes sind daher von der Gemeinde z. B. Abschreibungen und Unterhaltungsaufwendungen, ggf. auch Instandhaltungsaufwendungen, zu tragen.

Die summenmäßige Veranschlagung der Zahlungen für gemeindliche Investitionen im Finanzplan der Gemeinde entfaltet eine unmittelbare Wirkung auf die produktorientierten Teilpläne der Gemeinde. In den darin enthaltenen Teilfinanzplänen sind die großen Investitionen der Gemeinde unter Beachtung der örtlich festgelegten Wertgrenzen als Einzelmaßnahmen zu veranschlagen. Ein Teilfinanzplan besteht daher regelmäßig aus zwei Teilen, weil die Einzelmaßnahmen mit einer Vielzahl von Informationen gesondert im Teil B darzustellen sind (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die gemeindlichen Teilpläne enthalten daher Informationen für einzelne Investitionsmaßnahmen, die im Finanzplan in der Detaillierung nicht möglich wären und im Rahmen seiner Aufgabe auch nicht vorgesehen sind.

#### **4.2 Die Einzelveranschlagung**

Bei einem Beschluss des Rates der Gemeinde über Investitionen zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Gemeinde auch vermögensmäßig von erheblicher Bedeutung sind, muss die Durchführung gesichert sowie eine adäquate haushaltsmäßige Behandlung gewährleistet werden. Diese Erfordernisse können nur dann in ausreichendem Maße erfüllt werden, wenn derartige Investitionen von der Gemeinde, ausgerichtet an der Umsetzung als einzelne Objekte, entsprechend auch in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans einzeln veranschlagt und in den Teilrechnungen im Jahresabschluss entsprechend nachgewiesen werden. Die Bedeutung einer Investition ist dabei örtlich festzulegen.

Nach den haushaltsrechtlichen Veranschlagungsregelungen ist vorgesehen, dass Investitionsmaßnahmen der Gemeinde oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgesetzten Wertgrenzen als Einzelmaßnahmen gesondert im Teilfinanzplan zu veranschlagen sind. Dadurch wird der Grundsatz der Wesentlichkeit genügt, der sich darin zeigt, dass gemeindliche Vorgänge von besonderer finanzwirtschaftlicher Bedeutung einzeln im Finanzplan aufzuzeigen bzw. zu veranschlagen sind. Bei einer nicht erfolgten bzw. fehlenden Festlegung einer Wertgrenze durch den Rat ist jede Investition der Gemeinde als Einzelmaßnahme im Finanzplan zu veranschlagen.

Durch die Festlegung von Wertgrenzen soll der Rat im Rahmen seines Budgetrechts entscheiden, ab welchem Investitionsvolumen eine gemeindliche Investition als Einzelmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde zu veranschlagen ist. Dem Rat obliegt es dabei in eigener Verantwortung eine Wertgrenze zur Abgrenzung bedeutender Investitionen festzulegen. Er ist ausschließlich für die Festlegung einer Wertgrenze zuständig und hat daher die Aufgabe, eine geeignete sachgerechte Festlegung zu treffen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW).

Die konkrete Veranschlagung einzelner Investitionsmaßnahmen ist dann von der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bereich des gemeindlichen Teilfinanzplans vorzunehmen. Dafür müssen die geplanten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und die bereitgestellten Mittel sowie die gesamten vor dem Haushaltsjahr voraussichtlich getätigten Zahlungen der Investitionsmaßnahmen zugeordnet werden. Zusätzlich sind auch die Gesamtbeträge der im Haushaltsjahr sowie in den Folgejahren vorgesehenen Einzahlungen und Auszahlungen gesondert anzugeben.

Die bisher für die jeweilige Investitionsmaßnahme bereitgestellten Ermächtigungen zur Leistung der notwendigen Auszahlungen sind dabei unter Bezugnahme auf die Ansätze im Haushaltsplan und nicht bezogen auf die Zahlungsgrößen aus der gemeindlichen Finanzbuchhaltung gesondert auszuweisen. Die Darstellung von einzelnen Investitionen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushalts soll dabei insgesamt ein vollständiges Bild über die vorgesehene sowie die laufende Investitionstätigkeit der Gemeinde bieten.

Im Zusammenhang mit der Entscheidung über die Einzelveranschlagung von Investitionsmaßnahmen hat die Gemeinde zu beachten, dass für die Abgrenzung und Festlegung einer Wertgrenze immer der Gesamtbetrag der Investitionsmaßnahme ausschlaggebend ist. Die Veranschlagung kann daher nicht davon abhängig gemacht werden, welcher Auszahlungsbetrag zur Umsetzung einer Investitionsmaßnahme im Haushaltsjahr benötigt wird. Bei mehrjährigen Investitionsmaßnahmen läge es dann im Belieben der Gemeinde in welcher Form gemeindliche Investitionen im Haushaltsplan veranschlagt werden. Aufgrund dieser Sachlage bedarf es darüber keiner gesonderten Festsetzung in der Haushaltssatzung.

#### **5. Laufende Verwaltungstätigkeit und investive Zuwendungen**

Mit pauschalen Zuweisungen des Landes, ausgerichtet auf bestimmte Fachaufgaben, soll die gemeindliche Aufgabenerfüllung unterstützt werden, z. B. der Bildungsbereich (Schulpauschale/Bildungspauschale), der Sportbereich (Sportpauschale). Die Pauschalen stellen investive Zuwendungen für die Gemeinde dar und müssen für die

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 3 GemHVO NRW**

gesetzlich bestimmten Zwecke eingesetzt werden (vgl. z. B. § 18 GFG NRW). In den Fällen, in denen mit dieser Pauschale die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen finanziert wird, dienen die erhaltenen Finanzmittel der Investitionstätigkeit der Gemeinde.

Die Zurechnung zur Investitionstätigkeit der Gemeinde wird jedoch durchbrochen, wenn die Investitionspauschalen in zulässiger Weise ganz oder teilweise im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verwendet werden sollen, z. B. für Instandsetzungen, Mieten und Leasingraten für Sportstätten oder Schulen. Eine zulässige Abweichung von der Zurechnung zur Investitionstätigkeit der Gemeinde entsteht jedoch nicht allein dadurch, dass die Landesmittel in pauschaler Form gewährt werden. Aus einer Zuwendungsgewährung in pauschaler Form kann nicht der Schluss gezogen werden, dass dadurch die Förderung bereits nur auf Zwecke ausgerichtet ist, die zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen.

In den zulässigen Fällen der Verwendung einer investiven Zuwendung für laufende Zwecke bedarf es gleichwohl keiner ausdrücklichen Veranschlagung bzw. Aufteilung der Einzahlungen aus der pauschalen Zuwendung auf die Investitionstätigkeit und die laufende Verwaltungstätigkeit im Finanzplan der Gemeinde. Die Gemeinde muss jedoch im Rahmen der Haushaltsplanung eine ertragswirksame und periodengerechte Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan vornehmen, wenn örtlich eine Verwendung der investiven Finanzmittel auch für die laufende Verwaltungstätigkeit vorgesehen ist.

Der Umfang und die Höhe der Veranschlagung von Erträgen aus einer erhaltenen investiven Zuwendung wird durch die eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde über die Verwendung der Finanzmittel für zulässige gemeindliche Aufwendungen bestimmt. Im gemeindlichen Finanzplan sind bei einer vorgesehenen zulässigen Verwendung von investiven Zuwendungen für laufende Zwecke gleichwohl die Einzahlungen nicht im Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“, auch nicht anteilig, zu veranschlagen. Im Rahmen des Vorberichts zum Haushaltsplan kann die Gemeinde die geplante Verwendung der investiven Zuwendung näher darstellen und entsprechend im Anhang im Jahresabschluss konkret nachweisen.

### **6. Die Projekte mit privater Beteiligung**

Die Gemeinde kann ihre örtlichen Vorhaben zur Aufgabenerfüllung nicht nur durch die alleinige Beauftragung eines Dritten umsetzen, sondern auch in Form einer Partnerschaft zwischen der Kommune (Öffentliche Hand) und privaten Unternehmen durchführen. Sie kann derartige Projekte in Form eines PPP-Modells (Public-Private-Partnership) oder eines ÖPP-Modells (Öffentlich-private Partnerschaft) oder eines ÖÖP-Modells (Öffentlich-öffentliche Partnerschaft) umsetzen.

Das Leistungsentgelt aus solchen Projekten ist im gemeindlichen Finanzplan jeweils in Abhängigkeit von der örtlich gewählten Modellvariante zu veranschlagen. Es ist dabei möglich, den Betrag in seine Anteile aufzuspalten und diese jeweils der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen. Die Anteile des Entgeltes, die für den Betrieb und zur Unterhaltung eines Objektes anfallen, sind dabei als Auszahlungen im Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit) in den gemeindlichen Finanzplan aufzunehmen.

In diesem Bereich des Finanzplans sind aber auch mögliche Einzahlungen aus dem Betrieb des Objektes zu veranschlagen. Eine pauschale Zuordnung nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“, z. B. zur gemeindlichen Investitionstätigkeit, ist in diesem Zusammenhang zu vermeiden. Die von der Gemeinde vorzunehmende Zuordnung wird jedoch dadurch erleichtert, dass die Bieter zuvor bei der Angebotsabgabe i. d. R. von der Gemeinde aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche, z. B. den Bau, den Betrieb, die Unterhaltung und die Finanzierung des Objektes gesondert anzugeben.

## **7. Der Verzicht auf die Veranschlagung**

### **7.1 Von fremden Finanzmitteln**

Die Gemeinden wickeln aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssten die Zahlungen aus diesem gemeindlichen Handeln auch bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan berücksichtigt werden, sofern diese voraussichtlich bei der Gemeinde kassenwirksam werden. Derartige Zahlungen stellen aber keine haushaltsmäßigen Finanzleistungen aus der örtlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde im eigenen Interesse dar, sondern die Gemeinde erledigt vielfach nur die Zahlungsleistungen für die Interessen Dritter.

Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Festlegungen, dass im gemeindlichen Haushaltsplan die Einzahlungen und Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge in Sinne der eigenen jährlichen Haushaltswirtschaft zu veranschlagen sind, müssen die Gemeinde die fremden Finanzmittel nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagen (vgl. § 16 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte z. B. eine Veranschlagung prüfen, wenn die Finanzmittel aufgrund einer Satzung der Gemeinde erhoben werden, z. B. für eine Immobilien- und Standortgemeinschaft erhoben und an diese Gemeinschaft weitergegeben werden, weil der Gemeinde das Aufkommen aus der Abgabe nicht zusteht (vgl. § 1 und § 4 Absatz 7 und 8 ISSG NRW).

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird eine Ausnahme vom Grundsatz der Vollständigkeit zugelassen, sodass auf die Veranschlagung von fremden Finanzmitteln im gemeindlichen Haushaltsplan verzichtet werden kann. Mögliche Kostenbeteiligungen des Dritten, weil die Gemeinde Verwaltungsleistungen zur Durchführung der Zahlungen erbringt, sind entsprechend im gemeindlichen Ergebnisplan und im Finanzplan der Gemeinde zu veranschlagen. Eine freiwillige Veranschlagung der Zahlungen für andere Institutionen kann bei ausreichender Kenntnis der voraussichtlich entstehenden Zahlungen durch die Gemeinde gleichwohl erfolgen.

### **7.2 Von Krediten zur Liquiditätssicherung**

Die Gemeinde darf zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen neue Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit für die zu leistenden Auszahlungen keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde, der jeweils zum Abschlussstichtag in der Finanzrechnung auszuweisen ist.

Der Verzicht auf die Einbeziehung von Krediten zur Liquiditätssicherung im Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan soll gewährleisten, dass diese Finanzmittel keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel werden. Der Charakter der Kredite zur Liquiditätssicherung als Verstärkungsmittel der gemeindlichen Liquidität und ihr Status als Fremdmittel sollen durch den Verzicht unberührt bleiben.

Dieser Sachlage steht nicht entgegen, dass die Einzahlungen und Auszahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung in die gemeindliche Finanzrechnung einzubeziehen sind, weil diese Fremdmittel wegen ihrer Rückzahlungsverpflichtung zu den Schulden der Gemeinde zählen. Ein Verzicht auf die Veranschlagung der Zahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung führt daher auch nicht zu einem Verstoß gegenhaushaltsrechtliche Vorgaben und auch nicht zu einer unkorrekten Haushaltsplanung der Gemeinde.

## **8. Nicht geeignete Veranschlagungsformen**

### **8.1 Die „Periodisierung“ der Ein- und Auszahlungen**

Bei den Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde findet im NKF das Kassenwirksamkeitsprinzip Anwendung, das jedoch wegen der gemeindlichen Kredite für die Liquiditätssicherung oftmals auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet wird. Die Anwendung des Prinzips erfordert, dass unter den Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen ausgewiesen werden dürfen, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

Im Rahmen des Kassenwirksamkeitsprinzips, das für die jahresbezogene Zuordnung der gemeindlichen Zahlungen im gemeindlichen Finanzplan maßgebend ist, findet keine wirtschaftliche Zurechnung zu einem Haushaltsjahr statt (Periodenabgrenzung), wie es bei den gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen notwendig ist (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss daher im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltsplanung liquiditätsmäßig abschätzen, welche Einzahlungen im neuen Haushaltsjahr voraussichtlich eingehen werden und welche Auszahlungen voraussichtlich zu leisten sind (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **8.2 Die „periodenfremden“ Ein- und Auszahlungen**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung der gemeindlichen Zahlungen ist darauf hinzuweisen, dass im Finanzplan der Gemeinde keine Zahlungen als „periodenfremde Einzahlungen“ und/oder „periodenfremde Auszahlungen“ veranschlagt werden dürfen. Wenn örtlich eine solche Betrachtung bei den zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen erfolgt, entsteht daraus kein Anlass für die Gemeinde entsprechend bei den gemeindlichen Zahlungen zu verfahren.

Bei der Veranschlagung von Ein- und Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan ist wie bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan der Gemeinde die besondere Eigenschaft „periodenfremd“ kein Abgrenzungskriterium. Die Gemeinde hat die Zahlungen immer unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Einzahlungs- und/oder Auszahlungsarten bzw. den entsprechenden Haushaltspositionen des gemeindlichen Finanzplans zu veranschlagen.

### **8.3 Die „außerordentlichen“ Ein- und Auszahlungen**

Gemeindliche Einzahlungen und Auszahlungen, die aus Geschäftsvorfällen der Gemeinde entstehen können, die zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen im Haushaltsjahr führen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen sind, müssen von der Gemeinde nicht in entsprechender Weise auch in der gemeindlichen Finanzrechnung differenziert werden. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan ist daher keine Differenzierung der Zahlungen nach „ordentlich“ und „außerordentlich“ vorzunehmen, auch wenn derartige Geschäftsvorfälle im Einzelfall vorhersehbar sein können.

Die Eigenschaft „außerordentlich“ ist haushaltsrechtlich nur auf wenige Geschäftsvorfälle beschränkt worden, die aufgrund besonderer herausragender Ereignisse entstehen können (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW). Sofern jedoch derartige Ereignisse im Haushaltsjahr entstanden sind und aufgrund dessen nicht nur Erträge oder Aufwendungen entstehen, sondern auch bedeutende Zahlungen zulasten oder zugunsten Gemeinde erfolgen, können dazu im Anhang im Jahresabschluss gesonderte Angaben erfolgen.

#### **8.4 Die "globalen Minderauszahlungen"**

Die Anwendung der allgemeinen Planungsgrundsätze lässt die Veranschlagung einer „globalen Minderauszahlung“ im Haushaltsplan der Gemeinde nicht zu. Als „globale Minderauszahlung“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Auszahlungen, um im Zahlungsbereich „laufende Verwaltungstätigkeit“ möglichst die „Deckung“ der vorgesehenen Auszahlungen durch Einzahlungen zu erreichen. Der Inhalt dieser Veranschlagung soll erst im Zeitpunkt der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung näher bestimmt werden. Die Veranschlagung verstößt gegen eine Vielzahl von gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen und ist daher unzulässig.

Eine Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW). Der Veranschlagung einer „globalen Minderauszahlung“ stehen außerdem die allgemeinen Veranschlagungsgrundsätze entgegen, z. B. sachliche Bindung, Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit. Ebenso widerspricht es dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW).

Die Erfordernisse der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedingen bereits bei der Veranschlagung eine differenzierte Zuordnung und Abgrenzung hinsichtlich des Umfanges unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Veranschlagung einer allgemeinen „globalen Minderauszahlung“ verstößt daher auch gegen die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit. Die veranschlagten Ermächtigungen müssen vielmehr auch der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde gerecht werden. Sie müssen von der Gemeinde bedarfsgerecht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sowie bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Daher kommt die Veranschlagung einer „globalen Minderauszahlung“ nicht in Betracht.

#### **8.5 Die haushaltsinternen Vorgänge**

Aus zivilrechtlichen Gesichtspunkten schließen sich unter der Rechtsperson „Gemeinde“ ein gleichzeitig für die Abwicklung von Zahlungsbeziehungen bestehender Status "Gläubigerin" und der Status "Schuldnerin" gegenseitig aus. Dieses fiktiv mögliche Verhältnis begründet für die Gemeinde jedoch keinen Zahlungsvorgang, der die gemeindliche Liquidität verändert und kassenmäßig von der Gemeinde abzuwickeln wäre.

Im zivilrechtlich geprägten Zahlungsverkehr ist auch von der Gemeinde der "Konfusionsgedanke" zu beachten, wonach eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Zahlungsgläubigerin und Zahlungsschuldnerin sein kann. Entsprechend kann es durch „interne Pflichten“ der Gemeinde nicht im eigenen Wirtschaftskreis „Gemeindeverwaltung“ zu einem liquiditätsändernden Zahlungsvorgang kommen, der in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft abzuwickeln wäre.

Für eine zahlungswirksame Erfassung besteht daher nur dann eine tragfähige Grundlage, wenn ein Anspruch auf Finanzleistungen oder die Pflicht dazu einem Dritten außerhalb des Wirtschaftskreises der Gemeindeverwaltung zuzurechnen ist. Das gemeindliche Zahlungsgeschäft basiert ausschließlich auf der Grundlage von zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde, die kassenmäßig in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst werden und die gemeindliche Liquidität verändern.

Die Gemeinde hat daher einerseits zu berücksichtigen, dass grundsätzlich keine Identität der Abwicklung von zahlungsmäßigen Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftsvorfällen bestehen muss, wenn gleichzeitig der Ergebnisplan und der Finanzplan, bezogen auf die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde, betroffen sein können. Andererseits kann aus nicht zahlungsfähigen haushaltsinternen Vorgängen auch kein Bedarf für außer-

planmäßige Auszahlungen entstehen, sodass es für derartige nicht eintretende Fälle auch keiner Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf.

## **9. Keine Einbeziehung des Cashpoolings**

Für die Durchführung eines Liquiditätsverbundes (Cashpooling) bedarf es einer besonderen Vereinbarung zwischen den Beteiligten, durch die eindeutig und umfassend die Rechtsverhältnisse und die Zins- und Abrechnungsmodalitäten geregelt werden. In einem Liquiditätsverbund kann z. B. die Gemeinde die Abwicklung der Geldgeschäfte in eigener Verantwortung vornehmen. Die Gemeindeverwaltung tritt dann für die rechtlich selbstständigen Betriebe der Gemeinde als „innere“ Bank auf.

Insgesamt darf die finanzwirtschaftliche Verantwortung für einen Liquiditätsverbund nicht allein von der Gemeinde getragen werden. Die Gemeinde aufgrund oder bei einer „Cashpool-Führung“ dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die betreffenden Finanzgeschäfte von den eigenen haushaltsbezogenen Finanzgeschäften sachlich ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden.

Die Gemeinde darf deshalb die Zahlungen, die von ihr als „Cashpool-Führer“ an die anderen Beteiligten geleistet werden oder die ihr von den Beteiligten zufließen nicht als eigene (haushaltsbezogene) Zahlungen weder in ihrem Finanzplan noch in ihrer Finanzrechnung erfassen. Die Einzahlungen begründen keine unmittelbare Liquiditätsverstärkung zugunsten der Gemeinde und die Auszahlungen keinen Liquiditätsabfluss zulasten der Gemeinde.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Finanzplans):**

#### **1.1 Die Inhalte des Finanzplans**

Der gemeindliche Finanzplan ist ein wichtiger Bestandteil des Haushaltsplans der Gemeinde und bildet die Zusammenführung der vorgegebenen Haushaltspositionen mit dem mittelfristigen Finanzplanungszeitraum ab (vgl. § 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat bei der Veranschlagung der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen das Kassenwirksamkeitsprinzip anzuwenden und nicht wie beim gemeindlichen Ergebnisplan das Prinzip der Periodenabgrenzung. Diese Vorgaben führen dazu, dass in den gemeindlichen Finanzplan alle im Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen von der Gemeinde aufzunehmen sind.

Bei der Veranschlagung hat die Gemeinde außerdem das Bruttoprinzip zu beachten, sodass die gemeindlichen Auszahlungen grundsätzlich nicht mit den Einzahlungen bei der Gemeinde verrechnet werden dürfen. Es bestehen dazu aber Ausnahmen, z. B. für Abgaben, die bei den Erträgen abzusetzen sind, wenn die Gemeinde die erhaltenen Abgaben zurückzahlen hat, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Regelung wirkt sich unmittelbar auf den gemeindlichen Finanzplan aus, denn die betreffenden gemeindlichen Erträge sind regelmäßig zahlungswirksam.

Für die investiven Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde sowie für die Zahlungen, die nicht gleichzeitig als Erträge oder Aufwendungen im Ergebnisplan zu veranschlagen sind, stellt der Finanzplan die Ermächtigungsgrundlage für die Bewirtschaftung im Haushaltsjahr dar. Die Gemeinde kann dabei die Zuordnung von gemeindlichen Zahlungsvorgängen bei Bedarf auch nach dem Schwerpunktprinzip vornehmen, sofern bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine eindeutige Zuordnung zu einer Haushaltsposition des gemeindlichen Finanzplans möglich ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Bei der Aufstellung des jährlichen Finanzplans und der Veranschlagung sind aber auch die allgemeinen Planungsgrundsätze sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den jeweiligen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan als weitere Vorgaben zu beachten (vgl. § 11 GemHVO NRW und Nr. 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Das Muster des Finanzplans ist den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nr. 1.2.2 des genannten Runderlasses).

**1.2 Die Komponenten des Finanzplans**

Der Aufbau des Finanzplans ermöglicht, die verschiedenen Tätigkeiten und Geschäftsvorfälle der Gemeinde bezogen auf das Haushaltsjahr finanzmäßig zutreffend einzuordnen und zu beurteilen. Der gemeindliche Finanzplan der Gemeinde ist in Staffelform aufzustellen. Die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde sind nach Arten gegliedert zu veranschlagen und dabei den Zahlungsbereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zuzuordnen.

Die Trennung im Finanzplan ist haushaltsrechtlich bestimmt worden. Er muss die vorgegebenen Haushaltspositionen als Mindestgliederung der gemeindlichen Zahlungsarten aufweisen. Die vorgenommene Spezialisierung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan trägt dem Grundsatz der Haushaltsklarheit und der Nachvollziehbarkeit der Zahlungsströme in ausreichendem Maße Rechnung. Zu den einzelnen Zahlungsbereichen im gemeindlichen Finanzplan sind von der Gemeinde ggf. Zwischensummen oder Salden zu bilden und zu einem Gesamtbetrag zusammenzuführen.

Im Finanzplan werden dadurch die vermögenswirksamen Zahlungsströme getrennt von den nichtvermögenswirksamen Zahlungsströmen dargestellt. Er soll entsprechend dem nachfolgend aufgezeigten Schema aufgebaut werden (vgl. Abbildung 374).

<b>DIE KOMponentEN DES FINANZPLANS</b>						
<b>Finanzplan</b>	Ergebnis des Vorvorjahres	Ansatz des Vorjahres	<b>Ansatz des Haushaltsjahres</b>	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit						
Darlehens- aufnahmen Tilgungen mit Saldo aus Finanzierungs- tätigkeit						
Liquide Mittel						

*Abbildung 374 „Die Komponenten des Finanzplans“*



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 3 GemHVO NRW**

Aus Gründen der Klarheit soll bei den im Finanzplan enthaltenen Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der Betrag positiv oder negativ ist. Die Form des gemeindlichen Finanzplans trägt daher insgesamt zur Übersichtlichkeit der Zahlungsströme und der gemeindlichen Finanzmittel im Haushaltsjahr bei. Mit dem Finanzplan wird von der Gemeinde daher ein Bild über ihre Finanzstruktur im Haushaltsjahr geboten.

### **1.3 Die Positionen im Finanzplan**

Im gemeindlichen Finanzplan sind die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr in voller Höhe und getrennt voneinander, nach ihren Arten und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Zahlungen sind daher mit dem Betrag zu veranschlagen, der im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden wird. Im Finanzplan müssen mindestens die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift benannten Haushaltspositionen enthalten sein.

Durch die Vorgabe einer Mindestgliederung wird sichergestellt, dass der gemeindliche Finanzplan mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ in Einklang steht und dadurch auch die im Rahmen des Jahresabschlusses von der Gemeinde aufzustellende Finanzrechnung den GoB entspricht. Der Festlegung der Haushaltspositionen für den Finanzplan ist eine allgemeine Abwägung vorausgegangen, ob die dadurch zu gebenden Informationen ausreichend sind, um die gemeindliche Finanzleistungen für Investitionen und das übrige Zahlungsgeschäft im Haushaltsjahr auf der Gesamtebene darstellen und beurteilen zu können.

Unter Berücksichtigung der Teilfinanzpläne in den produktorientierten Teilplänen im Haushaltsplan, die einen produktbezogenen Auszug aus dem Finanzplan darstellen, bedurfte es keiner weiteren kleinteiligen Aufgliederung der ausgewählten Haushaltspositionen für die laufende Verwaltungstätigkeit, die Investitionstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit der Gemeinde. Die vorgegebenen Haushaltspositionen stellen daher grundsätzlich die Ausgangsbasis für die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan als auch für die Einrichtung von gemeindlichen Buchungskonten dar, die ggf. örtlichen Gegebenheiten anzupassen sind.

Die Gemeinde kann die Haushaltspositionen weiter untergliedern, um wesentliche Informationen über bestimmte Einzahlungs- und Auszahlungsarten herauszustellen. Sie kann dazu die Erhebungsmerkmale der amtlichen Finanzstatistik nutzen, auch wenn diese Differenzierungen vorrangig dem Berichtswesen zugehörig oder zuzurechnen sind, denn die Gemeinde soll durch ihre Meldepflichten über ihre Finanzsituation im Haushaltsjahr einem Dritten berichten.

Für den Finanzplan besteht jedoch keine formale Verzichtsmöglichkeit für die mindestens vorgegebenen Haushaltspositionen, denn eine solche Möglichkeit würde für die Gemeinde erfordern, dass in der siebenjährigen Zeitreihe des gemeindlichen Haushaltsplans unter der betreffenden Haushaltsposition keine Ermächtigung zu veranschlagen oder auszuweisen wäre. Ein solcher Sachverhalt dürfte bei den wenigen verbindlichen Haushaltspositionen für die Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit faktisch bei der Gemeinde nicht entstehen.

Die Gemeinde muss unter Einbeziehung der haushaltsrechtlich vorgegebenen Haushaltspositionen, die mindestens als einzelne Positionen im gemeindlichen Finanzplan enthalten sein müssen, sowie unter Beachtung des Bruttonprinzips ihren Finanzplan gestalten. Sie darf dabei auf den gesonderten Ausweis der vorgesehenen Summen und Salden nicht verzichten. Nur für Haushaltspositionen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans besteht eine Verzichtsmöglichkeit (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW). Ein Verzicht auf Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan ist nicht zugelassen worden, denn wegen der wenigen vorgegebenen Haushaltspositionen bedarf es keiner gesonderten Verzichtsregelung.

**1.4 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

**1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Im gemeindlichen Finanzplan entsprechen die Ein- und Auszahlungsarten im Zahlungsbereich „Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ den Ertrags- und Aufwandsarten des Ergebnisplans der Gemeinde (vgl. § 2 Absatz 1 Nummern 1 bis 7 und 9 bis 14 GemHVO NRW), denn diese gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind regelmäßig zugleich auch zahlungswirksam. Als „laufende Verwaltungstätigkeit“ der Gemeinde sind die auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch ausgerichteten Tätigkeiten der Gemeinde sowie ihre sonstigen Aktivitäten anzusehen, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Überschneidungen können sich gleichwohl ergeben.

Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht, dass örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen im Haushaltsjahr erledigt werden. Die Gemeindeverwaltung ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Die Gemeinde hat vielmehr bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen, der durch den Rat der Gemeinde konkretisiert wird.

Die nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift festgelegten Einzahlungs- und Auszahlungsarten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sind im gemeindlichen Finanzplan, soweit sie den Erträgen und Aufwendungen entsprechen, in der gleichen Weise bzw. Reihenfolge nach Arten zu gliedern. Es ergeben sich jedoch regelmäßig Abweichungen, weil bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen das Kassenwirksamkeitsprinzip und bei den Erträgen die wirtschaftliche Zurechnung zum Haushaltsjahr die ausschlaggebenden Kriterien für die Bemessung der jahresbezogenen Haushaltsansätze sind (vgl. § 11 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW).

Mögliche Abweichungen zwischen dem gemeindlichen Finanzplan und dem Ergebnisplan ergeben sich in den Fällen, in denen die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen nicht zahlungswirksam sind, z. B. aktivierte Eigenleistungen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW). Andererseits ergeben sich auch Abweichungen, weil Einzahlungen und Auszahlungen im Zeitpunkt der Zahlung nicht ergebniswirksam sind, z. B. Vorauszahlungen für Miete. Die im Finanzplan im Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ auszuweisenden Ein- und Auszahlungsarten werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 375).

<b>DIE LAUFENDE VERWALTUNGSTÄTIGKEIT IM GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	- Steuern und ähnliche Abgaben	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 601 Realsteuern</li> <li>- 602 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern</li> <li>- 603 Sonstige Gemeindesteuern</li> <li>- 604 Steuerähnliche Einzahlungen</li> <li>- 605 Ausgleichsleistungen</li> </ul>
	- Zuwendungen und allgemeine Umlagen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 611 Schlüsselzuweisungen</li> <li>- 612 Bedarfszuweisungen</li> <li>- 613 Sonstige allgem. Zuweisungen</li> <li>- 614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</li> <li>- 618 Allgemeine Umlagen</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>DIE LAUFENDE VERWALTUNGSTÄTIGKEIT IM GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
	- Sonstige Transfereinzahlungen	- 621 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen - 622 Ersatz von sozialen Leistungen Innerhalb von Einrichtungen - 623 Schuldendiensthilfen - 629 Andere sonstige Transfer-einzahlungen
	- Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	- 631 Verwaltungsgebühren - 632 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte - 636 Zweckgebundene Abgaben
	- Privatrechtliche Leistungsentgelte	- 641 Mieten und Pachten - 642 Einzahlungen aus Verkauf - 646 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte - 649 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligung
	- Kostenerstattungen und Kostenumlagen	- 648 Einzahlungen aus Kosten-erstattungen und Kostenumlagen
	- Sonstige Einzahlungen	- 651 Konzessionsabgaben - 652 Einzahlungen aus Steuern - 656 Besondere Einzahlungen - 659 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
	- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	- 661 Zinseinzahlungen - 665 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen - 669 Sonstige Finanzeinzahlungen
<b>Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	- Personalauszahlungen	- 701 Dienstbezüge - 702 Beiträge zu Versorgungskassen - 703 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung - 704 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
	- Versorgungsauszahlungen	- 711 Versorgungsbezüge - 712 Beiträge zu Versorgungskassen - 713 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung - 714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger.
	- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	- 721 Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens - 723 Erstattungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit - 724 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>DIE LAUFENDE VERWALTUNGSTÄTIGKEIT IM GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- 725 Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens</li> <li>- 727 Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen</li> <li>- 728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen</li> <li>- 729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen</li> </ul>
	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 751 Zinsauszahlungen</li> <li>- 759 Sonstige Finanzauszahlungen</li> </ul>
	- Transferauszahlungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</li> <li>- 732 Schuldendiensthilfen</li> <li>- 733 Sozialtransferauszahlungen</li> <li>- 734 Steuerbeteiligungen</li> <li>- 735 Allgemeine Zuweisungen</li> <li>- 737 Allgemeine Umlagen</li> <li>- 739 Sonstige Transferauszahlungen</li> </ul>
	- Sonstige Auszahlungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 741 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen</li> <li>- 742 Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten</li> <li>- 743 Geschäftsauszahlungen</li> <li>- 744 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle</li> <li>- 746 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</li> <li>- 748 Besondere Auszahlungen</li> <li>- 749 Weitere sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</li> </ul>

*Abbildung 375 „Die laufende Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Die Kontengruppen der Einzahlungsarten und Auszahlungsarten im gemeindlichen Finanzplan sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen festgelegt worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.4.2 Die „interne“ Steuerpflicht**

##### **1.4.2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von Steuereinzahlungen im Finanzplan ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Steuerberechtigte in bestimmten Fällen auch gleichzeitig eine Steuerpflichtige sein kann. Sie ist z. B. grundsteuerpflichtig, wenn sie über entsprechend genutzten Grundbesitz im Rahmen ihrer Gemeindeverwaltung verfügt. Die Gemeinde muss dann als Steuergläubigerin den Steuerbescheid an sich selbst als Steuerschuldnerin richten. Diesem „Doppelstatus“ stehen steuerrechtliche Gesichtspunkte nicht entgegen. Unter Beach-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 3 GemHVO NRW

tung des Grundsatzes der Pagatorik kann dann bei der Gemeinde keine ertragswirksame Steuereinzahlung erfolgen, sodass in solchen Fällen eine „interne“ Steuerpflicht vorliegt.

Die Gemeinde kann bei dieser Sachlage eigenverantwortlich entscheiden, ob die Wirkungen aus ihrer "internen" Steuerpflicht haushaltsmäßig erfasst werden sollen. Die damit verbundenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind nicht zahlungswirksam, sondern können ergebniswirksam nur als interne Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der Gemeindeverwaltung erfasst werden. Die Gemeinde hat dann ihren Anspruch als Steuergläubigerin und dessen Erfüllung als Steuerschuldnerin in ihrem Haushalt in den betroffenen produktorientierten Teilplänen (Teilergebnisplan) als "Ertrag und Aufwand aus internen Leistungsbeziehungen" zu veranschlagen (vgl. § 17 GemHVO NRW).

### **1.4.2.2 Kein kassenmäßiger Zahlungsvorgang**

Aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten schließt sich ein bei der Gemeinde bestehender Status "Steuergläubigerin" und "Steuerschuldnerin" nicht gegenseitig aus. Die daher bestehende „interne“ Steuerpflicht der Gemeinde verursacht jedoch keinen kassenmäßigen Zahlungsvorgang, der sich auf den Finanzplan der Gemeinde auswirkt. Im zivilrechtlich geprägten gemeindlichen Zahlungsverkehr ist der "Konfusionsgedanke" zu beachten, wonach eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Zahlungsgläubigerin und Zahlungsschuldner sein.

Entsprechend kann es durch die Steuerpflicht der Gemeinde nicht zu einem liquiditätsändernden Zahlungsvorgang kommen, der im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen wäre. Für eine zahlungswirksame Erfassung besteht daher keine tragfähige Grundlage, sodass ein steuerrechtlich relevanter aber nur „interner“ Geschäftsvorfall für die Gemeinde nicht in den Gemeindefinanzausgleich einbezogen werden darf.

Die statistischen Datengrundlagen für den Gemeindefinanzausgleich basieren ausschließlich auf der Grundlage von zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde, die kassenmäßig in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst werden. Die Gemeinde hat dabei zu berücksichtigen, dass grundsätzlich keine Identität von Ergebnisplan und Finanzplan (für die laufende Verwaltungstätigkeit) der Gemeinde bestehen muss.

### **1.4.2.3 Die Steuerpflicht und Eigenbetriebe**

Eine Steuerpflicht innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ besteht auch in den Fällen, in denen einem gemeindlichen Eigenbetrieb die Erfüllung der Steuerpflicht obliegt. Ein Eigenbetrieb stellt eine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar und wird im Rahmen eines eigenständigen Wirtschaftskreises außerhalb der Gemeindeverwaltung geführt.

Einem Eigenbetrieb ist die Erfüllung der Steuerpflicht dann zuzurechnen, wenn der Betrieb wirtschaftlich über den Steuergegenstand verfügt. Er muss dessen wirtschaftlicher Eigentümer sein und z. B. bei der Grundsteuerpflicht den betreffenden Grundbesitz in seiner Bilanz angesetzt haben. Nur bei der Erfüllung solcher Voraussetzungen können durch die dann bestehende Steuerpflicht des Eigenbetriebes eine Zahlungspflicht und ein Ertrag für die „Gemeinde“ entstehen, die von der Gemeindeverwaltung haushaltsmäßig zu erfassen sind.

In den Fällen, in denen einem Eigenbetrieb jedoch nur die Verwaltung von gemeindlichem Grundbesitz obliegt, der Betrieb aber nicht die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers für den betreffenden Grundbesitz innehat, besteht zwar die eigene Steuerpflicht der Gemeinde. Sie kann dann aber nicht dem betreffenden Eigenbetrieb zugerechnet werden. Diese Sachlage bedingt, dass es in solchen Fällen auch nicht zu einem zahlungsmäßigen Steuerertrag bei der „Gemeindeverwaltung“ kommen kann.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 3 GemHVO NRW**

Die aufgezeigten Grundsätze gelten in entsprechender Weise auch für die Erhebung der Gewerbesteuer durch die Gemeinde. Es müssen auch bei einem eigenen „unselbstständigen“ Gewerbebetrieb der Steuergegenstand und andere Voraussetzungen vorliegen, die durch das Gewerbesteuergesetz bestimmt werden. Für die Gemeinde besteht hier eine wesentliche Erleichterung dadurch, dass das zuständige Finanzamt den Steuermessbetrag und dadurch die grundsätzliche Steuerpflicht feststellt. Die Gemeinde hat bei der Berechnung der Gewerbesteuer von einem Steuermessbetrag auszugehen (vgl. § 11 Absatz 1 Satz 1 GewStG).

#### **1.4.3 Die Rückzahlung rückzahlbarer Zuwendungen**

Der Gemeinde werden auch rückzahlbare Zuwendungen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit im Rahmen von Förderprogrammen gewährt. In solchen Fällen steht die Gewährung einer Zuwendung für laufende Zwecke der Gemeinde im Vordergrund der Zuwendungsgewährung. Ein damit verbundenes „Programmdarlehen“ ist daher als eine vom Zuwendungsgeber festgelegte Zahlungsform zu betrachten. Der Zuwendungsgeber stellt dadurch der Gemeinde nur eine „zeitraumbezogene Finanzierungshilfe“ zur Verfügung und verzichtet nicht auf deren Rückzahlung nach einer bestimmten Zeit.

Die Rückzahlung solcher Zuwendungen an die Gemeinde ist gleichwohl der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen daher und als „Sonstige Auszahlung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu behandeln und zu erfassen. Das diesen Zahlungen zugrundeliegende programmbezogene Darlehen stellt haushaltsrechtlich keine Kreditaufnahme der Gemeinde im Sinne der Vorschrift des § 86 GO NRW dar. Das Darlehen ist aber auch kein Kredit zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Die Rückzahlung steht in solchen Fällen unmittelbar mit den bilanzierten gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Transferleistungen in Verbindung.

#### **1.4.4 "Nicht ergebniswirksame" Zahlungen**

Die Gemeinde erhält oftmals Einzahlungen, die dem Haushaltsjahr nicht als Ertrag wirtschaftlich zugerechnet werden können. In entsprechender Weise sind ggf. auch Auszahlungen von der Gemeinde zu leisten. Derartige Zahlungen werden dann als "nicht ergebniswirksam" bezeichnet. Der Begriff "nicht ergebniswirksam" bezieht sich dabei auf solche Zahlungen, bei denen von der Gemeinde im Haushaltsjahr kein Ertrag erzielt werden kann oder die nicht zu Aufwand für die Gemeinde führen. Ein Ertrag kann aber ggf. in einer anderen Periode entstehen.

Die Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit stellen ebenfalls grundsätzlich "nicht ergebniswirksame" Zahlungen dar. Derartige Zahlungen können aber ggf. zu einem späteren Zeitpunkt ergebniswirksam werden, z. B. erhaltene Zuwendungen, wenn die dafür bilanzierten Sonderposten aufgelöst werden oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gemeinde, die später zu Abschreibungen führen.

Zu einer nicht ergebniswirksamen Zahlung kann auch eine von der Gemeinde gewährte Zuwendung werden, wenn die Gemeinde eine rückzahlbare Zuwendung für laufende Zwecke gewährt hat. Die gemeindliche Finanzleistung ist dann als Darlehen unter der Finanzierungstätigkeit im Finanzplan zu veranschlagen. Entsprechende Finanzgeschäfte der Gemeinde sind gleichermaßen zu behandeln, z. B. wenn die Gemeinde im Rahmen einer Zuschussgewährung von dem beteiligten Dritten ein besonderes Entgelt dafür zusätzlich verlangt.

Die Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit führen regelmäßig ebenfalls nicht zu einer unmittelbaren Ergebniswirksamkeit. Im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde können aber auch Zahlungen eingehen oder zu leisten sein, aufgrund derer eine Periodenabgrenzung von der Gemeinde vorzunehmen ist und dadurch im Haushaltsjahr kein Ertrag oder kein Aufwand entsteht, z. B. bei erhaltenen Mietvorauszahlungen für ein künftiges Jahr. Ebenso muss die Gemeinde ggf. auch geleistete Auszahlungen periodenmäßig abgrenzen, z. B. gezahlte Versicherungsbeiträge für bestimmte Monate im Folgejahr des Haushaltsjahres.

#### **1.4.5 Für Finanzleistungen an einen Betrieb**

Die Gemeinde hat bei ihren Finanzleistungen an einen Betrieb den konkreten Zweck der Zahlungen gegenüber dem Betrieb festzulegen, um eine sachgerechte Verwendung durch den Betrieb sicherzustellen und in ihrem Haushalt die zutreffende Zuordnung vornehmen zu können. Der Betrieb hat bei Zuschüssen von der Gemeinde als Gesellschafter regelmäßig den Zweck der erhaltenen Finanzleistung zu prüfen und festzulegen, ob im Rahmen seiner Wirtschaftsführung eine ergebniswirksame oder eine erfolgsneutrale Vereinnahmung zu erfolgen hat.

Ein Ertragszuschuss der Gemeinde ist vom dem begünstigten Betrieb regelmäßig nicht in die Kapitalrücklage einzustellen, sondern in seiner GuV unter der Position „Sonstige betriebliche Erträge“ zu erfassen. Eine Vereinnahmung eines gemeindlichen Zuschusses durch einen Betrieb in seiner Kapitalrücklage lässt für die Gemeinde nicht automatisch den Schluss zu, dass deswegen ihr gewährter Zuschuss haushaltsmäßig der Investitionstätigkeit zuzuordnen ist. Eine derartige Zuordnung darf nicht erfolgen oder beibehalten werden, wenn die Finanzleistung der Gemeinde der Verlustabdeckung eines Betriebes dient.

Für die Betriebe ist mit der Zahlungsverbuchung in der Kapitalrücklage lediglich eine Kapitalzuführung durch Dritte zugelassen worden, bei der die Bilanzierung nicht über die betriebliche GuV-Rechnung erfolgen muss. Die Verwendungszwecke des Bestandes einer Kapitalrücklage eines Betriebes sind dabei nicht konkret festgelegt worden. Daher ist die Inanspruchnahme der Rücklage grundsätzlich als „Ergebnisverwendung“ anzusehen. Nur soweit der Bestand der Kapitalrücklage zur Aufstockung des Grund- oder Stammkapitals (Kapitalerhöhung) genutzt wird, besteht keine Ergebnisverwendung.

Diese Sachlage hat zur Folge, dass Finanzleistungen der Gemeinde, die über die Kapitalrücklage abgewickelt werden, nur dann der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden können, wenn die Gemeinde als Zweck ihrer Zahlungen die Aufstockung des Grund- oder Stammkapitals bestimmt hat. Beim gemeindlichen Zweck „Verlustabdeckung“ entstehen von Anfang an ergebniswirksame Aufwendungen und nicht erst bei der Inanspruchnahme der Kapitalrücklage durch den Betrieb bzw. aufgrund der Auswirkungen daraus. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass z. B. bei einer Aktiengesellschaft eine Kapitalrücklage nur unter bestimmten Bedingungen aufgelöst werden darf (vgl. § 150 Absatz 3 und 4 AktG).

Die betriebliche Kapitalrücklage darf z. B. zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrages, soweit er nicht durch einen Gewinnvortrag aus dem Vorjahr gedeckt ist und nicht durch Auflösung anderer Gewinnrücklagen ausgeglichen werden kann, eingesetzt werden. Sie darf auch zum Ausgleich eines Verlustvortrags aus dem Vorjahr, soweit er nicht durch einen Jahresüberschuss gedeckt ist und nicht durch Auflösung anderer Gewinnrücklagen ausgeglichen werden kann, eingesetzt werden. Die Zuordnung einer Finanzleistung der Gemeinde zum betrieblichen Eigenkapital durch den Betrieb ist daher allein kein ausreichender Grund für eine Zuordnung dieser Zahlung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit.

Von der Gemeinde kann ohne eine Festlegung der Zwecksetzung eines Zuschusses im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde keine Entscheidung über die geeignete und haushaltsmäßig belastbare Zuordnung des Zuschusses bzw. einer Finanzleistung an den gemeindlichen Betrieb getroffen werden. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass eine Finanzleistung an einen gemeindlichen Betrieb für seine übliche Geschäftstätigkeit (laufende Zwecke) im Finanzplan der Gemeinde nicht dem „Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zugeordnet werden darf.

Dieses Zuordnungsverbot besteht auch dann, wenn die gemeindliche Finanzleistung für laufende Zwecke erfolgsneutral in der Kapitalrücklage im Eigenkapital des Betriebes erfasst bzw. „versteckt“ werden soll. Bei einer solchen Zahlung bzw. der Verbuchung wird jedoch unmittelbar keine betriebliche Investitionstätigkeit im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde ausgelöst. Die Zuordnung der Zahlung zur Investitionstätigkeit der Gemeinde ist

daher nicht zulässig, wenn der bezuschusste Betrieb wegen der Zwecksetzung eine ergebniswirksame Verwendung vorzunehmen hat (vgl. § 272 Absatz 2 Nummer 4 HGB).

#### **1.4.6 Für die Verwendung für Investitionen**

Durch gesonderte Bestimmungen oder in einem Zuwendungsbescheid wird vom Land festgelegt, für welche Zwecke die gewährten Landesmittel von der Gemeinde zu verwenden sind, z. B. für Aufgaben der laufenden Verwaltungstätigkeit. Vom Land kann aber auch zugelassen worden sein, dass spezielle Landeszuweisungen für laufende Zwecke von der Gemeinde bei Bedarf auch für investive Maßnahmen zu verwenden sind oder verwendet werden können.

Die Gemeinde kann Zuwendungen für laufende Zwecke oder für die Aufgabenerfüllung bei fehlendem Bedarf für laufende Zwecke und einem Bedarf bei der Investitionstätigkeit die erhaltenen Zuwendungen für investive Zwecke im Rahmen der Aufgabenerfüllung nutzen, sofern der Zuwendungsgeber keine Verwendungsbeschränkungen gemacht hat. Die Gemeinde hat dabei dann zu beachten, dass wegen der örtlichen Sachlage die erhaltene Landeszuweisung nicht zu einer investiven Zuwendung wird. Eine Erfassung der (anteiligen) Einzahlungen im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ der gemeindlichen Finanzrechnung ist nicht zulässig, weil der Gemeinde keine investive Zuwendung gewährt wurde.

Die Gemeinde hat bei einer zulässigen investiven Verwendung von Zuwendungen für laufende Zwecke die dadurch notwendig gewordenen Veränderungen von erfolgten Zuordnungen in der Ergebnisrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses zutreffend zu „bereinigen“. Aufgrund der Verwendung einer Zuwendung für laufende Zwecke für Investitionen ist ggf. ein bereits für das Haushaltsjahr erfasster Ertrag um den entsprechenden Anteil zu vermindern. Die Auswirkungen der Verwendungsänderung müssen bezogen auf die Passivierung von der Gemeinde konkret ermittelt und zutreffend in der gemeindlichen Bilanz berücksichtigt werden.

Die Gemeinde muss immer streng darauf achten und prüfen, für welche Zwecke ihr die Landeszuweisungen gewährt werden, denn der Wille des Landes als Zuwendungsgeber wird in Form der jeweiligen Zwecksetzung real und ist entsprechend von der Gemeinde zu beachten und einzuhalten. Bei einer Zuwendung für laufende Zwecke, die für investive Zwecke eingesetzt werden soll, bedarf es grundsätzlich einer ausdrücklichen allgemeinen Regelung oder einer speziellen Regelung im Zuwendungsbescheid. Eine Ausnahme davon stellen Landeszuweisungen dar, die allgemein auf den gesamten Haushalt der Gemeinde ausgerichtet sind.

### **1.5 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit**

#### **1.5.1 Die gemeindliche Investitionstätigkeit**

##### **1.5.1.1 Die Bedeutung der gemeindlichen Investitionstätigkeit**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt werden müssen. Die gemeindliche Investitionstätigkeit im Haushaltsjahr baut daher regelmäßig auf einem dringenden Bedarf auf. Sie hat daher eine besondere Bedeutung im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und erfordert sowohl für die Haushaltsplanung als auch für die Haushaltsabrechnung einen eigenständigen Zahlungsbereich im gemeindlichen Finanzplan bzw. der Finanzrechnung.

Die Entscheidung der Gemeinde für die Durchführung von Investitionen hat nicht nur die Erfordernisse der Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung sowie baufachliche bzw. fachtechnische Erfordernisse zu berücksichtigen. Die örtlichen Entscheidungen wirken sich auch auf die Art und Form der Aufgabenerfüllung mithilfe der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände sowie auf die aus der Nutzung der Vermögensgegenstän-



de entstehenden Folgekosten aus. Sie stellen künftige jährliche Haushaltsbelastungen über die Nutzungszeit dar, die von Anfang an nicht unterschätzt werden dürfen.

Die Finanzierungsformen und damit auch die Einbeziehung von Fremdkapital in die gemeindliche Investitionstätigkeit haben dabei Auswirkungen auf die Liquiditätslage und die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde sowie auf ihre wirtschaftliche Entwicklung. Die Zahlungen für die Investitionstätigkeit sind für das jährliche Haushaltsjahr sorgfältig und bedarfsgerecht abzuschätzen.

#### **1.5.1.2 Der Begriff „Investitionstätigkeit“**

Im gemeindlichen Finanzplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde aus ihrer Investitionstätigkeit abzugrenzen und gesondert im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zu veranschlagen. Als „Investitionstätigkeit“ der Gemeinde wird dabei die Anlage von gemeindlichen Finanzmitteln in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung von Nutzen sind bzw. dafür benötigt werden. Das dabei zur Finanzierung ggf. benötigte Fremdkapital darf von der Gemeinde nur für Investitionen im Rahmen der Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden.

Für die Zuordnung von gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit der Gemeinde kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme vermögenswirksam sind, d. h. der Veränderung des gemeindlichen Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen. Die investiven Zahlungen der Gemeinde müssen grundsätzlich dazu bestimmt sein, Vermögenswerte zum Gebrauch zu schaffen, die der Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf Dauer dienen.

Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z. B. die Anlage von Finanzmitteln als Wertpapiere. Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen ist daher darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten zu bewerten sind und daher grundsätzlich zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW).

Auf die Abgrenzung nach geringwertigen Vermögensgegenständen kommt es dabei nicht an. Der Erwerb von Grundstücken stellt auch dann eine Investitionstätigkeit dar, wenn die Grundstücke wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist jedoch alleine nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet.

In den Fällen, in denen die neuen Wirtschaftsgüter von der Gemeinde für den Verbrauch und nicht für den Gebrauch erworben werden, bleibt für die Gemeinde die Zuordnung der zu erbringenden Finanzleistungen zur Investitionstätigkeit bestehen. Die Beurteilung zum Verbrauch kann jedoch eine „Sofortabschreibung“ mit dem gleichzeitigen Entstehen von Aufwendungen auslösen. Die Festlegung der Gemeinde, bestimmte Wirtschaftsgüter unmittelbar als Aufwand zu verbuchen, führt jedoch dazu, die Auszahlungen im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ zu erfassen bzw. im Finanzplan zu veranschlagen.

#### **1.5.1.3 Die Formen der Investitionstätigkeit**

Die Festlegung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan ist auf die Formen bzw. die Arten der Investitionstätigkeit der Gemeinde ausgerichtet worden. In diesem Sinne ist von einer Investitionstätigkeit der Gemeinde auszugehen, wenn die Gemeinde z. B. Sachanlagen oder Finanzanlagen für ihre Aufgabenerfüllung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

erwirbt oder veräußert. Die Zahlungen aus dieser Tätigkeit sind dann im gemeindlichen Finanzplan gesondert unter den dafür vorgesehenen Haushaltspositionen auszuweisen (vgl. Abbildung 376).

<b>DIE INVESTITIONSTÄTIGKEIT IM GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen</li> <li>- Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen</li>   <li>- Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- Beiträge und ähnliche Entgelte</li>   <li>- Sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 681 Investitionszuwendungen</li> <li>- 682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- 683 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen</li> <li>- 684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- 688 Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten</li> <li>- 685 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen</li> <li>- 686 Rückflüsse von Ausleihungen</li> <li>- 689 Sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- Auszahlungen für Baumaßnahmen</li> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen</li> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen</li> <li>- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen</li> <li>- Sonstige Investitionsauszahlungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- 785 Auszahlungen für Baumaßnahmen</li> <li>- 783 Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen</li> <li>- 784 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen</li> <li>- 786 Gewährung von Ausleihungen</li> <li>- 781 Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen</li> <li>- 789 Sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>

*Abbildung 376 „Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Die Zuordnung der Zahlungen zur gemeindlichen Investitionstätigkeit bleibt bei der Veräußerung von Vermögensgegenständen auch dann erhalten, wenn aus solchen Geschäften Erträge oder Aufwendungen für die Gemeinde entstehen, weil die Gemeinde einen Veräußerungserlös erzielt, der höher oder geringer als der Buchwert des bilanzierten Vermögensgegenstandes ist. Eine von der Gemeinde vorzunehmende unmittelbare Verrechnung solcher Erträge und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage führt nicht zu einer anderen Zuordnung (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang ist außerdem von der Gemeinde zu beachten, dass bilanzielle Gegebenheiten oder Erfordernisse für gemeindliche Vermögensgegenstände haushaltswirtschaftlich kein Abgrenzungskriterium für eine Deckung der investiven Auszahlungen der Gemeinde durch andere Zahlungen darstellen. Die Gemeinde darf daher z. B. nicht erklären, dass Auszahlungen aus „Festwert-Beschaffungen“ einseitig deckungsfähig zugunsten investiver Auszahlungen seien.

Die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 68 „Einzahlungen aus Investitionstätigkeit“ und die Auszahlungen der Kontengruppe 78 „Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW).

i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.5.1.4 Die Festlegung von Wertgrenzen für Investitionen**

Die Grundsätze über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen der Gemeinde enthalten den haushaltsrechtlichen Auftrag an den Rat der Gemeinde, unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse besondere Wertgrenzen zur Abgrenzung bedeutender gemeindlicher Investitionen festzulegen. Ausgehend davon soll es über die Finanzierung der großen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde konkretere und vielfältigere Informationen geben als über die übrigen Maßnahmen.

Mit dem Ziel, das Budgetrecht des Rates zu stärken, ist festgelegt worden, dass der Rat eigenverantwortlich eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung von großen und kleinen Investitionen festzulegen hat (vgl. § 14 GemHVO NRW). Durch die örtliche Ratsentscheidung wird ein Rahmen für den Umgang der Gemeindeverwaltung mit der Planung und Ausführung von Investitionen geschaffen, bei dem zutreffend und ausreichend die örtlichen Gegebenheiten berücksichtigt werden können. Dieser Rahmen wirkt sich dabei nicht nur auf die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan im Haushaltsplan aus, sondern auch auf die Abrechnung in der Finanzrechnung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Der Gemeinde obliegt es dabei, eigenverantwortlich zu entscheiden, ob durch den Rat eine Wertgrenze einheitlich für alle Investitionsmaßnahmen der Gemeinde festgelegt wird. Es können auch mehrere Wertgrenzen festgelegt werden, z. B. differenziert nach dem Umfang und der Bedeutung der gemeindlichen Maßnahmen oder nach den haushaltsmäßigen Produktbereichen. Die Festlegung von örtlichen Wertgrenzen entfaltet zudem eine unmittelbare Wirkung auf die produktorientierten Teilpläne im Haushaltsplan, weil in den darin enthaltenen Teilfinanzplänen die Investitionen der Gemeinde zu veranschlagen sind.

Ein Teilfinanzplan besteht deshalb regelmäßig aus zwei Teilen, damit eine Informationsbasis, getrennt nach großen und kleinen Investitionsmaßnahmen, besteht (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gestaltung der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan hinsichtlich der Informationen über die vorgesehenen Investitionen der Gemeinde wird daher durch die Festlegung von örtlichen Wertgrenzen erheblich beeinflusst. Es bleibt dabei der Gemeinde überlassen, auch die Geltungsdauer dieser Festlegung bzw. der Abgrenzung zu bestimmen. Eine Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung dürfte i. d. R. nicht ausreichend sein, um eine mehrjährige Beachtung zu gewährleisten.

### **1.5.2 Die Einzahlungsarten aus der Investitionstätigkeit**

#### **1.5.2.1 Zu Nummer 15 (Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen):**

##### **1.5.2.1.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen“ sind Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen von Finanzmitteln vom öffentlichen oder privaten Bereich an die Gemeinde zu veranschlagen, die ausdrücklich für die Durchführung von gemeindlichen Investitionen geleistet werden (vgl. § 43 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW). Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt werden, sie müssen nur auf gemeindliche Investitionen ausgerichtet sein. Zu dieser Einzahlungsart können auch Versicherungsleistungen gehören, die der Gemeinde zweckbezogen für die Ersatzbeschaffung eines beschädigten oder zerstörten gemeindlichen Vermögensgegenstandes gezahlt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat bei den erhaltenen investiven Zuwendungen die damit verbundenen Vorgaben zu beachten, um die zutreffende Verwendung der erhaltenen Finanzmittel bei ihren investiven Maßnahmen zu gewährleisten. Sie muss eine zutreffende haushaltswirtschaftliche Zuordnung vornehmen. In den Fällen, in denen der Gemeinde dabei Gestaltungsmöglichkeiten eingeräumt worden, z. B. bei den vom Land gewährten Investitionspauschalen, hat sie über die Verwendung der ihr gewährten Finanzmittel eigenverantwortlich und zweckbezogen im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und des örtlichen Bedarfs zu entscheiden.

Die der Gemeinde gewährten investiven Zuwendungen betreffen in gleicher Weise wie die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten den Zeitraum, in dem der (geförderte) Vermögensgegenstand von der Gemeinde genutzt wird. Es ist daher eine entsprechende wirtschaftliche Verteilung der Zuwendung auf diesen Zeitraum vorzunehmen. Sie wird mithilfe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sonderposten umgesetzt. Die Sonderposten sind daher anteilmäßig über die Jahre der Nutzung eines abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufzulösen. Sie stehen den Abschreibungen gegenüber, die aufgrund der Wertminderungen aus der Nutzung des Vermögensgegenstandes entstehen.

Die Gemeinde darf daher die erhaltenen Finanzmittel für gemeindliche Investitionen nicht unmittelbar in voller Höhe ertragswirksam vereinnahmen und nicht entsprechend in den gemeindlichen Ergebnisplan einbeziehen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Eine ausschließliche Zuordnung der erhaltenen investiven Zuwendung auf das Haushaltsjahr, in dem der Gemeinde die Zuwendung gewährt wird oder der Finanzierungsvorgang abgewickelt wird, ist nicht zulässig. Sie hat über die Nutzungszeit des Vermögensgegenstandes die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens und die Abschreibungen aus seiner Nutzung jahresbezogen zu erfassen.

#### **1.5.2.1.2 Die Verwendung für die laufende Verwaltungstätigkeit**

Der Gemeinde kann bei investiven Zuwendungen durch den Zuwendungsempfänger ermöglicht werden, die erhaltenen Finanzmittel teilweise auch für bestimmte fachliche Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit einzusetzen, z. B. nach den Runderlassen des MIK NRW vom 18. September 2013 und 10. März 2014 (Sportpauschale) sowie vom 25. Mai 2013 (Schulpauschale/Bildungspauschale). In vergleichbarer Weise besteht auch im Investitionsprogramm des Bundes für Tageseinrichtungen für Kinder „Kinderbetreuungsfinanzierung 2015 – 2018“ eine Möglichkeit der Verwendung für bestimmte laufende Zwecke (vgl. § 12 Absatz 1 KitaFinHG).

Eine Festlegung des Zuwendungsgebers, dass die Gemeinde die Zuwendung auch für laufende Zwecke eingesetzt werden darf, verändert nicht den grundsätzlichen Charakter einer investiven Zuwendung. Ein Bedarf bei der Gemeinde stellt ebenfalls keinen Anlass für eine Veränderung der haushaltswirtschaftlichen Zuordnung (Klassifizierung) der erhaltenen Finanzmittel dar und führt deshalb auch nicht zu einer Veränderung der Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan. Die Gemeinde muss investive Zuwendungen immer als solche Zuwendungen im Finanzplan veranschlagen. Sie stellt keine Einzahlung dar, die im Finanzplan im Zahlungsbereich „Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu veranschlagen wäre.

Die Möglichkeit der Gemeinde, eine investive Zuwendung auch für laufende Zwecke einsetzen zu können, verändert ebenfalls nicht den grundsätzlichen Charakter der erhaltenen investiven Zuwendung. Die zulässige Verwendung von Anteilen der erhaltenen investiven Zuwendung, die für die laufende Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden, bewirkt, dass diese Anteile ergebniswirksam werden und in Höhe ihres Betrages zu einem Ertrag für die Gemeinde führen. Ein solcher Ertrag ist, soweit möglich, bereits im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Der Haushaltsgrundsatz der Klarheit und Wahrheit erfordert, entsprechende Angaben der Gemeinde, um die notwendige Transparenz über eine solche Verwendung erhaltener investiver Zuwendungen zu schaffen.

**1.5.2.1.3 Die Verwendung für die Finanzierungstätigkeit**

Der Gemeinde kann es im Rahmen der Gewährung von investiven Zuwendungen durch den Zuwendungsempfänger ermöglicht werden, die erhaltenen Finanzmittel teilweise auch für die Tilgung aufgenommener Investitionskredite einzusetzen, z. B. nach den Runderlassen des MIK NRW vom 18. September 2013 und 10. März 2014 (Sportpauschale) sowie vom 25. Mai 2013 (Schulpauschale/Bildungspauschale). Eine Festlegung des Zuwendungsgebers, dass die Gemeinde die Zuwendung auch für Finanzierungszwecke einsetzen darf, verändert jedoch nicht den grundsätzlichen Charakter einer investiven Zuwendung.

Ein gleichartiger Bedarf bei der Gemeinde stellt ebenfalls keinen Anlass für eine Veränderung der haushaltswirtschaftlichen Zuordnung (Klassifizierung) der erhaltenen Finanzmittel dar und führt deshalb auch nicht zu einer Veränderung der Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan. Die Gemeinde muss investive Zuwendungen immer als solche Zuwendungen im Finanzplan veranschlagen. Sie stellen keine Einzahlungen dar, die wegen ihrer Verwendung im Finanzplan im Zahlungsbereich „Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit“ zu veranschlagen wären.

Bei einer Verwendung erhaltener investiver Zuwendungen für die Finanzierungstätigkeit muss die Gemeinde darauf achten, dass diese Möglichkeit nur dann besteht, wenn aufgenommene Investitionskredite für die zuwendungsfähigen Maßnahmen betroffen sind, sodass eine Kreditaufnahme im gleichen Haushaltsjahr wie die Tilgungen mithilfe der Zuwendungen unzulässig ist. Die Gemeinde hat zudem über die Verwendung der Zuwendungen gesonderte Angaben im Anhang ihres Jahresabschlusses machen, um die notwendige Transparenz über eine Vorgehensweise zu schaffen.

**1.5.2.1.4 Der Nachweis der erhaltenen Zuwendungen**

Die angemessene bilanzielle Behandlung der erhaltenen Zuwendungen als Finanzleistungen Dritter gegenüber der Gemeinde ist von der Gemeinde unter den mit der einzelnen Zuwendung verbundenen Zwecksetzungen und unter Berücksichtigung der zeitlichen Durchführung ihrer Investitionsmaßnahmen vorzunehmen. Die von der Gemeinde im Einzelnen getroffenen Festlegungen zu ihren Investitionsmaßnahmen wirken sich deshalb unmittelbar auch auf die Höhe der zu bildenden Wertansätze auf der Aktiv- und Passivseite in der gemeindlichen Bilanz sowie auf die Zuordnung zu den zutreffenden Bilanzposten aus.

Von der Gemeinde sind die erhaltenen investiven Zuwendungen unter den Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren. Es kommt dabei nicht darauf an, ob dieser Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt worden sind. Es muss sich dabei aber um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln. Der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck stellt dabei die Verbindung zwischen der Zuwendung und dem damit finanzierten Vermögensgegenstand her. Erst nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Zuwendung durch die Gemeinde erhalten diese Finanzmittel den notwendigen Eigenkapitalcharakter für einen Ansatz als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. Abbildung 377).

<b>DIE VERWENDUNG NICHT RÜCKZAHLBARER INVESTITIONSZUSCHÜSSE</b>	
<b>HAUSHALTSENTSCHEIDUNG</b>	<b>BILANZIELLER NACHWEIS</b>
Sofortige investive Verwendung im Haushaltsjahr.	Wertansatz als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz.
Investive Verwendung im Zeitablauf der Beschaffung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes.	Wertansatz je nach Umfang der erfolgten Verwendung: als Sonderposten und/oder als erhaltene Anzahlungen unter den sonstigen Verbindlichkeiten in der Bilanz.

<b>DIE VERWENDUNG NICHT RÜCKZAHLBARER INVESTITIONSZUSCHÜSSE</b>	
<b>HAUSHALTSENTSCHEIDUNG</b>	<b>BILANZIELLER NACHWEIS</b>
Aufgabenbezogene Weiterleitung an Dritte.	Wertansatz als passiver Rechnungsangrenzungsposten in der Bilanz.
Verwendung für den laufenden Geschäftsbetrieb.	Ertragswirksame Erfassung unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ in der Ergebnisrechnung.

*Abbildung 377 „Die Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse“*

Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen unter den Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde immer im Gleichklang mit der Aktivierung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz vorzunehmen. Solange der Vermögensgegenstand noch nicht aktiviert ist, sind die erhaltenen Zuwendungen von der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW). Sofern eine Teilaktivierung eines Vermögensgegenstandes erfolgt, darf in entsprechender Weise auch die Passivierung der Zuwendung vorgenommen werden.

In den Fällen, in denen der Gemeinde rückzahlbare Zuwendungen gewährt werden, beinhalten diese Zuwendungen von Anfang an eine Verpflichtung der Gemeinde zur Rückzahlung an den Zuwendungsgeber. Solche Zuwendungen sind wie der Gemeinde gewährte Darlehen zu behandeln und stellen deshalb gemeindliche Verbindlichkeiten dar, die in der Bilanz der Gemeinde unter dem zutreffenden Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ anzusetzen sind.

Diese Bilanzierung gilt auch für Rückzahlungsverpflichtungen der Gemeinde aufgrund einer nicht zweckentsprechenden Verwendung einer nicht rückzahlbaren Zuwendung. Diese Bilanzierung verändert nicht den Charakter der investiven Zahlungen, sodass die Rückzahlungen von der Gemeinde unter der Haushaltsposition „Sonstige Investitionsauszahlungen“ zu veranschlagen sind.

**1.5.2.2 Zu Nummer 16 (Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen):**

Unter dieser Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen“ sind Einzahlungen aus der Veräußerung von materiellen Vermögensgegenständen der Gemeinde zu erfassen, die für gemeindliche Zwecke der Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern im Rahmen der Aufgabenerfüllung vorhanden sind und länger als ein Haushaltsjahr (Periode) genutzt wurden und daher in der gemeindlichen Bilanz unter den Sachanlagen anzusetzen waren.

Bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken der Gemeinde ist zu beachten, dass diese bilanziell eine wirtschaftliche Einheit aus dem Grund und Boden sowie dem Gebäude bilden, auch wenn diese Teile unterschiedliche Anlagegüter darstellen und im Rahmen der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung getrennt zu führen sind, mit der Folge, dass der erhaltene Veräußerungserlös von der Gemeinde nicht entsprechend aufzuteilen ist. Die Gemeinde muss bei dieser Haushaltsposition keine Trennung zwischen den Einzahlungen aus der Veräußerung von unbeweglichem Sachanlagevermögen, z. B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z. B. Maschinen, Fahrzeuge, vorzunehmen.

Die Haushaltsposition muss auch nicht nach der Nutzung bzw. den Sachzielen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vermögensmäßig untergliedert werden, wie es für die gemeindliche Bilanz vorgesehen ist. Die Gemeinde kann jedoch die Haushaltsposition weiter aufgliedern, wenn sie z. B. für das unbewegliche Sachanlagevermögen

transparent machen will, ob die veranschlagten Einzahlungen aus der Veräußerung von bebauten oder unbebauten Grundstücken erzielt werden.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass in der Bezeichnung der Haushaltsposition der Begriff „Sachanlagen“ ein Abgrenzungskriterium gegenüber anderen Haushaltspositionen darstellt und daher dieser Position nur Einzahlungen aus der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zuzuordnen sind, die im entsprechenden Bilanzbereich des gemeindlichen Anlagevermögens anzusetzen sind. Aus diesem Zusammenhang folgt, dass Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstückstücken, die im gemeindlichen Umlaufvermögen angesetzt sind, nicht unter dieser Haushaltsposition, sondern unter der Haushaltsposition „Sonstige Investitionseinzahlungen“ zu erfassen sind.

### **1.5.2.3 Zu Nummer 17 (Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen):**

#### **1.5.2.3.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen“ sind Einzahlungen aus der Veräußerung von materiellen Vermögensgegenständen der Gemeinde zu veranschlagen, die aus dem Verkauf von Beteiligungen, Wertpapieren oder auch aus der Auflösung von Geldanlagen aus Kapitalanlagen erzielt werden. Dabei sind Beteiligungen an Betrieben als langfristige Forderungen der Gemeinde zu betrachten.

Ein Ansatz von Beteiligungen in der gemeindlichen Bilanz setzt voraus, dass diese Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Die Beteiligungen an einem Betrieb müssen von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Betrieb herzustellen. In diesem Zusammenhang ist ein Wertpapier grundsätzlich eine Urkunde, die ein Recht verbrieft, z. B. eine Aktie.

#### **1.5.2.3.2 Die Rückzahlungen von Ausleihungen der Gemeinde**

Unter dieser Haushaltsposition sollen auch Einzahlungen aus der Rückzahlung von Ausleihungen der Gemeinde veranschlagt werden, wenn den Ausleihungen im Bereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz ein investiver Charakter zukommt. Die Rückzahlungen aus der Gewährung von langfristigen Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde sind dann als Finanzforderungen der Gemeinde unter der Investitionstätigkeit zu erfassen.

Als gemeindliche Ausleihungen werden grundsätzlich langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zugrunde liegen, betrachtet. Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, um in der Finanzrechnung eine Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit vorzunehmen. Vor einer Zuordnung ist neben der Feststellung des investiven Charakters und der Langfristigkeit noch zu prüfen, ob das Darlehen von der Gemeinde unter dem Zweck gewährt worden ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen.

Ein Darlehen der Gemeinde kann immer dann als Ausleiher eingestuft werden, wenn die Gemeinde mit dem Darlehen eine langfristige Bindung eingegangen ist, z. B. mit einem ihrer Betriebe. Die Hingabe des Darlehens durch die Gemeinde ist dann deshalb erfolgt, damit dadurch Erträge erwirtschaftet (Eigenkapital ersetzt) und der fremde Betriebszweck gefördert wird, ein unternehmerischer Einfluss ausgeübt oder eine Geschäftsbeziehung dauerhaft gesichert werden soll.

Diese Erfordernisse können regelmäßig als gesichert angesehen werden, wenn der Investitionsbedarf des gemeindlichen Betriebes der Anlass für die Gewährung eines Darlehens durch die Gemeinde ist. Eine Differenzie-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

zung der Einzahlungen nach den Rückzahlungspflichtigen, wie es z. B. in der gemeindlichen Bilanz für Ausleihungen der Gemeinde an Dritte vorgesehen ist, muss unter dieser Haushaltsposition des gemeindlichen Finanzplans nicht erfolgen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.5 GemHVO NRW).

**1.5.2.4 Zu Nummer 18 (Einzahlungen von Beiträgen u. ä. Entgelten):**

**1.5.2.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Einzahlungen von Beiträgen u. ä. Entgelten“ sind die Beiträge von Dritten zu veranschlagen, die für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen und damit ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen von der Gemeinde erhoben werden, z. B. Beiträge der Anlieger für den Bau einer Straße (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Es sind unter dieser Position aber auch Erschließungsbeiträge zu veranschlagen, die von der Gemeinde zur Deckung ihres anderweitig nicht gedeckten Aufwands für gemeindliche Erschließungsanlagen erhoben werden (vgl. §§ 127 ff. BauGB).

Erhaltene Beiträge u. ä. Entgelte sind der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen und daher unmittelbar im gemeindlichen Finanzplan unter dieser Position zu veranschlagen. Erst mit der späteren Nutzung der mit den Beiträgen bzw. Entgelten finanzierten Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen entsteht dann eine Ergebniswirksamkeit. Die aufgrund der erhaltenen Beiträge in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten sind dann entsprechend aufzulösen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW).

**1.5.2.4.2 Keine „interne“ Beitragspflicht**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von Beiträgen ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Beitragserhebende nicht gleichzeitig als Grundstückseigentümerin auch Beitragspflichtige sein kann. In den Fällen, in denen die Gemeinde eine Einrichtung oder Anlage selbst in Anspruch nimmt, muss bei der Ermittlung des beitragsfähigen Aufwandes ein dem wirtschaftlichen Vorteil der Gemeinde entsprechender Betrag außer Ansatz bleiben, z. B. wird die Straße auch zur Nutzung eigener Grundstücke benötigt (vgl. § 8 Absatz 4 Satz 4 KAG NRW). Nur der um den Anteil der Gemeinde verminderte beitragsfähige Aufwand kann daher auf die Beitragspflichtigen umgelegt werden.

Die von der Gemeinde vorzunehmende Kürzung ist dabei regelmäßig abstrakt in der gemeindlichen "Erschließungssatzung" festzulegen. Daraus entsteht jedoch kein gesonderter haushaltswirtschaftlicher Geschäftsvorfall oder eine interne Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der Gemeindeverwaltung. Es wird daher auch kein Zahlungsvorgang ausgelöst, der zu einer Veränderung der gemeindlichen Liquiditätslage und damit zu einer Veranschlagung einer Einzahlung in der der gemeindlichen Finanzrechnung führt. Dementsprechend stellt die Gemeinde auch selbst keinen beitragspflichtigen Dritten dar, sodass aus deswegen der bilanzielle Sonderposten für Beiträge anzupassen wäre.

Eine „interne“ Beitragspflicht kann auch nicht einem „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde zugerechnet werden. Diese steuerrechtliche Sonderform stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar, auch wenn diese Form in bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung genutzt wird. Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen keinen eigenständigen beitragspflichtigen Dritten gegenüber der Gemeinde dar, durch den Zahlungen an die Gemeinde zu leisten wären.



#### **1.5.2.5 Zu Nummer 19 (Sonstige Investitionseinzahlungen):**

Die Haushaltsposition „Sonstige Investitionseinzahlungen“ dient als Auffangposition für Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde, die im gemeindlichen Finanzplan keiner anderen Haushaltsposition innerhalb des Zahlungsbereiches „Investitionstätigkeit“ zugeordnet werden können, z. B. Rückzahlungen durch Dritte aus gewährten gemeindlichen Zuwendungen, die im Zeitpunkt ihrer Gewährung der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen waren. Aber auch Veräußerungserlöse der Gemeinde, die in der gemeindlichen Bilanz dem Umlaufvermögen zugeordnet waren, sind unter dieser Haushaltsposition zu erfassen, z. B. Erlöse aus dem Verkauf von gemeindlichen Grundstücken.

Es ist im Einzelnen von den örtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde abhängig, welche besonderen Einzahlungen unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind. Die Haushaltsposition sollte jedoch nicht als ausschließlicher Sammelposition im gemeindlichen Finanzplan enthalten sein, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen übersteigt. Sofern sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Positionen im gemeindlichen Finanzplan anbieten, sollte von der Gemeinde durch Erläuterungen die notwendige Transparenz über die unter dieser Haushaltsposition zusammengefassten Einzahlungen gewährleistet werden.

#### **1.5.3 Die Auszahlungsarten aus der Investitionstätigkeit**

##### **1.5.3.1 Zu Nummer 20 (Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden):**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden“ sind Finanzleistungen der Gemeinde für den Erwerb von unbebauten und bebauten Grundstücken zu veranschlagen. Als Grundstücke werden vermessene Teile des Grund und Bodens bezeichnet, für die ein eigenes Grundbuchblatt im Grundbuch geführt wird. Unbebaute Grundstücke sind daher Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG).

Die bebauten Grundstücke sind nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Absatz 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke. Als Gebäude gelten Baulichkeiten, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung einen Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sowie ausreichend standfest sind.

Zu dieser Haushaltsposition gehören daher die Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken, die in der gemeindlichen Bilanz im Anlagevermögen als Sachanlagen, getrennt nach unbebaut oder bebaut, anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.1 und 1.2.2 GemHVO NRW). Ebenso sind die Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, die als Infrastrukturvermögen der Gemeinde genutzt werden sollen und deshalb unter dem gesonderten Bilanzposten „Grund und Boden des Infrastrukturvermögens“ anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3.1 GemHVO NRW).

Die Auszahlungen der Gemeinde für den Erwerb von bebauten Grundstücken, auf denen sich fremde Bauten befinden, gehören ebenfalls zu dieser Haushaltsposition. Zu beachten ist jedoch, dass Auszahlungen für Grundstücke, die von der Gemeinde zur Weiterveräußerung erworben werden, nicht unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind, z. B. Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke. Der Ansatz dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände unter den Vorräten im Umlaufvermögen in der Bilanz steht der Zuordnung zu dieser Haushaltsposition entgegen, auch wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser unbeweglichen Vermögensgegenstände ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.1 GemHVO NRW).

**1.5.3.2 Zu Nummer 21 (Auszahlungen für Baumaßnahmen):**

**1.5.3.2.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für Baumaßnahmen“ sind finanzielle Vorleistungen der Gemeinde zu veranschlagen. Die gemeindlichen Leistungen werden vielfach für zu errichtende Gebäude erbracht. Sie werden in der gemeindlichen Bilanz unter den Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ oder „Anlagen im Bau“ angesetzt und bilden dort den Wert noch nicht fertiggestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder auf einem fremden Grundstück ab. Die Zuordnung von Auszahlungen für Baumaßnahmen zu dieser Haushaltsposition erfordert, dass für die Gemeinde dabei Herstellungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand entstehen (vgl. § 33 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde entstehen nur dann Herstellungskosten, wenn die gemeindlichen Aufwendungen eine Herstellung, Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes bewirken. Diese Abgrenzung bewirkt, dass z. B. einzelne bauliche Maßnahmen zur Einsparung von Energie nicht automatisch zu Herstellungskosten führen. Der Begriff „Baumaßnahmen“ kann nach mehreren artenbezogenen Kriterien verwendet und abgegrenzt werden (vgl. Abbildung 378).

<b>DIE BAUMAßNAHMEN IM GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>	
<b>MAßNAHMEN</b>	<b>ZUORDNUNGEN</b>
<b>Hochbaumaßnahmen</b>	Zu den Hochbaumaßnahmen, die unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind, gehören Erweiterungs-, Neu-, Um- und Ausbauten einschließlich der mit diesen Baumaßnahmen im sachlichen und baulichen Zusammenhang stehenden Tiefbauten, Anlagen (Garagen, Versorgungs- und Heizungsanlagen, Alarm- und Schutzeinrichtungen, Entwässerungsanlagen und besondere allgemeine oder technische Anlagen) sowie dafür erforderliche Abbruch- und Aufschließungsarbeiten.
<b>Tiefbaumaßnahmen</b>	Zu den Tiefbaumaßnahmen können z. B. Straßen, Wege, Plätze, Brücken, Unterführungen, Gleisanlagen, Wasserstraßen, Wasserbauten, Hafenanlagen, Dämme, Deiche, Brunnen, Freibäder, Kanäle, Wasserversorgung, Entwässerung sowie Baumaßnahmen zur Verbesserung des öffentlichen Nahverkehrs und Sportplätze, Spielplätze, Campingplätze, Einrichtungen der Löschwasserentnahme gehören.
<b>Andere Baumaßnahmen</b>	Zu den anderen Baumaßnahmen können Betriebsanlagen, sonstige technische Anlagen, Roll- und Fahrtreppen im Zusammenhang mit Außenbauten, nicht transportable Röntgen- und Kühlanlagen, Betriebsaufzüge als Baumaßnahmen zu erfassen sein, soweit sie nicht bewegliches Anlagevermögen darstellen, das unter einer gesonderten Position zu erfassen ist.

*Abbildung 378 „Die Baumaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan“*

Bei dieser Haushaltsposition bietet es sich zur örtlichen Nachvollziehbarkeit und Transparenz an, eine getrennte Veranschlagung von Hochbaumaßnahmen, Tiefbaumaßnahmen und sonstigen Baumaßnahmen vorzunehmen. Es ist dabei zu beachten, dass diese Trennung zu der allgemein gehaltenen Haushaltsposition nicht für den Ansatz der einzelnen angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz ausschlaggebend ist.

### **1.5.3.2.2 Besondere Objektfinanzierungen**

#### **1.5.3.2.2.1 Allgemeine Prüfungspflichten**

Bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, für die von der Gemeinde besondere Finanzierungsformen vorgesehen oder mit einem Dritten vereinbart worden sind, muss bei der Veranschlagung von gemeindlichen Zahlungen von der Gemeinde geprüft werden, ob die zu erbringenden Finanzleistungen haushaltsmäßig einen investiven Charakter haben. In den Fällen, in denen ein solcher Charakter nicht oder nur teilweise gegeben ist, muss die Veranschlagung entsprechend im gemeindlichen Finanzplan erfolgen. Die Leistungen sind dann nicht nur unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu veranschlagen, sondern können teilweise auch Aufwendungen darstellen, sodass zusätzlich eine Veranschlagung im Ergebnisplan der Gemeinde vorzunehmen ist.

#### **1.5.3.2.2.2 ÖPP-Objekte**

Bei der Veranschlagung von Zahlungen für ÖPP-Objekte ist von der Gemeinde nicht nur zu entscheiden, in welcher Form ein solches Vorhaben durchgeführt werden soll, sondern auch, in welcher Form die dafür entstehenden Zahlungen haushaltsmäßig im Finanzplan zu veranschlagen sind. Es ist z. B. zu beachten, dass das von der Gemeinde für ein ÖPP-Projekt zu zahlende Leistungsentgelt in Abhängigkeit von der gewählten Modellvariante sowohl konsumtive als auch investive Anteile enthalten kann. In solchen Fällen hat die Gemeinde das Leistungsentgelt entsprechend in ihrem Haushaltsplan zu veranschlagen, und dabei die Anteile zutreffend auf den Ergebnisplan und den Finanzplan aufzuteilen.

Eine pauschale Zuordnung der gemeindlichen Auszahlungen nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“ ist dabei zu vermeiden. Die investiven Anteile des ÖPP-Projektes sind immer im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ des gemeindlichen Finanzplans zu veranschlagen. Die Aufteilung des Entgeltes und die getrennte Veranschlagung werden der Gemeinde dadurch erleichtert, dass die Bieter bei der Angebotsabgabe i. d. R. aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche wie Bau, Betrieb, Unterhaltung und Finanzierung gesondert anzugeben.

#### **1.5.3.2.2.3 Mietkauf-Objekte**

Bei der Veranschlagung von Zahlungen für Mietkauf-Objekte sind von der Gemeinde insbesondere die dabei verbundenen Zwecke und die daraus entstehenden Zahlungsarten zu ermitteln, um eine zutreffende haushaltsmäßige Veranschlagung im Finanzplan zu erreichen. Bei der Finanzierungsform „Mietkauf“ wird i. d. R. eine Immobilie von der Gemeinde angemietet, um diese zu einem späteren, bereits von Anfang an festgelegten Zeitpunkt zu kaufen (Kaufoption). Die zu zahlende Miete wird daher teilweise auf den Kaufpreis angerechnet, enthält aber auch andere Kostenanteile.

Diese Finanzierungsform ist daher von der Gemeinde bei der haushaltsmäßigen Veranschlagung danach zu prüfen und zu bewerten, ob die Mietkaufraten konsumtive Anteile enthalten, denn der Vermieter bzw. Eigentümer übernimmt bei dieser Finanzierungsform für die Gemeinde i.d.R. auch eine Finanzierungsfunktion und stundet den Kaufpreis nicht nur kurzfristig. In solchen Fällen können die zu zahlenden Raten sowohl Mietanteile und Tilgungsanteile als auch Zinsanteile enthalten, ggf. auch einen Aufschlag wegen des Mietkaufs. Dementsprechend ist ggf. eine differenzierte Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan vorzunehmen.

### **1.5.3.3 Zu Nummer 22 (Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen):**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen“ sind Finanzleistungen der Gemeinde als Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens zu veranschlagen. Bewegliche Sachen sind i. d. R. die abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde, z. B. Maschinen, technische Anlagen und sonstige Geräte, Fahrzeuge, einschließlich der Spezialfahrzeuge. Es gehört aber auch die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie die speziellen Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände in einzelnen Fachbereichen dazu, z. B. die Spezialgegenstände der Feuerwehr.

### **1.5.3.4 Zu Nummer 23 (Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen):**

#### **1.5.3.4.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ sind gemeindliche Finanzleistungen zu veranschlagen, die dem Erwerb von Beteiligungen, Wertpapieren oder auch der Geldanlage bzw. den sonstigen Kapitalanlagen dienen. Der Erwerb von Beteiligungen muss dabei der Schaffung dauerhafter Verbindungen zu den bestehenden oder neuen gemeindlichen Betrieben dienen. In diesem Sinne zeigt die Haushaltsposition auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinde aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben im Rahmen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Betriebe erledigen lassen will.

Die Finanzleistungen der Gemeinde führen dabei zu Anteilen an gemeindlichen Betrieben oder Wertpapieren des Anlagevermögens, die entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Sie können aber auch zu Ausleihungen führen. Die Ausleihungen der Gemeinde sind dann unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen, wenn sie der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen sind. Gemeindliche Kapitalversicherungen können als Erwerb von "Versicherungsansprüchen" ebenfalls als Finanzanlagen zu aktivieren sein. Die Aktivierbarkeit der Kapitalhingabe der Gemeinde an den Versicherer lässt es dabei zu, die gemeindlichen Finanzleistungen als Anschaffungskosten zu betrachten und die gemeindlichen Zahlungen der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Erwerb einer gemeindlichen Finanzanlage auch dann ein investiver Geschäftsvorfall bleibt, wenn für den erworbenen gemeindlichen Vermögensgegenstand ein Bilanzierungsverbot besteht, z. B. für Sparkassen. Die bilanzielle Behandlung der erworbenen Finanzanlage hat dabei keine Auswirkungen auf die Einordnung der Auszahlungen unter der Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan. Sie bewirkt jedoch, dass wegen des Bilanzierungsverbots im Zeitpunkt der Anschaffung unmittelbar Aufwendungen für die Gemeinde in gleicher Höhe entstehen.

#### **1.5.3.4.2 Auszahlungen für Sparkassenanteile**

Der Landesgesetzgeber hat im Sparkassengesetz Nordrhein-Westfalen ausdrücklich geregelt, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde nicht im gemeindlichen Jahresabschluss anzusetzen ist (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW). Das fachgesetzliche Verbot führt dazu, dass einerseits bilanziell kein Wertansatz für eine Sparkasse besteht, andererseits aber auch kein Erinnerungswert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf. Dieses Bilanzverbot erstreckt sich auch auf den Erwerb neuer Anteile an der Trägerschaft einer Sparkasse sowie grundsätzlich auch auf den Erwerb von Anteilen an einem Sparkassenzweckverband.

Ein Anteilserwerb im Sparkassenbereich stellt unter Beachtung des Anschaffungskostenprinzips einen investiven Geschäftsvorfall der Gemeinde mit der entsprechenden Veranschlagung der Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde dar. Durch das gesetzliche Bilanzierungsverbot entsteht jedoch unmittelbar ein vollständiger Wertverlust dieser gemeindlichen Finanzanlage. Die Gemeinde muss deshalb den erworbenen Anteil an der Trägerschaft

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

einer Sparkasse oder an einem Sparkassenzweckverband sofort vollständig abschreiben. Diese Aufwendungen stellen außerplanmäßige Abschreibungen und sind im betreffenden Haushaltsjahr im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

#### **1.5.3.4.3 Die Auszahlungen an Betriebe**

##### **1.5.3.4.3.1 Die investiven Auszahlungen**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ sind gemeindliche Finanzleistungen zu veranschlagen, die dem Erwerb von Beteiligungen dienen. Der Erwerb von Beteiligungen muss dabei der Schaffung dauerhafter Verbindungen zu den bestehenden oder neuen gemeindlichen Betrieben dienen. Diese Zahlungen müssen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Vorgaben für die wirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde zulässig sein (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Sie führen für die Gemeinde wegen des Zusammenhangs mit der wirtschaftlichen Betätigung nicht zu einer Geldanlage. Vielmehr erfolgen die Finanzleistungen der Gemeinde gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten bei dem oder den Betrieben, die von der Gemeinde dafür ausgesucht worden sind.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass unter dieser Haushaltsposition nur die Zahlungen an Betriebe veranschlagt werden, die einen investiven Zweck haben. Dieses Gebot besteht unabhängig davon, ob die einzelne Zahlung an einen privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Betrieb der Gemeinde zur Aufgabenerfüllung erfolgen soll. Die Zahlungen der Gemeinde erfolgen dabei auf dem Grundsatz, dass derselbe Vorgang bei beiden Beteiligten dem gleichen Zweck dient und dem gleichen wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen ist. Eine aus Sicht der Gemeinde investive Auszahlung muss daher auch bei dem Betrieb als Empfänger in investiver Form verwendet werden. Der Weg der Gewährung prägt nicht die Behandlung der Zahlung und ist auch nicht bedeutsam.

Die Gemeinde hat bei jeder vorgesehenen Finanzleistung an einen gemeindlichen Betrieb die haushaltstechnische Einordnung der Zahlungen nach dem damit von ihr verbundenen Willen und Zweck vorzunehmen. Für die Veranschlagung sind weder die rechnungstechnischen Möglichkeiten des Betriebes noch Vorgaben nach dem HGB oder dem Steuerrecht ausschlaggebend (vgl. Beispiel 50).

**BEISPIEL:**

**DIE INVESTIVEN ZAHLUNGEN AN GEMEINDLICHE BETRIEBE**

Die Gemeinde hat bei der Veranschlagung von investiven Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsplan aus ihrer Geschäftstätigkeit heraus den Hauptzweck ihrer Finanzleistungen an Betriebe sachgerecht unter Beachtung der Aufgabenerfüllung festzulegen. Der Hauptzweck bestimmt die Verwendung und die Zuordnung im Finanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans. Die rechnungstechnischen Möglichkeiten des Empfängers einer gemeindlichen Finanzleistung sind für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan nicht relevant.

Die Gemeinde hat deshalb im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans zu prüfen, ob und in welchem Umfang im Haushaltsjahr besondere Finanzleistungen an ihre Betriebe vorgesehen sind und ob nach den gemeindlichen Zwecksetzungen diese Leistungen einen investiven Charakter haben. Die von der Gemeinde vorgesehene Zweckbestimmung bedeutet dabei eine maßgebende Festlegung und eine **entsprechende** Bindung für alle Beteiligten. Die Gemeinde kann z. B. folgende Zwecke mit ihren investiven Zahlungen verfolgen:

- Erwerb von Geschäftsanteilen als Kapitalbeteiligung, sodass sich beim betreffenden Betrieb der Eigenkapitalposten „Gezeichnetes Kapital“ erhöht (vgl. § 266 Absatz 2 Nummer III.1 HGB).
- Investive Zuschüsse, die der Stärkung der betrieblichen Investitionstätigkeit oder der Finanzierung betrieblicher Investitionen dienen (ggf. unmittelbar als aktivierbare Zuwendungen zu veranschlagen).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

- Nachschüsse, die aufgrund der Beteiligungsverhältnisse erfolgen müssen und über die Nennbeträge hinausgehen, sowie damit in Zusammenhang stehen und künftige Dividenden ermöglichen, sodass den Zahlungen ein langfristiger Charakter zukommt (vgl. § 26 GmbHG).
- Einlagezahlungen zu vorgesehenen Kapitalerhöhungen, auch wenn diese Zahlungen erst nach der Eintragung ins Handelsregister „echtes“ Eigenkapital darstellen (vgl. § 54 Absatz 3 GmbHG).
- Einlagen stiller Gesellschafter, die ein Betrieb nach dem Eigenkapital als „Kapital des stillen Gesellschafters“ ausweist.
- Zahlungen nach Verhältnis der Geschäftsanteile, weil eine Stammeinlage weder von den Zahlungspflichtigen eingezogen, noch durch Verkauf des Geschäftsanteils gedeckt werden kann.

Die Gemeinde darf mit ihren investiven Finanzleistungen jedoch keine Zwecke der laufenden Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit verfolgen bzw. finanzieren. Zu den investiven Zahlungen gehören daher nicht die entsprechenden Finanzleistungen der Gemeinde. Sie darf daher z. B. ihre gesellschaftsrechtliche Verpflichtung zur Verlustabdeckung bei einem ihrer Betriebe nicht durch investive Finanzleistungen erfüllen. Andere mögliche Subventionen für laufende Zwecke des Betriebes dürfen ebenfalls keinen investiven Charakter haben. Beide Zwecke verursachen keine vermögenswirksamen Leistungen der Gemeinde oder erhöhen den Beteiligungswert des Betriebes.

*Beispiel 50 „Die investiven Zahlungen an gemeindliche Betriebe“*

Die Gemeinde hat zudem zur Sicherung ihrer Aufgabenerfüllung den konkreten Zweck der Zahlungen gegenüber dem Betrieb festzulegen, um eine sachgerechte Verwendung der gemeindlichen Finanzleistung durch den Betrieb sicherzustellen. Für die Gemeinde ist es dabei nicht ausreichend, nur nach den Gesichtspunkten „zum Gebrauch bestimmt“ oder „zum Verbrauch bestimmt“ zu differenzieren, auch wenn dadurch ggf. die investive oder nichtinvestive Zuordnung im gemeindlichen Finanzplan möglich wird. Es bedarf i. d. R. weiterer Aspekte (Ziele und Zwecke), um die gemeindlichen Finanzleistungen zutreffend im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen.

#### **1.5.3.4.3.2 Besondere Ausleihungen der Gemeinde**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ kann auch die Gewährung von langfristigen Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu veranschlagen sein. Diese Sachlage gilt dann, wenn das von der Gemeinde gewährte Darlehen als Ausleihung zu klassifizieren ist. Als Ausleihungen werden langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen unterschiedliche Geld- oder Finanzgeschäfte mit Dritten zugrunde liegen können, betrachtet.

Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, um eine Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit vorzunehmen. Die Zuordnung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit erfordert auch, dass das gemeindliche Darlehen einem Betrieb der Gemeinde unter dem Zweck gewährt wird, dass die Kapitalhingabe dauernd der Geschäftstätigkeit der Gemeinde zu dienen hat.

Ein Darlehen der Gemeinde kann daher regelmäßig als Ausleihung klassifiziert und der gemeindlichen Investitionstätigkeit zugeordnet werden, wenn die Gemeinde mit dem Darlehen eine langfristige Bindung z. B. mit einem ihrer Betriebe eingeht. In solchen Fällen erfolgt die Hingabe von Kapital durch die Gemeinde, damit dadurch Erträge erwirtschaftet (Eigenkapital ersetzt) und der fremde Betriebszweck gefördert, ein unternehmerischer Einfluss ausgeübt oder eine Geschäftsbeziehung dauerhaft gesichert wird.

Diese Erfordernisse können regelmäßig als gegeben angesehen werden, wenn der Investitionsbedarf des Betriebes der Anlass für die Gewährung eines Darlehens durch die Gemeinde ist. Im Rahmen der Entscheidung über die Hingabe von Kapital an einen gemeindlichen Betrieb ist in solchen Fällen haushaltsmäßig zu prüfen, ob nicht stattdessen eine Veranschlagung unter der Haushaltsposition „Aktivierbare Zuwendungen“ vorzunehmen ist.

Die aus Finanzgeschäften im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehenden möglichen unmittelbaren oder mittelbaren schuldrechtlichen Ansprüche der Gemeinde gegenüber einem selbstständigen Betrieb als Dritten gelten nicht gleichzeitig auch als Kapitalanteile an dem Betrieb. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn den von der Gemeinde gewährten und vom Betrieb empfangenen Finanzleistungen aus betrieblicher Sicht ein Eigenkapitalcharakter zukommt.

#### **1.5.3.4.3.3 Keine Zahlungen für laufende Zwecke**

Die Gemeinde kann öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich verpflichtet sein, Verluste für gemeindliche Betriebe zu übernehmen (vgl. § 10 Absatz 6 EigVO NRW). Diese gemeindlichen Leistungen stellen daher keine investiven Zahlungen für die Gemeinde dar und sind daher auch nicht im Finanzplan unter dem Erwerb von Finanzanlagen zu veranschlagen. Eine Verlustübernahme ist regelmäßig weder mit einem bestimmten fachlichen Investitionszweck als Verwendungsvorgabe noch mit einer Gegenleistungsverpflichtung für den gemeindlichen Betrieb verbunden, auch dann nicht, wenn der Betrieb die zweckbezogene Zahlung der Gemeinde statt in seiner Gewinn- und Verlustrechnung unmittelbar in seinem Eigenkapital verbucht.

Mit dem Zweck „Verlustabdeckung“ wird nicht der Zweck verfolgt, die Geschäftsanteile der Gemeinde zu erhöhen. Der Zweck der Hingabe besteht in der Abdeckung eines Fehlbetrages eines gemeindlichen Betriebes, sodass eine Veranschlagung der gemeindlichen Leistungen als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung zwingend geboten ist. Die Veranschlagung von Zahlungen für Verlustübernahmen kann auch dann nicht unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde erfolgen, wenn die Verwendung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt und der gemeindliche Zuschuss für laufende Zwecke im Rahmen des betrieblichen Jahresabschlusses in der betrieblichen Bilanz unter einer Eigenkapitalposition auszuweisen ist. Wie bei der Gemeinde verändert eine solche bilanzielle Zuordnung und Darstellung nicht die ursprüngliche Zwecksetzung durch den Kapitalgeber.

Eine Zahlung der Gemeinde dient auch laufenden Zwecken, wenn durch den Buchungsweg zwar die Stammeinlage im Eigenkapital des gemeindlichen Betriebes erhöht wird, der Betrieb aber den entstandenen Verlust durch eine Reduzierung des Eigenkapitals abdeckt. Mit den gemeindlichen Zahlungen an das betriebliche Stammkapital wird lediglich das Eigenkapital, das durch einen Betriebsverlust aufgezehrt wurde, wieder ersetzt. Das gemeindliche Anlagevermögen wird dadurch nicht verändert.

Demzufolge findet auch aus Sicht der Gemeinde tatsächlich eine Verlustabdeckung statt, die von der Gemeinde der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen bzw. daraus zu finanzieren ist. Nur sofern die Zahlungen der Gemeinde höher sind als der betriebliche Jahresverlust (ggf. bereinigt um aus Vorjahren enthaltenen Verlust-/Gewinnanteile), wird ein investiver Finanzierungsbedarf des Betriebes mitfinanziert. Insoweit wäre bei gemeindlichen Zahlungen an das Stammkapital des Betriebes nur der die Eigenkapitalaufstockung übersteigende Anteil bei der Gemeinde als Stammkapitalzuführung unter der Investitionstätigkeit zu veranschlagen.

#### **1.5.3.4.3.4 Die Gebote für die Finanzbeziehungen**

Eine gleiche haushaltswirtschaftliche Behandlung bei den Finanzbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben ist grundsätzlich erforderlich. Ausgehend von den haushaltsrechtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde muss eine Gleichbehandlung bei der Abwicklung der Finanzbeziehungen zwischen den Beteiligten erfolgen und sichergestellt werden. Sie ist auch geboten, denn alle organisatorischen Einheiten der Gemeinde bilden zusammen eine einzige wirtschaftliche Einheit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Die „internen“ Geschäftsvorfälle zwischen den organisatorischen Einheiten der Gemeinde dürfen daher von den jeweils Beteiligten in gegenseitiger Übereinstimmung nur einheitlich abgewickelt werden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 3 GemHVO NRW**

Bei den Finanzbeziehungen der Gemeinde zu ihren Betrieben sollte die Gemeinde auch beachten, welche Auswirkungen sind daraus auf die Gesamtergebnisrechnung ergeben. Im Rahmen ihres Gesamtabschlusses soll die Gemeinde in der Gesamtergebnisrechnung eine „Deckung“ der Aufwendungen durch die Erträge wie in ihrer Ergebnisrechnung für die Gemeindeverwaltung anstreben (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

In ihrer Form als eine einzige wirtschaftliche Einheit bedarf es bei der Gemeinde auch bei der Gesamtergebnisrechnung im Rahmen des Gesamtabschlusses eines gleichen Deckungsnachweises. Eine Grundlage dafür bieten die Vorgaben für die Gemeinde, ihre Betriebe so zu führen und zu steuern sowie zu kontrollieren, dass der öffentliche Zweck nachhaltig erfüllt wird und ein Gewinn erwirtschaftet wird (vgl. § 109 Absatz 1 GO NRW). Das Erreichen eines positiven Gesamtjahresergebnisses durch das Handeln der Gemeinde ist daher auch beim jährlichen Gesamtabschluss geboten.

#### **1.5.3.4.4 Die noch nicht benötigten Zahlungsmittel**

Die Gemeinde hat unter den Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen auch die Finanzmittel zu erfassen, mit denen Wertpapiere als „Urkunde“ einer bankrechtlichen Geldanlage erworben werden. Für die Erfassung derartiger Auszahlungen kommt es darauf an, dass einem Dritten für eine bestimmte Zeitdauer gemeindliche Finanzmittel zur „Verwaltung“ oder „Aufbewahrung“ übergeben werden.

Unter Berücksichtigung einer zeitlichen Hingabe, die über die Zeitdauer von Sichteinlagen hinausgehen muss, entsteht - vergleichbar wie bei Wertpapieren - ein zeitbezogenes vertragliches Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten, bei dem der Gemeinde ein „urkundlicher“ Beleg über den überlassenen Betrag ausgestellt bzw. übergeben wird.

Die zeitbezogene Überlassung von Finanzmitteln und deren unmittelbare Bindung an den festgelegten Zeitraum sowie der materielle Beleg darüber bilden relevante Kriterien, aufgrund derer eine wertpapierähnliche Sachlage entsteht, die als Erwerb einer Finanzanlage gelten kann. Für die Einordnung in die gemeindliche Haushaltswirtschaft kommt es auf eine spezielle bankrechtliche Anlageform der gemeindlichen Finanzmittel nicht an. Die Laufzeit einer Geldanlage ist jedoch für die bilanzielle Behandlung relevant.

#### **1.5.3.5 Zu Nummer 24 (Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen):**

##### **1.5.3.5.1 Die Inhalte der Haushaltsposition**

Zur gemeindlichen Finanzplanung gehört eine fach- und sachgerechte Einordnung der im Rahmen der Aufgabenerfüllung zu erbringenden zahlungswirksamen Finanzleistungen an Dritte. Die Gemeinde hat solche Leistungen grundsätzlich nach der von der Gemeinde dazu festgelegten Zwecksetzung unter Beachtung der zu leistenden Auszahlungen in ihre Finanzplanung einzuordnen. Die Möglichkeiten des Empfängers gemeindlicher Finanzleistungen, die erhaltene Leistung in den Rahmen seiner Geschäftstätigkeit nach den Vorgaben des HGB oder des Steuerrechts einzuordnen, sind dabei nicht von ausschlaggebender Bedeutung für die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan.

Der Umgang des Leistungsempfängers mit der gemeindlichen Leistung erhält erst dann eine haushaltswirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde, wenn der Leistungsempfänger die gemeindlichen Zwecksetzungen missachtet oder seine Gegenleistung gegenüber der Gemeinde schuldig bleibt. Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen“ sind deshalb die Finanzleistungen der Gemeinde an Dritte zu veranschlagen, die im Rahmen der Aufgabenerfüllung erfolgen. Derartige Leistungen können zu einer Bilanzierung bei der Gemeinde führen, wenn bestimmte Voraussetzungen dazu erfüllt sind.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Durch die Zuwendungsgewährung kann die Gemeinde z. B. wirtschaftlicher Eigentümer des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes eines Dritten werden, sodass der Gegenstand in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Die geleisteten Zuwendungen sind auch dann der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine Verpflichtung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht als Gegenleistungsverpflichtung auferlegt und deswegen entweder ein Rechnungsabgrenzungsposten oder ein immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.

In besonderen Ausnahmefällen sind die investiven Finanzleistungen der Gemeinde an die gemeindlichen Betriebe, insbesondere bei Zwecksetzungen im Sinne einer dauerhaften Geschäftsbeziehung, ggf. im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Eine von der Gemeinde als Investitionsförderungsmaßnahme gewährte Zuwendung ist haushaltsmäßig wie gemeindliche Investitionsmaßnahmen zu behandeln, wenn die Zuwendung aktivierbar und damit im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen ist.

Eine ausdrückliche Verwendung bzw. eine gesonderte Festlegung des Begriffes „Investitionsförderungsmaßnahmen“ ist deshalb im NKF entbehrlich geworden. Der Begriff ist daher in der Vorschrift des § 86 GO NRW nicht mehr ausdrücklich enthalten. In den Fällen jedoch, in denen die Gemeinde keine ausdrücklichen bilanziell relevanten Verpflichtungen dem Zuwendungsempfänger auferlegt hat, sodass keine Aktivierungsmöglichkeit bei der Gemeinde besteht, stellen die von der Gemeinde an Dritte geleisteten Zuwendungen ergebniswirksame Aufwendungen für die Gemeinde dar, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

Als Aufwendungen sind vielfach auch gemeindliche Finanzierungsvorgänge sowie Finanzleistungen nach besonderen landesrechtlichen oder bundesrechtlichen Vorschriften einzuordnen, z. B. die Umlage nach dem Krankenhausgestaltungsgesetz. Diese Umlage stellt eine gemeindliche Finanzierungshilfe zur Verstärkung der Haushaltsmittel im Landeshaushalt dar, denn eine unmittelbare zweckbezogene Investitionsbeziehung oder ein Geschäft zwischen der Gemeinde und dem geförderten Krankenhaus besteht nicht.

Die Veranschlagung von Zuwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan muss an dem gesetzlichen Zweck der gemeindlichen Zahlungsleistungen an den Zuwendungsempfänger gemessen werden. Durch diese Finanzierungsbeteiligung mindert sich i. d. R. der gemeindliche Vermögensstatus, sodass die zu erbringende Finanzleistung an einen Dritten zu Aufwand führen kann und dann in der Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

**1.5.3.5.2 Die Aktivierung der gewährten Zuwendungen**

Eine Aktivierung der geleisteten Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde vorzunehmen, wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer eines von ihr durch die Zuwendung mitfinanzierten Vermögensgegenstandes eines Dritten ist oder die Gemeinde im Zusammenhang mit der von ihr geleisteten Zuwendung dem Dritten als Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt hat, die dieser in einem bestimmten Zeitraum oder in einer bestimmten Menge gegenüber der Gemeinde zu erfüllen hat. Je nach Art der gewährten Zuwendungen werden folgende Nachweisformen unterschieden (vgl. Abbildung 379).

<b>DIE GEWÄHRUNG VON INVESTITIONSZUSCHÜSSEN</b>	
<b>FESTLEGUNGEN DURCH DIE GEMEINDE</b>	<b>NACHWEIS IM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>
Wirtschaftlicher Eigentümer	Wertansatz unter einem Bilanzposten im Sachanlagevermögen in der Bilanz unter Berücksichtigung der Art des bezuschussten Vermögensgegenstandes.
Gegenleistungsverpflichtung	Wertansatz als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 3 GemHVO NRW**

<b>DIE GEWÄHRUNG VON INVESTITIONSZUSCHÜSSEN</b>	
<b>FESTLEGUNGEN DURCH DIE GEMEINDE</b>	<b>NACHWEIS IM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>
mit Zeitbezug	Bilanz, z. B. 20 Jahre als Sporthalle verfügbar halten.
Gegenleistungsverpflichtung mit Mengenbezug	Wertansatz als immaterieller Vermögensgegenstand im Anlagevermögen der Bilanz, z. B. bei einem „Recht auf Nutzung“.
Dauerhafte Hingabe an gemeindlichen Betrieb	Wertansatz unter Ausleihungen an Unternehmen, Beteiligung oder Sondervermögen im Finanzanlagevermögen in der Bilanz.
Keine Zwecksetzung und zeitliche Bindung	Erfassung unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ in der Ergebnisrechnung.

*Abbildung 379 „Die Gewährung von Investitionszuschüssen“*

Im Zusammenhang mit der Unterstützung Dritter durch Finanzleistungen der Gemeinde bietet sich im Rahmen des Vorberichtes zum gemeindlichen Haushaltsplan eine Übersicht darüber an, denn die Dritten müssen örtlich tätig sind und dabei gemeindliche Aufgaben erfüllen, um eine gemeindliche investive Zuwendung zu erhalten (vgl. § 7 GemHVO NRW). Dazu kann angegeben werden, welcher Zweck mit der Finanzleistung der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch den Dritten und die Gemeinde verfolgt wird. Die Gemeinde hat zu beachten, dass die Auszahlung einer zweckfreien Finanzleistung grundsätzlich unzulässig ist.

Ein Gesamtüberblick über die im Haushaltsjahr entstehenden investiven Zuwendungen sollte jedenfalls dann gegeben werden, wenn diese gemeindlichen Leistungen zu den haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkten der Gemeinde im Haushaltsjahr zählen und zudem mit von der Gemeinde aufgenommenen Krediten finanziert werden sollen. Die Darstellung der Finanzleistung der Gemeinde sollte dabei unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans erfolgen, in denen die investiven Zuwendungen für Dritte veranschlagt werden.

#### **1.5.3.5.3 Keine Verlustübernahmen**

Die Gemeinde kann öffentlich-rechtlich verpflichtet sein, Verluste für gemeindliche Betriebe zu übernehmen (vgl. § 10 Absatz 6 EigVO NRW). Sie kann auch privatrechtlich aus einem Beherrschungsvertrag oder einem Gewinnabführungsvertrag zur Abdeckung entstandener betrieblicher Verluste verpflichtet sein (Verlustübernahme). Die deswegen entstehenden gemeindlichen Leistungen an einen Betrieb sind von der Gemeinde der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzuordnen und stellen keine investiven Auszahlungen der Gemeinde dar. Diese Zahlungen können deshalb im gemeindlichen Finanzplan auch nicht als aktivierbare Zuwendungen im Bereich der Investitionstätigkeit veranschlagt werden.

Eine Verlustübernahme durch die Gemeinde ist regelmäßig weder mit einem bestimmten fachlichen Investitionszweck als Verwendungsvorgabe noch mit einer Gegenleistungsverpflichtung für den gemeindlichen Betrieb verbunden. Mit ihr wird nicht der Zweck verfolgt, die Geschäftsanteile der Gemeinde zu erhöhen. Der gemeindliche Zweck der Hingabe besteht vielmehr in der Abdeckung des entstandenen oder eines voraussichtlichen Fehltrages eines gemeindlichen Betriebes durch die Gemeinde, sodass eine Veranschlagung der gemeindlichen Leistungen als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung zwingend geboten ist.

Die Veranschlagung von Zahlungen für Verlustübernahmen kann auch dann nicht unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde erfolgen, wenn die Verwendung durch den Betrieb erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

der gemeindliche Zuschuss für laufende Zwecke im Rahmen des betrieblichen Jahresabschlusses in dessen Bilanz unter einer Eigenkapitalposition ausgewiesen wird. Eine solche bilanzielle Zuordnung und Darstellung verändert nicht die ursprüngliche Zwecksetzung durch die Gemeinde als Kapitalgeber. Sie führt zudem nicht zu gemeindlichen Anschaffungskosten, sodass auch keine Wertveränderung eintritt, die außerhalb der gemeindlichen Ergebnisrechnung verrechnet werden kann (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Eine Verlustübernahme durch die Gemeinde für einen gemeindlichen Betrieb stellt daher keinen aktivierungsfähigen Zuschuss für die Gemeinde dar. Eine Aktivierungsfähigkeit ist grundsätzlich nur gegeben, wenn die Zuwendungsgewährung mit einer entsprechenden investiven Gegenleistung des Betriebes verbunden ist. Bei einem Verzicht auf eine solche Gegenleistung entstehen für die Gemeinde dann im entsprechenden Umfang gemeindliche Aufwendungen, sodass die vorgesehene Zahlung im Finanzplan im Bereich „Laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu veranschlagen ist.

Die Gemeinde kann eine Zuordnung der Zahlungen zur Investitionstätigkeit auch nicht dadurch erreichen, dass der Betrieb die erhaltene Zahlung seiner Kapitalrücklage zuführt. Der Bestand einer solchen Rücklage darf der Betrieb für seine laufende Geschäftstätigkeit in Anspruch nehmen, sodass mit den gemeindlichen Finanzleistungen auch Verlustabdeckungen durch den Betrieb möglich sind. Eine derartige Verwendung kann von Anfang an auch von der Gemeinde gegenüber ihrem Betrieb so gewollt sein, um die Finanzleistungen nicht als Verlustübernahmen bezeichnen zu müssen.

### **1.5.3.6 Zu Nummer 25 (Sonstige Investitionsauszahlungen)**

#### **1.5.3.6.1 Die Inhalte der Sammelposition**

Im Finanzplan der Gemeinde dient die Haushaltsposition „Sonstige Investitionsauszahlungen“ allgemein als Anfangsposition für Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde, die keiner anderen Haushaltsposition im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zugeordnet werden können, z. B. Rückzahlungen erhaltener investiver Zuwendungen. Zu beachten ist, dass auch die Auszahlungen für Grundstücke, die von der Gemeinde zur Wiederveräußerung erworben werden, nicht unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind, z. B. Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke.

Der Ansatz dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände unter den Vorräten im Umlaufvermögen in der Bilanz steht der Zuordnung zu dieser Haushaltsposition nicht entgegen, auch wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser unbeweglichen Vermögensgegenstände ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.1 GemHVO NRW). Es ist letztlich von den örtlichen Gegebenheiten und Verhältnissen abhängig, welche Auszahlungen unter dieser besonderen Haushaltsposition erfasst werden.

Die Haushaltsposition sollte jedoch nicht als ausschließliche Sammelposition im Haushaltsplan genutzt werden, wenn deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Haushaltspositionen für die gemeindliche Investitionstätigkeit übersteigt. Sofern sich keine zusätzlichen Positionen im gemeindlichen Finanzplan anbieten, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen im Anhang die notwendige Transparenz über die unter dieser Haushaltsposition zusammengefassten investiven Auszahlungen der Gemeinde gewährleistet werden.

#### **1.5.3.6.2 Die Rückzahlung erhaltener investiver Zuwendungen**

Die Gemeinde hat unter der Haushaltsposition „Sonstige Investitionsauszahlungen“ auch Rückzahlungen aus erhaltenen investiven Zuwendungen zu veranschlagen. Derartige Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde können entstehen, wenn die Gemeinde eine erhaltene investive Zuwendung nicht entsprechend den festgelegten Vorgaben des Zuwendungsgebers verwendet hat. Auch in den Fällen einer vorzeitigen Beendigung der zweckentspre-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

chenden Nutzung eines mit einer Zuwendung finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann eine Rückzahlungspflicht für die Gemeinde entstehen.

In den Fällen der Rückzahlung einer nicht rückzahlbaren erhaltenen investiven Zuwendung ist von der Gemeinde aber auch der wegen dieser Zuwendung bilanzierte Sonderposten entsprechend zu reduzieren. Der Auflösungsbetrag muss daher entsprechend dem Rückzahlungsbetrag unter Berücksichtigung der vom Zuwendungsgeber festgelegten Bedingungen und unter Einbeziehung des Anteils des Sonderpostens an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes bestimmt werden.

Dieser Betrag stellt, weil durch den Rückforderungsbescheid eine Überzahlung der gewährten Zuwendung bei der Gemeinde vorliegt, nunmehr eine Verbindlichkeit der Gemeinde gegenüber dem Zuwendungsgeber dar. Er ist deshalb auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz von dem Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ zum Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ umzuschichten. In solchen Fällen ist die gemeindliche Rückzahlungspflicht haushaltsmäßig als investiver Finanzierungsvorgang der Gemeinde zu bewerten und daher im gemeindlichen Finanzplan unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu veranschlagen.

Eine ergebniswirksame Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan kommt dabei i. d. R. nicht in Betracht. Die der Gemeinde gewährte investive Zuwendung ist regelmäßig nicht unmittelbar und vollständig ertragswirksam zu vereinnahmen gewesen, sondern erst im Rahmen der zeitlichen Nutzung des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes ertragswirksam geworden. Die Rückzahlungspflicht der Gemeinde kann dann auch die gemeindliche Ergebnisrechnung betreffen, wenn der Rückzahlungsbetrag größer ist als der Auflösungsbetrag des Sonderpostens, sodass in diesem Umfang dann zusätzlich weitere Aufwendungen für die Gemeinde entstehen werden, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

#### **1.5.3.7 Besonderheiten bei der Veranschlagung**

##### **1.5.3.7.1 Aktivierte Eigenleistungen keine Investitionsauszahlungen**

Die Möglichkeit der Aktivierung von eigenen Leistungen für in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Vermögensgegenstände lässt die Erfassung der gemeindlichen (zahlungswirksamen) Personalaufwendungen unter der betreffenden Haushaltsposition unberührt, z. B. Planungsleistungen durch eigenes Personal. Durch die Aktivierung werden auch die im Finanzplan zu veranschlagenden Personalauszahlungen nicht zu Auszahlungen, die unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu erfassen sind. Diese Personalauszahlungen bleiben weiterhin Auszahlungen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind.

Aus diesem Ergebnis folgt, dass eine Aktivierung von eigenen Leistungen auch nicht zur Veränderung in der Ermittlung des gemeindlichen Kreditbedarfs führt und daher auch nicht zu einer Erhöhung einer Kreditemächtigung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c) i. V. m. § 86 GO NRW). Die Gemeinde entscheidet sich für eine Eigenfinanzierung, wenn sie vermögenswirksame Leistungen, die den Herstellungskosten zurechenbar sind, durch eigenes Personal erbringen lässt. Sie hat sich damit auch gleichzeitig gegen eine Fremdfinanzierung dieser Leistungen entschieden.

##### **1.5.3.7.2 Die Berechtigungen aus einem Ökokonto**

Im Rahmen von Eingriffen in Natur und Landschaft sind von der Gemeinde Kompensationsmaßnahmen durchzuführen oder Ersatzgelder zu zahlen, die i. d. R. investiven Charakter haben und der dauerhaften Aufwertung des Naturhaushalts oder des Landschaftsbildes dienen müssen (vgl. §§ 4, 4a und 5 LG NRW). In diesem Zusammenhang können für Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege, die ohne rechtliche Verpflichtung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

tung bereits vor Beginn eines naturschutzrechtlichen Eingriffs durchgeführt werden sollen, Ökopunkte als fiktive Verrechnungseinheiten anerkannt und auf einem Ökokonto angesammelt werden.

Das Ökokonto stellt ein Naturschutzinstrument im Rahmen der gesetzlich bestimmten Eingriffsregelungen des Naturschutzes dar. Die Ansammlung und Nutzung von Ökopunkten durch die Gemeinde erfordert, dass die vorgesehenen Naturschutzmaßnahmen vor ihrer Durchführung zur Aufnahme in ein Ökokonto durch die untere Landschaftsbehörde anerkannt werden. Die ökologischen Verbesserungen, die in Form von Ökopunkten anerkannt und durch die Aufnahme in ein Ökokonto gutgeschrieben werden, können bei künftigen naturschutzrechtlichen Eingriffen als Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen gegenübergestellt werden (vgl. § 5a LG NRW).

In einem Ökokonto bei der zuständigen Landschaftsbehörde werden die vorgezogenen und anerkannten Kompensationsmaßnahmen nach Durchführung der Maßnahmen dokumentiert und durch Einbuchung oder Abbuchung verwaltet (Ökokontoführung). Die Maßnahmen, die zwar anerkannt worden sind, deren Durchführung jedoch bis zu einer konkreten Inanspruchnahme im Rahmen der Zulassung eines Eingriffs zurückgestellt werden sollen, können dabei als gesonderter Flächen- und Maßnahmenpool mitgeführt werden (vgl. § 1 LG NRW).

In diesem Rahmen werden eine Bestandsaufnahme der Ausgleichsflächen und eine Beurteilung der vorgezogenen Kompensationsmaßnahme mithilfe eines Bewertungsverfahrens und unter der Einbeziehung von Wertpunkten (Ökopunkte) vorgenommen. Nach der Anerkennung der vorgesehenen Maßnahmen durch die zuständige Landschaftsbehörde erfolgt ihre Aufnahme in das Ökokonto. Die Ökopunkte stellen wegen der durch sie bestehenden rechtlichen Möglichkeit, vorgezogene Kompensationsmaßnahmen auf noch nicht erfolgte naturschutzrechtliche Eingriffsmaßnahmen anrechnen zu können, eine Berechtigung für Maßnahmenträger und damit ggf. auch für die Gemeinde dar.

Derartige Berechtigungen sind zudem naturschutzrechtlich auch auf Dritte übertragbar bzw. veräußerbar. Im Rahmen der Anerkennung der vorgezogenen Kompensationsmaßnahme durch die Vergabe von Wert- bzw. Ökopunkten durch die untere Landschaftsbehörde für die Gemeinde entsteht regelmäßig kein entgeltlicher Geschäftsvorfall, denn die Ökopunkte werden im Rahmen des Anerkennungsverfahrens durch die zuständige Stelle von der Gemeinde nicht käuflich erworben (vgl. ÖkokontoVO). Die Ökopunkte können jedoch von der Gemeinde grundsätzlich auch von einem Dritten erworben oder an Dritte veräußert werden.

Ein entgeltlicher Vorgang ist für die Gemeinde nur dann als zulässig anzusehen, wenn dieser in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer von der Gemeinde konkret vorgesehenen Maßnahme steht, die naturschutzrechtlich als Eingriffsmaßnahme zu bewerten ist, und der Ökopunkte naturschutzrechtlich und haushaltsmäßig zugerechnet werden dürfen. Die erworbenen Ökopunkte sind daher als abstrakt bilanzierungsfähig zu bewerten. Sie stellen immaterielle Vermögensgegenstände dar, die nur vorübergehend im Besitz der Gemeinde sind und dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb nicht dauerhaft dienen sollen. Diese Ökopunkte sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen.

#### **1.5.3.7.3 Die Flächenausweisungszertifikate**

Eine nachhaltige Siedlungsentwicklung erfordert, den Flächenverbrauch nachhaltig zu begrenzen und den Umgang mit Freiflächen zu verbessern. Diese Entwicklungsziele sollen durch handelbare Flächenausweisungszertifikate unterstützt werden und dazu beitragen, den Flächen neuverbrauch zu vermindern und die Innenentwicklung der Gemeinde zu erleichtern. Ein Zertifikatehandel soll dabei ein wirksames Instrument sein, um eine neue Inanspruchnahme von Siedlungs- und Verkehrsflächen auf ein vertretbares Maß zu reduzieren.

Das definierte Maß ist seit dem Jahr 2002 in der Doppelstrategie des nationalen Nachhaltigkeitsrats beschrieben und umfasst neben dem 30-ha-Ziel auch den Grundsatz für eine Innen- vor Außenentwicklung im Verhältnis 3:1.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Beide Teilziele sollen möglichst bis zum Jahr 2020 erreicht werden. Die Gemeinde muss dabei festlegen, welche Flächen zum Außenbereich und welche zum Innenentwicklungsbereich des Gemeindegebietes gehören.

Im Flächenhandelssystem entscheidet diese Zuordnung darüber, für welche baulichen Maßnahmen von der Gemeinde Zertifikate vorhanden sein müssen. Für Neuplanungen von Siedlungs- und Verkehrsflächen im Außenbereich sind dabei grundsätzlich Zertifikate erforderlich. Nach den Rahmenbedingungen des zu erreichenden Flächensparziels wird z. B. das 30-ha-Ziel der nationalen Nachhaltigkeitsstrategie in Form von „Zertifikaten“ verbrieft und auf die Gemeinden verteilt. Die Gemeinde muss in den Fällen, in denen sie bisher ungenutzte Flächen im Außenbereich zu Bauland machen will, die entsprechende Menge an Zertifikaten dafür aufbringen.

Die Flächenausweisungszertifikate sind zwischen den Gemeinden frei handelbar. Die Gemeinde kann ungenutzte Zertifikate an andere Gemeinden verkaufen, z. B. wenn die andere Gemeinde für ihre örtliche Maßnahme mehr Zertifikate benötigen als ihr zugeteilt worden ist. Die Zertifikate werden über mehrere Jahre gestaffelt verteilt und können von der Gemeinde für größere Maßnahmen angespart werden. Die Gemeinde kann aber auch durch die Rücknahme bestehender Baurechte zusätzliche Zertifikate erhalten.

Der Erwerb von Flächenausweisungszertifikaten stellt für die Gemeinde einen entgeltlichen Vorgang dar, bei dem die Zertifikate der Gemeinde baurechtlich und naturschutzrechtlich sowie haushaltsmäßig zugerechnet werden sollen und dürfen. Die erworbenen Zertifikate sind daher als abstrakt bilanzierungsfähig zu bewerten. Sie stellen immaterielle Vermögensgegenstände dar, die nur vorübergehend im Besitz der Gemeinde sind und dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb nicht dauerhaft dienen sollen. Diese Zertifikate sind von der Gemeinde in ihrer Bilanz im Bereich „Umlaufvermögen“ unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen.

**1.6 Die Veranschlagung der Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit**

**1.6.1 Die Haushaltspositionen**

Im gemeindlichen Finanzplan werden daher im besonderen Zahlungsbereich „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ vorrangig die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW sowie die Auszahlungen für deren Tilgung wegen des anzuwendenden Bruttoprinzips getrennt voneinander ausgewiesen. Deren Jahressummen verändern zudem die betreffenden Passivposten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Die haushaltsrechtliche Vorschrift zum gemeindlichen Finanzplan enthält dabei lediglich bestimmte Mindestanforderungen zur Veranschlagung der notwendigen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr.

Als gemeindliche Finanzierungstätigkeit sind die zahlungswirksamen Aktivitäten der Gemeinde anzusehen, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Verbindlichkeiten der Gemeinde auswirken. Sie sind haushaltsjahrbezogen im Finanzplan zu veranschlagen (vgl. Abbildung 380).

<b>DIE FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT IM GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen</li> <li>- Einzahlungen aus der Rückzahlung gewährter Darlehen (als Ausleihung unter der Investitionstätigkeit)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 691 Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen</li> <li>- 692 Einzahlungen aus Krediten für Investitionen</li> <li>- 693 Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- 695 Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen (ohne Auslei-</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>DIE FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT IM GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
		hungen)
<b>Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen</li>   <li>- Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen (als Ausleihung unter der Investitionstätigkeit)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 791 Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen</li> <li>- 792 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen</li> <li>- 793 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- 794 Auszahlungen für die Tilgung von sonstigen Wertpapier-schulden</li> <li>- 795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)</li> </ul>

*Abbildung 380 „Die Finanzierungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“*

Im empfohlenen Muster für den Finanzplan werden durch die Verwendung des Begriffes „Darlehen“ die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Finanzierungstätigkeit zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen inhaltlich zutreffender und umfassender umrissen. Die Gemeinde muss bei der Veranschlagung zudem beachten, dass in der Bilanz sowie im Verbindlichkeitspiegel im gemeindlichen Jahresabschluss eine differenzierte Darstellung einiger gemeindlicher Verbindlichkeiten nicht nur der Mittelherkunft, sondern auch nach dem gemeindlichen Verwendungszweck erfolgen muss (vgl. §§ 41 und 47 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde bieten sich nicht zwingend entsprechende Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan an, denn die Übersichtlichkeit und Klarheit des Finanzplans könnte durch die dann bestehende Vielzahl von Unterpositionen beeinträchtigt sein. Dieser Tatbestand dürfte auch für den produktorientierten Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ gegeben sein, denn in keinen anderen Teilplänen ist die Aufnahme und Tilgung von Fremdkapital zu veranschlagen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

**1.6.2 Zu Nummer 26 (Einzahlungen aus Kreditaufnahmen für Investitionen):**

**1.6.2.1 Die Abgrenzung der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen“ sind Zahlungen aus gemeindlichen Finanzierungsvorgängen zu veranschlagen, die aus der Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde entstehen werden. Insbesondere die Zahlungen aus geplanten Kreditaufnahmen für gemeindliche Investitionen sind hier unter Beachtung der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Kreditermächtigung zu veranschlagen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c und § 86 GO NRW). Außerdem sollen auch Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Umschuldung sowie Rückzahlungen von Darlehen, die nicht als Ausleihungen der Gemeinde zu klassifizieren sind, unter dieser Haushaltsposition veranschlagt werden.

Aus der Aufnahme von Krediten zur Umschuldung durch die Gemeinde entstehen regelmäßig Einzahlungen, die zu veranschlagen sind. Im Haushaltsjahr können Laufzeiten aus Kreditaufnahmen enden, es aber aus wirtschaftlichen Gründen noch sachgerecht ist, die Fremdfinanzierung vollständig oder zum Teil noch bestehen zu lassen. Die Entscheidung darüber hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu treffen. Es ist daher auch nicht vorgesehen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

solche Kreditaufnahmen noch einmal in den Gesamtbetrag der Haushaltssatzung (Kreditermächtigung) einzubeziehen. Der Kreditaufnahme zur Umschuldung ist immer eine Kreditaufnahme für Investitionen vorausgegangen.

Aus der Gewährung von gemeindlichen Darlehen an Dritte sind die entstehenden Rückflüsse der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen und die daraus entstehenden Einzahlungen dieser Haushaltsposition zuzuordnen. In diesem Zusammenhang ist daher örtlich abzuschätzen und zu entscheiden, ob für Rückzahlungen aus von der Gemeinde gewährten Darlehen und ggf. ab welchem Volumen eine gesonderte Haushaltsposition im gemeindlichen Finanzplan ausgewiesen wird. Es können aber auch durch entsprechende Erläuterungen die Zahlungen, die unter dieser Haushaltsposition veranschlagt sind, im Einzelnen dargestellt werden.

In den Fällen, in denen das von der Gemeinde gewährte Darlehen dazu bestimmt ist, eine langfristige Bindung an den Darlehensnehmer bzw. gemeindlichen Betrieb einzugehen und dauernd dem Verwaltungsbetrieb der Gemeinde dienen soll, stellt die gemeindliche Finanzleistung dagegen eine Ausleihung dar. Die aus der Rückzahlung von gemeindlichen Ausleihungen voraussichtlich eingehenden Zahlungen sind deshalb im gemeindlichen Finanzplan als Investitionstätigkeit der Gemeinde unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen“ zu veranschlagen. Die erwarteten Tilgungsleistungen sind dabei nicht der Haushaltsposition „Sonstige Investitionseinzahlungen“ zuzuordnen bzw. zu veranschlagen.

#### **1.6.2.2 Der Ausweis im Muster des Finanzplans**

Die Veranschlagung unterschiedlicher Einzahlungen aus der Fremdfinanzierung ergibt sich nicht unmittelbar aus der Bezeichnung dieser Haushaltsposition. Die Bezeichnung ist jedoch zweckbezogen weit zu fassen, denn es wird nach der Vorschrift keine gesonderte Haushaltsposition für andere Einzahlungssachverhalte der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit gefordert.

Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan, das den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden ist, enthält bereits den "erweiterten" Begriff „Darlehen“ (vgl. Nr. 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Es besteht dadurch aber keine Differenz zwischen der haushaltsrechtlichen Regelung über die Haushaltspositionen im Finanzplan als Mindestanforderung und der Abbildung im empfohlenen Muster (vgl. Anlage 4 des o. a. Runderlasses).

#### **1.6.3 Zu Nummer 27 (Auszahlungen aus der Tilgung von Investitionskrediten):**

##### **1.6.3.1 Die Abgrenzung der Haushaltsposition**

Unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen“ sind von der Gemeinde die Zahlungen aus gemeindlichen Finanzierungsvorgängen zu veranschlagen, die wegen der Aufnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde entstehen. Insbesondere die Tilgungen von bestehenden Kreditverbindlichkeiten für gemeindliche Investitionen nach § 86 GO NRW sind hier zu veranschlagen.

Unter dieser Haushaltsposition sollen außerdem Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen, die nicht als Ausleihung der Gemeinde zu klassifizieren sind, veranschlagt werden, auch wenn diese Sachlage sich nicht unmittelbar aus der Bezeichnung der Haushaltsposition ergibt und in der Vorschrift dafür auch keine gesonderte Haushaltsposition gefordert wird. Die Bezeichnung der Haushaltsposition ist zweckbezogen weit zu fassen, denn es wird nach der Vorschrift keine gesonderte Haushaltsposition für andere Auszahlungssachverhalte der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit gefordert.

Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan, das den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden ist, enthält bereits den "erweiterten" Begriff „Darlehen“ (vgl. Nr. 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom



24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Es besteht dadurch aber keine Differenz zwischen der haushaltsrechtlichen Regelung über die Haushaltspositionen im Finanzplan als Mindestanforderung und der Abbildung im empfohlenen Muster (vgl. Anlage 4 des o. a. Runderlasses).

### **1.6.3.2 Der Begriff „Tilgung“**

Bei der Bemessung der Veranschlagung von Auszahlungen zur Reduzierung der bilanzierten Verbindlichkeiten muss die Gemeinde die mit Dritten vereinbarten Tilgungsleistungen berücksichtigen. Diese Veranschlagung entfällt, wenn die gemeindlichen Verbindlichkeiten getilgt worden sind. Unter dem Begriff „Tilgung“ werden Zahlungsleistungen der Gemeinde als Schuldner an Dritte als Gläubiger verstanden, die der Begleichung der gemeindlichen Schulden dienen.

Bei einer finanziellen Verbindlichkeit entsteht deren Tilgung durch planmäßige Zahlungen (ordentliche Tilgung) oder außerplanmäßige Zahlungen (außerordentliche Tilgung) des Schuldners an seinen Gläubiger zur Begleichung seiner Schuld. Von der Gemeinde kann dann die Tilgung ihrer Schulden beendet werden, wenn die Gemeinde ihre finanziellen Verpflichtungen erfüllt hat oder die gemeindliche Verpflichtung auf andere Art und Weise erloschen ist, z. B. durch zeitlichen Ablauf oder durch eine Aufhebung. Diese Geschäftsvorfälle wirken sich auch auf den Ansatz der gemeindlichen Verbindlichkeiten in der Bilanz der Gemeinde aus.

### **1.6.3.3 Die Hingabe von Darlehen an Dritte**

#### **1.6.3.3.1 Dritte als Darlehensnehmer**

Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist ein Instrument, das für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben notwendig ist und dem Bestand der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ dient. Die Gestaltung der örtlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde entsteht aus dem Zusammenspiel wirtschaftlicher Vorgänge und Effekte zum Zwecke der örtlichen Aufgabenerfüllung, in die Dritte auf vielfältige Weise eingebunden werden können. Die Aufgabewahrnehmung durch Dritte kann sich auf die Erfüllung von unzähligen örtlichen Sachaufgaben und Fachaufgaben mit bedeutenden leistungsbezogenen und finanzwirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde erstrecken.

Die Einbindung Dritter in die gemeindliche Aufgabenerfüllung ist auch von den eigenen Finanzierungsmöglichkeiten der Gemeinde sowie der Fremdfinanzierung durch Finanzleistungen Dritter abhängig. Sie erfordert eine fach- und sachgerechte Einordnung der für die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu erbringenden Finanz- und Dienstleistungen. Dazu kann auch die Gewährung von gemeindlichen Darlehen an Dritte zu deren Unterstützung gehören. Für die Gemeinde sind eigene Finanzleistungen an Dritte grundsätzlich nur unter Beachtung und Einhaltung des aufgabenbezogenen Rahmens zulässig.

Vor der Veranschlagung von Auszahlungen für gemeindliche Darlehen an Dritte und sowie von Einzahlungen aufgrund von Tilgungsleistungen Dritter wegen erhaltener Darlehen muss die Gemeinde nicht nur die sachlich und zeitlich zutreffende Veranschlagung im Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ sicherstellen. Sie muss spätestens vor der tatsächlichen Gewährung eines Darlehens an Dritte festgestellt haben, ob und in welchem Umfang der Dritte als Empfänger der gemeindlichen Finanzleistung in die Aufgabenerfüllung der Gemeinde tatsächlich eingebunden ist und eine ausreichende finanzielle Leistungsfähigkeit (als künftiger Schuldner) besitzt.

#### **1.6.3.3.1 Die Gewährung von Darlehen**

Aus der Gewährung von gemeindlichen Darlehen an Dritte sind die entstehenden Finanzleistungen der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit zuzuordnen, sodass die daraus entstehenden Auszahlungen von der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen sind. In diesem Zusammenhang ist daher örtlich abzuschätzen und zu entscheiden, ob für Auszahlungen aus von der Gemeinde gewährten Darlehen und ggf. ab welchem Volumen eine gesonderte Haushaltsposition im gemeindlichen Finanzplan ausgewiesen wird. Es können aber auch durch entsprechende Erläuterungen die Zahlungen, die unter dieser Haushaltsposition veranschlagt sind, im Einzelnen im Vorbericht dargestellt werden.

In den Fällen, in denen das von der Gemeinde gewährte Darlehen dazu bestimmt ist, eine langfristige Bindung an den Darlehensnehmer bzw. gemeindlichen Betrieb einzugehen und dauernd dem Verwaltungsbetrieb der Gemeinde dienen soll, stellt die gemeindliche Finanzleistung dagegen eine Ausleihung dar und ist im gemeindlichen Finanzplan als Investitionstätigkeit der Gemeinde unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ zu veranschlagen. In diesem Zusammenhang ist auch das „Konzernprivileg“ zu beachten (vgl. Runderlass des MIK NRW zur Kreditwirtschaft der Gemeinden vom 16. Dezember 2014; SMBl. NRW 652).

Eine Zahlung der Gemeinde dient dann der Finanzierungstätigkeit, wenn durch den Buchungsweg der Finanzleistung der Gemeinde zwar das Eigenkapital des Betriebes erhöht wird, der Betrieb aber durch eine anschließende Reduzierung die notwendigen Tilgungen vornimmt. Mit derartigen Zahlungen wird dann lediglich das Eigenkapital wieder ersetzt, das durch die Tilgungsleistungen der Gemeinde aufgezehrt wurde. Bei der Gemeinde wird dadurch das Anlagevermögen nicht verändert.

Demzufolge findet mit den Zahlungen der Finanzierungstätigkeit tatsächlich aus Sicht der Gemeinde keine dauerhafte Eigenkapitalerhöhung bei dem gemeindlichen Betrieb statt. Nur sofern die Zahlungen der Gemeinde höher als die veranschlagten Tilgungen sind, kann ein investiver Finanzierungsbedarf des Betriebes mitfinanziert werden, z. B. Investitionen. Insoweit wäre dann ggf. der übersteigende Anteil bei der Gemeinde unter der Investitionstätigkeit zu veranschlagen.

Die Gewährung von Darlehen an gemeindliche Betriebe darf von der Gemeinde nur im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfolgen. Sie muss dabei gleichermaßen die für sie geltenden Voraussetzungen einhalten sowie auch das bestehende Beteiligungsverhältnis zum Betrieb beachten. Dieses Verhältnis spiegelt wieder, inwieweit der gemeindliche Betrieb in die Aufgabenerfüllung der Gemeinde eingebunden ist. In diesem Zusammenhang ist auch das „Konzernprivileg“ zu beachten (vgl. Runderlass des MIK NRW zur Kreditwirtschaft der Gemeinden vom 16. Dezember 2014; SMBl. NRW 652).

#### **1.6.3.3.3 Der Ausweis im Muster des Finanzplans**

Die Veranschlagung unterschiedlicher Auszahlungen für eine Fremdfinanzierung bei Dritten ergibt sich nicht unmittelbar aus der Bezeichnung dieser Haushaltsposition. Die Bezeichnung ist jedoch zweckbezogen weit zu fassen, denn es wird nach der Vorschrift keine gesonderte Haushaltsposition für andere Auszahlungssachverhalte der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit gefordert.

Das Muster für den gemeindlichen Finanzplan, das den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden ist, enthält bereits den "erweiterten" Begriff „Darlehen“ (vgl. Nr. 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Es besteht dadurch aber keine Differenz zwischen der haushaltsrechtlichen Regelung über die Haushaltspositionen im Finanzplan als Mindestanforderung und der Abbildung im empfohlenen Muster (vgl. Anlage 4 des o. a. Runderlasses).

#### **1.6.4 Keine Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung**

##### **1.6.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Im gemeindlichen Finanzplan ist eine Veranschlagung der Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung sowie der Auszahlungen für deren Tilgung nicht vorgesehen, weil diese Kreditmittel keine haushaltsmäßigen Finanzierungsmittel, sondern nur zahlungswirksame „Betriebsmittel“ zur Liquiditätssicherung bzw. zur Erhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde darstellen. Zudem kann wegen des unterjährig wechselnden Bedarfs an zusätzlichen finanziellen „Betriebsmitteln“ und deren Rückzahlungen kein endgültiger Summenbetrag für das Haushaltsjahr bestimmt werden.

Eine Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan würde zudem eine falsche Signalwirkung hinsichtlich der im gemeindlichen Haushaltsplan darzustellenden Finanzierung der Aufgaben der Gemeinde erzeugen. Die Veranschlagung des unterjährig im Haushaltsjahr entstehenden Bedarfs durch die kaum abschätzbaren Einzahlungen würde das Bild vermitteln, dass die entstehenden Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit haushaltsmäßig „gedeckt“ sind. Die Kredite zur Liquiditätssicherung verbessern aber lediglich die Liquidität der Gemeinde.

Der Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung lässt sich auch nicht aus dem in der Finanzrechnung abzubildenden Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit übernehmen, denn die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen keine haushaltsrechtlich wirksamen Finanzierungsvorgänge weder für die laufende Verwaltungstätigkeit noch die Investitionstätigkeit der Gemeinde dar. Diese Kredite sind vielmehr nach § 89 Absatz 2 GO NRW nur zur Sicherstellung der rechtzeitigen Leistung fälliger gemeindlicher Auszahlungen einsetzbar.

Das Unterlassen der Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung führt daher auch nicht zu einer Planungslücke im Finanzplan der Gemeinde oder zu einem Verstoß gegen das haushaltsrechtliche Vollständigkeitsgebot. Es ist wegen der Vielzahl nicht vorhersehbarer Gegebenheiten gesetzlich bestimmt worden, dass für das Haushaltsjahr nur ein Höchstbetrag als geschätzter Höchstbedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung zu ermitteln und in die gemeindliche Haushaltssatzung aufzunehmen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Der tatsächliche Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung ist von der Gemeinde erst im Rahmen des Jahresabschlusses stichtagsbezogen zu ermitteln und unter dem dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). Die dafür unterjährig erfolgten Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung der Kredite zur Liquiditätssicherung sind in der gemeindlichen Finanzrechnung unter den dafür zutreffenden Haushaltspositionen zu erfassen (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW).

##### **1.6.4.2 Der Verzicht auf Ist-Werte im Haushaltsplan**

Im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans sind im Finanzplan nicht nur die Jahre der mittelfristigen Planung der Gemeinde abzubilden, sondern es sind auch die Ist-Ergebnisse der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Finanzrechnung des Vorjahres darin aufzuzeigen (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Finanzrechnung enthält jedoch besondere Haushaltspositionen, unter denen die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung im Haushaltsjahr gesondert auszuweisen sind (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW). Diese Festlegung ist geboten, denn die Aufnahme dieser Kredite führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde, der zum Abschlussstichtag in der Finanzrechnung auszuweisen ist.

Diese haushaltswirtschaftliche Abrechnung eines Haushaltsjahres führt jedoch nicht unmittelbar zur Pflicht der Gemeinde, alle Ist-Werte aus der Finanzrechnung des Vorjahres in unveränderter Form im gemeindlichen Finanzplan für ein neues Haushaltsjahr abzubilden. Sie führt aber auch nicht zu einem Verbot eines entsprechenden Ausweises in der entsprechenden Spalte im gemeindlichen Finanzplan und weiterer Angaben für die

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 3 GemHVO NRW**

folgenden Jahre. Im Finanzplan müssen nur die Ist-Werte zu den Zahlungsarten der Gemeinde ungekürzt enthalten sein, die dort haushaltsrechtlich mindestens als einzelne Haushaltspositionen auszuweisen sind.

Die Gemeinde kann daher in ihrer Haushaltsplanung auf den Ausweis von Ist-Werten für die Zahlungen aus den Krediten zur Liquiditätssicherung verzichten. Die Gemeinde kann jedoch freiwillig die Ist-Werte der Zahlungen aus ihren Krediten zur Liquiditätssicherung aus dem Vorvorjahr angeben. In solchen Fällen sollten auch Betragsgrößen für die folgenden Planungsjahre angegeben werden.

Die Angabe des Ist-Wertes der Zahlungen des Vorvorjahres im Finanzplan mit anschließenden "Null-Angaben" für die weiteren Planungsjahre dürfte, gemessen an den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, nicht als ausreichend anzusehen sein. Die Gemeinde sollte daher im Rahmen ihrer Liquiditätsplanung versuchen, die voraussichtlich notwendigen Betragsgrößen für die weiteren Planungsjahre sorgfältig zu schätzen.

Bei einer "Veranschlagung" der Einzahlungen und Auszahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung im gemeindlichen Finanzplan sollte von der Gemeinde ausdrücklich klargestellt werden, dass trotz dieser Einbeziehung diese Finanzmittel nicht als haushaltsmäßige Deckungsmittel gelten. Der Charakter der Kredite zur Liquiditätssicherung als Verstärkungsmittel der gemeindlichen Liquidität und ihr Status als Fremdmittel für die Gemeinde bleiben von der Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan unberührt. Der oftmals dadurch erwartete bessere Überblick über die gemeindlichen Finanzmittel und deren Bestand ist regelmäßig nicht gegeben.

Der vorübergehenden Finanzmittelverstärkung bei der Gemeinde wird dann zahlungsmäßig eine Bedeutung beigemessen, die haushaltsmäßig nur bei den Einzahlungen besteht, die nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde führen. Die Gemeinde hat deshalb bei einer Einbeziehung der Kredite zur Liquiditätssicherung in den gemeindlichen Finanzplan ausreichende sachbezogene Informationen über die geplante Einbeziehung von Fremdmitteln zu geben, z. B. im Vorbericht zum Haushaltsplan. Sie hat dabei insbesondere den betragsmäßigen Zusammenhang zu dem in der Haushaltssatzung der Gemeinde festgesetzten Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung herzustellen und ausreichend zu erläutern.

#### **1.6.5 Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage)**

Eine gemeindliche Kapitalanlage entsteht i. d. R. aus der Hingabe von vorhandenen liquiden Mitteln (Geldbeträgen) der Gemeinde, die in Kapital umgewandelt werden. Dieser Vorgang stellt wie die Umwandlung von vorhandenen liquiden Mitteln der Gemeinde in Sachanlagen aus haushaltsrechtlicher Sicht für die Gemeinde eine Investition in eine Finanzanlage dar. Der Zahlungsvorgang ist daher von der Gemeinde in der Finanzrechnung unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen“ nachzuweisen (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 23 GemHVO NRW).

Entsprechend dieser Zuordnung ist die Kapitalanlage in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen. Die haushaltsmäßige Einordnung der Kapitalanlage als Finanzanlage lässt grundsätzlich zu, dass der Erwerb einer Kapitalanlage kreditfinanziert werden kann, denn die Gemeinde darf Kredite für gemeindliche Investitionen (Schaffung gemeindlichen Vermögens) aufnehmen (vgl. § 86 GO NRW). Eine fremdfinanzierte Kapitalanlage darf daher in künftigen Haushaltsjahren von der Gemeinde nur investive Auszahlungen in Anspruch genommen werden, denn sie ist durch eine Kreditfinanzierung darauf festgelegt worden.

Bei einer geplanten künftigen Verwendung der anzusammelnden Finanzmittel für laufende Zwecke verliert bereits der Erwerb einer Kapitalanlage durch die Gemeinde den Charakter einer Investition, z. B. für gemeindliche Versorgungsleistungen. Dadurch entfällt dann die Grundlage für eine zulässige Kreditaufnahme durch die Gemeinde. Einer Fremdkapitalfinanzierung der Kapitalanlage würde dann auch der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit entgegenstehen (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW).

**1.7 Die Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen**

**1.7.1 Die Anwendung des NKF-Kontenrahmens**

Der gemeindliche Haushaltsplan als Ermächtigungsgrundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordert, nicht nur die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen für den Finanzplan verbindlich festzulegen, sondern deren Anwendung auch für die gemeindlichen Buchungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festzulegen (vgl. § 79 GO NRW). Die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bringt es dabei mit sich, dass auch die Buchführung der Gemeinde nach einheitlichen Maßstäben zu gewährleisten ist (vgl. § 27 GemHVO NRW).

Ein Kontenrahmen stellt grundsätzlich ein den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgendes Ordnungsgerüst dar. Der NKF-Kontenrahmen ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und einschließlich seiner Bezeichnungen verbindlich. Bei der Festlegung der Buchungskonten soll die Gemeinde den örtlichen Steuerungserfordernissen einen Vorrang einräumen. Daraus folgt, dass es für den buchungstechnischen Nachweis der einzelnen Geschäftsvorfälle der Gemeinde grundsätzlich keiner Einrichtung einer unbestimmten Zahl von Buchungskonten bedarf.

Auf der Basis dieser Vorschrift stellt der NKF-Kontenrahmen daher ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar. Er ist damit der verbindliche Rahmen für die Ausgestaltung der örtlichen Buchführung und nicht nur deren Modell. Der NKF-Kontenrahmen spiegelt das Dreikomponentensystem des NKF wieder. Er soll dadurch zu einer ausreichenden Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie dessen Nachvollziehbarkeit beitragen. Um dieses Ziel insgesamt zu erreichen, ist die Vorgabe eines einheitlichen Kontenrahmens erforderlich.

Der NKF-Kontenrahmen stellt einen verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von örtlichen Konten durch die Gemeinde dar. Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde beschränkt sich darauf, dass der NKF-Kontenrahmen der Bildung der einzelnen gemeindlichen Konten zugrunde zu legen ist (vgl. § 27 Absatz 7 Satz 1 GemHVO NRW). Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch dann, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens werden dabei zur Anwendung empfohlen.

Die verbindlichen Haushaltspositionen für die Gemeinde für die Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan bilden gleichzeitig die Kontengruppen in den Kontenklassen 6 „Einzahlungen“ und 7 „Auszahlungen“ im NKF-Kontenrahmen (vgl. nachfolgende Abbildung 381).

<b>DIE EINZAHLUNGEN UND AUSZAHLUNGEN IM NKF-KONTENRAHMEN</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
Aktiva	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>DIE EINZAHLUNGEN UND AUSZAHLUNGEN IM NKF-KONTENRAHMEN</b>			
Passiva	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	
Ergebnisrechnung	4	Erträge	
	5	Aufwendungen	
Finanzrechnung	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit
Abschluss	8	Abschlusskonten	
KLR	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	

*Abbildung 381 „Die Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“*

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu beurteilen und zu entscheiden, ob und in welchem Umfang sie über die in der Vorschrift benannten Haushaltspositionen des Finanzplans hinaus weitere Buchungskonten in ihrer Finanzbuchhaltung bildet. Der vom Innenministerium festgelegte NKF-Kontenrahmen lässt der Gemeinde einen ausreichenden Spielraum bei der Gestaltung ihrer örtlichen Konten (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.7.2 Der NKF-Kontenrahmen und die örtliche Steuerung**

Im Sinne der Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts und der Zwecke und Ziele des NKF bedarf es einer örtlichen Vorgehensweise, die auf Buchungsvereinfachungen abzielt und den Schwerpunkt möglicher Auswertungen auf die Steuerungsinformationen legt. Das gemeindliche Berichtswesen sollte daher nicht auf den einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde aufbauen, sondern auf deren Auswertung. Die örtlich notwendigen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Steuerungsinformationen sowie die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik bedingen daher, vor Ort geeignete Auswertungsmöglichkeiten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde herzustellen.

Die Auswertungszwecke der Gemeinde erfordern jedoch nicht gesonderte Buchungskonten, sondern vielmehr zutreffende Auswertungsmerkmale. Derartige Merkmale können in einem auf den einzelnen Geschäftsvorfall und die notwendigen Auswertungen auseingerichtetes Buchungskennzeichen zusammengefasst werden. Den Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ist dann jeweils ein sachlich begründetes Buchungskennzeichen beizufügen, damit eine Auswertung durch die Gemeinde systematisch erfolgen kann.

Ein dazu eingerichtetes Buchungskennzeichen, mit dem durch seine einzelnen Ziffern nicht nur zwischen Erträgen und Aufwendungen mit den daraus folgenden Einzahlungen und Auszahlungen sowie nach den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde unterschieden werden kann, sondern auch nach Produkten, Fachbereichen und Budgets, dürfte eine Vielzahl von Auswertungsmöglichkeiten eröffnen. Die Gemeinde kann ein Kennzeichen entsprechend ihrem Bedarf ausgestalten und zweckbezogen erweitern.

## **2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Finanzplan):**

### **2.1 Die Inhalte der Positionen**

Die Regelung bestimmt die Saldenbildung und deren Ausweis im gemeindlichen Finanzplan näher. Entsprechend der vorgegebenen Gliederung für den gemeindlichen Finanzplan sind jeweils getrennte Salden für die Zahlungsbereiche „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zu bilden. Durch weitere Rechenschritte ist dann von der Gemeinde der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag der Gemeinde zu ermitteln. Wie beim gemeindlichen Ergebnisplan sind auch im Finanzplan von der Gemeinde bestimmte Summen und Salden zu bilden, durch die insgesamt die geplante Änderung des Bestandes an Finanzmitteln im Haushaltsjahr aufgezeigt werden soll.

Die Summen und Salden im Finanzplan der Gemeinde stellen jedoch keine eigenständigen Elemente dar. Diese Wertgrößen sind nur durch besondere Rechenschritte aus den Einzahlungs- und Auszahlungswerten zu ermitteln. Die Gemeinde aufgrund dessen und unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit bei den im Finanzplan enthaltenen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar machen, ob der Betrag positiv oder negativ ist. Diese Vorgabe bringt es mit sich, dass die Gemeinde die Einzahlungen nicht als negative Beträge und die Auszahlungen nicht als positive Beträge zu veranschlagen sind, um u. a. eine zutreffende Bewertung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde zu ermöglichen.

Zur Vervollständigung und Abbildung des voraussichtlichen Finanzmittelflusses im Haushaltsjahr ist es außerdem erforderlich, dass von der Gemeinde der voraussichtliche Bestand der Finanzmittel am Anfang des Haushaltsjahres, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Bestand der Finanzmittel am Ende des Haushaltsjahres ermittelt und abgebildet wird. Der Endbestand stellt stichtagsbezogen die liquiden Mittel der Gemeinde dar und fließt in die gemeindliche Bilanz ein (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **2.2 Die Summen- und Saldenbildung**

#### **2.2.1 Zu Nummer 1 (Saldo aus den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit):**

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Gemeinde aus der auf eine Ertragserzielung ausgerichteten Geschäftstätigkeit der Gemeinde auf. Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht, dass örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden. Sie ist dabei gegenüber den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Die Gemeinde hat daher bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Der tatsächliche Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit kann positiv oder negativ sein. Bei einem positiven Saldo wird angegeben, wieviel zur Schuldentilgung oder zur gemeindlichen Investitionstätigkeit eingesetzt werden kann. Dabei haben die rechtlichen Bindungen der Gemeinde in Form von Rückzahlungsverpflichtungen aus der Kreditaufnahme grundsätzlich einen Vorrang vor einer Zuordnung zur Investitionstätigkeit. In den Fällen, in denen der Saldo negativ ist, kann daraus geschlossen werden, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung benötigt, um ihren Zahlungsverpflichtungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit im Haushaltsjahr nachkommen zu können (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

In diesem Zusammenhang sollte von der Gemeinde auch berücksichtigt werden, dass die Tilgungsleistungen für aufgenommene Kredite für Investitionen und Kredite zur Liquiditätssicherung von der Gemeinde zu erwirtschaften sind. Für die Gemeinde ist es haushaltsrechtlich nicht zulässig, die planmäßige Tilgung aufgenommener Kredite durch neue Kredite zu finanzieren. Die Gemeinde hat die Pflicht, ihre Finanzmittelbeschaffung grundsätzlich so auszugestalten, dass die jährlichen Tilgungsleistungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde erbracht werden können.

**2.2.2 Zu Nummer 2 (Saldo aus den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit):**

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung für die gemeindlichen Investitionen auf, mit denen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung langfristig (länger als ein Jahr) ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. In den Fällen, in denen der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit negativ ist, kann daraus nicht unmittelbar geschlossen werden, dass die Gemeinde im Rahmen der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr in gleicher Höhe auch Kredite für Investitionen benötigt, um ihren Zahlungsverpflichtungen für die Durchführung von Investitionen nachzukommen (vgl. § 86 GO NRW).

**2.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag):**

Im gemeindlichen Finanzplan soll die Summe der Salden als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag der Gemeinde aufzeigen, in welchem Umfang die Gemeinde im Haushaltsjahr durch die Erzielung von Einzahlungen die von ihr voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und aus ihrer Investitionstätigkeit decken können, ohne für ihre Investitionstätigkeit zusätzlich Kredite unter Beachtung der Vorschrift des § 86 GO NRW aufnehmen zu müssen.

**2.2.4 Zu Nummer 4 (Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit)**

Unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde sind die Aufnahme und die Rückflüsse von Darlehen sowie die Tilgungen und die Gewährung von Darlehen durch die Gemeinde zu erfassen. Der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit zeigt daher die reinen finanzwirtschaftlichen Transaktionen der Gemeinde auf. Dabei ist zu beachten, dass im gemeindlichen Finanzplan i. d. R. keine Kredite zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 GO NRW) veranschlagt werden. Die im Haushaltsjahr insgesamt aufgenommenen und getilgten Kredite zur Liquiditätssicherung sind von der Gemeinde in ihrer Finanzrechnung als gemeindliche Einzahlungen und Auszahlungen nachzuweisen (vgl. § 39 GemHVO NRW).



**2.2.5 Zu Nummer 5 (Änderung des Bestandes an Finanzmitteln):**

Die Darstellung der Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln im Rahmen der Finanzrechnung der Gemeinde ist als ein jahresbezogenes Ergebnis aus der gemeindlichen Zahlungsabwicklung im Haushaltsjahr von erheblicher Bedeutung für die Beurteilung der finanzwirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Sie ermöglicht gleichzeitig auch eine Beurteilung der zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung.

Die Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln zeigt die geplanten Veränderungen der Finanzmittel im Rahmen der gemeindlichen Geschäftstätigkeit im Haushaltsjahr auf. Sie muss noch mit dem Anfangsbestand in Verbindung gebracht werden, um den Endbestand und damit den Ansatz für den Bilanzposten „Liquide Mittel“ zu ermitteln (vgl. Abbildung 382).

<b>DIE ÄNDERUNG DES BESTANDES AN FINANZMITTELN</b>	
1.	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit.
2.	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit.
3.	Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag.
4.	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit.
5.	Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4.
6.	Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres.

*Abbildung 382 „Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln“*

Im Rahmen der Darstellung der Änderung der gemeindlichen Finanzmittel wird auch darüber Auskunft gegeben, wie die Gemeinde aus ihrer gesamten Geschäftstätigkeit heraus ihre Finanzmittel erwirtschaftet hat. Der Betrag muss daher durch die Gemeinde durch eine Salden- und Summenbildung ermittelt werden.

**2.2.6 Zu Nummer 6 (Liquide Mittel):**

**2.2.6.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Jahresabschluss der Gemeinde muss der in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Position "Liquide Mittel" ausgewiesene Finanzmittelbestand mit dem Wertansatz unter dem Posten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz übereinstimmen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW). Unter diesem Bilanzposten sind die Finanzmittel der Gemeinde in ihren unterschiedlichsten Formen, z. B. in Form von Bar- oder Buchgeld, anzusetzen, über die die Gemeinde als Kassenbestand oder auf Bankkonten frei verfügen kann. Von der Gemeinde können dabei nur die gemeindlichen Finanzmittel berücksichtigt werden, bei denen das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde liegt.

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, im Finanzplan den Bestand am Ende des Haushaltsjahres anzugeben und dabei auch den Bestand am Anfang des Haushaltsjahres zu berücksichtigen, erfordert von der Gemeinde, dabei

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

die bilanziellen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen, die für den Ansatz der liquiden Mittel in der gemeindlichen Bilanz zu beachten sind. Der Wertansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ umfasst die gemeindlichen Finanzmittel, die einerseits als Zahlungsmittel verfügbar sind und andererseits von der Gemeinde kurzfristig in verfügbare Zahlungsmittel umgewandelt werden können.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ist die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln unter Einbeziehung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbetrages, des Saldos aus Finanzierungstätigkeit ohne Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln fortzuschreiben. Die Gemeinde muss dabei auch den Anfangsbestand an gemeindlichen Finanzmitteln (am Anfang des Haushaltsjahres) in die Ermittlungen einbeziehen, um den voraussichtlichen Bestand an ihren Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) ermitteln zu können.

Für die gemeindliche Haushaltsplanung ist es nicht vertretbar, die Fortschreibung des Bestandes an liquiden Mitteln unabhängig von den tatsächlichen Verhältnissen vorzunehmen. Sofern sich dabei wegen der einzubeziehenden Ist-Ergebnisse erhebliche Änderungen ergeben, hat die Gemeinde nicht nur eine entsprechende Anpassung vorzunehmen, sondern auch über die Vornahme der Anpassung im Rahmen ihrer Haushaltsplanung zu informieren, z. B. im Vorbericht des Haushaltsplans. Für die Gemeinde besteht die grundsätzliche Pflicht zu einer aktuellen Haushaltsplanung, sodass auch im gemeindlichen Finanzplan zeitgemäße Finanzdaten von der Gemeinde zu verwenden sind.

In diesem Zusammenhang ist es nicht als zulässig anzusehen, lediglich den sich aus den voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres ergebenden Änderungsbetrag gleichzeitig als Stand der liquiden Mittel der Gemeinde anzugeben. Eine Gemeinde dürfte regelmäßig über einen gewissen Bestand an Kassemitteln verfügen, die mindestens den Anfangsbestand an gemeindlichen Zahlungsmitteln bilden. In den Anfangsbestand sind auch die Beträge aus aufgenommenen, aber noch nicht zurückgezahlten Krediten zur Liquiditätssicherung einzubeziehen, denn auch diese fremden Finanzmittel zählen nach ihrer Aufnahme als Bestandsverstärkungsmittel zu den gemeindlichen Zahlungsmitteln.

Der Ausweis einer negativen Größe als Endbestand an "liquiden Mitteln" im Finanzplan kann daher regelmäßig sachlich nichtzutreffend sein. Es kann zwar die Messgröße "Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln" einen negativen Wert annehmen, jedoch dürfte der voraussichtliche Gesamtbestand an gemeindlichen Finanzmitteln grundsätzlich nicht negativ sein. In diesen Fällen muss in der Bilanz unter dem Posten „Liquide Mittel“ die Wertgröße „Null“ und kein negativer Betrag ausgewiesen werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW). Ein gleicher Wertausweis ist auch dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde wegen ihrer höheren Auszahlungen im Haushaltsjahr als Einzahlungen notwendigerweise Kredite zur Liquiditätssicherung im Umfang der entstandenen Differenz aufgenommen hat.

Der in diesen Fällen scheinbare „negative Bestand“ wird auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz durch den Ansatz von „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ aufgezeigt (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen für das Haushaltsjahr kein Anfangsbestand an Finanzmitteln bei der Gemeinde vorhanden ist und die voraussichtliche "Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln" einen negativen Wert hat, muss bereits im Finanzplan durch gesonderte Zeilen aufgezeigt werden, in welchem Umfang die Gemeinde im Haushaltsjahr Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen und zurückzahlen will.

Bei dieser Sachlage ist allein ein Verweis im Vorbericht auf den in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung nicht als ausreichend anzusehen. Der in der Bilanz des Vorjahres des Haushaltsjahres angesetzte Betrag an liquiden Mitteln ist zusammen mit den Ein- und Auszahlungen sowie Saldo und Summen als Ergebnis des Vorjahres in der entsprechenden Spalte des Finanzplans anzugeben. Ausgehend davon soll die Planungsfortschreibung unter Berücksichtigung der aktuellen Verhältnisse und Erkenntnisse der Gemeinde erfolgen.

### **2.2.6.2 Die Messgröße „Liquide Mittel“**

Die notwendige Übereinstimmung im Jahresabschluss der Gemeinde zwischen dem in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Position "Liquide Mittel" ausgewiesenen Finanzmittelbestand mit dem Wertansatz unter dem Posten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz bedingt, dass der Position in der Finanzrechnung wie dem Wertansatz in der Bilanz die gemeindlichen Finanzmittel zuzuordnen sind, die bei der Gemeinde einerseits als Zahlungsmittel verfügbar sind und andererseits von der Gemeinde kurzfristig in verfügbare Zahlungsmittel umgewandelt werden können.

Der Zweck dieses Bilanzpostens, einen Einblick in die gemeindliche Liquiditätslage zu ermöglichen, wirkt sich auch auf die sachliche Abgrenzung dieses Bilanzpostens aus und darf daher nicht unberücksichtigt bleiben. Für die Zuordnung von gemeindlichen Finanzmitteln zu diesem Bilanzposten bzw. der Bemessung des Wertansatzes muss deshalb zusätzlich in zeitlicher Hinsicht ein zu berücksichtigender Zeitraum sachgerecht und vertretbar abgegrenzt und festgelegt werden, in dem von der Gemeinde ohne große Hemmnisse ein Bestand an zeitlich festgelegten Finanzmitteln in Zahlungsmittel umgewandelt werden kann.

Vor diesem Hintergrund ist bei der Messgröße „Liquide Mittel“ im Finanzplan nicht der Status „Zahlungsmittel“ und auch nicht der Status „Guthaben“ alleine ausschlaggebend. Aufgrund der einzubeziehenden Zeitkomponente müssen von der Gemeinde auch die in ihrem wirtschaftlichen Eigentum befindlichen Finanzmittel in den Bestand einbezogen werden, die sich innerhalb einer gewissen Anzahl von Tagen und i. d. R. ohne gesonderte Hemmnisse, z. B. Kündigungsfristen, in Finanzmittel umwandeln lassen.

### **2.2.6.3 Die Messgröße „Bestand an Finanzmitteln“**

Unter Berücksichtigung des Ausweises des Anfangsbestandes und des Endbestandes des Haushaltsjahres an gemeindlichen Finanzmitteln als "Liquide Mittel" im Finanzplan und in der Finanzrechnung müssen die dazu notwendigen Betragsangaben nach den gleichen Kriterien ermittelt werden, die für den Ausweis der „Liquiden Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz zur Anwendung kommen. Diese Sachlage erfordert eine Zeitkomponente auch für den Ausweis der Bestandsgrößen nicht außer Betracht zu lassen.

In den „Bestand an Finanzmitteln“ sind von der Gemeinde auch kurzfristige Anlagen von Finanzmitteln einzubeziehen, die bei der Gemeinde vorübergehend nicht als Zahlungsmittel benötigt werden und einem Dritten für eine bestimmte Zeitdauer zur „Verwaltung“ oder „Aufbewahrung“ übergeben werden, ohne dass die Gemeinde dadurch ihre Eigentümerstellung über diese Finanzmittel verliert. Für die Zuordnung der Finanzmittel aus wertpapiermäßigen Anlagen kommt es auf eine spezielle bankrechtliche Anlageform der gemeindlichen Finanzmittel oder deren bankrechtlichen Status nicht an, z. B. Guthaben auf einem Festgeldkonto. Eine der Gemeinde eingeräumte Option, z. B. jederzeit gegen eine Entschädigungszahlung die Anlage von Finanzmitteln beenden zu können, stellt für die Zuordnung kein relevantes Kriterium dar.

Die zeitbezogene Überlassung der für die gemeindliche Geschäftstätigkeit nicht benötigten Finanzmittel und deren unmittelbare Bindung an den festgelegten Zeitraum sowie der materielle Beleg darüber bilden relevante Kriterien, aufgrund derer eine wertpapierähnliche Sachlage entsteht und eine Zuordnung zum „Bestand an Finanzmitteln“ und nicht zu den Wertpapieren des Umlaufvermögens geboten ist. Die zeitliche Bindung der Finanzmittel kann dabei über einen Zeitraum bestehen, der einer schnellen Umwandlung in liquide Mittel nicht entgegensteht, aber auch kein bankrechtliches Girokonto oder ein Tagesgeldkonto erfordert.

Zum „Bestand an Finanzmitteln“ sollen auch einem Dritten überlassene gemeindliche Finanzmittel mit einer zeitlichen Bindung von bis zu dreißig Tagen (einen Monat) gehören. In besonderen Fällen können die Finanzmittel auch eine Bindungsfrist von 120 Tagen (drei Monate) haben. Diese zeitliche Erweiterung ist vertretbar, denn sie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

führt zu einem Einklang der Einordnung im gemeindlichen Jahresabschluss mit der Handhabung im Gesamtabchluss der Gemeinde. Eine derartige (erweiterte) zeitliche Abgrenzung ist nach dem DRS 2 für die Kapitalflussrechnung im Gesamtabchluss vorgesehen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

**2.3 Die Verbindung des Finanzplans zur Haushaltssatzung**

**2.3.1 Der Ausweis der Gesamtbeträge im Finanzplan**

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde enthält die Festsetzungen des Haushaltsplans. Sie hat auch den Gesamtbetrag der Einzahlungen und den Gesamtbetrag der Auszahlungen des Finanzplans für das Haushaltsjahr zu enthalten (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW). Es sind jedoch im Finanzplan keine entsprechenden Summenangaben über die für das Haushaltsjahr veranschlagten Einzahlungen (Gesamtbetrag) und die veranschlagten Auszahlungen (Gesamtbetrag) als jeweils gesonderte Positionen vorgesehen.

Der Finanzplan kann von der Gemeinde gleichwohl entsprechend ergänzt werden. Die Ergänzung des gemeindlichen Finanzplans kann dabei auf Angaben für das Haushaltsjahr beschränkt werden. Die Gemeinde kann aber auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre sowie die Vorjahre darin einbeziehen. Das Schema für eine solche Ergänzung des gemeindlichen Finanzplans wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 383).

<b>DIE ERGÄNZUNG DES FINANZPLANS UM DIE GESAMTBETRÄGE</b>						
<b>Finanzplan</b>	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit						
Saldo aus Investitionstätigkeit						
Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag						
Saldo aus Finanzierungstätigkeit						
Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln						
Liquide Mittel						
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN:</b>						
<b>Ausweis der Gesamtbeträge nach der Festsetzung in § 1 der Haushaltssatzung</b>						
Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit						
Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit						
Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit						
Gesamtbetrag der Auszahlungen						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>DIE ERGÄNZUNG DES FINANZPLANS UM DIE GESAMTBETRÄGE</b>						
<b>Finanzplan</b>	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
aus der Investitionstätigkeit						
Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit						
Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit						

*Abbildung 383 „Die Ergänzung des Finanzplans um die Festsetzungen der Gesamtbeträge“*

Die Gemeinde kann bei Bedarf jedoch freiwillig eine Verbindung zwischen den Angaben in der gemeindlichen Haushaltssatzung und ihrem Finanzplan herstellen, um damit den Zusammenhang der Festsetzungen der gemeindlichen Haushaltssatzung zum Haushaltsplan deutlicher aufzuzeigen. Sie kann dazu den gemeindlichen Finanzplan entsprechend ergänzen und zusätzlich die für die veranschlagten Einzahlungen und Auszahlungen festgesetzten Gesamtbeträge angeben.

### **2.3.2 Die liquiden Mittel und die Festsetzung der Kreditaufnahme**

Im gemeindlichen Finanzplan muss der ausgewiesene Stand der liquiden Mittel des Vorvorjahres dem Stand in der gemeindlichen Bilanz des gleichen Haushaltsjahres entsprechen. Es ist dabei nicht als zulässig anzusehen, lediglich den sich aus den Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres ergebenden Änderungsbetrag auch als Stand der liquiden Mittel der Gemeinde anzugeben. Der Bestand an liquiden Mitteln ist dann für die beiden folgenden Haushaltsjahre sowie die drei weiteren Planungsjahre fortzuschreiben. Bei einem Verzicht darauf wird z. B. nicht erkennbar gemacht, ob bei einem negativen Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit die Gemeinde über genügend liquide Mittel zu Deckung der Auszahlungen verfügt.

Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung hat nicht die Aufgabe, dazu Auskunft zu geben, denn er dient nur der vorübergehenden Finanzierung. Die Festsetzung eines Gesamtbetrages der Kredite, deren Aufnahme für gemeindliche Investitionen erforderlich ist, erfordert auch die Angabe dieser Kredite im gemeindlichen Finanzplan. Auch in diesen Fällen kann nicht auf die Angabe des Bestandes an liquiden Mitteln im gemeindlichen Finanzplan verzichtet werden.

Ein solcher Bedarf wird dann besonders deutlich, wenn der Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde negativ ist und gleichwohl von der Gemeinde keine Kredite für Investitionen aufgenommen werden sollen. Im Finanzplan der Gemeinde muss unmittelbar erkennbar und ablesbar sein, ob und wie die Gemeinde ihre geplanten investiven Auszahlungen finanzieren will. Die Angabe des voraussichtlichen Bestandes an liquiden Mitteln ermöglicht dann allein aus den Finanzaufgaben heraus den Schluss, dass die Gemeinde die Finanzierung mit Eigenmitteln vornehmen will. Eine entsprechende Erläuterung im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan macht dabei die Angabepflichten im gemeindlichen Finanzplan nicht entbehrlich.

**3. Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans):**

**3.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Gemeinde muss bei der Aufstellung ihres Finanzplans im gemeindlichen Haushaltsplan den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan beachten, um die voraussichtlichen Zahlungen aus ihren Geschäftsvorfällen zutreffend den unterschiedlichen Einzahlungs- und Auszahlungsarten zuordnen zu können. Diese Vorgabe dient der Nachvollziehbarkeit der bei der Gemeinde eingegangenen sowie der von ihr geleisteten Zahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts.

Der Kontierungsplan dient auch der Erfüllung statistischer Anforderungen, denn es besteht eine Übereinstimmung mit den Erhebungsmerkmalen der Finanzstatistik. Es ist daher sachgerecht, dass die Zuordnung der Einzahlungen und Auszahlungen zu den Positionen des gemeindlichen Finanzplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Absatz 7 GemHVO NRW verbindlich zur Anwendung durch die Gemeinde festgelegt worden ist (vgl. Nr. 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**3.2 Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan**

Der Kontierungsplan stellt einen verbindlichen Leitfaden für die gemeindliche Praxis dar und enthält die Zuordnung der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsarten zu den Positionen des Finanzplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Absatz 7 GemHVO NRW (vgl. Abbildung 384).

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>		
<b>HAUSHALTS_ POSITION</b>	<b>NKF_ KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Steuern und ähnliche Abgaben	60 Steuern und ähnliche Abgaben	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 40)
Zuwendungen und allgemeine Umlagen	61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 41, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“)
Sonstige Transfer-einzahlungen	62 Sonstige Transfer-einzahlungen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 42)
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 43, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“)
Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 44)
Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	65 Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	Konzessionsabgaben Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre
Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	Zinseinzahlungen Sonstige Finanzeinzahlungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DEN GEMEINDLICHEN FINANZPLAN</b>		
<b>HAUSHALTS_ POSITION</b>	<b>NKF_ KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen Beiträge und ähnliche Entgelte Sonstige Investitionseinzahlungen Rückflüsse von Ausleihungen
Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	Kreditaufnahmen für Investitionen Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)
Personalauszahlungen	70 Personalauszahlungen	Personalauszahlungen Beiträge zu Zusatzversorgungskassen (vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 50)
Versorgungsauszahlungen	71 Versorgungsauszahlungen	Versorgungsauszahlungen Umlagezahlungen an Versorgungskassen (vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 51)
Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 52)
Transferauszahlungen	73 Transferauszahlungen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 53)
Sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	74 Sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 54)
Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	(vgl. NKF-Kontengruppe Nummer 55)
Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen (auch Ablösung von Dauerlasten) (Beim Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens soll unterschieden werden zwischen oberhalb und unterhalb der Wertgrenze i. H. v. 410 Euro). Auszahlungen für die Abwicklung von Baumaßnahmen (Eine Trennung zwischen den Baumaßnahmen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenze ist vorzunehmen.) Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen Gewährung von Ausleihungen
Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit	79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit	Tilgung von Krediten für Investitionen Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung Gewährung von Darlehen

*Abbildung 384 „Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 3 GemHVO NRW**

Der verbindliche Kontierungsplan ermöglicht der Gemeinde, bei einem örtlichen Bedarf eine weitere notwendige Untergliederung der Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen. Über den Umfang und die Detaillierung muss die Gemeinde in eigener Verantwortung entscheiden.

XXXXXXXXXXXX



**§ 4**  
**Teilpläne**

(1) <sup>1</sup>Die Teilpläne sind produktorientiert. <sup>2</sup>Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. <sup>3</sup>Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.

(2) Die Aufstellung der Teilpläne ist nach folgenden Maßgaben vorzunehmen:

1. Werden Teilpläne nach Produktbereichen aufgestellt, sollen dazu die Ziele und soweit möglich die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung, die Produktgruppen und die wesentlichen Produkte beschrieben werden.
2. Werden Teilpläne nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt, sollen dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind die Produktbereiche nach Absatz 1 voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.
3. Werden Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sollen dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beschrieben werden. Diesen Teilplänen sind in einer Übersicht die Produktbereiche nach Absatz 1 voranzustellen, deren Teilergebnispläne die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen müssen.

(3) <sup>1</sup>Die Teilergebnispläne sind entsprechend § 2 aufzustellen. <sup>2</sup>Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis entsprechend § 2 Abs. 2 darzustellen. <sup>3</sup>Soweit Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden, sind diese zusätzlich abzubilden.

(4) <sup>1</sup>Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. <sup>2</sup>Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. <sup>3</sup>Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmenbezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

(5) Die zur Ausführung des Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen sind in den Teilplänen oder in der Haushaltssatzung auszuweisen.

(6) Eine Position im Teilergebnisplan oder im Teilfinanzplan, die keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, im Vorjahr oder im Vorvorjahr wurde unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll unter dieser Position ein Betrag ausgewiesen werden.

**Erläuterungen zu § 4:**

**I. Allgemeines**

**1. Die produktorientierte Haushaltssteuerung**

Mit der Anwendung des NKF soll erreicht werden, dass die Gemeinde die stetige Aufgabenerfüllung nicht mehr allein nach den eingesetzten Finanzmitteln, den Sachmitteln und dem Personalbedarf ausrichtet und danach die jährliche Haushaltswirtschaft steuert (Input). Die Gemeinde soll vielmehr die von ihr gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erbringenden gemeindlichen Leistungen in den Vordergrund stellen und ihr Handeln unter der Betrachtung der Wirkungen daran ausrichten (Output).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Bei dieser Form der Steuerung der Gemeinde sollen das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch ausschlaggebend bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sein (Ressourcenorientierung). Dazu gehört, dass in der fachlichen Ausführung der gemeindlichen Aufgaben möglichst alles eigenverantwortlich in einer Hand liegen soll (dezentrale Ressourcenverantwortung). Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument und stellt ein Programm für die Gemeindeverwaltung zur Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr dar.

Diese Zielsetzung erfordert den Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente und Methoden, z. B. die Budgetierung, Leistungskennzahlen und Controlling, die Umsetzung der Ressourcenorientierung durch die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“, das System der doppelten Buchführung sowie die Kosten- und Leistungsrechnung. Die Gesamtverantwortung des Rates und die Verantwortung des Bürgermeisters für die Gemeinde sowie die besondere Finanzverantwortung des Kämmerers bleiben dabei uneingeschränkt bestehen.

Die haushaltswirtschaftlichen Instrumente sollen zu einer sachgerechten und bedarfsgerechten Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben beitragen. Zur Umsetzung unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Steuerungsmöglichkeiten und Verantwortlichkeiten in der Gemeinde gehört die eigenverantwortliche Gestaltung von produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan entsprechend den örtlichen Zielen und Zwecken sowie dem örtlichen Bedarf.

Die Teilpläne haben geeignete Daten zur produktorientierten Aufgabenerledigung einschließlich der vorgesehenen Investitionen zu enthalten sowie eine Verknüpfung mit den festgelegten Zielen und Leistungskennzahlen der Gemeinde einschließlich der dabei notwendigen Messgrößen zur Messung der Zielerreichung aufzuweisen. Sie sollen auch in den Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung gestellt werden (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW). Der NKF-Produktrahmen ermöglicht in diesem Zusammenhang eine grundlegende Gliederung für die politische Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Verbindlichkeit der Produktbereiche steht dieser Zwecksetzung nicht entgegen. Die örtliche Produktbildung lässt sich in diesem Rahmen und unter Einbeziehung von örtlichen Aspekten der Haushaltssteuerung bedarfsgerecht durch den Rat der Gemeinde sowie die Gemeindeverwaltung umsetzen. Die vorherrschende Gliederung des NKF-Produktrahmens lässt sich auch ohne Einschränkungen und inhaltliche Veränderungen in eine Gliederung nach Politikfeldern und Politikbereichen überführen.

Bei einer produktorientierten Haushaltssteuerung die Gemeinde kann die Produktgruppen oder die Produkte als zutreffende Ebene der Haushaltssteuerung nutzen und aus örtlicher Sicht ihre Teilpläne aufstellen. Die Gemeinde muss dabei sicherstellen, dass deren Zusammenführung zu „Teilplänen“ der Produktbereiche möglich ist und sachgerecht vorgenommen werden kann. Insgesamt muss durch eine ausreichende materielle und formale Ausgestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans eine gute Verständlichkeit und Transparenz über die geplante Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erreicht werden.

Für die Gemeinde dürfte es regelmäßig nicht ausreichend sein, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einen produktorientierten Haushaltsplan ohne „Begleitung“ aufzustellen bzw. ohne Vorbericht und Erläuterungen anzubieten. Im Rahmen der örtlichen Prozesse muss für die Haushaltsgestaltung von der Gemeinde ein geeignetes Zusammenspiel für die Haushaltsplanaufstellung unter Einbeziehung der Bewirtschaftungserfordernisse und der Informationsbedürfnisse sowie der späteren Haushaltsabrechnung gefunden werden.

Dem örtlichen Anpassungsbedarf an praktische Bedürfnisse der Gemeinde für ihre Haushaltsplanung vor Ort steht das gemeindliche Haushaltsrecht i. d. R. nicht entgegen, sondern es enthält deswegen Wahlrechte und andere Anpassungsmöglichkeiten. Von den Verantwortlichen in der Gemeinde muss auch deswegen sowie wegen ihrer eigenen produktorientierten Haushaltssteuerung eine ausreichende Verständlichkeit und Transparenz

über die geplante Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr geschaffen und getragen werden. Sie haben es in der Hand, mit sachbezogenen und sachgerechten Informationen und Begriffen zur Verständlichkeit der Planung und Ausführung sowie Abrechnung der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres in geeigneter Weise beizutragen.

## **2. Die Gliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne**

### **2.1 Die Möglichkeiten der Gliederung**

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, haben zu einer neuen Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans geführt (vgl. § 79 GO NRW). Der Gemeinde wird die Befugnis eingeräumt, ihren Haushaltsplan nach den örtlichen Bedürfnissen in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern und diese Pläne eigenverantwortlich und leistungsorientiert aufzustellen. Die Teilpläne stehen in einer unmittelbaren Verbindung zum Ergebnisplan und dem Finanzplan im Haushaltsplan der Gemeinde.

Bei der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in örtlich bestimmte Teilpläne bestehen für die Gemeinde vier Möglichkeiten. Die Gemeinde kann die Teilpläne nach Produktbereichen, nach Produktgruppen oder nach Produkten bilden oder entsprechend ihrer organisatorischen Verhältnisse nach Verantwortungsbereichen aufstellen. In den Fällen, in denen von der Gemeinde die Teilpläne im Haushaltsplan nicht nach Produktbereichen aufgestellt werden, sind die ggf. gebildeten Produktgruppen und die wesentlichen Produkte zu beschreiben. In diesen Fällen soll den Teilplänen auch eine Zuordnung zu den verbindlichen Produktbereichen vorangestellt werden (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Den örtlich bestimmten Teilplänen liegt eine grundlegende Gliederung zu Grunde. Die Gemeinde soll deshalb bei der Festlegung der Gestaltung ihrer Teilpläne darauf achten, dass die örtliche Aufteilung von Ressourcen und Zahlungen möglichst einfach und wirtschaftlich erfolgen kann. Bei allen Möglichkeiten der haushaltsmäßigen Gliederung ist aber auch die örtliche Produktorientierung ausreichend zu berücksichtigen. Die Teilpläne sollen deshalb von der Gemeinde auf der Grundlage der erbrachten Dienstleistungen der Gemeindeverwaltung gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach Produkten und unter Berücksichtigung der Ressourcen- und Fachverantwortung (Budgetierung) näher auszugestalten.

In den Teilplänen sind im besonderen Teil „Teilergebnisplan“ die auf die produktbezogene Abgrenzung ausgerichteten gemeindlichen Ressourcen als Aufkommen (Ertrag) oder als Verbrauch (Aufwand) zu veranschlagen. Im besonderen Teil „Teilfinanzplan“ sind entsprechend die gemeindlichen Zahlungen, insbesondere für die geplanten Investitionen zu veranschlagen. Von der Gemeinde sind zu diesen haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen die darauf bezogenen Ziele und Leistungskennzahlen so zu bestimmen und festzulegen, dass die Zielerreichung gemessen werden kann.

Ein Haushalt mit den dafür vorgesehenen Anlagen ermöglicht der Gemeinde, eigenverantwortlich ihre Ressourcen und Zahlungen für das Haushaltsjahr in einer Gliederung nach Aufgaben und nach Arten unter Beachtung ihrer eigenen bedarfsorientierten Ausgestaltung der Produktorientierung aufzuzeigen. Der gemeindliche Haushaltsplan muss eine ausreichende haushaltswirtschaftliche Aussagekraft haben und die Wirkungen der gemeindlichen Ziele und politischen Entscheidungen des Rates in ihren Größenordnungen sachgerecht aufzeigen.

Sofern diese Zwecke mit dem gemeindlichen Haushaltsplan erreicht werden, kann dieser gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sachlich Auskunft darüber geben, mit welchen Ressourcen die Gemeinde einzelne Aufgaben leistungsorientiert erfüllen will. Diese Möglichkeiten zur Gestaltung ihres Haushaltsplans sind von der Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft umzusetzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält deshalb besondere Rahmenregelungen und grundsätzliche Vorgaben zur Produktorientierung des Haushalts der Gemeinde. Sie sollen sicherstellen, dass die genutzten Gestaltungsmöglichkeiten für die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde in ausreichendem Maße Rechnung tragen bzw. gerecht werden. Die haushaltsrechtlich vorgesehene Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne kann deshalb nicht durch einen nach eigenen Maßgaben erstellten Produkthaushalt ersetzt werden.

Der Rat trägt im Rahmen seiner Festlegungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung die Verantwortung für die Veranschlagungen im gemeindlichen Haushaltsplan. Er lässt durch seinen Beschluss nicht nur die Ausführung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im Haushaltsplan zu, sondern bindet die Gemeindeverwaltung auch an diese getroffenen Festsetzungen (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Beim gemeindlichen Haushalt stellen von der Ausrichtung her die Produkte ggf. noch die Produktgruppen regelmäßig die alleinigen haushaltsmäßigen Auftrags- und Entscheidungsgrundlagen für die Gemeindeverwaltung zur Ausführung des Haushalts bzw. der Ermächtigungen im Haushaltsjahr dar.

## **2.2 Die Gliederung und Inhalte der Teilpläne**

### **2.2.1 Die Zwecke der Teilpläne**

Mit den produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan werden die örtlichen Planungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr durch die darin enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben aufgezeigt und ggf. mit zusätzlichen Bewirtschaftungsregelungen für die Ausführung im Haushaltsjahr verbindlich vorgegeben. Auf der Ebene der Teilpläne soll zudem haushaltswirtschaftlich und leistungsbezogen gesteuert werden.

Die Einbindung der Teilpläne in den gemeindlichen Haushaltsplan ist deshalb nicht getrennt nach dem Ergebnisplan und Finanzplan vorzunehmen, sondern als gesonderter Teil erforderlich. Wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene müssen die für den Haushaltsplan vorgesehenen Teilpläne jeweils einen Gesamtzusammenhang zwischen der örtlichen Produktorientierung, den Ergebnis- und Finanzdaten sowie den messbaren Zielen und Leistungskennzahlen und anderen örtlichen haushaltswirtschaftlichen Erfordernissen herstellen. Sie enthalten deshalb oftmals auch besondere für das Haushaltsjahr notwendige Bewirtschaftungsregeln.

Zur besseren Verständlichkeit der haushaltswirtschaftlichen Zusammenhänge bietet es sich an, den im Haushaltsplan enthaltenen Teilplänen eine schematische Übersicht voranzustellen, in der die örtlich erforderlichen Produktbereiche sowie die daraus ggf. abgeleiteten und gebildeten Produktgruppen, aber insbesondere auch die festgelegten örtlichen Produkte nachvollziehbar aufgezeigt werden. Diese Übersicht sollte ein Anlass für die Überprüfung sein, ob die gebildeten Teilpläne innerhalb der verbindlichen Produktbereiche hinsichtlich ihrer Abgrenzung und Inhalte noch optimiert und stärker aufeinander abgestimmt werden müssen.

In den Fällen, in denen der gemeindliche Haushaltsplan nach den örtlichen Verantwortungsbereichen in Teilpläne gegliedert wird, soll gleichwohl die Produktorientierung der Gemeinde insgesamt und in entsprechender Weise aufgezeigt werden, sodass bei dieser Gliederungsform ebenfalls eine Übersicht über die örtliche Produktorientierung zu erstellen ist. Sie ist sachgerecht und sinnvoll, denn dadurch können die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein besseres Verständnis und sachliche Kenntnisse über das geplante wirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr erlangen. Ihnen können dadurch auch mögliche Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt werden.

## **2.2.2 Die Gestaltung der Teilpläne**

### **2.2.2.1 Die Produktorientierung**

Im NKF liegen die zeitgemäße Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans sowie die Gestaltung der Teilpläne grundsätzlich in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Ausgerichtet auf die örtliche Haushaltswirtschaft soll die Gestaltung der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans grundsätzlich an den unterscheidbaren produktorientierten Aktivitäten der Gemeinde ausgerichtet werden. Eine Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ergebnis- und Finanzdaten zusammen mit den übrigen Informationen und Zielen ermöglicht dabei eine zutreffende Beurteilung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Zielerreichung im Haushaltsjahr sowie eine örtliche Entscheidungsfindung über den künftigen Einsatz der verfügbaren Ressourcen für die Aufgabenerfüllung.

Die örtlichen Teilpläne sind daher von der Gemeinde produktorientiert nach den unterschiedlichen Leistungen zu gliedern. In den gemeindlichen Teilplänen sollen, ausgehend von der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und anhand der örtlichen Produktorientierung, die konkreten Umsetzungen und Zielsetzungen der einzelnen gemeindlichen Produktbereiche, der Produktgruppen oder der Produkte dargestellt werden. Soweit die örtlichen Teilpläne von der Gemeinde nach Produktbereichen oder Produktgruppen gebildet werden, sind die von der Gemeinde gebildeten wesentlichen Produkte, ggf. bei Produktbereichen auch die Produktgruppen, sowie die wichtigsten gemeindlichen Leistungen zu erläutern.

Bei der Bildung der Teilpläne nach Produkten sind auch die Leistungen der Gemeinde gesondert zu benennen. Dabei darf der Informationsbedarf der Verantwortlichen in der Gemeinde sowie der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht unberücksichtigt bleiben. Zur Gestaltung der örtlichen Teilpläne wird der Gemeinde ein Muster zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **2.2.2.2. Die produktorientierten Ziele**

Im Rahmen der produktorientierten Teilpläne hat die Gemeinde für jeden Teilplan die aufgrund der jeweils zugeordneten Leistungen mit den örtlichen Zielen zu verbinden. Die örtliche Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen der Gemeindeverwaltung, aber auch zwischen Rat und Verwaltung, bringt es deshalb mit sich, für die jahresbezogenen Zielsetzungen einen gesonderten Bereich in den Teilplänen vorzusehen. Die vereinbarten Ziele und Leistungskennzahlen sollen auf allen Gliederungsebenen des gemeindlichen Haushaltsplans ausgewiesen werden (vgl. § 12 GemHVO NRW).

Bei den produktorientierten Teilplänen muss zudem grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, die Zielerreichung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen nachprüfen zu können. Daher müssen ggf. auch unterjährige Berichtspflichten gegenüber der Leitung der Gemeindeverwaltung bestehen. Die Ziele in den Teilplänen sind dabei von unterschiedlichen Faktoren abhängig. Es gilt deshalb, die jeweils zu erbringenden Güter und Dienstleistungen mit den dafür benötigten Ressourcen und den dadurch erzielbaren Ressourcen zu betrachten und die vorgesehenen gemeindlichen Aktivitäten damit in Einklang zu bringen. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt dabei ebenfalls eine erhebliche Bedeutung zu, die sich auf die Zielbestimmung auswirkt.

Die möglichen Ziele müssen vorrangig aus der Aufgabenerfüllung der Gemeinde heraus entstehen und wirken sich dann auch auf die Haushaltswirtschaft und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde aus. Sie dürfen daher nicht allein aus Gründen der Rechnungslegung bestimmt werden, denn sie sollen einer örtlich geeigneten Aufgabenerfüllung der Gemeinde eine geeignete und zuverlässige Ausrichtung geben. Die örtlichen Ziele haben daher auch eine erhebliche Auswirkung auf die örtliche Steuerung. Den Ausführenden der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen deshalb die Zusammenhänge zwischen den Hauptzielen der Gemeinde und den zu anzustrebenden Zielen in den einzelnen Teilplänen bekannt sein.

### **2.2.2.3 Wesentliche Ergebnis- und Finanzdaten**

In den produktorientierten Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans bedarf es hinsichtlich der späteren Ausführung im Haushaltsjahr insbesondere der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen, die unter dem Gesichtspunkt der Produktorientierung dem einzelnen Produkt, der Produktgruppe oder dem Produktbereich zugeordnet werden müssen. Innerhalb der Teilpläne sind dafür gesonderte bzw. abgegrenzte Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne vorgesehen.

Derartige Teilergebnispläne müssen nach Arten und in der Zeitreihe entsprechend dem Aufbau des gemeindlichen Ergebnisplans gestaltet werden (vgl. §§ 1 und 2 GemHVO NRW). In solchen Teilergebnisplänen sind auch die Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu veranschlagen, wenn die Gemeinde die internen Leistungsbeziehungen für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst. Bei einer Erfassung hat die Gemeinde die internen Leistungsbeziehungen dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans hinzuzufügen. Eine haushaltsrechtliche Verpflichtung für eine Erfassung der internen Leistungsbeziehungen besteht für die Gemeinde allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO NRW).

In den Teilfinanzplänen der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans sind die gemeindlichen investiven Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen, soweit diese unter dem Gesichtspunkt der Produktorientierung dem Produktbereich, der Produktgruppe oder dem Produkt zugeordnet werden können. Die Teilfinanzpläne sind entsprechend dem Aufbau des gemeindlichen Finanzplans zu gliedern. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, auch die Einzahlungen und Auszahlungen aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit in den Teilfinanzplänen abzubilden. Es ist zudem zu beachten, dass die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen bestehen.

Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde nach Arten. Der Teil B (Planung einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Veranschlagung der einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den der Maßnahme zugeordneten Ein- und Auszahlungen entsprechend dem Stand der Haushaltsplanung der Gemeinde. Außerdem ist die Summe der investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen gesondert aufzuzeigen (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Zwecke der gemeindlichen Teilpläne bedingen, dass die Gemeinde darin die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss. Sie muss daher umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtlichen Buchungen haushaltswirtschaftlich nach den sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten und den Einzahlungs- und Auszahlungsarten unter Beachtung der Produktorientierung tatsächlich erfolgen. In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung bedarf es dafür keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sachkonten. Die jährlichen und die unterjährigen Meldepflichten zur Finanzstatistik bieten durch die Erhebungsmerkmale die Möglichkeit, den gemeindlichen Entscheidungsspielraum bei der örtlichen Kontenbildung weitgehend auszufüllen.

### **2.2.2.4 Die Zeitreihe in den Teilplänen**

Die Gemeinde hat ihre Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr in den Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung einzubinden und in den produktorientierten Teilplänen abzubilden. Dadurch besteht ein fünfjähriger Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr sowie drei weitere Planungsjahre eingebunden sind (vgl. § 84 GO NRW). In den Teilplänen sind für diesen mehrjährigen Planungszeitraum die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen jeweils im Teilergebnisplan sowie die Einzahlungen und Auszahlungen jeweils im Teilfinanzplan jahresbezogen und nach ihren Arten

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 4 GemHVO NRW**

von der Gemeinde zu veranschlagen. Die vier Planungsjahre der mehrjährigen Zeitreihe werden dadurch, ergänzt, dass dem Haushaltsjahr die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Haushaltsplanung in einer solchen mehrjährigen Zeitreihe soll bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen und die einzelnen Jahre in den Teilplänen sorgfältig durchgeführt werden, denn durch die bedarfsgerechte Darstellung der Ergebnis- und Finanzdaten in den Teilplänen wird die Leistungskraft der Gemeinde offengelegt. Dabei soll sich die Gemeinde zukunftsorientiert ausrichten und die voraussichtlichen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten und Gestaltungsmöglichkeiten vorausschauend aufzeigen. Sie muss dabei aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung und den Haushaltsausgleich auf Dauer sichern will.

Die produktorientierte Haushaltswirtschaft der Gemeinde kann deshalb anhand des im Haushaltsplan aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs an Finanzmitteln anhand der mehrjährigen Zeitreihe beurteilt werden. Die Verantwortlichen in der Gemeinde haben dadurch bei ihren Beratungen, aber auch bei der Aufstellung und Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung auch die wirtschaftliche Weiterentwicklung sowie die künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde im Blickfeld. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft stehen diese Informationen ebenfalls auch zur Verfügung.

### **2.3 Die Verbindung mit den Zielen**

Die strategischen Zielsetzungen des Rates müssen mit der gemeindlichen Produktorientierung sachgerecht verknüpft werden, damit die Planung der vorgesehenen Umsetzung im gemeindlichen Haushaltsplan aufgezeigt werden kann. Die für die Gemeinde verbindlichen Produktbereiche können dabei zur Konkretisierung der örtlichen Zielsetzungen beitragen, weil sie gleichzeitig als einzelne Zielbereiche nutzbar sind, für die vom Rat strategische Ziele festgelegt werden können. Anhand solcher Ziele lassen sich dann konkrete Produkte bestimmen anhand derer sinnvolle Teilpläne aufgestellt werden können.

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft lässt sich anhand der Zielsetzungen unmittelbar erkennen, welche Produkte in welchem Umfang notwendig sind und zusammengehören, um die ausgewählten Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung für das Haushaltsjahr erreichen zu können. Durch die Verbindung mit den produktbereichsbezogenen Zielen werden die im Haushaltsjahr voraussichtlich entstehenden Aufwendungen und die voraussichtlich erforderlichen Finanzleistungen der Gemeinde transparent gemacht. Gleichwohl lassen sich allgemein gefasste und produktbereichsübergreifende Ziele vor Ort nicht ausschließen, z. B. „Verbesserung der Lage von Kindern und Jugendlichen“.

Ein solches Ziel kann nicht die für die Gemeinde verbindlichen Produktbereiche aufheben. Es bedarf vielmehr eines entsprechenden zusätzlichen „Gesamtteilplans“, um den notwendigen Überblick zu erhalten und den zur Zielerreichung erforderlichen Aufwand sowie die Finanzleistungen insgesamt transparent zu machen. Unter einem solchen „Gesamtteilplan“ lassen sich dann entsprechend den Teilzielen wiederum die produktbezogenen Teilpläne sachlich einordnen, damit die erforderlichen Teilschritte zur Zielerreichung umgesetzt, kontrolliert und nachgewiesen werden können. Der gemeindliche Haushaltsplan erhält dadurch seine Programmfunktion in einer geeigneten Weise.

### **2.4 Das Muster „Teilplan“**

Die Gemeinde soll die einzelnen produktorientierten Teilpläne in ihrem jährlichen Haushaltsplan nach dem gleichen Muster aufbauen. Das nachfolgende Schema zeigt in Grundzügen die Gestaltung und die Inhalte der Teilpläne auf (vgl. Abbildung 385).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Haushaltsplan ...</b>	<b>Fachliche Zuständigkeit:</b> <b>Frau/Herr</b>						
<b>Produktbereich ...</b>							
<p><b>Inhalte des Produktbereiches</b></p> <p><b>Beschreibung und Zielsetzung:</b>  <b>Zielgruppe(n):</b>  <b>Besonderheiten im Haushaltsjahr:</b></p>							
<p><b>Produktbereichsübersicht</b></p> <p><b>Produktgruppen mit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>den wesentlichen beschriebenen Produkten:</b></li> <li>- <b>den einzelnen Zielen:</b></li> <li>- <b>den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung:</b></li> </ul> <p>(Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW gegliedert werden.)</p>							
<p><b>Personaleinsatz</b></p> <p>(Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ergänzt werden.)</p>							
<b>Teilergebnisplan</b>							
Haushaltspositionen		Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
<p>(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nummer 1.2.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).</p>							
<p><b><u>NACHRICHTLICH:</u></b>          Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage</p>							
<b>Teilfinanzplan</b>							
Haushaltspositionen		Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
<p>(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nummer 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).</p>							
<b>Bewirtschaftungsregelungen</b>				<p><b>Für den Teilergebnisplan:</b>  <b>Für den Teilfinanzplan:</b></p>			
<b>Erläuterungen zu den Haushaltspositionen</b>				Sonstiges:			
				<p><b>Für den Teilergebnisplan:</b>  <b>Für den Teilfinanzplan:</b></p>			
Sonstiges:							
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>							

*Abbildung 385 „Gestaltung und Inhalte der produktorientierten Teilpläne“*



### **3. Die Teilpläne und die Budgetierung**

Das NKF beinhaltet neben der Planung der örtlich nutzbaren Ressourcen auch die dezentrale Ressourcenverantwortung im Rahmen der Haushaltsausführung. Sie stellt ein Instrument für eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinde im Haushaltsjahr dar. Unter dem Begriff „Budgetierung“ wird dabei verstanden, dass den einzelnen Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung jeweils konkret bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung im Haushaltsjahr übertragen werden.

Das Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess bedarf zudem einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten (Budgetverantwortlichen). Die Budgetierung hat im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsbewirtschaftung eine erhebliche Steuerungsrelevanz für die Gemeinde, denn unter einem „Budget“ ist ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich zu verstehen, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich in der der Gemeindeverwaltung unter bestimmten Zielsetzungen übertragen wird.

Von örtlicher Bedeutung ist deshalb neben der Bildung der Budgets auch deren Ausgestaltung. Für die gemeindlichen Budgets ist deshalb relevant, ob örtlich eine Vollbudgetierung oder eine Teilbudgetierung oder beide Arten zur Anwendung kommen. Bei einer Vollbudgetierung fließen alle Haushaltsmittel, z. B. Erträge und Aufwendungen, in die Bildung der Budgets ein. Diese Budgetierung erfordert daher ein hohes Maß an Budgetverantwortung, weil durch das Ergebnis unmittelbar der gemeindliche Haushaltsausgleich betroffen ist. Bei der Teilbudgetierung können dagegen unterschiedliche Zusammenhänge hergestellt werden, z. B. Sachausgabenbudgetierung, Budgetierung von Investitionszahlungen.

Die Budgetbildung kann zudem auch nach Zuschussbudgets (Aufwendungen höher als Erträge), Überschussbudgets (Erträge höher als Aufwendungen) und ausgeglichenen Budgets unterschieden werden. Unabhängig von der Art der Budgetbildung bedarf es immer eindeutiger Budgetregeln durch die Gemeinde. Durch die gesonderte haushaltsrechtliche Vorschrift erhält die Budgetierung für den gemeindlichen Haushalt einen hohen Stellenwert (vgl. § 21 GemHVO NRW). Sie stellt aber keine verpflichtende Vorgabe für die Gemeinde dar. Die Gemeinde muss deshalb ihre Budgets auch nicht in ihrem Haushaltsplan abbilden.

Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan stellen aber eine gute Grundlage für die zu bildenden Budgets dar. Es hängt aber einerseits von der örtlichen Ausgestaltung der Produktorientierung und andererseits von der Übertragung der dezentralen Ressourcenverantwortung ab, ob eine Übereinstimmung zwischen diesen beiden haushaltswirtschaftlichen Betrachtungen von der Gemeinde hergestellt werden kann und soll.

Die Budgetierung kann immer als internes Bewirtschaftungsinstrument zur Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans eingerichtet und auf die Bedürfnisse der Gemeindeverwaltung mit ihren Organisationseinheiten ausgerichtet werden, z. B. mit Unterstützung durch einen gesonderten Managementplan. Sie erhält dann eine gewisse Vorrangstellung bei der Gemeinde, wenn die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden. Von der Gemeinde muss dann ein Zusammenhang zu ihrer haushaltsmäßigen Produktorientierung geschaffen werden.

Es dürfte sich in vielen Fällen jedoch anbieten, nur eine produktorientierte Darstellung im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen, um den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Leistungserstellung und die dafür eingesetzten Ressourcen in verständlicher und nachvollziehbarer Weise offen zu legen. Bei einer Gliederung des Haushaltsplans auf der Grundlage der gemeindlichen Budgets ist die Budgetierung nicht mehr nur auf eine interne Bewirtschaftung ausgerichtet, sondern stellt auch die Grundlage für die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Jahresabschluss für das Haushaltsjahr dar.

Die Gemeinde kann dann sowohl bei der Haushaltsplanung als auch bei der Haushaltsabrechnung ihre Budgets eindeutig an den örtlichen Produkten ausrichten, um besser die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen und messbar zu machen. Es ist dann als ausreichend anzusehen, wenn im gemeindlichen Haus-

haltsplan durch die Benennung der Aufgaben und der gebildeten Produkte ein Zusammenhang zur Produktorientierung und zur Leistungserbringung bzw. Aufgabenerfüllung nachvollziehbar aufgezeigt wird.

#### **4. Die sachliche Bindung der Haushaltspositionen**

Der gemeindliche Haushaltsplan stellt die Grundlage für die Haushaltswirtschaft dar und ist für die Haushaltsausführung durch die Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Er enthält daher Festlegungen bzw. Ermächtigungen, die produktorientiert sowie artenbezogen durch die Haushaltspositionen im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen abgegrenzt und aufgezeigt werden (vgl. §§ 2 bis 4 GemHVO NRW).

Bei der Ausführung der Haushaltswirtschaft sowie bei der Auswahl der ins Folgejahr des Haushaltsjahres zu übertragenden Ermächtigungen sind daher von der Gemeinde die sachlichen Bindungen im Haushaltsplan zu beachten. Der Begriff „sachliche Bindung umfasst daher sowohl den Leistungszweck als auch den Leistungsumfang. Diese haushaltsmäßigen Gegebenheiten bleiben bei der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen aus dem Haushaltsjahr ins Folgejahr unverändert erhalten. Die übertragenen Ermächtigungen binden daher auch im folgenden Haushaltsjahr die Gemeindeverwaltung an ihren sachlichen Zweck.

Die haushaltsmäßigen Bindungen führen dazu, dass aufgrund der Übertragungen nur die sachlich gleichen Haushaltspositionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres fortgeschrieben werden dürfen. Bei einer solchen Vorgehensweise wird sichergestellt, dass entsprechend der sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres entsprechend auch die Inanspruchnahme im Folgejahr erfolgen kann. Die Ermächtigungen müssen daher unter Beachtung der Festlegungen des Rates im Beschluss über die Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres in das Folgejahr übertragen werden.

Die Ermächtigungsübertragungen müssen unter Berücksichtigung der betroffenen Haushaltspositionen des gemeindlichen Haushaltsplans erfolgen, um eine entsprechende gemeindliche Aufgabenerfüllung im Folgejahr durch ihre Inanspruchnahme sicherzustellen. Eine Ermächtigungsübertragung in allgemeiner Form ist daher nicht zulässig, in dem z. B. lediglich die Gesamtsumme als betragsmäßiger Umfang ohne sachliche Bindungen übertragen wird. Eine freie Verwendbarkeit der übertragenen Ermächtigungen im Folgejahr ist wegen der Fortgeltung der sachlichen Bindung ebenso unzulässig.

Von der Gemeinde sind wegen der sachlichen Bindung der Ermächtigungsübertragungen ggf. weitere haushaltswirtschaftliche Erläuterungen im Rahmen des Jahresabschlusses zu geben. Sie hat zudem im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung die übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt dazu, dass das Jahresergebnis der Gemeinde besser ausfällt, als wenn sämtliche Aufwandsermächtigungen tatsächlich in Anspruch genommen worden wären. Die Übertragung führt außerdem dazu, dass die betroffenen Positionen im Haushaltsplan für das folgende Jahr entsprechend erhöht werden.

#### **5. Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern, dass die Gemeinde möglichst eine defizitäre Haushaltslage vermeidet. Die Gemeinde soll daher durch die Produktorientierung in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans sowie durch die darin abzubildende Zeitreihe verdeutlichen, dass bei der Gemeinde ein zukunftsorientiertes Bild mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen besteht und als Grundlage für die Ausrichtung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde auf die Zukunft genutzt wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss sich daher unter Beachtung der Nachhaltigkeit und des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit sowie des demographischen Wandels ein zukunftsorientiertes Profil geben, um aus Visionen und Leitlinien (Leitbildern) strategische und operative Ziele für die Haushaltsjahre bestimmen zu können. Sie muss die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze miteinander verknüpfen, damit insgesamt gesehen ein örtlich gestaltetes, aber handhabbares System für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft entsteht (vgl. § 75 GO NRW). Die neu geschaffenen Rahmenbedingungen können und sollen daher eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft entfalten.

Zur Unterstützung einer zukunftsorientierten Aufgabenerfüllung sollen auch die produktorientierten Ziele der Gemeinde unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs dienen. Sie müssen mit geeigneten Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung verknüpft mit den gemeindlichen Finanzziele in Verbindung stehen. Die Ziele müssen dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung abgestimmt werden. Die Öffentlichkeit sollte in geeigneter Weise in einen solchen Prozess zur Festlegung eines „Geschäftsmodells“ eingebunden werden.

Von der Gemeinde wird dadurch nichts Unmögliches verlangt, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, zutreffende produktorientierte Ziele und Leistungskennzahlen jahresbezogen festzulegen und zu messen. Den Einstieg dazu bietet die „Leitorientierung“ der Gemeinde, die bis in den gemeindlichen Haushaltsplan, der mindestens die vorgegebenen Produktbereiche aufweisen muss, hineinreichen muss. Die Vielfalt und Geeignetheit der produktorientierten Ziele der Gemeinde kann dabei auf den gemeindlich bestimmten Produkten aufbauen (vgl. § 79 GO NRW).

Die Steuerung der Gemeinde darf dabei sich jedoch nicht nur durch die Abbildung von Zielen auf der untersten Ebene der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans wiederfinden. Die örtlich vorgesehenen Ziele müssen vielmehr in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene hineinreicht (operative Ziele). Es kann dann ein örtliches in sich stimmiges Zielsystem entstehen.

Ein zukunftsorientiertes Bild über die Aufgabenerfüllung der Gemeinde ist aber für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nur verständlich, wenn wie im Gesamtabschluss auch in der Haushaltsplanung ein Gesamtüberblick über die Leistungserbringung durch die Gemeindeverwaltung und Dritte hergestellt wird, die an der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde mitwirken, z. B. ihre Betriebe oder sonstige Dritte. Insgesamt bedarf es in der Gemeinde einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Steuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung sowie der ausreichenden Beachtung des Gebotes der Nachhaltigkeit und des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit.

## **6. Die Aufgabenerfüllung durch Dritte**

Die Gemeinde muss bereits bei ihrer Haushaltsplanung die zwischen der Gemeindeverwaltung und ihren Betrieben und den sonstigen Dritten bestehenden Leistungsbeziehungen und Finanzbeziehungen zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben sachgerecht berücksichtigen. Sie sollte diese Sachlage auch entsprechend verdeutlichen bzw. besonders erläutern, z. B. im Vorbericht (vgl. § 7 GemHVO NRW). Durch solche Angaben können die dazu im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Veranschlagungen auf einfache Weise nachvollziehbar gemacht und ein Zusammenhang zu betroffenen Bereich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung hergestellt werden, der haushaltswirtschaftlich in den Teilplänen enthalten ist.

Die Gemeinde kann derartige Informationen in den jeweiligen Teilplänen unter den „Sonstigen Angaben zu den örtlichen Verhältnissen“ geben, oder darüber gesonderte Übersichten erstellen und dem jeweils betroffenen Teilplan beifügen. Für die Gemeinde sollte dabei nicht ausschlaggebend sein, ob die jeweiligen Leistungszusam-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 4 GemHVO NRW**

menhänge als einmalig oder als jährlich zu klassifizieren sind oder mehrere Leistungs- und Finanzströme bestehen. Die gemeindlichen Angaben sollten dabei auch über die Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungsströme aus den Leistungsbeziehungen informieren. Solche Informationen an die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern aber auch, ebenfalls die geldwerten Leistungen anzugeben.

#### **7. Die Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr wird nicht nur durch den Haushaltsplan der Gemeinde bestimmt. Die Gemeinde hat vielmehr Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Diese Sachlage wirkt sich auf die Beurteilung der Haushaltswirtschaft aus, denn aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen, können wegen des für die Verrechnung ausdrücklich abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Verfahrensweise behandelt werden. Die Erträge und Aufwendungen, die von der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, hat die Gemeinde deshalb in ihrer Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Eine entsprechende haushaltsrechtliche Vorgabe ist jedoch nicht für die Teilrechnungen bzw. die Teilergebnisrechnungen getroffen worden. Gleichwohl können auch nach dem Ergebnis der Teilergebnisrechnung entsprechende nachrichtliche Angaben gemacht werden, sofern im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die betreffenden Vermögensgegenstände oder Finanzanlagen produktorientiert zugeordnet waren. Derartige nachrichtliche Beträge müssen dabei gleichzeitig auch in den nachrichtlichen Angaben nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung enthalten sein, denn dadurch soll ein Gesamtüberblick über die vorgenommenen Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage gewährleistet werden.

#### **8. Die Erläuterungen zu den Haushaltspositionen**

Die inhaltliche Ausgestaltung der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan erfordert von der Gemeinde, zu jedem Teilplan ausreichende, sachgerechte und nachvollziehbare Erläuterungen insgesamt sowie zu den einzelnen Haushaltspositionen des Teilplans zu geben. Die Produktorientierung jedes Teilplans stellt dafür einen Rahmen dar und beeinflusst die Ausrichtung der zu gebenden Informationen. Sie sollen einen Einblick in die unterschiedlichen Tätigkeitsfelder der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vermitteln und die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehenden Gegebenheiten sowie die Chancen und Risiken aufzeigen bzw. verdeutlichen.

Die Ausführung der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr hat Auswirkungen auf die Ressourcen und die Finanzen der Gemeinde, die bezogen auf die Teilpläne konkret und bedarfsgerecht durch die Ansätze unter den Haushaltspositionen veranschlagt werden sollen. Entsprechend muss die Gemeinde in den einzelnen Teilplänen gesonderte Erläuterungen zu den Haushaltspositionen des Teilergebnisplans und des Teilfinanzplans geben und dabei wichtige bzw. bedeutende Vorhaben und Maßnahmen im Haushaltsjahr besonders herausstellen.

Für die Gemeinde ist zudem es geboten, die örtlichen haushaltswirtschaftlichen Rahmenbedingungen den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ohne Einschränkungen offenzulegen. Es daher nicht ausreichend, zum einzelnen produktorientierten Teilplan nur die Arten und den Umfang der erzielbaren Erträge und Aufwendungen in der vorgesehenen Zeitreihe aufzuzeigen. Von der Gemeinde muss auch ein Zusammenhang mit der geplanten Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr unter Darstellung des vorgesehenen Umfangs und der Formen hergestellt werden.

Die Erläuterungen zu den Haushaltspositionen der Teilpläne sollen den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Einstieg in die für das Haushaltsjahr geplante Haushaltswirtschaft erleichtern. Die Gemeinde soll deshalb bei der Darstellung der Erträge und Aufwendungen keinen Differenzbetrag zwischen den jahresbezogenen Daten errechnen und aufzeigen. Ein Verzicht darauf ist geboten, weil solche Beträge vielfach die Bezeichnung „Abweichung“ oder auch die Bezeichnungen „Verbesserung“ (+) oder „Verschlechterung“ (-) erhalten. Die Gemeinde muss beachten, dass jahresbezogen grundsätzlich bedarfsgerecht zu planen und nicht das Vorjahr „fortzuschreiben“ ist.

Die Erläuterungen zu den Haushaltspositionen sind grundsätzlich ein unverzichtbarer Bestandteil der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan. Für die Gemeinde besteht zusätzlich die Möglichkeit, dem Vorbericht des Haushaltsplans bereits eine Übersicht beizufügen, mit der die Aufteilung der Erträge und Aufwendungen auf die einzelnen Teilpläne aufgezeigt wird. Die darin enthaltenen Angaben müssen aussagekräftig sein, sodass ggf. einzelne Arten der Erträge und/oder Aufwendungen zu untergliedern sind.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Gestaltung der Teilpläne):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung produktorientierter Teilpläne):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt, dass die Gemeinde die Teilpläne für ihren jährlichen Haushaltsplan produktorientiert aufzustellen hat. Das gewandelte Selbstverständnis der Gemeinde, nach dem ihre Leistungen nicht allein als Hoheitsakt, sondern vor allem als Dienstleistungen am Bürger (Produkte) erbracht werden, erfordert es, die Leistungen und Ziele des Verwaltungshandelns der Gemeinde und damit die gemeindlichen Produkte in den Mittelpunkt der Haushaltsberatungen bzw. der Aufstellung des Haushaltsplans zu stellen.

Das gemeindliche Haushaltsrecht beinhaltet diese Festlegungen über die Gestaltung der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans. Die Teilpläne stellen daher nicht allein einen Ausschnitt aus dem Ergebnisplan sowie einen Ausschnitt aus dem Finanzplan bzw. deren Untergliederung dar. Sie sollen im Einzelnen so gestaltet werden, dass unter der Einbeziehung der abgegrenzten Aufgabenerfüllung ein produktorientiertes bzw. produktbezogenes Gesamtbild entsteht.

Die Gemeinde hat daher bei der Aufstellung ihrer Teilpläne das Differenzierungsgebot als Haushaltsgrundsatz zu beachten. Nur dann können die gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr sachgerecht und ausreichend von der Gemeinde erfüllt und der Haushaltsplan entsprechend dem Auftrag des Rates durch die Gemeindeverwaltung ausgeführt werden. Die Gemeinde kann dann durch Teilpläne mit aussagekräftigen Ergebnis- und Finanzdaten sowie Informationen über alle produktorientierten Gegebenheiten einschließlich der Ziele und Leistungskennzahlen eine sachgemäße Haushaltswirtschaft gewährleisten.

##### **1.1.2 Produktorientierung und gemeindliche Aufgabenerfüllung**

###### **1.1.2.1 Allgemeine Zwecke**

Das NKF eröffnet der Gemeinde die Möglichkeit, mit einer örtlich geprägten Outputorientierung auch Aussagen und Bewertungen über die mit den im Haushaltsjahr eingesetzten Ressourcen erzielten Ergebnisse und Leistungen zu machen. Von der Gemeinde wird daher gefordert, dass sie sich einen Überblick über ihre vielfältigen Tä-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

tigkeiten, die zu erbringenden Leistungen sowie die damit erzielbaren Wirkungen verschafft, um ihre Produkte im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu definieren.

Für die Gemeinde ist es dabei nicht ausreichend, nur ihre Leistungen zu bestimmen und aufzulisten. Sie muss aus ihren Erkenntnissen heraus auf dieser Basis ihre Produkte definieren und diese fachlich und inhaltlich voneinander abgrenzen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der leistungsbezogenen Produkte der Gemeinde erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die gemeindliche Aufgabenerfüllung für die Adressaten verstehbar zu machen.

Die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen verlangen daher, dass die gemeindlichen Produkte mit der systematischen Gliederung des landesweit geltenden „NKF-Produktrahmens“ in Einklang stehen. Eine örtliche Produktorientierung kann zudem zur wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen in der Gemeindeverwaltung führen. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann dadurch transparenter und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde gestärkt werden.

**1.1.2.2 Der Aufbau des NKF-Produktrahmens**

Dem NKF-Produktrahmen liegt die haushaltsrechtliche Festlegung zugrunde, dass der gemeindliche Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu gliedern ist. Es ist zwar von den örtlichen Gegebenheiten in der Gemeinde abhängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört, in welchem Umfang sie zu erfüllen ist und auch, ob die Aufgabenerfüllung der Gemeindeverwaltung oder einem gemeindlichen Betrieb obliegt. Gleichwohl besteht in den Grundzügen landesweit eine vergleichbare Aufgabenstruktur.

Die Gemeinde stellt in diesem Zusammenhang eine Gesamtheit bzw. wirtschaftliche Einheit aus der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben dar, die insgesamt das produktorientierte Aufgabenspektrum zu erfüllen haben. Aufgrund der Vielfalt der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist ein haushaltswirtschaftlicher Produktrahmen entwickelt worden, der in seinem systematischen Aufbau aus den Gliederungsstufen „Produktfelder“, „Produktbereiche“, „Produktgruppen“ und „Produkte“ besteht. Die haushaltswirtschaftliche Produktorientierung für die Gemeinde soll durch das nachfolgende Schema aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 386).

<b>DIE PRODUKTORIENTIERUNG NACH DEM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>				
<b>PRODUKT-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanzleistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 386 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

Auf der ersten Stufe befinden sich sechs Produktfelder, von denen als Hauptbereiche fünf Produktfelder die gemeindliche Aufgabenerfüllung widerspiegeln, die jedoch vor Ort auf vielfältige Art und Weise und in unterschiedlichen Organisationsformen erfolgt. Das Produktfeld „Zentrale Finanzleistungen“ stellt vorrangig einen internen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Hauptbereich dar. Aus den Produktfeldern, die für den gemeindlichen Haushaltplan keine Gliederungsrelevanz haben, ergeben sich die Produktbereiche als grundlegende und verbindliche Vorgabe für die Gestaltung des Haushaltsplans der Gemeinde.

Für die Gemeinde besteht eine Verbindlichkeit für die Anwendung dieser Produktbereiche in der vorgegebenen Reihenfolge. Jedoch besteht keine Verpflichtung für die Anwendung der Nummerierung. Die Gemeinde kann die Produktbereiche weiter in Produktgruppen und Produkte untergliedern, und auf der örtlich geeigneten Steuerungsebene die Aufstellung der Teilpläne für den gemeindlichen Haushaltplan vornehmen. Die Anzahl und der Umfang der örtlichen Teilpläne muss dann unter Beachtung der Steuerungserfordernisse und der sonstigen örtlichen Verhältnisse, in ihrer Anzahl sowie auch hinsichtlich der inhaltlichen Abgrenzung von der Gemeinde eigenverantwortlich bestimmt und festgelegt werden.

Die Abgrenzung der gemeindlichen Produktgruppen und Produkte für örtliche Teilpläne muss auf die individuellen örtlichen Verhältnisse ausgerichtet und sachlich ausreichend begründet sein. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten lediglich eine landesweit einheitliche Handhabung auf der Ebene der Produktbereiche, die für die Gliederung des Haushaltsplans in Teilpläne für verbindlich erklärt worden sind (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2 Zu Satz 2 (Inhalte der produktorientierten Teilpläne):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift werden der Teilergebnisplan und der Teilfinanzplan als wichtige Inhalte der einzelnen gemeindlichen Teilpläne ausdrücklich benannt. Dem Teilergebnisplan mit den darin veranschlagten Erträgen und Aufwendungen kommt dabei die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den jährlichen Haushaltsplan sowie bei der Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu. Der Teilfinanzplan ist insbesondere wegen der darin zu veranschlagenden Investitionen, ggf. als Einzelmaßnahmen, ein unverzichtbarer Bestandteil der Teilpläne.

Durch die allgemeinen Vorgaben zur Aufstellung der gemeindlichen Teilergebnispläne wird gewährleistet, dass von der Gemeinde die Erträge und Aufwendungen nach Arten und in der gleichen Zeitreihe wie im Ergebnisplan veranschlagt werden (vgl. § 2 GemHVO NRW). Es muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass sich aus den Teilergebnisplänen die im Ergebnisplan auszuweisenden Beträge ergeben. Im Teilfinanzplan sind vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen enthalten, sodass mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen abzubilden sind, ggf. unter Beachtung der örtlichen Wertgrenzen auch als Einzelmaßnahmen.

#### **1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der produktorientierten Teilpläne):**

##### **1.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die Grundsätze zur Aufstellung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans. Diese Regelung räumt der Gemeinde das Recht ein, unterhalb der haushaltsmäßigen „Gesamtebene“ aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich unter Einbeziehung der örtlichen Leistungen die produktorientierten Teilpläne aufzustellen. Die Vorgabe trägt damit dem Bedürfnis der Gemeinde Rechnung, die Teilpläne im Zusammenspiel mit örtlichen Zielen und Produkten aufstellen zu können.

Die Aufstellung der Teilpläne im Haushaltsplan nach den Verantwortungsbereichen aufgrund örtlicher Organisationsentscheidungen ist dadurch nicht ausgeschlossen worden. Sie können im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsbewirtschaftung gleichzeitig zu Budgets erklärt werden. Bei der Gliederung des gemeindlichen Haushalts-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

plans in Teilpläne muss von der Gemeinde eine eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den verbindlichen Produktbereichen hergestellt werden.

Der Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans ist von der Gemeinde eigenverantwortlich in dem Umfang festzulegen, wie es für die Steuerung des örtlichen Haushalts als angemessen angesehen wird. Die Gemeinde hat dabei lediglich die vom Innenministerium festgelegte Verbindlichkeit für die siebzehn Produktbereiche zu beachten. Diese Sachlage stärkt die Gemeinde, ihren Haushaltsplan leistungsorientiert zu gestalten. Sie kann dann entsprechend die haushaltswirtschaftlichen Angaben in den produktorientierten Teilplänen machen und im Einzelnen durch darauf ausgerichtete Erläuterungen informieren.

**1.3.2 Die NKF-Produktbereiche**

**1.3.2.1 Die Gliederung**

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte, aber auch wegen der Prüfung ihres Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushaltsplans auf der Grundlage der bekannt gegebenen 17 Produktbereiche auszugestalten (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Sie sind deshalb nicht berechtigt, in ihrem Haushaltsplan die Produktbereichsebene nach ihren eigenen Wünschen auszugestalten und andere oder weitere Produktbereiche festzulegen.

Diese vom Innenministerium für verbindlich erklärten Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit von den Gemeinden zur Gliederung ihrer Haushalte genutzt werden. Folgende Produktbereiche sind durch den Runderlass des Innenministeriums bestimmt worden (vgl. Abbildung 387).

<b>DIE PRODUKTBEREICHE IM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	-----

*Abbildung 387 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Die Verbindlichkeit dieser Produktbereiche erstreckt sich auch darauf, dass die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan in der im Runderlass des Innenministeriums aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche in den Haushaltsplan einzustellen sind. Außerdem ist von der Gemeinde ein besonderer Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu bilden, in dem produktbereichsübergreifende bzw. den gesamten Haushalt der Gemeinde



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

betreffende Leistungen und Verpflichtungen abgebildet werden müssen, z. B. aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit, aus dem Gemeindefinanzausgleich.

Der NKF-Produktrahmen lässt der Gemeinde aber noch den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere produktorientierte Untergliederungen nach Produktgruppen und Produkten entsprechend dem örtlichen Bedarf und den Gegebenheiten sowie in eigener Verantwortung der Gemeinde. Die fachlichen Produktbereiche sind so gestaltet worden, dass sie sowohl den zurechenbaren „Leistungsteil“ als auch den zurechenbaren „Verwaltungsteil“ umfassen. Im gesonderten Produktbereich „Innere Verwaltung“ ist daher nicht die gesamte Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zusammenzufassen und darzustellen (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.3.2.2 Die Inhalte**

Durch die Vorgaben für die Nutzung der Produktbereiche im gemeindlichen Haushalt wird das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft gesichert. Die nachfolgende Übersicht zeigt die Inhalte der NKF-Produktbereiche beispielhaft auf (vgl. Abbildung 388).

<b>DIE INHALTE DER NKF-PRODUKTBEREICHE</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>ZUORDNUNGEN</b>
<b>Innere Verwaltung</b>	Rat, Bezirksvertretungen, Bürgermeister/in, Beigeordnete, Fraktionen, Controlling, Finanzbuchhaltung, Örtliche Rechnungsprüfung
<b>Sicherheit und Ordnung</b>	Ordnungsangelegenheiten, Brandschutz, Rettungsdienst
<b>Schulträgeraufgaben</b>	Grundschulen, Hauptschulen, Realschulen, Sekundarschulen, Gymnasien, Kollegs, Gesamtschulen, Sonderschulen, Fördermaßnahmen für Schüler
<b>Kultur und Wissenschaft</b>	Museen, Theater, Musikpflege, Musikschulen, Heimatpflege
<b>Soziale Leistungen</b>	Grundversorgung an natürliche Personen, Soziale Einrichtungen in ihren vielfältigen Formen,
<b>Kinder-, Jugend- und Familienhilfe</b>	Förderung von Kindern und Jugendlichen, Tageseinrichtungen für Kinder (Familienzentren), Einrichtungen der Jugendarbeit,
<b>Gesundheitsdienste</b>	Krankenhäuser, Kliniken, sonstige Gesundheitseinrichtungen, Gesundheitsschutz und Gesundheitspflege
<b>Sportförderung</b>	Allgemeine Förderung des Sports, Sportstätten und Bäder
<b>Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen</b>	Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen, Geoinformationen
<b>Bauen und Wohnen</b>	Bau- und Grundstücksordnung, Wohnungsbauförderung, Denkmalschutz und Denkmalpflege

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>DIE INHALTE DER NKF-PRODUKTBEREICHE</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>ZUORDNUNGEN</b>
<b>Ver- und Entsorgung</b>	Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung, Abfallwirtschaft, Abwasserbeseitigung
<b>Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV</b>	Bau- und Unterhaltungsaufgaben bei Straßen, Winterdienst, Verkehrssicherungsanlagen, Straßenreinigung, Parkeinrichtungen
<b>Natur- und Landschaftspflege</b>	Öffentliches Grün, Landschaftsbau, öffentliche Gewässer, Friedhofs- und Bestattungswesen, Land- und Forstwirtschaft
<b>Umweltschutz</b>	Umweltschutzmaßnahmen, Umweltschutzbeauftragte
<b>Wirtschaft und Tourismus</b>	Wirtschaftsförderung, Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen, Tourismus
<b>Allgemeine Finanzwirtschaft</b>	Steuern, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen, Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft
<b>Stiftungen</b>	Stiftungen

*Abbildung 388 „Die Inhalte der NKF-Produktbereiche“*

Die mit der produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushalts geschaffene Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Geschehen soll dabei u.a. auch ein Mittel zum Zwecke der haushaltswirtschaftlichen Steuerung der Gemeinde sein. Sie darf nicht zum Selbstzweck gemacht werden, denn dieses würde mit den Zielen und Zwecken des NKF nicht in Einklang stehen. Die Produktbereiche stellen mit ihren beispielhaft dargestellten Inhalten die Ausgangsgrundlage sowohl für die Gliederung des Haushaltsplans als auch für die finanzstatistischen Meldepflichten der Gemeinde dar, denn beide Bereiche bauen auf dem NKF-Produktrahmen auf.

### **1.3.2.3 Die Gliederungsziffern**

Der systematische Aufbau des gemeindlichen Haushaltsplans sowie das Buchungssystem der Gemeinde erfordern ein Zahlensystem für eine zutreffende Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bezogen auf die Aufgabenerfüllung. Für die gemeindlichen Produktbereiche bestehen in dieser Hinsicht nur allgemeine haushaltsrechtliche Vorgaben. Gleichwohl müssen die verbindlichen Produktbereiche von der Gemeinde in das örtliche haushaltswirtschaftliche System integriert werden.

Die Ziffern der Produktbereiche, die diesen bei ihrer Gliederung im NKF-Produktrahmen zugeordnet wurden, sind für die Gemeinde nicht für ihre Haushaltswirtschaft verbindlich. Sie können aber bei örtlicher Eignung von der Gemeinde benutzt werden (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde kann aber auch nach eigenen Maßstäben bzw. nach ihrem System örtliche Ziffern für die Gliederung des Haushaltsplans in Teilpläne festlegen, z. B. um dadurch das örtliche Geschehen und die Haushaltswirtschaft zutreffend im Haushaltsplan erfassen zu können.

Die Gemeinde kann aber auch die zweistelligen Gliederungsziffern aus der Übersicht der Produktgruppen der kommunalen Finanzstatistik nutzen und ausbauen, weil die Produktbereiche 01 – 16 die Grundlage für die über 80 finanzstatistischen Produktgruppen bilden, zu denen die Gemeinde meldepflichtig ist. Die örtlichen Gliede-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

rungsziffern der Produktbereiche sollten jedenfalls systematisch so aufgebaut sein, sodass durch die Verwendung der Ziffern bereits eine Verbindung zwischen den Produktbereichen, den Produktgruppen und den Produkten erkennbar und nachvollziehbar wird.

**1.3.2.4 Die Gliederungsstufen**

Die Gliederung des örtlichen Haushaltsplans soll die Gemeinde nach ihren Steuerungs- oder Informationsbedürfnissen ausrichten. Die Gemeinde kann sich dabei eigenverantwortlich entscheiden, ob sie die Teilpläne auch nach einer Gliederungsstufe unterhalb der verbindlichen Produktbereiche aufstellt. Sie ist z. B. bei einer Gliederung der Teilpläne nach Produktgruppen nicht verpflichtet, diese Gliederung nach finanzstatistischen Merkmalen vorzunehmen, weil die Produktgruppen eine finanzstatistische Messgröße darstellen.

Für die Gemeinde bietet es sich an, die finanzstatistischen Merkmale in die Entscheidung über die Gliederung ihres Haushaltsplans einbeziehen. Die Verpflichtung der Gemeinden für die Bildung von Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan muss sich im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben bewegen (vgl. Abbildung 389).

<b>DIE BILDUNG VON PRODUKTORIENTIERTEN TEILPLÄNEN</b>	
<b>GLIEDERUNGSART</b>	<b>GLIEDERUNGSVORGABE</b>
<b>Teilpläne nach Produktbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan sind nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte zu bilden.
<b>Teilpläne nach Produktgruppen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Produkten</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach Produkten mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.
<b>Teilpläne nach Verantwortungsbereichen</b>	Die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan können nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche aufgestellt werden.

*Abbildung 389 „Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“*

In diesem Zusammenhang sollte die Gemeinde prüfen, ob und in welchem Umfang es aus eigenen Steuerungs- und Informationsgesichtspunkten heraus sachgerecht ist, die gemeindlichen Teilpläne kleinteiliger unterhalb der Produktbereichsebene aufzustellen. Die über die Produktbereiche hinausgehenden Angaben, zu denen die Gemeinde insbesondere zur Erfüllung der finanzstatistischen Zwecke verpflichtet ist, kann sie ggf. aber auch auf andere geeignete und nachprüfbar Weise machen. Sie kann z. B. mithilfe eines Controllings oder durch sonstige Auswertungen und Nebenrechnungen die notwendigen Daten ermitteln.

**1.3.3 Die Bildung von Produkten**

**1.3.3.1 Allgemeine Anforderungen**

Im NKF-Produktrahmen besteht nur für die Produktbereiche eine verbindliche Vorgabe für die örtliche Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die weitere Untergliederung dieser Ebene, also die Bildung von Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan nach Produktgruppen und Produkten, liegt in der Entscheidungskompetenz und Verantwortung der Gemeinde.

Bei der Bildung der gemeindlichen Teilpläne sollen von der Gemeinde jedoch nicht nur die individuelle Aufgaben- und Verwaltungsstruktur vor Ort, sondern z. B. auch die Leistungsarten und die Finanzwirkungen aus ihrer Aufgabenerfüllung berücksichtigt werden. Es soll dabei möglichst eine Übereinstimmung mit den örtlichen Zielen und Inhalten der strategischen Steuerung erreicht werden. Die Produkte sind eine wesentliche Komponente des gemeindlichen Haushalts und haben deshalb eine Schlüsselfunktion innerhalb der Haushaltswirtschaft inne.

Die von der Gemeindeverwaltung zu erbringenden Leistungen sind dafür artenbezogen abzugrenzen und zu erfassen. Sie hat dafür eine qualitative und quantitative Bewertung der aufgabenbezogenen Leistungen vorzunehmen, um eine Zuordnung zu den gemeindlichen Produkten zu gewährleisten. Es muss zudem sichergestellt werden, dass die Produkte mit den gemeindlichen Zielen in Einklang stehen und die Zielerreichung durch Leistungskennzahlen möglich ist. Die Gemeindeverwaltung kann durch die gebildeten Produkte i. V. m. den Leistungskennzahlen dem Rat wichtige haushaltswirtschaftliche Informationen für die Steuerung vermitteln.

**1.3.3.2 Die Produktbildung**

Unter dem Begriff „Produkt“ sind dabei zusammengefasste Leistungen und Arbeitsvorgänge der Gemeindeverwaltung zu verstehen, die für Stellen außerhalb der jeweils zu betrachtenden Verwaltungseinheit im Rahmen des Leistungsprozesses der Verwaltung der Gemeinde erbracht werden. Die Gemeinde sollte jedoch nicht jede Verwaltungsleistung als eigenständiges Produkt definieren, sondern vielmehr einzelne Aufgaben, Leistungsarten oder andere Verwaltungsaktivitäten sachgerecht und sinnvoll zu geeigneten Produkten zusammenführen.

Ein gemeindliches Produkt stellt daher das Ergebnis bestimmter Aktivitäten und Sachgüter der Gemeindeverwaltung dar, die für einen Dritten als Empfänger erbracht werden sollen. Bei der örtlichen Bildung von Produkten durch die Gemeinde sollen auch die gewünschten steuerungsrelevanten Informationen sowie Ziele und Zwecksetzungen des Rates der Gemeinde vorrangig berücksichtigt werden. Ebenso sind Interessen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Nachfrager gemeindlicher Finanz- und Dienstleistungen ausreichend zu berücksichtigen.

Ausgehend von dieser Sachlage kann daher zwischen Produkten für externe Zwecke (für Dritte) und Produkten für interne Zwecke (für andere Verwaltungseinheiten) unterschieden werden. Die Produkte sind von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen und abzugrenzen. Deshalb bestehen bestimmte Anforderungen an die örtliche Produktbildung (vgl. Abbildung 390).

<b>DIE ANFORDERUNGEN AN DIE ÖRTLICHE PRODUKTBILDUNG</b>	
<b>Die gemeindlichen Produkte sollen so gebildet werden,</b>	- durch die Produkte eine Verbindung zwischen den Ressourcen und den damit angestrebten Zielen möglich wird,
	- die mit den Produkten verbundenen Leistungen mithilfe geeigneter Leis-

<b>DIE ANFORDERUNGEN AN DIE ÖRTLICHE PRODUKTBILDUNG</b>	
<b>dass</b>	tungskennzahlen messbar und steuerbar sind,
	- die Produkte inhaltlich zutreffend abgrenzbar sind und sachlich richtig bezeichnet werden können,
	- die Produkte sich in die Gliederungssystematik des gemeindlichen Haushalts einfügen,
	- die Produkte für die Gestaltung der örtlichen Budgetierung einsetzbar sind.
	- die Produkte für die gemeindliche Steuerung verwendbar sind,

*Abbildung 390 „Die Anforderungen an die örtliche Produktbildung“*

Besondere haushaltsrechtliche Vorgaben für die örtliche Produktbildung bestehen nicht. Es sind weder landesweit geltende Produktabgrenzungen, Produktbezeichnungen oder Produktnummer für das haushaltswirtschaftliche System der Gemeinde bestimmt worden. Die Produkte der Gemeinde sollen als Ergebnisse bestimmter Aktivitäten und Sachgüter der Gemeinde mit den Zielen und Zielgruppen der gemeindlichen Dienstleistungen verbunden werden, damit mithilfe von Leistungskennzahlen eine Messung der Zielerreichung möglich wird.

Die gemeindlichen Produkte sollen aber auch eine Informationsbasis darstellen, um über die Steuerung der Gemeinde zu einer Verbesserung von Arbeitsprozessen in der Gemeindeverwaltung beizutragen. Diese Gegebenheiten erfordern bei der Bestimmung von örtlichen Produkten eine zutreffende inhaltliche Abgrenzung zwischen den Produkten sowie sachlich zutreffende Bezeichnungen. Sie soll für ihre Produkte nicht einfach organisationsbezogene Bezeichnungen festlegen, auch wenn ggf. dadurch Erleichterungen in der Verständlichkeit oder Zuordnung möglich werden.

Die Bezeichnungen der Produkte müssen bereits die Inhalte und Zwecke der örtlichen Produkte erkennbar machen. Es kann i. d. R. von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht verlangt werden, sich erst durch einen Einblick in die einzelnen örtlichen Produktbeschreibungen die konkreten Inhalte der örtlichen Produkte zu erarbeiten. Die Inhalte hängen dabei auch wesentlich von den Leitfragen für die gemeindliche Steuerung sowie von dem leistungsorientierten Handeln der Gemeinde ab.

### **1.3.3.3 Die Produktbeschreibungen**

Im Rahmen der Produktbildung ist von der Gemeinde eine inhaltliche Festlegung jedes einzelne Produkt vorzunehmen und dafür eine leistungsorientierte Bezeichnung festzulegen (Produktbeschreibung). Bei den Produktbeschreibungen sind besonders die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen. Bereits innerhalb der Gemeinde dürften unterschiedliche Informationsbedürfnisse zu den Produkten bestehen, die sich auch auf die Produktbeschreibungen auswirken. Während für das Verwaltungshandeln der Gemeinde vielfach Detailinformationen zum einzelnen Produkt benötigt werden, sind für die Verwaltungsführung verdichtete und bewertete Informationen über die Produkte von Bedeutung.

Die Grundlage für die Erstellung des Produktplans der Gemeinde sollen die einzelnen Produktbeschreibungen bilden, wenn in diesen Darstellungen eine grundlegend gleiche steuerungsorientierte Basis enthalten ist. Solche Produktbeschreibungen ermöglichen dem Rat der Gemeinde und der Verwaltungsführung, das Leistungshandeln der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dazu gehört, dass neben der Auswahl der geeigneten Informatio-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

nen aus der Gemeindeverwaltungstätigkeit und deren Aufbereitung auch der Zielbestimmung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde genügend Sorgfalt gewidmet wird.

Bereits die dann erforderlichen Zuordnungen der gemeindlichen Leistungen sowie von Erträgen und Aufwendungen können zu einer kaum überschaubaren Datenflut führen. Eine Produktbeschreibung muss daher auch sich auf wesentliche und bedeutende Details beschränken. Sie soll die wichtigen produktbezogenen Angaben enthalten, aber auch die Verantwortlichkeiten, die Zielgruppe und die Abgrenzungen zu den anderen gemeindlichen Produkten aufzeigen (vgl. Abbildung 391).

<b>DIE INHALTE VON PRODUKTBESCHREIBUNGEN</b>			
<b>GLIEDERUNG</b>		<b>INHALTLICHE ANGABEN</b>	
<b>Produktbereich: Produktgruppe: Produkt:</b>		Angaben über die Bezeichnung und Nummerierung sowie Zuordnung innerhalb des gemeindlichen Produktplans.	
<b>Kurzbeschreibung des Produktes</b>		Inhaltliche Kurzdarstellung des Produktes.	
<b>Leistungsbereich des Produktes</b>		Aufführung der dem Produkt zugeordneten Leistungen.	
<b>Auftragsart:</b>		Benennung der Kriterien, z.B. „freiwillige Aufgabe“, „pflichtige Aufgabe“ u.a.	
<b>Auftragsgrundlage:</b>		Benennung der gesetzlichen Grundlagen sowie andere verbindliche Vorgaben.	
<b>Produktverantwortung:</b>		Benennung des Produktverantwortlichen, abgeleitet aus der Aufgaben- und Organisationsstruktur der Gemeindeverwaltung.	
<b>Ziele:</b>		Definition der Ziele anhand der Aufgabenbestimmung des Produktes unter Berücksichtigung der „Outputorientierung“ und der Transparenz des Verwaltungshandelns.	
<b>Zielgruppen:</b>		Darstellung der Adressaten („Kunden“), für die das Produkt erbracht wird.	
<b>Sonstige Bemerkungen:</b>		z. B. Hinweise auf Besonderheiten gegenüber anderen Produkten.	
<b>Kennzahlen:</b>	<b>Formel:</b>	<b>Ergebnis:</b>	<b>Zeitraum:</b>

*Abbildung 391 „Die Inhalte von Produktbeschreibungen“*

Der differenzierte Informationsbedarf erfordert es, dass die notwendigen Steuerungsinformationen sowie die Produktbeschreibungen allen Beteiligten verfügbar gemacht werden. Die vorherige Abstimmung über die Produkte mit den jeweils Beteiligten bzw. deren Mitarbeit bei der Bildung von Produkten erleichtert dabei das Herausfin-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

den der steuerungsrelevanten Daten. Die örtlichen Produktbeschreibungen müssen daher insbesondere Aussagen zum Inhalt des Produktes, zum Leistungsumfang, zur Leistungsqualität und zur Zielerreichung beinhalten.

Bei der Gestaltung der Produktbeschreibungen sollte daher der Steuerungsrelevanz der Gemeinde ein Vorrang eingeräumt bzw. dieses Erfordernis ausreichend berücksichtigt werden. Eine zu große Anzahl von Produkten mit den entsprechenden Produktbeschreibungen führt nicht zu einer Optimierung der Steuerung der Gemeinde, sondern schränkt die Transparenz über die Leistungen der Gemeinde bzw. die gemeindliche Aufgabenerfüllung ein.

**1.3.3.4 Die Produktbezeichnungen**

Diese Anforderungen an die örtliche Produktbildung erfordern bei der Festlegung von örtlichen Produkten nicht nur eine zutreffende inhaltliche Abgrenzung zwischen den Produkten, sondern auch eine sachlich zutreffende leistungsorientierte Bezeichnung. Die Gemeinde soll daher versuchen, die Ziele und Zwecke sowie Inhalte ihrer produktorientierten Leistungen soweit möglich durch die Bezeichnungen ihrer örtlichen Produkte erkennbar machen (vgl. Abbildung 392).

<b>KRITERIEN FÜR PRODUKTBEZEICHNUNGEN</b>	
<b>KRITERIUM</b>	<b>ANFORDERUNGEN</b>
<b>Zutreffend</b>	Die Bezeichnung von gemeindlichen Produkten soll möglichst den Inhalt der gemeindlichen Leistung erkennen lassen, auch wenn nicht jede Einzelheit oder Eigenschaft auf den ersten Blick sichtbar wird.
<b>Merkbar</b>	Die Bezeichnung von gemeindlichen Produkten soll den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in der Erinnerung bleiben.
<b>Aussprechbar</b>	Die Bezeichnung von gemeindlichen Produkten soll für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht zu einer Sprachhürde führen oder über die Aussprache rätseln lassen.
<b>Passend</b>	Die Bezeichnung von gemeindlichen Produkten muss für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Aussagekraft haben, sofern das Produkt nicht nur für einzelne abgegrenzte Adressatengruppen (Zielgruppe) angeboten wird.
<b>Positiv</b>	Die Produktbezeichnung soll möglichst eine positive Resonanz hervorrufen und keine grundlegende Ablehnung erzeugen.
<b>Kurz</b>	Für die Bezeichnung von gemeindlichen Produkten soll möglichst eine Kurzform bestehen, sofern die Gemeinde nicht auf eine Langform verzichten kann.
<b>Zweckorientiert</b>	Die Bezeichnung von gemeindlichen Produkten soll möglichst zweck- und leistungsorientiert sein, um reine organisatorische Bezeichnungen zu vermeiden.
<b>Verständlich</b>	Die Bezeichnung von gemeindlichen Produkten soll möglichst für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht missverständlich sein. Er darf sich nicht zum Schlechten hin verändern lassen.

*Abbildung 392 „Kriterien für Produktbezeichnungen“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Die Gemeinde soll bei der Festlegung der Bezeichnungen auch die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigen und deshalb für ihre Produkte nur dann organisationsbezogene Bezeichnungen festlegen, wenn dadurch eine konkrete Produktabgrenzung möglich wird. In solchen Fällen sollte von der Gemeinde geprüft werden, ob die Adressaten und die Gemeinde über eine solche Bezeichnung das gleiche Verständnis haben. Es kann von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft grundsätzlich nicht verlangt werden, sich erst durch einen Einblick in die örtlichen Produktbeschreibungen die Inhalte der örtlichen Produkte zu erarbeiten.

**1.3.3.5 Der örtliche Produktplan**

Die verbindlichen Produktbereiche stellen den Rahmen für die Bildung und Darstellung der von der Gemeinde in einem örtlichen Produktplan festzulegenden Produktgruppen und Produkte dar. Ein solcher individueller Produktplan der Gemeinde bildet die tatsächlichen örtlichen Leistungen im Rahmen der Aufgabenerfüllung und ihre Gestaltung durch die Gemeinde ab. Er muss daher alle von der Gemeinde gebildeten Produkte enthalten. Der Produktplan verpflichtet dabei nicht die Gemeinde, darin auch die den Produkten zugeordneten Leistungen aufzuzeigen. Damit aber gleichwohl eine eindeutige Zuordnung der gemeindlichen Leistungen zu den Produkten gewährleistet werden kann, bedarf es der Produktbeschreibungen.

Der Aufbau des örtlichen Produktplans durch die Gemeinde erfordert insgesamt eine nachvollziehbare ziffernmäßige Systematisierung, auch wenn haushaltsrechtlich keine verbindlichen Kennziffern für die Produktbereiche vorgegeben worden sind. Die Zuordnung der von der Gemeinde gebildeten Produkte zu ihren Produktgruppen und den verbindlichen Produktbereichen soll daher durch eine Produktkennziffer für jedes Produkt erleichtert werden. Ausgehend von den Produktfeldern des Produktrahmens, in die sich die vorgegebenen Produktbereiche sowie die weiteren von der Gemeinde bestimmten Produktgruppen und Produkten einfügen lassen müssen, eine Kennziffer für das einzelne örtliche Produkt gebildet werden

Der örtliche Produktplan der Gemeinde muss das gesamte gemeindliche Aufgabenspektrum aufzeigen. Er ist von der Gemeinde deshalb nach ihren örtlichen Verhältnissen zu detaillieren, wobei mit großer Sorgfalt und unter Berücksichtigung der Interessen aller Beteiligten vorzugehen ist. Die Systematisierung des gemeindlichen Produktplans entsteht auch durch die den Produkten zugeordneten Leistungen, die zu einem systemgerechten Aufbau des Produktplans und damit zu einer geeigneten Zusammensetzung der einzelnen Produktkennziffer beitragen. Im nachfolgend aufgezeigten Schema soll der Aufbau einer Produktkennziffer für die frei gewählten Produkte „2313 Integrationsmaßnahmen“, „5221 Förderung des Mietwohnungsbaus“ und „6122 Aufnahme von Krediten für Investitionen“ lediglich verdeutlicht werden (vgl. Abbildung 393).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG EINER PRODUKTKENNZIFFER</b>				
<b>PRODUKTFELDER</b>	<b>PRODUKTBEREICHE</b>	<b>PRODUKTGRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
2 Schule und Kultur	21 Schulträgeraufgaben	231 Berufskollegs	2313 Integrationsmaßnahmen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen
5 Gestaltung der Umwelt	52 Bauen und Wohnen	522 Wohnungsbauförderung	5221 Förderung des Mietwohnungsbaus	
6 Zentrale Finanzleistungen	61 Allgemeine Finanzwirtschaft	612 Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft	6122 Aufnahme von Krediten für Investitionen	

*Abbildung 393 „Die Zusammensetzung einer Produktkennziffer“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 4 GemHVO NRW**

Die gemeindlichen Leistungen wären nach der aufgezeigten Systematik von der Gemeinde mit einer fünfstelligen Ziffer zu versehen. Mit einer Leistungsnummer werden einzelne Leistungen einem gemeindlichen Produkt eindeutig zuordenbar und identifizierbar. Die Festlegung einer Leistungsnummer erfordert aber von der Gemeinde, dass auch praktikable Abgrenzungen zwischen den einzelnen gemeindlichen Leistungen vorgenommen werden müssen. Die Gemeinde könnte beispielsweise das Produkt „4142 Kinder- und Jugendärztlicher Gesundheitsdienst“ um örtlich ausgewählte wichtige Leistungen erweitern (vgl. Abbildung 394).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG VON LEISTUNGSNUMMERN</b>				
<b>PRODUKT-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
4 Gesundheit und Sport	41 Gesundheitsdienste	414 Gesundheits-schutz und -pflege	4142 Kinder- und Jugendärztlicher Gesundheitsdienst	41421 Einschulungs-untersuchung 41422 Schulärztliche Untersuchung 41423 Zahnärztliche Untersuchung 41424 ...

*Abbildung 394 „Die Zusammensetzung von Leistungsnummern“*

### 1.3.4 Besondere Teilpläne

#### 1.3.4.1 Der Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“

Die Gemeinde erhält oder erbringt vielfach Leistungen gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die sich auf ihren gesamten Haushalt auswirken bzw. darauf bezogen sind oder nicht auf einzelne Produktbereiche ausgerichtet sind. Bei solchen Leistungen ist es schwierig, die voraussichtlichen Erträge bereits im Rahmen der Haushaltsplanung zutreffend auf die „fachbezogenen“ Teilpläne aufzuteilen.

Die gemeindlichen Leistungen, z. B. Steuern, Schlüsselzuweisungen sowie allgemeine Aufwendungen sind daher im Haushaltsplan der Gemeinde zentral dem Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zuzuordnen. Solche gemeindlichen Tatbestände und Gegebenheiten bringen es mit sich, dass die Gliederung der Haushaltspositionen des Teilergebnisplans in diesem Teilplan erheblich von der Regelgliederung der übrigen Teilergebnispläne abweichen kann. Das nachfolgende Schema soll die Gliederung des aufzustellenden Teilergebnisplans für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ verdeutlichen (vgl. Abbildung 395).

<b>DER TEILERGEBNISPLAN „ALLGEMEINE FINANZWIRTSCHAFT“</b>						
	Vor-vor-jahr	Vor-jahr	Haus-halts-jahr	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	EUR	EUR	... EUR	EUR	EUR	EUR
Steuern und ähnliche Abgaben davon Grundsteuer A Grundsteuer B Gewerbesteuer + Zuwendungen u. allgemeine Umlagen davon Schlüsselzuweisungen						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>DER TEILERGEBNISPLAN „ALLGEMEINE FINANZWIRTSCHAFT“</b>						
	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ... EUR	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
+ Sonstige Transfererträge + Sonstige ordentliche Erträge						
<b>= Ordentliche Erträge</b>						
- Transferaufwendungen davon allgemeine Umlagen - Sonstige ordentliche Aufwendungen						
<b>= Ordentliche Aufwendungen</b>						

*Abbildung 395 „Der Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“*

Zu den zentral im Haushaltsplan zu veranschlagenden gemeindlichen Aufwendungen können z. B. auch Wertberichtigungen von Forderungen gehören. Dabei ist zu beachten, dass bei jedem noch nicht erfüllten Anspruch der Gemeinde ggf. Risiken bestehen, z. B. Ausfallrisiken oder Beitreibungsrissen. In der gemeindlichen Bilanz werden die Forderungen nicht nach Produktbereichen gegliedert angesetzt.

Die Gemeinde muss bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ihre gemeindlichen Ansprüche bzw. Forderungen hinsichtlich des möglichen Ausfallrisikos im Haushaltsjahr beurteilen bzw. einschätzen. Die Durchführung einer Wertberichtigung im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften kann dabei zu gemeindlichen Aufwendungen führen. Derartige Aufwendungen sollen im gemeindlichen Ergebnisplan berücksichtigt werden, wenn die Minderung einer Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auch einen Verzicht auf Ansprüche durch die Gemeinde darstellt.

Für gemeindliche Forderungen, bei denen es voraussichtlich an einer Durchsetzbarkeit fehlt, sollten dann in der geschätzten Höhe des Ausfalls bereits Aufwendungen eingeplant werden, um eine notwendig gewordene Berichtigung oder Niederschlagung durchführen zu können. Dazu bietet sich eine zentrale Veranschlagung der betreffenden gemeindlichen Aufwendungen im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ an.

#### **1.3.4.2 Der Teilplan "Stiftungen"**

Der Gemeinde wird die Befugnis eingeräumt, ihren Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern und diese eigenverantwortlich aufzustellen. Sie hat die Teilpläne auf der Grundlage der erbrachten Dienstleistungen durch Produkte, der Budgetierung der Ressourcen und nach den örtlichen Bedürfnissen unter Berücksichtigung der Ressourcen- und Fachverantwortung näher auszugestalten.

Die Gemeinde hat dabei lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe zu beachten, dass die Gliederung auf der Produktbereichsebene in Form von 17 Produktbereichen verbindlich vorgegeben ist (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Von der Gemeinde ist daher ein gesonderter produktorientierter Teilplan "Stiftungen" zu bilden, in die Erträge und Aufwendungen aus den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen zu veranschlagen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Ein Stifter kann eine rechtlich unselbstständige Stiftung (fiduziarische Stiftung) errichten und die Gemeinde mit der Verwaltung beauftragen. Er kann dabei als Ausdruck seines Stifterwillens auch Bedingungen und Auflagen hinsichtlich des Verwaltens der Stiftung festlegen. Die Gemeinde als Rechtsträger ist dann als Treuhänder für den Stifter tätig und verantwortlich für die Verwaltung und ordnungsgemäße Erledigung der Stiftungsgeschäfte. Ihr werden daher im Rahmen des Stiftungsgeschäfts bestimmte Vermögensgegenstände mit einer besonderen Zwecksetzung durch den Stifter (Stifterwillen) zu Eigentum und Verwaltung übertragen.

Der Erhalt des Stiftungsvermögens sowie die jahresbezogene Bewirtschaftung müssen dann im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfolgen und auch dort nachgewiesen werden. Bei unselbstständigen Stiftungen hat die Gemeinde zusätzlich zu den haushaltsrechtlichen Vorgaben keine stiftungsrechtlichen Vorgaben zu beachten. Sie muss gleichwohl nach Ablauf des Geschäftsjahres mit einer „Jahresabrechnung“ den Erhalt des Stiftungsvermögens und die Erfüllung der Stiftungszwecke nachweisen. Der erforderliche Nachweis lässt sich aus der entsprechenden Teilrechnung im Jahresabschluss entwickeln (vgl. §§ 37 und 40 GemHVO NRW).

Die Gemeinde soll haushaltsmäßig jede ihrer Stiftungen als ein Produkt definieren und entsprechend dafür einen gesonderten Teilplan aufstellen (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW). Sie erfüllt dadurch die Vorgabe, dass die rechtlich unselbstständigen Stiftungen als gemeindliche Sondervermögen den Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft unterliegen und die Bewirtschaftung nach dem Haushaltsplan ausgeführt und im Jahresabschluss gesondert nachgewiesen wird.

Diese haushaltsmäßige Vorgehensweise erleichtert der Gemeinde zusätzlich, die besonderen Vorgaben des Stifters sachgerecht und ausreichend zu erfüllen. Bei mehreren von der Gemeinde zu verwaltenden Stiftungen lassen sich dann die im Haushaltsjahr erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen auf die betreffenden Stiftungen zuordnen. Die Gemeinde kann dadurch auf einfache Art und Weise für jede Stiftung den Nachweis führen, dass die Vorgaben des jeweiligen Stifters eingehalten wurden.

## **2. Zu Absatz 2 (Maßgaben für die Aufstellung der Teilpläne):**

### **2.01 Allgemeine Anforderungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die Maßgaben, die von der Gemeinde bei der Aufstellung von Teilplänen für ihren gemeindlichen Haushaltsplan zu beachten sind. Die spezifische Ausgestaltung des Haushaltsplans unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen. Sie hat jedoch die einschlägigen Regelungen zu beachten und daher beim Aufbau des örtlichen Haushaltsplans eine haushaltsrechtlich bestimmte Hierarchie einzuhalten. Im gemeindlichen Haushaltsplan ist einerseits eine Gesamtebene mit Ergebnisplan und Finanzplan als Gesamtbild aufzustellen.

Andererseits ist diese Gesamtebene nach Gesichtspunkten einer produktorientierten Steuerung und unter Einbeziehung der verbindlichen Produktbereiche in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern. Diese Teilpläne müssen immer vollständig aufgestellt und insgesamt im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein (vgl. Nummer 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Bei der Aufstellung der Teilpläne ist zudem von der Gemeinde zu beachten, dass es Aufgabe der Gemeindeverwaltung ist, die vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan als einen komprimierten „Politikhaushalt“ vollständig und möglichst effizient im Haushaltsjahr umzusetzen. Die Gemeindeverwaltung hat dabei die beschlossenen Vorgaben und Ziele sowie die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr geschieht nicht zuletzt auch durch den Einsatz moderner Steuerungselemente, einschließlich der Budgetierung, der dezentralen Ressourcenverantwortung und der Kosten- und Leistungsrechnung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Die haushaltswirtschaftliche Steuerung und ihre Instrumente sowie die zu erreichenden Ziele finden sich deshalb unter Berücksichtigung der entsprechenden Maßgaben in den Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan wieder. Diese Vorgaben bedingen insgesamt bestimmte Anforderungen an die Bildung von Teilplänen im Haushaltsplan (vgl. Abbildung 396).

<b>WICHTIGE ANFORDERUNGEN AN DIE BILDUNG VON TEILPLÄNEN</b>	
<b>GLIEDERUNGSART</b>	<b>ANFORDERUNGEN</b>
<b>Teilpläne nach Produktbereichen</b>	Zu den Teilplänen nach den verbindlichen Produktbereichen sind die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen sowie die ggf. gebildeten Produktgruppen und die wesentlichen Produkte zu beschreiben.
<b>Teilpläne nach Produktgruppen</b>	Zu den Teilplänen nach den örtlichen Produktgruppen sind die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen sowie die wesentlichen Produkte zu beschreiben. Diesen Teilplänen sind Informationen über die verbindlichen Produktbereiche voranzustellen.
<b>Teilpläne nach Produkten</b>	Zu den Teilplänen nach den örtlichen Produkten sind die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Diesen Teilplänen sind die Informationen über die verbindlichen Produktbereiche voranzustellen.
<b>Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen</b>	Zu den Teilplänen nach Verantwortungsbereichen sind die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte zu beschreiben sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Diesen Teilplänen sind Informationen über die verbindlichen Produktbereiche voranzustellen.

*Abbildung 396 „Wichtige Anforderungen an die Bildung von Teilplänen“*

Im Zusammenhang mit einer örtlichen Budgetbildung kann es zweckmäßig sein, die Festlegungen des vom Rat beschlossenen „Politikhaushalts“ im Rahmen einer gesonderten Nebenrechnung und in einer wesentlich kleinteiligeren Weise auf die an die Verwaltungsstruktur anknüpfenden Budgets überzuleiten. In einem solchen „Managementhaushalt“, ggf. auch in der Kosten- und Leistungsrechnung, kann der vom Rat beschlossene „Politikhaushalt“ in einer Weise detailliert werden, wie es aus örtlicher Sicht für die Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben, für Zwecke des Controllings und der Rechnungsprüfung in der Gemeinde erforderlich ist. Gleichwohl darf auch dabei die Produktorientierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht verloren gehen.

## **2.02 Die Übersicht über die Produktbereiche**

Die Gemeinde muss bei der Aufstellung ihrer Teilpläne nach Produktgruppen und Produkten sowie nach örtlichen Verantwortungsbereichen beachten, dass diesen Teilplänen die verbindlichen Produktbereiche voranzustellen sind. Diese Teilpläne sollen unter Beachtung der für die Teilpläne geltenden Zeitreihe im Teilergebnisplan die Summen der Erträge und der Aufwendungen und im Teilfinanzplan die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen.

In der haushaltsbezogenen Darstellung sollten möglichst auch das haushaltsjahrbezogene Ergebnis und im Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ der Umfang des vorgesehenen Fremdkapitals benannt werden. Das nachfolgende Schema zeigt die Struktur dieser Übersicht beispielhaft für das Haushaltsjahr auf (vgl. Abbildung 397).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>DIE DARSTELLUNG DER NKF-PRODUKTBEREICHE</b>						
<b>PRODUKT- BEREICH</b>	<b>Ordentliche Erträge</b>	<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<b>Jahres- ergebnis</b>	<b>Investive Ein- zahlungen</b>	<b>Investive Aus- zahlungen</b>	<b>Kredit- aufnahme</b>
Innere Verwaltung						
Sicherheit und Ordnung						
Schulträgeraufgaben						
Kultur und Wissen- schaft						
Soziale Leistungen						
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe						
Gesundheitsdienste						
Sportförderung						
Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen						
Bauen und Wohnen						
Ver- und Entsorgung						
Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV						
Natur- und Land- schaftspflege						
Umweltschutz						
Wirtschaft und Tourismus						
Allgemeine Finanz- wirtschaft						
Stiftungen						

*Abbildung 397 „Die Darstellung der NKF-Produktbereiche“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Die Gemeinde sollte weitere Einzelangaben machen, sofern diese Informationen für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf der Produktbereichsebene von Bedeutung sind. Dazu können z. B. besondere Angaben über die Erträge im Produktbereich "Allgemeine Finanzwirtschaft" gehören, sodass dieser Produktbereich wegen der Erfassung der Steuern und allgemeiner Zuweisungen ggf. auch gesondert dargestellt werden sollte. Eine gesonderte detaillierte Darstellung kann sich ggf. auch für den gemeindlichen Produktbereich "Innere Verwaltung" ergeben, z. B. wenn mehrere produktbezogene Teilpläne bestehen.

**2.1 Zu Nummer 1 (Gliederung nach Produktbereichen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift können die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen aufgestellt werden. Sie sind immer dann nach Produktbereichen aufzustellen, wenn die Produktbereiche die gemeindliche Steuerungsebene darstellen. Die Produktbereichsebene stellt dabei eine Gliederungsstufe in der haushaltsrechtlichen Hierarchie dar, die bei der weiteren Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne nach Produktgruppen oder Produkten zwingend zu beachten ist.

Die Gemeinde muss bei der Aufstellung dieser Teilpläne bestimmte Maßgaben beachten und dafür Sorge tragen, dass die Ziele und soweit möglich die Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung in ausreichender Zahl bestimmt werden und die Produktgruppen und die wesentlichen Produkte beschrieben und in die Teilpläne einbezogen werden. Die Gemeinde, die ihre Teilpläne nach Produktbereichen aufstellt, hat dabei die Inhalte und die Reihenfolge der für verbindlich erklärten Produktbereiche zu berücksichtigen (vgl. Nummer 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die gemeindlichen Teilpläne auf Produktbereichsebene dürfen als Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde nicht so gestaltet werden, dass die Teilergebnispläne und die Teilfinanzpläne getrennt voneinander im Haushaltsplan stehen. Bei der Aufstellung der Teilpläne kommt der aufgabenbezogenen Produktorientierung ein Vorrang und damit die Einbeziehung in die Teilpläne zu, auch wenn zwischen den Teilplänen und dem Ergebnisplan und dem Finanzplan ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 und § 4 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW).

**2.2 Zu Nummer 2 (Gliederung nach Produktgruppen oder Produkten):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift können die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach Produktgruppen oder Produkten aufgestellt werden. Aus örtlichen Steuerungsgründen kann sich die Gemeinde dafür entscheiden, die Teilpläne in ihrem Haushaltsplan auf der Produktgruppenebene als erste Stufe der Untergliederung der Produktbereiche aufzustellen. Sie kann die Teilpläne aber auch auf der Produktebene als zweite Stufe der Untergliederung der Produktbereiche aufstellen.

In diesen Fällen darf die Gemeinde gleichwohl nicht auf eine Abbildung der Produktbereichsebene im gemeindlichen Haushaltsplan verzichten, auch wenn die Produktgruppenebene oder die Produktebene für die Gemeinde die Steuerungsebene darstellt. Dafür ist zugelassen worden, dass die Gemeinde in ihrem Haushaltsplan die Angaben in den Teilplänen der Produktbereichsebene reduzieren kann. Sie braucht im Teilergebnisplan der Teilpläne für die einzelnen Produktbereiche nur die Summen der Erträge und der Aufwendungen und im Teilfinanzplan die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen auszuweisen. Diese reduzierten Angaben sind vertretbar, weil die Produktbereichsebene nicht der örtlichen Steuerung der Gemeinde dient.

Die Gemeinde muss auch bei der Aufstellung der Teilpläne nach Produktgruppen oder Produkten bestimmte Maßgaben beachten und dafür Sorge tragen, dass die Ziele und soweit möglich die Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung in ausreichender Zahl bestimmt werden. Bei Teilplänen nach Produktgruppen sind die wesentlichen Produkte zu beschreiben und in die Teilpläne einzubeziehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Die gemeindlichen Teilpläne nach Produktgruppen oder Produkten dürfen als Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde nicht so gestaltet werden, dass die Teilergebnispläne und die Teilfinanzpläne getrennt voneinander im Haushaltsplan stehen. Bei der Aufstellung der Teilpläne kommt der aufgabenbezogenen Produktorientierung ein Vorrang und damit die Einbeziehung in die Teilpläne zu, auch wenn zwischen den Teilplänen und dem Ergebnisplan und dem Finanzplan ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 und § 4 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW).

**2.3 Zu Nummer 3 (Gliederung nach Verantwortungsbereichen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift können die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan auch nach den Verantwortungsbereichen in der Gemeindeverwaltung aufgestellt werden. Es sind i. d. R. besondere örtliche Gegebenheiten, aufgrund derer ein Anlass besteht, die gemeindlichen Teilpläne vorrangig nach organisatorischen Gesichtspunkten und nicht nach der Produktorientierung aufzustellen. Gleichwohl sollte auch bei einer solchen Gliederung der Teilpläne ein Ziel der Gemeinde sein, darin die Leistungserbringung produktorientiert darzustellen, um eine reine Inputorientierung zu vermeiden.

In den organisatorisch geprägten Teilplänen bedarf es daher besonderer Angaben über die örtliche Produktorientierung. Bei einer Gliederung der Teilpläne nach Verantwortungsbereichen soll die verbindliche Ebene der Produktbereiche im gemeindlichen Haushaltsplan dadurch erfasst werden, dass diesen Teilplänen in einer Übersicht die Produktbereiche voranzustellen sind.

Deren Teilergebnispläne müssen dann lediglich die Summen der Erträge und der Aufwendungen und deren Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausweisen. Die Gemeinde muss auch bei der Aufstellung der Teilpläne dafür Sorge tragen, dass die Aufgaben, die Ziele und soweit möglich die Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung in ausreichender Zahl bestimmt werden.

Die gemeindlichen Teilpläne nach Verantwortungsbereichen dürfen als Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde nicht so gestaltet werden, dass die Teilergebnispläne und die Teilfinanzpläne getrennt voneinander im Haushaltsplan stehen. Ein gemeindlicher Haushaltsplan mit Teilplänen nach Verantwortungsbereichen kann unmittelbar auch die örtliche Budgetbildung enthalten, sodass z. B. die organisatorischen Teilpläne des Haushaltsplans auf einer Stufe mit den Budgets in der örtlichen Budgethierarchie stehen.

Die Art und Weise der Bildung der Budgets und deren Umfang obliegt dabei eigenverantwortlich der Gemeinde. Für die Abbildung ihres Managementhaushalts im Haushaltsplan sollte die Gemeinde eine steuerungsrelevante Budgetebene wählen. Sie ist nicht verpflichtet, jedes Budget im Haushaltsplan abzubilden. Es dürfen jedoch keine Differenzen zwischen der Abbildungsebene und den Summen im Ergebnisplan und dem Finanzplan bestehen.

**3. Zu Absatz 3 (Aufstellung der Teilergebnispläne):**

**3.1 Zu Satz 1 (Gliederung der Teilergebnispläne):**

**3.1.1 Allgemeine Form der Teilergebnispläne**

Im Rahmen der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan stellen die Teilergebnispläne einen produktorientierten Auszug bzw. eine Untergliederung des gemeindlichen Ergebnisplans dar. Ihnen kommt eine entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan der Gemeinde sowie bei der Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu. Es kommen dabei die Rechengrößen "Ertrag" und "Aufwand" zur Anwendung. Die Rechengrößen „Erlöse/Leistungen“ und „Kosten“ aus der Kosten- und Leistungsrechnung blei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

ben dabei unberücksichtigt, denn die zu erfassenden internen Leistungsbeziehungen dürfen keine kalkulatorischen Kosten enthalten.

Die Teilergebnispläne müssen die gleichen Ertrags- und Aufwandsarten wie der gemeindliche Ergebnisplan enthalten, denn eine Zusammenführung der Ergebnisdaten in den Teilplänen zu den Daten des Ergebnisplans muss gewährleistet sein. Die gemeindlichen Teilergebnispläne sind grundsätzlich wie nachfolgend aufzubauen (vgl. Abbildung 398).

<b>Ertrags- und Aufwandsarten</b>		Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	<b>Ansatz des Haushaltsjahres</b>	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>						
↓							
9							
10	= Ordentliche Erträge						
11	<i>Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>						
↓							
16							
17	= Ordentliche Aufwendungen						
18	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 10 u. 17)						
19	Arten wie im Ergebnisplan						
20							
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)						
22	= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)						
26	= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen (= Zeilen 22 und 25)						
27	+ Erträge aus internen Leistungsbeziehungen						
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen						
29	= Ergebnis (= Zeilen 26, 27, 28)						

*Abbildung 398 „Allgemeine Form des Teilergebnisplans“*

Auf der Grundlage von Daten der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung können von der Gemeinde auch die Werte aus den internen Leistungsbeziehungen ermittelt und in die Teilergebnispläne und Teilergebnisrechnungen übernommen werden (vgl. § 17 GemHVO NRW). Von der Gemeinde ist in diesem Zusammenhang jedoch darauf zu achten, dass in den Erträgen und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen keine kalkulatorischen Kosten enthalten sind.

Durch sachgerechte Ergänzungen können wie bei den Teilplänen mit einer Gebührenkalkulation auch die kalkulatorischen Kosten nachrichtlich angegeben werden. Für die Gemeinde besteht jedoch keine haushaltsrechtliche



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Pflicht, festgestellte Ergebnisse und Erkenntnisse aus dem internen Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung in der Gemeindeverwaltung dann im Haushaltsplan oder im Jahresabschluss für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft öffentlich zu machen.

**3.1.2 Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan**

Die haushaltsrechtliche Einstufung der Teilergebnispläne als aufgaben- (produkt-) bezogene Abbildung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in ihrer haushaltswirtschaftlichen Umsetzung ist als sachgerecht anzusehen. Die damit verlangte Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu einer jeweils abgegrenzten gemeindlichen Aktivität ist notwendig. Sie wäre ansonsten aus haushaltswirtschaftlicher Sicht auch vorzunehmen, wenn die gemeindliche Aufgabe außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigt werden würde. Im gemeindlichen Ergebnisplan müssen mindestens die folgenden Haushaltspositionen enthalten sein (vgl. Abbildung 399).

<b>DIE HAUSHALTSPOSITIONEN IM TEILERGEBNISPLAN</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERGEBNISARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfererträge</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzerträge</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen</li> </ul>
Auch für <b>außerordentliche Erträge</b> und <b>außerordentliche Aufwendungen</b> sind gesonderte Haushaltspositionen zu schaffen.	

*Abbildung 399 „Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan“*

In diesem Zusammenhang kann ggf. auch eine Haushaltsposition im Teilergebnisplan entfallen, die mehrjährig keinen Betrag ausweist (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW). Das Muster für die Teilergebnispläne im gemeindlichen Haushaltsplan wird den Gemeinden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**3.1.3 Die abgabenrechtlichen „Gebührenhaushalte“**

Für die Darstellung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann es sachgerecht sein, in den betroffenen Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan auch die Belastung der Gebührenzahler insgesamt darzustellen. In den darin enthaltenen Teilergebnisplänen können durch eine „nachrichtliche“ Ergänzung die nach dem Abgabenrecht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

möglichen kalkulatorischen Kosten gesondert dargestellt werden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des gemeindlichen Rechnungswesens insgesamt gewahrt bleiben muss, sodass es im übrigen Teil der Teilergebnispläne bei den Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ für den gemeindlichen Haushaltsplan bleiben muss.

Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, ob die gebührenrechtlichen Gegebenheiten in den betroffenen Teilplänen durch zusätzliche Angaben in den Teilergebnisplänen oder durch zusätzliche textliche Darstellungen erweitert werden. Zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung können für die „Gebührenhaushalte“ aber auch eigenständige produktorientierte Teilpläne aufgestellt und unter Beachtung der betroffenen Produktbereiche in den gemeindlichen Haushaltsplan integriert werden. Entsprechend müssen dann im Jahresabschluss auch Teilrechnungen vorgenommen werden. Dabei müssen dann auch die jeweiligen Rechengrößen getrennt zur Anwendung kommen.

Von der Gemeinde ist daher zu beachten, dass im NKF in allen gemeindlichen Produktbereichen die jährlichen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln sind. Ferner können nur die tatsächlichen Zinsaufwendungen in den Teilplänen ausgewiesen werden. Nur diese aufwandsgleichen Kosten dürfen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt werden. In der Praxis der Gebührenhaushalte der Gemeinde werden hingegen Abschreibungen vielfach auch auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten ermittelt und i. d. R. die kalkulatorischen Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital abzüglich der Zuwendungen und Beiträge bezogen.

In diesem Zusammenhang ist außerdem zu beachten, dass gemeindliche Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, nicht mehr im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden müssen. Sie sind zudem in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nur noch nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Diese Regelung hat für die Teilpläne der abgabenrechtlichen „Gebührenhaushalte“ zur Folge, dass die nachrichtlichen Angaben über verrechnete Erträge und Aufwendungen zuerst nach dem Jahresergebnis der Ergebnisrechnung einzuordnen sind. Erst danach sollen die nachrichtlichen Angaben über die kalkulatorischen Beträge gemacht werden. Nachfolgend wird die Möglichkeit einer Überleitungsrechnung aufgezeigt (vgl. Abbildung 400).

<b>DIE ÜBERLEITUNG DES HAUSHALTSMÄßIGEN ERGEBNISSES ZUM SALDO DER GEBÜHRENKALKULATION</b>						
<b>Teilergebnisplan</b>	Vor- vor- jahr  TEUR	Vor- jahr  TEUR	<b>Haus- halts- jahr ... TEUR</b>	Planung Hj + 1  TEUR	Planung Hj + 2  TEUR	Planung Hj + 3  TEUR
<b>Erträge ...</b>						
<b>Aufwendungen ...</b>						
<b>Ergebnis:</b>						
<b>Nachrichtlich: Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage</b>						
<b>Saldo aus Verrechnungen bei Sachanlagen</b>						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>DIE ÜBERLEITUNG DES HAUSHALTSMÄßIGEN ERGEBNISSES ZUM SALDO DER GEBÜHRENKALKULATION</b>						
<b>Saldo aus Verrechnungen bei Finanzanlagen</b>						
<b>Nachrichtlich: Überleitung des Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>						
Differenz zwischen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung (-)						
Differenz zwischen kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen (-)						
Sonstige Abweichungen zwischen der Gebührenkalkulation und dem haushaltsmäßigen Ergebnis (+/-)						
<b>Saldo (der Gebührenkalkulation)</b>						

*Abbildung 400 „Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“*

Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten in den gemeindlichen Haushaltsplan könnte jedoch die Klarheit und Übersichtlichkeit beeinträchtigen und steht der Darstellung der Ressourcen entgegen. Solche Gegebenheiten sollen dadurch vermieden werden, dass in den Teilplänen nur die Differenz zwischen den kalkulatorischen Kosten und dem tatsächlichen Aufwand der Gemeinde nachrichtlich ausgewiesen wird.

**3.2 Zu Satz 2 (Ausweis eines Jahresergebnisses):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist in jedem Teilergebnisplan eines Teilplans ein Jahresergebnis zu ermitteln und entsprechend § 2 Absatz 2 GemHVO NRW darzustellen. Durch die dadurch vorzunehmende Trennung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Ergebniskomponenten wird eine produktorientierte Ergebnisspaltung aufgezeigt. Der Teilergebnisplan vermittelt dadurch die notwendige Transparenz über das voraussichtliche Jahresergebnis des durch den jeweiligen Teilplan abgegrenzten haushaltswirtschaftlichen Handelns.

Die vorzunehmende Ermittlung eines Jahresergebnisses und die Darstellung des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, des Finanzergebnisses, des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres nach Arten, Höhe und Quellen dienen dabei der Steuerung und der Entscheidung des Rates über den Einsatz und die Verwendung der produktorientierten Ressourcen. Das Jahresergebnis stellt dabei eine zutreffende Information über das jeweilige produktorientierte abgegrenzte Handeln der Gemeinde dar.

In den Teilergebnisplänen soll außerdem unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Vorgaben bringen es mit sich, dass in den Teilergebnisplänen die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge veranschlagt werden dürfen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Für den Teilergebnisplan im Teilplan für den Produktbereich "Stiftungen" ist von der Gemeinde zudem zu beachten, dass i. d. R. ein Jahresüberschuss als Jahresergebnis haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden darf, auch wenn der Überschuss in das (gesamte) Jahresergebnis der Gemeinde einzubeziehen ist. Die Gemeinde muss vielmehr im Rahmen von vertraglich bestehenden Zweckbindungen eine Verwendung entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck gewährleisten.

Zur Sicherstellung der vertraglichen Bindungen kann sich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ggf. anbieten, jede in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehende rechtlich unselbstständige Stiftung als Produkt zu führen und dafür einen eigenen Teilplan aufzustellen. Hinsichtlich einer Gesamtbetrachtung der Gemeindeverwaltung solcher Stiftungen kann dann eine Zusammenführung auf der Produktbereichsebene vorgesehen werden.

Die Gemeinde, die von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, erhält dadurch nicht die Befugnis, in der Haushaltsatzung getrennte Festlegungen ausschließlich für rechtlich unselbstständige Stiftungen zu treffen und dadurch die betreffenden Erträge und Aufwendungen aus der Gesamtbetrachtung des gemeindlichen Haushalts auszuklammern. Die Pflicht der Gemeinde, einen "gesonderten" Nachweis zu führen, kann durch Produktteilpläne für die einzelnen Stiftungen erbracht werden.

**3.3 Zu Satz 3 (Abbildung interner Leistungsbeziehungen):**

Die Gemeinde soll sich bemühen, ihren Ressourcenverbrauch und ihr Ressourcenaufkommen so genau und so verursachungsgerecht und vollständig wie möglich in ihrem Haushaltsplan zu veranschlagen. Sie ist daher verpflichtet, die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dann zusätzlich im Teilergebnisplan abzubilden, wenn sie diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst (vgl. § 17 GemHVO NRW). Für die Gemeinde sind die internen Leistungsbeziehungen i. d. R. immer von Bedeutung, weil die „inneren“ Erträge und Aufwendungen aus ihren eigenen Verwaltungsbeziehungen innerhalb der Gemeindeverwaltung sich z. B. auf Produktkosten, Budgets, Leistungsziele und Leistungskennzahlen auswirken.

Eine Erfassung der internen Leistungsbeziehungen unterstützt daher die Steuerung der Gemeinde und erleichtert zudem das unterjährige Controlling. Es ist daher geboten, auch die internen Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig zu erfassen, damit die aus Aufgabenerledigung entstehenden Aufwendungen und erzielbaren Erträge insgesamt bzw. vollständig ermittelt und im betreffenden Teilplan entsprechend ausgewiesen werden. Insbesondere in Produkt- oder Fachbereichen bedarf es auch einer Abbildung der internen Leistungsbeziehungen, wenn der Ressourcenverbrauch durch eine entsprechende Gestaltung der Entgelte (Erträge) gedeckt werden kann.

In den Teilergebnisplänen sind daher die internen Leistungsbeziehungen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs immer nach dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans darzustellen. Das nachfolgende Schema zeigt eine mögliche Abbildung der internen Leistungsbeziehungen im gemeindlichen Teilergebnisplan auf (vgl. Abbildung 401).

<b>DIE ABBILDUNG INTERNER LEISTUNGSBEZIEHUNGEN IM TEILERGEBNISPLAN</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
<b>Erträge ...</b>						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>DIE ABBILDUNG INTERNER LEISTUNGSBEZIEHUNGEN IM TEILERGEBNISPLAN</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ...	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
<b>Aufwendungen ...</b>						
<b>Ergebnis:</b>						
<b>Interne Leistungsbeziehungen</b>						
Interne Erträge aus ILB						
Interne Aufwendungen aus ILB						
<b>Saldo (ILB):</b>						

*Abbildung 401 „Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen“*

Die Gemeinde sollte die Abbildung der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen unmittelbar nach dem Jahresergebnis und damit noch vor der möglichen nachrichtlichen Angabe von Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage machen. Sie soll dabei auf eine vergleichbare Darstellung im Ergebnisplan verzichten. Es kommt im Ergebnisplan aber auch eine Abbildung der internen Leistungsbeziehungen nicht in Betracht.

Außerdem sind auch im Teilfinanzplan die internen Leistungsbeziehungen nicht auszuweisen, denn sie führen unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips nicht zu Zahlungsleistungen innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“. Aufgrund dessen sind auch keine „internen“ Vorgänge finanz- oder haushaltsmäßig im Finanzplan zu veranschlagen und im Haushaltsjahr kassenmäßig zu erfassen.

**4. Zu Absatz 4 (Aufstellung der Teilfinanzpläne):**

**4.1 Zu Satz 1 (Gliederung der Teilfinanzpläne):**

**4.1.1 Allgemeine Form der Teilfinanzpläne**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt den Inhalt der Teilfinanzpläne näher, jedoch sind davon unter dem Gesichtspunkt der Darstellung der Investitionsmaßnahmen der Gemeinde hauptsächlich die fachbezogenen Teilpläne betroffen, während im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ auf den gesamten Haushalt bezogene Zahlungen zu erfassen sind, z. B. die Fremdfinanzierung. Die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde sind ab einer örtlich zu bestimmenden Wertgrenze als Einzelmaßnahmen in den betreffenden Teilfinanzplänen abzubilden. Dadurch können für das Haushaltsjahr maßnahmenbezogen gesonderte Informationen über die Arten der notwendigen Auszahlungen und geplanten Einzahlungen, z. B. Zuwendungen, gegeben werden.

Diese sachlich gebotenen Informationen sollen in den Teilplänen dadurch ermöglicht werden, dass der Teilfinanzplan in zwei voneinander getrennten Bereichen aufzustellen ist. Der Teilfinanzplan besteht deshalb aus dem Bereich „Zahlungsübersicht“ (Teil A) als Gesamtdarstellung und dem Bereich „Planung einzelner Investitions-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

maßnahmen“ (Teil B) als Darstellung der gewichtigen Investitionsmaßnahmen. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, im Teilfinanzplan ggf. auch ein Gesamtbild über die notwendigen Zahlungen im Haushaltsjahr durch die zusätzliche Abbildung der Zahlungen aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit unter Einbeziehung der Produktorientierung abzubilden (vgl. Abbildung 402).

Einzahlungs- und Auszahlungsarten	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Verpflichtungsermächtigungen	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie im Finanzplan abgebildet werden.)</i>							
<b>Investitionstätigkeit</b>							
Einzahlungen							
1 aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen							
2 aus der Veräußerung von Sachanlagen							
3 aus der Veräußerung von Finanzanlagen							
4 aus Beiträgen u. ä. Entgelten							
5 Sonstige Investitionseinzahlungen							
6 Summe: (investive Einzahlungen)							
Auszahlungen							
7 für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden für Baumaßnahmen							
8 für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen							
9 für den Erwerb von							
10 Finanzanlagen von aktivierbaren							
11 Zuwendungen							
12 Sonstige Investitionsauszahlungen							
13 Summe: (invest. Auszahlungen)							
14 Saldo: der Investitionstätigkeit (Einzahlungen ./. Auszahlungen)							

*Abbildung 402 „Allgemeine Form des Teilfinanzplans“*

In den Fällen, in denen die Gemeinde generell auf die Abbildung von Zahlungen aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit im Teilfinanzplan verzichtet, stellt dieser einen Auszug aus dem „Gesamtinvestitionsprogramm“ der Gemeinde dar. Die Darstellung von gemeindlichen Finanzdaten in den zwei Bereichen des Teilfinanzplans (Teile A und B) müssen dabei insgesamt betrachtet werden (vgl. Nummer 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

In besonderen Fällen sollte die Gemeinde gleichwohl auch im Teil A auf Finanzdaten aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit nicht verzichten, z. B. wenn sie bisher unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen durchführt, für die zuvor entsprechende Rückstellungen gebildet und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden sind (vgl. § 36 Absatz 3 i. V. m. § 41 Absatz 4 Nummer 3.3 GemHVO NRW). Im Haushaltsjahr, in dem die Instandhaltungsmaß-

nahmen dann durchgeführt werden sollen, sind von der Gemeinde die entsprechenden Auszahlungen zu leisten. Diese Finanzmittelbeträge sind dann in den betreffenden Teilplänen im Bereich „Teilfinanzplan“ als Auszahlungen zu veranschlagen.

#### **4.1.2 Der Teilfinanzplan für die Finanzwirtschaft**

##### **4.1.2.1 Der Bedarf**

Die Ordnung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne nach Produktbereichen sowie die Besonderheiten der Abgrenzung der Zahlungen, die der Gemeinde bezogen auf den gesamten Haushalt gewährt werden oder die sie entsprechend an Dritte leisten muss, erfordern eine gesonderte abgegrenzte Darstellung im gemeindlichen Haushaltsplan. Entsprechend muss die Gemeinde für derartige Finanzleistungen, zu denen z. B. die Landeszuweisungen und die Tilgungen aufgenommener Darlehen gehören, einen gesonderten Teilplan aufstellen.

Der gemeindliche Haushaltsplan hat daher einen besonderen Teilplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu enthalten (vgl. § 4 Absatz 1 GemHVO NRW i. V. m. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). In diesem besonderen Teilplan, der aufgrund der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde auch einen Teilfinanzplan enthalten muss, sind z. B. die Steuereinzahlungen, das Fremdkapital oder die Umschuldungen und außerordentliche Tilgungen gesondert zu veranschlagen.

Von der Gemeinde sollte dabei grundsätzlich beachtet werden, dass im Teilplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ keine gemeindlichen Investitionsmaßnahmen zu veranschlagen sind. Der Teil B des Musters für den Teilfinanzplan kommt daher in diesem Teilplan nicht zur Anwendung (vgl. Nummer 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Eine Entscheidung der Gemeinde, in den Teilfinanzplänen die Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit nicht abzubilden, gilt auch für den Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“.

##### **4.1.2.2 Die Gliederung**

Die Zahlungsbezogenheit auf den gesamten Haushalt der Gemeinde bringt es mit sich, dass die Gliederung der Zahlungsarten im Teilfinanzplan für den Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ erheblich von der Regelgliederung in den übrigen Teilfinanzplänen abweichen kann. Die Gemeinde soll daher diesen besonderen Teilfinanzplan in geeigneter Weise eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse gestalten und darin die für den gesamten gemeindlichen Haushalt zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen zutreffend darstellen, z. B. die Schlüsselzuweisungen als Einzahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde oder z. B. die Tilgung aufgenommener Darlehen als Auszahlungen aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit.

Unter Steuerungsgesichtspunkten bietet es sich deshalb für die Gemeinde an, in jedem Haushaltsjahr die Einzahlungen und Auszahlungen aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit auch in diesem Teilfinanzplan, ggf. mit detaillierteren Angaben durch „davon-Vermerke“ zu veranschlagen und nicht nur summenmäßig im gemeindlichen Finanzplan auszuweisen. Die Bildung eines Teilfinanzplans für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ wird nachfolgend schematisch aufgezeigt (vgl. Abbildung 403).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>DER TEILFINANZPLAN „ALLGEMEINE FINANZWIRTSCHAFT“</b>						
	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b> ... TEUR	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Allgemeine Einzahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit davon für ...						
Allgemeine Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit davon für ...						
Allgemeine Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen davon für ...						
Aufnahme von Darlehen davon von:						
Rückflüsse von Darlehen						
Tilgung von Darlehen davon von:						
Gewährung von Darlehen						
Saldo aus Finanzierungstätigkeit						

*Abbildung 403 „Der Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“*

In diesem Teilfinanzplan sind grundsätzlich keine einzelnen Investitionsmaßnahmen zu veranschlagen. Gleichwohl muss in diesem Teilfinanzplan ein Zahlungsbereich für die gemeindliche Investitionstätigkeit ausgewiesen sein, denn die Gemeinde erhält z. B. allgemeine Investitionszuweisungen vom Land, ohne dass dafür eine aufgabenbezogene Verwendung vorgegeben wurde. Derartige allgemeine Finanzleistungen müssen als Einzahlungen in der Gesamtsumme nachgewiesen und dürfen daher nicht in den anderen fachbezogenen Teilfinanzplänen als einzelne Einzahlungen veranschlagt werden.

**4.2 Zu Satz 2 (Darstellung großer Investitionen):**

**4.2.1 Die Darstellung von Einzelmaßnahmen**

Bei einem Beschluss des Rates der Gemeinde über Investitionen zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Gemeinde auch vermögensmäßig von erheblicher Bedeutung sind, muss die Durchführung gesichert sowie eine adäquate haushaltsmäßige Behandlung gewährleistet werden. Diese Erfordernisse können nur dann in ausreichendem Maße erfüllt werden, wenn derartige Investitionen von der Gemeinde, ausgerichtet an der Umsetzung als einzelne Objekte, entsprechend auch in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans einzeln veranschlagt und im Jahresabschluss entsprechend nachgewiesen werden.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Der Bedeutung gemeindlicher Investitionen entsprechend ist von der Gemeinde eine Wertgrenze für die Veranschlagung ihrer Investitionen als Einzelmaßnahmen örtlich festzulegen. Dem Rat obliegt es in eigener Verantwortung die finanzwirtschaftlich bedeutenden Investitionen anhand einer betragsmäßigen Wertgrenze abzugrenzen. Er ist ausschließlich dafür zuständig und hat daher die Aufgabe, eine geeignete sachgerechte Entscheidung zu treffen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW).

Die Muster für die Teilfinanzpläne sind den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Darstellung der Einzelmaßnahmen im Teilfinanzplan muss dabei nicht auf die im Muster enthaltenen Angaben beschränkt bleiben (vgl. Anlage 9 B zu Nummer 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Sie kann von der Gemeinde eigenverantwortlich erweitert werden.

**4.2.1.2 Die konkrete Veranschlagung**

Die konkrete Veranschlagung einzelner Investitionsmaßnahmen ist dann von der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bereich des gemeindlichen Teilfinanzplans vorzunehmen. Dafür müssen die geplanten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und die bereitgestellten Mittel sowie die gesamten vor dem Haushaltsjahr voraussichtlich getätigten Zahlungen der Investitionsmaßnahmen zugeordnet werden. Zusätzlich sind auch die Gesamtbeträge der im Haushaltsjahr sowie in den Folgejahren vorgesehenen Einzahlungen und Auszahlungen gesondert anzugeben.

Die bisher für die jeweilige Investitionsmaßnahme bereitgestellten Ermächtigungen zur Leistung der notwendigen Auszahlungen sind dabei unter Bezugnahme auf die Ansätze im Haushaltsplan und nicht bezogen auf die Zahlungsgrößen aus der gemeindlichen Finanzbuchhaltung gesondert auszuweisen. Die Darstellung von einzelnen Investitionen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushalts soll dabei insgesamt ein vollständiges Bild über die vorgesehene sowie die laufende Investitionstätigkeit der Gemeinde bieten.

Durch die Veranschlagung in den Teilplänen soll auch aufgezeigt werden, wie die einzelne Investitionsmaßnahme von der Gemeinde abgewickelt werden soll bzw. bisher abgewickelt wurde und in welchem Umfang das Haushaltsjahr sowie Vorjahre und Folgejahre davon haushaltswirtschaftlich betroffen sind. Die einzelnen gemeindlichen Investitionsmaßnahmen können z.B. wie folgt veranschlagt werden (vgl. Abbildung 404).

<b>Investitionsmaßnahmen</b>	Ergebnis des Vorjahres EUR	Ansatz des Vorjahres EUR	<b>Ansatz des Haushaltsjahres</b> EUR	Verpflichtungsermächtigungen EUR	Planung Haushaltsjahr + 1 EUR	Planung Haushaltsjahr + 2 EUR	Planung Haushaltsjahr + 3 EUR	Bisher bereitgestellt (einschl. Sp. 2) EUR	Gesamteinzahlungen/-auszahlungen EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Maßnahme: ...									
+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen									
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden									
- Auszahlungen für Baumaßnahmen									
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlungen)									

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

<b>Investitions- maßnahmen</b>	Ergebnis des Vor- jahres	Ansatz des Vorjah- res	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Ver- pflich- tungser- mächtig- ungen	Planung Haus- haltsjahr + 1	Planung Haus- haltsjahr + 2	Planung Haus- haltsjahr + 3	Bisher bereit- gestellt (einschl. Sp. 2)	Gesamt- einzah- lungen/ -aus- zahlungen
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Weitere Maßnahmen: (Gliederung wie oben)									

<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Summe der investiven Einzahlungen									
Summe der investiven Auszahlungen									
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlun- gen)									

*Abbildung 404 „Der Teilfinanzplan für einzelne Investitionsmaßnahmen“*

In Einzelfällen kann es z. B. erforderlich sein, in der örtlichen Darstellung einer Investitionsmaßnahme im Teilfinanzplan eine ergänzende Spalte „Weitere Jahre“ vor der letzten Spalte einzufügen. Eine Ergänzung ist dann sachlich sinnvoll, wenn die Umsetzung der Investitionsmaßnahme voraussichtlich nicht im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, sondern erst in späteren Jahren abgeschlossen werden kann. Durch eine solche zusätzliche Angabe könnte eine bestehende Differenz zwischen den Beträgen im dargestellten Planungszeitraum und der Gesamtsumme der Maßnahme beseitigt werden, die für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltsplanung ohne besondere Erläuterungen nur schwer nachvollziehbar wäre.

Unabhängig davon, ob eine solche Zusatzangabe im Teilfinanzplan erfolgt, sollte in allen Fällen, in denen eine Differenz zwischen den Beträgen im Planungszeitraum des Teilfinanzplans und der Gesamtsumme der Maßnahme erheblich ist, eine darauf bezogene textliche Erläuterung gegeben werden. Die Gemeinde hat jedoch eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie zu jeder einzelnen Investitionsmaßnahme weitere besondere Angaben macht, um die Verständlichkeit des aufzuzeigenden Gesamtbildes der dargestellten gemeindlichen Investitionsmaßnahme zu verbessern.

Die Gemeinde kann dazu z. B. zusätzliche Angaben über den entstandenen Personalaufwand machen, wenn die konkreten Planungsunterlagen durch das eigene Personal erstellt wurden. Über die aktivierbaren Eigenleistungen der Gemeinde, die der einzelnen Investitionsmaßnahme zugeordnet werden können, bieten sich ebenfalls entsprechende Angaben an. Solche Zusatzangaben können geboten sein, wenn z. B. eine Entscheidung über den Umfang und die Art der Ausführung einer Einzelmaßnahme zu treffen ist und die voraussichtlichen „tatsächlichen Gesamtkosten“ aufgezeigt werden sollen.

#### **4.2.2 Die Abgrenzung nach Wertgrenzen**

##### **4.2.2.1 Die Festlegung von Wertgrenzen**

Bei einem Beschluss des Rates der Gemeinde über Investitionen zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Gemeinde auch vermögensmäßig von erheblicher Bedeutung sind, muss die Durchführung gesichert sowie eine adäquate haushaltsmäßige Behandlung gewährleistet werden. Diese Erfordernisse können nur dann in ausreichendem Maße erfüllt werden, wenn derartige Investitionen von der Gemeinde, ausgerichtet an der Umsetzung als einzelne Objekte, entsprechend auch im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt und im Jahresabschluss nachgewiesen werden. Die Bedeutung einer Investition ist dabei örtlich festzulegen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Dem Rat der Gemeinde obliegt es deshalb in eigener Verantwortung eine Wertgrenze zur Abgrenzung finanzwirtschaftlich bedeutender Investitionen festzulegen. Der Verzicht auf eine wörtliche verpflichtende Regelung in den haushaltsrechtlichen Vorschriften entbindet den Rat der Gemeinde jedoch nicht von einer sachgerechten Festlegung, denn er ist ausschließlich für die Festlegung einer Wertgrenze zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Aus diesem Zusammenhang und der weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften, die auf eine festgelegte Wertgrenze Bezug nehmen, ist der Umkehrschluss zu ziehen, dass die Gemeinde nicht auf die Festlegung einer Wertgrenze durch den Rat verzichten darf.

Unter dem Ziel der Stärkung des Budgetrechts des Rates der Gemeinde ist deshalb festgelegt worden, dass der Rat eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung von kleinen und großen Investitionen festzulegen hat (vgl. § 14 GemHVO NRW). Damit wird ein Rahmen für den Umgang der Gemeindeverwaltung mit der Planung und Ausführung von vorgesehenen Investitionsmaßnahmen geschaffen. Die örtlichen Gegebenheiten können dann zutreffend berücksichtigt werden, insbesondere dann, wenn diese sich unmittelbar auf die Veranschlagung der Einzahlungen und Auszahlungen einer Investitionsmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde auswirken.

Der Bezug zu den vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen und damit die gesonderte Einzelveranschlagung der großen Investitionsmaßnahmen in den gemeindlichen Teilfinanzplänen stellt sicher, dass die erforderlichen Informationen über den Umfang der wichtigen gemeindlichen Investitionen im Haushaltsplan der Gemeinde unmittelbar erkennbar sind und nachvollziehbar gemacht werden. Der Gemeinde bleibt es dabei eigenverantwortlich überlassen, in welcher Form eine Wertgrenze oder mehrere Wertgrenzen zur Abgrenzung ihrer Investitionsmaßnahmen durch den Rat der Gemeinde festgelegt werden. Sie hat dabei zu beachten, dass die Wertgrenze eine rechnerische Messgröße zur betragsmäßigen Messung und Bedeutung einer Investition darstellt.

Für die Gemeinde können eine einheitliche Wertgrenze für alle Investitionsmaßnahmen, fachbezogene Wertgrenzen nach Maßnahmen oder Objekten differenziert oder fachbezogene Wertgrenzen nach haushaltsmäßigen Produktbereichen festgelegt werden. Ggf. bedarf abhängig von Ziel und Zweck der örtlichen Wertgrenzen auch der Festlegung einer Geltungsdauer. Dabei ist zu beachten, dass eine ausschließliche Festlegung in der Haushaltssatzung nur für das entsprechende Haushaltsjahr gilt, wenn nicht in jeder folgenden Haushaltssatzung diese Festlegung erneut getroffen wird (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW). Es bleibt aber der Gemeinde unbenommen, für Ausnahmefälle auch Sonderregelungen zu treffen.

#### **4.2.2.2 Die Bindungswirkung**

Durch die Festlegung von Wertgrenzen soll der Rat im Rahmen seines Budgetrechts entscheiden, ab welchem Investitionsvolumen eine gemeindliche Investition als Einzelmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde zu veranschlagen ist. Die vom Rat betragsmäßig bestimmte Wertgrenze entfaltet grundsätzlich eine dauerhafte Bindungswirkung. Sie kann daher bei der Gemeinde nur dann in ihrer Größenordnung in wenigen Haushaltsjahren zur Anwendung kommen, wenn eine ausdrückliche zeitliche Begrenzung mit ihrer Festlegung verbunden war oder durch einen neuen Ratsbeschluss bestimmt worden ist.

Im Zusammenhang mit der Ratsentscheidung über die Einzelveranschlagung von Investitionsmaßnahmen hat die Gemeinde außerdem zu beachten, dass sich die Festlegung einer Wertgrenze immer der Gesamtbetrag der Investitionsmaßnahme beziehen muss bzw. dieser Betrag ausschlaggebend ist. Die Veranschlagung kann daher nicht davon abhängig gemacht werden, welcher Auszahlungsbetrag zur Umsetzung einer Investitionsmaßnahme im Haushaltsjahr benötigt wird. Bei mehrjährigen Investitionsmaßnahmen läge es dann im Belieben der Gemeinde in welcher Form gemeindliche Investitionen im Haushaltsplan veranschlagt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

Aus diesem Zusammenhang und den weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften, die auf eine festgelegte Wertgrenze Bezug nehmen, ist der Umkehrschluss zu ziehen, dass bei einer nicht erfolgten bzw. fehlenden Festlegung einer Wertgrenze durch den Rat von der Gemeinde jede Investition als Einzelmaßnahme im betreffenden Teilfinanzplan zu veranschlagen ist.

#### **4.2.2.3 Kein Verzicht auf Wertgrenzen**

Dem Rat der Gemeinde obliegt es in eigener Verantwortung eine Wertgrenze zur Abgrenzung finanzwirtschaftlich bedeutender Investitionen festzulegen. Der Verzicht auf eine wörtliche Regelung in den haushaltsrechtlichen Vorschriften entbindet den Rat der Gemeinde jedoch nicht von einer sachgerechten Festlegung, denn er ist ausschließlich für die Festlegung einer Wertgrenze zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Aus diesem Zusammenhang und der weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften, die auf eine festgelegte Wertgrenze Bezug nehmen, ist der Umkehrschluss zu ziehen, dass die Gemeinde auf die Festlegung einer Wertgrenze durch den Rat nicht verzichten darf.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde zu beachten, dass bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan neben den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen auch der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten ist (Einzelveranschlagung). Dem weiteren Grundsatz der sachlichen Bindung muss unter Beachtung der aufgeführten Vorschriften ebenfalls Genüge getan werden. Daher müssen die Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan im Einzelnen nach Summe und Zweck hinreichend bestimmt sein und im gemeindlichen Finanzplan die Investitionen nachvollziehbar dargestellt werden.

Bei einem Verzicht der Gemeinde auf die Festlegung einer Wertgrenze ist die Wahrheit und Klarheit des gemeindlichen Haushaltsplans beeinträchtigt. Mit einer auf investive Einzahlungs- Auszahlungsarten reduzierten Darstellung in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans würde die Entscheidung über die einzelnen Investitionsmaßnahmen in die Hand der Verwaltung gelegt. Der Rat muss daher nicht nur die Zahlungsarten für Investitionen festlegen, sondern auch die einzelnen Maßnahmen. Er sollte sich mit der Gemeindeverwaltung immer um eine einvernehmliche und sachgerechte Festlegung einer oder mehrerer Wertgrenzen für gemeindliche Investitionen bemühen.

Ein Verzicht auf die Festlegung von Wertgrenzen kann auch aufgrund der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht in Betracht kommen. Insbesondere, wenn sich gemeindliche Investitionen über mehrere Haushaltsjahre erstrecken oder Investitionen, die bei denen aufgrund erhaltener Zuwendungen ein besonderer einzelfallbezogener Nachweis aufzustellen ist, ist eine Darstellung als Einzelmaßnahme unerlässlich. Im Sinne einer geeigneten und zutreffenden Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sollte für die Festlegung einer Wertgrenze ein Einvernehmen zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung über den Umgang mit den gemeindlichen Investitionen bestehen.

#### **4.2.2.4 Keine zeitbezogene Abgrenzung**

Nach den haushaltsrechtlichen Veranschlagungsregelungen ist vorgesehen, dass Investitionsmaßnahmen der Gemeinde oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgesetzten Wertgrenzen als Einzelmaßnahmen gesondert im Teilfinanzplan zu veranschlagen sind. Die Wertgrenze stellt eine betragsmäßige Messgröße zur Abgrenzung finanzwirtschaftlich bedeutender Investitionen dar. Aus dem finanzwirtschaftlichen Zusammenhang und der weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften, die auf eine festgelegte Wertgrenze Bezug nehmen, ist der Schluss zu ziehen, dass eine Wertgrenze von der Gemeinde nicht anhand anderer Kriterien festgelegt werden darf.

Die Gemeinde darf z. B. keine Kriterien für die Einzelveranschlagung von Investitionen festlegen, die lediglich eine zeitbezogene Abgrenzung ermöglichen und das Volumen einer Investition außer Betracht lassen, z. B. durch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 4 GemHVO NRW**

die Verwendung des Begriffs „jährlich wiederkehrend“. Nur durch einen rechnerisch ermittelten Betrag als Wertgrenze kann konkret abgegrenzt werden, ab welchem Volumen eine gemeindliche Investition als Einzelmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde zu veranschlagen ist. Das Erfordernis einer gesonderten Darstellung einer Investition zeigt sich nicht daran, dass die Maßnahme im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen ist.

Die Festlegung der Gemeinde, dass „jährlich wiederkehrende Veranschlagungen von Investitionen unabhängig von deren Höhe einzeln“ im Haushaltsplan auszuweisen sind, steht mit dem haushaltsrechtlichen Grundsatz einer ausreichenden Bestimmtheit nicht im Einklang. Bei einer derartigen Regelung bleibt der Bezug zu konkreten Investitionen offen, denn der Schwerpunkt könnte auch auf dem Veranschlagungserfordernis liegen. Die Festlegung ist daher auch inhaltlich als ungeeignet für die Abgrenzung eines Einzelausweises anzusehen.

Gemeindliche Investitionen betreffen regelmäßig einzelne konkrete Objekte für die gemeindliche Aufgabenerfüllung, sodass die Wertgrenze auch nicht mit Bezug auf den Auszahlungsbedarf eines Haushaltsjahres festgelegt werden soll. Diese Festlegung könnte bei mehrjährigen Investitionen jahresbezogen zu unterschiedlichen Veranschlagungsformen führen, wenn z. B. wegen der Bauausführung zu erwarten ist, dass in einem Jahr voraussichtlich nur Auszahlungen unterhalb der Wertgrenze zu leisten sein werden. Mit einer derartigen Festlegung wird die Wertgrenze ihrem Zweck nicht gerecht.

#### **4.3 Zu Satz 3 (Weitere Investitionsangaben):**

##### **4.3.1 Die Pflicht zu weiteren Angaben**

Nach der Vorschrift sind von der Gemeinde bei jeder einzelnen im Teilfinanzplan darzustellenden Investitionsmaßnahme zusätzlich zu den maßnahmenbezogenen Beträgen nach Satz 1 der Vorschrift auch die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben. Diese Angabepflichten müssen bei der gemeindlichen Haushaltsplanung insbesondere danach betrachtet werden, ob nicht bereits durch die mehrjährige Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan und damit auch im Teilfinanzplan derartige Angaben enthalten sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Investitionssumme dürfte deshalb bereits in vielen Fällen im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein, wenn eine Investitionsmaßnahme einzeln zu veranschlagen ist. Es bedarf einer gesonderten Angabe über die bisher durch die Gemeinde bereitgestellten Finanzmittel, sofern bei der Veranschlagung von Auszahlungen für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme erkennbar ist, dass diese Investitionsmaßnahme bereits vor dem Vorjahr des Haushaltsjahres begonnen worden ist. Ein gesonderter Hinweis sollte auch immer gegeben werden, wenn nur die beiden Vorjahre des Haushaltsjahres betroffen sind.

Die Angaben zu den Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre sind im Grundsatz nur erforderlich, wenn auch vorgesehen ist, für die Investitionsmaßnahme gesonderte Verpflichtungsermächtigungen zu veranschlagen. Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushalt können die Ansätze für die drei dem Haushaltsjahr folgende Planungsjahre gleichzeitig bereits für die Umsetzung oder Fortführung der Investitionsmaßnahme die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen darstellen (vgl. §§ 84 und 85 GO NRW). Die Gemeinde hat darüber eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie soll die notwendigen Informationen in ihrem Haushaltsplan dazugeben.

Bei der Veranschlagung von großen Investitionen im gemeindlichen Haushaltsplan ist zudem darauf zu achten, dass die gemeindlichen Leistungen auch als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten sind, damit der anzuschaffende oder herzustellende gemeindliche Vermögensgegenstand auch in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden kann. Andernfalls sind die Auszahlungen der Gemeinde als Unterhaltungs- oder Instandhaltungsaufwand einzuordnen und stellen dann auch Aufwendungen dar, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

#### **4.3.2 Die Angaben über Eigenleistungen**

Bei der Gemeinde entstehen Materialaufwand und Personalaufwand, wenn eine Investitionsmaßnahme durch eigenes Personal durchgeführt wird. Bei der Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erfolgen vielfach die Planung oder Bauleitung oder andere Herstellungsleistungen durch eigenes Personal oder durch Hilfsbetriebe der Gemeinde. In den Fällen, in denen die daraus entstehenden Aufwendungen auch Herstellungskosten für die Gemeinde darstellen, ist diesem gemeindlichen Aufwand in der Ergebnisrechnung ein entsprechender Ertragswert gegenüberzustellen.

Der voraussichtliche Ertragswert ist im Ergebnisplan unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ zu veranschlagen. Es ist in diesen Fällen angebracht, im betreffenden Teilfinanzplan diese Aufwendungen als Teil der Gesamtkosten der Investitionsmaßnahme und Eigenleistungen der Gemeinde nachrichtlich aufzuzeigen. Bei diesen Leistungen sollte von der Gemeinde ggf. angegeben werden, ob um welche gemeindliche Aufwendungen es sich dabei handelt.

Mit den aktivierbaren Eigenleistungen der Gemeinde und deren Werterfassung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind jedoch unmittelbar keine Investitionsauszahlungen für die Gemeinde verbunden. Deshalb darf regelmäßig kein entsprechender Auszahlungsbetrag bei den betreffenden Investitionen im Teilfinanzplan veranschlagt werden. Sofern im Rahmen der erbrachten Eigenleistungen ggf. Zahlungen von der Gemeinde zu leisten waren, sind die erforderlich gewordenen Zahlungen ihrem Zweck entsprechend in der gemeindlichen Finanzrechnung zutreffend zu erfassen.

Durch die nachrichtliche Darstellung eines Wertes für die aktivierbaren Eigenleistungen der Gemeinde bei ihren Investitionsmaßnahmen sollen die Gesamtkosten der jeweiligen Investitionsmaßnahme gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offengelegt werden. Es wird dann allgemein nachvollziehbar, dass die Gemeinde und in welchem Umfang an der Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung selbst mitgewirkt hat und nicht nur der Auftraggeber gegenüber einem Dritten war.

#### **5. Zu Absatz 5 (Bewirtschaftungsregelungen):**

Die zur Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen sind nach dieser Vorschrift in den Teilplänen oder in der Haushaltssatzung auszuweisen, damit der Rat neben den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen auch bestimmte Verfahrensweisen für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans bzw. die Bewirtschaftung der gemeindlichen Haushaltsmittel durch seinen Beschluss festlegen kann (vgl. §§ 21 bis 23 GemHVO NRW).

Bei Bewirtschaftungsregelungen, die sich nur auf bestimmte Teilpläne des Haushaltsplans beziehen, bietet es sich an, diese Regelungen an den betreffenden Stellen im Haushaltsplan zu verankern. Bei einer teilplanübergreifenden Bewirtschaftungsregelung oder einer haushaltswirtschaftlichen Regelung von besonderer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ist es jedoch angebracht, diese in die Haushaltssatzung der Gemeinde aufzunehmen, z. B. Fristen für die Neubesetzung einer Stelle.

Mit diesen Möglichkeiten der Verankerung von haushaltswirtschaftlichen Vorgaben in der für die Gemeindeverwaltung bindenden Haushaltssatzung sowie im verbindlichen Haushaltsplan werden die Rechte des Rates der Gemeinde gesichert. Für ihn besteht dadurch die Möglichkeit, die tatsächliche Umsetzung seiner Vorgaben im Rahmen der Bewirtschaftung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr überwachen zu können.

**6. Zu Absatz 6 (Verzicht auf Haushaltspositionen):**

**6.1 Der Verzicht im Rahmen der Haushaltsplanung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift stellt klar, dass Haushaltspositionen, die nicht zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde beitragen, entbehrlich sind und nicht mehr im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein müssen. In den Teilplänen kann eine Haushaltsposition jedoch nur dann entfallen, wenn für das Haushaltsjahr, das Vorjahr oder das Vorvorjahr unter der betreffenden Position kein Betrag ausgewiesen ist oder in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung keine Ermächtigung veranschlagt werden soll (Zeitreihe von sieben Jahren nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde ist außerdem zu beachten, dass die Verzichtsregelung nicht für den gemeindlichen Ergebnisplan und den Finanzplan der Gemeinde gilt. Durch die Festlegung von wenigen Haushaltspositionen für die Gesamtebene im gemeindlichen Haushaltsplan (mindestens) bedurfte es dort keiner gesonderten Verzichtsregelung (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann auf dieser Ebene aufgrund der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich eine Erweiterung vornehmen. Sie eine solche Erweiterung aber ebenso auch wieder entsprechend ihrem Bedürfnis reduzieren oder ganz zurücknehmen.

**6.2 Die Wirkung auf den Jahresabschluss**

Die Verzichtsregelung wirkt sich entsprechend auf den gemeindlichen Jahresabschluss aus, auch wenn keine gesonderten Bestimmungen zu den Teilrechnungen getroffen wurden (vgl. § 40 GemHVO NRW). Die Möglichkeit des Verzichts auf Haushaltspositionen in den Teilergebnisplänen und in den Teilfinanzplänen ermöglicht der Gemeinde daher den Wegfall von Haushaltspositionen nur in den entsprechenden Teilrechnungen in ihrem gemeindlichen Jahresabschluss. Es bedurfte deshalb keiner gesonderten Verzichtsregelung für die Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die Festlegung von wenigen ausgewählten Haushaltspositionen für den gemeindlichen Ergebnisplan und den Finanzplan gilt auch für die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung als Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses. Wie bei der Haushaltsplanung werden auch im Jahresabschluss die Positionen in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung nicht von der Verzichtsregelung erfasst. Andererseits besteht aber eine verkürzte Zeitreihe (vgl. §§ 38 und 39 GemHVO NRW).

Die Gemeinde darf zudem das Zusammenspiel des gemeindlichen Jahresabschlusses mit dem Ergebnisplan, dem Finanzplan und der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nicht außer Betracht lassen. Die Ist-Werte aus den Teilrechnungen des abgerechneten Vorvorjahres des Haushaltsjahres stellen für das Haushaltsjahr in der Zeitreihe in den Teilplänen des Haushaltsplans die Ausgangsgröße dar (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

**EEEEEEEEEEEE**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 4 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 5**  
**Haushaltssicherungskonzept**

<sup>1</sup>Im Haushaltssicherungskonzept gem. § 76 der Gemeindeordnung sind die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben. <sup>2</sup>Das Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

**Erläuterungen zu § 5:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Haushaltskonsolidierung**

Die haushaltswirtschaftlichen Vorgaben für die Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, erfordert bei einem geplanten Jahresfehlbetrag für das Haushaltsjahr oder einem tatsächlich eingetretenen Jahresfehlbetrag gleichzeitig auch die notwendigen Konsolidierungsschritte einzuleiten, um eine dauerhafte defizitäre Haushaltswirtschaft nicht entstehen zu lassen bzw. eine solche Haushaltswirtschaft schnellstmöglich zu beenden.

Eine defizitäre haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde zeigt sich in einem gegenüber dem Ressourcenaufkommen wesentlich erhöhten Ressourcenverbrauch, der zu einem Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals führt. Die Gemeinde soll die ursächlichen Probleme aufarbeiten und die Defizite schnellstmöglich beseitigen. Unabhängig davon, wie lange die Krise bei der Gemeinde schon besteht oder wie tiefgreifend diese ist, muss von den Verantwortlichen in der Gemeinde ständig geprüft werden, auf welche Art und Weise und zu welchem Zeitpunkt der eingetretene Zustand beseitigt werden kann.

Die Gemeinde muss aufeinander abgestimmte finanz- und leistungsbezogene Maßnahmen auswählen und zeitgerecht umsetzen sowie strategische und operative Maßnahmen einleiten, die der Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs und auch der dauerhaften Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen. Auf dieser Basis müssen in der Gemeinde die weiteren Wege zur Krisenbewältigung sachgerecht ausgewählt sowie die künftigen örtlichen Rahmenbedingungen sowie die dahinführenden möglichen Maßnahmen konkret bestimmt und die verantwortliche Umsetzung festgelegt werden.

Die Gemeinde muss mit ihren Möglichkeiten zielstrebig versuchen, zukunftsorientiert ihre Ertragskraft zu erhalten bzw. bald möglichst wiederherzustellen. Sie muss in den Fällen, in denen der voraussichtliche Verzehr des Eigenkapitals der Gemeinde bestimmte Schwellenwerten überschreitet ein eigenständiges Haushaltssicherungskonzept aufstellen. Es ist dann für die Gemeinde haushaltswirtschaftlich nicht mehr ausreichend, sich von der Aufsichtsbehörde die Verringerung der allgemeinen Rücklage lediglich genehmigen zu lassen (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW).

Ab dem Zeitpunkt einer defizitären Haushaltswirtschaft zeigt sich deutlich, dass alle Verantwortlichen in der Gemeinde zur Wiedererreichung des jährlichen Haushaltsausgleichs und für die dauerhafte Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung beitragen und für die notwendigen Schritte die Verantwortung tragen müssen. Die Pflicht der Gemeinde zur Haushaltskonsolidierung erfordert dauerhaft die notwendige Disziplin und ein wirtschaftliches Handeln. Die Ertrags- und Aufwandsbeurteilung muss dabei durch eine Liquiditätsbetrachtung ergänzt werden. Ein Ziel muss es sein, die Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit selbst zu erwirtschaften. Und mögliche Belastungen nicht in die Zukunft zu verschieben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

Der Einstieg in die Haushaltskonsolidierung stellt daher auch eine Chance für die Gemeinde zur Neuausrichtung dar. Gleichwohl bleibt es zweifelhaft, ob sich das notwendige Durchhaltevermögen entwickeln kann. Bereits der Weg zur notwendigen Klarheit und zur Feststellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde stellt oftmals eine kaum zu bewältigende Aufgabe dar, insbesondere, wenn politische Rahmenbedingungen den Absichten kontrovers gegenüberstehen. Die Bedeutung der Haushaltskonsolidierung sowie die sachgerechte Bewertung und die gemeinsame Auswahl der Maßnahmen bilden einen geeigneten Ausgangspunkt, einer defizitären Entwicklung Einhalt zu gebieten.

**2. Die Schwellenwerte nach § 76 GO NRW**

Die Gemeinde hat zur Sicherung ihrer dauerhaften Leistungsfähigkeit ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und darin den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wiederhergestellt ist (vgl. § 76 GO NRW). In der Vorschrift werden dazu drei Tatbestände benannt, bei deren Vorliegen die Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist.

Die Pflicht der Gemeinde, beim Überschreiten der in der Vorschrift bestimmten Schwellenwerte ein Haushaltssicherungskonzept im Zeitpunkt der Haushaltsplanung als auch im Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses aufzustellen, lässt nicht zu, die Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen jeweils nur streng getrennt nach den betreffenden Zeitpunkten im Einzelnen zu betrachten.

Der gemeindliche Haushaltsausgleich für jedes Haushaltsjahr (Ausgleich in Planung und in der Rechnung eines Haushaltsjahres) sowie die mit der Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes verbundenen Ziele und Zwecke lassen es dabei nicht zu, dass in besonderen Fällen auch dann eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht, wenn die Schwellenwerte im Jahresabschluss und in der Haushaltsplanung aufeinander folgender Haushaltsjahre überschritten werden. Die haushaltsrechtlich bestimmten Schwellenwerte werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 405).

<b>DIE SCHWELLENWERTE FÜR EIN HAUSHALTSSICHERUNGSKONZEPT</b>	
<b>SCHWELLENWERT</b>	<b>ABGRENZUNG</b>
1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder	Ist im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft erkennbar, dass der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW) am Ende dieses Haushaltsjahres um mehr als ein Viertel verringert sein wird, löst dies unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus, d. h. für das Haushaltsjahr wird ein entsprechender Fehlbedarf erwartet, für den neben einer ggf. noch möglichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage auch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage notwendig wird.
2. in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren geplant ist, den in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern oder	In den Fällen, in denen von der Gemeinde bei der Aufstellung des Haushalts jeweils ein negatives Jahresergebnis für zwei aufeinanderfolgende Haushaltsjahre geplant wird, mit der Folge, dass dann der in der Schlussbilanz des jeweiligen Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern ist, entsteht für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes.  Diese Pflicht besteht auch, wenn bei der Aufstellung des Haushalts ein negatives Jahresergebnis für das Haushaltsjahr und das folgende Planungsjahr oder für zwei aufeinanderfolgende Planungsjahren geplant wird, das voraussichtlich zu einer entsprechenden Verringerung der allgemeinen Rücklage in diesen zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren führen wird.

<b>DIE SCHWELLENWERTE FÜR EIN HAUSHALTSSICHERUNGSKONZEPT</b>	
<b>SCHWELLENWERT</b>	<b>ABGRENZUNG</b>
<p>3. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird.</p>	<p>Die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht, wenn bei der Aufstellung des Haushalts für das neue Haushaltsjahr von der Gemeinde ein voraussichtlich vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage (vgl. Bilanzposten nach § 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW) innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geplant wird.</p> <p>Ein voraussichtlich vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage legt offen, dass gravierende strukturelle Haushaltsdefizite bestehen und die geordnete Haushaltswirtschaft so nachhaltig gefährdet ist, dass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei bald wieder zu erreichen. Daher kann die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nicht erst zu dem Zeitpunkt ausgelöst werden, zu dem der Haushalt für das Haushaltsjahr, in dem der voraussichtlich vollständige Verzehr der allgemeinen Rücklage eintritt, aufgestellt wird.</p>

*Abbildung 405 „Die Schwellenwerte für ein Haushaltssicherungskonzept“*

In diesem Zusammenhang zeigt sich, dass die Pflicht, den Haushaltsausgleich schnellstmöglich wiederherzustellen, nicht einschränkungslos gelten kann. Der dafür von der Gemeinde zu bestimmende nächstmögliche Zeitpunkt ist unter Berücksichtigung des Zumutbaren und der Verhältnismäßigkeit festzulegen. Mit diesem Zeitpunkt ist jedoch nicht nur ein rein theoretischer Zeitpunkt gemeint, sondern ein Zeitpunkt, der unter Berücksichtigung der Pflichten und Möglichkeiten der Gemeinde erreichbar ist.

Das Verhalten der Gemeinde bestimmt sich dabei nach den rechtlichen Vorgaben, die bestimmte Handlungen der Gemeinde vorsehen sowie der von der Gemeinde zu beachtenden Haushaltsgrundsätze. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass der Handlungsspielraum einer Gemeinde umso geringer ist, je größer der Jahresfehlbetrag der Gemeinde ist und je öfter ein solcher in den Haushaltsjahren entsteht, auch wenn zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs eine Höchstgrenze von zehn Jahren festgelegt worden ist.

### **3. Die Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW sowie die damit zu erreichenden Ziele näher bestimmt. Das Haushaltssicherungskonzept erfordert, ohne starre Formvorgaben festzulegen, Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung sowie zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es soll auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Haushaltssicherungspflicht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geeignete Maßnahmen in ihr Konzept aufzunehmen. Die Konsolidierungsmaßnahmen müssen die fehlerhaften ergebnis- und finanzwirtschaftlichen Wirkungen der festgestellten Ursachen beseitigen bzw. zu verändern, um die Leistungsfähigkeit der Gemeinde und die stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern. In diesem Rahmen wird betrachtet, inwieweit die allgemeine Rücklage verringert werden soll, von einer geringen Inanspruchnahme bis hin zu dem Fall, dass innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht werden soll.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

Die Ausgestaltung und die spätere Umsetzung des Haushaltssicherungskonzeptes obliegen der Gemeinde in eigener Verantwortung. Das örtliche Konzept darf jedoch nicht nur ein Bild über die örtlich notwendigen Sanierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die von der Gemeinde vorgesehenen Controllingmaßnahmen und Strategien enthalten, um den haushaltswirtschaftlichen Fortschritt zur Erreichung der angestrebten Ziele zu überwachen und zu messen. Es sollte dabei möglichst von einem zielorientierten Leitbild ausgegangen werden.

Eine erhebliche Beeinträchtigung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liegt vor, wenn die Gemeinde auf der Aktivseite ihrer Bilanz den gesonderten Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ausweisen muss (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4 7 i. V. m. § 43 Absatz GemHVO NRW). In diesem Fall verstößt die Gemeinde gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Sie muss schnellstmöglich geeignete Konsolidierungsschritte umsetzen, um wieder Eigenkapital verfügbar zu haben.

Durch sachgerechte Gegenmaßnahmen muss der Verzehr des Eigenkapitals beendet und wieder der Weg zur Erreichung des Haushaltsausgleichs beschritten werden, damit kein Verstoß mehr gegen das Überschuldungsverbot besteht. In solchen Fällen sollte ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept zu einem speziellen gemeindlichen Sanierungskonzept im Sinne der Zwecke des § 76 Absatz 1 GO NRW werden. Es ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer besonderen haushaltswirtschaftlichen Lage ein örtliches geprägtes Sanierungskonzept unter der Zielsetzung, die Überschuldung zu beseitigen und dauerhaft zu vermeiden, aufzustellen.

Ein erstelltes Sanierungskonzept muss zudem auch den Weg der Gemeinde zu einem Jahresüberschuss konkret aufzeigen. Das Erreichen eines jahresbezogenen Haushaltsausgleichs (Erträge gleich Aufwendungen) ist nicht ausreichend. Von der Gemeinde kann eine bestehende Überschuldung tatsächlich nur durch jährlich höhere Erträge als Aufwendungen beseitigt werden. Ein Sanierungskonzept der Gemeinde muss daher mit den darin enthaltenen Maßnahmen auch ein Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK) darstellen.

### **3.2 Die Struktur der Konsolidierungsmaßnahmen**

Mit dem haushaltsrechtlichen Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ soll die örtlich notwendige Konsolidierung eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen erhalten. Gleichzeitig sollen darin aber auch die vorgesehenen Maßnahmen mit ihren voraussichtlichen Wirkungen zur Erreichung der gesetzlichen und örtlichen Zielsetzungen aufgezeigt werden. Im Zusammenhang mit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten ist, müssen deshalb die vorgesehenen Maßnahmen soweit wie möglich konkretisiert werden (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW).

Mit Blick auf den Konsolidierungszeitraum muss von der Gemeinde aber auch ein Korridor für vorzunehmende Veränderungen eingeplant und/oder Alternativen im Rahmen der Umsetzung möglich sein, ohne das Gesamtziel zu gefährden. Die Gemeinde darf die Aufstellung ihres örtlichen Konzeptes jedoch nicht davon abhängig machen, ob eine Genehmigung ihres Konzeptes durch die Aufsichtsbehörde erreichbar ist. Sie muss unabhängig davon stetig das haushaltsrechtlich geprägte Ziel verfolgen, eine geordnete Haushaltswirtschaft wiederherzustellen und für die Zukunft dauerhaft sicherzustellen.

Mit der Umsetzung des örtlichen Konzeptes muss auch erreicht werden, dass weitere Gefährdungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst frühzeitig erkannt werden können und geeignete Gegenmaßnahmen von der Gemeinde ergriffen werden. Im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept bedarf es zudem besonderer Erläuterungen und örtlicher Angaben um den Zusammenhang zwischen den Konsolidierungsmaßnahmen herzustellen und den Weg zur Zielerreichung nachvollziehbar zu machen.

Für das Haushaltssicherungskonzept bietet sich im Grundsatz die gleiche produktorientierte Struktur an, wie sie im Haushaltsplan der Gemeinde in Form von Teilplänen besteht. Aufbauend auf diesen Teilplänen kann auch das

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

gemeindliche Haushaltssicherungskonzept strukturiert werden. Ausgehend von den für das erste Jahr geplanten Maßnahmen (Gepl.) können dann in den folgenden Jahren neue Maßnahmen hinzukommen oder die geplanten Maßnahmen vollständig oder teilweise ersetzt werden (Neu). Innerhalb der einzelnen Haushaltsjahre sollte dazu dann der Umfang der Veränderung betragsmäßig in Euro angegeben werden.

Im Rahmen der Angaben zur weiteren Gesamtentwicklung der Gemeinde können auch die durch die Konsolidierungsmaßnahmen erzeugten Wirkungen in Geldwerten gemessen und angegeben werden. Bei mehrjährigen Maßnahmen ist es dabei geboten, die ermittelten Gesamtbeträge jahresbezogen aufzuteilen. Die im Zeitablauf erfolgte Umsetzung der örtlichen Konsolidierungsmaßnahmen lässt sich auf diese Weise der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besser zuordnen und für deren Adressaten nachvollziehbarer machen. Nachfolgend wird beispielhaft eine mögliche Grundstruktur für ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept aufgezeigt (vgl. Abbildung 406).

<b>DIE STRUKTUR DES HAUSHALTSSICHERUNGSKONZEPTES</b>														
<b>Konsolidierungsplanung</b>	<b>Produktbereich .....</b>				<b>Produktbereich .....</b>				<b>Produktbereich .....</b>				<b>Begründungen/ Erläuterungen</b>	
	<b>Maßnahme Nr. ...</b>	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Umsetzung	Hj ...	Hj ...	Hj ...	Umsetzung	Hj ...	Hj ...		Hj ...
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					
	Gepl.				Gepl.				Gepl.					
	Neu				Neu				Neu					
	Verä.				Verä.				Verä.					

*Abbildung 406 „Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes“*

In der örtlichen Festlegung der Struktur der gemeindlichen Konsolidierungsmaßnahmen soll auch der demografische Wandel von der Gemeinde berücksichtigt werden. Die künftige Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann ggf. durch individuelle Lösungen noch stärker einer nachfrage- und qualitätsorientierten Nutzung von gemeindlichen Gebäuden bzw. des Gebäudebestandes angepasst werden, z. B. durch objektive Überprüfungen des notwendigen Flächenbedarfs bei Gebäudenutzungen.

Die Gemeinde muss stetig im Blick haben, ob die Vorhaben und Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit dem aktuellen Bedarf genügen. Sie muss dabei auch die Art und Weise der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände beurteilen und den mit der Nutzung verbundenen Bewirtschaftungsaufwand hinsichtlich seiner Art und seines Umfangs überprüfen. Insgesamt muss von der Gemeinde entschieden werden, in welchem Umfang die Vermögensgegenstände mit welchen Kosten zur Nutzung bereitgestellt werden sollen.

### **3.3 Die Darstellung von Jahresergebnissen**

Im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept sind für jedes Haushaltsjahr das Jahresergebnis in Form eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages sowie andere Summen- und Saldenbeträge unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ auszuweisen bzw. gesondert darzustellen. Die Darstellung eines Überschusses oder eines Fehlbetrages durch die Gemeinde hat dabei grundsätzlich nach den mathematischen Regeln zu erfolgen.

Der Wert einer Zahl ergibt sich insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen. Die Gemeinde hat einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen, z. B. einem Jahresfehlbetrag. Sie kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranstellen, z. B. einem Jahresüberschuss. Dem Vorzeichen kommt daher eine besondere Funktion zu. Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, eine haushaltswirtschaftliche Zahl der Gemeinde als positiv oder negativ zu beurteilen. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Vorzeichen wegzulassen.

Von der Gemeinde muss bei allen Summen- und Saldobeträgen im Haushaltssicherungskonzept unter Beachtung der Grundsätze der Klarheit und der Richtigkeit durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Sachlage erfordert, dass bei einer Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge veranschlagt werden sollen. Sie erfordert auch, dass bei negativen Beträgen das Vorzeichen nicht zum "Nachzeichen" gemacht wird, denn eine solche Darstellung gibt nicht haushaltswirtschaftliche Lage zutreffende wieder. Sachlage verschleiert

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und das Jahresergebnis können i.d.R. nur dann zutreffend wiedergegeben werden, wenn der auf das Haushaltsjahr bezogene Jahresüberschuss der Gemeinde als positiver Betrag und entsprechend der Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen werden. Es muss für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein und darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei dem darzustellenden Jahresergebnis des Haushaltsjahres um einen Jahresüberschuss oder um einen Jahresfehlbetrag oder um ein anderes positives Ergebnis (Summe oder Saldo) handelt.

### **4. Die Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung**

Bei einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz aufgezeigt wird (vgl. § 43 Absatz 7 i. V. m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW), müssen die Gegenmaßnahmen der Gemeinde zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital ausgerichtet werden. Der Weg zur Beseitigung der Überschuldung schließt dabei nicht nur die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde ein, sondern erfordert von der Gemeinde grundsätzlich auch das Erreichen eines Jahresüberschusses.

Ein Eigenkapitalaufbau kann bei der Gemeinde nur gelingen, wenn die gemeindlichen Erträge die Aufwendungen der Gemeinde über einen längeren Zeitraum übersteigen (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Vermeidung einer Erhöhung der Überschuldung ist dabei in die Betrachtung einzubeziehen (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Die Gemeinde ist verpflichtet, die notwendigen Gegenmaßnahmen zielgerichtet zu bestimmen und umzusetzen, um eine Beendigung des Verstoßes gegen das Verbot der Überschuldung zu erreichen.

Die Gemeinde muss schnellstmöglich den haushaltswirtschaftlichen Stand erreichen, dass kein negatives Eigenkapital mehr besteht, sodass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr anzusetzen ist. Sie muss mit ihren Gegenmaßnahmen aber auch erreichen, dass

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

künftig keine Überschuldung mehr eintritt. Entsprechend muss die Gemeinde sicherstellen, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft auf Dauer auf dieses Ziel ausgerichtet ist und auch mit diesem Blick geführt wird.

Diese Vorgaben erfordern von der Gemeindlich ein wirtschaftlich geeignetes Konzept für einen nachhaltigen Eigenkapitalaufbau. Derzeit kann das Land zwar noch keine sinnvolle und sachgerechte Eigenkapitalgröße oder ein Wertansatz der Allgemeinen Rücklage bestimmen, der anzustreben ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW). Die Festlegung einer von der Gemeinde zu erfüllenden Mindestanforderung, messbar anhand einer Kennzahl, ist bisher ebenso nicht möglich. Ein positiver Wertansatz der Allgemeinen Rücklage bleibt daher derzeit die einzige Messgröße, anhand derer der Erfolg der Beseitigung der gemeindlichen Überschuldung messbar und darstellbar ist.

### 5. Die Strategiekonzeption

Ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage muss die Gemeinde im Rahmen ihrer Analyse eine tragfähige Strategiekonzeption zur Umsetzung der notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen aufbauen. Die einzelnen Konzeptbestandteile sollen einem durchgängigen Strategieansatz folgen, der mithilfe von Identifikations- und Zielabwägungen zu entwickeln ist. Für diese Abwägung sind von der Gemeinde gewichtige Fragen zu klären, zu denen nachfolgend beispielhafte Inhalte aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 407).

<b>DIE STRATEGIEABWÄGUNG</b>	
-	Besteht eine Neugierde, die Aufgaben und Abläufe zu hinterfragen und infrage zu stellen, um Nutzen und Sinn neuer Werte feststellen zu können?
-	Besteht die Bereitschaft, die Systemrelevanz von Art und Umfang jeder Aufgabe zu untersuchen und zielorientiert festzulegen?
-	Besteht die Motivation, die Kompetenzen zu beherrschen und die künftige Aufgabenerfüllung nicht als Versuchsfeld zu betrachten?
-	Besteht das Interesse, die Mängel in der Aufgabenerfüllung zu untersuchen und verantwortlich offenzulegen, um die Gegenmaßnahmen abzuschätzen.
-	Besteht die Verantwortung, die Ziele nicht zu verwässern, um die notwendigen Dienstleistungen zugunsten der Bürger zu sichern?
-	Besteht ein Überblick über Versäumnisse und das Interesse auf künftige Erfolge zugunsten der Bürger und deren Bedürfnisse zu setzen?

*Abbildung 407 „Die Strategieabwägung“*

Durch die konkrete Klärung kann die Strategie gefestigt und der Weg der Gemeinde zur Beseitigung der defizitären Haushaltslage erkennbar und nachvollziehbar werden. Anschließend muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass die Strategie und die vorgesehenen Maßnahmen auch untereinander abgestimmt sind, um die gewünschten Wirkungen entfalten zu können.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes):**

#### **1.1 Allgemeine Anforderungen**

Für eine Gemeinde besteht auch bei einer schwierigen haushaltswirtschaftlichen Lage grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose für ihre Haushaltswirtschaft, denn eine Insolvenz ist für die Gemeinde nicht vorgesehen (vgl. § 128 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde hat grundsätzlich die Substanz und die Potenziale, trotz einer Krisensituation, auch wenn diese ggf. mehrjährig ist, und auch bei einer stark angespannten Liquidität bzw. bei Liquiditätsdefiziten, künftig wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und ihre stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern.

Die Schritte zur Stabilisierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen von der Gemeinde unter besonderer Berücksichtigung der Ursache der bestehenden defizitären haushaltswirtschaftlichen Lage und grundsätzlich in eigener Verantwortung bestimmt werden. Das Sanieren der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedeutet für die Gemeinde, die Krisenzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen und zu beseitigen sowie eine dauerhafte Stabilität erreichen zu wollen. Die Gemeinde muss in einer defizitären haushaltswirtschaftlichen Lage in geeigneter Weise ziel- und zweckbestimmt vorgehen.

Dabei gilt es, die Sanierungswürdigkeit und die Sanierungsfähigkeit aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu prüfen und zu bewerten, sodass ein umfassendes Sanierungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht werden kann. Es dürfte fast immer sinnvoll und sachgerecht sein, schnell, gezielt und konsequent die notwendigen Veränderungen vor Ort anzugehen, um das vorhandene haushaltsmäßige Defizit dauerhaft zu beseitigen. Dazu bedarf es einer sinnvollen und sachlichen Reihenfolge und Prioritätensetzung in der Umsetzung.

Die Festlegungen im Haushaltssicherungskonzept sollten möglichst unter Einbeziehung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und ggf. weiterer Beteiligter erfolgen. Es muss eine positive Wirkung auf den gemeindlichen Haushalt erreicht und der gemeindliche Eigenkapitalverzehr beendet werden. Ein Haushaltssicherungskonzept als umfassendes Sanierungskonzept dient dabei der Gemeinde als zukunftsorientierter Leitfaden (Gesamtkonzept). Die Gemeinde muss daher in dem Konzept die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die künftige Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung eines möglichst dauerhaft ausgeglichenen Haushalts aufzeigen.

Gleichzeitig muss das Sanierungskonzept ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und das die konkreten und akuten Schritte beinhalten muss, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Ein solches Handlungskonzept sollte zu den erforderlichen nachhaltigen Maßnahmen auch Zwischenziele als Mess- und Kontrollpunkte zum zu erreichenden Gesamtziel enthalten. Die angestrebten Ergebnisse sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dazu unter Bezugnahme auf den zeitlich festzulegenden Sanierungsablauf besonders herauszustellen.

Die Inhalte sowie die zeitliche Dimension eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzepts sind aber auch immer von der aktuellen Krisensituation und den von der Gemeinde einzuschätzenden Zukunftsaussichten abhängig. Die zeitliche Abfolge in diesem Konzept muss dabei von der Gemeinde so ausgestaltet sein, dass diese die vorgesehenen Maßnahmen im Rahmen ihrer Möglichkeiten umsetzen kann und sie nichts Unmögliches von sich selbst verlangt bzw. für sich selbst festgelegt. Aufgrund des Zusammenwirkens der einzelnen Komponenten des örtlichen Sanierungskonzepts lässt sich dann eine Gesamtaussage für das künftige Handeln treffen.

Diese Sachlage erfordert von der Gemeinde, eine an den örtlichen Verhältnissen orientierte und durch die Machbarkeit geprägte konzeptionelle Zielsetzung festzulegen. Im Zusammenhang mit erreichbaren Zwischenzielen, an



denen die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu messen ist, kann auch die Motivation der Gemeinde zur Fortsetzung der weiteren notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen gestärkt werden.

## **1.2 Die inhaltliche Planung und Festlegung**

### **1.2.1 Die Ursachenanalyse**

Für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes muss die Gemeinde ihre aktuelle Haushaltslage zutreffend einschätzen, um die Ursachen für den haushaltswirtschaftlichen „Sanierungsbedarf“ zu identifizieren und geeignete Sanierungsstrategien und Maßnahmen entwickeln zu können. Neben den haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten sind auch die gemeindlichen Leistungen sowie die örtlichen Organisationsstrukturen zu analysieren und kritisch zu hinterfragen. Die möglichen unterschiedlichen Ursachen sind dabei vielfach von zusammenhängender Natur oder stehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung in gegenseitiger Abhängigkeit voneinander.

Durch die Gemeinde bedarf es daher einer sorgfältigen Analyse der Ursachen unter der Einbeziehung mehrerer vergangener Haushaltsjahre. Die Ursachenanalyse ist aber auch von den Zukunftsaussichten der Gemeinde im Sinne von Risiken und Chancen sowie einer bedarfsgerechten Aufgabenerfüllung und ihrer weiteren wirtschaftlichen Entwicklung abhängig. Die dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie die weiteren Jahre bis zur Wiedererreichung des angestrebten Haushaltsausgleichs dürfen deshalb nicht außer Betracht bleiben.

Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse der Gemeinde sowie unter Ausübung eines pflichtgemäßen Ermessens und der gewonnenen Kenntnisse über die Ursachen lassen sich in Zusammenarbeit mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geeignete örtliche Sanierungsmöglichkeiten bestimmen. Die Gemeinde darf die Auswahl und Festlegung sachgerechter Konsolidierungsmaßnahmen nicht allein der Gemeindeverwaltung überlassen. Alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaften sind i. d. R. betroffen, so dass auch deren Erkenntnisse zu konkreten Inhalten des Haushaltssicherungskonzeptes werden können.

### **1.2.2 Die Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sie hat zudem ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Vorgaben erfordern grundsätzlich, dass die Gemeinde möglichst eine defizitäre Haushaltslage vermeidet. Soweit eine solche Haushaltslage entstehen kann, soll die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten zukunftsorientiert versuchen, ihre Ertragskraft bald möglichst wiederherzustellen und dauerhaft zu sichern.

Bei einer Krise soll die Gemeinde den Haushaltskonsolidierungsprozess selbst so durchführen, dass die dauernde Leistungsfähigkeit und stetige Aufgabenerfüllung wieder erreicht wird. Sie soll eine haushaltswirtschaftliche Lage schaffen, durch die die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden sowie deren Zukunft dauerhaft gesichert wird. Diese Erfordernisse für die gemeindliche Haushaltskonsolidierung zeigen auf bzw. verdeutlichen, dass unter Beachtung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen geschaffen werden muss, damit dadurch geeignete Grundlagen für eine neue Ausrichtung auf ein nachhaltiges und zukunftsbezogenes Handeln der Gemeinde bestehen können.

Die wirtschaftliche Lage bzw. die sich abzeichnende Ertragsschwäche der Gemeinde oder mögliche finanzielle Gegebenheiten verlangen bei einer Haushaltskonsolidierung die Festlegung neuer nachhaltiger Rahmenbedingungen und Handlungsfelder vor Ort. Für den Weg dorthin bedarf es eines Gesamtpaketes mit aufeinander ab-

gestimmten Konsolidierungsmaßnahmen und nicht nur der Benennung einzelner möglicher Maßnahmen. Die neuen Rahmenbedingungen sollen zudem auch dazu beitragen, dass die Gemeinde sich ein ziel- und zukunftsorientiertes Profil gibt.

Nur mit auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung in der Zukunft ausgerichteten Visionen und Leitlinien lassen sich von der Gemeinde die notwendigen strategischen und operativen Ziele bestimmen und die angestrebte Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft einhalten. Die örtlichen Ziele können und sollen dazu eine Leitorientierung für die Konsolidierung entfalten bzw. bieten, um auch die notwendige Haushaltswirksamkeit zu erreichen. Dabei gilt es, die gemeindliche Steuerung und das Finanzmanagement der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften miteinander zu verknüpfen.

Insgesamt gesehen kann und muss durch die Gemeinde ein örtlich gestaltetes handhabbares und auf ein wirtschaftliches Handeln ausgerichtetes System für die gemeindliche Haushaltskonsolidierung und die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft entstehen. Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher die örtlich festgelegten produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs überprüft sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung ggf. neu bestimmt und mit den örtlichen Finanzziele verknüpft werden.

Die örtlichen Ziele sind dabei nicht nur zwischen dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung abzustimmen. Die Öffentlichkeit im Sinne der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollte in diesen Prozess in geeigneter Weise eingebunden werden. Durch die benannten Verpflichtungen wird von der Gemeinde nichts Unmögliches verlangt, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, geeignete messbare Ziele und Leistungskennzahlen zukunftsbezogen festzulegen und künftig umzusetzen. Es muss grundsätzlich ein in sich stimmiges Zielsystem und eine kompetente und ressourcenverbrauchsorientierte Verwaltungsteuerung als Grundlage des gemeindlichen Handelns bestehen.

Die Ausgangsbasis für den Einstieg in die örtliche Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann der gemeindliche Haushaltsplan bieten, insbesondere mit den darin enthaltenen produktorientierten Teilplänen, die entsprechend den örtlichen Verhältnissen und Bedürfnissen gebildet wurden (vgl. § 4 GemHVO NRW). Für das neue zukunftsorientierte Bild reicht i. d. R. die Zeit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nicht aus, sodass ggf. orientiert an der gesetzlichen Vorgabe, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr die Gemeinde den Haushaltsausgleich wieder erreichen soll, ein Überblick über ein Jahrzehnt gewonnen und mit belastbaren haushaltswirtschaftlichen Daten belegt werden.

### **1.2.3 Die Ziele und Strategien festlegen**

#### **1.2.3.1 Die Ziele festlegen**

Die einzelnen Sanierungsziele der Gemeinde sind einerseits ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage der Gemeinde und ihrer Analyse sowie der Identifikation der örtlichen Ursachen für die unzureichende haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde festzulegen und im Haushaltssicherungskonzept der Gemeinde konkret darzustellen. Andererseits sollten die zu erreichenden Ziele, z. B. die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung, in eine Zielhierarchie eingebunden werden.

Durch zusätzliche messbare Zwischenziele könnte zudem die Umsetzung der notwendigen Konsolidierungsschritte durch die Gemeinde gefördert werden. Die Festlegung der einzelnen Ziele bedarf auch der vorherigen Betrachtung der darauf wirkenden Einflussfaktoren und des möglichen Anwendungsbereiches sowie der Entscheidung, ob und welche geeigneten Leistungskennzahlen zur Kontrolle und Messung des gemeindlichen Handelns zur Anwendung kommen sollen.

**1.2.3.2 Die Strategien festlegen**

Im gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept sollten auch die vorgesehenen Sanierungsstrategien der Gemeinde nicht fehlen, die einen Bezug zu den gemeindlichen Aufgaben und den von der Gemeinde festgelegten, umsetzbaren Sanierungsmaßnahmen haben müssen. Die Gemeinde muss sich dazu einen Überblick verschaffen, um in geeigneter Weise ihre Strategie und ihre Maßnahmen abwägen zu können. Die Übersicht soll diese Aufgabe beispielhaft verdeutlichen (vgl. Abbildung 408).

<b>DIE ÜBERSICHT ZUR AUFGABENANALYSE</b>						
<b>AUFGABE</b>	<b>ÖRTLICHE GRUNDLAGE</b>	<b>ABHÄNGIG VON</b>	<b>FLEXIBLE GESTALTUNG</b>	<b>ÖRTLICHE STRATEGIE</b>	<b>ÖRTLICHE AUSRICHTUNG</b>	<b>HAUSHALTSWIRKUNG</b>
Förderung von Vereinen	Ratsbeschluss vom ...	Zahl der Vereine und Zahl der Mitglieder	Förderbetrag nach Zahl der Mitglieder und Beiträge	Vereinsleben fördern; Nutzungskosten verteilen.	Förderbeträge mit Nutzung gemeindlicher Einrichtungen verrechnen.	Transferleistungen bei Nutzung von Einrichtungen reduzierbar.
Kleingartenwesen	Pachtverträge für Gemeindegrundstücke	Verfügbarer Fläche	Einordnung in die Nutzung gemeindlicher Flächen	Unterstützung der Freizeitgestaltung	Kleingärten als Erholung und Teil der örtlichen Grünflächen	Transferleistungen wegen der Nutzung gemeindlicher Flächen reduzierbar.
Kindergeld	Allgemeiner Rechtsanspruch	Zahl der Kinder	Keine eigene Gestaltung	Kindermangel entgegenwirken.	Transferleistungen gewähren	Abhängig von der Zahl der Kinder.
Schülerbeförderung	Ratsbeschluss vom ...	Zahl der Schüler und Entfernung zur Schule	Unter eigener oder fremder Organisation	Verkehrsaufkommen vor Schulen reduzieren.	Öffentliche Kostenübernahme abhängig von Alter und Entfernung zur Schule.	Abhängig von der Zahl der Schüler mit den Gegebenheiten.
Wohnen und Arbeiten	Ratsbeschluss vom ...	Verfügbarer gemeindlicher Fläche	Veräußerung und Preis nach Grundstückslage, Kaufinteresse und Käufer	Verringerung der Einwohnerzahl und der Arbeitsplätze entgegenwirken.	Stärkung der Ortsbezogenheit in der Gemeinde.	Erhöhung der Gemeinde zurechenbarer Steueranteile.

*Abbildung 408 „Die Übersicht zur Aufgabenanalyse“*

Mit einer Übersicht soll die Gemeinde aufzeigen, auf welche Art und Weise der Weg zur schnellstmöglichen Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs bewältigt werden soll. Die vorgesehenen Strategien sollten dabei nachvollziehbar dargestellt werden. Von der Gemeinde muss dazu gewährleistet werden, dass die örtlichen Sanierungsziele und Sanierungsmaßnahmen aufeinander abgestimmt sind, um die gewünschten haushaltsmäßigen Wirkungen entfalten zu können. In dieses Zusammenspiel von Zielen und Maßnahmen sind von der Gemeinde die zeitliche Umsetzungsplanung sowie ihr Controlling einzubinden.

#### **1.2.4 Die Sanierungspotentiale erschließen**

Als Einstieg in die gemeindliche Haushaltskonsolidierung sind neben einzelfallbezogenen Maßnahmen auch pauschale Maßnahmen ohne Berücksichtigung von Fach- und Sonderinteressen denkbar. Solchen aufgabenbereichsübergreifenden Maßnahmen sollte bei Bedarf eine differenzierte Konsolidierung anhand einer vorgenommenen Aufgabenkritik folgen und deren haushaltswirtschaftliche Wirkungen unter Einbeziehung der steuerungsrelevanten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan erschlossen werden.

In der Vergangenheit hat sich z. B. gezeigt, dass allein der Abbau staatlicher Standards keine Konsolidierungspotentiale erschließt, wenn sich daran keine kritische Überprüfung der Möglichkeiten zur bedarfsgerechten Ausfüllung dieser Entscheidungsfreiräume durch die Gemeinde anschließt. Bei den pflichtigen Aufgaben der Gemeinde sind ebenso die Möglichkeiten einer Reduzierung der Aufwendungen durch eine Überprüfung der Art, des Umfangs und der Ermessensausübung sachgerecht auszuschöpfen. Die gesetzlichen Verpflichtungen der Gemeinde sind daher mit dem Ziel zu überprüfen, sie auf kostengünstigste Weise sachlich und sinnvoll zu erledigen, ggf. auch in Zusammenarbeit mit anderen Gemeinden.

Bei der Prüfung von Sanierungspotential für die gemeindliche Haushaltssanierung können deshalb auch freiwillige Leistungen der Gemeinde nicht außer Betracht bleiben. Die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde muss auf Sanierungspotentiale überprüft werden, denn auch daraus entstehen veränderbare haushaltswirtschaftliche Wirkungen, z. B. durch eine Reduzierung von Abschreibungs- und Zinslasten oder ggf. durch den Verzicht auf nicht zwingend erforderliche Investitionsvorhaben aus Gründen der Folgekosten.

In diesem Rahmen bieten die Positionen des gemeindlichen Haushaltsplans eine wichtige Hilfe für die Feststellung möglicher haushaltswirtschaftlicher Verbesserungen (Erhöhung der Erträge, Reduzierung der Aufwendungen) oder Veränderungen) durch die Gemeinde (vgl. § 2 GemHVO NRW). Bei der Erschließung von Sanierungspotential darf von der Gemeinde der Verzicht auf Erträge aus anderen örtlichen Gründen nicht ausgeschlossen werden (vgl. § 26 GemHVO NRW).

In die örtliche Analyse und Prüfung sowie die späteren Konsolidierungsmaßnahmen sollen daher alle Fachbereiche der Gemeindeverwaltung und alle Betriebe der Gemeinde einbezogen werden. Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept dient auch dazu, eine neue haushaltswirtschaftliche Basis zu schaffen, auf der die Gemeinde den Haushaltsausgleich jährlich wieder erreichen sowie die stetige Aufgabenerfüllung künftig gewährleisten und dauerhaft sichern kann.

#### **1.2.5 Die Auswahl von Maßnahmen**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Pflicht zur Haushaltskonsolidierung eigene Sanierungspotentiale unter Berücksichtigung der örtlichen Ausgangssituation für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs aufspüren. Die Auswahl von Art und Umfang gemeindlicher Konsolidierungsmaßnahmen erfordert daher eine Aufgabenkritik, bei der das gesamte Leistungsangebot der Gemeinde mit dem Ziel der Rückführung auf ein bedarfsgerechtes niedrigeres Niveau untersucht werden muss.

Bei der Auswahl von Maßnahmen sind deshalb die örtlichen Fach- und Sonderinteressen bereits im frühen Stadium der Vorbereitung der Gemeindeverwaltung für ein Haushaltssicherungskonzept in die konzeptionellen Arbeiten der Haushaltskonsolidierung einzubinden. Es gilt in solchen Fällen, die Formen und den Umfang möglicher Maßnahmen insoweit abzusichern, dass es durch eine entsprechende spätere Umsetzung zu einer dauerhaften Veränderung kommt, die ggf. auch mit Einschränkungen verbunden sein kann.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 5 GemHVO NRW**

Die Maßnahmen sollten daher durch die einzelnen Aufgabenbereiche möglichst mitgetragen, ggf. mindestens hingenommen werden. Die dafür notwendige verwaltungsmäßige Abstimmung kann z. B. durch eine „Haushaltssicherungskommission“ koordiniert werden, wenn eine solche Vorgehensweise vor Ort sachlich sinnvoll und wünschenswert ist, und durch ein solches Gremium die Zielerreichung der Haushaltskonsolidierung verbessert werden kann. Die Auswahl von Maßnahmen kann auch kleinere Veränderungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft oder der Aufgabenerfüllung der Gemeinde beinhalten, denn auch solche Anpassungen können zur Haushaltssanierung beitragen und sich in der Summe durchaus zu bedeutenden Sanierungsleistungen summieren.

Insgesamt erfordert daher ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept das Setzen neuer Aufgabenschwerpunkte und die eigene strikte Bereitschaft zur Wiederherstellung eines dauerhaften Hausausgleichs auch unter der Einbeziehung organisatorischer Maßnahmen. Solche Veränderungen erfordern, den Rat der Gemeinde, der das Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung zu beschließen hat, frühzeitig in die Überlegungen und Entscheidungen der Gemeindeverwaltung einzubinden.

### **1.2.6 Die Entscheidungen über Maßnahmen**

Nach den Zielsetzungen der §§ 75 und 76 GO NRW i. Vom § 5 GemHVO NRW müssen die Sanierungsmaßnahmen der Gemeinde schwerpunktmäßig gesetzt werden, um schnellstmöglich die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Wirkungen zu entfalten. Sie dürfen sich daher nicht nur auf die Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung beziehen, sondern es müssen auch die Erträge der Gemeinde darin einbezogen werden. Das Vorgehen gilt gleichermaßen für den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung der Gemeinde, denn die Investitionstätigkeit der Gemeinde löst durch die Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Vermögensgegenstände neue zukunftsbezogene Belastungen durch die jährlichen Abschreibungen aus.

In diesem Zusammenhang sind auch die Einzahlungen aus Kreditaufnahmen der Gemeinde zu betrachten, die zur Erhöhung der Liquidität der Gemeinde führen und durch die entstehenden Zinszahlungen eine haushaltsmäßige Belastung in Form von Aufwendungen mit sich bringen. Unter Wahrung des Grundsatzes der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie unter Berücksichtigung der absehbaren finanzwirtschaftlichen Belastungen und einer flexiblen Anwendung von Sanierungsmaßnahmen muss die Zielerreichung mit den tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde abgewogen werden.

Ein solches Vorgehen kann tragfähig sein, wenn auf eingefahrene Wege verzichtet werden kann und Anstrengungen unternommen werden, das tatsächlich Mögliche zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und seines dauerhaften Erhalts umzusetzen. Eine schematische Benennung von Sanierungsmaßnahmen, die sich aus dem Prüfungsgeschehen der Aufsichtsbehörden oder aus möglichen Auflagen zur Genehmigung von Haushaltssicherungskonzepten anderer Gemeinden ableiten lassen, stehen der Pflicht zur Aufstellung eines ordnungsmäßigen Haushaltssicherungskonzeptes entgegen. In den Maßnahmenentscheidungen ist zudem zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang die Betriebe in die Haushaltskonsolidierung einbezogen werden.

### **1.2.7 Die Darstellung der Planinhalte**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich die notwendigen Festlegungen zur Haushaltssanierung in ihrem Haushaltssicherungskonzept zu treffen. Ausgehend von der Ursachenanalyse, der Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes und der Festlegung von Zielen und Strategien sind i.d.R. Sanierungspotentiale erschlossen und Konsolidierungsmaßnahmen ausgewählt worden, um den Haushaltsausgleich wieder zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern.

Die Entscheidungen der Gemeinde über die notwendigen örtlichen Maßnahmen führen zu einem Haushaltssicherungskonzept, das Angaben für alle Planungsjahre, über die Ertrags- und Aufwandsarten nach den verbindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

Haushaltspositionen, aufgegliedert nach den verbindlichen Produktbereichen unter Angabe der Ziele und Leistungskennzahlen enthalten sollte (vgl. Abbildung 409).

<b>DIE FESTLEGUNG DER KONSOLIDIERUNG IM HAUSHALTSSICHERUNGSKONZEPT</b>											
<b>HAUSHALTSENTWICKLUNG</b>											
<b>Produktbereiche (PB)</b>		<b>ZEITREIHE</b>									
		1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr	9. Jahr	10. Jahr
<b>PB Sportförd.</b>	<b>Ziele</b>										
	<b>Erträge</b> (nach Arten)										
	<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)										
	<b>Leistungskennzahlen</b>										
	<b>Erläuterungen</b>										
	<b>Sonstiges</b>										
<b>Andere PB</b>	<b>Erträge</b> (nach Arten)										
	<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)										
<b>Jahresergebnis</b>											
<b>EIGENKAPITALENTWICKLUNG</b>											
<b>Ausgangsjahr</b>		1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	5. Jahr	6. Jahr	7. Jahr	8. Jahr	9. Jahr	10. Jahr
<b>Ausgleichsrücklage</b>	<b>Inanspruchnahme</b>	<b>X</b>									
	<b>Bestand</b>										
<b>Allgem. Rücklage</b>	<b>Verringerung</b>	<b>X</b>									
	<b>Bestand</b>										
<b>ENTWICKLUNG DER WIRTSCHAFTLICHEN LAGE</b>											
1.	Ursachen- und Entwicklungsanalyse										
2.	Gesamtziele und deren Veränderungen										
3.	Erläuterungen zur Umsetzung der Maßnahmen und zu Veränderungen										

*Abbildung 409 „Die Konsolidierung im Haushaltssicherungskonzept“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

**1.3 Die Grundsätze für die Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten**

Bei der Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes durch die Gemeinde können auch einige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Anwendung finden, deren Inhalte dann auf die gemeindliche Haushaltskonsolidierung bezogen werden müssen. Die generellen Anforderungen an ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept spiegeln die folgenden Grundsätze wieder (vgl. Abbildung 410).

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR HAUSHALTSSICHERUNGSKONZEPTE</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz soll das Haushaltssicherungskonzept die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als Ausgangslage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet darstellen. Aber auch die Konsolidierungsmaßnahmen, die Ziele sowie der zeitliche Umfang der Maßnahmen und deren haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen hat das Haushaltssicherungskonzept zu enthalten.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Nach diesem Grundsatz müssen die Angaben im Haushaltssicherungskonzept die Realität bei der Gemeinde möglichst genau abbilden, sodass die vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Gegebenheiten bei der Gemeinde decken, sodass im Rahmen der Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes die Geeignetheit der Maßnahmen bestätigt werden kann.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen im Haushaltssicherungskonzept für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die aktuelle wirtschaftliche Lage, die Konsolidierungsmaßnahmen und die zeitliche Dimension zur Wiedererrreichung des Haushaltsausgleichs klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, in dem das Haushaltskonsolidierungskonzept umgesetzt werden soll, den Konsolidierungsmaßnahmen und den Ergebnissen, über die jährlich im gemeindlichen Jahresabschluss Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung herzustellen.
<b>Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit</b>	Die Gliederung des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes muss klar und übersichtlich sein. Die Konsolidierungsmaßnahmen sind jahresbezogen zu gliedern und in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammenzufassen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz der Wesentlichkeit konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann ein Verzicht auf Maßnahmen begründet werden kann, wenn sich hieraus keine Nachteile für die Wiedererrreichung des Haushaltsausgleichs ergeben. Er kann dabei quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft zur Anwendung kommen.  Die Wesentlichkeitsgrenze ist dabei aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes im Rahmen der Umsetzung des Haushaltssicherungskonzeptes abzuleiten. Die Anwendung der Wesentlichkeit ist davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und auf die Wiedererrreichung des Haushaltsausgleichs auswirken. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abwei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 5 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR HAUSHALTSSICHERUNGSKONZEPTE</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	chungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	<p>Das Vorsichtsprinzip beinhaltet, bei der Darstellung des möglichen Ergebnisses der künftigen Umsetzung der vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen und damit die künftige wirtschaftliche Lage vorsichtig unter Wahrung der Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger sowie der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde einzuschätzen. Eine vorsichtige Darstellung der Umsetzung der Konsolidierungsmaßnahmen und der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde verhindert eine Überforderung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit.</p> <p>Diese Vorgabe enthält eine angemessene Berücksichtigung von Risiken und Verlusten im Rahmen der Konsolidierung und erfüllt damit auch den Zweck, eine nicht gerechtfertigte Belastung zukünftiger Generationen zu vermeiden. Der Gemeinde wird damit ein Beurteilungsspielraum bei der Anwendung des Vorsichtsprinzips eingeräumt. Sie soll den einzelnen örtlichen Sachverhalt weder zu optimistisch noch zu pessimistisch beurteilen. Dieses haushaltsrechtliche Prinzip hat aber noch besondere Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips.</p>

*Abbildung 410 „Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte“*

Durch diese Grundsätze wird die Beurteilung der Aufsichtsbehörde unterstützt, ob ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept als ordnungsgemäß gelten kann, denn dieses muss den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Die Grundsätze bedingen jedoch nicht, dass das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept in einer bestimmten Art und Weise aufgestellt sein muss.

#### **1.4 Die Angaben im Haushaltssicherungskonzept**

##### **1.4.1 Für die ersten drei Planungsjahre**

Die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes beinhaltet, dass darin zu den Konsolidierungsmaßnahmen jahresbezogene Angaben im Sinne der fünfjährigen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, also mindestens für das Haushaltsjahr und die diesem folgenden drei Planungsjahre enthalten sein sollen. Auf diese Angaben kann nicht verzichtet werden, auch wenn Haushaltsausgleich z.B. im zweiten Planungsjahr erreicht wird.

Ein Ziel der Haushaltskonsolidierung ist es, dass der Haushaltsausgleich dauerhaft gesichert werden soll, sodass ggf. die Umsetzung weitere Konsolidierungsmaßnahmen erforderlich ist. Die Form und Detaillierung der Angaben im Haushaltssicherungskonzept soll daher der mittelfristigen Haushaltsplanung der Gemeinde entsprechen. Zudem besteht die Regelung, dass die Genehmigung dafür nur erteilt werden kann, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW wieder erreicht wird.

Diese Sachlage gibt keine Veranlassung, die örtliche Festlegung über die Detaillierung der gemeindlichen Haushaltsplanung für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre zu verändern. Für die gemeindliche Haushaltsplanung bestehen haushaltsrechtlich nur Mindestvorgaben für die Haushaltspositionen des Ergebnisplans und des Finanzplans (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Diese Vorgaben sollen auch beim örtlichen Haushaltssicherungskonzept in der gleichen Art und Weise zur Anwendung kommen.



## **1.4.2 Für die weiteren Planungsjahre**

### **1.4.2.1 Nach den verbindlichen Haushaltspositionen**

Die Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes kann dazu führen, dass die dafür vorzunehmende „Haushaltsplanung“ über die fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW) hinausgehen muss. Die im Haushaltssicherungskonzept ggf. aufzuzeigenden weiteren Planungsjahre bis zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs können einschließlich der Vorjahre mehr als zehn Jahre umfassen. Bei einem gemeindlichen Sanierungskonzept können ggf. noch weitere Jahre nach dem Haushaltsjahr als Ursachenjahr dazu kommen.

Die Fortsetzung der Haushaltsplanung für die Jahre nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung bis zum zehnten Jahr nach dem Haushaltsjahr wirkt sich unmittelbar auf die Art und Weise der im Haushaltssicherungskonzept oder im Sanierungskonzept darzustellenden Haushaltspositionen aus. Es dürfte für diesen Zeitraum sachlich nicht vertretbar sein, die jahresbezogenen Daten in der gleichen Detailliertheit zu fordern, wie diese für den gemeindlichen Haushaltsplan vorgeben ist.

Die Angabepflichten der Gemeinde sollten auf den Umfang an Daten beschränkt werden, die im gemeindlichen Ergebnisplan und im Finanzplan mindestens als Haushaltspositionen enthalten sein müssen, um möglichst sichere Angaben zu den voraussichtlichen Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen in den künftigen Jahren zu erhalten (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW). Diese Möglichkeit der Darstellung stellt einen sachlich vertretbaren Verzicht der Detaillierung haushaltswirtschaftlicher Plandaten für die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung dar.

Für die Aufstellung eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes ist es zwingend notwendig, dass möglichst belastbare Daten aus der gemeindlichen Haushaltsplanung die Grundlage für die auszuwählenden und umzusetzenden Konsolidierungsmaßnahmen vor Ort bilden. In welchem Umfang ein solcher Verzicht bzw. Summenangaben in Betracht kommen, z. B. bei der Darstellung der gemeindlichen Steuerkraft, ist dabei unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse von der Gemeinde zu entscheiden. Ggf. ist in die Beurteilung die örtliche Aufsichtsbehörde einzubinden. Diese Möglichkeit hindert die Gemeinde gleichwohl nicht, auch kleinteilig den Weg zur Erreichung des Haushaltsausgleichs zu planen, z. B. weil sie dann ggf. auf ihren Konten im örtlichen Buchungsgeschäft aufbauen und planen kann.

### **1.4.2.2 Nach den verbindlichen Produktbereichen**

Die geplante und in einem Haushaltssicherungskonzept oder Sanierungskonzept darzustellende wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde und die Erreichung des Haushaltsausgleichs werden nur nachvollziehbar und verständlich, wenn auch die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Einzelnen in die haushaltswirtschaftliche Konsolidierungsplanung einbezogen und die dadurch entstehenden jahresbezogenen Ergebnisse aufgezeigt werden. Dazu müssen die Daten nicht zwingend kleinteilig ermittelt werden. Für die Sicherung und Belastbarkeit der Daten im Rahmen eines gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes kann auf detaillierte Angaben verzichtet werden, die üblicherweise für die örtliche Steuerung aufgabenbezogen zu ermitteln sind.

Eine größere Aussagekraft haben örtliche Daten aus Teilplänen, die nach den verbindlichen Produktbereichen aufgestellt werden, so dass aus sachlichen Gründen auf derartige Angaben nicht verzichtet werden sollte. Die verfügbaren Daten aus örtlich anders gebildeten produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan, z. B. nach Produkten, sollen dann bis auf die Produktbereichsebene zusammengeführt werden. In diesem Zu-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 5 GemHVO NRW**

sammenhang ist auch das zukunftsorientierte Bild der Gemeinde zu berücksichtigen, an dem die Gestaltung der künftigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde ausgerichtet werden soll.

Die Prüfung und Festlegung eines möglichen produktorientierten Veränderungspotentials muss dabei nicht zwingend nur zu einer Möglichkeit führen. Vielmehr bietet sich ein Rahmenkonzept an, das mehrere Wege zur Veränderung und zur Zielerreichung zulässt. Ausgehend von einem Grundmodell kann dann der Weg über Zwischenmodelle zu einem umzusetzenden Modell besritten werden.

Diese Vorgehensweise erfordert ein zusätzliches „Kontrollmodell“, das so konzipiert sein sollte, als würde die Gemeinde die gesetzlichen Vorgaben ohne Rücksicht auf die haushaltswirtschaftlichen Unwägbarkeiten im Zeitablauf fristgerecht erfüllen können. Gleichwohl können im Zeitablauf der Umsetzung von Haushaltssicherungsmaßnahmen auch bei dem „Kontrollmodell“ ggf. Veränderungen vorzunehmen sein, um zeitkonform und sachgerecht auf eine neu entstandene wirtschaftliche Lage der Gemeinde angemessen zu reagieren.

### **1.4.2.3 Unter Einbeziehung der Ziele**

Das gemeindliche Haushaltsrecht beinhaltet, dass auch die Nachhaltigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde, bei der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes oder eines Sanierungskonzeptes berücksichtigt werden muss. Das gemeindliche Jahresergebnis als „Erfolg des Handelns“ soll möglichst mit den Inhalten des gemeindlichen Leitbildes abgewogen bzw. damit in Ausgleich gebracht werden. Im Rahmen der Festlegung der Zielerreichung für die Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen müssen bei der Messung des Ressourceneinsatzes und des Ressourcenverbrauchs den nachhaltigen zukunftsbezogenen Wirkungen eine ausreichende Beachtung geschenkt werden.

Bereits aufgrund des gesetzlichen Gebotes der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit bzw. der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung als Haushaltsgrundsatz sowie des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit kommt der Nachhaltigkeit bei der Festlegung der auf die Haushaltskonsolidierung ausgerichteten Ziele eine hohe Bedeutung zu (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 und § 75 Absatz 1 GO NRW). Die Nachhaltigkeit muss anhand von Nachhaltigkeitszielen der Gemeinde, bei denen die Art und Weise von sozialen, ökologischen und ökonomischen Wirkungen zu berücksichtigen sind, aus dem Konsolidierungshandeln der Gemeinde heraus entstehen.

Die Gemeinde muss daher hinsichtlich der Nachhaltigkeit ihre Haushaltsplanung und ihre Zielsetzungen grundsätzlich und möglichst jährlich im Zeitablauf der Konsolidierungs- oder Sanierungsphase überprüfen sowie ihr geplantes Verwaltungshandeln mit konkreten Inhalten füllen. Durch die Einbindung der Nachhaltigkeit in die gemeindliche Zielbestimmung kann zudem ein Gesamtzusammenhang mit anderen zweck- und adressatenbezogenen Festlegungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde hergestellt werden.

Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang sowohl positive als auch negative Auswirkungen des gesamten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offenlegen. Die Möglichkeit zu einem Gesamtbild, bezogen auf die Zielbestimmungen und die Umsetzung notwendiger örtlicher Maßnahmen ist sachlich erforderlich, und dient der Nachvollziehbarkeit und der Steuerung auf dem Wege zur Wiederherstellung des gemeindlichen Haushaltsausgleichs und einer dauerhaften Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

### **1.4.2.4 Über Leistungskennzahlen**

Die Gemeinde soll für ihre Aufgabenerfüllung nicht nur produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen, sondern auch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung bestimmen und neben den Zielen ihre Leistungskennzah-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

len zur Grundlage der Gestaltung der Haushaltsplanung, der örtlichen Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts machen.

Mit den örtlichen Leistungskennzahlen sollen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die quantitativ messbar sind, durch Verhältniszahlen in Kurzform dargestellt werden. Dadurch werden wichtige Ergebnisse transparent gemacht und verständlich aufgezeigt. Es werden jedoch keine Lösungen für nicht optimale Verhältnisse geboten, sondern die Ursachenanalyse und die Entwicklung von Gegenmaßnahmen bleiben der Gemeinde überlassen, die dazu die Analyse der Leistungskennzahlen als Ausgangsgrundlage nutzen kann.

Wichtig für die gemeindliche Analyse ist, dass einzelne Leistungskennzahlen nicht isoliert betrachtet werden dürfen, sondern vielfach alle Kennzahlen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu einem Produktbereich gehören. Die im Einzelnen festgelegten Leistungskennzahlen können dann zusammen ein zutreffendes Bild über den haushaltswirtschaftlichen Stand der Gemeinde bzw. über den Erfolg der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen bieten.

Die Nutzung von Leistungskennzahlen in der Umsetzung der gemeindlichen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen erfordert auch, sich einen Überblick über deren Zwecke und inhaltliche Gestaltung sowie die eingesetzten Wertgrößen zu verschaffen, um die dadurch verdichteten gemeindlichen Sachverhalte interpretieren zu können. Dazu gehören auch ausreichende Kenntnisse über die Grundlagen der Bildung und des Einsatzes von Leistungskennzahlen.

Es bedarf deshalb vielfältiger Informationen zu den einzelnen Leistungskennzahlen, die im Rahmen der Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen zur Anwendung kommen sollen, z. B. über die Definition und Berechnungsformel einschließlich der verwendeten Wertgrößen. Ggf. bedarf es auch einer Interpretationshilfe, durch die geklärt werden kann, was ein hoher oder ein niedriger Kennzahlenwert bedeutet, welche Wirkungen daraus entstehen und welche Schlüsse daraus bei der Beurteilung der Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen gezogen werden können.

Es bedarf jedoch nicht nur besonderer Informationen über die örtlichen Einflussfaktoren auf die gemeindlichen Leistungskennzahlen, sondern es muss bei diesen Kennzahlen auch berücksichtigt werden, dass die einzelnen Leistungskennzahlen nicht getrennt nebeneinanderstehen, sondern miteinander verwoben sind. Dabei können durchaus auch gegenseitige Abhängigkeiten bestehen, sodass im Rahmen einer Analyse die jeweiligen Leistungskennzahlen der Gemeinde nicht einzeln für sich allein betrachtet werden dürfen, sondern mit anderen Werten verglichen werden müssen.

Für den Vergleich eignen sich z. B. Durchschnittswerte, Minimalwerte und Maximalwerte, aber auch systemimmanente Zielwerte. In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, welche örtlichen Leistungskennzahlen letztlich bei der gemeindlichen Umsetzung von Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen in Betracht bzw. zum Einsatz kommen sollen. Sie hat dabei insbesondere ihre festgelegten Zielsetzungen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung und das haushaltswirtschaftliche Handeln im Zeitablauf zur Wiederherstellung der dauerhaften Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu berücksichtigen.

### **1.5 Die Ausfüllung der Vorschriften über das Haushaltssicherungskonzept**

Über die einschlägigen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung hinaus, bestehen keine weiteren gesetzlichen Spezialvorschriften über das Haushaltssicherungskonzept. Die geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften werden jedoch durch verschiedene Runderlasse des Innenministeriums ergänzt, um möglichst einheitliche Grundlagen zur Ausübung der Genehmigung von Haushaltssicherungskonzepten für die Aufsichtsbehörden zu schaffen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 5 GemHVO NRW**

Bei diesen abstrakten rechtlichen Vorgaben müssen jedoch immer die örtlichen Gegebenheiten in sachlich angemessener Weise berücksichtigt werden. Die rechtlichen Grundlagen bieten außerdem für die Gemeinde einen Rahmen sowie Anhaltspunkte für ein örtliches Haushaltssicherungskonzept. Sie kann dazu unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten die notwendigen Sanierungsmaßnahmen bestimmen und zu einem genehmigungsfähigen Haushaltssicherungskonzept kommen.

Für die Gemeinde bestehen jedoch keine besonderen Formvorgaben für den Aufbau und die Darstellung der Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes. Durch die Ausgestaltung muss die notwendige Transparenz und die Nachvollziehbarkeit der Inhalte ihres Haushaltssicherungskonzeptes für die örtliche Umsetzung geschaffen und sichergestellt werden. Ein systematischer Aufbau des Haushaltssicherungskonzeptes erleichtert zudem die Arbeit des Rates, der das Konzept zu beschließen hat, sowie die Arbeit der Aufsichtsbehörde, die das Konzept zu genehmigen hat (vgl. §§ 41 und 80 sowie § 76 GO NRW).

### **1.6 Das Risikofrüherkennungssystem**

#### **1.6.1 Allgemeine Sachlage**

Die eigenverantwortliche Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Ausgestaltung eines Haushaltssicherungskonzeptes erfordern von der Gemeinde eine Klärung der Frage, auf welche Art und Weise mögliche Risiken prognostiziert werden und wie ein sachgerecht Umgang damit erfolgen soll. Als Risiko kann von der Gemeinde das Auftreten von Ereignissen angesehen werden, die sich zu Ungunsten auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung sowie die Haushaltswirtschaft auswirken und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde wesentlich beeinflussen können.

Der Handlungsbedarf für die Gemeinde endet in zeitlicher Hinsicht niemals, denn im jährlich wiederkehrenden Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedarf es stetig einer Wirkungsbetrachtung der gemeindlichen Maßnahmen. Zur Risikofrüherkennung der Gemeinde gehören dabei insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation, die als einzelne Elemente örtlich bestimmt werden müssen (Risikomanagement).

In diesem Zusammenhang gilt es von Anfang an, den Begriff „Risiko“ unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu definieren. Der Begriff kann z. B. bezogen auf die gemeindliche Haushaltsplanung nicht nur für negative Abweichungen von der Planung im Sinne einer Gefahr für einen Verlust genutzt werden. Er kann auch die Chancen für die Gemeinde als eine positive Abweichung mit beinhalten. Für die Gemeinde ist eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte, aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können Ursachen für Risiken für die Gemeinde darstellen.

Im Rahmen dieser Beobachtung können auch Erkenntnisse über mögliche Chancen für die Gemeinde gewonnen werden. Die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, erfordert im Grundsatz ein Überwachungssystem, das es der Gemeinde ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen sowie mögliche Chancen für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde frühzeitig zu erkennen. Die Gemeinde muss mindestens im Lagebericht im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Einschätzung zu den Risiken ihrer Haushaltswirtschaft abgeben, aufgrund derer die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflusst werden könnte.

Im Sinne einer Vorbeugung muss von der Gemeinde aber auch entschieden werden, wie das Auftreten und die Auswirkungen von Risiken festgestellt und welche Maßnahmen als Gegenwehr geeignet sind, z. B. ob ggf. ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet werden soll, wie es für gemeindliche Eigenbetriebe vorgeschrieben ist

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

(vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, dürfte ein Überwachungssystem, das es der Gemeinde ermöglicht, etwaige haushaltswirtschaftliche Risiken frühzeitig zu erkennen, hilfreich sein.

**1.6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung**

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung betriebswirtschaftlich entwickelt haben, auch im gemeindlichen Bereich anzuwenden. Die Grundsätze werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die Grundsätze stehen dabei weiteren Anforderungen an das Risikofrüherkennungssystem, die sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus ergeben können, i. d. R. nicht entgegen. Die Grundsätze werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 411).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z.B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z.B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestaltet ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 411 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“*

Die allgemeinen Grundsätze beinhalten dabei allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Die allgemeinen und die besonderen Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung, die die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems näher bestimmen, müssen von der Gemeinde vor Ort unter Berücksichtigung der vorliegenden Gegebenheiten weiter ausgefüllt werden.

### **1.6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **1.6.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der hausaltswirtschaftlichen Lage. Aus solchen örtlichen Gegebenheiten können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem u.a. auch alle Aufgabenbereiche der Gemeinde zu berücksichtigen sind. Es sind daher keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab.

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss vielmehr unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde festgelegt werden und ausreichend dokumentiert werden. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung.

Die Gemeinde kann, soweit von ihr ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet wird, dieses System unter Gesamtsteuerungsgesichtspunkten in weiteren Entwicklungsschritten in eine Form überführen, dass ein Risikofrüherkennungssystem auf der Ebene des Gesamtabschlusses der Gemeinde entsteht. Die bei gemeindlichen Betrieben aufgrund von Verpflichtungen bestehenden eigenen Risikofrüherkennungssysteme werden dadurch nicht entbehrlich und bleiben davon unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

### **1.6.3.2 Besondere Inhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der Gemeindeverwaltung im Einzelnen festzulegen und die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen.

Von der Gemeinde sollte zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben. Es muss beachtet werden, dass sich für die Gemeinde aus den unterschiedlichen gemeindlichen Risikoformen eine Vielzahl von Risiken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft ergeben können.

Als besonders bedeutend für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind z. B. das Risiko des vollständigen oder teilweisen Ausfalls von Forderungen (Ausfallrisiko), der Ausfall der Tilgung von gewährten Darlehen (Kreditrisiko), das Risiko, die Zahlungsverpflichtungen nicht leisten zu können (Liquiditätsrisiko), das Risiko, bei Bedarf nicht die benötigte Liquidität beschaffen zu können (Refinanzierungsrisiko), das Risiko, dass die Zinsleistungen das Zinsniveau am Kapitalmarkt übersteigen (Zinsrisiko) sowie rechtliche und verwaltungsmäßige Risiken. Durch einen strukturierten Umgang soll dem tatsächlichen Eintreten solcher Risiken entgegengewirkt werden.

Die gemeindliche Risikosteuerung soll daher die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit umfassen. Es müssen deshalb auch geeignete Maßnahmen der Gemeinde zur Identifizierung und Bewertung möglicher Risiken, zur Risikobegrenzung und zur Überprüfung der Wirkungen der gemeindlichen Maßnahmen möglich sein.

Die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems sollen dabei nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen. Die Risikobewertung durch die Gemeinde sowie die daraus abgeleiteten Maßnahmen sollen mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen von der Gemeinde ausreichend dokumentiert werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann darüber im Lagebericht berichtet werden (vgl. § 95 GO NRW i. V. m. § 48 GemHVO NRW).

### **1.6.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Es muss dabei beurteilt werden, ob das eingerichtete System und dessen örtliche Nutzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang stehen und insgesamt als angemessen betrachtet werden können.

Zu einer solchen Prüfung gehören auch die Festlegungen für eine interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse der Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

**1.7 Die Einrichtung eines Sanierungscontrollings**

Die örtlichen Verantwortlichkeiten für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordern grundsätzlich bei Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen die Einrichtung eines Controllings mit einem regelmäßigen unterjährigen Berichtswesen. Durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche, z. B. im vierteljährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, wird es den Verantwortlichen in der Gemeinde ermöglicht, von der Sanierungsplanung abweichende Entwicklungen und Tendenzen in der Umsetzung der festgelegten Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen (Sanierungsmodell) zu erkennen.

Ein Sanierungscontrolling als ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, risikobehaftete Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, ist für die Gemeinde hilfreich. Für sie gilt im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltskonsolidierungskonzeptes oder eines Sanierungskonzeptes, den Haushaltsausgleich schnellstmöglich wiederherzustellen, ihre Leistungsfähigkeit und ihre stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern (vgl. § 75 Absatz 1 i.A. § 76 GO NRW). Dabei gilt es, dass die Gemeinde eine gesicherte Entscheidungsgrundlage für die Steuerungsmaßnahmen zur Beseitigung der schwierigen Haushaltslage erhält.

Im Rahmen eines Sanierungscontrollings als begleitendes Überwachungssystem bei der Umsetzung der gemeindlichen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen bedarf es aber auch eines Vergleichsmodells auf dem Weg zu den benannten Zielen. Dafür eignet sich ein streng gesetzlich ausgerichtetes „Kontrollmodell“, das so konzipiert sein muss, als würde die Gemeinde die gesetzlichen Vorgaben ohne Rücksicht auf die Unwägbarkeiten im Zeitablauf fristgerecht erfüllen und die gesetzten Ziele erreichen.

Dieses „Kontrollmodell“ ist dann nicht zwingend erforderlich, wenn die Gemeinde im Rahmen ihres Sanierungskonzeptes die gesetzlichen Vorgaben einhält. Im Rahmen des Sanierungscontrollings sollte z. B. zu Vergleichszwecken das örtliche „Plan-Modell“ mit dem „Ist-Modell“ und dem „Kontroll-Modell“ unmittelbar in Verbindung stehen (vgl. Abbildung 412).

<b>VERGLEICHE BEIM SANIERUNGSCONTROLLING</b>					
<b>HAUSHALTSENTWICKLUNG</b>					
<b>Produktbereiche (PB)</b>		<b>PLAN-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	<b>IST-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	<b>KONTROLL-MODELL</b> (mit Jahresreihe)	
PB Sport- förd.	<b>Zielerreichung</b>				
	<b>Erträge</b> (nach Arten)				
	<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				
	<b>Leistungskennzahlen</b>				
	<b>Erläuterungen</b>				
	<b>Sonstiges</b>				
Andere PB	<b>Erträge</b> (nach Arten)				
	<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 5 GemHVO NRW**

<b>VERGLEICHE BEIM SANIERUNGSCONTROLLING</b>					
	<b>Jahresergebnis</b>				
<b>EIGENKAPITALENTWICKLUNG</b>					
		Ausgangs-jahr	Jahresreihe	Jahresreihe	Jahresreihe
Ausgleichs-rück-lage	Inanspruch-nahme	<b>X</b>			
	Bestand				
Allgem. Rück-lage	Verringerung	<b>X</b>			
	Bestand				
<b>ENTWICKLUNG DER WIRTSCHAFTLICHEN LAGE</b>					
1.	Ursachen- und Ent-wicklungsanalyse				
2.	Gesamtziele und deren Veränderungen				
3.	Erläuterungen zur Umsetzung der Maßnahmen und zu Veränderungen				

*Abbildung 412 „Vergleiche beim Sanierungscontrolling“*

Mit einem solchen Sanierungscontrolling würde dann auch eine Grundlage für die Gemeinde geschaffen, auf der die von ihr zu treffenden Steuerungsentscheidungen erleichtert werden. Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde könnte daran beteiligt werden und begleitend tätig sein. Die Gemeinde soll dabei die Formen und den Umfang eines Controllings im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltskonsolidierungskonzeptes grundsätzlich in eigener Verantwortung ausgestalten und an ihren örtlichen Gegebenheiten ausrichten.

Die Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der Gemeinde müssen dazu ggf. bereits zu Beginn von Umsetzungsmaßnahmen an die erforderlichen neuen Strategien sowie an die Konsolidierungs- und Sanierungsziele angepasst werden. Die Gemeinde sollte prüfen, ob sie ggf. auch ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für die gemeindlichen Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

**2. Zu Satz 2 (Ziele und Zwecke des Haushaltssicherungskonzeptes):**

**2.1 Allgemeine Anforderungen**

Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde gewährleisten. Es dient auch der Darstellung, wie nach der Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Mit diesem Instrument soll die Gemeinde wieder in die Lage versetzt werden, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben auf Dauer gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 5 GemHVO NRW**

Unter dieser Prämisse und einer Mitnahme der Beschäftigten sowie der Bürgerinnen und Bürger auf dem Weg zu diesem Ziel kann es der Gemeinde gelingen, die eingefahrenen bzw. üblichen Wege zu verlassen, neue Verfahrensweisen einzuführen und weitere notwendige Veränderungen, ggf. aber auch Einschnitte für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, vorzunehmen. Die möglichen geeigneten Sanierungsmaßnahmen und Konsolidierungsschritte müssen im Einzelnen von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Bedingungen und der inhaltlich und zeitlich festgelegten Zielsetzungen ermittelt werden.

Das wichtige Ziel des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, den Haushaltsausgleich in Planung und Rechnung wieder dauerhaft herzustellen, besteht aus zwei Teilzielen. Das erste Teilziel ist darauf ausgerichtet, dass der Haushaltsausgleich jahresbezogen wiederhergestellt ist (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Das zweite Teilziel kann dann als erreicht angesehen werden, wenn der gemeindliche Haushaltsausgleich dauerhaft gesichert ist, d.h. ein Haushaltsausgleich in mehreren Haushaltsjahren gegeben ist, denn nach der Umsetzung der „Sanierungsmaßnahmen“ durch die Gemeinde soll der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden, dass er auch in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

Diese Sachlage erfordert, das umzusetzende Haushaltssicherungskonzept unter Berücksichtigung der tatsächlichen jährlichen Haushaltsentwicklung und unter Einhaltung der Zielsetzung jährlich fortzuschreiben. Entsprechend der gesetzlichen Vorgabe, dass der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW spätestens im zehnten auf das Haushaltsjahr folgende Jahr wieder zu erreichen ist, soll das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept durch jahresbezogene Planungsangaben die Erfüllung dieser Vorgabe nachweisen. Die Ziele und Zwecke des Haushaltssicherungskonzeptes müssen daher aufeinander abgestimmt sein.

### **2.2 Aufeinander abgestimmte Ziele und Zwecke**

Die Ziele und Zwecke des Haushaltssicherungskonzeptes sind ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage der Gemeinde, ihrer Analyse, u.a. mit Hilfe von Kennzahlen, sowie der Identifikation der örtlichen Ursachen für diese unzureichende wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufeinander abzustimmen. In diesem Rahmen müssen auch die Sanierungsziele der Gemeinde mit den Sanierungsstrategien in Einklang stehen.

Nur mit einem solchen örtlich geprägten Gesamtkonzept wird der Weg zur schnellstmöglichen Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs umsetzbar und die vorgesehenen Maßnahmen können die gewünschten haushaltsmäßigen Wirkungen entfalten. In dieses Zusammenspiel von Zielen und Maßnahmen ist die zeitliche Umsetzungsplanung durch die Gemeinde sowie das von ihr gewählte Controlling einzubinden.

### **2.3 Die Pflichten des Rates der Gemeinde**

Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes gehört zu den Angelegenheiten, für die der Rat der Gemeinde ausschließlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Er darf die von ihm dazu zu treffende Entscheidung nicht auf andere Entscheidungsträger übertragen, auch dann nicht, wenn in Zusammenarbeit zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister der Entwurf des Haushaltssicherungskonzeptes der Gemeinde aufgestellt wird. Die Fachbereiche der Gemeindeverwaltung müssen ebenfalls ihren Beitrag zu dem Haushaltssicherungskonzept leisten und die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können daran mitwirken.

Die originäre Zuständigkeit des Rates für Entscheidungen über gewichtige haushaltswirtschaftliche Maßnahmen, durch die Chancen und Risiken für die Gemeinde entstehen können und die Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde beeinflusst wird, ist für die Fortführung der gemeindlichen Aufgaben, ggf. mit einer Prioritätensetzung, sowie für die Wahrnehmung der Verantwortung sehr relevant. Als verantwortliches Gremium muss er eine Strategie verfolgen, durch die nicht nur ein jahresbezogener Haushaltsausgleich erreicht wird, sondern die stetige Aufgabenerfüllung gewährleistet werden muss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 5 GemHVO NRW**

Die Entscheidungen des Rates führen daher grundsätzlich zu einer stärkeren Selbstbindung der Gemeinde an ihr Haushaltssicherungskonzept und an die vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen. Sie sollen die Eigenverantwortlichkeit der Gemeinde für dieses Konzept tragen und dadurch auch dessen Umsetzung uneingeschränkt in der Gemeinde ermöglichen. Sie erfordert dabei auch, dass der Rat die ihm obliegenden Kontrollfunktionen auch tatsächlich wahrnimmt. Insgesamt muss er bei Haushaltssicherungsmaßnahmen die Einhaltung der Zielbestimmungen sowie die Umsetzung und Überwachung (Controlling) der notwendigen Konsolidierungs- und Sanierungsmaßnahmen gewährleisten.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 5 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 6**  
**Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

(1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen.

(2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

**Erläuterungen zu § 6:**

**1. Zu Absatz 1 (Abbildung der Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan):**

**1.1 Die Ergebnis- und Finanzplanung**

**1.1.1 Die Zeitreihe**

Die grundsätzliche Verpflichtung der Gemeinde, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde zu legen, ergibt sich aus der Vorschrift des § 84 GO NRW. Für diesen Zeitraum wird grundsätzlich angenommen, dass noch aussagefähige jahresbezogene Daten ermittelbar sind. Die mittelfristige Planung soll für die gemeindliche Haushaltswirtschaft jedoch nicht nur eine Orientierung darstellen. Sie soll von der Gemeinde so sorgfältig und konkret vorgenommen werden, dass bereits das Erreichen des Haushaltsausgleichs in den einzelnen Jahren aufzuzeigen ist.

Bei der fünfjährigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde ist das erste Jahr dieses Planungszeitraumes das laufende Haushaltsjahr als Ausgangsjahr (vgl. § 84 Satz 2 GO NRW). Die vier weiteren Planungsjahre sind das neue Haushaltsjahr und die sich daran anschließenden weiteren drei Planungsjahre. Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 413).

<b>DIE ZEITREIHE DER MITTELFRISTIGEN ERGEBNIS- UND FINANZPLANUNG</b>					
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan</b>	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres	<b>Ansatz des neuen Haushalts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

*Abbildung 413 „Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“*

Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung hat einen hohen Stellenwert in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, denn es gilt, eine dauerhafte Ordnung der Finanzen der Gemeinde zu sichern und einen Haushaltsausgleich für die nächsten Haushaltsjahre zu gewährleisten. Sie ist dabei kein starrer Plan für einen Zeitraum von fünf Jahren, der nach Ablauf dieser Zeit durch einen weiteren Fünfjahresplan abgelöst wäre. Es handelt sich vielmehr um eine sich ständig wandelnde und mit der Entwicklung der Gemeinde einhergehende Fortführung der

Planung. Trotz der Einbeziehung in den Haushaltsplan hat die Gemeinde für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre keine Festsetzungen in der Haushaltssatzung zu treffen. Derartige Festsetzungen sind wie bisher weiterhin nur jahresbezogen für ein Haushaltsjahr zu treffen.

### **1.1.2 Die Verpflichtungsermächtigungen**

Die Mehrjährigkeit der der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde bedingt, dass im gemeindlichen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr die Ansätze unter den Haushaltspositionen für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren noch keine haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen zur Ausführung durch die Gemeindeverwaltung darstellen. Im gemeindlichen Finanzplan können jedoch die Planungspositionen im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ durch eine besondere Festlegung bereits für das Haushaltsjahr einen verbindlichen Ermächtigungsscharakter erhalten.

Die jahresbezogenen Finanzpositionen der drei Planungsjahre müssen dafür von der Gemeinde zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden, sodass die Gemeinde dann bereits im Haushaltsjahr ggf. Verpflichtungen gegenüber Dritten zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren eingehen kann. Für diese haushaltswirtschaftlichen Verpflichtungsermächtigungen bedarf es gleichzeitig einer Festsetzung des Gesamtbetrages in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 85 Absatz 1 GO NRW).

Von dieser Möglichkeit sollte die Gemeinde nur dann Gebrauch machen, wenn die Planungen für einzelne Investitionsmaßnahmen soweit fortgeschritten sind, dass für die Gemeinde der voraussichtliche künftige Auszahlungsbedarf erkennbar und einschätzbar ist. Die für die gemeindliche Investition künftig anfallenden Auszahlungen müssen soweit jahresbezogen errechenbar oder schätzbar sein, dass die möglicherweise entstehenden Auszahlungen von der Gemeinde betragsmäßig auf die einzelnen dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre verteilt und eingeplant werden können.

Der Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen ist bei den in den Teilfinanzplänen der Teilpläne veranschlagten einzelnen Investitionsmaßnahmen vorzunehmen (vgl. § 13 Absatz 1 GemHVO NRW). Damit wird den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verdeutlicht, dass haushaltswirtschaftlich die gemeindliche Liquidität in den künftigen Jahren belastet wird. Im aktuellen Haushaltsjahr können bereits aus Vorjahren konkrete Verpflichtungen für Zahlungsleistungen durch die Gemeinde bestehen und auch weitere hinzukommen.

### **1.1.3 Die Jahresfehlbeträge**

In der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde können die geplanten Jahresergebnisse, soweit diese als Jahresfehlbeträge auszuweisen sind, bewirken, dass die Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist. Insbesondere, wenn ein Eigenkapitalverzehr durch eine Verringerung der Allgemeinen Rücklage erfolgen soll, der oberhalb der Schwellenwerte des § 76 Absatz 1 GO NRW liegen wird, hat die Gemeinde ab Beginn einer solchen Planung entsprechend gegenzusteuern, um die stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft zu sichern.

Diese wirtschaftliche Lage der Gemeinde soll durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan deutlich werden. Die jahresbezogene Veranschlagung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre kann dabei auch den Ausweis von Fehlbeträge zum Gegenstand haben. Aufgrund dieser Veranschlagung die notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen zur künftigen Vermeidung von Fehlbeträgen entstehen, die jedoch regelmäßig gesondert aufzuzeigen sind.

Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung im gemeindlichen Haushaltsplan ersetzt nicht das von der Gemeinde aufzustellende Haushaltssicherungskonzept. Diese Sachlage wird besonders erkennbar, wenn die vom

Rat zu beschließende Haushaltsatzung den erforderlichen Haushaltsausgleich ausweist, sich aber bereits durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung abzeichnet, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft in den Folgejahren mit großer Wahrscheinlichkeit defizitär sein wird. Sie erfordert von der Gemeinde, unmittelbar sich auf Konsolidierungsmaßnahmen zu verständigen und schnellstmöglich in geeigneter Weise gegenzusteuern.

### 1.2 Die Einbeziehung in den Haushaltsplan

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihre fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehen (vgl. § 84 GO NRW). Durch die mehrjährige Zeitreihe wird ein sachgerechter Überblick über die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde möglich. Die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen sind vorrangig nur auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ausgerichtet.

Der Rat der Gemeinde hat durch die Einbeziehung der Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung insgesamt sechs Jahre der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Blickfeld. Diese mehrjährige Zeitreihe bei der Gemeinde wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 414).

<b>DIE ZEITREIHE IM HAUSHALTSPLAN</b>						
<b>Ergebnisplan sowie Finanzplan</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>						

*Abbildung 414 „Die Zeitreihe im Haushaltsplan“*

Die sechsjährige Zeitreihe hat die Gemeinde sowohl in ihrem Ergebnisplan und im Finanzplan als auch in jedem produktorientierten Teilplan darzustellen. Sie hat dafür den Haushaltspositionen für das Haushaltsjahr die Ist-Werte des Vorvorjahres und die Plan-Werte des Vorjahres voranzustellen und die Plan-Werte der dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre anzufügen. Diese Vorgabe umfasst somit alle im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagende Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen.

Dieses Gesamtbild über die mehrjährige Zeitreihe soll die Gemeinde sorgsam und gewissenhaft herstellen. In den Sonderfällen einer gemeindlichen Haushaltssatzung für zwei Jahre (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW) sind die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte Haushaltsjahr des „Doppelhaushalts“ anzuhängen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von sieben Jahren abzubilden ist.

Eine längere Zeitreihe entsteht auch bei der Pflicht der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufstellen zu müssen, denn dann schließen sich die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre an das letzte „Ursachenjahr“ an (vgl. § 76 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). In besonderen örtlichen Ausnahmefällen kann bei der Gemeinde auch eine Veranlassung für die Anwendung der beiden Erweiterungen bestehen, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von acht Jahren abzubilden ist.

## **2. Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Orientierungsdaten):**

### **2.1 Allgemeine Sachlage**

Für die Gemeinde ist es im Rahmen ihrer Haushaltsplanung oftmals schwierig, den Trend von Erträgen und Aufwendungen für die kommenden Haushaltsjahre abzuschätzen, z. B. den Trend der Entwicklung der staatlichen Zuweisungen. Diese Schwierigkeiten bestehen besonders dann, wenn die Trends von außerhalb des Einflussbereiches der Gemeinde stehenden Kräften bestimmt werden. Von der Gemeinde sollen deshalb bei der Aufstellung und Fortschreibung ihrer jährlichen Ergebnis- und Finanzplanung die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

Die jährlichen Orientierungsdaten sollen Anhaltspunkte für die haushaltswirtschaftlichen Planungen der Gemeinde geben. Sie stellen Durchschnittswerte für den Bereich des Landes dar und unterstützen dadurch die individuelle gemeindliche Ergebnis- und Finanzplanung. Es bleibt Aufgabe jeder einzelnen Gemeinde, anhand dieser Empfehlungen unter Berücksichtigung der örtlichen und strukturellen Besonderheiten die für ihre Planung zutreffenden bzw. erforderlichen Einzelwerte zu ermitteln und zu bestimmen. Diese Sachlage gilt z. B. für die Schätzung der Gewerbesteuererträge, die je nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten vor Ort erheblich von einer prognostizierten Durchschnittsentwicklung auf Landesebene abweichen können.

Die Art und der Umfang der Fortentwicklung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung unter Berücksichtigung der Orientierungsdaten ist davon abhängig, welche Haushaltspositionen die Gemeinde in ihrem Haushaltsplan für das Haushaltsjahr und damit auch für die folgenden drei Planungsjahre ausgewiesen hat. Die Gemeinde kann sich auf die Haushaltspositionen beschränken, die mindestens im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen sind (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW).

Eine weitere Untergliederung der haushaltsrechtlich bestimmten Positionen für den Ergebnisplan und den Finanzplan nach den Bedürfnissen der Gemeinde in ihrem Haushaltsplan wird auch von der Veranschlagung unter Berücksichtigung der Orientierungsdaten erfasst. Die Gemeinde muss auch dann sicherstellen, dass für die einzelnen Jahre in der Zeitreihe im Haushaltsplan die gleiche Differenzierung bei den Haushaltspositionen besteht.

### **2.2 Die Zwecke der Orientierungsdaten**

Für die Haushalts- und Finanzplanung der Gemeinden haben die landesweiten Orientierungsdaten trotz nicht auszuschließender Einschränkungen einen hohen Informations- und Aussagewert. Bei der Festlegung dieser Daten werden die Zielprojektionen des Finanzplanungsrates, insbesondere seine Empfehlungen zur Begrenzung der Neuverschuldung und zur Begrenzung des Wachstums der öffentlichen Aufwendungen/Auszahlungen, die Ergebnisse des Arbeitskreises Steuerschätzungen, die Stabilitätskriterien der Europäischen Union, die Entwicklungen des Landeshaushaltes und des kommunalen Finanzausgleichs sowie die aktuellen Erkenntnisse des Innenministeriums berücksichtigt.

Den Berechnungen liegt zudem immer die gesamtwirtschaftliche Projektion der Bundesregierung der letzten Steuerschätzung zugrunde. Dabei gilt immer für die Gemeinde, bei ihren örtlichen Prognoseentscheidungen die weitere wirtschaftliche Entwicklung genau zu beobachten und grundsätzlich auch das Vorsichtsprinzip umfassend anzuwenden. Die Orientierungsdaten zu den steuerlichen Erträgen und zum kommunalen Finanzausgleich basieren grundsätzlich auf der für das Land Nordrhein-Westfalen vom Finanzministerium NRW regionalisierten Steuerschätzung des Arbeitskreises Steuerschätzung und dem geltenden Steuerrecht.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 6 GemHVO NRW**

Darüber hinaus werden soweit möglich den Schätzungen des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer tatsächliche Steuereinnahmen des Landes zugrunde gelegt. In diesem Zusammenhang wird immer wieder deutlich gemacht, dass es angesichts der demographischen Entwicklung, aber auch vor dem Hintergrund der Risiken hinsichtlich der weiteren weltwirtschaftlichen Entwicklung es zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte keine Alternative gibt, denn geringere Schulden heute bedeuten größere Haushaltsspielräume morgen.

Auf dem Weg zu einem strukturellen Haushaltsausgleich soll daher die Zuwachsrate der Aufwendungen und Auszahlungen mittelfristig deutlich unterhalb der Zuwachsrate der Erträge und Einzahlungen liegen. Außerdem bestehen für viele Gemeinden infolge von erheblichen Kreditaufnahmen, die in der gemeindlichen Bilanz sichtbar werden, besondere Anforderungen für einen Schuldenabbau bei vorhandenen kurzfristigen Krediten. Im Rahmen der Orientierungsdaten wird immer wieder auf diese Ziele und die Verpflichtung der Gemeinden, ihre Haushaltsplanung daran auszurichten, hingewiesen.

Die Orientierungsdaten sind Durchschnittswerte für alle Gemeinden des Landes Nordrhein-Westfalen. Sie geben Anhaltspunkte für die individuelle gemeindliche Finanzplanung. Es bleibt aber die Aufgabe jeder einzelnen Gemeinde, anhand der vom Land ausgesprochenen Empfehlungen unter Berücksichtigung der örtlichen Besonderheiten die für ihre Finanzplanung zutreffenden bzw. erforderlichen Einzelwerte zu ermitteln und zu bestimmen. Dieses gilt besonders für die Schätzung der Erträge aus der Gewerbesteuer, die je nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten vor Ort erheblich von den prognostizierten Durchschnittsentwicklungen abweichen können. Die Gemeinden, die zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts (HSK) verpflichtet sind, haben die Empfehlungen für die gemeindliche Haushaltsplanung zu berücksichtigen.

EEEEEEEEEEEE

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 6 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 7**  
**Vorbericht**

(1) <sup>1</sup>Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. <sup>2</sup>Die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde sind anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen.

(2) Die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung sind zu erläutern.

**Erläuterungen zu § 7:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Vorschrift**

Mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden der Zweck und der Rahmen des gemeindlichen Vorberichtes näher bestimmt, der im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzung dem Haushaltsplan beizufügen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW). Der Gemeinde bleibt es dabei überlassen, in diesem Bericht oder an anderer geeigneter Stelle auch die notwendigen Erläuterungen zu den wichtigsten Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen als Bestandteile des Haushaltsplans der Gemeinde zu geben (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 GemHVO NRW).

Der Vorbericht sollte auch zu einem gemeindlichen Haushaltssicherungskonzept als Bestandteil des Haushaltsplans haushaltsplanbezogene Angaben enthalten, sofern die Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet ist (vgl. § 76 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Es kann im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde auch geboten sein, im Vorbericht besonders darzustellen, in welchem Umfang auf die Erhebung spezieller Entgelte oder auf eine verursachungsgerechte Erfassung von Aufwendungen verzichtet werden soll, z. B. im öffentlichen Interesse oder aus sozialen Gründen.

**2. Der Vorbericht als örtliche Entscheidungshilfe**

Der gemeindliche Vorbericht kann eine Entscheidungshilfe sowohl für die Verantwortlichen in der Gemeinde als auch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darstellen, wenn die örtlichen Entscheidungsgrundlagen in diesem örtlichen Werk dargestellt und ausreichend erläutert werden. Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan wird durch die entsprechenden zukunftsbezogenen Planungsdaten die voraussichtliche (geplante) weitere haushaltswirtschaftliche Entwicklung sowie die künftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufgezeigt.

Der Vorbericht gibt durch die im Haushaltsplan enthaltenen voraussichtlichen Jahresergebnisse auch Auskunft über die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn für das Haushaltsjahr sowie für die drei folgenden Planungsjahre wird damit das Erreichen des gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleichs aufgezeigt (vgl. §§ 75 und 84 GO NRW). Dazu gehört auch die Erläuterung der Planungsweise der Gemeinde zur Ermittlung der Haushaltspositionen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den Teilplänen.

Die Gemeinde könnte im Vorbericht z. B. erläutern, dass bei den Beträgen unter den einzelnen Positionen von Durchschnittswerten der letzten drei Jahre ausgegangen wird und die Beträge um künftig erwartete allgemeine Preis- und Kostensteigerungen fortgeschrieben worden sind. Sie kann zudem darstellen, in welchen Einzelfällen die Beträge maßnahmenbezogenen konkret rechnerisch ermittelt wurden, z. B. bei den gemeindlichen Investitio-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

nen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen. Bei einer Fortschreibung von Haushaltsbeträgen sollten von der Gemeinde aber auch die Grundlagen der Fortschreibung angegeben werden, z. B. die Orientierungswerte des Landes (vgl. § 6 Absatz 2 GemHVO NRW).

Sofern die Fortschreibung aufgrund statistischer Werte erfolgt, wären die eingesetzten Größen und deren Herkunft anzugeben. Es gilt daher für die Gemeinde, im Vorbericht zum Haushaltsplan nicht nur die in der gemeindlichen Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen zu erläutern, sondern diese auch in einen Zusammenhang mit dem geplanten haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde zu stellen.

Über den Inhalt und die Form des gemeindlichen Vorberichtes als „Haushaltsbegleitbericht“ muss die Gemeinde im Rahmen dieser Vorschrift eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten entscheiden. Es ist deshalb nicht sachgerecht, in allgemeiner Form vorzugeben, wie ein Überblick über die haushaltswirtschaftlichen Eckpunkte und die wichtigsten sachlichen Festlegungen der Gemeinde im Vorbericht zu geben sind und welche örtlichen Sachverhalte von der Gemeinde dabei besonders hervorzuheben oder herauszustellen sind.

Der haushaltsrechtliche Verzicht auf besondere Erläuterungsvorgaben soll aber nicht dazu führen, dass die Gemeinde vollständig auf die Darstellung wichtiger einzelner örtlicher Sachverhalte verzichtet. Es gibt viele herausragende haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten, die auf freiwilliger Basis in den Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan Eingang finden sollten, z. B. die für Investitionen verfügbaren Eigenmittel sowie die Ermittlung des Kreditbedarfs einschließlich der Veränderung des Schuldenstandes. Auch die Erfassung und Darstellung der internen Leistungsbeziehungen im gemeindlichen Haushaltsplan unterstützt die Zwecke des Vorberichtes als örtliche Entscheidungshilfe.

### **3. Der produktorientierte Vorbericht**

Bei der Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes soll die Gemeinde die für den Haushaltsplan gewählte produktorientierte Gliederung sowie die festgelegte Steuerungsebene (Abbildung der aufgabenbezogenen Haushaltswirtschaft in Teilplänen) berücksichtigen. Dadurch wären im Vorbericht Ausführungen zur Gesamtebene (Ergebnisplanung und Finanzplanung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre) sowie zur Steuerungsebene (produktorientierte Teilplanung) in der gleichen Zeitreihe enthalten (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Der Vorbericht kann wegen der produktorientierten Aufstellung der Teilpläne, z.B. nach den verbindlichen Produktbereichen, einen Einblick in die unterschiedlichen Tätigkeitsfelder der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vermitteln und die damit für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehenden Chancen und Risiken in diesen Produktbereichen aufzeigen bzw. verdeutlichen. Es ist daher für die Gemeinde geboten, die örtlichen haushaltswirtschaftlichen Rahmenbedingungen den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ohne Einschränkungen offenzulegen.

In diesem Zusammenhang besteht für die Gemeinde die Möglichkeit, dem Vorbericht als Berichtsteil des gemeindlichen Haushaltsplans eine Aufteilung der Erträge und Aufwendungen auf die einzelnen Produktbereiche und in Bezug auf das laufende und das neue Haushaltsjahr voranzustellen, um den Einstieg der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in die geplante Haushaltswirtschaft zu erleichtern. Die Adressaten müssen dabei beachten, dass eine Einschätzung der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde nicht nur auf der Haushaltsplanung, sondern auch auf deren Umsetzung aufbaut.

Die Gemeinde soll bei der Darstellung der Erträge und Aufwendungen keinen Differenzbetrag zwischen den jahresbezogenen Daten errechnen und aufzeigen. Ein Verzicht darauf ist geboten, weil solche Beträge vielfach die Bezeichnung „Abweichung“ oder auch die Bezeichnungen „Verbesserung“ (+) oder „Verschlechterung“ (-) erhalten. Die Gemeinde kann davon ausgehen, dass für die einzelnen Haushaltsjahre keine identische Haushaltspla-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

nung besteht, sodass die o. a. Begriffe nicht sachgerecht genutzt werden können. In diesem Sinne wird nachfolgend eine Übersicht dazu beispielhaft dargestellt (vgl. Beispiel 51).

<b>PRODUKTBEREICHSBEZOGENE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN</b>				
<b>PRODUKTBEREICHE</b>	<b>Erträge (Vorjahr)</b>	<b>Erträge (Haushaltsjahr)</b>	<b>Aufwendungen (Haushaltsjahr)</b>	<b>Aufwendungen (Vorjahr)</b>
01 Innere Verwaltung				
02 Sicherheit und Ordnung				
03 Schulträgeraufgaben				
04 Kultur und Wissenschaft				
05 Soziale Leistungen				
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe				
07 Gesundheitsdienste				
08 Sportförderung				
09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen				
10 Bauen und Wohnen				
11 Ver- und Entsorgung				
12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV				
13 Natur- und Landschaftspflege				
14 Umweltschutz				
15 Wirtschaft und Tourismus				
16 Allgemeine Finanzwirtschaft				
17 Stiftungen				

*Beispiel 51 „Produktbereichsbezogene Erträge und Aufwendungen“*

Im Vorbericht können durch die Ausrichtung auf die Produktbereiche die bestehenden unterschiedlichen Einflüsse auf die Haushaltswirtschaft, die sich auch auf die Sicherung der Aufgabenerfüllung auswirken, sowie die auf ihre Zukunft ausgerichtete Reaktion der Gemeinde darauf verdeutlichen. Wenn ein solcher Bericht bereits im Rahmen der Haushaltsplanung erstellt wird und nicht wie der Lagebericht im Rahmen des Jahresabschlusses auf Ist-Ergebnisse konzipiert wird, kommen ihm ein hoher Informationswert und eine entscheidungsbeeinflussende Wirkung für die mehrjährige Haushaltsplanung zu.

Die Vermittlung spezifischer Informationen zu einzelnen Produktbereichen mindert zudem die möglichen Informationsdefizite, die entstehen können, wenn ausschließlich die Gesamtebene der Gemeinde zum Gegenstand der Betrachtung gemacht wird. Diese Ausführungen gelten entsprechend bei einer über die Produktbereiche hinausgehenden produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans. Bei einer organisatorischen Gliederung des Haushaltsplans bedarf es gleichwohl einer produktorientierten Betrachtung und Bewertung.

Die Gemeinde sollte im Rahmen ihres Vorberichtes unübersichtliche Detailinformationen (aus der Vielzahl der Produkte) vermeiden und unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten prüfen, ob produktbezogene Informationen der Gemeinde auch zusammengefasst werden können. In einigen Produktbereichen kann es unter Berücksichtigung des Umfangs der gemeindlichen Aufgabe sogar sinnvoll sein, die Berichtsebene von der Steuerungsebene auf die Produktbereichsebene zu verlagern.

Ein produktorientierter Vorbericht sollte aber nicht nur Bestands- und Strömungsgrößen in den einzelnen Produktbereichen (ggf. in Tabellenform) offenlegen, sondern zur Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung beitragen. Wenn diese örtliche Sachlage mit den wichtigsten Zielen und Kennzahlen zu den gebildeten Produkten und mit den dazu erbringenden Dienstleistungen im Rahmen der Haushaltsplanung hinterlegt wird, kann eine solche Berichterstattung zur zutreffenden Grundlage für eine Entscheidungsfindung des Rates werden. Eine solche Informationsfülle bietet das erforderliche Bild, um die wirtschaftliche Lage der Gemeinde weiter zu entwickeln.

#### **4. Der Vorbericht und die gemeindliche Steuerung**

##### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die politische Steuerung in den Gemeinden hat sich durch die Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements grundlegend geändert. Sie ist über die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel für die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Rahmen der Haushaltsplanung (Geldverbrauchskonzept) zum Steuern über die Ressourcen sowie über Ziele und Leistungskennzahlen weiterentwickelt worden (Ressourcenverbrauchskonzept). Die Änderungen wirken sich auch auf die gemeindliche Haushaltsplanung aus.

Eine Steuerung der Gemeinde, die auch die Kultur des Verwaltungshandelns berücksichtigt und ggf. anpasst, bedarf regelmäßig auch jahresbezogenen Zielsetzungen, die es örtlich auszufüllen und umzusetzen sowie extern und intern zu kommunizieren gilt. Die örtlichen Ziele des gemeindlichen Handelns, die sich auf die Bürgerinnen und Bürger als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken, sollten deshalb im Vorbericht zum Haushaltsplan der Gemeinde enthalten bzw. dargestellt sein.

Die für das Haushaltsjahr vereinbarten messbaren Ziele für das haushaltswirtschaftliche Handeln sollen dabei einerseits die Entscheidungen des Rates und der Verwaltung der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung begleiten und unterstützen. Andererseits wird durch eine Aufnahme dieser Ziele in den Vorbericht die politisch gesetzte strategische Fortentwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offengelegt.

Die Gemeinde soll dadurch eine Verknüpfung zwischen den örtlichen Leitlinien (Leitorientierung), ihren örtlichen strategischen und operativen Zielen und den daraus abgeleiteten sachlichen und wirtschaftlichen Handlungen sowie deren Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit) herstellen. Dieses Gesamtpaket ist bei der Haushaltsplanung auszugestalten und im Rahmen des Jahresabschlusses sachgerecht und ausreichend zu beurteilen. Derartige Zusammenhänge ermöglichen die notwendig werdenden Anpassungen und Weiterentwicklungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vor Ort.

##### **4.2 Die Strategiekorrektur**

Die Organe und die Leitungsverantwortlichen in der Gemeinde verfolgen im Rahmen ihrer örtlichen Steuerung zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine Strategie, die i. d. R. nicht ohne stetige Überprüfung von Bestand ist bzw. keine dauerhafte Grundlage bietet. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung bedarf es daher einer stetigen Überprüfung der Beständigkeit und Nachhaltigkeit der örtlichen Strategie. Zwischen beiden Bereichen besteht ein enger Zusammenhang, weil beide Bereiche nur mit einem vorausschauenden Blick und einer Einschätzung der künftigen Gegebenheiten auszufüllen und zu bewältigen sind.

Von den Organen und den Leitungsverantwortlichen in der Gemeinde wird daher eine abgestimmte Strategie gefordert, die dann von den Beteiligten mitzutragen und umzusetzen ist. Die Reichweite der Strategie in die gemeindliche Zukunft bedingt auch eine Pflicht bei den Beteiligten zur Korrektur, wenn Gegebenheiten dazu einen

Anlass geben. Über die Überprüfung und deren Ergebnis bedarf es aber auch der Information der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die davon abhängig sein können. Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan stellt dazu ein geeignetes Instrument dar, durch das die Adressaten in den Strategieprozess eingebunden werden können.

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können dadurch auch erkennen, ob sich die Gemeinde besser darstellt, als es der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde entspricht, denn die gemeindliche Strategie soll Experimente nur dann zulassen, wenn erwartet werden kann, dass es nicht zu einer unververtretbaren Einschränkung der gemeindlichen Leistungsfähigkeit kommen wird. Entsprechend müssen auch notwendige Korrekturen der gemeindlichen Strategie vorgenommen und begründet werden.

Die Gemeinde soll daher die Änderungen oder Anpassungen der örtlichen Strategie konkret aufzeigen und nicht nur in technischer Art und Weise durch Zahlen begründen und belegen. Sie muss insbesondere durch sachlich geeignete und zutreffende (richtige) Erläuterungen die getroffenen Entscheidungen stützen. Nur dann erwartet werden, dass auch die Betroffenen die „angepasste“ Strategie für die gemeindliche Aufgabenerfüllung akzeptieren und ggf. sogar mittragen kann.

## **5. Der Vorbericht und das Berichtswesen**

Im gemeindlichen Vorbericht soll u.a. die aktuelle wirtschaftliche Lage anhand der im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Informationen sowie der Ergebnis- und Finanzdaten für das Haushaltsjahr dargestellt werden. Die Aktualität der Angaben ist dabei auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde zu beziehen, denn bis zu diesem Zeitpunkt ist der gemeindliche Entwurf der Haushaltssatzung grundsätzlich abänderbar. Der Vorbericht kann daher eine geeignete Ausgangsbasis für die anlassbezogenen Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft an den Rat der Gemeinde sein.

Das Informationsrecht des Rates der Gemeinde beinhaltet wiederum, dass der Rat sich über die Durchführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft regelmäßig oder auch im Einzelfall unterrichten lassen kann. Der Bürgermeister hat die Pflicht, den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Angelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW). Er ist auskunftspflichtig, denn er ist für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung verantwortlich (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW).

Bei dieser Berichterstattung ist aber auch die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit von Bedeutung, denn es ist örtlich über den Anlass, die Aussagen und den Umfang der Informationen sowie über Vereinfachungen und Zusammenfassungen bei der Darstellung zu entscheiden. Die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit soll u.a. auch eine fristgerechte Berichterstattung des Bürgermeisters gegenüber dem Rat sichern. Der Vorbericht kann eine regelmäßige unterjährige Berichterstattung des Bürgermeisters unterstützen.

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr dürfte es sachgerecht sein, dem Rat der Gemeinde regelmäßig, z. B. quartalsweise oder monatlich, und nicht nur im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Auskunft über den aktuellen Stand der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans und über einzelne wichtige Haushaltsangelegenheiten zu geben. Eine unterjährige Berichtspflicht ist zudem sachlich sinnvoll, weil diese dem Rat mehrmals innerhalb des Haushaltsjahres eine Beurteilung der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ermöglicht.

Die unterjährige Berichterstattung kann eine sachlich sinnvolle Zwischenberichterstattung zum gemeindlichen Jahresabschluss darstellen. Sie lässt aber auch unter Berücksichtigung der vom Rat beschlossenen Ziele und Leitlinien einen besseren Vergleich mit den im Rahmen der Haushaltsplanung getroffenen Prognoseentscheidungen zu und trägt dadurch zur Verbesserung der gemeindlichen Steuerung bei. Sie soll dabei nicht so weitgehend sein, dass dafür ein eigenständiger Zwischenabschluss bzw. ein vollständiger Quartalsabschluss aufgestellt wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

Mit den Informationen und den Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, die z. B. im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung entstehen, wird unmittelbar eine Verbindung zum gemeindlichen Haushaltsplan hergestellt. Aufgrund dieser Verbindung besteht auch ein Bezug der Erläuterung im gemeindlichen Jahresabschluss zu den Informationen und Daten des Vorberichtes zum Haushaltsplan.

**6. Unzutreffende Erläuterungen im Vorbericht**

Die Informationszwecke kann der gemeindliche Vorbericht nur erfüllen, wenn die darin enthaltenen Erläuterungen und Angaben dem voraussichtlichen haushaltswirtschaftlichen Handeln im Haushaltsjahr in sachlicher und fachlicher Hinsicht entsprechen werden. Die Gemeinde muss daher Darstellungen bzw. Informationen in ihrem Vorbericht vermeiden, die als nichtzutreffend zu beurteilen sind. Einige Beispiele aus der gemeindlichen Praxis werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Beispiel 52).

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM VORBERICHT</b>	
<b>FEHLERHAFT ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
<p><b>Verweis auf Eröffnungsbilanz:</b>            "Die Darstellung des Ergebnisses (2011) im Haushaltsplan erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen in der Eröffnungsbilanz aufgrund der Prüfung im Jahre 2008."</p>	<p>Verzicht auf den (veralteten) Hinweis, wegen nicht möglicher Nachvollziehbarkeit.</p>
<p><b>Über- und Außerplanmäßig:</b>            „Über- und außerplanmäßige Aufwendungen im Sinne des § 83 GO NRW gelten unabhängig von ihrer Höhe immer als unerheblich, wenn sie wirtschaftlich durchlaufend oder aufgrund gesetzlicher oder tariflicher Verpflichtungen zu leisten sind.“</p>	<p>Der Rat kann die gesetzliche Trennung zwischen erheblichen und nicht erheblichen überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Aufwendungen, die eine Ausgangslage für sein Zustimmungserfordernis darstellt, nicht in eigener Verantwortung dadurch aufheben, dass er sämtliche Aufwendungen, die durch sachliche Kriterien abgegrenzt werden, als nicht erheblich für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erklärt. Die Kriterien „erheblich“ und „unerheblich“ sind wertmäßige Maßgrößen, die grundsätzlich auf gleiche gemeindliche Sachverhalte in gleicher Weise anzuwenden sind.</p>
<p><b>Ausgleichsrücklage kein Eigenkapital:</b>            „Das Jahresergebnis beläuft sich auf ... Euro, sodass die Ausgleichsrücklage aufgebraucht wird. Für die künftigen Jahre muss das Eigenkapital eingesetzt werden, um den Ergebnisplan zu finanzieren.“</p>	<p>Mit der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage wird bereits das gemeindliche Eigenkapital verringert. Eine Verringerung führt zudem nicht zur Finanzierung des Ergebnisplans. Vielmehr wird zugelassen, dass ein negatives Jahresergebnis mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden darf.</p>
<p><b>Kein Zahlungsbedarf im Haushaltsjahr:</b>            "Zur Vereinfachung und zur Vermeidung der jährlich zu erklärenden Ermächtigungsübertragung bei beanspruchten Auszahlungspositionen der laufenden Verwaltungstätigkeit wurde im Rahmen der Planung bereits ein Betrag i. H. v. ... berücksichtigt.</p>	<p>Bei in Anspruch genommenen zahlungswirksamen Aufwandspositionen, bei denen jedoch der Zahlungstermin im Folgejahr liegt, muss eine gesonderte Ermächtigungsübertragung für den entsprechenden Auszahlungsbetrag erfolgen. Nur dadurch enthält dann der Finanzplan des Folgejahres die zur Auszahlung erforderliche Ermächtigung.</p>
<p><b>Keine Trennung von Passiva und Aktiva:</b>            „Die Zuführung zu den Pensionsrückstellungen i. H. v. ... Euro wurde bis im Vorjahr veranschlagt. Da es sich dabei aber faktisch um Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen handelt, ist die Zuführung als reiner Aktivtausch zu behandeln.“</p>	<p>Die Zuführung zu den Pensionsrückstellungen stellt die Verpflichtung der Gemeinde im Haushaltsjahr dar, künftig die Versorgungsleistungen entsprechend zu erbringen, und die deshalb dem Haushaltsjahr zugerechnet werden.</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM VORBERICHT</b>	
<b>FEHLERHAFT ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
	<p>Die Vorsorge für die künftige Liquidität, die durch eine Kapitalanlage gesichert werden kann, stellt einen von der Zuführung losgelösten gesonderten Geschäftsvorfall dar. Er darf mit dem ergebniswirksamen Vorgang nicht vermischt werden.</p> <p>Die beiden Geschäftsvorfälle sind getrennt abzuwickeln und zu bilanzieren. Eine gegenseitige „Aufrechnung“ ist nicht zulässig.</p>
<p><b>Deckung durch die allgemeine Rücklage:</b>          „Zum Jahresende ... wird ein Fehlbetrag i. H. v. ... erwartet. Dieser kann nur durch eine Entnahme aus der allgemeinen Rücklage gedeckt werden. Auch in den Jahren ... mit jährlichen Defiziten wird dieses durch den Abbau von Eigenkapital kompensiert.“</p>	<p>Die jährliche Haushaltswirtschaft ist lebenswichtig für die Gemeinde. Gleichwohl ist sie nicht so bedeutend, dass Eigenkapital zum „Ausgleich“ in die Ergebnisrechnung übergeleitet wird. Eine jahresbezogene „Deckung“ erfolgt daher nicht.</p> <p>Unabhängig von dem „technischen“ Fehler fehlt bei der getroffenen Aussage eine Schlussfolgerung mit entsprechender Reaktion, z. B. dass ohne geeignete Gegenmaßnahmen der Weg in eine Überschuldung droht bzw. bereitet wird.</p>
<p><b>Vergleich zur Kameralistik:</b>          „(Im Ergebnisplan) ... ergeben sich im Vergleich zur Kameralistik allein durch ... Aufwendungen zusätzliche Belastungen i. H. v. ... Euro jährlich.“</p>	<p>Eine bewertende Aussage mit Bezug auf die Vergangenheit (Vergleich zwischen Doppik und Kameralistik) sollte nur dann gemacht, wenn die Vergleichsgrößen stimmen. Es ist sachlich nicht vertretbar und erzeugt falsche Aussagen, wenn unterschiedliche haushaltswirtschaftliche Pläne mit verschiedenen Rechengrößen unzutreffend zum Gegenstand einer vergleichenden Beurteilung zu machen.</p>
<p><b>Verwendung eines ungeeigneten Begriffes:</b>          Die Entwicklung des Kassenaltfehlbetrages im Jahre ... ist nicht erfreulich. Es ergab sich gegenüber dem zum 31. Dezember.... festgestellten Kassenaltfehlbetrag i. H. v. ... Euro eine Verschlechterung i. H. v. ... Euro. Der Haushaltsplan ... sieht einen zusätzlichen Fehlbetrag in Höhe von ... Euro (einschl. fortgeschriebenen Ansatz vor. Für das Folgejahr wird ebenfalls ein Aufbau des Kassenfehlbetrages erwartet ...</p>	<p>Eine Erläuterung zum Haushaltsplan, in der nicht die dem NKF zugeordneten Begriffe verwendet werden, führt i. d. R. zu Fehlinterpretationen. Es bleibt bei dieser Erläuterung unklar, in welchem Umfang welche gemeindlichen Zahlungsmittel betroffen sind: Z. B. die liquiden Mittel insgesamt, die Barmittel der Kasse, der Finanzmittelfonds.</p>

*Beispiel 52 „Unzutreffende Erläuterungen im Vorbericht“*

Die Gemeinde soll für ihren Vorbericht keine Erläuterungen erstellen, die bei entsprechender Umsetzung im Haushaltsjahr zu Rechtsverstößen führen würden oder können. Sie muss in sachlicher und fachlicher Hinsicht gewährleisten, dass die aufgezeigten Sachverhalte und Informationen von ihrem Inhalt her haushaltswirtschaftlich und haushaltsrechtlich vertretbar bzw. umsetzbar sind

**7. Die Gestaltung des Vorberichtes**

Der gemeindliche Vorbericht stellt nicht nur einen Überblick zur geplanten Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr dar. Er ist vielmehr als Begleitbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan zu verstehen, um über die Planung für das Haushaltsjahr in verständlicher Weise zu informieren. Der Vorbericht soll deshalb den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der örtlichen Haushaltswirtschaft bzw. wirtschaftlichen Lage der Gemeinde geben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

Die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen führen grundsätzlich zu Zwecksetzungen, die von der Gemeinde bei der örtlichen Gestaltung des Vorberichts zum gemeindlichen Haushaltsplan zu beachten sind und durch Erläuterungen in den Vorbericht einfließen müssen (vgl. Abbildung 415).

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN VORBERICHTES</b>	
-	Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse des Rates der Gemeinde (§ 41 GO NRW).
-	Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der übrigen Adressaten (§ 80 GO NRW).
-	Darstellung des Zielsystems und der messbaren Jahresziele (§ 12 GemHVO NRW).
-	Anforderungen aufgrund der Haushaltsgrundsätze und Haushaltsprinzipien (§ 75 GO NRW).
-	Berücksichtigung der Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW).
-	Berücksichtigung der Systematik des Haushaltsplans (§§ 1 - 4 GemHVO NRW).
-	Angaben zu wichtigen Erträgen und Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW).
-	Angaben zu wichtigen Investitionsvorhaben (§ 3 GemHVO NRW).
-	Angaben zur Finanzierungstätigkeit (z. B. Kreditaufnahme nach § 86 GO NRW).
-	Berücksichtigung der einzelnen Anlagen zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW).
-	Bewirtschaftungsregelungen für die Ausführung des Haushaltsplans.
-	Leistungsbeziehungen mit den gemeindlichen Betrieben.

*Abbildung 415 „Die Gestaltung des gemeindlichen Vorberichtes“*

Der Gemeinde bleibt grundsätzlich die Möglichkeit erhalten, die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen ausreichend zu erläutern und den Ergebnis- und den Finanzpositionen des gemeindlichen Haushaltsplans weiterhin die notwendigen Einzelerläuterungen beizufügen oder zusammengefasst als weitere Angaben in den Vorbericht aufzunehmen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Zweck des Vorberichts):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Überblick über die Eckpunkte):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll der gemeindliche Vorbericht einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. Unter dem Gesichtspunkt, dass der Rat der Gemeinde sowie die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst vollständigen Überblick über die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde erlangen sollen, muss im Vorbericht über die im Haushaltsjahr bestehenden Haushaltsrisiken sowie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

zukünftige Verpflichtungen, die im laufenden Haushaltsjahr entstehen können und sich auch auf zukünftige Haushaltsjahre auswirken können, berichtet werden.

Im gemeindlichen Vorbericht ist insbesondere ein Blick auf wesentliche Veränderungen der Rahmenbedingungen der im Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde sowie auf die Entwicklung wichtiger Planungskomponenten im gesamten Planungszeitraum zu geben, wenn dazu aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im laufenden Jahr oder den Vorjahren ein Anlass besteht. Zu den gemeindlichen Angabepflichten gehören auch Informationen über die aktuelle Vermögens- und Schuldenlage bzw. der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde einschließlich der bisherigen Entwicklung der Jahresergebnisse und des Eigenkapitals sowie der Liquidität der Gemeinde.

Die Erläuterungen über Eckpunkte des Haushaltsplans, die den Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr bilden sollen, sind so gestalten und zu erläutern, dass die Öffentlichkeit ausreichend über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und das damit zusammenhängende geplante Haushaltsgeschehen im Haushaltsjahr informiert wird. Aufgrund der Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan muss auch die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren erkennbar und nachvollziehbar sein.

**1.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Entwicklung und der wirtschaftlichen Lage):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sollen die voraussichtliche Entwicklung der Gemeinde und ihre aktuelle Lage anhand der im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Informationen sowie der Ergebnis- und Finanzdaten im gemeindlichen Vorbericht dargestellt werden. Der Begriff „aktuelle Lage“ ist dabei aus Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschrift als „wirtschaftliche Lage“ der Gemeinde zu verstehen, denn mit den Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan wird die aktuelle Lage der Gemeinde haushaltswirtschaftlich betrachtet.

Die Aktualität der Angaben und Daten ist dabei auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde zu beziehen, denn bis zu diesem Zeitpunkt ist der gemeindliche Entwurf der Haushaltssatzung grundsätzlich abänderbar. Im Vorbericht der Gemeinde müssen daher unter Bezugnahme auf die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen sowie die wichtigen sachlichen Festlegungen bzw. Inhalte des Haushaltsplans und die darin veranschlagten Maßnahmen die voraussichtliche Entwicklung der Gemeinde und deren wirtschaftliche Lage aufgezeigt werden.

Die Darstellungen im gemeindlichen Vorbericht sollen sich aber nicht nur auf die Verwaltung der Gemeinde beziehen, sondern auch die ausgegliederten gemeindlichen Betriebe umfassen, mindestens insoweit, wie sich die aktuelle wirtschaftliche Lage und die voraussichtliche Entwicklung dieser Betriebe auf die Haushaltswirtschaft bzw. die künftige Haushaltsplanung der Gemeinde auswirken könnte.

Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist deshalb eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW). Durch eine solche Übersicht werden auch die notwendige Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung vervollständigt.

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben sind sachgerecht und notwendig, denn im Rahmen des NKF soll die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihrer Betriebe wieder erreicht bzw. verbessert werden. Auf dieser Grundlage muss bereits der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan ein Gesamtbild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung im Haushaltsjahr und den drei folgenden Planungsjahren unter Berücksichtigung der möglichen Chancen und Risiken der Gemeinde bieten, denn dieser Zeitraum ist im gemeindlichen Haushaltsplan abzubilden.

Diese pflichtige Darstellung von Entwicklung und wirtschaftlicher Lage der Gemeinde erfordert es deshalb, dass zuvor von der Gemeinde eine entsprechende Analyse vorgenommen wird und ggf. der ermittelte Stand auch im Vorbericht mit aufgezeigt wird. Die Analyse der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde kann auf der Grundlage ihrer aktuellen wirtschaftlichen Lage durch geeignete Kennzahlen gestützt werden. Bei der Auswahl der Analysekenzahlen muss aber berücksichtigt werden, dass mit den Kennzahlen auch eine Aussagekraft für die Gemeinde erreicht wird.

Durch die Analyse soll außerdem eine ganzheitliche Betrachtung der haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde erfolgen und ein nachhaltiges Handeln im Sinne der Generationengerechtigkeit gefördert werden. Die Adressaten des Begleitberichts zum Haushaltsplan dürfen deshalb bei der Festlegung der Kennzahlen nicht unberücksichtigt bleiben. Die Analysekenzahlen können z. B. dem Rat der Gemeinde als Steuerungsinstrument, aber auch als Kontrollinstrument dienen. Die bisherigen Erfahrungen mit Kennzahlen zeigen, dass die Nutzer vorsichtig damit umgehen sollten.

## **2. Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten):**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die durch den Vorbericht gewünschte Abbildung des Gesamtüberblicks erfordert, dass in diesem Bericht auch die wesentlichen Zielsetzungen der Planung der Gemeinde für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Planung der Gemeinde erläutert werden. Diese Vorgabe baut darauf auf, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung, die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden ist und sowohl insgesamt im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden ist (vgl. § 84 GO NRW).

Diese Sachlage erfordert eine umfassende Information von der Gemeinde über die vorgesehene ergebnis- und produktorientierte mehrjährige Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie deren Chancen und Risiken. In diesem Zusammenhang muss die strategische Planung der Gemeinde, in der u.a. die finanzwirtschaftlichen Ziele mit den haushaltswirtschaftlichen Daten zu verknüpfen sind, im Vorbericht abgebildet wird.

Die Gemeinde soll auch die einzelnen haushaltswirtschaftlichen Ziele, die der jahresbezogenen Umsetzung der Gesamtstrategie der Gemeinde dienen, sind abzubilden und ggf. auch über die Zeit der mittelfristigen Planung fortzuschreiben. So werden Erfolge, Risiken und Verluste der Gemeinde sowie der notwendige Anpassungsbedarf transparent gemacht und die Einschätzung des Rates, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde, ob die gemeindlichen Planungen solide aufgebaut sind, wird erleichtert.

Die Gemeinde kann daher die Inhalte und Schwerpunkte in den Erläuterungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, bei denen die örtlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind, eigenverantwortlich bestimmen. Sie hat damit die Möglichkeit, ihre steuerungsrelevanten Zielsetzungen mit haushaltswirtschaftlichen Daten zu verknüpfen. Diese Sachlage erfordert, aus den strategischen Zielen der Gemeinde umsetzbare jährliche Ziele zu entwickeln und durch die Bildung von Leistungskennzahlen die Zielerreichung messbar zu machen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf dabei die Informationsbedürfnisse des Rates, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde nicht außer Acht lassen.

### **2.2 Die Darstellung der Zielsetzungen**

Die örtlichen Ziele des gemeindlichen Handelns, die sich auf die Bürgerinnen und Bürger als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken, sollten möglichst im Vorbericht zum Haushalts-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

plan der Gemeinde enthalten bzw. dargestellt sein. Durch die Aufnahme dieser Ziele in den Vorbericht werden die für das Haushaltsjahr vereinbarten messbaren Ziele sowie die politisch gesetzte strategische Fortentwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offengelegt.

Die Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ziele für das Haushaltsjahr darf sich dabei jedoch nicht nur auf die Ziele auf der untersten Ebene der örtlichen Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans erstrecken. Vielmehr müssen diese gemeindlichen Ziele sowie die Ziele der übrigen Ebenen des gemeindlichen Haushaltsplans in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der Gemeindeverwaltung (operative Ziele) hineinreicht. Nur so kann bei der Gemeinde ein in sich stimmiges Zielsystem entstehen, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung gerecht werden kann.

Für die Gemeinde gilt deshalb auch, die Zielbildung nicht allein aus fachlicher Sicht zu betreiben. Es bietet sich an, in einer Übersicht das örtliche Zielsystem nachvollziehbar aus der Gesamtsicht der Gemeinde, ausgehend vom Leitbild bis zu den geplanten umsetzbaren Zielen des Haushaltsjahres, abzubilden. Es bedarf dazu sachgerechter inhaltlicher Erläuterungen. Die Angaben und weiteren Informationen sollen dabei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Verknüpfung zwischen den im gemeindlichen Haushaltsplan vorgeschlagenen Ermächtigungen und den örtlichen Zielsetzungen ermöglichen.

Diese Sachlage gilt entsprechend für die Gemeindeverwaltung, die im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans auch die dafür gesetzten Ziele beachten muss. Im Vorbericht sollten auch Aussagen zur Darstellung enthalten sein, wenn z. B. wegen der besseren Nachvollziehbarkeit des örtlichen Gesamtsystems in der Übersicht nur die wichtigsten produktbezogenen Ziele dargestellt werden. Derartige Angaben fördern eine zutreffende Bewertung des wirtschaftlichen Handelns und der Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

### **2.3 Die Erläuterungen zur wirtschaftlichen Lage**

Die Darstellung der geplanten gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr soll auf einer ausgewogenen und umfassenden und dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechenden Analyse der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aufbauen. Dieser Ansatz erfordert, die Ausführungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zutreffend und unter Berücksichtigung der künftigen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, die im Jahresabschluss dieses Haushaltsjahres abgebildet wird, zutreffend zu erläutern. Es bleibt dabei der Gemeinde überlassen, ob und mit welchen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre prognostizierte wirtschaftliche Lage zu belegen.

Hinsichtlich der Erläuterungen über das gemeindliche Jahresergebnis und den Haushaltsausgleich sollte die Gemeinde nicht die aus der Haushaltswirtschaft möglicherweise entstehenden unmittelbaren Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage verschweigen, sofern bereits bei der Haushaltsplanung eine Festlegung für solche Verrechnungen, spätestens zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres möglich sind. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass mögliche Erträge und/oder Aufwendungen aus den betreffenden Geschäftsvorfällen im Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis angegeben werden sollen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Bei möglichen künftigen voraussichtlich dauernden Wertveränderungen bei gemeindlichen Finanzanlagen zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ist ein nachrichtlicher Ausweis wegen der im Rahmen der Haushaltsplanung grundsätzlich bestehenden erheblichen Unsicherheiten sachlich nicht geboten. Die Gemeinde sollte daher auf eine nachrichtliche Angabe für Finanzanlagen verzichten. Sie sollte auch auf den möglichen Ist-Wert aus dem Vorvorjahr des Haushaltsjahres verzichten, um fehlerhafte Beurteilung ihrer Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr zu vermeiden. Einer Informationspflicht kann besser durch entsprechende Angaben im Vorbericht zum Haushaltsplan nachgekommen werden.

## **2.4 Die Einbeziehung produktorientierter Ziele und Leistungskennzahlen**

In die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollen möglichst die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und erläutert werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Diese Zwecksetzung gilt entsprechend auch für die Prognose der wirtschaftlichen Lage und dadurch auch bei der Haushaltsplanung der Gemeinde.

Die nicht finanziellen Leistungsindikatoren sollen von der Gemeinde in die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde einbezogen werden. Es bleibt dabei aber in der Eigenverantwortung der Gemeinde überlassen, ob und in welchem Umfang sie in ihrem Vorbericht auch über ihre Strategien hinsichtlich ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr informieren will.

## **2.5 Die Erläuterungen der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkte**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht keine besonderen Erläuterungspflichten für den Vorbericht zum Haushaltsplan der Gemeinde vor. Gleichwohl muss es den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglicht werden, Eckpunkte und Zielsetzungen für die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres und die daraus entstehende wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Von der Gemeinde ist deshalb abzuwägen, welche Aspekte bzw. Schwerpunkte besondere haushaltswirtschaftliche oder kommunalpolitische Bedeutung haben, um diese im Vorbericht besonders herauszustellen.

Ein Gesamtüberblick über die im Haushaltsjahr entstehenden Transferaufwendungen in einer Übersicht ist i. d. R. sachgerecht, wenn eine Vielzahl von Dritten gemeindliche Aufgaben erfüllen und deshalb Finanzleistungen von der Gemeinde erhalten, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Darüber bietet sich eine Darstellung unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans an, in denen die Transferaufwendungen für laufende Zwecke an Dritte veranschlagt werden. Bei einer Veranschlagung von investiven Zuwendungen an Dritte, die zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gewährt werden, sollte die Übersicht entsprechend um diese Leistungen im gemeindlichen Finanzplan ergänzt werden.

Die gesamte Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkte sollte möglichst anschaulich und zweckgerichtet unter Berücksichtigung der Interessen der haushaltswirtschaftlichen Adressaten erfolgen. Besondere Interessen der Veröffentlichungsmedien sollten dabei nicht unberücksichtigt bleiben. In den Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan kann z. B. eine Übersicht über die haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkte eingefügt werden, um einen nachvollziehbaren Gesamtüberblick zu geben.

## **2.6 Die Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde**

Im gemeindlichen Vorbericht zum Haushaltsplan sollte auch auf die Chancen und Risiken für die künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde, soweit diese im Haushaltsjahr erwartet werden, eingegangen werden. Aus Vorsichtsgesichtspunkten sollte jedoch nicht nur auf die möglichen Risiken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft eingegangen werden, sondern es soll unter der Berücksichtigung der Chancen ein ausgewogenes zukunftsorientiertes Bild für das Haushaltsjahr hergestellt werden.

Für die Gemeinde gilt es, eine optimale Verteilung der Risikostreuung, der Ertragschancen und der künftigen Finanzierbarkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr zu erreichen und unter Einbeziehung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit dauerhaft zu sichern. In diesem sachlichen Zusammenhang sind die

Begriffe „Chancen“ und „Risiken“ von der Gemeinde im Rahmen einer Entwicklungsprognose für die Gemeinde selbst auszugestalten.

## 2.7 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan sollte auch eine ausreichende Auskunft über die Leistungsbeziehungen der Gemeindeverwaltung zu ihren Betrieben geben. Derartige Leistungsbeziehungen verursachen in unterschiedlicher Weise gemeindliche Aufwendungen, z. B. für Sachleistungen und Dienstleistungen oder Transferaufwendungen, die in den betreffenden Teilplänen veranschlagt worden sind.

Für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und für deren Adressaten stellen die Informationen über Leistungsbeziehungen in der wirtschaftlichen Einheit "Gemeinde" eine wesentliche Auskunft dar, denn bei diesen Aufwendungen besteht nur ein eingeschränkter "Nutzerkreis". Entsprechend gilt diese Sachlage auch für Erträge, die von der Gemeinde aufgrund der betriebsbezogenen Leistungen erzielt werden können. Es besteht daher ein Bedarf, im Vorbericht eine zusammenfassende Übersicht darüber zu geben. Das nachfolgende Schema soll dazu einen Einstieg bieten (vgl. Abbildung 416).

<b>DIE BETRIEBSBEZOGENEN LEISTUNGSBEZIEHUNGEN</b>				
<b>Ergebnisplan/ Finanzplan</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Sonder- vermögen</b>	<b>Gesamte Leistungs- beziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge</b> (nach Arten)				
<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Erläuterungen:</b> (Anlässe und Gründe)				

*Abbildung 416 „Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“*

Diese Übersicht im Vorbericht steht jedoch nicht allein für die gemeindliche Haushaltsplanung. Sie kann im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses in entsprechender Weise mit Ist-Werten versehen und als Anlage dem Anhang beigefügt werden (vgl. § 44 GemHVO NRW). Die Übersicht bietet dann auch Grundlageninformationen für die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorzunehmende Aufwands- und Ertragskonsolidierung (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 305 HGB). Sie sollte von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestaltet werden.

## **2.8 Die Übersicht zum Finanzierungsgeschehen**

### **2.8.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltsplanung und der Haushaltsausführung sowie ihres Jahresabschlusses die Recht- und Ordnungsmäßigkeit ihrer der Haushaltswirtschaft sichern und sollte daher auch die notwendige Transparenz über ihre Finanzmittelbeschaffung schaffen (vgl. § 77 GO NRW). Der Informationsanspruch der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft umfasst auch Angaben darüber, in welcher Art und Weise sowie in welchem Umfang die Adressaten als Einwohner und Abgabepflichtige von der Gemeinde in die Finanzmittelbeschaffung eingebunden werden.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde soll dadurch nicht nur nach den gemeindlichen Zielen und nach der Transparenz über die örtliche Umsetzung, sondern zusätzlich auch nach den von der Gemeinde vorgesehenen Finanzierungsformen beurteilt werden. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen betroffen, die ihren Finanzierungsbeitrag oder durch die Zurverfügungstellung von Kapital das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ermöglichen. Sie dürften daher ein besonderes Interesse an einem Gesamtbild über die Finanzierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben.

Ein wichtiger Gesichtspunkt für ein „Finanzierungsbild“ ist dabei, dass die Informationen über die gemeindlichen Finanzierungsformen nicht nur im Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung erfolgen, sondern deren Konkretisierung in der jährlichen Haushaltsplanung auch entsprechend transparent gemacht wird. Dazu bieten sich besondere Angaben im Rahmen des Vorberichtes zum gemeindlichen Haushaltsplan an. Die Prägung der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung durch die Beachtung und Umsetzung der haushaltsrechtlich bestimmten Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittel bietet dazu einen Ausgangspunkt für die örtliche Darstellung. Die Angaben sollen jedoch nicht auf die „Zwecke“ beschränkt bleiben. Es sollte von der Gemeinde auch über die örtliche Abwägung zu den einzelnen Finanzierungsarten informiert werden.

### **2.8.2 Die „innere“ Verteilung allgemeiner Haushaltsmittel**

#### **2.8.2 Die „innere“ Verteilung**

Zu einer sachgerechten Haushaltsplanung gehört auch die Zuordnung der erzielbaren Steuern und Zuwendungen sowie der sonstigen Transferleistungen, die der Gemeinde bezogen auf den gesamten Haushalt gewährt werden und im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu veranschlagen sind. Der Umgang damit bzw. die Verwendung der „zweckfreien“ Erträge soll von der Gemeinde nachvollziehbar im Rahmen der Berichterstattung zum Haushaltsplan offengelegt werden. In einer Übersicht kann die geplante „Verteilung“ auf die einzelnen Teilpläne dargestellt werden. Dafür bietet sich folgende Darstellung an (vgl. Abbildung 417).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

<b>DER GEPLANTE EINSATZ ALLGEMEINER HAUSHALTSMITTEL</b>				
<b>Teilpläne im Ergebnisplan</b>	<b>Steuern EUR</b>	<b>Zuwendungen EUR</b>	<b>Sonstige Transfers EUR</b>	<b>Verteilte Summe EUR</b>
Innere Verwaltung				
Sicherheit und Ordnung				
Schulträgeraufgaben				
Kultur und Wissenschaft				
Soziale Leistungen				
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe				
Gesundheitsdienste				
Sportförderung				
Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen				
Bauen und Wohnen				
Ver- und Entsorgung				
Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV				
Natur- und Landschaftspflege				
Umweltschutz				
Wirtschaft und Tourismus				
Stiftungen				
Summe der Haushaltsmittel „Allgemeinen Finanzwirtschaft“				

*Abbildung 417 „Der Einsatz allgemeiner Haushaltsmittel“*

Diese Übersicht im Vorbericht steht jedoch nicht allein für sich, sondern ermöglicht gleichzeitig einen ersten Einblick in die gemeindliche Haushaltsplanung der Teilpläne. Die Unterstützung der dadurch abgegrenzten Aufga-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

benerledigung durch allgemeine Haushaltsmittel macht deutlich, dass die entstehenden Aufwendungen nicht allein durch die originär erzielbaren Erträge „gedeckt“ werden können. Eine solche Übersicht unterstützt daher auch die örtliche Entscheidung der Prioritätensetzung in der Aufgabenerfüllung für das Haushaltsjahr und zeigt die von der Gemeinde gesetzten Schwerpunkte.

**2.8.3 Der Instandhaltungsbedarf**

Die Nutzung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfordert neben den jährlichen Unterhaltungsmaßnahmen ggf. auch vielfach notwendig gewordene Instandhaltungsmaßnahmen. Bei einer fehlenden Beseitigung von Mängel an den Vermögensgegenständen haben von der Gemeinde unterlassene Instandhaltungen regelmäßig wertmindernde Auswirkungen auf die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände. Die Gemeinde muss daher zum jährlichen Abschlussstichtag den tatsächlichen Instandsetzungsbedarf bei ihren Vermögensgegenständen feststellen.

Im Rahmen ihrer Haushaltsplanung ist von der Gemeinde die Umsetzung von bisher unterlassenen Instandhaltungen festzulegen. Derartige Maßnahmen wurden zu Abschlussstichtagen in Vorjahren festgestellt und die Durchführung der erforderlichen Maßnahmen für das Haushaltsjahr bzw. weitere Jahre vorgesehen. Im Rahmen des Haushalts für das Haushaltsjahr sollte die Gemeinde daher in einer Übersicht den Umfang der vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen in ihren verschiedenen Produktbereichen angeben, die im Haushaltsjahr durchgeführt werden sollen (vgl. Abbildung 418).

<b>DER INSTANDHALTUNGSBEDARF</b>					
<b>Teilpläne im Ergebnisplan</b>	<b>Voraussichtlich fällige Instandhaltungsmaßnahmen aus:</b>				
	HJ ....	HJ ....	HJ ....	HJ ....	Gesamtsumme ....
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Innere Verwaltung					
Sicherheit und Ordnung					
Schulträgeraufgaben					
Kultur und Wissenschaft					
Soziale Leistungen					
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe					
Gesundheitsdienste					
Sportförderung					
Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

<b>DER INSTANDHALTUNGSBEDARF</b>					
<b>Teilpläne im Ergebnisplan</b>	<b>Voraussichtlich fällige Instandhaltungsmaßnahmen aus:</b>				
	HJ ....	HJ ....	HJ ....	HJ ....	Gesamtsumme ....
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Bauen und Wohnen					
Ver- und Entsorgung					
Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV					
Natur- und Landschaftspflege					
Umweltschutz					
Wirtschaft und Tourismus					
Stiftungen					
Summe der Haushaltsmittel					

*Abbildung 418 „Der Instandhaltungsbedarf“*

Die Instandhaltungsmaßnahmen der Gemeinde wirken sich, abhängig auch von den zuvor dafür bilanzierten Rückstellungen, durch die entstehenden zahlungswirksamen Aufwendungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan aus. Die Gemeinde sollte daher nicht nur aufzeigen, welche Maßnahmen aus Vorjahren in welchem Umfang noch auszuführen sind, sondern auch, in welchem Umfang dadurch der gemeindliche Ergebnisplan und der Finanzplan der Gemeinde voraussichtlich betroffen ist.

Durch differenzierte Angaben und sachgerechte Erläuterungen zu den wichtigen Instandhaltungsmaßnahmen, deren Durchführung im Haushaltsjahr erfolgen soll, kann die Gemeinde belegen, ob und in welcher Form sie bei ihrer Rückstellungsbildung die haushaltsrechtlichen Vorgaben beachtet hat. Die Gemeinde darf eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen nur bilanzieren, wenn deren Nachholung von ihr hinreichend konkret beabsichtigt ist, z. B. im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **2.9 Die Analyse der Haushaltswirtschaft**

### **2.9.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde soll in ihrem Vorbericht auch eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde, möglichst unter Berücksichtigung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde geben. Diese Vorgaben erfordern, dass im Vorbericht auch gesonderte Angaben über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage oder auch der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde enthalten sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

Diese Angaben können dann eine Grundlage für die Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde für die Gemeinde selbst als auch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bieten. In der Analyse sowie im Vorbericht sollen auch die Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben sowie zwischen den Betrieben und der Gemeindeverwaltung berücksichtigt werden. Andererseits soll der Vorbericht auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten.

Die Gemeinde kann aber auch in der Analyse offenlegen, ob ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von ihr angestrebt wird. Diese Analyse erfordert, ggf. auch künftige Vorgänge zu berücksichtigen. Es bleibt der Gemeinde dabei überlassen, mit welchen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen sie bei der Analyse der Ergebnisse ihrer Haushaltswirtschaft arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Lage zu beurteilen.

**2.9.2 Der Einsatz haushaltswirtschaftlicher Kennzahlen**

Im Rahmen der Analyse wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollten auch geeignete Kennzahlen eingesetzt und in eine Zeitreihe gestellt werden. Die Beurteilung kann durch die nachfolgenden genannten Kennzahlen aus dem NKF-Kennzahlenset unterstützt werden. Es kann abhängig von den örtlichen Verhältnissen sinnvoll und geboten sein, anlassbezogen weitere Kennzahlen in die Analyse einzubeziehen.

Für die Gemeinde bietet es sich dazu an, die Beurteilung und entsprechend die Ausführungen im Vorbericht nach Analysebereichen zu gliedern, sodass z. B. Aussagen zur haushaltswirtschaftlichen Lage und zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde gemacht werden können. Die nachfolgende Übersicht zeigt beispielhaft eine Zusammenfassung möglicher Haushaltskennzahlen für die Gemeinde in einer Zeitreihe auf (vgl. Abbildung 419).

<b>DER EINSATZ VON HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN KENNZAHLEN</b>						
<b>Haushaltswirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Aufwandsdeckungsgrad</b>	(Ordentliche Erträge / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapitalquote 1</b>	(Eigenkapital / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapitalquote 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beiträge / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Fehlbetragsquote</b>	(Negatives Jahresergebnis / allgemeine Rücklage + Ausgleichsrücklage) x -100	%	%	%	%	%
<b>Infrastrukturquote</b>	(Infrastrukturvermögen / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Abschreibungsintensität</b>	(Bilanzielle Abschreibungen (Ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Drittfinanzierungsquote</b>	(Erträge aus SOPO / bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

<b>DER EINSATZ VON HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN KENNZAHLEN</b>						
<b>Haushaltswirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Investitionsquote</b>	Bruttoinvestitionen / Abgänge AV + bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Anlagendeckungsgrad 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beträge + langfr. Fremdkapital / Anlagevermögen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Dynamischer Verschuldungsgrad</b>	(Effektivverschuldung / Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	...	...	...	...	...
<b>Liquidität 2. Grades</b>	(Liquide Mittel + kurzfr. Forderungen / kurzfr. Verbindlichkeiten) x 100	%	%	%	%	%
<b>Kurzfristige Verbindlichkeitsquote</b>	(Kurzfr. Verbindlichkeiten / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zinslastquote</b>	(Finanzaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Netto-Steuerquote</b>	(Steuererträge netto / ordentlichen Erträgen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zuwendungsquote</b>	(Erträge zu Zuwendungen / ordentliche Erträge) x 100	%	%	%	%	%
<b>Personalintensität</b>	(Personalaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Sach- und Dienstleistungsquote</b>	(Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Transferaufwandsquote</b>	(Transferaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%

*Abbildung 419 „Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“*

Die einzelnen Kennzahlen haben i. d. R. nur eine beschränkte Aussagekraft. Sie sind daher miteinander in Beziehung zu setzen, als gegenseitig abhängig und einander ergänzend zu betrachten und systemgerecht anzuwenden. Zur Analyse mit Hilfe von Kennzahlen gehört aber auch, die Kennzahl in eine Beziehung zu Referenzwerten und in eine Zeitreihe zu setzen.

### **2.9.3 Die Analyse mit Zielen und Leistungskennzahlen**

Die Gemeinde soll in die Analyse ihrer Haushaltswirtschaft produktorientierte Ziele und Kennzahlen einbeziehen, soweit sie für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde bedeutsam sind (vgl. § 12 GemHVO NRW). Sie soll unter Bezugnahme darauf die für das Haushaltsjahr geplanten Ergebnisse näher erläutern. Damit werden nicht finanzielle Leistungsindikatoren in die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirt-

schaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde einbezogen. Der Gemeinde bleibt es überlassen, ob und in welchem Umfang sie in diesem Zusammenhang auch über ihre Strategien informieren will.

Im Rahmen der vorzunehmenden haushaltswirtschaftlichen Analyse kann auch ein Zusammenhang mit den Produktbereichen, Produktgruppen, Produkten des gemeindlichen Haushalts hergestellt werden, sodass ggf. auch produktbezogen oder segmentbezogen über die Effektivität und Effizienz der Zielerreichung bei der Aufgabenerfüllung der Gemeinde berichtet werden kann. Dabei sollte auch über die örtlichen Gegebenheiten informiert werden, die wesentlichen Einfluss auf die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde haben.

#### **2.9.4 Die Entwicklungsprognose**

Die Gemeinde sollte in ihrem Vorbericht auch auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde eingehen und dabei die dazu zugrunde gelegten Annahmen angeben. Es wird dabei einerseits davon ausgegangen, dass die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form einer ganzheitlichen Analyse vorgenommen wird und andererseits, dass im gemeindlichen Vorbericht auch eine Prognose zur künftigen Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde abgegeben wird.

Im Vorbericht der Gemeinde soll aus Vorsichtsgesichtspunkten nicht nur auf die möglichen Risiken für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft eingegangen werden, sondern es soll unter der Berücksichtigung der Chancen ein ausgewogenes zukunftsorientiertes Bild hergestellt werden. Aus sachlichen Gründen ist es geboten, dass auch die der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde zugrundeliegende Annahmen im gemeindlichen Vorbericht angegeben werden.

Mit der Darstellung der künftigen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen von der Gemeinde auch die damit einhergehenden Chancen und Risiken transparent gemacht werden. Dazu muss nicht nur auf die einzelnen Chancen und Risiken eingegangen, sondern auch jeweils ein Gesamtbild präsentiert werden. Diese Vorgaben sind als sachgerecht anzusehen, denn über die Entwicklung der Gemeinde lässt sich seitens der Gemeindeführung nur informieren, wenn sie in ihre Sichtweise und Einschätzung über die künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde auch die darauf einflussnehmenden Chancen und Risiken einbezieht.

In diesem sachlichen Zusammenhang sind auch die Begriffe „Chancen“ und „Risiken“ von der Gemeinde im Rahmen einer Entwicklungsprognose für die Gemeinde selbst auszugestalten. Sie sollte dabei wie bei ihrer eigenen Haushaltsplanung ihre Prognose auf die drei Jahre beziehen, die dem Haushaltsjahr folgen, für das der Gesamtabschluss aufgestellt wird. Die Gemeinde kann dabei aus ihrer Sicht die Chancen für die Gemeinde als positive Abweichung vom „normalen Verlauf“ der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der erwarteten Entwicklung der Gemeinde einstufen.

Entsprechend der Vorgabe wären die Risiken für die Gemeinde als negative Abweichung davon bewerten. Eine Voraussetzung ist dabei aber, dass von der Gemeinde ein „normaler Verlauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft klar und nachvollziehbar entwickelt werden kann. Dabei auftretende Unsicherheiten sollten aufgezeigt bzw. durch einen möglichen Korridor der Entwicklung sichtbar gemacht werden. Bei der Gemeinde können ggf. große Unsicherheiten über die künftige Entwicklung bestehen. Es sollten daher ggf. auch zwei verschiedene Szenarien zur künftigen wirtschaftlichen Entwicklung aufgezeigt werden.

In diesem Zusammenhang ist dann nicht nur auf mögliche haushaltswirtschaftliche Anforderungen einzugehen, die z. B. durch die Aufsichtsbehörde verlangt werden, sondern es sind auch die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zur Nachhaltigkeit und der Generationengerechtigkeit im Rahmen der gemeindlichen Geschäftstätigkeit abzudecken. Die Nachhaltigkeitspolitik soll dabei eine wichtige Grundlage schaffen, um die Umwelt zu erhalten und die Lebensqualität, den sozialen Zusammenhalt in der Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 7 GemHVO NRW**

sellschaft und die wirtschaftliche Entwicklung in einer integrierten Art und Weise sowohl in Deutschland als auch international voran zu bringen.

Das Ziel ist es dabei, eine ausgewogene und gerechte Balance zwischen den Bedürfnissen der heutigen Generation und den Lebensperspektiven künftiger Generationen zu finden. Die Gemeinde kann in dieses Angebot, aber auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen nutzen, eine eigene Strategie zu entwickeln, z. B. den Nachhaltigkeitskodex. Sie sollte zu dieser Thematik, zu der auch im Weiteren die Generationengerechtigkeit zu zählen ist, im Rahmen ihrer Informationspflichten zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft berichten. Für die Gemeinde gilt dabei das Gebot einer Gesamtsicht, um ein nachvollziehbares Bild und eine geeignete und nachvollziehbare Berichterstattung im Vorbericht zu erreichen.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 7 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 8**  
**Stellenplan**

(1) <sup>1</sup>Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Bediensteten auszuweisen. <sup>2</sup>Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert aufzuführen.

(2) <sup>1</sup>Im Stellenplan ist ferner für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. <sup>2</sup>Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen sind zu erläutern.

(3) Dem Stellenplan ist

1. eine Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche, soweit diese nicht auszugsweise den einzelnen Teilplänen beigelegt sind,
2. eine Übersicht über die vorgesehene Zahl der Nachwuchskräfte und der informatorisch beschäftigten Dienstkräfte beizufügen.

**Erläuterungen zu § 8:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke des Stellenplans**

**1.1 Allgemeine Sachlage**

Der gemeindliche Stellenplan, der jährlich von der Gemeinde aufzustellen ist, hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht und baut auf der örtlichen Personalkonzeption der Gemeinde auf. Für den Zeitraum eines gemeindlichen Haushaltsjahres weist der Stellenplan die für die Aufgabenerledigung für notwendig erachteten Stellen für die Gemeindeverwaltung aus. Er zeigt dadurch ein Bild über den Personalbedarf der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben im Haushaltsjahr unter der Einbeziehung und Darstellung der Beschäftigungsverhältnisse nach Beamtenrecht und Tarifrecht.

Als Beschäftigte der Gemeinde gelten dabei natürliche Personen, die aufgrund einer beamtenrechtlichen Ernennung oder einer arbeitsvertraglichen Vereinbarung für die Gemeinde tätig werden. Durch die aus der Beschäftigung von Mitarbeitern entstehenden gemeindlichen Personalaufwendungen wird eine Verknüpfung mit dem gemeindlichen Haushaltsrecht hergestellt. Zur Darstellung des Personalbedarfs besteht daher der Stellenplan aus verschiedenen Komponenten (vgl. Abbildung 420).

<b>DIE DARSTELLUNG DES GEMEINDLICHEN PERSONALBEDARFS</b>			
<b>STELLENPLAN</b>		<b>STELLENÜBERSICHT</b> (Anlage zum Stellenplan)	
<b>Teil A:</b> Beamtinnen und Beamte	<b>Teil B:</b> Tariflich Beschäftigte	<b>Teil A:</b> Beamtinnen und Beamte und tariflich Beschäftigte	<b>Teil B:</b> Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 8 GemHVO NRW**

<b>DIE DARSTELLUNG DES GEMEINDLICHEN PERSONALBEDARFS</b>			
<b>STELLENPLAN</b>		<b>STELLENÜBERSICHT</b> (Anlage zum Stellenplan)	
Beamtinnen und Beamte in der Verwaltung der Gemeinde	Tariflich Beschäftigte	Aufteilung nach der Gliederung des Haushaltsplans	Nachwuchskräfte und informativ beschäftigte Dienstkräfte
Beamtinnen und Beamte in Sondervermögen der Gemeinde o. ä.			

*Abbildung 420 „Die Darstellung des gemeindlichen Personalbedarfs“*

Der Stellenplan dient der Personalwirtschaft der Gemeinde, auch wenn die Geschäftstätigkeit, die von den Beschäftigten für die Gemeinde erbracht wird, nicht im Einzelnen darin aufgezeigt wird. Entsprechend der arbeitsteiligen Erledigung der gemeindlichen Aufgaben ist der Stellenplan ein Abbild des Umfangs der nicht nur vorübergehend Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung, die insbesondere als Beamtinnen und Beamte sowie als tariflich Beschäftigte tätig sind.

Im Stellenplan wird deshalb eine Differenzierung nach den Beschäftigungsverhältnissen und den unterschiedlichen Arbeitsebenen vorgenommen. Er bietet deshalb einen Überblick über die Personalwirtschaft der Gemeinde im abgegrenzten Zeitraum des Haushaltsjahres. Den jährlichen Stellenplan der Gemeinde prägen insbesondere die Art und der Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und die bestehende bzw. weiterzuentwickelnde Organisation der Gemeindeverwaltung. Der Stellenplan stellt eine Selbstbindung der Gemeinde für das Haushaltsjahr dar.

Die haushaltswirtschaftlichen Möglichkeiten wirken sich aber auch in einem hohen Maße aus auf die Ausgestaltung des gemeindlichen Personalwesens aus. Der Personalbedarf der Gemeinde ist dabei von unterschiedlichen Voraussetzungen und Kriterien geprägt, z. B. durch den personalwirtschaftlichen Grundsatz, dass einem Beamten nur zusammen mit der Einweisung in eine besetzbare Planstelle ein Amt verliehen werden darf (vgl. § 28 Absatz 1 HGrG). Die Einstellung von Beschäftigten auf besetzbare Stellen entfaltet daher regelmäßig eine langfristige Bindungswirkung für die Gemeinde auf unbestimmte Zeit.

Das Bild, das durch den gemeindlichen Stellenplan von der Personalausstattung der Gemeinde geboten wird und dem eine geeignete und strukturierte Personalpolitik zugrunde liegen soll, ist damit von den Entscheidungen und Handlungen der Gemeinde abhängig. Dem Stellenplan kommt damit eine Wertigkeit zu, die i. A. den Zielen des örtlichen Personalmanagements nicht nur die anstehende Arbeitserledigung durch die Beschäftigten im Haushaltsjahr im Blickfeld hat, sondern auch deren Einsatz und Zufriedenheit. Er stellt dann auch ein Instrument zur Weiterentwicklung der Gemeindeverwaltung dar, zumal er nicht nur für das Haushaltsjahr eine Wirkung entfaltet.

In diesem Zusammenhang soll die Stelle als kleinste Organisationseinheit der Gemeindeverwaltung betrachtet werden, die sämtliche von einem gemeindlichen Beschäftigten wahrzunehmenden Aufgaben, Tätigkeiten und Befugnisse umfasst. Bei der Planung der Personalausstattung und damit auch des Umfangs und der Angemessenheit der Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde dürfen deren Kompetenzen nicht außer Acht gelassen werden. Das Gleiche für deren Bereitschaft zur Übernahme von Verantwortung sowie für die Mitarbeiterzufriedenheit, aber auch für die Bewältigung anstehender künftiger Veränderungen und Belastungen.

Der gemeindliche Stellenplan stellt daher ein quantitatives als auch qualitatives Abbild der Beschäftigten der Gemeinde dar. Er gibt damit ein haushaltsjahrbezogenes Bild über den Bedarf und die tatsächliche Personalausstattung der Gemeinde ab. Der Stellenplan bietet einen haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsrahmen für die Personalwirtschaft der Gemeinde und muss daher in ein örtliches Gesamtkonzept des Beschäftigungsbedarfs und der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 8 GemHVO NRW**

Mitarbeiterentwicklung eingebettet sein. Bei der Gemeinde sollte daher ein personalwirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Arbeitsbereichen, den persönlichen und organisatorischen Möglichkeiten und Entwicklungen, dem sonstigen Umfeld einschließlich des persönlichen Freiraumes bestehen oder hergestellt werden.

### **1.2 Die Aufstellung des Stellenplans**

Der Stellenplan der Gemeinde muss daher für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe den gesamten Bedarf an Stellen im Haushaltsjahr sowie den für das Vorjahr festgelegten Bedarf und die am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen enthalten. Soweit sich jedoch Änderungen aufgrund von beamtenrechtlichen Regelungen oder aufgrund von Tarifverträgen ergeben, müssen diese bei der Aufstellung des Stellenplans und der Stellenübersicht von der Gemeinde berücksichtigt werden. Die dafür vom Innenministerium zur Anwendung empfohlenen Muster sind dann bedarfsgerecht anzupassen.

Die Vorgabe für die Gemeinde, ihren Stellenplan einzuhalten, beinhaltet nicht ausdrücklich auch die Verpflichtung, einen Stellenplan aufzustellen (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW). Sie setzt aber grundsätzlich die Aufstellung eines gemeindlichen Stellenplans voraus. Die Verpflichtung dazu bestand früher aufgrund der gesonderten „Verordnung über die Aufstellung von Stellenplänen in Gemeinden und Gemeindeverbänden“ vom 02.11.1932 (PrGS S. 347; SGV. NRW. 2020). Diese Verordnung enthielt in § 1 die ausdrückliche Pflicht für die Gemeinde zur Aufstellung eines Stellenplans. Heute ist die Aufstellungspflicht nicht gesondert bestimmt, sondern leitet sich aus den zum Stellenplan festgelegten Verpflichtungen ab.

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung und Ausgestaltung ihres Stellenplans insbesondere die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Dazu gehört auch die Eingruppierungsverordnung, mit der Festlegungen für die Einstufung der kommunalen Wahlbeamten auf Zeit bestehen (vgl. § 2 ff. EingrVO NRW). Diese Vorgaben wirken sich im Stellenplan z. B. auf die Einordnung des Bürgermeisters und der übrigen Wahlbeamten aus. Die früher für die Gestaltung des gemeindlichen Stellenplans relevante Stellenobergrenzenverordnung ist durch den Artikel 2 des Gesetzes zur Stärkung der Personalhoheit der Kommunen in Nordrhein-Westfalen im Jahre 2009 aufgehoben worden.

Der Stellenplan ist zudem jährlich dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW). Er bedarf im Rahmen der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung ebenfalls der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der Stellenplan wird daher im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen auch der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorgelegt (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

### **1.3 Die Verbindlichkeit des Stellenplans**

Die Gemeinde ist nach der Gemeindeordnung ausdrücklich verpflichtet, ihren Stellenplan einzuhalten (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW). Diese Verbindlichkeit wirkt sich insbesondere auf die Durchführung der Personalwirtschaft der Gemeinde aus, denn bei der Ausgestaltung des gemeindlichen Stellenplans sind die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Dazu gehört z. B. die Vorgabe, dass bei der Besetzung der Stellen die künftigen Stelleninhaber als Bedienstete der Gemeinde die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen Voraussetzungen erfüllen müssen (vgl. § 74 Absatz 1 GO NRW).

Zur Stellenbewirtschaftung gehört auch, dass Beamte nicht auf Dauer auf Stellen von tariflich Beschäftigten und tariflich Beschäftigte nicht auf Dauer auf Stellen von Beamten geführt werden dürfen, soweit dafür nicht ein dienstliches Bedürfnis besteht. Aus örtlichen Gegebenheiten vorgesehene Abweichungen vom Stellenplan sind daher nur als zulässig anzusehen, soweit sie aufgrund des Besoldungs- oder Tarifrechts zwingend erforderlich sind (vgl. § 74 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 8 GemHVO NRW**

In diesem Rahmen ist es als zulässig anzusehen, wenn durch eine Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung eine flexible unterjährige Verfahrensweise bei der Wiederbesetzung von Stellen getroffen wird (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Eine solche Regelung steht einer über das Haushaltsjahr hinausgehenden Stellenbesetzungssperre nicht entgegen. Es ist auch als sachgerecht anzusehen, im Stellenplan die Stellen besonders zu kennzeichnen, die künftig wegfallen oder künftig in andere Stellen umgewandelt werden.

In den Fällen, in denen aber ein Bedarf für eine nachträgliche Änderung des Stellenplans bei der Gemeinde besteht, bedarf es dazu einer Entscheidung des Rates der Gemeinde, denn der Rat kann in dieser Sache seine Zuständigkeit für den gemeindlichen Stellenplan nicht übertragen (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Bei einer Änderung des Stellenplans bedarf es jedoch keiner Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW, denn der Stellenplan ist - wie aufgezeigt - nur eine Anlage zum Haushaltsplan der Gemeinde und nicht ein Bestandteil davon.

## **2. Der Ausweis der Veränderungen der Stellen**

### **2.1 Allgemeine Sachlage**

In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, im Stellenplan die Stellen besonders zu kennzeichnen, die künftig wegfallen (kw) oder künftig in andere Stellen umgewandelt (ku) werden, um die Veränderungen beim Personal, z. B. durch Personalabbau entsprechend dem Ausscheiden der Beschäftigten, sicherzustellen. Diese Kennzeichnungen sind auszuweisen, wenn der Wegfall von Stellen im Haushaltsjahr eintreten kann. In der Haushaltssatzung sind dazu die Rechtsfolgen zu bestimmen, die bei diesen Vermerken im Stellenplan beabsichtigt sind. Das grundsätzliche Anbringen eines Kw-Vermerks hat für die Gemeinde zur Folge, dass die Stelle nach dem Ausscheiden des Beschäftigten nicht wiederbesetzt werden darf.

Für eine befristete Beschäftigung wegen einer gemeindlichen Aufgabe von vorübergehender Dauer ist die Ausbringung eines kw-Vermerks im Stellenplan der Gemeinde regelmäßig nicht ausreichend. In diesen Fällen ist es zweckmäßig, die Haushaltsmittel, die dafür im Haushaltsplan zur Verfügung gestellt werden, auch entsprechend zu kennzeichnen. Beim Ausbringen von Ku-Vermerken sollen diese Stellen umgewandelt werden. Solche personalwirtschaftlich erforderlichen Maßnahmen können jedoch vielfach aus Gründen, die in der Person des Stelleninhabers liegen, nicht sofort erfolgen, sodass ein solcher Ausweis von der Gemeinde ggf. in den Stellenplänen mehrerer Haushaltsjahre auszubringen ist.

### **2.2 Die Stellenentwicklung**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung bietet sich ein Überblick über die voraussichtliche Entwicklung der Stellen an (vgl. Abbildung 421).

<b>DIE ÜBERSICHT ZUR STELLENENTWICKLUNG</b>								
<b>Anzahl der Stellen</b>	<b>Hj. 2009</b>	<b>Hj. 2010</b>	<b>Hj. 2011</b>	<b>Hj. 2012</b>	<b>Hj. 2013</b>	<b>Hj. 2014</b>	<b>Hj. 2015</b>	<b>Hj. 2016</b>
Für Beamte								

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 8 GemHVO NRW**

<b>DIE ÜBERSICHT ZUR STELLENENTWICKLUNG</b>								
Für tariflich Beschäftigte								
<b>Gesamtzahl:</b>								

*Abbildung 421 „Die Übersicht zur Stellenentwicklung“*

Der gemeindliche Stellenplan dient als Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde nicht nur im abgegrenzten Zeitraum des Haushaltsjahres, sondern auch mindestens im Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde. Entsprechend der arbeitsteiligen Erledigung der gemeindlichen Aufgaben ist die Stellenentwicklung ein Abbild des Umfangs des benötigten Personals, das in der Gemeindeverwaltung, als Beamtinnen und Beamte sowie als tariflich Beschäftigte tätig ist.

### 3. Die Erläuterungen zum Stellenplan

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Stellenplans und seiner Beifügung zum Haushaltsplan der Gemeinde sollten vorgenommene Veränderungen im Stellenplan oder auch zukünftig geplante Veränderungen im Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufgezeigt und nachvollziehbar erläutert werden. Einige Kriterien für mögliche Erläuterungen werden nachfolgend benannt (vgl. Abbildung 422).

<b>DIE ERLÄUTERUNGEN ZUM STELLENPLAN</b>					
Stellen für	Zu beschreibende Sachverhalte	Hj. 2013	Hj. 2014	Hj. 2015	Hj. 2016
Beamte	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anzahl der Stellen</li> <li>- Neue Stellen</li> <li>- Stelleneinsparungen</li> <li>- Stellenanhebung</li> <li>- Rückstufung von Stellen</li> <li>- Stellenumwandlungen</li> </ul>				
Tariflich Beschäftigte	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anzahl der Stellen</li> <li>- Neue Stellen</li> <li>- Stelleneinsparungen</li> <li>- Stellenanhebung</li> <li>- Rückstufung von Stellen</li> <li>- Stellenumwandlungen</li> </ul>				

*Abbildung 422 „Die Erläuterungen zum Stellenplan“*

Die Gemeinde sollte ausgehend vom Stellenplan für das Vorjahr des Haushaltsjahres bestimmte Veränderungsschritte benennen und deren Wirkungen auf den gemeindlichen Stellen darstellen. Die Veränderungen sollten dabei getrennt für die Stellen für die Beamten und die Stellen für tariflich Beschäftigte aufgezeigt werden. In diesem Zusammenhang sollte möglichst, ausgehend von den besetzten Stellen des Vorjahres des Haushaltsjahres, auch eine Prognose abgegeben werden, in welchem Umfang die geplanten Stellen voraussichtlich tatsächlich besetzt werden können.

## **4. Die Bewirtschaftung des Stellenplans**

### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Der gemeindliche Stellenplan ist eine Übersicht über den Bedarf an Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung. Er gibt damit ein Bild über die vorgesehene Personalausstattung der Gemeinde ab und stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten dazu aber keine besonderen Regelungen, sodass nicht nur allgemein geltende Grundsätze, sondern auch beamtenrechtliche und tarifrechtliche Bestimmungen zu einer bedarfsgerechten Stellenbewirtschaftung heranzuziehen sind.

Die Gemeinde soll z. B. nur dann Beschäftigte einstellen, wenn entsprechende Stellen in ihrem Stellenplan nach Zahl und Umfang der Tätigkeit sowie entsprechend dem notwendigen Status enthalten und besetzbar sind, aber auch nach den Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan die dafür notwendigen Aufwendungen entstehen dürfen. Es besteht daher eine unmittelbare Verknüpfung zwischen dem Stellenplan als Rahmenvorgabe für den Personalumfang und den veranschlagten Personalaufwendungen. In denen Fällen, in denen geringere Personalaufwendungen veranschlagt worden als nach dem Stellenplan notwendig, wird dadurch grundsätzlich eine Stellenbesetzungssperre für noch nicht besetzte Stellen bewirkt.

In diesem Zusammenhang ist deshalb auch die Besetzung bzw. die Besetzbarkeit jeder einzelnen Stelle im Rahmen des gemeindlichen Stellenplans zu betrachten. Eine Stelle darf z. B. mit mehreren Teilzeitbeschäftigten besetzt werden, wenn die Gesamtarbeitszeit dieser Beschäftigten die regelmäßige Arbeitszeit eines Vollbeschäftigten nicht überschreitet. Von der Gemeinde können z. B. auch Stellen oder Stellenanteile von Stellen für Beamte für tariflich Beschäftigte genutzt werden.

Eine Planstelle ist aber i. d. R. nicht besetzbar, wenn der Stelleninhaber ohne Dienstbezüge beurlaubt ist oder die Mittel der Stelle bereits für andere Beschäftigte in Anspruch genommen werden. Die Vorgaben bringen z. B. mit sich, dass im gemeindlichen Stellenplan die Zahl der tatsächlich besetzten Stellen am 30. Juni des Vorjahres nicht höher sein kann als die Zahl der Stellen in diesem Haushaltsjahr.

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dass Beschäftigte auch auf einer höherwertigen Planstelle geführt werden können. Davon wird vielfach Gebrauch gemacht, wenn beabsichtigt ist, dem Beschäftigten eine mit dieser Planstelle verbundene Aufgabe zu übertragen. Es können dazu ggf. beamtenrechtliche Einschränkungen in der Weise bestehen, dass eine Beamtin oder ein Beamter nur auf einer höherwertigen Planstelle der gleichen oder der nächsthöheren Laufbahngruppe geführt werden darf. Zu beachten ist, dass bei den Laufbahngruppen nicht mehr nach mittlerem, gehobenen und höheren Dienst unterschieden wird.

### **4.2 Die „Vertretungszulage“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Personalwirtschaft auch zu prüfen, ob einem Beamten im Haushaltsjahr länger als achtzehn Monate die Aufgaben eines höherwertigen Amtes vorübergehend und vertretungsweise übertragen wurden. Bei dieser Sachlage entsteht ein Anspruch des Beamten auf eine Zulage, wenn nach Ablauf dieses Zeitraumes die haushaltsrechtlichen und laufbahnrechtlichen Voraussetzungen für die Übertragung dieses Amtes vorliegen (vgl. § 59 Absatz 1 LBesG NRW). Die Zulage ist dann in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Grundgehalt der Besoldungsgruppe und dem Grundgehalt zu zahlen, das dem höherwertigen Amt zugeordnet ist.

Die Vorgabe des Vorliegens der haushaltsrechtlichen Voraussetzungen dient bei diesen örtlichen Gegebenheiten dazu, dass die Gemeinde die erforderliche Zulage auch leisten kann. Eine "Deckung" dürfte anzunehmen sein,

wenn die höherwertige Planstelle im gemeindlichen Stellenplan enthalten und dadurch in Ermittlung der Personalaufwendungen für das Haushaltsjahr einbezogen worden ist. Die Zulage kann dann aus bereitgestellten Haushaltsmitteln geleistet werden (vgl. Urteil des BVerwG vom 25. September 2014 - Az.: 2 C 16.13).

Die haushaltsrechtlichen Voraussetzungen können grundsätzlich dann als erfüllt angesehen werden, wenn die gemeindliche Haushaltssatzung in Kraft getreten, dem Haushaltsplan ein Stellenplan beigefügt worden ist und die Gemeinde eine oder mehrere freie Stellen für ein höherwertiges Amt in die Bemessung ihrer Personalaufwendungen einbezogen hat. Im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung muss allerdings personenbezogen geklärt werden, ob eine Stelle tatsächlich besetzbar ist und zwar, weil eine rechtliche Verpflichtung der Gemeinde dafür besteht oder die Besetzung der Stelle für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar ist.

#### **4.3 Die Stellenbesetzungssperre**

##### **4.3.1 Die inhaltliche Festlegung**

Der Stellenplan der Gemeinde muss entsprechend der arbeitsteiligen Erledigung der gemeindlichen Aufgaben den Umfang der Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung, die insbesondere als Beamtinnen und Beamte sowie als tariflich Beschäftigte tätig sind, darstellen. Er gibt damit ein haushaltsjahrbezogenes Bild über den Bedarf und die tatsächliche Personalausstattung der Gemeinde ab. Der Stellenplan dient mit seiner Darstellung nach Beschäftigungsverhältnissen und den unterschiedlichen Arbeitsebenen als Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde im abgegrenzten Zeitraum des Haushaltsjahres.

Eine Stellenbesetzungssperre ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer haushaltswirtschaftlichen Lage und der Aufgabenerfüllung sowie den tatsächlichen örtlichen Verhältnisse in eigener Verantwortung auszugestalten. Sie kann in konkreter oder allgemeiner Form, zeitlich befristet oder unbefristet gefasst werden und sollte ggf. örtliche Besonderheiten berücksichtigen (vgl. Beispiel 53).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Festlegung einer Stellenbesetzungssperre**

Die Gemeinde kann eine Stellenbesetzungssperre in ihrer Haushaltssatzung verankern und dadurch durch den Rat beschließen lassen. Sie kann dazu z. B. folgende Regelungen treffen:

1. Frei werdende Stellen dürfen grundsätzlich erst nach Ablauf von 12 Monaten wiederbesetzt werden.
2. Die Stellenbesetzungssperre erstreckt sich bei Stellen, die wieder mit Menschen mit Behinderungen besetzt werden sollen auf sechs Monate.
3. Ausnahmen von der Laufzeit der Stellenbesetzungssperre können vom Bürgermeister zugelassen werden, wenn rechtliche Verpflichtungen bestehen oder die Wiederbesetzung für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar ist. Die Stellenbesetzungssperre muss auch in diesen Ausnahmefällen mindestens sechs Monate betragen.
4. Ausgenommen von der Stellenbesetzungssperre sind: ...
5. Diese Regelungen gelten ab dem 1. Januar ... und sind in den Folgejahren wieder in die jährliche Haushaltssatzung aufzunehmen.

*Beispiel 53 „Die Festlegung einer Stellenbesetzungssperre“*

Die Festlegung in konkreter Form bedeutet, dass die betroffene Stelle genau bezeichnet werden muss, sodass sie im Stellenplan identifizierbar ist, ggf. im Zusammenhang mit der Stellenübersicht. Eine Regelung in allgemeiner Form überlässt dem Bürgermeister oder einem anderen Verantwortlichen, die notwendige Festlegung zu treffen, sofern nicht jede frei werdende Stelle betroffen sein soll. Abhängig von der Entscheidungszuständigkeit ist auch die Festlegung, ob eine Stellenbesetzungssperre zeitlich befristet oder unbefristet bestehen soll.

Unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde kann es aber für die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erforderlich sein, auch Einschränkungen für die Stellenbewirtschaftung bzw. die Neubesetzung oder die Wiederbesetzung von Stellen festzulegen (Stellenbesetzungssperre). Eine derartige Vorgabe soll bei einer voraussichtlichen schlechten wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde möglichst bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung umgesetzt werden. Ein Bedarf für eine solche Einschränkung kann sich ggf. auch unterjährig ergeben. In solchen Fällen kann mit dem Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre und einer Stellenbesetzungssperre in die Haushaltsausführung eingegriffen werden.

Eine Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bezieht immer nur auf das betreffende Haushaltsjahr, sofern die Regelung nicht auch in den Haushaltssatzungen der Folgejahre enthalten ist. Die zeitliche Abgrenzung gilt entsprechend, wenn aus einem örtlichen Anlass heraus eine Stellenbesetzungssperre unterjährig bestimmt wird. Aufgrund der örtlichen Verhältnisse kann es aber auch Besonderheiten bei der Gemeinde geben, die Ausnahmen von der Stellenbesetzungssperre erfordern. Die Verantwortung und die Entscheidung darüber obliegen der Gemeinde. Sie hat dazu eigenverantwortlich abzuwägen, ob und aus welchen sachlichen Gründen eine Ausnahme von der Stellenbesetzungssperre ggf. grundsätzlich sowie in zeitlicher Hinsicht möglich ist.

#### **4.3.2 Die Ausweisung in der Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde kann neben den gesetzlichen Vorgaben weitere ortsbezogene Vorschriften enthalten. Solche Vorschriften müssen einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben und von Bedeutung für das jeweilige Haushaltsjahr sein. Die sachliche Erweiterung der Haushaltssatzung ermöglicht, besondere örtliche Sachverhalte oder Gegebenheiten bei der Gemeinde satzungsrechtlich zu regeln bzw. festzulegen, z. B. eine Stellenbesetzungssperre.

Die Stellenbesetzungssperre kann vom Rat der Gemeinde erlassen werden, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität eine Sperre erfordern. Die tatsächliche Stellenbesetzung löst für die Gemeinde die Personalaufwendungen im Haushaltsjahr aus. Der Rat sperrt daher durch ein Verbot der Neubesetzung oder Wiederbesetzung von Stellen im gemeindlichen Stellenplan die Inanspruchnahme von Aufwandsermächtigungen (vgl. § 81 Absatz 4 Satz 1 GO NRW).

#### **4.3.3 Die anlassbezogene Sperre**

Die Gemeinde soll besonderen haushaltswirtschaftlichen Situationen im Haushaltsjahr sachgerecht begegnen und mithilfe geeigneter Instrumente bewältigen. Sie soll z. B. die Inanspruchnahme von Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan beschränken können, wenn die Entwicklung der gemeindlichen Erträge oder Aufwendungen anders verläuft als ursprünglich geplant. Die Gemeinde hat dann die Möglichkeit, eine haushaltswirtschaftliche Sperre zu erlassen, um einer weiteren negativen Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde vorzubeugen.

Zu einer solchen Sperre für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört auch die Stellenbesetzungssperre. Die Stellenbesetzungssperre kann vom Rat der Gemeinde erlassen werden, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität eine Sperre erfordern. Die tatsächliche Stellenbesetzung löst für die Gemeinde die Personalaufwendungen im Haushaltsjahr aus. Der Rat sperrt daher durch ein Verbot der Neubesetzung oder Wiederbesetzung von Stellen im gemeindlichen Stellenplan die Inanspruchnahme von Aufwandsermächtigungen (vgl. § 81 Absatz 4 Satz 1 GO NRW).

Eine Stellenbesetzungssperre kann auch durch den Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, durch den Bürgermeister ausgesprochen werden, wenn die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen aufgrund der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu sperren ist. Durch den Kämmerer oder den



Bürgermeister muss dazu eine gesonderte Regelung erlassen werden, damit die Sperre von den Fachbereichen in der Gemeindeverwaltung beachtet wird.

#### **4.4 Der Stellenplan und vorläufige Haushaltsführung**

In der gemeindlichen Praxis lässt es sich aus unterschiedlichen Gründen heraus nicht immer vermeiden, dass die gemeindliche Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres in Kraft tritt bzw. vom Rat der Gemeinde beschlossen wird. In der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum In-Kraft-Treten der neuen Haushaltssatzung muss die Gemeinde ihre rechtlichen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen, sodass die gemeindliche Haushaltswirtschaft entsprechend weiterzuführen ist. In diesem Zeitraum ohne geltende Haushaltssatzung findet daher eine „vorläufige Haushaltsführung“ statt, damit kein Stillstand in der Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde eintritt.

Die sachgerechte Weiterführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr muss jedoch auf das notwendige Maß beschränkt bleiben. Der gemeindliche Haushaltsplan mit den darin veranschlagten Ermächtigungen darf in dieser Zeit noch nicht in vollem Umfang bewirtschaftet bzw. ausgeführt werden. Die Gemeinde darf nur Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Entsprechend darf die Gemeinde noch keine personalwirtschaftlichen Maßnahmen umsetzen, die aufgrund des Stellenplans für das neue Haushaltsjahr möglich werden sollen.

Die gesetzliche Vorgabe für die Gemeinde, ihren Stellenplan einzuhalten, beinhaltet daher für die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung die Verpflichtung, den Stellenplan für das abgelaufene Haushaltsjahr weiter zu beachten (vgl. § 74 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Zur Weiterführung notwendiger Aufgaben erforderliche Veränderungen in der gemeindlichen Personalwirtschaft dürfen nicht zu neuen oder erweiterten rechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde führen. In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung kann daher die Gemeinde keine Fortschreibung ihres Stellenplans in der Anzahl und der Wertigkeit der Stellen vornehmen.

Die Rechtspflichten der Gemeinde aus ihrer Personalwirtschaft entstehen regelmäßig gegenüber dem einzelnen Beschäftigten (personenbezogene Pflichten). Sofern in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung ggf. Beschäftigte der Gemeinde aus dem Dienst ausscheiden, darf die Gemeinde frei gewordene Stellen nicht wiederbesetzen, weil dadurch neue rechtliche Verpflichtungen gegenüber einzelnen Stelleninhabern entstehen, z. B. die Zahlungen von Dienstbezügen oder tariflichen Entgelten.

### **5. Stellenplan und Personalentwicklung**

#### **5.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Der gemeindliche Stellenplan bietet einen Überblick über den Bedarf der Gemeinde an Beschäftigten für ihre Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr. Die beizufügende Stellenübersicht verdeutlicht dabei den Zusammenhang zwischen dem Stellenplan und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch ihre Orientierung an den einzelnen Teilplänen im Haushaltsplan der Gemeinde. Wie die Art und Weise der gemeindlichen Aufgabenerfüllung muss auch der Stellenplan mit Blick auf die Zukunft und die Beschäftigten anpassungsfähig sein.

Die Gemeinde sollte daher ihren Stellenplan nicht allein an der tatsächlichen Besetzung der Stellen im Vorjahr ausrichten, sondern auch einen „Spielraum“ enthalten, damit die Gemeinde vom Entwicklungspotential ihrer Beschäftigten profitieren kann. Der gemeindliche Stellenplan muss daher über seine Funktion des Nachweises des Bedarfs an Beschäftigten auch eine Zukunftsplanung ermöglichen, die ausgehend von den örtlichen Aufgaben einen Zusammenhang mit den Beschäftigten herstellt. Diese Sachlage erfordert, die langfristige Entwicklung der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 8 GemHVO NRW**

Beschäftigten in einen Gleichklang mit der langfristigen Aufgabenplanung der Gemeinde und ihrer langfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu stellen.

Unter Berücksichtigung der individuellen Entwicklung jedes einzelnen gemeindlichen Beschäftigten ist es eine Aufgabe der Gemeinde ein zukunftsbezogenes Gesamtkonzept zu entwickeln. Das Konzept darf dabei nicht nur als Vision gelten, denn aufgrund der dazu gesetzten Anforderungsprofilen für die gemeindlichen Beschäftigten und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ergeben sich die Möglichkeiten der Ausgestaltung des gemeindlichen Stellenplans sowie der tatsächlichen Besetzung der Stellen.

### **5.2 Das Gleichbehandlungsgebot**

Die Gemeinde hat bei der Gestaltung ihres Stellenplans auch darauf zu achten, dass dadurch keine Benachteiligung ihrer Beschäftigten aus Gründen der Rasse oder wegen der ethnischen Herkunft, des Geschlechts, der Religion oder Weltanschauung, einer Behinderung, des Alters oder der sexuellen Identität in Bezug auf die Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen entstehen können (vgl. §§ 1 und 7 AGG).

Eine unterschiedliche Behandlung kann jedoch ggf. zulässig sein, z. B. wegen beruflicher Anforderungen oder Alters (vgl. §§ 8 - 10 AGG). Dabei muss jeweils der Zweck rechtmäßig und die Anforderung angemessen sein. Die Bestimmungen des Gesetzes erstrecken sich nicht nur auf Tarifbeschäftigte, sondern auch auf die Beamten der Gemeinde (vgl. § 24 AGG).

### **6. Die Stellenübersicht**

Dem Stellenplan der Gemeinde ist eine Gesamtübersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche im gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen, soweit die Stellenaufteilung nicht auszugsweise in den einzelnen Teilplänen im Haushaltsplan enthalten ist. Diese Übersicht soll die Grundlage für die Aufteilung der gemeindlichen Personalaufwendungen auf die von der Gemeinde in eigener Verantwortung aufgestellten produktorientierten Teilpläne bilden.

Durch die Ergänzung des Stellenplans der Gemeinde um eine Stellenübersicht wird die Zuordnung der Vielzahl der Stellen in der Gemeindeverwaltung auf die örtlichen Produktbereiche oder Produktgruppen bzw. Produkte aufgezeigt und ein Einblick in die organisatorische Verteilung zur Erledigung der gemeindlichen Aufgaben gegeben. Der in den Fachbereichen jeweils bestehende Personalbedarf für die gemeindliche Aufgabenerfüllung wird aufgezeigt und nachvollziehbar gemacht.

### **7. Die Veränderung des Stellenplans**

Für den gemeindlichen Stellenplan besteht die gesetzliche Vorgabe, dass der Stellenplan (für das Haushaltsjahr) einzuhalten ist und Abweichungen nur zulässig sind, soweit sie aufgrund des Besoldungs- oder Tarifrechts zwingend erforderlich sind (vgl. § 74 Absatz 2 GO NRW). Der im Rahmen der Haushaltssatzung von der Gemeinde aufgestellte Stellenplan stellt daher die bindende Grundlage für die Art und die Zahl der Stellen für die gemeindlichen Beschäftigten dar.

Nachträgliche Abweichungen sind daher, soweit nicht die Ausnahmeregelung angewendet werden kann, ohne förmliche Beteiligung des Rates nicht zulässig, weil der Stellenplan den Rahmen aufgrund der sachlichen und organisatorischen Erfordernisse der Gemeinde darstellt. Eine nachträgliche Veränderung des Stellenplans ist zudem unter Einbeziehung der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen zu beurteilen, die bei einer Beschlussfassung des Rates zur Veränderung des Stellenplans, diesem Gremium bekannt sein müssen.

## **8. Stellenplan und Personalaufwendungen**

Die Gemeinde hat in ihrem Ergebnisplan unter der Haushaltsposition „Personalaufwendungen“ alle anfallenden Aufwendungen für die aktiven gemeindlichen Beamtinnen und Beamten sowie für die tariflich Beschäftigten und für weitere Personen, die aufgrund von sonstigen Arbeitsverträgen von der Gemeinde beschäftigt werden, zu veranschlagen. Die gemeindlichen Personalaufwendungen umfassen die Bruttobeträge einschließlich der Nebenbezüge und Lohnnebenkosten, z. B. Überstundenentlohnung, Weihnachtsgeld, Sozialversicherungsbeiträge u. a. für sämtliche Beschäftigte.

Derartige Personalaufwendungen haben einen Vergütungs- oder Entgeltcharakter und sind deshalb von der Gemeinde ausgehend vom vorgesehenen Stellenplan unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Vollzeit- und Teilzeitbeschäftigten für das Haushaltsjahr zu ermitteln. Zusätzlich entstehen aufgrund von Versorgungsanwartschaften durch die Beamten entsprechende haushaltsmäßige Aufwendungen für Pensionsrückstellungen. Aus allen zu berücksichtigenden Gegebenheiten und aufgrund der rechtlichen Vorgaben entsteht dann der im Ergebnisplan zu veranschlagende Gesamtbetrag an Personalaufwendungen. Im Zusammenhang damit ist auch der Auszahlungsbetrag zu ermitteln, der im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen ist.

Die veranschlagten Aufwendungen und Auszahlungen können im Haushaltsjahr aufgrund der tatsächlichen Entwicklung noch Veränderungen unterliegen. Die Gemeinde muss daher die Veranschlagung der Aufwendungen insoweit sicherstellen, dass die Beschäftigten der Gemeinde entlohnt werden können, die nicht aus der Beschäftigung bei der Gemeinde ausscheiden (Mindestbemessung). Eine Differenz zwischen dem Stellenplan und Personalaufwendungen kann daher z. B. bedeuten, dass neues Personal nur eingestellt werden darf, wenn zusätzliche Erträge erwirtschaftet wurden.

Zwischen dem Stellenplan und der haushaltsmäßigen Ermächtigung über Personalaufwendungen besteht eine Gleichwertigkeit, denn beide Festlegungen unterliegen der Beschlussfassung des Rates (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Bei Differenzen, die zu nicht erfüllbaren Gegebenheiten führen, muss dann der Rat eine Vorrangstellung festlegen. In anderen Fällen, bei denen sich ggf. ergibt, dass keine vollständige Erfüllung der Ansprüche der Beschäftigten der Gemeinde im Haushaltsjahr möglich wird, muss die Gemeinde wegen ihrer rechtlichen Verpflichtung zur Erfüllung der Ansprüche ihrer Beschäftigten zu erfüllen, das Instrument der überplanmäßigen Aufwendungen nutzen.

Von der Gemeinde kann dieses Instrument auch bei einem Fehler in der Bemessung des Personals oder in der Bemessung der im Ergebnisplan veranschlagten Personalaufwendungen oder bei einem im Haushaltsjahr entstehenden Mehrbedarf genutzt werden, damit die zusätzlichen Aufwendungen entstehen dürfen. Sie muss dabei die dazu bestehenden Voraussetzungen beachten, sodass ggf. bei einer Erheblichkeit wiederum eine Entscheidung des Rates notwendig werden kann, sofern nicht in einer Nachtragssatzung die zusätzlichen Personalaufwendungen aufgenommen worden sind (vgl. §§ 81 und 83 GO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Stellenplans):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Ausweis aller Stellen im Stellenplan):**

##### **1.1.1 Die Inhalte des Stellenplans**

###### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt den Inhalt des Stellenplans der Gemeinde. Er hat sämtliche Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde auszuweisen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr erforderlich sind. Der Begriff „erforderlich“ ist dabei von der Gemeinde im Rahmen ihrer Organisationshoheit und unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung in eigener Verantwortung auszufüllen. Die Gemeinde hat ihren Stellenplan dabei unter Berücksichtigung der Haushaltsgrundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ sowie ihrer mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auszugestalten (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Der gemeindliche Stellenplan muss insgesamt offenlegen und nachvollziehbar machen, wie viele und welche Beschäftigte für die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr voraussichtlich benötigt werden. Die Planstellen für Beamtinnen und Beamte dürfen im gemeindlichen Stellenplan zudem nur für die Aufgaben der Gemeinde eingerichtet werden, zu deren Wahrnehmung die Begründung eines Beamtenverhältnisses zulässig ist und die in der Regel auch als Daueraufgaben von der Gemeinde zu erfüllen sind. Bei deren Ausgestaltung ist nach der Art des Beamtenverhältnisses zu unterscheiden, und nicht danach, ob ein Beamtenverhältnis auf Lebenszeit, auf Zeit, auf Probe oder auf Widerruf besteht.

Der gemeindliche Stellenplan muss daher durch seine Untergliederung nach Beschäftigungsverhältnissen die örtlichen Gegebenheiten zutreffend abzubilden. Bei der Aufstellung des Stellenplans muss sich die Gemeinde daher nach den besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen richten. Als Beschäftigungsverhältnis kann dabei ein vertragliches oder gesetzliches Verhältnis von Personen zur Gemeinde über die Verrichtung von Arbeit gelten, aufgrund dessen die Personen abhängig für einen befristeten oder unbefristeten Zeitraum arbeiten. Sie erhalten dafür eine Vergütung oder ein Entgelt, das wirtschaftlich als Arbeitnehmerentgelt zu bewerten ist und zu Personalaufwendungen bei der Gemeinde führt.

Die Gemeinde darf zudem die einzelnen Stellen im Stellenplan nicht höher oder niedriger bewerten, als es sich dafür aus den beamtenrechtlichen und tarifrechtlichen Bestimmungen ergibt. Jede Planstelle im Rahmen des gemeindlichen Stellenplans darf grundsätzlich nur mit einem Beschäftigten der Gemeinde besetzt werden. Im Rahmen von Teilzeitbeschäftigung kann eine Stelle jedoch mit mehreren teilzeitbeschäftigten Beamtinnen oder Beamten entsprechend dem Umfang ihrer Teilzeitbeschäftigung besetzt werden, soweit deren Gesamtarbeitszeit bezogen auf die Stelle die übliche regelmäßige Arbeitszeit nicht überschreitet, sodass der Stellenplan die vollzeitverrechneten Stellen zu enthalten hat.

###### **1.1.1.2 Der Begriff „Nicht nur vorübergehend“**

Bei der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass Stellen für die nicht nur vorübergehend Beschäftigten im gemeindlichen Stellenplan enthalten sein müssen, wird von der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde ausgegangen, die dauerhaft gesichert sein muss (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Darüber hinaus kann aufgrund örtlicher Gegebenheiten ein besonderer Bedarf entstehen, Beschäftigte nur vorübergehend einzustellen, z. B. saisonbedingt oder bei Projekten. Derartige befristete Beschäftigungsverhältnisse sollen daher nur dann von der Gemeinde eingegangen werden, wenn dafür ein besonderer Bedarf besteht, der nicht durch die dauerhaft Beschäftigten oder durch Teilzeitkräfte abgedeckt werden kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 8 GemHVO NRW**

Ausgehend von der zeitlichen Abgrenzung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Begriff „nicht nur vorübergehend“ als ein Zeitmaß anzusehen, bei dem davon ausgegangen wird, dass eine Beschäftigungszeit bei der Gemeinde regelmäßig länger als ein Haushaltsjahr als Mindestzeit besteht. Der Zeitraum des Haushaltsjahres stellt dabei eine sachlich geeignete Abgrenzung dar, weil die gemeindliche Haushaltswirtschaft auf diesen Zeitraum festgelegt ist. Die Personalaufwendungen der Gemeinde für die zur Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr benötigten Beschäftigten werden daher auch im Haushaltsplan entsprechend zeitbezogen veranschlagt und sind hinsichtlich der Haushaltsausführung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW i. V. m. § 2 GemHVO NRW).

Eine vorübergehende Beschäftigung kann daher i. d. R. nur in der Zeit zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember bestehen. Ein Beschäftigungsverhältnis von einer Dauer, die weniger als volle zwölf Monate beträgt, ist daher in Bezug auf die Dauerbeschäftigungsverhältnisse bei der Gemeinde als vorübergehend anzusehen. Eine konkrete zeitliche Abgrenzung ist z. B. im Sozialrecht bestimmt worden, denn dort wird mit dem Begriff „nicht nur vorübergehend“ ausdrücklich ein Zeitraum von wenigstens sechs Monaten verbunden (vgl. § 72 SGB IX).

In den Fällen einer vorübergehenden Beschäftigung bei der Gemeinde in diesem Zeitrahmen bedarf es keiner gesonderten Ausweisung von Stellen im gemeindlichen Stellenplan, z. B. als Aushilfskräfte oder projektbezogene Beschäftigungen. Gleichwohl müssen auch solche Beschäftigungsverhältnisse in die Ermittlung des Personalaufwandes der Gemeinde einbezogen werden. Im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan sollten dann nähere Erläuterungen zur Ermittlung des veranschlagten Personalaufwandes in Bezug auf die gemeindlichen Beschäftigungsverhältnisse gegeben werden. Die Abgrenzung des Begriffs „nicht nur vorübergehend“ ist auch bei Beschäftigungsverhältnissen aufgrund von Zeitarbeitsverträgen zu beachten.

**1.1.2 Die Grundstruktur eines Stellenplans**

Der gemeindliche Stellenplan soll einen Gesamtüberblick über alle Stellen der Gemeinde geben, denn aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorgabe muss der Stellenplan sämtliche Stellen für die gemeindlichen Beschäftigten ausweisen. Der Gemeinde sind dafür besondere Muster empfohlen worden (vgl. Nummer 1.3.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass in einem Stellenplan kein unmittelbarer Bezug zu einzelnen Beschäftigten darzustellen. Die nachfolgende Übersicht soll die Grundstruktur für einen gemeindlichen Stellenplan verdeutlichen (vgl. Abbildung 423).

<b>DIE GRUNDSTRUKTUR DES STELLENPLANS</b>				
<b>TEIL A: BEAMTE</b>				
Wahlbeamte Laufbahngruppe/ Besoldungsgruppe	Zahl der Stellen im Haushaltsjahr	Zahl der Stellen im Vorjahr	Zahl der besetzten Stellen am 30.06. des Vorjahres	Erläuterungen
<b>Gesamtzahl:</b>				
<b>TEIL B: TARIFLICH BESCHÄFTIGTE</b>				
Entgeltgruppe/	Zahl der Stellen	Zahl der Stellen	Zahl der besetzten	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 8 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSTRUKTUR DES STELLENPLANS</b>				
<b>Sondertarif</b>	<b>Im Haushaltsjahr</b>	<b>Im Vorjahr</b>	<b>Stellen am 30.06. des Vorjahres</b>	<b>Erläuterungen</b>
<b>Gesamtzahl:</b>				

*Abbildung 423 „Die Grundstruktur des Stellenplans“*

Die Gemeinde hat beim Gebrauch zu beachten, dass der Stellenplan unabhängig von der tatsächlichen Besetzung einer Stelle gilt. Er wird z. B. nicht verändert, wenn innerhalb der Gemeindeverwaltung ein Beschäftigter versetzt wird oder ein Beschäftigter aus dem Dienst ausscheidet. Die Gemeinde muss ihren Stellenplan aber anpassen, wenn sich aufgrund von Änderungen in den Tarifverträgen oder bei Änderungen im Beamtenrecht auch Auswirkungen auf den gemeindlichen Stellenplan ergeben.

### **1.1.3 Stellenplan und Haushaltsjahr**

#### **1.1.3.1 Der Stellenplan als Anlage zum Haushaltsplan**

Durch den gemeindlichen Stellenplan wird die notwendige Transparenz über die für das Haushaltsjahr vorgesehene Personalausstattung in der Gemeindeverwaltung geschaffen. Dem Rat werden dadurch die Informationen für seine Beratungen gegeben, denn er ist für den Erlass des Stellenplans zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Der Rat der Gemeinde hat wegen der langfristigen Folgen der Einstellung von Beschäftigten im Rahmen seiner Budgethoheit die Verantwortung auch für den Umfang des gemeindlichen Stellenplans zu tragen.

Der Stellenplan der Gemeinde ist daher dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen (vgl. 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW). Durch den Stellenplan als Anlage zum Haushaltsplan wird eine Verbindung zwischen dem Stellenplan als Grundlage für die Ausstattung der Gemeindeverwaltung mit Beschäftigten und den durch die Beschäftigung dieser Personen entstehenden Personalaufwendungen hergestellt (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 10 i. V. m. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Regelungen in der gemeindlichen Haushaltsatzung, die sich auf den Stellenplan der Gemeinde beziehen, sollten aus Transparenzgründen auch als Erläuterungen im Stellenplan enthalten sein (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Bei der Beifügung als Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan ohne diese Informationen kann nicht ausreichend sichergestellt werden, ob der notwendige Zusammenhang zwischen den vorhandenen Beschäftigten und den haushaltsmäßigen Aufwendungen offenkundig ist.

#### **1.1.3.2 Die Veränderungsliste zum Stellenplan**

In besonderen Fällen, in denen sich im Rahmen der Veränderung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. durch die Übernahme von neuen Aufgaben oder die Ausgliederung von Aufgaben in gemeindliche Betriebe erhebliche Veränderungen im Stellenplan der Gemeinde von einem Haushaltsjahr zum nächsten Haushaltsjahr ergeben, bietet es sich an, dem gemeindlichen Stellenplan eine Veränderungsliste beizufügen. Mit dieser gesonderten Darstellung wird es als Ergänzung zum Stellenplan möglich, einen Überblick über die eingetretenen Veränderungen im Personalbereich der Gemeinde zu vermitteln.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 8 GemHVO NRW**

Unter Berücksichtigung der Stellenübersicht kann dabei z. B. eine produktbereichsbezogene Darstellung erfolgen, sodass durch die Veränderungsliste gleichzeitig eine Beziehung zwischen dem Stellenplan und der Stellenübersicht der Gemeinde hergestellt wird. Die Veränderungsliste kann aber auch nach organisatorischen Gesichtspunkten gegliedert werden.

Bei beiden Gliederungsformen ist es aber notwendig, die Veränderungen in gesonderten Spalten aufzuzeigen. Dazu gehören insbesondere die Angaben über die Zahl der bisherigen Stellen, die Zugänge und Abgänge sowie die Umwandlungen von Stellen, jeweils mit Angabe der alten und neuen Besoldungsgruppe oder Entgeltgruppe, soweit entsprechende Änderungen erfolgen sollen.

### **1.1.4 Stellenplan und Ergebnis- und Finanzplanung**

Der Stellenplan der Gemeinde sollte aber auch die weitere Entwicklung in der Personalwirtschaft aufzeigen, sofern diese durch den Stellenplan transparent gemacht werden kann. Die für das Haushaltsjahr und das Vorjahr zu machenden Angaben könnten z. B. um Angaben für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre erweitert werden (vgl. § 84 GO NRW). Im Stellenplan ist dann die gleiche Zeitreihe enthalten wie im gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

Diese Darstellung würde die gemeindliche Veranschlagung der Personalaufwendungen im Haushaltsplan des Haushaltsjahres sowie die für die Folgejahre vorgesehenen Veränderungen nachvollziehbarer machen. Die künftigen personalwirtschaftlichen Veränderungen sollten jedoch nicht nur durch insgesamt veränderte Zahlen aufgezeigt werden. Vielmehr könnte durch eine Kennzeichnung der betroffenen Stellen, wie sie i. d. R. erfolgt, wenn Stellen künftig wegfallen oder künftig in andere Stellen umgewandelt werden, die notwendige Nachvollziehbarkeit und Transparenz geschaffen werden.

Im Sinne der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde könnte zudem durch eine Kennzeichnung der neuen Stellen die Entwicklung in der Personalwirtschaft der Gemeinde offengelegt und nachvollziehbar gemacht werden. Insbesondere durch die Stellenübersicht kann eine Verbindung zu den Teilplänen hergestellt werden, weil in den Teilplänen vielfach Auszüge aus der Stellenübersicht mit der dort vorhandenen mehrjährigen Zeitreihe verknüpft werden.

### **1.1.5 Stellenplan und Stellenbesetzungsplan**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Personalwirtschaft unter Einbeziehung der Stellenbeschreibungen und der tatsächlichen Besetzung der Stellen auf der Grundlage ihres Stellenplans einen örtlichen Stellenbesetzungsplan entwickeln. Die Stellen des gemeindlichen Stellenplans werden dadurch konkret mit den Beschäftigten der Gemeindeverwaltung verknüpft.

Für die Gemeindeverwaltung werden dadurch nicht nur die tatsächlich besetzten Stellen erkennbar gemacht, sondern auch aufgezeigt, mit welchen Beschäftigten welche Stelle in welchem Umfang (Vollzeit oder Teilzeit) tatsächlich besetzt ist. Die Beschäftigten können dazu mit Namen und Beschäftigungszeit sowie ihrer Einstufung nach den Tarifverträgen oder nach dem Beamtenrecht aufgeführt werden.

Eine vielfältige Übersicht der Gemeinde erfordert - anders der Stellenplan - eine laufende Fortschreibung durch die Gemeindeverwaltung, um stetig über die aktuelle Ist-Situation in der Personalwirtschaft informiert zu sein. Durch die Fortschreibung wird stets erkennbar ist, welche Stelle zu besetzen ist. Der Stellenbesetzungsplan muss daher angepasst werden, wenn innerhalb der Gemeindeverwaltung ein Beschäftigter versetzt wird oder ein Beschäftigter aus dem Dienst ausscheidet.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 8 GemHVO NRW**

Für das Personalwesen kann aus den möglichen Differenzen zwischen dem Stellenplan und dem Stellenbesetzungsplan zudem abgeleitet werden, ob bei der Gemeinde ein Personalbedarf oder auch ein Personalüberhang besteht. Ein Stellenbesetzungsplan kann daher ein internes Instrument darstellen und zur Verbesserung der Personalwirtschaft der Gemeinde mit Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft beitragen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Stellen in Einrichtungen von Sondervermögen):**

### **1.2.1 Der Stellenausweis für Eigenbetriebe**

Die Stellen von Beamtinnen und Beamten der Gemeinde in Sondervermögen nach § 97 GO NRW, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert im gemeindlichen Stellenplan aufzuführen. Von der Gemeinde werden Sonderrechnungen und dadurch eigene Jahresabschlüsse i. d. R. von den wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und den organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit erstellt. Die Stellen der betreffenden Beamtinnen und Beamten sind zudem auch in der Stellenübersicht des Eigenbetriebs nachrichtlich anzugeben (vgl. § 17 Satz 2 EigVO NRW).

Die Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW können ebenso für ihre Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen die für Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß anwenden (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW). Sie haben dann aufgrund der Anwendung der Eigenbetriebsverordnung die Stellen der betreffenden Beamtinnen und Beamten ebenfalls in ihrer eigenen Stellenübersicht nachrichtlich anzugeben (vgl. § 17 Satz 2 EigVO NRW). Zu solchen Sondervermögen zählen die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen, Eigenunfallversicherungen.

### **1.2.2 Der Stellenausweis für Jobcenter**

Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde, die einer „Gemeinsamen Einrichtung zur Durchführung der Grundversicherung für Arbeitssuchende (Jobcenter)“ für eine vorübergehende Tätigkeit zugewiesen werden, erwerben durch ihre dortige Tätigkeit weitere Versorgungsansprüche, als wären sie in der Gemeindeverwaltung beschäftigt (vgl. nach § 44b SGB II). Das Beamtenverhältnis der betreffenden Beamtin oder des Beamten zum Dienstherrn „Gemeinde“ sowie ihre Ansprüche gegenüber der Gemeinde bestehen rechtlich unverändert fort und bleiben daher von dieser Maßnahme unberührt.

Durch die Zuweisung einer Tätigkeit in einem Jobcenter findet daher auch kein „fiktiver“ Dienstherrnwechsel statt (vgl. § 44g Absatz 3 SGB II). Die Stellen der Beamtinnen und Beamten der Gemeinde in einem Jobcenter sollen deshalb hinsichtlich des Ausweises im gemeindlichen Stellenplan wie die Stellen der in den organisatorisch selbstständigen Sondervermögen der Gemeinde tätigen Beamten behandelt werden. Diese Stellen im Jobcenter sind daher gesondert im Stellenplan aufzuführen und in der Stellenübersicht des Jobcenters nachrichtlich anzugeben.

### **1.2.3 Kein Stellenausweis für Gemeindegliedervermögen und Stiftungen**

Die gemeindlichen Sondervermögen „Gemeindegliedervermögen“ und „rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen“ stellen haushaltsmäßig keine selbstständigen Einrichtungen der Gemeinde dar, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen müssen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Sie sind vielmehr für die Bewirtschaftung in den Haushalt der Gemeinde einzubeziehen.

Für diese beiden Sondervermögen bedarf es daher regelmäßig auch keiner gesonderten Angaben über die dafür vorgesehenen Stellen im gemeindlichen Stellenplan. Der Stellenbedarf ist von der Gemeinde vielmehr intern zu



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 8 GemHVO NRW**

führen und zu dokumentieren. Das von der Gemeinde zu verwaltende Treuhandvermögen zählt ebenfalls nicht zu dem Vermögen, bei dem es einer gesonderten Angabe im gemeindlichen Stellenplan bedarf (vgl. § 98 GO NRW).

**2. Zu Absatz 2 (Wichtige Angaben im Stellenplan):**

**2.1 Zu Satz 1 (Aufteilung des Stellenplans):**

**2.1.1 Allgemeine Aufgaben**

Die Personalwirtschaft der Gemeinde sowie die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern eine inhaltliche Ausgestaltung des Stellenplans durch die Gemeinde. Der gemeindliche Stellenplan muss sichtbar machen, welches Personal in welchen Beschäftigungsverhältnissen von der Gemeinde zu ihrer Aufgabenerfüllung benötigt wird. Der Stellenplan ist jährlich nach den Beschäftigungsverhältnissen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Bediensteten aufzubauen. In diesem Zusammenhang ist das Dienstrechtsmodernisierungsgesetz vom 14. Juni 2016 von erheblicher Relevanz.

Der gemeindliche Stellenplan bildet u. a. die Grundlage für die Stellenbewirtschaftung der Gemeinde und für die Veranschlagung der Personalaufwendungen im Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW). Diese Zusammenhänge schaffen eine enge Verbindung zwischen dem Haushaltsplan und dem Stellenplan und bedingen, dass der Stellenplan eine wichtige Grundlage für die Ermittlung der Personalaufwendungen im Haushaltsjahr gibt und dem gemeindlichen Haushaltsplan als gesonderte Anlage beizufügen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW).

**2.1.2 Die Stellen für Beamtinnen und Beamte**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass im gemeindlichen Stellenplan die Stellen für die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde nach den beamtenrechtlich vorgesehenen Besoldungsgruppen aufzuteilen und die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben sind. Für diese Darstellungen sind von der Gemeinde die Besoldungsordnungen nach dem Landesbesoldungsgesetz NRW heranzuziehen. In der Besoldungsordnung A sind die Besoldungsgruppen A 5 bis A 16 und in der Besoldungsordnung B die Besoldungsgruppen B 2 bis B 10 enthalten (vgl. Anlage 1 zum Landesbesoldungsgesetz NRW).

Im Stellenplan der Gemeinde können zu den einzelnen Besoldungsgruppen der Beamtinnen und Beamten auch die beamtenrechtlichen Amtsbezeichnungen angegeben werden. Sie dienen der Verdeutlichung und Nachvollziehbarkeit, z. B. wenn Beamtinnen und Beamte aus mehreren Fachrichtungen beschäftigt werden. Von der Gemeinde ist dabei zu beachten, dass zwischen den Stellen von Beamtinnen und Beamten in der Gemeindeverwaltung und den Stellen in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sowie in Jobcentern zu trennen ist, denn die darauf bezogenen Stellen sind im gemeindlichen Stellenplan gesondert aufzuführen (vgl. § 97 Absatz 4 GO NRW).

**2.1.3 Die Stellen für tariflich Beschäftigte**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der gemeindliche Stellenplan auch die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der tariflich Beschäftigten auszuweisen, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend beschäftigt werden. Die Untergliederung dieses Stellenplanbereichs ist dabei entsprechend dem geltenden Tarifvertrag in die Entgeltgruppen 1 bis 15 vorzunehmen. Dabei sind von der Gemeinde auch die besonderen Entgeltgruppen S 3 bis S 18

zu berücksichtigen, die im Jahre 2009 durch einen neuen Tarifvertrag für die bei der Gemeinde beschäftigten Erzieher und Sozialarbeiter eingeführt wurden.

## **2.2 Zu Satz 2 (Abweichungen vom Stellenplan und zukünftige Veränderungen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen im Zusammenhang mit dem Stellenplan zu erläutern sind. Die Abweichungen und Veränderungen sollen dadurch transparent gemacht werden. Zum Zwecke des Vergleichs sind zudem neben der Zahl der für das Haushaltsjahr erforderlichen Stellen auch die Stellen aus dem Stellenplan des Vorjahres sowie die Zahl der im Vorjahr tatsächlich besetzten Stellen anzugeben.

Die Gemeinde sollte auch sonstige im Stellenplan enthaltene Vermerke, z. B. Kw-Vermerke und Ku-Vermerke, ausreichend im Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan erläutern. Soweit sie rechtliche Auswirkungen haben, bedarf es einer zusätzlichen Aufnahme in die Haushaltssatzung, z. B. bei kw-Vermerken, denn solche Stellen dürfen beim Ausscheiden des Stelleninhabers aus dem Dienst nicht wiederbesetzt werden.

In diesem Zusammenhang wird durch die Vorschrift nicht vorgegeben, an welcher Stelle des gemeindlichen Haushaltsplans die Erläuterungen zu den wesentlichen Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie zu den geplanten künftigen Veränderungen aufzuführen sind. Für wichtige Eckdaten im gemeindlichen Rahmen der Stellenbewirtschaftung bietet sich z. B. der Vorbericht zum Haushaltsplan an, während die notwendigen Einzelheiten zu vorgesehenen Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie die geplanten zukünftigen Veränderungen unmittelbar in der Anlage „Stellenplan“ des Haushaltsplans enthalten sein sollten, um einen unmittelbaren Bezug zum Stellenplan zu verdeutlichen.

## **3. Zu Absatz 3 (Übersichten zum Stellenplan):**

### **3.1 Zu Nummer 1 (Übersicht über die Aufteilung der Stellen auf die Produktbereiche):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verlangt von der Gemeinde, ihrem Stellenplan eine Gesamtübersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche im gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen. Die Stellenaufteilung kann aber auch auszugsweise in den einzelnen Teilplänen vorgenommen werden, sodass dann auf eine gesonderte Stellenübersicht verzichtet werden kann. Die Übersicht bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne des gemeindlichen Haushalts, denn aufgrund der Veranschlagung des Ressourcenverbrauchs im gemeindlichen Haushaltsplan sollen die Personalaufwendungen verursachungsgerecht den Produktbereichen zugeordnet und aufgezeigt werden.

Wegen der notwendigen Abbildung des Ressourcenverbrauchs in den einzelnen Teilplänen des gemeindlichen Haushalts ist die Festlegung notwendig geworden, dass die erforderliche Aufteilung der Stellen nach dieser Vorschrift nur dann in Form einer Gesamtübersicht erfolgen muss, wenn die Aufteilung der Stellen nicht auszugsweise in die einzelnen Teilpläne im Haushaltsplan einbezogen wird. Dazu kann, wie es vielfach gewünscht wird, auch die künftige Entwicklung der Stellen mithilfe einer Zeitreihe aufgezeigt werden, die das Haushaltsjahr sowie die drei weiteren Planungsjahre umfassen sollte.

Der Gemeinde steht es frei, eine solche Abbildung in den Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen. Außerdem müssen in dieser Stellenübersicht nicht die Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, die deshalb gesondert im Stellenplan aufzuführen sind, ausgewiesen werden. Es sollte aber ein Hinweis darüber in der Stellenübersicht der Gemeinde enthalten sein.

**3.2 Zu Nummer 2 (Übersicht über weitere Beschäftigte der Gemeinde):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist dem Stellenplan auch eine Übersicht über die Nachwuchskräfte und die informatorisch beschäftigten Dienstkräfte beizufügen. Zu den Nachwuchskräften zählen Auszubildende und Verwaltungspraktikantinnen und Verwaltungspraktikanten, während die sonstigen Praktikanten zu den informatorisch beschäftigten Dienstkräften, zu denen z. B. auch Zivildienstleistende gehören, zu zählen sind.

Die Übersicht über diese weiteren Beschäftigten der Gemeinde stellt eine Ergänzung zur Übersicht über die Beamten und tariflich Beschäftigten der Gemeinde dar, weil die in der Vorschrift benannten Beschäftigten noch nicht auf Dauer in einem bestimmten Aufgabenbereich der Gemeinde tätig sind. Sie sollen deshalb nicht nach Belieben einem einzelnen Produktbereich zugeordnet werden können und auch nicht einem beliebigen Produktbereich „untergeschoben“ werden.

**3.3 Die Grundstruktur einer Stellenübersicht**

Mit der Stellenübersicht werden die Stellen der gemeindlichen Beschäftigten den produktorientierten Teilplänen des Haushaltsplans zugeordnet. Die Gemeinde hat nach dem geltenden Haushaltsrecht die Wahl, die Stellenübersicht als ein Gesamtwerk zu erstellen und ihrem Stellenplan als Anlage zum Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie kann ihre gesamte Stellenübersicht auch entsprechend der Aufteilung ihres Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne untergliedern und die Angaben in der Übersicht passend auf die einzelnen Teilpläne aufteilen. Nachfolgend wird die Grundstruktur einer Stellenübersicht aufgezeigt (vgl. Abbildung 424).

<b>DIE GRUNDSTRUKTUR DER STELLENÜBERSICHT</b>				
<b>TEIL A: BEAMTE</b>				
Produktbereich	Wahlbeamte / Laufbahngruppen			Erläuterungen
<b>Gesamtzahl:</b>				
<b>TEIL A: TARIFLICH BESCHÄFTIGTE</b>				
Produktbereich	Entgeltgruppe/Sondertarif			Erläuterungen
<b>TEIL B: DIENSTKRÄFTE IN DER PROBE- UND AUSBILDUNGSZEIT</b>				
Nachwuchskräfte		Sonstige Beschäftigte		Erläuterungen
<b>Gesamtzahl:</b>				

*Abbildung 424 „Die Grundstruktur der Stellenübersicht“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 8 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat außerdem die Möglichkeit, die Stellenübersicht nur anteilig in die für haushaltswirtschaftlich wichtig angesehenen Teilpläne in ihrem Haushaltsplan zu integrieren (vgl. § 4 GemHVO NRW). Sie muss dann durch Erläuterungen die Aufteilung und den Gesamtzusammenhang aufzeigen.

Das Muster über die Stellenübersicht ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden. Sofern das Muster von der Gemeinde genutzt wird, ist es anzupassen, wenn sich aufgrund von Tarifverträgen oder des Beamtenrechts dafür Änderungen ergeben (vgl. Nummer 1.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

XXXXXXXXXXXX

**§ 9**  
**Haushaltsplan für zwei Jahre**

(1) Werden in der Haushaltssatzung Ermächtigungen für zwei Haushaltsjahre ausgesprochen, sind im Ergebnisplan die Erträge und Aufwendungen und im Finanzplan die Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für jedes der beiden Haushaltsjahre getrennt aufzuführen.

(2) Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im ersten Haushaltsjahr ist dem Rat vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres vorzulegen.

(3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nummer 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung nach Absatz 1 erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigefügt werden.

**Erläuterungen zu § 9:**

**I. Allgemeines**

Die Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre jährliche Ausführung durch die Gemeindeverwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung, die für ein Haushaltsjahr gilt (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltssatzung kann aber auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, getrennt nach Jahren, enthalten (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Dabei genügt es, dass vom Rat nur eine Haushaltssatzung für die beiden Haushaltsjahre beschlossen wird, sodass in diesen Fällen haushaltsmäßig vielfach die Bezeichnung „Doppelhaushalt“ benutzt wird.

Für den gemeindlichen Haushaltsplan folgt daraus, dass bei einer Haushaltssatzung für zwei Jahre ein einziger Haushaltsplan genügt, der dann jedoch Ermächtigungen für beide Haushaltsjahre umfasst. Gleichwohl müssen in einem solchen Haushaltsplan die Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Verpflichtungsermächtigungen getrennt für jedes Haushaltsjahr veranschlagt werden. In diesen Haushaltsplan ist auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung einzubeziehen (vgl. § 84 Satz 1 GO NRW). Es besteht dabei die Möglichkeit, die Planungsansätze für die gemeindliche Investitionstätigkeit in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren als Verpflichtungsermächtigungen festzulegen.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu prüfen und zu entscheiden, ob ein örtlicher Bedarf für eine zweijährige Haushaltssatzung besteht, bei der gleichwohl die Haushaltsplanung, die Haushaltsbewirtschaftung und der Jahresabschluss getrennt nach den beiden Haushaltsjahren vorzunehmen ist. Den durch die Zusammenfassung von zwei Haushaltsjahren erzielten Einsparungen steht daher oftmals die Notwendigkeit gegenüber, wegen der eingetretenen wirtschaftlichen Entwicklungen im ersten Haushaltsjahr spätestens zu Beginn des zweiten Haushaltsjahres eine Nachtragssatzung erlassen zu müssen, ggf. sogar bereits im ersten Haushaltsjahr eine solche Anpassung vornehmen zu müssen.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Darstellung nach Haushaltsjahren):**

**1.1 Die Einhaltung des Jährlichkeitsprinzips**

Bei einem gemeindlichen Haushalt für zwei Jahre steht wie bei einem jährlichen Haushalt die jahresbezogene Haushaltswirtschaft im Vordergrund. Die Gemeinde hat daher auch bei einem solchen Haushaltsplan den Grund-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

satz der Periodenabgrenzung sowie das Jährlichkeitsprinzip zu beachten. Sie hat daher die Veranschlagung von Ermächtigungen unter den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung immer getrennt nach den beiden im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsjahren vorzunehmen.

Die Gemeinde kann daher durch die jahresbezogenen Angaben in einem zweijährigen Haushaltsplan die vielfachen Verflechtungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit anderen Vorgängen und Geschäftsvorfällen, die fast immer auf ein Kalenderjahr bezogen sind, ausreichend berücksichtigen. Der zweijährige Haushaltsplan besteht deshalb lediglich darin, dass die Haushaltspläne für zwei aufeinanderfolgende Haushaltsjahre bindend für die Gemeindeverwaltung sind und ohne Verzicht auf die Jährlichkeit räumlich zusammengefasst werden.

Ein solcher Haushaltsplan enthält bereits Ermächtigungen für die beiden Haushaltsjahre. Es muss deshalb, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen, erkennbar sein, ob Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen für beide Jahre oder nur für das erste oder das zweite Jahr veranschlagt worden sind. Ein gemeindlicher Haushalt, der für zwei Haushaltsjahre aufgestellt wird, muss in jedem der beiden Haushaltsjahre ausgeglichen sein (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Es ist daher nicht zulässig, den erforderlichen jährlichen Haushaltsausgleich nur für den zusammengefassten Zeitraum der beiden Haushaltsjahre herbeizuführen.

Die Übertragung von Ermächtigungen durch die Gemeinde ist bei einem zweijährigen Haushaltsplan weiterhin jahresbezogen wie bei einem einzelnen jährlichen Haushalt vorzunehmen (vgl. § 22 GemHVO NRW). Die Jahresbezogenheit gilt entsprechend auch bei einem Bedarf für eine Nachtragsatzung nach § 81 GO NRW, ggf. auch bereits im ersten Jahr, wenn aufgrund der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine solche erforderlich wird. In solchen Fällen darf daher - auch nicht ersatzweise - ein Vorgriff auf die Ermächtigungen des zweiten Jahres erfolgen. Die Gemeinde muss auch eine Budgetierung jahresbezogen abgrenzen, auch dann, wenn ein „Gesamtbudget“ über beide Haushaltsjahre vorgesehen ist (vgl. § 21 GemHVO NRW).

**1.2 Die Zeitreihe im Haushaltsplan**

Die Gemeinde hat auch bei einem zweijährigen Haushaltsplan eine mehrjährige Zeitreihe im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen abzubilden, bei der das Haushaltsjahr im Mittelpunkt steht. Die jahresbezogene zweijährige haushaltswirtschaftliche Planung ist damit ein gewichtiger Teil der dann entstehenden siebenjährigen Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. Abbildung 425).

<b>DIE ZEITREIHE IM HAUSHALTSPLAN</b>							
<b>Ergebnisplan und Finanzplan</b>	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des (ersten) Haus- halts- jahres</b>	<b>Ansatz des (zweiten) Haus- halts- jahres</b>	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>							

*Abbildung 425 „Die Zeitreihe im Haushaltsplan“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

Diese Zeitreihe wird dadurch konkretisiert, dass bestimmt worden ist, den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei einem Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre bedeuten diese haushaltsrechtlichen Vorgaben, dass die vergangenheitsbezogenen Angaben dem ersten Haushaltsjahr voranzustellen und die zukunftsbezogenen Angaben dem zweiten Haushaltsjahr anzufügen sind.

**1.3 Die Zeitreihe im Nachtragshaushaltsplan**

Die Gemeinde hat auch bei einem Nachtragshaushaltsplan für zweijährigen Haushaltsplan die mehrjährige Zeitreihe im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen einzuhalten. Sie muss die erforderlichen Änderungen jedoch nur für das Haushaltsjahr abbilden, bei dem die Veranschlagung geändert werden soll. Es können ein Haushaltsjahr oder beide Haushaltsjahre sein.

Sofern nur für ein Haushaltsjahr die Veranschlagung zu ändern ist, bleibt die Veranschlagung für das zweite Haushaltsjahr unberührt. Dadurch steht das betroffene Haushaltsjahr im Mittelpunkt der gemeindlichen Änderungsplanung. Die jahresbezogene zweijährige haushaltswirtschaftliche Planung ermöglicht diese Zuordnung und Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. Abbildung 426).

DIE ZEITREIHE IM NACHTRAGSHAUSHALTSPLAN													
Ergebnis- plan und Finanz- plan	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	Haushaltsjahr				Haushaltsjahr				Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3
			A	e	v	A	A	e	v	A			
			N	r	e	N	N	r	e	N			
			S	h	r	S	S	h	r	S			
			A	ö	m	A	A	ö	m	A			
			T	h	i	T	T	h	i	T			
			Z	t	n.	Z	Z	t	n.	Z			
			€	€	€	€	€	€	€	€	EUR	EUR	EUR
			<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>										

*Abbildung 426 „Die Zeitreihe im Nachtragshaushaltsplan“*

Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen bleiben dabei die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres erhalten. Auch die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre bleiben unverändert, wenn nicht bereits Auswirkungen aus der Anpassung des Haushaltsplans erforderlich werden (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei einem Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre bedeuten diese Vorgaben für die Gemeinde, dass der Nachtragshaushaltsplan nur die Angaben enthalten muss, die für das Aufzeigen der Veränderungen der Ermächtigungen erforderlich sind.

**2. Zu Absatz 2 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):**

**2.1 Die Pflicht zur Fortschreibung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die im gemeindlichen Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre enthaltene mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung im ersten Haushaltsjahr fortzuschreiben. Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan sowie deren Fortschreibung sollen auch bei einer zweijährigen Haushaltssatzung die Transparenz über die Haushaltsplanung der Gemeinde erhöhen und zu möglichst realistischeren Prognosen zwingen.

Das Ziel der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, zur Verbesserung einer dauerhaften Ordnung der Finanzen der Gemeinde beizutragen, bleibt dadurch uneingeschränkt erhalten. Die Gemeinde hat die gesetzlich vorgesehene Fortschreibung in geeigneter Weise und unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips und des Haushaltsausgleichs (Soll-Ausgleich nach § 84 GO NRW) vorzunehmen. Sie muss dabei auch die im Haushaltsplan ausgewiesenen Planungspositionen der dem zweiten Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre vollständig berücksichtigen.

Die Gemeinde muss dabei die Veränderungen aufzeigen und nachvollziehbar machen bzw. verdeutlichen, wenn keine Anpassungen erforderlich waren. Die Pflicht zur Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung kann dabei nur die dem zweiten Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre umfassen, weil durch die vom Rat der Gemeinde erlassene Haushaltssatzung bereits Ermächtigungen für die Haushaltswirtschaft der beiden Haushaltsjahre bestehen (vgl. Abbildung 427).

<b>DIE FORTSCHREIBUNG DER MITTELFRISTIGEN ERGEBNIS- UND FINANZPLANUNG</b>						
<b>Ergebnisplan und Finanzplan</b>	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres	Ansatz des ersten Haushalts- jahres	Ansatz des zweiten Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>					

*Abbildung 427 „Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“*

Die Vorgabe in der Vorschrift beinhaltet, dass die Planungsansätze im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen haushaltspositionenscharf fortzuschreiben sind, wenn sich aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im ersten Haushaltsjahr ein entsprechender Bedarf dafür ergibt. Die Fortschreibung folgt damit der Verpflichtung der Gemeinde, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung immer in einen Zusammenhang mit dem jeweils aktuellen Haushaltsjahr zu stellen, das im Mittelpunkt der gemeindlichen Haushaltswirtschaft steht.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde im ersten Haushaltsjahr unmittelbar Auswirkungen auf dieses Haushaltsjahr hat, bedarf es jedoch keiner Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde. Es kann in solchen Fällen vielmehr geboten sein, unmittelbar durch eine Nachtragssatzung die Ermächtigungen im Haushaltsplan für dieses Haushaltsjahr anzupassen (vgl. § 81 GO NRW).

## **2.2 Die Vorlagepflichten**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die Fortschreibung der im gemeindlichen Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung dem Rat der Gemeinde vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres vorzulegen. Der Rat soll diese Fortschreibung zur Kenntnis nehmen und muss darüber keinen gesonderten Beschluss fassen. In solchen Fällen besteht keine Verpflichtung der Gemeinde, den Haushaltsplan mit den veränderten Planungspositionen der dem zweiten Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre vollständig neu auszudrucken.

Im Sinne der dem Rat der Gemeinde zu gebenden Informationen dürfte eine Veränderungsliste ausreichend sein, in der die Fortschreibung für alle drei Planungsjahre enthalten ist. Wenn in den Einzelfällen aber die Differenzen zwischen prognostizierter und tatsächlich eingetretener wirtschaftlicher Entwicklung der Gemeinde bereits für das zweite Haushaltsjahr erheblich sein werden, soll die Gemeinde im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung den Rat entsprechend informieren. Für die Gemeinde kann aus solchen Gegebenheiten die Verpflichtung entstehen, eine Nachtragssatzung bezogen auf das zweite Haushaltsjahr erlassen zu müssen (vgl. § 81 GO NRW).

## **2.3 Keine Fortschreibung des Haushaltsplans**

Die haushaltsrechtlich bestimmte Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde im ersten Haushaltsjahr vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres umfasst in zeitlicher Hinsicht nur die dem zweiten Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre. Durch die Fortschreibung im ersten Haushaltsjahr wird das zweite Haushaltsjahr nicht zu einem Planungsjahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.

Das zweite Haushaltsjahr wird durch die geltende Haushaltssatzung der Gemeinde erfasst und gehört daher nicht mehr zu den Planungsjahren, deren prognostizierte, aber nicht bindende Planung aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung im ersten Haushaltsjahr ggf. anzupassen bzw. fortzuschreiben ist. Die Veränderungen des gemeindlichen Haushaltsplans des zweiten Haushaltsjahres durch vorzunehmende Ermächtigungsübertragungen oder ggf. durch eine Nachtragssatzung stellen keine Fortschreibung im Sinne des haushaltsrechtlichen Gebotes dar.

## **3. Zu Absatz 3 (Beifügung von Haushaltsplananlagen bei Fortschreibung):**

### **3.1 Die Beifügung der Anlagen nach § 1 Absatz 2 Nummer 8 und 9 GemHVO NRW**

#### **3.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat ggf. auch geänderte Anlagen zum Haushaltsplan auch der Vorlage beizufügen. Dazu gehören die Unterlagen über die gemeindlichen Betriebe, wenn diese Unterlagen nach der Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung von der Gemeinde erstellt bzw. geändert worden sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

Diese besondere Vorgabe kann wegen der Änderung des § 1 GemHVO NRW durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz nur noch auf die Nummer 8 bezogen werden, weil die bisherigen Nummern 8 und 9 in der neuen Nummer 8 zusammengefasst worden sind. Danach ist dem gemeindlichen Haushaltsplan eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, beizufügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW).

Die Informationen an den Rat der Gemeinde sind grundsätzlich geboten, denn ausgehend von den Wirtschaftsplänen der gemeindlichen Betriebe entsteht i.d.R. die Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Betriebe der Gemeinde. Die Wirtschaftspläne können jedoch nicht - wie der gemeindliche Haushaltsplan - für zwei Jahre aufgestellt werden. Daraus folgt, dass z. B. der Wirtschaftsplan eines Sondervermögens erst im Verlauf des ersten Haushaltsjahres für das im gemeindlichen Haushaltsplan bereits ausgewiesene zweite Haushaltsjahr aufstellt wird.

Der Wirtschaftsplan kann somit bei der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über eine Haushaltssatzung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt enthält, noch nicht vorliegen. Diese Sachlage besteht entsprechend bei den übrigen gemeindlichen Betrieben, sofern diese Betriebe in sinngemäßer Anwendung der für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften für jedes Wirtschaftsjahr einen Wirtschaftsplan aufzustellen haben (vgl. § 108 GO NRW).

In diesem Zusammenhang muss die gesetzliche Formulierung „nach der Beschlussfassung über einen Haushaltsplan nach Absatz 1 erstellt worden sind“ dahingehend verstanden werden, dass damit nur die Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über eine Haushaltssatzung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt enthält gemeint sein kann (vgl. § 78 Absatz 3 i. V. m. § 80 Absatz 5 GO NRW). Diese Gegebenheit wird auch dadurch deutlich, dass einerseits der gemeindliche Haushaltsplan keiner gesonderten Beschlussfassung bedarf und andererseits der Verweis auf die Regelungen in Absatz 1 der Vorschrift deutlich aufzeigt, dass nur die Haushaltssatzung der Gemeinde als Gegenstand der Beschlussfassung gelten soll.

### **3.1.2 Die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen**

In die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung sind auch die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen einzubeziehen. Die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung sollen bei den jährlichen Beratungen des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr dadurch verbessert werden. Eine solche Übersicht muss eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gegebenheiten der Betriebe in der Gemeinde ermöglichen bzw. dieses in einem ausreichenden Maße gewährleisten.

### **3.1.3 Die Anstalten öffentlichen Rechts**

In die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung sind auch die gemeindlichen Anstalten des öffentlichen Rechts einzubeziehen. Die Gemeinde kann Unternehmen und Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichten oder bestehende Regie- und Eigenbetriebe sowie eigenbetriebsähnliche Einrichtungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts umwandeln (vgl. § 114a GO NRW).

Die Gemeinde muss die Rechtsverhältnisse der Anstalt durch eine Satzung regeln und dabei den Namen und die Aufgaben der Anstalt, die Zahl der Mitglieder des Vorstands und des Verwaltungsrates, die Höhe des Stammkapitals, die Wirtschaftsführung, die Vermögensverwaltung und die Rechnungslegung festlegen. Außerdem haftet die Gemeinde unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Anstalt.

### 3.1.2 Die gemeindlichen Sondervermögen

In die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung sind auch die gemeindlichen Sondervermögen in einzubeziehen. Zu den Sondervermögen der Gemeinde gehören in diesem Zusammenhang nur gemeindlich Sondervermögen, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen, z. B. wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen der Gemeinde, sind nur dann davon betroffen, wenn für solche Einrichtungen eigene Rechnungskreise gebildet worden sind.

### 3.2 Die Beifügung weiterer Anlagen

#### 3.2.1 Die Übersicht über die Anlagen zum Haushaltsplan

Bei einer Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung können dem Rat der Gemeinde auch noch weitere Anlagen des Haushaltsplans beigefügt werden, soweit diese aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im ersten Haushaltsjahr aktualisiert worden sind und auf diese Weise die Darstellung des für das zweite Haushaltsjahr geplanten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde aktualisiert wird (vgl. § 1 Absatz 2 GemHVO NRW).

Dem Rat der Gemeinde wird damit der notwendige aktuelle Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen im zweiten Haushaltsjahr bzw. über die aktualisierte wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben. Zu den dem Rat vorzulegenden Anlagen können alle Anlagen gehören, die nach der Vorschrift des § 1 Absatz 2 GemHVO NRW dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügen sind (vgl. Abbildung 428).

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER DIE ANLAGEN ZUM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>ANLAGE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i. V. m. § 7 GemHVO NRW.
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nummer 1.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW.
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW.
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW.
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	§ 56 Absatz 3 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.1 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW.
Übersicht	§ 91 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 9 GemHVO NRW**

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER DIE ANLAGEN ZUM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>ANLAGE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.2 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW.
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW.
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW

*Abbildung 428 „Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

Das Budgetrecht des Rates sowie die Informationspflichten des Bürgermeisters gegenüber dem Rat der Gemeinde gebieten es, im Rahmen der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit zu schaffen, die der Rat über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im zweiten Haushaltsjahr benötigt. Soweit die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan ggf. im Rahmen einer Nachtragsatzung geändert werden, sind diese dem Nachtragshaushaltsplan in ihrer neuen Form beizufügen.

### **3.2.2 Die Anlagen im Einzelnen**

#### **3.2.2.1 Der Vorbericht**

Der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben (vgl. § 7 GemHVO NRW). Er soll die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darstellen. Außerdem sind im Vorbericht die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung zu erläutern.

In diesen Zusammenhang gehört, dass die in der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen im Vorbericht erläutert und in einen Zusammenhang mit dem geplanten haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr gestellt werden. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann bietet sich kein neuer Vorbericht an, weil die Inhalte des Vorberichtes entsprechend dem gemeindlichen Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre auch diesen Zeitraum umfassen müssen.

#### **3.2.2.2 Der Stellenplan**

Der gemeindliche Stellenplan stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt werden (vgl. § 8 GemHVO

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 9 GemHVO NRW**

NRW). Er bildet daher die Personalausstattung der Gemeinde ab. Bei der Aufstellung und Gestaltung des Stellenplans sind die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten.

Die Vorgabe in § 74 Absatz 2 GO NRW, den Stellenplan einzuhalten, umfasst dabei die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn diese Verpflichtung nicht ausdrücklich in dieser Vorschrift enthalten ist. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann der Stellenplan ggf. aktualisiert werden. Es bieten sich aber Hinweise darüber an, in welchem Umfang die Stellen zum Stand 30. Juni des ersten Haushaltsjahres tatsächlich besetzt waren.

### **3.2.2.3 Die Bilanz des Vorvorjahres**

Die Bilanz als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 37 Absatz 1 Nummer 4 i. V. m. § 41 GemHVO NRW) gibt Auskunft über das gesamte zu einem Stichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde („Wertespeicher“) sowie deren Struktur. Wegen dieser Funktionen ist dem Haushaltsplan die jeweils aktuelle Schlussbilanz beizufügen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans (Beschlussfassung) zur Verfügung steht.

Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW ist dem Rat die Bilanz aus dem zuletzt festgestellten Jahresabschluss vorzulegen, die bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre und am Ende des ersten Haushaltsjahres dieses Zeitraumes i.d.R. nicht mehr die des Vorvorjahres des ersten Haushaltsjahres sein kann.

### **3.2.2.4 Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen**

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen. Verpflichtungsermächtigungen dürfen in der Regel zulasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden.

Durch die Übersicht soll deshalb aufgezeigt werden, wie die künftigen Haushaltsjahre vorbelastet sind, weil Verpflichtungsermächtigungen in Vorjahren in Anspruch genommen worden sind. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann diese Übersicht ggf. bereits aktualisiert werden. In den Fällen, in denen dieses noch nicht möglich ist, bieten sich Hinweise darüber an, in welchem Umfang die für das erste Haushaltsjahr veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen bereits in Anspruch genommen worden sind.

### **3.2.2.5 Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen**

Die Gemeinde gewährt den Fraktionen und Gruppen im Rat und in den Bezirksvertretungen sowie auch einzelnen Ratsmitgliedern aus ihren Haushaltsmitteln jährlich Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung (vgl. § 56 Absatz 3 GO NRW). Die Zuwendungen im notwendigen Umfang sind in einer besonderen Anlage zum Haushaltsplan adressatenbezogen darzustellen. In dieser Übersicht über die gewährten Zuwendungen sind zudem die Geldleistungen und die geldwerten Leistungen für jede Fraktion, Gruppe oder für das einzelne Ratsmitglied getrennt voneinander anzugeben.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 9 GemHVO NRW**

Mit dieser Übersicht wird die geplante finanzielle Unterstützung der freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie wie einzelner Ratsmitglieder durch die Gemeinde transparent und nachvollziehbar gemacht. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde kann diese Übersicht auch durch Hinweise ergänzt werden, in welchem Umfang den Fraktionen und Gruppen im Rat und in den Bezirksvertretungen tatsächlich Zuwendungen im ersten Haushaltsjahr gewährt worden sind.

### **3.2.2.6 Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten**

Den Verbindlichkeiten der Gemeinde kommt eine große Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu, sodass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht verzichtet werden kann. Um die mögliche Entwicklung der Verbindlichkeiten aufzuzeigen, ist dem Haushaltsplan eine Übersicht als Anlage beizufügen. In dieser Übersicht sind der Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorvorjahres des Haushaltsjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in der Gliederung des Verbindlichkeitspiegels nach § 47 GemHVO NRW aufzuzeigen.

Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat der Gemeinde vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres sollte diese Übersicht, soweit möglich, bereits aktualisiert werden. In den Fällen, in denen eine Fortschreibung dieser Unterlage noch nicht möglich ist, bieten sich Hinweise darüber an, ob und ggf. in welchem Umfang bereits aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im ersten Haushaltsjahr weitere Verbindlichkeiten für die Gemeinde entstanden sind.

### **3.2.2.7 Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Es daher unter Beachtung des Budgetrechtes des Rates geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals auch bei einer zweijährigen Haushaltssatzung aufzuzeigen. Ein gewichtiger Anlass kann dabei ein voraussichtliches negatives Jahresergebnis in einem der zwei Haushaltsjahre sein, das zu einer Inanspruchnahme des Eigenkapitals führt. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder die Verringerung der allgemeinen Rücklage nur für das zweite Haushaltsjahr festgesetzt wird (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

In einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan ist die Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung bezogen auf das zweite Haushaltsjahr darzustellen. Damit erhält auch der Rat die notwendigen Informationen über das gemeindliche Eigenkapital in den künftigen Jahren. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an den Rat nach § 9 Absatz 2 GemHVO NRW kann diese Übersicht ggf. bereits aktualisiert werden oder sonstige Informationen gegeben werden.

### **3.2.2.8 Die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben**

In den kreisfreien Städten müssen dem Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigelegt werden, die innerhalb des Gesamtüberblicks über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde den Blick auf die einzelnen Bezirke der Stadt und deren Besonderheiten lenken. Diese Vorgabe ist Ausfluss einer Regelung in der Gemeindeordnung (vgl. § 37 Absatz 4 GO NRW). Die Gemeindeordnung räumt den Bezirksvertretungen eigene Rechte ein.

Die Bezirksvertretungen erfüllen die ihnen zugewiesenen Aufgaben zudem im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können. Im Rahmen der Vorlage der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung an

den Rat bieten sich keine neuen Übersichten an, weil die Ergebnisse aus den Beratungen der Bezirksvertretungen entsprechend dem Haushaltsplan für zwei Haushaltsjahre auch diesen Zeitraum umfassen müssen.

### **3.2.3 Das Gebot „Vollständigkeit“**

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung kann insbesondere ein Bedürfnis für den Rat und die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bestehen, sich von der Gemeindeverwaltung versichern zu lassen, dass die vorgelegte Haushaltssatzung mit Anlagen sowie die dazu gegebenen Informationen richtig und vollständig sind.

In der Abwägung, ob neben der Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister und den Kämmerer eine gesonderte Erklärung zur Vollständigkeit zu fordern ist, muss berücksichtigt werden, dass die beiden Verantwortlichen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung erfüllen. Für die Ausgestaltung der gemeindlichen Haushaltssatzung haben beide Verantwortliche den Grundsatz der Vollständigkeit der Haushaltsplanung zu beachten. Ein Außerachtlassen oder ein Hinausschieben von bekannten bzw. voraussichtlichen Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig.

Die Verantwortlichen müssen beachten, dass zur Sicherung des Gebotes der Vollständigkeit der gemeindlichen Haushaltsplanung die Gemeinde ihre Haushaltsplanung auch nach der Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr fortschreiben soll. Die Fortschreibung kann bis zur Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung, ggf. einschließlich der dabei vom Rat festgelegten Änderungen, erfolgen. Einer gesonderten Vollständigkeitserklärung zur Haushaltssatzung gegenüber dem Rat und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf es dann nicht.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 9 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 10**  
**Nachtragshaushaltsplan**

(1) <sup>1</sup>Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. <sup>2</sup>Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. <sup>3</sup>Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Werden im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge oder Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen vorgenommen, die zur Deckung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen oder Auszahlungen dienen, so sind diese Aufwendungen oder Auszahlungen abweichend von Absatz 1 Satz 2 mit in den Nachtragshaushaltsplan aufzunehmen. <sup>2</sup>Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen können unberücksichtigt bleiben.

(3) Enthält der Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen, so sind deren Auswirkungen auf die mittelfristige Finanzplanung anzugeben; die Übersicht nach § 1 Abs. 2 Nummer 4 ist zu ergänzen.

**Erläuterungen zu § 10:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Bedarf für einen Nachtragshaushaltsplan**

Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde und ihres Umfeldes ein Anpassungsbedarf bei den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben. Die Sachlage kann so wesentlich oder erheblich sein, dass diese sich auf die gemeindliche Haushaltssatzung auswirkt, z. B. auf die Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge und Aufwendungen und dadurch auch auf die Einhaltung des Haushaltsausgleichs (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Bei solchen Tatbeständen lassen sich die haushaltsmäßigen Ermächtigungen nur im Rahmen einer Änderung der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung unter Einhaltung des dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahrens neu festlegen oder entsprechend ergänzen (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Ein Nachtragshaushaltsplan kann aber nur aufgestellt werden, wenn der Rat der Gemeinde zuvor eine Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr beschlossen hat.

Die Haushaltssatzung mit dem dazu gehörenden gemeindlichen Haushaltsplan muss zudem in Kraft getreten und veröffentlicht worden sein. Diese Vorschrift schließt sich daran an und sieht deshalb bei einem örtlichen Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans vor.

Die Gemeinde hat daher beim Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen unverzüglich eine Nachtragssatzung aufzustellen. Sie muss in diesem Zusammenhang auch einen Nachtragshaushaltsplan aufstellen. Die Nachtragssatzung muss dabei spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde beschlossen werden. Ein örtlicher Bedarf an Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann auch mehrmals im Haushaltsjahr auftreten, sodass ggf. auch mehrere Nachtragssatzungen in einem Haushaltsjahr notwendig werden können.

## **2. Nachtragssatzung und Nachtragshaushaltsplan**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind erforderlich gewordene Anpassungen der Ermächtigungen im Haushaltsplan vielfach nur durch eine Änderung der beschlossenen Haushaltssatzung möglich. Bei einem örtlichen Anpassungsbedarf der Ermächtigungen ist für eine solche Änderung der Erlass einer Nachtragssatzung durch den Rat der Gemeinde notwendig (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Aus einem örtlichen Anpassungsbedarf kann sich aber auch eine Pflicht der Gemeinde zu einer Nachtragssatzung ergeben, weil die Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als so schwerwiegend betrachtet werden müssen, dass das Gesamtbild nicht mehr mit der beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang steht (vgl. § 81 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde kann in solchen Fällen die Aufstellung einer Nachtragssatzung nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

Bei einer Nachtragshaushaltssatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Wie der Haushaltsplan zur Haushaltssatzung gehört der Nachtragshaushaltsplan der Nachtragssatzung. Für den Nachtragshaushaltsplan gelten daher die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist dabei es, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen.

Der Inhalt des gemeindlichen Nachtragshaushaltsplans wird durch diese haushaltsrechtliche Vorschrift unter Beachtung der Vorschrift des § 81 GO NRW näher bestimmt. Für die Nachträge beim Ergebnisplan, beim Finanzplan und bei den Teilplänen im Nachtragshaushaltsplan sind von der Gemeinde die gleichen Muster, die bereits beim gemeindlichen Haushaltsplan zur Anwendung kamen (vgl. Nummer 1.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SML. NRW 6300).

## **3. Die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss im Ergebnisplan und/oder im Finanzplan sowie in den Teilplänen die Ermächtigungen enthalten, die durch die vorgesehenen Anpassungen erhöht oder vermindert werden sollen. In diesem Rahmen werden die neu zu veranschlagenden Ermächtigungen in den gemeindlichen Haushaltsplan aufgenommen. Der gemeindliche Haushaltsplan wird deshalb durch den Nachtragshaushaltsplan in seinen Haushaltspositionen in entsprechender Weise fortgeschrieben, sodass diese Veränderungen als Planfortschreibungen im Sinne der Vorschrift des § 38 GemHVO NRW zu behandeln sind.

Der Nachtragshaushaltsplan muss daher alle vorgesehenen Veränderungen (Erhöhungen und Minderungen) der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen sowie die neuen Ermächtigungen enthalten. Die vorgesehenen Veränderungen der Ermächtigungen für die Erträge und Aufwendungen sowie für die Einnahmen und Auszahlungen der Gemeinde sind im Nachtragshaushaltsplan nach den Arten wie im ursprünglichen Haushaltsplan aufzuzeigen.

Diese Vorgabe bedeutet, dass im Nachtragshaushaltsplan ausgehend von den bestehenden Ermächtigungen deren Veränderungen als Erhöhungen oder Verminderungen der Haushaltspositionen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einnahmen und Auszahlungen zu veranschlagen sind. Durch diese Vorgehensweise wird bezogen auf die betreffenden Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan transparent und nachvollziehbar gemacht, in welchem Umfang sich unterjährig im Haushaltsjahr ein Änderungsbedarf bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ergeben hat und wie damit umgegangen werden soll.

#### **4. Nachtragshaushaltsplan und Verfügungsmitteln**

Die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters stellen den ausgewiesenen Rahmen für die Verwendung der Verfügungsmittel dar. Dieser Rahmen darf nicht überschritten werden (vgl. § 15 Satz 2 GemHVO NRW). Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters ist nur durch die Aufnahme des entstandenen Bedarfs in einen Nachtragshaushaltsplan möglich.

Bei einem Mehrbedarf an Verfügungsmitteln der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters ist das Gebot zu beachten, dass auch die erhöhten Verfügungsmittel nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden dürfen, sondern ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung zur Verfügung stehen. Die Verfügungsmittel dürfen daher nicht für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Anspruch genommen werden. Sie dürfen auch nicht ersatzweise für Zwecke, die zum Aufgabenbereich der Gemeinde gehören, für die aber eine Veranschlagung im Haushaltsplan nicht enthalten ist, nicht in Anspruch genommen werden, z. B. weil die Veranschlagung übersehen wurde.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Vorgaben für den Nachtragshaushaltsplan):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Nachtragshaushaltsplans):**

##### **1.1.1 Die Zwecke des Nachtragshaushaltsplans**

Im Rahmen der Weiterführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft enthält die Nachtragssatzung der Gemeinde entsprechend dem örtlichen Bedarf die geänderten Festsetzungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Von der Gemeinde können in der Haushaltssatzung die Festsetzungen der Gesamtbeträge für Erträge und Aufwendungen sowie für Einzahlungen und Auszahlungen angepasst worden sein.

Ein Anpassungsbedarf kann aber auch bei der festgesetzten Kreditermächtigung, dem Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen sowie bei den Beträgen über die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder die Verringerung der allgemeinen Rücklage sowie bei dem der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung bestanden haben (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW).

Die gemeindliche Haushaltssatzung kann zudem weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen im Ergebnisplan, auf Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan, aber auch auf die produktorientierten Teilpläne und das Haushaltssicherungskonzept beziehen können. In diesem Zusammenhang ist es erforderlich, im Nachtragshaushaltsplan die Änderungen in den entsprechenden Bestandteilen des gemeindlichen Haushaltsplans unter Berücksichtigung der unter den Haushaltspositionen vorgenommenen bzw. bestehenden Veranschlagung aufzuzeigen.

Bei den betreffenden Haushaltspositionen des Nachtragshaushaltsplans wird dadurch transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich im Ablauf der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr unterjährig ergeben hat und wie damit, bezogen auf die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr und die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW, umgegangen werden soll. Bereits überplanmäßig oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder überplanmäßig oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen dabei nicht veranschlagt werden (vgl. § 83 GO NRW).

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss daher die Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung von der Gemeinde übersehbar

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

sind. Sie müssen darin aufgenommen werden, wenn die Beträge oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen liegen. Die bei der Veranschlagung zu beachtende Wertgrenze ist sachlich an das Vorliegen einer Erheblichkeit für den Erlass einer Nachtragssatzung gebunden.

Die Aufstellung einer Nachtragssatzung soll erfolgen, wenn bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen oder Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.

### **1.1.2 Die zu beachtenden Wertgrenzen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen liegen. Mit dieser haushaltsrechtlichen Festlegung wird ein sachlicher Zusammenhang zu dem in der Vorschrift über die gemeindliche Nachtragssatzung enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriff "erheblich" hergestellt (vgl. § 81 Absatz 2 GO NRW).

Der Begriff „erheblich“ wird dort ausdrücklich in Bezug auf den Jahresfehlbetrag (vgl. Nummer 1) sowie in Bezug auf bisher nicht im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagte und in Bezug auf zusätzlich entstehende Aufwendungen oder zu leistende Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen benutzt (vgl. Nummer 2). Die gemeindliche Pflicht zur eigenverantwortlichen Ausgestaltung dieses Begriffes muss daher in diesen Zusammenhang gestellt werden. Sie ermöglicht, die örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde sachgerecht zu berücksichtigen. Die örtliche Ausgestaltung stärkt die Eigenverantwortung der Gemeinden für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln und soll deshalb in Abstimmung mit dem Rat der Gemeinde erfolgen.

Die örtliche Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs „erheblich“ in § 81 GO NRW durch die Gemeinde in Form einer betragsmäßigen Abgrenzung wirkt sich wegen des engen Zusammenhangs der Vorschriften über die gemeindliche Nachtragssatzung und den gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan unmittelbar auch auf die Veranschlagung im Nachtragshaushaltsplan aus. Der Begriff „erheblich“ ist daher örtlich nicht ohne Berücksichtigung des Begriffes „oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen“ auszufüllen.

Im Rahmen von nachträglich zu veranschlagenden Investitionen im Nachtragshaushaltsplan muss zudem ein Zusammenhang zu der vom Rat der Gemeinde festzulegenden Wertgrenze für gemeindliche Investitionen hergestellt werden (vgl. § 14 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Pflicht der Gemeinde zum Erlass einer Nachtragssatzung kann insbesondere auch durch geplante Auszahlungen für bisher nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagte Investitionen entstehen.

### **1.1.3 Die Vornahme der Planfortschreibung**

Ein gemeindlicher Nachtragshaushaltsplan führt im Rahmen der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über die Nachtragssatzung zu Veränderungen (Erhöhungen oder Verminderungen) der im ursprünglichen Haushaltsplan ausgewiesenen und betroffenen Haushaltspositionen (Planfortschreibung). Die Planfortschreibung ist grundsätzlich eine Anpassung der ursprünglich vom Rat erteilten Ermächtigungen im Haushaltsplan für das betreffende Haushaltsjahr. Sie ist aufgrund der Beschlussfassung des Rates zulässig und beruht grundsätzlich auf zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen der Gemeinde.

Mithilfe des Nachtragshaushaltsplans wird deshalb die gemeindliche Planung für das Haushaltsjahr aktualisiert. Die Planfortschreibung ist daher von der Gemeinde entsprechend der im Rahmen der Nachtragssatzung beschlossenen Anpassungen des gemeindlichen Haushaltsplans durch Änderungen und Ergänzungen der betref-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

fenden Haushaltspositionen in den haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde vorzunehmen. Im gemeindlichen Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen entstehen dadurch unter den betreffenden Haushaltspositionen jeweils neue (fortgeschriebene) Planansätze.

Im Rahmen dieser Fortschreibung besteht jedoch keine Pflicht für die Gemeinde zu einer gleichzeitigen Fortschreibung der Haushaltspositionen der drei dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre, auch wenn im gemeindlichen Haushaltsplan die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung enthalten ist. Eine Fortschreibung dieser gemeindlichen Haushaltsplanung für die weiteren Jahre erfolgt i.d.R. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans für das nächste Haushaltsjahr. Die Fortschreibung kann aber freiwillig vorgenommen werden. Sie sollte dann zu den Beratungen des Rates der Gemeinde über die gemeindliche Nachtragssatzung dem Rat vorliegen.

**1.1.4 Änderungen durch den Nachtragshaushaltsplan**

**1.1.4.1 Im Ergebnisplan**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift muss der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan die Änderungen der Erträge und Aufwendungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, unter den betreffenden Haushaltspositionen enthalten und ausweisen. Das nachfolgende Schema zeigt die Veränderungen für den Ergebnisplan auf (vgl. Abbildung 429).

<b>DER NACHTRAGS-ERGEBNISPLAN</b>									
<b>Ergebnisplan</b>	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Haushaltsjahr				Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
			Ansatz (bisher)	erhöht um	vermindert um	Ansatz neu			
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit									
Finanzergebnis									
Ordentliches Ergebnis									
Außerordentliches Ergebnis									
Jahresergebnis									

*Abbildung 429 „Der Nachtrags-Ergebnisplan“*

Eine gemeindliche Nachtragssatzung ist darauf ausgerichtet, dass die bisherigen Festsetzungen der Gesamtbeträge für den Ergebnisplan durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden. Bezogen auf die betreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan wird dadurch transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich unterjährig im Ablauf der Haushaltswirtschaft ergeben hat und wie damit umgegangen werden soll.

Der Nachtrags-Ergebnisplan der Gemeinde muss daher alle vorgesehenen erheblichen Veränderungen (Erhöhungen oder Verminderungen) der Erträge und Aufwendungen aus der beschlossenen gemeindlichen Haushaltsplanung sowie neue Veranschlagungen enthalten. Dadurch kann auch die Verpflichtung der Gemeinde zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs für das Haushaltsjahr betroffen sein (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

#### **1.1.4.2 Im Finanzplan**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen, enthalten. Die vorgesehenen Veränderungen der Ermächtigungen für Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde sind dabei entsprechend der Zahlungsarten im ursprünglichen Haushaltsplan aufzuzeigen.

Diese Vorgabe bedeutet, dass im gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan die Veränderungen der Einzahlungen und Auszahlungen als Erhöhungen oder Verminderungen, getrennt nach den Haushaltspositionen für die laufende Verwaltungstätigkeit, die Investitionstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit, enthalten sowie deren Auswirkungen auf den voraussichtlichen Bestand an Finanzmitteln bzw. die liquiden Mittel der Gemeinde aufgezeigt werden müssen. Das Schema für einen Nachtragsergebnisplan kann in entsprechender Weise auch für die Änderungen des gemeindlichen Finanzplans genutzt werden.

#### **1.1.4.3 In den Teilplänen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss auch die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen, auch für die Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans enthalten. Das Schema für einen Nachtragsergebnisplan kann dazu entsprechend auch für die vorgesehenen Änderungen der Teilpläne genutzt werden.

Die Anpassungen der Erträge und Aufwendungen als Erhöhungen oder Verminderungen verändern die entsprechenden Haushaltspositionen der gemeindlichen Teilergebnispläne. Die Anpassungen der Einzahlungen und Auszahlungen als Erhöhungen oder Verminderungen verändern die entsprechenden Haushaltspositionen der Teilfinanzpläne der Gemeinde.

#### **1.1.4.4 Von Zielen und Kennzahlen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss im Zusammenhang mit den Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen auch die erforderlich gewordenen Änderungen der Ziele und Leistungskennzahlen der Gemeinde enthalten. Eine für notwendig erachtete Anpassung der im Haushaltsplan ausgewiesenen Ziele und Leistungskennzahlen stellt alleine noch keinen ausreichenden haushaltsrechtlichen Anlass dar, der eine eigenständige Nachtragsatzung für das Haushaltsjahr erforderlich macht.

Der Anpassungsbedarf bei den Zielen und Leistungskennzahlen der Gemeinde kann jedoch einen Sachverhalt darstellen, der unter der Berücksichtigung der Veränderungen der örtlichen Verhältnisse eine Beteiligung bzw. Information des Rates der Gemeinde erfordert. Eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat kann jedoch entstehen, wenn durch die Veränderungen der örtlichen Verhältnisse bzw. der örtlichen Haushaltswirtschaft die von ihm gesetzten Ziele berührt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

In solchen Fällen muss von der Gemeinde eigenverantwortlich geklärt werden, ob die Veränderungen von aus den Zielen des Rates entwickelten „Teilzielen“ für die Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung bereits zu einer Unterrichtungspflicht führen. Dabei ist von der Gemeinde auch zu beurteilen, ob eine unmittelbare Informationspflicht besteht oder ggf. eine abschließende Information im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend ist.

Neben der Festlegung des Zeitpunktes ist aber auch über den Umfang der zugebenden Informationen zu entscheiden. Unabhängig von den unterjährigen Informationen gegenüber dem Rat ist in den Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss der Grad der Zielerreichung auf der Grundlage der in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen nachzuweisen. Durch spezielle Erläuterungen können dabei aufgetretene Abweichungen zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten aufgezeigt und begründet werden. Die Auswirkungen aus den unterjährig notwendig gewordenen Veränderungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden dadurch für die Adressaten verständlich und nachvollziehbar.

### **1.1.5 Die Anlagen zum Nachtragshaushaltsplan**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan hat alle Änderungen der im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich erzielbaren Erträge und eingehenden Einzahlungen sowie die entstehenden Aufwendungen und die zu leistenden Auszahlungen, aber auch der Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten. Er soll auch die Veränderungen bei den im Haushaltsplan abgebildeten Zielen und Leistungskennzahlen aufzeigen, sofern sich dafür ein unterjähriger Anpassungsbedarf ergeben hat.

Die Anwendung der Vorschriften über die gemeindliche Haushaltssatzung beim Nachtragshaushaltsplan der Gemeinde erfordert dabei, dass dem Nachtragshaushaltsplan auch die Anlagen, die dem Haushaltsplan der Gemeinde nach § 1 Absatz 2 GemHVO NRW beizufügen sind, ebenso zum Nachtragshaushaltsplan gehören. Die Beifügung der haushaltsrechtlich bestimmten Anlagen zum gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan ist jedoch nur dann erforderlich, wenn sich Änderungen oder ein Anpassungsbedarf bei einzelnen oder bei allen Unterlagen ergeben haben.

Bei den Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan bietet sich jedoch grundsätzlich unter Berücksichtigung des Informationsbedürfnisses des Rates und der Öffentlichkeit deren Neufassung an. Das Aufzeigen der Änderungen und der Ausgangslage in den bestehenden Unterlagen dürfte oftmals den Überblick darüber beeinträchtigen. Zu den anzupassenden Anlagen des gemeindlichen Nachtragshaushaltsplans können die nachfolgend aufgezeigten Unterlagen gehören (vgl. Abbildung 430).

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER DIE ANLAGEN ZUM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>BEZEICHNUNG DER ANLAGE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Vorbericht	§ 1 Absatz 2 Nummer 1 i. V. m. § 7 GemHVO NRW.
Stellenplan	§ 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nummer 1.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW.
Bilanz des Vorvorjahres	§ 1 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW.
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 4 und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER DIE ANLAGEN ZUM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSPLAN</b>	
<b>BEZEICHNUNG DER ANLAGE</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
	§ 13 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW.
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	§ 56 Absatz 3 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.1 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW.
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	§ 91 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 6 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.2 des Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW.
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	§ 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 7 und § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW.
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden	§§ 97, 108 und 114 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 8 GemHVO NRW sowie weitere Rechtsvorschriften.
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten)	§ 37 Absatz 3 und 4 GO NRW i. V. m. § 1 Absatz 2 Nummer 10 GemHVO NRW.

*Abbildung 430 „Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“*

Durch die benannten Anlagen zum Haushaltsplan, die im Rahmen der Nachtragssatzung der Gemeinde dem Nachtragshaushaltsplan ggf. beigefügt werden, wird zum Zeitpunkt der Nachtragssatzung durch die notwendigen gewordenen Informationen der Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bzw. die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr aktualisiert und gewährleistet.

**1.2 Zu Satz 2 (Veranschlagungsverzicht bei Über- und Außerplanmäßigkeit):**

**1.2.1 Bei über- und außerplanmäßigen Aufwendungen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss alle Änderungen der Erträge und Aufwendungen der Gemeinde, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, enthalten. Die Vorschrift lässt jedoch ausdrücklich eine Ausnahme dadurch zu, dass bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen nicht mehr von der Gemeinde im Nachtragshaushaltsplan veranschlagt werden müssen. Derartigen gemeindlichen Aufwendungen hat i. d. R. der Kämmerer, der Bürgermeister oder auch der Rat im dafür vorgesehen Verfahren bereits zugestimmt (vgl. § 83 GO NRW).

Die Aufwendungen gehen entweder über die veranschlagten Ermächtigungen hinaus (überplanmäßig) oder sind ohne veranschlagte Ermächtigungen notwendig geworden (außerplanmäßig). Sie sind für die Gemeinde nur zulässig, wenn die Aufwendungen unabweisbar sind (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Es wird daher eine



klare Abgrenzung zwischen den im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagenden Aufwendungen auf der einen Seite und den über- und außerplanmäßigen Aufwendungen auf der anderen Seite getroffen.

### **1.2.2 Bei über- und außerplanmäßigen Auszahlungen**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss alle Änderungen der Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen, enthalten. Die Vorschrift lässt jedoch ausdrücklich eine Ausnahme dadurch zu, dass bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Auszahlungen nicht mehr im Nachtragshaushaltsplan veranschlagt werden müssen. Derartigen gemeindlichen Auszahlungen hat i. d. R. der Kämmerer, der Bürgermeister oder auch der Rat im dafür vorgesehenen Verfahren bereits zugestimmt (vgl. § 83 GO NRW).

Die Auszahlungen gehen entweder über die veranschlagten Ermächtigungen hinaus (überplanmäßig) oder sind ohne veranschlagte Ermächtigungen notwendig geworden (außerplanmäßig). Sie sind für die Gemeinde nur zulässig, wenn die Aufwendungen unabweisbar sind (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Mit der Vorschrift wird daher eine klare Abgrenzung zwischen den im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagenden Auszahlungen auf der einen Seite und den über- und außerplanmäßigen Auszahlungen auf der anderen Seite getroffen.

### **1.3 Zu Satz 3 (Verzicht bei noch nicht geleisteten Zahlungen):**

Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss alle Änderungen der Erträge und Aufwendungen der Gemeinde enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind. Die Vorschrift lässt jedoch ausdrücklich eine Ausnahme zu, dass bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen von der Gemeinde auch dann nicht mehr im Nachtragshaushaltsplan veranschlagt werden müssen, wenn die daraus zu leistenden Zahlungen noch nicht erfolgt sind.

Mit der Vorschrift wird eine klare Abgrenzung zwischen den im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagenden Aufwendungen auf der einen Seite und den über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, aber noch nicht zahlungswirksam gewordenen Aufwendungen auf der anderen Seite getroffen. Der Kämmerer, der Bürgermeister oder auch der Rat haben solchen gemeindlichen Aufwendungen im dafür vorgesehenen Verfahren bereits zugestimmt, denn diese Aufwendungen wurden als unabweisbar eingestuft (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Andererseits konnten die daraus entstehenden Zahlungen jedoch aus unterschiedlichen Gründen von der Gemeinde noch nicht geleistet werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Besonderheiten im Nachtragshaushaltsplan):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung nicht geplanter Aufwendungen oder Auszahlungen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt ausdrücklich den besonderen Fall in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, dass im Zeitpunkt der Aufstellung des Nachtragshaushaltsplans nicht geplante Aufwendungen im Haushaltsjahr notwendig werden, die von der Gemeinde durch Mehrerträge oder Kürzungen von Aufwendungen gedeckt werden sollen. In einem solchen Fall der vorgesehenen Deckung noch entstehender Aufwendungen sollen nicht nur die geplanten Mehrerträge oder die vorgesehenen Kürzungen von Aufwendungen im gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan veranschlagt werden

Durch die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans sollt die Gemeinde notwendige Veränderungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht mehr im Verfahren für über- oder außerplanmäßige Aufwendungen nach §

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

83 GO NRW durchführen. Die Gemeinde soll aber auch die nicht geplanten, aber für das Haushaltsjahr noch notwendig werdenden Aufwendungen im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagen.

Diese Veranschlagungsvorgabe für den gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan gilt entsprechend für nicht geplante, aber im Haushaltsjahr notwendig werdende Auszahlungen der Gemeinde, zu deren Deckung mögliche Mehreinzahlungen oder Kürzungen von Auszahlungen dienen sollen, die ohne die Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans als über- oder außerplanmäßige Aufwendungen nach § 83 GO NRW zu klassifizieren wären. Im Zusammenhang mit Satz 2 des Absatzes 2 der Vorschrift werden von dieser Vorgabe die Auszahlungen erfasst, die oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen für Investitionen liegen, die örtlich in eigener Verantwortung festzulegen sind (vgl. § 14 GemHVO NRW).

Die Beteiligung des Rates der Gemeinde über „zwei Wege“ vermieden werden, um notwendige Veränderungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die u.a. das Budgetrecht des Rates tangieren, im Haushaltsjahr vornehmen zu können. Es sollen aber auch im Zeitpunkt der Aufstellung des Nachtragshaushaltsplans zusätzliche Verfahren nach § 83 GO NRW für die Gemeinde vermieden werden.

Ein Verzicht auf eine Veranschlagung möglicher Aufwendungen und Auszahlungen im gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan ist in diesen Fällen nicht möglich. Die Regelung ist als sachgerecht anzusehen, weil damit die gebotene Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und den gesetzlich erforderlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW sowie über die Informationspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde gewährleistet werden kann.

## **2.2 Zu Satz 2 (Veranschlagungsverzicht bei kleineren Investitionen):**

Durch die Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass im Nachtragshaushaltsplan auf eine Veranschlagung von Auszahlungen für gemeindliche Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen nicht zwingend erforderlich ist bzw. die Gemeinde darauf verzichten kann. Durch die Festlegung von Wertgrenzen durch den Rat der Gemeinde hat dieser in eigener Verantwortung zu entscheiden, dass größere gemeindliche Investitionen wegen ihrer besonderen Bedeutung für die Gemeinde in den Teilfinanzplänen als Einzelmaßnahmen zu veranschlagen sind (vgl. § 4 Absatz 4 i. V. m. § 14 GemHVO NRW).

Unterhalb der örtlichen Wertgrenzen liegende Investitionen werden in den Teilfinanzplänen der Teilpläne des Haushaltsplans i.d.R. summenmäßig, jedoch getrennt nach Einzahlungen und Auszahlungen, veranschlagt. Die Gemeinde kann dazu eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten entscheiden, ob sie unterhalb der örtlichen Wertgrenzen liegende Investitionen im Nachtragshaushaltsplan veranschlagen will. Die getroffene Regelung stärkt die Eigenverantwortung der Gemeinde und dient der Verwaltungsvereinfachung.

## **3. Zu Absatz 3 (Nachtragshaushaltsplan und Verpflichtungsermächtigungen):**

### **3.1 Zum 1. Halbsatz (Angaben über Auswirkungen auf die Haushaltsplanung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde in den Fällen, in denen sie in ihrem Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt, deren Auswirkungen auf die mittelfristige Finanzplanung der Gemeinde anzugeben (vgl. § 84 GO NRW). Diese Vorgabe ist sachgerecht und unter den Gesichtspunkten der zu erwartenden künftigen Haushaltsbelastungen und des jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleichs erforderlich (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Von der Gemeinde ist deshalb darauf zu achten, ob im geltenden Haushaltsplan bestimmte Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt worden sind und durch die Nachtragssatzung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 10 GemHVO NRW**

bzw. den Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen in ähnlicher Weise festgelegt oder geändert werden sollen.

**3.2 Zum 2. Halbsatz (Ergänzung der Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen):**

Die Bedeutung der Auswirkungen neuer Verpflichtungsermächtigungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in künftigen Haushaltsjahren wird dadurch hervorgehoben, dass die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen entsprechend zu ergänzen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW). Diese ausdrückliche Regelung ist als sachgerecht anzusehen, denn die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen ermächtigen die Gemeindeverwaltung, neue Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit in künftigen Haushaltsjahren einzugehen, die sich auf den Liquiditätsbedarf der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren auswirken (vgl. § 85 GO NRW).

Die Übersicht über die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen soll deshalb möglichst nicht nur die Veränderungen für das Haushaltsjahr gegenüber der bisherigen gemeindlichen Planung hervorheben, sondern im Rahmen des Nachtragshaushaltsplans von der Gemeinde so gestaltet werden, dass insgesamt der aktuelle Stand wiedergegeben wird, der zum Zeitpunkt der gemeindlichen Nachtragssatzung besteht.

Die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und können in dieser Zeit nach Bedarf in Anspruch genommen werden (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW). Der Ergänzung der Übersicht bzw. den zugebenden Informationen steht auch nicht das Vorliegen des bereits vom Bürgermeister bestätigten Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses des Vorjahres entgegen. Vielmehr wird durch die Veränderungen dem Informationsrecht des Rates nach Aktualität entsprochen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 10 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

## Zweiter Abschnitt

# Planungsgrundsätze und Ziele

### 1. Die jährliche Haushaltsplanung

Im NKF steht die Haushaltsplanung am Beginn des jährlichen Haushaltskreislaufs der für die Gemeinde. Der Begriff „Haushaltsplanung“ umfasst einen bedarfs- und zukunftsorientierten Informationsaustausch und die Festlegung eines haushaltswirtschaftlichen Rahmens für das neue Haushaltsjahr. Mit diesem Rahmen umschreibt die Gemeinde was künftig notwendig sein könnte, um auf die Aufgabenerfüllung bezogene Leistungen zu erbringen und dadurch den örtlichen Bedarf zu decken.

Die Gemeinde hat deshalb bei ihrer Haushaltsplanung die wirtschaftliche Entwicklung sowie die voraussichtlichen Chancen und Risiken im neuen Haushaltsjahr und in den drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse einzuschätzen bzw. zu prognostizieren. Der jahresbezogene Rahmen zur Ausführung der Haushaltswirtschaft wird durch eine Haushaltssatzung mit Haushaltsplan vom Rat der Gemeinde festgelegt. Deren Aufstellung und die Beschlussfassung darüber sollen vor dem Haushaltsjahr abgeschlossen sein (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW).

Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr ist inhaltlich entsprechend den Bedürfnissen der Gemeinde näher auszugestalten. Er muss bezogen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung ausreichende Ermächtigungen zu seiner Ausführung durch die Gemeindeverwaltung enthalten. Der Haushaltsplan soll dadurch die Haushaltswirtschaft im Haushalt lenken und deshalb den Verantwortlichen in der Gemeinde auch als örtliches Steuerungsinstrument dienen können (vgl. § 79 i. V. m. §§ 1 bis 4 GemHVO NRW). Die planerischen Festlegungen entbinden die Gemeinde nicht davon, ggf. getroffene Entscheidungen zu korrigieren, wenn deren Umsetzung im Haushaltsjahr nicht möglich ist oder Anpassungen aufgrund der Ausführung der Haushaltswirtschaft notwendig werden.

In diesem Zusammenhang sind von der Gemeinde die allgemeinen Planungsgrundsätze und Ziele für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu beachten. Als ein Ausdruck der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft sollen sie sicherstellen, dass der Haushaltsplan der Gemeinde mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches sowie aktuelles Bild über die voraussichtlich zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Ressourcen und Finanzen im Haushaltsjahr gibt. Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher aufbauend auf den Zielen für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde die Leistungen für die Bürger aufzeigen, und soweit möglich, auch auf die daraus entstehenden Wirkungen hinweisen.

Für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde bedarf es deshalb einer Verknüpfung zwischen den örtlichen Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und der daraus abgeleiteten Verwaltungstätigkeit. Die Bürger als Öffentlichkeit sind daher von der Gemeindeverwaltung in die örtlichen Arbeiten der gemeindlichen Haushaltsplanung einzubeziehen, denn sie sollen das Handeln des Rates und der Gemeinde im Haushaltsjahr unterstützen. Sie sind als Nutzer von gemeindlichen Einrichtungen oder als Abgabe- und Steuerpflichtige regelmäßig die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Handlungen die Gemeinde im Haushaltsjahr einschließlich ihrer Wirkungen bedürfen aber auch der Überwachung und Kontrolle. Mindestens im Rahmen des Jahresabschlusses muss daher eine Überprüfung durch das Messen der Zielerreichung und der Umsetzung sowie eine Nachweisführung bzw. Abrechnung erfolgen (vgl. § 95 GO NRW). Das gemeindliche Haushaltsrecht sieht daher für die jährliche Haushaltsplanung der Gemeinde eine Reihe von Grundsätzen und Geboten vor, die auch im zweiten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthalten sind (vgl. §§ 11 bis 19 GemHVO NRW).

## 2. Die Vorschriften zur Haushaltsplanung und zu Zielen

### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der zweite Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu verschiedenen Sachverhalten der gemeindlichen Haushaltsplanung weitere besondere Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage der Vorschrift des § 133 Absatz 1 GO NRW. Das Innenministerium wird dadurch ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen in einer Rechtsverordnung im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen.

Die erlassene Rechtsverordnung enthält im zweiten Abschnitt die notwendigen Regelungen zur Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Einzahlungen und Auszahlungen. Sie enthält auch Bestimmungen zum Ausweis von Zielen und Kennzahlen im Haushaltsplan sowie zu weiteren wichtigen haushaltswirtschaftlichen Sachverhalten. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung 431).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 2. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele</b>	§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung § 13 Verpflichtungsermächtigungen § 14 Investitionen § 15 Verfügungsmittel § 16 Fremde Finanzmittel § 17 Interne Leistungsbeziehungen § 18 Kosten- und Leistungsrechnung § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

*Abbildung 431 „Die Vorschriften im 2. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

### 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der zweite Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung umfasst Planungsgrundsätze und Ziele für den gemeindlichen Haushaltsplan. Er soll die Vorschriften des ersten Abschnitts sachgerecht ergänzen (vgl. §§ 1 bis 10 GemHVO NRW). Der Abschnitt enthält im Einzelnen folgende Vorschriften:

- § 11 Allgemeine Planungsgrundsätze  
 Die allgemeinen Planungsgrundsätze sollen sicherstellen, dass der gemeindliche Ergebnisplan ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch gibt. Diese Vorgabe soll durch eine Reihe von Geboten erreicht werden, zu der auch das Prinzip der Periodenabgrenzung bez. der periodengerechten Zuordnung der Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan gehört. Bei Leistungsbescheiden der Gemeinde muss der Erfüllungszeitpunkt festgelegt werden, der maßgebend die Zuordnung zum Haushaltsjahr bestimmt. Für den gemeindlichen Finanzplan gilt dabei, das Kassenwirksamkeitsprinzip bei der Veranschlagung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen zu beachten und die Ermächtigungen nach Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zu trennen.
  
- § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung  
 Die politische Steuerung in der Gemeinde soll mit der Anwendung des NKF insbesondere die Ressourcen für die örtliche Aufgabenerfüllung im Blick haben, aber auch die Finanzen nicht vernachlässigen. Sie soll das haushaltswirtschaftliche Handeln über Ziele und Leistungskennzahlen steuern. Für die gemeindliche Steuerung ist daher nicht mehr die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel ausschlaggebend. Diese Ausrichtung der örtlichen Steuerung erfordert ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit wenigen qualitativ

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**2. Abschnitt GemHVO NRW**

hochwertigen Lektorientierungen als Kernaussagen, aus denen eine langfristige Ausrichtung des gemeindlichen Handelns festgelegt werden kann. Diese Grundlagen sollen die Festlegung von jährlichen Zielsetzungen und Rahmenbedingungen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ermöglichen.

- § 13 Verpflichtungsermächtigungen

Die Investitionstätigkeit der Gemeinde erfordert vielfach ein haushaltswirtschaftliches Handeln im Haushaltsjahr zulasten künftiger Haushaltsjahre, weil einzelne Investitionsmaßnahmen der Gemeinde nur mehrjährig durchführbar sind. Mit haushaltsmäßigen Verpflichtungsermächtigungen wird die Gemeindeverwaltung ermächtigt, bereits im Haushaltsjahr sachlich gebotene Verpflichtungen zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. Der Rahmen dafür muss im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung festgeschrieben werden, um die Belastungen der künftigen Haushaltsjahre sichtbar zu machen. Den Gesamtbetrag in der gemeindlichen Haushaltssatzung ist dabei ein Regelungs- und Beschlussgegenstand bei der Entscheidung des Rates der Gemeinde.

- § 14 Investitionen

Unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde wird die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen verstanden. Die dazu notwendigen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde werden durch die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan ermächtigt. Bei der Planung von Investitionen hat die Gemeinde zu beachten, dass die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen ist (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW). Sie soll durch Vergleichsmaßnahmen sicherstellen, dass den Haushaltsgrundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit genüge getan wird. Die Vorschrift enthält zudem besondere Voraussetzungen für gemeindliche Baumaßnahmen, die vor der Veranschlagung im Finanzplan erfüllt sein müssen.

- § 15 Verfügungsmittel

Der Bürgermeister darf im Rahmen seiner Tätigkeit über einen Fonds verfügen, ohne dass im Einzelnen besondere Zweckvorgaben bestehen. Diese Verfügungsmittel können anlassbezogen für Aufwendungen im Haushaltsjahr eingesetzt werden, ohne dass dafür im Haushaltsplan eine zweckbezogene Ermächtigung veranschlagt sein muss. Unter einer besonderen Haushaltsposition ist der Umfang dieses Fonds durch den Rat der Gemeinde festzulegen.

- § 16 Fremde Finanzmittel

Die Gemeinde wickelt vielfach aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen auch Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen oder Stellen ab. Diese kassenmäßige Tätigkeit muss nicht zwingend auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde belasten. Gleichwohl muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine haushaltswirtschaftlichen Belastungen entstehen, z. B. unvertretbaren Zinsaufwendungen aus nicht verschiebbaren Auszahlungen im Auftrag Dritter. Die Gemeinde kann über die Veranschlagung fremder Finanzmittel in ihrem Finanzplan eigenverantwortlich entscheiden.

- § 17 Interne Leistungsbeziehungen

Im Rahmen der Haushaltswirtschaft besteht für die Gemeinde die Möglichkeit, in den gemeindlichen Teilplänen auch das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch aus internen Leistungsbeziehungen zu veranschlagen. Die aus diesen Leistungsbeziehungen im Haushaltsjahr entstehenden Erträge und Aufwendungen sind in den Teilplänen in die Teilergebnispläne einzubeziehen. Sie sind im einzelnen Teilplan nach den „Ergebnis des Teilergebnisplans“ gesondert auszuweisen. Die internen Leistungsbeziehungen führen nicht zu Zahlungsströmen innerhalb der Gemeindeverwaltung, sodass die gemeindliche Finanzrechnung durch die internen Leistungsbeziehungen nicht berührt wird. Sie können auch nicht zwischen der Gemeindeverwaltung und den rechtlich unselbstständigen Betrieben der Gemeinde bestehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**2. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 18 Kosten- und Leistungsrechnung

Das wirtschaftliche Handeln und die Steuerung der Gemeinde sollen durch eine gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung unterstützt werden. Die „interne“ Rechnung soll dabei eine Preis- und Kostenkalkulation sowie eine Gebührenermittlung ermöglichen. Die Gemeinde kann aber auch im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft die haushaltsmäßige Budgetierung und deren Kontrolle sowie die Ermittlung entscheidungsunterstützender Informationen daran knüpfen. Ein solcher Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung bei der Gemeinde trägt zu Wirtschaftlichkeitsvergleichen bei und fördert eine ergebnis-, produkt- und leistungsorientierte Verwaltungssteuerung bei der Gemeinde.

- § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

Diese Vorschrift ermöglicht der Gemeinde, einige Besonderheiten bei ihrer gemeindlichen Haushaltsplanung zu berücksichtigen. Der Gemeinde soll deshalb mit dieser Vorschrift ein einfacher Weg für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan, aber auch für die Bewirtschaftung im Haushaltsjahr eröffnet werden, die z. B. aufgrund von Personalaufwendungen, Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen entstehen.

Die Vorschriften in diesem Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung sollen insgesamt sicherstellen, dass der gemeindliche Haushaltsplan und der aus der Haushaltsbewirtschaftung im Haushaltsjahr entstehende Jahresabschluss der Gemeinde ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch bei der Gemeinde geben. Die Steuerung der Gemeinde, die von den örtlichen Verhältnissen und Bedürfnissen abhängig und darauf auszurichten ist, soll dabei durch Ziele und eine messbare Zielerreichung transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

Die zielbezogenen Festlegungen wirken sich auch auf die Ressourcen im Haushaltsjahr sowie auf die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde aus. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ ermöglichen, die Veränderungen zu messen. Sie stellen daher den zutreffenden Buchungsstoff für den gemeindlichen Ergebnisplan dar. Mit den Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ werden die Veränderungen des Finanzvermögens erfasst, sodass diese Rechengrößen beim Finanzplan der Gemeinde zur Anwendung kommen.

XXXXXXXXXXXXXXXX



**§ 11**

**Allgemeine Planungsgrundsätze**

(1) Im Haushaltsplan das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Einzahlungen und Auszahlungen zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts Anderes bestimmt ist.

(2) <sup>1</sup>Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Werden Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid festgesetzt, ist die Veranschlagung nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen. <sup>3</sup>Soweit die Erträge und Aufwendungen nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.

(3) Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

**Erläuterungen zu § 11:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft**

**1.1 Die Inhalte des Haushaltsplans**

Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) stellt den Haushalt der Gemeinde ins Zentrum der jährlichen haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft. Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft stellt der Haushaltsplan ein Programm aufgrund der ortsbezogenen politischen Planungen und Entscheidungen dar. Er bildet gleichzeitig die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie deren Kontrolle im Rahmen des Jahresabschlusses.

Die starke Orientierung des Haushaltsplans an den Steuerungserfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit bestimmt unter Berücksichtigung der Produktorientierung den Aufbau, den Detaillierungsgrad sowie den Umfang der Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr. Die gemeindliche Haushaltsplanung konzentriert sich zwar vorrangig auf das Haushaltsjahr, der Haushaltsplan umfasst aber insgesamt den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.

Die dadurch für den gemeindlichen Haushaltsplan entstandene mehrjährige Zeitreihe beginnt mit den Ist-Daten des Vorjahres des Haushaltsjahres (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW i. V. m. § 1 GemHVO NRW). Im Ergebnisplan des Haushaltsplans sind für die gesamte Zeitreihe das mögliche Ressourcenaufkommen als Ertrag und der voraussichtliche Ressourcenverbrauch als Aufwand zu veranschlagen. Entsprechend sind im Finanzplan die voraussichtlichen Zahlungsleistungen als Einzahlungen oder Auszahlungen der Gemeinde zu veranschlagen, insbesondere für Investitionen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).

Abhängig von der örtlichen Steuerung und der Produktorientierung hat die Gemeinde in ihren Haushaltsplan die Gesamtebene in eine Vielzahl von produktorientierten Teilplänen aufzuteilen. In die Teilpläne gehören die Darstellung der „Produkte“ mit einem darauf ausgerichteten Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan als Auszug aus dem Ergebnisplan und Finanzplan (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Diese Inhalte sind mit den örtlich bestimmten Zielen und Leistungskennzahlen zu verknüpfen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Zur Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans durch die Gemeinde gehört eine fach- und sachge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

rechte Einordnung der im Rahmen der Aufgabenerfüllung zu erbringenden ergebniswirksamen und zahlungswirksamen Finanz- und Dienstleistungen.

Die Gemeinde hat solche Leistungen grundsätzlich nach der von ihr dazu festgelegten Zwecksetzung unter Beachtung der daraus erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen in ihre Ergebnisplanung sowie unter Beachtung der zu erwartenden Einzahlungen und der zu leistenden Auszahlungen in ihre Finanzplanung einzuordnen. Die Möglichkeiten des Empfängers gemeindlicher Leistungen, die erhaltene Leistung in den Rahmen seiner Geschäftstätigkeit nach den für ihn dazu geltenden Bedingungen einzuordnen, sind dabei nicht von ausschlaggebender Bedeutung für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan.

In den gemeindlichen Haushaltsplan sollen grundsätzlich nur die Ermächtigungen aufgenommen werden, die nach vernünftiger wirtschaftlicher Prognose für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr benötigt werden. Mit dem Begriff „Ermächtigung“ wird dabei eine Position im Haushaltsplan abgegrenzt, für die ein Vorhaben oder Zweck bestimmt wurde, und die entsprechend der vorgesehenen Aufgabenerfüllung in einem produktorientierten Teilplan aufgenommen worden ist.

Die Gemeinde muss die haushaltsmäßigen Ermächtigungen betragsmäßig unter Beachtung der Ergebniswirksamkeit und/oder der Zahlungswirksamkeit eines oder mehrerer gemeindlicher Geschäftsvorfälle festlegen. Für ergebnisrelevante gemeindliche Geschäftsvorfälle stellen die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ die geeigneten Messgrößen dar. Bei zahlungsrelevanten Vorgängen kommen die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ zur Anwendung.

Die Gemeinde muss unter Einsatz der verfügbaren Instrumente jahresbezogen haushaltswirtschaftliche Prioritäten setzen und ihre Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung auf den größten Nutzen ausrichten, der dauerhaft erzielbar ist. Die Relevanz der Gemeinde im gesamten öffentlich-rechtlichen System und ihre Aufgabe, das Wohl ihrer Einwohner zu fördern, erfordert von der Gemeinde eine sinnvolle Zielstrebigkeit für die Schaffung entsprechender Ermächtigungen im Haushaltsplan. Sie hat daher z. B. die erforderlichen Sanierungen und Instandhaltungen sorgfältig abzuwägen, um den Substanzverlust zu minimieren und die örtliche Lebensqualität zu erhalten.

Die Gemeinde muss dazu entscheiden, was künftig von der Gemeinde für die örtliche Gemeinschaft geleistet werden soll und entsprechend vorausschauend planen. Die Konkretisierung der örtlichen Haushaltsplanung erfolgt daher durch eine Vielzahl von Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan, zu denen z. B. der Stellenplan für die Beamten und tariflich Beschäftigten gehört, um den Bedarf an Personal bzw. Stellen näher zu bestimmen (vgl. § 8 GemHVO NRW). Die Bilanz des Vorjahres und eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde sind ebenfalls unverzichtbare Anlagen.

Die haushaltsrechtlichen Festlegungen sollen dabei einen gleichen Aufbau der gemeindlichen Haushaltspläne für das einzelne Haushaltsjahr gewährleisten. Dieses Ziel kann aber nur erreicht werden, wenn insgesamt auch die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe in die haushaltswirtschaftliche Betrachtung einbezogen wird, sodass eine Übersicht über die Wirtschaftslage der gemeindlichen Betriebe ebenfalls eine unverzichtbare Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan darstellt. Abhängig von einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde kann ggf. auch ein Haushaltssicherungskonzept zu den Bestandteilen des Haushaltsplans gehören (vgl. §§ 76 und 79 GO NRW i. V. m. § 5 GemHVO NRW).

## **1.2 Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans**

### **1.2.1 Die Rahmenbedingungen**

Der gemeindliche Haushaltsplan ist nach Maßgabe der Gemeindeordnung und der dazu erlassenen Gemeindehaushaltsverordnung für die Haushaltsführung der Gemeinde im Haushaltsjahr verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist daher der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten, der durch die Vorschriften in den §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt wird. Dem Grundsatz der sachlichen Bindung muss unter Beachtung der aufgeführten Vorschriften ebenfalls Genüge getan werden. Die Einzelpositionen im Haushaltsplan müssen daher nach Betrag und Zweck hinreichend bestimmt sowie aktuell und realitätsnah sein.

Bei der gemeindlichen Haushaltsplanung bestehen im Zusammenhang mit den verfügbaren Informationen ein von der Gemeinde auszufüllender Prognosespielraum sowie ein Aktualisierungsgebot. Bei neuen Kenntnissen haben der Kämmerer und der Bürgermeister mindestens bis dessen Zuleitung an den Rat der Gemeinde die Aktualität des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung zu wahren (vgl. § 80 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Im Rahmen des Beratungsverfahrens gewonnene Informationen sollen auch dann gegenüber dem Rat als Entscheidungsgremium nicht verschwiegen werden.

Mit der Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung und deren Inkrafttreten tritt dann eine wirksame Bindung der Gemeindeverwaltung an den Willen des Rates in der Form des beschlossenen Haushaltsplans ein. Die Gemeindeverwaltung hat deshalb ihr haushaltswirtschaftliches Handeln im Haushaltsjahr an den im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen auszurichten und auszuüben. Sie hat dabei ggf. auch die Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr zu berücksichtigen, die nach ihrer Übertragung in den Haushaltsplan einfließen und entsprechend die Ermächtigungen verändern (Planfortschreibung).

Die zu beachtende Verbindlichkeit kann sich zudem auch noch innerhalb des Haushaltsjahres im Rahmen der haushaltsrechtlichen Möglichkeiten ändern, z. B. aufgrund einer Nachtragssatzung. Insgesamt wird die Verbindlichkeit des gemeindlichen Haushaltsplans durch eine Vielzahl von rechtlichen Maßgaben bestimmt, die sich auch auf die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans durch die Gemeindeverwaltung auswirken, z. B. bei einem Mehrbedarf im Haushaltsjahr, bei dem über- und außerplanmäßige Ermächtigungen notwendig werden.

### **1.2.2 Die Ansprüche und Verbindlichkeiten**

Der gemeindliche Haushaltsplan als besondere Anlage der gemeindlichen Haushaltssatzung begründet für Dritte keine Ansprüche oder Verbindlichkeiten gegenüber der Gemeinde oder hebt diese auf (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Durch diese Eingrenzung wird ausdrücklich klargestellt, dass der Haushaltsplan der Gemeinde über die durch ihn bestehende Verbindlichkeit für die Gemeindeverwaltung hinaus keine weitere unmittelbare Dritt- bzw. Außenwirkung entfaltet. Der gemeindliche Haushaltsplan ist damit hinsichtlich seiner rechtlichen Wirkung auf die finanzwirtschaftlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Organen der Gemeinde beschränkt. Im Rahmen seiner Ausführung können deshalb erst Rechtsbeziehungen der Gemeinde zu Dritten entstehen (vgl. Beispiel 54).

**BEISPIEL:**

**Keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in ihrem Haushaltsplan alle für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie die eingehenden Einzahlungen und voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen (vgl. § 78 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Diese Veranschlagung löst unmittelbar keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter gegenüber der Gemeinde aus:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Ein Kreditinstitut kann sich als Dritter bei bestehenden Ansprüchen auf Zinsen aus einem Kreditvertrag mit der Gemeinde nicht einen höheren Anspruch mit der Begründung geltend machen, dass die entsprechende Haushaltsposition im Ergebnisplan des gemeindlichen Haushaltsplans höhere Zinsaufwendungen vorsieht, als es im Rahmen des Kreditvertrages mit der Gemeinde vereinbart wurde. Die Gemeinde kann keine Zinsen gegenüber einem Kreditinstitut als Dritten aufgrund einer Veranschlagung in ihrem Ergebnisplan im Haushaltsplan verweigern, wenn unter der zutreffenden Haushaltsposition weniger Zinsaufwendungen veranschlagt worden sind, als es der tatsächlichen Verpflichtung der Gemeinde gegenüber dem Kreditinstitut entspricht. Diese Folge tritt auch ein, wenn seitens der Gemeinde eine Veranschlagung von Zinsaufwendungen unterlassen wurde.

Ein Dritter, der wegen einer Geschwindigkeitsüberschreitung ein Bußgeld erwartet, muss das Bußgeld nicht dann und deswegen an die Gemeinde zahlen, weil unter einer Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan Erträge aus Bußgeldern veranschlagt worden sind. Eine Verpflichtung des Dritten zur Leistung eines Bußgeldes an die Gemeinde entsteht erst aufgrund eines entsprechenden Bußgeldbescheides.

*Beispiel 54 „Keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter“*

Die weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben bestimmen die qualitativen sowie quantitativen Inhalte des gemeindlichen Haushaltsplans in jedem Haushaltsjahr. Sie beinhalten z. B. auch, dass von der Gemeinde für das Haushaltsjahr geplante Geschäfte in fremder Währung im Haushaltsplan in der Währungseinheit „Euro“ zu veranschlagen sind. In solchen Fällen ist von der Gemeinde der Umfang der erforderlichen Ermächtigungen, bezogen auf den voraussichtlichen Zeitpunkt der gemeindlichen Geschäfte, zu ermitteln und ggf. zu schätzen, soweit dafür eine Umrechnung mit dem Geld- oder Briefkurs nicht in Betracht kommt.

## **2. Die Grundsätze für den gemeindlichen Haushaltsplan**

### **2.1 Allgemeine Planungsgrundsätze**

Die allgemeinen Planungsgrundsätze für den gemeindlichen Haushalt sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und die daraus entstehende Ergebnisrechnung ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und die Ertragslage der Gemeinde geben. Der Finanzplan und die daraus entstehende Finanzrechnung sollen dazu beitragen, dass ein Bild über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung entsteht und die Finanzlage der Gemeinde beurteilt werden kann.

Die Anwendung des Drei-Komponenten-Systems des NKF bedingt dabei, dass auch die Wirkungen aus der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. aus der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr von der Gemeinde in ihrer Haushaltsplanung berücksichtigt werden. Die Gemeinde hat deshalb mit ihrem Haushaltsplan nicht nur ein reines Zahlenwerk aufzustellen und die Zusammenhänge zu erläutern. Sie hat vielmehr für das Haushaltsjahr auch die vorgesehenen gemeindlichen Ziele und Leistungen mit ihren Wirkungen offenzulegen. Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit darf dabei nicht unberücksichtigt bleiben.

Zur Haushaltswirtschaft gehört auch, die Auswirkungen der möglichen Ergebnisse des Haushaltsjahres auf die künftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde einzuschätzen. In die Haushaltsplanung sind aber auch die möglichen Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde einzubeziehen. Die Gemeinde soll möglichst eine ganzheitliche Haushaltsplanung entwickeln, aus der ein zutreffendes Bild über das Handeln im Haushaltsjahr und deren Auswirkungen entstehen kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Die Erfüllung dieser haushaltswirtschaftlichen Aufgaben und Beurteilungen soll durch eine Reihe von Geboten erreicht werden, die bei der Aufstellung und Ausführung des gemeindlichen Haushalts sowie der Abrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss von der Gemeinde zu beachten sind. Dazu gehören insbesondere auch die allgemeinen Grundsätze für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde, z. B. das Gebot zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, aber auch der Grundsatz der Gesamtdeckung oder der Grundsatz der Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit (vgl. z. B. § 20 GemHVO NRW). Diese Rahmenbedingungen prägen ebenfalls die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

Unter Beachtung der Ressourcen genügt es dabei nicht, den Planungsansatz nur auf das einzelne Haushaltsjahr zu richten. Die Gemeinde muss vielmehr eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung vornehmen, zu der das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre gehören, um dauerhaft die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu gewährleisten. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist deshalb in den gemeindlichen Haushaltsplan integriert worden (vgl. § 84 GO NRW). Durch die produktorientierte Darstellung und Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne soll die Art und Weise sowie den Umfang der Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

Die Gemeinde soll dadurch ein zutreffendes Bild der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr vermitteln. Sie hat deshalb bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsplan sachgerecht den Hauptzweck der Ermächtigungen aus ihrer Sicht unter Beachtung der Aufgabenerfüllung festzulegen, um eine zutreffende Zuordnung zu den Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan zu erreichen.

In diesem Sinne müssen z. B. die Entgelte für die Beschäftigten der Gemeinde immer als Personalaufwendungen bzw. Personalauszahlungen erfasst werden, auch wenn im Einzelfall von Beschäftigten originäre Planungsleistungen für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme erbracht werden. Ein aufgabenbezogener Zweck soll beim gemeindlichen Haushaltsplan nicht dazu führen, dass die veranschlagten Personalauszahlungen im Umfang der vorgesehenen eigenen Leistungen der Gemeinde gekürzt und dieser Anteil unter der Haushaltsposition „Sonstige Investitionsauszahlungen“ veranschlagt wird. Die buchungstechnischen Möglichkeiten der Empfänger gemeindlicher Leistungen sind zudem kein Veranschlagungskriterium.

## **2.2 Prognosespielraum und Prognosequalität**

Bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde darf zudem kein offensichtliches Missverhältnis zwischen der prognostizierten Ermächtigung und ihrer späteren Inanspruchnahme bestehen, wobei Differenzen, die sich aus der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr herleiten lassen, sachlich noch nicht berücksichtigt werden können.

Die Festlegung der Höhe und der Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen als Ermächtigungen für das Haushaltsjahr auf der Grundlage der gemeindlichen Prognose im Rahmen ihrer Haushaltsplanung muss in nachvollziehbarer Weise erfolgen, sodass es möglichst nicht zu einer fehlerhaften Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan mit erheblichen Auswirkungen auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt.

Der Gemeinde steht im Rahmen ihrer mehrjährigen Haushaltsplanung zudem ein Prognosespielraum zu, bei dem sie im Rahmen ihres Ermessens eine angemessene Prognosequalität erreichen soll. Für die örtliche Prognose sind daher nicht nur künftige Risiken und Chancen für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde sowie sonstige voraussichtliche Unwägbarkeiten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen. Es sollen auch in einem Zeitreihenvergleich mit den Vorjahren und mithilfe von sinnvollen Kennzahlen sachgerechte Informationen gewonnen werden.

Diese Kenntnisse sollen bei der gemeindlichen Planung für das Haushaltsjahr möglichst zu einem realitätsnahen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr führen. Die Gemeinde sollte daher bei ihrer Haushaltsplanung den allgemeinen Planungsanforderungen genügen. Bei der praktischen Umsetzung können jedoch oftmals erhebliche Abweichungen von den belastbaren Plandaten entstehen, die sich in den Abrechnungen nachweisen lassen. Dabei werden immer wieder verschiedene Ursachen dafür benannt, z. B. keine geeigneten Daten, Irrtümer und fehlende Kenntnisse. Insbesondere bei der Beurteilung von Kosten und Nutzen im Rahmen der Planung können leicht die Risiken unterschätzt und der angestrebte Nutzen zu hoch angesetzt werden.

Aber auch die Wünsche der Beteiligten an politischen Entscheidungsprozessen und die Ankündigungen von Finanzierungszusagen lassen bei der Gemeinde Prognosen und voraussichtliche Ergebnisse zu, die schnell lediglich interessengeleitet entstehen. Die zeitliche Dimension ist dabei nicht unbeachtlich, denn viele Entscheidungen werden zwar projektbezogen getroffen, jedoch ohne den dafür notwendigen Gesamtüberblick und mindern dadurch die erhoffte Prognosequalität. Eine Garantie für eine gute Prognosequalität unter Ausnutzung des Prognosespielraums ist dabei nicht möglich.

### **2.3 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Haushaltsgrundsätzen ist besonders der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Die Gemeinde ist daher verpflichtet, bei ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln zu beachten, dass sie zugleich in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln muss. Sie hat deshalb ständig zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird. Die Gemeinde muss daher immer im Bewusstsein ihrer Verantwortung für die künftigen Generationen handeln (vgl. Abbildung 432).

<b>Intergenerative Gerechtigkeit</b>	
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 432 „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit steht auch die gesetzliche Vorgabe für die Gemeinde, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Sie muss daher die Perspektive für eine aufgabengerechte jährliche Haushaltswirtschaft und eine ausreichende Finanzierung künftiger Aufgaben zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung mit dem Konzept der Generationengerechtigkeit verknüpfen.

Die Gemeinde muss dazu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindlicher Haushaltspolitik betroffen sind und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird, wenn bereits heute ein erheblicher Bedarf für die Inanspruchnahme der gemeindlichen Ressourcen besteht. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben bedingen dabei für die Gemeinde, ggf. Maßnahmen zu ergreifen, um eine ausreichende und gesicherte Grundlage nicht zu verlieren (vgl. Beispiel 55).

**BEISPIEL:**  
**Die Umsetzung der Generationengerechtigkeit**  
Die Gemeinde soll den Haushaltsgrundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft beachten und ihr Handeln daran ausrichten. Sie soll die Umsetzung des Grundsatzes

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

unter den folgenden Gegebenheiten vornehmen:

- Beachtung der Periodisierung;
- Bildung von Rückstellungen, z. B. für die Erfüllung von Pensionsverpflichtungen;
- Nutzung der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“;
- Abschreibungen bei Vermögensgegenständen über die Nutzungsdauer;
- wirtschaftliche Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr;
- jährlicher Haushaltsausgleich.

Die Gemeinde hat dann im Jahresabschluss den Nachweis darüber zu erbringen, ob und in welchem Ausmaß sie den Haushaltsgrundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit im Haushaltsjahr beachtet hat.

*Beispiel 55 „Die Umsetzung der Generationengerechtigkeit“*

Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert u. a. die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich sowie die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen auch für die Zukunft. Die Gemeinde muss deshalb bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben muss, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten und ggf. herzustellen.

Diese Zielsetzungen zeigen besonders auf, dass der Gemeinde die allgemeinen Pflichten obliegen, sich ausreichend und sachgerecht um die notwendigen Informationen zu bemühen, um durch geeignete Maßnahmen unter Berücksichtigung der Interessen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine belastbare Grundlage für ihre aktuelle und künftige Haushaltsplanung zu schaffen und zu erhalten bzw. ggf. wiederherzustellen.

## **2.4 Die Anwendung des Bruttoprinzips**

### **2.4.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttoprinzip). Es ist nicht Zweck des gemeindlichen Haushalts lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Haushalt sollen vielmehr das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sowie die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW).

Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde ist daher nicht zulässig. Der Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigen, wenn die Übersicht darüber ggf. nicht sogar verloren gehen könnte. Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb für sämtliche zu veranschlagende Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen jeweils Jahressummen, mindestens nach den verbindlich vorgegebenen Arten und in voller Höhe, zu bilden (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).

Durch diese Vorgabe sollen die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres in ihrem von der Gemeinde errechneten oder geschätzten Umfang gezeigt werden. Bei der Gemeinde entstehende Aufwendungen dürfen nur dann mit den erzielbaren Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung etwas Anderes zugelassen worden ist (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Das Bruttoprinzip, das sich auch auf den Nachweis erstreckt, also auf für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung und Haushaltsausführung sowie beim Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde. Im Rahmen der Haushaltsausführung können dann bei Bedarf und im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten oder umgekehrt verrechnet werden.

Der in der gemeindlichen Finanzrechnung zu führende getrennte bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können. In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander dokumentiert, sodass grundsätzlich das haushaltswirtschaftliche Bruttoprinzip gewahrt bleibt.

## **2.4.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip**

### **2.4.2.1 Die Veranschlagung bei Abgaben**

Für die Gemeinde ist für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan eine Ausnahme vom Bruttoprinzip zugelassen worden. Sie darf Aufwendungen aus Abgaben, abgabeähnlichen Erträgen und allgemeinen Zuweisungen, die zurückzuzahlen sind, bei den entsprechenden Erträgen absetzen, auch wenn sich die gemeindlichen Geschäftsvorfälle auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlich bestimmte Ausnahme wirkt sich auf die gemeindliche Ergebnisrechnung aus.

Die Zahlungswirksamkeit der erzielten Erträge und der entstehenden Aufwendungen wirkt sich auf die gemeindliche Finanzrechnung aus. Die Ausnahmeregelung soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erledigt werden können.

In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Ergebnisplanung bedeutet diese Sachlage, dass die Abgaben in Höhe des voraussichtlichen haushaltsmäßigen Nettobetrag veranschlagt werden können, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag erzielbar ist, z. B. bei den gemeindlichen Steuern.

### **2.4.2.2 Die Veranschlagung bei Bestandsveränderungen**

Im gemeindlichen Ergebnisplan sind unter einer besonderen Haushaltsposition die voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Bestandsveränderungen der Gemeinde, betragsmäßig in Form von Erträgen und/oder Aufwendungen, zu veranschlagen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 9 GemHVO NRW). Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen bei der Gemeinde aufgrund von Veränderungen bei den fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen.

Zur Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen können von der Gemeinde die Inventurergebnisse zum vorherigen Abschlussstichtagen herangezogen werden sowie der voraussichtliche Bestand am Ende des Vorjahres des Haushaltsjahres, um unter Einbeziehung der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr die voraussichtlichen örtlichen Mengen- und Wertveränderungen ermitteln zu können.



In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde voraussichtlich eine Erhöhung des Bestandes der fertigen oder der unfertigen Erzeugnisse oder der unfertigen Leistungen ergibt, entsteht aus der Differenz zum Vorjahr ein Ertrag für die Gemeinde. Dieser Ertrag ist gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Durch eine Verminderung des Bestandes kann sich ggf. auch ein „negativer Ertrag“ für die Gemeinde ergeben, der aufwandswirksam unter der gleichen Haushaltsposition zu veranschlagen ist.

## **2.5 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung**

### **2.5.1 Die gemeindliche Ausgangslage**

Nach allgemeiner Auffassung fallen unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ auch alle Dinge und Tätigkeiten, die zur Planung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören. Die Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans in Form des Ergebnisplans, des Finanzplans und der Teilpläne sowie der vorgegebenen Anlagen ist dabei eine wichtige Aufgabe, die vor dem Haushaltsjahr abgeschlossen sein soll (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 1 GemHVO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist insgesamt als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnis- und zukunftsorientiert zu steuern ist. Ihr Ablauf wiederholt sich jährlich, sodass von einem gemeindlichen Haushaltskreislauf gesprochen wird.

Die Gemeinde hat ihrer Haushaltsplanung nicht allein das Haushaltsjahr als kurzfristigen Zeitraum zugrunde zu legen, sondern vielmehr einen fünfjährigen Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht und in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr eingebunden ist, dem dann drei weitere Planungsjahre folgen (vgl. § 84 GO NRW). Für diesen Planungszeitraum muss die Gemeinde ihre Leistungskraft offenlegen, aber auch zeigen, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung jährlich sichert.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung gemessen. Die Gemeinde muss sich deshalb ständig einen realitätsbezogenen Überblick über den fünfjährigen Planungszeitraum verschaffen und sich darüber klarwerden, welche Erträge und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden.

Die Gemeinde muss in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung alle Bedürfnisse einbeziehen und dabei nach der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit sowie der Finanzierungstätigkeit unterscheiden. Bei der Investitionstätigkeit müssen in die Entscheidungen nicht nur der Bedarf und wirtschaftliche Gesichtspunkte einbezogen werden, sondern auch die Beherrschung der Folgekosten aus der Nutzung der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände, z. B. Abschreibungen, Unterhaltungsaufwendungen.

### **2.5.2 Die einzelnen Grundsätze**

Mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Planung werden die Notwendigkeit einer Analyse als Ausgangspunkt der zukunftsbezogenen Planung und die Bedeutung der strategischen und der operativen Planung der Gemeinde ausdrücklich hervorgehoben und betont. Im Zusammenhang mit der Planung steht die Festlegung strategischer Ziele als Ausgangsgrundlage, auf der die Planungstätigkeit aufbaut, denn Visionen oder Leitbilder bilden das Gesamtbild in allgemeiner Form ab und dienen der zukunftsbezogenen Orientierung.

Diese Gegebenheiten bestimmen auch die weiteren Zielsetzungen und Dimensionen, ggf. auch in verschiedenen Arten, sodass auch die spätere Zielerreichung bereits bei der Planung messbar gemacht werden muss. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Planung (vgl. Abbildung 433).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER PLANUNG (GoP)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen alle für die Planungsziele relevanten Sachverhalte berücksichtigt werden.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit und Angemessenheit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen in die Planung alle Informationen und Sachverhalte einbezogen werden, die zur Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung aufgrund ihrer Tragweite oder ihres Betrages bedeutsam sind.
<b>Grundsatz der Folgerichtigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz soll die Planung eine sachlich korrekte Darstellung der Ausgangssituation mit allen Prämissen der Fortentwicklung enthalten. Die Planung muss erkennen lassen, ob Angaben zu nachprüfbaren Tatsachen zutreffen, ob Prämissen plausibel sind, richtig entwickelt und schlüssig sind.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Nach diesem Grundsatz soll die Planung so dokumentiert werden, dass die Erstellung und Kontrolle der Planung für einen sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit nachvollziehbar ist.
<b>Grundsatz der Transparenz</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die verwendeten Begriffe klar definiert und einheitlich verwendet werden. Die der Planung zugrundeliegenden Wertgrößen müssen realistisch und damit realisierbar sein. Zudem sind Chancen und Gefahren sowie Ursachen von Planabweichungen zu benennen und möglichst zu quantifizieren, um den Gesamtumfang möglicher Planabweichungen einschätzen zu können.
<b>Planungsprinzipien und Partizipation</b>	Die Planansätze sollen mit den übergeordneten Grundsatzentscheidungen und Zielen in Einklang stehen, um die Realisierbarkeit bzw. die angestrebten Zwecke zu erreichen.
<b>Planungsprozess</b>	In den verschiedenen Phasen des Planungsprozesses gilt es Ziele festzulegen, Informationen zu sammeln sowie eine Analyse vorzunehmen. Zu den Zielen sind Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen, aus denen dann in der Entscheidungsphase endgültige Ziele und Maßnahmen festgelegt werden.

*Abbildung 433 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung“*

Der vorgesehene Zeitraum bestimmt auch die gemeindliche Planung, vor allem, wenn sich im Zeitablauf wesentliche Rahmenbedingungen ändern. Auf diesen Grundlagen soll dann die operative Planung aufbauen, die in der gemeindlichen Haushaltsplanung regelmäßig den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in der Ausprägung des gemeindlichen Haushaltsplans umfasst. Die aufgezeigten Grundsätze ordnungsgemäßer Planung sind vom Institut der Unternehmensberater (IdU) herausgegeben worden.

### **2.5.3 Die Veranschlagungsreife**

Im Rahmen ihrer Haushaltsplanung muss sich die Gemeinde ständig einen realitätsbezogenen Überblick über den fünfjährigen Planungszeitraum verschaffen und sich darüber klarwerden, welche Erträge und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen im Einzelnen zu leisten sein werden. Sie darf in ihrem Haushaltsplan nur die Ermächtigungen zur Be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

darfsdeckung im Haushaltsjahr veranschlagen, bei denen eine ausreichende sachliche Entwicklung und eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit bestehen (Veranschlagungsreife).

Die Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan müssen daher ausreichend konkretisiert sein. Diese Ausgestaltung hat die Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen und dabei zu beachten, dass die Veranschlagungsreife lediglich für Baumaßnahmen haushaltsrechtlich festgelegt wurde (vgl. § 14 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat auch ohne ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung grundsätzlich nur die Sachverhalte in ihrem Haushaltsplan zu berücksichtigen, bei denen eine Zweckbezogenheit zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht und ein sachgerecht Bedarf besteht.

Sie hat zudem unter der Einbeziehung des Grundsatzes „Haushaltswahrheit“ und des Vorsichtsprinzips die erforderliche Realitätsbezogenheit der Ermächtigung festzustellen und deren Eintrittswahrscheinlichkeit im Haushaltsjahr zu prognostizieren. Die Prüfung einer Eintrittswahrscheinlichkeit erfordert daher eine qualitative Beurteilung durch die Gemeinde (vgl. Abbildung 434).

<b>DIE STUFEN DER VERANSCHLAGUNGSREIFE</b>	
<b>EINSTUFUNG</b>	<b>BESCHREIBUNG</b>
<b>Nicht zu erwarten</b>	Eine vorgesehene Maßnahme der Gemeinde ist zweifelhaft. Es gibt kaum Hinweise auf ihre mögliche Umsetzung, weder in sachlicher noch in zeitlicher Hinsicht.
<b>Wahrscheinlich</b>	Eine vorgesehene Maßnahme der Gemeinde wird grob geplant, mehrmals den geänderten Bedürfnissen angepasst. Die Planung wird zwar unterbrochen, aber nicht eingestellt. Die Entwicklung wird überwacht und unterliegt einer Steuerung im Rahmen der Haushaltsplanung.
<b>Erreichbar</b>	Für eine vorgesehene Maßnahme der Gemeinde sind konkrete Vorgaben gemacht worden. Die notwendigen Arbeiten sind in sachlicher und zeitlicher Hinsicht bestimmt und abgegrenzt worden. Sie werden in angemessener Form erledigt.
<b>Liegt vor</b>	Die vorgesehene Maßnahme der Gemeinde hat den erforderlichen Stand der Planung erreicht. Objektive Nachweise zur Machbarkeit liegen vor und beinhalten belastbare Angaben und Daten. Eine Realisierung soll entsprechend dem Ratsbeschluss erfolgen.

*Abbildung 434 „Die Stufen der Veranschlagungsreife“*

Die Gemeinde muss eine hohe Sorgfaltspflicht bei der Feststellung der Veranschlagungsreife zeigen. Sie sollte sich daher z. B. bei ihrer Finanzmittelbeschaffung nicht allein auf Absichtserklärungen von Zuwendungsgebern und sonstigen Zahlungspflichtigen verlassen. Es bedarf zwar keiner schriftlichen Zusage der Finanzgeber gegenüber der Gemeinde, jedoch sollen mehr Anhaltspunkte für den Eingang einer Einzahlung bzw. den künftigen Ertrag sprechen als dagegen.

Für die Veranschlagung muss bei der Gemeinde eine Vorhersehbarkeit des Eintritts vorliegen. Die Gemeinde hat auch ohne ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung grundsätzlich nur die Sachverhalte in ihrem Haushaltsplan zu berücksichtigen, bei denen eine Zweckbezogenheit zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht und eine Umsetzung im Haushaltsjahr ausreichend gesichert ist. Diese Sachlage kann z. B. bei gesetzgeberischen Vorhaben frühestens angenommen werden, wenn der Gesetzgeber seine Beratungen über ein Vorhaben aufgenommen hat und in zeitlicher Hinsicht der Eintritt der Beschlussfassung absehbar ist.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 11 GemHVO NRW**

Im Rahmen der Haushaltsplanung muss die Gemeinde für das Haushaltsjahr unter der Einbeziehung des Grundsatzes „Haushaltswahrheit“ und des Vorsichtsprinzips die erforderliche Realitätsbezogenheit feststellen und die Eintrittswahrscheinlichkeit prognostizieren. Sie muss eine hohe Sorgfaltspflicht bei der Feststellung der Veranschlagungsreife zeigen. Die Veranschlagungsreife von gemeindlichen Sachverhalten und Maßnahmen kann zudem einer ständigen Veränderung unterliegen.

Die Gemeinde ist daher gehalten, im zeitlichen Ablauf die Realitätsgegebenheiten sowie die Veranschlagungsreife zu überprüfen, die ggf. auch zu einer Anpassungspflicht des geplanten Vorhabens führen kann. Sie muss daher z. B. nicht nur zeitnah vor der Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung durch den Rat noch prüfen, ob Anpassungen von Ermächtigungen vorzunehmen sind, sondern auch im Ablauf des Haushaltsjahres entsprechende Überprüfungen vornehmen. Zu diesen Gegebenheiten gehören insbesondere notwendige Konkretisierungen im Einzelnen, wenn im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung der Umfang der Ressourcen oder der Zahlungen nur abschätzbar war.

Bei ihrer Finanzmittelbeschaffung sollte sich deshalb die Gemeinde nicht allein auf Absichtserklärungen von Zuwendungsgebern und sonstigen Zahlungspflichtigen verlassen. Es bedarf zwar keiner schriftlichen Zusage der Zahlungspflichtigen, jedoch sollten bei der Gemeinde mehr Anhaltspunkte für den künftigen Ertrag bzw. die Einzahlung sprechen als dagegen. Die Notwendigkeit einer Wirklichkeitsnähe kann ggf. auch bedeuten, dass bei einzelnen Sachverhalten die Veranschlagungsreife infrage zu stellen ist, wegfällt oder auch nicht entstanden ist.

Für die Gemeinde muss grundsätzlich eine Vorhersehbarkeit des Eintritts ihrer Planung vorliegen. Insbesondere wenn gemeindliche Sachverhalte in Planungswerke aufgenommen werden, weil Dritte an der Finanzierung von Projekten beteiligt werden sollen oder Projekte einer Genehmigungspflicht unterliegen, muss die Gemeinde sehr strenge Anforderungen an das Vorliegen der Veranschlagungsreife festlegen. Sie muss dann ggf. im Ablauf des Haushaltsjahres auch von der Möglichkeit der Aufstellung einer Nachtragssatzung oder von der Ermächtigung zu außerplanmäßigen Aufwendungen und/oder Zahlungen Gebrauch machen (vgl. §§ 81 und 83 GO NRW).

## **2.6 Die Ermittlung der Haushaltsansätze**

### **2.6.1 Allgemeine Grundlagen**

Die auf das Haushaltsjahr bezogenen Ansätze unter den Haushaltspositionen im gemeindlichen Ergebnisplan, dem Finanzplan und den Teilplänen sollen ein umfassendes Bild über die gemeindlichen Ressourcen und die Finanzen zur Aufgabenerfüllung bieten. Sie sollen in Euro angegeben werden und können auch ab- und aufgerundet werden, weil die Beträge nicht immer genau im Voraus berechnet werden können. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan soll daher keine vergangenheitsbezogene „Hochrechnung“ oder ggf. eine Ermittlung der Ansätze nur aufgrund von einzelnen Geschäftsvorfällen erfolgen.

Bei der Ermittlung der Haushaltsansätze soll die Gemeinde vorliegende Erkenntnisse aus der vergangenen und aktuellen Entwicklung nutzen, und ihren Bedarf sowie die künftige Entwicklung berücksichtigen. Die Gemeinde soll alle Möglichkeiten ausschöpfen, um zu wirklichkeitsnahen Haushaltsermächtigungen zu kommen. Die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr sind daher stets zu errechnen, sofern dies möglich ist, um möglichst zu einer genauen und zutreffenden Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan zu kommen.

In den Fällen, in denen die Errechnung durch die Gemeinde nicht möglich ist, kann auch eine Schätzung der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in Betracht kommen. Wie bei der Errechnung hat die Gemeinde auch bei der Schätzung die notwendige Sorgfalt zur Ermittlung der Beträge anzuwenden. Sie soll daher dafür möglichst geeignete belastbare Daten verwenden. Es soll vermieden werden, dass die im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

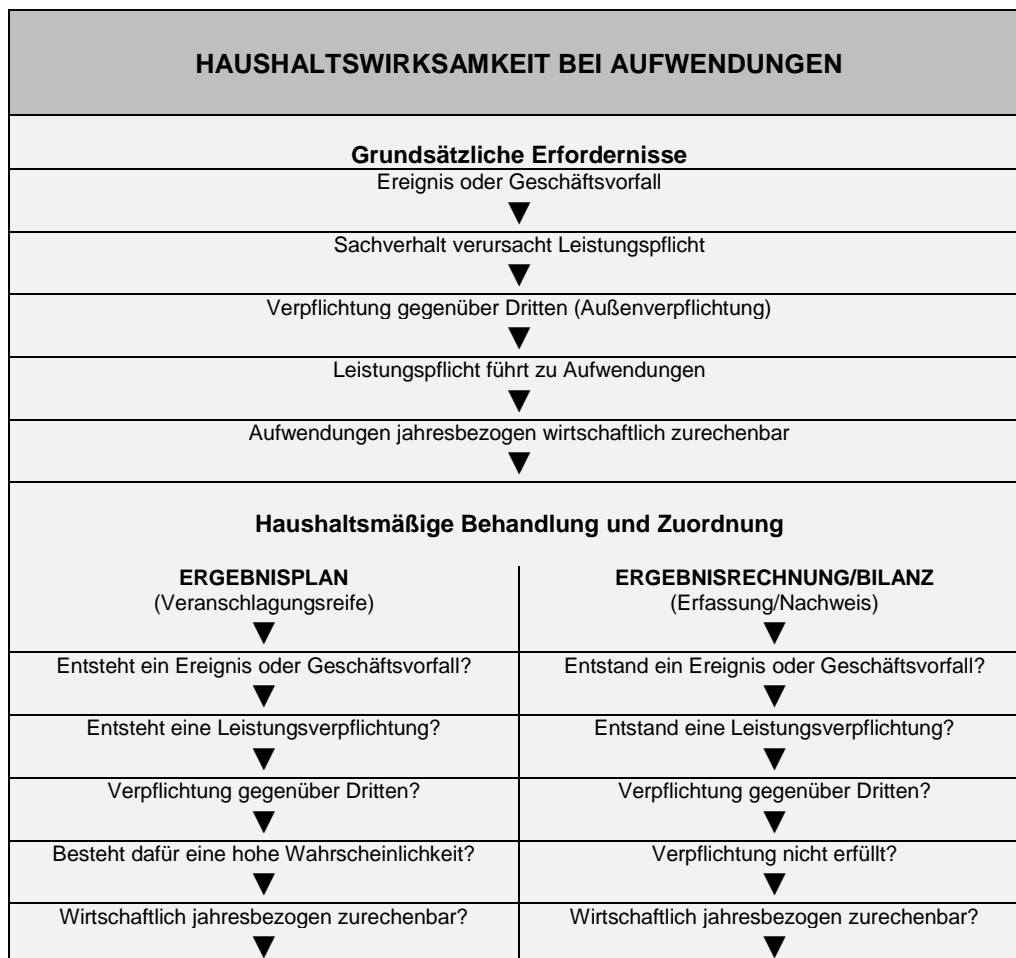
gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen nicht ausreichen, um den im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehenden Bedarf zu decken.

Die Gemeinde muss auch ihre eigenen Vorgaben zur Gliederung im Haushaltsplan sowie die Vorgaben Dritter beachten, aufgrund derer sachgerechte Ergebnisarten und Zahlungsarten entstehen müssen. Sie kann sich dabei auch an den Vorgaben für ihre statistischen Meldepflichten orientieren, die Zuordnungsvorgaben für die gemeindlichen Ergebnisarten und Zahlungsarten enthalten. Die Gemeinde soll auch die jährlichen Orientierungsdaten des Ministeriums für Inneres und Kommunales als Anhaltspunkte nutzen.

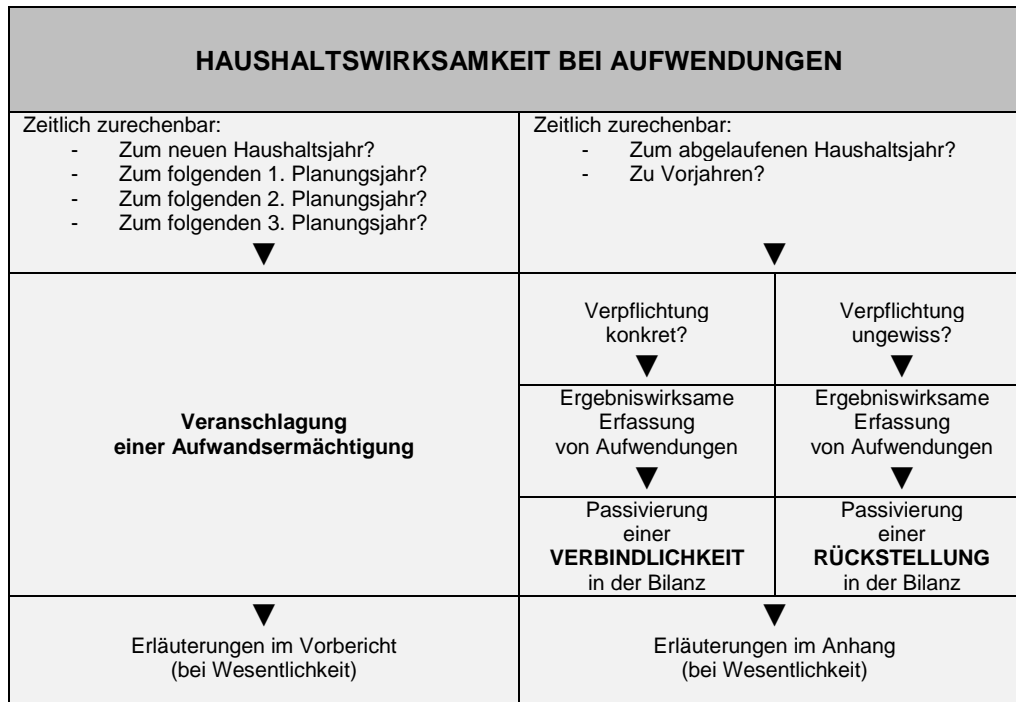
Die jährlichen Orientierungsdaten dienen der Ermittlung der voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr. Sie stellen Durchschnittswerte für den Bereich des Landes dar und unterstützen dadurch die individuelle gemeindliche Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 6 Absatz 2 GemHVO NRW). Es bleibt die Aufgabe jeder Gemeinde, anhand dieser Empfehlungen und unter Berücksichtigung der örtlichen und strukturellen Besonderheiten ihre voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen zu ermitteln.

**2.6.2 Die Haushaltsbehandlung von Aufwendungen**

Die Ermittlung der Haushaltsansätze für die voraussichtlichen der Gemeinde im Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr umfasst einerseits deren zutreffende Zuordnung zu den mindestens vorgegebenen Ergebnisarten im Ergebnisplan und den Teilplänen im Haushaltsplan. Die Gemeinde muss unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorgaben und der tatsächlichen und voraussichtlichen Gegebenheiten zu genauen und zutreffenden Ermächtigungen für ihre Aufwendungen im Haushaltsplan kommen (vgl. Abbildung 435).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**



*Abbildung 435 „Haushaltswirksamkeit bei Aufwendungen“*

Die Gemeinde kann zu einer Veranschlagung von Aufwendungen in ihrem Ergebnisplan nach dem aufgezeigten Schema gelangen, wenn sie ihre möglicherweise entstehenden Verpflichtungen sorgfältig prognostiziert und dabei sachgerecht in die Beurteilung ihrer wirtschaftlichen Entwicklung im Haushaltsjahr und in den drei folgenden Planungsjahren einbezieht. Sie sollte mithilfe jahresbezogener Daten den Gesamtverlauf, von den durch ein Ereignis entstehenden Aufwendungen über die Bilanzierungserfordernisse bis zur vollständigen Erledigung des Geschäftsvorfalles, in einer Zeitreihe verständlich und nachvollziehbar aufzeigen.

### 2.7 Kein Verzicht auf die Veranschlagung

Die Gemeinde kann grundsätzlich nicht auf die Veranschlagung von Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan sowie auf die Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan verzichten, wenn von ihre eine wirtschaftliche Entwicklung im Haushaltsjahr erwartet wird, die zu Ansprüchen und Verpflichtungen der Gemeinde führt. Sie kann nicht auf die sachlich gebotenen Ermächtigungen zur Bedarfsdeckung im Haushaltsjahr verzichten. Die Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans müssen zudem ausreichend konkretisiert sein.

Ein Verzicht auf die Veranschlagung von Ermächtigungen kann deshalb nur dann in Betracht kommen, wenn eine tatsächliche Unmöglichkeit für die Gemeinde besteht. Sie muss einen betragsmäßigen Haushaltsansatz weder rechnerisch noch im Rahmen einer Schätzung ermitteln können und das Erlangen von Kenntnissen über die wirtschaftlichen Wirkungen von Vorgängen oder Geschäftsvorfällen auf den gemeindlichen Haushalt muss tatsächlich unmöglich sein. Vor einem Verzicht auf eine Veranschlagung darf daher die Gemeinde nichts unversucht lassen, Informationen über Rahmendaten und fachliche Gegebenheiten zu erlangen. Eine dann noch notwendige Aufbereitung der erlangten Informationen gehört dabei zu den gemeindlichen Pflichten.

Die Gemeinde darf ihren Informationsbedarf und dessen Aufbereitung für die gemeindliche Haushaltsplanung nicht davon abhängig machen, ob bis zur Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung die übliche „Veranschlagungsreife“ von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Vorgängen erreichbar ist. Sie darf auch nicht für das Haushaltsjahr vermutete oder zu erwartende Veränderungen von Ermächtigungen zum Anlass

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

nehmen, auf die Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan zu verzichten. Es kommt dabei auch nicht auf deren Bedeutung oder Wesentlichkeit für die gemeindliche Haushaltswirtschaft an.

Auf eine Veranschlagung darf die Gemeinde auch dann nicht verzichten, wenn ein Dritter im Auftrag der Gemeinde eine gemeindliche Aufgabe durchführt und die Gemeinde ihn dabei zusätzlich wirtschaftlich unterstützt, z. B. durch investive Zuwendungen oder Betriebskostenzuschüsse. Insbesondere entsteht auch dann kein Verzichtgrund, wenn die Gemeinde für die Aufgabe, die der Dritte erfüllen soll, selbst gesonderte Leistungen von einem anderen Dritten erhält, z. B. Zuwendungen des Landes. Die für die Gemeinde vorgesehenen Leistungen müssen ebenso wie die dem Dritten gewährten Leistungen im gemeindlichen Haushalt veranschlagt werden.

Die Gemeinde darf auf die Veranschlagung von gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsplan auch nicht mit dem Hinweis verzichten, dass für im Ablauf des Haushaltsjahres abzuwickelnde Vorgänge und Geschäftsvorfälle auch über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen möglich sind. Die Gemeinde hat bei diesen Gegebenheiten zu beachten, dass der Mehrbedarf erst im Haushaltsjahr entstanden sein darf und vorher nicht bekannt und nicht einschätzbar war. Dieser Weg wird auch dann nicht dadurch möglich, dass in der Haushaltssatzung sachbezogene oder zeitbezogene Gegebenheiten als unerheblich erklärt worden sind, denn es muss immer eine betragsmäßige Abgrenzung zu einer Haushaltsposition vorliegen.

**3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt**

**3.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit der Einführung des NKF wurde die durch den Haushalt zu gebende Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Finanzmittel durch die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt, d. h. die Inputorientierung ist durch eine Outputorientierung abgelöst worden. Für die Teilpläne im gemeindlichen Haushalt ist dazu die Produktorientierung für die Gemeinde eingeführt worden. Von der Gemeinde wird daher verlangt, dass die systematische Gliederung der produktorientierten Teilpläne mit den Produktbereichen im landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Einklang stehen muss.

Die Gemeinde muss für die eigenverantwortliche Produktbildung eine sachliche zutreffende Zuordnung und Abgrenzung ihrer Tätigkeiten und Leistungen gewährleisten. Die Ableitung aus dem NKF-Produktrahmen soll das nachfolgende Schema aufzeigen (vgl. Abbildung 436).

<b>DIE PRODUKTORIENTIERUNG NACH DEM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>				
<b>POLITIK-FELDER</b>	<b>PRODUKT-BEREICHE</b>	<b>PRODUKT-GRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanzleistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 436 „Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert bei der gemeindlichen Haushaltsplanung die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen. Diese haushaltsrechtliche Vorgabe erfordert von der Gemeinde, sich einen konkreten Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten vor Ort, die erbrachten Finanz- und Dienstleistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine zutreffende Definition von örtlichen Produkten vornehmen zu können.

Die Gemeinde muss durch die Produktorientierung der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen und die örtliche Aufgabenerfüllung verstehbar machen. Es ist daher für die Gemeinde nicht ausreichend, in diesem Zusammenhang nur die gemeindlichen Leistungen aufzulisten, sondern die Leistungen müssen von der Gemeinde auch ausreichend definiert und voneinander abgegrenzt werden. Das Ergebnis daraus kann zur wirtschaftlicheren Gestaltung der örtlichen Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen in der Gemeindeverwaltung führen.

Die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung sichern dabei eine landesweit einheitliche Handhabung durch die Gemeinden und schaffen die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Die Bildung der Produktgruppen und Produkte nach eigenen Bedürfnissen und in eigener Verantwortung stärkt die Selbstverwaltung zum Wohl der Einwohner (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 4 GemHVO NRW). Insgesamt gesehen wird dadurch die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und ihr eigenverantwortliches wirtschaftliches Handeln unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse gestärkt.

**3.2 Die Produktbereiche und Teilpläne**

Die Gemeinden können die haushaltsmäßige Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen in Teilpläne untergliedern, in denen die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen produktorientiert zu veranschlagen sind (vgl. § 4 GemHVO NRW). Diese Möglichkeit trägt dem Bedürfnis Rechnung, in den Teilplänen des örtlichen Haushaltsplans ihre Produkte und Produktgruppen den Verantwortungsbereichen (Budgets) zuordnen zu können, die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet haben, auch wenn die Verantwortungsbereiche nicht immer vollständig den Grenzen der Produktbereiche entsprechen.

Im Rahmen der Gestaltung ihres Haushalts hat die Gemeinde lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen und gegebenenfalls zu den Produktgruppen sicherzustellen. Die Teilpläne können nach Produktgruppen und Produkten oder auch nach Verantwortungsbereichen, z. B. Budgets, Fachbereiche, Ämter u. a., gegliedert werden. Die Gemeinden sind auch verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten (vgl. Abbildung 437).

<b>DIE PRODUKTBEREICHE IM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft



<b>DIE PRODUKTBEREICHE IM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>		
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

*Abbildung 437 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Den Gemeinden wird dabei ermöglicht, den Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans, der von ihr für die Steuerung des Haushalts als angemessen angesehen wird, eigenverantwortlich festzulegen. Dabei ist lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe (Gliederung in 17 Produktbereiche) zu beachten. So ist es zulässig, nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen den Haushaltsplan bis zur Ebene der Produktgruppen oder der Produkte weiter zu untergliedern.

Die Produktgruppen und Produkte sind von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer Leistungen vom Umfang und von der Zahl her frei gestaltbar. Auf der gewählten Steuerungsebene ist die Bildung der entsprechenden Teilpläne für den Haushaltsplan jedoch in der Reihenfolge der siebzehn verbindlichen Produktbereiche vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u. a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen der Gemeinde den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4. Die Rechengrößen im NKF**

##### **4.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

###### **4.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem NKF wird über die maßgeblichen haushaltswirtschaftlichen Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst. Unter Einbeziehung der Produktorientierung wird der Gemeinde damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Durch die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ als Stromgrößen werden das Entstehen, die Umwandlung, der Austausch, die Übertragung und der Verzehr von wirtschaftlichen Werten der Gemeinde sachgerecht gemessen. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen deshalb den zutreffenden Buchungssstoff für den gemeindlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind.

Die Rechengrößen sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung. In diesem Zusammen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

hang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die gleichen Rechengrößen erfasst werden (vgl. § 17 GemHVO NRW).

Durch die haushaltsmäßige bzw. wirtschaftliche Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu einem Haushaltsjahr unter Beachtung des Erfüllungszeitpunktes ist bei der Gemeinde nicht jeder Ertrag mit einer Einzahlung und nicht jeder Aufwand mit einer Auszahlung verbunden. Die Nutzung der Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ im Rahmen des Ergebnisplans darf von der Gemeinde deshalb nicht unter der Einschätzung vorgenommen werden, dass bei diesen Rechengrößen eine uneingeschränkte Identität mit den Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan bestehen würde. Sie muss mindestens bei jeder Ergebnisart eine Überprüfung im Zusammenspiel mit den bei ihr entstehenden Geschäftsvorfällen vornehmen.

**4.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche bzw. zahlungswirksame Erträge entstehen, z. B. aus erhaltenen Zuwendungen.

Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind. Die gemeindlichen Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 438).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „ERTRAG“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist.
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 438 „Die Rechengröße Ertrag“*

Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. bei Mietvorauszahlungen. Es entstehen aber auch Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten, weil die erhaltenen investiven Zuwendungen über die Nutzungszeit eines damit finanzierten Vermögensgegenstandes zu verteilen sind.

#### 4.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Geschäftsvorfall, der das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können auch in einer anderen Periode liegen.

Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, z. B. bei der im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlenden Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre (vgl. aktive Rechnungsabgrenzung nach § 42 GemHVO NRW). Die Begriffspaare „Aufwand“ und „Ausgaben“ können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 439).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUFWAND“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist.	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist.
		<b>AUSGABE</b>

*Abbildung 439 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist.

## 4.2 Einzahlung und Auszahlung als Rechengrößen

### 4.2.1 Allgemeine Grundlagen

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) aufzeigen. Dadurch stellt die Finanzrechnung eine Mittelherkunftsrechnung und eine Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend für den Nachweis der gemeindlichen Finanzierung sind. In zeitlicher Hinsicht wird dabei bei Vermögensgegenständen nicht auf den Eigentumswechsel abgestellt, sondern auf die bei der Gemeinde bewirkte Liquiditätsänderung.

Bei der gemeindlichen Finanzrechnung kommen deshalb die maßgeblichen Rechengrößen „Einzahlung“ und „Auszahlungen“ als zutreffender und geeigneter Buchungsstoff zur Anwendung. Bei der Erfassung ihrer Einzahlungen und Auszahlungen hat die Gemeinde außerdem das Kassenwirksamkeitsprinzip als Liquiditätsänderungsprinzip zu beachten. Unter den Haushaltspositionen im Finanzplan dürfen deshalb nur Beträge in Höhe der im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen veranschlagt werden, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

Durch die haushaltmäßige Zuordnung der Einzahlungen und Auszahlungen zu einem Haushaltsjahr unter Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips wird bei der Gemeinde nicht jede Einzahlung unmittelbar zu einem Ertrag und nicht jede Auszahlung unmittelbar zu Aufwendungen. Die Nutzung der Rechengrößen „Einzahlung“ und „Auszahlung“ im Rahmen des Finanzplans darf von der Gemeinde deshalb nicht unter der Einschätzung vorgenommen werden, dass bei diesen Rechengrößen eine uneingeschränkte Identität mit den Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ im gemeindlichen Ergebnisplan bestehen würde. Sie muss mindestens bei jeder Zahlungsart eine Überprüfung im Zusammenspiel mit den bei ihr entstehenden Geschäftsvorfällen vornehmen.

**4.2.2 Die Rechengröße „Einzahlung“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlung“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 440).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „EINZAHLUNG“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist.
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 440 „Die Rechengröße Einzahlung“*

Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlung“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

**4.2.3 Die Rechengröße „Auszahlung“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlung“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. Die Begriffspaare „Auszahlung“ und „Ausgaben“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 441).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUSZAHLUNG“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist.	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist.
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 441 „Die Rechengröße Auszahlung“*

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert bzw. vermindert wird.

**5. Die Bewirtschaftung von Haushaltsermächtigungen**

Das NKF beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die Regelung erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeindeverwaltung an. Unter Budgetierung wird dabei verstanden, den Fachbereichen oder Ämtern in der Gemeindeverwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen. Dieses Verständnis von Budgetierung ist gekoppelt an Organisationseinheiten mit eindeutiger Festlegung von Verantwortlichkeiten.

Das Haushaltsrecht stellt dazu Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets ermöglichen. Diese Sachlage ist von der Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung zu berücksichtigen. Die zentrale Bewirtschaftung von im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen bleibt gleichwohl möglich. Sie kann von der Gemeinde im Einzelfall durch entsprechende Bewirtschaftungsregeln für den Ergebnisplan und/oder für den Finanzplan vorgesehen werden.

**6. Die Projekte mit privater Beteiligung**

Die Gemeinde kann ihre örtlichen Vorhaben zur Aufgabenerfüllung nicht nur durch die alleinige Beauftragung eines Dritten umsetzen, sondern auch in Form einer Partnerschaft zwischen der Kommune (Öffentliche Hand) und privaten Unternehmen durchführen. Sie kann derartige Projekte in Form eines PPP-Modells (Public-Private-Partnership) oder eines ÖPP-Modells (Öffentlich-private Partnerschaft) oder eines ÖÖP-Modells (Öffentlich-öffentliche Partnerschaft) umsetzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Das regelmäßig von der Gemeinde zu zahlende Leistungsentgelt für derartige Projekte enthält, abhängig von der gewählten Modellvariante, sowohl konsumtive als auch investive Anteile. Entsprechend ist das Leistungsentgelt haushaltsmäßig aufzuteilen und die Anteile sind zutreffend auf den gemeindlichen Ergebnisplan und den Finanzplan aufzuteilen bzw. dort zu veranschlagen. So sind z. B. die gemeindlichen Leistungsanteile für den Betrieb und zur Unterhaltung eines bebauten Grundstückes der Gemeinde als Aufwendungen im Ergebnisplan der Gemeinde auszuweisen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Gleiches gilt auch für etwaige Erlöse aus der Nutzung eines gemeindlichen Gebäudes, die von der Gemeinde erzielt werden.

Die entstehenden Zahlungen sind im gemeindlichen Finanzplan im Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“, ggf. auch im Bereich „Investitionstätigkeit“ zu veranschlagen, z. B. die Baukosten als investive Anteile des Projektes im Umfang der jährlich anfallenden Auszahlungen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Eine pauschale Zuordnung der objektbezogenen gemeindlichen Auszahlungen nach dem Prinzip der „überwiegenden Zugehörigkeit“ bzw. dem Schwerpunktprinzip ist dabei zu vermeiden. Die Veranschlagung wird für die Gemeinde dadurch erleichtert, dass die Bieter bei der Angebotsabgabe i. d. R. aufgefordert werden, die Preise für einzelne Leistungsbereiche wie Bau, Betrieb, Unterhaltung und Finanzierung gesondert in ihrem Angebot anzugeben.

## **7. Die Veranschlagung von Zuzahlungen an Betriebe**

Die Gemeinde leistet als Gesellschafter ihrer Betriebe oftmals Zuzahlungen an einzelne Betriebe. Sie muss solche Finanzleistungen fach- und sachgerecht in ihre gemeindliche Haushaltswirtschaft einordnen und dabei deren zutreffende Ergebniswirksamkeit und Finanzwirksamkeit klären. Hierzu ist grundsätzlich auf den Zweck der Finanzleistung abzustellen, der zwischen der Gemeinde und dem Betrieb vereinbart sein kann oder sich aus dem Willen der Gemeinde ergibt.

Für die haushaltsmäßige Einordnung gilt daher, dass es ausschließlich auf den Willen der Gemeinde unter Beachtung der für die Gemeinde relevanten Festlegungen und der Vorgaben des Haushaltsrechts ankommt. Die Gemeinde hat die Veranschlagung von Zuzahlungen an Betriebe nicht nach den handelsrechtlich zulässigen Möglichkeiten des Betriebes und somit nicht nach den Vorgaben des HGB oder des Steuerrechts vorzunehmen.

Die Möglichkeiten des Betriebes als Empfänger einer gemeindlichen Leistung, die erhaltene Leistung in den Rahmen seiner Geschäftstätigkeit einzuordnen, sind dabei nicht von ausschlaggebender Bedeutung für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan. Die (vorübergehende) Zuordnung der gemeindlichen Finanzleistung zur Verlustabdeckung in der betrieblichen Bilanz in der Kapitalrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ führt bei der Gemeinde nicht dazu, ihre Finanzleistung unter ihrer Investitionstätigkeit zu erfassen.

Der Umgang des Betriebes als Leistungsempfänger der Gemeinde mit der Finanzleistung erhält erst dann eine haushaltswirtschaftliche Bedeutung für die Gemeinde, wenn der Leistungsempfänger die Zwecksetzungen der Gemeinde missachtet oder seine "Gegenleistung" gegenüber der Gemeinde schuldig bleibt. Für die Veranschlagung von Zuzahlungen an Betriebe gilt daher z. B., dass Zuzahlungen zur Deckung eines betrieblichen Fehlbeitrages oder wegen der Übernahme eines Bilanzverlustes durch die Gemeinde im gemeindlichen Haushalt ergebniswirksam sind.

Die Gemeinde kann die Einordnung nicht davon abhängig machen, dass der Betrieb in zulässiger oder unzulässiger Weise die Finanzleistung der Gemeinde im Eigenkapital verbucht, z. B. in der Kapitalrücklage. Die Zuzahlung der Gemeinde muss daher von ihr gewollt eine dauerhafte Vermögensmehrung beim Betrieb bewirken, wenn eine solche Leistung bei der Gemeinde haushaltsmäßig als investive Auszahlung bzw. Anschaffungskosten behandelt werden soll. Der gemeindliche Betrieb ist dabei in seiner Zuordnung immer an die Zwecksetzung der Gemeinde gebunden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Abbildung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs):**

#### **1.1 Die Anwendung der Haushaltsgrundsätze**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind im Haushaltsplan der Gemeinde das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu veranschlagen. Es sind aber auch die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen getrennt voneinander zu veranschlagen. Die Grundlage für den Haushaltsplan der Gemeinde bildet dabei die Vorschrift des § 79 GO NRW.

Der dabei anzuwendende Grundsatz der Einzelveranschlagung bezieht sich im NKF daher sowohl auf den Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) als auch auf den Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er soll u. a. sicherstellen, dass die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde unter den zutreffenden Positionen im jährlichen gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesen werden. Im Rahmen des Ergebnisplans wird auch der Grundsatz der Vollständigkeit umgesetzt. Dieser Grundsatz gilt entsprechend für den Finanzplan, in dem die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde vollständig zu veranschlagen sind. Dabei findet auch das Bruttonprinzip Anwendung.

Durch eine Saldierung der Ansätze der Haushaltspositionen würde die Übersicht über das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie die über die Einzahlungen und Auszahlungen beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Eine Saldierung steht auch nicht mit dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in Einklang. Außerdem würde eine gegenseitige Verrechnung von Positionen des Ergebnisplans bzw. des Finanzplans auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Somit besteht im NKF ein weitreichendes Saldierungsverbot, wenn nicht durch einzelne Vorschriften eine Ausnahme davon zugelassen wird (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss zudem ihre Haushaltsplanung realitätsbezogen und wirklichkeitsnah vornehmen (Grundsatz der Haushaltswahrheit). Die im gemeindlichen Haushaltsplan abzubildende mehrjährige Planung sollte dabei auf dem tatsächlichen Bedarf und der tatsächlichen Leistungsfähigkeit der Gemeinde aufbauen. Der örtliche Haushaltsplan der Gemeinde muss dabei so aufgebaut sein, dass das geplante haushaltswirtschaftliche Handeln transparent wird und die Planung mit dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in Einklang steht. Es bedarf daher des Vorliegens der Veranschlagungsreife der einzelnen gemeindlichen Vorhaben und einer Genauigkeit in der Veranschlagung, um auch die später notwendig werdende Finanzkontrolle zu gewährleisten.

Die einzelnen Haushaltspositionen müssen daher so zweckbezogen abgegrenzt sein, dass aus ihnen die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erkennen können, für welchen Zweck und in welchem Umfang die veranschlagten gemeindlichen Ermächtigungen in Anspruch genommen werden dürfen. Dabei macht es das Zusammenspiel dieser beiden Grundsätze möglich, den unbegrenzten Bedarf auf ein realistisches Maß zurückzuführen. Die gemeindliche Haushaltsplanung erfordert daher eine sachliche und objektivierte Beurteilung der örtlichen Verhältnisse. Die jahresbezogenen Ausgleichsverpflichtungen für den gemeindlichen dienen dabei der Anpassung an die tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 2 und § 84 GO NRW).

#### **1.2 Die Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung**

Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan sind nicht nur die allgemeinen Haushaltsgrundsätze, sondern auch die rechnungslegungsbezogenen Grundsätze zu berücksichtigen. Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

gemeindlichen Geschäftsvorfällen in der Buchhaltung und von Vermögens- und Schuldenpositionen der gemeindlichen Bilanz verschaffen kann.

Dem Dritten soll ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage bzw. der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde möglich sein. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind dabei ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Die zu beachtenden Grundsätze lassen sich in folgende Grundsätze der gemeindlichen Rechnungslegung gliedern (vgl. Abbildung 442).

<b>DIE ANWENDUNG VON GRUNDSÄTZEN DER RECHNUNGSLEGUNG</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)</b>	Die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung präzisieren die GoB, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars, welches der Bilanz als Vermögensverzeichnis zugrunde liegt. Die Grundsätze sollen sichern, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze gliedern die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung weiter, zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze, die die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung spezifizieren.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u. a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Abs. 3 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsgemäßer Markenbewertung (GoM)</b>	Die Marke als Name, Begriff, Zeichen oder Symbol kann durch die Bindung der Adressaten einen in Geldeinheiten messbaren Wert eines zusätzlichen Nutzens einer Leistung gegenüber einer ungekennzeichneten Leistung bewirken.



<b>DIE ANWENDUNG VON GRUNDSÄTZEN DER RECHNUNGSLEGUNG</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

*Abbildung 442 „Die Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung“*

Die Grundsätze sollen helfen, die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeinde im betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich zu beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabchluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann.

Dabei ist auch davon auszugehen, dass durch die Gemeinde eine ordnungsgemäße Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts sowie eine ordnungsmäßige Buchführung bzw. eine zutreffende Buchung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde erfolgt. Die **Die** Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung kann helfen, Manipulationen zu verhindern.

### **1.3 Die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan**

#### **1.3.1 Die Arten der Erträge und Aufwendungen**

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen den Buchungsstoff für den Ergebnisplan dar. Die Erträge bedeuten einen Wertezuffluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Die Aufwendungen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen und mindern dadurch das Eigenkapital. Die Arten der Erträge zeigen deren Herkunft auf, die Arten der Aufwendungen den zweckbezogenen Ressourcenverbrauch.

Die im Ergebnisplan aufzuzeigenden Ergebnisse sind danach zu unterscheiden, ob die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen durch die normale Geschäftstätigkeit der Gemeinde verursacht oder durch besondere Ereignisse im Haushaltsjahr erwartet werden. Diese Vorgabe bedingt, dass die ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen getrennt von den außerordentlichen Erträgen und den außerordentlichen Aufwendungen zu veranschlagen sind.

Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind zudem in voller Höhe und getrennt voneinander im Ergebnisplan zu veranschlagen, d. h. das Bruttoprinzip ist bei der Haushaltsplanung unmittelbar anzuwenden. Eine Ausnahme besteht jedoch z. B. für die Bestandsveränderungen bei der Gemeinde, die als Saldogröße unter den Erträgen im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Außerdem besteht eine ausdrückliche Ausnahme vom Bruttoprinzip für gemeindliche Abgaben (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Danach sind die Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde an Dritte zurückzuzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.

Insgesamt ist von der Gemeinde darauf zu achten, dass die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan sachbezogen und zweckbezogen unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu veranschlagen sind. Sofern jedoch bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine eindeutige Zuordnung der Erträge oder Aufwendungen zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

einer Haushaltsposition des gemeindlichen Ergebnisplans möglich ist, kann die haushaltmäßige Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip vorgenommen werden. Nach der Vorschrift des § 2 GemHVO NRW müssen im gemeindlichen Ergebnisplan mindestens die folgenden Haushaltspositionen enthalten sein (vgl. Abbildung 443).

<b>DIE GLIEDERUNG DES GEMEINDLICHEN ERGEBNISPLANS</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben,</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,</li> <li>- sonstige Transfererträge,</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen,</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge,</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen,</li> <li>- Bestandsveränderungen,</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzerträge</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen,</li> <li>- Versorgungsaufwendungen,</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen,</li> <li>- Transferaufwendungen,</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen,</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen.</li> </ul>
Die Gemeinde hat auch für <b>außerordentliche Erträge</b> und <b>außerordentliche Aufwendungen</b> gesonderte Haushaltspositionen zu schaffen.	

*Abbildung 443 „Die Gliederung des gemeindlichen Ergebnisplans“*

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass auf den Ausweis der o. a. Haushaltspositionen (mindestens als einzelne Positionen auszuweisen) sowie auf den Ausweis der Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan nicht verzichtet werden kann, denn diese Positionen wurden als Vorgabe für die Gemeinden bereits auf ein Mindestmaß reduziert. Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält aber für die Gemeinde die Möglichkeit, bei entsprechenden örtlichen Gegebenheiten in den gebildeten Teilplänen des Haushaltsplans auf Haushaltspositionen zu verzichten (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW).

### **1.3.2 Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt**

#### **1.3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Die Gemeinde hat daher die Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe grundsätzlich in dem Haushaltsjahr in ihrem Haushaltsplan zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Bei gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen, die ohne Gegenleistung entstehen, soll die wirtschaftliche Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt erfolgen.

Bei der Gemeinde liegt der Erfüllungszeitpunkt unabhängig von der Zahlung einer Geldleistung vor, z. B. bei Sozialhilfeleistungen, wenn der Gemeinde als Träger der Sozialhilfe bekannt wird, dass die Voraussetzungen für eine Sozialhilfeleistung für einen Dritten vorliegen (vgl. § 18 SGB XII). Die haushaltmäßige Zuordnung gemeind-

licher Leistungen ist grundsätzlich nach dem auch nach den kaufmännischen Grundsätzen zugrunde zu legenden Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen. abzustellen. Die Gemeinde hat daher zwischen dem Zeitpunkt der Erfüllung einer Pflicht und dem Zeitpunkt der Fälligkeit der damit verbundenen Zahlung zu unterscheiden.

Diese Sachlage schließt nicht aus, dass der Erfüllungszeitpunkt und der Zahlungszeitpunkt kalendermäßig übereinstimmen können. Zum Erfüllungszeitpunkt entstehen die Leistungspflicht des Dritten und dadurch die wirtschaftliche Ursache als wertbegründender Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips, z. B. mit Ablauf des Erhebungszeitraums (Steuerjahr), für das eine Festsetzung getroffen wird (vgl. § 18 GewStG). Der Zahlungszeitpunkt als Fälligkeitstermin stellt dabei einen festzulegenden Abwicklungstermin für die Abwicklung der Zahlungen durch die Gemeinde dar.

Der Erfüllungszeitpunkt sowie die Fälligkeit der Zahlungen sind von der Gemeinde als Träger öffentlich-rechtlichen Handelns in ihrem Leistungsbescheid unter Beachtung der einschlägigen Vorgaben festzusetzen, z. B. im Rahmen des Gewerbesteuerrechts oder im Rahmen der Gewährung sozialer Leistungen. Die haushaltsmäßig vorzunehmende Zuordnung basiert dabei auf dem Handeln der Gemeinde in rechtsverbindlicher Form. Es kommt deshalb nicht wie bei anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen darauf an, ob und in welchem Umfang die Gemeinde zu einer Gegenleistung gegenüber einem Dritten verpflichtet ist.

Bedeutend und ausschlaggebend für das (einseitige) haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ist vielmehr, dass die Gemeinde zur Erhebung von Ansprüchen gegenüber Dritten berechtigt und zu Leistungen an Dritte verpflichtet ist. Die Gemeinde zieht z. B. im Rahmen ihrer Steuererhebung einen Dritten durch einen Leistungsbescheid (Verwaltungsakt), zu finanziellen Leistungen heran, weil sie dazu nach den einschlägigen Steuergesetzen berechtigt ist.

Eine entsprechende Handhabung erfolgt auch bei Gemeindeverbänden und Zweckverbänden, die von ihren Mitgliedern durch einen Leistungsbescheid eine Umlage erheben dürfen, um ihre Finanzierung zu sichern. Eine vergleichbare Sachlage besteht auch in vielen anderen Fällen, z. B. bei erhaltenen Zuwendungen, die der Gemeinde durch einen Dritten gewährt werden, oder wenn die Gemeinde z. B. einem Dritten finanzielle Leistungen ohne (gleichwertige) Gegenleistungen durch einen Leistungsbescheid nach den Sozialgesetzen gewährt.

### **1.3.2.2 Die Ertragsrealisierung**

Bei einer ausschließlichen wirtschaftlichen Betrachtung könnte bei den betreffenden Vorgängen eine gewisse Zeitverzögerung bei der Aktivierung und Passivierung eintreten. Sie kann als vertretbar angesehen werden, insbesondere bei jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen, z. B. aus der Steuererhebung oder dem Gemeindefinanzausgleich. Zum Zeitpunkt des förmlichen Rechtsakts der Gemeinde als Leistungsbescheid, entstehen der haushaltsmäßige Anspruch oder die Pflicht der Gemeinde für eine entsprechende Berücksichtigung bei der Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan.

Es kann aber auch ein gesonderter Erfüllungszeit festgesetzt oder sogar gesetzlich bestimmt worden sein, so dass die Zuordnung der Erträge entsprechend zu erfolgen hat (vgl. § 5 Stärkungspaktgesetz). Bei einer Festlegung des Zeitpunktes im Gesetz kann der Leistungsbescheid keine Abweichung davon treffen, sondern ggf. nur noch den Zahlungszeitpunkt konkret bestimmen. Eine Ertragsrealisierung kann von der Gemeinde auch rückwirkend auf das Steuerjahr bezogen werden, wenn nach dem Abschlussstichtag von der Gemeinde weitere Erkenntnisse bezogen auf die Erfüllung der Steuerpflicht gewonnen werden.

In der gesetzlich bestimmten Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses muss von der Gemeinde auch das Wertaufhellungsprinzip für ihre Festlegungen im Leistungsbescheid beachtet werden. Eine Ertragsrealisierung kann aber auch davon abhängig sein, ob der Anspruch der Gemeinde gegenüber einem Dritten im Haushaltsjahr

sich ggf. aus mehreren Teilen zusammensetzt oder zu unterschiedlichen Zeitpunkten zu erbringen ist, z. B. durch Vorauszahlungen (vgl. § 19 GewStG).

Entsprechend den dazu getroffenen Festlegungen kann dann die Gemeinde einen Ertrag haushaltsmäßig auch nur anteilig erfassen, sodass ein möglicher Differenzbetrag auch ggf. einer anderen Periode zugerechnet werden muss. Die möglichen Handlungsformen sollen eine objektive, nachprüfbar und nach dem Betrag hinreichend zuverlässig bestimmbare wirtschaftliche Zuordnung zu einem Haushaltsjahr ermöglichen.

### **1.3.2.3 Die Wirkungen der Gerichtsentscheidung**

Die Klärung von tatsächlichen gemeindlichen Ansprüchen und Verpflichtungen gegenüber Dritten erfolgt oftmals in gerichtlichen Streitverfahren. Solche Verfahren enden üblicherweise mit einer Entscheidung, die in allgemeiner oder in konkreter Form ergeht. Ein Gericht kann z. B. entscheiden, dass aufgrund von Ereignissen in der Vergangenheit eine Entschädigung zu zahlen oder eine Finanzleistung rückgängig zu machen ist. Die Gemeinde hat als Verpflichtete dann entsprechende Aufwendungen zu erfassen, wenn der Anspruchsberechtigte einen automatischen und unanfechtbaren Anspruch auf einen bestimmten Betrag hat, der individuell bestimmt ist.

Die Gemeinde hat in den Fällen, in denen ein Gericht lediglich den Entschädigungsgrundsatz begründet oder erst von Dritten geprüft werden muss, ob und in welcher Höhe ein Anspruch gegen die Gemeinde tatsächlich besteht, hat die Gemeinde die Aufwendungen dann zu erfassen, wenn der Wert der gemeindlichen Verpflichtung ihr gegenüber konkret geltend gemacht wird und dadurch für beide Parteien zuverlässig feststeht.

Die Gemeinde soll entsprechend mit unklaren Erträgen verfahren, wenn das Gericht einen konkret bestimmten Anspruch der Gemeinde feststellt. Bei der Begründung eines allgemeinen Anspruchsgrundsatzes für die Gemeinde bedarf es dagegen für die Erfassung von Erträgen eines gemeindlichen Leistungsbescheides, durch den der Anspruch inhaltlich und zeitlich konkretisiert wird.

## **1.3.3 Die „interne“ Steuerpflicht**

### **1.3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von ertragswirksamen Steuern ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Steuerberechtigte in bestimmten Fällen gleichzeitig auch Steuerpflichtige sein kann, z. B. bei der Grundsteuer. Sie muss daher als Steuergläubigerin den Steuerbescheid an sich selbst als Steuerschuldnerin richten. Dieser gleichzeitig bestehende Status der Gemeinde schließt sich aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten nicht aus. Bei der Gemeinde entsteht dadurch eine „interne“ Steuerpflicht.

Die Gemeinde kann dazu eigenverantwortlich entscheiden, ob die Wirkungen aus ihrer "internen" Steuerpflicht haushaltsmäßig erfasst werden sollen. Solche Geschäftsvorfälle wären dann als interne Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der Gemeindeverwaltung zu erfassen. Die Gemeinde hat dann ihren Anspruch als Steuergläubigerin und dessen Erfüllung als Steuerschuldnerin in ihrem Haushalt als "Ertrag und Aufwand aus internen Leistungsbeziehungen" in dem betroffenen produktorientierten Teilplan (Teilergebnisplan) zu veranschlagen (vgl. § 17 GemHVO NRW). Dieser Ertrag stellt daher haushaltswirtschaftlich keinen Steuerertrag der Gemeinde dar, der entsprechend im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen wäre.

### **1.3.3.2 Kein kassenmäßiger Zahlungsvorgang**

Aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten schließt sich ein bei der Gemeinde bestehender Status "Steuergläubigerin" und "Steuerschuldnerin" nicht gegenseitig aus. Die daher bestehende „interne“ Steuerpflicht der Gemeinde verursacht jedoch keinen kassenmäßigen Zahlungsvorgang, der sich auf den Finanzplan der Gemeinde auswirkt. Im zivilrechtlich geprägten gemeindlichen Zahlungsverkehr ist der "Konfusionsgedanke" zu beachten, wonach eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Zahlungsgläubigerin und Zahlungsschuldner sein. Entsprechend kann es durch die Steuerpflicht der Gemeinde nicht zu einem liquiditätsändernden Zahlungsvorgang kommen, der im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen wäre.

Für eine zahlungswirksame Erfassung besteht daher keine tragfähige Grundlage, sodass ein steuerrechtlich relevanter „interner“ Geschäftsvorfall für die Gemeinde nicht in den Gemeindefinanzausgleich einbezogen werden darf. Die statistischen Datengrundlagen für den Gemeindefinanzausgleich basieren ausschließlich auf der Grundlage von zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde, die kassenmäßig in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst werden. Die Gemeinde hat dabei zu berücksichtigen, dass grundsätzlich keine Identität von Ergebnisplan und Finanzplan (für die laufende Verwaltungstätigkeit) der Gemeinde bestehen muss.

### **1.3.3.3 "Interne" Steuerpflicht und BGA**

Eine „interne Steuerpflicht“ der Gemeinde besteht auch in den Fällen, in denen ein „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde gegenüber der Gemeinde steuerpflichtig ist. Diese steuerrechtliche Sonderform stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar, auch wenn diese Form in bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung genutzt wird.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft verlangt für die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ keinen gesonderten Nachweis innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. im Haushaltsplan der Gemeinde, an den die Gemeindeverwaltung bei ihrer Tätigkeit gebunden ist (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen daher keinen Dritten gegenüber der Gemeinde dar. Zu einer „internen Steuerpflicht“ der Gemeinde führt aber auch eine vertragliche Vereinbarung, aufgrund derer die Gemeinde die Grundsteuerpflicht eines Dritten übernimmt.

## **1.3.4 Nicht zulässige Zuordnungen**

### **1.3.4.1 Keine Zuordnung als „periodenfremde“ Erträge und Aufwendungen**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan ist von der Gemeinde zu beachten, dass sie keine Erträge und/oder Aufwendungen als neutrale Erträge und Aufwendungen in Form von „betriebsfremd“ und/oder „periodenfremd“ auszuweisen hat. Ins gemeindliche Haushaltsrecht ist die betriebswirtschaftliche Ausweispflicht wegen der mit dem gemeindlichen Jahresergebnis verbundenen Haushaltsausgleichsverpflichtung nicht identisch übernommen worden, sodass für den gemeindlichen Ergebnisplan auch keine gesonderten Haushaltspositionen dafür vorgesehen sind.

Gleichwohl können auch bei der Gemeinde „periodenfremde Erträge und Aufwendungen“ aufgrund der örtlichen Geschäftsvorfälle entstehen. Diese Sachlage ist z. B. aufgrund einer ausdrücklichen Regelung des gemeindlichen Haushaltsrechts möglich, nach der Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Es kann darüber hinaus auch andere gemeindliche Sachverhalte geben, bei denen die haushaltsrechtlich geprägte Zuordnung einen Vorrang vor einer strengen Abgrenzung nach der wirtschaftlichen Ursache hat, z. B. bei Zuschreibungen. Die Gemeinde hat derartige Erträge und/oder Aufwendungen unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Ertrags- und/oder Aufwandsarten zu veranschlagen. Sie hat dabei zu beachten, dass diese Erträge und Aufwendungen nicht als "außerordentlich" zu klassifizieren und entsprechend im Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

Dieses Merkmal ist auf bestimmte gemeindliche Ereignisse und nicht auf die wirtschaftliche Zurechnung von gemeindlichen Erträgen und/oder Aufwendungen zum Haushaltsjahr (Periodenabgrenzung) ausgerichtet worden. Aus dem Entstehen von "periodenfremden" Erträgen und Aufwendungen kann sich zudem ein Erläuterungserfordernis für den Vorbericht des gemeindlichen Haushaltsplans ergeben.

#### **1.3.4.2 Keine Zuordnung nach anderen Abgrenzungen**

Für die Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan ist von der Gemeinde zu beachten, dass sie keine Erträge und/oder Aufwendungen als "typische" oder "unregelmäßig anfallende" Erträge und Aufwendungen auszuweisen hat. Eine solche Ausweispflicht besteht im gemeindlichen Haushaltsrecht nicht, sodass dafür im gemeindlichen Ergebnisplan auch keine gesonderten Haushaltspositionen vorgesehen sind. Ein Bedarf für eine solche Abgrenzung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen kann sich aber ggf. im Rahmen einer Jahresabschlussanalyse oder einer Bilanzanalyse ergeben.

Die Gemeinde hat auch die als "typische" oder "unregelmäßig anfallende" klassifizierten Erträge und/oder Aufwendungen unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Ertrags- und/oder Aufwandsarten zu veranschlagen. Sie hat dabei zu beachten, dass diese Erträge und Aufwendungen regelmäßig als "ordentlich" zu klassifizieren und mindestens nach den vorgegebenen Arten von der Gemeinde im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Diese Merkmale sind vorrangig auf die gemeindliche Geschäftstätigkeit ausgerichtet worden.

#### **1.4 Die Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan**

Im Finanzplan der Gemeinde ergeben sich gegenüber dem gemeindlichen Ergebnisplan insbesondere Abweichungen in den Fällen, in denen die Ertrags- und Aufwandsarten im Ergebnisplan nicht zahlungswirksam sind (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW). Es gilt zudem nicht die Pflicht zum Haushaltsausgleich, denn der Haushalt der Gemeinde ist ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt.

Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlung“ stellen den Buchungsstoff für den Finanzplan dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei den Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen an Dritte monetäre Finanzmittel ab und mindern deren Bestand.

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe bezieht sich nur auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung und nicht auf den Finanzplan und die Finanzrechnung (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Zudem müssen von der Gemeinde im Finanzplan keine fremden Finanzmittel veranschlagt werden (vgl. § 16 Absatz 1 GemHVO NRW). Der gemeindliche Finanzplan soll mindestens folgende Einzahlungsarten und Auszahlungsarten unter gesonderten Haushaltspositionen ausweisen (vgl. Abbildung 444).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

<b>DIE GLIEDERUNG DES GEMEINDLICHEN FINANZPLANS</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICHE</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben,</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,</li> <li>- sonstige Transfereinzahlungen,</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen,</li> <li>- sonstige Einzahlungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalauszahlungen,</li> <li>- Versorgungsauszahlungen,</li> <li>- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,</li> <li>- Transferauszahlungen,</li> <li>- sonstige Auszahlungen,</li> </ul>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,</li> <li>- aus der Veräußerung von Sachanlagen,</li> <li>- aus Beiträgen u. ä. Entgelten und</li> <li>- sonstige Investitionseinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,</li> <li>- für Baumaßnahmen,</li> <li>- für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,</li> <li>- für den Erwerb von Finanzanlagen,</li> <li>- von aktivierbaren Zuwendungen und</li> <li>- sonstige Investitionsauszahlungen,</li> </ul>
<b>Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen</li> <li>- Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.</li> </ul>

*Abbildung 444 „Die Gliederung des gemeindlichen Finanzplans“*

Die Arten der Einzahlungen zeigen die Mittelherkunft bei der Gemeinde auf, die Arten der Auszahlungen die gemeindliche Mittelverwendung. Zu einer Abweichung gegenüber den Erträgen und Aufwendungen führt das bei der Veranschlagung zu beachtende Kassenwirksamkeitsprinzip. Sofern bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine eindeutige Zuordnung der Zahlungen zu einer Haushaltsposition des gemeindlichen Finanzplans möglich ist, kann die Zuordnung nach dem Schwerpunktprinzip vorgenommen werden.

### **1.5 Der Begriff „In voller Höhe“**

Im gemeindlichen Haushaltsplan ist nach der Vorschrift die Veranschlagung des voraussichtlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen in voller Höhe vorzunehmen (Grundsatz der Vollständigkeit). Eine mögliche Verrechnung oder Saldierung von Erträgen und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel beeinträchtigen, wenn diese ggf. nicht sogar verloren gehen könnte, sodass gleichzeitig das Bruttoprinzip zur Anwendung kommt.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 11 GemHVO NRW**

Für die Veranschlagung in ihrem Haushaltsplan muss die Gemeinde deshalb sorgfältig prüfen, ob auch alle im Haushaltsjahr voraussichtlich entstehenden Aufwendungen erkannt und erfasst wurden. Eine Verrechnung von Aufwendungen mit den voraussichtlich erzielbaren Erträgen würde keinen Ausweis in voller Höhe im gemeindlichen Haushaltsplan ermöglichen. Durch Gesetz oder Verordnung kann aber etwas Anderes zugelassen worden sein (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

Eine grundsätzliche Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Die Anwendung des Begriffs „in voller Höhe“ verhindert somit eine Verschleierung und trägt dadurch zur Richtigkeit und Vollständigkeit im gemeindlichen Haushaltsplan bei. Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan.

#### **1.6 Der Begriff „Getrennt voneinander“**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die Veranschlagung des voraussichtlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie der voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr getrennt voneinander vorzunehmen (Einzelveranschlagungsprinzip). Diese Vorgabe steht in unmittelbarer Verbindung mit dem Bruttoprinzip, sodass im Rahmen der Veranschlagung die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan weder nach ihren Arten noch bei gleichen Zwecken zusammengefasst oder miteinander verrechnet werden dürfen.

Für die Gemeinde ist daher eine Zusammenfassung, Verrechnung, Saldierung oder Absetzung von Erträgen und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen grundsätzlich nicht zulässig. Die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen im Ergebnisplan und die gemeindlichen Finanzmittel im Finanzplan würde sonst erheblich beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Der Haushaltsplan muss daher von der Gemeinde so gestaltet sein, dass die im Haushaltsjahr voraussichtlich erzielbaren Erträgen und entstehenden Aufwendungen sowie die eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen nachvollziehbar sind.

Die Gemeinde darf zwischen den Erträgen und Aufwendungen sowie den Einzahlungen und Auszahlungen keine Verrechnungen vornehmen, wenn nicht durch Gesetz oder Verordnung etwas Anderes zugelassen worden ist. Die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres müssen in ihrem errechneten oder geschätzten Umfang getrennt voneinander im Haushaltsplan gezeigt und in geeigneter Weise sachgerecht im Vorbericht erläutert werden.

Eine Verrechnung bei den Ressourcen und den Finanzmitteln der Gemeinde im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die gemeindlichen Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Gebot der Trennung und das Bruttoprinzip sowie das Einzelveranschlagungsprinzip verhindern somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung und der Haushaltsausführung. Diese Sachlage ermöglicht gleichzeitig einen geeigneten Nachweis im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses.

#### **1.7 Nicht zulässige Veranschlagungen**

##### **1.7.1 Ein „globaler Minderaufwand“**

Die Anwendung der allgemeinen Planungsgrundsätze lässt die Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ im Ergebnisplan der Gemeinde nicht zu. Als „globaler Minderaufwand“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwendungen, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Der Inhalt einer solchen Veranschlagung soll dabei dann erst in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung näher bestimmt werden.



Diese Unzulässigkeit der Veranschlagung gilt entsprechend auch für die Veranschlagung einer „globalen Auszahlung“ im gemeindlichen Finanzplan. Bereits in der Vergangenheit ist die Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ als unzulässig eingestuft worden. Diese Sachlage gilt auch weiterhin. Eine gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht mehr konkret durch den Rat der Gemeinde durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW).

Der Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ stehen außerdem die allgemeinen Veranschlagungsgrundsätze entgegen, z. B. sachliche Bindung, Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit. Ebenso widerspricht es dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW).

Die Erfordernisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form der Ausführung des verbindlichen Haushaltsplans durch die Gemeindeverwaltung erfordern bereits bei der Veranschlagung eine differenzierte Zuordnung der notwendigen Ermächtigungen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die veranschlagten Ermächtigungen müssen entsprechend der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde bedarfsgerecht und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sowie bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ nicht in Betracht.

#### **1.7.2 Eine „Deckungsreserve“**

Als „Deckungsreserve“ galt die Veranschlagung eines pauschalen Erhöhungsbetrages für Aufwendungen und/oder Auszahlungen, damit nicht im Rahmen der Haushaltsplanung, sondern erst in der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans entsprechend der dann entstehenden sachlichen Verwendung eine Zuordnung zu einer oder mehreren betroffenen Haushaltspositionen vorgenommen werden muss. Außerdem sollte durch eine solche pauschale Veranschlagung auf das für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen vorgesehene Verfahren verzichtet werden (vgl. § 83 GO NRW).

Eine gemeindliche Haushaltsführung, bei der die konkrete Ausgestaltung von Ermächtigungen nicht durch den Rat festgelegt wird, sondern durch die Gemeindeverwaltung im Rahmen ihrer Tätigkeit erfolgt, entspricht nicht dem Budgetrecht des Rates (vgl. § 41 GO NRW). Unter Berücksichtigung des mit dem NKF eingeführten Ressourcenverbrauchskonzeptes wurde diese Veranschlagungsform deshalb als nicht mehr geeignet für die gemeindliche Haushaltsplanung eingestuft.

Der Ausweisung einer „Deckungsreserve“ stehen daher auch die Veranschlagungsgrundsätze, z. B. sachliche Bindung, Haushaltswahrheit und -klarheit, entgegen. Die Erfordernisse der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern eine differenzierte Bestimmung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Sie müssen auch der Bedeutung der jeweiligen Aufgabe der Gemeinde gerecht werden. Im NKF kommt daher für die Gemeinde die Veranschlagung einer „Deckungsreserve“ nicht in Betracht.

#### **1.7.3 Die Eigenkapitalverrechnungen**

Die Gemeinde muss erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Derartige Erträge und Aufwendungen sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass diese nachrichtlich nach dem Jahresergebnis

anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 GO NRW). Die Erträge und Aufwendungen berühren dadurch nicht die gemeindliche Haushaltsplanung.

Aus Transparenzgründen steht eine mögliche nachrichtliche Angabe der voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach dem Jahresergebnis im Ergebnisplan nicht entgegen. Die Erträge und Aufwendungen aus solchen Geschäftsvorfällen können daher in den gemeindlichen Ergebnisplan einbezogen werden. Die Einbeziehung in den Ergebnisplan nach dem Jahresergebnis bewirkt dabei nicht, dass die Erträge und Aufwendungen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen sind.

Eine nachrichtliche Veranschlagung dieser Erträge und Aufwendungen nach dem Jahresergebnis sollte daher nur dann erfolgen, sofern dafür die Voraussetzungen der haushaltsmäßigen Veranschlagung erfüllt werden können. Diese haushaltsrechtliche Einordnung der Verrechnung baut auf der entsprechenden gesetzlichen Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, auch wenn dieser die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat.

#### **1.7.4 Eine Haushaltssperre**

In der gemeindlichen Haushaltssatzung werden unter der Möglichkeit, weitere haushaltswirtschaftliche Vorschriften zu treffen, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen, allgemeine Beschränkungen für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr festgesetzt (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Das Recht des Rates, des Bürgermeisters und des Kämmerers, die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan zu sperren, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität dies erfordert, ist daher haushaltsrechtlich jedoch allein auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ausgerichtet (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 Absatz 1 GemHVO NRW).

Einer in den Wirkungen einer Haushaltssperre vergleichbaren Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde stehen die Veranschlagungsgrundsätze entgegen. Die allgemeine Festsetzung, dass für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein bestimmter Anteil an den veranschlagten Ermächtigungen nicht in Anspruch genommen werden darf, lassen die von der Gemeinde anzuwendenden Planungsgrundsätze nicht zu. Sie steht der unzulässigen Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ im Haushalt der Gemeinde gleich.

Als „globale Minderausgabe“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwendungen und/oder Auszahlungen, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen. Bei einer allgemeinen Haushaltssperre würden nicht die Ermächtigungen verringert, sondern es wird ein allgemeiner Kürzungsbetrag in der Haushaltssatzung bestimmt. Die Haushaltssatzung darf aber lediglich Bewirtschaftungsregelungen treffen, z. B. einen Zustimmungsvorbehalt des Rates. Bei einem Ausweis einer allgemeinen Haushaltssperre soll jedoch der Umfang der veranschlagten Ermächtigungen tatsächlich erst im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt werden.

Eine solche gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht konkret durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW). Ebenso würde eine solche Veranschlagung dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes widersprechen, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Die Erfordernisse von Vorgaben des Rates für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern bereits bei der Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan eine differenzierte Zuordnung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die veranschlagten Ermächtigungen müssen auch der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde gerecht werden.

Eine allgemein geltende Haushaltssperre verstößt daher auch gegen die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit. Die Ermächtigungen müssen daher bedarfsgerecht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Festsetzung einer Haushaltssperre in der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht in Betracht.

## **2. Zu Absatz 2 (Prinzip der Periodenabgrenzung für Erträge und Aufwendungen):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Wirtschaftliche Zurechnung zum Haushaltsjahr als Periode):**

#### **2.1.1 Die Anwendung der „Wirtschaftlichkeit“**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist die Zurechnung von Geschäftsvorfällen der Gemeinde zum Haushaltsjahr unter der Prämisse vorzunehmen, dass die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss zutreffend darzustellen ist (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die örtlichen Sachverhalte und Tatbestände müssen daher von der Gemeinde dahingehend untersucht werden, in welchem Zusammenhang diese Gegebenheiten mit der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und im Einklang mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen.

Für die Veranschlagung von voraussichtlichen Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan ist daher eine zu erwartende wirtschaftliche Realisierung unter Einbeziehung des Vorsichtsprinzips (bei Aufwendungen) und des Realisationsprinzips (bei Erträgen) ausschlaggebend. Es sind jedoch nicht nur die rechtlichen Gegebenheiten und Verhältnisse zu beachten. Insgesamt muss jedoch für die gemeindliche Veranschlagung auch ein sachlicher Zweckzusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr bestehen.

Ein wichtiger Aspekt ist daher, dass die Gemeinde den wirtschaftlichen Gehalt ihrer künftigen Geschäftsvorfälle und Vereinbarungen einschätzen muss. Sie muss dazu prüfen, ob eine künftige Umsetzung tatsächlich möglich sein wird und keine rechtlichen Gründe dagegenstehen. Andererseits können bestehende rechtliche Gründe auch eine ausreichende Veranlassung dafür sein, dass es im Haushaltsjahr zu einem wirtschaftlichen Vorgang bei der Gemeinde kommen wird.

Die Gemeinde hat daher die zeitliche Zurechnung der voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen zum gemeindlichen Haushaltsjahr nur nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorzunehmen. Sie muss dazu ihre Ressourcen im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts sachlich korrekt prognostizieren und den Nachweis darüber durch eine geeignete und ausreichende Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan führen.

#### **2.1.2 Wirtschaftlichkeit und Veranschlagung**

Im NKF kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde sind daher in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan muss deshalb grundsätzlich auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung abgestellt werden. Es muss zu erwarten sein, dass im Haushaltsjahr die wesentlichen Tatbestände dafür eintreten werden, sodass Erträge realisiert und Aufwendungen entstehen werden.

Der Zeitpunkt der Verursachung und der Zeitpunkt der Zurechnung sind aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde zu betrachten und haushaltsmäßig einzuordnen. Beide Zeitpunkte fallen in vielen Fällen zusammen, können aber auch in zeitlicher Hinsicht auseinanderliegen. In solchen Fällen ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift der Zeitpunkt der Zurechnung für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan ausschlaggebend.

Der haushaltsrechtliche Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung stellt das Prinzip der Periodenabgrenzung bzw. das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung dar und steht im Zusammenhang mit dem Begriff „Ergebniswirksamkeit“. Das bei der gemeindlichen Veranschlagung zu beachtende Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit gebietet es, eine sorgfältige Ermittlung der im Haushaltsjahr voraussichtlich erzielbaren Erträge und der voraussichtlich entstehenden Aufwendungen vorzunehmen.

Von der Gemeinde ist außerdem ist das Gebot der Haushaltswahrheit zu beachten. Sie ist daher bei ihrer Haushaltsplanung verpflichtet, eine ordnungsgemäße Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen in ihrem Haushaltsplan unter Beachtung der vorliegenden Sachverhalte und der einschlägigen Haushaltsgrundsätze vorzunehmen und hat dabei die Haushaltsausgleichsverpflichtung zu beachten (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

### **2.1.3 Die wirtschaftliche Zurechnung**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung muss die Prognose der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten schlüssig und nachvollziehbar sein. Die Regelung, Erträge und Aufwendungen für das Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, verbietet es der Gemeinde grundsätzlich, aus einem Geschäftsvorfall erzielbare Erträge oder entstehende Aufwendungen auf unterschiedliche Haushaltsjahre aufzuteilen, wenn die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen ursächlich nur einem Haushaltsjahr zuzuordnen (zuzurechnen) sind.

Die wirtschaftliche Zurechnung zu einem Haushaltsjahr erfordert dabei, dass die wesentlichen Voraussetzungen dafür im Haushaltsjahr vorliegen müssen. Die Gemeinde hat auch zu prüfen, ob unter Berücksichtigung ihres öffentlich-rechtlichen Handelns der Zeitpunkt der rechtlichen Verursachung auch die wirtschaftliche Zurechnung von Geschäftsvorfällen zum Haushaltsjahr auslöst, z. B. bei Leistungen und Ansprüchen, die nicht auf einem Austauschverhältnis beruhen.

Bei der wirtschaftlichen Zurechnung von gemeindlichen Aufwendungen zum Haushaltsjahr ist auch das Vorsichtsprinzip nicht unbeachtlich (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung kann es daher geboten sein, dass die Gemeinde eine Eintrittswahrscheinlichkeit von Wertminderungen über das Haushaltsjahr hinaus abschätzen sollte, um eine Veranschlagung der voraussichtlich entstehenden Aufwendungen zutreffend vornehmen zu können.

In Verbindung mit dem Prinzip der Periodenabgrenzung ist es für die Gemeinde erforderlich, bei Aufwendungen, die für einen Zeitraum abgerechnet werden, der nicht dem Haushaltsjahr entspricht, eine haushaltsjahrbezogene Aufteilung bzw. Rechnungsabgrenzung vorzunehmen und ggf. im Rahmen des Jahresabschlusses dafür in der Bilanz einen Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, z. B. bei Bewirtschaftungskosten für ein Gebäude. Bei derartigen solchen Gegebenheiten hat die Gemeinde die entstehenden Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu erfassen, dem diese aufgrund des Geschäftsvorfalles wirtschaftlich zuzurechnen sind, z. B. bei der Bildung von Rückstellungen, die aufgrund von Verpflichtungen gegenüber Dritten erforderlich werden.

Ein Rückstellungsbestand über mehrere Haushaltsjahre mit jährlich weiteren Zuführungen steht der Zurechnung von Aufwendungen zum jeweils betroffenen Haushaltsjahr nicht entgegen, z. B. bei Pensionsrückstellungen. In den Fällen, in denen von der Gemeinde in späteren Jahren die gebildete Rückstellung wegen der dann zu leistenden Zahlungen in Anspruch genommen wird, stellen diese Zahlungen keine haushaltsmäßigen Aufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

dar, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen sind dann nur über den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung abzuwickeln, soweit die bilanzierte Rückstellung ausreichend bemessen worden ist. Diese Sachlage ist i. d. R. bei Pensionsrückstellungen gegeben, auch wenn diese in Höhe des abgezinsten Barwertes zu bilanzieren sind und jährlichen Veränderungen unterliegen.

In dem Umfang, in dem die von der Gemeinde zu leistenden Zahlungen über die Inanspruchnahme der zuvor gebildeten Rückstellungen hinausgehen, entstehen im späteren Zahlungszeitpunkt im Umfang der Differenz zwischen dem Betrag der Inanspruchnahme der Rückstellung und dem Zahlungsbetrag neue Aufwendungen für die Gemeinde. Solche Aufwendungen sind dann dem aktuellen Haushaltsjahr ergebniswirksam zuzurechnen, weil im Zeitpunkt der Zahlung durch die Gemeinde den Versorgungsleistungen eine nicht ausreichende Rückstellung gegenübersteht.

In den Fällen, in denen eine von der Gemeinde gebildete Rückstellung zu hoch bemessen worden ist, hat die Gemeinde den nicht benötigten Teil der Rückstellung aufzulösen. Im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung durch die Gemeinde ist der Grund für die Bildung der Rückstellung entfallen, sodass dieser Anteil als Ertrag in der Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

## **2.2 Zu Satz 2 (Zurechnung nach Leistungsbescheiden):**

### **2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat ihre Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die jährliche Veranschlagung wird zudem dadurch bestimmt, dass die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die in einem Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) festgesetzt werden, nach dem Erfüllungszeitpunkt zu veranschlagen sind. Der Leistungsbescheid ist dabei ein rechtstechnisches bzw. verwaltungstechnisches Instrument zur sachlichen und zeitlichen Konkretisierung von gemeindlichen Leistungen und Ansprüchen, die haushaltswirtschaftlich zu Erträgen und Aufwendungen führen.

In diesem Zusammenhang wird unter diesem Begriff „Erfüllungszeitpunkt“ wird dabei ein Zeitpunkt verstanden, zu dem der Schuldner aufgrund eines bestehenden Rechtsverhältnisses eine Leistung an den Gläubiger erbringen muss, entweder ein Dritter an die Gemeinde als Gläubiger oder die Gemeinde als Schuldner an Dritte. Aufgrund der Anwendung des Bescheidprinzips bildet das Datum des Leistungsbescheides jedoch nicht bereits die Grundlage für die haushaltsmäßige Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr oder stellt automatisch den Erfüllungszeitpunkt dar.

Die Gemeinde könnte sonst unter Verzicht auf einen Leistungsbescheid ihre möglichen Erträge und Aufwendungen nach Belieben einem Haushaltsjahr zuordnen. Es kommt daher in jedem örtlichen Einzelfall auf alle von der Gemeinde getroffenen Festlegungen im Leistungsbescheid an. Er muss auch ausreichende konkrete Festlegungen sowohl hinsichtlich des Erfüllungszeitpunktes als auch des Zahlungszeitpunktes in sachlicher und zeitlicher Hinsicht enthalten. Der Erfüllungszeitpunkt darf dabei nicht mit dem "Fälligkeitszeitpunkt" für die vorgesehene Zahlung des Schuldners verwechselt werden. Aus zivilrechtlicher Sicht kann ein Gläubiger zum Fälligkeitszeitpunkt eine Leistung von einem Dritten als Schuldner aufgrund eines Rechtsverhältnisses fordern.

Die Konkretisierung der Veranschlagung im Haushaltsplan und des gemeindlichen Handelns im Haushaltsjahr durch diese ausdrücklich bestimmte Sachlage beschränkt sich dabei zudem darauf, dass solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen kein originäres gleichwertiges Lieferungs- und Leistungsverhältnis bzw. Austauschverhältnis mit einem Dritten zugrunde liegt. Für die haushaltswirtschaftliche Zuordnung kommen daher nur „einseitige“ Leistungen in Betracht, die zwar eine Gegenleistung des Dritten, jedoch nicht zwingend im gleichen Umfang oder zum gleichen Zeitpunkt erfordern, z. B. Transfererträge und Transferaufwendungen der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Bei den Transferleistungen erhält die Gemeinde aufgrund eines Leistungsbescheides i. d. R. von einem Dritten eine Finanzleistung oder sie zieht einen Dritten zu einer Finanzleistung heran. Ein solcher Bescheid ermöglicht die Realisierung eines konkreten Ertrages oder verursacht einen konkreten Aufwand, denn er stellt nicht nur die Willensbildung der Gemeinde dar. Die Gemeinde soll daher nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift die Konkretisierung in Form eines Leistungsbescheides als Ausdruck ihres öffentlich-rechtlichen Handelns vornehmen und darin den Erfüllungszeitpunkt sowie den Zahlungstermin festzusetzen. Ihr steht dabei im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und ihrer Selbstverwaltung ein Gestaltungs- und Ermessensspielraum zu.

Mit der Festlegung des Erfüllungszeitpunktes im Leistungsbescheid entstehen der konkrete gemeindliche Anspruch oder die Verpflichtung in rechtlicher Hinsicht sowie die wirtschaftliche Verursachung als Zuordnung zum Haushaltsjahr. Der im Leistungsbescheid festgesetzte Erfüllungszeitpunkt muss daher der Zeitpunkt sein, zudem die Verpflichtung eines Dritten gegenüber der Gemeinde entstanden ist oder entsteht. Der Zeitpunkt kann dabei sowohl in der Vergangenheit als auch in der Zukunft liegen.

Erst in dem Haushaltsjahr, in dem der durch den Leistungsbescheid bestimmte Erfüllungszeitpunkt liegt, ist objektiv betrachtet das Ressourcenaufkommen oder der Ressourcenverbrauch der Gemeinde als entstanden anzusehen und entsprechend wirtschaftlich zuzurechnen. Die in einem gemeindlichen Bescheid getroffenen Festsetzungen wirken dabei wertbegründend. Die örtlichen Verhältnisse werden daher durch einen gemeindlichen Rechtsakt objektiviert, sodass dadurch eine verlässliche Bewertbarkeit willkürfrei eintritt.

Eine solche Verfahrensweise ist auch wegen des Problems, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in der Zeit vor dem Leistungsbescheid gemessen und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zugeordnet werden kann, geboten. Sofern eine vergangenheitsbezogene Festsetzung durch einen Leistungsbescheid im Zeitraum der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen soll, ist das gemeindliche Wertaufhellungsgebot zu beachten, denn dieses Gebot ist für Leistungsbescheide nicht ausgeschlossen worden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Bei der Festsetzung einer Transferleistung für das laufende Haushaltsjahr ist der Erfüllungszeitpunkt regelmäßig mit dem Fälligkeitszeitpunkt identisch, z. B. wenn für einen Dritten der tatsächliche Zeitpunkt seiner Zahlungspflicht auf den Zeitpunkt seiner Steuerpflicht festgesetzt wird. Beide Zeitpunkte können aber auch zeitlich auseinanderliegen. Bei Festsetzungen der Gemeinde können zudem verschiedene Haushaltsjahre betroffen sein. In den Fällen, in denen z. B. im Haushaltsjahr ein Leistungsbescheid über eine künftig zu erfüllende Pflicht ergeht, müssen die daraus erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen entsprechend dem festgesetzten Erfüllungszeitpunkt dem jeweiligen künftigen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden.

Der jahresbezogene Erfüllungszeitpunkt ist auch maßgebend bei Ansprüchen und Verpflichtungen der Gemeinde, die haushaltsjahrübergreifend also mehrjährig bestehen. So sind z. B. bei Leistungszusagen der Gemeinde, die über das jeweilige Haushaltsjahr hinausgehen, die daraus erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen jeweils jedem neuen Haushaltsjahr anteilig zuzurechnen und nicht allein dem (ersten) Haushaltsjahr der erteilten Zusage. Entsprechend dürfen daher auch keine Rückstellungen aus solchen öffentlich-rechtlichen Zusagen bilanziert werden, z. B. weil ein Kind einen Rechtsanspruch auf einen "Kindergartenplatz" hat.

In derartigen Fällen bedarf es immer erst der tatsächlichen Verwirklichung des Anspruchs oder der Verpflichtung (nach dem Beispiel: durch das tatsächliche Erreichen des entsprechenden Lebensalters. Außerdem ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bei öffentlich-rechtlichen Transferleistungen auch dann noch kein konkreter Anspruch oder eine konkrete Verpflichtung der Gemeinde besteht, wenn allein ein Fachgesetz dafür besteht, z. B. die Steuergesetze oder die Sozialgesetze.

Bei der Gemeinde bedarf es immer einer sachgerechten Konkretisierung bzw. Umsetzung durch die Gemeinde in Form eines Leistungsbescheides gegenüber Dritten, um haushaltsmäßig Erträge und Aufwendungen veranschlagen zu können. Dieser zwingend notwendige Handlungsschritt obliegt der Gemeinde im Rahmen der eigenver-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 11 GemHVO NRW

antwortlichen Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft. Der hierbei für die Gemeinde mögliche Gestaltungsspielraum ist in der Sache und unter dem Gesichtspunkt des öffentlich-rechtlichen Handelns der Gemeinde nicht so erheblich, dass dafür haushaltsrechtliche Beschränkungen oder Einschränkungen bestehen müssen.

Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinden gebietet dabei insgesamt, dass die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die aufgrund von Leistungsbescheiden entstehen zum Ressourcenaufkommen oder zum Ressourcenverbrauch der Gemeinde führen, gemeindeübergreifend nach der gleichen Art und Weise dem Haushaltsjahr „wirtschaftlich“ zugeordnet werden. Der Ausgangspunkt für die wirtschaftliche Zuordnung ist die konkrete rechtliche Entstehung durch die Festsetzung des Erfüllungszeitpunktes in einem gemeindlichen Leistungsbescheid als Ausdruck der Willenserklärung der Gemeinde. Auf die Bestandskraft bzw. Rechtskraft eines solchen gemeindlichen Bescheides sowie auf den darin festgesetzten Zahlungszeitpunkt kommt es dabei nicht an.

Die Regelung des Satzes 2 der Vorschrift stellt eine eigenständige haushaltswirtschaftliche Regelung für bestimmte gemeindliche Geschäftsvorfälle dar. Die Sonderregelung stellt zudem darauf ab, dass die im Haushaltsjahr entstandenen Aufwendungen und erzielten Erträge unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen sind (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW). Sie steht daher auch der Rechnungsabgrenzung in Einklang, durch die eine periodengerechte Abgrenzung von Einnahmen und Ausgaben erreicht werden soll (vgl. § 42 GemHVO NRW). Ebenso wird durch die Regelung die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage nicht berührt (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **2.2.2 Der Begriff „Leistungsbescheid“**

#### **2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Zuordnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr wird u. a. auf den Begriff „Leistungsbescheid“ abgestellt, der durch die Festsetzung des Erfüllungszeitpunktes von Ansprüchen oder Verpflichtungen der Gemeinde von wesentlicher Bedeutung für die gemeindliche Veranschlagung im Haushaltsplan ist. Durch die Bindung der Gemeindeverwaltung an den Haushaltsplan wirkt sich diese Zuordnung auch auf dessen Ausführung und damit auf die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus, die im gemeindlichen Jahresabschluss darzustellen und nachzuweisen sind.

Der Begriff „Leistungsbescheid“ kann daher als eine Orientierung für die Gemeinde im Rahmen ihres haushaltswirtschaftlichen Handelns angesehen werden. Er muss dabei als verfahrensmäßiger Ausdruck für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne des Verwaltungsrechts gelten. Ein Leistungsbescheid wird regelmäßig in Form eines Verwaltungsaktes erlassen und bezieht sich auf Finanzleistungen. Durch einen solchen Bescheid werden einem Dritten entweder finanzielle Leistungen von der Gemeinde gewährt, z. B. Zuschüsse oder Leistungen zur sozialen Sicherung, oder er wird durch einen solchen Bescheid aufgefordert, gegenüber der Gemeinde eine Finanzleistung zu erbringen, z. B. die Gewerbesteuern oder Beiträge zu zahlen. Der Begriff „Leistungsbescheid“ ist grundsätzlich mit „einseitigen“ Leistungen der Gemeinde verbunden.

Für die tatsächliche Anwendung können nur gemeindliche Geschäftsvorfälle relevant sein, bei denen die Erträge und Aufwendungen aus Transferleistungen entstehen. In dieser Hinsicht ist eine weite und auf den Inhalt des Geschäftsvorfalles bezogene Auslegung des Begriffes geboten. Vielfach werden den Transferleistungen aus Gründen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und bezogen auf den Einzelfall ggf. auch besondere Gegenleistungsverpflichtungen des Dritten als Leistungsempfängers gegenübergestellt.

Der Gemeinde obliegen oftmals aber auch auf ihre Aufgabenerfüllung bezogene Gegenleistungsverpflichtungen gegenüber Dritten vor, wenn ihr z. B. Zuwendungen gewährt werden. Außerdem kommt auch je nach gemeindlichem Geschäftsvorfall auch der Begriff „Abgabenbescheid“ mit gleichem Inhalt zur Anwendung (vgl. § 14 KAG NRW). Von der Gemeinde soll daher der Begriff „Leistungsbescheid“ weit gefasst und verstanden werden, zumal

„einseitige“ Leistungen der Gemeinde nicht nur in der Form des öffentlich-rechtlichen Verwaltungsaktes, sondern auch aufgrund öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Vereinbarungen gewährt werden (vgl. §§ 54 und 56 VwVfG NRW).

Der haushaltsrechtlich genutzte Begriff soll dadurch aber nicht einschränkend für das gemeindliche Handeln wirken, sondern im Sinne seines Zwecks bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zur Anwendung kommen. Eine vertretbare begriffliche und inhaltliche Abgrenzung ist insbesondere bei freiwilligen Leistungen der Gemeinde geboten. Sie lässt sich sachgerecht nur aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ableiten. Sofern gesetzliche Ansprüche von Dritten gegenüber der Gemeinde oder von der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, bedarf es nicht in jedem Einzelfall einer aufgabenbezogenen Gegenleistung.

Die Auslegung des Begriffs „Leistungsbescheid“ darf von der Gemeinde jedoch nicht so verstanden werden, dass dadurch auch eine zeitgenaue Konkretisierung für die periodenbezogene Zuordnung von gemeindlichen Erträge und Aufwendungen nach dem Datum des Bescheides entsteht. Die haushaltsrechtliche Regelung sieht eine solche Konsequenz nicht vor, auch wenn durch die Regelung ein Vorrang des rechtlichen Bescheidprinzips vor der ausschließlich wirtschaftlichen Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen besteht. In jedem örtlichen Einzelfall kommt es auf die Festlegung des Erfüllungszeitpunktes durch die Gemeinde im Bescheid an, der für Festlegungen, die das laufende Haushaltsjahr betreffen durchaus mit dem Datum des gemeindlichen Bescheides übereinstimmen kann.

#### **2.2.2.2 Der Leistungsbescheid für Gebühren**

Bei der Abgrenzung und Anwendung des Begriffes „Leistungsbescheid“ muss darauf geachtet werden, dass der gemeindlichen Veranschlagung kein originäres Lieferungs- und Leistungsverhältnis bzw. kein gleichwertiges Austauschverhältnis der Gemeinde mit einem Dritten zugrunde gelegt wird, wies es bei einem „Gebührenbescheid“ regelmäßig der Fall ist (vgl. Beispiel 56).

##### **BEISPIEL:**

##### **Der gemeindliche Leistungsbescheid bei Gebühren**

Die Gemeinde betreibt für ihre Bürger eine Abfallsammelstelle, an der sie kostenpflichtig entsorgungspflichtige Abfälle entgegennimmt. Aus Verwaltungs- und Sicherheitsgründen können an der Sammelstelle keine Gebühren unmittelbar entrichtet werden. Die Gemeinde erstellt in regelmäßigen Abständen entsprechende Gebührenbescheide, sofern das Sammelgut zur weiteren Verwendung abtransportiert worden ist. In die Gebührenkalkulation sind die Kosten der Sammelstelle, des Transports und weitere zulässige Kosten der Verwertung einbezogen worden. Die Gemeinde erstellt daher einen Gebührenbescheid und legt darin einen gesonderten Termin fest, bis zu dem spätestens die entstandenen Abfallgebühren zu entrichten sind.

Dieser Bescheid über die Verwertung von Abfall stellt einen Leistungsbescheid der Gemeinde dar. Ihm liegt jedoch kein einseitiges Leistungsverhältnis zugrunde. Die Gemeinde führt gegenüber ihren Bürgern die tatsächliche Entsorgung des Abfalls aus. Sie erbringt dadurch eine Leistung gegenüber den Bürgern. Für diese Leistung erhebt sie den Anspruch auf eine Entgeltzahlung. Die Ertragszuordnung ist in solchen Fällen nach der wirtschaftlichen Verursachung vorzunehmen. Der „Gebührenbescheid“ wird oftmals auch als Leistungsbescheid bezeichnet, er stellt jedoch die Abrechnung eines Leistungsaustausches dar. Ein solcher Bescheid bietet für die Gemeinde keine Grundlage, um nach dem „Bescheidprinzip“ eine Ertragszuordnung vornehmen zu können.

*Beispiel 56 „Der gemeindliche Leistungsbescheid bei Gebühren“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Einem Gebührenbescheid liegt i. d. R. ein gleichwertiges Lieferungs- und Leistungsverhältnis zwischen der Gemeinde und ihren Bürgern zugrunde, sodass ein gemeindlicher Gebührenbescheid regelmäßig nicht als Leistungsbescheid im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift gelten und behandelt werden kann.

Bei den haushaltsrechtlich benannten Leistungsbescheiden soll dagegen grundsätzlich keine geschäftliche Gleichwertigkeit bzw. identische Leistungswertigkeit zwischen der Gemeinde und einem Dritten als Vertragspartner bestehen. Er stellt ohne einen gleichwertigen Leistungsaustausch der Gemeinde mit einem Dritten einen Geschäftsvorfall im Haushaltsjahr dar, der sich im Erlasszeitpunkt haushaltsmäßig auswirkt, sodass in der Ergebnisrechnung für das Haushaltsjahr ein entsprechender Ertrag zu verbuchen ist.

### **2.2.2.3 Das „Transaktionsprinzip“**

Durch die Bindung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen an den Leistungsbescheid werden die Erträge und Aufwendungen dem „Transaktionsprinzip“ unterworfen, durch das das Realisationsprinzip näher konkretisiert wird, auch wenn in solchen Fällen bei der Gemeinde ein Ermessensspielraum besteht. Die förmliche Festsetzung eines gemeindlichen Anspruches oder einer Verpflichtung sichert die notwendige Objektivität, die offengelegt und nachprüfbar wird.

Eine ausschließliche Abgrenzung bei gemeindlichen Leistungsbeziehungen nach der wirtschaftlichen Verursachung wird den Zielen und Zwecken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht ausreichend gerecht und könnte zum Abschlussstichtag zur Verzerrung des Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen. Die periodengerechte Abgrenzung wird dadurch aber nicht ausgeschaltet, sodass weiterhin aufgrund gemeindlicher Geschäftsvorfälle eine aktive oder eine passive Rechnungsabgrenzung entstehen kann.

## **2.2.3 Die Ertragszuordnung am Beispiel der Steuererhebung**

### **2.2.3.1 Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung**

Eine Steuerpflicht entsteht i. d. R. wirtschaftlich zum Ablauf des Jahres (Erhebungszeitraum), für das eine Veranlagung erfolgt (vgl. § 18 GewStG). Aus Sicht der Gemeinde als Festsetzende also unabhängig davon, zu welchem späteren Zeitpunkt die Festsetzung der Steuerpflicht durch einen Leistungsbescheid erfolgt. Für die Erhebung von Steuern definieren die einschlägigen Gesetze oder Satzungen daher abstrakte Tatbestände, die einen Anspruch der Gemeinde begründen können sowie die Voraussetzungen des Entstehens der Steuerpflicht.

Durch die Vorschriften werden der Beginn und die Zeitpunkte der Erfüllung geregelt und dadurch die tatsächliche Verwirklichung bestimmt, aufgrund derer eine Zurechnung zum Haushaltsjahr erfolgen kann. Dabei sind die Zeitpunkte des Erlasses von Leistungsbescheiden dann relevant, wenn von der Gemeinde als Steuerberechtigte die Erfüllung der Steuerpflicht vergangenheitsbezogen festzusetzen ist.

Diese haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen nach den Festsetzungen im Leistungsbescheid trägt der periodenbezogenen Zuordnung im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung, weil regelmäßig gesetzliche Festlegung dafür bestehen. Es bedarf immer eines Heranziehungsbescheides durch die Gemeinde als Steuerberechtigte im Rahmen ihrer Steuererhebung, unabhängig davon, ob bei wegen der Steuerpflicht der Steuerschuldner bereits zu Vorauszahlungen bzw. Teilleistungen herangezogen wird oder erst durch einen abschließenden Festsetzungsbescheid mit Ablauf des Erhebungszeitraumes.

Die Gemeinde soll ihre Steuererträge grundsätzlich dem Haushaltsjahr zurechnen, in dem die Steuerpflicht besteht und auf Basis der Bemessungsgrundlage die Steuerpflicht durch einen Heranziehungsbescheid gegenüber dem Steuerschuldner festgesetzt wird (Erfüllungszeitpunkt). Zu diesem Zeitpunkt gelten die Steuererträge als von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

der Gemeinde tatsächlich realisiert. Eine Zuordnung im zeitlichen Ablauf wird nachfolgend am Beispiel des Haushaltsjahres 2014 aufgezeigt (vgl. Abbildung 445).

<b>DIE STEUERERTRAGSZUORDNUNG ZUM HAUSHALTSJAHR 2016</b>		
<b>ZEITABLAUF</b>	<b>MAßNAHME</b>	<b>ZUORDNUNG</b>
<b>Vorjahr</b>	<p><b>Vorauszahlungsbescheid</b> für das Steuer- und Haushaltsjahr 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Festlegung des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages aufgrund der Steuerpflicht im Jahr 2016</li> <li>- Festlegung der Zahlungstermine</li> <li>- Mitteilung bzw. Ankündigung der endgültigen Festsetzung der Steuerpflicht nach Eingang des Steuermessbescheides des Finanzamtes für das Jahr 2016</li> </ul>	<p><b>Festsetzungen für ein künftiges Haushaltsjahr:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Zuordnung des erzielbaren Steuerertrages zum Haushaltsjahr 2016 wegen der erst künftig entstehenden Steuerpflicht,</b></li> <li>- <b>Keine Zuordnung zum Jahr 2015, obwohl der (Leistungs-) Bescheid in diesem Jahr erlassen wird.</b></li> </ul>
<b>Haushaltsjahr 2016</b>	<p><b>Vorauszahlungsbescheid</b> für das Steuer- und Haushaltsjahr 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Festlegung des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages aufgrund der Steuerpflicht im Jahr 2016</li> <li>- Festlegung der Zahlungstermine</li> <li>- Mitteilung bzw. Ankündigung der endgültigen Festsetzung der Steuerpflicht nach Eingang des Steuermessbescheides des Finanzamtes für das Jahr 2016</li> </ul> <p><b>Änderung des Vorauszahlungsbescheides</b> für das Steuer- und Haushaltsjahr 2016</p> <p><b>Abrechnungsbescheid</b> für das Steuer- und Haushaltsjahr 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Festlegung des endgültigen Erfüllungsbetrages aufgrund der Steuerpflicht im Jahr 2016</li> <li>- ggf. Festlegung eines Zahlungstermins</li> </ul>	<p><b>Festsetzungen für das Haushaltsjahr:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Zuordnung des erzielbaren Steuerertrages zum Haushaltsjahr 2016 wegen der bestehenden Steuerpflicht anhand des erlassenen (Leistungs-) Bescheides (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).</b></li> <li>- <b>Zuordnung der Änderung des erzielbaren Steuerertrages zum Haushaltsjahr 2016 wegen der bestehenden Steuerpflicht und aufgrund des erlassenen (Änderungs-) Bescheides, auch dann, wenn der Vorauszahlungsbescheid bereits im Vorjahr erlassen wurde (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).</b></li> <li>- <b>Zuordnung des aus der endgültigen Abrechnung erzielten Steuerertrages zum Haushaltsjahr 2016 wegen der bestehenden Steuerpflicht und aufgrund des erlassenen (Abrechnungs-) Bescheides (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).</b></li> </ul>
<b>Folgejahr</b>	<p><b>Abrechnungsbescheid</b> für das Steuer- und Haushaltsjahr 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Festlegung des endgültigen Erfüllungsbetrages aufgrund der Steuerpflicht im Jahr 2016</li> <li>- ggf. Festlegung eines Zahlungstermins</li> </ul> <p><b>Änderung des Abrechnungsbescheides</b> für das Steuer- und Haushaltsjahr 2016</p>	<p><b>Festsetzungen für ein abgelaufenes Haushaltsjahr:</b></p> <p><b>Zuordnung des Steuerertrages aus der endgültigen Abrechnung sowie einer ggf. erforderlichen Änderung:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Zum Haushaltsjahr 2016:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Festsetzung der Erfüllung der Steuerpflicht durch Bescheid,</li> <li>- Erlass des Leistungsbescheides in den ersten drei Monaten (Wertaufhellung nach § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW),</li> <li>- Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses 2016 noch nicht abgeschlossen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).</li> </ul> </li> <li>- <b>Zum Haushaltsjahr 2017:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Festsetzung der Erfüllung der Steuer-</li> </ul> </li> </ul>

<b>DIE STEUERERTRAGSZUORDNUNG ZUM HAUSHALTSJAHR 2016</b>		
<b>ZEITABLAUF</b>	<b>MAßNAHME</b>	<b>ZUORDNUNG</b>
		pflicht durch Bescheid, - Erlass des Leistungsbescheides ab dem vierten Monat (Wertbegründung), - Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses 2016 abgeschlossen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

*Abbildung 445 „Die Steuerertragszuordnung zum Haushaltsjahr 2016“*

Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen nach dem im Leistungsbescheid festgesetzten Erfüllungszeitpunkt ist auch wegen der Notwendigkeit einer einheitlichen Handhabung sowie aus Gründen der Vereinfachung sachgerecht. Sie folgt vorrangig dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs und des wertbegründenden Tatbestandes nicht ausschließlich dem Prinzip der möglichen wirtschaftlichen Verursachung.

Außerdem ist diese haushaltsmäßige Zuordnung unter Berücksichtigung des gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleichs sowie des gemeindlichen Finanzausgleichs erforderlich, um möglichst vergleichbare Ausgangsverhältnisse bei den Gemeinden zu gewährleisten, z. B. für die Ermittlung der Steuerkraft. Sie bedarf einer eigenverantwortlichen Festsetzung der Gemeinde unter Angabe des Zeitpunktes zur Erfüllung der Steuerpflicht sowie des Zeitpunktes, zu dem die erforderliche Zahlung zu leisten ist.

Das haushaltsmäßige Zuordnungsprinzip ist sowohl bei Festsetzungsbescheiden als auch bei Vorauszahlungsbescheiden der Gemeinde anzuwenden. Sofern jedoch der Steuerpflichtige eine Zahlung an die Gemeinde leistet, die Gemeinde aber keinen Leistungsbescheid erlassen hat oder erlassen kann, kommt eine ertragsmäßige Behandlung der erhaltenen Finanzleistung noch nicht in Betracht. In solchen Fällen besteht zudem eine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde im Umfang der erhaltenen Zahlung.

Der Vorgang stellt keinen Anlass für eine Rechnungsabgrenzung durch die Gemeinde dar, sodass im gemeindlichen Jahresabschluss die erhaltene Finanzleistung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter dem Posten „Liquide Mittel“ und auf der Passivseite eine Verbindlichkeit gegenüber dem Einzahler unter dem Posten "Erhaltene Anzahlungen" anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW).

### **2.2.3.2 Die Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden**

Die Gemeinde hat bei ihrer Steuererhebung zu berücksichtigen, dass der Steuerschuldner regelmäßig gesetzlich verpflichtet ist, Vorauszahlungen auf seine voraussichtliche Steuerschuld im Erhebungszeitraum zu leisten, z. B. vierteljährlich bei der Gewerbesteuer (vgl. § 19 Absatz 1 Satz 1 GewStG). Sie hat dazu auch das Entstehen der Steuerpflicht nach den einschlägigen Steuergesetzen zu beachten (vgl. z. B. für die Gewerbesteuer R 19.1 GewStR 2009).

Für Kapitalgesellschaften beginnt z. B. die Gewerbesteuerpflicht mit der Eintragung ins Handelsregister und endet mit der Vermögensverteilung nach Auflösung der Gesellschaft. Die Gewerbesteuer entsteht, soweit es sich nicht um Vorauszahlungen handelt, mit Ablauf des Erhebungszeitraums (Kalenderjahr), für den die Festsetzung vorgenommen wird. Die steuerrechtlich bestimmten Vorauszahlungen bilden zusammen mit der endgültigen Festsetzung grundsätzlich eine wirtschaftliche Einheit.

Die Vorauszahlungen des Steuerschuldners stellen daher einen Teil der zu entrichtenden Steuer dar. Er erfüllt dadurch im Zeitraum der Entstehung der Steuer bereits anteilig seine Steuerpflicht, sodass bei der Gemeinde eine „Gewinnrealisierung“ und dadurch Erträge entstehen. Die Leistungen des Steuerschuldners werden deshalb

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

auch auf die Steuerschuld des entsprechenden Jahres angerechnet (vgl. § 20 Absatz 1 GewStG). Sie sind daher nicht als vor dem Einsetzen der Steuerpflicht erfolgte Zahlungsleistungen auf eine künftige Steuerschuld bzw. als Anzahlungen auf ein schwebendes Geschäft anzusehen.

Für die Gemeinde ist auch nicht ausschlaggebend, dass sich ggf. die von der Gemeinde festzusetzende Steuer verringern kann und zu hohe Vorauszahlungen zu Rückzahlungen an den Steuerschuldner führen können. Bei von der Gemeinde geregelter und in Vorauszahlungsbescheiden bestimmten Verpflichtungen führt deren Erfüllung durch den Steuerschuldner daher haushaltsmäßig unmittelbar zu gemeindlichen Erträgen. Nach Ablauf des Erhebungszeitraums sind dann die entrichteten Vorauszahlungen auf die Steuerschuld für den Erhebungszeitraum anzurechnen (vgl. § 20 Absatz 1 GewStG).

Im Rahmen des Steuerbescheids wird dann ein noch bestehender Differenzbetrag ausgeglichen, denn der Steuermessbetrag für den Erhebungszeitraum wird vom zuständigen Finanzamt erst nach dessen Ablauf festgesetzt (vgl. §§ 14 und 20 GewStG). Eine ertragsmäßige Behandlung der bei der Gemeinde eingegangenen Finanzleistungen aufgrund der von einem Dritten geleisteten Vorauszahlungen aufgrund seiner Gewerbesteuerpflicht ist daher grundsätzlich geboten.

Ein Grundsteuerpflichtiger hat z. B. seine Steuerpflicht zu je einem Viertel des Jahresbetrages des Kalenderjahres am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu erfüllen (vgl. §§ 27 und 28 GrStG). Diese Sachlage bedarf auch einer Umsetzung durch einen Leistungsbescheid, denn bis zur Bekanntgabe eines neuen Steuerbescheids hat der Steuerpflichtige zu den bisherigen Fälligkeitstagen seine Steuerpflicht durch Vorauszahlungen unter Zugrundelegung der zuletzt festgesetzten Jahressteuer zu erfüllen (vgl. § 29 GrStG). Die gesetzlichen Regelungen bewirken daher, dass aufgrund der örtlichen Festlegung der Erfüllung der Steuerpflicht ertragswirksame Geschäftsvorfälle bei der Gemeinde entstehen.

Bei Vorauszahlungsbescheiden als gemeindliche Leistungsbescheide kann daher allgemein gelten, dass die in einem Bescheid festgelegte Steuerpflicht zu den dazu benannten Erfüllungsterminen des betreffenden Haushaltsjahres (Erfüllungszeitpunkte) ertragswirksam zu behandeln ist, denn zu diesem Zeitpunkt besteht ein wertbegründender Tatbestand und ein Ressourcenzufluss für die Gemeinde.

Sofern in einem gemeindlichen Bescheid mehrere Erfüllungstermine für das gleiche Haushaltsjahr bestehen, kann die Gemeinde den jahresbezogenen Ertrag bereits im Zeitpunkt der Festsetzung vollständig ergebniswirksam erfassen. Sie muss den Ertrag nicht nach den Erfüllungszeitpunkten in Teilbeträge aufteilen und entsprechend unterjährig einzeln erfassen, auch wenn sie die Einhaltung der Erfüllungstermine zu überwachen hat.

Bei einem steuerrechtlichen Vorauszahlungsbescheid für die künftige Erfüllung einer Steuerpflicht, z. B. im folgenden Haushaltsjahr, muss die Gemeinde den erzielbaren Ertrag dem Haushaltsjahr ertragsmäßig zurechnen, in dem der Steuerschuldner durch eine Finanzleistung seine Steuerpflicht erfüllen soll. In diesen Fällen kommt für die haushaltsmäßige wirtschaftliche Zuordnung zu einem gemeindlichen Haushaltsjahr nicht der Zeitpunkt der Festsetzung durch den Leistungsbescheid in Betracht, sondern nur ein künftiger Zeitpunkt zu dem die Steuerpflicht des Dritten und damit ein Anspruch der Gemeinde auf eine Steuerleistung bestehen.

Bei einer Ertragszuordnung aufgrund von Vorauszahlungsbescheiden hat die Gemeinde zudem ggf. entstehende Anpassungen zu berücksichtigen. Sie hat die grundsätzliche Möglichkeit, die Vorauszahlungen der Steuer anzupassen, die sich für den Erhebungszeitraum voraussichtlich ergeben wird (vgl. § 19 Absatz 3 GewStG). Sie muss in solchen Fällen, die Anpassung bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats vornehmen. Das Finanzamt kann bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen den Steuermessbetrag festsetzen, der sich voraussichtlich ergeben wird. An diese Festsetzung ist die Gemeinde bei der Anpassung der Vorauszahlungen gebunden.

### **2.2.3.3 Die Ertragszuordnung bei endgültigen Festsetzungsbescheiden**

Bei steuerrechtlich bestimmten Festsetzungsbescheiden der Gemeinde führt die darin festgelegte Differenz zwischen der erfüllten Steuerpflicht im Umfang der Vorauszahlungen und der abschließenden Festsetzung der Steuerpflicht eines Dritten ggf. zu weiteren Erfüllungspflichten oder zur Reduzierung der bisher geleisteten Erfüllung. Durch solche Bescheide (endgültige Leistungsbescheid) ist dann der noch offene Erfüllungsbetrag oder der Aufwand wegen der Übererfüllung der Steuerpflicht i. d. R. dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem der Bescheid ergeht und der Erfüllungszeitpunkt liegt.

Zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips für die noch erfüllte Steuerpflicht. In den Fällen, in denen mit dem Leistungsbescheid z. B. eine Nachzahlung gefordert wird, kann diese daher mit der Bekanntgabe des Bescheides unter Beachtung des Erfüllungszeitpunktes ertragswirksam gebucht werden. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund der vorgenommenen endgültigen Festsetzung in ihrem Leistungsbescheid einen Betrag an den Steuerpflichtigen zu erstatten hat und darin den Erfüllungszeitpunkt bestimmt.

Im Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses ist bei Leistungsbescheiden auch das Wertaufhellungsgebot zu beachten, z. B. wenn die Leistungsbescheide der Gemeinde noch Festsetzungen für vergangene Jahre beinhalten und innerhalb der gesetzlichen Aufstellungsfrist von der Gemeinde erlassen werden. Eine Trennung in der vergangenheitsbezogenen Ertragszuordnung im gemeindlichen Jahresabschluss zwischen dem Vorjahr des Haushaltsjahres und weiteren vergangenen Jahren ist nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht vorgesehen. Sie wäre auch nicht sachgerecht, weil nur der letzte „offene“ Jahresabschluss für die Zuordnung zur Verfügung steht und die vorherigen festgestellten Jahresabschlüsse nicht mehr verändert werden dürfen.

### **2.2.3.4 Die Aufwandszuordnung am Beispiel der Transferleistungen**

Unter den Begriff „Transferleistungen“ fallen Leistungen der Gemeinde an Dritte, die von der Gemeinde gewährt werden, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Sie beruhen i. d. R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch. Unter diese gemeindliche Leistungsform fallen insbesondere gemeindliche Hilfen an private Haushalte (Sozialtransferaufwendungen). Z. B. Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegssopfer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber.

Derartige gemeindliche Leistungen werden von der Gemeinde i.d.R. aufgrund eines gemeindlichen Leistungsbescheides gewährt bzw. erfüllt. In diesen Fällen ist der Erfüllungszeitpunkt für die Zuordnung der gewährten Transferleistungen zum Haushaltsjahr maßgebend, denn erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht und der wertbegründende Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips.

Diese haushaltswirtschaftliche Zuordnung folgt dem Bestehen eines Verwaltungsaktes und dem darin festgesetzten Erfüllungszeitpunkt. Sie folgt nicht dem Prinzip der möglicherweise davorliegenden ungewissen „wirtschaftlichen Verursachung“ durch Dritte, über die bei der Gemeinde erst später die Kenntnisse vorliegen. Die Bindung des Transferaufwandes an das Vorliegen eines Leistungsbescheides als wertbegründenden Tatbestand gebietet zudem das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde. Sie trägt auch der notwendigen haushaltswirtschaftlichen Zuordnung in einem ausreichenden Maße Rechnung.

### **2.2.4 Die Wertaufhellung bei Leistungsbescheiden**

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschluss-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

stichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde bekannt geworden sind (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Diese allgemeine haushaltsrechtliche Vorgabe wird durch die Regelung, dass in den Fällen, in denen von der Gemeinde Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid festgesetzt werden, die Veranschlagung nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen ist, nicht eingeschränkt. Im gemeindlichen Jahresabschluss ist daher auch für diese Fälle das Wertaufhellungsgebot zu beachten und anzuwenden.

Neue Informationen zu Erträgen und Aufwendungen, die durch einen Leistungsbescheid festzusetzen sind, müssen dabei sachgerecht von der Gemeinde berücksichtigt werden. Diese Sachlage betrifft die Festsetzung von Leistungsbescheiden der Gemeinde, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) der Gemeinde bekannt werden und sich dabei auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr beziehen (wertaufhellende Informationen).

Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss zudem in dieser Zeit von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden. Die Ergebnisse können dazu führen, dass bei gemeindlichen Leistungsbescheiden, die in der Zeit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses erlassen werden, der Erfüllungszeitpunkt im abgelaufenen Haushaltsjahr liegt und ggf. der 31. Dezember als Abschlussstichtag ist.

Eine solche Festlegung bedeutet dabei nicht, dass damit ein identischer Zahlungszeitpunkt bestehen muss, denn nach einem abgelaufenen Haushaltsjahr eingehende Zahlungen können wegen des Kassenwirksamkeitsprinzips nicht mehr dem Haushaltsjahr zugerechnet werden, dem gemeindliche Erträge und Aufwendungen noch wirtschaftlich zugerechnet werden können.

### **2.3 Zu Satz 3 (Ermittlung der Haushaltspositionen):**

#### **2.3.1 Die Errechnung der Ansätze**

Die Gemeinde soll die Höhe der im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen möglichst rechnerisch ermitteln. Es soll dadurch möglichst eine genaue und zutreffende Ermächtigung für die vorgesehenen Aufgabenzwecke im Haushaltsjahr erreicht werden. Die Gemeinde soll daher alle Möglichkeiten ausschöpfen, um zu wirklichkeitsnahen Haushaltsermächtigungen im Haushaltsplan zu kommen. Die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde für die Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr sind daher stets rechnerisch zu ermitteln.

Die Gemeinde hat dazu den Rechenweg eigenverantwortlich auszuwählen und darauf zu achten, dass ihr geeignete Basisdaten ausreichend zur Verfügung stehen. Sie soll mit der Ermittlung der Ermächtigungen eine geeignete Prognose für das Haushaltsjahr vornehmen. In den Fällen, in denen die Errechnung der Ermächtigungen im Haushaltsplan durch die Gemeinde nicht möglich ist, kann auch eine Schätzung der Erträge und Aufwendungen in Betracht kommen. Die Ermittlung der im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den Teilplänen zu veranschlagenden Beträge ist von der Gemeinde sachgerecht zu dokumentieren

Die jährlichen Orientierungsdaten des Ministeriums für Inneres und Kommunales sollen dabei Anhaltspunkte für die Ermittlung der voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr der Gemeinde bieten. Sie stellen Durchschnittswerte für den Bereich des Landes dar und unterstützen dadurch die individuelle gemeindliche Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 6 Absatz 2 GemHVO NRW). Es bleibt Aufgabe jeder einzelnen Gemeinde, anhand dieser Empfehlungen und unter Berücksichtigung der örtlichen und strukturellen Besonderheiten ihre voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen zu ermitteln.

### **2.3.2 Die Schätzung der Ansätze**

Die Gemeinde soll, soweit die Erträge und Aufwendungen für das Haushaltsjahr nicht errechenbar sind, die Beträge sorgfältig schätzen. Die Schätzung kommt daher für die Gemeinde als eine Ersatzform zur Ermittlung haushaltsmäßiger Ermächtigungen im Haushaltsplan in Betracht. Sie stellt eine überschlägige betragsmäßige Ermittlung zur Feststellung von Wertverhältnissen dar, die bei fehlenden konkreten Berechnungsmöglichkeiten zur Anwendung kommt. Mit der Schätzung soll die Gemeinde annähernd sichere Werte ermitteln, die so belastbar sind, dass die Beträge unter den Haushaltspositionen veranschlagt werden können.

Bei der Gemeinde soll es bei einer Schätzung wie bei der rechnerischen Ermittlung zu einer geeigneten Prognose der voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen für das Haushaltsjahr kommen. Sie soll daher für die betragsmäßige Ermittlung alle verfügbaren Quellen nutzen, um möglichst objektiv ein exaktes Ergebnis zu erzielen. Die Gemeinde soll dabei mit möglichst größter Wahrscheinlichkeit von der Richtigkeit des Ergebnisses ausgehen können. Die Unsicherheit bei der Schätzung besteht z. B. bei den Erträgen in dem Risiko für die Gemeinde, die prognostizierten Beträge auch zu erhalten.

Für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan wird daher eine alleinige vergangenheitsbezogene „Hochrechnung“ oder ggf. eine Ermittlung nur aufgrund einzelner Geschäftsvorfälle nicht als ausreichend angesehen. Die Gemeinde hat eine Schätzung so vornehmen, dass die ermittelten Ermächtigungen ausreichen, um den Bedarf in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zu decken. Gleichwohl können sich im späteren Jahresabschluss Abweichungen von der Haushaltsplanung ergeben.

Eine sorgfältige Schätzung soll daher dazu beitragen, die Unterschiede zwischen den fortgeschriebenen Haushaltsansätzen und den jeweiligen Ist-Werten möglichst gering zu halten. Die jährlichen Orientierungsdaten des Ministeriums für Inneres und Kommunales sollen dabei Anhaltspunkte für die Ermittlung der voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde im neuen Haushaltsjahr der Gemeinde bieten. Sie stellen Durchschnittswerte für den Bereich des Landes dar und unterstützen dadurch die individuelle gemeindliche Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 6 Absatz 2 GemHVO NRW).

Es bleibt Aufgabe jeder der Gemeinde, anhand dieser Empfehlungen und unter Berücksichtigung der örtlichen und strukturellen Besonderheiten ihre voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen zu ermitteln. Die Entscheidung die im Haushaltsplan zu veranschlagenden Beträge zu schätzen, ist von der Gemeinde sachgerecht zu dokumentieren.

## **3. Zu Absatz 3 (Liquiditätsänderungsprinzips für gemeindliche Zahlungen):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen):**

#### **3.1.1 Die voraussichtlichen Zahlungsgegebenheiten**

Die Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan erfordert eine Prüfung von der Gemeinde, aufgrund welcher Ereignisse und Geschäftsvorfälle voraussichtlich bei ihr Zahlungen eingehen oder zu leisten sind. Die Gliederung des Finanzplans in die drei Zahlungsbereiche „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und Finanzierungstätigkeit“ bietet dafür einen sachgerechten Einstieg. Im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde besteht eine enge Verbindung zwischen dem betreffenden Zahlungsbereich und dem gemeindlichen Ergebnisplan.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Die Veranschlagung der dazugehörigen Zahlungen erfordert daher von der Gemeinde eine Prüfung, welche im Ergebnisplan zu veranschlagende Erträge und Aufwendungen als zahlungswirksam einzustufen sind und ob im gleichen Umfang auch Einzahlungen erzielt und Auszahlungen zu leisten sind, z. B. bei Personalaufwendungen. Andererseits müssen ggf. auch Zahlungen berücksichtigt werden, bei denen die Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit einem Vorjahr des Haushaltsjahres zuzurechnen waren, die Zahlungsleistung aber erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erbringen ist. Dazu gehören z. B. Zahlungen aufgrund von Instandhaltungsmaßnahmen, für die im wirtschaftlichen Zeitpunkt ihrer Entstehung eine Rückstellung bilanziert worden ist.

Von der Gemeinde muss außerdem geprüft werden, ob und in welchem Umfang voraussichtlich Einzahlungen eingehen und Auszahlungen zu leisten sind, bei denen kein oder noch kein Bezug zu Erträgen oder Auszahlungen besteht. Hierunter fallen insbesondere die Zahlungen, die von der Gemeinde in den Zahlungsbereichen „Investitionstätigkeit“ und Finanzierungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen sind, z. B. die Zahlung für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen oder gemeindliche Zahlungen wegen der Aufnahme von Fremdkapital.

Die Gemeinde soll für die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr alle Möglichkeiten ausschöpfen, um zu wirklichkeitsnahen Haushaltsermächtigungen in ihrem Finanzplan im gemeindlichen Haushaltsplan zu kommen. Sie soll jedoch erst dann den notwendigen betragsmäßigen Umfang einer Haushaltsermächtigung möglichst konkret schätzen, wenn eine rechnerische Ermittlung nicht möglich ist. Die Schätzung der Haushaltsdaten muss von der Gemeinde daher sorgfältig vorgenommen werden.

In diesem Rahmen hat die Gemeinde zu beachten, dass zum gemeindlichen Haushaltsplan ein Vorbericht zu erstellen ist (vgl. § 7 GemHVO NRW). Sie soll darin auch die wichtigen und wesentlichen voraussichtlichen Zahlungsgegebenheiten in ihrem Finanzplan aufzeigen und begründen. Dabei kann es z. B. bei Zahlungen aufgrund der laufenden Verwaltungstätigkeit geboten sein, in einer mehrjährigen Zeitreihe auch die bisherige Entwicklung aufzuzeigen. Die Veranschlagung erfordert jedenfalls grundsätzlich von der Gemeinde, für alle Jahre der mittelfristigen Finanzplanung zutreffende Angaben über die Einzahlungen und Auszahlungen zu machen.

### **3.1.2 Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips**

Bei den Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde findet im NKF das Kassenwirksamkeitsprinzip Anwendung, das jedoch wegen der gemeindlichen Kredite für die Liquiditätssicherung oftmals auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet wird. Die Anwendung des Prinzips erfordert, dass unter den Haushaltspositionen im Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen von Dritten ausgewiesen werden dürfen, weil nur solche Zahlungen regelmäßig eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

Aus internen Geschäftsvorfällen der Gemeinde (Gemeindeverwaltung) entsteht dagegen kein kassenmäßiger Zahlungsvorgang, sodass derartige Vorgänge sich auch nicht auf die Veranschlagung von Einzahlungen Auszahlungen im Finanzplan auswirken. Die im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagenden Zahlungsbeträge sind unter Beachtung des Gebots der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sorgfältig zu ermitteln.

Es ist dabei nicht zulässig, die veranschlagten Beträge im gemeindlichen Ergebnisplan betragsgleich und nach der gleichen Art ungeprüft in den gemeindlichen Finanzplan zu übernehmen. Eine solche Vorgehensweise schränkt die Aussagekraft des gemeindlichen Haushalts erheblich ein, weil die Beträge im Ergebnisplan nicht nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung veranschlagt werden. Die Beträge im Finanzplan sind jedoch nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip und damit nach dem Zahlungszeitpunkt zu ermitteln oder zu schätzen.



### **3.1.3 Die Beachtung der Zahlungstermine**

Bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan ist von der Gemeinde abzuschätzen, zu welchem Zeitpunkt die erwarteten Einzahlungen voraussichtlich eingehen und die Auszahlungen voraussichtlich zu leisten sein werden. Grundsätzlich soll die Veranschlagung daher nicht auf dem zeitlich festgelegten Erfüllungsprinzip aufbauen, weil für einen Dritten die Erfüllung einer Verpflichtung vom festgelegten Zahlungstermin abweichen kann.

Bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen kann sich gleichwohl der Zeitpunkt der Zahlungsverpflichtung des Dritten bzw. seine Einzahlung bei der Gemeinde oder die Leistung einer Auszahlung durch die Gemeinde mit dem festgelegten Erfüllungszeitpunkt decken. Insbesondere kann die Gemeinde bei Geschäftsvorfällen, die im Haushaltsjahr vollständig abgewickelt werden können, von dieser Sachlage ausgehen bzw. diese Sachlage bei ihrer Veranschlagung der Zahlungen im Finanzplan berücksichtigen.

Von der Gemeinde sind jedoch Einzahlungen nicht im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen, wenn sich bei der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans übersehen lässt, dass die Zahlungen bis zum Ende des zu planenden Haushaltsjahres nicht kassenmäßig eingehen werden. Die wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge sind dann allein kein Anlass für die Veranschlagung der Zahlungen, auch dann nicht, wenn die Ansprüche der Gemeinde in diesem Zeitraum durch einen Dritten zu erfüllen sind.

Die Einzahlungen, die von der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren erwartet werden, sind in den weiteren Jahren der mittelfristigen Finanzplanung auszuweisen. Dazu gehören auch Zahlungen eines Dritten, mit deren Eingang die Gemeinde, trotz einer Erfüllungspflicht im Haushaltsjahr, z. B. erst im Folgejahr rechnet. Derartige Gegebenheiten können i. d. R. nicht bei den gemeindlichen Auszahlungen entstehen, wenn die Gemeinde eine Auszahlung an einen Berechtigten zum Zeitpunkt der Fälligkeit ihrer Zahlungsverpflichtung tatsächlich leistet. Ausnahmen davon sind jedoch nicht generell auszuschließen.

### **3.1.4 Unzulässige Veranschlagungen**

#### **3.1.4.1 „Periodisierte“ Ein- und Auszahlungen**

Bei den Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde findet im NKF das Kassenwirksamkeitsprinzip Anwendung, das jedoch wegen der gemeindlichen Kredite für die Liquiditätssicherung oftmals auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet wird. Die Anwendung des Prinzips erfordert, dass unter den Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen von Dritten ausgewiesen werden dürfen, weil diese Zahlungen eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken.

Im Rahmen des Kassenwirksamkeitsprinzips, das für die jahresbezogene Zuordnung der gemeindlichen Zahlungen im gemeindlichen Finanzplan maßgebend ist, findet keine wirtschaftliche Zurechnung zu einem Haushaltsjahr statt (Periodenabgrenzung), wie es bei den gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen notwendig ist (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss daher im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltsplanung liquiditätsmäßig abschätzen, welche Einzahlungen im neuen Haushaltsjahr voraussichtlich eingehen werden und welche Auszahlungen voraussichtlich zu leisten sind (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.1.4.2 „Periodenfremde“ Ein- und Auszahlungen**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung der gemeindlichen Zahlungen ist darauf hinzuweisen, dass im Finanzplan der Gemeinde keine Zahlungen als „periodenfremde Einzahlungen“ und/oder „periodenfremde Auszah-

lungen“ veranschlagt werden dürfen. Wenn örtlich eine solche Betrachtung bei den zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen erfolgt, entsteht daraus kein Anlass für die Gemeinde, entsprechend bei den gemeindlichen Zahlungen zu verfahren.

Wie bei den Erträgen und Aufwendungen ist daher die Eigenschaft „periodenfremd“ kein Abgrenzungskriterium bei der Veranschlagung von Ein- und Auszahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan. Die Gemeinde hat immer die Zahlungen unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Einzahlungs- und/oder Auszahlungsarten bzw. den entsprechenden Haushaltspositionen des Finanzplans zu veranschlagen.

#### **3.1.4.3 „Außerordentliche“ Ein- und Auszahlungen**

Gemeindliche Einzahlungen und Auszahlungen, die aus Geschäftsvorfällen der Gemeinde entstehen, die zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen im Haushaltsjahr führen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen sind, müssen von der Gemeinde nicht in entsprechender Weise auch in der gemeindlichen Finanzrechnung differenziert werden. Eine entsprechende Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan ist, sofern derartige Geschäftsvorfälle überhaupt vorhersehbar sind, daher nicht vorzunehmen.

Die bei der Gemeinde entstandenen Geschäftsvorfälle, die zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen im Haushaltsjahr geführt und ggf. auch Zahlungen ausgelöst haben, sind im Anhang gesondert zu erläutern. In diesem Zusammenhang kann dann auch dargestellt werden, welche besonderen Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde insgesamt und im Haushaltsjahr daraus entstanden sind bzw. entstehen werden.

#### **3.2 Zu Satz 2 (Bezug zum Leistungsbescheid):**

Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen, die in einem Leistungsbescheid festgesetzt werden, nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen ist. Durch den ausdrücklichen Verweis auf diese haushaltsrechtliche Vorgabe muss die Gemeinde diese Sachlage bei der Veranschlagung von Zahlungen im gemeindlichen Finanzplan beachten, sofern die voraussichtlichen Zahlungen im Haushaltsjahr aufgrund zahlungswirksamer Erträge und Aufwendungen entstehen.

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde die Vorgabe für die jährliche Veranschlagung beachten, nach der die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die in einem Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) festgesetzt werden, nach dem Erfüllungszeitpunkt zu veranschlagen sind. Der Leistungsbescheid ist dabei ein rechtstechnisches bzw. verwaltungstechnisches Instrument zur sachlichen und zeitlichen Konkretisierung von gemeindlichen Leistungen und Ansprüchen, die haushaltswirtschaftlich zu Erträgen und Aufwendungen führen.

In diesem Zusammenhang wird unter diesem Begriff „Erfüllungszeitpunkt“ wird dabei ein Zeitpunkt verstanden, zu dem der Schuldner aufgrund eines bestehenden Rechtsverhältnisses eine Leistung an den Gläubiger erbringen muss, entweder ein Dritter an die Gemeinde als Gläubiger oder die Gemeinde als Schuldner an Dritte. Aufgrund der Anwendung des Bescheidprinzips bildet das Datum des Leistungsbescheides jedoch nicht bereits die Grundlage für die haushaltsmäßige Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr oder stellt automatisch den Erfüllungszeitpunkt dar.

Die Gemeinde muss trotz der unmittelbaren Verknüpfung in ihrem Leistungsbescheid ausreichende konkrete Festlegungen sowohl hinsichtlich des Erfüllungszeitpunktes als auch des Zahlungszeitpunktes in sachlicher und zeitlicher Hinsicht treffen. Sie darf dabei nicht den Erfüllungszeitpunkt mit dem "Fälligkeitszeitpunkt" für die vorgesehene Zahlung des Schuldners verwechseln. Die Gemeinde hat vielmehr zu beachten, dass aus zivilrechtlicher Sicht ein Gläubiger zum Fälligkeitszeitpunkt eine Leistung von einem Dritten als Schuldner aufgrund eines Rechtsverhältnisses fordern kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe erstreckt sich nur auf einen Teil der Veranschlagung von Zahlungen im gemeindlichen Finanzplan und entsprechend auf das gemeindliche Handeln im Haushaltsjahr. Sie bezieht sich darauf, dass bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen kein originäres gleichwertiges Lieferungs- und Leistungsverhältnis bzw. ein vergleichbares Austauschverhältnis mit einem Dritten zugrunde liegt. Für die haushaltswirtschaftliche Zuordnung kommen daher nur „einseitige“ Leistungen in Betracht, die zwar eine Gegenleistung des Dritten, jedoch nicht zwingend in gleicher Höhe oder zum gleichen Zeitpunkt erfordern, z. B. bei Transfererträgen und Transferaufwendungen der Gemeinde.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 11 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 12**  
**Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung**

<sup>1</sup>Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. <sup>2</sup>Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

**Erläuterungen zu § 12:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Einsatz neuer Steuerungsinstrumente**

Die politische Steuerung in den Gemeinden hat sich durch die Einführung und Anwendung des NKF grundlegend geändert. Sie ist über die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel für die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr (Geldverbrauchskonzept) zum Steuern über die Ressourcen und Leistungen i. V. m. Zielen und Leistungskennzahlen weiterentwickelt worden (Ressourcenverbrauchskonzept). Die Änderungen zeigen sich in der darauf ausgerichteten gemeindlichen Haushaltsplanung und der Haushaltsausführung sowie des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde.

Eine geeignete Steuerung der Gemeinde, die von der politischen Kultur und von der Kultur des Verwaltungshandelns getragen wird, und die Leistungen der Gemeinde sowie die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigt, bedarf regelmäßig mehrerer Kernelemente. Sie gilt es, unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse auszufüllen und umzusetzen sowie extern und intern zu kommunizieren gilt. Zu solchen Eckpunkten können folgende Merkmale gezählt werden (vgl. Abbildung 446).

<b>DIE KERNELEMENTE DER GEMEINDLICHEN STEUERUNG</b>	
-	Klare Verantwortungsabgrenzung zwischen dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung bei einem zwingend erforderlichen Zusammenwirken im Sinne der Aufgabenerfüllung.
-	Steuerung und Führung durch Leistungsabsprachen mit Vereinbarungen (Kontrakte) mit ausreichender Klärstellung von Verantwortung und Entscheidungsbefugnis.
-	Leistungsorientierung mit Zielsetzungen und Wirksamkeitsbewertungen einschließlich einer Produktorientierung und Outputsteuerung.
-	Zukunftsorientierung mit einer Festlegung sachgerechter, konkreter und messbarer Ziele, auf die das wirtschaftliche Handeln ausgerichtet werden kann, aber nicht untergeordnet wird.
-	Dezentrale Ressourcenverantwortung mit Budgetbildung in geeigneter Weise einschließlich fachlich geeigneter Prozessabläufe.
-	Controlling sowie Kosten- und Leistungsrechnung unter Berücksichtigung der Aufgabenerfüllung und der Prozessabläufe und Entscheidungszuständigkeiten.

*Abbildung 446 „Die Kernelemente der gemeindlichen Steuerung“*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 12 GemHVO NRW**

In der Gemeindeverwaltung sollte es über die einzelnen Prozessabläufe zu einer Leistungs- und Wirkungsorientierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommen, die auf der Erfüllung der örtlichen Aufgaben aufbaut. Es muss dabei geklärt werden, ob und in welcher Art eine sachgerechte Produktorientierung umsetzbar und ausfüllbar ist. Eine eindeutige und verursachungsgerechte Zuordnung von Verantwortlichkeiten in der Gemeinde muss in eine Gesamtstruktur für die gemeindliche Haushaltsplanung sowie die Haushaltsausführung und Haushaltsabrechnung eingebunden werden.

Von allen Verantwortlichen im Rat und in der Gemeindeverwaltung wird ein stärkeres Miteinander und Zusammenwirken gefordert, um ein sachgerechtes und wirtschaftliches Handeln im Rahmen der Haushaltsplanung sowie der Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erreichen. Dafür bedarf es der Entwicklung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde mit geeigneten Lektorientierungen sowie einer entsprechenden Kommunikation zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung, aber auch mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die im Haushaltsjahr erbrachten gemeindlichen Leistungen und dessen Wirkungen sollen daher unter Berücksichtigung der Zielerreichung und mithilfe von Leistungskennzahlen gemessen werden.

Aus einer zukunftsorientierten Ausrichtung der Gemeinde kann ein leistungs- und wirkungsorientiertes Handeln der Gemeinde mit klaren und transparenten Zielen sowie einer Messung der Zielerreichung bezogen auf das Haushaltsjahr entwickelt werden. Derartige örtliche Festlegungen beeinflussen die Art und den Einsatz neuer Steuerungsinstrumente vor Ort. Aus der Beurteilung der tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten kann dabei ein positiver Nutzen für die Gemeinde entstehen. Nach Ablauf des Haushaltsjahres sind daher im Jahresabschluss nicht nur der Stand des Vermögens und der Schulden der Gemeinde, sondern auch dessen Veränderungen durch das erzielte Ressourcenaufkommen und den entstandenen Ressourcenverbrauch nachzuweisen.

Eine solche Handhabung beinhaltet auch die ausreichende Einbeziehung der Öffentlichkeit in den Ablauf des jährlichen Haushaltskreislaufes der Gemeinde. Mögliche Ziele und Leistungen anhand der vom Rat der Gemeinde getroffenen Entscheidungen sind dann in den Ablauf des Haushaltsjahres einzubeziehen. Nach Ablauf des Haushaltsjahres gilt es dann, nicht nur die Leistungsergebnisse aus der ausgeführten Haushaltswirtschaft transparent und nachvollziehbar und in einen Vergleich von Plan-Werten und Ist-Werten zu stellen, sondern auch deren Wirkungen zu messen und aufzuzeigen.

### **2. Die Rechte der gemeindlichen Organe**

Die Rechte des Rates und des Bürgermeisters als gemeindliche Organe sind im Rahmen der Reform des Gemeindehaushaltsrechts unangetastet geblieben. Es bedarf aber örtlich ggf. einer neuen sachgerechten Zusammenarbeit von Rat und Gemeindeverwaltung, um unter Berücksichtigung der Möglichkeiten des NKF und der Steuerung über Ressourcen eine klare Rollen- und Verantwortungsabgrenzung im Miteinander zu erreichen. Der Rat der Gemeinde kann dabei vielfach als „Auftraggeber“ gegenüber der Gemeindeverwaltung bezeichnet werden, der strategische Ziele setzt und den haushaltswirtschaftlichen Rahmen dazu festlegt.

Bei dieser Funktion des Rates der Gemeinde ist es sachlich geboten, dass der Rat auf eine Detailsteuerung in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht verzichtet. Er soll sich darauf ausrichten, die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch klare Ziel- und Leistungsvorgaben ergebnis- und wirkungsorientiert zu steuern. In die politische Arbeit des Rates sollen nur dann einzelfallbezogene Betrachtungen einbezogen werden, wenn es dazu besonderer Festlegungen des Rates bedarf, z. B. bei Investitionen oberhalb der festgelegten Wertgrenzen.

Die einzelnen Bedürfnisse und Verhältnisse der Gemeinde sowie die Arbeitsformen in der Gemeindeverwaltung werden dadurch nicht aus der tatsächlichen Arbeit des Rates ausgeschlossen. Die örtlichen Ziele und Rahmenbedingungen sowie die Unterrichtungspflichten des Bürgermeisters gegenüber dem Rat prägen dann jedoch stärker die Zusammenarbeit. Der Rat kann deshalb weiterhin die Umsetzung seiner Vorgaben mit der Gemeindeverwaltung

ggf. konkret und verbindlich vereinbaren sowie die Erfüllung seiner Aufträge mithilfe geeigneter Instrumente kontrollieren. Die tatsächlichen Arbeitsformen des Rates müssen daher von der Gemeindeverwaltung bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Gesamtzusammenhang ausreichend berücksichtigt werden.

### **3. Gemeindliche Ziele und Zielerreichung**

#### **3.1 Steuerung und Zielstruktur**

Im Rahmen der Ausrichtung der örtlichen Steuerung gilt es, die politisch festgelegten Standards und Ziele sowie Ressourcen für die Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde erkennbar und auch die Einhaltung der Generationengerechtigkeit sichtbar zu machen. Die Erfüllung der produktorientierten Aufgaben mit den dafür erforderlichen Finanzmitteln muss dabei nachvollziehbar und transparent sein. Die örtliche Steuerung muss dabei auch das Verhältnis von Rat und Gemeindeverwaltung sachgerecht berücksichtigen.

Den tatsächlichen politischen Verhältnissen kommt im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung zu, die dem zukunftsorientierten Bild das prägende Profil geben. Aus örtlichen Visionen und Leitlinien (Leitbildern), die nicht allein von der Gemeindeverwaltung zu entwickeln sind, sollen sich strategische und operative Ziele bestimmen lassen. Sie sollten eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in der Gemeinde entfalten können.

Die aufgabenbezogene Steuerung und die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde sollten sich unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze miteinander verknüpfen lassen, (vgl. § 75 Absatz 1 **GO** NRW). Bei einem örtlichen Leitbild lassen sich verschiedene Aspekte berücksichtigen und in einer prägnanten Darstellung von der Gemeinde umsetzen (vgl. Beispiel 57).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die strategische Ausrichtung für die Gemeinde**

Das Leitbild der Gemeinde soll wichtige Strategien beinhalten, die wegen ihrer allgemeinen Bedeutung für das Leben und Handeln in der Gemeinde von hoher Relevanz sind, z. B.:

- Die Kinder brauchen und erhalten eine Zukunft.
- Den Senioren wird eine Lebensperspektive gegeben.
- Die Bürger wirken aktiv am Gemeindeleben mit.
- Der Umgang mit Natur und Umwelt erfolgt verantwortungsvoll.
- Das Handeln der Gemeinde braucht gesicherte Finanzen.
- Die sozialen und kulturellen Strukturen sind bedarfsgerecht.
- Die Infrastruktur berücksichtigt den Bedarf der Wirtschaft und der Bürger.
- Die Verantwortlichen handeln generationenübergreifend.
- Die demografische Entwicklung wird nicht ausgeklammert.
- Die Gemeindeverwaltung ist bürgernah und wirtschaftlich in allen Einheiten.

Mit solchen Ansätzen können Möglichkeiten in der Gemeinde vernetzt und gefördert sowie von den Bürgern angenommen werden. Die Gemeindeverwaltung kann dabei eine Managementstellung innehaben und als zentraler Dienstleistungsbereich innerhalb der Gemeinde tätig werden.

*Beispiel 57 „Die strategische Ausrichtung für die Gemeinde“*

Der Gemeinde stehen grundsätzlich verschiedene Handlungsmöglichkeiten offen, unter denen sie eine Auswahl zu treffen hat, um die angestrebten zukünftigen örtlichen Verhältnisse zu erreichen. Insgesamt gesehen sollte ein örtlich gestaltetes und handhabbares Zielsystem entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

Zustände beschrieben werden, die in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Zeitraum erreicht werden sollen, z. B. im Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen in die örtlichen Arbeiten der Gemeinde zur Zielbestimmung einbezogen werden, denn sie sollen das Handeln des Rates und der Gemeindeverwaltung begleiten und unterstützen. Es muss daher eine Verknüpfung zwischen den Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und den daraus abgeleiteten Handlungen sowie deren Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit) bestehen bzw. geschaffen werden.

Diese Gegebenheiten ermöglichen u.a. der Gemeinde, die notwendig werdenden Anpassungen und Weiterentwicklungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vor Ort vorzunehmen. Sie kann dann eine gemeindliche Zielstruktur mit örtlichen Steuerungsfeldern für ihre Haushaltswirtschaft verknüpfen (vgl. Abbildung 447).

<b>GEMEINDLICHE STEUERUNG UND ZIELSTRUKTUR</b>		
<b>SCHRITTE</b>	<b>UMSETZUNG</b>	<b>MAßNAHMEN</b>
Leitbild	Grundlegende Bedingungen schaffen	Kooperation der Aufgabenträger
Mittelfristige Entwicklungsziele	Grundsatzprogramm	Zukunftsorientierte Entwicklung
Jahresbezogene operative Ziele	Handlungsschwerpunkte	Handlungskonzepte
Strategien	Produktorientierung	Einzelziele
Maßnahmen	Messen der Zielerreichung	Budgetgestaltung

*Abbildung 447 „Die gemeindlichen Steuerungsfelder“*

Der jährliche Gesamtabschluss, der die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kernbereichs der Gemeinde zusammen mit der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe so darzustellen hat, als wäre die Gemeinde zusammen mit ihren Unternehmen eine einzige wirtschaftliche Einheit, kann dabei für die Gemeinde zu einem Instrument der Steuerung und Kontrolle aus der gemeindlichen Gesamtsicht werden.

Unter Einbeziehung des Grundsatzes der gemeindlichen Einheit können die Leistungen der Gemeinde und die Wirkungen ihres Handelns insgesamt erfasst werden. Diese Gegebenheiten ermöglichen ein Controlling aller gemeindlichen „Geschäftsbereiche“, denn die Leistungen der Gemeinde und deren Bewertung gewinnen durch den Gesamtabschluss der Gemeinde an erheblicher Bedeutung. Die gemeindliche Zielorientierung bzw. die Zielerreichung darf auch in der wirtschaftlichen Einheit aus Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde nicht zum alleinigen Hauptzweck der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden.

Die Zielerreichung stellt daher keine Norm dar, der das gemeindliche Handeln und die gemeindlichen Leistungen unterzuordnen sind. Es ist daher sachlich geboten, finanzielle Leistungsanreize nicht allein mit einer Zielerreichung unmittelbar zu verknüpfen. Die örtlich festgelegten Zielgrößen sollen daher zur Orientierung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und zum Umgang mit den Ressourcen der Gemeinde dienen.



Unter Einbeziehung des Grundsatzes der gemeindlichen Einheit können die Leistungen der Gemeinde und die Wirkungen ihres Handelns insgesamt erfasst werden. Diese Gegebenheiten ermöglichen ein Controlling aller gemeindlichen „Geschäftsbereiche“, denn die Leistungen der Gemeinde und deren Bewertung gewinnen durch den Gesamtabschluss der Gemeinde an erheblicher Bedeutung.

Die gemeindliche Zielorientierung bzw. die Zielerreichung darf auch in der wirtschaftlichen Einheit aus Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde nicht zum alleinigen Hauptzweck der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden. Die örtlich festgelegten Zielgrößen sollen daher zur Orientierung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und zum Umgang mit den Ressourcen der Gemeinde dienen. Sie sollen die Gemeinde auch zu Umsetzungsmaßnahmen veranlassen (vgl. Beispiel 58).

**BEISPIEL:**

**Die Zielimplementierung**

Die Ziele der Gemeinde bilden die Ausgangslage für den gemeindlichen Weg zu einem darauf ausgerichteten wirtschaftlichen Handeln in der Gemeinde. Von hoher Relevanz sind dabei die Festlegung sachgerechter Strukturen und Prozessabläufe unter den Rahmenbedingungen und der Ausrichtung der Gemeindeverwaltung. Die Umsetzung muss unterschiedliche Aspekte berücksichtigen, z. B.:

- Gestaltung der Organisationsstruktur.
- Bildung geeigneter Budgeteinheiten.
- Festlegung sachgerechter Bewirtschaftungsregelungen.
- Einrichtung von Informations- und Kontrollpflichten.
- Gestaltung einer Personalkultur.
- Gestaltung einer Führungskultur.
- Infrastruktur berücksichtigt den Bedarf der Wirtschaft und der Bürger.
- Auswirkungen nach Erfolgsfaktoren.
- Strategien zur Problembewältigung.
- Keine Ausnahmen für Problemfelder.
- Fortschreibung der eingeführten Strategie.

Mit solchen Ansätzen kann die Gemeinde die angestrebte wirtschaftliche Entwicklung auch in strategischer Hinsicht steuerungsrelevant unterstützen und beeinflussen.

*Beispiel 58 „Die Zielimplementierung“*

Die Gemeinde muss eigenverantwortlich über den Umfang und die Art und Weise einer Zielimplementierung entscheiden. Die Umsetzung kann nicht auf eine inhaltlich umzusetzende Norm gestützt werden. Die Gemeinde ist vielmehr gefordert, das gemeindliche Handeln und die gemeindlichen Leistungen mit ihrer Ausrichtung auf die Zukunft in Einklang zu bringen.

### **3.2 Ziele und Produktorientierung**

Die strategischen Zielsetzungen des Rates müssen mit der gemeindlichen Produktorientierung sachgerecht verknüpft werden, damit die Planung der Umsetzung im gemeindlichen Haushaltsplan aufgezeigt werden kann. Die für die Gemeinde verbindlichen Produktbereiche können dabei zur Konkretisierung der örtlichen Zielsetzungen beitragen, weil sie gleichzeitig als einzelne Zielbereiche nutzbar sind, für die vom Rat strategische Ziele festgelegt werden können. Anhand solcher Ziele lassen sich dann konkrete Produkte bestimmen anhand derer sinnvolle Teilpläne aufgestellt werden können.

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft lässt sich dann anhand der Zielsetzungen unmittelbar erkennen, welche Produkte in welchem Umfang notwendig sind und zusammengehören, um die ausgewählten

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 12 GemHVO NRW**

Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erreichen zu können. Es werden dadurch der erforderliche Aufwand und die Finanzleistungen transparent gemacht. Gleichwohl lassen sich produktbereichsübergreifende Ziele vor Ort nicht ausschließen, z. B. „Verbesserung der Lage von Kindern und Jugendlichen“.

Ein breites Ziel der Gemeinde soll nicht die haushaltsmäßigen Produktbereiche aufheben, bedarf aber zusätzlich eines gesonderten „Gesamtteilplans“, um den zur Zielerreichung erforderlichen Aufwand und die Finanzleistungen insgesamt transparent zu machen. Unter einem solchen „Gesamtteilplan“ lassen sich dann entsprechend den Teilzielen die produktbezogenen Teilpläne bilden und einordnen, damit die erforderlichen Teilschritte zur Zielerreichung umgesetzt, kontrolliert und nachgewiesen werden können. Der gemeindliche Haushaltsplan wird dadurch seiner Programmfunktion in geeigneter Weise gerecht.

### **3.3 Ziele und Budgetierung**

Das NKF beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinde. Das Budget kann daher ein geeignetes Bewirtschaftungsinstrument für die Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung darstellen (vgl. § 21 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Budgetierung“ wird dabei verstanden, den Fachbereichen oder Ämtern in der Gemeindeverwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen.

Dieses Verständnis von Budgetierung ist gekoppelt an die Organisationseinheiten, jeweils mit einer eindeutigen Festlegung von Zielen und deren Erreichen sowie von Verantwortlichkeiten. Das Haushaltsrecht stellt dazu Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets in Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglichen. Die Festlegung der gemeindlichen Budgets umfasst die Bildung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen sowie die Messung der Zielerreichung einschließlich der Wirkungen.

Die Budgets sollten unter Berücksichtigung der örtlichen Steuerung auch an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt ausgerichtet werden. Auf der Grundlage der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der festgelegten Verantwortlichkeiten in der Gemeindeverwaltung sollen die haushaltsmäßig gebildeten Budgets dem Gedanken einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung und dezentralen Ressourcenverantwortung in der Gemeindeverwaltung gerecht werden.

Die Ziele und Kennzahlen, die zur Grundlage der örtlichen Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht und zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung abgestimmt werden, müssen dazu in eine Zielhierarchie eingebunden sein. Eine solche Hierarchie muss daher bis in die Budgets hineinreichen, auch wenn diese „Bewirtschaftungsbereiche“ nicht als Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sind. Die Ziele und Kennzahlen müssen für eine wirkungs- und leistungsorientierte Betrachtung geeignet sein sowie der haushaltsmäßigen Produktorientierung ausreichend und angemessen gerecht werden.

### **3.4 Ziele und Nachhaltigkeit**

Das NKF beinhaltet, dass auch die Nachhaltigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde in die örtliche Zielbestimmung einzubeziehen ist. Die gemeindlichen Jahresergebnisse als „Erfolg des gemeindlichen Handelns“ müssen daher mit den Inhalten des örtlichen Leitbildes in einen abgewogenen „Ausgleich“ gebracht werden. Der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt bei der Festlegung der gemeindlichen Ziele der Nachhaltigkeit bereits aufgrund der gesetzlichen Festlegung der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit bzw. der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit eine hohe Bedeutung zu (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 und § 75 Absatz 1 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

Die Gemeinde trägt zudem eine hohe gesellschaftliche Verantwortung für unterschiedliche Zielgruppen ihrer Aufgabenerfüllung, deren Interessen am nachhaltigen wirtschaftlichen Handeln der Gemeinde ausreichend zu berücksichtigen sind. Im Rahmen der Festlegung der örtlichen Zielerreichung muss daher auch der Messung des Ressourceneinsatzes und des Ressourcenverbrauchs hinsichtlich dessen nachhaltiger zukunftsbezogener Wirkungen eine ausreichende Beachtung geschenkt werden. Die Nachhaltigkeit muss dabei anhand von Nachhaltigkeitszielen der Gemeinde aus dem haushaltsmäßigen Handeln der Gemeinde heraus entstehen.

Die Gemeinde muss daher hinsichtlich der Nachhaltigkeit ihre Haushaltsplanung und ihre Zielsetzungen stetig überprüfen und ihre politischen Entscheidungen sowie ihr Verwaltungshandeln mit konkreten Inhalten füllen. Durch die Einbindung der Nachhaltigkeit in die gemeindliche Zielbestimmung kann zudem ein Gesamtzusammenhang mit anderen zweck- und adressatenbezogenen Festlegungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde hergestellt werden.

Insgesamt sollten dazu die Art und Weise von sozialen, ökologischen und ökonomischen sowie politischen Wirkungen berücksichtigt werden, wobei sowohl positive als auch negative Auswirkungen des gesamten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde offengelegt werden sollten. Die Möglichkeiten für ein Gesamtbild sind in der Gemeinde aber nur sachgerecht umsetzbar, wenn zuvor auch die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermittelt wurden.

### **3.5 Die Kontrolle der Zielerreichung**

Der gemeindliche Jahresabschluss, der ein den örtlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln hat, ist nur vollständig, wenn auch die Zielerreichung der für das gemeindliche Haushaltsjahr festgelegten Ziele gemessen worden ist. Durch den Vergleich der im Haushaltsplan ausgewiesenen Ziele und der tatsächlichen Zielerreichung kann festgestellt werden, welcher Zielerreichungsgrad besteht und die Planziele sowie die Haushaltsausführung geeignet für die gemeindliche Aufgabenerfüllung war. Die Gemeinde soll dazu möglichst aussagefähige Daten gewinnen, die wiederum zu geeigneten Erfahrungswerten für künftige Maßnahmen werden können (vgl. Beispiel 59).

**BEISPIEL:**

**Die Beschaffung eines Feuerwehrfahrzeuges**

Der Erwerb eines Feuerwehrfahrzeuges durch die Gemeinde dient regelmäßig dem Ziel der Brandbekämpfung und dem Transport der dafür benötigten Personen sowie des Materials. Die alleinige Kontrolle der Lieferung des Fahrzeuges einschließlich seiner Ausstattung ist im Sinne einer Kontrolle der Zielerreichung bei haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen der Gemeinde nicht als ausreichend anzusehen. Es muss auch durch geeignete Maßnahmen für die Eignung beim Einsatz überprüft (kontrolliert) werden.

*Beispiel 59 „Die Beschaffung eines Feuerwehrfahrzeuges“*

Bei der Kontrolle der Zielerreichung durch die Gemeinde kann das wirtschaftliche Handeln oftmals nicht nur anhand von "Oberzielen" gemessen werden. Es müssen von der Gemeinde auch sachliche Untergruppen (Unterziele) verfügbar gemacht werden, um im Haushaltsjahr die einzelnen Beiträge zur Zielerreichung genauer bestimmen und beurteilen zu können. Es gilt daher, grundlegende örtliche Rahmenbedingungen zur gemeindlichen Zielbestimmung zu schaffen und diese bei den einzelnen Zielbestimmungen anzuwenden (vgl. Beispiel 60).

**BEISPIEL:**

**Zielbezogene Rahmenbedingungen**

Zur gemeindlichen Zielbestimmung gehören grundlegende Rahmenbedingungen von allgemeiner Bedeutung, die nicht nur auf einzelne bestimmte Ziele zugeschnitten sein dürfen, sondern die Zielbestimmung und Zielabgrenzung einschließlich deren Überprüfung sicherstellen sollen. Zu solchen Rahmenbedingungen können folgende Aspekte oder Kriterien gehören:

- welche konkreten Ziele erreicht werden sollen,
- welche Veränderungen/Verbesserungen damit verbunden sind,
- welche Handlungen und Vorgehensweisen erforderlich werden,
- anhand welcher Kriterien die Zielerreichung gemessen werden soll,
- welche Kennzahlen zur Beurteilung der Zielerreichung genutzt werden sollen,
- welche Erträge und Aufwendungen entstehen können,
- das Erfordernis und der Umfang von Finanzmitteln,
- welche Chancen und Risiken zu erwarten sind,
- welche Wirkungen auf welche Adressaten bestehen können,
- welche Verantwortlichkeiten in welchem Umfang bestehen.

Die Gemeinde muss dazu grundsätzlich gewährleisten, dass die Festlegung der Ziele, die dafür erforderlichen haushaltswirtschaftlichen Abläufe und Handlungen sowie die sonstigen erforderlichen Gegebenheiten nachvollziehbar und bewertbar sowie zu überwachen sind.

*Beispiel 60 „Zielbezogene Rahmenbedingungen“*

In diesem Zusammenhang ist es nicht als ausreichend anzusehen, wenn die gemeindliche Maßnahme durch die Adressaten als positiv eingeschätzt wurde, der Gemeinde aber keine Daten über die Ausgangslage vorliegen und bei ihr auch keine Ergebnisdaten vorhanden sind. Die Kontrolle der Zielerreichung durch die Gemeinde muss zudem unter dem Blickwinkel erfolgen, dass die Überwachung einen wichtigen Teil der gemeindlichen Wirtschaftlichkeitskontrolle darstellt.

### **3.6 Die Kontrolle der Wirksamkeit**

Einen wichtigen Teil der gemeindlichen Wirtschaftlichkeitskontrolle stellt auch die Kontrolle der Wirksamkeit der haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen durch die Gemeinde bei deren Umsetzung und bei der späteren Nutzung von Vermögensgegenständen dar. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses soll daher die Gemeinde auch die Wirkungen des gemeindlichen Handelns insgesamt erfassen und benennen.

Die Kontrolle der Wirksamkeit durch die Gemeinde erfordert, die Eignung der durchgeführten Maßnahme für die Zielerreichung und Aufgabenerfüllung zu überprüfen sowie die geplanten, aber auch die nicht beabsichtigten Auswirkungen der Maßnahme zu ermitteln. Ein Kriterium für die Kontrolle stellt dabei auch die Beachtung des Grundsatzes der Nachhaltigkeit dar (vgl. Beispiel 61).

**BEISPIEL:**

**Die Herstellung eines Spielplatzes**

Die Herstellung eines Spielplatzes durch die Gemeinde dient regelmäßig dem Ziel des gesunden Aufwachsens von Kindern durch die Schaffung von Möglichkeiten der Freizeitgestaltung. Die alleinige Kontrolle der Lieferung des Materials sowie des Aufbaus der Spielgeräte ist im Sinne einer Kontrolle der nachhaltigen Wirksamkeit bei haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen der Gemeinde nicht als ausreichend anzusehen. Es muss auch durch geeignete Maßnahmen während des gesamten festgesetzten Nutzungszeitraumes untersucht werden,

ob der erreichte Zustand des Spielplatzes fortbesteht oder Mängel bestehen, sodass der Spielplatz nicht mehr oder nur noch eingeschränkt nutzbar ist, z. B. aufgrund mangelnder Pflege bzw. fehlender Instandsetzung der Spielgeräte.

*Beispiel 61 „Die Herstellung eines Spielplatzes“*

Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang darauf achten, dass zur Kontrolle der Wirksamkeit der haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen nicht nur die Erfassung der positiven Effekte gehört, sondern auch die möglichen Risiken für die Gemeinde müssen ermittelt werden. Erst durch eine Kontrolle der Maßnahmen kann sich ggf. herausstellen, dass die Risiken bei der Planung einer Maßnahme nicht ausreichend berücksichtigt wurden.

#### **4. Die Leistungskennzahlen**

Die Gemeinde soll für ihre Aufgabenerfüllung nicht nur produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen, sondern auch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung bestimmen. Sie soll neben den Zielen ihre Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Haushaltsplanung, der örtlichen Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts machen.

Mit den örtlichen Leistungskennzahlen sollen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die quantitativ messbar sind, durch Verhältniszahlen in Kurzform dargestellt werden. Dadurch werden wichtige Erkenntnisse transparent gemacht und verständlich aufgezeigt. Mit der Messung der Zielerreichung werden jedoch keine Lösungen für das Handeln geboten. Sie soll vielmehr Anlass zur örtlichen Ursachenanalyse und ggf. zur Entwicklung von Maßnahmen sein, die der Gemeinde in eigener Verantwortung obliegen.

Die Analyse der Leistungskennzahlen kann dabei als Ausgangsgrundlage dienen und genutzt werden. Die einzelnen Leistungskennzahlen dürfen jedoch nicht isoliert betrachtet werden, sondern müssen in einen Zusammenhang gestellt werden. Ein solcher Zusammenhang sollte auf der haushaltsmäßigen Ebene der örtlichen Steuerung hergestellt werden. Es hängt daher von der Bildung der örtlichen Produkte und Produktgruppen ab, ob die dazu festgelegten Leistungskennzahlen zusammen zu einem zutreffenden Bild über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die daraus entstandenen Ergebnisse und Wirkungen führen.

Bei der Festlegung der gemeindlichen Leistungskennzahlen sind die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft regelmäßig auch die Adressaten einer Kennzahlenanalyse. Je nach den Informationsinteressen der einzelnen Adressaten wird die gemeindliche Haushaltswirtschaft aus einem individuellen Blickwinkel heraus beurteilt. Aus solchen sehr unterschiedlichen Beurteilungen der Adressaten können sich erheblich voneinander abweichende Anforderungen und Wünsche an die gemeindliche Haushaltswirtschaft ergeben. Es sollten daher möglichst auch die Wirkungen aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde erfasst werden.

Mit den Leistungskennzahlen und der Messung der Zielerreichung sowie von Wirkungen müssen die daraus gewonnenen Informationen adressatenbezogen aufbereitet werden. Beim Rat der Gemeinde kann ein Bedarf an strategischen Steuerungsinformationen und einzelnen Erkenntnissen aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln bestehen. Beim Verwaltungsvorstand dürfte ein Bedarf an operativen Steuerungsinformationen und regelmäßig auch an Einzelerkenntnissen bestehen. Bei Kreditgebern ist ein Bedarf an Daten für ihre Bonitätsprüfung zu erwarten und bei den Einwohnern und Abgabepflichtigen ein Bedarf an Transparenz über die Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handels der Gemeinde.

Ein breitgefächertes Informationsbedarf erfordert daher auch bedarfsgerechte und aussagefähige Leistungskennzahlen, wobei nicht für jeden Adressaten eigene Kennzahlen bzw. ein eigenes Kennzahlenset entwickelt werden muss. Die Leistungskennzahlen müssen nur ausreichend zweckbezogen ausgerichtet sein. Deren Nutzung in der

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 12 GemHVO NRW**

gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert daher, dass die Gemeinde sich einen Überblick über die Zwecke und inhaltliche Gestaltung der Kennzahlen sowie die eingesetzten Wertgrößen verschafft, um die dadurch verdichteten gemeindlichen Sachverhalte sachgerecht und zutreffend interpretieren zu können.

Für die Gemeinde ist es daher geboten, sich ausreichende Kenntnisse über die Grundlagen der Bildung und des Einsatzes von Leistungskennzahlen sowie über die Analyse und das Zusammenwirken von Kennzahlen zu verschaffen. Es bedarf deshalb vielfältiger Informationen zu den einzelnen Leistungskennzahlen der Gemeinde, z. B. über die Definition und Berechnungsformel einschließlich der verwendeten Wertgrößen. Ebenfalls kann ggf. eine Interpretationshilfe nützlich sein, wenn dadurch geklärt werden kann, was ein hoher oder ein niedriger Kennzahlenwert bedeutet, welche Wirkungen daraus entstehen und welche Schlüsse daraus gezogen werden können.

In diesem Zusammenhang bedarf daher nicht nur besonderer Informationen über die örtlichen Einflussfaktoren auf die gemeindlichen Leistungskennzahlen. Die Gemeinde muss bei ihren Kennzahlen auch berücksichtigen, dass die einzelnen Leistungskennzahlen nicht getrennt nebeneinanderstehen, sondern grundsätzlich miteinander verwoben sind. Es können dabei gegenseitige Abhängigkeiten zwischen den Kennzahlen bestehen, sodass im Rahmen einer Analyse die Leistungskennzahlen nicht einzeln für sich allein betrachtet werden dürfen, sondern mit anderen Werten verglichen werden müssen.

Im Rahmen einer Analyse der Leistungskennzahlen eignen sich für einen Vergleich z. B. Durchschnittswerte, Minimalwerte und Maximalwerte, aber auch systemimmanente Zielwerte. Welche Werte bei welchen örtlichen Leistungskennzahlen tatsächlich zum Einsatz kommen sollen, hat die Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden. Sie sollte dabei die von ihr festgelegten Zielsetzungen für ihre Aufgabenerfüllung und das haushaltswirtschaftliche Handeln im Haushaltsjahr sowie die örtliche Produkt- und Leistungsorientierung ausreichend berücksichtigen.

### **5. Die strategische Steuerung**

#### **5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde soll ihre Haushaltswirtschaft nicht mehr nur orientiert nach den eingesetzten Finanzmitteln, Sachmitteln und dem Personaleinsatz vornehmen (Input), sondern vor allem nach den zu erbringenden gemeindlichen Leistungen und Berücksichtigung der daraus entstehenden Wirkungen steuern (Output). Diese Steuerung hat dabei unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde zu erfolgen (Ressourcenorientierung). Sie erfordert nicht nur eine sachgerechte fachliche Ausführung der gemeindlichen Aufgaben, sondern gleichzeitig ein wirtschaftliches und nachhaltiges Handeln.

Durch sachgerechte Zielsetzungen in seinen Politikfeldern hat der Rat einen Rahmen für die örtliche Steuerung und deren Inhalte zu bestimmen, die im Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie der jährlichen Haushaltsplanung näher auszufüllen sind. Der Haushalt der Gemeinde bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument. Die gemeindliche Steuerung erfordert jedoch, dass in der Gemeinde auch verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden zur Anwendung kommen.

Bei der Gemeinde soll z. B. die Leistungs- und Produktorientierung sowie die Wirkungsanalyse zur Anwendung kommen. Die Budgetierung, der Einsatz von Leistungskennzahlen und das Controlling sowie die Umsetzung der Ressourcenorientierung erfolgen. Die Nutzung der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“, des Systems der doppelten Buchführung, die Kosten- und Leistungsrechnung vervollständigt das Bild. Diese haushaltswirtschaftlichen Grundlagen bedingen nicht, dass die Gesamtverantwortung des Bürgermeisters für die Gemeinde und die besondere Finanzverantwortung des Kämmersers entbehrlich werden und die Entscheidungskompetenz des Rates reduziert werden könnte.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

Im Zusammenspiel der Verantwortlichen für die örtliche Steuerung benötigt der Rat der Gemeinde geeignete Informationen mit den örtlich wichtigen Daten zur produktorientierten Aufgabenerledigung und mit belastbaren Daten über den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen sowie über Einzahlungen und Auszahlungen einschließlich der Daten, anhand derer die Wirkungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufgezeigt werden können. Die haushaltswirtschaftliche Produktorientierung der Gemeinde soll durch das nachfolgende Schema beispielhaft aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 448).

<b>DIE POLITIKFELDER UND DER NKF-PRODUKTRAHMEN</b>				
<b>POLITIKFELDER</b>	<b>PRODUKTBEREICHE</b>	<b>PRODUKTGRUPPEN</b>	<b>PRODUKTE</b>	<b>LEISTUNGEN</b>
1 Zentrale Verwaltung 2 Schule und Kultur 3 Soziales und Jugend 4 Gesundheit und Sport 5 Gestaltung der Umwelt 6 Zentrale Finanzleistungen	01 Innere Verwaltung ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 17 Stiftungen	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen

*Abbildung 448 „Die Politikfelder und der NKF-Produktrahmen“*

Im Gleichklang mit der haushaltsmäßigen Produktorientierung lassen sich die Produktfelder und Produktbereiche als erste Stufen der gemeindlichen Produktorientierung ohne Einschränkungen und inhaltliche Veränderungen in Politikfelder und Politikbereiche überführen. Von den sechs Politikfeldern bzw. Produktfeldern geben fünf Felder die gemeindliche Aufgabenerfüllung wieder, die vor Ort auf vielfältige Art und Weise und in unterschiedlichen Organisationsformen durchgeführt wird. Das Politikfeld „Zentrale Finanzleistungen“ stellt dabei vorrangig einen internen Hauptbereich dar.

Für die Gemeinde gilt im Rahmen ihrer örtlichen Produktorientierung, unter Berücksichtigung der örtlich festgelegten Ziele und Leistungskennzahlen eine sachgerechte Verknüpfung mit den haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen im Haushaltsjahr zu erreichen und dazu die notwendigen Messgrößen zur Messung der Zielerreichung innerhalb der örtlich festgelegten Produktorientierung zu bestimmen.

## **5.2 Die Zielstrategie**

Der Rat der Gemeinde hat die Zielsetzungen in den einzelnen Politikfeldern insgesamt und inhaltlich auf seine strategische Steuerung und seine Informationsbedürfnisse auszurichten. Diese Sachlage erfordert von Rat eine einheitliche und alle Aufgabenbereiche umspannende Zielstrategie, wobei die Formen seiner tatsächlichen Arbeit nicht unberücksichtigt bleiben können. Mit den Zielsetzungen kann eine geeignete Kontrolle und Überwachung verbunden werden, damit auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde ein wichtiger Bestandteil ihrer Aufgabenerfüllung bleibt.

Im Rahmen einer Zielstrategie müssen daher positive Ansätze gefunden werden, die örtliche Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen und generationenübergreifend wirken können. Die dabei möglichen Chancen und Risiken gilt es zu erkennen und einzuschätzen sowie durch eine umsichtige gemeindliche Geschäftstätigkeit und Haushaltswirtschaft möglichst zu nutzen oder gering zu halten. Im Sinne einer angestrebten wirtschaftlichen Weiterentwicklung der Gemeinde und der Sicherung einer stetigen Aufgabenerfüllung soll und muss ein Vertrauen und Verständnis innerhalb der Gemeinde zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung und den Einwohnern bestehen.

Das Zusammenwirken muss in örtlich geeigneter Weise gefestigt sein oder gefestigt werden, damit es dauerhaft tragfähig ist. Diese Grundlage erfordert daher stetig eine erhebliche Motivation bei den Beteiligten und ein hohes Maß an Kompromissbereitschaft und Durchhaltevermögen. Ein regelmäßiger Informationsaustausch zwischen allen Beteiligten, bei dem über den Sachstand ungeschminkt berichtet wird und nicht nur Erfolge, sondern auch Fehler aufgezeigt werden, ist dabei unerlässlich.

In gemeinsamen Aktionen gilt es dann sowohl von den Verantwortlichen in der Gemeinde als auch von den Bürgern gemeinsam die gesetzten nachhaltigen Ziele zu überprüfen und ggf. anzupassen und sachgerechte Maßnahmen umzusetzen. Vorhandene Sachinformationen müssen daher ggf. politikrelevant gemacht werden, um eine geeignete Entscheidungsrelevanz zu erhalten. Ein Mehr an Informationen für die Verantwortlichen bedeutet dabei aber nicht zwingend, dass diese zu besseren Entscheidungen führen. Sie können aber zu einer Verbesserung der Prozessabläufe beitragen.

## **6. Die Wirksamkeitsorientierung**

### **6.1 Die Informationsbeschaffung**

Die Gemeinde setzt mit ihrer Haushaltswirtschaft einen öffentlichen Auftrag stellvertretend für die Einwohner und Abgabepflichtigen um, der von diesen Personen getragen und finanziert wird. Sie ist bei der Ausführung ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft daran gebunden und muss daher auch im Rahmen ihres Jahresabschlusses den notwendigen Nachweis über die Wirksamkeit ihrer haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle führen. Um dieser Pflicht nachzukommen, benötigt die Gemeinde eine Vielzahl von leistungsbezogenen Informationen, die ihr nicht nur bei der Abwicklung ihrer Geschäftsvorfälle zufließen.

Die Gemeinde verfügt zwar über vielfältige Detailinformationen aus ihren Leistungsbeziehungen mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und aus der Abwicklung von Finanzvorfällen, jedoch sind damit meistens keine besondere Rückmeldungen verbunden, die für die Einschätzung der Wirksamkeit örtlicher Maßnahmen benötigt werden. Ebenso lässt sich nicht allein anhand des Interesses an Informationen über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde klären, ob und in welchem Umfang sich positive oder negative Wirkungen aus dem gemeindlichen Handeln ergeben haben.

Die Informationsbeschaffung der Gemeinde zur Messung der Wirksamkeit haushaltswirtschaftlicher Handlungen muss daher einerseits geeignet sein, „personenbezogene Daten“ zu sammeln, ohne gegen Datenschutzbestimmungen zu verstoßen. Sie muss andererseits dabei solche Daten verfügbar machen, dass sich daraus Verknüpfungen herstellen lassen, um mithilfe geeigneter Messgrößen sachliche Einschätzungen und Schlussfolgerungen zu treffen und in einen sachlichen Vergleich mit den Zielen und Zwecken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft stellen zu können.

### **6.2 Die Informationsbewertung**

Die Gemeinde gewinnt im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft besondere Kenntnisse und eine Vielzahl von Daten, die zu einer Grundlage für die weitere gemeindliche Aufgabenerfüllung und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde gemacht werden können. Sie muss dazu örtliche Strukturen schaffen und Verknüpfungen herbeiführen, um die verfügbaren Daten in die Messung der Wirkungen ihrer Haushaltswirtschaft einbeziehen zu können. Die örtliche Vorgehensweise setzt dabei zuvor definierte Rahmenbedingungen voraus, um im rechtlich zulässigen Rahmen die erforderliche Informationsbewertung vornehmen zu können.



Insbesondere wenn mithilfe einer technischen Datenverarbeitung die möglichen Informationen gesammelt werden sollen, müssen klare vertretbare Abgrenzungen festgelegt sein, für welche Bereiche die Informationen benötigt werden und in welche Entscheidungen in welcher Art und Weise darauf gestützt werden sollen. Der Arbeitsschritt der Informationsbewertung stellt deshalb darauf ab, welche Informationen von der Gemeinde als geeignet eingestuft werden, um die Wirksamkeit haushaltswirtschaftlicher Maßnahmen zu messen und eine Aussagekraft hinsichtlich ihrer Qualität und Quantität voraussichtlich haben werden.

### **6.3 Die Informationsverknüpfung**

Aus den bei der Gemeinde verfügbaren Erfahrungen, Kenntnissen und Aufgaben und den Wünschen und dem Informationsbedarf der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft lassen sich für die örtliche Haushaltsplanung, die Haushaltsausführung und die Haushaltsabrechnung besondere Verknüpfungen herstellen, die sachlich zur gemeindlichen Zielsetzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung und wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde beitragen sollen.

Eine Verknüpfung verfügbarer Informationen dürfte dabei regelmäßig mithilfe einer technischen Unterstützung erfolgen, um vielfach die mögliche „Datenflut“ bewältigen zu können. Eine sinnvolle und sachgerechte Informationsverknüpfung setzt jedoch voraus, dass zuvor die Verantwortlichkeiten dafür sowie sachgerechte Abgrenzungen der möglichen Formen und der Vielzahl der Verknüpfungen festgelegt worden sind.

Es bedarf dabei insbesondere für entstehende Muster einer Festlegung, dass nicht der „Informant“, sondern der Analyst die Verantwortung trägt, wenn Ursachen und Wirkungen in einen Zusammenhang gestellt werden. Ebenso gehört die Anwendung statistischer Methoden bei der Darstellung von Verknüpfungen in diesen Verantwortungsbereich. Gleichwohl ist eine Informationsverknüpfung notwendig und hilfreich, um möglichst wirklichkeitsnah die Wirkungen haushaltswirtschaftlicher Maßnahmen aufzuzeigen.

### **6.4 Die Schlussfolgerungen**

In der gemeindlichen Selbstverwaltung liegt die Grundlage für die Gemeinde, geeignete Schlussfolgerungen aus verfügbaren Erfahrungen, Kenntnissen und Aufgaben und den Wünschen und dem Informationsbedarf der Adressaten zu ziehen, in der Umsetzung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Durch eine sinnvolle und sachgerechte Informationsverknüpfung wird es möglich, Wirksamkeitszusammenhänge sichtbar zu machen und das gemeindliche Handeln bzw. die Steuerung der Gemeinde darauf auszurichten. Die möglichen Chancen und Risiken der Gemeinde in ihrem wirtschaftlichen Handeln lassen sich dabei konkreter einschätzen.

Die dazu bei der Gemeinde verfügbaren Informationen betreffen das gesamte Zusammenleben in der Gemeinde, sodass Zusammenhänge geschaffen werden können, die möglicherweise tief in das Leben der Einwohner und Abgabepflichtigen hineingreifen. Für die gemeindlichen Schlussfolgerungen aus den Wirksamkeitsuntersuchungen dürfen daher diese Personen grundsätzlich nicht verantwortlich gemacht werden. Insbesondere dann nicht, wenn die Schlussfolgerungen aufgrund hochgerechneter Analysen entstehen, und damit eine Unterstellung von Handlungsweisen möglich ist, die nicht der Realität entspricht.

Die Gemeinde hat daher umfassend dafür Sorge zu tragen, dass bei einer Wirksamkeitsanalyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft alle Arbeitsschritte einer Kontrolle unterliegen, um Missbräuche zu vermeiden. Das Controlling und andere Qualitätsmaßnahmen der Gemeinde dürfen dabei nicht zum Selbstzweck werden, denn solche Maßnahmen dienen lediglich der örtlichen Steuerung einer effektiven Haushaltswirtschaft. Die erzielten Schlussfolgerungen für das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde müssen in den Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung eingebettet bleiben. Die Wirksamkeitsorientierung des gemeindlichen Haushalts dient daher auch dazu, wirtschaftlichen Fehlentwicklungen der Gemeinde frühzeitig entgegen zu wirken.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen):**

#### **1.1 Die gemeindliche Aufgabenerfüllung**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ durch die Gemeinde. Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft für jedes Haushaltsjahr anzusehen. Als Anknüpfungspunkt für die Aufgabenbestimmung ist die Vorschrift des § 3 GO NRW heranzuziehen durch die die Aufgaben der Gemeinde grundsätzlich bestimmt und abgegrenzt werden. Die Gemeinde hat wegen der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit ihrer Aufgaben einen (theoretisch) unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln. Es ist deshalb jährlich eine Bedarfsprüfung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit notwendig.

Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ schließt dabei die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit und damit des dafür benötigten Vermögens sowie der notwendigen Erträge sowohl im einzelnen Haushaltsjahr als auch bezogen auf die Zukunft (auf Dauer) ein. Für die wirtschaftliche Lage und die Weiterentwicklung der Gemeinde kommt es daher auf die Ergebnisse der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde an. Die möglichen Leistungskennzahlen müssen daher für die Gemeinde mehr als ein statistischer Zweck sein. Sie sollen vielmehr für die Steuerung der Ressourcen, der Aufgaben und der Wirkungen geeignet sein.

Die örtliche Haushaltswirtschaft ist von der Gemeinde durchaus gestaltbar, auch wenn durch Gesetze und andere Vorschriften für die Leistungen der Gemeinde und deren Abnehmer oftmals ortsbezogene Beschränkungen bestehen. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung soll dem Erhalt einer Vielzahl von Dienstleistungen der Gemeinde und damit dem Nutzen der örtlichen Gemeinschaft dienen. Daher kommt es bei der Beurteilung vielfach auch auf eine adressatenbezogene Betrachtung der Art und des Umfanges der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und deren Wirkungen an.

#### **1.2 Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt**

Die Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen ist auch an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt auszurichten. Mit der Einführung des NKF in der Gemeinde ist die bisherige ausschließliche Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse und Wirkungen ersetzt bzw. abgelöst worden, d. h. die Inputorientierung in der Haushaltswirtschaft ist in eine Outputorientierung umgewandelt worden.

Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde wird dadurch transparenter und ihr wirtschaftliches Handeln gestärkt. Die Einführung der Produktorientierung erfordert daher von der Gemeinde, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition von örtlichen Produkten sowie von Zielen und Leistungskennzahlen zu ermöglichen.

In diesem Zusammenhang ist es für die Gemeinde nicht ausreichend, nur ihre Leistungen aufzulisten. Es müssen vielmehr die Produkte und die Ziele eindeutig definiert und voneinander abgegrenzt werden. Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde u.a., örtlich auch eine Produktqualität festzulegen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der Produkte der Gemeinde und der dazugehörigen gemeindlichen Leistungen erleichtert dabei die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen. Durch solche Informationen kann der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung getragen werden. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann dadurch auch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verständlicher werden.

### **1.3 Die gemeindlichen Ressourcen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die Festlegung von haushaltswirtschaftlichen Zielen und Leistungskennzahlen enthält für die Gemeinde die ausdrückliche Vorgabe, dabei das erzielbare Ressourcenaufkommen und den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch zu berücksichtigen. Im Haushalt der Gemeinde bzw. im gemeindlichen Ergebnisplan sind deshalb das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch der Gemeinde in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen abzubilden.

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Vorgang dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert.

Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche Erträge und auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die voraussichtlichen Einzahlungen und Auszahlungen für das Haushaltsjahr sind dabei gesondert im Finanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans zu veranschlagen. Für deren Zuordnung zum Haushaltsjahr ist nicht die wirtschaftliche Zurechnung, sondern das Kassenwirksamkeitsprinzip ausschlaggebend (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **1.4 Die Festlegung von produktorientierten Zielen**

#### **1.4.1 Die Zielfunktionen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die haushaltswirtschaftlichen Ziele und Leistungskennzahlen der Gemeinde enthält die ausdrückliche Vorgabe, dass die Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmen und mit örtlichen Finanzziele verknüpfen soll. Diese Vorgaben erfordern eine Erweiterung der örtlichen Zielbildung, die grundsätzlich bereits im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung erfolgt, z. B. in Form der Aufstellung eines Leitbildes.

Diese Aufgabe unterliegt der Zuständigkeit des Rates der Gemeinde, wobei seine sonstigen Rechte und Kompetenzen uneingeschränkt erhalten bleiben, z. B. das Budgetrecht, die Beschlussfassung über den Haushaltsplan, die Feststellung des Jahresabschlusses. Die örtliche Festlegung von produktorientierten Zielen und von Leistungskennzahlen bringt aber Veränderungen in den Beratungen und Entscheidungen des Rates mit sich, denn der Rat soll zukünftig möglichst ergebnisorientiert steuern. Eine solche Steuerung bedeutet aber nicht, dass dadurch Beratungen und Beschlussfassungen des Rates zu Einzelfragen ausgeschlossen werden.

Die Verpflichtung nach dieser Vorschrift verlangt zudem von der Gemeinde nichts Unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, geeignete und zutreffende Ziele für das haushaltswirtschaftliche Handeln festzulegen. Die örtlichen Ziele sollen zudem ermöglichen, auch die Wirkungen aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde erfassen zu können und für die gemeindliche Steuerung brauchbar zu machen.

Die Steuerung der Gemeinde bzw. der Gemeindeverwaltung darf sich jedoch nicht nur auf die Ziele auf der untersten Ebene der örtlichen Gliederung des Haushaltsplans erstrecken. Diese gemeindlichen Ziele sowie die Ziele der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

übrigen Ebenen des gemeindlichen Haushaltsplans müssen in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der Gemeindeverwaltung (operative Ziele) hineinreicht. Bei der Festlegung gemeindlicher Ziele sollten daher auch die unterschiedlichen Zielfunktionen nicht außer Acht bleiben (vgl. Abbildung 449).

<b>DIE ZIELFUNKTIONEN BEI GEMEINDLICHEN ZIELEN</b>	
<b>FUNKTION</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Auswahlfunktion</b>	Durch die Ziele muss eine Bewertung von Handlungsalternativen im Hinblick auf ihren Beitrag zur Erreichung der gesetzten Ziele möglich sein.
<b>Anreizfunktion</b>	Durch konkrete Zielvorgaben müssen dem Ausführenden die notwendigen Anreize zur Umsetzung, ggf. auch Leistungssteigerung, geboten werden.
<b>Beurteilungsfunktion</b>	Durch die Zielvorgaben muss noch eine Beurteilung möglicher Handlungsalternativen im Hinblick auf die Zielerreichung möglich sein.
<b>Kontrollfunktion</b>	Durch die Gestaltung messbarer Ziele muss die Möglichkeit einer Gegenüberstellung der erreichten Ergebnisse mit den gesetzten Zielvorgaben geschaffen werden.
<b>Koordinationsfunktion</b>	Durch die Zielvorgaben sollen die möglicherweise unterschiedlichen Aktivitäten im Sinne der Zielerreichung angepasst und aufeinander abgestimmt bzw. harmonisiert werden.
<b>Orientierungsfunktion</b>	Durch die Zielvorgabe soll eine Ausrichtung sämtlicher Handlungen auf die gesetzten Ziele erfolgen.
<b>Steuerungsfunktion</b>	Durch die Zielvorgaben sollen noch Möglichkeiten der eigenen Entscheidung über die zur Zielerreichung erforderlichen Handlungen bleiben.

*Abbildung 449 „Die Zielfunktionen bei gemeindlichen Zielen“*

Bei der Gemeinde kann nur so ein in sich stimmiges Zielsystem im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung gerecht werden kann. Im haushaltswirtschaftlichen Zielbildungsprozess sollen deshalb die Ziele unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und der Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung, ggf. unter Einbeziehung der Öffentlichkeit, abgestimmt werden.

Durch diese sachliche Zusammenarbeit kann erreicht werden, dass die Ziele und Leistungskennzahlen der Gemeinde gleichgewichtig zu den übrigen Haushaltsdaten sind und einen unverzichtbaren Bestandteil der gemeindlichen Haushaltsplanung darstellen. Dabei sind Ziele, die lediglich auf einen bestehenden Zustand oder auf die Einhaltung von rechtlichen Vorgaben ausgerichtet sind, nur bedingt brauchbar. Es gilt deshalb auch, die örtliche Zielbildung nicht allein aus fachlicher Sicht zu betreiben.

Eine alleinige fachbezogene Festlegung birgt die Gefahr in sich, die gemeindlichen Ziele so zu bestimmen, dass diese ständig erreicht werden und das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde der Zielerreichung untergeordnet wird. Es könnten andererseits die Ziele auch fachbezogen so hoch angesetzt werden, dass allein deshalb zusätzliche Ressourcen gefordert werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

Ein örtliches Zielsystem aus der Gesamtsicht der Gemeinde, das ausgehend von einem örtlichen und vom Rat mitgetragenen Leitbild zu umsetzbaren jährlichen Zielen bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und zu einer Überprüfung der Zielerreichung führt, ermöglicht auch, die sachgerechten Arbeitsschritte sowie einen örtlichen Abstimmungs- und Umsetzungsprozess, der eine zutreffende Bewertung des wirtschaftlichen Handelns und der Aufgabenerfüllung der Gemeinde fördert.

**1.4.2 Die Zielkonzeption im Teilplan**

Den Einstieg für eine örtliche Zielbildung bietet der gemeindliche Haushaltsplan, dessen Teilpläne mindestens nach den für verbindlich erklärten Produktbereichen aufgestellt werden müssen (vgl. § 79 GO NRW i. V. m. § 4 GemHVO NRW). Die produktorientierten Ziele können dabei auf den haushaltswirtschaftlichen Produkten aufbauen, die örtlich in Eigenverantwortung von der Gemeinde festzulegen sind. Es sollten möglichst für alle Produkte auch Ziele bestimmt werden, auch wenn für die gemeindliche Steuerung oftmals eine Beschränkung auf bestimmte Schlüsselprodukte sachgerecht ist.

Die Zielbildung soll daher nicht allein auf den Grundsatz der Vollständigkeit ausgerichtet werden. Die örtlichen Ziele müssen vielmehr geeignet sein, in ein Zielsystem eingebunden zu werden, um zur örtlichen Steuerung der Gemeinde beitragen zu können. Die Teilpläne im Haushaltsplan der Gemeinde stellen dabei besondere „Entscheidungsbereiche“ für das geplante gemeindliche Handeln im Haushaltsjahr dar. Sie erfordern eine grundlegende zielbezogene Konzeption, die von der Gemeinde unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der örtlichen Zielhierarchie festgelegt werden sollte (vgl. Abbildung 450).

<b>DIE ZIELKONZEPTION IM GEMEINDLICHEN TEILPLAN</b>	
<b>MERKMAL</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verständlich</b>	Die Zielvorgaben müssen bezogen auf die Produktorientierung und Aufgabenerfüllung verständlich und nachvollziehbar sein und einen unmittelbaren Bezug zu den haushaltswirtschaftlich zu erbringenden Leistungen haben.
<b>Realitätsnah</b>	Die Zielvorgaben müssen auf die konkrete Leistungserbringung ausgerichtet und im Rahmen der Aufgabenerfüllung erreichbar und messbar sein.
<b>Motivierend</b>	Die Zielvorgaben müssen Anlass zu Verbesserungen im wirtschaftlichen Handeln und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sein.
<b>Übereinstimmend</b>	Die Zielvorgaben müssen mit den Oberzielen in Einklang stehen und mit gleichrangigen Zielen vereinbar sein bzw. sie dürfen anderen Zielen nicht entgegenstehen.
<b>Kontrollierbar</b>	Die Zielvorgaben müssen eine Kontrolle der Zielerreichung ermöglichen.

*Abbildung 450 „Die Zielkonzeption im gemeindlichen Teilplan“*

Eine erzielbare Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sollte zwischen allen Beteiligten abgestimmt werden. Dabei muss auch klargestellt werden, dass die Nichterreichung von örtlichen Zielen nicht zwingend oder automatisch ein „Versagen“ in der Haushaltsbewirtschaftung bedeutet. Eine Abweichung von der Haushaltsplanung bzw. dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr kann auch durch externe Faktoren entstehen.

Derartige Gegebenheiten können sich bei der Gemeinde auf ihre Haushaltswirtschaft auswirken, ohne dass von der Gemeinde die Wirkungen unmittelbar beeinflusst werden können. Eine aufgetretene bedeutsame Abweichung kann aber gleichwohl zum Anlass für einen sachlichen Prozess genommen werden, um ggf. einen neuen Weg für eine bessere systematische Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für den Rat und die Gemeindeverwaltung zu erreichen.

### **1.5 Die Festlegung von Leistungskennzahlen**

Die von der Gemeinde gebildeten örtlichen Ziele (Leistungs- und Finanzziele) sind u.a. mit Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung zu verbinden. Die Auswahl von Leistungskennzahlen folgt daher der Festlegung von örtlichen Ziele durch die Gemeinde. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind solche Kennzahlen jene Zahlen, durch die quantitativ erfassbare Sachverhalte in konzentrierter Form wiedergegeben werden können. Sie stellen relative Maßzahlen dar, die als Quotient aus einem Zähler und einem Nenner gebildet werden.

Die gemeindlichen Leistungskennzahlen setzen sich i.d.R. aus zwei oder mehreren Grundzahlen zusammen und enthalten quantitative und aussagekräftige Informationen. Bei der Festlegung der gemeindlichen Leistungskennzahlen muss daher deren Funktion und Zweck sowie der mögliche Nutzen berücksichtigt werden. Die Gemeinde soll die Leistungskennzahlen auswählen, die zielbezogen und steuerungsrelevant und für ihre Adressaten eindeutig und verständlich sowie interpretierbar sind. Es muss daher auch immer ein zeitnaher Bezug zum erreichten und gemessenen gemeindlichen Ereignis bestehen.

Die örtlichen Leistungskennzahlen müssen daher auch möglichst schnell für die gemeindliche Steuerung und die Adressaten verfügbar gemacht werden. Vor einem dauerhaften Einsatz ist daher auch deren Tauglichkeit für die vorgesehenen Zwecke zu prüfen und während ihres Einsatzes zu überwachen. Die Kennzahlen haben zudem unterschiedliche Funktionen (vgl. Abbildung 451).

<b>WICHTIGE FUNKTIONEN GEMEINDLICHER LEISTUNGSKENNZAHLEN</b>	
-	Die Leistungskennzahlen stehen in engem Zusammenhang mit den vom Rat aufgestellten Zielvorgaben. Sie dienen u.a. der Ermittlung und Beschreibung von Zielvorgaben.
-	Die Leistungskennzahlen dienen zur Kontrolle des Grades der Zielerreichung, insbesondere, wenn mit der Zielbestimmung eine „Soll-Zahl“ verbunden wurde, und damit auch zur Feststellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde.
-	Die Leistungskennzahlen haben eine Warnfunktion inne, weil durch sie die entstandenen Abweichungen von den Haushaltsvorgaben ersichtlich und Ursachenanalysen möglich werden.

*Abbildung 451 „Wichtige Funktionen gemeindlicher Leistungskennzahlen“*

Die im NKF wesentlich verbesserte Informationsbasis sowie die neuen Komponenten des gemeindlichen Haushalts ermöglichen eine qualifizierte Steuerung des gemeindlichen Handelns. In Abhängigkeit von der örtlichen Produktbildung und der jeweils gewünschten Informationstiefe über die gemeindliche Leistungserbringung sind die örtlich benötigten Leistungskennzahlen von jeder Gemeinde eigenverantwortlich zu definieren. Dem steht nicht entgegen, auf Erfahrungen anderer Gemeinden aufzubauen oder erprobte Leistungskennzahlen unter Berücksichtigung der Wirkungen den örtlichen Bedürfnissen anzupassen.

**1.6 Die Messung der Zielerreichung**

Die Vorgabe aus der haushaltsrechtlichen Vorschrift, die örtlichen Ziele zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts zu machen, führt dazu, dass die Erreichung der vereinbarten Ziele für das Haushaltsjahr im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses mithilfe von Leistungskennzahlen gemessen werden muss. Unter dem Begriff „Leistungskennzahl“ soll dabei eine Maßgröße verstanden werden, die zu einem gemeindlichen Sachverhalt durch Zusammenfassung auf eine quantitative Größe eine Aussage ermöglicht und dessen Beurteilung unterstützt.

Die Messung der Zielerreichung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch Leistungskennzahlen kann zu wichtigen Erkenntnissen über die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten und Wirkungen führen sowie ggf. Besonderheiten aufdecken. Sie ist daher kein Selbstzweck, sondern dient der gemeindlichen Steuerung und der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Es ist dabei zu beachten, dass die Messung der Zielerreichung noch keine Aussage über die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde zulässt, sondern nur Hinweise darauf geben kann, die zu nutzen sind.

Eine Leistungskennzahl besteht i.d.R. aus Messgrößen und kann für unterschiedlichste Fragestellungen eingesetzt werden. Dabei ist zu beachten, dass nicht nur eine Leistungskennzahl zur Messung der Zielerreichung eingesetzt wird und beim Einsatz von mehreren Leistungskennzahlen, die einzelnen Kennzahlen nicht isoliert betrachtet werden. Diese Sachlage setzt aber auch voraus, dass bei der Auswahl der einzusetzenden Leistungskennzahlen bestimmte Kriterien zur Anwendung kommen sollen (vgl. Abbildung 452).

<b>DIE AUSWAHL VON LEISTUNGSKENNZAHLEN</b>	
<b>AUSWAHLASPEKTE</b>	<b>AUSWAHLINHALTE</b>
<b>Einsatzfeld</b>	Das vorgesehene Einsatzfeld oder der Beurteilungsbereich ist ausschlaggebend für die Auswahl der einzusetzenden Leistungskennzahl um eine Messung der Zielerreichung zu bewirken. Dazu bietet sich z. B. eine Zuordnung nach der örtlichen Produktorientierung an.
<b>Definition</b>	Die Definition einer Leistungskennzahl lässt erkennen, ob diese für den vorgesehenen Zweck geeignet ist.
<b>Berechnungsformel</b>	Die Berechnungsformel zeigt die Zusammensetzung einer Leistungskennzahl auf und lässt eine Beurteilung der Einsatzmöglichkeit zu.
<b>Wertgrößen</b>	Die Quellen der einzelnen Wertgrößen der Leistungskennzahl sollten, wenn bekannt, in die Beurteilung der Einsatzmöglichkeit der Leistungskennzahl einfließen.
<b>Interpretationsmöglichkeiten</b>	Für jede eingesetzte Leistungskennzahl bedarf i.d.R. einer Interpretationshilfe. In dieser Unterstützung sollten Antworten zu Auslegungsfragen enthalten sein, z. B. was ein hoher Wert oder ein niedriger Wert bei einer Kennzahl bedeutet, lassen bestimmte Kennzahlenwerte bestimmte Schlüsse zu oder ist ggf. eine Gewichtung erforderlich.
<b>Einflussfaktoren</b>	Bei jeder eingesetzten Leistungskennzahl können Einflussfaktoren bestehen, die deren Aussagekraft bestimmen. Durch die Betrachtung individueller Strukturen der gemeindlichen Aufga-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

<b>DIE AUSWAHL VON LEISTUNGSKENNZAHLEN</b>	
<b>AUSWAHLASPEKTE</b>	<b>AUSWAHLINHALTE</b>
	benerfüllung wird eine Überprüfung der Richtigkeit der Kennzahl möglich.
<b>Beziehungen zu anderen Kennzahlen</b>	Bei der Messung der Zielerreichung mit Hilfe von Kennzahlen in einem Einsatzfeld stehen die einzelnen Leistungskennzahlen miteinander in Beziehung und nicht getrennt nebeneinander. Die gegenseitigen Abhängigkeiten und Verhältnisse müssen offengelegt und berücksichtigt werden.
<b>Vergleichswerte</b>	Die Messung der Zielerreichung erfordert andere Werte, z. B. Zielwerte oder Durchschnittswerte, die zu Vergleichszwecken herangezogen werden können, denn eine Leistungskennzahl soll nicht isoliert betrachtet werden.

*Abbildung 452 „Die Auswahl von Leistungskennzahlen“*

Für die Analyse der Gemeinde über die entstandene oder erreichte wirtschaftliche Lage und die Festlegung der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde kann eine Kennzahlenanalyse, die sich an die örtliche Messung der Zielerreichung anschließt, von großem Nutzen sein. Welche Leistungskennzahlen für welche Sachverhalte in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde eingesetzt werden, ist von der jeweiligen Zielsetzung der Gemeinde und der Art und Form der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft abhängig.

Zur Bewertung der gemeindlichen Sachverhalte ist es erforderlich, die eingesetzten Leistungskennzahlen ins Verhältnis zu Referenz- oder Vergleichskennzahlen zu setzen. Bei der möglichen Vielzahl von Vergleichen im Rahmen von gemeindlichen Leistungskennzahlen liegt die konkrete Festlegung der Vergleiche in der Verantwortung der Gemeinde (vgl. Abbildung 453).

<b>VERGLEICHE BEIM EINSATZ VON LEISTUNGSKENNZAHLEN</b>	
<b>Zeitreihenvergleich</b>	Der Vergleich in Form einer Zeitreihe lässt auffällige Veränderungen in der Vergangenheit durch ein Nebeneinander von mehreren Jahren erkennen. Durch einen solchen Vergleich wird aber auch das Abschätzen von Entwicklungen und Trends unterstützt.
<b>Plan-/Ist-Vergleich</b>	Der Plan-/Ist-Vergleich dient der haushaltsmäßigen Messung der Zielerreichung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Euro-Beträgen für das abgelaufene Haushaltsjahr. Er ist durch Leistungskennzahlen zu ergänzen. Dieser jahresbezogene Vergleich kann in einen Zeitreihenvergleich erweitert werden. Er kann dann der Abschätzung voraussichtlicher Entwicklungen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung dienen.
<b>Interkommunaler Vergleich</b>	Vergleiche mit anderen (ähnlichen) Kommunen, Standortbestimmung, Entwicklungen u.a.

*Abbildung 453 „Vergleiche beim Einsatz von Leistungskennzahlen“*



**2. Zu Satz 2 (Ziele und Leistungskennzahlen für Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle):**

**2.1 Der neue Informationsbedarf**

Die ausdrückliche Vorgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, die festgelegten Ziele und Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts der Gemeinde zu machen, führt dazu, dass der Rat der Gemeinde für seine strategische Steuerung entsprechende Informationen aus der örtlichen Haushaltswirtschaft benötigt. Den Auslöser für den örtlichen Einsatz von Zielen und Leistungskennzahlen soll der eigene Steuerungsbedarf der Gemeinde für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sein.

Der örtliche Informationsbedarf, der unter Berücksichtigung der gemeindlichen Haushaltsplanung entsteht und dessen Wirkungen sich in der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans zeigen, spiegelt sich im Jahresabschluss der Gemeinde wieder. In diesem Zusammenhang ist es daher nicht hilfreich, den Bedarf allein aus dem durch die Vorschrift ausgedrückten Willen des Gesetzgebers abzuleiten, sondern die örtlichen Verhältnisse als gewichtige Ausgangslage dafür zu betrachten.

Für die Gemeinde gilt es daher, die Durchführung der Haushaltswirtschaft insgesamt auf geeignete Ziele mit entsprechender Steuerung und Erfolgskontrolle auszurichten. Dazu bedarf es vielfältiger geeigneter Informationen aus der Planung, Ausführung und Abrechnung der jährlichen Haushaltswirtschaft, die zu einem Gesamtbild zusammengetragen werden müssen (vgl. Abbildung 454).

<b>INFORMATIONEN ÜBER DIE GEMEINDLICHE HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
-	Aus der Veranschlagung von Erträgen als Ressourcenaufkommen und Aufwendungen als Ressourcenverbrauch im Ergebnisplan des Haushaltsplans.
-	Aus der Veranschlagung von Einzahlungen als Mittelherkunft und Auszahlungen als Mittelverwendung im Finanzplan des Haushaltsplans.
-	Aus der Zuordnung von Ressourcen zu den gemeindlichen Aufgaben, Zielen und Leistungen in den produktorientierten Teilplänen des Haushaltsplans.
-	Aus der Gestaltung des jährlichen Haushaltsausgleichs auf der Grundlage von Erträgen und Aufwendungen und durch seinen Bezug zum Eigenkapital.
-	Aus der stichtagsbezogenen Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden und dem Nachweis in der Bilanz.
-	Aus der stichtagsbezogenen Bewertung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und ihre Chancen und Risiken für die Zukunft.
-	Durch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung und durch die Messung der Wirkungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

*Abbildung 454 „Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft“*

Die tatsächlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde sind deshalb auch für die Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans relevant, der unter Beachtung der politischen und steuerungsrelevanten Aspekte sowie der notwendigen Transparenz über das finanzwirtschaftliche Handeln der Gemeinde, den Rahmen für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bildet.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

Der gemeindliche Haushaltsplan sollte daher eine Verknüpfung von Zielen mit Leistungs-, Ertrags- und Finanzdaten enthalten, um übersichtliche und nachvollziehbare Informationen für den Rat der Gemeinde zu gewährleisten und die Messung der Zielerreichung und der Wirkungen möglich zu machen (vgl. Nummer 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005, SMBl. NRW. 6300).

## **2.2 Die Ausgestaltung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen**

Die sachgerechte Ausgestaltung von Zielen und Leistungskennzahlen obliegt der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse. Die Zielbeschreibungen, Leistungskennzahlen und sonstige Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan sind daher von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie kann dazu auch weitere Informationen anhand der bestehenden Zielhierarchie oder von Leistungsmerkmalen geben.

Für die Auswahl der Informationen bzw. die Aufbereitung der Daten müssen dabei die Zwecke der Informationen und die Bedürfnisse aller Adressaten berücksichtigt werden, um eine tatsächliche Verwertung der gegebenen Informationen durch die Adressaten zu erreichen. Die haushaltsbezogenen Ziele dürfen sich dabei nicht allein auf mögliche Finanzgrößen stützen, um die gemeindliche Aufgabenerfüllung durch die Verwaltung der Gemeinde zu messen. Zur Konkretisierung der festgelegten Zielsetzungen sind vielmehr von der Gemeinde noch weitere geeignete Messgrößen zu bestimmen.

Von der Gemeinde müssen mithilfe von Messgrößen die Leistungskennzahlen gebildet werden, durch die gemeindliche Informationen verdeutlicht und in ihrer Aussage verbessert werden können. In besonderen Einzelfällen kann es erforderlich sein, über Hilfsgrößen (Indikatoren) die Zielerreichung zu messen, z. B. wenn aber die Zielformulierung keine unmittelbare Messung der Zielerreichung durch Leistungskennzahlen zulässt. Die Leistungskennzahlen sollen so festgelegt werden, dass geeignete Aussagen über den Stand der Zielerreichung ermöglicht werden.

Die Betrachtung und Bewertung der Ausführung und der Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde erfordert, mindestens in den produktorientierten Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans die von der Gemeinde geplanten Leistungsmengen sowie die dazugehörigen Leistungskennzahlen auszuweisen. Die an Planung anknüpfende und damit am künftigen Handeln der Gemeindeverwaltung orientierte Steuerung erfordert regelmäßig eine Verdichtung auf wichtige Informationen. Diese Notwendigkeit bringt es mit sich, dass eine inhaltliche Ausrichtung auf wenige, aber geeignete Zieldimensionen in Abhängigkeit von der Steuerung der Gemeinde vorgenommen werden soll.

## **2.3 Die Abbildung der örtlichen Ziele im Haushaltsplan**

Das gemeindliche Haushaltsrecht unterstützt mit den Vorgaben zur Gestaltung des Haushaltsplans die Darstellung der örtlich festgelegten Ziele und der dazugehörigen Leistungskennzahlen. Die Gliederung des Haushaltsplans in Teilpläne soll mit den in den einzelnen Teilplänen zu gebenden Informationen jeweils ein aufgabenbezogenes und steuerungsrelevantes Bild ermöglichen (vgl. § 79 GO NRW i. V. m. § 4 GemHVO NRW).

Die tatsächliche zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans liegt gleichwohl unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Die Gemeinde hat daher zu entscheiden, in welcher Art und Weise die örtliche Steuerung durch den Rat und die Gemeindeverwaltung über festgelegte Ziele im gemeindlichen Haushaltsplan offengelegt bzw. transparent gemacht wird.

Die Möglichkeit, die Umsetzung der Ziele bzw. die Zielerreichung mithilfe von messbaren Leistungskennzahlen aufzuzeigen und prüffähig zu machen, darf dabei nicht ausgeschlossen werden. Vereinbarte Ziele und messbare Leistungskennzahlen sollen deshalb entsprechend der örtlichen Zielhierarchie auf allen Gliederungsebenen des

gemeindlichen Haushaltsplans und nicht nur auf der steuerungsrelevanten Ebene ausgewiesen werden (vgl. Nummer 1.2.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## **2.4 Die Einrichtung eines Controllings**

### **2.4.1 Die Gestaltung**

Die Gesamtvorgabe zu gemeindlichen Zielen und Leistungskennzahlen sowie deren Anwendung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert von der Gemeinde die Einrichtung eines örtlichen Controllings und eines unterjährigen Berichtswesens. Aufbauend auf der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung und dem Erhalt der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde und abgeleitet aus den Verantwortlichkeiten vor Ort hat ein Controlling der Gemeinde eine herausragende Bedeutung. Für die Gemeinde gilt es dabei insgesamt, ihre Aufgabenerfüllung im Rahmen der durch den Rat getroffenen Festlegungen konkret und korrekt zu sichern und zu gewährleisten.

Bei der Gemeinde könnte z. B. ein Kostencontrolling dazugehören, das auf die Weiterverarbeitung der Grundinformationen der Kosten- und Leistungsrechnung im Sinne von kostenorientierten Entscheidungshilfen und im Sinne einer bewussten Gestaltung der Kosten ausgerichtet ist. Mögliche Module für ein gemeindliches Controllingssystem werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 455).

<b>MÖGLICHE MODULE FÜR EIN GEMEINDLICHES CONTROLLING</b>
- Ein strategisches Controlling, damit eine langfristige Ausrichtung des Entscheidungshandels möglich wird.
- Ein Finanzcontrolling, das auf Kennzahlen zur finanzwirtschaftlichen Steuerung ausgerichtet ist.
- Ein Kostencontrolling, das auf die Weiterverarbeitung der Grundinformationen der Kosten- und Leistungsrechnung im Sinne von kostenorientierten Entscheidungshilfen und im Sinne einer bewussten Gestaltung der Kosten ausgerichtet ist.
- Ein Wirkungs- und Qualitätscontrolling, das die geforderte strategische Ausrichtung des Verwaltungshandelns unterstützt, um nicht nur den Output zu messen, sondern auch eine bestimmte Wirkung zu erzielen (Outcome).
- Ein Investitions- und Projektcontrolling, weil i.d.R. die Investitionen der Gemeinde der Umsetzung langfristiger Strategien dienen.
- Ein Personalcontrolling, weil dem Personal der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung als Kostenblock, aber auch als Ressource der Gemeinde zu kommt und es daher einer Steuerung der Personalkosten und deren Struktur bedarf.
- Ein Beteiligungscontrolling, weil die Erreichung bzw. Rückgewinnung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde, zwingend erforderlich ist und sich die strategische Führung der Gemeinde über die Kernverwaltung und ihre verselbstständigten Aufgabenbereiche erstrecken muss.

*Abbildung 455 „Mögliche Module für ein gemeindliches Controlling“*

Ein örtliches Controllingssystem darf jedoch nicht nur innerhalb der Gemeindeverwaltung betrieben werden. In diesem System muss auch die Beziehung zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung zum Tragen kommen. Nur bei einem Einvernehmen dieser beiden örtlich verantwortlichen Partner wird es über die gemeindliche Steuerung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

möglich, erfolgreich Maßnahmen zur Gegensteuerung von aufgetretenen Abweichungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft oder mit strategischer Bedeutung für die Gemeinde zu ergreifen.

Bei der Gemeinde dürfte ggf. auch ein örtliches Wirkungs- und Qualitätscontrolling sachgerecht sein, das die geforderte strategische Ausrichtung des Gemeindeverwaltungshandelns unterstützt. Es kann dabei ein Ziel sein, nicht nur den Output zu messen, sondern auch eine bestimmte Wirkung zu erzielen (Outcome). In einem solchen System sollten die einzelnen Controllingmodule der Gemeinde ineinandergreifen und insgesamt ein örtlich anwendbares Controllingsystem ermöglichen. In diesem Zusammenhang steht auch die Jahresabschlussanalyse.

Durch eine sachgerechte Analyse können besondere Gegebenheiten und Zusammenhänge im wirtschaftlichen Handeln der Gemeinde hergestellt und beurteilt werden. Aufbauend auf der vergangenheitsbezogenen Betrachtung im gemeindlichen Jahresabschluss und der haushaltswirtschaftlichen Planung für das Haushaltsjahr wird es dabei den Verantwortlichen in der Gemeinde nur durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche möglich, im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans abweichende Entwicklungen und Tendenzen von der haushaltsjahrbezogenen Planung zu erkennen.

Die Ergebnisse und Erkenntnisse daraus sollten in die Beurteilung und Gestaltung der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde einbezogen werden. Mit der Erweiterung der Analyse und der gemeindlichen Steuerung auf den Gesamtabschluss der Gemeinde können durch gewonnene Informationen gemeindewirtschaftliche Maßstäbe gesetzt werden, die in Entscheidungsprozesse von internen und externen Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses einfließen. Dabei ist zudem zu berücksichtigen, dass es ggf. erforderlich werden kann, die örtlichen Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe den geänderten Anforderungen an die gemeindliche Aufgabenerfüllung anzupassen.

Die Verantwortlichen in der Gemeinde sollen im Rahmen eines örtlichen Controllings die notwendigen Informationen gewinnen, um den haushaltswirtschaftlichen Steuerungsbedarf nachzukommen und Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegenwirken zu können. Für die Gemeinde ist es dabei nicht ausreichend, ihr Controlling nur auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft auszurichten. Vielmehr bietet sich ein Controllingsystem an, das aus unterschiedlichen Modulen zusammensetzbar ist.

**2.4.2 Gemeindliche Finanzmanagementbereiche**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der darauf ausgerichteten Gestaltung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde besteht neben dem strategischen Management, das i. d. R. dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister obliegt, ein vielfältiges operatives Management innerhalb der Gemeindeverwaltung, das der gleichen Zielsetzung der Gemeinde unterliegt. Mögliche gemeindliche Finanzmanagementbereiche werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 456).

<b>BEISPIELE FÜR GEMEINDLICHE FINANZMANAGEMENTBEREICHE</b>			
<b>STRATEGISCHES CONTROLLING</b>	<b>OPERATIVES CONTROLLING</b>		
	<b>Personal- controlling</b>	<b>Finanz controlling</b>	<b>...controlling</b>
<b>Sachliche und produktorientierte</b>	- ...management, um ...	- <b>Forderungsmanagement</b> , um Ansprüche der Gemeinde zu sichern und bestehende Forderungen zeitgerecht einzuziehen.	- ...management, um ...

<b>BEISPIELE FÜR GEMEINDLICHE FINANZMANAGEMENTBEREICHE</b>			
<b>STRATEGISCHES CONTROLLING</b>	<b>OPERATIVES CONTROLLING</b>		
<b>Abgrenzungen</b>  <b>durch</b>  <b>den</b> <b>Rat</b>  <b>und</b>  <b>den</b> <b>Bürgermeister</b>  <b>als</b>  <b>Verantwortliche</b>	↓	- <b>Instandhaltungsmanagement</b> , um bauliche und Verkehrssicherungspflichten ordnungsgemäß und zeitnah zu erfüllen.	↓
	↓	- <b>Liquiditätsmanagement</b> , um die Liquidität der Gemeinde zu sichern und den Zahlungsverpflichtungen termingerecht nachzukommen.	↓
	↓	- <b>Risikomanagement</b> , um Risiken, die die Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, frühzeitig zu erkennen.	↓
	↓	- <b>Schuldenmanagement</b> , um zusätzliche haushaltsmäßige Belastungen aus aufgenommenen Krediten und bei Umschuldungen möglichst zu vermeiden bzw. gering zu halten.	↓
	↓	- <b>Vermögensmanagement</b> , um bei Kapitalanlagen und anderen gemeindlichen Vermögenswerten mögliche Risiken zu vermeiden bzw. gering zu halten.	↓
	↓	- <b>Zinsmanagement</b> , um bei gemeindlichen Krediten das Risiko von Zinssteigerungen wirksam zu steuern.	↓

*Abbildung 456 „Beispiele für gemeindliche Finanzmanagementbereiche“*

Die Verwaltungssteuerung der Gemeinde lässt sich unter derartigen Gesichtspunkten operativ in unterschiedliche Managementbereiche zerlegen, denen wiederum bestimmte Fachbereiche bzw. Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung in Form von Verantwortungsbereichen zugeordnet werden können.

## **2.5 Die Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems**

### **2.5.1 Allgemeine Sachlage**

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie für sich ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist, soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden.

Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement) durch die Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang sind eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte unerlässlich. Einen Anlass für künftige Risiken und Chancen der Gemeinde können aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr bieten.

Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre dauernde Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein gemeindliches Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, sehr hilfreich.

**2.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung**

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmännischen Bereich entwickelt haben, von Anfang an grundsätzlich auch im gemeindlichen Bereich anzuwenden.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Die allgemeinen und die besonderen Grundsätze, die die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter ausfüllen, müssen sich dabei den allgemein geltenden Grundsätzen unterordnen (vgl. Abbildung 457).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z. B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestaltet ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 457 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“*

Solche Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinde oder anderen Gegebenheiten heraus noch zusätzliche, ggf. auch unterschiedliche Anforderungen ergeben können.

### **2.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **2.5.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind jedoch keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

Das örtliche Risikofrüherkennungssystem muss zudem von der Gemeinde ausreichend dokumentiert werden. Die Gemeinde kann zudem ein vorhandenes Risikofrüherkennungssystem dafür nutzen, dieses System in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem zu überführen. Die ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

### **2.5.3.2 Besondere Inhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der Gemeindeverwaltung im Einzelnen festzulegen und die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen. Von der Gemeinde sollte zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen.

Bei dem gemeindlichen Risikofrüherkennungssystem müssen zudem zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben. Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte dabei mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden.

Die gemeindliche Risikosteuerung umfasst dabei die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken. Sie umfasst auch die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Aus dieser Sachlage folgt insgesamt, dass die Ergebnisse eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen.

### **2.5.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, bei der es zu beurteilen gilt, ob das eingerichtete System und dessen Umsetzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang stehen und angemessen ist. Dazugehört auch die interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

## **2.6 Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren**

Die Gemeinde kann ergänzend zu einem Risikofrüherkennungssystem auch noch ein Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren einrichten. Ob und in welchem Umfang dieses erfolgen soll, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu entscheiden. Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität ist eine angemessene Liquiditätsplanung und damit auch eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage vorzunehmen (§ 75 Absatz 6 GO NRW und § 30 Absatz 6 GemHVO NRW).

Das gemeindliche Liquiditätsrisiko entsteht regelmäßig aus unterschiedlichen Risikoarten. Dazu gehört das Risiko, dass Zahlungsverpflichtungen im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit nicht nachgekommen werden könnten (Zahlungseinstellungsrisiko). Es gehört aber auch das Risiko dazu, dass bei Bedarf die notwendige Liquidität nicht im notwendigen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 12 GemHVO NRW**

Umfang beschafft werden kann (Refinanzierungsrisiko). Ein damit zusammenhängendes Risiko besteht dadurch, dass gemeindliche Finanzierungsgeschäfte nicht oder nur mit Verlusten abgewickelt werden können (Marktrisiko).

Für die Einschätzung des Liquiditätsrisikos bedarf es daher durch die Gemeinde einer taggenauen Beurteilung der Mittelzuflüsse und Mittelabflüsse. Im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende gemeindliche Liquidität entsteht, sollte die Gemeinde geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken, wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmen und diese zudem regelmäßig überprüfen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde zudem Beobachtungskennzahlen, z. B. eine Liquiditätskennzahl, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen in einem bestimmten Zeitraum angibt, eingesetzt, tragen diese zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse bei der Gemeinde bei. Es bedarf aber alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität, wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient.

Einen Einstieg für die Gemeinde, sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel, vergleichbar dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel im Jahresabschluss. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Auch muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 12 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 13**

**Verpflichtungsermächtigungen**

(1) <sup>1</sup>Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. <sup>2</sup>Für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

(2) <sup>1</sup>Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. <sup>2</sup>Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

**Erläuterungen zu § 13:**

**I. Allgemeines**

Der gemeindliche Haushaltsplan enthält die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr, die durch den Rat der Gemeinde im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung festgelegt worden sind. Er weist daher die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen für das Haushaltsjahr aus. Die produktorientierten Teilpläne stellen damit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr dar.

Für die Gemeinde ist es nicht ausreichend, nur den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen sowie Ein- und Auszahlungsermächtigungen für die laufende Verwaltungstätigkeit im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Es bedarf zudem noch weiterer Ermächtigungen für die gemeindliche Investitionstätigkeit, um die entsprechenden Zielsetzungen des Rates umzusetzen. Dazu gehört die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan, wodurch eine mehrjährige Investitionsmaßnahme in ihrem voraussichtlichen Ablauf bzw. ihrer Umsetzung vollständig dargestellt werden kann.

Der von der Gemeinde zu beachtende Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit bewirkt dabei, dass die tatsächliche Durchführung der gemeindlichen Investitionsmaßnahme von der vorgenommenen Verteilung der Gesamtsumme der Maßnahme auf die zu planenden Jahre abhängig ist. Die gemeindliche Maßnahme wäre dadurch in den Folgejahren des Haushaltsjahres erst ausführbar, wenn im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzungen der Rat die dafür notwendigen Auszahlungsermächtigungen erteilt hat.

Zur Erleichterung der tatsächlichen Umsetzung lässt das gemeindliche Haushaltsrecht die gleichzeitige Veranschlagung von maßnahmenbezogenen Verpflichtungsermächtigungen für das Haushaltsjahr mit der Wirkung zulasten künftiger Haushaltsjahre zu (vgl. § 85 GO NRW). Derartige Verpflichtungsermächtigungen ermöglichen es der Gemeinde, bereits im Haushaltsjahr und bezogen auf die betreffende Investitionsmaßnahme, Vereinbarungen mit finanziellen Zusagen zu machen und Aufträge zu vergeben, auch wenn diese Absprachen erst in späteren Jahren zu investiven Auszahlungen zulasten der Gemeinde führen.

Durch die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan soll der Rat bei seinen Beratungen über die schon voraussehbaren Belastungen der künftigen Haushaltsjahre informiert und im Voraus dafür die notwendigen Ermächtigungen erteilen. Die veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen bieten daher eine Grundlage für die Fortführung von gemeindlichen Maßnahmen über das Haushaltsjahr hinaus, stellen aber keine eigenständige Ermächtigung für Auszahlungen dar.

Durch die haushaltsrechtlichen Bestimmungen über Verpflichtungsermächtigungen ist für die Gemeinde das Eingehen von anderen Verpflichtungen nicht ausgeschlossen worden. Insbesondere auf dem Gebiet der laufenden Verwaltungstätigkeit werden von der Gemeinde vielfach langfristige Rechtsgeschäfte abgeschlossen, die Aufwendungen in späteren Jahren zur Folge haben, z. B. die Einstellung von Beschäftigten, Miet- oder Pachtverträge u. a. Derartige neue Verpflichtungen im Haushaltsjahr werden von der Gemeinde im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit bzw. der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eingegangen. Den gemeindlichen Verpflichtungen gehen z. T. aber auch gesonderte Ratsbeschlüsse voraus.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen):**

##### **1.1.1 Der Begriff „Verpflichtungsermächtigung“**

Die mehrjährigen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde werden regelmäßig im Sinne der Haushaltsgrundsätze "Wirtschaftlichkeit" und "Sparsamkeit" sowie in zeitlicher Hinsicht sachgerecht umsetzbar, wenn die Gemeindeverwaltung Aufträge und Zusagen machen kann, auch wenn sich solche Vereinbarungen erst finanzmäßig in den Folgejahren des Haushaltsjahres auswirken. Im Rahmen einer jährlichen Haushaltssatzung kann der Rat der Gemeinde die dafür notwendigen maßnahmenbezogenen Ermächtigungen erteilen.

Eine Verpflichtungsermächtigung im haushaltswirtschaftlichen Sinne liegt daher dann vor, wenn durch eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan der Rat die Gemeindeverwaltung ermächtigt, bereits im Haushaltsjahr eine neue Verpflichtung für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme einzugehen, auch wenn diese Verpflichtung der Gemeinde erst in künftigen Haushaltsjahren zur Leistung von Auszahlungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit führt.

Die Verpflichtungsermächtigungen können auf die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufgeteilt werden. Für den Ausweis der Verpflichtungsermächtigungen im Rahmen von gemeindlichen Investitionen gilt, dass diese Ermächtigungen betragsmäßig unter den betreffenden (investiven) Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesen werden müssen. Sie sind dann für das jeweilige Jahr als Verpflichtungsermächtigungen zu kennzeichnen.

Bei einer solchen Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan muss bereits bei der Haushaltsplanung von der Gemeinde für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre absehbar sein, dass im Haushaltsjahr voraussichtlich weitere Zusagen zur Fortsetzung einer laufenden Investitionsmaßnahme notwendig werden können, die sich voraussichtlich erst zahlungsmäßig in bestimmten Folgejahren auswirken werden.

##### **1.1.2 Verpflichtungsermächtigungen zulasten künftiger Haushaltsjahre**

###### **1.1.2.1 Der Zeitraum von drei Jahren**

Durch die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen wird die Gemeindeverwaltung ermächtigt, zur Fortsetzung einer Investitionsmaßnahme zusätzliche Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. Das Ziel einer solchen besonderen Ermächtigung ist dabei, die Gemeindeverwaltung in die Lage zu versetzen, Aufträge für Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit Investitionsmaßnahmen zu erteilen, um solche gemeindlichen Maßnahmen aus Gründen der jahresbezogenen Haushaltswirtschaft der Gemeinde nicht unterbrechen zu müssen.

Die Gemeinde darf daher nach der Vorschrift zusätzliche Verpflichtungen i. d. R. zulasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre eingehen. Diese zeitliche Begrenzung ist aus der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde entstanden, die nach dem Haushaltsjahr noch einen jahresbezogenen Planungszeitraum von vier Jahren vorsieht (vgl. § 84 GO NRW i. V. m. § 6 GemHVO NRW). Die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan ermöglicht dabei, dass die Umsetzung mehrjähriger Investitionsmaßnahmen der Gemeinde vollständig im vorgesehenen Zeitablauf im Haushaltsplan dargestellt werden kann.

Die zeitliche Festlegung für die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen ist dabei als sachgerecht anzusehen. Sie ermöglicht, die von der Gemeinde für die Investitionsmaßnahme zu erbringenden Finanzleistungen jahresbezogen darzustellen. Der gesetzlich bestimmte Zeitraum erhöht zudem die Nachvollziehbarkeit der Zukunftsplanung der Gemeinde und steht mit dem Budgetrecht des Rates in Einklang.

#### **1.1.2.2 Der Zeitraum der Maßnahme**

In besonderen Fällen kann sich eine mehrjährige gemeindliche Investitionsmaßnahme auch über einen längeren Zeitraum als drei Jahre erstrecken. Bei solchen Maßnahmen sollte gleichwohl eine Gesamtbetrachtung der Investitionsmaßnahme und damit eine Darstellung der Verpflichtungen der Gemeinde, aufgeteilt auf die einzelnen Jahre der Durchführung, möglich gemacht werden. Es sollte von Anfang an von der Gemeinde vermieden werden, dass aus Gründen der jahresbezogenen Haushaltswirtschaft eine Unterbrechung der gemeindlichen Investitionsmaßnahme erfolgen muss.

Durch die Vorschrift ist deshalb ausdrücklich zugelassen worden, dass die Gemeinde in ihrem Finanzplan auch Verpflichtungsermächtigungen bis zum Abschluss einer Investitionsmaßnahme veranschlagen darf. Die Veranschlagung setzt dabei eine entsprechend vorgesehene Durchführung der gemeindlichen Investitionsmaßnahme voraus. Durch zusätzliche jahresbezogene Angaben oder Erläuterungen sollten dann Auskünfte über die weiteren Jahre der Umsetzungszeit gegeben werden, die nicht in der Zeitreihe des gemeindlichen Haushaltsplans enthalten sind (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **1.1.2.3 Die künftige Finanzierung**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit Verpflichtungsermächtigungen zu klären, ob in künftigen Haushaltsjahren auch die dann benötigte Liquidität verfügbar sein wird. Die Inanspruchnahme von im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagter Verpflichtungsermächtigungen sollte daher regelmäßig eine Mitteilungspflicht an die für die Liquiditätsplanung Verantwortlichen auslösen, um die in künftigen Haushaltsjahren anstehenden Zahlungsverpflichtungen erfüllen zu können.

Die Gemeinde hat nicht nur die Finanzierung der gemeindlichen Investitionen sicherzustellen, sondern auch für die notwendige Liquidität zu den Zahlungszeitpunkten Sorge zu tragen (vgl. § 75 Absatz 7 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Neben den zu erwartenden Auszahlungen müssen daher ggf. auch mögliche Kreditaufnahmen von der Gemeinde in die mittelfristige Finanzplanung einbezogen werden.

#### **1.1.2.4 Die Überwachung**

Die Inanspruchnahme der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen durch die Gemeindeverwaltung, um zusätzliche Verpflichtungen zur Fortsetzung einer Investitionsmaßnahme der Gemeinde einzugehen, führt zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Haushaltsjahren. Sie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 13 GemHVO NRW**

verändert die im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung vorgesehenen gemeindlichen investiven Auszahlungen und wirkt sich deshalb auf die Liquiditätslage der Gemeinde in den betroffenen Haushaltsjahren aus.

Der Gemeinde obliegt daher die Pflicht, die Inanspruchnahme der veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen durch die Gemeindeverwaltung zu überwachen und die dadurch ausgelösten Zahlungsverpflichtungen in ihre Finanzplanung und Liquiditätsplanung einzubeziehen. Die Überwachung von gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen sollte jedoch nicht nur deren Inanspruchnahme im Haushaltsjahr umfassen, sondern auch beinhalten, in welchem Umfang in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen aus Vorjahren noch fortgeführt werden müssen.

Die Gemeinde muss ihrem jährlichen Haushaltsplan eine Übersicht über die in bereits in Vorjahren in Anspruch genommenen Verpflichtungsermächtigungen beifügen (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW). Diese Übersicht muss erkennen lassen, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme der Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Haushaltsjahren der Gemeinde voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich die Zahlungen verteilen. In entsprechender Weise müssen die notwendigen Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt werden.

#### **1.1.2.5 Die Weitergeltung**

Bei der Weitergeltung der veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen im Folgejahr des Haushaltsjahres bleibt erhalten, dass die Verpflichtungsermächtigungen nur zulasten künftiger Haushaltsjahre eingegangen werden dürfen. Diese gesetzliche Festlegung bedeutet für das Folgejahr, dass Verpflichtungsermächtigungen nur zulasten weiterer Folgejahre eingegangen werden dürfen.

Das erste Folgejahr besteht bereits als Haushaltsjahr und nicht mehr als Folgejahr zu dem Haushaltsjahr, für das die Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt worden sind. Die Inanspruchnahme noch verfügbarer Verpflichtungsermächtigungen aus dem Vorjahr bewirkt nicht, dass das aktuelle Haushaltsjahr wieder zum (fiktiven) Vorjahr des abgelaufenen Haushaltsjahres wird.

#### **1.1.3 Die Veranschlagung im Teilfinanzplan**

##### **1.1.3.1 Die summenmäßige Veranschlagung**

Die Gemeinde hat in ihrer jährlichen Haushaltssatzung den Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für künftige investive Auszahlungen festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1d GO NRW). Sie hat außerdem die einzelnen Verpflichtungsermächtigungen in den produktorientierten Teilplänen ihres Haushaltsplans zu veranschlagen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Dabei sind die Verpflichtungsermächtigungen im jeweiligen Teilfinanzplan als Summe und bei den investiven Einzelmaßnahmen gesondert auszuweisen

Für die Geschäfte der laufenden Verwaltung ist eine Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen jedoch nicht vorgesehen. Diese Festlegung gilt auch dann, wenn es sich um langfristige Geschäfte handelt und diese sich auch auf künftige Haushaltsjahre auswirken, z. B. Mietverträge oder Personalentscheidungen. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass die langfristigen Bindungen, z. B. aus Miet-, Leasing- und PPP-Geschäften, die finanzielle Leistungskraft der Gemeinde nicht übersteigen dürfen.

Der Gemeinde obliegt die Pflicht, die Inanspruchnahme der veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen durch die Gemeindeverwaltung zu überwachen. Die Überwachung beinhaltet nicht nur die Inanspruchnahme im Haushaltsjahr, sondern auch die Fortführung von Verpflichtungsermächtigungen aus Vorjahren. Dazu soll die nachfolgende Übersicht beitragen (vgl. Abbildung 458).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 13 GemHVO NRW**

<b>Einzahlungs- und Auszahlungsarten</b>	Ergebnis des Vor- vor- jahres  EUR	Ansatz des Vor- Jahres  EUR	Ansatz des Haus- halts- jahres  EUR	<b>Ver- pflich- tungs- ermächti- gungen</b>  EUR	Planung Haus- halts- jahr + 1  EUR	Planung Haus- halts- jahr + 2  EUR	Planung Haus- halts- jahr + 3  EUR
<b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie im Finanzplan abgebildet werden.)</i>							
<b>Investitionstätigkeit</b> <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten)</i>							

*Abbildung 458 „Die Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan“*

**1.1.3.2 Die Einzelveranschlagung**

Die gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen sind im jeweiligen Teilfinanzplan in der jeweiligen jahresbezogenen Bedarfshöhe einzeln bei den betreffenden Investitionsmaßnahmen zu veranschlagen bzw. gesondert auszuweisen, wenn zu einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenze voraussichtlich weitere Verpflichtungen eingegangen werden sollen.

Bei einem im Haushaltsjahr entstehenden Änderungsbedarf ist aber auch ein Austausch innerhalb des durch den Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung gesetzten Rahmens zulässig. Ein Mehrbedarf oberhalb Gesamtbetrages in der gemeindlichen Haushaltssatzung macht dagegen die Aufstellung einer Nachtragssatzung erforderlich (vgl. § 81 GO NRW).

Die Darstellung der gemeindlichen Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Teilfinanzplan ist zudem davon abhängig, ob die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde einzeln (Volumen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen) zu veranschlagen sind oder zusammengefasst (Volumen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen) veranschlagt werden können. Die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen sind dabei jeweils von der Gemeinde bedarfsgerecht zu berücksichtigen. Dadurch ergibt sich jeweils die nachfolgend aufgezeigte „Veranschlagungsdarstellung“ (vgl. Abbildung 459).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 13 GemHVO NRW**

Investitions- maßnahmen	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vorjah- res	Ansatz des Haus- halts- jahres	<b>Ver- pflich- tungser- mächti- gungen</b>	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3	Bisher bereit- gestellt (einschl. Sp. 2)	Gesamt- einzah- lungen/ -aus- zahlungen
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Einzelmaßnahme: ... mit Einzahlungen und Auszahlungen									

Investitions- maßnahmen	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vorjah- res	Ansatz des Haus- halts- jahres	<b>Ver- pflich- tungser- mächti- gungen</b>	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3	Bisher bereit- gestellt (einschl. Sp. 2)	Gesamt- einzah- lungen/ -aus- zahlungen
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Einzahlungen und Auszahlungen									

*Abbildung 459 „Die Verpflichtungsermächtigungen bei den Einzelmaßnahmen“*

Bei dieser Veranschlagung ist zu berücksichtigen, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen insgesamt nicht überschritten werden darf (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1d GO NRW). Durch die Zuordnung der Verpflichtungsermächtigungen zu den einzelnen geplanten Investitionsmaßnahmen in den Teilfinanzplänen besteht dann die vorgesehene haushaltsmäßige konkrete Bindung der Verpflichtungsermächtigungen.

### 1.1.3.3 Der Verzicht auf Verpflichtungsermächtigungen

Auf die gesonderte Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan kann die Gemeinde wegen der Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan auch verzichten. Ein solcher Verzicht ist dann zulässig, wenn entsprechend der Vorschrift von der Gemeinde im Haushaltsplan bedarfsgerecht erklärt wird, welche Positionen der mittelfristigen Finanzplanung in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren gleichzeitig eine Verpflichtungsermächtigung für eine gemeindliche Investitionsmaßnahme darstellen.

Aus solchen gemeindlichen Festlegungen würde dann folgen, dass die betreffenden Haushaltspositionen im jeweiligen Teilfinanzplan als Planungsgrößen nicht nur die möglichen künftigen haushaltsmäßigen Auswirkungen aufzeigen. Die Festlegungen stellen dann gleichzeitig als Verpflichtungsermächtigungen eine Ermächtigungsgrundlage für das Eingehen von gemeindlichen Verpflichtungen im laufenden Haushaltsjahr zulasten bestimmter künftiger Haushaltsjahre dar.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 13 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen auf einen gesonderten Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan verzichtet wird, muss durch eine ergänzende Regelung über die Verpflichtungsermächtigungen klar erkennbar und nachvollziehbar sein, in welcher Art und Weise die in der Haushaltssatzung vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten, wie diese im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind und wie sich der Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung der Gemeinde ergibt.

**1.1.3 Mittelfristige Finanzplanung und Verpflichtungsermächtigungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind die Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert und jahresbezogen auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. Diese Regelungen dürfte im Grundsatz nur dann Anwendung finden, wenn die Planung für einzelne Investitionsmaßnahmen noch nicht so weit konkretisiert ist, dass die Verteilung der künftigen Auszahlungen für die Investitionsmaßnahmen auf die einzelnen dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre errechenbar ist und nicht geschätzt werden muss.

Bei einzelnen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde kann es sachgerecht sein, anhand der voraussichtlichen Bauzeiten und der Ausführung der Baumaßnahme alle Verpflichtungen zulasten künftiger Jahre bereits zu Beginn der Maßnahme einzugehen. Für einen solchen Fall wären Schätzbeträge in den Teilfinanzplänen für die voraussichtlich betroffenen Haushaltsjahre zu veranschlagen.

Durch eine solche Veranschlagung wird die Gesamtsumme auf die Bauzeit verteilt und es wird verdeutlicht, dass haushaltswirtschaftliche Belastungen in den künftigen Jahren entstehen werden, auch wenn aktuell noch keine konkreten Verpflichtungen für gemeindliche Zahlungsleistungen bestehen. Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ist nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung 460).

<b>DIE ZEITREIHE DER MITTELFRISTIGEN ERGEBNIS- UND FINANZPLANUNG</b>					
<b>Ergebnisplan oder Finanzplan</b>	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres	<b>Ansatz des neuen Haushalts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

*Abbildung 460 „Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“*

Die Vorschrift schafft dabei für die Gemeinde die Möglichkeit, eine solche örtliche Situation anhand konkreter unter den betreffenden Haushaltspositionen aufzuzeigen. Es muss von der Gemeinde bei der jeweiligen Investitionsmaßnahme dabei deutlich gemacht werden, wo schon eine berechnete Auszahlung und wo noch eine Verpflichtungsermächtigung vorgesehen ist.

### **1.2. Zu Satz 2 (Zusammenfassung von Verpflichtungsermächtigungen):**

Durch die haushaltsrechtliche Bestimmung, dass für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen die Verpflichtungsermächtigungen zusammengefasst ausgewiesen werden können, wird eine Vereinfachung für die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen im Haushaltsplan erreicht. Diese ausdrückliche Vereinfachung ist vergleichbar einer vom Rat festgelegten Wertgrenzen zugelassen wird (vgl. § 14 Absatz 3 GemHVO NRW).

Eine Investition der Gemeinde ist dann als Einzelmaßnahme zu veranschlagen ist, wenn die gemeindliche Investition zu Zahlungsleistungen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen führt (vgl. § 4 Absatz 4 Satz 2 und 3 GemHVO). Bei gemeindlichen Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen ist daher eine Summenbildung für die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen vielfach ausreichend.

Die Summenbildung ist auch zulässig, denn ihre Aufteilung der Einzahlungen und Auszahlungen auf die einzelnen Investitionen ist entbehrlich (vgl. Teil A des Musters zum Teilfinanzplan (Zahlungsübersicht) einschließlich der Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Vorschrift trägt daher dazu bei, die Aufstellung des Haushaltsplans durch die Gemeinde zu erleichtern.

## **2. Zu Absatz 2 (Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Festlegung der Deckungsfähigkeit):**

Im Sinne einer flexiblen Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde wird durch die Vorschrift zugelassen, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. Ein solcher Bedarf kann z. B. im Haushaltsjahr entstehen, wenn bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen im Teilfinanzplan keine Verpflichtungsermächtigungen oder Verpflichtungsermächtigungen in einem nicht ausreichenden Umfang veranschlagt worden sind. Die Regelung lässt daher zu, dass Verpflichtungsermächtigungen, die bei einer Investitionsmaßnahme nicht benötigt werden, zur Deckung eines Bedarfs bei einer anderen Investitionsmaßnahme genutzt werden dürfen.

Eine solche Haushaltsbewirtschaftung darf aber nur dann erfolgen, wenn diese Möglichkeit von der Gemeinde ausdrücklich geregelt wurde. Die Gemeinde muss daher einerseits der ausdrücklichen Regelung in der Vorschrift „Es kann erklärt werden“ dadurch Genüge tun, dass sie eigenverantwortlich eine entsprechende Bewirtschaftungsregelung für die örtliche Anwendung schafft. Sie kann die Regelung an einer passenden Stelle in den gemeindlichen Haushaltsplan einbauen oder als eine ergänzende Festlegung in die Haushaltssatzung einstellen.

Zur Umsetzung dieser haushaltswirtschaftlichen Möglichkeit muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass eine unmittelbare Beziehung zwischen mindestens zwei Haushaltspositionen im Finanzplan im Haushaltsplan für den bewirtschaftungstechnischen Austausch (Deckung) hergestellt werden. Der Austausch von Verpflichtungsermächtigungen muss dabei von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen Haushaltsgrundsätze vorgenommen werden und soll nur bei einem entsprechenden Bedarf erfolgen.

### **2.2 Zu Satz 2 (Keine Überschreitung des Gesamtbetrages):**

Die Gemeinde hat im Rahmen der Anwendung ihrer haushaltswirtschaftlichen Erklärung, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können, sicherzustellen, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. Diese Vorgabe beeinträchtigt dabei nicht die zugelassene flexible Haushaltsbewirtschaftung durch die Gemeinde. Sie bezieht sich nur auf den einzuhaltenden Verpflichtungsrahmen, der in der gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 13 GemHVO NRW**

chen Haushaltssatzung durch Beschluss des Rates der Gemeinde festgesetzt wurde (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe d GO NRW).

In diesem betragsmäßigen Rahmen müssen sich die zulässigen Veränderungen aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde bewegen. Die getroffene Regelung ist dabei als notwendig anzusehen, um das Budgetrecht des Rates nicht einzuschränken. In den Fällen, in denen gleichwohl ein weiterer Bedarf an Verpflichtungsermächtigungen bei der Gemeinde besteht, kann dieser Bedarf nur im Rahmen einer Nachtragsatzung befriedigt werden (vgl. § 81 GO NRW). In der Haushaltssatzung ist dann der festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen entsprechend zu verändern.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 13 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 14**  
**Investitionen**

(1) Bevor Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

(2) <sup>1</sup>Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigelegt ist. <sup>2</sup>Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

(3) Vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.

**Erläuterungen zu § 14:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindliche Investitionstätigkeit**

**1.1 Die Gemeinde als Investor**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die von der Gemeinde entweder angeschafft oder hergestellt werden müssen. Die Entscheidungen der Gemeinde über die Vornahme von Investitionen bauen daher regelmäßig auf einem dringenden Bedarf im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und zu deren Fortführung auf. Die Festlegungen derartiger Erfordernisse bedürfen langfristig wirkender strategischer Entscheidungen der Gemeinde. Die Gemeinde tritt daher bei unterschiedlichen Gegebenheiten als Investor auf.

Bei einer sich dynamisch verändernden Aufgabenerfüllung bedarf es hinsichtlich einer traditionellen Betrachtung und Bewertung gemeindlicher Investitionsmaßnahmen ständig geeigneter strategischer Handlungsoptionen, aufgrund derer Alternativen möglich sind und Risiken minimiert werden können. Vor der Konkretisierung von Investitionsmaßnahmen sind sachgerechte Bedarfsanalysen unter Beachtung der Rahmenbedingungen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung notwendig.

Von der Gemeinde sind ggf. auch konkrete Simulationen notwendig und durchzuführen, um bei gemeindlichen Investitionen mögliche Umsetzungsschwierigkeiten und Identifikationsprobleme zu umgehen oder zu vermeiden. Notwendig sind dafür immer eine Objektivität sowie eine sachgerechte Transparenz und Flexibilität unter Einbeziehung des Lebenszyklus des vorgesehenen Objektes. Dabei muss eine Klarheit und Nachvollziehbarkeit in der Sache sowie über die gemeindliche Absicht gewährleistet werden (vgl. Abbildung 461).

<b>DIE INVESTITIONSABSICHT</b>
<b>Eine Investitionsabsicht der Gemeinde wird dadurch deutlich, dass</b>
- eine Maßnahme wegen der Aufgabenerfüllung in ein Investitionsprogramm aufgenommen wird

<b>DIE INVESTITIONSABSICHT</b>	
<b>Eine Investitionsabsicht der Gemeinde wird dadurch deutlich, dass</b>	
-	ein zustimmender Ratsbeschluss nach einer Grobplanung oder einem Planungswettbewerb zur möglichen Ausführung erfolgt ist;
-	nach einer Feinplanung eine Veranschlagung der voraussichtlichen Auszahlungen im Finanzplan, untergliedert nach Jahren, entsprechend der geplanten Anschaffung oder Herstellung erfolgt.

Abbildung 461 „Die Investitionsabsicht“

Der Beschluss des Rates der Gemeinde über die Vornahme einer Investitionsmaßnahme bedarf daher einer ausreichenden Vorbereitung. Die Gemeinde muss prüfen und feststellen, ob der vorgesehene Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in technischer Hinsicht geeignet, in wirtschaftlicher Hinsicht vorteilhaft und in aufgabenbezogener Hinsicht sachgerecht sein wird. Dabei müssen unterschiedliche Interessen berücksichtigt und ggf. kombiniert werden, z. B. der Nutzer, der Verantwortlichen in der Gemeinde, der Zuwendungsgeber und der Kreditgeber.

Die vielfältigen Interessen wirken sich i. d. R. auch auf den Planungsprozess der Gemeinde und auf die Durchführung der gemeindlichen Investitionsobjekte aus. Im Rahmen der Entscheidungen zur Umsetzung von Investitionsmaßnahmen bedarf es bei der Gemeinde in jedem Einzelfall auch der Beurteilung der aus den Maßnahmen entstehenden vermögenswirksamen Wirkungen auf die wirtschaftliche Lage und ihre Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss. Die Gemeinde muss deshalb nicht nur für jede einzelne Investitionsmaßnahme festlegen, ob sie der wirtschaftliche Eigentümer des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes werden will.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift dient dabei auch dazu, eine sachgerechte Bewertung und Beurteilung sowie eine ausreichende Vorbereitung der gemeindlichen Investitionsvorhaben vor der abschließenden Entscheidung durch den Rat zu erreichen, damit eine zutreffende Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan vorgenommen und gewährleistet werden kann. Es muss daher bei den gemeindlichen Bauvorhaben insbesondere gesichert werden, dass in ausreichendem Maße fachliche Unterlagen für die Gemeinde verfügbar sind, die unter Beachtung der technischen Anforderungen zutreffend aufgestellt wurden.

Diese Gegebenheiten ermöglichen der Gemeinde eine Einschätzung über die Gestaltung des neuen Objektes und dessen Nutzbarkeit im Rahmen der Aufgabenerfüllung sowie über die künftig aus dem gemeindlichen Objekt entstehenden Vorteile und Lasten möglich sein. Sie muss zur getroffenen Entscheidung gleichzeitig klären, ob und an welcher Stelle die betreffenden Gegenstände in ihrer Bilanz zu aktivieren sind. Die gemeindliche Bilanz muss in den Bilanzbereichen „Sachanlagen“ und „Finanzanlagen“ die gemeindlichen Vermögensgegenstände über ihren gesamten Lebenszyklus bzw. ihre Nutzungsdauer ausweisen.

Die Gemeinde muss zudem die Einhaltung der Haushaltsgrundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ nicht nur im Rahmen ihrer Haushaltsplanung, sondern auch bei der Ausführung ihrer Investitionsentscheidungen sowie bei der künftigen Nutzung eines Objektes im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung beachten und danach handeln. Sie steht dabei während des gesamten Lebenszyklus von gemeindlichen Vermögensgegenständen in der fachlichen und wirtschaftlichen Verantwortung (vgl. Beispiel 62).

**BEISPIEL:**

**Investive Kostenexplosionen vermeiden**

Eine Arbeitsgruppe in der Gemeinde hat unter dem Gesichtspunkt der Kostenentwicklung eine Vielzahl von gemeindlichen Investitionen von der Planung über die Durchführung und Nutzung bis hin zur Beseiti-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

gung des nicht mehr brauchbaren Gegenstandes untersucht. Als Ergebnis sind mehrere Gegebenheiten festgestellt worden, die mögliche Kostensteigerungen bei gemeindlichen Investitionen begünstigen und denen deshalb entgegengewirkt werden soll. Außerdem können persönliche Verhaltensweisen und subjektive Einschätzungen mögliche Problemlösungen verhindern.

**Folgende Kriterien sollen im Blickfeld stehen und Kostenexplosionen vermeiden helfen:**

- Kosten-/Nutzenverhältnis (kann fehlerhaft sein, wenn die Kosten in den einzelnen Phasen des Lebenszyklus des Objektes zu niedrig angesetzt worden sind).
- Veränderungen aus Kostengründen (können aus Prestige Gründen abgelehnt worden sein, auch wenn die Veränderungen die Nutzung des Objektes zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht beeinträchtigen).
- Branchenbezogene Kostenveränderungen (z. B. von Baukosten können bei mehrjährigen Bauvorhaben nicht berücksichtigt worden sein).
- Länge der Herstellungszeit über mehr als drei Jahre (Bei der Festlegung der Herstellung wurden Gegebenheiten außerhalb der „geplanten Bauzeit“, die zur Veränderungen der Herstellungszeit führen können, außer Acht gelassen oder in zeitlicher Hinsicht als unbedeutend eingestuft).
- Das Auftreten von Mängeln (Fehlerhafte Einschätzungen, weil mögliche Probleme nur als einzeln und nicht insgesamt oder nicht in einem Gesamtzusammenhang beurteilt und gelöst werden).
- Haftungsverhältnisse (unzureichende Möglichkeiten zur Inanspruchnahme des Auftragnehmers bei Schäden und Mängeln, weil zu geringe oder unkonkrete Vereinbarungen vom Auftraggeber (zu seinen Lasten) akzeptiert wurden).

Die Gemeinde will in diesem Zusammenhang durch besondere Vorgaben eine ausreichende Kommunikation zwischen den Beteiligten über das jeweilige Investitionsobjekt sicherstellen, das Miteinander stärken und möglichen im Rahmen von Projekten auftretenden Verunsicherungen entgegenwirken. Sie ist sich bewusst, dass bei Projekten die Risiken und Kostensteigerungen nicht gänzlich ausgeschlossen, aber zulasten der Gemeinde minimiert werden können.

*Beispiel 62 „Investive Kostenexplosionen vermeiden“*

Die Themen „Erhalt“ und „Sanierung“ dürfen in diesem Zusammenhang nicht ausgeklammert werden. Derartige Gegebenheiten zeigen sich nicht nur in der Klärung der erforderlichen Investitionssumme für ein Objekt, sondern drücken sich auch in der Festlegung der späteren Folgekosten zur Erhaltung eines nutzbaren Zustandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung aus. Derartige Betrachtungen im Rahmen einer Machbarkeitsstudie für angestrebte Investitionen führen nicht dazu, dass dadurch die Kosten der Studie einer einzelnen oder mehreren einzelnen Investitionsmaßnahmen zurechenbar wird.

Bei den gemeindlichen Bewertungen und Entscheidungen über örtliche Investitionsvorhaben müssen daher ein einzelfallbezogenes ausgewogenes Verhältnis zwischen den fachlichen Anforderungen, den Entscheidungsgründen und den sonstigen örtlichen Gründen sowie den dafür benötigten Ressourcen für die Nutzung und die Folgekosten bestehen. Es muss darin auch die erforderliche sowie vorhandene Nutzungsstruktur zur Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung einfließen.

Mögliche Risiken dürfen dabei von der Gemeinde nicht ausgeschlossen werden, sodass ggf. auch Alternativen zu untersuchen sind und möglich sein müssen. Eine solche Sachlage sollte örtlich hergestellt sein, wenn über gemeindliche Investitionen, die Art der Finanzierung und die spätere Nutzung zu entscheiden ist. Die dafür von der Gemeinde geplante Kapitalverwendung muss dabei insgesamt als haushaltsmäßig vertretbar und sachlich geeignet beurteilt werden können.

## **1.2 Der Begriff „Investitionstätigkeit“**

Die Gemeinde muss bei ihren Vermögensgegenständen neben den Erfordernissen der Finanzierung und den Folgekosten in Form jährlicher Haushaltsbelastungen über die Nutzungszeit auch verschiedene fachliche Aspekte, von den aufgabenbezogenen Vorgaben bis hin zu den baufachlichen Erfordernissen berücksichtigen. Als gemeindliche „Investitionstätigkeit“ wird daher die Anlage von Finanzmitteln der Gemeinde in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde von Nutzen sind und für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt werden.

Die Gemeinde darf ihre frei verfügbaren Finanzmittel bzw. Geldmittel grundsätzlich nur zur Gestaltung ihrer Aufgabenerfüllung einsetzen. Die Vermögensgegenstände, für die gemeindliche Zahlungen erfolgen, müssen daher dazu bestimmt sein, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Die zeitliche Dimension der Nutzung zum Gebrauch oder Verbrauch ist dabei kein ausschlaggebendes Kriterium, auch wenn es im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung relevant ist.

Für die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme für die Gemeinde tatsächlich vermögenswirksam sind, d. h. der Veränderung des Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen. Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z. B. die Anlage von vorhandenen Finanzmittelbeständen in Wertpapieren.

Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für gemeindliche Investitionen im Finanzplan ist zudem darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten der Gemeinde zu bewerten sind und daher grundsätzlich zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Diese Sachlage besteht unabhängig von haushaltsrechtlichen Wertgrenzen und den vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen, z. B. die Wertgrenze nach § 35 Absatz 2 GemHVO NRW.

Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist allein nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet. Entsprechend stellen auch Grundstücke, die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind, für die Gemeinde eine Investition dar.

In den Fällen, in denen dagegen von der Gemeinde kein neues gemeindliches Vermögen für ihre Aufgabenerfüllung geschaffen wird, sondern die angeschafften Wirtschaftsgüter für den Verbrauch und nicht für den Gebrauch erworben und sofort abgeschrieben oder als Aufwand erfasst werden sollen, stellen die von der Gemeinde dafür geleisteten Auszahlungen gleichzeitig zahlungswirksame Aufwendungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

## **1.3 Die Feststellung des Investitionsbedarfs**

Im NKF haben die Vorschriften über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen der Gemeinde und deren Veranschlagung im gemeindlichen Haushalt eine besondere Bedeutung. Durch die Investitionstätigkeit der Gemeinde werden dauerhafte Vermögenswerte zur Durchführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung geschaffen, aber auch durch die Nutzung dieser Vermögensgegenstände jährliche Haushaltsbelastungen über die Nutzungszeit verursacht. Die Entscheidung der Gemeinde über die Vornahme von Investitionen muss daher auf einem dringenden Bedarf im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung aufbauen.



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 14 GemHVO NRW**

Eine gemeindliche Investition bietet deshalb hinsichtlich der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und ihrer wirtschaftlichen Lage sowohl Chancen aber auch Risiken für die Gemeinde. Die gemeindliche Investition kann aber auch neue Möglichkeiten für die Erledigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eröffnen. Die Entscheidung der Gemeinde zur Durchführung einer Investition muss deshalb auch eine Zukunftsorientierung aus ihrer Aufgabenerfüllung heraus beinhalten, dem der langfristige Charakter einer Investition und eine dauerhafte Nutzbarkeit entsprechen müssen.

Eine Entscheidung über eine gemeindliche Investition darf daher nicht nur aus Gesichtspunkten der Machbarkeit gefällt werden, sondern muss auch den Nutzen und den Bedarf für die Bürgerinnen und Bürgern berücksichtigen. Sie muss zudem neben den Erfordernissen der Finanzierung und der Ermittlung und Beurteilung von Folgekosten auch verschiedene fachliche Aspekte berücksichtigen, die von den aufgabenbezogenen Vorgaben bis hin zu baufachlichen Erfordernissen oder anderen Vorgaben reichen, z. B. die gesetzliche Zielsetzung, dass bis zum Jahr 2050 ein nahezu klimaneutraler Gebäudebestand erreicht werden soll (vgl. § 1 Absatz 1 EnEV).

Zur Feststellung des Investitionsbedarfs der Gemeinde gehört z. B. bei vorhandener Bausubstanz die vorherige Prüfung, ob dem Erhalt und der Sanierung dieser Bausubstanz ein Vorrang vor einem Neubau einzuräumen ist. Dabei können je nach den örtlich vorliegenden Gegebenheiten unterschiedliche Varianten in die Prüfung einbezogen werden, vom Erhalt im Rahmen der Verkehrssicherungspflicht bis zu einem Neubau in den unterschiedlichen Umsetzungsformen. Es gilt für die Entscheidung der Gemeinde, möglichst eine optimale Anschaffungs- oder Herstellungslösung für einen nutzbaren Vermögensgegenstand zu finden, der zur bedarfsgerechten Erfüllung der vorgesehenen Aufgabe der Gemeinde sachlich geeignet ist.

### **1.4 Die Beachtung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten**

Die Veranschlagung von gemeindlichen Investitionen im Haushaltsplan bzw. im Finanzplan (vgl. §§ 3 und 11 GemHVO NRW) setzt voraus, dass von der Gemeinde die Haushaltsgrundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW) sowie der Haushaltsgrundsatz, dass die Gemeinde die Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW), beachtet worden sind. Diese Grundsätze sollen dazu beitragen, dass gemeindliche Investitionsentscheidungen auch unter Berücksichtigung wichtiger haushaltswirtschaftlicher Wertgrößen und weiterer Aspekte getroffen werden, z. B. der Folgekosten.

Ihre Anwendung beginnt nicht erst mit der Veranschlagung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme im Haushaltsplan der Gemeinde, sondern bereits bei der Entscheidung zu einer solchen Maßnahme und umfasst daher auch die gesamten Vorbereitungsmaßnahmen, die Kontrolle und Nachweispflichten. Die Entscheidung der Gemeinde, ein Wirtschaftsgut bzw. einen nutzbaren Vermögensgegenstand zur öffentlichen Nutzung im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung verfügbar zu machen und auf Dauer (langfristig) verfügbar zu halten, ist der Auslöser von künftigen haushaltswirtschaftlichen Belastungen.

Die sich daran anschließende gemeindliche Investition setzt dabei nur einen ersten Anlass für die in den Folgejahren tatsächlich entstehenden haushaltswirtschaftlichen Belastungen. Bei der Planung von gemeindlichen Investitionen sollen deshalb bei der Gemeinde die Verfahren zur Anwendung kommen, mit deren Hilfe mehrere Möglichkeiten der Durchführung einer gemeindlichen Investition von der Gemeinde bewertet und die Folgen abgeschätzt werden können.

Diese Vorgabe fordert von der Gemeinde, in die Planung alle sachlichen Gegebenheiten, Wertgrößen und Informationen einzubeziehen, die sich auf den Lebenszyklus eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wirtschaftlich auswirken. Der Gemeinde soll dadurch eine Beurteilung und Entscheidung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ermöglicht werden, denn es gilt auch, künftige Vermögensschäden für die Gemeinde durch eine unwirtschaftliche Investition zu vermeiden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 14 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat deshalb möglichst eine nachhaltige Gesamtbetrachtung der geplanten Investitionsmaßnahme vornehmen und dabei auch die Sicherheit einer verlässlichen Umsetzung nicht außer Betracht lassen. Diese Betrachtung sollte in zeitlicher Hinsicht von der Planung und Durchführung der Investitionen über die Inbetriebnahme und Nutzung bis zum Abgang des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes reichen.

Die Erfüllung dieser Erfordernisse sollte die Gemeinde zum Anlass nehmen, auch die Finanzierung ihrer Investitionen entsprechend zukunftsorientiert vorzunehmen. Es ist regelmäßig nicht ausreichend, den Auszahlungsbedarf für eine gemeindliche Investition nur bezogen auf den Planungszeitraum bzw. auf die Veranschlagung im Haushaltsplan zu ermitteln. Die Gemeinde muss soweit möglich und zusätzlich zu den allgemeinen Preis- und Kostensteigerungen, die sich aus der Fachtechnik oder den Materialien oder anderen nutzungsbezogenen Bedingungen ergebenden Preisveränderungen so frühzeitig wie möglich in ihre Kostenkalkulation einbeziehen.

Im Rahmen der Investitionsplanung darf die Gemeinde ihre Investitionskosten nicht bezogen auf den Zeitpunkt der Planung ermitteln. Sie muss vielmehr ihre Kostenermittlung auf den Zeitpunkt der Fertigstellung bzw. der Inbetriebnahme des betreffenden Vermögensgegenstandes ausrichten. In dieser Betrachtung und Bewertung soll die Gemeinde auch die mit der Planung verbundenen Prozesse und internen Leistungsbeziehungen innerhalb der Gemeindeverwaltung nicht unberücksichtigt lassen.

Für die Gemeinde stehen i. d. R. haushaltswirtschaftliche und bautechnische Verfahren zur Verfügung, um bei einer Investitionsmaßnahme ein wirtschaftlich vertretbares Ergebnis zu erreichen und die notwendige Transparenz darüber zu schaffen. Sie muss auch die möglichen Risiken sowie die künftigen haushaltswirtschaftlichen Belastungen aus der Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes aufzeigen und beurteilen, z. B. die Folgekosten. Je komplexer das gemeindliche Vorhaben ist, umso mehr müssen aus den Grundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ heraus die Risiken benannt und kalkuliert werden.

### **1.5 Die Wirkungen auf den gemeindlichen Haushalt**

#### **1.5.1 Die vermögensmäßigen Wirkungen**

Die gemeindliche Investitionstätigkeit in Form der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen verändert die gemeindliche Vermögenslage. Der Vermögensstatus wird, bezogen auf den Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres, durch die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Wertansätze für die vorhandenen Vermögensgegenstände aufgezeigt (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Das gemeindliche Vermögen wird dabei hinsichtlich seiner Nutzung in Anlagevermögen (zum Gebrauch bestimmt) und in Umlaufvermögen (zum Verbrauch bestimmt) getrennt ausgewiesen.

Die Gemeinde muss bei der haushaltsmäßigen Veranschlagung und dem Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss eine sachgerechte Unterscheidung zwischen der Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (gemeindliche Investition), dem Instandhaltungsaufwand und dem Unterhaltungsaufwand vornehmen. Diese haushaltswirtschaftliche Differenzierung ist auch wegen der Beschränkung der Kreditaufnahme auf Investitionen unerlässlich (vgl. § 86 GO NRW).

Die Gemeinde soll deshalb die haushaltsmäßigen und vermögensmäßigen Wirkungen neuer gemeindlicher Investitionen realistisch einzuschätzen und darzulegen bzw. nachweisen. Eine ordnungsgemäße Investitionsplanung muss daher den Nachweis erbringen können, dass eine Investition durch die Gemeinde der geeignete Weg zur konkreten Umsetzung und zur dauerhaft vorzunehmenden Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben ist. Entsprechend ist die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage im Jahresabschluss der Gemeinde darzustellen (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW).

**1.5.2 Die Nutzungswirkungen**

Die Gemeinde muss bei ihren Investitionsmaßnahmen die wirtschaftlichste Lösung ermitteln und dabei den gesamten Lebenszyklus des Objektes betrachten. Sie hat daher nicht nur die entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern auch die Folgekosten zu berücksichtigen. Diese Kosten fallen erst in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes an und belasten über die gesamte Nutzungsdauer den jährlichen Haushalt der Gemeinde. Zu den möglichen Folgekosten zählen dabei unterschiedliche Kostenarten oder Aufwendungen der Gemeinde. Sie können für den gemeindlichen Haushalt schädlich sein

In den gemeindlichen Kostenvergleich sollten andererseits auch die in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglicherweise erzielbaren „Deckungsbeiträge“ einbezogen werden. Von der Gemeinde muss dazu geschätzt werden, ob und in welchem Umfang für die spätere Nutzung der gemeindlichen Einrichtung tatsächlich auch Entgelte erhoben werden sollen und diese den Aufwendungen als Erträge gegenüberstehen. Sie darf bei der Betrachtung und Bewertung der künftigen Nutzungskosten auch den demografischen Wandel nicht außer Acht zu lassen.

Unabhängig von der späteren Nutzungsart muss sich die Gemeinde im Rahmen ihrer baulichen Planung auch Gewissheit über die künftigen Nutzungskosten des Objekts verschaffen. Sie kann dazu die GEFMA-Richtlinie 200 heranziehen und dadurch die voraussichtlichen Kosten ermitteln. Mit den Richtlinien für Facility Management, die vom GEFMA Deutscher Verband für Facility Management e.V. herausgegeben werden, soll eine ganzheitliche Betrachtung des Facility Management erreicht und eine Hilfestellung gegeben werden.

Die Gemeinde muss bei ihren Investitionsentscheidungen auch den voraussichtlichen Bedarf an Instandhaltungsmaßnahmen während der Nutzungsphase einbeziehen, um die Nutzungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes zu erhalten. Dieses Erfordernis setzt eine solide und sachgerechte Beurteilung der Entwicklung des technischen Zustandes des betroffenen Vermögensgegenstandes sowie die Einschätzung voraus, dass unterlassene Instandhaltungen mittel- und langfristig zu höheren Kosten für die Gemeinde führen können. Zur Klassifizierung der möglichen Instandhaltungsmaßnahmen kann z. B. die DIN 31051 herangezogen werden.

**1.5.3 Das Gesamtbild zu Einzelinvestitionen**

Die Gemeinde soll durch die Festlegung von Wertgrenzen wichtige Investitionsmaßnahmen von den nicht erheblichen Investitionsmaßnahmen abgrenzen. Die folgende Übersicht soll eine Hilfestellung für die Veranschlagung von Einzelmaßnahmen gemeindlicher Investitionen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen im Haushaltsplan, deren Fortschreibung und deren Überwachung im Rahmen ihrer Umsetzung bieten. Sie ermöglicht aber auch eine „interne Begleitung“ bei der Umsetzung gemeindlicher Investitionen (vgl. Abbildung 462).

<b>DIE FORTSCHREIBUNG EINER INVESTITIONSMAßNAHME</b>						
	Vor- Vor- jahre	Haus- halts- jahr	Haus- halts- jahr + 1	Haus- halts- jahr + 2	Haus- halts- jahr + 3 ff.	Summe
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>ERSTANSATZ</b>						
Einzahlungen ... (zutreffende Arten nach § 3 GemHVO NRW) ...						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

<b>DIE FORTSCHREIBUNG EINER INVESTITIONSMAßNAHME</b>						
	<b>Vor- Vor- jahre</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Haus- halts- jahr + 1</b>	<b>Haus- halts- jahr + 2</b>	<b>Haus- halts- jahr + 3 ff.</b>	<b>Summe</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Auszahlungen ... (zutreffende Arten nach § 3 GemHVO NRW) ...						
<b>AKTUALISIERTE PLANUNG</b>						
Einzahlungen ... (Arten wie beim Erstansatz, ggf. angepasst) ...						
Auszahlungen ... (Arten wie beim Erstansatz, ggf. angepasst) ...						
<b>IST-ERGEBNISSE</b>						
Einzahlungen ... (Arten wie beim Erstansatz, ggf. angepasst) ...						
Auszahlungen ... (Arten wie beim Erstansatz, ggf. angepasst) ...						
<b>VERGLEICH IST/PLAN-WERTE</b>						
Erstansatz - Summe der Ist-Auszahlungen - Summe der Plan-Werte - Abweichung						
Aktualisierte Planung - Summe der Ist-Auszahlungen - Summe der Plan-Werte - Abweichung						
<b>FOLGEKOSTEN IM LEBENSZYKLUS</b>						
➤ <b>Nach Erstansatz</b> Erträge ... (nach Arten) Aufwendungen ... (nach Arten)						
➤ <b>Nach aktualisierter Planung</b> Erträge ... (nach Arten) Aufwendungen ... (nach Arten)						
<b>BILANZIELLE WIRKUNGEN</b>						
➤ <b>Bilanzierungsfähige Anschaffungskosten</b> ➤ - ... - ...						
➤ <b>Bilanzierungsfähige Herstellungskosten</b> ➤ - ... - ...						

*Abbildung 462 „Die Veranschlagung und Kontrolle von Investitionen“*

Durch die Festlegung von Wertgrenzen entstehen eine dauerhafte Gewichtung sowie eine bestimmte Form der Informationspolitik, denn die erheblichen Investitionsmaßnahmen sind von der Gemeinde einzeln im Haushaltsplan zu veranschlagen, z. B. Baumaßnahmen. Besonders solche Maßnahmen wirken sich bereits bei der Herstellung auf mehrere Haushaltsjahre aus und unterliegen im mehrjährigen Zeitraum oftmals erheblichen Veränderungen. Die gewollten oder nicht abzulehnenden Veränderungen wirken sich dabei auch auf die Folgekosten aus, die sich auf den Lebenszyklus eines Vermögensgegenstandes erstrecken.

## 1.6 Der Lebenszyklus von gemeindlichem Vermögen

### 1.6.1 Allgemeine Grundlagen

Im Lebenszyklus des gemeindlichen Vermögens entstehen mehrere Phasen, in denen von der Gemeinde unterschiedliche Entscheidungen im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit getroffen werden müssen. Insbesondere bei größeren Investitionen und bei langfristigen Nutzungen von Wirtschaftsgütern bedarf es einer sorgfältigen Ablaufbetrachtung und Beurteilung über die aufgabenbezogenen Rahmenbedingungen. Dazu gehört auch die Betrachtung und Bewertung der mehrjährigen finanziellen Auswirkungen von der Bedarfsfeststellung über die Planung bis hin zur Nutzung des gemeindlichen Objektes sowie der Abwicklung bei aufgegebenener Nutzung.

Jeder Vermögensgegenstand der Gemeinde durchläuft i. d. R. den Lebenszyklus. Es bietet sich daher für die Gemeinde über die Aufstellung eines Investitionsprogramms hinaus an, bezogen auf das einzelne Wirtschaftsgut, die dem Lebenszyklus zugrundeliegenden Daten in der gesamten Nutzungszeit für die Haushaltswirtschaft sowie für Vergleichs- und Bedarfszwecke gesondert verfügbar zu halten, soweit nicht die gemeindliche Anlagenbuchhaltung bereits identische Daten enthält. Entsprechend den örtlichen Gegebenheiten ist es ggf. im Einzelfall erforderlich, eine Verknüpfung zwischen den vermögensmäßigen Daten der Anlagenbuchhaltung den haushaltsmäßigen Bewirtschaftungsdaten herzustellen sowie den jährlichen Kostendeckungsgrad zu ermitteln.

Als Ergebnis muss dann für die Gemeinde ein Überblick über die Kosten der Anschaffung oder Herstellung und den Folgekosten einschließlich der Kosten der Aufgabe des Objektes möglich sein. Die Entwicklung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde beeinflussen dabei den Ablauf des Lebenszyklus von gemeindlichen Vermögensgegenständen in einem ganz erheblichen Maße. Der Lebenszyklus lässt sich dabei insgesamt in vier Phasen untergliedern, in denen unterschiedliche Maßnahmen und Kosten bei der Gemeinde anfallen (vgl. Abbildung 463).

<b>DER LEBENSZYKLUS BEI GEMEINDLICHEN INVESTITIONEN</b>	
<b>ZYKLUSPHASEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Bedarfsfeststellung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufgaben- und Bedarfsanalyse.</li> <li>- Vergleichsbetrachtungen.</li> <li>- Kostenschätzung (Erstellungs- und Folgekosten).</li> <li>- Finanzierungsprognose.</li> </ul>
<b>Haushaltsplanung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufnahme in das Investitionsprogramm.</li> <li>- Einbeziehung in die mittelfristige Finanzplanung.</li> <li>- Veranschlagung im Finanzplan.</li> </ul>
<b>Anschaffung und Herstellung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bedarfsgerechte Realisierung der Investition.</li> <li>- Fertigstellung und Inbetriebnahme.</li> </ul>
<b>Nutzung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zweckentsprechende Nutzung.</li> <li>- Instandhaltung und Unterhaltung.</li> <li>- Sonstige Nutzungskosten und Erlöse.</li> </ul>
<b>Stilllegung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gebrauchszweck- und Zustandsanalyse.</li> <li>- Aufgabe der Nutzung.</li> <li>- Verkauf/Abriss.</li> </ul>

*Abbildung 463 „Der Lebenszyklus bei gemeindlichen Investitionen“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Die Betrachtung des Lebenszyklus von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch ihre Einbeziehung in die Beschaffung und in die Nutzungszeit von gemeindlichen Vermögensgegenständen stellt fachlich und inhaltlich einen wichtigen und grundlegenden Bestandteil der gemeindlichen Entscheidungen über den Umfang und die Art der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben dar. Ihr muss daher auch eine Aussagekraft zugerechnet werden können, auf der die Gemeinde weitere Maßnahmen aufbauen kann. Der Umfang und die Detaillierung dieser Betrachtung müssen daher ungemessen sein und in einem vertretbaren Rahmen liegen.

Die Einbeziehung des Lebenszyklus gemeindlicher Vermögensgegenstände in die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sich auch auf die Verantwortlichen in der Gemeinde aus. Es muss z. B. beachtet werden, dass spätere Generationen nicht durch den amtierenden Rat als Entscheider über die gemeindliche Haushaltswirtschaft repräsentiert werden. Die Wahlzeit des Rates und die jährliche Haushaltswirtschaft decken nur einen bestimmten zeitlichen Anteil am Lebenszyklus der gemeindlichen Vermögensgegenstände ab.

Der Rat muss bei seinen Entscheidungen über die gemeindliche Investitionstätigkeit eine haushaltswirtschaftliche Ausgewogenheit über den gesamten Lebenszyklus der jeweiligen Vermögensgegenstände sicherstellen. Durch die Gemeinde ist daher nicht nur eine sachgerechte Dokumentation über die Annahmen und örtlichen Daten, die Methoden und Bewertungen sowie die getroffenen vermögenswirksamen Entscheidungen im Rahmen der Investitionsplanung unverzichtbar. Sie muss auch während der Nutzungsphase eines Vermögensgegenstandes für ihre Aufgabenerfüllung eine Dokumentation der Vorgänge als Kontroll- und Überwachungsinstrument führen.

#### **1.6.2 Die Berücksichtigung bei der Beschaffung**

Die Gemeinde muss bei ihren Beschaffungsentscheidungen neben der Qualität und Quantität auch den Lebenszyklus der benötigten Vermögensgegenstände berücksichtigen. Sie ist z. B. gesetzlich verpflichtet, neben den voraussichtlichen Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung des Lebenszyklusprinzips weitere voraussichtlich entstehende Betriebskosten über die gesamte Nutzungsdauer zu berücksichtigen (vgl. § 17 Absatz 2 TVgG NRW).

Als öffentlicher Auftraggeber muss die Gemeinde außerdem dabei entscheiden, in welchem Umfang im Rahmen der jeweiligen Beschaffung eine Lebenszykluskostenanalyse durchgeführt werden soll (vgl. § 7 Absatz 2 RVO TVgG NRW). Eine vorzunehmende Wirtschaftlichkeitsuntersuchung dient der Entscheidungsfindung über die Art des Projektes und seiner Umsetzung. Die Kosten dafür stellen daher nur Auswahlkosten und keine Herstellungskosten dar, die einer bestimmten Maßnahme zurechenbar wären.

Die Gemeinde muss die Entscheidung unter Würdigung der Verhältnismäßigkeit zwischen dem administrativen Aufwand und den zu erwartenden Vorteilen für die Wirtschaftlichkeit, den Umweltschutz und die Energieeffizienz treffen und die getroffene Festsetzung im Rahmen der Leistungsbeschreibung vorgeben. Sie hat in den Ausschreibungsunterlagen die für die Berechnung der Lebenszykluskosten verwendete Methode anzugeben, sofern sie die Kosten nach dem Lebenszykluskostenansatz ermittelt hat.

Die von der Gemeinde angewendete Methode muss auf objektiv nachprüfbar und nichtdiskriminierenden Kriterien beruhen. Sie muss für alle interessierten Bieter zugänglich und nachvollziehbar sein. Sofern die Gemeinde ihrem Beschaffungsvorhaben eine individualisierte Lebenszykluskostenanalyse zugrunde legt, hat sie auch die entsprechenden Prüfparameter dazu anzugeben.

#### **1.6.3 Erwirtschaftung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Die Gemeinde muss im Rahmen der Berücksichtigung des Lebenszyklus eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes die über die gesamte Nutzungsdauer voraussichtlich entstehenden Betriebskosten berücksichtigen. Sie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

muss die Nutzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung jedoch nicht immer so planen, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes vollständig aus dem mit dem Vermögensgegenstand erwirtschafteten Ertrag „gedeckt“ werden können (Amortisation).

Bei der Gemeinde kann es örtliche Gründe geben, dass die Amortisation nicht erreichbar ist, z. B. weil die Gemeinde die für die wirtschaftliche, soziale und kulturelle Betreuung ihrer Einwohner erforderlichen öffentlichen Einrichtungen schaffen muss (vgl. § 8 Absatz 1 GO NRW). Die Einwohner sind zwar grundsätzlich verpflichtet, die Lasten der Gemeinde zu tragen, jedoch werden die Einrichtungen vom Rat der Gemeinde oftmals auch kostenfrei oder deutlich unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die der Gemeinde entstanden sind, zur allgemeinen Nutzung zur Verfügung gestellt.

Von der Gemeinde muss gleichwohl beachtet werden, dass sie bei einer solchen Sachlage nicht von der Beachtung der haushaltsrechtlichen Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ sowie dem Ziel der Erwirtschaftung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten entbunden ist. Die örtliche Aufgabenerfüllung ist nicht so ein gewichtiges Kriterium, dass wirtschaftliche Aspekte unbedeutend werden. Nicht nur die Fremdfinanzierung eines Vermögensgegenstandes, z. B. durch die Aufnahme eines investiven Kredites mit einer langen Laufzeit, sollte für die Gemeinde ein Anlass sein, mit dem Vermögensgegenstand die Erwirtschaftung der entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzustreben.

## **2. Die Investitionsförderung an Dritte**

Die Gemeinde gewährt vielfach im Rahmen ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung auch investive Zuwendungen an Dritte, weil diese vermögenswirksamen Maßnahmen durchführen, um die ihnen von der Gemeinde übertragene Aufgabe durchführen zu können. Insgesamt gesehen führt die Gemeinde durch diese Art der Gewährung investiver Zuwendungen an Dritte sachlich erforderliche Investitionsförderungsmaßnahmen durch.

Diese örtlichen Förderungsmaßnahmen werden im NKF haushaltsmäßig wie gemeindliche Investitionsmaßnahmen behandelt, wenn bestimmte Voraussetzungen für die gemeindliche Bilanzierung erfüllt werden, z. B. eine Aktivierbarkeit in der gemeindlichen Bilanz gegeben ist. Eine gesonderte haushaltsrechtliche Regelung sowie die ausdrückliche Nennung dieses Begriffes im NKF ist deshalb entbehrlich geworden und z. B. in der Vorschrift über die Aufnahme von Krediten für Investitionen nicht mehr enthalten (vgl. § 86 GO NRW).

Die von der Gemeinde gezahlten Zuwendungen für Investitionen Dritter sind daher im gemeindlichen Finanzplan unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu veranschlagen, wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer des vom Dritten angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes wird. Ein solcher Vermögensgegenstand ist dann in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren (vgl. § 3 Absatz 1 Nummer 24 und § 43 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW).

Derartige gemeindliche Zuwendungen sind auch dann der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine sachliche und zeitliche (mehrjährige) Verpflichtung auferlegt hat (zweckbezogene Gegenleistungsverpflichtung des Dritten). Diese Gegenleistungsverpflichtung ist unter der Rechnungsabgrenzung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 43 Absatz 2 Satz 2 GemHVO NRW).

Eine Zweckbindungsfrist im erhaltenen Zuwendungsbescheid ist dabei nur aus der Finanzierungssicht des Zuwendungsgebers zu betrachten und zu bewerten. Aus dessen Finanzierungsbeteiligung stellt die Frist einen Zeitraum dar, in dem bei nicht zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung, ein Rückzahlungsanspruch des Zuwendungsgebers entsteht. Die Zweckbindungsfrist kann daher nur als ein besonderer Vorbehalt des Zuwendungsgebers betrachtet werden, damit in einer bestimmten Sachlage seine Ansprüche gegen die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Gemeinde gesichert werden. Die Frist bleibt daher bei der zeitlichen Abgrenzung eines in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rechnungsabgrenzungsposten unberücksichtigt.

In Einzelfällen kann es wegen einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung ggf. auch zu einer Aktivierung eines Rechts der Gemeinde unter den immateriellen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens kommen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.1 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen dagegen gemeindliche Zuwendungen ohne besondere Verpflichtungen an Dritte gewährt werden, besteht keine Aktivierungsmöglichkeit für die Gemeinde. Derartige gemeindliche Zuwendungen stellen dann gemeindliche Transferaufwendungen dar und sind von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **3. Das örtliche Investitionsprogramm**

Die gemeindliche Investitionstätigkeit erfordert einen ständigen Überblick über die geplanten, in der Ausführung befindlichen und die abgeschlossenen Investitionsmaßnahmen. Dabei reicht es regelmäßig nicht aus, der örtlichen Betrachtung und Beurteilung den durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung abgedeckten fünfjährigen Zeitraum zugrunde zu legen. Den Beginn der gemeindlichen Investitionsbetrachtung hat die Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen.

Der Beginn ist u. a. davon abhängig, aus welchem Anlass und auf welcher Ausgangsbasis die Gemeinde eine projekt- oder objektbezogene Investitionsmaßnahme erstmalig in Angriff nimmt. Vielfach ist die Aufnahme einer Maßnahme in das örtliche Investitionsprogramm ein Anlass dafür, auch wenn oftmals bereits einige Konkretisierungen hinsichtlich des Umfangs der Maßnahme und der voraussichtlichen Zeitdauer bestehen. Die Aufstellung eines örtlichen Investitionsprogramms durch die Gemeinde unterstützt in diesem Zusammenhang den notwendigen Gesamtüberblick über die künftigen gemeindlichen Investitionen.

Ein Investitionsprogramm bietet sich gleichzeitig als Vorausschau für Unterstützung zur mehrjährigen haushaltsmäßigen Veranschlagung bzw. als wichtige Vorstufe dazu an. Das Programm sollte dann alle gemeindlichen Investitionsmaßnahmen bis zu dem Zeitpunkt enthalten, in dem die angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung verfügbar sind bzw. in Betrieb genommen werden können. Diese Sachlage bedeutet, dass auch die Ermittlung der Investitionskosten auf den Zeitpunkt der Verfügbarkeit des betreffenden Vermögensgegenstandes bzw. seine Inbetriebnahme auszurichten ist.

Die Gemeinde muss sachgerecht den Status der Durchführung von gemeindlichen Investitionen jeweils in Jahresabschnitten bzw. nach Haushaltsjahren, ausgehend vom Beschluss des Rates über die Auftragsvergabe, bis zur Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes nachhalten. Die dazu erforderliche Zeitreihe kann dabei grundsätzlich über den haushaltswirtschaftlichen Finanzplanungszeitraum hinausgehen. Das örtliche Investitionsprogramm sollte diese Sachlage ausreichend abbilden. Dabei muss nachvollziehbar sein, welche Investitionen mit welchen jahresbezogenen Beträgen bereits im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind.

Das gemeindliche Investitionsprogramm, das haushaltsrechtlich nicht mehr zusätzlich zum gemeindlichen Haushaltsplan und zur mehrjährigen Finanzplanung aufzustellen ist, stellt daher ein Controlling- und Steuerungsinstrument für die gemeindliche Investitionstätigkeit dar. Es kann so aufgebaut werden, dass auch die vorgesehenen einzelnen Investitionen näher bestimmt werden und dabei erkennen lassen, welche Einzelmaßnahmen künftig für die Gemeinde in Betracht kommen, wobei durchaus Alternativen offenbleiben, ggf. auch im Investitionsprogramm angegeben werden sollten.

Durch das zusätzliche Aufzeigen der möglichen Investitionskosten zum Planungszeitpunkt und zum Zeitpunkt der Verfügbarkeit oder der Inbetriebnahme eines Vermögensgegenstandes kann dabei ein „Puffer“ für die Veranschlagung im Haushaltsplan offengelegt werden, sofern nicht grundsätzlich ein projektbezogener Höchstbetrag besteht. Zu jeder großen Investitionsmaßnahme der Gemeinde, die später wegen der örtlichen Wertgrenze als



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Einzelmaßnahme im Teilfinanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans zu veranschlagen ist, bieten sich bereits für das Investitionsprogramm die haushaltsmäßig erforderlichen Angaben und Erläuterungen an.

Die Angaben zu den einzelnen Investitionen sollten dabei in Abhängigkeit vom Fortschritt der Planung und Durchführung der betreffenden Investitionen angepasst werden. Dazu gehören auch maßnahmenbezogene Angaben über die Art der gemeindlichen Investition und deren vorgesehenen Zweck und die Nutzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Die Darstellung im gemeindlichen Investitionsprogramm muss deshalb einen Zusammenhang zwischen der Zuordnung zu den gemeindlichen Produktbereichen und der Zuordnung im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz ermöglichen (vgl. § 4 und § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

Bei der aufgabenbezogenen Zuordnung muss die Gemeinde ihre produktorientierte Gliederung der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplans beachten, denn die Zahlungen für die Investitionsmaßnahmen hat die Gemeinde jeweils im Teilfinanzplan der Teilpläne haushaltsjahrbezogen über den Zeitraum der Umsetzung zu veranschlagen. Dadurch wird von Anfang an die vorgesehene fachliche Nutzung eines anzuschaffenden oder herzustellen den Vermögensgegenstandes im Rahmen der Aufgabenerfüllung transparent und nachvollziehbar gemacht.

Das gemeindliche Investitionsprogramm sollte zu den Einzelmaßnahmen, zu denen je nach Fortschritt der Investitionsplanung bereits Baupläne und/oder Kostenberechnungen sowie andere Planungsunterlagen vorliegen, aus denen z. B. die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten einschließlich der Dauer der Nutzung des künftigen Vermögensgegenstandes ersichtlich sind, sachgerechte und aussagekräftige Informationen darüber enthalten bzw. stetig entsprechend ergänzt werden.

In diesem Zusammenhang sollte eine Einschätzung der Gemeinde, ob es bei einer gemeindlichen Investition ggf. zu einer Kostenbeteiligung Dritter (Zuwendung) kommen wird, oder die geplante Investition nur mit Eigenmitteln finanziert werden muss, nicht fehlen. Der Entscheidungsprozess über die Finanzierung einer Investitionsmaßnahme beginnt nicht erst mit ihrer Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan. Er muss spätestens seinen Anfang nehmen, wenn für die Gemeinde ausreichend sicher ist, dass es zu einer Investitionsmaßnahme kommen soll. Im Rahmen der weiteren Entwicklung muss dann eine Konkretisierung erfolgen.

Die Gemeinde kann die einzelfallbezogenen Angaben zu ihren Investitionen auch in einem gesonderten Erläuterungsbericht zum Investitionsprogramm zusammenfassen. Dieser ergänzende Bericht kann von der Gemeinde auch termingebunden aufgestellt werden. Sie kann den Bericht wie einen Statusbericht über ihre Investitionstätigkeit nutzen und im Rahmen des gemeindlichen Berichtswesens dem Rat gesondert vorlegen, z. B. jährlich vor den Haushaltsberatungen des Rates zum neuen Haushaltsjahr mit dem Stand zu einem festgelegten Stichtag.

#### **4. Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen**

##### **4.1 Die Kontrollphasen**

Die Umsetzung einer gemeindlichen Investitionsentscheidung erfordert nicht nur eine Veranschlagung der für die Investition voraussichtlichen zu leistenden Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan. Für die Veranschlagung im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ müssen die voraussichtlichen Zahlungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ausreichend konkretisiert worden sein. Die Maßnahmenplanung für die gemeindliche Investition muss von der Gemeinde als tatsächlich abgeschlossen betrachtet werden können. Die Umsetzung erfordert auch eine sachgerechte und zeitgerechte Kontrolle durch die Gemeinde.

Die Zahlungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ermöglichen der Gemeinde, entsprechend dem Ausführungsstand der Anschaffung oder Herstellung des vorgesehenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes, für die von Dritten erbrachten Investitionsleistungen die fällig gewordenen Auszahlungen zu leisten. Unter

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben sind von der Gemeinde entsprechende Kontrollen vorzunehmen und jeweils zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ausreichende Nachweise im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu führen.

Zu einer Kontrolle können unterschiedliche Tatbestände in den einzelnen Phasen der gemeindlichen Investition gehören, die ein unterschiedliches Handeln durch die Gemeinde oder auch durch Dritte bedingen. Mögliche Kontrollgegenstände werden nachfolgend beispielhaft aufgeführt (vgl. Abbildung 464).

<b>DIE KONTROLLE GEMEINDLICHER INVESTITIONEN</b>	
<b>KONTROLL- PHASEN</b>	<b>FACHBEZOGENE UND HAUSHALTMÄßIGE KONTROLLE</b>
<b>Planungsphase</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle der Umsetzung der Planideen.</li> <li>- Kontrolle der Festlegung eines Standortes.</li> <li>- Kontrolle der Einhaltung von Beteiligungen Dritter.</li> <li>- Kontrolle der Finanzierungsvorschläge.</li> </ul>
<b>Erwerbsphase</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle der Art der Anschaffung oder Herstellung.</li> <li>- Kontrolle der Kosten und Auszahlungen.</li> <li>- Kontrolle der Einhaltung von Terminen.</li> <li>- Kontrolle der fachlichen Konzeption.</li> </ul>
<b>Inbetriebnahme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle der Einhaltung der fachlichen Gesamtkonzeption.</li> <li>- Kontrolle der Einhaltung der Finanzierung.</li> <li>- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Maßnahme.</li> <li>- Kontrolle der Einhaltung rechtlicher Vorgaben.</li> <li>- Kontrolle der Nutzbarkeit.</li> </ul>
<b>Nutzungsphase</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle der tatsächlichen Nutzung.</li> <li>- Kontrolle der Unterhaltungsaufwendungen.</li> <li>- Kontrolle des technischen Zustandes.</li> <li>- Kontrolle besonderer örtlicher Vorgaben.</li> </ul>

*Abbildung 464 „Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen“*

Eine haushaltsmäßige Kontrolle der Einhaltung der von der Gemeinde beschlossenen Vorgaben durch Soll-/Ist-Vergleiche ist dabei nicht nur in der Erwerbsphase und zum Zeitpunkt der Übernahme eines Vermögensgegenstandes zu gewährleisten, sondern auch während seiner gesamten späteren Nutzungszeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde hat dazu über die Art und den Umfang einer Kontrolle in der Lebenszeit von gemeindlichen Investitionen eigenverantwortlich zu entscheiden.

Bei der Kontrolle gemeindlicher Investitionen muss die Gemeinde aber auch die Interessen Dritter berücksichtigen. Das Land oder andere Zuwendungsgeber können z. B. in Einzelfällen verlangt haben, dass zur Sicherung der zweckentsprechenden Verwendung der gewährten Zuwendungsmittel die Gemeinde als Zuwendungsempfänger besondere örtliche Kontrollmechanismen einrichtet.

Ein laufendes Baucontrolling während der Herstellungsphase mit einer im regelmäßigen Zeitabstand vorzunehmenden Risikoeinschätzung und einer Prognose des möglichen Eintritts sowie der ggf. möglichen Verteilung auf mehrere Risikoträger ist dabei unverzichtbar. Im Einzelfall kann darüber hinaus noch ein besonderes Controlling mit Fragestellungen aus Wirtschaftlichkeitsgründen oder wegen weiterer möglicher haushaltsmäßiger Auswirkungen sachlich erforderlich sein.

**4.2 Die Investitionsrisiken**

Die Entscheidungen der Gemeinde über die Vornahme von Investitionen im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung stellen eine langfristig wirkende strategische Entscheidung der Gemeinde dar. In diesem Rahmen bedarf es wegen der unmittelbaren haushaltsmäßigen Auswirkungen insbesondere einer besonderen Risikoeinschätzung und Controllings durch die Gemeinde, in einem ersten Schritt während der Planungsphase.

Diese "Begleitung" von Investitionsmaßnahmen sollte bereits im Rahmen der örtlichen Vorbereitungsmaßnahmen der Gemeinde beginnen, um die möglichen Risiken bis zur endgültigen Abrechnung der gemeindlichen Investition begrenzen und künftige Risiken vermeiden zu können. Die Kontrolle der Gemeinde endet daher nicht nach der Fertigstellung oder Abrechnung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme. Sie erstreckt sich vielmehr auch auf den gesamten Lebenszyklus einer Investition bzw. der gesamten Nutzungszeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rahmen der Aufgabenerfüllung.

Im Rahmen der „Begleitung“ stehen deshalb für die Gemeinde stetige Plan-/Ist-Vergleiche sowie wie Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen an, um im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung haushaltswirtschaftlich fach- und sachgerecht zu handeln. Von der Gemeinde ist zudem zu klären, welchen Verantwortlichen über mögliche Risiken zu berichten ist und welche Verantwortlichen bei erforderlichen Veränderungen von gemeindlichen Investitionen die notwendig werdenden Entscheidungen zu treffen haben. Mögliche Investitionsrisiken für die Gemeinde im Anschaffungs- oder Herstellungsprozess werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 465).

<b>DIE INVESTITIONSRISEN</b>	
<b>ABLAUPPHASE</b>	<b>RISIKOINHALTE</b>
<b>Bedarfsermittlung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definition und Bemessung des Bedarfs.</li> <li>- Orientierung an der künftigen Nutzung.</li> <li>- Unrealistische Maßstäbe.</li> <li>- Unkenntnis über Finanzierungsformen.</li> <li>- Hohe Unbestimmtheit der Kosten.</li> </ul>
<b>Projektauswahl</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vergleichsanalyse.</li> <li>- Unkonkrete Grunddaten der fachlichen Konzeption.</li> <li>- Art der Anschaffung oder Herstellung.</li> <li>- Unbestimmtheit von Kostenfaktoren.</li> <li>- Unzureichende Konkretisierung von Kosten.</li> </ul>
<b>Planung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mangelhafte Kenntnisse zur Konzeption.</li> <li>- Unterschiedliche Finanzierungsarten.</li> <li>- Fehlerhafte Darstellung der Wirtschaftlichkeit.</li> <li>- Standort und Nutzbarkeit des Projektes.</li> <li>- Unzureichende Ermittlung der Kosten.</li> </ul>
<b>Ausführung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fehlerhafte Baukonstruktion.</li> <li>- Unvorhersehbare Umstände.</li> <li>- Änderungswünsche der Nutzer.</li> <li>- Neue technische Erfordernisse.</li> <li>- Verzicht auch Plan-/Ist-Kostenvergleiche.</li> </ul>
<b>Abrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Modalitäten der Abrechnung.</li> <li>- Unzureichende Liquidität.</li> <li>- Auftreten von Zusatzkosten.</li> <li>- Kontrolle der Finanzierung.</li> <li>- Unbestimmtheit der Folgekosten.</li> </ul>

*Abbildung 465 „Die Investitionsrisiken*

Von der Gemeinde ist für ihre Investitionstätigkeit außerdem festzulegen, in welchen Fällen der Rat der Gemeinde oder ein Ausschuss des Rates in der Sache zu beteiligen ist. Für diese Gremien kann z. B. ein Zustimmungsvorbehalt zu bestimmten Geschäftsvorfällen bestehen. Bei einem möglichen Mehrbedarf kann ggf. auch das Verfahren nach den haushaltsrechtlichen Regelungen über außer- oder überplanmäßige Auszahlungen zur Anwendung kommen (vgl. § 83 GO NRW). Für die Abgrenzung der Beteiligung von Verantwortlichen sollte nicht allein der betragsmäßige Mehrbedarf ausschlaggebend sein.

#### **4.3 Die Erfolgskontrolle**

Bei einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme ist die fachliche und zeitliche Ausgestaltung der Planung ausschlaggebend für die Umsetzung und die damit verbundenen Erfolgskontrollen. In dieser Phase werden regelmäßig die Kriterien festgelegt, die eine Grundlage für die maßnahmenbegleitenden und abschließenden Erfolgskontrollen bilden. Aus den gemeindlichen Zielen müssen zudem weitere Indikatoren als Messgrößen bestimmt werden, um eine Bewertung der Investitionsmaßnahme vornehmen zu können. Dabei soll sichergestellt werden, dass die Aussagekraft der Indikatoren sich möglichst über die gesamte Ausführungsphase nicht verändert.

Die Bewertung der gemeindlichen Investitionsmaßnahme setzt einen Vergleich zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten voraus. Ein Vergleich ist aber nur möglich, wenn auch Ausgangsgrößen verfügbar sind bzw. die Ausgangslage "gemessen" wurde. Nur mit einer solchen Basis lassen sich auch die möglicherweise im Zeitablauf eingetretenen Veränderungen beurteilen. Dabei soll gewährleistet werden, dass die Kriterien nicht verändert werden. Es können dadurch pauschale oder allgemeine Aussagen zur gemeindlichen Investitionsmaßnahme sowie eine unkonkrete Beurteilung und Bewertung darüber vermieden werden.

Die Erfolgskontrolle kann daher ein systematisches Verfahren darstellen, mit dem festgestellt werden kann, ob und in welchem Umfang die festgelegten Ziele in angemessener Form und in zeitlicher Hinsicht erreicht werden konnten. Die Erfolgskontrolle soll deshalb auch Wirtschaftlichkeitsaspekte umfassen. Sofern begleitende Erfolgskontrollen von der Gemeinde durchgeführt werden, soll auch eine abschließende Erfolgskontrolle erfolgen. Die Erkenntnisse daraus können zu Verbesserungen bei künftigen Maßnahmen beitragen, wenn alles in Erfahrung gebracht werden konnte, was als notwendig angesehen wird, um eine Beurteilung vornehmen zu können.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Wirtschaftlichkeitsvergleich vor Investitionsmaßnahmen):**

#### **1.1 Die Wertgrenze für Investitionen**

##### **1.1.1 Die Festlegung einer Wertgrenze**

Das NKF enthält haushaltsrechtliche Grundsätze über die Planung und Vorbereitung von gemeindlichen Investitionsmaßnahmen. Unter dem Ziel der Stärkung des Budgetrechts des Rates ist daher sachgerecht die Festlegung einer Wertgrenze für die Abgrenzung von kleinen und großen Investitionen bestimmt worden. Der Rat hat unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung der gemeindlichen Investitionen festzulegen, die als Einzelmaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen sind (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Die Gemeindeverwaltung erhält dadurch eine Rahmenvorgabe für die Planung und Ausführung und den Nachweis von Investitionen der Gemeinde. Der Gemeinde bleibt es dabei überlassen, ob durch den Rat der Gemeinde eine Wertgrenze einheitlich für alle gemeindlichen Investitionsmaßnahmen oder eine Wertgrenze differenziert

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

nach dem Volumen der Investitionsmaßnahmen oder auch abhängig von den haushaltsmäßigen Produktbereichen festgelegt wird. Von der Gemeinde kann auch eine Abgrenzung nach den Arten der gemeindlichen Investitionen getroffen werden, z. B. für Baumaßnahmen.

Die Gemeinde soll eine wertmäßige Abgrenzung bei ihren Investitionen vornehmen, die den Verantwortlichkeiten der örtlichen Organe entspricht. Sie soll grundsätzlich nicht zu zusätzlichen Erschwernissen in der Abwicklung von Investitionen führen. Mit einer Wertgrenze, oberhalb derer die Gemeinde ihre Investitionen als Einzelmaßnahmen in den Teilplänen im Haushaltsplan zu veranschlagen hat, verbessern sich auch die Kontrollmöglichkeiten des Rates im Rahmen der Umsetzung der geplanten Investitionsmaßnahmen. Einer Festlegung einer Wertgrenze liegen regelmäßig unterschiedliche Kriterien zugrunde (vgl. Abbildung 466).

<b>DIE KRITERIEN FÜR WERTGRENZEN</b>	
-	Den Blick auf Investitionen mit erheblicher Bedeutung für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde schärfen.
-	Eine effizientere Umsetzung der Investitionen mit erheblicher Bedeutung für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde fördern.
-	Unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit für größere Investitionen mehr Transparenz schaffen.
-	Die Einhaltung der Haushaltsgrundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ besser fördern.
-	Der finanziellen Bedeutung der größeren Investitionen im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besser gerecht werden.
-	Anreize bieten zur besseren Einbindung der Investitionen mit erheblicher Bedeutung in die örtliche Steuerung.
-	Anreize bieten zur besseren Einbindung der Investitionen mit erheblicher Bedeutung in das örtliche Controlling.
-	Durch eine zeitliche Geltungsdauer eine Überprüfung der wertmäßigen Abgrenzung des Begriffs „Erhebliche Bedeutung“ veranlassen.

*Abbildung 466 „Die Kriterien für Wertgrenzen“*

Im Rahmen der Eigenverantwortung obliegt es der Gemeinde, auch die zeitliche Geltungsdauer der festgelegten Wertgrenzen zu bestimmen, die ggf. nicht nur für ein Haushaltsjahr umfassen sollte. Bei der Festlegung von Wertgrenzen durch die Gemeinde kann aufgrund der oftmals mehrjährigen Durchführung von Investitionsmaßnahmen sowie aus Gründen des ordnungsgemäßen Verwaltungshandelns ggf. auch ein längerfristiger Zeitraum entstehen, der ausreichend zu bemessen ist.

Eine ausschließliche Festlegung in der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde führt dabei dazu, dass eine solche Festlegung nur für das entsprechende Haushaltsjahr gilt, wenn nicht in jeder folgenden Haushaltssatzung die gleiche Festlegung erneut getroffen wird. Die Festlegung einer Wertgrenze für Investitionsmaßnahmen ist einschließlich der Gründe für die betragsmäßige Bemessung von der Gemeinde ausreichend und nachvollziehbar zu dokumentieren. Diese Notwendigkeit besteht auch, wenn wegen besonderer örtlicher Verhältnisse mehrere Wertgrenzen für haushaltswirtschaftliche Maßnahmen festgelegt werden.

Die Gemeinde muss auch dafür Sorge tragen, dass auch alle dafür herangezogenen Kriterien und Faktoren, die bei der Festlegung von Wertgrenzen von der Gemeinde berücksichtigt wurden, aufgezeigt werden. Sie muss deren Verwendung bzw. Nutzung beschreiben, ggf. auch im Einzelnen begründen, denn die Festlegung von Wertgrenzen zeigt, dass Vorgänge von besonderer Bedeutung für das haushaltswirtschaftliche Handeln bestehen und einzeln aufgezeigt werden sollen.

### **1.1.2 Die örtliche Ausgestaltung**

Über die Festlegung einer örtlichen Wertgrenze nach Art und Umfang hat der Rat im Rahmen seiner gesetzlichen Zuständigkeiten zu entscheiden (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Er muss dabei die praktikable Handhabung durch die Gemeindeverwaltung im Blick haben und darf seine Entscheidung nicht allein auf den Gesichtspunkt seiner Entlastung stützen. Es bietet sich an, die Höhe der örtlichen Wertgrenze unter Berücksichtigung der Investitionstätigkeit der Gemeinde, der erwünschten Steuerungsmöglichkeiten und weiteren örtlichen Bedingungen festzulegen.

Von der Gemeinde ist bei der Festlegung zu berücksichtigen, dass die gemeindlichen Investitionen mit einem Volumen, welches oberhalb der festgelegten Wertgrenze liegt, als Einzelmaßnahmen im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen sind (vgl. § 4 Absatz 2 Satz 2 GemHVO NRW). Zur Vornahme einer solchen Festlegung enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften jedoch keine wörtliche Regelung. Gleichwohl ist der Rat der Gemeinde ausschließlich für die Festlegung einer Wertgrenze zuständig. Der Rat hat die Aufgabe, eine geeignete sachgerechte Festlegung zu treffen (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW).

Die örtliche Ausgestaltung der Festlegung der Wertgrenze lässt sowohl eine Wertgrenze für alle örtlichen Investitionsvorhaben quer durch den gemeindlichen produktorientierten Haushalt zu, als auch mehrere Wertgrenzen für örtlich abgrenzbare Tatbestände, z. B. nach den Arten der gemeindlichen Investitionsmaßnahmen. Die Gemeinde kann daher gesonderte Wertgrenzen für Hochbau- und Tiefbaumaßnahmen festlegen. Es können auch andere aus örtlicher Sicht geeignete Kriterien für die Festlegung der Wertgrenze herangezogen werden. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass eine zu gering festgelegte Wertgrenze eine steuerungsrelevante Darstellung in der Haushaltsplanung der Gemeinde und im gemeindlichen Jahresabschluss erschweren kann.

Die Wertgrenze für Investitionsmaßnahmen darf von der Gemeinde zudem nicht so festgelegt werden, dass die Entscheidung über „größere“ Investitionsmaßnahmen in die Hand der Gemeindeverwaltung gelegt wird und der Rat nur noch bei wenigen Maßnahmen zu beteiligen ist. Die örtliche Abgrenzung zwischen erheblichen und nicht erheblichen Investitionsmaßnahmen soll im Prinzip auch bei erhalten bleiben. Sie soll dauerhaft durch die Festlegung einer Wertgrenze konkretisiert sein.

Die Gemeinde ist im Rahmen der Festlegung von Wertgrenzen nicht befugt, die haushaltsrechtlich bestimmte Vorlagepflicht von bautechnischen Unterlagen für die Veranschlagung einer Baumaßnahme durch eine weitere oder gesonderte Wertgrenze so zu differenzieren, dass unabhängig von den getroffenen Wertgrenzen für Investitionen erst ab einem bestimmten Bauvolumen die notwendigen Unterlagen zu erstellen sind, die für eine Veranschlagung der Investitionsmaßnahme im gemeindlichen Finanzplan vorliegen müssen.

Aus dem gesamten Zusammenhang und den weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften über gemeindliche Investitionsmaßnahmen, die auf eine für derartige Maßnahmen festgelegte Wertgrenze Bezug nehmen, ist der grundsätzliche Umkehrschluss zu ziehen, dass die Gemeinde nicht auf die Festlegung einer Wertgrenze durch den Rat verzichten darf. Bei einer nicht erfolgten bzw. noch fehlenden Festlegung einer Wertgrenze durch den Rat ist jede gemeindliche Investition von der Gemeinde als Einzelmaßnahme im Finanzplan zu veranschlagen.

### **1.1.3 Die Auswirkungen der Festlegung**

#### **1.1.3.1 Die Auswirkungen auf die Veranschlagung im Teilfinanzplan**

Die Festlegung von örtlichen Wertgrenzen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen wirkt sich unmittelbar auf die Teilfinanzpläne in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans aus, denn diese sollen vor allem die Finanzinformationen über die vorgesehenen gemeindlichen Investitionsmaßnahmen enthalten. Die jeweiligen Teilfinanzpläne innerhalb der Teilpläne bestehen aus zwei eigenständigen Teilen.

Der Teil A (Zahlungsübersicht) hat mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten und gibt damit ein Bild über das gemeindliche Investitionsvolumen im Haushaltsjahr. Der Teil B enthält die einzelnen Investitionsmaßnahmen und weist dazu die Ein- und Auszahlungen für das Haushaltsjahr, die Verpflichtungsermächtigungen und die bereitgestellten Finanzmittel sowie die gesamten getätigten Zahlungen aus.

#### **1.1.3.2 Die Auswirkungen auf die Aufstellung einer Nachtragssatzung**

Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann oder bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen (vgl. § 81 Absatz 2 GO NRW).

Für die Abgrenzung der Erheblichkeit als unbestimmten Rechtsbegriff in dieser Vorschrift bietet sich eine örtliche Regelung durch die Gemeinde an, wie sie auch für die Wertgrenzen für gemeindliche Investitionen zu treffen ist, z. B. in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW). Eine solche Festlegung wirkt sich dann gleichzeitig auch auf den gemeindlichen Nachtragshaushaltsplan aus (vgl. § 10 GemHVO NRW).

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird z. B. bestimmt, dass Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen unberücksichtigt bleiben können, wenn im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge oder Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen vorgenommen werden, die zur Deckung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen oder Auszahlungen dienen.

#### **1.1.4 Kein Verzicht auf eine Wertgrenze**

Dem Rat der Gemeinde obliegt es in eigener Verantwortung eine Wertgrenze zur Abgrenzung finanzwirtschaftlich bedeutender Investitionen festzulegen. Der Verzicht auf eine wörtliche Regelung in den haushaltsrechtlichen Vorschriften entbindet den Rat der Gemeinde jedoch nicht von einer sachgerechten Festlegung, denn er ist ausschließlich für die Festlegung einer Wertgrenze zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW).

Aus dem gesamten Zusammenhang und den weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften über gemeindliche Investitionsmaßnahmen, die auf eine für derartige Maßnahmen festgelegte Wertgrenze Bezug nehmen, ist der grundsätzliche Umkehrschluss zu ziehen, dass die Gemeinde nicht auf die Festlegung einer Wertgrenze durch den Rat verzichten darf. Bei einer nicht erfolgten bzw. noch fehlenden Festlegung einer Wertgrenze durch den Rat ist jede gemeindliche Investition von der Gemeinde als Einzelmaßnahme im Finanzplan zu veranschlagen.

Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan neben den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen auch der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten ist (Einzelveranschlagung). Sie muss den weiteren Grundsatz der sachlichen Bindung unter Beachtung der aufgeführten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Vorschriften ebenfalls beachten. Durch die Gemeinde müssen daher die Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan (Ergebnisplan und Finanzplan) im Einzelnen durch einen Betrag und einen Zweck hinreichend bestimmt und nachvollziehbar dargestellt sein. Die gemeindlichen Investitionen müssen in entsprechender Weise im Finanzplan veranschlagt werden.

Bei einem Verzicht der Gemeinde auf die Festlegung einer Wertgrenze ist die Wahrheit und Klarheit des gemeindlichen Haushaltsplans beeinträchtigt. Mit einer auf investive Einzahlungs- Auszahlungsarten reduzierten Darstellung in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans würde die Entscheidung über die einzelnen Investitionsmaßnahmen in die Hand der Verwaltung gelegt. Der Rat muss daher nicht nur die Zahlungsarten für Investitionen festlegen, sondern auch die einzelnen Maßnahmen. Er sollte sich mit der Gemeindeverwaltung immer um eine einvernehmliche und sachgerechte Festlegung einer oder mehrerer Wertgrenzen für gemeindliche Investitionen bemühen.

Ein Verzicht auf die Festlegung von Wertgrenzen kann auch aufgrund der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht in Betracht kommen. Insbesondere, wenn sich gemeindliche Investitionen über mehrere Haushaltsjahre erstrecken oder Investitionen, die bei denen aufgrund erhaltener Zuwendungen ein besonderer einzelfallbezogener Nachweis aufzustellen ist, ist eine Darstellung als Einzelmaßnahme unerlässlich. Im Sinne einer geeigneten und zutreffenden Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sollte für die Festlegung einer Wertgrenze ein Einvernehmen zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung über den Umgang mit den gemeindlichen Investitionen bestehen.

## **1.2 Die Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung**

### **1.2.1 Allgemeine Bedingungen**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird die Gemeinde verpflichtet, vor einem Beschluss des Rates über örtliche Investitionsmaßnahmen und deren Veranschlagung im Haushaltsplan die für sie wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Ein Wirtschaftlichkeitsvergleich unterstützt dabei die gemeindliche Entscheidungsfindung für die wirtschaftliche Lösung bei einer Investitionsmaßnahme. Es bedarf jedoch eines strukturierten Gesamtkonzeptes, um eine akzeptable Grundlage für die Umsetzung einer vorgesehenen Investition zu erreichen.

Die möglichen Teile eines Gesamtkonzeptes der Gemeinde zur Entscheidungsfindung (Entscheidungsplan) können dabei z. B. die nachfolgend aufgezeigten Teile sein. Jedem Teil kommt dabei eine eigene Bedeutung zu. Gleichzeitig besteht aber auch ein Zusammenhang zwischen allen Teilen des geschaffenen gemeindlichen Gesamtkonzeptes (vgl. Abbildung 467).

<b>DIE TEILE EINES ENTSCHEIDUNGSPLANS</b>		
1	Angestrebtes Projekt	Beschreibung der bestehenden Bedingungen (positiv und negativ), der Ziele und der zu stellenden Anforderungen, der Verankerung mit der Aufgabenerfüllung, des Bedarfs. Beschreibung des Projekts (in sachlicher und finanzieller Hinsicht).
2	Projektauswirkungen	Auf die Aufgabenerfüllung, auf die gemeindlichen Ressourcen (in der Erstellungsphase sowie der Umsetzungsphase), auf die Liquidität, die Adressaten bzw. Nutzer (in direkter und indirekter Form), Vorteile und Risiken durch das Projekt.
3	Alternativen	Änderung der bestehenden Bedingungen (positiv und negativ), der Ziele und der zu stellenden Anforderungen, der Aufgaben-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

<b>DIE TEILE EINES ENTSCHEIDUNGSPLANS</b>		
		erfüllung, des Bedarfs. Beschreibung der Projektalternativen (in sachlicher und finanzieller Hinsicht) einschließlich der Prüfung des Verzichts. Ergebnisvergleich zwischen Planprojekt und Alternativen (Vorteile/Nachteile).
4	Bewertung	Einordnung des Projekts in die Rahmenbedingungen, Abwägung von Änderungswünschen, Abwägung von Alternativen, Einordnung in die Aufgabenerfüllung.
5	Gesamtbeurteilung	Umsetzbarkeit und dauerhafte Nutzbarkeit gegeben? Finanzielle Tragfähigkeit liegt vor? Stetige Aufgabenerfüllung gesichert? Leistungsfähigkeit nicht eingeschränkt?
6	Controlling	<u>Nach Erstellung im Rahmen der Nutzung:</u> Erfolgreiche Umsetzung messen; Nutzen und Kosten regelmäßig messen, Chancen und Risiken einschätzen; Beschreibung der Ergebnisse (in sachlicher und finanzieller Hinsicht); Alternativen möglich)?

*Abbildung 467 „Die Teile eines Entscheidungsplans“*

Eine örtlich gewollte Entscheidungsfindung ist regelmäßig nur möglich, wenn die einzelnen Teile eines Entscheidungsplans aufeinander aufbauen. Der daraus entstandene gemeindliche Entscheidungsplan kann dann dazu beitragen, die Kosten der Maßnahme und die nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen festzustellen, aber auch die Frage zu beantworten, ob der künftige Besitz des Vermögensgegenstandes so gewichtig ist, dass ggf. hingenommen wird, dass künftige Aufwendungen die möglichen Erträge aus dem Besitz übersteigen.

Die Gemeinde muss wegen einer wirtschaftlichen Lösung nicht unabhängig vom Volumen der vorgesehenen Investitionsmaßnahmen ausgefeilte Kostenvergleiche durchführen. Zur Realisierung einer Investition muss sie jedoch mindestens mehrere Möglichkeiten in Betracht ziehen. Die Gemeinde hat daher bei einer Investition möglichst einen Wirtschaftlichkeitsvergleich vorzunehmen, mindestens aber durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Die dafür erforderliche Vorgehensweise sowie das erzielte Ergebnis sind von der Gemeinde zu dokumentieren.

Die Vorgabe für die Gemeinde, einen Wirtschaftlichkeitsvergleich vor der Veranschlagung einer Investitionsmaßnahme im gemeindlichen Haushaltsplan durchzuführen, beschränkt solche Untersuchungen nicht auf diesen Zeitpunkt. Die Gemeinde kann vielmehr auch während der Durchführung der Investitionsmaßnahme oder nach deren Abschluss eigenverantwortlich gesonderte Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen im Sinne einer Erfolgskontrolle vornehmen. Sie hat dabei auch über deren Umfang sowie die darin einzubeziehenden Aspekte zu entscheiden, sodass neben den ermittelbaren Kosten der Investitionsmaßnahme z. B. auch Kosten- und Nutzenaspekte berücksichtigt werden können.

## **1.2.2 Der Wirtschaftlichkeitsvergleich**

### **1.2.2.1 Die Zwecke**

Bei mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten für die Durchführung einer gemeindlichen Investition soll die Gemeinde einen Wirtschaftlichkeitsvergleich durchführen, um die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Diese haushaltsrechtliche Vorgabe baut einerseits auf den grundlegenden Haushaltsgrundsätzen der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Wirtschaftlichkeit, Effizienz und Sparsamkeit auf (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Andererseits wird die Gemeinde verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, für ihre Investitionen die wirtschaftlich geeignetste Lösung zu finden.

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für einen Wirtschaftlichkeitsvergleich sind deshalb darauf ausgerichtet, dass die Gemeinde eine maßgebliche und belastbare Basis für ihre Entscheidung über die Umsetzung vorgesehener gemeindlicher Investitionsmaßnahmen herstellen soll. Sie muss daher auch die infrage kommenden Alternativen betrachten und beurteilen. In die Auswahl der möglichen Maßnahmen ist stets auch der Verzicht der Gemeinde auf eine Investition eine der zu beurteilenden Alternativen.

Mit dem gesetzlich für sachgerecht angesehenen Wirtschaftlichkeitsvergleich soll gewährleistet werden, dass in der treffenden Entscheidung über eine gemeindliche Investition möglichst sämtliche finanziellen Einflussgrößen offengelegt und rechnerisch berücksichtigt werden. Es sollen zudem auch objektbezogen die gesamte vorgesehene Nutzungszeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sowie die Folgekosten in die Betrachtung einbezogen werden. Damit kann erreicht werden, dass die wesentlichen Fehlerquellen für eine mögliche Fehlentscheidung der Gemeinde ausgeschaltet werden.

Die ordnungsgemäße Durchführung eines Wirtschaftlichkeitsvergleichs erfordert zudem, dass die in Betracht kommenden Möglichkeiten grundsätzlich das gleiche „Aufgabenprogramm“ umfassen, für die Umsetzung der gleiche Zeitraum vorgesehen ist und sie möglichst den gleichen finanziellen Umfang haben. In den einzelnen Phasen des Wirtschaftlichkeitsvergleichs werden daher mithilfe der jeweils eingesetzten Instrumente bereits Entscheidungen oder Festsetzungen zu einzelnen von der Gemeinde gesetzten oder gewünschten fachlichen oder haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten getroffen.

### **1.2.2.2 Die Durchführung**

#### **1.2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Der gemeindliche Wirtschaftlichkeitsvergleich hat zum Ziel, die Wirtschaftlichkeit einer von der Gemeinde vorgesehenen Investitionsmaßnahme festzustellen. Er beinhaltet daher, z. B. eine Bedarfsfeststellung und die Prüfung der haushaltsverträglichen Finanzierbarkeit. Dieses Ziel erfordert, dass in eine Wirtschaftlichkeitsrechnung sämtliche für die gemeindliche Investition erforderlichen Zahlungsströme transparent und differenziert nach ihrem zeitlichen Anfall abgebildet werden, um die finanzwirtschaftlichen Konsequenzen einer Investitionsentscheidung möglichst realitätsnah werden zu lassen.

Der Vergleich soll auch den Zeitraum umfassen bzw. betrachten, in dem der vorgesehene zu beschaffende oder herzustellende Vermögensgegenstand voraussichtlich von der Gemeinde genutzt wird. Durch die Vorschrift wird dazu jedoch keine bestimmte Art einer Wirtschaftlichkeitsrechnung bzw. Wirtschaftlichkeitsuntersuchung vorgegeben. Die Gemeinde sollte jedoch bei ihren gemeindlichen Investitionsmaßnahmen möglichst geeignete Szenarien als Beschreibungen der zukünftigen Entwicklung der gemeindlichen Aufgabe unter Einbeziehung der gemeindlichen Investition entwickeln.

Die Gemeinde darf bei der Durchführung ihres Wirtschaftlichkeitsvergleichs mögliche künftige Kostensteigerungen nicht außer Betracht lassen. Sie muss den gesamten Lebenszyklus eines neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes analysieren. Wegen der immer bestehenden Unsicherheiten bezüglich zukünftiger wirtschaftlicher Entwicklungen ist es wichtig, neben einer möglichst präzisen Planung auch maßnahmenbezogene Chancen und Risiken in Anlehnung an die künftigen Erfordernisse zu identifizieren, die zu Abweichungen von den gemeindlichen Planwerten führen können. Es gilt dabei, durch eine sorgfältige Analyse und Prognose möglichst gravierende Fehlentscheidungen zu vermeiden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. dabei auch alternative Rahmenbedingungen betrachten. Dabei gilt es, alle Kosten der jeweiligen Varianten der gemeindlichen Investitionsmaßnahme offen zu legen und in den Vergleich einzubeziehen. In einer Analyse können mit Blick auf die Ziele der Gemeinde die Einschätzungen zukünftiger Werte sowie deren Relevanz und Auswirkungen überprüft werden. Anschließend gilt es, zutreffende Varianten und Vergleichswerte herzustellen, um eine qualitative Überprüfung zur Realisierung der gemeindlichen Investition zu erreichen.

**1.2.2.2 Die Wirtschaftlichkeitsrechnung**

Für wichtige örtliche Investitionen muss die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer Verpflichtung zum wirtschaftlichen Handeln im Sinne des gemeindlichen Ressourcenverbrauchs bei mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten einen Wirtschaftlichkeitsvergleich vornehmen. Sie kann dabei unter dem Oberbegriff „Kosten-Nutzen-Untersuchung“ auch ein Verfahren einer allgemein anerkannten Wirtschaftlichkeitsrechnung nutzen. Eine Wirtschaftlichkeitsrechnung ersetzt aber nicht den gesamten Wirtschaftlichkeitsvergleich.

Von der Gemeinde ist z. B. bei einer statischen Wirtschaftlichkeitsrechnung zu berücksichtigen, dass in den dafür notwendigen Berechnungen nicht die gesamte Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes betrachtet wird, sondern nur ein Haushaltsjahr. Bei der dynamischen Wirtschaftlichkeitsberechnung wird zwar die gesamte Nutzungsdauer betrachtet, jedoch werden ausschließlich nur „interne“ Effekte berücksichtigt.

Die Gemeinde muss im Rahmen des Wirtschaftlichkeitsvergleichs und unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse eigenverantwortlich bestimmen, ob eine Wirtschaftlichkeitsrechnung für die geplante Investitionsmaßnahme vorgenommen werden soll und welches Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung geeignet ist. Mögliche Verfahren einer Wirtschaftlichkeitsrechnung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 468).

<b>DIE VERFAHREN DER WIRTSCHAFTLICHKEITSRECHNUNG</b>	
<b>VERFAHRENSARTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Statistische Verfahren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kostenvergleichsrechnung.</li> <li>- Gewinnvergleichsrechnung.</li> <li>- Rentabilitätsrechnung.</li> <li>- Amortisationsrechnung.</li> </ul>
<b>Dynamische Verfahren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kapitalwertmethode.</li> <li>- Interne Zinsfußmethode.</li> <li>- Annuitätenmethode.</li> </ul>
<b>Kosten-Nutzen-Verfahren</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kosten-Nutzen-Analyse.</li> <li>- Nutzwertanalyse.</li> <li>- Kosten-Wirksamkeitsanalyse.</li> </ul>

*Abbildung 468 „Die Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung“*

Zur Durchführung einer Wirtschaftlichkeitsrechnung kann sich die Gemeinde z. B. an der vom Bund veröffentlichten „Einführung in die Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen“ orientieren (vgl. Anhang der VV zu § 7 BHO). Ein aus einer Wirtschaftlichkeitsrechnung ermitteltes Ergebnis kann ein sachlich sinnvoller Beitrag im Rahmen des Wirtschaftlichkeitsvergleichs sein und für die Gemeinde eine Grundlage für weitere Schritte darstellen.

Die Entscheidung der Gemeinde über die Durchführung des gemeindlichen Vorhabens stellt dann das Ergebnis bzw. das Ende des Wirtschaftlichkeitsvergleichs dar, zudem durch die Wirtschaftlichkeitsrechnung Seine Fortset-

zung findet der Wirtschaftlichkeitsvergleich mit der Ermittlung der bevorzugten Variante oder der Möglichkeit für die Umsetzung der vorgesehenen Investition (vorläufiges Ergebnis).

### **1.2.2.3 Der Wirtschaftlichkeitsvergleich mit Herstellungskosten**

Von der Gemeinde sind zur Konkretisierung von gemeindlichen Investitionsmaßnahmen regelmäßig Bedarfsanalysen und Wirtschaftlichkeitsvergleiche vorzunehmen, um über die Durchführung einer investiven Maßnahme sachgerecht entscheiden zu können. Die Gemeinde soll durch derartige Beurteilungen - wie bei einem vorherigen Wettbewerbsverfahren - eine maßgebliche Entscheidungsgrundlage für ihr weiteres Vorgehen für bestimmte Investitionen zur Durchführung ihrer Aufgaben erhalten.

Die Gemeinde muss deshalb vor einer Investition die in Frage kommenden Alternativen betrachten und bewerten, um für eine Investition die für sie wirtschaftlichste Lösung zu finden. Sie muss dazu eine Nachvollziehbarkeit in der Sache gewährleisten sowie eine sachgerechte Dokumentation sicherstellen. Die notwendigen Prüfungen lassen in Form eines Wirtschaftlichkeitsvergleichs durchführen, wenn sonstige allgemeine Analysen oder Gutachten als nicht ausreichend angesehen werden. Der Vergleich erstreckt sich regelmäßig auf die Fragestellung, ob und in welcher Form eine Umsetzung erfolgen soll, z. B. als eigene Investition oder in einer anderen Form.

Ein gemeindlicher Vergleichsvorgang hat grundsätzlich einen allgemeinen Charakter, wenn nicht bereits ein bestimmter Vermögensgegenstand der Gegenstand der Untersuchung ist. Die aus dem Vorgang entstehenden Kosten stellen dann Aufwendungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind, denn sie können keiner bestimmten Investitionsmaßnahme zugerechnet werden. Diese Sachlage wird auch dadurch deutlich, dass ein allgemeines Auswahlverfahren stets auch einen Verzicht der Gemeinde auf die Durchführung eines Projektes zum Ergebnis haben kann.

Ein Auswahlverfahren in Form eines Wirtschaftlichkeitsvergleichs kann von der Gemeinde aber auch auf ein konkretes Projekt ausgerichtet sein. Ein solcher Vergleich stellt dann eine objektbezogene Vorbereitungsmaßnahme dar, die unmittelbar der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dient. Derartige Vorarbeiten können grundsätzlich dem Herstellungsvorgang zugerechnet werden, z. B. ein auf den Vermögensgegenstand bezogene konkrete Auswahl der Herstellungsform. Eine Herstellungsplanung kann bei einzelnen Baumaßnahmen bis zu einem „vorhabenbezogenen Bebauungsplan nach § 12 BauGB“ reichen. Bei Wirtschaftlichkeitsvergleichen für ein Objekt muss das bezweckte Ergebnis so in einem sachlichen Zusammenhang mit einem konkreten Objekt stehen, dass der Vergleich als eine unmittelbare Vorstufe dafür anzusehen ist.

## **1.2.3 Der Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

### **1.2.3.1 Die Vorgaben zu einer Kostenvergleichsrechnung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift muss die Gemeinde bei ihren Investitionsmaßnahmen mindestens durch einen Vergleich der entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Diese Vorgaben bedingen unabhängig vom Volumen einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme eine Kostenvergleichsrechnung durchzuführen, die am Lebenszyklus der vorgesehenen gemeindlichen Investitionsmaßnahmen ausgerichtet sein soll. Es ist deshalb im Rahmen des Vergleichs nicht darauf abzustellen, ob und in welcher Höhe voraussichtlich gemeindliche Zahlungen entstehen werden.

Die Gemeinde muss in die Vergleichsrechnung alle für das geplante Objekt relevanten Kosten einbeziehen, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe die Kosten in der Erwerbsphase des gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) oder in der Nutzungsphase (Folgekosten) entstehen. Sie muss

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

aber auch die örtlichen Gegebenheiten in dem Vergleich berücksichtigen. Die Gemeinde darf deshalb z. B. auch die Sonderkosten aus baurechtlichen oder umweltrechtlichen Anlässen nicht außer Betracht lassen. Solche Kosten sind auch dann einzuziehen, wenn die baurechtlichen oder umweltrechtlichen Verpflichtungen von der Gemeinde als eigenständige Vorhaben umgesetzt werden.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde auch die mögliche Genauigkeit einzuschätzen, um das Risiko von Fehleinschätzungen zu minimieren. Eine Beschränkung der Vergleichsrechnung auf die investiven Auszahlungen ist dabei nicht geboten. Erst die Einbeziehung kalkulatorischer Kosten in die Kostenvergleichsrechnung ermöglicht deren Aussagekraft. Es bedarf ggf. auch noch weiterer Ergänzungen in der gemeindlichen Kostenvergleichsrechnung, um durch den Einsatz von geeigneten und zutreffenden Vergleichsgrößen geeignete und belastbare Daten für die gemeindliche Investitionsentscheidung zu erhalten.

**1.2.3.2 Die Anschaffungskosten**

Die Gemeinde hat für den Kostenvergleich die Anschaffungskosten nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben zu ermitteln (vgl. § 33 Absatz 2 GemHVO NRW). Der Begriff „Anschaffungskosten“ beinhaltet alle geleisteten Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Zu den gemeindlichen Anschaffungskosten gehören auch die möglichen Nebenkosten und andere Kosten, die nachträglich für den Vermögensgegenstand entstehen.

Die Anschaffungskosten setzen sich daher grundsätzlich aus dem Anschaffungspreis, den Anschaffungsnebenkosten und den nachträglichen Anschaffungskosten zusammen. Eingeräumte Anschaffungskostenminderungen sind in die Ermittlung der gemeindlichen Anschaffungskosten einzubeziehen. Die Bestandteile der gemeindlichen Anschaffungskosten werden im nachfolgenden Schema aufgezeigt (vgl. Abbildung 469).

<b>DIE GEMEINDLICHEN ANSCHAFFUNGSKOSTEN</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis
+ Anschaffungsnebenkosten	z. B. Bezugskosten, Maklergebühren u. a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	z. B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	z. B. Rabatte, Skonti u. a.
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag.</b>

*Abbildung 469 „Die gemeindlichen Anschaffungskosten“*

Die Gemeinde darf bei einem entgeltlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz nur einen Vermögenswert in Höhe des für die Anschaffung entrichteten Betrages ansetzen. Jedoch sind Nachlässe auf die Anschaffungskosten, z. B. Rabatte, Skonti, dabei in Abzug zu bringen. Erhält die Gemeinde für die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes von Dritten jedoch Zuwendungen, sind diese nicht in Abzug zu bringen, sondern gem. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW zu passivieren. Entsprechend sind die gemeindlichen Anschaffungskosten haushaltsrechtlich abgegrenzt worden.

**1.2.3.3 Die Herstellungskosten**

Die Gemeinde hat für den Kostenvergleich die Herstellungskosten nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben zu ermitteln (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Dabei umfasst der Begriff „Herstellung“ sowohl die Fremdherstellung als auch die Eigenherstellung durch die Gemeinde. Der in dieser gesonderten Vorschrift verwendete Begriff „Herstellungskosten“ ist aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen worden. Der Begriff gibt den Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder.

Die Herstellungskosten beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung eines Vermögensgegenstandes verursacht werden. Im nachfolgenden Schema werden die Bestandteile der gemeindlichen Herstellungskosten aufgezeigt (vgl. Abbildung 470).

<b>DIE GEMEINDLICHEN HERSTELLUNGSKOSTEN</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind.
+ Materialgemeinkosten	z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind.
+ Fertigungseinzelkosten	z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind.
+ Fertigungsgemeinkosten	z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich.
+ Sonderkosten der Fertigung	z. B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen.
<b>Herstellungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag.</b>

*Abbildung 470 „Die gemeindlichen Herstellungskosten“*

Für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes können von der Gemeinde jedoch nur aufwandsgleiche Kosten - keine kalkulatorischen Kosten - berücksichtigt werden. Die Herstellungskosten ergeben sich aus Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigung. Dagegen dürfen Verwaltungsgemeinkosten, z. B. Kosten für die Leitung der Verwaltung, Abschreibungen auf die Geschäftsausstattung, nicht in die Berechnung einbezogen werden, um in diesem Bereich möglichst Gestaltungsspielräume auszuschließen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Fertigstellungszeitpunkt des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes für den Beginn der planmäßigen Abschreibungen entscheidend ist. Auch die Abgrenzung von eventuell anfallenden nachträglichen Herstellungskosten ist von diesem Zeitpunkt abhängig. Bei der Veranschlagung von Investitionen im gemeindlichen Finanzplan ist aber auch darauf zu achten, dass diese auch als Herstellungskosten nach dieser Vorschrift zu bewerten und in der Bilanz entsprechend zu aktivieren sind. Andernfalls sind die gemeindlichen Auszahlungen als Unterhaltungsaufwand zu bewerten. Sie stellen dann für die Gemeinde ergebniswirksame Aufwendungen dar, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

**1.2.3.4 Die Folgekosten**

**1.2.3.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll die Gemeinde zur Ermittlung der wirtschaftlichsten Lösung bei ihren Investitionsmaßnahmen in die Kostenvergleichsrechnung nicht nur die entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern auch die Folgekosten der gemeindlichen Investitionsmaßnahme einbeziehen. Die Folgekosten fallen jedoch tatsächlich erst in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes an und umfassen den gesamten Lebenszyklus des Objektes. Sie belasten jährlich über die gesamte Nutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes den Haushalt der Gemeinde.

In den gemeindlichen Kostenvergleich sollten deshalb auch die in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch die Aufgabenerfüllung möglicherweise erzielbaren „Deckungsbeiträge“ einbezogen werden. Insgesamt betrachtet wird bei der Ermittlung der Folgekosten eine wirtschaftliche und objektive Betrachtungsweise vorausgesetzt. Zu den möglichen Folgekosten, die in den Vergleich bzw. die Kostenfolgeabschätzung einzubeziehen sind, zählen unterschiedliche Kostenarten oder Aufwendungen, die bei der Gemeinde entstehen können (vgl. Abbildung 471).

<b>DIE FOLGEKOSTEN GEMEINDLICHER INVESTITIONEN</b>	
<b>Aufwendungen nach Arten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwand.</li> <li>- Unterhaltungsaufwand.</li> <li>- Abschreibungen als Werteverzehr.</li> <li>- Instandhaltungsaufwand.</li> <li>- Aufwendungen für die Finanzierung bei Fremdkapital (Kredite).</li> <li>- und weiterer örtlicher Aufwand, z. B. Abbruchkosten für das nicht mehr nutzbare Objekt.</li> </ul>
<b>Erträge nach Arten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Entgelte für die Nutzung der gemeindlichen Einrichtung.</li> <li>- Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen.</li> <li>- und weiterer örtlicher Ertrag.</li> <li>- sowie Erträge aus einer Veräußerung des Objekts.</li> </ul>

*Abbildung 471 „Die Folgekosten gemeindlicher Investitionen“*

In den gemeindlichen Kostenvergleich sollten andererseits auch die in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglicherweise erzielbaren „Deckungsbeiträge“ einbezogen werden. Von der Gemeinde muss dazu geschätzt werden, ob und in welchem Umfang für die spätere Nutzung der gemeindlichen Einrichtung tatsächlich auch Entgelte erhoben werden sollen und diese den Aufwendungen als Erträge gegenüberstehen.

Die Berücksichtigung von Erträgen (Kostendeckungsgrad) ist nur dann möglich, wenn von der Gemeinde für die Ertragserzielung auch entsprechende Nutzungsformen vorgesehen sind, z. B. Mehrzweckhallen, Sportstätten oder Altenheime. Gleichwohl bleibt das Risiko einer späteren Kostentragungspflicht auch dann bei der Gemeinde bestehen. In diesem Zusammenhang kann ggf. ein wirtschaftliches Verhältnis zwischen den Folgekosten und den Kosten der Investitionsmaßnahme gebildet werden, das bei der Prüfung und Bewertung als einzuhaltende Messgröße dienen kann.

Unabhängig von der späteren Nutzungsart muss sich die Gemeinde im Rahmen ihrer baulichen Planung auch Gewissheit über die künftigen Nutzungskosten des Objekts verschaffen. Sie kann dazu die GEFMA-Richtlinie 200 heranziehen und dadurch die voraussichtlichen Kosten ermitteln. Mit den Richtlinien für Facility Management, die vom GEFMA Deutscher Verband für Facility Management e. V. herausgegeben werden, soll eine ganzheitliche

Betrachtung des Themas Facility Management erreicht und eine Hilfestellung gegeben werden. Zu einer Betrachtung und Bewertung der künftigen Nutzungskosten des Objekts gehört auch, den demografischen Wandel nicht außer Acht zu lassen.

Die einzelnen Richtlinien, die keine Normen darstellen, sind auf solche Sachverhalte ausgerichtet worden. Die Richtlinien der Reihe 200 beinhalten notwendige Erläuterungen zu Kosten, Kostenrechnung, Kostengliederung und Kostenerfassung. Sie sind an die DIN 276 "Kosten im Hochbau" angelehnt und betrachten den Zeitraum der Nutzung eines Gebäudes, damit die Planung der zu erwartenden Nutzungskosten bei Neubauten erleichtert wird. In diesem Zusammenhang kann dann ein wirtschaftliches Verhältnis zwischen den Folgekosten und den Kosten der Investitionsmaßnahme gebildet werden, das bei der Prüfung als einzuhaltende Messgröße dienen kann.

#### **1.2.3.4.2 Der Begriff „Folgekosten“**

Die ausdrückliche gesetzliche Vorgabe für die Gemeinde, ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben, bedingt, den gesamten Lebenszyklus jedes einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Blick zu haben. Der Lebenszyklus eines Vermögensgegenstandes kann in mehrere Phasen unterteilt werden bzw. besteht aus mehreren Phasen. Die Nutzungsphase ist dabei von herausragender Bedeutung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde muss daher für ihre Investitionsentscheidungen die Gesamtkosten vollständig und richtig ermitteln. Sie muss daher auch die Folgekosten in den Kostenrahmen einer Investitionsmaßnahme einbeziehen.

Ausgehend davon, dass in der ersten Phase des Lebenszyklus eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde notwendige Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen, werden die voraussichtlichen Kosten in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase und die Kosten in der Rückbauphase zusammengefasst als „Folgekosten“ angesehen und so bezeichnet. Die Folgekosten belasten über die mögliche Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes jährlich den Haushalt der Gemeinde. Sie enden i. d. R. erst mit dem Abschluss des Rückbaus.

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Verfügungs- und Nutzungsberechtigung der Gemeinde über den Vermögensgegenstand besteht für die Gemeinde eine Erhaltungspflicht, die zu Bewirtschaftungs- und Unterhaltungskosten führt, aber auch zu Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten führen kann, die zu den Folgekosten gehören bzw. ihnen zuzuordnen sind. Die Feststellung der Folgekosten muss deshalb in einem Gesamtsystem und nachvollziehbar erfolgen.

Für die Ermittlung der gesamten Folgekosten kann sich die Gemeinde an den Nutzungskostengruppen orientieren, die im Rahmen von Baumaßnahmen der Kostenschätzung zu Grunde gelegt werden (vgl. DIN 18960). Sie ist dabei nicht an die Gliederung der Nutzungskostengruppen gebunden, sondern muss eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der vorgesehenen Investitionsmaßnahme die dafür möglicherweise entstehenden Folgekosten nachprüfbar und nachvollziehbar ermitteln.

Die Gemeinde hat dabei einerseits zu beachten, dass für die Haushaltsplanung jedoch die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ zur Anwendung kommen und nicht die Rechengrößen „Erlöse“ und „Kosten“ relevant sind. Andererseits ist von ihr zu berücksichtigen, dass der Begriff „Folgekosten“ nach dem Bruttoprinzip anzuwenden ist, sodass künftige aus der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erzielbare Entgelte nicht als „Deckungsbeiträge“ in Abzug gebracht werden können.

#### **1.2.3.4.3 Die Maßnahmen der Instandhaltung**

Die Gemeinde darf bei Investitionsmaßnahmen nicht auf eine Kostenfolgeabschätzung verzichten und muss die ermittelten Folgekosten in den Wirtschaftlichkeitsvergleich oder den Vergleich der Anschaffungs- oder Herstel-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

lungskosten einbeziehen. Sie muss bei ihren Investitionsentscheidungen, insbesondere bei größeren Investitionen und bei langfristigen Nutzungen von Wirtschaftsgütern, in die jeweilige Ablaufbetrachtung auch den voraussichtlichen Bedarf an möglichen Instandhaltungsmaßnahmen einbeziehen, damit die Nutzungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes erhalten bleibt.

Dieses Erfordernis setzt eine solide und sachgerechte Beurteilung der Entwicklung des technischen Zustandes des betroffenen Vermögensgegenstandes sowie die Einschätzung voraus, dass unterlassene Instandhaltungen mittel- und langfristig zu höheren Kosten für die Gemeinde führen können. Außerdem ist für die Kostenschätzung zu entscheiden, ob die notwendigen Maßnahmen nach den technischen Regeln oder nach dem Stand der Technik vorgenommen werden sollen. Wegen der vorzunehmenden Prognose in die Zukunft sollten ggf. auch öffentliche geltende Zielsetzungen dabei eine ausreichende Berücksichtigung durch die Gemeinde finden, z. B. zur Energieeffizienz (vgl. Richtlinie 2012/27/EU).

Zur Klassifizierung der möglichen Instandhaltungsmaßnahmen kann von der Gemeinde z. B. der Standard „DIN 31051“ herangezogen werden. Nach deren Festlegungen gehören zur bauwirtschaftlichen Instandhaltung die „Maßnahmen zur Bewahrung und Wiederherstellung des Soll-Zustandes“ von Gebäuden, Anlagen und technischen Arbeitsmittel einschließlich der Aufbereitung oder dem Ersatz von Teilen durch festgestellte Inspektionsergebnisse. In dieser DIN-Vorschrift wird jedoch der Begriff „Instandhaltung“ sehr weit gefasst, sodass danach auch die „vorbeugende Instandhaltung“ in den technischen Rahmen dieses Standards gehört.

Zur vorbeugenden Instandhaltung sind danach regelmäßig Maßnahmen zu zählen, um einen zuvor definierten Sollzustand eines Wirtschaftsgutes (Vermögensgegenstand) zu erhalten. Für derartige Maßnahmen wird haushaltswirtschaftlich aber vielfach der Begriff „Unterhaltung“ verwendet, unter dem i.d.R. „laufender Erhaltungsaufwand“ verstanden wird, der erforderlich ist, um die gemeindlichen Vermögensgegenstände in einem ordnungsgemäßen Zustand für den Gebrauch im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erhalten und um größere Instandsetzungsmaßnahmen möglichst zu vermeiden.

Ausgehend von dem bauwirtschaftlichen Begriff „Wiederherstellung“ bietet es sich im haushaltswirtschaftlichen Sinne für die Gemeinde an, den Begriff „Instandhaltung“ i. V. m. dem Begriff „Instandsetzung“ zu benutzen. Es bietet sich aber auch an, ausgehend von dem bauwirtschaftlichen Begriff „Bewahrung“, bestimmte Maßnahmen haushaltswirtschaftlich der Unterhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zuzuordnen. Die gemeindlichen Maßnahmen, die der Bewahrung des Soll-Zustandes des gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Sinne einer Vorbeugung zur Sicherung seiner Nutzung bzw. seines Gebrauchs für die gemeindliche Aufgabenerfüllung dienen, wären dann dem haushaltsmäßigen Begriff „Unterhaltung“ und nicht dem Begriff „Instandsetzung“ zuzuordnen.

Bei der örtlichen Abgrenzung und einer Entscheidung der Gemeinde über die Festsetzung einer Erheblichkeitsgrenze bei Instandsetzungen sollte geklärt werden, ob die unterhalb einer solchen Grenze liegenden Maßnahmen ggf. grundsätzlich dem Bereich „Unterhaltung“ als vorbeugende Instandhaltung zugeordnet werden sollen. Eine solche haushaltswirtschaftliche Abgrenzung ermöglicht, die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne von Instandhaltung und Unterhaltung sachbezogen zu differenzieren und soweit möglich bereits entsprechend bei der baubezogenen Haushaltsplanung zu berücksichtigen.

#### **1.2.3.4.4 Der Kostendeckungsgrad**

Im Lebenszyklus eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist die Nutzungsphase von herausragender Bedeutung. Die Gemeinde muss daher bei ihren Investitionsentscheidungen, insbesondere bei größeren Investitionen und bei langfristigen Nutzungen von Wirtschaftsgütern, in die jeweilige Ablaufbetrachtung nicht nur die Kosten der Anschaffung oder Herstellung und die Folgekosten einschließlich der Kosten der Aufgabe des Objektes einbeziehen, sondern auch den Kostendeckungsgrad im Zeitraum der Nutzung ermitteln und bewerten.

Die Folgekosten fallen zwar erst in der Nutzungs- bzw. Betriebsphase des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes an und umfassen den gesamten Lebenszyklus des Objektes, sie belasten dabei jährlich den Haushalt der Gemeinde über die gesamte Nutzungsdauer. Es sollen dazu nicht nur die aus der Nutzung erzielbaren „Deckungsbeiträge Dritter“ betrachtet, sondern auch die zusätzlich zu den "betriebsbezogenen Folgekosten" entstehenden Folgekosten ermittelt werden. Eine jahresbezogene Ermittlung und Bewertung unter Verwendung der Kennzahl "Kostendeckungsgrad" unterstützt dabei die Kostenfolgeabschätzung.

Mithilfe dieser Kennzahl kann von der Gemeinde jahresbezogen ermittelt werden, welchen "Deckungsanteil" die voraussichtlich im Haushaltsjahr erzielbaren Erträge gegenüber den entstehenden Aufwendungen erreichen werden. Das Verhältnis zwischen den Erträgen und Aufwendungen kann dabei prozentual ermittelt und durch die Kennzahl "Kostendeckungsgrad" dargestellt werden. In den Jahren, in denen ein Kostendeckungsgrad von unter 100 % besteht, also ein Verlust erwirtschaftet wird, muss die Gemeinde einen zusätzlichen Beitrag leisten bzw. werden bei ihr weitere Aufwendungen entstehen, für bei der Beurteilung nicht unberücksichtigt bleiben dürfen.

Im Rahmen der Beurteilung einer vorgesehenen gemeindlichen Investition sollte die Gemeinde daher, bezogen auf die gesamte Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, einschätzen, ob und ggf. auf welche Art und Weise ein möglicherweise auftretender Verlust aufgefangen werden könnte. Derartige Überlegungen sollten dabei nicht bis zum voraussichtlichen Eintritt eines solchen Verlustes, der im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung erkennbar wird, hinausgeschoben werden. Sofern jedoch von Anfang an auch Verluste einkalkuliert werden, muss geklärt werden, in welchem Umfang die Verluste gedeckt werden und in welcher Art und Weise auch eine Vorsorge dafür getroffen werden kann.

#### **1.2.3.4.5 Keine kalkulatorischen Kosten**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann es bei kostenrechnenden Einrichtungen sachgerecht sein, in den betroffenen Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan auch die Belastung der Gebührenzahler insgesamt darzustellen, sodass für die Gesamtbetrachtung auch kalkulatorische Kostenbestandteile aufzuzeigen sind. Dieses Erfordernis besteht jedoch nicht bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen einschließlich der dafür zu ermittelnden Folgekosten.

Die Gemeinde hat zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des gemeindlichen Rechnungswesens insgesamt gewahrt bleiben muss, sodass haushaltsmäßig nur die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ relevant sein können. Die Einbeziehung von kalkulatorischen Kosten in die Ermittlung von Folgekosten bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen könnte die Klarheit und Übersichtlichkeit sowie die Nachvollziehbarkeit beeinträchtigen.

Mögliche kalkulatorische Kosten dürfen von der Gemeinde nicht in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans veranschlagt werden. Zudem ist auch ein gesonderter Ausweis der Differenz zwischen den kalkulatorischen Kosten einer Investitionsmaßnahme und den tatsächlichen Aufwendungen der Gemeinde nicht hilfreich, denn die haushaltswirtschaftliche Abwicklung im Rahmen des Lebenszyklus einer Investition erfolgt grundsätzlich auf einer Kostenbasis bzw. mithilfe entsprechender Rechengrößen.

### **1.2.4 Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand**

#### **1.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Abgrenzungsfrage zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand stellt sich insbesondere bei gemeindlichen Gebäuden, aber auch bei Straßenbaumaßnahmen und sogar bei immateriellen Vermögensgegen-

ständen. Zur Abgrenzung bei gemeindlichen Gebäuden und bei Straßenbaumaßnahmen werden nachfolgend weitere Erläuterungen gegeben. Bei immateriellen Vermögensgegenständen kann es wegen ihrer Einzigartigkeit im Grundsatz einen Ersatz oder eine Erweiterung nicht geben, denn i. d. R. zielen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gemeinde auf den Erhalt eines neuen Vermögenswertes ab.

Die Frage, ob bei Veränderungen gemeindlicher Vermögensgegenstände von Herstellungskosten oder von Erhaltungsaufwand auszugehen ist, bedarf immer einer örtlichen Beurteilung und Abwägung durch die Gemeinde im Einzelfall. Sie ist unter Einbeziehung der geplanten Maßnahmen und der allgemeinen Abgrenzungskriterien durchzuführen. Gleichwohl besteht auch hier eine Ermessensausübung durch die Gemeinde.

#### **1.2.4.2 Die Herstellungskosten bei gemeindlichen Gebäuden**

Nach der Fertigstellung oder Anschaffung eines Gebäudes durch die Gemeinde können weitere Aufwendungen für das gemeindliche Gebäude als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen entstehen. Bei der Abgrenzung zwischen den Begriffen „Herstellungskosten“ und „Erhaltungsaufwendungen“ ist darauf abzustellen, dass gemeindliche Herstellungskosten nur dann anzunehmen sind, wenn etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes geschaffen wird.

In den Fällen, in denen bei einer Erweiterung eines gemeindlichen Gebäudes gleichzeitig in engem räumlichen und zeitlichen Zusammenhang auch bautechnische Leistungen anfallen, die sonst als Erhaltungsaufwand anzusehen wären, so können diese wegen des wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs den Herstellungskosten zugerechnet werden. Nachfolgend werden einige Beispiele aufgezeigt, bei denen Herstellungskosten anzunehmen sind (vgl. Abbildung 472).

<b>DIE HERSTELLUNGSKOSTEN BEI BESTEHENDEN GEBÄUDEN</b>	
-	Instandsetzung eines abgenutzten, unbrauchbar gewordenen Gebäudes, sodass ein neues Wirtschaftsgut (Sachvermögen) entsteht.
-	Erweiterung eines Gebäudes, z. B. Aufstockung, Anbau, also die Vermehrung der räumlichen Substanz eines Gebäudes, Vergrößerung der Nutzfläche, z. B. durch Aufstockung, Errichtung eines Anbaus oder eines Balkons.
-	Modernisierung eines Wohngebäudes und dadurch Hebung des Standards von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard (nicht dagegen eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung).
-	Nachträglicher Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile in ein Gebäude, wenn das Gebäude dadurch in seinem Wesen erheblich verändert wird, z. B. einer Alarmanlage, einer Sonnenmarkise, eines Kachelofens oder eines Kamins.

*Abbildung 472 „Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden“*

In den Fällen, in denen Arbeiten an einem gemeindlichen Gebäude im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang durchgeführt werden, die bei einer Einzelbetrachtung ggf. Herstellungskosten sind oder auch Erhaltungsaufwand bilden können, sind diese grundsätzlich entsprechend zu trennen. Die auf einzelne Teilmaßnahmen entfallenden Aufwendungen sind dabei ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen.

Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die Maßnahmen in der Weise in einem sachlichen Zusammenhang stehen, dass sie bautechnisch ineinandergreifen, d. h. die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt ist. Die Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und Instandsetzung sind dagegen als Erhaltungsaufwand zu be-

werten. Auch die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten des Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen ist daher Erhaltungsaufwand.

#### **1.2.4.3 Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen**

Die Umsetzung von gemeindlichen Baumaßnahmen erfolgt in unterschiedlichen Arten, sodass daraus Aufwendungen für Instandsetzungen und/oder Modernisierungen entstehen können. Unter dem Begriff „Instandsetzungen“ werden dabei bauliche Maßnahmen verstanden, die der Wiederherstellung eines Gebäudes dienen, damit dieses entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Dagegen werden unter dem Begriff „Instandhaltungen“ bauliche Maßnahmen verstanden, die der Erhaltung des zweckbezogenen Zustandes eines Gebäudes dienen.

Unter dem Begriff „Modernisierungen“ werden bauliche Maßnahmen verstanden, die zur nachhaltigen Erhöhung des Gebrauchswertes eines gemeindlichen Gebäudes führen. Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen, die gleichzeitig zu einer über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, können zudem (nachträgliche) Herstellungskosten darstellen. Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist dabei der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zu verstehen.

Eine deutliche Verbesserung eines Gebäudes ist jedoch nicht schon deswegen anzunehmen, wenn mit notwendigen Erhaltungsmaßnahmen eine dem technischen Fortschritt entsprechende Modernisierung verbunden worden ist, z. B. nach den technischen Regeln oder nach dem Stand der Technik. Bei gemeindlichen Instandsetzungen und Modernisierungen können mögliche Herstellungskosten wie nachfolgend aufgezeigt, wird gegeben sein (vgl. Abbildung 473).

<b>INSTANDSETZUNGEN UND MODERNISIERUNGEN ALS HERSTELLUNGSKOSTEN</b>	
-	durch eine Wiederherstellung bei Vollverschleiß eines Vermögensgegenstandes, wobei schwere Substanzschäden an den wesentlichen Teilen, z. B. am Fundament, an den tragenden Wänden, an Geschossdecken oder der Dachkonstruktion, bestehen und unter Verwendung noch nutzbarer Teile ein neuer Vermögensgegenstand entsteht, dies jedoch keine grundlegende Sanierung als Instandhaltung darstellt,
-	aufgrund einer Änderung in der betrieblichen Funktion des Vermögensgegenstandes (wesentliche Wesensänderung), z. B. durch den Umbau einer Lagerhalle in ein Bürogebäude,
-	einer Erweiterung des Vermögensgegenstandes (Substanzvermehrung), z. B. durch Anbauten, oder
-	einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung, wobei der ursprüngliche Zustand auf den Zeitpunkt der erstmaligen Bilanz abstellt und die wesentliche Verbesserung den Vermögensgegenstand als Ganzes betreffen muss. So müssen die Maßnahmen zur Instandhaltung und Modernisierung in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzhaltende Erneuerung des Vermögensgegenstandes hinausgehen, seinen Gebrauchswert deutlich erhöhen und eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen. Ein Indiz dafür kann sich z. B. aus einem deutlichen Anstieg der erzielbaren Miete, aus einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer oder durch einen anderen Gebrauch oder Verwendung des Gebäudes ergeben.

*Abbildung 473 „Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten“*

In jedem Einzelfall muss von der Gemeinde geprüft werden, ob die vorgesehenen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen über eine zeitgemäße substanzhaltende Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert des Gebäudes als Ganzes deutlich erhöhen und für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Juli 2003 (BStBl S. 386)).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Durch Veränderungen muss auch der Standard des gemeindlichen Gebäudes gesteigert werden, z. B. von einem einfachen in einen mittleren Standard. Für dessen Klassifizierung sind die Bereiche „Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster maßgeblich. In allen Fällen müssen die Maßnahmen der Gemeinde zu einer Hebung des Gebäudestandards in Bezug auf seine wesentlichen Ausstattungsmerkmale führen.

**1.2.4.4 Die Prüfung möglicher Herstellungskosten**

Die Prüfung, ob durch die baulichen Maßnahmen Herstellungskosten für die Gemeinde entstehen, muss dabei nicht auf das gesamte Gebäude abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb möglicherweise „mehrere Wirtschaftsgüter“ umfassen kann. Zudem muss in die Beurteilung, ob eine mögliche Verbesserung bzw. eine höherwertige Nutzbarkeit des veränderten Vermögensgegenstandes entstanden ist, auch die mit einer Baumaßnahme verbundene „betriebliche“ Zielsetzung bzw. der neue Zweck des Vermögensgegenstandes einfließen.

In die Bewertung, ob durch eine gemeindliche Maßnahme ggf. Herstellungskosten für die Gemeinde entstanden sind, ist auch die Zeit als Komponente einzubeziehen. Bei der Durchführung zeigt sich, ob ein Vermögensgegenstand im o. a. Sinne verändert werden soll, wenn z. B. gleichzeitig mehrere wesentliche und umfangreiche Gewerke zur Ausführung kommen.

Eine rein zeitliche Zusammenlegung erforderlicher Instandhaltungsmaßnahmen ist für sich allein noch nicht ausreichend, um Herstellungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand anzunehmen. Die nachfolgende Übersicht soll die Möglichkeiten aufzeigen, bei denen bei gemeindlichen Maßnahmen aktivierungsfähige Herstellungskosten entstehen können (vgl. Abbildung 474).

<b>DIE ÜBERSICHT ZU GEMEINDLICHEN HERSTELLUNGSKOSTEN</b>					
<b>Herstellung eines Vermögensgegenstandes</b>			<b>Erweiterung eines Vermögensgegenstandes</b>		
▶	Neuanschaffung		▶	Substanzmehrung	Prüfung, ob - Maßnahmen über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, - den Gebrauchswert des Gebäudes als Ganzes deutlich erhöhen und - für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen, - der Standard des Gebäudes gesteigert werden, z. B. von einem einfachen in einen mittleren Standard. Für dessen Klassifizierung sind die Bereiche „Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster maßgeblich.
▶	Herstellung nach Vollverschleiß		▶	Vergrößerung der Nutzfläche	
▶	Wesensänderung		▶	Aufstockung eines Gebäudes	
			▶	Anbau bei einem bestehenden Gebäude	

*Abbildung 474 „Die Übersicht zu gemeindlichen Herstellungskosten“*

In einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes können aber auch hohe Instandsetzungsaufwendungen anfallen. Diese Aufwendungen stellen dann anschaffungsnahe Aufwendungen dar und sind

haushaltsmäßig wie nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln. Bei solchen Gegebenheiten kann i. d. R. davon ausgegangen werden, dass das erworbene Gebäude von der Gemeinde nicht in dem Zustand erhalten werden soll, in dem es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die Gemeinde befand.

### **1.2.5 Die Gesamtbeurteilung**

Die Verpflichtung der Gemeinde, die wirtschaftlichste Lösung für eine örtliche Investitionsmaßnahme zu ermitteln, erfordert deren Gesamtbeurteilung vor Beginn der Umsetzung. Die Gemeinde muss dazu durch geeignete Unterlagen sicherstellen, dass durch rechnerische Leistungs- und Finanzdaten, festgelegte Zwecke und Nutzungen sowie die künftigen wirtschaftlichen Vorteile und Risiken ein nachvollziehbares und beurteilungsfähiges Bild des geplanten Vorhabens entsteht.

Vor der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan muss feststehen, dass die geplante Investitionsmaßnahme in Einklang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung steht und die Leistungsfähigkeit der Gemeinde der Umsetzung nicht entgegensteht. Die Gesamtbeurteilung einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme ist nur der Einstieg in deren Umsetzung und zudem nicht auf den Zeitpunkt vor der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan beschränkt.

Die Gemeinde muss vielmehr laufend während der Durchführung der Investitionsmaßnahme sowie nach deren Abschluss eigenverantwortlich weitere Beurteilungen im Sinne einer Erfolgskontrolle vornehmen. Sie hat dabei auch über deren Umfang sowie die darin einzubeziehenden Aspekte aus ihrer Aufgabenerfüllung zu entscheiden, sodass nicht nur die entstandenen ermittelbaren Kosten, sondern auch Nutzenaspekte und Folgewirkungen sachgerecht zu berücksichtigen sind.

### **1.2.6 Die Dokumentationspflichten**

Die Dokumentation der gemeindlichen Vorgänge bei Investitionsmaßnahmen soll die getroffene Entscheidung verständlich und nachvollziehbar machen. Alle dabei entstandenen Arbeitsschritte, die gemeindlichen Annahmen und Wünsche, die erforderlichen Daten und deren Bewertung sowie das Ergebnis von Vergleichsberechnungen müssen erfasst und aufbewahrt werden. Aus der Dokumentation lassen sich dann alle relevanten Informationen ermitteln, die der getroffenen objektbezogenen Entscheidung der Gemeinde zugrunde gelegt wurden. In diesen Rahmen gehört auch die Dokumentation der begleitenden und abschließenden Erfolgskontrollen.

## **2. Zu Absatz 2 (Veranschlagung von Baumaßnahmen):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Veranschlagung):**

#### **2.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt speziell die Vorbereitung und Veranschlagung von Baumaßnahmen unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze für die Veranschlagung im Haushaltsplan. Die bei der Durchführung von Baumaßnahmen zu beachtenden besonderen baurechtlichen Vorschriften bleiben davon unberührt. Die Veranschlagungsregeln sind von der Gemeinde auch auf Baumaßnahmen anzuwenden, für die noch keine Auszahlungen für die Planungsjahre bzw. Umsetzungsjahre entstehen, aber haushaltsmäßig bereits Verpflichtungsermächtigungen notwendig werden.

Die Regelung in dieser Vorschrift gilt dabei für die Veranschlagung von Auszahlungen für Baumaßnahmen für die Planungsjahre der gesamten Zeitreihe im gemeindlichen Haushaltsplan. Bei der Veranschlagung ist von der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Gemeinde auch darauf zu achten, ob und in welchem Umfang dadurch aktivierungsfähige Anschaffungskosten oder Herstellungskosten entstehen. Der gemeindliche Vermögensgegenstand ist dann entsprechend in der Bilanz der Gemeinde zu aktivieren, z. B. unter dem gesonderten Bilanzposten „Anlagen im Bau“ (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 sowie § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW).

Die Gemeinde darf in ihrem Haushaltsplan jedoch erst dann Auszahlungsermächtigungen für Baumaßnahmen veranschlagen, wenn für die vorgesehene Maßnahme die notwendigen Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen (Veranschlagungsreife). Daraus folgt, dass die haushaltsmäßige Veranschlagung eine abgeschlossene Ausführungsplanung für das einzelne geplante Projekt voraussetzt und dessen zeitliche Umsetzung durch einen Bauzeitplan festgelegt worden ist. Von der Gemeinde muss sichergestellt sein, dass in der Planung von Baumaßnahmen örtliche Spezifizierungen und Besonderheiten vollständig berücksichtigt wurden.

In diesem Zusammenhang können für die Gemeinde auch maßnahmenbezogener Materialaufwand und Personalaufwand entstehen, sofern von der Gemeinde besondere Leistungen für die konkrete Investitionsmaßnahme erbracht werden, z. B. Planungsarbeiten oder die Bauleitung durch eigenes Personal oder durch Hilfsbetriebe der Gemeinde. Ebenso können besondere Leistungen des Bauhofs oder des Fuhrparks dazu zu zählen sein, sofern die Leistungen der Baumaßnahme zugerechnet werden können. In den Fällen, in denen die gemeindlichen Aufwendungen als Herstellungskosten zu bewerten und zu aktivieren sind, ist ihnen in der Ergebnisrechnung ein entsprechender Ertragswert unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ gegenüberzustellen.

Mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben soll eine sachlich zutreffende und zeitlich zuordenbare Veranschlagung von investiven Projekten im gemeindlichen Haushaltsplan gewährleistet werden. Es soll verhindert werden, dass Baumaßnahmen, bei denen in der Gemeinde lediglich eine politische Absicht über deren Durchführung besteht, sowie Baumaßnahmen, bei denen eine unausgereifte Planung und Zweckbestimmung für die künftige Nutzung besteht, wie Objekte in den Haushaltsplan aufgenommen werden, bei denen alle Voraussetzungen erfüllt wurden.

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltsplanung und Haushaltsbewirtschaftung beachten, dass vorgesehene Projekte erst dann in haushaltsmäßiger Hinsicht als umsetzbar gelten können, wenn dafür von der Gemeinde eine ausreichende und zutreffende rechtliche und planerische sowie wirtschaftliche Grundlage geschaffen worden ist bzw. eine „Veranschlagungsreife“ für das Projekt besteht. Eine davorliegende Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist deshalb als nicht zulässig anzusehen.

## **2.1.2 Das Vorliegen maßnahmenbezogener Unterlagen**

### **2.1.2.1 Die Baupläne**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen vor der Veranschlagung von Auszahlungen für gemeindliche Baumaßnahmen im Haushaltsplan der Gemeinde die objektbezogenen Baupläne vorliegen. Sie stellen eine grafische Darstellung des vorgesehenen Bauvorhabens dar, sodass sich daraus die Art der Ausführung, ergibt, und umfassen die dazu notwendigen Erläuterungen des gemeindlichen Bauprojektes. Soll von der Gemeinde ein genehmigungspflichtiges Bauvorhaben durchgeführt werden (vgl. §§ 63 BauO NRW), sollte vor der Veranschlagung der Baumaßnahme weitestgehend gesichert sein, dass die notwendige Baugenehmigung auch erteilt wird.

Die Gemeinde kann gesonderte Wertgrenzen für ihre Hochbau- und Tiefbaumaßnahmen festlegen. Es können auch andere aus örtlicher Sicht geeignete Kriterien für die Festlegung einer örtlichen Wertgrenze herangezogen werden. Die Wertgrenze muss von der Gemeinde so festgelegt werden, dass die örtliche Abgrenzung zwischen erheblichen und nicht erheblichen Investitionsmaßnahmen erhalten bleibt und lediglich durch die Festlegung einer Wertgrenze dauerhaft konkretisiert wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Die Gemeinde ist in diesem Zusammenhang nicht befugt, die haushaltsrechtlich bestimmte Vorlagepflicht von bautechnischen Unterlagen für die Veranschlagung einer Baumaßnahme durch eine weitere oder gesonderte Wertgrenze so zu differenzieren, dass unabhängig von den getroffenen Wertgrenzen erst ab einem bestimmten Bauvolumen die bauplanerischen Unterlagen tatsächlich zu erstellen sind.

### **2.1.2.2 Die Kostenberechnungen**

#### **2.1.2.2.1 Die Berechnungen zur Art der Ausführung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die ausdrückliche Pflicht für die Gemeinde, bei gemeindlichen Baumaßnahmen eine baufachliche Kostenberechnung zu erstellen. Eine solche Kostenberechnung stellt eine Ermittlung der Kosten auf der Grundlage der Entwurfsplanung der Gemeinde dar. Der Berechnung sollen daher möglichst durchgearbeitete Entwurfszeichnungen oder auch Detailzeichnungen wiederkehrender Raumgruppen und Mengenberechnungen sowie relevante Erläuterungen zugrunde gelegt werden (vgl. § 2 Nummer 14 HOAI).

Mit der festgelegten Pflicht soll erreicht werden, dass vor Beginn einer gemeindlichen Baumaßnahme alle sachlich gebotenen Kosten vollständig erfasst und transparent gemacht werden, um einen gemeindlichen Vermögensgegenstand wirtschaftlich herzustellen und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzen zu können. Die Kostenberechnung stellt zudem eine Grundlage für die Veranschlagung der Investitionsauszahlungen zur Umsetzung der Maßnahme im gemeindlichen Haushaltsplan dar.

#### **2.1.2.2.2 Die Berücksichtigung der DIN 276**

Die Anwendung der DIN 276 bei gemeindlichen Baumaßnahmen schafft die notwendige Transparenz für die von der Gemeinde zu treffenden Entscheidungen. Der Teil 1 der DIN 276 gilt dabei unmittelbar für die Ermittlung und Gliederung von Kosten im Bauwesen, sodass z. B. die Kostenplanungen für Hochbaumaßnahmen, aber auch für Neubau- und Umbaumaßnahmen und die Modernisierung von Bauwerken davon berührt werden. Dazu gehört, dass erkennbar wird, auf welcher Grundlage (Art der Bauausführung) die in der Kostenermittlung ausgewiesenen Beträge ermittelt worden sind, einschließlich Gebäudetechnik-, Betriebs- und Energiekonzept.

Eine Kostenberechnung für eine gemeindliche Baumaßnahme stellt dabei eine Kostenermittlung auf der Grundlage der Entwurfsplanung dar. Sie sollte unter Berücksichtigung der DIN 276 (Ausgabe 2008) aufgestellt werden, denn diese Norm wurde für die Kostenplanung im Bauwesen geschaffen. Sofern die Kostenberechnung entsprechend erstellt wird, müssen die Gesamtkosten nach Kostengruppen bis zur zweiten Ebene der Kostengliederung der DIN 276 ermittelt werden (vgl. § 2 Nummer 14 HOAI). Die Kostengruppen der DIN 276 werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 475).

<b>DIE KOSTENGRUPPEN DER DIN 276</b>	
<b>KOSTENGRUPPE</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
100	Grundstück
200	Herrichten und Erschließen
300	Bauwerk - Baukonstruktion
400	Bauwerk – technische Anlagen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

<b>DIE KOSTENGRUPPEN DER DIN 276</b>	
<b>KOSTENGRUPPE</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
500	Außenanlagen
600	Ausstattung und Kunstwerke
700	Baunebenkosten

*Abbildung 475 „Die Kostengruppen der DIN 276“*

Die Kosten einer gemeindlichen Baumaßnahme sind dann regelmäßig nach der DIN 276 zu ermitteln, wenn die Planungsleistungen durch Dritte erbracht werden. Das zu zahlende Honorar dafür richtet sich dabei nach den anrechenbaren Kosten, die unter Zugrundelegung der Kostenermittlungsarten nach DIN 276 zu ermitteln sind (vgl. § 62 Absatz 1 und 2 HOAI).

Die Gemeinde sollte aber auch bei eigenen Baumaßnahmen die voraussichtlich entstehenden Kosten für das zu bebauende Grundstück, seine Herrichtung und die Erschließung, die Kosten für das Bauwerk in seiner Konstruktion und mit seinen technischen Anlagen und die Ausstattungskosten sowie die Kosten für die Außenanlagen dadurch sachgerecht ermitteln, dass dabei die Kostengliederung der DIN 276 zur Anwendung kommt, auch wenn für die Gemeinde keine unmittelbare Verpflichtung dafür besteht.

#### **2.1.2.2.2 Die Berechnungen über die Gesamtkosten**

Die Gemeinde muss nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift die Gesamtkosten einer gemeindlichen Baumaßnahme ermitteln, auch wenn im Einzelfall die DIN 276 nicht förmlich zur Anwendung kommt. Dazu wird durch die Vorschrift ausdrücklich vorgegeben, dass vor der haushaltsmäßigen Veranschlagung eine Kostenberechnung vorliegen muss, aus der die Gesamtkosten der von der Gemeinde vorgesehenen Maßnahme ersichtlich sein müssen. Dabei ist darauf zu achten, dass kein Missverhältnis zwischen den Kostenanteilen und den künftigen Leistungen entsteht.

Von der Gemeinde sind die Gesamtkosten einer Baumaßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten zu ermitteln. Sie hat die Einrichtungskosten sowie die Folgekosten in die Berechnung einzubeziehen. Nach dem in der Vorschrift enthaltenen Begriff „Kosten“ dürfen dabei von der Gemeinde nicht nur die voraussichtlichen Zahlungen an Dritte in die Berechnung einbezogen werden, auch wenn diese den späteren Hauptinhalt der Veranschlagung einer Baumaßnahme im gemeindlichen Finanzplan darstellen.

Mit den gesonderten Angaben über den Grunderwerb sollen die Kosten des für die Baumaßnahme notwendigen Grundstücks transparent gemacht werden. Es sollte dann der tatsächliche Kaufpreis für das Baugrundstück in die Kostenberechnung aufgenommen werden, wenn dieser in einem nahen zeitlichen Zusammenhang mit der Durchführung der Baumaßnahme von der Gemeinde gezahlt wurde. In den Fällen, in denen der Grunderwerb durch die Gemeinde bereits in früheren Haushaltsjahren erfolgte, kann es sachgerecht sein, in die Gesamtkosten den Wert von Grund und Boden als Kostenfaktor einzubeziehen.

Die gemeindliche Kostenberechnung muss aber auch die Kosten für das Grundstück enthalten, die aus seiner Baureifmachung und der Erschließung entstehen oder entstanden sind, denn sonst werden die zu ermittelnden Herstellungskosten nicht vollständig erfasst. Die baulichen Herstellungskosten sind regelmäßig in der Kostenberechnung zur Art der Ausführung der gemeindlichen Baumaßnahme enthalten. In die gemeindliche Kostenbe-

rechnung sind ebenfalls die Einrichtungskosten für die Ausstattung des gemeindlichen Objektes entsprechend seiner vorgesehenen Nutzung einzubeziehen.

Zu den Gesamtkosten einer gemeindlichen Baumaßnahme gehören aber auch die internen Aufwendungen der Gemeinde für die Baumaßnahme, denn nur einschließlich dieser Kosten lässt sich ein Überblick über die tatsächlichen Gesamtkosten der Baumaßnahme der Gemeinde erreichen. Die Gemeinde darf in ihrer Kostenberechnung insbesondere die zu erwartenden objektbezogenen Folgekosten nicht außer Betracht lassen. Dafür sind sämtliche künftigen Aufwendungen aus der Baumaßnahme, also auch aus dem Betrieb bzw. der Nutzung des Objektes, zu ermitteln. Für die Folgekosten gilt, dass nicht nur die Zahlungen an Dritte, sondern auch die nicht zahlungswirksamen Aufwendungen, aber auch mögliche Erträge, in die Erläuterungen einzubeziehen sind.

Bei der Ermittlung der Nutzungskosten, zu denen regelmäßig und unregelmäßig wiederkehrende Kosten während des gesamten Zeitraumes der Nutzung gehören, kann die DIN 18960 Anwendung finden. Aber auch die DIN 31051 „Grundlagen der Instandhaltung“, die DIN 32736 „Gebäudemanagement, Begriffe und Leistungen“ sowie die DIN 32541 „Betreiben von Maschinen und vergleichbaren technischen Arbeitsmitteln“ sollten in diesem Zusammenhang nicht außer Betracht bleiben. Soweit die Folgekosten dabei nicht errechenbar sind, müssen diese von der Gemeinde sorgfältig geschätzt werden.

### **2.1.2.3 Die maßnahmenbezogenen Erläuterungen**

#### **2.1.2.3.1 Die Erläuterungen zur Art der Ausführung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verlangt, dass vor der Veranschlagung einer Baumaßnahme im gemeindlichen Finanzplan besondere Erläuterungen zu dieser vorgesehenen Maßnahme vorliegen müssen, aus denen die Art der Ausführung ersichtlich ist. Die Verwendung des Begriffs „Art der Ausführung“ verlangt im Zusammenhang mit einer baulichen Maßnahme, dass von der Gemeinde die Gestaltung des geplanten Objektes sowohl hinsichtlich seiner Nutzung, seiner Abmessungen, seines Volumens und seiner äußeren Gestaltung näher und nachvollziehbar dargestellt wird.

Die Erläuterungen zur geplanten Baumaßnahme sollen daher z. B. Angaben zum Baugrundstück enthalten, aber auch darüber informieren, wie die Baumaßnahme in die übrige vorhandene Infrastruktur eingebunden wird. Es bieten sich dazu ggf. besondere Übersichten an, z. B. ein Auszug aus dem Liegenschaftskataster. Insgesamt gesehen sollen die Erläuterungen zur Ausführung der Baumaßnahme sicherstellen, dass die Baumaßnahme den dafür vorgesehenen Bauunterlagen sowie den einschlägigen technischen Vorschriften entspricht.

#### **2.1.2.3.2 Die Erläuterungen zu den Gesamtkosten**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verlangt, dass vor der Veranschlagung einer Baumaßnahme im gemeindlichen Finanzplan zusätzlich zu den Kostenberechnungen auch besondere Erläuterungen vorliegen müssen, in denen sachgerechte Informationen über die Gesamtkosten der gemeindlichen Maßnahme gegeben werden müssen. Dabei soll durch die Verwendung des Begriffs „Gesamtkosten der Maßnahme“ erreicht werden, dass die voraussichtliche Höhe der Kosten, ihre Entstehung und ihr Umfang, auch nach den unterschiedlichen Arten, offengelegt und transparent gemacht werden.

Mit den Erläuterungen der Gemeinde zu den Gesamtkosten einer gemeindlichen Baumaßnahme sollen daher insbesondere über den Grunderwerb und die Herstellungskosten, aber auch über die Einrichtungskosten sowie die Folgekosten informiert werden. Daher soll in den Erläuterungen über den Grunderwerb auch offengelegt werden, ob und wann die Gemeinde das für die Baumaßnahme notwendige Grundstück erworben hat.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde sollten auch die internen Aufwendungen für die Baumaßnahme erläutert werden, soweit diese Aufwendungen in die maßnahmenbezogene Kostenberechnung der Gemeinde eingeflossen sind. Nur einschließlich der Darstellung dieser Kosten lässt sich ein Überblick über die tatsächlichen Gesamtkosten der gemeindlichen Baumaßnahme erreichen. In der Vorschrift wird zudem ausdrücklich verlangt, dass auch die Einrichtungskosten für die Ausstattung des Objektes entsprechend seiner vorgesehenen Nutzung zu erläutern sind.

In den Erläuterungen hat die Gemeinde zur vorgesehenen Baumaßnahme auch die von ihr erwarteten Folgekosten anzugeben. Um dieses zu gewährleisten, sollten sämtliche künftigen Aufwendungen aus dem Betrieb bzw. der Nutzung des neuen Vermögensgegenstandes aufgezeigt werden. Dabei ist zu prüfen, ob künftig Erträge entstehen können, die dann auch anzugeben sind. Soweit die Folgekosten nicht errechenbar sind, müssen diese von der Gemeinde sorgfältig geschätzt werden.

**2.1.2.3.3 Die Beifügung eines Bauzeitplans**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen den Erläuterungen zu einer gemeindlichen Baumaßnahme auch ein Bauzeitplan beigelegt werden. Bei Baumaßnahmen stellt der dafür erforderliche Bauzeitplan, oftmals auch als Baukalender bezeichnet, ein praktisches Hilfsmittel für die terminliche Durchführung und für die Beaufsichtigung der Baumaßnahme dar. Er hilft, den Bauablauf so zu koordinieren, dass die Arbeiten an den einzelnen Gewerken nicht zu einer gegenseitigen Behinderung führen.

Der Bauzeitplan wird entsprechend den zeitlichen Erfordernissen der betreffenden Baumaßnahme der Gemeinde aufgestellt und wenn notwendig, dem tatsächlichen Ablauf entsprechend angepasst. Nachfolgend wird ein Auszug aus einem Bauzeitplan aufgezeigt (vgl. Beispiel 63).

**BEISPIEL:**  
**Der Bauzeitplan**

Bauzeitplan			
Gewerk	Geplant	Ausgeführt	O.K.
z. B. Erdarbeiten Deckenmontage Dachfenster Innenputz Estrich Außenputz ... ... ... Übergabe	z. B.  23. Woche      48. Woche	  25. Woche	  Keine Mängel

Im objektbezogenen Bauzeitplan können z. B. die Gewerke noch in bestimmte abgrenzbare Leistungen untergliedert werden, um die geplante Durchführung besser nachvollziehen zu können. Die zeitlichen Festlegungen können ebenso in Tage umgerechnet werden, um die möglichen tatsächlichen Durchführungstermine gut mit anderen am Bau Beteiligten abstimmen zu können. Eine detailliertere Planung erleichtert den Nachweis der erbrachten Leistungen und deren Abrechnung gegenüber dem Bauherrn.

*Beispiel 63 „Der Bauzeitplan“*

Der Bauzeitplan soll soweit wie möglich den bautechnischen Verhältnissen entsprechen, die bei der Maßnahme zu erwarten sind. Der Verantwortliche für die Durchführung der gemeindlichen Baumaßnahme hat daher zum Nachweis und der Kontrolle der Arbeiten im Bauzeitenplan alle Eintragungen vorzunehmen, die für einen gesi-

cherten Zeitablauf erforderlich sind, damit die Fertigstellung termingerecht erfolgen kann. Er hat in Absprache mit dem Bauherrn auch ggf. Veränderungen vorzunehmen, die z. B. wegen zeitlicher Verzögerungen notwendig sind. Entstandene Differenzen zwischen der zeitlichen Planung und der tatsächlichen Durchführungszeit der Bauarbeiten können dabei zu Mehrkosten für die Gemeinde führen.

Der Bauzeitplan ist aber nicht nur ein bautechnisches Hilfsmittel zur Abwicklung der geplanten gemeindlichen Baumaßnahme. Er stellt mit seinen zeitlichen Angaben eine Verbindung zur Kostenplanung und zur Liquiditätsplanung der Gemeinde her. Insbesondere bei zeitlichen Verzögerungen entstehen schnell Mehrkosten, sodass es neben einer Kostenfortschreibung auch entsprechender Änderung in der gemeindlichen Liquiditätsplanung bedarf. Ein solcher Änderungsumfang ist dabei von den vertraglichen Vereinbarungen der Gemeinde abhängig, z. B. wenn die Gemeinde entsprechend dem Fortschritt der Fertigstellung eines Objektes auch Auszahlungen an die Baufirma leisten muss.

#### **2.1.2.4 Die Baukostenkontrolle**

##### **2.1.2.4.1 Die erste Phase**

Die Gemeinde hat bei der Durchführung einer Baumaßnahme eine Kostenkontrolle vorzunehmen. Sie lässt sich in zwei zeitlich abgegrenzte Stufen gliedern. Die erste Stufe wird durch die Bauphase bestimmt. Die Kontrollmaßnahmen müssen grundsätzlich bereits im Rahmen der Bauplanung ansetzen und dürfen sich nicht auf die Durchführung einer Baumaßnahme beschränken. Eine Baukostenkontrolle beginnt daher bereits mit der örtlichen Verständigung über das geplante Objekt, seine voraussichtliche Nutzung für die Aufgabenerfüllung und die erforderliche oder mögliche Größenordnung.

Die Baukostenkontrolle setzt sich bei der örtlichen Entscheidung über das zu verwirklichende Bauprojekt fort, denn es ist insgesamt wesentlich, ob von der Gemeinde der Funktionalität oder der Symbolik des Objektes der Vorrang gegeben wird bzw. welches Verhältnis zueinander besteht. In den Rahmen der Baukostenkontrolle gehört deshalb auch die Nachvollziehbarkeit und Transparenz der Ermittlung der für das Bauprojekt voraussichtlich benötigten Finanzmittel und deren Finanzierung vor der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan.

Die folgende Auftragsvergabe zeigt dann oftmals, ob das vorgesehene „Baubudget“ ausreichend bemessen und auf die Herstellungszeit sachgerecht aufteilbar ist. Sofern die bei der Gemeinde eingehenden Angebote oberhalb ihres „Baubudgets“ liegen, sollte die geplante Durchführbarkeit der Baumaßnahme kritisch hinterfragt werden. Es besteht bei solchen Sachverhalten ein erhebliches Risiko für zusätzliche Kosten für die Gemeinde, sodass die Baumaßnahme ggf. nur bei erheblichen Kostensteigerungen wie geplant ausgeführt werden kann.

Die grundsätzlich erforderliche Bausteuerung bei einem gemeindlichen Objekt kann zudem auch besondere Risiken beinhalten, wenn die Ausführungsplanung bei Beginn der Baumaßnahme noch nicht abgeschlossen ist und eine „baubegleitende“ Planung vorgenommen wird. Die dadurch bestehende Möglichkeit zu ständigen Änderungsbegehren führt oftmals zu erheblichen Überschreitungen der geplanten Kosten. Die Größenordnung möglicher Risiken bei Baumaßnahme ist i. d. R. auch davon abhängig, in welchem Umfang die Bausteuerung in Form von Eigenleistungen und von Fremdleistungen erfolgen soll. Die Baukostenkontrolle endet grundsätzlich nicht mit der Fertigstellung einer Baumaßnahme.

##### **2.1.2.4.2 Die zweite Phase**

Die Gemeinde hat ergänzend zur Kostenkontrolle bei der Durchführung einer Baumaßnahme auch eine Kostenkontrolle während der Nutzungsphase vorzunehmen. Diese Kostenkontrolle kann auf den Planungen der Folgekosten aufgebaut werden und muss die entstehenden künftigen Haushaltsbelastungen im Blick haben. Die Kos-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

tenkontrolle der zweiten Stufe setzt voraus, dass über die gesamte Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes die Nachvollziehbarkeit und Transparenz der entstandenen und entstehenden Kosten sichergestellt werden kann. Entsprechend bestehen daher auch Aufbewahrungspflichten für die Gemeinde.

Die Dokumentation der Gemeinde darf sich daher nicht allein auf die Ermittlung der benötigten Finanzmittel und deren Finanzierung im Rahmen der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan sowie auf den Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss beziehen. Die Gemeinde muss dafür Sorge tragen, dass konsequent objektbezogene Aufzeichnungen erfolgen, durch die tagebuchähnlich wichtige Ereignisse und Sachverhalte erfasst werden. Dabei muss stetig ein Bezug auf den Zustand und die Nutzung des betreffenden Vermögensgegenstandes hergestellt werden. Bei aufgetretenen Schäden und festgestellten Mängeln sollte ein Vorschlag zu dessen Beseitigung gemacht sowie ein sachlich gebotener Umsetzungszeitraum angegeben werden.

## **2.2 Zu Satz 2 (Ausweis der künftigen Haushaltsbelastungen):**

### **2.2.1 Allgemeine Ausweispflichten**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen die Unterlagen über gemeindliche Baumaßnahmen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen für die Gemeinde ausweisen. Mit der Angabe aller möglichen Kostenarten entsteht für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein vollständiges Bild über die gesamten Kosten der einzeln zu veranschlagenden Investitionsmaßnahme.

Eine damit verbundene Kostenschätzung darf daher nicht unvollständig bleiben, um eine politische Durchsetzbarkeit zu erreichen. Von der Gemeinde wird dann fehlerhaft dargestellt, dass die Maßnahmenplanung „ordnungsgemäß“ erfolgt und die Finanzierung der Maßnahme tragfähig sei. Es darf daher bei gemeindlichen Planungen nicht darauf spekuliert werden, dass spätere Nachträge nicht mehr abgewiesen werden können. Auch darf nicht unterstellt werden, dass Alternativen nicht bestehen oder bestanden. Die Gemeinde soll deshalb im Teilfinanzplan auch die Gesamtkosten der Investitionsmaßnahme aufzeigen.

In diesen Fällen bietet es sich an, bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht nur die vorgesehenen Zahlungen anzugeben, sondern auch die aktivierbaren Eigenleistungen bei den einzelnen aufzuzeigenden Investitionen oberhalb der vom Rat beschlossenen Wertgrenze nachrichtlich aufzuzeigen. Mit den aktivierbaren Eigenleistungen sind unmittelbar keine Investitionsauszahlungen verbunden, sodass regelmäßig im gemeindlichen Finanzplan ein entsprechender Ausweis bei den betroffenen Investitionsmaßnahmen unterbleibt.

### **2.2.2 Die voraussichtlichen Jahresauszahlungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen die Unterlagen über gemeindliche Baumaßnahmen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen der Gemeinde aufgrund der Umsetzung der geplanten Investitionsmaßnahme ausweisen. Diese Vorgabe beruht auf den Grundsätzen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, nach denen der jährliche Haushaltsplan jahresbezogene Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde für das Haushaltsjahr und die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre enthalten muss.

Die Vorgabe stellt dabei auf die Maßnahmen der Gemeinde ab, in denen für die Durchführung einer gemeindlichen Investition mehrere Jahre benötigt werden. Dabei werden i. d. R. entsprechend dem Baufortschritt einer Investitionsmaßnahme angemessene Abschläge an den Bauherrn gezahlt, z. B. nach Vergabe des Rohbauftrages, bei Fertigstellung des Rohbaus, nach der abschließenden Fertigstellung der genehmigten baulichen Anlagen. Eine solche Sachlage muss sich im gemeindlichen Finanzplan wieder spiegeln.

### **2.2.3 Die Angaben zu Kostenbeteiligungen Dritter**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen die Unterlagen über gemeindliche Baumaßnahmen auch Angaben zur Kostenbeteiligung Dritter ausweisen. Im gemeindlichen Bereich beteiligt sich an Land in vielfacher Form an der Finanzierung gemeindlicher Investitionen, entweder projektbezogen, z. B. für Jugendeinrichtungen, oder aufgabenbezogen in pauschaler Form, z. B. für den Schulbereich als Schulpauschale, für den Sportbereich als Sportpauschale, aber auch mit der Investitionspauschale in allgemeiner Form.

Den für die gemeindliche Investitionsmaßnahme zu leistenden Auszahlungen der Gemeinde stehen oftmals zweckbezogene Einzahlungen in einem nicht unerheblichen Umfang gegenüber. Derartige Zuwendungen dienen zwar unmittelbar der Finanzierung der gemeindlichen Investition und werden im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt. Diese Kostenbeteiligung Dritter wirkt sich aber haushaltsmäßig auch auf den Ergebnisplan aus, denn die aus der Kostenbeteiligung Dritter entstehenden Erträge für die Gemeinde werden über die Nutzungszeit des geschaffenen Objektes verteilt und jahresbezogen ertragswirksam.

### **2.2.4 Besonderheiten aus der Gebäudenutzung**

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung nutzt die Gemeinde vielfach auch eigene Gebäude auf fremden Grund und Boden. Sie kann sich dabei auch gegenüber dem Grundstückseigentümer verpflichtet haben, nach einer bestimmten Nutzungszeit das Grundstück im ursprünglichen (übernommenen) Zustand zurückzugeben. Eine Verpflichtung der Gemeinde zur künftigen Wiederherstellung des genutzten fremden Grundstücks gegenüber dem Grundstückseigentümer stellt eine bilanzierungsfähige Außenverpflichtung gegenüber einem Dritten dar.

Die deshalb von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzende Rückstellung wird durch die gemeindliche Nutzung eines fremden Grundstücks verursacht und verpflichtet die Gemeinde zu einer künftigen Leistung gegenüber einem Dritten. Für die Gemeinde entsteht aufgrund dieser Sachlage jedoch keine „interne“ Verpflichtung, also eine Verpflichtung gegen sich selbst. Daraus entsteht der jeweilige Jahresbetrag, der von der Gemeinde ergebniswirksam zu erfassen ist.

Die Gemeinde muss den Erfüllungsbetrag ihrer Verpflichtung nach den voraussichtlichen entstehenden Kosten für die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands des Grundstückes bemessen und bei der Aufstellung ihrer künftigen Haushalte berücksichtigen. Sie ist nicht verpflichtet, die Rückstellung im ersten Jahr der Nutzung des fremden Vermögensgegenstandes in voller Höhe zu bilanzieren, sondern kann den voraussichtlichen Erfüllungsbetrag über die Jahre der voraussichtlichen Nutzung ansammeln.

### **2.2.5 Die jährlichen Haushaltsbelastungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen die Unterlagen über gemeindliche Baumaßnahmen auch die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen für die Gemeinde ausweisen. Die Nutzungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand, zu denen regelmäßig und unregelmäßig wiederkehrende Kosten während des gesamten Zeitraumes der Nutzung gehören, sind daher wegen ihrer künftigen Haushaltsbelastungen sorgfältig von der Gemeinde zu ermitteln.

Aus diesen künftigen (Folge-) Kosten sind die jährlichen Haushaltsbelastungen zu ermitteln und im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen. Sofern solche objektbezogenen Aufwendungen von der Gemeinde nicht erchenbar sind, müssen die Beträge sorgfältig geschätzt werden. Als Haushaltsbelastungen wirken sich insbesondere die Folgekosten eines angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus. Dafür

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

sind sämtliche künftigen Aufwendungen aus der Baumaßnahme und aus dem Betrieb bzw. der Nutzung des Objektes zu ermitteln (vgl. Abbildung 476).

<b>DIE HAUSHALTSBELASTUNGEN IM LEBENSZYKLUS GEMEINDLICHER INVESTITIONEN</b>					
<b>GEMEINDLICHE INVESTITIONEN</b>	<b>BEDARFS-FESTSTELLUNG</b>	<b>HAUSHALTS-PLANUNG</b>	<b>ANSCHAFFUNG HERSTELUNG</b>	<b>NUTZUNG</b>	<b>STILLEGUNG</b>
<b>Sporthallen</b> <i>(Gesamtzeitraum: 58 Jahre)</i>	Personalaufwand für Bedarfsermittlung	Personalaufwand für Haushaltsaufstellung	Personalaufwand für Haushaltskontrolle und Haushaltsabrechnung	Personalaufwand für Nutzung und Haushaltsabrechnung	Personalaufwand für Verkauf oder Abbruch und Haushaltsabrechnung
	Sachaufwand für Vergleiche und Kosten	Sachaufwand für Haushaltsunterlagen	Sachaufwand für Vergabe und Durchführung der Investition	Sachaufwand für Nutzung, Unterhaltung und Instandhaltung	Sachaufwand für Gebrauchsanalyse und Wertgutachten für Verkauf oder Abbruch
			<i>(Liquiditätsverstärkung durch investive Zuwendungen)</i>	Erträge aus Sopo aus Zuwendungen sowie aus Sondernutzung	
Zeitraum: Ø 1 Jahr	Zeitraum: Ø 1 - 2 Jahre	Zeitraum: Ø 1 - 3 Jahre	Zeitraum: Ø 50 Jahre	Zeitraum: Ø 1 - 2 Jahre	
<b>Straßen</b> <i>(Gesamtzeitraum: 48 Jahre)</i>	Personalaufwand für Bedarfsermittlung	Personalaufwand für Haushaltsaufstellung	Personalaufwand für Haushaltskontrolle und Haushaltsabrechnung	Personalaufwand für Nutzung und Haushaltsabrechnung	Personalaufwand für Stilllegung und Haushaltsabrechnung
	Sachaufwand für Vergleiche und Kosten	Sachaufwand für Haushaltsunterlagen	Sachaufwand für Vergabe und Durchführung der Investition	Sachaufwand für Nutzung, Unterhaltung und Instandhaltung	Sachaufwand für Zustandsanalyse und Wertgutachten für Erneuerung
			<i>(Liquiditätsverstärkung durch investive Zuwendungen und Beiträge)</i>	Erträge aus Sopo aus Zuwendungen und Beiträgen sowie aus Sondernutzung	
Zeitraum: Ø 1 - 2 Jahre	Zeitraum: Ø 1 - 3 Jahre	Zeitraum: Ø 1 - 3 Jahre	Zeitraum: Ø 38 Jahre	Zeitraum: Ø 1 - 2 Jahre	
<b>Fahrzeuge</b> <i>(Gesamtzeitraum: 15 Jahre)</i>	Personalaufwand für Bedarfsermittlung	Personalaufwand für Haushaltsaufstellung	Personalaufwand für Haushaltskontrolle und Haushaltsabrechnung	Personalaufwand für Nutzung und Haushaltsabrechnung	Personalaufwand für Verkauf und Haushaltsabrechnung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSBELASTUNGEN IM LEBENSZYKLUS GEMEINDLICHER INVESTITIONEN</b>					
<b>GEMEINDLICHE INVESTITIONEN</b>	<b>BEDARFS-FESTSTELLUNG</b>	<b>HAUSHALTS-PLANUNG</b>	<b>ANSCHAFFUNG HERSTELUNG</b>	<b>NUTZUNG</b>	<b>STILLEGUNG</b>
	Sachaufwand für Vergleiche und Kosten	Sachaufwand für Haushaltsunterlagen	Sachaufwand für Vergabe und Durchführung der Investition	Sachaufwand für Nutzung, Unterhaltung und Instandhaltung	Sachaufwand für Gebrauchsanalyse und Wertgutachten für Verkauf
			<i>(Liquiditätsverstärkung durch investive Zuwendungen)</i>	Erträge aus Sopo aus Zuwendungen sowie aus Sondernutzung	
	Zeitraum: Ø 1 Jahre	Zeitraum: Ø 1 Jahr	Zeitraum: Ø 1 Jahr	Zeitraum: Ø 1 - 10 Jahre	Zeitraum: Ø 1 - 2 Jahre
<b>Wertpapiere</b> <i>(Gesamtzeitraum: 24 Jahre)</i>	Personalaufwand für Bedarfsermittlung	Personalaufwand für Haushaltsaufstellung	Personalaufwand für Haushaltskontrolle und Haushaltsabrechnung	Personalaufwand für Haushaltsabrechnung	Personalaufwand für Verkauf und Haushaltsabrechnung
	Sachaufwand für Vergleiche und Kosten	Sachaufwand für Haushaltsunterlagen	Sachaufwand für Vergabe und Durchführung der Investition	Sachaufwand für Nutzung	Sachaufwand für Wertgutachten für Verkauf
	Zeitraum: Ø 1 Jahr	Zeitraum: Ø 1 Jahr	Zeitraum: Ø 1 Jahr	Zeitraum: Ø 1 - 20 Jahre	Zeitraum: Ø 1 Jahr
				Erträge durch Dividenden und Wertpapierleihe	

*Abbildung 476 „Die Haushaltsbelastungen im Lebenszyklus gemeindlicher Investitionen“*

Eine solche Folgenabschätzung muss dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit genügen und zu einer ausreichenden Nachhaltigkeit der gemeindlichen Investitionsmaßnahme beitragen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Für die Abschätzung der gemeindlichen Folgekosten gilt dabei, dass nicht nur die an Dritte zu leistenden Zahlungen, sondern insbesondere auch die eigenen künftig entstehenden Aufwendungen, aber auch mögliche Erträge, in die Haushaltsplanung einzubeziehen sind.

**3. Zu Absatz 3 (Kostenberechnung für kleine Investitionen):**

**3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Verpflichtung der Gemeinde, bei Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich die in Betracht kommende Möglichkeit als wirtschaftlichste Lösung für die Umsetzung einer geplanten Investitionsmaßnahme zu finden, kann bei kleineren Investitionsmaßnahmen für die Gemeinde ggf. zu aufwendig sein. Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt daher für gemeindliche Investitionen unterhalb der von Rat für Investitionen festgelegten Wertgrenze eine Vereinfachung zu.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde wird verlangt, dass vor dem Beginn von kleineren Investitionen mindestens eine Kostenberechnung dafür vorliegen muss. Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält jedoch keine Definition der Inhalte und Struktur einer Kostenberechnung. Bei dieser Vorgabe wird lediglich davon ausgegangen, dass ohne eine vorherige Kostenermittlung im Einzelfall eine Veranschlagung der Auszahlungen im gemeindlichen Finanzplan auch für kleinere Investitionen nicht möglich ist.

Von der Gemeinde sollte zudem auch ein Kostenvergleich durchgeführt werden, auch wenn nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ein derartiger Vergleich nicht ausdrücklich gefordert wird. Die Gemeinde kann dabei grundsätzlich eigenverantwortlich entscheiden, in welcher Form die nach dieser Vorschrift erforderliche Kostenberechnung aufgestellt werden soll. Von der Gemeinde können dafür geeignete sachliche Vorgaben aus dem allgemeinen Bauwesen genutzt werden.

Die gemeindlichen Kostenberechnungen sollten immer unter Einbeziehung der bautechnischen Regeln aufgestellt werden. Die ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Kostenrechnung“ lässt dabei keine überschlägige bzw. „angenäherte“ Ermittlung der Kosten in Form einer allgemeinen Kostenschätzung zu (vgl. § 2 Absatz 10 HOAI). Anders als bei großen gemeindlichen Investitionen wird jedoch nicht auf die Veranschlagung solcher Maßnahmen im gemeindlichen Haushaltsplan abgestellt.

Die kleineren Investitionsmaßnahmen der Gemeinde sollen daher erst dann veranschlagt werden, wenn deren tatsächliche Durchführung im Haushaltsjahr ausreichend gesichert ist. Die Gemeinde muss dabei berücksichtigen, dass die Aussagefähigkeit einer Kostenrechnung hinsichtlich des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde begrenzt ist, weil bei dieser Rechnung nur die Kostenelemente und nicht auch der Nutzen und die Wirkungen der gemeindlichen Investition betrachtet werden.

### **3.2 Die Inhalte der Kostenberechnung**

Die Gemeinde muss auch bei kleineren Investitionen der Gemeinde die technische Gestaltung und Durchführung der Investitionsmaßnahme ausreichend planen und festlegen, damit die voraussichtlich benötigten Auszahlungen zuverlässig und sorgfältig ermittelt werden können. Das Vorliegen einer Entwurfsplanung ist dafür als sachgerecht anzusehen. In die Erstellung einer Kostenberechnung sollen daher die Entwurfszeichnungen, Mengenberechnungen und die für die Berechnung relevanten Erläuterungen einbezogen werden (§ 2 Absatz 11 HOAI).

Die Aufstellung der Kostenberechnung entsprechend der DIN 276-1 durch die Gemeinde ist grundsätzlich möglich, jedoch haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Die DIN stellt aber eine gute Grundlage für die gemeindliche Kostenberechnung dar, denn sie ist auf die Ermittlung und Gliederung von Kosten im Bauwesen ausgerichtet. Es bietet sich daher an, die gemeindliche Kostenberechnung mindestens in Anlehnung an die Kostenberechnung nach der DIN 276 aufzustellen.

Bei einer gemeindlichen Kostenberechnung können aber auch andere Unterlagen dafür herangezogen werden, denn es gilt haushaltsrechtlich, die notwendigen Auszahlungen für die Veranschlagung im Finanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans betragsmäßig für eine Maßnahme zu ermitteln (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die Kostenberechnung der Gemeinde soll daher einerseits die möglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines künftigen gemeindlichen Vermögensgegenstandes enthalten (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Die aus einer kleineren Investition entstehenden Folgekosten sollen aber auch nicht verschwiegen werden.

Die Gemeinde kann für die Ermittlung der künftigen Nutzungskosten, zu denen regelmäßig und unregelmäßig wiederkehrende Kosten während des gesamten Zeitraumes der Nutzung gehören, deshalb allgemeine Normen heranziehen, z. B. die DIN 18960. Aber auch die DIN 31051 „Grundlagen der Instandhaltung“, die DIN 32736 „Gebäudemanagement, Begriffe und Leistungen“ sowie die DIN 32541 „Betreiben von Maschinen und vergleich-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 14 GemHVO NRW**

baren technischen Arbeitsmitteln“ sollten im Zusammenhang mit der gemeindlichen Kostenberechnung nicht außer Betracht bleiben.

XXXXXXXXXXXX

**§ 15**  
**Verfügun gsmittel**

<sup>1</sup>Verfügun gsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters sind im Haushaltsplan gesondert anzugeben.

<sup>2</sup>Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten und nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden.

<sup>3</sup>Sie sind nicht übertragbar.

**Erläuterungen zu § 15:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Stellung des Bürgermeisters**

**1.1 Allgemeine Sachlage**

Der Bürgermeister der Gemeinde hat als gesetzliches Mitglied des Rates der Gemeinde und als Leiter der Verwaltung der Gemeinde eine Vielzahl von politischen und von Verwaltungsaufgaben zu erfüllen (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 2 und § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Er ist kommunaler Wahlbeamter und für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung verantwortlich (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Zudem hat der Bürgermeister die Beschlüsse des Rates, der Bezirksvertretungen und der Ausschüsse vorzubereiten und nach der Beschlussfassung entsprechend auszuführen (vgl. § 62 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Der Bürgermeister hat seine Aufgaben unter der Kontrolle des Rates und in Verantwortung ihm gegenüber durchzuführen und ihn über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zu unterrichten, z. B. bei Dringlichkeitsentscheidungen sowie Weisungen, die im Rahmen von Pflichtaufgaben und in Auftragsangelegenheiten ergehen (vgl. § 55 GO NRW). Er entscheidet ferner in Angelegenheiten, die ihm vom Rat oder von den Ausschüssen des Rates zur Entscheidung übertragen worden sind. Außerdem ist der Bürgermeister der gesetzliche Vertreter der Gemeinde in Rechts- und Verwaltungsgeschäften (vgl. § 63 Absatz 1 GO NRW).

**1.2 Der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde**

**1.2.1 Die Vertretung im Außenverhältnis**

Die Vertretung der Gemeinde im Außenverhältnis obliegt dem Bürgermeister. Vom Landesgesetzgeber ist der Bürgermeister ausdrücklich als gesetzlicher Vertreter der Gemeinde in den Rechtsgeschäften und Verwaltungsgeschäften der Gemeinde bestimmt worden. Das Recht des Bürgermeisters zur Vertretung der Gemeinde gilt unbeschadet der dem Rat und seinen Ausschüssen zustehenden Entscheidungsbefugnisse (vgl. § 63 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Von der Gemeinde gegenüber Dritten abzugebende Verpflichtungserklärungen sind daher vom Bürgermeister oder seinem allgemeinen Vertreter und einem vertretungsberechtigten Bediensteten zu unterzeichnen (vgl. § 64 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Mit dieser rechtlichen Vorgabe wird auch der gewichtige Zweck verfolgt, die Gemeinde vor übereilten Erklärungen zu schützen. Vor der Unterzeichnung soll sich die Gemeinde eine ausreichende Zeit nehmen können, um sich die notwendige Klarheit über den Inhalt und die Auswirkungen einer neuen Verpflichtung verschaffen zu können.

### **1.2.2 Die Vertretung im Innenverhältnis**

Für die Vertretung der Gemeinde im Innenverhältnis ist die Stellung des Bürgermeisters ebenfalls gesetzlich bestimmt worden. Der Bürgermeister ist verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Er leitet und verteilt die Geschäfte innerhalb der Gemeindeverwaltung und kann sich dabei bestimmte Aufgaben vorbehalten und die Bearbeitung einzelner Angelegenheiten selbst übernehmen. Ihm steht daher die Geschäftsführungsbefugnis für die Gemeindeverwaltung zu.

Außerdem gelten die Geschäfte der laufenden Verwaltung im Namen des Rates als auf den Bürgermeister übertragen, sofern keine Vorbehalte seitens des Rates bestehen (vgl. § 41 Absatz 3 GO NRW). In diesem Zusammenhang sollte die sachliche Entscheidungszuständigkeit im Verhältnis zwischen dem Rat der Gemeinde und dem Bürgermeister sowie notwendige Unterrichtungspflichten örtlich eindeutig geklärt und festgelegt werden (vgl. §§ 41 und 62 GO NRW). Unter Berücksichtigung einer derart vielfältigen Verantwortung muss der Bürgermeister für eine zutreffende Erledigung der gemeindlichen Aufgaben ausreichend Sorge tragen.

### **1.2.3 Der Bürgermeister und der Kämmerer**

Die gesetzlich bestimmten Aufgaben geben dem Kämmerer als Finanzverantwortlichen der Gemeinde eine besondere Rechtsposition bzw. Stellung innerhalb der Gemeindeverwaltung. Er verfügt über besondere gesetzlich bestimmte Aufgaben und Befugnisse, die ihm nicht entzogen werden können. Er hat z. B. die Aufgabe, den Entwurf der Haushaltssatzung aufzustellen sowie die Befugnis, in einem bestimmten Umfang über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen zu entscheiden.

Derartige gesetzliche Festlegungen haben zur Folge, dass die Aufgabe und Funktion „Kämmerer“ nicht vom Bürgermeister übernommen bzw. durch ihn wahrgenommen werden kann. Diese Sachlage gilt insgesamt auch für den Vertretungsfall. Eine Ausnahme davon ist auch grundsätzlich nicht mithilfe der Delegationsbefugnis des Kämmerers möglich (vgl. § 83 Absatz 1 GO NRW).

Die Unzulässigkeit der Wahrnehmung der Aufgaben des Kämmerers durch den Bürgermeister besteht unabhängig davon, ob der Aufgabenbereich „Finanzwesen“ organisatorisch dem Dezernat oder Fachbereich des Bürgermeisters zugeordnet ist oder nicht. Eine Unzulässigkeit entsteht bereits dadurch, dass dem Kämmerer gesetzlich eigenständige Rechte eingeräumt worden sind, die ihm weder vom Bürgermeister noch vom Rat entzogen werden können (vgl. z. B. §§ 80, 83 und 95 GO NRW). Aufgrund der gesetzlichen Gegebenheiten ist eine Personalunion zwischen dem Amt des Bürgermeisters und dem Amt des Kämmerers ausgeschlossen.

## **2. Die Veranschlagung der Verfügungsmittel**

Dem Bürgermeister werden für die Erledigung seiner vielfältigen Aufgaben im Rahmen der gemeindlichen Aufgaben regelmäßig besondere Haushaltsmittel für dienstliche Zwecke zur Verfügung gestellt (Verfügungsmittel). Für den Rat der Gemeinde besteht dazu keine haushaltsrechtliche Verpflichtung. Sofern der Rat der Gemeinde für den Bürgermeister besondere Verfügungsmittel bereitstellt, sind diese im Ergebnisplan des gemeindlichen Haushaltsplans zu veranschlagen.

Der Rat der Gemeinde entscheidet dann im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung, ob und in welchem Umfang dem Bürgermeister besondere Verfügungsmittel für die Erledigung seiner Aufgaben im Haushaltsjahr zur Verfügung gestellt werden. Diese Haushaltsmittel sind vom Bürgermeister nur für dienstliche Zwecke, für die keine (speziellen) Aufwendungen im Ergebnisplan veranschlagt worden sind, einzu-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 15 GemHVO NRW**

setzen, z. B. für Repräsentationszwecke. Diese Ausrichtung besteht unabhängig von Form der Veranschlagung der Verfügungsmittel im gemeindlichen Ergebnisplan.

Über den Umfang des einzelnen Einsatzes der Verfügungsmittel für dienstliche Zwecke im Haushaltsjahr kann der Bürgermeister eigenverantwortlich entscheiden. Die Verfügungsmittel stellen dabei grundsätzlich subsidiäre Haushaltsmittel dar. Mögliche Aufwendungen aufgrund der dienstlichen Tätigkeit des Bürgermeisters, für die Ermächtigungen unter speziellen Haushaltspositionen des Ergebnisplans veranschlagt worden sind, müssen unter diesen (speziellen) Haushaltspositionen gebucht werden. Die Aufwendungen dürfen haushaltsmäßig nicht den Verfügungsmitteln zugeordnet werden.

Die Gemeinde kann die Verfügungsmittel zusammengefasst unter einer einzigen Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagen. Sie muss diese Haushaltsmittel nicht nach den voraussichtlichen Verwendungszwecken im Haushaltsjahr aufteilen und sachbezogen unter mehreren Haushaltspositionen des Ergebnisplans veranschlagen. Durch die haushaltsrechtlich zulässige Zusammenfassung entsteht jedoch keine allgemeine Zweckfreiheit der Verfügungsmittel. Sie dürfen zudem nicht für investive Vorgänge eingesetzt werden.

### **3. Der Nachweis der Verfügungsmittel**

Die Verfügungsmittel des Bürgermeisters stellen gemeindliche Haushaltsmittel dar, die vom Bürgermeister für laufende Zwecke im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeiten und nicht für investive Zwecke oder Finanzierungszwecke zu verwenden sind. Diese gemeindlichen Haushaltsmittel sind daher der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen. Sie stellen sonstige ordentliche Aufwendungen der Gemeinde dar und sind im Umfang des örtlichen Bedarfs unter der zutreffenden Haushaltsposition im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Im Finanzplan der Gemeinde sind die voraussichtlich zu leistenden Zahlungen in entsprechender Art und Weise zu veranschlagen.

Die tatsächliche Verwendung der Verfügungsmittel sich erst aus der Aufgabenerfüllung bzw. dienstlichen Tätigkeit des Bürgermeisters. Der Nachweis über die Verwendung der Verfügungsmittel durch den Bürgermeister oder die sonst dazu Berechtigten ist deshalb zweckbezogen vorzunehmen. Je nach dem Zweck ihrer Verwendung sind daher die Verfügungsmittel unter den sachlich zutreffenden Haushaltspositionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen.

Die Verfügungsmittel dürfen von der Gemeinde nicht unter einer ggf. gebildeten Sammelposition erfasst und nachgewiesen werden. Dieser zweckbezogene Nachweis gilt entsprechend für den Nachweis der erfolgten Auszahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung. Zur Kontrolle der Inanspruchnahme der Verfügungsmittel kann es ggf. geboten sein, eine gesonderte Nebenrechnung zu führen. Ein solches Instrument kann der Gemeinde ggf. eine Hilfestellung sein, wenn die Verfügungsmittel in sachlicher Hinsicht und dem betragsmäßigen Umfang nach neu bemessen werden sollen.

### **4. Die Verfügungsmittel anderer Funktionsträger**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe zu den Verfügungsmitteln des Bürgermeisters ist allein auf die haushaltswirtschaftliche Behandlung dieser Haushaltsmittel ausgerichtet worden. Sie stellt daher keine Begrenzung allein auf den Funktionsträger „Bürgermeister“ dar. Dem Rat der Gemeinde steht es daher zu, auch anderen Funktionsträgern ggf. Verfügungsmittel zur Verfügung zu stellen, wenn diese Verantwortlichen bestimmte Aufgaben als Vertreter bzw. als Repräsentant der Gemeinde ausführen.

Zu den besonderen gemeindlichen Funktionsträgern, denen von der Gemeinde ebenfalls Verfügungsmittel gewährt werden können, gehören z. B. die Bezirksvorsteher, die auch die Bezeichnung „Bezirksbürgermeister füh-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 15 GemHVO NRW**

ren können (vgl. § 36 Absatz 2 GO NRW). Ebenso stellen die Ortsvorsteher besondere Funktionsträger in der Gemeinde dar, die auch die Bezeichnung „Ortsbürgermeister“ führen können (vgl. § 39 Absatz 2 GO NRW).

Bei einer örtlichen Entscheidung, auch anderen Funktionsträgern ggf. eigene Verfügungsmittel zu überlassen oder ihnen einen Zugriff auf gemeindliche Verfügungsmittel zu gewähren, sind die gleichen haushaltsrechtlichen Regeln wie beim Bürgermeister zu beachten. In der Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss sind daher die Verfügungsmittel der anderen Funktionsträger in der gleichen Art und Weise nachzuweisen wie die Verfügungsmittel des Bürgermeisters.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Zwecke und Veranschlagung der Verfügungsmittel):**

#### **1.1 Die Zwecke der Verfügungsmittel**

Für die Gemeinde besteht keine gesetzliche Verpflichtung, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister „zweckfreie“ Verfügungsmittel im Rahmen der Aufgabenerledigung zur Verfügung zu stellen. Bei solchen Verfügungsmitteln handelt es sich regelmäßig um Aufwendungen der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, die im Rahmen seiner persönlichen Aufgabenerledigung für dienstliche Zwecke entstehen. Der Mittelbedarf für die einzelnen dienstlichen Zwecke, wegen der im Verlauf des Haushaltsjahres die sachbezogenen Aufwendungen entstehen, lässt sich im Voraus nicht konkret abschätzen.

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister ist zudem berechtigt, die Zwecke, für die Verfügungsmittel eingesetzt werden können, eigenverantwortlich bestimmen zu dürfen. Sie oder er kann daher über die Verfügungsmittel wie über einen ihr oder ihm zustehenden Fonds ohne einzelne sachliche Beschränkungen verfügen. Es muss jedoch die besondere Vorgabe beachtet werden, dass diese Haushaltsmittel ausschließlich für dienstliche Sachzwecke im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit zu verwenden sind. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann die Verfügung über einen Teil ihrer Verfügungsmittel auch auf andere Dienststellen oder Beigeordnete der Gemeindeverwaltung übertragen.

#### **1.2 Die Veranschlagung der Verfügungsmittel**

Für die Gemeinde besteht keine Verpflichtung zur Veranschlagung von zweckfreien Verfügungsmitteln für die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister im jährlichen Haushaltsplan. Sofern sich der Rat der Gemeinde jedoch entscheidet, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister für die Erfüllung seiner Aufgaben gesonderte Haushaltsmittel zur Verfügung zu stellen, ist die Gemeinde verpflichtet, diese Verfügungsmittel im Haushaltsplan unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze gesondert zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW).

Bei der Festlegung der Höhe der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters müssen die Aufgaben und die Grenzen der Angemessenheit ausreichend berücksichtigt werden. Die Veranschlagung der Verfügungsmittel darf daher nicht über das unbedingt notwendige Maß hinaus hinausgehen. Die Ermächtigung muss ausgestaltet sein, dass die Verfügungsmittel von der Bürgermeisterin oder vom Bürgermeister nur für dienstliche Zwecke in Anspruch genommen werden. Die Ausgestaltung im Einzelnen ist von der Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen.

## **2. Zu Satz 2 (Beschränkungen für die Verfügungsmittel):**

### **2.1 Die Verwendungsbeschränkungen**

Die Gemeinde muss grundsätzlich sicherstellen, dass der Einsatz der Verfügungsmittel für dienstliche Zwecke der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und in den Grenzen der Angemessenheit bewegt. Diese haushaltsmäßige Beschränkung ergibt sich nicht nur für den veranschlagten Gesamtbetrag der Verfügungsmittel im Haushaltsplan der Gemeinde, sondern auch für die Inanspruchnahme der Ermächtigung (Nutzung der Verfügungsmittel für dienstliche Zwecke).

Die Verfügungsmittel dürfen zudem nicht durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister für Zwecke in Anspruch genommen werden, die außerhalb der Aufgabenerfüllung und der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde liegen. Sie dürfen aber auch nicht als Ersatz für andere aufgabenbezogene Haushaltsmittel der Gemeinde herangezogen werden, z. B. bei einem über- oder außerplanmäßigen oder bei einem investiven Bedarf der Gemeinde. Diese haushaltswirtschaftlichen Rahmenbedingungen führen jedoch nicht zu Einschränkungen in der eigenverantwortlichen Entscheidung über die Verwendung der Verfügungsmittel.

Die im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten Ermächtigungen für die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters stellen einen festen, einzuhaltenden Rahmen dar, der bei der Verwendung der Verfügungsmittel im betreffenden Haushaltsjahr von den Berechtigten nicht überschritten werden darf. Gleichzeitig lassen es aber auch die anderen im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagten zweckbezogenen Ermächtigungen nicht zu, ersatzweise darauf zurückzugreifen, wenn ein Mehrbedarf bei den Verfügungsmitteln besteht. Die Verfügungsmittel dürfen daher nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden, um diese Haushaltspositionen zu verstärken oder in umgekehrter Richtung die Verfügungsmittel zu erhöhen.

### **2.2 Das Verbot der Überschreitung**

Die haushaltsrechtliche Regelung, die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel dürfen von der Bürgermeisterin oder vom Bürgermeister nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden, trägt dem Umstand Rechnung, dass die Verfügungsmittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung dieser Personen oder anderer zulässiger Verfügungsberechtigter zur Verfügung stehen. Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters innerhalb des Haushaltsjahres darf daher auch nicht überplanmäßig erfolgen (vgl. § 83 GO NRW).

Der Mehrbedarf bei den Verfügungsmitteln darf auch nicht durch mögliche Zuwendungen befriedigt werden, die ggf. von Dritten freiwillig geleistet werden. Eine Verstärkung der Verfügungsmittel des Bürgermeisters ist nur im Rahmen einer gemeindlichen Nachtragssatzung durch eine Veranschlagung der Erhöhung der entsprechenden Ermächtigungen in einen Nachtragshaushaltsplan möglich (vgl. § 81 GO NRW i. V. m. § 10 GemHVO NRW). Eine solche Art der Erhöhung darf nur den Bedarf abdecken, der aus dienstlichen Gründen noch bis zum Ende des Haushaltsjahres voraussichtlich entsteht

### **2.3 Der örtliche Verwendungsrahmen**

Die Nutzung der Verfügungsmittel für dienstliche Zwecke der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters muss sich im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und in den Grenzen der Angemessenheit bewegen. Dieser Rahmen und die persönliche Verantwortung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters lassen es zu, ggf. mögliche Bedingungen oder Beschränkungen unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse in einer Regelung festzuschreiben. Das folgende Beispiel soll dazu einen Beitrag leisten (vgl. Beispiel 64).

**BEISPIEL:**

**Die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters**

- Die Verfügungsmittel müssen der Erfüllung der Aufgaben im Rahmen der Repräsentation der Gemeinde dienen und im Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben stehen.
- Die Entscheidung über den Einsatz der Verfügungsmittel obliegt dem pflichtgemäßen Ermessen des Berechtigten. Ein Einsatz sollte nicht erfolgen für persönliche oder parteiliche Zwecke oder von Zwecken, für die keine Aufwendungen im Ergebnisplan veranschlagt worden sind.
- Für die Bewirtschaftung der Verfügungsmittel gelten die Haushaltsgrundsätze wie bei der sonstigen Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans. Der Zweck und die Aufwendungen müssen in einem vertretbaren Verhältnis zueinanderstehen.
- Der Einsatz der Verfügungsmittel ist im Rahmen der gemeindlichen Buchungen zu erfassen und zu dokumentieren sowie zu belegen.
- Die Verfügungsmittel dürfen nicht überschritten und nicht mit anderen Haushaltspositionen im Ergebnisplan verbunden werden. Sie stehen überjährig nicht zur Verfügung.

*Beispiel 64 „Die Verfügungsmittel des Bürgermeisters“*

Einen gesonderten, zusammengefassten Nachweis über die Verwendung der ihnen im Rahmen der dienstlichen Aufgaben für das Haushaltsjahr zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel muss der Bürgermeister nicht führen. Er muss auch keine gesonderte Rechtfertigung über die getroffene Verwendungsentscheidung erstellen.

#### **2.4 Die Verfügungsmittel und vorläufige Haushaltsführung**

In den Fällen, in denen sich die Gemeinde in der vorläufigen Haushaltsführung befindet, darf nur in besonders begründeten Fällen ein Einsatz von Verfügungsmitteln durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister erfolgen (vgl. § 82 GO NRW). Die Verfügungsmittel unterliegen als gemeindliche Haushaltsmittel den gleichen haushaltswirtschaftlichen Beschränkungen, die auch für die anderen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen gelten. Eine Verwendung ist daher nur dann möglich, sofern der Einsatz für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar ist.

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat daher in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung der Gemeinde hinsichtlich ihrer oder seiner Verfügungsmittel zu beachten, dass aus der dienstlichen Tätigkeit heraus nur Aufwendungen entstehen und Auszahlungen geleistet werden dürfen, zu denen die Gemeinde rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind. Ein solcher Sachverhalt dürfte in dieser Zeit regelmäßig für den Einsatz der Verfügungsmittel nicht vorliegen. Bei einer längerfristigen vorläufigen Haushaltsführung muss die Inanspruchnahme von Verfügungsmitteln auf das notwendige Maß und den unabweisbaren Bedarf im Haushaltsjahr beschränkt werden.

#### **3. Zu Satz 3 (Verbot der Übertragung):**

Die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters stellen einen festen, einzuhaltenden Rahmen für die Verwendung der Verfügungsmittel im betreffenden Haushaltsjahr dar. Soweit diese nicht in voller Höhe benötigt wurden, wird regelmäßig davon ausgegangen, dass kein weiterer Verwendungsbedarf oder eine Verwendung erst im nächsten Haushaltsjahr erfolgen kann. Die Ermächtigung für die Verfügungsmittel ist daher von der Ermächtigungsübertragung nach § 22 GemHVO NRW ausgeschlossen worden.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 15 GemHVO NRW**

Dieses haushaltsrechtlich bestimmte Verbot ist sachlich geboten und nachvollziehbar. Es dürfte einerseits für einen überjährigen Einsatz dieser gemeindlichen Haushaltsmittel kein sachlicher Bedarf bestehen, denn es besteht keine Bindung der Verfügungsmittel an bestimmte Einzelzwecke. Andererseits haben die Verfügungsmittel als gemeindliche Haushaltsmittel keine so große haushaltswirtschaftliche Bedeutung, dass eine haushaltsmäßige Abweichung vom Grundsatz der Jährlichkeit zwingend geboten wäre (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW).

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 15 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 16**  
**Fremde Finanzmittel**

(1) Im Finanzplan müssen nicht veranschlagt werden

1. durchlaufende Finanzmittel,
2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel),
3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden.

(2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann anordnen, dass Zahlungen nach Absatz 1 angenommen oder geleistet werden dürfen, wenn dies im Interesse der Gemeinde liegt und gewährleistet ist, dass diese Zahlungen in die Prüfung der Zahlungsabwicklung einbezogen werden.

**Erläuterungen zu § 16:**

**I. Allgemeines**

Für jedes Haushaltsjahr hat die Gemeinde im Finanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans die voraussichtlich erzielenden Einzahlungen und voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Nach dem haushaltsrechtlichen Grundsatz der Vollständigkeit gehören dazu auch solche Zahlungen, die von der Gemeinde aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen für andere Institutionen oder sonstige Dritte in ihrer Finanzbuchhaltung abgewickelt werden. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung entstehen durch die Erledigung von Zahlungsleistungen für Dritte jedoch besondere Zahlungsströme.

Die Gemeinde muss die Ansprüche Dritter in deren Namen einziehen und die Verpflichtungen Dritter in deren Namen erfüllen. Vielfach bestehen daher bei der Abwicklung der Zahlungen gesonderte Finanzbeziehungen, die nicht unmittelbar der örtlichen bzw. gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen. Die Zahlungsabwicklung für Dritte kommt daher einer „treuhänderischen“ Tätigkeit durch die Gemeinde gleich. Für die Gemeinde stellen daher Finanzmittel, die aufgrund von Zahlungen für Dritte benötigt werden, von den eigenen Finanzmitteln abzugrenzende „fremde Finanzmittel“ dar.

Die fremden Finanzmittel stellen deshalb für die Gemeinde auch keine Ressourcen dar, die zu eigenen Gunsten verwendet werden dürfen oder von ihr erwirtschaftet worden sind. Die Leistung von fremden Finanzmitteln an Dritte verursacht daher keine Erträge und Aufwendungen bzw. muss von der Gemeinde nicht zu eigenen Lasten vollzogen werden. Bei der Gemeinde können deshalb aufgrund der Zahlungen mit fremden Finanzmitteln ergebniswirksame Ansprüche oder Verpflichtungen lediglich aus der verwaltungsmäßigen Abwicklung dieser Finanzmittel gegenüber ihren Auftraggebern entstehen.

Die Gemeinde muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihr für die Zahlungsabwicklung für Dritte ausreichende Finanzmittel bzw. Zahlungsmittel zur Verfügung gestellt werden. Ihr sollen möglichst keine unvertretbaren Zinsaufwendungen entstehen, z. B. aus einer zwingenden Vornahme von Auszahlungen. Die Gemeinde muss daher laufend klären, zu welchen Zeitpunkten die Bereitstellung von Zahlungsmittel durch Dritte erfolgt und wann eine Abrechnung vorzunehmen ist. Das jeweils vereinbarte Zahlungsverfahren und die Zahlungs- bzw. Abrechnungstermine muss die Gemeinde dabei in ihrer eigenen Liquiditätsplanung berücksichtigen.

Die von der Gemeinde zu verwaltenden fremden Finanzmitteln sind hinsichtlich der Ansprüche und Verpflichtungen zu überwachen. Die Überprüfung bzw. Überwachung ist dabei von den Vorgaben abhängig, die durch Dritte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 16 GemHVO NRW**

auferlegt sind. Sie muss dazu ggf. technische Voraussetzungen vor Ort schaffen, damit die Finanzmittel auch als Einzahlungen von den Schuldnern angenommen oder die Auszahlungen an Dritte geleistet werden können. Die Gemeinde soll dazu festlegen, dass bei durchlaufenden Geldern die Auszahlungen nicht vor dem tatsächlichen Eingang der Gelder geleistet werden dürfen.

Die bei der Gemeinde verfügbaren fremden Finanzmittel sind nicht mit dem Fremdkapital der Gemeinde zu verwechseln, das z. B. in Form von Krediten der Gemeinde zur eigenen Verwendung zufließt. Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt daher zu den fremden Finanzmitteln ausdrücklich zu, dass die Gemeinde auf die Veranschlagung dieser Finanzmittel im gemeindlichen Haushaltsplan verzichten darf, denn vielfach ist für die Gemeinde nicht vorhersehbar, in welchem Umfang sie im Haushaltsjahr auch Zahlungen für Dritte abwickeln soll.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel):**

#### **1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die allgemeinen Planungsgrundsätze für den gemeindlichen Haushalt sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und die daraus entstehende Ergebnisrechnung ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und die Ertragslage der Gemeinde geben. Der Finanzplan und die daraus entstehende Finanzrechnung sollen dazu beitragen, dass ein Bild über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung entsteht und die Finanzlage der Gemeinde beurteilt werden kann.

Bei fremden Finanzmittel wird es jedoch ausdrücklich der Gemeinde überlassen, ob eine sachlich ausreichende Prognose besteht, um die Finanzmittel, die bei ihrer Zahlungsabwicklung für Dritte voraussichtlich im Haushaltsjahr benötigt werden, im gemeindlichen Finanzplan veranschlagen zu können. Die Gemeinde kann daher die fremden Finanzmittel in ihren Finanzplan einbeziehen oder von der Veranschlagung ausnehmen. Bei dieser Wahlmöglichkeit ist davon ausgegangen worden, dass die Dritten ihren Bedarf an Finanzmittel haushaltsmäßig selbst planen und veranschlagen.

Die haushaltsrechtliche Regelung stellt aber kein absolutes Verbot für eine Veranschlagung von fremden Finanzmitteln im gemeindlichen Finanzplan dar. Sofern die Gemeinde die fremden Finanzmittel in ihre Haushaltsplanung einbeziehen und in ihrem Finanzplan veranschlagen will, muss sie entsprechend der gemeindlichen Finanzrechnung dafür mindestens eine gesonderte Haushaltsposition schaffen und über den voraussichtlichen Einzahlungs- und Auszahlungsumfang im Haushaltsjahr die entsprechenden Informationen von den Dritten als Auftraggeber einholen.

#### **1.2 Die Arten der fremden Finanzmittel**

##### **1.2.01 Allgemeine Sachlage**

Die fremden Finanzmittel, die bei der Gemeinde zur Auszahlung kommen und entsprechend auch als Einzahlung des Auftraggebers anfallen, werden je nach dem Charakter der Tätigkeit für andere Aufgabenträger bzw. der Zahlungsabwicklung in verschiedene Arten unterteilt. Sie werden jedoch haushaltsmäßig nicht unterschiedlich behandelt. Als fremde Finanzmittel werden folgende Arten bezeichnet (vgl. Abbildung 477).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 16 GemHVO NRW**

<b>DIE FREMDEN FINANZMITTEL</b>	
1.	Durchlaufende Finanzmittel
2.	Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte
3.	Finanzmittel sonstiger Dritter

*Abbildung 477 „Die fremden Finanzmittel“*

Die voraussichtlich im Haushaltsjahr von der Gemeinde abzuwickelnden fremden Finanzmittel sind nicht nach der Gliederung der haushaltsrechtlichen Aufzählung im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen. Diese Differenzierung spiegelt nur eine allgemeine Abgrenzung nach der Form des Umgangs der Gemeinde mit den zur Verfügung gestellten fremden Finanzmitteln wieder.

Die Gemeinde muss unabhängig von einer Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan in ihrer gemeindlichen Finanzbuchhaltung (Zahlungsabwicklung) die Einzahlungen und/oder Auszahlungen dieser Finanzmittel kassenmäßig erfassen und als gemeindliche Zahlungsvorgänge in der Finanzrechnung nachweisen. Sie muss im Rahmen ihres Jahresabschlusses den zum Abschlussstichtag vorhandenen Bestand in ihrer Bilanz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ ansetzen.

#### **1.2.1 Zu Nummer 1 (Durchlaufende Finanzmittel):**

##### **1.2.1.1 Die Inhalte des Begriffs „Durchlaufende Finanzmittel“**

Die fremden Finanzmittel bei der Gemeinde werden dann als durchlaufende Finanzmittel bzw. durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn Einzahlungen von Dritten bei der Gemeinde eingehen, die an andere Dritte weiterzuleiten sind, weil diese Finanzleistungen haushaltsmäßig nicht der Gemeinde zustehen. Die kassenmäßigen Zahlungsvorgänge mit diesen Finanzmitteln erfolgen daher nicht auf der Grundlage der Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans, sondern auf Veranlassung von Dritten.

Die Dritten geben dazu oftmals auch die Zahlungsbedingungen vor, sodass der Gemeinde regelmäßig keine Entscheidungen über die zahlungsmäßige bzw. kassenmäßige Abwicklung zustehen. Zu solchen Finanzvorgängen, bei der die Finanzbuchhaltung der Gemeinde nur wegen der Durchführung der Abwicklung fremder Zahlungsvorgänge berührt ist, gehören u. a. die Entgegennahme und Weiterleitung von Spenden, die Erhebung von Beiträgen oder Umlagen für Dritte, z. B. die Fischereiabgabe nach § 36 LFischG NRW, die dem Land zufließt.

Durch eine derartige Aufgabenerledigung für Dritte werden wegen des dadurch entstehenden Personal- und Sachaufwandes in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung die Ressourcen der Gemeinde in Anspruch genommen, unabhängig davon, ob die Gemeinde die für Dritte abzuwickelnden Finanzleistungen gegenüber den zahlungspflichtigen Dritten festzusetzen hat, z. B. wenn die Gemeinde aufgrund einer Satzung eine Abgabe für eine Immobilien- und Standortgemeinschaft erhebt und an diese Gemeinschaft weitergibt, weil der Gemeinde das Aufkommen aus der Abgabe nicht zusteht (vgl. § 1 und § 4 Absatz 7 und 8 ISSG NRW).

### **1.2.1.2 Durchlaufende Posten**

Im privatwirtschaftlichen Bereich wird statt des Begriffs „Durchlaufende Finanzmittel“ vielfach auch der Begriff „Durchlaufender Posten“ verwandt. Darunter werden solche Posten verstanden, unter denen vom Unternehmen Zahlungen erfasst werden, die nur für eine gewisse Zeit vereinnahmt oder verausgabt werden und das Unternehmen dabei die Stellung vergleichbar einem Treuhänder hat.

In solchen Fällen besteht kein unmittelbarer Anspruch des Unternehmens auf diese Leistung gegenüber einem Dritten, aber auch keine Verpflichtung zur Zahlung an den Empfänger. Die eigentlichen unmittelbaren Rechtsbeziehungen bestehen dabei unmittelbar zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsempfänger. Diese Fallgestaltung besteht auch bei der Gemeinde, jedoch ist dafür im gemeindlichen Haushaltsrecht der Begriff „Durchlaufende Gelder“ oder „Durchlaufende Finanzmittel“ gebräuchlich.

Das gemeindliche Haushaltsrecht in einigen Ländern enthält ebenfalls den Begriff „Durchlaufende Posten“. Der Begriff wird dort in der Ausprägung benutzt, dass darunter Einzahlungen an die Gemeinde oder Auszahlungen von der Gemeinde verstanden werden, bei denen die Zuordnung zu haushaltsmäßigen Konten noch nicht möglich ist (vgl. § 28 GemHVO des Landes Sachsen-Anhalt).

Eine solche Regelung ist im gemeindlichen Haushaltsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen nicht erforderlich, denn wegen der Beachtung und Anwendung des Grundsatzes der Kassenwirksamkeit im gemeindlichen Zahlungsverkehr müssen alle Ein- und Auszahlungen im Haushaltsjahr von der Gemeinde in der betreffenden Finanzrechnung erfasst werden. Eine Einzahlung anzunehmen oder eine Auszahlung zu leisten und solche Zahlungsvorgänge haushaltsmäßig als vorläufige Finanzvorgänge zu behandeln, soll in NRW nicht erfolgen.

Die Gemeinde soll die Zahlungen, bei denen noch keine Zuordnung zu einem gemeindlichen Geschäftsvorfall möglich ist, in ihrer Finanzbuchhaltung als „Sonstige Einzahlung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ oder „Sonstige Auszahlung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ buchungsmäßig bis zur späteren zutreffenden haushaltsmäßigen Zuordnung erfassen. Sie soll daher für solche Zahlungen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung entsprechende Konten in ihrem örtlichen Kontenplan vorsehen (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW). Für diese Zahlungen von Dritten an die Gemeinde oder umgekehrt sind weitere gesonderte Konten oder Haushaltspositionen in der gemeindlichen Finanzrechnung entbehrlich.

Der Begriff „Durchlaufende Posten“ darf zudem nicht mit dem Begriff „Offene Posten“ verwechselt werden. Ein offener Posten kann z. B. entstehen, wenn die Gemeinde in einem Geschäftsvorfall eine Rechnung an einen Dritten in der Debitorenbuchhaltung als Forderung erfasst. Es erfolgt dann i. d. R. keine Ausgleichsbuchung. Der Posten bleibt daher bis zur Begleichung der Rechnung offen. Erst mit der Buchung der eingegangenen Zahlung wird der Posten ausgeglichen.

### **1.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte):**

Zu den fremden Finanzmitteln der Gemeinde zählen auch die Finanzmittel, die von der Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen sind. Dazu gehören auch die der Gemeinde zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel. In diesen Fällen erfolgen die Zahlungen durch die Gemeinde aufgrund von Ermächtigungen in fremden Haushalten, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften und zu zahlen sind.

Es bedarf daher zu den Zahlungsleistungen der Gemeinde keiner besonderen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushalt. Die Bewirtschaftung fremder Haushalte als gemeindliche Aufgabe berührt aber auch die Ressourcen der Gemeinde durch die zu erbringenden Gemeindeverwaltungsleistungen. Die Bewirtschaftung der fremden Finanzmittel kann dabei unmittelbar mit der Buchung in einen fremden Haushalt oder in einen eigenen Rech-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 16 GemHVO NRW**

nungskreis verbunden sein. Oftmals wird es durch Fachgesetze bestimmten Dritten ermöglicht, die Gemeinde mit der Abwicklung ihrer Haushaltswirtschaft oder der Zahlungsgeschäfte zu beauftragen (vgl. Beispiel 65).

**BEISPIEL:**

**Die Übernahme von Kassengeschäften**

Eine Teilnehmergeinschaft nach dem Flurbereinigungsgesetz kann die Gemeinde mit der Kassenverwaltung beauftragen und dazu mit Zustimmung der Flurbereinigungsbehörde einen Geschäftsbesorgungsvertrag abschließen (vgl. § 16 FlurbG i. v. m. Nummer 3 FlurbkassenAnw). Der Gemeinde als Kassenverwalter obliegen dann z. B.:

- die Einrichtung der Konten,
- die Ausführung der Zahlungsanordnungen,
- die Durchführung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs,
- die kassenmäßige Abwicklung der Geldausgleiche und -entschädigungen,
- die Buchführung,
- die Aufstellung des Jahresabschlusses und Rechnungslegung,
- die Anforderung von Geldbeträgen der Beteiligten,
- die Durchführung des Mahnverfahrens.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde neben den einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften die Flurbereinigungskassenanweisung zu beachten (vgl. Runderlass des MKULNV NRW vom 28. Juli 2014; SMBl. NRW. 7815).

*Beispiel 65 „Die Übernahme von Kassengeschäften“*

Die Tätigkeit der Gemeinde für Dritte ist dann i.d.R. entgeltpflichtig. Sie hat dann aber vielfach in der Sache eine Entscheidungsfreiheit. Eine Übernahme solcher Aufgaben kann die Gemeinde i.d.R. dann nicht ablehnen, wenn sie z. B. selbst einem Zusammenschluss angehört, für den die ordnungsgemäße Erledigung seiner Haushaltswirtschaft dauerhaft gesichert werden soll. Bei der Übernahme der Durchführung haushaltswirtschaftlicher Aufgaben von Dritten kann die Gemeinde auch die dazu erforderlichen Vollstreckungsaufgaben wahrnehmen.

**1.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittel sonstiger Dritter):**

**1.2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch die Finanzmittel bei der Gemeinde, die in der Zahlungsabwicklung des endgültigen Kostenträgers oder einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde haushaltsmäßig vereinnahmt oder ausgezahlt werden. Derartige Zahlungen werden aufgrund der Ermächtigungen fremder Haushalte, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften sind und nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts heraus veranlasst. Dazu können z. B. Leistungen aus der Ausbildungsförderung oder Wohngeldleistungen gehören.

In diesen Fällen bleibt die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unberührt, denn derartige Zahlungen werden von der Zahlungsabwicklung der betreffenden Institution oder einer anderen Stelle ausgeführt, deren Haushalt von der Gemeinde bewirtschaftet wird. Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden aber wegen des durch die Haushaltsbewirtschaftung entstehenden Personal- und Sachaufwandes grundsätzlich die Ressourcen der Gemeinde berührt.

### **1.3 Der Nachweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung**

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel sind in die gemeindliche Finanzrechnung gesondert als „Fremde Finanzmittel“ aufzunehmen, soweit sie sich zum Abschlussstichtag im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z. B. auf gemeindlichen Bankkonten. Ein gesonderter Nachweis dieser Finanzmittel innerhalb der gemeindlichen Finanzrechnung ist als sachgerecht und erforderlich anzusehen, da die Gemeinde mit ihrer Finanzrechnung einen stichtagsbezogenen Überblick über den Gesamtbestand der verfügbaren Finanzmittel der Gemeinde geben soll sowie die Veränderungen der gemeindlichen Finanzmittel im abgelaufenen Haushaltsjahr aufzeigen muss.

Durch den gesonderten Nachweis in Höhe ihres Bestandes wird bei der Gemeinde der noch verfügbare Bestand erkennbar. Es sind dabei nicht die im Haushaltsjahr erfolgten Einzahlungen und Auszahlungen getrennt nachzuweisen. Ein solcher Nachweis ist ggf. gegenüber dem Auftraggeber der Gemeinde zu führen. Sofern in den Gesamtbestand an gemeindlichen Finanzmitteln auch noch ein Bestand an fremden Finanzmitteln einfließt, ist es regelmäßig geboten, im Rahmen der Erläuterungen zur Zusammensetzung der vorhandenen liquiden Mittel der Gemeinde im Anhang auch dazu Angaben zu machen.

#### **1.2.3.2 Keine Zuordnung von Stiftungskapital**

Eine Schenkung an die Gemeinde kann grundsätzlich in Form von Geldleistungen erfolgen. Sie kann dabei in Form einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung erfolgen. Der Gemeinde werden dabei durch den Stifter bestimmtes Kapital mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Solche Vermögensübergänge an die Gemeinde führen zu einem Vermögenszuwachs, der dauerhaft für bestimmte Zwecke einzusetzen ist. Eine solche der Gemeinde gewährte Schenkung geht in das Eigentum der Gemeinde über und soll bilanziell wie eine erhaltene Zuwendung behandelt werden.

Die Gemeinde kann daher den erhaltenen Kapitalzuwachs in ihre Haushaltswirtschaft nicht wie Finanzmittel sonstiger Dritter bzw. fremde Finanzmittel einordnen, die sich nur vorübergehend bei der Gemeinde befinden. Sie muss entsprechend der festgelegten Vermögensform einen Bilanzansatz im Anlagevermögen vornehmen, um die Erfüllung des festgelegten Stiftungszwecks dauerhaft sicherzustellen. Das Stiftungskapital, das von der Gemeinde dauerhaft zu verwalten ist, darf deshalb auch nicht unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

### **1.4 Die Einbeziehung in die Bilanz**

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel (Fremde Finanzmittel) sind auch in die gemeindliche Bilanz einzubeziehen, sofern zum Abschlussstichtag bei diesen Mitteln das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde liegt. Deren Bestand muss jedoch nicht wie in der Finanzrechnung unter einem gesonderten Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die sich aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr ergebenden Veränderungen sollen im Anhang erläutert und dadurch transparent gemacht werden.

Anhand des Bestandes an fremden Finanzmitteln und deren Abwicklung im Haushaltsjahr muss die Gemeinde klären, ob ein Ausgleich oder Differenzen bestehen. Sie muss dann gegenüber den Dritten als Auftraggeber ggf. Forderungen geltend machen oder ist zu Erstattungen verpflichtet. Die zutreffende Sachlage zum Abschlussstichtag muss entsprechend für den daraus entstehenden bilanziellen Ansatz erfasst und in der gemeindlichen Bilanz abgebildet werden. Die von der Gemeinde festgestellten Differenzen können dabei nicht in den Bilanzposten „Liquide Mittel“ einbezogen werden, sondern sind gesondert unter den sachlich zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite und der Passivseite der Bilanz anzusetzen.



## **2. Zu Absatz 2 (Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln):**

### **2.1 Die Übernahme der Zahlungsabwicklung für Dritte**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält eine gesonderte Ermächtigung für die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister über die Erledigung von Kassengeschäften für Dritte (Annahme und Auszahlungen von fremden Finanzmitteln) zu entscheiden. Die Abwicklung dieser Zahlungsgeschäfte muss dabei im Interesse der Gemeinde liegen. Der Bürgermeister als Verantwortlicher für das Handeln der Gemeindeverwaltung kann daher entscheiden und anordnen, dass von der Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung fremde Finanzmittel angenommen oder geleistet werden dürfen.

Bei derartigen Entscheidungen muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass die Zahlungsgeschäfte der Gemeinde mit fremden Finanzmitteln in die dauernde Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung durch die örtliche Rechnungsprüfung sowie in die Aufsicht der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters über die gemeindliche Finanzbuchhaltung vollständig einbezogen werden (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW i. V. m. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW).

### **2.2 Die Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte**

Die Gemeinde kann aber auch für Dritte die Aufgabe „Finanzbuchhaltung“ erledigen, z. B. deren Geschäftsbuchführung und/oder die Zahlungsabwicklung. Diese Möglichkeit der Gemeinde besteht nicht nur für eigene organisatorisch selbstständige Sondervermögen oder den in gemeindlicher Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. §§ 97 und 98 GO NRW). Die Gemeinde hat dabei in der Sache eine Entscheidungsfreiheit.

Durch Fachgesetze wird es jedoch auch einzelnen Dritten ermöglicht, die Gemeinde mit der Abwicklung von Zahlungsgeschäften zu beauftragen. Die Waldgenossenschaften können z. B. ihre Kassengeschäfte durch die Gemeinde besorgen lassen (vgl. § 20 Absatz 2 Gemeinschaftswaldgesetz). Die Tätigkeit der Gemeinde gegenüber einer Genossenschaft ist dann i. d. R. entgeltpflichtig. Eine ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäftsvorfälle Dritter durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Finanzbuchhaltung liegt im Interesse aller Beteiligten.

Es sollen dabei grundsätzlich die für die Gemeinde geltenden Vorschriften eine entsprechende Anwendung finden. Jedoch können sich im Einzelnen dann Abweichungen ergeben, wenn z. B. durch landesrechtliche Vorschriften der Gemeinde staatliche Aufgaben übertragen werden und die Gemeinde verpflichtet ist, die Zahlungspflichten daraus nach den landesrechtlich geltenden rechnungs-, kassen- und prüfungsrechtlichen Vorschriften abzuwickeln. Die Abwicklung der Geschäftsvorfälle Dritter erfordert aber immer von der Gemeinde geeignete Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen.

### **2.3 Die Einbeziehung in die unvermutete Prüfung**

Bei der Erledigung der Finanzbuchhaltung für Dritte muss von der Gemeinde aus Sicherheitsgesichtspunkten gewährleistet werden, dass die Zahlungsgeschäfte und die dazu verfügbaren fremden Finanzmittel auch in die unvermutete Prüfung einbezogen werden (vgl. § 30 Absatz 5 GemHVO NRW). Die dauernde Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung durch die örtliche Rechnungsprüfung kann jedoch dazu führen, dass auf die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung, die mindestens einmal jährlich vorzunehmen ist, verzichtet werden kann (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 16 GemHVO NRW**

Dieser Verzicht umfasst dann auch die fremden Finanzmittel in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung. Die Entscheidung darüber obliegt der Gemeinde, die aber gleichwohl über die Mindestanforderungen hinaus, weitere Prüfungen auch für die fremden Finanzmittel vornehmen lassen kann, wenn z. B. aus örtlichen Gegebenheiten heraus dazu ein Anlass besteht.

**2.4 Die Einziehung bei Amtshilfe im Rahmen der Vollstreckung**

Im Rahmen der Verwaltungsvollstreckung kann auch das Instrument der Amtshilfe nach den §§ 4 bis 8 VwVG NRW zur Anwendung kommen. Es stellt eine ergänzende Hilfe für die zuständige Vollstreckungsbehörde dar, die von einer anderen Behörde geleistet werden soll. Die Amtshilfe dient in diesen Fällen der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des Verfahrens bei einer Gemeinde.

Die ersuchte Behörde wird dadurch nicht zum Vollstreckungsschuldner (Selbstschuldner, Haftungs- oder Duldungsschuldner) gegenüber der ersuchenden Behörde. Gleichwohl bestehen Finanzbeziehungen bzw. Zahlungsströme zwischen den beiden Behörden, bei denen die ersuchte Behörde jedoch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der einzuziehenden Finanzmittel anzusehen ist.

Die erhaltenen Zahlungen aus der Amtshilfetätigkeit sind durch die ersuchte Vollstreckungsbehörde als fremde Finanzmittel nach § 16 GemHVO NRW zu behandeln. Aus diesen erhaltenen Zahlungen sind Ansprüche der ersuchten Vollstreckungsbehörde zu separieren, die dieser wegen ihrer Vollstreckungstätigkeit als Auslagersatz oder Gebühren zustehen.

Aus dem Ersuchen um Amtshilfe durch eine Vollstreckungsbehörde entsteht jedoch kein Geschäftsvorfall, der als eigenständiger Sachverhalt durch die beiden beteiligten Vollstreckungsbehörden zu bilanzieren wäre. Die Forderung gegen einen Dritten, die im Rahmen der Amtshilfe durchgesetzt werden soll, wird durch ein Amtshilfeersuchen nicht zu einer Forderung gegenüber der ersuchten Behörde. Die Forderung bleibt bei der ersuchenden Vollstreckungsbehörde grundsätzlich bestehen, bis diese erfüllt wurde, z. B. aus den durch die ersuchte Behörde eingezogenen Finanzmitteln.

**EEEEEEEEEEEEEE**

**§ 17**  
**Interne Leistungsbeziehungen**

Werden in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs interne Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans und der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.

**Erläuterungen zu § 17:**

**1. Die Zwecke der internen Leistungsbeziehungen**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Gemeinde ergeben sich Auswirkungen auf ihre Ressourcen nicht nur durch gemeindliche Geschäfte mit Dritten als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die gemeindlichen Ressourcen sind auch durch Auftragsarbeiten und sonstige Geschäftsbeziehungen zwischen einzelnen Einheiten der Gemeindeverwaltung betroffen. Die internen Geschäfte haben regelmäßig keine Außenwirkung, müssen aber gleichermaßen erfasst werden, und werden daher als interne Leistungsbeziehungen der Gemeinde bezeichnet. Die Gemeinde soll ihren Ressourcenverbrauch und ihr Ressourcenaufkommen grundsätzlich zutreffend und vollständig sowie so verursachungsgerecht wie möglich ermitteln.

Zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde ist es deshalb geboten, auch die aus den internen Leistungsbeziehungen zu erzielenden Erträge und entstehenden Aufwendungen haushaltsmäßig zu erfassen. Die Gesamtbetrachtung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, insbesondere in den Produkt- oder Fachbereichen der Gemeindeverwaltung, in denen der Ressourcenverbrauch durch eine entsprechende Gestaltung der Entgelte (Erträge) für die Inanspruchnahme der gemeindlichen Leistungen oder Einrichtungen ganz oder zum Teil gedeckt werden soll, erfordert die Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen.

Die Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde können auf der Grundlage von Daten der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung ermittelt werden. Insoweit ist auch eine örtliche Kosten- und Leistungsrechnung bei Gemeinde sinnvoll und sachgerecht (vgl. § 18 GemHVO NRW). Die in dieser Vorschrift genannten Verpflichtungen sollen bewirken, dass die Gemeinde aus einem eigenen sachlichen Bedürfnis heraus ihre internen Leistungsbeziehungen erfasst, z. B. um die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit bei ihrer Aufgabenerledigung zu belegen.

Zum Gegenstand interner Leistungsbeziehungen gehören i. d. R. aber nicht sämtliche Steuerungs- und Serviceleistungen innerhalb der Gemeindeverwaltung, sondern regelmäßig nur auftragsbezogene Leistungen zwischen organisatorisch eigenständigen Einheiten der Gemeindeverwaltung. Aus solchen Geschäftsbeziehungen heraus muss ein Ressourcenverbrauch oder ein Ressourcenaufkommen entstehen, das nicht bereits bei anderen gemeindlichen Leistungen erfasst wird. Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält daher nähere Bestimmungen zum Ausweis von internen Leistungsbeziehungen im Haushaltsplan und im Jahresabschluss der Gemeinde.

Die Gemeinde hat, soweit von ihr interne Leistungsbeziehungen im Haushaltsjahr erfasst werden sollen, in den Teilplänen des Haushaltsplans (Teilergebnisplan) veranschlagt und im Jahresabschluss in den Teilrechnungen (Teilergebnisrechnung) nachgewiesen werden. Bei einer Erfassung muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass die internen gegenseitigen geschäftlichen Beziehungen inhaltlich, wertmäßig und zeitlich übereinstimmen. Die Erträge und Aufwendungen sind darin jeweils dem Jahresergebnis hinzuzufügen und müssen sich im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.

Die Gemeinde muss im Zusammenhang mit der Erfassung von Erträgen und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen beachten, dass dadurch innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“ keine Zahlungsströme entstehen. Es bedarf daher aufgrund der gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus internen Leistungsbeziehungen keiner Veranschlagung im Finanzplan oder einer Erfassung in der Finanzrechnung der Gemeinde. Nur die Zahlungen zwischen der Gemeinde und einem Dritten verändern die Liquidität der Gemeinde und müssen entsprechend veranschlagt und nachgewiesen werden. Aufgrund der internen Leistungsbeziehungen können daher auch keine gesonderten, bilanziell zu berücksichtigende Wirkungen entstehen.

### **1.2 Die Auswirkungen auf die Steuerung**

Die Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs sowie des Ressourcenaufkommens der Gemeinde erfordert ein zeitgemäßes gemeindliches Verwaltungsmanagement, das sich nicht nur mit den Leistungen befasst, die von der Gemeinde für Dritte erbracht werden. Das Verwaltungsmanagement muss, insbesondere aus Steuerungsgründen, ebenso die Leistungsbeziehungen zwischen den Fach- oder Produktbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung im Blick haben.

Derartige „inneren Dienst- und Serviceleistungen“ stellen i. d. R. Vorleistungen für die externen Leistungen der Gemeinde dar. Sie führen aber gleichzeitig auch zu einem Ressourcenverbrauch oder Ressourcenaufkommen bei der Gemeinde. Die internen Leistungsbeziehungen führen jedoch nicht zu kassenwirksamen Zahlungsleistungen, auch nicht in fiktiver Form. Die Teilfinanzpläne im gemeindlichen Haushaltsplan bzw. die Teilfinanzrechnungen im Jahresabschluss bleiben daher unberührt.

In diesem Zusammenhang erstreckt sich die gemeindliche Steuerung nur auf die Leistungen der Gemeindeverwaltung. Auf die Einbeziehung der organisatorisch verselbstständigten Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis wird verzichtet, denn diese sind gegenüber der Gemeinde - auch bilanzieller Hinsicht - als Dritte zu klassifizieren. Auf der Grundlage von Daten der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung können von der Gemeinde auch die Werte aus den internen Leistungsbeziehungen ermittelt und in die Teilergebnispläne und Teilergebnisrechnungen übernommen werden (vgl. § 17 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde ist in diesem Zusammenhang jedoch darauf zu achten, dass die internen Leistungsbeziehungen in den Teilergebnisplänen und Teilergebnisrechnungen nicht die Rechengrößen „Erlöse/Leistungen“ und „Kosten“ ausschlaggebend sind, sondern die Rechengrößen "Ertrag" und "Aufwand" zur Anwendung kommen müssen, sodass die internen Leistungsbeziehungen keine kalkulatorischen Kosten enthalten dürfen. Es besteht für die Gemeinde aber keine Pflicht, die Ergebnisse und Erkenntnisse aus dem internen örtlichen Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung auch im Haushaltsplan oder im Jahresabschluss öffentlich zu machen.

### **1.3 Die Gemeinkosten**

Die Erfassung der gemeindlichen Ressourcen sowie die Erfassung von Steuerungsleistungen im gemeindlichen Haushaltsplan und im Jahresabschluss sind sinnvoll, wenn aus deren Kenntnis und Transparenz heraus durch sachgerechte Entscheidungen ein Steuerungsnutzen für die Gemeinde entsteht. Für die Beurteilung solcher Kosten ist es sinnvoll, die bei der Gemeinde entstehenden internen Leistungen sachgerecht zu unterscheiden (vgl. Abbildung 478).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

<b>DIE INTERNEN LEISTUNGEN</b>		
<b>VERWALTUNGSLEISTUNGEN</b>	<b>ZENTRALLEISTUNGEN</b>	<b>STEUERUNGSLEISTUNGEN</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auftrag der Facheinheit an eine Serviceeinheit</li> <li>- Zurechnung von anlassbezogenen Serviceleistungen zu den Facheinheiten</li> <li>- Konkrete Messung und Erfassung der intern erbrachten Leistungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteilige Zurechnung der Leistungen zentraler Einheiten zu den Facheinheiten</li> <li>- Keine Verzichtsmöglichkeit der Zurechnung für die Facheinheiten</li> <li>- Erfassung der Zentralleistungen und Verteilung mithilfe von Schlüsselgrößen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteilige Zurechnung fachübergreifender Leistungen zu den Facheinheiten</li> <li>- Zurechnung anlassbezogener Kontroll- und Überwachungsleistungen zu den Facheinheiten</li> <li>- Verrechnung ohne Auftragsbezug auf Kostenbasis und Schlüsselgrößen</li> </ul>
Beispiel: IT-Leistungen	Beispiel: Örtliche Rechnungsprüfung	Beispiel: Verwaltungsvorstand

*Abbildung 478 „Die internen Leistungen“*

Die gemeindlichen Steuerungsinformationen bauen dabei auf dem Nachweis der internen Leistungsbeziehungen in den Teilrechnungen (Teilergebnisrechnungen) auf, die deshalb auch die Gemeinkosten der Gemeinde enthalten sollen. Derartige Kosten können jedoch nicht als Einzelkosten verursachungsgerecht veranschlagt werden. Sie entstehen aus fachübergreifenden Zuständigkeiten und Leistungen.

## **2. Der haushaltsmäßige Nachweis der internen Leistungsbeziehungen**

### **2.1 Die Erfassung**

Die Gemeinde kann im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschrift eigenverantwortlich entscheiden, ob und in welchem Umfang sie das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch aus den örtlichen internen Leistungsbeziehungen im Haushaltsjahr haushaltsmäßig erfassen will. Sofern sie sich zu einer entsprechenden Erfassung entschließt, sind von ihr die durch die Leistungsbeziehungen entstehenden Erträge und Aufwendungen in die örtlichen Teilpläne (Teilergebnispläne) sowie in die Teilrechnungen (Teilergebnisrechnungen) einzubeziehen (vgl. § 4 Absatz 3 und § 40 GemHVO NRW).

Aus der Gesamtsicht der Gemeinde müssen sich die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen insgesamt ausgleichen. Diese Ausgleichspflicht bewirkt, dass aus den internen Leistungsbeziehungen keine zusätzlichen Erträge oder Aufwendungen für den gemeindlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung entstehen, die einen erreichten Haushaltsausgleich beeinflussen. Durch eine gesonderte Erfassung in den örtlichen Teilplänen und Teilrechnungen wird eine zutreffende und vollständige Abbildung des haushaltswirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde sichergestellt.

In den Teilergebnisplänen im gemeindlichen Haushaltsplan bzw. in den Teilergebnisrechnungen im Jahresabschluss der Gemeinde sind die Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen nach dem ermittelten "externen" Jahresergebnis auszuweisen. Bei der örtlichen Darstellung der Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen soll auch das Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigt werden.

Der gesonderte Ausweis erfordert, nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung (Jahresergebnis I) ein zweites jahresbezogenes Ergebnis einschließlich der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbezie-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

hungen auszuweisen (Jahresergebnis II). Dadurch wird ermöglicht, die Erträge und Aufwendungen aus den örtlichen internen Leistungsbeziehungen produktorientiert und verknüpft mit Zielen und Leistungskennzahlen unter Einbeziehung der örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnisse haushaltsmäßig zusätzlich zu erfassen.

Die Gemeinde muss deshalb innerhalb ihrer Gemeindeverwaltung konkret ermittelt, zwischen welchen Organisationseinheiten oder Budgets interne Leistungsbeziehungen bestehen und diese in ihre jeweiligen Teilpläne einbeziehen. Sie muss dazu nicht die einzelne Art der Leistungsbeziehung angeben, sollte aber gleichwohl darüber eine ausreichende Kenntnis haben (vgl. Beispiel 66).

**BEISPIEL:**

**Die Arten der internen Leistungsbeziehungen**

Die Gemeinde muss sich über Kenntnisse verfügen, zwischen welchen Organisationseinheiten oder Budgets interne Leistungsbeziehungen bestehen und haushaltsmäßig erfasst werden. Sie sollte aus ihrer örtlichen Steuerung heraus nicht nur den Umfang der örtlichen Leistungsbeziehungen, sondern auch die Arten und die Zuordnung zu den einzelnen Teilplänen kennen.

Leistungsart	Leistungsumfang	Ertrag	Aufwand
Grundsteuer	Örtlich bestimmt	Teilplan ...	Teilplan ...
Gewerbesteuer	Örtlich bestimmt	Teilplan ...	Teilplan ...
Miete	Örtlich bestimmt	Teilplan ...	Teilplan ...
Überstundenentgelt	Örtlich bestimmt	Teilplan ...	Teilplan ...
Beihilfeleistungen	Örtlich bestimmt	Teilplan ...	Teilplan ...
???	w. o.	w. o.	w. o.
???	w. o.	w. o.	w. o.

Im Rahmen einer örtlichen Übersicht lassen sich die verwaltungsinternen Beziehungen offenlegen und überwachen. Es kann geklärt, wann und unter welchen Umständen davon Gebrauch zu machen ist.

*Beispiel 66 „Die Arten der internen Leistungsbeziehungen“*

In diesem Zusammenhang ist es z. B. nicht sachgerecht, dass die Gemeinde generell auf die Erfassung ihrer internen Leistungsbeziehungen verzichtet, auch wenn im Rahmen des Vorberichtes im Haushaltsplan auf produktbereichsübergreifende Zusammenhänge verwiesen wird, die jedoch trotz vorhandener Kenntnisse nicht in einer Übersicht zusammengestellt und verfügbar gemacht werden.

Der Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird lediglich darauf verwiesen, dass „bei der Betrachtung der Aufwendungen und Ausgaben für ... nicht alleine der Produktbereich ... zu berücksichtigen ist, bei dem sogar ein positives ordentliches Ergebnis ausgewiesen wird.“ Es muss vielmehr beachtet werden, „dass alle zweckbezogenen Erstattungen von Dritten bezogen auf diesen Produktbereich geplant wurden, die Aufwendungen jedoch in vielen anderen Produktbereichen originär entstehen und entsprechend zuzuordnen sind, z. B. den Fachbereichen „Immobilien“, „Schule“, „Sport“.

Die Erträge aus internen Leistungsbeziehungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 48 und die Aufwendungen der Kontengruppe 58 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## 2.2 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“

### 2.2.1 Allgemeine Grundlagen

Mit dem NKF wird über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde erfasst. Der tatsächliche Werteverzehr wird über Abschreibungen vollständig abgebildet. Unter Einbeziehung der Produktorientierung wird der Gemeinde damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dabei den zutreffenden Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand). Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung.

Mit den Rechengrößen werden auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde erfasst, sofern die Gemeinde ihre Leistungsbeziehungen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in ihrem Haushalt veranschlagt. Der „interne Charakter“ der örtlichen Leistungsbeziehungen steht der Anwendung dieser Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ durch die Gemeinde nicht entgegen. Die Anwendung dieser Rechengrößen lässt dabei jedoch nicht zu, dass zusätzlich auch die Kosten und Erlöse der Gemeinde haushaltsmäßig unter den internen Leistungsbeziehungen erfasst werden, z. B. die kalkulatorische Verzinsung.

### 2.2.2 Die Rechengröße „Ertrag“

Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z. B. Rechnungsabgrenzung bei Mietvorauszahlungen (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Rechengröße kann wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 479).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „ERTRAG“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 479 „Die Rechengröße Ertrag“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt jeder gemeindliche Vorgang dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Mit der Rechengröße werden aber auch die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst, denn diese stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar.

Die gemeindlichen Erträge sind vielfach auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde auch einzahlungswirksame Erträge entstehen können. Die Zahlungsvorgänge können dabei aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind.

**2.2.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen sind, z. B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist. Diese Rechengröße kann wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 480).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUFWAND“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist
		<b>AUSGABE</b>

*Abbildung 480 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die gemeindlichen Aufwendungen sind vielfach auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde auch zahlungswirksame Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können dabei auch in einer anderen Periode liegen. Die Gemeinde leistet in einem Haushaltsjahr dann eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre, sodass eine aktive Rechnungsabgrenzung vorzunehmen ist (vgl. § 42 GemHVO NRW).



**2.3 Die Abbildung im Teilergebnisplan**

**2.3.1 Allgemeine Kriterien**

Die Gemeinde soll das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch möglichst vollständig dort haushaltsmäßig nachweisen, wo es regelmäßig aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft heraus entsteht. Die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen sollen daher gesondert in den Teilergebnisplänen der betreffenden produktorientierten Teilpläne veranschlagt und nach dem Jahresergebnis abgebildet bzw. gesondert ausgewiesen und zu einem zweiten Jahresergebnis zusammengefasst werden.

Mit einer derartigen Abbildung soll die Vergleichbarkeit zwischen den Teilplänen im Haushaltsplan der Gemeinde gesichert und die notwendige Transparenz über das ertrags- und aufwandsrelevante Geschehen innerhalb der Gemeindeverwaltung transparent gemacht werden. Der Gemeinde bleibt aber sowohl die Abbildung interner Leistungsbeziehungen in den Teilplänen bzw. den Teilrechnungen als auch die Gestaltung der internen Leistungsbeziehungen innerhalb ihrer Gemeindeverwaltung freigestellt.

Der Ausweis der Leistungsbeziehungen erfordert von der Gemeinde nicht, die bezogenen Leistungen nach den haushaltsrechtlich bestimmten Ertragsarten und die abgegebenen Leistungen nach den bestimmten Aufwandsarten zu untergliedern (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW). Es ist grundsätzlich ausreichend, wenn in den betreffenden Teilergebnisplänen die vorgesehenen internen Leistungsbeziehungen zusammengefasst nach Erträgen (für abgegebene Leistungen) und Aufwendungen (für bezogene Leistungen) veranschlagt bzw. in den betreffenden Teilergebnisrechnungen entsprechend nachgewiesen werden (vgl. Abbildung 481).

<b>DIE ABBILDUNG INTERNER LEISTUNGSBEZIEHUNGEN IM TEILERGEBNISPLAN</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	<b>Haus- halts- jahr</b>	Planung Hj + 1	Planung Hj + 2	Planung Hj + 3
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Erträge .....						
Aufwendungen .....						
<b>Jahresergebnis I</b>						
<b>Abbildung interner Leistungsbeziehungen (ILB)</b>						
Interne Erträge aus ILB						
Interne Aufwendungen aus ILB						
<b>Jahresergebnis II</b> (mit ILB)						

*Abbildung 481 „Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen“*

Bei produktbezogenen internen Leistungsbeziehungen innerhalb der Gemeindeverwaltung sollte die Gemeinde der Erfassung der Leistungsbeziehungen in den jeweils betroffenen Teilplänen den Vorzug vor einer alleinigen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

Erfassung dieser Leistungen in ihrer Kosten- und Leistungsrechnung geben (vgl. § 18 GemHVO NRW). Sie sollte zudem die Grundsätze der Verrechnung von internen Leistungsbeziehungen in den Teilplänen bzw. in den Teilrechnungen in einer Dienstanweisung regeln.

Über die festgelegten Grundsätze der Verrechnung von internen Leistungsbeziehungen soll der Rat der Gemeinde vom Bürgermeister unterrichtet werden. Im gemeindlichen Haushaltsplan und im Jahresabschluss der Gemeinde können dann über die Inhalte und die Abwicklung der internen Leistungsbeziehungen bzw. über die Erträge und Aufwendungen als Ressourcen daraus sach- und zielgerichtete Informationen gegeben werden.

### **2.3.2 Die Erfassung der eigenen Abgaben**

Die Gemeinde kann grundsätzlich eigenverantwortlich entscheiden, ob und wie sie zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig erfasst. Es kann sich aber ggf. auch ein Gebot zur Erfassung von internen Leistungsbeziehungen ergeben. Ein solches Erfordernis kann sich aus der Erhebung von Abgaben durch die Gemeinde ergeben, wenn die Gemeinde auch gegenüber sich selber abgabepflichtig ist, z. B. im Rahmen von Steuerpflichten.

Nach den steuerrechtlichen Vorschriften kann die Gemeinde als Steuerberechtigte in bestimmten Fällen auch steuerpflichtig sein, z. B. bei der Grundsteuer. In solchen Fällen muss die Gemeinde einen Steuerbescheid an sich selbst richten, der sich haushaltswirtschaftlich ergebniswirksam in Form von Erträgen und Aufwendungen auswirkt. Aus solchen steuerrechtlichen Verhältnissen entsteht ein interner“ Geschäftsvorfall bei der Gemeinde.

Der gemeindliche Geschäftsvorfall stellt eine interne Leistungsbeziehung dar und ist deshalb in den jeweils betroffenen Teilplänen (Teilergebnisplan) zu veranschlagen, sofern die Gemeinde diese Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig erfasst. Eine solche haushaltsmäßige Behandlung kann in weiteren Fällen erforderlich werden, in denen die Gemeinde eine Abgabe erhebt und gleichzeitig gegenüber sich selber abgabepflichtig ist.

Derartige gemeindliche Gegebenheiten führen zwar zu „internen“ Geschäftsvorfällen bei der Gemeinde, diese lösen jedoch keine kassenmäßigen Zahlungsvorgänge aus, die in der Finanzrechnung der Gemeinde zu erfassen wären. Ein aufgrund interner Leistungsbeziehungen entstandener steuerrechtlicher Ertrag bei der Gemeinde fließt daher auch nicht in den Gemeindefinanzausgleich ein. Dessen Basisdaten bauen auf den kassenmäßigen Zahlungsvorgängen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung auf, die auch finanzstatistisch erfasst werden.

### **2.4 Die Ausgleichspflicht insgesamt**

Bei den Geschäftsvorfällen innerhalb der Gemeinde, die als interne Leistungsbeziehungen haushaltswirtschaftlich erfasst werden, stehen den bezogenen Leistungen (Aufwendungen) immer im gleichen Umfang auch abgegebene Leistungen (Erträge) gegenüber. Daher verlangt die Vorschrift, dass sich die internen Leistungsbeziehungen im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen müssen. Diese Vorgabe bedeutet, dass gemeindeintern ein Ausgleich zwischen den zu verrechnenden Größen herzustellen ist.

Aufgrund dieser Ausgleichsverpflichtung ist auf eine zusätzliche Erfassung der internen Leistungsbeziehungen auf der gemeindlichen Gesamtebene zu verzichten. Durch die Einbeziehung der aus den internen Leistungsbeziehungen resultierenden Erträge und Aufwendungen in die Teilergebnispläne werden ressourcenbezogenen Auswirkungen des „internen“ Verwaltungshandelns für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in einem ausreichenden Maße transparent. Es dürfte auch deshalb ausreichend sein, weil aus solchen Leistungsbeziehungen keine Ansprüche oder Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten entstehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

**2.3.4 Die internen Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen**

Dem haushaltsmäßigen Nachweis der internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde muss auch im NKF-Kontenrahmen ausreichend Rechnung getragen werden. Für die örtliche Erfassung und den Nachweis der Erträge und Aufwendungen aus diesen gemeindlichen Leistungsbeziehungen sind in dem Kontenrahmen für die Erträge die Kontengruppe 48 „Erträge aus internen Leistungsbeziehungen“ und für die Aufwendungen die Kontengruppe 58 „Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen“ vorgesehen.

Bei der Gemeinde kann dadurch eine sachgerechte Einbindung der internen Leistungsbeziehungen in das örtliche Buchungsgeschehen erfolgen. Die internen Leistungsbeziehungen müssen dann auch nicht nur im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung betrachtet werden (vgl. § 18 GemHVO NRW). Die Einordnung zeigt die nachfolgende Übersicht auf (vgl. Abbildung 482).

<b>ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN IM NKF-KONTENRAHMEN</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Aktiva</b>	<b>0</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	
	<b>1</b>	<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>	
<b>Passiva</b>	<b>2</b>	<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	
	<b>3</b>	<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>	
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>4</b>	<b>Erträge</b>	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen <b>48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen</b> 49 Außerordentliche Erträge
	<b>5</b>	<b>Aufwendungen</b>	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen <b>58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen</b> 59 Außerordentliche Aufwendungen
<b>Finanzrechnung</b>	<b>6</b>	<b>Einzahlungen</b>	
	<b>7</b>	<b>Auszahlungen</b>	
<b>Abschluss</b>	<b>8</b>	<b>Abschlusskonten</b>	
<b>KLR</b>	<b>9</b>	<b>Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>	

*Abbildung 482 „Die Erfassung interner Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen“*

### **3. Örtliche Regelungen über interne Leistungsbeziehungen**

Durch die Anwendung der internen Leistungsverrechnung vor Ort soll eine effiziente Verwaltungssteuerung gefördert und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde gestärkt werden. Die Gemeinde sollte daher sachgerechte örtliche Festlegungen zur Durchführung von internen Leistungsverrechnungen treffen. Die Verrechnung interner Leistungsbeziehungen in der Gemeinde kann dabei z. B. nach dem Kostenstellenumlageverfahren, dem Umlageverfahren nach festen Kostensätzen, der direkten innerbetrieblichen Verrechnung oder einer prozessorientierten Verrechnung vorgenommen werden.

In diesem Rahmen ist von der Gemeinde zu entscheiden, ob und mit welcher Genauigkeit und Verursachung die internen Leistungsbeziehungen den Einheiten in der Gemeindeverwaltung zugerechnet und verrechnet werden sollen. Sie muss dazu klären, wie die Erfassung der internen Leistungsbeziehungen in den Teilergebnisplänen der örtlichen Teilpläne erfolgen soll. Die Teilpläne sind dabei als haushaltmäßige Steuerungsebene im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans anzusehen.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass wegen der internen Leistungsbeziehungen grundsätzlich kein Zahlungsmittelfluss innerhalb der Gemeindeverwaltung erfolgen darf. Die Gemeinde darf aber auch keinen „fiktiven“ Zahlungsstrom erzeugen, um rechnerische Vorgänge von „fiktiver“ Art in ihrer Zahlungsabwicklung zu erreichen. Die haushaltmäßige Veranschlagung der internen Leistungsbeziehungen wirkt sich deshalb nicht auf die Teilfinanzpläne in den Teilplänen aus.

Die Auswahl der Verrechnung sowie die Festlegung der in die interne Leistungsverrechnung einzubeziehenden Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung und damit die Veranschlagung in den betreffenden haushaltmäßigen Teilplänen sowie der Nachweis in den Teilrechnungen im Jahresabschluss sind von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen.

### **4. Keine internen Leistungsbeziehungen mit gemeindlichen Betrieben**

Bei der haushaltmäßigen Erfassung und Abbildung der internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde nach dieser Vorschrift ist zu beachten, dass dazu nicht die Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu den gemeindlichen Betrieben gehören. Diese Leistungsbeziehungen stellen für den gemeindlichen Haushalt ähnliche Beziehungen dar wie sie zu sonstigen Dritten extern bestehen. Sie sind daher im Haushaltsplan der Gemeinde entsprechend als „Fremde Dienstleistungen“ zu veranschlagen.

Diese Vorgabe gilt auch für die Betriebe der Gemeinde, die ein gemeindliches Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis darstellen und deshalb außerhalb des Haushalts der Gemeinde bewirtschaftet werden (vgl. § 97 GO NRW). Nur mit den Sondervermögen der Gemeinde, die im gemeindlichen Haushalt enthalten sind, z. B. rechtlich unselbstständige Stiftungen im Produktbereich „Stiftungen“, können daher interne Leistungsbeziehungen der Gemeinde bestehen und haushaltmäßig zu erfassen sein.

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses werden die Leistungsbeziehungen der Gemeindeverwaltung zu den Betrieben oder zwischen den Betrieben oftmals auch als „interne“ Leistungsbeziehungen bezeichnet, weil der Gesamtabschluss unter dem Gesichtspunkt der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinden wirtschaftlich zusammengefasst dargestellt werden. Die dafür vorzunehmende Vollkonsolidierung erfordert, eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 305 HGB zwischen den daran Beteiligten (vgl. § 50 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

Bei diesem Konsolidierungsschritt im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind die Aufwendungen und Erträge für die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung dahingehend zu untersuchen, ob sie aus den Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben des Vollkonsolidierungskreises oder zwischen der Gemeindeverwaltung und den genannten Betrieben resultieren. In diesen Fällen stellen die Leistungsbeziehungen aus der Sicht der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ einen innerbetrieblichen Leistungsaustausch und keinen Leistungsaustausch mit einem Dritten dar.

Die Einstufung als innerbetrieblicher Leistungsaustausch wird dadurch haushaltsmäßig nicht zu internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde, wie sie innerhalb des Haushalts der Gemeindeverwaltung möglich sind. Es werden auch dann keine internen Leistungsbeziehungen, wenn die Gemeindeverwaltung von dem innerbetrieblichen Leistungsaustausch betroffen ist. Im Konsolidierungsschritt „Aufwands- und Ertragskonsolidierung“ sind deshalb die aufgrund des innerbetrieblichen Leistungsaustausches erfassten Erträge und Aufwendungen zu eliminieren.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 17 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 18**  
**Kosten- und Leistungsrechnung**

(1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde soll eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung geführt werden.

(2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung und legt sie dem Rat zur Kenntnis vor.

**Erläuterungen zu § 18:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung**

Die Gemeinde soll eine örtliche Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) einführen, denn aus Steuerungs- und Wirtschaftlichkeitsgründen wird die KLR als wesentlich und bedeutend für die gemeindliche Haushaltswirtschaft angesehen. Die KLR dient neben der Erfassung und Beurteilung der bei der Gemeinde entstehenden Kosten auch dazu, die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu verbessern.

Die Erfassung der gemeindlichen Ressourcen mithilfe der Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ stellt dabei eine Ausgangsgrundlage für die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung dar. Sie trägt dazu bei, die bei der Gemeinde entstandenen Kosten und die erbrachten Leistungen transparent und mit geeigneten Instrumenten messbar zu machen. Die Kosten- und Leistungsrechnung wurde deshalb zum Bestandteil des NKf gemacht. Alle Kosten und Erlöse sollten dabei nach objektiv gerechtfertigten und einheitlich angewandten sowie eindeutig bestimmten Kostenrechnungsgrundsätzen ermittelt und den jeweiligen Bereichen zugeordnet werden.

Die Gemeinde muss eigenverantwortlich klären, welche Rechengrößen in ihrer KLR zur Anwendung kommen und ob und wie streng zwischen einem „externen“ und einem „internen“ Rechnungswesen getrennt wird. Die Gemeinde soll im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung die bei ihren Leistungen anfallenden Kosten erfassen und verursachungsgerecht verteilen bzw. zurechnen. Deren Beurteilung erfordert eine qualitative Bewertung und Abwägung, weil zu klären ist, welche gemeindlichen Aufwendungen tatsächlich als Kosten der Gemeinde zu betrachten, zu bewerten und zu erfassen sind.

Die KLR stellt daher in Ergänzung des Haushalts der Gemeinde wichtige Informationen zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung bereit. Sie unterstützt die gemeindliche Haushaltsplanung und Haushaltsausführung der Verantwortlichen in der Gemeinde aufgrund geeigneter Messgrößen. Die Kosten- und Leistungsrechnung stellt daher einen gesonderten Hauptbereich des Rechnungswesens bei der Gemeinde dar, der in Form eines eigenen Rechnungskreises vom Rechnungskreis für die gemeindliche Finanzbuchhaltung abgegrenzt wird.

Diese Differenzierung ermöglicht durch den Einsatz verschiedener Abrechnungsformen eine differenzierte Betrachtungsweise von gemeindlichen Produkten und Verwaltungseinheiten in sachlicher und zeitlicher Hinsicht. Die Kosten- und Leistungsrechnung soll die sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde fördern. Sie ist daher für eine effiziente Verwaltungssteuerung durch die Verantwortlichen in der Gemeinde unverzichtbar.

Durch die Aufbereitung der Daten aus der Kosten- und Leistungsrechnung in einem nicht nur formal ausgeprägten Berichtswesen erhalten der Rat und der Bürgermeister bzw. die Verantwortlichen in der Gemeinde steuerungsrelevante Ergebnisse, die für die Planung, Entscheidungsfindung und Kontrolle der gemeindlichen Haus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

haltungswirtschaft eine erhebliche Bedeutung haben. Sie kann eine sachgerechte Grundlage für eine Prognose der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde bieten.

Auf der Grundlage von Daten der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung können von der Gemeinde auch die Werte aus den internen Leistungsbeziehungen innerhalb der Gemeindeverwaltung ermittelt und in die aufgestellten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan übernommen werden (vgl. §§ 4 und 17 GemHVO NRW). Die Kosten und Erlöse müssen dann im Haushaltsjahr für alle Geschäftsbereiche der Gemeinde erfasst und auf intern getrennten Konten den einzelnen Bereichen zugeordnet werden, damit ein Ausweis bzw. Nachweis in den Teilrechnungen im Jahresabschluss erfolgen kann (vgl. § 40 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde besteht keine Pflicht, die Ergebnisse und Erkenntnisse aus dem internen Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung auch im Haushaltsplan oder im Jahresabschluss öffentlich zu machen. Sie muss bei einer Einbeziehung der internen Leistungsbeziehungen jedoch beachten, dass bei der Einbeziehung die in den Teilergebnisplänen und Teilergebnisrechnungen die Rechengrößen "Ertrag" und "Aufwand" zur Anwendung kommen müssen und nicht die Rechengrößen „Erlöse/Leistungen“ und „Kosten“ ausschlaggebend sind. Die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dürfen daher keine kalkulatorischen Kosten enthalten.

Die gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung soll kompatibel mit dem Haushalt der Gemeinde sein, denn die örtlichen Entscheidungen über die Ressourcen der Gemeinde sind im Rahmen des jährlichen Haushalts zu treffen. Die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung ist zwar als unverzichtbar anzusehen, sie ist aber nicht vorrangig gegenüber der Erfassung und Darstellung der gemeindlichen Ressourcen im Rahmen der Haushaltsplanung (Ergebnisplan) und dem Jahresabschluss (Ergebnisrechnung) der Gemeinde. Ihr Einsatz bedeutet dabei nicht, dass die örtlichen Daten der Kosten- und Leistungsrechnung nicht Dritten zugänglich sein dürfen.

**2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen**

Für die Kosten- und Leistungsrechnung bestehen besondere Grundsätze. Sie werden als "Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen (GoKLR)" bezeichnet. Folgende Grundsätze sollen zur Anwendung bei der Gemeinde kommen (vgl. Abbildung 483).

<b>Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen (GoKLR)</b>	
-	Grundsatz der Rationalität.
-	Grundsatz der Objektivität.
-	Grundsatz der Klarheit.
-	Grundsatz der formellen Ordnungsmäßigkeit.
-	Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.
-	Grundsatz der Ganzheitlichkeit.

*Abbildung 483 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

Die Gemeinde soll auch Grundregeln für den Aufbau der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung aufstellen und diese Regeln an den der örtlichen Zielen und Zwecken ausrichten. Die Rahmenvorgaben und die Mindestanforderungen sollen konzeptionell im Verwaltungsvorstand geklärt werden (vgl. § 70 GO NRW).

**3. Die Rechengrößen der Kosten- und Leistungsrechnung**

**3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinsamkeiten und Unterschiede in den Rechengrößen der Ergebnisrechnung und der Kosten- und Leistungsrechnung entstehen aus den unterschiedlichen Zielen dieser Komponenten des gemeindlichen Haushaltsrechts. Beide Teile sind darauf ausgerichtet, ein periodengerechtes Ergebnis der Gemeinde zu ermitteln. Die Güterentstehung, gemessen durch Erträge und Leistungen, soll dabei dem Güterverzehr, gemessen als Aufwand bzw. Kosten, gegenübergestellt werden. Ein großer Teil dieser Erträge und Aufwendungen stellt dabei zugleich auch Leistungen (Erlöse) und Kosten dar, wie sie für die Anwendung der KLR benötigt werden.

Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist aber eine globalere Rechnung als die KLR, weil durch die Ergebnisrechnung die sachzielbezogenen, aber auch die betriebsfremden und periodenfremden Erträge und Aufwendungen der Gemeinde erfasst werden. Die Kosten- und Leistungsrechnung liefert dagegen nur die Informationen zu den Kostenarten (welche Art von Kosten), zu den Kostenstellen (wo entstehen die Kosten) und zu den Kostenträgern (für welche Produkte entstehen Kosten). Die Verwendung des Begriffs „Leistung“ statt „Erlöse“ hilft dabei, mögliche Verwechslungen mit dem Erlösbegriff im Sinne von Umsatzerlösen auszuschließen.

**3.2 Die Rechengröße „Erlöse/Leistungen“**

Unter der Rechengröße „Erlöse/Leistungen“ werden betriebswirtschaftlich die in Geld bewerteten Güter und Leistungen der Gemeinde verstanden. In diesem Zusammenhang sind Erlöse die verwerteten Marktleistungen und entsprechen in erster Linie den betrieblichen Erträgen. Die Zusatzerlöse, die keinem Ertrag entsprechen, haben dabei nur kalkulatorischen Charakter. Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Erlöse“ können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 484)

<b>DIE RECHENGRÖÖE „ERLÖSE/LEISTUNGEN“</b>		
<b>ERTRÄGE</b>		
Erträge, die nicht gleichzeitig Erlöse sind	Erträge, die gleichzeitig Erlöse sind	
	Erlöse, die gleichzeitig Erträge sind	Erlöse/Leistungen, die nicht gleichzeitig Erträge sind
	<b>ERLÖSE/LEISTUNGEN</b>	

*Abbildung 484 „Die Rechengröße Erlöse/Leistungen“*

Im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung wird im Zusammenhang mit dem Begriff „Erlöse“ oft auch der Begriff „Leistung“ verwendet. Dieser Begriff beinhaltet den erreichten oder angestrebten Input von Tätigkeiten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

oder Aktivitäten, deren Gegenstück die dabei verursachten Kosten sind. Dabei werden die Umsatzerlöse oftmals auch als Absatzleistungen bezeichnet.

Von dem Begriff „Leistung“ ist aber die Wirkung zu unterscheiden, die das erstellte Wirtschaftsgut oder die erbrachte Dienstleistung beim Empfänger verbreitet oder hinterlässt. Für deren Messung müssen die gleichen Größen verwendet werden, die auch für die Bestimmung der Vorgaben und Ziele definiert wurden. Im Unterschied zu den Erlösen wird bei den Leistungen auch der Eigenverbrauch berücksichtigt.

**3.3 Die Rechengröße „Kosten“**

Unter der Rechengröße „Kosten“ wird betriebswirtschaftlich der in Geld bewertete Verbrauch an Gütern und Dienstleistungen zur betrieblichen Leistungserstellung durch die Gemeinde verstanden. Zu Kosten führt daher jeder gemeindliche Geschäftsvorfall, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Kosten“ können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 485).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „KOSTEN“</b>		
<b>AUFWENDUNGEN</b>		
Aufwendungen, die nicht gleichzeitig Kosten sind	Aufwendungen, die gleichzeitig Kosten sind	
	Kosten, die gleichzeitig Aufwendungen sind	Kosten, die nicht gleichzeitig Aufwendungen sind
	<b>KOSTEN</b>	

*Abbildung 485 „Die Rechengröße Kosten“*

Zu den Kosten gehören auch die kalkulatorischen Kosten. Diese sind Kosten, denen kein Aufwand gegenübersteht, z. B. kalkulatorische Mieten, kalkulatorische Zinsen und kalkulatorische Abschreibungen. Sie werden i.d.R. unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen für Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung und Kalkulation ermittelt, um z. B. bei einer unentgeltlichen Bereitstellung von gemeindlichen Räumen für Dritte, die damit verbundene Kostenwirkung zu ermitteln.

**4. Die Kostenerfassung im gemeindlichen Haushalt**

**4.1 Allgemeine Sachlage**

Eine Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht der Gemeinde eine Betrachtung und Bewertung des gesamten für die gemeindliche Aufgabenerfüllung eingesetzten Kapitals, unabhängig davon, ob das Kapital in der gemeindlichen Bilanz als Eigenkapital oder als Fremdkapital anzusetzen ist. Dieser Sachlage folgt eine entsprechende Betrachtung der aus der Kapitalnutzung entstehenden Zinsen. Dabei müssen dann zu den tatsächlichen Zinsaufwendungen auch die kalkulatorischen Zinsen hinzugerechnet werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

Diese Art der Kostenerfassung findet sich jedoch nicht in gleicher Weise im gemeindlichen Haushalt wieder. Der haushaltsmäßigen Ressourcenbetrachtung und Ressourcenbewertung sind die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ zugrunde zu legen, während in der Kosten- und Leistungsrechnung die Rechengrößen „Kosten“ und „Erlöse“ zur Anwendung kommen.

Eine Einbeziehung der gemeindlichen Kosten in den Haushalt der Gemeinde würde eine Veränderung der gemeindlichen Steuerung bewirken, der die Kosten- und Leistungsrechnung zugrunde liegt. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen der haushaltsmäßigen Ressourcenbetrachtung und der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung bietet es sich nicht an, alle erfassten internen Kosten auch in den gemeindlichen Haushalt einzustellen, zumal für die allgemeinen Finanzierungsbeteiligungen Dritter regelmäßig nicht die Kosten der Gemeinde ausschlaggebend sind.

Im Sinne der Ressourcen bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dürfte es sachgerecht und ausreichend sein, die internen Leistungsbeziehungen in den Teilplänen und Teilrechnungen zu erfassen, um ein sinnvolles Bild über die Veränderungen der gemeindlichen Vermögens-, Schulden- und Ertragslage aufzuzeigen (vgl. § 17 GemHVO NRW).

Der Verzicht auf die Einbeziehung der gemeindlichen Kosten in den Haushalt der Gemeinde soll aber nicht zu einer Geheimhaltung der Daten und sonstigen Angaben aus dem „internen“ Rechnungswesen führen. Es soll aber auch nicht zu einer Vermischung mit zweckbezogenen Daten kommen, sodass die inhaltliche Qualität der Haushaltsplanung und der Abschlüsse der Gemeinde beeinträchtigt werden könnte. Die örtliche Steuerung erfordert eine klare und strikte Trennung, um das Informationsbedürfnis der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfüllen zu können.

#### **4.2 Die haushaltsmäßige Darstellung**

Einer zusätzlichen Darstellung von gemeindlichen Kosten im Haushaltsplan der Gemeinde steht grundsätzlich nichts entgegen, wenn die ergänzende Darstellung ausreichend erkennbar ist. Die Einbeziehung von kalkulatorischen Kosten in den gemeindlichen Haushaltsplan darf daher die Klarheit und Übersichtlichkeit beeinträchtigen und muss getrennt von der Darstellung der gemeindlichen Ressourcen mit den Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ erfolgen. Die Einheitlichkeit des gemeindlichen Rechnungswesens muss insgesamt gewahrt bleiben.

In ausgewählten Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans können z. B. zusätzlich die Belastungen der Gebührenzahler informatorisch dargestellt werden. In den darin enthaltenen Teilergebnisplänen wären dann ergänzend die nach dem Abgabenrecht möglichen kalkulatorischen Kosten gesondert darzustellen. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, ob die betreffenden Teilergebnispläne des Haushaltsplans entsprechend den gebührenrechtlichen Gegebenheiten oder durch zusätzliche textliche Darstellungen erweitert werden.

Zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung können für die „Gebührenhaushalte“ aber auch als eigenständige produktorientierte Teilpläne aufgestellt und unter Beachtung der betroffenen Produktbereiche in den Haushaltsplan integriert werden. Dafür müssen dann im Jahresabschluss auch entsprechende Teilrechnungen vorgenommen werden. Eine Vermischung unterschiedlicher Angaben muss vermieden werden, z. B. dadurch, dass in den Teilplänen nur die Differenz zwischen den kalkulatorischen Kosten und dem tatsächlichen Aufwand der Gemeinde nachrichtlich ausgewiesen wird.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung):**

#### **1.1 Die Pflicht zum Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Bedürfnisse eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung nutzen. Die Regelung lässt der Gemeinde die Möglichkeit, ihre Kosten- und Leistungsrechnung eigenen Bedürfnissen auszugestalten. Der Kosten- und Leistungsrechnung kommt dabei eine ergänzende Funktion zur haushaltswirtschaftlichen Funktion des NKF zu.

Das NKF und die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung müssen deshalb zusammen ein integriertes Gesamtsystem für die gemeindliche Haushaltswirtschaft unter Beachtung der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit und ineinandergreifender Strukturen ergeben. Sie beinhaltet i.d.R. eine Betriebsabrechnung sowie eine Selbstkostenrechnung zum Zweck der Planung, Steuerung und Kontrolle des wirtschaftlichen Geschehens. Eine Aufgabe der Kostenrechnung ist es daher, alle Kosten, die bei der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben entstehen, zu erfassen und verursachungsgerecht auf einzelne Bereiche zu verteilen.

Von der Gemeinde ist daher darauf zu achten, dass die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Kostenträgerrechnung ggf. auch miteinander verbunden werden. Die Gemeinde sollte sich zudem Klarheit verschaffen, welche Kalkulationsverfahren in Abhängigkeit von der Art der Zusammensetzung und Anzahl der Produkte und Leistungen zur Anwendung kommen sollen. Ein geeigneter Kostenartenplan dürfte dabei unerlässlich sein, um die notwendige Transparenz zu bieten.

Zur Gemeindeverwaltung gehören vielfach auch einzelne Aufgabenbereiche, für deren Leistungen unmittelbar Gebühren auf der Grundlage des KAG erhoben werden. Dazu ist zu beachten, dass Ergebnisse aus der betreffenden Gebührenkalkulation nicht ungeprüft in die „allgemeine“ Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeindeverwaltung übertragen werden sollten. Die Gebührenkalkulation stellt zwar ebenfalls eine Kostenrechnung mit betriebswirtschaftlichen Grundsätzen dar, diese Kostenrechnung unterliegt jedoch ausschließlich den speziellen gebührenrechtlichen Anforderungen und Gegebenheiten.

#### **1.2 Die örtliche Kostenermittlung**

Die Kosten- und Leistungsrechnung soll die Planung und Steuerung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unterstützen. Sie soll aber auch eine Preis- und Kostenkalkulation sowie eine Gebührenermittlung ermöglichen. Außerdem kann eine gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung die Budgetierung und deren Kontrolle sowie die Ermittlung entscheidungsunterstützender Informationen erleichtern. Sie kann zudem zu Kosten- und Wirtschaftlichkeitsvergleichen beitragen und insgesamt eine ergebnis-, produkt- und leistungsorientierte Verwaltungssteuerung bei der Gemeinde unterstützen.

Im Zusammenhang mit der eigenen Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und der damit verbundenen Kostenermittlung kann ebenfalls die Kosten- und Leistungsrechnung zum Einsatz kommen. Dabei sollte nicht nur eine verrechnungstechnische Variante festgelegt werden. Von der Gemeinde sollte auch die Funktion der KLR als Steuerungsinstrument ausreichende Beachtung finden und dann auch konkrete Steuerungsobjekte benannt werden. Die Kosten- und Leistungsrechnung kann z. B. auch zur Ermittlung der Herstellungskosten beitragen, wenn die Gemeinde benötigte Vermögensgegenstände selbst herstellt. Es ist dann für die Gemeinde leichter, den zutreffenden Wert des neuen Vermögensgegenstandes der Gemeinde zu bilanzieren.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

Die Herstellungskosten beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes verursacht werden (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Kostenartenrechnung als eine Stufe der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht, die Erlöse (Leistungen) von den gemeindlichen Erträgen und die Kosten von den gemeindlichen Aufwendungen abzugrenzen. Die Kostenarten können nach unterschiedlichen Gesichtspunkten ermittelt werden, z. B. nach Art der gemeindlichen Kostenerfassung. Für die Gemeinde bietet sich im Rahmen der o. a. Vorschrift über die zulässigen Herstellungskosten jedoch eine Ermittlung der Kostenarten nach der Zurechenbarkeit an.

Bei den gemeindlichen Herstellungskosten dürfen von der Gemeinde nur die aufwandsgleichen Kosten und keine kalkulatorischen Kosten berücksichtigt werden. So ergeben sich die Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände insbesondere aus den Einzelkosten, z. B. den Materialkosten, den Fertigungskosten und den Sonderkosten der Fertigung. Von der Gemeinde können dabei nur bestimmte Gemeinkosten in die gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden, denn in diesem Bereich sind Gestaltungsspielräume für die Gemeinden ausgeschlossen worden. Es dürfen z. B. von der Gemeinde keine Verwaltungsgemeinkosten, in die Berechnung der gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden.

**1.3 Die örtliche Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung**

**1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde soll die Ausgestaltung der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nach ihren Erfordernissen ausrichten. Eine Kosten- und Leistungsrechnung kann z. B. für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit der Gemeindeverwaltung oder bei Herstellungskosten sachlich sinnvoll sein, wenn gemeindliche Vermögensgegenstände von der Gemeinde selbst hergestellt werden.

In solchen Fällen müssen von der Gemeinde die Gemeinkosten, die im zulässigen Rahmen in die Herstellungskosten einbezogen werden sollen, sachlich zutreffend abgegrenzt werden (vgl. § 33 Absatz 3 Satz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat eigenverantwortlich festzulegen, in welcher Form die Kosten- und Leistungsrechnung tatsächlich zur Anwendung kommen soll (vgl. Abbildung 486).

<b>DIE AUSGESTALTUNG DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG</b>	
<b>KOSTENRECHNUNG</b>	<b>DURCHFÜHRUNG</b>
<b>Kostenartenrechnung</b>	bei der die Kosten systematisch nach ihren Arten erfasst werden und die deshalb im Zusammenhang mit dem örtlichen Kontenplan steht (Welche Arten von gemeindlichen Kosten sind entstanden?),
<b>Kostenstellenrechnung</b>	bei der die verursachungsgerechte Verteilung der ermittelten Kostenarten auf den Ort ihrer Entstehung vorgenommen wird (Wo sind die gemeindlichen Kosten entstanden?) sowie
<b>Kostenträgerrechnung</b>	bei der die entstandenen Kosten systematisch den Kostenträgern, z. B. Produkte, zugerechnet werden und die deshalb im Zusammenhang mit dem örtlichen Produktplan steht (Wofür sind die gemeindlichen Kosten entstanden?)

*Abbildung 486 „Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

Die haushaltsrechtliche Regelung stellt nur einen Rahmen für die örtliche Umsetzung dar und entspricht insoweit der Auffassung der Länder. Für die Kosten- und Leistungsrechnung ist deshalb im NKF-Kontenrahmen die Klasse 9 vorgesehen worden. Die Gemeinde soll dazu eigenverantwortlich über den Umfang der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung entscheiden und dabei insbesondere ihren örtlichen Steuerungsbedarf berücksichtigen.

**1.3.2 Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung**

Die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeinde wirkt sich grundsätzlich auch auf die gesamte Gemeindeverwaltung aus, denn bei ihrer Ausgestaltung ist der örtliche Steuerungsbedarf unter Berücksichtigung der Aufbau- und Ablauforganisation in der Verwaltung zu berücksichtigen. Es bestehen insbesondere zwischen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und der Durchführung der Kosten- und Leistungsrechnung enge Wechselbeziehungen, die bei der örtlichen Ausgestaltung und Anwendung der Kosten- und Leistungsrechnung durch die Gemeinde nicht unbeachtlich sind.

Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde erfasst die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen nach Arten auf Sachkonten für die gemeindliche Ergebnisrechnung, z. B. Personalaufwendungen. Die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde werden aber auch auf einzelne Produktsachkonten im Sinne von Kostenträgern verteilt. Die Kosten- und Leistungsrechnung erfasst über die Rechengrößen „Kosten“ und „Erlöse“ aber auch die über die Erträge und Aufwendungen hinausgehenden kalkulatorischen Kosten.

Der Zusammenhang zwischen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeinde soll durch die nachfolgende Übersicht verdeutlicht werden (vgl. Abbildung 487).

<b>DIE RECHNUNGSTECHNISCHEN ZUSAMMENHÄNGE</b>			
<b>Ergebnisrechnung</b>		<b>Kosten- und Leistungsrechnung</b>	
<b>4</b>	<p><b>Erträge</b></p> <p>40 Steuern und ähnliche Abgaben            41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen            42 Sonstige Transfererträge            43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte            44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen            45 Sonstige ordentliche Erträge            46 Finanzerträge            47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen            48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen            49 Außerordentliche Erträge</p>	<b>9</b>	<p><b>Erlöse/Leistungen</b></p> <p>900 Steuern und ähnliche Abgaben            901 Erlöse aus Zuwendungen und allgemeinen Umlagen            902 Erlöse aus sonstigen Transfererträgen, z. B. soziale Leistungen            903 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte            904 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen            905 Sonstige Erlöse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit            906 Finanzerträge            907 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen            908 Erlöse aus internen Leistungsbeziehungen            909 Sonstige Erlöse</p>
<b>5</b>	<p><b>Aufwendungen</b></p> <p>50 Personalaufwendungen            51 Versorgungsaufwendungen            52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen            53 Transferaufwendungen            54 Sonstige ordentliche Aufwendungen</p>	<b>9</b>	<p><b>Kosten</b></p> <p>910 Personalkosten            911 Versorgungskosten            912 Kosten für Sach- und Dienstleistungen            913 Transferkosten            914 Sonstige Kosten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

<b>DIE RECHNUNGSTECHNISCHEN ZUSAMMENHÄNGE</b>			
<b>Ergebnisrechnung</b>		<b>Kosten- und Leistungsrechnung</b>	
	55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen		915 Kalkulatorische Zinsen und sonstige Finanzkosten
	56 ...		916 ...
	57 Bilanzielle Abschreibungen		917 Kalkulatorische Abschreibungen
	58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen		918 Kosten aus internen Leistungsbeziehungen
	59 Außerordentliche Aufwendungen		919 Sonstige kalkulatorische Kosten

*Abbildung 487 „Ergebnisrechnung und Kosten- und Leistungsrechnung“*

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die notwendigen Zusammenhänge zwischen ihrer Finanzbuchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung herzustellen. Sie hat dabei zu entscheiden, in welchem Umfang verbindliche Vorgaben dazu in einer Dienstanweisung festgeschrieben werden und in welcher Art und Weise die Ergebnisse bei der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben und in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen sind.

**2. Zu Absatz 2 (Erlass einer örtlichen Dienstanweisung):**

**2.1 Die Inhalte einer Dienstanweisung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Grundsätze über Art und Umfang der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung zu regeln und hat bei der weiteren Ausgestaltung einen großen Entscheidungsspielraum. Die Gewichtung kann dabei aus örtlicher Sicht auf einzelnen Bereichen (Kostenstellen) oder auf einzelnen Produkten (Kostenträger) liegen. Es gilt dabei aber auch, den Erfassungszeitraum und die geeigneten Verrechnungsverfahren (Ist-Kosten- und Plankosten-Rechnung, Vollkosten- oder Teilkostenrechnung) zutreffend auswählen und anzuwenden.

Grundsätzlich bedarf es in der Gemeinde einer besonderen örtlichen Dienstanweisung, in der die Einrichtung, die Ausgestaltung sowie die Durchführung und der jährliche Abschluss der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung näher bestimmt werden. Die Bestimmungen sollen dabei so konkret gefasst sein, dass die mit der Kosten- und Leistungsrechnung verbundenen örtlichen Zwecke und Ziele auch tatsächlich erreicht werden können. Die nachfolgenden „Inhalte“ können Regelungsbereiche für die örtliche Dienstanweisung sein (vgl. Abbildung 488).

<b>REGELUNGSBEREICHE FÜR DIE KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG</b>	
<b>REGELUNGSBEREICHE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zielsetzungen und Einsatzbereiche</b>	Die Kosten- und Leistungsrechnung dient der Unterstützung der Verwaltungssteuerung und der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unter Einbeziehung der Ressourcen.
<b>Arten der Kosten- und Leistungsrechnung</b>	Die <u>Kostenartenrechnung</u> als systematische Erfassung der Kosten nach ihren Arten. Die <u>Kostenstellenrechnung</u> als systematische Verteilung der Kostenarten (Einzelkosten und Gemeinkosten) auf die Kostenstellen der Gemeindeverwaltung. Die <u>Kostenträgerrechnung</u> als systematische Zurech-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

<b>REGELUNGSBEREICHE FÜR DIE KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG</b>	
<b>REGELUNGSBEREICHE</b>	<b>INHALTE</b>
	nung der Kosten auf die Produkte (produktorientierten Kostenträger) der Gemeinde.
<b>Methoden der Kosten- und Leistungsrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollkostenrechnung</li> <li>- Teilkosten-, Deckungsbeitrags-, Grenzkosten-, Prozesskosten- oder Zielkostenrechnung</li> <li>- Plan- und Ist-Kostenrechnung</li> </ul>
<b>Grundlagen und Formen der Kostenverteilung</b>	Die Kosten der Gemeinde sollen systematisch entsprechend der Verursachung auf Kostenstellen und Kostenträger unter Berücksichtigung von Bezugsgrößen und Umlageschlüsseln verteilt werden.
<b>Datenbereitstellung</b>	Die Fachbereiche der Gemeindeverwaltung haben die notwendigen Daten zur Durchführung der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung zu ermitteln und bereitzustellen.
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Die Verantwortlichkeiten für die Durchführung der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung sind unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen.
<b>Vornahme von Leistungsverrechnungen</b>	Den Kostenstellen und den Kostenträgern sind nicht nur die Kosten, sondern auch die durch sie erwirtschafteten Erlöse zutreffend zuzuordnen.
<b>Abrechnungszeiträume</b>	Die Durchführung der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung bedarf der vorherigen Festlegung von Abrechnungszeiträumen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten.
<b>Berichtswesen und Berichtsvorgaben</b>	Im Rahmen des Berichtswesens sollen die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung dokumentiert und aufbereitet werden, dass sie der Unterstützung der Verwaltungssteuerung und der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen können. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sind Vorgaben über regelmäßige Standardberichte sowie über themenbezogene Sonderberichte oder anlassbezogene Berichte festzulegen.
<b>Entwicklung von Kennzahlen</b>	Die Zielsetzung der Unterstützung der Verwaltungssteuerung erfordert die Bereitstellung geeigneter Kennzahlen, bei deren Entwicklung die örtlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Die Schaffung einer Transparenz und die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung unter Einbeziehung der Ressourcen erfordert die Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten.

*Abbildung 488 „Regelungsbereiche für die Kosten- und Leistungsrechnung“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 18 GemHVO NRW**

Die Ausgestaltung der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung soll im Einzelnen möglichst unter Berücksichtigung der tatsächlichen Zielsetzungen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfolgen. Sie stellen Rahmenbedingungen für den Umfang und die Form der örtlichen Umsetzung dar. Die Gemeinde soll die notwendigen konkreten Festlegungen sachgerecht treffen.

**2.2 Die Beteiligung des Rates**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die erlassene örtliche Dienstanweisung über die Art und den Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung in der Gemeindeverwaltung dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis vorzulegen. Die Vorschrift sichert daher die Rechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister bleiben dabei gleichwohl verantwortlich für die Umsetzung, denn sie haben die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung inne (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW).

Diese Verantwortlichen haben auch die örtliche Steuerung der Gemeinde sicherzustellen. Die erlassene Vorschrift soll möglichst nicht nur einfache Ausführungen zu der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung enthalten, sondern dabei auch inhaltlich die Gegebenheiten aus der örtlichen Verwaltungsorganisation angemessen berücksichtigen. Die Bedeutung der örtlichen Vorschriften ist als so gewichtig anzusehen, dass auf eine Kenntnisnahme der Vorschrift durch den Rat der Gemeinde nicht verzichtet werden kann.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 18 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 19**

**Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung**

(1) <sup>1</sup>Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. <sup>2</sup>Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.

(2) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.

**Erläuterungen zu § 19:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Vorschrift**

Die allgemeinen Planungsgrundsätze für den gemeindlichen Haushalt sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und die daraus entstehende Ergebnisrechnung ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und die Ertragslage der Gemeinde abgeben (vgl. § 11 GemHVO). Der Finanzplan und die daraus entstehende Finanzrechnung sollen dazu beitragen, ein Bild über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung sowie über die Finanzlage der Gemeinde zu ermöglichen.

Als Ergänzung zu den weiteren Vorschriften über die allgemeinen Planungsgrundsätze und Ziele für die gemeindliche Haushaltswirtschaft finden sich in dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift nur noch gemeindliche Sachverhalte, deren Inhalte und Umfang keinen eigenständigen Paragraphen im Geflecht der haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen erfordert, die Inhalte aber gleichwohl ausdrücklicher Regelungen bedürfen.

**2. Das Bruttoprinzip**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (Bruttoprinzip). Es ist nicht Zweck des gemeindlichen Haushalts lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Im gemeindlichen Haushalt sollen vielmehr das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sowie die voraussichtlichen Zahlungen der Gemeinde vollständig veranschlagt werden (vgl. § 11 Absatz 1 GemHVO NRW).

Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde ist daher nicht zulässig. Der Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel erheblich beeinträchtigen, wenn die Übersicht ggf. nicht sogar verloren gehen könnte.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Veranschlagung von Personalaufwendungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Veranschlagung in den Teilplänen):**

##### **1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen an dem im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen auszurichten. Die Gemeinde hat daher die Veranschlagung von Personalaufwendungen in ihrem Haushaltsplan im Einklang mit dem Stellenplan als zutreffende Grundlage für die gemeindliche Personalwirtschaft vorzunehmen. Der Stellenplan der Gemeinde, der jährlich von ihr aufzustellen ist, weist für den Zeitraum eines Haushaltsjahres die für notwendig erachteten Stellen für die Gemeindeverwaltung aus (vgl. § 8 GemHVO NRW).

Bei der Planung der Personalausstattung und damit auch des Umfangs und der Angemessenheit der Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde dürfen sowohl die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung als auch die aus den Beschäftigungsverhältnissen entstehenden künftigen haushaltsmäßigen Belastungen in Form von Personalaufwendungen nicht außer Acht gelassen werden.

Der gemeindliche Stellenplan stellt daher einen quantitativen als auch qualitativen haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsrahmen für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar. Die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne wird dadurch erleichtert, dass dem Stellenplan eine Gesamtübersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche beizufügen ist, soweit die Stellenaufteilung nicht auszugswise in den einzelnen Teilplänen enthalten ist (vgl. § 8 Absatz 3 GemHVO NRW).

Diese Übersicht soll die Grundlage für die Aufteilung der gemeindlichen Personalaufwendungen auf die Teilpläne bilden. Durch die Ergänzung des gemeindlichen Stellenplans um eine Stellenübersicht wird die Zuordnung der Stellen auf die Aufgabenbereiche bzw. Produktbereiche der Gemeinde ersichtlich bzw. der dort bestehende Personalbedarf erkennbar und nachvollziehbar gemacht.

##### **1.1.2 Der Begriff „Personalaufwendungen“**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind unter der Haushaltsposition „Personalaufwendungen“ alle anfallenden Aufwendungen für die aktiven gemeindlichen Beamtinnen und Beamten sowie für die tariflich Beschäftigten und für weitere Personen, die aufgrund von Arbeitsverträgen von der Gemeinde beschäftigt werden, zu veranschlagen. Aufwandswirksam sind die Bruttobeträge einschließlich der Nebenbezüge und Lohnnebenkosten, z. B. Überstundenentlohnung, Weihnachtsgeld, Sozialversicherungsbeiträge. Es gehören auch andere Ansprüche der Beschäftigten dazu, die im Haushaltsjahr bestehen oder entstehen werden, z. B. zu zahlende Zulagen.

Unter dieser Position sind auch Beihilfen sowie Unterstützungsleistungen für die gemeindlichen Beschäftigten zu veranschlagen. Ebenso gehören gewährte Leistungsbezüge dazu (vgl. § 6 LBesG NRW). Zu den gemeindlichen Personalaufwendungen gehören aber auch die Beiträge zu den Versorgungskassen, z. B. als Arbeitgeberanteile zur Zusatzversorgungskasse. Auch die jährlichen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die noch tätigen Beschäftigten sowie Rückstellungen für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Die Ausgleichszahlungen für nicht beschäftigte Schwerbehinderte sind dagegen unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu veranschlagen.

Gemeindliche Vorschuss- oder Abschlagszahlungen an die Beschäftigten stellen dagegen keine Leistungen der Gemeinde dar, die zum Zahlungszeitpunkt als gemeindliche Personalaufwendungen zu erfassen wären. Diese

gemeindlichen Zahlungen berühren zum Zahlungszeitpunkt lediglich die gemeindliche Finanzrechnung als Auszahlungen und werden zum Abschlussstichtag in der gemeindlichen Bilanz als Forderungen gegenüber den betreffenden gemeindlichen Beschäftigten angesetzt.

### **1.1.3 Die Bemessung der Personalaufwendungen**

Der gemeindliche Stellenplan der Gemeinde weist für den Zeitraum eines Haushaltsjahres die für notwendig erachteten Stellen für die Gemeindeverwaltung aus (vgl. § 8 GemHVO NRW). Bei der Planung der Personalausstattung und damit auch des Umfangs und der Angemessenheit der Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde dürfen sowohl die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung als auch die aus den Beschäftigungsverhältnissen entstehenden künftigen haushaltsmäßigen Belastungen in Form von Personalaufwendungen nicht außer Acht gelassen werden.

Die Gemeinde hat daher unter Berücksichtigung des Stellenplans, der für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe die Gesamtzahl der am 30. Juni des Vorjahres tatsächlich besetzten Stellen anzugeben hat, die im Haushaltsjahr voraussichtlich entstehenden Personalaufwendungen zu ermitteln. Sie hat dabei einerseits die bestehenden beamtenrechtlichen Gegebenheiten und persönlichen Verhältnisse der einzelnen Beschäftigten und die daraus entstehenden Ansprüche zu berücksichtigen.

Andererseits müssen auch die möglichen Aufwendungen aus der Personalentwicklung sachgerecht geschätzt werden, z. B. aufgrund von verwaltungsmäßigen Veränderungen sowie aus den Veränderungen der persönlichen Verhältnisse der Beschäftigten. Darin einzubeziehen sind auch die Personalaufwendungen, die durch die Besetzung freier Stellen im Haushaltsjahr entstehen.

Die Bemessung der Aufwendungen anhand des örtlichen Bedarfs soll daher sorgfältig durch die Gemeinde erfolgen. Sie soll sich dadurch "keine Reserven" für finanzpolitische oder personalwirtschaftliche Entscheidungen schaffen. Die Gemeinde ist auch bei der Bemessung ihrer Personalaufwendungen an den Haushaltsgrundsatz gebunden, dass Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW).

### **1.2 Zu Satz 2 (Zentrale Veranschlagung von Personalaufwendungen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan der Gemeinde geführt werden, im gemeindlichen Haushaltsplan zentral veranschlagt werden. Der gemeindliche Stellenplan hat grundsätzlich sämtliche Stellen für die Beschäftigten, unabhängig von ihrer Besetzung, im Haushaltsjahr auszuweisen. Der Stellenplan muss sichtbar machen, welches und wie viel Personal die Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung benötigt.

Bei der Aufstellung des Stellenplans muss sich die Gemeinde nach den besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen richten. Zudem muss dem Rat der Gemeinde wegen der langfristigen Folgen der Einstellung von Beschäftigten im Rahmen seiner Budgethoheit und seiner Zuständigkeit für den Erlass des Stellenplans (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) die Verantwortung tragen.

Die Regelung über eine zentrale Veranschlagung für einen bestimmten Beschäftigtenkreis berücksichtigt den Umstand, dass je nach der Art der einzelnen Beschäftigungsverhältnisse, z. B. Beschäftigte in der Probe- oder Ausbildungszeit, Aushilfskräfte, eine zentrale Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan sachgerechter ist als eine Aufteilung auf verschiedene Teilpläne. Diese gemeindlichen Beschäftigten werden im Rahmen ihrer laufenden Probe- oder Ausbildungszeit bzw. als Aushilfskräfte regelmäßig in unterschiedlichen Bereichen der Gemeindeverwaltung eingesetzt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 19 GemHVO NRW**

Das Innenministerium hat für den gemeindlichen Stellenplan und die Stellenübersicht zwei Muster veröffentlicht und zur Anwendung empfohlen. Sofern diese Muster von der Gemeinde genutzt werden, sind sie anzupassen, wenn sich aufgrund von Tarifverträgen oder des Beamtenrechts Änderungen ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**2. Zu Absatz 2 (Veranschlagung von Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen):**

**2.1 Die Veranschlagung von Versorgungsaufwendungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift können die Versorgungsaufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan dezentral oder zentral veranschlagt werden. Bei diesen Leistungen für das ausgeschiedene Personal handelt es sich um Aufwendungen, die ihren Ursprung in der gesamten Tätigkeit des Empfängers in der Gemeindeverwaltung bzw. in seiner gesamten Lebensarbeitszeit haben. Es kann daher i.d.R. sachgerecht sein, diese Pensionslasten zentral im gemeindlichen Haushaltsplan in dem zutreffenden Teilplan zu veranschlagen, der dem Produktbereich „Innere Verwaltung“ zuzuordnen ist. Es bietet sich ggf. auch eine dezentrale Veranschlagung an.

Bei der Veranschlagung von Versorgungsaufwendungen unter der entsprechenden Haushaltsposition ist zu beachten, dass nur dann Aufwendungen aus Versorgungsleistungen der Gemeinde für ihre nicht mehr tätigen Beschäftigten sowie deren Angehörigen zu veranschlagen sind, soweit diese im Rahmen der Auszahlungen der Versorgungsleistungen oder der Umlagezahlungen an die Versorgungskasse oder durch andere Änderungen entstehen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 11 GemHVO NRW).

Zusätzliche Aufwendungen können entstehen, weil von der Gemeinde die Rückstellungen für den beamtenrechtlichen Einzelfall in Höhe des Barwertes und nicht in Höhe des zu jedem künftigen Zahlungstermin notwendigen Betrages in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn in der Zeit, in der die Versorgungsempfänger noch tätig sind, die Gemeinde entsprechend der rechtlichen Bestimmungen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen vorgenommen hat (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW).

Im Jahr der Auszahlung der Versorgungsleistungen werden die für die Versorgungsleistungen gebildeten Pensionsrückstellungen dann in Anspruch genommen (herabgesetzt), sodass die von der Gemeinde zu leistenden Versorgungsauszahlungen in dem betreffenden Haushaltsjahr nicht in ihrem vollen Umfang zu Aufwendungen führen müssen. Eine mögliche betragsmäßige Differenz zwischen der Inanspruchnahme der Pensionsrückstellung und der Summe der Auszahlungen belastet dann den jahresbezogenen Haushalt.

Bei einer jahresbezogenen Betrachtung reichen die Pensionsrückstellungen, die durch den anzusetzenden Barwert unter Einbeziehung des Abzinsungsfaktors ermittelt werden, i. d. R. nicht aus, um den Erfüllungsbetrag der Gemeinde, also die zu zahlenden Versorgungsleistungen, abzudecken. Für den nicht durch Rückstellungen gedeckten Anteil der Versorgungsleistungen entstehen dann gemeindliche Aufwendungen in dem Haushaltsjahr, in dem die Versorgungsauszahlungen von der Gemeinde an die Versorgungsempfänger erfolgen.

**2.2 Die Veranschlagung von Beihilfeaufwendungen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift können die Beihilfeaufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan dezentral oder zentral veranschlagt werden. Bei diesen Leistungen für die gemeindliche Beschäftigten und die Versorgungsempfänger handelt es sich um Aufwendungen, die ihren Ursprung in den beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde haben. Bei diesen personenbezogenen Aufwendungen der Gemeinde dürfte es i. d. R. sachgerecht sein, diese Unterstützungsleistungen zentral im gemeindlichen Haushaltsplan in dem zutreffenden Teilplan zu veranschlagen, der dem Produktbereich „Innere Verwaltung“ zuzuordnen ist.

In diesen Fällen bietet es sich, insbesondere wegen des Risikos einer möglichen Zurechnung von Beihilfeaufwendungen zu einzelnen Personen keine dezentrale Veranschlagung durch die Gemeinde in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans an. Gleichermaßen stehen Gründe des Datenschutzes einer personenbezogenen Zuordnung von Beihilfeaufwendungen zu einem Produktbereich (Teilplan) entgegen. Diese Gründe bestehen fort, auch wenn der Aufgabenbereich oder Fachbereich bzw. Produktbereich allgemein bekannt ist, in dem der Beschäftigte tätig ist oder der Versorgungsempfänger zuletzt eingesetzt war.

Die Gemeinde darf trotz dieser Sachlage nicht auf die Veranschlagung von Beihilfeaufwendungen in ihrem Haushaltsplan verzichten. Die Gemeinde muss eigenverantwortlich über die aus ihrer Sicht geeignete Veranschlagung in ihrem Ergebnisplan entscheiden, um den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch für das Haushaltsjahr in sachlicher Hinsicht formal und materiell vollständig sowie richtig abzubilden.

### **2.3 Die Verteilung der Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen**

#### **2.3.1 Die Verteilung der Versorgungsaufwendungen**

Die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthaltene Möglichkeit, die Versorgungsaufwendungen auf die Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans aufzuteilen, folgt dem Gedanken, dass diese Aufwendungen eine „Fortführung“ der Entgeltverpflichtungen gegenüber den Beschäftigten der Gemeinde darstellen, auch wenn die betreffenden Personen nicht mehr im aktiven Dienst bei der Gemeinde tätig sind. Für die Gemeinde entstehen daher dann Versorgungsaufwendungen, wenn in der Zeit des aktiven Dienstes nicht in einem ausreichenden Maße die notwendigen Pensionsrückstellungen gebildet worden sind.

Von der Gemeinde muss in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden, dass ein Versorgungsempfänger im Rahmen seiner Lebensarbeitszeit regelmäßig in mehreren Aufgaben- oder Fachbereichen der Gemeindeverwaltung tätig gewesen sein dürfte. Die für ihn entstehenden Versorgungsaufwendungen sollten daher nicht allein dem Aufgabenbereich wirtschaftlich zugerechnet werden, in dem der Versorgungsempfänger vor seinem Ruhestand zuletzt tätig war. Die mögliche Aufteilung muss deshalb eigenverantwortlich von der Gemeinde vorgenommen werden, z. B. anteilig geschlüsselt nach den in den Teilplänen ausgewiesenen Personalaufwendungen.

#### **2.3.2 Die Verteilung der Beihilfeaufwendungen**

Im Rahmen der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan bietet sich eine Aufwandsverteilung auf der Basis von Personalaufwendungen auch für die Beihilfeaufwendungen für die Beschäftigten an. In diesen Fällen kann der durch die Beihilfeleistungen entstandene Ressourcenverbrauch der Gemeinde verantwortungsgerecht innerhalb der Gemeindeverwaltung teilplanbezogen verteilt werden, ohne dass diese Aufwendungen zwingend einer zentralen Stelle zugeordnet bzw. zentral im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt werden müssen. Es sollte dabei möglichst ein sachgerechter örtlicher Maßstab für die Aufteilung dieser Aufwendungen auf die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan gefunden werden.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 19 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



## Dritter Abschnitt

### Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

#### 1. Allgemeines

Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr und die damit einhergehende Ausführung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung erfordern eine vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltsatzung mit den im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen. Die Gemeinde hat darauf aufbauend ihren Bürgern und Einwohnern die Leistungen zu erbringen und die Einrichtungen zu schaffen, die die örtliche Gemeinschaft zur Sicherung ihres Lebensstandards und zur Wahrung einer weitgehenden Gleichmäßigkeit der Lebensverhältnisse in allen Gebieten erfordert.

Die Gemeinde hat in ihrer gesamten Haushaltswirtschaft darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der gemeindlichen Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern und Abgabepflichtigen durch Abgaben (Steuern, Gebühren, Beiträge) aufgebracht werden. Sie muss zudem die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung zu beachten (vgl. § 77 GO NRW). Diese Gegebenheiten verpflichten die Gemeinde ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung im Haushaltsjahr (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die haushaltsrechtlichen Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung folgen diesen Haushaltsgrundsätzen.

#### 2. Die besonderen Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

##### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der dritte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu wichtigen Sachverhalten bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besondere Vorschriften. Die Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung in einer Rechtsverordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zur Haushaltsausführung, zur Bildung von Budgets, zur Haushaltsüberwachung. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung 489).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 3. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft</b>	§ 20 Grundsatz der Gesamtdeckung § 21 Bildung von Budgets § 22 Ermächtigungsübertragung § 23 Bewirtschaftung und Überwachung § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht § 25 Vergabe von Aufträgen § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass

Abbildung 489 „Die Vorschriften im 3. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

##### 2.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der dritte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält im Einzelnen folgende besondere Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**3. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung

Aus dem Gebot des Haushaltsausgleichs nach § 75 Absatz 2 GO NRW ergibt sich, dass im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde alle Erträge des Haushaltsjahres den Aufwendungen dieses Jahres gegenüberzustellen sind. Die Gesamtsumme der Erträge ist daher zur „Deckung“ der Gesamtsumme der Aufwendungen bestimmt (Gesamtdeckung). Es ist damit aber nicht ausgeschlossen bzw. zulässig, bestimmte Erträge bestimmten Aufwendungen gegenüberzustellen.

Diese Ausnahme gilt auch für Einzahlungen, die z. B. bei Investitionen der Gemeinde den dafür bestimmten Auszahlungen gegenübergestellt werden. Die Gesamtdeckung gilt insoweit, wie in der Gemeindehaushaltsverordnung nichts Anderes dazu bestimmt ist, z. B. die Bildung von Budgets in § 21 GemHVO NRW. Wegen der Bestandteile des gemeindlichen Haushalts (vgl. § 1 Absatz 1 GemHVO NRW) ist die Gesamtdeckung jedoch differenziert betrachtet und geregelt worden.

- § 21 Bildung von Budgets

Das NKF beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und unterstützt damit eine flexible Haushaltsbewirtschaftung durch die Gemeinde. Die Regelung ermöglicht der Gemeinde die Bildung von Budgets als örtliches Bewirtschaftungsinstrument im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Unter dem Begriff „Budgetierung“ wird dabei verstanden, dass den einzelnen Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung, z. B. Fachbereiche oder Ämter, bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen (dezentrale Ressourcenverantwortung).

Ein Budget ist somit als ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich zu verstehen, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich innerhalb der Gemeindeverwaltung übertragen wird. Durch ein solches Budget werden mehrere Ergebnispositionen oder Finanzpositionen miteinander verbunden, sodass die einzelnen im Ergebnisplan oder Finanzplan veranschlagten Ermächtigungen wie eine einzige Ermächtigung im Rahmen vorgegebener Sachziele bewirtschaftet werden können. Dieses Verständnis von Budgetierung als ein eigenverantwortlicher Bewirtschaftungsprozess ist gekoppelt an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde und bedarf einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten.

- § 22 Ermächtigungsübertragung

Bei der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr lässt sich nicht immer mit Gewissheit übersehen, ob die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres in Anspruch genommen werden können. Insbesondere könnten Vorhaben, die sich über das Haushaltsjahr hinaus erstrecken und nicht wie geplant durchgeführt werden, durch eine Neuveranschlagung der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan gefährdet werden.

Diese Sachlage würde insbesondere dann zu Schwierigkeiten führen, wenn sich eine Verzögerung erst zum Ende des Haushaltsjahres herausstellt. Zu diesem Zeitpunkt sollte der Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr bereits beschlossen sein oder kurz vor seiner Verabschiedung stehen (vgl. § 80 GO NRW). Die Ermächtigungsübertragung gibt der Gemeinde die Möglichkeit, einen unwirtschaftlichen Gebrauch der Ermächtigungen des Haushaltsplans zu vermeiden und sie entsprechend dem tatsächlichen Bedarf in Anspruch zu nehmen. Die Gemeinde hat dazu eigenverantwortlich eine sachgerechte Geltungsdauer für die übertragenen Ermächtigungen für die laufende Verwaltung und für die Investitionstätigkeit der Gemeinde festzulegen.

- § 23 Bewirtschaftung und Überwachung

Zur gemeindlichen Bewirtschaftung gehört auch das bereits bei der Veranschlagung von Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zu beachtende Bruttoprinzip (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Vorschrift erlaubt davon eine Abweichung. Sie trägt damit dem Umstand der gemeindlichen Praxis Rechnung, dass bei den in der Vorschrift benannten Ertragsarten regelmäßig und nachträglich Gegebenheiten entstehen, die im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besonders zu berücksichtigen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**3. Abschnitt GemHVO NRW**

Die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans und die damit verbundene Inanspruchnahme der darin veranschlagten Ermächtigungen machen es notwendig, dass die Gemeinde sich auch unterjährig einen Überblick über den Stand der Haushaltsausführung verschafft. Durch interne Überwachungsmaßnahmen muss zudem auch das Erfordernis der wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltswirtschaft gesichert werden (vgl. § 75 GO NRW). Die Überwachungspflicht besteht auch deshalb, weil bei den im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen die zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr sowie die sachliche Bindung an den vorgesehenen Zweck einzuhalten ist. Eine Inanspruchnahme der Ermächtigungen ist deshalb so lange zurückzustellen ist, bis die Aufgabenerfüllung der Gemeinde diese erfordert.

- § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

In der Gemeinde haben der Kämmerer und der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung. Sie haben damit eine Überwachungspflicht für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Diese Verpflichtungen werden durch das Recht ergänzt, bei entsprechendem Anlass z. B. eine haushaltswirtschaftliche Sperre zu erlassen.

Ein haushaltswirtschaftliches Instrument kann z. B. in Betracht kommen, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen im Haushaltsjahr anders verläuft als es für das Haushaltsjahr geplant war.

In den Fällen, in denen die haushaltswirtschaftliche Sperre vom Kämmerer erlassen wird, ist der Rat der Gemeinde darüber zu unterrichten. Er ist aber auch dann zu informieren, wenn z. B. der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW gefährdet ist oder sich die Investitionsauszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr nicht nur geringfügig erhöhen. Auch aus der gemeindlichen Kreditwirtschaft kann oftmals ein Anlass für eine Unterrichtung des Rates entstehen.

- § 25 Vergabe von Aufträgen

Diese Vorschrift beinhaltet die Ausschreibungspflicht eines öffentlichen Auftrages vor dessen Vergabe durch die Gemeinde, sofern nicht besondere Ausnahmetatbestände vor Ort vorliegen. Sie erfasst sämtliche Vergaben von gemeindlichen Aufträgen, bei denen das Auftragsvolumen der Lieferungen und Leistungen unterhalb der von der Europäischen Union festgesetzten Schwellenwerte (ohne Umsatzsteuer) liegt.

Die grundsätzliche Verpflichtung der Gemeinde zur öffentlichen Ausschreibung von Vergaben soll sicherstellen, dass die Angebote der infrage kommenden Unternehmen im Leistungswettbewerb mit den Mitunternehmern zustande kommen. Die Gemeinde soll dadurch in die Lage versetzt werden, unter Ausnutzung aller Chancen am Markt das für sie wirtschaftlich günstigste Angebot nach ihrer Leistungsbeschreibung zu erzielen.

- § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass

Die Veränderung von bestehenden Ansprüchen der Gemeinde durch Stundung, Niederschlagung und Erlass wird in Form von Einzelwertberichtigungen, ggf. auch als Pauschalwertberichtigungen umgesetzt. Dadurch sind ggf. die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Forderungen in ihrem Wert anzupassen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Die Wertberichtigungen beruhen dabei auf Prüfungen hinsichtlich eines Risikos bei den gemeindlichen Forderungen.

Die Gemeinde hat dabei auch zu entscheiden, ob im Einzelfall eine Niederschlagung oder ein Erlass von Ansprüchen in Betracht kommt. Bei einer Stundung wird dagegen nicht auf gemeindliche Ansprüche verzichtet, sondern nur die Fälligkeit der Zahlung eines Dritten verändert.

Die im NKF bestehende erhebliche höhere Bedeutung der Forderungen der Gemeinde sollte dazu führen, ein Forderungsmanagement aufzubauen, um eine zweckgerichtete Handhabung der Forderungen zu gewährleisten. Die Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen

sind aber auch unter dem Aspekt des § 23 Absatz 4 GemHVO NRW zu sehen, wonach sicherzustellen ist, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden.

### **3. Die Zwecke der Budgetierung im gemeindlichen Haushalt**

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt für die Budgetierung durch die Gemeinde einige haushaltswirtschaftliche Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets im gemeindlichen Haushalt ermöglichen. Die Gemeinde hat die Budgets eigenverantwortlich zu bilden, aber auch die Regeln über die Bewirtschaftung der Budgets unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen, der eigenen Leistungsfähigkeit sowie der örtlichen dezentralen Ressourcenverantwortung zu gestalten.

Die jährlich durch den Rat der Gemeinde zu erlassende Haushaltsatzung bietet sich z. B. für grundsätzliche oder budgetübergreifende Regelungen an (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW). Auf einzelne Budgets zugeschnittene besondere Vorgaben, können dem betreffenden Budget unmittelbar zugeordnet werden, wenn die Budgets im Haushaltsplan enthalten sind, z. B. als besondere Bewirtschaftungsregeln. Sie können auch im Rahmen der „Bewirtschaftungszuweisung“ gemacht werden.

Im Rahmen der örtlichen Budgetbildung sollte dann auch die „Feststellung“ eines gemeindlichen Rechnungsprüfers „Keine 21 ohne 12“ eine sachgerechte Anwendung finden. Sie bedeutet: Die Gemeinde soll keine Budgetbildung nach § 21 GemHVO NRW vornehmen, ohne nicht gleichzeitig für die Budgets sachgerechte Ziele und Leistungskennzahlen nach § 12 GemHVO NRW festzulegen. Die Kosten- und Leistungsrechnung der Gemeinde kann dabei die örtliche Budgetbildung unterstützen (vgl. § 18 GemHVO NRW).

Die mit der Budgetierung verbundene Stärkung der Ressourcenverantwortung in der Gemeinde hat jedoch keine Einschränkung des allgemeinen Budgetrechts des Rates zur Folge. Der Rat bestimmt spätestens mit seinem Beschluss über die Haushaltssatzung, über Inhalt und Umfang und Ziele der Haushaltsbewirtschaftung im neuen Haushaltsjahr. Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form von örtlichen Budgets sollte von der Gemeinde jedoch zum Anlass genommen werden, mehrmals jährlich (d. h. mindestens zweimal) den Rat über die Erreichung der budgetorientierten Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten (vgl. § 21 GemHVO NRW).

Die freiwillige Information des Rates über den Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr geht über die haushaltsrechtlich bestimmte Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat hinaus (vgl. § 24 Absatz 2 GemHVO NRW). Im Rahmen des sich wiederholenden Kreislaufs der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können dann durch die Zusammenarbeit mögliche Auswirkungen aus der Haushaltsbewirtschaftung auf die Haushaltsplanung für die künftigen Haushaltsjahre besser beurteilt werden.

Unter gleichzeitiger Einbeziehung von Ist-Werten aus den gemeindlichen Jahresabschlüssen können Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde erkannt und ihnen entgegengewirkt werden. Durch die Zusammenarbeit zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung können die Chancen für die künftige Haushaltswirtschaft erkannt und verstärkt werden.

### **4. Der Einsatz von E-Government**

Im Rahmen der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts können die Geschäftsprozesse von der Gemeinde auch in elektronischer Form abgewickelt werden, z. B. bei Dienstleistungen gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen. Dieser Vorgehensweise dürfen jedoch keine rechtlichen Hindernisse entgegenstehen, z. B. ein Schriftformerfordernis oder die Vorlagepflicht von Originalunterlagen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**3. Abschnitt GemHVO NRW**

Zur Unterstützung der weiteren Entwicklung hat der Bund das E-Government-Gesetz verabschiedet, durch das in seinen Verwaltungsverfahren insbesondere das Erfordernis der Schriftform durch andere technische Möglichkeiten ersetzt werden soll. Das Land hat sich ebenfalls diesen Sachfragen angenommen und aufgrund dessen das „Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung in Nordrhein-Westfalen“ erarbeitet, das derzeit im Landtag beraten wird. Wesentliche Gesichtspunkte werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 490).

<b>DAS E-GOVERNMENT-GESETZ NRW</b>	
<b>Zielsetzungen</b> (nach NRW-Gesetz)	<p><input type="checkbox"/> <b>Sicherstellung der Einheitlichkeit</b> des Verwaltungsverfahrens in Nordrhein-Westfalen mit Blick auf das zum 1. August 2013 in Kraft getretene EGovG des Bundes,</p> <p><input type="checkbox"/> <b>Nachhaltige Förderung</b> der Einführung elektronischer Verfahren und der elektronischen Abwicklung von Dienstleistungen der öffentlichen Verwaltung in Nordrhein-Westfalen und</p> <p><input type="checkbox"/> <b>Schaffung eines rechtlichen Rahmens</b> für die verbindliche Vereinbarung von Standards, Strukturen und Verfahrensweisen für die Informationstechnik in der Landesverwaltung sowie für die informationstechnische Zusammenarbeit und Kommunikation zwischen Land und Kommunen.</p>
<b>Wichtige Regelungen</b> (nach NRW-Gesetz)	<p><input type="checkbox"/> <b>Elektronischer Zugang zur Verwaltung:</b> Verpflichtung zur Eröffnung eines elektronischen Zugangs (d. h. zumindest eines E-Mail-Zugangs), aber mit der zusätzlichen Verpflichtung, hierfür ein Verschlüsselungsverfahren anzubieten. Darüber hinaus die Verpflichtung, einen elektronischen Zugang in Form der absenderbestätigten De-Mail zu eröffnen und einen elektronischen Identitätsnachweis (eID) anzubieten.</p> <p><input type="checkbox"/> <b>Informationspflichten:</b> Wie im Bundesgesetz die Verpflichtung zur Information in öffentlich zugänglichen Netzen über Aufgaben, Anschrift, Geschäftszeiten, Erreichbarkeit. Darüber hinaus die Verpflichtung zur Information über in elektronischer Form angebotene Dienstleistungen und dazu notwendige Angaben (Ansprechstelle, beizubringende Unterlagen, Erreichbarkeit, Gebühren) und zur Bereitstellung der erforderlichen Formulare.</p> <p><input type="checkbox"/> <b>Elektronische Bezahlmöglichkeiten:</b> Über das Bundesgesetz hinausgehende Verpflichtung zum Angebot mindestens eines im elektronischen Geschäftsverkehr gängigen und hinreichend sicheren Zahlungsverfahrens, das der Art des Verwaltungsverfahrens entspricht.</p> <p><input type="checkbox"/> <b>Elektronische Behördenkommunikation und Datenaustausch:</b> Über das Bundesgesetz hinausgehende Verpflichtung zur elektronischen Kommunikation und zum elektronischen Datenaustausch zwischen Behörden auf sicheren Übertragungswegen.</p>
<b>Vorgesehene Verpflichtungen</b> (nach NRW-Gesetz)	<p><b>Pflichten unmittelbar aus dem Bundesgesetz für Landesbehörden und Gemeinden und Gemeindeverbände (bei Ausführung von Bundesrecht):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente auch mit qualifizierter elektronischer Signatur (§ 2 Absatz 1 EGovG Bund);</li> <li>o Informationen zu Behörden und über ihre Verfahren in öffentlich zugänglichen Netzen (§ 3 Absatz 1 und 2 EGovG Bund);</li> <li>o Elektronische Bezahlmöglichkeiten - Angebot einer Kontoverbindung für Onlineüberweisung ausreichend (§ 4 EGovG Bund);</li> <li>o Ermöglichung, Nachweise elektronisch einzureichen (§ 5 EGovG Bund);</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
3. Abschnitt GemHVO NRW**

	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Anforderung an das Bereitstellen von Daten (§ 13 EGovG Bund);</li> <li>o Georeferenzierung (§ 14 EGovG Bund).</li> </ul>
	<p><b>Pflichten, die im Bundesgesetz nur für Bundesbehörden gelten und die nun durch das Landesgesetz auf Landesbehörden und/oder Gemeinden und Gemeindeverbände übertragen werden:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o Eröffnung eines Zugangs für De-Mail (§ 2 Absatz 2 EGovG Bund / § 3 Absatz 2 EGovG NRW);</li> <li>o Identifikationsmöglichkeit mit eID (§ 2 Absatz 3 EGovG Bund / § 3 Absatz 3 EGovG NRW);</li> <li>o Elektronische Aktenführung und ersetzendes Scannen (§§ 6, 7 EGovG Bund / §§ 9, 10 EGovG NRW) <i>(Nur Landesbehörden)</i>;</li> <li>o Prozessoptimierung (§ 9 EGovG Bund / § 12 Abs. 2 EGovG NRW) <i>(Nur Landesbehörden)</i>.</li> </ul>
	<p><b>Pflichten, die das Bundesgesetz nicht vorsieht und die jetzt für Landesbehörden und/oder Gemeinden und Gemeindeverbände vorgesehen sind:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o Angebot eines Verschlüsselungsverfahrens (§ 3 Absatz 1 EGovG NRW);</li> <li>o Elektronische Kommunikation mit Bürgerinnen und Bürgern sowie Unternehmen (§ 4 Absatz 1 EGovG NRW);</li> <li>o Verwendung von offenen Formaten für die Übermittlung von Dokumenten an Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen (§ 4 Absatz 3 EGovG NRW);</li> <li>o Angebot der elektronischen Durchführung von Verwaltungsverfahren (§ 5 EGovG (NRW))</li> <li>o Informationen im Netz über die von der Behörde angebotenen elektronischen Dienstleistungen (§ 6 EGovG NRW);</li> <li>o Angebot eines E-Payment-Verfahrens (§ 7 EGovG NRW);</li> <li>o Elektronische Vorgangsbearbeitung (§ 12 Absatz 1 EGovG NRW) <i>(Nur Landesbehörden)</i>;</li> <li>o Elektronische Behördenkommunikation und Datenaustausch (§ 14 EGovG NRW);</li> <li>o Elektronische Abwicklung von Petitionsverfahren (§ 15 EGovG NRW).</li> </ul>
<p>Mit Blick auf die Adressaten ist ferner zu unterscheiden zwischen Regelungen, die Landesbehörden, Gemeinden und Gemeindeverbände sowie sonstige der Aufsicht des Landes unterliegende Körperschaften des öffentlichen Rechts gleichermaßen verpflichten, und Regelungen, die ausschließlich Landesbehörden betreffen.</p>	

Abbildung 490 „Das E-Government-Gesetz NRW“

Die neuen Rahmenbedingungen erfordern auch bei der Gemeinde eine Überprüfung ihrer Geschäftsprozesse im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die Gemeinde sollte die verwaltungsmäßigen Beziehungen zum gemeindlichen Haushalt überprüfen, denn auch die Bezahlverfahren und damit die Zahlungsabwicklung sollen dabei in das E-Government eingebunden werden. Insgesamt sollen die notwendigen Daten und andere Informationen nicht nur zwischen der Gemeinde und ihren Einwohnern und Abgabepflichtigen, sondern auch anderen Dritten elektronisch ausgetauscht werden können.

Eine solche Informationsform würde sich unmittelbar auch auf die Anzeigepflichten der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde auswirken. Allgemein wird davon ausgegangen, dass durch elektronische und automatisierte Abläufe bei der Gemeinde insbesondere Zeit eingespart und Kosten reduziert werden können. Es ist dabei nicht das Ziel, die Dienstleistungen nur online für die Adressaten der Gemeinde verfügbar zu machen.



**§ 20**  
**Grundsatz der Gesamtdeckung**

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

1. die Erträge insgesamt zur Deckung der Aufwendungen,
2. die Einzahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit,
3. die Zahlungsüberschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit und die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sowie die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit.

**Erläuterungen zu § 20:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

Die Gemeinde hat bei der Planung und der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie im gemeindlichen Jahresabschluss darauf zu achten, dass sie zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs und zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung gesetzlich verpflichtet ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Diese Vorgaben wirken sich unmittelbar auch auf den Grundsatz der Gesamtdeckung nach dieser Vorschrift aus. Es muss dabei grundsätzlich ein ausgeglichenes Verhältnis zwischen den Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde bestehen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Zwischen den Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde soll möglichst ebenfalls ein ausgeglichenes Verhältnis erreicht werden.

Der Grundsatz der Gesamtdeckung entfaltet in dieser Hinsicht eine unmittelbare Wirkung für die Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans. Aus dem Inhalt der gemeindlichen Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich ergibt sich, dass haushaltsjahrbezogen alle gemeindlichen Erträge den entstehenden Aufwendungen gegenüberzustellen sind (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Dadurch wird die Gesamtsumme der gemeindlichen Erträge aufgezeigt, die zur „Deckung“ der Gesamtsumme der Aufwendungen heranzuziehen ist (Gesamtdeckung).

Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Ergebnisplan sind der Gesamtbetrag der Erträge und der Gesamtbetrag der Aufwendungen festzusetzen. In Verbindung mit dem Finanzplan stehen die jeweiligen Festsetzungen der Gesamtbeträge der Einzahlungen und der Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit, für die Investitionstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit. Derartige Gesamtbeträge prägen den haushaltswirtschaftlichen Rahmen für das Haushaltsjahr durch die entsprechenden Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 GO NRW).

Eine mögliche Differenz im Rahmen der Haushaltsplanung und des Jahresabschlusses zwischen den erzielbaren Erträgen und den entstehenden Abwendungen oder zwischen den eingehenden Einzahlungen und den zu leistenden Auszahlungen in Form eines Fehlbetrages verstößt nicht gegen den Grundsatz der Gesamtdeckung. Dieser Grundsatz darf nicht mit der Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich verwechselt werden (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Durch die Haushaltspositionen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan werden die sachlichen und zweckbezogenen Grenzen für das Haushaltsjahr gesetzt. Dabei liegt die produktorientierte Verteilung bzw. Verwendung der gemeindlichen Haushaltsmittel in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Sie muss unter Berücksichtigung der stetigen Aufgabenerfüllung die Schwerpunkte für das Haushaltsjahr festlegen und dabei auch ihre weitere wirtschaftliche Entwicklung im Blick haben.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 20 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist jedoch nicht ausgeschlossen worden, dass die Gemeinde bestimmte Erträge oder Einzahlungen bestimmten Aufwendungen oder Auszahlungen gegenüberstellen kann (vgl. § 22 Absatz 3 GemHVO NRW). Außerdem kann die Gemeinde z. B. einen Ertrag aus einer Vermögensveräußerung (Anteil des Veräußerungserlöses über dem Buchwert des Vermögensgegenstandes, nicht unmittelbar für Aufwendungen in dem betreffenden Produktbereich einsetzen, dem der gemeindliche Vermögensgegenstand zugeordnet war. Sie muss diesen Ertrag unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Im Rahmen der Gesamtdeckung können Überschüsse eines Vorhabens ohne weiteres auch mit Fehlbeträgen einer anderen Maßnahme „verrechnet“ werden, ohne ein vorheriges umständliches Verfahren einleiten zu müssen. Diese Abgrenzung gilt z. B. auch bei Investitionsmaßnahmen, wenn Zuweisungen nicht wie geplant von Dritten gewährt werden, denn dann kann ein Ausfall durch andere Einzahlungen aufgefangen werden, bevor z. B. wegen einer Investitionsmaßnahme eine Kreditaufnahme in Betracht kommt (vgl. nach § 86 GO NRW).

Im Einzelfall kann es für die Gemeinde erforderlich werden, notwendig werdende außerplanmäßige Auszahlungen im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ haushaltsmäßig durch eine Inanspruchnahme von im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ nicht benötigten Finanzmitteln zu decken (vgl. § 83 GO NRW). Dieser haushaltswirtschaftliche Vorgang ist dann als zulässig anzusehen, sofern bei der Gemeinde eigene nicht für Auszahlungen benötigte Finanzmittel verfügbar sind.

Ein zusätzlicher Finanzierungsbedarf im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ darf haushaltsmäßig von der Gemeinde nicht durch die Aufnahme von Fremdmitteln (Kredite für Investitionen) gedeckt werden. Die haushaltsmäßig erforderliche Deckung darf auch nicht dadurch von der Gemeinde herbeigeführt werden, dass eine gegenseitige Deckungsfähigkeit zwischen Haushaltspositionen im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ und Haushaltspositionen im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zugunsten von Haushaltspositionen im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ eingerichtet wird.

Die gemeindliche Gesamtdeckung gilt jedoch nur soweit, wie in der Gemeindehaushaltsverordnung nichts Anderes oder Abweichendes bestimmt worden ist (vgl. z. B. § 21 GemHVO NRW). Sie wirkt sich aber sowohl auf die Haushaltsplanung, die Ausführung des Haushaltsplans als auch auf den Jahresabschluss der Gemeinde aus und bedarf daher zwingend der Beachtung. Sie steht jedoch einer dezentralen Fach- und Ressourcenverantwortung innerhalb der Gemeindeverwaltung nicht entgegen.

Das Prinzip „Gesamtdeckung“ darf zudem nicht mit einer „Globalsteuerung“ verwechselt werden, die ggf. zu einer Abweichung von den Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“, „Effizienz“ und „Sparsamkeit“ führen kann, wenn die gemeindliche Haushaltswirtschaft vorrangig unter politischen Aspekten offensiv gestaltet wird (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Es besteht dabei ein erhebliches Risiko, dass dann bereits „planmäßige“ Aufwendungen nicht mehr durch Erträge gedeckt bzw. erwirtschaftet werden können. Mit höheren Schulden und anderen wirtschaftlichen Risiken kann auch die Kompetenz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft verloren gehen.

### **2. Gesamtdeckung und allgemeine Finanzwirtschaft**

Der Grundsatz der Gesamtdeckung ist wegen der Bestandteile des gemeindlichen Haushalts differenziert betrachtet und geregelt worden. Die Ordnung des Haushaltsplans nach Produktbereichen sowie die Abgrenzung nach Zahlungsarten erfordern einen gesonderten Teilplan für Leistungen, die der Gemeinde bezogen auf ihren Gesamthaushalt gewährt werden, z. B. nach dem Gemeindefinanzierungsgesetz. Die von der Gemeinde in allgemeiner Form für Dritte zu erbringenden Leistungen müssen ebenfalls einem allgemeinen Teilplan zugeordnet werden, z. B. allgemeine Umlagen.

Der Haushaltsplan der Gemeinde muss daher einen eigenständigen Teilplan, bezogen auf den besonderen Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“, enthalten (vgl. § 4 Abs. 1 GemHVO NRW i. V. m. Nummer 1.2.3 des



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 20 GemHVO NRW**

Runderlasses vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Diese Maßgabe eines gesonderten, zusammengefassten Ausweises von allgemeinen Zahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan entsteht auch aus dem Gesamtdeckungsprinzip heraus. Sofern die Gemeinde z. B. eine allgemeine Investitionszuweisung erwartet, müsste sie diese Finanzmittel von Anfang an auf die Produktbereiche aufteilen, die davon betroffen sein könnten.

Bei einer Veranschlagung und auch beim Nachweis des gesamten erhaltenen Betrages ist es in dem Teilfinanzplan möglich, unter Steuerungsgesichtspunkten detailliertere Angaben zur Verwendung mithilfe von „davon-Vermerken“ zu machen. Die Herkunft des Fremdkapitals kann dann genauer angegeben und Umschuldungen sowie außerordentliche Tilgungen gesondert herausgestellt werden.

Diese Sachlage bringt es mit sich, dass die Gliederung dieses Teilplans von der Regelgliederung in den übrigen Teilplänen erheblich abweichen kann. Aufgrund von Kreditaufnahmen der Gemeinde kann es andererseits möglich sein, dass im Finanzplan und im Teilfinanzplan gleiche Beträge anzusetzen sind. Gleichwohl kann wegen der gebotenen Transparenz über die Kreditaufnahmen nicht auf den Teilfinanzplan verzichtet werden.

### **3. Gesamtdeckung und Fremdkapital**

#### **3.1 Die Zinsen für Fremdkapital**

Die Herstellungskosten stellen eine Wertobergrenze für den Ansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen in der Bilanz der Gemeinde dar (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Dabei ist jedoch nicht von „Kosten der Herstellung“ im betriebswirtschaftlichen Sinne auszugehen, denn die Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den gemeindlichen Herstellungskosten. Von der Gemeinde dürfen deshalb auch keine Zinsen für Fremdkapital in die Ermittlung von gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden, auch wenn diese in der Zeit der Herstellung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstanden sind.

Eine Ermittlung von Zinsen, bezogen auf die Fremdfinanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, kann im Einzelfall aber zur Berechnung und Sicherung von Ansprüchen der Gemeinde erforderlich werden. Ein solcher Nachweis ist jedoch nicht unmittelbar aus dem gemeindlichen Haushalt möglich und muss daher auf andere Art und Weise von der Gemeinde erbracht werden, z. B. durch eine gesonderte Nebenrechnung.

#### **3.2 Die Nachweise über Fremdkapital**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift umfasst das Gesamtdeckungsprinzip auch die gemeindlichen Kreditaufnahmen für Investitionen, für die ein allgemeiner, aber aufgrund von Maßnahmen konkreter Bedarf zur Leistung investiver Auszahlungen im Haushaltsjahr bestehen muss (vgl. § 86 GO NRW). In der Haushaltssatzung der Gemeinde ist die Gesamtsumme der von der Gemeinde vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 1 Nummer 1c GO NRW).

Das Gesamtdeckungsprinzip bringt es dabei mit sich, dass grundsätzlich kein Fremdkapital auf die Finanzierung der einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände bezogen werden soll, auch wenn die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Vermögensgegenstände einen Zahlungsbedarf auslöst und es ggf. im Einzelfall bei der Gemeinde zu einem Bedarf für eine Kreditaufnahme führen kann.

In diesem Zusammenhang kann es gleichwohl in der örtlichen Praxis für die Gemeinde erforderlich werden, für eine oder mehrere Investitionsmaßnahmen die Fremdfinanzierung als Betrag oder als Quote nachzuweisen. Ein solcher Nachweis ist jedoch nicht unmittelbar aus dem gemeindlichen Haushalt möglich und muss daher auf andere Art und Weise erbracht werden, z. B. durch eine gesonderte Nebenrechnung.

**4. Gesamtdeckung und investive Zuwendungen**

Mit pauschalen Zuweisungen des Landes soll die gemeindliche Aufgabenerfüllung in bestimmten Fachbereichen unterstützt werden, z. B. Bildungsbereich (Schulpauschale/Bildungspauschale) und im Sportbereich (Sportpauschale). Die Pauschalen stellen investive Zuwendungen für die Gemeinde dar und müssen für die gesetzlich bestimmten Zwecke eingesetzt werden (vgl. z. B. § 18 GFG NRW). In den Fällen, in denen mit dieser Pauschale die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen finanziert wird, dienen die erhaltenen Finanzmittel auch im Rahmen der Gesamtdeckung der Investitionstätigkeit der Gemeinde.

Die Zurechnung im Rahmen der gemeindlichen Gesamtdeckung wird jedoch durchbrochen, wenn die Investitionspauschalen in zulässiger Weise ganz oder teilweise im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verwendet werden sollen, z. B. für Instandsetzungen, Mieten und Leasingraten für Sportstätten oder Schulen. In diesen Fällen bedarf es gleichwohl keiner ausdrücklichen Zuordnung zur laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde, auch wenn in entsprechender Höhe eine ertragswirksame und periodengerechte Vereinnahmung mit einem entsprechenden Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmen ist.

Der Umfang der Vereinnahmung erhaltener investiver Zuwendungen wird durch die eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde über die Verwendung für die zulässigen Aufwendungen der Gemeinde bestimmt, z. B. bei den pauschalen Zuweisungen auf der Grundlage des Gemeindefinanzausgleichs. Gleichwohl sind in der gemeindlichen Finanzrechnung die Einzahlungen aus den gewährten investiven Zuwendungen, auch wenn die Finanzmittel für bestimmte laufende Zwecke von der Gemeinde eingesetzt werden können, nicht unter der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde als Einzahlungen zu erfassen oder dahin umzubuchen.

**5. Die Einhaltung der Gesamtdeckung**

Der Grundsatz der Gesamtdeckung ist von der Gemeinde unter Beachtung der Bestandteile des gemeindlichen Haushalts sowie der gemeindlichen Ressourcen und Zahlungen der Gemeinde differenziert umzusetzen. Die Ordnung des Haushaltsplans lässt unter Einbeziehung der ergebnisbezogenen sowie der zahlungsbezogenen Rechengrößen nur die Herstellung bestimmter Deckungsmöglichkeiten zu (vgl. Abbildung 491).

<b>DIE DECKUNGSKOMBINATIONEN</b>		
<b>Bereich</b>	<b>Deckungsbedarf bei</b>	<b>Deckung durch</b>
Ergebnisplan und Ergebnisrechnung	Aufwendungen	Erträge
Finanzplan und Finanzrechnung	Auszahlungen aus der lfd. Verwaltungstätigkeit	Einzahlungen aus der lfd. Verwaltungstätigkeit
		Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit <i>(bei spezieller zugelassener Verwendung)</i>
	Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit	Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 20 GemHVO NRW**

<b>DIE DECKUNGSKOMBINATIONEN</b>		
<b>Bereich</b>	<b>Deckungsbedarf bei</b>	<b>Deckung durch</b>
		Überschüsse aus der lfd. Verwaltungstätigkeit
		Aufgabenbezogene Einzahlungen aus der lfd. Verwaltungstätigkeit <i>(bei Verwendung in eigener Verantwortung)</i>
		Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten

*Abbildung 491 „Die Deckungskombinationen“*

In diesem Zusammenhang kommt dem Gebot für die Gemeinde, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, eine besondere Bedeutung zu (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Der Gemeinde stehen deswegen mehrere Finanzierungsquellen offen. Andererseits verstößt die Gemeinde nicht gegen das Gebot und den Grundsatz der Gesamtdeckung, wenn sie z. B. investive Zuwendungen, bei denen der Zuwendungsgeber zugelassen hat, die erhaltenen Finanzmittel teilweise auch für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit einzusetzen, in entsprechender Weise nutzt.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Nummer 1 (Deckung der Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit):**

#### **1.1 Allgemeine Bedingungen**

Für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung gilt, dass die Erträge insgesamt zur Deckung der Aufwendungen dienen. Als laufende Verwaltungstätigkeit sind die auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch ausgerichteten Tätigkeiten der Gemeinde sowie sonstige Aktivitäten anzusehen, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Nach § 2 GemHVO NRW ist sowohl bei der Haushaltsplanung im Ergebnisplan als auch im Jahresabschluss in der Ergebnisrechnung eine Trennung in ordentliche Erträge und Aufwendungen und außerordentliche Erträge und Aufwendungen vorzunehmen.

Diese Sachlage bedeutet, dass es grundsätzlich nicht zulässig ist, bestimmte Erträge auf bestimmte Aufwendungen festzulegen, denn es muss eine flexible Ertragsverwendung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglich bleiben. Dabei kann es durchaus Erträge geben, die zweckgebunden zu verwenden sind. Dies ist kein Widerspruch zur Grundregel, da diese Zweckbindung i. d. R. nicht haushaltsmäßig durch die Gemeinde, sondern durch den Zuwendungsgeber bestimmt wird.

Durch die haushaltsrechtliche Vorgabe wird jedoch das Prinzip der Gesamtdeckung jedoch nicht beeinträchtigt. Mit der ergebnisorientierten Trennung sollen ungewöhnliche Vorgänge, die nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen sind, transparent gemacht werden. Grundsätzlich wird dabei erreicht, dass die Erträge zur Deckung der Aufwendungen herangezogen werden können. Die verschiedenen Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 492).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 20 GemHVO NRW**

<b>ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN IM GEMEINDLICHEN ERGEBNISPLAN</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERGEBNISARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfererträge</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzerträge</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul> außerdem <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen</li> </ul>
<b>Für außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen</b> sind gesonderte Haushaltspositionen zu schaffen.	

*Abbildung 492 „Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan“*

Der Nachweis der entsprechenden sachgerechten Verwendung muss daher von der Gemeinde nicht allein durch den Haushalt, sondern durch einen gesonderten Nachweis erbracht werden. Eine haushaltmäßige Zuordnung kann es ggf. geben, wenn von der Gemeinde Mehrerträge erwartet werden und damit zusätzliche Aufwendungen gedeckt werden sollen.

### **1.2 Besonderheiten**

Der Gemeinde kann bei investiven Zuwendungen durch den Zuwendungsempfänger ermöglicht werden, die erhaltenen Finanzmittel teilweise auch für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit einzusetzen, z. B. Die Finanzmittel der Sportpauschale oder der Schulpauschale/Bildungspauschale. Diese Festlegung des Zuwendungsgebers verändert nicht den grundsätzlichen Charakter einer investiven Zuwendung. Die Einzahlung ist deshalb im Finanzplan nicht im Zahlungsbereich „Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu veranschlagen.

Abweichend vom Grundsatz der Gesamtdeckung dient die (investive) Zuwendung im Umfang des gemeindlichen Bedarfs zur Deckung der Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit und nicht nur zur Deckung der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde. Die zulässige Verwendung von Anteilen der erhaltenen investiven Zuwendung, die für die laufende Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden, bewirkt, dass diese Anteile ergebniswirksam werden und in Höhe ihres Betrages zu einem Ertrag für die Gemeinde führen. Ein solcher Ertrag ist, soweit möglich, bereits im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen.

**2. Zu Nummer 2 (Deckung der Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit):**

**2.1 Allgemeine Bedingungen**

Für den Finanzplan und die Finanzrechnung gilt, dass die Einzahlungen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen dienen. Als laufende Verwaltungstätigkeit sind die auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch ausgerichteten Tätigkeiten der Gemeinde sowie sonstige Aktivitäten anzusehen, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Damit wird dem Gebot, die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, ausreichend Rechnung getragen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Die Ein- und Auszahlungsarten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 493).

<b>DER ZAHLUNGSBEREICH „LAUFENDE VERWALTUNGSTÄTIGKEIT“</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben,</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,</li> <li>- sonstige Transfereinzahlungen,</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte,</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen,</li> <li>- sonstige Einzahlungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalauszahlungen,</li> <li>- Versorgungsauszahlungen,</li> <li>- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,</li> <li>- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,</li> <li>- Transferauszahlungen,</li> <li>- sonstige Auszahlungen,</li> </ul>

*Abbildung 493 „Der Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“*

Entsprechend der Ausgestaltung des Finanzplans und der Finanzrechnung ist ein haushaltsrechtliches Stufensystem der haushaltswirtschaftlichen Gesamtdeckung eingeführt worden. Die Gesamtdeckung besteht zuerst bei den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, d. h. die Einzahlungen dienen zur Deckung der Auszahlungen in diesem Bereich. In den Fällen, in denen Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit entstehen, fließen diese in die Gesamtdeckung der Auszahlungen für Investitionen ein.

Ein zusätzlicher Finanzierungsbedarf im Zahlungsbereich „Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit“ darf haushaltsmäßig von der Gemeinde nicht durch die Aufnahme von Fremdmitteln (Kredite für Investitionen) gedeckt werden. Die haushaltsmäßig erforderliche Deckung darf auch nicht dadurch von der Gemeinde herbeigeführt werden, dass eine gegenseitige Deckungsfähigkeit zwischen Haushaltspositionen der laufenden Verwaltungstätigkeit und Haushaltspositionen der Investitionstätigkeit zugunsten von Haushaltspositionen im Zahlungsbereich „Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ eingerichtet wird.

**2.2 Besonderheiten**

Ein Zuwendungsgeber kann bei investiven Zuwendungen an die Gemeinde als Zuwendungsempfänger festlegen, dass die erhaltenen Finanzmittel teilweise auch für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden können, z. B. die Finanzmittel der Sportpauschale und/oder der Schulpauschale/Bildungspauschale. Diese Festlegung des Zuwendungsgebers verändert nicht den grundsätzlichen Charakter einer investiven Zuwendung. Bei

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 20 GemHVO NRW**

einer von der Gemeinde vorgesehenen Verwendung erhaltener investiver Finanzmittel für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit ist nicht eine Einzahlung im Zahlungsbereich „Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu veranschlagen. Vielmehr bleibt die veranschlagte Einzahlung im Zahlungsbereich „Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit“ unverändert.

Die Sachlage, dass abweichend vom Grundsatz der Gesamtdeckung die (investive) Zuwendung im Umfang des gemeindlichen Bedarfs zur Deckung der Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit und nicht nur zur Deckung der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde dient, verändert zwar die Deckung, jedoch nicht den von der Gemeinde zu führenden Nachweis in der Finanzrechnung. Der Haushaltsgrundsatz der Klarheit und Wahrheit erfordert, entsprechende Angaben der Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss, um die notwendige Transparenz über eine solche Verwendung erhaltener investiver Zuwendungen zu schaffen.

**3. Zu Nummer 3 (Deckung der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit):**

**3.1 Allgemeine Sachlage**

Eine strikte Trennung zwischen den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde und den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde besteht auch im NKF. Im gemeindlichen Haushaltsrecht gilt daher grundsätzlich, dass Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde für die gemeindliche Investitionstätigkeit zu verwenden sind, soweit die Finanzmittel nicht für Tilgungsleistungen aufgrund von Kreditvereinbarungen zu verwenden sind.

Die Gemeinde muss in diesem Fall eine rechtliche Verpflichtung erfüllen und kann nicht mehr über die Verwendung der Finanzmittel frei entscheiden, z. B. für Investitionsmaßnahmen. Die Einzahlungen und die Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen, von aktivierbaren Zuwendungen und sonstige Investitionsauszahlungen sind im gemeindlichen Finanzplan als gesonderte Haushaltspositionen auszuweisen (vgl. Abbildung 494).

<b>DER ZAHLUNGSBEREICH „INVESTITIONSTÄTIGKEIT“</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>ZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,</li> <li>- aus der Veräußerung von Sachanlagen,</li> <li>- on Beiträgen u. ä. Entgelten und</li> <li>- sonstige Investitionseinzahlungen,</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,</li> <li>- für Baumaßnahmen,</li> <li>- für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,</li> <li>- für den Erwerb von Finanzanlagen,</li> <li>- von aktivierbaren Zuwendungen und</li> <li>- sonstige Investitionsauszahlungen,</li> </ul>

*Abbildung 494 „Der Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“*

In diesem Zusammenhang lässt sich die notwendige Transparenz schaffen und durch eine Zusammenführung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der aktuelle der Liquiditätsstatus der Gemeinde ermitteln.

### **3.2 Die Deckung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

#### **3.2.1 Die Deckung durch Überschüsse**

Der gesetzlichen Verpflichtung der Gemeinde, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, muss im Rahmen der Gesamtdeckung genüge getan werden (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Durch die Vorschrift wird daher bestimmt, dass die Zahlungsüberschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Finanzierung der gemeindlichen Investitionen dienen. Diese Vorgabe kann jedoch nicht isoliert von den anderen Verpflichtungen der Gemeinde zur Anwendung kommen.

Die Gemeinde muss in eigener Verantwortung entscheiden, ob und in welchem Umfang ein Zahlungsüberschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit tatsächlich für Investitionen eingesetzt werden kann. Sie muss z. B. den Bedarf für Tilgungen aufgrund von aufgenommenen Kredite betrachten, die im Umfang der noch bestehenden Rückzahlungsverpflichtungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sind, z. B. die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen und aus Krediten zur Liquiditätssicherung.

In die Abwägung der Verwendung von Überschüssen aus laufender Verwaltungstätigkeit hat die Gemeinde auch ihre Verpflichtungen zur Sicherstellung der Liquidität und zur Sicherstellung der künftigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde durch eine angemessene Liquiditätsplanung sowie die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung einzubeziehen (vgl. § 75 Absatz 6, § 77 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, die z. B. aus einem Darlehensvertrag für die Gemeinde entstehen kann, grundsätzlich einer „freien“ Verwendung eines Zahlungsüberschusses aus der laufenden Verwaltungstätigkeit vorgeht, z. B. der Verwendung des Betrages für Investitionen der Gemeinde.

Die Gemeinde hat bei ihrer Entscheidung über die Verwendung von Überschüssen aus laufender Verwaltungstätigkeit zudem zu berücksichtigen, dass die Kredite zur Liquiditätssicherung keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel darstellen, sondern nur dem Erhalt der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde dienen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Derartige Kredite dürfen nicht über den mittelbaren Weg der Verwendung der Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit für Investitionen eingesetzt werden.

Die Gemeinde hat daher im Rahmen ihrer Finanzrechnung, in der die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung im Haushaltsjahr unter einer gesonderten Position nachzuweisen ist, diese Sachlage bei der Entscheidung über die Verwendung von Überschüssen aus laufender Verwaltungstätigkeit sachgerecht zu berücksichtigen (vgl. § 39 Satz 4 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde besteht zudem kein Hindernis, einen vorhandenen Überschussanteil für den Erwerb einer Geldanlage zu verwenden, um z. B. die Liquidität für die gemeindlichen Versorgungslasten zu sichern, zu denen die Gemeinde entsprechend dem Erwerb der Ansprüche durch die Beamten rechtlich verpflichtet ist. Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen im betreffenden Haushaltsjahr entstehen zwar gemeindliche Aufwendungen und die grundsätzliche Zahlungsverpflichtung, jedoch liegt die Fälligkeit der daraus entstehenden Zahlungen der Gemeinde erst in späteren Jahren, sodass eine Absicherung und Vorsorge für die künftig zu leistenden Versorgungsauszahlungen durch die Gemeinde möglich wird.

Das Ergebnis aus einer Abwägung über die Verwendung bzw. den Einsatz eines Zahlungsüberschusses aus der laufenden Verwaltungstätigkeit für die zulässigen Zwecke wird durch die örtliche Zusammenführung des tatsächlich einsetzbaren Überschusses aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mit den voraussichtlichen Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit im Finanzplan und damit im Haushaltsplan aufgezeigt. In der gemeindlichen Finanzrechnung im Jahresabschluss ist dann der Nachweis darüber zu führen.

### **3.2.2 Die Deckung durch Drittmittel**

Ein Zuwendungsgeber muss bei aufgabenbezogenen Zuwendungen an die Gemeinde als Zuwendungsempfänger nicht zwingend festlegen, ob die erhaltenen Finanzmittel für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit oder der Investitionstätigkeit eingesetzt werden können. Derartige Zuwendungen sind i. d. R. auf die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ausgerichtet und im Finanzplan als Einzahlungen im Zahlungsbereich „Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu veranschlagen bzw. in der Finanzrechnung nachzuweisen.

Der Gemeinde obliegt es bei aufgabenbezogenen Zuwendungen in eigener Entscheidung und Verantwortlichkeit die erhaltenen Finanzmittel für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit und/oder für Zwecke der Investitionstätigkeit einzusetzen. Durch eine Aufteilung auf die beiden Zwecke wird der grundsätzliche Charakter der auf die laufende Verwaltung ausgerichteten Zuwendung nicht verändert. Die Gemeinde muss daher auch bei einer Mitelaufteilung die erhaltenen Einzahlungen dem Zahlungsbereich „Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zugeordnet lassen.

Diese Sachlage bedingt, dass durch die zulässige Verwendung der Drittmittel eine unmittelbare Deckung zwischen dem Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ und dem Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ hergestellt werden kann. Abweichend vom Grundsatz der Gesamtdeckung bedarf es nicht eines Überschusses im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“, um im Umfang des gemeindlichen Bedarfs eine Deckung für die investiven Auszahlungen zu erreichen. Der Haushaltsgrundsatz der Klarheit und Wahrheit erfordert, einen entsprechenden Nachweis in der Finanzrechnung und Angaben im Anhang im Jahresabschluss, um die notwendige Transparenz über die Verwendung erhaltener aufgabenbezogener Zuwendungen zu schaffen.

### **3.3 Die Deckung durch Einzahlungen für Investitionen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die Einzahlungen, die ihrer Investitionstätigkeit zuzuordnen sind, zur Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit zu verwenden. Zu diesen Einzahlungen gehören z. B. Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen, Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen und von Finanzanlagen, Einzahlungen von Beiträgen und Entgelten sowie sonstige Investitionseinzahlungen.

Mit den erhaltenen investiven Einzahlungen sollen von der Gemeinde die fälligen Auszahlungen aus ihrer Investitionstätigkeit gedeckt werden. Derartige Auszahlungen entstehen z. B. durch den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, für Baumaßnahmen, für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen und von Finanzanlagen sowie für sonstige Investitionsauszahlungen, die von der Gemeinde an Dritte geleistet werden müssen.

Aufgrund von „investiven“ Geschäftsvorfällen der Gemeinde können sich ggf. auch Erträge und Aufwendungen ergeben, wenn der Veräußerungserlös höher oder niedriger ist als der bilanzierte Buchwert des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Derartige Erträge und Aufwendungen hat die Gemeinde haushaltswirtschaftlich getrennt vom Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zu erfassen und nachzuweisen. Sie muss die durch die Geschäftsvorfälle erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ ihrer Bilanz verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.4 Die Deckung durch die Aufnahme von Krediten**

Die Grundsätze zur Gesamtdeckung sind unter Berücksichtigung der Begrenzung der Kreditaufnahme auf Investitionen sowie der Möglichkeit der Gemeinde, Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen, zu dem in der Vorschrift enthaltenen Stufensystem ausgestaltet worden (vgl. § 86 und § 89 Absatz 2 GO NRW). Sofern kein solches Stufensystem bei der Gesamtdeckung von Einzahlungen und Auszahlungen zugunsten der Zahlungen aus



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 20 GemHVO NRW**

der Investitionstätigkeit eingeführt worden wäre, könnten die Kredite zur haushaltsmäßigen Deckung von Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit herangezogen werden.

Zur Finanzierungstätigkeit der Gemeinde gehört auch die Erhaltung der Zahlungsfähigkeit. Die Gemeinde kann dazu vorübergehend Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen, um die Auszahlungen rechtzeitig zu ihrer Fälligkeit leisten zu können. Sie kann dadurch die Zeit zu überbrücken, bis die erwarteten Einzahlungen bei der Gemeinde tatsächlich eingegangen sind.

Andererseits könnten dann auch nicht die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zur haushaltsmäßigen Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit dienen. Als gemeindliche Finanzierungstätigkeit sind in diesem Zusammenhang die zahlungswirksamen Aktivitäten der Gemeinde anzusehen, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten in der gemeindlichen Bilanz sowie der Finanzschulden der Gemeinde auswirken (vgl. Abbildung 495).

<b>DER ZAHLUNGSBEREICH „FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT“</b>	
<b>Einzahlungen und Auszahlungen der Finanzierungstätigkeit im Finanzplan</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen</b> <i>(z. B. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen)</i></li> <li>- <b>Tilgung und Gewährung von Darlehen</b> <i>(z. B. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen)</i></li> </ul>
<b>Einzahlungen und Auszahlungen der Finanzierungstätigkeit in der Finanzrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen</b> <i>(z. B. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen)</i></li> <li>- <b>Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung</b></li> <li>- <b>Tilgung und Gewährung von Darlehen</b> <i>(z. B. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen)</i></li> <li>- <b>Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung</b></li> </ul>

*Abbildung 495 „Der Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“*

Aus dieser Sachlage entsteht die grundsätzliche Verpflichtung für die Gemeinde, nach tatsächlichem Eingang der Finanzmittel die „vorübergehenden“ Kredite zu tilgen, sofern keine gesonderten Tilgungsvereinbarungen bestehen. Die Gemeinde hat der rechtlichen Verpflichtung zur Tilgung von Krediten immer einen Vorrang gegenüber der haushaltsmäßig bestehenden Vorgabe zur Verwendung der Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit für Investitionen einzuräumen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 20 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 21**  
**Bildung von Budgets**

(1) <sup>1</sup>Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. <sup>2</sup>In den Budgets ist die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.

(2) <sup>1</sup>Es kann bestimmt werden, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen. <sup>3</sup>Die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen.

(3) Die Bewirtschaftung der Budgets darf nicht zu einer Minderung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 führen.

**Erläuterungen zu § 21:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindliche Budgetierung**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

**1.1.1 Das Verständnis von Budgetierung**

Das NKF beinhaltet für eine flexible Haushaltsbewirtschaftung bei der Gemeinde auch die Möglichkeit zur dezentralen Ressourcenverantwortung innerhalb der Gemeindeverwaltung. Die haushaltsrechtliche Vorschrift dazu erkennt die Budgets als ein Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an. Unter einem Budget wird dabei ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich verstanden, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich innerhalb der Gemeindeverwaltung unter bestimmten aufgabenbezogenen Zielsetzungen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung übertragen wird.

Die örtlichen Arbeiten zur Aufstellung von Budgets werden dabei i. d. R. unter dem Begriff „Budgetierung“ zusammengefasst. Unter diesem Begriff wird regelmäßig die Übertragung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung durch die einzelnen Organisationseinheiten in der Gemeindeverwaltung verstanden, z. B. Fachbereichen oder Ämtern. Durch die gleichzeitige Verknüpfung der aufgabenbezogenen Leistungen einer Organisationseinheit mit der Finanzverantwortung entsteht die dezentrale Ressourcenverantwortung. Deren tatsächliche Umsetzung bedarf einer entsprechenden Verantwortungsübertragung an die Budgetverantwortlichen.

Bei einer weitreichenden Budgetierung in der Gemeindeverwaltung wird die Gesamtverantwortung des Kämmers der Gemeinde für die gemeindlichen Ressourcen und Finanzen nicht eingeschränkt, auch wenn den Budgetverantwortlichen die Finanzverantwortung für ihr jeweiliges Budget obliegt. Dem Kämmerer obliegt dann die Aufgabe, für jedes Haushaltsjahr einen Rahmen für das haushaltswirtschaftliche Geschehen in der Gemeinde und damit auch für die Budgetierung im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu setzen.

Der Kämmerer kann dann auf der Grundlage der Haushaltsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan die Ressourcenverantwortung auf die Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung übertragen, deren Budgetverantwortliche über die notwendige haushaltswirtschaftliche Fach- und Sachverantwortung verfügen müssen. Als Unterstützung sollten geeignete Informations- und Steuerungsinstrumente zum Einsatz kommen sowie die Rechte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 21 GemHVO NRW**

und Pflichten der Budgetverantwortlichen konkret festgelegt werden, denn durch die Budgetierung wird die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans stärker an die Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung gebunden.

Aufbauend auf der Art und dem Umfang der zu erbringenden gemeindlichen Leistungen muss für jedes Budget grundsätzlich sichergestellt werden, dass das jeweils verfügbare Budgetvolumen nicht überschritten wird und das Zusammenspiel mit dem jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleich festgelegt ist. Durch den Kämmerer sollen deshalb grundsätzliche Regelungen zur Bewirtschaftung der Budgets erlassen werden, die auch Möglichkeiten der Zweckbindung, Übertragbarkeit und Deckungsfähigkeit vorsehen können. Die Budgetierung ermöglicht auch, besondere Budgetregeln für einzelne Budgets zu treffen.

Das Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess des gemeindlichen Haushalts ist regelmäßig auch auf die Verantwortlichkeiten in den Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung ausgerichtet. Es bedarf daher bei der Gemeinde auch immer einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichen für die einzelnen Budgets sowie einer Abgrenzung des Umfangs der zu erteilenden Entscheidungsbefugnisse. Die Budgetverantwortlichen sollen deshalb über die notwendigen fachlichen und sachbezogenen Kenntnisse verfügen, damit geeignete haushaltswirtschaftliche Entscheidungen möglich werden.

Die Entscheidungen müssen dabei unter Beachtung der Budgetziele und Budgetzwecke sowie der Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der verfügbaren Ressourcen getroffen werden. Die Budgetierung hat deshalb auch eine erhebliche Steuerungsrelevanz im Rahmen der jährlichen Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde. Sie ist prinzipiell auch nur unter einem funktionierenden Wirtschaftlichkeitshandeln und einem Controlling umsetzbar und effektiv. Diese Sachlage erfordert bei der Gemeinde ein entsprechendes Berichtswesen mit steuerungsrelevanten Informationen bzw. ein sachgerechtes Controlling.

Bei der Gemeinde muss sichergestellt werden, dass sich die einzelnen Budgetverantwortlichen mit ihren fachlichen Kenntnissen stetig im Rahmen der Ziele und Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bewegen und nicht eigenständig selbst gewählte Ziele und Zwecke verfolgen. Den Verantwortlichen für die Steuerung der Gemeinde müssen die notwendigen Informationen zeitnah verfügbar gemacht werden.

### **1.1.2 Die Bildung der gemeindlichen Budgets**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist die Art und Weise der Bildung der Budgets durch die Gemeinde von erheblicher Bedeutung. Es ist für die örtliche Umsetzung relevant, ob die Gemeinde örtlich eine Vollbudgetierung oder eine Teilbudgetierung durchführt oder ob beide Arten zur Anwendung kommen. Bei einer Vollbudgetierung fließen grundsätzlich alle Erträge und Aufwendungen als gemeindliche Haushaltsmittel in die örtliche Budgetierung ein. Solche Gegebenheiten erfordern ein hohes Maß an Budgetverantwortung, denn durch das jeweilige Bewirtschaftungsergebnis ist unmittelbar der gemeindliche Haushaltsausgleich betroffen.

Bei der Teilbudgetierung können dagegen unterschiedliche Sachzusammenhänge hergestellt werden, z. B. in Form einer Sachausgabenbudgetierung, einer Budgetierung von Investitionszahlungen u.a. Die gemeindliche Budgetbildung kann aber auch nach anderen (örtlichen) Kriterien vorgenommen werden. Es kann dazu z. B. zwischen Zuschussbudgets (Aufwendungen höher als Erträge), Überschussbudgets (Erträge höher als Aufwendungen) und „ausgeglichene Budgets“ unterschieden werden. Unabhängig von der Art der örtlichen Budgetbildung bedarf es immer eindeutiger Budgetregeln einschließlich der Festlegung von Verantwortlichkeiten.

Ausgehend von der haushaltsrechtlichen Regelung, dass in den Budgets die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich ist, können alle oder mehrere Ergebnispositionen aus einem Teilergebnisplan zu einem Budget verbunden werden. Die einzelnen im Teilergebnisplan enthaltenen Ermächtigungen können dann vom Budgetverantwortlichen wie eine einzige Ermächtigung im Rahmen der vorgegebenen Sachziele und Aufgaben bewirtschaftet werden. In solchen örtlich gebildeten Budgets der Gemeinde stellen dann

jeweils die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen bzw. die Summe der Einzahlungen und die Summe der Auszahlungen den für die Haushaltsführung verbindlichen Rahmen dar. Entsprechend kann verfahren werden, wenn Budgets mit Ein- und Auszahlungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen gebildet werden. Aus örtlichen Gegebenheiten heraus können dazu jedoch auch noch besondere Beschränkungen für die Bewirtschaftung festgelegt werden, z. B. hinsichtlich der Verantwortlichkeiten und Absprachen bei der Personalbewirtschaftung bzw. der entstehenden Personalaufwendungen.

### **1.1.3 Die Haushaltspositionen im Budget**

Die Budgetierung erhält durch die gesonderte haushaltsrechtliche Vorschrift einen hohen Stellenwert für den gemeindlichen Haushalt. Sie muss gleichwohl nicht nur als eigenständiges Bewirtschaftungsmanagement gemeindeintern umgesetzt werden. Vielmehr sollte eine unmittelbare Beziehung der örtlichen Budgetierung auch mit den Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan hergestellt werden, denn die Produktorientierung bzw. Leistungsorientierung der Gemeinde ist ein wesentlicher Bestandteil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Budgetierung ist unabhängig davon, ob die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan produktorientiert oder organisatorisch aufgestellt worden sind. Bei einer Aufstellung der Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen kann die örtliche Budgetbildung auch deren Gliederung im gemeindlichen Haushaltsplan bestimmen. Dadurch erfolgt dann auch eine externe Darstellung der gemeindlichen Budgetierung, die für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von Interesse sein kann (vgl. § 4 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW).

Die im Budget enthaltenen einzelnen Haushaltspositionen bleiben jedoch weiterhin für die haushaltsmäßige Bewirtschaftung bedeutsam. Die Haushaltsmittel eines Budgets dürfen nur für die sachlichen Zwecke verwendet werden, für die dem Budget sachliche Haushaltspositionen zugeordnet worden sind. Die Haushaltsmittel eines Budgets dürfen z. B. nicht für gemeindliche Leistungen an Dritte (Transferaufwendungen) eingesetzt werden, wenn das Budget nur Haushaltspositionen für Personalaufwendungen und Sachaufwendungen enthält.

Die Gemeinde hat daher bei der Bildung von Budgets nicht nur die zu erbringenden Leistungen, sondern auch die Zwecksetzungen der einzubeziehenden Haushaltspositionen ausreichend zu berücksichtigen. Es bieten sich deshalb vielfach auch besondere Bewirtschaftungsregeln bzw. Bewirtschaftungsvorbehalte unter Berücksichtigung der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Situation an.

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Budgets bewirken, dass bei einem Mehrbedarf in einem Budget erst dann von überplanmäßigen Aufwendungen ausgegangen werden muss, wenn die Summe der dem Budget zugeordneten Aufwendungen überschritten wird und nicht bereits dann, wenn eine zweckbezogene Haushaltsposition im Budget überschritten wird (vgl. § 83 GO NRW).

Die Gemeinde soll deshalb auch grundsätzliche Regelungen zur Zweckbindung, Übertragbarkeit und Deckungsfähigkeit für die Budgets und, soweit örtlich erforderlich, auch besondere Budgetregeln für einzelne Budgets treffen. Ein Mehrbedarf bei einer im Budget enthaltenen einzelnen Haushaltsposition führt daher nicht bereits zu überplanmäßigen Aufwendungen, wenn durch den zusätzlichen Bedarf keine tatsächliche Überschreitung der „Budgetsumme“ entsteht.

## **1.2 Die örtliche Umsetzung der Budgetierung**

### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Das gemeindliche Haushaltsrecht stellt für die Budgetierung durch die Gemeinde einige Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets im gemeindlichen Haushalt ermöglichen. Die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 21 GemHVO NRW**

hat die haushaltsmäßigen Budgets eigenverantwortlich zu bilden und dazu sachgerechte Bewirtschaftungsregeln unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen, der eigenen Leistungsfähigkeit sowie der örtlichen dezentralen Ressourcenverantwortung festzulegen. Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Budgetierung grundsätzliche oder besondere budgetübergreifende Regelungen treffen. Sofern solche Regelungen nur ein einzelnes Haushaltsjahr betreffen, bietet sich dafür die jährliche Haushaltssatzung an (vgl. § 78 GO NRW).

Ein Haushaltsvermerk unter bestimmten im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen kann z. B. eine auf einzelne Budgets zugeschnittene Regelung darstellen. Die Gemeinde kann aber auch i. V. m. den jeweils für die Budgets vorzunehmenden Mittelbereitstellungen ergänzende haushaltswirtschaftliche Vorgaben machen, z. B. Zustimmungsvorbehalte festlegen. Sie kann im Zusammenhang mit Mehrerträgen z. B. festlegen, dass für ein Budget erst dann Mehrerträge zur Deckung von Aufwendungen genutzt werden dürfen, wenn die Summe der Budgeterträge überschritten wird und nicht bereits dann, wenn aufgrund einer Ertragsposition ein Bedarf besteht, aber die anderen Ertragspositionen noch nicht ausgeschöpft sind.

Bei der örtlichen Budgetbildung sollte aber auch die Erfüllung von messbaren Zielen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung festgelegt werden. Für die Messung der Zielerreichung sollten dann sachgerechte Leistungskennzahlen verfügbar sein. Den Bedarf dafür belegt die Beurteilung eines Rechnungsprüfers, die sich in der Kurzform „Keine 21 ohne 12“ zusammenfassen lässt. Sie bedeutet, dass die Gemeinde keine örtliche Budgetbildung (nach § 21 GemHVO NRW) ohne eine gleichzeitige Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen (nach § 12 GemHVO NRW) für die gebildeten Budgets vornehmen sollte. Ein solches Zusammenspiel kann von jeder Gemeinde örtlich abgewogen, festgelegt und umgesetzt werden.

Eine Kosten- und Leistungsrechnung kann die gemeindliche Budgetbildung, aber auch die Ausführung und Abrechnung sowie die gemeindliche Steuerung unterstützen. Für die Budgetverantwortlichen ist es deshalb wichtig, ihre aus der Budgetbewirtschaftung gewonnenen Informationen an die für die gesamte Haushaltswirtschaft Verantwortlichen weiterzugeben. Bei einer Budgetierung ist daher für die Gemeinde die Einführung eines unterjährigen Berichtswesens geboten. Für die Umsetzung einer erfolgreichen örtlichen Budgetierung bieten sich insgesamt für die Gemeinde unterschiedliche Möglichkeiten an. Sie hat bei der örtlichen Umsetzung auch die Bereitschaft ihrer Beschäftigten zur Übernahme von Finanzverantwortung ausreichend zu berücksichtigen.

### **1.2.2 Die Budgetierung nach den Teilplänen**

Die Umsetzung der örtlichen Budgetierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert i. d. R. von der Gemeinde einen Handlungsrahmen, der von der Gemeindeverwaltung mit dem Rat der Gemeinde vereinbart werden sollte. Dieser Rahmen sollte auch Vorgaben zur Gestaltung der örtlichen Budgets enthalten. Die jahresbezogenen Besonderheiten bei den gemeindlichen Budgets können dagegen im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzung abgestimmt werden, z. B. Zustimmungsvorbehalte. Für die Budgetierung kann die Gemeinde eigenverantwortlich festlegen, dass ihre Budgets in Form der produktorientierten Teilpläne im Haushaltsplan gebildet werden.

Einer derartigen Entscheidung muss jedoch nicht zwingend eine Erweiterung des gemeindlichen Haushaltsplans um eine gesonderte Darstellung der örtlichen Budgets folgen. Die Gemeinde sollte jedoch die Bedeutung ihrer Budgets für die externen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft klären, um ggf. entsprechende Informationen und Erläuterungen geben zu können. Im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans muss auch die Umsetzung der zwischen der Gemeindeverwaltung und dem Rat vereinbarten Ziele und Leistungskennzahlen bezogen auf die örtlichen Budgets festgelegt werden.

Bei der Bildung der Budgets nach den produktorientierten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan durch die Gemeinde müssen auch die Interessen der örtlichen Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung, die teilplanübergreifend Verwaltungsleistungen für Dritte erbringen, ausreichend berücksichtigt werden. Die Bildung und Abgrenzung sowie die Verantwortlichkeiten für „übergreifende“ Budgets sind durch die Gemeinde eigenverantwortlich

festzulegen. Dazu gehört auch, die Zugriffsmöglichkeiten auf die zur Verfügung stehenden Ressourcen i. V. m. mit den vorgesehenen produktbezogenen Leistungen budgetbezogen abzugrenzen. Die nachfolgende Abbildung (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 317) zeigt dazu eine schematische Gesamtübersicht des Zusammenspiels auf (vgl. Abbildung 496).



Abbildung 496 „Die Budgetierung im NKF“

Bei der gemeindlichen Entscheidung für eine Budgetierung nach dem Maßstab der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans ist auch die Gestaltung der Teilpläne nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten von erheblicher Bedeutung für die einzelnen abzugrenzenden Budgets. Die örtliche Entscheidung für eine der drei steuerungsrelevanten Formen der Produktorientierung wirkt sich z. B. auf die Festlegung aus, welche Leistungen welchem Budget zuzurechnen sind oder wer für welches Budget verantwortlich ist.

Die daraus entstehenden haushaltsmäßigen Verhältnisse für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben auch unmittelbar Auswirkungen auf die weitere haushaltsjahrbezogene Planung und Bewirtschaftung sowie die Abrechnung des betroffenen Haushaltsjahres. Im Jahresabschluss müssen deshalb jedoch nicht zusätzlich zu den haushaltsrechtlich geforderten Teilrechnungen entsprechend der im Haushaltsplan ausgewiesenen Teilpläne auch noch gesonderte Teilrechnungen nach den örtlich gebildeten Budgets enthalten sein.

Die Abrechnung der örtlich gebildeten Budgets nach Ablauf des Haushaltsjahres ist grundsätzlich nur intern von der Gemeinde vorzunehmen, auch wenn die örtlichen Budgets entsprechend der produktorientierten Teilpläne gebildet wurden. Sofern die Gemeinde die Teilpläne in ihrem jährlichen Haushaltsplan nach den örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt hat, muss sie die Teilrechnungen in ihrem Jahresabschluss lediglich einmal und in Abhängigkeit von der Art und Weise dieser Teilpläne aufstellen (vgl. § 40 i. V. m. § 4 GemHVO NRW).

### 1.2.3 Die Budgetierung nach Verantwortungsbereichen

Die Gemeinde kann ihre Entscheidung, die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufzustellen, auch für die Gestaltung ihrer Budgetierung nutzen (vgl. § 4 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). In Abhängigkeit von der Abgrenzung der Verantwortungsbereiche können dann die zur Verfügung stehenden Ressourcen auf eine einfache Art und Weise auf die für die Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung gebildeten Budgets übertragen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 21 GemHVO NRW**

Der gemeindliche Haushaltsplan kann die örtliche Budgetbildung widerspiegeln, insbesondere dann, wenn die Gliederung der budgetorientierten Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans mit dem Organisationsgefüge in der Gemeindeverwaltung übereinstimmt. Im gemeindlichen Jahresabschluss entsprechen dann die Teilrechnungen den im Haushaltsplan ausgewiesenen Teilplänen und deren Ausführung in Form identischer Budgets. Diese Übereinstimmung kann die Verantwortung im Sinne einer sachgerechten und bedarfsorientierten Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans stärken.

Auf der Grundlage der gemeindlichen Produkte und Leistungskennzahlen, die den gebildeten Budgets dabei zugeordnet worden sind, lassen sich die Ergebnisse des haushaltswirtschaftlichen Handelns im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausreichend messen. Die Zielerreichung und die Leistungskennzahlen können ebenso in diesem Sinne berücksichtigt werden. Bei der Bildung der Budgets entsprechend der sachlichen Verantwortungsbereiche in der Gemeindeverwaltung muss die Produktorientierung bzw. Outputorientierung in geeigneter und ausreichender Weise berücksichtigt werden.

#### **1.2.4 Konsequenzen aus einer Budgetbewirtschaftung.**

Die Bildung von Budgets einschließlich der Bewirtschaftungsregelungen kann durch die Gemeinde so gestaltet werden, dass eine erfolgreiche Bewirtschaftung des Budgets, bezogen auf das Budgetergebnis, ggf. zusätzliche Möglichkeiten für das Budget eröffnet. Eine fehlerhafte Bewirtschaftung des Budgets kann dagegen zu Konsequenzen für den betreffenden Budgetverantwortlichen führen. Bei diesen Gegebenheiten muss durch vorherige Budgetregeln den Budgetverantwortlichen in der Gemeinde aufgezeigt werden, welche Folgen sich aus einer wirtschaftlichen und sparsamen Budgetbewirtschaftung und welche Folgen sich aus einer unzureichenden Budgetbewirtschaftung ergeben werden.

In die Beurteilung möglicher Planabweichungen durch die Bewirtschaftung von Budgets sollte von der Gemeinde einbezogen werden, ob die für das Haushaltsjahr vorgesehenen Leistungen erbracht und ein sachgerechter Einsatz der Ressourcen im Haushaltsjahr erfolgt ist. Es sollte aber auch berücksichtigt werden, ob und in welchem Umfang sich durch externe Faktoren unausweichliche Veränderungen in der Budgetbewirtschaftung ergeben haben.

Bei Vorliegen von Fehlern sollte von der Gemeinde geprüft werden, ob der Budgetverantwortliche seinen Pflichten nachgekommen ist, z. B. den ihm auferlegten Informationspflichten, oder ob er ohne eine Einholung von Zustimmung gehandelt hat. In diesem Zusammenhang kann z. B. von der Gemeinde ein Bonus-Malus-System installiert werden, bei dem berücksichtigt werden kann, ob und aus welchen Gründen ein positives oder negatives Budgetergebnis erzielt worden ist.

## **2. Ziele und Leistungskennzahlen bei der Budgetierung**

### **2.1 Budgetierung und gemeindliche Ziele**

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die Gemeinde soll zudem ihre örtlichen Ziele und Leistungskennzahlen ausreichend bei ihrer Haushaltsplanung berücksichtigen und entsprechend festlegen. Sie soll die Ziele und Leistungskennzahlen aber auch für ihre Steuerung und die Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts nutzen. Die Ziele und ggf. auch Leistungskennzahlen sollten dabei zwischen dem Rat der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung abgestimmt werden.

Die Festlegung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen bietet sich deshalb auch für die einzelnen gebildeten Budgets an und sollten an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt ausgerichtet werden. Die Gemeinde,



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 21 GemHVO NRW**

die ihre Budgetierung mit einer entsprechenden Zielsetzung verbindet, muss deshalb nicht nur aus Steuerungsgründen die örtlichen Ziele in eine Zielhierarchie einbinden. Sie ist gefordert, haushaltswirtschaftliche Ziele bis in die unterste Ebene der örtlichen Budgetierung zu bestimmen. Derartige Ziele können auch in den gemeindlichen Haushaltsplan übernommen werden, sofern identische Gliederungsebenen zwischen den von der Gemeinde gebildeten Budgets und den produktorientierten Teilplänen im Haushaltsplan bestehen.

In einem solchen Zusammenhang werden die örtlichen Budgets der Gemeinde dem Gedanken einer kompetenten und ressourcenorientierten Verwaltungsteuerung und der dezentralen Ressourcenverantwortung gerecht. Das NKF ermöglicht der Gemeinde, durch eine Outputorientierung sachgerechte Aussagen und Bewertungen über die gemeindliche Aufgabenerfüllung unter Einbeziehung der dafür eingesetzten Mittel zu erhalten. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung wird dadurch transparent gemacht und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde wird gestärkt. Diese Zwecke drücken sich auch durch die gemeindliche Budgetierung aus.

Die Einführung der Budgetierung erfordert daher von der Gemeinde, sich einen Überblick über ihre vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen. Nur dann wird eine aufgabenbezogene Definition von Produkten sowie von Zielen und Leistungskennzahlen für abgegrenzte Bereiche ermöglicht, die mit der Budgetierung in Verbindung stehen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die gemeindlichen Leistungen aufzulisten, sondern müssen auch unter Einbeziehung der Budgetverantwortlichkeiten und der Budgetziele voneinander abgegrenzt werden.

Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen erleichtert die haushaltswirtschaftliche produktorientierte Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den gemeindlichen Budgets. Mit einer praxisbezogenen Abgrenzung durch die Gemeinde kann der Ressourcenorientierung und der dezentralen Ressourcenverantwortung ausreichend Rechnung getragen werden. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung kann dadurch auch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verständlicher gemacht werden. Die spezifische Ausgestaltung von örtlichen Budgets, Zielen und Leistungskennzahlen bleibt jedoch der Gemeinde überlassen.

Die Budgetinhalte sowie die Zielbeschreibungen, Leistungskennzahlen und sonstige Angaben sind daher von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. u.a. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie kann zu den einzelnen oder zu ausgewählten Budgets auch weitere Informationen anhand von sonstigen Leistungsmerkmalen geben. In die Auswahl der wichtigen Informationen der Gemeinde sollten auch die Zwecke der Information und deren Empfänger berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung der Budgetierung im gemeindlichen Haushaltsplan kann dabei dazu beitragen, dass der jährliche Haushaltsplan eine gute Programmbasis für die Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr darstellt.

## **2.2 Budgetierung und gemeindliche Leistungskennzahlen**

Für die Budgetkontrolle und für die örtliche Steuerung wird die Festlegung von Leistungskennzahlen durch die Gemeinde als unerlässlich angesehen. Dazu bedarf es regelmäßig der Betrachtung und Bewertung der im Rahmen der gebildeten Budgets erbrachten Leistungen, ihrer Qualität und ihres örtlichen Bedarfs. Die Leistungskennzahlen müssen dabei in einen engen Zusammenhang mit den gemeindlichen Steuerungszielen stehen und in die vom Rat und der Gemeindeverwaltung gesetzten Zielen und sonstigen Vorgaben einordnen lassen. Für die Verwendung der Leistungskennzahlen muss deren Erfüllungsgrad eindeutig bestimmbar und bestimmt sein und die getroffenen Zielvorgaben müssen hinsichtlich der Zielerreichung messbar sein.

Bei der Gemeinde sollten zusätzlich auch besondere Qualitätskennzahlen zur Anwendung kommen, um die von der Gemeindeverwaltung (Budget) erbrachten Leistungen auch in dieser Hinsicht beurteilen zu können. Die Budgetverantwortlichen tragen i. d. R. auch die fachliche Verantwortung für die Qualität der gemeindlichen Leistungen und nicht nur für ihre Quantität. Die Qualitätskennzahlen der Gemeinde dienen daher auch der Sicherung der gemeindlichen Geschäftstätigkeit zur Erfüllung ihrer Aufgaben.

Eine Betrachtung und Bewertung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist jedoch nicht vollständig, wenn nicht auch die Wirkungen aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln betrachtet, erfasst und bewertet werden. Dazu bieten sich wirkungsorientierte Kennzahlen an. Es bedarf dazu aber auch gemeindlicher Leistungen, die sich hinsichtlich ihrer Wirkungen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sachlich messen lassen.

Bei örtlichem Bedarf können auch besondere Kostenkennzahlen eingesetzt werden, z. B. um die Kosten für Budgetleistungen oder um Produktkosten zu ermitteln. Solche Kennzahlen bieten die Möglichkeit, das Ausmaß der von der Gemeinde angebotenen Produkte und deren Ressourcenverbrauch unter Kostengesichtspunkten zu überprüfen. Der Einsatz von Kostenkennzahlen ist u.a. aber auch von der örtlich eingesetzten Kosten- und Leistungsrechnung abhängig und daher bedarf einer laufenden Überprüfung hinsichtlich ihrer Aussagefähigkeit.

Eine Budgetierung durch die Gemeinde unter Einsatz von gemeindlichen Leistungskennzahlen fördert insgesamt das bedarfsorientierte wirtschaftliche Handeln im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Es wird dadurch nicht nur regelmäßig das Finanzgebaren der Gemeinde dokumentiert, sondern ebenso werden die gemeindlichen Leistungen bewertet und belegt. Insgesamt werden dadurch wichtige Informationen für die gemeindliche Steuerung geboten. Bereits ein Einsatz weniger Leistungskennzahlen zur Messung von Zielen und Zwecken der Gemeinde ermöglicht eine Leistungsbetrachtung bezogen auf das einzelne Budget der Gemeindeverwaltung, aber auch bezogen auf die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

### **3. Der Nachweis im Jahresabschluss**

Für die Budgetkontrolle und für die örtliche Überwachung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird eine gesonderte Abrechnung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses als unverzichtbar angesehen. Die Abrechnung der einzelnen Budgets ermöglicht eine bessere Betrachtung und Bewertung der im Rahmen der gebildeten Budgets erbrachten Leistungen, ihrer Qualität und ihres örtlichen Bedarfs einschließlich der damit verbundenen Ressourcen und Finanzleistungen. Eine derartige Abrechnung ermöglicht zudem eine Beurteilung unter der Einbeziehung der vom Rat und der Gemeindeverwaltung gesetzten Ziele und sonstigen Vorgaben.

In diesem Zusammenhang muss örtlich entschieden werden, inwieweit alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über die einzelne Budgetbewirtschaftung und die daraus entstandenen Ergebnisse informiert werden. In den Fällen, in denen die Budgets lediglich der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dienen und deren Ordnungsmäßigkeit unterstützen sollen, kann von einem internen Bedarf ausgegangen werden, der nicht zwingend einer Information der Öffentlichkeit bedarf.

Bei einer gemeindlichen Festlegung, dass Budgetinformationen im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde gegeben werden sollen, bietet sich dafür - wie bei anderen besonderen örtlichen Gegebenheiten - eine Übersicht über die Budgetergebnisse als zusätzliche Anlage zum Anhang an. Der Anhang muss Erläuterungen zur Ergebnisrechnung enthalten, sodass mit diesen Informationen die Budgetinformationen verknüpft werden können (vgl. § 44 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **4. Das Berichtswesen bei der Budgetierung**

Das NKF verbindet mit der dezentralen Ressourcenverantwortung zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung bei der Gemeinde die grundsätzliche Pflicht, die Verantwortlichen in der Gemeinde unterjährig und nicht erst im Rahmen des Jahresabschlusses über die Bewirtschaftung zu unterrichten. Die Umsetzung liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde, denn örtlich wird entschieden, ob das Budget als Bewirtschaftungsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft genutzt wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 21 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss daher selbst festlegen, zu welchen Zeitpunkten im Haushaltsjahr die Budgetverantwortlichen über ihre Bewirtschaftung Auskunft geben müssen. Grundsätzlich gilt dabei, dass die Verantwortlichen in der Gemeinde, z. B. der Rat und der Bürgermeister, geeignete Informationen bekommen müssen, um auch ihre Steuerungsaufgaben ausreichend und sachgerecht erfüllen zu können. Sie benötigen daher Angaben über die budgetbezogene Ausführung der Haushaltswirtschaft, den Stand der Ausführung bzw. Aufgabenerfüllung und die voraussichtliche Entwicklung des Budgets bis zum Ende des Haushaltsjahres.

Gewichtig ist bei solchen Berichten, ob aus der Budgetbewirtschaftung Erkenntnisse oder Informationen vorliegen, aufgrund derer Risiken für Abweichungen und für unvorhergesehene Entwicklungen bestehen, die Gegenmaßnahmen der Gemeinde nicht nur insgesamt, sondern ggf. auch beim Budget erfordern. Zur Erfüllung solcher Berichtspflichten kann ein auf das Budget bezogener Plan-/Ist-Vergleich mit Unterstützung eines Ziel- und Kennzahlensystems hilfreich sein. Es bedarf gleichwohl noch weiterer Erläuterungen, z. B. über die bisherige Entwicklung des Budgets sowie über die zu erwartende Entwicklung.

Für die Berichte sollte innerhalb der Gemeindeverwaltung nicht nur der Berichtsweg festgelegt werden, sondern jede Adressatenstufe oberhalb des einzelnen Budgets sollte fachbezogene Zusammenfassungen durch den dafür bestimmten Verantwortlichen erstellen, die ggf. auch die Besonderheiten einzeln benennen müssen, z. B. nach Budgetbereichen, Fachbereichen bis zum Kämmerer für den gesamten Haushalt. Die unterjährigen Berichte sollten dabei die Budgetverantwortlichen nicht davon entbinden, nach Ablauf des Haushaltsjahres den Jahresbericht zu erstellen, die dann in den gemeindlichen Jahresabschluss einfließen können.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bildung von Budgets):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Erträge und Aufwendungen im Budget):**

Das gemeindliche Haushaltsrecht hat einen allgemeinen Rahmen für die örtliche Budgetierung geschaffen. Dabei wurde auf eine detaillierte Normierung der Budgetbildung verzichtet. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung dieser Vorschrift die Budgetierung zur Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich auszugestalten.

Die haushaltsrechtliche Rahmensetzung trägt dabei der Tatsache Rechnung, dass sich die gemeindlichen Ziele und die örtlichen Gegebenheiten stark unterscheiden können. Die Gemeinde kann durch die örtlich gestalteten Budgets auf allgemeine haushaltswirtschaftliche Anforderungen und Gegebenheiten sowie auf Anforderungen der Budgetverantwortlichen praxisnah reagieren. Von der Gemeinde werden bei der Bildung von Budgets folgende Gesichtspunkte zu berücksichtigen sein (vgl. Abbildung 497).

<b>DIE MAßGABEN FÜR DIE BILDUNG VON BUDGETS</b>	
-	Mit der Budgetbewirtschaftung verbundene Finanz- und Sachziele müssen messbar sein.
-	Es müssen klare Verantwortungsstrukturen bestehen, die eine nachvollziehbare Aufgabenzuordnung und Verantwortlichkeiten sowie Entscheidungswege gewährleisten.
-	Die wesentlichen Inhalte des Budgets bzw. die zu erzielenden Ergebnisse müssen vom Budgetverantwortlichen beeinflussbar sein.

<b>DIE MAßGABEN FÜR DIE BILDUNG VON BUDGETS</b>	
-	Die Ziele müssen eine Herausforderung darstellen. Die Zielerreichung muss möglich und messbar, aber vom Budgetverantwortlichen auch beeinflussbar sein.
-	Es müssen Handlungsspielräume durch die Delegation von Ressourcen- und Budgetverantwortung bestehen.
-	Es sollen lange Informations- und Entscheidungswege vermieden werden.

*Abbildung 497 „Die Maßgaben für die Bildung von Budgets“*

Die Bewirtschaftung von örtlichen Budgets setzt aber grundsätzlich auch voraus, dass von der Gemeinde eindeutige Bewirtschaftungsregeln erlassen wurden. Durch solche Regeln soll das eigenverantwortliche Handeln der Budgetverantwortlichen unterstützt und gegenüber den Verantwortlichen für die Gemeindeverwaltung abgegrenzt werden. Über solche Maßgaben hinaus müssen von der Gemeinde aber auch die Maßgaben beachtet werden, die durch die weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften und andere Rechtspflichten der Gemeinde für ihre Haushaltswirtschaft gesetzt werden.

Von der Gemeinde kann deshalb bei der Bildung und Ausgestaltung der örtlichen Budgets die Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich sowie zur Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung nicht außer Acht gelassen werden (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Diese Erfordernisse wirken sich auch auf die Bewirtschaftung der gemeindlichen Budgets aus.

Bei der Gemeinde kann es deshalb im Einzelfall dazu kommen, dass aus übergeordneten Gesichtspunkten der Gemeinde auch die „selbstständigen“ Budgets den für das Haushaltsjahr festzusetzenden haushaltswirtschaftlichen Beschränkungen unterworfen werden müssen, damit die Budgets auch einen Beitrag zum Erreichen des gemeindlichen Haushaltsausgleich erbringen. Für die gemeindlichen Budgets können sich in entsprechender Weise auch Auswirkungen aus dem gemeindlichen Jahresabschluss bzw. aufgrund eines möglichen Jahresfehlbetrages der Gemeinde ergeben.

## **1.2 Zu Satz 2 (Verbindlichkeit der Erträge und Aufwendungen):**

### **1.2.1 Die Verknüpfung von Haushaltspositionen**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich ist, wenn Erträge und Aufwendungen zu Budgets für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verbunden werden. Bei der Bildung solcher Budgets auf der Grundlage des gemeindlichen Haushaltsplans setzen dann die in ein Budget einbezogenen Ertragsarten den Rahmen für die Herkunft der Budgetmittel und die Aufwandsarten den Rahmen für die zweckentsprechende Verwendung der Mittel.

Der Zusammenfassung der Ansätze einer Vielzahl von Haushaltspositionen in den Budgets stehen die einzelnen betragsmäßig festgelegten Ermächtigungen nicht entgegen. Die budgetmäßige Verbindung der Haushaltspositionen des Haushaltsplans bewirkt vielmehr eine unmittelbare "Deckungsfähigkeit" zwischen den im Budget enthaltenen Planansätzen, ohne dass es dazu einer besonderen haushaltswirtschaftlichen Regelung durch die Gemeinde bedarf. Diese Bindung wirkt jedoch nicht über das Budget hinaus, auch wenn Planansätze im Budget ggf. zur "Deckung" herangezogen werden.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift beinhaltet daher keine allgemeine Ausnahme vom haushaltsrechtlichen Grundsatz der sachlichen Bindung. Sie stellt für die Gemeinde auch keine haushaltsrechtliche Grundlage zur Herstellung einer "Deckungsfähigkeit" zwischen Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan her, die nicht in einem Budget verbunden sind. Für solche haushaltswirtschaftlichen Zwecke bedarf es einer gesonderten örtlichen Regelung, die in der gemeindlichen Haushaltssatzung oder im Haushaltsplan enthalten sein kann.

### **1.2.2 Die Zweckvorgaben der Haushaltspositionen**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Festlegung, dass innerhalb eines Budgets die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich sind, löst auch im Rahmen der Budgetzwecke nicht die inhaltlichen Zweckvorgaben der in das Budget einbezogenen Haushaltspositionen auf. Für die veranschlagten Erträge und Aufwendungen innerhalb der Budgets gelten weiterhin die im Rahmen der Veranschlagung festgelegten artenbezogenen Zweckbestimmungen (sachliche Bindung).

Dieser Sachlage steht nicht entgegen, dass die Gemeinde über die für ein Budget notwendigen Haushaltspositionen in Art und Umfang sowie hinsichtlich des Haushaltsansatzes selbst entscheiden kann. Die auf die einzelnen Haushaltspositionen bezogenen Veranschlagungen stellen Verwendungsvorgaben dar, die auch im Rahmen der Budgetbewirtschaftung zur Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu beachten sind.

Diese haushaltswirtschaftliche Sachlage hat zur Folge, dass die im Budget enthaltenen zweckbezogenen Ermächtigungen nicht in ihrem vollen sachlichen Umfang auch genutzt werden müssen. Die sachbezogenen Haushaltspositionen binden aber das Budget entsprechende entstehende Aufwendungen zu decken, wenn aus der Aufgabenstellung heraus ein Bedarf dafür besteht. Auf eine Inanspruchnahme der im Budget enthaltenen Veranschlagungen bzw. der Ermächtigungen darf daher bei vorhandenem Bedarf auch nicht grundlos verzichtet werden und auf andere Gegebenheiten verwiesen werden.

Gleichwohl kann aber innerhalb des Budgets bestimmten Zwecken oder Haushaltspositionen ein sachlicher Vorrang eingeräumt werden. Die übrigen Haushaltspositionen dürfen dabei nicht verändert, sondern nur im Rahmen der "Budgetdeckung" in Anspruch genommen werden. Durch eine mögliche Vorrangstellung bestimmter Haushaltspositionen im Sinne der Budgetzwecke können die übrigen Haushaltspositionen ebenso im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden.

### **1.2.3 Die Inanspruchnahme anderer Budgetpositionen**

#### **1.2.3.1 Der Bedarf für eine Inanspruchnahme**

Die Ermächtigungen für Erträge und Aufwendungen innerhalb eines Budgets stehen insgesamt als Summe für die Budgetzwecke zur Verfügung. Die Erträge sowie die Aufwendungen sind dadurch aus haushaltsrechtlicher Sicht unmittelbar im Sinne einer "gegenseitigen Deckungsfähigkeit" miteinander verbunden, sofern durch die Gemeinde keine Regelung von der Inanspruchnahme im Rahmen der Budgetbewirtschaftung ausgeschlossen worden sind.

Der Budgetrahmen lässt daher bei einem höheren Bedarf als zweckbezogene einzelne Ermächtigungen dafür im Budget enthalten sind, z. B. für Transferaufwendungen, die Inanspruchnahme anderer Aufwandspositionen des Budgets zu, ohne dass dadurch haushaltsrechtlich relevante über- oder außerplanmäßige Aufwendungen (vgl. § 83 GO NRW) entstehen. Erst durch einen Mehrbedarf, der den Summenbetrag des Budgets überschreitet, kann eine Überplanmäßigkeit oder Außerplanmäßigkeit entstehen, die dann entsprechend ihrer Ursache den Haushaltspositionen zuzuordnen ist.

### **1.2.3.2 Die Inanspruchnahme**

Im Rahmen der Budgetbewirtschaftung kann die Inanspruchnahme einer Haushaltsposition zugunsten einer anderen Haushaltsposition buchungstechnisch im Wege der Planfortschreibung als Umbuchung in Abhängigkeit vom örtlichen Buchungssystem erfolgen. Eine solche Art der Veränderung von Haushaltspositionen innerhalb von Budgets ist jedoch nicht zwingend vorzunehmen bzw. erforderlich.

Aus Sinn und Zweck des Budgets sowie ausdrücklich auch aus der Vorschrift ergibt sich, dass für die Haushaltsführung die Summe der Erträge sowie die Summe der Aufwendungen verbindlich sind. Eine budgetbezogene "innere" Planfortschreibung ist daher auch von der haushaltsrechtlich geregelten Planfortschreibung zu trennen. Die Fortschreibung darf i. d. R. nur aufgrund einer Nachtragssatzung sowie im Rahmen von Ermächtigungsübertragungen erfolgen (vgl. § 81 GO NRW und § 22 GemHVO NRW).

Die Ermächtigung unter einer einzelnen Haushaltsposition im Budget stellt im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung u. a. einen Beitrag zur Gesamtermächtigung dar. Im Rahmen der haushaltsmäßigen Geltung von Budgetsummen können daher von der Gemeinde auch sachgerechte Deckungskreise gebildet werden. Wie bei einer sonstigen Veränderung der einzelnen Haushaltspositionen muss auch bei gebildeten Deckungskreisen eine ordnungsgemäße Erfassung der Inanspruchnahme von Haushaltspositionen von der Gemeinde gewährleistet werden.

Die Sicherstellung einer entsprechenden Nachvollziehbarkeit durch die Gemeinde trägt dabei zur ordnungsmäßigen Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse im gemeindlichen Jahresabschluss bei. Der Budgetverantwortliche hat solche Vorgaben unter Einbeziehung möglicher Haushaltsvermerke im Rahmen der Budgetbewirtschaftung zu beachten und umzusetzen.

### **1.2.3.3 Der Nachweis der Inanspruchnahme**

Die Veränderungen von zweckbezogenen Haushaltspositionen innerhalb des Budgets im Rahmen der Budgetbewirtschaftung müssen, abhängig von ihrer Verbindlichkeit und von der Befugnis, diese in Anspruch nehmen zu können, nachvollziehbar bleiben. Soweit die haushaltsmäßige Verbindlichkeit die Summe der Erträge sowie die Summe der Aufwendungen des Budgets betrifft, bedarf es haushaltsrechtlich keines besonderen Nachweises der Inanspruchnahmen der einzelnen Haushaltspositionen, sondern es ist von der Gemeinde nur ein entsprechender Summennachweis zu führen.

Bei einer Verbindlichkeit der einzelnen zweckbezogenen Haushaltspositionen innerhalb eines Budgets hat die Gemeinde über die Nachweisformen sowie die buchungstechnische Vorgehensweise eigenverantwortlich zu entscheiden. In beiden Fällen muss es aber die Gemeinde eine Trennung und Erfassung nach Ertragsarten und Aufwandsarten gewährleisten, um die Ergebnisrechnung und Finanzrechnung aufstellen zu können. Ein örtlicher Nachweis kann als ausreichend angesehen werden, wenn die vorgenommenen Inanspruchnahmen anderer Haushaltspositionen des gleichen Budgets im Rahmen des in den Teilrechnungen vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleichs durch eine zusätzliche Angabe transparent gemacht werden (vgl. § 40 i. V. m. § 38 GemHVO NRW).

Ein solcher „erweiterter“ Plan-/Ist-Vergleich lässt zu, dass die im Haushaltsjahr erfolgten Veränderungen gemeindlicher Haushaltspositionen artenbezogen und unmittelbar bei den betroffenen Haushaltspositionen im Budget aufgezeigt werden. In den Fällen, in denen das Aufzeigen der Inanspruchnahme anderer Haushaltspositionen innerhalb des Budgets aus örtlichen Gegebenheiten heraus nicht Positionen scharf möglich ist, sollen durch entsprechende Erläuterungen zu den betroffenen Haushaltspositionen die erfolgten Inanspruchnahmen innerhalb der Budgetbewirtschaftung aufgezeigt werden.

Im Zusammenhang mit der Budgetbewirtschaftung muss daher örtlich geklärt und entschieden werden, auf welche Art und Weise das tatsächliche haushaltswirtschaftliche Handeln innerhalb des Budgets nachvollziehbar gemacht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 21 GemHVO NRW**

und die notwendige Transparenz darüber geschaffen und in der Ergebnisrechnung gewährleistet wird. Bei der Bildung von Budgets durch die Gemeinde muss daher bereits geklärt werden, ob und inwieweit die Ermächtigungen für Personalaufwendungen in die Bewirtschaftung und die Entscheidung der Budgetverantwortlichen einbezogen werden sollen.

Derartige Ermächtigungen werden vielfach allein aus Transparenzgründen in die gemeindlichen Budgets einbezogen, auch wenn deren Inanspruchnahme unter den Gesichtspunkten einer budgetübergreifenden örtlichen Personalwirtschaft ausgeschlossen wird. Allein aufgrund der Einbeziehung von Personalaufwendungen in ein jahresbezogenes Budget dürfen vom Budgetverantwortlichen i. d. R. keine langfristigen Personalentscheidungen getroffen werden.

### **1.3 Zu Satz 3 (Budgets für Investitionen):**

Aus den örtlichen Gegebenheiten heraus kann es sachgerecht sein, zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung auch Budgets für die gemeindliche Investitionstätigkeit zu bilden. Entsprechend den Budgets für die laufende Verwaltungstätigkeit sind dann die Summe der Einzahlungen und die Summe der Auszahlungen für die Haushaltsführung durch die Budgetverantwortlichen verbindlich. Diese haushaltswirtschaftliche Möglichkeit sowie die Verbindlichkeit der Summen für die Haushaltsführung werden durch den ausdrücklichen Verweis auf die Sätze 1 und 2 der haushaltsrechtlichen Vorschrift begründet.

Über die Bildung der Budgets und ihre Ausgestaltung hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden. In solchen Budgets entsteht durch die budgetmäßige Verbindung der Einzahlungen sowie der Auszahlungen eine unmittelbare "Deckungsfähigkeit" der in das Budget einbezogenen Haushaltspositionen, ohne dass es dazu einer besonderen haushaltswirtschaftlichen Regelung durch die Gemeinde bedarf. Diese innere "Deckungsfähigkeit" wirkt jedoch nicht über das Budget hinaus, auch wenn Haushaltspositionen des Budgets betroffen sind.

Die Vorschrift beinhaltet daher keine allgemeine Ausnahme vom Grundsatz der sachlichen Bindung. Für solche Zwecke bedarf es einer örtlichen Regelung, die als Ermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung oder im Haushaltsplan enthalten sein kann. Eine Empfehlung, in einem Budget nur kleinere Investitionsmaßnahmen miteinander zu verbinden, kann nicht ausgesprochen werden. Ob eine einzelne Investitionsmaßnahme im Rahmen eines Budgets umzusetzen ist, muss unter Berücksichtigung der vom Rat für Investitionen festgesetzten Wertgrenze eigenverantwortlich von der Gemeinde entschieden werden.

Die Budgetbildung für gemeindliche Investitionen ist regelmäßig von einer Vielzahl örtlicher Faktoren abhängig, sodass die Gemeinde vor Ort selbst nur die haushaltsmäßige Umsetzung in Form eines Budgets abwägen und darüber entscheiden kann. Es muss dabei für die gemeindlichen Investitionsmaßnahmen geklärt werden, auf welche Art und Weise dann der Nachweis über das haushaltswirtschaftliche Handeln und die notwendige Transparenz gewährleistet werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Verwendung von Mehrerträgen und Mehreinzahlungen):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Mehrerträge und Mindererträge):**

#### **2.1.1 Die Mehrerträge**

Die möglichen Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bzw. ihre Weiterentwicklung berühren auch die von der Gemeinde gebildeten Budgets. Die Gemeinde soll daher auch mögliche Veränderungen im Haushaltsjahr gegenüber der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan in der Ausstattung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 21 GemHVO NRW**

Budgets und den dazu eigenverantwortlich bestimmten Bewirtschaftungsregeln berücksichtigen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde jedoch nicht, die Bewirtschaftungsbestimmungen stets im Rahmen ihrer Budgetierung zu erlassen.

Die Gemeinde kann z. B. in den Budgetregeln ausdrücklich bestimmen, dass im Haushaltsjahr erzielte Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen, d.h. der Haushaltsansatz der jeweiligen Ermächtigungen im Haushaltsplan wird dadurch nicht förmlich erhöht, sondern darf im Rahmen einer einseitigen Deckung aus Mehrerträgen entsprechend überschritten werden. Eine derartige Regelung kann auch geeignet sein, um einen bestimmten Aufgabenbereich zur effizienten Aufgabenerfüllung anzuhalten.

Mit der Regelung wird dann ein Anreiz geboten, denn bei einer Verbesserung der Ertragslage kann ein bestimmter Anteil der erzielten Mehrerträge für zusätzliche Aufwendungen eingesetzt werden. Jedoch ist bei einer örtlichen Festlegung immer auch die aktuelle Haushaltslage der Gemeinde zu berücksichtigen. Es kann deshalb ggf. notwendig sein, fast alle erzielten Mehrerträge für den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich zu nutzen. Eine langfristig geltende örtliche Festlegung, dass Mehrerträge für bestimmte Aufwendungen verwendet werden können, ist daher i. d. R. nur vertretbar, wenn die Festlegung in jedem Haushaltsjahr überprüft und zugelassen wird.

### **2.1.2 Die Mindererträge**

Die möglichen Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr gegenüber der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan können auch dazu führen, dass von der Gemeinde nicht die vorgesehenen Erträge erzielt werden können. Die Gemeinde muss auch eine solche Möglichkeit in ihren eigenverantwortlich bestimmten Regeln zur Bewirtschaftung der Budgets berücksichtigen. Sie kann z. B. in den Budgetregeln ausdrücklich bestimmen, dass im Haushaltsjahr eingetretene Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern, d.h. der Haushaltsansatz der jeweiligen Ermächtigungen im Haushaltsplan wird dadurch nicht förmlich verringert, sondern darf nur in einem entsprechend reduzierten Rahmen in Anspruch genommen werden.

Die Gemeinde soll deshalb laufend prüfen, ob in den Budgetregeln oder anderen Bestimmungen ausdrücklich festzulegen ist, dass entstandene Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. Eine derartige Regelung stellt eine der möglichen Vorsorgemaßnahmen dar, um den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich durch die Gemeinde zu erreichen. Sie ist daher grundsätzlich jederzeit vertretbar. Außerdem wird der Vorsorgegedanke deutlich, denn bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans soll besonderen Situationen im Haushaltsjahr mit ggf. negativen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ausreichend Rechnung getragen werden.

Auf eine negative Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr soll zudem nicht erst reagiert werden, wenn ein entsprechendes Ereignis oder eine besondere Situation bei der Gemeinde eingetreten ist. Bei einer schwierigen Haushaltslage sollte möglichst vorher abgewogen werden, ob und ab welchem Zeitpunkt der Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre durch den Kämmerer oder den Bürgermeister sowie den Rat der Gemeinde in Betracht kommt (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 GemHVO NRW).

Bei einer örtlichen haushaltswirtschaftlichen Festlegung, dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern, sind auch die einzelnen Fachbereiche bei der Ausführung des Haushaltsplans entsprechend gefordert. Eine solche Regelung bildet regelmäßig die erste Stufe einer haushaltswirtschaftlichen Beschränkung. Sie kann gleichwohl noch durch weitere haushaltswirtschaftliche Beschränkungen verschärft werden, wenn die Entwicklung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr wesentlich anders verläuft als ursprünglich geplant und im Haushaltsplan als Ermächtigungen enthalten.



## **2.2 Zu Satz 2 (Mehr- und Mindereinzahlungen für Investitionen)**

Die Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr kann auch bei den Investitionen der Gemeinde dazu führen, dass nicht die dafür vorgesehenen Einzahlungen erzielt werden können oder ggf. auch höhere Auszahlungen zu leisten sind. Die Gemeinde hat auch in solchen Fällen die Möglichkeit, bereits im Rahmen ihrer Haushaltsplanung eine geeignete und sachgerechte Strategie zu entwickeln und ggf. bereits Regelungen für die spätere Haushaltsausführung zu erlassen.

Durch die Vorschrift wird der Vorsorgegedanke bei den Investitionen genauso wie zuvor bei der laufenden Geschäftstätigkeit deutlich, sodass entsprechend der Gemeinde die Möglichkeit eröffnet wird, eine haushaltswirtschaftliche Regelung über den Umgang mit Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen zu treffen. Die Gemeinde kann für Mehreinzahlungen für Investitionen bestimmen, dass bestimmte Einzahlungen die Ermächtigungen für bestimmte Auszahlungen erhöhen.

In derartigen Fällen wird der Haushaltsansatz der jeweiligen Ermächtigungen im Haushaltsplan dadurch nicht förmlich erhöht, sondern darf im Rahmen einer einseitigen Deckung aus Mehreinzahlungen entsprechend überschritten werden. Die Gemeinde kann aber auch bestimmen, dass Mindereinzahlungen für Investitionen bestimmte Ermächtigungen für Auszahlungen vermindern. Der Haushaltsansatz der jeweiligen Ermächtigungen im Haushaltsplan wird dadurch nicht förmlich verringert, sondern darf nur in einem entsprechend reduzierten Rahmen für die Ausführung der Haushaltswirtschaft in Anspruch genommen werden.

Ob und welche Regelung vor Ort haushaltswirtschaftlich geeignet ist, muss jede Gemeinde eigenverantwortlich und im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Lage entscheiden. Bei einer örtlichen Festlegung, dass Mindereinzahlungen für Investitionen bestimmte Ermächtigungen für Auszahlungen vermindern, sind auch die einzelnen Fachbereiche bei der Bewirtschaftung des Haushaltsplans entsprechend gefordert, denn eine Regelung kann die erste Stufe einer haushaltswirtschaftlichen Beschränkung bei der Umsetzung von Investitionsmaßnahmen bilden. Sie kann noch verschärft werden, wenn die Entwicklung der der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen wesentlich anders verläuft als ursprünglich geplant und als Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt.

## **2.3 Zu Satz 3 (Mehraufwendungen oder -auszahlungen nicht überplanmäßig):**

Die eingetretenen Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr bzw. ihre Weiterentwicklung lösen vielfach Mehrerträge oder Mehreinzahlungen bei der Gemeinde aus. Die haushaltsrechtliche Möglichkeit für die Gemeinde, in diesen Fällen bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen oder Auszahlungen erhöhen zu können, führt dazu, dass die entstehenden Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen oberhalb oder außerhalb der Veranschlagung im Haushaltsplan geleistet werden.

Derartige gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen gelten aber regelmäßig als überplanmäßig oder außerplanmäßig und unterliegen dann bestimmten Voraussetzungen und einem besonderen Zustimmungsverfahren (vgl. § 83 GO NRW). Die wichtigen Voraussetzungen sind dabei, dass diese Aufwendungen oder Auszahlungen unabweisbar sind und deren Deckung im Haushaltsjahr gewährleistet ist (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Die Deckung der Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen kann durch erzielte Mehrerträge oder Mehreinzahlungen erreicht werden, die dafür entsprechend von der Gemeinde haushaltsmäßig eingesetzt werden.

Für diese Fälle ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass die entstehenden Mehraufwendungen oder zu leistenden Mehrauszahlungen nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift gelten. Aufgrund dieser ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Bestimmung unterliegen die auf diese Weise haushaltsmäßig gedeckten Mehraufwendungen und Mehrauszahlungen nicht dem besonderen vorherigen Zustimmungsverfahren nach den Vorgaben der Vorschrift des § 83 Absatz 1 GO NRW.

Durch die getroffene haushaltsrechtliche Regelung liegt bereits eine Zulässigkeit zur Umsetzung gemeindlicher Geschäftsvorfälle vor. Diese zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen müssen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nachgewiesen werden. Die Aufwendungen sollen daher wie überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung oder in der Finanzrechnung der Gemeinde erfasst werden.

Auf diese Weise sind die entstandenen zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen wie die übrigen überplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen in den Plan-/Ist-Vergleich dieser Rechnungen einzubeziehen. In den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung oder in der Finanzrechnung im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss können bei wesentlichen Gegebenheiten gesonderte Angaben erfolgen.

### **3. Zu Absatz 3 (Gestaltungsmöglichkeiten bei Budgets):**

#### **3.1 Die Grenzen der Budgetgestaltung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt die Grenze der Bewirtschaftung der gemeindlichen Budgets wegen möglicher nicht absehbarer zahlungswirksamer Auswirkungen. Sie wirkt sich deshalb auch bereits auf die Ausgestaltung und die zu erlassenden Regeln für die gemeindlichen Budgets aus. Von der Gemeinde muss zudem gewährleistet werden, dass die Bewirtschaftung der Erträge und Aufwendungen in den Budgets nicht zu einer Minderung des Saldos in der gemeindlichen Finanzrechnung führt (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Diese Beschränkung ist geboten, um die Liquidität der Gemeinde nicht allein aus der Budgetbewirtschaftung heraus zu gefährden. Bei der Budgetierung soll die Gemeinde deshalb die notwendige Verknüpfung zwischen den Aufwendungen und den Auszahlungen für das Haushaltsjahr herstellen. Eine solche Verknüpfung kann regelmäßig durch gesonderte Budgetregeln gewährleistet werden. Dabei ist zu prüfen, ob bei den Budgetregeln zwischen zahlungswirksamen und nichtzahlungswirksamen Vorgängen zu trennen ist.

Von der Gemeinde kann bestimmt werden, dass die nichtzahlungswirksamen Aufwendungen, z. B. Abschreibungen, nicht mit den zahlungswirksamen Aufwendungen, z. B. Personalaufwendungen, "deckungsfähig" sind. Es können aber auch andere Deckungsverhältnisse innerhalb der Budgets mit einem Zustimmungsvorbehalt versehen werden, z. B. des Kämmers oder eines anderen Verantwortlichen. Vor der Inanspruchnahme einer solchen Deckung wäre dann die erforderliche Zustimmung einzuholen, weil es in solchen Fällen ggf. auch zu einer überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Auszahlung im Sinne der Vorschrift des § 83 GO NRW kommen kann.

#### **3.2 Die Veränderung gebildeter Budgets**

Im Ablauf des Haushaltsjahres kann es im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Budgets erforderlich werden, zusätzliche Aufwendungen entstehen zu lassen und Auszahlungen leisten zu müssen. Solche haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen können zu einer Veränderung der für die Haushaltsausführung gebildeten Budgets führen, weil die Mehraufwendungen und Mehrauszahlungen i.d.R. nicht mehr im Auftragsbereich eines Budgetverantwortlichen liegen.

Derartige Aufwendungen und Auszahlungen sind haushaltswirtschaftlich dann als überplanmäßig oder außerplanmäßig zu behandeln, wenn dadurch die für die Budgets verbindlichen Summen überschritten werden. In diesen Fällen ist zum Entstehen solcher Aufwendungen und zur Leistung der Auszahlungen eine Zustimmung des Kämmers, des Bürgermeisters oder des Rates erforderlich (vgl. § 83 GO NRW). Die Zulassung solcher über- oder außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen führt dann zur Fortschreibung der Budgetsumme, aber auch zur Fortschreibung der betreffenden Positionen im gemeindlichen Haushaltsplan.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 21 GemHVO NRW**

Eine Veränderung der Budgets verursachen auch die haushaltsrechtlich vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen, die ins folgende Haushaltsjahr übertragen und dann in ein Budget einbezogen werden. Solche Ermächtigungsübertragungen führen bereits haushaltsrechtlich zur Fortschreibung eines Planansatzes im gemeindlichen Haushaltsplan des folgenden Jahres und verändern dadurch auch die Ansätze in einem Budget (vgl. § 22 Absatz GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtliche Regelung, dass die Bewirtschaftung der Budgets nicht zu einer Minderung des Saldos aus der laufenden Verwaltungstätigkeit nach § 3 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW führen darf, steht solchen zulässigen Budgetveränderungen jedoch nicht entgegen. Es ist von den Budgetverantwortlichen darauf zu achten, dass auch in solchen Fällen die haushaltsrechtlich und örtlich gesetzten Grenzen, z. B. durch den Rat der Gemeinde, möglichst nicht überschritten werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 21 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 22**  
**Ermächtigungsübertragung**

(1) <sup>1</sup>Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar. <sup>2</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt mit Zustimmung des Rates die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen.

(2) Werden Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.

(3) Sind Erträge oder Einzahlungen auf Grund rechtlicher Verpflichtungen zweckgebunden, bleiben die entsprechenden Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks und die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar.

(4) <sup>1</sup>Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. <sup>2</sup>Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) und im Anhang gesondert anzugeben.

**Erläuterungen zu § 22:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Verbindlichkeit der Haushaltsplanung**

**1.1 Die Bindung an das Haushaltsjahr**

Für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan hat die Gemeinde für alle Haushaltsjahre in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die im Haushaltsplan enthalten sind, den Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit zu beachten. Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung der Gemeinde ist grundsätzlich zeitlich begrenzt. Sie tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Kalenderjahr als Haushaltsjahr (vgl. § 78 Absatz 3 GO NRW). Der Haushaltsgrundsatz ist Ausdruck der zeitlichen Befristung auf das Haushaltsjahr.

Im Ergebnisplan hat die Gemeinde die im Haushaltsjahr durch die Erfüllung der Aufgaben voraussichtlich erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie im Finanzplan die voraussichtlich im Haushaltsjahr bei der Gemeinde eingehenden Einzahlungen und die von ihr zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen (vgl. § 79 Absatz 1 GO NRW). Die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen entfallen mit dem Ende des Haushaltsjahres, sodass die Gemeinde aus den betreffenden Haushaltspositionen des Haushaltsplans für dieses Haushaltsjahr dann keine Aufwendungen mehr entstehen lassen oder Auszahlungen leisten darf.

Nach Ablauf des Haushaltsjahres können daher aufgrund der zeitlichen Befristung der gemeindlichen Haushaltssatzung und der Beachtung des Periodenprinzips die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen von der Gemeindeverwaltung nicht mehr für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Anspruch genommen werden. Die noch nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen entfallen nach dem Ende des Haushaltsjahres, sofern diese Ermächtigungen nicht in zulässiger Weise ins Folgejahr übertragen werden, wenn sie noch nicht in Anspruch genommen worden sind.

## **1.2 Die Bindungen der Haushaltspositionen**

### **1.2.1 Die sachliche Bindung**

Bei der Auswahl der ins Folgejahr des Haushaltsjahres zu übertragenden Ermächtigungen sind von der Gemeinde auch die sachlichen Bindungen im Haushaltsplan zu beachten. Der gemeindliche Haushaltsplan stellt die Grundlage für die Haushaltswirtschaft dar und ist für die Haushaltsausführung der Gemeindeverwaltung verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Er enthält daher Festlegungen, die produktorientiert durch die Bildung der Teilpläne sowie artenbezogen durch die abgegrenzten Veranschlagungen im Ergebnisplan, im Finanzplan und in den Teilplänen bestehen (vgl. §§ 2 bis 4 GemHVO NRW). Der Begriff „sachliche Bindung umfasst daher sowohl den Leistungszweck als auch den Verwendungszweck.

Diese haushaltsmäßigen Gegebenheiten bleiben auch bei der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen erhalten. Die übertragenen Ermächtigungen bleiben daher auch im folgenden Haushaltsjahr an ihren sachlichen Zweck. Diese Bindungen führen dazu, dass aufgrund der Übertragungen nur die sachlich gleichen Haushaltspositionen im Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres fortgeschrieben werden dürfen. Bei einer solchen Vorgehensweise wird sichergestellt, dass entsprechend der sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres auch die Inanspruchnahme im Folgejahr erfolgen kann.

Die übertragenen Ermächtigungen können daher nur entsprechend den Festlegungen des Rates im Beschluss über die Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Anspruch genommen. Eine Ermächtigungsübertragung in allgemeiner Form, in dem z. B. lediglich die Gesamtsumme als betragsmäßigen Umfang ohne sachliche Bindung übertragen oder im Folgejahr eine freie Verwendbarkeit der übertragenen Ermächtigungen zugelassen wird, ist wegen der Fortgeltung der sachlichen Bindungen der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen unzulässig.

Von der Gemeinde sind wegen der sachlichen Bindung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungsübertragungen ggf. weitere Erläuterungen im Rahmen des Jahresabschlusses zu geben. Sie hat in der Ergebnisrechnung im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches die übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt dazu, dass die betroffenen Positionen im Ergebnisplan des Haushaltsplans des folgenden Jahres entsprechend erhöht werden. Die Übertragungen bewirken zudem, dass das Jahresergebnis der Gemeinde besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Ergebnisplan enthaltenen Aufwandsermächtigungen tatsächlich in Anspruch genommen worden wären.

### **1.2.2 Die zeitliche Bindung**

#### **1.2.2.1 Die Bindung der Aufwendungen und Auszahlungen**

Aus unterschiedlichen Gründen bedarf es bei der Gemeinde oftmals der Weitergeltung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen über Aufwendungen und Auszahlungen über das Haushaltsjahr hinaus. Für die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen, die durch die darin ausgewiesenen Haushaltspositionen konkretisiert werden, ist jedoch die zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr einzuhalten.

Von der zeitlichen Befristung kann der Rat eine Ausnahme zulassen, aufgrund derer nicht genutzte Ermächtigungen ins Folgejahr des Haushaltsjahres übertragen werden können. Es könnte sonst auf Dauer zu Einschränkungen in der laufenden Aufgabenerfüllung der Gemeinde kommen, wenn mit dem Ablauf des Haushaltsjahres auch diese Ermächtigungen ihre Geltung verlieren würden. Der Auftrag des Rates kann dadurch noch erfüllt werden, auch wenn die Erledigung des Auftrags außerhalb des dafür vorgesehenen Zeitrahmens erfolgen soll.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

Bei der zeitlichen Bindung der Haushaltspositionen ist zudem zu beachten, dass die Inanspruchnahme der durch Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten und konkretisierten Ermächtigung nicht erst mit dem Entstehen von Aufwendungen oder der tatsächlichen Leistung von Auszahlungen beginnt. Die Inanspruchnahme von haushaltsmäßigen Ermächtigungen setzt bereits mit den Auftragsvergaben der Gemeinde und den sonstigen eingegangenen Verpflichtungen ein.

Durch derartige gemeindliche Geschäftsvorfälle werden bereits mögliche Aufwendungen und Auszahlungen zu lasten der Gemeinde begründet. Sie führen zu Verpflichtungen, die nur zulässig sind, wenn dafür im gemeindlichen entsprechende Ermächtigungen enthalten sind und auf dieser Basis der Haushaltsplan der Gemeinde durch die Gemeindeverwaltung ausgeführt wird.

Die wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde erfordert dabei, die Inanspruchnahme der Ermächtigungen so lange zurückzustellen, wie es die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert. Die haushaltsmäßigen Ermächtigungen dürfen im Ablauf des Haushaltsjahres nicht vollständig von der Gemeindeverwaltung in Anspruch genommen werden, wenn sich aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in diesem Zeitraum dafür kein sachlicher und zeitlicher Grund ergibt.

#### **1.2.2.2 Die Bindung der Erträge und Einzahlungen**

Der Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit wirkt sich auch auf die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Erträge und Einzahlungen aus. Zur Erfüllung ihrer Aufgaben und zur Deckung der dadurch entstehenden Aufwendungen und Auszahlungen muss die Gemeinde sich stetig bemühen, ausreichende Erträge und Einzahlungen zu erzielen bzw. zu erwirtschaften. Eine strenge zeitliche Bindung, durch die eine Zulässigkeit von Erträgen und Einzahlungen konkretisiert wird, ist deshalb nicht erforderlich.

Im Zusammenhang mit der zeitlichen Begrenzung eines Haushaltsjahres gelten die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen für gemeindliche Erträge und Einzahlungen als Auftrag an die Gemeindeverwaltung, die geplanten Erträge und Einzahlungen auch zu erzielen. Für diese Sachlage besteht die haushaltsrechtliche Regelung über die Finanzmittelbeschaffung, sodass es keiner zusätzlichen satzungsrechtlichen Vorgabe durch den Rat bedarf.

Bei den im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ertrags- und Einzahlungsermächtigungen muss jedoch ggf. deren Zweckbindung über das Haushaltsjahr hinaus gesichert werden, wenn die Erträge oder Einzahlungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen auf bestimmte Vorhaben ausgerichtet sind. Die Sicherung der Verwendung für den vorgegebenen Zweck über das Haushaltsjahr hinaus ist insbesondere dann notwendig, wenn die Erträge erzielt oder die Einzahlungen eingegangen sind, die damit verbundenen Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres aber noch nicht oder noch nicht vollständig in Anspruch genommen worden sind, sodass entsprechend keine Aufwendungen entstanden sind oder noch keine Auszahlungen zu leisten waren.

Die zeitliche Bindung von zweckbezogenen Erträgen und Einzahlungen endet daher oftmals erst, wenn die damit in Zusammenhang stehende Aufgabe von der Gemeinde erfüllt und die Erträge und Einzahlungen in zulässiger Form für die damit verbundenen Aufwendungen und/oder Auszahlungen tatsächlich in Anspruch genommen worden sind. Der Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit wirkt sich in diesem Zusammenhang dann nur auf die erzielten zweckbezogenen Erträge und Einzahlungen hinsichtlich ihrer zutreffenden Periodisierung aus.

### **1.3 Die Durchbrechung der Jährlichkeit**

Die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen sollen möglichst entsprechend dem tatsächlichen Bedarf im Haushaltsjahr in Anspruch genommen werden. Es lässt sich bei

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

der Aufstellung des Haushaltsplans durch die Gemeinde jedoch nicht immer mit Gewissheit übersehen und abschätzen, ob die im Haushaltsplan für einzelne Vorhaben veranschlagten Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres wie geplant tatsächlich wie geplant im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft in Anspruch genommen werden können.

Es würde deshalb zu Schwierigkeiten bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führen, wenn sich herausstellt, dass die eine notwendige Maßnahme im Haushaltsjahr nicht durchgeführt werden kann und die Vorbereitung dafür aus formalen Gründen der gemeindlichen Haushaltsbewirtschaftung abgebrochen werden muss. Bei örtlichen Bedürfnissen sollen daher die vorgesehenen Maßnahmen zur Aufgabenerfüllung auch nach dem Ende des Haushaltsjahres von der Gemeinde noch umgesetzt werden können.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung, die derartige Maßnahmen erfordert, soll für die Umsetzung haushaltsmäßig kein Hindernis bestehen, z. B. die Vorbereitungen sind entsprechend erfolgt oder nur terminliche Gründe die Verzögerung verursacht. Für solche Fälle wird haushaltsrechtlich das Instrument „Ermächtigungsübertragung“ bereitgestellt. Das Instrument ermöglicht der Gemeinde bei ihren Vorhaben, die mit dem Rat abgestimmten und im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr zu übertragen bzw. die Vorhaben zu verschieben, wenn für deren Umsetzung weiterhin ein erhebliches Bedürfnis besteht.

In diesem Zusammenhang wird durch die Übertragung von Aufwandsermächtigungen zugelassen, dass die mit einer gemeindlichen Maßnahme verbundenen Aufwendungen in einem anderen Haushaltsjahr entstehen dürfen. Mit einer Übertragung von Auszahlungsermächtigungen wird zugelassen, dass die Gemeinde erst im folgenden Haushaltsjahr eine Zahlungsverpflichtung zu erfüllen muss. Mit solchen Übertragungen werden nicht die Aufwendungen oder Auszahlungen übertragen, sondern es werden die dafür vom Rat erteilten Ermächtigungen in zeitlicher Hinsicht bzw. um einen bestimmten Zeitraum in zulässiger Weise verschoben.

Bei derartigen „Maßnahmenverschiebung“ in Form der Ermächtigungsübertragungen stehen dann im Folgejahr auch die für das Haushaltsjahr zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel zur Verfügung, weil auch dann die Maßnahmen entsprechend dem Willen des Rates umzusetzen sind. Im gemeindlichen Haushalt des neuen Haushaltsjahres müssen daher keine zusätzlichen Haushaltsmittel verfügbar gemacht werden, denn diese werden durch die Ermächtigungsübertragung „mitgebracht“.

Die Fortsetzung einer Maßnahme im folgenden Haushaltsjahr entlastet daher wirtschaftlich das Haushaltsjahr, belastet aber das Folgejahr durch die Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen. Die Ermächtigungsübertragung ermöglicht der Gemeinde insbesondere bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, die sich regelmäßig über ein Haushaltsjahr hinaus erstrecken, deren zügige Durchführung über mehrere Haushaltsjahre, auch wenn dafür im jahresbezogenen Haushaltsplan oftmals baumäßig bedingt, nur für einzelne Abschnitte oder Teile der Maßnahme die notwendigen Ermächtigungen veranschlagt worden sind.

Auf eine erneute Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan des Folgejahres soll bei der Fortsetzung einer Maßnahme verzichtet werden können, um deren Durchführung nicht unnötig zu gefährden. Die Möglichkeit einer bedarfsorientierten Ermächtigungsübertragung soll daher dazu beitragen, ein unwirtschaftliches Handeln der Gemeinde bei der Durchführung von Maßnahmen zur Ausführung ihrer Aufgaben zu vermeiden. Die damit verbundene Abweichung vom Grundsatz der Jährlichkeit durch die Gemeinde ist daher als erforderlich, sachgerecht und vertretbar anzusehen.

Die haushaltsrechtlich zugelassene Übertragung von Ermächtigungen durchbricht aber auch den Haushaltsgrundsatz der zeitlichen Bindung, der bei Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zu beachten ist. Die Ermächtigungsübertragung bedeutet, dass die übertragenen Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen weiter genutzt werden können und insoweit von ihrer Bindung an das betreffende Haushaltsjahr befreit werden. Eine solche „Befreiung“ soll jedoch nicht in zeitlicher Hinsicht unbegrenzt möglich sein.



Die Übertragbarkeit würde sonst dazu führen, dass neben der vom Rat zu beschließenden Haushaltssatzung ein „Schattenhaushalt“ sich entwickelt, der erst nach dem Inkrafttreten der Haushaltssatzung mit dem „beschlossenen Werk“ durch eine Planfortschreibung „vereint“ wird. Im Plan-/Ist-Vergleich im Jahresabschluss werden dann zwar die „üblichen“ Differenzen zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten aufgezeigt, nur das dort zugrunde gelegte „beschlossene“ Haushaltsvolumen für das Haushaltsjahr könnte sich auf Dauer in einem unbegrenzten Umfang vergrößern, ohne dass der einen Einfluss darauf hätte.

Eine unbestimmte Geltungsdauer für die Übertragung von Ermächtigungen ist daher weder haushaltsrechtlich noch haushaltswirtschaftlich vertretbar. Das Budgetrecht des Rates dürfte dadurch langfristig beeinträchtigt werden. Der Landesgesetzgeber hat gleichwohl nur den Grundsatz festgelegt, dass im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltene und damit vom Rat „beschlossene“ Ermächtigungen übertragbar sind. Die Grenzen dieser Möglichkeit sind in örtlicher Selbstverwaltung festzulegen, denn dort sind anhand der örtlichen Verhältnisse die aus den langfristigen Ermächtigungsübertragungen entstehenden haushaltsmäßigen Wirkungen am besten erkennbar.

Die von der Gemeinde zu tragende Verantwortung wird in der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die Ermächtigungsübertragungen deutlich herausgestellt. Es wurde wegen des Budgetrechts des Rates der Gemeinde ausdrücklich bestimmt, dass es gesonderter Regelungen des Bürgermeisters über die Art und den Umfang sowie die Dauer der Ermächtigungsübertragungen bedarf, die der Zustimmung des Rates bedürfen. Die Regelungen sollen das örtliche haushaltswirtschaftliche Geschehen umfassend berücksichtigen und ggf. sachgerechte Einschränkungen sowie Zustimmungsvorhalte des Rates der Gemeinde beinhalten. Diesen Vorgaben muss die Gemeinde sachgerecht nachkommen und erfüllen.

## **1.4 Die Planfortschreibung**

### **1.4.1 Die formalen Wirkungen der Fortschreibung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z. B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst, wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigung (Plansatz) enthält (vgl. § 81 GO NRW und § 10 GemHVO NRW). Der gemeindliche Haushaltsplan wird aber auch durch die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen zulasten des betreffenden Haushaltsjahres verändert.

Die zulässigen Ermächtigungsübertragungen verursachen eine Fortschreibung der im Ergebnisplan oder im Finanzplan enthaltenen Planansätze unter den betreffenden Haushaltspositionen, denn die von der Gemeinde vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Haushaltsjahres. Diese Anpassungen der Haushaltspositionen im folgenden Haushaltsplan werden als Planfortschreibungen bezeichnet und führen jeweils zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Ergebnisplan oder im Finanzplan bzw. den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans.

Auf dieser veränderten Grundlage stellen statt der (geplanten) Haushaltsansätze nunmehr die (fortgeschriebenen) Haushaltsansätze die Ausgangslage für die örtliche Haushaltsbewirtschaftung dar. Die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen bringt deshalb eine entsprechende Aktualisierung des gemeindlichen Haushaltsplans mit sich und zeigt ein „neues“ von der Gemeindeverwaltung auszuführendes bzw. auszufüllendes Budget auf. Diese Veränderung der Haushaltsplanung bildet eine eingetretene Veränderung der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ab, die im Grundsatz durch die Gemeindeverwaltung „intern“ betrieben wird.

Die Fortschreibung von Planansätzen im gemeindlichen Ergebnisplan oder im Finanzplan bzw. den Teilplänen des Haushaltsplans greift in zulässiger Weise in das Budgetrecht des Rates der Gemeinde ein. Ein solcher Ein-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

griff kann deshalb als zulässig angesehen werden, weil die Ermächtigungen, die übertragen werden, vom Rat bereits für das abgelaufene Haushaltsjahr beschlossen worden sind und sofern keine Beschränkungen hinsichtlich einer zeitlichen Verschiebung der Inanspruchnahme bzw. der Umsetzung bestehen. Aufgrund des Budgetrechts des Rates würde sonst bei Planänderungen grundsätzlich eine Neuauflage des gemeindlichen Haushaltsplans erforderlich werden.

Der Gesetzgeber hat es unter dem Gesichtspunkt des Budgetrechts des Rates und der Möglichkeit des Rates die Geltungsdauer der Übertragungen mitbestimmen zu können, als vertretbar und ausreichend angesehen, nach dem Ende des Haushaltsjahres dem Rat lediglich eine Übersicht der vorgenommenen Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. Mit der Übersicht erfüllt der Bürgermeister eine Unterrichtspflicht gegenüber dem Rat in haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten.

Der Rat verfügt durch die Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen nach Ablauf des Haushaltsjahres und der Haushaltssatzung und dem gemeindlichen Haushaltsplan nur über Informationen, die als ein Zwischenstand bzw. Auszug über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bezeichnet werden könnten. Die erforderliche Zusammenführung der haushaltswirtschaftlichen Daten steht i. d. R. noch aus. Die Vorgaben zur Information des Rates über die Ermächtigungsübertragungen stehen daher mit der haushaltsrechtlichen Bestimmung unmittelbar in Verbindung, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses spätestens innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

#### **1.4.2 Die materiellen Wirkungen der Fortschreibung**

Die Gemeinde soll bei ihren jährlichen Ermächtigungsübertragungen berücksichtigen, dass durch die Übertragungen haushaltswirtschaftlich eine Ergebnisverbesserung für das abgelaufene Haushaltsjahr eintritt und dieser Verbesserung eine voraussichtliche Ergebnisverschlechterung für das neue Haushaltsjahr gegenübersteht. Dieser Situation soll von der Gemeinde nicht dadurch begegnet werden, dass im Folgejahr allein aus diesem Grund erneut nicht erforderliche Ermächtigungsübertragungen vorgenommen werden.

Die Bindung der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen an das Haushaltsjahr durch die Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit und der zeitlichen Bindung steht dem grundsätzlich entgegen, auch wenn durch die örtlichen Vorschriften eine mehrjährige Übertragbarkeit zugelassen worden ist. Bei der Prüfung und Entscheidung über die vorzunehmenden Ermächtigungsübertragungen ist daher auch der Stand der gemeindlichen Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr ausreichend zu berücksichtigen.

Wenn seitens des Kämmers die gemeindliche Haushaltssatzung (einschließlich Haushaltsplan) noch aufgestellt wird oder der Bürgermeister den Entwurf des Kämmers noch nicht bestätigt hat, muss gleichwohl eine Übertragung von Ermächtigungen des abgelaufenen Haushaltsjahres ins Folgejahr stattfinden, denn die Ermächtigungsübertragung ist ein wichtiger Vorgang um das abgelaufene Haushaltsjahr ordnungsgemäß abzuschließen. Die Übertragung von Ermächtigung ist daher gleichzeitig dem gemeindlichen Jahresabschluss bzw. dessen Aufstellung zuzurechnen, sodass auch deshalb eine noch fehlende Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung ebenfalls kein Hindernis für die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen darstellt.

In diesem Sinne wird dem Rat mit der Übersicht ein erster Einblick darüber gewährt, in welchem Umfang die gemeindliche Haushaltswirtschaft noch nicht seinen Auftrag aus dem Haushaltsjahr einschließlich der Vorjahre noch nicht erledigt hat. Die Gemeindeverwaltung sollte daher jahresbezogen nachhalten, in welchem Haushaltsjahr welche Ermächtigungen ihren Ursprung hatten und bis zu welchem Jahr diese übertragen wurden, auch wenn derartige Angaben nicht pflichtig in der dem Rat vorzulegenden Übersicht enthalten sein müssen. Die Übersicht stellt i.d.R. daher wegen der anzugebenden Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres eine Veränderungsliste zum gemeindlichen Haushaltsplan dar.

Dem Rat steht im Rahmen seines Budgetrechts das Recht zu, im Zeitpunkt seiner Information die vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen abzulehnen. Er hat bei einer zu diesem Zeitpunkt geltenden Haushaltssatzung auch die Möglichkeit, eine Haushaltssperre zur Inanspruchnahme der Ermächtigungsübertragungen zu verhängen. Eine solche Entscheidung setzt aber die Erwartung voraus, dass sich durch die Übertragungen bzw. die damit verbundenen Planfortschreibungen die Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr so entwickeln werden, dass eine nicht mehr vertretbare Haushaltslage eintritt (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW).

Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung nach Beginn des neuen Haushaltsjahres kann der Rat entsprechend handeln. Seine Maßnahme besteht dann nur darin, dass eine vergleichbare Festlegung in die noch nicht in Kraft getretene Haushaltssatzung aufgenommen wird. Es kann z. B. die Inanspruchnahme der Ermächtigungsumfang zeitlich verschoben werden oder ein Zustimmungsvorbehalt dafür im notwendigen Umfang bestimmt werden.

Bei einer zeitlichen weit im Haushaltsjahr liegenden Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr kann die Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen als Änderungsliste mit in die Beschlussfassung einbezogen werden. Die gemeindliche Haushaltssatzung muss aber wegen der zwischenzeitlich zum Jahresanfang vorgenommenen Übertragungen nicht noch vor der Beschlussfassung geändert werden.

Vergleichbar mit einer geltenden Haushaltssatzung sind auch bei einer noch zu beschließenden Haushaltssatzung die Übertragungen als Planfortschreibungen in den Haushaltsplan zu übernehmen. Sofern bei einer noch nicht beschlossenen Haushaltssatzung die Ermächtigungsübertragungen vorher in den gemeindlichen Haushaltsplan übernommen werden, wird dadurch nicht ihr Volumen verändert. Diese „planmäßige“ Aufnahme bewirkt aber, dass für die dann am Ende des Haushaltsjahres vorzunehmenden Ermächtigungsübertragungen die Geltungsdauer neu beginnt.

Die Aufnahme in den Haushaltsplan stellt eine Neuveranschlagung dar, durch die zeitliche Übertragung beendet wird. Ein Hinauszögern der Übertragungen in die Zeit nach der Beschlussfassung des Rates über den ihm vorgelegten Entwurf der gemeindlichen Haushaltssatzung ist dabei jedoch nicht zulässig. Eine solche Handhabung würde mit dem Budgetrecht und dem Informationsrecht des Rates nicht in Einklang stehen.

## **2. Die Ermächtigungsübertragung**

### **2.1 Die Inhalte des Begriffs**

#### **2.1.1 Der Begriff „Ermächtigung“**

Mit dem Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr entsteht ein Auftrag an die Gemeindeverwaltung, den gemeindlichen Haushaltsplan unter den darin festgelegten Bedingungen bzw. den Rechten und Pflichten im betreffenden Haushaltsjahr auszuführen. Dabei ist die Gemeindeverwaltung materiell und förmlich an den Haushaltsplan gebunden, denn er ist für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Mit dieser auftragsbezogenen Bindung werden der Gemeindeverwaltung neben konkreten Maßgaben und Betragsvorgaben auch Rahmenvorgaben gemacht, die von ihr in eigener Verantwortung auszufüllen sind (Verfügungsberechtigung). Sie hat dadurch Entscheidungsspielräume in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht. Durch ein derartiges Auftragsverhältnis zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung werden zur Ausführung der Haushaltswirtschaft eine Erlaubnis erteilt. Die Gemeindeverwaltung wird ermächtigt, ihr sonst oder allgemein nicht zustehende Rechte und Befugnisse auszuüben, auch für den Fall, dass deren Ausübung im Haushaltsjahr zu einer wirtschaftlichen Belastung für die Gemeinde führt.

Aufgrund der weiteren haushaltsrechtlichen Festlegung, dass Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter durch den gemeindlichen Haushaltsplan weder begründet noch aufgehoben werden, kann im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr kein unmittelbarer Eingriff in Rechte Dritte entstehen. Die Verwendung des Begriffs „Ermächtigung“ im gemeindlichen Haushaltsrecht bietet daher keinen Anlass, dass dadurch der Gemeindeverwaltung möglicherweise Eingriffsrechte zustehen. Sie führt auch nicht dazu, dass eine zivilrechtlich geprägte Vollmacht für die Gemeindeverwaltung entsteht.

Die Umschreibung der gemeindeinternen „Auftragslage“ zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung mithilfe des Begriffs „Ermächtigung“ und dessen Verständnis als Erlaubnis des Rates für wirtschaftliches und sparsames haushaltsbezogenes Handeln in eigener Verantwortung der Gemeindeverwaltung bildet die öffentlich-rechtlich geprägten Verhältnisse bei der Gemeinde am besten ab. Der Begriff "Ermächtigung" ist zudem grundsätzlich auf alle Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan ausgerichtet, aufgrund derer die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen möglich wird.

Bei bestehenden rechtlichen Verpflichtungen wird durch die Verwendung des Begriffs aufgezeigt, in welcher haushaltswirtschaftlichen Größenordnung die Gemeinde ihre Verpflichtungen erfüllen will. Bei ihren bestehenden rechtlichen Ansprüchen (Forderungen) wird deren ertragswirksames und zahlungswirksames Volumen verdeutlicht, das im Haushaltsjahr realisiert werden soll. Die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedarf im Zusammenwirken mit den betreffenden Adressaten zusätzlich immer besonderer gesetzlich oder vertraglich bestimmter Beziehungen bzw. öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlich gebildeter Beziehungen.

#### **2.1.1 Der Begriff „Übertragung“**

Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung der Gemeinde ist grundsätzlich zeitlich begrenzt. Sie tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können daher nur im Rahmen der zeitlichen Befristung der Haushaltssatzung auf das Haushaltsjahr in Anspruch genommen werden. Die Berechtigung der Inanspruchnahme der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen entfällt daher ab dem Ende des Haushaltsjahres.

Nach Ablauf des Haushaltsjahres kann die Gemeinde unter Beachtung des Periodenprinzips und des Haushaltsgrundsatzes der Jährlichkeit die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen nur dann noch für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Anspruch nehmen, wenn deren Bindung an das Haushaltsjahr aufgehoben werden kann und die noch nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ohne vorherige Veranschlagung an das Folgejahr gebunden werden können.

Dieser haushaltswirtschaftliche Vorgang wird unter dem Begriff „Übertragung“ erfasst, wenn noch nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen nach dem Ende des Haushaltsjahres in zulässiger Weise und Umfang von der Gemeinde ins Folgejahr übertragen werden. Sie kann und darf dann aufgrund der (verschobenen) Ermächtigungen im Folgejahr aus den betreffenden Haushaltspositionen des Haushaltsplans heraus (zusätzliche) Aufwendungen entstehen lassen oder Auszahlungen leisten.

Die Gemeinde hat bei dem Übertragungsvorgang nach Ablauf des Haushaltsjahres materielle und formelle haushaltsrechtliche Anforderungen zu beachten, um die durch die Übertragung entstehenden haushaltsmäßigen Wirkungen und Änderungen beurteilen zu können und nachvollziehbar zu machen. Die Übertragung von Ermächtigungen von Aufwendungen bewirkt z. B. für das Haushaltsjahr ein verbessertes Jahresergebnis, weil die geplanten Aufwendungen nicht entstanden sind.

Die übertragenen Ermächtigungen bewirkt jedoch entsprechend eine zusätzliche Belastung des Folgejahres, weil höhere Aufwendungen als ursprünglich geplant entstehen können. In formaler Hinsicht muss der Rat über die

erfolgten Übertragungen unterrichtet werden, zumal die zwischen zwei Haushaltsjahren (verschobenen) Ermächtigungen in zulässiger haushaltsrechtlicher Weise den betreffenden Ansatz des Haushaltsplans des Folgejahres erhöhen (Planfortschreibung).

## **2.2 Die Prüfung des Umfanges der Übertragung**

Das gemeindliche Haushaltsrecht sowie die von Rat beschlossene Haushaltssatzung beinhalten nicht, dass alle nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ins Folgejahr zu übertragen sind. Es besteht dafür kein Automatismus, sondern es bedarf einer sorgfältigen Prüfung und Entscheidung, in welchem Rahmen und für welche Zwecke im Haushaltsjahr noch nicht benötigte Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen ins Folgejahr übertragen werden sollen.

Der gemeindliche Haushaltsplan stellt dafür die Grundlage dar, in der ausgehend von der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und der Haushaltsführung der Gemeinde über die Ermächtigungsübertragungen ins Folgejahr zu entscheiden ist. Die haushaltsrechtliche Regelung, dass Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragbar sind, eröffnet keine Unbegrenztheit, sondern stellt einen Anstoß für die Gemeinde zur Prüfung dar, um bedarfsgerechte Übertragungen zu gewährleisten.

Diese haushaltsmäßigen Grundlagen wirken sich bei der Übertragung von Ermächtigungen ins Folgejahr aus. Entsprechend den sachlichen Festlegungen im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres ist daher auch die Übertragung und die Inanspruchnahme der Ermächtigungen vorzunehmen, denn durch die Übertragung werden der Gemeindeverwaltung erweiterbare Haushaltsansätze für das neue Haushaltsjahr zur Bewirtschaftung zur Verfügung gestellt. Durch diese Zusammenhänge wird dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung und der Bindung der Gemeindeverwaltung an den Willen des Rates ausreichend Genüge getan.

Bei der Prüfung der Ermächtigungsübertragungen ist daher auch zu klären, ob auf die Übertragung von Ermächtigungen verzichtet werden kann, denn die Durchführung oder Fortsetzung der örtlichen Maßnahme muss auch im Folgejahr haushaltswirtschaftlich verträglich und sachlich notwendig bzw. erforderlich sein im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Bei der Vielzahl der Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan muss deshalb immer kritisch hinterfragt werden, ob die Übertragung von Ermächtigungen der richtige Weg zur haushaltsmäßigen Abwicklung eingeleiteter Vorhaben und Maßnahmen der Gemeinde ist.

## **2.3 Wichtige Sachzusammenhänge**

### **2.3.1 Übertragung bei Über- und Außerplanmäßigkeit**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr können Ermächtigungen für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen erforderlich werden, wenn ein Mehrbedarf besteht und dieser als unabweisbar ist (vgl. § 83 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Der Begriff der Unabweisbarkeit, der vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden ist, stellt auf die dringende Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der ursachenbezogenen Umsetzung im Haushaltsjahr ab. Im zeitlichen Ablauf der haushaltswirtschaftlichen Abwicklung kann es trotz Dringlichkeit zu Verzögerungen kommen.

Im Zeitpunkt der Auftragsvergabe kann sich noch eine dringende Notwendigkeit für die Nutzung einer über- oder außerplanmäßigen Ermächtigung bestehen. Die weitere Entwicklung in der Sache verlief dann aber anders als geplant, mit der Folge, dass das vorgesehene Vorhaben nicht bis zum Ende des Haushaltsjahres abgeschlossen werden kann. Sofern ein solches Vorhaben auch nicht durch eine Veranschlagung im Haushaltsplan des Folgejahres neu gestartet werden kann, aber auch nicht abgebrochen werden kann, ist eine Ermächtigungsübertragung der Gemeinde als vertretbar anzusehen.

Eine derartige Übertragung ist dann nur für den Teil der über- oder außerplanmäßig bereitgestellten Ermächtigung vorzunehmen, der noch nicht in Anspruch genommen worden ist. Eine Übertragung der im Haushaltsjahr zusätzlich bereitgestellten Ermächtigungen für über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen stellt eine Verschiebung auf einen späteren Zeitpunkt dar. Grundsätzlich sind damit der Wegfall der anlassbezogenen Unabweisbarkeit sowie der Wegfall des aktuellen Bedarfs im Haushaltsjahr verbunden.

Die Gemeinde muss eigenverantwortlich entscheiden, ob gleichwohl ein Bedarf besteht, derartige Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr zu übertragen. Sie kann sich für eine Übertragung entscheiden, auch wenn die Voraussetzungen, eine zusätzliche Ermächtigung für unabweisbare Aufwendungen und Auszahlungen zu erhalten, entfallen sind. Bei einer Übertragung solcher Ermächtigungen sollten bedarfsbezogene Gründe aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen, die solche haushaltsmäßige Abwicklung notwendig, wenn nicht sogar unverzichtbar machen.

In der Vorschrift wird für die Übertragung von Aufwendungen und Auszahlungen nicht zwischen planmäßig und über- oder außerplanmäßig bereitgestellten Ermächtigungen unterschieden. Eine Übertragung von über- oder außerplanmäßigen bereitgestellten Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr kann daher mit dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde als vereinbar angesehen werden, wie es die Übertragung von planmäßigen Ermächtigungen ist. Die im Haushaltsjahr zusätzlich bereitgestellten Ermächtigungen für über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen führen daher ebenfalls zu einer Planfortschreibung der betreffenden Haushaltspositionen im folgenden Haushaltsjahr. Es gilt auch für diese Ermächtigungen, dass sie entsprechend der örtlich getroffenen Regelungen verfügbar bleiben.

### **2.3.2 Übertragung und Instandhaltungsrückstellungen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht lässt die Übertragung von Aufwandsermächtigungen und damit die Verschiebung von Aufwand auf einen späteren Zeitpunkt zu, auch wenn es bei der Veranschlagung von Aufwendungen wie bei der Rückstellungsbildung auf die wirtschaftliche Zurechnung der Aufwendungen zum Haushaltsjahr ankommt (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei noch nicht abgewickelten Instandhaltungen und einer vorgesehenen Nachholung könnte eine Ermächtigungsübertragung statt des Ansatzes einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in der gemeindlichen Bilanz das örtlich zutreffende Ergebnis sein.

Das Gebot der Zurechnung des Ressourcenverbrauchs zum Jahr der Verursachung lässt jedoch bei der Frage der wirtschaftlichen Zurechnung von Aufwendungen für (unterlassene) Instandhaltungen zu einem Haushaltsjahr keine Wahlmöglichkeit für die Gemeinde zwischen einer Ermächtigungsübertragung und einer Rückstellungsbildung zu. Bei einem Verzicht auf die Umsetzung von notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen im Haushaltsjahr wird dieses Haushaltsjahr zum Verursachungsjahr, dem die Aufwendungen für die Instandhaltungsmaßnahmen wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Die Möglichkeit einer Ermächtigungsübertragung der voraussichtlichen Aufwendungen ins folgende Haushaltsjahr ist dann haushaltsrechtlich nicht mehr gegeben. Die geplanten gemeindlichen Aufwendungen können daher nicht dem Folgejahr des Haushaltsjahres wirtschaftlich zugerechnet werden. Die Gemeinde hat bei einem Verzicht auf die Instandhaltung grundsätzlich eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in ihrer Bilanz anzusetzen, sofern die Nachholung von ihr hinreichend konkret beabsichtigt ist (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die geplanten Aufwendungen sind auch bei einem Verzicht auf die Nachholung der Instandhaltung dem Haushaltsjahr zuzurechnen, weil in diesen Fällen eine außerplanmäßige Abschreibung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand vorzunehmen ist. Der haushaltsrechtliche Vorrang der Rückstellungsbildung schränkt daher die Möglichkeit der Gemeinde ein, über die Umsetzung von Instandhaltungsmaßnahmen nach örtlichen Gegebenheiten

ten entscheiden zu können, sachlich ein. Er löst regelmäßig auch Erläuterungspflichten für die Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss aus.

### **2.3.3 Übertragung und Ergebnisrechnung**

Die von der Gemeinde vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen sind im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung gesondert auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese ausdrückliche Vorgabe ist geboten. Die Übertragungen von Aufwandsermächtigungen ins Folgejahr führen regelmäßig zu einer Verbesserung des Jahresergebnisses in der Ergebnisrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres. Ein geplanter Jahresüberschuss fällt entsprechend höher aus und ein Jahresfehlbetrag entsprechend niedriger.

Es gilt daher in diesem Zusammenhang, das in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erzielte Ergebnis entsprechend zu erläutern, und offen zu legen, in welchem Umfang nicht oder teilweise genutzte Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr übertragen werden. Bei der Übertragung und dem gesonderten Ausweis der übertragenen Ermächtigungen im Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung sind die örtlichen Regelungen zur Übertragbarkeit zu beachten, durch die bestimmt sein sollte, wie lange übertragene Aufwandsermächtigungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verfügbar bleiben.

### **2.3.4 Übertragung anderer Ermächtigungen**

Die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen, die im abgelaufenen Haushaltsjahr nicht in Anspruch genommen worden sind, aber die im neuen Haushaltsjahr benötigt werden, dürfen in dieses Haushaltsjahr übertragen werden und führen zur Fortschreibung der entsprechenden Planansätze in dem Haushaltsjahr folgenden Jahr. Diese Sachlage gilt auch für die Übertragung von Kreditermächtigungen für gemeindliche Investitionskredite sowie für gemeindliche Kredite zur Liquiditätssicherung, aber auch für Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen.

Die Kreditermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres (vgl. § 86 Absatz 2 und § 89 Absatz 2 GO NRW). Eine „Fortschreibung“ ist daher nur bezogen auf die Finanzrechnung der Gemeinde vorzunehmen (vgl. § 38 GemHVO NRW). Diese Verpflichtungsermächtigungen gelten ebenfalls bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres, sodass eine Übertragung ins folgende Haushaltsjahr zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren erfolgen kann (vgl. § 85 Absatz 2 GO NRW).

Bei der Entscheidung über eine Übertragung ins folgende Haushaltsjahr hat die Gemeinde auch den Grundsatz der Subsidiarität in Bezug auf die Grundsätze für ihre Finanzmittelbeschaffung zu beachten (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Es darf deshalb nur dann eine Übertragung dieser Ermächtigungen durch die Gemeinde erfolgen, wenn die vom Rat beschlossenen Ermächtigungen im Haushaltsjahr tatsächlich nur zum Teil in Anspruch genommen worden sind. Außerdem muss im folgenden Haushaltsjahr noch ein Bedarf der Gemeinde für eine weitere Inanspruchnahme dieser Ermächtigungen wegen voraussichtlich entstehender Aufwendungen oder zu leistender Auszahlungen bestehen.

## **3. Die Beteiligung des Rates**

### **3.1 Zu den Grundsätzen der Ermächtigungsübertragung**

Die haushaltsrechtliche Regelung verpflichtet den Bürgermeister in örtlichen Vorschriften die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen festzulegen in Form sachgerechter Rahmenbedingungen festzulegen. Es bedarf daher einer konkreten örtlichen Dienstanweisung über die gemeindlichen Ermächtigungsübertragungen, die der Zustimmung des Rates bedarf.

Die gemeindlichen Regeln sollen die durch Ermächtigungsübertragungen eintretenden Veränderungen in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter dem Gesichtspunkt der Verträglichkeit mit der Erfüllung der örtlichen Aufgaben zulassen. Die Beteiligung des Rates dazu stellt daher kein bloßes gesetzgeberisches Formerfordernis dar. Sie soll auch eine allgemeine örtliche Regelung verhindern, die der Gemeindeverwaltung eine unbegrenzte Übertragbarkeit von Aufwendungen ermöglicht und dadurch das Budgetrecht des Rates beeinträchtigt.

### **3.2 Kein Beschluss zur Ermächtigungsübertragung**

Die haushaltsrechtlich möglichen Ermächtigungsübertragungen unterliegen keiner gesonderten Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde, weder im Zeitpunkt der Veranschlagung von Aufwendungen noch im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragungen zu Beginn des neuen Haushaltsjahres. Der Rat kann aber im Rahmen seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung besondere Vorgaben festlegen oder Vorbehalte oder Beschränkungen aussprechen, die sich auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und damit auch auf die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen auswirken.

Der Rat kann bei Bedarf bei seinem Beschluss über die gemeindliche Haushaltssatzung von der örtlichen Regelung über die Übertragung von Ermächtigungen abweichen und gesonderte Festlegungen für ein einzelnes Haushaltsjahr treffen. Die Gemeindeverwaltung hat solche Gegebenheiten bei ihrer bedarfsgerechten Ermächtigungsübertragung ins folgende Haushaltsjahr zu berücksichtigen. Sofern ggf. ein örtlicher Anlass oder ein Bedarf für den Rat besteht, vollständig oder teilweise die Möglichkeit der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr einzuschränken, bedarf es einer besonderen Festlegung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW).

Die Übertragung von Aufwandsermächtigungen kann z. B. davon abhängig gemacht werden, dass der gesetzlich vorgesehene Haushaltsausgleich auch ohne die Übertragung von Aufwandsermächtigungen erreicht wird. Für den Rat der Gemeinde besteht aber auch die Möglichkeit, bezogen auf das Folgejahr des Haushaltsjahres unter Einhaltung der Voraussetzungen für eine Haushaltssperre nach § 81 Absatz 4 Satz 4 GO NRW, die Inanspruchnahme der übertragenen Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen auszusetzen oder von seiner Zustimmung abhängig zu machen.

Diese Einschränkungen sind auch noch in dem Zeitpunkt möglich, zu dem er über die von der Gemeindeverwaltung vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen informiert wird. Er kann in solchen Fällen z. B. erhebliche Bedenken wegen der sachlichen Zwecksetzung einzelner Ermächtigungen, wegen des Volumens der vorgesehenen Übertragungen oder wegen seiner für die gemeindliche Haushaltswirtschaft festgesetzten Ziele haben.

## **4. Keine Übertragung bei bestimmten Sachverhalten**

### **4.1 Von Erträgen und sonstigen Einzahlungen**

Die Vorschrift sieht nur die Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen und nicht die Übertragung von Erträgen und Einzahlungen durch die Gemeinde vor. Dieses ist sachgerecht, denn die Erträge sind in ihrer voraussichtlichen Höhe für das Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind und die Einzahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden Beträge. Die Gemeinde ist verpflichtet, eine ordnungsgemäße Abwägung für die Veranschlagung von Erträgen im Haushaltsplan unter Beachtung des Haushaltsausgleichsgebots vorzunehmen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die haushaltsrechtliche Vorschrift, Erträge in dem Haushaltsjahr zu erfassen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, verbietet es daher grundsätzlich, aus einem Geschäftsvorfall der Gemeinde entstehende Erträge in unter-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

schiedlichen Haushaltsjahren zu erfassen oder Erträge von einem ins nächste Haushaltsjahr zu übertragen bzw. zu verschieben. Eine Möglichkeit für die Gemeinde, laufende Einzahlungen ins Folgejahr des Haushaltsjahres zu übertragen, besteht wegen des bei den gemeindlichen Zahlungen zur Anwendung kommenden Liquiditätsänderungsprinzips bzw. Kassenwirksamkeitsprinzips nicht.

Die gemeindlichen Einzahlungen sind daher liquiditätsmäßig zeitnah als Zahlungsmittel der Gemeinde zu erfassen und zu buchen (vgl. § 27 GemHVO NRW). Sie stellen durch die förmliche Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan zwar grundsätzlich auch haushaltswirtschaftliche Ermächtigungen dar, jedoch bedarf es - anders als bei den veranschlagten Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen - keiner gesonderten „Übertragungshandlung“, wenn die Einzahlungen nicht nach ihrer geplanten Fälligkeit bei der Gemeinde eingehen, sondern ggf. in einem anderen Haushaltsjahr und dadurch bei der Gemeinde vorzeitig oder verspätet zahlungswirksam werden.

#### **4.2 Von Verfügungsmitteln**

Dem Bürgermeister der Gemeinde können für die Erledigung seiner vielfältigen Aufgaben, bezogen auf das Haushaltsjahr, zweckfreie Verfügungsmittel zur Verfügung gestellt werden. Er kann über deren Verwendung der Bürgermeister eigenverantwortlich bestimmen. Diese Haushaltsmittel können im gemeindlichen Haushaltsplan zusammengefasst veranschlagt werden. Sie sind im gemeindlichen Jahresabschluss entsprechend ihrer Verwendung in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung nachzuweisen.

Die konkret auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene und zugelassene Verwendung der Verfügungsmittel lässt keinen sachlichen Bedarf für eine überjährige Verfügbarkeit dieser Mittel erkennen. Es ist deshalb haushaltsrechtlich ausdrücklich bestimmt worden, dass die Möglichkeit der Ermächtigungsübertragung nicht auf die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel des Bürgermeisters Anwendung findet (vgl. § 15 GemHVO NRW).

#### **4.3 Bei einer Haushaltssperre**

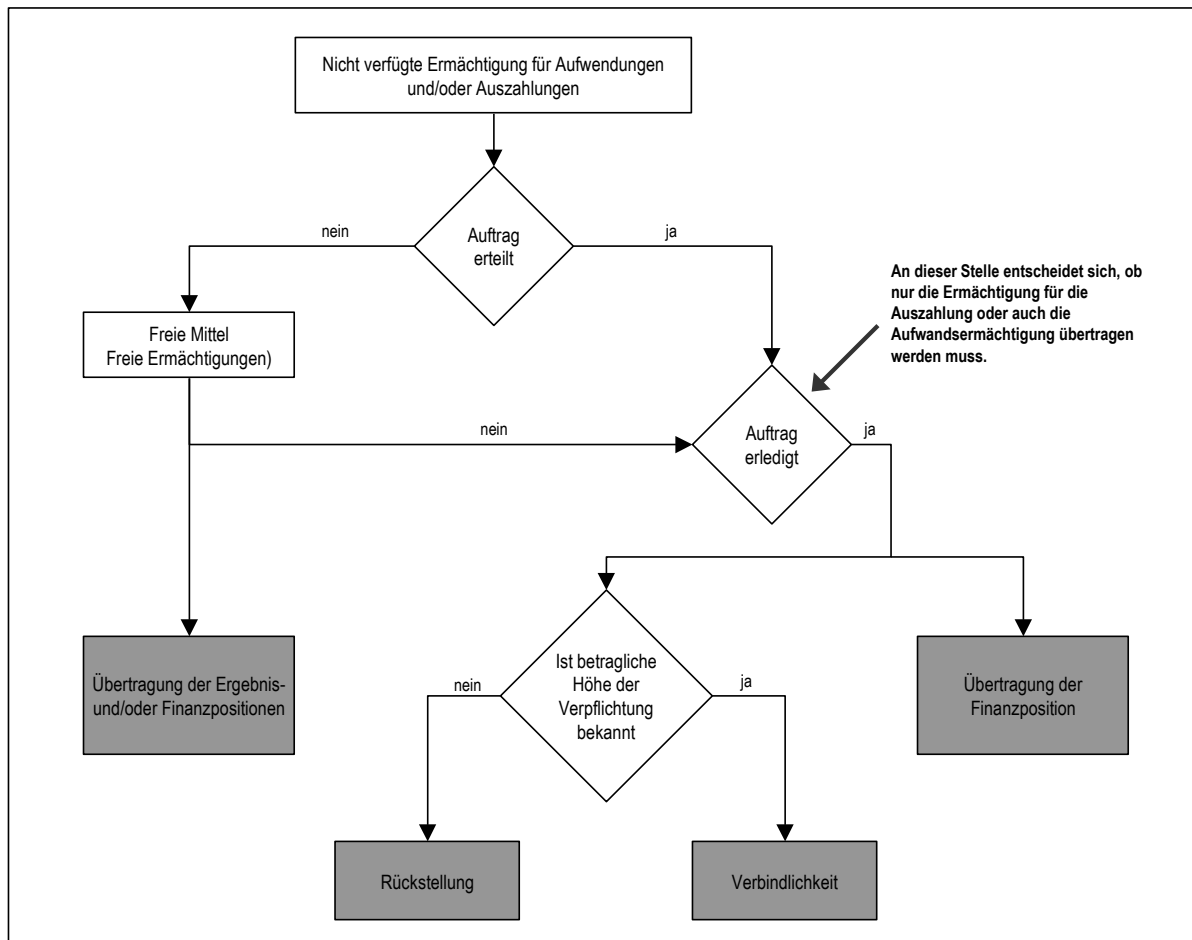
Im Zusammenhang mit dem Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre ist von der Gemeinde auch das Zusammenspiel mit anderen haushaltswirtschaftlichen Instrumenten festzulegen, unabhängig davon, ob diese Instrumente einschränkend oder erleichternd wirken. Durch eine rechtzeitige Sperre kann die Gemeinde einen Spielraum für finanzpolitische Entscheidungen zur Abwendung einer voraussichtlich defizitären wirtschaftlichen Entwicklung schaffen. Die Gemeinde muss verhindern, dass Maßnahmen im Folgejahr unberührt von den im Vorjahr mit der Haushaltssperre verfolgten Zielen und Zwecken von der Gemeindeverwaltung ausgeführt werden.

Eine Haushaltssperre darf daher nicht dadurch unterlaufen werden, dass die aufgrund der haushaltswirtschaftlichen Sperre nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr übertragen werden. Eine vom Rat, dem Kämmerer oder dem Bürgermeister im Haushaltsjahr erlassene Haushaltssperre muss sich daher ggf. auch auf die Ermächtigungsübertragung erstrecken, damit Ermächtigungen, die im Haushaltsjahr nicht in Anspruch genommen werden durften, zum Schluss des Haushaltsjahres nicht zum Gegenstand von Übertragungen ins Folgejahr gemacht werden sollen (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 GemHVO NRW).

### **5. Die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung**

Das nachfolgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 320) soll die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung beispielhaft verdeutlichen (vgl. Abbildung 498).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**



*Abbildung 498 „Die Übertragung von Ermächtigungen“*

## II. Erläuterungen im Einzelnen

### 1. Zu Absatz 1 (Übertragung von Haushaltsermächtigungen):

#### 1.1 Zu Satz 1 (Übertragbarkeit von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen):

##### 1.1.1 Die bedarfsorientierte Ermächtigungsübertragung

Die Übertragbarkeit von haushaltsmäßigen Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Haushaltsführung ist haushaltsrechtlich ausdrücklich zugelassen worden. Über die örtlichen Ermächtigungsübertragungen bedarf es einer jährlichen Entscheidung der Gemeinde, jedoch nicht jährlich einer gesonderten Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung. Die haushaltsrechtliche Zulassung der Übertragbarkeit stellt einen allgemeinen Grundsatz dar, den der Bürgermeister durch eine örtliche Regelung auszufüllen hat.

Aus Gründen der Klarheit und Nachvollziehbarkeit sollte er dabei wegen des Begriffs "Ermächtigungen" klarstellen, ob die Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen oder für Auszahlungen betroffen ist. Die Trennung zwischen den Aufwendungen und den Auszahlungen der Gemeinde ist haushaltswirtschaftlich geboten, denn sie ist ausschlaggebend dafür, ob von den Ermächtigungsübertragungen der gemeindliche Ergebnisplan oder der Finanzplan betroffen sind.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 22 GemHVO NRW**

Diese allgemeine Ausgangslage beeinflusst u.a. auch das Budgetrecht des Rates der Gemeinde. Die nach seinem Beschluss über die Haushaltssatzung verbindlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan sind unabhängig von den einzelnen zweckbezogenen Ergebnis- und Finanzpositionen grundsätzlich ohne zusätzliche Erfordernisse ins folgende Haushaltsjahr übertragbar. Der Rat hat dazu jedoch Beschränkungen festlegen.

Im Rahmen des für das abgelaufene Haushaltsjahr aufzustellenden Jahresabschlusses ist bedarfsorientiert vor Ort festzustellen, welche Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht oder noch nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden sind. Zu den noch nicht genutzten Ermächtigungen ist dann bedarfsgerecht zu entscheiden, ob und in welchem Umfang eine Übertragung ins nächste Haushaltsjahr in Betracht kommt, um begonnene oder geplante Maßnahmen fortzusetzen (bedarfsorientierte Ermächtigungsübertragung).

### **1.1.1.1 Die Übertragbarkeit von Aufwandsermächtigungen**

Die Übertragung von Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr ist grundsätzlich für im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagte ordentliche Aufwendungen als auch für außerordentliche Aufwendungen möglich (vgl. § 2 GemHVO NRW). Bei einer Übertragung ist grundsätzlich nicht danach zu unterscheiden, ob Ermächtigungen für zahlungswirksame oder für nicht zahlungswirksame Aufwendungen übertragen werden.

Mit der generellen haushaltsrechtlichen Übertragbarkeit kann die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses über den Umfang der Übertragungen von nicht in Anspruch genommenen, aber noch benötigten Aufwandsermächtigungen eigenverantwortlich entscheiden. Die Gemeinde hat dabei im Rahmen der von ihr erlassenen Regelungen zu haushaltsmäßigen Übertragungen zu handeln und dabei auch die Vorgaben des Rates der Gemeinde zu beachten, die dieser ggf. in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr festgelegt hat.

### **1.1.1.2 Die Übertragbarkeit von Auszahlungsermächtigungen**

#### **1.1.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht ausdrücklich die Übertragung von Ermächtigungen für Auszahlungen vor. Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Finanzplan betrifft die getroffene Regelung grundsätzlich alle darin veranschlagten Auszahlungen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die Übertragung von Auszahlungsermächtigungen erfordert die Beachtung der Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit und der Fälligkeit. Sie geben vor, dass eine Übertragung nur erfolgen darf, wenn im Haushaltsjahr, in das übertragen wird, die Auszahlungsverpflichtung der Gemeinde fällig wird.

Die Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde werden dabei grundsätzlich durch die zahlungswirksamen Aufwandsermächtigungen erfasst. Unter die Möglichkeit der Ermächtigungsübertragung für Auszahlungen fallen daher insbesondere die Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und die Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde.

#### **1.1.1.2.2 Die Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Zu den übertragbaren Auszahlungsermächtigungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehören die veranschlagten Auszahlungen, die nicht durch zahlungswirksame Aufwendungen im Ergebnisplan abgedeckt sind. Derartige Auszahlungen werden für Maßnahmen oder sonstige Verpflichtungen veranschlagt, deren voraussichtliche Fälligkeit im Haushaltsjahr eintritt und für die in früheren Haushaltsjahren entsprechende Rück-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

stellungen gebildet und bilanziert worden sind. Eine neue Veranschlagung solcher Zahlungen im Haushaltsplan des Jahres, in von der Gemeinde die Zahlungspflicht zu erfüllen ist, ist sachgerecht.

Einer Fortschreibung der ursprünglichen Ermächtigung über mehrere Haushaltsjahre, auch wenn diese nur noch als Auszahlungsermächtigung besteht, stehen dabei die Haushaltsgrundsätze der Jährlichkeit und der Fälligkeit entgegen. Bei längerfristig zu bilanzierenden Verpflichtungen der Gemeinde aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sind die Aufwendungen unter dem Haushaltsjahr erfasst worden, dem diese wirtschaftlich zuzurechnen waren. Die dazugehörige, aber noch nicht geleistete Auszahlung soll dabei dann erfolgen, wenn die Zahlungsverpflichtung der Gemeinde tatsächlich besteht.

Das Ergebnis sollen dabei nicht jährlich wiederkehrende Übertragungen über eine unbestimmte Zeit sein, während die damit zusammenhängende Aufwandsermächtigung wegen der wirtschaftlichen Zurechnung bereits einem Haushaltsjahr zugeordnet wurde. Bei langfristigen gemeindlichen Verpflichtungen, die in Form von Pensionsrückstellungen oder Deponierückstellungen bilanziert werden, sollte die örtliche Regelung nicht einen Zeitraum zulassen, dem die Grundsätze der Jährlichkeit und Fälligkeit entgegenstehen und der in nicht mehr vertretbarer Weise ausgedehnt worden ist. Es entsteht dadurch ein "Schattenhaushalt" außerhalb der Haushaltssatzung, der das Budgetrecht des Rates der Gemeinde beeinträchtigt.

Für den Rat dürfte es zudem nicht mehr nachvollziehbar sein, dass die Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss ggf. ein Volumen aufweist, das in großen Teilen kein Gegenstand seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr war. Bei einer "unendlichen" Übertragbarkeit von bestehenden Zahlungsermächtigungen ohne konkrete Zahlungsverpflichtungen für die Gemeinde im Haushaltsjahr würden im Rahmen der Ermächtigungsübertragungen in den gemeindlichen Finanzplan Auszahlungen zu übernehmen und auszuweisen sein, die jedoch nicht zu Zahlungen im betreffenden Haushaltsjahr führen. Sie würden für ein Haushaltsjahr vorgesehen, in dem keine Fälligkeit dafür besteht.

Einer Aufnahme der Zahlungsverpflichtung in den Finanzplan der Gemeinde stehen daher auch die Veranschlagungsgrundsätze entgegen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität sowie die dafür notwendige Liquiditätsplanung der Gemeinde könnten ebenfalls erheblich beeinträchtigt sein (vgl. § 75 Absatz 6 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Eine örtliche Regelung der Gemeinde, die bei Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit eine langfristige Übertragbarkeit vorsieht, dürfte die Nachvollziehbarkeit für alle Beteiligten erheblich erschweren.

#### **1.1.1.2.3 Die Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit**

Die Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen fallen ebenfalls unter die grundsätzliche Übertragbarkeit, die haushaltsrechtlich zugelassen wurde. Die Details für solche Ermächtigungsübertragungen müssen von der Gemeinde durch örtliche Regelungen näher bestimmt werden. Es dient dabei der Sache, wenn die zeitliche Übertragbarkeit so bestimmt wird, dass Auszahlungen während der gesamten Ausführungszeit der gemeindlichen Investitionsmaßnahmen geleistet werden können.

Bei den Festlegungen ist insbesondere die gemeindliche Liquiditätsplanung zu berücksichtigen, denn es ist ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden, dass die Gemeinde die Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Diese Notwendigkeit besteht auch wegen der für gemeindliche Investitionen zulässigen Fremdfinanzierung (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden, ob bei den örtlichen Regelungen für die Übertragung von Auszahlungsermächtigungen für Investitionen ggf. Sonderregelungen getroffen werden sollen, z. B. für Auszahlungen für Baumaßnahmen.

Eine längerfristige Verfügbarkeit kann erforderlich sein, denn zur Durchführung von Baumaßnahmen bedarf es oftmals mehrerer Haushaltsjahre. Es bietet sich daher an, die Auszahlungsermächtigungen für diese Investi-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

onsmaßnahmen entsprechend verfügbar zu halten. Außerdem muss ggf. eine Festlegung getroffen werden, ob bei einer längeren Verzögerung vorgesehener aber nicht begonnener Investitionen eine Neuveranschlagung der betreffenden Auszahlungsermächtigungen vorzunehmen ist.

**1.1.2 Die Verfügbarkeit der Ermächtigungen**

Bei der Übertragung von Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist zu beachten, dass die übertragenen Ermächtigungen in zeitlicher Hinsicht entsprechend der örtlich getroffenen Regelung für den vorgesehenen Zweck verfügbar bleiben. Diese Gegebenheiten erfordern grundsätzlich bei langfristigen Ermächtigungsübertragungen jahresübergreifend den Umfang der Auszahlungsermächtigungen und die Inanspruchnahme gemeindeintern nachzuhalten.

Die Zweckbezogenheit der Übertragungen und die damit verbundene Erhöhung der entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres bedingen, dass ohne eine ausdrückliche örtliche Regelung die Ermächtigungsübertragungen nicht für andere Zwecke oder Maßnahmen verwandt werden dürfen, auch wenn die Ermächtigungen für ihren vorgesehenen Zweck nicht mehr benötigt werden.

Die Ermächtigungsübertragungen sind im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses in den Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung einzubeziehen (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW). Es besteht außerdem die Pflicht für die Gemeinde, die vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen durch gesonderte Angaben im Anhang zu erläutern. Durch solche Angaben der Gemeinde wird auch ein Nachweis über den Einsatz und die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben für die Ermächtigungsübertragungen geführt.

**1.2 Zu Satz 2 (Erlass örtlicher Vorschriften)**

Mit der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragbar sind, wird der Gemeinde ermöglicht, unter Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vom Grundsatz der Jährlichkeit der Haushaltswirtschaft abzuweichen. Durch die Aufstellung eines örtlichen Konzepts und geeigneter Regelungen durch die Gemeinde soll den örtlichen Bedürfnissen und Verhältnissen Rechnung getragen werden.

Die örtlichen Regeln der Gemeinde, die vom Bürgermeister in Schriftform erlassen werden sollen, erleichtern den Beschäftigten der Gemeinde die Erfüllung ihrer örtlichen Aufgaben unter Beachtung der Gegebenheiten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die eigene örtliche Haushaltswirtschaft muss dabei geeignet sein, sich bedarfsgerecht entsprechend der sachlichen Erfordernisse anzupassen zu können, damit die Gemeinde verantwortungsbewusst und wirtschaftlich handelt. Folgende Eckpunkte sollten von der Gemeinde bei der Erstellung der örtlichen Regelungen in die Betrachtung einbezogen werden (vgl. Abbildung 499).

<b>DIE ECKPUNKTE ZU ERMÄCHTIGUNGSÜBERTRAGUNGEN</b>	
<b>REGELUNGSBEREICHE</b>	<b>ECKPUNKTE</b>
<b>Gesonderte Vorgaben für Veranschlagungen für die laufende Verwaltungstätigkeit.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sachgerechte und möglichst objektive Bedarfsprüfung</li> <li>- Belegpflicht als Nachweis des Bedarfs</li> <li>- Erfordernis einer wirtschaftlichen und fachlichen Begründung</li> <li>- Übertragung bei neuen Maßnahmen nur bei erfolgter Auftragsvergabe oder Förderzusage</li> <li>- zeitliche Befristung, z. B. nicht über die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre hinaus</li> <li>- keine Übertragung von Auszahlungsermächtigungen bei zeitlich nicht bestimmbar Jahren als</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

<b>DIE ECKPUNKTE ZU ERMÄCHTIGUNGSÜBERTRAGUNGEN</b>	
<b>REGELUNGSBEREICHE</b>	<b>ECKPUNKTE</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zahlungstermine</li> <li>- Übertragung von über- oder außerplanmäßigen bereitgestellten Ermächtigungen</li> <li>- Beachtung der Vorgaben des § 22 Absatz 3 GemHVO NRW</li> </ul>
<b>Gesonderte Vorgaben für die Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sachgerechte und möglichst objektive Bedarfsprüfung</li> <li>- Belegpflicht als Nachweis des Bedarfs</li> <li>- Erfordernis einer wirtschaftlichen und fachlichen Begründung</li> <li>- Übertragung nur zur Fortführung begonnener Maßnahmen</li> <li>- Übertragung bei neuen Maßnahmen nur bei erfolgter Auftragsvergabe</li> <li>- zeitliche Befristung, z. B. entsprechend einem durchschnittlichen Herstellungs- und anschließenden Abrechnungszeitraum</li> <li>- Übertragung von über- oder außerplanmäßigen bereitgestellten Ermächtigungen</li> <li>- Beachtung der Vorgaben des § 22 Absatz 3 GemHVO NRW</li> </ul>
<b>Entscheidungsvorhalte nach Bedeutung und haushaltswirtschaftlicher Wirkung bzw. Belastung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- des Rates</li> <li>- des Bürgermeisters</li> <li>- des Kämmerers</li> <li>- des Budgetverantwortlichen</li> <li>- Möglichkeit der Beschränkung der Übertragung wegen einer nicht vertretbaren Erhöhung des Haushaltsvolumens (Planfortschreibung) im Verhältnis zum vom Rat beschlossenen Haushaltsplan</li> <li>- Einbeziehung der Vorgaben des § 22 Absatz 3</li> <li>- Auswirkungen der Haushaltssperre</li> </ul>
<b>Durchführung der Ermächtigungsübertragungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bedarfsanmeldung vor Ende des Haushaltsjahres (Soll-Größe und Zwecke)</li> <li>- Bestätigung der Bedarfsmeldung mit Ist-Größe</li> <li>- Bestätigung der "Ist"-Übertragung</li> <li>- Zusage der Inanspruchnahme</li> <li>- Beachtung der Vorgaben des § 22 Absatz 4 GemHVO NRW</li> </ul>

*Abbildung 499 „Die Eckpunkte zu Ermächtigungsübertragungen“*

Die haushaltsrechtliche Regelung und die notwendigen und sachgerechten Rahmenbedingungen führen dabei zu einer Verpflichtung des Bürgermeisters, in örtlichen Vorschriften die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen festzulegen. Es bedarf daher grundsätzlich einer konkreten örtlichen Dienstanweisung über die gemeindlichen Ermächtigungsübertragungen, um den ordnungsgemäßen Ablauf der Haushaltswirtschaft der Gemeinde in jedem Haushaltsjahr zu sichern.

Die gemeindlichen Regeln sollen die notwendige Sicherheit und die Kontrollen vor Ort im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleisten. Sie stellen daher kein bloßes gesetzgeberisches Formerfordernis dar. Eine allgemeine örtliche Regelung, durch die z. B. eine unbegrenzte Übertragbarkeit von Aufwendungen zugelassen wird, ist grundsätzlich als nicht vereinbar mit dem Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit und dem Haushaltsgrundsatz der zeitlichen Bindung anzusehen.

Bei der Festlegung der örtlichen Regelungen sollte von der Gemeinde auch das Zusammenspiel mit anderen haushaltswirtschaftlichen Instrumenten unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten näher ausgestaltet bzw. genutzt werden. Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist z. B. die alleinige Festlegung nicht als ausreichend anzusehen, dass die Entscheidung über die in das folgende Haushaltsjahr zu übertragenden Ermächtigungen im Rahmen der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses getroffen wird. Der Entscheidungszeit-

punkt ist zwar von der Gemeinde zutreffend gewählt, jedoch besteht weder eine sachliche noch eine zeitliche Grundlage und Abgrenzung, auf der die zu treffende Entscheidung gestützt werden kann.

## **2. Zu Absatz 2 (Übertragungen zulasten des Folgejahres):**

### **2.1 Die materiellen Wirkungen**

Die haushaltsmäßigen Ermächtigungen im NKF müssen wegen ihrer jahresbezogenen Geltungsdauer zu jedem Abschlussstichtag vom abgelaufenen Haushaltsjahr auf das Folgejahr übertragen werden, wenn noch ein Bedarf für deren Inanspruchnahme besteht. Eine direkte Übertragung in spätere Folgejahre ist dabei nicht zulässig, z. B. vom Haushaltsjahr ins dritte dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahr. In den Fällen, in denen nach den örtlichen Regelungen notwendige Übertragungen über mehrere Jahre zulässig sind, müssen gleichwohl die Übertragungen jährlich vom Haushaltsjahr ins Folgejahr im Rahmen des Haushalts erfolgen.

Für die Gemeinde ist daher auch kein „Aussetzen“ der Übertragungen zulässig. Sie muss ins Folgejahr übertragen und darf nicht kurz vor dem absehbaren Jahr der Inanspruchnahme der Ermächtigung die Übertragung wieder aufnehmen. Die haushaltsmäßige Ermächtigung bzw. der „zu verschiebende“ Betrag darf nicht direkt vom Haushaltsjahr zu dem Jahr „wandern“, in dem die Ermächtigung in Anspruch genommen werden soll.

Die Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen führt, auch bei einer mehrjährigen Übertragbarkeit, zu einer zusätzlichen Belastung des gemeindlichen Haushalts des Folgejahres, in das übertragen wird. Sie entsteht, wenn die Ermächtigungen in diesem Haushaltsjahr tatsächlich in Anspruch genommen werden, sodass die bei der Gemeinde entstandenen Aufwendungen diesem Jahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Bei zulässigen mehrjährigen Übertragungen steht der Belastung der „Zwischenjahre“ die weitere Ermächtigungsübertragung als Entlastung gegenüber, sofern keine vollständige oder anteilige Inanspruchnahme erfolgt.

Bei der Übertragung von Ermächtigungen für Auszahlungen erfolgt die Zuordnung zum Haushaltsjahr nach dem Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung, also nach dem Prinzip der Liquiditätsänderung. Bei zulässigen mehrjährigen Übertragungen entsteht keine zusätzliche haushaltsmäßige Belastung der „Zwischenjahre“. Die Belastung entsteht in diesen Jahren nur dann, wenn eine vollständige oder anteilige Inanspruchnahme der übertragenen Auszahlungsermächtigung tatsächlich erfolgt.

### **2.2 Die formellen Wirkungen**

Die Ermächtigungsübertragungen der Gemeinde vom Haushaltsjahr ins Folgejahr bewirken für das folgende Haushaltsjahr eine unmittelbare Veränderung der betreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan bzw. im Finanzplan. Die durch Ermächtigungsübertragungen verursachten Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans stellen Fortschreibungen der haushaltswirtschaftlichen Planansätze dar. Diese Planfortschreibungen sind von der Gemeinde auch dann vorzunehmen, wenn der Rat die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr bereits beschlossen hat.

Die ursprünglich vom Rat beschlossenen und im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen werden aufgrund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Bei den betroffenen Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan wird daher aus dem „originären“ Planansatz der „Fortgeschriebene Planansatz“. Dieser „neue“ Planansatz ist dann die Vergleichsgröße im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleichs in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung sowie in den Teilrechnungen der Gemeinde (vgl. § 38, 39 und 40 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

Die Übertragung von Ermächtigungen ist jährlich entsprechend dem örtlichen Bedarf haushaltspositionenscharf in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung sowie in den Teilrechnungen der Gemeinde vorzunehmen. Sie beeinflusst das geplante Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung und den Bestand der Finanzmittel in der Finanzrechnung des Haushaltsjahres zwar positiv, wirkt sich aber gleichzeitig zulasten künftiger Haushaltsjahre aus. Bei einem generellen Verzicht auf Ermächtigungsübertragungen soll die Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss darüber informieren (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### **2.3 Die bilanziellen Folgen**

Die haushaltswirtschaftlichen Übertragungen von Aufwandsermächtigungen führen zu einem verbesserten Jahresergebnis im Haushaltsjahr, weil sie einen Verzicht auf ihre Inanspruchnahme darstellen. Es ist jedoch tatsächlich kein endgültiger Verzicht, denn durch die Ermächtigungsübertragung wird die Inanspruchnahme nur in zeitlicher Hinsicht ins nächste Haushaltsjahr verschoben. Für die Gemeinde bestehen dafür keine konkreten haushaltsrechtlichen Vorgaben mehr.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses wird daher über ein Jahresergebnis informiert, das bei einer vollständigen Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans voraussichtlich nicht entstanden wäre. Von der Gemeinde muss daher durch Zusatzinformationen gewährleistet werden, dass die ausgeübte Ermächtigungsübertragung mit ihren Wirkungen für das gemeindliche Jahresergebnis bekannt wird. Die Gemeinde muss im Zusammenhang mit ihrem Jahresabschluss eigenverantwortlich entscheiden, auf welche Art und Weise sie das Bild über ihre wirtschaftliche Lage in dieser Hinsicht vervollständigt.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind geeignete Informationen zwingend geboten, denn die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehen auch für die im Jahr der Aufstellung des Jahresabschlusses laufende Haushaltswirtschaft von einem „guten“ Jahresergebnis aus. Dieses Jahresergebnis dürfte sich aber verschlechtern, wenn die übertragenen Ermächtigungen in vollem Umfang in Anspruch genommen werden. Entsprechend müssen die Informationen der Gemeinde die notwendige „Korrektur“ bieten.

## **3. Zu Absatz 3 (Übertragungen bei Zweckbindung):**

### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift bewirken Erträge, die aufgrund rechtlicher Verpflichtungen zweckgebunden sind, dass die entsprechenden Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks verfügbar sind. Die Einzahlungen bewirken, dass die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben.

Abweichend vom gemeindlichen Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit bleiben die mit den zweckgebundenen Erträgen oder Einzahlungen verbundenen Aufwendungen oder Auszahlungen über das Haushaltsjahr hinaus verfügbar. Dieser Zusammenhang und die Zweckbindung erfordern, dass bei der Gemeinde eingegangenen Einzahlungen und die daraus erzielbaren Erträge entsprechend der zeitlichen Entstehung der damit verbundenen gemeindlichen Aufwendungen verteilt werden.

In den Fällen, in denen neben dem Haushaltsjahr auch Folgejahre betroffen sind, muss die Gemeinde hinsichtlich der erhaltenen Einzahlungen eine passive Rechnungsabgrenzung vornehmen, weil dann wegen der Zweckbindung unterstellt werden kann, dass die Hingabe der Finanzmittel durch einen Dritten auch einen entsprechenden Zeitbezug hat, der aber von der Gemeinde bestimmt werden kann (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW). Entsprechend sind dann die Erträge dem wirtschaftlich betroffenen Haushaltsjahr zuzurechnen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

Mit dieser Vorschrift werden daher maßnahmenbezogene Erträge und Aufwendungen sowie auch Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde in ein abgewogenes Wechselverhältnis zueinander gesetzt. Es wird dadurch jahresbezogen ein haushaltswirtschaftliches Bild erreicht, dass keine Lücke lässt zwischen den entstehenden Aufwendungen und den Erträgen. Das Kassenwirksamkeitsprinzip lässt dabei keine Umbuchung der im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen, auch nicht anteilmäßig, auf ein Folgejahr zu.

Eine im Folgejahr bestehende Differenz zwischen den Auszahlungen und Einzahlungen ist haushaltsmäßig vertretbar, weil die Gemeinde liquiditätsmäßig die zweckgebundenen Zahlungsmittel verfügbar hat, denn sie darf diese Finanzmittel nicht für andere Auszahlungen verwenden. Sofern die zweckgebundenen Einzahlungen jedoch keinen konkreten Zeitbezug haben, sind im Haushaltsjahr die nicht benötigten Finanzmittel als erhaltene Anzahlungen zu bilanzieren (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW).

### **3.2 Die zeitliche Begrenzung bei Aufwendungen**

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen Dritter für eigene Maßnahmen, die mit der Hingabe der Mittel bestimmte Verwendungsvorgaben verbinden bzw. die Gemeinde in rechtlicher Form entsprechend verpflichten. Die Hingabe dieser Finanzmittel führt bei der Gemeinde zu Erträgen, die, soweit vorhersehbar, im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Auf derartigen Erträgen beruhende Aufwendungen sollen solange, abweichend von der Jährlichkeit des Haushaltsplans, bei der Gemeinde verfügbar bleiben, bis diese damit den vorgesehenen Zweck erfüllt hat.

Im Zusammenhang mit zweckgebundenen Finanzmitteln geht die haushaltsrechtliche Regelung den örtlichen Regelungen über die Geltungsdauer von Ermächtigungsübertragungen für Aufwendungen vor. Mit dieser Vorschrift werden daher maßnahmenbezogene Erträge und Aufwendungen in ein abgewogenes Abhängigkeitsverhältnis zueinander gesetzt. Derartige Aufwendungen sind ins Folgejahr zu übertragen, um die Erfüllung des gesetzten Zweckes zu erreichen.

### **3.3 Die zeitliche Begrenzung bei Auszahlungen**

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen Dritter zur Durchführung von Investitionsmaßnahmen, die mit der Hingabe der Mittel bestimmte Verwendungsvorgaben verbinden bzw. die Gemeinde in rechtlicher Form entsprechend verpflichten. Die Hingabe dieser Finanzmittel führt bei der Gemeinde zu Einzahlungen, die, soweit vorhersehbar, im gemeindlichen Finanzplan zu veranschlagen sind. Auf derartigen Einzahlungen beruhende Auszahlungen sollen solange, abweichend von der Jährlichkeit des Haushaltsplans, bei der Gemeinde verfügbar bleiben, bis diese damit den vorgesehenen Zweck erfüllt hat.

Im Zusammenhang mit zweckgebundenen Finanzmitteln geht die haushaltsrechtliche Regelung den örtlichen Regelungen über die Geltungsdauer von Ermächtigungsübertragungen für Auszahlungen vor. Mit dieser Vorschrift werden daher maßnahmenbezogene Einzahlungen und Auszahlungen in ein abgewogenes Abhängigkeitsverhältnis zueinander gesetzt. Derartige Auszahlungen sind ins Folgejahr zu übertragen, um Auszahlungen bis zur Erfüllung des gesetzten Zweckes leisten zu können.

#### **4. Zu Absatz 4 (Informationspflichten gegenüber dem Rat):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen):**

###### **4.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die von der Gemeinde vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen fließen in den von der Gemeinde aufzustellenden Jahresabschluss ein. Sie belasten wirtschaftlich das neue (folgende) Haushaltsjahr. Da der Jahresabschluss vom Rat aber erst im Laufe dieses neuen Haushaltsjahres festgestellt wird, also in einem Zeitraum, in dem die übertragenen Ermächtigungen üblicherweise bereits in Anspruch genommen werden sollen, darf die Ermächtigungsübertragung wegen des Budgetrechtes des Rates, nicht ohne dessen Kenntnis erfolgen. Die Vorschrift verpflichtet deshalb die Gemeinde, vor der Inanspruchnahme der Übertragungen im folgenden Haushaltsjahr den Rat über diesen haushaltswirtschaftlichen Vorgang in Kenntnis zu setzen.

Diese Informationspflicht ist regelungstechnisch in den Zusammenhang mit der Übertragung von Aufwandsermächtigungen und Auszahlungsermächtigungen gestellt worden. Gleichwohl dürfen sich die dem Rat zu gebenden Informationen nicht auf diese Ermächtigungsübertragungen beschränken. Die Informationspflicht erfasst vielmehr auch die gesetzlich weitergeltenden haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen.

Die zu übertragenden oder gesetzlich weitergeltenden haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen bedürfen vor ihrer Inanspruchnahme im Haushaltsjahr jedoch keiner Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde. Der Rat kann im Rahmen seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung jedoch ggf. besondere Vorgaben für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft festgelegt oder etwaige Vorbehalte ausgesprochen hat, die auch die Ermächtigungsübertragungen der Gemeinde ins folgende Haushaltsjahr berühren.

###### **4.1.2 Die Arten der übertragbaren Ermächtigungen**

Das Budgetrecht des Rates gebietet, ihn nach Ablauf des Haushaltsjahres zeitnah über die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen zu informieren, die im abgelaufenen Haushaltsjahr tatsächlich nicht in Anspruch genommen worden sind, aber die im neuen Haushaltsjahr noch benötigt werden. Deshalb ist mit der dem Rat vorzulegenden Übersicht über alle zu übertragenden Ermächtigungen sowie über die gesetzlich weitergeltenden Ermächtigungen, nach ihren Arten getrennt, Auskunft zu geben.

Die Nachvollziehbarkeit und Transparenz der vorgenommenen Übertragungen erfordert eine solche Differenzierung von der Gemeinde. In der gemeindlichen Übersicht an den Rat der Gemeinde sollen daher neben den vorgesehenen zu übertragenden Aufwandsermächtigungen und Auszahlungsermächtigungen aus der Abwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch weitere zu übertragenen Ermächtigungen oder fortgeltende Ermächtigungen aufgezeigt werden.

Zu solchen Sachverhalten gehören die Ermächtigungen, die über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres bzw. bis zum Erlass der Haushaltssatzung weiter gelten, z. B. die Kreditermächtigung für Investitionen und für Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1d i. V. m. § 85 Absatz 2 GO NRW sowie § 78 Absatz 2 Nummer 1c i. V. m. § 86 Absatz 2 GO NRW). Der Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung gehört auch dazu (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 i. V. m. § 89 Absatz 2 GO NRW).

###### **4.1.3 Ermächtigungsübertragungen und Haushaltsplanung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 80 GO NRW gibt für den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung den Gemeinden mehrere Verfahrensschritte vor, bei denen die Rechte des Rates der Gemeinde, des Bürgermeisters

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

und des Kämmerers sowie zeitliche Vorgaben zu berücksichtigen sind. So ist bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens zu beachten, dass die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres bei der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll (§ 80 Absatz 5 GO NRW).

Nur bei Einhaltung dieser Zeitvorgabe kann davon ausgegangen werden, dass die gemeindliche Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr rechtzeitig in Kraft treten kann. Im Einzelfall vor Ort können jedoch ggf. zeitliche Verzögerungen im Aufstellungsverfahren auftreten, sodass sich das Beratungsverfahren bis in das neue Haushaltsjahr erstreckt, muss eigenverantwortlich vor Ort geklärt werden, ob neben der noch nicht beschlossenen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen eine eigenständige Ermächtigungsübertragung mit Beteiligung des Rates der Gemeinde vorgenommen werden soll.

In diesen Fällen ist es sachgerecht, die vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen unmittelbar als Veränderungen in den Entwurf der Haushaltssatzung bzw. Haushaltsplan einzubeziehen und nicht zwei Haushaltsverfahren nebeneinander zu betreiben. Das Zusammenführen der Ermächtigungsübertragung mit dem gleichzeitig laufenden Haushaltsaufstellungsverfahren bringt die notwendige Transparenz im aktuellen Stand der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und sichert zudem den Gesamtüberblick für den Rat im Rahmen seines Budgetrechtes und seiner Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im neuen Haushaltsjahr.

#### **4.1.4 Ermächtigungsübertragungen und Jahresabschluss**

Mit den Informationen über die vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen an den Rat der Gemeinde wird das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gegenüber dem Rat offengelegt, das im Haushaltsjahr nicht mehr abgeschlossen werden konnte, gleichwohl aber von den Ermächtigungen über das Haushaltsjahr hinaus Gebrauch gemacht werden soll. Unabhängig von diesen „Vorinformationen“ an den Rat müssen im gemeindlichen Jahresabschluss gleichwohl die Ermächtigungsübertragungen gesondert angegeben werden. Sofern ein Bedarf z. B. erst im übernächsten Folgejahr verwirklicht werden kann und eine mehrjährige Übertragbarkeit örtlich zugelassen wurde, müssen die Ermächtigungen von Haushaltsjahr zu Haushaltsjahr übertragen werden.

Es soll durch die Angaben im Jahresabschluss deutlich gemacht werden, wie und in welchem Umfang sich die nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen auf die gemeindliche Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres auswirken und damit das Jahresergebnis sowie den Bestand an Finanzmitteln beeinflussen. Solche Angaben haben unabhängig davon zu erfolgen, ob die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen vollständig oder anteilig in das nächste Haushaltsjahr übertragen werden. Die zu übertragenden Ermächtigungen können dabei nicht außerhalb des gemeindlichen Haushalts „gespeichert“ und erst in späteren Haushaltsjahren wirksam gemacht werden.

#### **4.1.5 Die Gestaltung der Übersicht**

Die Möglichkeiten der Übertragung von haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen erfordern keine auf die gemeindlichen Haushaltspositionen bezogene Darstellung in der dem Rat der Gemeinde vorzulegenden Übersicht, auch wenn die Ermächtigungsübertragungen eine unmittelbare Veränderung der Haushaltspositionen im Ergebnisplan bzw. im Finanzplan des folgenden Haushaltsjahres (Planfortschreibungen) bewirken.

Die Informationen an den Rat der Gemeinde über die vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen stellen daher keine Vorwegnahme des Jahresergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres oder eine Darstellung der voraussichtlichen Einschätzung darüber dar. Die Abgabe einer Übersicht an den Rat ist jedoch wegen des ihm zustehenden Budgetrechts wichtig und dient der Fortsetzung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Rahmen der vom Rat für das neue Haushaltsjahr beschlossenen Haushaltssatzung, auch wenn durch die Ermächtigungs-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 22 GemHVO NRW**

übertragungen der Inhalt des Haushaltsplans für das Haushaltsjahr erweitert wird. Für die örtliche Übersicht kann folgendes Schema genutzt werden (vgl. Abbildung 500).

<b>DIE ÜBERSICHT ZUR ÜBERTRAGUNG VON ERMÄCHTIGUNGEN</b>						
<b>Art der übertragenen Ermächtigungen nach § 22 GemHVO NRW und Fortgeltung von Ermächtigungen</b>	<b>Haushaltsjahr ...</b>			<b>Folgejahre</b>		
	<b>Fortgeschriebener Ansatz</b>	<b>Ist-Ergebnis</b>	<b>Übertragung oder Fortgeltung</b>	<b>Übertrag ins Haushaltsjahr + 1</b>	<b>Übertrag ins Haushaltsjahr + 2</b>	<b>Übertrag ins Haushaltsjahr + 3</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Aufwandsermächtigungen (ggf. auch zweckgebundene Erträge)</b>						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
<b>Auszahlungsermächtigungen für Investitionen (ggf. auch zweckgebundene Einzahlungen)</b>						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
<b>Kreditermächtigung für Investitionen</b>						
Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“						
<b>Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen</b>						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
Teilplan ...						
<b>Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung (wenn keine neue Haushaltsatzung)</b>						
Teilplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“						
<b>Erläuterungen:</b>						

*Abbildung 500 „Die Übersicht zur Übertragung von Ermächtigungen“*

**4.2 Zu Satz 2 (Angaben zu den Ermächtigungsübertragungen):**

**4.2.1 Die Angaben im Plan-/Ist-Vergleich**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind im gemeindlichen Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (vgl. § 38 Absatz 2 GemHVO NRW) und der Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) die von der Gemeinde vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen gesondert anzugeben. Eine mögliche Darstellung im Rahmen des Jahresabschlusses soll das nachfolgende Schema aufzeigen (vgl. Abbildung 501).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 22 GemHVO NRW**

<b>BEISPIEL FÜR EINEN ERWEITERTEN PLAN-/IST-VERGLEICH</b>									
Positionen der Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...	Ansatz des Haushaltsjahres ...	Fortschreibung des Ansatzes des Haushaltsjahres		Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist		Übertragung gem. § 22 GemHVO NRW
			nach § 10 GemHVO NRW	nach § 22 GemHVO NRW			Mehr	Weniger	
<b>Erläuterungen:</b>									

*Abbildung 501 „Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich“*

Die gesonderten Angabepflichten über die vorgenommenen Übertragungen der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen in der Ergebnisrechnung sowie der Finanzrechnung sind sachgerecht, denn solche Ermächtigungsübertragungen führen zu Erhöhungen der Haushaltspositionen des vom Rat beschlossenen Haushaltsplans im Folgejahr. Eine Erläuterung der Gründe oder der Anlässe vorgenommener Planabweichungen kann dabei, insbesondere bei erheblichen Abweichungen gegenüber der Haushaltsplanung, von Bedeutung sein.

**4.2.2 Die Angaben im Anhang**

Die ausdrückliche Vorgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu erläutern, erleichtert die Analyse des gemeindlichen Jahresabschlusses und trägt den Informationsbedürfnissen der Jahresabschlussadressaten in ausreichendem Maße Rechnung. Sie ergänzt die Erläuterungspflichten der Gemeinde und die Plan-/Ist-Vergleiche um einen weiteren bedeutsamen Sachverhalt (vgl. § 44 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die im Anhang zu machenden Angaben müssen daher einen Bezug zu den gemeindlichen Maßnahmen haben, für die von der Gemeinde Ermächtigungsübertragungen vorgenommen worden sind. Es sollten daher der Anlass und die Gründe für diesen örtlichen Vorgang sowie die haushaltsmäßigen Auswirkungen aufgezeigt werden. Die Erläuterungen der Gemeinde müssen wahr, klar und übersichtlich sowie vollständig sein. Mögliche Verweise auf erfolgte Angaben in Vorjahren entbinden dabei die Gemeinde nicht von ihren Erläuterungspflichten.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 22 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 23**  
**Bewirtschaftung und Überwachung**

(1) <sup>1</sup>Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. <sup>2</sup>Die Inanspruchnahme ist zu überwachen. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt für Verpflichtungsermächtigungen. <sup>4</sup>Bei Ermächtigungen für Investitionen muss die rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel gesichert sein. <sup>5</sup>Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

(2) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.

(3) Die für die Bewirtschaftung festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen sind, soweit sie bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans feststehen, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung auszuweisen.

(4) Durch geeignete Maßnahmen ist sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden.

(5) <sup>1</sup>Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche in geringer Höhe geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. <sup>2</sup>Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

**Erläuterungen zu § 23:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindliche Ausgangslage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft bildet die Grundlage für die Erfüllung der örtlichen Aufgaben für die Bürger und Einwohner der Gemeinde. Die Gemeinde muss die notwendigen Leistungen erbringen und die Einrichtungen vor Ort schaffen, die von der örtlichen Gemeinschaft zur Sicherung ihres Lebensstandards und zur Wahrung einer weitgehenden Gleichmäßigkeit der Lebensverhältnisse auf allen Gebieten erforderlich sind. Sie hat deshalb ihre jährliche Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben dauerhaft gesichert ist und die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. §§ 10 und 75 GO NRW).

In diesem haushaltswirtschaftlichen Rahmen hat die Gemeinde zudem darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der örtlichen Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern durch Steuern und Abgaben aufgebracht werden. Dieser Sachverhalt verpflichtet sie ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung unter Beachtung der Generationengerechtigkeit (vgl. §§ 1 und § 75 GO NRW). Die Gemeinde hat daher durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen sowie die Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllt werden.

Diese Gegebenheiten erfordern geeignete Geschäftsabläufe vor Ort, die u. a. auch den Sicherheitsanforderungen bei der gemeindlichen Zahlungsabwicklung genügen müssen. Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse soll daher bereits unterjährig eine Kontrolle und Überwachung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfolgen und nicht erst der Jahresabschluss nach Ablauf des Haushaltsjahres abgewartet werden. Für örtliche Maßnahmen im Rahmen der Haushaltsüberwachung bietet sich der mindestens im gemeindlichen Jahresabschluss vorzunehmende Plan-/Ist-Vergleich an. Er sollte dann entsprechend dem Ablauf der gemeindlichen Geschäftsvorfälle näher ausgestaltet bzw. verursachungsgerecht erweitert werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt daher mehrere allgemeine Sachverhalte, die bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in jeder Gemeinde auftreten können und einer Lösung bedürfen. Sie ist aus den Erfordernissen der öffentlichen Finanzwirtschaft heraus entstanden und eröffnet der Gemeinde einige Bewirtschaftungsmöglichkeiten. Es werden aber auch gleichzeitig auch Rahmenbedingungen gesetzt, die von der Gemeinde ergänzend zu den Festlegungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan zu beachten sind.

Unter diesen Gegebenheiten muss die Gemeinde auch Überwachungsmaßnahmen zur Sicherstellung ihrer ordnungsgemäßen Haushaltbewirtschaftung ergreifen. Die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans erfordert daher, bereits alle sachlichen „Vorentscheidungen“ an die betreffenden Haushaltspositionen zu binden und dazu betragsmäßig einzuschätzen. Von der Projektplanung über die künftige Vergabe und Durchführung muss nachvollziehbar der Stand der Bewirtschaftung erfasst und überwacht werden. Die Überwachung setzt sich bei langlebigen Wirtschaftsgütern aber auch über die Nutzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung fort. Sie stellt eine haushaltswirtschaftliche Begleitung über den gesamten Lebenszyklus von Maßnahmen und Wirtschaftsgütern dar.

## **2. Die gemeindliche Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die Gemeindeverwaltung im Haushaltsjahr. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h i. V. m. § 78 GO NRW). Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist dabei Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung.

Durch die Gemeinde muss gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen getroffen werden, die für die Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans durch die Gemeindeverwaltung im betreffenden Haushaltsjahr notwendig sind. Die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung muss deshalb den materiellen und formellen Anforderungen entsprechen und ordnungsgemäß zustande gekommen sein (vgl. §§ 78 und 80 GO NRW).

Die vom Rat getroffenen Festsetzungen müssen z. B. als Inhalte der gemeindlichen Haushaltssatzung grundsätzlich nach einem vorgegebenen Muster aufgebaut sein (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Haushaltssatzung ist daher vom Bürgermeister vor ihrer Bekanntmachung auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Er muss die Bekanntmachung entsprechend der dafür vorgesehenen Verfahrensschritten vollziehen, damit die gemeindliche Haushaltssatzung in Kraft getreten ist (vgl. z. B. §§ 2 und 3 BekanntmVO NRW).

Für die haushaltsmäßige Bewirtschaftung und Überwachung der Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr bildet die gemeindliche Haushaltssatzung den verbindlichen Rahmen, denn der Haushaltsplan ist für die Gemeindeverwaltung bindend (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Bei einem Mehrbedarf im Haushaltsjahr oder bei sonstigen gewichtigen Veränderungen kann dieser Rahmen grundsätzlich nur durch eine vom Rat zu beschließende Nachtragssatzung geändert werden (vgl. § 81 GO NRW).

In besonderen haushaltsrechtlich bestimmten Fällen darf der Rahmen der Haushaltssatzung auch ohne eine gesonderte Nachtragssatzung von der Gemeindeverwaltung überschritten werden, z. B. wenn der Mehrbedarf wegen einer besonderen Dringlichkeit in Form von über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen abgewickelt werden soll, ggf. mit vorheriger Zustimmung des Rates (vgl. § 83 GO NRW). Die Gemeinde hat bei allen im Haushaltsjahr auftretenden Veränderungen immer dafür Sorge zu tragen, dass der Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr erreicht wird bzw. nicht gefährdet ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).



### **3. Der gemeindliche Haushaltsplan**

Der gemeindliche Haushaltsplan muss alle Ermächtigungen für das Haushaltsjahr sowie die Haushaltsansätze für die sich daran anschließenden drei Planungsjahre beinhalten, die für die Ausführung der Haushaltswirtschaft und die spätere Haushaltskontrolle sowie Haushaltsabrechnung wichtig sind. Er muss so gestaltet sein, dass der voraussichtliche Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen sowie die voraussichtlichen Zahlungsdaten nachvollziehbar nach Arten und Leistungen dargestellt werden.

Nach Maßgabe der Gemeindeordnung ist der gemeindliche Haushaltsplan für die Haushaltsausführung durch die Gemeindeverwaltung im Haushaltsjahr verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Es bedarf auch deshalb weitergehender bzw. konkreter Vorgaben und Informationen im gemeindlichen Haushaltsplan, um eine sachgerechte und aufgabenbezogene Bewirtschaftung zu sichern. Zu den Bedingungen gehört z. B. eine ausreichende Produktorientierung der Gemeinde, die durch die einzelnen Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan umzusetzen ist, und die Steuerungsebene für die Gemeindeführung darstellt.

Im Rahmen der Teilpläne hat die Gemeinde über die einzelnen jahresbezogenen Zielsetzungen zu informieren und entsprechende Festlegungen zu treffen. Die einzelnen Ziele müssen dabei mit den strategischen Zielsetzungen des Rates der Gemeinde in Einklang stehen und sich diesen grundsätzlichen Vorgaben unterordnen. Im Sinne einer zutreffenden und geeigneten örtlichen Steuerung soll möglichst eine sachgerechte und optimale Verbindung der Ressourcen der Gemeinde mit den politischen Zielen des Rates unter Beachtung der Generationengerechtigkeit hergestellt werden.

Die Teilpläne sollen daher eine leistungsbezogene Darstellung unter Berücksichtigung der örtlich geprägten strategischen Ausrichtung sowie Ziele und Leistungskennzahlen unter Beachtung der einschlägigen Bestimmungen enthalten (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). In jedem einzelnen Teilplan müssen ein Teilergebnisplan und ein Teilfinanzplan enthalten sein, die als Auszüge aus dem Ergebnisplan bzw. dem Finanzplan der Gemeinde betrachtet werden können und zu den darin veranschlagten Maßnahmen detailliertere Informationen bieten sollen. Die einzelnen Haushaltspositionen im Haushaltsplan müssen daher inhaltlich, betragsmäßig und zweckbezogen hinreichend bestimmt und gegeneinander abgegrenzt sein.

In diesem Sinne stellt der gemeindliche Haushaltsplan ein örtliches Programm für die Erledigung der Aufgaben der Gemeinde im Haushaltsjahr dar. Bei der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan ist deshalb von der Gemeinde auch der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung zu beachten (vgl. §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW). Den Grundsätzen der Jährlichkeit sowie der sachlichen und zeitlichen Bindung muss ebenfalls Genüge getan werden. Die Gemeinde muss bei der Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan außerdem dafür Sorge tragen, dass die ausgewiesenen Ermächtigungen möglichst im gesamten Haushaltsjahr zur Ausführung der Haushaltswirtschaft ausreichen.

Die Gemeinde darf die Inhalte und die Gestaltung ihres Haushaltsplans nicht mit dem Ziel verbinden, die heutigen Bedürfnisse uneingeschränkt zu befriedigen. Sie muss haushaltsmäßig beachten, dass die künftigen Generationen nicht ungebührlich zugunsten der Gegenwart belastet werden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Sie muss durch eine vorsorgliche bzw. nachhaltige Haushaltswirtschaft die notwendigen Sicherungen vornehmen und einen entsprechenden Rahmen mit geeigneten Vorgaben für die Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr schaffen.

Diese Verpflichtung schließt für die Gemeinde gleichzeitig weitere Verpflichtungen ein, z. B. die stetige Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern und jährlich den Haushaltsausgleich zu erreichen (vgl. § 75 GO NRW). Die Gemeinde muss deshalb dafür Sorge tragen, dass der Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr das Ressourcenaufkommen nicht übersteigt. Zu den Verpflichtungen der Gemeinde gehört auch, ihre Liquidität für das Haushaltsjahr so zu planen, dass die fälligen Zahlungsverpflichtungen erfüllt werden können (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW).

#### **4. Die Beachtung von Haushaltsgrundsätzen**

##### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert grundsätzliche Gebote und Vorgaben, denn das jährliche haushaltswirtschaftliche Handeln ist nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt. Die allgemeinen und speziellen Haushaltsgrundsätze stellen dabei Anforderungen und Regeln dar, die von der Gemeinde zu beachten sind. Den gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“, „Effizienz“ und „Sparsamkeit“ kommt dabei eine besondere Bedeutung zu (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die gemeindlichen Haushaltsgrundsätze stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar, die der Gemeinde im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechts einen erheblichen Gestaltungsspielraum einräumen und die Anwendung des wirtschaftlichen Prinzips bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verstärken sollen. Sie lassen sich in eine Vielzahl von Kategorien einteilen, z. B. Haushaltsgrundsätze für die Veranschlagung, die Ausführung und die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Für die Gemeinde stellen auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachtende Haushaltsgrundsätze dar.

Zusätzlich werden für die Gemeinde durch ausdrückliche haushaltsrechtliche Einzelvorschriften der Umgang mit besonderen gemeindlichen Tatbeständen oder Sachverhalten sowie die haushaltswirtschaftliche Abwicklung gemeindlicher Geschäftsvorfälle näher ausgestaltet, z. B. durch die Gemeindehaushaltsverordnung. Die einzelnen Haushaltsgrundsätze und die haushaltsrechtlichen Vorschriften bieten eine sachgerechte Grundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr.

##### **4.2 Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“**

Dem Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ kommt wegen seiner ausdrücklichen Nennung in der Vorschrift eine besondere Bedeutung zu. Er ist im gemeindlichen Bereich grundsätzlich auf das Verhältnis von Finanzmitteleinsatz der Gemeinde und das zu erzielende Ergebnis ausgerichtet. Für die Gemeinde soll dabei haushaltswirtschaftlich nicht gelten, immer eine Gewinnmaximierung zu erreichen. Sie muss vielmehr ergebnisorientiert versuchen, den optimalen Ressourceneinsatz bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr durch ein angemessenes Kosten-Nutzen-Verhältnis zu erreichen.

Die Beachtung des Grundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ soll aber auch eine Beurteilung des möglichst produktiven Einsatzes der bei der Gemeinde verfügbaren Ressourcen bewirken. Dabei findet regelmäßig das „Minimax-Prinzip“ Anwendung, nachdem die Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltsplanung eine ziel- und zweckgerichtete örtliche Entscheidung treffen soll. Das gesetzte Ziel soll dabei entweder mit einem Minimum an Ressourcen erreicht werden oder mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen soll ein maximales Ergebnis erreicht werden.

Für die Gemeinde besteht deshalb keine Verpflichtung, für die Durchführung einer örtlichen Maßnahme nur das preislich niedrigste Angebot anzunehmen und umzusetzen. Sie soll aber den Grundsatz „Wirtschaftlichkeit“ auch nicht so abgrenzen, dass bei der Angebotsbewertung der Preis in einem weit überwiegenden Maße allein ausschlaggebend ist. In einer Gesamtbetrachtung soll die Gemeinde unter Einbeziehung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung prüfen und beurteilen, welche Maßnahmen wirtschaftlich und angemessen sind.

Bei der Abwicklung gemeindlicher Geschäftsvorfälle soll es durch die Beachtung des Haushaltsgrundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ zu einem vertretbaren sachgerechten Ergebnis für die Gemeinde kommen. Bei investiven Maßnahmen muss die Gemeinde deshalb das Kriterium „Wirtschaftlichkeit“ unter Einbeziehung des gesamten Lebenszyklus des geplanten Vermögensgegenstandes betrachten. Sie muss deshalb in die Gesamtbetrachtung alle in diesem Zeitraum voraussichtlich entstehenden Folgekosten einbeziehen und darf nicht nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerten und beurteilen.

Die Gemeinde hat bei der Entscheidung über die Wirtschaftlichkeit ihres haushaltswirtschaftlichen Handelns einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit. Eine Reduzierung der Ermittlung und Bewertung der Wirtschaftlichkeit bei einem Vermögensgegenstand auf einen kürzeren Zeitraum als dessen Lebenszyklus entspricht jedoch nicht der Zielsetzung dieses Haushaltsgrundsatzes „Wirtschaftlichkeit“, z. B. bei den Zeiträumen für Leasing- und ÖPP-Projekte.

Durch die Beachtung des Grundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ muss die Gemeinde bei der Gesamtbetrachtung einer Maßnahme nicht nur die Auswirkungen auf ihre Ressourcen und auf die Finanzmittel beurteilen, sondern dabei auch die künftigen Wirkungen ihres Handelns im Blick haben und bewerten. Die Gemeinde muss dabei eine zeitnahe sowie zukunftsorientierte Lösung unter Berücksichtigung ihrer selbst gesetzten Ziele suchen und eine Nachhaltigkeit im Rahmen des Einsatzes ihrer Ressourcen anstreben.

#### **4.3 Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“**

Der Haushaltsgrundsatz „Effizienz“ soll bei der Gemeinde die Berücksichtigung von Leistungswirkungen bezogen auf die Adressaten in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einführen. Die Gemeinde soll daher für ihre Aufgabenerfüllung auch die Wirkungen aus dem wirtschaftlichen Handeln nach produktorientierten Zielen und unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs ermitteln und messen. Diesem Haushaltsgrundsatz kommt daher eine Signalwirkung zu.

Die Gemeinde soll daher im Zusammenhang mit der Beachtung des Grundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ auch die Wirkungen ihres Handelns in der gemeindlichen Haushaltsplanung und in der Haushaltsausführung, aber auch beim Jahresabschluss als Haushaltsabrechnung im Blick haben. Sie muss grundsätzlich von ihrem Leitbild und von den jahresbezogenen produktorientierten Zielen und Leistungskennzahlen sowie der Zielerreichung ausgehen, um die Wirkungen ihrer Entscheidungen messen zu können.

Die Vorgabe, dafür geeignete sachliche Festlegungen zu treffen, verlangt dabei von der Gemeinde nichts Unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, zutreffende Ziele und Leistungskennzahlen unter Berücksichtigung der Wirkungen festzulegen. Nach einer Entwicklungszeit dürfte sich die Wirksamkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde bezogen auf seine Zielerreichung in geeigneter Weise messen lassen.

#### **4.4 Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“**

Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ soll die Gemeinde dazu veranlassen, bei der Erledigung ihrer Aufgaben zu prüfen, wie die gemeindlichen Aufgaben bei vernünftiger sachlicher Betrachtung angemessen wahrgenommen und finanziert werden können. Er steht in enger Verbindung mit dem Vorsichtsprinzip (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Die Vorgabe, die Haushaltswirtschaft sparsam zu führen, verlangt von der Gemeinde, dass sie ihre Maßnahmen möglichst kostengünstig durchführt und die Finanzmittel nur zu dem Zeitpunkt verbraucht, zu dem diese benötigt werden.

Die Gemeinde soll beachten, dass die für die Haushaltsausführung vom Rat beschlossenen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan eine Höchstgrenze für die im Haushaltsjahr verfügbaren Haushaltsmittel darstellen, sofern nicht in zulässiger Weise und bedarfsgerechte Änderungen erfolgen. Dem Grundsatz der Sparsamkeit wird immer dann nachgekommen, wenn die haushaltsmäßigen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr nur im Umfang des notwendigen Bedarfs tatsächlich in Anspruch genommen werden. Der Grundsatz soll darüber hinaus die Gemeinde dazu anhalten, alle ihre Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten zu nutzen und auch bestehende Ansprüche rechtzeitig und vollständig geltend zu machen und einzuziehen.

Dieser Haushaltsgrundsatz hat somit auch eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Rates. Er soll gleichzeitig zur Sicherung des gesetzlich geforderten Haushaltsausgleichs beitragen. Die Anwendung dieses Grundsatzes darf jedoch insgesamt die erforderliche Aufgabenerledigung durch die Gemeinde nicht beeinträchtigen, sodass auch das Kriterium der Zumutbarkeit wichtig ist. Eine wirtschaftliche Haushaltsführung steht dabei einem sparsamen Handeln grundsätzlich nicht entgegen.

#### **4.5 Der Haushaltsgrundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“**

Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten haushaltswirtschaftlichen Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit für das gesamte Handeln der Gemeindeverwaltung gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz ist eng mit der Vorgabe für die Gemeinde verknüpft, ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Der besondere Grundsatz verpflichtet die Gemeinde, bereits heute in Verantwortung für die künftigen Generationen zu handeln.

Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit soll zur zeitlichen sachgerechten Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich beitragen. Die Gemeinde muss daher bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung zusammen mit den übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätzen immer im Blick haben, auch den künftigen Generationen ausreichende Handlungsmöglichkeiten zu erhalten. Die sachliche Perspektive umfasst auch den Erhalt des gemeindlichen Eigenkapitals unter Einhaltung des jährlichen Haushaltsausgleichs.

Die zeitliche Perspektive dafür geht dabei über die fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde hinaus. Die Einhaltung des Grundsatzes kann dabei nicht allein langfristig beurteilt werden, sondern muss bedarf auch der Berücksichtigung kurzfristiger Schwankungen beim Ergebnis der Haushaltswirtschaft. Die Beurteilung der Einhaltung des Grundsatzes ist auch anhand des jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleichs möglich.

Das Erreichen der Generationengerechtigkeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Ergebnisplan wiederspiegeln. Dieses Ergebnis kann als Saldo aus den ordentlichen Erträgen und den Finanzerträgen (Ressourcenaufkommen) sowie den ordentlichen Aufwendungen und den Finanzaufwendungen (Ressourcenverbrauch) eine Messgröße dafür darstellen, ob und in welchem Umfang auf Kosten künftiger Generationen gewirtschaftet werden soll.

In diesem Zusammenhang hat eine Vermögensmehrung bei der Gemeinde daher nicht unbedingt Vorrang vor dem Vermögenserhalt. Durch die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss aber aktuell die tatsächliche Lage aufgezeigt werden, ohne dass dadurch eine bestimmte inhaltliche Ausgestaltung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht vorgegeben wird. Entscheidend ist daher nicht das gemeindliche Haushaltswesen, sondern es sind die politischen Entscheidungen mit ihren Auswirkungen. Sie werden aber im gemeindlichen Haushaltswesen, insbesondere im Jahresabschluss und Gesamtabschluss der Gemeinde aufgezeigt.

## **5. Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben**

### **5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr lässt sich nur dann in geeigneter Weise gestalten, wenn die beschlossene Haushaltsplanung weitgehend die erwarteten und geplanten Ereignisse im Zeitraum des Haushaltsjahres abdeckt. Die tatsächlich durchzuführende Bewirtschaftung darf daher nicht nur eine „mechanische“ Abwicklung des Haushaltsplans darstellen. Sie muss vielmehr erkennen lassen, dass den tatsächlichen Gegebenheiten im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausreichend Rechnung getragen wird

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 23 GemHVO NRW**

und die Bewirtschaftung ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Bedürfnissen und den Möglichkeiten der Gemeinde herstellen kann.

Die gemeindliche Geschäftspolitik, die Arten und der Umfang der Geschäftsvorfälle sowie deren logistische Abwicklung prägen den Erfolg der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Der Weg dorthin erfordert eine Zusammenarbeit aller Beteiligten im Sinne der Sache und ein Ineinandergreifen der Arbeitsschritte im Geschäfts- bzw. Prozessablauf. Eine konsequente Sammlung und Verarbeitung der prozessbezogenen Informationen ermöglicht dabei eine Verbesserung der gemeindlichen Leistungen zur Zufriedenheit der Beteiligten bzw. aller Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Gemeinde soll deshalb möglichst aus unterschiedlichen Perspektiven die Abwicklung ihrer Haushaltswirtschaft betrachten und den Zustand oder die Sachlage beurteilen. Sie soll auf dieser Grundlage die eingetretenen Veränderungen messen und in Geldeinheiten umfassend und sachgerecht bewerten. Es wird dadurch möglich, übergroße Belastungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu erkennen und zu verringern sowie den gemeindlichen Geschäftsablauf noch besser den festgestellten Bedürfnissen anzupassen.

Grundsätzlich sollte ein übertragbares ortsbezogenes Grundmodell angestrebt werden, das mit fachbezogenen Anpassungen praxistauglich für die örtliche Aufgabenerfüllung werden kann. Von der Gemeinde muss ein Unterlaufen dieser Zielsetzung vermieden werden. Sie darf z. B. Erkenntnisse aus der IT-Anwendung nicht erst in die Einwicklung einspeisen, wenn bereits Festlegungen für das Ausgangsmodell getroffen wurden. Diese Problemlage kann gleichermaßen auch aus ungeklärten Finanzierungsfragen entstehen. Das Gesamtbild muss daher alle gemeindlichen Aspekte beinhalten und umfassend auch über die Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft aufklären können.

### **5.2 Spezielle Erfordernisse**

Die Gemeinde hat die Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr so zu gestalten, dass ihre stetige Aufgabenerfüllung nicht beeinträchtigt wird. Ausgehend von der vom Rat der Gemeinde für das Haushaltsjahr beschlossenen Haushaltssatzung sollen weitere geeignete örtliche Bewirtschaftungsregelungen bedarfsgerecht erlassen werden. Es soll durch solche Ergänzungen gewährleistet werden, dass die Geschäftstätigkeit und Verwaltungsarbeit der Gemeinde im Haushaltsjahr sachgerecht und ordnungsgemäß erledigt werden.

Den Rahmen bietet der Haushaltsplan als "Jahresprogramm" der Gemeinde, denn der Haushaltsplan ist für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr durch die Gemeindeverwaltung bindend (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Bürgermeister sollte daher im Zusammenwirken mit dem Kämmerer dazu weitere notwendige Bewirtschaftungsregelungen auf der Basis der beschlossenen Haushaltssatzung treffen, z. B. in Form einer Dienstanweisung im Rahmen der örtlich vorgesehenen Budgetierung.

Zu den wichtigen Inhalten der örtlichen Dienstanweisung zählen die besonderen Vorgaben für die Bewirtschaftung der örtlich gebildeten Budgets, die eine flexible Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts im Haushaltsjahr ermöglichen sollen. Die Gemeinde hat die Budgets eigenverantwortlich zu bilden und dazu sachgerechte Regeln über die Bewirtschaftung der Budgets unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen, der eigenen Leistungsfähigkeit sowie der örtlichen dezentralen Ressourcenverantwortung festzulegen.

Auf die einzelnen Budgets zugeschnittene, ergänzende jahresbezogene Bewirtschaftungsvorgaben stehen in einem Zusammenhang mit den betreffenden Verantwortlichkeiten und sind daher im Zusammenhang mit den übrigen Bewirtschaftungsbefugnissen der Budgetverantwortlichen festzulegen. Die örtlichen Regelungen müssen von den Verantwortlichen so gefasst werden, dass den aufgabenbezogenen Zielen und Zwecken unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften ausreichend Genüge getan wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Bei der örtlichen Dienstanweisung der Gemeinde sollen die Grundsätze, Zuständigkeiten und besondere Verfahrenshinweise berücksichtigt und konkretisiert werden, die für die Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr notwendig sind. Die auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft bezogenen Regelungen können z. B. folgende Bereiche oder Gegenstände zum Inhalt haben (vgl. Abbildung 502).

<b>DIE ÖRTLICHEN BEWIRTSCHAFTUNGSVORGABEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zielvereinbarungen</b>	Mit der konkreten Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sind örtliche Ziele verbunden, die einzuhalten sind. Mit den Leistungskennzahlen, die den einzelnen Produkten zugeordnet sind, sowie weiteren im Einzelnen benannten Messgrößen wird die Zielerreichung gemessen. Besondere Verantwortlichkeiten sollten angegeben werden.
<b>Grundsätze</b>	Die Einhaltung der Haushaltsgrundsätze ist zu gewährleisten, z. B. der Haushaltsausgleich nach § 75 Absatz 2 GO NRW). Auch der Umgang mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, z. B. bei Investitionen (vgl. § 14 GemHVO NRW) ist ggf. näher zu bestimmen.
<b>Haushaltsmittelverantwortung</b>	Die Hierarchie der Verantwortlichkeiten über die Haushaltsmittel sowie die zugeordneten Entscheidungsbefugnisse ist einzuhalten. In dringenden Angelegenheiten können die Befugnisse vertretungsweise oder durch eine höhere Hierarchiestufe wahrgenommen werden. Die Entscheidungsrechte des Rates und seiner Ausschüsse müssen dabei gewahrt bleiben.
<b>Budgetierung</b>	Die örtliche Gestaltung der Budgetierung sollte in ihren Strukturen angegeben werden. Dazu gehört die Abgrenzung eines Budgets, z. B. mindestens ein Produkt, höchstens eine Produktgruppe. Es gehört aber auch ggf. die Benennung von "Querschnittsbudgets" sowie von anderen Ausnahmen dazu. Ebenso sollten die Budgetverantwortlichen funktional benannt werden. Budgetübergreifende gleiche Pflichten und Vorgehensweisen können ergänzend benannt werden. Darunter können auch Festlegungen zu möglichen Managementenerfolgen und dem Berichtswesen fallen, soweit diese Bereiche abhängig von der Budgetierung geregelt werden.
<b>Über- und Außerplanmäßiges</b>	Im Rahmen der Haushaltswirtschaft können zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen notwendig werden. Dazu sind ggf. Berichtspflichten und Entscheidungsvorgaben zu machen. Außerdem sollte das örtliche Verfahren einschließlich der zulässigen Deckungsmöglichkeiten angegeben werden (vgl. § 83 GO NRW). Besondere Vorbehalte sind sachgerecht abzugrenzen und festzulegen.
<b>Berichtswesen</b>	Die inhaltlichen Grundlagen aufzustellender Berichte über den Stand und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die daraus entstehenden Pflichten der Verantwortlichen für die Haushaltsmittel der Gemeinde sind inhaltlich näher festzulegen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 23 GemHVO NRW**

<b>DIE ÖRTLICHEN BEWIRTSCHAFTUNGSVORGABEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	Ebenso sind Festlegung hinsichtlich der Vorlagepflichten in zeitlicher Hinsicht (Zeiträume oder konkrete Termine) zu treffen. Dazu gehört auch die Benennung der Adressaten der Berichte bzw. das Aufzeigen des "Instanzenweges" bis hin zum Rat der Gemeinde.
<b>Managementenerfolge</b>	Der Umgang mit im Rahmen der Haushaltswirtschaft erzielten Managementenerfolgen, z. B. durch eine Steigerung der Qualität der Leistungen oder eine Verbesserung der Geschäftsabläufe, ist unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse einschließlich der Budgetierung im Einzelnen festzulegen. Ausgehend davon, dass Bewirtschaftungserfolge in Form von Überschüssen grundsätzlich dem gesamten Haushalt zustehen (vgl. Pflicht zum jährlichen Haushaltsausgleich), sollten differenziert nach der haushaltsmäßigen bzw. wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ggf. Zugeständnisse an eigene (interne) Verwendungsmöglichkeiten von Teilen der Überschüsse durch die Bewirtschafter geprüft werden. Dabei ist auch eine zeitliche Komponente zu berücksichtigen, z. B. dadurch, dass verwendbare Überschüsse ggf. auch mehrjährig angesammelt werden dürfen. Außerdem kann die "zusätzliche" Verwendung von Überschüssen auch Zustimmungsvorbehalten innerhalb der Hierarchie der Verantwortlichkeiten unterzogen werden.
<b>Abschlussarbeiten</b>	Die sich aus der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts ergebenden Abschlussarbeiten können näher bestimmt und dem Bewirtschaftungsberechtigten auferlegt werden. Den Rahmen dafür bieten die Vorgaben für die Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Kämmerer (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). In Abstimmung mit dem Kämmerer können daher die Arbeiten benannt und dazu die zeitlichen Rahmenbedingungen unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften festgelegt werden.
<b>Besondere Informationen</b>	Im Rahmen der Haushaltswirtschaft können Erträge und Aufwendungen unabhängig von den jeweiligen Bewirtschaftungsverantwortlichen entstehen. Dazu sind Berichtspflichten sowie ggf. ein eigenständiges Verwendungsverbot bei höheren Erträgen festzulegen. Weitere örtliche Rechte und Pflichten sind sachgerecht abzugrenzen und festzulegen.

*Abbildung 502 „Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben“*

Bei grundsätzlichen oder budgetübergreifenden Regelungen bietet sich eine allgemeine Dienstanweisung oder die Aufnahme der Regelungen in die gemeindliche Haushaltssatzung an. Eine örtliche Dienstanweisung über die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sollte dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis gegeben werden, sofern dieser darüber unterrichtet werden möchte. Die Dienstanweisung muss nicht der zuständigen Aufsichtsbehörde zur Kenntnis gegeben bzw. angezeigt werden. Ein tatsächlicher Informationsbedarf des Rates sowie der Aufsichtsbehörde könnte aber dann gegeben sein, wenn die Gemeinde besondere Konsolidierungsmaßnahmen umzusetzen hat, z. B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes.

### **5.3 Der Rahmen der Haushaltsplanermächtigung**

Die vom Rat der Gemeinde im Rahmen der Haushaltsatzung beschlossenen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan sind einerseits bei der Bewirtschaftung im Haushaltsjahr bzw. der Ausführung des Haushaltsplans einzuhalten. Sie stellen andererseits keinen „Freibrief“ für die Gemeindeverwaltung dar, Aufwendungen im veranschlagten Rahmen entstehen zu lassen und Auszahlungen zu leisten. Die Schranke für die Inanspruchnahme der Ermächtigungen im Haushaltsplan stellt der entstandene tatsächliche Bedarf im Haushaltsjahr dar, der durchaus geringer sein kann als der dafür veranschlagte Betrag.

Die Schranke „Bedarf“ stellt dabei jeder haushaltswirtschaftliche Vorgang bezogen auf die betreffende Ermächtigung dar, der vor der Ausführung hinsichtlich seiner Umsetzung und seines Umfangs zu prüfen ist. Der Ausweis der Ermächtigungen im Haushaltsplan macht diese Überprüfung nicht entbehrlich. Aufgrund der Beachtung der Haushaltsgrundsätze besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, die Inanspruchnahme einer Ermächtigung auf das sachlich notwendige sowohl inhaltlich und betragsmäßig und betragsmäßig zu begrenzen. Dabei kann im Einzelfall durchaus die Zulässigkeit der Inanspruchnahme zu verneinen sein.

Der Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss stellt daher nicht nur einen Abgleich haushaltswirtschaftlicher Daten der Gemeinde aus dem Haushaltsjahr dar. Vielmehr findet im Rahmen des Vergleichs auch eine Kontrolle der Bewirtschaftung bzw. der Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr statt. Der Rat muss im Rahmen seiner Feststellung des Jahresabschlusses bestätigen, dass die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr in geeigneter und vertretbarer Weise ausgeführt worden ist.

## **6. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

### **6.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Art der Veranschlagung wird als „Bruttoprinzip“ bezeichnet, denn es dürfen die Haushaltspositionen im Haushaltsplan weder saldiert noch in einer anderen Form miteinander verrechnet werden. Solche getrennten Angaben müssen auch in den produktorientierten Teilplänen enthalten sein. Sie müssen zudem in einem Zusammenhang mit den gemeindlichen Leistungen stehen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Das Gebot zur Anwendung des Bruttoprinzips besteht, weil es nicht der Zweck des gemeindlichen Haushaltsplans ist, lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den möglichen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde zudem die Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft der Gemeinde für das Haushaltsjahr erheblich eingeschränkt und eine Beurteilung erschwert. Es beständen zudem Risiken hinsichtlich einer zutreffenden Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Auftrag des Rates der Gemeinde. Die Übersicht über die gemeindlichen Ressourcen und die gemeindlichen Finanzmittel für das Haushaltsjahr sollen grundsätzlich nicht beeinträchtigt werden bzw. nicht verloren gehen.

Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Gleichwohl können im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs bei Bedarf auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten oder umgekehrt verrechnet werden. Der in der gemeindlichen Finanzrechnung grundsätzlich zu führende getrennte bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt.



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 23 GemHVO NRW**

Die nach den Bestimmungen der §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen sind dabei nicht als Abweichungen vom haushaltsrechtlich vorgegebenen Bruttoprinzip anzusehen. In den mit einer solchen Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander zu dokumentieren, sodass in diesen Fällen das Bruttoprinzip grundsätzlich gewahrt bleibt.

## **6.2 Die Ausnahmen vom Bruttoprinzip**

### **6.2.1 Bei der Bewirtschaftung von Abgaben**

Durch eine besondere Vorschrift lässt das gemeindliche Haushaltsrecht eine Ausnahme vom Bruttoprinzip zu, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Erhebung von Abgaben durch die Gemeinde und deren endgültige Abrechnung gegenüber Dritten regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können. Nach der haushaltsrechtlichen Vorgabe sind daher Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die von der Gemeinde zurückzuzahlen sind, bei den Erträgen für das Haushaltsjahr abzusetzen, auch wenn sie sich auf ergebniswirksame Geschäftsvorfälle (Erträge) der Vorjahre beziehen.

Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich nicht nur auf die Veranschlagung der Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan, sondern auch auf die gemeindliche Haushaltsausführung der Gemeinde im Haushaltsjahr aus. Die Gemeinde hat deshalb einen entsprechenden Nachweis in der Ergebnisrechnung und wegen der Zahlungswirksamkeit der Erträge entsprechend in der Finanzrechnung zu führen.

In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Haushaltsausführung bedeutet dieses, dass die Abgaben, Steuern, Gebühren und Beiträge, nur mit dem erzielten Nettobetrag in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt.

### **6.2.2 Die Bewirtschaftung von Bestandsveränderungen**

Eine weitere Ausnahme vom Bruttoprinzip besteht bei der haushaltswirtschaftlichen Behandlung von Bestandsveränderungen bei der Gemeinde. Die entsprechende Haushaltsposition umfasst alle Bestandsveränderungen aufgrund von fertigen und unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen. Die Grundlage der Ermittlung der gemeindlichen Bestandsveränderungen ist die Inventur zum jeweiligen Abschlussstichtag, bei der die örtlichen Mengen- und Wertveränderungen gegenüber dem Vorjahr zu ermitteln sind.

Die im Haushaltsjahr entstandenen Bestandsveränderungen sind dabei von der Gemeinde nur mit dem Nettobetrag in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. In den Fällen, in denen sich der Bestand von fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr erhöht hat, stellt die Differenz einen Ertrag für die Gemeinde dar, der unter dieser Haushaltsposition nachzuweisen ist. Ein „negativer Ertrag“, der durch eine Verminderung des Bestandes entstehen kann, ist ebenfalls unter dieser Haushaltsposition nachzuweisen.

## **6.3 Keine Ausnahme vom Bruttoprinzip**

### **6.3.1 Bei Abrechnungen**

Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde, z. B. bei Mietverhältnissen und anderen Verträgen bringen es vielfach mit sich, dass der Vertragspartner der Gemeinde oder die Gemeinde gegenüber einem Vertragspartner regelmäßige

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 23 GemHVO NRW**

Vorauszahlungen leistet und zu einem späteren Zeitpunkt in der Sache abgerechnet wird. Im Rahmen der Abrechnung kann es möglich sein, dass Gutschriften oder Nachforderungen für den Vertragspartner oder für die Gemeinde entstehen. Für die vorzunehmende Abrechnung solcher Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestehen keine besonderen haushaltsrechtlichen Vorgaben.

Die Gemeinde hat auch bei diesen Geschäftsvorfällen das Bruttoprinzip zu beachten, dass eine Absetzung zu viel erhaltener oder zu viel geleisteter Abschlagszahlungen von den Erträgen und Aufwendungen nicht zulässt. Die Vornahme einer Absetzung durch die Gemeinde hätte einer gesonderten haushaltsrechtlichen Regelung - vergleichbar der Absetzung bei der Bewirtschaftung von Abgaben - als gesonderte Ausnahme vom Bruttoprinzip bedurft. Eine entsprechende haushaltsrechtliche Regelung ist jedoch nicht getroffen worden.

Diese Sachlage führt dazu, dass Aufwendungen der Gemeinde aufgrund einer vorzunehmenden Rückzahlung wegen zu viel eingegangener Zahlungen nicht bei den Erträgen abgesetzt werden dürfen. Ebenso stellen Rückzahlungen aufgrund zu viel ausgezahlter Beträge keinen Anlass für Absetzungen bei den gemeindlichen Aufwendungen dar. Das Absetzungsverbot besteht unabhängig von den zeitlichen Gegebenheiten, sodass auch dann keine Absetzung zulässig ist, wenn die Rückzahlung im selben Jahr vorgenommen wird.

### **6.3.2 Bei Steuerpflichten**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von ertragswirksamen Steuern im gemeindlichen Ergebnisplan ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Steuerberechtigte in bestimmten Fällen auch gleichzeitig eine Steuerpflichtige sein kann. Sie ist z. B. grundsteuerpflichtig, wenn sie über entsprechend genutzten Grundbesitz im Rahmen ihrer Gemeindeverwaltung verfügt.

Aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten schließen sich ein unter der Rechtsperson „Gemeinde“ gleichzeitig bestehender Status "Steuergläubigerin" und Status "Steuerschuldnerin" nicht gegenseitig aus. Aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen kann für die Gemeinde eine eigenständige Steuerpflicht gegenüber dem Staat bestehen, z. B. aufgrund von Gewinnen aus der Veräußerung von Finanzanlagen an Dritte.

Die Gemeinde kann eine derartige Geschäftslage nicht nutzen, um ihre Aufwendungen aus der Steuerpflicht haushaltsmäßig mit den aus dem Veräußerungsgeschäft erzielten Erträgen unmittelbar zu verrechnen. Die mögliche „innere“ Verbindung zwischen den beiden Geschäftsvorfällen führt nicht zu einer Ausnahme von der Anwendung des Bruttoprinzips im gemeindlichen Haushalt. Zudem kann es auch wegen der unterschiedlichen Adressaten der voneinander zu trennenden und getrennt zu erfassenden und zu buchenden Geschäftsvorfällen (Veräußerung und Steuerpflicht) nicht zur Anwendung des Nettoprinzips durch die Gemeinde führen.

## **7. Die Fortsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

### **7.1 Haushaltsrechtliche Grundlagen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ist darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan nur für ein Haushaltsjahr gelten, auch wenn die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert ist und dort abgebildet wird. Die Gemeinde muss die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereiten, dass diese mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann (vgl. § 80 Absatz 5 i. V. m. § 78 GO NRW). In der gemeindlichen Praxis lässt es sich aus unterschiedlichen Gründen jedoch nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung erst nach Beginn des neuen Haushaltsjahres vom Rat erlassen wird.

Vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung muss gleichwohl die gemeindliche Haushaltswirtschaft möglich sein. Die Gemeinde muss ihre Aufgabenerfüllung

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 23 GemHVO NRW**

fortsetzen, bestehende Ansprüche erheben und rechtliche Verpflichtungen erfüllen können, sodass ein solcher Zeitraum als Zeit der vorläufigen Haushaltsführung bezeichnet wird. Es bestehen für diese Zeit besondere haushaltsrechtliche Vorgaben für die Gemeinde, die deren Tätigwerden abgrenzen.

Die Gemeinde darf in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung z. B. Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind (vgl. § 82 GO NRW). Sie hat auch zu beachten, dass bestimmte Festsetzungen bzw. Ermächtigungen aus der nicht mehr geltenden Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres gleichwohl in dieser Zeit noch fortgelten.

Zu derartigen Festsetzungen in der gemeindlichen Haushaltssatzung gehören die Festsetzung über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (Kreditermächtigung) und die Festsetzung des Höchstbetrages über die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung sowie die Festsetzung über die Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Absatz 2, § 86 Absatz 2 und § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese Ermächtigungen können von der Gemeinde noch im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung in dem Umfang in Anspruch genommen werden, in dem sie nicht im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden sind.

### **7.2 Die örtliche Dienstanweisung**

Die fehlende Geltung der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr bedingt grundsätzlich, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft nur in einem eingeschränkten Umfang ausgeführt werden kann (vgl. § 82 GO NRW). Für den bei der Gemeinde möglichen Umfang enthält das Haushaltsrecht jedoch nur eine Rahmenvorgabe. Es bedarf daher als Ersatz für die fehlende Haushaltssatzung gemeindebezogener Regelungen, damit die Gemeinde ab Beginn des Haushaltsjahres ihre Geschäftstätigkeit und die Verwaltungsarbeit fortführen kann. Der gemeindliche Haushaltsplan für das Haushaltsjahr bietet dabei eine Ausgangsbasis für die örtlichen Regelungen.

Mit Beschluss des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung tritt eine wirksame Bindung der Gemeindeverwaltung an den Willen des Rates durch ihre Bindung an den im Rahmen der Haushaltssatzung bestehenden gemeindlichen Haushaltsplan ein (vgl. § 80 Absatz 4 i. V. m. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW). Für die Übergangszeit bzw. die „haushaltslose Zeit“, die im Einzelfall auch das gesamte Haushaltsjahr umfassen kann, hat daher der Kämmerer bzw. der Bürgermeister die notwendigen einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen auf der Basis der aufgestellten Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in schriftlicher Form zu treffen.

Durch diese Regelungen muss die vorläufige Haushaltswirtschaft der Gemeinde so ausgestaltet werden, dass dem Ziel und Zweck der vorläufigen Haushaltsführung ausreichend Genüge getan wird und das Inkrafttreten der Haushaltssatzung schnellstmöglich erreicht wird. Die Dienstanweisung über die vorläufige Haushaltsführung ist dem Rat zur Kenntnis zu geben. Sie sollte auch der Aufsichtsbehörde zur Kenntnis gegeben werden, wenn diese nicht auf andere Weise über die vorliegende haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde informiert wird oder die Dienstanweisung nicht von ihr gesondert angefordert wird.

Die Gemeinde hat weitere Informationspflichten, wenn die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung nicht bis zum 1. April des Haushaltsjahres erfolgt ist. Sie muss der Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße über die weitere vorgesehene vorläufige Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie über die vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung einer geltenden Haushaltssatzung in Kenntnis setzen.

### **8. Die Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit**

Im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung hat die Sicherstellung der Liquidität bzw. der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde eine große Bedeutung (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen bei bestehender Fälligkeit termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Die Gemeinde muss zudem bei ihrer Liquiditätsplanung sowohl die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung als auch die Grundsätze für die Aufnahme von Krediten für Investitionen und für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung beachten (vgl. §§ 77, 86 und 89 GO NRW).

Aus den Vorgaben folgt, dass die Gemeinde die Auszahlungen erst dann leisten darf, wenn eine wirtschaftliche und sparsame Aufgabenerledigung im Haushaltsjahr die Zahlungen zwingend erfordert. Die Kreditaufnahmen sind erst zulässig, wenn im Rahmen der Haushaltsausführung ein Auszahlungsbedarf entsteht. Bei der Sicherstellung der Liquidität darf nicht unberücksichtigt bleiben, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen gegenüber Dritten hinausschiebt, niederschlägt oder erlässt (vgl. § 26 GemHVO NRW).

## **9. Die Ausrichtung der Haushaltsüberwachung**

### **9.1 Allgemeine Grundlagen**

Den wichtigen Haushaltsgrundsätzen für eine wirtschaftliche, effiziente und sparsame Haushaltsführung folgen alle haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung. Die dadurch bestehende Pflicht der Gemeinde zur Überwachung und Kontrolle der Ausführung der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen ist daher als sachgerecht anzusehen.

Die Bindung der Gemeindeverwaltung an den Haushaltsplan enthält gleichzeitig das Erfordernis einer Kontrolle für die Haushaltsausführung im Haushaltsjahr (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Mit einer solchen Kontrolle sollen unterschiedliche Ziele erreicht und Zwecke gewährleistet werden (vgl. Abbildung 503).

<b>DIE KONTROLLE DER HAUSHALTS AUSFÜHRUNG</b>	
<b>KONTROLLZIELE</b>	
-	Erreichen von Wirtschaftlichkeit, Effizienz und Sparsamkeit bei der Haushaltsführung.
-	Sicherung von Vermögenswerten und Schuldenreduzierung.
-	Angemessene Berücksichtigung von Chancen und Beachtung von Risiken.
-	Verhinderung von Unregelmäßigkeiten.
<b>MERKMALE DER WIRKSAMKEIT</b>	
-	Trennung zwischen Haushaltsausführung und Kontrolle.
-	Vermeidung von Interessenkonflikten.
-	Integrität der gespeicherten Daten.
-	Bedarfsgerechte und rechtzeitige Korrekturen.
-	Zugänglichkeit von Kontrollergebnissen.

<b>DIE KONTROLLE DER HAUSHALTS AUSFÜHRUNG</b>	
-	Verfahren der der Nachkontrolle bei Korrekturen.
-	Klare und eindeutige Handlungsvorgaben.
-	Kontrollmöglichkeiten bei Leistungsempfängern.
-	Analysen der Fehler und der Kontrollen.

*Abbildung 503 „Die Kontrolle der Haushaltsausführung“*

Aus dem gesetzlichen Budgetrecht des Rates der Gemeinde und aus seiner Verantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr entstehen zudem zusätzlich zur gemeindlichen Haushaltsüberwachung besondere Prüfungspflichten in Form von laufenden Prüfungen. Es obliegt daher der örtlichen Rechnungsprüfung die laufende Prüfung der Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses sowie die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW).

Die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses muss ebenfalls als Kontrolle der Haushaltsausführung bewertet werden (vgl. § 101 GO NRW). Die Ausrichtung der örtlichen Haushaltsüberwachung und die Beurteilungen aus der laufenden Überwachung durch die Verantwortlichen in der Gemeinde können dann in den dem Jahresabschluss beizufügenden Lagebericht einfließen. In diesem Bericht sollen die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde aufgezeigt werden, deren Kenntnisse auch aus der unterjährigen Überwachung und Kontrolle der Ausführung der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen gewonnen werden können (vgl. § 96 GO NRW i. V. m. § 48 GemHVO NRW).

### **9.2 Mögliche Interessenkonflikte**

Bei der Ausführung des gemeindlichen Haushalts durch Beschäftigten der Gemeinde können erhebliche Interessenkonflikte entstehen. Gemeindliche Beschäftigte, die mit der Ausführung des gemeindlichen Haushalts beauftragt sind, besonders die Beschäftigten, die bereits in den haushaltsrechtlichen Vorschriften benannt werden, sollen grundsätzlich alle Handlungen unterlassen und keine Geschäftsvorfälle der Gemeinde abwickeln, bei denen durch eigene Interessen und den Interessen der Gemeinde eine Befangtheit bestehen oder entstehen könnte.

Sofern ein solches Risiko möglicherweise auftritt, soll der Beschäftigte der Gemeinde die betreffende Handlung unterlassen und den gemeindlichen Geschäftsvorfall nicht abwickeln. Für solche Fälle soll deshalb die Gemeinde die notwendigen Regeln treffen bzw. geeignete Maßnahmen vorsehen sowie interne Kontrollen einrichten und sicherstellen, dass z. B. eine Trennung zwischen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Finanzbuchhaltung dauerhaft besteht.

### **9.3 Haushaltswirtschaftliche Beschränkungen**

Die Kontrolle und Überwachung der Ausführung des verbindlichen Haushaltsplans durch die Gemeindeverwaltung erfordert bei Veränderungen in der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde vielfach eine entsprechende Anpassung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Dafür steht der Gemeinde eine Vielzahl unterschiedlicher Instrumente zur Verfügung. Bereits die Haushaltssatzung kann besondere Bewirtschaftungsregelungen enthalten, die zu beachten sind, wenn im Haushaltsjahr ein Mehrbedarf oder ein sonstiger Änderungsbedarf entsteht.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 23 GemHVO NRW**

Der Erlass einer Haushaltssperre oder über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sowie Zustimmungsvorbehalte sind einige Möglichkeiten die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr im Sinne der gemeindlichen Aufgaben auszuführen, wenn wirtschaftliche Veränderungen notwendig werden. Eine Pflicht dazu kann sich ggf. ergeben, wenn die Erträge und Einzahlungen nicht in dem geplanten Umfang im Haushaltsjahr erzielt werden, aber Leistungen erbracht werden sollen, zu denen keine Rechtspflicht besteht. In solchen Bewirtschaftungssituationen darf die Gemeinde die haushaltswirtschaftlichen Probleme nicht dadurch verschlimmern, dass sie weitere rechtliche Verpflichtungen schafft.

### **9.4 Die monatliche Kontrolle**

Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält zur Kontrolle der Ausführung des Haushaltsplans die notwendigen Grundsätze. Diese Grundsätze müssen von der Gemeinde umgesetzt und dazu näher ausgestaltet werden, in dem die Formen der Kontrolle und ihre Ausführung in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse konkret bestimmt werden. In diesen Rahmen gehört auch die laufende Kontrolle der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans. Der Zeitraum einer laufenden Kontrolle der Ausführung des Haushaltsplans sollte den Monatszeitraum jedoch möglichst nicht überschreiten.

Das Haushaltsrecht verlangt ein besonderes Vorgehen bereits aufgrund der Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Einhaltung der Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Für eine regelmäßige Kontrolle der Ausführung des Haushaltsplans genügt es daher nicht, nur geeignete Maßnahmen innerhalb der Gemeindeverwaltung festzulegen, sondern auch der Rat der Gemeinde muss in das Kontrollsystem eingebunden sein, z. B. durch Zustimmungsvorbehalte und Entscheidungszuständigkeiten bis hin zu Berichtspflichten als Leistungs- und Finanzcontrolling.

Im Sinne einer sachgerechten Kontrolle der Ausführung der g Haushaltswirtschaft ist es nicht als ausreichend anzusehen, wenn die Abwicklung der Geschäftsvorfälle innerhalb der Finanzbuchhaltung überprüft wird. Zu einer effektiven Kontrolle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollte vielmehr monatlich der aktuelle Stand der Ergebnisrechnung unter Angabe der Ertrags- und Aufwandsarten und der Finanzrechnung unter Angabe der Zahlungsarten nach den Mindestvorgaben aufgezeigt werden (vgl. §§ 38 und 39 i. V. m. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).

Mit diesem Instrument kann dann ein Abgleich der Ist-Werte mit den Planungsdaten im Haushaltsplan erfolgen und die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde eingeschätzt werden. Ein aufgrund der Kontrolle zu erarbeitender Bericht sollte nicht nur dem Bürgermeister als Verantwortlichen der Gemeindeverwaltung zugehen, sondern auch die politischen Gremien erreichen. Die regelmäßigen Berichtszeitpunkte des Bürgermeisters an den Rat können von der Gemeinde eigenverantwortlich bestimmt werden.

### **10. Die Dringlichkeitsentscheidung**

In haushaltswirtschaftlichen Angelegenheiten ist vielfach eine Entscheidung des Rates der Gemeinde einzuholen bzw. eine Beschlussfassung des Rates herbeizuführen, z. B. bei einem erheblichen Mehrbedarf im Haushaltsjahr (vgl. z. B. § 83 Absatz 2 GO NRW). Sofern der Rat der Gemeinde dann nicht rechtzeitig einberufen und die Sachentscheidung auch nicht aufgeschoben werden kann, weil sonst erhebliche Nachteile oder Gefahren für die Gemeinde entstehen können, ist eine Dringlichkeitsentscheidung möglich (vgl. § 60 Absatz 1 GO NRW). In diesen Fällen kann dann z. B. der Bürgermeister zusammen mit einem Ratsmitglied in der Sache entscheiden, weil diese beiden Personen dem Rat als Mitglieder angehören.

Die in der Sache getroffene Dringlichkeitsentscheidung ist dann dem Rat in seiner nächsten Sitzung zur Genehmigung vorzulegen (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Der Rat erlangt Kenntnis in der Sache und mit der Geneh-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

migung der Dringlichkeitsentscheidung die Entscheidung ihre endgültige Bestandskraft. Der Rat ist nicht verpflichtet, die getroffene Dringlichkeitsentscheidung zu genehmigen. Er kann die getroffene Entscheidung auch wieder aufheben (vgl. § 60 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Andererseits kann durch eine Dringlichkeitsentscheidung keine gemeindliche Nachtragssatzung erlassen werden.

Auf eine Nachtragssatzung finden die Vorschriften für die Haushaltssatzung eine entsprechende Anwendung (vgl. § 81 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Bei einem Bedarf für eine Nachtragssatzung aufgrund der Haushaltsausführung oder der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr kann die Nachtragssatzung nur rechtswirksam erlassen werden, wenn auch das dafür vorgeschriebene förmliche Verfahren durchgeführt worden ist (vgl. § 80 GO NRW). Die notwendige Ratsentscheidung über die Nachtragssatzung kann aus den zeitlichen Bedürfnissen heraus nicht durch eine Dringlichkeitsentscheidung ersetzt werden.

## **11. Der Sonderfall „Fraktionszuwendungen“**

### **11.1 Die Grundlagen der Zuwendungsgewährung**

Die Gemeinde hat aus ihren jährlichen Haushaltsmitteln den Fraktionen und den Gruppen im Rat und in den Bezirksvertretungen der Gemeinde sowie auch einzelnen Ratsmitgliedern im notwendigen Umfang finanzielle Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung zu gewähren (vgl. § 56 Absatz 3 GO NRW). Durch die gesetzlich bestimmte Zuwendungsgewährung soll die Tätigkeit der Fraktionen und Gruppen sowie einzelner Ratsmitgliedern sachgerecht unterstützt werden. Sie erstreckt sich deshalb auch nur auf die sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung.

Die gemeindliche Zuwendungsgewährung und die Veranschlagung der dafür notwendigen Haushaltsmittel im gemeindlichen Haushaltsplan sind dabei darauf auszurichten, dass bei den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern auch ein entsprechender Bedarf für eine solche Unterstützung durch die Gemeinde besteht. Die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder haben einen grundsätzlichen Anspruch auf eine sachgerechte und willkürfreie Teilnahme an der Vergabe der durch den gemeindlichen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel.

Bei einzelnen Ratsmitgliedern kann dann eine Zuwendungsgewährung erfolgen, wenn diesen Personen nicht die notwendigen Sachmittel und Kommunikationsmittel zur Vorbereitung auf die Ratssitzung von der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden. Alle Zuwendungsberechtigten müssen mit den gewährten Haushaltsmitteln sachgerecht im Haushaltsjahr wirtschaften. Sie können von der Gemeinde keine weiteren Zuwendungen verlangen, wenn eingegangene oder übernommene Verpflichtungen nicht erfüllt werden können. Die weitere Ausgestaltung der Zuwendungsgewährung obliegt der Gemeinde in eigener Verantwortung.

### **11.2 Der Nachweis der Zuwendungsgewährung**

#### **11.2.1 Der Ausweis im Rahmen der Haushaltsplanung**

Die für die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder im Haushaltsjahr vorgesehenen Zuwendungen sind in einer besonderen Anlage zum gemeindlichen Haushaltsplan darzustellen. In dieser Anlage müssen nicht nur jeweils getrennte Angaben zu den einzelnen Fraktionen, den Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern gemacht werden, sondern es muss auch zwischen den vorgesehenen Geldleistungen und den von der Gemeinde erbrachten geldwerten Leistungen unterschieden werden (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW i. V. m. Nummer 1.4.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Als geldwerte Leistungen der Gemeinde gelten z. B. die Bereitstellung von Büroausstattungen und von Räumlichkeiten sowie von Fahrzeugen oder Personal, aber auch die Übernahme laufender oder einmaliger Kosten. Mit dem dem gemeindlichen Haushaltsplan beizufügenden Übersichten werden die Geldleistungen und geldwerten Leistungen der Gemeinde an die freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie an einzelne Ratsmitglieder für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft transparent gemacht. Die Muster für die Anlage zum Haushaltsplan sind der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.4.1 des o. a. Runderlasses).

### **11.2.2 Die Überwachung im Rahmen der Bewirtschaftung**

Den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern werden die zweckbezogenen Zuwendungen für sächliche und personelle Aufwendungen für die Geschäftsführung jahresbezogen unter Beachtung der Veranschlagung im Haushaltsplan und der Bedarfsdeckung gewährt. Im Rahmen der Zuwendungsgewährung muss vom Bürgermeister entschieden werden, ob und in welchen Fällen, ggf. auch unterjährig, die zweckentsprechende Verwendung der gewährten Zuwendungsmittel überwacht werden soll. Bei unterjährigen Sachstandsberichten kann z. B. eine Angabe darüber gefordert werden, ob die gewährten Zuwendungen tatsächlich in vollem Umfang benötigt werden.

Zur Überwachung im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung gehört auch die Prüfung der Gemeinde, ob die den Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern gewährten Zuwendungen eine ausreichende Finanzierung im Sinne der Vorschrift des § 56 Absatz 3 GO NRW darstellen. Es ist aus Sicht der Gemeinde als Zuwendungsgeber daher sowohl die zweckentsprechende Verwendung als auch die ausreichende Bedarfsdeckung zu prüfen und zu beurteilen. Ggf. muss auch geprüft werden, ob die Zuwendungsempfänger einen gesetzlichen Anspruch auf einen Mehrbedarf haben, der dann von der Gemeinde zu erfüllen wäre.

Eine Prüfung wäre von der Gemeinde auch dann vorzunehmen, wenn Kenntnisse darüber gewonnen werden, dass die gewährten Zuwendungen nicht im vollen Umfang benötigt werden. In solchen Fällen wäre dann regelmäßig eine Rückzahlung zu fordern, denn eine Ansammlung nicht benötigter gemeindlicher Finanzmittel durch Dritte ist als nicht zulässig anzusehen. Eine mögliche Rücklagenbildung dürfte im Rahmen einer Zuwendungsgewährung auch nur mit Schwierigkeiten überprüfbar sein.

Bei der Gemeinde ist daher eine sachliche Kontrolle zwingend vorzunehmen, wenn sich aufgrund von Erkenntnissen zeigt, ggf. aus mehreren Jahren, dass eine erhebliche Differenz zwischen dem gesetzlichen Finanzierungsanspruch und den tatsächlich gewährten Fraktionszuwendungen besteht. In den Fällen von Minderbedarf oder Mehrbedarf dürfte es sinnvoll und sachgerecht sein, bereits im Ablauf des Haushaltsjahres die Bemessung der Fraktionszuwendungen zu überprüfen. Ob und ggf. in welchem Umfang die Fraktionszuwendungen künftig anzupassen sind, hat die Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden.

### **11.2.3 Der Nachweis im Rahmen des Jahresabschlusses**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen auch die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelnen Ratsmitglieder in die Ergebnisrechnung der Gemeinde einbezogen werden. Sie stellen für die Gemeinde ergebniswirksame Aufwendungen im Haushaltsjahr dar. Die Zuwendungsempfänger sind daher gefordert, durch einen Verwendungsnachweis gegenüber dem Bürgermeister den Umfang der tatsächlich verwendeten Zuwendung sowie die ordnungsgemäße Verwendung nachzuweisen. Die Beurteilung der Ergebnisse der Verwendungsnachweisprüfung muss die Gemeinde in eigener Verantwortung vornehmen.

Mit dieser haushaltsrechtlichen Nachweispflicht ist unmittelbar eine Überprüfungspflicht des Bürgermeisters verbunden. Die Ergebnisse aus den vom Bürgermeister geprüften Nachweisen fließen als Ist-Werte in die Ergebnisrechnung ein und sind dort in den Plan-/Ist-Vergleich aufzunehmen, durch den die tatsächliche Ausführung der



gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch einen Vergleich des betreffenden Ansatzes der Haushaltsposition und dem Ist-Wert offengelegt wird. Dabei sind auch mögliche Differenzbeträge zwischen den gewährten Zuwendungen und den tatsächlich verwendeten Zuwendungen zu berücksichtigen. Die daraus ggf. zu ziehenden haushaltswirtschaftlichen Schlüsse muss die Gemeinde in eigener Verantwortung vornehmen

#### **11.2.4 Die Rückgabe nicht benötigter Mittel**

Bei der Nachweisführung über die Verwendung der an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder gewährten Zuwendungen und in den Verwendungsnachweisen ausgewiesenen Differenzbeträgen ist die Verwendung der haushaltsrechtlichen Begriffe „Überschüsse“ und „Fehlbeträge“ für diese Beträge regelmäßig nicht geeignet. Den Vereinigungen von Ratsmitgliedern wird mit den Zuwendungen kein abzurechnendes haushaltsmäßiges Budget zur Verfügung gestellt, bei dem nach Ablauf des Haushaltsjahres ein Jahresergebnis (Überschuss/Fehlbetrag) festzustellen und der Umgang damit festzulegen wäre.

In den Fällen, in denen die den Fraktionen gewährten Zuwendungen nicht in vollem Umfang benötigt wurden oder nicht ausreichend waren, muss durch den Bürgermeister aufgrund des ihm vorliegenden Nachweises über die Verwendung der Zuwendung entschieden werden, wie in solchen Fällen zu verfahren ist. Es dürfte regelmäßig nicht mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vereinbar sein, dass die Fraktionen nicht benötigte Finanzmittel über das Haushaltsjahr hinaus behalten, um diese erst zu einem späteren Zeitpunkt (im Folgejahr) einsetzen zu können. Falls ein solches Verfahren zugelassen würde, könnte es zu einer Rücklagenbildung kommen, die im Rahmen einer Zuwendungsgewährung nur mit Schwierigkeiten überprüfbar sein dürfte.

Bei einer Feststellung, dass Fraktionen, Gruppen oder einzelne Ratsmitgliedern die ihnen gewährten Zuwendungen im Haushaltsjahr nicht in voller Höhe für ihre Geschäftsführung benötigt haben, sollte es zu einer entsprechenden Rückzahlung des nicht benötigten Betrages an die Gemeinde kommen. Ein Verzicht der Gemeinde auf die Rückzahlung ist nicht als zulässig anzusehen. Abhängig vom Geschäftsablauf kann bei zeitlichen Überschneidungen einer Rückzahlung mit der Auszahlung einer neuen Zuwendung an einen Zuwendungsberechtigten eine Verrechnung der Zahlungen im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung erfolgen.

In diesem Zusammenhang kommt es nicht darauf an, ob die Fraktionszuwendungen in pauschalierter oder in anderer Form den Zuwendungsberechtigten gewährt werden und in welchem zeitlichen Ablauf die Zahlungen erfolgen. Eine Abweichung von den grundsätzlichen Prinzipien und dadurch ggf. eine weitergehende Finanzierung in Form der Bildung von Rücklagen oder der Deckung möglicher Fehlbeträge aus früheren Jahren ist als Regelfall mit Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorgaben grundsätzlich nicht vereinbar.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen bei Aufgabenerfüllung):**

##### **1.1.1 Die veranschlagten Ermächtigungen**

Bei der Bewirtschaftung der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen durch die Gemeinde ist die zeitliche Bindung der Ermächtigungen an das Haushaltsjahr sowie die sachliche Bindung an den dazu im Einzelnen festgelegten Zweck einzuhalten, soweit dafür nicht im Einzelfall besondere Ausnahmen zugelassen worden sind. Der Begriff "Ermächtigung" erstreckt sich dabei auf alle Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan, aufgrund derer die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen möglich wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Festlegung, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die Aufgabenerfüllung der Gemeinde dies erfordert, bezieht sich sowohl auf die veranschlagten Aufwendungen und Auszahlungen als auch auf die veranschlagten Erträge und Einzahlungen. Deren Zuordnung zu den haushaltsmäßigen Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ in den einzelnen Bestandteilen des gemeindlichen Haushaltsplans verstärkt die getroffene Zwecksetzung.

Für bestehende rechtliche und wirtschaftliche Gegebenheiten bei der Gemeinde wird dadurch aufgezeigt, in welcher haushaltswirtschaftlichen Größenordnung und unter welcher Zwecksetzung die Gemeinde ihre Verpflichtungen erfüllen oder ihre Ansprüche im Haushaltsjahr verwirklichen will. Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wird deshalb nicht nur aus Gründen der Klarheit und Nachvollziehbarkeit aufgezeigt, in welchem Umfang aus den geplanten gemeindlichen Geschäftsvorfällen Erträge oder Einzahlungen erwartet oder Aufwendungen oder Auszahlungen entstehen werden.

Mit dem Ablauf des Haushaltsjahres verlieren die Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan grundsätzlich ihre Gültigkeit. Ein besonderer Umgang mit Aufwendungen und Auszahlungen ist daher haushaltsrechtlich in der Vorschrift über Ermächtigungsübertragungen verankert worden (vgl. § 22 GemHVO NRW). Es ist für deren Ermächtigungen eine generelle Übertragbarkeit zugelassen worden, um Einschränkungen in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu vermeiden. Der Bürgermeister hat dazu mit Zustimmung des Rates die Grundsätze über Art, Umfang und Dauer der Ermächtigungsübertragungen zu regeln.

Für die Ermächtigungen zu den gemeindlichen Erträgen und Einzahlungen bedarf es dabei keiner besonderen Übertragungsregelung. Bei diesen Ermächtigungen muss ggf. ihre Zweckbindung über das Haushaltsjahr hinaus gesichert werden, wenn die Erträge oder Einzahlungen aufgrund rechtlicher Verpflichtungen der Gemeinde zweckgebunden zu verwenden sind. Eine solche sachliche Bindung besteht auch bei den Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen oder von Auszahlungen, wenn diese noch nicht vollständig in Anspruch genommen worden sind, aber im folgenden Haushaltsjahr noch ein Bedarf dafür besteht.

### **1.1.2 Die Inanspruchnahme**

Die haushaltsrechtliche Festlegung, dass die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert, verpflichtet die Gemeinde sowohl bei ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit als auch der Finanzierungstätigkeit den gemeindlichen Geschäftsablauf so zu gestalten, dass nicht vorschnell oder zu früh bzw. ohne einen konkret eingetretenen Bedarf die Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen in Anspruch genommen oder aufgrund der Ermächtigungen für Erträge und Einzahlungen die Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten geltend gemacht werden.

Die Inanspruchnahme von Ermächtigungen für Aufwendungen oder Auszahlungen setzt nicht erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Aufwendungen für die Gemeinde wirtschaftlich entstanden sind, oder die Auszahlungen tatsächlich geleistet worden sind. Sie beginnt vielmehr bereits mit den örtlichen Entscheidungen, einen Dritten zu beauftragen oder zu Leistungen heranzuziehen, z. B. durch Auftragsvergaben und Vereinbarungen, die zu wirtschaftlichen und rechtlichen Bindungen der Gemeinde führen. Mit solchen Maßnahmen wird bereits über die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen verfügt bzw. der gemeindliche Haushaltsplan ausgeführt.

Die Gemeinde muss deshalb durch geeignete Maßnahmen dafür Sorge tragen, dass die Inanspruchnahme der Ermächtigungen in der Art und Weise erfolgt, wie es die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert. Aus der wirtschaftlichen Haushaltsführung der Gemeinde heraus soll die Gemeinde deshalb die Möglichkeiten ihres Haushaltsplans grundsätzlich auch nur in dem Umfang nutzen, wie es für die gemeindliche Aufgabenerfüllung notwendig ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Sie soll daher auch den Zweck der einzelnen Ermächtigungen nicht ausweiten oder nach Ersatzmöglichkeiten suchen, um eine Ermächtigung in Anspruch nehmen zu können.

Am Ende eines Haushaltsjahres ist es deshalb unzulässig, noch nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen nur deswegen auszuschöpfen, weil die Haushaltsmittel dann als erspart gelten und die Verfügbarkeit in Zukunft volumenmäßig reduziert werden könnte. Für eine Inanspruchnahme solcher Haushaltsmittel liegt aus der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr heraus kein gewichtiger Grund vor. Diese Sachlage gilt gleichermaßen für die Übertragung von Ermächtigungen in folgende Haushaltsjahr (vgl. § 22 GemHVO NRW). Sie soll nur erfolgen, wenn im Folgejahr noch ein Erfordernis besteht, den auf das Haushaltsjahr ausgerichteten Zweck der Ermächtigung erfüllen zu müssen und auch zu können.

## **1.2 Zu Satz 2 (Überwachung der Inanspruchnahme von Ermächtigungen):**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde muss für ihre Bürger sachgerechte Leistungen erbringen und Einrichtungen schaffen, die von der örtlichen Gemeinschaft zur Nutzung und zur Sicherung eines möglichst hohen Lebensstandards sowie zur Wahrung einer weitgehenden Gleichheit der Lebensverhältnisse benötigt werden. Die Gemeinde hat dabei darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern getragen werden.

Für die Erfüllung der Aufgaben bildet die gemeindliche Haushaltswirtschaft die Grundlage. Die Gemeinde muss daher die allgemeinen Haushaltsgrundsätze und bei der Haushaltsplanung festgelegte Bewirtschaftungsregelung bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans beachten. Diese Sachlage erfordert eine geeignete Überwachung der Inanspruchnahme der Ermächtigungen des Haushaltsplans.

Die Kontrollpflicht der Gemeinde sowie die Gebote zum wirtschaftlichen und sparsamen Handeln beinhalten deshalb, dass sich die Gemeinde stetig ausreichende Kenntnisse über den Stand der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr verschafft. Der Gemeinde obliegt es im Rahmen ihrer Finanzhoheit eigenverantwortlich, die Art und Weise der Überwachung sowie deren Umfang unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich festzulegen und die Umsetzung der Überwachung zu kontrollieren.

Die örtliche Überwachung durch die Gemeinde soll insgesamt dazu beitragen, die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu gewährleisten. Sie soll auch sicherstellen, dass nur im Rahmen der eingeräumten Berechtigungen die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfolgt und erhebliche oder unbestimmbare Risiken für die Gemeinde vermieden werden. Mit diesen Zielsetzungen sind unmittelbar auch pflichtige Prüfungsaufgaben für die Gemeinde verbunden, die im Rahmen der örtlichen Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und die örtliche Rechnungsprüfung zu erfüllen sind (vgl. 10. Teil der GO NRW).

### **1.2.2 Die Umsetzung der Überwachung**

Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung und Entscheidungsfreiheit die Form der örtlichen Überwachung zu konkretisieren, denn die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält dazu keine besondere Festlegung. Außerdem ist auch der Begriff „Überwachung“ nicht näher definiert worden. Nach allgemeinem Verständnis werden unter dem Begriff die gemeindlichen Maßnahmen verstanden, die eine Beurteilung bzw. Kontrolle der Einhaltung der im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen im Rahmen der Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ermöglichen.

Die Gemeinde muss in geeigneter Weise festlegen, zu welchen Zeitpunkten und in welchem Umfang (regelmäßig und/oder anlassbezogen) im Haushaltsjahr eine förmliche Überwachung unter Einsatz geeigneter Instrumente zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

erfolgen hat, z. B. z. B. auch in Form einer ständigen Verfügbarkeitskontrolle. Bei der Konkretisierung der Überwachung hat die Gemeinde zu beachten, dass die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan i. d. R. nicht erst aufgrund von Buchungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfolgt. Sie beginnt liegt vielmehr bereits mit der Erteilung von Aufträgen an Dritte sowie den Abschluss von Verträgen und ähnlichen Rechtsgeschäften.

Durch geschäftliche Tätigkeiten, die Verpflichtungen für die Gemeinde bewirken können, wird die Verfügbarkeit einzelner haushaltswirtschaftlicher Ermächtigungen für das Haushaltsjahr bereits eingeschränkt. Die Überwachung muss daher die Vereinbarungen zur Umsetzung geplanter Maßnahmen umfassen, ohne dass bereits haushaltswirtschaftliche Buchungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung tatsächlich vorzunehmen sind. Ebenso sind die in Vorjahren zulasten der folgenden Haushaltsjahre in Anspruch genommenen Verpflichtungsermächtigungen zu berücksichtigen, weil dadurch die Verfügbarkeit von Ermächtigungen beschränkt wird (vgl. § 13 GemHVO NRW).

**Bei der** Umsetzung der Überwachung ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass nicht nur die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung von Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind (vgl. § 77 GO NRW). Die Kontrolle der Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen (Forderungen) gehört ebenfalls zur Aufgabe der haushaltsmäßigen Überwachung durch die Gemeinde. Sie muss daher grundsätzlich sicherstellen, dass die Schuldner der Gemeinde ihre Verpflichtungen gegenüber der Gemeinde fristgerecht erfüllen. Andererseits ist in die Überwachung von der Gemeinde auch die Kontrolle der Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen einzubeziehen, z. B. die Tilgung der Schulden der Gemeinde.

In den Rahmen einer gemeindlichen Überwachung gehört auch die örtliche Rechnungsprüfung, die u. a. die Aufgabe hat, die Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung laufend zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Alle Überwachungsaufgaben sollen örtlich so ausgestaltet werden, dass haushaltswirtschaftliche Einschränkungen nicht wegen eines fehlerhaften Handelns auftreten. Von der Gemeinde soll daher gewährleistet werden, dass möglichst kein Zwangsvollstreckungsverfahren wegen einer Geldforderung gegen die Gemeinde eingeleitet wird und der Gläubiger der Gemeinde dafür eine Zulassungsverfügung bei der Aufsichtsbehörde beantragen muss (vgl. § 128 Absatz 1 GO NRW).

### **1.3 Zu Satz 3 (Überwachung der Verpflichtungsermächtigungen):**

Die Gemeinde ist durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich verpflichtet worden, die Inanspruchnahme der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen zu überwachen. Eine Verpflichtungsermächtigung liegt vor, wenn durch eine Veranschlagung im Haushaltsplan eines Haushaltsjahres der Rat die Gemeindeverwaltung ermächtigt, im Haushaltsjahr bereits Verpflichtungen einzugehen, die erst in künftigen Haushaltsjahren zur Leistung von investiven Auszahlungen führen.

Mit der Einbeziehung von Verpflichtungsermächtigungen in den Haushaltsplan hat der Rat die Möglichkeit, bei der Beratung des Haushalts die schon voraussehbaren liquiditätsmäßigen Belastungen der künftigen Haushaltsjahre aus begonnenen Investitionsmaßnahmen in seine Entscheidung einzubeziehen, denn die Finanzierung von Investitionen ist insgesamt sicherzustellen. Aufgrund der Bedeutung solcher Verpflichtungen für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren ist in der Vorschrift ausdrücklich ein Bezug zu den Sätzen 1 und 2 hergestellt worden.

Die Gemeinde darf daher die im Haushaltsplan veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen nur in Anspruch nehmen, wenn die Aufgabenerfüllung bzw. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans dies erfordert. Für die Überwachung der Inanspruchnahme der Verpflichtungsermächtigungen hat die Gemeinde in eigener Verantwortung geeignete Maßnahmen ergreifen. Um die haushaltsrechtlichen Gebote einzuhalten, kann z. B. festgelegt werden, dass die vorherige Zustimmung des Kämmers einzuholen ist, wenn bei Investitionsmaßnahmen neue Verpflichtungen eingegangen werden sollen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Möglichkeit der Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan schließt jedoch das Eingehen von anderen Verpflichtungen, für die keine Ermächtigungen veranschlagt wurden oder auch nicht veranschlagt werden müssen, durch die Gemeinde nicht aus. Insbesondere im Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit werden vielfach Rechtsgeschäfte durch die Gemeinde abgeschlossen, die Aufwendungen in den Folgejahren des Haushaltsjahres verursachen, z. B. die Einstellung von Beschäftigten, Miet- oder Pachtverträge.

Derartige langfristige Verpflichtungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde fallen unter die allgemeine haushaltswirtschaftliche Kontrolle und Überwachung der Gemeinde. Sie müssen jährlich im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung sachgerecht berücksichtigt werden. Diese gemeindlichen Verpflichtungen sind nicht zu den Verpflichtungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit zu zählen, die der Überwachung nach dieser Vorschrift unterliegen.

**1.4 Zu Satz 4 (Bereitstellung von Finanzmitteln für Investitionen):**

Für die Gemeinde besteht die grundsätzliche haushaltsrechtliche Verpflichtung, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Für die Inanspruchnahme der im Finanzplan veranschlagten Ermächtigungen für Investitionen muss gegeben sein, dass die gemeindliche Aufgabenerfüllung die Inanspruchnahme erfordert und dass die rechtzeitige Bereitstellung der benötigten Finanzmittel gesichert ist. Von einer rechtzeitigen Bereitstellung dieser Finanzmittel durch die Gemeinde kann i.d.R. ausgegangen werden, wenn bis zum Zeitpunkt der Leistung der Investitionsauszahlungen die dafür vorgesehenen Finanzmittel verfügbar sind.

Die Sicherung der rechtzeitigen Bereitstellung der Finanzmittel für investive Auszahlungen soll auch unter Berücksichtigung der ggf. von Dritten zugesagten oder gewährten Zuwendungen erfolgen. Bei der Prüfung, ob eine rechtzeitige Verfügbarkeit der Finanzmittel von Dritten möglich ist, soll zudem auch der Ausführungsstand der gemeindlichen Investition betrachtet werden. In diesem Zusammenhang sind daher auch die Bestimmungen über gemeindliche Investitionen, die Gesamtdeckung und über die Kreditaufnahme zu beachten (vgl. § 86 GO NRW sowie §§ 14 und 20 GemHVO NRW).

Bei der Gemeinde können aber auch weitere haushaltsrechtliche Vorschriften für die Bereitstellung der Finanzierung von Investitionen betroffen sein, z. B. wenn ein außerplanmäßiger Auszahlungsbedarf entstanden ist (vgl. § 83 GO NRW). In die Prüfung der Bereitstellung von Finanzmitteln für Investitionen durch die Gemeinde sind daher unterschiedliche Aspekte einzubeziehen. Die Mittelbereitstellung für gemeindliche Investitionen kann zudem auch zum Eingehen neuer Verpflichtungen zulasten künftiger Haushaltsjahre führen.

Eine rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel für Investitionen durch die Gemeinde kann dann nicht als gesichert angesehen werden, wenn die Gemeinde eine Zuwendung beantragt hat, diese aber tatsächlich noch nicht vom Zuwendungsgeber bewilligt worden ist. In Zuwendungsverfahren des Landes wird dann oftmals ein „vorzeitiger Maßnahmenbeginn“ zugelassen, sodass der Erhalt einer Zuwendung nicht grundsätzlich auszuschließen ist. Durch eine solche Erklärung des Zuwendungsgebers wird jedoch nur bestätigt, dass die Gemeinde mit der geplanten Investitionsmaßnahme beginnen kann, ohne dass ihr deswegen die beantragte Zuwendung versagt wird.

**1.5 Zu Satz 5 (Bereitstellung und Finanzierung laufender Maßnahmen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde darauf zu achten, dass durch die Inanspruchnahme der Ermächtigungen für geplante Investitionen die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt wird. Die Vorschrift steht daher in einem Zusammenhang mit dem Haushaltsgrundsatz der Liquiditätssicherung und der ausdrücklichen Vorgabe, die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6

GO NRW). Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber Dritten termingerecht und betragsgenau nachzukommen.

Diese haushaltsrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde bedingen eine angemessene Liquiditätsplanung unter sachgerechter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse (vgl. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Die Liquiditätsplanung unterstützt die Prüfung des Vorhandenseins liquider Mittel zu den Zahlungszeitpunkten, zu denen auch die Eigenmittel der Gemeinde gehören, die ihr vielfach als "allgemeine Deckungsmittel" gezahlt werden. Bei der Inanspruchnahme allgemeiner Deckungsmittel für neue investive Maßnahmen muss die Gemeinde insbesondere darauf achten, dass die Weiterführung bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt wird.

Aus dieser Sachlage ergibt sich, dass allgemeine Deckungsmittel zunächst für die Weiterführung von bereits laufenden Maßnahmen eingesetzt werden müssen, bevor diese Finanzmittel von der Gemeinde für neue Investitionsmaßnahmen genutzt werden können. In besonderen Einzelfällen kann es davon Ausnahmen geben, wenn z. B. der Beginn einer neuen Investitionsmaßnahme wichtig und vordringlich ist und die Fortführung laufender Investitionsmaßnahmen ohne wirtschaftliche Schäden unterbrochen werden kann.

## **2. Zu Absatz 2 (Ausnahme vom Bruttoprinzip für Abgaben):**

### **2.1 Der Überblick**

#### **2.1.1 Allgemeine Sachlage**

Das NKF beinhaltet als Haushaltsgrundsätze die Vorgabe für die Gemeinde, eine zutreffende Periodenabgrenzung vorzunehmen sowie das Bruttoprinzip anzuwenden. Mit der ausdrücklichen Bestimmung, dass Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzuzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, wird haushaltsrechtlich eine wichtige Ausnahme vom Bruttoprinzip zugelassen. Wegen der davon betroffenen zahlungswirksamen Ertragsarten wirkt sich die haushaltsrechtliche Vorgabe auch unmittelbar auf die damit verbundenen Zahlungen aus, sodass ein entsprechendes Vorgehen auch in der gemeindlichen Finanzrechnung von der Gemeinde zu erfolgen hat.

Die besondere haushaltsrechtliche Regelung soll dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinde Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können und eine sachgerechte Aufteilung auf mehrere Haushaltsjahre auf erhebliche Schwierigkeiten stößt. Das von der Gemeinde anzuwendende Bruttoprinzip soll bei den wichtigen Arten der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung jedoch nicht zu unvertretbarer Verwaltungsarbeit führen.

Im Rahmen der Haushaltsplanung sind deshalb die Abgaben, die abgabeähnlichen Erträge und die allgemeinen Zuweisungen mit ihrem voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Nettobetrag im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen. Es ist ein Ertrag, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen für die Gemeinde als voraussichtlicher Ertrag des Haushaltsjahres verbleibt. Die Einordnung der Regelung in die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung soll klarstellen, dass sich deren Anwendung auch auf die Haushaltsplanung und Haushaltsabrechnung erstreckt.

#### **2.1.2 Die betroffenen Ertragsarten**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt nur für die konkret benannten Ertragsarten, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, die i. d. R. aufgrund einer regelmäßig wiederkehrenden Leistungspflicht des Dritten entstehen, eine Ausnahme vom haushaltsrechtlichen Bruttoprinzip zu. Die Ausnahmemöglichkeit steht deshalb auch in einem unmit-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

telbaren Zusammenhang mit den Vorgaben für die Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltplan der Gemeinde und wird dadurch abgegrenzt (vgl. § 2 GemHVO NRW). Diese Bindung lässt auch Aufwendungen zu, bei denen die Zahlungen erst zu einem späteren Zeitpunkt zu leisten sind, z. B. bei Rückstellungen.

Unter allgemeinen Zuweisungen werden Finanzleistungen an die Gemeinde verstanden, an die keine haushaltsmäßigen Vorgaben für den Empfänger gebunden sind. Die an Dritte zu leistenden Umlagen, auch wenn sie in allgemeiner Form erfolgen und nicht zweckbezogen oder aufgabenbezogen bestimmt worden sind, stehen dem Umlageberechtigten auf der Grundlage seiner Aufgaben und zu deren Erfüllung zu und werden durch ihn erhoben und nicht durch die Gemeinde festgelegt. Sie stellen daher keine Zuweisungen dar, die von der Gemeinde konkret bestimmbar und grundsätzlich von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde abhängig gemacht werden können.

Das Vorliegen von steuerähnlichen Abgaben richtet sich u. a. danach, ob die wesentlichen Merkmale einer Steuer erfüllt sind. Von ihrem materiellen Regelungsinhalt unterscheiden sich die steuerähnlichen Abgaben nicht von den Steuern, sodass die steuerähnlichen Abgaben zu mindestens mit ihrem Nebenzweck der Erzielung von Erträgen dienen müssen. Diese Zweckbestimmung grenzt für die Gemeinde die Steuern und steuerähnliche Abgaben von allen anderen außersteuerlichen Geldleistungspflichten ab, z. B. den Gebühren oder Beiträgen. Ebenso dürfen die Nebenkosten, z. B. Zinsen oder sonstige Zuschläge, nicht in die Ausnahme einbezogen werden.

### **2.1.3 Die besonderen Verrechnungsvorgaben**

#### **2.1.3.1 Der Begriff „Zurückzuzahlen“**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird die Zulässigkeit einer Verrechnung bestimmter Aufwendungen mit den Erträgen aus Abgaben, abgabeähnlichen Erträgen und allgemeinen Zuweisungen an die Verpflichtung der Gemeinde geknüpft, gegenüber einem Dritten eine Finanzleistung erbringen zu müssen. Dieser Vorgabe liegen keine im Einzelnen benannten gemeindlichen Geschäftsvorfälle zugrunde, sondern allein die Tatsache, dass die Gemeinde über bestimmte Arten von Erträgen verfügt, die ihr tatsächlich nicht zustehen.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Verwaltungstätigkeit festgestellt, dass sie gegenüber einem Dritten einen zu hohen Anspruch geltend gemacht hat, den der Dritte bereits erfüllt hat. Der Dritte kann aber auch zu hohe Finanzleistungen als Vorausleistungen erbracht haben. Die unmittelbare Verknüpfung zwischen dem fehlenden Anspruch der Gemeinde und der vom Dritten erbrachten Finanzleistung hat zur Verwendung des Begriffs „Zurückzuzahlen“ in der haushaltsrechtlichen Vorschrift geführt. Der Begriff ist daher gleichermaßen auf die ergebniswirksamen und auf die zahlungswirksamen Vorgänge in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausgerichtet.

#### **2.1.3.2 Der Begriff „Bei den Erträgen abzusetzen“**

Die Zulässigkeit einer Verrechnung bestimmter Aufwendungen mit den Erträgen aus Abgaben, abgabeähnlichen Erträgen und allgemeinen Zuweisungen bringt für die Gemeinde nicht nur mit sich, dass bei derartigen Geschäftsvorfällen haushaltsmäßig statt des Bruttoprinzips das Nettoprinzip zur Anwendung kommen darf. Sie erfordert für die Gemeinde insbesondere, dass im betreffenden Haushaltsjahr auch Erträge erzielt und unter den betreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagt bzw. in der Ergebnisrechnung nachgewiesen werden.

Die haushaltsrechtliche Festlegung „Bei den Erträgen abzusetzen“ verdeutlicht diesen Sachverhalt, denn grundsätzlich ist eine Absetzung von Aufwendungen von gemeindlichen Erträgen nur möglich, wenn bereits von der Gemeinde auch Erträge erzielt worden sind. Unter der betreffenden ertragsmäßigen Haushaltsposition muss daher im Haushaltsjahr ein Bestand verfügbar sein. Die zulässige Absetzung von Aufwendungen aus Rückzahlungen von den Erträgen durch die Gemeinde unterliegt dann nicht einer Beschränkung.

Für die Gemeinde kann sich aber dann eine Beschränkung der zulässigen Absetzung von Aufwendungen von den Erträgen ergeben, wenn unter einer betreffenden Haushaltsposition nur noch ein geringer Bestand oder kein Bestand an Erträgen vorhanden ist bzw. nachgewiesen werden kann. Die Gemeinde muss dann in ihrer Ergebnisrechnung auf die Absetzung von Aufwendungen aus Rückzahlungen von den Erträgen verzichten.

Im gemeindlichen Haushaltsplan kann eine ertragsmäßige Haushaltsposition keinen negativen Bestand aufweisen. Die Gemeinde muss daher dann die Aufwendungen aufgrund von Rückzahlungen unter einer Aufwandsposition in der Ergebnisrechnung erfassen. Die haushaltsrechtliche Pflicht der Gemeinde zur „Absetzung von den Erträgen“ steht dieser Erfassung (nicht absetzbarer) Aufwendungen nicht entgegen, denn sie setzt eine tatsächliche Möglichkeit bzw. Durchführbarkeit einer Absetzung durch die Gemeinde voraus.

## **2.1.4 Die haushaltsmäßigen Wirkungen**

### **2.1.4.1 Auf die Erträge**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt nur für die konkret benannten Ertragsarten eine Ausnahme vom haushaltsrechtlichen Bruttoprinzip zu. In der Vergangenheit hat es sich bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen haushaltswirtschaftlich durch die Gemeinde auch mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Diese Verrechnung war insbesondere in den Ertragsfällen sinnvoll, in denen eine regelmäßig wiederkehrende (jährliche) Leistungspflicht des Dritten besteht.

Die Ausnahmemöglichkeit nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift steht deshalb auch in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Vorgaben für die Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltplan der Gemeinde und wird dadurch abgegrenzt (vgl. § 2 GemHVO NRW). Im Rahmen der Haushaltsplanung sind die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, die abgabeähnlichen Erträge und die allgemeinen Zuweisungen daher mit ihrem voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Nettobetrag im Ergebnisplan zu veranschlagen.

Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsbewirtschaftung jedoch nur dann Abgaben, abgabenähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die von ihr zurückzuzahlen sind, im Rahmen der Veranschlagung sowie im Rahmen der Bewirtschaftung als Aufwand in den Ansatz der Ertragsposition einbeziehen, wenn nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen ein voraussichtlicher Ertrag bei der Gemeinde verbleibt. Die Gemeinde muss gewährleisten, dass die Nettobeträge bei den betroffenen Ansätzen im Ergebnisplan keinen negativen Wert annehmen.

Die betreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan sowie in der Ergebnisrechnung müssen nach einer Absetzung von Erstattungen daher immer noch einen positiven Bestand aufweisen, wenn eine Absetzung von den Erträgen als zulässig angesehen werden soll. Ein positiver Bestand muss sich zudem nicht nur bei den Absetzungen ergeben, die sich auf Erträge der Vorjahre beziehen, sondern auch dann, wenn durch im Haushaltsjahr notwendig gewordenen Absetzungen der „Ertragsansatz“ gemindert wird.

Die Einordnung der „Anrechnungsregelung“ in den Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung über die gemeindliche Haushaltsbewirtschaftung soll klarstellen, dass sich deren Anwendung gleichermaßen auf die Haushaltsplanung sowie die Haushaltsabrechnung erstreckt. Sie hat jedoch keine besondere Wirkung auf spezielle haushaltsrechtliche Vorschriften, sodass z. B. wegen der haushaltswirtschaftlichen Regelung eine Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren durch die Gemeinde nicht unzulässig ist oder wird.



#### **2.1.4.2 Auf die Zahlungen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, aufgrund derer das Nettoprinzip bei Abgaben, abgabeähnlichen Erträge und allgemeinen Zuweisungen zur Anwendung kommt, wirkt sich wegen dieser zahlungswirksamen Ertragsarten unmittelbar auf die damit verbundenen Zahlungen der Gemeinde aus. Von der Gemeinde müssen daher in entsprechender Art und Weise auch zahlungsmäßige Absetzungen erfolgen. Sie hat auch bei den ergebniswirksamen Auszahlungen aus einer Erstattungsverpflichtung auch in ihrer Finanzrechnung das Nettoprinzip anzuwenden.

Die gemeindlichen Zahlungen aus den Ertragsarten sind deshalb unter den einschlägigen Haushaltspositionen im gemeindlichen Finanzplan und in der Finanzrechnung in gleicher Weise zu behandeln bzw. von den Einzahlungen absetzen wie die Aufwendungen im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung. Die haushaltsrechtliche Vorgabe der Absetzung von Auszahlungen gilt daher nicht nur für die Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan, sondern ebenso für die Buchführung der Gemeinde und die kassenmäßige Erfassung sowie für die Nachweisführung in der Finanzrechnung im Jahresabschluss.

#### **2.1.5 Die Abgrenzungen der Ausnahme**

##### **2.1.5.1 Kein „negativer“ Ertragsbestand**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift gebietet der Gemeinde, Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen. Die Beachtung und die Umsetzung dieser Vorgabe setzt grundsätzlich voraus, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr auch Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen erhält und unter der Haushaltsposition ein Bestand besteht.

Der Gemeinde ist es jedoch nur bei einem positiven Bestand der Haushaltspositionen für die genannten Ertragsarten möglich, unmittelbar davon die zurückzahlenden Anteile abzusetzen. Sie muss dann nicht die „Erstattung“ an Dritte als ordentliche Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung erfassen. Eine Erfassung einer Rückzahlung als Aufwand tritt dann ein, wenn unter der entsprechenden Haushaltsposition der Ertragsart kein positiver Bestand vorhanden ist. Die Absetzung von den Erträgen geht haushaltsrechtlich und haushaltsmäßig nicht soweit, dass die Gemeinde einen „negativen“ Ertragsbestand in ihrem Ergebnisplan oder der Ergebnisrechnung auszuweisen darf.

##### **2.1.5.2 Kein Wechsel in der Ertragsart**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die zurückzahlen sind, bei den Erträgen abzusetzen sind, führt nicht dazu, dass die Gemeinde eigenverantwortlich eine ertragsbezogene Haushaltsposition dafür festlegen kann. Sie muss insbesondere die Differenzierung der Ertragsarten beachten, für die bei im Haushaltsjahr erzielbaren Erträgen mindestens Positionen im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sein müssen (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe sieht vor, dass für Erträge aus Steuern und ähnlichen Abgaben eine eigenständige Haushaltsposition, getrennt von der Haushaltsposition für Zuwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan zu bilden ist. Die Trennung der Ertragsarten verbietet es daher der Gemeinde, z. B. bei keinem Bestand an allgemeinen Zuweisungen die notwendige Zurückzahlung einer Zuweisung von der Haushaltsposition „Steuern“ abzusetzen. Sie muss dann die „Erstattung“ an Dritte als ordentliche Aufwendungen erfassen. Die Absetzung von den Erträgen geht haushaltsrechtlich und haushaltsmäßig nicht soweit, dass die Gemeinde deswegen eine nichtzutreffende Ertragsart haushaltsmäßig belasten darf.

### **2.1.5.3 Keine Konzessionsabgaben**

Für die Gemeinde stellen die Konzessionsabgaben, die sie von Dritten als Entgelt für die für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen erhält, keine steuerähnlichen Abgaben dar und fallen deshalb nicht unter die Ausnahmeregelung der haushaltswirtschaftlichen Vorschrift (vgl. § 2 KAV und § 48 Absatz 1 ENWG). Die Konzessionsabgaben als zweckbezogene Entgelte stellen trotz des Wortteiles „Abgaben“ in der Bezeichnung keine steuerähnlichen Abgaben für die Gemeinde dar und müssen getrennt davon im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden.

### **2.1.6 Die Einordnung in die Gemeindehaushaltsverordnung**

Bei der Anwendung der Vorschriften zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt es vorrangig auf die Zwecke und Ziele ihres Regelungsinhalts an. Die Einordnung einer Bestimmung in die Gemeindehaushaltsverordnung oder die Bezeichnung einer haushaltsrechtlichen Vorschrift ist daher nie allein ausschlaggebend für die Abgrenzung des Anwendungsbereiches. Bei der Festlegung der Absetzung von Abgaben, abgabeähnlichen Erträgen und allgemeinen Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, wird sowohl die gemeindliche Haushaltsplanung als auch die Ausführung des Haushaltsplans berührt. Die Vorschrift steht zudem nicht der periodengerechten Ressourcenzuordnung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entgegen.

Aus gesetzestechnischen Gründen ist aber auf eine gleiche wörtliche Regelung in mehreren Abschnitten der Gemeindehaushaltsverordnung verzichtet worden, denn eine Wiederholung des Regelungstextes beseitigt nicht automatisch die möglichen Zweifel. Die Bestimmung wurde nach ihrer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in die Gemeindehaushaltsverordnung eingeordnet. Sie erstreckt sich gleichwohl auch auf die Haushaltsplanung und die Haushaltsabrechnung.

Die Anwendung der haushaltswirtschaftlichen Absetzungsmöglichkeit wurde jedoch vorrangig bei der Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr gesehen. Bei den Buchungen im Rahmen der Haushaltswirtschaft ist in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung über die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu den Haushaltspositionen des gemeindlichen Haushaltsplans und damit über den zutreffenden Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss zu entscheiden. Die Vorschrift beschränkt sich daher nicht auf eine Anwendung im Rahmen der Haushaltsausführung der Gemeinde im Haushaltsjahr.

Die haushaltsrechtlich eingeräumte Absetzung von den Erträgen stellt für die Gemeinde daher keine Berichtigung im buchungstechnischen Geschehen oder dessen Ablauf dar (vgl. § 27 GemHVO NRW). Die beschränkte Möglichkeit zu Absetzungsbuchungen soll auch dazu beitragen, die Richtigkeit der gemeindlichen Buchungen zu sichern und das Auftreten fehlerhafter Buchungen zu vermeiden.

## **2.2 Die haushaltsmäßige Zuordnung der Erhebung von Steuern**

### **2.2.1 Die Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt**

Eine Steuerpflicht gegenüber der Gemeinde entsteht i. d. R. wirtschaftlich in dem Jahr, für das aus Sicht der Gemeinde als Steuerberechtigte eine Veranlagung vorgenommen wird. Für die Erhebung der einzelnen Steuerarten definieren die jeweiligen Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände, die einen Anspruch der Gemeinde begründen und die Voraussetzungen des Entstehens festlegen. Ein abstrakter Anspruch ist jedoch allein nicht ausreichend, damit von der Gemeinde eine Steuer erhoben und ein Ertrag realisiert werden kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Für eine sachgerechte Zuordnung bedarf es vielmehr einer konkreten Festsetzung durch einen gemeindlichen Leistungsbescheid, durch den der Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner Pflicht konkret herangezogen wird. Mit dieser Sachlage wird der gemeindliche Anspruch gegenüber Dritten verwirklicht. Es wird dadurch ein wertbegründender Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips geschaffen, der haushaltswirtschaftlich relevant ist.

Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinden gebietet ein haushaltswirtschaftliches Handeln, aufgrund dessen die Steuerpflicht erst nach der Verwirklichung der Anspruchstatbestände festgestellt werden kann. Nach der konkreten Festsetzung der Leistungsverpflichtung des Steuerschuldners können daher grundsätzlich erst gemeindliche Erträge entstehen. Die Erträge sollen dem Haushaltsjahr zugeordnet werden, in dem die Leistungspflicht des Dritten rechtsverbindlich gegenüber der Gemeinde besteht und der Erfüllungszeitpunkt feststeht.

Die Steuererträge der Gemeinde sollen daher dem Haushaltsjahr, in dem auf Basis der Bemessungsgrundlage die Steuerpflicht durch einen gemeindlichen Heranziehungsbescheid (Leistungsbescheid als Rechtsakt bzw. Verwaltungsakt) festgesetzt bzw. die Steuererträge realisiert werden können, zugerechnet werden. Auf die Bestandskraft bzw. Rechtskraft des gemeindlichen Bescheides kommt es dabei nicht an. Es ist dabei nicht der gegenüber dem Schuldner festgelegte Zahlungszeitpunkt ausschlaggebend.

Der Erfüllungszeitpunkt ist ein eigenständig festzusetzender Zeitpunkt. Er kann in bestimmten Fällen ggf. mit dem Zahlungszeitpunkt identisch sein. Der Ausgangspunkt für die Zuordnung ist zum Haushaltsjahr die rechtliche Entstehung durch Erlass eines Bescheides als Ausdruck der Willenserklärung der Gemeinde. Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber der Gemeinde und der wertbegründende Tatbestand (Realisationszeitpunkt). Der von der Gemeinde festgesetzte Erfüllungszeitpunkt muss daher nicht mit dem eingeräumten Zahlungszeitpunkt identisch sein.

Eine solche Verfahrensweise ist u. a. auch wegen des Problems, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in dem Haushaltsjahr, in dem die wirtschaftliche Ursache entsteht, gemessen werden kann, sondern erst in einem späteren Haushaltsjahr, sachgerecht. Erst zu dem Zeitpunkt, in dem die Gemeinde ihren Leistungsbescheid erlässt, ist die interne Steuerermittlung abgeschlossen und ein daraus entstehender Ertrag für die Gemeinde realisierbar. I. d. R. ist auch erst in diesem Rahmen das Ressourcenaufkommen verlässlich bewertbar.

Das Ressourcenaufkommen bei der Gemeinde entsteht daher objektiv betrachtet erst dann, wenn der Anspruch der Gemeinde durch einen Leistungsbescheid (Rechtsakt) objektiviert und ein wertbegründender Tatbestand für die gemeindliche Haushaltswirtschaft geschaffen wird. Die haushaltswirtschaftliche Festlegung der Zuordnung von Steuererträgen nach dem Erfüllungszeitpunkt, der im betreffenden Leistungsbescheid festgesetzt wurde, ist auch wegen der Notwendigkeit einer einheitlichen Handhabung sowie aus Gründen der Vereinfachung sachgerecht.

Sie folgt vorrangig dem Bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs und dem wertbegründenden Tatbestand und nicht ausschließlich nach dem Prinzip der ungewissen wirtschaftlichen Verursachung. Diese haushaltsmäßige Zuordnung ist aber auch unter Berücksichtigung des gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleichs sowie des gemeindlichen Finanzausgleichs erforderlich, um möglichst vergleichbare Ausgangsverhältnisse bei den Gemeinden zu gewährleisten, z. B. für die Ermittlung der Steuerkraft.

Die beschriebene haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen trägt der periodenbezogenen Zuordnung im Sinne des NKF in ausreichendem Maße Rechnung. Das haushaltsmäßige Zuordnungsprinzip ist von der Gemeinde sowohl bei Festsetzungsbescheiden als auch bei Vorauszahlungsbescheiden anzuwenden.

### **2.2.2 Die Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden**

Bei Leistungsbescheiden der Gemeinde als Vorauszahlungsbescheide aufgrund einer Steuerpflicht des Steuerschuldners sind die erzielbaren Erträge entsprechend dem im Bescheid festgelegten Erfüllungszeitpunkt ertragswirksam zu vereinnahmen. Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen die Leistungspflicht des Steuerschuldners und der wertbegründende Tatbestand für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

Bei Vorauszahlungsbescheiden, in denen die Gemeinde die Erfüllungstermine für folgende Haushaltsjahre festgesetzt hat, ist der erzielbare Ertrag dem Haushaltsjahr zuzurechnen, in dem der oder die Erfüllungszeitpunkte liegen. In solchen Fällen kommt für die haushaltsmäßige Zuordnung des gemeindlichen Ertrages nicht der Zeitpunkt der Festsetzung der Steuerpflicht im Leistungsbescheid in Betracht. Die festgesetzten Erfüllungszeitpunkte können dabei durchaus mit den vorgesehenen Zahlungszeitpunkten identisch sein.

Bei gemeindlichen Vorauszahlungsbescheiden, die im Haushaltsjahr bezogen auf das Haushaltsjahr erlassen werden, und in denen die Gemeinde die Erfüllung der Steuerpflicht durch den Steuerschuldner auf mehrere Zeitpunkte im Haushaltsjahr aufgeteilt hat, kann der jahresbezogene Erfüllungsbetrag bereits insgesamt im Zeitpunkt der Festsetzung der Steuerpflicht ergebniswirksam erfasst werden.

Die Gemeinde muss in solchen Fällen den erzielbaren Gesamtertrag nicht unterjährig nach den einzelnen Erfüllungsterminen in Teilbeträge aufteilen und erst dann entsprechend ertragswirksam vereinnahmen. Die festgesetzten Erfüllungszeitpunkte können auch dabei mit den vorgesehenen Zahlungszeitpunkten identisch sein. Bei einer Ertragszuordnung aufgrund von Vorauszahlungsbescheiden hat die Gemeinde zudem ggf. entstehende Anpassungen zu berücksichtigen. Sie hat die grundsätzliche Möglichkeit, die Vorauszahlungen der Steuer anpassen, die sich für den Erhebungszeitraum voraussichtlich ergeben wird (vgl. § 19 Absatz 3 GewStG).

Die Gemeinde muss dann die Anpassung bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats vornehmen. Das Finanzamt kann bis zu diesem Zeitpunkt den Steuermessbetrag für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen festsetzen, der sich voraussichtlich ergeben wird. An diese Festsetzung ist die Gemeinde bei der Anpassung der Vorauszahlungen gebunden.

### **2.2.3 Die Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden**

Bei Festsetzungsbescheiden der Gemeinde (auch Nachzahlungs- oder Rückforderungsbescheide) führt die endgültige Festsetzung der Leistungsverpflichtung des Steuerschuldners dazu, dass eine Zuordnung des noch erzielbaren Ertrages i. d. R. zu dem Haushaltsjahr vorzunehmen ist, in dem der endgültige Leistungsbescheid erlassen wird. Der Erfüllungszeitpunkt liegt i. d. R. bereits in der Vergangenheit wird aber erst im Zeitpunkt des Leistungsbescheides von der Gemeinde näher und ausreichend konkretisiert. Dadurch entstehen die endgültige Leistungspflicht des Steuerpflichtigen und der wertbegründende Tatbestand für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Sinne des Realisationsprinzips.

In den Fällen, in denen mit dem gemeindlichen Leistungsbescheid noch die Erfüllung einer ausstehenden Steuerpflicht eingefordert wird, kann der daraus erzielbare Ertrag von der Gemeinde mit der Bekanntgabe des Bescheides und unter Beachtung des Erfüllungszeitpunktes ertragswirksam vereinnahmt werden. Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund einer endgültigen Festsetzung der Steuerpflicht des Steuerschuldners nach ihrem Leistungsbescheid noch einen Steuerbetrag an den Steuerschuldner zu erstatten hat.

Beim Erlass eines Festsetzungsbescheides im gesetzlich festgelegten Zeitrahmen zur Aufstellung des gemeindlichen des Jahresabschlusses ist von der Gemeinde auch das Wertaufhellungsgebot zu beachten. Der Erfüllungszeitpunkt kann dabei für vergangene Jahre bestehen. Er soll dann in den Leistungsbescheiden der Gemeinde auf

den letzten Abschlussstichtag bezogen und festgesetzt werden, zu dem noch kein Jahresabschluss unter Einhaltung der Aufstellungsfrist 31. März besteht. Der von diesem Erfüllungszeitpunkt abweichende, in der Zukunft liegende Zahlungstermin steht dieser Verfahrensweise nicht entgegen.

#### **2.2.4 Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung**

Die haushaltsrechtliche Periodenabgrenzung gilt auch für gemeindliche Steuererträge, die aufgrund von Leistungsbescheiden der Gemeinde erzielt werden (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei der Zuordnung des erzielbaren Ertrages zu einem Haushaltsjahr ist grundsätzlich auf den Erfüllungszeitpunkt abzustellen, der in dem einzelnen Leistungsbescheid der Gemeinde festgesetzt worden ist. Diese Sachlage gilt grundsätzlich auch, wenn der Leistungsbescheid innerhalb der gesetzlichen Aufstellungszeit des gemeindlichen Jahresabschlusses von der Gemeinde an den Betroffenen ergeht.

Die Gemeinde muss jedoch in den Fällen, in denen sie erst innerhalb der gesetzlichen Aufstellungszeit des gemeindlichen Jahresabschlusses einen Bescheid erstellt, noch die bis zu diesem Zeitpunkt gewonnenen sachbezogenen Erkenntnisse für die haushaltswirtschaftliche Zuordnung der festzusetzenden Steuererträge durch die Beachtung des Wertaufhellungsprinzips berücksichtigen (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips bei Leistungsbescheiden der Gemeinde ist jedoch auf den gesetzlich bestimmten Aufstellungszeitraum von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres begrenzt.

Ohne diese Fristsetzung für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde läge es in deren Belieben, wann örtliche Informationen zu berücksichtigen sind, wenn die Informationen sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr beziehen (wertaufhellende Informationen). Der Bezug auf die gesetzliche Aufstellungsfrist dient daher auch dazu, die Gemeinde davon abzuhalten, auf mögliche Erkenntnisse in der Zukunft zu hoffen, um möglicherweise noch Erträge aus ihrer örtlichen Steuererhebung wirtschaftlich einem abgelaufenen Haushaltsjahr zuordnen zu können.

Die Gemeinde muss nicht nur bei der Steuererhebung den Grundsatz der Wertaufhellung beachten. Bereits der Grundsatz der Haushaltswahrheit verlangt von der Gemeinde, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft in der Planung, der Ausführung und der Abrechnung willkürfrei durch die Gemeinde erledigt werden muss. Das Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung ist daher nur ein weiterer Baustein für die Richtigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

#### **2.3 Die Festsetzung von Gebühren**

Die gemeindlichen Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung geschuldet werden. Sie dienen der Erzielung von Erträgen, um i. d. R. die Kosten der erbrachten öffentlichen Leistung zu decken. Die Verwaltungsgebühren sind daher Entgelte für die Inanspruchnahme von öffentlichen Leistungen und Amtshandlungen. Die Benutzungsgebühren sind demgegenüber Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen.

Die Gemeinde hat muss durch einen Gebührenbescheid ihren Anspruch geltend machen und den Ertrag nach der wirtschaftlichen Verursachung zuordnen. Bei einem Gebührenbescheid der Gemeinde für die Zukunft soll bezogen auf den im gemeindlichen Bescheid aufgeführten Leistungszeitraum, ein Ertrag dem betreffenden Haushaltsjahr zugerechnet werden, weil der Leistungszeitraum den künftigen Realisationszeitpunkt darstellt. In den Fällen, in denen sich eine Gebühren- oder Beitragsfestsetzung z. B. auf einen (überjährigen) Zeitraum erstreckt, muss wegen der beiden davon betroffenen Haushaltsjahre eine anteilige Aufteilung der erzielbaren Erträge auf das jeweilige betroffene Haushaltsjahr erfolgen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Die Ansprüche der Gemeinde auf Gebühren werden i. d. R. zu dem Zeitpunkt wirtschaftlich ertragswirksam, zu dem die Gemeinde die von ihr gewünschte Leistung erbracht hat und ihr ein Anspruch auf eine geldliche Gegenleistung durch den Vertragspartner zusteht, sofern keine Gebührenfreiheit oder Gebührenbefreiung besteht. Bei einer mehrmaligen unterjährigen Zahlungspflicht eines Dritten, z. B. bei Kindergartenbeiträgen, erfordert diese Sachlage keine monatliche Buchung der anteiligen Erträge. Es kann der erzielbare Gesamtertrag insgesamt ertragswirksam für das betreffende Haushaltsjahr erfasst werden.

In den Fällen, in denen durch die Gemeinde erst nach Ablauf des Haushaltsjahres die endgültige Gebührenfestsetzung vornimmt und die Festsetzung eine Nachzahlung vom Gebührenpflichtigen beinhaltet, wird die Nachzahlung i. d. R. mit der Bekanntgabe des Bescheides ertragswirksam, sofern bei der Gemeinde kein anderer wirtschaftlicher Zuordnungszeitpunkt besteht. Bei einem Leistungsbescheid innerhalb der gesetzlichen Aufstellungszeit des gemeindlichen Jahresabschlusses erlässt, setzt sie Informationen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr um (vgl. § 95 Absatz 3 GemHVO NRW). Wegen des dabei anzuwendenden Prinzips der Wertaufhellung muss von der Gemeinde geklärt werden, ob der erzielbare Ertrag noch dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzuordnen ist.

Die aufgezeigte Vorgehensweise gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund ihrer Gebührenfestsetzung einem Dritten einen Betrag zu erstatten hat. Die Fälligkeit der Zahlung der Gebührenschild oder einer Erstattung an den Gebührenpflichtigen bzw. eine eingeräumte Zahlungsfrist ist dabei nicht ausschlaggebend für die wirtschaftliche Zuordnung von gemeindlichen Erträgen zu einem Haushaltsjahr. Die Festsetzung von Gebühren in Form eines gemeindlichen Bescheides gebietet zwar das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde, jedoch ist wegen der zweiseitigen Leistungsverpflichtungen die wirtschaftliche Verursachung das ausschlaggebende Kriterium für die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von daraus entstehenden Erträgen und Aufwendungen.

### **3. Zu Absatz 3 (Abbildung der Bewirtschaftungsbestimmungen):**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Gemeinde obliegt die haushaltsrechtliche Pflicht, die für die Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts im Haushaltsjahr festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen, soweit die örtlichen Regelungen bereits bei der Aufstellung des gemeindlichen Haushaltsplans feststehen, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr auszuweisen. Die haushaltsrechtliche Vorgabe soll dazu beitragen, dass der Haushaltsplan als gemeindliches Jahresprogramm angenommen wird.

Von der Gemeindeverwaltung muss unter Beachtung der erlassenen Bewirtschaftungsbestimmungen und anderer zweckbezogener Bestimmungen sichergestellt werden, dass die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen wie vorgegeben in Anspruch genommen bzw. ausgeführt werden. Durch die Verankerung der Bewirtschaftungsbestimmungen im gemeindlichen Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr erhält der Rat der Gemeinde nähere Informationen zur geplanten Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr.

Der Kämmerer und der Bürgermeister sollen daher in den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nicht nur ergänzende Bestimmungen zu den veranschlagten Ermächtigungen aufnehmen, sondern auch Beschränkungen hinsichtlich der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, z. B. Sperrvermerke oder Zustimmungsvorbehalte. Der Rat kann solche Bestimmungen im Rahmen seines Budgetrechts akzeptieren, die Vorschläge aber auch ändern oder ergänzen. Er kann aber auch weitere oder andere Vorgaben zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft machen, die aus seiner Sicht notwendig sind.

### **3.2 Die Angaben im gemeindlichen Haushaltsplan**

Die wichtigste Funktion des Haushaltsplans der Gemeinde ist die Festsetzung sachlicher Ermächtigungen durch den Rat der Gemeinde zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr. Unter Angabe der Haushaltsposition und des Betrages, eingeordnet in die örtlich abgegrenzten produktorientierten und steuerungsrelevanten Teilpläne im Haushaltsplan, wird eindeutig bestimmt, für welchen Zweck und in welchem Umfang bestimmte Maßnahmen zur Aufgabenerfüllung durchzuführen sind.

In den einzelnen Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans werden die darauf ausgerichteten Bewirtschaftungsbestimmungen und andere zweckbezogene Bestimmungen für die Haushaltswirtschaft verankert, sofern die Bestimmungen nicht insgesamt gelten. Bestimmte Bewirtschaftungsbestimmungen in den Teilplänen stehen dabei in Bezug zu dem jeweiligen darin enthaltenen Teilergebnisplan, sofern dadurch die zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen betroffen sind. Zum jeweiligen Teilfinanzplan im Teilplan besteht dann ein Bezug, wenn die zu veranschlagenden Einzahlungen und Auszahlungen dadurch berührt werden.

Die besonderen Festlegungen sind vielfach auf einzelne Investitionsmaßnahmen der Gemeinde bezogen, denn diese Maßnahmen sind oberhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenze in den Teilfinanzplänen als Einzelmaßnahmen separat darzustellen. Zu den anderen zweckbezogenen Bestimmungen, die im gemeindlichen Haushaltsplan anzugeben sind, gehören z. B. die auf die Teilpläne bezogenen festgelegten Ziele und Leistungskennzahlen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die Integration von Leistungsvorgaben (Outputorientierung) in das System der gemeindlichen Steuerung und Rechenschaft führt zu den weiteren inhaltlichen Abbildungen in den Teilplänen als Planungsinstrumente.

Die Festlegungen von Zielen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und von Messgrößen für die Zielerreichung sind dabei ein wichtiger Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans. Die nähere Ausgestaltung von Zielen und Leistungskennzahlen bleibt aber der Gemeinde eigenverantwortlich überlassen. Mit Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung der Gemeinde tritt dann eine wirksame Bindung der Gemeindeverwaltung an den Willen des Rates und an den gemeindlichen Haushaltsplan ein.

Neben den veranschlagten Ermächtigungen stellen eine Vielzahl von erlassenen Bewirtschaftungsregelungen ebenfalls Maßgaben für die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr dar. Der gemeindliche Haushaltsplan bleibt daher eine geeignete Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben. Er ist zudem nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsführung der Gemeinde im Haushaltsjahr verbindlich (vgl. § 79 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

### **3.3 Die Angaben in der gemeindlichen Haushaltssatzung**

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde kann neben den haushaltsrechtlich bestimmten Festsetzungen weitere ortsbezogene Vorgaben enthalten, wenn diese Festlegungen einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, für das jeweilige Haushaltsjahr von Bedeutung sind und nicht bereits ein Regelungsgegenstand einer anderen Satzung der Gemeinde sind, z. B. der Hauptsatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Diese Möglichkeit der Erweiterung der gemeindlichen Haushaltssatzung für besondere örtliche Sachverhalte soll der Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr nützen. Als weitere örtliche Vorgaben kommen daher haushaltswirtschaftliche Bestimmungen in Betracht, die sich auf die Erträge und Aufwendungen des Ergebnisplans, auf Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzplans, auf den Stellenplan des Haushaltsjahres sowie auf das Haushaltssicherungskonzept beziehen (vgl. § 76 GO NRW i. V. m. §§ 2, 3, 5 und 8 GemHVO NRW).

Ortsbezogenen Vorschriften können auch erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen beinhalten, z. B. das vorherige Einholen der Zustimmung des Kämmers. Die Regelungen können sich dabei auf

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

einzelne Ermächtigungen im Ergebnisplan oder Finanzplan sowie auf andere Teile des gemeindlichen Haushaltsplans beziehen. Die Gemeinde muss sich bei der Ausgestaltung der ortsbezogenen Vorschriften im Rahmen des geltenden Haushaltsrechts bewegen. Sie muss bei den Erweiterungen auch den Haushaltsgrundsatz des Bepackungsverbots beachten.

Die Haushaltssatzung der Gemeinde darf daher nur zweckbezogene Bestimmungen zur Haushaltsausführung (sachliches Bepackungsverbot) sowie nur Bestimmungen enthalten, die nicht die Geltungsdauer der Haushaltssatzung überschreiten (zeitliches Bepackungsverbot). Von diesem Verbot werden jedoch nicht die festgesetzten Kreditermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen erfasst, denn deren zeitliche Geltungsdauer über das Haushaltsjahr hinaus durch den Gesetzgeber gesondert bestimmt worden ist.

#### **4. Zu Absatz 4 (Überwachung der gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen):**

##### **4.1 Die Überwachung der Einziehung von Ansprüchen**

###### **4.1.1 Allgemeine Grundlagen**

###### **4.1.1.1 Sachliche Bedingungen**

Für die Gemeinde besteht die haushaltsrechtliche Verpflichtung, ihre öffentlich-rechtlich und privatrechtlich bestehenden Ansprüche gegenüber Dritten vollständig zu erfassen und regelmäßig dahingehend überprüfen, ob zur Verwirklichung dieser Ansprüche die notwendigen rechtlichen Maßnahmen zeitgerecht getroffen worden sind. Zu den gemeindlichen Ansprüchen zählen Finanzleistungen, aber auch Dienst- und Sachleistungen. Vorrangig dürften aber die Finanzleistungen berührt sein. Zu ihrer Sicherung gehört daher für die Gemeinde die Schaffung der notwendigen technischen Voraussetzungen vor Ort, damit die Gemeinde die ihr zustehenden Finanzmittel auch als Einzahlungen von den Schuldnern annehmen kann.

Bei durchlaufenden Finanzmitteln soll die Gemeinde z. B. dann keine Auszahlungen leisten, wenn ihr die notwendige Liquidität noch nicht durch Einzahlungen des betreffenden Geldgebers zugeflossen ist (vgl. § 16 GemHVO NRW). Unter die Überwachung der gemeindlichen Ansprüche fallen die gemeindlichen Forderungen unabhängig davon, ob der Schuldner der Gemeinde im Gemeindegebiet wohnt, z. B. Ansprüche aufgrund gezahlter Unterhaltsvorschussleistungen gegenüber Dritten, die sich im Ausland aufhalten. In solchen Fällen können ggf. auch andere Behörden die Gemeinde bei der Durchsetzung ihrer Ansprüche unterstützen, z. B. die „Zentrale Behörde für Auslandsaufenthalt“ beim Bundesamt der Justiz.

Zu den Pflichten der Gemeinde gehört aber auch, die Kosten der von der Gemeinde vorgehaltenen Einrichtungen regelmäßig zu überprüfen, insbesondere, wenn die anfallenden Kosten ganz oder zum Teil durch Gebühren oder Entgelte der Nutzer gedeckt werden. In diese Überprüfung ist von der Gemeinde auch die Fragestellung einzubeziehen, ob die Entwicklung der Kosten bzw. die eingetretenen Veränderungen nicht eine Anpassung der Abgabensätze und Entgelte notwendig machen.

Zur haushaltsrechtlichen Verpflichtung der Gemeinde, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde eingezogen werden, gehört auch, ggf. Säumniszuschläge vom Schuldner zu erheben, wenn nach Ablauf des Zahlungstermins (Fälligkeit) keine Zahlung bei der Gemeinde eingegangen ist (vgl. § 12 Absatz 1 Nummer 5b KAG NRW i. V. m. § 240 AO). Bei der Festsetzung von Säumniszuschlägen müssen von der Gemeinde ggf. Mindestfristen und Mindestbeträge beachtet werden.

In den Fällen, in denen die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die ihr zustehenden Ansprüche noch nicht eingezogen hat, sind die von den gemeindlichen Schuldnern im Haushaltsjahr oder aus Vorjahren nicht erfüllten Ansprüche als gemeindliche Forderungen in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Nummer 2.2 GemHVO NRW). Aus Transparenzgründen soll die Gemeinde durch Zusatzangaben verdeutlichen, welche Ertragsarten und welche Zahlungsarten durch die bilanzierten Forderungen betroffen sind und deren Umfang sowie die Gründe für den bilanziellen Ansatz benennen (vgl. §§ 2 und 3 sowie 41 GemHVO NRW).

#### **4.1.1.2 Besondere Prüfpflichten**

##### **4.1.1.2.1 Die Bestätigung der Richtigkeit**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, jeden Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung aus ihren Geschäftsvorfällen bezogen auf den sachlichen Grund und die Höhe zu prüfen und in der Richtigkeit zu bestätigen (vgl. § 30 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Überwachung hat die Gemeinde vor der Geltendmachung von Zahlungsansprüchen und vor der Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen vorzunehmen. Sie darf nicht erst nach der Leistung von gemeindlichen Auszahlungen durchgeführt werden. Eine solche Kontrolle wird haushaltsrechtlich als Bestätigung oder als Feststellung bezeichnet und soll die sachliche und die rechnerische Richtigkeit von gemeindlichen Geschäftsvorfällen sicherstellen, die zu gemeindlichen Zahlungen führen.

Für die Zahlungsabwicklung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung muss bei jedem Zahlungsvorgang eindeutig erkennbar und belegt sein, dass die auszuführende Zahlung sachlich und rechnerisch geprüft wurde und angenommen oder geleistet werden darf. Die Gemeinde hat deshalb dafür Sorge zu tragen, dass die Überwachung bei jedem zahlungswirksamen Geschäftsvorfall in zuverlässiger Weise erfolgt. Sie soll daher für diese Überwachungs- und Kontrollaufgabe geeignete gemeindliche Beschäftigte beauftragen und im Rahmen der zu treffenden örtlichen Regelungen die Verantwortlichkeiten sicherstellen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.1 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat die Übertragung der sachlichen und rechnerischen Feststellung auf gemeindliche Beschäftigte jedoch nur in dem Umfang vorzunehmen, der durch die sachlichen Bedürfnisse der Gemeindeverwaltung erforderlich ist. Die Bestätigung der Richtigkeit der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Ablauf der gemeindlichen Geschäftstätigkeit ist auch aus Sicherheitsgesichtspunkten eine wichtige Voraussetzung zur Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsvorgangs. Es bedarf dazu jedoch keiner ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Regelung.

##### **4.1.1.2.2 Die Verrechnungen**

Die Finanzbuchhaltung der Gemeinde muss zur Sicherstellung der Zahlungsabwicklung eine ausreichende Liquidität sicherstellen. Sie soll daher vor einer Auszahlung von Finanzmitteln an Dritte überprüfen, ob bei der Gemeinde noch Ansprüche gegenüber dem Zahlungsempfänger bestehen und ggf. eine personenbezogene Verrechnung der zu leistenden Auszahlungen mit den noch ausstehenden Einzahlungen vornehmen.

In die Beurteilung einer möglichen Verrechnung der Zahlungen müssen von der Gemeinde auch die bestehenden Zahlungstermine einbezogen werden. Bei einer Prüfung der Vornahme einer Verrechnung im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung darf das ausschlaggebende Kriterium nicht allein die Sicherstellung der gemeindlichen Liquidität sein.

Bei der Gemeinde müssen dabei auch die Zahlungsmöglichkeiten des gemeindlichen Schuldners sowie die Erfüllung seiner Ansprüche durch die Gemeinde ausreichend Berücksichtigung finden. Der Dritte sollte zudem Kenntnis über die Verrechnungsabsichten der Gemeinde haben und ggf. der Verrechnung ausdrücklich zustimmen. Die aus Verrechnungen entstehende „Gegenseitigkeit“ zwischen dem betroffenen Dritten und der Gemeinde können zur Erleichterung der Aufgabenerledigung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung beitragen.

#### **4.1.1.2.3 Die Sicherung von Ansprüchen**

Die Sicherung von gemeindlichen Ansprüchen als „Überwachungsaufgabe“ steht aber auch im Zusammenhang mit anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen. Sie kann aufgrund besonderer Ereignisse ggf. auch besondere Maßnahmen der Gemeinde auslösen. Die Gemeinde als Gläubigerin muss jederzeit in der Lage sein, die Einziehung fälliger Forderungen zu veranlassen. Sie muss ausreichende Möglichkeiten haben, einem ggf. auftretenden Risiko entgegenzuwirken. Die Gemeinde hat daher besondere Prüfpflichten, ohne dass bereits Zahlungsvorgänge absehbar sind. Über die Art und die Form sowie den Zeitpunkt ihre Ansprüche zu sichern, hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden.

Die Gemeinde hat z. B. im Falle des Eintritts eines Schadens die notwendigen örtlichen Maßnahmen einzuleiten und mögliche Haftungs- und Schadensersatzansprüche gegenüber einem Dritten als möglichen Verursacher geltend zu machen. Die Sicherung gemeindlicher Ansprüche in einem Schadensfall ist unabhängig davon vorzunehmen, ob bereits gemeindliche Forderungen gegenüber einem Verursacher bestehen oder ob ggf. Ansprüche des Verursachers gegenüber der Gemeinde noch nicht erfüllt worden sind.

Zur Sicherung von gemeindlichen Ansprüchen gehört auch, dass vor neuen Leistungen gegenüber Dritten geprüft werden darf, ob der Dritte der Gemeinde noch Zahlungen oder Gebühren schuldet (vgl. § 1 BEG NRW). Zur Sicherung gemeindlicher Ansprüche gehört zudem eine zutreffende Bemessung von Zahlungsfristen. Die Frist muss von der Gemeinde dem Zweck entsprechend bestimmt werden, damit der Anspruch durchgesetzt und der gemeindliche Schuldner zur Erfüllung seiner Pflicht angehalten wird.

#### **4.1.1.2.4 Die Bonität**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft abzuwickeln. Wegen ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben kann sie die entgeltpflichtigen Leistungen an die Adressaten als Dritte i. d. R. nicht davon abhängig machen, ob ein Dritter die „finanzielle“ Fähigkeit und die Bereitschaft hat, das Entgelt zu zahlen. Entsprechend kann bei einer rückzahlbaren Finanzleistung die Gemeinde gegenüber einem Dritten die Gewährung der Leistung nicht von einem Nachweis einer voraussichtlich zuverlässigen späteren Rückzahlung des Dritten abhängig gemacht werden.

Bei der Gemeinde bestehen deshalb auch für deren tatsächliche Schuldner keine allgemeinen Kriterien über deren Leistungsfähigkeit bzw. deren Einstufung als Zahlungsfähige (Bonität). Die Gemeinde muss sich für jeden ihrer Schuldner einen eigenen Überblick über dessen individuelle finanzielle und wirtschaftliche Situation verschaffen. Sie kann sich ein Bild über den einzelnen Schuldner anhand von Ausfallaspekten und Ausfallwahrscheinlichkeiten und den mit ihm gemachten Erfahrungen hinsichtlich der Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen erstellen.

Die Gemeinde kann einen Überblick über die Bonität eines Schuldners erreichen, wie sie von Banken und Lieferanten für die Kreditwürdigkeit oder Zahlungsfähigkeit eines Kunden erfolgt. Anders als eine Bank oder ein Versandhaus darf die Gemeinde vor der Aufnahme einer Leistungsbeziehung mit einem Dritten aufgrund eines gesetzlichen Anspruchs oder einer Verpflichtung jedoch nicht prüfen, ob der Dritte tatsächlich zahlungsfähig und zahlungswillig ist. Sie darf nicht – wie die Banken nach dem Kreditwesengesetz - in ihren „normalen“ Geschäftsbeziehungen regelmäßige Bonitätsprüfungen bei ihren Schuldnern, unabhängig von ggf. noch nicht erfüllten Zahlungsverpflichtungen, vornehmen.

Ein Dritter als Schuldner ist wiederum gegenüber der Gemeinde nicht verpflichtet, ihr regelmäßig Auskünfte über seine Zahlungsverpflichtungen zu geben und seine Zahlungsfähigkeit unter Umständen auch zu belegen. Erst bei einem tatsächlichen Zahlungsausfall kann dann im Rahmen und unter der Anwendung des gemeindlichen Vollstreckungsrechts hat die Gemeinde gegenüber ihrem Schuldner besondere Rechte und Pflichten, um die ihr zustehenden Ansprüche realisieren zu können.

#### **4.1.1.2.5 Die Zahlungseinstellung**

Die Gemeinde muss im Rahmen der Vielzahl von Geschäftsvorfällen mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft immer wieder feststellen, dass aufgrund der Zahlungseinstellung eines Schuldners ungewiss wird, ob sie ihre Ansprüche zeitgerecht realisieren kann. In derartigen Fällen entsteht für die Gemeinde gleichzeitig die Frage, ob und ab wann von einer Zahlungsunfähigkeit bei dem Schuldner auszugehen ist oder ob der Schuldner weiterhin die „finanzielle“ Fähigkeit und die Bereitschaft hat, seinen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen.

Die Zahlungseinstellung eines Schuldners kann unterschiedliche Gründe haben. Sie zeigt regelmäßig, dass er nicht mehr über ausreichende Zahlungsmittel verfügt und gegenüber seinen Gläubigern nicht in der Lage ist, seine Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen. Dieser Zustand kann bei Schuldnern von vorübergehender Natur sein, er kann aber dauerhaft werden, sodass dann eine Zahlungsunfähigkeit des Schuldners eintreten kann. Die Gemeinde sollte dann eine Erklärung von ihrem Schuldner verlangen, ob und wie er seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gemeinde erfüllen will und kann.

Für die Gemeinde besteht bei derartigen Gegebenheiten i. d. R. das Risiko, dass die vom Schuldner gemachten Zahlungszusagen nicht eingehalten werden. Dadurch entsteht das weitere Risiko, dass künftig bei weiterhin erforderlichen Zahlungen die entstandenen Zahlungsrückstände nur verzögert abgebaut werden könnten. Die Gemeinde muss daher bei einer drohenden Zahlungseinstellung eines Schuldners, mit dem die Gemeinde ihre Geschäftsbeziehungen fortsetzen will, sachgerechte Vorkehrungen treffen, um Nachteile für die Gemeinde zu verhindern, z. B. durch eine Umstellung der Zahlungsweise oder des Zahlungszeitpunktes.

#### **4.1.1.3 Sachleistungen statt Geldleistungen**

Bei ihren öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Ansprüchen gegenüber Dritten hat die Gemeinde die Möglichkeit, deren Erfüllung durch die Dritten als Schuldner nicht nur in Form von Geldleistungen, sondern auch in Form von Sachleistungen zuzulassen. Die Gemeinde muss bei einer Sachleistung des Dritten beurteilen, ob durch die geldwerte Leistung ihre Ansprüche vollständig erfüllt werden. Sie muss deshalb den Wert der Sachleistung zum Zeitpunkt der Übergabe bzw. des Eigentumswechsels beurteilen bzw. ermitteln sowie feststellen, ob dadurch ihre bestehenden Ansprüche gedeckt werden.

Für die Bewertung einer Sachleistung an die Gemeinde sind allein die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungserfüllung ausschlaggebend. Eine mögliche Abweichung von den Wertverhältnissen im Zeitpunkt des Entstehens des gemeindlichen Anspruchs gegenüber einem Dritten ist dabei nicht relevant. In bilanzieller Hinsicht hat die Gemeinde in diesen Fällen zu beachten, dass durch die Sachleistung die Forderung gegenüber dem Dritten entfällt bzw. ersetzt wird. Für einen erhaltenen Vermögensgegenstand stellt dann der Umfang der gemeindlichen Ansprüche die anzusetzenden Anschaffungskosten dar, sofern keine Wertabweichung festgestellt wurde.

### **4.1.2 Das Mahnwesen**

#### **4.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Zur ordnungsgemäßen Überwachung der Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche durch Dritte gehört ein geeignetes und effektiv arbeitendes Mahnwesen in der Gemeindeverwaltung. Das gemeindliche Mahnwesen beinhaltet Maßnahmen der Gemeinde, die eine Voraussetzung für die gemeindliche Vollstreckung darstellen. Im Rahmen der von der Gemeinde vorgesehenen Vollstreckung soll z. B. der Schuldner vor Beginn der Vollstreckung gemahnt und ihm eine Zahlungsfrist von einer Woche eingeräumt werden (vgl. § 6 Absatz 3 i. V. m. § 19 VwVG NRW).

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 23 GemHVO NRW

Der Umgang mit den Schuldnern der Gemeinde erfordert auch im Mahnwesen vielfältige Kenntnisse und Fähigkeiten unterschiedlicher Arten, auch wenn die Gemeinde ggf. aufgrund von Mahnungen ihre Ansprüche auf einfache Art erfüllt bekommen kann. Es bietet sich für die Gemeinde an, die Mahnungen „zentral“ im Rahmen der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu erstellen. Dazu besteht aber keine haushaltsrechtliche Verpflichtung. Die Kenntnisse über die persönlichen Daten und Verhältnisse der Schuldner der Gemeinde aus der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle können dazu beitragen, die Ansprüche der Gemeinde durchzusetzen

Vor der Fälligkeit einer Zahlung hat die Gemeinde die Möglichkeit, den Schuldner an seine Zahlungspflicht zu erinnern (Zahlungserinnerung). Diese Erinnerung hat keine rechtlichen Folgen für den Schuldner. Die Gemeinde sollte eine Zahlungserinnerung daher auch nicht als „1. Mahnung“ bezeichnen, auch wenn ggf. mehrere Mahnungen beabsichtigt sind. Sie darf in einer Zahlungserinnerung auch keine Mahngebühren oder Verzugszinsen festsetzen oder damit erheben. Die Gemeinde darf mit einer Zahlungserinnerung lediglich, um Begleichung einer Zahlung in der ausstehenden Höhe bitten.

In den Fällen, in denen der Schuldner nach dem Eintritt der Fälligkeit den Anspruch der Gemeinde noch nicht erfüllt hat, kann die Gemeinde gegenüber dem Schuldner von dem Instrument „Mahnung“ Gebrauch machen. Mit einer Mahnung kann die Gemeinde dem Zahlungspflichtigen individuell die zur Zahlung fälligen Beträge benennen und unter Hinweis auf eine anstehende Vollstreckung zur Erfüllung der ausstehenden Zahlung auffordern. Der Schuldner kommt dann durch die Mahnung in Verzug (vgl. § 286 BGB).

Bei dieser förmlichen Aufforderung der Gemeinde fallen dem Schuldner die Kosten der Mahnung zur Last und sind mit dem Anspruch der Gemeinde beizutreiben (vgl. § 20 Absatz 1 VwVG NRW). Die Gemeinde kann aber auch auf eine Mahnung verzichten, wenn der Schuldner in einem Zeitraum von zwei Wochen vor Eintritt der Fälligkeit seiner Zahlung von der Gemeinde an die ausstehende Zahlung erinnert wurde (vgl. § 19 Satz 3 VwVG NRW).

### **4.1.2.2 Die Vollstreckungsbehörde**

Im Rahmen des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes NRW wird davon ausgegangen, dass die Beitreibung von Geldforderungen stets eine Aufgabe besonderer Vollstreckungsbehörden ist. Die Wahrnehmung der Aufgabe „Vollstreckung“ soll innerhalb der verschiedenen Verwaltungen des Landes wegen der Abwicklung von Zahlungen regelmäßig der Organisationseinheit „Kasse“ als zentrale Einheit zustehen. Mit dem NKF ist in der Gemeinde die Einheit „Kassenwesen“ in die Einheit „Finanzbuchhaltung“ übergeleitet worden, sodass die „jeweils für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren bestimmte zentrale Stelle“ als zuständige Vollstreckungsbehörde bestimmt wurde.

Für das Mahnwesen in der Gemeinde hat diese Zuständigkeitsregelung eine besondere Bedeutung zu, weil das gemeindliche Mahnwesen nicht immer zentral organisiert ist. Die Regelung dient jedoch nicht der Unterordnung des gemeindlichen Mahnwesens unter das Vollstreckungsrecht, auch wenn die durchzuführenden Mahnungen eine Voraussetzung für die Vollstreckung sind. Sie bietet vielmehr einen Anlass für die Gemeinde, im Mahnwesen wie in der Vollstreckung einen „Gesamtüberblick“ über jeden einzelnen gemeindlichen Schuldner anzustreben und dauerhaft zu erhalten. Die Gemeinde soll ihren Kenntnisstand nicht durch Dezentralisierungen zersplittern.

Der Umfang der Aufgaben der „für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren bestimmten zentralen Stelle“ ist grundsätzlich auf die Erfüllung der Aufgaben nach dem VwVG NRW beschränkt. Die Aufgaben des Mahnwesens sind dann von der Zuständigkeitsregelung betroffen, wenn „die Mahnung“ gem. § 19 VwVG NRW ein Vorverfahren zur Erreichung der Vollstreckung darstellt. Der Gemeinde obliegt es in eigener Verantwortung, die Organisation bedarfsgerecht auszugestalten. Die gesetzliche Festlegung der gemeindlichen Vollstreckungsbehörde ist darauf ausgerichtet, den Zusammenhang zwischen dem Mahnwesen und der Vollstreckung zu verstärken.

### **4.1.3 Die zwangsweise Einziehung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält das ausdrückliche Gebot für die Gemeinde, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden. Die Vorgabe kann zur Aufgabe der Gemeinde führen, die Einziehung ihrer Ansprüche ggf. auch zwangsweise vorzunehmen bzw. die zwangsweise Einziehung zu veranlassen. Das Verwaltungszwangsverfahren und die gerichtliche Zwangsvollstreckung kommen dafür in Betracht.

Im Rahmen der zwangsweisen Einziehung durch die Gemeinde kommt es jedoch nicht nur auf das Vorliegen aller Vollstreckungsvoraussetzungen an, sondern auch auf die Beurteilung, ob mit der Durchführung der zwangsweisen Einziehung auch der erhoffte Erfolg für die Gemeinde eintritt und keine Vollzugsdefizite vor Ort bestehen. Die Weiterentwicklung des Vollstreckungsrechts ab dem Jahre 2013 ist für die Einziehung gemeindlicher Ansprüche von Vorteil, wenn sie entsprechend genutzt wird.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere das Datenschutzrecht als Persönlichkeitsschutz zu beachten. Im Grundsatz darf eine Datenweitergabe an private Dritte nur durch die Gemeinde erfolgen, soweit es zur gemeindlichen Aufgabenwahrnehmung (Aufgabenerfüllung) zwingend erforderlich ist. Bei der Durchführung der Vollstreckung mangelt es jedoch regelmäßig am Merkmal der Erforderlichkeit, sodass eine Einschaltung Dritter zur Erfüllung dieser gemeindlichen Aufgabe i. d. R. als nicht zulässig anzusehen ist. Es ist ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden, dass die Gemeinde die Zwangsvollstreckung nicht von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen kann (vgl. § 94 Satz 2 GO NRW).

#### **4.1.3.1 Das Verwaltungszwangsverfahren**

##### **4.1.3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Verwaltungszwangsverfahren hat seine gesetzliche Grundlage im Verwaltungsvollstreckungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (VwVG NRW). Es wird in erster Linie bei der Einziehung von öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde angewendet. Hierbei gilt grundsätzlich, dass die gemeindlichen Forderungen zügig beizutreiben sind. Für die Erledigung der Vollstreckungsaufgaben hat die Gemeinde zudem eine zentrale Stelle festzulegen, die als Vollstreckungsbehörde tätig wird (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW und § 31 Absatz 2 Nummer 1.9 GemHVO NRW).

Die gesetzliche Regelung lässt daher eine dezentrale Erledigung der Vollstreckungsaufgaben durch die Gemeinde bzw. die Gemeindeverwaltung nicht zu. Bei einer Verteilung der Aufgabe auf mehrere verantwortliche Stellen könnte das Risiko entstehen, dass die örtlichen Rahmenbedingungen das gemeindliche Zwangsverfahren beeinträchtigen und der gewünschte Erfolg nicht eintritt. Bei einer Vielzahl von Stellen bei der Gemeinde würde es regelmäßig zu erheblichen Schwierigkeiten führen, ein sachgerechtes Auswahlermessen über die konkreten Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber einem Schuldner der Gemeinde unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des öffentlichen Interesses an der Vollstreckung auszuüben.

Von der Gemeinde als Vollstreckungsbehörde muss außerdem festgelegt werden, ob im Rahmen des Verwaltungszwangsverfahrens eine Forderungspfändung oder eine Sachpfändung vorgenommen werden soll. Es wurde zugelassen, dass auch bestimmte privatrechtliche Geldforderungen (der Gemeinde) im Verwaltungszwangsverfahren begetrieben werden können (vgl. § 1 VO VwVG NRW). Darüberhinausgehende privatrechtliche Forderungen müssen von der Gemeinde durch eine Einschaltung der nach der Zivilprozessordnung vorgesehenen Vollstreckungsstellen begetrieben werden. Das Verwaltungszwangsverfahren kommt daher nicht nur bei öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde zur Anwendung.

#### **4.1.3.1.2 Die Vollstreckung für Dritte**

##### **4.1.3.1.2.1 Die gesetzlichen Aufträge**

Die Gemeinde kann aufgrund gesetzlicher Bestimmungen für die Durchführung von Verwaltungszwangsverfahren zuständig sein, auch wenn sie bei einer solchen Beauftragung nicht der Kostenträger der zuvor erfolgten Maßnahme ist und deshalb sie bei ihren Zwangsverfahren im besonderen Interesse Dritter handeln muss. Die Gemeinde muss z. B. die Beiträge der Inhaber von Betrieben eines Handwerks oder handwerksähnlichen Gewerbes oder der Mitglieder der Handwerkskammer aufgrund einer von der Handwerkskammer aufzustellenden Aufbringungsliste nach den für Gemeindeabgaben geltenden landesrechtlichen Vorschriften einziehen und betreiben.

Nach anderen gesetzlichen Vorgaben werden z. B. Landesmittel, die Dritte an das Land zurückzahlen haben, beigetrieben. Dabei stehen dem jeweiligen Geldgeber, in dessen Auftrag die Gemeinde handelt, durchaus auch dann Rechte zu, wenn die Gemeinde im Rahmen eines Zwangsverfahrens dem Schuldner eine Stundung gewähren will, eine Forderung niederschlagen will oder auf die Durchsetzung einer Forderung vollständig verzichten will.

Es ist deshalb als zulässig anzusehen, wenn in den Fällen, in denen die Gemeinde die Durchsetzung bestimmter Ansprüche Dritter hinausschieben oder auf die Durchsetzung verzichten will, sie nicht nur in eigener Verantwortung handeln sollte, sondern in finanzwirtschaftlichen bedeutenden Fällen zuvor eine Zustimmung dazu vom jeweiligen Geldgeber einholen muss. Der örtliche Anlass für solche Maßnahmen muss dann von der Gemeinde offengelegt und ausreichend begründet werden.

##### **4.1.3.1.2.2 Das Instrument „Amtshilfe“**

Im Rahmen der Verwaltungsvollstreckung kann aber auch das Instrument der Amtshilfe zur Anwendung kommen (vgl. §§ 4 bis 8 VwVG NRW). Es stellt eine ergänzende Hilfe für die zuständige Vollstreckungsbehörde dar, die von einer anderen Behörde geleistet wird. Die Amtshilfe dient der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des Verwaltungsverfahrens. Die ersuchte Behörde wird dadurch aber nicht zum Vollstreckungsschuldner (Selbstschuldner, Haftungs- oder Duldungsschuldner) gegenüber der Gemeinde als ersuchende Behörde.

Gleichwohl bestehen Finanzbeziehungen bzw. Zahlungsströme zwischen den beiden Behörden, bei denen die ersuchte Behörde jedoch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der einzuziehenden Finanzmittel anzusehen ist, so dass sich aus den Amtshilfeleistungen Dritter keine grundlegenden bilanziellen Änderungen für die Gemeinde ergeben. Die erhaltenen Zahlungen aus der Amtshilfetätigkeit durch die ersuchte Vollstreckungsbehörde sind vielmehr als fremde Finanzmittel zu behandeln (vgl. § 16 GemHVO NRW).

Aus diesen erhaltenen Zahlungen sind die Ansprüche der ersuchten Vollstreckungsbehörde zu separieren, die dieser wegen ihrer Vollstreckungstätigkeit als Auslagenersatz oder Gebühren zustehen. Aus dem Ersuchen um Amtshilfe durch eine Vollstreckungsbehörde entsteht kein Geschäftsvorfall, der als eigenständiger Sachverhalt durch die beiden beteiligten Vollstreckungsbehörden zu bilanzieren wäre. Die gemeindlichen Ansprüche gegenüber einem Dritten, die im Rahmen der Amtshilfe durchgesetzt werden sollen, bleiben bei der Gemeinde als ersuchende Vollstreckungsbehörde i. d. R. in der Bilanz unter den Forderungen bestehen, bis diese vom Schuldner unmittelbar erfüllt wurden, oder ggf. aus den durch die ersuchte Behörde vom Schuldner eingezogenen Finanzmitteln.

#### **4.1.3.2 Die gerichtliche Zwangsvollstreckung**

Die gerichtliche Zwangsvollstreckung kommt insbesondere bei privatrechtlichen Geldforderungen der Gemeinde in Betracht, die nicht nach der VO VwVG NRW eingezogen werden können. Die rechtliche Grundlage dafür bietet die

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 23 GemHVO NRW**

Zivilprozessordnung in der jeweils geltenden Fassung, z. Zt. das achte Buch „Zwangsvollstreckung“ mit den Vorschriften der §§ 704 bis 945 ZPO. Nach diesen Bestimmungen wird die Zwangsvollstreckung durch Gerichtsvollzieher durchgeführt, die sie im Auftrag des Gläubigers zu bewirken haben, soweit die Zwangsvollstreckung nicht den Gerichten zugewiesen ist (vgl. § 753 Absatz 1 ZPO).

Die Gemeinde soll sich - wie bei der Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Forderungen - auch bei ihren privatrechtlichen Forderungen dafür einsetzen, dass diese Forderungen zügig beigetrieben werden. Mögliche Nachlässigkeiten im Einzelfall können bei Schuldnern, die mehrere Gläubiger haben, dazu führen, dass andere Gläubiger des Schuldners rascher auf das pfändbare Vermögen zu greifen. Die ZPO enthält aber einige Möglichkeiten bereit, die auch von der Gemeinde zur Beschleunigung der Vollstreckung genutzt werden können.

In diesem Zusammenhang ist das Bundesministerium der Justiz ermächtigt worden, durch Rechtsverordnung verbindliche Formulare für die Beauftragung zur Zwangsvollstreckung einzuführen (vgl. § 753 Absatz 3 ZPO). Mit der Zwangsvollstreckungsformularverordnung sind ein Formular für den Antrag auf Erlass einer richterlichen Durchsuchungsanordnung und Formulare für den Antrag auf Erlass eines Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses bestimmt worden (vgl. §§ 1 und 2 ZVFV). Diese Formulare werden in Papierform und in elektronischer Form auf dem Justizportal des Bundes und der Länder zur Verfügung gestellt.

### **4.1.3.3 Die EU-Beitreibungsrichtlinie**

Die Richtlinie 2010/24/EU des Rates der Europäischen Union vom 16. März 2010 über die Beitreibung von Forderungen (Beitreibungsrichtlinie) wird durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrRLUmG) umgesetzt. Im darin enthaltenen EU-Beitreibungsgesetz (EU-BeitrG) werden die Einzelheiten der Amtshilfe zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Mitgliedstaaten) zur Geltendmachung von in den Mitgliedsstaaten entstandenen Forderungen geregelt. Zu solchen Forderungen gehören Steuern und Abgaben sowie andere in § 1 EU-BeitrG benannte Forderungen und sonstige Maßnahmen.

Mit dem EU-BeitrG sollen alle für die Geltendmachung und Eintreibung einer Forderung notwendigen Maßnahmen, insbesondere die Auskunftserteilung durch die ersuchte Behörde, die Zustellung aller relevanten Dokumente an den Forderungsschuldner, die Beitreibung der Forderung und das Ergreifen von Sicherungsmaßnahmen ermöglicht werden, um die Amtshilfeersuchen zu erleichtern. Die Gemeinde kann Amtshilfe nach Maßgabe dieses Gesetzes in Anspruch nehmen und gilt dann insoweit als Vollstreckungsbehörde im Sinne dieses Gesetzes (vgl. § 4 Absatz 2 EU-BeitrG). Die Verfahrensweise sowie Kosten und Haftung sind im Einzelnen in den weiteren Vorschriften des Gesetzes bestimmt worden.

### **4.1.3.4 Das Aussetzen der Vollziehung**

Die Gemeinde kann bei Zweifeln an der Rechtmäßigkeit einer gemeindlichen Forderung durch einen Dritten oder aus öffentlichem Interesse die Vollziehung der Forderung aussetzen (vgl. § 80 Absatz 4 VwGO). Die Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung ist dabei nicht zwingend von der Art der gemeindlichen Forderung abhängig. Aufgrund der Anordnung des Aussetzens der Vollziehung besteht jedoch keine Fälligkeit für den gemeindlichen Schuldner zur Erfüllung der gemeindlichen Forderung mehr.

Für die Gemeinde tritt dadurch ein erhebliches Ausfallrisiko für die betreffende Forderung ein. Im Rahmen der gemeindlichen Entscheidung über das Aussetzen der Vollziehung ist daher zu beurteilen, ob und wie wahrscheinlich es ist, dass der Schuldner den Anspruch der Gemeinde künftig noch erfüllen wird. Ausgehend davon, dass gemeindliche Forderungen, deren Vollziehung von der Gemeinde ausgesetzt wurde, grundsätzlich als zweifelhaft anzusehen sind, soll die Gemeinde derartige Forderungen haushaltswirtschaftlich wie niedergeschlagene Forderungen behandeln.

Das Aussetzen der Vollziehung stellt kein Hinausschieben der Fälligkeit der betreffenden Forderungen dar. Diese Forderungen dürfen, auch wenn der Schuldner durch seinen Einspruch der Anlass für das Aussetzen der Vollziehung war, von der Gemeinde nicht wie Stundungen behandelt werden (Antrag des Schuldners). Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss soll die Gemeinde auch derartige Geschäftsvorfälle mit den betroffenen Aufgabebereichen sowie den haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen aufzeigen.

#### **4.1.4 Die Verwaltungszustellung**

##### **4.1.4.1 Die Zustellung von Dokumenten in Papierform**

Die Bekanntgabe eines schriftlichen Dokuments der Gemeinde gegenüber dem Empfänger wird als Zustellung bezeichnet. Die Zustellung wird dabei regelmäßig durch einen Erbringer von Postdienstleistungen (Post) oder durch die Gemeinde selbst ausgeführt. Eine Zustellung ist dabei statt an den Empfänger auch an den gesetzlichen Vertreter und an Bevollmächtigte möglich (vgl. §§ 6 und / LZG NRW).

Die Gemeinde hat dabei grundsätzlich die Wahl zwischen den verschiedenen Zustellungsarten. Bei einer Zustellung mit Zustellungsurkunde erhält der Überbringer das zuzustellende Dokument in einem verschlossenen Umschlag und einen vorbereiteten Vordruck einer Zustellungsurkunde. Bei einer Zustellung mittels Einschreiben wird ein Dokument durch Übergabe oder durch Einschreiben mit Rückschein zugestellt. Bei einer Zustellung an den Adressaten gegen Empfangsbekanntnis erhält der Empfänger das Dokument in einem verschlossenen Umschlag und hat dazu ein mit dem Datum der Aushändigung versehenes Empfangsbekanntnis zu unterschreiben.

In diesem Zusammenhang gilt ein Dokument regelmäßig am dritten Tage nach der Abgabe an den Überbringer als zugestellt, es sei denn, dass es nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Im Zweifel hat die Behörde den Zugang und dessen Zeitpunkt nachzuweisen, so der Tag der Abgabe an den Überbringer in den Akten vermerkt werden sollte. Daneben bestehen noch Sonderarten der Zustellung (vgl. §§ 9 bis 11 LZG NRW) sowie Besonderheiten für eine Zustellung im Ausland (vgl. § 9 LZG NRW) und für die Zustellung durch eine öffentliche Bekanntmachung (vgl. § 10 LZG NRW).

##### **4.1.4.2 Die elektronische Zustellung von Dokumenten**

Der gemeindliche Rechts- und Geschäftsverkehr soll mit der gebotenen Rechtssicherheit künftig nicht nur in Papierform abgewickelt werden, sondern auch in elektronischer Form. Mit dem De-Mail-Gesetz vom 28.04.2011 wurde daher ein Rechtsrahmen zur Stärkung der Rechtssicherheit im elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehr geschaffen. Die dann möglichen De-Mail-Dienste beruhen auf einer elektronischen Kommunikationsplattform und sollen einen sicheren, vertraulichen und nachweisbaren Geschäftsverkehr für jedermann und auch für Institutionen im Internet sicherstellen.

Den Nutzern des De-Mail-Dienstes muss deshalb eine sichere Anmeldung, die Nutzung eines Postfach- und Versanddienstes für sichere elektronische Post (De-Mail-Konto) sowie die Nutzung eines Verzeichnisdienstes ermöglicht werden. Zusätzlich können für die Nutzer auch Identitätsbestätigungs- und Dokumentenablagendienste durchgeführt werden (vgl. § 1 Absatz 2 Satz 1 De-Mail-Gesetz). Die Durchführung des elektronischen Rechts- und Geschäftsverkehrs obliegt dabei privaten Diensteanbietern (vgl. § 1 Absatz 2 Satz 2 De-Mail-Gesetz).

In diesem Zusammenhang ist auch das Landeszustellungsgesetz (LZG NRW) geändert worden. Ein elektronisches Dokument kann danach elektronisch zugestellt werden, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet. Es ist elektronisch zuzustellen, wenn aufgrund einer Rechtsvorschrift ein Verfahren auf Verlangen des Empfängers in



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 23 GemHVO NRW**

elektronischer Form abgewickelt wird. Für die Übermittlung sollte das Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen und gegen unbefugte Kenntnisnahme Dritter geschützt werden.

Ein elektronisches Dokument gilt dabei regelmäßig am dritten Tag nach der Absendung an den vom Empfänger hierfür eröffneten Zugang als zugestellt, wenn der Behörde nicht spätestens an diesem Tag ein Empfangsbekanntnis vorliegt (vgl. § 5a Absatz 4 LZG NRW). Die elektronische Zustellung kann aber auch gegen eine Abholbestätigung nach § 5 Absatz 9 des De-Mail-Gesetzes an das De-Mail-Postfach des Empfängers vollzogen werden. Für die Übermittlung hat dabei der Diensteanbieter Sorge zu tragen.

### **4.1.5 Die Verjährung gemeindlicher Ansprüche**

Zur Verpflichtung der Gemeinde, ihre öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Ansprüche festzuhalten und ständig zu überprüfen sowie die notwendigen rechtlichen Maßnahmen zur Verwirklichung dieser Ansprüche einzuleiten, gehört auch, die gemeindlichen Ansprüche nicht verfallen bzw. verjähren zu lassen. Unter dem Begriff „Verjährung“ wird das Recht des Schuldners (der Gemeinde) verstanden, nach Ablauf einer gesetzlich festgelegten Frist eine Leistung an den Gläubiger (Gemeinde) verweigern zu können (vgl. §§ 194 ff. BGB).

Die Gemeinde kann bei Eintritt der Verjährung vielfach ihre Ansprüche nicht mehr geltend machen, wenn der Schuldner die Einrede geltend macht, auch wenn diese gemeindlichen Ansprüche weiterhin bestehen. Nach der Vorschrift des § 195 BGB beträgt die regelmäßige Verjährungsfrist drei Jahre. Soweit keine besonderen Verjährungsfristen gelten, verjähren nach diesem Zeitraum auch die gemeindlichen Ansprüche. Die Verjährungsfrist beginnt dabei regelmäßig mit dem Ende des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist. Außerdem kann die Verjährungsfrist z. B. durch Vertrag auf bis zu 30 Jahre verlängert werden.

Von der Gemeinde ist dabei zu beachten, dass verschiedene Tatbestände von der regelmäßigen Verjährungsfrist ausgenommen sind, z. B. wenn ein Vollstreckungsbescheid vorliegt, sodass wie bei Schadensersatzansprüchen eine dreißigjährige Verjährungsfrist bereits besteht. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Ablauf der Verjährungsfrist aber auch gehemmt werden (vgl. § 204 BGB). Unter dem Begriff „Hemmung“ wird dabei verstanden, dass die Verjährungsfrist angehalten wird, bis ein bestimmtes Hindernis beseitigt worden ist.

Bei einer Hemmung der Verjährungsfrist kann es sich z. B. um Verhandlungen um den gemeindlichen Anspruch handeln, eine Klageerhebung oder die Zustellung eines gerichtlichen Mahnbescheides. In diesen Fällen verlängert sich – zeitlich betrachtet – die Verjährungsfrist um die Zeit ihres Stillstandes. Der Ablauf der Verjährungsfrist kann aber auch unterbrochen werden, z. B. dadurch, dass der Schuldner den Anspruch des Gläubigers durch eine Abschlagszahlung oder eine Sicherheitsleistung anerkennt. Nach einem solchen Ereignis beginnt dann erneut die volle Verjährungsfrist für den noch nicht erfüllten Anspruch.

### **4.1.6 Die Sicherung von Ansprüchen**

Die Gemeinde muss durch geeignete Maßnahmen dafür sorgen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden. Sie muss auch sicherstellen, dass wegen besonderer Verhältnisse beim Schuldner der Gemeinde die erhaltenen Finanzleistungen wieder zurückgegeben werden müssen, z. B. wegen der Insolvenz eines Schuldners. Die Gemeinde sollte ihr Vorgehen gegenüber einem Schuldner auch danach ausrichten, dass es nicht zur Rückgabe erhaltenen Zahlungen kommt, z. B. an den Insolvenzverwalter.

Im Rahmen von Insolvenzverfahren sind eine Vielzahl von Rechtshandlungen, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden sind und die Insolvenzgläubiger benachteiligen, vom Insolvenzverwalter anfechtbar, wobei eine Unterlassung einer Rechtshandlung gleichsteht (vgl. § 129 ff. InsO). In solchen Verfahren ist z. B. eine Rechtshandlung anfechtbar, die der Schuldner in den letzten zehn Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag mit dem Vorsatz, seine Gläubiger zu benachteiligen, vorgenommen hat. Der andere Teil musste dabei zur Zeit der Handlung den Vorsatz des Schuldners kennen.

Diese Kenntnis wird vermutet, wenn der andere Teil wusste, dass die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners drohte und dass die Handlung die Gläubiger benachteiligte (vgl. § 133 Absatz 1 InsO). Die rechtlichen Vorgaben können die Risiken der Gemeinde für eine Rückgabe von erhaltenen Zahlungen wesentlich erhöhen. Die Gemeinde muss daher bei Schuldnern, die ihr gegenüber verspätet, nicht regelmäßig oder nicht den vollständigen Betrag zahlen, das Risiko einer Insolvenz einschätzen.

Die Gemeinde muss ggf. Maßnahmen einleiten, die dazu beitragen, das Risiko eines Zahlungsausfalls für die Gemeinde und das Risiko einer Rückzahlung erhaltener Finanzleistungen zu minimieren. Bereits im Rahmen der gemeindlichen Vollstreckung sind von der Gemeinde die vorgesehenen Maßnahmen dahingehend zu prüfen. Sie sollte daher von ihren Schuldnern, bei denen die Gefahr einer späteren Insolvenz besteht, keine Handlungen verlangen, aufgrund deren ein Insolvenzverwalter gegenüber der Gemeinde verlangen kann, eine Zahlung des gemeindlichen Schuldners rückabzuwickeln.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde beachtet werden, dass auch Rechtshandlungen eines Schuldners, die seine Gläubiger benachteiligen, außerhalb des Insolvenzverfahrens angefochten werden können (vgl. § 1 AnfG). Zur Anfechtung ist dabei jeder Gläubiger berechtigt, der einen vollstreckbaren Schuldtitel erlangt hat und dessen Forderung fällig ist, wenn die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners nicht zu einer vollständigen Befriedigung des Gläubigers geführt hat oder wenn anzunehmen ist, dass sie nicht zur Befriedigung führen würde (vgl. § 2 AnfG).

## **4.2 Die Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen**

### **4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Zur Bewirtschaftung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen gehört auch das ausdrückliche Gebot für die Gemeinde, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass eingegangene Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden. Dieses Gebot steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ und beinhaltet die Beachtung des Fälligkeitsprinzips. Darin enthalten ist für die Gemeinde auch die Regel, dass keine Leistungen erbracht werden dürfen, für die keine ausdrücklichen Verpflichtungen bestehen.

Die Inanspruchnahme der haushaltsmäßigen Ermächtigungen ist deshalb von der Gemeinde so lange zurückzustellen, bis die konkrete Aufgabenerfüllung die Verfügung darüber erfordert. Zur Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen gehört, dass die Gemeinde vor der Abwicklung der Zahlungen jeder Zahlungsanspruch eines Dritten und jede Zahlungsverpflichtung der Gemeinde auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und in Form der sachlichen und rechnerischen Feststellung zu bestätigen hat (vgl. § 30 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss auch prüfen, ob eine zu fällige Zahlung an den Anspruchsberechtigten oder an einen Empfangsberechtigten zu leisten ist, z. B. eine zu leistende Mietzahlung, die nicht an den Mieter, sondern aus Sicherheitsgründen an den Vermieter ausbezahlt ist. Ein Bedarf für eine Ausnahme von der Prüfung einer Zahlungsverpflichtung vor deren Erfüllung ist aus sachlichen und haushaltsrechtlichen Gründen nicht erkennbar, sodass eine Prüfung und Bestätigung erst nach der Abwicklung einer Zahlung als unzulässig anzusehen ist.

Eine von der Feststellungspflicht abweichende Verfahrensweise würde über den haushaltsrechtlichen Rahmen hinausgehen und auch einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung nicht genügen. Sie ist auch deshalb als unzulässig anzusehen. Die Feststellungspflicht besteht vorrangig aus Sicherheitsgesichtspunkten und dient dem Schutz

des Vermögens der Gemeinde. Die Feststellung ist daher auch von ihrem Schutzzweck her in den Ablauf der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eingeordnet worden.

Das gemeindliche Haushaltsrecht benennt dafür nicht ausdrücklich eine Stelle im Geschäftsablauf. Die Sicherstellung des ordnungsgemäßen Ablaufs der Geschäftsvorfälle der Gemeinde und die Sicherung des gemeindlichen Vermögens gebieten es bereits, dass die Prüfung und Feststellung von Ansprüchen und Verpflichtungen der Gemeinde vor der tatsächlichen Zahlungsabwicklung liegen muss, um die Gemeinde oder Dritte nicht ohne Grund unnötig wirtschaftlich zu belasten.

Die allgemeine Bedingung, dass gegenüber der Gemeinde eine Lieferung oder Leistung erbracht worden sein muss, bevor eine gemeindliche Zahlung an Dritte erfolgen darf, führt auch dazu, dass die Gemeinde grundsätzlich keine Schenkungen an Dritte vornehmen darf. Die Gemeinde muss auf Finanzleistungen an Dritte verzichten, solange sich aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung noch kein zwingender Grund dafür ergibt.

Die Gemeinde hat darauf zu achten, dass eine Inanspruchnahme der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen erst erfolgt, wenn eine „Fälligkeit“ für die Gemeinde besteht. Die Gemeinde hat vor einer Auszahlung auch zu prüfen, ob mit der Finanzleistung auch ein Zweck im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch den Dritten und die Gemeinde verfolgt wird. Die Auszahlung einer zweckfreien Finanzleistung ist grundsätzlich unzulässig.

#### **4.2.2 Der Begriff „Fälligkeit“**

Für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde stellt der haushaltsrechtliche Begriff „Fälligkeit“ eine umfassende Vorgabe dar, die sich nicht nur auf die gemeindliche Zahlungsabwicklung bezieht. Dieser Begriff wird im Zusammenhang mit den übrigen Regelungen der haushaltsrechtlichen Vorschrift ausschließlich als ausdrückliche Zeitbestimmung für die Zulässigkeit des gemeindlichen Handelns genutzt. Er ist daher als Klarstellung über den Zeitpunkt zu verstehen, zu dem bestehende Verpflichtungen von der Gemeinde erfüllt werden dürfen.

Aus dieser Ausrichtung auf eine zeitliche Abgrenzung entsteht gleichzeitig auch ein Verbot für die Gemeinde, keine Leistungen vor diesem Termin zu erbringen. Die Gemeinde ist z. B. bei der Gewährung von Elterngeld und Betreuungsgeld verpflichtet, die Finanzleistungen in dem Monat auszuführen, für den sie bestimmt sind (vgl. § 6 BEEG). Der Begriff „Fälligkeit“ beinhaltet dabei auch, dass die Gemeinde keine Leistungen ohne Grund erbringen darf. Die zeitbezogene Vorgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift setzt voraus, dass die Leistungserbringung durch die Gemeinde in zeitlicher Hinsicht vereinbart oder gesetzlich bestimmt wurde, z. B. für die Beamtenbesoldung.

#### **4.2.3 Die Leistung von „Anzahlungen“**

##### **4.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die finanzielle Lage der Gemeinde wird durch Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes (Liquide Mittel) in Form von Einzahlungen und Auszahlungen wesentlich geprägt. Als gemeindliche Einzahlungen gelten Zahlungsvorgänge, bei denen ein Dritter einen Liquiditätszufluss bei der Gemeinde bewirkt. Entsprechend liegen gemeindliche Auszahlungen vor, wenn durch Zahlungsvorgänge an einen Dritten ein Liquiditätsabfluss bei der Gemeinde bewirkt wird. In zeitlicher Hinsicht wird nicht wie bei den Vermögensgegenständen auf den Eigentumswechsel abgestellt.

Die haushaltsrechtliche Bestimmung, dass die Gemeinde ihre finanziellen Verpflichtungen aus Vereinbarungen oder sonstigen Geschäftsvorfällen erst bei Fälligkeit erfüllen darf, wirkt sich auch auf Teilleistungen von gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

chen Finanzleistungen aus. Aufgrund dessen kommt eine Vorauszahlung der Gemeinde ohne vorherige Gegenleistung nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform müsste die Gemeinde den Kaufpreis zahlen, obwohl der Verkäufer noch keine Leistung erbracht bzw. die Waren noch nicht geliefert hat.

Für die Gemeinde kommt aber auch eine Anzahlung ohne vorherige Gegenleistung des Dritten als Zahlungsempfänger nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform würde die Gemeinde einen Teil des Kaufpreises bereits leisten, obwohl der Preis üblicherweise nur insgesamt oder nach entsprechender Leistungserbringung des Dritten fällig wird, denn i. d. R. erfolgt der Eigentumsübergang an einem Vermögensgegenstand erst im Rahmen der Leistung des vollen Kaufpreises. Möglicherweise vereinbarte Teilzahlungen an Dritte sind daher für die Gemeinde nur aufgrund erbrachter Leistungen des Dritten als zulässig anzusehen.

Beim Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde sind deshalb nur dann Abschlagszahlungen als zulässig anzusehen, wenn den gemeindlichen Zahlungen entsprechende Leistungen des Zahlungsempfängers gegenüberstehen. Dieser Festlegung liegt zugrunde, dass der Auftragnehmer der Gemeinde bereits nach einer erbrachten Teilleistung eine Bezahlung (Gegenleistung) von der Gemeinde fordern kann. Die gemeindliche Finanzleistung setzt dabei deshalb voraus, dass eine entsprechende Vereinbarung mit der Gemeinde bestehen muss. Die Gemeinde muss dabei zu Abschlagszahlungen vor der Fälligkeit der Gesamtfinanzleistung verpflichtet sein und der Auftragnehmer gegenüber der Gemeinde zu entsprechenden Leistungen oder Lieferungen.

#### **4.2.3.2 Der Begriff „Anzahlungen“**

Beim Ansatz von Finanzleistungen der Gemeinde im Rahmen des Erwerbs von Vermögensgegenständen ist im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu beachten, dass von der Gemeinde derartige Zahlungen nur als Abschlagszahlungen geleistet werden dürfen. Die unter dem Bilanzposten „Anzahlungen“ anzusetzenden Auszahlungen müssen gemeindliche Abschläge im Rahmen eines schwebenden Geschäftes bzw. für noch nicht abgewickelte Geschäfte zum Erwerb eines neuen immateriellen Vermögensgegenstandes darstellen.

Die geleisteten Auszahlungen müssen solange von der Gemeinde gesondert als „Anzahlungen“ bilanziert werden, bis der vorgesehene Vermögensgegenstand in das gemeindliche Eigentum übergegangen ist und als gemeindlicher Vermögensgegenstand in der Bilanz der Gemeinde angesetzt wird. Im Zeitpunkt dieser Bilanzierung ist von der Gemeinde eine entsprechende Umbuchung (Umschichtung) auf den zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen.

Bei der Bilanzierung von Anzahlungen als gemeindliche Finanzleistungen sind für die Gemeinde auch die haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht unbeachtlich. Der Festlegung gemeindlicher Zahlungen auf die zulässige Form „Abschlagszahlung“ liegt zugrunde, dass ein Dritter als Auftragnehmer der Gemeinde bereits nach einer erbrachten Teilleistung eine Bezahlung (Gegenleistung) von der Gemeinde fordern kann. In bilanzieller Hinsicht entsteht dabei ein Vermögenstausch bei der Gemeinde (Finanzwert gegen Sachwert). Die gemeindliche Finanzleistung setzt dabei außerdem voraus, dass entsprechende Vereinbarungen mit der Gemeinde bestehen.

Die Gemeinde muss vor der Fälligkeit der Gesamtfinanzleistung zu Abschlagszahlungen verpflichtet sein und der Auftragnehmer der Gemeinde zu einer entsprechenden Leistung oder Lieferung. Die Gemeinde darf ihre finanziellen Verpflichtungen aus Vereinbarungen oder sonstigen Geschäftsvorfällen grundsätzlich erst bei deren Fälligkeit erfüllen. Diese Vorgabe bedeutet für noch abzuwickelnde gemeindliche Geschäfte, dass der Dritte eine Sachleistung vollständig oder in Teilen erbracht haben muss, bevor die Gemeinde ihre Finanzleistung erbringen darf.

#### **4.2.3.3 Die Vorschussleistungen**

Die haushaltsrechtliche Bestimmung, dass die Gemeinde ihre finanziellen Verpflichtungen aus ihren Geschäftsvorfällen erst bei Fälligkeit der Zahlungen erfüllen darf, erstreckt sich nicht auf rechtliche Gegebenheiten, aufgrund derer eine Vorschusspflicht für die Gemeinde z. B. als Verfahrensbeteiligte besteht. Im Gerichtskostengesetz wird z. B. bestimmt, dass in Prozessverfahren vor den Gerichten der Verwaltungs-, Finanz- und Sozialgerichtsbarkeit sowie in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten die Verfahrensgebühr mit der Einreichung der Klage-, Antrags-, Einspruchs- oder Rechtsmittelschrift oder mit der Abgabe der Erklärung zu Protokoll fällig wird (vgl. § 6 GKG).

Die Gemeinde kann auch in ihrer Eigenschaft als Wohnungseigentümer bei einer Eigentümergemeinschaft zu einer Vorschussleistung verpflichtet sein, z. B. ihren Anteil an einer Sonderumlage. Sie muss auch in derartigen Fällen ihre Vorschussverpflichtungen erfüllen. Bei einer bestehenden rechtlichen Verpflichtung kann die Gemeinde ihre zu leistenden Zahlungen nicht durch Hinweise auf geltende haushaltsmäßige Vorgaben verzichten. Sie kann sich aber ggf. einer Bankbürgschaft als vorübergehenden Ersatz ihrer Zahlungsverpflichtung bzw. als Überbrückung bis zum Fälligkeitstermin bedienen.

#### **4.2.3.4 Die Bankbürgschaft**

Die Gemeinde kann aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit zu einer Vorschussleistung gegenüber einem Dritten rechtlich verpflichtet sein. Diese Zahlungsverpflichtung kann nicht bis zu einem Fälligkeitstermin, vor dem der Dritte die vereinbarten Leistungen erbracht hat, hinausgeschoben werden. Die Gemeinde kann sich jedoch um eine Bankbürgschaft als vorübergehenden Ersatz bemühen, um den ansonsten entstehenden Liquiditätsabfluss bis zum tatsächlichen (haushaltsrechtlich richtigen) Fälligkeitstermin hinausschieben.

#### **4.2.4 Die Leistung von Auszahlungen**

##### **4.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat bei der Abwicklung ihrer Auszahlungen insbesondere deren Fälligkeit zu beachten. Der Fälligkeitszeitpunkt, zu dem eine Zahlung von der Gemeinde an einen Dritten zu leisten ist, ergibt sich regelmäßig aus einer mit dem Dritten getroffenen Vereinbarung, z. B. über den Erwerb von Vermögensgegenständen oder über Mieten mit dem Vermieter sowie über Tilgungen und Zinszahlungen mit einem Fremdkapitalgeber. Der Zahlungszeitpunkt kann sich für die Gemeinde aber auch aus gesetzlichen Vorschriften ergeben, z. B. für die Zahlung von Steuern und anderen Abgaben.

Die Gemeinde kann aber auch durch eigene Leistungsbescheide (Verwaltungsakte) den Fälligkeitszeitpunkt festsetzen, z. B. bei der Gewährung von Sozialhilfe und anderen Finanzleistungen an Dritte. Grundsätzlich muss sie daher bei der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts für die Ausführung der gemeindlichen Zahlungen die jeweiligen konkreten vertraglichen und rechtlichen Gegebenheiten beachten und deren Einhaltung überwachen.

##### **4.2.4.2 Gesetzliche Abgrenzungen**

Die Gemeinde hat bei der Abwicklung ihrer Auszahlungen auch die gesetzlich bestimmten Zahlungsfristen zu beachten (vgl. § 271a Absatz 2 BGB). Nach dieser Vorgabe ist z. B. für die Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber eine Vereinbarung, durch die die Zeit für die Erfüllung einer Entgeltforderung um mehr als 30 Tage nach Zugang einer Rechnung überschritten wird nur bei der Erfüllung weiterer Voraussetzungen wirksam.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Die Wirksamkeit bezieht sich auch auf eine Zahlungsaufstellung, die einer Forderung gleichwertig ist. Bei einer Überschreitung um mehr als 30 Tage nach Empfang der Gegenleistung besteht nur dann eine Wirksamkeit, wenn darüber ausdrücklich eine Vereinbarung getroffen wurde und aufgrund der besonderen Natur oder der Merkmale der Vereinbarung diese Sachlage gerechtfertigt ist. Eine Vereinbarung, durch die die Zeit für die Erfüllung einer Entgeltforderung um mehr als 60 Tage nach Zugang einer Rechnung oder gleichwertigen Zahlungsaufstellung oder um mehr als 60 Tage nach Empfang der Gegenleistung überschritten wird, ist dagegen unwirksam.

Die Gemeinde hat zudem bei Vorbehalten in getroffenen Vereinbarungen zu beachten, dass in den Fällen, in denen eine Entgeltforderung erst nach Überprüfung oder Abnahme der gesamten Gegenleistung zu erfüllen ist, eine gemeindliche Vereinbarung, durch die die Zeit für die Überprüfung oder Abnahme der Gegenleistung um mehr als 30 Tage nach Empfang der Gegenleistung überschritten wird, nur wirksam ist, wenn sie ausdrücklich getroffen und für den Gläubiger nicht grob nachteilig ist. Diese strengen Fristvorgaben gelten dabei nicht für die Vereinbarung von Teilleistungen durch die Gemeinde.

#### **4.2.4.3 Die Auszahlung von Zuwendungen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, die gemeindlichen Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit zu erfüllen, erstreckt sich auch auf die Gewährung von Zuwendungen. Derartige Zahlungsleistungen an Dritte werden i. d. R. unter Beachtung des „Subsidiaritätsprinzips“ gewährt, sodass die Gemeinde nur dann gegenüber einem Dritten besondere Finanzleistungen erbringen soll, wenn der Dritte gemeindliche Aufgaben nur mit finanzieller Unterstützung der Gemeinde erledigen kann.

Bei einer von der Gemeinde zugesagten Finanzleistung soll es erst dann zu einer tatsächlichen Zahlungsleistung durch die Gemeinde kommen, wenn der Dritte gegenüber der Gemeinde nachweist, dass bei ihm tatsächlich Auszahlungen anstehen, die er nur dann leisten kann, wenn die Gemeinde ihm gegenüber zuvor die zugesagte Unterstützungsleistung erbringt. Das Subsidiaritätsprinzip erfordert dabei, dass die Gemeinde bei einem solchen Geschäftsvorfall prüfen muss, ob der Dritte die von ihr vereinbarte bzw. erwünschte Gegenleistung erbringt oder erbracht hat. Sie muss auch prüfen, ob der Dritte auch seinen eigenen Anteil an einer Zahlungsleistung aufbringen kann, sofern kein Erstattungsvorgang vorliegt.

Die Gemeinde soll die örtliche Sachlage sachgerecht und ausreichend dokumentieren. Sie soll dabei feststellen, ob alle Voraussetzungen für die Leistung einer Auszahlung vorliegen, bevor sie - auch in Zuwendungsfällen - eine Zahlungsleistung gegenüber einem Dritten erbringt. Die Gemeinde hat vor einer Auszahlung von Zuwendungen auch zu prüfen, ob mit der Finanzleistung der Gemeinde der vereinbarte Zweck im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch den Dritten verfolgt und erreicht wird. Die Auszahlung einer zweckfreien Finanzleistung an einen Dritten ist für die Gemeinde grundsätzlich unzulässig.

#### **4.2.4.4 Auszahlungen und Aufwendungen**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist ein Geschäftsvorfall aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde i. d. R. ergebniswirksam und gleichzeitig zahlungswirksam. Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die zur Leistung von Vorschuss- oder Abschlagszahlungen der Gemeinde an einen Dritten führen, entsteht deren Ergebniswirksamkeit regelmäßig erst zu einem späteren Zeitpunkt.

Die Gemeinde hat daher umgekehrt wie bei ihren Aufwandsbuchungen bei den reinen Auszahlungsbuchungen immer auch das Entstehen von Aufwendungen zu prüfen und nicht nur den Zeitpunkt der Fälligkeit der Zahlung festzulegen. Bei der von der Gemeinde zu einem späteren Zeitpunkt vorzunehmenden Abrechnung der an Dritte geleisteten Vorschüsse oder Abschläge mit der erbrachten Leistung des Dritten müssen dann die Auszahlungen abgerechnet und erfasst sowie die entstandenen Aufwendungen erfasst werden.

#### **4.2.4.5 Der richtige Zahlungsempfänger**

Die Gemeinde hat bei der Abwicklung ihrer Auszahlungen nicht nur die Zahlungsfristen bzw. Fälligkeitstermine zu beachten, sondern auch zu prüfen und zu dokumentieren, dass die gemeindlichen Zahlungen an den richtigen Empfänger bzw. den Berechtigten geleistet werden. Der Zahlungsempfänger muss i. d. R. gegenüber der Gemeinde geltend gemacht haben, dass eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde ihm gegenüber besteht bzw. er einen Anspruch gegenüber der Gemeinde hat, der von der Gemeinde noch nicht erfüllt worden ist.

Die Gemeinde muss deshalb geeignete Vorkehrungen treffen und grundsätzlich sicherstellen, dass keine Änderungen in den Zahlungsunterlagen erfolgen können und Irrtümer möglichst ausgeschlossen werden. Dazu gehört, dass in den gemeindlichen Auszahlungsunterlagen der Zahlungsempfänger als Empfangsberechtigter zweifelsfrei bezeichnet sein muss, z. B. durch seine Adresse oder andere geeignete Merkmale. Gleichzeitig muss wegen der unbaren Abwicklung der Zahlungen der Gemeinde auch die zutreffende Bankverbindung bekannt sein.

In den Fällen, in denen der Zahlungsempfänger nicht gleichzeitig der Anspruchsberechtigte ist, muss der Gemeinde dessen Berechtigung zum Empfang der Zahlung vorliegen, z. B. eine formelle Abtretung des Anspruchsberechtigten mit Benennung des Empfangsberechtigten. Die Feststellung des richtigen Zahlungsempfängers muss zudem unabhängig erfolgen, ob die Zahlungen der Gemeinde manuell oder im automatisierten Verfahren abgewickelt werden. Zur ordnungsgemäßen Abwicklung von Zahlungsgeschäften gehört es daher, beim Fehlen sachlicher Angaben die notwendigen Informationen einzuholen und zu verarbeiten.

### **5. Zu Absatz 5 (Verzicht auf die Geltendmachung von Ansprüchen):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe):**

##### **5.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde kann nach der Vorschrift eigenverantwortlich darüber entscheiden, ob sie bestehende Ansprüche in geringer Höhe gegenüber Dritten geltend machen will. Sie hat jedoch vor ihrer Entscheidung zu prüfen, ob die Einziehung nicht aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen heraus geboten ist. Von der grundsätzlichen Verzichtsmöglichkeit werden auch Abrundungen von den Zahlungsbeträgen erfasst, die von der Gemeinde vorgenommen werden. Die eigenverantwortliche Festsetzung des Verzichts auf Kleinbeträge soll die Eigenverantwortung der Gemeinde stärken.

Die haushaltsrechtlich getroffene Regelung durchbricht dabei nicht die Grundsätze wirtschaftlicher und sparsamer Haushaltsführung, denn häufig stehen die sich entwickelnden Verwaltungskosten der Gemeinde in keinem Verhältnis zum durchzusetzenden gemeindlichen Anspruch. Sie trägt vielmehr dem Umstand Rechnung, dass in der Praxis die Verfolgung und Durchsetzung eines betragsmäßig geringen Anspruchs gegenüber Dritten die Höhe des Anspruchs übersteigen kann.

Das Vorliegen einer solchen Sachlage ist jedoch schwer bestimmbar, denn für den dafür erforderlichen Vergleich werden i. d. R. bereits Arbeiten geleistet, deren Entstehen im Grundsatz jedoch vermieden werden sollte. Die Festlegung einer "Abschneideline" bedarf daher ggf. ergänzender Schätzungen. Die haushaltsrechtliche Regelung stellt zudem eine Sondervorschrift gegenüber der Regelung über den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen dar (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Erlassregelung ist weiter von der Gemeinde anzuwenden, z. B. bei Beträgen, die nicht von der Kleinbetragsregelung erfasst werden. Sie kann auch nicht durch eine aufgrund dieser Vorschrift getroffene ortsbezogene Regelung außer Kraft gesetzt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Die Gemeinde sollte daher grundsätzlich einen Mindestbetrag nach dieser Vorschrift unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse bestimmen. Eine Entscheidung der Gemeinde, bei ihren Ansprüchen gegenüber Dritten auf die Einziehung von Kleinbeträgen zu verzichten, führt dazu, dass dann auch die Mahnung und die Vollstreckung entsprechender Kleinbeträge durch die Gemeinde zu unterbleiben haben (vgl. Beispiel 67).

**BEISPIEL:**

**Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe**

Die Gemeinde möchte innerhalb ihrer Verwaltung eine gleiche Handhabung mit dem Umgang von Kleinbeträgen erreichen. Sie beabsichtigt deshalb, in einer Dienstanweisung unter Berücksichtigung von wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen nähere Rahmenbedingungen festzulegen. Folgende Eckpunkte sollen dafür herangezogen werden:

Einzahlungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Von der Anforderung von Beträgen von weniger als ... Euro ist abzusehen.</li> <li>- Bei einem Zahlungsrückstand von weniger als ...Euro ist von der Mahnung abzusehen.</li> <li>- Bei einem Zahlungsrückstand im Einzelfall oder einem Gesamtrückstand von weniger als ...Euro soll i. d. R. kein Mahnbescheid erlassen und keine Vollstreckung erfolgen.</li> <li>- Nach erfolgloser Vollstreckung in das bewegliche Vermögen sind weitere Maßnahmen nur bei einem Zahlungsrückstand von mehr als ... Euro und nur dann einzuleiten, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zur Höhe des Anspruchs der Gemeinde stehen.</li> </ul>
Auszahlungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Beträge von weniger als ... Euro sollen nur dann zur Auszahlung angeordnet werden, wenn der Anspruchsberechtigte die Auszahlung ausdrücklich von der Gemeinde verlangt.</li> <li>- Auszahlungen von weniger als ... Euro, die von der Gemeinde zu veranlassen sind, sollen nicht erfolgen, z. B. Rückzahlungen, Überzahlungen.</li> </ul>
Wiederkehrende Zahlungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bei wiederkehrenden Zahlungen soll die Kleinbetragsgrenze für den Jahresbetrag eines Anspruchs oder Verpflichtung unabhängig davon, ob der Gesamtbetrag oder ob Teilbeträge einzuzahlen oder auszuführen sind.</li> </ul>
Nebenansprüche	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bei Nebenansprüchen, die zusätzlich zu einem rückständigen Hauptanspruch bestehen, soll sich die Kleinbetragsgrenze auf den Gesamtrückstand beziehen, z. B. bei Verzugszinsen, Stundungszinsen, Mahnkosten.</li> </ul>
Ausnahmen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mögliche Ausnahmen müssen für alle Zahlungsgeschäfte geprüft werden, z. B. für Bargeldgeschäfte.</li> </ul>

Die Gemeinde will zudem prüfen, ob ein bei Abschluss eines Kontos nicht entrichteter Kleinbetrag von weniger als ... Euro niederschlagen ist. Bei erfolglos abgeschlossenen Mahnungen sowie Vollstreckungen soll ggf. ein Betrag von weniger als ... Euro niedergeschlagen werden.

*Beispiel 67 „Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang entscheiden, ob sie auf die Einziehung auch dann verzichtet, wenn der Schuldner der Gemeinde seine Zahlungspflicht nicht vollständig erfüllt hat und der Gemeinde noch „Kleinbeträge“ schuldet. Die eigenverantwortliche Festsetzung des Verzichts auf Kleinbeträge soll die Eigenverantwortung der Gemeinde stärken und ihr erlauben, die Verfolgung der gemeindlichen Ansprüche konsequenter nach dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit und Durchsetzbarkeit auszurichten.

Für die Gemeinde kann es aber in Einzelfällen, insbesondere aus rechtlichen Gründen geboten sein, auch bei Kleinbeträgen die notwendigen Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber ihren Schuldnern vorzunehmen. Sie hat dabei zu beachten, dass bei Vollstreckungsmaßnahmen im Rahmen von Amtshilfeersuchen, die Gemeinde als ersuchende Behörde entscheidet, ob auch ein ausstehender Kleinbetrag eingezogen werden soll. Die Entscheidung liegt dann nicht im Ermessen der Gemeinde, wenn sie die ersuchte Behörde ist.

**5.1.2 Die Regelungen über den Verzicht**

Über den Verzicht auf öffentlich-rechtliche Forderungen bestehen vielfältige Regelungen. Die Gemeinde hat daher im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft auch bundes- oder landesrechtliche Vorschriften anzuwenden. Diese Vorschriften benennen entweder einen genauen Betrag oder lassen einen Verzicht auf Ansprüche zu, wenn die Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre (vgl. z. B. Nummer 1.1 der Anlage zu Nummer 2.6 zu § 59 BHO und § 44a SGB II). Die nachfolgende Übersicht soll die Sachlage verdeutlichen (vgl. Abbildung 504).

<b>DER VERZICHT AUF KLEINBETRÄGE</b>			
<b>STELLE</b>	<b>ART</b>	<b>BETRAG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Gemeinde	Haushalt: örtlich zu entscheiden Kommunalabgaben Zerlegung der Gewerbesteuer	..... 10 Euro 10 Euro	§ 23 Absatz 4 GemHVO NRW § 13 Absatz 1 KAG NRW § 34 Absatz 1 bis 3 AO
Land	Erhebung von Einnahmen Leistung von Ausgaben Einziehung von Kleinbeträgen	10 Euro 10 Euro 25 Euro	Nr. 1.1 der Anlage zu Nr. 2.6 zu § 59 LHO
Bund	Erhebung von Einnahmen Leistung von Ausgaben Einziehung von Kleinbeträgen Änderung oder Berichtigung von Steuerfestsetzungen	5 Euro 3 Euro 25 Euro 2 bis 20 Euro	Nr. 1.1 der Anlage zu Nr. 2.6 zu § 59 BHO, bei Steuerfestsetzungen: nach Kleinbetragsverordnung

*Abbildung 504 „Der Verzicht auf Kleinbeträge“*

Bei der Gemeinde müssen bei einem Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe nicht die für den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen geltenden Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie darf aber andererseits auch nicht auf der Grundlage der Kleinbetragsregelung auf höhere Ansprüche als auf die von ihr festgesetzten Kleinbeträge verzichten.

**5.2 Zu Satz 2 (Vereinbarung mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts):**

**5.2.1 Der Verzicht auf Ansprüche**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt im Zusammenhang mit dem Verzicht auf die Geltendmachung von Ansprüchen in geringer Höhe zu, dass mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Falle der Gegenseitigkeit

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 23 GemHVO NRW**

etwas Anderes vereinbart werden kann. Für die Anwendung dieser Sonderregelung gilt, dass die Einziehung nicht aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. Die Gemeinde muss dabei erreichen, dass die betreffende juristische Person, z. B. eine Körperschaft oder eine Stiftung, ihrerseits auf geringe Ansprüche gegenüber der Gemeinde verzichtet.

Für die Gemeinde kann es sachgerecht sein, mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine Vereinbarung abzuschließen, mit denen sie in einer intensiven gegenseitigen Geschäftsbeziehung steht. Ein möglicher Verzicht auf die Durchsetzung geringer gemeindlicher Ansprüche gegenüber einer juristischen Person des öffentlichen Rechts setzt nicht zwingend auch eine ausdrückliche Vereinbarung der Gemeinde mit der juristischen Person voraus. Eine gesonderte Vereinbarung kann als entbehrlich angesehen werden, wenn bereits aus haushaltswirtschaftlichen Bestimmungen die Gegenseitigkeit in der Handlungsweise erkennbar wird.

Der Bund hat z. B. in seinen Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung (BHO) eine Obergrenze für den Verzicht von Ansprüchen festgelegt (vgl. Anlage zur VV Nr. 2.6 zu § 59 BHO). Entsprechendes gilt für die Länder, die in den Verwaltungsvorschriften zur jeweiligen Landeshaushaltsordnung (LHO) eine derartige Regelung getroffen haben (vgl. z. B. Anlage zur VV Nr. 2.6 zu § 59 LHO NRW). Eine Verichtsvereinbarung mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann auch an deren Kleinbetragsgrenzen orientiert werden.

Die Vorschrift enthält zudem nichts Näheres darüber, wie eine Vereinbarung zwischen der Gemeinde und dem Dritten zustande kommen soll. Es wird sich oftmals anbieten, dass eine Gemeinde, wenn sie nur noch geringe Ansprüche gegenüber einer juristischen Person des öffentlichen Rechts hat, dieser eine Vereinbarung über eine Kleinbetragsgrenze vorschlagen kann. Dabei kommt es dann nicht nur auf die Festlegung eines Kleinbetrages an, auf den ggf. bei der Abwicklung von Geschäftsvorfällen im Einzelfall verzichtet werden kann, sondern insbesondere auch auf eine ausdrückliche Zusicherung bzw. gegenseitige Anerkennung des Verzichts an.

Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang beachten, dass eine Vereinbarung über einen Verzicht auf Kleinbeträge nicht zwischen der Gemeinde und juristischen Personen des Privatrechts gesetzlich vorgesehen ist. Ein solcher Verzicht ist daher auch dann nicht mit juristischen Personen des Privatrechts möglich, wenn die Gemeinde als Gesellschafter überwiegend oder ausschließlich Anteile an der juristischen Person des Privatrechts hält, z. B. an gemeindlichen Betrieben. Sie kann gleichwohl im Rahmen ihrer eigenen Festlegung auf die Geltendmachung von Ansprüchen in geringer Höhe bei juristischen Personen verzichten.

### **5.2.2 Die Gebührenfreiheit**

Für individuell zurechenbare öffentliche Leistungen mit Außenwirkung werden i. d. R. Gebühren und Auslagen durch Behörden (Gebührengläubiger) nach Maßgabe von Gesetzen und Gebührenverordnungen von einem Dritten erhoben (Gebührenschnldner). Es kann dabei aber auch eine sachliche sowie eine persönliche Gebührenfreiheit bestehen (vgl. §§ 7 und 8 GebG NRW). Eine Gebührenfreiheit kann auch bestehen, sofern die Gemeinde als Empfänger der Leistung dem Gebührengläubiger bei einer Inanspruchnahme der Gemeinde ebenfalls eine persönliche Gebührenfreiheit einräumt.

Die Gebührenfreiheit für die Gemeinde tritt jedoch nicht ein, sofern die Gemeinde berechtigt ist, die zu zahlende Gebühr einem Dritten aufzuerlegen oder ein Dritter mit dem betreffenden Betrag belastet werden kann (vgl. § 8 Absatz 2 GebG NRW). Sie tritt auch nicht ein, für Amtshandlungen der Behörden, die im Gebührengesetz konkret benannt werden, z. B. der Geologische Dienst NRW - Landesbetrieb -, die Prüfümter für Baustatik, die Landesanstalt für Arbeitsschutz, der Landesbetrieb Mess- und Eichwesen NRW (vgl. § 8 Absatz 4 GebG NRW).

Für die Gemeinde besteht z. B. gegenüber dem Land eine persönliche Gebührenfreiheit, sofern von den Amtshandlungen des Landes nicht die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde betroffen sind (vgl. § 8 Absatz 1

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 23 GemHVO NRW**

Nummer 4 GebG NRW). Beim Bund besteht für die Gemeinde eine persönliche Gebührenfreiheit auf Gegenseitigkeit (vgl. § 8 Absatz 2 Satz 1 BGebG). Die Gemeinde ist verpflichtet, gegenüber ihrem Gebührengläubiger entsprechende Angaben zu machen, wenn bei ihr keine Gebührenfreiheit vorliegt, weil sie die zu zahlenden Gebühren einem Dritten auferlegen oder auf Dritte umlegen kann (vgl. § 8 Absatz 2 GebG NRW und § 8 Absatz 3 BGebG).

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 23 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 24**

**Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht**

(1) <sup>1</sup>Wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, kann die Kämmerin oder der Kämmerer, wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren. <sup>2</sup>§ 81 Abs. 4 der Gemeindeordnung bleibt unberührt.

(2) Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn nach Absatz 1 Satz 1 eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen worden ist oder wenn sich abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich gefährdet ist oder dass sich die Investitionsauszahlungen einer Einzelmaßnahme nach § 4 Abs. 4 nicht nur geringfügig erhöhen.

**Erläuterungen zu § 24:**

**I. Allgemeines**

**1. Haushaltswirtschaftliche Eingriffe**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

In der Gemeinde haben der Kämmerer und der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung und des Haushaltsplans im Haushaltsjahr. Sie haben auch eine Überwachungspflicht, denn im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans muss die Gemeindeverwaltung die darin festgesetzten Ziele und Zwecke sowie die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften und örtlich erlassenen dienstlichen Anweisungen beachten und den Ermächtigungsrahmen einhalten.

Unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung sind jedoch im Haushaltsjahr von den Verantwortlichen vielfach zusätzliche Entscheidungen zu treffen, die sich auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft erweiternd oder einschränkend auswirken können (vgl. § 83 GO NRW). Aus unterschiedlichen Anlässen kann es auch erforderlich werden, die Inanspruchnahme der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen in einem erheblichen Umfang einzuschränken. Ein solcher Eingriff erfolgt durch eine haushaltswirtschaftliche Sperre in allgemeiner oder konkreter Form. Die Vorschrift weist die Berechtigung dafür dem Kämmerer und dem Bürgermeister zu.

Die Gemeinde soll einer voraussichtlichen schlechten wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde möglichst bereits im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ausreichend Rechnung tragen (vgl. §§ 75 bis 80 GO NRW). Sie kann darauf nicht durch einen Verweis auf haushaltsrechtlich zulässige Eingriffe im Rahmen der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr verzichten, z. B. durch den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre oder Zustimmungsvorbehalte.

**1.2 Keine "globalen Minderaufwendungen und Minderauszahlungen"**

Die Anwendung der allgemeinen Planungsgrundsätze lässt die Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ oder „globaler Minderauszahlungen“ im Haushalt der Gemeinde nicht zu. Als „globale Minderaufwendungen“ oder „globale Minderauszahlungen“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwendungen, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen (vgl. § 75 Absatz 2 GemHVO NRW).

Bei „globalen Minderauszahlungen“ soll durch den pauschalen Kürzungsbetrag für Auszahlungen im Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit möglichst die „Deckung“ der vorgesehenen Auszahlungen durch Einzahlungen erreicht werden. Der Inhalt einer solchen Veranschlagung soll dabei dann erst in der Ausführung der gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

chen Haushaltswirtschaft näher bestimmt werden. Bereits in der Vergangenheit ist die Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ als unzulässig eingestuft worden. Diese Sachlage gilt auch weiterhin.

Eine solche gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW). Der Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ oder „globaler Minderauszahlungen“ stehen außerdem die allgemeinen Veranschlagungsgrundsätze entgegen, z. B. sachliche Bindung, Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit.

Ebenso widerspricht es dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW). Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert bereits bei der Veranschlagung eine differenzierte Zuordnung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Die Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ oder „globaler Minderauszahlungen“ verstößt daher auch gegen die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit. Die veranschlagten Ermächtigungen müssen vielmehr auch der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde gerecht werden. Sie müssen bedarfsgerecht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Veranschlagung eines „globalen Minderaufwands“ oder „globaler Minderauszahlungen“ im gemeindlichen Haushaltsplan nicht in Betracht.

### **1.3 Haushaltssperre und Haushaltssatzung**

In der gemeindlichen Haushaltssatzung werden unter der Möglichkeit, weitere haushaltswirtschaftliche Vorschriften zu treffen, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen, allgemeine Beschränkungen für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr festgesetzt (vgl. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Das Recht des Bürgermeisters und des Kämmerers, die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan zu sperren, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität dies erfordert, ist daher haushaltsrechtlich jedoch allein auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ausgerichtet. Einer in den Wirkungen einer Haushaltssperre vergleichbaren Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde stehen die Veranschlagungsgrundsätze entgegen.

Die allgemeine Festsetzung, dass für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ein bestimmter Anteil an den veranschlagten Ermächtigungen nicht in Anspruch genommen werden darf, lassen die von der Gemeinde anzuwendenden allgemeinen Planungsgrundsätze nicht zu. Sie steht der unzulässigen Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ im Haushalt der Gemeinde gleich.

Als „globale Minderausgabe“ gilt die Veranschlagung eines pauschalen Kürzungsbetrages für Aufwendungen und/oder Auszahlungen, um möglichst den gesetzlich vorgesehenen Haushaltsausgleich zu erreichen. Bei einer allgemeinen Haushaltssperre würden nicht die Ermächtigungen verringert, sondern es wird ein allgemeiner Kürzungsbetrag in der Haushaltssatzung bestimmt. Die Haushaltssatzung darf aber lediglich Bewirtschaftungsregelungen treffen, z. B. einen Zustimmungsvorbehalt des Rates.

Bei einem Ausweis einer allgemeinen Haushaltssperre soll jedoch der Umfang der veranschlagten Ermächtigungen tatsächlich erst im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt werden. Eine solche gemeindliche Haushaltsführung, bei der die Festlegungen über die notwendigen Einsparungen nicht konkret durch den Rat durch entsprechende Reduzierungen der im Entwurf des Haushaltsplans veranschlagten

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 24 GemHVO NRW**

Ermächtigungen, sondern erst später durch die Gemeindeverwaltung erfolgen, steht dem Budgetrecht des Rates der Gemeinde entgegen (vgl. § 41 GO NRW). Ebenso würde eine solche Veranschlagung dem Zweck des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes widersprechen, wenn notwendige haushaltswirtschaftliche Einschränkungen lediglich pauschal benannt und nicht konkret bestimmt werden (vgl. § 76 GO NRW).

Die Erfordernisse von Vorgaben des Rates für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern bereits bei der Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan eine differenzierte Zuordnung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die veranschlagten Ermächtigungen müssen auch der Bedeutung der einzelnen Aufgaben der Gemeinde gerecht werden.

Eine allgemein geltende Haushaltssperre verstößt daher auch gegen die Haushaltsgrundsätze der Wahrheit und Klarheit. Die Ermächtigungen müssen vielmehr bedarfsgerecht unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und bezogen auf das Haushaltsjahr bemessen werden. Vor diesem Hintergrund kommt die Festsetzung einer Haushaltssperre in der gemeindlichen Haushaltssatzung nicht in Betracht.

### **2. Die Einrichtung eines Controllings**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert grundsätzlich die Einrichtung eines Controllings mit einem unterjährigen Berichtswesen. Nur durch regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche im viertel- oder halbjährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, wird es den Verantwortlichen in der Gemeinde ermöglicht, von der Haushaltsplanung abweichende Entwicklungen und Tendenzen frühzeitig zu erkennen. Sie können dann sachgerecht und bedarfsorientiert steuernd eingreifen.

In diesem Rahmen wird es der Gemeinde ermöglicht, je nach Bedarf auch die Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe im Sinne des erforderlichen gemeindlichen Haushaltsausgleichs und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie der Generationengerechtigkeit anzupassen. Es gilt dabei vor allem für die Gemeinde, eine gesicherte Entscheidungsgrundlage für die notwendigen Steuerungsmaßnahmen vor Ort zu erhalten.

Die Gemeinde sollte deshalb in diesem Zusammenhang prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es z. B. für die gemeindlichen Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Ein haushaltswirtschaftliches Überwachungssystem, das es ermöglicht, risikobehaftete wirtschaftliche Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, ist auch für die Gemeinde hilfreich.

Mit einem solchen System lässt sich eine Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde schaffen, durch die Steuerungsentscheidungen und haushaltswirtschaftliche Eingriffe erleichtert werden, z. B. eine Haushaltssperre. Die Gemeinde soll dabei die Formen und den Umfang ihrer haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen grundsätzlich in eigener Verantwortung ausgestalten und diese an ihrer Aufgabenerfüllung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnissen ausrichten.

### **3. Die Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat**

#### **3.1 Die Unterrichtung über wichtige Angelegenheiten**

Der Rat der Gemeinde ist grundsätzlich für alle Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung zuständig und hat deshalb die strategischen Entscheidungen zu treffen (vgl. § 41 GO NRW). Mit dieser Entscheidungsbefugnis ist unmittelbar das Recht zur Kontrolle der Tätigkeiten der Gemeindeverwaltung verbunden. Diese Funktionen kann der Rat aber nur wahrnehmen, wenn er einen Anspruch darauf hat, über die wichtigen Angelegenheiten der Gemeinde informiert zu werden. Das Informationsrecht des Rates der Gemeinde beinhaltet deshalb, dass der Rat

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

sich über die Durchführung seiner Beschlüsse und über den Ablauf von Gemeindeverwaltungsangelegenheiten insgesamt oder auch im Einzelfall unterrichten lassen kann.

Für den Bürgermeister ist deshalb in der Gemeindeordnung ausdrücklich bestimmt worden, dass er den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Angelegenheiten zu unterrichten hat (vgl. § 55 Absatz 1 und § 62 Absatz 4 GO NRW). Er muss bei örtlichem Bedarf dieser Pflicht zum frühestmöglichen Zeitpunkt ohne eine besondere Aufforderung nachkommen. In besonderen Angelegenheiten kann aber auch eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat bestehen, die vom Bürgermeister fortlaufend zu erfüllen ist.

Der Bürgermeister ist zudem bereits aus seiner Leitungsfunktion heraus zur Auskunft gegenüber dem Rat in gemeindlichen Angelegenheiten verpflichtet, denn er ist für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung verantwortlich (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Der Rat sowie die Ratsmitglieder können daher auch durch mündliche und schriftliche Anfragen den Bürgermeister um Auskunft in gemeindlichen Haushaltsangelegenheiten bitten, die von der Verwaltung ausgeführt werden.

Eine Antwort kann dabei grundsätzlich nicht wegen personenbezogener Daten oder Steuerdaten verweigert werden. Mit einer sachgerechten und zeitnahen Unterrichtung kann der Rat die Umsetzung seiner Beschlüsse aktiv begleiten und überwachen. Er kann im notwendigen Umfang überprüfen, ob die mit seinen Beschlüssen gesetzten Ziele auch erreicht werden. Es ist deshalb örtlich eine Absprache darüber geboten, in welchen Formen die Unterrichtung des Rates vorzunehmen ist. Der mündlichen Unterrichtung sollte dabei grundsätzlich nur eine ergänzende Funktion zukommen. Im Rahmen der Unterrichtung stehen der Rat und der Bürgermeister als Organe der Gemeinde nicht in einer hierarchischen Ordnung zueinander.

### **3.2 Die Zwischenberichterstattung**

#### **3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Unterrichtungspflicht des Bürgermeisters gegenüber dem Rat der Gemeinde bzw. das Informationsrecht des Rates ist unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten. Die Vorschrift enthält dazu keine näheren Festlegungen, z. B. zur Ausgestaltung in zeitlicher Hinsicht bzw. zur regelmäßigen unterjährigen Berichtspflichten. Es dürfte es aber sachgerecht sein, dem Rat regelmäßig eine sachliche Auskunft über den aktuellen Stand der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr einschließlich der Wirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu geben.

Eine derartige Unterrichtung kann mit Blick auf den gemeindlichen Jahresabschluss als Zwischenberichterstattung der Gemeindeverwaltung bezeichnet werden. Die Berichterstattung ist als eine freiwillige Aufgabe der Gemeinde zu betrachten und sollte zeitnah zu den festgelegten Berichtsstichtagen, i. d. R. mehrmals im Haushaltsjahr, erfolgen. Die aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und Ausführung der Haushaltswirtschaft gewonnenen Erkenntnisse sind in der Zwischenberichterstattung sachgerecht zu berücksichtigen.

Abhängig von den örtlichen und zeitlichen Gegebenheiten muss ggf. im Einzelfall auch eine örtliche und konsolidierungsmäßig geprägte besondere Detaillierung der Berichtsangaben erfolgen, z. B. bei der Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW. Bei der örtlichen Berichtspflicht soll der Grundsatz der Wesentlichkeit ausreichende Beachtung finden, denn örtlich muss über Anlässe, Aussagen und den Umfang der Informationen sowie über Vereinfachungen und Zusammenfassungen bei der Darstellung entschieden werden. Die Anwendung dieses Grundsatzes soll dabei u. a. auch eine fristgerechte Berichterstattung des Bürgermeisters gegenüber dem Rat sichern.



### 3.2.2 Die Gestaltung der Zwischenberichterstattung

Die unterjährige Berichterstattung ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse auszugestalten. Eine geeignete Berichterstattung verlangt i. d. R., dass jeweils zum Berichtstermin der aktuelle Stand der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einschließlich der Wirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ermittelt werden.

Die zeitlichen Abgrenzungen bedingen dabei, dass unterjährige Besonderheiten sowie saisonale Einflüsse bei der Aufarbeitung der örtlichen Daten der Gemeinde besonders berücksichtigt werden müssen. Die Grundsätze für die ordnungsmäßige Lageberichterstattung sollten auch bei einer Zwischenberichterstattung der Gemeinde sachgerecht zur Anwendung kommen (vgl. Beispiel 68).

**BEISPIEL:**

**Die Sachinformationen im Zwischenbericht**

Mit einem Zwischenbericht sollen die Verantwortlichen in der Gemeinde unterjährig und stichtagsbezogen den Rat der Gemeinde über den aktuellen Stand der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage informieren. Die Informationen sollen zeitnah erfolgen, um deren Aktualität zu wahren. Nur dann können die Informationen als Entscheidungshilfe für den Fortgang in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dienen. Der Zwischenbericht muss daher konkret auf seinen Zweck bezogen informationsmäßig näher ausgestaltet werden. Er sollte eine Vielzahl sachgerechter Informationen bieten:

- den Stand der Haushaltswirtschaft am ...,
- wichtige Ereignisse, die Einfluss auf die Haushaltswirtschaft hatten,
- wichtige Finanz- und Dienstleistungen zulasten oder zugunsten der Gemeinde,
- geänderte äußere Rahmenbedingungen,
- Veränderungen in der Aufgabenerfüllung,
- erforderlich gewordene Veränderungen in der Haushaltspolitik,
- wesentliche neue und erwartete Verpflichtungen der Gemeinde,
- die Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage,
- erforderliche Anpassungen der Prognosen zu Chancen und Risiken,
- Prognose zur weiteren Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr,
- Prognose zum Jahresergebnis des Haushaltsjahres,
- Prognose zur wirtschaftlichen Weiterentwicklung der Gemeinde.

Die Sachinformationen sollen aus Sicht der Verantwortlichen der Gemeindeverwaltung und damit wie im Lagebericht in bewertender Form gegeben werden. Die dafür notwendige Einschätzung kann z. B. im Verwaltungsvorstand der Gemeinde abgestimmt werden. Bei einer regelmäßigen Berichterstattung ist bei einem entsprechenden Bedarf der Rat der Gemeinde jedoch immer noch zusätzlich und zeitnah über einzelne wichtige Haushaltsangelegenheiten und Entscheidungen zu unterrichten.

*Beispiel 68 „Die Sachinformationen für die Zwischenberichterstattung“*

Die Gestaltung des Zwischenberichtes erfordert eine Einbeziehung der vom Rat beschlossenen Ziele und Leitlinien sowie einen Vergleich mit der Haushaltsplanung für das Haushaltsjahr, also zwischen den Plan-Werten und den erreichten Ist-Werten. Ein solcher Vergleich muss dabei nicht so weitgehend sein, dass dadurch unterjährig die Aufstellung eines eigenständigen Zwischenabschlusses oder ein vollständiger Quartalsabschluss im Sinne des jährlichen Jahresabschlusses erforderlich wird.

Ein Zwischenstand über die haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde muss aber die aktuellen örtlichen Verhältnisse zutreffend wiedergeben. Eine Zwischenberichterstattung stellt daher keine Vorwegnahme des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

Lageberichts im Jahresabschluss dar. Die Berichtspflicht des Bürgermeisters schließt daher grundsätzlich vorbereitende Arbeiten der Gemeindeverwaltung ein.

Die Berichterstattung erfordert außerdem eine stetige Beobachtung des gemeindlichen Geschäftsablaufs, um zutreffend auch eine aktuelle Beurteilung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und eine Prognose zur weiteren wirtschaftlichen Entwicklung vornehmen zu können. Eine unterjährige Berichterstattung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft gegenüber dem Rat muss aus Sicht der Verantwortlichen für die Gemeindeverwaltung erfolgen, ohne dadurch zu einem Auszug aus dem künftigen Lagebericht im Jahresabschluss zu werden. Sie kann dann zu einer Verbesserung der gemeindlichen Steuerung beitragen.

### **3.3 Keine Unterrichtung als Zustimmung**

Der Rat der Gemeinde hat einen Anspruch darauf, über die wichtigen Angelegenheiten der Gemeinde informiert zu werden. Das Informationsrecht des Rates der Gemeinde beinhaltet deshalb, dass der Rat sich über die Durchführung seiner Beschlüsse und über den Ablauf von Gemeindeverwaltungsangelegenheiten insgesamt oder auch im Einzelfall unterrichten lassen kann. Die Unterrichtungspflicht, die dem Bürgermeister obliegt, beinhaltet keine Zustimmungspflicht. Sie löst auch keine Zustimmungspflicht des Rates aus.

Für die Fälle, in denen aus haushaltswirtschaftlicher Sicht eine Zustimmung des Rates zum gemeindlichen Geschäftsvorfall oder seine vorherige Kenntnis geboten ist, enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften entsprechende Regelungen, z. B. bei erheblichen über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW). Zusätzlich können auch andere örtliche Geschäftsvorfälle von Relevanz für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde sein, sodass sich z. B. der Rat eine Zustimmung zur Entscheidung der Gemeindeverwaltung vorbehalten hat oder seine Kenntnisnahme vor Vortragsabschluss festgelegt hat.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Haushaltswirtschaftliche Sperre):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Erlass einer Haushaltssperre):**

##### **1.1.1 Die Zwecke der Haushaltssperre**

Die Gemeinde soll besonderen haushaltswirtschaftlichen Situationen im Haushaltsjahr sachgerecht begegnen und mithilfe geeigneter Instrumente bewältigen. Sie soll z. B. die Inanspruchnahme von Ermächtigung im gemeindlichen Haushaltsplan beschränken können, wenn die Entwicklung der gemeindlichen Erträge oder Aufwendungen im gemeindlichen Haushaltsjahr anders verläuft, als es bei der Beschlussfassung über die gemeindliche Haushaltssatzung angenommen wurde.

Durch die Vorschrift ist deshalb für die Gemeinde die Möglichkeit geschaffen worden, aus Anlass einer eingetretenen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine haushaltswirtschaftliche Sperre zu erlassen, um einer weiteren negativen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde vorzubeugen. Eine Haushaltssperre dürfte z. B. infrage kommen, wenn sich im Laufe des Haushaltsjahres zeigt, dass im Jahresabschluss ein erheblicher Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung eintreten wird. Sie wäre ggf. verzichtbar, wenn im Rahmen anderer örtlicher Möglichkeiten die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entsprechend angepasst bzw. eingeschränkt werden kann.

Die Erforderlichkeit einer haushaltswirtschaftlichen Sperre ist daher insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Pflicht der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich zu beurteilen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Sie kann

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

auch dann entstehen, wenn im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft voraussichtlich ein höherer Fehlbetrag als ursprünglich geplant entstehen wird. Im Rahmen des Erlasses einer Haushaltssperre ist von der Gemeinde aber auch über den Umfang des Verbots der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung zu entscheiden.

Bei dem örtlich festzulegenden Umfang der haushaltswirtschaftlichen Beschränkungen sollen auch die örtlichen Sachverhalte und Haushaltspositionen des gemeindlichen Haushaltsplans im Blick sein, die keiner rechtlichen Verpflichtung der Gemeinde unterliegen. Die Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre in einem Haushaltsjahr liegt dabei vollständig im Ermessen des Kämmers oder des Bürgermeisters sowie des Rates der Gemeinde, als die dazu haushaltsrechtlich bestimmten Berechtigten.

Die haushaltswirtschaftliche Sperre ist zudem nicht nur für den Haushaltsausgleich im laufenden Haushaltsjahr, sondern auch für den Haushaltsausgleich in künftigen Haushaltsjahren wichtig. Diese Bedeutung zeigt sich in der haushaltsrechtlichen Ermächtigung, dass auch gemeindliche Verpflichtungsermächtigungen durch eine Haushaltssperre erfasst werden können. Das Eingehen von Verpflichtungen, die zu finanziellen Leistungen der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren führen, kann dadurch zunächst einmal unterbunden werden.

Eine haushaltswirtschaftliche Sperre, die durch den Kämmerer oder den Rat erlassen wird, führt zu Beschränkungen in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Sie führt nicht zu einer Veränderung der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen und der aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen. Die Haushaltsansätze im Haushaltsplan sowie die fortgeschriebenen Planansätze bleiben weiterhin als Plan-Werte bestehen und sind entsprechend in den Plan-/Ist-Vergleich im Jahresabschluss aufzunehmen.

Je nach Umfang der erlassenen Haushaltssperre darf jedoch im Rahmen der Haushaltsausführung nicht mehr über die veranschlagten Ermächtigungen vollständig mehr verfügt werden. In solchen Fällen sollen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zum Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung entsprechende Erläuterungen gegeben werden. Im Zusammenhang mit dem Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre ist daher auch das Zusammenspiel mit anderen haushaltswirtschaftlichen Instrumenten festzulegen, unabhängig davon, ob diese Instrumente einschränkend oder erleichternd wirken.

Durch eine rechtzeitige Sperre kann die Gemeinde einen Spielraum für finanzpolitische Entscheidung zur Abwendung einer defizitären haushaltswirtschaftlichen Entwicklung schaffen. Eine Haushaltssperre darf z. B. nicht dadurch unterlaufen werden, dass die dadurch nicht in Anspruch genommenen örtlichen Ermächtigungen ins folgende Haushaltsjahr übertragen werden. Eine vom Rat, dem Kämmerer oder dem Bürgermeister im Haushaltsjahr erlassene Haushaltssperre muss sich daher ggf. auch auf die Ermächtigungsübertragung erstrecken.

Durch die haushaltswirtschaftliche Sperre kann verhindert werden, dass Ermächtigungen, die im Haushaltsjahr nicht in Anspruch genommen werden durften, auch zum Schluss des Haushaltsjahres nicht zum Gegenstand von Übertragungen ins Folgejahr gemacht werden (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW und § 24 GemHVO NRW). Durch eine Übertragung könnten dann im Folgejahr, unberührt von den im Vorjahr mit der Haushaltssperre verfolgten Zielen und Zwecken, Vorhaben durch die Gemeindeverwaltung zulasten des Folgejahres ausgeführt werden.

## **1.1.2 Mögliche Anlässe für den Erlass einer Haushaltssperre**

### **1.1.2.1 Die Entwicklung der Erträge**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift legt ausdrücklich fest, dass der Kämmerer oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren kann, wenn es die Entwicklung der gemeindlichen Erträge erfordert. Diese haushaltswirtschaftliche Möglichkeit der Verantwortlichen bedeutet nicht, dass der Erlass einer Haushaltssperre zu einem Verzicht auf die Erhebung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

von Erträgen führen soll, die der Gemeinde zustehen. Die Gemeinde ist verpflichtet, ihre Ansprüche gegenüber Dritten weiterhin geltend zu machen.

Die Entwicklung der gemeindlichen Erträge ist vielmehr nur ein Anlass für eine Haushaltssperre, wenn die für das Haushaltsjahr prognostizierten Erträge nicht wie vorgesehen erzielt werden können. Die inhaltliche Einschränkung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bezieht sich in diesen Fällen vielmehr vorrangig auf die geplanten Aufwendungen. Der Erlass einer Haushaltssperre verpflichtet die Gemeindeverwaltung, das wirtschaftliche Handeln so zu gestalten, dass Aufwendungen verhindert oder begrenzt werden. Sie ist kein Instrument, um in rechtlich zulässiger Weise auf Erträge zu verzichten.

Die Pflicht der Gemeinde, Erträge zu erzielen, endet nicht beim gemeindlichen Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Vorgabe zum Haushaltsausgleich bietet dazu weder einen Anlass noch eine rechtliche Grundlage. Die Gemeinde darf daher ihre Ertragserzielung nicht auf das Verhältnis "Erträge gleich Auswendungen" oder den "fiktiven" Haushaltsausgleich beschränken. Die Gemeinde muss grundsätzlich versuchen, Erträge zu erzielen, auch ggf. erst im Jahresabschluss der Gesamtbetrag der Erträge den Gesamtbetrag der Aufwendungen übersteigt. Eine haushaltswirtschaftliche Sperre ist daher kein Instrument für eine bessere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde.

#### **1.1.2.2 Die Entwicklung der Aufwendungen**

Der Kämmerer oder der Bürgermeister kann nach der Vorschrift die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren, wenn es die Entwicklung der Aufwendungen erfordert. Diese haushaltswirtschaftliche Möglichkeit soll zu einem Verzicht von Maßnahmen und Vorhaben im Haushaltsjahr führen, damit keine Aufwendungen für die Gemeinde daraus entstehen.

Der Erlass einer Haushaltssperre soll aber auch bezwecken, dass dann aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft heraus möglichst überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen vermieden werden. Durch eine solche Haushaltssperre wird daher regelmäßig die Inanspruchnahme von Ermächtigungen für das Entstehen von gemeindlichen Aufwendungen in ihrem Umfang erheblich eingeschränkt.

Die Pflicht zum gemeindlichen Haushaltsausgleich kann dazu einen konkreten Anlass darstellen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde muss dann besonders versuchen, bei ihrer Haushaltswirtschaft die Aufwendungen nur in dem Umfang entstehen zu lassen, dass der Haushaltsausgleich für das Haushaltsjahr erreicht wird. Sie muss dabei die Maßnahmen umsetzen, durch es ihr möglich wird, dass der Gesamtbetrag der Erträge mindestens die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht. Diese Ausgleichspflicht gilt nicht nur für die Planung (Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW), sondern auch für die Rechnung (Jahresabschluss nach § 95 GO NRW) der Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

#### **1.1.2.3 Die Erhaltung der Liquidität**

Die Erhaltung der gemeindlichen Liquidität kann es erfordern, dass der Kämmerer oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen in diesem Sinne sperren muss. Bei dieser haushaltswirtschaftlichen Möglichkeit wird der Erlass einer Haushaltssperre auf das gesetzliche Gebot gestützt, dass die Gemeinde ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW).

Eine Haushaltssperre soll daher regelmäßig zu einem teilweisen Verzicht der für das Haushaltsjahr geplanten Auszahlungen führen. Die Auszahlungen, zu denen die Gemeinde rechtlich verpflichtet ist oder die zur Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind, bleiben davon i. d. R. unberührt. Der Erlass einer solchen

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 24 GemHVO NRW**

Haushaltssperre soll aber auch regelmäßig bezwecken, dass dann überplanmäßige und außerplanmäßige Auszahlungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr vermieden werden.

Durch eine solche Haushaltssperre sollten deshalb regelmäßig auch die Ermächtigungen für investive Auszahlungen der Gemeinde in ihrem Umfang reduziert werden. Das Ziel ist dabei insbesondere, die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde zur Erfüllung ihrer rechtlichen Verpflichtungen zu erhalten (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW). In solchen Fällen kann ggf. auch die Aufnahme von Krediten bzw. die Kreditermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung berührt sein (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1c und § 86 GO NRW).

### **1.1.3 Die Zuständigkeit des Kämmers**

#### **1.1.3.1 Der "bestellte" Kämmerer**

Das Recht zur Beschränkung der Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen wird grundsätzlich als eine organgleiche Handlung bewertet und steht deshalb nur einem bestimmten Kreis von Berechtigten zu. Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird daher das Recht, eine haushaltswirtschaftliche Sperre zu erlassen, dem Kämmerer als dem für das Finanzwesen der Gemeinde Verantwortlichen übertragen. Dem Rat der Gemeinde steht aber gleichfalls das Recht zum Erlass dieser Sperre zu (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW).

Das Recht zum Erlass dieser Haushaltssperre steht dem Kämmerer aber nur zu, wenn er vom Bürgermeister bestellt worden. Für die kreisfreien Städte besteht die gesetzliche Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen, sodass in diesen Fällen die Entscheidung über die Wahrnehmung der Aufgabe "Kämmerer" nicht in der Verantwortung des Bürgermeisters liegt (vgl. § 71 Absatz 4 GO NRW). In den übrigen Gemeinden kann ein Kämmerer vom Bürgermeister bestellt oder beauftragt werden.

Ein Kämmerer, der vom Bürgermeister bestellt worden ist, hat die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben in seiner Finanzverantwortung durchzuführen, die ihm durch die gesetzlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung zugewiesen sind. Seine Finanzverantwortung ist so bedeutend für die Gemeinde und erheblich für den Funktionsinhaber, dass eine Reduzierung der gesetzlichen Rechte des Kämmers nicht geboten ist. Es ist deshalb sachgerecht, die Funktion "Kämmerer" uneingeschränkt zu übertragen.

#### **1.1.3.2 Der "beauftragte" Kämmerer**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt zu, die Funktion "Kämmerer" eingeschränkt auf gemeindliche Beschäftigte zu übertragen, sodass der Kämmerer der Gemeinde nicht bestellt, sondern "nur" beauftragt wird. Im Falle einer Beauftragung obliegt nicht dem Kämmerer, sondern dem Bürgermeister die Entscheidungsbefugnis zum Erlass der haushaltswirtschaftlichen Sperre. Ob ein Kämmerer "bestellt" oder "beauftragt" wird, steht bei Gemeinden im "Belieben" des Bürgermeisters. Ein vom Bürgermeister beauftragter Kämmerer verfügt daher nicht über alle haushaltsrechtlichen Rechte.

Der Bürgermeister leitet und verteilt die Geschäfte in der gesamten Verwaltung der Gemeinde, sofern keine Zuständigkeit des Rates der Gemeinde gegeben ist (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Er kann sich dabei bestimmte Aufgaben vorbehalten und die Bearbeitung einzelner Angelegenheiten selbst übernehmen (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Der Bürgermeister hat dadurch auch die Befugnis zu entscheiden, ob ein Kämmerer "bestellt" oder "beauftragt" wird.

Unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und des Budgetrechts des Rates der Gemeinde ist es haushaltsrechtlich nicht mehr als sachgerecht anzusehen, eine qualitative Unterscheidung bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten durch Kämmerer zu machen. Die Beauftragung eines

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

Kämmerers durch den Bürgermeister dürfte wegen der Bedeutung der Finanzverantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde regelmäßig nicht ausreichend sein. Auf die "eingeschränkte" Beauftragung eines Kämmerers sollte daher auch unter örtlichen Gesichtspunkten regelmäßig verzichtet werden.

#### **1.1.3.3 Bürgermeister nicht Kämmerer**

Bei einer Verhinderung des Kämmerers können dessen Aufgaben und Funktionen nicht durch den Bürgermeister wahrgenommen werden. Im Rahmen seiner Verantwortung für die Gemeindeverwaltung muss der Bürgermeister bereits bei der Einstellung eines Kämmerers beachten, dass auch geklärt wird, wer bei einer Verhinderung des Kämmerers dessen funktionale Vertretung wahrnehmen soll. Dem Kämmerer ist es im Rahmen seiner Befugnisse nicht erlaubt, für den Fall seiner Verhinderung den Bürgermeister mit seiner Vertretung zu beauftragen. Die Unzulässigkeit einer Beauftragung des Bürgermeisters besteht auch dann, wenn der Rat keine Bedenken gegen diese Vertretung hätte.

Die Frage der Vertretung des Kämmerers im Verhinderungsfall muss in der Gemeinde im Rahmen der Entscheidung des Bürgermeisters über eine Bestellung oder eine Beauftragung des Kämmerers geklärt werden. Unabhängig von der Bestellung oder Beauftragung des Kämmerers kann der Bürgermeister kein Verhinderungsvertreter für den Kämmerer sein. Er kann sich bei der Einstellung eines Kämmerers zwar entscheiden, ob er bestimmte haushaltswirtschaftlich relevante Entscheidungen dem Kämmerer überlassen will („bestellter“ Kämmerer) oder selber treffen möchte („beauftragter“ Kämmerer). Die Unterzeichnung des Entwurfs der gemeindlichen Haushaltssatzung ist z. B. an die gesetzliche Aufgabe des Kämmerers gebunden und weder allgemein noch im Einzelfall auf den Bürgermeister übertragbar.

#### **1.1.3.4 Der Vorrang der Sperre des Rates**

Die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität im Haushaltsjahr kann es erfordern, dass statt des Rates der Gemeinde vom Kämmerer die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im Haushaltsplan zu sperren ist. Dieses Recht des Kämmerers ist Bestandteil seiner Finanzverantwortung für die Gemeinde. Es steht dem Recht des Rates zum Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre nicht entgegen (vgl. § 81 Absatz 4 Satz 1 GO NRW).

Dem Rat steht dabei grundsätzlich ein Vorrang in der Entscheidung zu. Die Vorrangstellung des Rates für die Festlegung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass er die Sperre des Kämmerers oder des Bürgermeisters aufheben kann. Der Kämmerer muss aufgrund seiner Finanzverantwortung tätig werden, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Gemeinde anders entwickelt als geplant und sich z. B. abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr gefährdet ist oder dass sich die Investitionsauszahlungen einer Einzelmaßnahme nicht nur geringfügig erhöhen.

In derartigen Fällen müssen vom Kämmerer sachgerechte und geeignete Gegenmaßnahmen unverzüglich ergriffen werden. Bei einem Hinausschieben der notwendigen Entscheidung des Kämmerers, um z. B. dem Rat in sachlicher und zeitlicher Hinsicht den erforderlichen Entscheidungsspielraum zu lassen, könnte es zu erheblichen negativen Wirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft kommen. Der Kämmerer soll von seinem Recht Gebrauch machen, denn er trägt die Finanzverantwortung in der Gemeinde. Gleichwohl kann abhängig von den örtlichen Verhältnissen ggf. auch eine Dringlichkeitsentscheidung in Betracht kommen (vgl. § 60 GO NRW).

#### **1.1.4 Die Dauer und Aufhebung einer Haushaltssperre**

Für den Kämmerer oder den Bürgermeister ergibt sich daher die Verpflichtung, neben dem sachlichen Umfang des Erlasses einer haushaltswirtschaftlichen Sperre auch deren zeitliche Dauer festzulegen. Von den Verantwortlichen soll deshalb vor dem Erlass einer Haushaltssperre sorgfältig abgewogen werden, welche haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen durch die zeitliche Dimension dieser Sperre erwartet werden können. Die zeitliche Dauer kann dabei grundsätzlich nur bezogen auf das Haushaltsjahr festgesetzt werden.

Eine haushaltswirtschaftliche Sperre gilt daher auch bei einer geltenden Haushaltssatzung der Gemeinde längstens bis zum Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres. Es bietet sich deshalb an, bei der Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre auch eine Geltungsdauer innerhalb des Haushaltsjahres festzulegen. Sofern jedoch keine feste Frist gesetzt werden soll, bieten sich Berichtspflichten zu bestimmten Zeitpunkten im Haushaltsjahr an, anhand derer die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde und das Fortbestehen der Haushaltssperre beurteilt werden können.

Der Kämmerer oder der Bürgermeister kann die von ihnen verhängte haushaltswirtschaftliche Sperre aber auch selbst wieder aufheben. Diese Berechtigung ergibt sich aus der rechtlichen Ermächtigung, eine haushaltswirtschaftliche Sperre verhängen zu dürfen. Der Aufhebung sollte aber eine sachgerechte Beurteilung über das weitere Erfordernis einer Haushaltssperre vorausgehen. Eine haushaltswirtschaftliche Sperre, die der Rat nach § 81 Absatz 4 GO NRW verhängt hat, kann jedoch nur der Rat selbst wieder durch einen Ratsbeschluss aufheben. Der Rat kann aufgrund seines Budgetrechts aber auch eine Haushaltssperre aufheben, die durch den Kämmerer oder den Bürgermeister verhängt worden ist.

#### **1.1.5 Der Nachweis der Haushaltssperre**

Die Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre erfordert grundsätzlich einen Nachweis darüber, dass sie haushaltswirtschaftlich berechtigt bzw. erforderlich ist. Für den Kämmerer oder den Bürgermeister besteht deshalb die Verpflichtung, die eingetretenen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die Anlass für den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre ist, sowie den Anlass selbst in ausreichendem Maße nachvollziehbar zu dokumentieren.

In einer solchen Dokumentation sollte nicht nur dargelegt werden, dass es einer Haushaltssperre zu den vom Rat der Gemeinde beschlossenen Ermächtigungen bedarf. Es sollte auch deren Umfang und die zeitliche Dauer begründet sowie die erwarteten haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht dargelegt werden. Dazu gehört auch, nach Ablauf der erlassenen Haushaltssperre den Erfolg bzw. das erzielte „bessere“ haushaltswirtschaftliche Ergebnis ausreichend zu dokumentieren.

### **1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 81 Absatz 4 GO NRW):**

#### **1.2.1 Die Aufhebung der Haushaltssperre des Rates**

Der Rat der Gemeinde hat nicht nur das Recht, die Inanspruchnahme von Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan zur Ausführung im Haushaltsjahr zu sperren (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW). Er kann seine haushaltswirtschaftliche Sperre auch wieder aufheben. Diese ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung über die Aufhebung der Sperre durch den Rat soll nur eine fiktive Regelungslücke schließen.

Durch die Regelung soll u. a. verhindert werden, dass örtliche Meinungsverschiedenheiten darüber entstehen, ob der Rat eine von ihm erlassene haushaltswirtschaftliche Sperre auch aufheben kann. Dieses Recht steht dem Rat zu, denn er ist aufgrund seiner Allzuständigkeit und seines Budgetrechtes auch ohne ausdrückliche gesetzliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

Regelung berechtigt, eine erlassene Haushaltssperre zu beseitigen. Der Rat kann daher seine Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben, wenn für die Sperre kein haushaltswirtschaftlicher Anlass mehr besteht.

### 1.2.2 Die Aufhebung anderer Haushaltssperren

Dem Rat der Gemeinde steht ausdrücklich das Recht zu, die haushaltswirtschaftliche Sperre des Kämmerers oder des Bürgermeisters wieder aufzuheben (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW). Der Kämmerer und der Bürgermeister können eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen, wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität im Haushaltsjahr diese Einschränkung in der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert.

Die Regelung berücksichtigt, dass der Rat aufgrund seiner Allzuständigkeit und wegen seines Budgetrechts berechtigt ist, jede erlassene Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben, wenn für die Sperre kein haushaltswirtschaftlicher Anlass mehr besteht. Die Möglichkeit des Rates, eine Haushaltssperre des Kämmerers oder des Bürgermeisters aufzuheben, baut auf der haushaltsrechtlichen Vorgabe auf, dass der Rat der Gemeinde unverzüglich zu unterrichten ist, wenn vom Kämmerer oder vom Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen worden ist.

Bei schwierigen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten der Gemeinde muss der Rat nicht nur nach dem Erlass der Sperre unterrichtet werden, sondern auch über die weitere haushaltswirtschaftliche Entwicklung und den Fortbestand der Haushaltssperre. In solchen Fällen ist dann für alle Organe der Gemeinde erkennbar und nachvollziehbar, ob und ggf. ab wann aus haushaltswirtschaftlicher Sicht keine Sperre für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mehr bestehen muss. Die Beurteilung der Aufhebung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre stellt daher eine Fortsetzung der örtlichen Zusammenarbeit in haushaltswirtschaftlichen Fragen zwischen dem Rat und der Gemeindeverwaltung dar.

## 2. Zu Absatz 2 (Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat):

### 2.1 Allgemeine Unterrichtungspflichten

Der Bürgermeister ist gesetzlich verpflichtet, den Rat der Gemeinde grundsätzlich über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeinde zu unterrichten (vgl. § 55 Absatz 1 i. V. m. § 62 Absatz 4 GO NRW). Die Unterrichtungspflichten können dabei für den Bürgermeister aufgrund gesetzlicher Bestimmungen oder anlassbezogen sowie aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr heraus entstehen. Zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestehen vielfältige Vorgaben, aufgrund derer der Rat über die entstandene Sachlage oder aufgetretene Ereignisse zu unterrichten ist. Mögliche Gegebenheiten für eine gemeindliche Unterrichtungspflicht werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 505).

<b>WICHTIGE UNTERRICHTUNGSPFLICHTEN</b>	
<b>UNTERRICHTUNGSPFLICHTEN über:</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Wichtige haushaltswirtschaftliche Angelegenheiten.	§ 62 Absatz 4 GO NRW
Die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung, wenn die Anzeigefrist nicht eingehalten werden kann.	§ 80 Absatz 5 GO NRW



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE UNTERRICHTUNGSPFLICHTEN</b>	
<b>UNTERRICHTUNGSPFLICHTEN über:</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Den Erlass einer örtlichen Dienstanweisung Im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung.	§ 82 Absatz 1 GO NRW
Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen.	§ 83 Absatz 2 GO NRW
Die Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen im Folgejahr (Weitergeltung).	§ 85 Absatz 2 GO NRW
Die Inanspruchnahme der Kreditermächtigung im Folgejahr (Weitergeltung).	§ 86 Absatz 2 GO NRW
Die Inanspruchnahme des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung (Weitergeltung).	§ 89 Absatz 2 GO NRW
Zinssicherungsgeschäfte.	§§ 86 und 89 GO NRW
Die Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses, wenn die Frist der Zuleitung an den Rat nicht eingehalten werden kann.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
Die unmittelbare Übergabe des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung vor der Feststellung.	§ 95 Absatz 3 GO NRW
Den Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabchlusses.	§ 116 Absatz 1 GO NRW
Die Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses, wenn die Frist der Zuleitung an den Rat nicht eingehalten werden kann.	§ 116 Absatz 5 GO NRW
Den Beteiligungsbericht.	§ 117 Absatz 2 GO NRW
Eine Dienstanweisung über die Grundsätze der Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen.	§ 17 GemHVO NRW
Die Dienstanweisung über die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung.	§ 18 GemHVO NRW
Die Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen.	§ 22 Absatz 4 GemHVO NRW
Den Erlass einer Haushaltssperre.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE UNTERRICHTUNGSPFLICHTEN</b>	
<b>UNTERRICHTUNGSPFLICHTEN über:</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
Bei Gefährdung des Haushaltsausgleichs bzw. einem höheren Fehlbetrag als geplant.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
Erheblich höhere Auszahlungen bei einer Investitionsmaßnahme als geplant.	§ 24 Absatz 2 GemHVO NRW
Die örtlichen Regelungen zur Einhaltung der Sicherheitsstandards und zur internen Aufsicht.	§ 31 Absatz 1 GemHVO NRW
Die örtliche Abschreibungstabelle.	§ 35 Absatz 3 GemHVO NRW

*Abbildung 505 „Die Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde“*

Derartige Unterrichtungspflichten über gemeindliche Sachverhalte gegenüber dem Rat der Gemeinde können als so bedeutend angesehen werden, dass diese Sachverhalte auch als wichtige Gemeindeangelegenheit gelten müssen. Der Bürgermeister hat deshalb dafür Sorge zu tragen bzw. ist dafür verantwortlich, dass der Rat der Gemeinde darüber im Sinne der Gemeindeordnung sachgerecht und ausreichend informiert wird.

Die Einbindung des Rates in haushaltswirtschaftliche Angelegenheiten kann auch in Form der vorherigen Zustimmung oder einer Kenntnisnahme einer haushaltswirtschaftlichen Maßnahme ausgestaltet sein, z. B. bei einem Mehrbedarf, der zu erheblichen außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen führt oder bei Ermächtigungsübertragungen ins Folgejahr des Haushaltsjahres (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW und § 22 Absatz 4 GemHVO NRW).

## **2.2 Die Unterrichtungspflichten nach dieser Vorschrift**

### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden in der haushaltsrechtlichen Vorschrift ausdrücklich drei Fallgestaltungen für die Pflicht zur Unterrichtung des Rates der Gemeinde benannt. Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen worden ist. Er sollte in solchen Fällen bereits bei den ersten Anzeichen von haushaltswirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gemeinde.

Eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat besteht auch dann, wenn sich aufgrund der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich gefährdet ist oder dass sich die Investitionsauszahlungen einer gemeindlichen Einzelmaßnahme nicht nur geringfügig erhöhen werden (§ 75 GO NRW und § 4 Absatz 4 GemHVO NRW). Der Rat sollte daher grundsätzlich nicht erst nachträglich über den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre unterrichtet werden.

Der Rat erhält bei einer frühzeitigen Unterrichtung die Möglichkeit, über die vom Kämmerer oder Bürgermeister vorgesehenen notwendigen Gegenmaßnahmen mit zu entscheiden und dafür gemeinsam die Verantwortung zu tragen. In welchen Umfang und zu welchen Zeitpunkten die Gemeindeverwaltung dem Rat zu berichten hat, ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich zu entscheiden bzw. in Abstimmung mit dem Rat festzulegen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 24 GemHVO NRW**

Zwischen dem Rat und dem Bürgermeister als Verantwortlichen für die Gemeindeverwaltung sollte Klarheit über die Anlässe einer gesonderten Unterrichtung und über eine Regelmäßigkeit bei mehrmaligen unterjährigen Unterrichtungen bestehen, z. B. über den Ausführungsstand der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Sie ist ggf. für jedes Haushaltsjahr herbeizuführen. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, eine regelmäßige unterjährige Berichtspflicht der Gemeindeverwaltung gegenüber dem Rat haushaltsrechtlich vorzugeben.

#### **2.2.2 Die Zuständigkeit für die Unterrichtung**

Im Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entsteht regelmäßig eine anlassbezogene Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde, wenn eine Angelegenheit von wirtschaftlicher Bedeutung für die Gemeinde ist oder aus örtlichen Steuerungsgesichtspunkten bzw. Steuerungserfordernissen heraus wichtig geworden ist. Durch die Vorschrift selbst werden keine darunter zu subsumierenden Sachverhalte aufgezeigt. Sie enthält zudem auch keine Regelung, durch wen die Unterrichtung des Rates in solchen Fällen vorzunehmen ist.

Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift kann dafür aber nur der Bürgermeister als verantwortlicher Leiter der Gemeindeverwaltung in Betracht kommen, denn ihm obliegt diese Pflicht als gesetzliche Vorgabe (vgl. § 55 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Die Pflicht ist jedoch örtlich abzugrenzen und auszugestalten. Es bieten sich deshalb in Zusammenarbeit mit dem Rat der Gemeinde sachgerechte Festlegungen darüber an, bei welchen örtlichen Anlässen es einer Unterrichtung des Rates und durch wen bedarf. In diese Absprache sollten auch die Unterrichtungspflichten einbezogen werden, die ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden sind.

#### **2.2.3 Die Unverzüglichkeit der Unterrichtung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass der Rat ist unverzüglich zu unterrichten ist, wenn von der Kämmerin oder dem Kämmerer, wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen worden ist. Die ausdrückliche Vorgabe verlangt von den benannten Verantwortlichen in der Gemeinde den Rat zeitnah nach ihrer Entscheidung über den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre zu unterrichten. Der Begriff „unverzüglich“ beinhaltet dazu keine kalendermäßige Frist, verlangt aber eine zeitnahe Information

Als Hilfe kann das Zivilrecht dienen, nach dem ein Berechtigter eine Anfechtung „ohne schuldhaftes Zögern(unverzüglich)“ vornehmen muss, wenn er von dem Anfechtungsgrund Kenntnis erlangt hat (vgl. § 121 Absatz 1 Satz 3 BGB). Die gegenüber einem Dritten vorgenommene Anfechtung gilt dann als rechtzeitig erfolgt, wenn die Erklärung unverzüglich abgesendet worden ist. Eine Unterrichtung des Rates muss daher nicht sofort nach der Entscheidung über die haushaltswirtschaftliche Sperre erfolgen. Die zeitliche Grenze kann nur im Einzelfall objektiv bestimmt werden.

#### **2.2.4 Der Rat als Adressat der Unterrichtung**

Die Unterrichtungspflicht der Verantwortlichen in der Gemeinde über eine haushaltswirtschaftliche Sperre besteht gegenüber dem Rat der Gemeinde. Der Rat stellt den Adressaten dar, dem besondere Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft gegeben werden sollen. Die Unterrichtungspflicht bezieht sich deshalb auf den Rat als Kollegialorgan. Sie ist nicht auf die einzelnen Ratsmitglieder ausgerichtet worden. Bei der Unterrichtung sind ggf. örtliche Regelungen zu beachten.

Grundsätzlich kann aber die Unterrichtungspflicht als erfüllt angesehen werden, wenn jedes Ratsmitglied über die notwendigen Informationen verfügt. Die Form der Unterrichtung über diesen haushaltswirtschaftlichen Sachver-

halt ist nicht näher bestimmt worden, sodass der Adressat „Rat“ nicht zwingend zu einer Sitzung zusammenkommen muss, ggf. mit einem gesonderten Tagesordnungspunkt, damit der Unterrichtungspflicht genügt wird.

Die Unterrichtung über die erlassene haushaltswirtschaftliche Sperre nur gegenüber einem Ausschuss des Rates vorzunehmen, dürfte den haushaltsrechtlichen Anforderungen nicht genügen, auch wenn ggf. der Ausschuss für haushaltswirtschaftliche Fragen zuständig ist, z. B. der Finanzausschuss. Die Erfüllung der Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat darf nicht auf Ausschüsse als Teile des Organs „Rat“ beschränkt werden.

## **2.2.5 Die sachbezogene Unterrichtung**

### **2.2.5.1 Bei einer Haushaltssperre**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der Rat der Gemeinde unverzüglich zu unterrichten, wenn der Kämmerer oder der Bürgermeister eine haushaltswirtschaftliche Sperre erlassen hat. Diese Unterrichtungspflicht ist gerecht, denn mit der haushaltswirtschaftlichen Sperre wird die Inanspruchnahme von Haushaltsermächtigungen im Haushaltsplan beschränkt, die im Rahmen des Ratsbeschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr zugelassen wurde.

Die Unterrichtung dient aber auch dazu, dem Rat die Möglichkeit zu geben, die vom Kämmerer oder Bürgermeister erlassene Haushaltssperre ggf. wieder aufzuheben. Es bietet sich deshalb für den Kämmerer und den Bürgermeister an, den Rat in den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre einzubinden. Ihm sollten dabei auch die Gründe für den Erlass der Sperre aufgezeigt werden. Diese haushaltsrechtlich bestimmte Unterrichtungspflicht dient nicht nur der Information des Rates, sondern sichert ihm zugleich auch seine Rechte.

### **2.2.5.2 Bei einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs**

Der Rat der Gemeinde ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr gefährdet ist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Pflicht zur unverzüglichen Unterrichtung soll dem Rat die Möglichkeit geben, ggf. unmittelbar eigene Maßnahmen zur Vermeidung eines drohenden Jahresfehlbetrages festzulegen.

Im Zusammenhang mit einer bestehenden Ausgleichsrücklage ist dabei örtlich abzuwägen, ob das Erreichen eines "fiktiv" ausgeglichenen Haushalts als ausreichend angesehen werden kann. Sofern jedoch der mögliche Jahresfehlbetrag voraussichtlich zu einer Verringerung der allgemeinen Rücklage führen wird, muss geprüft werden, welche Konsolidierungsmaßnahmen ab wann umgesetzt werden können.

Im Sinne der Haushaltswirtschaft der Gemeinde entsteht eine Unterrichtungspflicht auch dann, wenn ein höherer Jahresfehlbetrag als Ergebnis des Haushaltsjahres droht, als ursprünglich geplant war. In solchen Fällen zielt die Unterrichtungspflicht - wie beim Sachverhalt der Gefährdung des Haushaltsausgleichs - darauf ab, dass durch besondere Ereignisse im Haushaltsjahr möglicherweise Abweichungen vom Haushaltsplan auftreten, die sich weiter zulasten der Gemeinde auswirken.

Die Ausweitung eines Fehlbetrages im Haushaltsjahr stellt insgesamt eine erhebliche Gefährdung der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde dar, die dem durch geeignete Konsolidierungsmaßnahmen unmittelbar entgegenzutreten muss. Sie führt auch zu einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs, wenn ein ausgeglichener Haushalt geplant worden ist. Auf eine mögliche Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage kommt es dabei nicht an, denn aus der Gefährdung könnte auch ein strukturelles wirtschaftliches Problem entstehen.

### **2.2.5.3 Bei höheren Investitionsauszahlungen**

Der Rat der Gemeinde ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich die Investitionsauszahlungen einer im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Einzelmaßnahme nicht nur geringfügig erhöhen. Entstehende Veränderungen der geplanten Auszahlungen bei investiven Einzelmaßnahmen über einer vom Rat bestimmten Wertgrenze lassen sich gut nachvollziehbar, weil solche gemeindlichen Investitionsmaßnahmen gesondert als Einzelmaßnahmen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans (Teilfinanzpläne) zu veranschlagen sind (vgl. §§ 4 und 14 GemHVO NRW).

Von der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden daher regelmäßig die gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfasst, in denen höhere Investitionsauszahlungen als geplant entstehen, z. B. nicht nur aus allgemeinen Preissteigerungen heraus resultieren. Es werden aber auch Geschäftsvorfälle erfasst, in denen nachträgliche Veränderungen oder fehlerhafte Vorausplanungen zu erheblichen Kostensteigerungen für die Gemeinde führen. Die Ursache für derartige wesentliche und maßnahmenbezogene Erhöhungen der Investitionsauszahlungen ist für das Eintreten der Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat ohne Bedeutung. Sie hat für die Beratungen und Entscheidungen des Rates eine erhebliche Bedeutung und sollte daher offengelegt bzw. nicht verschwiegen werden.

## **2.3 Weitere haushaltsmäßige Unterrichtungspflichten**

### **2.3.1 Die anlassbezogene Unterrichtung**

#### **2.3.1.1 Über die Haushaltsplanung**

Die Unterrichtungspflicht des Bürgermeisters in wichtigen Gemeindeangelegenheiten umfasst auch haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die haushaltsrechtlich nicht gesondert zum Gegenstand der Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde gemacht worden sind. Eine wichtige anlassbezogene Unterrichtungspflicht kann dabei im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung entstehen.

Die Anzeige der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen gegenüber der Aufsichtsbehörde ist gesetzlich bestimmten Fristen unterworfen worden, die von der Gemeinde einzuhalten sind (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Die gesetzliche Frist stellt dabei nicht nur eine Grenze für den Abschluss der örtlichen Haushaltsplanung für das neue Haushaltsjahr dar.

Mit der Frist wird auch bezweckt, dass im Rahmen des jährlich wiederkehrenden Haushaltskreislaufs der Rat frühzeitig durch eine aktualisierte Haushaltsplanung über die geplante weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde informiert wird. Diese Vorgaben hat die Gemeinde zu beachten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die jährliche Frist nicht einhalten werden kann. In einem solchen Fall obliegt dem Bürgermeister eine besondere Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat, denn er hat den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

#### **2.3.1.2 Bei Über- und Außerplanmäßigkeit**

Eine gesonderte haushaltsrechtlich festgelegte Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde besteht darin, dass erhebliche überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu geben sind (vgl. § 83 Absatz 2 GO NRW). Die erheblichen überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bedürfen dagegen der vorherigen Zustimmung des Rates, sodass es dann keiner gesonderten Information bedarf. Für die Abgrenzung zwischen dem Zustimmungsbedürfnis und der Unterrichtungspflicht ist in der Vorschrift kein Maßstab festgelegt worden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat daher eigenverantwortlich eine Abgrenzung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse vorzunehmen, sofern dafür keine feststehende Wertgrenze bestimmt wurde. Aus dem haushaltsmäßigen Zusammenhang kann dazu abgeleitet werden, dass der Begriff „erheblich“ immer in einem Verhältnis der vorgesehenen überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen zu der jeweils betroffenen Haushaltsposition im gemeindlichen Haushaltsplan ins Verhältnis zusetzen ist. Für die örtliche Abgrenzung bietet sich daher eine Abstimmung mit dem Rat der Gemeinde an.

Die haushaltswirtschaftliche Verantwortung, die von der Gemeindeverwaltung gemeinsam mit dem Rat zu tragen ist, gebietet ein solches Zusammenwirken bei überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen. Diese Zusammenarbeit entlässt dabei die Gemeindeverwaltung nicht aus ihrer Informationspflicht über die unterhalb der Erheblichkeitsschwelle liegenden überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen gegenüber dem Rat. Bei ausreichenden örtlichen Erfahrungen über die tatsächliche Bedeutung und das zeitliche Handeln kann ggf. eine Absprache über eine zeitnahe unterjährige Unterrichtung und eine Unterrichtung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses getroffen werden.

### **2.3.1.3 Über den Jahresabschluss**

Eine wichtige anlassbezogene Unterrichtungspflicht kann im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen. Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und seine Feststellung durch den Rat sind gesetzlich bestimmten Fristen unterworfen worden (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Die in diesem gesetzlichen Rahmen festgelegte Aufstellungsfrist stellt dabei nicht nur eine Grenze für das Ende der örtlichen Jahresabschlussarbeiten durch die Gemeindeverwaltung dar.

Mit der haushaltsrechtlichen Frist wird auch bezweckt, dass der Rat der Gemeinde zeitnah nach Ablauf des Haushaltsjahres durch einen aktuellen Jahresabschluss über das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die Vermögens- und Schuldenlage sowie die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde informiert wird. Diese Vorgaben hat die Gemeinde zu beachten, wenn aus zwingenden örtlichen und sachlogischen Gründen die gesetzten Fristen nicht eingehalten werden können. In diesen Fällen obliegt dem Bürgermeister eine gesonderte Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat, denn er hat den Rat der Gemeinde über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

### **2.3.1.4 Über den Verzicht auf einen Gesamtabschluss**

Eine wichtige Gemeindeangelegenheit, die eine Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde auslöst, stellt auch der Verzicht auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss dar. Eine gesonderte haushaltsrechtliche Ausnahmeregelung besteht für die Gemeinde jedoch nicht (vgl. § 116 GO NRW). Eine Gemeinde kann auf die Aufstellung eines Gesamtabschlusses grundsätzlich aber verzichten, wenn nach ihren örtlichen Verhältnissen die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen.

Die Gemeinde ist dabei verpflichtet, zu jedem Abschlussstichtag erneut zu prüfen, ob ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und mindestens einem der gemeindlichen Betriebe besteht. Das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses ist aber die wichtigste Voraussetzung, damit für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses entsteht. In solchen besonderen Einzelfällen ist ein Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabschlusses möglich, denn keiner der gemeindlichen Betriebe ist voll zu konsolidieren.

Die Aufstellungspflicht wird dabei auch nicht dadurch ersetzt, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind. Ein erhebliches Beteiligungsverhältnis der Gemeindeverwaltung an einem solchen Betrieb ersetzt nicht das notwendige Mutter-Tochter-Verhältnis für die Durchführung der Vollkon-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 24 GemHVO NRW**

solidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Bei einem zulässigen Verzicht auf den gemeindlichen Gesamtabschluss hat der Bürgermeister den Rat darüber zu unterrichten (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW).

Die Kenntnis darüber ist für den Rat wichtig, denn er soll in jedem Haushaltsjahr den aufgestellten gemeindlichen Gesamtabschluss bestätigen, wird aber durch einen Verzicht von dieser Aufgabe befreit (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Der Bürgermeister hat dabei zu beachten, dass in den Fällen des Verzichts auf die Aufstellung des Gesamtabschlusses nicht die gesetzlich bestimmte grundsätzliche Prüfungspflicht erlischt.

Die Prüfungspflicht des Rechnungsprüfungsausschusses erstreckt sich in solchen Fällen dann darauf, ob bei der Gemeinde die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorliegen. Die Unterrichtung des Rates in dieser Sache kann verfahrensmäßig entsprechend der sonst vorzunehmenden Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabschlusses erfolgen. Dabei sollte über das Prüfungsergebnis informiert werden.

### **2.3.1.5 Über den Beteiligungsbericht**

Die Gemeinde hat unter Berücksichtigung der Vorschriften über ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung jährlich einen Beteiligungsbericht zu erstellen bzw. fortzuschreiben und den Bericht dem Gesamtabschluss oder dem Jahresabschluss beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 2 und 3 GO NRW). Sie ist dabei verpflichtet, diesen Bericht dem Rat der Gemeinde und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten (vgl. § 117 Absatz 2 GO NRW).

Diese Informationspflichten sollen gewährleisten, dass die Gemeinde nicht nur über die Aufgabenerfüllung durch die Gemeindeverwaltung informiert, sondern auch alle bestehenden gemeindlichen Betriebe in die Berichterstattung einbezieht. Im gemeindlichen Beteiligungsbericht steht die wirtschaftliche Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes, seine erbrachten Leistungen und die Erfüllung des öffentlichen Zwecks zum betriebsbezogenen Abschlussstichtag im Blickpunkt

Die Gemeinde hat daher über die zweckbezogene Aufgabenerfüllung im Rahmen ihrer wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung zu berichten, wie sie diese auf die Betriebe aufgeteilt hat. Der gemeindliche Beteiligungsbericht muss dabei von der Gemeinde so gestaltet sein, dass er für eine Unterrichtung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geeignet ist. Diese gesetzlichen Informationspflichten schränken den Gestaltungsfreiraum der Gemeinden bei ihrem Beteiligungsbericht jedoch nicht ein.

### **2.3.1.6 Über die Kosten- und Leistungsrechnung**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung in der Gemeindeverwaltung zu regeln. Bei der Ausgestaltung hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister einen großen Entscheidungsspielraum und muss in einer örtlichen Dienstanweisung die Einrichtung, die Durchführung und den Abschluss der örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung bestimmen.

Die erlassene örtliche Dienstanweisung über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung in der Gemeindeverwaltung ist dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis vorzulegen. Die Vorschrift sichert dadurch die Informationsrechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister bleiben dabei gleichwohl verantwortlich für die Umsetzung, denn sie haben die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung inne.

### **2.3.1.7 Über die Ermächtigungsübertragungen**

Eine gesonderte Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde besteht auch über die Ermächtigungsübertragungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr in das Folgejahr (vgl. § 22 Absatz 4 GemHVO NRW). Die von der Gemeinde vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen fließen einerseits in den von der Gemeinde aufzustellenden Jahresabschluss ein und verbessern das haushaltswirtschaftliche Jahresergebnis.

Durch die Übertragungen belasten die haushaltsmäßigen Ermächtigungen aber wirtschaftlich das folgende Haushaltsjahr. Aus der Pflicht zur Aufstellung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nach Ablauf des Haushaltsjahres entsteht ein erheblicher Zeitraum im Folgejahr des Haushaltsjahres, in dem die übertragenen Ermächtigungen üblicherweise bereits in Anspruch genommen werden sollen.

Der Rat ist daher über die Ermächtigungsübertragungen zu unterrichten, sobald im Rahmen eine entsprechende Festlegung erfolgt ist und nicht erst nur im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Zum Gegenstand der Unterrichtung des Rates sollten nicht nur die von der Gemeindeverwaltung bestimmten Ermächtigungsübertragungen, sondern auch die gesetzlich weitergeltenden haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen gemacht werden, z. B. die von der Gemeinde im Haushaltsjahr noch nicht oder nicht vollständig in Anspruch genommen worden sind, z. B. Kreditermächtigungen (vgl. §§ 86 und 89 GO NRW).

Die Gemeinde sollte im neuen Haushaltsjahr die aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen möglichst erst dann in Anspruch nehmen, wenn der Rat über die vorgenommenen Übertragungen unterrichtet worden ist. Diese Vorgehensweise ist nicht zwingend, denn haushaltsrechtlich ist nur bestimmt worden, dass die haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen grundsätzlich übertragbar sind, sodass mögliche Beschränkungen örtlich bestimmt werden müssen (vgl. § 22 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Das Budgetrecht des Rates gebietet aber grundsätzlich dessen vorherige Einbindung in haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten, auch wenn die Ermächtigungsübertragungen keiner gesonderten Beschlussfassung durch den Rat vor ihrer Inanspruchnahme bedürfen. Sofern durch den Rat im Rahmen seines Beschlusses über die gemeindliche Haushaltssatzung keine besonderen Beschränkungen zu den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen festgelegt worden sind, besteht kein grundsätzliches Hindernis für eine Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen vor der Unterrichtung des Rates.

### **2.3.1.8 Über die örtlichen Vorschriften**

Eine ausdrückliche Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde besteht über die vom Bürgermeister zu erlassenden örtlichen Vorschriften (vgl. § 31 GemHVO NRW). Diese Vorschrift über die Vorlage der Vorschriften zur Kenntnisnahme durch den Rat soll die Rechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten sichern. Der Bürgermeister hat die örtlichen Vorschriften zur Sicherung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung zu erlassen, weil er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung ist.

Die örtlichen Vorschriften wirken sich jedoch auch auf die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus und berühren daher die Budgetrechte des Rates. Es ist deshalb geboten, den Rat über die örtlichen Vorschriften zu unterrichten. Einen Anlass für diese Unterrichtung stellen dabei die Inhalte der zu erlassenden Vorschriften selbst dar sowie deren Wirkungen auf den gemeindlichen Geschäftsablauf. Die Gemeinde soll in den örtlichen Vorschriften nicht nur einfache Ausführungen zu den einzuhaltenden Sicherheitsstandards regeln, sondern auch die Gegebenheiten aus der örtlichen Verwaltungsorganisation angemessen berücksichtigen.

Diese Vorgaben verdeutlichen die eigene sachliche Verantwortung der Gemeinde für ihre gesamte Haushaltswirtschaft zur Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung. Dazu gehört auch ein geeigneter Umgang mit den ge-



meindlichen Zahlungsmitteln und den vorhandenen Wertgegenständen. Die örtlichen Vorschriften über das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde sind daher grundsätzlich so gewichtig, dass auf eine Kenntnisnahme durch den Rat der Gemeinde nicht verzichtet werden kann.

### **2.3.1.9 Über Zinssicherungsgeschäfte**

Eine wichtige Gemeindeangelegenheit, die zu einer Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde führt, stellen gemeindliche Zinssicherungsgeschäfte dar. Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in verträglichen Grenzen zu halten.

In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang damit sowie eine Überwachung und Kontrolle erfolgt. Diese Gegebenheiten stellen jedoch vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und die Geldanlage durch die Gemeinde dar.

Bei der Gemeinde soll grundsätzlich eine Optimierung von Kreditkonditionen erreicht und die Zinsrisiken können durch den Einsatz von Zinsderivaten begrenzt werden. Die Gemeinde hat bei solchen Finanzgeschäften grundsätzlich den Vorrang der Sicherheit und der Risikominimierung zu beachten. Sie darf die vielfältigen Möglichkeiten der Kapitalmärkte nur in einem angemessenen und vertretbaren Umfang in Anspruch nehmen. Im Zusammenhang damit soll von der Gemeinde auch die Beteiligung des Rates erfolgen.

Es soll gemeinsam unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die Einrichtung eines örtlichen Zinsrisikomanagements sowie die Verantwortung beim Abschluss von Zinssicherungsgeschäften festgelegt werden. Im Zweifel dürften z. B. die Entscheidungen über den Einsatz von Zinsderivaten durch die Gemeinde als bedeutsame Geschäfte für die Gemeinde anzusehen sein, sodass deswegen eine Ratsbeteiligung zwingend geboten ist.

Es ist daher sachgerecht, örtlich festzulegen, ob und welche Zinssicherungsgeschäfte die Gemeindeverwaltung als Geschäfte der laufenden Verwaltung abschließen darf (vgl. § 41 GO NRW). Es muss dabei abgegrenzt werden, welche Geschäfte einem Zustimmungsvorbehalt des Rates unterliegen, z. B. abhängig vom Geschäftsvolumen oder von einer anderen Wertgrenze, unterhalb derer dann von einer untergeordneten Bedeutung für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ausgegangen werden kann.

Mit dem Rat sollten dazu zeitnahe und sachgerechte Informationspflichten über die gemeindlichen Finanzgeschäfte vereinbart werden, die von der Gemeindeverwaltung eigenverantwortlich abgeschlossen werden können. Für besondere Gegebenheiten kann sich der Rat gleichwohl eine vorherige Beteiligung vorbehalten.

### **2.3.2 Die regelmäßige unterjährige Unterrichtung**

Die Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat der Gemeinde kann sich auf eine Vielzahl von wichtigen Gemeindeangelegenheiten und haushaltswirtschaftliche Besonderheiten erstrecken. Für die Steuerung der Gemeinde ist aber gleichwohl eine regelmäßige unterjährige Unterrichtung des Rates geboten. Die haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde sowie deren Auswirkungen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung und umgekehrt erfordern grundsätzlich eine unterjährige Beteiligung des Rates.

In diesem Zusammenhang müssen von der Gemeinde die örtlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle im Einzelnen bestimmt werden, deren Auftreten eine regelmäßige Unterrichtungspflicht auslöst. Zu solchen Sachverhal-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 24 GemHVO NRW**

ten können z. B. die örtlich gebildeten Budgets gehören, bei denen der Rat mehrmals jährlich über die Erreichung der gesetzten Finanz- und Leistungsziele unterrichtet wird.

Unterjährige Unterrichtungspflichten sind auch über die Kapitalanlagen der Gemeinde sachgerecht, denn die Gemeinde soll zur Anlage von längerfristigem Kapital sachgerechte und vertretbare Rahmenbedingungen unter Beteiligung des Rates schaffen. Über vorgesehene Zinssicherungsgeschäfte sollten mit dem Rat auch zeitnahe und sachgerechte Informationspflichten vereinbart werden.

Für besondere örtliche Fälle im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann sich der Rat gleichwohl eine vorherige Zustimmung oder eine Unterrichtung vorbehalten. Insbesondere die strategische Steuerung der Gemeinde und die Festlegung von Zielen, die dem Rat obliegen, können besondere Informationsbedürfnisse zu den örtlichen Politikfeldern und Rahmenbedingungen erzeugen, die sich in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft widerspiegeln oder darüber zur Ausführung kommen.

Unter örtlichen Steuerungsgesichtspunkten bzw. Steuerungserfordernissen müssen die Inhalte der unterjährigen Unterrichtungspflichten des Bürgermeisters mit dem Rat abgestimmt werden. Die besonderen Anlässe und die Zeiträume der Berichtspflichten durch den Bürgermeister sollten ebenfalls zwischen beiden Organen abgestimmt und festgelegt werden. Dazu gehört auch eine Abstimmung über die Vorgehensweise in den Fällen, in denen aus haushaltswirtschaftlicher Sicht eine gesonderte Beschlussfassung durch den Rat geboten ist. In diesem Zusammenwirken des Bürgermeisters mit dem Rat ist auch die Form der Erfüllung der Informationspflichten zu klären.

**§§§§§§§§§§§§**

**§ 25  
Vergabe von Aufträgen**

(1) Der Vergabe von Aufträgen muss eine öffentliche Ausschreibung vorausgehen, sofern nicht die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe rechtfertigen.

(2) Bei der Vergabe von Aufträgen in einer finanziellen Größenordnung unterhalb der durch die Europäische Union festgelegten Schwellenwerte sind die Vergabebestimmungen anzuwenden, die das Innenministerium bekannt gibt.

**Erläuterungen zu § 25:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Grundlagen gemeindlicher Auftragsvergaben**

Die Gemeinde benötigt zur Erfüllung ihrer unterschiedlichen Aufgaben eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern und Vermögensgegenständen, die sie bei Dritten einkauft bzw. am Markt erwirbt. Ein solcher Erwerb vollzieht sich regelmäßig durch einen gegenseitigen Vertrag, der den Dritten zur Lieferung oder Leistung von Wirtschaftsgütern und die Gemeinde zur Entgeltzahlung an den Dritten verpflichtet.

Die Gemeinde als Gebietskörperschaft tritt dabei gegenüber den Dritten als öffentlicher Auftraggeber auf (vgl. § 1 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 99 Nummer 1 GWB). Die Ziele und Zwecke des Erwerbs von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen durch öffentliche Auftraggeber haben zu Grundsätzen und Auswahlkriterien bzw. Maßstäben geführt, die auch von der Gemeinde zu beachten sind, um ein den gemeindlichen Anforderungen entsprechendes Angebot zu erhalten.

Ein Beschaffungsvorgang der Gemeinde ist der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zuzurechnen, sodass dieser gemeindliche Geschäftsvorfall grundsätzlich unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten abzuwickeln ist. Bei derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen besteht regelmäßig ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Sach- oder Dienstleistung eines Dritten und des von der Gemeinde dafür zu zahlenden Entgeltes.

Die Gemeinde soll ihre Aufträge nach allgemeinen Grundsätzen vergeben, soweit nicht andere rechtliche Vorschriften bei der Vergabe der Aufträge zur Anwendung kommen (vgl. § 97 ff. GWB). Nachfolgend werden die von der Gemeinde zu beachtenden Grundsätze aufgezeigt (vgl. Abbildung 506).

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR VERGABEVERFAHREN</b>	
<b>§ 97 GWB</b>	<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>
Absatz 1	Öffentliche Aufträge und Konzessionen werden im Wettbewerb und im Wege transparenter Vergabeverfahren vergeben. Dabei werden die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und der Verhältnismäßigkeit gewahrt.
Absatz 2	Die Teilnehmer an einem Vergabeverfahren sind gleich zu behandeln, es sei denn, eine Ungleichbehandlung ist aufgrund dieses Gesetzes ausdrücklich geboten oder gestattet.
<b>Absatz 3</b>	Bei der Vergabe werden Aspekte der Qualität und der Innovation sowie soziale und umweltbezogene Aspekte nach Maßgabe dieses Teils (des Gesetzes) berücksichtigt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR VERGABEVERFAHREN</b>	
<b>§ 97 GWB</b>	<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>
<b>Absatz 4</b>	Mittelständische Interessen sind bei der Vergabe öffentlicher Aufträge vornehmlich zu berücksichtigen. Leistungen sind in der Menge aufgeteilt (Teillose) und getrennt nach Art oder Fachgebiet (Fachlose) zu vergeben. Mehrere Teil- oder Fachlose dürfen zusammen vergeben werden, wenn wirtschaftliche oder technische Gründe dies erfordern. Wird ein Unternehmen, das nicht öffentlicher Auftraggeber oder Sektorenauftraggeber ist, mit der Wahrnehmung oder Durchführung einer öffentlichen Aufgabe betraut, verpflichtet der Auftraggeber oder Sektorenauftraggeber das Unternehmen, sofern es Unteraufträge vergibt, nach den Sätzen 1 bis 3 zu verfahren.
<b>Absatz 5</b>	Für das Senden, Empfangen, Weiterleiten und Speichern von Daten in einem Vergabeverfahren verwenden Auftraggeber und Unternehmen grundsätzlich elektronische Mittel nach Maßgabe der nach § 113 (GWB) erlassenen Verordnungen.
<b>Absatz 6</b>	Unternehmen haben Anspruch darauf, dass die Bestimmungen über das Vergabeverfahren eingehalten werden.

*Abbildung 506 „Die Grundsätze für Vergabeverfahren“*

Die gemeindlichen Auftragsvergaben sind Verfahren zur bedarfsgerechten Beschaffung von Gütern, deren jeweiliger Wert oberhalb oder unterhalb der EU-Schwellenwerte liegen kann. Die Gemeinde als Auftraggeber hat dazu einerseits geeignete Bieter zu ermitteln, z. B. durch einen Teilnahmewettbewerb. Andererseits hat die Gemeinde die Bieter zur Abgabe eines Angebots aufzufordern.

Die Gemeinde kann dabei die Aufforderung auf wenige Bieter beschränken, jedoch sollte sich die Aufforderung zur Angebotsabgabe mindestens an drei Bieter richten. Diese Grundsätze sind unabhängig von den Formen der gemeindlichen Vergabe, z. B. freihändige Vergabe, beschränkte Ausschreibung. Bei allen Vergabeverfahren soll die Gemeinde sicherstellen, dass durch sachgerechte Vergleiche zwischen den Angeboten das wirtschaftlichste Angebot ausgewählt werden kann.

Zu den bei Vergaben geltenden Maßstäben gehört z. B. bei der Auswahl eines Dritten als Vertragspartner auch dessen Qualifikation und Leistungsfähigkeit zu prüfen. Die Gemeinde soll möglichst das beste wirtschaftliche Verhältnis zwischen der vom Dritten zu erbringenden Leistung oder Lieferung und dem von der Gemeinde zu zahlenden Preis zu erreichen. Eine künstliche Aufteilung der beauftragten Leistungen soll deshalb grundsätzlich unterbleiben. Sie kann aber in besonderen Fällen geboten sein, z. B. wegen unterschiedlicher Bieter oder wegen der ansonsten fehlenden Umsetzbarkeit des gemeindlichen Vorhabens.

Der Gemeinde muss zudem klar sein, dass im Rahmen von Vergaben zwischen ihr als Auftraggeber und dem Bieter bzw. Auftragnehmer immer ein privatrechtliches Vertragsverhältnis vorliegt und kein öffentlich-rechtliches Verhältnis. Die Gemeinde kann außerdem bei bedeutenden Differenzen einen Bieter nicht durch einen Verwaltungsakt von einer Vergabe ausschließen. Die einschlägigen Vorschriften enthalten für eine solche Form des Ausschlusses keine Ermächtigung.

**2. Die Ausschreibungspflichten der Gemeinde**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift beinhaltet eine Ausschreibungspflicht für die Gemeinde vor der Vergabe eines öffentlichen Auftrages, sofern nicht vor Ort besondere Ausnahmetatbestände vorliegen. Sie erfasst sämtliche Vergaben von gemeindlichen Aufträgen, also alle Lieferungen und Leistungen, die unterhalb der Schwellenwerte

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 25 GemHVO NRW**

(ohne Umsatzsteuer) der Europäischen Union liegen. Die grundsätzliche Verpflichtung der Gemeinde zur öffentlichen Ausschreibung von Vergaben soll sicherstellen, dass die Angebote an die Gemeinde von den infrage kommenden Anbietern im Leistungswettbewerb mit den Mitbewerbern zustande kommen.

Für die Gemeinde gilt dabei grundsätzlich, je formloser eine gemeindliche Auftragsvergabe unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften durchgeführt wird, desto transparenter muss das gemeindliche Verfahren sowie die Entscheidung der Auftragsvergabe ausgestaltet sein. Sie soll zudem in die Lage versetzt werden, unter Ausnutzung aller Chancen am Markt das für sie wirtschaftlich günstigste Angebot zu erzielen. Aus wirtschaftlicher Sicht kann der Wunsch der Gemeinde, möglichst einen geringeren Preis für die Leistung eines Dritten bezahlen zu wollen, jedoch auch zu einer künftigen haushaltswirtschaftlichen Belastung führen.

Das von der Gemeinde für die Vergabe eines Auftrages angewandte Verfahren muss deshalb grundsätzlich allen Anbietern offenstehen, transparent sein und dem Grundsatz der Nichtdiskriminierung genügen. Vor einer Ausschreibung muss die Gemeinde sicherstellen, dass die haushaltswirtschaftlichen Vorgaben beachtet wurden und die Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung gesichert ist.

Bereits der Ausschreibung soll daher eine Gesamtbetrachtung aller Faktoren und Gegebenheiten erfolgen, damit eine qualitativ und quantitativ geeignete örtliche Lösung gefunden wird. Die Gemeinde muss daher durch eine sachgerechte Abwägung eine belastbare Entscheidung über die auszuschreibende Leistung finden. Sofern die haushaltsrechtlich notwendige Gesamtbetrachtung jedoch nicht erfolgt ist und die Finanzierungserfordernisse nicht sicher erfüllt werden können, darf die Gemeinde keine öffentliche Ausschreibung vornehmen.

### **3. Die Schwellenwerte der Europäischen Union**

Auf das Vergabewesen der Gemeinden wirken sich unmittelbar auch die einschlägigen Vorschriften der Europäischen Union aus. Der Absatz 2 der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthält deshalb eine Klarstellung, dass sich die darin verankerten Vergabevorschriften nur auf das gemeindliche Handeln und den Auftragsrahmen bzw. das Verfahren beziehen kann, das unterhalb der von der Europäischen Union festgesetzten Schwellenwerte liegt.

Für die Gemeinde gilt oberhalb der europaweit bestimmten Schwellenwerte das von der EU bestimmte Vergaberecht, das in bundeseinheitliche Vorschriften umgesetzt worden ist. Die Vergabe von Aufträgen durch Gemeinden teilt sich daher grundsätzlich in zwei Regelungsbereiche. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Zweiteilung im Vergabewesen auch dazu führt, bestimmte Begriffe inhaltlich unterschiedlich anzuwenden, z. B. im Bereich des Bauwesens.

Vor jeder Auftragsvergabe hat die Gemeinde zu prüfen, ob ihr Auftrag einen Auftragswert umfasst, der die von der EU-Kommission bekannt gegebenen Schwellenwerte erreicht oder überschreitet. Die zu beachtenden Schwellenwerte ergeben sich dabei i. d. R. aus § 100 Absatz 1 GWB i. V. m. § 2 der Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge (VgV) in der jeweils im Bundesgesetzblatt (BGBl) veröffentlichten aktuellen Form, soweit eine Verordnung der EU-Kommission nicht unmittelbar anzuwenden ist.

Die EU-Kommission aktualisiert die Schwellenwerte für die Vergabe öffentlicher Aufträge nach europäischem Vergaberecht regelmäßig. Sie werden auf der Basis eines durchschnittlichen Tageskursus des Euro in einem Zeitraum von zwei Jahren berechnet. Die ab dem Stichtag 1. Januar 2016 geltende Festsetzung der Schwellenwerte basiert auf Daten aus einem bestimmten in der Vergangenheit liegenden Zeitraum. Die neuen Schwellenwerte gelten unmittelbar in den EU-Mitgliedsstaaten und damit auch unmittelbar für die Auftragsvergaben der Gemeinde. Folgende Wertgrößen sind zu beachten (vgl. Abbildung 507).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 25 GemHVO NRW**

<b>DIE SCHWELLENWERTE DER EUROPÄISCHEN UNION</b>	
Für Liefer- und Dienstleistungsaufträge im Sektorenbereich (Trinkwasser- oder Energieversorgung, Verkehrsbereich):	<b>414.000 €</b>
Für alle anderen Liefer- und Dienstleistungsaufträge:	<b>209.000 €</b>
Für Bauaufträge:	<b>5.225.000 €</b>

*Abbildung 507 „Die Schwellenwerte der Europäischen Union“*

Die aufgeführten Schwellenwerte sind von der Gemeinde bei ihren Auftragsvergaben zu beachten. Sofern der gemeindliche Auftragswert den betreffenden Schwellenwert erreicht oder überschreitet, hat die Gemeinde besondere Verfahrensvorgaben zu beachten, europaweit auszuschreiben und die Vorgaben umzusetzen, die in den einzelnen Vergabeordnungen näher bestimmt sind (vgl. z. B. VOB oder VOL). Das gemeindliche Vergabeverfahren ist dann insgesamt darauf auszurichten.

#### **4. Die bundesgesetzlichen Regelungen**

Die EU hat mit einem neuen Regelwerk das europäische Vergaberecht modernisiert und Vorgaben für die Vergabe öffentlicher Aufträge und Konzessionen gemacht. Das europäische Regelwerk umfasst die Richtlinie über die öffentliche Auftragsvergabe (2014/24 EU), die Richtlinie über die Vergabe von Aufträgen in den Bereichen Wasser-, Energie- und Verkehrsversorgung sowie der Postdienste (2014/25 EU) und die Richtlinie über die Vergabe von Konzessionen (2014/23 EU).

Diese Richtlinien wurden durch das Vergaberechtsmodernisierungsgesetz vom 17. Februar 2016 in deutsches Recht umgesetzt. Die neugefassten gesetzlichen Vergabevorschriften sollen bewirken, dass Vergabeverfahren effizienter, einfacher und flexibler gestaltet werden können und Interessen der Auftraggeber und Auftragnehmer sowie soziale und umweltbezogene Aspekte stärker zur Geltung kommen. Nachfolgend wird der Aufbau des rechtlichen Rahmens auszugsweise durch einige Paragrafen aufgezeigt (vgl. Abbildung 508).

<b>DER BUNDESRECHTLICHE RAHMEN FÜR VERGABEN</b>			
<b>Der Teil 4 des GWB „Vergabe von öffentlichen Aufträgen und Konzessionen“ ist in die nachfolgenden Kapitel, Abschnitte und Unterabschnitte gegliedert worden:</b>			
<b>Kapitel 1 Vergabe- verfahren</b>	<b>Abschnitt 1 Grundsätze, Definitionen und Anwendungs- bereich</b>		§ 97 Grundsätze der Vergabe § 98 Auftraggeber § 99 Öffentliche Auftraggeber § 100 Sektorauftraggeber § 101 Konzessionsgeber § 102 Sektorentätigkeiten § 103 Öffentliche Aufträge, Rahmenverträge und Wettbewerbe § 105 Konzessionen § 106 Schwellenwerte § 107 Allgemeine Ausnahmen § 108 Ausnahmen bei öffentlich-öffentlicher Zusammenarbeit § 110 Vergabe von Aufträgen und Konzessionen, die verschiedene Leistungen zum Gegenstand haben

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

<b>DER BUNDESRECHTLICHE RAHMEN FÜR VERGABEN</b>			
<b>Der Teil 4 des GWB „Vergabe von öffentlichen Aufträgen und Konzessionen“ ist in die nachfolgenden Kapitel, Abschnitte und Unterabschnitte gegliedert worden:</b>			
			§ 111 Vergabe von Aufträgen und Konzessionen, deren Teile unterschiedlichen rechtlichen Regelungen unterliegen § 112 Vergabe von Aufträgen und Konzessionen, die verschiedene Tätigkeiten umfassen § 114 Monitoring und Pflicht zur Übermittlung von Vergabedaten
	<b>Abschnitt 2 Vergabe von öffentlichen Aufträgen durch öffentliche Auftraggeber</b>	Unterabschnitt 1 Anwendungsbereich	§ 115 Anwendungsbereich § 116 Besondere Ausnahmen § 118 Bestimmten Auftragnehmern vorbehaltene Aufträge
		Unterabschnitt 2 Vergabeverfahren und Auftragsausführung	§ 119 Verfahrensarten § 120 Besondere Methoden und Instrumente in Vergabeverfahren § 121 Leistungsbeschreibung § 122 Eignung § 123 Zwingende Ausschlussgründe § 124 Fakultative Ausschlussgründe § 125 Selbstreinigung § 126 Zulässiger Zeitraum für Ausschlüsse § 127 Zuschlag § 128 Auftragsausführung § 129 Zwingend zu berücksichtigende Ausführungsbedingungen § 130 Vergabe von öffentlichen Aufträgen über soziale und andere besondere Dienstleistungen § 131 Vergabe von öffentlichen Aufträgen über Personenverkehrsleistungen im Eisenbahnverkehr § 132 Auftragsänderungen während Vertragslaufzeit § 133 Kündigung von öffentlichen Aufträgen in besonderen Fällen § 134 Informations- und Wartepflicht § 135 Unwirksamkeit
	<b>Abschnitt 3 Vergabe von öffentlichen Aufträgen in besonderen Bereichen und von Konzessionen</b>	Unterabschnitt 1 Vergabe von öffentlichen Aufträgen durch Sektorenauftraggeber	§§ 136 bis § 143
		Unterabschnitt 2	§ 144 bis § 147
		Unterabschnitt 3 Vergabe von Konzessionen	§ 148 Vergabe von Konzessionen § 149 Besondere Ausnahmen § 151 Verfahren § 152 Anforderungen im Konzessionsvergabeverfahren § 153 Vergabe von Konzessionen über soziale und andere Dienstleistungen § 154 Sonstige anwendbare Vorschriften
<b>Kapitel 2</b>	<b>Abschnitt 1</b>		§ 155 Grundsatz

<b>DER BUNDESRECHTLICHE RAHMEN FÜR VERGABEN</b>			
<b>Der Teil 4 des GWB „Vergabe von öffentlichen Aufträgen und Konzessionen“ ist in die nachfolgenden Kapitel, Abschnitte und Unterabschnitte gegliedert worden:</b>			
<b>Nachprüfungsverfahren</b>	<b>Nachprüfungsbehörden</b>		§ 156 Vergabekammern § 157 bis § 159
	<b>Abschnitt 2 Verfahren vor der Vergabekammer</b>		§ 160 bis 170
	<b>Abschnitt 3 Sofortige Beschwerde</b>		§ 171 bis § 184

*Abbildung 508 „Der bundesrechtliche Rahmen für Vergaben“*

Durch die aufgezeigten gesetzlichen Regelungen wird der Ablauf des Vergabeverfahrens von Anfang an für die Anwender vorgezeichnet und soll dadurch die praktische Anwendung der gesetzlichen Vorschriften erleichtern.

## **5. Die Besonderheiten bei Auftragsvergaben**

### **5.1 Die Vermeidung von Interessenkonflikten**

Im Rahmen von Vergabeentscheidungen kann es zu einem Mitwirkungsverbot voreingenommener Personen kommen, denn es gilt sicherzustellen, dass für die Gemeinde als Auftraggeber nur Personen tätig werden, die in ihren Interessen weder mit einem Bieter noch einem Beauftragten des Bieters verbunden sind, noch diese beraten und auch nicht selbst Bieter oder Bewerber gegenüber der Gemeinde sind. Auch ein Angehörigenstatus zum Bieter oder Bewerber führt zur Voreingenommenheit eines Beschäftigten in diesem Sinne.

Die Gemeinde hat deshalb dafür zu sorgen, dass bei ihr tätige und im Rahmen von Vergabeverfahren voreingenommene Beschäftigte nicht auf relevante Vergabeentscheidungen einwirken können. Unter Sicherheitsaspekten sollte daher von der Gemeinde bestimmt werden, dass eine Entscheidung über die Vergabe von gemeindlichen Aufträgen durch Beschäftigte der Gemeinde mindestens von zwei Personen zu treffen ist (Vieraugenprinzip). Auch die Festlegung einer Rotation, sodass Beschäftigte in korruptionsgefährdeten Bereichen in der Regel nicht länger als fünf Jahre ununterbrochen eingesetzt werden, gehört dazu.

Örtliche notwendige Sicherungsvorgabe müssen sich daher auf alle Tätigkeiten in mündlicher oder schriftlicher Form oder sonstige Handlungen beziehen, die zur Meinungsbildung über die zutreffende Sachentscheidung oder das Vergabeverfahren beitragen sollen. Das Neutralitätsgebot verlangt dazu von der Gemeinde, den Beschäftigten aber auch Dritten eine Einflussnahme auf ein gemeindliches Vergabeverfahren zu verwehren, soweit sie ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an der Vergabeentscheidung der Gemeinde haben könnten.

### **5.2 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung**

Im Rahmen eines Vergabeverfahrens sollte die Gemeinde ihre haushaltsmäßige Planung der voraussichtlichen Umsetzung der gemeindlichen Maßnahme bereits beginnen. Dazu gehört nicht nur die haushaltsmäßige Einbezie-



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 25 GemHVO NRW**

hung der Maßnahme in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde, sondern auch in die gemeindliche Liquiditätsplanung. Die Gemeinde hat ihre Liquidität und die der Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6, § 84 und § 89 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang sollte bei der Gemeinde auch das Forderungssicherungsgesetz (FoSiG) vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2022) Beachtung finden, denn danach kann z. B. ein Unternehmer von der Gemeinde als „Besteller“ eine Abschlagszahlung verlangen. Diese Zahlung darf dann von der Gemeinde nicht verweigert werden, auch nicht wegen vorhandener (unwesentlicher) Mängel (vgl. § 632a BGB). Mit dem Gesetz sind zudem neue Regelungen über die Fälligkeit von Vergütungen getroffen worden (vgl. § 642 BGB).

### **5.3 Aufgabenübertragung und Vergabe**

Als Vergabe von gemeindlichen Aufträgen im Sinne dieser Vorschrift wird nicht die Übertragung von Aufgaben der Gemeinde an eine benachbarte Gemeinde oder eine Aufgabenübertragung zwischen einer kreisfreien Stadt und einem benachbarten Kreis angesehen (vgl. § 3 Absatz 5 GO NRW). Diese Sachlage gilt entsprechend auch für eine Aufgabenübertragung an eine benachbarte Gemeinde oder zwischen einer kreisfreien Stadt und einem benachbarten Kreis (vgl. § 4 Absatz 5 GO NRW). Die Errichtung von Zweckverbänden nach dem Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit sowie die Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen solchen Zweckverband unterliegt ebenfalls nicht den vergaberechtlichen Bestimmungen.

### **5.4 Vermögensveräußerung und Vergabe**

Bei der Veräußerung eines gemeindlichen Grundstückes besteht regelmäßig keine Pflicht der Gemeinde zur öffentlichen Ausschreibung. Die Pflicht entsteht auch nicht, wenn allgemeine baurechtliche Vorgaben bestehen, z. B. aufgrund der örtlichen Bauleitplanung. Gemeindliche Grundstücksveräußerungen sind aber dann als ausschreibungspflichtige Leistungsverträge anzusehen, wenn die Gemeinde sich dadurch eine ihr unmittelbar wirtschaftlich zugutekommende Bauleistung durch Dritte gemäß der von ihr als Auftraggeber genannten Erfordernisse beschafft (vgl. § 99 Absatz 3 GWB).

In diesem Sinne erteilt die Gemeinde i. d. R. dann einen Bauauftrag, wenn es sich beim Auftragnehmer der Gemeinde um ihm gegenüber festgelegte Bauleistungen als einklagbare Verpflichtungen handelt. Ein solcher Fall kann z. B. entstehen, wenn aus der Bauplanung der Gemeinde heraus eine Grundstücksveräußerung mit einem bestimmten Bauauftrag für den Erwerber verbunden wird und die Pflicht zur Erbringung dieser konkreten Bauleistung durch die Gemeinde einklagbar ist.

Eine derartige Sachlage kann z. B. dadurch entstehen, dass von der Gemeinde gesonderte Terminvorgaben für die Fertigstellung des Objektes gemacht werden, das Objekt eine bestimmte Wertgrenze überschreitet und nach seiner Fertigstellung in das Eigentum der Gemeinde übergeht oder die Gemeinde ein Nutzungsrecht erhält. Unter Beachtung der einschlägigen Schwellenwerte kann dann von der Gemeinde ggf. eine europaweite Ausschreibung vorzunehmen sein.

### **5.5 Altersvorsorge und Vergabe**

Dem gemeindlichen Vergaberecht unterliegt auch eine Rahmenvereinbarung zur Einrichtung einer betrieblichen Altersvorsorge für Beschäftigte, z. B. nach dem „Tarifvertrag zur Entgeltumwandlung für Arbeitnehmer/-innen im kommunalen öffentlichen Dienst (TV-EUmw/VKA)“ vom 18.02.2003. Aufgrund des Tarifvertrages können Teile der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

künftigen Entgeltansprüche auf Verlangen der Beschäftigten teilweise zur Verwendung für die betriebliche Altersversorgung verwendet bzw. umgewandelt werden.

Die dafür erforderliche Einschaltung eines Dritten durch die Gemeinde zur Durchführung eines derartigen Vorhabens unterliegt dann dem für die Gemeinde geltenden Vergaberecht. Es bestehen dafür keine tarifvertraglichen Privilegien. Der Status der Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber entfällt daher nicht durch den Tarifvertrag (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Juli 2010, Rs. C-271/08).

## **5.6 Das Vergaberegister**

### **5.6.1 Die Inhalte und Zwecke**

Das Gesetz zur Verbesserung der Korruptionsbekämpfung enthält die Vorgabe zur Errichtung einer Informationsstelle beim Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, bei der ein Vergaberegister errichtet und geführt wird. Dafür hat die Gemeinde besondere Daten zu liefern, damit zwischen den öffentlichen Stellen sachbezogene Informationen über die Zuverlässigkeit von natürlichen Personen, juristischen Personen und Personenvereinigungen bei der Vergabe öffentlicher Aufträge ausgetauscht werden können (vgl. § 3 KorruptionsbG).

Im Vergaberegister sollen Informationen über Vergabeausschlüsse und Hinweise auf Verfehlungen, die nicht zu einem Vergabeausschluss geführt haben, vorgehalten werden. Diese Informationen sollen u. a. auch der Vorbereitung und Prüfung von Vergabeentscheidungen der Gemeinde dienen. Zu diesem Zweck werden in dem Vergaberegister insbesondere Daten über natürliche Personen gespeichert und verarbeitet, die von der Vergabe öffentlicher Aufträge ausgeschlossen worden sind.

Im Vergaberegister werden auch Daten über natürliche Personen gespeichert und verarbeitet, über die ein Eintrag im Sinne des § 5 Absatz 2 KorruptionsbG erfolgt ist. Außerdem werden Daten über juristische Personen und Personenvereinigungen oder deren Teile gespeichert und verarbeitet, die von der Vergabe öffentlicher Aufträge ausgeschlossen worden sind oder deren Beschäftigte im Rahmen des Dienstverhältnisses eine Verfehlung begangen haben, die im Sinne des § 5 Absatz 2 KorruptionsbG in das Vergaberegister einzutragen ist.

### **5.6.2 Die Anzeigepflichten**

Die Gemeinde ist verpflichtet, dem Vergaberegister bestimmte Daten zu melden, sobald sie in Bezug auf natürliche Personen, juristische Personen oder Personenvereinigungen einen Vergabeausschluss ausspricht oder ihr einzutragende Verfehlungen im Sinne von § 5 KorruptionsbG im Rahmen ihrer Aufgabenwahrnehmung bekannt werden (vgl. § 6 Absatz 1 KorruptionsbG). Sie hat außerdem im Rahmen ihrer Auftragsvergaben die Vergabe von Aufträgen anzuzeigen, deren Wert 200.000 Euro übersteigt und die keine Inhousegeschäfte der Gemeinde im Sinne des Vergaberechts darstellen.

Solche Auftragsvergaben sind auch die örtliche Rechnungsprüfung und der Gemeindeprüfungsanstalt anzuzeigen (vgl. § 16 Absatz 1 KorruptionsbG). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der örtlichen Rechnungsprüfung die Prüfung von Vergaben obliegt (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 8 GO NRW). Eine Anzeigepflicht besteht in entsprechender Weise auch für die gemeindlichen Vermögensveräußerungen. In solchen Fällen sind der gemeindlichen Anzeige eine Liste der Angebote aller Bieterinnen und Bieter sowie Bewerberinnen und Bewerber mit Namen und Preis sowie die Auswahlentscheidung der Gemeinde einschließlich einer Begründung beizufügen.

### **5.6.3 Die Anfragepflichten**

Vor der Erteilung eines Auftrags hat die Gemeinde bei der o. a. Informationsstelle anzufragen, ob Eintragungen hinsichtlich der Bieterin oder des Bieters oder der Bewerberin oder des Bewerbers, die/der den Zuschlag erhalten soll, vorliegen. Derartige Anfragen sind bei der Vergabe von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen mit einem Wert über 25.000 Euro oder 50.000 Euro bei Vergaben von Bauleistungen, jeweils netto nach Abzug der Umsatzsteuer, erforderlich und von der Gemeinde an die Informationsstelle zu richten.

Unterhalb der genannten Wertgrenzen hat die Gemeinde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens über eine Anfrage zu entscheiden (vgl. § 8 KorruptionsbG). Nach der Auskunftserteilung sind von der Gemeinde die erhaltenen Informationen zu dokumentieren. Sie muss dann in eigener Verantwortung darüber entscheiden, ob aufgrund der erhaltenen Informationen ein Ausschluss eines Bieters zu erfolgen hat oder erfolgen soll.

### **5.7 Die Präqualifikation der Bieter**

Die Gemeinde kann im Rahmen eines Auftragsverfahrens für den Nachweis der Fachkunde und Eignung eines Bieters grundsätzlich nur Informationen verlangen, die der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Durchführung des gemeindlichen Auftrages dienen. Dazu können auch Nachweise gehören, die durch Präqualifizierungsverfahren erworben sind, soweit diese in die gemeindlichen Vergabeverfahren einbezogen werden dürfen. Bundesweit bestehen besondere zentrale Online-Präqualifikations- und Auskunftsdatenbanken (im Internet unter: [www.pq-verein.de](http://www.pq-verein.de)).

Diese PQ-Datenbanken enthalten alle Unternehmen, die von den Stellen für die Präqualifikation von Bauunternehmen auf ihre Eignung (Fachkunde, Leistungsfähigkeit, Zuverlässigkeit) im VOL-Bereich bzw. VOB-Bereich überprüft worden sind. Die Gemeinde hat dabei (nach einmaliger Registrierung) - wie andere öffentliche Auftraggeber - die Möglichkeit, die auftragsunabhängige Zertifizierung von Eignungsnachweisen präqualifizierter Unternehmen einzusehen und kann dadurch ihren Aufwand im Vergabeverfahren reduzieren.

### **5.8 Der Vergabevermerk**

Nach Nummer 4 der von der Gemeinde anzuwendenden Vergabegrundsätze empfiehlt das Land den Gemeinden, zur Vermeidung rechtlicher Risiken bei Aufträgen über Bauleistungen unterhalb der EU-Schwellenwerte grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1), B und C der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung anzuwenden (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 6. Dezember; SMBl. NRW. 6300).

Diese Empfehlung gilt entsprechend bei Aufträgen der Gemeinden über Liefer- und Dienstleistungen unterhalb der EU-Schwellenwerte, bei denen grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1) und B der Verdingungsordnung für Leistungen (VOL) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung angewendet werden sollten (vgl. o. a. Runderlass des Innenministeriums).

In diesen Teilen sind die Bestimmungen verankert, dass über die Vergabe von öffentlichen Aufträgen ein Vermerk zu fertigen ist, der die einzelnen Stufen des Verfahrens, die maßgebenden Feststellungen sowie die Begründung der einzelnen Entscheidungen enthalten muss (vgl. § 30 Nummer 1 VOB/A und § 30 Nummer 1 VOL/A). Ein solcher Vermerk sollte von Anfang an zeitnah und begleitend zu den gemeindlichen Entscheidungen verfasst und fortgeschrieben werden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 25 GemHVO NRW**

Die Gemeinde kann dadurch wird ihren Dokumentationspflichten und der Nachprüfbarkeit des gemeindlichen Handelns genügen. Bei den einzelnen festzuhaltenden Verfahrensschritten muss insbesondere die Begründung nachvollziehbar und stichhaltig sein. Ein Vergabevermerk der Gemeinde muss zudem den Ablauf des gemeindlichen Vergabeverfahrens insgesamt wiedergeben. Der Vermerk kann ggf. in ein vergaberechtliches Nachprüfungsverfahren oder ein gerichtliches Verfahren als Beweismittel einbezogen werden.

#### **5.9 Sonstige Aspekte**

##### **5.9.1 Allgemeine Sachlage**

Im gemeindlichen Vergabeverfahren ist von der Gemeinde eine Vielzahl von weiteren Aspekten zu beachten. Zu solchen Aspekten oder auch Verfahrensteilen gehören die Vergabe an selbstständige gemeindliche Organisationseinheiten, der Ablauf des Vergabeverfahrens mit Prüfung und Wertung der Angebote sowie der Zuschlagserteilung, die Berücksichtigung vergabefremder Erwägungen u. a. sowie auch Aspekte des Vergaberechtsschutzes in Form von Nachprüfungsverfahren.

Diese fachlichen Themen stehen mit der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar in Verbindung. Sie werden jedoch dadurch nicht vorrangig durch das gemeindliche Haushaltsrecht bestimmt. Der Zusammenhang zeigt sich bei der Beurteilung, ob im Rahmen der gemeindlichen Auftragsvergabe ein „In-House-Geschäft“ der Gemeinde vorliegt, das keinen öffentlichen Auftrag im Sinne der Vergabegrundsätze für die Gemeinden darstellt, denn dadurch können gemeindliche Betriebe betroffen sein, die auch für den Gesamtabschluss der Gemeinde relevant sind.

##### **5.9.2 Die Auftragswerte**

Die Gemeinde hat bei der Wahl der Vergabeart immer den zulässigen Auftragswert zu beachten, z. B. kann bei Bauleistungen bis zu einem vorab geschätzten Auftragswert i. H. v. 100.000 Euro ohne Umsatzsteuer eine freihändige Vergabe und bis zu einem Auftragswert i. H. v. 1.000.000 Euro ohne Umsatzsteuer eine beschränkte Ausschreibung durchgeführt werden. Bei der Schätzung der Auftragswerte muss die Gemeinde von der voraussichtlichen Finanzleistung für das vorgesehene Vorhaben ausgehen (vgl. § 3 Absatz 1 VgV).

Die Gemeinde hat dafür alle gleichartigen Leistungen, die ein Dritter erbringen soll, zusammenzufassen. Sie darf den Wert eines Auftrages nicht in der Absicht schätzen oder aufteilen, den Auftrag der Anwendung der einschlägigen Vergaberegulungen zu entziehen (vgl. § 3 Absatz 2 VgV). Die Ermittlung des Auftragswertes erfordert die Zusammenführung von Leistungen, die in einem funktionalen, räumlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen.

Bei einer vorgesehenen Aufteilung des gemeindlichen Vorhabens in mehrere Lose mit jeweils gesonderten Aufträgen, ist von der Gemeinde der Wert aller Lose in die Schätzung des Auftragswertes einzubeziehen (vgl. § 3 Absatz 7 VgV). Nur wenn die Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber zwei oder mehrere funktional, räumlich und zeitlich unabhängige Leistungen vergibt, handelt es sich nicht um Lose eines Gesamtauftrages. Der Auftragswert ist dann für jede dieser Leistungen isoliert zu berechnen.

##### **5.9.3 Anlaufstelle für VOB-Beschwerden**

In örtlichen Vergabeverfahren der Gemeinde können Ereignisse auftreten, aufgrund derer die Bewerber und Bieter ggf. eine Beschwerde gegen die Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber einlegen wollen, z. B. Verstöße gegen die VOB. Für die Bewerber und Bieter bei öffentlichen Aufträgen ist aber oftmals nicht erkennbar, welche öffentliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

Stelle für ihr Anliegen zuständig ist. Durch einen Runderlass ist daher eine Festlegung zur Verfahrensweise getroffen worden (vgl. Runderlass vom 10. Februar 1977; SMBl. NRW. 233).

Als Anlaufstelle für Beschwerden bei gemeindlichen Aufträgen nach der VOB, bei denen die Auftragswerte, die durch Rechtsverordnung nach § 127 GWB festgelegt worden sind, nicht erreicht werden, ist die für die Gemeinde bestimmte Aufsichtsbehörde als zuständige Stelle festgelegt worden. Die Gemeinde wird daher von ihrer Aufsichtsbehörde in einem solchen Beschwerdeverfahren beteiligt (vgl. § 121 GO NRW).

In diesem Zusammenhang ist für die Bewerber und Bieter oder Auftragnehmer von öffentlichen Aufträgen für die Fälle die Bezirksregierung (Dezernat 63) als Anlaufstelle für VOB-Beschwerden bestimmt worden, in denen für diese die zuständige öffentliche "Beschwerdestelle" nicht ohne weiteres erkennbar ist.

Die Bewerber und Bieter für öffentliche Bauaufträge können sich wegen vermuteter Verstöße gegen die VOB/A an diese Stelle wenden. Sofern ein gemeindlicher Vergabevorgang betroffen ist, leitet die Bezirksregierung die Beschwerde unverzüglich an die zuständige Aufsichtsbehörde der Gemeinde weiter. Die Bezirksregierung kann Hinweise und Empfehlungen an die zuständige Stelle im Rahmen der Weiterleitung der Beschwerde geben.

#### **5.9.4 Die IT-Beschaffungen**

##### **5.9.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde benötigt für ihre Aufgabenerfüllung vielfach eine spezielle Informationstechnik und kauft diese bei Dritten im Rahmen eines IT-Systemlieferungsvertrages ein. Der Bund und die Länder haben speziell für derartige Beschaffungen die "Ergänzenden Vertragsbedingungen für die Beschaffung von IT-Leistungen (EVB-IT)" erarbeitet, um die Besonderheiten bei IT-Beschaffungen ausreichend berücksichtigen zu können. Sie gelten als allgemeine Geschäftsbedingungen. Derzeit bestehen folgende Teile (vgl. Abbildung 509).

<b>DIE EVB-IT</b>	
-	EVB-IT Systemlieferung
-	EVB-IT System
-	EVB-IT Kauf
-	EVB-IT Dienstleistung
-	EVB-IT Überlassung Typ A
-	EVB-IT Überlassung Typ B
-	EVB-IT Instandhaltung
-	EVB-IT Pflege S

*Abbildung 509 „Die EVB-IT“*

Die dafür von der Gemeinde aususchreibenden Leistungen können z. B. den Erwerb von Hardware und Software, eine zeitlich begrenzte Nutzung von Software oder die Herstellung des Betriebseinsatzes eines IT-Systems sein. Bei derartigen Beschaffungen gelten oftmals besondere Vertragsbedingungen. Die Gemeinde kann sich bei ihren IT-Beschaffungen an den EVB-IT orientieren. Die EVB-IT sind vom IT-Beauftragten der Bundesregierung unter der Internetadresse [www.cio.bund.de/DE/IT-Beschaffung/EVB-IT-und-BVB](http://www.cio.bund.de/DE/IT-Beschaffung/EVB-IT-und-BVB) veröffentlicht worden. Ergänzend dazu werden Formulare und Muster bereitgestellt.

#### **5.9.4.2 Vergabe und Programmprüfung**

Die Gemeinde muss bereits im Rahmen ihrer IT-Beschaffungen sicherstellen, dass die in ihrer Verwaltung eingesetzten DV-Systeme mit ihren Programmfunktionen den Anforderungen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung entsprechen. Eine derartige Anforderung kann nicht erst im Laufe der Einsatzzeit zur Erfüllung gelangen. Die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde ist deshalb gesetzlich verpflichtet worden, bei Durchführung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) die Programme vor ihrer Anwendung zu prüfen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW).

Die Zertifizierung eines DV-Programms für den örtlichen Einsatz bei einer Gemeinde kann die Einhaltung von haushaltsrechtlichen Vorgaben bei der vorgesehenen Verwendung grundsätzlich sichern. Eines der Hauptziele einer Zertifizierung ist immer die Abstimmung und Harmonisierung von haushaltsrechtlichen Vorgaben an fachbezogene IT-Lösungen. Dadurch wird ein grundsätzlicher Gleichklang zwischen den Entwicklern und verschiedenen Anwendern erreicht. Die Zertifizierung eines DV-Programms erfordert daher entsprechende Fachkenntnisse und detaillierte Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und den örtlichen Bedarf.

Die Zertifizierung eines DV-Programms ersetzt gleichwohl keine Prüfung im Rahmen einer Auftragsvergabe, ob eine Eignung für den örtlichen Einsatz bzw. die Anwendung durch die Gemeinde gegeben ist. Eine einheitliche Programmzertifizierung für die Gemeinden ersetzt aber auch nicht die Gesamtverantwortung der einzelnen Gemeinde für ihre IT-Struktur und die eingesetzten Programme. Es kann dabei offenbleiben, ob und in welchem Umfang ggf. noch ortsabhängige Anpassungen nach der Zertifizierung notwendig sind. Die Zertifizierung kann daher auch nicht die haushaltsrechtliche vorgesehene Programmprüfung ersetzen, die anders als aus dem verwendeten Begriff ableitbar, ausdrücklich eine Anwendungsprüfung darstellt.

#### **5.9.4.3 Kein Vergabeverfahren bei der Kreditaufnahme**

Die Gemeinde hat bei Auftragswerten, die bestimmte Schwellenwerte überschreiten das europäische Vergaberecht anzuwenden. Von der Anwendung des Vergaberechts sind jedoch die Finanzdienstleistungen freigestellt, sofern die Finanzdienstleistungen im Zusammenhang mit der Ausgabe, dem Verkauf, dem Ankauf oder der Übertragung von Wertpapieren oder anderen Finanzinstrumenten stehen, insbesondere Geschäfte, die der Geld- oder Kapitalbeschaffung der öffentlichen Auftraggeber dienen (vgl. Artikel 16d der Richtlinie 2004/18/EG).

Die Gemeinde muss daher kein förmliches Vergabeverfahren bei der Kreditaufnahme durchführen. Gleichwohl wird im Zuge von Weiterentwicklung immer wieder versucht, diese Ausnahme zu beseitigen. Außerdem wurde im Rahmen der Beantwortung der Kleinen Anfrage 1815 klargestellt, dass auch die Vorschriften des TVgG NRW die Gemeinde nicht zu einem förmlichen Vergabeverfahren bei der Kreditaufnahme verpflichten.

## **5.9.5 Das Mindestlohngesetz**

### **5.9.5.1 Der Ausschluss des Bieters**

Bei der öffentlichen Auftragsvergabe der Gemeinde sind die Regelungen der Vorschrift der §§ 13 und 19 MiLoG von besonderer Bedeutung, denn es wird die Haftung des Auftraggebers (§ 13 MiLoG) und der Ausschluss von der Vergabe öffentlicher Aufträge festgelegt (§ 19 MiLoG). Ein Ausschluss von der Vergabe öffentlicher Aufträge ist z. B. zu Lasten des Bieters möglich, der wegen eines Verstoßes nach § 21 MiLoG – insbesondere bei Nichtzahlung des Mindestlohns nach § 1 Abs. 2 MiLoG – mit einer Geldbuße von wenigstens 2.500 Euro belegt worden ist.

Die Gemeinde kann im Zusammenhang mit einem Ausschreibungsverfahren entweder eine Auskunft aus dem Gewerbezentralregister nach § 150a Gewerbeordnung oder durch den Bewerber eine entsprechende Erklärung verlangen, dass die Voraussetzungen für einen Ausschluss nicht vorliegen. Sie muss dabei immer einen Zusammenhang mit ihrer vorgesehenen Auftragsvergabe bzw. dem Vergabeverfahren herstellen.

### **5.9.5.2 Die Haftung des Auftraggebers**

Für öffentliche Ausschreibungen ist auch der Hinweis auf § 14 des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes zu beachten (vgl. § 13 MiLoG). Im Arbeitnehmer-Entsendegesetz wird bestimmt, dass ein Unternehmer, der einen anderen Unternehmer mit der Erbringung von Werk- oder Dienstleistungen beauftragt, für die Verpflichtungen dieses Unternehmers, eines Nachunternehmers oder eines von dem Unternehmer oder einem Nachunternehmer beauftragten Verleihers zur Zahlung des Mindestentgelts an Arbeitnehmer wie ein Bürge haftet, der auf die Einrede der Vorausklage verzichtet hat.

Dadurch wird auch eine Haftung der Gemeinde als Auftraggeber gegenüber Dritten festgelegt, die sich auf den Mindestlohnempfänger bezieht, sofern dieser Person durch den Auftragnehmer der Gemeinde kein Mindestlohn gezahlt wird. Dieses Haftungsmodell soll dem Schutz der Arbeitnehmer dienen, in dem auch bei einer Weitergabe eines Auftrages an einen Dritten die Bedingungen des erteilten originären Auftrages einzuhalten sind.

## **5.9.6 Die Vereinfachungen im Vergabeverfahren**

Zur Beschleunigung von Investitionen wurden Vereinfachungen im Vergabeverfahren für die Gemeinden zugelassen, z. B. durch die Festlegung von besonderen Wertgrenzen (vgl. Runderlass des MIK NRW vom 6. Dezember 2012; SMBl. NRW. 6300). Für Liefer- und Dienstleistungsaufträge sowie für Bauaufträge besteht die vereinfachte Möglichkeit zur Durchführung beschränkter Ausschreibungen und freihändiger Vergaben.

Die Gemeinde kann die Vergabe von Liefer- und Dienstleistungen bis zu einem Auftragswert i. H. v. 100.000 Euro ohne Umsatzsteuer durch eine freihändige Vergabe oder eine beschränkte Ausschreibung vornehmen (vgl. Nummer 7.1 des o. a. Runderlasses). Bei der Vergabe von Bauleistungen kann die Gemeinde bis zu einem Auftragswert i. H. v. 100.000 Euro ohne Umsatzsteuer eine freihändige Vergabe und bis zu einem Auftragswert i. H. v. 1.000.000 Euro ohne Umsatzsteuer eine beschränkte Ausschreibung durchführen (vgl. Nummer 7.2 des o. a. Runderlasses).

Außerdem können von der Gemeinde beschränkte Ausschreibungen und freihändige Vergaben ohne die öffentliche Aufforderung, sich um eine Teilnahme zu bewerben, abgewickelt werden. Bei beschränkten Ausschreibungen ist aber von der Gemeinde zu beachten, dass mindestens drei Angebote für ihre vorgesehene Auftragsvergabe bzw. die erwünschte Dienstleistung einzuholen sind.

**6. Das dynamische elektronische Verfahren**

**6.1 Allgemeine Anforderungen**

Nach Nummer 5 der von der Gemeinde anzuwendenden Vergabegrundsätze empfiehlt das Land den Gemeinden, zur Vermeidung rechtlicher Risiken bei Aufträgen über Liefer- und Dienstleistungen unterhalb der EU-Schwellenwerte grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1) und B der Verdingungsordnung für Leistungen (VOL) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung anzuwenden (vgl. Runderlass des MIK NRW vom Dezember 2013; SMBl. NRW. 6300).

Mit der Veröffentlichung der VOL/A, Ausgabe 2009, wurde mit dem neuen § 5 VOL/A für die öffentlichen Auftraggeber die Möglichkeit geschaffen, die Vergabe von Aufträgen durch ein dynamisches elektronisches Verfahren vorzunehmen. Dieses Verfahren stellt ein zeitlich befristetes ausschließlich elektronisches offenes Vergabeverfahren zur Beschaffung marktüblicher Leistungen dar, bei denen die allgemein auf dem Markt verfügbaren Spezifikationen den Anforderungen des Auftraggebers genügen müssen.

Die Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber soll möglichst bei der Vergabe ihrer Aufträge ebenfalls ausschließlich elektronische Mittel verwenden. Sofern sie davon Gebrauch macht, sind insbesondere folgende Vorgaben einzuhalten (vgl. Abbildung 510).

<b>DIE VORGABEN FÜR DYNAMISCHE ELEKTRONISCHE VERFAHREN</b>	
-	In der gemeindlichen Bekanntmachung der Ausschreibung ist von der Gemeinde anzugeben, ob es sich dabei um ein dynamisches elektronisches Verfahren handelt.
-	In den Vergabeunterlagen sind von der Gemeinde insbesondere der Gegenstand der beabsichtigten Beschaffungen sowie alle erforderlichen Informationen zum dynamischen elektronischen Verfahren, zur verwendeten elektronischen Ausrüstung der Gemeinde als Auftraggeber, zu den Datenformaten und zu den technischen Vorkehrungen und Merkmalen der elektronischen Verbindung zu präzisieren.
-	Ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung der Bekanntmachung und bis zur Beendigung des dynamischen elektronischen Verfahrens ist von der Gemeinde auf elektronischem Wege ein freier, unmittelbarer und uneingeschränkter Zugang zu den Vergabeunterlagen und den zusätzlichen Dokumenten zu gewähren. In der gemeindlichen Bekanntmachung ist die Internet-Adresse anzugeben, unter der diese Dokumente abgerufen werden können.
-	Während der gesamten Laufzeit des dynamischen elektronischen Verfahrens hat der Auftraggeber jedem Unternehmen zu ermöglichen, ein vorläufiges Angebot zu unterbreiten, um zur Teilnahme am dynamischen elektronischen Verfahren zugelassen zu werden. Er hat dieses Angebot innerhalb einer angemessenen Frist zu prüfen. Die Auftraggeber haben das Unternehmen unverzüglich darüber zu unterrichten, ob das Unternehmen zur Teilnahme am dynamischen elektronischen Verfahren zugelassen ist oder sein vorläufiges Angebot abgelehnt wurde.
-	Die Gemeinde als Auftraggeber hat alle zugelassenen Unternehmen aufzufordern, endgültige Angebote für die zu vergebenden Aufträge einzureichen. Für die Einreichung der Angebote hat sie eine angemessene Frist festzulegen. Der Auftrag ist an das Unternehmen zu vergeben, das nach den in der Bekanntmachung für die Einrichtung des dynamischen elektronischen Verfahrens aufgestellten Zuschlagskriterien das wirtschaftlichste Angebot vorgelegt hat. Die Zuschlagskriterien können in der Aufforderung zur Abgabe eines endgültigen Angebots noch präzisiert werden.
-	Die Laufzeit eines dynamischen elektronischen Verfahrens darf grundsätzlich vier Jahre nicht überschreiten. Eine Überschreitung der Laufzeit ist nur in besonders zu begründenden Fällen zulässig.

*Abbildung 510 „Die Vorgaben für dynamische elektronische Verfahren“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

Zur Durchführung des dynamischen elektronischen Verfahrens muss z. B. das für die elektronische Übermittlung gewählte Netz allgemein verfügbar sein und darf den Zugang der Bewerber oder Bieter zu den Vergabeverfahren nicht beschränken. Auch die dafür verwendenden Programme und ihre technischen Merkmale müssen allgemein zugänglich, kompatibel mit allgemein verbreiteten Erzeugnissen der Informations- und Kommunikationstechnologie und dürfen nichtdiskriminierend sein (vgl. § 11 Absatz 2 und 3 VOL/A).

Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass sie ihre Entscheidung, auf ein eingeleitetes dynamisches elektronisches Verfahren zu verzichten, den zugelassenen Unternehmen unverzüglich mitzuteilen hat (vgl. § 13 Absatz 3 VOL/A). Es ist zudem zu erwarten, dass in den nächsten Jahren die elektronische Vergabe das jetzige Vergabeverfahren vollständig ablösen wird.

In diesem Zusammenhang müssen die elektronisch übermittelten Angebote mit einer elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen sein (vgl. § 13 Absatz 1 VOL/A). Die Gemeinde als Auftraggeber hat bei diesen Ausschreibungen die Unversehrtheit und Vertraulichkeit der eingegangenen Angebote zu gewährleisten. Die Unversehrtheit ist dabei durch organisatorische und technische Lösungen nach den Anforderungen der Gemeinde als Auftraggeber und die Vertraulichkeit ist durch Verschlüsselung sicherzustellen (vgl. § 13 Absatz 2 VOL/A).

Vor dem Einsatz eines elektronischen Vergabeverfahrens sollte die Gemeinde zudem erkunden, ob der Kreis der möglichen Interessenten bzw. Anbieter auch in der Lage ist, in einem solchen Verfahren ein Angebot gegenüber der Gemeinde abzugeben, dass auch den gestellten Anforderungen entspricht. Nach der EU soll das elektronische Verfahren nicht nur die Auftragsvergabe umfassen, sondern den gesamten Geschäftsvorfall, sodass auch die Rechnungserstellung nach der Leistungserbringung elektronisch erfolgen soll. Das elektronische Vergabeverfahren hat daher grundsätzlich folgende Phasen (vgl. Abbildung 511).

<b>Die Phasen des elektronischen Vergabeverfahrens</b>	
-	Elektronische Bekanntmachung.
-	Elektronische Verfügbarkeit der Auftragsunterlagen.
-	Elektronische Angebotsabgabe.
-	Elektronische Abrechnung.
-	Elektronische Archivierung.

*Abbildung 511 „Die Phasen des elektronischen Vergabeverfahrens“*

Die durchgängige elektronische Vergabe hat dabei eine erhebliche Auswirkung auf die örtlichen Verfahrensabläufe bei der Gemeinde. Es muss zudem durch die Gemeinde eine ausreichende Benutzerfreundlichkeit gesichert werden. Dabei dürften dann seitens der EU besondere Vorgaben zu beachten sein, sofern die Gemeinde europaweit auszuschreiben hat.

## **6.2 Die Vergabepattform des Bundes**

Die Gemeinde kann ihre Veröffentlichungen zur Vergabe öffentlicher Aufträge auf der Vergabepattform des Bundes vornehmen oder sonstige elektronische Vergabepattformen zur Abwicklung von Vergabeverfahren nutzen (vgl. [www.evergabe-online.de](http://www.evergabe-online.de)). Die Anforderung von Verdingungsunterlagen durch die Bieter und die Abgabe eines Angebotes kann über eine solche Vergabepattform abgewickelt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

Sämtliche Dokumente in dem Vergabeprozess werden geschützt übertragen. Bei der Nutzung einer Vergabeplattform wird regelmäßig eine rechtsverbindliche Übermittlung der Unterlagen an die Bieter erforderlich. Durch Empfangsbestätigungen wird dabei der Nachweis über den Erhalt der Unterlagen geführt. Es müssen die im Signaturgesetz geregelten hohen Sicherheitsstandards erfüllt werden.

Bei elektronisch übermittelten Angeboten sowie sonstigen Vergabeunterlagen muss die Identifizierungs- und Beweisfunktion einer Unterschrift durch besondere technische Vorkehrungen gewährleistet werden. Es ist daher für ein elektronisch übermitteltes Angebot die Abgabe einer elektronischen Signatur zwingend erforderlich.

Die Unterlagen oder Angebote sind daher mit einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur oder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen. In diesem Rechtsverkehr hat nur die qualifizierte elektronische Signatur die gleiche Wirkung wie eine eigenhändige persönliche Unterschrift (vgl. § 6 Abs. 2 SigG, § 126a Abs. 1 BGB).

### **6.3 Die elektronische Rechnungsstellung**

Die Gremien der EU haben sich im Januar 2014 darüber geeinigt, dass eine Richtlinie über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen erlassen werden soll. Den bestehenden Unterschieden in der Abwicklung öffentlicher Aufträge soll dadurch entgegengewirkt und zum Übergang zur papierlosen öffentlichen Verwaltung beigetragen werden.

Für die elektronischen Rechnungen ist ein allgemeiner europäischer Standard zu bestimmen. Die Gemeinden als öffentliche Stellen sollen ebenfalls zur Annahme solcher Rechnungen verpflichtet werden. Es soll zur Einführung der elektronischen Rechnungen eine längere Umstellungsfrist sowie eine Testphase geben. In den Mitgliedsstaaten bereits existierende Standards sollen weiterhin genutzt werden dürfen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur öffentlichen Ausschreibung):**

#### **1.1 Die Inhalte der öffentlichen Ausschreibung**

Bei einer öffentlichen Ausschreibung wird eine unbeschränkte Zahl von Unternehmen zur Einreichung von Angeboten öffentlich aufgefordert. Dabei ist von der Gemeinde eine Reihe von Grundsätzen zu beachten, die sowohl die Chancengleichheit für die Unternehmen sichern als auch das Interesse der Gemeinde an einem reellen Ergebnis der Ausschreibung gewährleisten soll. Hierzu gehört eine eindeutige und erschöpfende Beschreibung der geforderten unternehmerischen Leistung, z. B. in Form eines konkreten Leistungsverzeichnisses.

IN den Fällen, in denen besondere Leistungen verlangt werden, die nach technischen Vorschriften oder der Verkehrsübung nicht unmittelbar zu den geforderten Leistungen gehören, sind diese von der Gemeinde im Einzelnen darzulegen. Die Gemeinde muss auch alle sonstigen, die Preisermittlung beeinflussenden Umstände festlegen. Die öffentliche Ausschreibung ist zudem von der Gemeinde bekannt zu machen, z. B. in Tageszeitungen und anderen Veröffentlichungsblättern.

Bei der Zuschlagserteilung sollen von der Gemeinde nur solche Angebote in Betracht gezogen werden, bei denen in der Person des Bieters die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen gewährleistet ist und dieser die erforderliche Sachkenntnis und Leistungsfähigkeit besitzt. Den Zuschlag soll grundsätzlich das Angebot erhalten, welches

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

unter Berücksichtigung aller Gesichtspunkte als das für die Gemeinde wirtschaftlichste erscheint, z. B. Preis, Ausführungsqualität, Ausführungsfrist, Betriebs- und sonstige Folgekosten.

### **1.2 Der Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung**

Die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände können es im Einzelfall rechtfertigen, dass die Gemeinde von einer öffentlichen Ausschreibung absehen kann. In diesen Fällen muss von der Gemeinde entweder eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe vorgenommen werden. Sofern die Voraussetzungen für einen Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung vorliegen, kann die Gemeinde nicht frei wählen, ob sie eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe vornimmt.

Aus dem Sinn der haushaltsrechtlichen Vorschrift ergibt sich eine sachgerechte Folge, sodass die Gemeinde zunächst prüfen muss, ob eine beschränkte Ausschreibung unzweckmäßig ist, bevor sie stattdessen die freihändige Vergabe für ihre Auftragsvergabe wählt.

### **1.3 Die beschränkte Ausschreibung**

Bei der beschränkten Ausschreibung wird unter Zugrundelegung derselben Grundsätze wie bei einer öffentlichen Ausschreibung nur eine beschränkte Zahl von Unternehmen zur Abgabe eines Angebotes aufgefordert. Sie ist durch die Gemeinde möglich, wenn z. B. die öffentliche Ausschreibung einen unvermeidbaren Aufwand verursachen würde, der zu dem Wert der erwünschten Leistung im Missverhältnis steht.

Auf eine öffentliche Ausschreibung kann auch dann verzichtet werden, wenn diese voraussichtlich zu keinem annehmbaren Ergebnis führen wird oder aus anderen Gründen unzweckmäßig wäre. Bei der beschränkten Ausschreibung hat die Gemeinde aber die Grundsätze der öffentlichen Ausschreibung zu beachten.

### **1.4 Die freihändige Vergabe**

Die freihändige Vergabe bedeutet, dass die Gemeinde einen Auftrag ohne vorheriges förmliches Verfahren erteilen darf. Sie kann nach freiem Ermessen ihren Auftrag an ein bestimmtes Unternehmen vergeben. Bei freihändigen Vergaben soll von der Gemeinde möglichst nicht stets dasselbe Unternehmen beauftragt, sondern unter den infrage kommenden Unternehmen auch gewechselt werden.

Die freihändige Vergabe ist vertretbar, wenn z. B. aus besonderen Gründen für die Leistung nur ein bestimmtes Unternehmen in Betracht kommt. Eine solche Vergabeform ist auch zulässig, wenn die Leistung nach Art und Umfang vor der Vergabe nicht eindeutig und erschöpfend festgelegt werden kann. Sie kann außerdem nach der Aufhebung einer öffentlichen oder beschränkten Ausschreibung erfolgen, wenn eine erneute Ausschreibung kein annehmbares Ergebnis verspricht.

Bei den einzelnen Vergabearten und damit auch bei der freihändigen Vergabe bleiben die allgemeinen Vergabeprinzipien, die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie die allgemeinen Grundsätze für die Vergabe von öffentlichen Aufträgen nach § 3 TVgG - NRW unberührt. Die Gemeinde muss deshalb insbesondere die Prinzipien der Nichtdiskriminierung und Transparenz beachten sowie für einen fairen und lautereren Wettbewerb sorgen. Neben der Berücksichtigung von sozialen, innovativen, gleichstellungs- und integrationspolitischen Aspekten ist noch bedeutend, dass die Gemeinde ihre Vergabeentscheidungen zu dokumentieren und zu begründen hat.

**2. Zu Absatz 2 (Beachtung der Vergabebestimmungen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, diejenigen Vergabegrundsätze anzuwenden, die das Innenministerium bekannt gibt. Diese Vergabegrundsätze beziehen dabei auf den Auftragsbereich, der volumemäßig unterhalb der Schwellenwerte der Europäischen Union liegt. Mit einer solchen Bekanntgabe wird den Gemeinden verdeutlicht, was sie bei einer Auftragsvergabe zu beachten haben. Der Ablauf von Vergaben im gemeindlichen Bereich wird dadurch gegenüber den Regelungen im staatlichen Bereich abgegrenzt.

Die Vergabegrundsätze schaffen interne (haushaltsrechtliche) Verpflichtungen der Gemeinden. Sie regeln aber nicht die Rechtsverhältnisse zu Dritten im Rahmen der tatsächlichen Vergabe von Aufträgen. Die Pflicht zur Anwendung der Vergabegrundsätze umfasst zugleich das Recht der Gemeinde, die im Rahmen der Grundsätze möglichen Entscheidungen, insbesondere auch über die Wahrnehmung von Ausnahmemöglichkeiten, im eigenen Ermessen und eigener Verantwortung zu treffen.

Die Gemeinde soll durch die Vergabegrundsätze unterstützt werden und ihr einen möglichst flexiblen, aber einheitlichen Handlungsrahmen für die Vergabe von öffentlichen Aufträgen ermöglichen. Mit den Vergabegrundsätzen werden für die Gemeinde bestimmte Rahmenbedingungen gesetzt (vgl. Abbildung 512).

<b>DIE RAHMENBEDINGUNGEN IN DEN VERGABEGRUNDSÄTZEN</b>
- Abgrenzung des Begriffs „Öffentlicher Auftraggeber“.
- Klärung des Anwendungsbereichs außerhalb der Gemeindeverwaltung.
- Erläuterung allgemeiner Vergabeprinzipien.
- Erläuterung der Vergabe von Bauleistungen, von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen und von freiberuflichen Leistungen.
- Vornahme einer typisierenden Betrachtungsweise zur vereinfachten Auswahl der Vergabeart.
- Zulässigkeit einer der Vergabe vorhergehenden elektronischen Auktion.
- Verweis auf die Regelungen zur Korruptionsverhütung.

*Abbildung 512 „Die Rahmenbedingungen in den Vergabegrundsätzen“*

Durch den Runderlass des Innenministeriums „Vergabegrundsätze für Gemeinden nach § 25 der Gemeindehaushaltsverordnung“ vom 6. Dezember 2012 (SMBI. NRW. 6300) ist die Anwendung der Verdingungsordnung für Bauleistungen (VOB) für die Gemeinden für verbindlich erklärt worden (vgl. Nr. 4 des o. a. Runderlasses), sodass grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1), B und C der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger (BAZ.) veröffentlichten Fassung anzuwenden sind.

Zur Vermeidung rechtlicher Risiken bei Aufträgen über Liefer- und Dienstleistungen unterhalb der EU-Schwellenwerte sind von der Gemeinde grundsätzlich die Teile A (Abschnitt 1) und B der Verdingungsordnung für Leistungen (VOL) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung anzuwenden. Es wird in dem benannten Erlass jedoch festgestellt, soweit eine freiberufliche Leistung eindeutig und erschöpfend beschreibbar sein sollte, sollen die Regelungen für die Vergabe von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen gelten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 25 GemHVO NRW**

Die Anwendung der Verdingungsordnung für freiberufliche Leistungen (VOF) in der jeweils geltenden, im Bundesanzeiger veröffentlichten Fassung ist für Leistungen, die im Rahmen von freiberuflichen Tätigkeiten erbracht werden und deren Auftragswert unterhalb des EU-Schwellenwerts für Liefer- und Dienstleistungsaufträge liegt, ist dagegen nicht durch den o. a. Runderlass des Innenministeriums vorgeschrieben worden.

Bei der Wahl der Vergabeart sind jedoch auch Vereinfachungen möglich, sofern durch deren örtliche Anwendung nicht die allgemeinen Vergabeprinzipien, die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit und die allgemeinen Grundsätze nach § 3 TVgG NRW beachtet werden. Bei Liefer- und Dienstleistungen kann bis zu einem Auftragswert i. H. v. 100.00 Euro ohne Umsatzsteuer eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe durchgeführt werden. Bei Bauleistungen gilt dieser Auftragswert für eine freihändige Vergabe. Für eine beschränkte Ausschreibung besteht eine Grenze bei einem Auftragswert i. H. v. 1.000.000 Euro.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 25 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 26**

**Stundung, Niederschlagung und Erlass**

(1) <sup>1</sup>Ansprüche dürfen ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. <sup>2</sup>Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzinsen.

(2) Ansprüche dürfen niedergeschlagen werden, wenn feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des Anspruchs stehen.

(3) <sup>1</sup>Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

**Erläuterungen zu § 26:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Ansprüche der Gemeinde**

**1.1 Die gemeindlichen Ansprüche als Forderungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Die Gemeinde hat i. d. R. ihre Leistungspflicht erfüllt, sodass ihr deshalb eine Gegenleistung des Dritten zusteht, z. B. in Form einer Geldleistung. Sofern bei der Gemeinde zum Abschlussstichtag noch Zahlungsleistungen eines Dritten als Schuldner der Gemeinde ausstehen, hat die Gemeinde ihre Ansprüche mit dem geldlichen Gegenwert zu bewerten und als Forderungen im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Für die Gemeinde ist dabei ein Ansatz von Forderungen gegen sich selbst unzulässig.

Die Gemeinde hat die zum Abschlussstichtag bestehenden Forderungen getrennt nach öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Forderungen anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Eine weitere Unterteilung nach Schuldnern bietet sich insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabschluss an, wenn örtlich dafür ein entsprechender Bedarf besteht. Der Wertansatz unter den sachlichen Bilanzposten ist von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen zum Abschlussstichtag abhängig, z. B. von der Bestandskraft des gemeindlichen Leistungsbescheides oder von der Zahlungsfähigkeit des Schuldners der Gemeinde.

In diesem Zusammenhang dient die haushaltsrechtliche Vorschrift der Gerechtigkeit im Einzelfall, denn die Gemeinde wird dadurch ermächtigt, im Rahmen ihrer Geschäftsvorfälle die Behandlung einer Forderung an die tatsächlichen Gegebenheiten anzupassen. Eine solche Entscheidung steht grundsätzlich nicht mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit in Einklang (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Es bedurfte daher einer gesonderten haushaltsrechtlichen Regelung, damit eine Grundlage für die Verschiebung der Fälligkeit von Ansprüchen (Stundung) und „dem vorübergehenden“ Verzicht der Einziehung von Ansprüchen (Niederschlagung) sowie ein Verzicht auf Ansprüche (Erlass) durch die Gemeinde möglich ist.

Die Entscheidungsbefugnis ist von der Gemeinde verwaltungsintern festzulegen. Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift daher wird ein Rahmen für die Gemeinde im Umgang mit ihren Ansprüchen bzw. Forderungen bestimmt, der auf das „innere Verhältnis“ in der Gemeinde ausgerichtet ist. Der Ausgangspunkt ist dabei, dass im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Gemeinde durch Geschäftsvorfälle und sonstige Vorgänge

bestimmte Ansprüche gegenüber Dritten erworben hat. Bei deren Einziehung kann sie verfahrensmäßige Verantwortlichkeiten innerhalb der Gemeinde festlegen, aber nicht Dritten eine solche Entscheidung überlassen. Sie darf sich aus ihrer Gesamtverantwortung nicht selbst entlassen.

## **1.2 Die Bewertung der gemeindlichen Ansprüche**

Die bilanzielle Werthaltigkeit einer gemeindlichen Forderung zum Abschlussstichtag ist von unterschiedlichen Faktoren und Gegebenheiten bei der Gemeinde abhängig. Bei jedem noch nicht erfüllten Anspruch der Gemeinde können grundsätzlich Risiken für die Gemeinde bestehen, z. B. ein Ausfallrisiko. Zum Abschlussstichtag muss daher von der Gemeinde jeder noch bestehende Anspruch bzw. jede bilanzierte Forderung einer individuellen Risikoüberprüfung unter Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung unterzogen werden.

Bei der Schätzung des möglichen Ausfallrisikos einer gemeindlichen Forderung muss zwischen den möglichen Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall der Gemeinde ergeben, und den gemeindlichen Risiken, die sich aus der Durchsetzung der Forderung gegenüber dem Schuldner ergeben, getrennt werden. In diesem Verfahren über die bilanzielle Werthaltigkeit der gemeindlichen Ansprüche gegenüber den Schuldnern der Gemeinde sollen auch die Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen berücksichtigt werden.

Die Gemeinde darf die Risiken aus dem der Forderung zugrundeliegenden gemeindlichen Geschäftsvorfall nicht als Forderungsrisiken behandeln. Sie muss zudem ggf. für einzelne Forderungen die dazu vorhandenen Sicherheiten berücksichtigen. Eine Minderung des Wertes einer gemeindlichen Forderung kann z. B. auch notwendig werden, wenn gesetzliche Änderungen hinsichtlich der Leistungen der Gemeinde erfolgt sind, die sich auf von der Gemeinde bilanzierte Forderungen auswirken, weil die neuen Vorschriften eine Rückwirkung entfalten oder besondere Übergangsregelungen erlassen wurden.

Die Forderungen der Gemeinde, bei denen es an einer Durchsetzbarkeit gegenüber dem Schuldner fehlt, müssen von der Gemeinde im Rahmen ihrer Bilanzierung in der geschätzten Höhe des voraussichtlichen Ausfalls wertmäßig gemindert bzw. „abgeschrieben“ werden. Im Rahmen der Anpassung von bilanzierten Forderungen auf einen niedrigeren beizulegenden Wert muss dann von der Gemeinde geprüft werden, ob damit auch ein Verzicht auf gemeindliche Ansprüche einhergeht. Soweit ein solcher Zusammenhang besteht, muss im Rahmen der Wertberichtigung auch über die Vornahme einer Niederschlagung oder eines Erlasses des betreffenden gemeindlichen Anspruches entschieden werden.

## **1.3 Die Vornahme von Wertberichtigungen**

### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Veränderung von bilanzierten Forderungen bzw. bestehenden Ansprüchen der Gemeinde wird haushaltsmäßig als Wertberichtigung umgesetzt, sofern kein Erlass der gemeindlichen Forderung in Betracht kommt. Eine Wertberichtigung setzt dabei voraus, dass die vom Schuldner der Gemeinde geforderten Zahlungen voraussichtlich ganz oder teilweise nicht mehr geleistet werden, also ein Ausfallrisiko für die Gemeinde besteht. Die Gemeinde muss deshalb stets prüfen, ob aufgrund der Zahlungsschwierigkeiten ihres Schuldners eine Wertminderung bei den betroffenen Ansprüchen bzw. Forderungen besteht.

Für die Vornahme von Wertberichtigungen muss deshalb grundsätzlich ein Ausfallereignis bei den gemeindlichen Forderungen vorliegen oder ein Ausfallrisiko konkret zu erwarten sein. Der eingetretene oder zu erwartende Verlust für die Gemeinde und die ggf. noch möglichen Zahlungen bzw. die Zahlungsbereitschaft der Schuldner sind



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

dazu sorgfältig zu schätzen, soweit diese nicht errechenbar sind. In die Beurteilung können dabei die Erfahrungen und die Kenntnisse der Gemeinde aus ihrem Forderungsmanagement einfließen.

Die von der Gemeinde vorzunehmenden Wertberichtigungen sollen aus Gründen der Transparenz und Klarheit der gemeindlichen Bilanz auf einem besonderen Wertberichtigungs- oder Korrekturkonto gebucht werden, das auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zu führen ist (vgl. Kontengruppe 21 im NKF-Kontenrahmen). Dadurch wird eine notwendig gewordene Korrektur der "nicht-werthaltigen" Forderungen der Gemeinde ermöglicht und deren Nachvollziehbarkeit gewährleistet.

Die Salden dieser Konten werden über das Forderungskonto abgeschlossen, denn ein eigener passivischer Ansatz in der Bilanz der Gemeinde ist nicht vorgesehen. Die Gemeinde kann im Rahmen der Wertberichtigung von gemeindlichen Forderungen eigenverantwortlich festlegen, ob sie ihre Forderungen einzeln (Einzelwertberichtigung) oder in pauschalierter Form (Pauschalwertberichtigung) an den zum Abschlussstichtag beizulegenden Wert anpasst. Sie darf jedoch, bezogen auf die einzelne gemeindliche Forderung, nur eine Form der Wertberichtigung anwenden.

### **1.3.2 Die Einzelwertberichtigung**

Der bilanzielle Wert einer gemeindlichen Forderung kann durch das Verfahren der Einzelwertberichtigung verändert werden. Die Einzelwertberichtigung beruht auf einer individuellen Risikoprüfung jeder einzelnen Forderung durch die Gemeinde. Sie hat dabei die Pflicht, die eingetretene Vermögensminderung wertmäßig festzulegen. Die Gemeinde hat die zugrunde zu legende Ausfallwahrscheinlichkeit der gemeindlichen Forderung sorgfältig zu schätzen. Sie kann dabei auch eine pauschale Einzelwertberichtigung vornehmen, in dem Forderungsgruppen nach Arten bestimmt werden, z. B. die Forderungen wegen der Grundsteuer.

Die Gemeinde kann auch das Ausfallrisiko von den einzelnen Forderungsarten her festlegen und in die Wertberichtigung von Forderungen einbeziehen. In die Beurteilung der Werthaltigkeit bzw. des Umfanges der Wertberichtigung einer Forderung sind aber auch die der Gemeinde vorliegenden Sicherheiten einzubeziehen. Die vorhandenen Sicherheiten sind ebenfalls hinsichtlich ihrer Werthaltigkeit zu überprüfen. Die Gemeinde hat im Rahmen dieses Verfahrens sachgerecht einen zutreffenden Wertansatz für ihre gemeindliche Bilanz zu ermitteln.

### **1.3.3 Die Pauschalwertberichtigung**

Der bilanzielle Wert einer gemeindlichen Forderung kann auch durch das Verfahren einer Pauschalwertberichtigung verändert werden. Eine solche Wertberichtigung bei gemeindlichen Forderungen kann in Betracht kommen, wenn bei den dafür ausgewählten gemeindlichen Forderungen gleiche Risiken bestehen. Sie wird dann vielfach aus wirtschaftlichen Gründen in pauschalierter Form vorgenommen. Oftmals ist aber auch eine konkrete Zuordnung des möglichen Ausfallrisikos zu einzelnen gemeindlichen Forderungen nicht möglich.

Bei der Gemeinde kann auch der Fall vorliegen, dass ein möglicher Ausfallumfang bereits aufgrund von Erfahrungswerten der Gemeinde und nur bezogen auf den Gesamtbestand der Forderungen ermittelt werden kann, z. B. in Form einer Verlustquote. In pauschale Wertberichtigungen werden daher von der Gemeinde vielfach gleichartige Forderungen gegenüber einer Vielzahl von Adressaten einbezogen. Dabei wird dann oftmals für die gemeindliche Vermögensminderung ein prozentualer Ansatz in Relation zum betroffenen Forderungsvolumen bestimmt und dieser Wertberichtigung zugrunde gelegt.

Eine Pauschalwertberichtigung kann z. B. auch erfolgen, wenn ein allgemeines Risiko besteht, das alle gemeindlichen Forderungen betrifft. Die Anwendung der Pauschalwertberichtigung durch die Gemeinde bedarf dabei nicht eines Risikonachweises für jede zu berichtigende Forderung. Die Gemeinde sollte aber ausreichend dokumentie-

ren, welche Forderungen der Gemeinde in diese Wertberichtigung einbezogen worden sind und auf welche Art und Weise die Berichtigung durchgeführt wurde.

#### **1.4 Die Aufrechnung von Ansprüchen**

##### **1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen von Leistungsbeziehungen der Gemeinde mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können noch nicht erledigte gegenseitige Ansprüche und Verpflichtungen bestehen. Die Leistungsbeziehung darf daher auch nicht mehr Gegenstand eines laufenden Verfahrens sein, sodass ggf. eine aufschiebende Wirkung besteht. Es kann sich daher für die beiden Beteiligten eine Aufrechnung ihrer Ansprüche anbieten, statt tatsächlich (ggf. mehrmals) Finanzmittel gegenseitig auszutauschen (vgl. § 387 BGB).

Eine Aufrechnung setzt dabei voraus, dass die darin einbezogenen Verpflichtungen und Ansprüche bereits eine rechtliche Bestandskraft erlangt haben, aber noch nicht durch Verjährung oder Ablauf einer Ausschlussfrist erloschen sind. Die Aufrechnung von Ansprüchen und Verpflichtungen bewirkt, dass die gegenseitigen Ansprüche der Gemeinde und des Schuldners, soweit sie sich decken, in dem Zeitpunkt als erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung einander gegenübergetreten sind (vgl. § 389 BGB).

Eine Aufrechnung kann auch auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Regelung erfolgen. In einer solchen Regelung stehen dabei oftmals die Finanzleistungen (Landesmittel, Zahlungen) im Blickpunkt, sodass abhängig von den tatsächlichen Verhältnissen zu klären ist, ob eine Aufrechnung zulässig oder nur eine Verrechnung im Zahlungsverkehr gewollt ist, z. B. bei Landeszuwendungen für die Durchführung des Kinderbildungsgesetzes (vgl. § 4a VerfVO KiBiz).

Die zulässige Aufrechnung von Ansprüchen zwischen der Gemeinde und einem Dritten wirkt sich zudem unmittelbar auf die Bilanzierung der davon betroffenen gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten aus. Von der Gemeinde ist daher eine Ausbuchung von Forderungen oder Verbindlichkeiten vorzunehmen, wenn eine zulässige Aufrechnung mit einem Dritten erfolgt ist (vgl. § 387 BGB).

##### **1.4.2 Die Aufrechnungsvereinbarung**

Die Gemeinde kann mit einem Schuldner aber auch eine Vereinbarung über die Verrechnung ihrer Ansprüche mit den Ansprüchen des Schuldners abschließen. Sie soll dabei ggf. auch die Grundsätze über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen sowie ggf. abgabenrechtliche Vorgaben beachten, z. B. § 226 AO).

Die Bedingungen und die zeitlichen Festlegungen der Verrechnung sind dabei zwischen den Vertragspartnern einzelfallbezogen zu vereinbaren. Diese Möglichkeit der Erfüllung von gemeindlichen Ansprüchen ist nicht mit der Möglichkeit zu verwechseln, im Wege der Zahlungsabwicklung durch die Gemeinde gegenseitige Zahlungen miteinander zu verrechnen.

##### **1.4.3 Aufrechnung keine Einziehung**

Die gegenseitige Aufrechnung von Ansprüchen kann im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft **jedoch** nicht als Vollziehung eines gemeindlichen Anspruchs gewertet werden. Eine Vollziehung ist eine nur von der Gemeinde betriebene einseitige Durchsetzung eines Anspruchs mit hoheitlichen Mitteln im Wege der verwaltungsrechtlichen Vollstreckung. Die Aufrechnung ist dagegen ein schuldrechtliches Gestaltungsmittel, das im

zivilrechtlichen Rechtsverkehr auch der Gemeinde zusteht. Sie dient auch der Gemeinde zur Befriedigung des eigenen Anspruchs gegenüber einem Dritten.

#### **1.4.4 Der Vergleichsvertrag**

In den Rahmen der Aufrechnung von noch nicht erledigten Ansprüchen und Verpflichtungen zwischen einem Dritten und der Gemeinde kann auch der Vergleichsvertrag ein geeignetes Instrument sein. Er stellt einen öffentlich-rechtlichen Vertrag dar, durch den eine bei verständiger Würdigung des Sachverhalts oder der Rechtslage bestehende Ungewissheit durch gegenseitiges Nachgeben der Vertragspartner (Vergleich) beseitigt wird (vgl. § 55 VwVfG NRW). Die Gemeinde muss im Rahmen der Einziehung ihrer Ansprüche eigenverantwortlich prüfen, ob ein Vergleichsvertrag ein geeignetes Instrument zur Lösung eines streitigen Sachverhaltes darstellt.

Ein solcher Vertrag ist z. B. nur zulässig, wenn er mit einem nicht rechtlich Gleichgestellten abgeschlossen wird. Es muss in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht eine Ungewissheit vorliegen, bei der die Gemeinde nicht von Amts wegen zur Aufklärung verpflichtet ist (vgl. § 24 VwVfG NRW). Inhaltlich muss ein solcher Vertrag ein gegenseitiges Nachgeben der Vertragspartner beinhalten. Die Gemeinde muss zudem unter Beachtung der rechtlichen Bedingungen und haushaltswirtschaftlichen Maßgaben prüfen und entscheiden, ob beim vorliegenden Sachverhalt die Zweckmäßigkeit eines Vergleichsschlusses gegeben ist.

Bei der Erarbeitung der Lösung eines strittigen Sachverhalts muss zudem der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung beachtet werden (vgl. Art. 20 Absatz 3 GG). Es muss aber auch klar sein, dass ein Vergleichsvertrag unwirksam ist, wenn der nach dem Inhalt des Vertrages als feststehend zugrunde gelegte Sachverhalt der Wirklichkeit nicht entspricht und der Streit oder die Ungewissheit bei Kenntnis der Sachlage nicht entstanden sein würde (vgl. § 779 BGB).

### **1.5 Der sonstige Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen**

#### **1.5.1 Allgemeine Sachverhalte**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen sind aber auch unter den Aspekten der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts und ihrer Überwachung zu sehen (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Nach diesen Vorgaben hat die Gemeinde sicherzustellen, dass die gemeindlichen Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden.

Für den Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen ist aber auch von Bedeutung, dass gemeindliche Beschäftigte, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden können (vgl. § 31 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann dazu das Nähere unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse regeln.

Bei ihren örtlichen Regelungen hat die Gemeinde zu beachten, dass auch in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen besondere Regelungen über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde getroffen wurden und diese unberührt bleiben. Diese Sachlage gilt z. B. für die Bestimmungen über öffentliche Abgaben im KAG NRW. Deren Stundung, Niederschlagung und der Erlass müssen dann entsprechend der einschlägigen Vorgaben beurteilt und entschieden werden.

Zum Erlass von örtlichen Regelungen der Gemeinde über die Stundung, Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen und gehört auch die Festlegung der Verantwortlichkeiten und der Entscheidungsbefugnisse. Der Bürgermeister sollte die Zuständigkeiten im Rahmen seiner Organisationsgewalt regeln (vgl. § 31

Absatz 2 Nummer 1.8 GemHVO NRW). Es bietet sich in diesem Rahmen an, auch Festlegungen über die Mitwirkung der Gemeinde in Insolvenzverfahren, die bei Schuldnern der Gemeinde durchgeführt werden, zu treffen.

### **1.5.2 Die Ansprüche auf Erschließungsbeiträge**

Beim Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen auf Erschließungsbeiträge sind von der Gemeinde zusätzlich zu den haushaltsrechtlichen Vorschriften auch die einschlägigen baurechtlichen Bestimmungen zu beachten, von der Festlegung der Fälligkeit des Erschließungsbeitrags bis zu fallbezogenen Stundungsmöglichkeiten (vgl. § 135 BauGB). Die Gemeinde kann z. B. zur Vermeidung unbilliger Härten zulassen, dass der Erschließungsbeitrag eines Beitragspflichtigen in Raten oder in Form einer Rente gezahlt wird. Sie hat darüber unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände zu entscheiden.

Bei einer Verrentung ist der Erschließungsbeitrag in eine Schuld umzuwandeln, die vom Beitragspflichtigen in höchstens zehn Jahresleistungen zu tilgen ist. Dazu wird bestimmt, dass der jeweilige Restbetrag mit höchstens zwei vom Hundert über dem Basiszinssatz nach § 247 BGB jährlich zu verzinsen ist. Bei Beitragspflichtigen mit Grundstücken, die landwirtschaftlich oder als Wald genutzt werden, ist der Beitrag so lange zinslos zu stunden, wie das Grundstück zur Erhaltung der Wirtschaftlichkeit des landwirtschaftlichen Betriebs genutzt werden muss. Der Erschließungsbeitrag ist aber auch zinslos zu stunden, solange Grundstücke als Kleingärten genutzt werden.

### **1.5.3 Die Ansprüche auf Steuerzahlungen**

#### **1.5.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde muss bei der Abwicklung ihrer Ansprüche gegen Steuerpflichtige beachten, dass der Umgang mit ihren Forderungen nicht allein nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften zu erfolgen hat. Für die Steuererhebung sieht die Abgabenordnung eine Vielzahl von Sondervorschriften vor, die u. a. auch die Stundung und den Erlass von gemeindlichen Steuerforderungen berühren (vgl. §§ 222 und 227 AO).

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Abwicklung von Kommunalabgaben ebenfalls nach einer Vielzahl von Bestimmungen der Abgabenordnung zu erfolgen hat, denn im Kommunalabgabengesetz wird auf die Abgabenordnung verwiesen (vgl. § 12 Absatz 1 KAG NRW). Die im KAG NRW benannten Bestimmungen der Abgabenordnung sind dabei entsprechend anzuwenden.

#### **1.5.3.2 Erlass oder Stundung von Gewerbesteuer**

Die Möglichkeit der Gemeinde zur Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen gegenüber ihren Schuldnern umfasst auch Ansprüche aus der Erhebung der Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuerpflichtigen stellen oftmals einen Antrag auf Erlass oder Stundung ihrer Steuerpflicht gleichzeitig beim Finanzamt und der Gemeinde. Zur weiteren Bearbeitung solcher Anträge ist für die Gemeinde die Kenntnis wichtig, ob der Schuldner noch sonstige Steuerrückstände hat oder mit welchem Ergebnis über den Antrag beim Finanzamt entschieden wird.

Eine Information an die Gemeinde über die dem Finanzamt bekannten wirtschaftlichen oder finanziellen Verhältnisse des Schuldners kann dabei hilfreich sein. Das FM NRW hat mit Erlass vom 20. Januar 2015 dazu festgelegt, dass die Finanzämter derartige Auskünfte der Gemeinde nach § 30 Absatz 4 Nummer 1 AO erteilen dürfen, soweit die Auskünfte dem bei der Gemeinde anhängigen Stundungs- oder Erlassverfahren dienen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

Im Zusammenhang mit einer Stundung der Gewerbesteuer muss von der Gemeinde geprüft werden, ob eine erhebliche Härte für den Steuerpflichtigen besteht (vgl. § 222 AO). Sie hat dabei die steuerrechtlichen Vorschriften zu beachten, denn für die Realsteuern gelten, soweit ihre Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist, z. B. die Vorschriften der §§ 218 bis 248 AO über das Erhebungsverfahren entsprechend (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 5 AO). Im Rahmen des KAG NRW kommen diese Vorschriften ebenfalls zur Anwendung (vgl. § 12 Absatz 1 Nummer 5 KAG NRW).

#### **1.5.4 Der Forderungsverkauf (Factoring)**

##### **1.5.4.1 Die Gemeinde als Gläubiger**

Bei der Gemeinde kann es im Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Verpflichtung, die Einziehung gemeindlicher Ansprüche rechtzeitig geltend zu machen und einzuziehen, zu einer fallbezogenen Prüfung kommen, bestehende Ansprüche an einen Dritten zu veräußern, um bei möglichen Zahlungsausfällen einen Teil ihrer Ansprüche zu decken und die mit Zahlungsausfällen verbundenen haushaltswirtschaftlichen Belastungen sowie den arbeitsmäßigen Aufwand in der Gemeindeverwaltung zu minimieren.

Ein Verkauf von Forderungen wird als Factoring bezeichnet, das in unterschiedlichen Formen und der Übernahme von Risiken durch den Käufer (Factor) bestehen kann. Insbesondere übernimmt der Factor die Finanzierung der gemeindlichen Ansprüche (Forderungen) und tritt entsprechend gegenüber dem Schuldner der Gemeinde auf. Bei den als „echtes“ Factoring bezeichneten Geschäften übernimmt der Factor die Forderungen mit dem Risiko des Forderungsausfalls.

Die Gemeinde hat bei Angeboten zu beachten, dass das unechte Factoring als Finanzdienstleistung i. d. R. als Kredit anzusehen ist. Vielfach erfolgt auch die Abtretung einer Forderung zur Sicherung eines Kredits. Es ist daher auch die bankrechtliche Seite zu betrachten. Bei als „unechtes“ Factoring bezeichneten Geschäften verbleibt das Ausfallrisiko beim Verkäufer einer Forderung. Entsprechend ergibt sich dann der Betrag, für den der Factor eine bestehende Forderung übernimmt. Das folgende Beispiel soll diese Sachlage näher verdeutlichen (vgl. Beispiel 69).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Forderungsbetrachtung**

Die Gemeinde möchte für sich zur Liquiditätssicherung prüfen, ob ggf. vorhandene Forderungen an einen Dritten verkauft werden sollen (Factoring). Der Dritte als Factor soll die gemeindlichen Ansprüche (Forderungen) übernehmen und entsprechend gegenüber dem Schuldner auftreten. Mit dem Verkauf von Forderungen soll auch das Risiko von der Gemeinde an den Käufer übergehen. Sie will dabei einerseits nur bestimmte Forderungen abgeben und möglichst den Ausfall ihrer Ansprüche geringhalten und ggf. eine einzelfallbezogene Prüfung vornehmen.

Vor der Festlegung der zu veräußernden Forderungen mach sie beispielhaft folgende Betrachtung für das gesamte Haushaltsjahr:

Forderungen insgesamt	1.800.000 Euro
Monatliche Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Ø)	70.000 Euro
davon 80 Prozent factoringfähig	56.000 Euro
davon 90 Prozent sofort liquiditätswirksam	50.400 Euro
mögliches Skonto (3 Prozent)	1.512 Euro

Für die Gemeinde hat dadurch ein Abwägungsprozess begonnen, in den noch verschiedene Aspekte einbezogen werden müssen, z. B. die Vergütung des Factors oder wer tritt gegenüber dem Schuldner auf. Sie ist

abhängig von der Form und dem Umfang des durchzuführenden Factorings, das sich auch auf die Tätigkeit des Factors als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde beschränken kann.

*Beispiel 69 „Die Forderungsbetrachtung“*

Bankrechtlich wird sowohl echtes als auch unechtes Factoring als Kreditgeschäfte klassifiziert. Dazu ist grundsätzlich bestimmt worden, dass bei einem entgeltlichen Erwerb von Geldforderungen der Veräußerer der Forderungen als Kreditnehmer gilt, wenn er für die Erfüllung der übertragenen Forderung einzustehen oder sie auf Verlangen des Erwerbers zurück zu erwerben hat; andernfalls gilt der Schuldner der Verbindlichkeit als Kreditnehmer (vgl. § 19 Absatz 5 KWG). Ob daher das Factoring im Einzelfall zulässig ist, hängt von den dann bestehenden und dafür vorgesehenen gemeindlichen Geschäften ab.

#### **1.5.4.2 Die Gemeinde als Schuldner**

Die Gemeinde kann im Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Verpflichtung, gegenüber einem Dritten vereinbarte Finanzleistungen zu erbringen, ein Forfaitierungsangebot erhalten. Sie muss dann eine fallbezogene Prüfung vornehmen, um die wirtschaftlichen Aspekte und die aufgrund des Angebotes möglichen Risiken und Vorteile zu beurteilen und darüber zu entscheiden. Im Rahmen von Leasingmodellen, bei denen auf dem Grundstück der Gemeinde ein Gebäude errichtet wird, kann sich das Angebot darauf erstrecken, dass die Gemeinde zu den vereinbarten Terminen nicht ein Entgelt entsprechend der erfolgten (Teil-)Fertigstellung zahlt, sondern ein „Bautestat“ abgibt (Mogendorfer Modell).

Im Rahmen eines derartigen „Bautestates“ soll die Gemeinde als Auftraggeber bestätigen, dass die bis zu diesem Termin erfolgten Bauleistungen (Teilleistungen) vertragsgemäß vom Auftragnehmer erbracht worden sind (Teilabnahme). Unmittelbar damit verbunden wird der Verzicht der Gemeinde auf die Erhebung von Einwendungen gegen die vom Auftragnehmer erbrachten Leistungen. Als Gegenleistung werden vom Auftragnehmer die von der Gemeinde zu zahlenden Entgelte für das Vorhaben über einen längeren Zeitraum gestundet.

Für den Auftragnehmer stellen die von der Gemeinde erteilten „Bautestate“ eine Sicherungsform im Rahmen seiner Finanzierung des Bauvorhabens dar, sodass er deswegen mit einem geringeren Zinssatz bei einer Fremdfinanzierung seiner Kosten rechnen kann. Für die Gemeinde ergibt sich daraus zeitliches Hinausschieben der Erfüllung der mit ihrem Vorhaben verbundenen Zahlungsverpflichtungen. Sie daher unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten haushaltsmäßig konkret prüfen und feststellen, ob die Abnahme der erbrachten Teilleistung und der Verzicht auf die Erhebung von Einwendungen gegen die vom Auftragnehmer erbrachten Leistungen ausreichend tragfähig ist.

## **2. Die Ansprüche als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz**

### **2.1 Die Forderungen der Gemeinde**

Die Gemeinde hat zum Abschlussstichtag ihre Ansprüche gegenüber Dritten als Schuldner mit dem geldlichen Gegenwert als Forderungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Unter dem Bilanzposten „Forderungen“ sind in der gemeindlichen Bilanz die Ansprüche der Gemeinde auszuweisen, die aus dem öffentlich-rechtlichen und dem privatrechtlichen Handeln entstehen. Solche Ansprüche dürfen dabei nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Bilanzbereich "Finanzanlagevermögen" zuzuordnen sein.

Die gemeindlichen Ansprüche sind zudem nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sondern ausschließlich nach bilanziellen Gesichtspunkten. Ein bilanzieller Wertansatz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

für gemeindliche Ansprüche in Form von Forderungen kommt daher i.d.R. in Betracht, wenn die Gemeinde ihre Leistungspflicht erfüllt hat, sodass ihr eine finanzielle Gegenleistung zusteht bzw. ihre Ansprüche sicher sind.

Die Forderungen in der gemeindlichen Bilanz stellen zum Abschlussstichtag den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten als bilanzierte gemeindliche Ansprüche dar. Der Ansatz einer gemeindlichen Forderung in der Bilanz ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen zum Abschlussstichtag abhängig. Der bilanzielle Ansatz von Forderungen gegen sich selbst ist dabei unzulässig.

Bei der Gemeinde bedarf es zudem optimal ausgestalteter Geschäftsprozesse innerhalb der Gemeindeverwaltung. Sie beginnen mit der Festsetzung eines gemeindlichen Anspruches und enden mit dem entsprechenden Zahlungseingang bei der Gemeinde. Es kann dann ein möglichst hoher Anteil an gemeindlichen Ansprüchen und durchgesetzten gemeindlichen Forderungen erreicht werden. Diese Sachlage erfordert i. d. R. die Einrichtung eines örtlichen Forderungsmanagements.

Das örtliche Forderungsmanagement sollte auf einer praxisorientierten Gesamtkonzeption über den Umgang mit gemeindlichen Forderungen aufbauen. Die Gemeinde kann dadurch erreichen, dass bereits bei der Gestaltung der Geschäftsprozesse in den Fachbereichen der Gemeindeverwaltung die spätere Forderungsrealisierung in die Beurteilung des Ablaufs einbezogen wird. Die Bilanzierung der öffentlich-rechtlichen und der privatrechtlichen Forderungen der Gemeinde sowie die Darstellung dieser Forderungen mit ihren Restlaufzeiten im Forderungsspiegel spiegeln das örtliche Handeln wieder.

#### **2.1.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde entstehen einerseits aus der Erhebung von Gebühren durch die Gemeinde, die Leistungsentgelte für ein Handeln der Gemeindeverwaltung darstellen. Die Gemeinde ist berechtigt, für die Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen besondere Verwaltungsgebühren zu erheben, z. B. Passgebühren und Genehmigungsgebühren.

Die Gemeinde darf zudem Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte sowie zweckgebundene Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen erheben, z. B. Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung. Solche Gebühren werden als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung von einem Dritten geschuldet.

Die gemeindlichen Gebühren dienen dabei der Erzielung von Erträgen, um die Kosten der öffentlichen Leistung i. d. R. zu decken. Sofern die Gebühren zum Abschlussstichtag nicht gezahlt oder nicht eingezogen werden konnten, werden diese betragsmäßig als öffentlich-rechtliche Forderungen in der Bilanz der Gemeinde angesetzt. Die Gemeinde kann dabei den Bilanzposten weiter untergliedern. Sie kann z. B. nach Forderungsarten gliedern, wenn einzelnen Abgabearten eine besondere Bedeutung zukommt oder Transparenzgründe einen solchen gesonderten Ansatz erfordern. Zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde gehören auch die Forderungen aus der Erhebung von Beiträgen zu Investitionsmaßnahmen, z. B. Straßenbaumaßnahmen. Die Grundlage für die Einziehung bildet dabei das Kommunalabgabengesetz.

Nach den Vorschriften können Beiträge für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen von der Gemeinde erhoben werden (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Zu dieser Forderungsart gehören außerdem auch die Beiträge für gemeindliche Erschließungsmaßnahmen (vgl. § 127 BauGB). Aus der Erhebung von Steuern durch die Gemeinde können ebenfalls öffentlich-rechtliche Forderungen entstehen. Die gemeindlichen Steuern stellen Geldleistungen von Dritten als Steuerpflichtige dar, die nicht einer besonderen Leistung oder Gegenleistung der Gemeinde bedürfen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 26 GemHVO NRW**

Die Steuern werden zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der betreffende steuerrechtliche Tatbestand vorliegt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zu den gemeindlichen Steuern zählen z. B. die Realsteuern des § 3 Absatz 2 AO. Dazu gehört auch die Gewerbesteuer nach § 1 GewStG, der alle Betriebe im Gemeindegebiet unterliegen. Zu solchen Steuern gehört aber auch die Grundsteuer A und B nach § 1 GrStG, die von der Gemeinde für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz erhoben wird. Die Grundsteuer A betrifft dabei die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke.

Bei der Gemeinde entstehen öffentlich-rechtliche Forderungen auch aus den Transferleistungen, die an Dritte gewährt werden. Die gemeindlichen Transferleistungen beruhen i. d. R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch, auch wenn die Gemeinde ggf. dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung durch einen Dritten erwirbt. Derartige Forderungen haben eine erhebliche Bedeutung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Aus der Gewährung von Transferleistungen an Dritte in den verschiedenen Formen können Ansprüche der Gemeinde in Form von Forderungen entstehen, wenn z. B. die Voraussetzungen für den Erhalt der gemeindlichen Unterstützung nicht vorgelegen oder innerhalb einer festgesetzten Frist nicht dauernd vorgelegen haben. In solchen Fällen kann der Dritte zur Rückzahlung verpflichtet werden, weil er ggf. nicht in vollem Umfang bzw. nur anteilig anspruchsberechtigt war.

### **2.1.2 Die privatrechtlichen Forderungen**

Die Gemeinde erbringt vielfach Leistungen auch aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen, sodass bei einer Nichterfüllung durch einen Dritten die Gemeinde zum Abschlussstichtag eine entsprechende Forderung bilanzieren kann. Sie beschafft ihre Finanzmittel aber auch aus Entgelten für von ihr erbrachten Leistungen (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Ein privates Rechtsverhältnis liegt z. B. einem Verkauf, den Mieten und Pachten, Erbbaurechtsverhältnissen zugrunde.

Bei Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, ist für die Abgrenzung mit den gesondert anzusetzenden Forderungen aus privatrechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden. Sofern ein solcher Zusammenhang besteht, ist der Schwerpunkt auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter zu legen und die Forderungen aufgrund solcher Entgelte sind unter dem Bilanzposten „Öffentlich-rechtliche Forderungen“ anzusetzen.

Die privatrechtlichen Forderungen sollten entsprechend ihrer Bedeutung untergliedert und adressatenbezogen anzusetzen werden. Es bietet sich dazu eine Aufteilung in Forderungen gegenüber dem privaten Bereich, dem öffentlichen Bereich, gegen verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen an. Diese Untergliederung erleichtert zudem die Konsolidierung im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

### **2.1.3 Die Ausleihungen als Forderungen**

Die langfristigen Finanzforderungen der Gemeinde, die durch Hingabe von Kapital an Dritte entstanden sind und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen, werden in der gemeindlichen Bilanz nicht im Umlaufvermögen, sondern als Ausleihungen im Anlagevermögen angesetzt. Für den Ansatz einer gemeindlichen Forderung als Ausleihung ist haushaltsrechtlich keine bestimmte zeitliche Laufzeit vorgesehen. Die langfristig bestehenden Ansprüche der Gemeinde müssen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ausreichend transparent gemacht werden.

Entsprechend der Anwendung des Begriffs "dauerhaft" bei gemeindlichen Wertminderungen dürfte eine Forderung dann als Ausleihung zu bilanzieren sein, wenn die Gemeinde dafür eine Laufzeit von fünf Jahren und mehr



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

vorgesehen hat. Wegen der Abgrenzung zum gemeindlichen Umlaufvermögen muss jedoch mindestens eine Laufzeit von über einem Jahr bestehen. Die Ausleihungen als gemeindliche Ansprüche entstehen z. B. aus der Hingabe von langfristigen Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe durch die Gemeinde an Dritte.

Derartige Ausleihungen bestehen vielfach im Rahmen der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben durch die Betriebe der Gemeinde. Langfristige Finanzforderungen der Gemeinde können aber auch durch Stundungen der Gemeinde aufgrund von fachgesetzlichen Vorgaben entstehen. Die Gemeinde hat z. B. den Erschließungsbeitrag für Grundstücke, die landwirtschaftlich oder als Wald genutzt werden, solange zinslos zu stunden, wie das betreffende Grundstück zur Erhaltung der Wirtschaftlichkeit genutzt werden muss (vgl. § 135 Absatz 4 BauGB).

Der Beitrag ist auch zinslos zu stunden, solange Grundstücke als Kleingärten im Sinne des Bundeskleingartengesetzes genutzt werden. Solche gemeindlichen Forderungen werden durch die gesetzlich bestimmte langfristige Stundung nicht zu einem Sachverhalt, der als Ausleihung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen wäre. Die Gemeinde verfolgt mit solchen Stundungen keine Angelegenheiten, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen soll.

## **2.2 Der bilanzielle Ansatz der gemeindlichen Forderungen**

### **2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Zum jährlichen Abschlussstichtag muss die Gemeinde jede Forderung einer individuellen Werthaltigkeitsprüfung bzw. einer Risikoüberprüfung unter Einbeziehung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde sowie des Grundsatzes der Einzelbewertung unterziehen. Das Ergebnis der Bewertungen der gemeindlichen Forderungen kann dabei ergeben, dass nicht jede gemeindliche Forderung in Höhe ihres Buchwertes bilanziert werden kann.

Die Gemeinde muss daher prüfen und entscheiden, welche gemeindlichen Forderungen nicht durchsetzbar sind und schätzen, in welcher voraussichtlichen Höhe ein Ausfall eintreten dürfte. Die Prüfung der Feststellung der Werthaltigkeit der gemeindlichen Forderungen umfasst dabei mehrere Stufen (vgl. Abbildung 513).

<b>DER UMGANG MIT GEMEINDLICHEN FORDERUNGEN</b>	
<b>1</b>	Feststellung der gemeindlichen Forderungen, die als einwandfrei gelten und bei denen kein Ausfallrisiko besteht.
<b>2</b>	Feststellung der zweifelhaften gemeindlichen Forderungen, die ggf. auf einem gesonderten Konto geführt werden sollen.
<b>3</b>	Bewertung der zweifelhaften gemeindlichen Forderungen, ggf. unter Einbeziehung eines Wertberichtigungskontos.
<b>4</b>	Feststellung der nicht realisierbaren gemeindlichen Forderungen, ggf. unter Einbeziehung einer Niederschlagung oder eines Erlasses der gemeindlichen Ansprüche.
<b>5</b>	Einzelwertberichtigung oder Pauschalwertberichtigung, ggf. unter Einbeziehung eines Wertberichtigungskontos sowie Einbeziehung einer Niederschlagung oder eines Erlasses der gemeindlichen Ansprüche nach § 26 GemHVO NRW.

*Abbildung 513 „Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen“*

Unter Beachtung dieser Gesichtspunkte ist von der Gemeinde die Werthaltigkeit der gemeindlichen Forderungen durch eine Einzelwertberichtigung, aber auch eine Pauschalwertberichtigung in Form eines Vom-Hundert-Satzes, in zulässiger Weise zu vermindern. Das Ergebnis kommt nicht einer Stundung der gemeindlichen Ansprüche gleich, weil eine Stundung lediglich zu einem zeitlichen Verzicht des fälligen Anspruchs durch die Gemeinde führt (vgl. § 26 Absatz 1 GemHVO NRW).

### **2.2.2 Die Bewertung der Forderungen**

Zum Abschlussstichtag muss jede Forderung von der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung (Grundsatz der Einzelbewertung) unterzogen werden, denn bei den noch nicht erfüllten gemeindlichen Forderungen können Risiken für die Gemeinde, z. B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko bestehen. Die Gemeinde hat daher eine Prüfung der Werthaltigkeit ihrer Forderungen durchzuführen und den geldwerten Umfang eines möglichen Ausfalls als Risiko für die Durchsetzbarkeit abzuschätzen.

Mögliche Anhaltspunkte zur Bewertung von Forderungen können z. B. die Beitreibungsquote, der Erfolg von Vollstreckungsmaßnahmen, aber auch die durchgeführten Niederschlagungen und Erlasse von Ansprüchen der Gemeinde sein. Bei dieser Prüfung können Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrundeliegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, nicht als Forderungsrisiko eingestuft und berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass Sicherheiten, die für gemeindliche Forderungen bestehen, bei der Schätzung des Ausfallrisikos einer derartigen Forderung von der Gemeinde berücksichtigt werden müssen. Die Prüfung hat insgesamt zum Ziel, die gemeindlichen Forderungen als Umlaufvermögen in der Bilanz mit dem Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert zum Abschlussstichtag ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW).

Eine Wertminderung einer gemeindlichen Forderung kann auch einen Verzicht auf die Durchsetzung von Ansprüchen der Gemeinde bedeuten. Die Festlegung der Wertminderung einer gemeindlichen Forderung muss daher im Zusammenhang mit der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschrift erfolgen. Unter Beachtung dieser Gesichtspunkte ist gleichwohl eine Einzelwertberichtigung, aber auch eine Pauschalwertberichtigung in Form eines Vom-Hundert-Satzes zulässig.

### **2.2.3 Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen**

Die Bewertung der gemeindlichen Forderungen kann zum Ergebnis haben, dass einzelne oder mehrere Forderungen uneinbringlich sein werden, insbesondere, wenn der gesamte Forderungsbetrag oder Teilbeträge davon bereits überfällig sind, weil der Schuldner der Gemeinde seinen Zahlungsverpflichtungen nicht zum Erfüllungszeitpunkt nachgekommen ist. Die Überfälligkeit kann daher ein wichtiges Indiz für Zweifel an der Werthaltigkeit einer gemeindlichen Forderung darstellen.

Aus dem Bestehen einer Überfälligkeit einzelner Forderungen kann jedoch nicht zwingend geschlossen werden, dass auch andere gemeindliche Forderungen gegenüber dem Dritten dem gleichen Risiko unterliegen. Von der Gemeinde müssen vielmehr die Forderungen einzeln betrachtet und unter Berücksichtigung der Kenntnisse über den Schuldner bewertet werden. Dabei darf auch der Verfahrensstand nicht außer Betracht bleiben.

Die Erfüllung gemeindlicher Ansprüche durch den Dritten kann z. B. deswegen streitig sein, weil der Dritte ein bestimmtes gemeindliches Handeln oder sonstige Zahlungsansprüche der Gemeinde gerichtlich überprüfen lässt. Die Gemeinde kann aber auch eine Stundungsvereinbarung mit ihrem Schuldner getroffen haben, sodass ein überfälliger Teilbetrag nicht unbedingt auch eine Zweifelhafteigkeit der gesamten Forderung verursachen muss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

Aus der Überfälligkeit einer gemeindlichen Forderung kann daher andererseits aber auch nicht sofort der Schluss gezogen werden, dass ein Dritter die Ansprüche der Gemeinde vollständig erfüllen wird. Die gemeindlichen Forderungen, die als zweifelhafte Forderungen eingestuft werden sollen, sind daher unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände sorgfältig von der Gemeinde zu bewerten. Sie sind mit ihrem wahrscheinlichen Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn für die Gemeinde noch ein Erfolg für die Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche durch den Schuldner absehbar ist.

Die Gemeinde soll ihre Ansprüche, bei denen sicher feststeht, dass diese uneinbringlich sind, nicht mehr als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ansetzen. In solchen Fällen ist die Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs zu prüfen und ggf. vorzunehmen. Andernfalls kann die Forderung niedergeschlagen werden, weil diese Maßnahme nicht zu einem Verzicht der Gemeinde auf ihren Anspruch führt.

Insgesamt gesehen sind die von der Gemeinde als zweifelhaft eingestuften und befristet oder unbefristet niedergeschlagenen Forderungen nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ein bilanzieller Ansatz kommt auch nicht mehr bei von der Gemeinde erlassenen Forderungen in Betracht. Andererseits muss es bei Stundungsvereinbarungen nicht zu einer Wertminderung kommen, weil die Forderung vom Schuldner grundsätzlich nicht in Frage gestellt wird, sondern deren Erfüllung nur zeitlich auf einen bestimmten Zeitraum gestreckt wird.

#### **2.2.4 Die Ausbuchung von Forderungen**

Durch unterschiedliche gemeindliche Maßnahmen kann der Fall eintreten, dass ein gemeindlicher Anspruch auf eine Finanzleistung eines Dritten bestandsmäßig erlischt. Eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Forderung ist daher dann auszubuchen, wenn der gemeindliche Anspruch gegenüber einem Schuldner rechtlich und wirtschaftlich nicht mehr besteht. Dieser Tatbestand kann sich z. B. durch eine entsprechende Zahlungsleistung des Schuldners an die Gemeinde ergeben (Erfüllung der Forderung).

Eine Ausbuchung von Forderungen ist auch dann vorzunehmen, wenn eine zulässige Aufrechnung mit den Ansprüchen des Schuldners der Gemeinde vorgenommen wird. Eine Forderung kann aber auch ganz oder teilweise durch einen Erlass der Gemeinde gegenüber dem Schuldner erlöschen. Sie ist auch dann auszubuchen, wenn der Anspruch der Gemeinde auf Erfüllung durch Zeitablauf verjährt ist, sodass der gemeindliche Anspruch erloschen oder nicht mehr durchsetzbar ist.

Die Gemeinde soll eine Forderung auch dann nicht mehr in ihrer Bilanz erfassen, wenn durch eine Niederschlagung der Forderung ein faktischer Verzicht auf ihre Durchsetzung gegenüber dem Schuldner erfolgt ist. Die genannten Tatbestände zeigen daher auf, dass einige gemeindliche Forderungen zum Abschlussstichtag keinen Wert mehr für die Gemeinde darstellen.

Dieser Sachstand führt im Ergebnis zu der Einschätzung, dass solche Forderungen für die Gemeinde als uneinbringlich gelten können, sodass deswegen eine Ausbuchung einer solchen Forderung sachgerecht ist. Die Ausbuchung stellt dabei Aufwendungen für die Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen und nur bei Ausleihungen als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen sind (vgl. § 2 GemHVO NRW).

#### **2.2.5 Die langfristigen Forderungen**

Die Gemeinde hat dem Anhang in ihrem Jahresabschluss u. a. einen Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 44 Absatz 3 GemHVO NRW). Dieser Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung der einzelnen Forderungen der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr detailliert nachweisen. In diesem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

Forderungsspiegel sind deshalb zu den einzelnen Forderungen der Gemeinde auch die dazu zum Abschlussstichtag bestehenden Restlaufzeiten anzugeben.

Bei ihren langfristigen Forderungen hat die Gemeinde zu prüfen, ob solche gemeindliche Forderungen als Forderungen im Umlaufvermögen oder als Ausleihungen im Bilanzbereich "Finanzanlagen" des Anlagevermögens anzusetzen sind. Für die bilanzielle Zuordnung ist dabei jedoch nicht allein das Kriterium „Langfristigkeit“ entscheidend. Die langfristigen Forderungen der Gemeinde sind grundsätzlich im Umlaufvermögen anzusetzen, sofern diese nicht den Charakter einer Ausleihung haben.

Die Langfristigkeit einer gemeindlichen Forderung kann z. B. aufgrund der Gewährung einer Stundung über mehrere Jahre durch die Gemeinde entstanden sein, z. B. durch die Einräumung von Ratenzahlungen. In solchen Fällen verlieren die gemeindlichen Forderungen nicht an Wert. Sie bleiben für die Gemeinde in bilanzieller Hinsicht weiterhin „normale“ Forderungen und sind von der Gemeinde zum Abschlussstichtag ungekürzt in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen.

### **3. Das gemeindliche Forderungsmanagement**

#### **3.1 Die Handhabung der gemeindlichen Forderungen**

Die Geltendmachung und Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen einschließlich der Vornahme einer Stundung, einer Niederschlagung oder eines Erlasses von gemeindlichen Ansprüchen durch die Gemeinde sind Maßnahmen, die zu einem gemeindlichen Forderungsmanagement gehören können. Die erheblich höhere Bedeutung der gemeindlichen Forderungen sollte daher im Zusammenhang mit der Möglichkeit der zeitlichen Verschiebung von Fälligkeiten und dem Verzicht auf bestehende Ansprüche durch die Gemeinde dazu führen, ein eigenes Forderungsmanagement aufzubauen.

Durch ein gemeindliches Forderungsmanagement kann zweckgerichtet eine sachgerechte Handhabung der Forderungen durch die Gemeinde gewährleistet werden. Es umfasst grundsätzlich die örtlichen Maßnahmen von der Entstehung der Forderung bis zu ihrer Erledigung bzw. Erfüllung durch den Schuldner und sichert dadurch die Ansprüche der Gemeinde ab. Die Gemeinde muss dabei in eigener Verantwortung den Rahmen und die Inhalte eines örtlichen Forderungsmanagements bestimmen.

In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde prüfen, welche Umsetzungsmaßnahmen sich daraus für die Gemeindeverwaltung ergeben werden. Der Managementprozess beginnt regelmäßig nach der gemeindlichen Leistungserbringung, in dem die Gemeinde einen Leistungsbescheid oder eine Rechnung erstellt und darin durch ein konkretes Datum ein Zahlungsziel bzw. die Fälligkeit festlegt. Durch den weiteren Ablauf werden auch die haushaltsrechtliche Verpflichtung zur angemessenen Liquiditätsplanung und die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung berührt (vgl. §§ 77 und 89 GO NRW).

Die Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche erfordert in diesem Rahmen die Erfassung der Ansprüche der Gemeinde in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Dieser Fachbereich kann zudem in verantwortlicher Weise auch die Ansprüche der Gemeinde nachhalten, bis der Schuldner der Gemeinde seine Verpflichtung endgültig erfüllt hat oder die Gemeinde auf eine weitere Durchsetzung ihres entstandenen Anspruches verzichtet.

Im Rahmen des gemeindlichen Forderungsmanagements ist dabei von der Gemeinde insbesondere zu entscheiden, auf welche Art und Weise sowie zu welchem Zeitpunkt die gemeindlichen Ansprüche eingezogen werden, wenn ein Schuldner seiner Zahlungsverpflichtung nicht fristgerecht nachgekommen ist. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung nimmt daher gegenüber den anderen Fachbereichen der Gemeindeverwaltung die Funktion eines Dienstleisters wahr. Ihr obliegen neben ihren originären Aufgaben i. d. R. auch das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung als gemeindliche Tätigkeiten.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 26 GemHVO NRW**

Die Fachbereiche haben daher in diesem Zusammenspiel innerhalb der Gemeindeverwaltung die "interne" Funktion eines Gläubigers gegenüber der Finanzbuchhaltung inne. Ihnen sollte bei den betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen deshalb die grundsätzliche Entscheidung zustehen, ob die aus ihrer Tätigkeit und Leistungserbringung entstandenen Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten bei Nichterfüllung gestundet, niedergeschlagen oder erlassen werden.

In ein örtliches Forderungsmanagement sollte grundsätzlich die gesamte Gemeindeverwaltung einbezogen werden. Dabei kann eine schuldnerbezogene Konzentration bei der Durchsetzung von gemeindlichen Ansprüchen bei der für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren bestimmten zentralen Stelle eingeführt werden. Für die Gemeinde kann dabei gelten, einen Prozessablauf zu installieren, durch den die Mahnung und Vollstreckung in Abhängigkeit der Zahlungskonditionen für den Schuldner gestaltet und an den festgesetzten Fälligkeitsterminen ausgerichtet werden.

Eine schnelle und überzeugende Vorgehensweise vor Ort ist dabei wichtig, um auch die notwendige Akzeptanz durch die Schuldner zu erreichen. Eine solche Ziel- und Zwecksetzung sollte sich dann auch in der organisatorischen Zuordnung der einzelnen Aufgaben und deren tatsächliche Umsetzung durch die Gemeindeverwaltung widerspiegeln.

In der gemeindlichen Praxis werden dafür unterschiedliche Modelle erprobt, um eine optimale Vorgehensweise und Ausgestaltung der örtlichen Prozesse zu erreichen. Dazu gehören auch umfassende Kooperationsmodelle, bei denen es sich z. B. gezeigt hat, dass dem nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz möglichen Amtshilfeersuchen noch eine höhere Bedeutung beigemessen und daher zusammen mit anderen Gemeinden eine höhere Erfolgsquote erzielt werden kann.

Von jeder Gemeinde ist aber eigenverantwortlich zu entscheiden, wie und in welchem Umfang das notwendige Zusammenspiel von der örtlichen Gläubigerfunktion bis zur Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche verbessert werden soll. Dabei ist u. a. auch zu berücksichtigen, dass eine Steigerung der Effizienz und der Effektivität bei der Forderungsrealisierung zu positiven Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft führt.

### **3.2 Weitere Aufgaben**

Gemeindliche Beschäftigte, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, können auch mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden, wenn diese Aufgabenübertragung der Verwaltungsvereinfachung dient und eine ordnungsgemäße Erledigung gewährleistet ist (vgl. § 31 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei einer solchen Aufgabenübertragung ist zu berücksichtigen, dass der gemeindlichen Zahlungsabwicklung als Aufgabenbereich der Finanzbuchhaltung vielfach die zutreffenden Informationen über die gemeindlichen Schuldner vorliegen.

Dieser Aufgabenbereich ist regelmäßig auch für das Mahnwesen und Zwangsvollstreckung der Gemeinde zuständig, sodass dieser Tätigkeitsbereich umfassende Kenntnisse über die Schuldner der Gemeinde hat, die zur Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche erforderlich sind. Dem Aufgabenbereich dürften dadurch auch die notwendige Überwachung sowie Kontrollen über die Einhaltung der Zahlungsfristen möglich sein. Die Gemeinde kann daher in diesem Zusammenhang der haushaltsrechtlichen Vorgabe nachkommen, durch geeignete Maßnahmen ihre Ansprüche vollständig zu erfassen und rechtzeitig geltend zu machen sowie einzuziehen (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

Bei einer Beauftragung von Beschäftigten der Gemeinde bedarf es notwendigerweise einer besonderen Aufsicht, wenn im Rahmen der zusammengefassten Aufgabenerledigung auf eine personelle Trennung nach dem Prinzip des § 30 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW verzichtet wird. Ob die Gemeinde im Einzelfall von dieser Regelung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

Gebrauch macht und bisher getrennte Aufgabenbereiche zusammenführt, ist von ihr unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse in eigener Verantwortung zu entscheiden. Sie hat dabei die Bedeutung der sachlichen Nähe der Aufgaben und die vorliegenden Kenntnisse über die einzelnen Schuldner in angemessener Art und Weise zu berücksichtigen.

**3.3 Die örtlichen Vorschriften**

Die Bedeutung von finanzwirksamen Entscheidungen im Ablauf des haushaltswirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde erfordert, den Verantwortlichen in der Gemeinde die Möglichkeit zu geben, sich im Rahmen der örtlichen Vorschriften sachgerechte Vorbehalte für besondere Geschäftsvorfälle einräumen zu können. Der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister wurde daher die Möglichkeit eingeräumt, in sinnvoller und sachgerechter Weise unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, notwendige Vorrechte festzulegen.

Von der Gemeinde müssen Regelungen getroffen werden, mit denen die Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten für die Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde bestimmt werden. Die örtlichen Vorschriften dürfen dabei keine Übertragung der Entscheidungsbefugnis auf außerhalb der Gemeindeverwaltung stehende Dritte vorsehen. Diese Übertragung wird auch nicht dadurch zugelassen, dass die Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen kann (vgl. § 94 Satz 1 GO NRW). Ein Beispiel für eine Delegation wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 70).

**BEISPIEL:**

**Die Delegation der Entscheidung über Forderungen**

Die Gemeinde hat zur Delegation der Befugnisse über finanzwirksame Entscheidungen eine örtliche Regelung über die operative Zuständigkeit für die Stundung, Niederschlagung und den Erlass gemeindlicher Forderungen getroffen. Sie hat folgende Abgrenzungen festgelegt:

<b>Stundung</b>	<b>Niederschlagung</b>	<b>Erlass</b>
Fachbereichsleiter bis 10.000 Euro	Fachbereichsleiter bis 2.000 Euro	Fachbereichsleiter bis 1.000 Euro
Beigeordnete und Bürgermeister über 10.000 Euro bis 30.000 Euro	Kämmerer und Bürgermeister über 2.000 Euro bis 25.000 Euro	Kämmerer und Bürgermeister über 1.000 Euro bis 5.000 Euro
Finanzausschuss über 30.000 Euro bis 50.000 Euro	Finanzausschuss über 25.000 Euro	Finanzausschuss über 5.000 Euro bis 20.000 Euro
Rat über 50.000 Euro	Rat ( <i>entfällt</i> )	Rat über 20.000 Euro

In diesem Zusammenhang sollen noch betragsmäßige Abgrenzungen und Festlegungen erfolgen, die bei Vergleichen in Gerichts- und anderen Vergleichsverfahren zur Anwendung kommen sollen. Bisher wurde bei einem Vergleich, unabhängig von der Verfahrensart, bei einem Streitwert von über 2.000 Euro eine Zustimmung des Rates eingeholt.

*Beispiel 70 „Die Delegation der Entscheidung über Forderungen“*

Die genannte gesetzliche Vorschrift umfasst jedoch nur die Grundlage für die Übertragung eines konkreten Geschäftsbereichs der Gemeinde. Sie umfasst nicht die Entscheidungen über haushaltswirtschaftliche Maßnahmen zugunsten oder zulasten der Gemeinde, wie sie die Entscheidungen über eine Stundung, Niederschlagung und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde darstellen. Bei solchen Übertragungen an Dritte könnte sich die Gemeinde ggf. aus Ihrer wirtschaftlichen Verantwortung selbst entlassen.

In diesem Zusammenhang ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass Festlegungen über Zuständigkeiten und Entscheidungsbefugnisse über die Stundung, Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister zu treffen sind (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.8 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat jedoch eigenverantwortlich zu entscheiden, in welcher Art und Weise und in welchem Umfang sie von den rechtlichen Möglichkeiten in der Vorschrift Gebrauch machen will. Sie kann z. B. eine Satzung oder eine andere örtliche Regelung erlassen.

#### **4. Der Verzicht auf Erträge und Einzahlungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Die Gemeinde hat ihre Leistungspflicht erfüllt, sodass ihr i. d. R. eine Geldleistung als Gegenleistung des Dritten zusteht. Sofern am Abschlussstichtag noch Zahlungen eines Dritten ausstehen, hat die Gemeinde diese Ansprüche mit ihrem geldlichen Gegenwert als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der Ansatz von Forderungen in der Bilanz der Gemeinde ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen am jeweiligen Abschlussstichtag abhängig.

Der Gemeinde steht zudem die Möglichkeit offen, bestehende Ansprüche niederzuschlagen, wenn feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des gemeindlichen Anspruchs stehen. Sie kann ihre Ansprüche gegenüber dem Schuldner auch ganz oder zum Teil erlassen, wenn die Einziehung nach Lage des Einzelfalles eine besondere Härte für den Schuldner bedeuten würde (Forderungsverzicht). In welchem Umfang die Gemeinde von diesen Möglichkeiten Gebrauch macht, insbesondere, wenn sie aus der Erfüllung ihrer Ansprüche noch Erträge erwartet, sollte von ihr im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend nachvollziehbar gemacht werden.

Aus dem Plan-/Ist-Vergleich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung der Gemeinde lässt sich regelmäßig nicht unmittelbar erkennen, warum die Gemeinde bei den einzelnen Ertrags- und Einzahlungsarten tatsächlich auf Erträge und Einzahlungen verzichtet hat. Es sollten dazu, abhängig von der örtlichen Bedeutung, weitere Erläuterungen durch die Gemeinde gegeben werden. Dadurch kann aufgezeigt und transparent gemacht werden, ob der gemeindliche Jahresabschluss auch Beträge aufgrund eines Verzichtes der Gemeinde enthält. Dazu bietet sich ggf. auch eine gesonderte Übersicht als Hilfestellung zu solchen Angaben im gemeindlichen Jahresabschluss an.

Eine solche Übersicht soll jedoch nicht dazu führen, dass die Gemeinde alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle auflistet, die z. B. von einem Erlass der gemeindlichen Ansprüche berührt werden. Die Gemeinde hat vielmehr eigenverantwortlich über die Art der Differenzierung der Angaben in der Übersicht zu entscheiden. Die Ertragsarten sowie die Einzahlungsarten stellen dazu eine der Möglichkeiten für eine Gliederung der Übersicht dar (vgl. § 2 Absatz 1 und § 3 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann sich aber auch entscheiden, derartige Angaben in ihrem Jahresabschluss in beschreibender Form zu machen (vgl. Abbildung 514).

<b>ÜBERSICHT ÜBER FORDERUNGS-AUSFÄLLE BEI DER GEMEINDE</b>			
<b>Ertrags- und Einzahlungsarten</b>	<b>Erlassene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

<b>ÜBERSICHT ÜBER FORDERUNGS-AUSFÄLLE BEI DER GEMEINDE</b>			
<b>Ertrags- und Einzahlungsarten</b>	<b>Verzicht auf Ansprüche aus anderen Gründen</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertrags- und Einzahlungsarten</b>	<b>Niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

*Abbildung 514 „Übersicht über Forderungsausfälle bei der Gemeinde“*

Die Gemeinde soll bei der Veränderung ihrer Ansprüche im Einzelfall gerecht und angemessen handeln. Sie soll grundsätzlich ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung einhalten, hat aber auch die Besonderheiten des Einzelfalls zu berücksichtigen. Daher werden die gemeindliche Stundung, die Niederschlagung und der Erlass von Ansprüchen durch die Gemeinde insgesamt als Billigkeitsmaßnahmen bezeichnet.

Für die Gemeinde gilt dabei ggf. im Einzelfall besondere Härten bei ihrem Schuldner zu vermeiden, z. B. durch die Gewährung einer Stundung. Bei der Anwendung der „Billigkeit“ soll die Gemeinde auch die wirtschaftliche Interessenlage auf beiden Seiten berücksichtigen. Die Entscheidung erfordert daher eine möglichst objektive Prüfung und Abwägung, deren Ergebnis dokumentiert werden sollte.

### **5. Die Veränderung von Ansprüchen Dritter**

Die Gemeinde kann aufgrund gesetzlicher Bestimmungen für die Durchführung von Verwaltungszwangsverfahren zuständig sein, auch wenn sie bei einer solchen Beauftragung nicht der Kostenträger der zuvor erfolgten Maßnahme ist und deshalb bei ihren Zwangsverfahren im besonderen Interesse Dritter handeln muss. Die Gemeinde muss z. B. die Beiträge der Inhaber von Betrieben eines Handwerks oder handwerksähnlichen Gewerbes oder der Mitglieder der Handwerkskammer aufgrund einer von der Handwerkskammer aufzustellenden Aufbringungsliste nach den für Gemeindeabgaben geltenden landesrechtlichen Vorschriften einziehen und beitreiben (vgl. § 113 Absatz 3 HwO).

Die Gemeinde muss oftmals aufgrund anderer gesetzlicher Vorgaben gegenüber Schuldnern ein Verwaltungszwangsverfahren durchführen, damit die Ansprüche Dritter erfüllt werden z. B. Landesmittel, die Dritte an das Land zurückzuzahlen haben. In solchen Fällen stehen dem jeweiligen Gläubiger, in dessen Auftrag die Gemeinde handelt, durchaus auch das Recht einer vorherigen Beteiligung zu, wenn die Gemeinde im Rahmen eines Zwangsverfahrens den bestehenden Anspruch nicht vollständig oder zeitlich gestreckt eintreiben will, z. B. dem



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

Schuldner eine Stundung gewähren will, eine Forderung niederschlagen oder auf die Durchsetzung einer Forderung vollständig verzichten will.

Die Gemeinde sollte in den Fällen, in denen sie die Durchsetzung bestimmter Ansprüche Dritter hinausschieben oder auf deren Durchsetzung verzichten will, nicht nur in eigener Verantwortung handeln. Es ist sachlich vertretbar und als zulässig anzusehen, mindestens in finanzwirtschaftlich bedeutenden Fällen eine vorherige Zustimmung des betroffenen Gläubigers einzuholen, sofern nicht bereits seitens des Gläubigers ein solcher Vorbehalt besteht. Der örtliche Anlass für eine Maßnahme, die zu einer Veränderung von Ansprüchen Dritter führt, muss dann von der Gemeinde gegenüber dem Gläubiger offengelegt und begründet werden, bevor deren Umsetzung durch die Gemeinde erfolgen darf.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Stundung von gemeindlichen Ansprüchen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit der Stundung):**

##### **1.1.1 Die Erforderlichkeit einer Stundung**

Die Gemeinde kann nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ihre Ansprüche gegenüber einem Dritten ganz oder teilweise stunden, wenn die Einziehung im Zeitpunkt der Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch der Gemeinde durch eine Stundung nicht gefährdet wird. Bei der Stundung von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich deshalb regelmäßig um das Aufschieben von Zahlungsterminen (Fälligkeiten) oder das Aufteilen der Zahlungspflicht eines Schuldners auf mehrere Fälligkeitstermine.

Für die Gemeinde können sich vor einer Entscheidung über das Einräumen einer Stundung oder des Antrages auf Gewährung einer Stundung durch den Schuldner bereits Anzeichen oder Hinweise auf eine Veränderung des Zahlungsverhaltens ergeben haben, wenn z. B. vom Schuldner selbst bestimmte Zahlungszusagen nicht eingehalten oder verspätete Zahlungen nur unter der Ankündigung von Leistungskürzungen oder Leistungssperren durch die Gemeinde erfolgt sind.

Die Gewährung einer Stundung durch die Gemeinde als Gläubiger setzt eine aktive Mitwirkung des Schuldners voraus. Sie ist vom Schuldner bei der Gemeinde als seinem Gläubiger zu beantragen, wenn für ihn die umfassende Einziehung eines Anspruchs der Gemeinde eine erhebliche Härte bedeutet. Die Gemeinde darf dabei eine Stundung nicht ohne einen vorherigen Antrag gewähren. Sie würde dadurch auf ihre Ansprüche (vorübergehend) verzichten und gegen das haushaltsrechtliche Gebot verstoßen, ihre Ansprüche bei Fälligkeit vollständig einzuziehen (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW).

##### **1.1.2 Die Stellung des Schuldners**

###### **1.1.2.1 Der Antrag**

Die Gemeinde darf ihre Ansprüche gegenüber einem Schuldner in voller Höhe oder teilweise stunden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde. Eine Stundung ist kann jedoch nicht von der Gemeinde aus veranlasst werden, sondern bedarf eines Antrages des Schuldners der Gemeinde. Er muss dabei gegenüber der Gemeinde belegen, dass für ihn die umfassende Einziehung des gemeindlichen Anspruchs eine erhebliche Härte bedeuten würde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

Ein Antrag des Schuldners ist geboten, denn es ist nicht das Ziel der Stundung, dass die Gemeinde auf ihre Ansprüche verzichtet, sondern dass unter Berücksichtigung der Möglichkeiten des Schuldners die gemeindlichen Ansprüche befriedigt werden. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang verwaltungsrechtlich zu beachten, dass sie verpflichtet ist, die Stellung von Anträgen bzw. deren Berichtigung anzuregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind. Sie hat, soweit erforderlich, auch Auskunft über die dem Schuldner zustehenden Rechte und die ihm obliegenden Pflichten zu erteilen (vgl. § 25 Absatz 1 VwVfG NRW).

Die Gemeinde hat ggf. bereits vor Stellung eines Antrags auf Stundung der Zahlungsverpflichtung mit dem Schuldner zu erörtern, welche Nachweise und Unterlagen von ihm zu erbringen sind und in welcher Weise das Verfahren beschleunigt werden kann (vgl. § 25 Absatz 2 VwVfG NRW). Soweit es der Verfahrensbeschleunigung dient, soll sie dabei dem Schuldner als Antragsteller nach Eingang seines Antrags möglichst unverzüglich Auskunft über die voraussichtliche Verfahrensdauer und die Vollständigkeit der Antragsunterlagen geben.

Vergleichbar dem Einstieg in das Insolvenzverfahren bedarf es daher eines "Eröffnungsantrags" des Schuldners für das gemeindliche Stundungsverfahren (vgl. § 13 Absatz 1 InsO). Außerdem ist auch eine Mitwirkung des Schuldners geboten, indem er nicht nur einen Antrag stellt, sondern dem Antrag auch sachliche Unterlagen beifügt, die seine persönliche Situation belegen und für die Gemeinde als Gläubiger nachvollziehbar machen. Die Gemeinde darf daher eine Stundung nicht ohne den Antrag aussprechen. Sie würde dann auch gegen das haushaltsrechtliche Gebot verstoßen, ihre Ansprüche bei Fälligkeit einzuziehen und würde auf ihre Ansprüche (vorübergehend) verzichten (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW).

#### **1.1.2.2 Die wirtschaftliche Lage**

**Bei** einer Stundung, die vom Schuldner aus persönlichen und wirtschaftlichen Gründen beantragt wird, muss von der Gemeinde das Vorliegen einer Stundungsbedürftigkeit des Schuldners festgestellt werden. Vom Bestehen einer Stundungsbedürftigkeit kann ausgegangen werden, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Fälligkeit seiner Zahlungen nicht über die erforderlichen Finanzmittel verfügt und auch nicht in der Lage ist, sich die notwendigen Finanzmittel zur Begleichung seiner Schulden auf zumutbare Weise zu beschaffen.

In diesem Zusammenhang muss auch das Vorliegen einer Stundungswürdigkeit des Schuldners von der Gemeinde festgestellt werden. Vom Vorliegen einer Stundungswürdigkeit kann ausgegangen werden, wenn der Steuerpflichtige seine mangelnde Leistungsfähigkeit nicht selbst herbeigeführt hat oder durch sein Verhalten nicht in eindeutiger Weise gegen die Finanzinteressen der Allgemeinheit verstoßen hat. Der Schuldner sollte z. B. auf seine Zahlungen bezogenen weiteren Pflichten erfüllt haben oder bei verfügbaren Finanzmitteln nicht nur die Ansprüche eines Gläubigers erfüllt haben.

Die wirtschaftliche Lage des Schuldners darf zudem nicht zu einer Gefährdung des Anspruchs der Gemeinde führen. Der gemeindliche Anspruch könnte durch eine Stundung gefährdet sein, wenn die Gemeinde ihren Anspruch zu den späteren Fälligkeitszeitpunkten nicht mehr oder nur mit Schwierigkeiten realisieren kann. Von der wirtschaftlichen Lage des Schuldners ist es daher auch abhängig, ob i. V. m. mit einer Stundung die Gemeinde eine Sicherheitsleistung verlangen soll, z. B. durch Beibringung einer Bankbürgschaft oder Bestellung von erst-rangigen Hypotheken, Grund- und Rentenschulden an Grundstücken oder Erbbaurechten.

Die Gemeinde muss hinsichtlich der wirtschaftlichen Lage des Schuldners aber auch feststellen, ob die Erfüllung der Zahlungspflichten für den Schuldner eine erhebliche Härte bedeutet oder eine erhebliche Härte sogar bereits vorliegt, z. B. im Sinne des § 222 AO. Der Schuldner hat in einem derartigen Fall geeignete Unterlagen vorzulegen, wenn er sich z. B. auf die Erfüllung seiner Zahlungspflichten nicht rechtzeitig vorbereiten konnte oder sich augenblicklich in ungünstigen wirtschaftlichen Verhältnissen befindet (Existenzgefährdung).

### **1.1.2.3 Der Begriff „erhebliche Härte“**

Die Gemeinde hat im Rahmen einer Stundung ihr Interesse an der Erfüllung ihres Anspruches mit dem Interesse des Schuldners an einem Hinausschieben der Zahlungspflicht abzuwägen. Sie hat dann die notwendigen Maßnahmen in betragsmäßiger und zeitlicher Hinsicht festzulegen. Im Rahmen der Ausübung ihres Ermessens ist dabei auch zu beurteilen, ob die umfassende Einziehung eines gemeindlichen Anspruches durch die Gemeinde eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten könnte.

Von der Gemeinde ist z. B. zu prüfen, ob und in welchem Umfang es dem Schuldner zumutbar möglich ist, sich zum Fälligkeitszeitpunkt die erforderlichen Finanzmittel zu verschaffen. Sie muss dabei außerdem beurteilen, ob der Schuldner sich in entsprechender Weise auch bemüht hat. Im Rahmen der Beurteilung des Vorliegens einer "erheblichen Härte" ist deshalb auch der Zeitraum zwischen der Erteilung eines Bescheides bzw. Festsetzung der gemeindlichen Ansprüche durch die Gemeinde und dem festgesetzten Fälligkeitstermin zu berücksichtigen.

Von der Gemeinde müssen unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auch andere Hinderungsgründe beim Schuldner bewertet werden, z. B. ob der Schuldner vorhandene Finanzmittel für andere Zwecke als zur Tilgung seiner Schuld gegenüber der Gemeinde eingesetzt hat. Bei Verpflichtungen des Schuldners gegenüber mehreren Gläubigern kann es in Zusammenarbeit mit den übrigen Gläubigern sachlich sinnvoll sein, eine Rangfolge zu bilden, nach der die einzelnen Ansprüche vom Schuldner zu erfüllen sind bzw. ihm gegenüber durchgesetzt werden.

### **1.1.3 Die Prüfung der Vollstreckung**

In den Fällen einer Stundung wird aus wirtschaftlicher Sicht regelmäßig von einer erreichbaren vollständigen Erfüllung der Ansprüche der Gemeinde durch den Schuldner ausgegangen. Die Gemeinde sollte aber gleichwohl vor der Gewährung einer Stundung die wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners überprüfen. Es sollte dabei z. B. ermittelt werden, ob der Schuldner noch offene Forderungen gegenüber der Gemeinde hat. In solchen Fällen könnte dann ggf. eine Aufrechnung der Verpflichtungen und der Forderungen zwischen dem Schuldner und der Gemeinde in Betracht kommen.

In der gemeindlichen Praxis hat es sich bewährt, vor der Entscheidung über den Antrag eines Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gemeinde die gemeindliche Vollstreckung um eine Stellungnahme zu dem Antrag zu bitten. Es kann dadurch geklärt werden, ob beim Schuldner der Gemeinde z. B. eine Zahlungsunfähigkeit oder ggf. auch eine Zahlungsunwilligkeit besteht. Vielfach löst sogar erst die Einleitung der Vollstreckung durch die Gemeinde einen Antrag des Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtung aus. Ein solcher Antrag soll oftmals aus Sicht des Schuldners verhindern, dass die gemeindliche Vollstreckung tatsächlich zum Zuge kommt.

### **1.1.4 Die Stundungsvereinbarung**

#### **1.1.4.1 Die Stundungsfrist**

Die Gemeinde muss bei einem Antrag des Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtung entscheiden, um welchen Zeitraum die Fälligkeit der Zahlungen des Schuldners insgesamt hinausgeschoben wird und in welchen Zeiträumen ggf. ein oder mehrere Teilzahlungen erfolgen sollen, bevor sie mit ihrem Schuldner eine Stundungsvereinbarung abschließt. Die Entscheidung darüber beeinflusst nicht nur die gemeindliche Liquidität durch die verzögerten Einzahlungen des Schuldners. Es bedarf ggf. auch zusätzlicher Anpassungen bei der gemeindlichen Finanzplanung, die jahresbezogen im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

Die Festlegung der neuen Fälligkeiten der Zahlungen des Schuldners ist von der Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen. Sie soll bei ihrer Entscheidung die persönlichen Verhältnisse des Schuldners ausreichend berücksichtigen, die in seinem Antrag auf Stundung dargestellt sein müssen. Gleichzeitig dürfen aber auch nicht die Interessen der Gemeinde bzw. ihre Liquiditätslage außer Betracht bleiben. Dazu gehört auch die Einschätzung des Risikos der Gemeinde, ob und wie durch die Gewährung einer Stundungsfrist die Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche gefährdet wird.

Die Gemeinde soll daher die Stundung gegenüber dem Schuldner unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten gestalten und dabei ggf. durch Bedingungen ihre Ansprüche sichern, z. B. eine auflösende Bedingung als Nebenbestimmung. Sie soll zudem die Stundungsfrist so festlegen, dass in diesem Zeitraum die Stundungsvoraussetzungen voraussichtlich bestehen und vom Schuldner die ausstehenden Zahlungen geleistet werden. Sie hat zudem bei der Festlegung der Stundungsfrist zu beachten, dass sie eine laufende Stundungsfrist nicht eigenmächtig verkürzen darf. Die Gemeinde darf zudem innerhalb der laufenden Stundungsfrist grundsätzlich auch keine Vollstreckungsmaßnahmen vornehmen.

#### **1.1.4.2 Die Inhalte der Vereinbarung**

Die Gemeinde kann einem Antrag des Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtung entsprechen und mit ihm eine Stundungsvereinbarung abschließen. In einer solchen Vereinbarung sind insbesondere Art und Umfang sowie die Fälligkeit der einzelnen Teilzahlungen festzulegen. Ggf. ist auch eine Sicherheitsleistung des Schuldners zu vereinbaren, insbesondere dann, wenn für die ausstehenden Zahlungen ein längerer Stundungszeitraum vereinbart wird. Die verlangte Sicherheitsleistung sollte dann hinsichtlich ihrer Art und Höhe im angemessenen Verhältnis zum Stundungsumfang und zur Stundungsdauer stehen.

Bei mehreren Zahlungsverpflichtungen, die der Schuldner gegenüber der Gemeinde zu erfüllen hat, sollte in der Vereinbarung festgelegt werden, ob und ggf. wie Zahlungen des Schuldners auf welche seiner Schulden und in welcher Höhe anzurechnen sind. Dazu kann ggf. eine Rangfolge bestimmt werden, nach der bei verschiedenen Schulden die möglichen Tilgungen vorgenommen werden sollen, z. B. nach den Fälligkeiten. Zwischen der Gemeinde und ihrem Schuldner sollte auch klargestellt sein, wie zu verfahren ist, wenn die vom Schuldner gezahlten Beträge nicht für die vereinbarte Tilgung der Schulden ausreichen. Sofern solche Festlegungen fehlen, kann die Gemeinde die Zuordnung und Verteilung der Leistungen des Schuldners auf ihre Ansprüche nach eigenem Ermessen vornehmen.

In einer Stundungsvereinbarung sollten aber auch die Folgen für den Schuldner bei einer Nichterfüllung der Vereinbarung geregelt werden, z. B. eine sofortige Fälligkeit des gesamten Restbetrages oder andere geeignete Maßnahmen. Die Gemeinde sollte sich aber auch eine Widerrufsmöglichkeit einräumen lassen. In diesem Zusammenhang muss zudem geklärt werden, ob und in welchem Umfang ggf. auch Anpassungen bei der abgeschlossenen Stundungsvereinbarung zugelassen werden.

#### **1.1.5 Die Sicherungsübereignung**

Im Rahmen der Gewährung der Stundung einer gemeindlichen Forderung kann es für die Gemeinde sachgerecht sein, sich ein Pfandrecht über Vermögensgegenstände des Schuldners einräumen zu las. Die Gemeinde kann sich die Vermögensgegenstände aber auch als Sicherung für die gemeindliche Forderung übereignen lassen (Sicherungsübereignung). Der Schuldner überträgt dann der Gemeinde durch einen Sicherungsvertrag das Eigentum an den ausgewählten, ihm gehörenden (beweglichen) Vermögensgegenständen.

Zur Sicherung ihrer Ansprüche hat die Gemeinde zu entscheiden, ob sie eine Sache vom Schuldner übernimmt oder ob der Schuldner der Besitzer der Sache bleibt. Die Gemeinde ist als Sicherungsnehmer schuldrechtlich an

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

einen solchen Vertrag gebunden. Sie darf daher bei einem Verstoß des Schuldners gegen den Sicherungsvertrag über die übereigneten Vermögensgegenstände verfügen oder diese auch verwerten. Von der Gemeinde muss in diesem Zusammenhang klargestellt werden, inwieweit die Vermögensgegenstände aus der Sicherungsübereignung an bestimmte Forderungen der Gemeinde gebunden sind.

Die Gemeinde hat zu beachten, dass die Sicherungsübereignung nicht zu einer Einschränkung der wirtschaftlichen Möglichkeiten des Schuldners führen darf. Es sollte nicht dazu kommen, dass der Schuldner zu seinem Handeln der Zustimmung der Gemeinde bedarf, weil das Sicherungsgeschäft der Gemeinde das gesamte Vermögen des Schuldners umfasst. Die Gemeinde soll daher in den Fällen, in denen im Rahmen ihrer Stundungen auch Sicherungsgeschäfte abgeschlossen werden, eine unmittelbare Verknüpfung des Umfangs ihrer offenen Forderungen mit den betroffenen Vermögenswerten des Schuldners herstellen.

#### **1.1.6 Die Auswirkungen der Stundung**

Die Gewährung einer Stundung durch die Gemeinde lässt die bestehende gemeindliche Forderung gegenüber dem Schuldner unverändert. Sie entbindet aber den Schuldner i. d. R. von den bisher vorgesehenen Zahlungsfristen oder dem Zahlungsumfang. In solchen Fällen kann es gleichwohl bei der vorgenommenen wirtschaftlichen Zuordnung des Ertrages zum betreffenden Haushaltsjahr bleiben, auch wenn der Ertrag aus dem gemeindlichen Anspruch nicht mehr im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens liquiditätsmäßig zu realisieren ist.

Die Veränderung oder Verschiebung des Zahlungszeitpunktes bzw. der Fälligkeit ist regelmäßig nur liquiditätsmäßig zu betrachten, auch wenn der Zahlungszeitraum insgesamt verlängert wird. Die gemeindlichen Stundungen wirken sich jedoch nicht nur auf die Liquiditätsplanung der Gemeinde aus, sondern auch unmittelbar auf die Fristigkeit der gemeindlichen Forderungen. Entsprechend sind dann auch die Angaben im gemeindlichen Forderungsspiegel anzupassen (vgl. § 46 GemHVO NRW).

Sofern jedoch der Schuldner den Anspruch der Gemeinde nicht erfüllt bzw. die Gemeinde ihre Ansprüche ihm gegenüber nicht durchzusetzen kann, sind von der Gemeinde über das Mahnwesen und die Vollstreckung die notwendigen Schritte zur Sicherung und Erfüllung ihrer Forderungen einzuleiten. Es kann dabei ggf. auch zu einer Niederschlagung oder des Erlasses der gemeindlichen Ansprüche kommen. Daraus kann dann ggf. das Ergebnis entstehen, dass die gemeindlichen Forderungen auszubuchen sind.

#### **1.1.7 Die Überwachung der Stundung**

Die Gemeinde kann einem Antrag des Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtung entsprechen und mit ihm eine Stundungsvereinbarung abschließen. Sie muss dann eine entsprechende Überwachung vornehmen, denn die Modalitäten im Zeitpunkt des Abschlusses können sich zukünftig ändern. Eine solche Kontrolle muss die Gemeinde angepasst an den zeitlichen Ablauf der Stundungsfrist vornehmen, damit ihre Ansprüche auch entsprechend durch den Schuldner erfüllt werden.

Bei einer mehrjährigen Stundungsfrist sollte z. B. mindestens eine jährliche Überwachung unter Berücksichtigung der vereinbarten Zahlungsfristen gewährleistet sein. Die Gemeinde muss im Rahmen der Gewährung einer Stundung und deren Überwachung auch Maßnahmen für den Fall vorsehen, ggf. auch mit dem Schuldner vereinbaren, dass die Stundungsvoraussetzungen nicht mehr vorliegen. Sie muss daher sicherstellen, dass dann solche Maßnahmen greifen und keine Untätigkeit entsteht, die ggf. zu einer Verjährung ihrer Ansprüche führen kann.

**1.2 Zu Satz 2 (Verzinsungspflicht):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht für die Stundung von gemeindlichen Ansprüchen ausdrücklich vor, dass gestundete Beträge i. d. R. angemessen zu verzinsen sind. Die Gemeinde hat daher in den Fällen einer Stundung in eigener Verantwortung die Festsetzung und Erhebung von Zinsen vorzunehmen. Sie kann sich dabei an anderen vergleichbaren Gegebenheiten oder rechtlichen Grundlagen orientieren, z. B. der Verzinsung nach dem Abgabenrecht oder dem Steuerrecht.

Die Erhebung von Zinsen muss sich dabei - wie bei der Stundung der gemeindlichen Ansprüche - nach den Umständen des Einzelfalls richten und setzt einen bestehenden Anspruch der Gemeinde voraus. Die Gemeinde soll daher bei der Entscheidung über die angemessene Höhe der Zinsen auch die wirtschaftliche Situation des Schuldners der Gemeinde berücksichtigen. Bei einer gemeindlichen Stundung sollen durch die zusätzliche Erhebung von Zinsen die Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners der Gemeinde nicht verschärft werden.

Durch die Gemeinde ist grundsätzlich auch ein Verzicht auf die Erhebung von Zinsen möglich. Die Gemeinde hat dazu u. a. zu beurteilen, ob bei möglicherweise geringen Zinsbeträgen der entstehende Verwaltungsaufwand und die Zinserträge nicht in einem unangemessenen Verhältnis zueinanderstehen. Sie hat daher im Rahmen ihrer Stundungsentscheidung auch festzulegen, ob neben der Fälligkeit der Zahlungen auch die Fälligkeit der Zinszahlungen hinausgeschoben werden muss oder ggf. auch ein Verzicht auf die Zinsen in Betracht zu ziehen ist.

**2. Zu Absatz 2 (Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen):**

**2.1 Die Inhalte und Zwecke der Niederschlagung**

Die Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen stellt die Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs der Gemeinde dar. Durch diese Entscheidung der Gemeinde erlischt nicht der gemeindliche Anspruch gegenüber einem Dritten. Eine Niederschlagung kann dabei aus unterschiedlichen Gründen durch die Gemeinde erfolgen. Die Entscheidung der Gemeinde bestehende Ansprüche gegen einen Schuldner niederzuschlagen, stellt grundsätzlich nur eine interne Maßnahme dar, sodass es dabei keiner besonderen Beteiligung der Schuldner bedarf.

Von der Gemeinde sind jedoch hinsichtlich ihrer Ansprüche die geltenden Verjährungsfristen zu beachten. Der Gemeinde können dabei auch durch Dritte sachbezogene Anlässe zum Verzicht auf die Weiterverfolgung eines fälligen gemeindlichen Anspruchs gegeben werden. Einige Beispiele für wichtige Ursachen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 515).

<b>MÖGLICHE URSACHEN FÜR NIEDERSCHLAGUNGEN</b>	
-	Eine Zwangsvollstreckung hatte keinen Erfolg.
-	Ein Insolvenzverfahren ist mangels Masse eingestellt worden.
-	Die Durchsetzung des Anspruchs der Gemeinde ist wirtschaftlich nicht vertretbar.

*Abbildung 515 „Mögliche Ursachen für Niederschlagungen“*

In der gemeindlichen Praxis ist es vielfach üblich, eine Niederschlagung befristet oder unbefristet vorzunehmen. Beide Formen bezwecken das Gleiche, eine erneute Überprüfung des Schuldners vorzunehmen, um ggf. den gemeindlichen Anspruch noch durchsetzen zu können. Mit der Festlegung einer festen Frist beabsichtigt die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

Gemeinde, von sich aus einen neuen Versuch zur Durchsetzung ihres Anspruchs zu starten und die „niedergeschlagene“ Forderung einzuziehen. Bei einer unbefristeten Niederschlagung erwartet die Gemeinde ggf. geeignete Informationen zu erhalten, um dann eine erneute Einziehung ihrer Forderung vorzunehmen.

Die Entscheidung der Gemeinde, die Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs zurückzustellen, stellt haushaltswirtschaftlich keine Stundung des gemeindlichen Anspruchs nach Absatz 1 der Vorschrift dar. Die beiden Möglichkeiten sind auf unterschiedliche Ziele und Zwecke ausgerichtet. Allein die Tatsache der Zahlungsfähigkeit des Schuldners eröffnet die Möglichkeit einer Stundung des gemeindlichen Anspruchs. Die Niederschlagung eines gemeindlichen Anspruchs gegenüber einem Dritten wird dagegen erst möglich, wenn eine Zahlungsfähigkeit des Schuldners nicht mehr besteht. Bei mehreren erfolglosen Versuchen kann die Gemeinde auch prüfen, ob ggf. auch ein Erlass des gemeindlichen Anspruchs in Betracht kommen kann.

## **2.2 Die Bewertung der gemeindlichen Forderungen und Niederschlagung**

Durch die Bewertung der Forderungen der Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses kann es zu einer Wertberichtigung im Rahmen der Bilanzierung kommen. Bei einer solchen Wertberichtigung darf der Ertrag der Gemeinde, der dem Jahr des wirtschaftlichen Entstehens ihres Anspruches zugerechnet worden ist, nicht wieder „abgesetzt“ werden. Vielmehr wird die betreffende Forderung der Gemeinde dadurch verändert, dass der Umfang der Wertberichtigung passivisch auf gesonderten Konten (vgl. Kontengruppe 21) erfasst wird. In diesen Fällen bleibt daher der Bilanzansatz der Forderungen auf der Aktivseite unverändert bestehen.

Das Wertberichtigungskonto stellt im Jahresabschluss ein Korrektiv zu den auf der Aktivseite der Bilanz angesetzten gemeindlichen Forderungen dar und macht die Korrekturen transparent. Ein solches Bestandskonto führt jedoch nicht zu einem passivischen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz. Der Grundsatz der Vollständigkeit und das Bruttoprinzip gebieten es, die Wertberichtigung von Forderungen in dieser Art und Weise zu bilanzieren. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die gemeindlichen Forderungen im Wege einer Einzelwertberichtigung oder einer Pauschalwertberichtigung verändert werden.

Die bilanzielle Beurteilung von gemeindlichen Forderungen hat aber zur Folge, dass einer Wertberichtigung nicht zwingend eine haushaltsrechtliche Niederschlagung vorausgehen muss. Andererseits hat die Entscheidung der Gemeinde eine Forderung niederschlagen, auch eine bilanzielle Wertberichtigung zur Folge. Die Gemeinde sollte daher bei der Bewertung von gemeindlichen Forderungen gleichzeitig prüfen, ob auch eine haushaltsrechtliche Niederschlagung in Betracht zu ziehen ist.

Die Gemeinde kann dabei berücksichtigen, dass die Bewertung, bei der ein Anspruch oder eine Forderung der Gemeinde zu berichtigen ist, nicht zu einer ergebniswirksamen Absetzung führt. Bei einer haushaltsrechtlichen Niederschlagung ist jedoch die gemeindliche Forderung außerplanmäßig abzuschreiben. Eine Minderung der Ertragsposition in der Ergebnisrechnung kommt dafür nicht in Betracht.

## **2.3 Die Auswirkungen der Niederschlagung**

Aus der „Vorläufigkeit“ bzw. Zeitgebundenheit der gemeindlichen Niederschlagungen folgt, dass die Gemeinde die vorgenommenen Zurückstellungen ihrer Ansprüche regelmäßig kontrollieren bzw. überwachen muss, ob ein gemeindlicher Anspruch nicht doch noch durchsetzbar ist. Die Gemeinde soll deshalb die vorgenommenen Niederschlagungen und die damit in Zusammenhang stehenden Wertberichtigungen in geeigneter Weise nachhalten, z. B. eine Niederschlagungsliste führen.

Die notwendige Überwachung der vorgenommenen Niederschlagungen durch einen gesonderten Nachweis erleichtert eine erneute Einziehung der von der Gemeinde befristet oder unbefristet niedergeschlagenen Forderungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 26 GemHVO NRW**

gen, wenn dafür ein Anlass aus Sicht der Gemeinde besteht. Grundsätzlich ist die Einziehung niedergeschlagener Forderungen erneut zu versuchen, wenn sich Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Einziehung durch die Gemeinde einen Erfolg haben könnte.

In den Fällen, in denen eine befristete Niederschlagung erfolgt ist, sind die wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners in angemessenen Zeitabständen zu überprüfen und zu dokumentieren. Nach einer oder mehreren erfolglosen Einziehungsversuchen kann dann über die weitere Behandlung der Niederschlagung auch endgültig entschieden werden. Dieser Sachverhalt kann ggf. auch dazu führen, dass die Gemeinde endgültig auf ihren Anspruch verzichtet (Erlass der Forderung).

Die Gemeinde hat bei einer Einziehung eines niedergeschlagenen gemeindlichen Anspruchs zu einem späteren Zeitpunkt den bis dahin eingetretenen Zahlungsverzug zu berücksichtigen. Dazu muss von der Gemeinde entschieden werden, in welchem Umfang bei öffentlich-rechtlichen Forderungen zusätzlich noch Säumniszuschläge und bei privatrechtlichen Forderungen zusätzlich noch Verzugszinsen vom Schuldner erhoben werden sollen.

### **3. Zu Absatz 3 (Erlass von gemeindlichen Ansprüchen):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit des Erlasses von Ansprüchen):**

##### **3.1.1 Die Erfordernisse für den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen**

Der Gemeinde wird durch die haushaltsrechtliche Vorschrift die Möglichkeit eröffnet, ihre Ansprüche gegenüber Dritten ganz oder zum Teil erlassen zu können, wenn die Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. Ein Erlass kann durch die Gemeinde i. d. R. dann in Betracht kommen, wenn es dem Schuldner nach seinen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen nicht möglich ist, gegenüber der Gemeinde die geschuldete Finanzleistung in absehbarer Zeit zu erbringen.

Der Erlass einer gemeindlichen Forderung stellt daher einen Ausnahmefall im Rahmen der Einziehung von gemeindlichen Forderungen dar. Beim Erlass von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich um den endgültigen und unwiderruflichen Verzicht dieses Anspruches durch die Gemeinde. Es müssen deshalb dafür verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein, z. B. muss eine Unbilligkeit in der Person des Schuldners oder in der Sache selbst begründet sein, also eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit gegeben sein.

Bei persönlicher Unbilligkeit des Schuldners muss eine Erlassbedürftigkeit bestehen, die nicht schuldhaft herbeigeführt worden ist, z. B. eine Existenzgefährdung des Schuldners. Es muss aber auch eine Erlasswürdigkeit des Schuldners vorliegen, z. B. kein Selbstverschulden der bestehenden mangelnden Leistungsfähigkeit des Schuldners. Zudem muss der Schuldner für den Erlass einer Forderung einen entsprechenden Antrag gegenüber der Gemeinde stellen und kann darin seine persönliche Situation und seine Gründe vortragen.

Die Gemeinde soll in der Sache auf aktueller Grundlage entscheiden. Sie muss insbesondere beim Erlass von privatrechtlichen Ansprüchen prüfen, ob dafür ein Erlassvertrag zwischen ihr und dem Schuldner abzuschließen ist, denn das Schuldverhältnis erlischt, wenn die Gemeinde durch einen Vertrag dem Schuldner die Schuld erlässt (vgl. § 397 Absatz 1 BGB). Durch einen solchen Vertrag kann die Gemeinde aber auch gegenüber dem Schuldner feststellen, dass ein Schuldverhältnis nicht besteht (vgl. § 397 Absatz 2 BGB).



### **3.1.2 Der Erlass bei Verbraucherinsolvenz**

#### **3.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Der Erlass einer gemeindlichen Forderung durch die Gemeinde kann auch im Rahmen einer Verbraucherinsolvenz in Betracht kommen. Eine solche Insolvenz wird in einem Verfahren nach der Insolvenzordnung abgewickelt (vgl. 9. Teil der InsO). Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über sein Vermögen kann eine Person als Schuldner beantragen, wenn er zuvor ein Versuch unternommen hat, sich mit seinen Gläubigern über einen planmäßigen Schuldenabbau außergerichtlich zu einigen (vgl. § 305 Absatz 1 Nummer 1 InsO).

Bei der Gemeinde als Gläubigerin muss der Schuldner nicht nur angefragt haben, ob die Gemeinde zu einer gütlichen Einigung bereit ist. Er muss ihr auch einen Vorschlag für eine vertretbare Bereinigung seiner Schulden vorgelegt und dazu neue Zahlungstermine und Rückzahlungsbeträge benannt haben. Dazu gehört auch, dass der Schuldner seine finanziellen Verhältnisse offenlegt. Die Gemeinde als Gläubigerin hat in solchen Fällen sachgerecht zu beurteilen, ob sie dem Vorschlag des Schuldners entsprechen will.

In den Fällen, in denen ein solcher Einigungsversuch scheitert, kann der Schuldner beim Insolvenzgericht die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragen (vgl. § 305 InsO). Der Einigungsversuch gilt z. B. schon dann als gescheitert, wenn die Gemeinde als Gläubigerin weiterhin die Zwangsvollstreckung betreibt, auch wenn bereits die außergerichtliche Einigung begonnen hat (vgl. § 305 a InsO). Im Rahmen des gerichtlichen Verfahrens kann dann das Gericht z. B. entscheiden, ob ein weiterer Einigungsversuch unternommen werden soll. Außerdem wird die Gemeinde zum Schuldenbereinigungsplan angehört. Sie hat dabei ihre eigenen Forderungen nochmals zu überprüfen und kann den Plan ggf. auch ablehnen.

Von der Gemeinde ist zudem zu beachten, dass das Gericht auch die Zustimmung der Gemeinde ersetzen kann (vgl. § 309 InsO). Soweit der Schuldenbereinigungsplan von dem Insolvenzgericht anerkannt wird, besteht ein gerichtlicher Vergleich zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern mit den entsprechenden rechtlichen Wirkungen. Der Schuldner hat dann noch die im Schuldenbereinigungsplan festgelegten Zahlungen zu erbringen.

Sofern die Gemeinde als Gläubigerin in ein solches Verfahren nicht eingebunden war, hat sie in eigener Verantwortung über den Erlass ihrer Ansprüche zu entscheiden. In diesem Zusammenhang kann für die Gemeinde von Bedeutung sein, dass z. B. bei Gesellschaften, die aus einer Insolvenz mangels Masse aufgelöst werden, die Gemeinde ihre Forderung wieder im Rahmen ihrer Vollstreckung verfolgen muss. Die Gemeinde sollte dabei prüfen, ob ggf. der gemeindliche Anspruch niederzuschlagen oder zu erlassen ist.

#### **3.2.2.2 Die Restschuldbefreiung**

Dem Erlass einer gemeindlichen Forderung gegenüber einem Schuldner durch die Gemeinde kann im Rahmen einer Verbraucherinsolvenz auch eine Restschuldbefreiung gleichkommen. Die Restschuldbefreiung wirkt gegen alle Insolvenzgläubiger, auch gegen Gläubiger, die ihre Forderungen nicht im Rahmen eines Insolvenzverfahrens angemeldet haben (vgl. § 301 Absatz 1 InsO). Bei der Gemeinde bedarf es in solchen Fällen keiner gesonderten Entscheidung über den Erlass von Ansprüchen. Ob der betreffende Schuldner darüber zu informieren ist, hat die Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden.

Das Insolvenzgericht entscheidet vielfach nach Anhörung der Insolvenzgläubiger, des Treuhänders und des Schuldners durch Beschluss über die Erteilung der Restschuldbefreiung. Das Gericht kann die Restschuldbefreiung auch versagen. Der Beschluss des Insolvenzgerichtes ist öffentlich bekanntzumachen. Jedem Insolvenzgläubiger, der eine Versagung der Restschuldbefreiung beantragt hat, steht dabei die sofortige Beschwerde zu (vgl. § 300 Absatz 3 InsO).

### **3.1.3 Das Erlöschen von gemeindlichen Ansprüchen**

Durch eine Erklärung der Gemeinde gegenüber dem betroffenen Dritten als Schuldner, dass sie auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche wegen der Uneinbringlichkeit verzichtet (Erlass der Ansprüche), erlöschen die gemeindlichen Ansprüche gegenüber dem Dritten im von der Gemeinde festgelegten Umfang. Insbesondere bei privatrechtlichen Schuldverhältnissen kann es für die Gemeinde erforderlich sein, durch einen Erlassvertrag gegenüber dem Schuldner festzustellen, dass ein Schuldverhältnis nicht besteht (vgl. § 397 Absatz 2 BGB). Entsprechend gehen wegen der erlassenen Forderung keine Zahlungen mehr bei der Gemeinde ein.

Aus diesem Grunde kann ggf. die gemeindliche Finanz- und Liquiditätsplanung anzupassen sein (vgl. § 3 i. V. m. § 30 GemHVO NRW). Ein Verzicht auf gemeindliche Ansprüche ist aber auch bilanziell umzusetzen. Die davon betroffenen Forderungen sind vollständig als Vermögenswert abzuschreiben und bilanziell auszubuchen. Das Gleiche gilt entsprechend, wenn die Gemeinde auf die Rückzahlung oder Anrechnung der von ihr geleisteten Zahlungsbeträge durch Dritte verzichtet, z. B. bei Voraus- oder Abschlagszahlungen. In diesen Fällen muss wie bei der Niederschlagung der Ansprüche eine Wertberichtigung bei den Forderungen vorgenommen werden.

### **3.1.4 Der Verzicht auf Zahlungsansprüche in geringer Höhe**

Im Zusammenhang mit dem Erlass von gemeindlichen Ansprüchen ist auch die haushaltsrechtliche Vorschrift zu beachten, nach der die Gemeinde auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe zu verzichten kann, wenn dieses aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen geboten ist (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Regelung stellt eine Sondervorschrift gegenüber der Regelung über sonstige Zulässigkeiten des Erlasses von gemeindlichen Ansprüchen dar.

Die Regelung trägt vielmehr dem Umstand Rechnung, dass in der gemeindlichen Praxis die Kosten für die Verfolgung und Durchsetzung eines geringen Zahlungsanspruches schnell die Höhe des Anspruchs übersteigen können und die Einziehung des Anspruches damit unwirtschaftlich werden kann. Beim Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe müssen die für den Erlass von Ansprüchen geltenden Voraussetzungen daher nicht erfüllt sein. Die Gemeinde darf aber andererseits auch nicht auf der Grundlage der Vorschrift über Kleinbeträge auf höhere Ansprüche verzichten.

### **3.2 Zu Satz 2 (Geltung bei Rückzahlung und Anrechnung):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht ergänzend zu der Regelung, dass die Gemeinde ihre Ansprüche gegenüber Dritten ganz oder zum Teil erlassen werden darf, gesondert vor, dass diese Gegebenheiten auch für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen gelten. Es wird der Gemeinde dadurch ermöglicht, bei der Abrechnung von Ansprüchen gegenüber Dritten auf die Rückzahlung erhaltener Beträge zu verzichten oder bei geleisteten Beträgen eine Anrechnung vorzunehmen.

Die Pflicht zur Rückzahlung von gemeindlichen Finanzleistungen muss nach Lage des Einzelfalles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten. Sofern ein solcher Fall vor Ort gegeben ist, hat die Gemeinde in eigener Verantwortung darüber zu entscheiden. Diese Sachlage bedingt den Erlass interner Vorgaben. Es sollten auch einzelfallbezogene Informationspflichten gegenüber den Verantwortlichen der Gemeinde bestehen, denen die Entscheidung über den Erlass von Ansprüchen obliegt.

XXXXXXXXXXXX

## Vierter Abschnitt

# Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

### 1. Allgemeines

#### 1.1 Allgemeine Grundlagen

Ein wesentlicher Bestandteil des NKF als gemeindliches Haushaltsrecht ist die enge Verknüpfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit der Finanzbuchhaltung der Gemeinde, in der Buchführung und die Zahlungsabwicklung erledigt werden (vgl. § 93 GO NRW). Die dazu erforderlichen grundsätzlichen Regelungen sind im vierten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung verankert worden. Der Landesgesetzgeber hat daher weitgehend auf kleinteilige Regelungen verzichtet.

Der Gemeinde wird eine Vielzahl von Möglichkeiten eingeräumt, um die Aufbau- und Ablauforganisation der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse und Gegebenheiten in eigener Verantwortung näher auszugestalten. Die mit der örtlichen Ausführung der Haushaltswirtschaft in Verbindung stehenden Verwaltungsabläufe und Geschäftsvorfällen können durch die Gemeinde unter Beachtung einer wirtschaftlichen Aufgabenerledigung und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung durch die Gemeinde in eigener Verantwortung gestaltet und weiterentwickelt werden.

Die Gemeinde trägt die Gesamtverantwortung, unabhängig davon, ob und in welcher Form sie Dritte an ihrer Aufgabenerledigung beteiligt (vgl. § 94 GO NRW). Sie soll zudem im Rahmen ihrer Buchführung keine Mängel entstehen lassen, die den gemeindlichen Jahresabschluss beeinträchtigen könnten. Die Einordnung der Finanzbuchhaltung im gemeindlichen Haushaltswesen wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 516).

<b>DIE FINANZBUCHHALTUNG IM GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWESEN</b>			
<b>HAUSHALTS- WIRTSCHAFT</b>	<b>FINANZ- BUCHHALTUNG</b>	<b>KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHN.</b>	<b>STATISTIK</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Haushaltsplanung                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mittelfristige Planung</li> <li>- Investitionsplanung</li> <li>- Fremdfinanzierung</li> </ul> </li> <li>- Haushaltsausführung                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Allgemeine und Budgetbewirtschaftung</li> </ul> </li> <li>- Haushaltsabrechnung                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Jahresabschluss</li> <li>- Gesamtabschluss</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Geschäftsbuchführung                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- laufende Buchungen</li> <li>- Anlagenbuchungen</li> </ul> </li> <li>- Zahlungsabwicklung                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- laufende und einmalige Zahlungen</li> </ul> </li> <li>- Liquiditätsplanung</li> <li>- Beteiligung                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- am Jahresabschluss</li> <li>- am Gesamtabschluss</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Interne Abrechnungen                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- nach Kostenarten</li> <li>- nach Kostenstellen</li> <li>- nach Kostenträger</li> </ul> </li> <li>- Einzelfragen zu Kosten</li> <li>- Kostenvergleiche</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Interne Statistiken                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- .....</li> <li>- .....</li> <li>- .....</li> </ul> </li> <li>- Externe Statistiken                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Finanzstatistiken                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ergebnisstatistik</li> <li>- Zahlungsstatistik</li> <li>- Vermögensstatistik</li> <li>- Schuldenstatistik</li> <li>- Bilanzstatistik</li> </ul> </li> <li>- Fachstatistiken                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalstatistik</li> <li>- Sozialhilfestatistik</li> <li>- Jugendhilfestatistik</li> <li>- .....</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
<b>ÖRTLICHES BERICHTSWESEN und CONTROLLING als Bindeglied</b>			

*Abbildung 516 „Die Finanzbuchhaltung im gemeindlichen Haushaltswesen“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat unter Beachtung der haushaltsrechtlichen und der fachlichen Rahmenbedingungen in allen Bereichen ihrer Haushaltswirtschaft besondere Dokumentations- und Informationspflichten, zu denen auch die gemeindliche Finanzbuchhaltung gehört. Der Anlass und Umfang der Dokumentations- und Informationspflichten der Gemeinde entstehen im Zeitablauf des Haushaltsjahres zu bestimmten Zeitpunkten oder Anlässen sowie bei wichtigen Geschäftsabläufen.

Die Gemeinde muss dazu eigenverantwortlich klären und festlegen, inwieweit die gemeindliche Finanzbuchhaltung darin eingebunden wird und in welcher Art und Weise die Aufbewahrung der erstellten Dokumente vorzunehmen ist. Sie hat dabei zu beachten, dass eine formell ordnungsmäßige Buchführung nicht automatisch auch eine sachlich richtige Buchführung darstellt.

## **1.2 Die gemeindlichen Dokumentationspflichten**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist verpflichtet, alle ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in ihren Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar für das Haushaltsjahr aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungspflicht führt zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde. Die Buchführungspflicht der Gemeinde ist dabei grundsätzlich zeitlich unbegrenzt.

Zur gemeindlichen Dokumentationspflicht gehört, dass die Geschäftsunterlagen der Gemeinde sicher und geordnet aufbewahrt werden, z. B. die Unterlagen über die gemeindliche Buchführung und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen (vgl. § 58 GemHVO NRW). Die jahresbezogene Haushaltsplanung sowie die Ausführung der Haushaltswirtschaft und die Abrechnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle stehen diesem zeitbezogenen Grundsatz nicht entgegen.

Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung dazu durch örtliche Regelungen die Durchführung und den Nachweis der erforderlichen Dokumentationen festzulegen (vgl. § 31 GemHVO NRW). Von der Dokumentationspflicht der Gemeinde werden aber nicht nur die Tätigkeiten der Gemeinde erfasst, die unter die Begriffe "Buchführung", "Inventory" und "Zahlungsabwicklung" fallen. Mögliche Sachverhalte für gemeindliche Dokumentationspflichten werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 517).

<b>SACHVERHALTE FÜR GEMEINDLICHE DOKUMENTATIONSPFLICHTEN</b>	
<b>SACHVERHALTE</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Haushaltssatzung und Haushaltsplan</b>	§§ 78 und 79 GO NRW i. V. m. den §§ 1 bis 9 und 11 bis 19 GemHVO NRW
<b>Nachtragssatzung</b>	§ 81 GO NRW i. V. m. § 10 GemHVO NRW
<b>Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen</b>	§ 83 GO NRW
<b>Investitionskredite</b>	§ 86 GO NRW i. V. m. § 41 GemHVO NRW
<b>Sicherheiten und Gewährleistungen für Dritte</b>	§ 87 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>SACHVERHALTE FÜR GEMEINDLICHE DOKUMENTATIONSPFLICHTEN</b>	
<b>SACHVERHALTE</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Rückstellungen</b>	§ 88 GO NRW i. V. m. § 36 GemHVO NRW
<b>Liquiditätsplanung und Liquiditätskredite</b>	§ 89 GO NRW
<b>Vermögensgegenstände</b>	§ 90 GO NRW i. V. m. § 35 GemHVO NRW
<b>Inventur und Inventar</b>	§ 91 GO NRW i. V. m. §§ 28 und 29 GemHVO NRW
<b>Vermögensbewertung</b>	§ 91 GO NRW i. V. m. §§ 33 und 34 GemHVO NRW
<b>Eröffnungsbilanz</b>	§ 92 GO NRW i. V. m. §§ 53 bis 57 GemHVO NRW
<b>Finanzbuchhaltung/Buchführung</b>	§§ 93 und 94 GO NRW i. V. m. §§ 27 und 30 GemHVO NRW
<b>Jahresabschluss</b>	§§ 95 und 96 GO NRW i. V. m. §§ 37 bis 48 GemHVO NRW
<b>Örtliche Prüfung</b>	§§ 101 bis 104 GO NRW
<b>Gesamtabschluss</b>	§§ 116 bis 118 GO NRW i. V. m. §§ 49 bis 52 GemHVO NRW
<b>Fremde Finanzmittel</b>	§§ 16 und 31 GemHVO NRW
<b>Kosten- und Leistungsrechnung</b>	§ 18 GemHVO NRW
<b>Vergabe von Aufträgen</b>	§ 25 GemHVO NRW
<b>Stundung, Niederschlagung und Erlass</b>	§ 26 GemHVO NRW
<b>Sicherheitsstandards</b>	§ 31 GemHVO NRW i. V. m. § 58 GemHVO NRW

*Abbildung 517 „Sachverhalte für gemeindliche Dokumentationspflichten“*

Die Dokumentationspflicht der Gemeinde soll bezogen auf das einzelne Haushaltsjahr betrachtet werden. Sie beginnt jahresbezogen grundsätzlich mit dem ersten Geschäftsvorfall, der dem Haushaltsjahr wirtschaftlich oder rechtlich zuzuordnen ist. Die jahresbezogene Pflicht endet mit dem letzten Geschäftsvorfall der Gemeinde, der i. d. R. die Vernichtung der aufzubewahrenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen zum Inhalt hat.

Für die Gemeinde besteht dabei keine Möglichkeit einer Befreiung von der grundsätzlichen Dokumentationspflicht oder eine Reduzierung dieser Pflicht. Die befristete oder unbefristete Aufbewahrung der gemeindlichen Geschäftsunterlagen stellt eine Umsetzung der Dokumentationspflicht durch die Gemeinde dar.

### **1.2.2 Keine Verteilung im Haushaltsjahr**

Die Aufzeichnungspflicht der Gemeinde führt zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und ihrer haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen. Die Gemeinde soll ihre Buchführungspflicht jedoch nicht danach ausgestalten, ob die Erfassung eines Geschäftsvorfalles haushaltswirtschaftlich für das Haushaltsjahr „genehm“ ist. Sie soll auch unterjährig ihre Buchführung nicht danach ausrichten.

Die gemeindlichen Buchungen sollen auch nicht auf andere Zeitpunkte verlegt werden, die nicht der tatsächlichen Geschäftstätigkeit der Gemeinde oder der Durchführung ihrer Aufgaben entsprechen. Eine unterjährige Berichterstattung stellt ebenfalls keinen Anlass für zeitliche Verschiebungen dar, sondern führt nur zu einer Verfälschung der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Jahresabschluss.

Die Abgrenzung der einzelnen Haushaltsjahre sowie die Anwendung des Prinzips der Periodengerechtigkeit erfordern ebenfalls nicht, die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen aus den gemeindlichen Geschäftstätigkeiten, die nur in einem bestimmten Zeitraum innerhalb des Haushaltsjahres anfallen, gleichmäßig auf das gesamte Haushaltsjahr zu verteilen. Das Unterlassen der Verteilung erstreckt sich auch auf Aufwendungen aus der Nutzung von Sachanlagen, z. B. auf Zahlungen für die Maschinen für den Winterdienst, auch wenn die Maschinen in der übrigen Zeit des Haushaltsjahres nicht von der Gemeinde nicht genutzt werden.

Die Zahlungen, die aufgrund der gemeindlichen Geschäftstätigkeit nur einmal oder wenige Male anfallen oder als Teilzahlungen von den Zahlungspflichtigen oder der Gemeinde dürfen unter Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips nur im Zeitpunkt ihres Eingangs bei der Gemeinde (Einzahlungen) und zum Fälligkeitszeitpunkt (Auszahlungen) in der Finanzbuchhaltung erfasst werden. Sie dürfen nicht anhand der wirtschaftlichen Aktivitäten der Gemeinde auf das Haushaltsjahr oder periodengerecht aufgeteilt werden.

Andererseits dürfen die im Haushaltsjahr regelmäßig anfallenden Zahlungen auch nicht zu einem einzigen Zahlungszeitpunkt zusammengefasst und nur zu diesem Zeitpunkt erfasst werden. Die gemeindlichen Zahlungen sind unabhängig von der Häufigkeit ihres Anfalls grundsätzlich immer zum Zahlungszeitpunkt zu erfassen. Die im Zusammenhang mit den Finanzleistungen entstehenden Erträge und Aufwendungen sind von der Gemeinde ggf. abzugrenzen, sofern eine unmittelbare Verknüpfung zu einem künftigen Haushaltsjahr besteht.

## **2. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung**

### **2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat eine eigene Finanzbuchhaltung einzurichten, damit alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Geld- und Wertveränderungen im Haushaltsjahr erfasst werden, die sich auf die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde auswirken. Die Finanzbuchhaltung hat insbesondere die Angaben zu machen und die Daten aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zu liefern, die in den Jahresabschluss der Gemeinde mit seiner Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz sowie dem Anhang einzubeziehen sind.

Durch die Beachtung der einschlägigen Grundsätze soll die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung und der Zahlungen der Gemeinde sichergestellt werden. Die haushaltsrechtlichen Regelungen enthalten jedoch keine Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung, sondern legen für die Gemeinde nur die Aufgaben „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ fest (vgl. § 93 GO NRW).

Die Gemeinde muss dazu eine sachgerechte Trennung zwischen dem gemeindlichen Buchungsgeschäft und dem Zahlungsgeschäft der Gemeinde sicherstellen. Sie muss besondere Sicherheitsanforderungen für die gemeindliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

Zahlungsabwicklung festlegen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich ausgestalten. Es gilt dabei insgesamt, die Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung so auszugestalten, dass das erforderliche technische und kaufmännische Fachwissen vorhanden ist, die Qualität der Buchführung gewährleistet wird und die Kosten sich in einem verträglichen wirtschaftlichen Rahmen bewegen.

Bei der Gemeinde bedarf es eines systematischen Aufbaus der gemeindlichen Buchführung nach einem örtlichen Kontenplan, der aus dem NKF-Kontenrahmen abzuleiten ist. Die von der Gemeinde ausgestaltete Buchführung einschließlich der gebildeten Konten ist in Abhängigkeit von der eingesetzten elektronischen Datenverarbeitung gegen Manipulationen zu schützen.

Die Gemeinde muss z. B. dafür Sorge tragen, dass die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgegrenzt wird. Einen Teil der Generalnorm über die gemeindliche Finanzbuchhaltung stellt auch das Gebot der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern der Gemeinde dar. Ebenso ist der Beleggrundsatz zu beachten.

Zu den haushaltsrechtlichen Vorgaben für die gemeindliche Finanzbuchhaltung gehört auch die Pflicht zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen einschließlich der Einhaltung der Aufbewahrungsfristen. Diese Festlegungen stellen eine gewichtige Aufgabe für die Gemeinde dar. Sie sollen zur Nachvollziehbarkeit des gemeindlichen Handelns bzw. der Geschäftstätigkeit im Rahmen der Aufgabenerfüllung beitragen (vgl. § 58 GemHVO NRW).

Insgesamt gilt es, die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu sichern. Dazu dienen auch die gesetzlichen Prüfungsaufgaben, zu denen die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung sowie die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde gehören (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW). Diese Anliegen kommen auch in den haushaltsrechtlichen Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung zum Ausdruck.

## **2.2 Die doppelte Buchführung**

Die gemeindliche Buchführung soll eine jahresbezogene Abrechnung des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde auf der Grundlage der Ermächtigungen im Haushaltsplan ermöglichen. Mit den Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ sollen die Geschäftsvorfälle der Gemeinde beim Zugang und Abgang von Gütern und Werten sowie Dienstleistungen systematisch erfasst werden.

Die Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle der Gemeinde müssen daher bezogen auf das Haushaltsjahr als Abrechnungsperiode sowohl hinsichtlich ihrer Ergebniswirksamkeit als auch ihrer Zahlungswirksamkeit vorgenommen werden. Das gemeindliche Buchungssystem muss deshalb die systematische Erfassung und Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in zeitlicher und sachlicher Hinsicht ermöglichen und dauerhaft gewährleisten.

Das System der doppelten Buchführung kann diese Erfordernisse erfüllen, denn bei der doppelten Buchführung muss neben dem Buchungskonto unmittelbar auch ein Gegenkonto bestehen. Jeder Geschäftsvorfall muss nach Soll und Haben getrennt gebucht werden. Die Buchung muss dabei zur Nachvollziehbarkeit konkret bezeichnet werden. Es wird zudem eine Summen- und Saldenbildung ermöglicht.

Von der Gemeinde müssen deshalb bei den Buchungen durch Eintrag in die Bücher das Buchungsdatum sowie das Belegdatum dokumentiert und ggf. ein gesonderter Buchungstext erstellt werden. Die doppelte Buchführung stellt mit ihrer Systematik insgesamt ein formales und geschlossenes Buchungssystem dar, mit dem die von der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ermittelten haushaltswirtschaftlichen Daten zutreffend in ihrer Größenordnung in Geldeinheiten und systematisch über die Zuordnung zu den gemeindlichen Bilanz-, Ergebnis- und Finanzkonten verarbeitet werden können.

Im Rahmen des Systems der doppelten Buchführung besteht eine Vielzahl von Buchungslogiken für die Buchungen der Gemeinde auf ihren Bestandskonten (Bilanz) und den Ergebniskonten (Ergebnisrechnung). Bei den Bestandskonten werden z. B. die Anfangsbestände auf den Aktivkonten auf der linken Seite und auf den Passivkonten auf der rechten Seite gebucht.

Auf diesen Seiten werden auch die Zugänge im Haushaltsjahr gebucht, während die Abgänge auf der Gegenseite zu buchen sind. Am Ende des Haushaltsjahres ist der Schlussbestand auf den jeweiligen Konten durch die Bildung eines Schlussbestandes in Form eines Saldos zu ermitteln. Die erforderliche Gegenbuchung ist dabei von der Gemeinde auf dem Abschlusskonto vorzunehmen.

Auf den Ergebniskonten der Gemeinde ist immer im Zusammenhang mit einem Bestandskonto zu buchen. Bei Erträgen besteht ein Zugang auf einem Aktivkonto oder ein Abgang auf einem Passivkonto, denen eine Gegenbuchung auf einem Ertragskonto folgen muss. Bei Aufwendungen ist auf einem Aufwandskonto zu buchen, denen ein Abgang auf einem Aktivkonto oder ein Zugang auf einem Passivkonto als Gegenbuchung folgen muss.

Die Ergebniskonten weisen, anders als die Bestandskonten, zu Beginn des Haushaltsjahres einen Anfangsbestand auf. Die Gemeinde hat das örtliche Buchungsgeschehen insgesamt so zu konzipieren, dass nach Ablauf des Haushaltsjahres von ihr ein Jahresabschluss erstellt werden kann, mit dem die ausgeführte Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres bzw. das dabei erzielte Ergebnis aufgezeigt wird.

### **2.3 Keine "Wesentlichkeit" in der Buchführung**

Für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist es erforderlich, dass alle Geschäftsvorfälle buchmäßig erfasst und das Vermögen und die Schulden in vollem Umfang bekannt sind. Die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ist nur verständlich und akzeptabel sowie nachvollziehbar, wenn alle Vorgänge von der Gemeinde erfasst werden. Eine Reduzierung auf die wesentlichen bzw. bedeutsamen Informationen ist haushaltswirtschaftlich nicht vertretbar. Es wäre bei einer von den tatsächlichen Verhältnissen abweichenden und unzutreffenden Datenlage für die Gemeinde schwierig, gegenüber Dritten ihre Zahlungsansprüche durchzusetzen und die Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen.

Im Rahmen der gemeindlichen Buchführung und der Zahlungsabwicklung soll die Gemeinde dem Grundsatz der Wesentlichkeit keine erhebliche Bedeutung beimessen. Der Grundsatz der Wesentlichkeit soll bei der gemeindlichen Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde nicht zur Anwendung kommen. Er konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, indem bestimmt wird, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachungen der Rechnungslegung begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergeben.

Ein Verzicht auf die Buchung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und die Erfassung von Zahlungen der Gemeinde würden durch die fehlerhafte oder unvollständige Darstellung durch die Finanzbuchhaltung in einem erheblichen Maße die Haushaltswirtschaft der Gemeinde beeinflussen. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung würde Daten und Informationen zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde bereitstellen, durch die Entscheidungen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erheblich beeinflusst und beeinträchtigt werden können.

### **2.4 Die DV-Buchführung**

Die Verarbeitung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in den Geschäftsbüchern der Gemeinde erfolgt i. d. R. in digitalisierter Form. Diese Sachlage bedingt eine örtliche IT-Struktur, um die Verarbeitung, Übermittlung, Speicherung und Archivierung der gemeindlichen Daten und Unterlagen vornehmen und auf Dauer gewährleisten zu können.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

nen. Unter dem Begriff "Informationstechnologie (IT)" soll dabei die gesamte von der Gemeinde eingesetzte Hardware und Software verstanden werden. Die Gemeinde muss dazu insbesondere organisatorische und technische Feststellungen treffen, damit die anfallenden Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß abgewickelt und die spezifischen örtlichen Anforderungen erfüllt werden.

Der Landesgesetzgeber hat die Anforderungen an die gemeindliche Buchführung und deren Dokumentation sowie die Aufbewahrung unabhängig von der örtlich eingesetzten Technologie bestimmt. Die DV-Buchführung weist als allgemeines Kennzeichen auf, dass die gemeindliche Buchführung vollständig oder überwiegend mithilfe von Datenträgern erfolgt. Daher bestimmt sich deren Umfang nach der Vornahme bzw. den Abläufen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und deren zahlenmäßigen Umfang sowie dem Automatisierungsgrad. Aber auch die technischen Gegebenheiten bestimmen die örtliche IT-Struktur sowie die Gestaltung der gemeindlichen DV-Buchführung mit.

Die Gemeinde trägt für die tatsächliche Ausgestaltung ihrer DV-Buchführung und deren Ordnungsmäßigkeit die Verantwortung im Rahmen ihrer Selbstverwaltung. Sie muss sicherstellen, dass für die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle die geeignete Hardware und Software verfügbar und einsetzbar ist. Die Gemeinde muss dazu sicherstellen, dass aus der gemeindlichen Geschäftstätigkeit sachlich erforderlichen Daten vollständig, richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst sowie autorisiert und nachvollziehbar gespeichert werden.

Die erfassten gemeindlichen Daten sollen eine hohe Qualität besitzen und aufgrund automatisierter Prozesse schnell verfügbar sein. Ihnen kommt eine erhebliche Bedeutung für die gemeindlichen Entscheidungen zu. Die Gemeinde muss deshalb auch die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit der örtlichen Buchführungsprozesse gewährleisten bzw. beim Erwerb einer automatisierten Datenverarbeitung entsprechende Anforderungen an ihren Auftragnehmer festlegen.

Die örtliche DV-Buchführung soll grundsätzlich so beschaffen sein, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die zutreffende Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle verschaffen kann. Auf der Grundlage der GoB sind deshalb für die DV-Buchführung eigenständige Grundsätze präzisiert und als GoBS veröffentlicht worden. Bei der Ausgestaltung der örtlichen DV-Buchführung sind alle diese Grundsätze von der Gemeinde zu beachten.

### **3. Die Vorschriften zur Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung**

#### **3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Der vierte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu vielen Sachverhalten der gemeindlichen Buchführung und der Zahlungsabwicklung die notwendigen Rahmenbedingungen. Er enthält zusätzlich gesonderte Vorschriften zur Inventur. Die Gemeinde hat diese haushaltsrechtlichen Vorgaben unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse näher auszugestalten. Die haushaltsrechtlichen Bestimmungen sind auf der Grundlage der Ermächtigungen in der Vorschrift des § 133 Absatz 1 GO NRW erlassen worden.

Durch diese Vorschrift wird das für Inneres zuständige Ministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen. Die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften sind dafür geschaffen worden (vgl. Abbildung 518).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 4. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung</b>	§ 27 Buchführung § 28 Inventur, Inventar § 29 Inventurvereinfachungsverfahren § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 4. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
	§ 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

Abbildung 518 „Die Vorschriften im 4. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

In diesem haushaltsrechtlichen Rahmen sind auch die einzelnen Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bestimmt worden, damit die Buchführung und der Zahlungsverkehr von der Gemeinde ordnungsgemäß abgewickelt und die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zutreffend und vollständig nachgewiesen werden. Die Buchungen der Gemeinde dienen auch der Kontrolle der Gemeinde durch Prüfungen, ggf. auch der Rekonstruktion gemeindlicher Sachverhalte und Geschäftsvorfälle.

Mit ihren Buchungen soll die Gemeinde die Erfüllung der Nachweispflicht über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erreichen bzw. in ausreichendem Maße bewirken. Diesen Zwecken dienen auch die in diesem Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vorgaben zur Erfassung der Vermögensgegenstände und der Schulden der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Inventur. Nur bei einem ordnungsmäßigen Erfassen kann die Gemeinde ihre wirtschaftliche Lage im Jahresabschluss sachgerecht darstellen.

### 3.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der vierte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält im Einzelnen folgende besondere Vorschriften zur Buchführung, zum Inventar und zur Zahlungsabwicklung der Gemeinde:

- § 27 Buchführung

In der Finanzbuchhaltung der Gemeinde sind alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde durch die örtliche Buchführung zu dokumentieren. Das gemeindliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der Gemeinde sind durch Erträge und Aufwendungen zu erfassen. Außerdem hat die Gemeinde nach dem System der doppelten Buchführung zu buchen und die gemeindlichen Zahlungen nach ihrer Kassenwirksamkeit nachzuweisen.

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat daher das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für die Aufstellung des jährlichen Ergebnisplans und Finanzplans darstellt. Die Geschäftsvorfälle aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind deshalb zeitlich und sachlich sowie produktorientiert zu erfassen und auszuwerten. Die Daten sind in den Jahresabschluss der Gemeinde mit seiner Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz sowie Anhang einzubeziehen. Durch die Grundsätze in dieser Vorschrift einschließlich des Systems der doppelten Buchführung und der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung soll die gemeindliche Buchführung sichergestellt und nachvollziehbar gemacht werden.

- § 28 Inventur, Inventar

Das Inventar ist eine Grundlage für den jährlich aufzustellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Deshalb ist dieser Vorschrift gesondert bestimmt worden, dass die Gemeinde für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben haben (Inventar). Die Inventur stellt dabei als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Eine solche Stichtagsinventur ist in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag herum durchzuführen. Die Vorschrift baut auf der gesetzlichen Regelung über die Inventur, das Inventar und die Vermögensbewertung auf und konkretisiert die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (vgl. § 91 GO NRW).

- § 29 Inventurvereinfachungsverfahren  
Für die Gemeinde werden durch diese Vorschrift, ergänzend zu den Bestimmungen über die Durchführung der Inventur, ausgewählte Inventurvereinfachungen zugelassen, um die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Inventur zu erhöhen (vgl. § 28 GemHVO NRW). Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist dabei an besondere Voraussetzungen gebunden. Diese Vorgaben sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke auch dann erfüllt werden, wenn die Gemeinde von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch macht. Vor der Anwendung einer Vereinfachungsmöglichkeit ist daher von der Gemeinde zu prüfen, ob die vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und dabei der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.
  
- § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung  
Die Vorschrift regelt in Ausfüllung der gesetzlichen Vorschriften und im Interesse der Sicherheit die für die gemeindliche Zahlungsabwicklung und Liquiditätsplanung unabdingbaren Ausführungsgrundsätze (vgl. §§ 89 und 93 GO NRW). Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass gemeindliche Zahlungsverfahren nach einheitlichen Maßstäben und hinreichend sicher durchgeführt werden. Die Gemeinde hat dabei die Verpflichtung, ihre Liquidität und die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW). Für sie besteht außerdem die ausdrückliche Verpflichtung, dass ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen zu gewährleisten (vgl. § 89 GO NRW).
  
- § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht  
Die Sicherung der Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Rechnungswesens kann unter Berücksichtigung der Selbstverwaltung der Gemeinde ausreichend durch Rahmenregelungen gewährleistet werden. Die Vorgaben in dieser Vorschrift beinhalten daher eine Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, nähere örtliche Vorschriften zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung und ihrem Umfeld zu erlassen. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten soll dadurch die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung der Gemeinde sichergestellt werden. Die Gemeinde hat dabei besonders den Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu regeln. Der Gewährleistung gemeindlichen Handelns dienen viele Sicherheitsstandards in der Vorschrift, die durch eine örtliche Dienstanweisung näher auszugestalten sind.

#### **4. Die Konten der Gemeinde**

##### **4.1 Die Buchungskonten**

Die Gemeinde hat innerhalb ihrer Finanzbuchhaltung ihre Geschäftsvorfälle über gemeindliche Buchungskonten zu erfassen, die entsprechend dem Aufbau des NKF-Kontenrahmens zu bilden sind. Diese Buchungskonten sollen eine sachlich richtige Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ermöglichen und eine haushaltswirtschaftlich zutreffende Zuordnung zur Darstellung des Ressourcenaufkommens und Ressourcenverbrauch sowie der Zahlungsabwicklung und der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres gewährleisten.

Die Gemeinde hat daher zur Erfassung der Erträge und Aufwendungen nach Arten die örtlich notwendigen Ergebniskonten, für die Einzahlungen und Auszahlungen die entsprechenden Zahlungskonten und für ihre Vermögens- und Schuldenlage die sachlich erforderlichen Bilanzkonten in geeigneter Weise einzurichten. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass mit den Ergebniskonten und die Zahlungskonten nur Stromgrößen und mit den Bilanzkonten nur Bestandsgrößen erfasst werden.

## **4.2 Die Geschäftskonten**

Von den gemeindlichen Buchungskonten sind die Geschäftskonten der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten zu trennen. Diese Konten stellen die Guthaben der Gemeinde gegenüber der Bank durch Positivbeträge (Forderungen) oder Negativbeträge (Verpflichtungen) buchmäßig dar. Die Gemeinde ist dann der Kontoinhaber, wenn das jeweils betreffende Geschäftskonto bei einer Bank auf ihren Namen eingerichtet worden ist. Durch die Einrichtung solcher Bankkonten entstehen unmittelbare Geschäftsbeziehungen zwischen der Bank als Kontoführer und der Gemeinde als Kontoinhaber. Die Gemeinde kann intern und freiwillig zwischen allgemeinen Geschäftskonten und Sonderkonten unterscheiden.

Die Geschäftskonten der Gemeinde müssen dabei so bezeichnet werden, dass eine eindeutige Zuordnung zur Gemeinde als Kontoinhaber möglich ist. Solche Konten werden auch aus Sicherheitsgesichtspunkten benötigt, weil die Gemeinde ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln soll. Die Festlegung der Anzahl der gemeindlichen Geschäftskonten liegt dabei in der Verantwortung der Gemeinde. Sie hat in eigener Verantwortung zu entscheiden, bei welchen Banken und Kreditinstituten die erforderlichen Konten eingerichtet werden. In der örtlichen Vorschrift ist von der Gemeinde zu regeln, welche Beschäftigten die erforderlichen Bankkonten einrichten und bewirtschaften dürfen bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen.

## **4.3 Die Sonderkonten**

Die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung muss grundsätzlich immer den Überblick über die gesamten gemeindlichen Finanzmittel haben, auch wenn andere Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung ihren Zahlungsverkehr unmittelbar über besondere Konten der Gemeinde abwickeln dürfen (Sonderkonten). In diesen Überwachungsrahmen fallen auch die den gemeindlichen Beschäftigten für besondere Zwecke gewährten Handvorschüsse. Von der Gemeinde ist im Einzelnen und abhängig von den örtlichen Verhältnissen festzulegen, wie viele Sonderkonten notwendig sind und eingerichtet werden.

In Einzelfällen können besondere Sonderkonten aufgrund der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und dann auch mit entsprechenden Verfügungsberechtigungen bestehen, z. B. ein vorübergehendes Sonderkonto zur Abwicklung eines bedeutenden Projektes der Gemeinde. Derartige Konten stellen besondere Geschäftskonten dar und müssen in der Verfügungsmacht der Gemeinde stehen.

Die Sonderkonten dienen jedoch regelmäßig nur abgrenzten Zahlungszwecken im Rahmen der gemeindlichen Aufgaben. Solche Konten können aber auch bestimmten Organisationseinheiten und Beschäftigten der Gemeindeverwaltung unter einer abgegrenzten Zwecksetzung und Verfügungsberechtigung zugeordnet werden. Es müssen besondere Regelungen zu den gemeindlichen Sonderkonten gehören, wenn diese Konten dauerhaft neben den Geschäftskonten der Gemeinde bestehen sollen.

## **5. Durchlaufende Posten**

### **5.1 Allgemeine Sachlage**

Im privatwirtschaftlichen Bereich wird statt des Begriffs „Durchlaufende Finanzmittel“ vielfach auch der Begriff „Durchlaufender Posten“ verwandt. Darunter werden solche Posten verstanden, die bei einem Unternehmen nur für eine gewisse Zeit bestehen und über die aus besonderen Geschäftsvorfällen zugegangene Finanzmittel vereinahmt oder verausgabt werden.

Das Unternehmen hat dabei vielfach die Stellung eines Treuhänders inne. In solchen Fällen besteht kein unmittelbarer Anspruch des Unternehmens auf diese Leistung gegenüber einem Dritten, aber auch keine Verpflichtung zur

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

Zahlung an den Empfänger. Die eigentlichen unmittelbaren Rechtsbeziehungen aufgrund von Finanzgeschäften bestehen unmittelbar zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsempfänger. In derartige Sachverhalte kann auch die Gemeinde eingebunden sein bzw. können bei ihr bestehen.

Im gemeindlichen Haushaltsrecht ist dafür jedoch der Begriff „Durchlaufende Gelder“ oder „Durchlaufende Finanzmittel“ gebräuchlich. In einigen Ländern wird der Begriff „Durchlaufende Posten“ aber auch so benutzt, dass darunter Einzahlungen an die Gemeinde oder Auszahlungen von der Gemeinde verstanden werden, bei denen die Zuordnung der Zahlungen zu haushaltsmäßigen Sachkonten bei ihrem Eingang noch nicht möglich ist (vgl. § 28 GemHVO des Landes Sachsen-Anhalt). Erst nach der Klärung des Sachverhaltes erfolgt dann eine sachlich zutreffende Zuordnung im gemeindlichen Haushalt.

Der Begriff „Durchlaufende Posten“ darf jedoch nicht mit dem Begriff „Offene Posten“ verwechselt werden. Ein offener Posten kann z. B. entstehen, wenn die Gemeinde in einem Geschäftsvorfall eine Rechnung an einen Dritten in der Debitorenbuchhaltung als gemeindliche Forderung erfasst. Es erfolgt dann i. d. R. nicht gleichzeitig eine Ausgleichsbuchung.

Der Posten bleibt daher bis zur Begleichung der gemeindlichen Rechnung durch den Dritten offen. Erst mit der Buchung der eingegangenen Zahlung wird der Posten ausgeglichen. Für Verbindlichkeiten kann die Gemeinde ebenfalls offene Posten bilden, um ihre Zahlungstermine nachzuhalten. In der Kreditorenbuchhaltung bleibt dann der Posten bis zur Fälligkeit der gemeindlichen Zahlungsverpflichtung offen.

## **5.2 Keine Anwendung in NRW**

Für den gemeindlichen Haushalt sind „Durchlaufende Posten“ nicht vorgesehen. Die Gemeinde muss im Rahmen ihres Zahlungsverkehrs alle Ein- und Auszahlungen des Haushaltsjahres unter der jeweils zutreffenden Zahlungsart in ihrer Finanzrechnung erfassen. Wegen der mit den Zahlungen verbundenen Liquiditätsänderung hat die Gemeinde unter Beachtung des Grundsatzes der Kassenwirksamkeit eine zeitnahe und sachlich zutreffende Erfassung der Zahlungen vorzunehmen.

Eine Einzahlung anzunehmen oder eine Auszahlung zu leisten und diesen Zahlungsvorgang als vorläufigen Rechnungsvorgang im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nicht haushaltsmäßig zu behandeln, kann für die Gemeinde nicht in Betracht kommen. Die Gemeinde hat z. B. fremde Finanzmittel abzuwickeln und deren Bestand zum Abschlussstichtag in ihrer Finanzrechnung nachzuweisen. Es ist deshalb vom Landesgesetzgeber auch keine Regelung über „durchlaufende Posten“ getroffen worden.

## **5.3 Die Buchung ungeklärter Zahlungen**

Von den Begriffen „Durchlaufende Finanzmittel“ und „Durchlaufende Posten“ sind bei der Gemeinde die von Dritten erhaltenen Zahlungen zu trennen, bei denen der Gemeinde noch keine Zuordnung zu einem gemeindlichen Geschäftsvorfall möglich ist. Die Gemeinde hat in ihrer Finanzbuchhaltung derartige Zahlungen bis zur späteren zutreffenden haushaltsmäßigen Zuordnung buchmäßig als „Sonstige Einzahlung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu erfassen, z. B. auf dem (statistisch relevanten) Konto 6591.

In der gemeindlichen Zahlungsabwicklung soll sie daher für solche Zahlungen die entsprechenden Konten in ihrem örtlichen Kontenplan vorsehen und einrichten (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW). Für die ungeklärten Einzahlungen von Dritten sind deshalb keine gesonderten Geschäftskonten einzurichten oder besondere Haushaltspositionen in der gemeindlichen Finanzrechnung notwendig.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

In der gemeindlichen Praxis entstehen jedoch auch immer ungeklärte Auszahlungen an Dritte. Derartige Zahlungen dürften bei der Gemeinde i. d. R. nicht entstehen, weil für jede Zahlung ein Anlass und eine Pflicht der Gemeinde zur Leistung im Zeitpunkt der Fälligkeit von Auszahlungen bestehen muss (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen gleichwohl Auszahlungen ohne haushaltsmäßige Zuordnung geleistet worden sind, hat die Gemeinde solche Zahlungen zum Abschlussstichtag als „Sonstige Auszahlung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu erfassen, z. B. auf dem (statistisch relevanten) Konto 7499. Sie sind danach unverzüglich haushaltsmäßig zuzuordnen. Für die ungeklärten Auszahlungen sind deshalb keine gesonderten Geschäftskonten einzurichten oder besondere Haushaltspositionen in der gemeindlichen Finanzrechnung notwendig.

## **6. Der Ausweis betragsmäßiger Angaben**

### **6.1 Allgemeine Sachlage**

Für die Gemeinde besteht keine ausdrückliche Bestimmung, dass haushaltswirtschaftliche Angaben in deutscher Sprache und Beträge in der Währungseinheit „Euro“ anzugeben sind. Gleichwohl muss die Gemeinde entsprechend verfahren, weil sie in ihrem Gebiet (in Deutschland) der ausschließliche und eigenverantwortliche Träger der öffentlichen Verwaltung ist (vgl. § 2 GO NRW). Die Gemeinde hat daher in ihren Haushaltsunterlagen die Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen sowie die übrigen haushaltswirtschaftlichen Daten unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ betragsmäßig anzugeben.

Die Darstellung der rechnerischen Beträge hat die Gemeinde dabei unter Beachtung der einschlägigen mathematischen Regeln vorzunehmen, um die Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Haushaltsplans, der Haushaltsausführung und der Haushaltsabrechnung einschließlich der damit zusammenhängenden Buchführung und Zahlungsabwicklung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sicherzustellen. Diese Verpflichtung ist grundsätzlich einzuhalten, damit nicht ein Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung entsteht. Für ein Abweichen von der gemeindlichen Verpflichtung die Bedingungen der eingesetzten Software zu benennen, heilt nicht den Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

### **6.2 Die Beachtung mathematischer Regeln**

In den gemeindlichen Haushaltsunterlagen hat die Gemeinde bei den anzugebenden rechnerischen Beträgen zu beachten, dass sich nach den mathematischen Regeln der Wert einer Zahl aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen ergibt. Die Gemeinde kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranstellen, z. B. bei einem Jahresüberschuss. Sie hat einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen, z. B. bei einem Jahresfehlbetrag. Dem Vorzeichen kommt daher immer eine besondere Funktion zu.

Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, die haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde als positiv oder negativ zu beurteilen. Unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Richtigkeit“ muss von der Gemeinde auch bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Pluszeichen als Vorzeichen wegzulassen.

Die Gemeinde soll bei negativen Beträgen das notwendige Vorzeichen jedoch nicht zum „Nachzeichen“ machen und hinter dem Betrag angeben. Eine derartige Darstellung der rechnerischen Beträge erschwert die Nachvollziehbarkeit der Angaben über die tatsächliche haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde. Sie kann zu einer Verschleierung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen. Die betragsmäßigen Angaben mit „Nachzeichen“ stehen deshalb mit der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung nicht in Einklang.

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr können daher i. d. R. nur dann zutreffend gegeben werden, wenn ein auf das Haushaltsjahr bezogener Jahresüberschuss der Gemeinde im Ergebnisplan oder in der Ergebnisrechnung als positiver Betrag und entsprechend ein Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen wird. Diese Gegebenheiten erfordern, dass ein Ergebnisplan oder die Ergebnisrechnung als Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge aufweisen soll.

Die Gemeinde muss bei den über ihre Haushaltswirtschaft anzugebenden rechnerischen Beträgen sicherstellen, dass deren Größenordnung und Werthaltigkeit unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar ist. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss es z. B. möglich sein, ohne eigene Berechnungen das für das Haushaltsjahr erzielte Jahresergebnis in seiner Größenordnung und Werthaltigkeit feststellen zu können. Die Gemeinde muss dafür Sorge tragen, dass es nicht zweifelhaft bleiben darf, ob es sich bei den in den Haushaltsunterlagen darzustellenden rechnerischen Beträgen um eine negative oder positive Wertgröße handelt.

## **7. Die elektronische Verwaltung nach Bundesrecht**

Die Gemeinde, die gesetzlich zur Ausführung von Bundesrecht verpflichtet ist, muss beachten, dass sie verstärkt auch in elektronischer Form tätig sein muss, denn von ihr ist dann das E-Government-Gesetz unmittelbar anzuwenden. Bei solchen Aufgaben soll sie die erforderliche Verwaltungstätigkeit mithilfe von Informations- und Kommunikationstechniken über elektronische Medien abwickeln und dadurch den Bürgern die Nutzung elektronischer Dienste der öffentlichen Verwaltung erleichtern. In diesem Zusammenhang sind deshalb verschiedene Ziele und Zwecke bestimmt worden (vgl. Beispiel 71).

### **BEISPIEL:**

#### **Die Festlegungen zur elektronischen Verwaltung**

Die wesentlichen Ziele und Zwecke sind:

- Eröffnung eines elektronischen Zugangs und zusätzlich eines De-Mail-Zugangs,
- Erleichterungen bei der Erbringung von elektronischen Nachweisen und der elektronischen Bezahlung in Verwaltungsverfahren,
- Erfüllung von Publikationspflichten durch elektronische Amts- und Verkündungsblätter,
- Grundsätze der elektronischen Aktenführung und des ersetzenden Scannens,
- Verpflichtung zur Dokumentation und Analyse von Prozessen,
- Bereitstellung von maschinenlesbaren Datenbeständen durch die Verwaltung („open data“).

Die Gemeinde hat unter Berücksichtigung solcher Ziele und Zwecke sowie einer entsprechenden Kommunikation mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die notwendigen Schritte der Umstellung sachgerecht vorzunehmen.

*Beispiel 71 „Festlegungen zur elektronischen Verwaltung“*

Die Gemeinde soll vor diesem Hintergrund über einen Zugang zur Übermittlung elektronischer Dokumente verfügen bzw. eröffnen (vgl. § 2 EGovG). Die Einrichtung einer De-Mail-Adresse soll dabei die vorhandenen IT-Lösungen für elektronische Kommunikation ergänzen. Dazu bedarf es des Ausbaus der Kommunikationsmöglichkeiten für die Bürger mit der Gemeindeverwaltung.

Durch den Abbau rechtlicher Hindernisse für den Einsatz von Informations- und Kommunikationstechnologien sowie für die Durchführung von Verfahrensoptimierungen bestehender Verwaltungsverfahren soll ein laufender Pro-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **4. Abschnitt GemHVO NRW**

zess besser unterstützt und nicht nur lediglich das Verwaltungshandeln in "Papierform" vollständig in eine elektronische Form überführt werden. Es soll dadurch auch vermieden werden, dass der Zahlungspflichtige zur Leistung einer Zahlung die Gemeindeverwaltung persönlich aufsuchen muss.

Die Gemeinde soll zudem elektronische Bezahlmöglichkeiten schaffen und verfügbar machen, sofern nicht mindestens eines der üblichen elektronischen Zahlverfahren bereits von der Gemeinde angeboten wird (vgl. § 4 EGovG). Eine elektronische Bezahlmöglichkeit sollte daher insbesondere bei Verwaltungsverfahren bestehen, die vollständig oder teilweise elektronisch durchgeführt werden und bei denen ein Bürger im gesamten Verfahren die Gemeinde nicht persönlich aufsuchen muss. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich über die örtliche E-Payment-Lösung zu entscheiden.

Die Gemeinde soll aber auch eine elektronische Aktenführung einführen sowie besondere Anforderung an die Bereitstellung von Daten beachten (vgl. § 6 EGovG). Eine elektronische Akte stellt eine logische Zusammenfassung sachlich zusammengehöriger Dokumente dar und soll alle bearbeitungs- und aktenrelevanten E-Mails, die sonstigen elektronisch erstellten Unterlagen sowie die gescannten Papierdokumente umfassen. Sie muss eine vollständige Information über den Geschäftsvorfall ermöglichen.

Die elektronische Akte soll bei der Gemeinde die Aktenführung auf Papierbasis ersetzen. Die dafür notwendigen Umstellungsarbeiten sind von der Gemeinde sorgfältig zu planen und die Ergebnisse bzw. die künftig bei der Gemeinde bestehenden Möglichkeiten in geeigneter Weise gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu kommunizieren.

#### **8. Keine allgemeinen Kontokorrentverhältnisse**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sind die Sachverhalte und Geschäftsbeziehungen der Gemeinde mit einem Geschäftspartner unter Beachtung des Bruttoprinzips grundsätzlich einzeln zu betrachten, zu erfassen und abzuwickeln. Dadurch ist es für die Gemeinde unzulässig, ein Kontokorrentverhältnis im Sinne des § 355 HGB außerhalb der bankmäßigen Geschäftsbeziehungen einzugehen.

Derartige Geschäftsbeziehungen sind im Handel zwischen Warenhändlern möglich oder kommen auch im Bankrecht zur Anwendung. Bei den Geschäftspartnern soll durch ein Kontokorrentverhältnis nach dem Handelsrecht eine Vereinfachung in den laufenden Geschäftsbeziehungen bewirkt werden. Im Zusammenhang mit der Vereinfachung geht aber auch eine Vereinheitlichung einher, denn z. B. werden die Forderungen, die unterschiedlichen Bedingungen unterliegen können, in eine „Einheitsbehandlung“ einbezogen.

Einer Kontokorrentabsprache zwischen den Geschäftspartnern kommt daher auch eine Sicherungsfunktion im Rahmen des Geschäftsablaufs zu. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft stehen das Bruttoprinzip und andere haushaltswirtschaftliche Grundsätze der Schaffung von Kontokorrentverhältnissen durch die Gemeinde für ihre Geschäftsvorfälle entgegen.

#### **9. Buchführungspflichten nach anderen Vorschriften**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer öffentlich-rechtlichen Buchführungspflichten zu beachten, dass sie auch nach anderen Gesetzen noch Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten unterliegen kann, z. nach § 140 AO. Eine derartige Pflicht kann für die Gemeinde auch aufgrund einer wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. Einrichtung entstehen, die mit einer gewerblichen Tätigkeit vergleichbar ist (Betrieb gewerblicher Art – BgA). Als ein Betrieb gewerblicher Art gilt daher jede wirtschaftliche Einrichtung der Gemeinde zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, nicht jedoch aus dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft.



Die wirtschaftliche Betätigung muss für die Gemeinde in Bezug auf ihre gesamte Aufgabenerfüllung wesentlich sein. Hiervon wird unabhängig von der Größe der Gemeinde ausgegangen, wenn der Jahresumsatz aus dem BgA einen Betrag von 130.000 Euro übersteigt. Verfügt die Gemeinde über einen BgA sind die dadurch erzielten Einnahmen steuerpflichtig. Die Gemeinde unterliegt dann der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Sie muss dann auch die dadurch entstehenden einschlägigen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zusätzlich erfüllen.

## **10. Die Aufbewahrung der Unterlagen der Finanzbuchhaltung**

### **10.1 Die Gewährleistung des Verfügbarhaltens**

Mit dem Ablauf des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Die Finanzbuchhaltung muss für den Jahresabschluss und Gesamtabchluss der Gemeinde die erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern. Sie muss Auskünfte über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie über die Abwicklung von gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten geben. Die Geschäftsunterlagen der Gemeinde und weitere Informationen aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde müssen zudem für die örtliche und die überörtliche Prüfung zur Verfügung gestellt werden.

Das Verfügbarhalten der gemeindlichen Geschäftsunterlagen muss außerdem noch über mehrere Jahre nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres von der Gemeinde gewährleistet werden. Sie muss deshalb die erforderlichen technischen und organisatorischen Maßnahmen treffen, um die Verfügbarkeit, Integrität und Authentizität der gemeindlichen Geschäftsdaten in dieser Zeit zu sichern. Die einschlägigen Bestimmungen über den Datenschutz und die Datensicherheit dürfen dabei nicht außer Betracht bleiben. Die Gemeinde hat daher dafür Sorge zu tragen, dass die Geschäftsunterlagen an einem geeigneten Ort aufbewahrt und bei Bedarf verfügbar gemacht werden können. Der Ort der Aufbewahrung ist dabei in eigener Verantwortung festzulegen.

Die Aufbewahrungspflicht von gemeindlichen Geschäftsunterlagen entsteht grundsätzlich aus den örtlichen haushaltswirtschaftlichen Bedürfnissen, aus fachlicher Sicht bzw. der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie aus der politischen Bedeutung, wobei sich die Anlässe und Bedürfnisse auch überschneiden können. Sie dient u. a. der Sicherung und des Nachweises einer ordnungsgemäßen gemeindlichen Haushaltsführung der Gemeinde, z. B. im Rahmen der von den Ratsmitgliedern zu treffenden Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters, bezogen auf das jeweils abgelaufene Haushaltsjahr (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

### **10.2 Besondere Aufbewahrungsvorschriften**

Für die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde sind einige landesweit geltende Vorschriften erlassen worden, mit denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen der Gemeinde, die mit den gemeindlichen Geschäftsvorfällen und dem haushaltswirtschaftlichen Geschehen bei der Gemeinde in Verbindung stehen, näher bestimmt werden. Dadurch wird jedoch kein bestimmtes Ordnungssystem für die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen vorgeschrieben. Durch die Vorgaben werden lediglich die Fristen für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen der Gemeinde im Einzelnen bestimmt.

Diese Vorschriften ersetzen aber nicht andere von der Gemeinde zu beachtende Vorschriften über die Aufbewahrung besonderer gemeindlicher Unterlagen. So können in speziellen Rechtsvorschriften besondere Aufbewahrungsvorgaben oder Aufbewahrungspflichten für die gemeindlichen Geschäftsunterlagen enthalten sein, z. B. in der Abgabenordnung für die gemeindliche Steuererhebung. Aber auch in Vorschriften über die Aufbewahrung personenbezogener Daten oder in Vorschriften über die Bewirtschaftung staatlicher Mittel nach den Haushaltsvorschriften des Landes oder des Bundes können besondere Vorgaben enthalten sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**4. Abschnitt GemHVO NRW**

In diesem Rahmen ist zu beachten, dass die haushaltsrechtlichen Vorschriften keinen Hinweis darauf enthalten, dass von der Gemeinde freiwillig erstellte Aufzeichnungen auch der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht unterliegen. Grundsätzlich gilt in diesem Zusammenhang, dass die haushaltswirtschaftliche Aufbewahrungspflicht der Gemeinde von ihrem Sinn und Zweck her der Aufzeichnungspflicht über die gemeindliche Haushaltswirtschaft folgt. Aus diesen Gegebenheiten folgt z. B., dass die freiwillig erstellten Aufzeichnungen der Gemeinde dann nicht prüfungsrelevant sind, wenn sie nicht dem gemeindlichen Jahresabschluss und/oder dem gemeindlichen Gesamtabchluss zugrunde zu legen sind.

XXXXXXXXXXXX

**§ 27**  
**Buchführung**

(1) <sup>1</sup>Alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage sind nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen.

(2) <sup>1</sup>Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. <sup>2</sup>Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. <sup>3</sup>Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(3) <sup>1</sup>Den Buchungen sind Belege, durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zu erbringen ist, zu Grunde zu legen (begründende Unterlagen). <sup>2</sup>Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

(4) <sup>1</sup>Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. <sup>2</sup>Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

(5) Bei der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchungssysteme sichergestellt werden, dass

1. fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren eingesetzt werden,
2. die Daten vollständig und richtig erfasst, eingegeben, verarbeitet und ausgegeben werden,
3. nachvollziehbar dokumentiert ist, wer, wann, welche Daten eingegeben oder verändert hat,
4. in das automatisierte Verfahren nicht unbefugt eingegriffen werden kann,
5. die gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt verändert werden können,
6. die gespeicherten Daten bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen jederzeit in angemessener Frist lesbar und maschinell auswertbar sind,
7. Berichtigungen der Bücher protokolliert und die Protokolle wie Belege aufbewahrt werden,
8. elektronische Signaturen mindestens während der Dauer der Aufbewahrungsfristen nachprüfbar sind,
9. die Unterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs erforderlich sind, einschließlich eines Verzeichnisses über den Aufbau der Datensätze und die Dokumentation der eingesetzten Programme und Verfahren bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben; § 58 bleibt unberührt,
10. die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgegrenzt wird.

(6) Für durchlaufende Finanzmittel sowie andere haushaltsfremde Vorgänge sind gesonderte Nachweise zu führen.

(7) <sup>1</sup>Der Buchführung ist der vom Innenministerium bekannt gegebene Kontenrahmen zu Grunde zu legen. <sup>2</sup>Der Kontenrahmen kann bei Bedarf ergänzt werden. <sup>3</sup>Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

## **Erläuterungen zu § 27:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die gemeindliche Buchführungspflicht**

##### **1.1 Allgemeine Grundsätze**

Die Erfüllung der örtlichen Aufgaben durch die Gemeinde erfordert die Bewältigung von vielfältigen Geschäftsvorfällen mit bedeutenden finanzwirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde. Die gemeindliche Buchführung stellt deshalb eine unverzichtbare Grundlage für die Ausführung der örtlichen Haushaltswirtschaft und für die Nachweiskführung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dar. Die Anwendung des Grundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ darf dabei nicht dazu führen, dass die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht mehr gewährleistet ist oder die Zwecke der Buchführung beeinträchtigt werden.

Die Vorschrift verpflichtet deshalb die Gemeinde, alle ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldensituation nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den dafür vorgesehenen Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall ist ein Ereignis oder Vorgang anzusehen, bei denen wirtschaftliche, finanzielle und rechtliche Zusammenhänge zu berücksichtigen und ggf. miteinander zu verknüpfen sind. Er ist von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen, wenn er zu haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen führt.

Der wiederkehrende haushaltswirtschaftliche Ablauf bei der Gemeinde aus jährlicher Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Jahresabschluss steht der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nicht entgegen. Die haushaltsrechtliche Buchführungspflicht der Gemeinde ist in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich unbegrenzt. Der stetig gleiche zeitliche Ablauf bewirkt aber, dass die Ausübung der Buchführungspflicht regelmäßig auf das einzelne Haushaltsjahr zu beziehen, zu betrachten und abzugrenzen ist.

Die jahresbezogene Buchführung beginnt mit dem ersten Geschäftsvorfall der Gemeinde, der dem abgegrenzten Haushaltsjahr wirtschaftlich oder rechtlich zuzuordnen ist, spätestens mit dem ersten Tag des Haushaltsjahres. Sie endet mit dem letzten Geschäftsvorfall der Gemeinde, der dem betreffenden Haushaltsjahr zuzuordnen ist, tatsächlich jedoch mit der zulässigen Vernichtung der nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzubewahrenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen des betreffenden Haushaltsjahres.

Die Aufzeichnungspflicht soll zu einer laufenden, systematisch geordneten und nachvollziehbaren Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle des Haushaltsjahres führen. Es kann dabei zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden. Die Chancen und Risiken und andere bei der Gemeinde vorliegende Sachverhalte und Umstände, durch die gemeindliche Werte oder die wirtschaftliche Lage der Gemeinde beeinflusst werden könnten, stellen jedoch keine Geschäftsvorfälle dar, die in der gemeindlichen Buchführung zu erfassen sind.

Für die Gemeinde besteht grundsätzlich keine Möglichkeit einer Befreiung oder einer Reduzierung der gemeindlichen Buchführungspflicht. Die Buchführung der Gemeinde dient unabhängig von ihrem Umfang der Sicherung und dem Nachweis der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Sie ermöglicht die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde. Auf dieser Basis kann im Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine ziel- und zweckbezogene Analyse vorgenommen werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses wird zudem eine zukunftsorientierte Prognose in Bezug auf die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde möglich.

## **1.2 Die Ordnungsmäßigkeit**

Zur gemeindlichen Buchführungspflicht gehört, dass von der Gemeinde alle Geschäftsvorfälle in den Büchern klar und zutreffend sowie nachprüfbar nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufgezeichnet werden. Sie erfordert daher eine laufende, systematisch geordnete Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle, auch unter dem Gesichtspunkt der Selbstkontrolle.

Die gemeindliche Buchführung umfasst dabei auch die Erfassung und Kontierung sowie das Verarbeiten, Ordnen und Sammeln der Belege. An die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung werden daher besondere Anforderungen gestellt. Die Gemeinde muss die Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit uneingeschränkt bei ihrer Buchführung beachten. Sie darf nicht mit dem Hinweis auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit die Anwendung einschränken, denn sie würde dadurch das Erreichen der Zwecke der Buchführung gefährden.

Die Vorgaben bestehen unabhängig davon, ob von der Gemeinde bei ihrer Buchführung elektronische Hilfsmittel zum Einsatz kommen, z. B. die örtliche Buchführung mit Hilfe einer automatisierten Datenverarbeitung erfolgt (DV-Buchführung). Bei einer DV-Buchführung muss die dafür notwendige Software den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Der Nachweis der Erfüllung dieser Vorgabe kann z. B. durch die Zertifizierung der Software durch einen Dritten erbracht werden.

Für die gemeindliche Buchführungssoftware besteht jedoch keine grundsätzliche Zertifizierungspflicht. Ein Zertifikat stellt daher keine notwendige Voraussetzung zur Nutzung einer Software im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. Eine Zertifizierung der gemeindlichen Software für die Buchungen in der Finanzbuchhaltung entlässt die Gemeinde nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für ihre Buchungsgeschäfte und für die ordnungsgemäße Erledigung ihrer Geschäftsvorfälle.

Die Gemeinde hat ihre haushaltsrechtlich bestimmten Buchführungspflichten durch örtliche Regelungen in eigener Verantwortung näher auszugestalten bzw. konkret festzulegen (vgl. § 31 GemHVO NRW). In das örtliche Regelwerk gehören ggf. auch Festlegungen aufgrund anderer Rechtsvorschriften, z. B. des Steuerrechts oder anderer Fachgesetze. Die erweiterten Festlegungen sind insbesondere dann notwendig, wenn von der Gemeindeverwaltung auch die Buchführung für Betriebe der Gemeinde erledigt wird, z. B. für die Eigenbetriebe.

Zur gemeindlichen Buchführungspflicht gehört außerdem, dass die Geschäftsunterlagen der Gemeinde sicher und geordnet aufbewahrt werden und innerhalb der Aufbewahrungsfristen verfügbar sind (vgl. § 58 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss daher in ihre örtlichen Regelungen auch besondere Anweisungen und Organisationsregelungen zur Aufbewahrung ihrer Geschäftsunterlagen unter Beachtung der haushaltsrechtlich bestimmten Aufbewahrungsfristen aufnehmen.

## **1.3 Der Begriff „Buchführung“**

Aus dem Buchungsgeschehen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung entstehen örtliche Angaben und Daten, die eine Grundlage für den gemeindlichen Haushaltsplan mit Ergebnisplan und den Finanzplan, die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie für den Jahresabschluss der Gemeinde mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz darstellen. Für den Aufgabenbereich „Buchführung“ bestehen zudem besondere Grundsätze über dessen Umfang, Form und Inhalte sowie zur Ausführung der gemeindlichen Rechnungslegung.

Unter dem Begriff „Buchführung“ werden daher Informationen aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr und vergangenheitsbezogen für das Haushaltsjahr erfasst. Sie sind in rechnungstechnisch festgelegten Formen und Unterlagen vollständig und richtig zu erfassen, zu belegen und nachzuweisen. Gleichwohl umfasst der Begriff nicht allein das Führen der haushaltsrechtlich vorgegebenen Bücher für die Finanzbuchhaltung der Gemeinde.

Die Buchführung ermöglicht der Gemeinde vielmehr wirtschaftliche Informationen sowie Finanzinformationen über eingetretene Geschäftsvorfälle und Ereignisse sowie über wirtschaftliche Gegebenheiten und Umstände zu erhalten und festzuhalten. Die Gemeinde muss deshalb dafür Sorge tragen, dass alle Geschäftsvorfälle mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen von der Finanzbuchhaltung bearbeitet werden bzw. diese Stelle daran beteiligt wird.

## **2. Die örtliche Finanzbuchhaltung**

### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft soll die Gemeinde alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage in ihrer Finanzbuchhaltung erfassen (vgl. § 93 GO NRW). Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat daher die Angaben zu machen und die Daten zu liefern, die unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine Grundlage für die gemeindliche Haushaltsplanung, die Haushaltsausführung und die Haushaltsabrechnung für das einzelne Haushaltsjahr, aber auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung bilden sollen.

Die Planung und der Nachweis der Ressourcen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die gesetzliche Vorgabe zur Anwendung des Systems der doppelten Buchführung bei der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle haben dazu geführt, besondere haushaltsrechtliche Regelungen zur Aufgabe „Finanzbuchhaltung“ für die Gemeinde festzulegen. Die örtliche Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie das Budgetrecht des Rates der Gemeinde bleiben innerhalb der gesetzlichen Rahmenbedingungen der Gemeindeordnung unberührt.

Die Gemeinde muss innerhalb ihrer Finanzbuchhaltung ihre örtliche Buchführung so ausgestalten, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick darüber verschaffen kann. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die Buchführungstätigkeit der Gemeinde beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird aber davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er das gemeindliche Buchungsgeschehen verstehen und beurteilen kann.

Bei der Einschätzung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der gemeindlichen Buchführung verschaffen kann, ist außerdem auch von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten und Verhältnissen auszugehen. Die Bestimmung der angemessenen Zeit ist somit auch von der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der Buchführung und deren Art und dem Umfang abhängig.

### **2.2 Die Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung**

In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind alle Geschäftsvorfälle der Gemeinde und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzverhältnisse zu erfassen. Aus dem Buchungsgeschehen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung entstehen örtliche Angaben und Daten, die eine Grundlage für den gemeindlichen Haushaltsplan mit Ergebnisplan und den Finanzplan sowie für den Jahresabschluss der Gemeinde mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz darstellen. Die Gemeinde sollte dabei darauf achten, dass sich die Kosten der Finanzbuchhaltung in einem verträglichen wirtschaftlichen Rahmen bewegen.

Die haushaltsrechtlichen Regelungen zur gemeindlichen Finanzbuchhaltung enthalten aufgrund der Selbstverwaltungsrechte der Gemeinde keine Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung und die Einordnung in die Gemeindeverwaltung. Gleichwohl sind in der Gemeinde grundsätzlich eine sachliche Aufgabenteilung zwischen

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 27 GemHVO NRW**

dem Buchungsgeschäft der Gemeinde und der gemeindlichen Zahlungsabwicklung sowie entsprechende Verantwortlichkeiten geboten (vgl. § 93 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Für den Aufgabenbereich „Buchführung“ bestehen in dieser Vorschrift besondere Grundsätze über deren Umfang, Form und Inhalte sowie zur Ausführung (vgl. Absätze 1 bis 4). Für den Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ sind unter Sicherheitsaspekten ebenfalls besondere Vorgaben bestimmt worden (vgl. § 30 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss deshalb dafür Sorge tragen, dass alle Geschäftsvorfälle mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen von der Finanzbuchhaltung bearbeitet werden bzw. diese Stelle daran beteiligt wird.

Die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Finanzbuchhaltung sind von der Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich und bedarfsgerecht weiter auszugestalten (vgl. § 31 GemHVO NRW). Sie sollen durch die Gemeinde so ausgestaltet werden, dass die ordnungsgemäße Erledigung der zugeordneten Aufgaben dauerhaft gesichert ist. Die Gemeinde muss daher nicht nur die geeigneten Verantwortlichen bestimmen, sondern auch gewährleisten, dass das erforderliche technische und kaufmännische Fachwissen verfügbar ist und zur Anwendung kommt.

Die Gemeinde muss in der Gemeindeverwaltung einen geeigneten Ablauf für ihre Geschäftsvorfälle unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festlegen, um eine hohe Qualität der Buchführung zu gewährleisten. Die Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr durch die Finanzbuchhaltung stellt einen Hauptzweck der gemeindlichen Buchführung dar. Es soll dadurch ein zutreffender Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ermöglicht werden.

### **3. Die Rechengrößen im NKF**

#### **3.1 Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem NKF werden über die maßgeblichen Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfasst. Unter Einbeziehung der örtlichen Produktorientierung wird der Gemeinde die haushaltsmäßige Erfassung der Ressourcen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr möglich. Die zur Erfassung und Messung der gemeindlichen Ressourcen festgelegten Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ stellen dabei den zutreffenden Buchungsstoff für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr dar.

Die Rechengrößen haben ihre Ursache in der wirtschaftlichen Beurteilung der Aktivitäten der Gemeinde, z. B. im Rahmen eines Leistungsaustausches oder durch die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen der Gemeinde. Die Rechengrößen stellen zudem geeignete Größen für die gemeindliche Bilanz als Vermögensrechnung dar, die das Geldvermögen und das Sachvermögen sowie die Verpflichtungen der Gemeinde betrifft. Die Erträge und die Aufwendungen sind deshalb von zentraler Bedeutung für die Ergebnisermittlung der Gemeinde im Haushaltsjahr.

Mit der Ausrichtung der gemeindlichen Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll ausgehend von der Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich erreicht werden, dass der gesamte Ressourcenverbrauch der Gemeinde in einem Haushaltsjahr durch Erträge dieser Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Durch die Erträge aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen kommt es zu einer Vermögensmehrung bei der Gemeinde und durch die gemeindlichen Aufwendungen zu einer Vermögensminderung. Das Eigenkapital der Gemeinde, das in der gemeindlichen Bilanz aufzuzeigen ist, wird dadurch entsprechend verändert (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind i.V. m. mit den Rechengrößen unterschiedliche Ertrags- und Aufwandsarten bestimmt worden, um zweckbezogen eine zutreffende Veranschlagung der Ressourcen im Ergebnisplan und einen konkreten Nachweis der Ressourcen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erreichen. Die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde werden ebenfalls über die Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ erfasst. Die Gemeinde hat dabei jedoch eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs auch die internen Leistungsbeziehungen in ihrem Haushalt veranschlagt und im Jahresabschluss nachweist (vgl. § 17 GemHVO NRW).

**3.1.2 Die Rechengröße „Ertrag“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Ertrag“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Mit dieser Rechengröße werden z. B. die der Gemeinde zustehenden Steuereinnahmen und die ihr gewährten Zuwendungen erfasst. Sie stellen einen erheblichen Anteil an den gemeindlichen Einnahmen dar.

Die Gemeinde erzielt in einem Haushaltsjahr dann eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre (Perioden) fallen, z. B. bei erhaltenen Mietvorauszahlungen. In diesen Fällen wird die Vornahme einer passiven Rechnungsabgrenzung erforderlich (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Begriffspaare „Ertrag“ und „Einnahme“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 519).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „ERTRAG“</b>		
<b>ERTRAG</b>		
Ertrag, der nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Ertrag, der gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig ein Ertrag ist.
<b>EINNAHME</b>		

*Abbildung 519 „Die Rechengröße Ertrag“*

Die gemeindlichen Erträge sind aber regelmäßig an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche Erträge entstehen. Die Rechengrößen „Ertrag“ und „Einnahme“ sind dann deckungsgleich, wenn das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in ein anderes Haushaltsjahr fallen.

**3.1.3 Die Rechengröße „Aufwand“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwand“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die Begriffspaare „Aufwand“ und „Ausgabe“ können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 520).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUFWAND“</b>		
<b>AUFWAND</b>		
Aufwand, der nicht gleichzeitig eine Ausgabe ist.	Aufwand, der gleichzeitig eine Ausgabe ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig ein Aufwand ist.
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 520 „Die Rechengröße Aufwand“*

Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z. B. im Dezember des Haushaltsjahres die für den Januar des Folgejahres zustehende Beamtenbesoldung gezahlt wird. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre, sodass dann eine aktive Rechnungsabgrenzung erforderlich wird (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, sodass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einem anderen Haushaltsjahr (Periode) liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann immer deckungsgleich, wenn das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z. B. Gehälter für Beschäftigte der Gemeinde.

### **3.2 Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen**

#### **3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde soll Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (Liquide Mittel) aufzeigen. Sie stellt dadurch eine Mittelherkunftsrechnung und eine Mittelverwendungsrechnung der Gemeinde dar, bei der die Zahlungsströme ausschlaggebend sind. Aufgrund dessen kommen bei der Finanzrechnung die maßgeblichen Rechengrößen „Einzahlung“ und „Auszahlung“ als zutreffender und geeigneter Buchungsstoff für die gemeindliche Finanzierung zur Anwendung.

Die Einzahlungen und Auszahlungen sind in der gemeindlichen Finanzrechnung unter Beachtung des Kassenwirkungsprinzips zu erfassen. Dieses Prinzip wird auch als Liquiditätsänderungsprinzip bezeichnet. In der gemeindlichen Finanzrechnung dürfen deshalb nur Finanzleistungen Dritter in Höhe der im Haushaltsjahr kassenmäßig eingegangenen oder geleisteten Zahlungen erfasst werden. Diese Zahlungsströme müssen bei der Gemeinde eine Änderung der tatsächlichen Liquidität bewirkt haben.

**3.2.2 Die Rechengröße „Einzahlung“**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlung“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel in Form von Bargeld oder Buchgeld führt. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie nachfolgend aufgezeigt, unterschieden werden (vgl. Abbildung 521).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „EINZAHLUNG“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist.
	<b>EINNAHME</b>	

*Abbildung 521 „Die Rechengröße Einzahlung“*

Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlung“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen daher dann keine einnahmewirksamen Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

**3.2.3 Die Rechengröße „Auszahlung“**

Die Begriffspaare „Auszahlung“ und „Ausgabe“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 522).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUSZAHLUNG“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist.	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist.
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 522 „Die Rechengröße Auszahlung“*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 27 GemHVO NRW**

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlung“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel führt. Die Abgabe von Finanzmitteln durch die Gemeinde kann in Form von Bargeld oder Buchgeld dabei erfolgen.

Beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlung“ und „Ausgabe“ liegen dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

### **3.3 Keine „Kosten“ und „Erlöse“ als Rechengrößen**

Die Gemeinsamkeiten und Unterschiede in den Rechengrößen der Ergebnisrechnung und der Kosten- und Leistungsrechnung entstehen aus den unterschiedlichen Zielen dieser Komponenten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Beide Teile sind darauf ausgerichtet, ein periodengerechtes Ergebnis der Gemeinde zu ermitteln. Die Gütererzeugung, gemessen durch Erträge und Leistungen, soll dabei dem Güterverzehr, gemessen als Aufwand bzw. Kosten, gegenübergestellt werden.

Ein großer Teil dieser Erträge und Aufwendungen stellt dabei zugleich auch Leistungen (Erlöse) und Kosten dar, wie sie für die Anwendung der KLR benötigt werden. Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist aber eine globalere Rechnung als die KLR, weil durch die Ergebnisrechnung die sachzielbezogenen, aber auch die betriebsfremden und periodenfremden Erträge und Aufwendungen der Gemeinde erfasst werden.

Die Kosten- und Leistungsrechnung liefert dagegen nur die Informationen zu den Kostenarten (welche Art von Kosten), zu den Kostenstellen (wo entstehen die Kosten) und zu den Kostenträgern (für welche Produkte entstehen Kosten). Die Verwendung des Begriffs „Leistung“ statt „Erlöse“ hilft dabei, mögliche Verwechslungen mit dem Erlösbegriff im Sinne von Umsatzerlösen auszuschließen.

Bei einer Verwendung der Rechengrößen „Kosten“ und „Erlöse“ in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen ggf. Abgrenzungen oder Überleitungsrechnungen erfolgen, sofern tatsächlich keine Abweichung von den Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ auftreten. Grundsätzlich sind jedoch die Rechengrößen „Kosten“ und „Erlöse“ nicht zur Anwendung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vorgesehen. Nur bei einer Anwendung der Rechengrößen „Ertrag“ und „Aufwand“ kann die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss ein zutreffendes Bild ihrer wirtschaftlichen Lage vermitteln bzw. gewährleisten.

### **4. Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs bzw. ihrer Zahlungsabwicklung die gesetzlichen Zahlungsmittel in Form von Bargeld und Buchgeld in der Währungseinheit „Euro“ zu nutzen und hat für ihre Barzahlungen die Euro-Münzen und Euro-Banknoten zu verwenden. Bei der Übergabe oder Übersendung von Schecks ist daher darauf zu achten, dass die Schecks möglichst in der Währungseinheit „Euro“ ausgestellt werden. Diese Währungseinheit soll auch beim Einsatz und der Abrechnung von elektronischen Zahlungsmitteln durch die Gemeinde oder durch Dritte gegenüber der Gemeinde genutzt werden, z. B. bei der Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte.

Bei ihrer Zahlungsabwicklung soll die Gemeinde zudem das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Das Währungskürzel „EUR“ soll auch bei einer gesonderten Darstellung der Un-

tereinheit des Euro zur Anwendung kommen. Die Gemeinde soll die Untereinheit „Cent“ in Bruchteilen der Geldeinheit „Euro“ angeben, z. B. in Form von „0,45 EUR“. Sie soll die Bruchteile der Geldeinheit als Einzelangabe nicht mit dem Währungssymbol „Ct“ angeben.

Für die Gemeinde stellen die fremden Geldsorten ebenfalls zulässige Zahlungsmittel im Rahmen ihrer Zahlungsabwicklung dar. Diese Zahlungsmittel können daher von der Gemeinde als Einzahlungen angenommen und für Auszahlungen verwendet werden. Eine „private Währung“ als Tauschmittel auf einem regionalen Markt stellt dagegen kein zulässiges Zahlungsmittel für die Gemeinde dar. Sie darf mit dieser „Währung“ nicht den Umfang oder die Größenordnung gemeindlicher Einzahlungen und Auszahlungen bestimmen. In den Büchern der Gemeinde darf daher erst nach der Umrechnung der Rechnungseinheiten derartiger „Währungen“ in Einheiten der gesetzlichen Zahlungsmittel eine Erfassung der Zahlungen unter Nutzung der Geldeinheit „Euro“ erfolgen.

## **5. Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

### **5.1 Die Überprüfung**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften kommen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) im NKF fast uneingeschränkt zur Anwendung. Sie haben eine Objektivität inne, die auch für die Gemeinde geeignet und nutzbar ist. Der ausdrücklichen Festlegung der Anwendung der GoB bei der gemeindlichen Buchführung ging daher eine umfassende Betrachtung und Bewertung der Rechnungsziele der gemeindlichen Haushaltswirtschaft voraus, z. B. die Pflicht zum Nachweis des Ressourcenverbrauchs, der Vermögens- und Eigenkapitalerhalt, die Pflicht zur Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung.

Die Rechnungslegungszwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wurden aber ebenso in die Beurteilung einbezogen, z. B. Steuerungs- und Kontrollzwecke, die Zuständigkeiten und Entscheidungshoheit des Rates der Gemeinde (Allzuständigkeit), die Informationspflicht gegenüber der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde. In den haushaltsrechtlichen Vorschriften ist außerdem eine Vielzahl von gemeindlichen Grundsätzen kodifiziert bzw. konkretisiert worden. Aus den allgemeinen „öffentlich-rechtlichen“ Haushaltsgrundsätzen und den in das gemeindliche Haushaltsrecht übernommenen GoB ergibt sich ein tragfähiges Gesamtbild über die in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft anzuwendenden Grundsätze.

Die GoB sind ein offenes System, sodass kodifizierte und übrige GoB veränderbar sind und sich entsprechend den Praxisbedingungen weiter entwickeln lassen. Vor der Übernahme der GoB sind diese hinsichtlich ihrer Inhalte sowie ihrer Anwendungsmöglichkeiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft überprüft worden. Viele Rechnungslegungsgrundsätze des Referenzmodells HGB haben sich dabei als übernahmefähig erwiesen. Kleinere Abweichungen wegen spezifischer Fragestellungen wurden dabei hingenommen.

Im Großen und Ganzen kann jedoch eine sichere und gleichartige Handhabung der GoB im betriebswirtschaftlichen sowie im haushaltswirtschaftlichen Sinne durch die Gemeinde gesichert und gewährleistet werden. Von der Gemeinde wird eine sachgerechte Auslegung der GoB im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr i. V. m. dem örtlichen Sachverhalt oder gemeindlichen Geschäftsvorfall gefordert. Die Gemeinde kann zur Anwendung der GoB, um eine örtliche Angelegenheit zu klären, verschiedene Auslegungskriterien heranziehen (vgl. Beispiel 72).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Auslegungskriterien**

Wichtig für die zutreffende Anwendung der GoB sind:

- der tatsächliche Wortlaut,
- der mit dem Wortlaut verbundene Wortsinn,

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 27 GemHVO NRW

- die Bedeutung des Grundsatzes,
- die mit dem Grundsatz verbundenen Ziele,
- die mit dem Grundsatz verbundenen Zwecke.

### *Beispiel 72 „Die Auslegungskriterien“*

Bei der Auslegung von kodifizierten GoB muss auch ein Zusammenhang mit dem Willen des Gesetzgebers hergestellt und dessen Absichten in die Auslegung einbezogen werden. Im Rahmen des NKF wurde lediglich der gesetzlich bestimmte Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit noch zusätzlich zu den GoB und den sonstigen Haushaltsgrundsätzen in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen (vgl. § 1 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde ist nach diesem Grundsatz verpflichtet, zugleich auch in Verantwortung für die künftigen Generationen zu handeln. Sie hat diese Vorgabe bei der Verteilung von Nutzen und Lasten aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entsprechend beachten. Die Gemeinde muss bei ihrer Haushaltssatzung und dem Jahresabschluss immer im Blick haben, ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten.

### **5.2 Keine Festlegung von GoöB**

Der Übernahme der GoB ins gemeindliche Haushaltsrecht ging eine Betrachtung und Bewertung der Aussagekraft des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde voraus. In die Übernahmepfung wurden auch Anforderungen aus der mehrjährigen Haushaltsplanung der Gemeinde sowie der Ausführung des (verbindlichen) Haushaltsplans einbezogen, die auf den jährlichen Abschlüssen aufbaut. Viele GoB sind deshalb ausdrücklich und sachbezogen zum Gegenstand von haushaltsrechtlichen Vorschriften gemacht worden.

Als Ergebnis dieser Bewertungen wurde festgestellt, dass es für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen keiner Festlegung von besonderen „Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung“ bedarf. Ein Bedürfnis für von den GoB abweichende oder ergänzende Grundsätze ist weder aufgrund der Aufgabenerfüllung noch der öffentlich-rechtlichen Rechtsform der Gemeinde erkennbar. Gesonderte Grundsätze wären daher unzweckmäßig gewesen und hätten möglicherweise die Anwendung des NKF in den Gemeinden wesentlich erschwert. Die mit der Übernahme der GoB ins gemeindliche Haushaltsrecht verbundenen öffentlichen Ziele und Zwecke kann und muss die Gemeinde auch bei der Anwendung der GoB gerecht werden.

### **6. Die Darstellung der Beträge**

In den Haushaltsunterlagen der Gemeinde für das Haushaltsjahr sind die Beträge für Erträge und Aufwendungen, die Beträge von Einzahlungen und Auszahlungen, aber auch die Wertansätze in der Bilanz sowie die übrigen haushaltswirtschaftlichen Daten unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben und der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ auszuweisen. Die Darstellung der Beträge hat die Gemeinde unter Beachtung der mathematischen Regeln vorzunehmen. Ein Abweichen davon mit der eingesetzten Software zu begründen, heilt nicht den Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung.

Die Gemeinde bei allen Daten in den gemeindlichen Haushaltsunterlagen zu beachten, dass der Wert einer Zahl sich insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen ergibt. Sie hat daher einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen, z. B. bei einem Jahresfehlbetrag. Sie kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranzustellen, z. B. einem Jahresüberschuss. Dem Vorzeichen kommt immer eine besondere Funktion zu. Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, die haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde als positiv oder negativ zu beurteilen. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Pluszeichen als Vorzeichen wegzulassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde muss auch bei allen Summen- und Saldobeträgen unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Richtigkeit“ durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Gegebenheiten erfordern, dass ein Ergebnisplan oder die Ergebnisrechnung als Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge aufweisen soll.

Die Gemeinde soll bei negativen Beträgen das Vorzeichen auch nicht zum "Nachzeichen" machen. Eine solche Darstellung gibt nicht die tatsächliche örtliche haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend wieder und kann zu einer Verschleierung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen. Sie verstößt auch gegen die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung.

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr können daher i. d. R. nur dann zutreffend gegeben werden, wenn ein auf das Haushaltsjahr bezogener Jahresüberschuss der Gemeinde im Ergebnisplan oder in der Ergebnisrechnung als positiver Betrag und entsprechend ein Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen wird.

Das für das Haushaltsjahr erzielte Jahresergebnis muss für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht nur unmittelbar in seiner Größenordnung, sondern auch in seiner Werthaltigkeit erkennbar und nachvollziehbar sein. Es darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei den in den Haushaltsunterlagen darzustellenden Beträgen um eine negative oder positive Wertgröße handelt.

## **7. Der NKF-Kontenrahmen in der Geschäftsbuchführung**

### **7.1 Die Zwecke des NKF-Kontenrahmens**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung und die daraus entstehenden Geschäftsvorfälle sowie der Nachweis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde erfordern eine Vielzahl von Konten in der gemeindlichen Geschäftsbuchführung. Das Gebot der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in den Büchern der Gemeinde ist dabei ein wichtiger Ausgangspunkt für die gemeindliche Kontenbildung. Es bedarf deshalb einer systematischen Übersicht über die örtlich sachlich notwendigen Konten für die Geschäftsbuchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde.

Diesen Zwecken dient der für die Gemeinde verbindlich erklärte NKF-Kontenrahmen, der mit dem "finanzstatistischen Kontenrahmen" identisch ist (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Der NKF-Kontenrahmen stellt insgesamt ein Ordnungssystem für die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde benötigten Konten unter Berücksichtigung der Erfordernisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. Er ist nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und spiegelt dadurch das Drei-Komponentensystem des NKF wieder.

Mithilfe einer Nummerierung erfolgt dabei die Strukturierung des Kontenrahmens in Kontenklassen (einstellig) und Kontengruppen (zweistellig). Diese Stufen können von der Gemeinde weiter in Kontenarten (dreistellig) und Konten (vierstellig) untergliedert werden, wobei die Konten regelmäßig die Buchungsebene der Gemeinde darstellen. Der NKF-Kontenrahmen dient als Modell für die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung. Die Gemeinde hat aus diesem gemeindeübergreifenden Kontenrahmen einen örtlichen Kontenplan abzuleiten.

## **7.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen**

Im NKF-Kontenrahmen sind aufgrund seiner funktionalen Gliederung die Kontenklassen 0 bis 8 für die Durchführung der gemeindlichen „Geschäftsbuchführung“ belegt worden. Der Kontenrahmen ist nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut, sodass diese Kontenklassen einen in sich geschlossenen Rechnungskreis bilden, der selbstständig abgeschlossen wird. Der Festlegung der Kontenklassen wurden dabei die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses zugrunde gelegt. Sie führt zu einer entsprechenden Abgrenzung der Kontenklassen zu entsprechenden „Kontenbereichen“.

Die Kontenklassen 0 bis 3 werden für die gemeindliche Bilanz, die Kontenklassen 4 und 5 für die Ergebnisrechnung der Gemeinde und die Kontenklassen 6 und 7 für die gemeindliche Finanzrechnung genutzt. Die Anwendung des Abschlussgliederungsprinzips führt dabei dazu, dass die Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz entsprechend den Vorgaben über die Gliederung der Bilanz in Kontengruppen zu unterteilen sind (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Ein wichtiger Zweck ist dabei, die Qualität und Zuverlässigkeit der Daten der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu sichern.

Die Gliederung der Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung ist nach den mindestens auszuweisenden Haushaltspositionen vorzunehmen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Entsprechend sind die Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung zu untergliedern (vgl. § 3 GemHVO NRW). Diese Vorgaben tragen zur Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung bei. Sie stärken den von der Gemeinde vorzunehmenden Nachweis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres im Rahmen ihres Jahresabschlusses.

## **7.3 Die gemeindlichen Buchungskonten**

### **7.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat innerhalb ihrer Finanzbuchhaltung ihre Geschäftsvorfälle über gemeindliche Buchungskonten zu erfassen, die entsprechend dem Aufbau des NKF-Kontenrahmens zu bilden und zu gliedern sind. Die Buchungskonten sollen eine sachlich richtige Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ermöglichen. Die Gemeinde hat daher zur Erfassung der Erträge und Aufwendungen nach Arten die örtlich notwendigen Ergebniskonten, für die Einzahlungen und Auszahlungen die entsprechenden Zahlungskonten und für ihre Vermögens- und Schuldenlage die sachlich erforderlichen Bilanzkonten einzurichten.

Von den gemeindlichen Buchungskonten sind die Geschäftskonten der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten zu trennen. Die Konten stellen die Guthaben der Gemeinde gegenüber der Bank durch Positivbeträge (Forderungen) oder Negativbeträge (Verpflichtungen) buchmäßig dar. Die Gemeinde ist dann der Kontoinhaber, wenn das betreffende Konto auf ihren Namen eingerichtet worden ist. Durch die Einrichtung solcher Bankkonten entstehen Geschäftsbeziehungen zwischen der Bank als Kontoführer und der Gemeinde als Kontoinhaber.

Mit der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle über die Buchungskonten der Gemeinde soll eine hauswirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Wirkungen der im Haushaltsjahr auftretenden Ereignisse und Gegebenheiten gewährleistet werden. Mithilfe der Buchungskonten kann die Gemeinde eine zutreffende Darstellung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im Haushaltsjahr sowie der Zahlungsabwicklung und der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres sicherstellen.

**7.3.2 Das Grundscheema der Bilanzkonten**

Die Gemeinde hat die bilanzwirksamen Auswirkungen aus ihren Geschäftsvorfällen über besondere gemeindliche Buchungskonten zu erfassen. Diese Buchungskonten müssen unter Beachtung des Aufbaus des NKF-Kontenrahmens der Bilanz zugeordnet werden können (Bilanzkonten). Derartige Buchungskonten ermöglichen eine sachlich richtige Erfassung der Geschäftsvorfälle zum Vermögen und den Schulden der Gemeinde.

Die Bilanzkonten für die gemeindliche Bilanz gewährleisten eine haushaltswirtschaftlich zutreffende Zuordnung zur Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres. Die Aktiv- und Passivkonten für die Aufstellung der gemeindlichen Bilanz sollen nach dem folgenden Grundscheema aufgestellt werden (vgl. Abbildung 523).

<b>DAS GRUNDSCHEMA DER BILANZKONTEN</b>					
<b>AKTIVKONTO</b>			<b>PASSIVKONTO</b>		
<b>SOLL</b>		<b>HABEN</b>	<b>SOLL</b>		<b>HABEN</b>
Anfangsbestand		- Abgänge	- Abgänge		Anfangsbestand
+ Zugänge		Schlussbestand	Schlussbestand		+ Zugänge

*Abbildung 523 „Das Grundscheema der Bilanzkonten“*

Die Aktiv- und Passivkonten für die gemeindliche Bilanz müssen zudem nach den festgelegten Gliederungsvorgaben für die gemeindliche Bilanz in sinnvoller Weise ausgewiesen bzw. in einen sachlichen Zusammenhang gestellt werden (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW).

**7.3.3 Das Grundscheema der Ergebniskonten**

Die Gemeinde hat ihre Geschäftsvorfälle über die gemeindlichen Konten zu erfassen, die nach dem Aufbau des NKF-Kontenrahmens der Ergebnisrechnung zugeordnet werden müssen. Die Konten ermöglichen eine sachlich zutreffende bzw. richtige Erfassung der ergebniswirksamen Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die zu periodengerechten Erträgen und Aufwendungen im Haushaltsjahr führen.

Die Ergebniskonten der Gemeinde gewährleisten eine haushaltswirtschaftlich zutreffende Zuordnung zur Darstellung der Ertragslage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres. Die Ertrags- und Aufwandskonten als Unterkonten des Eigenkapitalkontos für die Aufstellung der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollen nach dem folgenden Grundscheema aufgestellt werden (vgl. Abbildung 524).

<b>DAS GRUNDSCHEMA DER ERGEBNISKONTEN</b>					
<b>ERTRAGSKONTO</b>			<b>AUFWANDSKONTO</b>		
<b>SOLL</b>		<b>HABEN</b>	<b>SOLL</b>		<b>HABEN</b>
Berichtigungen		Erträge des Haushaltsjahres nach Arten	Aufwendungen des Haushaltsjahres nach Arten		Berichtigungen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DAS GRUNDSHEMA DER ERGEBNISKONTEN</b>					
<b>ERTRAGSKONTO</b>			<b>AUFWANDSKONTO</b>		
<b>SOLL</b>		<b>HABEN</b>	<b>SOLL</b>		<b>HABEN</b>
	und Summe		und Summe		
Saldo der Erträge					Saldo der Aufwendungen

*Abbildung 243 „Das Grundsche ma der Ergebniskonten“*

Die gemeindlichen Ertrags- und Aufwandskonten müssen zudem nach den vorgegebenen Arten in sinnvoller Weise und in einem sachgerechten Zusammenhang in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesen werden (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW).

#### **7.3.4 Die Zahlungskonten**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Zahlungsabwicklung die entstandenen Zahlungsströme zu erfassen und diese nach Arten und haushaltsjahrbezogen auf Konten zu buchen. Die Kontenbildung soll eine sachgerechte Buchführung über die gemeindlichen Zahlungsbuchungen ermöglichen, zumal in der gemeindlichen Finanzrechnung die Zahlungsströme auch den Zahlungsbereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zugeordnet werden müssen.

Die Gemeinde erhält über die Zahlungskonten den Nachweis über die jahresbezogene Veränderung des Zahlungsmittelbestandes und gleichzeitig wird der Bestand an liquiden Mitteln zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres aufgezeigt. Sie soll die notwendigen Zahlungskonten nach den für die Finanzrechnung vorgesehenen Kontenklassen aufbauen, um eine sachgerechte Zuordnung der erhaltenen Einzahlungen und der zu leistenden Auszahlungen vornehmen zu können.

Die Zahlungskonten ermöglichen eine sachlich richtige Erfassung der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle der Gemeinde, z. B. aus ihrer Investitionstätigkeit. Sie gewährleisten eine haushaltswirtschaftlich zutreffende Zuordnung zur Darstellung der Finanzlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und geben dadurch Auskunft über die jahresbezogenen Zahlungsströme hinsichtlich der tatsächlichen Mittelherkunft und Mittelverwendung bei der Gemeinde.

Von den Buchungskonten für gemeindliche Zahlungen sind die Konten der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten zu trennen. Durch die Einrichtung von Bankkonten entstehen Geschäftsbeziehungen zwischen der Bank als Kontoführer und der Gemeinde als Kontoinhaber. Die Konten stellen die Guthaben der Gemeinde gegenüber der Bank durch Positivbeträge (Forderungen) oder Negativbeträge (Verpflichtungen) buchmäßig dar. Die Gemeinde ist dann der Kontoinhaber, wenn das betreffende Konto auf ihren Namen eingerichtet worden ist. Sie kann ggf. auch über nicht auf ihren Namen bestehende Konten verfügen (Verfügungsberechtigte), wenn der betreffende Kontoinhaber der Gemeinde eine entsprechende Ermächtigung erteilt hat.

#### **7.4 Der Verzicht auf die Vorgabe von Buchungskonten**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sehen bestimmte Mindestanforderungen für die Gliederung der gemeindlichen Bilanz in Bilanzposten und die Gliederung der Ergebnisrechnung und Finanzrechnung der Gemeinde in Haushaltspositionen vor (vgl. §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW). Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen sind deshalb in entsprechender Art und Weise untergliedert worden. Eine darüberhinausgehende verbindliche Vorgabe für die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

weitere Gliederung in bestimmte Buchungskonten ist aus haushaltsrechtlicher Sicht sowie unter Berücksichtigung der gemeindlichen Selbstverwaltung entbehrlich.

Die Gemeinde ist verpflichtet, einen örtlichen Kontenplan aufzustellen, der die von ihr benötigten Buchungskonten zur Abwicklung der Geschäftsvorfälle einschließlich der Buchungen und Zahlungen enthalten muss. Sie hat dabei darauf zu achten, dass die örtlichen Buchungskonten unter Berücksichtigung der eingesetzten elektronischen Datenverarbeitung gegen Manipulationen im Rahmen der örtlichen Buchführung geschützt werden. Außerdem ist zu beachten, dass die Erhebungsmerkmale für die statistischen Meldepflichten der Gemeinde zur Finanzstatistik auf den Buchungen der Gemeinde aufbauen und für die statistischen Erhebungsmerkmale ebenfalls der Begriff „Konto“ benutzt wird.

Der Gemeinde wird im Rahmen des NKF-Kontenrahmens ein ausreichender Spielraum für die Bildung ihrer örtlichen Buchungskonten eingeräumt. Sie kann bei der Aufstellung ihres Buchungskontenplans ihre örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnisse ausreichend berücksichtigen (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## **8. Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung**

### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht setzt unter der Berücksichtigung von haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten einen Rahmen für die Ausgestaltung der örtlichen Finanzbuchhaltung. Dieser Rahmen wirkt sich, bezogen auf die Geschäftsvorfälle der Gemeinde zur Aufgabenerfüllung, nicht nur auf die Arbeitsschritte in der gemeindlichen Geschäftsbuchführung aus, sondern auch auf die notwendigen Vorarbeiten in den Fachbereichen der Gemeindeverwaltung aus. Dieses Zusammenspiel verlangt eine Kontroll- und Überwachungstätigkeit, um die Richtigkeit und die Sicherheit der in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu verarbeiteten Daten zu gewährleisten.

Das gemeindliche Buchführungsverfahren bzw. die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung der Gemeinde sind auf die Erfassung der Geschäftsvorfälle aus der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im Haushaltsjahr ausgerichtet. Nach Ablauf des Haushaltsjahres sollen dadurch die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ermöglicht und ein Nachweis über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde gewährleistet werden.

Die Erledigung dieser Aufgaben erfordert nicht nur fachliche Kenntnisse, sondern auch sachgerechte Abläufe in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, unabhängig davon, ob ein Geschäftsvorfall in Papierform oder in elektronischer Form abzuwickeln ist. Die wichtigsten Arbeitsschritte für die gemeindliche Geschäftsbuchführung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 525).

<b>DIE ARBEITSSCHRITTE DER GESCHÄFTSBUCHFÜHRUNG</b>	
<b>Geschäftsvorfall</b> ▼	Z. B. bei Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Banküberweisungen u. a.
<b>Beleg</b> ▼	Belege sammeln: Rechnung, Kontoauszug, Eigenbeleg.
<b>Belegprüfung</b> ▼	Prüfung z. B. auf sachliche, betragsmäßige und terminliche Richtigkeit.
<b>Vorkontierung</b>	Zu buchende Konten festlegen und Beträge auf Konten aufteilen.

<b>DIE ARBEITSSCHRITTE DER GESCHÄFTSBUCHFÜHRUNG</b>	
▼	
<b>Nebenbucheintrag</b> ▼	Buchung auf den eingerichteten Personen- bzw. Kundenkonten.
<b>Grundbucheintrag</b> ▼	Buchung der Geschäftsvorfälle in chronologischer Reihenfolge.
<b>Hauptbucheintrag</b> ▼	Buchung auf sachlich getrenntes Konto und Gegenkonto.
<b>Vorbereitende Abschlussbuchungen</b> ▼	Umbuchungen und Berichtigungen.
<b>Abschlussbuchungen</b> ▼	Ermittlung der Kontensalden und des Saldenübertrags.
<b>Jahresabschluss</b> ▼	Aufstellung der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung.
<b>Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen</b>	Aufbewahrung der Bücher, Belege und sonstiger Unterlagen, (z. B. dauerhaft oder 10 oder 6 Jahre).

*Abbildung 525 „Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung“*

Der haushaltsrechtliche Rahmen, durch den der Umfang, die Form und der Inhalt der gemeindlichen Buchführung in ihren Grundsätzen bestimmt sind, erfordert zudem, die tatsächlichen Abläufe und Verfahrensweisen in der gemeindlichen Geschäftsführung nachvollziehbar und nachprüfbar zu machen. Die Gemeinde ist verpflichtet, alle ihre Geschäftsvorfälle nach den Regeln der doppelten Buchführung aufzuzeichnen und zu belegen. Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle werden dabei nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach ihrer rechtlichen Gestaltung erfasst und abgebildet.

## 8.2 Die Buchungsrisiken

Zur Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bieten sich innerhalb der Finanzbuchhaltung eine Hauptbuchhaltung und gesonderte fachbezogene Nebenbuchhaltungen an. Als besondere Bereiche der gemeindlichen Buchhaltung können eine Kreditorenbuchhaltung (Gläubiger der Gemeinde), eine Debitorenbuchhaltung (Schuldner der Gemeinde) und eine Anlagenbuchhaltung (Vermögen der Gemeinde) eingerichtet werden.

Die örtliche Ausgestaltung der Geschäftsbuchführung und die einzelnen Arbeitsschritte für die Erledigung der Geschäftsvorfälle hat die Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse vorzunehmen. Sie hat gleichzeitig wegen eines erheblichen Risikos der Fehlerhaftigkeit bei der Buchung gemeindlicher Geschäftsvorfälle dafür Sorge zu tragen, dass Fehler möglichst vermieden oder aufgetretene Fehler in einer nachvollziehbaren Weise beseitigt werden (vgl. Beispiel 73).

**BEISPIEL:**

**Buchungsrisiken und Fehler**

Die Gemeinde hat eine Vielzahl von Schwachstellen in der Abwicklung ihrer Geschäftsvorfälle entdeckt und nachfolgend einige Gegebenheiten, die zu Fehlern führen, konkret benannt:

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

- Umbuchungen	Erträge und Aufwendungen werden von Konto zu Konto ohne erkennbaren Anlass verschoben (kein Buchungstext).
- Rückbuchungen	Gebuchte Erträge und Aufwendungen werden mittels einer umgekehrten Buchung zurückgebucht. Falsche Buchungen werden nicht storniert.
- Negative Buchungen	Erträge werden auf Aufwandskonten als Aufwandsminderung gebucht; Einzahlungen auf Auszahlungspositionen, um die Ermächtigung zu erhöhen.
- Bezeichnungen der Gegenstände	In der Anlagenbuchhaltung sind Vermögensgegenstände ohne konkrete Bezeichnung erfasst, sodass kein Bezug zur Bilanz hergestellt werden kann.
- Buchungstext	Keine Aussage des Buchungstextes, weil er fehlt oder aus Abkürzungen oder Aktenzeichen besteht oder eine Sache bezeichnet, die nicht erfasst wurde
- Falsche Kontierung	Gegenbuchungen erfolgen auf Konten, auf denen die ursprüngliche (fehlerhafte) Buchung nicht erfasst wurde. Keine Vornahme einer Trennung zwischen laufender Geschäftstätigkeit und Investitionstätigkeit.
- Zahlungsbuchung ohne Zahlung	Buchungen von zahlungswirksamen Vorgängen, ohne dass daraus ein echter Zahlungsvorgang entsteht, oder Umbuchungen als Zahlungsbuchungen.
- Ergebnis- und Finanzkonten	Zahlungswirksame Ertrags- und Aufwandsbuchungen auf Ergebniskonten, ohne dass die Zahlungen auf einem gleichartigen Zahlungskonto gebucht werden können, z. B. zu drei Ergebniskonten gehören zwanzig Zahlungskonten oder umgekehrt.
- Keine Zeitnähe	Zeitliche Buchungsverzögerungen mit der Folge, dass Buchungen unterbleiben oder spätere Korrekturen wegen unklarer Buchungen nicht möglich sind.
- Rechenfehler	Fehler bei der Addition, der Subtraktion, der Multiplikation, der Division sowie bei der Prozentrechnung.
- Schreibfehler	Rechtschreibfehler, Verwechseln und Auslassen von Wörtern, nicht korrekte Übertragung von Wörtern aus anderen Texten.
Das Vergessen von Übertragungen, das Unterlassen von Eintragungen stellen keine Rechen- und Schreibfehler dar, sondern durch deren Nachholung werden neue Tatsachen geschaffen, die buchungstechnisch wie neue Geschäftsvorfälle zu behandeln sind.	

*Beispiel 73 „Buchungsrisiken und Fehler“*

Aufgrund derartiger Feststellungen der örtlichen Prüfungen haben die Verantwortlichen in der Gemeinde ein Konzept beschlossen, in einer Vielzahl von Einzelschritten nicht nur dafür zu sorgen, dass die fachliche Einordnung der

Geschäftsvorfälle sorgfältiger erfolgt, sondern die jeweils Verantwortlichen in der Ausübung auch zu überwachen, sobald ihnen auch das Wissen über die wirtschaftlichen Zusammenhänge und die möglichen Risiken sachgerecht und ausreichend vermittelt worden sind.

## **9. Die Nutzung elektronischer Dokumente**

Bei der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) hat die Gemeinde in ihrer Finanzbuchhaltung sowohl Geschäftsvorfälle in Papierform als auch in elektronischer Form abzuwickeln. Sie hat dazu die Verarbeitungsformen eigenverantwortlich festzulegen und dabei zu entscheiden, ob und in welchem Umfang und mit welchen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sie ihren Schriftwechsel ggf. nur auf dem elektronischen Wege vornimmt.

Die Gemeinde muss dabei sicherstellen, dass die Inhalte eines elektronischen Schriftstücks der Papierform gleichgestellt sind. Diese Gleichstellung muss auch bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gesichert sein, wenn von der Gemeinde Leistungsbescheide und Rechnungen nur in elektronischer Form erstellt werden. Zwischen der Gemeinde und ihren Adressaten sollte deshalb eindeutig klargestellt sein, wie die Echtheit und Unversehrtheit eines Schriftstücks für den jeweiligen Empfänger nachvollziehbar ist.

Die Kontrolle der inhaltlichen Richtigkeit der elektronischen Daten in einem Dokument unterscheidet sich dabei im Grundsatz nicht von den Maßnahmen bei der Erstellung eines Schriftstücks in Papierform. Die Gemeinde muss unabhängig von der Form des Datenträgers gewährleisten, dass dem Adressaten die gemeindliche Leistung zusteht und dessen Ansprüche richtig bemessen worden sind. Für die Gemeinde als Empfängerin von Rechnungen gilt diese Sachlage entsprechend.

Für die Gemeinde muss gewährleistet sein, dass sie nur dann eine finanzielle Leistung zu erbringen hat, wenn der Dritte die von der Gemeinde beauftragte Leistung auch tatsächlich erbracht hat und er dadurch einen entsprechenden Anspruch gegenüber der Gemeinde hat. Bei der Nutzung elektronischer Dokumente muss daher die Gemeinde die Richtigkeit und Zuverlässigkeit der elektronischen haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten.

## **10. Die Vornahme der Buchungen**

### **10.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat ihre gesamten Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in ihren Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Unter dem Begriff „Bücher“ ist dabei ein Werk in funktionaler Hinsicht und nicht nach der äußerlich sichtbaren Gestalt zu verstehen, die oftmals als „Druckwerk“ bezeichnet wird und in gebundener Form oder als Loseblattsammlung verfügbar ist. Unter den Begriff fallen auch Datenträger, auf denen Geschäftsvorfälle als Inhalte gemeindlicher Bücher gespeichert worden sind.

Die Buchungen müssen dabei zeitlich und sachlich so vorgenommen werden, dass aus den Büchern der Gemeinde Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung möglich sind. Die Gemeinde hat deshalb dafür Sorge zu tragen, dass die Eintragungen in ihre Bücher vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen dabei so erfasst werden, dass sie in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind.

Diese Vorgaben sollen dazu beitragen, dass den Buchungen geeignete Belege zugrunde zu legen sind (begründende Unterlagen), durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der gemeindlichen Ansprüche und der Verpflichtungen der Gemeinde zu erbringen ist. Die Gemeinde hat dabei aus den Buchungen der

zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle die Zahlungen für den Ausweis in der gemeindlichen Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln und zu erfassen. Sie hat dabei zu beachten, dass nicht jeder Auszahlungsbedarf automatisch Aufwendungen in gleicher Höhe verursacht.

Das bei der gemeindlichen Zahlungsabwicklung zu beachtende Liquiditätsänderungsprinzip bedingt außerdem, dass grundsätzlich nur die bei der Gemeinde von Dritten eingehenden Einzahlungen oder an Dritte zu leistenden Auszahlungen buchungstechnisch zu erfassen sind. Interne Geschäftsvorfälle der Gemeinde führen regelmäßig nicht zu einem kassenmäßigen Vorgang und lösen auch deshalb keine Veränderung der gemeindlichen Liquidität aus, z. B. die gemeindliche Grundsteuerpflicht im Rahmen der Erfassung interner Leistungsbeziehungen.

## **10.2 Die fachliche Zuordnung**

Die Gemeinde hat die bei ihr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen grundsätzlich fachlich zutreffend nach Zahlungszwecken zuzuordnen und buchungsmäßig zu erfassen. Sie hat die Zuordnung unabhängig davon vorzunehmen, ob mit einer Zahlung ein Zahlungsanspruch der Gemeinde oder eine Zahlungsverpflichtung vollständig oder in Form von Ratenzahlungen abgewickelt wird. Diese allgemeine Vorgabe gilt auch für eingegangene Zahlungen, die als Vorauszahlungen oder Abschlagszahlungen bezogen auf eine künftige Abrechnung der Gemeinde geleistet werden, z. B. Vorauszahlungen der Gewerbesteuer.

Von der Gemeinde darf daher die fachliche Zuordnung und Buchung von Einzahlungen grundsätzlich nicht solange hinausgeschoben werden, bis z. B. ein rechtlicher Anspruch der Gemeinde gegenüber einem Dritten entstanden ist. Die fachliche Zuordnung von Zahlungen ist durch die Gemeinde vielmehr unabhängig davon vorzunehmen, ob bereits tatsächlich ein gemeindlicher Anspruch oder eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht. Es müssen daher in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung z. B. auch "freiwillige" Vorauszahlungen an die Gemeinde unverzüglich zeitlich und sachlich zutreffend erfasst werden.

Bei einzelnen Einzahlungen ist es der Gemeinde oftmals jedoch nicht ohne zusätzliche Nachforschungen möglich, den Zahlungsvorgang insgesamt abzuschließen. Vielfach haben dann die Einzahler keine Hinweise auf den Zweck ihrer Zahlung gegeben oder zu ihrer Zahlung nicht die von der Gemeinde gewünschten Angaben gemacht. Die Gemeinde kann dafür ein besonderes Konto "Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit" in ihrem Buchungssystem vorhalten. Auf diesem Konto sind diese Einzahlungen zu erfassen, bis vor Ort Klarheit über die haushaltmäßige Zuordnung der erhaltenen Zahlungen besteht. Nach der Klärung der Sachlage soll dann unverzüglich die zutreffende haushaltmäßige Zuordnung erfolgen.

## **10.3 Die Berichtigung der Eintragungen**

Die Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung kann auch zu fehlerhaften Eintragungen bzw. Aufzeichnungen in den Büchern führen. Aus Sicherheitsgesichtspunkten und aus Gründen der Nachvollziehbarkeit bedarf es einer immer gleichen Vorgehensweise bei der Berichtigung von Eintragungen. Es ist daher ausdrücklich bestimmt worden, dass eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern der Gemeinde nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt der Eintragung nicht mehr feststellbar ist.

Aus diesem Grundsatz der Unveränderlichkeit ergibt sich, dass Unkenntlichmachungen in den gemeindlichen Büchern oder das Löschen von ursprünglichen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht zulässig sind. Von der Gemeinde ist deshalb sicherzustellen, dass die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher vollständig vorgenommen und keine Lücken zwischen den Buchungen gelassen werden. Bei einer fehlerhaften Eintragung muss von der Gemeinde eine neue Buchung in den gemeindlichen Büchern erfolgen.

Solche Buchungen werden als Stornobuchungen bezeichnet. Sie können sich z. B. auch aus Beanstandungen im Rahmen der örtlichen Prüfung ergeben. Nur durch die zusätzlichen Berichtigungsbuchungen können auf eine zulässige Art und Weise die von den fehlerhaften Buchungen ausgehenden Wirkungen beseitigt und die Lesbarkeit der Änderungen gesichert werden. Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung dient daher dazu, die Nachvollziehbarkeit und Prüfungsfähigkeit der Eintragungen in die Bücher der Gemeinde auch noch zu einem späteren Zeitpunkt zu gewährleisten.

## **11. Die Schulgirokonten**

### **11.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen einer flexiblen und eigenständigen Haushaltsbewirtschaftung durch Organisationseinheiten und Einrichtungen der Gemeindeverwaltung wird oftmals auch eine eigenständige Zahlungsabwicklung durch die bewirtschaftende Stelle von der Gemeinde zugelassen, z. B. bei der Bewirtschaftung von Budgets. Das Schulgesetz lässt eine eigenverantwortliche Bewirtschaftung von Sachmitteln durch die Schulen unter Beachtung der für die Gemeinde als Schulträger geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen zu.

Die Gemeinde kann insoweit die Schulleiterin oder den Schulleiter ermächtigen, im Rahmen der von der Schule zu bewirtschaftenden Haushaltsmittel auch Rechtsgeschäfte mit Wirkung für die Gemeinde abzuschließen und kann auch Verpflichtungen für die Gemeinde eingehen (vgl. § 95 Absatz 2 SchulG NRW). Sie kann daher ihren Schulen mit der budgetmäßigen Zuweisung der veranschlagten Haushaltsmittel gleichzeitig auch die entsprechenden Finanzmittel der Gemeinde in vollem Umfang oder in Abschlägen auf besonderen Girokonten als Sonderkonten der Gemeinde bereitstellen.

Diese Bankkonten sind der Gemeinde als Schulträger und nicht der einzelnen Schule zuzurechnen, denn die Schule ist lediglich eine nichtrechtsfähige öffentliche Anstalt des Schulträgers (vgl. § 6 Absatz 3 SchulG NRW). Sie muss deshalb auch eine eigene Verfügungsberechtigung bei solchen Konten innehaben und festlegen, welche Personen noch darüber verfügungsberechtigt sind. Diese Sachlage bleibt auch dann bestehen, wenn die Gemeinde zulässt, dass den Sonderkonten zusätzliche eigene Einnahmen der Schulen zugeführt werden können (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 SchulG NRW).

Die flexible und eigenständige Haushaltsbewirtschaftung durch die Schulen ist jedoch nicht davon abhängig, dass auch der aus der Budgetbewirtschaftung entstehende Zahlungsverkehr zwingend durch die Schulen über eigene Girokonten selbst abgewickelt werden muss. Es können die in den Schulen aus der Bewirtschaftung entstehenden Zahlungen grundsätzlich wie bei anderen gemeindlichen Organisationseinheiten auch über bzw. in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde abgewickelt werden.

Die Schulleitungen erhalten dann wie andere Fachbereiche der Gemeindeverwaltung eine „interne“ haushaltswirtschaftliche Zuweisung (buchmäßig) und können nach der Erledigung des Geschäftsvorfalles der Zahlungsabwicklung der Gemeinde die erforderlichen Zahlungsaufträge unmittelbar zuleiten. Die gemeindliche Zahlungsabwicklung behält dadurch einen ständigen Überblick über die verfügbaren Finanzmittel und kann bedarfsgerecht und zeitgerecht die Liquidität der Gemeinde sicherstellen.

### **11.2 Die verteilten Finanzmittel**

Die Gemeinde entscheidet eigenverantwortlich, wenn bei einer flexiblen und eigenständigen Haushaltsbewirtschaftung durch die Schulen diesen Einrichtungen gleichzeitig auch entsprechende Finanzmittel zur Abwicklung von Zahlungen auf den Schulgirokonten zu Verfügung gestellt werden. Die Bereitstellung erfordert eine sachgerechte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

und zeitlich bestimmte Verteilung der gemeindlichen Finanzmittel von den Geschäftskonten der Gemeinde auf gemeindliche Sonderkonten.

Diese Verteilung stellt für die Gemeinde eine zahlungsbezogene Umbuchung und keine Auszahlung dar, die entsprechend in den Büchern der Gemeinde zu erfassen wäre. Sie stellt daher im haushaltsrechtlichen Sinne keine kassenmäßige Ist-Auszahlung an einen Dritten dar und bewirkt keine Liquiditätsänderung bei der Gemeinde. Für die Gemeinde entstehen dann Auszahlungen, wenn vom Girokonto einer Schule tatsächlich Zahlungen an Dritte geleistet bzw. Geldbeträge an Dritte überwiesen werden.

Die Zahlungsabwicklung muss unabhängig von den Konten der Gemeinde den Überblick über die gemeindlichen Zahlungsmittel bzw. Liquidität behalten, auch wenn nicht jeder Zahlungsverkehr unmittelbar von ihr abgewickelt wird. Dazu ist örtlich zu entscheiden, ob sich die Zahlungsabwicklung täglich über den Kontostand der Schulgirokonten informiert oder im Rahmen der mehrmaligen unterjährigen Abrechnung.

### **11.3 Die Erfassung der Geschäftsvorfälle**

Die Gemeinde, in der die Schulleiter ermächtigt worden sind, im Rahmen der von der Schule zu bewirtschaftenden Haushaltsmittel auch Rechtsgeschäfte mit Wirkung für die Gemeinde abzuschließen, muss gesichert sein, dass alle entstandenen Geschäftsvorfälle vollständig, richtig und sachgerecht, also insgesamt ordnungsgemäß erfasst werden. Für die gemeindliche Buchführung muss sichergestellt sein, dass die Geschäftsvorfälle in ihre Bücher übernommen werden können. Diese Verpflichtungen gelten entsprechend, wenn auch die Zahlungsabwicklung über Schulgirokonten erfolgt.

Die Gemeinde muss daher ihren Schulen mit der budgetmäßigen Zuweisung der veranschlagten Haushaltsmittel sowie bei einer Zurverfügungstellung von Zahlungsmitteln sachgerechte Vorgaben und Anforderungen für die Nachweise über die Geschäftsvorfälle machen. Im Rahmen der Bewirtschaftung der Haushaltsmittel und der Abwicklung der einzelnen Zahlungsgeschäfte über die Schulgirokonten muss deren vollständige Erfassung in den Büchern von der Gemeinde gewährleistet werden.

Von der Gemeinde ist verbindlich festzulegen, dass jeder Bewirtschaftungsvorgang und jede Zahlungsabwicklung von den dafür Verantwortlichen zu erfassen ist. Die einzelnen Vorgänge, die über die Schulgirokonten abgewickelt werden, müssen dann nicht gleichzeitig auch in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung erfasst werden. Bei der Gewährleistung einer Ordnungsmäßigkeit der Buchungen und Zahlungen müssen die einzelnen Vorgänge auch nicht später in die Bücher der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst bzw. übernommen werden.

Die Gemeinde kann bei sachgerechten Buchungen und verfügbaren Belegen zulassen, dass die haushaltswirtschaftlichen Vorgänge und die über die Girokonten der Schulen angenommenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen zusammengefasst in die Bücher der gemeindlichen Finanzbuchhaltung (Buchführung und Zahlungsabwicklung) übernommen werden können. Sie sollte geeignete Festlegungen treffen und eine Abrechnung i. d. R. mehrmals im Haushaltsjahr vorsehen. In der Finanzbuchhaltung kann dann an dem Tag (zusammengefasst) gebucht werden, an dem die Schule abrechnet. Dabei muss zudem sichergestellt sein, dass kein Geschäftsvorfall mehrmals aufgezeichnet wird.

### **11.4 Keine internen Verpflichtungen**

Durch die Bereitstellung von Finanzmitteln an die Schulen und die Umbuchung dieser Mittel auf schulbezogene Bankkonten der Gemeinde entsteht für die Gemeinde keine passivierungsrelevante Verpflichtung. Die haushaltswirtschaftliche Bewirtschaftungsbeziehung enthält bei einer Bereitstellung von Finanzmitteln keine „Finanzbeziehung“ zwischen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und der Schule der Gemeinde, die als eine (gesonderte)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

„interne“ Verpflichtung eingestuft werden kann. Aufgrund dieser Verhältnisse und der Zwecke von Bewirtschaftungskonten sowie der stetig erforderlichen Liquidität der Gemeinde sollten zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres keine Zahlungsmittel mehr als Bestände auf den Schulgirokonten vorhanden sein.

In diesem Gesamtzusammenhang lassen es die haushaltsrechtlichen Bedingungen nicht zu, dass zum Abschlussstichtag zulässige Umbuchungen zwischen den Konten der Gemeinde als Verpflichtungen auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz erfasst werden, wenn noch keine „Rückzahlung“ erfolgt ist. Im Rahmen der auf verteilten Finanzmittel auf unterschiedliche gemeindlichen Konten ist ein passivischer Ansatz weder unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ noch unter einer besonderen (zweckbezogenen) Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zulässig. Es besteht in solchen Fällen keine gesonderte zweckbezogene Verwendungspflicht, wie sie der Gemeinde durch einen Dritten auferlegt werden kann.

## 12. Die Buchführung für den Gesamtabchluss

Die jährliche Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses unter Einhaltung der GoB einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung bedingen besondere Buchführungspflichten für die Gemeinde (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Die gesamtabchlussbezogene Buchführung ist für die Nachvollziehbarkeit der Zusammenführung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde notwendig.

Es ist daher eine den jeweiligen örtlichen Verhältnissen angepasste gemeindliche Buchführung für den Gesamtabchluss in einem eigenen Rechnungskreis vorzunehmen. Aus den verschiedenen Aufstellungsschritten für den Gesamtabchluss können die nachfolgend beispielhaft aufgezeigten Sachverhalte ein Teil der notwendigen Buchführung sein (vgl. Abbildung 526).

<b>DIE BUCHFÜHRUNG FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
-	Vorgänge aus der Zusammenführung der Jahresabschlüsse der Gemeinde mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe.
-	Erfassung der Anpassungen aus den betrieblichen Jahresabschlüssen an das Recht der Gemeinde.
-	Ergebnisse aus der Umrechnung von Fremdwährungen.
-	Ergebnisse aus der Kapitalkonsolidierung.
-	Ergebnisse aus der Schuldenkonsolidierung.
-	Ergebnisse aus der Zwischenergebniseliminierung.
-	Ergebnisse aus der Aufwands- und Ertragseliminierung.
-	Örtlich bedingte Buchungsschritte.

*Abbildung 526 „Die Buchführung für den Gesamtabchluss“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

An die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind die gleichen Anforderungen zu stellen wie an die sonstige Buchführung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Das dafür örtlich eingesetzte Buchführungssystem muss dabei so beschaffen sein, dass der gemeindliche Gesamtabschluss seine Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen kann. Die örtliche Ausgestaltung sowie die Festlegungen für ein bedarfsgerechtes Buchführungssystem obliegen der Gemeinde in eigener Verantwortung.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu entscheiden, ob es sinnvoll und zweckmäßig ist, die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie um eine Kontierungsrichtlinie mit entsprechenden Erläuterungen zu ergänzen. Sie kann dadurch die für den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendige Buchführung bzw. die Buchungen auf bestimmten Konten durch die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde sicherzustellen.

Das Nachverfolgen und Überprüfen der für den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendigen Konsolidierungsschritte dürfte dadurch erleichtert werden. Durch eine solche gesonderte Buchführung kann u. a. auch dem Vollständigkeitsgebot und dem Richtigkeitsgebot ausreichend Genüge getan werden. Die Buchführungsunterlagen für den Gesamtabchluss der Gemeinde gehören zu den gemeindlichen Geschäftsunterlagen und sind entsprechend von der Gemeinde aufzubewahren (vgl. § 58 GemHVO NRW).

### **13. Die Buchführung bei Treuhänderschaft**

Der Gemeinde werden vielfach Vermögensgegenstände übertragen, die sie treuhänderisch im eigenen Namen für fremde Rechnung verwalten soll (Treuhandvermögen). Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder für Dritte, dass sie gegenüber einem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des ihr übergebenen Treuhandvermögens haftet. Ein Nachweis des Treuhandvermögens sowohl in der Bilanz des Dritten als Treugeber als auch in der Bilanz der Gemeinde als Treuhänder ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich.

Aus der Tätigkeit der Gemeinde als Treuhänder kann jedoch ein gesondertes Buchungserfordernis in einem eigenen darauf bezogenen Rechnungskreis entstehen. Ein Treuhandauftrag der Gemeinde, aufgrund dessen Vermögensgegenstände in einem erheblichen Umfang von der Gemeinde treuhänderisch gehalten werden, kann bei der Gemeinde eine eigene abgegrenzte Rechnungslegung erfordern. Die Gemeinde hat für eine solche Rechnungslegung die Art und den Umfang der Ausführung der Buchführung eigenverantwortlich festzulegen, sofern dafür nicht bereits rechtliche Vorgaben oder Vorgaben des Treugebers bestehen.

Die örtlich abgegrenzte Buchführung kann darin bestehen, dass eine von der Gemeinde gesonderte Treuhandbuchführung einzurichten ist oder in der Finanzbuchhaltung ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten für ihre Treuhandtätigkeit eingerichtet wird. In einem solchen Fall ist im gemeindlichen Buchungsgeschehen auf eine strikte Trennung zwischen den Geschäftsvorfällen der Gemeinde und denen für das Treuhandvermögen zu achten. Im eigenen Geschäftsbereich der Gemeinde ist dann lediglich der ggf. bestehende Anspruch der Gemeinde auf eine besondere Vergütung als Treuhänder gegenüber dem Treugeber zu erfassen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Gemeindliche Buchführung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufzeichnungspflicht für gemeindliche Geschäftsvorfälle):**

##### **1.1.1 Allgemeine Vorgaben**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, alle ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Eine solche Aufzeichnung stellt dabei eine Erklärung über einen gemeindlichen Geschäftsvorfall dar, die in schriftlicher oder elektronischer Form erfolgt und in Worten, Zahlen oder anderen Zeichen ausgedrückt wird und in den dafür vorgesehenen Büchern vorgenommen wird.

Diese Aufzeichnungspflicht der Gemeinde soll zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in zeitlicher und sachlicher Hinsicht führen. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall ist dabei ein relevantes Ereignis anzusehen, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde führt. Es kann dabei zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden.

Die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen erfolgt regelmäßig ergebniswirksam, sofern nicht eine zulässige (bestandsmäßige) Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage vorzunehmen ist. Die möglichen Chancen und Risiken sowie andere bei der Gemeinde vorliegende Sachverhalte, die gemeindliche Werte wesentlich beeinflussen können, aber zu keinem Geschäftsvorfall bei der Gemeinde führen, stellen keinen gemeindlichen Geschäftsvorfall dar, der von der Gemeinde in ihrer Geschäftsbuchführung zu erfassen ist.

Die gemeindliche Buchführung erstreckt sich daher grundsätzlich auf die Erfassung und Kontierung bzw. das Verarbeiten sowie das Ordnen, Sammeln und Aufbewahren der Belege aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen. Die Gemeinde kann dazu auch elektronische Hilfsmittel einsetzen, z. B. in ihrer örtlichen Finanzbuchhaltung eine DV-Buchführung einrichten oder auch statt einer Aufbewahrung in Papierform eine elektronische Aufbewahrung vornehmen. Zu einer gemeindlichen DV-Buchführung ist die IT-Struktur aus Hardware und Software zu zählen, durch die gemeindliche Daten erfasst, bearbeitet, gespeichert und aufbewahrt werden können.

Die haushaltsrechtlich vorgesehene Aufgabenteilung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung in die Aufgabenbereiche „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ wirkt sich auch auf die Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus. Die Gemeinde muss in ihrer Finanzbuchhaltung eine entsprechende Trennung zwischen dem örtlichen Buchungsgeschäft und der Zahlungsabwicklung sicherstellen. In diesem Zusammenhang müssen von der Gemeinde auch der Ort der Aufbewahrung der örtlichen Buchungsunterlagen und der Zahlungsbelege sowie die Aufbewahrungsfristen geklärt werden (vgl. § 58 GemHVO NRW).

##### **1.1.2 Die Aufgaben der Geschäftsbuchführung**

Die grundsätzliche Pflicht der Gemeinde, alle ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen, erfordert eine laufende, systematisch geordnete Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Die Buchungen führen dabei zu einer Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden (Buchungen auf Bestandskonten) und zu Erträgen oder Aufwendungen (Buchungen auf Ergebniskonten).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Aus den Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle können sich auch Zahlungsströme für die Gemeinde ergeben, die zu Einzahlungen oder Auszahlungen führen und entsprechend zu erfassen und in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisen sind (Buchung auf Finanzmittel- oder Zahlungskonten). Zusätzlich können durch die Gemeinde aber auch nur zahlungswirksame Buchungen aufgrund der Bewirtschaftung von fremden Finanzmitteln vorzunehmen sein (Buchungen auf Zahlungskonten).

Die gemeindliche Geschäftsbuchführung umfasst als Aufgaben das Kontieren und Verarbeiten sowie das Ordnen, Sammeln und Aufbewahren der örtlichen Belege der Gemeinde, unabhängig davon, ob in welcher Art und Weise die gesamte Buchführung bei der Gemeinde erfolgt. Die Geschäftsbuchführung der Gemeinde hat deshalb vielfältige Aufgaben zu erfüllen, die nachfolgend beispielhaft benannt werden (vgl. Abbildung 527).

<b>DIE AUFGABEN DER GEMEINDLICHEN GESCHÄFTSBUCHFÜHRUNG</b>
- Erfassung bzw. Vormerkung von Aufträgen und Bestellungen.
- Vorprüfung und Kontierung von Rechnungen Dritter und Rechnungen der Gemeinde.
- Buchen von Forderungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde.
- Buchen von Gutschriften in Personenkonten (Debitoren- und Kreditorenkonten) als Nebenbuchführung.
- Buchen von Geschäftsvorfällen auf Bestands- und Ergebniskonten als Hauptbuchführung.
- Erstellung von zahlungsbegründenden Unterlagen.
- Veranlassung von Einzahlungen und Auszahlungen u. a.
- Veranlassung von Mahnungen (soweit es nicht durch die Zahlungsabwicklung erfolgt).
- Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen in verschiedenen Formen.

*Abbildung 527 „Die Aufgaben der gemeindlichen Geschäftsbuchführung“*

In der gemeindlichen Geschäftsbuchführung müssen die Finanz- und sonstigen Vermögenswerte in der Geldeinheit „Euro“ erfasst werden. Sofern gemeindliche Geschäftsvorfälle in einer anderen Währung abgewickelt werden, sind diese für die Darstellung in der Buchführung der Gemeinde in die Währungseinheit „Euro“ umzurechnen.

Mit anderen Wertgrößen oder Daten hat die Gemeinde ebenso zu verfahren, z. B. bei einer wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde im Ausland (vgl. § 107 Absatz 4 Satz 4 GO NRW). Das Ergebnis aus der Währungsumrechnung muss dabei den im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen entsprechen und mit den haushaltswirtschaftlichen Grundsätzen in Einklang stehen.

### **1.1.3 Der Begriff „Geschäftsvorfall“**

#### **1.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gegenüber ihren Adressaten wird im Einzelfall als "Geschäftsvorfall" bezeichnet. Mit dem in der Vorschrift enthaltenen Begriff „Geschäftsvorfälle“ werden daher gemeindliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Vorgänge bezeichnet, die aufgrund ihres rechtlichen oder wirtschaftlichen Charakters zu einer Veränderung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde führen. Die Erfassung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist dabei nicht allein davon unabhängig, ob dem Geschäftsvorfall ein gegenseitiger Leistungsaustausch oder eine einseitige Leistung zugrunde liegt. Ein gemeindlicher Geschäftsvorfall muss außerdem nicht gleichzeitig einen Zahlungsvorgang auslösen.

Die Gemeinde hat bei der Auslegung des Begriffs „Geschäftsvorfall“ vielmehr die haushaltswirtschaftlichen Wirkungen eines örtlichen Geschäftsvorfalles auf die gemeindliche Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung zu beurteilen, um eine zutreffende Erfassung in zeitlicher und sachlicher Hinsicht in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vornehmen zu können. Dabei ist ggf. zwischen bestandsmäßigen und ergebnismäßigen Wirkungen zu unterscheiden. Zu den ergebniswirksam zu erfassenden Geschäften sind jedoch nicht die bei der Gemeinde bestehenden schwebenden Geschäfte zu zählen, solange deren Schwebzustand anhält.

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung muss gleichwohl auch über solche Geschäftsvorfälle die notwendigen Kenntnisse besitzen. Bei einem schwebenden Geschäft der Gemeinde besteht z. B. ein zweiseitig verpflichtender Vertrag, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist. Er ist jedoch von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden, sodass i. d. R. der Vertragsabschluss und die Vertragserfüllung zeitlich auseinanderfallen. Erst durch die Erfüllung des Vertrages treten dann die Ereignisse für die Gemeinde ein, die in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung buchungsmäßig zu erfassen sind.

#### **1.1.3.2 Die Pflicht der vollständigen Erfassung**

Die Gemeinde wird durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich verpflichtet, in ihren Büchern alle Geschäftsvorfälle klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Diese Verpflichtung zu einer lückenlosen Erfassung der Geschäftsvorfälle in ihrem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der GoB muss die Gemeinde nicht nur konsequent umsetzen, sondern auch wiederkehrend überprüfen. Die Pflicht, alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle in der Buchführung zu erfassen, sichert die Möglichkeit der haushaltsrechtlich vorgesehenen Auswertung aus den Büchern der Gemeinde.

Im Sinne des Gebotes, der vollständigen Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr ist ein Verzicht oder ein Hinausschieben der Buchung von Geschäftsvorfällen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nicht zulässig. Unter Beachtung des Bruttoprinzips ist ebenso eine Verrechnung oder Saldierung der Erträge und Aufwendungen oder der Einzahlungen und Auszahlungen aufgrund gemeindlicher Geschäftsvorfälle vor deren Buchung nicht als zulässig anzusehen. Die Gemeinde muss die Erfüllung ihrer Pflicht zur vollständigen Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle nicht nur sicherstellen, sondern auch sachgerecht und zeitnah ausreichend und nachvollziehbar dokumentieren.

Das haushaltsrechtliche Gebot der Erfassung aller gemeindlichen Geschäftsvorfälle erstreckt sich jedoch nicht auf örtliche Gegebenheiten, denen nicht die Eigenschaft „Geschäftsvorfall“ zukommt, z. B. Chancen und Risiken der Gemeinde. Aber auch besondere Umstände oder Möglichkeiten, die ggf. Einfluss auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben, sind nicht als Geschäftsvorfall in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu erfassen. Derartige Gegebenheiten können aber gleichwohl einen gemeindlichen Geschäftsvorfall auslösen, der dann von der Gemeinde zu erfassen wäre.

#### **1.1.4 Der Begriff „Vermögens- und Schuldenlage“**

##### **1.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Mit dem in der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthaltenen Begriff „Vermögens- und Schuldenlage“ wird ein Zusammenhang zwischen der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr und dem gemeindlichen Jahresabschluss hergestellt. Dem Jahresabschluss wird dadurch unmittelbar auch eine buchhalterische Wertigkeit gegeben, weil die gemeindlichen Geschäftsvorfälle unmittelbar zu Wertveränderungen in der gemeindlichen Bilanz führen können (Bestandsveränderungen).

Die Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde hat die Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die Erfüllung dieser Vorgabe wird dadurch erleichtert, dass die Gemeinde verpflichtet ist, nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ihre Bücher über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu führen.

##### **1.1.4.2 Der Begriff „Vermögenslage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögenslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Aufgrund dessen sind die haushaltsrechtlichen Regelungen für die Bewertung und den Ansatz der gemeindlichen Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz entstanden (vgl. §§ 33 ff. GemHVO NRW).

Bei dieser Festlegung wurde berücksichtigt, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Der Aufbau und die Struktur der auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände dienen daher im Zusammenhang mit der Fristigkeit dazu, dass durch die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln werden kann.

##### **1.1.4.3 Der Begriff „Schuldenlage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, wie beim Begriff „Vermögenslage“ an der kaufmännischen Auslegung. Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird der Begriff „Schuldenlage“ dadurch abgegrenzt wird, dass ausgehend von den Bilanzposten der Passivseite der gemeindlichen Bilanz das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung ausgeschlossen werden.

Die auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz einzubeziehenden Bilanzposten stellen dann gemeindliche Verpflichtungen dar. Der Aufbau und die Struktur der auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Verpflichtungen dienen im Zusammenhang mit der Fristigkeit dazu, dass durch die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln werden kann.

##### **1.1.4.4 Der Begriff „Schwebende Geschäfte“**

Die Gemeinde schließt im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung vielfach Geschäfte bzw. zweiseitig verpflichtende Verträge ab, die auf einen gegenseitigen Leistungsaustausch ausgerichtet sind. Der Leistungen sind vielfach jedoch nicht sofort, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erfüllen. Solche Geschäfte der Gemeinde werden als

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 27 GemHVO NRW**

schwebende Geschäfte bezeichnet, solange die Verpflichtungen von beiden Vertragspartnern (Gemeinde und Dritter) noch nicht erfüllt worden sind.

Bei den schwebenden Geschäften der Gemeinde fallen i. d. R. der Vertragsabschluss und die Vertragserfüllung durch die beiden Vertragspartner in zeitlicher Hinsicht auseinander. Ein schwebendes Geschäft kann zudem ein einmaliges Geschäft oder ein Geschäft auf eine festgelegte Dauer sein (Dauerschuldverhältnis). Bei diesen Geschäften besteht für die Gemeinde eine besondere Pflicht, die möglichen Risiken zu prüfen. Sie hat auch besondere Dokumentationspflichten, weil diese gemeindlichen Geschäfte nicht bilanziert werden müssen.

Die schwebenden Geschäfte der Gemeinde bzw. diese Geschäftsvorfälle müssen daher sorgfältig und in ihren unterschiedlichen Arten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung dokumentiert werden. Im Rahmen der gemeindlichen Dokumentation darf jedoch nicht nur der einzelne Geschäftsabschluss als „Zugang“ erfasst werden. Die Gemeinde hat vielmehr im Rahmen der Vertragslaufzeit auch die weitere Entwicklung des Geschäftes zu überwachen und zu dokumentieren.

Zum jährlichen Abschlussstichtag ist von der Gemeinde jedes einzelne „schwebende“ Geschäft dahingehend zu überprüfen, ob im gemeindlichen Jahresabschluss aufgrund des Geschäftes eine Anhangsangabe erforderlich oder eine Bilanzierung des Geschäftes vorzunehmen ist. In diesem Zusammenhang sind von der Gemeinde auch die möglichen Risiken aus „schwebenden“ Geschäften zu überwachen. Bei entstandenen Risiken sind deren Ausmaß und die ggf. entstehende haushaltsmäßige Belastung festzustellen. Die Gemeinde muss ggf. geeignete Maßnahmen zur Verminderung der Risiken oder deren Beseitigung einleiten.

### **1.1.5 Das System der doppelten Buchführung**

#### **1.1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Buchführung ermöglicht eine jahresbezogene Abrechnung auf der Grundlage der Haushaltspositionen und der produktorientierten Teilpläne des Haushaltsplans unter Einbeziehung des örtlichen Kontenplans durch einen Jahresabschluss. Das Haushaltsjahr ist dabei immer der betroffene und abzugrenzende Zeitabschnitt für die Buchführung der Gemeinde, auch wenn sich ggf. aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen bereits Auswirkungen auf künftige Jahre ergeben und buchhalterisch erfasst werden müssen.

Für diesen zeitlichen Rahmen soll die gemeindliche Buchführung systematisch die Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ beim Zugang und Abgang von Gütern und Werten erfassen. Ebenso müssen Einzahlungen und Auszahlungen aufgrund gemeindlicher Zahlungsströme für den gleichen Zeitraum erfasst werden. Diese Aufgaben erfordern ein formales und geschlossenes Buchungssystem, um die ermittelten haushaltswirtschaftlichen Daten zutreffend in Geldeinheiten zu erfassen und systematisch über Bestands-, Ergebnis- und Finanzkonten zu verarbeiten.

Die haushaltsmäßige Produktorientierung der Gemeinde ist bei solchen Buchungen nicht unbeachtlich. Die Gemeinde hat daher allgemeine Anforderungen an das Buchungssystem einzuhalten, unabhängig davon, ob ihre Geschäftsprozesse IT-gestützt oder auf eine andere Art abgewickelt werden. Sie hat das örtliche Buchungsgeschehen so zu konzipieren, dass nach Ablauf des Haushaltsjahres ein gemeindlicher Jahresabschluss aufgestellt werden kann. Das Buchungssystem muss deshalb die systematische Erfassung und Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr ermöglichen und dauerhaft gewährleisten.

Diese Erfordernisse sowie die Vorgabe des Systems der doppelten Buchführung bedingen, dass neben dem Buchungskonto auch ein Gegenkonto bestehen muss. Die gemeindlichen Buchungen müssen zur Nachvollziehbarkeit bezeichnet und es muss getrennt nach Soll und Haben gebucht werden. In diesem Rahmen muss auch die Bildung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

von Summen und Salden möglich sein. Es gehört auch dazu, das Buchungsdatum sowie das Belegdatum festzuhalten bzw. zu dokumentieren und ggf. auch einen gesonderten Buchungstext zu erstellen.

Zu den Aufgaben der gemeindlichen Buchführung gehören aber auch die Prüfung und die Feststellung des Zahlungsanspruches oder der Zahlungsverpflichtung der Gemeinde hinsichtlich der Höhe sowie des Zeitpunktes der Zahlung. Die Aufgabe der gemeindlichen Zahlungsabwicklung ist es dann, die Zahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Fälligkeitszeitpunkten zu leisten oder anzunehmen.

Die Gemeinde hat dabei auch Anforderungen an die Erfassung und Buchung der eingehenden und der zu leistenden Zahlungen einzuhalten, um diese Finanzleistungen systematisch im gemeindlichen Jahresabschluss in der Finanzrechnung nachweisen zu können. Dazu müssen die Konten der Finanzrechnung von der Gemeinde nicht zwingend in das System der doppelten Buchführung eingebunden werden. Die haushaltsrechtlichen Festlegungen sowie die GoB lassen bei der Bearbeitung und Aufzeichnung der Zahlungen aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde unterschiedliche Vorgehensweisen zu.

### **1.1.5.2 Die buchtechnische Erfassung der Geschäftsvorfälle**

#### **1.1.5.2.1 Das Führen der Bücher**

Durch die gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr verändert sich die gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage. Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht deshalb ausdrücklich vor, dass die Gemeinde die Eintragungen in die Bücher zeitgerecht und geordnet vornehmen soll, um die Geschäftstätigkeit der Gemeinde und deren Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft nachvollziehbar zu sichern. Das Führen der Bücher durch die Gemeinde wird außerdem durch die genutzten DV-gestützten Buchführungssysteme beeinflusst, sodass die Bücher in einer der jeweiligen Technik angepassten Form zur Anwendung kommen.

Die buchtechnische Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle (Buchungen) ist in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nach sachlichen Gesichtspunkten auszuführen. Die Gemeinde hat dabei den von ihr aufgestellten Kontenplan zu beachten, der unter Einhaltung der Mindestgliederungen der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie nach der örtlichen Produktorientierung aufzustellen ist (vgl. §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW).

Die für die buchtechnische Erfassung zu führenden Bücher sind haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich bestimmt worden. Für die Gemeinde ist lediglich festgelegt worden, dass aus den Büchern der Gemeinde sachgerechte Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung möglich sein müssen. Solche Auswertungen sind aber nur möglich, wenn bereits bei der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ein sachlicher Zusammenhang zwischen den gemeindlichen Buchungen und der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde hergestellt wird.

Die Gemeinde muss daher im Rahmen ihrer Finanzbuchhaltung nicht nur sicherstellen, dass ihre Geschäftsvorfälle vollständig erfasst werden, sondern auch, dass ihre Bücher förmlich in Ordnung und inhaltlich sachlich richtig geführt werden. Sie muss zudem gewährleisten, dass dadurch die gemeindlichen Geschäftsvorfälle als zutreffend erfasst bzw. gebucht gelten können und die gewünschten Auswertungen möglich sind.

#### **1.1.5.2.2 Das System der Bücher**

##### **1.1.5.2.2.1 Die einzelnen Bücher**

Die buchtechnische Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfolgt i. d. R. mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) und nicht mehr in Papierform in Büchern im herkömmlichen Sinne. Gleichwohl wird



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 27 GemHVO NRW**

im Rahmen der Buchführung noch die Bezeichnung „Bücher“ verwendet, sodass in der gemeindlichen Buchführung eine Vielzahl von Büchern zu führen ist. Zu den notwendigen Büchern zählen z. B. insbesondere das Hauptbuch und das Grundbuch sowie eine Reihe von wichtigen Nebenbüchern.

Die Nebenbücher dienen dazu, den Überblick über das örtliche Buchungsgeschehen der Gemeinde zu erleichtern, z. B. das Anlagenbuch, das Debitorenbuch und das Kreditorenbuch. Sie werden für bestimmte Zwecke oder Sachkonten geführt, um die Klarheit und Nachvollziehbarkeit der Buchungen zu sichern. Die Gemeinde kann auch noch weitere Nebenbücher führen, z. B. das Kassenbuch für die Erfassung der Bargeldzahlungen der Gemeinde oder das Personalbuch für die Erfassung sämtlicher Vorgänge über die örtlichen Personalabrechnungen.

Im Rahmen des Systems der gemeindlichen Bücher kann die Gemeinde noch weitere gesonderte Aufzeichnungen vornehmen, z. B. über ihre Haftungsverhältnisse, die gesondert im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel anzugeben sind (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Andere wichtige örtliche Angaben sind ebenfalls gesondert zu erfassen, z. B. gemeindliche Finanzgeschäfte, zu denen im Anhang im Jahresabschluss besondere Angaben zu machen sind. Einige wichtige Bücher der Gemeinde werden nachfolgend in Kurzform vorgestellt.

### **1.1.5.2.2 Das Grundbuch**

Im Grundbuch (Journal) der Gemeinde werden alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach der zeitlichen Ordnung erfasst. Durch die zeitliche Reihenfolge lässt sich nachvollziehen, welche Buchungen an welchen Tagen vorgenommen wurden. Daher wird in diesem Buch in fortlaufender Nummerierung unter dem Datum der Buchung der Vorgang, das Belegdatum, die Belegart, die Kontierungsnummer sowie der Buchungsbetrag erfasst. Das Grundbuch stellt außerdem die Basis für die weiteren Buchungen in den anderen Büchern der Gemeinde dar. Für die Gemeinde gilt daher besonders, dass im Grundbuch sämtliche Eintragungen vollständig, richtig, geordnet und zeitgerecht vorgenommen werden müssen.

Die Form und die Ausgestaltung des Grundbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Buchungen sind von der Gemeinde eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung ihres örtlich eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen. In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde auch dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung zwischen den einzelnen Geschäftsvorfällen und deren buchmäßiger Erfassung im Grundbuch keine unvermeidbaren Zeitverzögerungen eintreten. Von der Gemeinde soll sichergestellt werden, dass die Zahlungen täglich kassenmäßig erfasst und gebucht werden.

### **1.1.5.2.3 Das Hauptbuch**

Im Hauptbuch der Gemeinde werden die sachlichen und kontensystematischen Buchungen auf den Bestands- und Ergebniskonten als gemeindliche Sachkonten vorgenommen. Die Sachkonten werden dabei durch den örtlichen Kontenplan der Gemeinde bestimmt, der auf dem NKF-Kontenrahmen aufbauen muss. Dadurch soll neben der Nachvollziehbarkeit der Buchungen auch die Aufstellung der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung für den gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht werden.

Bei den sachlichen Buchungen soll von der Gemeinde z. B. das Datum, der Betrag im Soll und im Haben, das Gegenkonto, der Buchungstext, die Belegnummer u. a. vermerkt werden. Die Form und die Ausgestaltung des Hauptbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Buchungen sind von der Gemeinde eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung ihres örtlich eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen.

#### **1.1.5.2.2.4 Das Anlagenbuch**

Das Anlagenbuch ist für die Gemeinde ein wichtiges Buch im Rahmen der Bewirtschaftung der gemeindlichen Vermögensgegenstände. Es ermöglicht der Gemeinde, sich jederzeit einen Überblick über den Umfang und den Wert ihres Vermögens zu machen. Im gemeindlichen Anlagenbuch werden deshalb alle Vermögensgegenstände der Gemeinde nachgewiesen. Die Zugänge und Abgänge werden dabei gesondert erfasst. Es werden jeweils noch die Abschreibungen aufgenommen, sodass sich der Buchwert der einzelnen Vermögensgegenstände zum jeweiligen Abschlussstichtag ermitteln lässt. Aus diesen Daten lässt sich dann im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses der Anlagenpiegel erstellen (vgl. § 45 GemHVO NRW).

Die Form und die Ausgestaltung des Anlagenbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Buchungen sind von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihres örtlich eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen. Sie kann darin auf aufgabenbezogene Zuordnungen vornehmen, sodass die Vermögensgegenstände entsprechend ihrer tatsächlichen Nutzung mit den gemeindlichen Produktbereichen verbunden sind. Solche Verbindungen ermöglichen die Aufstellung eines produktorientierten Leistungsbildes durch die Gemeinde, ohne dass dafür die Aufstellung einer umfassenden Teilbilanz erforderlich wird.

#### **1.1.5.2.2.5 Das Kreditorenbuch**

Im gemeindlichen Kreditorenbuch werden die Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten durch alle bei der Gemeinde eingehenden Rechnungen erfasst. Sie können z. B. Forderungen der Lieferanten darstellen. Für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Kreditorenbuch bedarf es einer Vielzahl von Angaben, z. B. den Empfänger mit seiner Bankverbindung, den Zahlungsbetrag, den Fälligkeitstermin, die Kontierung, den Grund und die Art der Forderung. Zur Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle wird dabei für jeden einzelnen Kreditor regelmäßig ein gesondertes Konto als Personenkonto ggf. auch Personensammelkonten angelegt, damit jederzeit ein Einblick in die noch bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde möglich ist.

Die Gemeinde kann aber den Zweck des Kreditorenbuches auch durch eine systematische Belegablage bis zur Abwicklung der dazugehörigen Geschäftsvorfälle erreichen (Offene-Posten-Buchführung). Bei einer solchen Buchführung sollten die offenen Posten regelmäßig mit den betroffenen Kreditorensachkonten abgestimmt werden. Die Form und die Ausgestaltung des Kreditorenbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstehenden Buchungen im Kreditorenbuch sind von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihres örtlich eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen. Es dürfte bei der Gemeinde in einer der örtlichen Technik angepassten Form zur Anwendung kommen.

#### **1.1.5.2.2.6 Das Debitorenbuch**

Für die Verwaltung der gemeindlichen Ansprüche gegenüber Dritten wird vielfach von der Gemeinde ein Debitorenbuch geführt. Dadurch kann sichergestellt werden, dass alle Ansprüche (Forderungen) der Gemeinde erfasst werden. Dieses Buch steht außerdem in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Mahnwesen und dem Vollstreckungswesen der Gemeinde, denn aufgrund der Angaben im Debitorenbuch können die gemeindlichen Forderungen eingezogen werden. Für die Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Debitorenbuch bedarf es einer Vielzahl von Angaben.

Die Gemeinde muss z. B. den Zahlungspflichtigen, den Zahlungsbetrag, den Fälligkeitstermin, die Kontierung, den Grund der Zahlung, die Art des Anspruchs buchungstechnisch erfassen. Zur Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle wird dabei für jeden einzelnen Debitor regelmäßig ein gesondertes Konto als Personenkonto ggf.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

auch Personensammelkonten angelegt, damit jederzeit ein Einblick in die noch bestehenden Forderungen der Gemeinde möglich ist.

Die Gemeinde könnte grundsätzlich die Zwecke des Debitorenbuchs auch durch eine systematische Belegablage erreichen, die bis zur Abwicklung der dazugehörigen Geschäftsvorfälle geführt wird (Offene-Posten-Buchführung). Bei einer solchen Buchführung sollten dann die offenen Posten regelmäßig mit den betroffenen Debitorensachkonten abgestimmt werden.

Die Form und die Ausgestaltung des Debitorenbuches der Gemeinde sowie die inhaltliche Darstellung der Buchungen aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen im Debitorenbuch sind von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihres eingesetzten DV-Buchführungssystems festzulegen. Das Debitorenbuch der Gemeinde dürfte in einer der örtlichen IT-Technik angepassten Form aufgestellt sein und in entsprechender Weise zur Anwendung kommen.

### **1.1.5.3 Die doppelte Buchführung**

#### **1.1.5.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Buchführung ermöglicht eine jahresbezogene Abrechnung auf der Grundlage der Haushaltspositionen und der produktorientierten Teilpläne des Haushaltsplans unter Einbeziehung des örtlichen Kontenplans. Sie soll dazu systematisch die Geschäftsvorfälle der Gemeinde mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ beim Zugang und Abgang von Gütern und Werten erfassen. Die Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle müssen dabei bezogen auf das Haushaltsjahr als Abrechnungsperiode erfolgen. Ebenso müssen die gemeindlichen Zahlungsströme jahresbezogen erfasst werden.

Das System der doppelten Buchführung kann diese Erfordernisse erfüllen, denn bei der doppelten Buchführung muss neben dem Buchungskonto auch ein Gegenkonto bestehen. Es muss zudem die Buchung zur Nachvollziehbarkeit bezeichnet und bei der Buchung muss nach Soll und Haben getrennt gebucht werden. Die doppelte Buchführung stellt ein formales und geschlossenes Buchungssystem dar, mit dem die Gemeinde die ermittelten hauswirtschaftlichen Daten zutreffend in Geldeinheiten erfasst und systematisch über Bestands-, Ergebnis- und Finanzkonten verarbeitet werden können.

Im Rahmen der doppelten Buchführung besteht eine Vielzahl von Buchungslogiken für die Buchungen auf den Konten. Bei den Bestandskonten werden z. B. die Anfangsbestände auf den Aktivkonten auf der linken Seite und auf den Passivkonten auf der rechten Seite gebucht. Auf diesen Seiten werden auch die Zugänge im Haushaltsjahr gebucht, während die Abgänge auf der Gegenseite zu buchen sind. Am Ende des Haushaltsjahres ist der Schlussbestand auf den jeweiligen Konten durch die Bildung eines Schlussbestandes in Form eines Saldos zu ermitteln. Die erforderliche Gegenbuchung ist dabei auf dem Abschlusskonto vorzunehmen.

Auf den Ergebniskonten wird immer zusammen mit einem Bestandskonto gebucht. Bei Erträgen besteht ein Zugang auf einem Aktivkonto oder ein Abgang auf einem Passivkonto, denen eine Gegenbuchung auf einem Ertragskonto folgen muss. Bei Aufwendungen ist auf einem Aufwandskonto zu buchen, denen ein Abgang auf einem Aktivkonto oder ein Zugang auf einem Passivkonto als Gegenbuchung folgen muss. Die Ergebniskonten weisen, anders als die Bestandskonten, zu Beginn des Haushaltsjahres einen Anfangsbestand auf.

Das gemeindliche Buchungssystem muss deshalb die systematische Erfassung und Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ermöglichen und dauerhaft gewährleisten. Die Gemeinde hat daher das örtliche Buchungsgeschehen so zu konzipieren, dass nach Ablauf des Haushaltsjahres ein Jahresabschluss erstellt werden kann, mit dem die ausgeführte Haushaltswirtschaft bzw. das erzielte Ergebnis aufgezeigt wird. Es wird dazu gefordert,

dass auch eine Summen- und Saldenbildung möglich ist. Insgesamt muss das Buchungsdatum sowie das Belegdatum dokumentiert und ggf. auch ein gesonderter Buchungstext erstellt werden.

### **1.1.5.3.2 Die Erfassung durch einen Buchungssatz**

Die Erfassung jedes einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfalles erfolgt durch einen Buchungssatz mit Kontobenenennung. Bei jeder Buchung müssen mindestens zwei Konten angesprochen werden, z. B. die Aktiv- oder Passivkonten als Bestandskonten oder die Aufwands- oder Ertragskonten als Ergebniskonten. Es wird dabei zuerst der Sollposten und dann der Habenposten unter Angabe des Betrages mit dem Wort „an“ verbunden, sodass auf der Sollseite und der Habenseite der gleiche Betrag verbucht wird.

Vor jeder Buchung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist daher der einzelne Buchungssatz eindeutig abzugrenzen und konkret zu bestimmen. Es gilt daher zuvor zu fragen, ob der gemeindliche Geschäftsvorfall ergebniswirksam oder ergebnisneutral zu erfassen ist. Für die von der Gemeinde durchzuführende Buchung des Geschäftsvorfalles ist zudem festzustellen, was für Konten betroffen sind und auf welchem Konto eine Sollbuchung und auf welchem Konto eine Habenbuchung vorzunehmen ist. Zusätzlich muss geklärt werden, ob ggf. auch ein Zahlungsvorgang entsteht und auf welchen Konten dieser Vorgang zu erfassen bzw. abzuwickeln ist. Vielfach wird ein Buchungssatz auch mit dem ausdrücklichen Gebrauch des Wortes „von“ eingeleitet (vgl. Beispiel 74).

**BEISPIEL:**

**Der Buchungssatz:**

Die Gemeinde hat bei der Erfassung ihrer Geschäftsvorfälle grundsätzlich den folgenden Buchungssatz zu verwenden:

Von Soll-Konto „Waren“ (10.000 Euro)            an            Haben-Konto „Verbindlichkeiten“ (10.000 Euro).

*Beispiel 74 „Der Buchungssatz“*

In diesem Zusammenhang ist zu betrachten, ob der Bestand der betroffenen gemeindlichen Bestands- oder Ergebniskonten durch die vorzunehmende Buchung erhöht oder vermindert wird. Außerdem ist von der Gemeinde zu klären, ob die Bestandszunahme oder Bestandsabnahme im „Soll“ oder im „Haben“ zu buchen ist. Unter Einbeziehung der Auswirkungen auf das Eigenkapitalkonto wären gemeindliche Aufwendungen als Eigenkapitalminderung im „Soll“ und Erträge als Eigenkapitalmehrung im „Haben“ zu buchen. Aus diesem Gesamtzusammenhang heraus ist jeweils von der Gemeinde für die einzelnen Geschäftsvorfälle der zutreffende Buchungssatz zu bilden und die örtliche Buchung entsprechend durchzuführen.

Das gemeindliche Haushaltsrecht erfordert im Zusammenhang mit dem System der doppelten Buchführung zudem von jeder Gemeinde die notwendigen Konten einzurichten. Insgesamt ist dabei ein Kontenplan aufzustellen, bei dem von der Gemeinde die Anforderungen der Bilanz, der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung, aber auch die speziellen örtlichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass der jahresbezogene Geschäftsablauf bzw. haushaltsmäßige Prozess im Haushaltsjahr durch Eröffnungs- und Abschlusskonten eingeleitet bzw. abgeschlossen wird.

### **1.1.5.4 Die Erfassung in einem Kontensystem**

#### **1.1.5.4.1 Allgemeine Zusammenhänge**

Das System der doppelten Buchführung (Doppik) ist ein in sich abgeschlossenes Kontensystem und bedingt buchnstechnisch eine systematische Erfassung des Buchungsstoffes an zweierlei „Stellen“. Es zeichnet sich dadurch aus,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

dass die einzelnen Geschäftsvorfälle auf einem Konto und auf einem Gegenkonto erfasst werden. Die Geschäftsvorfälle werden dadurch doppelt, d. h. unter einer „Soll-Position“ und einer „Haben-Position“ aufgezeichnet (Doppelbuchung). Bei dieser Buchungsform muss die Summe der im Soll gebuchten Beträge der im Haben gebuchten Summe entsprechen.

Der jahresbezogene Geschäftsablauf bzw. der Prozess wird dabei durch jährliche Eröffnungs- und Abschlusskonten eingeleitet bzw. abgeschlossen. Mit Hilfe von Fragen kann festgestellt werden, welche Konten von dem gemeindlichen Geschäftsvorfall betroffen sind, ob es sich um Ergebnis- oder Bestandskonten handelt und bei welchem Konto ein Zugang oder ein Abgang vorliegt.

Die Kenntnis über die Buchungstechniken muss grundsätzlich auch vorhanden sein, wenn die Gemeinde ihre Buchführung mithilfe der automatisierten Datenverarbeitung vornimmt (DV-Buchführung). Das System der doppelten Buchführung erfordert zudem von jeder Gemeinde einen Kontenplan aufzustellen, bei dem die haushaltsrechtlichen Vorgaben sowie die speziellen örtlichen Verhältnisse ausreichend zu berücksichtigen sind.

**1.1.5.4.2 Die Veränderungen von Posten in der Bilanz**

Bei den Buchungen der Gemeinde auf den Bestandskonten (Aktiv- und Passivkonten) werden Veränderungen von Bilanzposten der gemeindlichen Bilanz bewirkt. Dabei werden je nach ihrer Wirkung vier Arten unterschieden, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 528).

<b>DIE VERÄNDERUNGEN VON BILANZPOSTEN IN DER BILANZ</b>	
<b>VORGANG</b>	<b>WIRKUNGEN</b>
<b>Aktivtausch</b>	Bei einem Aktivtausch werden nur Konten der Aktivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z. B. Kauf von Büroausstattung mit sofortiger Bezahlung.
<b>Passivtausch</b>	Bei einem Passivtausch werden nur Konten der Passivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z. B. Ablösung einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen durch einen Kredit.
<b>Aktiv-Passiv-Mehrung</b>	Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermehrt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verlängert, z. B. Kauf eines Fahrzeuges mit dem Zahlungsziel von drei Monaten.
<b>Aktiv-Passiv-Minderung</b>	Bei einer Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermindert und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verkürzt, z. B. Bezahlung einer Lieferantenverbindlichkeit durch Überweisung vom Bankkonto.

*Abbildung 528 „Die Veränderungen von Bilanzposten in der Bilanz“*

Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde die Einrichtung von sachlichen Bestandskonten für die Aktiv- und für die Passivseite der gemeindlichen Bilanz, denn im Jahresabschluss der Gemeinde soll durch die Bilanz ein zutreffendes Bild der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage vermittelt werden. Die im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstandenen Veränderungen werden darin einbezogen. Nach den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

haushaltsrechtlichen Vorgaben ist das gemeindliche Anlagevermögen mindestens durch die in der Vorschrift benannten Bilanzposten darzustellen (vgl. Abbildung 529).

<b>DAS ANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>
<b>Finanzanlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Sondervermögen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> </ul>

*Abbildung 298 „Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Bei der Gemeinde bedarf es aber auch der Einrichtung von Bestandskonten für das gemeindliche Umlaufvermögen, die mindestens entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Bilanz eingerichtet werden sollten. Für diese Kontenbildung sind die haushaltsrechtlichen Vorgaben zu beachten (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Das gemeindliche Umlaufvermögen ist daher mindestens durch die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift benannten Bilanzposten darzustellen (vgl. Abbildung 530).

<b>DAS UMLAUFVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Vorräte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</li> <li>- Geleistete Anzahlungen</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DAS UMLAUFVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</li> <li>- Gebühren</li> <li>- Beiträge</li> <li>- Steuern</li> <li>- Forderungen aus Transferleistungen</li> <li>- Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen</li> </ul>
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- gegenüber dem privaten Bereich</li> <li>- gegenüber dem öffentlichen Bereich</li> <li>- gegen verbundene Unternehmen</li> <li>- gegen Beteiligungen</li> <li>- gegen Sondervermögen</li> </ul>
<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Liquide Mittel</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 530 „Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Bei der Gemeinde bedarf es zudem noch der Einrichtung von besonderen Bestandskonten für die Passivseite der gemeindlichen Bilanz, die mindestens entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Bilanz eingerichtet werden sollen. Für diese Kontenbildung sind die haushaltsrechtlichen Vorgaben zu beachten (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist daher mindestens durch die in der Vorschrift benannten Bilanzposten darzustellen (vgl. Abbildung 531).

<b>DIE PASSIVSEITE IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Eigenkapital</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Allgemeine Rücklage</li> <li>- Sonderrücklagen</li> <li>- Ausgleichsrücklage</li> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul>
<b>Sonderposten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sonderposten für Zuwendungen</li> <li>- Sonderposten für Beiträge</li> <li>- Sonderposten für den Gebührenaussgleich</li> <li>- Sonstige Sonderposten</li> </ul>
<b>Rückstellungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionsrückstellungen</li> <li>- Rückstellungen für Deponien und Altlasten</li> <li>- Instandhaltungsrückstellungen</li> <li>- Sonstige Rückstellungen nach § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE PASSIVSEITE IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Verbindlichkeiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anleihen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen               <ul style="list-style-type: none"> <li>- von verbundenen Unternehmen</li> <li>- von Beteiligungen</li> <li>- von Sondervermögen</li> <li>- vom öffentlichen Bereich</li> <li>- vom privaten Kreditmarkt</li> </ul> </li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</li> <li>- Sonstige Verbindlichkeiten</li> </ul>
<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 531 „Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz“*

**1.1.5.4.3 Die Erfassung für die Ergebnisrechnung**

Für die Erfassung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen müssen zu dem bilanziellen Bestandskonto „Eigenkapital“ eine Vielzahl von „Ergebniskonten“ als Unterkonten des „Eigenkapitalkontos“ gebildet werden, denn üblicherweise wird für die gemeindlichen Ergebnisbuchungen nicht unmittelbar das Eigenkapitalkonto benutzt. Nach dem System der doppelten Buchführung sind die Erträge als Eigenkapitalmehrungen im „Haben“ und die Aufwendungen als Eigenkapitalminderungen im „Soll“ zu buchen.

Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde die Einrichtung einer Vielzahl von sachlichen Ertrags- und Aufwandskonten. Diese gemeindlichen Ergebniskonten müssen nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Haushaltspositionen im Ergebnisplan von der Gemeinde mindestens entsprechend eingerichtet werden (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Erträge und Aufwendungen sind mindestens nach den vorgegebenen Arten unter den Haushaltspositionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

Die Gemeinde kann über die Konten nach den Ertrags- und Aufwandsarten hinaus noch weitere Ergebniskonten unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse einrichten. Sie hat dabei zu beachten, dass im gemeindlichen Jahresabschluss durch die Ergebnisrechnung ein zutreffendes Ergebnis aus den im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstandenen Aufwendungen und den erzielten Erträgen für das abgelaufene Haushaltsjahr gezeigt werden muss. Diese Sachlage erfordert, dass bei der Gemeinde die Zuordnung zu den Konten ausgehend vom NKF-Kontenrahmen gewährleistet sein müssen, um die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen zu buchen (vgl. Abbildung 532).

<b>DIE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN IN DER ERGEBNISRECHNUNG</b>		
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 401 Realsteuern</li> <li>- 402 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern</li> <li>- 403 Sonstige Gemeindesteuern</li> </ul>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN IN DER ERGEBNISRECHNUNG</b>		
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- 404 Steuerähnliche Erträge</li> <li>- 405 Ausgleichsleistungen</li> </ul>
	- Zuwendungen und allgemeine Umlagen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 411 Schlüsselzuweisungen</li> <li>- 412 Bedarfszuweisungen</li> <li>- 413 Sonstige allgem. Zuweisungen</li> <li>- 414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</li> <li>- 416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen</li> <li>- 418 Allgemeine Umlagen</li> </ul>
	- Sonstige Transfererträge	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 421 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen</li> <li>- 422 Ersatz von sozialen Leistungen Innerhalb von Einrichtungen</li> <li>- 423 Schuldendiensthilfen</li> <li>- 429 Andere sonstige Transfererträge</li> </ul>
	- Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 431 Verwaltungsgebühren</li> <li>- 432 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte</li> <li>- 436 Zweckgebundene Abgaben</li> <li>- 437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge</li> <li>- 438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich</li> </ul>
	- Privatrechtliche Leistungsentgelte	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 441 Mieten und Pachten</li> <li>- 442 Erträge aus Verkauf</li> <li>- 446 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- 449 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligung</li> </ul>
	- Kostenerstattungen und Kostenumlagen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 448 Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> </ul>
	- Sonstige ordentliche Erträge	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 451 Konzessionsabgaben</li> <li>- 452 Erstattungen von Steuern</li> <li>- 454 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen</li> <li>- 455 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- 456 Weitere sonstige Erträge</li> <li>- 457 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten</li> <li>- 458 Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge</li> <li>- 459 Andere sonstige ordentliche Erträge</li> </ul>
	- Aktivierte Eigenleistungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 471 Aktivierte Eigenleistungen</li> </ul>
	- Bestandsveränderungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 472 Bestandsveränderungen</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN IN DER ERGEBNISRECHNUNG</b>		
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
	außerdem - Finanzerträge	- 461 Zinserträge - 465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen - 469 Sonstige Finanzerträge
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	- Personalaufwendungen	- 501 Dienstbezüge - 502 Beiträge zu Versorgungskassen - 503 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung - 504 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte - 505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte - 506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte
	- Versorgungsaufwendungen	- 511 Versorgungsbezüge - 512 Beiträge zu Versorgungskassen - 513 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung - 514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger - 515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger - 516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger
	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	- 521 Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens - 523 Erstattungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit - 524 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens - 525 Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens - 527 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen - 528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen - 529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen
	- Bilanzielle Abschreibungen	- 571 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen - 572 Abschreibungen auf Finanzanlagen - 573 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen
	- Transferaufwendungen	- 531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN IN DER ERGEBNISRECHNUNG</b>		
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- 532 Schuldendiensthilfen</li> <li>- 533 Sozialtransferaufwendungen</li> <li>- 534 Steuerbeteiligungen</li> <li>- 535 Allgemeine Zuweisungen</li> <li>- 537 Allgemeine Umlagen</li> <li>- 539 Sonstige Transferaufwendungen</li> </ul>
	- Sonstige ordentliche Aufwendungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 541 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen</li> <li>- 542 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten</li> <li>- 543 Geschäftsaufwendungen</li> <li>- 544 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle</li> <li>- 546 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</li> <li>- 547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen</li> <li>- 548 Besondere ordentliche Aufwendungen</li> <li>- 549 Weitere sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul>
	außerdem - Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 551 Zinsaufwendungen</li> <li>- 559 Sonstige Finanzaufwendungen</li> </ul>
<b>Außerordentliche Erträge</b>	- Außerordentliche Erträge	- 491 Außerordentliche Erträge
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>	- Außerordentliche Aufwendungen	- 591 Außerordentliche Aufwendungen

*Abbildung 532 „Die Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung“*

#### **1.1.5.4.4 Die Erfassung für die Finanzrechnung**

##### **1.1.5.4.4.1 Die Zahlungen der „laufenden Verwaltungstätigkeit“**

Die Einrichtung von Finanzrechnungskonten als Unterkonten des Finanzmittelkontos „Liquide Mittel“ der Bilanz ist von der Gemeinde entsprechend der Ergebnisrechnung vorzunehmen, wenn die Finanzrechnung in den doppelten Verbund integriert wird (vgl. § 39 i. V. m. § 3 GemHVO NRW). Im Rahmen der Buchungen gemeindlicher Geschäftsvorfälle wird dann in der klassischen Weise doppisch gebucht, sodass die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen immer gegen das Bestandskonto „Bank“ oder andere Zahlungsmittelkonten, z. B. „Kasse“, gebucht werden, wenn die Zahlungen tatsächlich kassenwirksam geworden sind.

Die Informationen über die jeweils **betroffene** Finanzposition werden bei der DV-Buchführung dem Buchungssatz systematisch durch eine Zusatzkontierung mitgegeben. Die gemeindlichen Zahlungskonten sind mindestens nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben einzurichten (vgl. § 3 Absatz 1 GemHVO NRW). Darauf aufbauend verdeutlicht die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ für einen Teil der Geschäftstätigkeit der Gemeinde, dass die örtli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

chen Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen im Haushaltsjahr erledigt werden und diese Tätigkeiten regelmäßig nicht vermögenswirksam sind. Die in haushaltsrechtlichen Vorschrift aufgeführten Zahlungsarten müssen mindestens gesondert erfasst werden (vgl. Abbildung 533).

<b>DIE EIN- UND AUSZAHLUNGEN DER LAUFENDEN VERWALTUNGSTÄTIGKEIT</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	- Steuern und ähnliche Abgaben	- 601 Realsteuern - 602 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern - 603 Sonstige Gemeindesteuern - 604 Steuerähnliche Einzahlungen - 605 Ausgleichsleistungen
	- Zuwendungen und allgemeine Umlagen	- 611 Schlüsselzuweisungen - 612 Bedarfszuweisungen - 613 Sonstige allgem. Zuweisungen - 614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke - 618 Allgemeine Umlagen
	- Sonstige Transfereinzahlungen	- 621 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen - 622 Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen - 623 Schuldendiensthilfen - 629 Andere sonstige Transfer-einzahlungen
	- Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	- 631 Verwaltungsgebühren - 632 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte - 636 Zweckgebundene Abgaben
	- Privatrechtliche Leistungsentgelte	- 641 Mieten und Pachten - 642 Einzahlungen aus Verkauf - 646 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte - 649 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligung
	- Kostenerstattungen und Kostenumlagen	- 648 Einzahlungen aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen
	- Sonstige Einzahlungen	- 651 Konzessionsabgaben - 652 Einzahlungen aus Steuern - 656 Besondere Einzahlungen - 659 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
	- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	- 661 Zinseinzahlungen - 665 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen - 669 Sonstige Finanzeinzahlungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE EIN- UND AUSZAHLUNGEN DER LAUFENDEN VERWALTUNGSTÄTIGKEIT</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	- Personalauszahlungen	- 701 Dienstbezüge - 702 Beiträge zu Versorgungskassen - 703 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung - 704 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
	- Versorgungsauszahlungen	- 711 Versorgungsbezüge - 712 Beiträge zu Versorgungskassen - 713 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung - 714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger.
	- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	- 721 Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens - 723 Erstattungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit - 724 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens - 725 Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens - 727 Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen - 728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen - 729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen
	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	- 751 Zinsauszahlungen - 759 Sonstige Finanzauszahlungen
	- Transferauszahlungen	- 731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke - 732 Schuldendiensthilfen - 733 Sozialtransferauszahlungen - 734 Steuerbeteiligungen - 735 Allgemeine Zuweisungen - 737 Allgemeine Umlagen - 739 Sonstige Transferauszahlungen
	- Sonstige Auszahlungen	- 741 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen - 742 Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten - 743 Geschäftsauszahlungen - 744 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle - 746 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen - 748 Besondere Auszahlungen - 749 Weitere sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit

*Abbildung 533 „Die Ein- und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die Gemeindeverwaltung ist gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als „eigenständiger“ Treuhänder tätig, der im eigenen Namen über seine Geschäftstätigkeiten entscheiden kann. Die Gemeinde hat vielmehr bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen, der durch den Rat der Gemeinde für das Haushaltsjahr in Form des aufgestellten Haushaltsplans konkretisiert wird.

**1.1.5.4.4.2 Die Zahlungen der „Investitionstätigkeit“**

Von einer Investitionstätigkeit der Gemeinde ist auszugehen, wenn z. B. Sachanlagen oder Finanzanlagen für die örtliche Aufgabenerfüllung erworben oder veräußert werden. Die Zahlungen aus dieser Tätigkeit im Haushaltsjahr sind dann in der gemeindlichen Finanzrechnung nach ihren Arten unter den dafür vorgesehenen Haushaltspositionen nachzuweisen (vgl. Abbildung 534).

<b>DIE EIN- UND AUSZAHLUNGEN DER INVESTITIONSTÄTIGKEIT</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen</li> <li>- Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen</li>   <li>- Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- Beiträge und ähnliche Entgelte</li>   <li>- Sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 681 Investitionszuwendungen</li> <li>- 682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- 683 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen</li> <li>- 684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen</li> <li>- 688 Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten</li> <li>- 685 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen</li> <li>- 686 Rückflüsse von Ausleihungen</li> <li>- 689 Sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- Auszahlungen für Baumaßnahmen</li> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen</li> <li>- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen</li> <li>- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen</li> <li>- Sonstige Investitionsauszahlungen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</li> <li>- 785 Auszahlungen für Baumaßnahmen</li> <li>- 783 Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen</li> <li>- 784 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen</li> <li>- 786 Gewährung von Ausleihungen</li> <li>- 781 Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen</li> <li>- 789 Sonstige Investitionseinzahlungen</li> </ul>

*Abbildung 534 „Die Ein- und Auszahlungen der Investitionstätigkeit“*

**1.1.5.4.4.3 Die Zahlungen der „Finanzierungstätigkeit“**

Als gemeindliche Finanzierungstätigkeit sind die zahlungswirksamen Aktivitäten der Gemeinde anzusehen, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Verbindlichkeiten der Gemeinde auswirken. Im Zahlungsbereich „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ werden vorrangig die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen sowie die Auszahlungen für deren Tilgung ausgewiesen (vgl. § 86 GO NRW). Unter Berücksichtigung des von der Gemeinde anzuwendenden Bruttoprinzip sind auch andere Darlehensformen, ggf. getrennt voneinander, in der Ergebnisrechnung auszuweisen (vgl. Abbildung 535).

<b>DIE EIN- UND AUSZAHLUNGEN DER FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT</b>		
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>	<b>DAZUGEHÖRIGE KONTENARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen</li> <li>- Einzahlungen aus der Rückzahlung gewährter Darlehen (als Ausleiherung jedoch unter der Investitionstätigkeit)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 691 Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen</li> <li>- 692 Einzahlungen aus Krediten für Investitionen</li> <li>- 693 Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- 695 Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen (ohne Ausleihungen)</li> </ul>
<b>Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen</li> <li>- Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen (als Ausleiherung unter der Investitionstätigkeit)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 791 Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen</li> <li>- 792 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen</li> <li>- 793 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- 794 Auszahlungen für die Tilgung von sonstigen Wertpapier-schulden</li> <li>- 795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)</li> </ul>

*Abbildung 535 „Die Ein- und Auszahlungen der Finanzierungstätigkeit“*

Diese vielfältigen Gegebenheiten und Vorgaben für das örtliche Buchungsgeschehen erfordern von der Gemeinde die Einrichtung einer Vielzahl von sachlichen Einzahlungs- und Auszahlungskonten. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass im gemeindlichen Jahresabschluss durch die Finanzrechnung der Gemeinde ein zutreffender Nachweis über die im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geleisteten Auszahlungen und den eingegangenen Einzahlungen geführt werden muss.

**1.1.5.5 Die produktbezogene Erfassung**

Das NKF hat mit der Output- bzw. Produktorientierung der Gemeinde die Möglichkeit eröffnet, das örtliche Buchungsgeschehen so zu gestalten, dass Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse und Leistungen getroffen werden können. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) im Haushaltsplan erleichtert dabei die wirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Der Ressourcenorientierung kann die Gemeinde dadurch ausreichend Rechnung tragen und die Aufgabenerfüllung verständlicher werden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 27 GemHVO NRW**

Die haushaltsmäßige Produktorientierung verlangt dabei von der Gemeinde eine systematische Gliederung der örtlich gebildeten Produkte unter Einbeziehung des NKF-Produktrahmens (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Berücksichtigung der gemeindlichen Produkte im Buchungsgeschehen der Gemeinde erfordert gesonderte Konten in Form von Produktsachkonten. Diese Konten stellen eine Kombination aus einem Produkt und einem Sachkonto dar.

Bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall bzw. Buchungsvorgang müssen dann sowohl ein gemeindliches Produktsachkonto als auch ein Ergebniskonto und ein Zahlungskonto angesprochen werden. Daraus entstehen zwei Ebenen für die Erfassung und Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle für das Haushaltsjahr. Einerseits erfolgt die Buchung auf Ergebnis- oder Bestandskonten und andererseits, abhängig von den örtlich gebildeten Produkten, auf den Produktsachkonten der Gemeinde. Dem führenden Produktsachkonto wird dabei i. d. R. nicht nur ein einziges Ergebniskonto oder Zahlungskonto zugeordnet.

Bei der Gemeinde müssen grundsätzlich Anknüpfungen an alle gemeindlichen Konten bestehen, auf denen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen, jeweils nach Arten, sachlich zutreffend und bezogen auf das jeweilige Produkt erfasst werden. Aus den Produktsachkonten lassen sich dann im gemeindlichen Jahresabschluss die Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen sachgerecht entwickeln.

Die Erfassung auf der gesonderten Ebene der Produktsachkonten ist sachlich erforderlich, denn die Bücher der Gemeinde müssen auch Auswertungen nach der gemeindlichen Haushaltsgliederung zulassen. Mit dieser leistungsbezogenen und aufgabenorientierten bezogenen Erfassung der Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde soll auch das gemeindliche Berichtswesen unterstützt werden.

### **1.1.6 Die haushaltswirtschaftlichen Grundsätze**

#### **1.1.6.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

##### **1.1.6.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ausdrücklich in einen Zusammenhang mit den Vorschriften über die Buchführung der Gemeinde gestellt. Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem und stehen dabei nicht über dem Gesetz. Für den gemeindlichen Bereich sind die GoB als unbestimmte Rechtsbegriffe im Rahmen der Gemeindeordnung und unter Beachtung von Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschriften anzuwenden.

Gleichwohl stellen die GoB keine Gesetzeslücke dar. Sie sind vielmehr ein gewünschter und wichtiger Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse und sollen dazu dienen, die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften zu verstärken und zu vervollständigen. Die GoB sollen außerdem sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten der Gemeinde verschaffen kann.

Haushaltsrechtlich ist nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können. Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabschluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann.

Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB ausdrücklich zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da nicht alle bilanzierungsfähigen und bilanzierungspflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Grundsätze



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

detailliert geregelt werden können. Die GoB stehen daher in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Finanzbuchhaltung der Gemeinde.

Durch die GoB wird der Gemeinde jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ermöglicht und die gemeindlichen Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nachverfolgen lassen.

Die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung ist dabei zu berücksichtigen. Ein wichtiger und wesentlicher Ansatz ist aber auch, dass dem Dritten ein qualifizierter Einblick in die wirtschaftliche Lage der Gemeinde möglich sein muss. Durch die GoB sollen aber auch Manipulationsmöglichkeiten bei den Buchungen der Gemeinde verhindert werden. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung 536).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind in der Buchführung alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen zählt auch dazu.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Nach diesem Grundsatz müssen die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen des Rechnungswesens für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen. Entsprechend werden der Gemeinde gesetzliche Fristen vorgegeben.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Nach diesem Grundsatz muss das Rechnungswesen die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen, die im Rahmen von gemeindlichen Jahresabschlüssen entstehen können, sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist im gemeindlichen Jahresabschluss über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Gemeinde eine sachgerechte Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 536 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Im NKF stellen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung besonders wichtige Regeln dar, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts entsprechende Buchführung durch die Gemeinden gewährleistet wird und ein gemeindlicher Jahresabschluss sowie ein gemeindlicher Gesamtabschluss zutreffend aufgestellt werden können (vgl. §§ 95 und 116 **GO** NRW).

Bei der Klärung der Frage, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss der Gemeinde ordnungsgemäß sind, können die GoB als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Die GoB bieten für die Gemeinde einen anwendbaren Rahmen, innerhalb dessen über die gemeindlichen Sachverhalte haushaltswirtschaftlich entschieden und örtliche Sachverhalte geregelt werden können, sofern keine ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Vorgaben bestehen.

#### **1.1.6.1.2 Der Begriff „Ordnungsmäßig“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da nicht alle bilanzierungsfähigen und bilanzierungspflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Grundsätze detailliert für die Gemeinde geregelt werden können. Die GoB stehen daher in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Abschlüssen sowie der Finanzbuchhaltung der Gemeinde. Sie erfordern ein zutreffendes wirtschaftliches Handeln der Gemeinde.

Mit den GoB soll auch eine zutreffende Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse der Gemeinde erreicht werden, damit zielbezogen ein Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ermöglicht wird. Die Verwendung des Begriffs „ordnungsmäßig“ im Rahmen der GoB unterstützt und symbolisiert, dass die von der Gemeinde anzuwendenden Grundsätze eigenständig sind. Sie wurden nicht aufgrund der haushaltsrechtlichen Regelungen als Ordnungsrahmen gebildet.

Die Grundsätze sollen die Einhaltung des Rahmens der Ordnungsmäßigkeit bewirken. Mit der Verwendung des Begriffs „ordnungsmäßig“ statt „ordnungsgemäß“ wird daher für die Gemeinde ausdrücklich klargestellt, dass nicht ordnungsrechtliche Bedingungen im Verwaltungshandeln der Gemeinde gesichert werden sollen. Beide Begriffe stellen zwar besondere Maßgaben für die Gemeinde dar, jedoch ermöglicht das weitreichende System der Grundsätze als unbestimmte Rechtsbegriffe, ein eigenverantwortliches Handeln der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung und ihrer eigenständigen Haushaltswirtschaft.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dienen diesen Zwecken. Sie sind sowohl von der Gemeindeverwaltung als auch von den Betrieben der Gemeinde zu beachten. Die rein sprachliche Betrachtung des Begriffs

„ordnungsmäßig“ ist dabei von nachrangiger Natur. Sie beeinträchtigt nicht die Eignung der GoB und ihre haushaltswirtschaftliche Anwendung. Sie stellt aber auch heraus, dass die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten von ihrer Aufgabenstellung her nicht der „Hoheitsverwaltung“ der Gemeinde zuzurechnen sind.

### 1.1.6.2 Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit

Für das Wesen der Gemeinde ist bedeutsam, dass die Gemeinde in Verantwortung für die zukünftigen Generationen handeln muss (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). In der Gemeindeordnung ist deshalb ausdrücklich bestimmt worden „Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben“ (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW).

Durch diese beiden Grundsätze muss die Gemeinde ihr Konzept der Generationengerechtigkeit mit der Sicherstellung der Erfüllung und Finanzierung künftiger Aufgaben verknüpfen und dabei auch den demografischen Wandel berücksichtigen. Die Gemeinde muss daher im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft entsprechend verantwortlich handeln (vgl. Abbildung 537).

<b>DER GRUNDSATZ „INTERGENERATIVE GERECHTIGKEIT“</b>	
<b>Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit</b>	§ 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW

*Abbildung 537 „Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“*

Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit hat daher innerhalb der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze eine besondere Bedeutung. Die Gemeinde hat danach bei ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln nicht nur die heutigen Gegebenheiten zu beachten, sondern muss beachten, dass die künftigen Generationen noch handeln können und nicht unnötig belastet werden.

Die Gemeinde hat deshalb im Rahmen der Abwicklung ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft ständig zu beurteilen, in welchem Umfang künftige Generationen von den Auswirkungen gegenwärtiger gemeindliche Haushaltspolitik nachteilig betroffen sein können und welche Leistungskraft der Gemeinde künftig noch vorhanden sein wird, um die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu gewährleisten. Die Beurteilung der Einhaltung des Grundsatzes ist auch unter Beachtung der Vorgabe des jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleichs vorzunehmen.

Die Sicherstellung der Generationengerechtigkeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Ergebnisplan sowie in der Ergebnisrechnung widerspiegeln. Diese Ergebnisse können als Saldo aus den ordentlichen Erträgen und den Finanzerträgen (Ressourcenaufkommen) sowie den ordentlichen Aufwendungen und den Finanzaufwendungen (Ressourcenverbrauch) eine Messgröße dafür darstellen, ob und in welchem Umfang auf Kosten künftiger Generationen gewirtschaftet wird.

Die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten aus der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr und in künftigen Jahren ist unter Beachtung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit für die gemeindliche Haushaltswirtschaft von erheblicher Relevanz. Die Gewährleistung von ausreichenden Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen erfordert von der Gemeinde auch, die Tragfähigkeit der gemeindlichen Finanzen dauerhaft und dadurch auch für die künftige Haushaltswirtschaft sicherzustellen.

Die Notwendigkeit ausreichender Handlungsmöglichkeiten für die Zukunft beinhaltet auch, dass die Gemeinde keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen darf. Die Einhaltung des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit ist daher abhängig von den Entscheidungen, die von der Gemeinde ständig vor

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Ort zu treffen sind. Mit einer sachgerechten und vollständigen gemeindlichen Buchführung kann von der Gemeinde darüber ein Nachweis erbracht und eine Dokumentation für die Zukunft geschaffen werden.

**1.1.6.3 Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze**

In den haushaltsrechtlichen Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung sind viele Grundsätze zur gemeindlichen Buchführung und zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft konkretisiert worden, deren Beachtung sich im Jahresabschluss sowie im Gesamtabschluss der Gemeinde widerspiegelt. Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 538).

<b>WICHTIGE GESETZLICH BESTIMMTE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BUCHFÜHRUNG</b>	
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	§ 27 Absatz 1, § 41 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Buchführungswahrheit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Übersichtlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	§ 96, § 116 GO NRW, § 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	§ 27 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	§ 91 Absatz 1 GO NRW, § 27 Absatz 1 und 2, § 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Belegprinzip</b>	§ 27 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BILANZ (JAHRESABSCHLUSS)</b>	
<b>Aktivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Passivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5, § 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzierungswahrheit</b>	§ 95, § 116 GO NRW
<b>Stichtagsprinzip</b>	§ 95 Absatz 1, § 116 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE GESETZLICH BESTIMMTE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Einzelbewertung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW, § 32 Absatz 1 Nummer 3, § 35 Absatz 7 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz des Saldierungsverbots</b>	§ 41 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW
<b>GRUNDSÄTZE ZUM GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises</b>	§ 49 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises</b>	§ 116 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz der Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen</b>	§ 50 GemHVO NRW i. V. m. § 303 HGB
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	§ 116 Absatz 3 GO NRW

*Abbildung 538 „Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“*

**1.1.6.4 Weitere wichtige Grundsätze**

Neben den GoB, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln, sind weitere wichtige Grundsätze entwickelt worden. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und über die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Die weiteren wichtigen Grundsätze, die auch bei der Gemeinde zur Anwendung kommen sollen, werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 539).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>WEITERE WICHTIGE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>ZWECKE UND INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung wurden zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt und umfassen im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i. V. m. § 28 und 29 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z. B. § 41 bis 43 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u. a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung (vgl. § 116 GO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.
<b>Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff</b>	Die Grundsätze sind aus steuerrechtlicher Sicht entwickelt worden, weil die von Steuerpflichtigen zu führenden Bücher und Aufzeichnungen zunehmend in elektronischer Form geführt und die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in elektronischer Form aufbewahrt werden.

*Abbildung 539 „Weitere wichtige Grundsätze“*

Durch die Grundsätze sollen außerdem Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, damit dem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz-(gesamt)-lage der Gemeinde möglich ist. Die Auslegung dieser Grundsätze durch Rechtsprechung und Literatur sorgt für deren Weiterentwicklung. Die Grundsätze werden dann weiterentwickelt, wenn dafür aus neuen Sachverhalten heraus ein allgemeines Erfordernis besteht. Diese Weiterentwicklung trägt daher auch zu einer dynamischen Anpassung der haushaltsrechtlichen Vorschriften bei. Die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen werden dabei berücksichtigt.

#### **1.1.6.5 Die sachgerechte Anwendung der GoB**

Die sachgerechte Anwendung der GoB unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag. Durch eine Orientierung der örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ und der Gliederungsvorschriften für die gemeindliche Bilanz kann der Jahresabschluss zur Informationsvermittlung der Gemeinde beitragen (vgl. § 41 GemHVO NRW).

Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei auch die Grundsätze weiter aus. Zur Auslegung der GoB sind i. d. R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Als GoB ist jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung der Grundsätze nicht zu beeinträchtigen.

Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des gemeindlichen Rechnungswesens können z. B. die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch im gemeindlichen Haushaltsrecht eine entsprechende Anwendung finden. Die grundsätzliche Übereinstimmung des Rechnungszwecks ist darauf zurückzuführen, dass auch im gemeindlichen Bereich das Verhältnis zwischen der Gemeinde als Rechnungslegende und den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Rechnungslegungsadressaten eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, weil die Gemeinde das Vermögen ihrer Bürger wie ein Beauftragter treuhänderisch verwaltet.

Aus dieser Aufgabe lassen sich Rahmegrundsätze für die gemeindliche Buchführung ableiten, die für die Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde sowie deren Sicherung gegen Verlust und Verfälschung gelten und die materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sicherstellen sollen. Die Gemeinde hat die GoB wegen der Weiterentwicklung des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz grundsätzlich nicht in anderer Form anzuwenden, z. B. das Realisationsprinzip. Es ist zu berücksichtigen, dass die haushaltsrechtlichen Vorschriften die Anwendung der GoB für die Gemeinde vielfach konkret vorgeben und die GoB nicht durch Vorschriften des HGB auszufüllen sind.

Die Grundsätze können für die Gemeinde auch noch näher durch das Land bestimmt werden und zum Inhalt haushaltsmäßig relevanter rechtlicher Regelungen gemacht bzw. kodifiziert werden. Solche Regelungen stellen dann besondere haushaltsmäßige Vorgaben für die Gemeinde dar, z. B. in Form von Haushaltsgrundsätzen. Derartige Festlegungen haben dann für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde einen Vorrang vor den weiteren allgemeinen Grundsätzen.

### **1.1.6.6 Die steuerrechtlichen GoBD**

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, aus denen eine Steuerpflicht für die Gemeinde entsteht, werden der Besteuerung die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen zugrunde gelegt, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen (vgl. § 158 AO). Aufgrund der zunehmenden Abwicklung betrieblicher Geschäftsabläufe einschließlich ihrer Aufzeichnung in Büchern sowie deren Aufbewahrung unter der Nutzung geeigneter Informations- und Kommunikationstechnik hat die Finanzverwaltung veranlasst, neue „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ zu veröffentlichen.

Ausgehend von den AO binden die Vorgaben die Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung (vgl. §§ 140 ff. AO). Sie stehen in ihrer Fassung als Grundsätze für steuerrechtliche Gegebenheiten nicht nur im Zusammenhang mit den einschlägigen Vorschriften der AO. Sie sollen auch bewirken, dass im Rahmen steuerrechtlicher Prüfungen die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der betrieblichen Geschäftsvorfälle verbessert werden, ohne dass gleichzeitig und insgesamt konkret für den Einzelfall festgelegt wird, welche Aufzeichnungen vom Steuerpflichtigen vorzunehmen und welche Unterlagen in welcher Form aufzubewahren sind.

Die von der Gemeinde anzuwendenden Vorgaben sind auch für steuerrechtliche Angelegenheiten der Gemeinde nicht unbeachtlich, denn wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen (vgl. § 140 AO). Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten können sich aber auch aus einzelnen Steuergesetzen ergeben.

Die steuerrechtlichen GoBD sind deshalb von der Gemeinde bei den Geschäftsvorfällen zu beachten, durch die sich steuerrechtliche Auswirkungen auf die Gemeinde ergeben, nicht nur aufgrund von Geschäftsvorfällen eines Betriebes gewerblicher Art, sondern besonders relevant sind gemeindliche Geschäftsvorfälle, durch die eine Umsatzsteuerpflicht für die Gemeinde ausgelöst wird. Wichtig ist z. B. die besondere Vorgabe für die Mitwirkungspflichten der Gemeinde als Steuerpflichtige (vgl. § 90 AO).

Die GoBD ersetzen aber nicht die haushaltsrechtlichen Grundsätze für die Gemeinde, auch dann nicht, wenn die Grundsätze nicht kodifiziert wurden und daher kein originäres Haushaltsrecht darstellen. Sie ersetzen aber auch nicht die nicht kodifizierten GoB und GoBS oder machen diese Vorgaben für die gemeindliche Haushaltswirtschaft entbehrlich. Der unmittelbare Bezug der GoBD zu den Vorschriften der AO verstärkt die ausschließliche steuerrechtliche Relevanz. Sie kann unabhängig gemeindlichen Haushaltsrecht wegen umsatzsteuerrechtlicher Zwecke zu weiteren Angaben führen, z. B. Rechnungsangaben (vgl. §§ 14 und 14 a UStG und 33 UStDV).

## **1.2 Zu Satz 2 (Auswertungen aus den Büchern):**

### **1.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Finanzbuchhaltung jeweils für ein Haushaltsjahr die haushaltswirtschaftlich notwendigen Bücher führen. Die dafür sachlich geordnete Zusammenstellung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung wird regelmäßig als „Hauptbuch“ bezeichnet. Unter der zeitlich geordneten Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle für den Jahreszeitraum wird das „Grundbuch“ verstanden. Die Gemeinde kann dazu noch weitere Nebenbücher entsprechend ihrem örtlichen Bedarf führen, z. B. ein Kassenbuch für die Zahlungsabwicklung sowie ein Anlagenbuch.

Die Gemeinde hat unter Beachtung der GoB und Berücksichtigung ihrer DV-Buchführung eigenverantwortlich zu entscheiden, welche Bücher in welcher Form örtlich geführt werden. Die örtlichen Bücher müssen von der Gemeinde so gestaltet werden, dass ein Überblick über die Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr möglich ist und die



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Kontenführung sowie des Buchungsgeschehens gewährleistet wird. Aus den gemeindlichen Büchern müssen die haushaltsrechtlich vorgesehenen Auswertungen möglich sein, z. B. nach der Haushaltsgliederung und nach der sachlichen Ordnung sowie nach der zeitlichen Ordnung.

Derartige Auswertungen müssen auch dann möglich sein, wenn die Gemeinde ihre Buchführung mithilfe einer automatisierten Datenverarbeitung durchführt (DV-Buchführung). In diesen Fällen ist die Auswertbarkeit von den technischen Möglichkeiten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung abhängig, die der Gemeinde zur Verfügung stehen (maschinelle Auswertbarkeit). Insgesamt sind die haushaltsrechtlichen Vorgaben so allgemein gefasst worden, dass daraus ein Rahmen und keine unververtretbaren Einschränkungen für die Gemeinde bei der Gestaltung ihrer Finanzbuchhaltung entstehen.

### 1.2.2 Nach der Haushaltsgliederung

Im NKF liegt die zeitgemäße Gliederung des jährlichen Haushaltsplans in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Es wird ihr das Recht eingeräumt, ihren Haushaltsplan eigenverantwortlich in produktorientierte Teilpläne nach den örtlichen Bedürfnissen zu untergliedern (vgl. § 4 Absatz 2 GemHVO NRW). Dabei müssen jedoch die haushaltsrechtlich bestimmten 17 Produktbereiche die Ausgangsbasis für die örtliche Gestaltung der gemeindlichen Teilpläne darstellen und im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sein.

Auf dieser Basis sieht die Vorschrift vor, dass die Bücher der Finanzbuchhaltung auch sachliche Auswertungen nach der von der Gemeinde gewählten Haushaltsgliederung zulassen müssen. Der Rahmen für die Bildung von gemeindlichen Teilplänen wird daher nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 540).

<b>DIE BILDUNG VON PRODUKTORIENTIERTEN TEILPLÄNEN</b>	
1.	Örtliche Teilpläne nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte.
2.	Örtliche Teilpläne nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens Summenangaben aus den Teilplänen auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche.
3.	Örtliche Teilpläne nach Produkten mit mindestens Summenangaben aus den Teilplänen auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche.
4.	Örtliche Teilpläne nach den örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit Summenangaben aus den Teilplänen auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche.

*Abbildung 540 „Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“*

In den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans sollen das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch aufgabenbezogen erkennbar gemacht werden. Die Erträge und Aufwendungen müssen daher haushaltsjahrbezogen den produktorientierten Teilen des gemeindlichen Haushalts zurechenbar sein und im Teilergebnisplan veranschlagt werden.

In den Teilfinanzplänen müssen mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde veranschlagt sein. Die Auswertungen nach der örtlichen Haushaltsgliederung ermöglichen Auswertungen, mit deren Hilfe die produktorientierte Steuerung der Gemeinde unterstützt sowie die Aufstellung der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Teilrechnungen als Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses erleichtert wird (vgl. §§ 37 bis 40 GemHVO NRW).

### **1.2.3 Nach der sachlichen Ordnung**

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung der Gemeinde erfordert neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher die Anwendung eines Kontenplans, der auf dem allgemeinen NKF-Kontenrahmen aufbaut. Der NKF-Kontenrahmen stellt ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die Gemeinde dar und spiegelt das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. Er erleichtert die Aufstellung eines systematischen örtlich ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde.

Durch die im Kontenplan der Gemeinde aufgeführten Sachkonten wird die sachliche oder systematische Ordnung der gemeindlichen Buchungen im Haushaltsjahr gesichert. Bei den gemeindlichen Buchungen soll daher eine sachliche Zusammenfassung nach den Buchungsinhalten der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bzw. den Buchungssätzen auf der Grundlage der örtlich gebildeten Sachkonten stattfinden. Diese Aufgabe wird durch das Hauptbuch der Gemeinde übernommen. Der Abschluss der Sachkonten kann dann eine Überleitung in die Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung ermöglichen. Dazu bedarf es ggf. noch besonderer Abschlusskonten.

Die Auswertungen auf der Grundlage dieses Buchungsgeschehens dienen dazu, artenbezogene sachliche Zuordnungen zu den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung vorzunehmen, um den gemeindlichen Jahresabschluss aufstellen zu können. Nur dann werden die unterschiedlichen Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie die Vielzahl der Arten der Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt erkennbar und nachvollziehbar gemacht sowie die Herkunft und Verwendung dokumentiert.

Die Vorgabe, eine Auswertung nach der sachlichen Ordnung zu ermöglichen, bedingt außerdem, dass die eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen grundsätzlich unverzüglich und unabhängig davon sachlich zuzuordnen sind, ob ein gemeindlicher Anspruch oder eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten bestehen. Es müssen daher z. B. auch "freiwillige" Zahlungen an die Gemeinde zeitlich und sachlich im Rahmen der Zahlungsabwicklung in der Finanzbuchhaltung zutreffend erfasst werden. Die sachliche Zuordnung darf dabei von der Gemeinde nicht solange hinausgeschoben werden, bis z. B. für Einzahlungen tatsächlich ein rechtlicher Anspruch durch die Gemeinde entstanden ist.

### **1.2.4 Nach der zeitlichen Ordnung**

Die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind unabhängig von ihrer sachlichen Zuordnung im Haushaltsjahr auch zeitnah und in zeitlicher Folge (zeitlicher Ordnung) durch eine Eintragung in das Grundbuch zu erfassen. Die Gemeinde hat dabei abhängig von örtlichen Gegebenheiten bedarfsgerecht deren Zahl und die dazugehörige Zuordnung im haushaltsrechtlich festgelegten Rahmen zu bestimmen.

Die Grundbücher der Gemeinde werden wegen der chronologischen Erfassung der gemeindlichen Geschäftsfälle wie ein Tagebuch geführt. I. d. R. werden daher im Grundbuch, das Datum, der betreffende Vorgang, ggf. weitere Vermerke, das Konto und das Gegenkonto sowie der Betrag festgehalten. Die zeitliche Aufeinanderfolge erleichtert daher die Abstimmung der richtigen Buchung sowie eine notwendig werdende Aufklärung von Unstimmigkeiten.

### **1.2.5 Mithilfe einer FIBU-Kontierungsnummer**

Die Vorgaben für die gemeindliche Buchführung verlangen, dass die Buchungsdaten der gemeindlichen Geschäftsvorfälle vollständig und richtig erfasst, zutreffend eingegeben, verarbeitet und ausgegeben sowie dokumentiert bzw. gespeichert und aufbewahrt werden. Es sollen aus den gemeindlichen Buchungen auch die haushaltswirtschaftlich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

vorgesehenen sowie die örtlich steuerungsrelevanten Auswertungen möglich sein. Diesen Zwecken soll die FIBU-Kontierungsnummer dienen und daher so gestaltet sein, dass sie dafür geeignet ist.

Die Kontierungsnummer muss deshalb beim Eingang oder der Erstellung von buchungsrelevanten Geschäftsunterlagen von der Gemeinde einzelfallbezogen vergeben werden. Entsprechend der von der Gemeinde ausgewählten Bestandteile oder Komponenten dieser Nummer können die gemeindlichen Geschäftsvorfälle dann kontenmäßig zugeordnet und ausgewertet werden. Die FIBU-Kontierungsnummer wird daher für die Bearbeitung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles regelmäßig aus einer Vielzahl von Stellen zusammengesetzt.

Jedes Segment kann dabei als Kombination mehrerer Komponenten ein Fachkennzeichen darstellen. Die Verwendung einer solchen Kontierungsnummer im örtlichen Buchungsgeschehen schafft daher eine unmittelbare Verbindung zwischen der Gemeinde und den Institutionen und Personen, mit denen die Gemeinde in geschäftlicher Beziehung steht. Mögliche Bestandteile oder Komponenten für eine örtliche Kontierungsnummer werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 541).

<b>DIE GESTALTUNG EINER FIBU-KONTIERUNGSNUMMER</b>										
Stadt	Fachbereich	Budget	Produktbereich	Produkt	Rechengröße	Personenkontonummer	Buchhaltung	Haushaltsjahr	Sachkonto	
									Produktgruppe	Kontomerkmale
A	21	F	11	25	N	B2442	D	14	271	6841
<b>Beispiel: A.21.F.11.25.N.B.2442.D.14.271.6841</b>										
<b>Fachkennziffern</b>										
A	11 - 52	E - J	01 - 17	11 - 89	L - O	A1000 - Z9999	D oder K	20..	111 - 611	4011 - 7950
Stadtname	Merkmale nach Gliederung der Fachbereiche 11 = 21 = usw.	Merkmale nach Budgetarten E = F = G = usw.	Merkmale nach Produktbereichen ...	Merkmale nach örtlichen Produkten	Merkmale nach Ertrags, Aufwand oder Ein-/Auszahlung	Merkmale nach Namen der Kunden	Merkmale nach Debitor oder Kreditor	Merkmale nach dem Haushaltsjahr	Merkmale auch für die Finanzstatistik	Merkmale auch für die Finanzstatistik

*Abbildung 541 „Die Gestaltung einer FIBU-Kontierungsnummer“*

Die Vergabe einer allgemeinen FIBU-Kontierungsnummer für jeden zu buchenden Geschäftsvorfall der Gemeinde auf der Basis eines Kundenkontos mit den dazugehörigen Stammdaten kann dabei eine Ausgangsbasis bieten. Durch eine entsprechende Fachkennziffer als einzelne Stelle oder Segment können dabei einzelne Leistungen der Gemeinde erkennbar und nachvollziehbar gemacht werden.

Eine solche konkrete Zuordnung dürfte z. B. die Vornahme der Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses wesentlich erleichtern (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 305 HGB). Die Gemeinde muss vor der Festlegung der Zusammensetzung einer Kontierungsnummer die künftigen vielfältigen Auswertungserfordernisse berücksichtigen, um gesonderte manuelle Auswertungen zu vermeiden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Bei der Nutzung einer Kontierungsnummer durch die Gemeinde sind die vorhandenen technischen Möglichkeiten der DV-Buchführung ausreichend zu berücksichtigen. Aber auch die Gestaltung der örtlichen Geschäftsbuchführung, z. B. bei getrennten Konten für die Debitorenbuchhaltung und die Kreditorenbuchhaltung, ist nicht unbeachtlich. Die Ausgestaltung einer örtlichen Kontierungsnummer ist dabei eigenverantwortlich von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten und Erfordernisse vorzunehmen.

Mit der Nutzung einer Kontierungsnummer durch die Gemeinde werden Auswertungen auf der Grundlage örtlich relevanter Merkmale und Basisdaten oder nach der Produktorientierung sowie nach organisatorischen Gesichtspunkten für die Gemeinde möglich. Außerdem wird durch eine für mehrere Zwecke einsetzbare Kontierungsnummer eine Doppelerfassung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Geschäftsunterlagen vermieden.

## **2. Zu Absatz 2 (Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in den Büchern):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Kriterien für die Eintragungen):**

#### **2.1.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Gemeinde muss die Eintragungen in die Bücher vollständig, richtig, zeitgerecht und sachgerecht geordnet vornehmen. Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde müssen dadurch in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sein. Die Gemeinde hat deshalb in ihren Büchern zutreffende Eintragungen vorzunehmen, um u. a. auch die Auswertungen aus den gemeindlichen Büchern zu erleichtern und zu gewährleisten.

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Dokumentation ihrer Geschäftsvorfälle durch zutreffende Eintragungen in ihre Bücher soll sicherstellen, dass aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde im Haushaltsjahr der gemeindliche Jahresabschluss und der Gesamtabchluss ordnungsgemäß erstellt werden kann. Der ein und derselbe gemeindliche Geschäftsvorfall darf daher von der Gemeinde nicht mehrfach aufgezeichnet werden.

Die Haushaltsabrechnung bzw. Rechenschaftslegung der Gemeinde in ihren Abschlüssen über das abgelaufene Haushaltsjahr ist eine gesetzliche Pflicht. Sie ist unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu erfüllen und dient auch der Entlastung des Bürgermeisters, bezogen auf das Haushaltsjahr. Das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung verlangt daher grundsätzlich eine umfassende Einzelaufzeichnung aller Geschäftsvorfälle der Gemeinde im Haushaltsjahr.

Die Gemeinde muss die ordnungsgemäße Verbuchung eines Geschäftsvorfalles grundsätzlich unmittelbar nach seinem Entstehen in sachlicher und zeitlicher Reihenfolge sicherstellen. Sie muss deshalb über einen systematischen Aufbau ihrer Buchführung verfügen, zu der die Gemeinde einen Kontenplan unter Beachtung des für verbindlich erklärten NKF-Kontenrahmens aufstellen muss (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Außerdem hat die Gemeinde zu beachten, dass sich die fachlichen Anforderungen an die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher nicht nur aus den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ergeben, sondern sich auch aus anderen zu beachtenden Rechtsvorschriften ergeben können, z. B. des Steuerrechts oder des Kommunalabgabenrechts.

#### **2.1.2 Der Begriff „Vollständig“**

Für die Buchführung der Gemeinde gilt auch der Grundsatz der Vollständigkeit der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr. Es besteht deshalb für die Gemeinde die Verpflichtung zu einer lückenlosen

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 27 GemHVO NRW**

Erfassung ihrer Geschäftsvorfälle. Ein Verzicht oder ein Hinausschieben der Buchung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist daher nicht zulässig. Ebenso ist eine Verrechnung oder Saldierung gemeindlicher Geschäftsvorfälle vor einer Buchung nicht als zulässig im Sinne des Grundsatzes der Vollständigkeit anzusehen.

Der Grundsatz verlangt außerdem, dass für jede Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles auch ein Beleg vorhanden sein muss. Die Gemeinde hat daher in ihrem Buchungsgeschehen jeder Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles einen Beleg zugrunde zu legen. Sofern kein Beleg vorhanden ist, darf die Gemeinde keine Buchung vornehmen. Zur Sicherung der Vollständigkeit der gemeindlichen Buchungen in der Finanzbuchhaltung soll die Gemeinde entsprechende Überwachungsmaßnahmen festlegen und durchführen.

### **2.1.3 Der Begriff „Richtig“**

Die Eintragungen in die Bücher der Gemeinde müssen auch richtig vorgenommen werden. Die gemeindlichen Buchungen müssen deshalb auf bei der Gemeinde vorliegenden Dokumenten und sonstigen Belegen beruhen, aus denen sich in zutreffender Form der gemeindliche Geschäftsvorfall sowie die dazugehörigen Buchungsdaten zutreffend entwickeln lassen.

Der Begriff der Richtigkeit umfasst daher insgesamt die zutreffende Abbildung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles der Gemeinde im gemeindlichen Buchungssystem. Er umfasst aber auch, dass die gemeindlichen Buchungen nach dem vorgegebenen Buchungssystem der doppelten Buchführung, auf den jeweils betroffenen Konten sowie unter Beachtung der GoB sachgerecht und zeitlich richtig vorgenommen werden.

### **2.1.4 Der Begriff „Zeitgerecht“**

Die Gemeinde muss ihre Eintragungen in die Bücher auch zeitgerecht vornehmen. Diese Vorgabe verpflichtet die Gemeinde dazu, möglichst zeitnah einen Geschäftsvorfall in ihrem Buchungssystem zu erfassen und zu buchen, z. B. eine Rechnung unmittelbar nach ihrem Eingang. Die Gemeinde darf deshalb ihre Geschäftsvorfälle buchungsmäßig nicht für längere Zeit in der Schwebe halten.

Die Gemeinde muss deshalb Maßnahmen treffen, um zeitlich unnötige Verzögerungen bei der Erfassung ihrer Geschäftsvorfälle zu vermeiden. Nur dann kann verhindert werden, dass ein Geschäftsvorfall später anders dargestellt wird als dieser bei einer zeitnahen Erfassung richtigerweise darzustellen gewesen wäre oder ggf. auch gar nicht erfasst wird. Ein sachlich gebotener Bearbeitungsvorlauf innerhalb der Gemeindeverwaltung steht der zeitgerechten Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles nicht entgegen, sofern nicht eine vorsätzliche Verzögerung bei der Gemeinde eintritt.

**Die** Gemeinde muss zur Einhaltung der Grundsätze „Vollständigkeit“ und „Richtigkeit“ jedoch dafür Sorge tragen, dass bei einem zeitverzögerten Buchen oder durch ein Hinauszögern von Buchungen die Tagesabstimmungen und ggf. der Abschluss von Konten nicht beeinträchtigt werden (vgl. § 30 Absatz 4 GemHVO NRW). Ebenso dürfen die gesetzlichen Meldepflichten der Gemeinde durch eine mögliche Zeitverzögerung bei den Buchungen nicht veräußert werden, z. B. die Meldepflichten für die amtliche Finanzstatistik.

### **2.1.5 Der Begriff „Geordnet“**

Die Ordnungsanforderungen an die gemeindlichen Bücher haben materielle und formale Ausprägungen, um im Rahmen der Erfassung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle deren Richtigkeit und die Vollständigkeit sachgerecht zu sichern. In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird deshalb der Begriff „geordnet“ ausdrücklich verwendet. Die Gemeinde ist verpflichtet, die Eintragungen in die Bücher geordnet vorzunehmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Der Begriff „geordnet“ beinhaltet, dass die Gemeinde für ein sachgerecht aufgebautes und funktionsfähiges örtliches Buchungssystem Sorge zu tragen hat. Sie muss die Daten und Informationen zweckgerecht gegliedert kontenmäßig erfassen und verarbeiten sowie dabei relevante Verknüpfungen berücksichtigen oder herstellen. Diese Verbindungen dienen einer geordneten Dokumentation sowie dem haushaltswirtschaftlichen Nachweis und unterstützen die Nachvollziehbarkeit sowie die örtliche Steuerung.

Die Ordnungsmäßigkeit bedingt dabei auch, dass bei den gemeindlichen Buchungen der gemeindliche Kontenplan zur Anwendung kommt, damit eine sachlich zutreffende Kontierung zeitnah und zutreffend erfolgen kann. Die Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in die gemeindlichen Bücher soll aber auch gewährleisten, dass die gesetzlich bestimmten Auswertungen aus dem gemeindlichen Büchern möglich und richtig sind.

**2.2 Zu Satz 2 (Berichtigungen der Eintragungen):**

Die Gemeinde muss grundsätzlich gewährleisten, dass die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher vollständig vorgenommen und keine Lücken zwischen den vorgenommenen Eintragungen gelassen werden. Aus Sicherheitsgesichtspunkten und aus Gründen der Nachvollziehbarkeit wird deshalb durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich die Berichtigung von Eintragungen in den gemeindlichen Büchern geregelt. Danach darf eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern der Gemeinde nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt der Eintragung nicht mehr feststellbar ist.

Für die Gemeinde ergibt sich auch aus dem „Grundsatz der Unveränderlichkeit“, dass in den gemeindlichen Büchern die Unkenntlichmachung oder das Löschen von ursprünglichen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht zulässig ist. Bei einer fehlerhaften Eintragung muss zuerst die fehlerhafte Buchung durch eine „umgekehrte“ Buchung (Stornobuchung) aufgehoben werden. Mit einer sich daran anschließenden zweiten Buchung ist dann die sachlich zutreffende Buchung vorzunehmen.

Die Stornobuchungen der Gemeinde können sich aus unterschiedlichen Gründen ergeben, z. B. aus Beanstandungen im Rahmen der örtlichen Prüfung, oder wenn gemeindliche Finanzleistungen der fehlerhaft gebucht wurden. Ein Beispiel wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 75).

**BEISPIEL:**

**Die fehlerhafte Aufwandsbuchung**

Die Gemeinde hat vorgesehen, eine Jugendgruppe zur Durchführung einer mehrtätigen Freizeitaktivität für 20 Jugendliche eine Zuwendung i. H. v. 2.000 Euro zu gewähren und als Vorschuss an den Veranstalter auszus zahlen. Von der Gemeinde wird der Vorschuss nicht allein zahlungsmäßig in der Finanzrechnung gebucht, sondern in voller Höhe unmittelbar als Aufwand in der Ergebnisrechnung erfasst.

Aus dem Schriftverkehr und den kassenmäßigen Unterlagen ergibt sich, dass der Veranstalter 25 % der gewährten Zuwendung zurückgezahlt hat, weil nur 15 Jugendliche an der Freizeitaktivität teilgenommen haben. Die Gemeinde hat die Einzahlung kassenmäßig angenommen und will den Betrag als Ertrag in ihrer Ergebnisrechnung erfassen. Nach Beteiligung des Rechnungsprüfungsamtes wird entschieden, die Aufwandsbuchung zu korrigieren, weil diese Buchung wegen einer Vorschussleistung nicht hätte erfolgen dürfen.

Von der Gemeinde wird in der Ergebnisrechnung die Aufwandsbuchung durch eine Stornobuchung in gleicher Höhe eliminiert und anschließend eine Aufwandsbuchung in der zutreffenden Zuwendungshöhe vorgenommen.

*Beispiel 75 „Die fehlerhafte Aufwandsbuchung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die Gemeinde im Rahmen vorgesehener Berichtigungen der Eintragungen in ihren Büchern auch prüfen, ob aufgrund der Verpflichtung zur Einhaltung des Bruttoprinzips als „Gegenbuchung“ tatsächlich eine Stornobuchung vorzunehmen ist. Aus den Gegebenheiten des betreffenden Geschäftsvorfalles kann sich ggf. auch für die Gemeinde ergeben, dass statt einer Berichtigungsbuchung eine Ertrags- oder Aufwandsbuchung erforderlich ist, um die bestehenden Verhältnisse zutreffend zu erfassen.

Die ausdrückliche Regelung zur Ausführung von Berichtigungen fehlerhafter Eintragungen in den gemeindlichen Büchern dient zudem dazu, die Nachvollziehbarkeit und Prüfungsfähigkeit der Eintragungen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde auch noch zu einem späteren Zeitpunkt zu gewährleisten. Nur durch zusätzliche Berichtigungsbuchungen der Gemeinde können die von den fehlerhaften Buchungen ausgehenden Wirkungen auf eine zulässige Art und Weise durch die Gemeinde tatsächlich beseitigt werden.

Als Berichtigung einer Eintragung in die Bücher sind nicht die gemeindlichen Geschäftsvorfälle abzuwickeln, aufgrund derer eine Rückzahlungsverpflichtung für die Gemeinde entsteht, z. B. zu viel erhaltene Steuern, Gebühren oder sonstige Abgaben. Die dafür haushaltsrechtlich eingeräumte Absetzung von den Erträgen stellt für die Gemeinde keine Berichtigung im buchungstechnischen Geschehen dar (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Die beschränkte Möglichkeit zu Absetzungsbuchungen trägt dazu bei, die Richtigkeit der gemeindlichen Buchungen zu sichern und das Auftreten fehlerhafter Buchungen zu vermeiden.

**2.3 Zu Satz 3 (Nachvollziehbarkeit von Veränderungen):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird der Gemeinde untersagt, die Eintragungen in ihren Büchern in einer Art und Weise zu verändern, sodass es ungewiss bleibt, ob es sich um einen ursprünglichen Eintrag oder um einen nachträglichen Eintrag handelt, z. B. um etwas Fehlerhaftes zu beseitigen. Die Beseitigung eines Buchungsfehlers bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall erfordert von der Gemeinde sachgerechte Berichtigungsbuchungen.

Bei einem Berichtigungsbedarf muss von der Gemeinde zuerst die fehlerhafte Buchung durch eine Stornobuchung („umgekehrte“ Buchung) aufgehoben werden. Mit einer sich daran anschließenden zweiten Buchung hat dann die Gemeinde für den betroffenen gemeindlichen Geschäftsvorfall die sachlich zutreffende Buchung vorzunehmen. Derartige Buchungen müssen auch erfolgen, wenn gekaufte Waren, die bereits buchhalterisch erfasst wurden, zurückgegeben werden oder Finanzleistungen fehlerhaft gebucht wurden.

Die haushaltsrechtliche Regelung über die Berichtigung fehlerhafter Buchung dient ebenfalls dazu, die Nachvollziehbarkeit und Prüfungsfähigkeit des gemeindlichen Buchungsgeschehens sicherzustellen und das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Haushaltsjahr in sachgerechter Weise ausreichend zu dokumentieren. Die buchhalterischen Vorgaben für die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher sind für die Gemeinde aus unterschiedlichen haushaltswirtschaftlichen sowie aus rechtlichen Gründen geboten.

Aus anderen von der Gemeinde zu beachtenden Rechtsvorschriften können sich ebenfalls Vorgaben für die Erfüllung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ergeben. Bei der Gemeinde kommt im Rahmen der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft oder aufgrund der unterschiedlichen Formen der Aufgabenerfüllung eine Vielzahl von fachbezogenen Regelungen zur Anwendung. In haushaltswirtschaftlicher Hinsicht sind dabei z. B. Vorgaben aus dem Steuerrecht oder dem Kommunalabgabenrecht relevant.

### **3. Zu Absatz 3 (Belegpflicht für die Buchungen):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Beifügung begründender Unterlagen):**

##### **3.1.1 Die Belegpflicht**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist jeder gemeindlichen Buchung ein Beleg zugrunde zu legen (begründende Unterlage). Durch den Beleg soll der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde erbracht werden, die Gegenstand der gemeindlichen Buchung sind. Beim Buchungsgeschäft muss von der Gemeinde zudem gewährleistet sein, dass die zeitliche Abfolge, der Wert und die sachliche Zuordnung der Geschäftsvorfälle ausreichend dokumentiert werden und die Einhaltung der haushaltsrechtlichen und technischen Vorgaben sichergestellt wird.

Die Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles darf deshalb nicht ohne entsprechende Angaben auf dem Beleg als begründende Unterlage vorgenommen werden. Die Vorgaben für gemeindliche Buchungen gelten in gleicher Art und Weise auch bei notwendig gewordenen Umbuchungen und Stornierungen im gemeindlichen Buchungsgeschäft. Die Belegpflicht ist unabhängig davon zu beachten, ob durch die gemeindliche Buchung ein Bestandskonto oder ein Ergebniskonto der Gemeinde betroffen ist.

Diese Vorgaben sind als sachlich notwendig, denn die Richtigkeit und Vollständigkeit jeder Buchung der Gemeinde kann nur anhand der damit zusammenhängenden Belege überprüft werden. Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Vorgabe einer Belegpflicht für die Durchführung der Buchungen bei den Gemeinden entspricht auch den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Das Belegprinzip bildet deshalb ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit der Buchungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Die Gemeinde soll die Erfüllung der Belegpflicht unter Berücksichtigung der GoB und der örtlichen Verhältnisse näher ausgestalten.

Eine Vorgabe für die Gemeinde, dass ein Beleg immer in Papierform vorliegen muss, besteht dabei nicht. Die Aufzeichnungen in den gemeindlichen Büchern dienen zusammen mit den dazu zugrunde gelegten Belegen unabhängig von der Belegform der Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Die Aufzeichnungen müssen deshalb vollständig, richtig und überprüfbar sein, z. B. durch die örtliche Rechnungsprüfung. Sie stellen finanztechnische Erklärungen dar, die in Schriftform oder in elektronischer Form in Worten, Zahlen und Symbolen erfolgt sind.

##### **3.1.2 Die Arten der Buchungsbelege**

Als Buchungsbeleg sollen von der Gemeinde möglichst die Originalbelege, die i. d. R. aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde mit Dritten entstehen, genutzt werden. Lediglich bei der Erfassung interner Sachverhalte kann es ggf. erforderlich sein, den notwendigen Beleg selbst zu erstellen, um eine notwendige Aufzeichnung (Buchung) in den gemeindlichen Büchern vornehmen zu können (interner Beleg oder Eigenbeleg). Von der Gemeinde ist deshalb eine Trennung zwischen „externen“ und „internen“ Buchungsbelegen und deren Erfassung und Aufbewahrung vorzunehmen, wenn dafür ein entsprechender Bedarf besteht.

Zu den „externen“ Buchungsbelegen können auch sachliche Geschäftsunterlagen der Gemeinde aus ihren Leistungsbeziehungen oder vertraglichen Vereinbarungen mit Dritten gezählt werden, z. B. Rechnungen, Quittungen, Gutschriften, Bankbelege u. a. Derartige Unterlagen gehen als Belege der Gemeinde i. d. R. von außen (von Dritten) zu, weil sie aus der Geschäfts- oder der Verwaltungstätigkeit der Gemeinde mit den Dritten bzw. der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr entstehen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die „internen“ Buchungsbelege der Gemeinde entstehen dagegen aus den innerbetrieblichen Geschäften zwischen den Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung sowie aus dem Geschäftsablauf, z. B. Gehaltslisten, Unterlagen über Bescheide aus der Steuer-, Gebühren- und Beitragserhebung, Belege über Umbuchungen und Stornierungen sowie über Abschlussbuchungen. Als „interne“ Buchungsbelege gelten auch die Eigenbelege der Gemeinde, wenn derartige Unterlagen aufgrund entstandener Geschäftsvorfälle erstellt werden müssen.

Diese Unterscheidung setzt jedoch auch voraus, dass in der Finanzbuchhaltung klar erkennbar ist, welche gemeindlichen Geschäftsunterlagen der Buchung der Geschäftsvorfälle als Beleg zu dienen haben bzw. als Beleg anerkannt werden können. Die Abgrenzung hat Auswirkungen auf die Vornahme der Buchungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, da ohne Beleg nicht gebucht werden darf. Die Geschäftsunterlagen der Gemeinde stellen zudem Nachweise über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle dar und sind insbesondere für den Bestand und Wert von gemeindlichem Vermögen und der Schulden sowie für deren Ansatz in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss von Bedeutung.

### **3.1.3 Die Erfassung der Belege**

Die Bearbeitung und Verarbeitung der Belege in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordert grundsätzlich eine sachgerechte Aufbereitung für die Durchführung der Buchungen. Zu einer solchen Vorbereitung gehört z. B. die Prüfung der Belege auf ihre sachliche und rechnerische Richtigkeit sowie ihre Zuordnung zu den zu buchenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen. Bei mehreren verfügbaren Belegen zu einem einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfall ist von der Gemeinde zu entscheiden, welcher Beleg der Buchung zugrunde gelegt wird bzw. dafür ausschlaggebend sein soll und wie mit den anderen Unterlagen zu verfahren ist.

Die Erfassung der gemeindlichen Belege kann die Gemeinde mithilfe einer besonderen Kennzeichnung vornehmen, z. B. durch eine fortlaufende Nummer oder andere geeignete Merkmale. Insbesondere bei Sammelbuchungen sind sachlich und fachlich sinnvolle Merkmale für die Kennzeichnung der Belege erforderlich. Die Gemeinde kann einen Beleg z. B. auch mithilfe eines Kontierungsstempels kennzeichnen, durch den der Beleg mit Angaben über den Buchungssatz, ggf. auch über das betreffende Konto versehen wird.

Die Erfassung erfordert örtliche Festlegungen, durch die der sachgerechte Umgang mit den gemeindlichen Belegen bestimmt wird. Die Gemeinde muss durch die Belegerfassung gewährleisten, dass nach den erfolgten Buchungen jederzeit die einzelnen Belege den betreffenden Buchungen bzw. den Eintragungen in den Büchern zugeordnet werden können. Ein späteres Wiederauffinden der Belege soll ebenfalls durch die sorgfältige Erfassung der gemeindlichen Belege sichergestellt werden.

### **3.2 Zu Satz 2 (Hinweise auf den Buchungsbelegen):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass die Buchungsbelege der Gemeinde sachgerechte und notwendige Hinweise enthalten müssen, damit eine Verbindung der Belege zu den einzelnen Eintragungen in den Büchern der Gemeinde hergestellt werden kann. Um dieser Pflicht in ausreichendem Maße nachzukommen, kann z. B. von der Gemeinde ein Kontierungsstempel oder Buchungsstempel genutzt werden. Aus den mithilfe des Stempelabdrucks entstehenden Angaben lässt sich dann eine Verbindung der Belege zu den Eintragungen in den Büchern der Gemeinde herstellen, z. B. auf Rechnungen oder Lieferscheinen.

Die Gemeinde soll die Angaben auf den Buchungsbelegen so gestalten, dass daraus sachbezogene Hinweise zu den Eintragungen in den Büchern der Gemeinde gegeben werden oder entsprechende Schlüsse darauf gezogen werden können. Mit den Hinweisen auf den Buchungsbelegen soll aber auch das Herstellen einer Verbindung zur Sammlung und Aufbewahrung der örtlichen Belege im Rahmen der dafür vorgesehenen Aufbewahrungsfristen ermöglicht werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die gemeindlichen Belege bei Bedarf jederzeit in lesbarer Form

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

zur Verfügung stehen müssen, unabhängig davon, in welcher Form die Belege von der Gemeinde aufbewahrt werden (vgl. § 58 GemHVO NRW).

**4. Zu Absatz 4 (Zulässige Buchungsmethoden):**

**4.1 Zu Satz 1 (Örtliche Festlegung der Buchungsmethode):**

Die gemeindliche Finanzrechnung stellt ergänzend zur Ergebnisrechnung und zur Bilanz der Gemeinde einen unverzichtbaren Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses dar. Mit der Finanzrechnung sollen die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr vollständig erfasst und nachgewiesen werden. Um dieses Ziel zu erreichen, müssen aus den zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde die Zahlungsbeträge in Form einer direkten Ermittlung erfasst und gebucht werden.

Die Ermittlung der Zahlungsbeträge aus den zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde ist für den Ausweis in der Finanzrechnung haushaltsrechtlich nur auf dem Wege der direkten Ermittlung zugelassen worden. Eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis ist dadurch ausdrücklich ausgeschlossen worden.

Mit den Methoden der direkten Ermittlung werden Informationen über die Zahlungen der Gemeinde aufgrund der tatsächlichen finanziellen Gegebenheiten bzw. Zahlungen möglich. Diese Gegebenheiten sind auch für die Meldepflichten der Gemeinde zur Finanzstatistik vorteilhaft. Sie entsprechen außerdem den Anforderungen internationaler Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor.

Mit der Anwendung der direkten Ermittlung können bewertungsabhängige Einflüsse auf die Finanzrechnung ausgeschlossen werden. Sie hat mit ihren drei Varianten daher den Vorteil, dass sie exakte, unsaldierte Ergebnisse für die einzelnen gemeindlichen Zahlungsarten in der Finanzrechnung liefert (vgl. § 3 GemHVO NRW). Die möglichen Methoden der direkten Ermittlung unterscheiden sich im Wesentlichen nur hinsichtlich der kontentechnischen Zuordnung (vgl. Abbildung 542).

<b>DIE BUCHUNGSMETHODEN FÜR DIE GEMEINDLICHEN ZAHLUNGEN</b>			
<b>DIREKTE ERMITTLUNG</b>			<b>INDIREKTE ERMITTLUNG</b>
Originäre Buchung	Direkt derivative Ermittlung		
Integration in den doppischen Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens.	Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens.	Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten.	Indirekte Rückrechnung aus dem Jahresergebnis.

*Abbildung 542 „Die Buchungsmethoden für die gemeindlichen Zahlungen“*

In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, für die Gemeinde keine weiteren allgemeinen haushaltsrechtlichen Festlegungen darüber zu treffen, auf welchem Buchungsweg der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln in der Finanzrechnung der Gemeinde am Ende des Haushaltsjahres zu ermittelt ist. In diese Bewertung wurde einbezogen, dass es auch von der in der Gemeinde eingesetzten Software bzw. der DV-Buchführung abhängt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Organisationshoheit eigenverantwortlich festlegen, wie das örtliche Buchungsgeschehen abzuwickeln ist, welche Konten für die Bewirtschaftung der örtlichen Haushaltswirtschaft eingerichtet werden und in welcher Differenzierung tatsächlich gebucht werden soll. Die Gemeinde muss daher eigenverantwortlich eine zulässige Buchungsmethode festlegen und entsprechende buchungstechnische Verknüpfungen in ihrem Buchhaltungssystem anlegen.

**4.2 Zu Satz 2 (Keine indirekte Ermittlung des Jahresergebnisses):**

Die Buchungsmethoden für die direkte Ermittlung der gemeindlichen Zahlungen sind grundsätzlich als zulässig eingestuft worden. Die Gemeinde kann dadurch im Ergebnis sichere und genaue Daten in der gewünschten haushaltsrechtlichen Detaillierung nach einzelnen Ein- und Auszahlungsarten ermitteln. Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird deshalb eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis für die in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisenden Zahlungen als geeignete Ermittlungsmethode ausdrücklich ausgeschlossen.

Mit der Buchungsmethode der indirekten Ermittlung kann nur der Saldo aus den gemeindlichen Zahlungen ermittelt werden, der aufgrund des Jahresergebnisses entstanden ist. Es ist nicht möglich, die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde darstellen, die u.a. zur Veränderung des Gesamtsaldos der gemeindlichen Zahlungsmittel geführt haben.

Die Buchungsmethode der indirekten Ermittlung genügt daher nicht den haushaltswirtschaftlichen Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Darstellung und des Nachweises der gemeindlichen Zahlungen. Sie ermöglicht keine besseren Informationen über die Zahlungsabwicklung der Gemeinde als bei einer direkten Darstellung. Diese Sachlage rechtfertigt den Ausschluss einer indirekten oder retrograden Ermittlung von gemeindlichen Finanzdaten.

**5. Zu Absatz 5 (Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung):**

**5.1 Die DV-Buchführung**

Die Verarbeitung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in den Geschäftsbüchern der Gemeinde erfolgt i. d. R. in digitalisierter Form. Diese Sachlage bedingt eine örtliche IT-Struktur, um die Verarbeitung, Übermittlung, Speicherung und Archivierung der gemeindlichen Daten und Unterlagen vornehmen und auf Dauer gewährleisten zu können. Unter dem Begriff "Informationstechnologie (IT)" soll dabei die gesamte von der Gemeinde eingesetzte Hardware und Software verstanden werden.

Die Gemeinde muss dazu insbesondere organisatorische und technische Feststellungen treffen, damit die anfallenden Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß abgewickelt und die spezifischen örtlichen Anforderungen erfüllt werden. Sie muss insgesamt und unabhängig vom Einsatzort ihrer IT angemessene organisatorische und technische Vorkehrungen zur Vermeidung von Störungen der Verfügbarkeit, Integrität, Authentizität und Vertraulichkeit ihrer informationstechnischen Systeme, Komponenten oder Prozesse zu treffen, die für die Funktionsfähigkeit der von ihr betriebenen Datenverarbeitung maßgeblich sind. Sie sollte dabei den Stand der Technik berücksichtigen.

Die gemeindlichen organisatorischen und technischen Vorkehrungen können als angemessen angesehen werden, wenn der dafür erforderliche Aufwand nicht außer Verhältnis zu den Folgen eines Ausfalls oder einer Beeinträchtigung der betroffenen IT-Struktur steht (vgl. z. B. § 8a BSIG). Der Landesgesetzgeber hat jedoch lediglich die Anforderungen für die gemeindliche Buchführung und deren Dokumentation sowie für die Aufbewahrung, unabhängig von der örtlich eingesetzten Technologie, bestimmt. Die DV-Buchführung weist deshalb als allgemeines Kennzeichen auf, dass die gemeindliche Buchführung vollständig oder überwiegend mithilfe von Datenträgern erfolgt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die Art und Weise sowie der Umfang der gemeindlichen DV-Buchführung bestimmen i. d. R. nach der Bearbeitung und den Arbeitsabläufen bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen sowie nach deren zahlenmäßigen Umfang sowie dem Automatisierungsgrad der Buchführung. Die technischen Gegebenheiten bestimmen einerseits die örtliche IT-Struktur mit und wirken sich andererseits auch auf die Gestaltung der gemeindlichen DV-Buchführung aus.

Die Gemeinde hat über die tatsächliche Ausgestaltung ihrer DV-Buchführung im Rahmen ihrer Selbstverwaltung eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie muss sicherstellen, dass für die Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle die geeignete Hardware und Software verfügbar und einsetzbar ist und die Ordnungsmäßigkeit der Abläufe sichergestellt ist. Die aus der gemeindlichen Geschäftstätigkeit sachlich erforderlichen Daten müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst sowie autorisiert und in geeigneter Weise nachvollziehbar gespeichert werden.

Die erfassten gemeindlichen Daten sollen eine hohe Qualität besitzen und aufgrund automatisierter Prozesse schnell verfügbar sein. Ihnen kommt eine erhebliche Bedeutung für die gemeindlichen Entscheidungen zu. Die Gemeinde muss deshalb auch die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit der örtlichen Buchführungsprozesse gewährleisten bzw. beim Erwerb einer automatisierten Datenverarbeitung entsprechende Anforderungen an ihren Auftragnehmer festlegen.

Insgesamt muss die örtliche DV-Buchführung so beschaffen sein, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die zutreffende Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle verschaffen kann. Auf der Grundlage der GoB sind deshalb für die DV-Buchführung eigenständige Grundsätze präzisiert und als GoBS veröffentlicht worden. Bei der Ausgestaltung der örtlichen DV-Buchführung und der Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind diese Grundsätze von der Gemeinde zu beachten.

**5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung**

Die Gemeinde hat bei einer DV-Buchführung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, aber auch darüber hinausgehende Grundsätze unter Berücksichtigung des technischen Standes ihrer IT-Struktur und des DV-Einsatzes zu beachten. Diese Grundsätze sollen dem Buchführungspflichtigen eine Hilfestellung bei der Ausgestaltung seiner DV-Buchführung geben.

Die Grundsätze bieten einen ausreichenden Anlass, die örtlichen Bestimmungen über den Geschäftsablauf in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung näher auszugestalten (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO NRW). In diesen Zusammenhang sind auch die GoDV einzuordnen, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 543).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER DATENVERARBEITUNG (GoDV)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>ZWECKE UND INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Sicherheit</b>	Im Rahmen der Sicherheit soll gewährleistet werden, dass der Zugriff auf die zu verarbeitenden Daten und die dafür eingesetzten Programme nur den dazu Berechtigten möglich ist, diese nicht manipuliert werden können und eine Reproduktion der verarbeiteten Daten möglich ist.
<b>Grundsatz der Funktionserfüllung</b>	Im Rahmen der Funktionserfüllung gilt, dass die DV-Buchführung auch die Buchführungsfunktionen, z. B. Belegfunktion, Journalfunktion und Kontenfunktion, ohne Einschränkungen erfüllen kann.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Im Rahmen der Dokumentation müssen gewährleistet werden, dass der Aufbau und die Funktionsweise der DV-Verarbeitung für einen

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER DATENVERARBEITUNG (GoDV)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>ZWECKE UND INHALTE</b>
	sachverständigen Dritten nachvollziehbar sind. Es muss möglich sein, eine Verbindung zwischen den Belegen, dem Journal und den Konten herzustellen. Auch Programmänderungen gehören dazu.
<b>Allgemeine Ordnungsmäßigkeit</b>	Für das DV-Buchführungssystem gilt auch die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Sie muss daher vollständig, richtig, zeitgerecht und für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar sein.

*Abbildung 543 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung“*

Für die Auslegung der GoB beim IT-Einsatz wurden im Jahre 1978 die Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS) entwickelt, die dann im Jahre 1995 durch die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) abgelöst wurden. Bei der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) sind wie bei jeder anderen Buchführungsform auch die GoB zu beachten.

Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde können durch eine ordnungsgemäße Buchführung wesentlich unterstützt werden (vgl. §§ 95 und 116 GO NRW). Die allgemeinen Grundsätze finden bei der gemeindlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung Anwendung, unabhängig davon, ob diese zentral oder dezentral, vollständig oder in besonderen Teilschritten erfolgt. Es hängt dabei vom Grad der Integration der Datenverarbeitung in die Geschäftsprozesse der Gemeinde ab, inwieweit auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV) unmittelbar zur Anwendung kommen müssen.

Der gesamte Geschäftsprozess der Gemeinde wird daher auch durch die automatisierte Datenverarbeitung geprägt, wenn nicht sogar darauf ausgerichtet. Die von der Gemeinde zu führenden Bücher kommen deshalb in einer der Technik angepassten Form zur Anwendung. Die Grundsätze für die gemeindliche Datenverarbeitung wirken sich auch auf örtliche Prozesse außerhalb des eigentlichen Buchführungsbereichs aus, sofern dort buchführungsrelevante Daten erfasst, erzeugt, übermittelt oder verarbeitet werden.

Die Gemeinde muss daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die notwendigen organisatorischen und technischen Maßnahmen auch über die gemeindliche Finanzbuchhaltung hinaus ergreifen, die geeignet sind, die Sicherheit der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft relevanten Daten und IT-Systeme auf Dauer zu gewährleisten. Sie muss zudem die örtlichen Maßnahmen so umsetzen, dass Risiken zulasten der Gemeinde möglichst ausgeschlossen werden können.

### **5.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme**

#### **5.3.1 Die geltenden Grundsätze**

Durch die GoB wird der Gemeinde kein bestimmtes Buchführungssystem für ihre Finanzbuchhaltung vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein gemeindliches Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann. Außerdem müssen sich die gemeindlichen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung durch die Gemeinde nachverfolgen lassen.

Zur Präzisierung der GoB im Rahmen der DV-Buchführung sind die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) entwickelt worden. Die Grundsätze sind im Rahmen des Abgaben- bzw. Steuerrechts bekannt gemacht worden (vgl. Anlage eines Schreibens des Bundesfinanzministeriums vom 7. November

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

1995; BStBl. I 1995 S. 738). Inzwischen im steuerrechtlichen Bereich die Grundsätze durch die GoBD ersetzt worden, um die gleiche Handhabung bei allen Gewerbetreibenden zu erreichen und die steuerrechtlichen Betriebsprüfungen zu erleichtern. Im außersteuerrechtlichen Bereich ist jedoch keine Veränderung erfolgt.

Für die Gemeinde ergänzen die GoBS die haushaltsrechtlichen Vorgaben und beschreiben die Maßnahmen, die von der Gemeinde als Buchführungspflichtige umzusetzen sind. Sie sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Es besteht zudem die haushaltsrechtliche Pflicht, im Rahmen ihrer DV-Buchführung nur fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren einzusetzen. Die Grundsätze werden nachfolgt aufgezeigt (vgl. Abbildung 544).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER DV-GESTÜTZTER BUCHFÜHRUNGSSYSTEME</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Anwendungsbereich</b>	Die zu führenden Bücher und sonstigen Aufzeichnungen können auf Datenträger geführt werden, wenn die Verfahren den GoB entsprechen. Die Ordnungsmäßigkeit ist nach den gleichen Maßstäben zu beurteilen wie bei einer manuell erstellten Buchführung, denn bei beiden finden die GoB Anwendung.
<b>Beleg-, Journal- und Kontenfunktion</b>	Einen sachlichen und zeitlichen Nachweis über die buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle hat auch die DV-Buchführung zu erbringen. Dabei muss die Nachvollziehbarkeit durch die Beachtung der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion gewährleistet werden. Dabei kommt der Belegfunktion eine Beweiskraft, der Journalfunktion die Aufgabe der Protokollierung und der Kontenfunktion die Trennung nach Sach- und Personenkonten zu.
<b>Buchung</b>	Die Geschäftsvorfälle müssen nach einem Ordnungsprinzip vollständig, richtig, zeitgerecht und zutreffend erfasst und gespeichert werden.
<b>Internes Kontrollsystem</b>	Das interne Kontrollsystem stellt die Gesamtheit aller aufeinander abgestimmten und miteinander verbundenen Kontrollen, Maßnahmen und Regelungen dar. Diese müssen der Sicherung des Vermögens und der Informationen, der Bereitstellung zutreffender Aufzeichnungen und der betrieblichen Geschäftstätigkeit durch Auswertung und Kontrolle dienen. Damit muss ein Überblick über die wirtschaftliche Lage ermöglicht und die Gesetz- und Satzungsmäßigkeit von Buchführung und Jahresabschluss sichergestellt werden.
<b>Datensicherheit</b>	Die Abhängigkeit von gespeicherten Informationen erfordert ein Datensicherheitskonzept. Dieses ist nur wirksam umsetzbar, wenn bekannt ist, was, wogegen, wie lange und wie zu sichern ist, z. B. gegen Verlust, unberechtigte Veränderungen, unberechtigte Kenntnisnahme. Außerdem müssen z. B. wirksame Zugriffs- und Zugangskontrollen gewährleistet werden.
<b>Dokumentation und Prüfbarkeit</b>	Die DV-Buchführung muss hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit von einem sachverständigen Dritten prüfbar sein. Dabei müssen aus der Verfahrensdokumentation der Inhalt und Aufbau sowie der Ablauf des Buchungsverfahrens vollständig ersichtlich sein.
<b>Aufbewahrungsfristen</b>	Bei einer DV-Buchführung bedarf es der Aufbewahrung der Belege und aller sonstigen Unterlagen. Dabei ist es von ihrer Art abhängig, ob sie dauernd, sechs oder zehn Jahre aufzubewahren sind. Für die Aufbewahrung kommen Bild- und andere Datenträger in Betracht.
<b>Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen</b>	Bei einer DV-Buchführung ist zu gewährleisten, dass die gespeicherten Buchungen sowie die dazu notwendigen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden können. Dabei muss die Wiedergabe der Inhalte der auf den Datenträgern gespeicherten Unterlagen nachprüfbar sein.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER DV-GESTÜTZTER BUCHFÜHRUNGSSYSTEME</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Bei der DV-Buchführung erstreckt sich die Verantwortlichkeit auf den Einsatz von selbst- und auch von fremderstellten DV-Buchführungssystemen auf den Buchführungspflichtigen. Bei einer Fremderstellung muss die Einhaltung der Maßgaben von GoB und GoBS für die Buchhaltung und den Jahresabschluss vertraglich und durch Kontrollen gesichert werden.

*Abbildung 544 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme)“*

Die Gemeinde muss die Verwaltung ihrer Informationssysteme und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und von der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgrenzen. Aus diesen Grundlagen für die gemeindliche Finanzbuchhaltung können sich ggf. Zielkonflikte für die gemeindliche DV-Buchführung ergeben. Es ist deshalb bei der örtlichen Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung ggf. für die Gemeinde notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vor der Einzelfallentscheidung vorzunehmen.

### **5.3.2 Die Weiterentwicklung der Grundsätze**

Die Weiterentwicklung der technischen, rechtlichen und organisatorischen Rahmenbedingungen bei der Informationstechnologie hat es erforderlich gemacht, eine Überarbeitung der GoBS vorzunehmen. Es sollen dadurch im Bereich der IT-gestützten Buchführung die notwendigen Grundsätze wieder klar und eindeutig werden. Mit dieser Absicht entstand im Jahre 2012 bei der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. (AWV) ein Entwurf der "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz (GoBIT)".

Über den Entwurf der "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz" konnte keine Einigung zwischen den Beteiligten erzielt werden. Es wurde auch kein neuer Entwurf erstellt, sodass die Finanzverwaltung für steuerrechtliche Angelegenheiten die ab dem Jahre 2015 geltenden "Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)" erstellt, veröffentlicht und für verbindlich erklärt hat.

## **5.4 Die einzuhaltenden Maßgaben bei einer DV-Buchführung**

### **5.4.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Gemeinde muss unter Beachtung der in der haushaltsrechtlichen Vorschrift im Einzelnen benannten Vorgaben (Nummern 1 bis 10) grundsätzlich angemessene Datenverarbeitungssysteme für ihre DV-Buchführung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nutzen. Sie muss die DV-Buchführung ordnungsgemäß betreiben sowie bedarfs- und sachgerecht anpassen, um die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zutreffend zu erfassen, abzuwickeln und zu dokumentieren. Unter Berücksichtigung der GoBS sind deshalb in der haushaltsrechtlichen Vorschrift wichtige Grundlagen und Kriterien für die gemeindliche DV-Buchführung bestimmt worden.

Die Beachtung und Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorgaben durch die Gemeinde bezieht sich allein auf die DV-Buchführung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Die dabei zu berücksichtigenden „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ beziehen sich prinzipiell auf alle gemeindlichen DV-Systeme, in denen Daten und/oder Dokumente erfasst, erstellt, verarbeitet und/oder aufbewahrt werden, einschließlich den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Verbindungen zwischen den DV-Systemen. Gleichwohl erstrecken sich die haushaltsrechtlichen Vorgaben trotz des verwendeten Begriffs „DV-gestützter Buchführungssysteme“ nicht auf die gesamte IT-Struktur der Gemeinde.

Die Maßgaben für die gemeindliche DV-Buchführung im Rahmen der Finanzbuchhaltung sind von der Gemeinde bei der Einrichtung einer dieser Buchführung vor Ort sowie bei der damit verbundenen Gestaltung der aufbau- und ablaufbezogenen Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu beachten. Sie werden dadurch bzw. ihre Einhaltung auch zum Gegenstand der laufenden Prüfung der gemeindlichen Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Im Zusammenhang damit besteht die gesonderte Vorgabe für die Gemeinde, bei der DV-Buchführung nur fachlich geprüfte DV-Programme einzusetzen. Diese Vorgabe ist einerseits von den fachlichen Erfordernissen für die Abwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geprägt. Andererseits besteht darüber eine zweigeteilte Prüfungspflicht, die in Form einer Programmprüfung und einer Anwendungsprüfung durchzuführen ist, um eine ordnungsgemäße und ausreichend sichere Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu erreichen.

Die Gemeinde hat deshalb im Rahmen der Beschaffung von DV-Programmen eine allgemeine Eignungsprüfung unter haushaltsrechtlichen und örtlichen Gesichtspunkten vorzunehmen. Sie soll dadurch feststellen, ob das Programm die haushaltsrechtlichen Vorgaben erfüllen kann und unter den örtlichen Bedingungen in ihrer Finanzbuchhaltung einsetzbar ist. Nach der Implementierung des Programms bedarf es dann einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung, um die sachlich und rechnerisch gebotene Richtigkeit der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und deren Abwicklung in geeigneten organisatorisch geprägten Arbeitsabläufen und Zuständigkeiten zu gewährleisten.

Für gemeindliche Geschäftsvorfälle, die in elektronischer Form in der DV-Buchführung abgewickelt werden, sind durch die Gemeinde ggf. besondere Anforderungen zu bestimmen, denn elektronische Dokumente können i. d. R. nur dann eine Rechtswirksamkeit entfalten, wenn diese Dokumentenform von der Gemeinde anerkannt ist. Das einzelne Dokument muss dabei für die Bearbeitung bei der Gemeinde geeignet sein. Die Gemeinde muss zuvor bestimmt haben, ob sie solche Dokumente anerkennt und welches Verfahren zur Anwendung kommen soll, um die Echtheit der Daten sowie den Absender zu gewährleisten.

Die Gemeinde kann z. B. festlegen, dass ein Dokument mit einer qualifizierten Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist oder der elektronische Identitätsnachweis des Personalausweises genutzt werden kann. Sie kann aber auch ein anderes sicheres Verfahren bestimmen. Bei fristbezogenen Dokumenten bedarf es auch der Erfassung des genauen Zeitpunktes des Eingangs des Dokumentes bei der Gemeinde, sodass für diese Dokumente z. B. ein Vermerk mit einem elektronischen Zeitstempel erforderlich wird.

Sofern Geschäftsvorfälle bei der Gemeinde nur in elektronischer Form ausgeführt werden, muss örtlich festgelegt werden, ob die Gemeinde ihre Entscheidungen und Verfügungen auch nur in elektronischer Form erlässt und in welcher Form ein solcher Vorgang mit dem Namen des Bearbeiters zu versehen ist. Von der Gemeinde muss zudem geklärt werden, wie mit elektronischen Dokumenten umzugehen ist, die mittels Datenfernübertragung bei der Gemeinde eingehen und von der Gemeinde als gemeindliche Geschäftsvorfälle weiter zu bearbeiten sind.



## **5.4.2 Die Maßgaben im Einzelnen**

### **5.4.2.1 Zu Nummer 1 (Fachliche Programmprüfung und Freigabe von Verfahren):**

#### **5.4.2.1.1 Die fachliche Beschaffungsprüfung**

##### **5.4.2.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe und die Einhaltung der GoBS führen zur Pflicht der Gemeinde, bei einer gemeindlichen DV-Buchführung nur fachlich geprüfte Programme einzusetzen. Die Gemeinde muss daher insgesamt sicherstellen, dass alle Bestandteile und Verfahren der gemeindlichen DV-Buchführung den fachlichen Anforderungen entsprechen (Systemprüfung). Sie muss daher bereits bei der Beschaffung von Softwareprogrammen losgelöst von der tatsächlichen späteren Verwendung prüfen, dass die fachlichen und die örtlichen Anforderungen erfüllt werden können (Programmprüfung als fachliche Beschaffungsprüfung).

Für die Programmprüfung als fachliche Beschaffungsprüfung stellt der haushaltsrechtlich benutzte Begriff „Finanzbuchhaltung“ den Rahmen für die Prüfungspflicht der Gemeinde dar. Aufgrund dessen wird die gemeindliche Prüfungspflicht auf die in der Finanzbuchhaltung eingesetzten Programme beschränkt. Sie erstreckt sich nicht auf Fachprogramme, auch wenn ein Bestandteil dieser Programme der Ermittlung gemeindlicher Ansprüche gegenüber Dritten und gemeindlicher Leistungen an Dritte dient. In Bezug auf die Finanzbuchhaltung werden derartige Fachprogramme oftmals als „Vorprogramme“ bezeichnet, zumal die daraus ermittelten wirtschaftlichen und finanziellen Ergebnisse in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung weiter zu verarbeiten bzw. abzuwickeln sind.

In der fachlichen Beschaffungsprüfung sind alle für die Erledigung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle relevanten Systemkomponenten, Verfahrensinhalte und Funktionalitäten sowie die Datenqualität und Datensicherheit einschließlich der Datendokumentation zu Prüfungsgegenständen zu machen. Die Prüfungspflicht umfasst die DV-Programme, die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde unmittelbar Anwendung finden. Sie erstreckt sich auch auf außerhalb der Finanzbuchhaltung eingesetzte Zulieferprogramme, falls mit deren Hilfe etwaige Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde ermittelt werden und in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung eine Weiterbearbeitung der Daten in Form der Übernahme erfolgt.

Im Rahmen eines Auswahlverfahrens bei der Gemeinde können durch Probeläufe die erforderlichen Programmfunktionalitäten einer Software auf ihre Richtigkeit getestet werden (Zulassungsprüfung). Bei dieser Prüfung kann der Zertifizierung einer Hersteller-Software eine erhebliche Bedeutung zukommen. Die Gemeinde kann bei der Auswahl der zu erwerbenden Software den Umfang der örtlichen Tests von einer erfolgreichen Zertifizierung der Software abhängig machen. Sie muss jedoch Gewissheit erlangen, dass das zu erwerbende IT-Programm alle grundlegenden fachlichen und sicherheitstechnischen Voraussetzungen erfüllen kann.

Ein Mindestsicherheitsniveau hat die Gemeinde unter Beachtung der Vorgaben zur Sicherstellung der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung in eigener Verantwortung festzulegen. Die Gemeinde soll daher bei ihren technischen Systemen die bestehenden und möglichen Risiken sachgerecht bewerten und ausreichend berücksichtigen. Im Rahmen einer Sicherheitsstrategie bzw. eines Sicherheitskonzepts gehören dazu i. d. R. die Absicherung der IT-Infrastruktur mithilfe von Basiskomponenten und Grundfunktionen sowie der Aufbau eines Informationssicherheitsmanagements.

Die Gemeinde muss bei der fachlichen Beschaffungsprüfung berücksichtigen, dass künftig aus Umsatzsteuerangelegenheiten von ihr in einem stärkeren Maße steuerrechtliche Vorgaben zu beachten sind. Sie wird dadurch auch an die GoBD gebunden und hat z. B. deshalb eine Verfahrensdokumentation vorzuhalten. Diese Dokumentation muss den Inhalt, den Aufbau und den Ablauf sowie die möglichen Ergebnisse des Verfahrens vollständig und nachvollziehbar enthalten. Die konkrete Ausgestaltung ist dabei vom Geschäftsablauf bei der Gemeinde, aber auch von den Verantwortlichkeiten abhängig.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die Beschaffungsprüfung stellt haushaltsrechtlich keine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung dar. Diese Prüfungsstelle ist nur vor dem tatsächlichen Einsatz der vorgesehenen Programme bei der Gemeinde an der erforderlichen Anwendungsprüfung zu beteiligen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Die Gemeinde muss für den gesamten Verfahrensablauf sicherstellen, dass mithilfe der eingesetzten Programme die richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten gewährleistet wird.

Die Anwendungsprüfung bei den von der Gemeinde eingesetzten Programmen und die Freigabe von Verfahren durch die Gemeinde dienen der Kontrolle und Überwachung, ob die geplanten Maßnahmen wirtschaftlich und sparsam umgesetzt wurden und einen ordnungsgemäßen und sicheren Einsatz in der gemeindlichen Verwaltung ermöglichen. Durch die Beschaffungsprüfung und die Anwendungsprüfung kann dann die ordnungsgemäße DV-Buchführung bei der Gemeinde mit gewährleistet werden.

#### **5.4.2.1.1.2 Die fachliche Prüfung**

Die haushaltsrechtliche Anforderung an die Gemeinde, den Einsatz von fachlich geprüften Programme in ihrer DV-Buchführung sicherzustellen, dient dazu, die richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten aus den Geschäftsvorfällen zu gewährleisten. Bereits bei der fachlichen Prüfung als Bestandteil des Erwerbs dürfen die bei der Gemeinde bestehenden organisatorischen und technischen Gegebenheiten ihrer DV-Buchführung nicht unbeachtet bleiben.

Die Art und der Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen sind dabei auch von der Wesentlichkeit des Programms im Rahmen des von der Gemeinde für ihre Finanzbuchhaltung eingesetzten IT-Systems bzw. der Hardwarekomponenten und von der Komplexität des Programmablaufs abhängig. Bei der fachlichen Prüfung von IT-Programmen kann in unterschiedlicher Weise verfahren werden. Die Prüfungsabläufe sollten dabei jedoch grundsätzlich nicht mit den Testläufen identisch sein, die der Hersteller des Programms verwendet oder die bei einer Zertifizierung zum Einsatz kommen.

In die örtliche Beschaffungsprüfung sollten bereits örtliche Fallgestaltungen einbezogen werden. Es sollte das Ziel und das Ergebnis dieser Prüfung sein, dass mit dem zu erwerbenden Programm die gemeindlichen Geschäftsvorfälle entsprechend den gestellten Anforderungen erfasst und abgewickelt sowie das von der Gemeinde vorgesehene Ergebnis erzielt werden kann. Eine reine Plausibilitätskontrolle bei einer solchen Prüfung dürfte i. d. R. nicht ausreichend sein. Die erforderlichen Tests können auch so ausgestaltet sein, dass eine richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten bereits aus der Fallgestaltung heraus nicht erreichbar ist.

Für die Gemeinde muss auch sicher sein, dass dann nur Berechtigten ein Zugriff möglich ist und auf Eingabefehler zutreffend reagiert wird. Die fachliche Prüfung soll daher auch funktionsbezogen unter Gesichtspunkten der gemeindlichen Anwender erfolgen. In die fache Prüfung sind neben den Eignungs- und den Leistungskriterien auch sicherheitsrelevante Gesichtspunkte einzubeziehen und sachgerecht und ausreichend zu berücksichtigen. Bei der Programmprüfung müssen aber auch die GoB beachtet werden.

Vom Grad der vorgesehenen Integration der gemeindlichen Datenverarbeitung in die örtlichen Geschäftsprozesse der Gemeinde hängt es dabei ab, inwieweit die GoDV sich unmittelbar auch auf die DV-Buchführung bei der Gemeinde auswirken. Die DV-gestützte Buchführung der Gemeinde sollte zudem grundsätzlich einen sachlichen und zeitlichen Nachweis über alle buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle erbringen können. Es ist deshalb für die Gemeinde notwendig, beim Erwerb neuer Programme ggf. eigene Tests in ausreichender Zahl unter sachgerechter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse durchzuführen.

In der fachlichen Programmprüfung müssen jedoch noch nicht alle Fehler erkannt werden, die aufgrund der örtlichen Eigenheiten und Besonderheiten bei der Gemeinde entstehen können, z. B. besondere Bearbeitungs- und Zugriffsrechte sowie örtliche Schnittstellen zu Vorverfahren. Das Erkennen möglicher Fehler bei der Eingabe, Verarbeitung und Ausgabe sowie die Aufbewahrung von Daten einschließlich der Zugriffs- und Bearbeitungsrechte sollten ein Ziel der fachlichen Prüfung sein. Eine nachvollziehbare Dokumentation ist dabei zwingend erforderlich.

#### **5.4.2.1.3 Die Unterstützung durch Zertifizierung**

Die Gemeinde hat die Gesamtverantwortung für die gesamte Abwicklung ihrer Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung. Sie hat eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, wie und vom wem die fachliche Prüfung eines IT-Programms durchgeführt werden soll. I. d. R. ist eine solche Entscheidung im Rahmen des Erwerbs von IT-Ausstattungen durch die Gemeinde zu treffen. Eine Zertifizierung eines IT-Programms kann der Gemeinde die eigene fachliche Prüfung erleichtern, wenn diese Fachprüfung nicht von einem Dritten durchgeführt wird.

Die Zertifizierung kann der Gemeinde jedoch lediglich nur die Gewähr geben, dass das Programm grundsätzlich den einschlägigen haushaltsrechtlichen Anforderungen genügt, denn die speziellen örtlichen Verhältnisse und Arbeitsabläufe werden in einen solchen Vorgang regelmäßig nicht einbezogen. Eine Zertifizierung entbindet daher die Gemeinde nicht von ihrer Prüfung im Rahmen einer vorgesehenen Beschaffung, das einzusetzende Programm unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse und der eigenen IT-Struktur daraufhin zu testen, ob es den von der Gemeinde gestellten Anforderungen tatsächlich entspricht.

Die Gemeinde sollte in den Fällen, in denen sie ein zertifiziertes Programm erwirbt, darauf achten, dass die Konformitätsbewertungsstelle bzw. Zertifizierungsstelle über eine Zulassung verfügt bzw. akkreditiert ist, Konformitätsprüfungen durchzuführen und damit Zertifikate zu erteilen (vgl. § 2 AkkStelleG). Der Anlass dafür sind besondere Vorgaben der EU im Rahmen der Vermarktung von Produkten und der Marktüberwachung. Sie hat deshalb Vorschriften zur Organisation und Durchführung der Akkreditierung von Konformitätsbewertungsstellen erlassen, die Konformitätsbewertungstätigkeiten durchführen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Produkte die notwendigen Anforderungen für ein hohes Schutzniveau erfüllen.

Ein von der Gemeinde erworbenes Programm kann grundsätzlich dann als anwendbar im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung angesehen werden, wenn es den für den Vollzug der gemeindlichen Aufgaben geltenden rechtlichen und sachlichen Bestimmungen entspricht und die Buchungen sowie die Zahlungen ordnungsgemäß abgewickelt werden können. Die Gemeinde sollte aber ausreichende Kenntnisse darüber erlangen, dass bei ihren Programmen eine gute Funktionalität und eine hohe Anwenderfreundlichkeit für den gemeindlichen Geschäftsablauf sowie die notwendige IT-Sicherheit bestehen.

#### **5.4.2.1.2 Die Anwendungsprüfung**

##### **5.4.2.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Anforderung an die Gemeinde, den Einsatz von fachlich geprüften Programme in ihrer DV-Buchführung sicherzustellen, dient dazu, die richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Hauswirtschaft erforderlichen Daten aus den tatsächlichen gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu gewährleisten. Zusätzlich zur fachlichen Prüfung als Eignungsprüfung, die im Rahmen des Erwerbs eines DV-Programms erfolgt, bedarf es nach der Implementierung des Programms in der gemeindlichen DV-Buchführung noch einer Ordnungsmäßigkeitsprüfung, durch die eine ausreichend sichere Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle gewährleistet werden soll (Anwendungsprüfung).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 27 GemHVO NRW**

Mit einer derartigen Anwendungsprüfung soll von der Gemeinde sichergestellt werden, dass unter den bei der Gemeinde bestehenden fachlichen, organisatorischen und technischen Gegebenheiten ihrer DV-Buchführung die Abwicklung ihrer Geschäftsvorfälle nicht zu Fehlern führt und Unbefugte nicht in das Buchungssystem eingreifen können. Die Art und der Umfang der dazu erforderlichen Prüfungshandlungen sind dabei im Wesentlichen von den örtlichen Gegebenheiten und Besonderheiten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung abhängig, z. B. auch von den von der Gemeinde eingesetzten „Vorprogramme“ bzw. Zulieferprogramme.

Die Gemeinde muss die Anwendungsprüfung eigenverantwortlich ausgestalten. Die Prüfungsabläufe sollen deshalb möglichst nicht mit den Testläufen identisch sein, die der Hersteller des DV-Programms verwendet oder die bei einer Zertifizierung des DV-Programms vorgenommen werden oder die bei der Gemeinde im Rahmen des Erwerbs eines DV-Programms zum Einsatz kommen. In der Anwendungsprüfung müssen örtliche Geschäftsvorfälle genutzt werden, damit realitätsnahe Bedingungen bestehen. Eine reine Plausibilitätskontrolle ist regelmäßig nicht als ausreichend anzusehen.

Für die Gemeinde müssen das Ziel und das Ergebnis der gemeindlichen Anwendungsprüfung sein, dass mit dem erworbenen DV-Programm die gemeindlichen Geschäftsvorfälle entsprechend den haushaltsrechtlichen und örtlichen Bedingungen und Anforderungen erfasst und abgewickelt werden können sowie das von der Gemeinde vorgesehene Ergebnis erzielt werden kann. Die erforderlichen Tests können dabei so ausgestaltet werden, dass im Ablauf der Abwicklung ausreichende Fehlermeldungen erfolgen, wenn eine richtige und vollständige Verarbeitung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft erforderlichen Daten bereits aus der Fallgestaltung heraus nicht erreichbar ist oder Eingriffe durch Unbefugte erfolgen.

Im Rahmen der Anwendungsprüfung muss deshalb von der Gemeinde auch getestet werden, dass nur den Berechtigten ein Zugriff auf das Verfahren und dessen Ablauf möglich ist und auf Eingabefehler in geeigneter Weise reagiert werden kann. Neben den haushaltswirtschaftlichen Eignungs- und Leistungskriterien sind von der Gemeinde auch sicherheitsrelevante Gesichtspunkte einzubeziehen und im Rahmen der Prüfung sachgerecht und ausreichend zu berücksichtigen, z. B. auch die GoB. Die örtliche Anwendungsprüfung soll daher funktionsbezogen unter Gesichtspunkten der gemeindlichen Anwender und unter Einbeziehung der Örtlichen Rechnungsprüfung erfolgen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 8 GO NRW).

In der Anwendungsprüfung sollten möglichst alle Risiken benannt und Fehler erkannt werden, die aufgrund der örtlichen Eigenheiten und Besonderheiten bei der Gemeinde entstehen können, z. B. besondere Bearbeitungs- und Zugriffsrechte sowie örtliche Schnittstellen zu Vorverfahren. Das Erkennen möglicher Fehler bei der Eingabe, Verarbeitung und Ausgabe sowie die Aufbewahrung von Daten einschließlich der Zugriffs- und Bearbeitungsrechte muss daher ebenfalls ein Ziel der Prüfung sein. Eine nachvollziehbare Dokumentation der Anwendungsprüfung ist zwingend erforderlich.

### **5.4.2.1.2.2 Kein Ersatz durch Zertifizierung**

Die Zertifizierung eines DV-Programms für den örtlichen Einsatz bei einer Gemeinde kann die Einhaltung von haushaltsrechtlichen Vorgaben bei der vorgesehenen Verwendung grundsätzlich sichern. Eines der Hauptziele einer Zertifizierung ist immer die sachliche Abstimmung und Harmonisierung von haushaltsrechtlichen Vorgaben an fachbezogene IT-Lösungen. Die Zertifizierung eines DV-Programms baut auf den grundsätzlichen Fachkenntnissen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und deren sachliche Umsetzung auf.

Eine Zertifizierung eines DV-Programmes durch eine bestimmte Stelle ersetzt weder die Gesamtverantwortung der Gemeinde für ihre IT-Struktur noch das Erfordernis von Testläufen der für die DV-Buchführung vorgesehenen Programme und deshalb auch nicht die örtliche Anwendungsprüfung vor der Freigabe der Verfahren für die DV-Buchführung. In der Anwendungsprüfung kann deshalb nicht mehr - wie bei einer Zertifizierung eines DV-Programms -

offenbleiben, ob und in welchem Umfang ggf. noch ortsabhängige Anpassungen wegen der vorhandenen fachlichen und organisatorischen Geschäftsabläufe notwendig sind.

Die Zertifizierung eines DV-Programms stellt daher keinen Prüfungsersatz für die Anwendungsprüfung durch die Gemeinde dar. Sie kann aber die Prüfung der Gemeinde jedoch erheblich erleichtern, denn der grundsätzliche oder generelle fachliche Ablauf eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles im Rahmen der DV-Buchführung ist kein Gegenstand einer Prüfung bei der Gemeinde mehr. Die Prüfung der ordnungsgemäßen Anwendung der allgemein geltenden haushaltsrechtlichen Bedingungen und der Vielzahl örtlicher Besonderheiten und geschaffener Vorgaben bedarf einer Anwendungsprüfung und kann nicht im Rahmen der Zertifizierung eines IT-Programms abschließend ohne Vornahme durch die Gemeinde erledigt werden.

#### **5.4.2.1.3 Die Freigabe von Verfahren**

Die Einhaltung der GoBS durch die Gemeinde bedingt auch, dass für die gemeindliche DV-Buchführung vorgesehene Verfahren vor ihrem Einsatz förmlich zur Anwendung in der Gemeindeverwaltung freizugeben sind. Einer Freigabe soll regelmäßig eine Prüfung durch die örtlich Verantwortlichen vorausgehen, dass das Verfahren den für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgabe geltenden sachlichen sowie den ggf. speziellen fachlichen Anforderungen, aber auch den Arbeitsabläufen sowie den weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben und den GoBS entspricht.

Die Freigabe setzt ferner voraus, dass durch Nachweise über die DV-Programmprüfung sowie durch sachliche unter der Berücksichtigung örtlicher Verhältnisse gestaltete Probeläufe ausreichend die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens belegt wird (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Dazu gehört i. d. R., dass vor der Freigabe des automatisierten Verfahrens der genaue Einsatzbereich und die Anwender- sowie die anderen Zugangsberechtigungen festgelegt wurden.

Die Gemeinde muss bei der Freigabe von Verfahren der DV-Buchführung die notwendige Datensicherheit und ein ordnungsgemäßes Verfahren für ihre Geschäftsvorfälle dauerhaft gewährleisten. Diese Pflichten der Gemeinde bedingen, dass sie beim Einsatz neuer Programme in ihrer Finanzbuchhaltung nicht auf den eigenen Sachverstand und die Verantwortung dafür verzichten kann.

Die Anwendungsprüfung zeigt daher gerade auf, dass die Gemeinde sich nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Aufgabenerledigung in der Finanzbuchhaltung selbst entlassen kann. Sie muss im Rahmen ihrer Gesamtverantwortung sicherstellen, dass ihr alle notwendigen Daten für ihre Haushaltswirtschaft rechtzeitig zur Verfügung stehen, um ihre Pflicht zur Haushaltsplanung und zur Aufstellung der Abschlüsse nach Ablauf des Haushaltsjahres rechtzeitig nachkommen und erfüllen zu können.

#### **5.4.2.2 Zu Nummer 2 (Ordnungsmäßige Datenerfassung):**

Die Gemeinde hat unter Einbeziehung der GoBS sicherzustellen, dass die aus ihren Geschäftsvorfällen entstehenden haushaltswirtschaftlichen Daten in der gemeindlichen DV-Buchführung vollständig und richtig erfasst, eingegeben, verarbeitet und ausgegeben werden. Die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle der Gemeinde müssen sich daher in ihrer Entstehung und Abwicklung nachverfolgen lassen.

Der gemeindliche Buchungsablauf muss so gestaltet werden, dass ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Verarbeitung und Bearbeitung der gemeindlichen Daten verschaffen kann. Die ordnungsmäßige Datenerfassung beinhaltet auch, dass die einschlägigen Rechtsvorschriften und sonstige Schutzvorschriften beachtet werden, z. B. Datenschutzbestimmungen.

#### **5.4.2.3 Zu Nummer 3 (Nachvollziehbarkeit der Anwendungen):**

Die GoBS erfordern für die Gemeinde, bei einer DV-Buchführung nachvollziehbar zu dokumentieren, durch wen, wann, welche Daten dort eingegeben oder verändert wurden. Diese Sachlage beinhaltet, dass die für eine ordnungsmäßige DV-Buchung erforderlichen fachlichen und technischen Merkmale gegeben sowie plausibel und kontrollierbar sein müssen.

Mit der Einhaltung der Maßgaben soll auch erreicht werden, dass die haushaltsrechtlich vorgesehenen zeitlichen und sachlichen Auswertungen möglich sind. Ggf. bieten sich für die Gemeinde weitere örtliche Merkmale in Abhängigkeit von den örtlich bestimmten Verfahren an. Zur Nachvollziehbarkeit der fachlichen und technischen Anwendungen in der DV-Buchführung sollte eine örtliche Verfahrensdokumentation vorhanden sein.

Das Erfordernis der Nachvollziehbarkeit der Anwendungen beinhaltet dabei i. d. R. auch, dass die Berechtigungen für die getätigten Anwendungen bekannt und gleichfalls verfügbar zu halten sind. Bei diesen Gegebenheiten wird es auch zu einem späteren Zeitpunkt noch nachvollziehbar, ob durch wen es ggf. unbefugte Eingriffe in die gemeindliche DV-Buchführung gegeben hat. Diese gemeindlichen Geschäftsunterlagen gehören ebenfalls zu den aufzubewahrenden gemeindlichen Unterlagen (vgl. § 58 GemHVO NRW).

#### **5.4.2.4 Zu Nummer 4 (Verhinderung eines unbefugten Eingriffs):**

Mit der Einhaltung der GoBS durch die Gemeinde soll auch erreicht werden, dass möglichst keine unbefugten Eingriffe in die gemeindliche DV-Buchführung erfolgen. Beim Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung müssen auf die gemeindlichen Beschäftigten zugeschnittene Berechtigungen vergeben werden. Erst dann können die Beschäftigten der Gemeinde im Rahmen der von ihnen zu erledigenden dienstlichen Fachaufgaben aufgabenbezogen als Anwender tätig sein.

In diesem Rahmen soll z. B. sichergestellt werden, dass in der gemeindlichen DV-Buchführung keine Buchungen oder andere Eingaben unter einer fremden Benutzerkennung erfolgen. Eine besondere örtliche Ausgestaltung der Berechtigungen für die einzelnen Beschäftigten in der Finanzbuchhaltung kann bereits zur Verhinderung eines unbefugten Eingriffs in die gemeindliche DV-Buchführung beitragen.

#### **5.4.2.5 Zu Nummer 5 (Verhinderung des Verlustes und der Veränderung von Daten):**

Die Gemeinde muss unter Beachtung der GoBS sicherstellen, dass die in ihrer DV-Buchführung gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt durch Dritte verändert werden können. Das Risiko des Verlustes gemeindlicher Daten erfordert besondere Sicherungsmaßnahmen von der Gemeinde. Für die Verhinderung der Veränderung von gemeindlichen Daten muss die Gemeinde prüfen, welche zusätzlichen Maßnahmen zu den örtlichen Maßnahmen erforderlich sind, die bereits zur Verhinderung eines unbefugten Eingriffs in die gemeindliche DV-Buchführung durchgeführt worden sind.

Die Gemeinde muss aus Sicherheitsgesichtspunkten ihre Buchungsdaten so speichern, dass die gespeicherten Daten nicht mehr verändert werden können. Es ist dabei die Aufgabe der Gemeinde, die notwendigen örtlichen Sicherheitsvorkehrungen eigenverantwortlich zu bestimmen und umzusetzen, z. B. durch eine systematische Ordnung und eine eindeutige Kennzeichnung der Speichermedien. Dem Schutz gegen den Verlust von gemeindlichen Daten bzw. haushaltswirtschaftlichen Unterlagen dient dabei die Erstellung eines Aufbewahrungsverzeichnisses mit Aufbewahrungsort, Dateninhalten sowie Beginn und Ende der Aufbewahrung (Aufbewahrungsfristen).

#### **5.4.2.6 Zu Nummer 6 (Lesbar halten der gespeicherten Daten):**

Die Gemeinde ist verpflichtet, ihre Geschäftsunterlagen langfristig aufzubewahren. Die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen dient dabei dem Zweck, diese jederzeit für Kontrollzwecke verfügbar zu halten und eine Einsichtnahme zu ermöglichen. Nur dann lassen sich das haushaltswirtschaftliche Handeln und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde später nachvollziehen.

Die Gemeinde muss deshalb bei der Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger sicherstellen, dass die Inhalte während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden können (vgl. § 58 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat dazu die notwendigen technischen Maßnahmen unter Einhaltung der GoBS und der haushaltsrechtlichen Vorgaben in eigener Verantwortung umzusetzen.

#### **5.4.2.7 Zu Nummer 7 (Protokollierung in der DV-Buchführung):**

Die Sicherung und Kontrolle der Verfahren in der DV-Buchführung erfordert von der Gemeinde einerseits den Erlass von örtlichen Vorschriften (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW). Andererseits muss die Gemeinde aber auch sachgerechte technische Maßnahmen für die gemeindliche DV-Buchführung umsetzen, damit die vorgenommenen Berichtigungen der Bücher der Gemeinde nachvollziehbar protokolliert und die Protokolle darüber entsprechenden den Belegen aufbewahrt werden.

Diese Sicherungspflicht im Sinne der GoBS beginnt bereits mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass eine fehlerhafte Buchung nicht zu löschen, sondern die Fehlerhaftigkeit durch eine Stornobuchung zu beseitigen ist. Die Erstellung von Protokollen für solche Buchungen soll daher die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit von Berichtigungen in den Büchern der Gemeinde gewährleisten. Solche Protokolle werden dabei wegen ihrer Bedeutung den gemeindlichen Belegen gleichgestellt und unterliegen daher auch den für die gemeindlichen Geschäftsunterlagen geltenden Aufbewahrungsfristen (vgl. § 58 GemHVO NRW).

#### **5.4.2.8 Zu Nummer 8 (Nachprüfbarkeit der elektronischen Signaturen):**

Zur Sicherung und Kontrolle der Verfahren in der DV-Buchführung der Gemeinde gehört auch die Nachprüfbarkeit der elektronischen Signaturen. Die in der gemeindlichen DV-Buchführung verwendeten elektronischen Signaturen müssen mindestens während der Dauer der Aufbewahrungsfristen nachprüfbar sein. Diese Vorgabe hat ihren Ursprung in der Möglichkeit, bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die im automatisierten Verfahren abgewickelt werden, die notwendige Unterschrift eines Verantwortlichen durch eine elektronische Signatur zu ersetzen. Die GoBS unterstützen diese Vorgabe.

Als elektronische Signaturen werden Daten in elektronischer Form bezeichnet, die anderen elektronischen Daten beigefügt oder logisch mit ihnen verknüpft sind und die zur Authentifizierung dienen. Dadurch wird die elektronische Bestätigung der Bearbeitung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles durch den Beschäftigten eindeutig und unverwechselbar dokumentiert. In diesem Zusammenhang ist auch das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG NRW) zu beachten, in dem durch § 3a (Elektronische Kommunikation) bestimmt wird, dass das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist.

Im Rahmen DV-Buchführung kann die Gemeinde den Einsatz elektronischer Signaturen zulassen. Sie muss dazu eigenverantwortlich entscheiden, ob eine "fortgeschrittene elektronische Signatur" oder eine qualifizierte elektronische Signatur zur Anwendung kommen soll (vgl. § 2 Nummer 2 und 3 SiG). Sie hat dabei zu beachten, dass dieser Sachverhalt zum Gegenstand der örtlichen Vorschriften gemacht werden muss, die von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu erlassen sind (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 2.5 GemHVO NRW).

**5.4.2.9 Zu Nummer 9 (Aufbewahrung der Dokumentationen der DV-Buchführung):**

Die Gemeinde ist verpflichtet, bei der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) sicherzustellen, dass die Unterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen erforderlich sind, bis zum Ablauf der haushaltsrechtlichen Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben (vgl. § 58 GemHVO NRW). Diese Vorgabe gilt ebenso für die gemeindlichen Unterlagen über die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs.

Bei einer DV-Buchführung der Gemeinde gehört auch das Verzeichnis über den Aufbau der Datensätze sowie die Dokumentation der eingesetzten Programme und Verfahren dazu. Aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunftszwecke und Prüfungszwecke muss von der Gemeinde auch sichergestellt sein, dass die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen, sofern sie für die Lesbarkeit der gemeindlichen Unterlagen in dieser Zeit erforderlich sind, aufbewahrt werden.

Die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen unterliegen daher, abhängig von den mit ihnen erstellten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen, den für die Gemeinde jeweils bestimmten Aufbewahrungsfristen (vgl. § 58 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Unterlagen über die gemeindliche DV-Buchführung sind daher entweder dauernd, zehn Jahre oder sechs Jahre von der Gemeinde aufzubewahren, soweit nicht im Einzelfall und aus örtlichen Gründen eine längere Aufbewahrungszeit geboten ist.

In Anlehnung an die Festlegung über den Beginn der Aufbewahrungsfristen für die Geschäftsunterlagen der Gemeinde sollen die Aufbewahrungsfristen für die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen einer DV-Buchführung ebenfalls mit Ablauf des Haushaltsjahres beginnen, in dem die Gemeinde das automatisierte Verfahren letztmalig für die Erstellung der Unterlagen eingesetzt hat.

**5.4.2.10 Zu Nummer 10 (Trennung zwischen Verwaltung und Aufgabenbearbeitung):**

Die Vorschrift enthält die ausdrückliche Regelung, dass bei der Gemeinde die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abzugrenzen ist. Diese Vorgaben entstehen aus der Pflicht jeder Gemeinde, die Aufgaben der Finanzbuchhaltung ordnungsgemäß und sicher zu erledigen (vgl. § 93 GO NRW). Sie bestehen auch aus Gründen der Datensicherheit und des Datenschutzes.

Für diese Trennung sind der Gemeinde keine detaillierten Standards, z. B. in Form von landeseinheitlichen Organisations- und Arbeitsvorgaben, vorgegeben worden. Der Gesetzgeber hat die fachliche und organisatorische Festlegung der Trennung in die Verantwortung der Gemeinde gelegt. Die Gemeinde kann somit in diesem fachlichen Bereich selbst über ihre Geschäftsprozesse und die Aufgabenerledigung entscheiden.

Die Gemeinde soll dabei die örtlichen Gegebenheiten und Verhältnisse angemessen berücksichtigen und muss aber auch in entsprechender Weise die Verantwortung für ihr Handeln übernehmen. Zur Sicherstellung dieser haushaltsrechtlich gebotenen Trennung sind unterschiedliche örtliche Maßnahmen erforderlich. Nachfolgend werden einige Maßnahmen beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 545).

<b>DIE TRENNUNG ZWISCHEN IT-AUFGABEN UND SACHBEARBEITUNG</b>	
-	Die IT-Aufgaben sollen anderen Organisationseinheiten in der Gemeindeverwaltung zugeordnet werden als den fachlich zuständigen Organisationseinheiten.



<b>DIE TRENNUNG ZWISCHEN IT-AUFGABEN UND SACHBEARBEITUNG</b>	
-	Beschäftigte der Gemeinde sollen entweder für IT-Aufgaben oder in der fachlichen Sachbearbeitung eingesetzt werden.
-	Die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierter Datenverarbeitung soll organisatorisch, personell und räumlich eigenständig geführt werden.
-	Beschäftigten der Gemeinde soll nicht gleichzeitig die Kontrolle und Überwachung von IT-Aufgaben Verwaltung und von fachlicher Sachbearbeitung obliegen.
-	Beschäftigten mit IT-Aufgaben sollen nicht Aufgaben der Finanzbuchhaltung übertragen werden.
-	Die räumliche Eigenständigkeit soll eine Trennung der Arbeitsräume und der Datenverarbeitungsstrukturen umfassen, einschließlich der Datenverarbeitungsanlagen.

*Abbildung 454 „Die Trennung zwischen IT-Aufgaben und Sachbearbeitung“*

Solche Bedingungen zur aufgabenbezogenen Trennung zwischen IT-Aufgaben und gemeindlicher Sachbearbeitung müssen von der Gemeinde zum Gegenstand von örtlichen Vorschriften gemacht werden, die von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu erlassen sind (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 2.7 GemHVO NRW). Die Gemeinde soll dadurch die Umsetzung in organisatorischer, personeller und räumlicher Hinsicht dauerhaft gewährleisten sowie nachvollziehbar und ausreichend dokumentieren.

#### **5.4.3 Die Errichtung elektronischer Geschäftsunterlagen**

Die Gemeinde hat vielfach ihren Geschäftsprozess vollständig auf eine elektronische Abwicklung umgestellt. Die gemeindliche Buchführung muss in der Lage sein, diese elektronischen Geschäftsunterlagen zu verarbeiten. Es muss dabei sichergestellt werden, dass dadurch kein anderes haushaltswirtschaftliches Ergebnis erzielt wird, als wenn die Gemeinde ihren Geschäftsprozess in Papierform abwickelt. Mit ihren elektronischen Geschäftsunterlagen muss die Gemeinde den Nachweis führen können, dass die gemeindlichen Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen richtig und vollständig ermittelt und erfasst werden.

Die Gemeinde muss zudem nachvollziehbar belegen, dass die aufgrund elektronischer Geschäftsunterlagen veranlasste Buchführung und der Zahlungsverkehr ordnungsgemäß abgewickelt wurden. Sie hat in diesem Rahmen eigenverantwortlich zu entscheiden, an welcher Stelle ihres Geschäftsprozesses sie ihre Geschäftsunterlagen in elektronischer Form errichtet, z. B. beim Zugang bei der Gemeinde. Ab diesem Zeitpunkt kann sie grundsätzlich für die weitere Verarbeitung in ihrer Finanzbuchhaltung und für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen auf die Papierform verzichten. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen dieser Vorgehensweise nicht entgegen.

Die Gemeinde hat dann die elektronischen Geschäftsunterlagen bis zum Ablauf der dafür festgesetzten Aufbewahrungsfrist verfügbar zu halten. Die Verpflichtung zur Aufbewahrung beinhaltet dabei jedoch nicht, dass die Gemeinde ihre Geschäftsunterlagen nur in der elektronischen Form aufbewahren darf, in der ihr die Unterlagen zugegangen sind. Sie hat bei der Errichtung von Geschäftsunterlagen in elektronischer Form die allgemeinen Sicherheitsbedingungen und die Auskunfts- und Prüfungszwecke zu beachten.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde innerhalb der laufenden Verarbeitung und der verbindlichen Aufbewahrungsfristen in unveränderter Form verfügbar sind und lesbar

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

gemacht und nicht gelöscht oder vernichtet werden können. Es kann dabei auch eine Übernahme auf andere elektronische Datenträger oder Bildträger in Betracht kommen. Durch die Übernahme dürfen jedoch der Wert und die Aussagekraft der übertragenen Unterlagen nicht beeinträchtigt werden.

### **5.5 Die Berücksichtigung des Datenschutzes**

Die Gemeinde trägt die Verantwortung für die Einhaltung des Datenschutzes bei der Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Bei dieser öffentlichen Verwaltungsaufgabe sind die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Datenverarbeitung zu beachten (vgl. § 2 und 11 DSGVO NRW). Diese Verantwortung bleibt auch dann bei der Gemeinde, wenn diese ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen lässt.

Die Verantwortung der Gemeinde beinhaltet dabei, dass die Gemeinde den Dritten unter besonderer Berücksichtigung seiner Eignung für die Gewährleistung der notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen (vgl. § 10 DSGVO NRW) sorgfältig auszuwählen hat. Der Auftrag ist von der Gemeinde schriftlich zu erteilen, wobei erforderlichenfalls ergänzende Weisungen zu technischen und organisatorischen Maßnahmen und etwaige Unterauftragsverhältnisse festzulegen sind.

Der Dritte, der z. B. gemeindliche Buchungsaufgaben übernimmt, trägt dabei die Verantwortung für die ordnungsgemäße Erledigung der übernommenen Aufgabe regelmäßig im Rahmen des abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrages. Er wird, abhängig von der örtlichen Gestaltung der vertraglichen Übertragung, mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut. Der Dritte hat auch die Anforderungen an die Datenverarbeitung zu beachten, weil er Gemeindeverwaltungsaufgaben erledigt (vgl. § 2 und 11 DSGVO NRW).

In den Fällen, in denen die Gemeinde externe Personen und Stellen mit der Wartung und Systembetreuung von Einrichtungen zur automatisierten Datenverarbeitung beauftragen will, hat sie diese sorgfältig auszuwählen. Sie muss beachten, dass diese Personen und Stellen den Regelungen für die Datenverarbeitung im Auftrag unterliegen (vgl. § 11 Absatz 4 DSGVO NRW). Die Dritten müssen für die von der Gemeinde vorgesehenen Aufgaben die notwendige fachliche Qualifikation und Zuverlässigkeit aufweisen.

Die Gemeinde als Auftraggeber hat daher vor Beginn der Arbeiten sicherzustellen, dass der Auftragnehmer personenbezogene Daten nur zur Kenntnis nehmen kann, soweit dies unvermeidlich ist. Diese Vorgabe gilt auch für die Kenntnisnahme von Daten, die Berufs- oder besonderen Amtsgeheimnissen unterliegen. Der Dritte hat der Gemeinde als Auftraggeber zuzuordnende personenbezogene Daten unverzüglich nach Erledigung des Auftrages zu löschen und die Maßnahmen zu dokumentieren. Zum Zweck der Datenschutzkontrolle sind diese Unterlagen drei Jahre aufzubewahren.

### **5.6 Back-up und Archivierung**

Im Rahmen der jährlichen Haushaltswirtschaft entsteht bei der Gemeinde eine erhebliche Datenmenge, die weit über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die Dokumentation der in der DV-Buchhaltung eingesetzten Programme und Verfahren hinausgeht, und künftig nicht ständig verfügbar sein muss. Im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sollte daher eine bedarfsorientierte Speicherung im Blickfeld stehen, bei der auch das Bereitstellen gemeindlicher Daten effizient gestaltet wird. In einem Speichersystem kann z. B. eine Datenzuordnung und ein Datenerhalt möglich gemacht werden, bei dem die Daten anhand ihres Abrufbedarfs zugeordnet und vorgehalten werden.

Bei der Festlegung der örtlichen Speicherstrategie zur Archivierung gemeindlicher Daten ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass darunter keine Daten der Gemeinde zugerechnet werden können, die zur Sicherung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Daten bzw. aus Gründen eines möglichen Datenverlustes gespeichert werden müssen. Diese Zweckausrichtung in Form eines Back-up ist insbesondere dann von der Archivierung abzugrenzen, wenn künftig aus Informationsgründen vergangenheitsbezogene Daten lesbar gemacht und ausgewertet werden sollen.

Gemeindliche Daten, die von der Gemeinde zum Schutz vor Datenverlust gespeichert werden, z. B. auch personenbezogene Daten, dürfen nur für damit zusammenhängende Zwecke genutzt werden, z. B. um eine Fehleranalyse besser vornehmen zu können. Eine solche zweckbezogene Speicherung dient lediglich dem ordnungsgemäßen Betrieb der Datenverarbeitungsanlage und lässt daher eine Nutzung der Daten der Datensicherung für andere Zwecke der Gemeinde nicht zu. Sie dient daher nicht der Archivierung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften, um spätere Nutzungen und Prüfungen zu ermöglichen.

## **6. Zu Absatz 6 (Nachweispflicht für fremde Finanzmittel):**

### **6.1 Fremde Finanzmittel als durchlaufende Finanzmittel**

#### **6.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde wickelt vielfach aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen auch Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Solche Geschäfte müssen nicht zwingend die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde berühren, jedoch ihre Zahlungsfähigkeit. Die Gemeinde muss daher dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvertretbaren Aufwendungen entstehen, z. B. aus der Durchführung rechtlich zwingender Auszahlungen.

Die Abwicklung solcher Finanzgeschäfte durch die Gemeinde unterliegt auch den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Die besondere haushaltsrechtliche Regelung, dass für durchlaufende Finanzmittel gesonderte Nachweise von der Gemeinde zu führen sind, trägt dem Umstand Rechnung, dass fremde Finanzmittel nicht im gemeindlichen Finanzplan veranschlagt werden müssen (vgl. § 16 GemHVO NRW).

#### **6.1.2 Der Ausweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung**

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel sind im gemeindlichen Jahresabschluss in die Finanzrechnung aufzunehmen. Sie sind dort nicht den gemeindlichen Finanzmitteln zuzuordnen, sondern in einem gesonderten Bereich nachzuweisen. Die Gemeinde muss den Bestand an fremden Finanzmitteln nachweisen, der sich noch in ihrem Verfügungsbereich befindet, z. B. in Form von liquiden Mitteln auf gemeindlichen Bankkonten (vgl. § 39 Satz 5 GemHVO NRW). Die gesonderte Regelung zu den fremden Finanzmitteln lässt aber auch eine Veranschlagung im gemeindlichen Finanzplan zu.

Durch eine Trennung zwischen den gemeindlichen und den fremden Finanzmitteln in der Finanzrechnung wird die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit über die von der Gemeinde tatsächlich verfügbare Liquidität geschaffen. Dieser Überblick ist notwendig, da die gemeindliche Finanzrechnung neben dem Gesamtbestand an gemeindlichen Finanzmitteln zum Abschlussstichtag auch die Veränderungen des Finanzmittelbestandes im Haushaltsjahr aufzeigen muss. Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird dagegen unter dem gesonderten Posten „Liquide Mittel“ nur der Endbestand an gemeindlichen Finanzmitteln angesetzt.

### 6.1.3 Die Arten der fremden Finanzmittel

#### 6.1.3.1 Allgemeine Sachlage

Die fremden Finanzmittel, die bei der Gemeinde anfallen, können je nach der örtlichen Art der Wahrnehmung der Erledigung der Aufgaben bzw. nach der Art der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger in verschiedene Arten unterteilt werden. Sie führen zu kassenmäßig zu erfassenden Zahlungsvorgängen im Haushaltsjahr. Die möglichen haushaltsmäßigen Arten der fremden Finanzmittel bei der Gemeinde werden nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung 546).

<b>DIE ARTEN DER FREMDEN FINANZMITTEL</b>	
1.	Durchlaufende Finanzmittel.
2.	Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte.
3.	Finanzmittel sonstiger Dritter.

*Abbildung 546 „Die Arten der fremden Finanzmittel“*

Die fremden Finanzmittel sind von der Gemeinde unabhängig von ihrer Art immer in die gemeindliche Finanzrechnung einzubeziehen und aufgrund der Zahlungsabwicklung für Dritte insgesamt nachzuweisen. Ggf. kann von der Gemeinde auch ein eigener Zahlungskreis eingerichtet werden, um eine bessere Abgrenzung zu den eigenen Finanzmitteln sicherzustellen.

#### 6.1.3.2 Der Begriff „Durchlaufende Finanzmittel“

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden fremde Finanzmittel dann als "durchlaufende Finanzmittel" oder "durchlaufende Gelder" bezeichnet, wenn diese Finanzmittel von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von der Gemeinde unmittelbar an Dritte weitergeleitet werden. Der Umgang mit diesen Finanzmitteln erfolgt deshalb nicht auf der Grundlage der Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans.

Die Bewirtschaftung der fremden Finanzmittel erfolgt vielmehr aufgrund einer Veranlassung durch Dritte, die oftmals auch die Zahlungsbedingungen für die Gemeinde vorgeben, z. B. die Zahlungsarten und die Zahlungsfristen. Zu solchen Vorgängen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung gehören u. a. die Entgegennahme und Weiterleitung von Spenden, in Einzelfällen auch die Erhebung von Umlagen für Dritte. Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden regelmäßig auch die Ressourcen der Gemeinde berührt.

#### 6.1.3.3 Fremde Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte

Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch die Finanzmittel, die von der Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen sind. (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel). Derartige Zahlungen erfolgen aufgrund der Ermächtigungen fremder Haushalte, die von der Gemeinde zu bewirtschaften sind, und nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans heraus. Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden aber auch die Ressourcen der Gemeinde berührt.

Die Bewirtschaftung der fremden Finanzmittel kann unmittelbar mit der Buchung in einen fremden Haushalt oder in einem eigenständigen Rechnungskreis verbunden sein. In solchen Fällen sollte von der Gemeinde geklärt worden sein, wann die Bereitstellung von Zahlungsmittel bzw. die Zahlungen erfolgen müssen und wann die Abrechnung darüber vorzunehmen ist. Das vereinbarte Zahlungsverfahren muss die Gemeinde dabei in ihre Liquiditätsplanung einbeziehen. Sie sollte deshalb auch mit dem anderen öffentlichen Auftraggeber klären, wann und in welchem Umfang sie zur Leistung der fremden Auszahlungen ggf. auch notwendige Kredite zur Liquiditätssicherung zulasten des Dritten als Auftragsgeber aufnehmen darf.

#### **6.1.3.4 Die Finanzmittel sonstiger Dritter**

Bei der Gemeinde vorhandene Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden, zählen auch zu den fremden Finanzmitteln. Derartige Zahlungen werden aufgrund der Ermächtigungen fremder Haushalte von der Gemeinde veranlasst.

Die Zahlungen werden aber nicht durch die gemeindliche Zahlungsabwicklung ausgezahlt. Sie werden vielfach von der Institution ausgeführt, deren Haushalt von der Gemeinde bewirtschaftet wird oder von einer Zahlstelle, die von dieser Institution bestimmt worden ist. Durch eine solche Aufgabenerledigung werden die Ressourcen der Gemeinde berührt.

#### **6.1.4 Die Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält im Zusammenhang mit den Regelungen über fremde Finanzmittel bei der Gemeinde eine Ermächtigung für den Bürgermeister, über die Erledigung von Zahlungsgeschäften für Dritte (Annahme und Auszahlungen von fremden Finanzmitteln) zu entscheiden. Dieser Vorbehalt stellt eine Ausprägung der gemeindlichen Selbstverwaltung dar.

Der Bürgermeister kann daher anordnen, dass fremde Finanzmittel angenommen oder geleistet werden dürfen. Eine solche Anordnung muss im Interesse der Gemeinde liegen. Es muss außerdem gewährleistet sein, dass die Abwicklung der Zahlungen mit fremden Finanzmitteln in die örtliche Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung einbezogen wird.

### **6.2 Andere haushaltsfremde Vorgänge**

Die Gemeinde hat auch für haushaltsfremde Vorgänge, die nicht durchlaufende Finanzmittel Dritter im Sinne der Vorschrift des § 16 GemHVO NRW betreffen, gesonderte Nachweise durch ihre Finanzbuchhaltung zu führen. Zu solchen Gegebenheiten können z. B. Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde gehören, die im Rahmen von Amtshilfe oder im Namen Dritter ausgeführt werden.

Zu den „haushaltsfremden“ Vorgängen können auch Vorgänge zu zählen sein, die durch das bei der Gemeinde vorhandene Treuhandvermögen ausgelöst werden. Von der Gemeinde werden vielfach im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung besondere Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten und im eigenen Namen für fremde Rechnung verwaltet.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder für einen Dritten, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und daher auch darüber einen entsprechenden Nachweis zu führen hat. Es ist insgesamt aber auf eine gesonderte haushaltsrechtliche Festlegung, welche Vorgänge bei der Gemeinde als „haushaltsfremde“ Vorgänge zu behandeln sind, verzichtet worden. Welche örtlichen

Sachverhalte im Einzelfall tatsächlich zu „haushaltsfremden“ Vorgängen bei der Gemeinde führen, ist daher von der Gemeinde eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu entscheiden.

## **7. Zu Absatz 7 (Buchführung und NKF-Kontenrahmen):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Anwendung des NKF-Kontenrahmens):**

#### **7.1.1 Die Zwecke**

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der gemeindlichen Buchführung sowie die Transparenz über das hauswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordern die Anwendung eines allgemein geltenden Kontenrahmens in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Der haushaltsrechtlich bestimmte NKF-Kontenrahmen stellt in diesem Sinne für die Gemeinde ein strukturiertes Ordnungsgerüst für deren Kontengruppierung zur Durchführung von Buchungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung dar. Der NKF-Kontenrahmen soll gleichzeitig auch die Aufstellung eines systematischen örtlich ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde erleichtern.

Der NKF-Kontenrahmen dient deshalb als Grundlage und Modell für die örtliche Ausgestaltung der Konten im Rahmen der gemeindlichen Buchführung. Er spiegelt zudem das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. In diesem buchungstechnischen Rahmen wird der Gemeinde noch ein ausreichender Spielraum für die Kontengestaltung im Einzelnen unter Berücksichtigung ihrer Bedürfnisse gelassen (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. **6300**).

Die Gliederung des NKF-Kontenrahmens ist von der bundesweit einheitlichen Finanzstatistik für ihre Zwecke übernommen worden. Auf dieser Basis sind dann die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale für die Meldepflichten der Gemeinde festgelegt worden, die bezogen auf den NKF-Kontenrahmen auf der gleichen Ebene wie die gemeindlichen Konten verankert wurden. Die finanzstatistischen Merkmale unterscheiden sich aber dadurch von den haushaltsrechtlichen Festlegungen, dass die gemeindlichen Haushaltspositionen nicht so kleinteilig bestimmt wurden wie es bei den finanzstatistischen Erhebungsmerkmalen erfolgt ist.

Die Gemeinde hat vielfältige Möglichkeiten, gemeindliche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorfälle innerhalb der Kontengruppen zu gliedern und dadurch geordnet zu erfassen. Sie kann dazu die Kontenklassen entsprechend ihrem örtlichen Bedarf und in eigener Verantwortung weiter in Kontenarten und Konten untergliedern. Bei einer erheblichen Erweiterung sollte die Gemeinde prüfen, ob auf der Grundlage der daraus entstandenen Konten auch die Haushaltsplanung, die Bewirtschaftung bzw. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans sowie die Nachweisführung im gemeindlichen Jahresabschluss erfolgen soll.

#### **7.1.2 Die Kontenklassen**

##### **7.1.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Der NKF-Kontenrahmen für die Gemeinde bildet das Drei-Komponentensystem des NKF ab. Unter Berücksichtigung der hauswirtschaftlichen Ziele und Zwecke sind der Gemeinde dabei bestimmte Wahlrechte für die Gestaltung ihrer Buchungskonten als Sachkonten eingeräumt worden. Der Kontenrahmen ist nach dem Zehnersystem in zehn verschiedene Kontenklassen gegliedert worden. Die Kontenklassen 0 bis 8 sind dabei für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ der Gemeinde belegt worden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die Kontenklassen sind nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und bilden einen in sich geschlossenen Rechnungskreis, der selbstständig abgeschlossen wird. Die aufeinanderfolgende Nummerierung soll diese Sachlage verdeutlichen. Im NKF-Kontenrahmen werden durch die erste Stelle der Nummerierung die Kontenklasse und durch die zweite Stelle die Kontengruppe angegeben.

Die Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz sind entsprechend der Gliederung der Bilanz in Bilanzposten in Kontengruppen unterteilt (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Eine vergleichbare Vorgabe besteht für die Kontenklassen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde, die nach den Haushaltspositionen weiter untergliedert wurden (vgl. § 38 i. V. m. § 2 und § 39 i. V. m. § 3 GemHVO NRW).

**7.1.2.2 Für die Bilanz**

Entsprechend der Bedeutung der Aktivseite und der Passivseite in der gemeindlichen Bilanz sind dafür im NKF-Kontenrahmen jeweils zwei eigenständige Kontenklassen gebildet worden. Diese vier Kontenklassen werden entsprechend der Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz nach § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontengruppen untergliedert (vgl. Abbildung 547).

<b>DIE NKF-KONTENKLASSEN FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Aktiva der Bilanz</b>	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung
<b>Passiva der Bilanz</b>	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	20 Eigenkapital 21 Wertberichtigungen ( <i>kein Bilanzausweis</i> ) 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung
--	---	---	--

Abbildung 547 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz“

Die Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird durch die beiden Kontenklassen 0 und 1 erfasst und die Passivseite der Bilanz durch die Kontenklassen 2 und 3. Der Gemeinde wird es durch diese vier Kontenklassen ermöglicht, ausreichende Bestandskonten für ihre Bilanz nach den örtlichen Gegebenheiten zu bilden.

**7.1.2.3 Für die Ergebnisrechnung**

Der Gemeinde wird es durch die zwei Kontenklassen für die Ergebnisrechnung ermöglicht, ausreichende Ergebniskonten nach den örtlichen Gegebenheiten zu bilden. Diese beiden Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Ergebnisrechnung nach § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontengruppen untergliedert (vgl. Abbildung 548).

DIE NKF-KONTENKLASSEN FÜR DIE GEMEINDLICHE ERGEBNISRECHNUNG			
Bereich	Kontenklasse		Kontengruppen
Ergebnisrechnung	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen

Abbildung 548 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung“

Im NKF-Kontenrahmen sind entsprechend der Bedeutung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen jeweils die eigenständigen Kontenklassen 4 und 5 gebildet worden, um die gemeindlichen Erträge getrennt von den Aufwendungen der Gemeinde zu erfassen. Die gemeindliche Ergebnisrechnung muss das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr umfassend abbilden. Der Gemeinde wird es durch die beiden Kontenklassen ermöglicht, ausreichende Ergebniskonten nach den örtlichen Gegebenheiten zu bilden.



**7.1.2.4 Für die Finanzrechnung**

Im NKF-Kontenrahmen sind entsprechend der Bedeutung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen dafür jeweils eigenständige Kontenklassen gebildet worden. Die Einzahlungen werden innerhalb der Kontenklasse 6 erfasst und die Auszahlungen innerhalb der Kontenklasse 7. Diese beiden Kontenklassen werden entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Finanzrechnung nach § 39 i. V. m. § 3 GemHVO NRW in eine Vielzahl von Kontengruppen zur Bildung von gemeindlichen Zahlungskonten untergliedert (vgl. Abbildung 549).

<b>DIE NKF-KONTENKLASSEN FÜR DIE GEMEINDLICHE FINANZRECHNUNG</b>			
<b>Bereich</b>	<b>Kontenklasse</b>		<b>Kontengruppen</b>
<b>Finanzrechnung</b>	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

*Abbildung 549 „Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung“*

Der Gemeinde wird es durch die zwei Kontenklassen ermöglicht, ausreichende Zahlungskonten für ihre Finanzrechnung unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten zu bilden.

**7.1.2.5 Weitere Kontenklassen**

Die Kontenklasse „Abschlusskonten“ und die Kontenklasse „Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)“ stellen die beiden letzten Kontenklassen des NKF-Kontenrahmens dar. Sie sind stärker als die anderen Kontenklassen von der Gemeinde in eigener Verantwortung und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnisse auszugestalten bzw. durch die örtlich notwendigen Konten konkret auszufüllen.

Die Gemeinde hat auch bei dieser Ausgestaltung die einschlägigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen sowie die grundsätzliche Systematik des NKF-Kontenrahmens zu beachten. Der Rahmen dafür wird jedoch vorrangig durch die tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten für den Jahresabschluss sowie durch die Festlegungen über die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung bestimmt (vgl. Abbildung 550).

DIE SONSTIGEN NKF-KONTENKLASSEN FÜR DIE GEMEINDE			
Bereich		Kontenklasse	Kontengruppen
<b>Abschluss</b>	8	Abschlusskonten	80 Eröffnungs-/Abschlusskonten 81 Korrekturkonten 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung
<b>KLR</b>	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

*Abbildung 550 „Die sonstigen NKF-Kontenklassen für die Gemeinde“*

Die tatsächliche Ausgestaltung sowie die Handhabung bzw. das örtliche Erfassungs- und Buchungsgeschehen hat die Gemeinde sachgerecht und ausreichend zu dokumentieren. Sie sollte z. B. zur Umsetzung der Kosten- und Leistungsrechnung, abhängig von den tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten, die notwendigen Regelungen erlassen (vgl. § 18 GemHVO NRW).

### 7.1.3 Der Kontierungsplan

Das eigenverantwortliche haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sachgerechte Erfassung und Buchung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordern nähere Festlegungen und Erläuterungen zum landesweit geltenden NKF-Kontenrahmen des Landes.

Der dafür festgelegte Kontierungsplan soll die richtige Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu den Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie eine zutreffende Zuordnung zu den Bestandskonten für die gemeindliche Bilanz gewährleisten. Der Kontierungsplan ist deshalb für die Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu den Haushaltspositionen und Bilanzposten für verbindlich erklärt worden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Er ist von der Gemeinde bei der Aufstellung ihres jährlichen Haushaltsplans und ihres Jahresabschlusses zu beachten und soll aber auch eine Hilfe bei der Bildung der gemeindlichen Ergebniskonten und der Bestandskonten bieten (vgl. §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW). Auf der Grundlage des auf Kontengruppen bezogenen Kontierungsplans sollen das gemeindliche Buchungsgeschehen und die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zutreffend und nachvollziehbar erfasst werden.

### 7.1.4 Die Verbindlichkeit

#### 7.1.4.1 Allgemeine Sachlage

Der NKF-Kontenrahmen stellt ein den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgendes Ordnungsgerüst für die Bildung von gemeindlichen Konten dar. Er bietet daher sowohl den inhaltlichen Rahmen als auch die methodische Vorgabe für die gemeindliche Kontenbildung und ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen für die Gemeinde verbindlich. Der NKF-Kontenrahmen ermöglicht damit der Gemeinde die Bildung von örtlichen Sachkonten in eigenverantwortlicher Ausgestaltung und Konkretisierung.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 27 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss bei ihrer Kontenbildung die haushaltsrechtliche Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens und die Verbindlichkeit der Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie der Posten der gemeindlichen Bilanz beachten (vgl. §§ 37, 38 und 41 GemHVO NRW). Die Gliederung der betreffenden Kontenklassen in Kontengruppen entspricht dabei den vorgegebenen Haushaltspositionen sowie den Bilanzposten. Die Verbindlichkeit der Kontenklassen 6 und 7 für die Finanzrechnung besteht aber auch dann, wenn die örtlichen Konten der Finanzrechnung nicht in die doppelte Buchführung einbezogen sind, sondern von der Gemeinde statistisch mitgeführt werden.

Die Gliederung des NKF-Kontenrahmens erfordert ein Nummernsystem, das der Gemeinde zur Anwendung empfohlen wurde. Sie kann es in weiten Teilen auch für ihre Meldepflichten zur amtlichen Finanzstatistik nutzen. Der NKF-Kontenrahmen bildet auch die Grundlage für die Festlegung der vierstelligen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale, sodass die Erhebungsmerkmale oftmals auch als „Konten“ bezeichnet werden. Sofern die Gemeinde ihre Kontenbildung nach den verbindlichen Erhebungsmerkmalen ausrichtet, deren betragsmäßiger Inhalt für bestimmte Zeiträume abgefragt wird (vierteljährlich und jährlich), trägt dieses Vorgehen zur Erleichterung der Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen bei.

### **7.1.4.2 Die Entflechtung der Konten**

Die Gemeinde soll in ihrer Finanzbuchhaltung nicht nur Ergebniskonten nach den mindestens im Ergebnisplan zu veranschlagenden Ertrags- und Aufwandsarten führen, sondern muss solche Konten auch unter Berücksichtigung der für verbindlich erklärten Produktbereiche aufgliedern oder ggf. unter Berücksichtigung von Produktgruppen oder Produkten (vgl. §§ 2 und 4 GemHVO NRW). In eine solche Aufgliederung sind auch die betroffenen gemeindlichen Finanzkonten einzubeziehen (vgl. § 3 und 4 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde erleichtert eine solche „kombinierte“ Kontenbildung die Aufstellung von Teilplänen, weil die darin enthaltenen Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne auf die in dem jeweiligen Produktbereich zu erfassende gemeindliche Tätigkeit auszurichten sind und der Nachweis durch die entsprechend aufgestellten Teilrechnungen zu führen ist (Produktsachkonten).

### **7.1.5 Die Einrichtung von Konten**

Die Geschäftsbuchführung der Gemeinde kann ihre Aufgaben nur erfüllen, wenn ihr zur Erfassung und zum Nachweis der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine ausreichende Zahl von Buchungskonten zur Verfügung stehen. Die Vielzahl der benötigten gemeindlichen Konten erfordert dabei eine systematische Ordnung und Gliederung sowie eine zutreffende Bezeichnung, um den Zwecken der gemeindlichen Buchführung gerecht zu werden, die Konten gegeneinander abzugrenzen und jährlich eine „Abrechnung“ in Form des gemeindlichen Jahresabschlusses vornehmen zu können.

Die Gemeinde hat die für die Buchungsvorgänge erforderlichen Konten unter Beachtung der Ordnung des NKF-Kontenrahmens und der örtlichen Gegebenheiten zu entwickeln. Die örtlichen Buchungskonten sind daher, ausgehend von der jeweiligen Kontenklasse, der Kontengruppe und der Kontenart des NKF-Kontenrahmens, festzulegen. Das einzelne Konto wird dabei durch seine Nummerierung sowie die Bezeichnung in den NKF-Kontenrahmen eingeordnet und gegenüber den anderen Konten abgegrenzt.

Die Gemeinde hat für die Finanzbuchhaltung entsprechend den Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen die auf diese Weise vorgesehenen Konten in einem Kontenplan zusammenzustellen. Sie hat dabei zwischen den Bestandskonten für die Bilanz, den Ergebniskonten für die Ergebnisrechnung und den Zahlungskonten für die Finanzrechnung zu trennen. Eine sachlich geeignete Nummerierung sowie eine zutreffende Bezeichnung des einzelnen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Kontos unterstützen die inhaltliche Abgrenzung gegenüber den anderen Konten sowie die Einordnung des Kontos in das System des NKF-Kontenrahmens.

Die Nummerierung der gemeindlichen Konten stellt dabei eine auf die Einordnung und Abgrenzung des einzelnen Kontos abgestellte Verknüpfung von Zahlen dar. Sie stellt einen gewichtigen Teil einer örtlichen FIBU-Kontierungsnummer zur Kennzeichnung der Geschäftsvorfälle dar. Die nachfolgende Abbildung zeigt zur gemeindlichen Kontenbildung zwei Beispiele (vgl. Abbildung 551).

<b>DIE EINRICHTUNG VON GEMEINDLICHEN KONTEN</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
<b>4</b>	<b>ERTRÄGE</b>			
	<b>40</b>	<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b>		
		<b>401</b>	<b>Realsteuern</b>	
			4011	Grundsteuer A
			4012	Grundsteuer B
			4013	Gewerbesteuer
<b>7</b>	<b>AUSZAHLUNGEN</b>			
	<b>68</b>	<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>		
		<b>681</b>	<b>Investitionszuwendungen</b>	
			6811	Investitionszuwendungen
		<b>688</b>	<b>Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten</b>	
			6881	Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten

*Abbildung 551 „Die Einrichtung von gemeindlichen Konten“*

Die Kontierungsnummer muss bereits beim Eingang oder der Erstellung von buchungsrelevanten Geschäftsunterlagen von der Gemeinde einzelfallbezogen vergeben werden. Entsprechend der von der Gemeinde ausgewählten Bestandteile oder Komponenten dieser Nummer können die gemeindlichen Geschäftsvorfälle dann kontenmäßig zugeordnet und ausgewertet werden. Eine FIBU-Kontierungsnummer erleichtert den gemeindlichen Beschäftigten, einen zu buchenden Geschäftsvorfall dem richtigen Konto zuzuordnen.

**7.2 Zu Satz 2 (Ergänzung des NKF-Kontenrahmens):**

Die haushaltsrechtlich eingeräumte Möglichkeit, den der gemeindlichen Buchführung zugrundeliegenden NKF-Kontenrahmen bei Bedarf ergänzen zu können, ist auf die Nutzung unterschiedlicher Vermögensgegenstände bei der örtlichen Aufgabenerfüllung ausgerichtet, die sich auch auf die Buchungspraxis der Gemeinde auswirkt. Es wird dadurch zugelassen, dass die Gemeinde ihre Konten nicht ausschließlich entsprechend der verbindlichen Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung und der verbindlichen Posten der Bilanz bilden muss (vgl. §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Die Gemeinde kann bei örtlichem Bedarf ihren Kontenrahmen dahingehend ergänzen, dass sie innerhalb dieses Rahmens ihre Konten auf der Ebene der Kontenart oder der Konten bildet. Sie sollte eine Kontenbildung nicht auf der Ebene der Kontengruppe vornehmen. Die Möglichkeit trägt daher zur Stärkung der Eigenverantwortung der Gemeinden im Rahmen ihrer Selbstverwaltung bei. Auf eine verbindliche Vorgabe für gemeindliche Buchführungskonten unterhalb der verbindlichen Haushaltspositionen und der verbindlichen Bilanzposten hat das Land daher verzichtet (vgl. § 2 und 3 sowie § 41 GemHVO NRW).

Mit dem NKF-Kontenrahmen wird daher der Gemeinde ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung ihres Haushaltsplans und der Buchungskonten zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gelassen. Die Auswahl und Festlegung der örtlichen Buchungskonten soll von der Gemeinde bedarfsgerecht unter ausreichender Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Steuerungserfordernisse erfolgen. Dabei soll auch das Ziel, durch die Kontenbildung auch einen sachgerechten buchungstechnischen Nachweis der einzelnen Geschäftsvorfälle zu erreichen, umgesetzt werden.

Das gemeindliche Berichtswesen erfordert regelmäßig nicht gesonderte Buchungskonten, die auf die einzelnen Geschäftsvorfälle der Gemeinde ausgerichtet sind. Es werden dafür geeignete und zutreffende Auswertungsmerkmale im Sinne der Ziele und Zwecke der Berichte benötigt. Die Merkmale können dabei in das Buchungskennzeichen für die gemeindlichen Geschäftsvorfälle integriert werden. Der Gemeinde wird dadurch ohne unzählige örtliche Konten eine systematische Auswertung ihrer haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle möglich.

Die systematische Ordnung der Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfordert dabei für jede Buchung die Vergabe eines Buchungskennzeichens oder einer Kontierungsziffer. Mit dieser mehrstelligen Nummer kann die Gemeinde durch einzelne Stellen nicht nur die Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten und betragsmäßig erfassen. Sie kann dadurch bei der Buchung unmittelbar auch nach Produkten, Fachbereichen, Budgets u. a. differenzieren.

### **7.3 Zu Satz 3 (Aufstellung eines örtlichen Kontenplans):**

#### **7.3.1 Die Verpflichtung**

Die Gemeinde ist verpflichtet, ein systematisches Verzeichnis über die von ihr eingerichteten Konten auf der Grundlage des NKF-Kontenrahmens aufzustellen (Kontenplan). In einem solchen Kontenplan sind alle gemeindlichen Buchungskonten systematisch zusammenzustellen, die in der örtlichen Finanzbuchhaltung der Gemeinde als Bestandskonten oder Ergebniskonten eine Verwendung finden. Der NKF-Kontenrahmen bietet dafür einen Rahmen und einen ausreichenden Gestaltungsspielraum.

Der Gemeinde wird durch den NKF-Kontenrahmen ermöglicht, die Bildung der örtlich notwendigen Konten unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse vorzunehmen. Der Kontenplan der Gemeinde soll ein gegliedertes Verzeichnis sämtlicher örtlicher Konten darstellen, die von der Gemeinde für die Buchungen ihrer Geschäftsvorfälle benötigt werden. Die eigene Entwicklung des örtlichen Kontenplans bewirkt i. d. R. auch ein hohes Interesse der Gemeinde an richtigen Buchungen.

Im Zusammenhang mit der Einordnung der örtlichen Konten in den gemeindlichen Kontenplan und der für die Buchungen festzulegenden Kontierungsnummer werden ortsbezogene Interessen für bestimmte Auswertungsmöglichkeiten über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde unterstützt. Die Gemeinde muss daher vor der Festlegung der Zusammensetzung einer Kontierungsnummer die künftigen vielfältigen Auswertungserfordernisse berücksichtigen, um gesonderte manuelle Auswertungen zu vermeiden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

**7.3.2 Die Ausgestaltung**

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihres örtlichen Kontenplans die von ihr vorgesehene Gliederung der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz zu berücksichtigen. Sie soll auch die Erfordernisse der örtlichen Steuerung und des Berichtswesens beachten, damit ggf. auch Auswertungen dafür aus den Buchungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle heraus möglich sind. Es bedarf daher einer örtlichen Abwägung, in welchem Umfang tatsächlich Ergebniskonten für Erträge und Aufwendungen, Zahlungskonten für Einzahlungen und Auszahlungen und Bestandskonten für die Aktiva und Passiva eingerichtet werden.

Diese Ausgangslage lässt eine unbestimmte Vielzahl von Konten in Abhängigkeit von der eingesetzten Software zu. Von der Gemeinde ist auch deshalb bei der Kontenbildung eigenverantwortlich festzulegen, welchen Zielen und Zwecken der örtliche Kontenplan dienen soll und welche Zusammenhänge zwischen den gemeindlichen Konten bestehen müssen. Die Gemeinde muss zudem unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse eigenverantwortlich entscheiden, in welchem Umfang und in welcher Art und Weise die Buchungen auf den eingerichteten Konten in das gemeindliche Berichtswesen einbezogen werden.

Bei der Entscheidung der Gemeinde über die örtlichen Konten sind gleichzeitig auch die Belange des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu berücksichtigen, z. B. das Erfordernis der Eliminierung der Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Außerdem dürfen bei der örtlichen Kontenbildung die Informationsbedürfnisse der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde nicht außer Betracht bleiben.

Die örtlichen Konten sind von der Gemeinde zudem nicht nur auf dem NKF-Kontenrahmen aufzubauen, aufgrund dessen die in den Vorschriften der §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW enthaltenen Mindestvorgaben für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz erfüllt werden können. Vielmehr sind von der Gemeinde auch mögliche Vorgaben in anderen Vorschriften zu beachten, soweit sich diese auf die Gliederung des örtlichen Kontenplans auswirken. Die nachfolgende Übersicht soll diese Sachlage verdeutlichen (vgl. Abbildung 552).

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
<b>0</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>			
	<b>01</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>		
		<b>011</b>	<b>Konzessionen</b>	
			0111	Konzessionen
		<b>012</b>	<b>Lizenzen</b>	
			0121	Lizenzen
		<b>013</b>	<b>DV-Software</b>	
			0131	DV-Software
		<b>014</b>	<b>Nutzungsrechte</b>	
			0141	Nutzungsrechte
		<b>018</b>	<b>Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			0181	Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände
	<b>019</b>	<b>Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände</b>		
			0191	Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
	<b>02</b>	<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>		
	<b>021</b>	<b>Grünflächen</b>		
			0211	Grund und Boden der Grünflächen
			0212	Nutzungen und Aufbauten
	<b>022</b>	<b>Ackerland</b>		
			0221	Grund und Boden des Ackerlandes
			0222	Nutzungen auf Ackerland
	<b>023</b>	<b>Wald, Forsten</b>		
			0231	Grund und Boden bei Wald und Forsten
			0232	Nutzungen bei Wald und Forsten
	<b>029</b>	<b>Sonstige unbebaute Grundstücke</b>		
			0291	Grund und Boden
			0292	Aufbauten
	<b>03</b>	<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>		
	<b>031</b>	<b>Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen</b>		
			0311	Grund und Boden bei Kinder- und Jugendeinrichtungen
			0312	Gebäude mit Anlagen für Kinder- und Jugendeinrichtungen
	<b>032</b>	<b>Grundstücke mit Schulen</b>		
			0321	Grund und Boden bei Schulen
			0322	Schulgebäude mit Anlagen
	<b>033</b>	<b>Grundstücke mit Wohnbauten</b>		
			0331	Grund und Boden für Wohnbauten
			0332	Wohngebäude mit Anlagen
	<b>039</b>	<b>Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und anderen Betriebsgebäuden</b>		
			0391	Grund und Boden für sonstige Gebäude
			0392	Gebäude für sonstige Zwecke
	<b>04</b>	<b>Infrastrukturvermögen</b>		
	<b>041</b>	<b>Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			0411	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens
	<b>042</b>	<b>Brücken und Tunnel</b>		
			0421	Brücken und Tunnel
	<b>043</b>	<b>Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</b>		
			0431	Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen
	<b>044</b>	<b>Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</b>		
			0441	Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen
	<b>045</b>	<b>Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</b>		
			0451	Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen
	<b>049</b>	<b>Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</b>		
			0491	Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens
	<b>05</b>	<b>Bauten auf fremdem Grund und Boden</b>		
			<b>051</b>	<b>Bauten auf fremdem Grund und Boden</b>
			0511	Bauten auf fremdem Grund und Boden
	<b>06</b>	<b>Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</b>		
			<b>061</b>	<b>Kunstgegenstände</b>
			0611	Kunstgegenstände
			<b>062</b>	<b>Kulturdenkmäler</b>
			0612	Kulturdenkmäler
	<b>07</b>	<b>Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</b>		
			<b>071</b>	<b>Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</b>
			0711	Maschinen
			<b>072</b>	<b>Technische Anlagen</b>
			0721	Technische Anlagen
			<b>073</b>	<b>Fahrzeuge</b>
			0731	Fahrzeuge
	<b>08</b>	<b>Betriebs- und Geschäftsausstattung</b>		
			<b>081</b>	<b>Betriebs- und Geschäftsausstattung</b>
			0811	Betriebs- und Geschäftsausstattung
	<b>09</b>	<b>Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</b>		



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
		<b>091</b>	<b>Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</b>	
			0911	Geleistete Anzahlungen
		<b>092</b>	<b>Anlagen im Bau</b>	
			0921	Anlagen im Bau
<b>1</b>	<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>			
	<b>10</b>	<b>Anteile an verbundenen Unternehmen</b>		
		<b>101</b>	<b>Anteile an verbundenen Unternehmen</b>	
			1011	Anteile an verbundenen Unternehmen
	<b>11</b>	<b>Beteiligungen</b>		
		<b>111</b>	<b>Beteiligungen</b>	
			1111	Beteiligungen
	<b>12</b>	<b>Sondervermögen</b>		
		<b>121</b>	<b>Sondervermögen</b>	
			1211	Sondervermögen
	<b>13</b>	<b>Ausleihungen</b>		
		<b>131</b>	<b>Ausleihungen an verbundene Unternehmen</b>	
			1311	Ausleihungen an verbundene Unternehmen
		<b>132</b>	<b>Ausleihungen an Beteiligungen</b>	
			1321	Ausleihungen an Beteiligungen
		<b>133</b>	<b>Ausleihungen an Sondervermögen</b>	
			1331	Ausleihungen an Sondervermögen
		<b>139</b>	<b>Sonstige Ausleihungen</b>	
			1391	Sonstige Ausleihungen
	<b>14</b>	<b>Wertpapiere</b>		
		<b>141</b>	<b>Wertpapiere des Anlagevermögens</b>	
			1411	Wertpapiere des Anlagevermögens
		<b>142</b>	<b>Kapitalmarktpapiere (Auszug aus 141)</b>	
			1421	Kapitalmarktpapiere
		<b>143</b>	<b>Geldmarktpapiere (Auszug aus 141)</b>	
			1431	Geldmarktpapiere

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
		<b>144</b>	<b>Finanzderivate</b>	
			1441	Finanzderivate
		<b>145</b>	<b>Anteilsrechte an Unternehmen und Einrichtungen</b>	
			1451	Anteilsrechte an Unternehmen und Einrichtungen
		<b>146</b>	<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	
			1461	Wertpapiere des Umlaufvermögens
	<b>15</b>	<b>Vorräte</b>		
		<b>151</b>	<b>Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</b>	
			1511	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren
		<b>152</b>	<b>Geleistete Anzahlungen auf Vorräte</b>	
			1521	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
	<b>16</b>	<b>Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</b>		
		<b>167</b>	<b>Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</b>	
			1671	Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen
	<b>17</b>	<b>Privatrechtliche Forderungen</b>		
		<b>177</b>	<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	
			1771	Privatrechtliche Forderungen
		<b>179</b>	<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	
			1791	Sonstige Vermögensgegenstände
	<b>18</b>	<b>Liquide Mittel</b>		
		<b>181</b>	<b>Guthaben bei Banken und Kreditinstituten</b>	
			1811	Guthaben bei Banken und Kreditinstituten
		<b>182</b>	<b>Sonstige Sichteinlagen</b>	
			1821	Sonstige Sichteinlagen
		<b>183</b>	<b>Bargeld (Kasse)</b>	
			1831	Bargeld (Kasse)
	<b>19</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>		
		<b>191</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	
			1911	Aktive Rechnungsabgrenzung
		<b>199</b>	<b>Überschuldung</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
<b>Kontenklasse</b>	<b>Kontengruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Konto</b>	<b>Bezeichnung</b>
			1991	Überschuldung
<b>2</b>	<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>			
	<b>20</b>	<b>Eigenkapital</b>		
		<b>201</b>	<b>Allgemeine Rücklage</b>	
		2011	Allgemeine Rücklage	
		<b>203</b>	<b>Sonderrücklagen</b>	
		2031	Sonderrücklagen	
		<b>204</b>	<b>Ausgleichsrücklage</b>	
		2041	Ausgleichsrücklage	
		<b>208</b>	<b>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>	
		2081	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	
	<b>21</b>	<b>Wertberichtigungen <i>(Bilanzausweis nicht zulässig)</i></b>		
		<b>211</b>	<b>Wertberichtigungen zu Forderungen</b>	
		2111	Wertberichtigungen zu Forderungen	
	<b>23</b>	<b>Sonderposten</b>		
		<b>231</b>	<b>Sonderposten aus Zuwendungen</b>	
		2311	Sonderposten aus Zuwendungen	
		<b>232</b>	<b>Sonderposten aus Beiträgen</b>	
		2321	Sonderposten aus Beiträgen	
		<b>233</b>	<b>Sonderposten für den Gebührenausgleich</b>	
		2331	Sonderposten für den Gebührenausgleich	
		<b>239</b>	<b>Sonstige Sonderposten</b>	
		2391	Sonstige Sonderposten	
	<b>25</b>	<b>Pensionsrückstellungen</b>		
		<b>251</b>	<b>Pensionsrückstellungen</b>	
		2511	Pensionsrückstellungen	
		<b>252</b>	<b>Beihilferückstellungen</b>	
		2521	Beihilferückstellungen	
	<b>26</b>	<b>Rückstellungen für Deponien und Altlasten</b>		
		<b>261</b>	<b>Rückstellungen für Deponien</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			2611	Rückstellungen für Deponien
		<b>262</b>	<b>Rückstellungen für Altlasten</b>	
			2621	Rückstellungen für Altlasten
		<b>263</b>	<b>Rückstellungen für sonstige Umweltschäden</b>	
			2631	Rückstellungen für sonstige Umweltschäden
	<b>27</b>	<b>Instandhaltungsrückstellungen</b>		
		<b>271</b>	<b>Instandhaltungsrückstellungen</b>	
			2711	Instandhaltungsrückstellungen
	<b>28</b>	<b>Sonstige Rückstellungen</b>		
		<b>281</b>	<b>Sonstige Rückstellungen</b>	
			2811	Sonstige Rückstellungen
<b>3</b>	<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>			
	<b>30</b>	<b>Anleihen</b>		
		<b>302</b>	<b>Anleihen für Investitionen</b>	
			3021	Anleihen für Investitionen
		<b>303</b>	<b>Anleihen zur Liquiditätssicherung</b>	
			3031	Anleihen zur Liquiditätssicherung
	<b>32</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>		
		<b>321</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen</b>	
			3211	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen
		<b>322</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen</b>	
			3221	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen
		<b>323</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen</b>	
			3231	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen
		<b>324</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich</b>	
			3241	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich
		<b>325</b>	<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
				<b>von Kreditinstituten</b>
			3251	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten
	<b>33</b>			<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>
		<b>333</b>		<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vom öffentlichen Bereich</b>
			333	Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung
	<b>34</b>			<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>
		<b>341</b>		<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>
			3411	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
	<b>35</b>			<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>
		<b>351</b>		<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>
			3511	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	<b>36</b>			<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>
		<b>361</b>		<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>
			3611	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
	<b>37</b>			<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>
		<b>371</b>		<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>
			3711	Sonstige Verbindlichkeiten
	<b>38</b>			<b>Erhaltene Anzahlungen</b>
		<b>381</b>		<b>Erhaltene Anzahlungen</b>
			3811	Erhaltene Anzahlungen
	<b>39</b>			<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>
		<b>391</b>		<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>
			3911	Passive Rechnungsabgrenzung
<b>4</b>				<b>Erträge</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
	<b>40</b>	<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b>		
	<b>401</b>	<b>Realsteuern</b>		
		4011	Grundsteuer A	
		4012	Grundsteuer B	
		4013	Gewerbesteuer	
	<b>402</b>	<b>Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern</b>		
		4021	Gemeindeanteil an der Einkommenssteuer	
		4022	Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer	
	<b>403</b>	<b>Sonstige Gemeindesteuern</b>		
		4031	Vergnügungssteuer	
		4032	Hundesteuer	
		4033	Jagdsteuer	
		4034	Zweitwohnungssteuer	
		4035	Kulturförderabgabe/Übernachtungssteuer	
		4036	Steuer auf sexuelle Vergnügungen	
	<b>404</b>	<b>Steuerähnliche Erträge</b>		
		4041	Fremdenverkehrsabgaben	
		4042	Abgaben von Spielbanken	
		4049	Sonstige steuerähnliche Erträge	
	<b>405</b>	<b>Ausgleichsleistungen</b>		
		4051	Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich	
		4052	Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende	
	<b>41</b>	<b>Zuwendungen und allgemeine Umlagen</b>		
	<b>411</b>	<b>Schlüsselzuweisungen</b>		
		4111	Schlüsselzuweisungen vom Land	
	<b>412</b>	<b>Bedarfszuweisungen</b>		
		4121	Bedarfszuweisungen vom Land	
		4122	Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)	
	<b>413</b>	<b>Sonstige allgemeine Zuweisungen</b>		
		4130	Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Bund	
		4131	Sonstige allgemeine Zuweisungen vom Land	
	<b>414</b>	<b>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			4141	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
		<b>416</b>	<b>Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen</b>	
			4161	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen
		<b>418</b>	<b>Allgemeine Umlagen</b>	
			4181	Allgemeine Umlagen vom Land
			4182	Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)
	<b>42</b>	<b>Sonstige Transfererträge</b>		
		<b>421</b>	<b>Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen</b>	
			4211	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
		<b>422</b>	<b>Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen</b>	
			4221	Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen
		<b>423</b>	<b>Schuldendiensthilfen</b>	
			4231	Schuldendiensthilfen
		<b>429</b>	<b>Andere sonstige Transfererträge</b>	
			4291	Andere sonstige Transfererträge
	<b>43</b>	<b>Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</b>		
		<b>431</b>	<b>Verwaltungsgebühren</b>	
			4311	Verwaltungsgebühren
		<b>432</b>	<b>Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte</b>	
			4321	Benutzungsgebühren "..."
		<b>436</b>	<b>Zweckgebundene Abgaben</b>	
			4361	Zweckgebundene Abgaben
		<b>437</b>	<b>Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge</b>	
			4371	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge
		<b>438</b>	<b>Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich</b>	
			4381	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich
	<b>44</b>	<b>Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>		
		<b>441</b>	<b>Mieten und Pachten</b>	
			4411	Mieten und Pachten
		<b>442</b>	<b>Erträge aus Verkauf</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			4421	Erträge aus Verkauf
		<b>446</b>	<b>Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte</b>	
			4461	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
		<b>448</b>	<b>Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>	
			4481	Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen
		<b>449</b>	<b>Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</b>	
			4491	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
			4492	Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
			4493	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
			4496	Leistungsbeteiligung bei der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung
	<b>45</b>	<b>Sonstige ordentliche Erträge</b>		
		<b>451</b>	<b>Konzessionsabgaben</b>	
			4511	Konzessionsabgaben
		<b>452</b>	<b>Erstattungen von Steuern</b>	
			4521	Erstattungen von Steuern
		<b>454</b>	<b>Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen</b>	
			4541	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden
			4542	Erträge aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
			4547	Verrechnungserträge bei Vermögensgegenständen
		<b>455</b>	<b>Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen</b>	
			4551	Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen
			4557	Verrechnungserträge bei Finanzanlagen
		<b>456</b>	<b>Weitere sonstige Erträge</b>	
			4561	Bußgelder
			4562	Säumniszuschläge
			4563	Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
		<b>457</b>	<b>Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten</b>	
			4571	Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten
		<b>458</b>	<b>Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge</b>	
			4581	Erträge aus Zuschreibungen
			4582	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
			4589	Sonstige nicht zahlungswirksame Erträge
		<b>459</b>	<b>Andere sonstige ordentliche Erträge</b>	



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			4591	Andere sonstige ordentliche Erträge
	<b>46</b>	<b>Finanzerträge</b>		
		<b>461</b>	<b>Zinserträge</b>	
		4611	Zinserträge	
		<b>465</b>	<b>Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen</b>	
		4651	Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	
		<b>469</b>	<b>Sonstige Finanzerträge</b>	
		4691	Sonstige Finanzerträge	
	<b>47</b>	<b>Aktivierete Eigenleistungen und Bestandsveränderungen</b>		
		<b>471</b>	<b>Aktivierete Eigenleistungen</b>	
		4711	Aktivierete Eigenleistungen	
		<b>472</b>	<b>Bestandsveränderungen</b>	
		4721	Bestandsveränderungen	
	<b>48</b>	<b>Erträge aus internen Leistungsbeziehungen</b>		
		<b>481</b>	<b>Erträge aus internen Leistungsbeziehungen</b>	
		4811	Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	
	<b>49</b>	<b>Außerordentliche Erträge</b>		
		<b>491</b>	<b>Außerordentliche Erträge</b>	
		4911	Außerordentliche Erträge	
<b>5</b>				<b>Aufwendungen</b>
	<b>50</b>	<b>Personalaufwendungen</b>		
		<b>501</b>	<b>Dienstbezüge</b>	
		5011	Dienstbezüge für Beamte	
		5012	Entgelte für tariflich Beschäftigte	
		5019	Entgelte für sonstige Beschäftigte	
		<b>502</b>	<b>Beiträge zu Versorgungskassen</b>	
		5022	Beiträge für tariflich Beschäftigte	
		5029	Beiträge für sonstige Beschäftigte	
		<b>503</b>	<b>Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>					
<b>Kontenklasse</b>	<b>Kontengruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Konto</b>	<b>Bezeichnung</b>	
			5031	Beiträge für Beamte	
			5032	Beiträge für tariflich Beschäftigte	
			5039	Beiträge für sonstige Beschäftigte	
		<b>504</b>	<b>Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte</b>		
			5041	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte	
		<b>505</b>	<b>Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte</b>		
			5051	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte	
		<b>506</b>	<b>Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte</b>		
			5061	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte	
	<b>51</b>	<b>Versorgungsaufwendungen</b>			
		<b>511</b>	<b>Versorgungsbezüge</b>		
			5111	Versorgungsbezüge für Beamte	
			5112	Versorgungsbezüge für tariflich Beschäftigte	
			5119	Versorgungsbezüge für sonstige Beschäftigte	
		<b>512</b>	<b>Beiträge zu Versorgungskassen</b>		
			5121	Beiträge für Beamte	
		<b>513</b>	<b>Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung</b>		
			5131	Beiträge für Beamte	
			5132	Beiträge für tariflich Beschäftigte	
			5139	Beiträge für sonstige Beschäftigte	
		<b>514</b>	<b>Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger</b>		
			5141	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	
		<b>515</b>	<b>Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger</b>		
			5151	Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger	
		<b>516</b>	<b>Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger</b>		
			5161	Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger	
		<b>52</b>	<b>Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</b>		
			<b>521</b>	<b>Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens</b>	
				5215	Instandhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
			5216	Instandhaltung des Infrastrukturvermögens	
			5218	Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen	
	<b>523</b>		<b>Erstattungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>		
			5231	Erstattungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
		<b>524</b>	<b>Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens</b>	
			5241	Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen
			5242	Unterhaltung und Bewirtschaftung des Infrastrukturvermögens
		<b>525</b>	<b>Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens</b>	
			5251	Haltung von Fahrzeugen
			5252	Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
		<b>527</b>	<b>Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen</b>	
			5271	Lernmittel
		<b>528</b>	<b>Aufwendungen für sonstige Sachleistungen</b>	
			5281	Aufwendungen für sonstige Sachleistungen
		<b>529</b>	<b>Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen</b>	
			5291	Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen
	<b>53</b>	<b>Transferaufwendungen</b>		
		<b>531</b>	<b>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</b>	
			5311	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
		<b>532</b>	<b>Schuldendiensthilfen</b>	
			5321	Schuldendiensthilfen
		<b>533</b>	<b>Sozialtransferaufwendungen</b>	
			5331	Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
			5332	Soziale Leistungen an natürliche Personen innerhalb von Einrichtungen
			5333	Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
			5334	Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
			5335	Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
			5336	Arbeitslosengeld II
			5337	Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
			5338	Leistungen für Bildung und Teilhabe
			5339	Sonstige soziale Leistungen
		<b>534</b>	<b>Steuerbeteiligungen</b>	
			5341	Gewerbesteuerumlage
			5342	Finanzierungsbeitrag an den Lasten Deutsche Einheit
		<b>535</b>	<b>Allgemeine Zuweisungen</b>	
			5352	Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)
		<b>537</b>	<b>Allgemeine Umlagen</b>	
			5371	Allgemeine Umlagen an das Land

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			5374	Kreisumlage
			5375	Jugendamtsumlage
			5376	Sonstige Kreisumlagen
			5377	Landschaftsumlage
			5378	Ruhrverbandsumlage
			5379	Zweckverbandsumlage
		<b>539</b>	<b>Sonstige Transferaufwendungen</b>	
			5395	Verlustübernahmen von Betrieben
			5399	Sonstige Transferaufwendungen
	<b>54</b>	<b>Sonstige ordentliche Aufwendungen</b>		
		<b>541</b>	<b>Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen</b>	
			5411	Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen
			5412	Besondere Aufwendungen für Beschäftigte
		<b>542</b>	<b>Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten</b>	
			5421	Aufwendungen für die ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
			5422	Mieten und Pachten
			5423	Leasing
			5429	Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
		<b>543</b>	<b>Geschäftsaufwendungen</b>	
			5431	Geschäftsaufwendungen
		<b>544</b>	<b>Steuern, Versicherungen, Schadensfälle</b>	
			5441	Steuern, Versicherungen, Schadensfälle
		<b>546</b>	<b>Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</b>	
			5461	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
			5462	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
			5463	Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
			5468	Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen
		<b>547</b>	<b>Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen</b>	
			5471	Wertveränderungen bei Sachanlagen
			5472	Wertveränderungen bei Finanzanlagen
			5473	Wertveränderungen beim Umlaufvermögen
			5477	Verrechnungsaufwendungen bei Vermögensgegenständen
			5478	Verrechnungsaufwendungen bei Finanzanlagen
		<b>548</b>	<b>Besondere ordentliche Aufwendungen</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			5481	Bußgelder
			5482	Säumniszuschläge
			5483	Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
			5484	Ausgleichsabgabe (als Ersatzfinanzleistung)
		<b>549</b>	<b>Weitere sonstige ordentliche Aufwendungen</b>	
			5491	Verfügungsmittel
			5492	Fraktionszuwendungen
			5494	Zuführungen zu Rückstellungen für Deponien und Altlasten
			5495	Zuführungen zu sonstigen Rückstellungen
			5499	Übrige weitere sonstige ordentliche Aufwendungen
	<b>55</b>	<b>Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen</b>		
		<b>551</b>	<b>Zinsaufwendungen</b>	
			5511	Zinsaufwendungen
		<b>559</b>	<b>Sonstige Finanzaufwendungen</b>	
			5591	Kreditbeschaffungskosten
			5599	Sonstige Finanzaufwendungen
	<b>57</b>	<b>Bilanzielle Abschreibungen</b>		
		<b>571</b>	<b>Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	
			5711	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
		<b>572</b>	<b>Abschreibungen auf Finanzanlagen</b>	
			5721	Abschreibungen auf Finanzanlagen
		<b>573</b>	<b>Abschreibungen auf das Umlaufvermögen</b>	
			5731	Abschreibungen auf das Umlaufvermögen
	<b>58</b>	<b>Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen</b>		
		<b>581</b>	<b>Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen</b>	
			5811	Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen
	<b>59</b>	<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>		
		<b>591</b>	<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>	
			5911	Außerordentliche Aufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
6				<b>Einzahlungen</b>
	<b>60</b>	<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b>		
		<b>601</b>	<b>Realsteuern</b>	
			6011	Grundsteuer A
			6012	Grundsteuer B
			6013	Gewerbesteuer
		<b>602</b>	<b>Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern</b>	
			6021	Gemeindeanteil an der Einkommensteuer
			6022	Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer
		<b>603</b>	<b>Sonstige Gemeindesteuern</b>	
			6031	Vergnügungssteuer
			6032	Hundesteuer
			6033	Jagdsteuer
			6034	Zweitwohnungssteuer
			6035	Kulturförderabgabe/Übernachtungssteuer
			6036	Steuer auf sexuelle Vergnügungen
		<b>604</b>	<b>Steuerähnliche Einzahlungen</b>	
			6041	Fremdenverkehrsabgaben
			6042	Abgaben von Spielbanken
			6049	Sonstige steuerähnliche Einzahlungen
		<b>605</b>	<b>Ausgleichsleistungen</b>	
			6051	Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich
			6052	Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende
	<b>61</b>	<b>Zuwendungen und allgemeine Umlagen</b>		
		<b>611</b>	<b>Schlüsselzuweisungen</b>	
			6101	Schlüsselzuweisungen vom Land
		<b>612</b>	<b>Bedarfszuweisungen</b>	
			6121	Bedarfszuweisungen
		<b>613</b>	<b>Sonstige allgemeine Zuweisungen</b>	
			6130	Allgemeine Zuweisungen vom Bund
			6131	Allgemeine Zuweisungen vom Land

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
		<b>614</b>	<b>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</b>	
			6141	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
		<b>618</b>	<b>Allgemeine Umlagen</b>	
			6181	Allgemeine Umlagen vom Land
			6182	Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)
	<b>62</b>	<b>Sonstige Transfereinzahlungen</b>		
		<b>621</b>	<b>Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen</b>	
			6211	Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen
		<b>622</b>	<b>Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen</b>	
			6221	Ersatz von sozialen Leistungen innerhalb von Einrichtungen
		<b>623</b>	<b>Schuldendiensthilfen</b>	
			6231	Schuldendiensthilfen
		<b>629</b>	<b>Andere sonstige Transfereinzahlungen</b>	
			6291	Andere sonstige Transfereinzahlungen
	<b>63</b>	<b>Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</b>		
		<b>631</b>	<b>Verwaltungsgebühren</b>	
			6311	Verwaltungsgebühren
		<b>632</b>	<b>Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte</b>	
			6321	Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte
		<b>636</b>	<b>Zweckgebundene Abgaben</b>	
			6361	Zweckgebundene Abgaben
	<b>64</b>	<b>Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>		
		<b>641</b>	<b>Mieten und Pachten</b>	
			6411	Mieten und Pachten
		<b>642</b>	<b>Einzahlungen aus Verkauf</b>	
			6421	Einzahlungen aus Verkauf
		<b>646</b>	<b>Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte</b>	
			6461	Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
		<b>648</b>	<b>Einzahlungen aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>	
			6481	Einzahlungen aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen
		<b>649</b>	<b>Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</b>	
			6491	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			6492	Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
			6493	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
			6496	Leistungsbeteiligung bei der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung
	<b>65</b>	<b>Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>		
		<b>651</b>	<b>Konzessionsabgaben</b>	
			6511	Konzessionsabgaben
		<b>652</b>	<b>Einzahlungen aus Steuern</b>	
			6521	Einzahlungen aus Steuern
		<b>656</b>	<b>Besondere Einzahlungen</b>	
			6561	Bußgelder
			6562	Säumniszuschläge
			6563	Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
		<b>659</b>	<b>Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	
			6591	Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
	<b>66</b>	<b>Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen</b>		
		<b>661</b>	<b>Zinseinzahlungen</b>	
			6611	Zinseinzahlungen
		<b>665</b>	<b>Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen</b>	
			6651	Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen
		<b>669</b>	<b>Sonstige Finanzeinzahlungen</b>	
			6691	Sonstige Finanzeinzahlungen
	<b>68</b>	<b>Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>		
		<b>681</b>	<b>Investitionszuwendungen</b>	
			6811	Investitionszuwendungen
		<b>682</b>	<b>Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden</b>	
			6821	Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden
		<b>683</b>	<b>Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen</b>	
			6831	Einzahlungen aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
			6832	Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen
		<b>684</b>	<b>Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen</b>	
			6841	Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>			
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto
			Bezeichnung
		<b>685</b>	<b>Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen</b>
			Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen
		<b>686</b>	<b>Rückflüsse von Ausleihungen</b>
		6861	Rückflüsse von Ausleihungen
		<b>688</b>	<b>Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten</b>
		6881	Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten
		<b>689</b>	<b>Sonstige Investitionseinzahlungen</b>
		6891	Sonstige Investitionseinzahlungen
	<b>69</b>		<b>Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit</b>
		<b>691</b>	<b>Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen</b>
		6912	Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen für Investitionen
		6913	Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen zur Liquiditätssicherung
		<b>692</b>	<b>Einzahlungen aus Krediten für Investitionen</b>
		6921	Einzahlungen aus Krediten für Investitionen
		<b>693</b>	<b>Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>
		6931	Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung
		<b>695</b>	<b>Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen (ohne Ausleihungen)</b>
		6951	Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen
<b>7</b>			<b>Auszahlungen</b>
	<b>70</b>		<b>Personalauszahlungen</b>
		<b>701</b>	<b>Dienstbezüge</b>
		7011	Dienstbezüge für Beamte
		7012	Entgelte für tariflich Beschäftigte
		7019	Entgelte für sonstige Beschäftigte
		<b>702</b>	<b>Beiträge zu Versorgungskassen</b>
		7021	Beiträge für tariflich Beschäftigte
		7029	Beiträge für sonstige Beschäftigte
		<b>703</b>	<b>Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung</b>
		7031	Beiträge für Beamte
		7032	Beiträge für tariflich Beschäftigte
		7039	Beiträge für sonstige Beschäftigte
		<b>704</b>	<b>Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			7041	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
	<b>71</b>		<b>Versorgungsauszahlungen</b>	
		<b>711</b>	<b>Versorgungsbezüge</b>	
			7111	Versorgungsbezüge für Beamte
			7112	Versorgungsbezüge für tariflich Beschäftigte
			7119	Versorgungsbezüge für sonstige Beschäftigte
		<b>712</b>	<b>Beiträge zu Versorgungskassen</b>	
			7121	Beiträge für Beamte
		<b>713</b>	<b>Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung</b>	
			7131	Beiträge für Beamte
			7132	Beiträge für tariflich Beschäftigte
			7139	Beiträge für sonstige Beschäftigte
		<b>714</b>	<b>Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger</b>	
			7141	Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
	<b>72</b>		<b>Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen</b>	
		<b>721</b>	<b>Instandhaltung des Vermögens</b>	
			7215	Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens
			7216	Instandhaltung des Infrastrukturvermögens
		<b>723</b>	<b>Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	
			7231	Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
		<b>724</b>	<b>Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens</b>	
			7241	Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen
			7242	Unterhaltung und Bewirtschaftung des Infrastrukturvermögens
		<b>725</b>	<b>Unterhaltung und Bewirtschaftung des beweglichen Vermögens</b>	
			7251	Haltung von Fahrzeugen
			7255	Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
		<b>727</b>	<b>Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen</b>	
			7271	Lernmittel
		<b>728</b>	<b>Auszahlungen für sonstige Sachleistungen</b>	
			7281	Aufwendungen für sonstige Sachleistungen
		<b>729</b>	<b>Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen</b>	
			7291	Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
	<b>73</b>	<b>Transferauszahlungen</b>		
	<b>731</b>	<b>Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke</b>		
		7311	Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	
	<b>732</b>	<b>Schuldendiensthilfen</b>		
		7321	Schuldendiensthilfen	
	<b>733</b>	<b>Sozialtransferauszahlungen</b>		
		7331	Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen	
		7332	Soziale Leistungen an natürliche Personen innerhalb von Einrichtungen	
		7333	Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende	
		7334	Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden	
		7335	Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende	
		7336	Arbeitslosengeld II	
		7337	Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden	
		7338	Leistungen für Bildung und Teilhabe	
		7339	Sonstige soziale Leistungen	
	<b>734</b>	<b>Steuerbeteiligungen</b>		
		7341	Gewerbsteuerumlage	
		7342	Finanzierungsbeitrag an den Lasten Deutsche Einheit	
	<b>735</b>	<b>Allgemeine Zuweisungen</b>		
		7352	Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)	
	<b>737</b>	<b>Allgemeine Umlagen</b>		
		7371	Allgemeine Umlage an das Land	
		7372	Allgemeine Umlage an Gemeinden (GV)	
		7373	Allgemeine Umlage an Zweckverbände	
	<b>739</b>	<b>Sonstige Transferauszahlungen</b>		
		7395	Verlustübernahmen bei Betrieben	
		7399	Sonstige Transferauszahlungen	
	<b>74</b>	<b>Sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>		
	<b>741</b>	<b>Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen</b>		
		7411	Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen	
		7412	Besondere Auszahlungen für Beschäftigte	
	<b>742</b>	<b>Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten</b>		
		7421	Auszahlungen für die ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
			7422	Mieten und Pachten
			7423	Leasing
			7429	Sonstige Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
		<b>743</b>	<b>Geschäftsauszahlungen</b>	
			7431	Geschäftsauszahlungen
		<b>744</b>	<b>Steuern, Versicherungen, Schadensfälle</b>	
			7441	Steuern, Versicherungen, Schadensfälle
		<b>746</b>	<b>Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen</b>	
			7461	Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
			7462	Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
			7643	Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
			7648	Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen
		<b>748</b>	<b>Besondere Auszahlungen</b>	
			7481	Bußgelder
			7482	Säumniszuschläge
			7483	Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
			7484	Ausgleichsabgabe (als Ersatzfinanzleistung)
		<b>749</b>	<b>Weitere sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	
			7491	Weitere sonstige Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit
	<b>75</b>	<b>Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen</b>		
		<b>751</b>	<b>Zinsauszahlungen</b>	
			7511	Zinsauszahlungen
		<b>759</b>	<b>Sonstige Finanzauszahlungen</b>	
			7591	Kreditbeschaffungskosten
			7599	Sonstige Finanzauszahlungen
	<b>78</b>	<b>Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>		
		<b>781</b>	<b>Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen</b>	
			7811	Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen
		<b>782</b>	<b>Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden</b>	
			7821	Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
		<b>783</b>	<b>Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen</b>	
			7831	Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
		<b>784</b>	<b>Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen</b>	
			7841	Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen
		<b>785</b>	<b>Auszahlungen für Baumaßnahmen</b>	
			7851	Auszahlungen für Hochbaumaßnahmen
			7852	Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen
			7853	Auszahlungen für sonstige Baumaßnahmen
		<b>786</b>	<b>Gewährung von Ausleihungen</b>	
			7861	Gewährung von Ausleihungen
		<b>789</b>	<b>Sonstige Investitionsauszahlungen</b>	
			7891	Sonstige Investitionsauszahlungen
	<b>79</b>	<b>Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit</b>		
		<b>791</b>	<b>Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen</b>	
			7912	Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen für Investitionen
			7913	Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen zur Liquiditätssicherung
		<b>792</b>	<b>Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen</b>	
			7921	Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen
		<b>793</b>	<b>Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	
			7931	Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung
		<b>794</b>	<b>Auszahlungen für die Tilgung von sonstigen Wertpapiersschulden</b>	
			7941	Auszahlungen für die Tilgung von sonstigen Wertpapiersschulden
		<b>795</b>	<b>Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)</b>	
			7951	Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)
<b>8</b>	<b>Abschlusskonten</b>			
	<b>80</b>	<b>Eröffnungskonten/Abschlusskonten</b>		
		<b>801</b>	<b>Eröffnungsbilanzkonto</b>	
		<b>802</b>	<b>Schlussbilanzkonto</b>	
		<b>803</b>	<b>Ergebnisrechnungskonto</b>	
		<b>804</b>	<b>Finanzrechnungskonto</b>	
	<b>81</b>	<b>Korrekturkonten</b>		
	<b>82</b>	<b>Kurzfristige Erfolgsrechnung</b>		

<b>DIE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE KONTENÜBERSICHT</b>				
Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenart	Konto	Bezeichnung
<b>9</b>	<b>Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>			
	<b>90</b>	<b>Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>		

*Abbildung 552 „Die haushaltswirtschaftliche Kontenübersicht“*

### 7.3.3 Das örtliche Kontierungshandbuch

Im Zusammenhang mit Aufstellung und Ausgestaltung des örtlichen Kontenplans bietet sich für die Gemeinde auch die Erstellung eines ergänzenden Kontierungshandbuchs an. Mit dieser Arbeitshilfe können Zuordnungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu den örtlichen Konten dargestellt und geklärt sowie erläutert werden. Den Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung kann dadurch eine geeignete Hilfestellung im Rahmen des örtlichen Buchungsgeschehens gegeben werden, die auch für die Haushaltsplanung und die Haushaltsbewirtschaftung sowie für die Haushaltsabrechnung nutzbar ist.

Ein örtliches Kontierungshandbuch sollte deshalb sachbezogene Angaben und Erläuterungen über den NKF-Kontenrahmen, den Kontenplan, den Produktplan, zu Kreditoren und Debitoren, aber auch allgemeine Ausführungen zur doppelten Buchführung sowie zur Bilanzierung und Bewertung enthalten. Neben den allgemeinen und sachbezogenen Erläuterungen zu den einzelnen Konten bieten sich auch beispielhafte Darstellungen von typischen Geschäftsvorfällen der Gemeinde an.

Eine alphabetische Aufzählung der örtlich möglichen Ertrags- und Aufwandsarten mit gleichzeitiger Benennung des betroffenen Kontos bietet dabei eine weitere Hilfe, die bei internen Leistungsbeziehungen und/oder einer örtlichen Kosten- und Leistungsrechnung entsprechend zu ergänzen wäre. Zum Handbuch sollte möglichst auch eine Aufzählung der regelmäßigen Beschaffungen von Wirtschaftsgütern durch die Gemeinde mit gleichzeitiger Benennung des jeweils betroffenen Kontos gehören.

Vor Ort ist in diesem Zusammenhang eigenverantwortlich zu entscheiden, ob in das Kontierungshandbuch ggf. auch Ausführungen über die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses aufgenommen werden, denn dadurch werden die im Kontierungshandbuch für die gemeindliche Bilanz aufgeführten Bestandskonten berührt. Insgesamt gesehen kann mithilfe des Kontierungshandbuchs eine Vereinheitlichung der Buchführungssystematik in der gesamten Gemeindeverwaltung gesichert und eine möglichst fehlerfreie Erfassung, Bearbeitung und Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle erreicht werden.

### 7.3.4 Die Zusammenhänge

#### 7.3.4.1 Zu den finanzstatistischen Anforderungen

Die neue Steuerung der Gemeinde sowie der NKF-Kontenrahmen lassen zu, dass bei der Festlegung der örtlichen Konten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch die Anforderungen der Finanzstatistik einbezogen werden können. Die Gemeinde ist jedoch nicht verpflichtet, ihre Konten entsprechend der vierstelligen Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik einzurichten. Die finanzstatistischen Meldepflichten sind vielmehr unabhängig von der örtlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Festlegung der gemeindlichen Buchungskonten zu erfüllen. Sie sind deshalb grundsätzlich dem Berichtswesen der Gemeinde zuzurechnen, das in diesem Fall auf einen externen Adressaten ausgerichtet ist.

Es gilt unter diesen Aspekten, dass die Gemeinde die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss. Sie muss daher umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtlichen Buchungen haushaltswirtschaftlich nach den sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten und den Einzahlungs- und Auszahlungsarten unter Beachtung der Produktorientierung erfolgen. In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung der Gemeinde bedarf es dafür aber keiner besonderen haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sachkonten und Produktkonten.

Für die Gemeinde könnte es sich ggf. anbieten, unter Einbeziehung ihrer örtlichen Aufgaben und der Meldepflichten für die Finanzstatistik die Konten in ihrem Buchungssystem unter Berücksichtigung der festgelegten finanzstatistischen Erhebungsmerkmale einzurichten. Sie hätte dann die Möglichkeit, die notwendigen Daten für die Finanzstatistiken unmittelbar aus ihrem gemeindlichen Buchungssystem heraus bereitstellen zu können. Diese Vorgehensweise ist deshalb möglich, weil die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik aus dem haushaltsrechtlichen Kontenrahmen entwickelt wurden.

Von der Finanzstatistik werden der NKF-Kontenrahmen und der NKF-Produktrahmen dazu genutzt, die notwendigen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale konkret zu bestimmen. Es werden gegenüber dem haushaltsrechtlichen Kontenrahmen nur andere Begrifflichkeiten durch die Finanzstatistik verwendet. Um die Ebene der finanzstatistisch benötigten Erhebungsmerkmale (mindestens vierstellig) zu erreichen, werden nach dem gleichen Gliederungssystem wie im NKF-Kontenrahmen die einstelligen Finanzbereiche in Finanzgruppen (zweistellig) und Finanzarten (dreistellig) untergliedert. Die Festlegung der Erhebungsmerkmale auf der vierten Ebene ist identisch mit der Bildung von örtlichen Buchungskonten im haushaltsrechtlichen NKF-Kontenrahmen.

Die finanzstatistischen Erfordernisse führen jedoch nicht zur Verpflichtung der Gemeinden, entsprechend der finanzstatistischen Erhebungsmerkmale auch ihre Buchungskonten einzurichten oder für die Finanzstatistik besondere Konten in ihrem Buchführungssystem vorzuhalten, um die gesetzlichen Meldepflichten zu erfüllen. Diese Pflichten sind dem Berichtswesen der Gemeinde zuzuordnen und stellen daher Auswertungsvorgaben und keine Buchungsvorgaben dar. Gleichwohl können auch in die Anforderungen an das örtliche Buchungsgeschehen die Erfordernisse der bundesweiten Finanzstatistik einbezogen werden.

Die Finanzstatistik enthält i. d. R. mindestens vierstellige Erhebungsmerkmale, ggf. auch eine darüberhinausgehende Differenzierung. Sofern die Gemeinde ihr Buchungssystem in vollem Umfang auf die finanzstatistischen Anforderungen ausrichten möchte, sollte sie ihre Buchungen regelmäßig auf sechstelligem Unterkonten vornehmen. Bei der Ausgestaltung des örtlichen Buchungsgeschehens sind daher von der Gemeinde die unterschiedlichen Anforderungen sowie die notwendige Transparenz und die Informationserfordernisse gegeneinander abzuwägen, um ausreichende und zutreffende Auswertungen zu erstellen und Berichtspflichten zu erfüllen.

#### **7.3.4.2 Zum Gesamtabschluss**

Bei der Ausgestaltung des örtlichen Buchungsgeschehens sollte die Gemeinde auch die Erfordernisse für den gemeindlichen Gesamtabschluss ausreichend berücksichtigen, um die örtliche Tätigkeit auf die erforderlichen Aufstellungsarbeiten zu beschränken. Dazu gehört für die Gemeinde, bereits im Vorfeld bzw. im gemeindlichen Jahresabschluss und im Buchungssystem sachgerechte Differenzierungen festzulegen und entsprechende Auswertungsmöglichkeiten einzurichten.

Die unterschiedlichen Anforderungen und Wünsche sowie die Transparenz und die Informationserfordernisse sind von der Gemeinde gegeneinander abzuwägen. Es sollte von ihr auch geprüft werden, ob sich ggf. eine Differenzierung nach den Adressaten der Leistungsbeziehungen der Gemeinde anbietet. Im örtlichen Buchungssystem der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 27 GemHVO NRW**

Gemeinde kann unterhalb der bilanziell anzusetzenden Forderungsarten eine Auswertungsmöglichkeit nach Schuldnern eingerichtet werden.

Für die Gemeinde ist es aber auch möglich, diese Ebene in Unterkonten zu differenzieren, die für die Zwecke der Konsolidierung im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sachlich geboten sind, z. B. für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung, die von der Gemeinde als Muttereinheit im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorzunehmen ist (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 305 HGB).

XXXXXXXXXXXX



**§ 28**  
**Inventur, Inventar**

(1) <sup>1</sup>In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. <sup>2</sup>Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). <sup>3</sup>Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.

(2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.

(3) Das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur sind so zu dokumentieren, dass diese für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind.

(4) <sup>1</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt das Nähere über die Durchführung der Inventur. <sup>2</sup>Die örtlichen Vorschriften müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 und der §§ 29 und 58 enthalten. <sup>3</sup>§ 31 Abs. 1 Satz 2 findet entsprechende Anwendung.

**Erläuterungen zu § 28:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

**1.1 Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz**

Das Inventar der Gemeinde bildet eine Grundlage für die gemeindliche Bilanz im jährlich zu erstellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Dem gemeindlichen Inventar kommt sowohl eine Ordnungsfunktion als auch eine Wertmittlungsfunktion zu. Deshalb ist für den laufenden Geschäftsbetrieb der Gemeinde bestimmt worden, dass für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben hat (Inventar).

Die gemeindliche Inventur wird insbesondere durch das Aufstellen des Inventars durch die Gemeinde erforderlich. Sie muss grundsätzlich unabhängig von der gemeindlichen Buchführung erfolgen, denn sie dient auch deren Kontrolle durch den Abgleich zwischen dem Erfassten und den in der Buchhaltung dokumentierten Daten. Dieser Zusammenhang erfordert ein aufeinander abgestimmtes Zusammenwirken aller daran Beteiligten. Das Inventar der Gemeinde stellt das Bindeglied zwischen den in der Inventur erfassten Vermögensgegenständen und den Schulden für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar (vgl. Abbildung 553).

<b>DER ZUSAMMENHANG VON INVENTAR UND BILANZ</b>	
<b>INVENTARZWECKE</b>	<b>BILANZZWECKE</b>
Mengen- und Wertangaben zum gemeindlichen Vermögen und den Schulden	Wertangaben über gemeindliches Vermögen und die Schulden
Vermögensgegenstände werden nach ihren Arten erfasst	Vermögensgegenstände werden bei Bedeutung nach Arten angesetzt

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

<b>DER ZUSAMMENHANG VON INVENTAR UND BILANZ</b>	
<b>INVENTARZWECKE</b>	<b>BILANZZWECKE</b>
Schulden werden nach ihren Arten erfasst	Schulden werden bei Bedeutung nach Arten angesetzt
Darstellung i.d.R. in Staffelform	Darstellung in Kontoform
Interne Verwaltungsunterlage	Information für die Öffentlichkeit
Nicht für Analysen vorgesehen	Geeignet für Bilanzanalysen

*Abbildung 553 „Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz“*

In diesem Zusammenhang stellt die Inventur als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Ihr kommt dabei eine Kontrollfunktion zu, denn durch die Inventur soll auch sichergestellt werden, dass die Buchführung hinsichtlich der Bestandsführung richtig und ordnungsmäßig ist. Mit der gemeindlichen Inventur wird daher festgestellt, ob die Buchbestände („Soll-Bestand“) mit den Ist-Beständen übereinstimmen.

Die Gemeinde sollte im Zusammenhang mit ihrer örtlichen Inventur berücksichtigen, dass dem dadurch entstehenden Aufwand in zeitlicher Hinsicht nicht zwingend und unmittelbar ein praktischer Nutzen für die Gemeinde gegenübersteht. Ein möglicher Nutzen aus der Erfassung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden kann sich aber gleichwohl automatisch einstellen, weil aus der örtlichen Inventur besondere Erkenntnisse über die Art und den Umfang der Materialien für die künftige Aufgabenerfüllung der Gemeinde gewonnen werden können.

**1.2 Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz**

Die Gemeinde kann dabei verschiedene Inventurformen miteinander verknüpfen, denn es ist anders als bei der gemeindlichen Bilanzierung zulässig, in aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren unterschiedliche Inventurformen zur Anwendung kommen zu lassen. Die Vorschrift zur gemeindlichen Inventur baut auf der Regelung des § 91 GO NRW „Inventur, Inventar und Vermögensbewertung“ auf und konkretisiert dabei auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur. Das nachfolgende Schema soll deshalb den Zusammenhang zwischen der Bilanz, dem Inventar und der Inventur der Gemeinde verdeutlichen (vgl. Abbildung 554).

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR INVENTUR, INVENTAR UND BILANZ</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
1. Lückenlose 2. mengen- und wertmäßige 3. Erfassung der Vermögensgegenstände und	<b>Ergebnis der Inventur</b>	1. Mengen- und wertmäßige 2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden 3. in einer geordneten Zusammenstellung	<b>Überleitung aus dem Inventar</b>	1. Wertmäßige Darstellung 2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten 3. als Gegenüberstellung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 28 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR INVENTUR, INVENTAR UND BILANZ</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
Schulden  4. zu einem bestimmten Zeitpunkt  5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen, wiegen usw.)	<b>geht ein ins Inventar</b>	4. zu einem bestimmten Zeitpunkt	<b>in die Bilanz</b>	von Vermögen und Schulden und Eigenkapital  4. zu einem Stichtag  5. unter Fortschreibung der Werte aus den laufenden Aufzeichnungen

*Abbildung 554 „Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“*

Ein wichtiges Ziel der gesamten Überprüfung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden ist es, dass die gemeindliche Bilanz nur den Wert von überprüften Ist-Bestände enthält. Wird von der Gemeinde keine Inventur nach den einschlägigen Vorschriften in diesem Sinne durchgeführt, ist die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung als nicht mehr gewährleistet anzusehen. Außerdem bestehen für die Gemeinde neben der stichtagsbezogenen Inventur zum jährlichen Abschlussstichtag noch weitere Aufzeichnungspflichten, z. B. die Tagesabstimmungen bei den Finanzmittelkonten der Gemeinde (vgl. § 30 Absatz 4 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang ist klarzustellen, dass bei der gemeindlichen Inventur nur die "Vermögensgegenstände und Schulden" der Gemeinde vollständig aufzunehmen sind. Die in der Vorschrift enthaltene Aufzählung der Inventurgegenstände "Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten" ist insoweit fehlerhaft. Die Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite in der Bilanz stellen keine gemeindlichen Wirtschaftsgüter und die Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite keine Verpflichtungen der Gemeinde dar, die einer Inventur zugänglich sind. Die Rechnungsabgrenzung dient vielmehr der periodengerechten Abgrenzung, sodass die in der Bilanz enthaltenen Rechnungsabgrenzungsposten lediglich Korrekturposten darstellen.

## **2. Die Inventurformen**

### **2.1 Die zeitlichen Inventurformen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht eine jährliche vollständige Erfassung der im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände und der Schulden, aber auch der Forderungen und Verbindlichkeiten bezogen auf den gemeindlichen Abschlussstichtag als Inventurstichtag vor. Vor diesem Hintergrund bestehen für die Gemeinde verschiedene Formen für die zeitliche Durchführung ihrer Inventur (vgl. Abbildung 555).

<b>DIE ZEITLICHEN INVENTURFORMEN</b>	
<b>Zeitnahe Stichtagsinventur</b>	Die Inventur wird in der Regel in Form der körperlichen Bestandsaufnahme und höchstens zehn Tage vor oder nach dem Abschlussstichtag durchgeführt. Sie erfordert je nach dem Tag ihrer tatsächlichen Durchführung entweder eine Wertfortschreibung oder Wertrückrechnung bezogen auf den gemeindlichen Abschlussstichtag.
<b>Vor- und nachverlegte Stichtagsinventur</b>	Die Inventur wird in der Regel in Form der körperlichen Bestandsaufnahme innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten beiden Monate nach dem Ab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

<b>DIE ZEITLICHEN INVENTURFORMEN</b>	
	schlussstichtag durchgeführt. Sie erfordert je nach dem Tag ihrer tatsächlichen Durchführung entweder eine Wertfortschreibung oder eine Wertrückrechnung bezogen auf den gemeindlichen Abschlussstichtag.
<b>Permanente Inventur</b>	Der Buchbestand bei der Gemeinde wird regelmäßig durch eine körperliche Bestandsaufnahme während des gesamten Jahres überprüft und der Buchbestand zum Abschlussstichtag in den Jahresabschluss der Gemeinde übernommen. Diese Form der Inventur erfordert eine ordnungsgemäße und zeitgerechte Buchführung durch die Gemeinde.

*Abbildung 555 „Die zeitlichen Inventurformen“*

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Inventur aber auch beachten, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind, sofern sie keine Festwerte gebildet hat und eine Überprüfung nach drei Jahren vornehmen muss (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW).

**2.2 Die sachlichen Inventurformen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht eine jährliche vollständige Erfassung der im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde stehenden Vermögensgegenstände, der Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, aber auch der Forderungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde vor. Für die sachliche Durchführung kommen dabei, abhängig davon, ob es sich um einen körperlichen oder nicht körperlichen gemeindlichen Vermögensgegenstand handelt, als Bestandsaufnahme grundsätzlich eine körperliche Inventur als auch eine Buch- und Beleginventur durch die Gemeinde in Betracht (vgl. Abbildung 556).

<b>DIE SACHLICHEN INVENTURFORMEN</b>	
<b>Körperliche Inventur</b>	Die Bestandserfassung als mengenmäßige Erfassung der einzelnen körperlichen Vermögensgegenstände der Gemeinde. Sie erfolgt nach Arten und Wert der Vermögensgegenstände durch Zählen, Messen und Wiegen (Stückzahl, Länge, Gewicht), in Einzelfällen ggf. auch durch Schätzen.
<b>Buch- und Beleginventur</b>	Die Bestanderfassung der nicht körperlichen Vermögensgegenstände und Schulden erfolgt anhand vorhandener Verzeichnisse (buchhalterische Unterlagen) über Bestand, Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde. Es muss gesichert sein, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend erfasst werden (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW).

*Abbildung 556 „Die sachlichen Inventurformen“*

Bei diesen sachlichen Inventurformen kann die Gemeinde gleichzeitig auch von den Inventurvereinfachungen Gebrauch machen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Von der Gemeinde ist in diesen Fällen zu prüfen, ob die örtlich jeweils vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.

**3. Aufgedeckte Mengen- und Wertdifferenzen**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses können die gemeindliche Inventur und das Aufstellen des Inventars der Gemeinde dazu führen, dass bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen Differenzen zwischen den in der Buchführung enthaltenen Beständen und den tatsächlichen Beständen (Mengendifferenzen) aufgedeckt werden. Es können dabei aber auch Differenzen zwischen den Wertangaben in den Buchführungsunterlagen und den Inventarwerten entdeckt werden. Derartige Differenzen müssen von der Gemeinde aufgeklärt und innerhalb des Aufstellungsverfahrens des Jahresabschlusses bereinigt werden.

Grundsätzlich gilt in solchen Fällen, dass die aufgedeckten Differenzbeträge von der Gemeinde auszubuchen sind, denn die tatsächlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde sind ausschlaggebend für ihre Buchführung. Eine Ausbuchung soll daher auch erfolgen, sofern eine Aufklärung der aufgetretenen Differenzen nicht möglich ist, z. B. durch Abschreibungen. Die Gemeinde muss zuvor die möglichen Umstände und die Sachverhalte abschätzen, die ggf. zu den Differenzen geführt haben. Sie hat dann zu entscheiden, ob eine ergebniswirksame oder ergebnisneutrale Korrektur vorzunehmen ist.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Inventur):**

**1.1 Zu Satz 1 (Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden):**

**1.1.1 Die Inhalte der Inventur**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift, nach der in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände und die Schulden unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen sind, ist darauf ausgerichtet, dass die Gemeinde durch die Inventur einen Überblick über ihr gesamtes Vermögen erhält. Der jeweils aktuelle Wert der einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände fließt dabei in die örtliche Erfassung ein. Für die vorhandenen geringwertigen Vermögensgegenstände bei der Gemeinde, die einen Wert von 410 Euro nicht überschreiten, kann auf die Erfassung verzichtet werden (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände soll aber auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgen bzw. der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände soll bei der Bestimmung des Inventurumfangs ausreichend Berücksichtigung finden. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) bieten dafür eine Grundlage. Folgende Grundsätze gehören dazu (vgl. Abbildung 557).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER INVENTUR (GoI)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz muss als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung sind daher die für die Bewertung relevanten Informationen mit zu erfassen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz sind bei allen zulässigen Inventurverfahren die Art und die Menge sowie der Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden zweifelsfrei festzustellen. Dabei ist zu berücksichtigen, ob es sich um physisch erfassbare oder nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände handelt.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER INVENTUR (GoI)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Vermögensgegenstände und die Schulden einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und ihrem Wert zu erfassen. Dabei sind eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung zulässig.
<b>Grundsatz der Dokumentation und Nachprüfbarkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Durchführung der Inventur in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren. Die Ergebnisse der Inventur sind in Zähllisten nachzuweisen. Diese Unterlagen müssen für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen bei der Inventur sind in die Beurteilung einzubeziehen.

*Abbildung 557 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“*

Bei der Aufnahme des Vermögens und der Schulden der Gemeinde unterscheidet man die körperliche Inventur, die Beleginventur und die Buchinventur. Beim Vorhandensein von körperlichen Vermögensgegenständen erfordern die Grundsätze eine körperliche Bestandsfeststellung, bei der das Vorhandensein, die Art, die Menge und die Beschaffenheit durch tatsächliche Inaugenscheinnahme durch die aufnehmenden Personen überprüft und physisch aufgenommen wird.

Nur durch eine sorgsame Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur können auch mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse festgestellt und eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände gemacht werden, sodass ein zutreffendes Inventar von der Gemeinde erstellt werden kann.

### **1.1.2 Der Inventurstichtag**

#### **1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde muss zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres eine Inventur durchführen, denn nach der Vorschrift sind von ihr zu diesem Zeitpunkt die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände und die Schulden unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Diese Vorgaben bedingen grundsätzlich, dass die gemeindliche Inventur am Abschlusstichtag durchzuführen ist (Stichtagsinventur). Die direkte Stichtagsinventur wird noch als gegeben angenommen, wenn die Inventur an dem Tag vor oder an dem Tag nach dem Abschlusstichtag vorgenommen wird.

#### **1.1.2.2 Die vor- und nachverlegte Inventur**

Eine Stichtagsinventur kann von der Gemeinde auch noch in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum zeitnah um den Abschlusstichtag herum durchgeführt werden. Es werden i.d.R. zehn Tage vor und nach dem Abschlusstichtag als angemessen angesehen. Bei diesem Zeitkorridor sind die mengen- und wertmäßigen Veränderungen beim gemeindlichen Vermögen und den Schulden, die sich zwischen dem Aufnahmetag und dem Abschlusstichtag ergeben, entsprechend im Ergebnis der Inventur zu berücksichtigen, denn in das Inventar

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 28 GemHVO NRW**

dürfen nur Bestände aufgenommen werden, die bei der Gemeinde am Abschlussstichtag tatsächlich vorhanden sind. Außerdem muss der ordnungsgemäße Ablauf des Inventurverfahrens gesichert und von einem dafür Verantwortlichen kontrolliert sowie die mengen- und wertmäßigen Veränderungen zutreffend dokumentiert werden.

**1.1.2.3 Die Wertfortschreibung**

Bei einer vorverlegten Inventur hat die Gemeinde auch einen Nachweis über die vorgenommene Wertfortschreibung zu führen. Diese Vorgabe gilt entsprechend bei der Rückrechnung aufgrund einer nachverlegten Inventur. Sie muss dabei die gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfassen, die in dem betreffenden Zeitraum zu Zugängen oder Abgängen geführt haben (vgl. Abbildung 558).

<b>DIE WERTFORTSCHREIBUNG BEI DER INVENTUR</b>			
<b>VORVERLEGTE INVENTUR</b>			
Wert der Bestände der Gemeinde am Inventurstichtag (in Euro)			
<b>+</b>	Wert der Zugänge bis zum Abschlussstichtag		
	Art	Menge	Euro
<b>-</b>	Wert der Abgänge bis zum Abschlussstichtag		
	Art	Menge	Euro
<b>Wert der Bestände der Gemeinde zum Abschlussstichtag</b>			
<b>NACHVERLEGTE INVENTUR</b>			
Wert der Bestände der Gemeinde am Inventurstichtag (in Euro)			
<b>+</b>	Wert der Abgänge bis zum Abschlussstichtag		
	Art	Menge	Euro
<b>-</b>	Wert der Zugänge bis zum Abschlussstichtag		
	Art	Menge	Euro
<b>Wert der Bestände der Gemeinde zum Abschlussstichtag</b>			

*Abbildung 587 „Die Wertfortschreibung bei der Inventur“*

Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang eigenverantwortlich entscheiden, ob sie auch eine mengenmäßige Fortschreibung vornimmt. Es bietet sich daher für die Gemeinde an die bei einer vor- oder nachverlegten Inventur vorzunehmende Vor- und Rückrechnung unter Berücksichtigung der Art und der Menge der gemeindlichen Wirtschaftsgüter vorzunehmen, denn die Gemeinde muss ihre Geschäftsvorfälle, die zu Zugängen oder Abgängen führen, ordnungsgemäß in ihrer Finanzbuchhaltung erfassen.

### 1.1.3 Das Inventurverfahren

#### 1.1.3.1 Die Verfahrensarten

Das örtliche Inventurverfahren der Gemeinde ist davon abhängig, ob die Vermögensgegenstände der Gemeinde physisch erfassbar sind oder nicht. Der Aufwand für die Inventur (Form und Umfang der Inventurarbeiten) ist zudem von den vorhandenen örtlichen Grundlagen, z. B. von den vorhandenen Bestandsverzeichnissen und Nachweisen der Gemeinde, abhängig. Die nachfolgend aufgezeigte Vorgehensweise (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 390) ist für die Gemeinde nicht verbindlich. Sie stellt lediglich ein mögliches praktisches Umsetzungsverfahren dar (vgl. Abbildung 559).

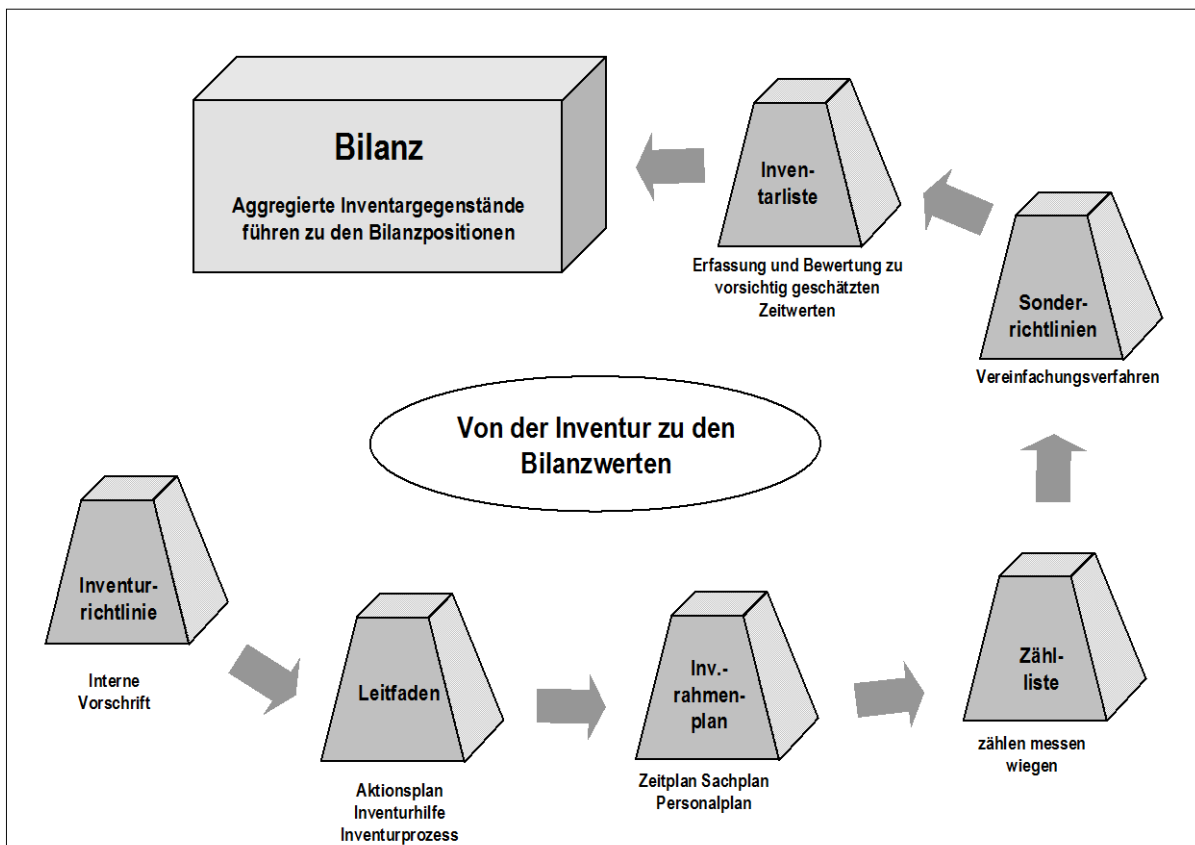


Abbildung 559 „Der Inventurablauf: Von der Richtlinie bis zu den Bilanzwerten“

Die Inventur muss neben dem Erfassen der Vermögensgegenstände (Bestandsprüfung) auch deren Inaugenscheinnahme beinhalten. Sie muss aber nicht zwingend immer in Form von Zählen und Messen, z.B. bei Gebäuden und Straßen, oder Wiegen, z. B. bei Vorräten, vorgenommen werden. Allerdings kann dieses Verfahren nur bei materiellen Vermögensgegenständen Anwendung finden, denn immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen, Bankguthaben und Verbindlichkeiten lassen sich nicht durch eine körperliche Inventur erfassen. Bei der gemeindlichen Inventur können die zulässigen Inventurvereinfachungsverfahren zur Anwendung kommen (vgl. § 29 GemHVO NRW).

Für das Inventurverfahren werden der Gemeinde die notwendigen Gestaltungsspielräume eröffnet, sowohl in der Form von Vereinfachungen als auch bei der zeitlichen Gestaltung der gemeindlichen Inventur. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist dabei immer von der Gemeinde bei ihrer Festlegung der Durchführung der Inventur in die örtliche Entscheidung einzubeziehen. Durch eine sachgerechte örtliche Abwägung unter Beachtung der einschlägigen Vorgaben kann dann bei der gemeindlichen Inventur eine Vielzahl von Verfahrensvereinfachungen ange-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

wandt werden. Die Gemeinde hat aber vorher eine Abwägung zwischen der Gesamtbedeutung und der Erheblichkeit der vorgesehenen Inventurvereinfachungen vorzunehmen.

**1.1.3.2 Die Verfahrensschritte**

**1.1.3.2.1 Die Inventurrahmenplanung**

Die Durchführung der Inventur erfolgt i. d. R. in den Schritten „Vorbereitung der Inventur“, Durchführung der Inventur“ und „Aufbereitung der Inventurergebnisse“. Die Vorbereitung der Inventur erfordert dabei eine Rahmenplanung, durch die der Umfang der gemeindlichen Inventur in sachlicher und zeitlicher Hinsicht abgegrenzt und die jeweiligen Verantwortlichkeiten festgelegt werden. Diese Planung beinhaltet dabei die Aufstellung eines Sachplans, eines Zeitplans und eines Personalplans. Das Schema zeigt die für die Inventur notwendigen Tätigkeiten schematisch auf (vgl. Abbildung 560).

<b>DIE DURCHFÜHRUNG DER GEMEINDLICHEN INVENTUR</b>		
<b>Vorbereitung der Inventur</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Überprüfung der Inventurrichtlinien</li> <li>- Aufstellung des Inventurrahmenplans</li> <li>- Ggf. Sonderrichtlinien erlassen</li> </ul>
<b>Sachplan</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abgrenzung der Inventurbereiche</li> <li>- Festlegung der Inventurverfahren</li> <li>- Zuordnung der Inventurbereiche zu Bilanzposten</li> </ul>
<b>Zeitplan</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bestimmung des zeitlichen Ablaufs (Terminplanung)</li> <li>- Festlegung des Inventurstichtages</li> <li>- Festlegung der Erfassungstage</li> </ul>
<b>Personalplan</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sicherstellung der Verfügbarkeit des Personals</li> <li>- Bildung von Aufnahmegruppen</li> <li>- Festlegung der Zuständigkeiten</li> <li>- Informationen über Inventurhilfen/Vereinfachungen</li> </ul>
<b>Durchführung der Inventur</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erfassung von Vermögen und Schulden</li> <li>- Zusammenführung der Zähllisten</li> </ul>
<b>Aufbereitung der Inventurergebnisse</b>		
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontrolle und Prüfung der Zähllisten</li> <li>- Übertragung in die Inventarlisten</li> <li>- Ermittlung der (vorläufigen) Bilanzwerte</li> <li>- Übernahme in die Buchungsunterlagen</li> </ul>

*Abbildung 560 „Die Durchführung der gemeindlichen Inventur“*

Durch die sachlichen Festlegungen sollen dabei Doppelerfassungen und Erfassungslücken durch die Gemeinde vermieden und eine zweckbezogene Erfassung erreicht werden.

### **1.1.3.2.2 Der Sachplan**

Im Rahmen der Inventur sollen durch den Sachplan die Inventurgebiete, Inventurbereiche und Inventurfelder so festgelegt werden, dass eine exakte Abgrenzung gewährleistet ist. Durch die Festlegung müssen Doppelerfassungen und Erfassungslücken ausgeschlossen und möglichst eine zweckmäßige Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden gewährleistet sein. Der Aufbau des Sachplans könnte z. B. in Inventurgebiete, Inventurbereiche und Inventurfelder gegliedert sein. Die Abgrenzung innerhalb der Inventurbereiche kann nach örtlichen und sachlichen Kriterien erfolgen.

Die Gemeinde kann dabei Inventurfelder nach örtlichen Gesichtspunkten eingrenzen z. B. nach Gebäuden, Stockwerken, Räumen, Raumteilen, Stadtteilen, Straßen usw. Dafür können dann z.B. Raum- und Lagerverzeichnisse, Stadtpläne und Straßenverzeichnisse oder andere Materialien herangezogen werden. Die Festlegung der Inventurfelder nach solchen sachlichen Kriterien soll dabei sicherstellen, dass die Bestände den richtigen Bilanzposten, z. B. Grünflächen, Kindergärten, Brücken usw. zugeordnet werden. Bei der Einteilung der Inventurfelder steht die lückenlose und überschneidungsfreie Zuordnung im Vordergrund.

### **1.1.3.2.3 Der Zeitplan**

#### **1.1.3.2.3.1 Der jährliche Zeitplan**

Für die jährlich durchzuführende Inventur ist von der Gemeinde, bezogen auf den Schluss des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag), eine Inventur durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. Dafür bedarf es eines Zeitplans, in dem unter Berücksichtigung der zulässigen Inventurformen der zeitliche Ablauf der gemeindlichen Inventur näher zu bestimmen ist. Die Vorbereitungen, die Durchführung und die Aufbereitung der Inventurdaten sollen dadurch in einen zeitlichen Ablauf eingeordnet werden, um die ordnungsgemäße Durchführung zeitnah zum Abschlussstichtag zu erledigen.

Die Gemeinde soll dabei berücksichtigen, dass grundsätzlich auf den Abschlussstichtag bezogene „Stichtagsinventuren“ durchgeführt werden sollen. Die Stichtagsinventur (Inventur am Bilanzstichtag) muss zudem nicht an einem Tag oder am Abschlussstichtag (31. Dezember) durchgeführt werden. Sie muss aber zeitnah - maximal 10 Tage vor oder 10 Tage nach dem Bilanzstichtag – erfolgen. Mögliche Bestandsveränderungen zwischen dem Inventurstichtag und dem Bilanzstichtag sind deshalb zu berücksichtigen.

Eine vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur ist von der Gemeinde innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchzuführen. Das am Inventurstichtag zu erstellende Inventar muss wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortgeschrieben bzw. zurückgerechnet werden. Dabei muss darauf geachtet werden, dass keine Doppelzählungen erfolgen. Ferner sind Verschiebungen von Vermögensgegenständen zwischen abgegrenzten Inventurbereichen während dieser Zeit genau nachzuhalten. Eine permanente Inventur erfolgt während des Haushaltsjahres und erfordert von der Gemeinde eine mengenmäßige Bestandsfortschreibung zum Bilanzstichtag.

#### **1.1.3.2.3.2 Der mehrjährige Zeitplan**

Für die Gemeinde kann ein mehrjähriger Zeitplan sachlich erforderlich werden, wenn sie sich entschieden hat, die körperliche Inventur ihrer Vermögensgegenstände, die mindestens alle fünf Jahre zu erfolgen hat, nicht zu einem einzigen Stichtag durchzuführen. Die Gemeinde kann für die Durchführung der körperlichen Inventur ihre Vermögensgegenstände in Sachanlagegruppen gliedern, z. B. entsprechend den angesetzten Bilanzposten. Sie kann dann unter Einhaltung der fünfjährigen Frist in unterschiedlichen Jahren die Inaugenscheinnahme der Vermögensgegenstände vornehmen.

Unter den Gesichtspunkt, dass die körperliche Inventur wirtschaftlich durchgeführt werden soll, kann die Gemeinde, abhängig von der tatsächlichen Aufteilung der Vermögensgegenstände in Sachanlagegruppen, die notwendige Inaugenscheinnahme einer oder mehrerer Sachanlagegruppen im Zusammenhang mit den regelmäßigen Inventuren, aber zu verschiedenen Stichtagen vornehmen. Dazu bedarf es eines gesonderten auf die Durchführung der gesamten körperlichen Inventur der Vermögensgegenstände bezogenen Zeitplans, um den haushaltsrechtlichen Erfordernissen und den Gol in diesen Fällen zu genügen.

Von der Gemeinde müssen in dem Plan die konkreten Termine, bezogen auf die Aufteilung der gemeindlichen Vermögensgegenstände in Sachanlagegruppen und die Durchführung der Inventur, festgesetzt werden. Sie muss bei der auf die Sachanlagegruppen bezogenen Inventur sicherstellen, dass im Zeitraum von fünf Jahren jeder Vermögensgegenstand mindestens einmal in Augenschein genommen wird. Die körperliche Inventur der Vermögensgegenstände wird dadurch zu einer „laufenden“ Inventur. Der mehrjährige Zeitplan ist dafür ein wichtiges Dokument der Gemeinde.

#### **1.1.3.2.4 Der Personalplan**

Im Personalplan wird die personelle Verantwortung für die Vorbereitung, Durchführung und Aufbereitung der Inventur geregelt. Dabei liegt die Verantwortung für die Koordination und Durchführung der Inventur bei i.d.R. der vorab zu bestimmenden zentralen Inventurleitung. Die Verantwortlichkeiten für die Koordination der Erfassungsmaßnahmen sind dabei näher festzulegen. Dazu gehört die Entscheidung, ob z. B. eine zentrale Inventurleitung eingerichtet wird. Im Personalplan wird auch die Zusammensetzung der Aufnahmegruppen geregelt. Eine Aufnahmegruppe sollte aus mindestens zwei Personen, einem Ansager und einem Aufschreiber (4-Augen-Prinzip), bestehen.

Die Kontrolle kann durch die Aufnahmeleitung erfolgen, es kann aber auch eine dritte Person, die Kontrollperson, benannt und in die Aufnahmegruppe integriert werden. Darüber hinaus wird im Personalplan geregelt, wer die Zähllisten in die Inventarlisten überträgt und die vorläufigen Bilanzwerte ermittelt. In diesem Zusammenhang ist die Aufnahmeleitung für die ordnungsmäßige Durchführung der Inventur verantwortlich. Ihr obliegt die Koordination und die Überwachung der Inventur. Die Aufnahmegruppen für die einzelnen Inventurfelder werden daher von der Aufnahmeleitung bestimmt.

#### **1.1.3.2.5 Die Sonderrichtlinien**

Im Zuge einer Inventur sollte auch eine Entscheidung darüber getroffen werden, inwieweit Sonderrichtlinien für bestimmte Inventurfelder zu erstellen sind. Sie sollen immer dann erstellt werden, wenn vor Ort besondere Regelungen über die allgemeinen Inventurrichtlinien hinaus und unter Berücksichtigung der späteren Bilanzierung zu treffen sind. So sind z. B. örtliche Sonderrichtlinien sachgerecht, wenn in einzelnen Bereichen der Gemeindeverwaltung spezielle Inventurverfahren und -systeme zur Anwendung kommen sollen, z. B. für die Bestandsaufnahme von Medienbeständen in Bibliotheken. Die örtlich erstellten Sonderrichtlinien sind dabei in die Inventurrahmenplanung einzubinden.

#### **1.1.3.3 Die körperliche Inventur**

Bei der Inventur der Gemeinde soll grundsätzlich eine körperliche Inventur für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände erfolgen, d. h. diese Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Die Inaugenscheinnahme ist erforderlich, damit nur die Vermögensgegenstände, die tatsächlich bei der Gemeinde vorhanden sind, in das gemeindliche Inventar aufgenommen werden. Bei einer solchen Inventur

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

kann z. B. auch eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf von Vermögensgegenständen gemacht werden, weil mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse erkennbar sind. Diese Informationen über gemeindliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Nicht körperliche Vermögensgegenstände sowie Schulden unterliegen grundsätzlich nicht der körperlichen Bestandsaufnahme, sondern nur der Buchinventur.

In den Fällen, in denen die Inaugenscheinnahme auch unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, kann aus haushaltswirtschaftlicher Sicht vielfach auf das Messen und Wiegen oder Ähnliches verzichtet werden. Dadurch kann sich eine besondere Form einer Inventur herausbilden, die systematisch zwischen einer handelsrechtlichen körperlichen Inventur und einer Beleginventur einzuordnen wäre. Diese besondere Art der gemeindlichen Inventur steht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in Einklang und wird als eine Kombination zwischen den Grundformen der Inventurverfahren durchgeführt.

#### **1.1.4 Die Anwendung wichtiger Begriffe**

##### **1.1.4.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

Das Haushaltsrecht für die Gemeinde orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung (vgl. § 33 GemHVO NRW). So wird im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen der Gemeinde grundsätzlich, ihre Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen zu bewerten.

Die Gemeinde sollte jedoch dabei die Nutzung der Vermögensgegenstände im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung beachten, denn unter dieser Prämisse ist ein Großteil der gemeindlichen Vermögensgegenstände als Sachgesamtheit zu bilanzieren. Sie muss jedoch insgesamt sicherstellen, dass ihre Vermögensgegenstände im Rahmen der Inventur vollständig und sachgerecht erfasst werden. Von der körperlichen Bestandsaufnahme werden jedoch nur die körperlich fassbaren Vermögensgegenstände erfasst, zu denen z. B. aber auch verbriefte Rechte der Gemeinde gehören können.

##### **1.1.4.2 Der Begriff „Schulden“**

Bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“ orientiert sich das Haushaltsrecht für Gemeinden ebenso wie beim Begriff „Vermögenslage“, für die es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Es ist dabei zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben, ausgehend von der Bilanz der Begriff „Schuldenlage“ dadurch abgegrenzt wird, dass ausgehend von der Passivseite der gemeindlichen Bilanz nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind.

Die auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten gemeindlichen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten dienen dazu, dass die Bilanz damit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann. Sie sind daher von der Gemeinde im Rahmen der Inventur vollständig zu erfassen. Die zugelassenen Inventurvereinfachungen können dabei in Anspruch genommen werden.

**1.1.4.3 Der Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“**

In der Bilanz sind immer dann Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit die Ausgaben oder Einnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr erfolgt sind, die Aufwendungen oder Erträge jedoch erst späteren Haushaltsjahren zuzurechnen und die Beträge nicht geringfügig sind (vgl. § 42 GemHVO NRW). Allgemein liegen den Rechnungsabgrenzungsposten gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zugrunde, bei denen Leistung und Gegenleistung von zeitbezogener Natur sind, jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinanderfallen.

Für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz muss die betreffende Zeit kalendermäßig bestimmbar, d. h. die Dauer muss berechenbar sein und sich aus dem jeweils vorliegenden Sachverhalt ergeben. Nur für derartige transitorische Vorgänge dürfen, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, von der Gemeinde Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden. Sie sind von der Gemeinde im Rahmen der Inventur nicht zu erfassen, auch wenn in der Vorschrift dieser Begriff (fehlerhaft) enthalten ist.

**1.2 Zu Satz 2 (Aufstellung des Inventars):**

**1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Inventar ist das gemeindliche Verzeichnis, das Auskunft über das Ergebnis der gemeindlichen Inventur nach Art, Menge und Wert gibt. Das Inventar ist als Bestandsverzeichnis daher zeitnah zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen. Es bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Die Vorschrift enthält daher die Vorgabe für die Gemeinde, den Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden in einem Bestandsverzeichnis (Inventar) anzugeben.

Diese Vorgabe dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde im Jahresabschluss. Die gemeindliche Pflicht zur vollständigen Erfassung der in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände und Schulden umfasst daher auch die Aufnahme bereits abgeschriebener oder nicht werthaltiger Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde noch genutzt werden, in Form eines Merkpостens (Erinnerungswert) in das Inventar.

**1.2.2 Die Bewertung von Vermögen und Schulden**

Nach Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung in die Inventarliste sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen Bilanzwerte unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dabei müssen bis zur endgültigen Erstellung des Jahresabschlusses alle bewertungsrelevanten Informationen Berücksichtigung finden. Zu prüfen ist daher, ob ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter Berücksichtigung folgender Wertgrößen zu bilden ist (vgl. Abbildung 561).

<b>DIE WERTBEGRIFFE FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZIERUNG</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
<b>Anschaffungskosten</b>	§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW
<b>Barwert</b>	§ 91 GO NRW, § 36 Absatz 1 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

<b>DIE WERTBEGRIFFE FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZIERUNG</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFT</b>
<b>Beizulegender Wert</b>	§ 35 Absatz 5 und 7 GemHVO NRW
<b>Gewogener Durchschnittswert</b>	§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Herstellungskosten</b>	§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW
<b>Rückzahlungsbetrag</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW

*Abbildung 561 „Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“*

Nach der jeweiligen Entscheidung, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand und eine Verbindlichkeit zu bilanzieren sind, muss die Frage geklärt werden, mit welchem Wert diese in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Zu beachten ist dabei, dass nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften unterschiedliche Wertbegriffe zur Anwendung kommen können. Bei der Wertbildung sind zudem von der Gemeinde die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi), zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören, zu beachten (vgl. z. B. §§ 41 bis 43 GemHVO NRW).

### **1.2.3 Die Aufstellung der Verzeichnisse**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält aber keine Formvorgaben über das Inventar, jedoch sollten die Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde immer getrennt voneinander in eigenständigen Verzeichnissen aufgeführt werden. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung dieser Verzeichnisse verlangen Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, sodass die Gliederung des gemeindlichen Inventars diesen Anforderungen entsprechen muss.

Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung in die Bilanz bietet sich für die Verzeichnisse des Inventars eine Gliederung entsprechend den Gesichtspunkten zur Aufstellung der gemeindlichen Bilanz an (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind deshalb im Rahmen des Anlage- und Umlaufvermögens nach ihrer Liquidität zu gliedern und die Schulden als Verpflichtungen nach ihrer Fälligkeit.

Die Unterlagen über die Aufstellung des gemeindlichen Inventars sind mit den Angaben über den Ort und das Datum zu versehen und vom zuständigen Verantwortlichen für die gemeindliche Inventur unter Angabe des Datums eigenhändig zu unterzeichnen. Ebenso müssen die ggf. für Teilgebiete der gemeindlichen Inventur bestellten Verantwortlichen die entsprechenden Teile des Inventars in gleicher Art und Weise unterzeichnen.

## **1.3 Zu Satz 3 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandskontrolle):**

### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verlangt, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände mindestens alle fünf Jahre von der Gemeinde durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind. Eine ordnungsmäßige Buchführung der Gemeinde ermöglicht grundsätzlich eine zutreffende Fortführung des Bestandes an Vermögensgegenständen und eine Fortschreibung der Werte der einzelnen Vermögensgegenstände im Rahmen bei einer Buchinventur zum Abschlussstichtag. Gleichwohl bedarf es bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen einer regelmäßigen Bestandskontrolle. Die Vorgabe zwingt nicht bei einer sachgruppenbezogenen Inventur nicht zu starren

Überprüfungsterminen. Sie zwingt bei einer sachgruppenbezogenen Inventur nicht zu starren Überprüfungsterminen. Der haushaltsrechtlich bestimmte Zeitraum muss gleichwohl eingehalten werden.

Mit einer Bestandskontrolle soll festgestellt werden, ob sich die in der Finanzbuchhaltung erfassten gemeindlichen Vermögensgegenstände noch tatsächlich bei der Gemeinde vorhanden sind. Sie bietet die Möglichkeit, auch den tatsächlichen Zustand der Vermögensgegenstände festzustellen. Dadurch kann sichergestellt werden, dass die bei der Gemeinde fortgeführten Buchwerte noch den tatsächlichen Verhältnissen der genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände entsprechen.

Ein alleiniger Blick in die Buchungsunterlagen und eine Erfassung daraus im Rahmen jeder jährlichen Inventur zum Abschlussstichtag kann auch bei der Gemeinde nicht die notwendige Sicherheit bieten, damit der gemeindliche Jahresabschluss die ihm obliegenden Aufgaben zutreffend erfüllt. Die haushaltsrechtliche Regelung bedeutet daher kein Misstrauen gegenüber den betreffenden Beschäftigten der Gemeinde. Die pflichtige Überprüfung der Beleglage soll vielmehr das Gegenteil bewirken.

Die nach der Vorschrift in regelmäßigen Abständen durchzuführende körperliche Inventur soll gewährleisten, dass die Fortschreibung der Ergebnisse aus den durchgeführten Buchinventuren bestätigt wird. Die verpflichtende regelmäßige Überprüfung des Bestandes an Vermögensgegenständen durch eine körperliche Inventur trägt daher auch zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde bei, da erst durch die tatsächliche Inaugenscheinnahme der einzelnen Vermögensgegenstände ein Bild über den realen Zustand eines jeden Vermögensgegenstandes entsteht.

Erst durch die regelmäßige Bestandskontrolle kann die Tauglichkeit bzw. Nutzbarkeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sachgerecht beurteilt werden. Die Vorschrift lässt dabei einen ausreichenden Spielraum für die Gemeinde, denn es wird nicht verlangt, dass bei allen genutzten, bilanzierten oder verfügbaren Vermögensgegenständen im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde zu einem einzigen Stichtag die körperliche Inventur durchzuführen ist. Sie kann eigenverantwortlich den Stichtag und die Vermögensgegenstände festlegen, die in die körperliche Inventur einbezogen werden.

In Bezug auf die folgenden Inventuren muss die Gemeinde sicherstellen, dass mindestens nach fünf Jahren wieder eine körperliche Inventur vorzunehmen ist, um den ordnungsmäßigen Nachweis des vorhandenen Vermögens wieder für mehrere Jahre aus den Buchungsunterlagen der Gemeinde führen zu können. Bei einer großen Menge von Vermögensgegenständen kann daher eine Gruppenbildung mit entsprechender Abgrenzung der Durchführung der körperlichen Inventur sachgerecht sein, z. B. bei den Straßen der Gemeinde.

Je umfangreicher die Gemeinde bei ihren Inventurfestlegungen differenziert, desto mehr muss sie auch die Kontrolle und Überwachung stärken. Die unterschiedlichen Anforderungen an die Erfassung und den Nachweis der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens nach den GoB stehen einer regelmäßig wiederkehrenden Überprüfung in Form der körperlichen Bestandsaufnahme dabei nicht entgegen. Daher ist es wichtig, die Erkenntnisse aus der jährlichen Haushaltsbewirtschaftung in die Inventur einzubeziehen.

### **1.3.2 Die Bestandskontrolle als körperliche Inventur**

#### **1.3.2.1 Die inventurmäßige Ausgangslage**

Die ordnungsgemäße Verwaltung des gemeindlichen Vermögens erfordert eine sachgerechte Erfassung der Vermögensgegenstände sowie die Pflege der erhobenen Daten für die Aufstellung des Jahresabschlusses. Diese Vorgabe setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei oder eine Anlagenbuchhaltung geführt wird, in denen der Bestand, die Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst werden. Am Inventurstichtag kann dann von der Gemeinde der buchmäßige Endbestand

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

anhand der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung ermittelt und in die Inventarlisten der Gemeinde übernommen werden (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW).

Eine solche Handhabung durch die Gemeinde sollte wegen ihrer Bedeutung für die gemeindlichen Vermögensverhältnisse unter Beteiligung der fachlich Verantwortlichen erfolgen. In den Fällen, dass die Gemeinde anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert eine Buch- und Beleginventur über ihre Vermögensgegenstände über mehrere Haushaltsjahre durchführt, bedarf es gleichwohl einer Kontrolle durch eine regelmäßige Inaugenscheinnahme der gemeindlichen Vermögensgegenstände. Der dafür festgelegte Mindestzeitraum bedeutet nicht, dass zwischenzeitlich keine Inventur durchzuführen ist. Die Inventur kann lediglich von der Gemeinde auf eine Buchinventur reduziert werden.

Durch die Bestandskontrolle der Vermögensgegenstände wird die ordnungsmäßige Erfassung und Nachvollziehbarkeit des Bestandes an gemeindlichen Vermögensgegenständen durch eine Anlagenkartei oder eine Anlagenbuchhaltung grundsätzlich nicht infrage gestellt. Die Gemeinde kann daher bei der Durchführung der Bestandskontrolle alle fünf Jahre in Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen auch die bei einer üblichen Inventur zulässigen Inventurvereinfachungen nutzen (vgl. § 29 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW). Bei einer Bestandskontrolle soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit eine ausreichende Beachtung finden.

### **1.3.2.2 Die Vornahme der Bestandskontrolle**

Eine Bestandskontrolle von gemeindlichen Vermögensgegenständen kann dann als körperliche Inventur angesehen werden, wenn die Gemeinde ihre körperlichen Vermögensgegenstände, die materiell fassbar sind, in Augenschein nimmt und nach ihren Arten als solche identifiziert. Bei einer körperlichen Inventur sind derartige bei der Gemeinde materiell vorhandene Vermögensgegenstände durch Zählen, Messen oder Wiegen zu erfassen sowie mengenmäßig in Zähllisten aufzunehmen.

Bei der Inaugenscheinnahme sind daher auch Beschädigungen und Mängel bzw. Qualität und Zustand an den betreffenden Vermögensgegenständen festzuhalten sowie eine Einschätzung der weiteren Nutzbarkeit vorzunehmen. Sofern ggf. eine Veräußerung in Betracht gezogen wird, sollten auch die Feststellung einer Verwertbarkeit und ihre voraussichtliche Größenordnung dazugehören. Der Aufnehmende sollte daher eine ausreichende Sachkunde über die einzelnen Arten der gemeindlichen Vermögensgegenstände besitzen.

In diesem Rahmen sind die Vermögensgegenstände der Gemeinde, die als Sachgesamtheit in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sind, z. B. Straßen, Maschinen, auch als Sachgesamtheit im Rahmen der gemeindlichen Inventur zu erfassen. Zu jeder Zeit muss es dabei einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Auf die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber im Rahmen der regelmäßigen Überprüfung, insbesondere auch aus Gründen der Bewertung, z. B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen oder zur ggf. erforderlichen Rückstellungsbildung, nicht verzichtet werden.

Die körperliche Bestandskontrolle kann daher nicht als Kontrolle ohne Inaugenscheinnahme in Betracht kommen. Im zeitlichen Zusammenhang mit dem Abschlussstichtag sowie den Kenntnissen und Unterlagen in den einzelnen Fachbereichen und dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kann nur im örtlichen Einzelfall die tatsächliche Form dieser Überprüfung der gemeindlichen Bestände festgelegt werden. In welcher Form dabei die zulässigen Inventurvereinfachungen zur Anwendung kommen, ist ebenfalls örtlich zu bestimmen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, ob und welche sachlichen Veränderungen sich bei den erfassten gemeindlichen Vermögensgegenständen seit der letzten körperlichen Inventur ergeben haben und wie diese, z. B. in den Fachbereichen der Gemeindeverwaltung, nachgehalten und dokumentiert worden sind. Eine ausreichende und auf dem aktuellen Stand befindliche Dokumentation kann daher eine geeignete Grundlage



bieten, in ausgewählten Bereichen und bei einer großen Vielzahl von Vermögensgegenständen die Inaugenscheinnahme ggf. nur stichprobenartig vorzunehmen.

In den Fällen, in denen sich bei der Gemeinde herausstellt, dass die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen werden muss, ist abzuwägen, ob die Bestände an Vermögensgegenständen ggf. teilweise in Abstimmung mit den fachlich betroffenen Bereichen der Gemeindeverwaltung unmittelbar aus vorhandenen Belegen entnommen werden können. Bei der Gemeinde bedarf es dazu einer sehr sorgfältigen Abwägung, weil die Kenntnisse über den Bestand und den Zustand der gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht allein aus der Inventur, sondern insbesondere aus der fachlichen Arbeit und aus der jährlichen Haushaltsbewirtschaftung gewonnen werden können.

### **1.3.2.3 Die Festlegung des Kontrolltermins**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände mindestens alle fünf Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen. Daraus folgt, dass zum Stichtag des betreffenden gemeindlichen Jahresabschlusses das nach den Unterlagen der Gemeinde ausgewiesene Vorhandensein von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch eine Inaugenscheinnahme zu überprüfen ist.

Der Gesetzgeber hat dafür keine besondere Festlegung über den Zeitraum der Bestandskontrolle bezogen auf den betreffenden Abschlussstichtag getroffen. Es muss aber einerseits eine Zuordnung auf einen Stichtag möglich sein. Andererseits muss eine ausreichende und geeignete Bestandskontrolle gewährleistet und umgesetzt werden. Ein zeitlicher Zusammenhang zum jeweiligen Abschlussstichtag muss daher sachgerecht bestehen.

Ausgehend von der erstmaligen Inventur der Gemeinde im Zusammenhang mit der Einführung des NKF und der Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist vor Ort über die zeitliche Dimension der Bestandskontrolle eigenverantwortlich von der Gemeinde zu entscheiden. Sie hat dabei zu prüfen, ob und in welchen Fällen ein über ein paar Tage um den Abschlussstichtag erweiterter Kontrollzeitraum in Betracht kommen kann.

Ebenso ist ggf. auch eine unterjährige Inaugenscheinnahme des jeweils zuständigen Fachbereiches anzuerkennen, wenn dort Vermögensgegenstände genutzt werden, die i.d.R. nur einer geringen oder keiner wertmäßigen Veränderung unterliegen. Eine solche Arbeit kann dabei die Form einer permanenten Inventur annehmen, sodass solche Arbeiten durchaus dem Sinn und Zweck des Überprüfens des gemeindlichen Bestandes und damit der haushaltsrechtlichen Vorschrift inhaltlich ausreichend entsprechen.

Ausgehend davon, dass die Inventur eine Bestandsaufnahme und damit eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Überprüfung des erfassten Vermögens und der Schulden einer Gemeinde darstellt und diese Kontrolle in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen ist, müssen auch die zeitlichen Festlegungen der einzelnen örtlichen Maßnahmen den Überprüfungszielen genügen. Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorgaben kann wie in allen anderen Geschäftsbereichen der Gemeinde nicht auf regelmäßige Kontrollen der genutzten Vermögensgegenstände in bestimmten Zeitabständen bzw. in Zeiträumen von weniger als fünf Jahren verzichtet werden.

### **1.3.2.4 Die körperliche Inventur von Sachgruppen**

#### **1.3.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Das Zusammenspiel der fachlichen Kenntnisse über die Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände mit der aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten in bestimmten Zeitabständen vorzunehmenden Inaugenscheinnahme dieser Vermögensgegenstände bedarf auch aus dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit heraus einer ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

eigneten örtlichen Kombinationsform in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht. Die Gemeinde kann eigenverantwortlich und sachlich vertretbar festlegen, in welchem Ausmaß in sachlicher und zeitlicher Dimension eine Inaugenscheinnahme ihrer Vermögensgegenstände tatsächlich vorzunehmen ist.

Eine dazu erforderliche „Standardsetzung“ sollte den örtlichen Regelungen zugerechnet werden, die von der Gemeinde nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die "Sicherheitsstandards" unter Beachtung der örtlichen Verhältnisse zu erlassen ist (vgl. § 31 GemHVO NRW). Dazu gehören auch Regelungen über die Durchführung einer körperlichen Inventur, die abhängig von den Gegebenheiten bei der Gemeinde ggf. nur in „laufender“ Form durchführbar ist (vgl. Beispiel 76).

**BEISPIEL:**

**Die „laufende“ körperliche Inventur**

Die Gemeinde muss mindestens alle fünf Jahre förmlich prüfen, ob ihre als Sachanlagen bilanzierten Vermögensgegenstände noch körperlich vorhandenen sind. Die Gemeinde kann für die Durchführung der körperlichen Inventur ihre Vermögensgegenstände in Sachgruppen gliedern und unter Einhaltung der fünfjährigen Frist in unterschiedlichen Jahren die Inaugenscheinnahme vornehmen. Zur tatsächlichen Durchführung einer körperlichen Inventur gehört zwingend, alle bereits in den betroffenen Fachbereichen vorhandenen Informationen, Arbeitsergebnisse und Planungsdaten zu nutzen. Erst dann kann der Umfang und die örtliche Vorgehensweise festgelegt werden.

**Erste Entscheidung:**

Die Gemeinde soll die körperliche Inventur aus ihrer Aufgabenerfüllung heraus sowie wirtschaftlich durchführen. Vor Ort kann es sich daher abhängig vom tatsächlichen Ausmaß in sachlicher Hinsicht anbieten, für die notwendige Inaugenscheinnahme der Vermögensgegenstände eine Aufteilung in Sachgruppen vorzunehmen, z. B. entsprechend den angesetzten Bilanzposten. In zeitlicher Hinsicht ist zu klären und festzulegen, ob die körperliche Inventur zu einem einzigen Stichtag oder jeweils sachgruppenbezogen zu den üblichen Inventurstichtagen erfolgen soll. Bei einer zeitlichen Aufteilung muss sichergestellt werden, dass jeder Vermögensgegenstand im Zeitraum von fünf Jahren einmal in Augenschein genommen wird. Die körperliche Inventur der Vermögensgegenstände wird dadurch zu einer „laufenden“ Inventur.

<b>Sachgruppenerfassung</b>				<b>Wertbeurteilung</b>	
Besichtigt am	Gegenstand	Vorhanden?	Zustand	In Ordnung	Mängel

**Zweite Entscheidung:**

Für die körperliche Inventur sollte ein Zusammenhang mit der Haushaltsplanung hergestellt werden. Der jährlich festzulegende fachliche Bedarf an Haushaltsmitteln für neue oder zu erneuernde Vermögensgegenstände, Instandhaltungsmaßnahmen und Unterhaltungsmaßnahmen erfordert grundsätzlich die Kenntnis der Organisationseinheit der Gemeindeverwaltung über den Zustand der fachlich genutzten Vermögensgegenstände. Diese Kenntnisse und Maßnahmen der gemeindlichen Fachverwaltung zur Erlangung solcher Kenntnisse sollten für die körperliche Inventur genutzt werden.

<b>Zustandserfassung durch Facharbeit</b>				<b>Wertbeurteilung</b>	
Besichtigt am	Gegenstand	Vorhanden?	Zustand	In Ordnung	Mängel

Die Kenntnisse müssen in zeitlicher Nähe zur tatsächlichen Umsetzung der körperlichen Inventur gewonnen worden sein. Die Gewinnung solcher Kenntnisse unterliegt bereits aus rechtlichen Verpflichtungen sowie wegen der fortlaufenden Haushaltswirtschaft ständigen Aktualisierungen, sodass lediglich eine Vereinbarkeit mit dem festgelegten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

örtlichen Kontrolltermin für die Inventur gegeben sein muss.

Dritte Entscheidung:

Der Umfang der Durchführung der körperlichen Inventur ist eigenverantwortlich von der Gemeinde nach den Mindestvorgaben festzulegen. Sie kann dabei die zuvor genannten Möglichkeiten nutzen. Für die körperliche Inventur bzw. die Inaugenscheinnahme sind dadurch andere Inventurinstrumente jedoch nicht ausgeschlossen. Die Gemeinde sollte über eine verantwortliche Stelle verfügen, die fachliche und wirtschaftliche Daten verknüpft und bewertet, um festzulegen, auf welche Art und Weise die körperliche Inventur vertretbar erfolgen kann. Sie sollte auch die tatsächliche Durchführung dieser Inventur überwachen, z. B. über einen Zeitplan verfügen, der die Inaugenscheinnahme innerhalb des haushaltsrechtlich gesetzten Zeitraumes aufzeigt.

*Beispiel 76 „Die „laufende“ körperliche Inventur“*

Bei der Berechnung der regelmäßigen Durchführung der Bestandskontrolle zu einem einzigen Stichtag nach der haushaltsrechtlich bestimmten Mindestzeit ist grundsätzlich von der zuletzt durchgeführten Inventur auszugehen, z. B. zur Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz. Die Gemeinde war verpflichtet, eine Inventur durchzuführen und ein Inventar aufzustellen und danach mindestens nach drei Jahren eine erneute körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen (vgl. § 53 Absatz 2 i. V. m. § 28 Absatz 1 GemHVO NRW -a. F.-).

Die Gemeinde muss nunmehr nach fünf Jahren das Vorhandensein der gemeindlichen Vermögensgegenstände durch eine Inaugenscheinnahme im Rahmen der Inventur wieder prüfen. Sie muss daher eine Inaugenscheinnahme ihrer Vermögensgegenstände spätestens nach Ablauf dieser Mindestzeit nach der zuletzt durchgeführten körperlichen Bestandsaufnahme vornehmen. Ab diesem Zeitpunkt ist regelmäßig mindestens zu jedem weiteren fünften Abschlussstichtag eine entsprechende Überprüfung vorzunehmen, wenn eine solche Bestandskontrolle nicht freiwillig in kürzeren Zeitabständen vorgenommen wird oder anteilig für bestimmte Gruppen von gemeindlichen Vermögensgegenständen durchgeführt wird.

#### **1.3.2.4.2 Keine alleinige „Standortinventur“**

Der Erwerb der fachlichen Kenntnisse über den Zustand und die Nutzbarkeit gemeindlicher Vermögensgegenständen kann aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf Sachgruppen bezogen in zeitlichen Abständen von der Gemeinde vorgenommen werden. Sie soll einer derartige „Teilinventur“ nach allgemeinen Kriterien abgrenzen, die in einem Zusammenhang mit den zu erfassenden Vermögensgegenständen stehen müssen und diese Art der Inventur begründen können. Dadurch kann sichergestellt werden, dass gleiche Vermögensgegenstände zur gleichen Zeit erfasst und in Augenschein genommen werden.

Dieser Zusammenhang lässt es daher nicht zu, die Erfassung von gemeindlichen Vermögensgegenständen von ihrem Standort oder ihrer Zuordnung zu einer Organisationseinheit abhängig zu machen. Eine darauf aufbauende Inventur würde das erhebliche Risiko beinhalten, dass vergleichbare Vermögensgegenstände der Gemeinde nicht auf den gleichen Zeitpunkt bezogen in Augenschein genommen und erfasst werden.

Die Vorgehensweise würde ggf. keine ausreichende Verlässlichkeit der erhobenen Daten hervorrufen, auf denen aber der zu bilanzierende Vermögensstatus der Gemeinde aufgebaut werden müsste. Außerdem beinhaltet das Verfahren ein erhebliches Risiko für einen Verstoß gegen den Grundsatz der Willkürfreiheit. Eine gemeindliche Inventur, die abhängig vom Standort der gemeindlichen Vermögensgegenstände durch die Gemeinde durchgeführt würde, entspricht daher nicht den bei einer Inventur zu erfüllenden Anforderungen.

## **2. Zu Absatz 2 (Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten):**

### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Vorgabe einer gesonderten Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten ist Teil der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) und konkretisiert diese. Jedoch wird die bei den Vermögensgegenständen übliche körperliche Inventur durch die Beleginventur ersetzt, da diese für die Forderungen und Verbindlichkeiten die einzige Aufnahmemöglichkeit darstellt. Bei dieser Inventurform muss der Bestand durch Belege der Gemeinde nachgewiesen werden.

Unter Belegen versteht man hierbei nicht nur Buchungsbelege, sondern auch Urkunden, Dokumente und Grundbuchauszüge und Verträge. Bei der Durchführung der Inventur müssen aber auch bereits die Vorgaben zur Bilanzierung der Forderungen und Verbindlichkeiten berücksichtigt werden. Die Beleginventur findet aber auch auf immaterielle Vermögensgegenstände Anwendung.

Außerdem erfordert die Inventur der Haftungsverhältnisse und der Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften sowie sonstiger Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen der Gemeinde ergeben können, i.d.R. eine entsprechende Einbindung der Fachbereiche oder Fachämter in der Gemeindeverwaltung. Es bietet sich in diesem Zusammenhang ggf. ein Nachhalten der wichtigsten vertraglichen Bindungen der Gemeinde an zentraler Stelle in der Gemeindeverwaltung an.

### **2.2 Die Erfassung von Forderungen**

Die Forderungen der Gemeinde entstehen aus ihrem öffentlich-rechtlichen und ihrem privatrechtlichen Handeln. Entsprechend sind die Forderungen in der gemeindlichen Bilanz zu untergliedern und im Rahmen der Inventur zu erfassen. Zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören z. B. Gebühren-, Beitrags- und Steuerforderungen sowie Forderungen aus Transferleistungen, z.B. aus der Gewährung von Sozialhilfe.

Die öffentlich-rechtlichen und die privatrechtlichen Forderungen der Gemeinde sollten adressatenbezogen unter Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfasst werden, z. B. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen. Die Forderungsgliederung kann dabei nach den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung ausgerichtet werden (vgl. § 77 GO NRW). Bei der Erfassung müssen diese Forderungen der Gemeinde bereits auf ihre Durchsetzbarkeit hin betrachtet und bewertet werden.

Die Gemeinde darf dabei die möglichen Risiken ihrer Forderungen nicht außer Betracht lassen, z. B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko. Sie muss jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag jede Forderung einer individuellen Risikoüberprüfung unter Beachtung des § 26 GemHVO NRW unterziehen und ggf. in der geschätzten Höhe des Ausfalls eine entsprechende Minderung vorzunehmen (Grundsatz der Einzelbewertung).

Bei der Beurteilung der gemeindlichen Forderungen ist zu beachten, dass Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrundeliegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, von der Gemeinde nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden können. Für den gemeindlichen Jahresabschluss haben diese Gegebenheiten zur Folge, dass nur sichere (vollwertige) Forderungen der Gemeinde, bei denen keine Zweifel hinsichtlich eines möglichen Zahlungsausfalls bestehen, mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen.

### **2.3 Die Erfassung von Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde sollen möglichst entsprechend ihrer Gliederung in der Bilanz der Gemeinde im Rahmen der Inventur erfasst werden. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten

Arten, z. B. aus Krediten für Investitionen, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, zu erfassen. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen kann auch zusätzlich eine Differenzierung nach Gläubigern erfolgen.

Die wichtigsten Arten von gemeindlichen Verbindlichkeiten können, sofern diese für das Bild der gemeindlichen Bilanz von Bedeutung sind, auch als gesonderte Bilanzposten angesetzt und entsprechend in der Inventur erfasst werden. Zu solchen gemeindlichen Verbindlichkeiten gehören die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“, aus Krediten zur Liquiditätssicherung“, aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, aus Lieferungen und Leistungen, aber auch die Verbindlichkeiten aus den gemeindlichen Transferleistungen gegenüber Dritten.

### **3. Zu Absatz 3 (Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens):**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Planung, Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sowie bei der Aufstellung des Inventars sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, die aber auf die Inventur bezogen als Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu achten sind, denn sie stehen unmittelbar im Zusammenhang mit der Bestandsaufnahme des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde. Dazu gehört eine Vielzahl von Grundsätzen, z. B. Vollständigkeit, Klarheit, Dokumentation, Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme, sowie die gesonderte Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten, aber auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Die Grundsätze müssen bei jeder gemeindlichen Inventur Anwendung finden.

#### **3.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme**

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden.

Für den Bereich der Schulden sind insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sowie ein Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Diese Sachlage führt dazu, dass neben den Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde auch alle sonstigen wichtigen Verträge bekannt und erfasst sein müssen. Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme erfordert auch, dass abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände von der Gemeinde mit einem Erinnerungswert nachzuweisen sind.

#### **3.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme**

Bei allen Inventurverfahren sind die Art, die Menge und der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei und zutreffend festzustellen. Welches Inventurverfahren Anwendung findet, hängt im Wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt.

Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren sind in Einzelfällen von der Gemeinde anwendbar, sofern diese die Richtigkeit der Bestandsaufnahme nicht beeinträchtigen. Das Erfordernis der Richtigkeit bedingt für die Aufnahme bei der gemeindlichen Inventur einerseits die Anwendung des Vier-Augen-Prinzips (zwei Personen). Andererseits muss eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden sichergestellt werden.

### **3.4 Die Einzelerfassung der Bestände**

#### **3.4.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Gemeinde hat grundsätzlich sind alle ihre Vermögensgegenstände und Schulden einzeln und nach Art, Menge und Wert durch eine Inaugenscheinnahme in Form einer körperlichen Inventur zu erfassen zu erfassen, sofern nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist dabei nur ausnahmsweise möglich. Andererseits sind bei der Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden die dafür vorgesehenen Bewertungsvereinfachungsverfahren zu berücksichtigen, z. B. die Festbewertung oder die Gruppenbewertung (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

#### **3.4.2 Die Stichprobeninventur**

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit dabei eingehalten werden. Der Aussagewert dieser Inventurart muss daher dem Aussagewert einer vollständigen Inventuraufnahme gleichkommen. In besonderen Fällen kann der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung gegenüber einer vollständigen Inventur nicht vorhanden und ein Einsatz der Stichprobeninventur deshalb nicht sinnvoll ist.

#### **3.4.3 Die Festbewertung**

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren im Bereich des gemeindlichen Umlaufvermögens möglich (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Bei der Festbewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen handelt es sich um eine buchtechnische Erleichterung, da der Gemeinde dadurch eine Ausnahme von der Pflicht zur jährlichen Bestandsaufnahme eingeräumt wird.

Vor der erstmaligen Bildung eines Festwertes im Bereich des Sachanlagevermögens sowie der für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Waren ist eine Inventur (ggf. auf der Basis von Schlüsselgrößen) durchzuführen. Wird eine Festbewertung für Vermögensgegenstände vorgenommen, ist alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme vorzunehmen. Ergeben sich durch eine solche Inaugenscheinnahme z. B. Erkenntnisse, dass Veränderungen vom Wert oder der Menge vorliegen, ist ggf. eine Anpassung des Festwertes erforderlich.

#### **3.4.4 Die Gruppenbewertung**

Die Gruppenbewertung kann auf gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren) angewandt werden (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW). Darüber hinaus ist eine Gruppenbewertung für den Bereich des beweglichen Anlagevermögens, Umlaufvermögens sowie der Schulden möglich, wenn eine Gleichartigkeit oder eine annähernde Gleichwertigkeit vorliegt.

Die Gruppenbewertung stellt eine Vereinfachung für die Gemeinde bei der Bewertung dar. Die vorzunehmende Einzelerfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände bleibt davon aber unberührt. Die zusammengefassten Gruppen dürfen mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Die gruppenweise Zusammenfassung ist auch im Inventar und bereits bei der Inventur möglich.

### **3.5 Die Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme**

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme erfordert, dass die Vorgehensweise der Inventur im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren sind. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Es ist dazu nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Bereich beurteilen und nachvollziehen zu können.

Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. das Rechnungswesen der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabschluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann. Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen kann, ist ebenfalls von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten im Einzelfall auszugehen.

Die Bestimmung einer angemessenen Zeit ist somit auch von der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig. Hieraus ergibt sich auch, dass die Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur beträgt 6 Jahre und für das Inventar 10 Jahre (vgl. § 58 GemHVO NRW). Bei einer Buchinventur muss zudem die Fortschreibung der Bestände ordnungsgemäß erfolgen, um dem genannten Grundsatz zu genügen.

### **3.6 Der Grundsatz der Klarheit**

Bei der Inventur muss durch die Gestaltung der Unterlagen in Form von klaren Bezeichnungen und Abgrenzungen gewährleistet werden, dass die einzelnen zu ermittelnden Positionen und Posten, z.B. Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde, eindeutig voneinander getrennt werden können. Die erfassten Sachverhalte müssen in den Inventurunterlagen so dargestellt sein, dass sachverständige Dritte die Erfassung sowie deren Ergebnis in angemessener Zeit nachvollziehen können.

### **3.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen, z. B. eine verlegte oder laufende Inventur unter Berücksichtigung des Abschlussstichtages, Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung durch eine Festbewertung oder Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit. Die Gemeinde muss dazu örtlich beurteilen, ob das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehende Abweichungsrisiko im Sinne des Ergebnisses tragfähig ist.

In diesem Rahmen findet als Prüfungsgrundsatz auch der Grundsatz der Wesentlichkeit Anwendung. Die Gemeinde hat abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung der Inventurergebnisse entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu geben. Bei notwendigen Entscheidungen kann ggf. eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden.

**4. Zu Absatz 4 (Örtliche Inventurregelungen):**

**4.1 Zu Satz 1 (Pflicht zu Inventurbestimmungen):**

**4.1.1 Die Erstellung einer örtlichen Inventurrichtlinie**

Vor dem Hintergrund der Eigenverantwortung der Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung ist die Vorschrift über die Inventur und das Inventar um eine Ermächtigung und Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters ergänzt worden, die Durchführung der örtlichen Inventur und ihre Dokumentation zu regeln. Eine wesentliche Voraussetzung für den ordnungsgemäßen Ablauf der Inventurarbeiten ist deshalb eine schriftlich verfasste Inventurrichtlinie.

Als interne Vorschrift der Gemeinde wird durch diese gemeindliche Richtlinie die einheitliche und vollständige Bestandsaufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden geregelt. Mithilfe der gemeindlichen Inventurrichtlinie wird der Umfang der Inventur sachlich und zeitlich abgegrenzt und es werden die personellen Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten festgelegt. Ggf. ist jährlich eine Anpassung der Richtlinie an die bestehenden örtlichen Verhältnisse vorzunehmen, wenn die Inventurrichtlinie nicht jährlich neu aufgestellt wird.

Im Rahmen der Inventurrichtlinie bietet sich auch die Erstellung eines Handbuches oder eines Leitfadens an, in dem die konkrete Vorgehensweise bei der Inventur beschrieben ist. Dabei kann auch eine beispielhafte Aufzählung der nicht zu erfassenden Vermögensgegenstände hilfreich sein, z. B. Ablagekörbe, PC-Mäuse, sonstige einzelne Teile des Arbeitsmaterials.

**4.1.2 Die Inhalte einer örtlichen Inventurrichtlinie**

Die Inhalte der örtlichen Inventurrichtlinie der Gemeinde werden i.d.R. durch die allgemeinen Inventurgrundsätze, den Geltungsbereich, die Geltungsdauer, die Art und Weise der Inventurvorbereitung, die bereichsweise Durchführung, die Aufstellung des Inventars, die Aufbewahrung der Unterlagen, die Prüfung sowie durch die Geltungsdauer bestimmt. Dazu gehört aber auch, dass die gemeindliche Inventur zeitnah zum Abschlussstichtag durchgeführt werden muss, z. B. eine Stichtagsinventur maximal 10 Tage vor oder 10 Tage nach dem Abschlussstichtag.

Die örtlichen Inventurarbeiten müssen deshalb jedoch nicht zwingend nur am Abschlussstichtag (31. Dezember) erfolgen (Inventur am Bilanzstichtag). In den Fällen, in denen die gemeindliche Inventur in der Zeit um den Abschlussstichtag herum durchgeführt wird, müssen die Bestandsveränderungen, die sich zwischen dem Inventurstichtag und dem Abschlussstichtag ergeben, berücksichtigt werden.

Als weiterer Bestandteil der Inventurrichtlinien empfiehlt sich die Festlegung der örtlichen Zuständigkeiten verknüpft mit den von der Inventur betroffenen Organisationseinheiten. Insgesamt soll die örtliche Richtlinie die Grundlage für den Inventurrahmenplan darstellen, der eine sachliche (Sachplan), eine zeitliche (Zeitplan) und eine personelle (Personalplan) Komponente beinhalten soll (vgl. Abbildung 562).

<b>DIE KOMPONENTEN DES INVENTURRAHMENPLANS</b>	
<b>Sachplan</b>	Im Sachplan sollen Inventurgebiete, Inventurbereiche und Inventurfelder so festgelegt werden, dass eine exakte Abgrenzung gewährleistet ist. Durch die Festlegung müssen Doppelerfassungen und Erfassungslücken ausgeschlossen und möglichst eine zweckmäßige Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 28 GemHVO NRW**

<b>DIE KOMponentEN DES INVENTURRAHMENPLANS</b>	
	gewährleistet sein.
<b>Zeitplan</b>	Mit dem Zeitplan sollen der zeitliche Ablauf der Vorbereitung, Durchführung und Aufbereitung der Inventurdaten geregelt werden.
<b>Personalplan</b>	Mit dem Personalplan wird die personelle Verantwortung für die Vorbereitung, Durchführung und Aufbereitung der Inventur geregelt. Dabei liegt die Verantwortung für die Koordination und Durchführung der Inventur bei i.d.R. der vorab zu bestimmenden zentralen Inventurleitung.

*Abbildung 562 „Die Komponenten des Inventurrahmenplans“*

In der gemeindlichen Inventurrichtlinie sind ergänzend zu den Bestimmungen zur Durchführung der Inventur auch die anwendbaren Inventurvereinfachungen festzulegen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Insbesondere der Auftrag gehört dazu, vor Gebrauch einer Vereinfachungsmöglichkeit immer zu prüfen, ob die vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden. Das Ergebnis dieser Prüfung sowie die Form der Anwendung einer Inventurvereinfachung sind dabei sachgerecht zu dokumentieren.

#### **4.1.3 Die Inventarbildung**

Durch die örtliche Inventurrichtlinie wird regelmäßig das Inventurverfahren in seinem Umfang sowie in der Vorgehensweise bestimmt. Sie kann aber auch Regelungen über die Inventarbildung enthalten, die von den Ansatzvorschriften für die gemeindliche Bilanz ausgehen müssen. Die Richtlinie kann zudem auch Bestimmungen über die Zuordnung von Werten zu den gemeindlichen Vermögensgegenständen und Schulden, zur Festwertbildung und zur Gruppenbewertung enthalten (vgl. § 34 GemHVO NRW).

#### **4.2 Zu Satz 2 (Inhaltsvorgaben für die Inventurbestimmungen):**

##### **4.2.1 Allgemeine Hinweise**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen die von der Bürgermeisterin oder der Bürgermeister erlassenen örtlichen Vorschriften über die Durchführung der gemeindlichen Inventur mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 dieser Vorschrift sowie §§ 29 und 58 GemHVO NRW enthalten. Außerdem soll die Vorschrift des § 31 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW auch für die gemeindlichen Inventurregelungen eine entsprechende Anwendung finden.

##### **4.2.2 Der Verweis auf § 29 GemHVO NRW**

Für die Gemeinde sind ergänzend zu den Bestimmungen über die Durchführung der Inventur bestimmte Inventurvereinfachungen zugelassen worden (vgl. § 29 GemHVO NRW). Diese Vereinfachungen sollen dazu dienen, die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Inventur zu erhöhen. Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist dabei jedoch an konkrete Voraussetzungen gebunden. Die Vorgaben sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke von der Gemeinde auch dann erfüllt werden, wenn eine Vereinfachungsmöglichkeit angewendet wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

Für die Gemeinde ist es z. B. zulässig, durch die Erfassung der geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde in Inventarlisten oder durch die Vornahme der Buchungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf einem Sammelposten deren Vorhandensein nachvollziehbar zu machen (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). In solchen Fällen kann die Gemeinde auf eine Inventarisierung dieser Vermögensgegenstände bzw. deren Aufnahme in ein Bestandsverzeichnis verzichten.

Im Rahmen der gemeindlichen Inventur wird der Nachweis der geringwertigen gemeindlichen Vermögensgegenstände dann aus diesen bei der Gemeinde vorhandenen Unterlagen geführt. Von der Gemeinde ist in allen Fällen, in denen von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, zu prüfen, ob die örtlich jeweils vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.

#### **4.2.3 Der Verweis auf § 58 GemHVO NRW**

Mit dem Ablauf des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Die Finanzbuchhaltung muss für den Jahresabschluss und Gesamtabschluss der Gemeinde die erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern sowie Auskünfte über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde und die Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten geben. Die Inventurunterlagen können als Geschäftsunterlagen der Gemeinde dafür herangezogen werden.

Die Einordnung der gemeindlichen Inventurunterlagen als Geschäftsunterlagen der Gemeinde verpflichtet die Gemeinde bereits zu einer geeigneten Aufbewahrung dieser Unterlagen. Der ausdrückliche Verweis auf die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 58 GemHVO NRW verdeutlicht daher, dass die Gemeinde die Aufbewahrung und das Verfügbarhalten der gemeindlichen Inventurunterlagen nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres wie bei den übrigen Geschäftsunterlagen i. d. R. über mehrere Jahre gewährleisten muss. Die Unterlagen müssen von der Gemeinde bei Bedarf auch im Rahmen der Durchführung der örtlichen und der überörtlichen Prüfung zur Verfügung gestellt werden.

Für die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde sind besondere haushaltsrechtliche Vorschriften erlassen worden, mit denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen der Gemeinde, die mit den gemeindlichen Geschäftsvorfällen und dem haushaltswirtschaftlichen Geschehen bei der Gemeinde in Verbindung stehen, in zeitlicher Hinsicht bestimmt wird. Der Ort der Aufbewahrung der Inventurunterlagen ist von der Gemeinde jedoch in eigener Verantwortung festzulegen.

#### **4.3 Zu Satz 3 (Verweis auf § 31 GemHVO NRW):**

Die örtlichen Vorschriften über die Durchführung der gemeindlichen Inventur sollen bedarfsgerecht und zweckbezogen von der Gemeinde aufgestellt werden. Im Sinne der Verantwortlichkeit des Bürgermeisters für den Geschäftsgang in der Gemeindeverwaltung kann es sachlich erforderlich sein, dass der Bürgermeister sich in den örtlichen Inventurrichtlinien ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt verankern will.

Der Verweis auf die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 31 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW eröffnet ihm diese Möglichkeit. Die örtlichen Inventurvorschriften müssen grundsätzlich inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. Vor Ort ist durch die Gemeinde dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, in welcher Art und Weise und in welchem Umfang die örtlichen Richtlinien ausgestaltet werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 28 GemHVO NRW**

Die Vorgabe, eine gemeindliche Dienstanweisung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten für die Inventur zu erlassen, bedeutet aber auch gleichzeitig für die Gemeinde, ein sachgerechtes internes Kontrollsystem vor Ort dafür zu schaffen bzw. die gemeindliche Inventur in und geeigneter Weise zu überwachen.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 28 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 29**

**Inventurvereinfachungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Ein Inventar kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen aufgestellt werden (Buch- und Beleginventur), wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend dargestellt werden. <sup>2</sup>§ 28 Abs. 1 Satz 3 findet Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. <sup>2</sup>Der Aussagewert dieser Ermittlung muss der tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen und das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, kann verzichtet werden.

(4) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

**Erläuterungen zu § 29:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zulassung von Inventurvereinfachungen**

Der Gemeinde werden bestimmte Inventurvereinfachungen ermöglicht, um die örtliche Durchführung der Inventur möglichst umsetzbar zu gestalten. Die Vereinfachungen sollen aber auch dazu dienen, die Wirtschaftlichkeit der gemeindlichen Inventur zu erhöhen. Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist dabei jedoch an konkrete Voraussetzungen gebunden.

Diese Vorgaben sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke von der Gemeinde auch dann erfüllt werden, wenn von ihr die Vereinfachungsmöglichkeiten angewendet werden. Von der Gemeinde ist in den Fällen, in denen sie von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch machen will, zu prüfen, ob die örtlich vorgesehene Maßnahme das erhoffte Ergebnis nicht verschlechtert, zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.

**2. Geringwertige Vermögensgegenstände und Inventur**

Bei geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, d. h. Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, wird unterstellt, dass sie i. d. R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die mögliche Nutzungsdauer zu hohem Aufwand führen würde.

Die für geringwertige Vermögensgegenstände bestimmte Wertgrenze von 410 Euro ist jedoch nur anwendbar auf abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände kommen dafür nicht in Betracht. Die Wertgrenze wirkt sich aber auch auf die von der Gemeinde durchzuführende Inventur aus. Der Gemeinde wird es durch die Wertgrenze ermöglicht, auf die Erfassung geringwertiger Vermögensgegenstände zu verzichten.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Buch- und Beleginventur als Inventurvereinfachung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit der Buch- und Beleginventur):**

Die haushaltsrechtliche Regelung erlaubt der Gemeinde auf die regelmäßig durchzuführende körperliche Inventur dann zu verzichten, wenn anhand einer vollständigen und ordnungsgemäß geführten Buch- und Beleginventur der Vermögensbestand festgestellt werden kann. Bei der Buch- und Beleginventur wird die Art, die Menge und der Wert der Vermögensgegenstände und Schulden über die Aufzeichnungen in der Buchführung ermittelt. Unter Belegen versteht man hierbei nicht nur Buchungsbelege, sondern auch Urkunden, Dokumente und Grundbuchauszüge. Als Grundlage können auch die in der Gemeinde geführten Anlagennachweise dienen.

Die Durchführung einer Buchinventur beim Sachanlagevermögen setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei geführt wird. Als Anlagenkartei kann ersatzweise auch ein Bestandsverzeichnis angesehen werden, das für andere Zwecke als die Buchführung gepflegt wird, z. B. ein Bestandskatalog in einer Bibliothek. In der Anlagenkartei müssen alle Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sein. Am Inventurstichtag kann der buchmäßige Endbestand anhand der Anlagenkartei ermittelt und in die Inventarlisten vorgetragen werden.

Für nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände ist die Beleginventur die einzige Aufnahmemöglichkeit. Hierzu gehören z. B. Bankguthaben und Forderungen. Für die Erfassung können hier Buchungsbelege, Verträge oder Urkunden herangezogen werden. Die Beleginventur wird auch zur Erfassung der Schulden angewandt. Es muss sichergestellt werden, dass auch mit der Buch- und Beleginventur das Inventar die tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde zutreffend darstellt. Diese Vorgabe erfordert, die buchmäßige Erfassung sorgfältig zu führen sowie die Zu- und Abgänge von Vermögensgegenständen laufend zu dokumentieren, damit das Anlagevermögen zuverlässig fortgeschrieben werden kann.

#### **1.2 Zu Satz 2 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandsprüfung):**

Durch den ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Verweis auf die Vorschrift des § 28 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW wird die Gemeinde verpflichtet, wegen der zugelassenen Buch- und Beleginventur alle fünf Jahre eine körperliche Inventur vorzunehmen, damit gewährleistet ist, dass die zwischenzeitlich erfolgte Fortschreibung dem tatsächlichen Bestand bei der Gemeinde entspricht. Bei der körperlichen Inventur ist sind die buchmäßig erfassten Vermögensgegenstände in Augenschein zu nehmen.

Die Gemeinde hat festzustellen, ob die Vermögensgegenstände noch wie buchmäßig dokumentiert tatsächlich vorhanden sind. Sie hat dabei auch zu prüfen, ob die Gegenstände tatsächlich auch noch dem dokumentierten wirtschaftlichen Zustand entsprechen. Diese regelmäßig wiederkehrende Bestandsaufnahme hilft, die Ergebnisse der zwischenzeitlich erfolgten Buchinventuren bzw. der Bestandsfortschreibungen zu bestätigen. Der alle fünf Jahre vorzunehmenden Bestandsprüfung kommt daher eine erhebliche Beweisfunktion zu.

### **2. Zu Absatz 2 (Stichproben als Inventurvereinfachung):**

#### **2.1 Zu Satz 1 (Zulassung von Stichproben):**

Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mithilfe mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 29 GemHVO NRW**

ermittelt werden. Die Regelung gestattet es daher der Gemeinde, ihren Bestand an Vermögensgegenständen auch durch eine Stichprobeninventur zu ermitteln. Eine solche Inventur ermöglicht es der Gemeinde, nur ausgewählte Elemente und nicht alle Einzelbestände des gemeindlichen Gesamtbestands nach Art, Menge und Wert aufzunehmen. Die Regelung führt daher zu einer erheblichen Reduzierung des Arbeits- und Zeitaufwands im Rahmen der Durchführung der gemeindlichen Inventur.

Der typische Fall für die Nutzung einer Stichprobe als Inventurvereinfachung ist die Vorratsinventur. Sie erfolgt insbesondere dann, wenn bei der Gemeinde besondere Vorräte vorhanden sind, deren Aufnahme durch eine vollständige körperliche Bestandsaufnahme nicht möglich oder mit zu großen Unsicherheiten behaftet ist. Diese Vereinfachung ist aber nur zulässig, wenn die Bestandserfassung mithilfe mathematisch-statistischer Methoden (Schätz- oder Testverfahren) oder durch andere geeignete gleichwertige Verfahren erfolgt und zu einem sachgerechten und geeigneten Ergebnis führt.

### **2.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit):**

Die Durchführung einer gemeindlichen Inventur mithilfe einer Stichprobe erfordert, dass der Aussagewert der Stichprobenermittlung einem Ergebnis einer tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen muss. Das Stichprobenverfahren muss zudem den GoB entsprechen. Bei einer Stichprobeninventur müssen daher von der Gemeinde z. B. insbesondere die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Stichprobenumfang soll daher mindestens 5 v.H. der ansonsten einzeln aufzunehmenden gleichartigen Vermögensgegenstände betragen und ist ggf. in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten zu erhöhen (Abgrenzung der Grundgesamtheit).

Das Ergebnis der Stichprobe muss zudem dem Vermögenswert gleichkommen, der sich aus einer vollständigen Aufnahme der Inventurgegenstände ergeben würde. Die Aussagen aus dieser Inventur müssen deshalb mit einer hinreichenden Sicherheit und Genauigkeit getroffen werden können. Der Aufwand der Vorbereitung für eine Stichprobeninventur kann aber dazu führen, dass die Rationalisierungswirkung nur sehr gering und eine Stichprobeninventur deshalb insgesamt nicht sinnvoll ist. Sofern eine Stichprobeninventur durch die Gemeinde erfolgt, müssen die Ergebnisse für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.

### **3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf eine Erfassung bei der Inventur):**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt für die Gemeinde die Möglichkeit zu, im Rahmen der jährlichen Inventur auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens zu verzichten, wenn deren tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen. Die Gemeinde muss sich im Rahmen der jährlichen Inventur entscheiden, ob sie von diesem Wahlrecht Gebrauch machen will. In den Fällen, in denen die Gemeinde auf eine Erfassung solcher Vermögensgegenstände verzichtet, muss sie sich gleichwohl Kenntnisse über deren Vorhandensein verschaffen.

Diese Vereinfachungsmöglichkeiten entbinden die Gemeinde aber nicht von ihrer Verpflichtung, sich zuverlässig und ausreichend auch Kenntnis darüber zu verschaffen, ob die festgelegte Bagatellgrenze bei ihren angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens tatsächlich nicht überschritten wird. Die Wertgrenze findet zudem keine Anwendung auf gemeindliche Vermögensgegenstände, die bilanziell dem Umlaufvermögen der Gemeinde zuzuordnen sind.

Die wertmäßige Abgrenzung bei den Vermögensgegenständen, die dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, verhilft der Gemeinde zu erheblichen Erleichterungen bei der haushaltsmäßigen Behandlung dieser Vermögens-

gegenstände beitragen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände sind so gering, dass deren Verteilung auf ihre Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände sowie ihre Erfassung in der jährlichen Inventur regelmäßig zu hohem und nicht unbedingt vertretbarem Aufwand bei der Gemeinde führen würde.

### **3.2 Weitere Zusammenhänge**

#### **3.2.1 Die Verbindung zu § 33 Absatz 4 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss bei einem Verzicht auf die Erfassung der geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens im Rahmen der Inventur die ihr eingeräumten Möglichkeiten kennen und in ihrer Inventur berücksichtigen. Sie hat daher festzustellen und zu dokumentieren, ob Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter dem Betrag von 410 Euro in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst worden sind (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW).

Der Verzicht auf die gesonderte Erfassung im Rahmen der gemeindlichen Inventur, auch bei einer Nutzungszeit der geringwertigen Vermögensgegenstände von über einem Jahr, bedingt für die Gemeinde, dass die Gegenstände in der Anlagenbuchhaltung nicht gesondert erfasst und geführt werden müssen. Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ist der Gemeinde eingeräumt worden, auf eine andere Art und Weise das Vorhandensein und die Nutzung geringwertiger Vermögensgegenstände nachzuhalten und nachzuweisen.

#### **3.2.1 Die Verbindung zu § 35 Absatz 2 GemHVO NRW**

Bei einem Verzicht auf die Erfassung der geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens im Rahmen der Inventur durch die Gemeinde muss die Verbindung zur haushaltsrechtlichen Vorschrift über die unmittelbare Buchung derartiger Gegenstände als Aufwand beachtet werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Die geringwertigen Vermögensgegenstände können von der Gemeinde im Jahr der Anschaffung unmittelbar als Aufwand erfasst werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

Durch die weitere haushaltsrechtliche Vorschrift wird die unmittelbare Verbuchung der Anschaffungskosten der Gemeinde als Aufwand möglich (Sofortabschreibung). Die entstehenden Aufwendungen sind daher von der Gemeinde in der Ergebnisrechnung unter der Hausposition „Bilanzielle Abschreibungen“ zu erfassen. Der Begriff „Aufwand“ bedeutet nicht, dass die gemeindlichen Aufwendungen als „Sachaufwand“ zu klassifizieren sind.

## **4. Zu Absatz 4 (Als verbraucht geltende Materialbestände):**

### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt zu, dass gemeindliche Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie von Waren, aber auch von unfertigen und fertigen Erzeugnissen, die für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern (der Gemeinde) abgegeben worden sind, als verbraucht gelten sollen. Diese Möglichkeit vereinfacht die praktische Durchführung der gemeindlichen Inventur, denn es ist in vielen Gemeinden üblich, kleinere Mengen an Büromaterial unmittelbar bei den einzelnen Mitarbeitern in den Diensträumen oder dem Umfeld zu lagern.

Die Gemeinde muss bei dieser Sachlage die genannten Materialien nicht mehr in die gemeindliche Inventur einbeziehen, auch wenn diese Gegenstände noch nicht tatsächlich verbraucht, sondern noch zur Nutzung aufgeteilt in den Räumen der Gemeindeverwaltung vorhanden sind. Diese Materialbestände der Gemeinde müssen bei der Durchführung der jährlichen Inventur nicht mehr erfasst werden.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 29 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist es als sachgerecht anzusehen, wenn einzelne Vorratsbestände an Büromaterialien, die wegen fehlender Kapazitäten oder aus anderen Gründen nicht zentral gelagert, sondern nach ihrem Kauf unmittelbar auf die Gemeindeverwaltung verteilt werden, in der Inventur gleichermaßen nicht erfasst werden. Die Gemeinde sollte in diesen Fällen in ihren Inventurunterlagen die tatsächlichen Gegebenheiten darstellen und die dazu getroffene Entscheidung und die Begründung dokumentieren.

**4.2 Betroffene Materialien**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden als nicht von der Gemeinde zu erfassende Materialbestände die Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie von unfertigen und fertigen Erzeugnissen benannt. Die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sind fremdbezogene Materialien, die unmittelbar der Produktion bzw. der gemeindlichen Leistungserstellung dienen.

Die Rohstoffe gehen als Grundstoffe und wichtige Bestandteile in die unfertigen und fertigen Erzeugnisse ein. Ebenso die Hilfsstoffe, die jedoch nur einen untergeordneten Bestandteil der Erzeugnisse darstellen. Durch die Betriebsstoffe wird u.a. die Produktion bzw. die gemeindliche Leistungserstellung unterstützt. Wenn die Herstellung eines Produktes begonnen hat, werden die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu unfertigen Erzeugnissen. Für die Gemeinde sind es dann Erzeugnisse, deren Erstellungsprozess noch nicht abgeschlossen ist und die deshalb noch nicht von ihr abgegeben bzw. veräußert werden können.

Für die unfertigen Erzeugnisse muss in der gemeindlichen Bilanz nicht zwingend ein gesonderter Posten angesetzt werden. Die fertigen Erzeugnisse stellen dann verkaufsfertige Vermögensgegenstände dar. Ob für die fertigen Erzeugnisse ein gesonderter Ansatz in der gemeindlichen Bilanz erforderlich ist, hat die Gemeinde wie bei den unfertigen Erzeugnissen eigenverantwortlich zu prüfen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 29 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 30**

**Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung**

(1) <sup>1</sup>Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. <sup>2</sup>Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen.

(2) <sup>1</sup>Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). <sup>2</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.

(3) <sup>1</sup>Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. <sup>2</sup>Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. <sup>3</sup>Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.

(4) <sup>1</sup>Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. <sup>2</sup>Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.

(5) <sup>1</sup>Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. <sup>2</sup>Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.

(6) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen sicherzustellen.

**Erläuterungen zu § 30:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Ausführungsgrundsätze**

Die Zahlungsabwicklung und die Liquiditätsplanung sind für die Gemeinde zwei wichtige Aufgaben im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung werden die beiden Aufgaben miteinander verknüpft. Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt daher in Ausfüllung der einschlägigen Vorschriften die für die gemeindliche Zahlungsabwicklung unabdingbaren Ausführungsgrundsätze (vgl. § 89 (Liquidität) und § 93 (Finanzbuchhaltung) GO NRW).

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben sollen sicherstellen, dass die gemeindlichen Zahlungen ordnungsgemäß geleistet sowie vollständig erfasst und nachgewiesen werden. Diese Sachlage erfordert nicht die Beurteilung oder eine Einschätzung der Gemeinde, ob eine erhaltene oder geleistete Zahlung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geringfügig oder erheblich ist. Die Vorgaben sollen außerdem dazu beitragen, dass die gemeindliche Liquiditätsplanung ausreichend und sachgerecht erfolgt sowie in die mittelfristige Finanzplanung der Gemeinde einbezogen wird (vgl. § 84 GO NRW).

Von der Gemeinde sind grundsätzlich die Ordnungsmäßigkeit der örtlichen Zahlungsabwicklung bzw. die konkrete Ausführung der gemeindlichen Zahlungen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausreichend sicherzustellen. Die Gemeinde ist verpflichtet, in einer örtlichen Dienstanweisung die notwendigen Vorgaben für die Durchführung einer ordnungsmäßigen Zahlungsabwicklung festzulegen (vgl. § 31 GemHVO NRW). Die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

soll daher z. B. sachgerechte Regelungen über die Erfassung der Zahlungen, den Belegfluss und die Tagesabstimmungen im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung erlassen.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer eigenen Verantwortung für den Zahlungsverkehr dafür Sorge zu tragen, dass im täglichen Zahlungsgeschäft möglichst Fehler und Manipulationen vermieden werden. Sie muss unter Sicherheitsgesichtspunkten den Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln festzulegen und die notwendigen örtlichen Sicherheitsmaßnahmen durchführen. Unter Berücksichtigung der Sicherheitsgesichtspunkte müssen von der Gemeinde eine sachgerechte Überwachung sowie Prüfungsrechte festgelegt werden.

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen sowie die Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Sie hat auch sachliche und rechnerische Prüfungen vor der Geltendmachung ihrer Zahlungsansprüche und vor der Erfüllung ihrer Zahlungsverpflichtungen durchzuführen. Der damit beauftragte Beschäftigte hat eine solche Prüfung durch eine Bestätigung mit seiner persönlichen Unterschrift zu dokumentieren.

In ihrem üblichen Geschäftsverkehr soll die Gemeinde grundsätzlich nur Auszahlungen leisten, wenn deren Notwendigkeit, deren Höhe und Fälligkeit feststeht und zuvor geprüft worden ist. In besonderen Ausnahmefällen sowie bei regelmäßigen Zahlungen muss diese Prüfung sich auf den Gesamtumfang für das Haushaltsjahr beziehen, wenn nicht vor jedem Fälligkeitstermin eine gesonderte Prüfung erfolgen soll. Gleichwohl muss auch dann vor jeweiligen Zahlungslauf eine sachliche und rechnerische Feststellung erfolgen. Diese Gegebenheiten erfordern geeignete Geschäftsabläufe bei der Gemeinde, die bei gemeindlichen Zahlungen auch den Sicherheitsanforderungen genügen müssen.

## **2. Zahlungsabwicklung und Finanzrechnung**

### **2.1 Die Aufgaben der Finanzrechnung**

Im NKF stellt die Finanzrechnung die dritte Säule dar. Sie ist eine Komponente, die mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten Kapitalflussrechnung verwandt ist. Die gemeindliche Finanzrechnung kann daher als eine auf die Belange der Gemeinde abgewandelte Form betrachtet werden. Durch die Finanzrechnung werden alle Zahlungsströme der Gemeinde erfasst und zeitraumbezogen abgebildet. Die Zahlungsströme sind dabei den Zahlungsbereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zuzuordnen.

Mit der gemeindlichen Finanzrechnung sollen die jahresbezogene Veränderung des Zahlungsmittelbestandes und der Bestand an liquiden Mitteln von der Gemeinde aufgezeigt werden. Die Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen und deren Nachweis in der Finanzrechnung richten sich im Einzelfall nach der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinde, sodass die Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzbuchhaltung zweckbezogen nach Arten sowie produktorientiert zu erfassen sind.

Die Finanzrechnung soll dadurch Auskünfte über die jahresbezogenen Zahlungsströme einschließlich der tatsächlichen Mittelherkunft und Mittelverwendung geben. Sie enthält dadurch insgesamt aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Die buchungsmäßige Erfassung der Zahlungen und ihr Ausweis in der Finanzrechnung sind zudem unter Beachtung des Bruttoprinzips vorzunehmen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Der Finanzrechnung kommt damit im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses insgesamt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln.

## 2.2 Die Einzahlungen und Auszahlungen als Rechengrößen

### 2.2.1 Allgemeine Grundlagen

Die gemeindliche Finanzrechnung soll eine ausreichende Auskunft über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde geben und dabei auch die Finanzierungsquellen sowie die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde (liquide Mittel) aufzeigen. Es kommen deshalb die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ als zutreffender Buchungsstoff zur Anwendung.

Die Rechengrößen stehen dabei unmittelbar mit dem Liquiditätsänderungsprinzip in Verbindung. In der gemeindlichen Finanzrechnung sind die Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips zu erfassen. Entsprechend sind in der Finanzrechnung die tatsächlich eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen nachzuweisen, die zu einer Veränderung des Zahlungsmittelbestandes geführt haben (vgl. § 39 GemHVO NRW).

### 2.2.2 Die Rechengröße „Einzahlungen“

Mit der Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst. Die Einzahlungen als Zugang liquider Mittel in Form von Bargeld oder Buchgeld führen bei der Gemeinde zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes. Die Begriffspaare „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ können im gemeindlichen Bereich wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 563).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „EINZAHLUNGEN“</b>		
<b>EINZAHLUNG</b>		
Einzahlung, die nicht gleichzeitig eine Einnahme ist.	Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist.	
	Einnahme, die gleichzeitig eine Einzahlung ist.	Einnahme, die nicht gleichzeitig eine Einzahlung ist.
		<b>EINNAHME</b>

*Abbildung 563 „Die Rechengröße Einzahlungen“*

Im Vergleich der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ liegen dann keine einnahmewirksamen Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil durch solche Vorgänge der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

### 2.2.3 Die Rechengröße „Auszahlungen“

Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst. Die Auszahlungen führen durch den Abgang liquider Mittel zu einer Verminderung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes. Die Abgabe von Finanzmitteln durch die Gemeinde kann dabei in Form von Bargeld oder Buchgeld erfolgen.

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vorliegen, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Die Begriffspaare „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ können wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 564).

<b>DIE RECHENGRÖÖE „AUSZAHLUNGEN“</b>		
<b>AUSZAHLUNG</b>		
Aufzahlung, die nicht gleichzeitig ausgabewirksam ist.	Auszahlung, die gleichzeitig ausgabewirksam ist.	
	Ausgabe, die gleichzeitig auszahlungswirksam ist.	Ausgabe, die nicht gleichzeitig auszahlungswirksam ist.
	<b>AUSGABE</b>	

*Abbildung 564 „Die Rechengröße Auszahlungen“*

Nicht als gemeindliche Auszahlung gilt dabei eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.

### **3. Die Einrichtung von Geschäftskonten**

#### **3.1 Die allgemeinen Geschäftskonten**

Für den Zahlungsverkehr müssen bei der Gemeinde die notwendigen Geschäftskonten verfügbar und den Einwohnern, Abgabepflichtigen und sonstigen Geschäftspartnern bekannt sein. Die Gemeinde soll auch aus Sicherheits Gesichtspunkten ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln. Von der Gemeinde ist deshalb festzulegen, welche Beschäftigten die erforderlichen Geschäftskonten einrichten dürfen und diese bewirtschaften können bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen.

Von der Gemeinde ist zudem eine Entscheidung darüber zu treffen, bei welchen Banken, Kreditinstituten und Sparkassen gemeindliche Geschäftskonten zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs eingerichtet werden sollen. In diesem Zusammenhang sollte auch der Umgang mit den nicht benötigten Zahlungsmitteln bestimmt werden, für die ggf. besondere Konten einzurichten sind, z. B. Tagesgeldkonten, Festgeldkonten. Der Umfang des Überziehens bei den Geschäftskonten sowie die dazu Berechtigten sind ebenfalls festzulegen.

Die Gemeinde muss auch eigenverantwortlich abgrenzen, welche Geschäftskonten am Schluss des Buchungstages in die Abstimmung einbezogen werden. Von der Gemeinde muss insgesamt sichergestellt werden, dass die gemeindliche Finanzbuchhaltung ständig einen Überblick über alle Geschäftskonten der Gemeinde und die den einzelnen Konten zugeordneten Verfügungsberechtigungen hat (vgl. Abbildung 565).

<b>Übersicht zu den gemeindlichen Geschäftskonten</b>			
<b>KONTENART</b>	<b>KONTO- BEZEICHNUNG</b>	<b>BANK/ KREDITINSTITUT</b>	<b>VERFÜGUNGS- BERECHTIGTE</b>
<i>(Girokonto, Festgeldkonto u. a.)</i>	<i>(IBAN und BIC)</i>	(Zahlungsdienstleister)	(Namen der Befugten mit Umfang der Berechtigung)
<i>(Girokonto, Festgeldkonto u. a.)</i>	<i>(IBAN und BIC)</i>	(Zahlungsdienstleister)	(Namen der Befugten mit Umfang der Berechtigung)
<i>(Girokonto, Festgeldkonto u. a.)</i>	<i>(IBAN und BIC)</i>	(Zahlungsdienstleister)	(Namen der Befugten mit Umfang der Berechtigung)
<b>Die weitere Aufgliederung ist nach örtlichen Gesichtspunkten vorzunehmen.</b>			

*Abbildung 565 „Die gemeindlichen Geschäftskonten“*

Im Zusammenhang mit den gemeindlichen Geschäftskonten ist es nicht als zulässig anzusehen, dass einzelne Zahlungsströme der Gemeinde über fremde Konten statt über gemeindliche Geschäftskonten abgewickelt werden. Der Umstand, dass der Gemeinde von einem Dritten ein Zahlungskonto zur Verfügung gestellt wird (Kontenleihe), lässt den Schluss zu, dass die Abwicklung des betreffenden Zahlungsverkehrs verschleiert und mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben nicht in Einklang werden soll.

Bei Angeboten auf eine Kontenüberlassung ist daher von der Gemeinde auch die Motivlage des Anbieters zu untersuchen und i. d. R. eine ablehnende Haltung gegenüber solchen Zahlungswegen einzunehmen. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung muss einen ständigen Überblick über die Geschäftskonten sowie die Sonderkonten der Gemeinde haben. Es ist nicht zwingend erforderlich, deswegen täglich einen Abgleich aller Konten mit dem jeweiligen aktuellen Kontostand vorzunehmen und das Ergebnis in die Bücher der Zahlungsabwicklung zu übernehmen.

Die Gemeinde muss sich im Rahmen von regelmäßigen Abrechnungen einen Überblick über die gesamten verfügbaren gemeindlichen Zahlungsmittel verschaffen. Zu dem notwendigen Überblick der Gemeinde gehören insbesondere die Kenntnisse über den Stand und die Entwicklung der gemeindlichen Liquidität. Der geschäftliche Zahlungsverkehr der Gemeinde sollte daher in seiner Vielfalt zum Inhalt einer besonderen örtlichen Regelung gemacht werden (vgl. § 31 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss auch die fremden Finanzmittel berücksichtigen, wenn der Gemeinde im Rahmen einer „Bewirtschaftung“ derartige Mittel von einem Dritten zur Verfügung gestellt wurden.

### **3.2 Die Sonderkonten**

#### **3.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung bzw. die Zahlungsabwicklung muss grundsätzlich immer den Überblick über die gesamten gemeindlichen Finanzmittel haben, auch wenn andere Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung ihren Zahlungsverkehr unmittelbar über besondere Konten der Gemeinde abwickeln dürfen (Sonderkonten). In diesen Rahmen fallen auch die den gemeindlichen Beschäftigten oder einzelnen Organisationseinheiten für besondere Zwecke gewährten Handvorschüsse.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 30 GemHVO NRW**

In Einzelfällen können auch besondere Sonderkonten aufgrund einer abgrenzten Aufgabenerfüllung oder wegen eines Projektes mit entsprechenden Verfügungsberechtigungen bestehen, z. B. ein vorübergehendes Sonderkonto zur Abwicklung einer bedeutenden Investitionsmaßnahme oder eines Schadensfalls bei der Gemeinde. In der gemeindlichen Praxis müssen daher ggf. besondere Regelungen zu den gemeindlichen Sonderkonten aufgestellt werden. Dazu müssen die „Grundregeln“ zu den gemeindlichen Geschäftskonten vielfach „nur“ um Bestimmungen zu den speziellen Gegebenheiten bei den einzelnen örtlichen Sonderkonten ergänzt werden.

Die Sonderkonten der Gemeinde stellen besondere Geschäftskonten dar und müssen auch in der Verfügungsmacht der Gemeinde stehen. Sie dienen jedoch regelmäßig nur abgrenzten Zahlungszwecken im Rahmen der gemeindlichen Aufgaben. Solche Konten können daher auch bestimmten Organisationseinheiten und Beschäftigten der Gemeindeverwaltung unter einer örtlich abgegrenzten Zwecksetzung und der Festlegung von Verfügungsberechtigung zugeordnet werden.

Im Einzelnen ist es von den örtlichen Verhältnissen der Gemeinde abhängig, wie viele Sonderkonten notwendig sind und von der Gemeinde eingerichtet werden. Die Gemeinde muss sicherstellen, dass die gemeindliche Finanzbuchhaltung ständig einen Überblick über alle Sonderkonten der Gemeinde und die den einzelnen Konten zugeordneten Verfügungsberechtigungen hat (vgl. Abbildung 566).

<b>ÜBERSICHT ZU GEMEINDLICHEN SONDERKONTEN</b>				
<b>KONTENART</b>	<b>KONTO- BEZEICHNUNG</b>	<b>BANK/ KREDITINSTITUT</b>	<b>BETROFFENER FACHBEREICH</b>	<b>VERFÜGUNGS- BERECHTIGTE</b>
<i>(Girokonto u. a.)</i>	<i>(IBAN und BIC)</i>	<i>(Zahlungsdienstleister)</i>	<i>(Sachlich zuständig)</i>	<i>(Namen der Befugten mit Umfang der Berechtigung)</i>
<i>(Girokonto u. a.)</i>	<i>(IBAN und BIC)</i>	<i>(Zahlungsdienstleister)</i>	<i>(Sachlich zuständig)</i>	<i>(Namen der Befugten mit Umfang der Berechtigung)</i>
<i>(Girokonto u. a.)</i>	<i>(IBAN und BIC)</i>	<i>(Zahlungsdienstleister)</i>	<i>(Sachlich zuständig)</i>	<i>(Namen der Befugten mit Umfang der Berechtigung)</i>
<i>(Girokonto u. a.)</i>	<i>(IBAN und BIC)</i>	<i>(Zahlungsdienstleister)</i>	<i>(Sachlich zuständig)</i>	<i>(Namen der Befugten mit Umfang der Berechtigung)</i>
<b>Die weitere Aufgliederung ist nach örtlichen Gesichtspunkten vorzunehmen.</b>				

*Abbildung 566 „Die gemeindlichen Sonderkonten“*

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang entscheiden, ob die eigenverantwortliche Bewirtschaftung von Budgets in den einzelnen Fachbereichen der Gemeindeverwaltung (Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung) zwingend auch die Abwicklung der daraus entstehenden Zahlungen erfordert. Bei ihrer Entscheidung zu Sonderkonten hat die Gemeinde zu beachten, dass damit keine Loslösung von den haushaltsrechtlichen Bestimmungen und den haushaltswirtschaftlichen Bindungen zugelassen wird.



### **3.2.2 Die Schulgirokonten**

#### **3.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen einer flexiblen und eigenständigen Haushaltsbewirtschaftung durch Organisationseinheiten und Einrichtungen der Gemeindeverwaltung wird oftmals auch eine eigenständige Zahlungsabwicklung durch die bewirtschaftende Stelle von der Gemeinde zugelassen, z. B. bei der Bewirtschaftung von Budgets. Das Schulgesetz lässt eine eigenverantwortliche Bewirtschaftung von Sachmitteln durch die Schulen unter Beachtung der für die Gemeinde als Schulträger geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen zu.

Die Gemeinde kann insoweit die Schulleiterin oder den Schulleiter ermächtigen, im Rahmen der von der Schule zu bewirtschaftenden Haushaltsmittel auch Rechtsgeschäfte mit Wirkung für die Gemeinde abzuschließen und kann auch Verpflichtungen für die Gemeinde eingehen (vgl. § 95 Absatz 2 SchulG NRW). Die Gemeinde kann daher ihren Schulen mit der budgetmäßigen Zuweisung der veranschlagten Haushaltsmittel gleichzeitig auch die entsprechenden Finanzmittel der Gemeinde in vollem Umfang oder in Abschlägen auf besonderen Girokonten als Sonderkonten der Gemeinde bereitstellen.

Diese Bankkonten sind der Gemeinde als Schulträger und nicht der einzelnen Schule zuzurechnen, denn die Schule ist lediglich eine nichtrechtsfähige öffentliche Anstalt des Schulträgers (vgl. § 6 Absatz 3 SchulG NRW). Die Schule bzw. die dort Verantwortlichen müssen deshalb bei solchen Konten auch eine eigene Verfügungsberechtigung innehaben. Die Gemeinde muss deshalb festlegen, welche konkreten Personen über das Konto der Gemeinde Verfügungsberechtigt sind.

Diese haushaltsrechtlich notwendige Behandlung ist auch dann zu beachten, wenn die Gemeinde zulässt, dass den Sonderkonten zusätzliche eigene Einnahmen der Schulen zugeführt und dadurch verwaltet werden können (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 SchulG NRW). Getrennt davon sind personenbezogene Privatkonten zu betrachten. Die Gemeinde sollte derartige Konten nicht für gemeindliche Zwecke nutzen, auch wenn ihr vom Kontoinhaber eine Verfügungsberechtigung über das Konto eingeräumt werden würde.

Die flexible und eigenständige Haushaltsbewirtschaftung durch die Schulen ist grundsätzlich nicht davon abhängig, dass der aus der Budgetbewirtschaftung entstehende Zahlungsverkehr zwingend durch die Schulen eigenständig über eigene Girokonten abgewickelt werden muss. Es können von den Schulen die aus der ihnen übertragenen Bewirtschaftung entstehenden Zahlungen grundsätzlich wie bei anderen gemeindlichen Organisationseinheiten in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde abgewickelt werden. Eine kassenmäßige Abrechnung zwischen den Schulen und der Zahlungsabwicklung in der Finanzbuchhaltung und deren laufende Überwachung sowie die Überprüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung ist dann entbehrlich.

Im Rahmen ihrer Mittelzuweisungen und Bewirtschaftungsbefugnisse erhalten dann die Schulleitungen - wie andere Fachbereiche der Gemeindeverwaltung - eine „interne“ haushaltswirtschaftliche Zuweisung (buchmäßig) und können nach der Erledigung ihrer Geschäftsvorfälle der Finanzbuchhaltung (Zahlungsabwicklung) der Gemeinde die auszuführenden Zahlungsaufträge unmittelbar zuleiten. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung behält dadurch einen ständigen Überblick über die gesamten verfügbaren Finanzmittel und kann bedarfsgerecht und zeitgerecht die Liquidität der Gemeinde sicherstellen.

#### **3.2.2.2 Die verteilten Finanzmittel**

Die Gemeinde entscheidet eigenverantwortlich, wenn bei einer flexiblen und eigenständigen Haushaltsbewirtschaftung durch die Schulen diesen Einrichtungen gleichzeitig auch entsprechende Finanzmittel zur Abwicklung von Zahlungen zu Verfügung gestellt werden. Die Bereitstellung der Finanzmittel erfordert eine sachgerechte und zeitlich bestimmte Verteilung von Geschäftskonten der Gemeinde auf gemeindliche Sonderkonten. Diese Verteilung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

stellt für die Gemeinde eine zahlungsbezogene Umbuchung und keine Auszahlung als Veränderung der Liquidität dar, die entsprechend in den Büchern der Gemeinde zu erfassen ist. Die Buchung führt daher im haushaltsrechtlichen Sinne nicht zu einer kassenmäßigen Ist-Auszahlung an einen Dritten und ist auch nicht als solche einzustufen.

Die Bereitstellung von Finanzmitteln für die Schulen stellt deshalb keinen Auszahlungsvorgang dar, der zu einer Liquiditätsänderung bei der Gemeinde führt. Sie stellt lediglich eine Aufteilung von Zahlungsmitteln auf andere Konten und damit nur einen zahlungsbezogenen Vorgang im eigenen Geschäftsbereich dar. Die den Schulen auf ihren Girokonten zur Verausgabung zur Verfügung gestellten Finanzmittel führen erst dann zu gemeindlichen Auszahlungen und sind als Ist-Werte zu buchen und in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen, wenn vom Girokonto einer Schule tatsächlich Zahlungen an Dritte geleistet bzw. Geldbeträge an Dritte überwiesen werden.

Die Erfassung der Zahlungen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung muss dabei nicht zwingend nach jeder einzelnen vorgenommenen Zahlung erfolgen. Die Gemeinde kann im Rahmen der Abwicklung der Zahlungen durch die Schulen zulassen, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die über die Girokonten der Schulen angenommenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen zusammengefasst in ihre Bücher übernehmen kann und an dem Tag bucht, an dem die Schule mit der Zahlungsabwicklung der Gemeinde abrechnet.

Die Zahlungsabwicklung muss gleichwohl den Überblick über die gemeindlichen Zahlungsmittel bzw. Liquidität behalten, auch wenn nicht jeder Zahlungsverkehr unmittelbar von ihr abgewickelt wird. Dazu ist örtlich zu entscheiden, ob sich die Zahlungsabwicklung täglich über den Kontostand der Schulgirokonten informiert. Es ist von der Gemeinde festzulegen, wann und in welcher Form die Ergebnisse der flexiblen und eigenständigen Haushaltsbewirtschaftung der Schulen und damit auch die deswegen geleisteten und erhaltenen Zahlungen in die Bücher der Gemeinde übernommen werden.

### **3.2.2.3 Keine interne Verpflichtung**

Durch die Bereitstellung von Finanzmitteln an die Schulen und die Umbuchung dieser Mittel auf schulbezogene Bankkonten der Gemeinde entsteht für die Gemeinde keine passivierungsrelevante Verpflichtung. Die haushaltswirtschaftliche Bewirtschaftungsbeziehung enthält bei einer Bereitstellung von Finanzmitteln keine „Finanzbeziehung“ zwischen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und der Schule der Gemeinde, die als eine (gesonderte) „interne“ Verpflichtung eingestuft werden kann.

Die haushaltsrechtlichen Bedingungen lassen es daher nicht zu, dass zum Abschlussstichtag zulässige Umbuchungen zwischen den Konten der Gemeinde als Verpflichtungen auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz erfasst werden, wenn noch keine „Rückzahlung“ erfolgt ist. Im Rahmen der auf verteilten Finanzmittel auf unterschiedliche gemeindlichen Konten ist ein passivischer Ansatz weder unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ noch unter einer besonderen (zweckbezogenen) Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zulässig. Es besteht in solchen Fällen keine gesonderte zweckbezogene Verwendungspflicht, wie sie der Gemeinde durch einen Dritten auferlegt werden kann.

## **3.3 Fremde Konten**

### **3.3.1 Die Zahlungen für Dritte**

Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung nicht nur von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, sie kann auch die Finanzbuchhaltung für Dritte übernehmen. Diese Möglichkeit besteht nicht nur für ihre organisatorisch selbstständigen Sondervermögen oder die in ihrer Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. §§ 94, 97 und 98 GO NRW). Oftmals wird es durch Fachgesetze bestimmten Dritten ermöglicht, die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

mit der Abwicklung ihrer Haushaltswirtschaft oder der Zahlungsgeschäfte zu beauftragen, z. B. für Teilnehmergemeinschaften nach dem Flurbereinigungsgesetz (vgl. § 16 FlurbG) oder Waldgenossenschaften nach dem Gemeinschaftswaldgesetz (§ 20 Absatz 2 des Gesetzes). Die Gemeinde muss dann dafür Sorge tragen, dass ihr die erforderlichen Verfügungsberechtigungen über solche Konten eingeräumt werden.

Der Zahlungsverkehr ist von der Gemeinde unbar über das Gemeinschaftskonto (Girokonto) abzuwickeln, dessen Kontoinhaber die Gemeinschaft und nicht die Gemeinde ist. Eine Gemeinschaft kann dabei durchaus noch weitere Konten führen, z. B. zum Nachweis von Beiträgen, zweckgebundenen Zahlungen Dritter. Bei diesen besonderen Konten ist die Gemeinschaft ebenfalls der Kontoinhaber. Auszahlungen von diesen Konten dürfen z. B. bei einer Teilnehmergemeinschaft nur über das Teilnehmergemeinschaftskonto (Referenzkonto) geleistet werden (vgl. Nummern 5 und 6 des Runderlasses des MKULNV NRW vom 28. Juli 2014; SMBl. NRW. 7815).

### 3.3.2 Die Einordnung der Zahlungen

Die Gemeinden wickeln aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab, bei denen die Gemeinde abhängig von den einzuhaltenden Vorgaben anderer Institutionen die buchungstechnische Abwicklung gestalten muss. Die fremden Finanzmittel bei der Gemeinde können je nach der örtlichen Art der Wahrnehmung der Aufgaben bzw. nach der Form der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger in verschiedene Arten unterteilt werden (vgl. Abbildung 567).

<b>DIE FREMDEN FINANZMITTEL</b>	
1.	Durchlaufende Finanzmittel.
2.	Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte.
3.	Finanzmittel sonstiger Dritter.

*Abbildung 567 „Die fremden Finanzmittel“*

Die fremden Finanzmittel sind dabei unabhängig von ihrer Art und Zweckbestimmung immer dann in die gemeindliche Finanzrechnung und damit in den Jahresabschluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn die fremden Finanzmittel im Rahmen von Zahlungsvorgängen in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung kassenmäßig als Einzahlungen oder Auszahlungen erfasst werden oder sich als Zahlungsmittel im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befinden. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssten solche Zahlungen und die verfügbaren fremden Finanzmittel im Jahresabschluss der Gemeinde berücksichtigt werden.

Die Gemeinde muss daher bei fremden Finanzmitteln klären, zu welchen Zeitpunkten die Bereitstellung von Zahlungsmitteln durch die betreffenden Dritten erfolgt und wann eine Abrechnung vorzunehmen ist. Das vereinbarte Zahlungsverfahren bzw. die Zahlungstermine muss die Gemeinde außerdem in ihrer Liquiditätsplanung berücksichtigen. Sie muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvermeidbaren Aufwendungen, z. B. Zinsen wegen der zwingenden Durchführung von Auszahlungen, entstehen.

### 3.4 Die Sicherstellung des Überblicks

Im Rahmen der Zulassung einer Zahlungsabwicklung durch einzelne Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung oder einzelne Beschäftigte muss die Gemeinde sicherstellen, dass die Finanzbuchhaltung regelmäßig einen Überblick über alle Sonderkonten der Gemeinde und deren Bestand sowie die den einzelnen Konten zugeordneten

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 30 GemHVO NRW**

Organisationseinheiten hat. Die Finanzbuchhaltung muss deshalb einerseits einen Nachweis über die Beschäftigten führen, denen eine Verfügungsberechtigung bzw. Unterschriftbefugnis zu einem gemeindlichen Sonderkonto erteilt worden ist. Dieser Nachweis sollte von der Gemeinde zur Sicherstellung des Überblicks getrennt von dem Nachweis zu den Geschäftskonten aufgestellt werden.

Die Gemeinde muss außerdem eigenverantwortlich festlegen, welche Sonderkonten am Schluss des Buchungstages in die vorzunehmende Tagesabstimmung einbezogen werden. Es ist dabei nicht zwingend erforderlich, täglich alle gemeindlichen Sonderkonten mit dem aktuellen Kontostand abzugleichen und das Ergebnis in die Bücher der Zahlungsabwicklung zu übernehmen. Es ist grundsätzlich ausreichend, wenn die gemeindliche Zahlungsabwicklung regelmäßig mit den einzelnen gemeindlichen Organisationseinheiten oder Beschäftigten die Kontobewegungen auf den Sonderkonten abrechnet. Bei einer Nutzung von Sonderkonten über den Zeitraum des Haushaltsjahres ist eine mehrmalige unterjährige Abrechnung bzw. Abstimmung mit der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unerlässlich, z. B. immer zum Ende des Quartals.

Eine solche Vorgehensweise setzt voraus, dass die Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung oder die betroffenen Beschäftigten ihre zahlungsrelevanten Geschäftsvorfälle zeitnah in zeitlicher und sachlicher Hinsicht selbst buchungsmäßig zutreffend erfassen. Für die gemeindliche Finanzbuchhaltung ist es dann im Rahmen der Abrechnungen der zur Verfügung gestellten Finanzmittel ausreichend, die Einzelbuchungen der Organisationseinheiten und Beschäftigten jeweils zusammengefasst als Summe in ihre Bücher zu übernehmen. Das Bruttoprinzip erfordert auch bei einer summenmäßigen Erfassung, dass die Einzahlungen und Auszahlungen von den Beteiligten getrennt gebucht werden.

Die Gemeinde soll bereits bei der Zurverfügungstellung von Zahlungsmitteln klar und eindeutig deren Nachweisführung und Abrechnung für die gemeindliche Finanzrechnung festlegen. Sie hat dabei auch auf die Ergebniswirksamkeit achten, um die erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen in geeigneter Weise zutreffend in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Eine Vorgabe für die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu bestimmten Ertrags- und Aufwandsarten bewirkt und erleichtert eine entsprechende Differenzierung und Zuordnung zu den gemeindlichen Zahlungsarten. Zur Führung von Sonderkonten und der Erledigung gemeindlicher Zahlungen gehören auch deren Überwachung sowie die Kontrolle über die Einhaltung der örtlichen Vorgaben durch die Verfügungsberechtigten.

### **3.5 Der Zusammenhang zwischen Finanzrechnung und Bilanz**

Der Zusammenhang zwischen der gemeindlichen Finanzrechnung und Bilanz der Gemeinde zeigt sich dadurch, dass der Wertansatz unter dem Bilanzposten "Liquide Mittel" und der Endbestand unter der Haushaltsposition in der gemeindlichen Finanzrechnung den gleichen Betrag an gemeindlichen Zahlungsmitteln auszuweisen haben, die sich zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befinden (vgl. § 38 i. V. m. § 3 GemHVO NRW). Diese Sachlage erfordert, dass alle Zahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr auch in der Finanzrechnung erfasst werden. Nur dann ist es der Gemeinde möglich, den Veränderungsumfang der liquiden Mittel, der im Haushaltsjahr entstanden ist, ordnungsgemäß nachzuweisen.

Die gemeindliche Finanzrechnung kann diese Aufgabe mithilfe der darin enthaltenen besonderen Positionen "Anfangsbestand" und "Fremde Finanzmittel" erfüllen und eine Übereinstimmung zwischen den Zahlungsmitteln, die im Wertansatz des Bilanzpostens "Liquide Mittel" enthalten sind und dem "Endbestand" in der Finanzrechnung erreichen. Mit dem Bestandsausweis besteht ein besonderer Zusammenhang zwischen der Finanzrechnung und dem Bilanzposten "Liquide Mittel" in der gemeindlichen Bilanz.

Für die Herstellung der Übereinstimmung muss die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer ihrer Zahlungsmittel sicherstellen, dass z. B. auch die Zahlungen, die über besondere gemeindliche Sonderkonten abgewickelt werden, in ihrer Finanzrechnung vollständig und unter Beachtung des Bruttoprinzips erfasst werden, z. B. über gemeindliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Schulgirokonten. Sie darf bei Sonderkonten nicht zulassen, dass nur das saldenmäßige Ergebnis bzw. der Kontostand zum Gegenstand der Verrechnung gemacht werden. Insbesondere hat die Gemeinde zu beachten, dass keine gemeindlichen Zahlungskonten bilanztechnisch unmittelbar mit dem Eigenkapital verrechnet werden.

Die Gemeinde muss auch darauf achten, dass bei der Zahlungsabwicklung möglichst Doppelerfassungen vermieden werden, z. B. dass Umbuchungen von einem Geschäftskonto auf ein Schulgirokonto nicht bereits als Auszahlungen erfasst werden, denn erst die Auszahlungen vom Schulgirokonto stellen gemeindliche Auszahlungen dar und sind entsprechend von der Gemeinde in ihrer Finanzrechnung zu erfassen. Eine mögliche Abweichung zwischen dem Liquiditätsbestand nach der Finanzrechnung und dem Wertansatz in der Bilanz kann zudem auch nicht auf den von der Gemeinde ihren Beschäftigten eingeräumten Verfügungsberechtigungen beruhen.

Die Haushaltsposition in der Finanzrechnung und auch der Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ kann zudem grundsätzlich keinen negativen Wert annehmen. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde über keine bilanzierungsfähigen Zahlungsmittel und anzusetzenden Guthabenbestände mehr verfügt und für ihre Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen hat. In solchen Fällen wäre unter dem Bilanzposten die Wertgröße „Null“ auszuweisen. Die aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung führen zu passivierenden Verbindlichkeiten und nicht zu „negativen“ Zahlungsmittelbeständen.

#### **4. Die Buchung der Zahlungen**

##### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat ihre gesamten Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in ihren Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Buchungen müssen dabei zeitlich und sachlich so vorgenommen werden, dass aus den Büchern der Gemeinde Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung möglich sind. Die Gemeinde hat deshalb dafür Sorge zu tragen, dass die Eintragungen in ihre Bücher vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen dabei so erfasst werden, dass sie in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben sollen dazu beitragen, dass den Buchungen geeignete Belege zugrunde zu legen sind (begründende Unterlagen), durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der gemeindlichen Ansprüche und der Verpflichtungen der Gemeinde zu erbringen ist. In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle die Zahlungen für den Ausweis in der gemeindlichen Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln und zu erfassen.

Das bei der gemeindlichen Zahlungsabwicklung zu beachtende Liquiditätsänderungsprinzip bedingt dabei, dass grundsätzlich nur die bei der Gemeinde von Dritten eingehenden Einzahlungen oder an Dritte zu leistenden Auszahlungen buchungstechnisch zu erfassen sind. Interne Geschäftsvorfälle der Gemeinde führen regelmäßig nicht zu einem kassenmäßigen Vorgang und lösen daher auch keine Änderung der gemeindlichen Liquidität aus, z. B. Vorgänge wegen einer Grundsteuerpflicht gegenüber sich selbst als Steuerberechtigter.

##### **4.2 Die fachliche Zuordnung**

Die Gemeinde hat die bei ihr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen grundsätzlich fachlich und sachlich zutreffend zuzuordnen. Diese Zuordnung ist unabhängig davon vorzunehmen, ob mit einer Zahlung ein Zahlungsanspruch der Gemeinde oder eine Zahlungsverpflichtung vollständig oder in Form von Ratenzahlun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

gen erledigt wird. Diese allgemeine Vorgabe gilt auch für Zahlungen, die als Vorauszahlungen oder Abschlagszahlungen, bezogen auf eine künftige Abrechnung der Gemeinde geleistet werden, z. B. eingegangene Vorauszahlungen der Gewerbesteuer.

Von der Gemeinde darf daher die fachliche und sachliche Zuordnung und Buchung von Einzahlungen grundsätzlich nicht solange hinausgeschoben werden, bis z. B. ein rechtlicher Anspruch der Gemeinde gegenüber einem Dritten entstanden ist. Die Zuordnung von Zahlungen ist durch die Gemeinde vielmehr unabhängig davon vorzunehmen, ob tatsächlich ein Anspruch oder eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten bestehen.

Von der Gemeinde müssen daher z. B. auch "freiwillige" Vorauszahlungen an die Gemeinde unverzüglich zeitlich und sachlich zutreffend in der Finanzbuchhaltung erfasst werden. Bei einzelnen Einzahlungen ist es der Gemeinde oftmals jedoch nicht ohne besondere Nachforschungen möglich, die Erfassung des Zahlungsvorgangs insgesamt abzuschließen. In solchen Fällen haben die Einzahler vielfach keine Hinweise auf den Zweck ihrer Zahlung gegeben oder zu ihrer Zahlung nicht die von der Gemeinde gewünschten Angaben gemacht.

Für solche Fälle kann die Gemeinde in ihrem Buchungssystem ein besonderes Konto "Sonstige Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit" vorhalten. Auf diesem Konto sind dann derartige Einzahlungen zu erfassen, bis vor Ort bei der Gemeinde eine ausreichende Klarheit über die haushaltsmäßige Zuordnung solcher Zahlungen besteht. Nach der Klärung der Sachlage soll dann von der Gemeinde unverzüglich die zutreffende haushaltsmäßige Zuordnung und Buchung erfolgen.

#### **4.3 Keine haushaltsinternen Zahlungen**

Aus zivilrechtlichen Gesichtspunkten schließen sich unter der Rechtsperson „Gemeinde“ ein gleichzeitig für die Abwicklung von Zahlungsbeziehungen bestehender Status "Gläubigerin" und der Status "Schuldnerin" gegenseitig aus. Dieses fiktiv mögliche Verhältnis begründet für die Gemeinde jedoch keinen Zahlungsvorgang, der die gemeindliche Liquidität verändert und kassenmäßig von der Gemeinde abzuwickeln wäre.

Im zivilrechtlich geprägten Zahlungsverkehr ist auch von der Gemeinde der "Konfusionsgedanke" zu beachten, wonach eine Person, also auch die Gemeinde, nicht gleichzeitig Zahlungsgläubigerin und Zahlungsschuldnerin sein kann. Entsprechend kann es durch „interne Pflichten“ der Gemeinde nicht im eigenen Wirtschaftskreis „Gemeindeverwaltung“ zu einem liquiditätsändernden Zahlungsvorgang kommen, der in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft abzuwickeln wäre.

Für eine zahlungswirksame Erfassung besteht daher nur dann eine tragfähige Grundlage, wenn ein Anspruch auf Finanzleistungen oder die Pflicht dazu einem Dritten außerhalb des Wirtschaftskreises der Gemeindeverwaltung zuzurechnen ist. Das gemeindliche Zahlungsgeschäft basiert ausschließlich auf der Grundlage von zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde, die kassenmäßig in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst werden und die gemeindliche Liquidität verändern.

Die Gemeinde hat daher einerseits zu berücksichtigen, dass grundsätzlich keine Identität der Abwicklung von zahlungsmäßigen Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftsvorfällen bestehen muss, wenn gleichzeitig der Ergebnisplan und der Finanzplan, bezogen auf die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde, betroffen sein können. Andererseits kann aus nicht zahlungsfähigen haushaltsinternen Vorgängen auch kein Bedarf für außerplanmäßige Auszahlungen entstehen, sodass es für derartige nicht eintretende Fälle auch keiner Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf.

#### **4.4 Die Kontrolle der Buchungen**

Bei den Buchungen der gemeindlichen Zahlungen muss die Gemeinde sicherstellen, dass alle relevanten Zahlungsdaten ordnungsgemäß, zeitnah, richtig und vollständig erfasst und verarbeitet werden. Sie muss deshalb Kontrollmaßnahmen durchführen, damit Fehlerquellen, die zu unvollständigen oder falschen Zahlungsvorgängen führen, durch manuelle oder automatisierte Überprüfungen erkannt und die Fehler beseitigt werden. Es ist deshalb für die Gemeinde erforderlich, durch besondere Maßnahmen die gemeindliche Zahlungsabwicklung systematisch zu überwachen und dazu geeignete Kontrollen festzulegen.

Die örtliche Rechnungsprüfung ist wegen ihrer gesetzlichen Aufgabe in die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde einzubinden (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Die Vielzahl und der Ablauf der gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfordern jedoch ein örtlich abgestimmtes Kontrollsystem, denn durch einzelne oder nicht aufeinander abgestimmte Maßnahmen kann die Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung von der Gemeinde nicht gewährleistet werden.

Unter Berücksichtigung der örtlichen Arbeitsabläufe sollte daher ein Kontrollsystem bei der Gemeinde bestehen, das manuelle und maschinelle Kontrollen beinhaltet, die von der Gemeinde eigenverantwortlich ausgestaltet worden sind. Das System ermöglicht dabei den Verantwortlichen in der Gemeinde, den Überblick über die Liquiditätssituation der Gemeinde zu sichern. Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält zur Kontrolle der Abwicklung der gemeindlichen Zahlungen nur wenige Bestimmungen.

Die Gemeinde soll deshalb unter Beachtung ihrer Finanzhoheit weitere ergänzende Regelungen treffen, die mindestens Bestimmungen zu den sachbezogenen Sicherheitsstandards enthalten müssen (vgl. § 31 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie soll z. B. die Erfassung der Zahlungsansprüche und Zahlungsverpflichtungen, die Feststellung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit, die Beachtung des Vier-Augen-Prinzips sowie die unvermutete Prüfung regeln. Das gesamte Verfahren im Kontrollsystem der Gemeinde bedarf aber auch einer sachgerechten Dokumentation, um die manuellen und automatisierten Kontrollen nachvollziehbar und prüfbar zu machen.

### **5. Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling**

#### **5.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Für die Gemeinde besteht im Rahmen ihrer Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität und Zahlungsfähigkeit grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde einzurichten. Die Liquiditätsbeschaffung der Gemeinde im Rahmen eines solchen Liquiditätsverbundes stellt nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) kein erlaubnispflichtiges Bankgeschäft im Sinne des Kreditwesengesetzes dar.

Bei dieser Einschätzung wird vorausgesetzt, dass in den gemeindlichen Liquiditätsverbund nur Betriebe einbezogen werden, die Aufgaben der Gemeinde erfüllen und im Rahmen des Gesamtabschlusses von der Gemeinde voll zu konsolidieren sind. Dadurch wird das bankrechtlich bestimmte Konzernprivileg auch auf die Gemeinde anwendbar (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG). Die Nutzung des bankrechtlichen Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem gemeindlichen Liquiditätsverbund setzt daher das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den beteiligten gemeindlichen Betrieben voraus.

Bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen eingehalten werden können, kommt es nicht allein auf die von der Gemeinde gehaltenen Kapitalanteile oder die ihr zustehenden Stimmrechte bei ihren gemeindlichen Betrieben an, die am Liquiditätsverbund beteiligt werden sollen. Ausschlagend für die Beteiligung am Liquiditätsverbund ist das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses der Gemeinde auf den betreffenden gemeindlichen Betrieb (vgl. § 50

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

GemHVO NRW). Außerdem muss beim Cashpooling die Wirtschaftlichkeit unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Ein Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling-Verfahren, an der die Gemeinde mit ihren Betrieben beteiligt ist und bei dem die Gemeinde die Kontoführung für das Master-Accountkonto innehat, führt nicht dazu, dass ein selbstständiges Bankunternehmen bei der Gemeinde entsteht. Das gesetzliche Verbot, nach dem die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf, steht daher der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings durch die Gemeinde nicht entgegen (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW).

Im Rahmen der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings bedarf es aber immer einer Abstimmung zwischen den Beteiligten über die tatsächliche Abwicklung der Geldgeschäfte, ggf. einschließlich der mit der Kontoführung beauftragten Bank. Die Gemeinde muss nicht zwingend die Kontoführung für das Master-Accountkonto innehaben. Es bedarf zudem immer der konkreten Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten. Das Abstimmungserfordernis gewinnt dabei an Bedeutung, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen gemeindlichen Liquiditätsverbund einbezogen werden.

## **5.2 Die Abwicklung durch die Gemeinde**

Für die Durchführung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer besonderen Vereinbarung zwischen den Beteiligten, durch die eindeutig und umfassend die Rechtsverhältnisse und die Zins- und Abrechnungsmodalitäten geregelt werden. In einem Liquiditätsverbund kann z. B. die Gemeinde die Abwicklung der Geldgeschäfte in eigener Verantwortung vornehmen. Die Gemeindeverwaltung tritt dann für die rechtlich selbstständigen Betriebe der Gemeinde als „innere“ Bank auf. In diesen Fällen muss die Gemeinde aufgrund ihrer „Cashpool-Führung“ dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die betreffenden Finanzgeschäfte von den eigenen haushaltsbezogenen Finanzgeschäften sachlich ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden.

Die Gemeinde darf deshalb die Zahlungen, die von ihr als „Cashpool-Führer“ an die anderen Beteiligten des gemeindlichen Liquiditätsverbundes geleistet werden oder die ihr von den Beteiligten zufließen nicht als eigene (haushaltsbezogene) Zahlungen aus Liquiditätskrediten in ihrer Finanzrechnung erfassen. Die Einzahlungen begründen keine unmittelbare Liquiditätsverstärkung zugunsten der Gemeinde oder die Auszahlungen einen Liquiditätsabfluss zulasten der Gemeinde. Die Gemeinde soll vielmehr derartige Zahlungen innerhalb ihrer Zahlungsabwicklung wie fremde Finanzmittel behandeln, soweit sie verfügbare Mittel nicht selbst in Anspruch nimmt oder bereitstellt (vgl. § 16 GemHVO NRW).

Ein gemeindlicher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde zur Sicherstellung der Zahlungen zwischen den Beteiligten ggf. Kredite zur Liquiditätssicherung zusätzlich zu ihrem eigenen haushaltsmäßigen Bedarf aufnimmt. In einen Liquiditätsverbund dürfen von der Gemeinde auch keine Finanzmittel aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen eingebracht werden. Derartige Zahlungsmittel dienen nicht der Deckung des gemeindlichen Liquiditätsbedarfs und stehen daher auch nicht für Zahlungserfordernisse in einem Liquiditätsverbund zur Verfügung. Insgesamt darf die finanzwirtschaftliche Verantwortung für einen Liquiditätsverbund nicht allein von der Gemeinde getragen werden.

## **6. Der einheitliche Euro-Zahlungsverkehrsraum**

### **6.1 Die Währungseinheit „Euro“**

Im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs hat die Gemeinde die gesetzlichen Zahlungsmittel einzusetzen. Die Gemeinde hat daher für ihre Barzahlungen die gesetzlich bestimmten Euro-Münzen und Euro-Banknoten zu verwenden. Die fremden Geldsorten stellen aber ebenfalls Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, sodass diese Zahlungsmittel von



ihr angenommen und für ihre Auszahlungen verwendet werden können. Die Sichtguthaben der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten stehen dabei als Buchgeld dem Bargeld gleich. Bei Schecks ist bei dessen Übergabe oder Übersendung an die Gemeinde darauf zu achten, dass diese möglichst in der Geldeinheit „Euro“ ausgestellt sind.

Die Geldeinheit „Euro“ soll auch beim Einsatz und der Abrechnung von elektronischen Zahlungsmitteln durch die Gemeinde oder durch Dritte gegenüber der Gemeinde zur Anwendung kommen, z. B. in Form der Geldkarte, Debitkarte und Kreditkarte. Die Gemeinde soll deshalb in ihrem Zahlungs- und sonstigen Geschäftsverkehr möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Dieses Währungskürzel soll auch für die gesonderte Darstellung der Untereinheit „Cent“ verwendet werden, wenn eine einzelne Angabe in Bruchteilen der Geldeinheit „Euro“ zu machen ist, z. B. in Form von „0,45 EUR“. Die Bruchteile der Geldeinheit sollen als Einzelangabe nicht mit zusammen dem Währungssymbol „Ct“ angegeben werden.

Eine „private Währung“ als Tauschmittel auf einem regionalen Markt stellt dagegen kein zulässiges Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, mit dem der Umfang oder die Größenordnung von Einzahlungen und Auszahlungen bei der Gemeinde bestimmt werden kann. Erst nach einer Umrechnung der Rechnungseinheiten solcher „Währungen“ in Einheiten der gesetzlichen Zahlungsmittel darf eine Erfassung der mit diesen „Währungen“ getätigten Zahlungen in den gemeindlichen Büchern erfolgen. Außerdem stellen auch Wertpapiere kein „Geld“ im Sinne des gemeindlichen Zahlungsverkehrs dar.

## **6.2 Das Zahlungsdienstleistungsgesetz**

### **6.2.1 Die Zwecke und Inhalte des Gesetzes**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, insbesondere bei der Erledigung der Zahlungsabwicklung, hat die Gemeinde auch das Zahlungsdienstleistungsgesetz zu beachten. Mit diesem Gesetz ist die Richtlinie 2007/64/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. November 2007 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt umgesetzt worden. Die Zahlungsdienstleistungsrichtlinie unterscheidet sechs Kategorien von Zahlungsdienstleistern. Unter einen Erlaubnisvorbehalt stehen nur die Zahlungsinstitute als sonstige Zahlungsdienstleister.

Die Gemeinde (auch Bund und Länder) werden auch als Zahlungsdienstleister im Sinne des Gesetzes angesehen, soweit sie nicht hoheitlich handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 3 ZAG). Diese Einordnung hat zur Folge, dass die Gemeinde nicht unter den gesetzlichen Erlaubnisvorbehalt und die anderen besonderen Bestimmungen für Zahlungsinstitute fällt, wenn sie z. B. durch einen Regie- oder Eigenbetrieb eigene Zahlungsdienste erbringt oder erbringen lassen will. Die Gemeinde hat in diesen Fällen aber gleichwohl die allgemeinen Bestimmungen für Zahlungsdienstleister bei Qualifizierung ihres geschäftlichen Handelns zu beachten.

Unter die Kategorie der Vorschrift des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 ZAG fallen jedoch nicht die rechtlich selbstständigen Betriebe der Gemeinde, die keine hoheitlichen Aufgaben wahrnehmen. In diesem Zusammenhang enthält § 1 Absatz 2 ZAG einen Katalog von Zahlungsdiensten, die privatrechtlich begründete Dienstleistungen eines an einem gegebenen Grundgeschäft nicht beteiligten Dritten erfassen. Diese Zahlungsdienste sollen dem Zahler helfen oder ihn erst in den Stand versetzen, Bargeld, elektronisches Geld oder Buchgeld von ihm auf den Zahlungsempfänger zu übertragen.

Mit der Vorschrift werden Dienstleistungen eines Dritten erfasst, die die Ausführung einer Zahlung zwischen zwei Parteien, dem Zahler und dem Zahlungsempfänger, unterstützen. Auf die rechtliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Zahler und Zahlungsempfänger (sogenanntes Valutaverhältnis) kommt es dabei nicht an. Dem Zahlungsvorgang kann dabei eine familiäre „Verbindlichkeit“, eine Naturalobligation, ein bloßes Gefälligkeitsverhältnis, eine Spende oder etwas Anderes zugrunde liegen. Entscheidend ist nur, dass ein Geldbetrag mithilfe eines Dritten seinen Besitzer wechseln soll.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Die „privaten Währungen“, als ein auf regionale Märkte ausgerichtetes Tauschmittel, sind nicht als ein Zahlungsdienst im Sinne des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes anzusehen. Diese Vorgabe gilt, solange die Rechnungseinheiten nicht zu irgendeinem Zeitpunkt, und sei es nur bei Eintritt in oder Austritt aus diesem Markt in Euro, die Währung eines Mitgliedstaats oder Vertragsstaats außerhalb der Euro-Zone oder eines Drittstaats umgerechnet und eingezahlt oder ausgezahlt werden.

In den Fällen, in denen am Ende jedoch eine Abrechnung in einem gesetzlichen Zahlungsmittel steht, und sei es auch nur bei einem Austritt aus dem Verbund, so erbringt der Betreiber bei diesen wie bei jedem anderen Drei-Parteien- oder komplexeren Zahlungssystem auch Zahlungsdienste im Sinne des Gesetzes, wenn das Geschäftsmodell nicht bereits so ausgerichtet ist oder noch ausgerichtet wird, dass es unter eine Bereichsausnahme des § 1 Absatz 10 ZAG passt.

**6.2.2 Die Arten der Zahlungsdienste**

Jeder der einzelnen Tatbestände des Zahlungsdienstekatalogs knüpft an die (beabsichtigte) Übermittlung von gesetzlichen Zahlungsmitteln (Bargeld), an (gesetzliche Zahlungsmittel vertretendes) Buchgeld oder an elektronischem Geld an. Das elektronische Geld wird einbezogen, weil es für den Austausch mit Bargeld, Buchgeld oder anderen Geld geschaffen worden ist (siehe auch die Definition von „Geldbetrag“ in Artikel 4 Absatz 15 der Zahlungsdiensterichtlinie). Die nach dem Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz definierten Zahlungsdienste werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 568).

<b>DIE ARTEN DER ZAHLUNGSDIENSTE</b>	
1.	Dienste, mit denen Bareinzahlungen auf ein Zahlungskonto (vgl. § 1 Absatz 3 ZAG) oder Barauszahlungen von einem Zahlungskonto ermöglicht werden, sowie alle für die Führung eines Zahlungskontos erforderlichen Vorgänge (Ein- oder Auszahlungsgeschäft).
2.	Ausführung von Zahlungsvorgängen einschließlich der Übermittlung von Geldbeträgen auf ein Zahlungskonto beim Zahlungsdienstleister des Zahlungsdienstnutzers oder bei einem anderen Zahlungsdienstleister durch a) die Ausführung von Lastschriften (vgl. § 1 Absatz 4 ZAG) einschließlich einmaliger Lastschriften (Lastschriftgeschäft), b) die Ausführung von Überweisungen einschließlich Daueraufträgen (Überweisungsgeschäft), c) die Ausführung von Zahlungsvorgängen mittels einer Zahlungskarte oder eines ähnlichen Zahlungsinstruments (Zahlungskartengeschäft), ohne Kreditgewährung (Zahlungsgeschäft)
3.	Ausführung der in Nummer 2 genannten Zahlungsvorgänge mit Kreditgewährung im Sinne des § 2 Absatz 3 (Zahlungsgeschäft mit Kreditgewährung).
4.	Ausgabe von Zahlungsauthentifizierungsinstrumenten (vgl. § 1 Absatz 5 ZAG) oder die Annahme und Abrechnung von mit Zahlungsauthentifizierungsinstrumenten ausgelösten Zahlungsvorgängen (Zahlungsauthentifizierungsgeschäft),
5.	Ausführung von Zahlungsvorgängen, bei denen die Zustimmung des Zahlers zur Ausführung eines Zahlungsvorgangs über ein Telekommunikations-, Digital-, oder IT-Gerät übermittelt wird. Die Zahlung erfolgt an den Betreiber des Telekommunikations- oder IT-Systems oder IT-Netzes, sofern der Betreiber ausschließlich als zwischengeschaltete Stelle zwischen dem Zahlungsdienstnutzer und dem Lieferanten der Waren oder Dienstleistungen tätig ist (digitalisiertes Zahlungsgeschäft).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

<b>DIE ARTEN DER ZAHLUNGSDIENSTE</b>	
6.	Dienste, bei denen ohne Einrichtung eines Zahlungskontos auf den Namen eines Zahlers oder eines Zahlungsempfängers ein Geldbetrag des Zahlers ausschließlich zur Übermittlung eines entsprechenden Betrags an den Zahlungsempfänger oder an einen anderen, im Namen des Zahlungsempfängers handelnden Zahlungsdienstleister entgegengenommen wird oder bei denen der Geldbetrag im Namen des Zahlungsempfängers entgegengenommen und diesem verfügbar gemacht wird (Finanztransfersgeschäft).

*Abbildung 568 „Die Arten der Zahlungsdienste“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein Zahlungssystem im Sinne des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes ein System zum Zwecke von Verarbeitung, Clearing, Verrechnung und Abwicklung von Zahlungsvorgängen auf Basis einer förmlichen Vereinbarung ist. Die Vereinbarung mit gemeinsamen Regeln muss dabei zwischen einer Partei, die das System betreibt (Betreiber), und mindestens drei Teilnehmern zur Übermittlung von Geldbeträgen getroffen werden. Eine etwaige von dem Betreiber verselbstständigte Verrechnungsstelle und/oder Abrechnungsstelle als zentrale Vertragspartei oder Clearingstelle wird dabei nicht mitgerechnet. Zudem können die Teilnehmer nur Zahlungsdienstleister sein (vgl. § 1 Absatz 6 ZAG).

### 6.3 Der SEPA-Zahlungsverkehr

#### 6.3.1 Allgemeine Sachlage

Mit dem Jahre 2008 ist der SEPA-Zahlungsverkehr (SEPA = Single EURO Payments Area) in Europa begonnen worden. Bei der Abwicklung des Zahlungsverkehrs in Europa wird daher nicht mehr zwischen dem nationalen Zahlungsverkehr und dem Zahlungsverkehr in andere europäische Staaten unterschieden. Die Abwicklung europaweiter bargeldloser Zahlungen wird dadurch erleichtert. Die Gemeinde musste dafür die eigenen und fremden Kontendaten auf die Kontendaten „IBAN“ und „BIC“ überführen. Die Kontendaten setzen sich aus mehreren „Identifizierungsabschnitten“ zusammen (vgl. Abbildung 569).

<b>Wichtige Daten im SEPA-Zahlungsverkehr</b>			
<b>„IBAN“ (International Bank Account Number)</b>			
DE	52	12345678	0123456789
Länderkennzeichen	Prüfziffer	(bisherige) Bankleitzahl	(bisherige, ggf. erweiterte Kundenkontonummer)
<b>“BIC” (Bank Identifier Code)</b>			
ABCD	DE	12	123
Bankbezeichnung	Länderkennzeichen	Ortsangabe	Filiale der Bank
<b>Gläubiger-Identifikationsnummer (Creditor Identifier)</b>			
DE	72	123	12345678901

<b>Wichtige Daten im SEPA-Zahlungsverkehr</b>			
Länder- kennzeichen	Prüfziffer	Business Area Code	Nationales Identifikations- merkmal

*Abbildung 569 „Wichtige Daten im SEPA-Zahlungsverkehr“*

In der Verordnung (EU) Nr. 260/2012 vom 14. März 2012 sind die technischen Vorschriften und die Geschäftsanforderungen für europaweite Überweisungen und Lastschriften in Euro festgelegt worden. Die europaweiten bargeldlosen Zahlungen sollen mit einheitlichen Zahlungsinstrumenten in Form von SEPA-Überweisungen, SEPA-Lastschriften und SEPA-Kartenzahlungen ausgeführt werden. Durch die Nutzung der SEPA-Überweisungen soll erreicht werden, dass dieser Zahlungsverkehr innerhalb von drei Geschäftstagen abgewickelt ist. Von der Gemeinde müssen die inländischen und ausländischen Konten gleichwertig behandelt werden.

### **6.3.2 Die SEPA-Überweisung**

Bei der SEPA-Überweisung werden der Zahlungspflichtige und der Zahlungsempfänger, einschließlich deren kontoführenden Bank, anhand einer internationalen Nummer eines Zahlungskontos (IBAN) und einer internationalen Bankleitzahl (BIC) identifiziert. Die Elemente dieser Nummern sind durch die ISO spezifiziert worden. Die IBAN und die BIC haben die deutsche Bankleitzahl und die Kontonummer abgelöst. Unter dem Begriff „IBAN“ wird eine standardisierte Nummer für das Land, die Bank und das Konto verstanden. Diese Nummer setzt sich aus dem zweistelligen Länderkennzeichen, z. B. „DE“ für Deutschland, einer zweistelligen Prüfziffer, der achtstelligen Bankleitzahl und der zehnstelligen Kontonummer zusammen.

Unter dem Begriff „BIC“, auch „SWIFT-Code“ genannt, wird die internationale Bankleitzahl einer Bank (bis zu elf Stellen) verstanden. Diese Nummer setzt sich i. d. R. aus einer vierstelligen Bankbezeichnung, dem zweistelligen Länderkennzeichen (ISO-Code), der zweistelligen Ortsangabe und einer dreistelligen Bezeichnung der Filiale der betreffenden Bank zusammen, die durch die dreimalige Verwendung des Buchstabens X ersetzt oder frei sein können. Der Zahlungsempfänger muss diese Daten korrekt angeben, denn nur anhand der Zahlenangaben wird die Überweisung von der Bank durchgeführt, ohne zuvor noch einen Abgleich zwischen den Zahlenangaben und dem Zahlungsempfänger vorzunehmen.

### **6.3.3 Die SEPA-Lastschrift**

Beim Zahlungsverkehr mithilfe von SEPA-Lastschriften ist zwischen der SEPA-Basislastschrift als Einzugsermächtigung (der Gemeinde) und der SEPA-Firmenlastschrift als Abbuchungsauftragsverfahren (eines Dritten) zu unterscheiden. Bei beiden Verfahren bedarf es eines entsprechenden Mandats, das vor der Fälligkeit einer Zahlung vorliegen muss, wobei für die Gemeinde vorrangig die SEPA-Basislastschrift in Betracht kommen dürfte.

Das SEPA-Lastschriftmandat ermächtigt dabei die Gemeinde als Zahlungsempfänger, den fälligen Betrag von einem Dritten als Zahlungspflichtigen durch Beauftragung einer Bank einzuziehen. Ein solches Mandat muss von jedem Zahlungspflichtigen eingeholt werden, wobei derzeit bestehende Einzugsermächtigungen entsprechend umgewandelt werden können. Die Mandate sollten möglichst zentral in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde erfasst und verwaltet werden. Sie müssen in Papierform im Original vorliegen, jederzeit verfügbar sein und bei einer Nachfrage des Kreditinstituts in Kopie zur Verfügung gestellt werden.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 30 GemHVO NRW

Die Gemeinde als Lastschriftreicher bedarf zudem einer „Gläubiger-Identifikationsnummer“. Diese Nummer setzt sich aus dem zweistelligen Länderkennzeichen, einer zweistelligen Prüfziffer, einem dreistelligen Business Area Code und einem elfstelligen nationalen Identifikationsmerkmal zusammen und muss bei der Deutschen Bundesbank beantragt werden ([www.glaebiger-id.bundesbank.de](http://www.glaebiger-id.bundesbank.de)). Sie dient der eindeutigen Identifizierung des Lastschriftreichters und ist bei allen einzureichenden Lastschriften anzugeben. Der SEPA-Zahlungsverkehr erfordert neue Vereinbarungen über den Einzug von Lastschriften und das Verwalten von Lastschriftmandaten.

### 6.4 Die E-Geld-Geschäfte

Durch gesetzliche Änderungen soll zukünftig der Zahlungsverkehr im Internet (Internetzahlungen) auch mit elektronischem Geld (E-Geld) möglich werden, sodass dadurch mindestens auch die Zahlungsansprüche der Gemeinde betroffen sein dürften. Durch diese neuen Zahlungsmittel sollen die Bargeldzahlungen und Banküberweisungen im Bankenverkehr vermindert werden. Das E-Geld wird dabei gegen die Zahlung eines Geldbetrages ausgestellt, um damit Zahlungsvorgänge im Sinne des § 675f Absatz 3 Satz 1 BGB durchzuführen. Solche Zahlungen können auch von anderen natürlichen und juristischen Personen als den Emittenten angenommen werden (vgl. § 1a Absatz 3 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes).

Das E-Geld ist dabei jeder elektronisch oder auch magnetisch gespeicherte monetäre Wert in Form einer Forderung gegenüber dem E-Geld-Emittenten, zu denen grundsätzlich auch die Gemeinde gehört (vgl. § 1a Absatz 1 Nummer 2 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes). Das elektronische Geld ist ein digitales Bargeld und soll ein vollständiger Ersatz für die gesetzlichen Euro-Münzen und Euro-Geldscheine sein. Es ist neben den gesetzlichen Zahlungsmitteln (Bargeld) und dem Buchgeld eine dritte Erscheinungsform des Geldes als Zahlungsmittel.

Als elektronisches Geld gelten dabei Werteinheiten in Form einer Forderung gegen die ausgebende Stelle, die auf elektronischen Datenträgern gespeichert sind. Sie werden gegen die Entgegennahme eines Geldbetrags ausgegeben und von Dritten als Zahlungsmittel angenommen, ohne ein gesetzliches Zahlungsmittel zu sein (vgl. § 1 Absatz 14 KWG). Das E-Geld kann dabei als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden. Es ist dabei insbesondere zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert bzw. nachgewiesen oder übertragen wird.

In Form des Netzgeldes erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden. Zuvor muss jedoch Bargeld oder Buchgeld an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld übermittelt. Dabei müssen erhebliche Sicherheitsanforderungen erfüllt werden. Das übermittelte elektronische Geld weist dabei eine Forderung gegenüber dem Emittenten nach, die bei einem Zahlungsvorgang an den Empfänger übertragen wird. Der Empfänger (Akzeptanzstellen) kann dann das E-Geld beim Emittenten wieder in Bargeld oder Buchgeld (Guthaben) umtauschen.

### 6.5 Die Meldepflichten bei Zahlungen

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Zahlungsabwicklung der Deutschen Bundesbank von Ausländern erhaltene Zahlungen (eingehende Zahlungen) und an Ausländer zu leistende Zahlungen (ausgehende Zahlungen) zu melden, die den Betrag i. H. v. 12.500 Euro übersteigen (vgl. § 67 Absatz 1 Nummer 1 und 2 AWV). Als Zahlungen gelten dabei auch die Vorgänge der Aufrechnung oder der Verrechnung sowie Zahlungen im Rahmen von Lastschriftverfahren. Die Meldung der Gemeinde hat dazu das Formblatt Z4 "Zahlungen im Außenwirtschaftsverkehr" zu benutzen und soll darin aussagefähige Angaben zu den Leistungen und dem Grundgeschäft machen (vgl. § 67 Absatz 5 AWV).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 30 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang sollte die Gemeinde prüfen, ob ggf. eine Meldepflicht aufgrund bestehender Forderungen oder Verbindlichkeiten gegenüber einer ausländischen Bank entstanden ist (vgl. § 66 Absatz 1 AWV). Sie muss dann für ihre Meldung das Formblatt Z5 "Forderungen und Verbindlichkeiten aus Finanzbeziehungen mit ausländischen Banken" nutzen. Die Gemeinde muss ggf. auch melden, dass ihre Meldepflicht nicht mehr besteht. Die Gemeinde hat bei ihren Meldungen bestimmte Meldefristen einzuhalten. Für die Zahlungen gilt grundsätzlich eine Meldefrist bis zum siebten Tag nach der Leistung oder Entgegennahme der Zahlung (vgl. § 71 Absatz 7 AWV).

Für die Forderungen und Verbindlichkeiten aus Finanzbeziehungen mit ausländischen Banken gilt eine monatliche Meldefrist bis zum Zwanzigsten des folgenden Monats (vgl. § 71 Absatz 4 AWV). Die Deutsche Bundesbank kann zudem für einzelne Meldepflichtige vereinfachte Meldungen oder ein Abweichen von den Meldefristen oder dem Verfahren zulassen oder den Meldepflichtigen auch von einer Meldefrist freistellen. Es müssen dafür besondere Gründe bei der Gemeinde vorliegen und der Zweck der Meldungen über die Zahlungen, Forderungen und Verbindlichkeiten darf nicht beeinträchtigt werden (vgl. § 73 AWV).

### **7. Die Einhaltung von Zahlungsfristen**

Die EU hat mit der Richtlinie 2011/7/EU für die Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen bestimmte Fristen festgeschrieben, weil viele Zahlungen im Geschäftsverkehr zwischen der Wirtschaft und öffentlichen Stellen erst später als zum vertraglich vereinbarten oder in den allgemeinen Geschäftsbedingungen festgelegten Zeitpunkt getätigt werden. Ein derartiger Zahlungsverzug wirkt sich negativ auf die Liquidität aus, sodass ein Missbrauch der Vertragsfreiheit zum Nachteil des Gläubigers nach dieser Richtlinie verboten ist. Die Richtlinie hat der Bund durch entsprechende Ergänzungen im Zivilrecht umgesetzt und Regelungen zu bestimmten Zahlungsfristen getroffen, um den Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr entgegenzuwirken.

Im BGB wurde bestimmt, dass bei einem öffentlichen Auftraggeber als Schuldner ein Zahlungstermin oder eine Zahlungsfrist nach mehr als dreißig Kalendertagen nur wirksam ist, wenn die Frist von den Vertragspartnern ausdrücklich festgelegt worden ist (vgl. § 271a Absatz 2 Nummer 1 BGB). Eine Vereinbarung mit einer Frist von mehr als sechzig Kalendertagen ist dagegen unwirksam (vgl. § 271a Absatz 2 Nummer 2 BGB). Von einer möglichen Unwirksamkeit sind dabei die übrigen Vertragsteile nicht betroffen.

Bei nicht fristgerechter Zahlung kann der Gläubiger als Entschädigung einen Betrag i. H. v. vierzig Euro verlangen, unabhängig davon, ob die Zahlung insgesamt oder anteilig fällig ist. Eine solche Zahlungsverpflichtung stellt keinen Aufschlag auf den Anschaffungspreis dar, sodass sich dadurch auch nicht die bilanzierungsfähigen Anschaffungskosten erhöhen. Der Entschädigungsbetrag ist vielmehr mit einem Säumniszuschlag vergleichbar, der als Nebenleistung z. B. von der Gemeinde von einem Steuerpflichtigen erhoben werden kann, der seiner Steuerpflicht nicht fristgerecht erfüllt.

Für diese weiteren Zahlungsverpflichtungen bedarf es zudem keiner vorherigen Mahnung der Gemeinde. Außerdem ist eine Vereinbarung, die den Anspruch des Gläubigers einer Forderung auf Verzugszinsen ausschließt, unwirksam (vgl. § 288 Absatz 5 Satz 1 BGB). Bei Rechtsgeschäften, an denen ein Verbraucher nicht beteiligt ist, soll zudem der Zinssatz für Entgeltforderungen künftig neun statt bisher acht Prozentpunkte über dem Basiszinssatz liegen (vgl. § 288 Absatz 2 BGB).

### **8. Die Finanzmittel der Eigenbetriebe**

Für einen gemeindlichen Eigenbetrieb als Sondervermögen der Gemeinde besteht regelmäßig ein eigener Rechnungskreis (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Der Betrieb kann dabei seinen Zahlungsverkehr selbst über eigene Konten abwickeln oder über gemeindliche Sonderkonten durch die Gemeinde abwickeln lassen. Bei einer Abwicklung des unbaren Zahlungsverkehrs und des Bargeldverkehrs durch die Gemeinde ist die Erledigung des

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 30 GemHVO NRW**

betrieblichen Zahlungsverkehrs im Einzelnen zwischen dem Eigenbetrieb und der Gemeinde in einer Vereinbarung auszugestalten. Es ist in solchen Fällen grundsätzlich möglich, dass die Gemeinde die Finanzmittel, die ihrem Eigenbetrieb zu stehen, vorübergehend für eigene Zwecke nutzt.

Die Gemeinde muss in solchen Fällen sicherstellen, dass die Finanzmittel bei Bedarf dem Eigenbetrieb wieder zur Verfügung stehen (vgl. § 11 Satz 2 EigVO NRW). Beide Beteiligte können auch in einem Liquiditätsverbund zusammengeschlossen sein. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass die Erhaltung der Zahlungsfähigkeit des Eigenbetriebs Vorrang vor dem Finanzbedarf der Gemeinde hat. Der Eigenbetrieb entscheidet bei vorhandenen Geldbeträgen eigenverantwortlich, ob und in welchem Umfang für ihn solche Finanzmittel vorübergehend entbehrlich sind und er seine Finanzmittel zur Verfügung stellt.

Es besteht aber die Pflicht für den Eigenbetrieb, vor einer Anlage seiner vorübergehend nicht benötigten Finanzmittel eine Abstimmung mit der Gemeinde vorzunehmen und die Mittel nur unter Berücksichtigung der Liquiditätssituation der Gemeinde anzulegen (vgl. § 11 Satz 1 EigVO NRW). Sofern der Eigenbetrieb und die Gemeinde über freie Geldmittel verfügen und diese über eine vergleichbare Zeitdauer nicht benötigen, kann auch eine gemeinsame Geldanlage in Betracht kommen.

### **9. Die Zahlungsunfähigkeit**

Von der gesetzlichen Festlegung, dass die Gemeinde überschuldet ist, wenn nach der gemeindlichen Bilanz das Eigenkapital der Gemeinde aufgebraucht ist, ist die Zahlungsunfähigkeit der Gemeinde zu unterscheiden. Einer Zahlungsunfähigkeit liegt allgemein der Sachverhalt zugrunde, dass ein Schuldner die fälligen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr erfüllen kann (vgl. § 17 Absatz 2 InsO). Ein solcher Tatbestand tritt vielfach dadurch auf, dass ein Schuldner seine Zahlungen eingestellt hat. Die Zahlungsunfähigkeit ist ein allgemeiner Eröffnungsgrund für ein privatrechtliches Insolvenzverfahren (vgl. § 17 Absatz InsO).

Über die Verpflichtung der Gemeinde hinaus, ihre Liquidität sicherzustellen, besteht haushaltsrechtlich keine gesonderte Regelung für den Fall einer Zahlungsunfähigkeit einer Gemeinde und den Folgen daraus. Grundsätzlich besteht auch kein Bedarf dafür im öffentlichen Bereich. Gleichwohl wurden darüber für die Hochschulen des Landes entsprechende Regelungen getroffen, die nachfolgend beispielhaft aufgezeigt werden. Die Zahlungsunfähigkeit gilt z. B. als eingetreten, wenn die Hochschule nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungsverpflichtungen innerhalb eines Monats zu erfüllen.

Einer Hochschule droht eine Zahlungsunfähigkeit, wenn sie voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die innerhalb eines Wirtschaftsjahres bestehenden Zahlungspflichten im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zu erfüllen (vgl. § 4 Absatz 1 HWFVO). Bei Entwicklungen, die die Zahlungsfähigkeit der Hochschule gefährden könnten, hat die Hochschule ein geeignetes Konzept für die Abwendung der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. zur Sicherung der künftigen wirtschaftlichen Handlungsfähigkeit aufzustellen. Es ist dem zuständigen Ministerium unter Angabe der Gründe unverzüglich anzuzeigen (vgl. § 4 Absatz 2 HWFVO).

### **10. Das Gebot zur Liquiditätsplanung**

Das haushaltsrechtliche Gebot „Sicherstellung der Liquidität“ wird durch die Verpflichtung der Gemeinde, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen, sachlich ergänzt (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Die Liquiditätsplanung hat die Gemeinde so vorzunehmen, dass sie an den einzelnen Fälligkeitsterminen ausreichend Finanzmittel hat, um ihre Zahlungsverpflichtungen erfüllen zu können und muss dabei auch dafür sorgen, auftretende Liquiditätsschwankungen ausgleichen zu können.

Zur gemeindlichen Liquiditätsplanung gehört deshalb nicht nur, die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche hinsichtlich ihrer Fälligkeiten zu betrachten, sondern auch sorgfältig die finanziellen Auswirkungen aus kurzfristigen und langfristigen Verpflichtungen einzubeziehen. Dabei bedarf es eigener Annahmen zur Entwicklung dieser gemeindlichen Verpflichtungen, um eine langfristige Liquiditätsplanung zu erreichen. Diese Sachlage verpflichtet die Gemeinde, sich täglich sorgfältig Kenntnisse über die Zahlungsmittelzuflüsse und die Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen.

Aus dem Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung entsteht auch das Erfordernis für die Gemeinde, interne Informationspflichten zu verankern, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle des Aufgabenbereiches der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auch aus den verschiedenen Fachbereichen der Gemeindeverwaltung die notwendigen Informationen erhält, um den Liquiditätsbedarf möglichst zutreffend abschätzen zu können.

Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass auch beauftragte Dritte, die die Gemeinde bei der Verwaltung der Finanzmittel fachlich beraten oder unterstützen, den haushaltsrechtlichen Grundsatz einer ausreichenden Liquiditätsplanung einzuhalten haben. Sie ist verpflichtet, in diesem Zusammenhang eine entsprechend wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen und hat zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben.

#### **11. Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren**

Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität bietet sich für die Gemeinde die Einrichtung eines Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahrens an. Ein derartiges Verfahren muss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten können.

Das Verfahren muss den notwendigen Aufschluss über zu erwartende erhebliche Mittelabflüsse und über die Aufnahme von Finanzierungsmitteln sowie über die Auswirkungen von Liquiditätsengpässen ermöglichen, damit von der Gemeinde die notwendigen Maßnahmen bedarfsgerecht ergriffen werden können. Das gemeindliche Liquiditätsrisiko entsteht regelmäßig aus unterschiedlichen Risikoarten. Dazu gehört das Risiko, dass Zahlungsverpflichtungen im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit nicht nachgekommen werden könnten (Zahlungseinstellungsrisiko).

Zu den Risiken für die Gemeinde gehört auch das Risiko, dass bei Bedarf die notwendige Liquidität nicht im notwendigen Umfang beschafft werden kann (Refinanzierungsrisiko). Ein damit zusammenhängendes Risiko besteht dadurch, dass gemeindliche Finanzierungsgeschäfte nicht oder nur mit Verlusten abgewickelt werden können (Marktrisiko).

Für die Einschätzung des Liquiditätsrisikos bedarf es daher durch die Gemeinde einer taggenauen Beurteilung der Mittelzuflüsse und Mittelabflüsse. Im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten daher geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmt und zudem regelmäßig überprüft werden.

Bereits im Vorfeld der Auswahl von Maßnahmen zur Beseitigung einer Gefährdung bedarf es einer stetigen Kontrolle und Überwachung. Werden von der Gemeinde zudem Beobachtungskennzahlen, z. B. eine Liquiditätskennzahl, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde in einem bestimmten Zeitraum angeben kann, eingesetzt, können derartige Hilfsmittel oder Instrumente zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse bei der Gemeinde beitragen.

Es bedarf jedoch alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität, wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient. Einen Einstieg, um



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, könnte ein Liquiditätsspiegel, vergleichbar dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel im Jahresabschluss, bieten.

Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster soll dabei ein Überblick erreicht werden, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Anders als die zuvor genannten Spiegel müssen in einem Liquiditätsspiegel jedoch stärker die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Außerdem muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Zweck der Zahlungsabwicklung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufgaben der Zahlungsabwicklung):**

##### **1.1.1 Allgemeine Aufgaben**

Mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden die besonderen Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung im Bereich „Zahlungsabwicklung“ näher definiert, die auch der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans dienen. Die Aufgaben der Zahlungsabwicklung können dabei örtlich von der Gemeinde konkret bestimmt und in Verantwortung der Gemeinde zentral oder dezentral erledigt werden. Entsprechend hat die Gemeinde dann jeweils die Verantwortlichkeiten festzulegen (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW).

Der Finanzbuchhaltung können weitere Aufgaben übertragen werden, soweit die Erledigung der originären Aufgaben nicht beeinträchtigt wird. Die gemeindliche Zahlungsabwicklung hat i. d. R. folgende Aufgaben zu erfüllen, die vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung nach § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW zu regeln sind (vgl. Abbildung 570).

<b>DIE AUFGABEN DER GEMEINDLICHEN ZAHLUNGSABWICKLUNG</b>	
-	die Annahme von Einzahlungen und die Leistung von Auszahlungen.
-	die buchhalterische Erfassung der Zahlungs-(Geld-)ströme, getrennt nach eigenem und fremdem Zahlungsverkehr.
-	die Bankbuchhaltung.
-	die Verwaltung der Finanzmittel.
-	die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln.
-	die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel.
-	die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung.
-	den Abschluss der Finanzrechnung.

<b>DIE AUFGABEN DER GEMEINDLICHEN ZAHLUNGSABWICKLUNG</b>	
-	Mahnung (soweit es nicht durch die Geschäftsbuchführung erfolgt) und Vollstreckung.
-	die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen.

*Abbildung 570 „Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung“*

Im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung hat die Gemeinde auch örtliche Regelungen über die Behandlung fremder Finanzmittel zu treffen. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, dem Bereich „Zahlungsabwicklung“ durch entsprechende Vorgaben auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu übertragen. Dazu können auch die Wertgegenstände gehören, die der Gemeinde als Sicherheiten für Zahlungsverpflichtungen von Dritten übergeben werden (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW).

### **1.1.2 Die Annahme von Einzahlungen**

Der gemeindliche Zahlungsverkehr wird regelmäßig in Form von Barzahlungen, unbaren Zahlungen und Verrechnungen vollzogen. Aus Sicherheitsgesichtspunkten sollen dabei auch die Einzahlungen möglichst unbar abgewickelt werden. Diese Sachlage erfordert, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die notwendigen Entscheidungen trifft, welche Zahlungsmittel angenommen werden. Grundsätzlich darf die Gemeinde nicht nur ein einziges Zahlungsmittel annehmen. Sie muss dafür Sorge tragen, dass gängige und zumutbare unentgeltliche Zahlungsmöglichkeiten bestehen.

Die Gemeinde muss außerdem auch die erforderlichen Vorkehrungen treffen, damit Barzahlungen zu angegebenen oder anderweitig bekannt gegebenen Zeitpunkten angenommen werden können. Zu den örtlichen Rahmenbedingungen gehört daher auch die Festlegung der Beschäftigten, die zur Annahme und Buchung von Einzahlungen befugt sind sowie die Klärung der Frage, in welchen Fällen über die Einzahlungen eine Quittung auszustellen ist (Dokumentationspflicht). Die Gemeinde muss dabei in eigener Verantwortung die Ausgestaltung der Annahme von Einzahlungen konkret festlegen.

Die Annahme von Einzahlungen als Aufgabe der gemeindlichen Zahlungsabwicklung steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung und der Rangfolge der Quellen der gemeindlichen Finanzmittel (vgl. § 77 GO NRW). Sie steht aber auch mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe in Verbindung, nach der die Gemeinde durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen hat, dass ihre Ansprüche vollständig und rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

Es bleibt aber i. d. R. eine Aufgabe der einzelnen den gemeindlichen Haushalt bewirtschaftenden Stellen, die Ansprüche der Gemeinde festzustellen und zu überwachen. Diese Stellen müssen prüfen, ob die für die Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche notwendigen Maßnahmen getroffen worden sind, sodass die der Gemeinde zustehenden Zahlungen auch ihr gegenüber geleistet werden können. Aus dem weiteren haushaltsrechtlichen Gebot, die der Gemeinde zustehenden Zahlungen rechtzeitig einzuziehen, entsteht die gemeindliche Pflicht, ihre Ansprüche unverzüglich und ggf. auch zwangsweise einzuziehen.

Die Gemeinde muss ggf. die Einziehung veranlassen, wenn der Schuldner in Verzug geraten ist. Dabei kann ggf. auch eine Stundung von gemeindlichen Ansprüchen sachlich erforderlich werden, bei der es sich um das Aufschieben von Zahlungsterminen oder das Aufteilen der Zahlungsverpflichtung in mehrere Fälligkeitstermine handelt. Eine solche Maßnahme ist vom Schuldner der Gemeinde zu beantragen, wenn für ihn die Einziehung eines Anspruchs der Gemeinde eine erhebliche Härte bedeuten würde (vgl. § 26 Absatz 1 GemHVO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 30 GemHVO NRW**

In der Praxis hat es sich bewährt, vor der Entscheidung über den Antrag eines Schuldners auf Stundung seiner Zahlungsverpflichtungen die Verantwortlichen für die Vollstreckung um eine Stellungnahme zum Antrag des Schuldners zu bitten. In solchen Fällen sollte daher möglichst eine Zusammenarbeit zwischen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und dem sachlich zuständigen Fachbereich für die Vollstreckung stattfinden.

### **1.1.3 Die Leistung von Auszahlungen**

Zur Bewirtschaftung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen gehört auch das haushaltsrechtliche Gebot für die Gemeinde, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass eingegangene Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden, sodass Auszahlungen erst bei ihrer Fälligkeit von der Gemeinde geleistet werden. Dieses Gebot steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ und beinhaltet das Fälligkeitsprinzip.

Das Erfüllungsprinzip kommt dagegen nur bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen zur Anwendung, aus denen Erträge oder Aufwendungen für die Gemeinde entstehen. Der Fälligkeitszeitpunkt, zu dem eine Zahlung von der Gemeinde i. d. R. zu leisten ist, ergibt sich regelmäßig aus gesetzlichen Vorschriften, z. B. bei Steuern und anderen Abgaben der Gemeinde. Der Zeitpunkt kann sich aber auch aufgrund gemeindlicher Geschäftsvorfälle ergeben, z. B. bei der Gewährung von Sozialhilfe und anderen Finanzleistungen an Dritte sowie aus vertraglichen Vereinbarungen, z. B. bei Mieten und Zinsen.

Die Inanspruchnahme der haushaltsmäßigen Ermächtigungen ist von der Gemeinde grundsätzlich so lange zurückzustellen, bis die konkrete örtliche Aufgabenerfüllung die Verfügung darüber erfordert. Die bestehenden Fälligkeiten für die Ausführung der gemeindlichen Zahlungen sind daher von der Gemeinde zu beachten und zu überwachen. Die Gemeinde muss ggf. auch auf die Leistung von Auszahlungen an Dritte verzichten, wenn sich aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung noch kein zwingender Grund für eine Inanspruchnahme der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und damit für die Finanzleistung ergibt.

Die haushaltsrechtlichen Gegebenheiten erfordern, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die notwendigen Vorkehrungen trifft, um die Leistung von Auszahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Zeitpunkten in den unterschiedlichen Zahlungsformen zu ermöglichen. Eine Auszahlung der Gemeinde setzt dabei voraus, dass zuvor eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde festgestellt und durch Beschäftigte der Gemeinde für sachlich und rechnerisch richtig bestätigt wurde.

Die Gemeinde soll ihre Zahlungsverpflichtungen erst dann erfüllen, wenn diese zuvor hinsichtlich ihres Grundes und ihrer Höhe geprüft und festgestellt worden sind (vgl. § 30 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW). Erst danach ist es für die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zulässig, die geplanten Auszahlungen tatsächlich auszuführen. Sie soll in ihrem Zahlungsverkehr die erforderlichen Auszahlungen möglichst nicht in Form von Barzahlungen leisten. Die Gemeinde soll aus Sicherheitsgesichtspunkten ihren gesamten Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln

Von der Gemeinde können dazu die Zahlungsform und der Zahlungsweg eigenverantwortlich bestimmt werden. Sie hat dazu sicherzustellen, dass die geleisteten Auszahlungen sachlich und zeitlich richtig gebucht und dokumentiert werden. Zur Durchführung der gemeindlichen Aufgabe „Auszahlungen zu leisten“ gehört auch die Festlegung der Beschäftigten, die zur Leistung von Auszahlungen befugt sind, sowie die Aufgabe, zu den Zahlungsterminen der Gemeinde die notwendige Liquidität verfügbar zu haben.

Vor der tatsächlichen Leistung von Auszahlungen an Empfangsberechtigte soll die Gemeinde prüfen, ob die personenbezogenen Leistungen der Gemeinde im Zahlungsverkehr gegen gemeindliche Ansprüche verrechnet oder ggf. auch gegenseitige Ansprüche zwischen der Gemeinde und dem Zahlungsempfänger entsprechend § 387 BGB

aufgerechnet werden können. Die Gemeinde soll auch dafür Sorge tragen, dass die Abwicklung „fremder“ Auszahlungen die betreffenden Dritten sollen der Gemeinde die notwendige Liquidität (fremde Finanzmittel) rechtzeitig bereitstellen (vgl. § 16 GemHVO NRW).

#### **1.1.4 Die Verwaltung der Finanzmittel**

##### **1.1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Zu den Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung gehört auch die Verwaltung der bei der Gemeinde vorhandenen Finanzmittel. Als Zahlungsmittel der Gemeinde gelten dabei die gesetzlichen Zahlungsmittel, z. B. das Bargeld in Form von Münzen und Banknoten, sowie die elektronischen Zahlungsmittel, z. B. Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks. Zur Verwaltung der gemeindlichen Finanzmittel gehören auch örtliche Festlegungen, dass im Bankverkehr zwei Beschäftigte mitwirken, und dass die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten den Sicherheitsvorgaben entspricht.

Die Gemeinde hat aber auch festzulegen, welche Beschäftigten eine Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte als Zahlungsmittel einsetzen dürfen. Ebenso sind örtliche Regelungen über die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel sowie die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung im Rahmen der Festlegungen über die Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel zu treffen. Von der Gemeinde ist zudem die Verteilung von Finanzmitteln auf Geschäftskonten und Sonderkonten sowie ggf. auf Handvorschüsse, aber auch die Bereitstellung von Wechselgeld für Automaten ausreichend abzusichern. Derartige Zuordnungen stellen keine haushaltswirtschaftlichen Zahlungsströme dar, die von der Gemeinde in ihrer Finanzrechnung zu erfassen sind.

##### **1.1.4.2 Die Einrichtung von Geschäftskonten**

Für den gemeindlichen Zahlungsverkehr müssen die notwendigen Geschäftskonten der Gemeinde verfügbar sein, denn aus Sicherheitsgesichtspunkten soll der Zahlungsverkehr möglichst unbar abgewickelt werden. Die Gemeinde hat daher zu klären, welche Beschäftigten zur Einrichtung von Geschäftskonten und Sonderkonten befugt sind, wer solche Konten bewirtschaften darf bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben soll.

Zu den erforderlichen Entscheidungen der Gemeinde gehören auch die Festlegungen im Geschäftsverkehr, mit welchen Banken, Kreditinstituten und Sparkassen der laufende gemeindliche Zahlungsverkehr abgewickelt werden soll. Bei den Geschäftskonten der Gemeinde bedarf es auch einer örtlichen Festlegung zum Überziehungsgebahren, die i. d. R. bereits bei der Einrichtung eines Bankkontos vereinbart wird, z. B. in Form eines Überziehungsrahmens oder Kontokorrentkredits. Ggf. lässt sich auch ein Guthabenzins vorsehen bzw. vereinbaren.

Zum Geschäftsgebahren im Umgang mit Geschäftskonten gehören auch die Entscheidungen über die Unterschriftsbefugnis von Beschäftigten, die in Abhängigkeit der Höhe von Auszahlungen erteilt werden sollte. Die Gemeinde muss daher auch zu den gemeindlichen Sonderkonten für abgrenzte Zahlungszwecken festlegen, welche gemeindlichen Beschäftigten die Verfügungsberechtigung darüber innehaben. Bei Sonderkonten, die der Gemeinde zuzurechnen sind, sollten Dritte sollen keine Verfügungsberechtigung innehaben.

In Ausnahmefällen können aber neben einem Beschäftigten der gemeindlichen Zahlungsabwicklung auch noch einer oder mehrere Beschäftigte von Fachbereichen eine Verfügungsberechtigung über ein Konto der Gemeinde innehaben, z. B. wenn Handvorschüsse über Bankkonten abgewickelt werden sollen, die bestimmten gemeindlichen Beschäftigten gewährt werden. Unter den regelungsbedürftigen Umgang mit gemeindlichen Konten fallen auch die sonstigen Sonderkonten, die sachlich geboten sind, z. B. Tagesgeldkonten, Festgeldkonten. Zu derartigen Konten müssen von der Gemeinde ebenfalls Festlegungen getroffen werden.

#### **1.1.4.3 Die Unterschriften im Bankverkehr**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass gemeindliche Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten der Gemeinde freizugeben sind, beruht auf zahlreichen Sicherheits Gesichtspunkten. Sie sollen die sachdienliche Gestaltung des Verwaltungsablaufs sicherstellen und gewährleisten, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten vermieden werden. Die Überweisungsaufträge und Abbuchungsaufträge der Gemeinde, aber auch Abbuchungsvollmachten, Schecks u. a. erfordern wegen der Verfügung über die Bestände auf den Geschäftskonten der Gemeinde die Unterschriften von gemeindlichen Beschäftigten.

Die Gemeinde muss dabei ggf. zwischen der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Papierform und in elektronischer Form zu unterscheiden. Für die Anwendung der automatisierten Datenverarbeitung bedeutet diese Sachlage, dass nicht wie bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen in Papierform jeweils einzelne Beschäftigte eine handschriftliche Unterschrift zu leisten haben. Bei der Gemeinde müssen vielmehr die notwendigen technischen Voraussetzungen vorhanden sein, dass ein Zahllauf erst in Gang gesetzt wird, wenn dafür die Freigabe durch zwei Beschäftigte der Gemeinde erfolgt ist.

Die Art oder Form einer solchen Freigabe ist örtlich unter Einbeziehung der Möglichkeiten des eingesetzten automatisierten Verfahrens festzulegen. Im Rahmen der automatisierten Datenverarbeitung soll dabei die Gemeinde eigenverantwortlich über den Einsatz der elektronischen Signatur entscheiden. Sie kann in solchen Fällen festlegen, ob eine "fortgeschrittene elektronische Signatur" oder eine qualifizierte elektronische Signatur oder andere Sicherungssysteme genutzt werden sollen (vgl. § 2 Nummer 2 und 3 SiG).

#### **1.1.4.4 Der Umgang mit den Zahlungsmitteln**

##### **1.1.4.4.1 Allgemeine Gegebenheiten**

Die Gemeinde muss für den Umgang mit gemeindlichen Zahlungsmitteln eindeutig festlegen, wie diese aufzubewahren und zu befördern sind. Dabei ist auch zu regeln, welche Beschäftigten der Gemeinde berechtigt sind, die Zahlungen (auch aus Automaten) entgegenzunehmen. Es muss aber auch bestimmt werden, welche Zahlungen seitens der Gemeinde mit welchen Zahlungsmitteln geleistet werden dürfen oder sollen.

Zum Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln gehört dabei die Festlegung der Gemeinde, ob ein Vorrang der unbaren Zahlungen vor den Barzahlungen besteht. Das Bargeld der Gemeinde kann jederzeit durch Einzahlungen auf ein Zahlungskonto in Buchgeld umgewandelt und das Buchgeld durch Auszahlungen von einem Zahlungskonto in Bargeld umgewandelt werden.

Die Gemeinde hat zudem zu bestimmen, welche Personen zum Umgang mit dem gemeindlichen Bargeld berechtigt sind. Der Bedarf für eine solche Festlegung steigt und gewinnt an Bedeutung, wenn die Entgegennahme oder Auszahlung von Bargeld dezentral und nicht an einer zentralen Stelle erfolgt. In diesem Zusammenhang sind auch örtliche Bestimmungen über Zahlstellen, Handvorschüsse (einschließlich Sonderkonten, z. B. für Schulen), Einzahlungskassen und über Zahlungen mithilfe von Automaten, soweit dies örtlich gegeben ist, zu treffen.

Die Gemeinde hat außerdem auch für eine sichere Aufbewahrung der gemeindlichen Zahlungsmittel Sorge zu tragen, auch wenn mit dem Fortschreiten des unbaren Zahlungsverkehrs der Bedarf der Gemeinde an Bargeld zur Erledigung von Barauszahlungen künftig geringer wird. Sie muss auch beim Bargeld durch geeignete Vorkehrungen einen unberechtigten Umgang mit diesen gemeindlichen Zahlungsmitteln verhindern.

#### **1.1.4.4.2 Die Formen von Barzahlungen**

Für die Durchführung von Barzahlungen in Form der Übergabe oder Übersendung von Bargeld hat die Gemeinde die Münzen und Banknoten einzusetzen, die als gesetzliche Zahlungsmittel anerkannt sind, z. B. die Euromünzen und Eurobanknoten. Sie kann ihre Barzahlungen nicht nur in der Währung „Euro“, sondern auch in einer fremden Währung bzw. Geldsorte vornehmen.

Gemeindliche Barzahlungen können aber auch durch elektronisches Geld erfolgen (E-Geld). Das E-Geld ist digitales Bargeld, das auf einem elektronischen Gerät, z. B. einer Zahlungskarte oder einer anderen Chipkarte gespeichert wird. Die Übergabe oder Übersendung eines Schecks stellt ebenfalls eine Form der Barzahlung dar.

#### **1.1.4.4.3 Der Einsatz von Schecks**

Der Zahlungsverkehr der Gemeinde kann auch in Form von Schecks abgewickelt werden. Der Scheck stellt eine schriftliche Anweisung des Ausstellers an den kontoführenden Zahlungsdienstleister zur Zahlung von Geld oder zur Übertragung von Guthaben (Verrechnung) dar. Bei dieser Zahlungsform hat die Gemeinde den Umgang damit näher zu regeln. Sie kann festlegen, dass von ihr Schecks nur als Einzahlung angenommen werden, wenn sie seitens der Gemeinde innerhalb der Vorlagefrist dem bezogenen Zahlungsdienstleister vorgelegt werden können.

Die Gemeinde sollte für den Einsatz von Schecks bestimmen, dass Schecks nur als Verrechnungsschecks genutzt werden dürfen. Auf angenommene Schecks dürfen dann keine Geldbeträge in bar an den Aussteller oder Überbringer eines Schecks ausgezahlt werden. Bei einer Annahme von Schecks wären diese Wertpapiere dann unverzüglich als Verrechnungsschecks zu kennzeichnen und entsprechend bei dem kontoführenden Zahlungsdienstleister einzulösen. Die Gemeinde soll die Einlösung von Schecks sachgerecht dokumentieren und überwachen, denn mit der Vorlage des Schecks bei einem Zahlungsdienstleister ist die Gemeinde noch nicht im Besitz der aus der aufgrund des Schecks entstehenden Gutschrift.

#### **1.1.4.4.4 Der Verzicht auf Barzahlungen**

Zum Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln gehört die Festlegung der Gemeinde, ob und bei welchem gemeindlichen Geschäftsvorfällen in welchem Umfang ein Vorrang der unbaren Zahlungen vor den Barzahlungen besteht. Bei einem Vorrang der unbaren Zahlungen müssen auch die Empfänger gemeindlicher Leistungen regelmäßig über ein Zahlungskonto verfügen, sofern von der Gemeinde nicht andere Formen einer unbaren Zahlung genutzt werden. Die Gemeinde hat daher vor einer Auszahlung zu klären, über welche Kontoverbindung bzw. welches Zahlungskonto der Empfänger verfügt, um statt einer Barzahlung eine unbare Zahlung vornehmen zu können.

Nach den europarechtlichen Bestimmungen soll jeder EU-Bürger über einen Zugang zu einem Zahlungskonto mit grundlegenden Funktionen verfügen, sodass z. B. Einzahlungen und Barabhebungen sowie Überweisungen und Lastschriften für den Zahlungsempfänger der Gemeinde möglich sind (vgl. Art. 15 bis 17 der EU-Richtlinie 2014/92). Als Zahlungskonto wird europaweit ein Konto bei einem Zahlungsdienstleister bezeichnet, das auf den Namen eines oder mehrerer Zahlungsdienstnutzer lautet und der Ausführung von Zahlungsvorgängen dient (vgl. § 1 Absatz 3 ZAG). Das Zahlungskonto darf nicht auf die Online-Nutzung beschränkt sein.

Die EU-Richtlinie ist von den Mitgliedsstaaten bis zum 18. September 2016 in ihr Recht umzusetzen. Für die Gemeinde besteht dann künftig kein zwingendes Erfordernis mehr, Bargeld in einem erheblichen Umfang vorzuhalten, um bei Bedarf größere Barauszahlungen an Leistungsempfänger oder Rechnungsaussteller vornehmen zu können. Mit dem Fortschreiten des unbaren Zahlungsverkehrs sollte deshalb bei der Gemeinde der Bedarf an Bargeld auf den notwendigen Bestand zur Erledigung geringerer Barzahlungen reduziert werden. Diese Gegebenheiten wirken sich auch auf die sichere Aufbewahrung der gemeindlichen Zahlungsmittel aus.

Ein Vorrang bargeldloser Zahlungen bei der Gemeinde könnte zu einem generellen Verzicht auf Auszahlungen in Form von Bargeld führen. Dagegen hat die Gemeinde von Dritten vorgenommene Einzahlungen anzunehmen. Sie ist bei ihrer Zahlungsabwicklung daran gebunden, dass auf Euro lautende Banknoten das einzige unbeschränkte gesetzliche Zahlungsmittel sind (vgl. § 14 Absatz 2 Satz 2 BbankG).

Die Gemeinde darf daher die Annahme von Bargeld nicht grundsätzlich verweigern. Sie ist jedoch nicht zur Annahme von Münzen und Noten in einer unbeschränkten Zahl und Größenordnung verpflichtet, sondern kann ihre Pflicht einschränken, z. B. keine 1.000-Euro-Banknoten in einer Zahlstelle oder Kasse anzunehmen. Die Gemeinde muss dann entsprechend an geeigneten Stellen öffentlich darauf hinweisen.

#### **1.1.4.4.5 Die Formen unbarer Zahlungen**

Die Gemeinde kann unbare Zahlungen in unterschiedlichen Formen ausführen. I. d. R. erfolgen derartige Zahlungen als Buchgeldzahlungen zwischen dem Zahlungspflichtigen und Zahlungsempfänger. Sie werden in Form von Überweisungen und Lastschriften der Gemeinde über einen Zahlungsdienstleister abgewickelt. Bei diesen Vorgängen wird das Konto des Zahlungspflichtigen belastet und der Betrag auf dem Konto des Zahlungsempfängers gutgeschrieben. Eine weitere Form sind Kartenzahlungen unter Einsatz von Geldkarten, Debitkarten oder Kreditkarten (elektronische Zahlungsmittel).

Bei einer bargeldlosen Zahlung wird die gemeindliche Zahlung ausschließlich über ein Konto der Gemeinde und ein Konto des gemeindlichen Geschäftspartners abgewickelt. Einen solchen Zahlungsvorgang stellt z. B. eine Überweisung dar, bei der eine bestimmte Geldsumme vom Bankkonto des Geschäftspartners auf das Bankkonto der Gemeinde oder umgekehrt übertragen wird. Bei der Lastschrift findet eine Übertragung einer bestimmten Geldsumme vom Bankkonto des Zahlungspflichtigen auf das Bankkonto des Zahlungsempfängers statt, der den Auftrag dazu erteilt hat. Der Lastschriftvorgang erfordert regelmäßig die Erteilung eines Abbuchungsauftrags oder einer Einzugsermächtigung durch den Zahlungspflichtigen.

Ein Abbuchungsauftrag wird dabei vom Zahlungspflichtigen gegenüber seiner kontoführenden Bank erteilt. Dieser Auftrag bildet die Grundlage, dass die Bank die von der Gemeinde vorgelegten und auf den Zahlungspflichtigen ausgestellten Lastschriften einlösen darf. Die Gemeinde kann im Bedarfsfall auch eine Lastschrifteinzugssperre einrichten lassen, um unberechtigte Abbuchungen von ihren Konten zu verhindern. Bei der Einzugsermächtigung erlaubt der Zahlungspflichtige der Gemeinde widerruflich, einen fälligen Betrag einmalig oder regelmäßig von seinem Bankkonto einzuziehen.

#### **1.1.4.4.6 Die elektronischen Zahlungsmittel**

Die Gemeinde kann für ihren bargeldlosen Zahlungsverkehr auch die elektronischen Zahlungsmittel „Geldkarte“, „Debitkarte“ oder „Kreditkarte“ verwenden. Sie hat deshalb vor deren Einsatz einerseits die Entgegennahme von Einzahlungen mit diesen Zahlungsmitteln durch Dritte zu klären. Andererseits hat die Gemeinde festzulegen, wo, durch wen und mit welchen elektronischen Zahlungsmitteln erforderliche Auszahlungen zulasten der Gemeinde geleistet werden dürfen. Für den Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte als elektronische Zahlungsmittel der Gemeinde stellt das Gebot der Kassensicherheit eine einzuhaltende Rahmenbedingung dar.

Von der Gemeinde ist deshalb für den Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln im gemeindlichen Zahlungsverkehr ein Verfahren festzulegen, durch das der ordnungsmäßige und sichere Einsatz dieser Zahlungsmittel gewährleistet wird. Die Gemeinde muss dabei grundsätzlich sicherzustellen, dass die örtlichen Bedürfnisse für Auszahlun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

gen mit elektronischen Zahlungsmitteln sachgerecht und zweckmäßig sind, sich im verkehrsüblichen Rahmen bewegen und der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben dienen. Bei der Gemeinde kommen als elektronische Zahlungsmittel folgende Kartenformen zum Einsatz (vgl. Abbildung 571).

<b>DIE ELEKTRONISCHEN ZAHLUNGSMITTEL</b>	
<b>Geldkarte</b>	Kartensysteme in Form eines auf der Karte einer Bank oder Sparkasse installierten Mikrochips, der das Auf- und Abbuchen sowie die Speicherung von elektronischen Geldeinheiten als Guthaben ermöglicht, bei denen der Karteninhaber dem Kartenherausgeber im Voraus den Gegenwert der auf der Karte gespeicherten Werteinheiten bezahlt.
<b>Debitkarte</b>	Kartensysteme in Form eines auf der Karte einer Bank oder Sparkasse installierten Mikrochips oder Magnetstreifens, die dem Karteninhaber die Möglichkeit der bargeldlosen Zahlung eröffnen, wobei das Konto des Karteninhabers belastet wird.
<b>Kreditkarte</b>	Kartensysteme in Form eines auf der Karte eines Kreditkartenunternehmens installierten Magnetstreifens, die dem Karteninhaber die Möglichkeit der bargeldlosen Zahlung über das Kreditkartenunternehmen eröffnen, wobei das Konto des Karteninhabers erst verzögert unter Einbeziehung des vereinbarten Zahlungsziels belastet wird.
<b>Handypayment</b>	Bezahlsysteme, mit denen zu zahlende Beträge über das Mobilfunktelefonbeglichen werden können. Diese Bezahlform kann für jede Art von Dienstleistungen benutzt werden. Nach Eingabe des Transaktionscodes wird z. B. ein Kauf getätigt und die Telefonrechnung des Käufers mit dem jeweiligen Betrag (durch den Mobilfunkbetreiber) belastet.
<b>E-Geld</b>	Das E-Geld kann als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden, denn es ist zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert/nachgewiesen bzw. übertragen wird. Als Netzgeld erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden.  Zuvor muss jedoch Bargeld oder Buchgeld an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld übermittelt. Der Empfänger (Akzeptanzstellen) kann dann das E-Geld beim Emittenten wieder in Bargeld oder Buchgeld (Guthaben) umtauschen.

*Abbildung 571 „Die elektronischen Zahlungsmittel“*

Zu den örtlich von der Gemeinde zu treffenden Regelungen über den Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln gehören z. B. Festlegungen über den Kreis der Berechtigten sowie über Formen und Umfang des Einsatzes der Zahlungsmittel. Es sollen dabei aber auch ein betragsmäßiges Limit bestimmt und ein Verbot der Erlangung von Bargeld durch den Einsatz dieser Zahlungsmittel festgelegt sowie die sichere Aufbewahrung und die Rückgabepflichten näher bestimmt werden. Die berechtigten Beschäftigten für den Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln müssen dabei namentlich benannt werden. Deren Unterschriften sollen bei der Gemeinde an geeigneter zentraler Stelle hinterlegt sein.

Von der Gemeinde sollte bei den Handvorschüssen an Beschäftigte örtlich entschieden werden, auf welche Art und Weise dem bargeldlosen Zahlungsverkehr ein Vorrang vor dem Einsatz von Bargeld eingeräumt werden kann, z. B. durch spezielle Konten oder Geldkarten. Dabei ist es für die Gemeinde unerlässlich, die Einhaltung sicherheitsrelevanter Gegebenheiten durch organisatorische oder sachliche Kontrollen zu gewährleisten, und zwar unabhängig von den Prüfungen der Zahlungsabwicklung durch die örtliche Rechnungsprüfung.



#### **1.1.4.5 Die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel**

Die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel durch die Gemeinde erfordert die Einführung von Informationspflichten für alle Fach- und Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung sowie anderer Stellen, die ihren Zahlungsverkehr durch die gemeindliche Zahlungsabwicklung erledigen lassen. Der Rahmen der Anlage von Geldmitteln, die nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung bei der Gemeinde benötigt werden, und die Einbringung von nicht benötigten Zahlungsmitteln in einen Liquiditätsverbund sind von der Gemeinde im Einzelnen und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu bestimmen.

Bei diesen gemeindlichen Festlegungen ist jedoch nicht nur zu berücksichtigen, ob eine Geldanlage langfristig oder kurzfristig erfolgen soll. Es sind auch die einschlägigen Bestimmungen des § 90 Absatz 2 GO NRW zu beachten. Die Festlegungen zu nicht benötigten gemeindlichen Zahlungsmitteln werden zudem durch die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Liquidität (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW) sowie zu einer angemessenen Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW) bestimmt. Die Gemeinde darf dabei die Verpflichtung nicht außer Acht lassen, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass gemeindliche Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und die Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden.

#### **1.1.4.6 Die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung**

Dem haushaltsrechtlichen Gebot, die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen ggf. Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen. Aufgrund dieser Sachlage hat die Gemeinde einen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung zu bestimmen und in der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 i. v. m. § 89 GO NRW). Der jahresbezogene Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung stellt dabei regelmäßig eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar.

Die Ermächtigung in der gemeindlichen Haushaltssatzung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung beinhaltet dann das Recht, bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die jeweils notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung innerhalb des Höchstbetrages als vom Rat der Gemeinde gesetzten Finanzrahmen aufzunehmen. Diese Gegebenheiten erfordern eine konkrete Bedarfsplanung durch die Gemeinde.

Alle Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung sowie die Stellen, die ihren Zahlungsverkehr durch die gemeindliche Zahlungsabwicklung erledigen lassen, müssen dafür zeitgerecht ihren Bedarf anmelden. Die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen dabei kurzfristiges Fremdkapital dar, das der Gemeinde in Form von einzelnen Krediten oder bezogenen auf einzelne Bankkonten der Gemeinde als Überziehungs- oder Kontokorrentkredit zur Verfügung gestellt wird.

### **1.2 Zu Satz 2 (Nachweis der Zahlungsvorgänge):**

#### **1.2.1 Erfassung und Dokumentation**

##### **1.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Abwicklung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in der Finanzbuchhaltung verlangt nicht nur, dass die Eintragungen in die Bücher der Gemeinde als gemeindliche Buchungsvorgänge vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (vgl. § 27 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW). Sie verlangt auch, dass jeder gemeindliche Zahlungsvorgang zu erfassen sowie sachlich und zeitlich zutreffend zu dokumentieren ist. Nur unter

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Einhaltung dieser Vorgaben werden die Geschäftsvorfälle der Gemeinde in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar und prüfbar.

Die Auswertungen über die gemeindlichen Zahlungen auf der Grundlage des Buchungsgeschehens der Gemeinde dienen u. a. dazu, artenbezogene sachliche Zuordnungen zu den Haushaltspositionen der Finanzrechnung vorzunehmen, um den gemeindlichen Jahresabschluss aufstellen zu können. Nur dann werden die unterschiedlichen Arten der der Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt erkennbar und nachvollziehbar gemacht sowie deren Herkunft und Verwendung dokumentiert.

Diese Sachlage bedingt außerdem, dass die eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen grundsätzlich unabhängig davon sachlich zuzuordnen sind, ob ein gemeindlicher Anspruch oder eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten bestehen. Von der Gemeinde müssen daher z. B. auch "freiwillige" Zahlungen an die Gemeinde zeitlich und sachlich im Rahmen der Zahlungsabwicklung in der Finanzbuchhaltung zutreffend erfasst werden. Die sachliche Zuordnung darf dabei nicht solange hinausgeschoben werden, bis z. B. für Einzahlungen ein rechtlicher Anspruch durch die Gemeinde entstanden ist.

Die Gemeinde hat deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die notwendigen Maßnahmen im Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln in eigener Verantwortung zu treffen. Sie hat dazu z. B. zu beurteilen und zu entscheiden, ob und in welchem Umfang der Zahlungsverkehr unbar abzuwickeln ist, ab welchem Betrag für Einzahlungen eine Quittung auszustellen ist. Die Gemeinde hat aber auch zu regeln, dass Auszahlungen nur von damit beauftragten Beschäftigten ausgeführt werden und die Zahlungen mit den gesetzlichen Zahlungsmitteln zu bewirken sind.

Von der Gemeinde ist nach den gemeindlichen Bedürfnissen vor Ort zu entscheiden, wann bedarfsgerecht (zweckmäßig und sachgerecht) mittels elektronischer Zahlungsmittel gemeindliche Auszahlungen innerhalb und ggf. außerhalb der örtlichen Zahlungsabwicklung geleistet werden dürfen. Sofern derartige Zahlungen zulasten der Gemeinde erfolgen sollen, bedarf der Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln durch die beauftragten Beschäftigten i. d. R. einer gesonderten Ermächtigung durch den Bürgermeister.

Im Rahmen der Zulassung der Nutzung elektronischer Zahlungsmittel durch gemeindliche Beschäftigte bedarf es einer personenbezogenen Festlegung der Form und des Umfangs des Einsatzes dieser Zahlungsmittel. Die Unterlagen darüber sowie die Namen und Unterschriften der betreffenden Beschäftigten sollten der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vorliegen. Durch die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung und/oder die örtliche Rechnungsprüfung können dann die notwendigen organisatorischen und sachlichen Kontrollen oder Prüfungen des tatsächlichen Einsatzes der elektronischen Zahlungsmittel erfolgen (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW und § 103 GO NRW).

#### **1.2.1.2 Besondere Prüfpflichten**

Die Gemeinde hat im Rahmen der Zahlungsabwicklung besondere Prüfpflichten. Sie hat bereits vor der Einziehung von Forderungen gegenüber einem Schuldner zu prüfen, ob der Schuldner nicht ggf. auch Ansprüche gegenüber der Gemeinde hat. Durch die gemeindliche Finanzbuchhaltung muss deshalb sichergestellt werden, dass im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vor einer Auszahlung von Finanzmitteln personenbezogen eine Überprüfung der möglichen Verrechnung von zu leistenden Auszahlungen mit zu erwarteten Einzahlungen erfolgt.

Von der Gemeinde müssen dabei die bestehenden oder festzulegenden Zahlungstermine in die Beurteilung einbezogen und ggf. geklärt werden, ob und in welchem Umfang zeitliche Anpassungen sachgerecht und vertretbar sind. Ausschlaggebendes Kriterium darf dabei nicht allein die Sicherstellung der gemeindlichen Liquidität sein, sondern es müssen auch die Zahlungsmöglichkeiten des gemeindlichen Schuldners Berücksichtigung finden. Die damit verbundene „Gegenseitigkeit“ zwischen der Gemeinde und dem betroffenen Dritten können dabei zur Erleichterung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung beitragen.

## **1.2.2 Erfassung und Arten der fremden Finanzmittel**

### **1.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde wickelt aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach auch Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssen alle Zahlungen aus dem gemeindlichen Handeln im Haushaltsjahr in der gemeindlichen Finanzrechnung als Einzahlungen oder Auszahlungen nachgewiesen werden. Die Zahlungen mit den fremden Finanzmitteln, z. B. in Form durchlaufender Finanzmittel, sind dabei gesondert auszuweisen (vgl. § 16 i. v. m. § 39 GemHVO NRW).

Zum Stichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses wird dann durch die gemeindliche Finanzrechnung ein Überblick über den gesamten Bestand an Finanzmitteln als liquide Mittel der Gemeinde gegeben. Dieser Bestand muss mit dem entsprechenden Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz in Einklang stehen. Die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel sind dazu von der Gemeinde gesondert zu erfassen und nachzuweisen.

### **1.2.2.2 Der Begriff „Durchlaufende Gelder“**

Aus haushaltsrechtlicher Sicht werden fremde Finanzmittel bei der Gemeinde dann als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr unmittelbar an Dritte weitergeleitet werden. Der Umgang mit diesen Finanzmitteln erfolgt nicht auf der Grundlage der Zahlungsermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans. Die Zahlungen erfolgen vielmehr auf Veranlassung Dritter, die oftmals auch die Zahlungsbedingungen vorgeben.

Der Gemeinde obliegt dann nur die kassenmäßige Abwicklung solcher Finanzmittel. Zu solchen gemeindlichen Vorgängen, bei der die Finanzbuchhaltung der Gemeinde wegen der Durchführung der Zahlungsabwicklung berührt ist, gehören u. a. die Entgegennahme und Weiterleitung von Spenden, die Erhebung von Beiträgen oder Umlagen für Dritte, z. B. die Fischereiabgabe nach § 36 LFischG NRW, die dem Land zufließt. Durch diese Aufgabenerledigung für Dritte werden wegen des dadurch entstehenden Personal- und Sachaufwandes die Ressourcen der Gemeinde berührt.

### **1.2.2.3 Fremde Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte**

Zu den fremden Finanzmitteln der Gemeinde zählen auch die Finanzmittel, die von der Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen sind (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel). Derartige Zahlungen erfolgen aufgrund der Ermächtigungen in fremden Haushalten, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften sind.

Die Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan werden durch die Aufgabenerledigung für Dritte i. d. R. nicht berührt oder beeinträchtigt. Die Bewirtschaftung der fremden Finanzmittel kann zudem auch unmittelbar mit der Buchung in einen fremden Haushalt (des Dritten) verbunden sein. Sie kann auch mit der Buchung in einen gesonderten Rechnungskreis verbunden sein, der von der Gemeinde eingerichtet worden ist.

### **1.2.2.4 Fremde Finanzmittel sonstiger Dritter**

Zu den fremden Finanzmitteln bei der Gemeinde zählen auch die Finanzmittel, die in der gemeindlichen Zahlungsabwicklung zusammen mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden. Derartige Zahlungen werden aufgrund der Ermächtigungen fremder Haushalte geleistet, die von der Gemeinde haushaltsmäßig nicht zu bewirtschaften sind.

Die Zahlungen mit fremden Finanzmitteln sonstiger Dritter werden deshalb auch nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushaltsplans heraus veranlasst. Derartige Leistungen unterliegen nur den Regelungen des jeweils betroffenen fremden Haushalts, z. B. bei Leistungen der Ausbildungsförderung oder bei Wohngeldleistungen der Haushalt des Landes. In solchen Fällen wird lediglich der Zahlungsvorgang in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung kassenmäßig ausgeführt.

## **2. Zu Absatz 2 (Prüfung und Feststellung eines Zahlungsvorgangs):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Sachliche und rechnerische Feststellung):**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, jeden Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung aus ihren Geschäftsvorfällen bezogen auf den Grund und die Höhe zu prüfen und in der Richtigkeit zu bestätigen. Diese Kontrolltätigkeiten sind in sachlicher und rechnerischer Hinsicht vor der Geltendmachung von Zahlungsansprüchen und vor der Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen vorzunehmen. Sie werden als Bestätigung oder als Feststellung bezeichnet und sollen die sachliche und die rechnerische Richtigkeit bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die mit Zahlungen verknüpft sind, vor deren Abwicklung sicherstellen.

Die Bestätigung der Richtigkeit ist aus Sicherheitsgesichtspunkten eine wichtige Voraussetzung für die weitere Abwicklung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles, insbesondere auch einer aktuellen oder künftigen Zahlungsrelevanz. Sie soll das Risiko einer Beeinträchtigung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen minimieren und eine Interessenkollision der mit deren Abwicklung beauftragten Beschäftigten verhindern. Die Gemeinde hat dafür Sorge zu tragen, dass die Überwachung bei jedem gemeindlichen zahlungswirksamen Geschäftsvorfall erfolgt. Sie darf nicht erst nach der erfolgten Leistung von Auszahlungen an Dritte stattfinden.

Die Gemeinde muss unter Einbeziehung der erlassenen Regelungen über die sachbezogenen Verantwortlichkeiten geeignete gemeindliche Beschäftigte mit den Überwachungs- und Kontrollaufgaben bei ihren Geschäftsvorfällen beauftragen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.1 GemHVO NRW). Sie soll die Übertragung der sachlichen und rechnerischen Feststellung auf gemeindliche Beschäftigte jedoch nur in dem Umfang vornehmen, der aufgrund der Bedürfnisse der Gemeindeverwaltung vor Ort erforderlich ist.

Der jeweilige Beschäftigte der Gemeinde übernimmt mit der Übertragung und der Ausübung der Bestätigung durch seine Kontrolle in der Sache und die persönliche Unterzeichnung eines "Richtigkeitsvermerks" bei dem betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfall die Verantwortung für die für die gemeindliche Zahlung maßgebenden Angaben (sachliche und/oder rechnerische Bestätigung). Von den beauftragten Beschäftigten dürfen dabei im Einzelfall in zulässiger Weise die aus ihrer Sicht notwendigen Ergänzungen und Abänderungen hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung der Richtigkeit vorgenommen werden. Derartige Beschränkungen oder Einschränkungen können im Einzelfall zur weiteren Abwicklung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles auch geboten sein.

#### **2.1.2 Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit**

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen wird mit der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit durch die Beschäftigten der Gemeinde ausgedrückt, dass der von der Gemeinde zu leistende Zahlungsbetrag sowie alle dazu gehörenden Berechnungen rechnerisch richtig ermittelt worden sind. Die Bestätigung erstreckt sich deshalb auch auf die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

für die Durchführung eines Zahlungsvorgangs notwendigen begründenden Unterlagen, z. B. die darin ausgewiesenen Teilsummen und die Endsumme sowie Skonti und Rabatte. Folgende Inhalte sind bei der Erteilung einer Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit zu beachten (vgl. Abbildung 572).

<b>DIE INHALTE DER BESTÄTIGUNG DER RECHNERISCHEN RICHTIGKEIT</b>
- Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit erstreckt sich mithin auch auf die Feststellung der Richtigkeit der den Berechnungen zugrundeliegenden Ansätze nach den Berechnungsunterlagen, z. B. Bestimmungen, Verträge, Tarife.
- Ist die Richtigkeit begründender Unterlagen, die in visuell nicht lesbarer Form vorliegen, zu bescheinigen, so müssen an die Stelle der Bestätigung andere Merkmale treten, durch die der jeweilige Beschäftigte eindeutig identifiziert werden kann und aus denen der Umfang seiner Verantwortung ersichtlich ist.
- Nicht zutreffende Angaben sind zu berichtigen.
- Die rechnerische Richtigkeit ist durch die Unterzeichnung des Vermerks „Rechnerisch richtig“ zu bescheinigen. Sind an der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit noch andere Beschäftigte beteiligt, so muss aus deren Teilbescheinigungen der Umfang ihrer Verantwortung ersichtlich sein.
- Mit der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit wird die Verantwortung dafür übernommen, dass der anzunehmende oder auszahlende Betrag sowie alle auf Berechnungen beruhenden Angaben in den Anlagen und in den begründenden Unterlagen richtig sind.

*Abbildung 572 „Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit“*

Die Befugnis für die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit wird regelmäßig geeigneten Beschäftigten der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung übertragen. Von den beauftragten Beschäftigten dürfen im Einzelfall in zulässiger Weise die aus ihrer Sicht notwendigen Ergänzungen und Abänderungen hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit vorgenommen werden.

Derartige Beschränkungen oder Einschränkungen ihrer Bestätigung können im Einzelfall auch geboten sein. Dabei kann ggf. auch ein Sicherungseinbehalt zu berücksichtigen sein. In solchen Fällen beziehen sich dann die Bestätigungen der rechnerischen Richtigkeit durch den gemeindlichen Beschäftigten ggf. nur auf bestimmte Teile oder Angaben eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen). Vor der Auszahlung muss jedoch eine Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit über den gesamten zu leistenden Betrag vorliegen.

Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall kann auch durch einen Beschäftigten der Gemeinde vorgenommen werden, dem die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit übertragen wurde, weil diese die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit umfasst. Aus dem Bestätigungsvermerk muss dann eindeutig hervor, ob mit der Unterschrift des Beschäftigten die sachliche und die rechnerische Richtigkeit oder ggf. nur die sachliche oder nur die rechnerische Richtigkeit bestätigt wird. Auf jeden Fall muss beiden Bestätigungserfordernissen nachgekommen werden. Die gemeindlichen Beschäftigten sollen jedoch keine Bestätigungen in Angelegenheiten abgeben, die ihre eigene Person betreffen.

### **2.1.3 Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit**

Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen soll von den Beschäftigten der Gemeinde vorgenommen werden, die befähigt sind, die zu beurteilenden Sachverhalte und Angaben zu überblicken. Mit dieser Bestätigung wird ausgedrückt, dass die für die Ausführung einer Zahlung maßgebenden sachlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Inhalte und Angaben fachlich richtig sind. Die Bestätigung schließt daher eine ggf. erforderliche fachtechnische Richtigkeit ein.

Mit der persönlichen Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks wird von dem betreffenden gemeindlichen Beschäftigten die Verantwortung dafür übernommen, dass die einzelne Maßnahme den Anforderungen entspricht, z. B. mit den geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften oder Verträgen in Einklang steht. Es wird aber auch bestätigt, dass in der Sache nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit verfahren worden ist. Diese einzelnen Kriterien müssen dabei nicht ausdrücklich in dem Vermerk über die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit benannt werden. Folgende Kriterien sind jedoch bei der Bestätigung zu beachten (vgl. Abbildung 573).

<b>DIE INHALTE DER BESTÄTIGUNG DER SACHLICHEN RICHTIGKEIT</b>
- Mit der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit wird die Verantwortung dafür übernommen, dass die für die Zahlung maßgebenden Angaben sowie die Angaben in den Anlagen und den begründenden Unterlagen richtig sind, soweit deren Richtigkeit nicht im Rahmen der rechnerischen Richtigkeit zu bestätigen ist.
- Nach den geltenden Vorschriften und nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit verfahren worden ist.
- Die Lieferung oder Leistung als solche und auch die Art ihrer Ausführung geboten war.
- Die Lieferung oder Leistung entsprechend der zugrundeliegenden Vereinbarung oder Bestellung sachgemäß und vollständig ausgeführt worden ist.
- Vorgenommene Abschlagszahlungen oder Vorauszahlungen sowie Pfändungen und Abtretungen vollständig und richtig berücksichtigt worden sind.
- Nicht zutreffende Angaben sind zu berichtigen.
- Die sachliche Richtigkeit ist durch die Unterzeichnung des Vermerks „Sachlich richtig“ zu bescheinigen. Sind an der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit noch andere Beschäftigte beteiligt, z. B. um die vollständige Lieferung einer Ware bescheinigen oder wegen der zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit erforderlichen Fachkenntnisse auf rechtlichem, medizinischem oder technischem Gebiet, so muss aus deren Bestätigungen (Teilbestätigungen) der Umfang ihrer Verantwortung ersichtlich sein.

*Abbildung 573 „Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit“*

Von den Beschäftigten der Gemeinde, denen die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit übertragen wurde, dürfen im Einzelfall in zulässiger Weise auch die aus ihrer Sicht notwendigen Ergänzungen und Abänderungen hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit vorgenommen werden. Derartige Beschränkungen oder Einschränkungen können im Einzelfall auch geboten sein, sodass Bestätigungen der sachlichen Richtigkeit ggf. auch nur für Teile eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen) abgegeben werden können.

Von der Gemeinde ist vor Ort festzulegen, ob eine Bestätigung der sachlichen Richtigkeit auch erfolgen darf, wenn bei nicht vertragsgemäßer Erfüllung ein Schaden nicht entstanden ist, z. B. durch eine Überschreitung der Ausführungsfristen ohne nachteilige Folgen. Dieses ist auch zu entscheiden, wenn die erforderlichen Maßnahmen zur Abwendung eines Nachteils bereits ergriffen worden sind, z. B. durch eine Verlängerung der Gewährleistungsfristen oder eine Minderung des Rechnungsbetrages oder eine Hinterlegung von Sicherheiten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Mit der Befugnis zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall kann gleichzeitig aber auch die rechnerische Richtigkeit bestätigt werden. In diesen Fällen muss im Bestätigungsvermerk ausdrücklich sowohl die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit als auch die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit enthalten sein. Mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Beschäftigten der Gemeinde wird dann beiden Bestätigungserfordernissen nachgekommen. Die gemeindlichen Beschäftigten sollen jedoch keine Bestätigungen in Angelegenheiten abgeben, die ihre eigene Person betreffen.

#### **2.1.4 Die Kontrolle im Geschäftsablauf**

Mit den Bestätigungen der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit besteht ein Kontrollverfahren, mit dem die Gemeinde den notwendigen Zusammenhang zwischen ihren Leistungen und der Zahlungsabwicklung herstellen und sichern soll. Die Feststellungspflicht besteht daher vorrangig aus Sicherheitsgesichtspunkten zum Schutz des Vermögens der Gemeinde. Die Feststellung ist deshalb von ihrem Schutzzweck her sachgerecht in den Ablauf der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in eigener Verantwortung der Gemeinde einzuordnen. Das gemeindliche Haushaltsrecht benennt dafür nicht ausdrücklich eine bestimmte Stelle im Geschäftsablauf.

Die Sicherstellung des ordnungsgemäßen Ablaufs der Geschäftsvorfälle der Gemeinde und die Sicherung des gemeindlichen Vermögens gebieten es jedoch, dass die Prüfung und Feststellung von Ansprüchen und Verpflichtungen der Gemeinde vor der tatsächlichen Leistung bzw. vor der Zahlungsabwicklung liegen muss, um die Gemeinde oder Dritte nicht unnötig wirtschaftlich oder liquiditätsmäßig zu belasten. Jeder Zahlungsanspruch eines Dritten gegenüber der Gemeinde und jede Zahlungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten muss daher auf ihren Grund geprüft und bestätigt werden.

Zum verantwortlichen Handeln gehört es, die Kontrolle vor der Erfüllung des Zahlungsanspruchs oder einer Zahlungsverpflichtung sicherzustellen. Ein Ausnahmetatbestand, bei dem es vertretbar ist, die gemeindlichen Ansprüche oder Verpflichtungen gegenüber Dritten erst nach deren Abwicklung festzustellen, ist aus vielerlei sachlichen und sicherheitsbezogenen Gründen und den Gesamtzusammenhängen nicht erkennbar. Bei einer Abwicklung der Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ohne vorherige Überprüfung verstößt gegen haushaltsrechtliche Grundsätze und ein vernünftiges wirtschaftliches Handeln kaufmännischen Beurteilung hinausgehen.

Die tatsächliche Ausübung der Kontrolle im Geschäftsablauf durch die Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit eines Geschäftsvorfalles ist davon abhängig, ob die Geschäftsvorfälle ausschließlich manuell, nur in elektronischer Form oder in gemischter Form arbeitstechnisch abgewickelt werden. Die allgemeinen Grundsätze gelten zwar unabhängig vom gewählten Verfahren, deren angewendete Art und Weise wird jedoch entscheidend durch die örtlichen Verhältnisse geprägt.

Insbesondere bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen, bei denen Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde im automatisierten Verfahren ermittelt werden, sind die Form und der Umfang der sachlichen und rechnerischen Bestätigung auch von der Art und des Ablaufs des automatisierten Verfahrens sowie den dazu den gemeindlichen Beschäftigten erteilten Zugriffsbefugnissen abhängig. Die Gemeinde soll für derartige Fälle eigenverantwortlich festlegen, ob und wie anstelle der papierbezogenen sachlichen und rechnerischen Bestätigung andere geeignete und gleichwertige technische und/oder organisatorische Kontrollmaßnahmen erfolgen sollen, um die erforderliche Sicherheit zu gewährleisten.

#### **2.2 Zu Satz 2 (Regelung zur Befugnis zur Bestätigung):**

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister der Gemeinde hat unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten die Befugnis der gemeindlichen Beschäftigten zur sachlichen und rechnerischen Bestätigung zu regeln. Er soll die Befugnis zur Bestätigung sowie die Art und Weise der Durchführung der Bestätigung in einer örtlichen Bestimmung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

konkret festlegen (vgl. § 31 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine solche Vorschrift kann dabei auf der allgemeinen Verpflichtung jedes gemeindlichen Beschäftigten aufbauen, einen Zahlungsanspruch der Gemeinde oder eine Zahlungsverpflichtung auf ihren Grund und ihre Höhe prüfen und hinsichtlich der Richtigkeit bestätigen zu müssen.

Mit der Vorschrift soll nicht nur der Kreis der gemeindlichen Beschäftigten, denen die Befugnis zur sachlichen oder rechnerischen Bestätigung der Richtigkeit übertragen werden soll, abgegrenzt werden. Sie ist vielmehr auch darauf ausgerichtet, dass gleichzeitig auch die Ausübung der Bestätigung im gemeindlichen Geschäftsprozess und in automatisierten Verfahren näher zu konkretisieren ist. Die durch die haushaltsrechtliche Vorschrift bestehende Pflicht zur Überprüfung von Verpflichtungen und Ansprüchen der Gemeinde muss daher nicht nur in sachlicher, sondern auch in zeitlicher Hinsicht festgelegt werden.

Durch eine örtliche Vorschrift der Gemeinde kann zudem zugelassen werden, dass im Rahmen der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit für gemeindliche Geschäftsvorfälle gleichzeitig auch die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit erteilt werden kann. Es kann für die Beschäftigten auch näher bestimmt werden, dass in besonderen Einzelfällen eine Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit nur für Teile eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen) erteilt werden darf.

In solchen Fällen müssen regelmäßig mehrere Beschäftigte der Gemeinde an der Abwicklung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles mitwirken. Es bedarf dann einer ausreichenden Abstimmung zwischen den Beteiligten. Außerdem sollte von der Gemeinde örtlich festgelegt werden, dass ein Beschäftigter in eigenen Angelegenheiten keine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde festlegen darf, aber auch die rechnerische und/oder sachliche Richtigkeit nicht bestätigen darf, z. B. eigene Reisekosten.

Zur örtlichen Regelung über die Befugnis zur Bestätigung der rechnerischen und/oder sachlichen Richtigkeit gehört auch, dass in diesem Zusammenhang auch der Zeitpunkt im Ablauf des gemeindlichen Geschäftsprozesses festgelegt, zu dem spätestens die Bestätigungen erfolgt sein müssen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift setzt eine solche Festlegung grundsätzlich voraus, sodass deshalb auf eine entsprechende ausdrückliche Vorgabe verzichtet worden ist. Zudem ist es auch vom örtlich festgelegten Geschäftsablauf und von den eingerichteten automatisierten Verfahren abhängig, wann ein geeigneter Zeitpunkt zur Erteilung der Bestätigung ist.

### **3. Zu Absatz 3 (Vier-Augen-Prinzip):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht in einer Hand):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift dürfen die Zahlungsabwicklung und die Buchführung der Gemeinde nicht von demselben gemeindlichen Beschäftigten wahrgenommen werden. Dieses ausdrückliche Verbot ist allgemein aus Sicherheitsgesichtspunkten erforderlich. Durch das im gemeindlichen Geschäftsablauf grundsätzlich verankerte „Vier-Augen-Prinzip“ wird dabei dem Gebot entsprochen. Durch die Anwendung dieses Prinzips soll die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der Gemeinde gesichert werden.

Es ist kein Anlass erkennbar, auf eine klare Trennung zwischen der Zahlungsabwicklung und der Buchführung der Gemeinde zu verzichten. Die Verantwortlichkeiten im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind daher von der Gemeinde klar zu trennen, denn mindestens zwei Beschäftigte müssen an der Abwicklung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles beteiligt sein.

Die Verpflichtung der Gemeinde, die Aufgabenerledigung der Buchführung und der Zahlungsabwicklung durch mehrere Beschäftigte erledigen zu lassen, schließt dabei ein, dass auch während einer Vertretungszeit das „Vier-Augen-Prinzip“ einzuhalten ist. Auch in dieser Zeit dürfen die gemeindliche Zahlungsabwicklung und die gemeindliche Buchführung nicht in einer Hand liegen. Die Gemeinde hat zudem dafür Sorge zu tragen, dass auch von außen keine unbefugten Eingriffe oder Einwirkungen auf die gemeindliche Finanzbuchhaltung ausgeübt werden.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Die gesetzliche Bestimmung dient auch diesem Zweck. Sie stellt deshalb keine unnötige oder sachfremde Vorgabe für die Gestaltung des Geschäftsablaufs in der Gemeindeverwaltung dar.

**3.2 Zu Satz 2 (Zahlungsabwicklung oder Buchführung und Bestätigung der Richtigkeit):**

Bei der Gemeinde liegen oftmals Sachverhalte für gemeindliche Zahlungen vor, z. B. aus Vollstreckungsaufgaben u. a., die bedingen, dass in solchen Einzelfällen nur ein Beschäftigter der Gemeinde, dem die Abwicklung von Zahlungen oder die Buchführung obliegt, diesen örtlichen Geschäftsvorfall zutreffend beurteilen kann. Die Übertragung der Befugnis macht auf den Beschäftigten macht oftmals die Durchführung eines Zahlungsvorgangs der Gemeinde erst möglich. In solchen Fällen muss den Gegebenheiten Rechnung getragen werden, auch wenn grundsätzlich das „Vier-Augen-Prinzip“ einzuhalten ist.

Die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit darf daher dann auch die Beschäftigten der Gemeinde übertragen werden, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt. Dabei muss jedoch die Voraussetzung erfüllt sein, dass der Sachverhalt bzw. der gemeindliche Geschäftsvorfall nur von diesen Beschäftigten beurteilt werden kann. Diese Beschränkung in der Übertragung der Befugnis der sachlichen und rechnerischen Feststellung durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister der Gemeinde ist aus allgemeinen Sicherheitsgesichtspunkten erforderlich.

In besonderen Einzelfällen, in denen die haushaltsrechtlichen Vorgaben nicht vollständig umsetzbar sind, muss von der Gemeinde eigenverantwortlich geprüft und festgelegt werden, inwieweit es vertretbar ist, formal keine weitere Person mehr in den gemeindlichen Geschäftsablauf einzubinden. Derartige örtliche Gegebenheiten sollten bei der Auswahl der gemeindlichen Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen sowie gleichzeitig die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen und/oder der rechnerischen Richtigkeit übertragen werden soll, berücksichtigt werden.

**3.3 Zu Satz 3 (Freigabe von Zahlungsaufträgen):**

Die weitere Vorgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dass gemeindliche Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten der Gemeinde freizugeben sind, beruht auf einer Vielzahl von Sicherheitsgesichtspunkten. Dazu gehört auch der Grundsatz der Mitwirkung von zwei Beschäftigten bei der Erstellung von gemeindlichen Zahlungsaufträgen, aus denen heraus Finanzmittel zulasten der Gemeinde an Dritte geleistet werden.

Dieser Grundsatz stellt nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Sicherung des Zahlungsablaufs in der Gemeindeverwaltung dar, sondern ist auch ein Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten zu vermeiden sind. Die Überweisungsaufträge und Abbuchungsaufträge der Gemeinde, aber auch Abbuchungsvollmachten, Schecks u. a. gehören zu den Mitteln, die der Verfügung über die Bestände auf den Geschäftskonten der Gemeinde dienen.

Für die Anwendung der automatisierten Datenverarbeitung bedeutet dies, dass nicht wie in Papierform jeweils eine Unterschrift zu leisten ist. Vielmehr müssen bei der Gemeinde die technischen Voraussetzungen dafür vorhanden sein, dass ein Zahllauf erst in Gang gesetzt wird, wenn dafür die Freigabe durch zwei Beschäftigte erfolgt ist. Die Art oder Form einer solchen Freigabe ist unter Einbeziehung der Möglichkeiten des eingesetzten automatisierten Verfahrens von der Gemeinde örtlich in eigener Verantwortung festzulegen.

#### **4. Zu Absatz 4 (Abstimmung der Finanzmittelkonten):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Tagesabstimmungen der Finanzmittelkonten):**

###### **4.1.1 Die Erforderlichkeit der Tagesabstimmungen**

Die haushaltsrechtliche Verpflichtung, die gemeindliche Liquidität sicherzustellen, beinhaltet für die Gemeinde nicht nur eine bedarfs- und sachgerechte Liquiditätsplanung, sondern auch das Erfordernis, den Bestand an liquiden Mitteln täglich festzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Durch die Vorschrift wird dazu näher bestimmt, dass die gemeindlichen Finanzmittelkonten am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten der Gemeinde abzugleichen sind.

Von der Gemeinde sollte täglich geprüft und entschieden werden, in welchem Umfang z. B. Bargeld als Zahlungsmittel tatsächlich kassenmäßig verfügbar sein muss. Die täglichen Abstimmungen erfordern den Abgleich der buchmäßigen Bestände der Finanzmittelkonten (Bestandskonten) mit den Kontoständen lt. Bankauszügen sowie den vorhandenen gemeindlichen Zahlungsmitteln. Hierzu sind täglich nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungen die vorhandenen Buch- und Ist-Bestände in geeigneter Weise zu protokollieren.

Durch den doppelten Buchungskreislauf ist es dabei möglich, die Abstimmungen der einzelnen Bankkonten der Gemeinde mit den gemeindlichen Finanzmittelkonten bzw. und den Kassenkonten zu vereinfachen, da deren buchmäßige Bestände jederzeit abrufbar sein müssen. Zur Sicherstellung einer reibungslosen täglichen Abstimmung bedarf es im Einzelfall und in Abhängigkeit von der vor Ort genutzten automatisierten Datenverarbeitung und dem gewählten Buchungsablauf ggf. besonderer Konten bei der Gemeinde.

Im örtlichen Einzelfall kann es bei der Gemeinde auch sachgerecht sein, die Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung in die Tagesabstimmungen mit einzubeziehen, um Ungereimtheiten entgegen zu wirken oder leichter aufklären zu können. Ein unmittelbarer Zusammenhang besteht dabei zum gemeindlichen Cashmanagement und zu einem ggf. eingerichteten Liquiditätsverbund, weil daran auch gemeindliche Betriebe als Dritte beteiligt sind und vielfache Zahlungsbeziehungen zwischen den Beteiligten bestehen können.

###### **4.1.2 Die Geschäftskonten der Gemeinde**

###### **4.1.2.1 Allgemeine Geschäftskonten**

Zur Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs müssen für die Gemeinde die notwendigen Bankkonten als Geschäftskonten der Gemeinde verfügbar sein. Sie werden benötigt, weil die Gemeinde aus Sicherheitsgesichtspunkten ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln soll. Für die Gemeinde besteht dabei keine Verpflichtung, ihre Konten möglichst bei Banken mit einer hohen Kundenzahl zu unterhalten, um dadurch den Bürgerinnen und Bürgern institutsintern gleichzeitige Buchungen einer Kontobelastung und Kontogutschrift zu ermöglichen.

Die Festlegung der Zahl der Geschäftskonten und bei welchen Banken und Kreditinstituten diese Konten eingerichtet werden, liegt in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Sie soll zu ihren Konten nicht nur regeln, welche Beschäftigten die erforderlichen Bankkonten bei welchen Banken, Kreditinstituten und Sparkassen einrichten dürfen. Sie soll auch die Entscheidungsbefugnisse dahingehend festlegen, in welchem Umfang welche Beschäftigten die Konten bewirtschaften dürfen bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde im Zusammenwirken mit der Bank für jedes eingerichtete Konto festgelegt bzw. klargestellt werden, ob und ggf. in welchem Umfang die Überziehung eines Bankkontos der Gemeinde zulässig ist. Das Eingehen einer Überziehung eines gemeindlichen Bankkontos sowie die weitere Handhabung bedürfen einer gesonderten internen Regelung, auch wenn bereits bei der Einrichtung eines Bankkontos

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

ein Überziehungsrahmen (Kontokorrentkredit) mit der betreffenden Bank vereinbart worden ist. Die Gemeinde muss ebenso klären und vereinbaren, wann und in welchem Umfang ein Guthabenzins erzielbar ist.

Die Einbeziehung der gemeindlichen Geschäftskonten in die Tagesabstimmungen ist von den dafür von der Gemeinde festgelegten Arten und Zwecken abhängig. Ein Geschäftskonto für eine Zahlstelle dürfte wegen der erforderlichen täglichen Nutzung und der stetigen Nachweisführung uneingeschränkt in die Tagesabstimmung einzubeziehen sein. Bei anderen Geschäftskonten, über die z. B. nur ein einzelnes Projekt von den Beschäftigten abgewickelt wird, kann die Einbeziehung in die Tagesabstimmung ggf. davon abhängig sein, ob am betreffenden Tag für die Gemeinde Einzahlungen eingegangen oder Auszahlungen geleistet worden sind.

#### **4.1.2.2 Die Sonderkonten**

Zu den Bankkonten als Geschäftskonten der Gemeinde gehören auch ggf. weitere besondere Konten für die gemeindlichen Zahlungen (Sonderkonten). Diese Bankkonten für besondere gemeindliche Aufgaben sind ebenso Geschäftskonten der Gemeinde, die jedoch i. d. R. abgrenzten Zahlungszwecken dienen. Vielfach haben deshalb neben einem Beschäftigten der Zahlungsabwicklung noch ein oder mehrere Beschäftigte anderer Fachbereiche der Gemeindeverwaltung eine Verfügungsberechtigung über ein solches Konto inne.

Derartige gemeindliche Konten können z. B. zur Abwicklung der den einzelnen Beschäftigten oder Organisationseinheiten der Gemeinde gewährten Handvorschüsse bestehen. Sofern die Gemeinde für ihren Geschäftsbedarf weitere besondere Bankkonten führt, sollte der Umgang mit diesen Konten ebenfalls zum Inhalt von besonderen Regelungen über den Einbezug in Tagesabstimmungen gemacht werden, z. B. Tagesgeldkonten, Festgeldkonten. Dabei ist zu beachten, dass in den Fällen, in denen ein Anlass für eine Überprüfung von Konten besteht, dieser Anlass ggf. auch eine Einbeziehung in die Tagesabstimmung auslösen kann.

Die Einbeziehung der gemeindlichen Sonderkonten in die Tagesabstimmungen ist von den dafür von der Gemeinde festgelegten Arten und Zwecken abhängig. Ein Sonderkonto für eine Zahlstelle dürfte wegen der erforderlichen stetigen Nachweisführung uneingeschränkt in die Tagesabstimmung einzubeziehen sein. Bei den Sonderkonten, über die z. B. Handvorschüsse von den Beschäftigten abgewickelt und die monatlich oder einmal im Quartal mit der Finanzbuchhaltung abgerechnet werden, müssen nur im Zeitpunkt der Abrechnung mit der gemeindlichen Zahlungsabwicklung in die Tagesabstimmung mit einbezogen werden.

#### **4.1.3 Das Einrichten von Finanzmittelkonten**

Für die Abwicklung des Zahlungsverkehrs der Gemeinde müssen in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde auch die notwendigen Finanzmittelkonten verfügbar sein. Sie werden auch deshalb benötigt, weil die Gemeinde aus Sicherheitsgesichtspunkten ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln soll. Die liquiden Mittel der Gemeinde werden dabei auf einer Vielzahl von Finanzmittelkonten der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und auf den Bankkonten der Gemeinde geführt.

Die Arten und Zwecke dieser gemeindlichen Konten sind dabei von den Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung sowie von der festgelegten Nachweisführung in der gemeindlichen Finanzrechnung über die eingegangenen und geleisteten Zahlungen abhängig, z. B., um im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses den Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln anhand bestimmter Merkmale nachvollziehen und feststellen zu können.

#### **4.1.4 Tagesabstimmungen und Liquiditätsplanung**

Der gemeindliche Haushaltsgrundsatz, die Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen, wird durch die Pflicht zu einer angemessenen Liquiditätsplanung ergänzt (vgl. § 75 Absatz 6 i. v. m. § 89 Absatz 1 GO NRW). Unter dem Begriff „Liquidität“ wird dabei die Fähigkeit der Gemeinde verstanden, zu den Fälligkeitsterminen ihren Zahlungsverpflichtungen vollständig nachkommen zu können.

Die Gemeinde soll deshalb unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse eine Liquiditätsplanung vornehmen, anhand derer die örtlichen Maßnahmen zur Sicherstellung der erforderlichen Zahlungen der Gemeinde bestimmt werden. Im Einzelnen bleibt es der Gemeinde überlassen, wie und in welchem Umfang sie ihre Zahlungsfähigkeit durch eine konkrete (angemessene) Liquiditätsplanung sicherstellt.

Eine geeignete Liquiditätsplanung für die Gemeinde erfordert, dass die Gemeinde sich täglich Kenntnisse über ihre Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über die mit ihrer Zahlungsabwicklung verbundenen Risiken verschaffen muss. Sie hat sich aber auch über Sicherheiten und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu informieren und ggf. ein auf ihre Verhältnisse abgestimmtes sog. Cash-Management vorzunehmen. Die Gemeinde muss sich ihrer Verantwortung für eine dauerhafte Sicherstellung ihrer Liquiditätslage bewusst sein.

Die haushaltsrechtliche Verpflichtung der Gemeinde, am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages ihre Finanzmittelkonten mit den Bankkonten abzugleichen, verdeutlicht dabei die Informationsanfordernisse. In den täglichen Abstimmungen nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungsarbeiten sind die vorhandenen Buchbestände und der Bestand an gemeindlichen Zahlungsmitteln in geeigneter Weise festzustellen und zu protokollieren. Das Ergebnis muss in die örtliche Liquiditätsplanung einbezogen werden.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Jahresabschluss):**

##### **4.2.1 Der Abschluss der Finanzmittelkonten**

Für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses wird in der Vorschrift bestimmt, dass am Ende des Haushaltsjahres die Finanzmittelkonten stichtagsbezogen abzuschließen sind. Den Abschlussbuchungen nach dem System der doppelten Buchführung müssen deshalb sachlich gebotene Abstimmungen der Gemeinde mit den konföhrhenden Banken durch gesonderte Unterlagen, z. B. Bankauszüge, vorausgehen.

Von der Gemeinde sind jeweils zum 31. Dezember eines Haushaltsjahres auch die bei ihr vorhandenen Schecks und die Kassenbestände (Bargeld) festzustellen. Beim Abschluss der gemeindlichen Finanzmittelkonten ist außerdem das Saldierungsverbot zu beachten. Die Gemeinde hat zudem die Abschlussbuchungen in Abhängigkeit davon vorzunehmen, ob die gemeindliche Finanzrechnung in den doppischen Verbund integriert ist oder alternativ die Finanzmittelkonten doppisch geführt werden. Sie hat daher jedes einzelne Bankkonto auf seinen Abschlusssaldo hin zu betrachten.

In den Fällen, in denen die gemeindlichen Finanzrechnungskonten in einer Nebenbuchhaltung statistisch mitgeführt werden, sind die Abschlussalden in das Abschlusskonto der Finanzrechnung zu übertragen, ohne jedoch auf der Aktivseite der Bilanz gegengebucht zu werden. Der zu ermittelnde Betrag dient lediglich zum Abgleich mit dem Abschlussbestand der vorhandenen Finanzmittelkonten („Liquide Mittel“). In diesem Zusammenhang sind auch die Debitoren- und Kreditorenkonten abzuschließen.

**4.2.2 Die Feststellung des Bestandes an Finanzmitteln**

Für den gemeindlichen Jahresabschluss wird in der Vorschrift bestimmt, dass am Ende des Haushaltsjahres für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen sind und der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln festzustellen ist, um die gesetzlich vorgeschriebene Finanzrechnung zu erstellen. Dieser Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln wird als liquide Mittel bezeichnet. Die Ermittlung des Finanzmittelbestandes wird nachfolgend schematisch aufgezeigt (vgl. Abbildung 574).

<b>DER BESTAND AN GEMEINDLICHEN FINANZMITTELN</b>				
<b>Ein- und Auszahlungen</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3./Sp. 2)</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit				
+ Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit				
+ Saldo aus Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit				
= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln				
+ Anfangsbestand an Finanzmitteln				
+ Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln				
= <b>Liquide Mittel</b> (als aktueller Bestand)				

*Abbildung 574 „Der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln“*

Die Feststellung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln erfordert dabei regelmäßig das Einholen von Bestätigungen über den Bestand auf gemeindlichen Bankkonten. Derartige Bestätigungen dienen dabei nicht nur dem Abgleich und der Ermittlung des Bestandes, sondern im Rahmen der gemeindlichen Abschlussprüfung auch der Offenlegung und dem Nachweis der gemeindlichen Geschäftsbeziehungen.

Es gilt dabei, die Geschäftsbeziehung der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vollständig und zutreffend in den gemeindlichen Abschluss einzubeziehen und geeignete Abstimmungen mit den Beteiligten vorzunehmen. Der Bestand der Gemeinde an Finanzmitteln ist dann in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ anzusetzen und muss betragsmäßig mit dem in der gemeindlichen Finanzrechnung ermittelten Betrag identisch sein.

#### **4.2.3 Keine unmittelbare bilanzielle Verrechnung**

Im Rahmen der Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Jahresabschluss muss die Gemeinde sicherstellen, dass alle Zahlungen im Haushaltsjahr in der gemeindlichen Finanzrechnung erfasst worden sind. Für die Herstellung der Übereinstimmung muss die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer ihrer Zahlungsmittel sicherstellen, dass z. B. auch die Zahlungen, die über besondere gemeindliche Sonderkonten abgewickelt werden, in ihrer Finanzrechnung vollständig und unter Beachtung des Bruttoprinzips erfasst werden, z. B. über Schulgirokonten.

Die Gemeinde darf bei Sonderkonten nicht zulassen, dass nur das saldenmäßige Ergebnis bzw. der Kontostand zum Gegenstand der Verrechnung gemacht werden. Insbesondere hat die Gemeinde zu beachten, dass keine gemeindlichen Zahlungskonten bilanztechnisch unmittelbar mit dem Eigenkapital verrechnet werden. Die Gemeinde muss auch darauf achten, dass bei der Zahlungsabwicklung möglichst Doppelerfassungen vermieden werden, aber auch die Umbuchungen von einem Geschäftskonto auf ein Schulgirokonto nicht bereits als Auszahlungen in der Finanzrechnung erfasst werden.

Für die Gemeinde stellen erst die Zahlungen vom Schulgirokonto an einen Dritten gemeindliche Auszahlungen dar, die entsprechend von der Gemeinde in ihrer Finanzrechnung zu erfassen sind, z. B. bei der vereinbarten regelmäßigen Abrechnung der Schulgirokonten. Die für die Schulgirokonten zur Verfügung gestellten Finanzmittel können für die Verfügungsberechtigten als Handvorschüsse buchungsmäßig geführt werden, jedoch nicht zahlungsmäßig.

Eine mögliche Abweichung zwischen dem Liquiditätsbestand nach der Finanzrechnung und dem Wertansatz in der Bilanz kann zudem auch nicht auf den von der Gemeinde ihren Beschäftigten eingeräumten Verfügungsberechtigungen beruhen. Die Haushaltsposition in der Finanzrechnung und auch der Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ kann zudem grundsätzlich keinen negativen Wert annehmen.

Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde über keine bilanzierungsfähigen Zahlungsmittel und anzusetzenden Guthabenbestände mehr verfügt und damit keinen positiven Bestand für als „Liquide Mittel“ hat. Unter Beachtung des Bruttoprinzips hat sie für ihre Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen, die dann den Ausgleich darstellen und auch bilanziell zu erfassen sind. In diesen Fällen wäre unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ die Wertgröße „Null“ auszuweisen. Die aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung führen zu passivierenden Verbindlichkeiten und nicht zu „negativen“ Zahlungsmittelbeständen.

### **5. Zu Absatz 5 (Prüfung der Zahlungsabwicklung):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Unvermutete Prüfung):**

##### **5.1.1 Die Pflicht zur unvermuteten Prüfung**

Die Zahlungsabwicklung der Gemeinde ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. Diese Prüfung ist u. a. aus Sicherheitsgesichtspunkten erforderlich, auch wenn die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung hat (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Prüfung obliegt dabei der örtlichen Rechnungsprüfung, die hinsichtlich des Zeitpunktes eine Abstimmung mit dem Bürgermeister als zuständige Aufsicht bedarf. Diese Prüfinstanz hat nicht nur die Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen dauernd zu überwachen, sondern auch die haushaltsrechtlich vorgesehenen Prüfungen bei der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vorzunehmen.

Eine unvermutete Prüfung setzt dabei voraus, dass der gemeindlichen Finanzbuchhaltung der vorgesehene Prüfungszeitpunkt für die zu prüfende Zahlungsabwicklung nicht bekannt ist. Nur dann kann bei einer solchen Prüfung der notwendige Überraschungseffekt entstehen. Die Prüfung selbst beinhaltet regelmäßig eine Bestandsaufnahme, zu der auch die Einhaltung der örtlichen Regelungen, die unter Einbeziehung der Standards über die Verwaltung

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 30 GemHVO NRW**

der Zahlungsmittel zu erlassen sind, gehören (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Es sollen aber auch weitere zahlungsbezogene Tatbestände zum Gegenstand der unvermuteten Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung gemacht werden.

Über die Prüfung der Zahlungsabwicklung ist durch die örtliche Zahlungsabwicklung ein abschließender Prüfungsbericht mit einem gesonderten Prüfungsergebnis zu erstellen, der gegenüber dem Bürgermeister abzugeben ist (Auftraggeber). Der Bericht soll dabei eine inhaltliche Aussage über die Ordnungsmäßigkeit der örtlichen Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung enthalten. Die insgesamt vorzunehmende Beurteilung kann dabei wie ein Bestätigungsvermerk beim gemeindlichen Jahresabschluss behandelt und um besondere Hinweise ergänzt werden (vgl. § 101 GO NRW).

Die örtliche Rechnungsprüfung kann bei gewichtigen Mängeln und erheblichen Fehlern in ihrer Gesamtbeurteilung auch besondere Einschränkungen aussprechen oder Hinweise geben. Sie kann beim Vorliegen von Prüfungshemmnissen in begründeten Fällen auch eine Gesamtbeurteilung verweigern (vgl. § 101 GO NRW). Sie muss dann die Gründe für ihre Versagung in einem Vermerk aufzeigen.

Im Rahmen seiner allgemeinen Unterrichtungspflichten hat der Bürgermeister den Rat über die unvermutete Kasenprüfung und deren Ergebnis zu informieren (vgl. § 62 GO NRW). Eine unmittelbare Berichtspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung aufgrund der gesetzlichen Aufgabe gegenüber dem Rat besteht wegen der Aufsichtsfunktion des Bürgermeisters nicht (vgl. § 1903 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW i. V. m. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW)

### **5.1.2 Die Durchführung der unvermuteten Prüfung**

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat als Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW) über den Zeitpunkt der Durchführung der unvermuteten Prüfung zu entscheiden. Die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung wird dabei nicht von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister selbst vorgenommen, sondern lediglich veranlasst. Dabei besteht ein Wahlrecht für den Einsatz von Prüfern.

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird nicht ausdrücklich bestimmt, durch wen die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vorzunehmen ist. Diese Prüfung kann durch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde erfolgen, auch wenn dieser Prüfungsinstanz die dauernde Überwachung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung obliegt (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Es besteht auf der Grundlage dieser Vorschrift aber auch die Möglichkeit, einen außerhalb der Gemeinde stehenden Dritten mit dieser Prüfung zu beauftragen.

Die Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister können zudem auch weitere Prüfungen der Zahlungsabwicklung im Haushaltsjahr vornehmen lassen, insbesondere dann, wenn aus örtlichen Gegebenheiten heraus ein Anlass dazu besteht. Diese Verantwortlichen sind deshalb auch über das Ergebnis der unvermuteten Prüfung zu informieren. Ihnen ist zudem vom beauftragten Prüfer der Prüfungsbericht mit dem darin enthaltenen Prüfungsergebnis, z. B. in Form eines Bestätigungsvermerks zu übergeben.

### **5.2 Zu Satz 2 (Verzicht auf die unvermutete Prüfung):**

Ein Verzicht auf die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung wird durch die Vorschrift ausdrücklich zugelassen. Der Verzicht kann z. B. aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen heraus in Betracht kommen, wenn die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung der Gemeinde überwacht (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 30 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen die gemeindliche Zahlungsabwicklung durch die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen im Rahmen der überörtlichen Prüfung geprüft worden ist, muss nicht zwingend eine weitere örtliche (unvermutete) Prüfung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde durch die Aufsicht oder die örtliche Rechnungsprüfung durchgeführt werden (vgl. § 105 Absatz 3 Nummer 2 GO NRW).

### **6. Zu Absatz 6 (Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung):**

#### **6.1 Die Inhalte der gemeindlichen Pflicht**

Die Gemeinde muss ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im gemeindlichen Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen ständig gewährleisten (vgl. § 75 Absatz 6 i. v. m. § 89 GO NRW). Mit dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe sind die Ziele verbunden, die gemeindliche Zahlungsfähigkeit in ihrer weiteren Entwicklung zu erkennen und sicherzustellen, mögliche Einschränkungen und Hindernisse frühzeitig zu erkennen sowie eine Zahlungsunfähigkeit zu vermeiden.

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe beinhaltet dabei nicht, dass die Gemeinde ihre Liquiditätsplanung allein auf ihren jährlich im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans aufzustellenden Finanzplan begründen darf. Die gemeindliche Liquiditätsplanung ist vielmehr so vorzunehmen, dass zu den einzelnen Fälligkeitsterminen jeweils ausreichend Finanzmittel zur Verfügung stehen. Die Gemeinde hat unterjährig ihre Zahlungsfähigkeit sicherzustellen und muss dabei mögliche Liquiditätsschwankungen im Ablauf des Haushaltsjahres berücksichtigen.

Die gemeindliche Liquiditätsplanung dient daher dazu, einen genauen Aufschluss über die verfügbare Liquidität im Haushaltsjahr sowie über die künftige Liquiditätsentwicklung der Gemeinde zu erhalten. Es bedarf ausreichender liquiditätsrelevanter Informationen und der Kenntnisse wesentlicher Einflüsse, um zu einer belastbaren Liquiditätsplanung zu kommen und Liquiditätsrisiken zu minimieren. Im Rahmen der Liquiditätsplanung müssen auch absehbare Differenzen zwischen den bei der Gemeinde voraussichtlich eingehenden Zahlungen und den von ihr voraussichtlich zu leistenden Zahlungen berücksichtigt werden.

Zu möglichen sachlich geeigneten Ausgleichs- und Anpassungsmaßnahmen gehört z. B. die Geldbeschaffung im Falle einer Unterdeckung bei den gemeindlichen Finanzmitteln und ggf. einer Geldanlage im Falle einer Überdeckung. Bei der gemeindlichen Liquiditätsplanung ist zudem die bedarfsgerechte Bewirtschaftung von Festgeldern sowie für einen Auszahlungsbedarf die rechtzeitige Sicherstellung von Krediten für Investitionen und von Krediten zur Liquiditätssicherung ausreichend zu berücksichtigen (vgl. §§ 86 und 89 GO NRW).

Die Gemeinde sollte in ihrer Liquiditätsplanung auch den Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen ihrer Verwaltung und den Betrieben berücksichtigen. Die Zusammenarbeit im Rahmen des Liquiditätsverbundes bedarf einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den an Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Außerdem kann die finanzwirtschaftliche Verantwortung nicht alleine von der Verwaltung der Gemeinde getragen werden, sodass z. B. die Gemeinde für die Versorgung der Beteiligten keine Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen darf.

#### **6.2 Die Sicherung einer ausreichenden Liquidität**

##### **6.2.1 Allgemeine Sachlage**

Mit der gesetzlich vorgesehenen Liquiditätsplanung soll eine ausreichende Liquidität der Gemeinde gesichert werden. In die Bewertung, ob diese Sachlage örtlich gegeben ist, sind grundsätzlich die verfügbaren Zahlungsmittel (Liquide Mittel) sowie die Ansprüche (Forderungen) und Verpflichtungen (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) der Gemeinde nach ihren voraussichtlichen Fälligkeiten und der Kassenwirksamkeit einzubeziehen. Die örtliche



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Liquiditätsplanung muss einen sachgerechten Aufschluss über zu erwartende erhebliche Mittelabflüsse sowie über die notwendige Aufnahme von Fremdkapital ermöglichen.

Von der Gemeinde sollen aber auch mögliche Liquiditätsengpässe ermittelt werden, damit geeignete Gegenmaßnahmen rechtzeitig ergriffen werden können. Im Rahmen ihrer Liquiditätsbetrachtung kann die Gemeinde daher z. B. auch besondere Liquiditätskennzahlen verwenden, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen in einem bestimmten Zeitraum angeben. Derartige Kennzahlen tragen zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse durch die Gemeinde bei.

Die Gemeinde kann aber auch einen Liquiditätsspiegel über einen von ihr eigenverantwortlich abgegrenzten Zeitraum, ggf. für unterschiedliche Zeiträume, aufstellen. In diesem Zusammenhang kann es sinnvoll sein, aus der Bilanz das mögliche Schuldendeckungspotential zu ermitteln. Die Gemeinde muss dabei intern festlegen, welche Vermögensgegenstände veräußerbar sein können oder veräußert werden sollen und welche Vermögensgegenstände nicht veräußerbar sind.

Diese Betrachtung der gemeindlichen Liquidität erfordert, für die ausgewählten veräußerbaren Vermögensgegenstände auch den Veräußerungswert zu ermitteln. Die sich daran anschließende Gegenüberstellung des erzielbaren Erlöses dieses Vermögens mit dem aufgenommenen Fremdkapital lässt das tatsächliche Schuldendeckungspotential erkennen. Die tatsächliche Umsetzung ist von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen.

**6.2.2 Die Risikobeurteilung**

Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität durch die Gemeinde bietet sich die Einrichtung eines gemeindlichen Liquiditätsrisikomessverfahren und Liquiditätssteuerungsverfahren durch die Gemeinde an. Zur gemeindlichen Liquiditätsplanung gehört aber auch die Einschätzung der Gemeinde über das Ausfallrisiko von gemeindlichen Ansprüchen und Forderungen gegenüber Dritten.

Mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten von der Gemeinde geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken bestimmt und regelmäßig überprüft werden. Außerdem bedarf es bereits im Vorfeld einer Auswahl von möglichen Gegenmaßnahmen für den Fall des Eintritts einer Gefährdung der gemeindlichen Liquiditätsversorgung. Wichtige Inhalte von Liquiditätsrisikomessverfahren werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 575).

<b>LIQUIDITÄTSRISIKOMESSVERFAHREN</b>	
<b>KRITERIEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Konzeption</b>	Im Rahmen der Konzeption ist das örtliche Liquiditätsrisiko zu definieren, das z. B. wegen einer möglichen Zahlungsunfähigkeit bestehen kann, aber auch Risiken der Refinanzierung unter Berücksichtigung der zeitlichen Komponente beinhaltet. Daraus sind Strategien für ein Liquiditätsrisikomanagement zu entwickeln.
<b>Beteiligungen</b>	In den Rahmen der örtlichen Verwaltungsorganisation ist das Liquiditätsrisikomanagement einzubinden und entsprechend seiner Bedeutung den Verantwortlichkeiten zuzuordnen. Dabei sind die örtlichen Entscheidungsstrukturen zu berücksichtigen sowie Liquiditätsrisikostategien einschließlich einer Berichterstattung festzulegen.
<b>Rahmen</b>	Der Rahmen für die örtlichen Risikomess- und -steuerungssysteme muss Methoden und Messzahlen zur Risikoidentifizierung und Risikoquantifizierung enthalten. Unter einer Zeitkomponente gilt es die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 30 GemHVO NRW**

<b>LIQUIDITÄTSRISIKOMESSVERFAHREN</b>	
<b>KRITERIEN</b>	<b>INHALTE</b>
	Zahlungsströme zu erfassen, um das Liquiditätspotential unter Verwendung von Steuerungsgrößen zu bestimmen.
<b>Tests</b>	Das örtliche Liquiditätsrisikomessverfahren und das Liquiditätsteuerungsverfahren bzw. die Methoden zur Risikomessung und Risikoüberwachung sind regelmäßig zu überprüfen. Insbesondere bedarf das Management der Liquiditätsrisiken einer ständigen Überwachung einschließlich der Tests, auch unter Krisenszenarien.
<b>Krisenplan</b>	Die Erkenntnisse aus den Krisenszenarien sollen in einem Krisenplan münden, der abgestufte Maßnahmen für Ereignisse enthält, die einen „Liquiditätsnotfall“ bewirken können. Dazu sind auch die dann geltenden Kommunikationswege einschließlich der Zuständigkeiten zu bestimmen.

*Abbildung 575 „Liquiditätsrisikomessverfahren“*

Das Verfahren muss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten sowie Risiken und Chancen möglichst im Voraus erkennen. Daher basiert ein mögliches Liquiditätssteuerungsverfahren auf der Beurteilung von tagesaktuellen Zahlungsströmen und nicht auf der Vornahme von Bewertungen.

Von der Gemeinde muss auch das Risiko, dass keine kurzfristigen Liquiditätskredite zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen mehr zur Verfügung gestellt werden, in die örtliche Betrachtung einbezogen werden. Dieser mögliche Sachverhalt darf dabei jedoch nicht negativ belegt werden. Er sollte von der Gemeinde als Chance für einen Neuanfang der Entschuldung verstanden werden, bei dem auch neue Instrumente zur Schuldenbegrenzung zum Einsatz kommen müssen und schnellstmöglich ein Sanierungsweg besprochen bzw. eingeschlagen wird.

### **6.2.3 Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung**

Zur Umsetzung der gemeindlichen Liquiditätsplanung gehört nicht nur die haushaltsmäßige Einbeziehung der geplanten Maßnahme in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde (vgl. § 84 GO NRW). Die Gemeinde hat auch den aus der künftigen Umsetzung haushaltswirtschaftlicher Maßnahmen entstehenden Zahlungsbedarf in die Liquiditätsplanung einzubeziehen (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW).

In den Rahmen einer örtlichen Liquiditätsplanung gehören daher z. B. auch künftige Auszahlungen, die aufgrund eines Vergabeverfahrens einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme erkennbar sind, denn die Gemeinde ist ausdrücklich verpflichtet worden, die (künftige) Finanzierung sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Die Gemeinde muss daher die voraussichtliche zeitliche Umsetzung der geplanten Maßnahme sowie die voraussichtliche Abwicklung der erforderlich werdenden Auszahlungen einschätzen.

Bei der Gemeinde sollte auch das Forderungssicherungsgesetz (FoSiG) vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2022) eine ausreichende Beachtung finden, denn danach kann z. B. ein Unternehmer vom Besteller eine Abschlagszahlung verlangen. Diese Zahlung darf dabei auch von der Gemeinde nicht verweigert werden, selbst nicht wegen vorhandener (unwesentlicher) Mängel (vgl. § 632a BGB). Mit dem Gesetz sind zudem neue Regelungen über die Fälligkeit von Vergütungen getroffen worden (vgl. § 642 BGB).

#### **6.2.4 Die Bargeldversorgung**

Die Gemeinde muss im Rahmen der Pflicht, ihre Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, auch dafür Sorge tragen, dass bei Fälligkeit das notwendige Bargeld als gemeindliches Zahlungsmittel zur Verfügung steht, soweit die Gemeinde ihre Auszahlungen in dieser Form leisten muss oder leisten will. Die Umsetzung beginnt dabei bei der Überwachung der Geldbestände in den Barkassen und in den Automaten der Gemeinde. Sie erstreckt sich über eine Prognose zu den Zeitpunkten der Auffüllung oder Abgabe von Geldbeständen in den gemeindlichen Kassen bis hin zur Steuerung der notwendigen Geldtransporte.

In diesem Zusammenhang gilt es, den Umlaufprozess des Bargeldes von der einzelnen Kasse über die gemeindliche Finanzbuchhaltung bis hin zu den Banken (Cash Cycle Management), ggf. unter Einbeziehung einer entsprechenden Software, möglichst optimal und bedarfsgerecht zu gestalten. Dazu gehört auch, die notwendige Transparenz über die tatsächlichen Bargeldflüsse zwischen den einzelnen Stellen zu schaffen und die Sachlage lückenlos und zeitgerecht zu dokumentieren. In diesem Rahmen sollte es auch unter Sicherheitsgesichtspunkten keine Kompromisse seitens der Gemeinde geben.

#### **6.2.5 Die Kredite zur Liquiditätssicherung**

##### **6.2.5.1 Die Festsetzung in der Haushaltssatzung**

Dem haushaltsrechtlichen Gebot, die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen ggf. Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen. Die Gemeinde hat deshalb ihren Bedarf an diesen Krediten im Haushaltsjahr in Form eines jahresbezogenen Höchstbetrages zu ermitteln, der eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde darstellt, deren Ermittlung zu dokumentieren ist.

Die Kredite zur Liquiditätssicherung stellen dabei für die Gemeinde kurzfristiges Fremdkapital dar, das ihr in Form von einzelnen kurzfristigen Krediten oder i. v. m. gemeindlichen Bankkonten als Überziehungs- oder Kontokorrentkredit zur Verfügung gestellt wird. Für die Aufnahme solcher Kredite wird durch den Rat der Gemeinde ein Höchstbetrag in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzt (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 i. v. m. § 89 GO NRW). Der satzungsrechtliche Höchstbetrag stellt dabei eine Bestandsgröße dar, die nicht überschritten werden darf.

Diese Festsetzung beinhaltet das Recht für die Gemeindeverwaltung, bei einem Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung innerhalb des Höchstbetrages aufzunehmen. In Abhängigkeit von den Laufzeiten der Kredite besteht daher keine Begrenzung bezogen auf den Umfang der Einzahlungen aus der Kreditaufnahme und den Auszahlungen wegen der Tilgungen. Die einzelnen Kreditaufnahmen der Gemeinde sind dabei dann nominal zusammenzurechnen, wenn sie sich in zeitlicher Hinsicht überschneiden.

Im gemeindlichen Finanzplan bedarf es keiner Veranschlagung eines Einzahlungsbetrages aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung und auch keines Auszahlungsbetrages wegen der Tilgung dieser Kredite, denn deren Volumen ist im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung nicht genau vorhersehbar. Der tagesbezogene Bedarf an diesen Krediten bringt es aber mit sich, dass die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen für Kredite zur Liquiditätssicherung im Haushaltsjahr als Ist-Werte in der gemeindlichen Finanzrechnung im Jahresabschluss nachzuweisen sind.

Dieser Nachweis über die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen für Kredite zur Liquiditätssicherung im Haushaltsjahr ist durch die Gemeinde unabhängig von der Art der aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung zu führen. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss aber sichergestellt sein, dass die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Verbindlichkeit aus Krediten zur Liquiditätssicherung nicht den in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag zur Verstärkung von gemeindlichen Zahlungsmitteln übersteigt.

#### **6.2.5.2 Die einzelnen Kredite**

Mit der Aufnahme einzelner kurzfristiger Kredite zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde wird die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde für einen bestimmten vorhersehbaren Zeitraum gesichert. Ein Hauptmerkmal solcher „Betriebsmittelkredite“ ist die kurze Laufzeit, die entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt wird, i. d. R. jedoch nicht länger als ein Jahr beträgt.

Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden dabei regelmäßig als Festbetragskredit ausgestaltet, bei denen sich die Gemeinde gegenüber dem Kreditgeber vertraglich verpflichtet, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen und zum vereinbarten Fälligkeitstermin vollständig zurückzuzahlen.

Die Gemeinde kann in diesem Zusammenhang auch eine Rahmenvereinbarung über einen für einen längeren Zeitraum geltenden Zinssatz für solche kurzfristigen Kredite abzuschließen, um z. B. bei der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung nicht in jedem Einzelfall eines Kreditbedarfs auch über den anzusetzenden Zinssatz verhandeln zu müssen. Der zulässige Bestand an solchen Krediten wird durch den in der gemeindlichen Haushaltsatzung festgesetzten Höchstbetrag bestimmt. Diese Festlegung stellt daher auch für die Aufnahme von Krediten zur Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel eine Höchstgrenze dar.

Bei der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung hat die Gemeinde auch den Haushaltsgrundsatz "Wirtschaftlichkeit" zu beachten. Die haushaltsrechtliche Einordnung der Kredite zur Liquiditätssicherung lässt dabei nicht zu, diese Kredite auch unter den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung mit zu erfassen (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

Die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung sind auf die Finanzierung des gemeindlichen Haushalts und nicht auf die Verstärkung der liquiden Mittel der Gemeinde für ihre Zahlungsabwicklung ausgerichtet. Durch die ausdrückliche Wortwahl in den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung "wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist" wird diese Sachlage für die Kreditaufnahme der Gemeinde ausdrücklich klargestellt.

Diese haushaltsrechtliche Einschränkung führt gleichwohl nicht dazu, dass von der Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung ohne Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsaspekten aufgenommen werden können. Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft insgesamt wirtschaftlich zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Dieser Haushaltsgrundsatz ist nicht sachlich beschränkt, sondern erstreckt auf das gesamte haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde.

Die Beachtung des Haushaltsgrundsatzes durch die Gemeinde endet daher nicht bei der Buchführung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, sondern umfasst dort auch die gemeindliche Zahlungsabwicklung (vgl. § 93 Absatz 1 GO NRW). Einer gesonderten Betrachtung und Bewertung der Kredite zur Liquiditätssicherung unter dem Haushaltsgrundsatz "Wirtschaftlichkeit" sowie nach den Grundsätzen der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung bedarf es daher nicht (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW).

#### **6.2.5.3 Der Kontokorrentkredit**

Bei einem Kontokorrentkredit wird der Gemeinde als Kontoinhaber das Recht eingeräumt, ihr Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Ein solcher Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des gemeindlichen Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen kurzfristigen Überziehungskredits. Im Rahmen des Girovertrages

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 30 GemHVO NRW**

richtet die Bank für die Gemeinde ein Konto ein, hat eingehende Zahlungen zugunsten der Gemeinde dem Konto gutzuschreiben und Überweisungsaufträge der Gemeinde zulasten des gemeindlichen Kontos auszuführen.

Diese Sachlage hat zur Folge, dass zwischen der Bank und der Gemeinde verschiedene Rechtsbeziehungen in Form eines Girovertrages gem. §§ 676 bis 676 h BGB, eine Kontokorrentabrede i. S. d. § 355 HGB und ein Kreditvertrag in Form eines Kontokorrentkredites gem. § 493 BGB bestehen. Die Kontokorrentabrede i. S. d. § 355 HGB beinhaltet, dass die sich aus dem Girovertrag ergebenden wechselseitigen Ansprüche und Leistungen einzelne Posten der laufenden Rechnung darstellen. Diese Posten müssen zum Schluss der vereinbarten Rechnungsperiode zur Feststellung des Überschusses verrechnet werden.

Im Rahmen der Kontoeinrichtung wird ein Kreditvertrag abgeschlossen, durch den der Gemeinde ein Dispositionskredit eingeräumt wird. Sie hat dann die Möglichkeit bzw. Berechtigung, auf ihrem Girokonto bis zu einer bestimmten Kreditlinie einen debitorischen Saldo herbeizuführen. In solchen Rechtsbeziehungen ist oft auch noch eine Verrechnungsabrede in Form eines Aufrechnungsvertrages enthalten, sodass es bei einer Aufrechnung keiner gesonderten Aufrechnungserklärung zwischen den Vertragspartnern bedarf. Die Kontokorrentverrechnung ist von der Gemeinde spätestens im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

### **6.2.5.4 Der Abrufkredit**

Die Gemeinde kann für ihre Liquiditätsverstärkung bei einer Bank auch ein besonderes Kreditkonto zur Inanspruchnahme eines Abrufkredits oder Rahmenkredits einrichten. Ein solches Konto stellt keine unmittelbare Anbindung an ein Girokonto der Gemeinde, sodass die Inanspruchnahme nicht nach den Regelungen für einen Dispo-Kredit abgerechnet wird. Der mit der Bank vereinbarte Kreditrahmen kann von der Gemeinde nach Bedarf und flexibel wie ein Kontokorrentkredit in Anspruch genommen werden.

Die i. d. R. variablen Zinsen fallen dabei nur bei der Inanspruchnahme des Abrufkredits an. Sie sind regelmäßig niedriger als die Dispozinsen. Es können jedoch bei einer Inanspruchnahme eines Abrufkredits erhebliche Bearbeitungsgebühren anfallen. Für die Gemeinde ist es deshalb wichtig, vor dem Abschluss einer Vereinbarung über einen Abrufkredit alle Aspekte und Kostenfaktoren zu kennen und das daraus entstehende „Paket“ insgesamt zu beurteilen.

## **6.3 Die Zeiträume der Liquiditätsplanung**

### **6.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Erfordernisse der haushaltsrechtlich bestimmten Liquiditätsplanung bedingen für die Gemeinde, sich selbst täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über die damit verbundenen Risiken, z. B. aufgrund von Fälligkeitsterminen und Bankeinzugsverfahren, zu verschaffen. Dazu gehören auch ausreichende Kenntnisse über die notwendige Sicherheit und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten der gemeindlichen verfügbaren Zahlungsmittel.

Bei der zeitlichen Dimension ihrer Liquiditätsplanung hat die Gemeinde einerseits die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung zu beachten (vgl. § 77 GO NRW). Andererseits hat sie zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang die ihr zustehenden Ansprüche voraussichtlich von ihr gestundet, niedergeschlagen oder erlassen werden (vgl. § 26 GemHVO NRW). Dabei darf auch nicht die Betrachtung der Einziehung der gemeindlichen Ansprüche ausgeschlossen bleiben (vgl. § 23 GemHVO NRW).

### 6.3.2 Mögliche Planungszeiträume

Im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung ist der Grundsatz der Zeitpunktgenauigkeit bezogen auf die Fälligkeit der Zahlungen von erheblicher Bedeutung für die Gemeinde. Einige mögliche Planungszeiträume werden im nachfolgenden Schema beispielhaft aufgezeigt, über die von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden ist und die von der Gemeinde auch eigenverantwortlich weiter auszugestalten sind (vgl. Abbildung 576).

<b>DIE ZEITRÄUME DER LIQUIDITÄTSPLANUNG</b>									
Jahr ...			Jahr ...			Jahr ...			<b>Langfristige Planung ▶</b>
Haushaltsjahr ...		Planungsjahr ...			Planungsjahr ...			<b>Mittelfristige (fünfjährige) Planung ▶</b>	
Haushaltsjahr ...						<b>Haushaltsjahrbezogene Planung ▶</b>			
1. Quartal		2. Quartal		...		<b>Quartalsbezogene Planung ▶</b>			
Februar	...		Juni		<b>Monatsbezogene Planung ▶</b>				
...	Mi.	Do.	...		<b>Tagesgenaue Planung ▶</b>				

*Abbildung 576 „Die Zeiträume der Liquiditätsplanung“*

Die Länge des zu betrachtenden Zeitraumes sollte von der Gemeinde so gewählt werden, dass der Eintrittszeitpunkt der erwarteten Zahlungsströme (Einzahlungen und Auszahlungen) hinreichend genau geschätzt werden kann. Je länger der zu betrachtende Zeitraum, desto ungenauer die Schätzung bzw. die Erhöhung des Risikos von Unsicherheiten, sodass ggf. mehrere Vergleichszeiträume bestimmt werden sollten.

### 6.3.3 Mögliche Auswirkungen

Zu einer angemessenen Liquiditätsplanung der Gemeinde gehört, sorgfältig die finanziellen Auswirkungen aus kurzfristigen und langfristigen Verpflichtungen, z. B. aus dem gemeindlichen Versorgungssystem für die Beamtinnen und Beamte, aus Rückstellungen u. a. zu beurteilen und sachgerecht in diese Planung einzubeziehen. Es sind deshalb in der gemeindlichen Liquiditätsplanung nicht nur die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche der Gemeinde hinsichtlich ihrer Fälligkeiten zu betrachten. Der Grundsatz der Vollständigkeit sollte dabei eine ausreichende Beachtung finden.

Je weniger von der Gemeinde die Zahlungsströme in die von ihr vorgesehene Planungszeit einbezogen werden, desto ungenauer lassen sich die Auswirkungen auf die Liquidität der Gemeinde ermitteln. Es kann dann auch an geeigneten Aussagen zur Liquiditätsentwicklung der Gemeinde mangeln. Die gemeindliche Liquiditätsplanung muss deshalb entsprechend den von der Gemeinde dafür gesetzten spezifischen Zielsetzungen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werden. Dazu bedarf es besonderer Annahmen durch die Gemeinde zur möglichen Entwicklung der gemeindlichen Liquidität auch für langfristige Zeiträume.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 30 GemHVO NRW**

**6.4 Der Liquiditätsspiegel**

Die Gemeinde, die sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahrens bzw. eines Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient, bedarf eines alternativen Verfahrens zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Ein Liquiditätsspiegel kann ein internes Instrument darstellen, denn bei diesem Spiegel stehen die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im Vordergrund der Betrachtungen der Auswirkungen.

Der Liquiditätsspiegel bietet einen Einstieg für einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und die abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde. Dieser Spiegel ist jedoch keine verpflichtende Anlage zum gemeindlichen Jahresabschluss. Sofern der Liquiditätsspiegel dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss beigelegt wird, kann die Finanzlage der Gemeinde transparent und nachvollziehbar dargestellt werden. Er trägt daher zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung bei (vgl. Abbildung 577).

<b>DER LIQUIDITÄTSSPIEGEL TEIL A</b>						
Arten der Zahlungsmittel und Zahlungsverpflichtungen	Stand (Betrag) am 31.12 des Vorjahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr nach Fälligkeit				
		täglich bis zu 1 Monat EUR	über 1 Monat bis zu 3 Monaten EUR	über 3 Monate bis zu 6 Monaten EUR	über 6 Monate bis zu 12 Monaten EUR	
(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Absatz 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Absatz 4 Nr. 4 GemHVO NRW)						
<b>DER LIQUIDITÄTSSPIEGEL TEIL B</b>						
Arten der Zahlungsmittel und Zahlungsverpflichtungen	Stand (Betrag) am 31.12 des Haushaltsjahres EUR	Veränderungen bei einer Fälligkeit von			Hinweise	
		bis zu 1 Jahr EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR		
(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Absatz 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Absatz 4 Nr. 4 GemHVO NRW)						

*Abbildung 577 „Der Liquiditätsspiegel“*

Durch das im Liquiditätsspiegel enthaltene Zeitraster wird zudem das gemeindliche Finanzmanagement unterstützt. Dieses Ziel wird dann noch besser erreicht, wenn im gemeindlichen Liquiditätsspiegel die kurzfristigen Zahlungserfordernisse in zeitlicher Hinsicht stärker differenziert werden. Aus einer solchen Darstellung heraus sollte dann ggf. auch unterjährig eine Fortschreibung in kurzen Zeitabständen erfolgen, z. B. wöchentlich. Insgesamt gesehen kann die Gemeinde den Liquiditätsspiegel entsprechend ihrer Bedürfnisse ausgestalten.

### **6.5 Keine „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Liquiditätsplanung wird vielfach auch der Ausweis einer „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung gewünscht. Dabei wird oftmals nicht erkennbar gemacht, was die „Liquiditätsreserve“ innerhalb der haushaltsjahrbezogenen und buchungstechnisch zu erstellenden Finanzrechnung inhaltlich bezwecken soll. Vielfach soll die „Liquiditätsreserve“ aber auch wie in der Privatwirtschaft einen Finanzmittelfonds darstellen. In solchen Fällen könnte die Gemeinde für die dazu notwendige Abgrenzung der „Liquiditätsreserve“ als Finanzmittelfonds z. B. die Regelung über die Gesamtkapitalflussrechnung im gemeindlichen Gesamtabchluss heranziehen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

Mit gemeindlichen Finanzdaten im Anhang kann z. B. aufgezeigt werden, dass die Gemeinde ihren Bestand an liquiden Mitteln durch Umwandlung von Finanzanlagen oder mithilfe vergleichbarer Maßnahmen kurzfristig erhöhen kann. In solchen Fällen umfasst dann die „Liquiditätsreserve“ nicht nur die liquiden Mittel der Gemeinde, die in der gemeindlichen Finanzrechnung nachgewiesen werden. Sie umfasst auch die gehaltenen kurzfristigen, äußerst liquiden Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen.

Der Ausweis einer „Liquiditätsreserve“ in der gemeindlichen Finanzrechnung geht aber grundsätzlich über die Aufgaben der Finanzrechnung hinaus, weil sie üblicherweise auch die Zahlungsmitteläquivalente enthalten kann. Die gemeindlichen Finanzdaten lassen sich als Bestandsdaten auch aus den betreffenden Wertansätzen des Umlaufvermögens in der gemeindlichen Bilanz entwickeln. Eine Liquiditätsreserve muss deshalb als eine interne Maßnahme der Gemeinde angesehen werden, für die ein gesonderter Ausweis als Position in der Finanzrechnung oder als gesonderter Posten in der Bilanz nicht erforderlich und haushaltsrechtlich auch nicht vorgesehen ist. Derartige Finanzdaten können von der Gemeinde aber zusätzlich im Anhang aufgeführt werden.

### **6.6 Das Finanzmanagement mit Unterstützung Dritter**

Die Vielfalt der Finanzierungsmöglichkeiten bzw. der Liquiditätsbeschaffung bieten für die Gemeinde wertvolle Möglichkeiten, unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke ihrer örtlichen Haushaltswirtschaft, geeignete Strategien und Finanzierungswege zur Liquiditätssicherung zu entwickeln und umzusetzen (Liquiditätsmanagement). Dabei sollte jeweils auch der hohen materiellen Bedeutung des Liquiditätsbedarfs in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend Rechnung getragen werden. Die Gemeinde kann aber ggf. Dritte mit dem Liquiditätsmanagement beauftragen oder bei der Verwaltung der gemeindlichen Finanzmittel fachlich zu beraten und zu unterstützen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde einen Dritten einschaltet oder ein Dritter sogar das Finanzmanagement für die Gemeinde vollständig übernimmt (vgl. § 94 GO NRW), ist die Gemeinde verpflichtet, die notwendigen finanzwirksamen Entscheidungen sachlich gut vorzubereiten. Sie soll dabei möglichst Schwerpunkte und Kriterien unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse bestimmen. Außerdem muss sie über Informationen über die Arbeit des Dritten verfügen, um ihm im Rahmen seiner Beauftragung entsprechende Vorgaben unter Beachtung des gemeindlichen Haushaltsrechts machen zu können.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 30 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass sie sich bei der Beauftragung eines Dritten nicht ihrer Gesamtverantwortung für das gemeindliche Finanzmanagement entledigen bzw. daraus entlassen kann. Sie muss sich im Rahmen der Aufgabenerledigung durch den Dritten regelmäßig ausreichende Kenntnisse über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität bei dem Dritten verschaffen. Außerdem ist von der Gemeinde eine wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen.

Bei der Erledigung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen durch Dritte ist es für die Gemeinde nicht ausreichend, sich nur „begleitende Informationen“ darüber einzuholen oder eine Kontrolle der Erledigung und der weiteren Entwicklung der gemeindlichen Geschäfte nur einmal jährlich vorzunehmen. Die Gemeinde hat vielmehr bei der Beauftragung Dritter, grundsätzlich unabhängig von der Art und dem Umfang der Erledigung gemeindlicher Aufgaben zu gewährleisten, dass die Aufgaben, die ihr gesetzlich zugewiesen worden sind, in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis und somit auch in ihrer Gesamtverantwortung verbleiben.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 30 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 31**

**Sicherheitsstandards und interne Aufsicht**

(1) <sup>1</sup>Um die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen, sind von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen. <sup>2</sup>Die Vorschriften können ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters vorsehen, müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. <sup>3</sup>Sie sind dem Rat zur Kenntnis zu geben.

(2) Die örtlichen Vorschriften nach Absatz 1 müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung des § 23 Abs. 4 und der §§ 27, 30 und 58 sowie über

1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über
  - 1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,
  - 1.2 schriftliche Unterschriftsbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,
  - 1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,
  - 1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,
  - 1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,
  - 1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,
  - 1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,
  - 1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,
  - 1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,
2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
  - 2.1 die Freigabe von Verfahren,
  - 2.2 Berechtigungen im Verfahren,
  - 2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,
  - 2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,
  - 2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,
  - 2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,
  - 2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,
3. die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über
  - 3.1 Einrichtung von Bankkonten,
  - 3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,
  - 3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,
  - 3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,
  - 3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,
  - 3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
  - 3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,
  - 3.8 die Bereitstellung von Liquidität im Rahmen eines Liquiditätsverbundes, wenn ein solcher eingerichtet ist,
4. die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
  - 4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,
  - 4.2 die Sicherheitseinrichtungen,
  - 4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung, regelmäßige und unvermutete Prüfungen,
  - 4.4 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmerers,
5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58

enthalten.

(3) Beschäftigte, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, können mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden, wenn dies der Verwaltungsvereinfachung dient und eine ordnungsgemäße Erledigung gewährleistet ist.

(4) <sup>1</sup>Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung. <sup>2</sup>Sie oder er kann die Aufsicht einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen obliegt. <sup>3</sup>Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern sie oder er nicht nach § 93 Abs. 2 der Gemeindeordnung als Verantwortliche oder als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist.

## **Erläuterungen zu § 31:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Die Ordnungsmäßigkeit in der Haushaltswirtschaft**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass jede Gemeinde über eine Gemeindeverwaltung mit einer Geschäftsorganisation verfügt, die entsprechend der Art, des Umfangs und der Komplexität der örtlichen Aufgaben zweckmäßig und angemessen ist. Sie muss neben der Beachtung der fachlichen Gesetze und Verordnungen auch die haushaltsrechtlichen Vorgaben einhalten und die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sicherstellen.

Die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung erfordert eine angemessene Organisationsstruktur mit einer klaren Aufgabenverteilung und transparenten Zuständigkeiten, aber auch ein internes Kommunikationssystem mit aufbau- und ablauforganisatorischen Regelungen. Aufbauend auf dieser Ausgangsgrundlage hat die Gemeinde alle ihre Geschäftsvorfälle unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse in ihrer Finanzbuchhaltung nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen (vgl. § 27 Absatz 1 GemHVO NRW).

Der Gesetzgeber hat dafür keine detaillierten Vorgaben durch haushaltsrechtliche Regelungen gemacht. Sein weitgehender Verzicht beruht auf der gesetzlichen Festlegung, dass die Gemeinde sich durch ihre gewählten Organe selbst verwaltet und dafür die Gemeindeverwaltung errichtet (vgl. § 1 GO NRW). Er sieht in der Eigenverantwortung und eigenen Kontrolle einen geeigneten Weg für die Gemeinde, den notwendigen Umfang und Grenzen der örtlichen Regelungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung dieser Vorschrift selbst auszugestalten. Der Weg dorthin erfordert eine Beteiligung aller Verwaltungseinheiten.

Die stetige Sicherung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung erfordert von der Gemeinde, die örtlichen Geschäfts-, Verwaltungs- und sonstigen Arbeitsabläufe sachgerecht auszurichten. Sie ist dabei verpflichtet, im Rahmen ihrer Selbstverwaltung die Aufbau- und Ablauforganisation nach den örtlichen Erfordernissen herzustellen und auszugestalten. Die gleichzeitig notwendigen Sicherungs- und Kontrollmaßnahmen der Gemeinde zur ausreichenden Überwachung und Kontrolle der Einhaltung der Verwaltungs- bzw. Arbeitsabläufe werden vorrangig durch die fachlichen Anforderungen geprägt und beruhen nicht allein auf haushaltsrechtlichen Regelungen.

Mit den Sicherheitsstandards in dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift wird der Gemeinde ein Rahmen aufgezeigt, der zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als erforderlich angesehen wird. Dieser Rahmen soll die Aufstellung eines örtlichen Konzepts und die Bildung geeigneter Module für örtliche Regelungen durch die Gemeinde veranlassen, um die haushaltsmäßig wirkenden Geschäftsvorfälle aus allen gemeindlichen Aufgabenbereichen unter Vollständigkeits- und Sicherheitsaspekten zutreffend erfassen zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

können. Das eigene örtliche Regelungssystem soll dabei geeignet sein, bedarfsgerecht an die Veränderungen und sachlichen Erfordernisse der örtlichen Haushaltswirtschaft angepasst werden zu können und die Gemeinde zu einem verantwortungsbewussten Handeln verpflichten.

Die haushaltsrechtliche Beschränkung auf die notwendigen und sachgerechten Rahmenbedingungen führt dabei zu einer Verpflichtung des Bürgermeisters, nähere Vorschriften über die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der örtlichen Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit den Zahlungsmitteln und der örtlichen Verhältnisse zu erlassen. Es bedarf konkreter örtlicher Dienstanweisungen in Abhängigkeit von den arbeitsteiligen Strukturen in der Gemeindeverwaltung und den fachlichen Anforderungen, um den ordnungsgemäßen Ablauf der Haushaltswirtschaft in jedem Haushaltsjahr zu sichern.

Diesen Zwecken dienen alle in der Vorschrift aufgeführten Standards, die mindestens zum Inhalt eigenständiger Regelungen in den örtlichen Dienstanweisungen gemacht werden sollen. Das Nähere ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten Richtlinien, die in Schriftform zu erlassen sind, festzulegen. Sie muss dabei die notwendige Sicherheit und die Kontrollen vor Ort gewährleisten, denn die örtlich zu erlassenden Regelungen stellen kein bloßes gesetzgeberisches Formerfordernis dar.

Die örtlichen Richtlinien bilden den Rahmen für die Sicherung der Ordnungsmäßigkeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, insbesondere in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde. Sie sollen den Beschäftigten die notwendigen Bedingungen bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufzeigen. Der Gemeinde bleibt dabei ein Gestaltungsspielraum, um die Erfüllung ihrer örtlichen Aufgaben nachvollziehbar und verantwortlich zu gewährleisten. Die notwendigen Vorgaben sollen daher auch zu einer unverzichtbaren Zusammenarbeit im Rahmen der gemeindlichen Geschäftsabläufe beitragen.

## **2. Die Überwachung des örtlichen Verwaltungshandelns**

Im Sinne der Sicherung und Kontrolle des ordnungsmäßigen Verwaltungshandelns und der Gewährleistung einer wirtschaftlichen Haushaltsführung sowie aufgrund des öffentlichen Verwaltungsrechts besteht für jede Gemeinde die generelle Verpflichtung, das gemeindliche Handeln und dessen Nachweis auf einer rechtlichen Grundlage aufzubauen. Es ist für die örtliche Aufgabenerledigung und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Verwaltung der Gemeinde eine Vielzahl von darauf ausgerichteten internen Vorschriften festzulegen.

Solche organisatorischen und fachlichen Vorgaben sind vom Bürgermeister auf der Grundlage seiner gesetzlich bestimmten Verantwortlichkeiten zu erlassen, ggf. unter Mitwirkung des Rates der Gemeinde. Die örtlichen Regelungen sollen ein ordnungsmäßiges Verwaltungshandeln der Gemeindeverwaltung und eine wirtschaftliche Haushaltsführung sichern, aber auch die notwendige Überwachung und Kontrollen durch die örtlich Verantwortlichen ermöglichen und gewährleisten. Die daraus entstandenen ortsrechtlichen Bestimmungen müssen als Regelwerk der Gemeinde den festgelegten Inhalten und Zwecken gerecht werden und umsetzbar sein.

Das örtliche Regelwerk kann daher nicht allein auf dem Standardkatalog der Vorschrift aufgebaut werden. Es müssen auch die übrigen Bestimmungen des gemeindlichen Haushaltsrechts dabei ausreichend und sachgerecht beachtet werden. Dazu gehören insbesondere die Regelungen über die Überwachung und Kontrollen, z. B. die Vorgänge in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung laufend zu prüfen oder die gemeindliche Zahlungsabwicklung dauernd zu überwachen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 und 5 GO NRW).

Von der Gemeinde sind aber auch weitere örtliche Überwachungspflichten bzw. deren Erfüllung zu regeln, z. B. die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung durch den Bürgermeister (vgl. § 31 Absatz 4 GO NRW). Die Gemeinde soll dabei auch die nachfolgend aufgezeigten Grundsätze beachten, um ein sachgerechtes, örtlich sinnvolles Regelwerk aufzustellen (vgl. Abbildung 578).

<b>WICHTIGE GRUNDSÄTZE FÜR ÖRTLICHE REGELUNGEN</b>	
-	Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln schaffen.
-	Informationsbedarf abgrenzen.
-	Ordnungsmäßigkeit und Zweckmäßigkeit sichern.
-	Sachliche und personelle Funktionstrennungen festlegen.
-	Verantwortlichkeiten abgrenzen und festlegen.
-	Einhaltung der örtlichen Regelungen sichern.
-	Kontrollen und Berichtspflichten einführen.

*Abbildung 578 „Wichtige Grundsätze für örtliche Regelungen“*

Das örtliche Regelwerk soll möglichst so ausgestaltet werden, dass die Anwendung seiner Bestimmungen durch Dritte prüffähig ist und die möglichen Ermessensspielräume hinsichtlich des Handelns und der Verantwortlichkeiten der gemeindlichen Beschäftigten erkennbar und nachvollziehbar gemacht werden, z. B. durch die konkrete Festlegung von Entscheidungsbefugnissen oder die Bindung an Weisungen. Die Gemeinde kann daher über eigenständige örtliche Überwachungs- und Kontrollinstrumente verfügen, die in der Privatwirtschaft insgesamt als „Internes Kontrollsystem (IKS)“ bezeichnet werden.

Für die Gemeinde ist es sachgerecht, die örtlichen Regelungen systematisch zusammenzuführen und aufeinander abzustimmen. Die erlassenen Regelungen bedürfen wie die Geschäftstätigkeit der Gemeinde der stetigen Kontrolle und Überwachung. Einer regelmäßigen Überprüfung der örtlichen Bestimmungen steht dabei nicht entgegen, dass in der Gemeindeverwaltung die Überwachung und Kontrolle vielfach in Abhängigkeit von den Verantwortlichkeiten in den einzelnen Organisationseinheiten ausgeführt wird. Eine mögliche Vielzahl unterschiedlicher Kontrollen sollte vermieden oder in einen Gesamtzusammenhang aufeinander abgestimmt werden.

Im Sinne von Kontrolle und Überwachung der Einhaltung der örtlichen Regelungen können sachgerechte interne und externe Vorschriften, Grundsätze und Verfahren sowie örtliche Maßnahmen für die gesamte örtliche Verwaltung abgegrenzt werden, die der Wirksamkeit, der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde einschließlich ihrer Rechnungslegung dienen. Der gemeindliche Geschäftsablauf und die Verantwortlichkeiten innerhalb der Verwaltung müssen sich unter Berücksichtigung der von der Gemeinde eingesetzten Informationssysteme eindeutig bestimmen lassen.

Das Verwaltungshandeln der Gemeinde erfordert zudem, regelmäßig den erkannten Veränderungsbedarf bei den erlassenen örtlichen Regelungen im Sinne von Ergänzungen, Erweiterungen und Verbesserungen der gemeindlichen Geschäftsabläufe bzw. der Geschäftsprozesse durch zweckgerichtete und sachgerechte Anpassungen umzusetzen. Die Aktualität der Bestimmungen kann zu einer Verbesserung der örtlichen Systeme und der Kontrollmechanismen der Gemeinde führen. Die Gemeinde kann aber dadurch auch auftretenden Risiken entgegen treten, die zu Fehlern und falschen Angaben in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sowie in der Haushaltsplanung und dem Jahresabschluss der Gemeinde führen können.

### **3. Das örtliche Risikomanagement**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Das örtliche Verwaltungshandeln der Gemeinde und damit auch das haushaltswirtschaftliche Handeln können durchaus erhebliche Risiken für die Gemeinde beinhalten. Die Gemeinde kann deshalb mögliche Risiken nicht außer Acht lassen und i.d.R. auch nicht von Anfang an eliminieren. Sie sollte deshalb bemüht sein, mögliche künftige Risiken für ihre Haushaltswirtschaft zu identifizieren und soweit möglich auch deren Umfang und die Auswirkungen feststellen und bewerten bzw. einschätzen können, dienen.

Das gemeindliche Risikomanagement muss daher im Rahmen der gemeindlichen Verwaltungsorganisation auf internen Sicherungsmaßnahmen und aufbau- und ablaufbezogenen Regelungen aufbauen sowie auf Prozesse zur Steuerung der gemeindlichen Risiken beinhalten. Hierzu gehört auch die Aufgabe der Gemeinde, geeignete Strategien und Sicherungsmaßnahmen zur möglichst frühzeitigen Erkennung von Risiken bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Transaktionen fortlaufend weiterzuentwickeln.

Die Gemeinde sollte daher eine geeignete Grundlage für ein örtlich angemessenes Risikomanagement schaffen und den Rat der Gemeinde in Einrichtung eines Risikomanagements als örtliche Aufgabe einbinden. Ein solches Risikomanagement kann dann dazu beitragen, mögliche Missstände und Nachteile für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen und diesen entgegenzuwirken. Die Gemeinde sollte daher prüfen, ob sie z. B. ein Risikofrüherkennungssystem für die Gemeindeverwaltung einrichtet wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW).

Insbesondere im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss im Lagebericht auch auf die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde eingegangen werden (vgl. § 48 GemHVO NRW). Für die Gemeinde ist deshalb nicht nur eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, sondern es sind auch interne Regelungen über die örtlichen Strategien und die Kontrollverfahren unter Berücksichtigung der Risikotragfähigkeit der Gemeinde zu treffen.

#### **3.2 Die Ausgestaltung eines Risikomanagements**

Die Ausgestaltung eines Risikomanagements durch die Gemeinde ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten und Verantwortlichkeiten, z.B. von der haushaltswirtschaftlichen Lage, den möglichen wesentlichen Risiken und der Organisation der Gemeindeverwaltung. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches Managementsystem ergeben. Es sind daher auch keine konkreten landesweit gleichen Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Umgang und der Bewältigung von örtlichen Risiken hängt auch von der Risikotragfähigkeit der Gemeinde ab.

Zu einer Risikofrüherkennung der Gemeinde gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement). Für die Gemeinde gilt von Anfang an, dass der Begriff „Risiko“ unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu definieren ist.

Der Begriff kann dabei nicht nur für negative Abweichungen von der gemeindlichen Planung im Sinne einer Gefahr für einen Verlust genutzt werden. Die Gemeinde sollte den Begriff „Risiko“ auch positiv nutzen, weil dann die Chancen für die Gemeinde als eine positive Abweichung miterfasst werden können und dadurch ein guter Zusammenhang zum gemeindlichen Lagebericht hergestellt werden kann.

Die Verwendung des Begriffs „Risiko“ erfordert insbesondere von der Gemeinde, die Risikobereiche im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft zu erkennen und abzugrenzen, z. B. Forderungsausfälle, Ausfall der Informationssys-

teme (IT), Handlungsunfähigkeit durch Personalausfälle, Erhaltung der Verkehrssicherheit. Derartige Risiken können auch einzelnen Fachbereichen zugeordnet werden, wenn dadurch die Eintrittswahrscheinlichkeit besser ermittelt, mögliche Gegenmaßnahmen festgelegt und Berichtspflichten gegenüber den Verantwortlichen in der Gemeinde sicher erfüllt werden können.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines örtlichen Risikomanagements ist aber auch die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde müssen deshalb geeignete und umsetzbare Regelungen für das örtliche Handeln gefunden werden, die nachvollziehbar und prüffähig sowie zu dokumentieren sind.

Bei einem örtlichen Bedarf kann die Gemeinde ein Risikomanagement auch im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss ihr Risikomanagement dahingehend weiter entwickeln. Sie sollte dabei prüfen, ob und inwieweit ggf. bei den gemeindlichen Betrieben bestehende betriebsbezogene Risikomanagements in die Gesamtsicht einbezogen werden können oder eine Zuarbeit zum gemeindlichen Gesamtrisikomanagement leisten können.

### **3.3 Besondere Regelungsinhalte**

Die örtlichen Regelungen müssen aufbauend auf der gemeindlichen Aufgabenerfüllung i. V. m. den festgelegten Zielen der Gemeinde sowie der jährlichen Haushaltsplanung und dem Ablauf der Geschäftsprozesse auf eine geeignete örtliche Strategie und eine Kontrolle ausgerichtet sein. So gilt es u.a., die Verantwortlichkeiten innerhalb der Gemeindeverwaltung im Einzelnen hinsichtlich des haushaltswirksamen Handelns abzugrenzen und festzulegen, um möglichst Fehler zu vermeiden und möglichen Risiken entgegenzuwirken.

Einer regelmäßigen Überwachung muss auch das eingerichtete Buchungssystem unterzogen werden, um dazu die Effektivität und die Effizienz der Arbeitsabläufe überprüfen zu können. Dabei sollte die Überwachung grundsätzlich nur durch solche Beschäftigten der Gemeinde erfolgen, die nicht in die jeweiligen gemeindlichen Geschäftsabläufe eingebunden oder dafür verantwortlich sind. Die Gemeinde sollte zudem bestimmen, dass örtlich geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen.

Bei den örtlichen Regelungen müssen zudem zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich ggf. externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben, auf die örtlich zu reagieren ist. Zum gemeindlichen Risikomanagement müssen auch Regelungen über Vorsorgemaßnahmen und den Umgang mit eingetretenen Notfällen bestehen, z.B. insbesondere über ggf. zusätzliche Informationspflichten und eine erweiterte Funktionstrennung bzw. Mitwirkungen und Kontrollmaßnahmen Dritter. Daraus kann z. B. folgen, dass in besonderen Einzelfällen statt einer Stichprobenprüfung eine vollständige Gesamtprüfung durchzuführen ist.

Insgesamt gesehen muss die Gemeinde im Blick haben, dass die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen. Die Gemeinde kann aufgrund der Erkenntnisse über künftigen Risiken und Chancen eine Qualitätssicherung ihrer Geschäftsabläufe und eine Weiterentwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung betreiben. Eine solche Aufgabe erfordert, die haushaltsrechtlichen Grundsätze und Maßstäbe zur Erfüllung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung anzuwenden, zu überprüfen und ggf. örtlich weiterzuentwickeln.

Diese Möglichkeit bedingt, dass den festgelegten Dokumentationspflichten zutreffend nachgekommen wird. Von der Gemeinde sollte gewährleistet werden können, dass die gemeindliche Finanzbuchhaltung ihre Leistungen sachgerecht und zeitgerecht erbringt. Außerdem müssen durch Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen mögliche Risiken soweit wie möglich minimiert werden können. Die Weiterentwicklung der gemeindlichen Finanz-



buchhaltung sollte dabei auch die örtlich erlassenen Vorschriften umfassen, damit die Aufgabenerledigung und die örtlichen Regelungen insgesamt systematisch ineinandergreifen bzw. aufeinander aufbauen.

### **3.4 Das Risikomanagement durch Dritte**

Die Gemeinde kann eigenverantwortlich entscheiden, ob sie im Rahmen von vertraglichen Vereinbarungen die internen Sicherungsmaßnahmen ggf. durch einen Dritten durchführen lässt. Der Dritte müsste dann bei der Gemeinde die für ein Risikomanagement notwendigen Dienstleistungen verantwortlich umsetzen. Der Dritte muss dafür die Gewähr bieten, dass die Sicherungsmaßnahmen oder Prozesse ordnungsgemäß durchgeführt werden und die Steuerungsmöglichkeiten der Gemeinde sowie ihre Kontrollmöglichkeiten nicht beeinträchtigt werden. Die Einschaltung eines Dritten entbindet dabei nicht die Gemeinde von der Dokumentationspflicht und der Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen.

## **4. Sicherheit bei Internetzahlungen**

Die Gemeinde, die Internetzahlungen zugelassen hat oder als Zahlungsdienstleister selbst ausführt, soll angemessene Regelungen zur Sicherheit für ihre Internetzahlungsdienste aufzustellen, umzusetzen und regelmäßig zu überprüfen. Sie soll darin Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sowie die einzelnen Aufgaben einschließlich der Berichterstattung und der Berichtswege konkret festlegen. Die Regelungen müssen zudem Festlegungen zum Umgang mit sensiblen Zahlungsdaten unter Berücksichtigung der möglichen Risiken, ihrer Kontrolle und Begrenzung festlegen. Für ihre Festlegungen kann sich die Gemeinde an dem Rundschreiben der BaFin „Mindestanforderungen an die Sicherheit von Internetzahlungen“ orientieren.

Die Gemeinde soll sicherstellen, dass nach sicherheitsrelevanten Zwischenfällen als auch vor sicherheitsrelevanten Änderungen ihrer IT-Infrastruktur oder bei neuen Erkenntnissen zur Überwachung eine Überprüfung der Risikoszenarien und der Sicherheitsmaßnahmen durchgeführt wird. Sie hat wie bei der DV-Buchführung auch bei Internet-Zahlungsdiensten auf eine ausreichende Trennung zwischen den Aufgaben im Bereich der IT-Struktur und anderen Aufgaben zu achten. Alle Festlegungen und Prüfungen müssen von der Gemeinde grundsätzlich ausreichend und nachvollziehbar dokumentiert werden.

Zu den Sicherheitserfordernissen gehört auch die Installierung angemessener Berechtigungsverfahren, durch die eine sichere Verwaltung von Benutzeridentitäten und ein wirksamer Schutz des Zugriffs auf Daten und IT-Systeme sichergestellt wird (Identity and Access Management). Die Gemeinde soll zudem die Sicherheitsmaßnahmen regelmäßig durch vertrauenswürdige und unabhängige (interne oder externe) Experten überprüfen lassen. Sie hat dabei darauf zu achten, dass diese Prüfer nicht in die Entwicklung, Implementierung oder den Betrieb von Internet-Zahlungsdiensten eingebunden sind.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Erlass örtlicher Vorschriften für die Finanzbuchhaltung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung):**

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung muss ihre Aufgaben ordnungsgemäß sowie sach- und zeitgerecht erledigen (vgl. § 93 GO NRW). Der sichere Umgang mit Zahlungsmitteln und die sichere Verwahrung und Verwaltung von Vermögensgegenständen sowie die Aufbewahrung gemeindlicher Unterlagen stellen dabei wichtige zu gewährleistende Sachverhalte dar. Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält deshalb die ausdrückliche Vorgabe, dass der Bürgermeister nähere Vorschriften zu den in dieser Vorschrift benannten Sachverhalten zu erlassen hat.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Die Regelung erlaubt der Gemeinde, die örtlichen Verhältnisse ausreichend und angemessen zu berücksichtigen, z. B. die örtliche Verwaltungsorganisation und die Arbeitsabläufe. Sie verpflichtet aber auch die Gemeinde zur Eigenverantwortung bei allen Regelungsgegenständen, z. B. beim Umgang mit den Zahlungsmitteln und den Wertgegenständen der Gemeinde. Durch die Reduzierung der Landesvorgaben auf einen Katalog von Sicherheitsstandards entsteht kein Verlust an „Verordnungssicherheit“.

Für die Gemeinde besteht vielmehr eine örtliche Gestaltungsfreiheit unter der Berücksichtigung der örtlichen Belange und Verantwortung. Die Gemeinde wird daher nicht nur mit dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift in ihrer Selbstverwaltung gestärkt. Sie hat die Gestaltungsfreiheit, insgesamt eine Dienstanweisung oder bezogen auf die einzelnen haushaltsrechtlichen oder haushaltswirtschaftlichen Bereiche eigenständige Dienstanweisungen zu erlassen. Solche gesonderten Dienstanweisungen sollten dann aufeinander abgestimmt sein und insgesamt ein umsetzbares Regelungswerk ergeben.

Die örtlichen Regelungen müssen die haushaltsrechtlichen Vorgaben (Standards) so ausgestalten und ergänzen, dass kein Widerspruch zwischen den örtlichen Festlegungen und den haushaltsrechtlichen Bestimmungen entstehen kann. Es ist dabei auch auf besondere Sachverhalte Rücksicht zu nehmen, die nicht oder nur zum Teil von der Gemeinde gestaltbar sind. Außerdem sollen die örtlichen Regelungen für die tägliche Arbeit geeignet und anwendbar sein und im Rahmen des gemeindlichen Geschäftsablaufs „gelebt“ werden können.

Die Erarbeitung der örtlichen Vorschriften stellt zudem keinen einmaligen Vorgang für die Gemeinde dar. Vielmehr muss von Anfang an auch die Weiterentwicklung bzw. ein Änderungs- oder Anpassungsverfahren konzipiert werden, das in regelmäßigen zeitlichen Abständen zur Anwendung kommt. Von der Gemeinde ist deshalb sicherzustellen, dass die der Vorschrift benannten Sachverhalte oder Gegenstände sich in den örtlichen Regelungen wiederfinden, sofern derartige Gegebenheiten bei der Gemeinde bestehen oder zu erwarten sind.

In diesem Sinne besteht für die Gemeinde ein Umsetzungsgebot. Darüberhinausgehende Erweiterungen oder Detaillierungen sind eigenverantwortlich von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen. Eine örtliche Rahmenregelung kann daher z. B. aus verschiedenen Modulen bestehen, die entsprechend der Einteilung des Standardkatalogs örtlich gebildet und mit einer Vielzahl eigenständiger Dienstanweisungen zu unterschiedlichen Tatbeständen gefüllt werden (vgl. Abbildung 579).

<b>DIE REGELUNGSBEREICHE ALS MODULE FÜR ÖRTLICHE VORSCHRIFTEN</b>	
-	Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf)
-	Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung
-	Verwaltung der Zahlungsmittel
-	Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung
-	Sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen

*Abbildung 579 „Die Regelungsbereiche für örtliche Vorschriften“*

Die rechtlichen Vorgaben der haushaltsrechtlichen Vorschrift bedingen dabei nicht, dass die Gemeinde alle möglichen Tatbestände über die Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung sowie den Umgang mit Zahlungsmitteln und Wertgegenständen in einer einzigen Dienstanweisung zu regeln hat. Die Gemeinde muss vielmehr,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

abhängig von den örtlichen Gegebenheiten, entscheiden ob durch eine oder ggf. mehrere Dienstanweisungen die notwendigen Bestimmungen zur Finanzbuchhaltung geschaffen und für ausreichend befunden werden können.

Die gesetzliche Verantwortlichkeit des Bürgermeisters für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung (vgl. § 64 Absatz 1 Satz 1 GO NRW) schließt dabei ein, dass er geeignete Maßnahmen der Überwachung und Kontrolle der örtlichen Regelungen zu treffen hat. Durch die Maßnahmen sollen das örtliche Handeln und die Verantwortlichkeiten nicht eingeschränkt oder auf andere Art und Weise gemindert werden. Sie sollen im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben dazu beitragen, die Ordnungsmäßigkeit und die Transparenz des haushaltswirtschaftlichen Handelns dauerhaft zu sichern.

## **1.2 Zu Satz 2 (Bestimmtheit der örtlichen Vorschriften):**

### **1.2.1 Die besonderen Vorbehalte**

Die Bedeutung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung im Ablauf des haushaltswirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde erfordert, den Verantwortlichen in der Gemeinde die Möglichkeit zu geben, sich im Rahmen der örtlichen Vorschriften sachgerechte Vorbehalte für besondere Geschäftsvorfälle einräumen zu können. Der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister wurde daher die Möglichkeit eingeräumt, in sinnvoller und sachgerechter Weise unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, notwendige Vorrechte festzulegen.

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird dafür ausdrücklich zugelassen, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister sich in den örtlichen Vorschriften ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt einräumen kann. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich vor Ort zu entscheiden, in welcher Art und Weise und in welchem Umfang sie von den rechtlichen Möglichkeiten in der Vorschrift Gebrauch machen will. Ein Weisungsrecht bedeutet, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister über die getroffene allgemeine Regelung hinaus das Recht zusteht, eine Entscheidung zu Einzelfragen zu treffen.

Der Bürgermeister kann dadurch in besonderen Fällen die Bedingungen und die weitere Vorgehensweise in der Sache festlegen. Zusätzlich zu den Merkmalen und Kriterien in dieser Vorschrift, für die der Bürgermeister sachgerechte örtliche Regelungen zu treffen hat, muss geprüft werden, welche gemeindlichen Geschäftsvorfälle sachliche Besonderheiten beinhalten, dass dafür ggf. Zustimmungsvorbehalte oder Weisungsrechte bestehen müssen. Ein Weisungsrecht wird vielfach im Rahmen von Beschäftigungsverhältnissen ausgeübt. Aus dem Gesamtregelungswerk sollte erkennbar sein, bei welchem Sachverhalten ein Weisungsrecht durch wen besteht.

Ein Zustimmungsvorbehalt bedeutet, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister sich die Mitwirkung an einer Entscheidung in einem zuvor bestimmten Sachverhalt vorbehalten hat. Dabei kann z. B. für wichtige örtliche Einzelfälle bestimmt werden, dass zu einer zu treffenden Entscheidung eine Zustimmung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters einzuholen oder das Einvernehmen zu einer Entscheidung herzustellen ist. Durch die Verwendung des Begriffs „Zustimmungsvorbehalt“ wird nicht zwingend nur die Form einer vorherigen Zustimmung vorgegeben.

Der haushaltsrechtliche Begriff lässt es von seinem Zweck her auch zu, dass in bestimmten Fällen der Bürgermeister auch eine nachträgliche Zustimmung geben kann, z. B. an der Entscheidung in Form einer Genehmigung mitwirkt bzw. zu beteiligen ist. Die Vorgabe in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, eine Dienstanweisung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten durch den Bürgermeister zu erlassen, bedeutet jedoch gleichzeitig, eine geeignete Kontrolle und Überwachung, vergleichbar einem internen Kontrollsystem, vor Ort zu schaffen.

Von der Gemeinde sind dafür die notwendigen Kontrolleinrichtungen und Kontrollsysteme sowie Kontrollmaßnahmen eigenverantwortlich im notwendigen Umfang festzulegen und gegeneinander abzugrenzen. Die Vorschrift trägt daher auch dazu bei, die ordnungsgemäße Erledigung der gemeindlichen Aufgaben zu sichern und

die Notwendigkeit für eine geeignete Überwachung und Kontrolle aufzuzeigen. Die einzelnen örtlichen Festlegungen müssen u.a. auch der ordnungsgemäßen Erledigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.

### **1.2.2 Die hinreichende inhaltliche Bestimmtheit**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sollen die örtlichen Regelungen der Gemeinde so gefasst sein, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt sind. Diese Vorgabe knüpft dabei an das allgemeine Verwaltungshandeln bzw. an Verwaltungsrecht an, das dem Bestimmtheitsgrundsatz unterliegt (vgl. § 37 VwVfG NRW). Der Sinn und Zweck der Regelungsgegenstände soll daher aus dem Regelungswerk vollständig erkennbar sein. Die Konkretisierung der einzelnen Vorschriften ist dabei von ihren Inhalten und Zwecken sowie der Umsetzung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde abhängig.

Die Vorgabe der hinreichend inhaltlichen Bestimmtheit verlangt daher, widersprüchliche Bestimmungen sowie unverständliche Vorgaben zu vermeiden. Ebenso sollte keine Begründung zu den getroffenen Regelungen notwendig sein, um deren Inhalte zu verstehen. Die inhaltliche Bestimmtheit ist zudem darauf ausgerichtet, die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie der Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen. Außerdem wird durch die weitere Vorgabe in dieser Vorschrift, dass die örtlichen Bestimmungen der Schriftform bedürfen, das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit nachprüfbar belegt.

### **1.2.3 Die Vorgabe der Schriftform**

Die Vorgabe der Schriftform für die örtlichen Bestimmungen prägt die Bedeutung der örtlichen Regelungen und soll die Allgemeingültigkeit dieser Bestimmungen verstärken. Der örtliche Regelungstext muss mindestens einmal als Original in Papierform verfügbar und von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister eigenhändig unterschrieben sein (vgl. § 126 BGB). Die Vorgabe der Schriftform bedeutet dabei nicht, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister den Text selbst zu verfassen hat. Es darf lediglich das Original exemplar der örtlichen Vorschriften nicht nur in elektronischer Form erstellt werden.

Aus Sicherheitsgründen sowie zur Nachweisführung genügt es aber, wenn über die getroffenen Regelungen eine schriftliche Textform in der Gemeinde tatsächlich besteht und diese Originalausfertigung die Unterschrift der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters unter Angabe des Datums enthält. Für die Gemeinde wird dadurch der Nachweis erleichtert, dass die Regelungen rechtmäßig eine inhaltliche und zeitliche Geltung erlangt haben.

Für die Zukunft muss ggf. örtlich geklärt werden, ob und wie in Zeiten des stetig steigenden elektronischen Geschäftsverkehrs eine in gleicher Weise verlässliche und akzeptierte elektronische Form von der Gemeinde geschaffen werden kann. Die Vorgabe der Schriftform darf daher der Verbreitung der örtlichen Vorschriften in elektronischer Form nicht entgegenstehen.

### **1.2.4 Die Weiterentwicklung der Vorschriften**

Die Erarbeitung von sachgerechten örtlichen Vorschriften nach dieser Vorschrift stellt keinen einmaligen Vorgang für die Gemeinde dar. Die örtlich getroffenen Regelungen müssen vielmehr regelmäßig sowohl inhaltlich als auch hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit in der örtlichen Praxis überprüft und ggf. angepasst oder neu auf die örtlichen Verhältnisse ausgerichtet werden. Die örtlichen Vorschriften müssen daher von einem sachverständigen Dritten überprüfbar und insgesamt abänderbar gestaltet sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Für die Weiterentwicklung der Regelungen und damit für künftige Veränderungen bzw. Anpassungen der örtlichen Vorschriften bedeutet die Vorgabe der Schriftform, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Regelungsänderungen entweder als Änderungsfassung herausgeben kann oder unmittelbar eine Neufassung veröffentlicht. Beide Werke sollten dabei auch eine Regelung zur Geltungsdauer enthalten und das Datum sowie die Unterschrift der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters enthalten. Diese Fassungen sind entsprechend der ursprünglichen Fassung verfügbar zu machen.

**1.3 Zu Satz 3 (Information des Rates über die örtlichen Vorschriften):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die Informationspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde über die örtlichen Vorschriften soll die Rechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten sichern. Diese Vorschrift stellt daher eine Besonderheit für den gemeindlichen Verwaltungsablauf dar, weil nicht der Rat, sondern der Bürgermeister für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Gemeindeverwaltung verantwortlich ist und die örtliche Vorschrift zur Sicherung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu erlassen hat.

Die örtliche Vorschrift soll deshalb nicht nur Ausführungen zu den einzuhaltenden Sicherheitsstandards enthalten, sondern auch die Verantwortlichkeiten und sonstigen organisatorischen Gegebenheiten aus der örtlichen Verwaltungsorganisation angemessen berücksichtigen. Sie daher die eigene Verantwortung der Gemeinde, insbesondere hinsichtlich des Umgangs mit Zahlungsmitteln und Wertgegenständen widerspiegeln und nicht nur verdeutlichen. Der örtlichen Vorschrift wird deshalb eine so hohe Bedeutung beigemessen, dass auf eine Kenntnisnahme durch den Rat der Gemeinde nicht verzichtet werden kann.

**2. Zu Absatz 2 (Pflichtenkatalog der Sicherheitsstandards):**

**2.1 Allgemeine Bedingungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält einen Pflichtkatalog von gemeindlichen Sachverhalten und Begriffen, deren örtliche Ausgestaltung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung dient. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung der örtlichen Verhältnisse und Erfordernisse die notwendigen Anforderungen an die Sicherheit, Überwachung, Aufsicht und ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung, der Zahlungsabwicklung und der Verwahrung von Wertgegenständen näher bestimmen.

Die in dieser Vorschrift enthaltene Aufzählung beschreibt die verbindlichen Mindestinhalte und Gegenstände der örtlichen Regelungen. Bei der Ausgestaltung der landesweit zu nutzenden Standards sind auch nach den einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften auszugestalten. Die Gemeinde muss dabei besonders die Bestimmungen im § 23 Absatz 4 und den §§ 27, 30 und 58 GemHVO NRW beachten, weil diese für die Erstellung der örtlichen Vorschriften ausdrücklich benannt werden.

Die Gliederung der Aufzählung der Standards kann dabei dazu beitragen, die Struktur der örtlichen Vorschriften zu erleichtern, um eine handhabbare Umsetzung zu erreichen. Die Aufzählung der Standards in der Vorschrift bedeutet dabei nicht, alle benannten Teilbereiche in einer einzigen Dienstanweisung umzusetzen. Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Gestaltungsbefugnisse den Katalog der Sicherheitsstandards aber auch erweitern. Je nach den örtlichen Gegebenheiten kann es sachgerecht sein, die Regelungstatbestände auf mehrere eigenständige Dienstanweisungen aufzuteilen.

Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, in der die gemeindliche Buchführung einzubeziehen ist, wird offenkundig, ob ausreichende und geeignete örtlichen Regelungen getroffen worden sind (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 31 Absatz 1 GemHVO NRW). Dabei muss auch beurteilt werden, ob ein sachgerechter Zusammenhang

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

zwischen den Dienstanweisungen im Sinne der Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Finanzbuchhaltung hergestellt und gesichert wird. Es sollte wegen fehlender Regelungen nicht zu der Prüfungsfeststellung kommen, dass ergänzende „ortsspezifische“ Regelungen nicht zu beachten waren, sondern vielmehr der „ungeregelte“ Zustand bei der Gemeinde bemängelt werden.

## **2.2 Die Sicherheitsstandards im Einzelnen**

### **2.2.1 Zu Nummer 1 (Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung):**

#### **2.2.1.0 Allgemeine Grundlagen**

Das Erfordernis eines ordnungsgemäßen Ablaufs der gesamten Gemeindeverwaltung erfordert auch von der Gemeinde unter sachgerechten Erwägungen die örtlich notwendigen Wege der Arbeitserledigung sowie den Geschäftsablauf unter Berücksichtigung organisatorischer Erfordernisse festzulegen. In diesem Geflecht ergeben sich Besonderheiten für die gemeindliche Finanzbuchhaltung, weil dort nicht nur eine sachliche Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle stattfindet, sondern auch alle Finanzvorgänge der Gemeinde abzuwickeln sind.

Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde bestimmte Sicherheitsvorkehrungen zu treffen und deren Einhaltung zu überwachen. Die sachliche Bedeutung zeigt sich durch die Vielzahl der benannten Standards, die den gemeindlichen Geschäftsablauf betreffen. Im Rahmen der Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung dienen daher die Festlegungen dazu, die ordnungsgemäße Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle sicherzustellen und entsprechend zu überwachen.

In diesem Zusammenhang ist darf bei der Gemeinde auch die Einhaltung und Umsetzung datenschutzrechtlicher Vorgaben durch technische und organisatorische Maßnahmen nicht außer Betracht bleiben. Bei der Gemeinde sind deshalb auch die internen Geschäftsabläufe so auszugestalten, dass sie den Anforderungen des Datenschutzes unter Berücksichtigung der Arten der zu schützenden personenbezogenen Daten oder Datenkategorien gerecht werden (vgl. § 8 BDSG).

Die Gemeinde mit ihren datenverarbeitenden Stellen, die für den Einsatz eines Verfahrens zur automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten verantwortlich sind, hat deshalb z. B. in einem für den behördlichen Datenschutzbeauftragten bestimmten Verzeichnis die in der genannten Vorschrift aufgezählten Angaben vollständig und nachvollziehbar aufzunehmen.

Diese gemeindlichen Sachverhalte erfordern, in der örtlichen Vorschrift nicht nur sachliche, sondern möglichst auch personelle Festlegungen zu treffen und Verantwortlichkeiten festzulegen. So soll die örtliche Vorschrift neben der Festlegung, ob die Finanzbuchhaltung zentral gebildet wird oder die Aufgabenbereiche „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ organisatorisch getrennt geführt werden, auch die wichtigsten Hauptaufgaben dieser beiden Geschäftsbereiche benennen.

In diesem Zusammenhang sich auch die Aufsichtszuständigkeiten festzulegen. Die Festlegung darf nicht nur erfolgen, wenn Dritte bei gemeindlichen Geschäftsabläufen beteiligt sind. Insgesamt bedarf auch die organisatorische Einbindung der Hauptbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung und der Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung sowie der Zahlungsabwicklung in die Gemeindeverwaltung einer allgemeingültigen organisatorischen Festlegung.

#### **2.2.1.1 Zu Nummer 1.1 (Sachbezogene Verantwortlichkeiten):**

Die Bestätigung der inhaltlichen Richtigkeit eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles durch einen Beschäftigten der Gemeinde ist eine notwendige Voraussetzung für die Durchführung des damit verbundenen Zahlungsvorgangs

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

durch die gemeindliche Finanzbuchhaltung. Mit der persönlichen Unterzeichnung einer solchen Bestätigung übernimmt der jeweilige Beschäftigte die Verantwortung für die sachliche ggf. auch rechnerische Richtigkeit der für die Zahlung der Gemeinde maßgebenden Angaben.

Die Gemeinde muss insbesondere für die gemeindlichen Geschäftsvorfälle, bei denen die Ansprüche und die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde im automatisierten Verfahren ermittelt werden, die Form und den Umfang der sachlichen Bestätigung unter Einbeziehung der Art und des Ablaufs des automatisierten Verfahrens festlegen. Sie muss dabei die den gemeindlichen Beschäftigten erteilten notwendigen Zugriffsbefugnisse beachten und gegeneinander abgrenzen. Diese Sachlage muss in der örtlichen Vorschrift nachvollziehbar festgelegt sein.

**2.2.1.2 Zu Nummer 1.2 (Schriftliche Unterschriftsbefugnisse):**

In der örtlichen Vorschrift soll von der Gemeinde festgelegt sein, welche Personen bei welchen Geschäftsvorfällen mit ihrer Unterschrift eine Zahlung zulasten der Gemeinde veranlassen können. Dabei können Abgrenzung und Beschränkungen in Abhängigkeit vom Arbeitsplatz oder der dienstlichen Funktion oder anderen örtlichen Gegebenheiten getroffen werden.

In diesen Zusammenhang gehört auch die Festlegung, bei welchen Sachverhalten von der Unterschriftsbefugnis kein Gebrauch gemacht werden darf, ein zweiter Beschäftigter zu beteiligen ist oder ein Zustimmungsvorbehalt eines Verantwortlichen der Gemeinde besteht. Dazu muss die Form der Unterschrift bestimmt bzw. die Nutzung der elektronischen Signaturen mit Angabe von Form und Umfang zugelassen werden. Es können dabei auch Abgrenzungen nach der Höhe der von der Gemeinde zu leistenden Zahlungen getroffen werden.

**2.2.1.3 Zu Nummer 1.3 (Erledigung der Zahlungsabwicklung):**

Die örtliche Vorschrift muss Regelungen über eine zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit einer Festlegung eines Verantwortlichen (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW) enthalten. Ggf. sind auch allgemeine haushaltsrechtliche Grundsätze für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde zu konkretisieren. In diesem Zusammenhang müssen die von der Zahlungsabwicklung zu erledigenden Aufgaben im Einzelnen bestimmt sowie das Verwandtschaftsverbot entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben beachtet werden. Außerdem ist das Zusammenwirken mit dem Mahn- und Vollstreckungswesen organisatorisch zu klären und zu regeln (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW).

**2.2.1.4 Zu Nummer 1.4 (Buchungsverfahren):**

Die Gemeinde ist verpflichtet, alle ihre Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen (vgl. § 27 GemHVO NRW). Sie muss daher das örtliche Buchungsverfahren entsprechend ihren örtlichen Bedürfnissen und Verhältnissen ausgestalten.

Die Gemeinde muss dabei sicherstellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und die gemeindlichen Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Dazu gehört, dass vor der Abwicklung der gemeindlichen Zahlungen jeder Zahlungsanspruch eines Dritten und jede Zahlungsverpflichtung der Gemeinde auf ihren Grund und ihre Höhe in Form der sachlichen und rechnerischen Feststellung geprüft und bestätigt werden (vgl. § 30 Absatz 2 GemHVO NRW).

Bei der Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ist aber auch zu beachten, dass in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung eine Trennung zwischen dem Buchungsgeschäft und dem Zahlungsvorgang bestehen muss,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

denn die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Bediensteten der Gemeinde dürfen nicht die Zahlungen der Gemeinde abwickeln. Entsprechend ist die gemeindliche Finanzbuchhaltung so einzurichten, dass eine Trennung zwischen den Aufgabenbereichen „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ gewährleistet ist.

Für die ordnungsmäßige Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Buchungsverfahren bedarf es der Festlegung von Kontierungsrichtlinien, sodass nicht nur in Zweifelsfällen ein Geschäftsvorfall zutreffend gebucht werden kann. Ebenso bedarf es örtlicher Regelungen über den Umgang mit Stammdaten (Geschäftspartnern der Gemeinde), die in der Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung benötigt werden.

Unter Berücksichtigung des Buchungssystems der Gemeindeverwaltung muss zudem bestimmt werden, wer die Datensätze anlegen, verändern und löschen darf. Im Ablauf des Buchungsverfahrens muss zudem die Identifikation der Buchung eines Geschäftsvorfalles ständig gesichert sein. Derartige örtliche Gegebenheiten und das Nachvollziehen gemeindlicher Geschäftsvorfälle erfordern eine Buchungsnummer aus mehreren zusammenhängenden Merkmalen, die vor jeder Buchung bestimmt und dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugeordnet sein müssen.

Die örtliche Vorschrift muss diese Merkmale im Einzelnen benennen, z. B. die Zusammensetzung der Buchungsnummer. Je nach örtlichem Auswertungsbedarf können z. B. die zuständige Stelle, das Produkt, die Ertrags- und Aufwandsart und andere Dinge durch besondere Ziffern oder Buchstaben gekennzeichnet werden. Bei der Gestaltung dieses Buchungsgeschehens müssen bereits die Sammlung und Aufbewahrung der örtlichen Buchungsunterlagen sowie deren künftige Aufbewahrungsfristen berücksichtigt werden.

**2.2.1.5 Zu Nummer 1.5 (Tägliche Abstimmung der Konten):**

Durch den doppischen Buchungskreislauf ist es möglich, Abstimmungen der einzelnen Bankkonten und der Kassenkonten künftig zu vereinfachen, da deren buchmäßige Bestände jederzeit abrufbar sind. Die Gemeinde hat daher zu bestimmen, dass die Finanzmittelkonten am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen sind (vgl. § 30 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW). In diese tägliche Abstimmung der Konten sind regelmäßig alle Geschäftskonten der Gemeinde einzubeziehen, und zwar unabhängig davon, ob bei der Gemeinde allgemeine Bankkonten oder auch Sonderkonten bestehen.

In diesen Zusammenhang gehört auch die Festlegung, dass täglich nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungsarbeiten die vorhandenen Buch- und Ist-Bestände in geeigneter Weise zu protokollieren und wie diese Unterlagen aufzubewahren sind. Es sind zudem die Verantwortlichkeiten festzulegen und es ist über die Zahl der Beteiligten an der Abstimmung zu entscheiden. Die Zuständigkeiten für die Durchführung der täglichen Abstimmung, die den Abgleich der buchmäßigen Bestände der Finanzmittelkonten (Bestandskonten) mit den Kontoständen aufgrund von Bankauszügen und den vorhandenen Zahlungsmitteln betrifft, sind örtlich zu bestimmen.

Für die tägliche Abstimmung der Konten muss die Gemeinde in eigener Verantwortung entscheiden, auf welche Art und Weise die bestehenden Sonderkonten darin einbezogen werden. Gemeindliche Sonderkonten werden i.d.R. zur Abwicklung der den einzelnen Beschäftigten oder Organisationseinheiten der Gemeinde gewährten Handvorschüsse geführt. Es gehört dabei zum Wesen solcher Sonderkonten, dass der oder die Verfügungsberechtigten regelmäßig und mehrmals unterjährig eine Abrechnung und Abstimmung mit der Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung vornehmen. Solche örtlichen Sachverhalte kann die Gemeinde in ihren Regelungen über die täglichen Kontenabstimmungen berücksichtigen.



#### **2.2.1.6 Zu Nummer 1.6 (Jahresabstimmung der Konten):**

Am Ende des Haushaltsjahres sind die Finanzmittelkonten der Gemeinde, bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember), für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses abzuschließen. Dabei ist der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln festzustellen, denn diese sind als liquide Mittel in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW). Dabei können verschiedene Abschlussbuchungen bei den Konten der gemeindlichen Finanzrechnung, ggf. auch Übertragungen auf ein Abschlusskonto erforderlich werden. Dabei ist u.a. auch das Saldierungsverbot zu beachten.

Die Jahresabstimmung der Finanzmittelkonten erfolgt i. d. R. durch eine Abstimmung mit den Kontoauszügen der Banken, den Schecks und den Kassenbeständen zum 31. Dezember eines jeden Haushaltsjahres entsprechend dem Verfahren der täglichen Abstimmung der Finanzmittelkonten. Die Zuständigkeit für die Durchführung der Jahresabstimmung sowie ggf. bestimmte Verfahrensweisen dafür, aber auch die Festlegung von Verantwortlichkeiten und der Zahl der Beteiligten, sind örtlich von der Gemeinde zu regeln.

#### **2.2.1.7 Zu Nummer 1.7 (Behandlung von Kleinbeträgen):**

Die haushaltsrechtliche Regelung erlaubt es der Gemeinde, eigenverantwortlich auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe zu verzichten, wenn dieses aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen geboten ist (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Auch Abrundungen von gemeindlichen Zahlungsbeträgen werden von dieser Vorschrift erfasst. Die Regelung stellt eine Besonderheit gegenüber der Regelung über den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen dar (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW dar).

Die Behandlung von Kleinbeträgen ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung näher auszugestalten. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass bei einem Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe die für den Erlass von Ansprüchen geltenden Voraussetzungen nicht erfüllt sein dürfen. Die Gemeinde darf aber auch nicht auf der Grundlage des zulässigen Verzichts auf Ansprüche in geringer Höhe auf bestehende höhere Ansprüche verzichten (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Zuständigkeiten und die Entscheidungsbefugnisse sowie der Umfang eines zulässigen Verzichtes und ggf. das Verfahren sind in der örtlichen Vorschrift von der Gemeinde festzulegen.

#### **2.2.1.8 Zu Nummer 1.8 (Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen)**

In der örtlichen Vorschrift ist von der Gemeinde das Nähere über die Durchführung der Stundung, der Niederschlagung und des Erlasses von Ansprüchen unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Regelungen konkret festzulegen (vgl. § 26 GemHVO NRW). Dazu gehören auch Festlegungen darüber, welchen Beschäftigten in welchem Umfang eine Berechtigung für die Gewährung dieser haushaltsrechtlich bestimmten Maßnahmen erteilt werden soll. Die Gemeinde muss dabei ggf. auch die Zusammenarbeit zwischen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und den für die einzelnen Maßnahmen zuständigen Fachbereichen der Gemeindeverwaltung regeln.

In den örtlichen Vorschriften kann z. B. zur Stundung bestimmt werden, dass der Bürgermeister darüber zu entscheiden hat. Ihm kann gleichzeitig aber auch noch ein Delegationsrecht eingeräumt werden. Die Entscheidungszuständigkeit bei Niederschlagungen kann z. B. von Betragsgrößen der gemeindlichen Ansprüche abhängig gemacht werden, die nicht weiterverfolgt werden. Bei dem Erlass von Ansprüchen kann z. B. eine generelle Zuständigkeit des Rates mit einem Delegationsrecht auf Ausschüsse und den Bürgermeister bestimmt werden.

Bei der Festlegung von örtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen darf von der Gemeinde die haushaltsrechtliche Pflicht, ihre Ansprüche vollständig zu erfassen, rechtzeitig geltend zu machen und einzuziehen, nicht vernachlässigt werden (vgl. § 23 Absatz 3

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

GemHVO NRW). Zudem ist zu beachten, dass die in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen getroffenen Regelungen über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde unberührt bleiben. Diese Sachlage gilt insbesondere für gemeindliche Ansprüche bei öffentlichen Abgaben.

**2.2.1.9 Zu Nummer 1.9 (Mahn- und Vollstreckungsverfahren):**

Die Gemeinde muss als Konkretisierung des § 2 Absatz 1 Nummer 2 VwVG NRW eine innerhalb der Gemeindeverwaltung liegende zentrale Stelle bestimmen, die als Vollstreckungsbehörde für die Mahn- und Vollstreckungsverfahren der Gemeinde zuständig ist. Dafür bietet sich die gemeindliche Finanzbuchhaltung mit ihren Aufgabebereichen „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ an. Die Gemeinde soll dabei durch sachgerechte Bestimmungen dafür Sorge tragen, dass innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung nicht „zwei Vollstreckungsbehörden“ entstehen.

Das Mahnverfahren und die Vollstreckungsaufgaben stehen in einem Zusammenhang und müssen daher entsprechend koordiniert innerhalb der Gemeindeverwaltung erledigt werden. Die örtliche Regelung für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren muss daher die Umsetzung der rechtlichen Vorgaben unter Beachtung der Ziele und Zwecke des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes sicherstellen.

Diese Abgrenzung erfordert ggf. auch eine Festlegung über die Mitwirkung der Gemeinde in Insolvenzverfahren bei Dritten, die Schuldner der Gemeinde sind. In solchen Fällen kann die Gemeinde die Stellung eines Insolvenzgläubigers haben, wenn die gemeindliche Forderung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet war (vgl. § 38 InsO). Die Gemeinde muss in solchen Fällen ihre Rechte wahren und unter Beachtung der insolvenzrechtlichen Vorschriften ihre Ansprüche geltend machen (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW).

**2.2.2 Zu Nummer 2 (Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung):**

**2.2.2.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufgabenerledigung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung wird regelmäßig durch den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung unterstützt. Die Gemeinde muss daher bei der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme jederzeit sicherstellen.

Die Gemeinde hat die dafür notwendigen Maßnahmen und Verfahren unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu ermitteln und umzusetzen (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW). Die örtlichen Regelungen darüber müssen deshalb ein verbindlicher Bestandteil der örtlichen Vorschriften der Gemeinde sein. Dabei hat die Gemeinde örtlich zu klären, wie mit elektronischen Dokumenten umzugehen ist, die mittels Datenfernübertragung bei der Gemeinde eingehen.

Für diese Geschäftsvorfälle sind durch die Gemeinde ggf. besondere Anforderungen zu bestimmen, denn elektronische Dokumente können i. d. R. nur dann eine Rechtswirksamkeit entfalten, wenn diese Dokumentenform von der Gemeinde anerkannt wird und das einzelne Dokument für die Bearbeitung bei der Gemeinde geeignet ist. Es ist daher für die Gemeinde geboten, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob solche Dokumente anerkannt werden und welches Verfahren dafür zur Anwendung kommen soll.

Die Gemeinde muss die Echtheit der Daten sowie die Daten des Absenders gewährleisten. Sie kann dafür z. B. festlegen, dass das ihr von einem Dritten zu übersendende Dokument mit einer qualifizierten Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist oder der elektronische Identitätsnachweis des Personalausweises dabei genutzt werden kann. Sie kann aber auch ein anderes sicheres Verfahren zulassen.

Bei fristbezogenen Dokumenten bedarf es zudem der Erfassung des genauen Zeitpunktes des Eingangs des Dokumentes bei der Gemeinde, z.B. durch einen Vermerk mit einem elektronischen Zeitstempel. Die Gemeinde hat zudem die Möglichkeit, ihre Geschäftsvorfälle ausschließlich in elektronischer Form abzuwickeln. Dazu muss dann örtlich von der Gemeinde festgelegt werden, ob auch gemeindliche Entscheidungen und Verfügungen nur in elektronischer Form erlassen werden und in welcher Form ein solcher Vorgang mit dem Namen des Verantwortlichen zu versehen ist.

#### **2.2.2.1 Zu Nummer 2.1 (Freigabe von DV-Buchführungsverfahren):**

Für den Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist eine örtliche Festlegung der Gemeinde erforderlich, dass nur freigegebene Programme für das gemeindliche Buchungsgeschäft eingesetzt werden dürfen. Die vorgesehenen Programme müssen der Form der gemeindlichen Aufgabenerledigung sowie den sachlichen und rechtlichen Erfordernissen des gemeindlichen Buchungsgeschäfts entsprechen, z. B. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoBS). Gleichzeitig müssen von der Gemeinde die Voraussetzungen bestimmt werden, die für eine Freigabe von DV-Buchführungsverfahren vorliegen müssen.

Die verantwortliche Freigabe von DV-Buchführungsverfahren bei der Gemeinde beinhaltet, dass zuvor eine entsprechende Prüfung der Programme (vor ihrer Anwendung) durch die örtliche Rechnungsprüfung stattgefunden hat (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Die Programmprüfung kann dabei z. B. nach Zulassungskriterien und weiteren Prüfkriterien, ausgerichtet auf die vorgesehenen örtlichen Anwendungen, vorgenommen werden. Sie soll i.d.R. vor dem ersten Praxiseinsatz eines Programms, aber auch vor jeder neuen Programmversion, erfolgen. Die Vorschrift kann z. B. dazu bestimmen, dass die Prüfung ein allgemein akzeptables Ergebnis ergeben muss, wenn eine Freigabe für den Einsatz in der örtlichen Finanzbuchhaltung erfolgen soll.

#### **2.2.2.2 Zu Nummer 2.2 (Berechtigungen in der DV-Buchführung):**

Ein Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordert geeignete Festlegungen darüber, dass das gemeindliche Buchungsgeschäft nur durch die dazu berechtigten Beschäftigten erledigt werden darf. Ebenso wie bei fachlichen Zugriffsmöglichkeiten im gemeindlichen Geschäfts- und Arbeitsablauf müssen auch bei der Aufgabenerledigung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung besondere Berechtigungen an die dort Beschäftigten vergeben werden.

Von der Gemeinde ist dabei nicht nur festzulegen, von welcher Art und welchem Umfang diese Berechtigungen sein müssen, sondern auch, welche Beschäftigten, in Abhängigkeit von ihrer Tätigkeit, welche Berechtigungen erhalten können. Dazu ist in der Gemeindeverwaltung die verantwortliche Stelle zu bestimmen, von der die Berechtigungen sachgerecht vergeben werden und die deren Einhaltung kontrolliert und überwacht.

#### **2.2.2.3 Zu Nummer 2.3 (Dokumentation der eingegebenen Daten):**

Die Bearbeitung der Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfordert eigenständige Festlegungen darüber zu treffen, auf welche Art und Weise die in die gemeindliche DV-Buchführung eingegebenen Daten und Merkmale dokumentiert und in welchen Speichermedien gespeichert werden. Die Dokumentation der eingegebenen Daten erfordert im Rahmen des gemeindlichen Buchungsgeschäfts, auch den Zeitpunkt der gemeindlichen Buchung zu erfassen. Dabei ist wichtig, dass die Erfassung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles möglichst zeitnah und periodengerecht im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorgaben erfolgen soll.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat deshalb nicht nur die zu erfassenden Merkmale für das gemeindliche Buchungsgeschäft zu bestimmen, sondern dabei auch eine Regelung über künftigen Überprüfungen und Anpassungen der Merkmale zu treffen. Sie darf in diesem Zusammenhang auch die Einhaltung und Umsetzung datenschutzrechtlicher Vorgaben nicht außer Betracht lassen. Die Anforderungen des Datenschutzes sind, abhängig von der Art der zu schützenden personenbezogenen Daten oder Datenkategorien, grundsätzlich auch von der Gemeinde zu erfüllen (vgl. § 8 BDSG).

**2.2.2.4 Zu Nummer 2.4 (Identifikationen der Buchungen und der Buchenden):**

Die Identifikationen der Buchungen und der Buchenden dienen dazu, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu gewährleisten. Der Einsatz der automatisierten Datenverarbeitung ist daher von der Gemeinde so zu regeln, dass die Buchungen bzw. der Ablauf des örtlichen Buchungsverfahrens in sachlicher und zeitlicher Hinsicht nachvollziehbar und prüffähig sind.

Die am örtlichen Buchungsgeschehen tatsächlich Beteiligten müssen feststellbar und identifizierbar sein. Die Gemeinde soll daher durch Identifikationsmerkmale, die örtlich zu bestimmen sind, ihre Buchungen nachvollziehbar machen, sodass z. B. alle Originalbelege mit Identifikationsmerkmalen zu versehen sind, z.B. eine umfassende Kontierungsnummer.

In diesem Zusammenhang gehören auch die örtlichen Bestimmungen, mit denen zugelassen wird, dass die Unterschriften von Beschäftigten durch elektronische Signaturen ersetzt werden können. Sie gehören ebenfalls zu diesem Regelungsbereich, denn die Signatur stellt ein persönliches Identifikationsmerkmal dar. Die Gemeinde hat dabei sicherzustellen, dass die Identifikationen unter Einhaltung der Datenschutzbestimmungen erfolgen. Entsprechend getroffene örtliche Regelungen erfordern auch sachliche Informationen darüber an die davon betroffenen Beschäftigten der Gemeinde.

**2.2.2.5 Zu Nummer 2.5 (Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen):**

Im Rahmen der Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) hat die Gemeinde die Möglichkeit, die Unterschriften der Beschäftigten durch elektronische Signaturen zu ersetzen. Es muss dabei gewährleistet werden, dass im automatisierten Verfahren die elektronischen Bestätigungen der Beschäftigten eindeutig und unverwechselbar sind und dokumentiert werden. In diesem Zusammenhang sind die Regelungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes nicht unbeachtlich, denn zum Verwaltungsverfahren wird z. B. bestimmt, dass ein elektronisches Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen ist (vgl. § 3a VwVfG NRW).

Über den Einsatz elektronischer Signaturen in der gemeindlichen Buchführung und die Anforderungen daran muss die Gemeinde eigenverantwortlich entscheiden. Sie muss durch örtliche Regelungen festlegen, ob in ihrem Buchungsverfahren eine "fortgeschrittene elektronische Signatur" oder eine „qualifizierte elektronische Signatur“ zur Anwendung kommen soll (vgl. § 2 Nummern 2 und 3 SiG). Beim Einsatz elektronischer Signaturen im Rahmen der gemeindlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung müssen von der Gemeinde die Anwendungsmöglichkeiten bestimmt und abgegrenzt sowie die Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Verwendung sichergestellt werden.

**2.2.2.6 Zu Nummer 2.6 (Sicherung und Kontrolle der Verfahren):**

Die Richtigkeit und Vollständigkeit der Eingabe gemeindlicher Daten, der Datenerfassung und der Datenverarbeitung sowie der Datenausgabe bzw. Datenweitergabe ist durch technische und organisatorische Kontrollen der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Gemeinde sicherzustellen. Die Art, der Umfang und die Anzahl der gemeindlichen Kontrollen des Buchungsverfahrens im Haushaltsjahr bedürfen einer Festlegung in den einschlägigen örtlichen Bestimmungen. Ob und wann maschinelle oder personelle Kontrollen oder andere Überwachungsmaßnahmen durchgeführt werden, ist örtlich von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen Datenschutzbestimmungen festzulegen.

Unter diesem Bereich kann auch eine Regelung zur Anwendungsprüfung von DV-Programmen vor ihrem ersten Einsatz in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung (DV-Buchführung) getroffen werden (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 6 GO NRW). Diese Prüfung dient der Sicherung und Kontrolle der Buchungsverfahren der Gemeinde unter den tatsächlich bestehenden Bedingungen. Die Kontrolle kann sich dabei sowohl auf selbsterstellte als auch auf von Dritten bezogene IT-Produkte beziehen. Sie ist nicht unabhängig von der Implementierung und Produktivsetzung bei der Gemeinde vorzunehmen.

Die gemeindliche Anwendungsprüfung hat als Kontrolle regelmäßig, abhängig von ihrem Funktionsumfang und Einsatzgebiet der Softwareprodukte, auch Auswirkungen auf die gemeindliche Finanzbuchhaltung. Soweit Programme bereits vorher durch andere Stellen geprüft worden sind, können die aus dieser Prüfung entstandenen Prüfungsergebnisse in die örtlichen Kontrollen der Gemeinde einbezogen werden.

#### **2.2.2.7 Zu Nummer 2.7 (Abgrenzungsnotwendigkeiten):**

In Ausführung der Vorschrift des § 27 Absatz 5 Nummer 10 GemHVO NRW muss gewährleistet werden, dass in der Gemeinde die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung verantwortlich abgegrenzt ist. Diese Vorgabe stellt keinen Eingriff in die Organisationshoheit der Gemeinde dar. Vielmehr dient sie dazu, die notwendige Sicherheit der Daten zu gewährleisten und unberechtigte Eingriffe in die DV-Buchführung zu unterbinden.

Dieser wichtige Sachverhalt muss zum Gegenstand der örtlichen Vorschriften gemacht werden, denn nur auf diese Weise kann innerhalb der Gemeindeverwaltung eindeutig geklärt werden, welchem Verantwortlichen innerhalb der Gemeindeverwaltungsorganisation welche Entscheidungsbefugnisse zustehen. Eine Entscheidungskompetenz prägt die persönliche Kompetenz, sodass unter Berücksichtigung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle, Arbeitsabläufe und der DV-Programmgestaltung die einzelnen örtlichen Verantwortlichkeiten möglichst konkret gegeneinander abzugrenzen sind.

#### **2.2.3 Zu Nummer 3 (Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel):**

##### **2.2.3.0.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Aufgabenbereich "Zahlungsabwicklung" innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung hat eine Vielzahl von Aufgaben zu erfüllen, die vom Bürgermeister zum Gegenstand einer örtlichen Dienstanweisung gemacht werden sollen (vgl. § 30 GemHVO NRW). Darin sind, ausgehend von der Entscheidung, dass dem unbaren Zahlungsverkehr der Vorrang einzuräumen ist, die besonderen Gegebenheiten bei der Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel festzulegen.

Zu den örtlich zu treffenden Regelungen gehört, dass im Bankverkehr zwei Beschäftigte mitwirken und die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten den einschlägigen Sicherheitsvorgaben entspricht. Es sollte auch geregelt werden, welche Beschäftigten eine Geldkarte, eine Debitkarte oder eine Kreditkarte als Zahlungsmittel einsetzen dürfen, wenn ein gemeindlicher Auszahlungsbedarf besteht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist auch die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel sowie die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung zu regeln. Außerdem bedarf es einer eigenständigen örtlichen Regelung, wenn die Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Verwaltung und den Betrieben im Sinne eines Konzerns einrichten will. Durch einen solchen Liquiditätsverbund können die notwendigen Kreditaufnahmen der Gemeinde insgesamt minimiert und gegebenenfalls günstigere Konditionen erzielt werden.

Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht dabei unter dem Vorbehalt der Wirtschaftlichkeit nach § 75 Absatz 1 GO NRW, die unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein muss. Im Rahmen der örtlichen Festlegungen über die Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel sind die örtlichen Gegebenheiten entsprechend zu berücksichtigen.

Die örtlichen Vorgaben dienen daher dazu, den Arbeitsablauf im Aufgabenbereich "Zahlungsabwicklung" zu gestalten, der die ausreichende Beschaffung von liquiditätsrelevanten Informationen für die gemeindliche Bilanz sichert. Dabei müssen auch die Verantwortlichkeiten der einzelnen Beschäftigten gegeneinander ausreichend abgegrenzt werden. In diesem Zusammenhang müssen von der Gemeinde auch Vorkehrungen zur Verhinderung von Geldwäsche und von rechtlich nicht zulässigen Finanzleistungen getroffen werden.

### **2.2.3.1 Zu Nummer 3.1 (Einrichtung von Geschäftskonten):**

#### **2.2.3.1.1 Die allgemeinen Geschäftskonten**

Für ihren Zahlungsverkehr muss die Gemeinde die aus ihrer Sicht notwendige Anzahl von Bankkonten als Geschäftskonten verfügbar haben. Die Konten für die Gemeinde müssen dabei so bezeichnet werden, dass eine eindeutige Zuordnung zur Gemeinde möglich ist. Solche Konten werden auch aus Sicherheitsgesichtspunkten benötigt, weil die Gemeinde ihren Zahlungsverkehr möglichst unbar abwickeln soll. Die Festlegung der Anzahl der gemeindlichen Geschäftskonten liegt dabei in der Verantwortung der Gemeinde. Die Gemeinde hat auch in eigener Verantwortung zu entscheiden, bei welchen Banken und Kreditinstituten ihre Konten eingerichtet werden.

In der örtlichen Vorschrift ist daher von der Gemeinde daher zu regeln, welche Beschäftigten die erforderlichen Bankkonten einrichten und bewirtschaften dürfen bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen. Es muss dazu auch die Entscheidungsbefugnis darüber festgelegt werden, bei welchen Banken, Kreditinstituten und Sparkassen die notwendigen Geschäftskonten zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs eingerichtet werden dürfen. Es sollte dabei gleichzeitig auch die Handhabung der Überziehung eines Bankkontos der Gemeinde geregelt werden. Bei der Einrichtung eines Bankkontos ist daher zu klären, in welchem Umfang ein Überziehungsrahmen (Kontokorrentkredit) oder ein Guthabenzins zu vereinbaren ist.

Von den Geschäftskonten der Gemeinde sind die Buchungskonten innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung zu trennen, auf denen die Geschäftsvorfälle erfasst werden. Die Buchungskonten sind entsprechend dem Aufbau des NKF-Kontenrahmens zu bilden. Sie sollen eine sachlich richtige Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle ermöglichen und eine haushaltswirtschaftlich zutreffende Zuordnung zur Darstellung des Ressourcenaufkommens und Ressourcenverbrauch sowie der Zahlungsabwicklung und der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres gewährleisten.

#### **2.2.3.1.2 Die Sonderkonten**

Zu den örtlich zu erlassenden Regelungen über den Umgang mit den Bankkonten der Gemeinde gehören ggf. besondere Regelungen, wenn gemeindliche Sonderkonten bestehen. Diese besonderen Bankkonten stellen konkret abgegrenzte Geschäftskonten der Gemeinde dar, die regelmäßig nur bestimmten Zahlungszwecken

dienen. Zu solchen gemeindlichen Sonderkonten können auch bankmäßige Schulgirokonten gehören, die den Verantwortlichen in den einzelnen Schulen zur Abwicklung von Handvorschüssen von der Gemeinde zur Verfügung gestellt werden.

Eine Verfügungsberechtigung über ein solche Konten können neben einem Beschäftigten der Zahlungsabwicklung deshalb noch ein oder mehrere Beschäftigte anderer Fachbereiche der Gemeindeverwaltung innehaben, z. B. zur Abwicklung der den einzelnen Beschäftigten oder Organisationseinheiten der Gemeinde gewährten Handvorschüsse. Außerdem sollte der Umgang mit weiteren besonderen zweckbezogenen Konten der Gemeinde ebenfalls zum Gegenstand der örtlichen Regelungen gemacht werden, z. B. Tagesgeldkonten, Festgeldkonten.

#### **2.2.3.1.3 Die Verfügungsberechtigungen**

Im Zusammenhang mit den Regelungen über gemeindliche Geschäftskonten ist u.a. auch zu bestimmen, welche Beschäftigten die gemeindlichen Bankkonten bewirtschaften dürfen bzw. die Verfügungsberechtigung darüber innehaben sollen, weil z. B. die Abbuchungen den Guthabenbestand auf einem Konto zulasten der Gemeinde verringern. Zur Festlegung von Bewirtschaftungsbefugnissen über gemeindliche Geschäftskonten gehört auch die Festlegung der Zulässigkeit der Überziehung eines Kontos, auch wenn bereits bei der Einrichtung eines Bankkontos ein Überziehungsrahmen (Kontokorrentkredit) oder auch ggf. ein Guthabenzins vereinbart worden ist.

Es sollten in diesem Zusammenhang auch die einzelnen Verfügungsberechtigungen der gemeindlichen Beschäftigten über die Durchführung des Lastschriftverkehrs als eine Form unbarer Zahlungen näher bestimmt werden, z. B. zum Lastschrifteinzugsverfahren. Bei diesem Verfahren ermächtigt die Gemeinde als Zahlungspflichtige einen Dritten als Empfangsberechtigten, von einem Konto der Gemeinde und einen Geldbetrag zu ihren Lasten abzubuchen oder abbuchen zu lassen. Die örtlichen Verfügungsberechtigungen können dabei nach bestimmten Zahlungsbeträgen gestaffelt bestimmt werden.

#### **2.2.3.2 Zu Nummer 3.2 (Unterschriften im Bankverkehr):**

Die Vorgabe, dass Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten freizugeben sind, beruht auf einer Vielzahl von Sicherheitsgesichtspunkten. Diese Sachlage verlangt nicht nur eine sachdienliche Gestaltung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde, sondern sie ist auch ein Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zulasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten zu vermeiden sind. Die Überweisungsaufträge und Abbuchungsaufträge der Gemeinde, aber auch Abbuchungsvollmachten, Schecks u.a. gehören zu den Mitteln, die der Verfügung über die Guthaben bzw. Bestände auf den Geschäftskonten der Gemeinde dienen.

Die gemeindlichen Beschäftigten, die zur Unterschriftsleistung befugt sind, haben die Unterschriften regelmäßig handschriftlich und mit ihrem vollen Familiennamen an den dafür vorgesehenen Stellen in Formularen oder Buchungstempeln zu leisten. Dabei soll möglichst eine Übereinstimmung mit ihrer jeweils abgegebenen Unterschriftenprobe bestehen. Ggf. ist der Unterschrift auch der jeweilige Name des Beschäftigten in Klarschrift beizufügen. Die Unterzeichnungsberechtigung des einzelnen Beschäftigten richtet sich dabei nach der ihm jeweils übertragenen Unterschriftsbefugnis.

Für die Anwendung der DV-Buchführung in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bedeuten diese Vorgaben, dass nicht wie bei der Papierform jeweils eine Unterschrift von den einzelnen Beschäftigten zu leisten ist, sondern die technischen Voraussetzungen dafür vorhanden sein müssen, dass ein Zahllauf der Gemeinde erst in Gang gesetzt wird, wenn dafür die Freigabe durch zwei Beschäftigte erfolgt ist.

Die Art oder Form einer solchen Freigabe ist daher unter Einbeziehung der Möglichkeiten des eingesetzten automatisierten Verfahrens festzulegen. In der örtlichen Vorschrift müssen entsprechende Festlegungen getroffen

werden. Im Rahmen der automatisierten Datenverarbeitung muss die Gemeinde aber auch eigenverantwortlich über den Einsatz der elektronischen Signatur entscheiden, z. B. ob eine "fortgeschrittene elektronische Signatur" oder eine qualifizierte elektronische Signatur zur Anwendung kommen soll (vgl. § 2 Nr. 2 und 3 SiG).

### **2.2.3.3 Zu Nummer 3.3 (Umgang mit Zahlungsmitteln):**

#### **2.2.3.3.1 Die Arten der gemeindlichen Zahlungsmittel**

Im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs hat die Gemeinde grundsätzlich die Euro-Münzen und Euro-Banknoten als gesetzliche Zahlungsmittel und damit als Bargeld für ihre Zahlungen zu verwenden. Die Sichtguthaben der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten stehen dabei als Buchgeld dem Bargeld gleich. Die fremden Geldsorten stellen ebenfalls zulässige Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, sodass diese von ihr angenommen und für ihre Auszahlungen verwendet werden können. Als weiteres Zahlungsmittel kann von der Gemeinde der Scheck eingesetzt werden. Bei eingegangenen Schecks ist zu beachten, dass dessen Übergabe oder Übersendung an die Gemeinde als Barzahlung gilt und entsprechend buchungstechnisch zu erfassen ist.

Die Einstufung der Euro-Münzen und Euro-Banknoten als gesetzliche Zahlungsmittel bedeutet, dass ein Schuldner mit diesen Zahlungsmitteln jede Geldschuld bei einem Gläubiger begleichen kann. Sie werden von der Deutschen Bundesbank ausgegeben (vgl. § 14 Absatz 1 BBankG). Niemand ist jedoch verpflichtet, bei einer einzelnen Zahlung mehr als fünfzig Münzen anzunehmen (vgl. Art. 11 Satz 3 der EG-Verordnung 974/98). Die Gemeinde soll im Rahmen ihres Zahlungs- und sonstigen Geschäftsverkehrs das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Entsprechend gilt dieses auch für die gesonderte Darstellung der Untereinheit „Cent“, die in Bruchteilen des Euro, z. B. 0,45 EUR, und nicht mit einem Symbol, z. B. „Ct“ (45 Cent), angegeben werden sollte.

Eine „private Währung“ als Tauschmittel auf einem regionalen Markt stellt dagegen kein zulässiges Zahlungsmittel für die Gemeinde dar. Die dadurch mögliche Bestimmung des Umfangs oder der Größenordnung gemeindlicher Einzahlungen und Auszahlungen stellt keinen ausreichenden Grund für die Verwendung dar. Eine Erfassung der mit solchen „Währungen“ getätigten Zahlungen in den gemeindlichen Büchern darf erst erfolgen, wenn die Rechnungseinheiten solcher „Währungen“ in Einheiten der gesetzlichen Zahlungsmittel umgerechnet worden sind. Im Sinne des gemeindlichen Zahlungsverkehrs stellen auch Wertpapiere keine „Gelder“ im Sinne gemeindlicher Zahlungsmittel dar.

#### **2.2.3.3.2 Die Entgegennahme von Zahlungsmitteln**

Im Rahmen ihres Zahlungsverkehrs hat die Gemeinde besondere Regelungen über die Entgegennahme von Zahlungsmitteln zu treffen. Zu einer örtlichen Regelung über die Beschaffung von Zahlungsmitteln, die Durchführung von Barzahlungen sowie die sichere Aufbewahrung von Bargeld gehört auch die Festlegung, welche Beschäftigten zum Umgang mit den Zahlungsmitteln der Gemeinde berechtigt sind. Für den Fall, dass das Bargeld nicht an einer zentralen Stelle entgegengenommen und ausgezahlt wird, ist nicht nur die Zahl der daran beteiligten Beschäftigten festzulegen, sondern auch jeweils ein persönlicher Berechtigungsrahmen einschließlich einer Betragsgrenze.

In den örtlichen Regelungen ist auch die Pflicht für die Beschäftigten festzulegen, dass die erhaltenen Einzahlungen zu buchen bzw. in den Büchern zu erfassen sind. Es bedarf ggf. auch weiterer örtlicher Bestimmungen über den Umgang mit Zahlungsmitteln bei Zahlstellen, Handvorschüssen und Einzahlungskassen. Dabei sind auch die Zahlungen mit Hilfe von Automaten zu berücksichtigen. Ggf. sind auch Regeln über die Entgegennahme von Zahlungsmitteln auf Sonderkonten zu treffen, z. B. für die Schulen der Gemeinde. Von der Gemeinde muss dabei



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

in eigener Verantwortung festgelegt werden, wie und in welchen Fällen der Eingang von Barzahlungen zu belegen ist, z. B. dass eine Quittung auszustellen ist.

Ein Vorrang bargeldloser Zahlungen sollte nicht zu einem generellen Verzicht auf Auszahlungen in Form von Bargeld führen, denn Einzahlungen in Form von Bargeld hat die Gemeinde anzunehmen. Sie ist bei ihrer Zahlungsabwicklung daran gebunden, dass auf Euro lautende Banknoten das einzige unbeschränkte gesetzliche Zahlungsmittel sind (vgl. § 14 Absatz 2 Satz 2 BbankG). Die Gemeinde darf daher die Annahme von Bargeld nicht grundsätzlich verweigern. Sie ist jedoch nicht zur Annahme von Münzen und Noten in einer unbeschränkten Zahl und Größenordnung verpflichtet, sondern kann ihre Pflicht einschränken, z. B. keine 1.000-Euro-Banknoten in einer Zahlstelle oder Kasse anzunehmen. Die Gemeinde muss dann entsprechend an geeigneten Stellen öffentlich darauf hinweisen.

Bei der Gemeinde liegt es in der Verantwortung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung, die Regelungen über die Entgegennahme von Einzahlungen unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse im Rahmen der Umsetzung näher auszugestalten. Im Zusammenhang mit den Zahlungsmitteln im gemeindlichen Zahlungsverkehr ist zu beachten, dass die Verteilung von Finanzmitteln auf Handvorschüsse von Beschäftigten und Sonderkonten der Gemeinde oder die Bereithaltung und Auffüllung von Wechselgeld in Automaten keine haushaltsmäßigen Zahlungen der Gemeinde darstellen und deshalb nicht in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen sind.

#### **2.2.3.3.3 Die Beförderung und Aufbewahrung von Zahlungsmitteln**

Im Rahmen des Zahlungsverkehrs hat die Gemeinde besondere Regelungen über die Beförderung und Aufbewahrung ihrer Zahlungsmittel zu treffen. Diese Bestimmungen dienen der Ordnungsmäßigkeit und der Sicherheit der gemeindlichen Zahlungsabwicklung. Die Art der sicheren Beförderung und Aufbewahrung der gemeindlichen Zahlungsmittel und die dazu notwendigen Sicherheitsvorkehrungen sind von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse im Einzelnen in eigener Verantwortung zu treffen. Sie hat dabei auch die vorsorglichen Sicherungsmaßnahmen zu bestimmen, durch die ein unberechtigter Umgang mit den gemeindlichen Zahlungsmitteln verhindert werden kann.

Aus den örtlichen Festlegungen nach dieser Vorschrift soll deshalb klar hervorgehen, wie die gemeindlichen Zahlungsmittel zu befördern und aufzubewahren sind. Zu einer örtlichen Regelung über die sichere Beförderung von Zahlungsmitteln und deren Aufbewahrung gehört auch die Festlegung, welche Beschäftigten der Gemeinde dazu berechtigt sind. Ebenso gehört in die örtlichen Bestimmungen die Pflicht für die Beschäftigten, die Beförderung und Aufbewahrung von Zahlungsmitteln sachgerecht und nachvollziehbar zu dokumentieren.

#### **2.2.3.3.4 Das Risiko von Falschgeld**

Im Rahmen des Zahlungsverkehrs soll die Gemeinde möglichst auch besondere Regelungen über die Behandlung von Falschgeld aus Gründen der Ordnungsmäßigkeit und der Sicherheit der gemeindlichen Zahlungsabwicklung treffen. Bei der Gemeinde besteht grundsätzlich ein Risiko, von Dritten ggf. Falschgeld zu erhalten. Die Gemeinde stellt zwar nach den gesetzlichen Bestimmungen kein bankrechtliches Institut dar, gleichwohl gehören auch zu ihren Aufgaben der Umgang mit gesetzlichen Zahlungsmitteln und die Ausgabe von Banknoten und Münzen an Dritte.

Als öffentlich-rechtliche Körperschaft und aus Gründen der Ordnungsmäßigkeit soll die Gemeinde erhaltene nachgemachte oder verfälschte Banknoten oder Münzen (Falschgeld) sowie als Falschgeld verdächtige Banknoten oder Münzen nicht an Dritte weitergeben. Sie kann die bei ihr als Falschgeld verdächtigen Banknoten oder Münzen der Deutschen Bundesbank übermitteln, bei der die Zahlungsmittel auf ihre Echtheit überprüft werden. Derartige Maßnahmen können als Amtshilfe im Bereich der Verhütung der Geldfälschung und der Bekämpfung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

des Inumlaufbringens falscher Banknoten und falscher Münzen eingestuft werden. Die Bundesbank unterrichtet die Gemeinde über die Prüfung der Unechtheit der Banknoten oder Münzen.

**2.2.3.4 Zu Nummer 3.4 (Elektronische Zahlungsmittel und Schecks):**

**2.2.3.4.1 Der Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte**

Die Gemeinde kann für ihren bargeldlosen Zahlungsverkehr grundsätzlich mit den verfügbaren elektronischen Zahlungsmitteln abwickeln. Als elektronische Zahlungsmittel kommen regelmäßig folgende Zahlungsmittel zum Einsatz (vgl. Abbildung 580).

<b>DIE ELEKTRONISCHEN ZAHLUNGSMITTEL</b>	
<b>ZAHLUNGSMITTEL</b>	<b>BESCHREIBUNG</b>
<b>Geldkarte</b>	Als Geldkarte gelten Kartensysteme in Form eines auf der Karte einer Bank oder Sparkasse installierten Mikrochips, der das Auf- und Abbuchen sowie die Speicherung von elektronischen Geldeinheiten als Guthaben ermöglicht, bei denen der Karteninhaber dem Kartenherausgeber im Voraus den Gegenwert der auf der Karte gespeicherten Werteinheiten bezahlt.
<b>Debitkarte</b>	Als Debitkarte gelten Kartensysteme in Form eines auf der Karte einer Bank oder Sparkasse installierten Mikrochips oder Magnetstreifens, die dem Karteninhaber die Möglichkeit der bargeldlosen Zahlung eröffnen, wobei das Konto des Karteninhabers unmittelbar belastet wird.
<b>Kreditkarte</b>	Als Kreditkarte gelten Kartensysteme in Form eines auf der Karte eines Kreditkartenunternehmens installierten Magnetstreifens, die dem Karteninhaber die Möglichkeit der bargeldlosen Zahlung über das Kreditkartenunternehmen eröffnen, wobei das Konto des Karteninhabers erst zeitlich später unter Einbeziehung des vereinbarten Zahlungsziels belastet wird.
<b>Handypayment</b>	Bezahlsysteme, mit denen zu zahlende Beträge über das Mobilfunktelefonbeglichen werden können. Diese Bezahlform kann für jede Art von Dienstleistungen benutzt werden. Nach Eingabe des Transaktionscodes wird z. B. ein Kauf getätigt und die Telefonrechnung des Käufers mit dem jeweiligen Betrag (durch den Mobilfunkbetreiber) belastet.
<b>E-Geld</b>	Das E-Geld kann als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden, denn es ist zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert/nachgewiesen bzw. übertragen wird. Als Netzgeld erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden.  Zuvor muss jedoch Bargeld oder Buchgeld an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld übermittelt. Der Empfänger (Akzeptanzstellen) kann dann das E-Geld beim Emittenten wieder in Bargeld oder Buchgeld (Guthaben) umtauschen.

*Abbildung 580 „Die elektronischen Zahlungsmittel“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat vor dem Einsatz dieser Zahlungsmittel zu klären, ob und welche Dritten ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gemeinde mit diesen Zahlungsmitteln nachkommen wollen. Von der Gemeinde ist dabei auch zu entscheiden und festzulegen, ob, wo, durch wen und mit welchen elektronischen Zahlungsmitteln ggf. erforderliche Auszahlungen der Gemeinde geleistet werden dürfen. Das Gebot der Kassensicherheit stellt dabei für den Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte als elektronische Zahlungsmittel der Gemeinde einen einzuhaltenden Rahmen dar.

In diesem Zusammenhang ist durch die Gemeinde sicherzustellen, dass die örtlichen Bedürfnisse für Auszahlungen mit elektronischen Zahlungsmitteln sachgerecht und zweckmäßig sind, sich im verkehrsüblichen Rahmen bewegen und der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben dienen. Zu den von der Gemeinde zu treffenden Regelungen über den Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln gehören z. B. folgende Tatbestände (vgl. Abbildung 581).

<b>DIE REGELUNGSMITTEL FÜR ELEKTRONISCHE ZAHLUNGSMITTEL</b>	
<b>Die Gemeinde hat Regelungen zu erlassen über:</b>	- die Hinterlegung von Unterschriften;
	- Form und Umfang des Einsatzes;
	- ein betragsmäßiges Limit;
	- ein Verbot der Erlangung von Bargeld;
	- die sichere Aufbewahrung;
	- Rückgabepflichten.

*Abbildung 581 „Die Regelungsinhalte für den Einsatz elektronischer Zahlungsmittel“*

Von der Gemeinde ist deshalb für die Verwendung von elektronischen Zahlungsmitteln im gemeindlichen Zahlungsverkehr ein Verfahren festzulegen, durch das der ordnungsmäßige und sichere Einsatz dieser Zahlungsmittel gewährleistet wird. Beim Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln im Rahmen gemeindlicher Geschäftsvorfälle ist es zudem unerlässlich, unabhängig von den sonstigen Prüfungen der Zahlungsabwicklung, z. B. durch die örtliche Rechnungsprüfung, organisatorische und sachliche Kontrollen durchzuführen.

Außerdem kann die Gemeinde örtlich entscheiden, ob sie dem bargeldlosen Zahlungsverkehr grundsätzlich den Vorrang vor dem Einsatz von Bargeld einräumt, sodass ggf. auch die Handvorschüsse von Beschäftigten durch den Einsatz von elektronischen Zahlungsmitteln bargeldlos abgewickelt werden.

**2.2.3.4.2 Der Einsatz von Schecks**

Der Zahlungsverkehr der Gemeinde wird neben den Münzen und Banknoten als Bargeld oftmals auch durch Schecks erledigt. Diese Zahlungsform wird bei der Gemeinde den Barzahlungen zugerechnet. Ein Scheck stellt dabei eine schriftliche Anweisung zur Zahlung von Geld oder zur Übertragung von Guthaben (Verrechnung) an die kontoführende Bank oder das Kreditinstitut dar. Die Gemeinde hat daher insbesondere die Entgegennahme von angenommenen Schecks zu regeln, z. B. dass Schecks nur dann als Einzahlung angenommen werden dürfen, wenn sie innerhalb der Vorlagefrist der bezogenen Bank oder Kreditinstitut vorgelegt werden können.

Von der Gemeinde angenommene Schecks sollen möglichst unverzüglich als Verrechnungsschecks behandelt und eingelöst werden. Die Gemeinde soll dabei die Einlösung von Schecks überwachen, denn mit der Vorlage eines Schecks bei einer Bank oder einem Kreditinstitut ist die Gemeinde noch nicht im Besitz der aus dieser Vorlage entstehenden Gutschrift für die Gemeinde. In diesem Zusammenhang sollte von der Gemeinde bestimmt werden, dass auf angenommene Schecks keine Geldbeträge in bar ausgezahlt werden dürfen.

#### **2.2.3.4.3 Der Einsatz von Online-Bezahlsystemen**

Die Gemeinde bietet ihren Bürgern vielfach die Möglichkeit, die gemeindlichen Produkte, z. B. Urkunden, Karten u.a., über das Internet zu bestellen. Zur Bezahlung durch den Kunden wird dann oftmals das Lastschriftverfahren auf der Basis einer Einzugsermächtigung genutzt. Dieses Verfahren weist jedoch Risiken für die Gemeinde auf, z. B. wenn der Kunde sein Widerrufsrecht tatsächlich ausübt. Mit einem Online-Bezahlsystem, z. B. unter Einsatz einer Kreditkarte, muss dagegen der Kunde der Gemeinde bereits bei der Bestellung auch die Bezahlung zugunsten der Gemeinde vornehmen. Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Eigenverantwortung für die örtliche Zahlungsabwicklung und Liquiditätsvorsorge selbst festzulegen, ob sie Online-Bezahlsysteme einsetzt.

Im Rahmen der Beurteilung von Online-Bezahlsystemen sollte berücksichtigt werden, dass i. d. R. eine Vielzahl von unterschiedlichen Geschäftsvorfällen nur über „ein Konto“ gegenüber der Gemeinde abgewickelt bzw. abgerechnet werden, wenn die Gemeinde nicht eine gesonderte Vereinbarung über die Abrechnungsmodalitäten in ihrem Sinne abgeschlossen hat. Außerdem sollte die Gemeinde die üblicherweise monatliche Abrechnung zwischen dem Finanzdienstleister und der Gemeinde in ihre Beurteilung einzubeziehen und prüfen, ob und wie diese Abrechnung die Möglichkeit zu einer korrekten buchtechnischen Zuordnung der eingegangenen Einzahlungen zu den vielen betroffenen Geschäftsvorfällen bietet.

Bei einem elektronischen Zahlungsverkehr müssen von der Gemeinde und einem Finanzdienstleister auch die sicherheitstechnischen Anforderungen unabhängig vom verwendeten Zahlungsverfahren im Rahmen des ePayments gewährleistet sein. Es ist dabei auch zu beachten, dass ein Finanzdienstleister, der ein Bezahlsystem zur Verfügung stellt, einen Anteil an den erzielten Einzahlungen verlangt. Dieses Entgelt darf jedoch von der Gemeinde nicht von den erzielten Erträgen abgesetzt werden, sondern ist in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als entstandener Aufwand aus dem Bezahlsystem zu erfassen. Im Rahmen der Nutzung von ePayment-Systemen hat die Gemeinde eigenverantwortlich über den Gebrauch der Online-Bezahlsysteme zu entscheiden.

#### **2.2.3.4.4 Der Einsatz von E-Geld**

Durch gesetzliche Änderungen soll zukünftig der Zahlungsverkehr im Internet (Internetzahlungen) verstärkt mit elektronischem Geld (E-Geld) möglich werden, sodass sich ggf. die Bargeldzahlungen und Banküberweisungen in diesem Bereich vermindern werden. Als E-Geld wird dabei jeder elektronisch, darunter auch magnetisch, gespeicherte monetäre Wert in Form einer Forderung gegenüber dem E-Geld-Emittenten verstanden, zu denen auch die Gemeinden gehören (vgl. § 1a Absatz 1 Nummer 2 ZAG). Der Wert, der gegen Zahlung eines Geldbetrages ausgestellt wird, um damit Zahlungsvorgänge im Sinne des § 675f Absatz 3 Satz 1 BGB durchzuführen, kann von anderen natürlichen und juristischen Personen als den Emittenten angenommen werden (vgl. § 1a Absatz 3 ZAG).

Das elektronische Geld ist damit ein digitales Bargeld und ein vollständiger Ersatz für die gesetzlichen Euro-Münzen und Euro-Geldscheine und es wird bei der Abwicklung des Zahlungsverkehrs elektronisch gespeichert. Es ist neben dem Bargeld und dem Buchgeld eine dritte Erscheinungsform des Geldes als Zahlungsmittel. Das E-Geld kann dabei als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden, denn es ist zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert/nachgewiesen bzw. übertragen wird.

Als Netzgeld erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden. In solchen Fällen muss jedoch das Bargeld oder Buchgeld zuvor an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld übermittelt. Dabei müssen erhebliche Sicherheitsanforderungen von beiden Seiten erfüllt werden. Das übermittelte elektronische Geld weist dann eine Forderung gegenüber dem Emittenten nach, die bei einem Zahlungsvorgang an den Empfänger übertragen wird. Der Empfänger (Akzeptanzstellen) kann dann das E-Geld beim Emittenten wieder in Bargeld oder Buchgeld (Guthaben) zu seinen Gunsten umtauschen.

#### **2.2.3.5 Zu Nummer 3.5 (Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel):**

##### **2.2.3.5.1 Die inhaltliche Abgrenzung**

Die Gemeinde muss auch örtliche Regelungen über die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel treffen. Sie soll dabei Grundsätze festlegen, als auch die für zulässig angesehenen Arten und Formen der Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel benennen. Dazu gehört auch die Festlegung, bei welchen Instituten gemeindliche Zahlungsmittel angelegt werden dürfen. Bei den Rahmenbedingungen für die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel hat die Gemeinde auch die Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW) sowie die Pflicht zu einer angemessenen Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW) zu beachten.

Ihre nicht benötigten Zahlungsmittel kann die Gemeinde z. B. Dritten vorübergehend im Rahmen eines Cash-Poolings zur Verfügung stellen. Sie kann für ihre Zahlungsmittel aber auch andere Anlageformen wählen, wenn dabei die o.a. Rahmenbedingungen eingehalten werden. Solche Fälle führen regelmäßig dazu, dass die Gemeinde nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der hingegebenen Zahlungsmittel ist. Diese Sachlage erfordert, dass die Gemeinde die getätigten Zahlungen in ihrer Finanzrechnung erfassen muss.

Es kann wegen der oftmals kurzfristigen Entscheidung über eine Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel aber auch der Fall einer über- oder außerplanmäßigen Auszahlung eintreten, die dann entsprechend der von der Gemeinde getroffenen örtlichen Regelungen haushaltsmäßig abzuwickeln ist. Die Gemeinde wegen solcher möglicher Sachverhalte prüfen, ob die haushaltsmäßig für über- oder außerplanmäßigen Auszahlungen örtlich festgelegten Wertgrenzen auch für die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel geeignet sind.

Für die Fälle der Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel bei Dritten kann es sich deshalb anbieten, gesonderte Regelungen in Anlehnung an die haushaltsmäßigen Gegebenheiten zu erlassen. Sofern die Anlage der gemeindlichen Zahlungsmittel in Anlageformen und auf Sonderkonten erfolgt, die im Verfügungsbereich der Gemeinde liegen, besteht für die Gemeinde keine Verpflichtung, über das Nachhalten der Kontobewegungen hinaus die entstandenen Zahlungsströme auch in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen.

Die Gemeinde bleibt in diesen Fällen der wirtschaftliche Eigentümer ihrer Zahlungsmittel. Es entsteht deshalb für die Gemeinde auch keine Auszahlungsverpflichtung gegenüber Dritten, die in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisen wäre. In solchen Fällen entsteht zudem auch kein Sachverhalt der Über- oder Außerplanmäßigkeit von Auszahlungen (vgl. § 83 GO NRW).

#### **2.2.3.5.2 Der Rahmen der Anlage von Zahlungsmitteln**

##### **2.2.3.5.2.1 Die Rahmenbedingungen**

Die Gemeinde kann vorhandenes Kapital (Geldmittel), das nicht zur Sicherung der Liquidität der Gemeinde und zur Zahlungsabwicklung benötigt wird, anlegen. Sie hat bei der Anlage dieses Kapitals auf eine ausreichende

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Sicherheit und einen angemessenen Ertrag zu achten (vgl. § 90 Absatz Satz 2 GO NRW). Die Anlagedauer und die Anlageformen von Kapitalanlagen müssen auch danach ausgewählt werden, dass der Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität ausreichend nachgekommen werden kann (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Die Gemeinde hat daher darauf zu achten, dass für zu leistende Auszahlungen die Finanzmittel auch verfügbar sind.

Die Gemeinde kann auch Dritte mit der Anlage von Kapital sowie mit der Bewertung der Chancen und Risiken von Anlageformen beauftragen. Eine Delegation wesentlicher Anlageentscheidungen ist dabei nicht jedoch zulässig. Durch die vertragliche Vereinbarung muss sichergestellt werden, dass der beauftragte Dritte die für die Gemeinde geltenden rechtlichen Vorschriften und sonstigen Vorgaben einhält. Die Beauftragung Dritter entbindet die Gemeinde jedoch nicht von ihrer Gesamtverantwortung für die Anlage von gemeindlichem Kapital.

#### **2.2.3.5.2.2 Anlagerahmen und Anlagegrundsätze**

Für die Anlage von Kapital hat die Gemeinde geeignete und vertretbare Rahmenbedingungen unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse und Grundsätze in eigener Verantwortung zu schaffen. Der örtliche Rahmen für die Anlage von gemeindlichem Kapital, das nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt wird, muss dabei eigenverantwortlich abgegrenzt und verbindlich festgelegt werden. Die Gemeinde hat die vorgenommene Abgrenzung in einer örtlichen Anlagerichtlinie verbindlich festzulegen.

Die gemeindliche Kapitalanlage soll auf örtlichen Anlagezielen und Anlagegrundsätzen sowie einer Gesamtschau der Liquiditätsplanung unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Entwicklung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage aufbauen. Das nicht benötigte Kapital kann von der Gemeinde unter den Bedingungen angelegt werden, die von den kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen in Nordrhein-Westfalen bei solchen Geschäften zu beachten sind (vgl. § 16 Absatz 2 des Gesetzes über die kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen im Lande Nordrhein-Westfalen (VKZVKG)).

Die Nutzung dieser "versicherungstechnischen" Anlageformen kann jedoch für die Gemeinde aus haushaltsrechtlichen oder bankrechtlichen Gründen tatsächlich beschränkt sein. Die Gemeinde darf z. B. ihr Kapital nicht an andere Gemeinden verleihen und deshalb auch ihr Kapital nicht in "Darlehen an Gemeinden" anlegen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 3a AnIV). Entsprechend besteht eine Anlagebeschränkung für eine gemeindliche Kapitalanlage in "Darlehen an Unternehmen", sofern die betreffenden Betriebe keine gemeindlichen Aufgaben erfüllen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 4 AnIV).

Die örtlich gewählten Anlageformen und die damit einhergehenden quantitativen und schuldnerbezogenen Beschränkungen zum Umfang des anzulegenden Kapitals können auf das Gesamtportfolio der Gemeinde bezogen werden. Im Rahmen von Kapitalanlagegeschäften können dabei dann vertretbare Risiken eingegangen werden, wenn diese mit den Grundsätzen der haushaltswirtschaftlichen Vorschriften sowie den örtlichen Anlagegrundsätzen vereinbar sind. Die möglichen Risiken einer Kapitalanlage müssen der Gemeinde bekannt sein. Sie müssen begrenzt werden und beherrschbar sein. Die Gemeinde muss ihre Entscheidungen zutreffend dokumentieren.

#### **2.2.3.5.2.3 Das Anlagemanagement**

Die Anlage von Kapital durch die Gemeinde hat mit der gebotenen Sachkenntnis und Sorgfalt zu erfolgen. Sie erfordert die Einrichtung und Ausgestaltung eines örtlichen Anlagemanagements unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse. Der Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Ablaufprozesses bei der Anlage von gemeindlichem Kapital dient auch der Erlass einer örtlichen Anlagerichtlinie.

In dieser Richtlinie müssen mindestens die Rahmenbedingungen, die Anlageziele und Anlagegrundsätze der Gemeinde, die Anlageformen und die Anlagedauer sowie die Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnisse

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

inhaltlich hinreichend bestimmt werden. Vor der Entscheidung über eine Kapitalanlage ist von der Gemeinde sicherzustellen, dass sachgerechte und ausreichende Kenntnisse über Sicherheit, Risiken und die Rentabilität bei der Gemeinde vorliegen.

Die örtliche Richtlinie sollte zudem vorsehen, dass vor einer Kapitalanlage die dafür notwendigen qualitativen und quantitativen Informationen einzuholen sind und die gemeindliche Entscheidung im Vergleich mit anderen Anlagemöglichkeiten getroffen sowie dokumentieren wird. Sie sollte auch Bestimmungen darüber enthalten, wie und unter welcher Beteiligung auf sich wandelnde wirtschaftliche und rechtliche Bedingungen sowie Veränderungen auf den Finanz- und Immobilienmärkten angemessen zu reagieren ist.

Für mögliche Schadensfälle oder sonstige ungewöhnliche Marktsituationen sind ebenfalls Festlegungen zu treffen. Es sollten die ggf. notwendigen Sicherungsmaßnahmen, Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnisse, ggf. auch gesonderte Verfahrensabläufe, festgelegt werden. Die Richtlinie der Gemeinde bedarf zudem der Schriftform. Sie ist wegen ihrer Bedeutung für die örtliche Haushaltswirtschaft und für die wirtschaftliche Lage und Entwicklung der Gemeinde vor ihrem Erlass dem Rat der Gemeinde zur Zustimmung vorzulegen.

#### **2.2.3.5.2.4 Die Kontrolle und Überwachung**

Die Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde erfordert eine sachgerechte Kontrolle und Überwachung des angelegten gemeindlichen Kapitals. In die Überwachung sind daher nicht nur die Anlageformen einzubeziehen, sondern auch das eigene Anlagemanagement sowie auch die Tätigkeit beauftragter Dritter sind zu überwachen. Die Gemeinde soll dazu die Kontrolle und Überwachung angepasst an die örtlichen Verhältnisse bestimmen und durchführen. Es ist dabei nicht ausreichend, eine solche Kontrolle und Überwachung nur einmal jährlich vorzunehmen.

Die örtliche Richtlinie soll deshalb auch unterjährige Berichtspflichten vorsehen, die ggf. regelmäßig und anlassbezogen zu erfüllen sind. Dazu können z. B. auch besondere Anlässe beispielhaft benannt werden, bei denen auch der Rat der Gemeinde durch den Bürgermeister zu unterrichten ist (vgl. § 62 Absatz 4 GO NRW). Die örtliche Kontrolle und Überwachung schließt dabei ein, dass auch die Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zur Anlage von Kapital sowie die Durchführung der „Kontrolle und Überwachung“ überprüft werden.

#### **2.2.3.5.3 Die Rückzahlung zu viel erhaltener Finanzmittel**

Die gemeindliche Finanzbuchhaltung soll in die Beurteilung, ob bei der Gemeinde vorhandene Zahlungsmittel nicht benötigt werden, auch die Finanzmittel einbeziehen, die nicht der Gemeinde zustehen. Solche Finanzmittel können bei der Gemeinde vorhanden sein, weil z. B. ein Schuldner bei der Gemeinde einen zu hohen Betrag eingezahlt hat, von Schuldnern mehrere Einzahlungen vorgenommen wurden oder trotz intensiver Bemühungen der Gemeinde der eingezahlte Betrag keinem gemeindlichen Geschäftsvorfall zuordenbar ist.

Derartige örtliche Sachverhalte erfordern besondere Regelungen über die Behandlung solcher Finanzmittel durch die gemeindliche Finanzbuchhaltung. Dazu kann z. B. je nach Fallgestaltung die Pflicht zur sofortigen Rückzahlung, die Klärung des Zahlungsanlasses, aber ggf. auch die Vereinnahmung der Finanzmittel durch die Gemeinde gehören, wenn die Finanzmittel keinem Berechtigten zugeordnet werden können. Die Gemeinde sollte für solche Fälle die notwendigen Arbeitsschritte im Ablauf und im Umfang im vertretbaren Rahmen sowie unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten festlegen.

#### **2.2.3.6 Zu Nummer 3.6 (Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung):**

Dem haushaltsrechtlichen Gebot, die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen ggf. auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese Kredite stellen für die Gemeinde kurzfristiges Fremdkapital dar, das von ihr in Form von einzelnen kurzfristigen Krediten aufgenommen oder als Überziehungs- oder Kontokorrentkredit zur Verfügung gestellt wird.

Als Begrenzung solcher Kredite ist im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung ein Höchstbetrag in der gemeindlichen Haushaltsatzung festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Der jahresbezogene Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung stellt dabei eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar.

Diese Ermächtigung in der Haushaltssatzung der Gemeinde beinhaltet dann das Recht, jeweils bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung im von Rat gesetzten Rahmen aufzunehmen, der aber nicht überschritten werden darf. Die haushaltsrechtliche Zwecksetzung "Liquiditätssicherung" beinhaltet dabei nur, dass die Gemeinde damit die notwendigen Auszahlungen leisten kann.

Der Erhalt des Kreditbetrages dient nicht der haushaltsmäßigen Deckung von Aufwendungen, sodass dieser Betrag nicht ergebniswirksam in der Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die Gemeinde soll durch sachgerechte Festlegungen in der örtlichen Vorschrift jedoch die Leistung von Auszahlungen im notwendigen Umfang gewährleisten können. Sie kann dazu z. B. auch besondere Informationspflichten für alle Organisationseinheiten der Gemeindeverwaltung sowie der Stellen einführen, die ihren Zahlungsverkehr durch die gemeindliche Zahlungsabwicklung erledigen lassen, um frühzeitig den notwendigen Bedarf erkennen zu können.

#### **2.2.3.7 Zu Nummer 3.7 (Fremde Finanzmittel):**

Die Gemeinde wickelt vielfach aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen auch Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Sie muss dabei dafür Sorge tragen, dass ihr aus der verwaltungsmäßigen Zahlungsabwicklung für Dritte keine unververtretbaren Aufwendungen entstehen. Die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung erfordern, dass auch in solchen Fällen die örtliche Zahlungsabwicklung und der Nachweis darüber geregelt werden.

Zu solchen örtlichen Regelungen gehören z. B. Festlegungen, ob und in welcher Form die gesonderten Nachweise für durchlaufende Finanzmittel zu führen sind. Die Gemeinde soll auch die von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel in die gemeindliche Finanzrechnung aufnehmen, soweit sich diese noch im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z. B. in Form liquider Mittel auf gemeindlichen Bankkonten.

#### **2.2.3.8 Zu Nummer 3.8 (Liquiditätsverbund)**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Liquiditätssicherung kann die Gemeinde auch einen Liquiditätsverbund mit ihren gemeindlichen Betrieben einrichten. Dazu bedarf es einer Abstimmung zwischen den Beteiligten über die Abwicklung der Finanzgeschäfte und die Übernahme von Verantwortlichkeiten sowie über die ggf. zu beauftragende Bank. Ein Liquiditätsverbund erfordert zudem Regelungen über die eindeutige Zuordnung der bestehenden Verbindlichkeiten und Forderungen zu den Beteiligten.

Die Führung eines eigenständigen Verrechnungskontos, z. B. durch die Gemeinde oder durch einen Betrieb, ist dabei unabdingbar. Die finanzwirtschaftliche Verantwortung kann zudem nicht alleine von der Verwaltung der Gemeinde getragen werden. Im Rahmen eines Liquiditätsverbundes kann die Gemeinde aber auch als „Cash-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

pool-Führer“ auftreten. Soweit dabei die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Verwaltung der Gemeinde erfolgt, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen Betriebe als „innere“ Bank auf.

In diesen Fällen muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die Finanzgeschäfte aufgrund der „Cashpool-Führung“ von den eigenen haushaltsbezogenen Finanzgeschäften ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden. Sie muss zudem beachten, dass die von Dritten in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel zwar Guthaben der Gemeinde darstellen, jedoch in gleicher Höhe auch Ansprüche der Dritten als Geldgeber gegenüber der Gemeinde bestehen.

In einem solchen Fall sind zum gemeindlichen Abschlussstichtag entsprechende Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren. Sie kann entsprechend der Höhe der in den Verbund eingebrachten Finanzmittel auch Forderungen gegenüber dem Liquiditätsverbund bilanzieren, sofern die Gemeinde an einem Liquiditätsverbund nur beteiligt ist. Die Beteiligung der Gemeinde an einem Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs bzw. der Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung aufnimmt.

#### **2.2.4 Zu Nummer 4 (Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung):**

##### **2.2.4.1 Zu Nummer 4.1 (Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion):**

Die Sicherheitsgesichtspunkte für die gemeindliche Finanzbuchhaltung umfassen nicht nur fachliche Gegebenheiten, sondern auch persönliche Verhältnisse der gemeindlichen Beschäftigten, z.B. in Form des Verwandtschaftsverbots zwischen bestimmten Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung. In diesem Sinne gilt z.B. das Verwandtschaftsverbot in § 93 Absatz 5 GO NRW für den Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung und seinen Stellvertreter, weil diese Personen nicht nur Verantwortliche für die gemeindliche Buchführung, sondern gleichzeitig auch Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung der Gemeinde sind.

Die Gemeinde muss entsprechende örtliche Regelungen schaffen, weil durch das Verwandtschaftsverbot insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen sollen. Zudem ist zu beachten, dass das Verwandtschaftsverbot nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch auf diejenigen Beschäftigten Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind.

##### **2.2.4.2 Zu Nummer 4.2 (Sicherheitseinrichtungen):**

Die Festlegungen in der örtlichen Vorschrift sollen gewährleisten, dass von der Gemeinde die notwendigen Sicherheitseinrichtungen zum Schutz der Beschäftigten geschaffen und funktionsfähig gehalten werden. Dazu ist ggf. ein ausdrückliches Verbot festzulegen, dass gemeindliche Anlagen und Einrichtungen oder andere technische Hilfsmittel nicht unbefugt benutzt werden dürfen. Die gemeindlichen Sicherheitseinrichtungen müssen nicht die laufende Verwaltungstätigkeit umfassen, sondern die Gemeinde muss auch die notwendigen Vorkehrungen für eine dauerhafte Aufbewahrung von Wertgegenständen festlegen.

##### **2.2.4.3 Zu Nummer 4.3 (Aufsicht und Kontrolle über die Finanzbuchhaltung):**

Die Festlegung in der Vorschrift über die örtliche Aufsicht und Kontrolle soll sich nicht allein auf die gemeindliche Finanzbuchhaltung beziehen, sondern speziell auf die Einhaltung der Vorgaben für die örtliche Abwicklung der Buchführung und Zahlungsabwicklung der Gemeinde. Dabei sollen bei der Gemeinde nicht nur die Grundsätze

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

der Ordnungsmäßigkeit ausreichende Beachtung finden, sondern auch die Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

In der Gemeinde sind aber auch die Zuständigkeit im Ablauf der Verwaltungstätigkeit sowie der Umfang der örtlichen Aufsicht und Kontrolle zu bestimmen, die im Einklang mit den Vorgaben in der Vorschrift des § 31 Absatz 4 GemHVO NRW stehen müssen. Die Aufsicht und Kontrolle über die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde darf dabei nicht so einschränkend ausgestaltet werden, dass die Funktionalität der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auf Dauer gefährdet wird.

**2.2.4.4 Zu Nummer 4.4 (Regelmäßige und unvermutete Prüfungen):**

Aus dem örtlichen Regelwerk der Gemeinde nach dieser Vorschrift muss erkennbar sein, ob die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung der Gemeinde überwacht (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW). Sofern derartige Prüfungen nur unregelmäßig stattfinden, muss innerhalb des Haushaltsjahres mindestens eine unvermutete Prüfung stattfinden.

In Ausführung der Vorschrift des § 30 Absatz 5 GemHVO NRW muss daher festgelegt und gewährleistet werden, dass die Zahlungsabwicklung der Gemeinde mindestens einmal jährlich unvermutet geprüft wird. Die Gemeinde soll dabei zum Ausdruck bringen, ob und ggf. wann, eine unvermutete Prüfung oder regelmäßige Prüfungen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung aus Sicherheitsgesichtspunkten durchführen werden sollen. Derartige Prüfungen können aber auch durch Dritte, z. B. durch die Gemeindeprüfungsanstalt NRW, durchgeführt werden.

In diesem Zusammenhang hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister im Rahmen ihrer Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW) nicht nur die grundsätzlichen Regelungen über die unvermutete Prüfung, sondern auch die Prüfungszeitpunkte zu bestimmen. Sie müssen dabei ggf. vergaberechtliche Bedingungen beachten, weil die Prüfungsleistungen Dritter eine Dienstleistung für die Gemeinde darstellen. Aus den Zwecken der unvermuteten Prüfungen heraus muss mit diesen Prüfungen ein Überraschungseffekt für die gemeindliche Zahlungsabwicklung verbunden sein.

**2.2.4.5 Zu Nummer 4.5 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung):**

Die örtliche Rechnungsprüfung hat nach § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW die gesetzliche Aufgabe, eine dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde vorzunehmen. Diese örtliche Pflichtaufgabe ist aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus grundsätzlich notwendig. Es ist jedoch nicht ausreichend, nur einmal jährlich die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu prüfen.

Als unabhängige Stelle ist die örtliche Rechnungsprüfung aber auch gut geeignet, die gesetzliche Aufgabe „laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung“ zu erledigen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Die Festlegung in der örtlichen Vorschrift soll daher die Erledigung dieser Aufgaben durch die örtliche Rechnungsprüfung sicherstellen.

**2.2.4.6 Zu Nummer 4.6 (Beteiligung des Kämmers):**

Die Regelung in der haushaltsrechtlichen Vorschrift bestimmt die Zuständigkeit für die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung und ordnet diese der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu. Diese Verantwortlichen können ihre Aufsichtspflichten aber auch Dritten übertragen. Es wird deshalb z.B. in der Vorschrift ausdrücklich bestimmt „Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung“ inne.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Mit dieser Regelung wird vorgegeben, dass abweichend von Satz 1 die Kämmerin oder der Kämmerer die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung innehat, wenn sie bestellt worden sind. In diesen Fällen ist die Ergänzung der Zuständigkeitsregelung wichtig, denn es muss klargestellt sein, dass der Kämmerer der Gemeinde nicht die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung innehaben kann, wenn er gleichzeitig der Leiter der gemeindlichen Finanzbuchhaltung ist. Die Ausfüllung dieser gesetzlichen Zuständigkeitsregelung muss im örtlichen Regelungswerk der Gemeinde enthalten sein.

**2.2.5 Zu Nummer 5 (Verwahrung und Aufbewahrung):**

**2.2.5.1 Die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen**

Aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunfts- und Prüfungszwecke muss sichergestellt sein, dass die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde nicht nur innerhalb der verbindlichen Aufbewahrungsfristen in unveränderter Form lesbar gemacht werden können, sondern auch im laufenden Geschäftsprozess. Im Zusammenhang mit digitalen Unterlagen sollte daher unter dem Begriff „Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen“ eine systemmäßige Archivierung unabhängig von Fristen verstanden werden.

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind daher örtliche Regelungen über die sichere Verwahrung und Verwaltung der gemeindlichen Geschäftsunterlagen, also hinsichtlich der Nutzung sowie von Ort und Zeit, zu treffen. In einer Dienstanweisung könnten die örtlichen Tatbestände geregelt werden (vgl. Abbildung 582).

<b>REGELUNGSINHALTE FÜR DIE AUFBEWAHRUNG VON GESCHÄFTSUNTERLAGEN</b>
- Welche gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind aufbewahrungspflichtig?
- In welcher Form sind die gemeindlichen Geschäftsunterlagen aufzubewahren?
- Ab welchem Zeitpunkt sind die gemeindlichen Geschäftsunterlagen aufzubewahren?
- In welcher Form sind die gemeindlichen Geschäftsunterlagen aufzubewahren?
- Nach welchen Ordnungskriterien ist zu archivieren?
- Die Form der Kennzeichnung aufbewahrungspflichtiger Geschäftsunterlagen.
- Die Berechtigung zum Empfang archivierter Geschäftsunterlagen.
- Die Formen des Zugriffs auf die aufbewahrungspflichtigen Geschäftsunterlagen.
- Die Sicherung der Rückgabe der archivierten Geschäftsunterlagen.
- Die Freigabe zur Vernichtung archivierter Geschäftsunterlagen.
- Die verantwortlichen Zuständigkeiten.

*Abbildung 582 „Die Regelungsinhalte für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen“*

Die örtlichen Richtlinien dienen dabei u.a. der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde. Sie soll auch dazu beitragen, dass die Programme und Programmdokumentationen aus der automatischen Datenverarbeitung, sofern sie für die Lesbarkeit der gemeindlichen Unterlagen in dieser Zeit benötigt werden, ordnungsgemäß aufbewahrt werden.

Für die Gemeinde bietet es sich in diesem Zusammenhang an, ihrer Richtlinie eine Übersicht beizufügen, mit der ein Überblick über die einzuhaltenden Aufbewahrungsfristen bezogen auf die betreffenden haushaltswirtschaftlichen Unterlagen gegeben wird. In einer solchen Übersicht wäre dann z.B. zu jeder möglichen Belegart bei der Gemeinde eine Aufbewahrungsfrist festzusetzen.

#### **2.2.5.2 Die Aufbewahrung digitaler Geschäftsunterlagen**

Die Gemeinde hat bei ihren allgemeinen örtlichen Regelungen über die Aufbewahrung der gemeindlichen Geschäftsunterlagen nicht nur die Papierform, sondern auch über die rechtssichere Aufbewahrung digitaler Unterlagen die notwendigen Festlegungen zu treffen. In der örtlichen Richtlinie sollen deshalb relevante Regelungen enthalten sein, die solchen Sachverhalten gerecht werden. Die Gemeinde kann sich dazu an den steuerrechtlichen Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) sowie an den GoBD orientieren, die Festlegungen für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen enthalten.

Durch die genannten Grundsätze werden bestimmte Normen der Abgabenordnung nur in steuerrechtlicher Hinsicht und aus steuerrechtlichen Gründen konkretisiert. Die Gemeinde sollte festlegen, auf welche relevanten Daten sich das Recht auf einen Datenzugriff erstreckt, wobei für die örtliche Prüfung grundsätzlich keine Beschränkung bestehen darf. Die Daten der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sind daher grundsätzlich für einen Datenzugriff im Rahmen der Aufbewahrung zur Verfügung zu stellen.

Von der Gemeinde sind dazu die betroffenen Bereiche des gemeindlichen Datenverarbeitungssystems oder mehrerer Datenverarbeitungssysteme abzugrenzen und es ist die Form des Zugriffs festzulegen (nur ein Lesezugriff). Die Gemeinde sollte daher klarstellen, wann originäre digitale Geschäftsunterlagen auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren sind und wann eine Archivierung in maschinell nicht auswertbaren Formaten ausreichend ist, z. B. in Form von PDF-Dateien.

#### **2.2.5.3 Die Verwahrung von Wertgegenständen**

Die Gemeinde soll eigenständige örtliche Vorgaben über die Annahme und die Aufbewahrung von Wertgegenständen sowie deren Herausgabe am Ende der Aufbewahrungszeit einschließlic machen. Die örtlichen Regelungen haben dabei auch Vorgaben über die sachgerechte Verwaltung der Wertgegenstände sowie die verwaltungsmäßigen Zuständigkeiten zu enthalten. Von der Gemeinde dürfte z. B. zu regeln sein, wer entscheidungsbefugt ist, ob und welche Wertgegenstände verwahrt werden sollen und wo und auf welche Art und Weise eine sichere Aufbewahrung gewährleistet werden kann.

Die Aufbewahrung von Wertgegenständen durch die Gemeinde bedarf zudem eines geeigneten Nachweises über die Aufbewahrung. Die Gemeinde hat deshalb grundsätzlich zu klären und festzulegen, welche Angaben in den Nachweisen über die Aufbewahrung eigener und fremder von Wertgegenständen enthalten sein müssen. Sie muss insgesamt sicherstellen, dass über die Entgegennahme von Wertgegenständen und deren Aufbewahrungsort sowie über die Herausgabe ein Beleg erstellt wird. Anhand derartiger Nachweise muss der Umgang der mit den Wertgegenständen von der Gemeinde so nachvollziehbar aufgezeichnet werden, dass sich die einzelnen Sachlagen noch zu einem späteren Zeitpunkt feststellen lassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass nicht nur fremde Wertgegenstände zur Verwahrung in Betracht kommen, die von Dritten als Sicherheit gegenüber der Gemeinde hinterlegt werden und ggf. nur vorübergehend durch die Gemeinde aufzubewahren sind. Gleichmaßen sind auch eigene gemeindliche Wertgegenstände aufzubewahren, die für die Aufgabenerfüllung benötigt werden und unverzichtbar für das Verwaltungshandeln sind, z. B. Personalausweise, Pässe und andere Wertgegenstände.

Die Gemeinde ist nach dem Haushaltsrecht verpflichtet, eine örtliche Regelung über die sichere Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu treffen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW). In einer örtlichen Dienstanweisung müssen die einzelnen Tatbestände der Aufbewahrung und der Umgang mit den Wertgegenständen geregelt werden. Derartige örtliche Richtlinien dienen der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Aufbewahrung und der Nachweisführung des Umgangs mit den übernommenen Wertgegenständen.

### **3. Zu Absatz 3 (Weitere Aufgaben der Zahlungsabwicklung):**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindliche Zahlungsabwicklung als ein Aufgabenbereich der Finanzbuchhaltung der Gemeinde verfügt regelmäßig über zahlreiche unterschiedliche Informationen über die gemeindlichen Schuldner. Insbesondere eine unmittelbare Verknüpfung mit dem Mahnwesen und der Zwangsvollstreckung der Gemeinde trägt dazu bei. Dieser Aufgabenbereich stellt daher einen fachübergreifenden und umfassenden Tätigkeitsbereich in Bezug auf die Durchsetzung, die notwendige Überwachung sowie von Kontrollen gemeindlicher Ansprüche dar.

Die Beschäftigten der gemeindlichen Zahlungsabwicklung können daher aufgrund ihrer Kenntnisse nicht nur gut dazu beitragen, dass die gemeindlichen Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie können i.d.R. auch sachgerecht beurteilen, ob bestehende Ansprüche gegenüber einem Schuldner der Gemeinde noch durchsetzbar sind. Diese Sachlage hat zu der haushaltsrechtlichen Regelung beigetragen, dass die Beschäftigten der gemeindlichen Zahlungsabwicklung auch mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden können.

#### **3.2 Die Entscheidungsübertragung über Forderungen**

##### **3.2.1 Die Prüfung der örtlichen Gegebenheiten**

Die haushaltsrechtliche Möglichkeit, die im Aufgabenbereich „Zahlungsabwicklung“ tätigen gemeindlichen Beschäftigten auch mit der Entscheidung über eine Stundung oder eine Niederschlagung oder eines Erlasses von gemeindlichen Ansprüchen zu beauftragen, dient mehreren Zwecken. Grundsätzlich dürfte wegen der sachlichen Nähe der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und wegen der dort vorliegenden Kenntnisse über die Verhältnisse bei den einzelnen Schuldnern der Gemeinde eine fachübergreifende Entscheidungszuständigkeit in dieser Organisationseinheit als zweckmäßig und angemessen anzusehen sein.

Die Gemeinde soll daher vor einer Beauftragung der Beschäftigten der Zahlungsabwicklung der Finanzbuchhaltung prüfen, ob eine entsprechende Eignung zu Entscheidungen über das Fortbestehen oder den Verzicht von gemeindlichen Forderungen gegeben ist (vgl. § 26 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie den Beschäftigten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung auch die Entscheidung über eine Stundung, Niederschlagung oder den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen überträgt.

Die Gemeinde muss ausreichende Verantwortlichkeiten festlegen und die Einhaltung der örtlichen Voraussetzungen regelmäßig überprüfen. Bei einer Beauftragung dieser Beschäftigten bedarf es daher notwendiger Weise einer besonderen Aufsicht im Sinne des Absatzes 4 der Vorschrift, weil im Rahmen der zusammengefassten

Aufgabenerledigung auf eine personelle Trennung nach dem Vier-Augen-Prinzip bei der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle verzichtet wird (vgl. § 30 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.2.2 Die Zielsetzung „Verwaltungsvereinfachung“**

Vor einer Aufgabenübertragung der Entscheidungsbefugnisse über hat die Gemeinde zu prüfen und zu beurteilen, ob eine solche Maßnahme der Verwaltungsvereinfachung dient und eine ordnungsgemäße Erledigung durch die Beschäftigten gewährleistet ist. Diese Aufgabenübertragung muss in diesem Zusammenhang nicht zwingend eine Ausnahmeregelung darstellen. Es ist vielmehr im Einzelnen von den örtlichen Verhältnissen abhängig, inwieweit und wie weitgehend davon Gebrauch gemacht wird, um dadurch auch eine Verwaltungsvereinfachung vor Ort zu erreichen.

Eine Benennung allgemeiner Kriterien zur Abwägung, ob die Übertragung der Verwaltungsvereinfachung dient, ist nicht möglich. Gleichwohl dürfte mit einer solchen Aufgabenübertragung verbunden sein, dass innerhalb der Gemeindeverwaltung nur noch ein Abstimmungsbedarf bei erheblicher Bedeutung der Forderungen oder bei bestimmten gemeindlichen Schuldnern erforderlich sein könnte, sodass z. B. entsprechende Wertgrenzen bestimmt werden könnten. Eine Zentralisierung der Entscheidungen könnte dabei zu einer organisatorisch und zeitlich geprägten Verkürzung von Verwaltungsabläufen führen.

### **3.2.3 Die Zielsetzung „Ordnungsmäßigkeit“**

Die weitere Vorgabe in diesem Zusammenhang, dass eine ordnungsgemäße Erledigung der Gewährung von Stundungen, der Veranlassung von Niederschlagungen und des Erlasses gemeindlicher Ansprüche durch die Beschäftigten gewährleistet sein muss, bedarf ebenfalls keiner Benennung von besonderen Kriterien. Für die notwendige Überprüfung durch die überwachende Stelle dürften vielmehr die örtlichen Grundregeln zur Kontrolle des Verwaltungshandelns ausreichend sein und bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Entscheidungen zu Stundungen, Niederschlagungen und Erlassen gemeindlicher Ansprüche zur Anwendung kommen können.

## **4. Zu Absatz 4 (Aufsicht über die Finanzbuchhaltung):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Aufsicht als Aufgabe des Bürgermeisters):**

Die Zuständigkeit für die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung obliegt der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister als Verantwortliche in der Gemeinde. Dadurch wird dem Grundsatz der Trennung zwischen der Aufgabenerledigung und der Aufsicht über die Finanzbuchhaltung ausreichend Rechnung getragen. Die Aufgabe steht dabei im Zusammenhang mit der Gesamtverantwortung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung. Daraus leitet sich deren Pflicht zur Überwachung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung wie auch der anderen Dienststellen der Gemeindeverwaltung ab (vgl. § 62 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Dieser Bestimmung steht dabei nicht entgegen, dass die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung und die dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung gesetzliche Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde sind (vgl. § 103 Absatz 1 Nummern 4 und 5 GO NRW). In beiden Fällen handelt es sich um rechtliche Pflichten zur Kontrolle und Überwachung der Verwaltungstätigkeiten, die getrennt voneinander zu betrachten und zu bewerten sind.

Beide haushaltsrechtliche Zuordnungen wirken zusammen und können zusammengeführt werden, denn die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann sich zur Durchführung seiner Aufsicht auch der örtlichen Rechnungs-

prüfung bedienen. Er kann dieser Stelle eigene Prüfungsaufträge erteilen, bei denen die Aufsichtspflichten dann aufgrund der Beauftragung jedoch nicht eingeschränkt werden.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Delegation der Aufsicht):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten der Gemeinde übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung obliegt. Diese gesetzliche Möglichkeit stellt grundsätzlich darauf ab, dass für die Übernahme der Aufsichtsfunktion nur ein Beschäftigter in Bracht kommen kann, der keine verantwortliche Funktion im Aufgabenbereich „Finanzbuchhaltung“ wahrnimmt.

Wegen der unterschiedlichen Größe und Organisation der Gemeinde ist es sachgerecht, die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung auch delegieren zu können. In solchen Fällen ist jedoch zu beachten, dass nur dann einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten die Aufsicht übertragen werden kann, wenn in der Gemeinde keine Kämmerin oder kein Kämmerer bestellt worden ist. Nach der Vorschrift können diese Personen die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung der Gemeinde innehaben.

#### **4.3 Zu Satz 3 (Aufsicht als Aufgabe des Kämmerers):**

##### **4.3.1 Zuständigkeiten bei einer Bestellung des Kämmerers**

Die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung obliegt der Kämmerin oder dem Kämmerer, wenn sie oder er für die Ausübung dieser finanzwirtschaftlichen Funktion bestellt worden ist. Die Vorschrift enthält ausdrücklich diese Regelung, weil ansonsten der die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister gesetzlich die Aufsicht innehat. Durch die benannten gesetzlichen Zuständigkeitsregelungen für den Bürgermeister (in Satz 1) und den Kämmerer (in Satz 3) wird die Aufgabe der Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung als eine organgleiche Handlung bewertet, die nicht einem beauftragten Kämmerer zusteht.

Die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung kann daher auch von einer oder einem Beigeordneten ausgeübt werden, die oder der nach § 71 Absatz 4 GO NRW zur Kämmerin oder zum Kämmerer bestellt worden ist. Nach § 71 Absatz 4 GO NRW besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung zugewiesen sind. Er benötigt nicht den Bürgermeister, um bestimmte haushaltswirksame Rechte auszuüben.

##### **4.3.2 Keine Aufsichtsbefugnisse des Kämmerers**

###### **4.3.2.1 Bei einer Beauftragung**

In den kreisangehörigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist in einer Gemeinde der Kämmerer vom Bürgermeister beauftragt worden, kann dieser Kämmerer, bedingt durch die in der Vorschrift enthaltene Vorgabe der Bestellung, nicht die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung ausüben. Diese Aufsicht steht nur einer bestellten Kämmerin oder einem bestellten Kämmerer zu. Es ist haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar wie bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten, z. B. beim Erlass einer Haushaltssperre nach § 24 GemHVO NRW.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 31 GemHVO NRW**

Eine qualitative Unterscheidung ist bei der Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung zu machen. Ein beauftragter Kämmerer darf nicht die organgleichen Rechte ausüben. Ein solcher Kämmerer benötigt den Bürgermeister, um bestimmte haushaltswirksame Rechte auszuüben. Die Tätigkeit und Verantwortlichkeit des Kämmerers im Rahmen einer Beauftragung durch den Bürgermeister kann aber für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Daher ist die Bestellung oder die Beauftragung einer Kämmerin oder eines Kämmerers immer unter örtlichen Gesichtspunkten und Bedürfnissen abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters darüber ist dem Rat zur Kenntnis zu geben.

**4.3.2.2 Als Verantwortlicher der Finanzbuchhaltung**

Im Rahmen der gesetzlichen Zuständigkeitsregelung wird klargestellt, dass der Kämmerer dann nicht die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung der Gemeinde innehaben kann, wenn er als Leiter der gemeindlichen Finanzbuchhaltung tätig und damit für die Finanzbuchhaltung der Gemeinde verantwortlich ist (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW). Bei einem solchen Beschäftigungsverhältnis ist der Kämmerer als ein Fachbediensteter für das gemeindliche Finanzwesen einzustufen. Ihm kann dann aus mehreren Gründen nicht gleichzeitig die Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung obliegen.

Die Befugnisse des Leiters der gemeindlichen Finanzbuchhaltung bleiben bei der Klärung der Zuständigkeit für die Finanzbuchhaltung grundsätzlich unberührt. Durch aufgabenbezogene oder fachbereichsbezogene Abgrenzungen muss von der Gemeinde örtlich sichergestellt werden, dass keine personelle Identität in der Wahrnehmung der Leitung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung und der Aufsicht über die Finanzbuchhaltung der Gemeinde besteht. Eine solche Sachlage ist ggf. auch relevant im Rahmen der örtlichen Budgetierung, insbesondere dann, wenn der Budgetverantwortliche auch bestimmte Kassengeschäfte abwickeln soll.

EEEEEEEEEEEEEE



## Fünfter Abschnitt

### Vermögen und Schulden

#### 1. Allgemeines

Die haushaltsrechtlich festgelegte Erfassung und Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden durch die Gemeinde zum jährlichen Abschlussstichtag (31. Dezember) bilden die Grundlage für die im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses aufzustellende Bilanz. In Übereinstimmung mit dem IMK-Beschluss der Länder vom 21. November 2003 ist festgelegt worden, dass im gemeindlichen „Dauerbetrieb“ die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vermögensgegenstände der Bewertung (Zugangsbewertung) zugrunde zu legen sind (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).

Für die Aktivierung und Passivierung von Geschäftsvorfällen und örtlichen Sachverhalten der Gemeinde gilt dabei grundsätzlich, dass die Rechte und Pflichten der Gemeinde unberührt bleiben, wenn trotz aller Sorgfalt ein gemeindlicher Geschäftsvorfall oder Sachverhalt fehlerhaft bilanziert worden ist. Auf der Grundlage des Anschaffungskostenprinzips werden durch die Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung die von der Gemeinde einzuhaltenden Rahmenbedingungen näher bestimmt. Zu den Vorgaben gehören auch die nachfolgend aufgeführten haushaltswirtschaftlichen Grundprinzipien (vgl. Abbildung 583).

<b>DIE GEMEINDLICHEN GRUNDPRINZIPIEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Vorsichtsprinzip</b>	Das Vorsichtsprinzip beinhaltet i. d. R. als Hauptziel die Wahrung der Gläubigerinteressen, sodass sich die Gemeinde als Bilanzierende im Zweifel tendenziell eher schlechter als zu gut darstellen kann. Im Sinne des öffentlichen Rechnungswesens der Gemeinden muss das Vorsichtsprinzip ggf. unter Berücksichtigung der gemeindlichen Erfordernisse relativiert werden. Bei der Darstellung der gemeindlichen Vermögenslage gilt es, nicht nur die Aufgabenerfüllung der Gemeinde in den Vordergrund zu stellen, sondern auch die Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger sowie der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde zu berücksichtigen. Das Prinzip ist haushaltsrechtlich näher bestimmt worden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).
<b>Realisationsprinzip</b>	Die Kapitalerhaltung in Gestalt des Realisationsprinzips findet auch im NKF ihre Anwendung. Die Gemeinde darf entstehende Gewinne nicht dann schon in Ansatz bringen, wenn der Eintritt vorhersehbar ist, sondern erst nach deren Realisierung. Dieses Realisationsprinzip hat einen Bezug zu den gemeindlichen Erträgen. Es hat die Aufgabe, die vorzeitige Berücksichtigung möglicher zukünftiger Gewinne zu verhindern. Wegen der im Realisationsprinzip enthaltenen Zeitbestimmung (nach Realisierung) darf die Gemeinde nur die Gewinne in ihrer Bilanz berücksichtigen, die am Abschlussstichtag bereits realisiert worden sind. Sie darf somit auch nur gemeindliche Forderungen ansetzen, die durch Ansprüche der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag begründet worden sind. Das Prinzip ist haushaltsrechtlich näher bestimmt worden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).
<b>Imparitätsprinzip</b>	Nach der Vorschrift wird von der Gemeinde verlangt, aus Vorsichtsgründen vorhersehbare Verluste bereits vor ihrer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
5. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHEN GRUNDPRINZIPIEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	<p>Realisierung zu berücksichtigen (Imparitätsprinzip) und als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Dieses Prinzip führt zum zeitlichen Vorziehen von Aufwendungen bzw. zur Vorwegnahme künftiger Aufwendungen. Die Gemeinde muss nach den in diesem Prinzip enthaltenen Bedingungen alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind bzw. bei denen eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, in ihrer Bilanz berücksichtigen. Diese Vorgabe gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Risiken und Verluste erst nach dem Abschlussstichtag, aber innerhalb der Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Das Prinzip ist haushaltsrechtlich näher bestimmt worden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).</p>
<b>Wertaufhellungsprinzip</b>	<p>Das Prinzip der Wertaufhellung lässt zu, dass neue Informationen zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) der Gemeinde bekannt werden, dann von den Verantwortlichen in der Gemeinde (Rat und Verwaltungsvorstand) berücksichtigt werden dürfen, wenn sie sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr (vor dem Abschlussstichtag) beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie diese objektiv zu diesem Zeitpunkt waren. Das Prinzip ist haushaltsrechtlich näher bestimmt worden (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).</p>
<b>Höchstwertprinzip</b>	<p>Nach dem Höchstwertprinzip hat die Gemeinde ihre Verpflichtungen mit dem zum Abschlussstichtag bestehenden Höchstwert in ihrer Bilanz anzusetzen. Falls zu diesem Zeitpunkt zwei unterschiedliche Werte für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bestehen, z. B. dass der Zeitwert einer gemeindlichen Verbindlichkeit über dem Nennwert liegt, ist der höhere Wert anzusetzen. Dem Ansatz eines niedrigeren Wertes würde das Realisationsprinzip entgegenstehen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).</p>
<b>Niederstwertprinzip</b>	<p>Im NKF gilt bei der Bewertung des Vermögens der Gemeinde das Niederstwertprinzip. Es dient der Vorwegnahme von Verlusten, die beim Abgang der gemeindlichen Vermögensgegenstände erwartet werden, sodass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände vielfach von dem erzielbaren Veräußerungserlös ausgegangen wird. Es besagt, dass die Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (Bewertungsobergrenze). Soweit unterschiedliche Werte bestehen, ist der niedrigste Wert für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuwählen. Dabei bestehen zwei Formen:</p> <p>Das gemilderte Niederstwertprinzip betrifft das gemeindliche Anlagevermögen. Die Gemeinde hat dabei selbst über die Dauerhaftigkeit einer Wertminderung zu entscheiden. Sofern eine dauerhafte Wertminderung festgestellt wird, ist auf den niedrigeren Wert und nicht auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuschreiben.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**5. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHEN GRUNDPRINZIPIEN</b>	
<b>VORGABEN</b>	<b>INHALTE</b>
	Das strenge Niederstwertprinzip betrifft das gemeindliche Umlaufvermögen. Es besteht ein Abschreibungsgebot für die Gemeinde. Sie muss bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen vornehmen, wenn diesen Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag ein niedriger Wert als der Buchwert beizulegen ist.
<b>Anschaffungskostenprinzip</b>	Die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände bilden die Obergrenze für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde hat ihre Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, in ihrer Bilanz anzusetzen (Anschaffungskostenprinzip). Dieses Wertprinzip kann dazu führen, dass stille Reserven entstehen. Das Prinzip ist haushaltsrechtlich näher bestimmt worden (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW und § 35 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

*Abbildung 583 „Die gemeindlichen Grundprinzipien“*

Dieser Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält die allgemeinen Bewertungsanforderungen und die Vorschriften über die Wertansätze für Vermögensgegenstände und Schulden in der gemeindlichen Bilanz im notwendigen Umfang. Außerdem werden zusätzlich die Bewertungsvereinfachungsverfahren bestimmt, die im Rahmen des Jahresabschlusses von der Gemeinde zur Bestimmung des bilanziellen Ansatzes der Vermögensgegenstände und der Schulden genutzt werden können.

Der Abschnitt enthält aber auch die erforderlichen Vorgaben und Grundsätze, nach denen die Gemeinde bei ihren abnutzbaren Vermögensgegenständen die dadurch eintretenden Wertminderungen ermitteln und erfassen soll. Er enthält auch die haushaltsrechtlichen Bedingungen, aufgrund derer die Gemeinde die notwendigen Rückstellungen zur künftigen Erfüllung ihrer Verpflichtungen bilden und bemessen muss.

## **2. Die gemeindliche Bilanz als Vermögensrechnung**

### **2.1 Allgemeine Zwecke**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller Aufgaben der Gemeinde. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben, und zugleich in Verantwortung für die zukünftigen Generationen zu handeln (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 und § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde als rechtlichen Eigentümer gehören oder zustehen oder deren wirtschaftlicher Eigentümer sie ist.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft und zur Sicherung der gemeindlichen Aufgaben die grundsätzliche Pflicht, beim gemeindlichen Vermögen die Werterhaltung und den Substanzverzehr sowie die Auswirkungen daraus auf die jährliche Haushaltswirtschaft in ihrem Jahresabschluss nachzuweisen. Sie hat dabei aufgrund ausdrücklicher haushaltsrechtlicher Vorschriften ggf. bestimmte Vermögensgegenstände gesondert zu behandeln, z. B. die Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht dem allgemeinen Vermögen, sondern dem gemeindlichen Sondervermögen zuzurechnen sind (vgl. §§ 97 ff. GO NRW).

Vor diesem Hintergrund schreibt das gemeindliche Haushaltsrecht der Gemeinde eine Bilanz als umfassende örtliche Vermögensrechnung als Bestandteil des jährlichen Jahresabschlusses vor. Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich für die Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt. Die Gemeinde hat daher in ihrer Bilanz zwischen dem Bilanzbereich „Anlagevermögen“ (zum Gebrauch) und dem Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ (zum Verbrauch) zu unterscheiden.

Zum gemeindlichen Anlagevermögen zählen die Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde im Rahmen ihrer örtlichen Aufgaben zu dienen. Die Zweckbestimmung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zum Verbrauch im Rahmen der örtlichen Aufgaben führt dagegen dazu, diese Vermögensgegenstände dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen. Die Gemeinde hat daher die Grundstücke, die von ihr zum Zwecke der Veräußerung gehalten werden, dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn diese Gegenstände aufgrund ihrer Eigenart dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen wären.

Für den Ansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der Bilanz muss die Gemeinde außerdem der wirtschaftliche Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes sein, wenn sie nicht bereits der rechtliche Eigentümer mit allen Rechten und Verpflichtungen bzw. Befugnissen ist. Zur Ermittlung der bilanziellen Wertansätze ihrer Vermögensgegenstände hat die Gemeinde deren zweckbezogene Nutzung und deren Lebensdauer im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu beurteilen und zu bewerten. Sie muss dazu bei jedem Vermögensgegenstand über den Wert und die Zuordnung in der gemeindlichen Bilanz entscheiden.

Im Rahmen der Informationsfunktion dient die gemeindliche Bilanz den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Mit ihrer Rechenschaftsfunktion, der Dokumentationsfunktion, der Sicherungsfunktion und der Ermittlungsfunktion stellt die Bilanz eine Grundlage für den Nachweis der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den Stand des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde dar. Sie informiert daher auch über die gemeindliche Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit.

Mit der gemeindlichen Bilanz wird das Bild über den Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres vervollständigt. Sie stellt in diesem Zusammenhang ein Element für die Kontrolle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar und kann für die Beurteilung der wirtschaftlichen Weiterentwicklung der Gemeinde genutzt werden, z. B. im Rahmen einer Bilanzanalyse und durch Bilanzvergleiche. Insgesamt betrachtet hat die gemeindliche Bilanz unterschiedliche haushaltswirtschaftliche Funktionen zu erfüllen.

## **2.2 Allgemeine Merkmale**

Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde entsteht die gemeindliche Bilanz unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen der gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus den ermittelten Ergebnissen der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Haushaltsjahr und des daraus ermittelten Standes der Vermögens- und Schuldenlage zum Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres.

Die Bilanz der Gemeinde hat jedoch dabei keinen Selbstzweck. Sie soll vielmehr bestimmten Anforderungen im gemeindlichen Bereich genügen und ist darauf ausgerichtet, das gemeindliche Vermögen und die Schulden mit ihrer Werthaltigkeit stichtagsbezogen und zutreffend sowie entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen bei der Gemeinde aufzuzeigen. Die gemeindliche Bilanz lässt sich daher durch besondere Merkmale im Sinne ihrer Aufgaben charakterisieren (vgl. Abbildung 584).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**5. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE MERKMALE DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>MERKMAL</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Haushaltswirtschaftlicher Zweck</b>	Darstellung von Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.
<b>Haushaltswirtschaftliches Instrument</b>	Gemeindliche Vermögensrechnung zur Dokumentation der Vermögensgegenstände und der Schulden der Gemeinde einschließlich der Dokumentation des Jahresergebnisses und der liquiden Mittel der Gemeinde.
<b>Haushaltswirtschaftliches Ergebnis</b>	Gesonderte Darstellung des Jahresergebnisses der Gemeinde als Saldo aus Erträgen und Aufwendungen aufgrund der gemeindlichen Ergebnisrechnung (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag).
<b>Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anwendung des Grundsatzes der Einzelbewertung (nach Substanz oder Ertrag).</li> <li>- Anwendung des Vorsichtsprinzips (einschließlich des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips).</li> <li>- Anwendung des Anschaffungswertprinzips bei Vermögenswerten.</li> <li>- Ansatz von Rückstellungen als im Haushaltsjahr entstandener Verpflichtungsaufwand.</li> <li>- Ansatz von Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag.</li> <li>- Anwendung des Prinzips der Jährlichkeit und der Periodenabgrenzung (Haushaltsjahr).</li> </ul>
<b>Haushaltswirtschaftliche Zielsetzungen</b>	Nachweis einer ausreichenden Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung.

*Abbildung 584 „Die Merkmale der gemeindlichen Bilanz“*

Mit solchen Bilanzmerkmalen lässt sich die Bilanz in die Haushaltswirtschaft der Gemeinde einordnen und für Zwecke der gemeindlichen Steuerung nutzen. Die Aktivseite der Bilanz kann dazu auch konkreter in Bezug auf den Begriff „Vermögensgegenstand“ betrachtet werden. Die Gemeinde darf z. B. keine Vermögensgegenstände bilanzieren, die nicht entgeltlich erworben wurden (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Sie muss auch beachten, dass der aktive Rechnungsabgrenzungsposten und der gesonderte Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ nicht als gemeindliche Vermögensgegenstände gelten, sondern Korrekturposten in der gemeindlichen Bilanz darstellen.

Bei der Gemeinde sollte eine örtliche Konzeption bestehen, aufgrund derer die Informationen und Zwecke der gemeindlichen Bilanz passgenau mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie der jährlichen Haushaltswirtschaft und der örtlichen Steuerung verknüpft werden können. Die theoretischen Modelle und Theorien dafür können eine Hilfestellung für die Gemeinde sein und dazu beitragen, in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu einem geeigneten Zusammenspiel von sachziel- und adressatenbezogen sowie ökonomischen Handeln zu kommen. Der Grundsatz der Generationengerechtigkeit ist dabei von der Gemeinde unter Beachtung der verfügbaren Ressourcen und deren Wirkungen in das gemeindliche Handeln einzubeziehen.

### 3. Die Vorschriften zum gemeindlichen Vermögen und zu den Schulden

#### 3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der fünfte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zur Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde gesonderte Vorschriften, die auf den haushaltsrechtlichen Vorgaben in der Gemeindeordnung aufgebaut sind (vgl. §§ 88 ff. GO NRW). Das Innenministerium ist dazu ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium in einer Rechtsverordnung zu treffen (vgl. § 133 Absatz 1 GO NRW). Auf der gesetzlichen Grundlage sind die folgenden Vorschriften für die Gemeinde erarbeitet worden (vgl. Abbildung 585).

DIE VORSCHRIFTEN IM 5. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG	
<b>Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden.</b>	§ 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren § 35 Abschreibungen § 36 Rückstellungen

Abbildung 585 „Die Vorschriften im 5. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

Für die Gemeinden sind insbesondere Bestimmungen zur Bewertung und zur Fortschreibung der Vermögensgegenstände und der Schulden, zum Inhalt und Umfang von Abschreibungen sowie zur Bildung von Rückstellungen in diesem Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung getroffen worden.

#### 3.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Der fünfte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zum gemeindlichen Vermögen und zu den Schulden der Gemeinde im Einzelnen folgende Vorschriften:

- § 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen

Die Gemeinde hat am Ende eines jeden Haushaltsjahres ihr Vermögen und ihre Schulden zu ermitteln und einen Jahresabschluss aufzustellen (vgl. § 95 GO NRW). Maßgebend dafür sind die objektiven Verhältnisse am Abschlussstichtag. Die Gemeinde muss bezogen auf diesen Zeitpunkt den Wert festlegen, zu dem in ihrer Bilanz der einzelne Vermögensgegenstand zu aktivieren und die einzelne Schuld zu passivieren ist. Für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz müssen dabei die Voraussetzungen für eine abstrakte und für eine konkrete Bilanzierungsfähigkeit erfüllt sein.

Entsprechend sind die einzelnen Geschäftsvorfälle des abgelaufenen Haushaltsjahres im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses von der Gemeinde zu prüfen. Für die gemeindliche Bilanzierung ist festzustellen, ob die gemeindlichen Geschäftsvorfälle die Erfordernisse für eine Bilanzierung von Vermögen oder Schulden der Gemeinde erfüllen und ob und wie sich diese auf die Bilanzierung auswirken. Dazu dienen die in dieser Vorschrift enthaltenen und ausdrücklich im Einzelnen benannten allgemeinen Bewertungsanforderungen. Sie sind ein wichtiger Teil der durch haushaltsrechtliche Vorschriften umgesetzten Ziele, Grundsätze und Zwecke des NKF.

- § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller Aufgaben der Gemeinde. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW) und sie handelt zugleich in Verantwortung für die zukünftigen Generationen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO

NRW). Das gemeindliche Haushaltsrecht schreibt deshalb für den Jahresabschluss der Gemeinde eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. In diesem Sinne sind z. B. das gemeindliche Vermögen und die Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass Forderungen i. d. R. beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind. Die in der Vorschrift enthaltenen Regelungen sollen die Umsetzung dieser Vorgaben durch die Gemeinde gewährleisten.

- § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Nach den im NKF anzuwendenden Grundsätzen sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände einzeln zu bewerten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Dabei ist es aufgrund von Wirtschaftlichkeits-, Realisierbarkeits- oder Praktikabilitätsgründen erforderlich, sachgerechte Bewertungsvereinfachungen für die Gemeinde zuzulassen. Die Gemeinde kann dabei, ergänzend zu den Vorgaben in den §§ 32 und 33 GemHVO NRW, mehrere Bewertungsvereinfachungsverfahren im Rahmen der Bewertung ihres Vermögens und der Schulden anwenden. Sie hat bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen auch den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

- § 35 Abschreibungen

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert, die abnutzbaren Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o. ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht und jeweils zum Zeitpunkt ihres Jahresabschlusses wieder gespiegelt werden.

Im Rahmen der Ergebnisrechnung (vgl. § 38 GemHVO NRW) wird der jährliche Werteverzehr bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen in den produktorientierten Teilrechnungen (vgl. § 40 GemHVO NRW) im Abschnitt „Teilergebnisrechnung“ als Aufwendungen und damit als tatsächlich entstandener Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr nachgewiesen. Die Ermittlung und die Buchung von Abschreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind insbesondere zur Beurteilung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde durch die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses notwendig. Dazu müssen auch die in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresergebnis nachrichtlich anzugebenden Aufwendungen für Vermögensgegenstände und Finanzanlagen berücksichtigt werden.

Die Vornahme von Abschreibungen durch die Gemeinde muss dabei den GoB entsprechen. Unter dem Begriff „Abschreibungen“ wird daher der Betrag verstanden, der bei Vermögensgegenständen der Gemeinde die eingetretene Wertminderung umfasst und als Aufwand in der jährlichen Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen ist (vgl. § 2 i. V. m. § 38 GemHVO NRW). Die Erfassung der Wertminderungen des gemeindlichen Sachanlagevermögens, die durch den Gebrauch im Rahmen der Aufgabenerfüllung entstehen sowie deren Berücksichtigung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde, erhält die Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz.

- § 36 Rückstellungen

Im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft geht die Gemeinde vielfältige Verpflichtungen ein, die nicht nur das jeweilige Haushaltsjahr betreffen, sondern sich auch auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft in künftigen Haushaltsjahren auswirken können. Solche Geschäftsvorfälle sind bei der gemeindlichen Bilanzierung zu berücksichtigen. Die Gemeinde hat daher in ihrer Bilanz für bestimmte Verpflichtungen angemessene Rückstellungen anzusetzen, soweit die gemeindlichen Verpflichtungen am jeweiligen Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand dem abgelaufenen Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zuzurechnen ist. Diese Vorgaben setzen ein „verpflichtendes Ereignis“ im gemeindlichen Haushaltsjahr voraus, das als Kriterium für die Bilanzierung erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat.

Die Gemeinde darf Rückstellungen daher erst bilden und bilanzieren, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Sie hat dabei zu beachten, dass gemeindliche Rückstellungen kein bilanzielles Eigenkapital der Gemeinde darstellen. Die gemeindlichen Rückstellungen sind vielmehr dem in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der in der gemeindlichen Bilanz aufgeführten Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Die Gemeinde darf für gemeindliche Zwecke nur die örtlich notwendigen Rückstellungen in einem angemessenen Umfang bilden, die in dieser Vorschrift abschließend bestimmt worden sind. Eine Rückstellungsbildung für Zwecke der Steuererhebung oder aus Anlass des Gemeindefinanzausgleichs ist daher als unzulässig anzusehen.

Im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung durch die Gemeinde wird die damit verbundene Zahlungsleistung in der gemeindlichen Finanzrechnung erfasst. Gleichzeitig wird in diesem Umfang die bilanzierte Rückstellung in Anspruch genommen. Sofern die von der Gemeinde gebildete Rückstellung nach dem Nominalwertprinzip (soweit keine andere Vorgabe besteht) richtig bemessen wurde, ist diese bei Eintritt der von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen ergebnisneutral ganz oder teilweise aufzulösen oder herab zu setzen.

Die Ergebnisrechnung für das aktuelle Haushaltsjahr bleibt bei solchen Geschäftsvorfällen der Gemeinde i. d. R. unberührt, soweit tatsächlich keine Abweichungen gegenüber der bilanzierten Rückstellung entstanden sind. In den Fällen, in denen die gemeindliche Rückstellung zu hoch bemessen wurde, ist der nicht benötigte Anteil ertragsmäßig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. In den Fällen, in denen die Rückstellung zu niedrig bemessen wurde, entstehen wegen des fehlenden Anteils an der bilanzierten Rückstellung zusätzliche Aufwendungen für die Gemeinde, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

#### **4. Die Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände**

##### **4.1 Der Begriff „Geringwertig“**

Unter Berücksichtigung der Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Wesentlichkeit“ sind aus dem Steuerrecht einige Festlegungen für Vermögensstände, die keine besondere Bedeutung für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde haben, in das gemeindliche Haushaltsrecht übernommen worden. Die Gemeinde soll derartige Vermögensgegenstände nicht in gleicher Art und Weise wie bedeutende gemeindliche Vermögensgegenstände haushaltsmäßig behandeln. Es ist geboten, für nicht bedeutende Vermögensgegenstände eine Vereinfachung zuzulassen.

Die Gemeinde besitzt eine Vielzahl von Vermögensgegenständen zum Gebrauch, deren Wert nur aufgrund der niedrigen Anschaffungskosten als gering angesehen wird, z. B. bestimmte Vermögensgegenstände der gemeindlichen Betriebs- und Geschäftsausstattung. Der Wert dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände ist so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf ihre Nutzungsdauer regelmäßig zu hohem und nicht unbedingt vertretbarem Aufwand bei der Gemeinde führen würde.

Die Geringwertigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wird nur durch eine betragsmäßige Wertgrenze bestimmt. Sie ist auch im gemeindlichen Haushaltsrecht nicht von anderen Klassifizierungen oder Zuordnungen in Bezug auf den betreffenden Vermögensgegenstand abhängig. Für die Gemeinde gelten daher die Vermögensgegenstände als geringwertig, die deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen abzugsfähigen Vorsteuerbetrag, wertmäßig nicht den Betrag i. H. v. 410 Euro übersteigen.

Die haushaltsrechtliche Einstufung und Behandlung von gemeindlichen Vermögensgegenständen als geringwertige Vermögensgegenstände erfordert, dass die betreffenden Vermögensgegenstände bilanziell zum gemeindlichen Anlagevermögen gehören. Die Vermögensgegenstände müssen von der Gemeinde selbstständig genutzt werden können sowie einer Abnutzung im Zeitablauf unterliegen. Derartige Vermögensgegenstände werden in diesem Zusammenhang auch als geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) bezeichnet.



#### **4.2 Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände**

Die haushaltsrechtliche Einstufung von gemeindlichen Vermögensgegenständen als geringwertige Vermögensgegenstände geht von bestimmten Voraussetzungen aus, denn auch geringwertige Vermögensgegenstände werden dauerhaft für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt. Aufgrund drückt sich die Bedeutung der betroffenen Vermögensgegenstände auch dadurch aus, dass diese Vermögensgegenstände von der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgaben zum Gebrauch und nicht zum Verbrauch bestimmt worden sein müssen.

Die Bedeutung der Vermögensgegenstände wird aber auch durch ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten sichtbar und ausgedrückt. Sie ist zwar nicht für die Bilanzierung von Vermögensgegenständen allein ausschlaggebend, jedoch zeigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände deren Werthaltigkeit und Wertigkeit für die Gemeinde. Die Bedeutung von Vermögensgegenständen bietet ein Kriterium für die Gemeinde, unbedeutende Vermögensgegenstände haushaltsmäßig anders zu behandeln als bedeutende gemeindliche Vermögensgegenstände.

Eine andere haushaltsmäßige Behandlung von unbedeutenden Vermögensgegenständen ist auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit sachlich vertretbar. Für unbedeutende Vermögensgegenstände können daher sachgerechte Vereinfachungen hinsichtlich ihrer Erfassung und Bilanzierung erfolgen, auch wenn derartige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens i. d. R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Sie darf jedoch keine Wirtschaftsgüter berücksichtigen, die von ihr zum Verbrauch bestimmt worden sind und daher bilanziell gemeindliches Umlaufvermögen darstellen.

#### **4.3 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände**

##### **4.3.1 Die festgelegte Wertgrenze**

Eine Differenzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nach ihrer Wertigkeit und Bedeutung unter der Berücksichtigung der Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Wesentlichkeit“ erfordert eine allgemein geltende und eindeutige betragsmäßig bestimmte Abgrenzung. Zu den aus dem Steuerrecht in das Haushaltsrecht übernommenen Festlegungen gehört daher auch die betragsmäßig festgelegte Wertgrenze i. H. v. 410 Euro. Durch sie wird die Geringwertigkeit bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens abgegrenzt.

Aufgrund der Übernahme handelt es sich aus haushaltswirtschaftlicher Sicht dann um geringwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, wenn deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Diese Wertgrenze hat sich seit Jahrzehnten im gemeindlichen Bereich zur Abgrenzung zwischen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde und vermögenswirksamen Vorgängen bewährt.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Wertgrenze nicht nur eine technische oder haushaltsrechtliche Festlegung darstellt. Sie beinhaltet auch eine haushaltswirtschaftliche Festlegung und wirkt sich deshalb für die Gemeinde auch auf die wirtschaftliche Zuordnung des Ressourcenverbrauchs zum Haushaltsjahr und damit auf die Periodengerechtigkeit sowie das Erreichen des Haushaltsausgleichs im Haushaltsjahr aus (vgl. § 11 Absatz 2 und § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Diskussion über eine Veränderung der Wertgrenze muss daher andere Gegebenheiten im Blick haben als eine Diskussion über Veränderungen in steuerrechtlichen Angelegenheiten.

#### **4.3.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit**

Ein wichtiges Kriterium ist, dass die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens selbstständig genutzt werden können, wenn die Gemeinde von den zugelassenen Vereinfachungen Gebrauch machen will. Für die Beurteilung der selbstständigen Nutzungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kommt es darauf an, dass dieses Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde eigenständig nutzungsfähig ist.

Die selbstständige Nutzungsfähigkeit ist dann nicht gegeben, wenn ein Vermögensgegenstand nach seiner Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann, z. B. im Rahmen einer Sachgesamtheit. In derartigen Fällen gibt der einzelne Vermögensgegenstand seine eigenständige Nutzungsfähigkeit auf und wird zusammen mit anderen Vermögensgegenständen zu einer neuen wirtschaftlichen Einheit. Dabei entsteht vielfach eine untrennbare Verbundenheit, z. B. beim Straßenkörper.

Diese Abgrenzung gilt auch dann, wenn ein geringwertiger Vermögensgegenstand in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern steht und alle Teile bzw. Komponenten technisch aufeinander abgestimmt sind. Es kann gleichwohl aber noch eine selbstständige Nutzungsfähigkeit eines einzelnen Wirtschaftsgutes gegeben sein, wenn dieses Wirtschaftsgut auch ohne die anderen Vermögensgegenstände genutzt werden kann, z. B. die Müllbehälter.

#### **4.4 Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände**

##### **4.4.1 Die Erfassung in Inventarlisten**

Die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde müssen von der Gemeinde im Rahmen ihrer Inventur nicht zwingend als einzelne gemeindliche Vermögensgegenstände durch eine körperliche Inaugenscheinnahme erfasst werden. Ein Verzicht auf eine Erfassung setzt dabei nicht voraus, dass die Vermögensgegenstände im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung vollständig abgeschrieben werden (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat zudem die Möglichkeit, derartige Vermögensgegenstände in einer Inventarliste als besonderes Verzeichnis aufzunehmen, das fortlaufend zu führen ist (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann eine solche Inventarliste auch im Rahmen ihrer Buchführung vorhalten. In diesen Fällen ist für die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde kein gesonderter (einzelner) Bilanzausweis erforderlich.

##### **4.4.2 Die Erfassung über einen Sammelposten**

Die Gemeinde kann ihre geringwertigen Vermögensgegenstände auch auf einem Sammelposten in ihrer Anlagenbuchhaltung erfassen (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Der Sammelposten ist dabei jahresbezogen im Umfang der neu angeschafften oder hergestellten geringwertigen Vermögensgegenstände zu bilden. Für die einzelnen geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde ist daher kein gesonderter Bilanzansatz erforderlich.

Der Sammelposten wird durch die Zusammenfassung von geringwertigen Vermögensgegenständen jedoch kein eigenständiger neuer Vermögensgegenstand. Er stellt nur eine rechnerische Zusammenfassung von ansonsten eigenständigen Vermögensgegenständen dar. Eine Wertfortschreibung auf der Grundlage der zusammengefassten Vermögensgegenstände in Form des Sammelpostens darf daher nicht zulässig.

Die Gemeinde darf bei einem Sammelposten die entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch nicht haushaltswirtschaftlich auf mehrere Haushaltsjahre verteilen, wie es bei einem steuerrechtlichen Sammelposten zu

erfolgen hat. Eine solche Handhabung würde prinzipiell eine Einzelerfassung der betreffenden geringwertigen Vermögensgegenstände erfordern.

Bei einem gemeindlichen Sammelposten ist für die einzelnen geringwertigen Vermögensgegenstände jedoch kein gesonderter Bilanzausweis erforderlich. Außerdem steht diese Art der Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens einer unmittelbaren Verbuchung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände im Jahr ihres Zugangs nicht entgegen (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### 4.4.3 Die Erfassung als Aufwand

Im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Abschreibungsregeln können von der Gemeinde die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der geringwertigen Vermögensgegenstände unmittelbar im Zugangsjahr als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Für diese haushaltswirtschaftliche Möglichkeit besteht keine weitere gesonderte betragsmäßige Abgrenzung unterhalb der Wertgrenze i. H. v. 410 Euro. Diese Möglichkeit wirkt sich auf die gemeindliche Inventur dadurch aus.

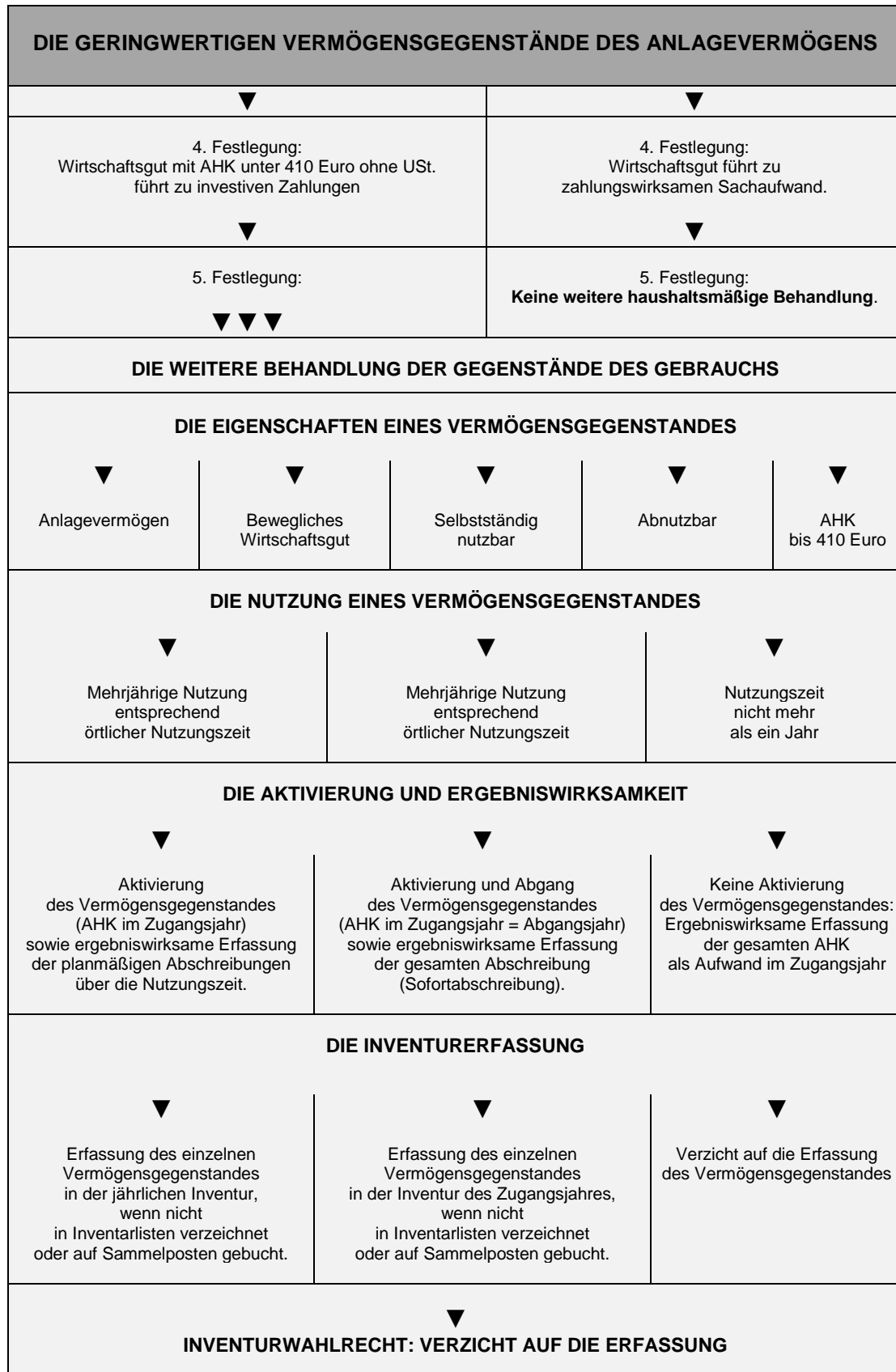
Die sofortige ergebniswirksame Erfassung der Anschaffungs- und Herstellungskosten durch die Gemeinde bewirkt grundsätzlich, dass die geringwertigen Vermögensgegenstände nicht in der Inventur bzw. im Inventar zu erfassen sind und auch nicht in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden müssen. Es muss daher bei diesen Vermögensgegenständen keine Nutzungszeit von höchstens einem Jahr unterstellt werden, damit ein Abgang im Zugangsjahr und eine Sofortabschreibung vertretbar ist. Die Verbuchung als Aufwand berührt daher auch nicht die haushaltsrechtliche Regelung über den Verzicht auf die Erfassung von geringwertigen Vermögensgegenständen durch die Gemeinde (vgl. § 29 Absatz 4 GemHVO NRW).

#### 4.5 Die mögliche haushaltsmäßige Behandlung

Die Gemeinde hat verschiedene Möglichkeiten der haushaltsmäßigen Behandlung von geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, von denen sie in eigener Verantwortung Gebrauch machen darf. Der Ausgangspunkt ist dabei, dass solche Vermögensgegenstände grundsätzlich zum Gebrauch bestimmt und daher dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen und entsprechend haushaltsmäßig zu behandeln sind, z. B. als Investitionsgüter. Es wurden für diese Vermögensgegenstände lediglich haushaltsmäßige Vereinfachungen zugelassen, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 586).

<b>DIE GERINGWERTIGEN VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DES ANLAGEVERMÖGENS</b>	
<b>DIE ENTSCHEIDUNG BEI DER ANSCHAFFUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN</b>	
1. Festlegung: Wirtschaftsgut <b>zum Gebrauch</b>	1. Festlegung: Wirtschaftsgut <b>zum Verbrauch</b>
▼	▼
2. Festlegung: Wirtschaftsgut des Anlagevermögens	2. Festlegung: Wirtschaftsgut des Vorratsvermögens
▼	▼
3. Festlegung: AHK sind der Investitionstätigkeit zuzurechnen	3. Festlegung: AHK sind der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
5. Abschnitt GemHVO NRW**



*Abbildung 586 „Die haushaltsmäßige Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände“*

Die Gemeinde hat unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die verschiedenen Möglichkeiten der haushaltsmäßigen Behandlung von geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens zu prüfen. Sie muss dazu nicht nur eine Möglichkeit festlegen, sondern kann die haushaltsmäßige Behandlung auch von der Art der Vermögensgegenstände oder ihrer Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung abhängig machen. Die Entscheidungen darüber sind von der Gemeinde sachgerecht und ausreichend zu begründen.

## **5. Die Passivierung von Rückstellungen**

### **5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Verpflichtungen der Gemeinde sind in der gemeindlichen Bilanz dann im Bilanzbereich "Rückstellungen" anzusetzen, wenn die Verpflichtungen dem Grunde nach im Haushaltsjahr eingetreten sind, deren Höhe und der Erfüllungszeitpunkt (Fälligkeitstermin) jedoch noch ungewiss sind (vgl. § 88 GO NRW). Die Gemeinde muss dabei ausreichend sicher sein, dass die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres liegt und die gemeindliche Verpflichtung erst künftig zu erfüllen ist. Der bilanzielle Ansatz von Rückstellungen dient daher auch der Offenlegung von wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde im Haushaltsjahr.

Im Rahmen eines Jahresabschlusses kann von der Gemeinde die Erkenntnis gewonnen werden, dass das Risiko einer Inanspruchnahme durch einen Dritten aufgrund ihrer Haushaltswirtschaft besteht und die Ursache dafür in einem abgelaufenen Haushaltsjahr liegt. In solchen Fällen werden durch den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz die Aufwendungen dafür dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode wirtschaftlich zugeordnet, auch wenn die entsprechenden Finanzleistungen gegenüber dem Dritten erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Gemeinde zu erbringen sind.

Der Zeitraum zwischen der Entstehung der Verpflichtung und einem Zahlungsvorgang bei der Gemeinde als Erfüllung der Verpflichtung kann mehrere Haushaltsjahre umfassen. In dieser Zeit kann ggf. auch ein Nachholgebot für die Bilanzierung einer Rückstellung aufgrund einer gemeindlichen Verpflichtung entstehen. Ein Nachholgebot der Gemeinde kann z. B. dazu führen, dass eine bereits in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung neu zu bemessen und entsprechend anzupassen ist.

Durch die Gemeinde ist zu prüfen, ob ausreichende sachliche Kenntnisse und Grundlagen für die Änderung der gemeindlichen Verpflichtung bzw. der bilanzierten Rückstellung vorliegen. Im Rahmen einer solchen Prüfung kann aber auch der Fall eintreten, dass von der Gemeinde erstmalig eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen oder eine bilanzierte Rückstellung zu mindern (herabzusetzen) ist. Die daraus entstehenden Aufwendungen oder Erträge der Gemeinde sind dann dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzuordnen, für das von der Gemeinde ein Jahresabschluss aufzustellen ist.

Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung ist jedoch allein nicht ausreichend, dass eine gemeindliche Verpflichtung zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres besteht. Sie muss auch gegenüber einem Dritten bestehen (Außenverpflichtung), denn eine Verpflichtung gegenüber sich selbst ist grundsätzlich nicht bilanzierungsfähig. Ein Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz kann auch dann nicht in Betracht kommen, wenn eine Verpflichtung der Gemeinde nur allgemein gegenüber der Öffentlichkeit besteht oder eine Erwartung der Öffentlichkeit an die Gemeinde darstellt. Bei einer solchen Sachlage fehlt es im Sinne der Bilanzierung an einer ausreichenden Bestimmtheit und Wahrscheinlichkeit einer Verpflichtung.

Die Gemeinde kann nur in bestimmten Ausnahmefällen eine Verpflichtung gegenüber sich selbst bilanzieren (Innenverpflichtung). Der Ansatz einer Rückstellung ist in solchen Fällen auf wenige gemeindliche Sachverhalte beschränkt worden, z. B. auf die Verpflichtung zur Beseitigung einer unterlassenen Instandhaltung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens. Für weitere „interne“ Sachverhalte ist der Ansatz einer Rückstellung in

der gemeindlichen Bilanz nicht zulässig, auch wenn ggf. von der Gemeinde eine "interne" Verpflichtung vermutet wird oder sogar tatsächlich besteht.

## **5.2 Der Verpflichtungsansatz**

Die bilanziellen Rückstellungen sind von der Gemeinde regelmäßig nach dem Nominalwertprinzip zum Abschlussstichtag zu bemessen bzw. zu bewerten. Durch die haushaltsrechtlichen Vorgaben soll gesichert werden, dass die Gemeinde unter Beachtung des Realisationsprinzips einen entnahmefähigen Betrag zurückstellt. Die Gemeinde soll dabei dem voraussichtlichen künftigen Erfüllungsbetrag möglichst nahekommen, der oftmals nicht erchenbar, sondern nur abschätzbar ist.

Diese Gegebenheiten bringen es mit sich, dass die Gemeinde bei der Bemessung der Höhe einer Rückstellung regelmäßig auch künftige allgemeine Ereignisse zu berücksichtigen hat, die bis zum Erfüllungszeitpunkt ihrer Verpflichtungen voraussichtlich mit hoher Wahrscheinlichkeit auftreten und einen örtlichen Bezug sowie Auswirkungen auf die künftige Erfüllung der Verpflichtung durch die Gemeinde haben.

Andererseits ist auch der Beginn der gemeindlichen Verpflichtung in Bezug auf den Erfüllungsrückstand der Gemeinde zutreffend festzulegen, z. B. bei Besoldungserhöhungen erst ab dem dafür gesetzlich bestimmten Zeitpunkt und nicht bereits ab dem Tag der Geltung eines Besoldungsanpassungsgesetzes. In solchen Fällen entsteht erst ab dem Monatsletzten des Vormonats vor gesetzlich bestimmten Zeitpunkt einer gesetzlichen Besoldungserhöhung für die Gemeinde ein Erfüllungsrückstand, der dann zu bilanzieren wäre. Diese zeitliche Festlegung besteht, weil die Gemeinde im Voraus bzw. vor der zu erbringenden Dienstleistung zur Zahlung von Dienstbezügen verpflichtet ist (vgl. § 3 Absatz 4 LBesG NRW).

Der Gemeinde steht bei der Bemessung ihrer Rückstellungen ein Beurteilungsspielraum zu, den sie nach objektiven Kriterien ausfüllen soll. Für die Bemessung einer gemeindlichen Rückstellung ergibt sich daraus, dass die Gemeinde konkrete Anhaltspunkte und mögliche künftige Ereignisse mit örtlichem Bezug sowie Auswirkungen auf die künftige Erfüllung der Verpflichtung berücksichtigen muss, unabhängig davon, ob die Anhaltspunkte und Ereignisse von negativer oder positiver Art und Auswirkung sind.

Die Gemeinde muss daher nachprüfbar dokumentieren, ob und wie sich die Anhaltspunkte und Ereignisse auf die gemeindliche Rückstellungsbildung und damit auch auf den Erfüllungsbetrag als Wertmaßstab für den bilanziellen Ansatz auswirken können. Sofern dabei die örtlichen Verhältnisse weitere Besonderheiten aufweisen, hat die Gemeinde deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung zu sachgerecht und ausreichend begründen. Insgesamt betrachtet soll die Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips für die einzelnen Rückstellungssachverhalte einen angemessenen Rückstellungsbetrag ermitteln.

Bestehende Unsicherheiten bei der Gemeinde über die Erfüllung ihrer Verpflichtungen rechtfertigen dabei nicht, das gemeindliche Risiko bewusst höher zu bewerten oder eine Rückstellung übermäßig zu bemessen bzw. erkennbare Risiken auszuklammern. Sie soll dabei möglichst sachgerecht einschätzen, was von ihr künftig mit hoher Wahrscheinlichkeit leistungsmäßig realisiert werden muss. Die Gemeinde soll für die Bemessung der Höhe ihrer Rückstellungen eine bestmögliche Schätzung vorzunehmen und dazu möglichst objektive Kriterien heranziehen sowie die örtlichen Verhältnisse sachgerecht berücksichtigen.

## **5.3 Die Liquiditätsvorsorge**

Aufgrund des Ansatzes von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, den Liquiditätsbedarf wegen der künftig zu erbringenden Finanzleistung in ihre Liquiditätsplanung einzubeziehen. Für die Gemeinde besteht die haushaltsrechtliche Vorgabe, durch eine geeignete Liquiditätsplanung und

eine eigenverantwortliche Liquiditätssicherung ihre Zahlungsfähigkeit aufgrund der aus ihren Verpflichtungen entstehenden Zahlungen zu künftigen Fälligkeitszeitpunkten zu sichern (vgl. § 89 Absatz 1 GO NRW).

Eine solche Liquiditätsvorsorge ist grundsätzlich geboten, auch wenn zum Zeitpunkt der Bilanzierung einer Rückstellung regelmäßig noch nicht der konkrete Zahlungszeitpunkt feststeht. Die Gemeinde sollte daher wegen der vielfach ungewissen Zahlungstermine ihre Liquiditätslage nicht nur zum Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtungen beurteilen, sondern auch den künftigen Bedarf aus ihren Verpflichtungen sorgfältig einschätzen. Sie sollte im gleichen Maße wie bei der Bemessung der Rückstellungen auch für ihre Liquiditätsvorsorge mindestens zum jährlichen Abschlussstichtag überprüfen und abschätzen, ob und inwieweit sich Veränderungen bzw. Anpassungen ergeben haben oder im weiteren Zeitablauf voraussichtlich ergeben werden.

## **6. Das Bestehen von Verbindlichkeiten**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Abs. 3 GemHVO NRW). Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die von ihr eingegangenen konkreten Verpflichtungen noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat, stellen diese gemeindliche Verbindlichkeiten dar. Derartige Verbindlichkeiten liegen immer dann vor, wenn die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer konkreten Leistungserbringung aufgrund von privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen verpflichtet ist.

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten stellen eine wirtschaftliche Belastung der Gemeinde dar, wenn die Gemeinde sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann. Sie beziehen sich i. d. R. auf Geldleistungen, bei denen der Leistungszwang für die Gemeinde betragsmäßig hinreichend konkret bestimmt sein muss. Quantifizierbar ist eine gemeindliche Verbindlichkeit, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z. B. durch den Rückzahlungsbetrag eines aufgenommenen Darlehens bzw. durch den zu erbringenden Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW).

Derartige Verbindlichkeiten werden vielfach auch als originäre Finanzinstrumente bezeichnet, um sie von den derivativen Finanzinstrumenten abzugrenzen und getrennt davon zu bilanzieren, sofern keine Bewertungseinheiten für bestimmte örtliche Sachverhalte gebildet wurden. Bei einem von der Gemeinde aufgenommenen Darlehen kann ggf. auch eine Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Auszahlungsbetrag bestehen.

In der gemeindlichen Bilanz sind beim Ansatz von Verbindlichkeiten auch die Differenzbeträge nicht außer Betracht zu lassen, die dadurch entstehen, dass der Rückzahlungsbetrag der Gemeinde höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag. Aus der Aufnahme von Krediten, bei denen der Rückzahlungsbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, entsteht ein Auszahlungsdisagio oder Rückzahlungsagio. Dieser Unterschiedsbetrag darf von der Gemeinde in ihrer Bilanz in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Betrag ist dann durch eine planmäßige jährliche Verteilung auf die gesamte Laufzeit der gemeindlichen Verbindlichkeit aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

Der Begriff „Verbindlichkeiten“ umfasst im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft jedoch nicht nur die Pflicht der Gemeinde zu Geldleistungen gegenüber Dritten, sondern auch von der Gemeinde zu erbringende Dienstleistungen und Sachleistungen. Bei den Sachleistungsverpflichtungen hat die Gemeinde den Ansatz in ihrer Bilanz regelmäßig nach den Anschaffungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes zu bestimmen. Die Gemeinde muss aber für solche Geschäftsvorfälle keine eigenständigen Bilanzposten in ihrer Bilanz ansetzen, sondern kann ihre derartigen Verbindlichkeiten auch unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ansetzen und dazu sachgerechte Angaben im Anhang im Jahresabschluss machen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
5. Abschnitt GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 32**

**Allgemeine Bewertungsanforderungen**

(1) Die Bewertung des im Jahresabschluss auszuweisenden Vermögens und der Schulden ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen. Dabei gilt insbesondere:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahres müssen mit denen in der Schlussbilanz des vorhergehenden Haushaltsjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und die Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
3. Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Gewinne jedoch nur, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
4. Im Haushaltsjahr entstandene Aufwendungen und erzielte Erträge sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
5. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

(2) Von den Grundsätzen des Absatzes 1 darf nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung und diese Verordnung etwas anderes vorsehen.

**Erläuterungen zu § 32:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte und Zwecke der Vorschrift**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres hat durch die Gemeinde unter Beachtung allgemeiner und spezifischer Grundsätze zu erfolgen. Für die Bewertung des in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögens und der Schulden der Gemeinde sind daher die objektiven wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zum Abschlussstichtag maßgebend. Für den Ansatz der einzelnen Vermögensgegenstände und der Schulden in der gemeindlichen Bilanz müssen zudem die Voraussetzungen für eine abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit erfüllt sein. Bei der Bilanzierung sind dann von der Gemeinde auch die einschlägigen Bewertungsvorschriften zu beachten.

Durch die Vorschrift werden allgemeine Bewertungsgrundsätze bestimmt, die insgesamt einen allgemeinen Rahmen für die gemeindliche Bilanzierung bieten. Sie sind ein Bestandteil der in den haushaltsrechtlichen Vorschriften umgesetzten Grundsätze des NKF und stehen mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung in Einklang. Die Aufzählung in der Vorschrift stellt keine Rangfolge dar. Den einzelnen Grundsätzen kommt ein tragender Charakter zu, sodass dazu gewünschte Ergänzungen oder Abweichungen einer eigenständigen Kodifizierung bedürfen. Die Grundsätze stehen zudem gleichrangig nebeneinander.

Diese Wertigkeit der gemeindlichen Vorschrift soll verhindern, dass unter Verweis auf die „Generalnorm“ von haushaltsrechtlichen Vorgaben abgewichen werden kann (vgl. § 95 GO NRW). Die Gemeinde hat die einzelnen Geschäftsvorfälle und Wirtschaftsgüter hinsichtlich ihrer Bilanzierungsfähigkeit an den Grundsätzen zu messen. Von der Gemeinde ist festzustellen, ob jeweils die Definition für Vermögen oder Schulden der Gemeinde erfüllt sind und eine Bilanzierungsfähigkeit besteht. Sie hat bei dieser Beurteilung zu beachten, dass der Jahresabschluss der Informationsvermittlung gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dient.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat auch deswegen ihre Geschäftsvorfälle unter der Beachtung der Bewertungsanforderungen zu bilanzieren, z. B. unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Die Ziel- und Zwecksetzungen der Bilanzierung werden auch durch die haushaltsrechtliche Vorgabe zur Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses mitgetragen. Die Gemeinde hat gleichwohl eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse über die Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden in ihrem Jahresabschluss zu entscheiden. Sie hat jeweils zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres den anzusetzenden Wert sachgerecht festlegen.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift ist insgesamt darauf ausgerichtet, dass bei auftretenden bilanzrelevanten Fragen, die insbesondere für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses relevant sein können, von der Gemeinde eine wirtschaftliche und objektive Betrachtungsweise erfolgt. Die Gemeinde soll daher darauf abstellen, dass es bei der Erfassung, Zuordnung und Buchung eines Geschäftsvorfalles auf den wirtschaftlichen Gehalt ankommt, sofern nicht andere Gegebenheiten vorrangig zu beachten sind, z. B. Vorgaben. Das „Gesamtergebnis“ führt dann zu den Vorgängen, die bilanziell zu behandeln sind.

**1.2 Die Bilanzierungsentscheidung**

Der bilanzielle Wertansatz für das gemeindliche Vermögen und die Schulden stellt einen bestimmten Wert in Geldeinheiten dar, der aufgrund des jeweils örtlich vorliegenden Sachverhaltes oder Geschäftsvorfalles durch die Gemeinde zu ermitteln ist (Bilanzierungsentscheidung). Die Gemeinde hat dabei das Anschaffungskostenprinzip zu beachten, sodass die gemeindlichen Vermögensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Schulden der Gemeinde mit ihrem Rückzahlungsbetrag in der Bilanz anzusetzen sind (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW).

Die Bilanzierungsentscheidung der Gemeinde entsteht daher unter Einfluss der von ihr einzuhaltenden Bilanzierungs- und Bewertungsregeln. Von der Gemeinde sind deshalb vor der eigentlichen Bewertung bereits grundsätzliche Entscheidungen über die Aktivierung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und/oder die Passivierung der gemeindlichen Verpflichtungen zu treffen. Daraus ergibt sich für die Gemeinde eine Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidungen, die nachfolgend aufgezeigt wird (vgl. Abbildung 587).

<b>DIE STRUKTUR DER GEMEINDLICHEN BILANZIERUNGSENTSCHEIDUNG</b>	
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsfähigkeit</b>	Ist der gemeindliche Vermögensgegenstand überhaupt bilanzierungsfähig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsverbot</b>	Ist die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensteilen oder Schulden verboten?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsgebot</b>	Sind das gemeindliche Vermögen oder die Schulden aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften oder der GoB bilanzierungspflichtig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungswahlrecht</b>	Besteht ein Bilanzierungswahlrecht, durch das die Gemeinde zu entscheiden hat, ob gemeindliches Vermögen oder Schulden anzusetzen sind?

*Abbildung 587 „Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“*

Die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthaltenen allgemeinen Bewertungsanforderungen sind jeweils als eigenständige und grundsätzlich voneinander unabhängige Vorgaben für die Gemeinde zu betrachten. Sie stehen in Bezug auf die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde gleichwohl miteinander in einer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

unmittelbaren Verbindung. Diese Sachlage zeigt sich z. B. bei einem von der Gemeinde mehrjährig genutzten Vermögensgegenstand, der zu jedem Abschlussstichtag einzeln zu bewerten ist (vgl. Nummer 2 in Absatz 1 der Vorschrift). Für diesen Vermögensgegenstand sollen aber auch die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden (vgl. Nummer 5 in Absatz 1 der Vorschrift).

## **2. Die nicht bestimmten allgemeinen Grundsätze**

### **2.1 Das Willkürverbot**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind nicht alle bestehenden allgemeinen Grundsätze ausdrücklich in den haushaltsrechtlichen Vorschriften verankert worden. Zu den Grundsätzen gehört z. B. der Grundsatz des Willkürverbots. Nach diesem Grundsatz hat die Gemeinde eine willkürfreie Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände, frei von sachfremden Erwägungen, vorzunehmen. Die Haushaltswirtschaft muss von der Gemeinde so ausgestaltet werden, dass kein Widerspruch zum Willkürverbot entsteht. Die haushaltsrechtlich zugelassenen Wahlrechte stehen dabei diesem Gebot nicht entgegen.

Dem Willkürverbot soll auch dadurch Rechnung getragen werden, dass grundsätzlich alle haushaltsrechtlichen Vorschriften in einem Gesamtzusammenhang stehen. Gleichwohl kann es nicht ausgeschlossen werden, dass bei gemeindlichen Sachverhalten die haushaltswirtschaftlich vorgesehene Ausführung nach einer Vorschrift möglicherweise durch eine andere Vorschrift eingeschränkt wird. Im Sinne der Ziele und Zwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss dann örtlich eine sachgerechte Abwägung erfolgen, sofern nicht bereits im Rahmen der Auslegung der haushaltsrechtlichen Vorschriften ein allgemein vertretbares Ergebnis besteht.

### **2.2 Der Grundsatz der Wesentlichkeit**

In den Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gehört auch die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit durch die Gemeinde. Dieser Grundsatz hat eine erhebliche Bedeutung für die Gemeinde, auch wenn der Grundsatz haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich bestimmt worden ist. Er beinhaltet, dass eine Information in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dann als wesentlich anzusehen ist, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können, z. B. die Entscheidungen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Anwendungsfälle bei der Gemeinde entstehen in Abhängigkeit von den gemeindlichen Geschäftsvorfällen im Haushaltsjahr. Die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist nicht auf bestimmte Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde beschränkt. Sie ist daher auch nicht davon abhängig, ob bei der Gemeinde die Haushaltsplanung, die Haushaltsbewirtschaftung oder die Haushaltsabrechnung davon berührt wird.

Der Grundsatz ist z. B. bei der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen relevant, denn die Gemeinde ist verpflichtet, bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Der Grundsatz ist auch bei der Bildung und Bemessung von Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz zu beachten (vgl. § 42 GemHVO NRW).

Der Grundsatz kommt auch beim gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss der Gemeinde sowie im Rahmen der örtlichen Prüfung zur Anwendung, z. B. bei auftretenden Abweichungen vom Regelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse (vgl. § 95, 10. Teil und § 116 GO NRW). Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses muss die Gemeinde z. B. prüfen, ob sie über Betriebe verfügt, die für den Gesamtabschluss von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Die Gemeinde muss klären, ob der Verzicht auf die Einbeziehung sich auf die Aussagekraft des gemeindlichen Gesamtabschlusses in wesentlichem Umfang auswirkt. Wären für die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit durch die Gemeinde besondere Einschränkungen erforderlich, müssten die dafür relevanten Gegebenheiten haushaltsrechtlich konkret bestimmt werden. Davon ist bisher kein Gebrauch gemacht worden, sodass der Grundsatz von der Gemeinde uneingeschränkt anzuwenden ist.

### **2.3 Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise**

Zu den in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu beachtenden Grundsätzen gehört auch der „Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise“. Er bedingt für die Gemeinde, dass u.a. Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Bestimmungen einschließlich des wirtschaftlichen Geschehens in der Gemeinde haushaltsmäßig zu berücksichtigt sind. Der Grundsatz ist daher im Sinne einer Auslegungsregel zu verstehen und anzuwenden. Sie kommt insbesondere dann zur Anwendung, wenn im gemeindlichen Haushaltsrecht nicht nur der rechtstechnische Sachverhalt, sondern auch die rechtlichen und wirtschaftlichen Wirkungen zu beurteilen sind.

Für die Gemeinde gilt deshalb vielfach, einen örtlichen haushaltsmäßigen Sachverhalt in seinen wirtschaftlichen Wirkungen zu würdigen und zu prüfen, ob die festgestellten Wirkungen mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften in Einklang stehen. Die Anwendung des Grundsatzes in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist dort notwendig, wo ein Konflikt zwischen der formalen und der wirtschaftlichen Betrachtung eines Sachverhalts auftritt, z. B., weil das wirtschaftliche Ergebnis eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles von der zugrundeliegenden Vereinbarung oder der formalen Sachverhaltsgestaltung abweicht.

In solchen Fällen soll regelmäßig auf die ökonomische Betrachtung abgestellt werden. So soll z. B. ein Vermögensgegenstand in die gemeindliche Bilanz aufgenommen werden, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat (vgl. § 33 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Auch gilt z. B., dass die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Anwendung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht auf bestimmte Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde beschränkt. Sie ist daher auch nicht davon abhängig, ob bei der Gemeinde die Haushaltsplanung, die Haushaltsbewirtschaftung oder die Haushaltsabrechnung davon berührt wird. Der Grundsatz kommt daher auch beim gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss der Gemeinde sowie im Rahmen der örtlichen Prüfung zur Anwendung.

Die Gemeinde muss immer klären, ob der Verzicht auf die Anwendung sich auf die Aussagekraft der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in einem wesentlichen Umfang auswirkt. Wären für die Anwendung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch die Gemeinde besondere Einschränkungen erforderlich, müssten die dafür relevanten Gegebenheiten haushaltsrechtlich konkret bestimmt werden. Davon ist bisher kein Gebrauch gemacht worden, sodass der Grundsatz von der Gemeinde uneingeschränkt anzuwenden ist.

### **2.4 Die Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte**

Die Gemeinde schließt u.a. verpflichtende Verträge ab, die auf einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch der Vertragspartner ausgerichtet sind und als gegenseitige Verträge einen Anspruch des einen Vertragspartners und eine Verpflichtung des anderen Vertragspartners begründen. Derartige gegenseitige Verträge der Gemeinde mit Dritten stellen im bilanziellen Sinne schwebende Geschäfte dar. Mögliche Gegenstände von schwebenden Geschäften der Gemeinde können die Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nut-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

zungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein, z. B. aufgrund von Kaufverträgen, Mietverträgen oder Dienstverträgen.

Bei solchen Geschäften kann die Gemeinde einerseits der Empfänger einer Leistung oder andererseits als Lieferant zu einer Leistung gegenüber einem Dritten verpflichtet sein. Gemeindliche Forderungen oder Verpflichtungen aus solchen schwebenden Geschäften sind unter Beachtung des Realisationsprinzips nicht bilanzierungspflichtig, solange sich die Ansprüche und die Verpflichtungen der an diesem Geschäft beteiligten Vertragspartner ausgleichen. Ein möglicher Ertrag für die Gemeinde aus einem solchen Geschäft ist nicht bereits bei Vertragsabschluss, sondern erst im Zeitpunkt der Leistungserbringung als realisiert anzusehen. Bei Störungen im Geschäftsablauf kann dann eine Bilanzierungspflicht für die Gemeinde entstehen.

Bei der Gemeinde können aufgrund gemeindeinterner Vereinbarungen ebenfalls schwebende Geschäfte bestehen oder abzuwickeln sein, z. B. aus baurechtlichen Gegebenheiten im Zusammenhang mit gemeindlichen Investitionsmaßnahmen. Diese Geschäfte sind, soweit sie als schwebend zu bewerten sind, wie die sonstigen schwebenden Geschäfte mit Dritten ebenfalls nicht zu bilanzieren. Die gemeindlichen Verträge oder Vereinbarungen müssen aber auch ohne eine Bilanzierungspflicht von der Gemeinde so behandelt werden, dass die bestehenden Ansprüche der Gemeinde geltend gemacht und eingezogen und die Verpflichtungen erfüllt werden.

## **2.5 Der Grundsatz "pagatorisch"**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Bilanzierung von Vermögensgegenständen muss die Gemeinde sicherstellen, dass die Wertansätze auf geleisteten oder noch zu leistenden Zahlungen aufgebaut werden. Eine grundsätzliche Ausnahme davon stellt die zulässige Möglichkeit der Gemeinde dar, auch unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände zu bilanzieren, jedoch mit dem Ausschluss der immateriellen Vermögensgegenstände, die nicht entgeltlich erworben wurden (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

In die gemeindlichen Herstellungskosten dürfen daher nur "Kosten" einbezogen werden, die auf einer Finanzleistung der Gemeinde beruhen. Die Gemeinde hat daher darauf zu achten, dass ihren Herstellungskosten nur pagatorische Kosten zugrunde gelegt werden dürfen. Die gemeindlichen Aufwendungen, die zu Herstellungskosten führen bzw. bilanziert werden sollen, müssen daher grundsätzlich auf Zahlungen der Gemeinde beruhen. Es können aber auch Forderungen oder Verbindlichkeiten der Gemeinde die Grundlage für eine Zuordnung bilden. Außerdem kann auch unentgeltlich erworbenes Vermögen bilanziert werden.

In die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dürfen daher keine kalkulatorischen Kosten einbezogen werden. Die Gemeinde kann gleichwohl für die Einbeziehung von Gemeinkosten örtliche Zuschlagssätze auf der Grundlage der KLR festlegen. Vor der Bilanzierung ist aber von der Gemeinde zu überprüfen, ob in ihren Herstellungskosten ggf. kalkulatorische Kosten enthalten sind. Solche Anteile sind dann zu eliminieren oder vor der Einbeziehung von gemeindlichen Aufwendungen in die Herstellungskosten herauszurechnen bzw. die Gemeinkostenzuschläge sind ohne die kalkulatorischen Kosten festzulegen.

## **2.6 Die „Fortführung der Tätigkeiten“**

Die Gemeinde ist in ihrem Gebiet der ausschließliche und eigenverantwortliche Träger der öffentlichen Verwaltung (vgl. § 2 GO NRW). Sie ist nach gesetzlichen Bestimmungen zur dauerhaften Aufgabenerfüllung verpflichtet und hat deshalb die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Aufgrund dessen bedarf es keiner zusätzlichen Grundsatzregelung für die Gemeinde, dass im Zusammenhang mit der Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen von der Fortführung der gemeindlichen Tätigkeiten auszugehen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Der „Fortführung der Tätigkeiten“ durch die Gemeinde stehen grundsätzlich und tatsächlich keine gewichtigen Sachverhalte entgegen, selbst wenn eine Überschuldung droht oder eingetreten ist. Ebenso ist nicht zu erwarten, dass bei der Gemeinde eine Zahlungsunfähigkeit auftritt, auch wenn Zwangsvollstreckungen gegen die Gemeinde unter bestimmten Voraussetzungen möglich sind (vgl. § 128 GO NRW). Eine defizitäre Haushaltslage und die Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes oder eines Sanierungskonzeptes stellen keinen Anlass dar, von der Annahme der „Fortführung der Tätigkeiten“ bei der Bewertung von Vermögensgegenständen abzusehen.

Die gemeindlichen Gegebenheiten geben keinen Anlass, bei einer Gemeinde die Unmöglichkeit der „Fortführung der Tätigkeiten“ anzunehmen und deshalb für die Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen davon auszugehen, dass künftig die Gemeinde nicht mehr existiert. In Folge dessen müsste für die Verhältnisse zum Abschlussstichtag unterstellt werden, dass das Vermögen bei der Gemeinde nur noch dem Liquidationswert entsprechen kann. Die rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde haben es nicht erforderlich gemacht, im Haushaltsrecht die „Fortführung der Tätigkeiten“ als Grundsatz ausdrücklich zu verankern.

### **3. Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben (vgl. § 44 Absatz 1 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ werden dabei die besonderen gesetzlichen Vorgaben, die Regeln und Prinzipien sowie Konventionen und Überlegungen verstanden, die von der Gemeinde bei der Aufstellung und Darstellung ihres Jahresabschlusses angewendet werden.

Unter dem Begriff "Bilanzierungsmethode" wird allgemein eine Entscheidung der Gemeinde verstanden, durch die festgelegt wird, ob ein gemeindlicher Geschäftsvorfall in der Bilanz anzusetzen ist (Bilanzierung dem Grunde nach) und mit welchem Wert (Betrag) dieser anzusetzen ist (Bilanzierung der Höhe nach) sowie an welcher Stelle der Bilanz dieser auszuweisen ist (Bilanzierung dem Ausweis nach).

#### **3.2 Das Bewertungssystem**

Die Gemeinde hat im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu den Posten in der gemeindlichen Bilanz die dazu verwendeten Bewertungsmethoden anzugeben. Unter dem Begriff "Bewertungsmethode" wird allgemein das Vorgehen der Gemeinde zur Ermittlung eines Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz verstanden. In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde z. B. über Wertmaßstäbe, Messgrößen und Verfahren zu entscheiden, damit ihr Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann. Dafür besteht ein gemeindliches Bewertungssystem, das nachfolgend aufgezeigt wird (vgl. Abbildung 588).

<b>DAS GEMEINDLICHE BEWERTUNGSSYSTEM</b>		
<b>STUFEN</b>	<b>BEWERTUNGSART</b>	<b>BESTANDTEILE</b>
<b>1. Stufe</b>	Ermittlung des Wertes beim Zugang (Zugangsbewertung)	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Die Vermögensgegenstände sind von der Gemeinde höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.</li><li>2. Die Verbindlichkeiten sind von der Gemeinde zu ihrem Rückzahlungsbetrag, die Rentenverpflich-</li></ol>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

<b>DAS GEMEINDLICHE BEWERTUNGSSYSTEM</b>		
<b>STUFEN</b>	<b>BEWERTUNGSART</b>	<b>BESTANDTEILE</b>
		tungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und die Rückstellungen nur in Höhe des Betrages in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist.
<b>2. Stufe</b>	Ermittlung des Wertes zum Abschlussstichtag (Stichtagsbewertung)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Die Vermögensgegenstände sind von der Gemeinde höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen oder danach wieder erhöht um Zuschreibungen, in der Bilanz anzusetzen (fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten).</li> <li>2. Die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind von der Gemeinde zu ihrem Rückzahlungsbetrag, die Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und die Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist.</li> <li>3. Die Gemeinde hat das Vorliegen besonderer Umstände zu prüfen, z. B. ob Bewertungseinheiten gebildet wurden.</li> <li>4. Die Gemeinde darf keine Rechnungsabgrenzungsposten bewerten, denn sie dienen der Periodenabgrenzung und stellen deshalb in bilanzieller Hinsicht nur Korrekturposten dar.</li> </ol>
<b>3. Stufe</b>	Ermittlung des Wertes für die Veräußerung oder für den Abgang (Abgangsbewertung)	Die Gemeinde darf die Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, an Dritte veräußern. Sie darf diese Vermögensgegenstände regelmäßig nur zu ihrem vollen Wert veräußern (Liquidationswert).
Für die Gemeinde gilt insgesamt, dass sie die Bewertung unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen hat.		

*Abbildung 588 „Das gemeindliche Bewertungssystem“*

Die Gemeinde soll außerdem im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss mindestens die angewandten Bewertungsmethoden benennen und dazu entscheiden, ob sachlich oder aus Informationsbedürfnissen heraus weitere Angaben zu machen sind, z. B. wegen der Ausübung zulässiger Bewertungswahlrechte oder Bewertungsvereinfachungen (vgl. § 34 GemHVO NRW).

#### **4. Der Erhalt der Leistungsfähigkeit**

Die gesetzliche Pflicht der Gemeinde, die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben zu sichern, stellt eine Kodifizierung des im kaufmännischen Rechnungswesen verankerten Grundsatzes der Unternehmensfortführung dar (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Es soll durch diese haushaltsrechtliche Vorgabe auch aufgezeigt werden, dass die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde ursächlich auf der regulären Verwaltungstätigkeit der Gemeinde aufgebaut wird. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen deshalb nicht besondere Maßnahmen ergriffen oder Beurteilungen erfolgen, dass der Fortbestand der Gemeinde gesichert bzw. gefährdet ist.

Gleichwohl muss im Jahresabschluss der Gemeinde die tatsächliche wirtschaftliche Lage zum Abschlussstichtag offengelegt, gewürdigt und beurteilt werden. Insbesondere im Lagebericht, der dem Jahresabschluss beizufügen ist, müssen die Verantwortlichen in der Gemeinde ihre Einschätzung und Bewertung aufzeigen. Dadurch soll auch zum Ausdruck gebracht werden, ob der Erhalt der Leistungsfähigkeit der Gemeinde auch in Zukunft gesichert ist und welche Chancen und Risiken dazu erwartet werden. Aufgrund des gesetzlich bestimmten Fortbestandes der Gemeinde bedurfte es keines besonderen Grundsatzes, dass die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Jahresabschluss unter der Prämisse ihrer weiteren Entwicklung zu beurteilen ist.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Allgemeine Bewertungsanforderungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Bewertung unter Beachtung der GoB):**

##### **1.1.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht sind in den Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabchluss sowie über die Buchführung der Gemeinde die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ verankert worden (vgl. §§ 95 und 116 GO NRW und § 27 GemHVO NRW). Die GoB stehen daher in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Sie stellen wichtige Anwendungsregeln dar, nach auch denen die Gemeinde zu verfahren hat, damit unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine dem Zweck des gemeindlichen Haushaltsrechts entsprechende Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde erfolgt.

Die GoB sind somit ein haushaltsrechtlich verankertes Regelungssystem. Es lässt der Gemeinde mit seinen Inhalten einen Entscheidungsspielraum, der durch sachgerechte Auslegungen und Interpretationen sowie unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten auszufüllen ist. Die GoB füllen im gemeindlichen Haushaltsrecht jedoch keine Regelungslücke aus, sondern begründen einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Außerdem sollen sie dazu dienen, die Anwendung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen zu verstärken und zu vervollständigen.

Bestimmte Inhalte der GoB sind vielfach aber auch in haushaltsrechtliche Regelungen (Haushaltsgrundsätze) umgewandelt worden, um eine eindeutige und sachgerechte Handhabung durch die Gemeinden zu gewährleisten. Die GoB sind aber auch bei der Gemeinde im Rahmen der örtlichen Prüfung zu berücksichtigen. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde und die örtliche Rechnungsprüfung haben z. B. im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeiten zu beurteilen, ob die Buchführung der Gemeinde und der gemeindliche Jahresabschluss sowie der Gesamtabchluss ordnungsgemäß sind. Sie haben in entsprechender Weise auch andere örtliche Sachverhalte und Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu beurteilen.

Durch die GoB wird der Gemeinde jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Ein gemeindliches Buchführungssystem entspricht dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. der Abwicklung nachverfolgen lassen. Ein solches Buchführungssystem soll dazu beitragen, dass die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend und nachvollziehbar aufgezeigt werden kann.

Als Beurteilungsmaßstäbe im gemeindlichen Haushaltsrecht müssen die GoB sowohl formell als auch materiell den bestehenden haushaltsrechtlichen Anforderungen genügen. Aus den Rahmengrundsätzen können sich ggf. auch Zielkonflikte ergeben, sodass die Gemeinde bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung im Sinne



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

ihrer Haushaltswirtschaft und der Aufgabenerfüllung vornehmen muss. Die folgenden allgemeinen Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Gemeinde (vgl. Abbildung 589).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind in der Buchführung alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgen das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip. Dabei gilt die Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg“. Ebenso zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen zu diesem Grundsatz.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Nach diesem Grundsatz müssen die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Informationen des Rechnungswesens für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Nach diesem Grundsatz ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Nach diesem Grundsatz muss das Rechnungswesen die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz sollen die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist im Jahresabschluss über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 589 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Die GoB bieten für die Gemeinde unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften einen anwendbaren Rahmen, innerhalb dessen die gemeindlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle örtlich geregelt werden können und die gemeindliche Haushaltswirtschaft ausgestaltet werden kann. Sie stellen dabei unbestimmte Rechtsbegrif-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

fe dar, die im Rahmen der haushaltsrechtlichen Regelungen sowie unter Beachtung von Sinn und Zweck der Bestimmungen des gemeindlichen Haushaltsrechts laufend weiter entwickeln werden sollen.

**1.1.2 Weitere wichtige Grundsätze**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommen auch weitere wichtige Grundsätze zur Anwendung, die ergänzend zu den GoB entwickelt worden sind. Sie werden weiterentwickelt, wenn sich dafür aufgrund neuer Erkenntnisse ein Erfordernis ergibt. Die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur sorgen bereits für eine dynamische Anpassung an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die weiteren wichtigen Grundsätze, die auch bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zur Anwendung kommen sollen, werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 590).

<b>WEITERE WICHTIGE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV)</b>	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung wurden zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt und umfassen im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)</b>	Die Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars und sollen sicherstellen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i. V. m. § 28 und 29 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi)</b>	Die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung werden weiter detailliert. Dazu gehören auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung (vgl. z.B. § 41 bis 43 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)</b>	Die Grundsätze spezifizieren die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung (vgl. § 48 GemHVO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)</b>	Die Grundsätze finden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung Anwendung. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen dieser Grundsätze durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses Anwendung und sollen die Ordnungsmäßigkeit des Gesamtabschlusses sichern (vgl. § 116 GO NRW).
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr)</b>	Die Grundsätze finden bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung Anwendung und sollen zu einer sachgerechten Erstellung beitragen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

<b>WEITERE WICHTIGE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsätze ordnungsgemäßer Markenbewertung (GoM)</b>	Die Marke als Name, Begriff, Zeichen oder Symbol kann durch die Bindung der Adressaten einen in Geldeinheiten messbaren Wert eines zusätzlichen Nutzens einer Leistung gegenüber einer ungekennzeichneten Leistung bewirken.
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)</b>	Die Grundsätze sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung entwickelt worden. Sie beinhalten die allgemeinen Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems.

*Abbildung 590 „Weitere wichtige Grundsätze“*

Diese Grundsätze sollen ebenfalls sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle der Gemeinde und von der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage verschaffen kann. Es ist dazu jedoch nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produkt- bzw. Aufgabenbereich beurteilen und nachvollziehen zu können.

Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft besitzen muss. Er soll deren Ausführung im Haushaltsjahr und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde im Gesamtabchluss verstehen und beurteilen können. Bei der Beurteilung, ob ein sachverständiger Dritter sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse verschaffen kann, ist daher vorrangig von den vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen.

Die Bestimmung der angemessenen Zeit ist u.a. von der Größe der Gemeinde sowie der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig. Dem Dritten muss ein qualifizierter Einblick in die örtliche Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein. Außerdem sollen Manipulationsmöglichkeiten verhindert bzw. Manipulationen aufgedeckt werden.

### **1.1.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der GoB muss unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale zu einer wirklichkeitstreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss und im Gesamtabchluss führen. Die örtlich Verantwortlichen sollen sich bei ihren Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, damit für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde entstehen. Zur Auslegung der GoB sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.

Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass die Gemeinde auf neue Sachverhalte den haushaltsrechtlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die Anwendung der GoB im gemeindlichen Haushaltsrecht hat der Landesgesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft finden unter Berücksichtigung des allgemeinen Schutzzwecks die auch im kaufmännischen Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ eine entsprechende Anwendung. Die grundsätzliche Übereinstimmung dieser Rechnungszwecke ist u.a. darauf zurückzuführen, dass das Verhältnis zwischen der Gemeinde und den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, denn die Gemeinde verwaltet wie ein Beauftragter das Vermögen ihrer Bürger treuhänderisch.

Aus diesen Gegebenheiten heraus lassen sich allgemeine Rahmegrundsätze für die gemeindlichen Geschäftstätigkeiten in Bezug auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde ableiten. Diese Grundsätze sollen für die Erfassung und Darstellung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle gelten und können zur materiellen und formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Gemeinde beitragen.

**1.2 Zu Satz 2 (Einzelne Bewertungsanforderungen):**

**1.2.01 Allgemeine Anforderungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die allgemeinen Anforderungen und Grundsätze, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde zu stellen sind. Sie kommen regelmäßig, bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, zur Anwendung. Zu den allgemeinen Grundsätzen und Anforderungen im gemeindlichen Haushaltsrecht gehören insbesondere die folgenden Grundsätze (vgl. Abbildung 591).

<b>ALLGEMEINE BEWERTUNGSANFORDERUNGEN</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Grundsatz der Bilanzkontinuität.
2	Grundsatz der Einzelbewertung und Grundsatz der Bewertung zum Abschlussstichtag.
3	Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips: das Imparitätsprinzip, das Prinzip der Wertaufhellung, das Prinzip der Bewertungsvorsicht.
4	Periodisierungsprinzip mit Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs.
5	Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.

*Abbildung 591 „Allgemeine Bewertungsanforderungen“*

Die Grundsätze sind aus dem Handelsrecht in das NKF übernommen worden (vgl. § 252 Absatz 1 HGB). Es wurde dabei jedoch auf die Übernahme des Grundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit verzichtet, denn die Übernahme dieses Grundsatzes wurde aus sachlichen Gründen nicht für notwendig erachtet (vgl. § 252 Absatz 1 Nummer 2 HGB). Der Fortbestand der Gemeinde ist grundlegend und dauerhaft verfassungsrechtlich gesichert. Er muss daher nicht in jedem Haushaltsjahr zum Abschlussstichtag erneut überprüft werden.

### **1.2.1 Zu Nummer 1 (Grundsatz der Bilanzkontiunität):**

#### **1.2.1.1 Die Übereinstimmung der Salden**

Die Gemeinde muss zu Beginn ihrer Geschäftstätigkeit im neuen Haushaltsjahr die bilanziellen Endbestände des abgelaufenen Haushaltsjahres als Anfangsbestände für das folgende Haushaltsjahr übernehmen. Der Grundsatz der Bilanzkontiunität verlangt dabei, dass die Posten der gemeindlichen Bilanz im Jahresabschluss des abgelaufenen Haushaltsjahres mit den Anfangsbeständen in der Eröffnungsbilanz des neuen Haushaltsjahres wert- und mengenmäßig übereinstimmen müssen. Er beinhaltet auch, dass die Form der Darstellung der Aktiva und Passiva in der gemeindlichen Bilanz beizubehalten ist.

Alle Saldenvorträge auf den gemeindlichen Bestandskonten für das neue Haushaltsjahr müssen mit den entsprechenden Schlussalden auf den Bestandskonten für das abgelaufene Haushaltsjahr übereinstimmen. Die Gemeinde kann daher auch ein bestandskontenbezogenes Ergebnis, das aus der Übertragung der Salden entsteht, gesondert in einer förmlichen Übersicht darstellen. Aus einer solchen "Jahreseröffnungsbilanz" entstehen jedoch keine besonderen Informationspflichten der Gemeinde gegenüber dem Rat der Gemeinde oder gegenüber der Aufsichtsbehörde der Gemeinde.

Die Anwendung des Grundsatzes bedeutet auch nicht, dass von der Gemeinde am Anfang eines neuen Haushaltsjahres eine Eröffnungsbilanz im Sinne der Vorschrift des § 92 GO NRW aufzustellen ist. Für die Gemeinde ist aber bei dem Übertragungsvorgang der bilanziellen Bestandsgrößen vom abgelaufenen Haushaltsjahr ins Folgejahr ein willkürlicher Wechsel zu anderen Darstellungsformen unzulässig. Die Vorgabe einer Mindestgliederung für die gemeindliche Bilanz dient daher auch der Einhaltung des Grundsatzes der Bilanzkontiunität (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Die Pflicht der Gemeinde, in ihrer Bilanz die Wertansätze des Vorjahres anzugeben, dient ebenfalls diesem Zweck (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW).

#### **1.2.1.2 Die Beibehaltung der Wertansätze**

Der Grundsatz der Bilanzkontiunität bedingt auch, dass im Rahmen von aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren eine Bewertungsänderung (Umbewertung) oder eine andere Zuordnung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz der Gemeinde grundsätzlich nicht zulässig ist. Aufgrund des Grundsatzes soll möglichen Veränderungen des Bilanzinhalts zwischen den Bilanzen zweier aufeinanderfolgender Haushaltsjahre entgegengewirkt werden. Die Gemeinde soll das Stetigkeitsgebot beachten, damit eine zutreffende bilanzielle Dokumentation gewährleistet wird.

Bei der Gemeinde muss daher immer eine Identität der einzelnen Wertansätze in den Bilanzen der Gemeinde der aufeinanderfolgenden Jahre gegeben sein. Eine Identität von evtl. zusätzlich gebildeten und ausgewiesenen Summen in der gemeindlichen Bilanz ist in diesem Sinne nicht ausreichend. Die Beachtung des Grundsatzes der Bilanzidentität soll eine wahrheitsgetreue Rechnungslegung durch die Gemeinde und die notwendige Vergleichbarkeit der gemeindlichen Bilanzen aus unterschiedlichen Haushaltsjahren sichern (vgl. Beispiel 77).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Anwendung des Grundsatzes der Bilanzidentität**

Die Gemeinde hat bei der Übernahme der Wertansätze der Schlussbilanz des abgelaufenen Haushaltsjahres auf die Bestandskonten für das neue Haushaltsjahr zu beachten, dass eine Identität der Wertansätze besteht. Nur bei den eigenkapitalrelevanten Bilanzposten kann grundsätzlich eine Abweichung entstehen, weil in der Phase der Übernahme das in der gemeindlichen Schlussbilanz angesetzte Jahresergebnis zu verrechnen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 32 GemHVO NRW**

**Die Rückabwicklung einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung**

Die Gemeinde hat unter Beachtung des Grundsatzes der Bilanzidentität zu entscheiden, ob die Rückabwicklung einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung zum Ende des Geschäftsjahres bzw. zum Ende des Haushaltsjahres in die Gemeindeverwaltung zu identischen Ansätzen in der Schlussbilanz des abgelaufenen Haushaltsjahres und der Eröffnungsbilanz des neuen Haushaltsjahres führt.

Die Gemeinde hat festgelegt, dass zum 31. Dezember 2015 (24.00 Uhr) die organisatorisch verselbstständige Einrichtung „Gebäudeverwaltung“ aufgelöst wird und ab dem 1. Januar 2016 (0.00 Uhr) eine Fachabteilung in der Gemeindeverwaltung ist. Bedingt durch den Auflösungsstermin zum Ende des Haushaltsjahres 2015 stellt die Einrichtung zu diesem Zeitpunkt noch keine Fachabteilung der Gemeindeverwaltung dar. Sie ist daher mit ihrem Vermögen und den Schulden sowie ihrer GuV 2015 nicht im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung enthalten.

Eine Übernahme von Vermögens- und Schuldposten dieser Einrichtung in die Bestandskonten der Gemeindeverwaltung ist daher nicht möglich. Die Einrichtung als Fachabteilung der Gemeindeverwaltung ab 2016 stellt zu diesem Zeitpunkt einen Zugang zur Gemeindeverwaltung dar und ist deshalb erstmals in den Jahresabschluss des Haushaltsjahres 2016 aufzunehmen.

In dem Beispiel unterliegt der Zugang bei der Gemeindeverwaltung noch nicht dem Grundsatz der Bilanzidentität, denn er erfolgte nicht zu einem Zeitpunkt vor dem Abschlussstichtag, weshalb die Einrichtung auch noch nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr einbezogen wurde.

*Beispiel 77 „Die Anwendung des Grundsatzes der Bilanzidentität“*

Der Grundsatz soll die Gemeinde außerdem an die im abgelaufenen Haushaltsjahr getroffenen bilanziellen Entscheidungen binden. Im Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde und der von ihm zu treffenden Entscheidung über die Verwendung des Jahresergebnisses ist die im Rahmen der Übernahme vorzunehmende Verrechnung des gemeindlichen Jahresergebnisses mit dem Eigenkapital der Gemeinde als zulässige Abweichung vom Grundsatz der Bilanzidentität anzusehen, da materiell die Bilanzidentität erhalten bleibt (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

**1.2.1.3 Die Durchbrechung des Grundsatzes**

In Ausnahmefällen kann aber es zu einer Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzkontinuität bei der Gemeinde kommen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift trifft dazu jedoch keine näheren Festlegungen. Die Vergleichbarkeit der Wertansätze von Bilanzen aus aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren ist daher auf diesem Wege bisher nicht eingeschränkt worden. Einige mögliche Ausnahmefälle werden nachfolgend benannt (vgl. Abbildung 592).

<b>DIE DURCHBRECHUNG DES GRUNDSATZES DER BILANZKONTINUITÄT</b>	
<b>ANLASS</b>	<b>BESCHREIBUNG</b>
Zugelassene Ausnahmen in den haushaltsrechtlichen Vorschriften	Nach der Regelung des Absatzes 2 der Vorschrift darf von den allgemeinen Grundsätzen des Absatzes 1 nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung etwas Anderes vorsehen. Auf dieser Grundlage ist jedoch haushaltsrechtlich noch für keinen gemeindlichen Sachver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

<b>DIE DURCHBRECHUNG DES GRUNDSATZES DER BILANZKONTIUNITÄT</b>	
<b>ANLASS</b>	<b>BESCHREIBUNG</b>
	halt eine Abweichung vom Grundsatz der Bilanzkontinuität bestimmt worden.
Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften	Der wichtigste Ausnahmefall ist, dass haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung und/oder der Gemeindeordnung geändert werden, und die Neuregelungen ab einem bestimmten Haushaltsjahr anzuwenden sind. Hierdurch können sich hinsichtlich der gemeindlichen Bilanz ggf. Wertveränderungen und Ausweisveränderungen ergeben, durch die der Grundsatz der Bilanzkontinuität tangiert wird. Der Gesetzgeber kann dazu ggf. Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte für eine Übergangszeit festlegen.
Korrektur fehlerhafter Jahresabschlüsse der Vorjahre	Bei der Gemeinde kann ein fehlerhafter oder unrichtiger Jahresabschluss bestehen, weil die zum Abschlussstichtag gegebenen Verhältnisse bei der Aufstellung und/oder Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht erkannt wurden. Ein Korrekturbedarf ist dabei unter Einbeziehung des Grundsatzes der Wesentlichkeit und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit sowie nach dem Maß des Verstoßes gegen haushaltsrechtliche Vorschriften zu beurteilen. Eine für notwendig erachtete Berichtigung muss von der Gemeinde ggf. umgehend oder im folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden.
Rückführung gemeindlicher Betriebe in die Gemeindeverwaltung	Die Gemeinde darf sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich und nicht-wirtschaftlich bestätigen. Sie darf dazu Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form und in Rechtsformen des privaten Rechts sowie organisatorisch selbstständige bzw. rechtlich unselbstständige Betriebe errichten. Die gemeindlichen Betriebe können auch wieder aufgegeben und deren Aufgaben in die Gemeindeverwaltung zurück verlagert werden. Die Rückführung kann abhängig von ihrem Zeitpunkt dazu führen, dass die Bilanzen zweier aufeinanderfolgender Haushaltsjahre wesentlich voneinander abweichen.

*Abbildung 592 „Die Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzkontinuität“*

Eine weitere Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzkontinuität kann durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften selbst entstehen. Nach der Regelung des Absatzes 2 der Vorschrift darf von den allgemeinen Grundsätzen des Absatzes 1 nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung etwas Anderes vorsehen. Auf dieser Grundlage ist jedoch haushaltsrechtlich noch für keinen gemeindlichen Sachverhalt eine Abweichung vom Grundsatz der Bilanzkontinuität bestimmt worden.

**1.2.2 Zu Nummer 2 (Stichtagsprinzip und Grundsatz der Einzelbewertung):**

**1.2.2.1 Das Stichtagsprinzip**

**1.2.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der gesetzlich bestimmten Aufstellung des Jahresabschlusses ist durch die Gemeinde das Stichtagsprinzip zu beachten. Dieses Prinzip ergibt sich aus der Verpflichtung der Gemeinde, das Jahresergebnis des Haushaltsjahres periodengerecht zu ermitteln, auch wenn zum Abschlussstichtag die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht endet. Das Prinzip verlangt, die Verhältnisse zum Abschlussstichtag im gemeindlichen Jahresabschluss objektiv so zu zeigen, dass die Ergebnisse aus allen Geschäftsvorfällen der Gemeinde und die örtlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Sachverhalte berücksichtigt worden sind, die bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.

Dem gemeindlichen Jahresabschluss sind daher die wirtschaftlichen und tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen, die bei der Gemeinde zum letzten Tag des Haushaltsjahres (31. Dezember) objektiv bestanden haben. Die Gemeinde muss daher den objektiven Sachstand zum Abschlussstichtag sorgfältig ermitteln und abbilden. Sie darf ggf. noch Erkenntnisse berücksichtigen, die ihr erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden. Bei der Klärung der Frage, welche Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden können, ist auch das Wertaufhellungsprinzip zu beachten.

Die Anwendung der Prinzipien soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen berücksichtigt werden. Das Stichtagsprinzip geht jedoch auch im Rahmen der Wertaufhellung nicht soweit, dass auch nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag verändern, noch in den Jahresabschluss einzubeziehen wären.

Derartige Verhältnisse sind als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen und nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen. Solche Tatbestände würden das vom Jahresabschluss objektiv zu vermittelnde bzw. abzugebende zutreffende Bild verfälschen. Der Jahresabschluss würde die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so zeigen, wie die Verhältnisse objektiv zum Abschlussstichtag waren.

#### **1.2.2.1.2 Mögliche Ausnahmen**

Nach den allgemeinen Gegebenheiten zielt das Stichtagsprinzip auf die Einbeziehung der vergangenheitsbezogenen Gegebenheiten in den gemeindlichen Jahresabschluss. Bei bestimmten Geschäftsvorfällen der Gemeinde dürfen jedoch die Auswirkungen auf die Zukunft nicht außer Betracht bleiben. Die Gemeinde muss z. B. beim Ansatz von Rückstellungen und der Entscheidung über die Vornahme von Wertminderungen auch künftige Ereignisse betrachten und in ihre Bewertung einbeziehen.

Aus derartigen Gegebenheiten entsteht eine Ausnahme für die Gemeinde von der strengen Anwendung des Stichtagsprinzips. Sie muss dabei gleichwohl den Bezug zum Abschlussstichtag erhalten, darf aber ihre Schätzungen über die künftigen Gegebenheiten mit in die Bewertung gemeindlicher Sachverhalte sachgerecht einbeziehen. Eine derartige Sachlage besteht z. B. bei der Rückstellungsbildung, wenn wegen des „anzusetzenden“ künftigen Erfüllungsbetrages eine Schätzung künftiger Gegebenheiten erforderlich wird, z. B. bei Deponierückstellungen (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW).

In gleicher Weise sind Einschätzungen von der Gemeinde bei den gemeindlichen Verbindlichkeiten notwendig, denn es besteht nicht nur ein Vergangenheitsbezug, weil die Verbindlichkeiten mit ihrem (künftigen) Rückzahlungsbetrag zu bilanzieren sind (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Von der Gemeinde sind auch Einschätzungen vorzunehmen, wenn wegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei gemeindlichen Sachanlagen und Finanzanlagen eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf bei derartigen Geschäftsvorfällen und Sachverhalten auf die Beachtung des Stichtagsprinzips nicht verzichten.



### **1.2.2.2 Die Einzelbewertung**

#### **1.2.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden im Jahresabschluss der Gemeinde gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Jeder gemeindliche Vermögensgegenstand und jede Verpflichtung der Gemeinde sind daher bezogen auf den Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Als Bewertung im Sinne des Grundsatzes kann ein Vorgang der Gemeinde angesehen werden, bei dem für ein Wirtschaftsgut eine Wertgröße sachgerecht ermittelt und in Geldeinheiten ausgedrückt wird.

Der Grundsatz dient auch dazu, die einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände gegeneinander abzugrenzen und vollständig zu erfassen sowie nicht auf deren Einbeziehung in die gemeindliche Bilanz als Vermögensrechnung zu verzichten. Von diesen Zwecken werden auch die gemeindlichen Verpflichtungen erfasst. Hinzu kommt, dass eine Verrechnung bzw. Saldierung des Vermögens mit den Schulden der Gemeinde grundsätzlich nicht zulässig ist (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Lediglich in bestimmten Fällen ist die Bildung von Bewertungseinheiten und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz möglich.

Die Verpflichtung zur Einzelbewertung erfordert außerdem, dass der einzelne gemeindliche Vermögensgegenstand bewertungsfähig ist. Die Einzelposten auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde müssen daher unter Berücksichtigung der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände gegeneinander abgrenzbar sind. Diese Vorgaben gelten entsprechend für die Verpflichtungen der Gemeinde, die auf der Passivseite der Bilanz anzusetzen sind, und bei denen regelmäßig der Erfüllungsbetrag als bilanzieller Ansatz zu berücksichtigen ist.

Die Gemeinde soll sich bei der Vornahme der Einzelbewertung um die gebotene Objektivierung bemühen, um den vorhandenen Ermessensspielraum willkürfrei bzw. frei von sachfremden Erwägungen auszufüllen. In der Einzelbewertung der Gemeinde sind auch die örtlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Die Gemeinde hat dabei unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu entscheiden, ob ein vorhandener gemeindlicher Vermögensgegenstand selbstständig bewertbar und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat (vgl. § 33 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden sind grundsätzlich unter Beachtung des Stichtagsprinzips und daher bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres zu bewerten, sofern nicht wegen des Ansatzes des künftigen Erfüllungsbetrages auch weitere Faktoren oder Kriterien zu berücksichtigen sind. In diesem Rahmen dürfen von der Gemeinde mögliche Risiken bei einem Vermögensgegenstand nicht außer Betracht bleiben. Für den Wertansatz dürfen mögliche Wertminderungen nicht mit noch nicht realisierten Wertsteigerungen verrechnet werden.

Bei der Bewertung findet zudem das Vorsichtsprinzip sowie das Realisationsprinzip Anwendung. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist ebenso von der Gemeinde zu beachten, denn dieser fordert die Beibehaltung der zum vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden. Diese Regeln gelten unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Bewertung von der Gemeinde tatsächlich durchgeführt wird.

Diese allgemeinen Vorgaben für die können ggf. dazu führen, dass gleiche oder ähnliche gemeindliche Vermögensgegenstände im Hinblick auf ihre Eigenart, Ausstattung sowie die tatsächlichen Nutzungs- und Verwendungsmöglichkeiten unterschiedlich zu bewerten sind. Im Rahmen der Einzelbewertung sind deshalb die Abweichungen von den Rahmenbedingungen nachvollziehbar zu begründen. In diesem Zusammenhang gilt für die Gemeinde, dass jede Bewertung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes von der Gemeinde sachgerecht und ausreichend zu dokumentieren ist.

#### **1.2.2.2 Die Bewertung zum Abschlussstichtag**

Die ausdrückliche Vorgabe, die gemeindlichen Vermögensgegenstände und die Schulden bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres zu bewerten, beinhaltet die Anwendung des Stichtagsprinzips. Die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der Schulden durch die Gemeinde wird dadurch auf die zum jeweiligen Abschlussstichtag bestehenden gemeindlichen Verhältnisse ausgerichtet. Im gesetzlich bestimmten Zeitraum der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (bis 31. März des Folgejahres) ist dabei auch das Wertaufhellungsprinzip zu beachten (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Durch die haushaltsrechtlichen Festlegungen soll sichergestellt werden, dass von der Gemeinde sämtliche zum Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen im Rahmen der Einzelbewertung berücksichtigt werden. Bei der Informationsgewinnung in der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag und dem 31. März als letzten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr ist von der Gemeinde daher die notwendige Sorgfalt anzuwenden. Den gewonnenen Kenntnissen müssen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zugrunde liegen und es muss eine Ausrichtung auf den betreffenden Abschlussstichtag bestehen.

Bei den gemeindlichen Sachverhalten muss von der Gemeinde die Zulässigkeit der Anwendung des Wertaufhellungsprinzips für jeden betroffenen Sachverhalt geprüft werden. In die Bewertung dürfen von der Gemeinde jedoch keine örtlichen Entwicklungen einbezogen werden, die, bezogen auf den Stand zum Abschlussstichtag, zu einer Änderung der Wertverhältnisse des Vermögens und der Schulden der Gemeinde führen. Zu solchen Gegebenheiten gehören bei der Gemeinde z. B. in den ersten drei Monaten des Folgejahres des abgelaufenen Haushaltsjahres erhaltene Informationen und auftretende Ereignisse, die zu neuen Wertverhältnissen beim gemeindlichen Vermögen und bei den Verpflichtungen der Gemeinde führen, z. B. verfahrensbeendende Maßnahmen.

Derartige Sachverhalte stellen wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände für gemeindliche Geschäftsvorfälle dar und sind deshalb nicht im gemeindlichen Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr zu berücksichtigen. Der Gemeinde steht aber dabei auch kein Wahlrecht zu, um eigenverantwortlich entscheiden zu können, ob wertbegründende Sachverhalte oder Ereignisse berücksichtigt werden. Sie muss immer eine zutreffende objektiv geprägte wirtschaftliche Zurechnung zum betreffenden Haushaltsjahr und nicht zu einem möglichen Vorjahr vornehmen.

Mögliche Erweiterungen in den Wertverhältnissen können sich dadurch ergeben, dass die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen von der Gemeinde nach dem künftigen Erfüllungsbetrag zu bemessen oder höher zu bewerten sind. Der bilanzielle Wertansatz zum Abschlussstichtag wird dabei durch den von der Gemeinde künftig aufzuwendenden Betrag bestimmt und nicht durch den Betrag, der am Abschlussstichtag voraussichtlich zu zahlen wäre.

In diesen Fällen findet das "gemilderte" Stichtagsprinzip Anwendung und nicht das "strenge" Stichtagsprinzip. Die Entscheidung der Gemeinde über die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen wegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen stellt ebenfalls eine Besonderheit dar, weil die dafür vorzunehmende Betrachtung auch eine Zeit umfassen muss, die über den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres hinausgeht.

#### **1.2.2.3 Die Vermögensgegenstände**

##### **1.2.2.3.1 Die Gegenstände als Sachgesamtheit**

Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter erst in einer zusammengesetzten Form zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde benötigt daher regelmäßig „zusammengesetzte“ Vermögensgegenstände benötigt, z. B. eine gemeind-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

liche Straße, die nur in der Kombination ihrer einzelnen Teile (Aufbauschichten) nutzungsfähig im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist.

Bei einer gemeindlichen Sachgesamtheit sind die einzelnen technischen Komponenten eines Vermögensgegenstandes nicht im Rahmen der Gemeindeverwaltungstätigkeit bzw. der Aufgabenerfüllung der Gemeinde einzeln nutzbar und funktionsfähig. Derartige Vermögensgegenstände bleiben daher auch bei der Bewertung als Sachgesamtheiten bestehen, denn der Grundsatz der Einzelbewertung verlangt nicht, einen solchen Vermögensgegenstand für die Bewertung wieder in seine Komponenten zu zerlegen.

Der Begriff „Sachgesamtheit“ wird für gemeindliche Vermögensgegenstände lediglich in wirtschaftlicher Hinsicht genutzt. Es kann dadurch jedoch eine Abweichung von der zivilrechtlichen Einordnung bestehen, wenn von einem Eigentum an den einzelnen Gegenständen und nicht von einem Eigentum an der Sachgesamtheit ausgegangen wird. Die einzelnen Komponenten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind immer als untrennbar miteinander verbunden angesehen, sodass der gemeindliche Vermögensgegenstand wirtschaftlich und bilanziell zu einer Gesamtheit geworden ist bzw. nur als eine solche Einheit bestehen kann.

Bei einer Sachgesamtheit haben die zuvor bestehenden einzelnen Bestandteile durch ihre Zusammenführung zu einem einzigen Vermögensgegenstand die Eigenschaft als selbstständige Vermögensgegenstände verloren. Sie sind deshalb auch nicht mehr als einzelne Wirtschaftsgüter eigenständig aktivierungsfähig. Das Prinzip des Nutzungszusammenhangs dient dabei den Objektivierungserfordernissen und der sachlichen Vergleichbarkeit. Diese Einordnung wirkt sich auch auf die Form und Durchführung der Einzelbewertung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus.

Die mögliche Alternative, eine Bewertung und Bilanzierung der einzelnen Vermögensteile gemeindlicher Vermögensgegenstände vorzunehmen (Komponentenansatz). Sie würde einen breiten und vielfach nicht mehr nachvollziehbaren Ermessensspielraum für die Gemeinde eröffnen, sofern diese Möglichkeit haushaltsrechtlich als sachgerecht im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung anzusehen wäre. Der notwendige haushaltswirtschaftliche Gleichklang ist dabei in der Sache aber nicht mehr als gegeben anzusehen.

In solchen Fällen könnte die Gemeinde vorhandene komplexe Vermögensgegenstände nach eigenem Belieben in einzelne Komponenten zerlegen, die Bestandteile einzeln bewerten und zusammenhanglos in ihrer Bilanz ansetzen. Es können sich dadurch unterschiedliche und vielfach nicht mehr nachvollziehbare Aufteilungen und Bewertungen für solche gemeindlichen Vermögensgegenstände ergeben, die sich negativ auf das Bild der gemeindlichen Bilanz auswirken. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, dass bilanzielle Wertansätze für Vermögensteile gemeindlicher Vermögensgegenstände sowie darauf bezogene Abschreibungen nicht zulässig sind.

#### **1.2.2.3.2 Die Gegenstände bei Gesamtkaufpreisen**

Die Gemeinde erwirbt für ihre Aufgabenerfüllung oftmals mehrere Vermögensgegenstände in einem Erwerbsvorgang und zahlt dafür einen Gesamtkaufpreis. Die Gemeinde hat bei einem derartigen Geschäftsvorfall den Wert jedes einzelnen Vermögensgegenstandes, bezogen auf den Zeitpunkt der Beschaffung zu ermitteln, um die erhaltenen Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz anzusetzen. Sie hat außerdem zu prüfen, welche abnutzbaren Vermögensgegenstände erworben wurden, um bei diesen Vermögensgegenständen die Nutzungsdauern zu bestimmen, um die jeweiligen Anschaffungskosten auf diesen Zeitraum verteilen zu können.

Die Gemeinde muss deshalb den Gesamtkaufpreis als Anschaffungskosten eigenverantwortlich in sinnvoller und nachvollziehbarer Weise auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufteilen. Bei der Festlegung dieser Anschaffungskosten ist von der Gemeinde nicht nur ein sachgerechtes Verfahren anzuwenden, sondern sie hat auch darauf zu achten, dass die Zeitwerte der einzelnen Vermögensgegenstände nicht überschritten werden. Dabei kann z. B. hilfreich sein, wenn in der Vereinbarung über den Erwerb der Vermögensgegenstände auch Kaufpreise

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

für einzelne Arten oder Gruppen von Vermögensgegenständen benannt oder andere Hinweise darin enthalten sind, die ggf. sachliche Rückschlüsse auf die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände zulassen.

Eine Aufteilung des Kaufpreises kann aber auch bei einzelnen von der Gemeinde erworbenen Vermögensgegenständen erforderlich werden, wenn der Vermögensgegenstand nicht insgesamt abnutzbar und nur in Teilen abzuschreiben ist, z. B. erworbene bebaute Grundstücke. In diesen Fällen ist von der Gemeinde nicht nur der Wert von Grund und Boden, sondern auch der Wert des abnutzbaren Gebäudes festzulegen (vgl. Beispiel 78).

**BEISPIEL:**

**Ermittlung des Abschreibungsbetrages für ein erworbenes Gebäude**

Die Gemeinde erwirbt ein nicht mehr genutztes Schulgebäude eines privaten Schulträgers mit dem dazugehörigen Schulgrundstück, um nach kleinen Umbaumaßnahmen darin ihre Musikschule unterzubringen. Der bisherige Schulträger ist bereit, das bebaute Grundstück für einen Gesamtkaufpreis i. H. v. 5 Mio. Euro abzugeben. Bei der letzten Bewertung des Gutachterausschusses wurde für den Grund und Boden ein Wert i. H. v. 1,5 Mio. Euro festgelegt und für das Gebäude ein Wert i. H. v. 3,1 Mio. Euro geschätzt. Im Rat der Gemeinde ist entschieden worden, das bebaute Grundstück zum Angebotspreis zu erwerben, weil im Rahmen einer Vergleichsberechnung festgestellt wurde, dass erhebliche Aufwendungen, die derzeit aufgrund der Dezentralisierung der Musikschule entstehen, entfallen werden.

In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung muss der Anschaffungspreis, der i. H. v. 0,4 Mio. Euro über den Wertermittlungen liegt, sachgerecht auf das Gebäude sowie den Grund und Boden aufgeteilt werden, denn nur für das Gebäude sind als abnutzbarer Vermögensgegenstände die planmäßigen Abschreibungen zu ermitteln und in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehen. Der Anteil an den Anschaffungskosten in Form des Gebäudewertes wird dazu wie folgt ermittelt:

Grundstücksteil	Wertermittlung	Anteil am Kaufpreis	Anteiliger Kaufpreis
Grund und Boden	1,5 Mio. Euro	32,6 %	1,63 Mio. Euro
Gebäude	3,1 Mio. Euro	67,4 %	3,37 Mio. Euro
<b>SUMME</b>	4,6 Mio. Euro	100 %	5,0 Mio. Euro

Die Gemeinde hat in ihrer Anlagenbuchhaltung dem Abschreibungsplan für die planmäßigen Abschreibungen des Schulgebäudes einen Betrag i. H. v. 3,37 Mio. Euro als Ausgangsgröße zugrunde zu legen.

*Beispiel 78 „Die Ermittlung des Abschreibungsbetrages“*

Die Gemeinde hat bei einem Gesamtkaufpreis unter Beachtung des Einzelbewertungsgrundsatzes die Anschaffungskosten der einzelnen erworbenen Vermögensgegenstände unter Berücksichtigung der jeweiligen Verhältnisse sachgerecht zu ermitteln und die Vermögensgegenstände entsprechend in ihrer Bilanz anzusetzen.

#### **1.2.2.4 Die Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz**

##### **1.2.2.4.1 Die Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Für die Gemeinde sind besondere Ausnahmen vom haushaltsrechtlichen Grundsatz der Einzelbewertung in Form von Bewertungsvereinfachungsverfahren zugelassen worden (vgl. § 34 GemHVO NRW). Solche Verfahren können von der Gemeinde bei entsprechenden örtlichen Sachverhalten angewendet werden, z. B. die Festbewertung oder die Gruppenbewertung. Die Verfahren werden von der Gemeinde dann genutzt, wenn aufgrund von Wirtschaftlichkeits-, Realisierbarkeits- oder Praktikabilitätsgründen die Anwendung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sinnvoll und sachgerecht ist.

Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist auch der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten. In der benannten Vorschrift werden daher die Voraussetzungen für die Anwendung des Festwertverfahrens und der Gruppenbewertung genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen. Für die Gemeinde folgt aus den haushaltsrechtlichen Festlegungen, dass die Anwendung anderer Bewertungsvereinfachungsverfahren nicht zulässig ist, z. B. das Lifo- und Fifo-Verfahren sowie sonstige Verbrauchsfolgeverfahren oder Verbrauchsfiktionen.

#### **1.2.2.4.2 Die Bildung von Bewertungseinheiten**

##### **1.2.2.4.2.1 Die Zulässigkeit**

Die Bildung von Bewertungseinheiten hat grundsätzlich zum Ziel, den bei einer einzelbezogenen Betrachtung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles notwendigen Ansatz von möglichen Verlusten in der gemeindlichen Bilanz zu unterlassen, wenn den Verlusten bei einem Grundgeschäft aufgrund von eingesetzten Sicherungsinstrumenten gegenläufige Effekte gegenüberstehen.

Die Bildung einer Bewertungseinheit stellt dabei eine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung und vom haushaltsrechtlichen Bruttoprinzip dar. Der Haushaltsgesetzgeber hat dazu eine besondere Regelung bisher nicht für geboten gehalten. Besondere Einzelheiten sind im Rahmen eines Erlasses über die Kreditwirtschaft der Gemeinde ausdrücklich benannt worden (vgl. Beispiel 79).

#### **BEISPIEL:**

##### **Eckpunkte für eine Bewertungseinheit**

###### Risikobegrenzung

Die Gemeinden sind zur Beachtung des Vorrangs der Sicherheit und Risikominimierung bei der Gestaltung ihrer Kreditkonditionen verpflichtet. Die Zinsderivate müssen deshalb bereits bestehenden Krediten zugeordnet werden können (Konnexität).

Die vielfältigen Finanzinstrumente der Geld- und Kapitalmärkte sollen im Rahmen einer Risikosteuerung nur in einem angemessenen und vertretbaren Umfang in Anspruch genommen werden. Bei der Portfoliosteuerung - insbesondere bei der Zusammenstellung des Portfolios - ist bei den damit einhergehenden Risiken in der Gesamtschau darauf zu achten, dass durch die Zinsderivate bestehende Zinsrisiken nicht erhöht werden.

###### Bewertungseinheiten

Von der Gemeinde können Bewertungseinheiten gebildet werden, sofern folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

1. Beim Grund- und Sicherungsgeschäft liegt aufgrund dieser Geschäfte beeinflussenden Risikoparameters eine gegenläufige Wertentwicklung vor (Homogenität der Risiken).
2. Der Sicherungszusammenhang muss für den gesamten Zeitraum gegeben oder zumindest herstellbar sein (zeitliche Kongruenz).
3. Das Volumen des Sicherungsgeschäfts darf das Volumen der Grundgeschäfte zu keinem Zeitpunkt übersteigen (abstrakte Konnexität).

Der Sicherungszusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft muss dabei über die gesamte Laufzeit des Zinsderivates nachvollziehbar sein und transparent dokumentiert werden.

*Beispiel 79 „Eckpunkte für eine Bewertungseinheit“*

Für die Gemeinde besteht keine haushaltsrechtliche Verpflichtung, zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus vergleichbaren Risiken, soweit sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungs-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

ströme aufheben, im Rahmen ihrer Bilanzierung z. B. eine Bewertungseinheit aus einem Grundgeschäft und einem Sicherungsgeschäft zu bilden. Das gemeindliche Grundgeschäft muss dabei nicht in jedem Einzelfall im vollen Umfang erfasst sein, denn eine Bewertungseinheit kann auch von der Gemeinde abhängig von den örtlichen Verhältnissen zeitlich oder betragsmäßig begrenzt werden (Teilrisiko).

Bei einem Sicherungszusammenhang zwischen einem Grundgeschäft der Gemeinde und einem vereinbarten Sicherungsinstrument bilden diese beiden gemeindlichen Finanzgeschäfte die Komponenten der Bewertungseinheit und insgesamt den für die Bilanz zu bewertenden Gegenstand. Diese Darstellung geht grundsätzlich von einem Grundgeschäft aus, das mit einem Sicherungsgeschäft unmittelbar verknüpft worden ist (Micro-Hedges). In den Fällen, in denen bei gemeindlichen Grund- und Sicherungsgeschäften jedoch keine vergleichbaren Risiken bestehen, hat die Gemeinde diese beiden Arten gemeindlicher Geschäfte einzeln zu betrachten und darauf die für sie geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsregeln anzuwenden

Für die Gemeinde kann sich ggf. aber auch ein Bedarf für eine „erweiterte“ Bewertungseinheit ergeben. Als haushaltsrechtlich zulässig wird allgemein noch ein Bezugsrahmen angesehen, bei dem das gemeindliche vorhandene Portfolio die Grundeinheit sowie für mögliche Sicherungsgeschäfte als auch für zu bildende Bewertungseinheiten darstellt (Portfolio-Hedges). Die Gemeinde kann bei dieser Möglichkeit eigenverantwortlich entscheiden, ob sie z. B. mit jeweils einzelnen oder mit mehreren Verbindlichkeiten aus Krediten eine Bewertungseinheit bildet.

#### **1.2.2.4.2.2 Die Abgrenzung**

Bei einem örtlichen Bedarf für eine Bewertungseinheit müssen von der Gemeinde deren Umfang und Zweck sowie die Laufzeit vor ihrer Bildung und Bilanzierung bestimmt werden. Die Abgrenzung einer Bewertungseinheit beruht grundsätzlich auf der Überlegung, dass die aus einem Grundgeschäft der Gemeinde resultierenden Risiken durch den Einsatz von zusätzlichen Sicherungsinstrumenten (üblicherweise Derivate) - wirtschaftlich betrachtet - neutralisiert werden.

Für die gemeindliche Abgrenzung sind der Zusammenhang zwischen der Risikobegrenzung und der Einhaltung der Konnexität sowie weitere Voraussetzungen wichtig. Als absicherungsfähige Grundgeschäfte kommen i. d. R. gemeindliche Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde in Betracht, die mit der Sicherung dienenden Finanzinstrumenten zu Bewertungseinheiten zusammengefasst werden können (vgl. Beispiel 80).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Bildung einer Bewertungseinheit**

Im Rahmen ihrer Risikoabsicherung hat die Gemeinde ein Sicherungsgeschäft abgeschlossen und will in diesem Zusammenhang mit **einer Verbindlichkeit als Grundgeschäft eine Bewertungseinheit** bilden. Die Gemeinde hat einen Kredit für Investitionen i. H. v. 5,9 Mio. Euro aufgenommen. Für den Kredit ist eine variable Verzinsung i. H. des EURIBOR plus 0,4 % vereinbart worden. Zur Absicherung gegen das Risiko eines Anstiegs der Zinsen hat die Gemeinde einen Payer-Zinsswap erworben. Sie ist dadurch zur Zahlung von festen Zinsen i. H. v. 4,9 % auf der Basis des aufgenommenen Kreditgeschäftes verpflichtet. Als Gegenleistung erhält sie aus diesem zusätzlichen Geschäft variable Zinsen i. H. des EURIBOR plus 0,2 %. Nach einem Rückgang der Zinsen weist der Payer-Zinsswap einen negativen Marktwert auf.

Die Gemeinde hat in einer Überprüfung zur Bildung einer Bewertungseinheit den Kredit für Investitionen als Grundgeschäft eingestuft. Der Payer-Zinsswap als Sicherungsinstrument soll dem Risiko entgegenwirken, infolge eines Anstiegs der Zinsen dann höhere Zinsen für den variabel verzinsten Kredit zahlen zu müssen. Eine Verknüpfung besteht, denn Veränderungen des EURIBOR führen zu Wertänderungen beim Grundgeschäft als auch beim Sicherungsgeschäft.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Der gemeindliche Kredit für Investitionen ist als Grundgeschäft zusammen mit dem Payer-Zinsswap als Sicherungsgeschäft geeignet, eine Bewertungseinheit zu bilden, denn es besteht ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Die Gemeinde muss die daraus entstehenden Wirkungen, z. B. auf die Bilanzierung, beachten. Außerdem hat sie die gebildete Sicherungsbeziehung sachgerecht und ausreichend sowie nachvollziehbar zu dokumentieren.

*Beispiel 80 „Die Bildung einer Bewertungseinheit“*

Das Erfordernis, das die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme aus vergleichbaren Risiken resultieren müssen, ist für die Frage des Effektes einer Bewertungseinheit von erheblicher Bedeutung. Die Eignung einer Bewertungseinheit zur Absicherung muss immer im Zeitpunkt ihrer Begründung gegeben sein und gilt dann auch in den Folgejahren. Vor diesem Zeitpunkt ist von der Gemeinde zwingend eine Risikoanalyse vorzunehmen, in der unter Einbeziehung der eigenen Ziele und Möglichkeiten, von der Gemeinde die Risiken identifiziert und beurteilt werden sollen.

In diesem Zusammenhang gilt es, nicht nur gemeindebezogen die Risikomaßstäbe und Risikogrenzen sowie ggf. Toleranzen zu bestimmen, sondern auch die Risikosteuerung, Risikoüberwachung mit den dafür notwendigen Handlungsinstrumenten festzulegen. Vor der Bildung einer Bewertungseinheit müssen daher der Gemeinde die möglichen Risiken bekannt und von ihr als beherrschbar beurteilt worden sein.

Die Derivatgeschäfte sind stellen bei der Gemeinde regelmäßig schwebende Geschäfte dar, sodass diese Finanzgeschäfte nicht von der Gemeinde zu bilanzieren sind. Bei der Bewertung von in Bewertungseinheiten zusammengefassten Finanzinstrumenten wird unter Einschränkung des Imparitätsprinzips und des Grundsatzes der Einzelbewertung auf die Berücksichtigung nicht realisierter Verluste verzichtet, wenn den möglichen Verlusten nicht realisierte Gewinne in gleicher Höhe gegenüberstehen.

#### **1.2.2.4.2.3 Die Bilanzierung**

Für eine bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit hat sich in der Praxis einerseits die Einfrierungsmethode entwickelt, bei der keine Buchungen für entstandene Wertveränderungen beim Grundgeschäft als auch beim Sicherungsinstrument vorgenommen werden, soweit diese unmittelbar in den vertraglichen Grenzen berührt sind. Andere Wertveränderungen sind nach den einschlägigen Grundsätzen zu erfassen, sodass z.B. für einen Verlustüberhang eine Drohverlustrückstellung zu bilden ist, während ein Gewinnüberhang wegen des Realisationsprinzips nicht zu buchen ist.

Diese Methode bietet sich im Sinne der allgemeinen Bewertungsanforderungen für Gemeinden an, auch wenn sich in der handelsrechtlichen Praxis die Durchbuchungsmethode entwickelt hat. Bei der Methode werden anders als bei der Einfrierungsmethode auch die nicht realisierten Gewinne ergebniswirksam erfasst, sodass sich auch die Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz ändern. Unabhängig von der angewandten Methode sind die von der Gemeinde ggf. zu leistende oder erhaltene Zahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen.

Die Bildung einer Bewertungseinheit und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bedürfen entsprechender Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW). Von der Gemeinde ist zudem vor dem Abschluss von Finanzgeschäften und zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob ggf. bilanzierungspflichtige Sachverhalte vorliegen. In solchen Fällen unterliegen dann die zusammengesetzten (strukturierten) Finanzinstrumente der Gemeinde den maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen.

Die Geschäfte über zusammengesetzte Finanzinstrumente sind hinsichtlich deren Wirksamkeit sowie wegen der möglicherweise auftretenden Risiken von der Gemeinde auch ständig zu überwachen. Sie sind mindestens zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

jedem Abschlussstichtag hinsichtlich ihrer Wirkungen zu analysieren. Dabei ist zu z. B. zu prüfen, ob und in welchem Umfang sich die gegenläufigen Zahlungsströme und Wertentwicklungen innerhalb der von der Gemeinde gebildeten Bewertungseinheit tatsächlich ausgleichen und künftig voraussichtlich ausgleichen werden. Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde, eine ausreichende Dokumentation über die gemeindlichen Finanzgeschäfte sowie deren getrennte Erfassung in ihrer Finanzbuchhaltung.

**1.2.2.4.2.4 Die Unzulässigkeit**

Von der Gemeinde darf keine Bewertungseinheit gebildet werden, wenn ein Finanzinstrument im Vergleich zu dem damit zusammenhängenden Grundgeschäft wesentlich höhere oder zusätzliche (andere oder nicht vergleichbare) Risiken aufweist, z. B. Zinsrisiken und Währungsrisiken im Zusammenhang mit Derivaten. Ein Finanzinstrument darf aber auch keine anderen Verpflichtungen enthalten, bei denen kein Zusammenhang zu einem Grundgeschäft besteht. In diesen Fällen eignet sich ein bankrechtliches Sicherungsinstrument nicht zur Absicherung eines Risikos aus dem gemeindlichen Grundgeschäft.

Die Gemeinde darf in diesen Fällen auch aus wirtschaftlicher Sicht die Finanzgeschäfte nicht zu einer Bewertungseinheit zusammenfassen. Die Geschäfte sind vielmehr getrennt voneinander zu bewerten und zu bilanzieren. Für die Gemeinde ist auch dann die Bildung einer Bewertungseinheit nicht zulässig, wenn im Rahmen eines Zinssicherungsinstruments der Bank ein einseitiges Kündigungsrecht zusteht. Der Bank steht dadurch die Möglichkeit einer Anpassung der abgeschlossenen Vereinbarung zu, z. B. an die Entwicklung des Marktinzinses.

Die Gemeinde kann dagegen das abgeschlossene Finanzgeschäft nicht verändern. Die Zulassung eines einseitigen Kündigungsrechtes in solchen Finanzgeschäften geht daher immer zulasten der Gemeinde. Diese Gegebenheiten führen dazu, dass der Zweck der gemeindlichen Zinssicherung i. d. R. nicht erreichbar ist. In eine Bewertungseinheit können von der Gemeinde auch keine vorzunehmenden außerplanmäßigen Abschreibungen einbezogen werden, denn dann würde in erheblichem Maße gegen die allgemeinen Bewertungsgrundsätze verstoßen.

**1.2.2.4.2.5 Das Ende**

Die von der Gemeinde mit einer Zwecksetzung gebildeten und bilanzierten Bewertungseinheiten beruhen auf der Überlegung, dass die aus einem Grundgeschäft der Gemeinde resultierenden Risiken durch den Einsatz von Sicherungsinstrumenten während der Laufzeit in wirtschaftlicher Hinsicht neutralisiert werden. Eine gebildete und bilanzierte Bewertungseinheit kann von der Gemeinde ggf. aber auch vorzeitig aufgelöst werden, sofern die Voraussetzungen für eine Bewertungseinheit nicht mehr vorliegen, z. B. wegen der Beendigung bzw. Auflösung eines Zinsswaps.

Die Auflösung einer Bewertungseinheit durch die Gemeinde darf jedoch nicht willkürlich erfolgen. Sie hat zum Auflösungszeitpunkt zu prüfen, ob die gebildete Bewertungseinheit zur Absicherung noch geeignet ist bzw. deren Eignung noch besteht. Sie muss auch prüfen, ob weiterhin noch ein Sicherungszusammenhang aus dem Sicherungsgeschäft besteht. Eine Bewertungseinheit endet deshalb mit dem Ende der vertraglichen Bindung der Geschäftspartner (vgl. Abbildung 593).

<b>ANLÄSSE FÜR DAS ENDE VON BEWERTUNGSEINHEITEN</b>	
-	Das Sicherungsziel ist erreicht.
-	Das Grundgeschäft wird vorzeitig beendet.



<b>ANLÄSSE FÜR DAS ENDE VON BEWERTUNGSEINHEITEN</b>	
-	Das Sicherungsgeschäft wird vorzeitig beendet.
-	Die Voraussetzungen für eine Bewertungseinheit liegen nicht mehr vor.
-	Die erwarteten Transaktionen sind nicht erfolgt.

*Abbildung 593 „Anlässe für das Ende von Bewertungseinheiten“*

Zum Ende einer Bewertungseinheit fallen das Grundgeschäft und das Sicherungsgeschäft i. d. R. gleichzeitig weg. Die Gemeinde muss letztmals zum Stichtag der Beendigung der Bewertungseinheit, z. B. 31. Dezember, die Bewertungseinheit bei der Aufstellung ihrer Bilanz für den Jahresabschluss des Haushaltsjahres berücksichtigen. Die Auflösung einer Bewertungseinheit erfordert eine Änderung in Bezug auf das künftige des gemeindlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorgehens.

Nach der Auflösung muss von der Gemeinde wieder eine Einzelbewertung des Grundgeschäftes und des Sicherungsgeschäftes nach den allgemeinen haushaltsrechtlichen Vorgaben erfolgen sowie eine getrennte Bilanzierung durch die Gemeinde vorgenommen werden. Die Gemeinde hat zudem zu prüfen, ob und ggf. von wem ggf. noch Ausgleichszahlungen zu erbringen sind. Die am Ende von Bewertungseinheiten noch möglichen Zahlungsströme sind nicht ergebniswirksam, sofern noch eine zwischen den Geschäftspartner vereinbarte Ausgleichspflicht gilt, wie sie während der Laufzeit der Absicherung bestand.

Für die Gemeinde erfordert die Auflösung einer Bewertungseinheit entsprechende Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Sie sollte z. B. im Einzelnen aufzeigen, ob nur das Grundgeschäft oder das Sicherungsgeschäft beendet worden ist oder gleichzeitig beide Geschäfte endeten, aber auch darstellen, welche Folgen daraus für die Gemeinde entstanden sind und ggf. noch abgewickelt werden müssen.

#### **1.2.2.5 Die Zulässigkeit mehrerer Bilanzposten**

Die Beachtung und Anwendung des Einzelbewertungsgrundsatzes bei der Aufstellung und Gestaltung der gemeindlichen Bilanz führt grundsätzlich zu einer Eigenständigkeit und Unabhängigkeit eines Bilanzpostens von anderen Bilanzposten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Sie lässt aber gleichwohl in der Sache auch eine Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten auf der Aktivseite oder der Passivseite der gemeindlichen Bilanz oder eine Untergliederung in weitere Bilanzposten zu.

Gemeindliche Vermögensgegenstände oder Schulden der Gemeinden dürfen daher auch unter mehreren Posten der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, wenn dadurch die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich beeinträchtigt wird oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird.

Eine Mitzugehörigkeit eines Wertansatzes eines Bilanzpostens zu einem anderen Bilanzposten kann sich aus den örtlichen Geschäftsvorfällen der Gemeinde ergeben. Der Gemeinde steht es in diesem Rahmen aber grundsätzlich frei, ob sie bei wichtigen Bilanzposten neben den pflichtigen Anhangangaben auch in ihrer Bilanz die Mitzugehörigkeit gesondert aufzeigt. Die Gemeinde muss z. B. bei der Aufnahme von Fremdkapital am Kapitalmarkt abwägen, ob aus der haushaltswirtschaftlichen Sicht der Gemeinde das aufgenommene Fremdkapital vorrangig in seiner bankrechtlichen Form „Anleihe“ oder verwendungsbezogen unter dem Zweck der Finanzierung gemeindlicher Investitionen bilanziert wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Die mögliche örtliche Entscheidung der Gemeinde die entstandene Verbindlichkeit unter dem Bilanzposten „Anleihen“ und nicht unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ anzusetzen, muss zu einer besonderen Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss führen. Die vorgenommene Zuordnung muss erkennbar und nachvollziehbar sein, denn der gemeindliche Jahresabschluss ist von seinem Zweck her haushaltswirtschaftlich ausgerichtet.

Der Gemeinde steht es deshalb in diesem Rahmen nicht frei, auf sachgerechte und geeignete Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu verzichten. Sie ist z. B. erläuterungspflichtig, wenn sie bei Verbindlichkeiten aus Krediten für gemeindliche Investitionen“ den bilanziellen Ansatz vorrangig dem Bilanzposten „Anleihen“ zuordnet bzw. den Vorzug gibt. Im Rahmen dieser Bilanzierung sollte die Gemeinde auch auf die vorgenommene Einzelbewertung hinweisen.

### **1.2.3 Zu Nummer 3 (Anwendung des Vorsichtsprinzips):**

#### **1.2.3.1 Das Vorsichtsprinzip**

Für die Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden im Jahresabschluss der Gemeinde gilt auch das Vorsichtsprinzip. Dieses Prinzip beinhaltet besondere Sorgfaltspflichten der Gemeinde bei der Bewertung von Vermögen und Schulden, sodass die im Rahmen des der Gemeinde zustehenden Ermessens zu ermittelnden Ergebnisse grundsätzlich nicht zu hoch und nicht zu niedrig sein sollen. Bei jedem gemeindlichen Vermögensgegenstand und jeder Verpflichtung der Gemeinde sind deshalb auch die möglichen Risiken und Verluste zu beurteilen, die sich auf die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung auswirken können.

Das Vorsichtsprinzip beinhaltet in der Privatwirtschaft als Hauptziel die Wahrung der Gläubigerinteressen. Bei der Gemeinde als Bilanzierende steht jedoch bei diesem Prinzip die Aufgabenerfüllung im Vordergrund, sodass die gemeindlichen Abschlüsse nicht nur dem Gläubigerschutz, sondern vorrangig dem Schutz der Öffentlichkeit bzw. der Einwohner und Abgabepflichtigen dienen sollen. Diese Zielsetzung verlangt aber ebenfalls von der Gemeinde als Bilanzierende, sich im Zweifel tendenziell eher schlechter als zu gut darzustellen.

Das auf die Gemeinde bezogene Prinzip steht daher ebenfalls in einem direkten Zusammenhang mit den Kapitalerhaltungsgrundsätzen. Mögliche Ausfallrisiken haben daher auch für die Gemeinde eine besondere Bedeutung bei der Sicherung ihrer künftigen Aufgabenerfüllung. Das Vorsichtsprinzip umfasst uneingeschränkt die gemeindlichen Erfordernisse im Sinne einer dauerhaften Sicherstellung der Aufgabenerfüllung, sodass dieses Prinzip auch als „Nachhaltigkeitsprinzip“ bezeichnet werden kann. Der bedeutende Stellenwert des Vorsichtsprinzips in der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird durch die ausdrückliche gesetzliche Vorgabe für die Gemeinde begründet, die die Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe verlangt dabei auch von der Gemeinde, bei vermögenswirksamen Entscheidungen neben der gemeindlichen Vermögenslage und der Aufgabenerfüllung auch die Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger sowie der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen. Die Gemeinde soll daher ein sachgerechtes Maß im Rahmen der örtlich und eigenverantwortlich zu treffenden Ermessensentscheidungen anwenden.

Eine vorsichtige Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss soll daher auch eine Überforderung der Gemeinde verhindern bzw. nicht die gemeindliche Leistungsfähigkeit einschränken. Die Vorgabe der angemessenen Berücksichtigung von Risiken und Verlusten im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses soll aber auch den Zweck erfüllen, eine nicht gerechtfertigte Belastung zukünftiger Generationen zu vermeiden (Generationengerechtigkeit).

Die Willkürfreiheit begrenzt dabei die Anwendung des Vorsichtsprinzips durch die Gemeinde. Gemeindliche Wertminderungen sind daher haushaltswirtschaftlich grundsätzlich unabhängig davon zu berücksichtigen, ob in der Ergebnisrechnung für das abgelaufene Haushaltsjahr ein Jahresüberschuss oder ein Jahresfehlbetrag auszuweisen ist. Bei der Anwendung des Vorsichtsprinzips soll die Gemeinde zudem auch den ihr zustehenden Beurteilungsspielraum im Rahmen ihrer Ermessensentscheidungen sachgerecht ausfüllen. Sie soll jedoch den einzelnen örtlichen Sachverhalt oder Geschäftsvorfall weder zu optimistisch noch zu pessimistisch beurteilen.

Ein sachgerechtes Entscheiden und Handeln erfordert von der Gemeinde, vor ihren Entscheidungen über ihre Geschäftsvorfälle alle zugänglichen Informationen hinsichtlich eines wahrscheinlichen Eintritts eines Risikos zu prüfen und zu bewerten sowie in besonderen Einzelfällen ggf. zu gewichten. Die besonderen Ausprägungen des Vorsichtsprinzips in Form des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips sowie des Prinzips der Bewertungsvorsicht sind dabei nicht unbeachtlich. Die getroffenen Entscheidungen sind von der Gemeinde ausreichend zu dokumentieren.

### **1.2.3.2 Das Realisationsprinzip**

Die Kapitalerhaltung in Gestalt des Realisationsprinzips findet auch im NKF Anwendung. Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft darf die Gemeinde deshalb mögliche Gewinne nicht in Ansatz bringen, auch wenn ihr Eintritt vorhersehbar ist. Sie darf die erzielbaren Gewinne erst nach ihrer Realisierung, die vielfach eine Vermögensmehrung für die Gemeinde darstellt, in ihrer Haushaltswirtschaft berücksichtigen. Das Realisationsprinzip hat einen Bezug nur zu den gemeindlichen Erträgen und nicht zu den Aufwendungen. Es ist auch in zeitlicher Hinsicht nur ertragsbezogen anzuwenden.

Das Realisationsprinzip hat die Aufgabe, die vorzeitige Einbeziehung möglicher zukünftiger Gewinne, die oft auch in ihrer Höhe nicht konkret genug sind, in die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu verhindern. Der Anwendung im gemeindlichen Bereich liegt auch die Überlegung zugrunde, die haushaltswirtschaftliche Realisierung der gemeindlichen Erträge aus einseitigen Leistungen an das Verwaltungshandeln der Gemeinde zu binden. Wegen der im Realisationsprinzip enthaltenen Zeitbestimmung darf die Gemeinde nur die Gewinne in ihrer Bilanz berücksichtigen, die am Abschlussstichtag bereits realisiert sind.

Die Gemeinde darf somit auch nur gemeindliche Forderungen in ihrer Bilanz ansetzen, die durch Ansprüche der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag begründet worden sind. Ein weiterer Ausfluss dieses Prinzips ist die ergebnisneutrale Behandlung der gemeindlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die bei abnutzbaren Vermögensgegenständen erst durch die Erfassung von planmäßigen Abschreibungen ergebnisrelevant werden. Der Anwendung des Realisationsprinzips ist auch geschuldet, dass bei Verwaltungsverfahren der Erfüllungszeitpunkt ausschlaggebend sein soll.

Dieser Zeitpunkt ist der Zeitpunkt, der in dem der Leistung zugrundeliegenden Leistungsbescheid durch die Gemeinde festgesetzt worden ist. Erst zu diesem Zeitpunkt entstehen konkret die Leistungspflicht des Dritten (Erfüllungszeitpunkt) und die Ansprüche der Gemeinde. Dadurch wird die öffentlich-rechtliche Ursache zum wertbegründenden wirtschaftlichen Tatbestand im Sinne des Realisationsprinzips. Dieser gemeindliche Sachverhalt bedeutet in betriebswirtschaftlicher Hinsicht eine Anknüpfung an das Umsatzprinzip, denn öffentlich-rechtlich stellt ein Leistungsbescheid eine umsatzbezogene Handlung der Gemeinde dar, unabhängig davon, ob Erträge erzielt oder Aufwendungen entstehen.

Die Gemeinde muss daher ihre Leistung erbracht und einen Anspruch auf Gegenleistung haben, um davon ausgehen zu können, dass ein Ertrag sicher entstanden und in der Ergebnisrechnung erfasst werden darf. Die Anwendung des Realisationsprinzips in diesem Sinne ist auch wegen des Problems geboten, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in der Zeit vor dem Leistungsbescheid gemessen und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zugeordnet werden kann.

Ein gemeindlicher Ertrag kann daher regelmäßig erst im Haushaltsjahr von der Gemeinde erfasst werden, in dem der Leistungsbescheid der Gemeinde mit dem ausdrücklichen Erfüllungszeitpunkt erlassen wird. Erst zum Zeitpunkt des gemeindlichen Leistungsbescheides ist daher objektiv betrachtet das Ressourcenaufkommen der Gemeinde oder der Ressourcenverbrauch als entstanden anzusehen, weil diese Sachlage durch einen gemeindlichen Rechtsakt (Leistungsbescheid) objektiviert wird. Zu diesem Zeitpunkt tritt daher auch erst eine verlässliche Bewertbarkeit ein.

Der Erfüllungszeitpunkt bestimmt daher auch die haushaltsmäßige Zuordnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen sowie ihre Behandlung im Jahresabschluss der Gemeinde. Dabei kommt es dann nicht zur Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde, wenn nicht bereits zum Abschlussstichtag sämtliche objektiv bestehende Tatsachen vorliegen und bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen sind.

Sofern jedoch noch im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) können der Gemeinde Informationen oder Ereignisse bekannt werden, die sich noch auf das abgelaufene Haushaltsjahr beziehen, sind diese Kenntnisse zu berücksichtigen.

Eine Erfassung von Erträgen durch die Gemeinde würde aber dann nicht mehr mit dem Realisationsprinzip in Einklang stehen, wenn der betreffende Geschäftsvorfall innerhalb der Rechtspersönlichkeit "Gemeinde" abgewickelt wird, z. B. Erträge aus Vermögensübertragungen zwischen der Gemeindeverwaltung und einem Eigenbetrieb. In solchen Fällen findet kein Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums innerhalb der Rechtspersönlichkeit „Gemeinde“ statt, sodass deswegen auch kein Veräußerungs- und Erwerbsvorgang entsteht, aus dem Erträge realisierbar sind. Es entsteht daher auch kein "Umsatz" bei der Gemeinde, der eine zeitliche Bestätigung der Wertsteigerung beinhalten könnte.

### **1.2.3.3 Das Imparitätsprinzip**

Aus Vorsichtsgründen hat die Gemeinde zum Abschlussstichtag vorhersehbare Verluste als „Wegfall“ von Ressourcen bereits vor ihrer Realisierung zu berücksichtigen, die Erträge als Zugang von Ressourcen jedoch nur dann, wenn sie realisiert sind (Imparitätsprinzip). Die Gemeinde muss nach den in diesem Prinzip enthaltenen Bedingungen alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind bzw. bei denen eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, in ihrer Haushaltswirtschaft berücksichtigen. Die Vorgabe gilt auch dann, wenn die Risiken und Verluste erst nach dem Abschlussstichtag, aber innerhalb der gesetzlichen Frist zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bekannt geworden sind (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Dieses Prinzip ist in der haushaltsrechtlichen Vorschrift verankert worden und von der Gemeinde als wichtiger haushaltswirtschaftlicher Grundsatz zu beachten. Es erstreckt sich auch auf die gemeindlichen Erträge, denn haushaltsrechtlich ist bestimmt worden, dass die Gewinne nur berücksichtigt werden dürfen, wenn sie zum Abschlussstichtag realisiert sind. Von der Anwendung des Imparitätsprinzips werden sowohl bilanzielle Sachverhalte als auch schwebende Geschäfte der Gemeinde erfasst. Für die ergebniswirksame Erfassung der Erträge und der Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung besteht daher eine unterschiedliche Handhabung.

Die Gemeinde soll in ihrem Jahresabschluss jedoch nur die relevanten Informationen berücksichtigen, für die i. d. R. ein Anlass vor dem Abschlussstichtag besteht. In diesem Sinne ist eine Veränderung des Jahresergebnisses der Gemeinde durch die Anwendung des Imparitätsprinzips näher konkretisiert worden. So besteht z. B. im Falle der Feststellung einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens eine Verpflichtung der Gemeinde zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen (vgl.

§ 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die Anwendung des Imparitätsprinzips kann i. d. R. von der Gemeinde auf Geschäftsvorfälle mit erheblicher Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft beschränkt werden.

#### **1.2.3.4 Das Prinzip der Wertaufhellung**

##### **1.2.3.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) können der Gemeinde weitere Informationen oder Ereignisse bekannt werden, die sich noch auf das abgelaufene Haushaltsjahr beziehen. Derartige Gegebenheiten wären erfasst und berücksichtigt worden, wenn die Informationen zum Abschlussstichtag bekannt gewesen wären. Sie beeinflussen daher nicht den Wert und stellen deshalb wertaufhellende Informationen für die Gemeinde dar.

Das Wertaufhellungsprinzip soll in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden, auch wenn die Gemeinde erst nach dem Abschlussstichtag davon Kenntnis hat. Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden.

Für die Gemeinde entsteht durch derartige nach dem Abschlussstichtag gewonnenen Informationen die Pflicht, die Angaben in ihrem Jahresabschluss zu aktualisieren, denn in diesem Abschluss sollen die wirtschaftlichen Verhältnisse in der Gemeinde möglichst so gezeigt werden, wie diese objektiv zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres waren (vgl. Beispiel 81).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Anwendung des Grundsatzes der Wertaufhellung**

Mit der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, auch dann berücksichtigt werden sollen, wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde bekannt geworden sind, und der gesetzlichen Frist der Aufstellung zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses stehen sich z. B. zwei haushaltsrechtliche Vorschriften gegenüber.

##### **Die Wertminderung einer Forderung**

Die Gemeinde hat noch eine Forderung i. H. v. 200.000 Euro aus einem gewährten Darlehen an einen ihrer Betriebe bilanziert. Wegen erheblicher Einnahmeausfälle bei diesem Betrieb und anderer Finanzierungsprobleme kann der Betrieb die gemeindliche Forderung nur anteilig in Höhe von 25 % erfüllen. Nach seiner wirtschaftlichen Lage ist dauerhaft nicht mit der vollständigen Erfüllung der Forderung zu rechnen. Zum Abschlussstichtag nimmt die Gemeinde daher eine Einzelwertberichtigung in Höhe des restlichen Anteils der Forderung vor.

Im Rahmen der Aufstellung ihres Jahresabschlusses erfährt die Gemeinde, dass sich aktuell die finanzielle Lage des Betriebes wieder verbessert habe. Sie erhält von dem Betrieb eine Sicherheitsleistung i. H. v. 35 % ihres Forderungsbetrages. Die Gemeinde muss aufgrund dieser Informationen nicht auf die vorgesehene Wertminderung verzichten. Die Gestellung einer Sicherheitsleistung des Betriebes an die Gemeinde stellt ein nach dem Abschlussstichtag eingetretenes Ereignis dar, das als wertbegründend anzusehen und nicht im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung noch zu gewinnender Informationen und der zeitnahen (fristgerechten) Aufbereitung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie des rechtlichen Status der beiden Vorgaben wurde der Zeitraum nach dem Abschlussstichtag zur Berücksichtigung neuer Informationen durch die Gemeinde (Anwendung des Grundsatzes der Wertaufhellung) auf den dreimonatigen Aufstellungszeitraum des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 95 GO NRW begrenzt.

*Beispiel 81 „Die Anwendung des Grundsatzes der Wertaufhellung“*

Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten fristgerechten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (Fertigstellung) ist vom Kämmerer (Aufstellung) und Bürgermeister (Bestätigung) die notwendige Sorgfalt anzuwenden, um den gemeindlichen Jahresabschluss inhaltlich zutreffend aufzustellen. Den möglicherweise noch gewonnenen Erkenntnissen müssen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde mit einer Ausrichtung auf das betreffende Haushaltsjahr mit seinem Abschlussstichtag zugrunde liegen.

Das Wertaufhellungsprinzip ist von der Gemeinde nur in dem dreimonatigen Zeitraum anwendbar, in dem der Entwurf des Jahresabschlusses durch den Kämmerer aufzustellen und durch den Bürgermeister zu bestätigen ist (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Gleichwohl kann die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips zu Sachverhalten oder Anlässen führen, die auch einer Berichtigung des gemeindlichen Jahresabschlusses zugrunde liegen können, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt. Es kann sich z. B. als Anlass für eine Berichtigung des Jahresabschlusses ergeben, dass ein oder mehrere Wertansätze in der Bilanz zu niedrig, und/oder zu hoch, zu Unrecht oder zu Unrecht nicht angesetzt worden sind (vgl. Beispiel 82).

**BEISPIEL:**

**1. Wertaufhellung**

Die Gemeinde hat sich ein neues Werbelogo zugelegt und nutzt dieses seit Anfang des Jahres 2013. Sie erfährt im März 2014 durch einen Beschwerdebrief, dass sie damit gegen ein eingetragenes Markenrecht verstößt und ein Klageverfahren angestrengt worden sei. Im Rahmen der Aufstellung ihres Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2013 wird damit der Gemeinde ein Sachverhalt bekannt, der im abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich verursacht wurde. Es liegt dadurch ein wertaufhellender Tatbestand vor, der im gemeindlichen Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2013 zu berücksichtigen ist. Die Gemeinde hat aufgrund dieser Sachlage eine Rückstellung in ihrer Bilanz anzusetzen.

**2. Wertbegründung**

Im Rahmen einer Baumaßnahme der Gemeinde gelangen im März 2014 giftige Chemikalien ins Grundwasser. Eine erste Untersuchung ergibt einen Sanierungsbedarf mit einem erheblichen Kostenumfang. Im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2013 wird damit der Gemeinde ein Sachverhalt bekannt, der im laufenden Haushaltsjahr (2014) wirtschaftlich verursacht wurde und diesem Jahr zuzurechnen ist. Es liegt dadurch ein wertbegründender Tatbestand vor, der nicht im gemeindlichen Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2013 zu berücksichtigen ist. Die Gemeinde hat jedoch im Lagebericht zum Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2013 wegen des eingetretenen Ereignisses und der daraus entstehenden künftigen wirtschaftlichen Belastung für die Gemeinde diesen Tatbestand im „Nachtragsbericht“ gesondert anzugeben.

*Beispiel 82 „Wertaufhellung und Wertbegründung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde dürfen Informationen, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten Tag der fristgerechten Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr bekannt werden und sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, nicht im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden (wertbegründende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen den von der Gemeinde zu bilanzierenden Wert und zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so, wie sie zu diesem Zeitpunkt objektiv gesehen waren.

Die Gemeinde darf z. B. in den ersten drei Monaten des Folgejahres des abgelaufenen Haushaltsjahres erhaltene Informationen und aufgetretene Ereignisse, die zu künftigen Veränderungen beim gemeindlichen Vermögen und bei den Verpflichtungen führen, nicht in ihrem Jahresabschluss berücksichtigen. Allgemein ist anerkannt, dass z. B. Kursänderungen zum dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Ende der Frist der Aufstellung des Jahresabschlusses immer wertbegründend und niemals werterhellend sind.

Verfahrensbezogene Maßnahmen, die nach dem Abschlussstichtag erfolgen, sind als wertbegründend anzusehen und dürfen von der Gemeinde nicht in ihrem Jahresabschluss berücksichtigt werden. Sie darf auch nicht die Einbeziehung von Informationen und von Ereignissen in ihren Jahresabschluss davon abhängig machen, ob die Informationen und Ereignisse sich positiv oder negativ auf die Haushaltswirtschaft bzw. ihr Jahresergebnis im Jahresabschluss auswirken.

Grundsätzlich gilt, dass wertbeeinflussende Informationen und Ereignisse das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres verfälschen. Die Beachtung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde führt daher nicht zu einem Änderungs- oder Berichtigungsbedarf beim gemeindlichen Jahresabschluss.

**1.2.3.4.2 Innerhalb der Aufstellungsfrist für die Abschlüsse**

**1.2.3.4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Wertaufhellungsprinzip kann durch die Gemeinde nur im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten Tag der fristgerechten Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) angewendet werden. Entsprechend ist im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu verfahren und der gesetzlich bestimmte letzte Tag der Aufstellung des Gesamtabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr zu beachten (30. September des Folgejahres),

Der Begriff "Aufstellung" im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften bedeutet dabei die Erstellung eines Entwurfs eines gemeindlichen, prüffähigen Abschlusses. Der Kämmerer und der Bürgermeister haben dafür die Verantwortung zu übernehmen und unter Beachtung der ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen über die Aufstellungszeiträume für die fristgerechte Zuleitung des Entwurfs des jeweiligen Abschlusses an den Rat der Gemeinde Sorge zu tragen. Die Wertaufhellung ist bezogen auf den gemeindlichen Jahresabschluss in zeitlicher Hinsicht wie folgt einzuordnen (vgl. Abbildung 594).

<b>DIE BEFRISTETE WERTAUFHELLUNG IM JAHRESABSCHLUSS</b>					
<b>Haushaltsjahr</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>		<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>	
Januar - Dezember	Abschlussstichtag (31.12.)	Januar - März	Bestätigung durch BM (bis 31.03.)	Januar - Dezember	Feststellung durch Rat (bis 31.12)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 32 GemHVO NRW**

<b>DIE BEFRISTETE WERTAUFHELLUNG IM JAHRESABSCHLUSS</b>		
<b>Haushaltsjahr</b>	<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>	<b>Ereignisse nach dem Abschlussstichtag</b>
<p style="text-align: center;"><b>Nachweispflicht</b></p> <p>Gemeindliche Geschäftsvorfälle, die ergebniswirksam sind sowie Zahlungsgeschäfte der Gemeinde, die zur Änderung der Liquidität geführt haben.</p> <p style="text-align: center;"><b>(Angaben in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie der Bilanz)</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>Wertaufhellend</b></p> <p>Ereignisse, die grundlegende Hinweise zu Gegebenheiten der Gemeinde geben, die zum Abschlussstichtag objektiv vorliegen.</p> <p style="text-align: center;"><b>(Angaben im Anhang)</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>Wertbegründend</b></p> <p>Ereignisse, die Gegebenheiten der Gemeinde anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.</p> <p style="text-align: center;"><b>(Angaben im Lagebericht)</b></p>

*Abbildung 594 „Die befristete Wertaufhellung im Jahresabschluss“*

Unter Einbeziehung der gesetzlichen Verpflichtungen des Kämmerers und des Bürgermeisters zur Aufstellung bzw. Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses ist der tatsächliche Abschlusstermin regelmäßig der Tag, an dem der Bürgermeister durch seine Unterschrift den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses bestätigt und dem Rat der Gemeinde zuleitet oder bei gleichzeitiger Unterzeichnung des Rates dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar übergibt.

Nach der gesetzlichen Regelung soll die Zuleitung des gemeindlichen Jahresabschlusses an den Rat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Grundsätzlich ist deshalb der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag der Zuleitung an den Rat der Gemeinde oder der Übergabe an den Rechnungsprüfungsausschuss anzusehen. Dieser Tag stellt gleichzeitig auch den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde im Rahmen des jeweiligen Jahresabschlusses dar.

Die Festlegung eines Aufstellungszeitraumes für den gemeindlichen Jahresabschluss ist aus unterschiedlichen Gründen geboten. Eine schnelle Aufstellung ist insbesondere aus Sicht des Rates geboten. Der Rat soll so frühzeitig wie möglich über die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert werden und den Jahresabschluss durch seine Feststellung die notwendige Bestandskraft verleihen (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Andererseits erfordert der jährlich gleiche Zeitablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Einhaltung der gesetzlichen Aufstellungsfrist.

#### **1.2.3.4.2.2 Keine förmliche Zeitraumerweiterung**

Die Anwendung des haushaltswirtschaftlich bestimmten Wertaufhellungsprinzips kann die Gemeinde grundsätzlich nicht vom zeitlichen und organisatorischen Ablauf der eigenen Aufstellungsarbeiten für ihren Jahresabschluss bzw. von seiner Fertigstellung abhängig machen. Die Gemeinde kann nicht einen eigenen Zeitraum nach dem Abschlussstichtag festlegen, in dem ertrags-, aufwands- oder vermögenswirksame Sachverhalte noch in den Jahresabschluss aufgenommen werden dürfen.

Der Grundsatz der Haushaltswahrheit verlangt auch von der Gemeinde, dass die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung willkürfrei erfolgen muss. Zum festgelegten Anwendungszeitraum darf daher die Gemeinde, z. B. nicht die voraussichtliche Zeitdauer der Abschlussprüfung des Jahresabschlusses hinzurechnen. Durch die ausdrückliche Verwendung des Begriffs „Aufstellung“ in den Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss und in den allgemeinen Bewertungsanforderungen wird eine unmittelbare Verbindung zwischen diesen haushaltsrechtlichen Tatbeständen geschaffen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Für die Gemeinde wird dadurch ausdrücklich klargestellt, dass der Zeitraum für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nicht eigenständig erweitert werden kann. Der Zeitraum kann daher weder bis zum Abschluss der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses noch bis zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde verlängert werden (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Eine Ausdehnung des Zeitraumes der Wertaufhellung aus örtlichen Gründen einer Berichtigung des Jahresabschlusses findet in den haushaltsrechtlichen Vorschriften keine Grundlage (vgl. §§ 96 und 101 GO NRW).

Ein möglicher Änderungsbedarf des gemeindlichen Jahresabschlusses nach dem gesetzlich bestimmten Aufstellungszeitraum fällt daher nicht unter die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde. Er muss haushaltsrechtlich begründet sein, um eine Berichtigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses notwendig zu machen. Vor der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat kann die Gemeinde in Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer eigenständig über eine vorzunehmende Entwurfsänderung entscheiden.

Außerdem stehen alle haushaltsrechtlichen Vorschriften in einem Gesamtzusammenhang, sodass die Anwendungsmöglichkeiten der einen Vorschrift zum Teil durch Beschränkungen aus einer anderen Vorschrift begrenzt werden können. Aus diesem Grunde finden Ansichten, dass der Wertaufhellungszeitraum über die Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss hinausgehen kann, in den haushaltsrechtlichen Vorschriften keine Grundlage. Die Beachtung der zeitlichen Befristung dient u.a. auch dazu, die Gemeinde davon abzuhalten, auf mögliche Erkenntnisse in einer unbestimmten künftigen Zeit zu hoffen, um das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres noch nach eigenen Wünschen und Bedürfnissen gestalten zu können.

#### **1.2.3.4.2.3 Keine förmliche Zeitraumverkürzung**

Das gemeindliche Haushaltsrecht lässt für den dreimonatigen Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Tag der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde zu. Der gesetzlich festgelegte Aufstellungszeitraum nach dem Abschlussstichtag muss jedoch von der Gemeinde nicht in vollem Umfang ausgenutzt werden (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Der Aufstellungszeitraum endet daher bereits mit dem Tag, an dem der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses vom Bürgermeister bestätigt und dem Rat zur Feststellung zugeleitet oder dem Rechnungsprüfungsausschuss übergeben wird. In solchen Fällen bedarf es aus haushaltsrechtlichen Gründen keiner vorherigen förmlichen Verkürzung des Aufstellungszeitraumes für den Jahresabschluss oder einer Beschränkung der zeitlichen Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde, z. B. auf das Ende des ersten oder zweiten Monats nach dem abgelaufenen Haushaltsjahr.

Gleichwohl endet die Zulässigkeit der Anwendung des Wertaufhellungsprinzips auch dann, wenn früher als haushaltsrechtlich möglich der Bürgermeister den Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat zuleitet oder dem Rechnungsprüfungsausschuss übergibt. Eine danach notwendig werdende Berichtigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses kann dann von der Gemeinde nicht mehr mit der Anwendung des Wertaufhellungsprinzips begründet werden.

#### **1.2.3.4.2.2 Zeitablauf und Wertbegründung**

Im Rahmen der Haushaltsplanung für das neue Haushaltsjahr sind die im Jahresabschluss enthaltenen Ist-Werte des abgelaufenen Haushaltsjahres als Ausgangsgröße in den Haushaltsplan für das Folgejahr des gerade aktuell laufenden Haushaltsjahres einzustellen. Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde hat dabei ebenfalls ein erhebliches Interesse an der fristgerechten Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses. Sie möchte nicht nur wie der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Rat der Gemeinde zeitnahe Informationen über die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres und die erreichte wirtschaftliche Lage der Gemeinde, sondern durch den Lagebericht auch die Prognosen der Gemeinde über die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung mit ihren möglichen Chancen und Risiken kennen.

Die Aufsichtsbehörde möchte aber auch frühzeitig aktuelle Informationen über die neue Haushaltssatzung der Gemeinde erhalten, denn die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde angezeigt werden (vgl. § 80 Absatz 5 Satz 2 GO NRW). Der Bürgermeister der Gemeinde als Verantwortlicher für die Geschäftsvorgänge in der Gemeindeverwaltung und als Vorsitzender des Rates der Gemeinde muss daher grundsätzlich ein großes Eigeninteresse an einer zügigen und fristgerechten Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses haben (vgl. § 41 Absatz 2 Satz 4 und § 62 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung an die gesetzliche Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss zu binden, ist daher als sachgerecht anzusehen. Die Zeitvorgabe ist auch als vertretbar anzusehen, denn die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen verlieren mit zunehmendem Zeitablauf ihre Bedeutung für die Steuerung der Gemeinde sowie für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die zeitliche Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss und das Wertaufhellungsprinzip stehen sich zudem nicht als zwei gleichrangige haushaltsrechtliche Vorschriften gegenüber, die deshalb hinsichtlich ihrer Bedeutung und Wesentlichkeit gegeneinander abzuwägen wären. Eine zeitliche Verspätung kann daher auch zu einer wertbegründenden Sachlage führen (vgl. Beispiel 83).

**BEISPIEL:**

**Zeitablauf und Wertbegründung**

Im Rahmen eines Grundstückserwerbs im abgelaufenen Haushaltsjahr ist die Gemeinde grundsätzlich steuerpflichtig, wenn nicht besondere Ausnahmen von der Besteuerung vorliegen (vgl. § 4 GrEStG). Nach einer vorläufigen Einschätzung hat die Gemeinde eine aufwandswirksame Vorauszahlung geleistet und um einen abschließenden Steuerbescheid gebeten. Die Bearbeitung durch das zuständige Finanzamt erforderte weitere Aufklärungen. Die Gemeinde erhielt dann etwa Mitte des Folgejahres des Haushaltsjahres einen Festsetzungsbescheid, der keine Steuerpflicht für die Gemeinde enthielt und die Erstattung ihrer Vorauszahlung ankündigte.

Zum Zeitpunkt des Eingangs des Steuerbescheides lag der vom Bürgermeister bestätigte Entwurf des Jahresabschlusses dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung vor. Die örtliche Rechnungsprüfung schlug vor, die Erstattung als Ertrag noch dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen, weil es auf den Zahlungseingang des Erstattungsbetrages nicht ankomme. Der Bürgermeister und der Kämmerer lehnten unter Hinweis auf den Ablauf der Aufstellungsfrist und das Prinzip des Leistungsbescheides eine Zuordnung des Steuerertrages zum abgelaufenen Haushaltsjahr ab, auch wenn der entstandene Jahresfehlbetrag nicht unwesentlich hätte reduziert werden können. Für beide Verantwortliche der Gemeinde lag mit diesem Geschäftsvorfall ein wertbegründender Sachverhalt vor, der eine Zuordnung des Geschäftsvorfalles zum laufenden Haushaltsjahr gebot bzw. erforderte. Der Rechnungsprüfungsausschuss folgte der von den Verantwortlichen getroffenen Festlegung.

*Beispiel 83 „Zeitablauf und Wertbegründung“*

Für die gesetzliche Vorschrift über die Aufstellungsfrist besteht von Anfang an ein Vorrang gegenüber einem haushaltswirtschaftlichen Prinzip, das verordnungsrechtlich bestimmt und in einen Zusammenhang mit der gesetzlichen Regelung gestellt wurde. Ein solcher Vorrang kann dabei auch nicht im Wege der Auslegung auf das haushaltswirtschaftliche Prinzip übertragen werden. Es würde ggf. lediglich ein Korrekturbedürfnis, aber keine bilanzielle Rechtswidrigkeit des Jahresabschlusses entstehen, wobei zu prüfen wäre, ob diese Sachlage ggf. einen ausreichenden Anlass für eine Änderung des Bestätigungsvermerks begründen kann.

#### **1.2.3.4.3 Bei der Haushaltssicherung**

Eine erhebliche Bedeutung erhält das Prinzip der Wertaufhellung bei der Gemeinde, die ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen und umzusetzen hat (vgl. § 76 GO NRW). Die Gemeinde darf das Wertaufhellungsprinzip nicht dazu nutzen, die Feststellung von Erfolg oder der Misserfolg der örtlichen Sanierungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr bewusst zu verspäten. Sie darf auch die Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses sowie seine Zuleitung an den Rat der Gemeinde nicht auf unbestimmte Zeit verschieben.

Der aktuelle Stand der Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres müssen vielmehr besonders zeitnah und unverzüglich nach Ablauf des Haushaltsjahres ermittelt und transparent gemacht werden. Die Gemeinde muss nach dem Ende des Haushaltsjahres schnellstmöglich die notwendigen Konsequenzen aus der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus den durchgeführten Konsolidierungsmaßnahmen ziehen. Sie muss ggf. für das im Zeitpunkt dieser Überprüfung laufende Haushaltsjahr bereits die geplanten bzw. eingeleiteten Maßnahmen anpassen oder mögliche Konsequenzen in anderer sachlicher oder zeitlicher Art und Weise umsetzen.

Bei einer Pflicht zur Haushaltskonsolidierung sollte die Gemeinde für sich selbst eine kürzere Aufstellungsfrist des Jahresabschlusses als dafür gesetzlich vorgesehen ist (31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres). Die Aufsichtsbehörde kann eine solche Festlegung auch in Form einer Nebenbestimmung für ihre Genehmigung des örtlichen Haushaltssicherungskonzeptes nutzen. Bei dieser Festlegung reduziert sich für die Gemeinde die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips auf den dann definierten zeitlichen Rahmen zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses.

#### **1.2.3.4.4 Bei der Rückstellungsbildung**

Die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung im haushaltsrechtlich bestimmten Zeitrahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses lässt eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde zu, sofern die Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Diese zeitlich befristete Möglichkeit der Aufstellung des Jahresabschlusses schließt dabei im Rahmen der Wertaufhellung ein, dass bei möglichen Erkenntnissen für das abgelaufene Haushaltsjahr nach Ablauf der Frist auch eine Nachholung von Rückstellungen (Neubildung und Anpassungen) nicht mehr zulässig ist.

Die Gemeinde hat dann in solchen Fällen ggf. in dem Haushaltsjahr, in dem sie ihre jeweilige Verpflichtung tatsächlich gegenüber einem Dritten zu erfüllen hat, ggf. zusätzliche Aufwendungen zu tragen, wenn die dann zu erbringenden gemeindlichen Leistungen höher sind als die mit der Leistungserbringung verbundene Inanspruchnahme der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellung. Derartige (spätere) Aufwendungen sind dann von der Gemeinde in der gemeindlichen Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen.

#### **1.2.3.4.5 Bei verspäteten Abschlüssen**

Die Gemeinde hat die grundsätzliche Pflicht, gewonnene Informationen oder Ereignisse im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres), die sich noch auf das abgelaufene Haushaltsjahr beziehen, in ihrem Jahresabschluss zu berücksichtigen. Entsprechend ist im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabschlusses zu verfahren und der gesetzlich letzte Tag der Aufstellung des Gesamtabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr zu beachten (30. September des Folgejahres).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

Unter Berücksichtigung möglicher wertaufhellender Informationen sollen die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde zum Abschlussstichtag möglichst so von der Gemeinde gezeigt werden, wie diese objektiv zu diesem Zeitpunkt waren. Die Gemeinde kann auf eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung weder aus Vereinfachungsgründen noch wegen des Zeitablaufs verzichten. Die zeitliche Befristung für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips bei der Aufstellung der gemeindlichen Abschlüsse gilt daher auch dann, wenn ein Abschluss von der Gemeinde verspätet bzw. nach Ablauf der Aufstellungsfrist aufgestellt wird.

In diesem Zusammenhang gilt zudem die zeitliche Begrenzung der Berücksichtigung der Wertaufhellung nicht nur für die gemeindlichen Abschlüsse für das Haushaltsjahr. Sie gilt auch für die Vorjahre, bezogen auf die Abschlüsse jedes einzelnen Vorjahres, für das der Abschluss von der Gemeinde verspätet aufgestellt worden ist. Bei einem Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2015, der z. B. erst im Haushaltsjahr 2017 von der Gemeinde aufgestellt wird, muss die Gemeinde neben den Gegebenheiten, die bis zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2015 bestanden, auch weitere Informationen und Ereignisse von wertaufhellendem Charakter berücksichtigen, die ihr bis zum 31. März 2016 (gesetzliche Aufstellungsfrist) bekannt geworden sind.

#### **1.2.3.4.6 Kein Verzicht auf die Wertaufhellung**

Die Informationen oder Ereignisse, die der Gemeinde im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem gesetzlich bestimmten letzten Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres) bekannt werden und sich noch auf das abgelaufene Haushaltsjahr beziehen, hat die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss zu berücksichtigen. Derartige Gegebenheiten beeinflussen nicht den Wert und stellen daher wertaufhellende Informationen dar.

Der Zeitraum der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses als Zeitraum der Wertaufhellung ermöglicht der Gemeinde die Relevanz ihrer Informationen bzw. die Belastbarkeit ihrer haushaltswirtschaftlichen Daten zu stärken. Es bedarf oftmals noch weiterer Erkenntnisse über Entwicklungen und Zusammenhänge, um sachgerechte Ergebnisse für den Jahresabschluss zu erzielen. überprüfen. Für die Gemeinde kann die Pflicht entstehen, ihren Jahresabschluss zu aktualisieren, denn in diesem Abschluss sollen die wirtschaftlichen Verhältnisse in der Gemeinde möglichst so gezeigt werden, wie diese objektiv zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres waren.

Die Gemeinde kann deshalb bei ihrem Jahresabschluss nicht aus Aufwandsgründen oder aus Vereinfachungsgründen auf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips verzichten. Sie muss vielmehr mithilfe aller verfügbaren und verwertbaren Informationen sicherstellen, dass ihr Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Sie kann lediglich bei unbedeutenden Informationen und Ereignissen auf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips verzichten (Unwesentlichkeit).

Aus einem Verzicht können in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft ggf. auch Risiken entstehen. Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem letzten fristgerechten Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (Fertigstellung) ist grundsätzlich vom Kämmerer (Aufstellung) und Bürgermeister (Bestätigung) die notwendige Sorgfalt anzuwenden, um den gemeindlichen Jahresabschluss inhaltlich zutreffend aufzustellen. Den möglicherweise gewonnenen Erkenntnissen müssen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zugrunde liegen und es muss eine Ausrichtung auf das betreffende Haushaltsjahr mit seinem Abschlussstichtag bestehen.

Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss zudem von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden, wenn im Rahmen der Aufstellungsfrist des gemeindlichen Jahresabschlusses der Gemeinde weitere Informationen oder Ereignisse bekannt geworden sind, die eine Anwendung des Wertaufhellungsprinzips erfordern. Die Ergebnisse sowie die örtliche Vorgehensweise sollten in die Erläuterungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 32 GemHVO NRW**

im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden. Sie sind auch in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen (vgl. § 101 GO NRW).

**1.2.3.5 Das Prinzip der Bewertungsvorsicht**

Das Vorsichtsprinzip wirkt sich auch unmittelbar auf die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der Schulden durch die Gemeinde aus. Der Gemeinde steht zwar bei der Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der Schulden ein Ermessensspielraum zu. Sie soll diesen Gestaltungsspielraum nur wie ein Sachkundiger nutzen und dabei die möglichen Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde sorgfältig abwägen.

Aus diesen Gründen dürfte nach dem Prinzip der Bewertungsvorsicht ein Wertansatz für die Aktiva i. d. R. im unteren Wertbereich eines Vermögensgegenstandes liegen. Ein Wertansatz für die Passiva dürfte dann i. d. R. im oberen Wertbereich liegen. Als Bewertungsgrundsatz wird das Vorsichtsprinzip durch das Anschaffungswertprinzip, das Niederstwertprinzip und das Höchstwertprinzip konkretisiert (vgl. Abbildung 595).

<b>DIE KONKRETISIERUNG DES VORSICHTSPRINZIPS</b>	
<b>PRINZIP</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	Gemeindliche Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).
<b>Niederstwertprinzip</b>	<p><u>Anlagevermögen:</u>            Das gemilderte Niederstwertprinzip: Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).</p> <p><u>Umlaufvermögen:</u>            Das strenge Niederstwertprinzip: Es muss stets der niedrigste Wert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, denn bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW).</p>
<b>Höchstwertprinzip</b>	Gemeindliche Verbindlichkeiten sind zu ihrem Höchstwert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

*Abbildung 595 „Die Konkretisierung des Vorsichtsprinzips“*

Das Prinzip der Bewertungsvorsicht findet jedoch keine Anwendung bei der Wahl der Bewertungsmethoden durch die Gemeinde. Aus der Anwendung des Prinzips der Bewertungsvorsicht verbietet sich für die Gemeinde eine zu optimistische Festlegung bei der Bewertung bzw. bei der Ermittlung von Schätzwerten für das gemeindliche Vermögen und die Schulden.

Bei der Anwendung des Prinzips der Bewertungsvorsicht darf von der Gemeinde auch nicht unbedingt der niedrigste mögliche Wert gewählt werden. Von der Gemeinde sollen zudem keine stillen Reserven geschaffen werden. Sie muss grundsätzlich sicherstellen, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln kann.

### **1.2.3.6 Die Objektivierung**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten für die Gemeinde für ihre Angaben und Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss kein ausdrückliches Objektivierungsgebot. Dieses Gebot und dessen Einhaltung ist jedoch unumgänglich, weil die Verantwortlichen in der Gemeinde die Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Ergebnisse daraus gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht nach ihrer subjektiven Einschätzung aufzeigen und darstellen dürfen. Die Verantwortlichen haben vielmehr über die gemeindlichen Verhältnisse, insbesondere im Jahresabschluss der Gemeinde, objektiv zu informieren.

Die Objektivierung kann in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dem Vorsichtsprinzip zugeordnet werden. Sie erfordert von der Gemeinde, aus der Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle und deren Ergebnissen alle subjektiven Aspekte zu eliminieren und eine Willkürfreiheit herzustellen. Zur Sicherung der Objektivierung gehören deshalb auch geeignete und sachgerechte Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss, die nachvollziehbar in der Sache sind und eine umfängliche Transparenz besitzen müssen. Bereits die Beachtung der GoB trägt zur Objektivierung in der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle bei.

Die Gemeinde hat im Sinne der Objektivierung sich auch um eine ausreichende und sachgerechte Dokumentation im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft zu bemühen. Dazu gehören auch die von der Gemeinde anzuwendenden Regeln und Haushaltsgrundsätze und weitere Kriterien, ohne dass deswegen die Gemeinde zwischen einer formellen und materiellen Objektivierung unterscheiden muss.

### **1.2.4 Zu Nummer 4 (Beachtung des Periodisierungsprinzips):**

#### **1.2.4.1 Die Bedeutung des Periodisierungsprinzips**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht ist als Haushaltsgrundsatz auch das Periodisierungsprinzip von der Gemeinde anzuwenden. Dieses Prinzip besagt, dass die gemeindlichen Aufwendungen und Erträge eines Haushaltsjahres unabhängig von den jeweiligen Zahlungszeitpunkten in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde wirtschaftlich zu berücksichtigen sind. Das Periodisierungsprinzip stellt daher die Grundlage für die Zurechnung des Ressourcenaufkommens sowie des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde zu einem Haushaltsjahr bzw. deren Aufteilung auf mehrere Haushaltsjahre dar.

Die Anwendung des Periodisierungsprinzips ist haushaltsrechtlich näher bestimmt worden (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Als wesentliche haushaltswirtschaftliche Grundlagen kommen daher bei der Gemeinde die Prinzipien der wirtschaftlichen und der rechtlichen Verursachung bei der Beurteilung und Erfassung ihrer Geschäftsvorfälle zur Anwendung. Die Anwendung des Periodisierungsprinzips durch die Gemeinde ist jedoch vielschichtig. Sie wirkt sich sowohl auf die Haushaltsplanung der Gemeinde als auch auf die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie auf den gemeindlichen Jahresabschluss und den Gesamtabschluss aus (vgl. §§ 79, 95 und 116 GO NRW).

Der von der Gemeinde zu erreichende jährliche Haushaltsausgleich wird durch die Anwendung des Periodisierungsprinzips ebenso unmittelbar berührt (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die mittelfristige Ergebnisplanung der Gemeinde ist gleichermaßen davon betroffen (vgl. § 84 GO NRW). Dagegen findet das Periodisierungsprinzip auf die gemeindlichen Zahlungsvorgänge keine Anwendung, denn diese sind dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem sie stattfinden. Die zeitliche Dimension bzw. die Einordnung in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird über das von der Gemeinde anzuwendende Liquiditätsänderungsprinzip und den Haushaltsgrundsatz der Jährlichkeit abgegrenzt (vgl. § 79 GO NRW und § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **1.2.4.2 Die Geltung des Periodisierungsprinzips**

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung ist von der Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und bei der Haushaltsausführung sowie bei der Haushaltsabrechnung im Jahresabschluss, aber auch im gemeindlichen Gesamtabchluss zu beachten. Haushaltsrechtlich wird dazu ausdrücklich bestimmt, dass die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Diese Zuordnungsvorgabe gilt entsprechend für den Nachweis der Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde. Sie gilt aber auch für die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Zurechnung der Erträge und Aufwendungen zum Haushaltsjahr kann im Jahresabschluss der Gemeinde dazu führen, dass in der gemeindlichen Bilanz ggf. transitorische und antizipative Rechnungsabgrenzung vorzunehmen und aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen sind.

Die Gemeinde darf jedoch nur für die transitorischen Vorgänge bedarfsgerecht und sachgerecht die notwendigen Rechnungsabgrenzungsposten als Korrekturposten der Periodenabgrenzung auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ansetzen (vgl. § 42 GemHVO NRW). Diese bilanzielle Rechnungsabgrenzung soll unter Berücksichtigung der Erheblichkeit die Einhaltung des von der Gemeinde in ihrer Haushaltswirtschaft anzuwendende Periodisierungsprinzip nachvollziehbar aufzeigen.

#### **1.2.4.3 Periodisierungsprinzip und Abgaben**

Der Haushaltsgrundsatz der Periodenabgrenzung gilt für die Gemeinde auch grundsätzlich bei der Zuordnung von gemeindlichen Abgaben, abgabeähnlichen Erträgen und allgemeinen Zuweisungen zum Haushaltsjahr. Es ist aber haushaltsrechtlich eine Ausnahme dahingehend zugelassen worden, dass bei darauf bezogenen Rückzahlungen von der Gemeinde eine Absetzung von den Erträgen zu erfolgen hat, auch wenn die gemeindlichen Rückzahlungen sich auf Erträge in den Vorjahren beziehen (vgl. § 23 Absatz 1 GemHVO NRW).

Eine Abgabepflicht eines Dritten gegenüber der Gemeinde entsteht bei einseitigen Leistungsverpflichtungen grundsätzlich in dem Jahr, in dem der Erfüllungszeitpunkt seiner Pflicht liegt. Dieser Zeitpunkt wird regelmäßig in einem gemeindlichen Bescheid festgelegt, z. B. eine Steuerfestsetzung durch die Gemeinde. Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen mit zweiseitigen Leistungsbeziehungen, die zu einer Abgabepflicht des Dritten gegenüber der Gemeinde führen, kommt es dagegen bei der Periodenzuordnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen auf die wirtschaftliche Verursachung an.

Es können durch Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände definiert sein, die den grundsätzlichen Anspruch der Gemeinde auf Erträge entstehen lassen sowie die Voraussetzungen für das allgemeine Entstehen solcher Erträge. Die Vorschriften beinhalten vielfach jedoch Bestimmungen über die konkrete oder tatsächliche Verwirklichung, um eine ordnungsgemäße haushaltswirtschaftliche Zuordnung zu erreichen. Die Gemeinde muss bei der Erhebung von Abgaben die haushaltsrechtlichen bzw. öffentlich-rechtlichen Bedingungen beachten, z. B. dass die Festsetzung der Erfüllungspflichten eines Dritten eines Heranziehungsbescheides durch die Gemeinde bedarf. Sie muss dabei auch prüfen, ob ein einseitiger oder gegenseitiger Leistungsaustausch besteht, ob eine ordnungsgemäße Periodisierung vornehmen zu können.

Bei einer einseitigen Leistungspflicht eines Dritten entsteht regelmäßig erst durch den Leistungsbescheid mit dem geschaffenen Rechtsanspruch auch ein wirtschaftlicher Anspruch der Gemeinde. Dieser gemeindliche Anspruch wird dabei durch den im gemeindlichen Leistungsbescheid festgesetzten Erfüllungszeitpunkt konkretisiert. Die Abgabenforderungen der Gemeinde werden daher regelmäßig zu einem solchen Zeitpunkt ertragswirksam und sind dann entsprechend von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde durch einen Abgabenbescheid eine Vorauszahlung fordert, ist der in diesem Leistungsbescheid festgelegte Erfüllungstermin der Zeitpunkt, an dem die Gemeinde die ihre zustehende Leistung ertragswirksam im Haushaltsjahr vereinnahmen kann. Der mögliche Zahlungstermin kann dabei mit dem Erfüllungszeitpunkt identisch sein, er kann aber auch davon abweichen. Bei einem in einem künftigen Haushaltsjahr liegenden Erfüllungszeitpunkt entsteht regelmäßig erst in dem Folgejahr des Haushaltsjahres die Ertragswirksamkeit für die Gemeinde.

Die Forderung einer Nachzahlung von einem Dritten aufgrund einer endgültigen Festsetzung ist i. d. R. mit der Bekanntgabe des Bescheides ertragswirksam zu buchen. Dieser Zeitpunkt stellt dann für die Gemeinde den Erfüllungszeitpunkt dar, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt der Dritte die noch ausstehende Zahlung tatsächlich leisten soll. Diese haushaltswirtschaftliche Handhabung gilt entsprechend, wenn die Gemeinde aufgrund der Festsetzung in ihrem Leistungsbescheid einen Betrag an einen Dritten zu erstatten hat. Die Bindung des Erfüllungszeitpunktes bei einer Finanzleistung an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet dabei das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde.

#### **1.2.4.4 Der Grundsatz "pagatorisch"**

Die Erfassung der Ressourcen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufgrund der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Erfassung der Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung müssen auf den damit in Verbindung stehenden Zahlungsvorgängen aufbauen. Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Bilanzierung muss die Gemeinde daher sicherstellen, dass die bilanziellen Wertansätze auf geleisteten oder noch zu leistenden Zahlungen aufgebaut sind. Diese haushaltsrechtliche Verknüpfung spiegelt den Grundsatz der Pagatorik wieder, denn die Buchungen der Gemeinde bauen auf Zahlungen auf oder hängen damit zusammen.

Die gemeindlichen Vorgänge und Geschäftsvorfälle müssen nicht immer zu kassenmäßigen Zahlungen führen, sondern können auch Verrechnungen sein. Der gemeindliche Jahresabschluss umfasst daher in seinen Bestandteilen die gemeindlichen Geschäftsvorfälle, bei denen die einzelnen Werte unter den Bilanzposten und Haushaltspositionen unter Beachtung des Grundsatzes „pagatorisch“ ermittelt worden sind. In diesem Sinne beinhalten z. B. die gemeindlichen Ansprüche als bilanzierte Forderungen künftige Einnahmen für die Gemeinde oder die Schulden als bilanzierte Verbindlichkeiten entsprechende künftige Ausgaben für die Gemeinde.

Eine grundsätzliche Ausnahme stellt dabei die zulässige Möglichkeit für die Gemeinde dar, auch unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände zu bilanzieren, bei denen der Gemeinde eigene Zahlungsleistungen als Gegenleistung gegenüber den beteiligten Dritten, z. B. Stifter, Zuwendungsgeber als Vertragspartner, erspart worden sind. Von der Bilanzierung ohne gemeindliche Zahlungsleistungen sind jedoch die immateriellen Vermögensgegenstände ausgeschlossen worden, die von der Gemeinde nicht entgeltlich erworben wurden (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

In die bilanzierungsfähigen Herstellungskosten dürfen daher von der Gemeinde auch nur die "Kosten" einbezogen werden, die auf einer Finanzleistung der Gemeinde an Dritte beruhen. Die Gemeinde hat deshalb darauf zu achten, dass den Herstellungskosten nur pagatorische Kosten zugrunde gelegt werden. Die gemeindlichen Aufwendungen, die zu Herstellungskosten bei der Gemeinde führen bzw. in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden sollen, müssen daher auf Zahlungen der Gemeinde beruhen. Es können aber auch Forderungen oder Verbindlichkeiten der Gemeinde die Grundlage für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bilden, sofern dabei von künftigen Einnahmen und Ausgaben ausgegangen werden kann.

In die bilanzierungsfähigen Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dürfen daher von der Gemeinde keine kalkulatorischen Kosten einbezogen werden. Die Gemeinde kann gleichwohl für die Einbeziehung von Gemeinkosten örtliche Zuschlagssätze auf der Grundlage der KLR festlegen. Vor der Bilanzierung



ist aber von der Gemeinde zu überprüfen, ob in ihren Herstellungskosten ggf. auch kalkulatorische Kosten enthalten sind. Solche Anteile sind dann von der Gemeinde zu eliminieren oder vor der Einbeziehung von gemeindlichen Aufwendungen in die Herstellungskosten herauszurechnen. Die zulässigen Gemeinkostenzuschläge sind immer auch ohne die möglichen kalkulatorischen Kosten festzulegen.

### **1.2.5 Zu Nummer 5 (Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode):**

#### **1.2.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat ihren Jahresabschluss möglichst unter Anwendung objektiver Kriterien aufzustellen und dabei insbesondere auch die Nachvollziehbarkeit und die Vergleichbarkeit zu gewährleisten. Sie soll deshalb ihren Jahresabschluss auch danach ausrichten, dass eine Vergleichbarkeit mit dem Jahresabschluss mindestens des vorherigen Haushaltsjahres besteht. Diese Zielrichtung wird durch die gesonderte haushaltsrechtliche Vorgabe verstärkt, dass in der gemeindlichen Bilanz zu jedem Posten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der Betrag des Vorjahres anzugeben ist (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW).

Die Nachvollziehbarkeit und die Vergleichbarkeit der Jahresabschlussdaten sollen auch dadurch gewährleistet werden, dass die Gemeinde haushaltsrechtlich zur Anwendung des Grundsatzes der Stetigkeit der Bewertungsmethode verpflichtet wird. Dieser Grundsatz beinhaltet für die Gemeinde das Gebot zur Beibehaltung einer einmal angewandten Bewertungsmethode in Bezug auf das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Die Rechnungsabgrenzungsposten bleiben dabei ausgeklammert, denn sie bedürfen als bilanzielle Korrekturposten nicht der Bewertung zum jährlichen Abschlussstichtag.

Der Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode dient insgesamt der Objektivierung des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Periodengerechtigkeit der Ergebnisermittlung sowie der Vermeidung willkürlicher Bewertungswechsel durch die Gemeinde. Er ermöglicht auch die Vergleichbarkeit der im Jahresabschluss der Gemeinde angesetzten Werte. Der Grundsatz findet jedoch keine Anwendung auf bilanzielle Wahlrechte, die der Gemeinde nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften zustehen.

#### **1.2.5.2 Der Stetigkeitsgrundsatz**

Unter dem Begriff „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ werden dabei die besonderen gesetzlichen Vorgaben, die Regeln und Prinzipien sowie Konventionen und Überlegungen verstanden, die von der Gemeinde bei der Aufstellung und Darstellung ihres Jahresabschlusses angewendet werden. Unter dem Begriff "Bewertungsmethode" wird dabei allgemein das Vorgehen der Gemeinde zur Ermittlung eines Wertansatzes unter einem Posten in der gemeindlichen Bilanz verstanden.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde z. B. über Wertmaßstäbe, Messgrößen und Verfahren zu entscheiden, damit durch den gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt wird. Die Gemeinde soll daher im Anhang mindestens die angewandten Bewertungsmethoden benennen und dazu entscheiden, ob sachlich oder aus Informationsbedürfnissen heraus weitere Angaben zu machen sind, z. B. wegen der Ausübung zulässiger Bewertungswahlrechte.

Sofern von der Gemeinde im Einzelfall die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Wertansätze bei einzelnen Bilanzposten geändert werden, sollen in der gemeindlichen Bilanz auch die entsprechenden Vorjahresbeträge entsprechend neu bestimmt werden. In solchen Fällen ist zudem eine entsprechende Anhangsangabe geboten. Bei einer solchen rückwirkenden Anwendung werden die Ereignisse und Geschäftsvorfälle so gestellt, als ob die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bereits schon vor dem Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres zur Anwendung gekommen wäre.

Der Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode umfasst aber auch das Gebot für die Gemeinde, die Einheitlichkeit der Bewertung zu wahren. So dürfen von der Gemeinde neu erworbene Vermögensgegenstände nicht anders bewertet werden als im gleichen Haushaltsjahr oder in früheren Jahren von gleicher Art und Funktion sowie Nutzung erworbene Vermögensgegenstände. Liegen in solchen Fällen die gleichen wertbestimmenden Faktoren bei der Gemeinde vor, ist die von der Gemeinde bereits zuvor genutzte Bewertungsmethode auch zum aktuellen Abschlussstichtag anzuwenden. Sofern jedoch gemeindliche Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle erstmalig zu bilanzieren sind, stellt die Anwendung einer dafür sachgerechten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode keine Methodenänderung dar.

Unter den Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode fällt zudem nicht die notwendigen Änderungen von Schätzungen eines Vermögenswertes oder einer Verbindlichkeit als Anpassung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwertes. Derartige Änderungen entstehen vielfach dadurch, dass neue Entwicklungen oder Ereignisse eingetreten sind, die bei einer Wesentlichkeit zu einer Änderung der von der Gemeinde getroffenen wirtschaftlichen Entscheidung führen können. Sie stellen auch keine Korrektur eines Fehlers dar, denn als Fehler gelten Auslassungen oder mit einem Mangel behaftete Angaben, die nicht aufgetreten wären, wenn zuverlässige Informationen zur Verfügung gestanden hätten.

### **1.2.5.3 Abweichungen vom Stetigkeitsgrundsatz**

Die Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit entstehen i. d. R. dann, wenn von der Gemeinde die in ihrem Jahresabschluss des Haushaltsjahres angewandten Bewertungsmethoden oder Bewertungsverfahren mit den Methoden im Vorjahr nicht identisch sind. Mögliche Abweichungen sind nur dann als vertretbar anzusehen, wenn sich die rechtlichen oder die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, ggf. auch die organisatorischen Rahmenbedingungen, geändert haben.

In diesem Zusammenhang stellt die im Rahmen des gemeindlichen Lageberichts abzugebende Einschätzung der Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde keine ausreichende Grundlage für eine zulässige Abweichung vom Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode dar (vgl. § 48 GemHVO NRW). In besonderen Ausnahmefällen sind daher Abweichungen von der Anwendung des Stetigkeitsgrundsatzes möglich. Nachfolgend werden einige Beispiele dazu benannt (vgl. Abbildung 596).

<b>DIE ABWEICHUNGEN VOM STETIGKEITSGRUNDSATZ</b>	
	<b>Eine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit kann als zulässig angesehen werden, wenn</b>
-	haushaltsrechtliche Änderungen umzusetzen sind, z. B. aus der GO oder GemHVO NRW.
-	gerichtlichen Entscheidungen zur Anwendung des Haushaltsrechts entsprochen werden muss.
-	Änderungen zu einem zutreffenderen Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen.
-	Bewertungsvereinfachungsverfahren neu genutzt werden.
-	zur Änderung unangemessener Bewertungsmethoden.
-	wegen der Beseitigung eingetretener Fehler.

<b>DIE ABWEICHUNGEN VOM STETIGKEITSGRUNDSATZ</b>
- Ergebnisse aus der Aufwands- und Ertragseliminierung.
- Örtlich bedingte Buchungsschritte.

*Abbildung 596 „Die Abweichungen vom Stetigkeitsgrundsatz“*

Die Bedeutung dieses Grundsatzes beinhaltet, dass im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss nicht nur die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden müssen, sondern auch die bei der Bewertung vorgenommenen Abweichungen davon gesondert anzugeben und zu erläutern sind (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 2 GemHVO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Zulässige Abweichungen von den Grundsätzen):**

### **2.1 Allgemeine Inhalte**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden den besonderen Bewertungsvorschriften allgemeine Bewertungsgrundsätze vorangestellt. Von den Grundsätzen darf die Gemeinde nur abweichen, soweit die Gemeindeordnung oder die Gemeindehaushaltsordnung eine andere Verfahrensweise („etwas Anderes“) vorsehen. Es besteht dabei nur ein Bezug zur Gemeindehaushaltsordnung, auch wenn vom Gesetzgeber in der Vorschrift das Wort „und“ zwischen den Wörtern „Gemeindeordnung“ und „diese Verordnung“ verwendet wurde.

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird ein Regel-Ausnahmeverhältnis zwischen den allgemeinen Anforderungen und den möglichen Abweichungen davon festgelegt. Es ist dadurch nicht der Gemeinde überlassen worden, in eigener Zuständigkeit über mögliche Abweichungen von den in Absatz 1 der Vorschrift aufgeführten Grundsätzen zu entscheiden. Vielmehr bedarf es dafür einer weiteren Norm in der Gemeindeordnung oder der Gemeindehaushaltsverordnung.

In diesem Zusammenhang stellt die Regelung, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden sollen, eine Besonderheit im Rahmen der allgemeinen Bewertungsanforderungen dar (vgl. Absatz 1 Nummer 5 der Vorschrift). Ihre Ausgestaltung als Soll-Vorschrift trägt bereits die Zulässigkeit einer Abweichung von der Beibehaltung von Bewertungsmethoden in sich. Die Gemeinde ist aber zur Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden verpflichtet.

Nur in Ausnahmefällen (atypische örtliche Situationen) kann die Gemeinde davon absehen und muss den Anlass sowie die Umsetzung im Anhang im Jahresabschluss angeben bzw. näher erläutern. Eine im gemeindlichen Bereich oftmals gewünschte inhaltlich gleiche Regelung wie im Handelsrecht „Von den Grundsätzen (des Absatzes 1) darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden“ ist bezogen auf die öffentlich-rechtliche Stellung der Gemeinde und ihre Aufgabenerfüllung sachlich nicht vertretbar.

Es besteht die Gefahr, dass möglicherweise nicht allgemein vertretbare örtliche Tatbestände geschaffen werden, die in einem objektiven (gemeindeübergreifenden) Sinne nicht mit dem Inhalt und dem Zweck der in Absatz 1 der Vorschrift enthaltenen Grundsätze in Einklang stehen und die Aufgabenerfüllung einschränken. Durch den Absatz 2 der Vorschrift soll zudem keine besondere haushaltsmäßige Konzeption für eine Gemeinde geschaffen werden.

## **2.2 Zulässige Abweichungen**

### **2.2.1 Bei Änderungen von Vorschriften**

In besonderen Fällen kann es jedoch zu einer Durchbrechung der Grundsätze des Absatzes 1 der haushaltsrechtlichen Vorschrift durch die Gemeinde kommen. Der wichtigste Ausnahmefall ist dabei, dass z. B. haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung und/oder Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung geändert werden und ab dem nächsten Haushaltsjahr von der Gemeinde anzuwenden sind. Hierdurch können sich haushaltswirtschaftliche Veränderungen zwischen zwei Haushaltsjahren ergeben.

Durch Abweichungen können auch einige allgemeine Grundsätze tangiert werden, sofern nicht gleichzeitig übergangsweise gesonderte Beibehaltungswahlrechte oder Fortführungswahlrechte für die Gemeinde zugelassen werden. In solchen Fällen könnte in Einzelfällen auch eine Abweichung von der Einhaltung der allgemeinen Bewertungsanforderungen durch einen begründeten örtlichen Bedarf der Gemeinde entstehen, z. B. eine Änderung der Bewertungsmethode unter Beachtung der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätze im Falle besonderer (außergewöhnlicher) Umstände vor Ort.

Diese örtliche Sachlage würde dann den Nachweis von der Gemeinde erfordern, dass die zulässigen haushaltsrechtlichen Vereinfachungen und Erleichterungen nicht ausreichend oder nicht geeignet sind, die gemeindlichen Gegebenheiten vor Ort hinreichend und haushaltswirtschaftlich richtig zu handhaben. Die Gemeinde hätte dann darüber die notwendige Transparenz zu schaffen, z. B. durch entsprechende Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Eine allgemeine Bestimmung und Abgrenzung solcher Ausnahmefälle lässt sich nur schwierig vornehmen.

Solche Fälle müssten von außergewöhnlicher Natur und von wesentlicher Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und von landesweiter Bedeutung sein. Der grundsätzliche Rahmen und der Maßstab für die Anwendung haushaltsrechtlicher Normen durch die Gemeinde dürfen zudem auch dann möglichst nicht beeinträchtigt werden. Aus diesen Gründen hat der Gesetzgeber es unterlassen, besondere Merkmale oder Fallgestaltungen zu benennen, die eine Abweichung von den Grundsätzen des Absatzes 1 durch die Gemeinde rechtfertigen oder als vertretbar angesehen werden könnte.

### **2.2.2 Die Veräußerung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes**

Eine zulässige Abweichung von den allgemeinen Bewertungsanforderungen kann auch die Veräußerung oder Errichtung eines Betriebes der Gemeinde darstellen. Die gemeindliche Entscheidung über die Veräußerung oder die Errichtung soll oftmals zum Beginn eines neuen Haushaltsjahres wirksam werden, also in der juristischen Sekunde zwischen zwei Haushaltsjahren. In diesen Fällen muss die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr noch den Wertansatz für den Betrieb enthalten.

Der Wertansatz wird aber anschließend nicht mehr als Vortrag auf das betreffende Bestandskonto für das Folgejahr übernommen. Die Bilanz im Jahresabschluss dieses Haushaltsjahres enthält dann eine Abweichung gegenüber dem Vorjahr. Sie ist in zutreffender Weise im Anhang dieses Jahresabschlusses zu erläutern. Die Gemeinde hat in diesen Fällen zu berücksichtigen, dass sich die Veräußerung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes auch auf den gemeindlichen Anlagenspiegel auswirkt (vgl. § 45 GemHVO NRW).

Die Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes als Geschäftsvorfall der Gemeinde mit der zeitlichen Wirkung zwischen zwei Haushaltsjahren soll darin von der Gemeinde als Geschäftsvorfall dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugeordnet werden. Die Errichtung eines gemeindlichen Betriebes als gemeindlicher Geschäftsvorfall soll durch die Gemeinde regelmäßig dem neuen Haushaltsjahr zugeordnet werden.

### **2.3 Keine Berichtigung der Eröffnungsbilanz**

Zu den zulässigen Abweichungen von den allgemeinen Bewertungsanforderungen konnten in den vierjährigen Zeitraum nach dem Eröffnungsbilanzstichtag auch die notwendigen Änderungen fehlerhafter Wertansätze in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz oder die Nachholung unterlassener Wertansätze als zulässige Bilanzberichtigungen gezählt werden (vgl. § 57 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtliche Vorschrift hatte den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger bzw. fehlerhafter Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass die Berichtigung von Wertansätzen sowie ihre Nachholung in vereinfachter Form zugelassen wurden.

Eine Berichtigung in diesem Sinne, bezogen auf den Eröffnungsbilanzstichtag, ist von der Gemeinde im Rahmen des jeweils aktuellen Jahresabschlusses nicht mehr möglich. Bei der Festlegung des begrenzten Berichtigungszeitraumes ist der Landesgesetzgeber davon ausgegangen, dass es nach mehreren Jahren nach dem Bilanzstichtag der Gemeinde nicht mehr in geeigneter Weise sachgerecht möglich ist, eine Sachlage oder einen Geschäftsvorfall, bezogen auf die zum festgelegten Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse, zu beurteilen.

Die Gemeinde darf gleichwohl auch künftig erforderlich werdende Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses, z. B. von Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz vornehmen. Der Anlass dazu muss dann jedoch aufgrund von gemeindlichen Gegebenheiten oder Erkenntnissen im Haushaltsjahr entstanden und von Bedeutung sein, z. B. einen Verstoß gegen haushaltsrechtliche Vorschriften zum Abschlussstichtag darstellen. Die Nichtvornahme einer Berichtigung von Fehlern im gemeindlichen Jahresabschluss würde zu einer Verfälschung des Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen.

Durch den gemeindlichen Jahresabschluss muss aber ein zutreffendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt werden. Der Grund für eine Berichtigung darf nur auf den aktuellen Zustand des Jahresabschlusses zurückgeführt werden, denn auch in einem festgestellten Jahresabschluss fortgeführten Fehler sind von der Gemeinde künftig bzw. bei der nächst möglichen Gelegenheit von ihr zu bereinigen.

**EEEEEEEEEEEEEE**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 32 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 33**

**Wertansätze für Vermögensgegenstände**

(1) <sup>1</sup>Ein Vermögensgegenstand ist in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. <sup>2</sup>Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

(2) <sup>1</sup>Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. <sup>2</sup>Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. <sup>3</sup>Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

(3) <sup>1</sup>Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. <sup>2</sup>Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. <sup>3</sup>Notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten können einbezogen werden.

(4) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können als geringwertige Vermögensgegenstände in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst werden.

**Erläuterungen zu § 33:**

**I. Allgemeines**

**1. Gemeindliche Vermögensgegenstände**

Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte im Besitz der Gemeinde zu zählen, die der Gemeinde rechtlich gehören oder ihr zustehen oder bei denen sie der wirtschaftliche Eigentümer ist. Die Gemeinde verfügt jedoch auch über Vermögensgegenstände, die sie aufgrund besonderer haushaltsrechtlicher Vorschriften getrennt vom allgemeinen Vermögen in Form von Sondervermögen zu behandeln hat (vgl. § 97 ff. GO NRW). Das Vermögen der Gemeinde dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben und muss dazu ein Potenzial zur Nutzenstiftung im Sinne des örtlichen Gemeinwohls haben.

Im gemeindlichen Haushaltsrecht besteht jedoch keine gesetzliche Definition des Begriffs „Vermögensgegenstand“. Die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vermögensvorschriften über den Erwerb, die Veräußerung, den Nachweis und die bilanzielle Behandlung des Vermögens ergänzen sich dabei gegenseitig. Die Vermögenszwecke kommen dadurch zum Ausdruck, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände entweder in der Eigennutzung der Gemeinde stehen oder durch die Übertragung von Nutzungsrechten an Dritte immer der örtlichen Aufgabenerfüllung dienen und zu gemeindlichen Erträgen führen sollen, z. B. die Übertragung einer Sporthalle an einen örtlichen Verein.

Die ausdrückliche Vorgabe, dass die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten hat, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben, ist zu beachten (vgl. § 10 GO NRW). Die Vermögensgegenstände sind von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat. Im Regelfall hat die Gemeinde als zivilrechtlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes auch die gesamte Sachherrschaft darüber inne, wodurch ihr eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung über den Vermögensgegenstand zusteht (vgl. § 903 BGB).

Das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sind grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind. Die wirtschaftliche Zurechnung eines Vermögensgegenstandes zur Gemeinde kann ausschlaggebend für die gemeindliche Bilanzierung sein, wenn die Gemeinde nicht bereits der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes ist. Die Sachlage muss in jedem Einzelfall auf der Grundlage der für die Gemeinde vom Vermögensgegenstand ausgehenden Chancen und Risiken beurteilt werden.

Die Eignung eines Vermögensgegenstandes, dem Grunde nach in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden zu können, wird dabei mit dem Begriff „Bilanzierungsfähigkeit“ umschrieben. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, in welcher Form die Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt werden. Einzelne Gegenstände können dabei ihre Eigenständigkeit verlieren, wenn sie zur gemeindlichen Nutzung mit anderen Gegenständen fest verbunden werden, auch wenn in technischer Hinsicht durchaus eine getrennte Behandlung der Gegenstände möglich wäre.

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wird jedoch ein einheitlicher Vermögensgegenstand zur Nutzung benötigt und von der Gemeinde zur Verfügung gestellt, der dann seinem Wesen und seiner Nutzung nach zu bilanzieren ist. Dessen bilanzieller Wertansatz wird aber auch durch den Zustand des Vermögensgegenstandes bestimmt, denn seine Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt regelmäßig zu Wertminderungen, die von der Gemeinde als Ressourcenverbrauch in Form von Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände sollen in diesem Zusammenhang nicht nach ihren technischen Gegebenheiten aktiviert werden.

Der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ beinhaltet dabei, dass das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Gemeinde muss zudem beachten, dass für das gemeindliche Vermögen der Nachweis einer ordnungsgemäßen Verwaltung, der Werterhaltung und auch über den Substanzverzehr zu erbringen ist (vgl. § 90 GO NRW). Diese Gegebenheiten wirken sich auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus. Der Jahresabschluss der Gemeinde muss deshalb eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung enthalten. Mithilfe dieser Bilanz hat der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Vermögenslage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres zu vermitteln.

## **2. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde vermehrt durch die Anschaffung oder die Herstellung von Vermögensgegenständen ihr Vermögen, das für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt wird. Unter dem Begriff "Anschaffung" wird dabei ein gemeindlicher Geschäftsvorfall verstanden, durch den die Gemeinde ein Wirtschaftsgut (entgeltlich oder unentgeltlich) erwirbt oder übertragen bekommt oder gegen ein anderes Wirtschaftsgut tauscht. Als gemeindliche Herstellungskosten werden die Aufwendungen der Gemeinde bezeichnet, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Aus derartigen gemeindlichen Geschäften entstehen i. d. R. die bilanzierungsfähigen Aufwendungen der Gemeinde, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten dann bilanzielle „Zugangswerte“ darstellen, wenn der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen ist. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes bestimmen sich dabei grundsätzlich nach der erbrachten Gegenleistung der Gemeinde. Für die erforderliche Abgrenzung, ob eine Anschaffung oder die Herstellung eines Vermögensgegenstandes vorliegt, ist von der Gemeinde zu prüfen, ob ein Vermögensgegenstand von Dritten erworben werden soll oder ob ein Vermögensgegenstand von der Gemeinde herzustellen ist.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Das haushaltsrechtliche Vollständigkeitsgebot verlangt grundsätzlich die Aktivierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Ein Vermögensgegenstand ist zu seinem "fiktiven" Wert zum Erwerbsstichtag in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde keine geldliche Gegenleistung dafür erbringen musste, z. B. bei erhaltenen Sachschenkungen oder bei den Vermögensgegenständen der rechtlich unselbstständigen Stiftungen. Die in derartigen Fällen normalerweise entstandenen (ermittelten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden dabei die bilanzielle Wertobergrenze für die betreffenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz.

Die Gemeinde muss die erhaltenen Vermögensgegenstände mit den jeweils zutreffenden Werten in ihrer Bilanz ansetzen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Die Maßgaben für Wertansätze in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz finden dabei keine Anwendung mehr, z. B. für die Bilanzierung von Wertpapieren der Gemeinde (vgl. § 55 Absatz 7 GemHVO NRW). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen bei der Gemeinde eine feste Wertgröße in Bezug auf den betreffenden Vermögensgegenstand dar. Sie unterliegen keiner künftigen Bewertung und dadurch i.d.R. auch keinen Wertschwankungen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen daher, anders als ein Zeitwert, eine feste Bezugsgröße zur Feststellung von Wertminderungen in Form von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen dar. Die Kosten, die dabei als Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden sollen, müssen nicht nur abgrenzbar und dem betreffenden Vermögensgegenstand zuordenbar sein. Sie müssen auch auf die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes ausgerichtet gewesen sein. Im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung waren die notwendigen Zahlungen ergebnisneutral zu behandeln, der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen und in der Finanzrechnung entsprechend nachzuweisen.

Die Gemeinde darf in ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten keine kalkulatorischen Kosten einbeziehen, weil diesen Kosten kein Aufwand unmittelbar gegenübersteht. Es dürfen aber auch keine Finanzierungskosten in die gemeindlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einbezogen werden, denn die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes und seine Finanzierung stellen für die Gemeinde zwei eigenständige Geschäftsvorfälle dar, die getrennt voneinander abzuwickeln sind.

Die Fremdfinanzierungskosten der Gemeinde entstehen zudem nicht objekt- oder maßnahmenbezogen. Die Gemeinde darf zwar Fremdkapital nur für Investitionen aufnehmen, gleichwohl hat keine Zurechnung und Aufteilung des Fremdkapitals auf die einzelnen Maßnahmen zu erfolgen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Vielmehr muss bei einer Fremdkapitalfinanzierung der Gemeinde grundsätzlich eine andere Finanzierung nicht möglich oder wirtschaftlich unzweckmäßig sein (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die Fremdfinanzierung steht auch unter der Prämisse der Gesamtdeckung (vgl. § 20 Nummer 3 GemHVO NRW). Entsprechend sind von der Gemeinde auch die Fremdfinanzierungskosten zu behandeln, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören.

## **2.2 Die Differenzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten**

### **2.2.1 Die Abgrenzung der Kosten**

Die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände können von der Gemeinde im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit angeschafft oder hergestellt werden. Die Gemeinde hat sich zu entscheiden, ob sie einen „fertigen“ Vermögensgegenstand erwerben (Anschaffung) oder einen Vermögensgegenstand selbst herstellen will (Herstellung). Die Abgrenzung erfordert eine konkrete Beurteilung im Einzelfall, denn auch die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfordert Anschaffungsvorgänge, z. B. der Erwerb von Materialien oder von Produkten, die in den neuen Vermögensgegenstand aufgehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Der Begriff „Anschaffung“ bedeutet grundsätzlich, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand von einem Dritten gegen ein Entgelt erwirbt. Sie erbringt als Gegenleistung eine Finanzleistung, die dann i. d. R. die Anschaffungskosten für die Gemeinde darstellt. Die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes stellt für die Gemeinde keinen Geschäftsvorfall da, der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes anfallenden Anschaffungskosten werden regelmäßig in voller Höhe aktiviert. Der Erwerb wird aufgrund der Zahlungspflichten der Gemeinde neben dem Wertansatz in der Bilanz der Gemeinde nur noch in der gemeindlichen Finanzrechnung nachgewiesen.

Der Begriff „Herstellung“ bedeutet grundsätzlich, dass ein Vermögensgegenstand neu geschaffen wird. Dafür wird oftmals der Begriff „Erstherstellung“ benutzt. Der Begriff „Zweiterstellung“ kommt zur Anwendung, wenn ein vorhandener gemeindlicher Vermögensgegenstand in seiner Substanz erweitert oder über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird. Die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann außerdem vollständig oder teilweise in Form einer Fremderstellung (durch Dritte) oder auch als Eigenherstellung (durch die Gemeinde) erfolgen.

Bei der Eigenherstellung eines Vermögensgegenstandes fallen für die Gemeinde eigene geschäftsmäßige Aufwendungen an, die aufgrund dieser Herstellung verursacht und nicht extern bestimmt werden, z. B. Material- und Fertigungskosten. Die Kosten in Form von pagatorischen Kosten müssen dem von der Gemeinde hergestellten Vermögensgegenstand zugeordnet werden können, z. B. als zulässige Einzelkosten oder (bestimmte zugelassene) Gemeinkosten, denn andere Kosten sind nicht aktivierungsfähig.

Im Hinblick auf den Wertansatz eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz ist nicht ausschlaggebend, ob für die Beschaffung eines neuen Vermögensgegenstandes der Erwerb oder die Herstellung maßgebend war. Im Rahmen der betragsmäßigen Ermittlung des Wertansatzes für die gemeindliche Bilanz muss die Gemeinde jedoch zwischen den Begriffen „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ unterscheiden. Sie muss bei der Abgrenzung zwischen den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten sowie bei der Zurechnung oder dem Abzug von Kosten entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben differenziert vorgehen.

**2.2.2 Die Bestimmung der Kosten**

Durch allgemein geltende Vorgaben soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechender Wertansatz der Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz erreicht werden. Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ können daher, wie nachfolgend aufgezeigt, differenziert werden (vgl. Abbildung 597).

<b>DIE ANSCHAFFUNGSKOSTEN UND DIE HERSTELLUNGSKOSTEN</b>				
<b>Herstellungskosten</b>		<b>Anschaffungskosten</b>		
<b>Herstellungsaufwand</b>	<b>Erweiterungsaufwand oder wesentliche Verbesserung</b> <small>(anschaffungsnaher Herstellungsaufwand)</small>	<b>Erhaltungsaufwand</b> <small>(Aufwendungen für Instandhaltung, die durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst ist)</small>	<b>Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)</b> <small>unter 410 €</small>	<b>Vermögensgegenstände (ohne GWG)</b>
Zu aktivierender Aufwand	Ab-schrei-bung	Laufender Aufwand, Sofortabschreibung, ggf. GWG-Aktivierung)		Zu aktivierender Aufwand
				Ab-schrei-bung

<b>DIE ANSCHAFFUNGSKOSTEN UND DIE HERSTELLUNGSKOSTEN</b>				
<b>Bilanz</b> betroffen	nach Nutzung	<b>I. d. R. Ergebnisrechnung</b> betroffen	<b>Bilanz</b> betroffen	nach Nutzung

*Abbildung 597 „Die Anschaffungskosten und die Herstellungskosten“*

Die bilanzierungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gemeinde stellen i. d. R. gemeindliche Ausgaben dar, die im Rahmen eines Erwerbs durch den Tausch von Zahlungsmitteln gegen einen Vermögensgegenstand entstehen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände sind von der Gemeinde immer die Bruttobeträge ausschlaggebend.

Bei der Bestimmung der Anschaffungskosten und Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes müssen von der Gemeinde unterschiedliche Kostenarten dem gemeindlichen Erwerbsvorgang zuordnet werden. Sie hat zudem das Wahlrecht, ggf. auch weitere Kostenarten einzubeziehen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt deshalb die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ näher, die von der Gemeinde bereits bei Planung sowie bei der Veranschlagung ihrer Investitionsmaßnahmen im Finanzplan zu beachten sind.

### **2.2.3 Keine Differenzierung nach der Finanzierungsform**

Die Abgrenzung zwischen den gemeindlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten ist nicht von der Art der Finanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes und auch nicht von der Herkunft der dafür von der Gemeinde eingesetzten Finanzmittel abhängig. Eine der Gemeinde gewährte investive Zuwendung führt daher nicht zu einer Veränderung der in der gemeindlichen Bilanz als Wertansatz auszuweisenden Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes.

Bei den gemeindlichen Anschaffungskosten ist außerdem zu berücksichtigen, dass dazu nur die Aufwendungen der Gemeinde gezählt werden können, die zweckbezogen unmittelbar der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes dienen. Zu den gemeindlichen Herstellungskosten können daher nur die Aufwendungen gezählt werden, die durch den Verbrauch von Gütern oder durch Dienstleistungen für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde notwendig sind.

## **2.3 Weitere Zusammenhänge**

### **2.3.1 Mit Finanzleistungen Dritter**

Die Gemeinde erhält oftmals Schenkungen in Form von Geldleistungen, die ihr zweckbezogen für den Erwerb von Vermögensgegenständen für die örtliche Aufgabenerfüllung gewährt werden (Zuwendungen). Die erhaltenen Finanzmittel werden dann für investive Maßnahmen zweckbezogen eingesetzt und decken dadurch die entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gemeinde. In solchen Fällen reduzieren sich durch die erhaltenen Finanzmittel die für die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aufzubringenden Eigenmittel der Gemeinde.

Die Gemeinde hat den mit Fremdmitteln finanzierten Vermögensgegenstand mit seinen vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren, denn die Bestimmung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten muss von der Gemeinde unabhängig davon vorgenommen werden, aus welchen Quellen sie die eingesetzten Finanzmittel erhalten hat. Die Einhaltung des Bruttoprinzips erfordert dabei, dass die Gemeinde die von Dritten erhaltenen Finanzmittel nicht vom dem Wertansatz eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz in Abzug gebracht werden darf (vgl. Saldierungsverbot).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Der gemeindliche Vermögensgegenstand ist daher unabhängig von den dafür erhaltenen Finanzleistungen Dritter auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Aufgrund der erhaltenen Fremdmittel ist jedoch im Gleichklang mit dem aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand ein Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Ausgehend davon, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu verteilen sind und dadurch der bilanzielle Wertansatz gemindert wird, muss die Gemeinde auch den bilanzierten Sonderposten entsprechend auflösen, denn die erhaltenen Finanzleistungen betreffen wirtschaftlich die Jahre, in denen der geförderte Vermögensgegenstand von der Gemeinde für die Aufgabenerfüllung genutzt wird.

### **2.3.2 Mit Sachleistungen Dritter**

Die Gemeinde erhält oftmals Schenkungen von Dritten in Form von Sachleistungen, z. B. neue und gebrauchte Vermögensgegenstände. In diesen Fällen entstehen der Gemeinde für die entsprechenden Vermögenswerte keine Anschaffungskosten. Im Rahmen ihrer Bilanzierung darf die Gemeinde dann nicht wegen „fehlender Anschaffungskosten“ auf einen Wertansatz für den einzelnen erhaltenen Vermögensgegenstand in ihrer Bilanz verzichten. Sie darf den erhaltenen Vermögensgegenstand auch nicht mit einem Erinnerungswert bilanzieren.

Bei Sachleistungen Dritter in Form von Vermögenswerten muss die Gemeinde vielmehr die Anschaffungskosten des betroffenen Vermögensgegenstandes ermitteln, die von ihr im Zeitpunkt eines normalen Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen. Der dabei ermittelte Zeitwert eines erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dann dessen aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar. Wegen der nicht entgeltlich erhaltenen Sachleistung ist von der Gemeinde gleichzeitig ein Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Dessen Größenordnung wird ebenfalls durch die von der Gemeinde ermittelten "fiktiven" Anschaffungskosten bestimmt.

Diese bilanzielle Vorgehensweise findet auch eine entsprechende Anwendung in den Fällen, in denen Bürger ihre Arbeitskraft der Gemeinde unentgeltlich zur Herstellung eines für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstandes zur Verfügung stellen. In diesen Fällen ist von der Gemeinde der Gegenwert der von den Dritten erbrachten Leistungen in Geldeinheiten zu ermitteln und von ihr den „sonstigen“ Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes zuzurechnen. Aufgrund seiner "unentgeltlichen" Herstellung ist in entsprechender Höhe ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren.

Bei Straßen, die im Rahmen einer Umwidmung oder Umstufung unentgeltlich auf die Gemeinde als neuen Straßenbaulastträger übergehen, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße, findet die beschriebene bilanzielle Vorgehensweise ebenfalls eine entsprechende Anwendung. Diese Vermögensübertragung in das Eigentum einer Gemeinde ohne eine finanzielle Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde als Empfänger ist bilanziell als Sachschenkung zu behandeln. Die Gemeinde hat in diesem Fall in ihrer Bilanz die Straße mit ihrem Wert als Vermögensgegenstand zu aktivieren und in gleicher Höhe einen Sonderposten zu passivieren.

Bei diesem Vorgang ist von der Gemeinde als neuer Straßenbaulastträger und Eigentümer zu beachten, dass zum Zeitpunkt des Übergangs bzw. Zugangs eine getrennte Bewertung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen ist. Diese Vermögensgegenstände sind zudem getrennt voneinander unter verschiedenen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde hat dabei auch zu beachten, dass die mögliche Nutzungsdauer des abnutzbaren Straßenkörpers durch seine Bestandteile bestimmt wird, die der Straße insgesamt ihr Gepräge geben und eine zweckbezogene Nutzung zulassen.

### **2.3.3 Mit Sicherungseinbehalten**

Bei einem Erwerb von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde kann im Einzelfall ein Sicherungseinbehalt notwendig werden. Sie erfolgen durch z. B. den Einbehalt von Geld (vgl. § 232 BGB). Ein solcher Einbehalt dient dazu, die ordnungsgemäße Leistungserbringung durch Dritte sicherzustellen und mögliche Mängelansprüche der Gemeinde abzusichern. Derartige Sicherungseinbehalte mindern deshalb nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Der von der Gemeinde einbehaltene Betrag stellt vielmehr i. d. R. eine Verbindlichkeit für die Gemeinde gegenüber dem Dritten dar.

In der gemeindlichen Bilanz ist dieser Betrag entsprechend unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ anzusetzen. In den Fällen, in denen sich im Rahmen der Abrechnung eines Erwerbs von Vermögensgegenständen herausstellt, dass der Sicherungseinbehalt ganz oder teilweise nicht ausgezahlt wird, ist eine außerplanmäßige Abschreibung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand vorzunehmen, sofern dieser bereits mit seinen vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert worden ist.

### **2.4 Ein negativer Kaufpreis beim Erwerb eines Betriebes**

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung der gemeindlichen Anschaffungskosten für einen Betrieb (Kaufpreis) gelten für die Gemeinde die gleichen Grundsätze wie sie beim Erwerb anderer Vermögensgegenstände zu beachten sind. In Einzelfällen kann es jedoch zu Kaufpreisen unterhalb der Buchwerte und zu Zuzahlungen des Verkäufers kommen, weil die Gemeinde als Erwerber künftig entstehende Aufwendungen tragen soll, insbesondere beim Rückkauf von Anteilen an gemeindlichen Betrieben aus dem Besitz von privaten Dritten. Beim Erwerb eines Betriebes durch die Gemeinde oder von Anteilen daran kann daher ein negativer Kaufpreis entstehen.

Dieser Sachverhalt ist regelmäßig dann gegeben, wenn der Kaufpreis der Gemeinde den Vermögenswert des erworbenen Betriebes abzüglich der bestehenden Verpflichtungen unterschreitet. Ein solcher Kaufpreis kann sich z. B. auch durch Minderungsansprüche der Gemeinde ergeben. In solchen Fällen entstehen „negative“ Anschaffungskosten für die Gemeinde, wegen der die Zeitwerte anteilig (oder im Schätzungswege) abzustocken sind. Es ist dabei zu beachten, dass die liquiden Mittel dabei nicht abgestockt werden dürfen.

Außerdem ist zu beachten, dass in den Fällen, in denen beim Erwerb keine Vermögensgegenstände oder nicht in ausreichender Zahl zur Abstockung vorhanden sind, muss von der Gemeinde in Höhe des entstandenen Differenzbetrages ein Ausgleichsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Dieser Bilanzposten ist in den nächsten Haushaltsjahren entsprechend der jeweiligen Jahresfehlbeträge (Verluste) des gemeindlichen Betriebes aufzulösen.

### **2.5 Die Nebenkosten bei Ersatzinvestitionen**

#### **2.5.1 Die Abbruchkosten**

##### **2.5.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Zusammenhang mit örtlichen Ersatzinvestitionen entstehen für die Gemeinde vielfach auch Abbruch- und Entsorgungskosten, weil bisher genutzte gemeindliche Vermögensgegenstände an Ort und Stelle und mit gleicher Funktion und Zweck unmittelbar ersetzt werden sollen, z. B. Straßen, Abwasserkanäle. Derartige gemeindliche Aufwendungen entstehen grundsätzlich aus einem gesonderten Geschäftsvorfall der Gemeinde und beziehen sich auf einen nicht mehr nutzbaren Vermögensgegenstand.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 33 GemHVO NRW**

Ein Abbruch führt zu einem vollständigen oder ggf. teilweisen Abgang des gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Von der Gemeinde sind nicht die Abbruchkosten, sondern nur die wertmäßige Vermögensänderung, bezogen auf den aktuellen Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz, unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die entstehenden Abbruchkosten stellen dagegen zusätzliche Aufwendungen der Gemeinde dar, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind, wenn kein besonderer Zusammenhang zu anderen Investitionsmaßnahmen unmittelbar besteht. In besonderen Fällen kann der Abbruch eines abgenutzten Gebäudes notwendig sein, um die von der Gemeinde vorgesehene Ersatzinvestition zu ermöglichen.

Die gemeindlichen Abbruchkosten können dann notwendige Vorbereitungskosten zur Durchführung der von der Gemeinde vorgesehenen Ersatzinvestition darstellen, z. B. im Rahmen der Baureifmachung eines Grundstückes. Die Aufwendungen der Gemeinde müssen in solchen Fällen grundsätzlich als zwangsläufig entstanden angesehen und bewertet werden können, um den tatsächlich entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes zugerechnet werden zu können.

Bei einem bestehenden unmittelbaren sachlichen Zusammenhang können die bei der Gemeinde entstehenden Aufwendungen aus dem Abbruch eines Gebäudes als gemeindliche Herstellungskosten bewertet werden, wenn der Abbruch für einen "Wiederaufbau" eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durchgeführt wird (vgl. § 2 Absatz 3 HOAI). Die Aufwendungen der Gemeinde stellen dann Kosten für die „Ingangsetzung“ der Herstellung des neuen Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung dar. Sie können dann der gemeindlichen Ersatzinvestition zugerechnet werden und erhöhen deren Anschaffungskosten oder Herstellungskosten.

### **2.5.1.2 Der räumliche Zusammenhang**

Die entstehenden Kosten für "Wiederherstellungen" eines Grundstückes müssen durch die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes verursacht worden sein. Für eine Hinzurechnung der Kosten zu einem neuen gemeindlichen Vermögensgegenstand muss deshalb einerseits ein räumlicher Zusammenhang zwischen den Abbrucharbeiten und der gemeindlichen Ersatzinvestition bestehen.

Der erforderliche Zusammenhang kann dann als gegeben angesehen werden, wenn die Gemeinde z. B. bei einem Grundstückserwerb den darauf befindlichen „verbrauchten“ Vermögensgegenstand in der Absicht (mit) erworben hat, diesen Gegenstand abzureißen und an der gleichen Stelle einen neuen Vermögensgegenstand zu schaffen, der für die gemeindliche Aufgabenerfüllung geeignet bzw. nutzbar ist.

### **2.5.1.3 Der zeitliche Zusammenhang**

Bei „Wiederherstellungen“ sollte andererseits auch ein zeitlicher Zusammenhang bestehen. Die Gemeinde kann sich für die Abgrenzung an der steuerrechtlichen Rechtsprechung orientieren. Sie hat einen Zeitraum von bis zu drei Jahren als noch vertretbar angesehen, damit noch ein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Erwerb des bebauten Grundstückes und dem vorgesehenen Abbruch oder der Entsorgung eines darauf befindlichen Gebäudes als gegeben angesehen werden kann.

Im Zusammenhang mit den haushaltswirtschaftlich vertretbaren Zeitraum für die Bilanzierung unterlassener Instandhaltungen an gemeindlichen Vermögensgegenständen und dem für die gemeindliche Haushaltsplanung geltenden fünfjährigen Zeitraum (Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung) kann es im örtlichen Einzelfall ggf. ausnahmsweise vertretbar sein, noch einen Zusammenhang bei diesem Zeitraum anzunehmen (vgl. § 84 GO NRW).

#### **2.5.1.4 Keine Zurechnungsmöglichkeit**

Eine Zurechnung von Abbruch- und Entsorgungskosten zu den gemeindlichen Herstellungskosten kann dann nicht mehr von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn ein Abbruch oder eine Entsorgung eines Gegenstandes ohne eine konkret bestehende Planung der Gemeinde für eine entsprechende Ersatzinvestition erfolgt. Die Aufwendungen aus der Auflösung eines bilanzierten Buchwertes wegen des Abbruchs können ebenfalls nicht den bei der Gemeinde entstehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugerechnet werden.

Die bestehenden baufachlichen Gegebenheiten vor Ort sind deshalb von der Gemeinde im örtlichen Einzelfall festzustellen, zu prüfen und zu bewerten. Die konkrete Sachlage und das Ergebnis sind dabei von der Gemeinde ausreichend und nachvollziehbar zu dokumentieren.

#### **2.5.2 Der Restbuchwert des Vermögensgegenstandes**

Bei einer gemeindlichen Ersatzinvestition darf der Restbuchwert eines vorhandenen, aber nicht mehr nutzbaren Vermögensgegenstandes nicht bei den Herstellungskosten des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes berücksichtigt werden. Der ggf. noch bestehende Restbuchwert des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist grundsätzlich abzuschreiben, weil dieser Vermögensgegenstand für die Gemeinde als Erwerber nicht mehr benötigt wird.

Der Vermögensgegenstand kann aber auch bereits wirtschaftlich verbraucht und abgeschrieben sein. Er ist dann für die Gemeinde wertlos dürfte nur noch mit dem Erinnerungswert in ihrer Bilanz stehen. Die Beseitigung eines nicht mehr nutzbaren Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens stellt haushaltswirtschaftlich einen Abgang dar, denn das gemeindliche Anlagevermögen wird dadurch vermindert. Dieser Vorgang ist z. B. im gemeindlichen Anlagenspiegel aufzuzeigen. Aufgrund des Abgangs ist der Restbuchwert des betreffenden Vermögensgegenstandes nicht mehr zu bilanzieren.

Die aus der Ausbuchung aus der Bilanz entstehenden Aufwendungen hat die Gemeinde unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Restbuchwert darf nicht dem neuen Vermögensgegenstand zugerechnet werden, denn sonst würde der Wert sowohl Anschaffungskosten des aufgegebenen Vermögensgegenstandes als auch des neuen Vermögensgegenstandes darstellen und zu einer unzulässigen bilanziellen "Doppelerfassung" führen.

#### **2.5.3 Sonstige Nebenkosten**

Im Zusammenhang mit örtlichen Ersatzinvestitionen können im Einzelfall besondere Kosten für eine Übergangszeit entstehen, weil die Gemeinde die bisherige Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes an Ort und Stelle mit gleicher Funktion und Zweck fortsetzen will, der Vermögensgegenstand dafür aber ersetzt werden muss, um den aktuellen Anforderungen an die Nutzung in zulässiger Weise zu entsprechen. Derartige Kosten entstehen zwar nicht unmittelbar für den neuen gemeindlichen Vermögensgegenstand. Sie stellen regelmäßig Aufwendungen für die Gemeinde dar, die auf die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zurückzuführen sind.

Die Kosten können jedoch nur dann den Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes zugerechnet werden, wenn die Kosten als „Ingangsetzung der Herstellung“ des Vermögensgegenstandes zu bewerten sind. Die Zurechnung setzt dabei einen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit dem herzustellenden Vermögensgegenstand voraus. Die Nebenkosten sind dann von der Gemeinde vergleichbar den Baunebenkosten zu behandeln und können den Herstellungskosten hinzugerechnet werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Die Zurechnung von Kosten für eine Übergangszeit zu den gemeindlichen Herstellungskosten darf jedoch dann nicht von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn keine konkrete Planung der Gemeinde über die Fortsetzung der bisherigen Nutzung des neuen Vermögensgegenstandes (nach der Ersatzinvestition) besteht.

Die Kosten einer vorübergehenden Unterbringung einer Verwaltungseinheit während der Herstellungs- bzw. Bauphase eines Gebäudes aus Anlass einer Ersatzinvestition stellen ebenfalls keine Aufwendungen dar, die anderen Vermögensgegenständen zugerechnet werden können, z. B. Gebäuden. Solche Aufwendungen entstehen bereits, um die Nutzung eines Vermögensgegenstandes im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu ermöglichen. Sie können deshalb nicht zu anrechenbaren Nebenkosten bei gemeindlichen Herstellungskosten erklärt werden.

Die Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes aufgrund der Durchführung einer Ersatzinvestition gibt i. d. R. einen Anlass für die Gemeinde, eine notwendige Instandsetzung auch tatsächlich vor Ort durchzuführen. Sofern eine solche Maßnahme vermögensmäßige Auswirkungen hätte, wären diese auch nur dem betreffenden Vermögensgegenstand zuzurechnen. Die Gegebenheiten vor Ort sind vor der Veranschlagung einer Ersatzinvestition im Haushaltsplan zu bewerten und zutreffend zuzuordnen.

## **2.6 Keine Einbeziehung von anderen Kosten**

### **2.6.1 Keine Fremdkapitalkosten**

Die Kosten für von der Gemeinde aufgenommenes Fremdkapital stellen auch während der Herstellungs- bzw. Bauphase eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes keine gemeindlichen Aufwendungen dar, die diesem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Solche Aufwendungen entstehen aufgrund der Finanzierung der investiven Auszahlungen der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde hat dabei den Grundsatz der Gesamtdeckung zu beachten (vgl. § 20 GemHVO NRW). Das Fremdkapital wird daher von der Gemeinde nicht projektbezogen, sondern entsprechend dem Zahlungsbedarf aufgenommen.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben ist die Einbeziehung von Fremdkapitalkosten in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgeschlossen. Die Fremdkapitalkosten gehören nach der Vorschrift nicht zu den Bestandteilen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Es ist dadurch auch nicht zulässig, angefallene Fremdkapitalkosten mithilfe eines Finanzierungskostenschlüssels auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstände zu verteilen. Wegen des fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs können die Fremdkapitalkosten auch nicht zu anrechenbaren Nebenkosten bei gemeindlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten erklärt werden.

### **2.6.2 Keine Ersatzteilkosten**

Im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen werden oftmals auch gleichzeitig Ersatzteile beschafft, z. B. wegen des speziellen Vermögensgegenstandes oder für bestimmte unselbstständige Teile des Vermögensgegenstandes, die nur eine geringe Nutzungsdauer aufweisen. Für die Bilanzierung der Ersatzteile hat die Gemeinde wie für jeden Vermögensgegenstand zu prüfen, ob es sich um ein Gebrauchsgut oder Verbrauchsgut handelt. Sofern dessen Zweckbestimmung und der Wille der Gemeinde darauf ausgerichtet ist, dass ein Ersatzteil dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt ist, kommt unter Beachtung der Bedeutung und der Nutzbarkeit eine Bilanzierung als gemeindliches Anlagevermögen in Betracht.

Die Gemeinde hat ein Ersatzteil bis zu seiner Verwendung (Einbau) als eigenständigen Vermögensgegenstand zu aktivieren. Erst mit dem Einbau verliert ein Ersatzteil seine Eigenständigkeit sowie die selbstständige Bewertbarkeit und wird als unselbstständiges Wirtschaftsgut einem übergeordneten Vermögensgegenstand zugeordnet. Die Unselbstständigkeit kann einem Ersatzteil nicht unterstellt werden, sodass aus dem von der Gemeinde angeschafften



oder hergestellten Vermögensgegenstand und dem erworbenen Ersatzteil bzw. Ersatzteilen auch von Anfang an kein „Gesamtvermögensgegenstand“ entsteht.

Die Gemeinde kann die Kosten eines Ersatzteils auch nicht den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des übergeordneten Vermögensgegenstandes zurechnen, denn die Ersatzteilkosten sind nicht erforderlich, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Bis zur Verwendung des Ersatzteils können aber ggf. Abschreibungen entstehen. Die notwendig werdenden Abschreibungen sind unter Berücksichtigung der üblichen Nutzungsdauer auf die betreffenden Jahre aufzuteilen.

### **3. Keine Anrechnung von Instandhaltungsrückstellungen**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen dürfen von der Gemeinde die örtlichen Sachverhalte nicht wertmindernd berücksichtigt werden, für die von der Gemeinde unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschrift des § 36 GemHVO NRW Rückstellungen gebildet und bilanziert werden können. Derartige Sachverhalte sind insbesondere Maßnahmen, um Mängel zu beseitigen und den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern.

Die Maßnahmen zur Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde dürften sich auf eine Vielzahl von unterschiedlichen örtlichen Sachverhalten stützen lassen, bei denen die Bildung von Rückstellungen sinnvoll ist. Sie dürften sich aber auch ggf. auf den anzusetzenden Wert der betreffenden zu bilanzierenden gemeindlichen Vermögensgegenstände auswirken.

#### **3.2 Die Abwägung für den Vermögenswert**

Im Rahmen der Bewertung gemeindlicher Vermögensgegenstände für den Jahresabschluss des Haushaltsjahres können bezogen auf den Abschlussstichtag bauliche Mängel bei den Vermögensgegenständen festgestellt werden, die im Haushaltsjahr nicht beseitigt worden sind. In solchen Fällen ist von einer unterlassenen Instandhaltung der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände auszugehen. Für die Gemeinde besteht dann die Möglichkeit, den wertmäßigen Umfang beim bilanziellen Ansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes wertmindernd zu berücksichtigen oder eine Nachholung der unterlassenen Instandhaltung vorzusehen.

Bei einer hinreichend konkreten Absicht der Gemeinde zur Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung hat die Gemeinde einerseits eine entsprechende Rückstellung in ihrer Bilanz im Jahresabschluss anzusetzen (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Ansatz einer Instandhaltungsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz erfordert dabei von der Gemeinde, die vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen wertmäßig zu bestimmen und eine Umsetzung der geplanten Instandhaltungsmaßnahmen in ihre mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung einzubeziehen (vgl. § 84 GO NRW). Diese Erfordernisse setzen eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen in ihrem aktuellen Zustand voraus.

Aufgrund einer bilanziellen Rückstellungsbildung darf die Gemeinde bei der Bewertung des betreffenden Vermögensgegenstandes diesen Wert nicht gleichzeitig wertmindernd berücksichtigen. Würde neben der Rückstellung auf der Passivseite der Bilanz eine Wertminderung bei dem betroffenen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz vorgenommen, wäre das Gleichgewicht der gemeindlichen Bilanz gestört. Die Gemeinde muss daher bei der Wertermittlung von Vermögensgegenständen für den Jahresabschluss sowie für die Festlegung des Wertansatzes dieser Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz die erforderlichen Entscheidungen treffen.

#### **4. Die geringwertigen Vermögensgegenstände**

Die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens werden nur aufgrund ihrer niedrigen Anschaffungskosten so bezeichnet. Sie können gleichwohl eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Ihr Wert ist jedoch haushaltsmäßig betrachtet so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer der beschafften Vermögensgegenstände zu hohem bzw. kaum vertretbarem Aufwand führen würde.

Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit sind daher für die Behandlung der geringwertigen Vermögensgegenstände, die selbstständig genutzt werden können und nicht Teil einer Sachgesamtheit sind, haushaltsmäßige Vereinfachungen zugelassen worden. Die geringwertigen Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, können in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst oder im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung als Aufwand verbucht und bei einer Nutzungszeit von einem Jahr auch vollständig abgeschrieben werden (Sofortabschreibung).

Bei der Bestimmung dieser Wertgrenze sind nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch die Rabatte und Skonti kostenmindernd zu berücksichtigen. Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen kann daher ihr Abgang bereits im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Wirtschaftsgüter im Einzelfall oder regelmäßig noch mehrere Jahre von der Gemeinde tatsächlich genutzt werden.

#### **5. Der „Erinnerungswert“ als Merkposten**

##### **5.1 Allgemeine Sachlage**

Der Grundsatz der Vollständigkeit, der bei der Bilanzierung zu beachten ist, verlangt von der Gemeinde, dass alle gemeindlichen Vermögensgegenstände, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Diese Vorgabe bedeutet, dass gemeindliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens, die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung im Geschäftsbetrieb noch genutzt werden, auch dann noch in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, wenn die Vermögensgegenstände bereits voll abgeschrieben sind.

Für solche Vermögensgegenstände der Gemeinde muss in der gemeindlichen Bilanz ein werthaltiger Ansatz unter dem betreffenden Bilanzposten ausgewiesen werden, denn es dürfen von der Gemeinde nur werthaltige Vermögensgegenstände bilanziert werden. Die Messgröße dafür ist allein die Werthaltigkeit des betreffenden Vermögensgegenstandes. Sie kommt bei Finanzanlagen der Gemeinde nicht dadurch zum Ausdruck, dass ein gemeindlicher Betrieb im Rahmen des Gesamtabchlusses von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Von der Gemeinde sind daher abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände jeweils mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, also i. d. R. mit einem Betrag von einem Euro. Ein solcher Mindestwert für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird in der Praxis als „Erinnerungswert“ und als "Merkposten" bezeichnet. Er ist entsprechend auch in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar jeweils in der gleichen Höhe auszuweisen.

Sofern jedoch dem Grundsatz der Vollständigkeit und dem wertmäßigen Nachweis der gemeindlichen Vermögensgegenstände auch durch einen „Null-Ansatz“ (Erinnerungswert i. H. v. 0 Euro) genügt werden kann, darf die Gemeinde auch diese Nachweisform nutzen. Grundsätzlich bedeutet jedoch eine solche Wertgröße, dass eine vollständige Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstandes erfolgt ist. Die Gemeinde muss jedoch berücksichtigen, dass bei einem weiterhin von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstandes ein „Restwert“ für den bilanziellen Wertansatz notwendig ist. In einem solchen Fall könnte ggf. der gemeindliche Vermögensgegenstand

nicht mehr dem Inventar der Gemeinde zugerechnet und dürfte auch nicht mehr in die gemeindliche Bilanz übernommen werden.

## **5.2 Der Bilanzansatz**

Von der Gemeinde ist in der Bilanz grundsätzlich für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand, der von der Gemeinde wertmäßig bereits voll beschrieben ist, aber wegen seiner noch bestehenden Nutzungsfähigkeit weiterhin bei der Gemeinde in Gebrauch ist, der Wertansatz als Merkposten in Form eines Erinnerungswertes mit einem Betrag i. H. v. einem Euro oder von null Euro auszuweisen. Derartige bilanzielle Ansätze verstoßen nicht gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit. Sie sind nach den GoB auch ausreichend, den nur ein Verzicht auf einen bilanziellen Ansatz von noch vorhandenen und von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenständen steht nicht mit den Bilanzierungsgrundsätzen in Einklang.

Die Gemeinde kann anhand der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich entscheiden, ob in ihrer Bilanz unter dem betreffenden Bilanzposten ein Erinnerungswert für jeden einzelnen abgeschriebenen Vermögensgegenstand angesetzt wird. Sie kann sich auch für einen Sammelansatz als „zusammengefasster“ Erinnerungswert entscheiden, der dann für alle unter diesem Bilanzposten anzusetzenden und abgeschriebenen Vermögensgegenstände der Gemeinde ausgewiesen wird.

Für die gemeindliche Bilanzierung bzw. den Ansatz in der Bilanz genügt es z. B., wenn die Gemeinde für alle ihre abgeschriebenen PKW einen Euro oder null Euro in ihrer Bilanz ansetzt, statt für jeden einzelnen PKW diesen Erinnerungswert anzusetzen. Bei einem Sammelansatz in der gemeindlichen Bilanz müssen gleichwohl die einzelnen abgeschriebenen, aber noch von der Gemeinde genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände im Inventar der Gemeinde jeweils mit dem Erinnerungswert erfasst und ausgewiesen sein.

## **6. Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs ihr Vermögen und ihre Schulden in Geldeinheiten zu bewerten und deren Wert betragsmäßig zu ermitteln und festzulegen. Dafür bietet sich als Maßeinheit - wie bei der Zahlungsabwicklung - die Geldeinheit „Euro“ an, die gleichzeitig die Währungseinheit darstellt. Diese Geldeinheit bildet eine sachgerechte Grundlage zur Feststellung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden sowie zur Messung der damit verbundenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Dabei sind auch nichtmonetäre Geschäftsvorfälle in dieser Geldeinheit zu erfassen.

Mit der Geldeinheit „Euro“ als Messgröße können von der Gemeinde aussagefähige Wertansätze für das Vermögen und die Schulden in ihrer Bilanz ermittelt werden. Die Gemeinde soll daher bei den Betragsangaben in der gemeindlichen Bilanz möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Das Währungskürzel „EUR“ sollte auch bei einer gesonderten Darstellung der Untereinheit der Geldeinheit „Euro“ zur Anwendung kommen.

Von der Gemeinde soll die Untereinheit „Cent“ in Bruchteilen der Geldeinheit „Euro“ angegeben, z. B. in der Form von 0,45 EUR. Sie soll die Bruchteile der Geldeinheit „Euro“ als Einzelangabe nicht zusammen mit dem Währungssymbol „Ct“ angeben. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie in ihrer Haushaltswirtschaft die Betragsangaben bei ihrem Vermögen und den Schulden auf volle EUR, TEUR oder ggf. Mio. EUR rundet.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 Satz 1 (Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Ansatzpflicht für gemeindliche Vermögensgegenstände):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält den allgemeinen Grundsatz, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Mit einer solchen Bilanzierungsvorgabe ist grundsätzlich verbunden, dass mit den gemeindlichen Vermögensgegenständen auch ein Nutzen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung gegeben sein muss bzw. Erträge erzielt werden sollen. Ein wirtschaftlicher Wert besteht für die Gemeinde dadurch, dass sie über den vermögensgegenstand im Nutzungszeitraum verfügt. Er wird abhängig von der gemeindlichen Nutzung und vom Zustand jährlich planmäßig abgeschrieben.

Unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist es jedoch schon ausreichend für die Bilanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, wenn für die Gemeinde durch ihre Vermögenswerte eine Möglichkeit zur Ertragserzielung besteht. Die tatsächliche Realisierung von Erträgen durch die Gemeinde ist keine zwingende Voraussetzung für die Bilanzierung von Vermögensgegenständen. Wäre diese Sachlage notwendig, würde z. B. ein vollständiger Verzicht der Gemeinde auf eine Ertragserzielung aufgrund politischer Entscheidungen zu einem nicht vertretbaren Bilanzierungsverbot führen.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Bilanzierungspflicht die Entscheidung zu treffen, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand in der Bilanz dem Bilanzbereich „Anlagevermögen“ oder dem Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ zuzuordnen ist. Die bilanzielle Zuordnung hängt von der Zweckbestimmung bzw. der Art des einzelnen Vermögensgegenstandes sowie vom Willen der Gemeinde ab, wie der Vermögensgegenstand im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden soll, z. B. zum Gebrauch (Anlagevermögen) oder zum Verbrauch (Umlaufvermögen). Sie ist daher nicht nur von den Ansatzvoraussetzungen für die gemeindliche Bilanz abhängig, bei denen die einzelnen Kriterien „Vermögensgegenstand“, „wirtschaftliches Eigentum“ und „selbstständige Verwertbarkeit“ durch das Wirtschaftsgut erfüllt sein müssen.

##### **1.1.2 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

###### **1.1.2.1 Die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes**

Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, dass mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt und das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Auf die Dauer der Nutzungsmöglichkeit kommt es dabei nicht in entscheidender Weise an. Bei objektiver Betrachtung muss auch die Werthaltigkeit des Wirtschaftsgutes durch Dritte anerkannt werden und nachvollziehbar sein. Mögliche Faktoren, die zur Wertbildung beitragen, stellen jedoch selbst kein eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Diese Gegebenheiten gelten sowohl für materielle als auch für immaterielle Wirtschaftsgüter.

Bei materiellen Wirtschaftsgütern kann zudem der Fall eintreten, dass sich deren Einzelteile oder Komponenten, aus denen sie bestehen, nicht einheitlich abnutzen. Es müssen ggf. manche Teile des Wirtschaftsgutes mehrmals ersetzt werden, um die weitere Nutzung zu sichern, z. B. bei Gebäuden. Für die gemeindliche Bilanzierung wäre es grundsätzlich möglich, die Wirtschaftsgüter auch in ihren technischen Einzelteilen bzw. Komponenten zu bewerten und als selbstständige nutzbare Wirtschaftsgüter zu bilanzieren. Bei der Qualifizierung von Wirtschaftsgütern soll die Gemeinde nicht nur die technischen Gegebenheiten, sondern auch deren jeweilige Zwecksetzung und Nutzung zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben ausreichend und sachgerecht bewerten.

Für die tatsächliche Aufgabenerfüllung bedarf die Gemeinde regelmäßig eines geeigneten Wirtschaftsgutes. Seine technischen Bestandteile können vermögensmäßig zwar als Einzelstücke betrachtet werden, doch stellen sie oftmals bereits aus technischer Sicht kein eigenständig nutzbares Wirtschaftsgut im Sinne der vorgesehenen Gesamtfunktion für die gemeindliche Aufgabenerfüllung dar. Erst der tatsächliche Verbund der Komponenten ermöglicht den notwendigen Funktionszusammenhang für eine tragfähige Nutzung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Ausschlaggebend ist dabei immer die Vornahme einer objektiven Betrachtung zur Zweckerfüllung.

### **1.1.2.2 Die Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes**

#### **1.1.2.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Für die gemeindliche Bilanzierung bedarf es der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand. Sie ist insbesondere von der tatsächlichen und gewollten Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung abhängig. Die Gemeinde bedarf regelmäßig Vermögensgegenstände, bei denen deren Wesen die gewünschte Gebrauchsfähigkeit bzw. die Funktionsfähigkeit im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ermöglicht. Die Klassifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand ist daher vorrangig von den Anforderungen aus der Aufgabenerfüllung und nicht allein von seinen technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten abhängig.

Die Gemeinde darf deshalb bei der Klassifizierung eines nutzbaren Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht nur auf dessen wirtschaftlichen Wert und die technische und selbstständige Nutzungsfähigkeit sowie auf die Bewertbarkeit und die Veräußerbarkeit abstellen. Sie muss für die Klassifizierung auch das Wesen des Wirtschaftsgutes berücksichtigen sowie dessen Bewertbarkeit und Veräußerbarkeit prüfen und beurteilen. Es würde der Gemeinde sonst ermöglicht, einen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzbares Wirtschaftsgut in Art und Umfang je nach örtlichem Bedarf als gemeindlichen Vermögensgegenstand einzustufen und in ihrer Bilanz zu aktivieren.

Die Gemeinde hätte dann die Wahlmöglichkeit, für den Ansatz in ihrer Bilanz ein Wirtschaftsgut als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu betrachten oder abstrakt in seine Komponenten zu zerlegen und getrennt nach den Bestandteilen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung gebietet es aber, in die Klassifizierung eines Wirtschaftsgutes vorrangig die Eignung, den Zweck oder die Nutzung bzw. Nutzenstiftung im Rahmen der Gemeinde zustehenden Verfügbarkeit einzubeziehen. Dieses Gebot gilt auch in den Fällen für die Gemeinde, in denen im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als verwertbar und aktivierbar gelten und diese Teile, wenn wesentlich, jeweils als einzelne (austauschbare) Vermögensgegenstände bestimmt werden können.

Die Nutzung von Vermögensgegenständen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ist zudem nicht auf einen stetigen Austausch der Vermögensgegenstände ausgerichtet, sondern auf deren Verfügbarkeit für eine dauerhafte Nutzung. Erst der tatsächlich bestehende Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Bestandteile (Komponenten) eines Vermögensgegenstandes ermöglicht die notwendige tragfähige Nutzung im Sinne der Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde. Gleichwohl kann ein Vermögensgegenstand aus wesentlichen technischen Bestandteile bestehen, die hinsichtlich ihrer Nutzungsfähigkeit und Nutzungsdauer erheblich von der Gesamtheit des Vermögensgegenstandes abweichen.

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand kann ggf. auch technische Bestandteile aufweisen, die als „Scheinbestandteile“ zu qualifizieren sind. Nach den zivilrechtlichen Vorschriften gehören z. B. zu einem gemeindlichen Grundstück nicht die Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden oder mit einem Gebäude verbunden worden sind (vgl. § 95 BGB). In derartigen Fällen ist die Gemeinde nicht der wirtschaftliche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Eigentümer derartiger Bestandteile, sodass diese Teile nicht dem gemeindlichen Vermögensgegenstand zuzurechnen sind. Die gleiche Sachlage besteht auch bei einem Gebäude, das in Ausübung eines Rechts an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden worden ist, z. B. im Rahmen eines Erbbaurechts.

Bei Straßengrundstückstücken stellen Grundstücksanschlussleitungen regelmäßig Scheinbestandteile in Bezug auf den gemeindlichen Vermögensgegenstand dar, weil sie eigentumsmäßig demjenigen zuzurechnen sind, der Abwasser durch die Leitung der öffentlichen Abwasseranlage zuführt. Von der Gemeinde sind deshalb die Vermögensgegenstände, die Scheinbestandteile gegenüber gemeindlichen Vermögensgegenständen darstellen, in der Bilanz der Gemeinde weder zusammen mit dem gemeindlichen Vermögensgegenstand noch als eigenständiger Vermögensgegenstand zu bilanzieren.

#### **1.1.2.2 Vermögensgegenstände als Sachgesamtheit**

Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter erst in zusammengesetzter Form und zweckbezogen zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand der Gemeinde. Nur ein solcher Vermögensgegenstand kann im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung dauerhaft genutzt werden. Die Verwendung eines Wirtschaftsgutes in der Vielzahl der einzelnen möglichen technischen Komponenten durch die Gemeinde würde regelmäßig nicht mit den Anforderungen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vereinbar sein.

Die Nutzung eines Vermögensgegenstandes als Sachgesamtheit im Rahmen der Aufgaben der Gemeinde ist deshalb maßgeblich für seinen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz. Der Begriff „Sachgesamtheit“ wird dabei lediglich in wirtschaftlicher Hinsicht genutzt. Er umfasst nicht die zivilrechtliche Einordnung, bei Sachgesamtheiten von einem Eigentum an den einzelnen Sachen und nicht an der Sachgesamtheit ausgeht. Unter dieser Prämisse dürfen gemeindliche Vermögensgegenstände für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht in sachlich mögliche oder technisch trennbare Vermögensteile (Komponenten) zerlegt werden.

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand muss vielmehr unter Beachtung der ihm im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugeordneten Funktion und Nutzung als Wirtschaftsgut betrachtet und wirtschaftlich eingeordnet werden. Dazu ist u. a. nicht nur die Festigkeit der Verbindung der einzelnen Komponenten, deren technische Gestaltung und deren Zweck sowie die zeitliche Ausrichtung zu betrachten. Wichtig ist dabei auch die Beurteilung, ob die Komponenten überhaupt einer selbstständigen Nutzung fähig sind.

Eine gemeindliche Straße, deren Straßenkörper aus mehreren miteinander untrennbar verbundenen Bestandteilen (Schichten) besteht, ist dabei ein geeignetes Modell. Die einzelnen Schichten einer Straße werden als Komponenten untrennbar miteinander verbunden, denn deren Trennung ist nur durch ihre „Zerstörung“ möglich. Sie geben daher durch die Verbindung ihre Klassifizierung als selbstständige Vermögensgegenstände auf. Nach außen hin besteht nur ein einheitliches Ganzes als Wirtschaftsgut, das auch nur in dieser Form für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzbar ist.

Das Prinzip des Nutzungszusammenhangs sowie die aufgabenbezogene Nutzung dienen in diesem Zusammenhang der Objektivierung und der Vergleichbarkeit zusammengesetzter Vermögensgegenstände im gemeindlichen Bereich. Diese Sachlage wirkt sich unmittelbar auf die Bewertung und Bilanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus und ist daher für dessen Bewertung nicht unbeachtlich (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Aufgrund dessen soll es nicht im Belieben der Gemeinde liegen, ob und in welcher Art und Weise ein Vermögensgegenstand, ggf. in seinen möglichen Komponenten, in der gemeindlichen Bilanz angesetzt wird.

In besonderen Einzelfällen kann es gleichwohl zu einer Unterscheidung bzw. Differenzierung von Bestandteilen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kommen. Insbesondere bei bebauten Grundstücken, bei denen bereits zwischen dem Grund und Boden und dem oder den Gebäuden zu unterscheiden ist, kann sich zusätzlich

ergeben, dass Gebäudeteile oder andere Wirtschaftsgüter als selbstständige Vermögensgegenstände zu behandeln sind. Der aus der Nutzung eines Vermögensgegenstandes entstehende jährliche Ressourcenverbrauch steht jedenfalls der bilanziellen Behandlung des Vermögensgegenstandes als Sachgesamtheit nicht entgegen.

### **1.1.2.3 Keine Wertansätze nach Komponenten**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt regelmäßig einen Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit bzw. die Gemeinde hat nur einen solchen Gegenstand zur Nutzung durch die Öffentlichkeit bereit zu stellen. Eine getrennte Bilanzierung von einzelnen technischen Bestandteilen gemeindlicher Vermögensgegenstände würde breite und vielfach nicht mehr nachvollziehbare Ermessensspielräume für die Gemeinde eröffnen, wenn derartige Wertansätze haushaltsrechtlich zugelassen würden. Sie müssten wesentlich in Bezug auf die Gesamtheit sein und in ihrer Nutzungsdauer eine erhebliche Abweichung zur Gesamtnutzungsdauer aufweisen (Komponentenansatz).

Unter dem Begriff „Komponentenansatz“ wird nach dem IDW (HFA 1026) eine Methode verstanden, bei der ein abnutzbarer Vermögensgegenstand in seiner Betrachtung in wesentliche, eigenständig abgrenzbare Teile zerlegt wird. Die Wertminderungen durch die Nutzung des Vermögensgegenstandes sollen aus der Nutzung der einzelnen Komponenten ermittelt und zu einer Summe zusammengefasst werden. Der Abschreibungsumfang aufgrund der Wertminderungen soll dadurch innerhalb der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes sachgerechter periodisiert und abgegrenzt werden können.

Dieses Ansinnen setzt grundsätzlich voraus, dass eines Vermögensgegenstandes erhebliche Unterschiede in der Nutzungsdauer der einzelnen wesentlichen Bestandteile im Vergleich zur „Gesamtnutzungszeit“ des Vermögensgegenstandes bestehen. Zusätzlich muss ein „körperlicher“ Austausch der einzelnen Komponenten, die als Bestandteile eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes klassifiziert worden sind, durch die Gemeinde möglich sein, ohne dass durch den Austausch die anderen Bestandteile des Vermögensgegenstandes in ihrer Nutzbarkeit und Werthaltigkeit geschädigt werden (Selbstständige Austauschbarkeit).

Der Austausch von möglichen Komponenten muss zudem, bezogen auf den gesamten Vermögensgegenstand, in bilanzieller Hinsicht und vermögensmäßig zu einem Teilabgang und einem Teilzugang der Komponenten führen, der von der Gemeinde nicht unmittelbar insgesamt ergebniswirksam zu erfassen ist. Nur bei dieser Sachlage kann davon ausgegangen werden, dass die für den Austausch einer oder mehrerer Komponenten entstandenen Aufwendungen auch als „nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ angesehen und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden können.

Aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung heraus sollen die gemeindlichen Vermögensgegenstände jedoch regelmäßig in ihrer Gesamtheit und entsprechend ihrem Wesen und ihrer Nutzung von der Gemeinde in der Bilanz angesetzt werden. Ihre einzelnen miteinander verbundenen Bestandteile sollen in bilanzieller Hinsicht nicht als eigenständige Vermögensgegenstände behandelt werden. Gegen eine Aufteilung spricht bereits die Charakterisierung eines Wirtschaftsgutes als nutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstand, denn mit dem Wirtschaftsgut muss ein wirtschaftlicher Wert vorliegen und das Gut muss selbstständig nutzungsfähig und bewertbar sein.

Bei den Bestandteilen vieler gemeindlicher Vermögensgegenstände dürfte es aber an deren Veräußerbarkeit und Austauschbarkeit fehlen. Die Veräußerbarkeit und Austauschbarkeit eines Vermögensgegenstandes müssten bei einer Aufgabe seiner Nutzung zu einem entsprechenden Teilabgang bei der Gemeinde führen. Der neue Bestandteil des gemeindlichen Vermögensgegenstandes müsste einen Teilzugang darstellen, der bei der Gemeinde zu nachträglichen Herstellungskosten führt, die zu bilanzieren und nicht ergebniswirksam zu erfassen wären.

Im Rahmen ihrer Eigenverantwortung wäre es der Gemeinde grundsätzlich möglich, komplexe Vermögensgegenstände nach eigenem Belieben in Einzelteile zerlegen und diese entsprechend dem örtlichen Bedarf in ihrer Bilanz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

ansetzen. Für die Gemeinde wäre es zudem möglich, auch einen als Sachgesamtheit erworbenen Vermögensgegenstand für die Bilanzierung und Abschreibung in seine Komponenten zu zerlegen. Ob in diesem Fall die als Anschaffungskosten zugrunde zu legenden Einzelpreise der möglichen Komponenten in der Summe mit dem Gesamtpreis des von der Gemeinde erworbenen Vermögensgegenstandes in Einklang stehen, und eine sachgerechtere Periodisierung erreicht würde, bleibt fraglich.

Die einzelnen Komponenten dürften auch bei einer möglichen Verschiedenartigkeit nicht immer auch unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen. Außerdem könnte die gemeindliche Zwecksetzung (zum Gebrauch oder zum Verbrauch) erfordern, dass ein Vermögensgegenstand bilanziell sowohl dem Anlagevermögen als auch dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist. Die klassische Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten könnte dadurch beeinträchtigt werden, denn die Aktivierungsfähigkeit sollte unabhängig von einer komponentenbezogenen Abschreibung sein.

Für die Gemeinde besteht daher ein erhebliches Risiko für eine zutreffende Bilanzierung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Bei Wertansätzen nach Komponenten würde es zudem fraglich, ob die Gemeinde auch sämtliche Komponenten eines Vermögensgegenstandes zutreffend verzeichnet und deren Vorhandensein zu jedem Abschlussstichtag überprüft und in ihrer Anlagenbuchhaltung nachhält, z. B. bei einem Austausch von Komponenten. Es könnten sich dadurch ggf. auch eine nicht mehr nachvollziehbare Aufteilung eines Vermögensgegenstandes ergeben und deshalb dessen dauerhafte Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung infrage gestellt werden.

Ein Komponentenansatz in der gemeindlichen Bilanz würde sich in einem erheblichen Maße auch auf das gemeindliche Finanzierungsgebaren auswirken und ggf. dann auch gegen Haushaltsgrundsätze verstoßen. Die Gemeinde müsste z. B. ihre Investitionsfinanzierung bzw. auch die Kreditfinanzierung umstellen, um bei ihren Investitionen eine ausreichende Generationengerechtigkeit zu erreichen, wenn z. B. Komponenten zum Verbrauch im Haushaltsjahr bestimmt sind. Das gemeindliche Abgabenrecht muss ebenfalls eine komponentenbezogene Beitragserhebung durch die Gemeinde zulassen.

Für den Abschlussprüfer wäre oftmals eine Beurteilung eines selbstständig zu bilanzierenden Vermögensgegenstandes der Gemeinde objektiv nicht mehr möglich. Die Überprüfung der Zurechnung und Verteilung von Anschaffungskosten sowie das Nachhalten von Abschlussstichtag zu Abschlussstichtag würden wesentlich erschwert. Für die Gemeinde würde ein erhebliches bilanzielles Risiko bestehen, ob die von ihr aufzustellende gemeindliche Bilanz objektiv noch ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermittelt. Vor diesem Hintergrund sind Wertansätze für gemeindliche Vermögensgegenstände nach Vermögensteilen oder möglichen Komponenten in der gemeindlichen Bilanz nicht zugelassen worden.

#### **1.1.2.4 Die Wirkungen bei den Abschreibungen**

Im Rahmen der Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist von der Gemeinde z. B. zu berücksichtigen, wie das einzelne Wirtschaftsgut zur Bestimmung der Nutzungsdauer, des Abschreibungsumfangs und der Abschreibungsmethode als abnutzbarer Vermögensgegenstand von der Gemeinde abgegrenzt wurde. In den Fällen, in denen z. B. bei einem bebauten Grundstück verschiedene Gebäudeteile mit unterschiedlichen Restnutzungsdauern in der gemeindlichen Bilanz angesetzt wurden, wirkt sich die gemeindliche Entscheidung dauerhaft auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus.

Die getroffene Festlegung führt dazu, dass die entstehenden ergebniswirksamen Abschreibungen im Zeitablauf der Nutzungsdauer den einmal festgelegten jährlichen Ressourcenverbrauch haushaltsbelastend darstellen. Die Abschreibungen zeigen die aus der Nutzung der eingesetzten Vermögensgegenstände entstandenen Wertminderungen. Die konkrete Ermittlung dieser ergebniswirksamen Aufwendungen geht von der gemeindlichen Aufgabenerfüllung aus und kann sich im Einzelnen bis auf die Bestandteile der Sachgesamtheit erstrecken.



Eine tatsächliche Differenzierung, z. B. nach den technischen Komponenten, und die Zusammenfügung unter der bilanziellen Gesamtheit sind von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich vorzunehmen. Eine sachgerechte Abwägung und Handhabung bei der Festlegung der Wertminderungen durch die Nutzung ihrer Vermögensgegenstände muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden. Die abschreibungsrelevante Entscheidung der Gemeinde lässt dann im Rahmen der Nutzungszeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Grundsatz keine Änderung zu, sofern nicht besondere Ereignisse eine Anpassung an neue örtliche Verhältnisse erfordern.

Die Gemeinde hat daher bei der Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht nur über dessen Nutzung zu entscheiden, sondern auch über die künftigen Auswirkungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Die möglichen Folgeaufwendungen der Gemeinde werden dabei u.a. auch dadurch bestimmt, ob eine Sachgesamtheit bzw. eine wirtschaftliche Einheit besteht, z. B. bei bebauten Grundstücken mit mehreren Gebäudeteilen mit unterschiedlichen Restnutzungsdauern.

#### **1.1.2.5 Kein Vorliegen einer Sachgesamtheit**

Die haushaltswirtschaftliche Festlegung, dass ein gemeindlicher Vermögensgegenstand immer unter Beachtung der ihm zugeordneten Funktion und Nutzung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung als Wirtschaftsgut betrachtet und eingeordnet werden muss, gilt auch dann uneingeschränkt, wenn gemeindliche Vermögensgegenstände selbstständig bleiben. Derartige Gegenstände können auch dann mit anderen Gegenständen verbunden und technisch aufeinander abgestimmt sein.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände bleiben im Rahmen der Nutzungsdauer eigenständig und ohne Beeinträchtigung der damit verbundenen Vermögensgegenstände austauschbar. Die Zweckbestimmung derartiger Vermögensgegenstände und damit der Funktions- und Nutzungszusammenhang im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung lässt aber zu, dass die Gegenstände auch ohne die anderen Gegenstände genutzt werden können.

Der Nutzungszusammenhang darf dabei jedoch nicht so weitgehend sein, dass nach außen hin ein einheitliches Ganzes unter Aufgabe der eigenständigen Nutzung entsteht. Eine Sachgesamtheit liegt zudem auch nicht vor, wenn Vermögensgegenstände nach ihrer Zweckbestimmung zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung gemeinsam genutzt werden, jedoch weder technisch aufeinander abgestimmt noch untrennbar miteinander verbunden sind.

#### **1.1.3 Der Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“**

##### **1.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Ansatz eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz ist grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage vorzunehmen, weil nach der Eigentumsübertragung die Gemeinde als zivilrechtlicher Eigentümer i. d. R. auch die Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand innehat (vgl. § 903 BGB). Ihr steht damit grundsätzlich eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung zu, sodass sie daher auch der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes ist.

Für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz ist relevant, dass ein Vermögensgegenstand der Gemeinde dann in die Bilanz aufzunehmen ist, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum am Vermögensgegenstand innehat. Diese Vorgabe kann dann als erfüllt angesehen werden, wenn die Gemeinde die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand innehat und deswegen über eigentumsähnliche Rechte verfügt und eigentumsähnliche Pflichten zu erfüllen hat.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat dann in Bezug auf den betreffenden Vermögensgegenstand einen tatsächlichen Status von wirtschaftlichen Wert inne, ohne der rechtliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes sein zu müssen. Diese Sachlage führt für die Gemeinde jedoch nicht dazu, bei den vermögensmäßigen Ansätzen auf der Aktivseite in der gemeindlichen Bilanz danach zu unterscheiden, ob die Gemeinde der rechtliche oder der wirtschaftliche Eigentümer ihrer zur Aufgabenerfüllung vorhandenen Vermögensgegenstände ist.

Für die Bilanzierung von Vermögensgegenständen ist durch die haushaltsrechtliche Vorschrift der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung im gemeindlichen Haushaltsrecht verankert worden. Dieser Grundsatz ist immer dann bei den Vermögensgegenständen der Gemeinde von Bedeutung, wenn das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinanderfallen. Die von der Gemeinde zu beachtenden GoB gehen bei den Wertansätzen für Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz ebenfalls von wirtschaftlichen Tatbeständen aus.

Die Gemeinde muss bei der Annahme des wirtschaftlichen Eigentums feststellen, ob der rechtliche Eigentümer eines Vermögensgegenstandes in seiner Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand beschränkt ist. Diese Sachlage zeigt sich dadurch, dass einem Dritten einzelne Befugnisse zustehen, z. B. Verfügungs- oder Nutzungsrechte. Der Dritte kann ggf. so über den Vermögensgegenstand verfügen, als wäre der Vermögensgegenstand sein eigenes Vermögen. Der Dritte wird durch diese Sachlage aber nicht zwingend zum rechtlichen Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes.

Sofern der Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand zuzurechnen ist, sollte sie zuvor geklärt haben, wer der rechtliche Eigentümer und wer ggf. der Vertragspartner der Gemeinde bzw. wer in der Sache vertretungsberechtigt ist. Die Gemeinde hat in den Fällen, in denen sie nicht der rechtliche Eigentümer, aber der Besitzer eines Vermögensgegenstandes ist, zu prüfen, ob sie ggf. auch der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes ist.

Die Gemeinde hat der Bilanzierung von Vermögensgegenständen die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zugrunde zu legen. Für diese Klärung können folgende Tatbestände herangezogen werden (vgl. Abbildung 598).

<b>DAS WIRTSCHAFTLICHE EIGENTUM BEI VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Die Gemeinde übt die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand aus.</li><li>- Die Gemeinde ist diejenige, bei der der Besitz, die Gefahr, der Nutzen und die Lasten bezogen auf den Vermögensgegenstand liegen.</li><li>- Die Gemeinde kann den rechtlichen Eigentümer auf Dauer, z. B. im Zeitraum der üblichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes, von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausschließen.</li><li>- Die Gemeinde muss die Risiken eines Wertverlustes tragen und kommt in den Genuss von Wertsteigerungen.</li></ul>

*Abbildung 598 „Das wirtschaftliche Eigentum bei Vermögensgegenständen“*

Bei der gemeindlichen Prüfung der Eigentumsverhältnisse ist immer auf den tatsächlichen Umgang mit dem betreffenden Vermögensgegenstand und auf die vertraglichen Gestaltungen abzustellen. Nicht jeder gemeindliche Geschäftsvorfall im Zusammenhang mit einem Vermögensgegenstand führt automatisch dazu, dass die Gemeinde zum wirtschaftlichen Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes wird.

Ein solcher Fall kann z. B. bei Miet- und Pachtgeschäften der Gemeinde gegeben sein, während bei Stiftungsgeschäften für rechtlich unselbstständige Stiftungen, die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse über die Vermö-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

gensgegenstände vollständig auf die Gemeinde übergehen. Bei Treuhandverhältnissen der Gemeinde sind dagegen die betreffenden Vermögensgegenstände regelmäßig dem Treugeber und bei einem Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber zuzurechnen.

**1.1.3.2 Die Abgrenzung**

Für die Gemeinde muss nicht bei jedem der von ihr für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzten Vermögensgegenstand der zivilrechtliche Eigentümer sein. Sie kann aber bezogen auf den Vermögensgegenstand so viele Rechte und Pflichten innehaben, dass sie als der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes gilt bzw. das wirtschaftliche Eigentum daran innehat. Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an einem verfügbaren Vermögensgegenstand zur Gemeinde lässt sich daran messen, ob die Gemeinde die tatsächliche Sachherrschaft über den betreffenden Vermögensgegenstand ausübt und die Gefahren und Risiken dabei trägt.

Die Gemeinde gilt als wirtschaftlicher Eigentümer eines genutzten Vermögensgegenstandes, wenn ihr dauerhaft - i. d. R. für die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes – der Besitz, die Gefahr, die Nutzung und die Lasten an diesem Vermögensgegenstand zustehen. Sie kann dann den rechtlichen Eigentümer von der dauerhaften Nutzung (während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer) an dem betreffenden Vermögensgegenstand ausschließen.

In Einzelfällen, in denen nicht alle Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums von der Gemeinde erfüllt werden, ist unter Berücksichtigung der tatsächlich vorliegenden Gegebenheiten zu beurteilen und zu entscheiden, ob anhand der Gemeinde zuzurechnenden Chancen und Risiken ein Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Für die Entscheidung der Gemeinde ist eine objektive Betrachtung ausschlaggebend, bei der auch die eigenständige Verwertbarkeit von Vermögensgegenständen von Bedeutung ist. Mögliche Fallgestaltungen werden nachfolgend schematisch aufgezeigt (vgl. Abbildung 599).

<b>DIE GEMEINDE ALS WIRTSCHAFTLICHER EIGENTÜMER</b>	
<b>SACHVERHALTE</b>	<b>BILANZIERUNG</b>
Die Gemeinde ist rechtlicher Eigentümer und verfügt über die Vermögensgegenstände.	Das wirtschaftliche Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde erwirbt Vermögensgegenstände sofort.	Das wirtschaftliche Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde erwirbt Vermögensgegenstände unter Eigentumsvorbehalt.	Das wirtschaftliche Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände am Ende der Vertragslaufzeit optional erwerben.	Der Gemeinde ist wirtschaftliches Eigentum nur dann zuzurechnen, wenn sie bereits während der Vertragslaufzeit Mietkaufzahlungen leistet.
Die Gemeinde least/mietet Vermögensgegenstände.	Dem Leasing- oder PPP-Partner der Gemeinde ist das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen.

*Abbildung 599 „Die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer“*

Ein wirtschaftliches Eigentum an einem Vermögensgegenstand liegt daher bei der Gemeinde vor, wenn bei ihr eine „eigentumsähnliche“ wirtschaftliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand besteht, die es ihr ermöglicht, einen Dritten auf Dauer von der Nutzung dieses Vermögensgegenstandes auszuschließen. In diesem Fall ist der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

betreffende Vermögensgegenstand von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen. Diese Abgrenzung stützt sich auch auf die steuerrechtliche Regelung (vgl. § 39 AO).

Aus dem Zweck eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde und seiner Nutzung lässt sich regelmäßig keine Unterscheidung zwischen dem wirtschaftlichen und dem rechtlichen Eigentum ableiten. Die Unterscheidung dieser beiden Eigentumsverhältnisse wirkt sich regelmäßig erst aus, wenn der rechtliche Eigentümer einen Herausgabeanspruch hat oder die Rückabwicklung verlangt (vgl. § 985 BGB).

Die Gemeinde ist somit immer dann als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen, wenn sie einen Vermögensgegenstand in ihrem Besitz hat, diesen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzen kann und ihr Wertsteigerungen daraus zustehen, sie aber auch die Gefahren und Lasten trägt, z. B. das Risiko einer Wertminderung oder eines Verlustes (vgl. § 446 BGB).

#### **1.1.4 Die Leasinggeschäfte**

##### **1.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde schließt im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung auch Leasinggeschäfte zur Nutzung von Wirtschaftsgütern ab, sodass die Gemeinde zu prüfen hat, ob derartige Geschäfte ggf. zu bilanzieren sind. Bei den Leasinggeschäften überlässt ein Dritter als Leasinggeber i. d. R. der Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut gegen ein regelmäßiges Entgelt über einen bestimmten Zeitraum zur Nutzung. Für Leasinggeschäfte bestehen viele Gestaltungsmöglichkeiten, z. B. wird hinsichtlich der Kündigungsmöglichkeiten zwischen dem Finanzierungs-Leasing und dem Operating-Leasing unterschieden.

Bei derartigen Geschäften der Gemeinde ist es vom örtlichen Einzelfall und den vertraglichen Vereinbarungen abhängig, ob ein Vermögensgegenstand bei einem Dritten als Leasinggeber oder bei der Gemeinde als Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Zu den verschiedenen Arten von Leasinggeschäften sind eine Vielzahl von steuerrechtlichen Erlassen veröffentlicht worden, die hinsichtlich der Abgrenzung der gemeindlichen Leasinggeschäfte und deren Bilanzierung auch für die Gemeinde eine Hilfestellung sein können.

Nach der internationalen Entwicklung sollen künftig die Leasinggeschäfte sowohl beim Leasinggeber als auch beim Leasingnehmer bilanziert werden (ab 1. Januar 2019). Eine solche Sachlage hat z. B. zur Folge, dass das Recht der Gemeinde zur Nutzung des Leasingobjektes in Höhe der Anschaffungskosten, die sich aus der Höhe der Schuld zur Zahlung von Leasingraten und weiterer Kosten zusammensetzen, zu aktivieren ist. Zusätzlich ist jedoch die Schuld der Gemeinde zur Zahlung von Leasingraten mit dem Barwert und abgezinst zu passivieren. Eine Leasinggesellschaft als Leasinggeber hat dann gegenüber der Gemeinde als Leasingnehmer auch die Bilanzierungsinhalte gesondert abzugrenzen.

##### **1.1.4.2 Das Finanzierungs-Leasing**

Beim Finanzierungs-Leasing, das eine unkündbare Grundmietzeit enthält, kann zwischen verschiedenen Vertragsarten unterschieden werden. Im Einzelfall können sich ggf. aber noch Abweichungen aus der Sachlage ergeben, ob ein bewegliches Wirtschaftsgut oder ein unbewegliches Wirtschaftsgut als Leasinggegenstand benutzt wird und wie die Gemeinde damit umzugehen hat. Die einzelnen Voraussetzungen für die gemeindlichen Leasinggeschäfte sowie ihr mögliches Zusammenspiel und die daraus folgenden Konsequenzen müssen im Einzelfall herausgearbeitet und bewertet sowie über die Folgen daraus entschieden werden (vgl. Abbildung 600).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

<b>DAS FINANZIERUNGS-LEASING</b>	
<b>VERTRAGSART</b>	<b>INHALTE</b>
Vollamortisationsverträge	Vollamortisationsverträgen, bei denen alle Kosten der Anschaffung und der Finanzierung sowie die Nebenkosten durch die während der Grundmietzeit zu zahlenden Leasingraten gedeckt werden, und für das Ende der Leasingzeit i.d.R. ein Kauf des Leasinggegenstandes, seine Rückgabe oder eine Verlängerung der Vertragslaufzeit möglich ist.
Teilamortisationsverträge	Teilamortisationsverträgen, bei denen die Kosten der Anschaffung und der Finanzierung sowie die Nebenkosten nicht in vollem Umfang durch die während der Grundmietzeit zu zahlenden Leasingraten gedeckt werden, und deshalb für die Vollamortisation weitere Vereinbarungen getroffen werden.
Spezialleasingverträge	Spezialleasingverträgen, die bei einem speziellen Einzelfall vorherrschenden Verhältnisse abgestellt sind.

*Abbildung 600 „Das Finanzierungs-Leasing“*

Für die gemeindliche Bilanzierung kommt es bei diesen Möglichkeiten darauf an, ob und wann die Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut in ihrer Bilanz anzusetzen hat. Bei gemeindlichen Leasinggeschäften für Gebäude aufgrund von Vollamortisationsverträgen kann ausgehend davon, dass die Grundmietzeit innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit liegt, festgestellt werden, dass bei einer Grundmietzeit von unter 40 % und über 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit das betreffende Wirtschaftsgut der Gemeinde als Leasingnehmer zuzurechnen und in ihrer Bilanz anzusetzen ist.

In den Fällen, in denen die vereinbarte Grundmietzeit zwischen 40 % bis 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit liegt, ist es von den einzelnen vertraglichen Vereinbarungen (Optionen) abhängig, ob das Wirtschaftsgut beim Leasinggeber oder Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Ein Vertrag ohne Optionen für den Leasinggeber, der aber als Spezialleasing ohne weitere Bedingungen ausgestaltet, ist z. B. beim Leasingnehmer zu bilanzieren. Bei Teilamortisationsverträgen ist das Wirtschaftsgut zwar grundsätzlich dem Leasinggeber zuzurechnen, gleichwohl können besondere vertragliche Vereinbarungen aber dazu führen, dass das Wirtschaftsgut doch bei der Gemeinde als Leasingnehmer zu bilanzieren ist.

#### **1.1.4.3 Das Operating-Leasing**

Die Gemeinde kann auch Leasingverträge abschließen, bei denen nur die Gebrauchsüberlassung im Vordergrund der vertraglichen Vereinbarung steht. Ein solches Operating-Leasing ist den zivilrechtlichen Mietverträgen sehr ähnlich, denn der Leasinggeber behält das maßgebliche Verwertungsrecht. Die Leasingrate wird dabei als angemessene Gegenleistung der Gemeinde als Leasingnehmer für die laufende Nutzungsüberlassung eines ihr überlassenen Wirtschaftsgutes angesehen. Der Leasinggeber hat deshalb regelmäßig den betreffenden Vermögensgegenstand in seiner Bilanz anzusetzen und nicht die Gemeinde.

Von der Gemeinde sind die jährlich zu zahlenden Leasingraten als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Soweit die Gemeinde bei solchen Verträgen z. B. zu Beginn der Grundmietzeit eine Sonderzahlung leistet, hat sie diese periodengerecht über die Grundmietzeit zu verteilen und entsprechend einen Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen. In Sonderfällen kann aber auch eine Aktivierung des Wirtschaftsgutes in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sein, sodass ggf. von der Gemeinde auch eine Leasingverbindlichkeit in der Bilanz zu passivieren ist.

#### **1.1.4.4 Das Gemeinschafts-Leasing**

Ein Leasinggeschäft, an dem neben dem Leasinggeber mindestens zwei eigenständige Leasingnehmer zusammen beteiligt sind, wird als „Gemeinschaftsleasing“ bezeichnet. Zu derartigen Geschäften gehört das Leasen von Dienstkraftfahrzeugen, wenn z. B. ein gemeindlicher Beschäftigter neben dem Einsatz für dienstliche Zwecke auch für private Zwecke nutzen darf. Die Gemeinde ist bei dieser Leasingart der Mieter für die Zeit, in der das Fahrzeug für dienstliche Zwecke genutzt wird. Der Beschäftigte ist Mieter entsprechend seiner Verfügungszeit. Für die Gestaltung der Mietverhältnisse (RentSharing) bestehen unterschiedliche Modelle.

Beim „Gemeinschafts-Leasing“ gilt wie bei anderen Leasinggeschäften der Gemeinde, dass das Fahrzeug beim Leasinggeber als wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren ist. Die Gemeinde tritt neben ihrem Beschäftigten gleichberechtigt als Leasingnehmer auf, sodass ein Vertrag über „Gemeinschaftsleasing“ regelmäßig entsprechend der Zahl der „Leasingnehmer“ aufzuteilen bzw. in einzelne getrennte Verträge aufzuteilen ist. Im Rahmen derartiger Verträge findet zudem keine Fahrzeugüberlassung zwischen der Gemeinde und dem Beschäftigten statt.

#### **1.1.5 Die Miet- und Pachtgeschäfte**

Eine Bilanzierung von gemeindlichen Miet- und Pachtgeschäften, bei denen die Gemeinde als Mieter oder Pächter auftritt, ist haushaltsrechtlich nicht vorgesehen. Bei solchen gemeindlichen Geschäften überlässt ein Dritter als Vermieter oder Verpächter der Gemeinde ein Wirtschaftsgut gegen ein Entgelt zur Nutzung. Die Entgeltzahlungen der Gemeinde an den Vermieter oder Verpächter stellen dann gemeindliche Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen sind.

Die dabei zu leistenden Zahlungen sind in der gemeindlichen Finanzrechnung nachzuweisen. Derartige Miet- und Pachtgeschäfte der Gemeinde stellen regelmäßig schwebende Geschäfte dar und führen deshalb nicht zur Bilanzierung, auch wenn die Verträge langfristig abgeschlossen wurden. Bei der Vielzahl der Gestaltungsmöglichkeiten solcher Verträge kann eine Bilanzierung im Einzelfall aber nicht generell ausgeschlossen werden.

#### **1.1.6 Der Nießbrauch**

Die Gemeinde kann einem Dritten die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes überlassen (vgl. § 1030 Absatz 1 BGB). Sie hat dabei beachten, dass sie den Vermögensgegenstand dem Dritten nur dann zum Nießbrauch überlassen darf, wenn sie diesen Vermögensgegenstand in absehbarer Zeit nicht zur Erfüllung ihrer Aufgaben braucht (vgl. § 90 Absatz 4 GO NRW). Die Gemeinde darf einen gemeindlichen Vermögensgegenstand auch nicht kostenlos einem Dritten zur Nutzung überlassen. Bei den „normalen“ Nießbrauchgeschäften bleibt die Gemeinde i. d. R. der wirtschaftliche Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes.

Der Vermögensgegenstand ist deshalb weiterhin von der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und das Entgelt in der Ergebnisrechnung ertragswirksam zu erfassen. In Ausnahmefällen kann gleichwohl der Dritte als Nießbraucher auch der wirtschaftliche Eigentümer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes sein. Der Dritte muss dann z. B. über die ihm von der Gemeinde eingeräumte Nutzungsbefugnis hinaus die tatsächliche Herrschaft über den gemeindlichen Vermögensgegenstand ausüben. Ein solcher Fall kann ggf. vorliegen, wenn dem Dritten von der Gemeinde die Verwertungsbefugnis über den gemeindlichen Vermögensgegenstand eingeräumt wurde.

In den Fällen, in denen der Nießbraucher aber nicht das Recht hat, nach Belieben mit dem gemeindlichen Vermögensgegenstand zu verfahren, trägt er auch nicht das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung dieses Vermö-

gensgegenstandes und kann aus möglichen Wertsteigerungen auch keinen Nutzen ziehen. Die Gemeinde hat daher im Falle eines Nießbrauchs an einem Vermögensgegenstand die vorliegenden Umstände sowie die vertragliche Vereinbarung über die Nutzung hinsichtlich der Zulässigkeit einer gemeindlichen Bilanzierung genau zu prüfen und grundsätzlich nicht zu ihren Lasten abzuschließen.

### **1.1.7 Das Treuhandvermögen**

#### **1.1.7.1 Die Gemeinde als Treuhänder**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen und dem Sondervermögen im haushaltsrechtlichen Sinn noch das Treuhandvermögen als eine weitere Art einer gesonderten gemeindlichen Vermögensform (vgl. § 98 GO NRW). Bei einem Treuhandvermögen werden fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch von der Gemeinde gehalten. Die Gemeinde ist von einem Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand).

Einem Treuhandverhältnis liegt grundsätzlich die der Gemeinde als Treuhänder anvertraute Verfügung über Sachen und Rechte eines Dritten und deren Ausübung im Interesse des Dritten als Treugeber zugrunde. Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist dann das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögens zu betrachten ist.

Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In diesen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen regelmäßig vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. In diesen Fällen bleibt daher der Treugeber der wirtschaftliche Eigentümer, sodass das Treugut nicht bei der Gemeinde zu bilanzieren ist.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabeverpflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch in der Bilanz der Gemeinde als Treuhänder ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Die gesonderte Behandlung des bei der Gemeinde vorhandenen Treuhandvermögens und Mündelvermögens ist aber haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten.

Für den Verzicht auf den Ansatz von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz bedarf es daher keiner besonderen Regelung. Sofern fremde Vermögensgegenstände von der Gemeinde treuhänderisch gehalten werden, ist es jedoch geboten, diese Gegebenheit im gemeindlichen Jahresabschluss im Anhang oder im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Bei der Gemeinde kann aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder aber auch ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen, wenn z. B. der Umfang und die Art des übernommenen Treuhandauftrages eine eigene Rechnungslegung erfordern. Solche Erfordernisse können dadurch umgesetzt werden, dass von der Gemeinde eine eigenständige Treuhandbuchführung eingerichtet oder in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten für die gemeindliche Treuhandtätigkeit eingerichtet wird. Die Gemeinde hat dann im örtlichen Buchungsgeschehen auf eine strikte Trennung der gemeindlichen Rechnungskreise zu achten. In der eigenen Finanzbuchhaltung ist dann ggf. der bestehende Anspruch auf Vergütung der Gemeinde als Treuhänder zu erfassen.

Ein allgemeiner Bedarf für eine besondere Regelung über die Bilanzierung von Treuhandverhältnissen wurde bisher nur für Kreditinstitute als erforderlich angesehen, wenn diese als eigenständige Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben aus Transparenzgründen das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite ihrer Bilanz wird dann jedoch in gleicher Höhe

eine „Treuhandverbindlichkeit“ auf der Passivseite der Bilanz gegenübergestellt. Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Kreditinstitutes als Treuhänder für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offengelegt und nachvollziehbar gemacht werden (vgl. § 6 RechKredV).

#### **1.1.7.2 Die Gemeinde als Treugeber**

Die Gemeinde kann selbst den Status „Treugeber“ innehaben und einem Dritten eigene Vermögenswerte zur Verwaltung und Bewirtschaftung überlassen, z. B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Der Sanierungsträger ist dann als Treuhänder für die Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Dieser Treuhänder für die Gemeinde kann dann über die ihm überlassenen gemeindlichen Vermögensgegenstände verfügen. Er erfüllt bei solchen Vermögensüberlassungen die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben regelmäßig im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Gemeinde. Zum Treuhandvermögen gehört dabei das gesamte Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe dem Dritten übertragen hat.

Für die Bilanzierung bei der Gemeinde finden dabei die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, sodass die Gemeinde bei solchen Treuhandverhältnissen i. d. R. der wirtschaftliche Eigentümer der an den Treuhänder übergebenen Vermögensgegenstände bleibt und deshalb diese Gegenstände auch bei der Gemeinde als Treugeber zu bilanzieren sind. Diese Grundsätze gelten auch für den nicht ungewöhnlichen Fall, dass der Treuhänder ein Treugut von einem Dritten zu treuen Händen der Gemeinde als Treugeber erworben wird oder die Gemeinde selbst ein weiteres Treugut erwirbt.

Im Auftrag der Gemeinde als Treugebers übernommene Verpflichtungen sind dagegen beim Treuhänder anzusetzen. Auch die vom Treuhänder im eigenen Namen eingegangenen Verpflichtungen sind in seiner Bilanz anzusetzen, denn er wird i. d. R. dafür von der Gemeinde in Anspruch genommen. Der Treuhänder kann gleichzeitig entsprechende Forderungen auf Freistellung von seinen Verpflichtungen gegen die Gemeinde bilanzieren, weil er in einem besonderen Verhältnis für die Gemeinde tätig ist. In der Bilanz der Gemeinde als Treugeber müssen in solchen Fällen entsprechend der gegen die Gemeinde bestehenden Forderungen des Treuhänders gleich hohe Verpflichtungen gegenüber dem Treuhänder angesetzt werden.

Für gemeindliche Treuhandverhältnisse, in denen die Gemeinde die Stellung als Treugeber innehat, bietet sich deshalb an, dem Treuhänder aufzugeben, einen eigenen Rechnungskreis für die von der Gemeinde übernommene Aufgabe zu führen. Bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz müssen die Treuhandverhältnisse der Gemeinde als Treugeber wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen hinsichtlich der vereinbarten Modalitäten näher betrachtet und bewertet werden, um eine zutreffende Erfassung der vereinbarten Sachlage zu erreichen und den notwendigen Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss führen zu können. Ein Bedarf für eine gesonderte Bilanzierungsregelung über Treuhandverhältnisse der Gemeinde wurde bisher nicht für erforderlich angesehen.

Eine Regelung besteht nur für die Kreditinstitute, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen grundsätzlich in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite der Bilanz muss dann jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese besonderen Bilanzierungsvorgaben soll die Herausgabeverpflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offengelegt und gesichert werden (vgl. § 6 RechKredV).



### **1.1.8 Gemeindliche Tauschgeschäfte**

#### **1.1.8.1 Der Zugang von Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde kann neue oder gebrauchte Vermögensgegenstände für ihre Aufgabenerfüllung auch durch Tauschgeschäfte erwerben, unabhängig davon, ob die Gegenstände als Sachanlagevermögen oder als Finanzanlagen zu bilanzieren sind. Die Gemeinde muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte prüfen, ob der von ihr zu übernehmende Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich ist oder wird (vgl. § 90 Absatz 1 GO NRW). Bei Tauschgeschäften soll außerdem eine Gleichwertigkeit innerhalb des Rechtsgeschäfts bestehen. Bei einer fehlenden Gleichwertigkeit darf diese Sachlage nicht zulasten der Gemeinde gehen.

Die Gemeinde hat Vermögensgegenstände, die ihr durch Tauschgeschäfte zugehen, mit dem beizulegenden Wert zu bilanzieren. Der Wegfall einer gemeindlichen Finanzleistung als Gegenleistung zum zu übernehmenden Vermögensgegenstand gibt wegen des Vollständigkeitsgrundsatzes keine Veranlassung, auf den Ansatz des Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz zu verzichten. Dem bei der gemeindlichen Bilanzierung zu beachtenden Grundsatz wird ein Vorrang vor dem pagatorischen Prinzip eingeräumt, sodass die Aktivierung des übernommenen Vermögensgegenstandes geboten ist. Bei einem Verzicht auf den Ansatz würde im gemeindlichen Jahresabschluss die Vermögenslage der Gemeinde unzutreffend dargestellt.

Die Gemeinde muss für die Bilanzierung, bezogen auf den Erwerbszeitpunkt des Vermögensgegenstandes, ermitteln, was sie ohne das Tauschgeschäft für den zu übernehmenden Vermögensgegenstand hätte aufbringen müssen (beizulegender Zeitwert). Sofern keine konkrete Berechnung möglich ist, kann auch eine Schätzung des Wertes des Vermögensgegenstandes erfolgen. Der von der Gemeinde ermittelte wertmäßige Betrag stellt dann die „fiktiven“ Anschaffungskosten des "erworbenen" Vermögensgegenstandes dar, mit denen die Gemeinde diesen Gegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen hat.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde auch ein bestehender Ansatz eines Sonderpostens auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zu prüfen, sofern der gemeindliche (abzugebende) Tauschgegenstand mit Zuwendungen Dritter finanziert worden ist. Dieser Sonderposten kann regelmäßig bestehen bleiben und muss nicht zwingend aufgelöst werden. Er ist aber von der Gemeinde ggf. hinsichtlich seines Wertansatzes anzupassen, z. B. wenn dem übernommenen Vermögensgegenstand eine andere Nutzungsdauer zuzuordnen ist, als dem abgegebenen Vermögensgegenstand.

#### **1.1.8.2 Die Hingabe von Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände auch durch Tauschgeschäfte abgeben bzw. veräußern. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte feststellen, dass der von ihr zu abzugebende Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben nicht mehr benötigt wird. Bei solchen Rechtsgeschäften muss grundsätzlich gesichert sein, dass die Vermögensgegenstände zu ihrem vollen Wert abgegeben werden (vgl. § 90 Absatz 3 GO NRW). Ein Tauschgeschäft gibt keinen Anlass, vom vollen wirtschaftlichen Wert des gemeindlichen Vermögensgegenstandes abzusehen.

Bei der Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen im Rahmen von Tauschgeschäften kann der Buchwert des im gemeindlichen Eigentum befindlichen und abzugebenden Vermögensgegenstandes einen Einstieg in die Wertermittlung und die Festlegung des zu vereinbarenden Tauschwertes bieten. Der Buchwert dürfte dabei eine Wertuntergrenze für den ohne Zahlungen zu erwerbenden Vermögensgegenstand darstellen. Gleichwohl ist der volle Zeitwert der Tauschgegenstände, also des abzugebenden sowie des zu erwerbenden Vermögensgegenstandes, zum Erwerbszeitpunkt zu ermitteln, um die notwendige Gleichwertigkeit des abzuschließenden Tauschgeschäftes beurteilen zu können.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde auch der bestehende Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz zu prüfen, sofern der gemeindliche Tauschgegenstand mit Zuwendungen Dritter finanziert worden ist. Dieser Sonderposten bleibt regelmäßig bestehen, ist aber ggf. anzupassen, z. B. wenn dem übernommenen Vermögensgegenstand eine andere Nutzungszeit zuzuordnen ist, als dem abgegebenen Vermögensgegenstand. Nach dem Tauschgeschäft ist der betreffende Vermögensgegenstand in Abgang zu stellen.

### **1.1.9 Besondere Bilanzierungsgegebenheiten**

#### **1.1.9.1 Gemeindliche Betriebe**

In der gemeindlichen Bilanz sind im Bereich „Finanzanlagen“ die Betriebe der Gemeinde angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken und der Aufgabenerfüllung dienen. Es ist dabei zu unterscheiden, ob die Betriebe auf einer öffentlich-rechtlichen oder einer privatrechtlichen Grundlage von der Gemeinde errichtet wurden oder sich die Gemeinde daran beteiligt. Es ist dabei nicht nur gesellschaftsrechtlich relevant, ob es sich um eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Gemeinde handelt (vgl. § 107 Absatz 5 GO NRW).

Für den Ansatz der gemeindlichen Betriebe in der Bilanz der Gemeinde gilt der allgemeine Grundsatz, dass die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum an solchen Vermögenswerten innehaben muss und diese Vermögenswerte selbstständig verwertbar sein müssen. Das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums bei einer unmittelbaren Beteiligung der Gemeinde dürfte regelmäßig gegeben sein. Abhängig von den Beteiligungsverhältnissen kann ein solcher Betrieb eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellen und entsprechend zu bilanzieren sein.

Bei gemeindlichen Beteiligungsverhältnissen, die als mittelbare Beteiligungen der Gemeinde zu klassifizieren sind, fehlt es regelmäßig am wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde an den betreffenden (Enkel-) Betrieben, um solche Betriebe in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ein gemeindlicher Betrieb tritt als Eigentümer solcher weiteren Betriebe auf, z. B. ein rechtlich selbstständiger Betrieb als Tochtereinheit der Gemeinde. Gleichwohl geht der Wert der mittelbaren Beteiligungen der Gemeinde bilanzmäßig nicht verloren. Der Wert dieser Betriebe fließt vielmehr in den Wert ihres Eigentümers ein, sodass dessen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz aus dem eigenen Wert und dem Wert seiner Tochterbetriebe besteht.

#### **1.1.9.2 Das Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse**

Für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten muss sich die Gemeinde ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse bezüglich des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen. Eine solche Gesamtsicht dürfte insbesondere dann geboten sein, wenn beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes z. B. noch ein Eigentumsvorbehalt besteht, insbesondere bei Sicherungsgeschäften, bei der Grundstücksübertragung u. a. gemeindlichen Gegebenheiten. Zur Klärung der Frage, ob die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer eines Vermögensgegenstandes ist, können hilfsweise auch die Regelungen des Bilanzsteuerrechts herangezogen werden.

Insbesondere bei gemeindlichen Leasinggeschäften und ÖPP-Modellen der Gemeinde muss die Prüfung der Gemeinde, ob der vertraglich bestimmte Vermögensgegenstand sich im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befindet, eine genaue Analyse des abgeschlossenen Vertrages beinhalten. Sofern sich bestehende Zweifel, ob die Gemeinde tatsächlich als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen ist, nicht ausräumen lassen, sollte der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes beim rechtlichen Eigentümer der Vorzug gegeben werden.

### **1.1.9.3 Der Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“**

Für die Aktivierungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist die selbstständige Verwertbarkeit eine wichtige Voraussetzung. Bei diesem Kriterium wird von der Schuldendeckungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes ausgegangen. Es bedeutet, dass im Rechtsverkehr eine Übertragbarkeit auf einen Dritten als möglicher Erwerb erfolgen kann. Bei dieser Festlegung ist nicht die tatsächliche Veräußerbarkeit eines Wirtschaftsgutes das entscheidende Kriterium, vielmehr kommt es auf das Vorhandensein der Möglichkeit der wirtschaftlichen Verwertbarkeit durch die Gemeinde an. Für das Bestehen einer selbstständigen Verwertbarkeit eines Wirtschaftsgutes spricht z. B. auch, wenn dieses Gut als ein selbstständiges Einzelstück besteht und bei der Trennung bestehender Verbindungen nicht zerstört wird.

Die selbstständige Verwertbarkeit ist zudem nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt, z. B. auf Vermögensgegenstände, die in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Sachanlagen“ anzusetzen sind. Nach den gleichen Kriterien sind auch nicht körperliche Wirtschaftsgüter zu beurteilen, z. B. immaterielle Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens. Diese Gegebenheiten haben für die Gemeinde zur Folge, dass nicht das Wirtschaftsgut oder ein Recht veräußerbar sein muss, sondern dass der wirtschaftlich erzielbare Vorteil bzw. der Nutzen aus dem Wirtschaftsgut verwertet werden kann.

Das Merkmal „selbstständige Verwertbarkeit“ kann dann als erfüllt betrachtet werden, wenn ein Wirtschaftsgut der Gemeinde, z. B. durch Veräußerung, Nutzungsüberlassung u. a. an einen Dritten in Liquidität umgewandelt werden könnte. Für die Aktivierbarkeit eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz ist dabei grundsätzlich eine abstrakte Veräußerbarkeit ausreichend. Eine tatsächliche Veräußerbarkeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rechtssinne muss nicht gegeben sein.

Ein selbstständiger gemeindlicher Vermögensgegenstand entsteht oftmals erst durch eine Zusammenfügung von Teilen zu einer Sachgesamtheit, der dann die Eigenschaft „Selbstständige Verwertbarkeit“ innewohnt, z. B. ein Auto, das nur durch die eingesetzten Komponenten zu einem nutzbaren Gebrauchsgegenstand wird. Die gleiche Sachlage gilt auch für das gemeindliche Wirtschaftsgut „Straße“, das erst durch das Zusammenfügen seiner Bauteile zu einem gebrauchsfähigen Vermögensgegenstand für die Gemeinde wird, der nur in diesem Zustand zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden kann.

Unter Beachtung der o. a. Gesichtspunkte sollen deshalb nicht selbstständig verwertbare Gegenstände der Gemeinde dem zugehörigen und für eine Verwertung geeigneten Vermögensgegenstand sachgerecht und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugeordnet werden. Daraus entsteht dann regelmäßig, dass die Abschreibung solcher Vermögensgegenstände „einheitlich“ vorzunehmen ist.

### **1.1.9.4 Der Ansatz abgeschriebener Vermögensgegenstände**

Ein Ansatz von Vermögensgegenständen der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz ist nur zulässig, wenn diese bewertbar sind bzw. ihnen ein Wert zugeordnet werden kann. Diese Vorgabe gilt auch für gemeindliche Vermögensgegenstände, die wirtschaftlich abgenutzt sind, aber von der Gemeinde noch im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung genutzt werden. Solche gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen in der jährlichen Inventur erfasst werden und sind noch Teil des Inventars der Gemeinde (vgl. § 28 GemHVO NRW). Für den Ansatz von abgenutzten, aber noch aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Bilanz wird deshalb ein bilanzierungsfähiger „Restwert“ i. H. v. einem Euro gebildet.

Ein Verzicht auf einen Bilanzansatz für gemeindliche Vermögensgegenstände würde einen Verstoß der Gemeinde gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Bilanzierungsgrundsätze bedeuten. Ein bilanzierungsfähiger „Restwert“ von einem Euro wird als „Erinnerungswert“ bezeichnet und stellt einen Merkposten in der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

gemeindlichen Bilanz für den betreffenden Vermögensgegenstand dar. Für diesen Bilanzansatz wird der Abschreibungsbetrag des letzten Jahres der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes um einen Euro gekürzt, so der Vermögensgegenstand noch einen ansatzfähigen „Restwert“ von einem Euro hat.

Abhängig vom gemeindlichen Buchungssystem könnte ggf. auch ein Erinnerungswert von „Null“ Euro in Betracht kommen. Grundsätzlich bedeutet jedoch eine solche Wertgröße, dass eine vollständige Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstandes erfolgt ist, ohne zu berücksichtigen, dass bei einem weiterhin von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstandes ein „Restwertes“ für den bilanziellen Wertansatz notwendig ist. In einem solchen Fall könnte ggf. der gemeindliche Vermögensgegenstand nicht mehr dem Inventar der Gemeinde zugerechnet und dürfte auch nicht mehr in die gemeindliche Bilanz übernommen werden.

In welchen Fällen ein Erinnerungswert nur für einzelne Vermögensgegenstände oder ein Sammelwert für mehrere gleiche Vermögensgegenstände unter einem Bilanzposten anzusetzen sind, muss von der Gemeinde anhand der örtlichen Verhältnisse und der tatsächlich zu bilanzierenden Vermögensgegenstände entschieden werden. Soweit die Gemeinde z. B. nur noch über abgeschriebene PKW verfügt, genügt es nach dem Vollständigkeitsgebot, ggf. einen Erinnerungswert von einem Euro für alle betroffenen PKW (als Summenwert) in der Bilanz anzusetzen.

#### **1.1.9.5 Kein Ansatz gepfändeter Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde kann unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften aufgrund der Bestellung eines Pfandrechts oder auf andere Art und Weise fremde Vermögensgegenstände belasten oder in Sicherungsverwahrung nehmen, um eine gemeindliche Forderung zu sichern. Sie hat daher vielfach fremde Vermögensgegenstände in ihrem Besitz, die ihr wegen ihrer Ansprüche gegen Schuldner von diesen Personen als Sicherung übereignet worden sind. Der Eigentümer kann i. d. R. davon ausgehen, dass er bei Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche sein Pfandgut wieder von der Gemeinde zurückerhält.

Bis zur Verwertung des Gutes bleibt der Pfandgeber bei dem bei der Gemeinde vorhandenen Pfandgut der Eigentümer der Vermögensgegenstände. Es besteht dabei kein Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum, sodass das Pfandgut dem Pfandgeber zuzurechnen und nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. In solchen Fällen hat die Gemeinde lediglich ihre gesicherten Forderungen gegenüber dem Schuldner in ihrer Bilanz anzusetzen und sollte die Besicherung im Anhang im Jahresabschluss darstellen.

#### **1.1.9.6 Kein Ansatz von Erbbaurechten**

Die Gemeinde kann nicht nur Erbbaurechte an Dritte vergeben, sondern auch selbst die Erbbauberechtigte gegenüber einem fremden Grundstückseigentümer sein. Bei solchen rechtlichen Verhältnissen verfügt die Gemeinde über ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden steht und für deren Nutzung ein Erbbauzins von der Gemeinde an einen Dritten zu zahlen. Die Verwirklichung des Erbbaurechts in einem der Gemeinde gehörenden Vermögensgegenstand lässt es nicht zu, statt des Vermögensgegenstandes das Erbbaurecht, das die Gemeinde innehat, als immateriellen Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Ein Ansatz des Erbbaurechts der Gemeinde als immateriellen Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz ist auch dann nicht vorzunehmen, wenn die Gemeinde zuvor die wirtschaftliche Eigentümerin des betreffenden Grundstücks war. Der von der Gemeinde an den Erbbaurechtsgeber zu zahlende Erbbauzins stellt kein Entgelt für ein der Gemeinde zuzurechnendes Recht dar. Der Erbbauzins ist regelmäßig ein während der Vertragszeit laufend anfallendes Nutzungsentgelt und als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Definition des Anlagevermögens):**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird definiert, dass in der gemeindlichen Bilanz nur die Vermögensgegenstände der Gemeinde als Anlagevermögen auszuweisen sind, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Die Zuordnung der Vermögensgegenstände zum der gemeindlichen Anlagevermögen setzt daher eine Entscheidung der Gemeinde über deren zweckbezogene Nutzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde voraus. Für die bilanzielle Zuordnung kommt es daher einerseits auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des einzelnen Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde an.

Der Ansatz der Vermögensgegenstände im Bereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz spiegelt dann den objektiven Willen der Gemeinde wieder. Daher ist auch der Wille der Gemeinde relevant, ob ein zu bilanzierender Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt ist. Eine Zwecksetzung und Zuordnungsentscheidung ist immer im Zeitpunkt des Erhalts eines Vermögensgegenstandes zu treffen, denn die Verwendungsabsicht der Gemeinde beeinflusst die Bilanzierung eines Vermögensgegenstandes von Anfang an.

Die Entscheidung ist dabei von der Gemeinde für jeden einzelnen Vermögensgegenstand zu treffen, denn die Art eines Vermögensgegenstandes ist für seine Zuordnung zum gemeindlichen Anlagevermögen oder Umlaufvermögen alleine nicht entscheidend. Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen führt die Entscheidung über die Zuordnung zu einer zutreffenden Erfassung der unterjährigen Abschreibungen im Zugangsjahr.

Soweit die endgültige Festlegung zur Bilanzierung jedoch erst im Rahmen des nächsten aufzustellenden Jahresabschlusses erfolgt, sollte zum Zugangszeitpunkt mindestens der betreffende Bilanzbereich festgelegt werden, z. B. „Immaterielle Vermögensgegenstände“, „Sachanlagevermögen“, „Finanzanlagevermögen“, um eine zutreffende Erfassung in der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde zu ermöglichen (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **1.2.2 Der Begriff „Anlagevermögen“**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen, sind in der gemeindlichen Bilanz dem Bilanzbereich „Anlagevermögen“ zuzuordnen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Für eine solche Bilanzierung bzw. Zuordnung ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes maßgebend. Der einzelne Vermögensgegenstand muss daher von der Gemeinde zum Gebrauch bestimmt (gewidmet) worden sein.

Der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt für die Zuordnung zum Anlagevermögen alleine kein Kriterium dar. In der gemeindlichen Bilanz können deshalb unter dem gemeindlichen Anlagevermögen nur die Vermögensgegenstände angesetzt werden, die von der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne der Zwecke der Aufgabenerfüllung bestimmt worden sind und bei denen die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist. Beim Begriff „Dauer“ ist jedoch nicht allein auf die zeitliche Festlegung abzustellen.

Die tatsächliche Dauer, d. h. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde, kann für die bilanzielle Zuordnung der Vermögensgegenstände der Gemeinde zum Anlagevermögen wichtige Anhaltspunkte liefern. Von der Gemeinde kann z. B. ein Vermögensgegenstand auch dann im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn er sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet. Die von der Gemeinde vorgenommene Zwecksetzung und Zuordnung hat Auswirkungen auf die Bewertung der Vermögensgegenstände im Jahresabschluss sowie auf das durch die Bilanz zu vermittelnde Bild über die Vermögens- und Schuldenlage.

### **1.2.3 Der Begriff „Dauernd“ beim Anlagevermögen**

In der Bilanz der Gemeinde ist ein Vermögensgegenstand, bei dem die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, und der zum Gebrauch auf Dauer bestimmt ist, dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen. Durch die Verwendung des Begriffs „Dauernd“ in der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll erreicht werden, dass die Nutzungsabsicht der Gemeinde in den Vordergrund der Bilanzierung gestellt und nicht ausschließlich die Zeitkomponente zum ausschlaggebenden Kriterium gemacht wird.

Der betreffende Vermögensgegenstand muss der Gemeinde über mehrere Jahre „dienen“, d. h. der Gemeinde über eine längere Zeit zur Nutzung zur Verfügung stehen. Die Gemeinde muss dabei die Absicht haben, den Vermögensgegenstand im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dauerhaft zu nutzen und nicht zu verbrauchen. Die tatsächliche längerfristige Nutzung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung verstärkt daher auch seine Zweckbestimmung im Sinne der gemeindlichen Bilanzierung.

Bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens beträgt deren Nutzungszeit regelmäßig mehrere Jahre. Aus einer Nutzungszeit eines Vermögensgegenstandes von unter einem Jahr wird daher i. d. R. abgeleitet, dass dieser Vermögensgegenstand tatsächlich „nur“ zum Verbrauch durch die Gemeinde bestimmt worden ist. Diese Schlussfolgerung kann jedoch nicht in jedem örtlichen Einzelfall zu ziehen sein, da eine Beurteilung für die gemeindliche Bilanzierung immer unter Berücksichtigung der Zweckbestimmung und der konkreten Nutzungsabsicht der Gemeinde vorzunehmen ist.

### **1.2.4 Die Änderung der ursprünglichen bilanziellen Zuordnung**

Die von der Gemeinde im Zeitpunkt des Zugangs eines Vermögensgegenstandes getroffene bilanzielle Zuordnungsentscheidung ist in späteren Jahresabschlüssen bei Bedarf zu überprüfen. Ein Änderungsbedürfnis kann sich z. B. dadurch ergeben, dass sich die ursprüngliche Zweckbestimmung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht wie vorgesehen umsetzbar war oder eine entsprechende Aufgabenerfüllung nicht mehr der Gemeinde unmittelbar obliegt.

Derartige Verhältnisse können sich z. B. dadurch zeigen, dass die Gemeinde sich kurzfristig von einem solchen genutzten Vermögensgegenstand trennen will und diese Absicht auch aktiv umsetzt. Sofern feststellbar ist, dass der betreffende Vermögensgegenstand von der Gemeinde nicht weiter genutzt werden soll, kommt gleichwohl nicht unmittelbar eine Umgliederung des betreffenden Vermögensgegenstandes vom Anlagevermögen der Gemeinde ins gemeindliche Umlaufvermögen in Betracht.

Ein Anzeichen, dass ein Vermögensgegenstand im Umlaufvermögen der Gemeinde zu bilanzieren ist, zeigt sich durch eine Aufgabe bzw. einem Verlust der ursprünglichen Zweckbestimmung. Davon kann im Einzelfall ausgegangen werden, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand längere Zeit nicht mehr von der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung genutzt wird. Die Gemeinde sollte eine Entscheidung über den betreffenden Vermögensgegenstand nicht auf unbestimmte Zeit verschieben, zumal unabhängig von der aktuellen Sachlage ein Eintreten von Wertminderungen des Vermögensgegenstandes nicht ausgeschlossen werden können.

Eine Änderung der von der Gemeinde getroffenen bilanziellen Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum gemeindlichen Anlagevermögen kann sich auch daraus ergeben, dass der Vermögensgegenstand nicht mehr dem Verbrauch, sondern baldmöglichst der eigenen Nutzung dienen soll, z. B. wenn ein baureifes Grundstück nicht mehr veräußert, sondern von der Gemeinde selbst bebaut werden soll. Derartige Gegebenheiten erfordern dann von der Gemeinde die bilanzielle Umgliederung des betreffenden Vermögensgegenstandes vom Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ in den Bilanzbereich „Anlagevermögen“ innerhalb der gemeindlichen Bilanz.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bei der Umgliederung von vorhandenen abnutzbaren Vermögensgegenständen der Zeitpunkt der Zuordnungsänderung konkret festzustellen ist, um den voraussichtlichen Nutzungszeitraum zutreffend feststellen zu können. Sie muss gleichzeitig die voraussichtlich jährlich entstehenden Abschreibungen ermitteln und diese in den künftigen Haushaltsjahren jahresbezogen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfassen (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW).

### **1.2.5 Die Gesamtübersicht über das gemeindliche Anlagevermögen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift soll gewährleistet werden, dass gemeindliche Vermögensgegenstände nur dann dem Anlagevermögen der Gemeinde zugerechnet werden, wenn sie der Gemeinde über mehrere Jahre „dienen“, d. h. der Gemeinde über eine gewisse Zeit zur Nutzung bzw. zum Gebrauch zur Verfügung stehen. Sie sind dann in diesem Bilanzbereich in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum gemeindlichen Anlagevermögen bringt es mit sich, dass die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss darüber einen detaillierten Überblick über die Vermögensentwicklung geben muss.

Die Gemeinde hat daher in ihrem Jahresabschluss dem Anhang einen Anlagenspiegel beizufügen, der die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen soll (vgl. § 44 Absatz 3 i. V. m. § 45 GemHVO NRW). Der Anlagenspiegel ist entsprechend den Vorgaben für die Posten der gemeindlichen Bilanz zu gliedern (vgl. § 45 i. V. m. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Er soll den Überblick über die Vermögenslage der Gemeinde zum Abschlussstichtag sowie über die Altersstruktur ihres Anlagevermögens sowie über die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlagevermögen erleichtern.

## **2. Zu Absatz 2 (Anschaffungskosten):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Bestimmung des Begriffs „Anschaffungskosten“):**

#### **2.1.1 Die allgemeinen Rahmenbedingungen**

##### **2.1.1.1 Der Begriff „Anschaffungskosten“**

Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind in der gemeindlichen Bilanz unter den zutreffenden Bilanzposten mit ihrem in Geldeinheiten gemessenen vollen Wert anzusetzen. Der Wertansatz darf nicht höher sein als die Anschaffungskosten, denn bei der Bilanzierung ist das Anschaffungskostenprinzip als Ausprägung des Realisationsprinzips zu beachten. Unter der gemeindlichen Anschaffung wird ein Geschäftsvorfall der Gemeinde verstanden, der zum Inhalt hat, dass ein Vermögensgegenstand aus der Verfügungsgewalt eines Dritten in die Verfügungsgewalt der Gemeinde überführt und von der Gemeinde in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird. Dieser Vermögensgegenstand ist in der gemeindlichen Bilanz mit den Anschaffungskosten anzusetzen, die von der Gemeinde tatsächlich dafür aufgewendet worden sind.

Der in dieser Vorschrift enthaltene Begriff „Anschaffungskosten“ ist für die Gemeinde aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen worden. Er beinhaltet alle von der Gemeinde geleisteten Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Derartige Aufwendungen müssen daher von der Gemeinde unmittelbar auf die Übernahme des Vermögensgegenstandes und sein Versetzen in einen betriebsbereiten Zustand zurückzuführen sein.

**2.1.1.2 Die sachliche Abgrenzung**

Für die Gemeinde sind die Anschaffungskosten in der haushaltsrechtlichen Vorschrift näher definiert worden, um für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz eine genaue Abgrenzung und eine gleiche Handhabung zu erreichen. Sie müssen einem speziellen Vermögensgegenstand zugeordnet und ordnungsgemäß ermittelt werden. Für die gemeindliche Bilanzierung ist dabei nicht ausschlaggebend, ob der betreffende Vermögensgegenstand von der Gemeinde ggf. hätte preisgünstiger erworben werden können.

Beim bilanziellen Ansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind bei seinen Anschaffungskosten aber auch Nachlässe auf die Anschaffungskosten, z. B. Rabatte, Skonti, in Abzug zu bringen. Sie sind als eingeräumte Anschaffungskostenminderungen in die gemeindlichen Anschaffungskosten einzubeziehen. Die Umsatzsteuer ist ebenfalls zu berücksichtigen. Sie ist von der Gemeinde i. d. R. nicht als Vorsteuer abziehbar und wird daher auch nicht von der staatlichen Finanzverwaltung der Gemeinde erstattet. In den Fällen, in denen die Gemeinde ihre Anschaffungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand in ausländischer Währung zu zahlen hat, muss sie den Fremdwährungsbetrag i. d. R. mit dem Geldkurs in Euro umrechnen.

Die in der gemeindlichen Bilanz für einen Vermögensgegenstand anzusetzenden Anschaffungskosten werden dadurch durch den tatsächlichen von der Gemeinde geleisteten Euro-Betrag bestimmt. Die gemeindlichen Anschaffungskosten setzen sich aus den nachfolgend aufgeführten Teilen zusammen (vgl. Abbildung 601).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG DER GEMEINDLICHEN ANSCHAFFUNGSKOSTEN</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis (Brutto: mit Umsatzsteuer)
+ Anschaffungsnebenkosten	Z. B. Bezugskosten, Maklergebühren u. a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	Z. B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	Z. B. Rabatte, Skonti u. a.
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 601 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“*

Für die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes erhält die Gemeinde von Dritten vielfach besondere zweckbezogene Zuwendungen. Solche Zuwendungen sind nicht auf die gemeindlichen Anschaffungskosten anzurechnen und vermindern daher auch nicht deren Höhe. Sie sind auch nicht aktivisch bei dem Wertansatz des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes in Abzug zu bringen, sodass der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz dadurch nicht verändert wird. Die erhaltenen Zuwendungen führen bei der Gemeinde aber nicht dazu, dass Aufwendungen, die der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen sind, als Anschaffungskosten aktiviert werden dürfen. Die Gemeinde hat vielmehr für erhaltene Zuwendungen für ihre Investitionstätigkeit entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die Höhe der Bewertung eines gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstandes wirkt sich durch die vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen jährlich auf das Jahresergebnis der Gemeinde in der Ergebnisrechnung aus (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Abschreibungen werden in ihrer Höhe durch den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Wert des abnutzbaren Vermögensgegenstandes und seine Nutzungsdauer bestimmt. Die Gemeinde hat daher zum jährlichen Abschlussstichtag für jeden Vermögensgegenstand die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten festzustellen und diese als Buchwert bzw. Wertansatz in ihrer Bilanz auszuweisen.



### **2.1.1.3 Die zeitliche Abgrenzung**

Bei der Ermittlung der Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes hat die Gemeinde nicht nur unterschiedliche Kostenarten zu berücksichtigen, sondern auch die zeitliche Dimension des Anschaffungsvorgangs in Form eines Anschaffungszeitraumes. Der Anschaffungszeitraum für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand beginnt i. d. R. mit Tätigkeiten der Gemeinde, die auf die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung abgestellt sind.

In diesem Zeitraum müssen dann der Erwerb des Vermögensgegenstandes bzw. dessen Übergabe vorgesehen sein, sodass der Anschaffungspreis von der Gemeinde zu leisten ist, der bedeutend für die gemeindlichen Anschaffungskosten ist. Im Anschaffungszeitraum entstehen die Aufwendungen der Gemeinde, die darauf begründet sind, einen Vermögensgegenstand zu erwerben und diesen in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, damit der Gegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt werden kann.

Die Gemeinde erwirbt den Besitz eines Vermögensgegenstandes regelmäßig dadurch, dass sie die tatsächliche Gewalt über die Sache erlangt (vgl. § 854 BGB). Die Übergabe des Vermögensgegenstandes an die Gemeinde bewirkt, dass auf die Gemeinde die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung übergehen (vgl. § 446 BGB). Sie erhält dadurch auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Vermögensgegenstand (wirtschaftlicher Eigentümer). Dieser Erwerbszeitpunkt ist gilt auch dann, wenn der Vertrag ggf. eine zeitlich bestimmte Übergabe eines Vermögensgegenstandes an die Gemeinde vorsieht.

Der Anschaffungsvorgang bei der Gemeinde kann zu dem Zeitpunkt als abgeschlossen angesehen werden, zu dem der neue Vermögensgegenstand der Gemeinde übergeben bzw. geliefert wurde, und die Gemeinde nach der Vertragsgestaltung wirtschaftlich darüber verfügen kann. Der gemeindliche Anschaffungsvorgang ist jedoch noch nicht als abgeschlossen anzusehen, wenn lediglich der betriebsbereite Zustand des Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde erreicht worden ist, seine Inbetriebnahme bzw. die Ingebrauchnahme aber noch erfolgen muss. Auch die Bezahlung des Anschaffungspreises reicht für sich allein noch nicht aus, einen Anschaffungsvorgang als abgeschlossen zu bewerten.

Der Anschaffungszeitraum kann dann als beendet angesehen werden, wenn der gemeindliche Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand versetzt worden ist, denn die dafür anfallenden Kosten gehören zu den gemeindlichen Anschaffungskosten. Nach einem abgeschlossenen Anschaffungsvorgang darf die Gemeinde den erworbenen Vermögensgegenstand im wertmäßigen Umfang der angefallenen Anschaffungskosten in Ihrer Bilanz aktivieren. Bei der Aktivierung von erworbenen Rechten ist darauf abzustellen, ab welchem Zeitpunkt die Gemeinde das Recht innehat. Im Anschaffungszeitraum müssen aber auch die Anschaffungsnebenkosten anfallen, während die nachträglichen Anschaffungskosten erst zu einem späteren Zeitpunkt entstehen.

## **2.1.2 Besonderheiten bei den Anschaffungskosten**

### **2.1.2.1 Bei Sachschenkungen**

Die Gemeinde erhält vielfach Vermögensgegenstände ohne dafür eine Gegenleistung in Form eines Entgeltes erbringen zu müssen. Solche Vermögensgegenstände müssen unter Beachtung des Bruttoprinzips mit ihrem vollen Wert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Für den Ansatz der bei Schenkungen in Form von Sachleistungen erhaltenen Vermögensgegenstände müssen deshalb von der Gemeinde jeweils der Umfang der Anschaffungskosten festgestellt werden. Die Gemeinde muss die Kosten ermitteln oder ggf. schätzen, die im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs auf die Gemeinde für die Vermögensgegenstände hätten aufgewendet werden müssen.

Diese Anschaffungskosten entsprechen dem für die betreffenden Vermögensgegenstände beizulegenden Wert (Zeitwert oder Verkehrswert). Sie stellen für den einzelnen erhaltenen Vermögensgegenstand dessen aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem betreffenden Bilanzposten anzusetzen ist. Die Gemeinde hat einem unentgeltlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes aufgrund der Ersparnis einer Gegenleistung unter Beachtung des Bruttoprinzips gleichzeitig mit der Aktivierung solcher Vermögensgegenstände entsprechende Sonderposten in gleicher Höhe auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **2.1.2.2 Bei Tauschgeschäften**

Die Gemeinde kann ihre Vermögensgegenstände für ihre Aufgabenerfüllung auch durch Tauschgeschäfte erwerben. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte immer prüfen, ob der von ihr zu übernehmende Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich ist bzw. benötigt wird. Zum Erwerbszeitpunkt ist von der Gemeinde zu ermitteln, was sie ohne den Tauschvorgang für den zu übernehmenden Vermögensgegenstand hätte aufbringen müssen. Dieser wertmäßige Betrag stellt dann die „fiktiven“ Anschaffungskosten des Vermögensgegenstandes dar, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Bei einem abzuschließenden Tauschgeschäft muss zudem gewährleistet sein, dass eine fehlende Gleichwertigkeit nicht zulasten der Gemeinde geht.

#### **2.1.2.3 Bei Leasinggeschäften**

Die Bilanzierung von Leasinggeschäften der Gemeinde ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt worden. Grundsätzlich überlässt bei gemeindlichen Leasinggeschäften der Leasinggeber der Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut gegen ein Entgelt zur Nutzung über eine bestimmte Zeit. Wegen der Vielzahl der Gestaltungsmöglichkeiten von Leasinggeschäften ist es vom Einzelfall abhängig, ob ein Vermögensgegenstand beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer zu bilanzieren ist.

In den Fällen, in denen der Leasinggegenstand der Gemeinde als Leasingnehmer zuzuordnen ist, kann der Barwert der Leasingraten als Anschaffungswert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Der im Leasingvertrag vereinbarte Zinssatz kann auch im Zusammenhang mit der Barwertermittlung von der Gemeinde genutzt werden. Die in den Leasingraten enthaltenen Anteile, die nicht den Anschaffungskosten zuzurechnen sind, z. B. Anteile für Wartungsarbeiten am Leasinggegenstand als künftig durchzuführende Dienstleistungen, müssen bei der Wertermittlung unberücksichtigt bleiben.

#### **2.1.2.4 Bei Rentenzahlungen**

Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände für ihre Aufgabenerfüllung auch auf der Basis von Verträgen erwerben, die den Kaufpreis als Rentenzahlungen an den Verkäufer vorsehen. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte wie bei jedem Vermögenserwerb immer prüfen, ob der Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben benötigt wird. Bei solchen gemeindlichen Geschäften wird die Höhe der Anschaffungskosten maßgeblich durch den Barwert der von der Gemeinde eingegangenen Rentenverpflichtungen gegenüber dem Dritten bestimmt. Dabei kommt es auch darauf an, welche Form der Rentenverpflichtung die Gemeinde bei einem solchen Geschäft eingegangen ist.

Die gemeindliche Rentenverpflichtung kann z. B. für einen fest begrenzten Zeitraum vertraglich vereinbart sein (zeitlich bestimmte Rente). In diesem Fall soll der Barwert für den Ansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes durch Abzinsung aller vereinbarten Zahlungen aus der zeitlich begrenzten Rentenverpflichtung ermittelt werden. Sofern die Rentenzahlungen der Gemeinde an die Lebenszeit einer bestimmten Person geknüpft sind, sind in die Ermittlung des Barwerts zutreffende versicherungsmathematische Verfahren unter Einbeziehung der Lebenserwartung - wie diese bei der Bildung von Pensionsrückstellungen Anwendung finden -, einzubeziehen.

In solchen Fällen fließen mögliche Erhöhungen der Rentenzahlungen in die Anschaffungskosten nur dann ein, wenn diese vertraglich vereinbart worden sind. Dagegen fließen Erhöhungen nicht mehr in die Anschaffungskosten ein, wenn das dazu führende Ereignis (auch z. B. durch eine Wertsicherungsklausel) erst zukünftig auftritt. In solchen Fällen stellt dann die Rentenerhöhung ein gesondertes Finanzierungsgeschäft dar, weil sich die Erhöhung nicht originär auf den Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes bezieht, sondern unmittelbar auf eine Erhöhung der Rentenverpflichtung der Gemeinde ausgerichtet ist.

#### **2.1.2.5 Bei einem Gesamtkaufpreis**

Die Gemeinde erwirbt für ihre Aufgabenerfüllung vielfach gleichzeitig mehrere Vermögensgegenstände in einem Erwerbsvorgang und zahlt dafür einen Gesamtkaufpreis unabhängig von möglichen unterschiedlichen Einzelpreisen der in das Geschäft einbezogenen Vermögensgegenstände. Sie hat auch bei solchen Geschäften den Einzelbewertungsgrundsatz für die gemeindliche Bilanzierung der in das Geschäft einbezogenen Vermögensgegenstände zu beachten. Bei mehreren erworbenen Vermögensgegenständen muss daher von der Gemeinde immer eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises als Gesamtbetrag der Anschaffungskosten auf die beschafften Vermögensgegenstände vorgenommen werden.

Die Gemeinde kann dazu die vertragliche Vereinbarung nutzen, wenn diese ggf. zur Festlegung des Gesamtkaufpreises für einzelne Vermögensgegenstände die Preise ausweist oder andere Hinweise zu deren Wert enthält, die der Ermittlung der einzelnen Anschaffungskosten dienen können. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde den Wert eines jeden beschafften Vermögensgegenstandes bezogen auf den Zeitpunkt der Beschaffung zu ermitteln. Beim Kauf eines bebauten Grundstückes muss der Kaufpreis zur Ermittlung des „Preises“ des abnutzbaren Vermögensgegenstandes „Gebäude“ aufgeteilt werden, (vgl. Beispiel 84).

#### **BEISPIEL:**

##### **Aufteilung des Gesamtkaufpreises für ein abnutzbares Gebäude**

Die Gemeinde hat im Rahmen der örtlichen Entwicklung ein bebautes Grundstück erworben und dafür einen Gesamtpreis i. H. v. 900.000 Euro gezahlt. Auf dem nicht-abnutzbaren Grundstück befindet sich ein abnutzbares Gebäude, das für soziale Zwecke umgebaut werden soll. Zur Aufteilung des Kaufpreises als Anschaffungswert für das abnutzbare Gebäude hat der Gutachterausschuss einen Grundstückswert i. H. v. 600.000 Euro und einen Gebäudewert i. H. v. 400.000 Euro ermittelt.

Aufgrund dieser Wertfeststellungen übersteigt die Summe der Zeitwerte den Gesamtkaufpreis und es entsteht ein negativer Unterschiedsbetrag. Dieser Differenzbetrag ist im Verhältnis der Zeitwerte auf das Grundstück und das Gebäude aufzuteilen:

Gebäude:  $(\text{Anteil von } 600.000 \text{ an } 1.000.000 \times 100.000) = 60.000$ , sodass in der Bilanz ein Wert i. H. v.  $(600.000 - 60.000) = 540.000$  Euro anzusetzen ist;

Grundstück:  $(\text{Anteil von } 400.000 \text{ an } 1.000.000 \times 100.000) = 40.000$ , sodass in der Bilanz ein Wert i. H. v.  $(400.000 - 40.000) = 360.000$  Euro anzusetzen ist.

Die Gemeinde muss entsprechend vorgehen, wenn der Gesamtkaufpreis den Verkehrswert des erworbenen Vermögensgegenstandes übersteigt, sodass dann der positive Unterschiedsbetrag entsprechend aufzuteilen ist. In den Fällen, in denen die Summe der gutachtermäßig ermittelten Verkehrswerte dem Gesamtkaufpreis entspricht, sind im entsprechenden Umfang die beiden Bilanzwerte anzusetzen.

*Beispiel 84 „Aufteilung des Gesamtkaufpreises für ein abnutzbares Gebäude“*

Die Gemeinde hat bei einem Gesamtkaufpreis festzustellen, ob und welche gleichartigen und welche unterschiedlichen Vermögensgegenstände von ihr erworben wurden, z. B. bewegliche und unbewegliche Vermögensgegenstände oder Vermögensgegenstände, die bei der Gemeinde unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen, denn sie hat die geleisteten Anschaffungskosten auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufzuteilen.

Bei der Festlegung der Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände ist von der Gemeinde nicht nur ein sachgerechtes Verfahren anzuwenden. Sie hat auch darauf zu achten, dass die Zeitwerte der einzelnen Vermögensgegenstände nicht überschritten werden, denn für die gemeindlichen Vermögensgegenstände dürfen diese Werte, soweit sie die Anschaffungskosten übersteigen, nicht als Wertansätze bilanziert werden.

#### **2.1.2.6 Bei Versteigerungsverfahren**

Die Gemeinde kann die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände, z. B. Grundstücke, auch im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens erwerben. In solchen Fällen stellt die von der Gemeinde für den ersteigerten Vermögensgegenstand zu leistende Zahlung regelmäßig die Anschaffungskosten des erworbenen Vermögensgegenstandes und damit dessen Wertobergrenze dar. Für die Gemeinde können in solchen Fällen neben dem Anschaffungspreis ggf. auch noch Anschaffungsnebenkosten entstehen, die dann zu den gemeindlichen Anschaffungskosten gehören.

In besonderen Fällen können mit einem ersteigerten Vermögensgegenstand auch noch Sicherheiten verknüpft sein, z. B. eine dinglich besicherte Forderung der Gemeinde, weil die Gemeinde z. B. eine Anzahlung auf ein zu erwerbendes Grundstück geleistet hat. Es hängt dann von den tatsächlichen Gegebenheiten im Einzelfall ab, ob die Gemeinde solche gemeindlichen Forderungen in die Anschaffungskosten einbeziehen darf. Über derartige gemeindliche Sachverhalte muss unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und der GoB entschieden werden.

#### **2.1.2.7 Beim Mietkauf**

Die Bilanzierung von Mietkaufgeschäften der Gemeinde ist abhängig von der einzelnen Vertragsgestaltung. Bei solchen Geschäften überlässt der Verkäufer ein Wirtschaftsgut gegen ein Entgelt zur Nutzung über eine bestimmte Zeit unter der Absprache, dass diese Zahlungen auf den Kaufpreis angerechnet werden. Grundsätzlich geht bei solchen gemeindlichen Geschäften mit der Übergabe des Vermögensgegenstandes auch das wirtschaftliche Eigentum an die Gemeinde über.

Der Kaufpreis wird dadurch nicht nur kurzfristig gestundet. In den Fällen sollte wie bei Leasinggegenständen, die der Gemeinde als Leasingnehmer zuzuordnen sind, der Barwert der zu leistenden Mietraten als Anschaffungswert der Vermögensgegenstände in der Bilanz angesetzt werden. Der möglicherweise im Mietkaufvertrag ausgewiesene Zinssatz kann auch im Zusammenhang mit der Barwertermittlung von der Gemeinde genutzt werden. Er ergibt sich i. d. R. wenn die Summe der zu zahlenden Raten über dem üblichen Barzahlungspreis oder Rechnungspreis liegt.

Die in den Mietraten enthaltenen Anteile, die nicht den Anschaffungskosten zuzurechnen sind, müssen bei der Wertermittlung für die Höhe der Anschaffungskosten unberücksichtigt bleiben. Eine Bilanzierung anhand der geleisteten Mietzahlungen ist für die Gemeinde nicht zulässig. Die Raten können zudem nicht als nachträgliche Anschaffungskosten klassifiziert werden, um jeweils den bilanzierten Wertansatz erhöhen zu können.

### **2.1.2.8 Beim erfolgsabhängigen Kaufpreis**

Die Gemeinde kann in besonderen Fällen für Vermögensgegenstände zur Aufgabenerfüllung auch einen erfolgsabhängigen Kaufpreis vereinbaren. Die Gemeinde hat entsprechend dem Anschaffungskostenprinzip den Vermögensgegenstand bezogen auf den Zeitpunkt der Beschaffung in Höhe des gezahlten Kaufpreises zu bilanzieren. Sie hat in einem solchen Fall aber zu beachten, dass der vereinbarte Kaufpreis einen festgelegten Anteil enthält, der erst künftig beim Eintritt der vereinbarten Bedingungen zu erfüllen ist.

Dieser Teil der Anschaffung stellt für die Gemeinde kein Entgelt für eine gegenüber dem Veräußerer zu erbringende andere Leistung dar. Die Beteiligung des Veräußerers wird vielmehr direkt durch den Abschaffungsvorgang des gemeindlichen Vermögensgegenstandes begründet. Dieser unmittelbare Zusammenhang führt dazu, dass zum Zeitpunkt der gemeindlichen Leistungspflicht weitere Anschaffungskosten für die Gemeinde entstehen, die sie als nachträgliche Anschaffungskosten in ihrer Bilanz anzusetzen hat.

### **2.1.3 Besondere Zusammenhänge**

#### **2.1.3.1 Die Anschaffungskosten und Übernahme von Verpflichtungen**

Für die Gemeinde können mit dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch gesonderte Verpflichtungen zur Übernahme von Schulden und sonstigen Lasten oder andere Verpflichtungen verbunden sein. Derartige Verpflichtungen können dann dazu führen, dass von der Gemeinde ein geringerer Preis für den Vermögensgegenstand zu zahlen ist, als wenn gleichzeitig keine Belastungen zu übernehmen wären. Ein entsprechender örtlicher Sachverhalt eröffnet für die Gemeinde kein Wahlrecht hinsichtlich der Bilanzierung des erworbenen Vermögensgegenstandes und der übernommenen Verpflichtung und lässt auch keine Saldierung zu (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

Dem auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstand müssen daher auf der Passivseite die im Rahmen der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes von der Gemeinde übernommenen Verpflichtungen gesondert gegenübergestellt werden. Von der Gemeinde sind für den Vermögensgegenstand die Anschaffungskosten zu ermitteln, die für die Gemeinde ohne die Übernahme von Verpflichtungen entstanden wären. Dieser "fiktive" Betrag bestimmt regelmäßig den Wertansatz für den aus einem Erwerbsvorgang zu aktivierenden Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz.

Die im Rahmen der Anschaffung übernommenen Verpflichtungen sind mit ihrem aktuellen Wert auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der in diesen Fällen ermittelte Differenzbetrag zwischen den "fiktiven" Anschaffungskosten der Gemeinde und dem tatsächlich gezahlten Preis stellt dabei eine Wertgröße für die Passivierung der Verpflichtungen aus diesem gemeindlichen Anschaffungsvorgang dar. Dieser Betrag bestimmt daher regelmäßig den Ansatz für die aus einem Erwerbsvorgang zu passivierenden Verpflichtungen in der Bilanz.

#### **2.1.3.2 Die Anschaffungskosten und Investitionsauszahlungen**

Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen im gemeindlichen Finanzplan bzw. deren Nachweis in der Finanzrechnung der Gemeinde ist darauf zu achten, dass nur die Auszahlungen unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde erfasst werden dürfen, die im Sinne der Vorschrift tatsächlich für Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu leisten sind. Derartige Investitionsauszahlungen können dann zu aktivieren sein, sofern der angeschaffte Vermögensgegenstand betriebsbereit ist.

Die rechnungstechnischen Möglichkeiten des Empfängers einer gemeindlichen Leistung oder Vorgaben des Handels- oder Steuerrechts sind für die Abgrenzung, ob gemeindliche Anschaffungskosten vorliegen, nicht relevant. Maßgebend ist vielmehr die von der Gemeinde festgelegte Zweckbestimmung. Bei Investitionsauszahlungen, die

auf vereinbarten Abschlägen beruhen, kommt nur eine Aktivierung unter dem Bilanzposten "Geleistete Anzahlungen" in Betracht. Entsprechend sind bei gemeindlichen Baumaßnahmen die Beträge unter dem Bilanzposten "Anlagen in Bau" zu aktivieren.

Die Gemeinde muss zu jedem Abschlussstichtag diese "vorläufige" Aktivierung prüfen und dem aktuellen haushaltswirtschaftlichen Stand entsprechend den bilanziellen Ansatz anpassen. Eine Anpassung kann dabei auch zur Folge haben, dass von der Gemeinde zu leistende Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzuordnen und als Aufwendungen des Haushaltsjahres zu bewerten sowie in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

## **2.2 Zu Satz 2 (Umfang der Anschaffungskosten):**

### **2.2.1 Die Erhöhung der Anschaffungskosten**

#### **2.2.1.1 Zurechenbare Erhöhungen**

Im Rahmen der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde können ggf. Preisänderungen auftreten, die von der Gemeinde zu tragen sind, z. B. Nachzahlungen aufgrund einer weiteren Vereinbarung oder wenn der Kaufpreis vom Eintreten künftiger Ereignisse abhängig gemacht worden ist. Solche Preisänderungen wirken sich auf die Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes aus, wenn sie als zurechenbar zu den Anschaffungskosten zu bewerten sind. Die Preisänderungen führen dann in dem Haushaltsjahr, in dem sie entstehen, zu weiteren Anschaffungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes und sind unter dem zutreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **2.2.1.2 Nichtzurechenbare Erhöhungen**

Beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes auf Rentenbasis, z. B. ein Grundstück, ist von der Gemeinde zu beachten, dass sich eine im Vertrag verankerte Wertsicherungsklausel nicht auf die Höhe der gemeindlichen Anschaffungskosten auswirkt. Wegen einer solchen Klausel können sich nur die von der Gemeinde an einen Dritten zu leistenden Rentenzahlungen erhöhen, denn eine Wertsicherungsklausel wirkt sich nur auf die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde bzw. auf die Zahlungsbeträge an den Anspruchsberechtigten aus.

Zu einer Erhöhung der gemeindlichen Anschaffungskosten führen auch nicht die Preisaufschläge oder Zuschläge, die von der Gemeinde bei einer Nichteinhaltung von Zahlungsfristen fällig werden, z. B. wenn beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes vereinbart wurde, dass die Kaufpreiszahlung zu einem bestimmten Termin oder innerhalb eines bestimmten Zeitraumes erfolgen soll (vgl. § 271a BGB). Für die Gemeinde stellen auch Zinszahlungen oder Entgelte aus Anlass einer Fremdfinanzierung von gemeindlichen Investitionen keinen anschaffungsrelevanten Vermögenswert dar, sodass daraus keine Erhöhung der Anschaffungskosten entsteht.

### **2.2.2 Die Anschaffungsnebenkosten**

Bei der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde können ggf. zusätzliche Nebenkosten anfallen. Diese Kosten stellen dann Anschaffungsnebenkosten dar, wenn sie dazu dienen, den Vermögensgegenstand in das wirtschaftliche Eigentum der Gemeinde zu überführen und entsprechend seinem Zweck nutzen zu können. Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen daher alle Aufwendungen der Gemeinde, die im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes nötig sind, um diesen von einem Dritten zu übernehmen bzw. als Eigentümer zu erhalten und um ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen bzw. in Betrieb zu nehmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Für die Gemeinde gehören deshalb z. B. Aufwendungen der Gemeinde für die Vergabe des Auftrages gem. § 25 GemHVO NRW, Aufwendungen für den Transport, die Montage, die Sicherheitsüberprüfung und die Abnahme des Vermögensgegenstandes sowie die Kosten einer Wertfeststellung, ggf. auch die Grunderwerbssteuer sowie Zölle, zu den gemeindlichen Anschaffungsnebenkosten. Derartige Kosten können jedoch grundsätzlich erst entstehen, wenn der Anschaffungsvorgang begonnen hat bzw. Anschaffungskosten entstehen oder entstanden sind.

Als weitere Nebenkosten können im Zusammenhang mit der Anschaffung von Vermögensgegenständen auch notwendig werdende Betriebserlaubnisse oder Baugenehmigungen, die allein für sich genommen ggf. als immaterielle Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen wären, entstehen. Bei der Übernahme von Grundstücken und Kapitalanteilen an Betrieben können auch Notarkosten zu den Anschaffungsnebenkosten gehören. Für Fahrzeuge gilt Folgendes (vgl. Beispiel 85).

**BEISPIEL:**

**Die Anschaffung eines Straßenreinigungsfahrzeuges**

Die Gemeinde plant, für die Straßenreinigung ein neues Fahrzeug als Spezialfahrzeug unter besonderer Berücksichtigung ihrer topografischen Verhältnisse anzuschaffen. Aufgrund der Sonderwünsche der Gemeinde werden folgende Kosten anfallen:

- Kaufpreis	130.000 Euro
- größerer Wassertank	10.000 Euro
- größerer Kehrgutbehälter	10.000 Euro
- dritter Besen mit großer Kehrbreite	15.000 Euro
- Allgemeine Auswahlkosten des Fachamtes	9.000 Euro
- Erwerb einer Fertiggarage	14.000 Euro
- Überführungskosten	<u>2.000 Euro</u>
<b>Gesamtkosten</b>	<b>190.000 Euro</b>

**Aktivierungsfähige Kosten:**

**167.000 Euro**

(Kaufpreis, Wassertank, Kehrgutbehälter, Besen, Überführungskosten).

=====

Zu den Anschaffungskosten und den anrechenbaren Nebenkosten gehören nur die Aufwendungen der Gemeinde, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können.

*Beispiel 85 „Die Anschaffung eines Straßenreinigungsfahrzeuges“*

Die Aufwendungen der Gemeinde aus einem Anschaffungsvorgang können aber nur dann als Anschaffungsnebenkosten behandelt werden, wenn die Aufwendungen im Zeitraum des Anschaffungsvorgangs entstehen und als Einzelkosten dem angeschafften Vermögensgegenstand zugeordnet werden können.

### **2.2.3 Die anschaffungsnahen Herstellungskosten**

Im Rahmen der Anschaffung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann es in besonderen Einzelfällen für die Gemeinde notwendig werden, den erworbenen Vermögensgegenstand durch weitere Maßnahmen so umzugestalten, dass er der Form und dem Zweck entspricht und die Nutzungsmöglichkeiten eröffnet, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung geboten sind. Die dafür im Umfeld der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes notwendigen kostenverursachenden Maßnahmen können zu anschaffungsnahen Herstellungskosten darstellen.

Die Einordnung von Aufwendungen durch zusätzliche Maßnahmen als anschaffungsnahen Herstellungskosten erfordert, dass der betreffende Vermögensgegenstand dadurch in seiner Substanz vermehrt wird und die Nutzungs-

möglichkeiten der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erweitert werden. Ein Bedarf für Substanzveränderungen oder Erweiterungen der Nutzung sollten von der Gemeinde möglichst bereits im Zeitpunkt der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes für ihre Aufgabenerfüllung bestehen oder festgestellt werden.

Ein anderer Grund für das Bestehen von anschaffungsnahen Herstellungskosten kann z. B. sein, dass wegen des „mangelhaften“ Zustandes des angeschafften Vermögensgegenstandes der zu zahlende Anschaffungspreis gemindert war. Von der Gemeinde muss in diesen Fällen geprüft werden, ob ihre deswegen eingeleiteten Maßnahmen dazu führen, dass der Vermögensgegenstand in seiner Substanz erweitert, über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert oder eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit durch die Gemeinde geschaffen wurde. Am nachfolgenden Beispiel soll die Sachlage aufgezeigt werden (vgl. Beispiel 86).

**BEISPIEL:**

**Der Umbau eines Feuerwehrfahrzeuges**

Die Gemeinde plant, ein für den Brandschutz vorhandenes Fahrzeug umzubauen und künftig als Spezialfahrzeug für den Umweltschutz zu nutzen. Für das bisher genutzte Fahrzeug ist eine Nutzungsdauer von sieben Jahren bestimmt worden. Aufgrund der Umbaumaßnahme kann das Fahrzeug in technischer Hinsicht künftig über 10 Jahre genutzt werden. Die Gemeinde führt nach der Umbaumaßnahme folgende Maßnahmen durch:

1. Ermittlung eines Betrages, der wegen der Umbaumaßnahme ggf. vom bestehenden Restbuchwert in Abzug zu bringen ist.
2. Aktivierung der Anschaffungs- bzw. Umbaukosten des Fahrzeuges wegen neuer bzw. erweiterter Nutzungsmöglichkeiten.
3. Sachgerechte Anpassung der fahrzeugbezogenen Nutzungszeit auf eine Dauer von zehn Jahren.
4. Entsprechende Anpassungen in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung.
5. Ermittlung der neuen jährlichen Abschreibungen und Übernahme der Beträge in die Ergebnisrechnung.

*Beispiel 86 „Der Umbau eines Feuerwehrfahrzeuges“*

Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist z. B. der Zustand eines Gebäudes im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder einer wesentlichen Verbesserung zu verstehen. Zu diesen Zeitpunkten muss der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand erstmalig bilanziert worden sein oder der bilanzielle Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz wegen der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung des Vermögensgegenstandes entsprechend erhöht worden sein.

Beim Vorliegen dieser Voraussetzungen sind anschaffungsnaher Aufwendungen der Gemeinde anzunehmen, die als nachträgliche Herstellungskosten darstellen und den aktivierungsfähigen Vermögenswert in der gemeindlichen Bilanz entsprechend erhöhen. Die Voraussetzung der „Anschaffungsnähe“ dürfte regelmäßig dann als gegeben anzusehen sein, wenn die Instandsetzungsmaßnahmen eines im Haushaltsjahr angeschafften Vermögensgegenstandes innerhalb von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der Anschaffung, also innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde erfolgen.

Andererseits darf die Gemeinde bei einem „mangelhaften“ Zustand des angeschafften Vermögensgegenstandes, der jedoch erst nach der Anschaffung entstanden ist, die dann notwendigen kostenverursachenden Maßnahmen nicht mehr als anschaffungsnaher Herstellungskosten einordnen. Die Aufwendungen für die zu beseitigenden Schäden können dann von der Gemeinde bilanztechnisch nur noch dahingehend untersucht werden, ob dadurch Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand entstanden sind.



#### **2.2.4 Die nachträglichen Anschaffungskosten**

Die Aufwendungen der Gemeinde, die nach Abschluss eines Anschaffungsvorgangs (Übernahme des Vermögensgegenstandes in die eigene Verfügbarkeit) anfallen und in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes stehen, können ggf. nachträgliche Anschaffungskosten darstellen. Eine besondere Voraussetzung dabei ist, dass solche Aufwendungen den Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes zuzurechnen worden wären, wenn die Aufwendungen zum Zeitpunkt der Anschaffung des Vermögensgegenstandes angefallen wären.

Derartige Aufwendungen sind i. d. R. gemeindliche Aufwendungen, die den Gebrauch bzw. die Benutzbarkeit eines angeschafften Vermögensgegenstandes erhöhen und seinen Wert dauerhaft steigern. Bei der Gemeinde können nachträgliche Anschaffungskosten daher entstehen, wenn z. B. beim Erwerb eines Grundstückes zu einem späteren Zeitpunkt die Erschließung vorzunehmen ist oder Beiträge nach dem KAG dafür zu leisten sind. Es muss jedoch grundsätzlich ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang zur Anschaffung bestehen.

Ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang (zeitnah) mit dem gemeindlichen Anschaffungsvorgang ist dabei nicht zwingend erforderlich, da durch die nachträglichen Maßnahmen der Gebrauch und die Benutzbarkeit des Vermögensgegenstandes erhöht werden. Als nachträgliche Anschaffungskosten bei gemeindlichen Vermögensgegenständen sind auch Kaufpreisveränderungen zu bewerten und entsprechend zu bilanzieren, z. B. Preisanpassungen aufgrund eines gerichtlichen Verfahrens.

Bei den gemeindlichen Finanzanlagen können dann nachträgliche Anschaffungskosten entstehen, wenn das Beteiligungsverhältnis der Gemeinde zum betreffenden Betrieb betroffen ist oder die Kosten aufgrund von Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag ausgelöst werden. Eine Verstärkung der Liquidität des gemeindlichen Betriebes als Zweck der Hingabe von Finanzmitteln durch die Gemeinde dürfte dabei grundsätzlich nicht ausreichend sein. Bei den örtlichen Einzelmaßnahmen der Gemeinde muss ggf. auch noch zwischen Anschaffungskosten und Herstellungskosten unterschieden werden.

Die nachträglichen Anschaffungskosten verändern die bisherigen Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, sodass der Bilanzansatz zum nächsten Abschlussstichtag entsprechend anzupassen ist. Sie wirken sich bei abnutzbaren Vermögensgegenständen ab deren Inbetriebnahme auch auf die Höhe der planmäßigen Abschreibungen aus. Die allgemeinen Rahmenbedingungen über die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes werden i. d. R. durch die nachträglichen Anschaffungskosten jedoch nicht verändert. Die nachträglichen Anschaffungskosten sind daher ab der „Inbetriebnahme“ bzw. Nutzbarkeit der Veränderung des Vermögensgegenstandes über die noch bestehende Restnutzungsdauer zu verteilen.

#### **2.2.5 Keine nachträglichen Anschaffungskosten**

##### **2.2.5.1 Die Kosten nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer**

Nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes können entstandene Kosten aus vorgenommenen Veränderungen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten bei dem betreffenden Vermögensgegenstand führen. Eine solche Vorgabe gilt auch dann, wenn von der Gemeinde noch ein neues Zubehörteil angeschafft wird, weil der betreffende Vermögensgegenstand weiterhin für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt werden soll.

Der gemeindliche Vermögensgegenstand ist zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich betrachtet nicht mehr als existent anzusehen. Die Anschaffung eines Zubehörteiles durch die Gemeinde lässt daher den betreffenden Vermögensgegenstand nicht „wieder aufleben“. Sie verursacht bei dem Vermögensgegenstand auch keine neu beginnende wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Die Anschaffung des Zubehörteiles stellt in solchen Fällen vielmehr unmittelbar Aufwand für die Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Sofern es sich bei dem Zubehör jedoch um einen selbstständig nutzbaren, also aktivierbaren, Vermögensgegenstand handelt, ist dieser Gegenstand von der Gemeinde entsprechend zu bilanzieren.

#### **2.2.5.2 Die Kosten wegen Abstandszahlungen**

Die Gemeinde muss vielfach für ihre Aufgabenerfüllung einzelne Vermögensgegenstände anschaffen, deren Erwerb oftmals jedoch unterschiedliche Hindernisse entgegenstehen können. Ein mögliches Hindernis ist z. B. die noch laufende Nutzung eines Grundstückes, das für den gemeindlichen Straßenbau benötigt wird. In solchen Fällen wird dann ggf. dem Eigentümer bzw. Nutzer eine Abstandszahlung angeboten, um das Grundstück für den gemeindlichen Zweck zum vorgesehenen Zeitpunkt und nicht erst nach Vertragsablauf verfügbar zu haben.

Bei derartigen Zahlungen ist zwar der Anschaffungsvorgang der Auslöser, jedoch liegt der inhaltliche Zweck der Zahlung nicht im Erwerb eines Vermögensgegenstandes, sondern in seiner Nutzung, die vorzeitig beendet werden soll. Die Gemeinde hat durch die Zahlung die Möglichkeit, das Grundstück zum geplanten Zeitpunkt für eigene Maßnahmen zu nutzen. Eine solche Abstandszahlung stellt daher keine Anschaffungskosten für die Gemeinde dar.

Die Zahlung ist deshalb auch nicht zusammen mit den übrigen Anschaffungskosten als AHK in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Eine solche Abstandszahlung ist aber gleichwohl als eigenständiger Geschäftsvorfall zu bilanzieren. Sie ermöglicht der Gemeinde eine vorzeitige Nutzung eines Vermögensgegenstandes, sodass sie dieses Recht im Umfang der geleisteten Abstandszahlung bilanzieren kann. Der Wert ist dann unter Einbeziehung der zum Erwerbszeitpunkt noch bestehenden Restnutzungszeit des Grundstückes in diesem Zeitrahmen von der Gemeinde planmäßig abzuschreiben.

#### **2.2.5.3 Die „weiteren“ Herstellungskosten**

Für die Gemeinde können die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen bei gemeindlichen Gebäuden, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung führen, (weitere) Herstellungskosten darstellen. Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist dabei der Zustand des Gebäudes der Gemeinde im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zu verstehen.

Folgende Maßnahmen können zu „weiteren“ Herstellungskosten führen, z. B. die Wiederherstellung des Vermögensgegenstandes oder eine wesentliche Veränderung der (betrieblichen) Funktion. Ebenso können die Erweiterung als Aufstockung eines Gebäudes oder ein Gebäudeanbau oder eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus zu Herstellungskosten führen. Solche Maßnahmen der Gemeinde bei einem Gebäude können nicht zu einem späteren Zeitpunkt unter den Begriff „nachträgliche Anschaffungskosten“ einem gemeindlichen Vermögensgegenstand zugerechnet werden.

Die Maßnahmen entstehen regelmäßig nicht kurzfristig nach dem Abschluss eines Anschaffungsvorgangs bei der Gemeinde. Sie entstehen nicht wegen der Anschaffung und stehen daher auch nicht in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Anschaffung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Die Maßnahmen der Gemeinde können daher nicht dem Zeitpunkt der Anschaffung des Vermögensgegenstandes zugerechnet und als nachträgliche Anschaffungskosten eingeordnet und erfasst werden.

## **2.2.6 Die Anrechnung von Umsatzsteuer**

Die umsatzsteuerrechtlichen Bedingungen für die Gemeinde sind mit dem Steueränderungsgesetz 2015 umgestellt worden. Sie sollen nach einer Umstellungsphase von 2017 bis 2020 in vollem Umfang zur Anwendung kommen. Die Gemeinde soll künftig als eine einzige steuerpflichtige Person des öffentlichen Rechts angesehen werden und nicht mehr z. B. getrennt für jeden BgA. Diese Sachlage erfordert eine Analyse der gemeindlichen Leistungen, um die Relevanz einer künftigen Steuerpflicht feststellen zu können.

Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder der Herstellungskosten von Vermögensgegenständen darf dann der Umsatzsteueranteil, der von der Gemeinde im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend gemacht werden kann, nicht berücksichtigt werden. Die Gemeinde darf z. B. bei einem vollen Vorsteuerabzug zu den Anschaffungskosten keine Umsatzsteuer hinzurechnen. Bei einem anteiligen Vorsteuerabzug ist nur der nicht abzugsfähige Umsatzsteuerbetrag zu berücksichtigen. Die Gemeinde muss die tatsächliche Sachlage zutreffend und ausreichend dokumentieren.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde geklärt werden, auf welche Art und Weise die einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfälle, durch die für die Gemeinde eine Steuerpflicht ausgelöst wird, im Rahmen der Finanzbuchhaltung erfasst werden. Andererseits ist diese Kenntnis über derartige Geschäftsvorfälle auch deshalb erforderlich, weil künftig mehr als bisher von der Gemeinde ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.

## **2.3 Zu Satz 3 (Minderungen des Anschaffungspreises):**

### **2.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Bei dem Erwerb von Vermögensgegenständen werden der Gemeinde oftmals Nachlässe auf den angebotenen Anschaffungspreis gewährt. Als Minderungen der Anschaffungskosten gelten alle Arten von Preisnachlässen, die vom Veräußerer marktmäßig geprägt und veranlasst sind sowie gegenüber der Gemeinde als Erwerber rechnungsmäßig gewährt und belegt werden, z. B. Rabatt, Skonto, Boni. Die Preisnachlässe müssen wirtschaftlich mit dem gemeindlichen Beschaffungsvorgang bzw. dem Gegenstand der Beschaffung verknüpft sein. Sie dürfen der Gemeinde nicht fiktiv gewährt worden sein.

Der aufgrund von Preisnachlässen geminderte Anschaffungspreis führt zu den bilanzierungsfähigen Anschaffungskosten der Gemeinde, ohne dass es dadurch zu einem echten „Nettopreis“ bei der Gemeinde kommt. Der vorherige „Bruttopreis“ wird lediglich reduziert und nicht mit anderen Gegebenheiten verrechnet. Das nachfolgende Beispiel soll einige Preisänderungen aufzeigen (vgl. Beispiel 87).

#### **BEISPIEL:**

##### **Besondere Einflüsse auf den Anschaffungspreis**

###### **1. Die Gewährung von Rabatten**

Die Gewährung eines Rabatts einen sofortigen Preisnachlass auf den Anschaffungspreis dar. Ein Rabatt dient der Preisgestaltung eines Wirtschaftsgutes und wird zudem auf der Rechnung offen ausgewiesen. Er wird in Form eines Barzahlungsrabattes, Mengenrabattes oder Treuerabatts und ggf. als Sonderrabatt sofort vom Rechnungspreis abgezogen und mindert den Erwerbspreis oder Verkaufspreis (Anschaffungspreis).

### **B. Die Gewährung von Boni**

Die Gewährung von Boni stellt einen nachträglichen Preisnachlass auf den Anschaffungspreis eines Wirtschaftsgutes dar. Sie können z. B. mengen- oder umsatzabhängig, in Erfüllung zuvor festgelegter Voraussetzungen gewährt werden, z. B. vereinbarte Abnahmemengen. Die Boni müssen eindeutig dem betreffenden Wirtschaftsgut zuzurechnen sein.

### **C. Die Gewährung von Skonti**

Die Gewährung von Skonti stellt einen Nachlass beim Anschaffungspreis für eine pünktliche oder vorzeitige Zahlung des Anschaffungspreises dar. Ein Skonto beinhaltet dabei die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem sofort oder kurzfristig zu zahlenden Preis. Dieser finanzielle Vorteil kann regelmäßig nur innerhalb einer dazu festgelegten Frist genutzt werden. Die Skonti sind vielfach in den Kaufpreis eines Vermögensgegenstandes einbezogen, denn diese werden nur wirksam, wenn die Gemeinde als Schuldner das gesetzte Zahlungsziel einhält.

## **2. Keine Änderung bei Zuwendungen**

Für die Gemeinde besteht bei der Anschaffung von gemeindlichen Vermögensgegenständen oftmals die Möglichkeit, dafür Zuwendungen als Finanzierungsunterstützung durch Dritte zu erhalten. Zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Gemeinde kommt es dann nicht, weil der Erwerber dadurch wirtschaftlich in die Lage versetzt werden soll, den angebotenen Kaufpreis zu akzeptieren und aufbringen zu können. Diese Bewertung gilt auch bei einem als „Preisnachlass“ bezeichneten Vorgang, wenn dem Erwerber fiktiv eine Unterstützungsleistung zugerechnet werden soll.

*Beispiel 87 „Besondere Einflüsse auf den Anschaffungspreis“*

Innerhalb des gemeindlichen Beschaffungsvorgangs kommt der Festlegung des Anschaffungspreises bei einer Preisminderung ein erhebliches Gewicht zu. Die Gemeinde kann den Anschaffungspreis mindern, wenn die eingeräumten Preisnachlässe als einzeln zurechenbar zu den Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes zu bewerten sind (anrechenbare Anschaffungspreisminderungen). Diese Einzelzurechenbarkeit bedingt dabei nicht, dass die unmittelbare Zurechnung nur in Form originärer Einzelkosten zulässig ist. Sie ist auch dann als erfüllt anzusehen, wenn die Minderungen des Anschaffungspreises anhand sachgerechter Schlüsselungen ermittelt und dem Vermögensgegenstand zugeordnet werden.

Bei jedem Beschaffungsvorgang ist daher von der Gemeinde grundsätzlich zu prüfen, ob die bilanzierungsfähigen Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes tatsächlich zutreffend ermittelt worden sind. In der Vielzahl der Fälle dürfte der durch zulässige Preisnachlässe geminderte Anschaffungspreis die geeignete Ausgangsbasis für die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten und die Bilanzierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes darstellen.

### **2.3.2 Die Gewährung von Rabatten**

Die Gewährung eines Rabatts an die Gemeinde stellt regelmäßig einen sofortigen Preisnachlass auf den Anschaffungspreis durch den Verkäufer dar. Ein Rabatt dient der Preisgestaltung eines Wirtschaftsgutes und wird zudem auf der Rechnung an die Gemeinde offen ausgewiesen. Er wird in Form eines Barzahlungsrabattes, Mengenrabattes oder Treuerabattes und ggf. als Sonderrabatt sofort vom Rechnungspreis abgezogen und mindert den Erwerbspreis oder Verkaufspreis (Anschaffungspreis).

Zur Minderung des Anschaffungspreises eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes führen auch Naturalrabatte, die der Gemeinde im Rahmen der Anschaffung gewährt worden sind, z. B. in Form des Erhalts einer größeren

Menge zum Preis der bestellten Menge. Die Gewährung eines Rabatts stellt jedoch keinen allgemeinen Preisnachlass bei den gemeindlichen Anschaffungskosten dar. Der Gemeinde gewährte Rabatte müssen daher auch nicht in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung buchungsmäßig gesondert erfasst werden.

### **2.3.3 Die Gewährung von Boni**

Die Gewährung von Boni stellt einen nachträglichen Preisnachlass auf den Anschaffungspreis dar, z. B. mengen- oder umsatzabhängig, der i. d. R. in Erfüllung zuvor festgelegter Voraussetzungen, z. B. vereinbarte Abnahmemengen, gewährt wird. Die der Gemeinde bei der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes gewährten Boni mindern grundsätzlich die gemeindlichen Anschaffungskosten. Sie sind auf die Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anzurechnen, wenn die Boni eindeutig dem von der Gemeinde angeschafften Vermögensgegenstand zugeordnet werden können.

### **2.3.4 Die Gewährung von Skonti**

Die Gewährung von Skonti stellt einen Nachlass des Vertragspartners der Gemeinde für eine pünktliche oder vorzeitige Zahlung des Anschaffungspreises dar. Ein Skonto beinhaltet dabei die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem sofort oder kurzfristig zu zahlenden Preis. Die Gemeinde hat innerhalb einer dazu festgelegten Frist, die i. d. R. in Kalendertagen bemessen wird, ihrer Zahlungspflicht nachzukommen, wenn sie diesen finanziellen Vorteil nutzen will, z. B. innerhalb von acht Tagen nach Eingang der Rechnung.

Die Skonti sind vielfach in den Kaufpreis eines Vermögensgegenstandes einbezogen, denn diese werden nur wirksam, wenn die Gemeinde als Schuldner das gesetzte Zahlungsziel einhält. Ein Skontoabzug durch die Gemeinde ist daher nur zulässig, wenn die Möglichkeit dazu mit dem Vertragspartner vereinbart wurde oder von diesem im Rahmen der Rechnungsstellung gegenüber der Gemeinde freiwillig eingeräumt wird. Ein Rechtsanspruch der Gemeinde besteht regelmäßig nicht.

Die Gemeinde muss daher im Rahmen ihrer Zahlungsabwicklung ausreichende Kenntnisse darüber haben, in welchen Geschäftsvorfällen bzw. bei welchen gemeindlichen Zahlungen ein Skontoabzug in welcher Höhe und innerhalb welcher Frist möglich ist. Sie muss bei der Inanspruchnahme der Möglichkeit zum Abzug von Skonto sicherstellen, dass die gemeindliche Zahlung rechtzeitig geleistet wird und der Gläubiger darüber innerhalb der Skontierungsfrist verfügen kann.

Die Gemeinde muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihre Zahlung innerhalb der gesetzten Frist bei ihrem Vertragspartner eingeht. Sie muss daher z. B. bei Überweisungen deren Laufzeiten beachten. Der mögliche Abzugsbetrag bei der gemeindlichen Zahlung ist dann auf die Anschaffungskosten der Gemeinde anzurechnen, wenn der Betrag eindeutig der Anschaffung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zugeordnet werden kann.

### **2.3.5 Keine Minderung durch Zuwendungen**

Für die Gemeinde besteht bei der Anschaffung von gemeindlichen Vermögensgegenständen oftmals die Möglichkeit, dafür Zuwendungen als Finanzierungsunterstützung durch Dritte zu erhalten. Die Gewährung einer (investiven) Zuwendung an die Gemeinde stellt jedoch keinen Geschäftsvorfall dar, um eine entsprechende betragsmäßige Minderung der Anschaffungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

Die Gemeinde hat in diesen Fällen das Bruttoprinzip zu beachten, so dass ein Verbot der Anrechnung der gewährten Zuwendung auf die zu bilanzierenden Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

steht. Sie hat für die erhaltenen Finanzmittel unter Beachtung des haushaltsrechtlichen Bruttoprinzips auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Sonderposten“ einen entsprechenden Bilanzposten anzusetzen und diesen unter Berücksichtigung der Nutzungszeit des Vermögensgegenstandes ertragswirksam aufzulösen (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

Erst im Rahmen der Beurteilung der Nutzung eines durch eine Zuwendung mitfinanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes ergibt sich die Möglichkeit der Nettobetrachtung der haushaltswirtschaftlichen Belastungen aus der Nutzung des Vermögensgegenstandes, denn den jährlichen planmäßigen Abschreibungen stehen die jährlich vorzunehmende anteilige Auflösung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderpostens gegenüber.

Zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Gemeinde kommt es auch dann nicht, wenn bei einem als „Preisnachlass“ bezeichneten Vorgang der Gemeinde als Erwerber fiktiv eine Unterstützungsleistung zugerechnet wird. Aus Sicht des Veräußerers soll der Erwerber dadurch wirtschaftlich in die Lage versetzt werden, den angebotenen Kaufpreis zu akzeptieren und aufbringen zu können, z. B. unverbindlichen Verkaufspreis. In diesen Fällen muss die Gemeinde die Bilanzierung wie bei den tatsächlich gewährten „Finanzierungszuwendungen“ vornehmen.

### **3. Zu Absatz 3 (Herstellungskosten):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Bestimmung des Begriffs „Herstellungskosten“):**

##### **3.1.1 Die allgemeinen Rahmenbedingungen**

###### **3.1.1.1 Der Begriff „Herstellungskosten“**

Die Gemeinde erwirbt nicht nur Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung, sondern sie stellt in besonderen Fällen auch die benötigten Vermögensgegenstände selbst her oder beauftragt Dritte mit deren Herstellung. Als Hersteller gilt dabei jemand, der auf eigene Gefahr und auf eigenes Risiko einen Vermögensgegenstand hergestellt und dass damit verbundene Baugeschehen bestimmen kann (Träger des Bauwagnisses). Die Eigenleistungen sowie die Werkleistungen des Herstellers einschließlich der benötigten Wirtschaftsgüter werden dabei unter dem Begriff "Herstellungskosten" erfasst.

Als gemeindliche Herstellungskosten sind die Aufwendungen der Gemeinde zu bezeichnen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Die Herstellungskosten setzen sich aus vier Gruppen zusammen. Als eigene Gruppen gelten die Pflichtbestandteile, die Wahlbestandteile, die abzugsfähigen Kosten sowie die nicht zulässigen Kosten.

Die Kosten der Gemeinde für die Herstellung, den Umbau, die Modernisierung, Instandhaltung oder Instandsetzung von Objekten sowie für die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind grundsätzlich dem Begriff „Herstellungskosten“ zurechenbar (vgl. § 4 Absatz 1 HOAI). Sie müssen nach allgemein anerkannten Regeln der Technik oder auf der Grundlage ortsüblicher Preise nach Kostenvorschriften ermittelt werden, z. B. unter Einbeziehung der DIN 276. Dafür sollen bei Leistungen des Auftraggebers die ortsüblichen Preise herangezogen werden (vgl. § 4 Absatz 2 HOAI). Üblicherweise ist die Umsatzsteuer, die auf die Kosten von Objekten entfällt, nicht in die zurechenbaren Kosten einzubeziehen.

Unter Benutzung des Begriffs „Herstellungskosten“ soll im gemeindlichen Bereich der Wert von "selbst erstellten" Vermögensgegenständen der Gemeinde wiedergegeben werden. Die Wiedergabe soll dabei unabhängig davon erfolgen, ob die Gemeinde einen Vermögensgegenstand vollständig oder teilweise selbst hergestellt hat. In der Vorschrift wird daher näher bestimmt, welche Aufwendungen in den Begriff „Herstellungskosten“ einbezogen wer-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

den dürfen. Der Begriff „Herstellungskosten“ umfasst daher alle gemeindlichen Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen bzw. verursacht werden und dem Vermögensgegenstand zugeordnet werden können.

Der Begriff „Herstellung“ umfasst dagegen aus Sicht der Gemeinde sowohl die Fremdherstellung durch Dritte als auch die Eigenherstellung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde. Zur Abgrenzung der Erweiterung und der wesentlichen Verbesserung bestehen keine konkreten Festlegungen, sodass von der Gemeinde eine sachliche Abwägung vorzunehmen ist, ob unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse bilanzierungsfähige Herstellungskosten durch die Maßnahme entstanden sind. Dabei kann im Einzelfall noch zwischen der erstmaligen Herstellung und der "Erweiterung" oder "wesentlichen Verbesserung" unterschieden werden.

**3.1.1.2 Die sachliche Abgrenzung**

Die gemeindlichen Herstellungskosten geben dabei den Wert von der Gemeinde selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder. Sie stellen eine Wertobergrenze für den Ansatz dieser Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz dar. Für die nähere Bestimmung der gemeindlichen Herstellungskosten ist ihr Kostencharakter als auch ihre Nähe zur Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entscheidend. Bei der gemeindlichen Bilanzierung sind nur die tatsächlich entstandenen Aufwendungen der Gemeinde für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen. Diese gemeindlichen Aufwendungen werden dann im Sprachgebrauch allgemein und insgesamt als „Herstellungskosten“ bezeichnet.

Bei der Veranschlagung von Investitionsmaßnahmen im Finanzplan ist von der Gemeinde darauf zu achten, dass die durch die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu leistenden Zahlungen auch als Herstellungskosten zu bewerten und in der gemeindlichen Bilanz aktivierbar sind. Das nachfolgende Schema soll die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten aufzeigen (vgl. Abbildung 602).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG DER GEMEINDLICHEN HERSTELLUNGSKOSTEN</b>		
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind.	Pflichtbestandteile der Herstellungskosten
+ Fertigungseinzelkosten	Z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind.	
+ Sonderkosten der Fertigung	Z. B. auftragsbezogene zurechenbare Kosten wegen Sonderanfertigungen.	
<b>= Herstellungskosten (I)</b>		Kostenuntergrenze
+ notwendige Materialgemeinkosten	Z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind.	Wahlbestandteile der Herstellungskosten
+ Fertigungsgemeinkosten	Z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich.	
<b>Herstellungskosten (II)</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>	Kostenobergrenze

*Abbildung 602 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Aufgrund des Herstellungsprozesses gilt es für die Gemeinde, den einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstand im Umfang der anrechenbaren Herstellungskosten zu bewerten, die tatsächlich für die Herstellung aufgewendet worden sind. In die Herstellungskosten dürfen von der Gemeinde jedoch keine kalkulatorischen Kosten und auch keine Finanzierungskosten einbezogen werden.

Bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist außerdem nicht von den „Kosten der Herstellung“ im betriebswirtschaftlichen Sinne auszugehen. Der dort verwendete Begriff „Herstellkosten“ erfasst regelmäßig auch kalkulatorische Kosten. Derartige Kosten dürfen bei einem gemeindlichen Herstellungsprozess jedoch nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (vgl. Beispiel 88).

**BEISPIEL:**

**Die Herstellung eines Spielplatzes für ältere Menschen**

Die Gemeinde plant, für die älteren Menschen einen geeigneten Spielplatz unter besonderer Berücksichtigung der Wünsche ihrer Einwohner zu errichten. Aufgrund der vorliegenden Informationen der Gemeinde werden folgende Kosten anfallen:

- Fertigeräte, Holzbauteile und sonstige Materialien	30.000 Euro
- Entgelte der Beschäftigten	13.000 Euro
- Abschreibungen auf eingesetzte technische Geräte	500 Euro
- Verpflegungskosten der eingesetzten Beschäftigten	2.700 Euro
- Bauleitung über die technischen Herstellungsarbeiten	3.000 Euro
- Allgemeine Kosten des Fachamtes	1.000 Euro
- Allgemeine Kosten des Personalamtes und der Finanzbuchhaltung	1.800 Euro
- Medienkosten (Bekanntmachung der Fertigstellung u. a.)	<u>1.000</u>

Euro

**Gesamtkosten** **53.000 Euro**

**Aktivierungsfähige Kosten:** **46.500 Euro**

(Materialkosten, Personalkosten, Abschreibungen, Bauleitung).

=====

Zu den Herstellungskosten gehören die Materialkosten sowie die Personalkosten als Fertigungskosten. Die Abschreibungen werden als Fertigungsgemeinkosten hinzugerechnet.

*Beispiel 88 „Die Herstellung eines Spielplatzes“*

Die nach der Inbetriebnahme eines abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehenden regelmäßigen Wertminderungen sind von der Gemeinde stellen planmäßige Abschreibungen dar. Sie sind als ordentliche Aufwendungen von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Für ihre erstmalige Entstehung sind der Fertigstellungszeitpunkt bzw. die Inbetriebnahme oder Abnahme des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes entscheidend. Die ggf. erforderliche Abgrenzung von nachträglichen Herstellungskosten ist ebenfalls von diesem Zeitpunkt abhängig.

### **3.1.1.3 Die nicht einziehbaren Kosten**

Die gemeindlichen Herstellungskosten ergeben sich aus den in der Vorschrift enthaltenen Kostenzuordnungen, bei denen zwischen bestimmten Einzelkosten und bestimmten Gemeinkosten unterschieden wird und müssen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst und nachgewiesen werden. Dabei sollen möglichst Gestaltungsspielräume ausgeschlossen werden, sodass nur die in der Vorschrift benannten Gemeinkosten in die Ermittlung der gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden dürfen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Bei dieser Vorgabe wurde davon ausgegangen, dass Kosten, die in sachlicher und fachlicher Hinsicht nicht maßgeblich für den Herstellungsprozess eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind, nicht zu den Herstellungskosten der Gemeinde gehören. Die Gemeinde darf deshalb keine allgemeinen Gemeinkosten in die Ermittlung der Herstellungskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände einbeziehen, z. B. Kosten für die Leitung der Verwaltung, Abschreibungen auf die Geschäftsausstattung.

Von der Gemeinde dürfen auch keine Zinsen für das Fremdkapital in die Ermittlung von gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden. Das für die Aufnahme von Fremdkapital geltende Gesamtdeckungsprinzip beinhaltet, dass gemeindliche Kreditaufnahmen für Investitionen nicht objekt- oder projektbezogen erfolgen (vgl. § 20 GemHVO NRW). Für die Aufnahme von Fremdkapital muss lediglich ein konkreter Bedarf zur Leistung investiver Auszahlungen bestehen. Diese allgemeinen Finanzierungsbedingungen bringen mit sich, dass grundsätzlich kein Fremdkapital auf die Finanzierung einzelner gemeindlicher Vermögensgegenstände aufgeteilt wird.

Die Fremdkapitalzinsen können daher bei der Gemeinde nicht unmittelbar der Herstellung eines bestimmten Objektes zugerechnet werden. Sie dürfen auch nicht als Teil der notwendigen Gemeinkosten aufgeschlüsselt und zugerechnet werden, denn es sind nur bedarfsgerechte Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten zurechenbar. Eine Zuordnung von anfallenden Zinsen für Fremdkapital zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes soll deshalb grundsätzlich unterbleiben. Diese Festlegung beinhaltet, dass den Herstellungskosten ersatzweise auch kein „Finanzierungskostensatz“ zugerechnet werden darf.

Die Gemeinde hat bei ihren Herstellungskosten insgesamt darauf zu achten, dass nur diesen "Kosten" nur pagatorische Kosten zugrunde gelegt werden dürfen. In die gemeindlichen Herstellungskosten können daher keine kalkulatorischen Kosten einbezogen werden. Die Gemeinde kann gleichwohl für die Einbeziehung von Gemeinkosten örtliche Zuschlagssätze auf der Grundlage der KLR festlegen. Vor der Bilanzierung ist von der Gemeinde zu überprüfen, ob in ihren Herstellungskosten ggf. kalkulatorische Kosten enthalten sind. Solche Anteile sind dann zu eliminieren oder vor der Einbeziehung von gemeindlichen Aufwendungen in die Herstellungskosten herauszurechnen bzw. die Gemeinkostenzuschläge sind ohne die kalkulatorischen Kosten festzulegen.

#### **3.1.1.4 Die zeitliche Abgrenzung**

Für die Abgrenzung von Herstellungskosten ist auch der Herstellungsbeginn eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ausschlaggebend. Die zeitliche Abgrenzung erfordert daher immer eine Prüfung durch die Gemeinde, ob die entstandenen Aufwendungen für die Inangasetzung der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erforderlich waren. Der zeitliche Beginn bei der Gemeinde muss jedoch nicht zwingend durch einen „bautechnischen“ Vorgang ausgelöst werden.

Bereits ein Tätigwerden der Gemeindeverwaltung aufgrund des Beschlusses des Rates der Gemeinde zur Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Umsetzung des Ratsbeschlusses) kann einen Herstellungsvorgang begründen, z. B. wenn Materialien und Dienstleistungen zum Zwecke der Herstellung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes eingesetzt werden (zweckgerichteter Werteverzehr). Es muss jedoch ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zur Herstellung des Vermögensgegenstandes bestehen.

Von der Gemeinde können auch andere objektbezogene Vorbereitungsmaßnahmen, die unmittelbar der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dienen, grundsätzlich dem Herstellungsvorgang zugerechnet werden, z. B. eine auf den künftigen Vermögensgegenstand bezogene konkrete Herstellungsplanung. Eine solche Planung kann bei einzelnen Baumaßnahmen bis zu einem „vorhabenbezogenen Bebauungsplan nach § 12 BauGB“ reichen. Sie kann daher auch Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen umfassen, die ein bestimmtes Objekt zum Gegenstand haben. Das bezweckte Ergebnis muss dabei so in einem sachlichen Zusammenhang mit einem konkreten Objekt stehen, dass der Wirtschaftlichkeitsvergleich als eine unmittelbare Vorstufe dafür anzusehen ist.

### **3.1.1.5 Der Grundsatz "pagatorisch"**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Bilanz muss die Gemeinde sicherstellen, dass in die gemeindlichen Herstellungskosten nur "Kosten" einbezogen werden, die auf einer Finanzleistung der Gemeinde beruhen. Die Gemeinde hat daher darauf zu achten, dass ihren Herstellungskosten nur pagatorische Kosten zugrunde gelegt werden dürfen. Die gemeindlichen Aufwendungen, die zu Herstellungskosten führen bzw. bilanziert werden sollen, müssen daher grundsätzlich auf Zahlungen der Gemeinde beruhen. In die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes können daher keine kalkulatorischen Kosten einbezogen werden.

Vor der Bilanzierung ist von der Gemeinde zu überprüfen, ob in ihren Herstellungskosten ggf. keine pagatorischen Kosten enthalten sind. Solche Anteile sind dann zu eliminieren oder vor der Einbeziehung von gemeindlichen Aufwendungen in die Herstellungskosten herauszurechnen. Der Grundsatz "pagatorisch" umfasst gleichwohl aber auch Forderungen oder Verbindlichkeiten der Gemeinde, denn dient als Grundlage für eine Zuordnung zu den zu bilanzierenden Herstellungskosten. Von der Gemeinde kann zudem auch unentgeltlich erworbenes Material in die gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden.

### **3.1.2 Der Zeitraum der Herstellung**

#### **3.1.2.1 Der Beginn der Herstellung**

Die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes beginnt, sobald von der Gemeinde eine Maßnahme begonnen bzw. durchgeführt wird, die in einem unmittelbaren Zusammenhang zum herzustellenden Vermögensgegenstand steht. Dabei muss es nicht zwingend bereits ein „bautechnischer“ Vorgang sein. Bereits ein Tätigwerden der Gemeindeverwaltung aufgrund des Beschlusses des Rates zur Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann einen Herstellungsvorgang begründen.

Ein Erwerb von Material für die Herstellungsmaßnahme reicht jedoch für die Gemeinde als Zeitpunkt für den Beginn der Herstellung dann nicht aus, wenn das Material erst künftig für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet werden soll. Bei Gebäuden kann der Zeitpunkt als Herstellungsbeginn angesehen werden, zu dem der für das Bauvorhaben notwendige Bauantrag gestellt worden ist. Ab einem solchen Zeitpunkt können gemeindliche Aufwendungen zu Herstellungskosten werden, wenn Materialien und Dienstleistungen zum Zweck der Herstellung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes eingesetzt werden (zweckgerichteter Werteverzehr).

Von der Gemeinde können daher Vorbereitungsmaßnahmen, die unmittelbar der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dienen, dem Herstellungsvorgang zugerechnet werden z. B. eine auf den künftigen Vermögensgegenstand bezogene konkrete Herstellungsplanung. Eine solche Planung kann bei Baumaßnahmen bis zu einem „vorhabenbezogenen Bebauungsplan“ reichen (vgl. § 12 BauGB).

#### **3.1.2.2 Die Unterbrechung der Herstellung**

Im Rahmen der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann es in besonderen Fällen bei der Gemeinde ggf. zu einer Unterbrechung des Herstellungsvorgangs kommen. In der Zeit der Unterbrechung können ggf. anfallende Aufwendungen bei der Gemeinde grundsätzlich nicht als Herstellungskosten dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden.

Von diesem Grundsatz kann in Einzelfällen für die Gemeinde dann eine Ausnahme bestehen, wenn z. B. Sicherungsmaßnahmen oder Bewachungsmaßnahmen wegen des Stillstands der Herstellung oder andere der Herstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes dienende Maßnahmen erforderlich werden. Die dafür erforderlichen Aufwendungen der Gemeinde können dann den Herstellungskosten zugerechnet werden.

### **3.1.2.3 Die Beendigung der Herstellung**

Der Herstellungsvorgang ist grundsätzlich mit der Fertigstellung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes abgeschlossen bzw. wenn der Vermögensgegenstand dem vorgesehenen Zweck entsprechend eingesetzt oder genutzt werden kann. In den Fällen, in denen der hergestellte Vermögensgegenstand jedoch anschließend von der Gemeinde veräußert wird, gehört der Vertrieb des Vermögensgegenstandes jedoch nicht mehr zum Herstellungsprozess. Es dürfen deshalb mögliche Vertriebskosten der Gemeinde auch nicht den Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes zugerechnet werden.

Der Fertigstellungszeitpunkt eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist außerdem auch für die Abgrenzung entscheidend, ab wann die hergestellten Vermögensgegenstände möglichen Wertminderungen unterliegen. Von diesem Zeitpunkt sind bei abnutzbaren Vermögensgegenständen der Beginn der planmäßigen Abschreibungen und deren Erfassung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung abhängig. Das Ende der Herstellung bedeutet auch, dass ab diesem Zeitpunkt der Vermögensgegenstand seinem Zweck entsprechend durch die Gemeinde genutzt werden kann. Ab der Beendigung der Herstellung bzw. ab dem Fertigstellungszeitpunkt können zudem erst nachträgliche Herstellungskosten entstehen.

### **3.1.3 Die nachträglichen Herstellungskosten**

#### **3.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Gemeinde können auch nachträgliche Herstellungskosten aus der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen. Eine solche Sachlage ist i. d. R. dann gegeben, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand der Gemeinde nach seiner Fertigstellung soweit verändert wird, dass die Maßnahmen zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung des betreffenden Vermögensgegenstandes führen. Zur Abgrenzung der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bestehen jedoch keine konkreten haushaltsrechtlichen Festlegungen.

Die Gemeinde hat zur Feststellung von nachträglichen Herstellungskosten eine sachliche Abwägung im Einzelfall vorzunehmen. Sie hat dazu unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu prüfen, ob durch die gemeindliche Maßnahme bilanzierungsfähige Herstellungskosten entstanden sind. Im Rahmen der Prüfung, ob nachträglichen Herstellungskosten bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand vorliegen, ist von der Gemeinde insbesondere auch eine Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Instandhaltungsmaßnahmen vorzunehmen.

Im Rahmen der gemeindlichen Forstwirtschaft können z. B. nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen, wenn ein Kahlschlag des Baumbestandes zu einer Wertminderung des Buchwertes geführt hat und auf der forstwirtschaftlichen Fläche eine Wiederaufforstung erfolgt. Die Wiederaufforstungskosten können in einem solchen Fall dann aktiviert werden. Die nachträglichen Herstellungskosten entstehen jedoch nicht deswegen, weil die Kosten der Veränderung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes über dem in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesenen Wertansatz liegen.

Bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen müssen die durchgeführten Veränderungen, Erweiterungen oder Verbesserungen zudem einen Anlass dafür darstellen, die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes zu verlängern. In solchen Fällen sind die nachträglichen Herstellungskosten zusammen mit

dem Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes zu verteilen. In diesen Fällen ist dann der Abschreibungsplan für den betreffenden Vermögensgegenstand entsprechend anzupassen und die Veränderungen sind ausreichend zu dokumentieren.

### **3.1.3.2 Der Begriff „Erweiterung“**

Das Entstehen nachträglicher Herstellungskosten ist i. d. R. dann gegeben, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand in seiner Substanz vergrößert wird (Erweiterung). Daraus folgt, dass nachträgliche Herstellungskosten nur dann bei der Gemeinde entstehen können, wenn durch erhebliche Maßnahmen der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wesentlich erhöht wird. Von der Gemeinde muss deshalb der Wertansatz des Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der vorgenommenen Erweiterung zu erhöhen sein und die Maßnahmen müssen auch diesem Zweck dienen.

Grundsätzlich führt jede Erweiterung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu Herstellungskosten und zu deren Aktivierung in der gemeindlichen Bilanz. Dieser Sachstand entsteht daraus, dass von der Gemeinde eine Zurechnung und Abgrenzung der Kosten nicht nach den Merkmalen „wesentlich“ oder „unwesentlich“ vorzunehmen ist. Der erstmalige Einbau eines Aufzugs in ein Gebäude oder die Vergrößerung der nutzbaren Fläche unterfällt daher dem Begriff „Erweiterung“ und deshalb zu nachträglichen Herstellungskosten. Diese Zurechnung darf durch die Gemeinde nicht erfolgen, wenn die Maßnahmen dazu dienen, die Funktionsfähigkeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu erhalten.

### **3.1.3.3 Der Begriff „Verbesserung“**

Das Entstehen nachträglicher Herstellungskosten ist i. d. R. dann gegeben, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand in seinem Wesen geändert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert und im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung länger nutzbar wird. Das Ziel ist dabei, dass der Gebrauchswert des Vermögensgegenstandes erhöht werden soll, ohne den Vermögensgegenstand in seiner grundsätzlichen Art zu ändern. Als Vergleichsgröße dafür wird der ursprüngliche Zustand des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes herangezogen.

Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist dabei der Zustand des gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt der Fertigstellung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zu verstehen. Zu diesem Zeitpunkt muss der Vermögensgegenstand erstmalig in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden sein oder der bilanzierte Wertansatz wegen der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung von der Gemeinde entsprechend erhöht worden sein. Die Gemeinde hat dazu vergangenheitsbezogen nicht einen historischen Zeitpunkt vor ihrer Eröffnungsbilanz zu betrachten, sondern höchstens den Eröffnungsbilanzstichtag.

In der erstmaligen Bilanzierung zu diesem Zeitpunkt hatte die Gemeinde die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen, sodass aktuelle Wertverhältnisse zu erfassen waren (vgl. § 92 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Der Eröffnungsbilanzstichtag ist auch deshalb ein geeigneter Bezugspunkt, weil haushaltsrechtlich bestimmt worden ist, dass die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten (vgl. § 92 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Aus diesen Abgrenzungen folgt, dass bei der Gemeinde nur dann nachträgliche Herstellungskosten aufgrund von Maßnahmen der Verbesserung gemeindlicher Vermögensgegenstände entstehen können, wenn durch erhebliche Veränderungsmaßnahmen der Gebrauchswert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wesentlich erhöht wird. Die nachträglichen Herstellungskosten entstehen jedoch nicht allein deswegen, weil die Kosten der Veränderung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes über dem für ihn in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesenen

Wertansatz liegen. Mit einer „Verbesserungsmaßnahme“ ist grundsätzlich verbunden, dass eine erhebliche Verlängerung der Nutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglich wird.

#### **3.1.3.4 Die zeitlich „geteilte“ Sanierung**

Die erforderlichen Sanierungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen können so umfangreich sein, dass die notwendigen Baumaßnahmen nicht in einem Zuge ausgeführt werden können. Eine derartige Gesamtmaßnahme kann dann auch aufgeteilt umgesetzt werden, wenn zwischen den einzelnen Teilmaßnahmen ein zeitlicher Zusammenhang besteht. In solchen Fällen stellen die Teilmaßnahmen einer Sanierung dann keinen Erhaltungsaufwand dar, wenn die Gesamtmaßnahme insgesamt zu aktivierungsfähigen Herstellungskosten bei der Gemeinde führt, z. B. im Sinne einer „Verbesserung“. Solche Sanierungsmaßnahmen werden oftmals dann als „Sanierung in Raten“ bezeichnet.

Die Sanierungsmaßnahmen müssen in einem sachlich sowie zeitlich zusammenhängenden und abgegrenzten Rahmen erfolgen. Bei der Gemeinde kann das Vorliegen einer ausreichenden zeitlichen Abgrenzung angenommen werden, wenn bei einer gemeindlichen Gesamtmaßnahme der Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nicht überschritten wird. Die in einem solchen Zeitraum anfallenden Sanierungskosten können dann von Anfang als Herstellungskosten in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden. Die Gemeinde muss dabei dafür Sorge tragen, dass der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichende und sachgerechte Angaben über das gemeindliche Vorgehen und die daraus entstehenden vermögensmäßigen Auswirkungen enthält.

Für die Gemeinde ist eine solche Handhabung und die damit verbundene Charakterisierung der anfallenden Sanierungskosten als Herstellungskosten sowie deren Bilanzierung dann nicht als zulässig anzusehen, wenn die Teilmaßnahmen einer Sanierung nicht in einem originären Zusammenhang miteinander stehen oder nicht in einem tatsächlichen Zusammenhang ausgeführt werden. Eine solche Sachlage ist z. B. anzunehmen, wenn Sanierungsarbeiten in mehreren Büroräumen in einem Gebäude abgegrenzt voneinander erfolgen (eigenständige Sanierungen). Ein Zusammenhang ist auch dann als fehlend anzunehmen, wenn erhebliche zeitliche Unterbrechungen innerhalb der Gesamtmaßnahme erfolgen.

#### **3.1.4 Die Einbeziehung von Eigenleistungen der Gemeinde**

##### **3.1.4.1 Die Zwecke der Einbeziehung**

Die Gemeinde kann die zur Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände ganz oder teilweise auch selbst herstellen. In diesen Fällen können die konkreten Leistungen der Gemeinde, z. B. Planungsleistungen durch eigenes Personal oder Materialaufwand für selbst erstellte Spielgeräte, als gemeindliche Aufwendungen dem jeweils hergestellten Vermögensgegenstand zugerechnet werden, wenn die gemeindlichen Aufwendungen als Herstellungskosten zu bewerten sind.

In den Fällen, in denen eine solche Sachlage gegeben ist, kann die Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung aktivierungsfähige Eigenleistungen als Ertrag ausweisen, die eine Gegenposition zu den betreffenden Aufwendungen der Gemeinde darstellen. Die Ermittlung der aktivierungsfähigen Eigenleistungen erfolgt i. d. R. im Rahmen der gemeindlichen Kosten- und Leistungsrechnung (vgl. § 18 GemHVO NRW). Bereits in diesem Rahmen ist über den Umfang der in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einzubeziehenden eigenen Leistungen der Gemeinde zu entscheiden.

Die Entscheidung hat zur Folge, dass der aus der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstandene Ressourcenverbrauch über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt werden darf (mehr-

jährige Verteilung). Es hat sich bisher nicht als tragfähig erwiesen, für die Festlegung von aktivierungsfähigen Eigenleistungen eine haushaltsrechtliche Bagatellgrenze zu konzipieren, denn deren Bewertung um Umsetzung muss in der Verantwortung der Gemeinde bleiben.

#### **3.1.4.2 Die Aufwendungen aus Eigenleistungen**

Die gemeindlichen Herstellungskosten ergeben sich regelmäßig aus den bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehenden Einzelkosten. Zu diesen Kosten dürfen von der Gemeinde bestimmte entstandene Kosten als Herstellungskosten dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden. Bei der Festlegung von Herstellungskosten sollen jedoch mögliche Gestaltungsspielräume ausgeschlossen werden. Daher dürfen nur die gesetzlich bestimmten Kosten in die Berechnung der Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbezogen werden.

Bei der Abgrenzung von entstandenen fachtechnischen Kosten muss von der Gemeinde im Einzelfall geprüft werden, ob diese Kosten dem betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Hilfsweise kann dabei ein Auftraggeber/Auftragnehmeverhältnis angenommen werden, sodass Kosten, die der Gemeinde als Auftraggeber entstehen, z. B. die Bezahlung von Rechnungen über Herstellungsleistungen, nicht als Herstellungskosten aktiviert werden dürfen.

Bei einer gemeindlichen Baumaßnahme dürften derartige Kosten auch keine Bauherrenkosten darstellen, denn dazu sind nur Kosten zu zählen, die bei der Planung und Durchführung von Baumaßnahmen auf der Grundlage von Honorarordnungen, Gebührenordnungen oder nach weiteren vertraglichen Vereinbarungen entstehen (vgl. Kostengruppe 710 der DIN 276). In diesem Zusammenhang können jedoch z. B. objektbezogene Planungsleistungen durch eigenes Personal der Gemeinde, die sonst vom Auftragnehmer als Architekten- oder Ingenieurleistungen zutragen wären (vgl. Kostengruppe 730 der DIN 276), zu gemeindlichen Herstellungskosten werden.

Die gemeindlichen Leistungen müssen in derartigen Fällen dem herzustellenden Vermögensgegenstand unmittelbar zugerechnet werden können (Baunebenkosten). Die Gemeinde hat daher bei jeder eigenen Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sorgfältig zu prüfen und abzugrenzen, welche Aufwendungen in welchem Umfang aus Eigenleistungen für den hergestellten Vermögensgegenstand entstanden sind und ob die Eigenleistungen dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können.

#### **3.1.4.3 Der Nachweis der Eigenleistungen**

Bei der Zurechnung von Eigenleistungen der Gemeinde zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bleiben die damit einhergehenden Aufwendungen der Gemeinde, die der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzuordnen sind, in ihrem Charakter erhalten und sind entsprechend im gemeindlichen Jahresabschluss in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Um aber zu erreichen, dass gleichwohl auch eine Erhöhung der Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfolgen kann, werden in der Ergebnisrechnung den gemeindlichen Aufwendungen in entsprechender Höhe aktivierbare Eigenleistungen als gemeindliche Erträge gegenübergestellt (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW).

Bei dieser Vorgehensweise ist von der Gemeinde das Bruttoprinzip zu beachten, sodass die aktivierten Eigenleistungen nicht mit den damit in Zusammenhang stehenden aktivierbaren Herstellungsaufwendungen saldiert werden dürfen. Durch den Ausweis von Erträgen in Höhe der gemeindlichen aufwandswirksamen Eigenleistungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung (Zuschreibung) werden die ergebniswirksamen Aufwendungen der Gemeinde aus der Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen einerseits ergebnisneutral gestellt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Andererseits werden durch die Einbeziehung der Eigenleistung der Gemeinde in die Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes die bei der Gemeinde entstandenen Aufwendungen auf die Nutzungsdauer dieses Vermögensgegenstandes verteilt. Die Nutzung der Möglichkeit, eigene Leistungen in die Herstellungskosten gemeindlicher Vermögensgegenstände einbeziehen zu können, verändert dabei aber nicht die originäre haushaltsmäßige Zuordnung der gemeindlichen Aufwendungen.

Die konkreten Planungsleistungen für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand durch eigenes Personal führen nicht dazu, dass in der Ergebnisrechnung der Gemeinde aus den Personalaufwendungen ein entsprechender Anteil in eine andere Aufwandsart umzuschichten ist. Durch die eigenen Leistungen werden auch nicht die Personalauszahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung anteilig verändert.

Die Aktivierung von konkreten Planungsleistungen der Gemeinde für eigene Investitionen führt daher nicht dazu, dass die anteiligen Personalauszahlungen nunmehr zu Auszahlungen werden, die unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu erfassen bzw. dorthin umzubuchen sind. Deshalb dürfen die eigenen Planungsleistungen für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand auch nicht in die Ermittlung der gemeindlichen Kreditemächtigung einbezogen werden.

### **3.1.5 Herstellungskosten und Anlagen im Bau**

Im Rahmen der Herstellung eigener Bauten ist es der Gemeinde nicht immer möglich, den Herstellungsvorgang innerhalb eines Haushaltsjahres abzuwickeln. Die Gemeinde muss in solchen Fällen zum Abschlusstichtag des Haushaltsjahres den Vermögenswert der Anlagen in Bau ermitteln, der durch die bis zum Abschlusstichtag durchgeführten Maßnahmen entstanden ist. Die Gemeinde muss dazu prüfen, welche Aufwendungen im Haushaltsjahr dem Herstellungsvorgang zuzurechnen sind.

Durch diese Ermittlungen und das Ergebnis wird ein Verhältnis der Herstellungsaufwendungen des Haushaltsjahres zu den gesamten Herstellungskosten des fertigen Bauwerks hergestellt. Es wird dadurch ein anteiliger Betrag der Gesamtherstellungskosten als Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz möglich. In diesen Ansatz sollen auch Aufwendungen der Gemeinde einbezogen werden, wenn die Leistungen unentgeltlich erbracht wurden. In solchen Fällen können die Arbeitsleistungen anhand von Stundensätzen in aufgezeichneter oder geschätzter Form in die aktivierbaren Herstellungskosten einbezogen werden.

### **3.1.6 Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand**

#### **3.1.6.01 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde führt vielfach bauliche Maßnahmen durch, bei denen oftmals nicht von Anfang an eindeutig ist, ob solche Maßnahmen zu einer Erhöhung des Vermögenswertes bzw. zu aktivierungsfähigen Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes führen. Die Maßnahmen sind dann als Erhaltungsaufwand zu klassifizieren, der von der Gemeinde in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Ein Indiz für die Klassifizierung von Erhaltungsaufwand können z. B. Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen sein.

Die Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand ist vorrangig bei den gemeindlichen Sachanlagen erforderlich. Sie ist immer dann vorzunehmen, wenn die Nutzbarkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde erhalten oder wiederhergestellt werden soll. In Bezug auf die gesamte Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes müssen Erhaltungs- und Instandhaltungsmaßnahmen regelmäßig mehrmals durchgeführt werden. Das Verhältnis zwischen den Kosten der Erhaltung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes und dem in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesenen Wertansatz ist dabei für die Beurteilung der Abgrenzung nicht ausschlaggebend.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde muss die Frage geklärt werden, ob bei Veränderungen gemeindlicher Vermögensgegenstände von Herstellungskosten oder von Erhaltungsaufwand auszugehen ist. Diese Prüfung erfordert regelmäßig eine einzelfallbezogene Beurteilung und Entscheidung. Bei den immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde kann es wegen ihrer Einzigartigkeit im Grundsatz keinen "Ersatz" oder eine "Erweiterung" geben, denn i. d. R. wird bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Erhalt eines neuen Vermögenswertes abgestellt.

Im Rahmen der gemeindlichen Forstwirtschaft können z. B. nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstehen, wenn auf einer forstwirtschaftlichen Fläche eine Wiederaufforstung erfolgt. Die bei der Gemeinde entstehenden Aufwendungen für die Bestandspflege ihres Baumbestandes oder auch für Maßnahmen der Bestandsverjüngung sind dagegen als haushaltsjahrbezogene Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Die Abwägung ist immer unter Einbeziehung der örtlich geplanten Maßnahmen und des ursprünglichen Zustandes des betreffenden Vermögensgegenstandes durchzuführen.

Für die Abgrenzung, ob bei der Gemeinde im Einzelfall tatsächlich Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand vorliegen, hat die Gemeinde ihr Ermessen sachgerecht auszuüben. Sie hat dabei geeignete Kriterien und die vermögensmäßigen Auswirkungen zu berücksichtigen. Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand sollte im Hinblick auf den Gesamtabschluss möglichst eindeutig sein, damit die Abgrenzung in gleicher Art und Weise von der Gemeindeverwaltung als auch von den Betrieben der Gemeinde vorgenommen werden kann.

### **3.1.6.1 Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden**

#### **3.1.6.1.1 Allgemeine Abgrenzung**

Nach der Herstellung oder Anschaffung eines Gebäudes können weitere Aufwendungen der Gemeinde für das Gebäude nur Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen sein. Bei der Abgrenzung zwischen den Herstellungskosten und den Erhaltungsaufwendungen ist dabei auf den in dieser Vorschrift verwendeten Begriff „Herstellungskosten“ abzustellen. Danach sind gemeindliche Herstellungskosten grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes von der Gemeinde geschaffen wird. Nachfolgend werden einige Beispiele aufgezeigt, bei denen gemeindliche Herstellungskosten anzunehmen sind (vgl. Abbildung 603).

<b>DIE HERSTELLUNGSKOSTEN BEI BESTEHENDEN GEBÄUDEN</b>	
<b>ANLASS</b>	<b>ABGRENZUNG</b>
<b>Instandsetzung</b>	als Wiederaufbau, sodass ein neues Wirtschaftsgut (Sachvermögen) und nicht lediglich ein zum bestimmungsgemäßen Gebrauch geeigneter Zustand wieder entsteht, z. B. durch eine Wiederherstellung von zerstörten Teilen auf noch vorhandenen Bau- oder Anlageteilen (vgl. § 2 Absatz 8 HOAI).
<b>Erweiterung</b>	als bauliche Ergänzung eines vorhandenen Gebäudes durch dessen räumliche Substanz oder Vergrößerung der Nutzfläche, z. B. durch Aufstockung, Errichtung eines Anbaus oder eines Balkons (vgl. § 2 Absatz 4 HOAI).
<b>Modernisierung</b>	als bauliche Maßnahme zur nachhaltigen Erhöhung des Gebrauchswertes eines Gebäudes, z. B. eines Wohngebäudes durch Hebung des Standards von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

<b>DIE HERSTELLUNGSKOSTEN BEI BESTEHENDEN GEBÄUDEN</b>	
<b>ANLASS</b>	<b>ABGRENZUNG</b>
	mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard (vgl. § 2 Absatz 6 HOAI).
<b>Nachträglicher Einbau</b>	als Hinzufügung bisher nicht vorhandener Bestandteile in ein Gebäude, wenn das Gebäude dadurch in seinem Wesen erheblich verändert wird, z. B. Einbau einer Alarmanlage, einer Sonnenmarkise, eines Kachelofens oder eines Kamins.

*Abbildung 603 „Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden“*

In den Fällen, in denen die Maßnahmen in der Weise in einem sachlichen Zusammenhang stehen, dass sie bautechnisch ineinandergreifen, d. h. die eine Baumaßnahme durch die andere bedingt ist oder damit zusammenhängt, können i. d. R. gemeindliche Herstellungskosten angenommen werden. Bei einer Erweiterung eines Gebäudes können daher andere bautechnische Leistungen, die in einem engen räumlichen und zeitlichen Zusammenhang mit den vorgesehenen Baumaßnahmen durchgeführt werden, den anfallenden Herstellungskosten zugerechnet werden. Eine Zurechnung von Kosten für die Leistungen, die für sich allein betrachtet Erhaltungsaufwand darstellen würden, ist wegen der wirtschaftlich einheitlich zu betrachtenden baulichen Maßnahmen möglich.

In den Fällen, in denen an einem gemeindlichen Gebäude im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang bauliche Arbeiten durchgeführt werden, die jeweils für sich betrachtet teilweise Herstellungskosten und teilweise Erhaltungsaufwand bilden, sind diese Maßnahmen grundsätzlich getrennt zu behandeln. In diesen Fällen sind die auf die einzelnen Teilmaßnahmen entfallenden Aufwendungen gegebenenfalls im Wege der Schätzung aufzuteilen. Die Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und die Instandsetzung sind dabei grundsätzlich als Erhaltungsaufwand zu bewerten. Auch die Erneuerung von bereits in den Herstellungskosten des Gebäudes enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen ist als Erhaltungsaufwand zu betrachten.

### **3.1.6.1.2 Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen**

#### **3.1.6.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen bei gemeindlichen Gebäuden, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung führen, können (nachträgliche) Herstellungskosten für die Gemeinde darstellen. Unter dem Begriff „ursprünglicher Zustand“ ist dabei der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zu verstehen. Zu diesem Zeitpunkt muss der gemeindliche Vermögensgegenstand erstmalig von der Gemeinde bilanziert worden sein.

Der Zeitpunkt kann aber auch die Erhöhung des bilanziellen Wertansatzes wegen der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung eines gemeindlichen Gebäudes sein, denn bei Instandsetzungen und Modernisierungen von gemeindlichen Gebäuden können ggf. auch Herstellungskosten entstehen. Mögliche Fälle, in denen bei Instandsetzungsmaßnahmen und Modernisierungsmaßnahmen Herstellungskosten für die Gemeinde entstehen können, werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 604).

<b>INSTANDSETZUNGEN UND MODERNISIERUNGEN ALS HERSTELLUNGSKOSTEN</b>
<b>Gemeindliche Instandsetzungen und Modernisierungen können Herstellungskosten sein,</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- durch eine Wiederherstellung bei Vollverschleiß eines Vermögensgegenstandes, wobei schwere Substanzschäden an den wesentlichen Teilen, z. B. am Fundament, an den tragenden Wänden, an Geschossdecken oder der Dachkonstruktion, bestehen und unter Verwendung noch nutzbarer Teile ein neuer Vermögensgegenstand entsteht, dies jedoch keine grundlegende Sanierung als Instandhaltung darstellt.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- aufgrund einer Änderung in der betrieblichen Funktion des Vermögensgegenstandes (wesentliche Wesensänderung), z. B. durch den Umbau einer Lagerhalle in ein Bürogebäude.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- durch eine Erweiterung des Vermögensgegenstandes (Substanzvermehrung), z. B. durch Anbauten oder Aufstockungen.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- durch eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung, wobei der ursprüngliche Zustand auf den Zeitpunkt der erstmaligen Bilanz abstellt und die wesentliche Verbesserung den Vermögensgegenstand als Ganzes betreffen muss. So müssen die Maßnahmen zur Instandhaltung und Modernisierung in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung des Vermögensgegenstandes hinausgehen, seinen Gebrauchswert deutlich erhöhen und eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen. Ein Indiz dafür kann sich z. B. aus einem deutlichen Anstieg der erzielbaren Miete, aus einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer oder durch einen anderen Gebrauch oder Verwendung des Gebäudes ergeben.</li> </ul>

*Abbildung 604 „Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten“*

In jedem Einzelfall muss daher von der Gemeinde geprüft werden, ob die vorgesehenen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert des Gebäudes als Ganzes deutlich erhöhen und für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 (BStBl S. 386)). Für die Bestimmung von Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen bei vermieteten Gebäuden der Gemeinde können auch die zivilrechtlichen Regelungen herangezogen werden (vgl. §§ 555a und 555b BGB).

Grundsätzlich muss der Standard des Gebäudes gesteigert werden, z. B. von einem einfachen Standard in einen mittleren Standard erhöht werden. Für dessen Klassifizierung sind die Bereiche „Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster maßgeblich. Die Maßnahmen der Gemeinde müssen dabei zu einer Hebung des Gebäudestandards in Bezug auf seine wesentlichen Ausstattungsmerkmale führen, sodass ggf. von einer Verlängerung der Restnutzungsdauer des gemeindlichen Gebäudes ausgegangen werden kann.

#### **3.1.6.1.2.2 Die Umsetzung als Gesamtmaßnahme**

Die Instandsetzungen und Modernisierungen an gemeindlichen Gebäuden können nur dann zu bilanzierungsfähigen Herstellungskosten bei der Gemeinde führen, wenn die einzelnen Maßnahmen miteinander verbunden und zusammenhängend ausgeführt werden. Es sollte dabei eine so enge Verknüpfung bestehen, als ob es sich um eine "einzige Gesamtmaßnahme" handelt, die zu einer wesentlichen Verbesserung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes führt. Die einzelnen Maßnahmen würden für sich betrachtet jedoch jeweils zu gemeindlichem Erhaltungsaufwand führen.

Eine wesentliche Verbesserung kann bei einem gemeindlichen Gebäude dann vorliegen, wenn mindestens drei der zentralen Ausstattungsmerkmale eines Gebäudes von der Maßnahme der Gemeinde in wesentlichem Umfang

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

und Qualität betroffen sind. Zu diesen besonderen Ausstattungsmerkmalen eines Gebäudes zählen Heizung, Sanitär, Elektroinstallationen, Fenster, Dach, Fassade, Zentrale Belüftung/Klimatisierung.

Die einzelnen Maßnahmen innerhalb der "Gesamtmaßnahme" müssen zudem in einem zeitlichen Zusammenhang (maximal 3 Jahre) umgesetzt sein. Eine deutliche Verbesserung eines Gebäudes durch eine Gesamtmaßnahme ist jedoch nicht schon deswegen anzunehmen, wenn mit notwendigen Erhaltungsmaßnahmen eine dem technischen Fortschritt entsprechende übliche Modernisierung des Gebäudes erfolgt.

Die Verknüpfung einzelner Maßnahmen zu einer Gesamtmaßnahme bedingt neben dem sachlichen Zusammenhang auch einen zeitlichen Zusammenhang. Ein solcher Zeitbezug dürfte bei einer Gesamtmaßnahme dann noch als gegeben anzusehen sein, wenn die Instandsetzungsmaßnahmen eines Vermögensgegenstandes innerhalb von drei Jahren nach dem Haushaltsjahr, also innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde erfolgen. Die Höhe der Kosten und die Zeitdauer der Maßnahmen sind dabei allein keine Kriterien, um von einer gemeindlichen Gesamtmaßnahme ausgehen zu können.

#### **3.1.6.1.3 Die Prüfung möglicher Herstellungskosten**

Die Prüfung, ob durch die baulichen Maßnahmen der Gemeinde bei einem Gebäude auch gemeindliche Herstellungskosten entstehen, soll auf das gesamte Gebäude ausgerichtet gestellt werden. Auf diesen Prüfungsumfang kann dann verzichtet werden, wenn das gemeindliche Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb möglicherweise „mehrere Wirtschaftsgüter“ umfassen kann.

In die gemeindliche Beurteilung, ob eine mögliche Verbesserung bzw. eine höherwertige Nutzbarkeit des veränderten Gebäudes als gemeindlicher Vermögensgegenstand entstanden ist, muss auch die mit einer Baumaßnahme verbundene „betriebliche“ Zielsetzung bzw. der neue Zweck des Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung einfließen. In die Bewertung der Gemeinde, ob durch eine bauliche Maßnahme ggf. gemeindliche Herstellungskosten entstanden sind, ist auch die Zeit als Komponente einzubeziehen.

In den Fällen, in denen bei der Gemeinde hohe Instandsetzungsaufwendungen in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes anfallen, stellen diese Aufwendungen für die Gemeinde anschaffungsnahe Aufwendungen dar. Sie sind von der Gemeinde wie nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln. Bei solchen Gegebenheiten wird i. d. R. davon ausgegangen, dass das von der Gemeinde erworbene Gebäude nicht in dem Zustand erhalten werden soll, in dem es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs befand.

Bei der Durchführung einer baulichen Maßnahme zeigt sich daher i. d. R., ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand im o. a. Sinne verändert werden soll, z. B. wenn seitens der Gemeinde gleichzeitig mehrere wesentliche und umfangreiche Gewerke zur Ausführung kommen sollen. Eine rein zeitliche Zusammenlegung erforderlicher Instandhaltungsmaßnahmen durch die Gemeinde ist für sich allein noch nicht ausreichend, um gemeindliche Herstellungskosten für einen Vermögensgegenstand der Gemeinde anzunehmen.

Eine wesentliche Verbesserung bei gemeindlichen Gebäuden kann aber vorliegen, wenn in einem zeitlichen Zusammenhang (maximal 3 Jahre) bei mindestens drei der zentralen Ausstattungsmerkmale von Gebäuden bauliche Maßnahmen in einem wesentlichen Umfang und Qualität durchgeführt werden, z. B. Heizung, Sanitär, Elektroinstallationen, Fenster, Dach, Fassade oder zentrale Belüftung/Klimatisierung. Bei einem entsprechenden Zusammentreffen der baulichen Maßnahmen kommt eine Verbesserung und eine Verlängerung der Restnutzungsdauer in Betracht, auch wenn die getrennte Durchführung der Maßnahmen nur jeweils Erhaltungsaufwand darstellt.

**3.1.6.1.4 Die Übersicht zu gemeindlichen Herstellungskosten**

Als gemeindliche Herstellungskosten werden die Aufwendungen der Gemeinde bezeichnet, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist näher bestimmt worden, welche Aufwendungen in den Begriff „Herstellungskosten“ einbezogen werden dürfen. Die nachfolgende Übersicht soll beispielhaft aufzeigen, dass bei unterschiedlichen gemeindlichen Maßnahmen aktivierungsfähige Herstellungskosten entstehen können, die dann von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen sind (vgl. Abbildung 605).

<b>DIE ÜBERSICHT ZUR HERKUNFT GEMEINDLICHER HERSTELLUNGSKOSTEN</b>						
<b>Herstellung eines Vermögensgegenstandes</b>			<b>Erweiterung eines Vermögensgegenstandes</b>			<b>Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes</b>
▶	Neuanschaffung		▶	Substanzmehrung		Prüfung, ob - Maßnahmen über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, - den Gebrauchswert des Gebäudes als Ganzes deutlich erhöhen und - für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit schaffen, - der Standard des Gebäudes gesteigert werden, z. B. von einem einfachen in einen mittleren Standard. Für dessen Klassifizierung sind die Bereiche „Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster maßgeblich.
▶	Herstellung nach Vollverschleiß		▶	Vergrößerung der Nutzfläche		
▶	Wesensänderung		▶	Aufstockung eines Gebäudes		
			▶	Anbau bei einem bestehenden Gebäude		

*Abbildung 605 „Die Übersicht zur Herkunft gemeindlicher Herstellungskosten“*

Unter Benutzung des Begriffs „Herstellungskosten“ soll im gemeindlichen Bereich der Wert von "selbst erstellten" Vermögensgegenständen der Gemeinde wiedergegeben werden. Die Wiedergabe soll dabei unabhängig davon erfolgen, ob die Gemeinde einen Vermögensgegenstand vollständig oder teilweise selbst hergestellt hat. Zur Abgrenzung der Erweiterung und der wesentlichen Verbesserung bestehen keine konkreten Festlegungen.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich eine sachliche Abwägung vorzunehmen und festzustellen, ob unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse bilanzierungsfähige Herstellungskosten durch die durchgeführte Maßnahme entstanden sind. Dabei kann von der Gemeinde im Einzelfall noch zwischen der erstmaligen Herstellung und der "Erweiterung" oder "wesentlichen Verbesserung" unterschieden werden.

**3.1.6.2 Der Erhaltungsaufwand bei gemeindlichen Gebäuden**

Ein Erhaltungsaufwand liegt bei gemeindlichen Vermögensgegenständen regelmäßig vor, wenn Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt werden. Derartige Maßnahmen und die dadurch anfallenden Aufwendungen für die Gemeinde entstehen durch die gewöhnliche Nutzung des Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Sie können ggf. auch mehrmals im Zeitraum der Nutzung eines gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

chen Vermögensgegenstandes erforderlich werden. Dazu gehören aber auch die Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Gebäudeteilen, wenn diese Teile lediglich ersetzt oder wegen einer Modernisierung erneuert werden, ohne dass die vorhandenen Funktionen insgesamt geändert werden.

Es gehören aber auch Maßnahmen zur Verbesserung der Energieeffizienz dazu, denn nach den Festlegungen der EU darf der Kapitaleinsatz für solche Maßnahmen nicht über den Lebenszyklus der betreffenden Maßnahme verteilt werden (vgl. Erwägung Nummer 48 in der Richtlinie zur Energieeffizienz 2012/27/EU). Bei der Feststellung, ob bauliche Maßnahmen bei gemeindlichen Gebäuden zu Erhaltungsaufwand führen, kommt es auf den Zustand oder die Brauchbarkeit der ersetzten Bestandteile grundsätzlich nicht an. Nachfolgend werden einige Beispiele für einen möglichen Erhaltungsaufwand aufgezeigt (vgl. Abbildung 606).

<b>DER ERHALTUNGS-AUFWAND BEI BESTEHENDEN GEBÄUDEN</b>
- Anbringung einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- und Schallschutzzwecken.
- Umstellung der Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung.
- Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch die nutzbare Fläche nicht erweitert wird.
- Austausch von Fenstern (z. B. Einfach- gegen Doppelverglasung).
- Versetzen von Wänden.

*Abbildung 606 „Der Erhaltungsaufwand bei bestehenden Gebäuden“*

Zum Erhaltungsaufwand sind die gemeindlichen Aufwendungen zu rechnen, die entstehen, um einen Vermögensgegenstand der Gemeinde in einem ordnungsgemäßen Zustand oder in seiner Funktionsfähigkeit zu erhalten, ohne ihn in seinem Wesen zu verändern oder über den bisherigen Zustand hinaus wesentlich zu verbessern. Bei gemeindlichen Vermögensgegenständen kann ein Erhaltungsaufwand auch regelmäßig entstehen und wird dann oftmals als (laufender) Unterhaltungsaufwand bezeichnet. Ein solcher Aufwand kann aber auch selten oder einmalig anfallen, denn er wird durch die gewöhnliche Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes verursacht, z. B. die Durchführung einer Reparatur.

In diesem Zusammenhang ist auf die einschlägigen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen im Rahmen des Steuerrechts hinzuweisen, weil die Aufwendungen steuerrechtlich entsprechend der Richtlinie 21.1 der Einkommensteuer-Richtlinien zu behandeln sind. Auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Juli 2003 (BStBl S. 386) bietet wichtige Anhaltspunkte für eine Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei der Instandsetzung und Modernisierung von gemeindlichen Gebäuden im Einzelfall.

### **3.1.6.3 Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Straßen**

#### **3.1.6.3.1 Die Neubau-, Umbau- und Ausbautvorhaben**

Bei Straßenbaumaßnahmen entscheidet die Gemeinde als Straßenbaulastträger und im Rahmen ihres Verkehrskonzeptes über die Art der Straße, ihre Nutzung und die Gestaltung der öffentlichen Verkehrsfläche. Auf der Grundlage ausführlicher Bauentwürfe mit einer Grund- und Aufrissgestaltung und einer konstruktiven Durchbildung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Straße werden regelmäßig neue Straßen geschaffen oder bestehende Straßen in einem erheblichen Umfang verändert. Als Erweiterung wird dabei eine Straßenbaumaßnahme bezeichnet, durch die zusätzliche Flächen für die Straße in Anspruch genommen werden, z. B. wegen einer Verbreiterung der Fahrbahn oder einer Erweiterung der Straße um einen Parkstreifen bzw. eine Standspur.

Zur Abgrenzung der Erweiterung bestehen jedoch keine konkreten Festlegungen, sodass die Gemeinde eine sachliche Abwägung im Einzelfall vorzunehmen hat, ob unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse durch die gemeindliche Maßnahme bilanzierungsfähige Herstellungskosten entstanden sind. Bei einer Erweiterung einer Straße muss zur Prüfung und Bewertung, ob ggf. Herstellungskosten vorliegen, von der Gemeinde der neue verkehrstechnische Zustand der Straße mit dem alten Zustand der Straße verglichen und der Änderungsumfang sowie dessen Bedeutung ermittelt werden.

In den Fällen, in denen eine gemeindliche Maßnahme als „Ausbau einer Straße“ bezeichnet wird, besteht i. d. R. kein Unterschied zu einer Erweiterung. Vielfach wird bei Straßenbaumaßnahmen anstelle des gesetzlichen Begriffs „Erweiterung“ der Begriff „Ausbau“ verwendet, obwohl es sich dabei um die gleichen Arten von Straßenbaumaßnahmen handelt. Bei Neubau-, Umbau- und Ausbauvorhaben von gemeindlichen Straßen ist i. d. R. davon auszugehen, dass dafür grundsätzlich maßnahmenbezogene Herstellungskosten anfallen, die beim Ansatz der Straße in der gemeindlichen Bilanz zu berücksichtigen sind. Diese Sachlage soll auch daran gemessen werden, ob die Gemeinde für die örtliche Maßnahme von den Betroffenen Beiträge erheben kann (vgl. § 8 KAG NRW).

#### **3.1.6.3.2 Die Erneuerungsvorhaben**

Bei den Straßen der Gemeinde führen Erneuerungsvorhaben vielfach zur Erneuerung der Deckschicht der gemeindlichen Straße. Die Erneuerungsmaßnahmen verändern daher i. d. R. die Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss nicht oder nur unwesentlich. Es entsteht daher bei solchen Maßnahmen nur dann Herstellungsaufwand für die Gemeinde, wenn die Maßnahme wesentlich über das Ausmaß einer Unterhaltungsmaßnahme oder einer Instandsetzung hinausgeht und dann mehr als eine Schicht der Straße betroffen ist.

Bei Erneuerungsmaßnahmen an Straßen ist daher von der Gemeinde in jedem Einzelfall zu prüfen, ob Herstellungskosten entstehen oder ob ein Erhaltungsaufwand vorliegt. Für die örtliche Entscheidung können auch abgaberechtliche Kriterien herangezogen werden, denn die Gemeinde soll bei den dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen, Wegen und Plätzen von den örtlichen Grundstückseigentümern sachgerecht die erforderlichen Beiträge erheben (vgl. § 8 KAG NRW). Zu den straßenbaulichen Erneuerungsmaßnahmen können z. B. folgende Vorhaben gehören (vgl. Abbildung 607).

<b>ERNEUERUNGSMAßNAHMEN BEI GEMEINDLICHEN STRAßEN</b>
- Einbau und Erneuerung von Straßenbelägen aller Art, bituminöse Teppiche und Oberflächenbehandlungen, die über die gesamte Profilbreite und einen längeren Streckenabschnitt eingebaut werden.
- Verbreiterungen der Fahrbahnen, Entwässerungsanlagen, Anlagen von Geh- und Radwegen, soweit diese Maßnahmen ohne umfangreiche Veränderungen des Straßenkörpers und ohne großen Grunderwerb ausgeführt werden können.
- Erstausrüstung der Straßen mit Leiteinrichtungen, Signalanlagen, Straßenmarkierungen, Verkehrszeichen und Verkehrseinrichtungen, soweit es sich nicht um Ausstattungsmaßnahmen handelt, die im Zusammenhang mit einer Um-, Aus-, Neubau oder Erneuerungsmaßnahme durchzuführen sind.
- grundlegende Erneuerungen von Fahrbahnmarkierungen auf größerer Länge, Nachpflanzungen und Beseitigung von Frostschäden größeren Umfangs, einschließlich Einbringen von Frostschutzschichten, Erneuerung von Brückenanstrichen größeren Umfangs.

ERNEUERUNGSMAßNAHMEN BEI GEMEINDLICHEN STRAßEN	
-	Wiederherstellung befestigter Randstreifen, Heben von Betondeckenfeldern auf größerer Länge, Errichtung oder Erneuerung kleinerer Kunstbauten.

Abbildung 607 „Erneuerungsmaßnahmen bei gemeindlichen Straßen“

Eine Erneuerung der gesamten Straße kann allerdings altersbedingt erforderlich werden, wenn z. B. eine Straße in Folge ihrer bestimmungsgemäßen Nutzung nach Ablauf der Nutzungszeit und trotz ordnungsgemäßer Unterhaltung und Instandsetzung auch aus technischer Sicht tatsächlich verschlissen ist. In solchen Fällen dürfte das tatsächliche Alter der Straße wesentlich über der üblichen Nutzungszeit einer gleichartigen Straße liegen. Nach Einschätzung des OVG NRW bedarf es z. B. dafür eines Alters der Straße von mehr als 50 Jahren, um allein altersbedingt von einem vollständigen Verschleiß der Straße ausgehen zu können.

Die von der Gemeinde für Erneuerungsvorhaben bei Straßen vorgesehenen Arbeiten müssen deutlich über das Ausmaß von Unterhaltungsarbeiten, z. B. das Flickern von Löchern und Rissen, hinausgehen. Sie müssen auch über regelmäßige Instandsetzungsarbeiten hinausgehen, z. B. die Erneuerung von Straßenbelägen aller Art (Deckschicht), Erneuerungen von Fahrbahnmarkierungen, die Beseitigung von Frostschäden, die Erneuerung von Brückenanstrichen oder die Wiederherstellung befestigter Randstreifen.

Derartige Arbeiten der Gemeinde als Erneuerung von Teilen des Straßenkörpers führen i. d. R. nicht zu Herstellungskosten. Es wird von Erhaltungsaufwand auszugehen sein, selbst wenn bei neuen Straßenbelägen die Fahrbahndecke, also die Deckschicht als ein Teil des Straßenkörpers, über die gesamte Profilbreite erneuert wird. Mit einer solchen Maßnahme wird i. d. R. kein höheres Nutzenpotential für die Zukunft geschaffen, sodass diese Arbeiten als gemeindlicher Erhaltungsaufwand zu bewerten und zu erfassen sind.

### 3.1.6.3.3 Die Veränderung der Straßenbeleuchtung

Bei einer Verbesserung der Straßenbeleuchtung an gemeindlichen Straßen ist von der Gemeinde zu beurteilen, ob aus einer solchen örtlichen Maßnahme tatsächlich neue Herstellungskosten oder ein Erhaltungsaufwand entstanden sind. Die Entscheidung darüber kann nicht allein auf die technischen Veränderungen an den Beleuchtungseinrichtungen gestützt werden. Nicht jede als Erneuerung bezeichnete Maßnahme muss für die Gemeinde zwingend auch zu bilanzierungsfähigen Herstellungskosten führen, z. B. der Austausch von Leuchten.

Von der Gemeinde muss immer sachgerecht festgestellt werden, ob durch die tatsächlich ausgeführte Maßnahme eine verkehrstechnische Verbesserung entstanden ist, z. B. dass sich der Verkehrsablauf positiv verändert hat (vgl. Beschluss des OVG NRW vom 15. Februar 2012 - 15 A 398/11). Als Hilfestellung bei der Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand kann die Gemeinde in ihre Entscheidung auch Kriterien aus ihrer Erhebung von Abgaben einbeziehen, sofern eine Veränderung der örtlichen Straßenbeleuchtung als straßenbauliche Maßnahme darstellt und die Maßnahme beitragsfähig ist (vgl. § 8 KAG NRW).

### 3.1.6.4 Der Verzicht auf den Begriff „Sanierung“

Das gemeindliche Haushaltsrecht verwendet nicht die Begriffe „Sanierung“ oder „Sanierungsmaßnahmen“ als Abgrenzungskriterien, um gemeindliche Aufwendungen als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand einzuordnen. Es sollte daher im Zusammenhang mit der Instandsetzung und ggf. Veränderung von gemeindlichen Vermögensgegenständen auf den Begriff „Sanierung“ verzichtet werden, um haushaltsmäßige Probleme bei Bewertungs- und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Bilanzierungsfragen zu vermeiden. Gleichwohl findet sich der Begriff „Sanierung“ auch in den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts.

Im Rahmen der Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs kann die Gemeinde auf der Grundlage eines individuellen Sanierungskonzeptes und mit Genehmigung der Bezirksregierung vom gesetzlich bestimmten Konsolidierungszeitraum abweichen (vgl. § 76 Absatz 2 Satz 4 GO NRW). Eine bauliche Sanierung kann dabei z. B. über die Instandhaltung und Instandsetzung eines Gebäudes hinausgehen und ggf. Modernisierungsmaßnahmen sowie Nutzungsanpassungen einschließen. Die Vielfalt bei der Verwendung der eigenständigen Begriffe „Sanierung“ oder „Sanierungsmaßnahmen“ zeigt, dass diese Begriffe nicht für das gemeindliche Haushaltsrecht geeignet sind.

Der Begriff „Sanierung“ wird zudem in unterschiedlichsten Zusammenhängen und für unterschiedlichste Zwecke benutzt, z. B. für die Beseitigung von Altlasten (Bodensanierung), zur Wiederherstellung der Gewässergüte (Gewässersanierung) u. a. Im Bauwesen wird z. B. unter einer Sanierung die bauliche und technische Wiederherstellung oder Modernisierung eines Bauwerks oder eines ganzen Stadtviertels verstanden, durch die vor Ort die Mängel beseitigt oder der Wohn- und Lebensstandard erhöht werden.

Die Verwendung der Begriffe kann die sachgerechte Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan sowie deren Nachweis in der Ergebnisrechnung beeinträchtigen. Insbesondere aber bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan sowie deren Nachweis in der Finanzrechnung besteht die Gefahr einer fehlerhaften Zuordnung der gemeindlichen Zahlungen. Die Gemeinde muss nicht nur bei der Ausführung ihrer haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen im Haushaltsjahr immer einwandfrei zwischen ihren Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und der laufenden Verwaltungstätigkeit unterscheiden können.

### **3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der Einzelkosten):**

#### **3.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift gehören zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Diese Kosten stellen Einzelkosten dar, weil sie durch den Güterverzehr für den herzustellenden Vermögensgegenstand bei der Gemeinde entstehen und im Rahmen der Herstellung diesem Gegenstand als Einzelobjekt unmittelbar nach Menge und Zeit als Maßeinheiten und ohne einen zusätzlichen Verteilungsschlüssel zugerechnet werden können, z. B. Materialeinzelkosten, Fertigungslöhne als Fertigungseinzelkosten.

Solche Einzelkosten bedürfen im Rahmen der gemeindlichen Kostenrechnung daher keiner Schlüsselung und müssen von der Gemeinde immer in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbezogen werden. Eine produktbezogene Zurechnung im haushaltswirtschaftlichen Sinne (Produkt als Abbildung der gemeindlichen Aufgabenerledigung) kommt dabei für eine Zurechnung der Einzelkosten im Sinne von Herstellungskosten nicht in Betracht. Die Vorschrift enthält eine klare Abgrenzung, dass die Kostenbestandteile „Materialkosten“, „Fertigungskosten“ und „Sonderkosten der Fertigung“ insgesamt die Wertuntergrenze für die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes darstellen.

Diese Kosten sind daher als Herstellungskosten aktivierungspflichtig und von der Gemeinde unter dem zutreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Für die Einbeziehung von Gemeinkosten in die Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes besteht dagegen ein Wahlrecht. Beide allgemeinen Kostenkomponenten stellen den Mindestumfang der Herstellungskosten bei einem durch die Gemeinde hergestellten Vermögensgegenstand dar, wobei der Summe der Einzelkosten als Wertuntergrenze eine besondere Bedeutung bei der gemeindlichen Aktivierung zukommt.



### **3.2.2 Die Materialeinzelkosten**

Bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde sind Materialeinzelkosten alle unmittelbar für die Herstellung des Vermögensgegenstandes eingesetzten Materialien, z. B. Rohstoffe, Handelsware, Halb- und Teilerzeugnisse, die dem herzustellenden Vermögensgegenstand unmittelbar zugerechnet werden können und als Hauptbestandteile darin aufgehen. Die bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes verbrauchten Materialien oder Werkstoffe (Hilfsstoffe) gehören ebenfalls dazu.

Die Materialkosten werden zudem vielfach nach Werkstoffkosten oder nach Kosten für Fertigungsmaterialien sowie für Hilfs- und Betriebsmittelstoffe eingeteilt. Die Betriebsstoffe sind dabei von der Gemeinde abzugrenzen, z. B. Öle, Fette, denn sie gehen nicht in den Vermögensgegenstand ein, sondern dienen dem Erhalt der Betriebsbereitschaft der bei der Herstellung des Vermögensgegenstandes eingesetzten Maschinen.

### **3.2.3 Die Fertigungseinzelkosten**

Bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind Fertigungseinzelkosten alle für die Herstellung erfassbaren und unmittelbar zurechenbaren Kosten, z. B. Arbeitslöhne und andere auf die konkrete Herstellung aufteilbare Entgelte einschließlich der Nebenkosten. Damit werden die nicht materialbezogenen Ressourcen für den Herstellungsprozess erfasst, soweit sie dem herzustellenden Vermögensgegenstand einzeln zurechenbar sind. Im örtlichen Einzelfall ist zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Erfassung von Fertigungseinzelkosten vorliegen.

### **3.2.4 Die Sondereinzelkosten der Fertigung**

Zu den Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind auch die Sondereinzelkosten der Fertigung zu zählen. Solche Einzelkosten fallen nur ausnahmsweise aufgrund der Herstellung eines Vermögensgegenstandes an und müssen deshalb diesem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. In der betriebswirtschaftlichen Literatur werden als Sondereinzelkosten der Fertigung die Kosten für die Erstellung von Entwürfen, für die Konstruktion von Modellen, die Kosten für Spezialwerkzeuge und besondere Vorrichtungen als Beispiele benannt. Bei der Gemeinde dürften auch derartige Kosten bei der Herstellung von Vermögensgegenständen für die eigene Aufgabenerfüllung anfallen.

## **3.3 Zu Satz 3 (Einbeziehung von Gemeinkosten):**

### **3.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt zu, dass von der Gemeinde neben den in Satz 2 bestimmten Einzelkosten auch bestimmte Gemeinkosten in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbezogen werden dürfen. Bei den Gemeinkosten handelt es sich um gemeindliche Aufwendungen für Güter und Leistungen, die den Kostenträgern oder den Kostenstellen in der Gemeindeverwaltung aufgrund von Schlüsselgrößen bzw. Zuschlagsätzen zugerechnet werden.

Die Gemeinkosten gehen deshalb nicht unmittelbar in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ein, sondern werden dem Vermögensgegenstand anteilig (geschlüsselt) zugerechnet, z. B. mithilfe eines sog. Gemeinkostenschlüssels. Durch ein solches Hilfsinstrument wird es der Gemeinde möglich, die entstandenen Gemeinkosten den einzelnen zu erstellenden Vermögensgegenständen zuzuordnen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 33 GemHVO NRW**

Das bestehende Einbeziehungswahlrecht lässt die Zurechnung von Gemeinkosten zu den Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes jedoch nur zu, wenn diese Kosten notwendig und messbar sind. Sie müssen daher hinsichtlich der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes angemessen sein. Für die Ermittlung der zugelassenen Gemeinkosten und deren Einbeziehung in die Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes sollte die Gemeinde über eine Kosten- und Leistungsrechnung verfügen (vgl. § 18 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde dürfen die der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zurechenbaren Gemeinkosten, die unabhängig von der örtlichen Herstellungsmenge anfallen, jedoch nur berücksichtigt werden, soweit diese auch im Zeitraum der Herstellung des Vermögensgegenstandes anfallen. Die zurechenbaren Gemeinkosten müssen daher i. d. R. zwischen dem Beginn der gemeindlichen Maßnahmen, die in unmittelbarem Zusammenhang zum herzustellenden Vermögensgegenstand stehen, und der Fertigstellung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes anfallen und entsprechend ermittelt werden.

### **3.3.2 Die Materialgemeinkosten**

Zu den Materialgemeinkosten, die bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anfallen können, sind die Gemeinkosten zu zählen, die durch die Beschaffung, Lagerung und Verwaltung von Material anfallen. Insbesondere stellen z. B. Verpackungskosten, Frachtkosten, Lagerkosten, aber auch Prüfkosten, mögliche Materialgemeinkosten dar. Solche Kosten dürfen als Materialgemeinkosten jedoch nur dann in die Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes einbezogen werden, wenn diese Kosten nicht den einzelnen Kostenträgern direkt zugerechnet werden können.

In den Fällen, in denen bei der Gemeinde eine direkte Zurechnung von Material zu einem gemeindlichen Vermögensgegenstand möglich ist, z. B. bei Verpackungsmaterial, sind die dafür entstandenen Kosten nicht als gemeindliche Materialgemeinkosten zu erfassen. Die Materialkosten stellen dann vielmehr Anschaffungsnebenkosten für den betreffenden Vermögensgegenstand dar. Sie sind von der Gemeinde im entsprechenden Umfang im Rahmen der Feststellung der Herstellungskosten diesen Kosten unmittelbar zuzuordnen.

### **3.3.3 Die Fertigungsgemeinkosten**

Als Fertigungsgemeinkosten, die bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anfallen können, sind auch Gemeinkosten zu zählen, die nicht unter den zuvor benannten Kostenarten zu subsumieren sind, den einzelnen Kostenträgern nicht direkt zugerechnet werden können, gleichwohl aber als Herstellungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand gelten.

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird für die Fertigungsgemeinkosten eine Abgrenzung in unterschiedlicher Art und Weise versucht. Bei der Gemeinde dürften die Fertigungsgemeinkosten keine große Bedeutung bei der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes haben. Es dürfte ausreichend sein, als Gemeinkosten der Fertigung die entstandenen Kosten den Herstellungskosten zuzurechnen, die z. B. für Hilfslöhne, für Hilfsmaterial, für Energiekosten anfallen.

### **3.3.4 Der Begriff „notwendig“**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift erlaubt der Gemeinde, notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen bzw. der Fertigung zuzurechnen. Für die Gemeinde besteht jedoch keine Verpflichtung zur Einbeziehung dieser Gemeinkosten in die Herstellungskosten, sondern ihr wird dazu ein Wahlrecht eingeräumt („können einbezogen werden“). Dazu wird keine weitere konkrete Abgrenzung getroffen, sodass die Gemeinde eigenverantwortlich und sachlich zutreffend zu entscheiden hat, ob und in welchem Umfang

derartige Gemeinkosten in die Herstellungskosten einbezogen werden sollen oder ob eine Einbeziehung auch tatsächlich verzichtbar ist.

Durch die Verwendung des Begriffs „notwendig“ in der Vorschrift muss die Gemeinde vor einer Einbeziehung von Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten abwägen, ob die vorgesehenen Kosten im Sinne von Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes zweckmäßig und erforderlich sind. Ein Maßstab für die Bemessung der Einbeziehung kann dabei der tatsächliche Zusammenhang zur Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sowie die Bedeutung der Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten im Herstellungsprozess sein. Die Gemeinde kann als Hilfe zur Abgrenzung ggf. auch Messgrößen oder Bandbreiten festlegen, wenn dadurch die örtlichen Gegebenheiten ausreichend berücksichtigt werden.

### **3.3.5 Das Verbot der Einbeziehung anderer Kosten**

In die Ermittlung der Herstellungskosten für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand dürfen nach der Vorschrift nur die darin benannten Kosten der Gemeinde einbezogen werden. Andere Kosten, insbesondere sonstige Gemeinkosten, dürfen nicht in die gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen bzw. diesen zugerechnet werden (Nicht zurechenbare Kosten).

Für die Gemeinde besteht daher ein Einbeziehungsverbot für eine Vielzahl von Gemeinkosten, z. B. Kosten der allgemeinen Verwaltung, Kosten für soziale Einrichtungen und Leistungen, in die Herstellungskosten der Gemeinde. Von der Gemeinde dürfen bei den Herstellungskosten auch nicht die ggf. in Ausnahmefällen auftretenden Vertriebskosten oder Kosten der „Entwicklung oder der Forschungsphase“ berücksichtigt werden. Diese Festlegungen für die Gemeinde gelten auch dann, wenn die anteiligen Verwaltungskosten durch eine herstellungsnahe (produktionsnahe) Tätigkeit begründet sind.

Grundsätzlich fehlt es bei den nicht zugelassenen Gemeinkosten an einem engen sachlichen Zusammenhang zu den einzelnen Herstellungsvorgängen für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand. Bei einer allgemeinen Zulassung der Zurechnung weiterer Gemeinkosten zum Herstellungsvorgang bestünde ein großer Ermessensspielraum für die Gemeinde. Sie müsste selbst die Abgrenzung und Bemessung von allgemeinen Gemeinkosten sowie allgemeinen Verwaltungskosten als Verwaltungsgemeinkosten willkürfrei vornehmen.

### **3.3.6 Sonstige nicht zurechenbare Kosten**

#### **3.3.6.1 Beseitigung von Schadensfällen**

Bei der Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen kann ggf. ein Schadensereignis eintreten und zu Schäden an privatem Eigentum, z. B. an Grundstücken bei Straßenbaumaßnahmen oder an anderen Vermögensgegenständen im Eigentum Dritter, führen, für deren Beseitigung die Gemeinde im Rahmen ihrer Haftung sorgen muss. Ebenso können dann auch Gerichts-, Anwalts- und Gutachterkosten im Rahmen der Herstellung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Solche Fälle bzw. die Reparaturmaßnahmen führen regelmäßig zu Aufwendungen bzw. Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde.

Derartige gemeindliche Verpflichtungen stellen jedoch keinen aktivierungsfähigen Herstellungsaufwand im Zusammenhang mit der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dar, auch wenn die aufwandswirksamen Zahlungen der Gemeinde durch die gemeindliche Maßnahme ausgelöst worden sind. Eine dabei ggf. entstehende Vermögenswirksamkeit der Schadensbeseitigung bei einem Dritten bietet keinen Anlass für eine entsprechende Bilanzierung der erbrachten Leistungen bei der Gemeinde.

### **3.3.6.2 Zinsen für Kredite für Investitionen**

Die im Rahmen der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes anfallenden Zinsen für von der Gemeinde aufgenommene Kredite für Investitionen nach § 86 GO NRW dürfen nicht den gemeindlichen Herstellungskosten zugerechnet werden. Die gemeindliche Finanzierung über Fremdkapital unterliegt dem Grundsatz der Gesamtdeckung (vgl. § 20 GemHVO NRW). Die Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes beeinflusst zwar den Bedarf für Fremdkapital, gleichwohl ist ein aufzunehmender Kredit nicht einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenständen zuzurechnen.

Die nicht vorzunehmende Zurechnung von Krediten zu gemeindlichen Vermögensgegenständen lässt daher auch keine Zurechnung der damit im Zusammenhang stehenden Zinsen zu. Der Verzicht auf die Zurechnung von Zinsen zu einem gemeindlichen Vermögensgegenstand gilt auch dann, wenn die Gemeinde im Zeitraum der Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einzelne Kreditaufnahmen getätigt hat, für die möglicherweise fällige Auszahlungen aufgrund der Herstellung des Vermögensgegenstandes ein Anlass waren. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht soll auch dann von der Gemeinde nicht versucht werden, einen sachlichen Bezug zu einem einzelnen Vermögensgegenstand herzustellen.

## **4. Zu Absatz 4 (Geringwertige Vermögensgegenstände):**

### **4.1 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände**

#### **4.1.1 Die festgelegte Wertgrenze**

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen, sind von der Gemeinde als geringwertige Vermögensgegenstände zu erfassen. Die in der Vorschrift enthaltene Wertgrenze ist dem Einkommensteuerrecht entnommen worden und bestimmt die Abgrenzung der Geringwertigkeit bei den Vermögensgegenständen.

Die Einstufung dieser Vermögensgegenstände erfolgt nur aufgrund ihrer niedrigen Anschaffungskosten. Diese Wertgrenze wurde seit Jahrzehnten im gemeindlichen Bereich zur Abgrenzung zwischen der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Vermögenswirksamkeit von Geschäftsvorfällen genutzt. Im NKF hängt eine Vermögenswirksamkeit nicht allein von dieser Wertgrenze ab.

Ausschlagend ist zuerst die Zwecksetzung für den gemeindlichen Vermögensgegenstand, ob er von der Gemeinde zum Gebrauch oder zum Verbrauch im Rahmen ihrer Aufgaben bestimmt ist. Nur ein zum Gebrauch bestimmter Vermögensgegenstand, der gleichzeitig niedrige Anschaffungskosten hat, kann als geringwertiger Vermögensgegenstände des Anlagevermögens klassifiziert werden. Bei solchen gemeindlichen Vermögensgegenständen dient dann die sich im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bewährte Wertgrenze dazu, der Gemeinde haushaltsmäßige Erleichterungen für den Umgang mit diesen Vermögensgegenständen zu ermöglichen.

#### **4.1.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens selbstständig genutzt werden können, wenn die Gemeinde von der zugelassenen Vereinfachung buchungsmäßig Gebrauch machen will. Für die Beurteilung der selbstständigen Nutzungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kommt es darauf an, dass dieses Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde eigenständig nutzungsfähig ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Die selbstständige Nutzungsfähigkeit ist dann nicht gegeben, wenn der Vermögensgegenstand nach seiner Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann, z. B. im Rahmen einer Sachgesamtheit. Diese Abgrenzung gilt auch, wenn ein geringwertiger Vermögensgegenstand in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern steht und alle Teile bzw. Komponenten technisch aufeinander abgestimmt sind.

Bei der Gemeinde kann gleichwohl eine selbstständige Nutzungsfähigkeit einzelner Wirtschaftsgüter gegeben sein, wenn die Wirtschaftsgüter auch ohne die anderen gemeindlichen Vermögensgegenstände von der Gemeinde im Rahmen der eigenen Aufgabenerfüllung eigenständig genutzt werden können, z. B. einzelne Müllbehälter oder andere vergleichbare Einzelgegenstände.

#### **4.2 Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände**

##### **4.2.1 Die Erfassung in Inventarlisten**

Die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde müssen von der Gemeinde im Rahmen ihrer Inventur nicht zwingend als einzelne gemeindliche Vermögensgegenstände durch eine körperliche Inaugenscheinnahme erfasst werden. Ein Verzicht setzt dabei voraus, dass die Vermögensgegenstände im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung vollständig abgeschrieben werden.

Die Gemeinde hat dann die Möglichkeit, diese Vermögensgegenstände in eine Inventarliste als besonderes Verzeichnis aufzunehmen, das fortlaufend zu führen ist. Die Gemeinde kann eine solche Inventarliste auch im Rahmen ihrer Buchführung vorhalten. In diesen Fällen ist für die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde kein einzelner bzw. eigenständiger Bilanzausweis erforderlich.

##### **4.2.2 Die Erfassung über einen Sammelposten**

Die Gemeinde kann ihre geringwertigen Vermögensgegenstände auch in einem Sammelposten erfassen. Der Sammelposten ist dabei jahresbezogen im Umfang der neu angeschafften oder hergestellten geringwertigen Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung zu bilden. Er wird dadurch jedoch für die Gemeinde kein eigenständiger Vermögensgegenstand. Aus dieser Sachlage folgt, dass von der Gemeinde keine Wertfortschreibung der geringwertigen Vermögensgegenstände auf der Grundlage der Zusammenfassung im Sammelposten vorzunehmen ist.

Der Sammelposten bleibt eine rechnerische Zusammenfassung von ansonsten eigenständigen gemeindlichen Vermögensgegenständen. Die Gemeinde darf daher die Erfassung der Vermögensgegenstände in einem Sammelposten auch nicht dafür nutzen, die Wertgrenze für geringwertige Vermögensgegenstände, zu verändern, z. B. von dem Betrag i. H. v. 410 Euro auf den Betrag i. H. v. 1.000 Euro. Die Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens in einem besonderen Sammelposten steht einer vollständigen Abschreibung der Vermögensgegenstände im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung nicht entgegen.

##### **4.2.3 Die Erfassung als Aufwand**

Im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Abschreibungsregeln können von der Gemeinde die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der geringwertigen Vermögensgegenstände unmittelbar im Zugangsjahr als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Für diese haushaltswirtschaftliche Möglichkeit besteht keine weitere gesonderte betragsmäßige Abgrenzung unterhalb der Wertgrenze i. H. v. 410 Euro.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 33 GemHVO NRW**

Diese Möglichkeit wirkt sich auf die gemeindliche Inventur dadurch aus. Die sofortige ergebniswirksame Erfassung der Anschaffungs- und Herstellungskosten der geringwertigen Vermögensgegenstände durch die Gemeinde bewirkt grundsätzlich, dass diese Vermögensgegenstände nicht in der Inventur bzw. im Inventar zu erfassen sind und auch nicht in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden müssen.

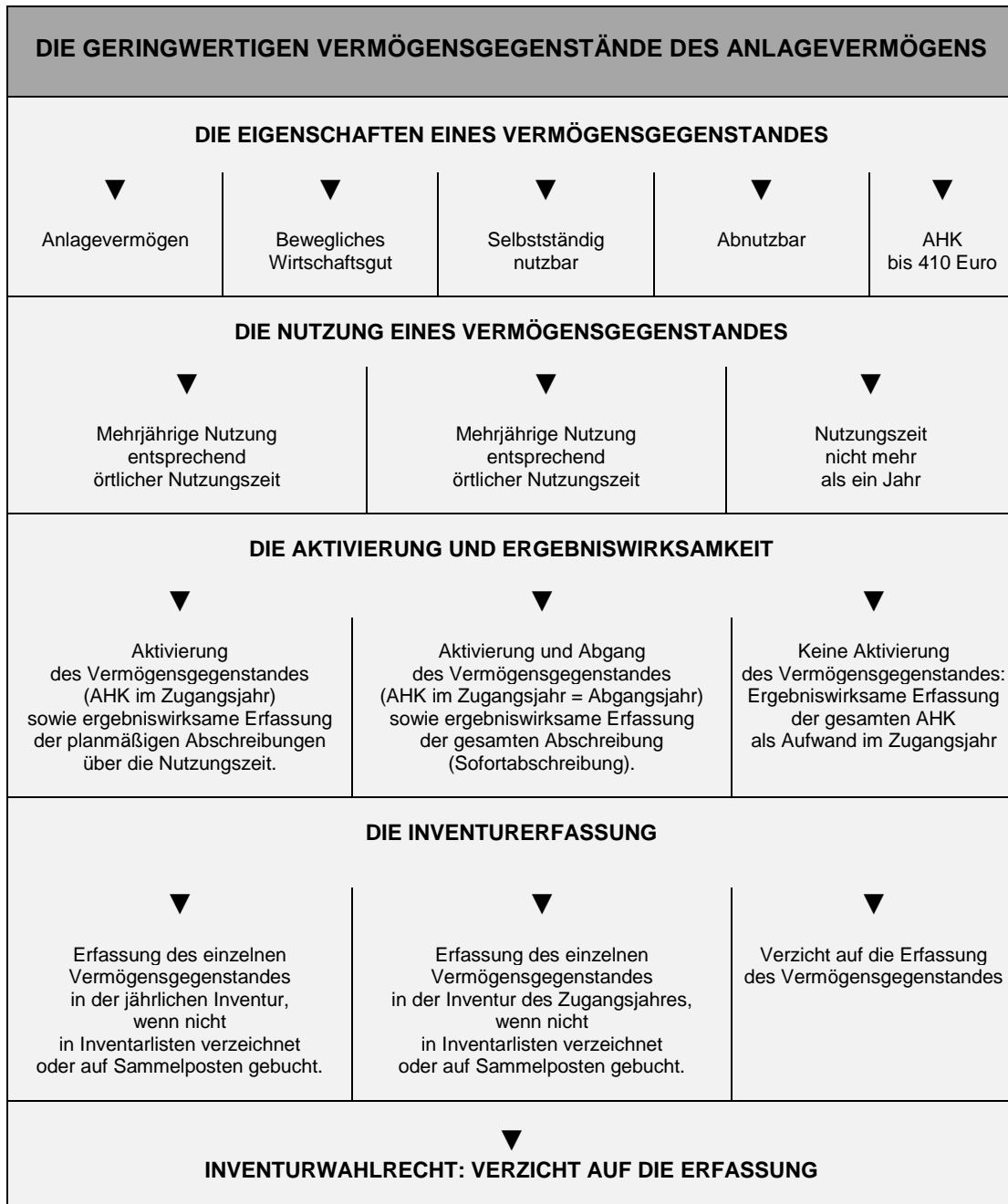
Diesen gemeindlichen Vermögensgegenständen kann nur eine Nutzungszeit von höchstens einem Jahr unterstellt werden, damit ein Abgang im Zugangsjahr und eine Sofortabschreibung vertretbar ist. Die Verbuchung als Aufwand berührt daher auch nicht die haushaltsrechtliche Regelung über den Verzicht auf die Erfassung von geringwertigen Vermögensgegenstände durch die Gemeinde im Rahmen der Inventur (vgl. § 29 Absatz 4 GemHVO NRW).

**4.3 Die mögliche haushaltsmäßige Behandlung**

Die Gemeinde hat verschiedene Möglichkeiten für die haushaltsmäßige Behandlung von geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, von denen sie in eigener Verantwortung bedarfsgerecht Gebrauch machen kann. Der Ausgangspunkt ist dabei, dass diese Vermögensgegenstände grundsätzlich von der Gemeinde zum Gebrauch bestimmt worden und daher dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen und entsprechend haushaltsmäßig zu behandeln sind, z. B. als Investitionsgüter.

Die Gemeinde hat unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die verschiedenen Möglichkeiten der haushaltsmäßigen Behandlung von geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens zu prüfen. Sie kann für diese Vermögensgegenstände die zugelassenen haushaltsmäßigen Vereinfachungen nutzen. Die Möglichkeiten der Gemeinde werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 608).

<b>DIE GERINGWERTIGEN VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DES ANLAGEVERMÖGENS</b>	
<b>DIE ENTSCHEIDUNG BEI DER ANSCHAFFUNG VON WIRTSCHAFTSGÜTERN</b>	
1. Festlegung: Wirtschaftsgut <b><u>zum Gebrauch</u></b> ▼	1. Festlegung: Wirtschaftsgut <b><u>zum Verbrauch</u></b> ▼
2. Festlegung: Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ▼	2. Festlegung: Wirtschaftsgut des Vorratsvermögens ▼
3. Festlegung: AHK sind der Investitionstätigkeit zuzurechnen ▼	3. Festlegung: AHK sind der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen ▼
4. Festlegung: Wirtschaftsgut mit AHK unter 410 Euro ohne USt. führt zu investiven Zahlungen ▼	4. Festlegung: Wirtschaftsgut führt zu zahlungswirksamen Sachaufwand. ▼
5. Festlegung: ▼▼▼	5. Festlegung: <b>Keine weitere haushaltsmäßige Behandlung.</b>
<b>DIE WEITERE BEHANDLUNG DER GEGENSTÄNDE DES GEBRAUCHS</b>	



*Abbildung 608 „Die haushaltsmäßige Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände“*

Die Gemeinde muss dazu nicht nur eine Möglichkeit der haushaltsmäßigen Behandlung der geringwertigen Vermögensgegenstände festlegen, sondern kann die haushaltsmäßige Behandlung auch von der Art der Vermögensgegenstände oder ihrer Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung abhängig machen. Die Entscheidungen darüber sind von der Gemeinde sachgerecht und ausreichend zu dokumentieren.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 33 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 34**

**Bewertungsvereinfachungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, können Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. <sup>2</sup>Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen.

(2) Wird für Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren angewendet, ist eine Revision nach zehn Jahren und eine Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks alle 20 Jahre durchzuführen.

(3) <sup>1</sup>Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien.

**Erläuterungen zu § 34:**

**I. Allgemeines**

**1. Die zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände unterliegen dem Grundsatz der Einzelbewertung und sind daher von der Gemeinde für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz einzeln zu bewerten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Aus Wirtschaftlichkeits-, Wesentlichkeits-, Realisierbarkeits- und Praktikabilitätsgründen ist es erforderlich, für die Gemeinde sachgerechte Bewertungsvereinfachungen zuzulassen. Die Anwendung der zugelassenen Bewertungsvereinfachungsverfahren durch die Gemeinde führt nicht nur zur Vereinfachung der gemeindlichen Wertermittlung, sondern entfaltet auch Wirkungen im Rahmen der gemeindlichen Inventur, auch wenn eine entsprechende Beziehung nicht ausdrücklich vom Gesetzgeber hergestellt worden ist.

Durch die in dieser Vorschrift enthaltenen Bewertungsvereinfachungsverfahren wird der für die gemeindliche Bilanzierung wichtige Einzelbewertungsgrundsatz durchbrochen. Es sind deshalb für die gemeindliche Anwendung nur bestimmte sachlich sinnvolle Bewertungsvereinfachungsverfahren zugelassen worden, z.B. das Festwertverfahren, die Gruppenbewertung. Dazu werden zudem Verfahrensvoraussetzungen benannt, um eine zutreffende Anwendung der zugelassenen Vereinfachungsverfahren durch die Gemeinde sicherzustellen. In diesem Rahmen hat die Gemeinde zudem den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

**2. Die Sammelbewertung als weiteres Verfahren**

Bei der Bewertung des gemeindlichen Vorratsvermögens ist auch die Sammelbewertung als ein zulässiges Verfahren anzusehen, auch wenn es nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden ist. Bei der Sammelbewertung handelt sich dabei um ein Verfahren, durch das bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt wird, dass die zuerst oder die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. Für den Einsatz der Sammelbewertung gelten dabei folgende Bedingungen (vgl. Abbildung 609).

<b>DIE BEDINGUNGEN FÜR DIE SAMMELBEWERTUNG</b>	
-	Das Verfahren muss den GoB entsprechen.
-	Es muss sich um gleichartige Gegenstände des gemeindlichen Vorratsvermögens handeln (d.h. einheitliche Warengattung oder zumindest gleiche Funktion).

*Abbildung 609 „Die Bedingungen für die Sammelbewertung“*

Die Sammelbewertung eignet sich auch in den Fällen, in denen die Gemeinde vor Ort eine Lagerbuchführung hat. Werden in der örtlichen Lagerbuchführung die Lagerbestände und die Zu- und Abgänge nach ihrer Art und Menge (ggf. auch wertmäßig) erfasst, kann eine solche Lagerbuchführung eine gute Ausgangsgrundlage für die Anwendung der Sammelbewertung durch die Gemeinde darstellen.

### **3. Nicht zulässige Vereinfachungsverfahren**

Aus der haushaltsrechtlichen Vorschrift folgt, dass für die Gemeinde andere Bewertungsvereinfachungsverfahren grundsätzlich nicht zulässig sind, z. B. Lifo- und Fifo-Verfahren sowie sonstige Verbrauchsfolgeverfahren oder Verbrauchsfiktionen. Die Gemeinde kann daher z. B. für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens nicht unterstellen, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind.

### **4. Kein zweckbezogenes Verfahren**

Die Entscheidung der Gemeinde bestimmte Vermögensgegenstände wegen ihrer Zwecksetzung im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ als Vorratsvermögen anzusetzen, stellt keine Bewertungsvereinfachung dar. Es bedarf deshalb auch keiner gemeindebezogenen Abgrenzung des Begriffes „Vorratsvermögen“ im Sinne der Vorschrift über die zulässigen Bewertungsvereinfachungen. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die gemeindlichen Vermögensgegenstände und die Vermögensbewertung stehen dem nicht entgegen (vgl. §§ 90 und 91 GO NRW).

Bei der Gemeinde ist es vielmehr von der getroffenen Zwecksetzung „zum Verbrauch bestimmt“ abhängig, ob gemeindliche Vermögensgegenstände bilanziell als „Vorräte“ zu behandeln und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. In diese Abgrenzung fallen regelmäßig auch gemeindliche Grundstücke in Baugebieten und in Gewerbegebieten, die von der Gemeinde zur Veräußerung gehalten werden und daher nicht der dauernden Aufgabenerfüllung der Gemeinde (nicht zum Gebrauch bestimmt) dienen sollen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bildung von Festwerten):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für Festwerte):**

##### **1.1.1 Die allgemeinen Bedingungen**

Die Bildung von Festwerten durch die Gemeinde hat den Zweck, eine Vereinfachung in der Bewertung ausgewählter Vermögensgegenstände zu erreichen und auf eine Einzelbewertung dieser Vermögensgegenstände zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 34 GemHVO NRW**

verzichten. Die in einem Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände werden daher in mehreren zeitlich aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen der Gemeinde mit einem unveränderten Wert (Festwert) unter Ausschluss des Grundsatzes der Einzelbewertung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt.

In solchen Fällen wird unterstellt, dass sich die Zugänge von neuen Vermögensgegenständen und der Werteverzehr und die Abgänge vorhandener Vermögensgegenstände ausgleichen bzw. bei Gegenständen des Umlaufvermögens ein entsprechender Verbrauch durch die Gemeinde erfolgt. Die Bildung eines Festwertes führt zudem auch zu einer Vereinfachung der jährlich durchzuführenden Inventur.

Die Möglichkeit zur Anwendung des Festwertverfahrens durch die Gemeinde ist dabei auf Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens sowie auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (gemeindliches Umlaufvermögen) beschränkt. Die Gemeinde soll daher nur dann ihre Vermögensgegenstände in einem Festwert zusammenfassen, wenn erwartet werden kann, dass eine vorab definierte Gruppe von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens über eine längere Zeit hinweg in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleichbleibt.

Bei den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenständen dürfen zudem die Nutzungsdauern nicht erheblich voneinander abweichen. Es muss auch darauf geachtet werden, dass die Vermögensgegenstände, die in einem Festwert zusammengefasst werden sollen, altersmäßig gemischt sind, um dauerhaft den Regelwert von 50 % der Anschaffungskosten zu erreichen. Diese Sachlage kann bei einer vollständigen Neubildung von Festwerten ggf. dazu führen, dass die Anschaffungskosten solange abzuschreiben sind, bis der Festwert erreicht ist.

Ein gemeindlicher Festwert kann im Rahmen des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit aber auch auf Schlüsselgrößen statt auf einzelne Arten von Vermögensgegenständen aufgebaut werden. Als Schlüsselgrößen können z.B. bei Büromöbeln die Anzahl von Arbeitsplätzen, bei Kantineninventar die Anzahl der Sitzgelegenheiten usw. herangezogen werden.

Die Ersatzbeschaffungen der in einem Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände sind dabei i. d. R. sofort als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Das Festwertverfahren trägt daher zur Vereinfachung von gemeindlicher Buchführung und Bilanzierung bei. Für die Festbewertung gelten folgende Bedingungen (vgl. Abbildung 610).

<b>DIE BEDINGUNGEN BEI FESTWERTVERFAHREN</b>	
-	Es muss sich um Gegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens, die regelmäßig ersetzt werden, oder um Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe der Gemeinde handeln.
-	Die gemeindlichen Gegenstände müssen nach einem Abgang regelmäßig durch die Gemeinde ersetzt werden.
-	Der Gesamtwert der gemeindlichen Gegenstände muss von nachrangiger Bedeutung für die Gemeinde sein (Verhältnis zur Bilanzsumme entscheidend).
-	Der Bestand der gemeindlichen Gegenstände darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegen.
-	Eine Bestandsaufnahme durch die Gemeinde ist i.d.R. alle drei Jahre notwendig.

*Abbildung 610 „Die Bedingungen bei Festwertverfahren“*

Bei der Entscheidung der Gemeinde über die Bildung von Festwerten für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens oder über die Bildung von Festwerten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Umlaufvermögen sind auch die daraus entstehenden Folgearbeiten, z. B. Buchungsarbeiten, regelmäßige Bestandsprüfungen u. a., zu berücksichtigen. Vor der Bildung von Festwerten ist daher auch zu klären, ob diese Folgearbeiten ggf. nicht zu aufwändig in Bezug auf die in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände sind.

Die Bildung eines Festwertes für gemeindliche Vermögensgegenstände ist deshalb dann sinnvoll, wenn diese Vermögensgegenstände einer ähnlichen wirtschaftlichen und technischen Zweckbestimmung unterliegen. Für die Bildung von Festwerten kommen daher i. d. R. keine unfertigen oder fertigen Erzeugnisse und Leistungen in Betracht, weil zu erwarten ist, dass mehrjährig kein gleicher Bestand bei der Gemeinde vorhanden sein wird.

### **1.1.2 Die wertmäßige Nachrangigkeit**

Aus den allgemeinen Bedingungen für die Bildung von Festwerten ergibt sich, dass die in einen Festwert einbezogenen gemeindlichen Vermögensgegenstände wertmäßig nachrangig für die Gemeinde bzw. deren Aufgabenerfüllung sein müssen. Zur Feststellung dieser Nachrangigkeit ist nach der betriebswirtschaftlichen Literatur jeweils nur der Gesamtwert der in den Festwert einbezogenen gemeindlichen Vermögensgegenstände zu betrachten. Diese Voraussetzung gilt dabei für jeden einzelnen von der Gemeinde gebildeten Festwert.

Für die Beurteilung der wertmäßigen Nachrangigkeit wird i. d. R. der ermittelte Gesamtwert der im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände ins Verhältnis zur Bilanzsumme der gemeindlichen Bilanz gesetzt. Als Orientierungswert für den Einzelfall kann dabei eine Größenordnung von 5 v. H. dienen. An diesen Gegebenheiten kann sich auch die Gemeinde bei ihrer örtlichen Festwertbildung orientieren.

Bei der örtlichen Anwendung eines solchen Kriteriums müssen aber auch die örtlichen Verhältnisse sowie die Besonderheiten des Einzelfalls berücksichtigt werden, sodass bei der Gemeinde als Verwaltungs- und Dienstleistungsbetrieb ggf. ein höherer Orientierungswert durchaus noch tragfähig sein kann. Ein Verzicht auf die betriebswirtschaftlich geprägte wertmäßige Nachrangigkeit von örtlichen Festwerten ist jedoch nicht zulässig.

Die Frage der wertmäßigen Nachrangigkeit muss von der Gemeinde immer auch über die Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit geklärt werden. Das Kriterium der wertmäßigen Nachrangigkeit kann daher nicht allein entscheidend für die Zulässigkeit der Bildung eines Festwertes und seines Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz sein.

### **1.1.3 Die Anpassung eines Festwertes**

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände stellen die absolute Wertobergrenze bei der Bewertung und Feststellung eines in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Festwertes darstellen. Ein bilanzierter Festwert kann deswegen ggf. zu erhöhen oder zu vermindern sein. Die Anpassung des Festwertes erfolgt dann zum Abschlussstichtag durch eine entsprechende Zu- oder Abschreibung, die im Anhang darzustellen ist.

Im Einzelfall kann eine Anpassung des Festwertes auch dazu führen, dass der Festwert nicht mehr fortbestehen kann und eine Rückkehr zur Einzelerfassung und Einzelbewertung der bisher darin zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände erforderlich wird, wenn diese Vermögensgegenstände weiterhin von der Gemeinde genutzt werden sollen. Eine Änderung des Festwertes kann erforderlich werden, weil sich etwas in der Zusammensetzung, in der Größe bzw. Menge der im Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände ändert oder weil stark schwankende Preise oder Preisänderungen für die im Festwert zusammengefassten Gegenstände (Änderung des Wertes) vorliegen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 34 GemHVO NRW**

Bei Überprüfungen des Festwertes kann auch die Erkenntnis gewonnen werden, dass in früheren Jahren dem Festwert ein zu hoher Aufwand zugerechnet wurde. In solchen Fällen ist eine Anpassung vorzunehmen, die haushaltsmäßig als Zuschreibung zu behandeln ist. Bei Erweiterungen des Festwertes als Vergrößerungen der Menge der einbezogenen Vermögensgegenstände sind Zuschreibungen in Form der Aktivierung der Zugänge von Vermögensgegenständen vorzunehmen.

Eine Erhöhung des Festwertes wird nur dann als notwendig angesehen, wenn eine dauerhafte, wertmäßige Abweichung von mehr als 10% vom Wert des Festwertes vorliegt. Der bestehende Festwert ist dann so lange um die Anschaffungs- und Herstellungskosten der jährlichen Neuzugänge der im Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände zu erhöhen, bis der neue Festwert erreicht ist. Die Erhöhung erfolgt i. d. R. dadurch, dass auf eine jährliche Ersatzbeschaffung zur Werterhaltung des Festwertes verzichtet wird, sofern nicht der gebildete Festwert zu erhöhen bzw. zu vergrößern ist. Sie kann in der Zeit zwischen den vorzunehmenden Überprüfungen des Festwertes in Form der körperlichen Bestandsaufnahme erfolgen.

Ein Festwert ist von der Gemeinde auch unabhängig von der in der Regel alle drei Jahre vorzunehmenden anzupassen, wenn der Festwert dauerhaft niedriger ist als der bisherige Festwert. Bei der dafür notwendigen Überprüfung muss die Gemeinde das Niederstwertprinzip beachten. In den Fällen, in denen eine Änderung des Festwertes wegen geringer Wertschwankungen jedoch nicht als dauerhaft zu beurteilen ist, muss der Festwert von der Gemeinde nicht angepasst werden.

Bei Abgängen von Vermögensgegenständen, die in Festwerten zusammengefasst sind, ist der Festwert ggf. in seinem Gesamtwert anzupassen, sofern kein Ersatz mehr vorgesehen ist. Bei Anpassungen des Festwertes ist von der Gemeinde buchungstechnisch zu beachten, ob der einzelne Geschäftsvorfall zu einem Zugang oder Abgang bei dem betreffenden Festwert führt oder von der Gemeinde Zuschreibungen oder Abschreibungen bei dem Festwert vorzunehmen sind.

#### **1.1.4 Die Auflösung eines Festwertes**

Die Gemeinde kann unter Beachtung des Grundsatzes der Stetigkeit von einem für gemeindliche Vermögensgegenstände gebildeten Festwert wieder zum Einzelansatz und zur üblichen Einzelbewertung der Vermögensgegenstände wechseln. Eine Auflösung eines Festwertes kann z. B. notwendig werden, wenn sich die örtlichen Verhältnisse so verändert haben, dass eine Festbewertung von bestimmten gemeindlichen Vermögensgegenständen künftig nicht mehr in Betracht kommt.

Die Vermögensgegenstände, die in einem Festwert zusammengefasst worden sind, müssen im Jahr des Wechsels zum Abschlussstichtag im Rahmen der Inventur körperlich aufgenommen und bewertet werden. Sie sind mit ihrem Buchwert und ihrer Restnutzungsdauer zu erfassen und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Vermögensgegenstände dürfen dabei jedoch nicht mit einem höheren Wert erfasst werden, als es ihrem bisherigen Festwertanteil entspricht.

Die dann in der gemeindlichen Bilanz einzeln angesetzten Vermögensgegenstände sind ab dem Abschlussstichtag entsprechend ihrer noch möglichen Nutzung und Nutzungszeit abzuschreiben. Die noch nicht in den (aufgelösten) Festwert aufgenommenen Neuzugänge sind einzeln mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren und über ihre Nutzungsdauer, ggf. auch sofort, abzuschreiben.

### **1.1.5 Die Anhangsangaben**

Im Zusammenhang mit den örtlichen Entscheidungen über die Bildung oder die Auflösung von Festwerten und der damit verbundenen Anpassung an die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag ist es geboten, im Anhang im Jahresabschluss darüber aussagefähige Angaben zu machen. Es sollten in solchen Fällen besondere Angaben über die Gruppe der betroffenen Vermögensgegenstände oder einzelne Vermögensgegenstände und die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gemacht werden.

Zur Klarstellung der gemeindlichen Sachlage zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ist es notwendig, dass von der Gemeinde im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses auch die Gründe für die Bildung, die Beibehaltung oder die Auflösung von Festwerten gesondert aufgezeigt werden. Bei einer Auflösung von Festwerten soll die Gemeinde auch die weitere haushaltswirtschaftliche bzw. bilanzielle Behandlung der betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstände aufzeigen.

### **1.1.6 Besonderheiten bei Festwerten**

#### **1.1.6.1 Bei Abschreibungen**

Dem gemeindlichen Festwert liegt grundsätzlich die Fiktion zugrunde, dass für darin die einbezogenen Vermögensgegenstände lediglich Ersatzbeschaffungen vorgenommen werden müssen. Außerdem werden die im Festwert zusammengefassten Gegenstände der Gemeinde nicht planmäßig abgeschrieben, weil der Werteverzehr u. a. bereits in die Ermittlung des Festwertes eingeflossen ist. Diese Gegebenheiten erfordern, dass der jährliche Werteverzehr und die Abgänge der einbezogenen Vermögensgegenstände regelmäßig den Neuzugängen entsprechen müssen und ein solcher „Verbrauch“ im Haushaltsjahr bis zum Abschlussstichtag ersetzt wird.

Bei Festwerten muss durch die Gemeinde keine Ersatzbeschaffung erfolgen, sofern im Haushaltsjahr kein Verbrauch stattgefunden hat. Bei Ersatzbeschaffungen der Gemeinde für die in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände ist der anstehende Werteverzehr der neuangeschafften Vermögensgegenstände dadurch zu erfassen, dass die Gemeinde im Jahr der Anschaffung der Vermögensgegenstände die Kosten als Aufwendungen unmittelbar in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu verbuchen hat.

Die durch den Festwert zu erreichende Vereinfachung für die Gemeinde liegt deshalb darin, dass in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung eine Vielzahl von Vermögensgegenständen nur wie ein „einziger“ Vermögensgegenstand ausgewiesen werden. Außerdem entstehen daraus jährlich keine Abschreibungen, die als bilanzielle Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

#### **1.1.6.2 Bei Investitionen**

Die gemeindlichen Auszahlungen für die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens der Gemeinde sind wie bei einem Einzelansatz in der gemeindlichen Bilanz in der Finanzrechnung dem Bereich der Investitionstätigkeit zuzuordnen. Hierdurch wird einerseits der Grundsatz gewahrt, dass die Beschaffung von Vermögensgegenständen eine gemeindliche Investition ist. Andererseits bleibt es durch die gleichzeitige Erfassung von Aufwendungen der Gemeinde als Abschreibungsersatz bei der erforderlichen Abbildung bzw. beim Nachweis des gemeindlichen Ressourcenverbrauchs im betreffenden Haushaltsjahr.

In den Fällen, in denen die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens in einem Festwert zusammengefasst worden sind, ist daher zu beachten, dass auch die Auszahlungen für Ersatzbeschaffungen haushaltsmäßig Investitionen darstellen, denn sonst würde die Bilanzierungsmethode „Festwert“ entscheidend für die Kreditfähigkeit der Zahlungsleistungen der Gemeinde sein. Diese Sachlage bei der Gemeinde hat zur Folge,

dass in der Finanzrechnung keine der Ergebnisrechnung entsprechende Zuordnung und Abbildung der erforderlichen Auszahlungen erfolgt.

## **1.2. Zu Satz 2 (Bestandsprüfungen bei Festwerten):**

### **1.2.1 Die regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die Pflicht für die Gemeinde, bei in gebildeten und bilanzierten Festwerten zusammengefassten Vermögensgegenständen i. d. R. alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme im Rahmen der Inventur durchzuführen. Die Regel ermöglicht es der Gemeinde, die von ihr gebildeten Festwerte mehrere Jahre ohne Überprüfung in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Sie zwingt bei einer sachgruppenbezogenen Inventur nicht zu starren Überprüfungssterminen. Der haushaltsrechtlich bestimmte Zeitraum muss gleichwohl eingehalten werden. Die jährliche Inventur und die Jahresabschlussarbeiten der Gemeinde werden durch die Vorgabe erleichtert und vereinfacht.

Die Gemeinde kann im Rahmen ihres Jahresabschlusses prüfen, ob aufgrund der örtlichen Verhältnisse ggf. auch ein anderer Zeitraum für eine körperliche Bestandsaufnahme in Betracht kommen kann. Abhängig von den Gegebenheiten kann ein solcher Zeitraum ggf. kürzer oder länger sein. Ein Bedarf für einen kürzeren Zeitraum kann insbesondere dann entstehen, wenn zwischenzeitlich erhebliche Veränderungen der in einem Festwert zusammengefassten gemeindlichen Vermögensgegenstände eingetreten sind. Im Einzelfall kann auch eine Verlängerung des Überprüfungszeitraumes vertretbar sein.

Die gemeindliche Entscheidung zur Verlängerung kann nicht allein darauf gestützt werden, dass bei den Vermögensgegenständen der Gemeinde „nur“ alle fünf Jahre eine körperliche Inventur durchzuführen sei (vgl. § 28 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW). Es müssen auch die örtlichen Gegebenheiten dahingehend beurteilt werden, ob sich Veränderungen nicht oder nicht in bedeutender Weise ergeben haben, z. B. hinsichtlich der Größe, des Wertes oder der Zusammensetzung des zusammengefassten Bestandes. Die Entscheidung über eine Verlängerung des Überprüfungszeitraumes muss immer aus den örtlichen Verhältnissen heraus begründet werden.

Aus Wirtschaftlichkeitsgründen kann aber eine Angleichung des dreijährigen Überprüfungszeitraumes an den fünfjährigen Überprüfungszeitraum sinnvoll sein. Von der Gemeinde sind dann die haushaltsrechtlichen Vorgaben „in der Regel“ (beim Drei-Jahreszeitraum) und „mindestens“ (beim Fünf-Jahreszeitraum) sachgerecht auszulegen bzw. miteinander zu verknüpfen, um das Ziel, eine körperliche Bestandsaufnahme bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen, die zu Festwerten zusammengefasst wurden, „nur“ zu einem Abschlussstichtag innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraumes zu erreichen. Am Ende des örtlichen festgelegten Zeitraumes muss immer eine körperliche Bestandsaufnahme durch die Gemeinde durchgeführt werden.

Die Bestandsaufnahme von gebildeten Festwerten ist auch ggf. darauf auszurichten oder davon abhängig, für welche Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen die Festwertbildung vorgenommen wurde. Sofern eine Festwertbildung durch die Gemeinde anhand von Schlüsselgrößen erfolgt ist, muss auch die Inventur bzw. die Bestandsaufnahme der in den Festwert einbezogenen Vermögensgegenstände darauf abgestellt werden. Es muss dabei gewährleistet sein, dass durch Messgrößen die Entwicklung des Bestandes an gemeindlichen Vermögensgegenständen im Festwert nachvollziehbar wird.

### **1.2.2 Die erstmalige körperliche Inventur**

Die Gemeinde muss nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift vor der erstmaligen Bildung von Festwerten für gemeindliche Vermögensgegenstände eine körperliche Inventur vornehmen. Diese Vorgabe ist geboten, denn es sollen nur dann gemeindliche Vermögensgegenstände in einem Festwert zusammengefasst werden, wenn erwar-

tet werden kann, dass eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens der Gemeinde über einen längeren Zeitraum hinweg in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleichbleibt. Die Nutzungsdauern der betroffenen Vermögensgegenstände dürfen dabei nicht erheblich voneinander abweichen.

Diese Sachlage erfordert von der Gemeinde, vor der Bildung und Bilanzierung eines Festwertes den Zustand und die Nutzbarkeit der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände zu prüfen und zu beurteilen. Die dazu vorgeschriebene körperliche Inventur als Bestandsaufnahme mit der Feststellung des Vorhandenseins und des Zustandes der Vermögensgegenstände soll das Vorliegen der festgelegten Voraussetzungen nachvollziehbar belegen. Sie muss von der Gemeinde entsprechend dokumentiert werden. Diese Vorgaben haben auch zur Folge, dass für nicht abnutzbares Sachanlagevermögen und langlebige abnutzbare Sachanlagen von der Gemeinde keine Zusammenfassung in einem Festwert erfolgen darf.

## **2. Zu Absatz 2 (Pauschalisiertes Festwertverfahren für Aufwuchs):**

### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Wertansätze für den Waldbestand in der gemeindlichen Bilanz sind gegenüber den sonstigen Vermögensgegenständen der Gemeinde eine Besonderheit. Grundsätzlich ist auch hier vom Baumbestand auszugehen und dafür ein Gesamtwert anzusetzen. Wegen der waldspezifischen Faktoren, die dabei im Einzelnen zu berücksichtigen wären, und der allgemeinen Einschätzung, dass die Wiederaufforstungskosten im Regelfall die untere Wertgrenze für den Bestandswert des Waldes bilden, wurde für die Waldbewertung eine Bewertungsvereinfachung zugelassen.

Für den Aufwuchs auf den forstwirtschaftlichen Flächen kann daher eine Bewertung zu einem Festwert vorgenommen werden. Diese Vorgehensweise begründet sich u.a. nach dem Grundsatz der Nachhaltigkeit, der u.a. auch dem Schutz des gemeindlichen Waldbestandes dient. Es werden deshalb Hiebssätze nur im Rahmen des Nachwuchses zugelassen. Für die Bewertung von forstwirtschaftlichen Flächen und Wald stehen der Gemeinde zwei alternative Verfahren zur Verfügung.

### **2.2 Die Waldbewertungsrichtlinien**

Die Bewertung des Waldbestandes und der Waldgrundstücke erfolgt i. d. R. nach den geltenden Waldbewertungsrichtlinien. Mithilfe der Richtlinien lässt sich der Wert der gemeindlichen Waldflächen, Baugruppen und Einzelbäumen konkret ermitteln. Als Waldflächen gelten z. B. alle mit Forstpflanzen bestockten Grundflächen, einschließlich der kahlgeschlagenen und verlichteten Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen, Wildäsungsplätze sowie weitere mit Waldflächen verbundene und ihnen dienende Grundflächen. Von der Gemeinde muss dabei geprüft und festgehalten werden, ob der Wald ordnungsgemäß und sachgerecht bewirtschaftet worden ist.

Die Gemeinde kann mittels des Forsteinrichtungswerks eine detailgetreue Bewertung des Wald- und Forstvermögens vornehmen. Sie muss dabei durch eine Waldinventur z. B. den Standort und die Waldfläche, den Holzbestand und dessen Zustand, aber auch Beschränkungen durch Sondernutzungen sowie Wege und Straßen erfassen. Das Forsteinrichtungswerk stellt dabei die Gesamtheit aller Schriften und Karten dar, in denen die Ergebnisse einer Forsteinrichtung hinsichtlich Zustandserfassung und Planung niedergelegt sind.

Das Forsteinrichtungswerk ist ein umfassendes Bestandsverzeichnis, untergliedert nach vielen forstwirtschaftlichen Merkmalen. Die Waldbewertungsrichtlinien auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerks ermöglichen als



Ergebnis ein präzises Gutachten im Rahmen eines Erwerbs bzw. der Veräußerung einer Waldfläche. Der Nachteil besteht darin, dass der Detaillierungsgrad erhebliche Aufwendungen beim Bewertungsverfahren verursacht.

### **2.3 Das pauschalierte Festwertverfahren**

In Anlehnung an die Waldbewertungsrichtlinien und auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerkes kann die Bewertung des Gemeindewaldes in vereinfachter Form auf der Grundlage des Durchschnittsalters je Baumartengruppe erfolgen. Die Anwendung der Ertragstabellen der Waldbewertungsrichtlinien ist nicht möglich, weil aufgrund des Durchschnittsalters der jeweiligen Baumarten der durchschnittliche Alterswert unter dem Altersbeginn der Ertragsalterstabellen liegen wird.

Für die Gemeinde ist es daher erforderlich, eine Umrechnung anhand des Brusthöhendurchmessers vorzunehmen. Der Brusthöhendurchmesser wird mittels Hilfstafeln für die Forsteinrichtung aus dem Alter und der Ertragsklasse abgeleitet. Das aufstehende Holz wird auf der Grundlage seines Abtriebswertes bewertet. Dieser ist der Zerschlagungswert nach der Waldbewertungsrichtlinie im Land Nordrhein-Westfalen.

Beim Abtriebswert ist der reine Tafelwert für Holz unterstellt. Gegebenenfalls wertmindernde Faktoren, z. B. kriegsbedingte Metallhaltigkeit durch Bombensplitter in Althölzern, werden nicht berücksichtigt. Somit wird den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen. Das Forsteinrichtungswerk stellt dabei ein umfassendes Bestandsverzeichnis des Aufwuchses dar und kann daher als Grundlage für die Wertermittlung dienen.

### **3. Zu Absatz 3 (Gruppenbewertung):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Voraussetzungen für die Gruppenbewertung):**

##### **3.1.1 Allgemeine Bedingungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt als weitere Vereinfachung der Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen die Gruppenbewertung zu. Diese Bewertungsmöglichkeit kommt für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie für andere bewegliche Vermögensgegenstände in Betracht, wenn sie annähernd gleichwertig sind. Bei der Gruppenbewertung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens ist zudem das Niederstwertprinzip zu beachten (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). Für die gemeindliche Gruppenbewertung gelten folgende Bedingungen (vgl. Abbildung 611).

<b>DIE BEDINGUNGEN BEI DER GRUPPENBEWERTUNG</b>	
-	Es muss sich um gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens handeln;
-	Oder es muss sich um andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände handeln.
-	Gleichartig bedeutet: <ul style="list-style-type: none"><li>- Zugehörigkeit zu einer Warengattung,</li><li>- gleiche Verwendbarkeit,</li><li>- Funktionsgleichheit,</li><li>- keine wesentlichen Wertunterschiede (max. 20%).</li></ul>

*Abbildung 611 „Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung“*

Die Bildung eines Gruppenwertes für bewegliches, abnutzbares Anlagevermögen kann ggf. fast so aufwändig sein wie eine Einzelerfassung und eine Einzelbewertung. Für steuerliche Zwecke sind z. B. die Voraussetzungen zur Bildung eines Gruppenwertes in den Einkommensteuerrichtlinien konkretisiert worden. Danach können die Gegenstände der gleichen Art des beweglichen Anlagevermögens unter der Angabe der Stückzahl jeweils zu einer Gruppe in einem Bestandsverzeichnis zusammengefasst werden, wenn sie in demselben Wirtschaftsjahr angeschafft wurden, die gleichen Nutzungsdauern und gleichen Anschaffungskosten haben und nach der gleichen Methode abgeschrieben werden (R 31 Absatz 2 Satz 3 EStR).

### **3.1.2 Die Kriterien „Gleichartigkeit“ und „Annähernde Gleichwertigkeit“**

#### **3.1.2.1 Die „Gleichartigkeit“**

Bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Vorratsvermögens darf von der Gemeinde die Gruppenbewertung durchgeführt werden. Eine Voraussetzung dabei ist die Erfüllung des Kriteriums „Gleichartigkeit“. Das Vorliegen dieses Merkmals ist gegeben, wenn eine Gleichheit in der Verwendbarkeit oder Funktion (Funktionsgleichheit) und keine wesentlichen Qualitätsunterschiede bestehen.

Die Gleichwertigkeit bedeutet, dass die Zugehörigkeit zu einer Warengattung, die gleiche Verwendbarkeit oder eine Funktionsgleichheit gegeben sein muss und keine wesentlichen Wertunterschiede bestehen (max. 20%). Es muss sich dabei aber nicht um gleiche gemeindliche Vermögensgegenstände handeln. Eine annähernde Preisgleichheit oder eine Zugehörigkeit zur gleichen Warengattung ist dabei nicht zwingend.

#### **3.1.2.2 Die „Annähernde Gleichwertigkeit“**

Bei annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen der Gemeinde darf von der Gemeinde ebenfalls die Gruppenbewertung durchgeführt werden. Das Kriterium „Annähernde Gleichwertigkeit“ als alternatives Merkmal zur Gleichartigkeit ist bei anderen Vermögensgegenständen gegeben, wenn z. B. die Preise der in der Gruppenbewertung zusammengefassten Vermögensgegenstände nicht wesentlich voneinander abweichen.

Im Rahmen der Beurteilung wird ein Spielraum von 20 v. H. zwischen höchstem und niedrigstem Preis bei geringem Wert der einzelnen Vermögensgegenstände in der Gruppe noch als vertretbar angesehen. Der generelle Maßstab muss jedoch sein, dass der Bilanzwert der Gruppenbewertung nicht wesentlich höher oder niedriger sein darf, als sich bei einer Bewertung zu Einzelpreisen ergeben würde. Außerdem müssen die Preise zeitlich miteinander verglichen werden können, also auf den gleichen Zeitpunkt (Stichtag) bezogen sein.

Die Voraussetzungen der annähernden Gleichwertigkeit besagen weiter, dass von der Gemeinde nicht nur gleichartige Vermögensgegenstände zusammengefasst werden können. Die Gruppenbewertung setzt auch bei ungleichen Vermögensgegenständen weitere gemeinsame Merkmale und außerdem annähernd gleichen Preise voraus (z. B. gleiche Arten von Vermögensgegenständen; gleiches Sortiment).

### **3.1.3 Die Ermittlung des Gruppenwertes**

In den Fällen einer Gruppenbewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist der Gruppenwert als durchschnittliche Anschaffungskosten in jedem Jahr neu zu berechnen. Es erfolgt aber keine planmäßige Abschreibung des Gruppenwertes selbst. Allerdings sind bei der jährlichen Ermittlung dieses Wertes die Wertminderungen (Abschreibungen), die durch die Abnutzung der im Gruppenwert enthaltenen Vermögensgegenstände entstehen, zu berücksichtigen. Es bietet sich für die Gemeinde eine Nebenrechnung an, in der die Anschaffungs-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 34 GemHVO NRW**

oder Herstellungskosten bzw. der Wert in der Eröffnungsbilanz über die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände linear verteilt werden.

In den Fällen, in denen jedoch der Gruppenwert aus vielen gemeindlichen Vermögensgegenständen besteht, ist dieses Verfahren entsprechend aufwändig. Daher kann es für die Gemeinde aus Wirtschaftlichkeitsgründen zulässig sein, eine gemeinsame Nutzungsdauer für alle Vermögensgegenstände einer Gruppenbewertung festzulegen. Diese Vorgehensweise darf nicht dazu führen, dass die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage der Gemeinde verfälscht wird.

**3.1.4 Die Ermittlung eines Durchschnittswertes**

Bei einer Gruppenbewertung ist für die in die Gruppe einbezogenen Vermögensgegenstände ein gewogener Durchschnittswert zu ermitteln, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Durchschnittsmethode wird als GoB angesehen und kann zur Festlegung der Anschaffungskosten von Gegenständen genutzt werden, die innerhalb eines Haushaltsjahres angeschafft werden. Diese Berechnungsmethode ist insbesondere dann geeignet, wenn innerhalb des Haushaltsjahres der Gemeinde schwankende Preise für die zu beschaffenden Wirtschaftsgüter bestehen (vgl. Abbildung 612).

<b>DIE ERMITTLUNG GEWOGENER DURCHSCHNITTSWERTE</b>				
<b>Datum</b>	<b>Bestand</b>	<b>Stückzahl</b>	<b>Preis</b>	<b>Gesamtpreis</b>
1. Januar	Anfangsbestand	10.000	299 Euro	2.990.000 Euro
17. April	Zugang	1.000	345 Euro	345.000 Euro
18. Juni	Zugang	1.000	333 Euro	333.000 Euro
30. Oktober	Zugang	3.000	310 Euro	930.000 Euro
31. Dezember	Anfangsbestand und Zugänge	15.000		4.598.000 Euro
	Gewogener Durchschnitt	4.598.000 Euro : 15.000 = <b>306,53 Euro</b>		
	Endbestand	12.000	306,53 Euro	<b>Gesamtwert 3.678.360 Euro</b>

*Abbildung 612 „Gewogene Durchschnittswerte“*

Der Durchschnittswert wird dabei auf der Basis eines Durchschnittspreises (durchschnittliche Anschaffungskosten) nach der gewogenen Durchschnittsmethode ermittelt. Darin werden Anfangsbestand und die Zugänge im Haushaltsjahr einbezogen und die zu unterschiedlichen Preisen erworbene Zahl der Wirtschaftsgüter gewichtet. Diese Wertermittlung kann noch dadurch verfeinert werden, dass sie nach jedem Zugang durchgeführt wird (gleitende Durchschnittswerte). Die Genauigkeit der Bewertung kann dadurch noch erhöht werden.

Die Ermittlung des Durchschnittspreises (durchschnittliche Anschaffungskosten) kann auf der Basis gewogener Mittelwerte erfolgen. Dazu wird aus dem Anfangsbestand und den Zugängen während des Geschäftsjahres ein Durchschnittswert berechnet, wobei die einzelnen Anschaffungskosten pro Stück mit der jeweiligen Menge ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 34 GemHVO NRW**

wichtet werden. Die Summe der Einstandspreise dividiert durch die aufaddierten Mengeneinheiten ergibt den gewogenen Durchschnittspreis, mit dem dann der Endbestand und die Abgänge einer Materialart zum Abschlussstichtag bewerten sind.

Die gewogene Durchschnittsmethode lässt sich dadurch verfeinern, dass gleitende Durchschnittswerte berechnet werden. Dies bedeutet, dass nach jedem Materialzugang ein neuer Durchschnittswert ermittelt wird. Diese Methode kommt gegenüber dem gewogenen Durchschnitt den tatsächlichen Anschaffungskosten der Gemeinde näher (vgl. Abbildung 613).

<b>DIE ERMITTLUNG GLEITEND GEWOGENER DURCHSCHNITTSWERTE</b>					
<b>Datum</b>	<b>Bestand</b>	<b>Stückzahl</b>	<b>Preis</b>	<b>Gesamtpreis</b>	<b>Durchschnittspreis</b>
1. Januar	Anfangsbestand	10.000	299 Euro	2.990.000 Euro	299 Euro
17. April	Zugang	1.000	345 Euro	345.000 Euro	
	Neuer Bestand	11.000	.....	3.344.000 Euro	304 Euro
18. Juni	Zugang	1.000	333 Euro	333.000 Euro	
	Neuer Bestand	12.000	.....	3.677.000 Euro	306,41 Euro
30. Oktober	Abgang	3.000	306,41 Euro	919.230 Euro	
	Neuer Bestand	9.000	.....	2.757.770 Euro	306,41 Euro
31. Dezember	Endbestand	9.000	306,41 Euro	<b>Gesamtwert: 2.757.770 Euro</b>	

*Abbildung 613 „Gleitend gewogene Durchschnittswerte“*

Die Gemeinde muss nicht nur eigenverantwortlich entscheiden, ob sie eine Gruppenbewertung bei dafür geeigneten gleichartigen oder annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen vornehmen will, sondern auch mit welchem Durchschnittswert die zu einer Gruppe zusammengefassten Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz tatsächlich angesetzt werden.

**3.2 Zu Satz 2 (Gruppenbewertung und Rückstellungen):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird zugelassen, dass Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden können. Die ausdrückliche Benennung der möglichen Rückstellungsarten, bei denen eine Gruppenbewertung zulässig ist, stellt dabei eine Beschränkung auf diese gemeindlichen Rückstellungen dar.

Bei diesen Gegebenheiten wird einerseits davon ausgegangen, dass für diese Rückstellungsarten gleichartige oder annähernd gleichwertige Sachverhalte bestehen, und andererseits bei den Risikoarten eine annähernde Gleichwertigkeit besteht. Es bedarf dann keiner Einzelfallprüfung durch die Gemeinde mehr, ob die Kriterien „gleichartig“ oder „annähernd gleichwertig“ auch vor Ort vorliegen, damit eine Gruppenbewertung zulässig ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 34 GemHVO NRW**

Bei Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub kann z. B. die Zahl der am Abschlussstichtag noch offenen Urlaubstage und bei Überstunden die Zahl der „Vorarbeitstage“ als Maßstab dienen. Bei einer Gruppenbewertung für Garantien können z. B. die restlichen Garantiezeiträume zur Gruppenbewertung herangezogen werden. Mit solchen Möglichkeiten kann die Bewertung zu einem gewogenen Durchschnittswert erreicht werden.

EEEEEEEEEEEE

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 34 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 35**  
**Abschreibungen**

(1) <sup>1</sup>Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. <sup>3</sup>Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.

(2) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, können unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

(3) <sup>1</sup>Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekannte Abschreibungstabelle für Gemeinden zu Grunde zu legen. <sup>2</sup>Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. <sup>3</sup>Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen sind der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen.

(4) <sup>1</sup>Wird durch Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. <sup>2</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(5) <sup>1</sup>Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen, um diesen mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesem am Abschlussstichtag beizulegen ist. <sup>2</sup>Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden. <sup>3</sup>Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

(6) <sup>1</sup>Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen können außerplanmäßige Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Vermögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. <sup>2</sup>Absatz 5 Satz 3 gilt entsprechend.

(7) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.

(8) <sup>1</sup>Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. <sup>2</sup>Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

**Erläuterungen zu § 35:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Bedeutung von Abschreibungen**

**1.1 Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens**

Die Gemeinde nutzt zur Erfüllung ihrer örtlichen Aufgaben eine Vielzahl unterschiedlichster Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter. Durch den Gebrauch bzw. die Nutzung dieser Vermögensgegenstände wird deren Wert grundsätzlich gemindert. Es entsteht dadurch ein Ressourcenverbrauch, der von der Gemeinde haushaltsjahrbezogen regelmäßig als Aufwendungen in Form von Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die Abschreibungen dienen daher der Ermittlung eines periodengerechten Jahresergebnisses aus der Durchführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Wertminderungen bzw. Abschreibungen aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände können aus unterschiedlichen Gegebenheiten heraus verursacht werden. Sie können technisch, wirtschaftlich, zeitlich oder auch rechtlich bedingt sein oder aber auch durch sonstige außergewöhnliche Ereignisse hervorgerufen werden. Die möglichen Ursachen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 614).

<b>DIE URSACHEN FÜR WERTMINDERUNGEN DES VERMÖGENS</b>	
<b>TECHNISCH BEDINGT</b>	Technisch bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen durch die Nutzung bzw. den Gebrauch oder wegen des Alters.
<b>WIRTSCHAFTLICH BEDINGT</b>	Wirtschaftlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen, weil der Vermögensgegenstand technologisch veraltet oder als wirtschaftlich überholt anzusehen ist.
<b>ZEITLICH BEDINGT</b>	Zeitlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen z. B. aufgrund des Fristablaufs von Patenten oder Lizenzen oder wegen des zeitlichen Ablaufs der Nutzung von Rechten.
<b>RECHTLICH BEDINGT</b>	Rechtlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen aufgrund gesetzlicher Regelungen, die ein Verbot der Fortführung bzw. eine Pflicht zur Erneuerung oder Ersatzbeschaffung beinhalten.
<b>AUßERGEWÖHNLICHE EREIGNISSE</b>	Wertminderungen durch außergewöhnliche Ereignisse entstehen aufgrund seltener und ungewöhnlicher Vorgänge, z. B. Naturkatastrophen oder sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke.

*Abbildung 614 „Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens“*

Ein Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens durch eine Nutzung oder Benutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist von der Gemeinde jahresbezogen über den gesamten Nutzungszeitraum eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der Ergebnisrechnung zu erfassen. Der haushaltsjahrbezogene Anteil ist dabei unter der gesonderten Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ nachzuweisen (vgl. §§ 2 und 38 GemHVO NRW). Die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt dagegen einen zahlungswirksamen Vorgang dar, der entsprechend der Vornahme der Zahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen ist.



## **1.2 Der Begriff „Abschreibungen“**

Im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde wird durch den regelmäßigen Gebrauch der gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstände deren Wert auf Dauer gemindert. Die Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde muss daher Wertansätze für solche Vermögensgegenstände ausweisen, die den tatsächlichen Verhältnissen zum Abschlussstichtag entsprechen. Die Wertansätze dieser Vermögensgegenstände sind daher ausgehend von deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzupassen. Die Vornahme der Wertminderung wird als Abschreibung bezeichnet.

Unter dem Begriff „Abschreibung“ wird dabei der Betrag verstanden, der bei den Vermögensgegenständen der Gemeinde die eingetretene Wertminderung umfasst bzw. erfasst. Die Abschreibung setzt dabei voraus, dass der betreffende Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden ist. Die unmittelbare Verbuchung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes als Aufwand in der Ergebnisrechnung der Gemeinde stellt dagegen keine bilanzielle Abschreibung dar.

Die Abschreibungen können durch die Gemeinde planmäßig und außerplanmäßig erfolgen, um zum Abschlussstichtag den aktuellen Wert der Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Durch sie werden der Ressourcenverbrauch aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände offengelegt. Der Ressourcenverbrauch ist für jedes Haushaltsjahr als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen, unabhängig davon, welches Jahresergebnis für das betreffende Haushaltsjahr entsteht.

Die planmäßigen Abschreibungen dienen der Periodisierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes über seine gesamte Nutzungsdauer, wenn dessen Nutzung zeitlich begrenzt ist. Sie führen in jedem Haushaltsjahr zu einer geschätzten Veränderung der Wertverhältnisse der betreffenden Vermögensgegenstände. Die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen setzt dagegen ein besonderes Ereignis voraus, das zu „einmaligen“ Wertveränderungen führt.

## **1.3 Die Erfassung der Abschreibungen**

### **1.3.1 Die Erfassung in der Ergebnisrechnung**

Die Gemeinde ist verpflichtet, im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft die Wertminderungen des gemeindlichen Vermögens als Ressourcenverbrauch produktorientiert und periodengerecht zu erfassen. Ein solcher Ressourcenverbrauch entsteht durch den Gebrauch von abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen und den eingetretenen Wertminderungen von nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen. Es bedarf daher der Erfassung der daraus entstehenden Abschreibungen im Haushaltsjahr, unabhängig davon, ob es sich um planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen handelt.

Die jahresbezogenen Abschreibungen zeigen den gemeindlichen Ressourcenverbrauch aus der Nutzung der Vermögensgegenstände im Haushaltsjahr zutreffend auf. Sie sind in der Ergebnisrechnung der Gemeinde als Aufwendungen vollständig und periodengerecht unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ zu erfassen (vgl. § 2 i. V. m. 38 GemHVO NRW). In besonderen Fällen sind solche Aufwendungen jedoch nur nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine Verteilung der Aufwendungen auf mehrere Haushaltsjahre ist dabei nicht zulässig.

Die Erfassung der gemeindlichen Abschreibungen in der Ergebnisrechnung trägt entsprechend zu ihrer Aussagekraft bei. Sie dient dazu, im Jahresabschluss der Gemeinde stichtagsbezogen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage der Gemeinde zu erreichen. Die Erfassung der Wertminderungen von

gemeindlichem Vermögen dient daher auch dem haushaltswirtschaftlichen Ziel, die gemeindlichen Aufwendungen verursachungsgerecht zu tragen und nicht zulasten folgender Generationen in die Zukunft zu verschieben.

### **1.3.2 Die Erfassung in der Bilanz**

Im Jahresabschluss der Gemeinde sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände wertmäßig mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Die Gemeinde muss daher, bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, Abschreibungen bei ihren Vermögensgegenständen vornehmen, um die Gegenstände mit ihrem aktuellen (Buch-) Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die haushaltsrechtliche Vorgabe ist die Grundlage dafür, dass entsprechend der zeitlich begrenzten Nutzung bzw. der Inanspruchnahme der angesetzten Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten von der Gemeinde über die von ihr festgesetzte Nutzungsdauer periodengerecht zu verteilen sind. In der Bilanz im Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr der Gemeinde sind daher jeweils die aktuellen Werte der gemeindlichen Vermögensgegenstände anzusetzen, sodass ggf. die Wertansätze der Vermögensgegenstände in der Bilanz des Vorjahres anzupassen sind.

Die von der Gemeinde für jedes Haushaltsjahr ermittelten Wertminderungen ihrer Vermögensgegenstände bzw. Abschreibungen führen unter Einbeziehung der Buchwerte des Vorjahres zu den aktuellen Buchwerten als bilanzielle Wertansätze. Es ist dabei unerheblich, ob die „Verrechnungen“ über die Ergebnisrechnung oder unmittelbar in der Bilanz erfasst werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Anpassung der Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz trägt dazu bei, die Aussagekraft der Bilanz zu erhalten sowie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde im jeweiligen Jahresabschluss zu erreichen.

## **1.4 Der Abschreibungszeitraum**

### **1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Arten der Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung kommt eine entscheidende Bedeutung zu. Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind aufgrund ihres technischen und wirtschaftlichen Gebrauchs regelmäßig nur für einen abgrenzbaren Zeitraum für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde wirtschaftlich nutzbar (Nutzungsdauer). Bei der Festlegung der Nutzungsdauer der gemeindlichen Vermögensgegenstände kann grundsätzlich von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände ausgegangen werden.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Sie bestimmt grundsätzlich die mögliche Abschreibungsdauer auch bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen und damit auch die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten für die einzelnen Vermögensgegenstände während ihrer Nutzungsdauer mit. Die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde wird i. d. R. durch die technische Nutzungsdauer begrenzt.

Diese Kriterien sollen bei der von Nutzungsdauern als Abschreibungszeiträume beachtet werden. Die Gemeinde muss aber bei unveränderter Sachlage die Stetigkeit bei der Festlegung von Abschreibungszeiträumen für gleiche Vermögensgegenstände durch die Beibehaltung der einmal getroffenen Festlegung gewährleisten. Die Gemeinde hat bei der Bestimmung der Nutzungsdauern für die gemeindlichen Vermögensgegenstände zudem zu berücksichtigen, dass die Vermögensgegenstände auch unterjährig erworben und veräußert werden.

Die Gemeinde muss deshalb auch Teile eines Haushaltsjahres in die Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbeziehen, denn der Abschreibungszeitraum beginnt bereits nach der Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. seiner Inbetriebnahme oder Betriebsbereitschaft im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung (vgl. Beispiel 89).

**BEISPIEL:**

**Der Abschreibungszeitraum bei Zugang und Abgang**

Die Gemeinde hat zur Sicherung einer möglichst präzisen Erfassung ihres Ressourcenverbrauchs konkrete Festlegungen für den Beginn und das Ende des Abschreibungszeitraumes für angeschaffte oder hergestellte abnutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung der Inbetriebnahme oder Betriebsbereitschaft der Vermögensgegenstände getroffen. Sie hat sich für eine monatsbezogene Erfassung und gegen eine tagesgenaue Erfassung ausgesprochen und dazu folgende Festlegung getroffen:

1. Der Zugang von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens ist unter der Berücksichtigung der Inbetriebnahme oder Betriebsbereitschaft tagesgenau zu erfassen und zu dokumentieren.
2. Der Abschreibungszeitraum beginnt bei einem Zugang des Vermögensgegenstandes in der ersten Monatshälfte jeweils zum 1. des Monats. Er beginnt bei einem Zugang des Vermögensgegenstandes in der zweiten Monatshälfte jeweils zum 1. des Folgemonats. Der Beginn des Abschreibungszeitraumes ist tagesgenau zu erfassen und zu dokumentieren.
3. Der Abschreibungszeitraum endet bei einem Abgang des Vermögensgegenstandes in der ersten Monatshälfte oder in der zweiten Monatshälfte, unabhängig von der Verursachung, jeweils zum 31. des Monats. Der Abgang und das Ende des Abschreibungszeitraumes sind tagesgenau zu erfassen und zu dokumentieren.
4. Bei einem unterjährigen Zugang oder Abgang eines Vermögensgegenstandes darf der Beginn des Abschreibungszeitraumes nicht auf den Beginn des Jahres und dessen Ende nicht auf das Ende des Jahres festgelegt werden, sofern nicht jeweils der Anfangsmonat oder der letzte Monat des Jahres betroffen sind.

Die Gemeinde schließt dabei grundsätzlich keine Abweichungen aus, wenn Besonderheiten oder Ereignisse auftreten, die über die haushaltsmäßig sachgerecht entschieden werden muss.

*Beispiel 89 „Der Abschreibungszeitraum bei Zugang und Abgang“*

Ein unterjähriger Zugang oder Abgang eines Vermögensgegenstandes erlaubt der Gemeinde grundsätzlich nicht, dass Haushaltsjahr bei der Bemessung des Abschreibungszeitraumes vollständig außer Betracht zu lassen. Weder der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit noch der Grundsatz der Wesentlichkeit bietet dafür eine geeignete bzw. sachgerechte Grundlage.

## **1.4.2 Die unterjährigen Abschreibungen**

### **1.4.2.1 Im Zugangsjahr**

Die Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens beginnt grundsätzlich nach der Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes bzw. deren Betriebsbereitschaft. Der Beschaffungs- oder Fertigstellungszeitpunkt kann dabei innerhalb des gemeindlichen Haushaltsjahres liegen. Zur zutreffenden Erfassung und Abbildung des Ressourcenverbrauchs durch die Gemeinde ist es geboten, auch bei einem Zeitraum von weniger als ein Jahr den Abschreibungsbetrag zu ermitteln und zu erfassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Der Beginn der Abschreibung darf dabei nicht wesentlich vor dem tatsächlichen Einsatz des Vermögensgegenstandes liegen. Die Gemeinde ist verpflichtet, ab dem Zeitraum des Beginns der Nutzung des neuen Vermögensgegenstandes die entstehenden Wertminderungen aufwandsmäßig durch Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Sie hat eigenverantwortlich zu entscheiden, ob der Abschreibungsbetrag im Zugangsjahr für den bis zum Ende des Jahres noch verbleibenden Zeitraum tages- oder monatsgenau ermittelt wird und den entsprechenden Beginn zu bestimmen.

Mögliche handelsrechtliche oder steuerrechtliche Regelungen stellen kein höherrangiges Recht gegenüber der Gemeindeordnung oder Gemeindehaushaltsverordnung dar. Sie beinhalten keine verpflichtende Vorgabe für eine unterjährige Abschreibung durch die Gemeinde. Bei derartigen Abschreibungen hat die Gemeinde den Zeitraum im Zugangsjahr des Vermögensgegenstandes zu beachten. Sie hat im Rahmen der Wahl des Abschreibungsbeginns zu berücksichtigen, dass nicht für jeden Vermögensgegenstand ein eigenständiger Nutzungszeitraum festgelegt werden soll, wenn bereits gleiche Vermögensgegenstände vorhanden sind.

Die Gemeinde hat bei unterjährigen Abschreibungen im Zugangsjahr zu beachten, dass der Beginn des Abschreibungszeitraumes nur dann mit dem Beginn des Jahres übereinstimmen darf, wenn der Ersteinsatz des Vermögensgegenstandes tatsächlich im Monat Januar erfolgt. Die Gemeinde soll vertretbare und allgemein geltende Festlegungen über den Beginn des Abschreibungszeitraumes treffen. Der mögliche Beginn sollte nicht vor dem ersten Tag des laufenden Monats im Zugangsjahr liegen.

#### **1.4.2.2 Im Abgangsjahr**

Die Bedingungen für unterjährige Abschreibungen im Zugangsjahr gelten gleichermaßen auch im Jahr des Abgangs oder der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Die wegen der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorzunehmende Abschreibung erst endet grundsätzlich erst, wenn der abnutzbare Vermögensgegenstand für die Gemeinde nicht mehr verfügbar ist. Dieser Zeitpunkt kann innerhalb des gemeindlichen Haushaltsjahres liegen.

Die zutreffende Erfassung des gemeindlichen Ressourcenverbrauchs im Haushaltsjahr erfordert deshalb, dass für den Zeitraum vom Beginn des Jahres bis zum Tag der Veräußerung oder des Abgangs von der Gemeinde noch die Wertminderungen aufwandsmäßig durch Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu entscheiden, ob der Abschreibungsbetrag im Abgangsjahr für den ab Beginn des Jahres noch entstandenen Zeitraum tages- oder monatsgenau ermittelt wird und entsprechend das Ende festzulegen.

Die Gemeinde hat bei unterjährigen Abschreibungen im Abgangsjahr zu beachten, dass das Ende des Abschreibungszeitraumes nur dann mit dem Ende des Jahres übereinstimmen darf, wenn die Abgabe des Vermögensgegenstandes tatsächlich im Monat Dezember erfolgt. Sie hat zudem im Rahmen der Wahl des Abschreibungsendes zu berücksichtigen, dass nicht für jeden Vermögensgegenstand ein eigener Zeitraum festgelegt werden soll.

Die Gemeinde soll vertretbare und allgemein geltende Festlegungen über das Ende des Abschreibungszeitraumes treffen. Das mögliche Ende sollte nicht über den letzten Tag des laufenden Monats hinausreichen. Mögliche andere rechtliche Regelungen stellen kein höherrangiges Recht gegenüber dem Haushaltsrecht dar. Sie beinhalten daher keine verpflichtenden Vorgaben für die unterjährigen Abschreibungen durch die Gemeinde.

**2. Die Abschreibungsmethoden**

**2.1 Die Anwendungsvorgaben**

Die Erfassung der Abschreibungen als gemeindlicher Ressourcenverbrauch erfordert von der Gemeinde, sinnvolle und sachgerechte Verfahren für die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf seine Nutzungszeit festzulegen. Die Art und Weise, nach der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf die Nutzungszeit verteilt werden, wird mithilfe einer Abschreibungsmethode ermittelt.

Die Verfahren dienen dazu, den Gegebenheiten der Gemeinde entsprechend die aus der Nutzung von Vermögensgegenständen entstehenden Wertminderungen und damit den Ressourcenverbrauch, möglichst zutreffend und jahresbezogen zu ermitteln. Für die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf seine Nutzungsdauer stehen der Gemeinde verschiedene betriebswirtschaftliche Methoden zur Verfügung.

Bei der Gemeinde sollen jedoch nur die Abschreibungsmethoden in Betracht kommen, durch die unter der Berücksichtigung der Art und der Funktion der gemeindlichen Vermögensgegenstände der Ablauf der Nutzung in der zeitlich begrenzten Nutzungsdauer am besten erfasst und abgebildet werden kann. Die Methoden müssen zudem mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang stehen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht einen Vorrang für die lineare Abschreibungsmethode vor.

Für die Gemeinde sind die zulässigen Abschreibungsmethoden haushaltsrechtlich festgelegt worden. Sie soll die auf die Nutzung der einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände bezogene Abschreibungsmethode möglichst so wählen, dass die planmäßige Abschreibung einer verbrauchsbestimmten Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rahmen der Aufgabenerfüllung entspricht und i. d. R. außerplanmäßige Abschreibungen nicht erforderlich werden. Für die Gemeinde ist daher keine erlösbezogene Abschreibungsmethode zugelassen worden. Bei den Abschreibungsmethoden wird darauf abgestellt, dass die aus der Nutzung erzielbaren Erlöse zum „Verbrauch“ des Vermögenswertes in einer wechselseitigen Beziehung zueinanderstehen.

**2.2 Die zulässigen Abschreibungsmethoden**

Der Gemeinde werden haushaltsrechtlich mehrere Abschreibungsmethoden zur Verfügung gestellt, um bei ihren abnutzbaren Vermögensgegenständen eine sachgerechte Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die zeitlich begrenzte Nutzungsdauer zu erreichen. Sie soll den vorliegenden wirtschaftlichen Gegebenheiten der Gemeinde eigenverantwortlich gewährleisten, dass die angewandten Methoden zu einer sinnvollen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die voraussichtlichen Nutzungsdauern der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände führen und willkürfrei sind.

Die Gemeinde soll eine andere Methode als die lineare Abschreibungsmethode möglichst nur dann wählen, wenn die andere Methode besser der Erfassung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde vor Ort entspricht. Für die Ermittlung der Abschreibungen kommen nachfolgend aufgezeigte Abschreibungsmethoden in Betracht (vgl. Abbildung 615).

<b>DIE ZULÄSSIGEN ABSCHREIBUNGSMETHODEN</b>		
<b>LINEARE ABSCHREIBUNG</b>	<b>DEGRESSIVE ABSCHREIBUNG</b>	<b>LEISTUNGS_ ABSCHREIBUNG</b>
- Verteilung der Anschaffungs-	- Anwendung nur, wenn dieses	- Anwendung nur, wenn dies

<b>DIE ZULÄSSIGEN ABSCHREIBUNGSMETHODEN</b>		
<b>LINEARE ABSCHREIBUNG</b>	<b>DEGRESSIVE ABSCHREIBUNG</b>	<b>LEISTUNGS_ ABSCHREIBUNG</b>
<p>oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich von der Gemeinde genutzt wird,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Belastung der Haushaltsjahre mit der gleichen Jahresrate im Rahmen der Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes.</li> </ul>	<p>dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde besser entspricht,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit sinkenden Beträgen im Zeitablauf auf die Haushaltsjahre, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich von der Gemeinde genutzt wird,</li> <li>- Belastung der Haushaltsjahre mit unterschiedlichen Jahresraten im Rahmen der Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes.</li> </ul>	<p>dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde besser entspricht,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Abschreibung nach Maßgabe der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes und nicht nach zeitlichen Gesichtspunkten,</li> <li>- Belastung der Haushaltsjahre mit Jahresraten nach der tatsächlichen Inanspruchnahme bzw. Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rahmen der Nutzungszeit.</li> </ul>

*Abbildung 615 „Die zulässigen Abschreibungsmethoden“*

Bei der Gemeinde dürfen nur ausnahmsweise andere als die haushaltsrechtlich für zulässig bestimmten Abschreibungsmethoden zur Anwendung kommen. Als andere Abschreibungsmethode kann für die Gemeinde z. B. die degressive Abschreibungsmethode in Betracht kommen, wenn aus sachlichen Gründen heraus der gemeindliche Vermögensgegenstand im Ablauf seiner Nutzungszeit unterschiedlich verschleißt, und deshalb die Wertminderungen im Zeitablauf nicht gleichmäßig entstehen. Die progressive Abschreibung kommt dagegen für die gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht in Betracht.

Die drei zulässigen Abschreibungsmethoden für die Gemeinde finden auch in der internationalen Rechnungslegung Anwendung (vgl. IAS 16.62 und 38.98). Es besteht dazu dann aber eine Überprüfungs- und Anpassungspflicht zu jedem Abschlussstichtag (vgl. IAS 16.61). Die Gemeinde soll bei ihren abnutzbaren Vermögensgegenständen regelmäßig die lineare Abschreibungsmethode anwenden, auch wenn ggf. der Buchwert zum Ende der Nutzungsdauer wegen eines möglichen höheren Verschleißes und eines technisch veralteten Zustandes vielfach nicht mehr den tatsächlichen Wert des Gegenstandes abbildet.

### **3. Die Abschreibungsarten**

#### **3.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Abschreibungen als Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen müssen von der Gemeinde unter Beachtung verschiedener Bedingungen bemessen und erfasst werden. Für die Gemeinde sind dafür verschiedene Kriterien zu beachten, z. B. die zulässigen Abschreibungsmethoden. Die Abschreibungen werden als Informationen über den Ressourcenverbrauch aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung grundsätzlich als zwingend erforderlich angesehen. Die Kriterien zur Bemessung der Abschreibungen im Haushaltsjahr sind dabei nicht beliebig austauschbar.

Die für die Gemeinde haushaltsrechtlich zugelassenen Abschreibungsarten bauen auf dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Abschreibungen auf. Der Grundsatz verlangt, dass ein gemeindlicher Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit abzuschreiben ist. Es ist daher für die Gemeinde nicht zulässig, die Teile oder Komponenten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nach unterschiedlichen Abschreibungsarten abzuschreiben,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

wenn der Vermögensgegenstand nur in seiner Gesamtheit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzbar ist. Die Abschreibungsarten stehen auch mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang.

Die Gemeinde muss deshalb sorgfältig sowohl die mögliche Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als auch dessen Werteverzehr ermitteln, damit nicht eine unvertretbare Differenz zwischen dem in der Anlagebuchhaltung geführten und in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwert und dem tatsächlichen Wert des Vermögensgegenstandes entstehen kann. Aus der Nutzung bzw. Verwendung sowie aus der Art des Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde ergibt sich i.d.R., ob die gemeindlichen Abschreibungen als planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen anzusehen sind.

Die bei gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehenden Abschreibungen sind grundsätzlich in der Ergebnisrechnung der Gemeinde unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ als ordentliche Aufwendungen zu erfassen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 13 GemHVO NRW). Nur bei besonders seltenen örtlichen Ereignissen kann ggf. eine Klassifizierung solcher Aufwendungen als außerordentliche Aufwendungen sachlich notwendig werden, soweit die einschlägigen Voraussetzungen der Außerordentlichkeit dafür erfüllt sind (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 19 GemHVO NRW). Eine weitere Besonderheit besteht für Aufwendungen für gemeindliche Vermögensgegenstände aus besonderen Geschäftsvorfällen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

**3.2 Die Abschreibungen nach Vermögensarten**

Bei allen gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der Aufgabenerfüllung von der Gemeinde genutzt werden, entstehen durch deren Gebrauch und Nutzung regelmäßig Wertminderungen, die als Abschreibungen zu erfassen sind. Hinsichtlich der eingetretenen Wertminderungen soll dabei danach unterschieden werden, ob die Nutzung eines Vermögensgegenstandes zeitlich begrenzt ist oder nicht, sodass zwischen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen zu trennen ist. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände können wie folgt ohne Berücksichtigung einer Abschreibungsmethode nach den vorzunehmenden Abschreibungen unterschieden werden (vgl. Abbildung 616).

<b>DIE ABSCHREIBUNGEN NACH GEMEINDLICHEN VERMÖGENSARTEN</b>	
<b>Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen</b>	<b>Außerplanmäßige Abschreibungen</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Immaterielle VG</li> <li>- Gebäude</li> <li>- Infrastrukturvermögen</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundstücke</li> <li>- Aufwuchs auf Forstgrundstücken</li> <li>- Kunstwerke</li> <li>- Anzahlungen</li> <li>- Anlagen im Bau</li> <li>- Finanzanlagen</li> <li>- Umlaufvermögen</li> </ul>

*Abbildung 616 „Die Abschreibungen nach gemeindlichen Vermögensarten“*

Bei vielen gemeindlichen Vermögensgegenständen führen die technischen oder wirtschaftlichen Bedingungen im Rahmen der Nutzung durch die Gemeinde zu Verschleiß und damit zu Wertminderungen. Bei anderen Vermögensgegenständen treten i.d.R. aufgrund besonderer Ereignisse nur im Einzelfall bzw. oftmals nur einmalig Wertveränderungen auf, die nicht zwingend aufgrund der Nutzung durch die Gemeinde verursacht sein müssen.

Die Unterscheidung bei den Abschreibungen nach Vermögensarten muss bei der Gemeinde jedoch nicht zu einer vergleichbaren Untergliederung der Haushaltspositionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Bilanz-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

posten in der Bilanz der Gemeinde führen. Bei der Erfassung der Abschreibungen muss auch nicht zwischen den abnutzbaren und den nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen unterschieden werden.

Die Darstellung der örtlich festgelegten Abgrenzungen bei den Abschreibungen können von der Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss aufgezeigt werden. Sie dürften auch dann sachlich geboten sein, wenn bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein entsprechender Informationsbedarf über derartige gemeindliche Sachverhalte festgestellt wurde (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### 3.3 Die planmäßigen Abschreibungen

#### 3.3.1 Der Ausgangspunkt

Die zeitliche Begrenzung der Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen und die gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungszeit führen zu einer langfristigen Stetigkeit der anzunehmenden Wertminderungen, sodass die daraus entstehenden Abschreibungen regelmäßig als planmäßig einzustufen sind. Die Wertminderungen, die in dieser Form bei gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenständen entstehen, werden daher auch als planmäßige Abschreibungen bezeichnet.

Die planmäßige Abschreibung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfordert von der Gemeinde, die konkreten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu kennen und die Methode der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die voraussichtliche Nutzungsdauer festzulegen. Sie muss dazu den Zeitpunkt der Inbetriebnahme bzw. der Verfügbarkeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes sowie den künftigen Zeitpunkt bestimmen, ab dem der Vermögensgegenstand voraussichtlich nicht mehr für die gemeindliche Aufgabenerfüllung eingesetzt werden wird.

#### 3.3.2 Die Grundlagen

Der jahresbezogene Umfang von Abschreibungen wird durch die gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes auf seine voraussichtliche Nutzungszeit und damit für die künftigen Haushaltsjahre der Gemeinde bestimmt (planmäßige Abschreibungen). Es ist dabei die zeitgerechte Verteilung auf die Nutzungszeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes von wesentlicher Bedeutung für die Bestimmung der daraus entstehenden Aufwendungen der Gemeinde.

Die Gemeinde hat dafür Sorge zu tragen, dass der planmäßige Abschreibungsverlauf bei gemeindlichen Vermögensgegenständen möglichst dem tatsächlichen Werteverzehr des Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entspricht. Durch die Abschreibungen in der Ergebnisrechnung soll der tatsächliche Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr zutreffend abgebildet werden. Die Grundlagen der planmäßigen Abschreibung werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 617).

<b>DIE GRUNDLAGEN DER PLANMÄßIGEN ABSCHREIBUNG</b>			
Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes als Bemessungsgröße, stellen für die Gemeinde auch den Höchstwert der Summe aus den jährlichen Abschreibungsbeträgen	Die Ermittlung der voraussichtlichen Nutzungsdauer eines gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstandes anhand der örtlichen Abschreibungstabelle.	Die Auswahl einer Abschreibungsmethode, nach der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf die Nutzungsdauer verteilt werden.	Der Zeitpunkt des Zugangs oder der Inbetriebnahme des angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstandes.
			Der Zeitpunkt des Abgangs oder der Veräuße-



<b>DIE GRUNDLAGEN DER PLANMÄßIGEN ABSCHREIBUNG</b>				
dar.				<p>rung des angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstandes.</p> <hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin: 5px 0;"/> <p>Ggf. Berücksichtigung eines am Ende der Nutzungszeit möglicherweise noch bestehenden Veräußerungswertes.</p>

*Abbildung 617 „Die Grundlagen der planmäßigen Abschreibung“*

Die Festlegung von planmäßigen Abschreibungen bedingt, dass von dem von der Gemeinde für den einzelnen abnutzbaren Vermögensgegenstand festgelegten Plan (Abschreibungsverlauf) nicht willkürlich abgewichen werden kann. Gleichwohl können Änderungen zulässig sein, wenn besondere Ereignisse eingetreten sind und außerplanmäßige Abschreibungen bedingen oder wenn die Gründe dafür entfallen sind und deshalb Wertzuschreibungen erforderlich werden.

Bedarfsgerechte Veränderungen können aber auch bereits von Anfang an vorgesehen und in den Abschreibungsverlauf einbezogen werden, z. B. ein Wechsel von der Leistungsabschreibung zur linearen Abschreibung. Außerdem kann im Zeitablauf ein Korrekturbedarf entstehen, bei dessen Erheblichkeit auch entsprechende Anpassungen erforderlich werden. Ein unterjähriger Zugang oder Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erlaubt es der Gemeinde nicht, das jeweilige Haushaltsjahr mit allen seinen zwölf Monaten bei der Bemessung des Abschreibungszeitraumes für diesen Vermögensgegenstand zu berücksichtigen.

### **3.3.3 Die bilanziellen Wirkungen**

Die Gemeinde hat beim Zugang eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wertansatz unter dem zutreffenden Bilanzposten des Sachanlagevermögens anzusetzen. Sie darf diese Kosten nicht einmal als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung erfassen. Erst aus der Nutzung eines Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen jährliche Wertminderungen, die innerhalb des Nutzungszeitraumes des Vermögensgegenstandes als Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind (vgl. § 38 GemHVO NRW).

Entsprechend der eintretenden jährlichen Wertminderungen reduziert sich der Wertansatz des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der Bilanz. Zum Abschlussstichtag muss daher der zutreffende Buchwert für den gemeindlichen Vermögensgegenstand festgestellt werden. Der bilanzielle Wertansatz wird daher zu jedem Abschlussstichtag an die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten angepasst. Einer Wertanpassung bedürfen jedoch nicht die Vermögensgegenstände, die keiner regelmäßigen Abnutzung unterliegen.

## **3.4 Die außerplanmäßigen Abschreibungen**

### **3.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen können durch besondere Ereignisse erhebliche Wertminderungen entstehen, die als umfangreiche Abschreibungen zu besonderen haushaltswirtschaftlichen Belastungen bei der Gemeinde führen können. Eine Wertminderung besteht, wenn am Abschlussstichtag der Wert eines gemeind-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

lichen Vermögensgegenstandes aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen niedriger ist als der Buchwert, der in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist.

Eine besondere Wertminderung kann z. B. bestehen, wenn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand beschädigt worden ist und dieses Ereignis dazu führt, dass der Wert des gemeindlichen Vermögensgegenstandes voraussichtlich in einem großen Teil der noch bestehenden Restnutzungsdauer, etwa mindestens die Hälfte der Zeit, unter seinen (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten (Buchwert) liegen wird.

Die besonderen Ereignisse können deshalb Wertminderungen beim gesamten gemeindlichen Anlagevermögen auslösen, unabhängig davon, ob die gemeindlichen Vermögensgegenstände abnutzbar oder nicht abnutzbar sind. Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen gehen (erhebliche) Wertminderungen aufgrund außergewöhnlicher Ereignisse über die jährlichen (planmäßigen) Wertminderungen hinaus. Sie sind als „Außerplanmäßige Abschreibungen“ und nicht als „Außergewöhnliche Abschreibungen“ zu bezeichnen.

Durch besondere Ereignisse können aber auch Wertminderungen bei den nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen verursacht werden. Sie werden ebenfalls als außerplanmäßige Abschreibungen bezeichnet, weil im normalen Geschäftsablauf keine Abschreibungen bei der Gemeinde anfallen. In allen Fällen der Wertminderung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist von der Gemeinde deren Größenordnung im Rahmen eines Vergleichs des Niederstwerts des betreffenden Vermögensgegenstandes mit dem Buchwert in der gemeindlichen Bilanz zu ermitteln.

Bei den besonderen Ereignissen ist zudem immer zu entscheiden, ob dadurch eine voraussichtlich vorübergehende oder eine dauernde Wertminderung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens ausgelöst wird. Eine Wertminderung von Vermögensgegenständen kann dabei so dauerhaft sein, dass deswegen zusätzliche (außerplanmäßige) Abschreibungen bei den betreffenden Vermögensgegenständen zulasten der Gemeinde vorzunehmen sind. In solchen Fällen muss ggf. auch ein bilanzierter Sonderposten, der dem betreffenden Vermögensgegenstand zugeordnet worden ist, entsprechend angepasst werden.

Bei den Finanzanlagen der Gemeinde ist die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde hinsichtlich der Feststellung einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung gestellt. Bei der Feststellung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung kann wie beim Sachanlagevermögen eine Pflicht zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen entstehen. Bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens können ebenfalls außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich werden. Sie sind vorzunehmen, um die gemeindlichen Vermögensgegenstände mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.

In Ausnahmefällen können besondere Ereignisse auch als ungewöhnliche Ereignisse auftreten, die auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen beruhen, z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke. Sie führen zu herausragenden Wertminderungen bei den betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenständen. Bei einem solchen örtlich zu betrachtenden Ereignis von außergewöhnlicher Natur sind die Aufwendungen daraus weder als planmäßige noch als außerplanmäßige Aufwendungen zu bezeichnen, sondern stellen außerordentliche Aufwendungen für die Gemeinde dar.

#### **3.4.2 Die Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde hat sorgfältig über die haushaltmäßige Behandlung von außerplanmäßigen Abschreibungen bei den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sachanlagen und Finanzanlagen zu entscheiden. Sie muss nicht nur für den Einzelfall festlegen, ob es sich um ordentliche Aufwendungen oder ggf. auch außerordentliche Aufwendungen handelt. Die Gemeinde hat auch zu beachten, dass die haushaltmäßige Erfassung von außerplan-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

mäßigen Abschreibungen anders zu erfolgen hat, wenn derartige Aufwendungen durch Wertminderungen aufgrund von Veräußerungen und Abgängen von gemeindlichen Vermögensgegenständen begründet sind.

Bei den gemeindlichen Finanzanlagen wird, anders als bei den Sachanlagen, jedoch jede vermögensmäßige Wertveränderung mit bilanziellen Auswirkungen davon erfasst. Aufgrund solcher Geschäftsvorfälle ist der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand nicht mehr mit seinem bilanziellen bisherigen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der angesetzte Buchwert des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz ist dann bei den Sachanlagen aufzulösen und bei den Finanzanlagen von der Gemeinde anzupassen.

Die gemeindlichen Aufwendungen und Erträge aufgrund der Auflösung oder Anpassung des Restbuchwertes eines bilanzierten Vermögensgegenstandes hat die Gemeinde nicht in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen, sondern unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie darf in ihren Eigenkapitalverrechnungen nur die Vermögenswerte und die außerplanmäßigen Abschreibungen als Vermögensverluste berücksichtigen, die bei Vermögensgegenständen entstehen, die zum Gebrauch im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben dauerhaft vorgesehen sind.

Die Gemeinde kann daher nur die Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen bei den Finanzanlagen verrechnen. Der Landesgesetzgeber in Nordrhein-Westfalen zeigt diesen Bezug und damit seinen Willen in der Begründung des Gesetzes auf, sodass dadurch eine konkrete Festlegung für die Vornahme der haushaltsrechtlichen Eigenkapitalverrechnung auf den Bilanzbereich „Anlagevermögen“ erfolgt ist.

Die außerplanmäßigen Abschreibungen aus entsprechenden Geschäftsvorfällen bei den Vermögensgegenständen des gemeindlichen Umlaufvermögens sind daher von der Eigenkapitalverrechnung mit der Allgemeinen Rücklage ausgeschlossen. Dieser Ausschluss ist sachlich geboten, weil bereits aus der bilanziellen Zwecksetzung und Einordnung zum Umlaufvermögen eine enge Verbindung zur laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde besteht, denn die in diesem Bilanzbereich bilanzierten Vermögensgegenstände werden regelmäßig nur zum kurzfristigen Verbrauch im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW).

### **3.4.3 Nutzungszeit und außerplanmäßige Abschreibung**

Im Zeitraum der Nutzung eines Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung können sich durch besondere Ergebnisse erhebliche Wertminderungen bei den genutzten Vermögensgegenständen der Gemeinde ergeben, die bei abnutzbaren Vermögensgegenständen über die planmäßigen Abschreibungen hinausgehen müssen. Zum jährlichen Abschlussstichtag hat daher die Gemeinde die Nutzungsfähigkeit ihrer Vermögensgegenstände im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu überprüfen und objektiv zu beurteilen sowie eigenverantwortlich über das weitere Vorgehen zu entscheiden.

Die Gemeinde hat bei einer eingetretenen erheblichen Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen und darf allein deshalb nicht die Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes verkürzen. Für die Gemeinde müssen gewichtige Gründe bestehen, statt der außerplanmäßigen Abschreibung ersatzweise die Restnutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für seinen Einsatz für die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu verkürzen.

Den Ausgangspunkt für die sachgerechte Beurteilung bildet dabei die von der Gemeinde für den abnutzbaren Vermögensgegenstand bestimmte Zwecksetzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie dessen aktueller technischer Zustand bzw. seine Nutzungsfähigkeit und die Prüfung, ob ein „wirtschaftlicher Ver-

brauch“ bei dem Vermögensgegenstand vorliegt. Die Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung darf dann jedoch nur in zeitlicher Hinsicht eingeschränkt sein.

Bei ihrer Beurteilung hat die Gemeinde auch zu berücksichtigen, dass mit der für einen Vermögensgegenstand bestimmten Nutzungsdauer eine örtliche Festlegung getroffen wurde, den Vermögensgegenstand in dem ursprünglich festgelegten Zeitraum für die Aufgabenerfüllung verfügbar zu halten bzw. dafür die notwendige Unterhaltung und Instandhaltung sicherzustellen. Durch diese Selbstbindung hat die Gemeinde bei einem eingetretenen schlechten Zustand eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes grundsätzlich die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die ausreichende Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung wiederherzustellen.

In den Fällen, in denen der mangelhafte Vermögensgegenstand ohne technische Veränderungen weiterhin für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzungsfähig ist und die Nutzung im Sinne der festgelegten Zwecksetzung fortgesetzt werden soll, kann die Gemeinde aufgrund einer entstandenen Wertminderung bei dem Vermögensgegenstand statt einer Instandsetzung auch eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen. Sie muss dabei örtlich abwägen, ob und welche Maßnahmen ausreichend und geeignet sind, die Nutzung des mangelhaften Vermögensgegenstandes auf Dauer zu gewährleisten.

Für die Gemeinde können ein schlechter Zustand eines abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. seine Mängel aber auch ein Anlass sein, die festgelegte Nutzungsdauer und/oder die getroffene Zwecksetzung aufzugeben oder die Nutzung nur noch in einem gekürzten Zeitraum fortzuführen. Eine Entscheidung der Gemeinde in diesem Sinne muss mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vereinbar sein. Sie darf nicht nur eine Absicht der Gemeinde darstellen, wenn bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand die bestehende Restnutzungsdauer gekürzt und die planmäßigen Abschreibungen neu festgesetzt werden sollen.

Im Rahmen einer derartigen Entscheidung bedarf es bei der Gemeinde jedoch keiner Festlegung über einen möglichen Ersatz des gemeindlichen Vermögensgegenstandes, der nicht mehr wie ursprünglich vorgesehen, für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzbar ist. Andererseits dürfen die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde kein Anlass für die Gemeinde sein, den Zeitraum der Nutzung eines Vermögensgegenstandes für die Aufgabenerfüllung zu verkürzen.

Die Gemeinde muss ihre Entscheidung über die Verkürzung der Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes oder die außerplanmäßige Abschreibung bei einem Vermögensgegenstand auf bestehende Nutzungseinschränkungen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung begründen können. Mögliche Veränderungen in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung können außerdem ein zulässiger Anlass für die Gemeinde sein, die Zwecksetzung genutzter Vermögensgegenstände anders festzulegen und ggf. auch die Nutzungsdauer anzupassen.

### **3.5 Die Besonderheiten bei Abschreibungen**

#### **3.5.1 Die nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände**

Bei einzelnen Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die in ihrer Gesamtheit bzw. als Einheit bilanziert werden, kann die Besonderheit bestehen, dass solche Vermögensgegenstände in Teilen bzw. in einem eingeschränkten Umfang abnutzbar sind, z. B. die Gebäude auf bebauten Grundstücke der Gemeinde. Bei solchen gemeindlichen Vermögensgegenständen unterliegen daher regelmäßig nur die Gebäude und die Anlagen einer Wertminderung und nicht der Grund und Boden.

Bei diesen gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehen nur aus Nutzung der Gebäude die planmäßigen Abschreibungen. Beim Grund und Boden der bebauten gemeindlichen Grundstücke kann es nur aufgrund beson-

derer Ereignisse zu voraussichtlich dauernden negativen Wertveränderungen kommen. Diese Wertminderungen lösen dann die Vornahme einer (außerplanmäßigen) Abschreibung durch die Gemeinde aus.

Die Gemeinde muss deshalb mindestens im Rahmen ihrer gemeindlichen Buchführung bzw. Anlagenbuchhaltung eine Trennung zwischen den abnutzbaren und den nicht abnutzbaren Teilen der gemeindlichen Vermögensgegenstände vornehmen. Sie kann dadurch die jährlich bei den abnutzbaren Teilen entstehenden planmäßigen Abschreibungen zutreffend bestimmen und in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung sowie in der Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ zutreffend erfassen. Eine zusätzliche Erfassung von möglicherweise erforderlichen außerplanmäßigen Abschreibungen wird dadurch nicht ausgeschlossen.

### **3.5.2 Die Sofortabschreibung**

#### **3.5.2.1 Der Abgang im Jahr des Zugangs**

Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, hat die Gemeinde die Möglichkeit im Jahr des Zugangs eines solchen wertmäßigen Vermögensgegenstandes auch deren Abgang zu unterstellen. Diese Zuordnung ist wegen der geringen Werthaltigkeit und trotz der Zwecksetzung des Vermögensgegenstandes für den Gebrauch erfolgt.

Die Zuordnung kann daher auch dann erfolgen, wenn der Vermögensgegenstand tatsächlich längere Zeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden soll. In diesen Fällen wird der betreffende Vermögensgegenstand im betreffenden Haushaltsjahr unmittelbar in vollem Umfang seiner Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben (Sofortabschreibung). Entsprechend sind im Anlagenspiegel die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufzuzeigen. Gleichzeitig ist wegen der Unterstellung des Abgangs der Umfang der entstandenen Aufwendungen aus der Sofortabschreibung als Abgang zu erfassen.

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung müssen dann die Aufwendungen nicht nachgewiesen werden, weil der „fiktive“ Abgang zur unmittelbaren Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in der Bilanz führt (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Von dieser Sofortabschreibung der Verzicht auf die Erfassung der geringwertigen Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Inventur sowie auch die sofortige Verbuchung als Aufwand zu trennen, die durch die Gemeinde bei den geringwertigen Vermögensgegenständen grundsätzlich erfolgen darf.

#### **3.5.2.2 Der Begriff „Abgang“**

Bei der gemeindlichen Bilanzierung wird der Begriff „Abgang“ genutzt, wenn eine mengenmäßige Verminderung der vorhandenen gemeindlichen Vermögensgegenstände tatsächlich stattfindet. Unter dem Begriff wird daher das tatsächliche Ausscheiden von Vermögensgegenständen aus dem gemeindlichen Anlagevermögen durch Verkauf, Verschrottung, Tausch, aber auch durch Zerstörung oder durch höhere Gewalt verstanden. So sind z. B. im Anlagenspiegel in der Spalte „Abgänge“ dann Beträge anzugeben, wenn Vermögensgegenstände aus dem gemeindlichen Anlagevermögen ausgeschieden und deren ausgewiesene Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Anlagenbuchhaltung zu löschen sind (vgl. § 45 GemHVO NRW).

Bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand, der teilweise oder bereits vollständig abgeschrieben ist, entstehen durch den Abgang noch gemeindliche Aufwendungen im Umfang des in der Bilanz nicht mehr erforderlichen „abzusetzenden“ Buchwertes. Dabei gilt der Grundsatz, dass aus Abgängen noch Aufwendungen für die Gemeinde entstehen können, aber aus Abschreibungen keine Abgänge. In den Fällen, in denen durch die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ein Verkaufserlös erzielt wird, ist dieser Erlös dem bilanzierten Buchwert gegenüberzustellen. Bei einem Erlös unterhalb des Buchwertes (rechnerischer Mindererlös)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

entstehen in Höhe des Differenzbetrages gemeindliche Aufwendungen ergeben. Bei einem rechnerischen Mehrerlös ergeben sich entsprechend gemeindliche Erträge.

Die Abgänge von gemeindlichen Vermögensgegenständen müssen daher nicht regelmäßig zu Aufwendungen für die Gemeinde führen, weil in solchen Fällen der bilanzierte Buchwert des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen) vollständig auszubuchen ist. Für solche gemeindlichen Geschäftsvorfälle ist jedoch haushaltsrechtlich vorgegeben worden, dass die daraus entstehenden Aufwendungen, aber auch mögliche Erträge, nicht in das gemeindliche Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung einzubeziehen sind. Die Aufwendungen und die Erträge aus derartigen Wertveränderungen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen und in der Ergebnisrechnung nur noch nach dem Jahresergebnis nachrichtlich anzugeben (vgl. § 43 Absatz 3 und § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.5.2.2 Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände**

Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen der Gemeinde kann deren Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Gegenstände im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 410 Euro sind die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Rahmen der Beschaffung im Anlagenspiegel insgesamt als Summe nachzuweisen, auch wenn durch eine Sofortabschreibung diese in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen sind.

Der Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände ist zudem davon abhängig, ob die Gemeinde mit der Abschreibung dieser Vermögensgegenstände ihre Erfassung in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten gewählt hat (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann aber auch von ihrem Wahlrecht Gebrauch machen und insgesamt auf eine Erfassung der geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens verzichten (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.5.3 Die „zusammengesetzten“ Abschreibungen**

Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert, die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen, sondern insbesondere auf seine Funktionsfähigkeit im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Von der Gemeinde wird regelmäßig ein Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit benötigt und zur Nutzung zur Verfügung gestellt.

Die einem Vermögensgegenstand innewohnenden Komponenten können daher als einzelne Stücke nicht die Zwecksetzungen der gemeindlichen Aufgaben erfüllen. Sie stellen zwar wesentliche Bestandteile des gemeindlichen Vermögensgegenstandes dar, werden aber als untrennbar miteinander verbunden angesehen. Der gemeindlichen Bilanzierung ist deshalb immer ein Vermögensgegenstand in nutzungsfähiger Form (sachliche Gesamtheit) zugrunde zu legen. Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand ist daher nur mit einem einzigen Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Das Prinzip des Nutzungszusammenhangs wirkt sich auch auf die Abschreibungen aus, die aus der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen. Die Abschreibungen eines Vermögensgegenstandes sollen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung, wie der betreffende Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz, mit einem Betrag erfasst werden. Ein Komponentenansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen in der Bilanz würde einen breiten und vielfach nicht mehr nachvollziehbaren Ermessensspielraum für die Gemeinde eröffnen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Die Gemeinde könnte in diesen Fällen komplexe Vermögensgegenstände nach eigenem Belieben in Komponenten zerlegen und diese dann als selbstständige Teile gesondert abschreiben. Sie würde dadurch vielfach eine nicht mehr nachvollziehbare Zerlegung und Nachweisführung über die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung vornehmen. Im Rahmen der Aufgabenerfüllung verfügt die Gemeinde jedoch vielfach über Vermögensgegenstände, die aus abnutzbaren und nicht abnutzbaren Bestandteilen bestehen, z. B. bebaute Grundstücke oder unbebaute Grundstücke.

Bei solchen gemeindlichen Vermögensgegenständen stellt der Grund und Boden einen nicht abnutzbaren Bestandteil des Vermögensgegenstandes dar. Alleine die Bestandteile „Gebäude“ oder „Aufbauten“ stellen abnutzbare Bestandteile dar. Sie bilden daher auch den Ausgangswert für die vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen. Bei anderen gemeindlichen Vermögensgegenständen können vergleichbare Gegebenheiten bestehen, sodass für die Ermittlung der Nutzungszeit und damit der jährlichen Abschreibungen die wesentlichen abnutzbaren und die nichtabnutzbaren Bestandteile getrennt betrachtet und beurteilt werden müssen.

Eine getrennte Betrachtung könnte aufgrund des technischen Aufbaus einer Straße auch bei dem Hauptbestandteil „Straßenkörper“ sachgerecht sein, denn seine Bestandteile prägen die zulässige Nutzung der Straße. Die Gemeinde hätte dann z. B. zu prüfen, ob der planmäßige Abschreibungsbetrag nur aufgrund der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Straße ermittelt wird oder aufgrund der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ihrer wesentlichen Bestandteile.

In solchen Fällen ist die Gemeinde gefordert, nicht nur die Bestandteile aufgrund der technischen Trennung zu beurteilen, sondern auch die Zwecksetzung unter Berücksichtigung der zeitbezogenen Nutzung. Ein bestehender oder herzustellender Straßenunterbau, der als wesentlicher Bestandteil zweck- und zeitbezogen sowie verkehrstechnisch auf einen „hundertjährigen“ Bestand ausgerichtet ist, bedarf einer anderen Festlegung, als der Bestandteil „Oberbau“, wenn dieser „nur“ im Rahmen des üblichen Nutzungszeitraumes zur Nutzung bereitgestellt wird.

Bei einer solchen getrennten Betrachtung und Beurteilung sind die mögliche Abnutzbarkeit der einzelnen Bestandteile sowie deren Grad zu prüfen, denn das Ergebnis ist von erheblicher Bedeutung für die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Bei einer solchen Vorgehensweise zur Ermittlung der Abschreibungen der Bestandteile der Vermögensgegenstände muss von der Gemeinde insgesamt ein tragfähiger „Gesamtabschreibungsbetrag“ entstehen. Sie kann dafür ggf. die wesentlichen Bestandteile der Vermögensgegenstände heranziehen und dafür jeweils eigenständige Abschreibungen festlegen, wenn z. B. aufgrund der technischen Gegebenheiten bei den Bestandteilen erhebliche unterschiedliche Zeiträume für die Nutzbarkeit bestehen.

Die dadurch entstehenden einzelnen Abschreibungsbeträge für die Bestandteile müssen dann von der Gemeinde in einer geeigneten und mit den GoB in Einklang stehenden Art und Weise zu einem Gesamtbetrag zusammengefasst werden. Aus Wirtschaftlichkeits-, Wesentlichkeits-, Realisierbarkeits- und Praktikabilitätsgründen ist es dabei für die Gemeinde erforderlich, dabei nach einer sachgerechten Methode zu verfahren und die Beträge zu den einzelnen Bestandteilen nicht nur zu addieren, sondern ggf. auch für das Verfahren zu gewichten. Die Gemeinde hat die örtliche Methode eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der gemeindlichen Verhältnisse festzulegen und dabei auch die Wirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht außer Betracht zu lassen.

In der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde muss die Wertfortschreibung bezogen auf den jeweiligen bilanzierten Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit nachvollziehbar erfolgen, auch wenn dafür „zusammengesetzte“ Abschreibungen die Grundlage bilden. Diese Möglichkeit setzt voraus, dass auch entsprechende Gegebenheiten tatsächlich bei den jeweiligen Vermögensgegenständen vorliegen und sachgerecht dokumentiert sind. Zum Abschreibungsplan solcher Vermögensgegenstände müssen ggf. besondere Erläuterungen bestehen, um eine Prüfung und die Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten.

Die Gemeinde muss zudem entscheiden, ob in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung die Wertfortschreibung der Bestandteile eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfolgen sollen oder im Rahmen des (techni-

schen) Vorlaufs durch die fachlich verantwortliche Stelle. Die Gemeinde darf die möglichen Vorgehensweisen zur Ermittlung sachgerechter Abschreibungen jedoch nicht zum Anlass nehmen, aufgrund dessen die betrachteten wesentlichen Bestandteile eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes künftig in ihren einzelnen Bestandteilen gemeindliche Vermögensgegenstände zu bilanzieren.

#### **3.5.4 Die Verbuchung als Aufwand**

Mit der Möglichkeit der sofortigen Verbuchung der gemeindlichen Aufwendungen aus dem Erwerb von geringwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung oder Herstellung wird der Gemeinde eine erhebliche Vereinfachung geboten. Dieses Wahlrecht kann die Gemeinde für jeden geringwertigen Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens in Anspruch nehmen. Der betreffende Vermögensgegenstand muss dann nicht gesondert in der Anlagenbuchhaltung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst, inventarisiert und wertmäßig fortgeschrieben werden.

Durch eine solche haushaltswirtschaftliche Vereinfachung entfällt auch die Vornahme von Abschreibungen über den Zeitraum der tatsächlichen Nutzung des betreffenden geringwertigen Vermögensgegenstandes. Für diese Fälle wird haushaltsrechtlich nicht verlangt, dass geringwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens zusätzlich als kurzlebige Vermögensgegenstände klassifiziert sein müssen. Gleichwohl kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die übliche wirtschaftliche Nutzungsdauer dieser geringwertigen Vermögensgegenstände den Zeitraum von einem Jahr nicht übersteigt.

Die Gemeinde muss über die Form der Nutzung und der Erfassung solcher Gegenstände eigenverantwortlich entscheiden und dabei klären, ob sie die Gegenstände unmittelbar als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung verbuchen will. Auch in solchen Fällen gilt, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände selbstständig nutzbar sein müssen, wenn die Gemeinde in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht von der Möglichkeit der unmittelbaren Aufwandserfassung von Vermögensgegenständen Gebrauch machen will.

### **3.6 Die Berücksichtigung eines Restwertes**

#### **3.6.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Abschreibungen von gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenständen sind die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vollständig und gleichmäßig über die festgelegte Nutzungszeit zu verteilen. Es kann sich aber in besonderen Einzelfällen ergeben, dass es örtlich sinnvoll und sachgerecht ist, einen gemeindlichen Vermögensgegenstand nur bis auf einen bestimmten Restwert abzuschreiben. Dieser Fall kann vorliegen, wenn z. B. beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes von der Gemeinde vertraglich vereinbart wurde, dass der Vermögensgegenstand nach einer bestimmten längerfristigen Nutzungszeit zurückzugeben ist.

Die Festlegung eines Restwertes im gemeindlichen Abschreibungsplan für einen Vermögensgegenstand kann grundsätzlich als zulässig angesehen werden, wenn die vorgesehenen Abschreibungen in der Nutzungszeit planmäßig erfolgen sollen und die von der Gemeinde jährlich zu erfassenden Aufwendungen dem Werteverzehr des Vermögensgegenstandes in seiner Nutzungszeit entsprechen werden. Der Restwert stellt einen geschätzten Betrag dar, der als Erlös aus der Veräußerung des für die Gemeinde künftig nicht mehr erforderlichen Vermögensgegenstandes erwartet wird bzw. voraussichtlich erzielbar ist.

Bei der Nutzung von Restwertmodellen muss die Gemeinde die Abschreibungen aufgrund der Wertminderungen aus der Nutzung des Vermögensgegenstandes nicht so vornehmen und erfassen, dass der Vermögensgegenstand zum Abgabzeitpunkt vollständig abgeschrieben ist. Ein möglicher Restwert darf auch nicht am Beginn der Nutzung eines Vermögensgegenstandes von dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Abzug gebracht



werden. Die auf eine solche Weise reduzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen keine sachgerechte Ausgangsgrundlage für die Vornahme von planmäßigen Abschreibungen durch die Gemeinde dar.

Ein Restwert für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand sollte von der Gemeinde im Abschreibungsplan jedoch nur dann tatsächlich ausgewiesen werden, wenn dieser Wert in Bezug auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes erheblich ist, betragsmäßig konkret festgelegt bzw. geschätzt werden kann. Die Möglichkeit der Gemeinde, aus der Veräußerung eines nicht mehr benötigten gemeindlichen Vermögensgegenstandes künftig einen Veräußerungserlös erzielen zu können, ist für die Berücksichtigung eines Restwertes im Abschreibungsplan allein nicht ausreichend.

### **3.6.2 Das „Restwertmodell“ bei Straßen**

Die Möglichkeit, bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand die durch die Nutzung entstehenden Wertminderungen nur bis auf einen bestimmten Restwert abzuschreiben, lässt sich grundsätzlich auch auf den gemeindlichen Vermögensgegenstand „Straße“ übertragen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden können bzw. vorliegen. Es muss dabei einerseits der technischen Betrachtung des Straßenkörpers gefolgt werden, bei der ein abnutzbarer Straßenkörper in einen Unterbau und Oberbau eingeteilt wird.

Andererseits kann nur zukunftsorientiert entschieden werden, denn nur bei einem neuen Straßenkörper besteht eine hohe und ausreichende Sicherheit, den Unterbau als Dammkörper so herzustellen, dass der Oberbau aus Tragschichten und Fahrbahndecke mehrmals vollständig erneuert werden kann. Diese Betrachtung kann bei einer Weiternutzung von Straßen in einem gebrauchsfähigen verkehrstechnischen Zustand nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungszeit ein Anlass sein, für das Ende der Nutzungszeit einen Restwert des Straßenkörpers im Sinne des Unterbaus festzulegen, weil dieser Teil trotz der Weiternutzung von dauerhaften Bestand ist.

Die Möglichkeit bezieht deshalb sich auf den Straßenkörper, denn bei den gemeindlichen Straßen besteht bereits grundsätzlich eine Trennung zwischen dem Grundstück als nicht abnutzbarer Untergrund, auf das die Straße gebaut wird, und dem abnutzbaren Straßenkörper in Form von Unterbau und Oberbau. Die Nutzung der Möglichkeit muss eine hohe und ausreichende Sicherheit haben, dass die Zwecke und Bauverhältnisse bei einer gemeindlichen Straße tatsächlich gegeben und nachvollziehbar belegbar sind, sodass weder eine Einschätzung reicht noch eine Übertragung auf bestehende Straßen erfolgen kann.

Die Gemeinde muss daher bei ihren Straßenbauvorhaben von Anfang an sicherstellen, dass die Planung und Bauausführung von neuen Straßen darauf ausgerichtet ist, den Unterbau als Dammkörper so herzustellen, dass in seinem Lebenszyklus der Oberbau des Straßenkörpers aus Tragschichten und Fahrbahndecke mehrmals vollständig erneuert werden kann. Die Abgrenzung eines „Restwertes“ für den Unterbau muss sich zudem aus den tatsächlichen Herstellungskosten ergeben. Die Absicht und Zwecksetzung der Gemeinde für eine solche bauliche Handhabung muss nachvollziehbar dokumentiert sein. Eine Schätzung eines möglichen Anteils des Unterbaus am Straßenkörper sowie eines Wertansatzes für die Bilanz kommt dafür nicht in Betracht, sodass auch die Methode nicht auf genutzte Straßen anwendbar ist.

## **4. Abschreibungen und Vermögensgegenstände**

### **4.1 Die Qualifizierung eines Vermögensgegenstandes**

Für die gemeindliche Bilanzierung soll die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht im Belieben der Gemeinde liegen. Es würde der Gemeinde sonst ermöglicht, einen nutzbaren Vermögensgegenstand je nach örtlichem Bedarf als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu bilanzieren oder diesen abstrakt in seine Komponenten zu zerlegen, um ihn entsprechend dieser Vielfalt in der gemeindlichen Bilanz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

anzusetzen. Die Aufgabenerfüllung gebietet es aber der Gemeinde, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert und die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit sowie die Bewertbarkeit abzustellen, sondern auszureichend auch die Nutzung zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu berücksichtigen.

In die Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind deshalb von der Gemeinde insbesondere seine Eignung sowie der von der Gemeinde vorgesehene Zweck, aber auch der voraussichtliche tatsächliche Gebrauch des Wirtschaftsgutes einschließlich der vorgesehenen Nutzungsdauer im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung einzubeziehen. Diese Erfordernisse gelten auch dann, wenn es im allgemeinen Wirtschaftsleben möglich ist, die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als eigenständig verwertbar anzusehen und diese bei Wesentlichkeit jeweils als einzelne Vermögensgegenstände zu bestimmen.

Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter jedoch erst dann zu einem gebrauchsfähigen Vermögensgegenstand im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, wenn diese dafür zu einer zweckbezogenen Sachgesamtheit zusammengefügt worden sind. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände werden regelmäßig in ihrer Sachgesamtheit im Rahmen der Gemeindeverwaltungstätigkeit zur Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt. In diesem Sinne dürften in der gemeindlichen Praxis die einem Vermögensgegenstand zugeordneten Funktionen nur im Zusammenschluss seiner Vermögensteile in Form der Sachgesamtheit erfüllbar sein.

Eine Straße als qualifizierter Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens dürfte z. B. nicht nutzbar bzw. einsetzbar sein, wenn die Gemeinde ihren Einwohnern nur einzelne Komponenten der Straße zum Gebrauch zur Verfügung stellen würde. Ein Wirtschaftsgut bzw. ein Vermögensgegenstand liegen daher i. d. R. erst vor, wenn die Gemeinde eine Straße als Sachgesamtheit zur Nutzung bereitstellt. Bei der Gemeinde findet daher regelmäßig keine gesonderte Nutzung der einzelnen vielfältigen technischen Komponenten oder Vermögensteile von gemeindlichen Vermögensgegenständen statt.

Die Vermögensgegenstände der Gemeinde stellen haushaltswirtschaftlich und anlagemäßig jeweils eigenständige Vermögenswerte dar. Diese Sachlage besteht unabhängig davon, ob einzelne Vermögensgegenstände aus technischen Gründen oder aus Gründen der Aufgabenerfüllung als Sachgesamtheit bestehen bzw. zu einem Vermögensgegenstand zusammengefasst wurden. In solchen Fällen sind die einzelnen Komponenten des betreffenden Vermögensgegenstandes als untrennbar miteinander verbunden anzusehen.

Die Komponenten stellen dann keine aus dem betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand heraustrennbare Teile mehr dar. Das Prinzip des Funktions- und Nutzungszusammenhangs wirkt sich daher auf den Bestand und den Umfang des gemeindlichen Vermögensgegenstandes sowie auf dessen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz und damit auch auf die künftigen Abschreibungen aus, die aus der Nutzung eines solchen Vermögensgegenstandes entstehen.

Diese haushaltswirtschaftliche Festlegung und Handhabung gewährleistet, dass der gemeindliche Jahresabschluss unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann. Die Aufwendungen aus der Nutzung der eingesetzten Vermögensgegenstände werden dabei unter Berücksichtigung der Erledigung der gemeindlichen Aufgabe und nicht nach den technischen Komponenten oder nach von der Gemeinde selbst bestimmten Gegebenheiten periodengerecht erfasst. Die Erfassung des jährlichen Ressourcenverbrauchs als Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist daher als sachgerecht anzusehen.

## **4.2 Der Gebrauch von Vermögensgegenständen**

### **4.2.1 Die Nutzungsdauern**

Im gemeindlichen Bereich soll eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit bei den Haushaltsbelastungen durch Abschreibungen u. a. dadurch erreicht werden, dass mit der „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauern für kommunale Vermögensgegenstände“ ein Rahmen zu den Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen verbindlich vorgegeben wurde. Mit dieser Vorgabe soll verhindert werden, dass die Gemeinde durch eine eigene zu weitgehende „Abschreibungspolitik“ ihre haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse verfälschen kann.

Die Gemeinde hat deshalb der Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauern der einzelnen abnutzbaren Vermögensgegenstände (Abschreibungszeiträume) die NKF-Rahmentabelle zugrunde zu legen, die mehrjährig geprägte Rahmenvorgaben für die Arten gemeindlicher Vermögensgegenstände enthält (vgl. Nummer 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Auf dieser Grundlage soll die Gemeinde die unter örtlichen Verhältnissen geeigneten Nutzungsdauern für ihre Vermögensgegenstände eigenverantwortlich und jahresscharf nach den vorhandenen Arten festlegen. Sie hat dabei zu beachten, dass die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch die technische Nutzungsdauer begrenzt wird.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist dabei der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Die Gemeinde soll die Ergebnisse in Form einer örtlichen Abschreibungstabelle für die örtliche Anwendung dokumentieren, denn im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu. Deren Größenordnung wirkt sich im Zusammenspiel mit der zulässigen Abschreibungsmethode in erheblichem Maße auf die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten für die einzelnen Vermögensgegenstände aus.

### **4.2.2 Abnutzbare Vermögensgegenstände**

Im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung entstehen bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen durch ihre planmäßige Nutzung sowie durch besondere Ereignisse regelmäßig Wertminderungen. Die Vermögensgegenstände der Gemeinde können daher dann als abnutzbar bezeichnet werden, wenn deren Nutzungszeitraum durch einen technischen und wirtschaftlichen Verschleiß zeitlich beschränkt ist. Die Gemeinde hat daher bei ihren Vermögensgegenständen zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen zu unterscheiden. Sie hat festzustellen, welche Vermögensgegenstände durch ihre Nutzung einer stetigen Wertminderung unterliegen. Einen Einblick soll die folgende Übersicht bieten (vgl. Abbildung 618).

<b>ABNUTZBARE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE</b>	
<b>ART</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Immaterielle Vermögensgegenstände	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.1 GemHVO NRW
Aufbauten auf unbebauten Grundstücken	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.1 GemHVO NRW
Gebäude auf bebauten Grundstücken	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.2 GemHVO NRW
Bauten des	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

<b>ABNUTZBARE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE</b>	
<b>ART</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Infrastrukturvermögens (z. B. Brücken, Tunnel, Straßen)	
Bauten auf fremden Grund und Boden	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.4 GemHVO NRW
Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.6 GemHVO NRW
Betriebs- und Geschäftsausstattung	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.7 GemHVO NRW

*Abbildung 618 „Abnutzbare Vermögensgegenstände“*

In der Nutzungszeit der gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstände findet ein ständiger Werteverzehr statt, der durch die planmäßig vorzunehmenden Abschreibungen haushaltsmäßig aufgezeigt und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird. Diese Sachlage setzt aber eine Prüfung voraus, dass der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand auch tatsächlich abzuschreiben ist (vgl. Beispiel 90).

**BEISPIEL:**

**Kein Vorliegen einer planmäßigen Abschreibung**

Die hat ein historisches Glockenspiel im Rathausturm, das einmal täglich erklingt. Nach dessen Erfassung und Inventarisierung und der Einordnung ins Anlagevermögen (soll dem Geschäftsbetrieb der Stadt dienen) muss die Frage eines technischen oder wirtschaftlichen Werteverzehrs des Glockenspiels geklärt werden.

Aufgrund des Gebrauchs kann ein Verschleiß des Glockenspiels durch die Nutzung entstehen. Es kann aber auch ein Verschleiß durch seine Alterung auftreten. Andererseits wäre ein Glockenspiel als ein nicht in Gebrauch befindliches historisches Sammlungs- oder Ausstellungsstück, das auch in seinem Wert steigen kann, als nicht abnutzbar anzusehen. Zudem würde noch zu ermitteln sein, ob sich ein abgegrenzter Nutzungszeitraum bestimmen lässt, denn das Glockenspiel dürfte über einhundert Jahre alt sein.

In diesem Einzelfall muss daher einerseits beurteilt werden, ob durch den Gebrauch des Glockenspiels ein Werteverzehr eintritt, der über dem durch regelmäßige Pflege und Instandhaltung gesicherten Gebrauchszustand des Glockenspiels hinausgeht. Andererseits vollzieht sich die Nutzung des Glockenspiels in einem so großen Zeitraum, dass eine konkrete Nutzungsdauer nicht bestimmt werden kann. Ein sachgerechtes Ergebnis wäre daher, bei dem Glockenspiel nicht von einer regelmäßigen Wertminderung auszugehen und keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen bzw. keine entsprechenden Aufwendungen jährlich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

*Beispiel 90 „Kein Vorliegen einer planmäßigen Abschreibung“*

In den Fällen, in denen gemeindliche Vermögensgegenstände durch ihre Nutzung keinem Verschleiß unterliegen, werden diese Vermögensgegenstände als nicht abnutzbar bezeichnet. Zu derartigen Vermögensgegenständen gehören z. B. die Grundstücke der Gemeinde. Durch besondere Ereignisse können jedoch sowohl bei den ab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

nutzbaren als auch bei den nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen der Gemeinde unerwartete Wertminderungen eintreten, sodass dann von der Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen sind.

**4.2.3 Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände**

Bei einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenständen entsteht im Rahmen ihrer Nutzung für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde kein regelmäßiger technischer oder wirtschaftlicher Verschleiß. Die Nutzung der Vermögensgegenstände durch die Gemeinde ist daher in zeitlicher Hinsicht nicht beschränkt, z. B. die unbebauten oder bebauten Grundstücke.

Die Gemeinde muss bei diesen Vermögensgegenständen zum Nachweis des Werteverzehrs keine planmäßigen Abschreibungen vornehmen, die haushaltsmäßig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen wären. Einen beispielhaften Überblick über nicht abnutzbare Vermögensgegenstände soll die nachfolgende Übersicht bieten (vgl. Abbildung 619).

<b>NICHT ABNUTZBARE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE</b>	
<b>ART</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Unbebauter Grund und Boden	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.1 GemHVO NRW
Bebauter Grund und Boden	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.2 GemHVO NRW
Grundstücke des Infrastrukturvermögens (z. B. für Brücken, Tunnel, Straßen)	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3 GemHVO NRW
Geleistete Anzahlungen	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW
Anlagen in Bau	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW
Finanzanlagen	§ 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW

*Abbildung 619 „Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände“*

In der gemeindlichen Bilanz werden die Bilanzposten nicht nach abnutzbaren oder nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen unterschieden. Die Gemeinde muss gleichwohl für eine zutreffende Haushaltswirtschaft festzustellen, welche Vermögensgegenstände keiner stetigen Wertminderung unterliegen und welche Gegenstände als abnutzbar einzustufen sind und daher planmäßigen Abschreibungen unterliegen.

Durch besondere Ereignisse können jedoch bei sowohl bei den nicht abnutzbaren als auch bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen der Gemeinde unerwartete Wertminderungen eintreten, sodass dann von der Gemeinde bei beiden Arten von Vermögensgegenständen außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen sind.

#### **4.2.4 Keine Nutzung nach Komponenten**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt regelmäßig Vermögensgegenstände in einer Sachgesamtheit bzw. die Gemeinde hat nur solche Gegenstände zur Nutzung durch die Öffentlichkeit bereit zu stellen. Eine getrennte Betrachtung und Bilanzierung von einzelnen technischen Bestandteilen der gemeindlichen Vermögensgegenstände würde breite und vielfach nicht mehr nachvollziehbare Ermessensspielräume für die Gemeinde eröffnen, wenn derartige Wertansätze haushaltsrechtlich zugelassen würden. Sie müssten wesentlich in Bezug auf die Gesamtheit sein und in ihrer Nutzungsdauer eine erhebliche Abweichung zur Gesamtnutzungsdauer aufweisen (Komponentenansatz).

Aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung heraus sollen die gemeindlichen Vermögensgegenstände jedoch regelmäßig in ihrer Gesamtheit und entsprechend ihrem Wesen und ihrer Nutzung von der Gemeinde in der Bilanz angesetzt werden. Ihre einzelnen miteinander verbundenen Bestandteile sollen in bilanzieller Hinsicht nicht als eigenständige Vermögensgegenstände behandelt werden. Gegen eine Aufteilung spricht bereits die Charakterisierung eines Wirtschaftsgutes als nutzbaren Vermögensgegenstand, denn mit dem Wirtschaftsgut muss ein wirtschaftlicher Wert vorliegen und das Wirtschaftsgut muss selbstständig nutzungsfähig und bewertbar sein.

Bei den Bestandteilen vieler gemeindlicher Vermögensgegenstände dürfte es aber an deren Veräußerbarkeit und Austauschbarkeit fehlen. Die Veräußerbarkeit und Austauschbarkeit eines Vermögensgegenstandes müssten bei einer Aufgabe seiner Nutzung zu einem entsprechenden Teilabgang bei der Gemeinde führen. Der neue Bestandteil des gemeindlichen Vermögensgegenstandes müsste einen Teilzugang darstellen, der bei der Gemeinde zu nachträglichen Herstellungskosten führt, die zu bilanzieren und nicht ergebniswirksam zu erfassen wären.

Die einzelnen Komponenten eines Vermögensgegenstandes können wegen ihrer möglichen Verschiedenartigkeit zwar unterschiedlichen Nutzungsdauern und daher unterschiedlichen Abschreibungen unterliegen. Bei einer Einzelbetrachtung und Nutzung zum Gebrauch oder Verbrauch (Zwecksetzung) würde es ggf. zu einer bilanziellen Zuordnung sowohl zum Anlagevermögen als auch zum Umlaufvermögen kommen. Die klassische Abgrenzung zwischen dem Erhaltungsaufwand und den Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes könnte ebenso beeinträchtigt werden, denn seine Aktivierungsfähigkeit sollte unabhängig von einer komponentenbezogenen Abschreibung sein.

Bei Wertansätzen nach Komponenten würde es zudem fraglich, ob die Gemeinde auch sämtliche Komponenten eines Vermögensgegenstandes zutreffend verzeichnet und deren Vorhandensein zu jedem Abschlussstichtag überprüft und in ihrer Anlagenbuchhaltung nachhält, z. B. bei einem Austausch von Komponenten. Es könnten sich dadurch ggf. auch eine nicht mehr nachvollziehbare Aufteilung eines Vermögensgegenstandes ergeben und deshalb dessen Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung infrage gestellt werden. Für die Gemeinde besteht daher ein erhebliches Risiko für eine zutreffende Bilanzierung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

#### **4.3 Die geringwertigen Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde besitzt eine Vielzahl von Vermögensgegenständen für ihre Aufgabenerfüllung, die geringe Anschaffungskosten hatten, z. B. Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung. Solche Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens werden als geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) bezeichnet. Sie müssen selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen. Deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen abzugsfähigen Vorsteuerbetrag, dürfen wertmäßig den Betrag i. H. v. 410 Euro nicht übersteigen.

Die niedrigen Anschaffungskosten geben den sachlichen Anlass, diese Vermögensgegenstände als geringwertig zu bezeichnen. Die geringwertigen Vermögensgegenstände haben i. d. R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

von mehr als einem Jahr. Der Wert des einzelnen Gegenstandes ist jedoch haushaltswirtschaftlich betrachtet so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines solchen Gegenstandes auf seine Nutzungsdauer zu einem hohen Aufwand führen würde.

Unter Berücksichtigung des haushaltsmäßig anzuwendenden Grundsatzes der Wesentlichkeit sind für die Erfassung, die Buchung und den Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände sachliche Vereinfachungen zugelassen worden. Diese Vermögensgegenstände können z. B. in Inventarlisten oder auf einem Sammelposten erfasst werden (vgl. § 33 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann aber auch von ihrem Wahlrecht Gebrauch machen und insgesamt auf eine Erfassung der geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens verzichten (vgl. § 29 Absatz 3 GemHVO NRW).

In diesem Zusammenhang wird haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich verlangt, dass geringwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens als kurzlebige Vermögensgegenstände klassifiziert sein müssen, wenn von der Gemeinde solche Gegenstände unmittelbar als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung verbucht werden sollen. Die übliche Nutzungsdauer dieser geringwertigen Vermögensgegenstände darf dann den Zeitraum von einem Jahr nicht übersteigen.

Im Rahmen der örtlichen Festlegung zu geringwertigen Vermögensgegenständen, die dafür entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten unmittelbar als Aufwand in der Ergebnisrechnung zu erfassen, hat die Gemeinde sich gleichzeitig dafür entschieden, diese Vermögensgegenstände als kurzlebig zu klassifizieren und nicht in die Anlagenbuchhaltung aufzunehmen.

#### **4.4 Der Anlagennachweis**

In der Finanzbuchhaltung sind von der Gemeinde die gemeindlichen Vermögensgegenstände zu erfassen und zu verwalten, die dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen bestimmt sind. Dafür besteht regelmäßig eine Nebenbuchhaltung als Anlagenbuchhaltung, in der für die einzelnen Vermögensgegenstände gesonderte Nachweise geführt werden, die als Anlagenkarten oder als Anlagennachweise bezeichnet werden. Ein gemeindlicher Anlagennachweis umfasst regelmäßig eine Vielzahl von Angaben zu einem Vermögensgegenstand (vgl. Abbildung 620).

<b>DER ANLAGENNACHWEIS</b>	
<b>BESTANDTEILE</b>	<b>BEISPIELE</b>
<b>Anlagennummer</b>	(Örtlich zu bestimmen)
<b>Anlagengruppe</b>	(Z. B. Geschäftsausstattung)
<b>Vermögensgegenstand</b>	(Z. B. Computer)
<b>Hersteller/Lieferant</b>	(Z. B. PC-ABC)
<b>Standort</b>	(Z. B. Büro-Nr. 343)
<b>Angeschafft am</b>	(Datum angeben)
<b>Nutzungsdauer</b>	(Aus örtlicher Abschreibungstabelle)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

<b>DER ANLAGENNACHWEIS</b>	
<b>BESTANDTEILE</b>	<b>BEISPIELE</b>
<b>Abschreibungsverfahren</b>	(Z. B. linear nach § 35 Absatz 1 GemHVO NRW)
<b>Jährlicher Abschreibungsbetrag</b>	(Betrag in Euro angeben)
<b>Abschreibungsplan</b>	Anschaffungskosten - Abschreibungsbetrag im Jahr ... Restbuchwert am 31.12.... - Abschreibungsbetrag im Jahr ... Restbuchwert am 31.12... usw.

*Abbildung 620 „Der Anlagennachweis“*

In den Anlagenkarten oder als Anlagennachweise sind von der Gemeinde alle wichtigen Daten und Informationen für jeden einzelnen Vermögensgegenstand zu dokumentieren. Diese manuell oder elektronisch geführten Unterlagen werden in einer Anlagekartei zusammengefasst. Sie stellt für die Gemeinde eine Ausgangsbasis für die Erfassung der Vermögensgegenstände in der Inventur und für das aufzustellende Inventar dar und unterstützt dadurch die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses.

**5. Transferleistungen und Abschreibungen**

**5.1 Die Transferleistungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen**

Die abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde sind vielfach durch gesondert erhaltene Finanzleistungen Dritter mitfinanziert worden, z. B. durch Zuwendungen des Landes. Wegen dieser i. d. R. nicht rückzahlbaren Drittmittel hat die Gemeinde in ihrer Bilanz den gesonderten Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ zu passivieren, denn die erhaltenen Finanzmittel mindern nicht die für den gemeindlichen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Der Zusammenhang zwischen den Wertminderungen bei Vermögensgegenständen und der Auflösung von Sonderposten bedingt, dass bei abnutzbaren Vermögensgegenständen, die planmäßig abgeschrieben werden, auch die Auflösung der aus der Finanzierung heraus bilanzierten Sonderposten planmäßig und über die Zeit der Nutzungsdauer vorzunehmen ist. Die nachfolgende Übersicht soll den Zusammenhang zwischen den gemeindlichen Abschreibungen und der Auflösung der Sonderposten verdeutlichen (vgl. Abbildung 621).

<b>ABSCHREIBUNGEN UND TRANSFERLEISTUNGEN</b>		
<b>BILANZ</b>		<b>Hinweise</b>
<b>Aktiva</b>	<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen <i>(Gliederung nach § 41 Absatz 3 Nr. 1 GemHVO NRW)</i>	... Sonderposten <i>(Gliederung nach § 41 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO NRW)</i>	Bildung der Sonderposten im Zusammenhang mit der Aktivierung gemeindlicher Vermögensgegenstände
▼	▼	Bei planmäßigen und/oder außerplanmäßigen Abschreibungen erfolgt eine entspre-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

<b>ABSCHREIBUNGEN UND TRANSFERLEISTUNGEN</b>		
		chende Auflösung der Sonderposten.
<b>ERGEBNISRECHNUNG</b>		
Aufwendungen	Erträge	
... ... Bilanzielle Abschreibungen ... ...	Zuwendungen (auch Auflösung aus gleichen Sonderposten) ... Öffentlich-rechtliche Beiträge (auch Auflösung aus gleichen Sonderposten) ... Sonstige ordentliche Erträge (auch Auflösung aus sonstigen Sonderposten)	Zuordnung der Erträge aus der Auflösung von Sonderposten ist in der Ergebnisrechnung nach den speziellen Arten der in der Bilanz angesetzten Sonderposten vorzunehmen.

*Abbildung 621 „Abschreibungen und Transferleistungen“*

Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten sind von der Gemeinde innerhalb der Nutzungsdauer der abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände entsprechend der Abnutzung bzw. den vorzunehmenden Abschreibungen ertragswirksam aufzulösen. Der Gemeinde wird es daher aufgrund der erhaltenen Zuwendungen oder sonstiger Finanzleistungen möglich, im Haushaltsjahr die wirtschaftliche Belastung aus ihren Abschreibungen zu reduzieren. Der jährliche Auflösungsbetrag ist dabei u. a. von der örtlich bestimmten Nutzungsdauer und der angewendeten Abschreibungsmethode abhängig.

Die Auflösungsbeträge stehen im jeweiligen Haushaltsjahr als Erträge für die Gemeinde den Abschreibungen gegenüber. Diese Erträge sind im gemeindlichen Ergebnisplan unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ zu veranschlagen und in der Ergebnisrechnung entsprechend nachzuweisen (vgl. §§ 2 und 38 GemHVO NRW).

## **5.2 Die Transferleistungen bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen**

Die nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde sind vielfach durch besondere Finanzleistungen Dritter mitfinanziert worden, z. B. durch Zuwendungen des Landes. Wegen dieser i. d. R. nicht rückzahlbaren Drittmittel hat die Gemeinde in ihrer Bilanz den gesonderten Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ zu passivieren, denn die erhaltenen Finanzmittel mindern nicht die für den gemeindlichen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Bei diesen gemeindlichen nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen entstehen jedoch aus der Nutzung keine stetigen Wertminderungen, sodass die in der gemeindlichen Bilanz nach den entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildeten Wertansätze grundsätzlich unverändert bleiben. Diese Sachlage wirkt sich entsprechend auf die von der Gemeinde bilanzierten Sonderposten aus, wenn nicht abnutzbare Vermögensgegenstände der Gemeinde durch Finanzleistungen Dritter mitfinanziert wurden.

Die aus der Finanzierung von nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen passivierten Sonderposten bleiben mit ihrem Wertansatz unverändert in der Bilanz der Gemeinde bestehen, solange die Gemeinde die betreffenden Vermögensgegenstände ihres Anlagevermögens bilanziert. Aufgrund eines besonderen Ereignisses kann jedoch bei diesen Vermögensgegenständen eine Wertminderung eintreten, sodass von der Gemeinde eine entsprechende Abschreibung vorzunehmen ist (außerplanmäßige Abschreibung). Ein solcher Geschäfts-

vorfall wirkt sich dann auch auf den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten aus, der dann in entsprechender Weise ertragswirksam aufzulösen ist.

### **5.3 Abschreibungen und Zweckbindungsfristen**

#### **5.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die mögliche Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen wird von der Gemeinde in ihrer örtlichen Abschreibungstabelle artenbezogen und jahresgenau unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenerfüllung festgelegt. Auf dieser Grundlage wird für jeden abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstand die konkrete Nutzungsdauer bestimmt. Diese Festlegungen sind von der Gemeinde unabhängig von der Finanzierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu treffen.

Die gemeindliche Abschreibungstabelle verliert daher nicht ihre Geltung, wenn ein Dritter als Zuwendungsgeber aus seiner Sicht als Geldgeber eine Zweckbindungsfrist bestimmt, weil dieser einen gemeindlichen Vermögensgegenstand mitfinanziert hat. Im Rahmen von Drittfinanzierungen bzw. einer Zuwendungsgewährung soll vielfach aus Sicht des Zuwendungsgebers gesichert werden, dass der geförderte gemeindliche Vermögensgegenstand auch von der Gemeinde entsprechend seiner vorherigen Zweckbestimmung genutzt wird bzw. das „angelegte Kapital“ auch nach den Wünschen des Dritten „arbeitet“.

Mit der Festlegung einer Zweckbindungsfrist durch den Dritten als Zuwendungsgeber wird die Gemeinde entsprechend gebunden. Eine solche Zweckbindungsfrist beinhaltet daher eine zweckbezogene zeitlich bestimmte Verwendungsvorgabe mit dem Risiko für die Gemeinde, dass bei einem Unterlassen der zweckentsprechenden Verwendung innerhalb dieser Zeit eine Rückzahlung der erhaltenen Finanzleistungen von dem Zuwendungsgeber gefordert werden kann. Die Frist stellt aufgrund dieser Zwecke weder eine Vorgabe für die Festlegung einer Nutzungsdauer für die gemeindlichen Vermögensgegenstände noch eine Vorgabe für die Festlegungen von Abschreibungen durch die Gemeinde dar.

Aus der Zweckbindungsfrist ergeben sich auch keine sonstigen Auswirkungen auf die Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz, denn sie dient nicht der Abgrenzung der zeitlichen Nutzung eines Vermögensgegenstandes. Von der Gemeinde müsste sonst nach Ablauf dieser Frist die Bilanzierung geändert werden, z. B. auch bei nicht abnutzbaren gemeindlichen Grundstücken. Die Nutzungsdauer von zuwendungsfinanzierten gemeindlichen Vermögensgegenständen ist deshalb von der Gemeinde auch nicht nach der ggf. bestimmten Zweckbindungsfrist festzulegen, die aus der Finanzierungssicht des Zuwendungsgebers festgelegt wird.

#### **5.3.2 Die Zweckbindung bei Betrieben**

Die Grundsätze finden auch dann eine entsprechende Anwendung, wenn die Gemeinde einem ihrer Betriebe einen Investitionszuschuss gewährt. Soweit der Betrieb die erhaltenen Zuschüsse für Investitionen verwendet, setzt dieser regelmäßig entsprechend der betrieblichen Nutzungsdauer dafür einen „Sonderposten für Zuschüsse“ in seiner Bilanz an. Mögliche „rückzahlungsbedingte Fristen“ sind auch für die betriebliche Nutzung eines Vermögensgegenstandes nicht relevant. Die Gewährung einer investiven Zuwendung durch die Gemeinde kann dabei auch zu einer Erhöhung des Wertansatzes für diesen Betrieb in der gemeindlichen Bilanz führen.

Der Wertansatz bei der Gemeinde sollte dabei über eine mit dem Betrieb abgestimmte Nutzungszeit planmäßig vermindert werden, damit keine Differenzen bzw. zusätzliche Aufwendungen deshalb entstehen, weil die Zeit der Gegenleistungsverpflichtung des Betriebes gegenüber der Gemeinde nicht mit der betrieblichen Nutzungszeit in Einklang steht. In solchen Fällen soll die Gemeinde die Gegenleistungsverpflichtung nicht nur aus der Finanzierungssicht, sondern aus der Sicht der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung heraus festlegen.

## **6. Die Wertzuschreibungen bei Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für eine in der Vergangenheit vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht mehr besteht bzw. entfallen ist und der Wegfall von der Gemeinde festgestellt wurde, eine entsprechende bilanzielle Wertaufholung vorzunehmen. Diese Wertveränderung bzw. Werterhöhung von in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen der Gemeinde wird als Wertzuschreibung bezeichnet.

Von der Gemeinde ist die Wertfortschreibung jeweils zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen, denn zu jedem Stichtag ist von der Gemeinde zu prüfen, ob die Verhältnisse für die Beibehaltung einer vorgenommenen Wertminderung bei den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenständen noch bestehen. Die Vornahme einer Wertzuschreibung durch die Gemeinde stellt eine Erhöhung des den Vermögensgegenstand betreffenden bilanziellen Wertansatzes im gemeindlichen Anlagevermögen dar. Sie beseitigt die bis zum Abschlussstichtag entstandene Unterbewertung eines aktivierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes.

Durch solche Maßnahmen der Gemeinde wird eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wiederhergestellt. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass in entsprechender Weise auch der mit dem „werterhöhten“ Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten anzupassen ist. Zum Abschlussstichtag entsteht durch eine Wertzuschreibung als Wertaufholung eines Vermögensgegenstandes ein Ertrag für die Gemeinde, dem bei einer Anpassung eines Sonderpostens dann Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung gegenüberstehen. Die Wertzuschreibung sowie die Anpassung des Sonderpostens werden daher haushaltsmäßig in das gemeindliche Jahresergebnis einbezogen.

## **7. Nicht zulässige Vorgehensweisen bei Abschreibungen**

### **7.1 Keine Vornahme kalkulatorischer Abschreibungen**

Für die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf seine Nutzungsdauer kann die Gemeinde verschiedene Abschreibungsarten und Abschreibungsmethoden entsprechend ihren örtlichen Verhältnissen eigenverantwortlich festlegen. Sie muss sich dabei an die haushaltsrechtlich für zulässig erklärten Formen halten, auch wenn ggf. aus anderen Rechtsbereichen weitere Möglichkeiten abgeleitet werden können.

Die Gemeinde hat deshalb für die Ermittlung ihrer Abschreibungen zu beachten, dass z. B. keine kalkulatorischen Abschreibungen, die eine Bedeutung im Abgabenrecht und damit in der gemeindlichen Gebührenkalkulation haben, in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden dürfen. Der Ausschluss kalkulatorischer Abschreibungen aus der Ergebnisrechnung gilt unabhängig davon, ob die gemeindliche Gebührenkalkulation auf der Basis von Wiederbeschaffungswerten oder auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufbaut.

Die Einbeziehung kalkulatorischer Abschreibungen in die Haushaltswirtschaft der Gemeinde wird zudem dadurch gehindert, dass der Ressourcenverbrauch der Gemeinde über die Rechengröße „Aufwendungen“ und nicht über die Rechengröße „Kosten“ ermittelt wird. Auch dadurch wird verhindert, dass kalkulatorischen Kosten unmittelbar in die Haushaltswirtschaft der Gemeinde einfließen.

Dieser haushaltswirtschaftlichen Einschränkung steht nicht die Abbildung des abgabenrechtlichen Ergebnisses von gemeindlichen Einrichtungen in den jeweils aufgestellten Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan entgegen. In diesen Teilplänen können die kalkulatorischen Kosten aus den gemeindlichen Gebührenbereichen zusätzlich in nachrichtlicher Form nach dem veranschlagten Jahresergebnis abgebildet werden. Die Gemeinde kann

dabei unter Berücksichtigung des allgemeinen Informationsbedarfs zwischen den verschiedenen Kostenarten sachgerecht differenzieren.

## **7.2 Keine Saldierung von Abschreibungen und Unterhaltungsaufwand**

Aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen vielfältige Folgekosten z. B. jährliche Abschreibungen und Unterhaltungsaufwand. Diese Sachlage gibt jedoch keinen Anlass, bei der haushaltsmäßigen Behandlung der Folgekosten die Abschreibungen mit dem sonstigen Unterhaltungsaufwand zu „verrechnen“, d. h. auf die Erfassung von Abschreibungen als gemeindliche Aufwendungen aufgrund des Gebrauchs der Vermögensgegenstände zu verzichten.

Mit den Abschreibungen als Folgekosten von gemeindlichen Investitionen werden die Wertminderungen der Vermögensgegenstände aus ihrer Nutzung erfasst. Die Unterhaltungsaufwendungen sind dagegen als Folgekosten notwendig, um die geplante, dauerhafte Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zu gewährleisten (Betriebskosten). Der jährlich entstehende betriebliche Unterhaltungsaufwand für die gemeindlichen Vermögensgegenstände erspart daher der Gemeinde nicht die Aufwendungen für Abschreibungen.

Die Nutzung verursacht die Wertminderungen, die einen Ressourcenverbrauch für die Gemeinde darstellen. Diese Aufwendungen werden lediglich gesondert in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachgewiesen. Die Gemeinde soll daher entsprechend der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschrift in ihre Entscheidung zur Durchführung einer gemeindlichen Investition auch die Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus seiner Nutzung sowie die weiteren betrieblichen Kosten für seine Nutzung als Folgekosten einfließen lassen (vgl. § 14 GemHVO NRW).

## **7.3 Keine Erfassung der Abschreibungen nach der indirekten Methode**

Im Zusammenhang mit den zulässigen Abschreibungsmethoden hat die Gemeinde zu beachten, dass die Abschreibungen aus Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen buchhalterisch nach der direkten Methode zu erfassen und deshalb von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Abzug zu bringen sind (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Die jährlichen Abschreibungen dürfen daher von der Gemeinde nicht nach der indirekten Methode in ihrer Anlagenbuchhaltung erfasst werden dürfen.

Bei dieser Methode wird bei einer entstandenen Wertminderung nicht der Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der Bilanz verändert, sondern es wird vielmehr ein Korrekturposten „Wertberichtigungen auf Anlagen“ auf der Passivseite der Bilanz angesetzt. Ein auf den jeweiligen Abschlussstichtag zu beziehender Buchwert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. sein reeller Wertansatz kann nur durch eine Saldierung ermittelt werden.

Für die Gemeinde wurde aber haushaltsrechtlich keine Saldierung zugelassen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie hat vielmehr bei ihrer Haushaltswirtschaft insgesamt das Bruttoprinzip zu beachten. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände sind jeweils mit ihren fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und nicht mit ihren historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

## **7.4 Keine Anwendung der progressiven Abschreibung**

Im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde zur Bemessung ihrer jährlichen Abschreibungen aus der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nur die Abschreibungsmethoden anzuwenden, die dafür ausdrücklich benannt worden sind. Sie darf daher einerseits keine andere Abschreibungsmethode anwenden und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

andererseits aber auch nicht die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung als Methode anwenden, wenn die Methode dem Nutzungsverlauf des entsprechenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch nicht entspricht.

Diese haushaltswirtschaftlichen Vorgaben führen dazu, dass für die Erfassung von Wertminderungen aus der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen die Anwendung der progressiven Abschreibung durch die Gemeinde grundsätzlich nicht zulässig ist. Bei dieser Abschreibungsmethode werden in der Anfangszeit der Nutzung eines Wirtschaftsgutes niedrigere Abschreibungsbeträge festgesetzt als in der späteren Nutzungszeit.

Diese Methode findet im privatwirtschaftlichen Bereich eine entsprechende Anwendung, wenn z. B. für die vollständige Nutzungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes eine längere Vorlaufzeit benötigt wird. Aus der Praxis der Gemeinde sind bisher keine Fallgestaltungen bekannt, die von solcher Bedeutung sind, dass es einer allgemeinen haushaltsrechtlichen Zulassung der Methode bedarf.

### **7.5 Keine „Sonderabschreibungen“**

Die Anschaffung oder Herstellung gemeindlicher Vermögensgegenstände sowie deren Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung geben keinen Anlass, dass die Gemeinde deswegen besondere örtliche Verhältnisse unterstellen kann, um planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen nach eigenem Bedarf gestalten zu können. Sie darf daher keine besonderen Abschreibungen ohne Anlass vornehmen (vgl. Abbildung 622).

<b>KEINE SONDERABSCHREIBUNGEN</b>
<b>Für die Gemeinde ist nicht zulässig,</b>
- bei abnutzbaren Vermögensgegenständen zusätzliche Sofortabschreibungen abweichend vom Abschreibungsplan vorzunehmen, wenn kein Ereignis für eine besondere Wertminderung des Vermögensgegenstandes bzw. für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung eingetreten ist.
- abweichend vom Abschreibungsplan besondere Wertgrenzen für die Vornahme planmäßiger Abschreibungen festlegen, die dann zu beachten sind, wenn eine besondere Haushaltssituation eingetreten ist, z. B. nach Ablauf des Haushaltsjahres ein erheblicher Überschuss absehbar ist.
- eine haushaltswirtschaftlich positive Zeit mit voraussichtlichen Überschüssen in den Haushaltsjahren zum Anlass nehmen, die aus der künftigen Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen voraussichtlich entstehenden Abschreibungen soweit wie möglich vorzuziehen und durch die Überschüsse zu „decken“.
- den gesamten Abschreibungsbetrag des Haushaltsjahres an das Volumen ihrer Investitionstätigkeit in diesem Jahr zu knüpfen.
- bestimmte Abschreibungssachverhalte hinsichtlich der Beträge nicht an die Höhe des Betrages binden, der für eine Einzelveranschlagung gemeindlicher Investitionsmaßnahmen örtlich bestimmt wurde.
- die oftmals bei erhaltenen Zuwendungen festgelegte Zweckbindungsfrist des damit finanzierten Vermögensgegenstandes zur Grundlage des Jahresbetrages ihrer Abschreibungen machen oder die zeitliche Verteilung der Abschreibungen darauf begrenzen. Der Zuwendungsgeber verfolgt mit einer festgelegten Zweckbindungsfrist andere Zwecke als die Gemeinde.

<b>KEINE SONDERABSCHREIBUNGEN</b>	
-	die im Steuerrecht möglichen Formen von Sonderabschreibungen oder erhöhten Abschreibungen auf ihre örtlichen Verhältnisse übertragen und dann in vergleichbarer Weise zu nutzen bzw. entsprechend die voraussichtlich entstehenden Abschreibungen im Ergebnisplan ihres Haushaltsplans veranschlagen. Mit den steuerrechtlichen Bestimmungen werden andere Zwecke verfolgt als die Gemeinde im Rahmen ihrer örtlichen Aufgaben zu erfüllen hat.

*Abbildung 622 „Keine Sonderabschreibungen“*

Die Gemeinde hat daher ständig darauf zu achten, dass die gemeindlichen Geschäftsvorfälle zutreffend erfasst und gebucht werden, damit ein ordnungsgemäßer Nachweis über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr im Rahmen des Jahresabschlusses möglich wird und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend dargestellt werden kann.

#### **7.6 Keine Erfassung auf einem Wertberichtigungskonto**

Der Gemeinde steht nicht die Möglichkeit zu, im Bereich „Sonderposten“ der gemeindlichen Bilanz einen neuen Bilanzposten für Wertberichtigungen bei Grundstückstücken auszuweisen, auch wenn dazu bei der Gemeinde z. B. Besonderheiten aufgrund von Erbbaurechten bestehen. Auf dem Wertberichtigungskonto werden z. B. die Wertminderungen der gemeindlichen Forderungen gebucht, die oftmals als Abschreibungen bezeichnet werden. Es steht auf der Passivseite der Bilanz und bildet damit einen Korrekturposten zu den Forderungen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz.

Ein Wertberichtigungskonto für Forderungen wird über das Forderungskonto abgeschlossen und darf nicht in Form eines eigenständigen Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein. Es ist notwendig, weil bei diesem gemeindlichen Vorgang das Anlagegut mit seinem vollen Wert im Anlagekonto erhalten bleibt. Der Wertberichtigungsbedarf bei Grundstücken darf dagegen nicht dem aktivierten Grundstück als Korrektur gegenübergestellt werden, sondern muss unmittelbar als außerplanmäßige Abschreibung umgesetzt und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung in vollem Umfang erfasst werden.

### **8. Die Überwachungspflichten**

Die Verantwortung der Gemeinde für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln erfordert nicht nur eine Überwachung der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans und der örtlichen Verwaltungs- bzw. Arbeitsabläufe. Sie umfasst auch eine immer wiederkehrende Prüfung und Kontrolle der Geeignetheit der örtlich festgelegten Regelungen zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Diese Sachlage bedingt nicht nur die Herstellung und Sicherung der Ordnungsmäßigkeit im gemeindlichen Rechnungswesen. Der zu prüfende gemeindliche Jahresabschluss bietet der Gemeinde dazu einen zeitlichen Anknüpfungspunkt.

Ein gewichtiger Bereich für die gemeindliche Überwachung ist das Vermögen der Gemeinde, dessen Wert sich wegen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzungsbedingt mindert. Von Beginn an, insbesondere durch die Festlegungen von konkreten Nutzungszeiten für die gemeindlichen Vermögensgegenstände, von planmäßigen Abschreibungen bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen einschließlich der Abschreibungsmethoden sowie durch die Einschätzung von voraussichtlich vorübergehenden oder dauernden Wertminderungen der gemeindlichen Finanzanlagen, müssen Überprüfungen erfolgen.

Die Ausrichtung der örtlichen Überwachung und Kontrolle auf den Zeitpunkt des gemeindlichen Jahresabschlusses dürfte allein nicht als ausreichend anzusehen sein. Die Bindung der Gemeinde an den Haushaltsplan enthält

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

gleichzeitig das Erfordernis einer unterjährigen Kontrolle für die Haushaltsausführung im Haushaltsjahr sowie der Berücksichtigung veränderter Bedingungen und Weiterentwicklungen im Haushaltsjahr. Derartige Gegebenheiten können sich i auf die gemeindlichen Vermögensverhältnisse auswirken und zu Veränderungen zwingen.

Für die künftige Entwicklung der Gemeinde lassen sich nur durch sachgerechte Maßnahmen mögliche Chancen für die Zukunft erkennen. Sie müssen mit den wichtigen Haushaltsgrundsätzen für eine wirtschaftliche, effiziente und sparsame Haushaltsführung der Gemeinde in Einklang stehen. Für die Gemeinde sind aber auch Risiken nicht ausgeschlossen. Sie werden bei den Vermögensgegenständen regelmäßig durch eingetretene Wertminderungen sichtbar, sodass die Gemeinde spätestens in ihrem Jahresabschluss zusätzliche Abschreibungen von Werten vornehmen muss. Die Gemeinde soll deshalb auch durch die Einhaltung von Kontrolle und Überwachung einer solchen Entwicklung entgegenwirken, auch wenn in wenigen Einzelfällen eine Wertaufholung möglich wird.

## **9. Die Interessen der Abschlussadressaten**

Die Gemeinde soll bei Ihren Entscheidungen über die Vornahme von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen bei ihren Vermögensgegenständen auch die Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigen. Die Adressaten vertrauen darauf, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände realistisch bewertet und entsprechend ihrem Wert zum Abschlussstichtag von der Gemeinde in ihrer Bilanz angesetzt worden sind. Die Veränderungen bei den Abschreibungen der Gemeinde gegenüber dem Vorjahr bedürfen daher der Erläuterung im Anhang im Jahresabschluss.

Grundsätzlich besteht eine besondere Sorgfaltspflicht für die Gemeinde bei der Ermittlung der jährlichen Abschreibungen, der zu jedem Abschlussstichtag nachzukommen ist. Für die gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen nachvollziehbar und ausgehend von den Anschaffungs- und Herstellungskosten die zutreffenden Wertansätze ermittelt werden (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).

Unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss die Gemeinde gewährleisten, dass der gemeindliche Jahresabschluss zum Abschlussstichtag ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt. Es gilt deshalb für die Gemeinde, möglichst Fehler zu vermeiden, die zu Verzerrungen dieses Bildes führen könnten.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Abschreibungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Abschreibungen):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften sind bei den Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten während der Nutzungsdauer um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die gemeindlichen Abschreibungen dienen dazu, den aus der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehenden Ressourcenverbrauch zutreffend und haushaltsjahrbezogen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen (vgl. § 38 GemHVO NRW).

Die während der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehenden planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen entsprechen in der Summe den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes. Diese Kosten bestimmen zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 GemHVO NRW).

Sie werden aber nicht unmittelbar in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst, sondern erst während der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes durch die jährlich entstehenden Abschreibungen.

Die ausdrückliche Festlegung in der Vorschrift, dass Abschreibungen, bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, vorzunehmen sind, schließt damit gemeindliche Vermögensgegenstände, die nicht abnutzbar sind, von regelmäßigen bzw. planmäßigen Abschreibungen aus. Zu den abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen sind z. B. nicht die bebauten und unbebauten Grundstücke und die Finanzanlagen der Gemeinde zu zählen. Außerdem kann die Gemeinde über Vermögensgegenstände verfügen, die ihr vertraglich nur für eine abgegrenzte Zeit zur Nutzung zur Verfügung gestellt wurden.

### **1.1.2 Wichtige Anwendungsbegriffe**

#### **1.1.2.1 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, dass mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt und dieses Gut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen grundsätzlich, die Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen bzw. Komponenten zu bewerten und zu bilanzieren. Für die gemeindliche Bilanzierung soll die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht im Belieben der Gemeinde liegen. Ein Wahlrecht würde der Gemeinde ermöglichen, je nach örtlichem Bedarf einen Vermögensgegenstand abstrakt in seine Komponenten zu zerlegen und so zu bilanzieren oder ihn als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu betrachten und entsprechend zu bilanzieren.

Die Einordnung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand kann daher nicht davon abhängig sein, ob sich ein Wirtschaftsgut technisch zerteilen lässt. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es, dass die Gemeinde bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand insbesondere die Eignung, den Zweck oder die gewollte Nutzung sowie der voraussichtliche tatsächliche Gebrauch des Wirtschaftsgutes bei der bzw. durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung in die Klassifizierung eines Vermögensgegenstandes einbezieht.

Die Gemeinde hat bei ihrer Beurteilung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand daher nicht nur auf den wirtschaftlichen Wert, die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen. Im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist es geboten, einen Vermögensgegenstand wegen seiner Nutzung als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu betrachten. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als verwertbar gelten und diese, wenn wesentlich, jeweils als einzelne Vermögensgegenstände bestimmt werden könnten.

Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter jedoch erst als zweckbezogene Sachgesamtheit zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand der Gemeinde. Derartige Vermögensgegenstände werden entsprechend im Rahmen der Verwaltungstätigkeit bzw. Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt und nicht in der Vielzahl ihrer möglichen technischen Komponenten verwendet. Einzelne Komponenten, die wegen ihrer möglichen Verschiedenartigkeit auch noch unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen können, würden ein erhebliches Risiko für eine zutreffende Bewertung und Bilanzierung durch die Gemeinde darstellen.

Für die Gemeinde würde es zudem fraglich sein, ob beim Einzelansatz von Komponenten eines Vermögensgegenstandes die aufzustellende gemeindliche Bilanz noch ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln wird, wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung immer einen Vermögensgegenstand als Ganzes benötigt bzw. zur Nutzung der Öffentlichkeit bereitstellt. Die gemeindlichen Vermögensgegenstände sind deshalb regelmäßig von der Gemeinde als Sachgesamtheit zu bewerten. Sie sind entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und nicht nur in deren Komponenten zu bilanzieren.



Nur durch diese Vorgehensweise wird ausreichend sichergestellt, dass der gemeindliche Jahresabschluss unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann. Die Erfassung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung muss entsprechend erfolgen, denn die Aufwendungen aus der Nutzung der eingesetzten Vermögensgegenstände entstehen unter Berücksichtigung der Erledigung der gemeindlichen Aufgaben und nicht wegen der technischen Komponenten oder den von der Gemeinde selbst bestimmten Gegebenheiten.

#### **1.1.2.2 Der Begriff „Anlagevermögen“**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen, sind in der gemeindlichen Bilanz dem Bilanzbereich „Anlagevermögen“ zuzuordnen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Für eine solche Bilanzierung bzw. Zuordnung ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes maßgebend. Der einzelne Vermögensgegenstand muss daher von der Gemeinde zum Gebrauch bestimmt (gewidmet) worden sein.

Der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt für die Zuordnung alleine kein Kriterium dar. In der gemeindlichen Bilanz können deshalb unter dem gemeindlichen Anlagevermögen nur die Vermögensgegenstände angesetzt werden, die von der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne der Zwecke der Aufgabenerfüllung bestimmt worden sind und bei denen die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist. Beim Begriff „Dauer“ ist jedoch nicht allein auf die zeitliche Festlegung abzustellen.

Die tatsächliche Dauer, d. h. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde, kann für die bilanzielle Zuordnung der Vermögensgegenstände der Gemeinde zum Anlagevermögen wichtige Anhaltspunkte liefern. Von der Gemeinde kann z. B. ein Vermögensgegenstand auch dann im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn er sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet.

#### **1.1.2.3 Der Begriff „Selbstständige Nutzung“**

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens müssen grundsätzlich einer selbstständigen Nutzung fähig sein (vgl. § 33 GemHVO NRW). Für die Beurteilung dieser Eigenschaft kommt es darauf an, dass der Vermögensgegenstand als Wirtschaftsgut nicht ein untrennbarer Teil einer Sachgesamtheit ist, z. B. einer Maschine. Eine selbstständige Nutzungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes ist gegeben, wenn dieser Gegenstand nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung alleine und nicht nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann.

Ein solcher Sachverhalt liegt dann z. B. bei der Gemeinde nicht vor, wenn der Vermögensgegenstand als einzelnes Wirtschaftsgut in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern steht, diese Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind und ein Funktionszusammenhang besteht. In einem solchen funktionalen Zusammenspiel stehen z. B. die Teile eines Baugerüsts, aber auch die fachtechnischen Bauteile einer Straße, die nur in einer Sachgesamtheit mit anderen Teilen den betrieblichen Zweckbestimmungen bzw. der Aufgabenerfüllung der Gemeinde genügen.

#### **1.1.2.4 Der Begriff „Anschaffungskosten“**

Die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände durch die Gemeinde führt zu der Feststellung, mit welchen Werten in Geldeinheiten die Vermögensgegenstände unter den zutreffenden Bilanzposten in der ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

meindlichen Bilanz anzusetzen sind. Bei dieser Beurteilung findet das Anschaffungskostenprinzip als Ausprägung des Realisationsprinzips eine entsprechende Anwendung.

Der Begriff „Anschaffungskosten“ beinhaltet alle geleisteten Aufwendungen der Gemeinde, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit die Aufwendungen der Gemeinde dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können (vgl. § 33 Absatz 2 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben auf (vgl. Abbildung 623).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG DER ANSCHAFFUNGSKOSTEN</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis
+ Anschaffungsnebenkosten	Z. B. Bezugskosten, Maklergebühren u. a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	Z. B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	Z. B. Rabatte, Skonti u. a.
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 623 „Die Zusammensetzung der Anschaffungskosten“*

Als gemeindliche Anschaffung gilt, dass ein neuer Vermögensgegenstand aus der Verfügungsgewalt eines Dritten in die Verfügungsgewalt der Gemeinde überführt wird und die Gemeinde eine Geldleistung als Gegenleistung dafür erbringt. Die gemeindlichen Aufwendungen müssen daher unmittelbar auf die Übernahme des Vermögensgegenstandes in das Eigentum der Gemeinde und sein Versetzen in einen betriebsbereiten Zustand zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung zurückzuführen sein.

Für die Gemeinde stellen die Anschaffungskosten die Höchstgrenze für den bilanziellen Wertansatz eines Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz dar, denn der Wertansatz darf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Gegenstandes nicht übersteigen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Die Anschaffungskosten wirken sich zudem im Rahmen der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch Abschreibungen auf das Jahresergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus.

#### **1.1.2.5 Der Begriff „Herstellungskosten“**

Die Gemeinde erwirbt nicht nur neue Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung, sondern stellt in besonderen Fällen die Vermögensgegenstände auch selbst her. Mit dem Begriff „Herstellungskosten“ wird deshalb der Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen der Gemeinde wiedergegeben. Die gemeindlichen Herstellungskosten beinhalten dabei alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde verursacht werden. Sie stellen eine Wertobergrenze für den Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz dar.

In diesem Zusammenhang kann der Begriff „Herstellung“ sowohl die Fremdherstellung als auch die Eigenherstellung durch die Gemeinde umfassen (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Herstellungskosten ergeben sich dabei insbesondere aus den Einzelkosten, z. B. Materialkosten, Fertigungskosten und den Sonderkosten der Fertigung, sowie aus den Gemeinkosten. Die Gemeinde darf jedoch nur die in der Vorschrift bestimmten Arten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

von Gemeinkosten in ihre Herstellungskosten einbeziehen. Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten auf (vgl. Abbildung 624).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG DER HERSTELLUNGSKOSTEN</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind
+ Materialgemeinkosten	Z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind
+ Fertigungseinzelkosten	Z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind
+ Fertigungsgemeinkosten	Z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich
+ Sonderkosten der Fertigung	Z. B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen
<b>Herstellungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 624 „Die Zusammensetzung der Herstellungskosten“*

Die Vorgaben führen dazu, dass sonstige Gemeinkosten, die in der Gemeindeverwaltung entstehen, z. B. Kosten für die Leitung der Verwaltung oder Kosten aufgrund von sozialen Leistungen nicht in die Ermittlung der gemeindlichen Herstellungskosten einbezogen werden dürfen. Außerdem können für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes von der Gemeinde nur aufwandsgleiche Kosten und keine kalkulatorischen Kosten berücksichtigt werden. Durch die haushaltsrechtlichen Festlegungen bestimmter Arten von Gemeinkosten sollen für die Gemeinde mögliche Gestaltungsspielräume ausgeschlossen werden.

#### **1.1.2.6 Der Begriff „Planmäßige Abschreibungen“**

##### **1.1.2.6.1 Die Inhalte und Zwecke**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind bei gemeindlichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Mit dieser Festlegung werden die betreffenden Vermögensgegenstände als „abnutzbar“ eingestuft. Es wird unterstellt, dass aus ihrer Nutzung durch die Gemeinde zur Aufgabenerfüllung „ständige“ Wertminderungen während der Nutzungsdauer entstehen, die ergebnismäßig zu erfassen sind und planmäßige Abschreibungen darstellen.

Die Verwendung des Begriffs „planmäßig“ bedeutet, dass von der Gemeinde vor der Anwendung ein Plan über die Verteilung der Abschreibungen über die Nutzungszeit aufzustellen ist, der einen verbindlichen Charakter haben muss. Sie erfordert außerdem von der Gemeinde, dass die planmäßigen Abschreibungen vor deren Beginn, als vor der Inbetriebnahme des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes festgelegt werden. Für die Gemeinde besteht jedoch nicht die gesonderte Pflicht, dass die Abschreibungen nur in gleichmäßigen Beträgen über die gesamte Nutzungszeit des Vermögensgegenstandes verteilt werden dürfen.

Für die abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde sind in den Abschreibungsplänen die Wertveränderungen in ihrer Größenordnung und periodengerecht über die gesamte geplante Nutzungsdauer darzustellen. Die Gemeinde muss deshalb für jeden ihrer gemeindlichen Vermögensgegenstände klären, ob seine Nutzung im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zeitlich begrenzt ist. Erst auf dieser Grundlage lässt sich festlegen, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes auf seine Nutzungsdauer zu verteilen und um planmäßige Abschreibungen zu vermindern sind.

Nach dem Vorsichtsprinzip soll die Abschreibungsmethode für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand so festgelegt werden, dass ein planmäßiger Ablauf erreicht wird und außerplanmäßige Abschreibungen beim betreffenden abnutzbaren Vermögensgegenstand möglichst nicht erforderlich werden. Der Begriff „planmäßig“ beinhaltet diese Gegebenheiten und fordert dabei, dass die Gemeinde i. d. R. an dem einmal aufgestellten Abschreibungsplan für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand festhalten soll.

Von der Gemeinde muss zudem geklärt werden, ob der jeweilige Vermögensgegenstand als Sachgesamtheit oder nur einzelne Teile davon planmäßig abzuschreiben sind. Diese Sachlage ist z. B. bei den bebauten Grundstücken der Gemeinde gegeben, sodass eine buchhalterische Trennung zwischen dem Grund und Boden und den Gebäuden vorzunehmen, weil nur die Gebäude abnutzbar sind und daher einer planmäßigen Abschreibung unterliegen. Die Gemeinde muss nach den zu beachtenden GoB dafür Sorge tragen, dass während der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes eine Abschreibungskontinuität besteht.

Die Grundsätze bedeuten, dass von der Gemeinde für gleichartige und gleich nutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände keine unterschiedlichen Abschreibungspläne aufgestellt werden dürfen. Mit einem Abschreibungsplan für jeden Vermögensgegenstand der Gemeinde wird die Einhaltung dieser Vorgaben in der Nutzungszeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung transparent gemacht. In diesem Zusammenhang ist nicht ausgeschlossen, dass beim Vorliegen besonderer örtlicher Umstände auch notwendig werdende Änderungen von der Gemeinde vorgenommen werden können, z. B. aufgrund besonderer Ereignisse, die zu außerplanmäßigen Abschreibungen bei einem Vermögensgegenstand führen oder auch ggf. Wertzuschreibungen.

Insgesamt betrachtet werden daher die einzelnen Haushaltsjahre während der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch planmäßige Abschreibungen regelmäßig und gleichbleibend belastet, wenn nicht besondere Umstände eingetreten sind. Die planmäßigen Abschreibungen eines Vermögensgegenstandes beginnen in seinem Zugangsjahr und enden regelmäßig im Jahr der Nutzungsaufgabe. In diesen beiden Jahren ist daher von der Gemeinde jeweils nur der zeitanteilige Jahresbetrag des betreffenden Haushaltsjahres in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **1.1.3 Der Abschreibungsplan**

#### **1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenständen werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt (Periodisierung). Für die Vornahme der Abschreibungen gilt daher der Grundsatz der Planmäßigkeit. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des einzelnen abnutzbaren Vermögensgegenstandes bilden jeweils die Ausgangsgröße für die vorzunehmende Verteilung. Dieser Betrag stellt gleichzeitig die Obergrenze für das gesamte Abschreibungsvolumen während der zeitlich begrenzten Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes dar.

Diese Vorgaben sowie die Beachtung der GoB erfordern von der Gemeinde eine sachgerechte Dokumentation über die tatsächliche (planmäßige) Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer, gesondert für jeden einzelnen Vermögensgegenstand. Aufgrund dessen ist von der Gemeinde als geeignete Dokumentation jeweils ein Abschreibungsplan für jeden abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstand aufzustellen. Mit einem Abschreibungsplan wird aufgezeigt, welcher Buchwert zum Abschlussstichtag jeweils noch besteht und nach wie viel Jahren der betreffende Vermögensgegenstand vollständig abgeschrieben ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Die Vorgabe einer planmäßigen Abschreibung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen soll zudem gewährleisten, dass deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten während ihrer Nutzungsdauer ergebniswirksam in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst werden, bis die betreffenden Vermögensgegenstände voll abgeschrieben sind. Mit dem Abschreibungsplan werden über den Ablauf der Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände die Gleichmäßigkeit der Abschreibungen und deren Erfassung im Jahresabschluss der Gemeinde gesichert. Eine mögliche Nutzungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (kann voraussichtlich genutzt werden) oder eine Nutzungsabsicht der Gemeinde erfordert nicht die Aufstellung eines Abschreibungsplans.

**1.1.3.2 Die Inhalte des Abschreibungsplans**

Die planmäßigen Abschreibungen werden durch die zeitlich begrenzte Nutzungsdauer aus der örtlichen Übersicht der Gemeinde über die festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und durch die jeweils anzuwendende Abschreibungsmethode bestimmt. Aufgrund dieser Merkmale ergibt sich der jahresbezogene Betrag, der für die betroffenen Nutzungsjahre im Abschreibungsplan auszuweisen ist.

Der Abschreibungsplan muss deshalb die Abschreibungen ab dem ersten Jahr der Nutzung eines angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes enthalten. Mögliche Inhalte eines Abschreibungsplans bei einer planmäßigen Abschreibung werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 625).

<b>DER ABSCHREIBUNGSPLAN</b>				
<b>JAHR</b>	<b>Restbetrag der Abschreibungssumme (Anfang des Jahres)</b>	<b>Abschreibungssumme des Jahres</b>	<b>Restbetrag der Abschreibungssumme (Ende des Jahres)</b>	<b>Buchwert (Ende des Jahres)</b>
1	Anschaffungskosten 12.000 Euro	2.000 Euro	10.000 Euro	10.000 Euro
2	10.000 Euro	2.000 Euro	8.000 Euro	8.000 Euro
3	8.000 Euro	2.000 Euro	6.000 Euro	6.000 Euro
4	6.000 Euro	2.000 Euro	4.000 Euro	4.000 Euro
5	4.000 Euro	2.000 Euro	2.000 Euro	2.000 Euro
6	2.000 Euro	2.000 Euro	0 Euro	0 Euro

*Abbildung 625 „Der Abschreibungsplan“*

Der gemeindliche Abschreibungsplan muss den Anfangsbestand der Abschreibungssumme bezogen auf das einzelne Haushaltsjahr enthalten. Dieser Betrag wird, außer beim ersten Jahr, aus dem Jahresabschluss des Vorjahres übernommen, in dem der erreichte Restbestand der Abschreibungssumme festgestellt wurde. Für jedes Haushaltsjahr ist dann für den gemeindlichen Vermögensgegenstand der planmäßige Abschreibungsbetrag anzugeben, um anschließend den Restbestand der Abschreibungssumme zu ermitteln, der am Ende jedes Jahres innerhalb der Nutzungszeit noch besteht.

Der gemeindliche Abschreibungsplan erhält seine Verbindlichkeit ab der ersten Übernahme der Abschreibungen als jahresbezogene Aufwendungen in die gemeindliche Ergebnisrechnung, nachdem der angeschaffte oder hergestellte gemeindliche Vermögensgegenstand von der Gemeinde in Betrieb genommen wurde. Zum jährlichen Abschlussstichtag hat die Gemeinde ihre Abschreibungspläne auf Richtigkeit zu überprüfen und ggf. unter Berücksichtigung der geänderten örtlichen Verhältnisse anzupassen. Ein zeitweiliger Verzicht auf die Vornahme von Abschreibungen oder eine willkürliche Planänderung durch die Gemeinde ist unzulässig.

### **1.1.3.3 Der Beginn des Abschreibungsplans**

Bei der Aufstellung des Abschreibungsplans für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand ist von der Gemeinde der Beginn der Nutzungszeit eines angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes für ihre Aufgabenerfüllung festzulegen. Sie muss die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes jahresgenau festlegen, denn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes sind auf den Zeitraum zu verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich für die Aufgabenerfüllung genutzt werden soll.

Für den Beginn des Abschreibungsplans für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens hat die Gemeinde zu beachten, dass der Beginn der Erfassung des Ressourcenverbrauchs bzw. von Abschreibungen mit dem Zeitpunkt der Verfügbarkeit des Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung bzw. mit der Inbetriebnahme in Einklang steht. Bei einer unterjährigen Inbetriebnahme eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes muss die Gemeinde für ihren Abschreibungsplan auch einen unterjährigen Beginn im ersten Jahr der Nutzungszeit vorsehen. Sie muss für diesen Zeitraum in ihrer Ergebnisrechnung den zeitanteiligen Teil des auf ein Jahr anfallenden Abschreibungsbetrages erfassen.

Eine entsprechende zeitanteilige Anpassung des Abschreibungsplans ist von der Gemeinde auch dann vorzunehmen, wenn durch örtliche Maßnahmen sich ab einem bestimmten unterjährigen Zeitpunkt ggf. der gemeindliche Ressourcenverbrauch erhöht. Die Gemeinde darf nicht den gesamten Zeitraum des betreffenden Jahres sowie vergangene Jahre in ihrem Abschreibungsplan berücksichtigen. Ein unterjähriger Zugang eines Vermögensgegenstandes erlaubt es der Gemeinde zudem auch nicht, den Beginn des Abschreibungszeitraumes auf den Anfang des Haushaltsjahres zu legen.

### **1.1.3.4 Die Berücksichtigung eines Restwertes**

Für die Abschreibung von gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenständen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vollständig und gleichmäßig über die Nutzungszeit zu verteilen. Es kann sich aber in besonderen Einzelfällen ergeben, dass es örtlich sinnvoll und sachgerecht ist, einen gemeindlichen Vermögensgegenstand nur bis auf einen bestimmten Restwert abzuschreiben. Ein solcher Restwert kann einen Betrag umfassen, der z. B. voraussichtlich als Erlös aus einer Veräußerung des künftig für die Gemeinde nicht mehr erforderlichen Vermögensgegenstandes erzielbar ist.

Bei der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. bei der Bemessung der Abschreibungen ist von der Gemeinde ein möglicher künftiger Restwert regelmäßig nicht zu berücksichtigen. Die Gemeinde soll vielmehr die vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes verteilen, um den Ressourcenverbrauch aus dessen Nutzung zutreffend durch die jährlichen Abschreibungsbeträge in ihrem Abschreibungsplan abzubilden und nachzuweisen.

Der voraussichtliche Zustand eines Vermögensgegenstandes nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungszeit sowie seine weitere Gebrauchsfähigkeit kann ggf. ein Anlass für die Gemeinde sein, ausnahmsweise für das Ende der Nutzungszeit einen Restwert festzulegen. Eine derartige Festlegung in einem gemeindlichen Abschreibungsplan kann als zulässig angesehen werden, wenn die Abschreibungen in der Nutzungszeit der Gemeinde planmäßig erfolgen sollen und die zu erfassenden Aufwendungen dem Werteverzehr des Vermögensgegenstandes in dieser Zeit entsprechen werden.

Ein Restwert für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand sollte von der Gemeinde in einem Abschreibungsplan nur dann tatsächlich ausgewiesen werden, wenn dieser Wert in Bezug auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes erheblich ist. Die Gemeinde muss zudem bei einer Veräußerung realistisch mit der Erzielung eines Erlöses in dieser Höhe rechnen können und der Restwert muss von der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

betragsmäßig festgelegt bzw. geschätzt werden können. Die Möglichkeit, aus der Veräußerung eines nicht mehr genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstandes einen Veräußerungserlös erzielen zu können, verpflichtet die Gemeinde jedoch nicht, bei jeder Abschreibungsbemessung einen Restwert zu ermitteln bzw. im Abschreibungsplan zu berücksichtigen sowie tatsächlich auszuweisen.

**1.1.3.5 Die Anpassungen des Abschreibungsplans**

Im Rahmen der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann es aufgrund besonderer örtlicher Ereignisse oder Gegebenheiten erforderlich werden, den für diesen Vermögensgegenstand geltenden Abschreibungsplan anzupassen, wenn die Ereignisse wesentlich oder bedeutsam im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind. Für die Anpassungen eines Abschreibungsplans für einen Vermögensgegenstand kann es verschiedene Gründe geben (vgl. Abbildung 626).

<b>DIE ANPASSUNGEN DES ABSCHREIBUNGSPLANS</b>			
<b>Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten</b>	<b>Bedingt durch die Nutzungsdauer</b>	<b>Änderung der Abschreibungsmethode</b>	<b>Bedingt durch außerplanmäßige Abschreibungen sowie durch Wertzuschreibungen</b>
Durch nachträgliche Anschaffungskosten oder Minderungen der Anschaffungskosten kann eine Wertänderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen (vgl. § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW).	Wirtschaftlich oder technisch bedingte Änderungen der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, z. B. weil technologisch veraltet oder wirtschaftlich überholt (vgl. § 35 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW).	Die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes verläuft tatsächlich anders als bei seiner erstmaligen Inbetriebnahme geplant (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW).	Dauerhafte Wertminderungen, die auf besonderen Vorgängen beruhen und außerplanmäßige Abschreibungen auslösen, bedingen eine Wertänderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (vgl. § 35 Absatz 5 bis 7 GemHVO NRW). Bei deren Wegfall führen im Gegenzug die Wertzuschreibungen zu Werterhöhungen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW).

*Abbildung 626 „Die Anpassungen des Abschreibungsplans“*

Ein Veränderungsbedarf wirkt sich dabei grundsätzlich nur auf die Zukunft aus, sodass eine Anpassung für die bereits abgelaufene Nutzungsdauer, vom Anfang der Nutzung an bis zum Eintritt eines Ereignisses, von der Gemeinde nicht erfolgen muss. Bei den von der Gemeinde im Abschreibungsplan ggf. vorzunehmenden Änderungen sind daher nur die dem Haushaltsjahr folgenden Haushaltsjahre bzw. die restliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen.

In wesentlichen Fällen einer zu kürzenden Abschreibungsdauer kann für die Gemeinde ggf. auch eine außerplanmäßige Abschreibung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes in Betracht kommen. In den Fällen, in denen z. B. von der Gemeinde eine Korrektur des Abschreibungsplans wegen einer zu langen Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist, dabei jedoch der Änderungsbedarf als unwesentlich angesehen werden kann, genügt es, eine Verteilung des am betreffenden Abschlussstichtag noch bilanzierten Buchwertes auf die veränderte restliche Nutzungsdauer vorzunehmen.

Sofern die festgelegte Nutzungsdauer zu kurz ist und die Korrektur als unwesentlich zu bewerten ist, kann eine Verteilung des am betreffenden Abschlussstichtag bestehenden Buchwertes auf die verlängerte restliche Nut-

zungsdauer vorgenommen werden. In diesem Fall ist wegen der Verpflichtung zu regelmäßigen (planmäßigen) Abschreibungen ein vorübergehendes Aussetzen der Abschreibungen durch die Gemeinde jedoch unzulässig.

#### **1.1.3.6 Das Ende des Abschreibungsplans**

Bei der Aufstellung des Abschreibungsplans für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand ist von der Gemeinde auch das Ende der Nutzungszeit eines angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes festzulegen. Der gemeindliche Abschreibungsplan muss für die (vollen) Jahre der Nutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes planmäßige Abschreibungen vorsehen, die jährlich mit dem gleichen Betrag in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen sind.

Bei einem unterjährigem Ende der Nutzung eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes und ggf. seiner Veräußerung bzw. seinem Abgang muss die Gemeinde für ihren Abschreibungsplan ein entsprechendes Ende im letzten Jahr der Nutzungszeit vorsehen. Die Gemeinde muss für das letzte Jahr der Nutzung nur noch den zeitanteiligen Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen in ihrer Ergebnisrechnung erfassen, der zwischen dem Anfang des Jahres und der Veräußerung des Vermögensgegenstandes liegt.

Eine entsprechende zeitanteilige Anpassung des Abschreibungsplans ist von der Gemeinde auch dann vorzunehmen, wenn durch örtliche Maßnahmen oder Ereignisse ab einem bestimmten unterjährigem Zeitpunkt der gemeindliche Ressourcenverbrauch endet, z. B. aufgrund eines Schadens bei dem betreffenden Vermögensgegenstand. Die Gemeinde darf in solchen Fällen nicht den gesamten Zeitraum des betreffenden Jahres in ihrem Abschreibungsplan berücksichtigen. Ein unterjähriger Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erlaubt es der Gemeinde zudem nicht, das Ende des Abschreibungszeitraumes auf das Ende des gleichen Haushaltsjahres zu legen.

#### **1.1.4 Besonderheiten bei planmäßigen Abschreibungen**

##### **1.1.4.1 Die Trennung von Grund und Boden und Gebäude**

Das Gebot in der haushaltsrechtlichen Vorschrift, planmäßige Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen vorzunehmen, bezieht sich nur auf die abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände. Die Gemeinde verfügt i. d. R. aber noch über eine Vielzahl von nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen, z. B. bebaute Grundstücke oder unbebaute Grundstücke mit Aufbauten (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.1 und 1.2.2 GemHVO NRW).

Bei solchen Grundstücken ist zu beachten, dass nur die Gebäude und die Aufbauten für die Gemeinde abnutzbare Vermögensgegenstände darstellen. Der Grund und Boden stellt dagegen einen nicht abnutzbaren Vermögensgegenstand dar. Für die Gemeinde bilden daher nur der Wert der abnutzbaren Gebäude und der Wert der Aufbauten die Grundlage und die Ausgangswerte für die vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen bei den betreffenden Vermögensgegenständen.

In der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung hat aufgrund dieser Sachlage bei den Grundstücken der Gemeinde eine getrennte Erfassung von Grundstückswerten und dem Werten der Gebäude und Aufbauten zu erfolgen. Solange die Gemeinde über den Grund und Boden als wirtschaftlicher Eigentümer verfügt, wird der in ihrer Bilanz ansetzte Wert in den Folgejahren unverändert fortgeführt. Dieses gemeindliche Vermögen wird daher nur aufgrund außergewöhnlicher Umstände oder eines besonderen Ereignisses wertmäßig vermindert bzw. (außerplanmäßig) abgeschrieben.



#### **1.1.4.2 Die Zuwendungen bei Finanzanlagen**

Bei den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Finanzanlagen der Gemeinde sind regelmäßig keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen. Eine Ausnahme davon können jedoch außergewöhnliche Umstände oder Ereignisse verursachen, die zu Wertveränderungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen führen. Ein besonderer Ausnahmefall kann jedoch dann vorliegen, wenn die Gemeinde einem ihrer Betriebe einen Investitionszuschuss aufgrund der Erhaltung der Geschäftsbeziehungen gewährt.

Der gemeindliche Betrieb hat die erhaltenen Zuschüsse für Investitionen zu verwenden und deshalb in entsprechender Höhe einen Sonderposten in seiner Bilanz anzusetzen. Es muss dabei nicht zwingend offenbleiben, ob und unter welchen Umständen eine Rückzahlungsverpflichtung für den Betrieb besteht. In diesen Fällen ist von der Gemeinde zu prüfen, ob dieser Geschäftsvorfall eine Gegenleistungsverpflichtung des Betriebes gegenüber der Gemeinde beinhaltet, sodass auch die Gemeinde in entsprechender Weise eine zeitliche Verteilung der gewährten Zuwendung vornehmen muss.

Diese Zusammenhänge in der Zuwendungsgewährung der Gemeinde können bei einem Vorrang des Zwecks der Hingabe, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen, zu einer Erhöhung des Wertansatzes für den betreffenden Betrieb im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ als zutreffende Bilanzierung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles führen. Die in den folgenden Geschäftsjahren von dem gemeindlichen Betrieb vorzunehmende ertragswirksame Auflösung des gebildeten Sonderpostens führt dann in gleicher Höhe zu Wertminderungen bei der Gemeinde. Diese Wertveränderungen sind dann von der Gemeinde in ihrer Bilanz unter dem Wertansatz für den betreffenden Betrieb durch „planmäßige“ Abschreibungen nachzuvollziehen.

#### **1.1.4.3 Abschreibungen bei nachträglichen Anschaffungskosten**

Die Aufwendungen der Gemeinde, die nach Abschluss eines Anschaffungsvorgangs (Übernahme des Vermögensgegenstandes in die eigene Verfügbarkeit) anfallen und in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes stehen, können ggf. nachträgliche Anschaffungskosten darstellen. Eine besondere Voraussetzung dabei ist, dass solche Aufwendungen den Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes zuzurechnen worden wären, wenn die Aufwendungen zum Zeitpunkt der Anschaffung des Vermögensgegenstandes angefallen wären.

Die nachträglichen Anschaffungskosten verändern die bisherigen Anschaffungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes und wirken sich daher bei abnutzbaren Vermögensgegenständen auch auf die Höhe der planmäßigen Abschreibungen aus. Sie verändern jedoch i. d. R. nicht die festgelegten allgemeinen Rahmenbedingungen über die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes. Die nachträglichen Anschaffungskosten sind daher wie die ursprünglichen Anschaffungskosten ab der „Inbetriebnahme“ bzw. Nutzbarkeit der Veränderung des Vermögensgegenstandes über die noch bestehende Restnutzungsdauer zu verteilen.

#### **1.1.4.4 Die „zusammengesetzten“ Abschreibungen**

Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert, die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen, sondern insbesondere auf seine Funktionsfähigkeit im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Von der Gemeinde wird regelmäßig ein Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit benötigt und zur Nutzung zur Verfügung gestellt.

Die einem Vermögensgegenstand innewohnenden Komponenten können daher als einzelne Stücke nicht die Zwecksetzungen der gemeindlichen Aufgaben erfüllen. Sie stellen zwar wesentliche Bestandteile des gemeindli-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

chen Vermögensgegenstandes dar, werden aber als untrennbar miteinander verbunden angesehen. Der gemeindlichen Bilanzierung ist deshalb immer ein Vermögensgegenstand in nutzungsfähiger Form (sachliche Gesamtheit) zugrunde zu legen. Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand ist daher nur mit einem einzigen Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Das Prinzip des Nutzungszusammenhangs wirkt sich auch auf die Abschreibungen aus, die aus der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen. Die Abschreibungen eines Vermögensgegenstandes sollen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung, wie der betreffende Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz, mit einem Betrag erfasst werden. Ein Komponentenansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen in der Bilanz würde einen breiten und vielfach nicht mehr nachvollziehbaren Ermessensspielraum für die Gemeinde eröffnen.

Die Gemeinde könnte in diesen Fällen komplexe Vermögensgegenstände nach eigenem Belieben in Komponenten zerlegen und diese dann als selbstständige Teile gesondert abschreiben. Sie würde dadurch vielfach eine nicht mehr nachvollziehbare Zerlegung und Nachweisführung über die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung vornehmen. Im Rahmen der Aufgabenerfüllung verfügt die Gemeinde jedoch vielfach über Vermögensgegenstände, die aus abnutzbaren und nicht abnutzbaren Bestandteilen bestehen, z. B. bebaute Grundstücke oder unbebaute Grundstücke.

Bei solchen gemeindlichen Vermögensgegenständen stellt der Grund und Boden einen nicht abnutzbaren Bestandteil des Vermögensgegenstandes dar. Alleine die Bestandteile „Gebäude“ oder „Aufbauten“ stellen abnutzbare Bestandteile dar. Sie bilden daher auch den Ausgangswert für die vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen. Bei anderen gemeindlichen Vermögensgegenständen können vergleichbare Gegebenheiten bestehen, sodass für die Ermittlung der Nutzungszeit und damit der jährlichen Abschreibungen die wesentlichen abnutzbaren und die nichtabnutzbaren Bestandteile getrennt betrachtet und beurteilt werden müssen. Eine getrennte Betrachtung könnte aufgrund des technischen Aufbaus einer Straße auch bei dem Hauptbestandteil „Straßenkörper“ sachgerecht sein, denn seine Bestandteile prägen die zulässige Nutzung der Straße.

Die Gemeinde hätte dann z. B. zu prüfen, ob der planmäßige Abschreibungsbetrag nur aufgrund der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Straße ermittelt wird oder aufgrund der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ihrer wesentlichen Bestandteile. In solchen Fällen ist die Gemeinde gefordert, nicht nur die Bestandteile aufgrund der technischen Trennung zu beurteilen, sondern auch die Zwecksetzung unter Berücksichtigung der zeitbezogenen Nutzung. Ein bestehender oder herzustellender Straßenunterbau, der als wesentlicher Bestandteil zweck- und zeitbezogen sowie verkehrstechnisch auf einen „hundertjährigen“ Bestand ausgerichtet ist, bedarf einer anderen Festlegung, als der Bestandteil „Oberbau“, wenn dieser „nur“ im Rahmen des üblichen Nutzungszeitraumes zur Nutzung bereitgestellt wird.

Bei einer solchen getrennten Betrachtung und Beurteilung sind die mögliche Abnutzbarkeit der einzelnen Bestandteile sowie deren Grad zu prüfen, denn das Ergebnis ist von erheblicher Bedeutung für die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Bei einer solchen Vorgehensweise zur Ermittlung der Abschreibungen der Bestandteile der Vermögensgegenstände muss von der Gemeinde insgesamt ein tragfähiger „Gesamtabschreibungsbetrag“ entstehen. Sie kann dafür ggf. die wesentlichen Bestandteile der Vermögensgegenstände heranziehen und dafür jeweils eigenständige Abschreibungen festlegen, wenn z. B. aufgrund der technischen Gegebenheiten bei den Bestandteilen erhebliche unterschiedliche Zeiträume für die Nutzbarkeit bestehen.

Die dadurch entstehenden einzelnen Abschreibungsbeträge für die Bestandteile müssen dann von der Gemeinde in einer geeigneten und mit den GoB in Einklang stehenden Art und Weise zu einem Gesamtbetrag zusammengefasst werden. Aus Wirtschaftlichkeits-, Wesentlichkeits-, Realisierbarkeits- und Praktikabilitätsgründen ist es dabei für die Gemeinde erforderlich, dabei nach einer sachgerechten Methode zu verfahren und die Beträge zu den einzelnen Bestandteilen nicht nur zu addieren, sondern ggf. auch für das Verfahren zu gewichten. Die Gemeinde

hat die örtliche Methode eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der gemeindlichen Verhältnisse festzulegen und dabei auch die Wirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht außer Betracht zu lassen.

In der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde muss die Wertfortschreibung bezogen auf den jeweiligen bilanzierten Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit nachvollziehbar erfolgen, auch wenn dafür „zusammengesetzte“ Abschreibungen die Grundlage bilden. Diese Möglichkeit setzt voraus, dass auch entsprechende Gegebenheiten tatsächlich bei den jeweiligen Vermögensgegenständen vorliegen und sachgerecht dokumentiert sind. Zum Abschreibungsplan solcher Vermögensgegenstände müssen ggf. besondere Erläuterungen bestehen, um eine Prüfung und die Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten.

Die Gemeinde muss zudem entscheiden, ob in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung die Wertfortschreibung der Bestandteile eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfolgen sollen oder im Rahmen des (technischen) Vorlaufs durch die fachlich verantwortliche Stelle. Die Gemeinde darf die möglichen Vorgehensweisen zur Ermittlung sachgerechter Abschreibungen jedoch nicht zum Anlass nehmen, aufgrund dessen die betrachteten wesentlichen Bestandteile eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes künftig in ihren einzelnen Bestandteilen gemeindliche Vermögensgegenstände zu bilanzieren.

## **1.2 Zu Satz 2 (Vorrang der linearen Abschreibungen)**

### **1.2.1 Allgemeine Festlegungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes auf seine Nutzungszeit bzw. die Haushaltsjahre verteilt werden sollen, in denen dieser Vermögensgegenstand voraussichtlich bei der Gemeinde in Gebrauch ist. Die Art und Weise, nach der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungszeit verteilt werden, erfolgt mithilfe einer Abschreibungsmethode. Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht dafür die lineare Abschreibung, die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung vor. Die Festlegung der möglichen Methoden für gemeindliche Abschreibungen ist damit nicht in das Ermessen der Gemeinde gestellt worden.

Für die Wahl der Abschreibungsmethode durch die Gemeinde sollen nicht allein die örtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse maßgebend sein. Für die nutzungsbezogene Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist haushaltsrechtlich der linearen Abschreibung ein Vorrang eingeräumt worden. Die Gemeinde kann eine andere haushaltsrechtlich bestimmte Methode zur Erfassung der nutzungsbedingten Wertminderungen der Vermögensgegenstände nutzen, wenn die Methode dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde besser entspricht. Sie hat ihre Entscheidung für ein Abweichen von der linearen Abschreibungsmethode ausreichend zu dokumentieren.

### **1.2.2 Die lineare Abschreibung**

#### **1.2.2.1 Der Begriff „Lineare Abschreibung“**

Die lineare Abschreibungsmethode ist aus haushaltsrechtlicher Sicht die wichtigste Abschreibungsmethode für die Gemeinde. Bei dieser Abschreibungsmethode wird angenommen, dass der abnutzbare Vermögensgegenstand durch seine Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung einer gleichmäßigen Wertminderung unterliegt. Der Begriff beinhaltet deshalb, dass die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes von der Gemeinde in gleichmäßigen Teilbeträgen auf dessen Nutzungsdauer zu verteilen sind. Ggf. eintretende kleinere Abweichung werden hingenommen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Für die Vornahme der Abschreibungen zur Erfassung der Wertminderungen eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde gilt daher der Grundsatz der Planmäßigkeit. Die Anwendung der linearen Abschreibungsmethode erfordert deshalb von der Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen Abschreibungstabelle eine sorgfältige Schätzung und Festlegung der Nutzungsdauer für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand. Sie hat dabei sachgerecht und ausreichend die voraussichtlichen Verhältnisse im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu berücksichtigen. Eine jährlich neu vorzunehmende Ermittlung der eingetretenen Wertminderung eines genutzten Vermögensgegenstandes wird dadurch entbehrlich.

**1.2.2.2 Die Anwendung der Abschreibungsmethode**

Das Gebot der linearen Abschreibung bringt es dabei mit sich, dass im Zeitablauf des Abschreibungsplans unterschiedliche jährliche Abschreibungsbeträge grundsätzlich unzulässig sind. Für die Gemeinde ist es deshalb nicht zulässig, in einem Haushaltsjahr höhere Abschreibungen als planmäßig vorgesehen durchzuführen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen und diese in den Folgejahren durch niedrigere Abschreibungen wieder auszugleichen. Ein linearer Abschreibungsverlauf wird nachfolgend anhand eines Spezialfahrzeugs mit Anschaffungskosten von 240.000 Euro und einer Nutzungsdauer von acht Jahren aufgezeigt (vgl. Beispiel 91).

<b>DER LINEARE ABSCHREIBUNGSVERLAUF</b>			
<b>JAHR DER NUTZUNG</b>	<b>WERTANSATZ zum 1. Januar</b>	<b>ABSCHREIBUNGSBETRAG</b>	<b>WERTANSATZ zum 31. Dezember</b>
1	240.000 Euro	30.000 Euro	210.000 Euro
2	210.000 Euro	30.000 Euro	180.000 Euro
3	180.000 Euro	30.000 Euro	150.000 Euro
4	150.000 Euro	30.000 Euro	120.000 Euro
5	120.000 Euro	30.000 Euro	90.000 Euro
6	90.000 Euro	30.000 Euro	60.000 Euro
7	60.000 Euro	30.000 Euro	30.000 Euro
8	30.000 Euro	29.000 Euro	1 Euro
<p><b>Die unterjährige Anschaffung und außerplanmäßige Abschreibungen sowie zulässige Wertzuschreibungen sind bei diesem Beispiel unberücksichtigt geblieben. Sie bedürfen einer besonderen Beachtung und Einbeziehung in den Abschreibungsplan.</b></p>			

*Beispiel 91 „Der lineare Abschreibungsverlauf“*

Bei der Gemeinde entstehen dadurch jährlich gleiche Abschreibungsbeträge, die als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Der gemeindliche Vermögensgegenstand soll am Ende seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer vollständig abgeschrieben sein. Es bleibt i. d. R. nur noch ein Erinnerungswert von einem Euro, mit dem der Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz angesetzt bleibt, sofern er weiterhin von der Gemeinde genutzt und nicht veräußert wird.

Entsprechend muss der gemeindliche Vermögensgegenstand von der Gemeinde in der Anlagenbuchhaltung und im Anlagenspiegel erfasst werden, bis der tatsächliche Abgang des Vermögensgegenstandes erfolgt. Bei einer Veräußerungsabsicht oder bei einem dauerhaften Erhalt in einem Mindeststandard kann es sachgerecht sein, den Vermögensgegenstand tatsächlich nur bis auf einen im Rahmen der Festlegung der Abschreibungen bestimmten Restwert abzuschreiben.

In besonderen Einzelfällen, in denen innerhalb der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes von der grundsätzlich anzuwendenden linearen Abschreibung zu einer anderen Abschreibungsmethode gewechselt wird, muss die Gemeinde unter Berücksichtigung der gewählten neuen Abschreibungsmethode eine neue Einschätzung des möglichen Nutzungsverlaufs des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vornehmen sowie einen darauf abgestellten neuen Abschreibungsplan aufstellen. Die Gemeinde würde in solchen Fällen gegen das allgemeine Willkürverbot verstoßen, wenn sie in jedem Haushaltsjahr einen Wechsel der Abschreibungsmethode vornehmen würde.

### **1.3 Zu Satz 3 (Weitere zulässige Abschreibungsmethoden):**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift nicht vollständig frei in der Wahl der Abschreibungsmethode bei ihren gemeindlichen Vermögensgegenständen. Ihr wird es haushaltsrechtlich aber ermöglicht, bei besonderen örtlichen Gegebenheiten bzw. in Ausnahmefällen statt der regelmäßig vorzunehmenden linearen Abschreibung auch die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung auszuwählen, wenn diese Methoden dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde besser entsprechen.

Durch die in der Vorschrift ausdrücklich benannten zulässigen Abschreibungsmethoden sollen möglichst willkürliche Entscheidungen der Gemeinde über die Art der methodischen Vornahme von Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen verhindert werden. Die Gemeinde muss deshalb vor der Anwendung der degressiven Abschreibung oder der Leistungsabschreibung bei ihren Vermögensgegenständen prüfen und nachweisen, dass durch die vorgesehene (andere) Methode der Nutzungsverlauf eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nachweislich besser abgebildet wird als durch die grundsätzlich anzuwendende lineare Abschreibung.

Die Anwendung der von der Gemeinde gewählten Methode soll dabei so ausgestaltet werden, dass die jährlichen Abschreibungsbeträge möglichst dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch aus der Nutzung der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände vor Ort entsprechen. Die andere Abschreibungsmethode darf daher bezogen auf den betreffenden Vermögensgegenstand nicht der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entgegenstehen. Die Notwendigkeit eines Wechsels der Abschreibungsmethode muss daher im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss aufgezeigt werden.

#### **1.3.2 Die degressive Abschreibung**

Die degressive Abschreibung als eine zulässige Abschreibungsmethode kann die Gemeinde dann bei ihren Vermögensgegenständen anwenden, wenn diese Methode dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch vor Ort besser entspricht, z. B. wegen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung oder aufgrund wirtschaftlicher und technischer Entwicklungen. Für die Anwendung der degressiven Abschreibung ist kennzeichnend, dass sie in den ersten Jahren zu höheren Abschreibungsbeträgen als die lineare Abschreibung führt und der haushaltsjahrbezogene Abschreibungsbetrag im Zeitablauf der Nutzungsdauer von Jahr zu Jahr geringer wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Die degressive Abschreibung kann in Einzelfällen dem Wertminderungsverlauf bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand aufgrund seiner Nutzung durch die Gemeinde durchaus besser gerecht werden als die lineare Abschreibungsmethode, z. B. wenn in den ersten Nutzungsjahren eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes hohe Wertminderungen entstehen. Die Größenordnung der jährlichen Abschreibungsbeträge bei einer degressiven Abschreibung ist zudem davon abhängig, nach welcher Methode diese Abschreibung vorgenommen wird. Die haushaltsrechtliche Vorschrift trifft dazu keine besondere Festlegung.

Grundsätzlich wird bei dieser Abschreibungsmethode immer der gleiche Abschreibungssatz verwendet, der jährlich auf den aktuellen Buchwert zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres zu beziehen ist. Aufgrund der Anwendung des Abschreibungssatzes auf den Restbuchwert kommt es daher jährlich zu abnehmenden Abschreibungsbeträgen bis am Ende der Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nur noch der vorgesehene Restwert verbleibt. Der Wert bzw. Bilanzansatz verringert sich daher jährlich entsprechend durch die unterschiedlichen Abschreibungsbeträge.

Für die Gemeinde bestehen die Möglichkeiten, die degressive Abschreibungsmethode zusammen mit einem festen Abschreibungssatz anzuwenden, die Methode sofort mit einem Übergang auf eine lineare Abschreibung zu verbinden oder die Methode mit einer um den gleichen Betrag fallenden Jahresrate anzuwenden. Sie kann statt der linearen Abschreibung auch die degressive Abschreibung bei ihren gemeindlichen Vermögensgegenständen anwenden, z. B. bei einer Maschine mit Anschaffungskosten von 250.000 Euro und einer Nutzungsdauer von 5 Jahren (vgl. Beispiel 92).

<b>DER DEGRESSIVE ABSCHREIBUNGSVERLAUF</b>			
<b>JAHR DER NUTZUNG</b>	<b>WERTANSATZ zum 1. Januar</b>	<b>ABSCHREIBUNGSBETRAG</b>	<b>WERTANSATZ zum 31. Dezember</b>
1	250.000 Euro	75.000 Euro	175.000 Euro
2	175.000 Euro	52.500 Euro	122.500 Euro
3	122.500 Euro	36.750 Euro	85.750 Euro
4	85.750 Euro	25.725 Euro	60.025 Euro
5	60.025 Euro	18.007 Euro	42.018 Euro
<b>Die degressive Abschreibung bleibt regelmäßig noch ein Restbuchwert nach der vorgesehenen Nutzungszeit.</b>			

*Beispiel 92 „Der degressive Abschreibungsverlauf“*

Die Entscheidung, welche degressive Abschreibungsmethode unter der Voraussetzung, dass die Abschreibungen möglichst dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch vor Ort entsprechen sollen, zur Anwendung kommen soll, liegt im Ermessen der Gemeinde. Die gewählte Abschreibungsmethode muss mit den GoB in Einklang stehen und soll im Anhang im Jahresabschluss erläutert werden.

### **1.3.3 Die Leistungsabschreibung**

Die Gemeinde kann als Abschreibungsmethode statt der linearen Abschreibung auch die Leistungsabschreibung anwenden, wenn diese Abschreibungsmethode dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch vor Ort besser ent-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

spricht. Bei der Leistungsabschreibung wird nicht nach zeitlichen Gesichtspunkten, sondern nach Maßgabe der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde abgeschrieben. Bei dieser Abschreibungsmethode wird davon ausgegangen, dass die Beanspruchung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wesentlich durch die Leistungserbringung entsteht und nicht das Alter bzw. die mögliche wirtschaftliche Nutzungsdauer ein zutreffender Maßstab für dessen Abnutzung bzw. Wertminderung ist.

Die Leistungsabschreibung als Abschreibungsmethode soll deshalb durch die Gemeinde nur in den tatsächlich geeigneten Fällen vor Ort angewandt werden. In solchen Fällen müssen von der Gemeinde zutreffende Leistungseinheiten zur Messung der Inanspruchnahme des gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstandes ermittelt und dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Zahl der voraussichtlich erzielbaren Leistungseinheiten dividiert werden, z. B. Maschinenstunden, gefahrene Kilometer bei Dienstfahrzeugen.

Die Anwendung dürfte sich in der Praxis auf eine geringe Zahl von Einzelfällen in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung beschränken. Als Beispiel kann der Kiesabbau gelten, bei dem es i. d. R. auf die im Geschäftsjahr erreichte Abbaumenge ankommt. Nachfolgend wird der Leistungsverlauf über fünf Jahre aufgezeigt, bei dem Anschaffungskosten (450.000 Euro) und die Menge des Kiesvorkommens (90.000 m<sup>3</sup>) zur jährlichen Fördermenge in Beziehung zu setzen (vgl. Beispiel 93).

<b>DER LEISTUNGSABSCHREIBUNGSVERLAUF</b>			
<b>JAHR DER NUTZUNG</b>	<b>JAHRESLEISTUNG</b>	<b><u>AHK x Jahresleistung</u> Menge des Vorkommens</b>	<b>ABSCHREIBUNGSBETRAG</b>
1	5.000 m <sup>3</sup>	$\frac{450.000 \times 5.000}{90.000}$	25.000 Euro
2	4.000 m <sup>3</sup>	$\frac{450.000 \times 4.000}{90.000}$	20.000 Euro
3	4.000 m <sup>3</sup>	$\frac{450.000 \times 4.000}{90.000}$	20.000 Euro
4	6.000 m <sup>3</sup>	$\frac{450.000 \times 6.000}{90.000}$	30.000 Euro
5	4.000 m <sup>3</sup>	$\frac{450.000 \times 4.000}{90.000}$	20.000 Euro

*Beispiel 93 „Der Leistungsabschreibungsverlauf“*

Die Höhe der jahresbezogenen Abschreibungen wird nach dem Umfang der Leistungen im jeweiligen Haushaltsjahr ermittelt. Dadurch können die Abschreibungsbeträge nach der tatsächlichen Inanspruchnahme bzw. nach der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung bestimmt werden. Diese Vorgehensweise erfordert, dass sowohl die voraussichtlich erzielbare Gesamtleistung als auch die jährlichen Leistungen hinreichend bestimmt werden können.

## **2. Zu Absatz 2 (Geringwertige Vermögensgegenstände):**

### **2.1 Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde besitzt eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die zu niedrigen Anschaffungskosten erworben werden, z. B. Vermögensgegenstände der gemeindlichen Betriebs- und Geschäftsausstattung. Die Vermögensgegenstände, die aufgrund der gemeindlichen Zwecksetzung zum Gebrauch bestimmt und daher dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen sind, werden aufgrund der niedrigen Anschaffungskosten als geringwertige Vermögensgegenstände bzw. geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) bezeichnet. Von der Gemeinde müssen die Vermögensgegenstände selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der geringwertigen Vermögensgegenstände, vermindert um einen darin enthaltenen abzugsfähigen Vorsteuerbetrag, dürfen wertmäßig den Betrag i. H. v. 410 Euro nicht übersteigen. Dieser Abgrenzungsbetrag stellt jedoch keine allgemein geltende Wertgrenze dar, für die haushaltswirtschaftliche Zuordnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zwischen den im Finanzplan und der Finanzrechnung auszuweisenden Zahlungsbereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“ und „Investitionstätigkeit“ dar. Die haushaltsmäßige Zuordnung der Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen ist von der Gemeinde danach zu beurteilen, ob die anzuschaffenden Vermögensgegenstände für den "Gebrauch" (Anlagevermögen) oder "Verbrauch" (Umlaufvermögen) im Rahmen der Aufgabenerfüllung vorgesehen sind.

Die Bedeutung geringwertiger Vermögensgegenstände für das gemeindliche Anlagevermögen lässt es unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit in sachlicher Hinsicht zu, für solche Vermögensgegenstände eine Vereinfachung hinsichtlich ihrer Erfassung und Bilanzierung vorzunehmen, auch wenn derartige Vermögensgegenstände i. d. R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Die Gemeinde kann zudem auf die Inventarisierung und Aktivierung der Vermögensgegenstände verzichten. Sie muss dabei nicht nach beweglichen bzw. unbeweglichen oder immateriellen Vermögensgegenständen unterscheiden.

Die wertmäßige Abgrenzung bei den Vermögensgegenständen, die dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, verhilft der Gemeinde zu erheblichen Erleichterungen bei der haushaltsmäßigen Behandlung dieser Vermögensgegenstände beitragen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände sind so gering, dass deren Verteilung auf ihre Nutzungsdauer sowie ihre Erfassung in der jährlichen Inventur regelmäßig zu hohem und nicht unbedingt vertretbarem Aufwand bei der Gemeinde führen würde.

Durch die Vorschrift wird es deshalb die unmittelbare Verbuchung der Anschaffungskosten der Gemeinde als Aufwand möglich (Sofortabschreibung). Die entstehenden Aufwendungen sind daher von der Gemeinde in der Ergebnisrechnung unter der Hausposition „Bilanzielle Abschreibungen“ zu erfassen. Der Begriff „Aufwand“ bedeutet nicht, die gemeindlichen Aufwendungen als „Sachaufwand“ zu klassifizieren.

### **2.2 Die Abgrenzung geringwertiger Vermögensgegenstände**

#### **2.2.1 Die festgelegte Wertgrenze**

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen, sind von der Gemeinde als geringwertige Vermögensgegenstände zu behandeln. Bei der Anwendung der Wertgrenze auf die gemeindlichen Vermögensgegenstände ist nicht nur die Umsatzsteuer zu berücksichtigen, sondern es sind auch Rabatte und Skonti einzubeziehen, die der Gemeinde eingeräumt werden.

Die in der Vorschrift enthaltene Wertgrenze ist dem Einkommensteuerrecht entnommen worden und bestimmt die haushaltsmäßige Behandlung bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen wesentlich mit, wenn diese Ge-



genstände von der Gemeinde zum Gebrauch bestimmt wurden und deshalb grundsätzlich in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten des Anlagevermögens anzusetzen sind.

### **2.2.2 Das Vorliegen der selbstständigen Nutzungsfähigkeit**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift müssen die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens selbstständig genutzt werden können, wenn die Gemeinde von der zugelassenen Vereinfachung Gebrauch machen will. Für die Beurteilung der selbstständigen Nutzungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kommt es darauf an, dass dieses Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung eigenständig im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzungsfähig ist. Die selbstständige Nutzungsfähigkeit ist dann nicht gegeben, wenn der Vermögensgegenstand nach seiner Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann, z. B. im Rahmen einer Sachgesamtheit.

Diese Abgrenzung zur selbstständigen Nutzungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes gilt auch, wenn ein geringwertiger Vermögensgegenstand in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern steht und alle Teile bzw. Komponenten technisch aufeinander abgestimmt sind. Bei einzelnen Wirtschaftsgütern der Gemeinde kann dann gleichwohl auch eine selbstständige Nutzungsfähigkeit gegeben sein, wenn die Wirtschaftsgüter auch ohne andere Vermögensgegenstände genutzt werden können, z. B. Müllbehälter.

### **2.2.3 Das Vorliegen einer Abnutzung**

Die geringwertigen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens müssen nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift einer Abnutzung unterliegen. Sie sind deshalb auch danach zu betrachten, ob sie abnutzbare oder nicht abnutzbare Vermögensgegenstände darstellen, auch wenn in der gemeindlichen Bilanz die anzusetzenden Vermögensgegenstände nicht entsprechend zu gliedern sind. Der Begriff „Abnutzung“ soll in diesem Zusammenhang verdeutlichen, dass durch den Gebrauch der Vermögensgegenstände im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung deren wirtschaftlicher Wert tatsächlich gemindert wird.

Die technisch, wirtschaftlich, zeitlich oder rechtlich bedingten Ursachen für Wertminderungen bzw. die Einschränkung der Gebrauchsfähigkeit bei gemeindlichen Vermögensgegenständen gelten auch für die Abnutzung geringwertiger Vermögensgegenstände der Gemeinde. Eine Abnutzung kann aber auch durch außergewöhnliche Ereignisse hervorgerufen werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände keine geringwertigen gemeindlichen Vermögensgegenstände darstellen, auch wenn diese Vorgabe nicht ausdrücklich in der Vorschrift enthalten ist.

## **2.3 Die Verbuchung als Aufwand**

### **2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit der gesonderten Regelung zur sofortigen Verbuchung der gemeindlichen Aufwendungen für geringwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung oder Herstellung wird der Gemeinde eine erhebliche Vereinfachung geboten. Dieses Wahlrecht kann die Gemeinde für jeden geringwertigen Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens in Anspruch nehmen. Der betreffende Vermögensgegenstand muss dann nicht gesondert in der Anlagenbuchhaltung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst, inventarisiert und wertmäßig fortgeschrieben werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Durch eine solche haushaltswirtschaftliche Vereinfachung entfällt auch die Vornahme von Abschreibungen über den Zeitraum der tatsächlichen Nutzung des betreffenden geringwertigen Vermögensgegenstandes. Für diese Fälle wird haushaltsrechtlich nicht verlangt, dass geringwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens zusätzlich als kurzlebige Vermögensgegenstände klassifiziert sein müssen. Gleichwohl kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die übliche wirtschaftliche Nutzungsdauer dieser geringwertigen Vermögensgegenstände den Zeitraum von einem Jahr nicht übersteigt.

Die Gemeinde muss über die Form der Nutzung und der Erfassung solcher Gegenstände eigenverantwortlich entscheiden und dabei klären, ob sie die Gegenstände unmittelbar als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung verbuchen will. Auch in solchen Fällen gilt, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände selbstständig nutzbar sein müssen, wenn die Gemeinde in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht von der Möglichkeit der unmittelbaren Aufwandserfassung von Vermögensgegenständen Gebrauch machen will.

### **2.3.2 Die Zuordnung der Aufwendungen**

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind die Aufwendungen aus dem Erwerb von geringwertigen Vermögensgegenständen nachzuweisen, wenn die Gemeinde in zulässiger Weise solche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, unmittelbar als Aufwand verbucht. Ein derartiger Erwerb dient regelmäßig dazu, die gemeindliche Geschäftsausstattung zu verbessern oder zu erhalten, um deren Ausführung im Sinne der Aufgabenerfüllung zu sichern.

Die Aufwendungen der Gemeinde entstehen daher aufgrund von Maßnahmen der gemeindlichen Investitionstätigkeit. Gleichwohl müssen die Anschaffungskosten nicht über mehrere Haushaltsjahre verteilt werden, sondern können sofort abgeschrieben und unmittelbar in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition "Bilanzielle Abschreibungen" in vollem Umfang haushaltsmäßig erfasst werden (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 13 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde ist die Anschaffung der geringwertigen Vermögensgegenstände in die gemeindliche Investitionstätigkeit einzubeziehen, weil Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erworben werden. Die dafür erforderlichen Auszahlungen sind daher in den Finanzierungsbedarf der Gemeinde für Investitionen einzubeziehen, der auch der Aufnahme von Krediten für Investitionen zugrunde zu legen ist.

### **2.3.3 Die Zuordnung der Zahlungen**

Der Erwerb von geringwertigen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens ist grundsätzlich der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen. Die "sofortige" aufwandmäßige Behandlung dieser Vermögensgegenstände stellt dabei lediglich eine weitere haushaltsmäßige Maßnahme dar. Die Zuordnung der Zahlungen der Gemeinde in der Finanzrechnung geht grundsätzlich davon aus, dass geringwertige Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wirtschaftlich zum Gebrauch von der Gemeinde erworben werden, sodass die Auszahlungen der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzurechnen sind.

Bei einem Erwerb von Vermögensgegenständen zum Verbrauch durch die Gemeinde sind die dafür zu leistenden Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen. Die Zuordnung der Auszahlungen für den Erwerb von geringwertigen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens zur Investitionstätigkeit der Gemeinde steht der unmittelbaren Verbuchung als Aufwand (Sofortabschreibung) jedoch haushaltswirtschaftlich nicht entgegen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Bei der Nutzung der haushaltsrechtlichen Möglichkeit werden die Anschaffungskosten der Vermögensgegenstände nicht auf die Jahre ihrer Nutzung verteilt, sondern dürfen dem Jahr des Erwerbs, als dem Jahr des Zugangs, bereits wirtschaftlich als Aufwendungen zugerechnet werden. Wie bei einer mehrjährigen Verteilung der Anschaffungskosten führt diese haushaltsmäßige Behandlung nicht dazu, dass deswegen die Zahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit zugerechnet werden müssen.

Eine Zuordnung der Zahlungen für den Erwerb von geringwertigen Vermögensgegenständen zur gemeindlichen Investitionstätigkeit erfordert bei der Gemeinde die Klärung der Frage, ob die Auszahlungen in den Kreditbedarf des betreffenden Haushaltsjahres einbezogen werden sollen. Sie muss unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten den Sachverhalt prüfen und für eine Einbeziehung feststellen, dass eine andere Finanzierung nicht möglich oder wirtschaftlich unzweckmäßig ist (vgl. § 77 Absatz 3 GO NRW). Die Auszahlungen fließen regelmäßig in die Ermittlung des Kreditbedarfs ein. Es muss dafür aber nicht ein darauf ausgerichteter Kredit aufgenommen werden.

Die Gemeinde muss bei einer Entscheidung, einen geringwertigen Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens unmittelbar als Aufwand in ihrer Ergebnisrechnung zu verbuchen, u. a. auch prüfen, ob dadurch ggf. eine erhaltene investive Zuwendung betroffen ist. Sie darf dann für den damit finanzierten Vermögensgegenstand keinen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen, sondern hat eine unmittelbare Ertragsbuchung in Höhe des festgestellten Zuwendungsanteils vornehmen. Ein bereits in der gemeindlichen Bilanz vorhandener Sonderposten oder ein Ansatz unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ ist in solchen Fällen in entsprechender Höhe ertragswirksam auflösen.

### **3. Zu Absatz 3 (Örtliche Nutzungsdauern und Abschreibungstabelle):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauern):**

##### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im gemeindlichen Bereich soll eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit bei den jährlichen Haushaltsbelastungen durch Abschreibungen bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen u. a. dadurch erreicht werden, dass die Nutzungsdauern für gemeindliche Vermögensgegenstände standardisiert und den Gemeinden verbindlich vorgegeben werden. Bei der Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern in der vom Innenministerium NRW bekannt gegebenen „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ wurde davon ausgegangen, dass die Spannbreiten der Nutzungsdauern der gemeindlichen Praxis entsprechen.

Im Sinne dieser Ausgangslage bedeutet der verwendete Begriff „Nutzungsdauer“, dass die Gemeinde geeignete Nutzungsdauern für die verschiedenen Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen, aufbauend auf den Rahmenvorgaben des Landes NRW und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse, mit einer konkreten Jahresangabe festlegen muss. Sie muss innerhalb dieser Nutzungszeiten die erforderliche Unterhaltung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zur Erhaltung ihrer Betriebsbereitschaft und zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vornehmen.

Bei den gemeindlichen Entscheidungen über die Nutzungszeiten sollen die unterschiedlichen örtlichen Nutzungsformen der gemeindlichen Vermögensgegenstände und die zeitlichen Dimensionen der Nutzung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ausreichend berücksichtigt werden. Die Gemeinde soll daher jeweils einen sachgerechten Nutzungszeitraum festlegen, über den die Anschaffungs- und Herstellungskosten der jeweiligen gemeindlichen Vermögensgegenstände von der Gemeinde haushaltsmäßig verteilt werden können.

Bei der Bemessung der artenbezogenen Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind technische sowie wirtschaftliche Faktoren zu berücksichtigen. Das örtliche Nutzungsverhalten sowie andere Quellen können ggf. dazu beitragen, eine zutreffende wirtschaftliche Nutzungszeit für jeden gemeindlichen Vermö-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

gensgegenstand zu ermitteln und festzulegen. Die technische Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist i. d. R. nach der nutzbaren Zeit im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit zu ermitteln, während die wirtschaftliche Nutzungsdauer i. d. R. solange gegeben ist, wie der gemeindliche Vermögensgegenstand einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leisten kann.

Im Rahmen der Nutzungszeit vorgenommene Instandsetzungen eines Vermögensgegenstandes können dessen Nutzungszeit verlängern, unterlassene Instandsetzungen dagegen ggf. auch verkürzen. Der Ablauf der Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bedeutet nicht, dass damit auch dessen Nutzbarkeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung endet. Eine gemeindliche Straße, die sich nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungszeit in einen guten Zustand befindet, kann weiterhin für den Verkehr genutzt werden, wie die Verkehrssicherheit es zulässt bzw. diese noch gegeben ist, z. B. auch noch in einem schadhafte Zustand bei entsprechend geringem Wert. Entsprechend ist dann von der Gemeinde nicht ein Erinnerungswert für den Straßenkörper anzusetzen, sondern ein sachgerechter Restwert.

### **3.1.2 Die Inhalte der NKF-Rahmentabelle**

Der örtlichen Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer (Abschreibungszeiträume) der abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände hat die Gemeinde die vom Innenministerium NRW bekannt gegebene „NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ zu Grunde zu legen. Sie hat mithilfe dieser NKF-Rahmentabelle und unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse und der unterschiedlichen örtlichen Nutzungsformen der gemeindlichen Vermögensgegenstände die jeweiligen Nutzungsdauern für die einzelnen Arten ihrer Vermögensgegenstände eigenverantwortlich festzulegen.

Die allgemeine Rahmenvorgabe des Landes NRW über Nutzungsdauern für gemeindliche Vermögensgegenstände soll verhindern, dass die Gemeinde durch eine örtliche „Abschreibungspolitik“ verfälschende haushaltswirtschaftliche Ergebnisse erzielen kann. Der Verzicht auf eine Rahmenvorgabe für abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände bedeutet dabei nicht, dass für diese Vermögensgegenstände eine unbegrenzte Nutzungsdauer anzunehmen ist. Die örtlich zu bestimmte jahresgenaue Nutzungszeit erfordert, in einer Prognose für diese Vermögensgegenstände eine planmäßige wirtschaftliche Nutzungszeit sachgerecht festzulegen.

Durch die NKF-Rahmentabelle wird den Gemeinden noch ein ausreichender Handlungs- und Bewertungsspielraum für die Bestimmung der Nutzungsdauern ihrer abnutzbaren Vermögensgegenstände in allgemeiner Form sowie nutzungsbedingt für den Einzelfall gelassen, auch wenn die Rahmentabelle für die Festlegung und Ausgestaltung der örtlichen Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen für verbindlich erklärt worden ist (vgl. Nummer 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Bei der Anwendung der NKF-Rahmentabelle sollte die Gemeinde berücksichtigen, dass den Rahmenvorgaben die Annahme einer ordnungsgemäßen Unterhaltung und Bewirtschaftung der gemeindlichen Vermögensgegenstände durch die Gemeinde zugrunde liegt. Außerdem ist auch bei den langfristigen Rechten der Gemeinde die Festlegung einer Nutzungszeit erforderlich, bei denen vertraglich eine Verlängerungsoption mit dem Vertragspartner vereinbart wurde.

Die örtlich von der Gemeinde festzulegenden Nutzungsdauern sind unter Bezug auf die unterschiedlichen Arten der Vermögensgegenstände und auf deren Nutzung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu ermitteln und in einer örtlichen Abschreibungstabelle zu dokumentieren. In dieser gemeindlichen Abschreibungstabelle müssen von der Gemeinde für die gleiche Art und Nutzung ihrer Vermögensgegenstände jeweils konkrete Jahresangaben gruppenmäßig festgelegt werden.

Die Gemeinde handelt dabei haushaltswirtschaftlich nicht korrekt, wenn für die gemeindlichen Vermögensgegenstände i. d. R. die höchstmögliche Nutzungsdauer aus der NKF-Rahmentabelle übernommen und nur in Aus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

nahmefällen davon abgewichen wird. Sie muss vielmehr entsprechend den konkreten örtlichen Verhältnissen einen sachgerechten Nutzungszeitraum für die gemeindlichen Vermögensgegenstände ermitteln. Ein Auszug aus der NKF-Rahmentabelle wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 627).

<b>Die NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände</b>		
Nr.	Vermögensgegenstand	Nutzung in Jahren
1	Gebäude und bauliche Anlagen z. B.	
1.06	Feuerwehrgerätehäuser (massiv)	40 - 80
1.20	Kindergärten, Kindertagesstätten	40 - 80
1.32	Schulgebäude	40 - 80
2	Straßen, Wege, Plätze (Grundstückseinrichtungen) z. B.	
2.03	Brücken (Mauerwerk, Beton- oder Stahlkonstruktion)	50 - 100
2.10	Straßen (Anlieger-, Hauptverkehrsstr.), Wege, Plätze	25 - 50
2.11	Straßen, Wege, Plätze (in einfacher Bauart)	10 - 30
3	Technische Anlagen (Betriebsanlagen) z. B.	
3.06	Beleuchtungsanlagen	20 - 30
3.18	Notstromaggregate	15 - 20
3.23	Videoanlagen, Überwachungsanlagen	5 - 15
4	Maschinen und Geräte z. B.	(5 - 20)
	Bohrhammer, Bohrmaschine	5 - 8
	Parkscheinautomat	8 - 12
5	Büro- und Geschäftsausstattung z. B.	(3 - 20)
	Büromöbel	10 - 20
	Werkstatteinrichtungen	10 - 15
6	Fahrzeuge	
6.07	Kleintransporter	6 - 10
6.14	Personenkraftwagen	6 - 10

*Abbildung 627 „Die NKF-Rahmentabelle für Nutzungsdauern“*

Die Gemeinde hat die Pflicht, eine sachgerechte Festlegung der Nutzungsdauer der gemeindlichen Vermögensgegenstände zu treffen und dabei die örtlichen Verhältnisse in Form der technischen Gegebenheiten eines Vermögensgegenstandes sowie die wirtschaftlichen und zeitlichen Bedingungen ausreichend zu berücksichtigen.

### 3.1.3 Der Anpassungsbedarf

Aus unterschiedlichen Gründen kann sich im Ablauf der Nutzungszeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ein Bedarf für örtliche Anpassungen, aber auch für Änderungen in der NKF-Rahmentabelle ergeben, z. B. aufgrund von gerichtlichen Verfahren im Abgabenrecht. Nach einer Anpassung der Rahmenvorgaben muss die Gemeinde prüfen, ob ihre Festlegungen der Nutzungsdauern ihrer Vermögensgegenstände, die in der örtlichen Abschreibungstabelle enthalten sind, noch mit den landesweiten Vorgaben in Einklang stehen. Als Ergebnis einer solchen Überprüfung muss die Gemeinde dann ggf. eine Änderung in ihrer Abschreibungstabelle vornehmen und künftig auf die betreffenden Vermögensgegenstände übertragen.

Eine Anpassung der örtlichen Festlegungen durch die Gemeinde wirkt sich jedoch nicht nur auf die künftig zu nutzenden Vermögensgegenstände aus, sondern kann auch eine Änderung der Nutzungszeit für in Gebrauch befindliche Vermögensgegenstände erforderlich machen. Die gemeindliche Überprüfung muss dabei nicht automatisch eine einzelfallbezogene Anpassung der Nutzungszeit hervorrufen. Das Ergebnis kann in Änderungen der örtlichen Festlegungen bestehen und entsprechende Umstellungen in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung erforderlich machen. Mögliche Prüfungsschritte können folgende Schritte sein (vgl. Abbildung 628).

<b>DIE ÜBERPRÜFUNG ÖRTLICHER NUTZUNGSDAUERN</b>	
<b>Die Gemeinde hat bei Änderungen der NKF-Rahmentabelle ihre örtlichen Festlegungen von Nutzungsdauern zu überprüfen:</b>	
<b>1. Arbeitsschritt</b>	Die Notwendigkeit von Anpassungen der örtlichen Festlegungen ist zu untersuchen, z. B. bei Straßen wegen der Änderung der Festlegung der Nutzungsdauer von „30 bis 60 Jahre“ auf „25 bis 50 Jahre“. In einem Vergleich mit den tatsächlichen Verhältnissen wäre zu überprüfen, ob bei einer Beibehaltung der örtlichen Nutzungsdauern die Vermögenslage im Jahresabschluss zutreffend abgebildet werden würde oder ob eine Anpassung geboten ist, z. B. weil eine örtliche Nutzungszeit künftig außerhalb des landeseinheitlichen Korridors liegt. Die Untersuchung und deren Ergebnis sind zu dokumentieren.
<b>2. Arbeitsschritt</b>	In den Fällen, in denen die tatsächlichen Verhältnisse nicht mehr zutreffend abgebildet werden, bestehen zukunftsbezogenen Anpassungsbedarfe. Es ist deren Umfang bezogen auf die vorhandenen Vermögensgegenstände zu ermitteln und über die fachliche und zeitliche Umsetzung zu entscheiden. Für künftig neue Vermögensgegenstände muss eine konkrete Festlegung getroffen werden. Sofern festgestellt wird, dass mit den festgelegten Nutzungsdauern die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend abgebildet werden, besteht kein Anpassungsbedarf, aber für künftig neue Vermögensgegenstände ein Festlegungsbedarf.
<b>3. Arbeitsschritt</b>	Bei einem Anpassungsbedarf und einer neuen örtlichen Festlegung soll der Anhang im Jahresabschluss über die vorgenommene Anpassung und Festlegung sowie über deren haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen sachgerecht informieren. Er sollte auch dann zur Überprüfung der Nutzungsdauern Angaben enthalten, wenn kein Anpassungsbedarf festgestellt wurde.

*Abbildung 628 „Die Überprüfung örtlicher Nutzungsdauern“*

Bei einer festgelegten allgemeinen Nutzungszeit für Straßen von 55 Jahren hätte die Gemeinde ihre örtliche Festlegung für die Zukunft grundsätzlich auf den Höchstwert von 50 Jahren zu reduzieren. Diese Sachlage hätte zur Folge, dass die einzelnen Abschreibungspläne der betreffenden Vermögensgegenstände anzupassen sind und die gemeindliche Anlagenbuchhaltung entsprechend umzustellen ist. Aufgrund der Verkürzung der Restnut-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

zungsdauern der betroffenen Vermögensgegenstände erhöhen sich bei der Gemeinde die planmäßigen Abschreibungen für die künftigen Haushaltsjahre.

Für die Gemeinde kann sich ggf. ergeben, dass die geltende Festlegung der Nutzungszeit von Straßen auf 55 Jahre die örtlichen Verhältnisse korrekt widerspiegelt und Gründe bestehen, von dieser Festlegung nicht abzuweichen, z. B. wegen des hohen Qualitätsstandards. Aufgrund der neuen Rahmenbedingungen entsteht dann nicht zwingend ein Anpassungsbedarf für die Gemeinde. In solchen Fällen muss die Abweichung von der landesweiten Rahmenvorgabe begründbar und sachlich vertretbar sein.

Die vorgenommene Überprüfung und die daraus entstandene Entscheidung führen für die Gemeinde zur Pflicht, darüber sachliche Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu machen. Sofern lediglich Anpassungen bei der örtlichen Abschreibungstabelle erfolgen, sollte die Gemeinde ebenfalls darüber Angaben im Anhang gemachen und dazu die haushaltsmäßigen Auswirkungen beispielhaft aufzeigen oder für das abgelaufene Haushaltsjahr konkret benennen.

**3.2 Zu Satz 2 (Festlegungen der örtlichen Nutzungsdauern):**

**3.2.1 Die Bestimmung der Nutzungsdauern**

Die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde wird i. d. R. durch die technische Nutzungsdauer begrenzt. Die Gemeinde hat unter Beachtung der NKF-Rahmentabelle und der daraus entwickelten örtlichen Abschreibungstabelle sowie unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Nutzungsdauern ihrer Vermögensgegenstände so festzulegen, dass eine Stetigkeit auch für zukünftige Festlegungen der planmäßigen Abschreibungen gewährleistet wird.

Der ermittelte Nutzungszeitraum stellt für die betreffenden Vermögensgegenstände die Abschreibungsdauer dar und beeinflusst dadurch die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten. Die gemeindliche Nutzungsdauer setzt sich i. d. R. aus verschiedenen Faktoren zusammen (vgl. Abbildung 629).

<b>DIE BEEINFLUSSENDE FAKTOREN BEI DER NUTZUNGSDAUER</b>	
<b>BEINFLUSSENDE FAKTOREN</b>	<b>ARTEN</b>
- verwendete Werkstoffe und deren Festigkeit.	- Stahl, Holz, Beton, Glas, Kunststoff
- bei Bauten das Tragwerk.	- Art, Form und Umfang der Unterkonstruktion
- die voraussichtliche Nutzung.	- nach Umfang und Art
- die auftretenden besonderen Belastungen.	- Wetter (außen)
- die Wartungsintervalle.	- Einhaltung, Verschiebung, Ausdehnung, Verzicht
- die selbstdefinierte Inanspruchnahme.	- Auf- oder Ausstellungszeit

*Abbildung 629 „Die beeinflussenden Faktoren bei der Nutzungsdauer“*

Zu den Vermögensgegenständen, für die ein Zeitraum zu ermitteln ist, gehören z. B. die immateriellen Vermögensgegenstände in ihren unterschiedlichen Arten. Die Gemeinde kann dabei sich an bestehenden Lizenz- und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 35 GemHVO NRW**

Konzessionszeiten orientieren oder bei Sicherungsrechten an der vereinbarten Nutzungsdauer. Die Gemeinde muss dabei grundsätzlich die Beibehaltung der getroffenen Entscheidungen bzw. die Stetigkeit ihrer Festlegungen über die Nutzungsdauern gewährleisten, auch wenn sich ggf. Veränderungen ergeben können.

Für die Gemeinde kann aber auch bei Sachanlagen, abhängig von deren Konstruktion und den dazugehörigen Bauteilen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu ermitteln sein. Sie muss daher unter Einsatz von Hilfsmitteln und Messgrößen für einen bestimmten gemeindlichen Vermögensgegenstand einen Zeitraum ermitteln, in dem sich der Vermögensgegenstand voraussichtlich technisch abnutzt (vgl. Beispiel 94).

<b><u>BEISPIEL:</u></b> <b>Die Nutzungsdauer einer Sichtschutzanlage</b>		
Die Gemeinde will für die noch zu erstellende Sichtschutzanlage, die ein einmaliges und kein herkömmliches Bauwerk darstellt, deren voraussichtliche Nutzungsdauer ermitteln. Sie will dabei mindestens die vorgesehenen Werkstoffe und deren Festigkeit, das Tragwerk sowie die aus technischer Sicht nicht auszuschließenden besonderen Belastungen berücksichtigen.		
Die Nutzungsdauer wird anhand der verwendeten Bauteile ermittelt:		
<b>Bauteil</b>	<b>nutzbar</b>	<b>Anrechenbar</b>
- Unterkonstruktion aus Beton	100 Jahre	50 Jahre (nur in Teilstücken)
- Stahlstreben als Rahmen	40 Jahre	40 Jahre (verzinkt)
- Verglasung (dreifach)	25 Jahre	20 Jahre (pflegeintensiv)
- Dichtprofile	20 Jahre	20 Jahre
Die mögliche Lebensdauer der Sichtschutzanlage wird vor allem durch die Eigenschaften der Bauteile und die Qualität der Ausführung sowie die mögliche Beanspruchung beeinflusst. Die Einhaltung der künftigen Wartung und Instandhaltung ist ebenfalls von Bedeutung. Unter Berücksichtigung der kürzesten Nutzungsdauer und der bestehenden erheblichen Unsicherheiten kann die Lebenserwartung und damit die wirtschaftliche Nutzungsdauer nur sehr vorsichtig geschätzt werden. Sie kann bei diesen Umständen auf 20 Jahre festgelegt werden.		

*Beispiel 94 „Die Nutzungsdauer einer Sichtschutzanlage“*

Eine fachliche Abstimmung unter Berücksichtigung der besonderen örtlichen Anforderungen kann dabei zur Reduzierung der Erfassung von Abschreibungen, Wertminderungen und Wertaufholungen in den unterschiedlichen Formen beitragen. Sie ermöglicht, weitgehend auf Doppelerfassungen oder kleinteilige Differenzierungen zu verzichten. Innerhalb der Gemeindeverwaltung kann ggf. ein Abstimmungsbedarf zwischen verschiedenen Interessenlagen bestehen (vgl. Abbildung 630).

<b>DER INTERNE ABSTIMMUNGSBEDARF IN DER GEMEINDEVERWALTUNG</b>		
<b>Festlegung von Nutzungsdauern nach dem NKF für alle Bereiche der Gemeindeverwaltung</b>		
<b>in fachlicher Abstimmung mit</b>		
allen Produktbereichen:	und zusätzlich mit	
	den abgaberelevanten Bereichen:	den steuerlich relevanten Bereichen:
Die Nutzungsdauern für die örtliche Abschreibungstabelle auf der Grundlage	Eine Vereinbarkeit der Nutzungsdauern zwischen den haushaltsrechtlichen	Eine Vereinbarkeit der Nutzungsdauern zwischen den haushaltsrechtlichen



<b>DER INTERNE ABSTIMMUNGSBEDARF IN DER GEMEINDEVERWALTUNG</b>		
<b>Festlegung von Nutzungsdauern nach dem NKF für alle Bereiche der Gemeindeverwaltung</b>		
<b>in fachlicher Abstimmung mit</b>		
der NKF-Rahmentabelle und den örtlichen Verhältnissen bestimmen.	Vorgaben und den abgabenrechtlichen Anforderungen herstellen.	Vorgaben und den steuerrechtlichen Anforderungen herstellen.

*Abbildung 630 „Der interne Abstimmungsbedarf in der Verwaltung“*

Die Gemeinde hat bei der Bestimmung der Nutzungsdauern für die gemeindlichen Vermögensgegenstände zudem zu berücksichtigen, dass auch Vorgaben in anderen Rechtsquellen bestehen, die sich ggf. auf das hauswirtschaftliche Handeln der Gemeinde auswirken, z. B. im Steuerrecht für die gemeindlichen Betriebe gewerblicher Art (vgl. § 7 Absatz 1 EStG). Die sog. AfA-Tabellen sind dabei ein Hilfsmittel, um die Nutzungsdauer von Anlagegütern festzulegen. Sie stellen keine bindende Rechtsnorm dar, sind jedoch sowohl von der Rechtsprechung, der Verwaltung als auch der Wirtschaft allgemein anerkannt.

### **3.2.2 Die Aufstellung einer örtlichen Abschreibungstabelle**

#### **3.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde muss ihre örtlichen Festlegungen über die Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände durch eine örtliche Abschreibungstabelle aufzeigen und die Festlegungen für die tatsächliche Anwendung vor Ort verbindlich machen. Durch die Rahmenvorgaben soll eine zutreffende Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde erreicht werden. Die Abschreibungstabelle soll daher eine allgemein geltende Annäherung an die möglichen Wertminderungen aus dem Gebrauch der gemeindlichen Vermögensgegenstände abbilden.

Die gemeindlichen Festlegungen müssen sich dabei grundsätzlich innerhalb der Abgrenzungen der NKF-Rahmentabelle bewegen. Sie müssen von der Gemeinde sorgfältig und objektiv bestimmt sowie nachvollziehbar bzw. überprüfbar sein. Die Gemeinde muss bei ihrer örtlichen Abschreibungstabelle gewährleisten, dass eine einheitliche Anwendung bzw. Handhabung vor Ort erfolgt. Sie soll daher zu ihren getroffenen Festlegungen ergänzende Erläuterungen und Hinweise geben, um die Einhaltung der selbst erstellten Vorgaben durch die Nutzer sicherzustellen.

In wichtigen Einzelfällen kann es u.a. zum besseren Verständnis sachgerecht sein, die von der Gemeinde getroffenen örtlichen Festlegungen näher zu begründen bzw. den Anlass dazu, aber auch den Ermessensspielraum gesondert aufzuzeigen. Insbesondere die örtlichen Festlegungen, die von der NKF-Rahmentabelle abweichen, sollten hinsichtlich ihrer Notwendigkeit und Umsetzung näher erläutert werden. Die Entscheidungen über die Festlegungen in der örtlichen Abschreibungstabelle obliegen dem Bürgermeister als Verantwortlichen für die Gemeindeverwaltung.

Die Geschäfte der laufenden Verwaltung gelten im Namen des Rates als auf den Bürgermeister übertragen, soweit sich nicht der Rat der Gemeinde selbst für einen bestimmten Kreis von Geschäften oder für einen Einzelfall die Entscheidung vorbehält, oder einer Bezirksvertretung oder einem Ausschuss die Entscheidung überträgt (vgl. § 41 Absatz 3 GO NRW). Die einzelnen Festlegungen in der örtlichen Abschreibungstabelle bedürfen daher nicht der Zustimmung des Rates. In welcher Art und Weise der Rat in die örtlichen Entscheidungen über die Nutzungsdauern von gemeindlichen Vermögensgegenständen und damit in die Aufstellung der örtlichen Abschreibungstabelle eingebunden oder darüber informiert wird, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen.

### **3.2.2.2 Das Auftreten von Abweichungen**

Von den Vorgaben der NKF-Rahmentabelle können aus wichtigen örtlichen Gründen, insbesondere aufgrund der tatsächlichen Nutzung von Vermögensgegenständen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, ggf. zeitliche Abweichungen notwendig werden. Sachgerechte örtliche Abweichungen von der NKF-Rahmentabelle können sich dabei auch aus technischen und wirtschaftlichen Weiterentwicklungen ergeben.

Die vertretbaren Abweichungen können ggf. einen größeren Zusammenhang zwischen der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und den jahresbezogenen Abschreibungsbeträgen der Gemeinde bewirken. Die Rechtsprechung kann ebenfalls ein Anlass der Gemeinde für die Vornahme einer örtlichen Abweichung sein, wenn sich der Entscheidungsstand ggf. auf örtliche Sachverhalte übertragen lässt.

Je mehr die örtliche Festlegung der Gemeinde von den haushaltsrechtlichen Vorgaben der NKF-Rahmentabelle abweicht, desto größer sind dann die Begründungs- und Darlegungspflichten für die Gemeinde. Sie sollte deshalb ihre örtlichen Festlegungen, die Abweichungen gegenüber der NKF-Rahmentabelle darstellen, im Anhang ihres Jahresabschlusses aufzeigen. Sie sollte die zu einzelnen Vermögensgruppen getroffenen Festlegungen über die örtlichen Nutzungsdauern den in der NKF-Rahmentabelle enthaltenen Nutzungszeiträumen gegenüberstellen.

### **3.2.3 Nutzungsdauern und Zweckbindungsfristen**

Eine Vielzahl von gemeindlichen Vermögensgegenständen wird mithilfe erhaltener Zuwendungen angeschafft oder hergestellt, ggf. auch vollständig durch Dritte finanziert. Der jeweilige Zuwendungsgeber verbindet die Gewährung seiner Zuwendung i. d. R. mit der Vorgabe, den mit seinem Kapital angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand für eine bestimmte Zeit entsprechend seiner festgelegten Zwecksetzungen sachlich und zeitlich zu verwenden (Zweckbindungsfrist). Zur Sicherung solcher Vorgaben enthalten viele Zuwendungsbescheide oder Verträge die entsprechenden Nebenbestimmungen aus Sicht des Zuwendungsgebers.

Eine Zweckbindungsfrist stellt bei zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenständen der Gemeinde keine Vorgabe und Orientierung für die Gemeinde zur Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern für die betreffenden abnutzbaren Vermögensgegenstände dar. Mit einer solchen Fristsetzung soll vielmehr aus der Kapitalsicht des Zuwendungsgebers sichergestellt werden, dass der von ihm mitfinanzierte Vermögensgegenstand von der Gemeinde auch eine angemessene Zeit für den vorgesehenen Zweck eingesetzt wird. Eine bestimmte Zeitvorgabe des Zuwendungsgebers muss daher nicht mit der möglichen Nutzungszeit des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes identisch sein. Die Gemeinde hat die Nutzungsdauer eines durch einen Dritten mitfinanzierten Vermögensgegenstandes nach der örtlichen Abschreibungstabelle festzulegen.

### **3.2.4 Nutzungsdauern bei gebrauchten Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde erhält oftmals auch Schenkungen in Form von Sachleistungen, in dem ihr neue oder gebrauchte Vermögensgegenstände zu Eigentum übereignet werden. Bei solchen Schenkungen entstehen der Gemeinde keine Anschaffungskosten für diese Vermögensgegenstände. Gleichwohl muss sie für diese Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten ermitteln, die sie im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen, um die erhaltenen Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz anzusetzen. Die ermittelten Anschaffungskosten des neuen oder gebrauchten Vermögensgegenstandes stellen dann als aktueller Zeitwert den aktivierungsfähigen Anschaffungswert für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar.

In den Fällen, in denen die Gemeinde keinen neuen, sondern einen gebrauchten abnutzbaren Vermögensgegenstand erhält, muss sie neben dessen aktuellem Zeitwert auch noch dessen wirtschaftliche Restnutzungsdauer ermitteln. Die Festlegung der Restnutzungsdauer für gebrauchte abnutzbare Vermögensgegenstände ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Abschreibungstabelle vorzunehmen. Bei diesen Vermögensgegenständen muss die Gemeinde die Anzahl der Jahre ermitteln, in denen der übernommene Vermögensgegenstand von ihr voraussichtlich noch genutzt werden kann.

Unter Berücksichtigung der möglichen Nutzungsdauer nach der örtlichen Abschreibungstabelle bedarf es jedoch nicht zwingend auch der Ermittlung eines fiktiven Anschaffungszeitpunktes für solche Vermögensgegenstände. Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer eines gebraucht erhaltenen Vermögensgegenstandes kann auch von der Gemeinde unter Einbeziehung der noch vorgesehenen weiteren Nutzung und aufgrund seines Alters sorgfältig und sachgerecht geschätzt werden.

Die noch mögliche Restnutzungsdauer kann auch unter der Einbeziehung der Nutzungsfähigkeit des betreffenden Vermögensgegenstandes im Rahmen eines Vergleichs mit einem gleichartigen neuwertigen Vermögensgegenstand ermittelt werden. Sofern im Einzelfall bekannt, kann in die Bestimmung der Restnutzungsdauer auch die bisherige Nutzung des betreffenden Vermögensgegenstandes, seine Instandsetzungen und Veränderungen bzw. Erweiterungen sowie Modernisierungen einbezogen werden.

### **3.2.5 Anpassungen der Nutzungsdauern**

#### **3.2.5.1 Die Korrektur einer fehlerhaften Nutzungsdauer**

Bei der Nutzung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann sich ggf. herausstellen, dass die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes fehlerhaft ist oder die Nutzungsdauer bei einer Art von Vermögensgegenständen unzutreffend festgelegt wurde. In solchen Fällen muss durch die Gemeinde eine Korrektur in ihrer Abschreibungstabelle der für den einzelnen Vermögensgegenstand konkret festgelegten Nutzungsdauer erfolgen (vgl. Beispiel 95).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Veränderung der Nutzungsdauer**

Die Gemeinde hat für den Winterdienst ein neues, technisch hochwertiges Spezialfahrzeug erworben. Die bisher genutzten Schneeräumfahrzeuge mit einer Nutzungsdauer von sieben Jahren werden veräußert. Aus örtlichen und technischen Gründen sollen die Fahrzeuge künftig über 10 Jahre genutzt werden. Die Gemeinde führt folgende Maßnahmen durch:

1. Sachgerechte Anpassung der örtlichen Abschreibungstabelle durch Aufnahme einer 10jährigen Nutzungszeit für Spezialfahrzeuge des Winterdienstes.
2. Entsprechende Veränderungen in der Anlagenbuchhaltung hinsichtlich solcher Spezialfahrzeuge.
3. Ermittlung der neuen jährlichen Abschreibungen und Übernahme der Beträge in die Ergebnisrechnung.

*Beispiel 95 „Die Veränderung der Nutzungsdauer“*

Eine Fehlerkorrektur kann aber auch eine Gruppe von gemeindlichen Vermögensgegenständen betreffen, sodass in der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde die allgemeine Festlegung in der örtlichen Abschreibungstabelle sowie die Abschreibungen bei den einzelnen betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenständen geändert werden müssen. Die Fehlerbeseitigung führt dabei zu einer Anpassung der künftigen Abschreibungsbeträge und kann ggf. außerplanmäßige Abschreibungen für einzelne Vermögensgegenstände zur Folge haben.

In den Fällen, in denen eine Korrektur bei einer ursprünglich zu langen Nutzungsdauer unwesentlich ist, genügt es für die Gemeinde, die Verteilung des Buchwertes zum aktuellen Abschlussstichtag auf die veränderte restliche Nutzungsdauer vorzunehmen. In wesentlichen Fällen einer zu kürzenden Abschreibungsdauer kann eine außerplanmäßige Abschreibung bei den betreffenden Vermögensgegenständen in Betracht kommen.

Sofern die Nutzungsdauer bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand zu kurz war und die Korrektur unwesentlich ist, kann eine Verteilung des Buchwertes auf die verlängerte restliche Nutzungsdauer vorgenommen werden. Ein vorübergehendes Aussetzen der Abschreibungen ist in solchen Fällen wegen der Verpflichtung der Gemeinde zu regelmäßigen (planmäßigen) Abschreibungen unzulässig.

#### **3.2.5.2 Die Anpassung nach der Instandsetzung**

Im Zeitraum der Nutzung eines Gebäudes durch die Gemeinde können notwendig werdende Instandsetzungen und Modernisierungen zu einer über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehenden wesentlichen Verbesserung der Nutzbarkeit des Gebäudes führen. Insoweit kann dann auch eine Verlängerung der bisherigen Nutzungsdauer des betreffenden gemeindlichen Gebäudes angezeigt sein. In diesen Fällen ist von der Gemeinde die neue mögliche Restnutzungsdauer sorgfältig zu schätzen und die Verteilung des neuen aktuellen Buchwertes auf die verlängerte restliche Nutzungsdauer des betreffenden Gebäudes vorzunehmen.

Von dieser örtlichen Sachlage sind jedoch Instandsetzungen oder Sanierungen zu unterscheiden, durch die bei einem gemeindlichen Gebäude nur die bestehenden Mängel beseitigt wurden und dadurch seine Nutzungsfähigkeit im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wiederhergestellt wurde. Derartige Instandsetzungsmaßnahmen der Gemeinde dienen grundsätzlich der Erhaltung des gemeindlichen Vermögens und lösen keinen Anpassungsbedarf bei der für den betreffenden Vermögensgegenstand bestehenden Nutzungsdauer aus. Diese Sachlage gilt unabhängig davon, ob der Vermögensgegenstand ggf. nach Ablauf seiner Nutzungsdauer noch weiterhin von der Gemeinde genutzt werden soll.

#### **3.2.5.3 Die Anhangsangaben**

Im Zusammenhang mit der Veränderung der festgelegten Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen bzw. der Anpassung einer Restnutzungsdauer an die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag ist es für die Gemeinde geboten, im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss über die vorgenommenen Veränderungen ausreichende und aussagefähige Angaben zu machen. In diesen Fällen sollten besondere Angaben über die Gruppe der betroffenen Vermögensgegenstände, die alte und die neue Nutzungsdauer bzw. Restnutzungsdauer gemacht werden.

Die Gemeinde soll dazu auch die in diesem Zusammenhang entstehenden Auswirkungen auf ihre wirtschaftliche Lage durch zusätzlich entstehende Abschreibungen oder durch eine neue Kostenverteilung aufzeigen. Zur Klärstellung der örtlichen Sachlage ist es dabei für die Gemeinde notwendig, auch die Gründe für die vorgenommenen Veränderungen bei den Nutzungsdauern aufzuzeigen. Ein außerordentlicher Verschleiß des gemeindlichen Vermögensgegenstandes oder andere technische Gegebenheiten können eine Ursache dafür darstellen.

#### **3.3 Zu Satz 3 (Abschreibungstabelle und Aufsichtsbehörde):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde ihre örtliche Abschreibungstabelle als Übersicht über die von ihr festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre späteren bzw. nachträglichen Änderungen ihrer Aufsichtsbehörde auf deren Anforderung vorzulegen. Dieses Informationsrecht ist der Aufsichtsbehörde wegen der erheblichen Bedeutung des gemeindlichen Vermögens für die Aufgabenerfüllung sowie

wegen der aufgrund der eigenverantwortlich festzulegenden Nutzungsdauer der gemeindlichen Vermögensgegenstände eingeräumt worden.

Die örtliche Abschreibungstabelle stellt daher eine wichtige Informationsquelle für die Aufsichtsbehörde der Gemeinde dar. Im Blickfeld ist dabei einerseits die sachgerechte Festlegung der Nutzungsdauern für die gemeindlichen Vermögensgegenstände. Andererseits aber auch die daraus entstehende Größenordnung der jährlichen Abschreibungen, die sich als gemeindliche Aufwendungen auf den jährlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung auswirken.

Die Aufsichtsbehörde soll in Kenntnis der örtlichen Abschreibungstabelle auch die Wirkungen auf die gemeindliche Bilanz betrachten, sich die durch die Abschreibungen als Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen auf die in der Bilanz angesetzten Buchwerte ergeben. Durch solche Informationen kann die Aufsichtsbehörde die Belastungen aus den gemeindlichen Abschreibungen auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besser einschätzen. Die örtliche Abschreibungstabelle sollte daher der Aufsichtsbehörde nicht nur bei Bedarf, sondern ständig verfügbar sein.

#### **4. Zu Absatz 4 (Veränderungen der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes):**

##### **4.1 Zu Satz 1 (Verlängerung der Restnutzungsdauer):**

###### **4.1.1 Die Prüfung des Verlängerungsbedarfs**

Im Zeitraum der Nutzung eines Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung kann sich aus Veränderungen der rechtlichen Grundlagen sowie aus Veränderungen der Nutzung des Vermögensgegenstandes für die Gemeinde die Prüfung ergeben, ob dessen Restnutzungsdauer zu verlängern ist. Eine solche Prüfung sollte auch dann erfolgen, wenn die Gemeinde zusätzlich zur Unterhaltung des Vermögensgegenstandes noch umfangreiche Instandsetzungen oder Sanierungen durchgeführt hat.

Derartige örtliche Maßnahmen können geeignet sein, die Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu verlängern. In diesen Fällen hat die Gemeinde objektiv zu beurteilen und eigenverantwortlich festzustellen, ob aufgrund von durchgeführten Instandsetzungsmaßnahmen oder durch eine Anpassung an den Stand der Technik eine Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes zweckmäßig und sachgerecht bzw. wegen der weiteren Nutzung geboten ist.

Die Gemeinde hat die Restnutzungsdauer des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes neu festzulegen, sofern eine Verlängerung für richtig befunden wurde. Als Restnutzungsdauer gilt dabei die noch verbleibende wirtschaftliche Nutzungsdauer eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes nach der Durchführung der gemeindlichen Maßnahmen. Die neu festgelegte „restliche“ Nutzungsdauer für den gemeindlichen Vermögensgegenstand ist dann von der Gemeinde ab dem folgenden Abschlussstichtag wirksam umzusetzen.

Zu den dann erforderlichen Umsetzungsmaßnahmen gehört, dass der Abschreibungsplan für den Vermögensgegenstand geändert und der zu diesem Abschlussstichtag noch bestehende Buchwert auf die nunmehr festgelegte verlängerte Restnutzungsdauer verteilt wird. Dieser Vorgang kann eine Veränderung der jährlichen Abschreibungsbeträge mit sich bringen, sodass daraus auch haushaltsmäßige Auswirkungen auf den gemeindlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie die gemeindliche Bilanz entstehen.

Eine Verlängerung der Restnutzungsdauer darf von der Gemeinde jedoch nicht in Form eines vorübergehenden Aussetzens der jährlichen Abschreibungen vorgenommen werden. Sie ist bei der Nutzung von abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen für ihre Aufgabenerfüllung zu regelmäßigen (planmäßigen) Abschreibungen aufgrund der entstehenden Wertminderungen verpflichtet. Es besteht auch durch den gemeindlichen Ab-

schreibungsplan eine Selbstbindung der Gemeinde an die festgelegten jährlichen Abschreibungsbeträge, die von der Gemeinde nicht in Form des Aussetzens der Abschreibungen aufgegeben werden darf.

#### **4.1.2 Der Verzicht auf die Verlängerung**

Eine durchgeführte Instandsetzung oder Modernisierung eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens muss aber nicht in jedem Fall zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes und damit einer Veränderung der jährlichen Abschreibungsbeträge durch die Gemeinde führen.

Es kann als durchaus zulässig angesehen werden, erst ab einer örtlich zu bestimmenden wertmäßigen Erheblichkeitsgrenze eine Veränderung der Restnutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Die Entscheidung darüber muss in ein Gesamtbild von Aufgabenerfüllung, Nutzung des Vermögensgegenstandes und Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft eingebettet und insgesamt haushaltswirtschaftlich verträglich sein.

Eine derartige gemeindliche Festlegung hat dann zur Folge, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus den jeweiligen Instandsetzungen oder Modernisierungen eines abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes, die unterhalb einer solchen Wertgrenze liegen, nicht aktiviert und nicht auf die noch restliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes verteilt werden können. Sie sind in solchen Fällen haushaltsmäßig unmittelbar als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung für das betreffende Haushaltsjahr zu erfassen.

#### **4.2 Zu Satz 2 (Verkürzung der Restnutzungsdauer):**

##### **4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Zeitraum der Nutzung eines Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung können sich durch besondere Ergebnisse erhebliche Wertminderungen bei den genutzten Vermögensgegenständen der Gemeinde ergeben, die neben den planmäßigen Abschreibungen zur einer Verkürzung der Restnutzungsdauer der betroffenen Vermögensgegenstände führen können. Die Gemeinde hat daher zum jährlichen Abschlussstichtag neben der Werthaltigkeit auch die Nutzungsfähigkeit ihrer Vermögensgegenstände im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu überprüfen und objektiv zu beurteilen darüber zu entscheiden.

Die Erforderlichkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes muss für die Gemeinde ein Anlass sein, auch dessen Nutzungsfähigkeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu überprüfen. Bei der Beurteilung eines abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann die Prüfung ergeben, dass aufgrund des technischen Zustandes auch eine Verkürzung seiner Restnutzungsdauer erforderlich ist. Sie bedeutet eine Anpassung der bestehenden Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes einschließlich einer entsprechenden Anpassung der jahresbezogenen Abschreibungen.

Den Ausgangspunkt für die erforderliche Beurteilung bildet die von der Gemeinde für den abnutzbaren Vermögensgegenstand bestimmte Zwecksetzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie dessen aktueller technischer Zustand bzw. seine Nutzungsfähigkeit. Bei ihrer Beurteilung hat die Gemeinde zu berücksichtigen, dass mit der für einen Vermögensgegenstand bestimmten Nutzungsdauer die örtliche Festlegung getroffen wurde, den Vermögensgegenstand in dem festgelegten Zeitraum für die Aufgabenerfüllung verfügbar zu halten und in diesem Zeitraum die dafür notwendige Unterhaltung und Instandhaltung sicherzustellen.

Durch diese Selbstbindung hat die Gemeinde bei einem eingetretenen schlechten Zustand eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes grundsätzlich die notwendigen „Reparaturmaßnahmen“ zu ergreifen, um die ausreichende Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung entsprechend ihrer Selbstbindung wiederherzustellen. Bei der Gemeinde müssen daher gewichtige Gründe bestehen, wenn mit oder ohne „Reparaturmaßnahmen“ die Restnutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für seinen Einsatz für die gemeindliche Aufgabenerfüllung verkürzt werden soll.

In den Fällen einer zulässigen Verkürzung der Restnutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wegen seiner nur noch eingeschränkten Nutzungsfähigkeit und nicht einer mehr oder minder großen Wertveränderung, ist zum jeweiligen Abschlussstichtag der dann aktuelle Buchwert des Vermögensgegenstandes auf die veränderte (kürzere) Restnutzungsdauer planmäßig zu verteilen. Dieses Vorgehen löst i. d. R. eine Anpassung der bisherigen Abschreibungsbeträge aus und wirkt sich haushaltsmäßig auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde sowie auf die betroffenen Wertansätze für den gemeindlichen Vermögensgegenstand in den künftigen gemeindlichen Bilanzen aus.

#### **4.2.2 Verkürzung nach außerplanmäßiger Abschreibung**

Die Gemeinde hat im Zeitraum des Einsatzes der Vermögensgegenstände für die Aufgabenerfüllung zum jährlichen Abschlussstichtag die Werthaltigkeit und die Nutzungsfähigkeit ihrer Vermögensgegenstände im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu überprüfen. Sie hat eine erkannte Wertminderung durch eine außerplanmäßige Abschreibung umzusetzen, sofern nicht umgehend oder in einem konkreten absehbaren Planungszeitraum eine Instandsetzung vorgesehen ist. Gleichzeitig ist von der Gemeinde auch die Nutzungsfähigkeit des betroffenen Vermögensgegenstandes in sachlicher und zeitlicher Hinsicht objektiv zu beurteilen sowie eigenverantwortlich über die weitere Verwendung bzw. den Einsatz für die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu entscheiden.

Die Gemeinde soll grundsätzlich für jeden Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode unter Beachtung des Vorsichtsprinzips so festlegen, dass außerplanmäßige Abschreibungen durch Wertveränderungen des Vermögensgegenstandes im Zeitraum seiner Nutzung möglichst vermieden werden. Für die Gemeinde müssen daher gewichtige Gründe bei einer eingetretenen Wertminderung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand bestehen, wenn zusätzlich zu einer außerplanmäßigen Abschreibung die Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes für seine Verwendung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung verkürzt werden soll.

Den Ausgangspunkt für die sachgerechte Beurteilung, ob zusätzlich die Restnutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes verkürzt werden kann, bildet die von der Gemeinde für den abnutzbaren Vermögensgegenstand bestimmte Zwecksetzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. In die Beurteilung müssen von der Gemeinde der aktuelle technische Zustand bzw. die Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes in zeitlicher Hinsicht einbezogen werden. Die Gemeinde hat auch zu prüfen, ob ggf. bereits ein „wirtschaftlicher Verbrauch“ des Vermögensgegenstandes vorliegt, sodass Nutzungseinschränkungen bestehen können.

Die Gemeinde hat bei einer eingeschränkten Nutzungsfähigkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes grundsätzlich dessen Werthaltigkeit festzustellen und bei einer eingetretenen Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Sie darf wegen einer Wertminderung nicht die Restnutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes verkürzen. Durch die Selbstbindung hat die Gemeinde bei einem eingetretenen schlechten Zustand eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes grundsätzlich die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die ausreichende Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung wiederherzustellen.

In den Fällen, in denen der mangelhafte Vermögensgegenstand ohne technische Veränderungen weiterhin für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nutzungsfähig ist und die Nutzung im Sinne der festgelegten Zwecksetzung

fortgesetzt werden soll, kann die Gemeinde aufgrund einer entstandenen Wertminderung und der Einschränkung der Nutzungsfähigkeit bei dem Vermögensgegenstand zusätzlich zur außerplanmäßigen Abschreibung auch eine Verkürzung der Nutzungszeit vornehmen. Sie muss dabei örtlich abwägen, ob die zusätzliche Maßnahme mit geeignet ist, die Nutzung des mangelhaften Vermögensgegenstandes auf Dauer zu gewährleisten.

## **5. Zu Absatz 5 (Außerplanmäßige Abschreibungen):**

### **5.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde soll für jeden Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode unter Beachtung des Vorsichtsprinzips so festlegen, dass außerplanmäßige Abschreibungen durch Wertveränderungen des Vermögensgegenstandes im Zeitraum seiner Nutzung möglichst vermieden werden. Gleichwohl können aufgrund besonderer Ereignisse durchaus Nutzungseinschränkungen oder Schäden bei einem Vermögensgegenstand entstehen.

Derartige Tatbestände führen zu Wertminderungen und deswegen zu außerplanmäßigen Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen. Diese Abschreibungen sind periodengerecht dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem die Kenntnisse gewonnen werden, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorliegt. Sie setzt außerdem voraus, dass der betreffende Vermögensgegenstand weiterhin für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt wird bzw. genutzt werden kann.

Die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen ist wegen der haushaltsrechtlichen Regelung auf die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens beschränkt. Eine Wertminderung bzw. eine außerplanmäßige Abschreibung kann bei allen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen des gemeindlichen Sachanlagevermögens und bei den Finanzanlagen der Gemeinde entstehen. Sie führt bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen der Gemeinde zu zusätzlichen Aufwendungen neben den planmäßigen Abschreibungen (außerplanmäßige Abschreibungen).

Die Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann dafür dadurch ermittelt werden, dass für den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand der Zustand und der Wert zum Anschaffungszeitpunkt (letzter Zeitpunkt der Beurteilung) mit dem Zustand und dem Wert zum Beurteilungszeitpunkt unter Einbeziehung der Risiken aus aufgetretenen Ereignissen und objektiver Hinweise auf Wertminderungen verglichen wird. Zudem ist eine Festlegung über einen bestimmten Zeitraum gewünscht, in dem die Wertminderung des betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes voraussichtlich besteht oder bestehen könnte, z. B. fünf Jahre.

Das Ziel ist dabei festzustellen, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung eingetreten ist. Die Prognose sowie der Umfang einer Wertminderung können dabei nur schwer an Schwellenwerte angebunden werden. Als Größenordnungen wird oftmals die Festlegung einer prozentual gemessenen Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gefordert, z. B. 20 v. H. Als beizulegender Zeitwert gilt dabei ein Betrag, der zwischen sachverständigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen zum Erwerb von Vermögen oder zur Tilgung einer Schuld anerkannt werden kann.

Die Entscheidung der Gemeinde über die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen muss sich an den örtlichen Gegebenheiten orientieren. Das Anschaffungswertprinzip wird dabei nicht insgesamt durch das Zeitwertprinzip und durch die Pflicht zur Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen überlagert, auch wenn unter Berücksichtigung des Zustandes und des Wertes des betroffenen Vermögensgegenstandes eine Anpassung des Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz (Buchwert) an den Wert zum Abschlussstichtag (beizulegender Wert) vorzunehmen ist.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Das Anschaffungswertprinzip bleibt beim Ansatz gemeindlicher Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde immer führend. Diese Sachlage ist von erheblicher Bedeutung, denn bei entsprechenden zukünftigen Gegebenheiten hat die Gemeinde den „alten Zustand“ unter Beachtung des aus der Anschaffung entstandenen Wertes wiederherzustellen bzw. die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung rückgängig zu machen.

Die Gemeinde muss bei einem solchen Vorgang die inzwischen eingetretenen Wertminderungen berücksichtigen, um den aktuell zu bilanzierenden Wertansatz konkret bestimmen zu können. Zur „Wiederherstellung“ hat die Gemeinde eine Wertzuschreibung vorzunehmen und als Wertansatz für den betroffenen Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz die zum betreffenden Abschlussstichtag bestehenden fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu ermitteln.

### **5.02 Der Begriff „Außerplanmäßig“**

Die als "außerplanmäßige Abschreibungen" bezeichneten Aufwendungen der Gemeinde entstehen regelmäßig durch nicht vorhersehbare Ereignisse, die zu einer Wertminderung bei dem jeweils betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstand führen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Sie werden von den aus der gemeindlichen Nutzung von abnutzbaren Vermögensgegenständen im Rahmen der Aufgabenerfüllung regelmäßig entstehenden Aufwendungen (planmäßige Abschreibungen) durch den Begriff „außerplanmäßig“ abgegrenzt. Das dafür auslösende Ereignis tritt bei der Gemeinde nicht vorhersehbar ein.

Außerplanmäßige Abschreibungen stellen für die Gemeinde auch die aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und aus Wertveränderungen von Finanzanlagen entstandenen Aufwendungen dar. Damit außerplanmäßige Abschreibungen vorliegen, müssen bei den betreffenden Vermögensgegenständen bilanzierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestehen und als Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen sein. Bestimmte außerplanmäßige Abschreibungen sind von der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der Bilanz zu verrechnen und in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Bei dem Begriff „außerplanmäßig“ besteht zudem eine inhaltliche Übereinstimmung mit dem gleichnamigen Begriff für zusätzliche Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr (vgl. § 83 GO NRW). Nach dieser Vorschrift werden gemeindliche Aufwendungen als außerplanmäßig bezeichnet, wenn dafür keine Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr ins Haushaltsjahr übertragen worden sind. Der Begriff beinhaltet daher, dass aufgrund eines eingetretenen Ereignisses ein haushaltswirtschaftlicher Mehrbedarf im Haushaltsjahr entstanden ist, der zu zusätzlichen Aufwendungen und/oder Auszahlungen gegenüber der ursprünglichen gemeindlichen Haushaltsplanung führt.

### **5.03 Die Abgrenzung zwischen den Sätzen 1 und 2**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält in Satz 2 für die Finanzanlagen der Gemeinde eine gesonderte Regelung zu voraussichtlichen Wertminderungen dieser Vermögensart. Es wird in Abgrenzung zum gemeindlichen Sachanlagevermögen ausdrücklich zugelassen, dass von der Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen werden dürfen. Dieses Wahlrecht ist von der Gemeinde eigenständig anzuwenden. Der Regelungsinhalt soll dabei dem Umstand Rechnung tragen, dass die gemeindlichen Finanzanlagen ihrer Natur nach häufiger Schwankungen unterliegen können.

Die Gemeinde muss bei möglichen Wertveränderungen eigenverantwortlich zu jedem Abschlussstichtag über die Fortführung des in ihrer Bilanz angesetzten Wertes (Buchwert) entscheiden. Gleichwohl werden durch die Regelung in Satz 2 der haushaltsrechtlichen Vorschrift die gemeindlichen Finanzanlagen nicht von der Anwendung der Regelung in Satz 1 der Vorschrift ausgeschlossen. Es besteht eine Pflicht der Gemeinde zur Vornahme von au-

ßerplanmäßigen Abschreibungen auch bei ihren Finanzanlagen, wenn bei diesen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

#### **5.04 Die Verrechnung von Abschreibungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über unmittelbare Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz sieht vor, dass Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Diese Vorgabe führt dazu, dass der Teil der bei der Gemeinde im Haushaltsjahr entstehenden außerplanmäßigen Abschreibungen, der aufgrund der haushaltsrechtlich benannten Sachverhalte und Vermögensgegenstände entsteht, nicht mehr in der Ergebnisrechnung erfasst werden muss, sondern nur nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben ist (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Die zu verrechnenden außerplanmäßigen Abschreibungen wirken sich aufgrund der besonderen Regelung nicht mehr auf den gemeindlichen Haushaltsausgleich aus (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die möglichen verrechenbaren Abschreibungen müssen daher von der Gemeinde auch nicht mehr zwingend im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden, auch wenn das Eintreten solcher Aufwendungen möglicherweise abschätzbar ist, z. B. aus der vorgesehenen Veräußerung von Sachvermögen. Der Gemeinde bleibt es unbenommen, die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen aus der im Haushaltsjahr vorgesehenen Veräußerung oder dem Abgang von Sachanlagen nachrichtlich im Ergebnisplan anzugeben. Sie kann dabei auch Erträge und Aufwendungen aus Wertveränderungen der gemeindlichen Finanzanlagen angeben, sofern es ihr möglich ist, deren Entstehen im Haushaltsjahr abzuschätzen.

#### **5.05 Der Verzicht auf außerplanmäßige Abschreibungen**

Die Gemeinde soll die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss erläutern, um die Analyse des gemeindlichen Jahresabschlusses zu erleichtern und den Informationsbedürfnissen der Jahresabschlussadressaten in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Sie hat aufgrund dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe auch besondere Angaben im Anhang im Jahresabschluss zu machen, wenn sie zum Abschlussstichtag aus örtlichen Gründen auf außerplanmäßige Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen verzichtet.

Für die Gemeinde kann z. B. die Feststellung, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenständen besteht, noch mit einer hohen Unsicherheit behaftet sein und noch zu wenig Anhaltspunkte dafür vorliegen. Ein offensichtlich nur zum Abschlussstichtag und nicht dauerhaft bestehender Differenzbetrag zwischen dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwert und dem „beizulegenden Zeitwert“ des Vermögensgegenstandes kann zu einem Verzicht auf eine außerplanmäßige Abschreibung führen.

In derartigen Fällen müssen von der Gemeinde die Ursache für eine eingetretene Wertminderung eines Vermögensgegenstandes und deren Umfang im gemeindlichen Anhang aufgezeigt werden. Sie muss die Gründe benennen, warum aus Sicht der Gemeinde keine ausreichende Grundlage besteht, von einer voraussichtlichen dauernden Wertminderung bei diesem Vermögensgegenstand auszugehen. Im Anhang sollte die Gemeinde auch dann gesonderte Angaben über den Verzicht auf außerplanmäßige Abschreibungen machen, wenn sie bei einer Sachanlage davon ausgeht, dass die bestehende Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 35 GemHVO NRW**

Bei Entscheidungen über den Verzicht auf außerplanmäßige Abschreibungen hat die Gemeinde in Abgrenzung zum Sachanlagevermögen das haushaltsrechtlich eingeräumte Wahlrecht für die gemeindlichen Finanzanlagen zu beachten. Ein Verzicht auf außerplanmäßige Abschreibungen entsteht bei den Finanzanlagen der Gemeinde auch dann, wenn die Gemeinde das ihr zustehende Wahlrecht dahingehend ausübt, bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung einer Finanzanlage auf eine außerplanmäßige Abschreibung zu verzichten.

Die Gemeinde soll mit dem Verzicht auf außerplanmäßige Abschreibungen auch ihre Annahmen und Erwartungen auf künftige Wertsteigerungen begründen und möglichst belegen. Sie dürfen nicht nur einen spekulativen Charakter haben, z. B. allgemeine Erwartungen auf künftig steigende Marktpreise oder auf eine Kurserholung bei Aktien. Die Annahmen und Erwartungen dürfen auch nicht nur vergangenheitsbezogen begründet werden, z. B. bei Aktien mit Kurssteigerungen vor mehr als fünf bis acht Jahren. Die haushaltsrechtliche Vorgabe einer unmittelbaren Verrechnung von Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage stellt keinen Verzicht der Gemeinde auf die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen dar (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **5.06 „Außerplanmäßig“ nicht „Außerordentlich“**

Im Zusammenhang mit der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr darf die Gemeinde die Begriffe „Außerplanmäßig“ und „Außerordentlich“ nicht in der gleichen Art und Weise für die Einordnung ihrer Geschäftsvorfälle in die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres benutzen. Anders als außerplanmäßige Abschreibungen entstehen außerordentliche Aufwendungen z. B. aus der Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer wesentlichen Beteiligung der Gemeinde, die im Sinne der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit als ein außerordentliches Ereignis anzusehen ist.

Aus einem Geschäftsvorfall, der von der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren wäre, z. B. ein Brand, der einen gemeindlichen Betrieb völlig zerstört, entstehen aufgrund der entstandenen Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlage außerordentliche Aufwendungen. Sie entstehen aber nicht dann, wenn wegen aufgetretener Mängel bei einem Vermögensgegenstand über die planmäßigen Abschreibungen hinausgehende Abschreibungen erforderlich werden, die dann von der Gemeinde als außerplanmäßige und nicht als außerordentliche Abschreibungen zu erfassen wären.

Der Begriff „außerplanmäßig“ wird dagegen von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Darauf aufbauend werden die gemeindlichen Aufwendungen oder Auszahlungen als außerplanmäßig bezeichnet, für die zum Zeitpunkt des Bedarfs keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind. Für ein auftretendes Ereignis besteht dann kein Planansatz oder kein fortgeschriebener Planansatz im gemeindlichen Haushaltsplan bzw. ein Bedarf für eine Abweichung davon.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können jedoch bei einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde auch beide Begriffe relevant sein. Bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand mit planmäßigen Abschreibungen kann z. B. ein Ereignis eine so gewaltige Nutzungseinschränkung verursachen, dass von der Gemeinde einerseits das Ereignis als „außerordentlich“ einzustufen ist und andererseits aufgrund der durch das Ereignis verursachten Wertminderung des Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. In derartigen Fällen entsteht lediglich für die haushaltsmäßige Zuordnung ein Vorrang der Klassifizierung „Außerordentlichkeit“ vor der Klassifizierung „Außerplanmäßigkeit“. Es entstehen dadurch jedoch haushaltsmäßig keine „außerordentlichen Abschreibungen“.

**5.1 Zu Satz 1 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Anlagevermögen):**

**5.1.1 Der Begriff "Sachanlagen"**

**5.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

In der gemeindlichen Bilanz werden im Bilanzbereich „Sachanlagen“ die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt, die für Zwecke der Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern, zur Überlassung an Dritte oder für eigene Verwaltungszwecke vorhanden sind und von der Gemeinde länger als ein Haushaltsjahr (Periode) im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden und an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat (vgl. § 33 GemHVO NRW).

In der gemeindlichen Bilanz sind die Bilanzposten für die Sachanlagen der Gemeinde unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgaben gegliedert worden. Nach den Gliederungsvorgaben ist deshalb eine Trennung zwischen unbeweglichem Sachanlagevermögen, z. B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z. B. Fahrzeuge vorzunehmen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Sachanlagen sollen in der Bilanz mindestens wie folgt gegliedert werden (vgl. Abbildung 631).

<b>DAS SACHANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Unbebaute Grundstücken und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland (landwirtschaftliche Flächen)</li> <li>- Wald, Forsten (forstwirtschaftliche Flächen)</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>

*Abbildung 631 „Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde zu beachten, dass es bei einer möglichen vorübergehenden Wertminderung beim Sachanlagevermögen eine außerplanmäßige Abschreibung nicht zulässig ist. Die haushaltsmäßige Umsetzung einer voraussichtlichen kurzfristigen Wertminderung beim gemeindlichen Vermögen ist haushaltsrechtlich nur für gemeindliche Finanzanlagen zugelassen worden.

**5.1.1.2 Die Auswirkungen der Wertminderungen**

Die vielfältigen Arten von Vermögensgegenständen des gemeindlichen Sachanlagevermögens beeinflussen die Feststellung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sowohl hinsichtlich ihres Eintritts als auch ihres Umfangs. Es ist von der tatsächlichen Nutzung eines Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und vielfach von nicht beeinflussbaren Ereignissen abhängig, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei einem Vermögensgegenstand festgestellt werden kann (vgl. Beispiel 96).

**BEISPIEL:**

**Die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Inventur für den Jahresabschluss festgestellt, dass es erhebliche Zerstörungen in der Parkanlage König und auf dem Friedhof Oberhof gegeben hat. Neben einigen Straßen ist auch ein Löschfahrzeug stark beschädigt worden. Sie nimmt daher folgende außerplanmäßige Abschreibungen vor.

Anlagennummer	Bezeichnung	Außerplanm. Abschreibung Euro	Außerplanm. SOPO-Auflösung Euro	Neuer Bilanzieller Wertansatz Euro
	Parkanlage König	305.788,56	0	5.756.344,89
	Friedhof Oberhof	145.789,66	0	2.345.678,77
	Alleestraße	546.332,78	302.789,77	122.333,56
	Mittelstraße	234.987,99	92.899,89	89.678,67
	Osterstraße	156.846,34	78.423,17	456.789,22
	Löschfahrzeug 5	278.456,67	0	0

Im Rahmen ihres Jahresabschlusses informiert die Gemeinde gesondert über die im Einzelnen vorgenommenen erheblichen Wertänderungen durch eine gesonderte Übersicht.

*Beispiel 96 „Die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen“*

Bei erkennbaren möglichen Wertminderungen gemeindlicher Vermögensgegenstände bzw. aufgrund objektiver Hinweise ist von der Gemeinde ein Werthaltigkeitstest für die betreffenden Vermögensgegenstände durchzuführen. Zur Ermittlung des beizulegenden Wertes als niedrigeren Wert zum Abschlussstichtag werden jedoch Hilfswerte benötigt, weil der beizulegende Wert keine abgrenzbare Eigenständigkeit besitzt.

Es ist daher von der jeweiligen Art des betreffenden Vermögensgegenstandes abhängig, ob z. B. der "Wiederbeschaffungszeitwert", der "Reproduktionswert", der "Veräußerungswert" oder ein anderer Wert eine geeignete Bemessungsgröße darstellen. Das Ergebnis einer vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung bei gemeindlichen Sachanlagevermögen kann von der Gemeinde auch objektbezogen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss aufgezeigt werden.

**5.1.2 Der Begriff „Finanzanlagen“**

**5.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

In der gemeindlichen Bilanz wird beim Anlagevermögen zwischen den Bilanzbereichen „Sachanlagen“ und „Finanzanlagen“ unterschieden. Im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ werden die Vermögenswerte der Gemeinde angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder dem Geschäftsbetrieb zu den Betrieben der Gemeinde dienen sollen sowie die damit zusammenhängenden Ausleihungen. Dieser besondere Bilanzbereich zeigt u. a. auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinde aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben durchführt sowie Dritte daran beteiligt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Unter den Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz werden deshalb die öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Betriebe sowie die Anteile der Gemeinde daran nach bestimmten Formen erfasst. Die Bilanzansätze bestehen unabhängig davon, auf welcher speziellen Rechtsgrundlage die Errichtung der gemeindlichen Betriebe tatsächlich erfolgt ist. In der gemeindlichen Bilanz sollen die Finanzanlagen der Gemeinde mindestens wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 632).

<b>DAS FINANZANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
-	Anteile an verbundenen Unternehmen,
-	Beteiligungen,
-	Sondervermögen,
-	Wertpapiere des Anlagevermögens,
-	Ausleihungen, <ul style="list-style-type: none"><li>- an verbundene Unternehmen,</li><li>- an Beteiligungen,</li><li>- an Sondervermögen,</li><li>- sonstige Ausleihungen.</li></ul>

*Abbildung 632 „Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

In diesem Bilanzbereich muss aber auch das „sonstige“ Finanzvermögen angesetzt werden, das dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen ist. Die Wertpapiere der Gemeinde sowie die Ausleihungen, die durch langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken entstehen und aufgrund derer die Gemeinde Finanzansprüche gegenüber Dritten hat, sind in diesem Bilanzbereich unter gesonderten Bilanzposten anzusetzen.

#### **5.1.2.2 Die Auswirkungen auf Wertminderungen**

Die gemeindlichen Finanzanlagen sind hinsichtlich ihrer Nutzung zeitlich nicht begrenzt. Es besteht daher keine Pflicht der Gemeinde, planmäßige Abschreibungen bei ihren Finanzanlagen wie bei Vermögensgegenständen mit einer begrenzten Nutzungszeit vorzunehmen. Stattdessen sind von der Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen bei den Finanzanlagen vorzunehmen, wenn bei den entsprechenden Vermögenswerten eine voraussichtliche Wertminderung als dauerhaft anzusehen ist.

Die vielfältigen Arten der Vermögensgegenstände des gemeindlichen Finanzanlagevermögens beeinflussen dabei die Feststellung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sowohl hinsichtlich ihres Eintritts als auch ihres Umfangs. Es ist u. a. von der tatsächlichen Nutzung des einzelnen Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und vielfach von nicht beeinflussbaren Ereignissen abhängig, ob aufgrund der Beurteilung eines gemeindlichen Sachverhaltes das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung festgestellt werden kann.

Ein Werthaltigkeitstest ist dabei von der Gemeinde aufgrund objektiver Hinweise, bezogen auf den Abschlussstichtag, durchzuführen. Zur Ermittlung des beizulegenden Wertes als niedrigeren Wert werden jedoch Hilfwerte benötigt, weil der beizulegende Wert keine abgrenzbare Eigenständigkeit besitzt. Es ist daher zum Abschlussstichtag von der jeweiligen Art des betreffenden Vermögensgegenstandes des Finanzanlagevermögens abhän-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

gig, ob z. B. der "Marktwert", der "Wiederbeschaffungszeitwert", der "Veräußerungswert" oder ein anderer Wert eine geeignete Bemessungsgröße für die Gemeinde darstellen.

Die Prüfung des Wertes einer bilanzierten gemeindlichen Finanzanlage soll durch die Gemeinde nach der Methode erfolgen, die zur Ermittlung des Wertansatzes dieser Finanzanlage in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zur Anwendung kam. Die Gemeinde ist zur Anwendung des Grundsatzes der Stetigkeit der Bewertungsmethode verpflichtet. Dieser Grundsatz beinhaltet das Gebot zur Beibehaltung der einmal angewandten Bewertungsmethode in Bezug auf das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Er dient der Objektivierung des gemeindlichen Jahresabschlusses und der Periodengerechtigkeit der Ergebnisermittlung sowie der Vermeidung willkürlicher Bewertungswechsel.

Bei Wertpapieren als gemeindliche Finanzanlage, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, ist der Marktwert zum Abschlussstichtag eine nicht zu vernachlässigende Größe. Deren Buchwert war in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag anzusetzen (vgl. § 55 Absatz 7 GemHVO NRW). Bei der Entscheidung über eine voraussichtlich vorübergehende oder eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei gemeindlichen Wertpapieren zu einem Abschlussstichtag hat die Gemeinde die besondere Ausgangslage und die Bindung der Wertpapiere an den Markt sachgerecht zu berücksichtigen.

### **5.1.3 Die Prüfung der Werthaltigkeit**

#### **5.1.3.1 Der Stichtagsbezug**

Die Gemeinde soll die Nutzungsdauer für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens sowie die Abschreibungsmethode unter Beachtung des Vorsichtsprinzips grundsätzlich so festlegen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung wegen einer Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglichst vermieden wird. Im Rahmen der Aufstellung eines Jahresabschlusses ist die Gemeinde verpflichtet, die Werthaltigkeit der Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens und des Finanzanlagevermögens zu überprüfen.

Die Prüfung der Werthaltigkeit dient der Feststellung, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand vorliegt, aufgrund dessen der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz in seinem Umfang gemindert werden muss. Die eingetretene Wertminderung ist dann bezogen auf den Abschlussstichtag in Form einer außerplanmäßigen Abschreibung bilanztechnisch abzuwickeln. Bei den gemeindlichen Finanzanlagen kann die stichtagsbezogene Überprüfung nicht nur auf eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, sondern auch auf eine voraussichtlich vorübergehende Wertminderung ausgerichtet werden.

Die Gemeinde hat zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob objektive und gewichtige Anzeichen oder Merkmale zu ihren Vermögensgegenständen vorliegen, die einen Anlass für das Vorliegen einer nachhaltigen Wertbeeinträchtigung darstellen können. Sie muss dabei auch vor dem Abschlussstichtag eingetretene Ereignisse berücksichtigen sowie eine zeitliche Prognose wagen. Die zeitbezogene Vorausschau bedeutet eine mehrjährige zukunftsbezogene Einschätzung, ob die Gründe für die eingetretene Wertminderung nach dem Abschlussstichtag weiterhin bestehen werden.

Die Prüfungspflicht der Gemeinde zum Abschlussstichtag kann nicht vorweggenommen werden. Sie kann z. B. nicht in die Haushaltsplanung des betreffenden Haushaltsjahres einbezogen werden, weil aufgrund haushaltswirtschaftlicher Ereignisse möglicherweise eine Wertminderung eintreten könnte. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft soll die Gemeinde im Rahmen ihrer Möglichkeiten auf einen Werterhalt ihrer Vermögensgegenstände hinwirken und keine Wertminderung eintreten lassen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 35 GemHVO NRW**

Für die Gemeinde ist es unter Beachtung des Stichtagsprinzips nicht zulässig, bereits im Haushaltsplan für zum Abschlussstichtag möglicherweise feststellbare voraussichtlich dauernde Wertminderung die vermutlich deswegen entstehenden Aufwendungen als „außerplanmäßige Abschreibungen“ einzuplanen. Bereits die haushaltsrechtliche Einordnung und die Festlegung für die Gemeinde, die voraussichtlich dauernden Wertminderungen bei den gemeindlichen Sachanlagen und Finanzanlagen sowie der voraussichtlich nicht dauernden Wertminderungen bei den Finanzanlagen als außerplanmäßige Abschreibungen haushaltsmäßig zu erfassen, stellt deren „Nichtplanbarkeit“ deutlich heraus.

Außerdem hat gerade bei den Finanzanlagen die oftmals nicht durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde, sondern durch die Verhältnisse außerhalb des Handlungsbereiches der Gemeinde verursachten Wertminderungen bei gemeindlichen Finanzanlagen dazu geführt, haushaltsrechtlich festzulegen, dass die daraus für die Gemeinde zum Abschlussstichtag entstehenden Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen und nicht in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die zusätzliche Festlegung über die nachrichtliche Angabe der außerplanmäßigen Aufwendungen bei Finanzanlagen nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung steht der Vornahme der Verrechnung mit dem gemeindlichen Eigenkapital nicht entgegen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie zeigt jedoch deutlich auf, dass keine unmittelbare Verbindung zwischen der stichtagsbezogenen Entscheidung über die Wertminderung von Finanzanlagen und deren bilanziellen Behandlung mit der gemeindlichen Haushaltsplanung besteht.

### **5.1.3.2 Die Feststellung**

Die Gemeinde soll die Nutzungsdauer für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens sowie die Abschreibungsmethode unter Beachtung des Vorsichtsprinzips grundsätzlich so festlegen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung wegen einer Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes möglichst vermieden wird. Das Vorliegen einer nachhaltigen Wertbeeinträchtigung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. dessen fehlende Werthaltigkeit bedeutet für die Gemeinde den Verlust eines entscheidenden Nutzens bei dem betreffenden Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung.

Ein Werthaltigkeitstest ist dabei von der Gemeinde aufgrund objektiver Hinweise, bezogen auf den Abschlussstichtag, durchzuführen. Zur Ermittlung des beizulegenden Wertes als niedrigeren Wert werden jedoch Hilfwerte benötigt, weil der beizulegende Wert keine abgrenzbare Eigenständigkeit besitzt. Es ist daher zum Abschlussstichtag von der jeweiligen Art des betreffenden Vermögensgegenstandes des Finanzanlagevermögens abhängig, ob z. B. der "Marktwert", der "Wiederbeschaffungszeitwert", der "Veräußerungswert" oder ein anderer Wert eine geeignete Bemessungsgröße für die Gemeinde darstellen.

Für Finanzanlagen kann eine zusätzliche Orientierung für die Einschätzung einer dauernden Wertminderung aus dem Steuerrecht entnommen werden. In der gemeindlichen Prüfung über die Werthaltigkeit eines Vermögensgegenstandes kann die Gemeinde in ihrer Bewertung auch abwägen, ob ein Dritter als Käufer die eingetretenen Verhältnisse bei dem zu beurteilenden Vermögensgegenstand als Wertverlust (Minderung des Vermögenswertes) einstufen würde und eine Herabsetzung des verlangten Kaufpreises fordern würde.

Bei der Nutzung eines Schulgebäudes kann eine voraussichtlich dauernde Wertminderung z. B. wegen der Reduzierung der Nutzung aufgrund eingetretener geringerer Schülerzahlen. Die aufgrund eines solchen Sachverhaltes für die Gemeinde entstehende und zu bemessende außerplanmäßige Abschreibung bzw. die Feststellung der Wertminderung wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Beispiel 97).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

<b>Die Feststellung einer Wertminderung bei einem Schulgebäude</b>			
<b>ÖRTLICHE SACHLAGE</b>	<b>EURO</b>	<b>TATBESTAND</b>	<b>HINWEISE</b>
Anschaffungs- und Herstellungskosten 1992	10,0 Mio.	Nutzungsdauer 50 Jahre	Abschreibungen pro Jahr: 0,2 Mio.
Abschreibungen nach Nutzung	4,0 Mio.	Bisherige Nutzung: 20 Jahre	
<b>Buchwert zum Abschlussstichtag</b>	6,0 Mio.	Bilanzansatz	
Wiederbeschaffung in Bedarfsgröße	8,0 Mio.	Nutzungsdauer 50 Jahre	Abschreibungen pro Jahr: 0,16 Mio.
Abschreibungen nach Nutzung	3,2 Mio.	Bisherige Nutzung: 20 Jahre	
<b>Fiktiver Nutzwert zum Abschlussstichtag</b>	4,8 Mio.		
Buchwert der Schule	6,0 Mio.		
Nutzwert der Schule	4,8 Mio.		
<b>Wertminderung zum Abschlussstichtag</b>	<b>1,2 Mio.</b>	Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung	

*Beispiel 97 „Die Feststellung einer Wertminderung bei einem Schulgebäude“*

In den Fällen, in denen eine Wertbeeinträchtigung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand tatsächlich vorliegt, kann deren Umfang von der Gemeinde mithilfe einer Vergleichsgröße, also einer Gegenüberstellung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwertes als fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem beizulegenden Wert für den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand ermittelt werden (Wertminderungstest). Der beizulegende Wert ist dabei im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde zu bestimmen. Die Differenz daraus stellt den Umfang einer zusätzlichen Wertminderung dar, die bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht durch die planmäßigen Abschreibungen erfasst wird.

Bei der Prüfung des Vorliegens einer Wertbeeinträchtigung hat die Gemeinde zudem immer den Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten. Vielfach wird dafür eine prozentuale Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert des betroffenen Vermögensgegenstandes festgelegt, z. B. eine Differenz in einer Größenordnung von 20 v. H. bezogen auf den bilanzierten Buchwert. Eine solche Messgröße dürfte nicht für alle derartigen Sachverhalte der Gemeinde gleichermaßen geeignet sein.

Die erforderliche Beurteilung durch die Gemeinde muss sich zudem an den aktuellen örtlichen Gegebenheiten orientieren. Die Prüfung auf eine Beeinträchtigung der Werthaltigkeit bei abnutzbaren Vermögensgegenständen beinhaltet, dass die zum Abschlussstichtag vorliegende Wertminderung die planmäßigen Abschreibungen für das Haushaltsjahr übersteigen muss.

Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen in einem Festwert oder in einer Gruppe dabei die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung nicht ausschließt (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW). Außerdem kann sich auch bei geleisteten Anzahlungen

oder Anlagen im Bau ggf. ein Bedarf für eine außerplanmäßige Abschreibung ergeben, wenn z. B. eine begonnene Baumaßnahme nicht weiter durchgeführt bzw. eingestellt wird. Sie hat auch zu beachten, dass alle gemeindlichen Entscheidungen im Rahmen der Prüfung der Werthaltigkeit von gemeindlichen Vermögensgegenständen ausreichend und zutreffend dokumentiert werden.

#### **5.1.4 Der Begriff „dauernd“ bei Wertminderungen**

##### **5.1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, beim Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Eine solche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes bedeutet eine nachhaltige Verringerung seines Wertes unter den bisher maßgeblichen stichtagsbezogenen Wertansatz (Buchwert). Für die Ermittlung des zutreffenden Betrages für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz bedarf es der Prüfung, ob zum Abschlussstichtag wertmindernde Umstände für den betreffenden Vermögensgegenstand vorliegen, damit die Wertminderung bilanziell berücksichtigt werden kann.

Die Kriterien für die Beurteilung einer dauerhaften Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens oder des Finanzanlagevermögens sind dabei auch von der Art des Vermögensgegenstandes abhängig. Unter dem Begriff „dauernd“ kann dabei eine Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes angesehen werden, wenn aus Sicht der Gemeinde mehr Gründe für das anhaltende Bestehen der Wertminderung sprechen als dagegen.

Die Gründe und Anlässe für eine niedrigere Bewertung bzw. für den Eintritt der Wertminderung müssen zudem bereits eine längere Zeit bestehen oder mit hoher Wahrscheinlichkeit voraussichtlich auch noch eine längere Zeit bestehen bleiben. Die Eigenschaft „dauernd“ bedeutet dabei nicht, dass die eingetretene Wertminderung bei einem Vermögensgegenstand von endgültigem Charakter sein muss. Die Wertminderung darf jedoch nicht als „kurzfristig“ oder als „vorübergehend“ und damit als von vorübergehender Natur zu klassifizieren sein.

Von einer dauerhaften Wertminderung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen kann i. d. R. ausgegangen werden, wenn für die Gemeinde erkennbar bzw. abschätzbar ist, dass die Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes voraussichtlich für mindestens fünf Jahre besteht oder bestehen dürfte. Diese Zeitdauer entspricht der gemeindlichen Haushaltsplanung nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, die von der Gemeinde prognosemäßig ausgefüllt werden muss.

Die Betrachtungszeit zur Feststellung einer dauerhaften Wertminderung kann bei gemeindlichen Sachanlagen mit langen Nutzungsdauern auch auf einen längeren Zeitraum ausgerichtet werden, z. B. bis zu zehn Jahre bei gemeindlichen Immobilien. Bei einer über den Zeitraum bereits bestehenden Wertminderung kann zum Abschlussstichtag von dem Vorliegen einer „dauernden Wertminderung“ und vom Einsetzen einer Pflicht der Gemeinde zur Vornahme der bilanziellen Umsetzung grundsätzlich ausgegangen werden.

Gleichwohl steht der Gemeinde auch dann eine Prognose über das Fortbestehen oder Nichtfortbestehen einer eingetretenen Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu. Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung über das Entstehen, das Vorliegen und das Fortbestehen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zu entscheiden (vgl. Beispiel 98).

**BEISPIEL:**

**Die dauernde Wertminderung bei Sachanlagen**

Die Gemeinde verfügt über einen Dienstwagen, dessen Anschaffungskosten 100.000 Euro betragen haben und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

der für 10 Jahre genutzt werden soll. Im zweiten Nutzungsjahr ersetzt der Hersteller das Modell durch ein wesentlich verbessertes neues Modell. Der Marktwert des Dienstwagens sinkt deshalb auf einen Betrag i. H. v. 30.000 Euro. Die Gemeinde muss zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres prüfen, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand vorliegt und in welchem Umfang dann eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist.

Wertbetrachtung des Dienstwagens:

Anschaffungskosten	100.000 Euro
Nutzungsdauer	10 Jahre
Jährlicher Abschreibungsbetrag	10.000 Euro
Buchwert am Ende des zweiten Jahres	80.000 Euro
Marktwert am Ende des zweiten Jahres	30.000 Euro

Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei beweglichen Sachanlagen kann i. d. R. ausgegangen werden, wenn der Wert des Vermögensgegenstandes geringer ist, als sein Buchwert nach der Hälfte seiner vorgesehenen Nutzungszeit.

Buchwert nach fünf Jahren Nutzungszeit	50.000 Euro
Marktwert (aktuell)	30.000 Euro.

Bei einem normalen Nutzungsverlauf erreicht der Buchwert erst nach über fünf Jahren den aktuellen Marktwert bei einer derzeitigen Restnutzungsdauer von acht Jahren. Die Modelländerung des Herstellers basiert zudem auf der Umsetzung des technischen Fortschritts in der Autoindustrie, sodass bei der Wertminderung von einer Dauerhaftigkeit grundsätzlich ausgegangen werden kann. Die Gemeinde hat daher zusätzlich zur planmäßigen Abschreibung eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.

*Beispiel 98 „Die dauernde Wertminderung bei Sachanlagen“*

Wegen der allgemeinen Prognoseunsicherheit kann die Gemeinde ihre zu treffende Entscheidung nicht allein an der zeitlichen Dimension einer Wertminderung ausrichten. Sie muss ihrer Entscheidung auch andere gewichtige Faktoren zugrunde legen. Die Gemeinde hat daher im Einzelfall den Status des betroffenen Vermögensgegenstandes (abnutzbar oder nicht abnutzbar) sowie seine bilanzielle Einordnung (Sachanlage oder Finanzanlage) in ihre Beurteilung einzubeziehen. Sie hat dabei aber auch das Vorsichtsprinzip unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu beachten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Die Beurteilung zum Abschlussstichtag muss daher, insbesondere auch wegen weiterer gewonnener Erkenntnisse nicht mit der Beurteilung der Gemeinde zum vorherigen Abschlussstichtag übereinstimmen oder in Einklang stehen. Die Gemeinde hat den unbestimmten Rechtsbegriff „dauernd“ im Rahmen des ihr zustehenden und auszuübenden Ermessens sorgfältig und sachgerecht auszulegen. Im Zweifel kann sie aus Vorsichtsgesichtspunkten von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgehen, wenn nicht ausreichende und eindeutige Anhaltspunkte für eine vorübergehende Wertminderung vorliegen.

Die Gemeinde sollte zu ihren Sachanlagen sowie zu ihren Finanzanlagen möglichst Grundregeln in Bezug auf das Vorliegen einer dauernden Wertminderung aufstellen, um zum einzelnen Abschlussstichtag möglichst objektiv eine willkürfreie Entscheidung treffen zu können, z. B. dass bei Aktien der Kurs unter 40 v. H. unter die Anschaffungskosten gesunken sein oder der Kurs an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter 25 v. H. unter die Anschaffungskosten gesunken sein muss. Sie kann dazu auch eine Bagatellgrenze festlegen, sodass nur oberhalb dieser Wertgrenze bestehende Größenordnungen zu berücksichtigen sind (vgl. Beispiel 99).

**BEISPIEL:**

**Die dauernde Wertminderung bei Wertpapieren (Finanzanlagen)**

Die Gemeinde verfügt im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung über Anteile an einem Betrieb in der Privatrechtsform einer börsennotierten Aktiengesellschaft, deren Aktien zum Börsenkurs i. H. v. 63,86 Euro erworben wurden. Zum Abschlussstichtag verfügt die Gemeinde über ein Aktienpaket von 47.000 Aktien. Der Kurswert

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

dieser Aktien ist im Zeitablauf gefallen, sodass zum Abschlussstichtag des Vorjahres dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ein Kurswert i. H. v. 47,23 Euro zugrunde lag. Im Haushaltsjahr wurden die Aktien an der Börse mit einem Kurs zwischen 22,98 Euro und 31,93 Euro gehandelt. Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres liegt der Kurswert bei 28,29 Euro. Der Marktwert der Aktien liegt damit erheblich unter den Anschaffungskosten. Die Gemeinde muss prüfen, ob eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt und eine weitere außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist.

Wertbetrachtung des Aktienpakets:

Anschaffungskosten je Aktie	63,86 Euro
Börsenwert zum Abschlussstichtag	28,29 Euro
Buchwert zum Abschlussstichtag	47,23 Euro

Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei börsennotierten Aktien als gemeindliche Wertpapiere (Finanzanlagen) kann i. d. R. ausgegangen werden, wenn der Kurswert der Aktien erheblich geringer ist als die Anschaffungskosten der Gemeinde und eine Wertaufholung innerhalb der Aufstellungszeit nicht zu erwarten ist. Zum Ende der Aufstellung des Jahresabschlusses im Folgejahr wird festgestellt:

Buchwert	47,23 Euro
Marktwert	31,93 Euro.

Der Marktwert liegt damit in einer Größenordnung von 50 % unter den Anschaffungskosten der Aktien. Er liegt zudem in einer Größenordnung von 32 % unter dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwert. Nach der Beobachtung in der Aufstellungszeit des Jahresabschlusses sowie mithilfe von verfügbaren Prognosen ist keine gravierende Wertaufholung in nächster Zeit zu erwarten. Ein Vergleich zwischen den Kurswerten der Abschlussstichtage des Vorjahres und des Haushaltsjahres ist für die Prüfung nicht tragfähig, um sachgerechte Wertverhältnisse bei Wertpapieren zu bilanzieren. Insbesondere dann, wenn unterstellt werden kann, dass der Buchwert zum Abschlussstichtag des Vorjahres nicht auf dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Kurswert ermittelt worden ist. Die Gemeinde stellt daher fest, dass bei den Aktien als Wertpapiere bzw. Finanzanlagen grundsätzlich von einer Dauerhaftigkeit der Wertminderung ausgegangen werden kann. Die Gemeinde hat daher eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.

*Beispiel 99 „Die dauernde Wertminderung bei Wertpapieren (Finanzanlagen)“*

Nach einer vorgenommenen Abschreibung aufgrund einer dauernden Wertminderung hat die Gemeinde zu jedem folgenden Abschlussstichtag das Fortbestehen der Wertminderung zu überprüfen. Sofern von der Gemeinde kein Fortbestehen einer eingetretenen Wertminderung mehr erwartet wird oder sogar Anzeichen einer Wertaufholung für die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände bestehen, hat sie zum Abschlussstichtag ggf. eine entsprechende Anpassung vorzunehmen. Bei dieser Prüfung sollten der Gemeinde weitere Erkenntnisse vorliegen, um nachvollziehbar entscheiden zu können, ob zum Abschlussstichtag keine „dauernde“ Wertminderung mehr gegeben ist.

**5.1.4.2 Die Anlässe für dauernde Wertminderungen**

Die Wertminderungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens entstehen aus unterschiedlichen Gründen und Ursachen. Einige Anlässe für Wertminderungen werden nachfolgend beispielhaft benannt (vgl. Abbildung 633).

<b>ANLÄSSE FÜR WERTMINDERUNGEN BEI VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN</b>	
-	Schäden und Mängel an Vermögensgegenständen.
-	Fehlende Nachfrage nach bestimmten Vermögensgegenständen.

<b>ANLÄSSE FÜR WERTMINDERUNGEN BEI VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN</b>	
-	Nicht mehr benötigte Vermögensgegenstände.
-	Einschränkungen der Nutzbarkeit von Grundstücken.
-	Umwandlung der Nutzung von Vermögensgegenständen.
-	Umweltbedingungen und Umweltschäden.

*Abbildung 633 „Anlässe für Wertminderungen bei Vermögensgegenständen“*

Es gibt eine Vielzahl von Ereignissen, aufgrund derer eine dauernde Wertminderung von gemeindlichen Vermögensgegenständen eintreten kann, z. B. weil die Beschädigung eines Vermögensgegenstandes zu einer erheblichen Einschränkung seiner Nutzung geführt hat. Es können sich aber auch aus rechtlichen und politischen Gründen wichtige Anlässe für Wertminderungen ergeben. Derartige Anlässe können bei der Gemeinde dazu führen, dass der tatsächliche Wert eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes unter seinen Buchwert sinkt.

Die Gemeinde muss daher zum Abschlussstichtag überprüfen, ob der tatsächliche Wert in einem großen Teil der noch bestehenden Restnutzungsdauer voraussichtlich unter den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten als bilanzieller Buchwert des abnutzbaren Vermögensgegenstandes liegen wird. In Fällen, in denen diese Sachlage mindestens für die Hälfte der Zeit gegeben ist, bedarf es i. d. R. der Vornahme einer Wertminderung. Eine längerfristige Beibehaltung einer nicht mehr gegebenen Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen könnte die Leistungsfähigkeit und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gefährden und die Glaubwürdigkeit der Bilanzierung durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft infrage stellen.

### **5.1.5 Die Ermittlung des beizulegenden Wertes**

#### **5.1.5.1 Die Ausgangslage**

Von der Gemeinde ist zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob für die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens ein niedrigerer Wert anzusetzen ist, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Der „beizulegende Wert“ ist nicht als (beizulegender) Zeitwert zu verstehen, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann. Dieser Wert wird vielmehr daran gemessen, was die Gemeinde zur Wiederbeschaffung eines gleichartigen und gleichwertigen Vermögensgegenstandes aufbringen müsste.

Der „beizulegende Wert“ stellt daher keinen eigenständigen Wertmaßstab dar. Er soll unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde ermittelt werden. Bei ihrer Wertermittlung soll die Gemeinde berücksichtigen, dass der Begriff „beizulegender Wert“ im allgemeinen Geschäftsverkehr als Oberbegriff benutzt wird. Dieser Begriff muss daher durch speziellere Wertbegriffe, z. B. Marktwert oder Börsenwert, Wiederbeschaffungswert, Veräußerungs- oder Ertragswert ausgefüllt werden.

Die Gemeinde soll zum Abschlussstichtag möglichst die zutreffenden beizulegenden Werte für die gemeindlichen Vermögensgegenstände feststellen, die unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung dafür in Betracht kommen. Bei Sachanlagen kann z. B. der Wiederbeschaffungswert in Betracht kommen, wenn der betreffende Vermögensgegenstand erworben bzw. angeschafft worden ist. Bei der Bestimmung des „beizulegenden Wertes“ hat die Gemeinde z. B. auch den Grundsatz der Einzelbewertung und das Vorsichtsprinzip zu beachten.

### **5.1.5.2 Bei Finanzanlagen**

Für die Ermittlung des beizulegenden Wertes für gemeindliche Finanzanlagen kann die Heranziehung eines Hilfwertes, z. B. Wiederbeschaffungswert oder Einzelveräußerungswert, für die Gemeinde hilfreich sein. Zur örtlichen Beurteilung können auch die auf einem Markt notierten Preise herangezogen werden, also Preise, zu denen eine Transaktion von Finanzanlagen oder von Finanzinstrumenten erfolgen würde.

Bei börsennotierten Wertpapieren muss dabei z. B. auch der Börsenwert und dessen voraussichtliche Entwicklung berücksichtigt werden. Bei gemeindlichen Wertpapieren stellen jedoch mögliche Veränderungen von Preisstrukturen des Marktes, z. B. das Markzinsniveau, keine Gegebenheiten für das Bestehen einer Wertbeeinträchtigung von gemeindlichen Wertpapieren dar. Von der Gemeinde sind jedoch nur die Gegebenheiten und Gründe zu berücksichtigen, die auf das Wertpapier selbst zurückzuführen sind.

Für die Ermittlung des beizulegenden Wertes bei gemeindlichen Finanzanlagen ist zudem kein konkreter Zeithorizont vorgegeben, in dem z. B. die Preisnotierungen am Markt für die Bestimmung des Wertansatzes zu ermitteln sind. Auch können die Preise der letzten Transaktionen oftmals Hinweise auf den gegenwärtig beizulegenden Wert geben. Falls sich die wirtschaftlichen Verhältnisse seit dem Zeitpunkt der letzten Transaktion wesentlich verändert haben, ist der beizulegende Wert unter Zugrundelegung von sachgerechten Verfahren zu ermitteln.

Wenn kein Markt besteht, ist der beizulegende Wert z. B. durch Vergleich mit anderen vergleichbaren Finanzanlagen oder Finanzinstrumenten zu ermitteln. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass auch mit Schätzungen gearbeitet werden muss. Die Gemeinde hat dabei die ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten sachgerecht zu nutzen, um bezogen auf den Abschlussstichtag eine möglichst zutreffende Ermittlung vornehmen zu können. Sie soll möglichst inkonsistente und nicht plausible Annahmen oder Entwicklungen bei der Wertermittlung vermeiden.

### **5.1.6 Die Pflicht zur Vornahme der Abschreibungen**

#### **5.1.6.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Gemeinde können unterschiedliche Sachverhalte zu einer außerplanmäßigen Abschreibung bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen führen, unabhängig davon, ob diese Vermögensgegenstände abnutzbar oder nicht abnutzbar sind. Dazu ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass beim Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens die Gemeinde eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen hat.

Beim Vorliegen dieses Sachverhaltes zum Abschlussstichtag bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens muss die Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung die entsprechenden Aufwendungen erfassen. Bei Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens hat die Gemeinde die Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Pflicht zur Vornahme der Abschreibungen gilt grundsätzlich auch bei den Vermögensgegenständen des gemeindlichen Sachanlagevermögens, bei denen der bilanzierte Buchwert aufgrund des Abgangs oder der Veräußerung der Vermögensgegenstände zu verändern ist. In diesen Fällen sind die dadurch der Gemeinde entstandenen Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage sind immer nachrichtlich nach dem Jahresergebnis der Ergebnisrechnung auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **5.1.6.2 Abschreibungen und Überschuldung**

Bei einer Gemeinde könnte der pflichtigen Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen bei gleichzeitiger Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage der Tatbestand entgegenstehen, dass die Rücklage keinen Bestand mehr aufweist bzw. die Gemeinde überschuldet ist. Diese wirtschaftliche Lage der Gemeinde kann entstehen, auch wenn haushaltsrechtlich bestimmt worden ist, dass sich die Gemeinde nicht überschuldet darf (vgl. § 75 Absatz 7 Satz 1 GO NRW).

Der haushaltsrechtlichen Pflicht zur Vornahme von Abschreibungen und Verrechnung würde bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Finanzanlagevermögens das haushaltsrechtliche Verbot der Überschuldung gegenüberstehen. Es entsteht dadurch ein Konflikt zwischen verschiedenen Rechtspflichten der Gemeinde, bei denen das Verbot von gesetzlicher Natur ist und die Pflicht zur Vornahme einer Wertminderung und Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage von verordnungsrechtlicher Natur.

Die Gemeinde müsste deshalb unter Berücksichtigung unterschiedlichster Aspekte abwägen, in welchem Umfang und wann welche der beiden Pflichten von ihr erfüllt werden. Eine Möglichkeit wäre, die Verrechnung von Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage auf das Maß zu begrenzen, in dem noch gemeindliches Eigenkapital für solche Sachverhalte tatsächlich verfügt ist.

Bei einer gemeindlichen Überschuldung wird aber aufgrund des fehlenden Eigenkapitals bzw. wegen des nicht zulässigen Ausweises eines negativen Betrages auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz stattdessen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ein besonderer Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt. Dadurch wird der Gemeinde die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus Wertveränderungen von Finanzanlagen mit dem „Eigenkapital“ ermöglicht, sodass die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres zutreffend dargestellt werden kann.

### **5.1.7 Die Bilanzierung von Wertminderungen**

#### **5.1.7.1 Die Bilanzierung bei Sachanlagen**

Die Gemeinde muss beim Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen, um dadurch den Buchwert in der gemeindlichen Bilanz an die eingetretenen Gegebenheiten anzupassen. Derartige Abschreibungen sind regelmäßig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Diese haushaltsrechtliche Vorgabe findet immer dann Anwendung, wenn der betreffende Vermögensgegenstand des gemeindlichen Sachanlagevermögens von der Gemeinde weiterhin für ihre Aufgabenerfüllung genutzt wird.

Eine außerplanmäßige Abschreibung ist von der Gemeinde bei ihren Vermögensgegenständen auch aufgrund des Abgangs und der Veräußerung vorzunehmen. Die Aufwendungen aus diesen gemeindlichen Geschäftsvorfällen sind jedoch nicht in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen, sondern unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie sind in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass die Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Aufwendungen stellen einen Ressourcenverbrauch für die Gemeinde dar, der nicht verschwiegen werden soll. Sie berühren daher auch nur dann die gemeindliche Haushaltsplanung, sofern die Voraussetzungen für eine Veranschlagung erfüllt werden können. Die Gemeinde soll deshalb die Aufwendungen, die mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, haushaltsmäßig auch nicht als außerplanmäßige Aufwendungen im Sinne dieser Vorschrift behandeln und in ihre Ergebnisrechnung einbeziehen, wenn die zugrundeliegenden gemeindlichen Sachverhalte die Voraussetzungen dafür erfüllen könnten.

Die haushaltsrechtliche Pflicht zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage baut auf einer Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, der diese Regelung in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat. Die Aufwendungen aus der aufgegebenen Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen stellen weiterhin eine haushaltswirtschaftliche Belastung für die Gemeinde dar. Sie sollen wegen der Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich jedoch nicht mehr der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ergebniswirksam zugerechnet werden (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

#### **5.1.7.2 Die Bilanzierung bei Finanzanlagen**

Die Gemeinde muss beim Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Finanzanlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen, um dadurch den Buchwert in der gemeindlichen Bilanz entsprechend den eingetretenen Gegebenheiten anzupassen. Derartige Abschreibungen sind jedoch nicht in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

Die haushaltsrechtliche Vorgabe sieht vor, dass Aufwendungen aus allen Wertveränderungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Aufwendungen sind dabei jedoch noch in der Weise in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen, dass die Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Aufwendungen stellen einen Ressourcenverbrauch für die Gemeinde dar, der nicht verschwiegen werden soll. Sie berühren daher auch nur dann die gemeindliche Haushaltsplanung, sofern die Voraussetzungen für eine Veranschlagung erfüllt werden können. Die haushaltsrechtliche Pflicht zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage baut auf einer Entscheidung des Landesgesetzgebers auf, der diese Regelung in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert hat

#### **5.1.8 Besonderheiten bei Wertminderungen**

##### **5.1.8.1 Wertminderungen bei Grundstücken**

Bei nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen, z. B. Grundstücken, die grundsätzlich keiner regelmäßigen Wertminderung und damit keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen, dürfte die Beurteilung, ob eine dauerhafte Wertminderung eines Vermögensgegenstandes im Einzelfall örtlich gegeben ist, nicht immer einfach sein. Bei der Beurteilung, ob eine derartige Sachlage gegeben ist, kann die Grundregel einfließen, dass dann der Wert am Abschlussstichtag unter den planmäßigen Restbuchwerten während mindestens der Hälfte der noch bestehenden Restnutzungsdauer liegen soll.

Die Gemeinde kann zwar die Ursache für eine Wertminderung herausfinden, z. B. wegen Altlasten, Bodenverunreinigungen oder aus einem anderen Anlass, gleichwohl bedarf es oftmals für die Entscheidung über deren Umfang und Beseitigung eines zusätzlichen Sachverständigengutachtens. In den Fällen eines Umweltschadens sollte zudem, abhängig von den Gegebenheiten im Einzelfall, geprüft werden, ob nicht ggf. auch alternativ eine Rückstellungsbildung in Betracht kommen kann (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW).

Eine Wertminderung eines Grundstückes kann auch aufgrund eines vom Rat der Gemeinde beschlossenen Bebauungsplans auftreten. Sie ist jedoch nicht zwingend bereits zu dem Zeitpunkt anzunehmen, wenn der Bebauungsplan geändert wird. Der betreffende Ratsbeschluss ist alleine nicht als ausreichend für eine außerplanmäßige Abschreibung bei gemeindlichen Grundstücken anzusehen. Er kann aber den Anfang dafür darstellen, dass



sich weitere Veränderungen ergeben können, die dann ggf. zu einem späteren Zeitpunkt eine außerplanmäßige Abschreibung notwendig werden lassen.

Die Gemeinde muss in solchen Fällen vorsichtig und sorgfältig abschätzen, ob es durch einen solchen Beschluss und den möglicherweise daraus entstandenen weiteren wirtschaftlichen Wirkungen zu einer dauerhaften Wertminderung der davon betroffenen Vermögensgegenstände gekommen ist oder noch kommen wird, z. B. bei gemeindlichen Grundstücken. Eine Schätzung darüber kann von der Gemeinde nur im Rahmen einer Einzelbewertung der betroffenen Vermögensgegenstände bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag gemacht werden.

#### **5.1.8.2 Wertminderungen bei Betrieben**

Die Beurteilung einer Wertminderung bei gemeindlichen Betrieben erfordert die Ermittlung von tragfähigen Vergleichsdaten. Sie steht regelmäßig unter der Prämisse der örtlich erforderlichen Fortführung des Betriebes im Rahmen der Erfüllung der übertragenen Aufgaben. Dieser Zweck bestimmt neben dem Bewertungszweck das durchzuführende Bewertungsverfahren. Die Feststellung einer Wertminderung ist dabei einer von vielen Anlässen einer "Unternehmensbewertung".

Der Wert eines gemeindlichen Betriebes kann nicht durch eine einfache „Eigenkapital-Vergleichsrechnung“ zwischen dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz und dem geschätzten „Wert“ des betreffenden Betriebes ermittelt werden. Eine sachgerechte Bewertung eines gemeindlichen Betriebes unter dem Kriterium der „Fortführung des Betriebes“ bedingt eine sachgerechte Festlegung der Bewertungsmethode sowie des Bewertungsumfangs.

Die Bewertung eines gemeindlichen Betriebes erfordert ausreichende Kenntnisse über die Aufgabenstellung des Betriebes sowie seine Betriebsstruktur. Mit solchen Kenntnissen können die Inhalte und der Ablauf der "Betriebsbewertung" konkretisiert sowie das Bewertungsverfahren festgelegt werden. Dazu sind unter Berücksichtigung der betrieblichen Aufgaben nicht nur geeignete „Teilverfahren“ auszuwählen, sondern es sind auch sachgerechte Messgrößen zu ermitteln, die wertmäßig von Relevanz sein können (vgl. Beispiel 100).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die dauernde Wertminderung bei Betrieben (Finanzanlagen)**

Die Gemeinde verfügt im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung über einen Betrieb in einer Privatrechtsform, der als Holdinggesellschaft eine Vielzahl von Tochtergesellschaften hat. Zum Abschlussstichtag ist die wichtigste Tochter der Gesellschaft hinsichtlich ihres Wertes überprüft worden. Nach dem Prüfungsergebnis liegt aus unterschiedlichen Gründen bei dieser Tochter eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, sodass in der Bilanz der Holdinggesellschaft der bisherige Wertansatz entsprechend gemindert wurde.

Aufgrund dieses Vorgangs war von der Gemeinde zu prüfen, ob der Wertansatz für die Holdinggesellschaft in der gemeindlichen Bilanz i. H. v. 213,487 Mio. Euro ebenfalls anzupassen ist. Mithilfe von Dritten wurde ein Bewertungsgutachten erstellt, in dem auch jede Tochtereinheit unter Einbeziehung ihrer zweckbezogenen Aufgaben betrachtet und beurteilt wurde. Für die Holdinggesellschaft war insgesamt das Substanzwertverfahren anzuwenden, mit Ausnahme von Tochtergesellschaften, bei denen das Ertragswertverfahren zur Anwendung kam.

##### **Wertbetrachtung (Auszug):**

Immaterielle Vermögensgegenstände	(keine zusätzliche Wertveränderung)
Sachanlagen	(keine zusätzliche Wertveränderung)
Umlaufvermögen	(keine zusätzliche Wertveränderung)
Finanzanlagen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

- Tochter 1 (Ertragswertverfahren)	Wert: ...
- Tochter 2 (Ertragswertverfahren)	Wert ...
- Tochter 3 (Substanzwertverfahren)	Wert ...
- Tochter 4 (Substanzwertverfahren)	Wert ...
- Tochter 5 (Substanzwertverfahren)	Wert ...
Sonderposten	(keine zusätzliche Wertveränderung)
Rückstellungen	(keine zusätzliche Wertveränderung)
Verbindlichkeiten	(keine zusätzliche Wertveränderung)

Die Prüfung der Gemeinde ergab, dass außer im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ keine Sachverhalte oder Vorgänge erkennbar wurden, aufgrund deren in den anderen Bilanzbereichen eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt und eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen wäre.

**Gegenüberstellung der Werte für die Holdinggesellschaft zum Abschlussstichtag:**

Fortgeführter Buchwert	213,487 Mio. Euro
Substanzwertverfahren	187,213 Mio. Euro
Abwertungsbedarf	26,274 Mio. Euro

Die Gemeinde hat daher eine außerplanmäßige Abschreibung i. H. v. 26,274 Mio. Euro vorzunehmen, sodass der ermittelte Substanzwert dem für die Holdinggesellschaft der Gemeinde zum Abschlussstichtag anzusetzenden Buchwert entspricht. Die außerplanmäßige Abschreibung ist als Wertveränderung von gemeindlichen Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen und in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresergebnis nachrichtlich anzugeben (vgl. § 43 Absatz 3 i. V. m. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

*Beispiel 100 „Die dauernde Wertminderung bei Betrieben (Finanzanlagen)“*

Die einzelnen Komponenten und Messgrößen sollen zu einem Bewertungsmodell für die "Betriebsbewertung" zusammengeführt und dokumentiert werden. Die dazu möglichen Betrachtungsweisen prägen die Bewertungskonzeption und die zugrundeliegenden Ansätze sowie das Ergebnis der Beurteilung eines gemeindlichen Betriebes. Bei einzelnen bewertungsrelevanten Gegebenheiten muss daher konkret die Vorgehensweise und deren Umfang abgewogen werden.

Die zu einer "Betriebsbewertung" zugehörige Prognose eröffnet dabei Ermessensspielräume für die Gemeinde, die durch weitreichende planerische Zukunftsdaten in konkrete Modelle zu fassen sind (Erfolgsprognosen). Insgesamt gesehen dürfte für die Ermittlung des Vergleichswertes, damit Wertminderungen bei Betrieben beurteilt werden können, zu entscheiden sein, ob einer Ertragswertbetrachtung oder einer Substanzwertbetrachtung bei der Beurteilung der Vorrang eingeräumt wird.

Je nach Aufgabenstellung des Betriebes kann aber auch für die Betriebsbewertung eine marktorientierte Bewertung sachgerecht sein, z. B. das Multiplikatorverfahren bei gemeindlichen Telekommunikationsbetrieben. In einem solchen Verfahren werden Kriterien herangezogen, um den Marktwert des gemeindlichen Betriebes unmittelbar aus Marktwerten vergleichbarer Betriebe abzuleiten. Dabei bedarf auch der Vergleichsbereich der Klärung verschiedener Aspekte, um ein sinnvolles Verfahren zu erreichen.

### **5.1.8.3 Wertminderungen bei Wertpapieren**

Die von der Gemeinde zu bilanzierenden Wertpapiere sind alle Gattungen von übertragbaren Wertpapieren mit Ausnahme von Zahlungsinstrumenten, die ihrer Art nach auf den Kapitalmärkten handelbar sind. Als Wertpapiere werden daher, auch wenn keine Urkunden über sie ausgestellt sind, alle Gattungen von übertragbaren Wertpapieren mit Ausnahme von Zahlungsinstrumenten bezeichnet, die ihrer Art nach auf den Finanzmärkten handelbar

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

sind, insbesondere Aktien sowie andere Anteile an in- oder ausländischen juristischen Personen, Personengesellschaften und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind (vgl. § 2 Absatz 1 WpHG).

Als Wertpapiere werden auch Zertifikate, die Aktien vertreten, sowie Schuldtitel, insbesondere Genussscheine und Inhaberschuldverschreibungen und Orderschuldverschreibungen sowie Zertifikate, die Schuldtitel vertreten, bezeichnet. Unter dem Begriff werden auch noch sonstige Wertpapiere erfasst, die zum Erwerb oder zur Veräußerung von Wertpapieren berechtigen oder zu einer Barzahlung führen, die in Abhängigkeit von Wertpapieren, von Währungen, Zinssätzen oder anderen Erträgen, von Waren, Indices oder Messgrößen bestimmt wird.

Die Beurteilung einer Wertminderung bei gemeindlichen Wertpapieren erfordert die Ermittlung von tragfähigen Vergleichsdaten. Sie steht regelmäßig unter der Prämisse der Marktorientierung, nicht nur dann, wenn die gemeindlichen Wertpapiere handelbar sind. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Wertpapiere im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gehandelt werden dürfen. Der Nutzen der Gemeinde als Inhaber von Wertpapieren bestimmt dabei neben dem Bewertungszweck das durchzuführende Bewertungsverfahren. Die Festlegung einer Bemessungsgrundlage für die Wertminderung bei Wertpapieren ist dabei einer von vielen Anlässen einer Marktanalyse.

#### **5.1.8.4 Wertminderungen und unterlassene Instandhaltung**

Bei der Gemeinde kann es in Einzelfällen zu der Entscheidung kommen, dass eine vorgesehene Instandhaltung von gemeindlichen Vermögensgegenständen unterbleiben soll. Sie hat dann zum nächsten Abschlussstichtag festzustellen, ob die gewünschte Instandhaltung als bisher unterlassen bewertet werden muss und ob eine Nachholung innerhalb eines konkreten Zeitraumes erfolgen soll.

Die Gemeinde muss dann unter Beurteilung des tatsächlichen Zustandes des betroffenen Vermögensgegenstandes und der geplanten Instandhaltungsmaßnahmen abwägen, ob die Nutzung des Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ohne Instandhaltungsmaßnahmen künftig uneingeschränkt möglich ist. Sie darf bei einer Entscheidung gegen die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung, bezogen auf die betroffenen Vermögensgegenstände, keine Rückstellung für Instandhaltungszwecke in ihrer Bilanz ansetzen.

In diesen Fällen hat die Gemeinde vielmehr im Rahmen der Aufstellung ihres Jahresabschlusses das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand zu prüfen und deren Umfang festzustellen. Eine bestehende Wertminderung löst eine außerplanmäßige Abschreibung bezogen auf den Vermögensgegenstand aus, die von der Gemeinde in der Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

Die Prüfung über das Vornehmen einer Wertminderung oder einer Instandhaltungsrückstellung durch die Gemeinde ist geboten, weil die Gemeinde unter Beachtung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit den aus der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehenden Ressourcenverbrauch wirtschaftlich der zutreffenden Periode bzw. dem Haushaltsjahr sachgerecht zuordnen muss.

#### **5.1.8.5 Wertminderungen beim Baumbestand**

Das auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde stehende Holz (Baumbestand) stellt einen getrennt vom Grund und Boden anzusetzenden Vermögensgegenstand dar, der zudem als nicht abnutzbar einzustufen ist. Bei dessen Nutzung kann ein Einschlag von Holz als planmäßige Ernte von hiebsreifen Bäumen zu einer erheblichen Minderung des Waldbestandes und dadurch wegen der damit verbundenen Wertminderung zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führen.

Der Umfang dieser Abschreibung besteht dabei i. d. R. aus der Differenz zwischen dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwert und dem Wert des ggf. verbleibenden Baumbestandes. Eine solche Holznutzung führt dabei vielfach zu einer Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen. Der ermittelte Differenzbetrag stellt dann gleichzeitig die Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes dar.

#### **5.1.8.6 Wertminderungen und Entschädigungen**

Die Gemeinde hat eine außerplanmäßige Abschreibung bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen. Aufgrund einer solchen Wertminderung eines Vermögensgegenstandes kann der Gemeinde eine Entschädigungsleistung eines Dritten zustehen, z. B. einer Versicherung.

Für die Ermittlung des zutreffenden Betrages werden i. d. R. die wertmindernden Umstände zu berücksichtigen sein, die im Zeitpunkt des Ereignisses oder zum Abschlussstichtag vorliegen. Eine mögliche Entschädigungsleistung verändert nicht die bilanzielle Behandlung des wertgeminderten gemeindlichen Vermögensgegenstandes. So ist z. B. ein mit der erhaltenen Entschädigungsleistung finanzierter neuer Vermögensgegenstand von der Gemeinde eigenständig zu bewerten und in der Bilanz anzusetzen.

#### **5.1.9 Besonderheiten bei außerplanmäßigen Abschreibungen**

##### **5.1.9.1 Außerplanmäßige Abschreibungen und Umstufung von Straßen**

Bei der Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße kann eine Umstufung (Aufstufung oder Abstufung) vorgenommen werden, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen (vgl. § 8 StrWG NRW). In den Fällen, in denen aufgrund der Umstufung einer Straße auch gleichzeitig ein Wechsel der Straßenbaulast stattfindet, geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße sowie alle seine Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast über, z. B. eine Kreisstraße wird künftig eine Gemeindestraße.

In diesen Fällen kommt es für die haushaltswirtschaftliche Behandlung auf den Willen des abgebenden Straßenbaulastträgers an, der vom neuen Straßenbaulastträger mitgetragen werden sollte. Der bisherige Straßenbaulastträger muss wegen der Abgabe der Straße i. d. R. eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen. Die Abgabe stellt dabei für den (bisherigen) Straßenbaulastträger einen Abgang dar, sofern die Umstufung der Straße nicht als Sachzuwendung an den neuen Straßenbaulastträger zu bewerten ist.

Im Falle einer Klassifizierung als Abgang muss der (bisherige) Straßenbaulastträger die aus der Umstufung entstehenden Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Abgabe einer Straße an einen anderen Straßenbaulastträger stellt jedoch keinen Geschäftsvorfall dar, der von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich als außerordentlich einzustufen ist.

Im Rahmen der Umstufung kann auch der Wille des bisherigen Straßenbaulastträgers darauf ausgerichtet sein, dass die abzugebende Straße weiterhin zur Nutzung durch die Öffentlichkeit verfügbar sein muss, auch wenn er nicht mehr deren Eigentümer ist. Dieser Wille sollte vom neuen Straßenbaulastträger mitgetragen werden. In solchen Fällen stellt die Übergabe der Straße haushaltswirtschaftlich eine Sachzuwendung an den neuen Träger der Straßenbaulast dar, die mit einer Nutzungsverpflichtung verknüpft werden kann.

Der (bisherige) Straßenbaulastträger muss dann keine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen, sondern kann die Sachzuwendung als aktivierbare Zuwendung bilanzieren. In seiner Bilanz hat der bisherige Straßenbaulastträger nunmehr statt des bilanziellen Ansatzes „Straße“ einen entsprechenden Rechnungsabgrenzungsposten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

anzusetzen. Er hat diesen Posten über die vereinbarte „Leistungszeit“ planmäßig zu mindern, was zu ergebniswirksamen Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung führt. I

Im Zuge des Wechsels der Straßenbaulast muss der bisherige Träger zudem prüfen, ob ihm für die Herstellung der abzugebenden Straße eine Zuwendung von einem Dritten gewährt wurde. Sofern eine außerplanmäßige Abschreibung aufgrund des Abgangs der Straße erfolgt, hat der bisherige Straßenbaulastträger den seiner Bilanz angesetzten Sonderposten vollständig aufzulösen. Er hat die aus der Umstufung entstehenden Erträge unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Den gemeindlichen Aufwendungen aus dem Abgang der Straße stehen dann unmittelbar die Erträge aus der ertragswirksamen Auflösung des bilanziellen Sonderpostens gegenüber. In den Fällen einer Sachzuwendung an den neuen Straßenbaulastträger ist daher von der Gemeinde der wegen einer erhaltenen Zuwendung auf der Passivseite der Bilanz angesetzte Sonderposten in einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten umzuwandeln. Dieser Posten ist dann entsprechend der Veränderung bei der aktiven Rechnungsabgrenzung zu mindern, sodass den daraus entstehenden jährlichen Aufwendungen die aus der Minderung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens entstehenden Erträge haushaltsmäßig gegenüberstehen.

#### **5.1.9.2 Außerplanmäßige Abschreibungen und Sonderposten**

In der Bilanz der Gemeinde sind auf der Passivseite dann Sonderposten für Zuwendungen anzusetzen, wenn der Gemeinde für gemeindliche Vermögensgegenstände zweckbezogene Finanzleistungen gewährt wurden. Die Auflösung dieser Sonderposten ist dann regelmäßig entsprechend der Abnutzung bzw. den Abschreibungen des bezuschussten abnutzbaren Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen bleiben die in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der tatsächlich erfolgten Finanzierung angesetzten Sonderposten unverändert, solange die Gemeinde die betreffenden Vermögensgegenstände bilanziert, z. B. bei Grundstücken oder anderen Vermögensgegenständen.

In den Fällen, in denen der Gemeinde zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses der Gemeinde jedoch besondere Umstände bekannt sind, die eine dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens begründen, kann deswegen die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geboten sein. Wird eine solche Abschreibung zum Abschlussstichtag von der Gemeinde vorgenommen, ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten entsprechend anzupassen bzw. im gleichen Verhältnis zu vermindern.

#### **5.1.9.3 Außerplanmäßige Abschreibungen und Drohverlustrückstellungen**

Die Gemeinde soll bei ihren schwebenden Geschäften, bei denen ein Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens der Gegenstand des Geschäftes ist, i. d. R. eine erforderliche Rückstellungsbildung nicht durch eine außerplanmäßige Abschreibung ihres aktivierten Vermögensgegenstandes ersetzen. Eine außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens soll nur dann erfolgen, wenn sich durch den voraussichtlichen Verlust aus dem schwebenden Geschäft eine voraussichtlich dauernde Wertminderung dieses Vermögensgegenstandes ergibt.

In den Fällen aber, in denen der gemeindliche Vermögensgegenstand dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, hat die Gemeinde eine außerplanmäßige Abschreibung vor der Bildung einer Drohverlustrückstellung und deren Bilanzierung in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen. Diese sachliche Einordnung gilt für die Gemeinde, solange ein schwebendes Geschäft bei ihr anhält.

## **5.2 Zu Satz 2 (Finanzanlagen und vorübergehende Wertminderung):**

### **5.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob der Jahresabschluss noch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass die gemeindlichen Finanzanlagen ihrer Natur nach häufiger Schwankungen unterliegen können. In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird daher ausdrücklich zugelassen, dass die Gemeinde bei ihren Finanzanlagen eine außerplanmäßige Abschreibung auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vornehmen darf.

Die Gemeinde hat über dieses Wahlrecht eigenverantwortlich auszuüben, wenn zum Abschlussstichtag eine entsprechende Sachlage bei ihren Finanzanlagen vorliegt. Die Entscheidung über die Vornahme oder den Verzicht auf eine außerplanmäßige Abschreibung wegen einer nicht dauernden Wertminderung bei den Finanzanlagen ist von der Gemeinde sachgerecht und ausreichend zu dokumentieren.

Die tatsächlichen Gegebenheiten bei gemeindlichen Finanzanlagen können jedoch die Feststellung erschweren, ob und wann bei einer gemeindlichen Finanzanlage eine vorübergehende Wertminderung bezogen auf den Abschlussstichtag vorliegt. In sachlicher Hinsicht sollte eine bedeutsame Differenz zwischen den Anschaffungskosten der Finanzanlage und ihrem Wert zum Abschlussstichtag bestehen und mit einer Wertaufholung in absehbarer Zeit gerechnet werden können. In zeitlicher Hinsicht besteht jedoch eine Abgrenzung, denn die Gemeinde ist zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung verpflichtet, wenn bei ihrer Finanzanlage eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Die Prüfungsergebnisse beeinflussen auch die Klärung der Frage, wann von der Gemeinde eine Anpassung des Wertansatzes einer gemeindlichen Finanzanlage in der Bilanz wegen einer vorübergehenden Wertminderung tatsächlich vorzunehmen ist. Die Gemeinde muss zur Feststellung einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung prüfen, ob ausreichende Belege für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegen und dabei den Begriff „Nicht dauernd“ auslegen. Eine konkrete Abgrenzung im örtlichen Einzelfall ist i. d. R. nur unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten möglich.

### **5.2.2 Die Ermessensentscheidung der Gemeinde**

Die Entscheidung über einer außerplanmäßigen Abschreibung bei den Finanzanlagen wegen einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung ist in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt. Aus diesem Wahlrecht heraus hat die Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag die örtlichen Verhältnisse bei ihren Finanzanlagen objektiv zu beurteilen und eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welchem Umfang eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden soll. Die Gemeinde kann sich aber auch entscheiden, auf eine solche Abschreibung zu verzichten.

Aus der Pflicht zur Prüfung zum Abschlussstichtag, ob bei den gemeindlichen Finanzanlagen eine voraussichtlich nicht dauernde Wertminderung vorliegt, entsteht für die Gemeinde keine automatische Verpflichtung zur späteren Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen bei ihren Finanzanlagen. Es besteht lediglich die Verpflichtung zur ermessensfehlerfreien Ausübung des haushaltsrechtlich eingeräumten Wahlrechts. Die Gemeinde muss dabei jedoch beachten, dass keine örtlichen Verhältnisse vorliegen, aus denen heraus unmittelbar eine voraussichtliche dauernde Wertminderung besteht, sodass dadurch eine Pflicht der Gemeinde zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung entsteht.

Für die örtlichen Sachverhalte und Verhältnisse bei den Finanzanlagen der Gemeinde lassen sich jedoch keine allgemeinen Fallgruppen bestimmen, nach denen die Gemeinde ihr auszuübendes Ermessen ausgestalten und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

die Entscheidungen treffen kann. Vielmehr muss von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag eigenständig und eigenverantwortlich geprüft und beurteilt werden, ob für die gemeindlichen Finanzanlagen zum Abschlussstichtag ein niedrigerer beizulegender Wert besteht als die angesetzten Anschaffungskosten.

Einen Anhaltspunkt dafür kann z. B. die örtliche Feststellung bieten, dass zwischen dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwert der Finanzanlagen und deren Zeitwert, z. B. als Börsenkurs oder Marktwert, eine nicht unerhebliche Differenz besteht. Bei gemeindlichen Wertpapieren muss z. B. zum Abschlussstichtag die Differenz zwischen dem Kurswert und dem Anschaffungspreis in die Betrachtung einbezogen werden, wenn der Kurswert niedriger ist.

Zur Vereinfachung kann dabei eine gewisse Bagatellgrenze berücksichtigt werden, die z. B. im Steuerrecht nach Rechtsprechung des BFH fünf Prozent beträgt. Die Zeitdauer ist bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung nicht erheblich, denn in zeitlicher Hinsicht besteht die Abgrenzung, dass die Gemeinde zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung verpflichtet ist, wenn bei ihren Finanzanlagen eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Die Gemeinde muss im Rahmen ihres Ermessens aber auch die Nachhaltigkeit einer Wertminderung beurteilen sowie eine Prognose über die künftige wertmäßige Entwicklung der gemeindlichen Finanzanlage abgeben, um zutreffend über die voraussichtlich nicht dauernde Wertminderung entscheiden zu können. Als Begründung für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung ist dabei die Größe der Differenzbeträge zwischen dem Buchwert der Finanzanlagen und deren Zeitwert allein nicht ausreichend.

Um eine mögliche Dauer der aufgetretenen Wertminderung schließen zu können, sind in die örtliche Betrachtung auch mehrere abgelaufene Haushaltsjahre einzubeziehen, um die in dieser Zeit aufgetretenen Abweichungen in zeitlicher Hinsicht zu beurteilen. So kann z. B. eine kurzfristige Abweichung im Vorjahr des abgelaufenen Haushaltsjahrs von über zwanzig Prozent als Merkmal dafürsprechen, dass wegen der eingetretenen Wertminderung im Umfang von zehn Prozent der Buchwert in der gemeindlichen Bilanz angepasst werden sollte.

Die Entscheidung der Gemeinde für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung bei den Finanzanlagen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann für die Gemeinde auch auf die Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips gestützt werden. Insbesondere wenn die eingetretene Wertminderung einen erheblichen Umfang erreicht hat, muss die Annahme, dass der Wertminderung einer Finanzanlage eine Wertaufholung folgen wird, nicht zwingend zu einem Verzicht auf eine außerplanmäßige Abschreibung führen.

Bei der Einschätzung, ob ausreichende Gründe für eine vorübergehende Wertminderung einer gemeindlichen Finanzanlage vorliegen, müssen örtlich besondere Hinweise vorhanden oder bekannt sein, die eine künftige Wertaufholung sicher erwarten lassen. In den Fällen des Verzichts auf eine außerplanmäßige Abschreibung muss die Gemeinde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens auch geprüft haben, ob durch das Unterlassen dieser Abschreibung der gemeindliche Jahresabschluss weiterhin ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermittelt.

### **5.2.3 Die Wertminderung eines Betriebes**

Die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen bei gemeindlichen Finanzanlagen kann für die Gemeinde auch aufgrund von festgestellten vorübergehenden Wertminderungen bei ihren Betrieben notwendig werden. Das Risiko der Wertminderung eines gemeindlichen Betriebes entsteht i. d. R. aus dessen laufender Geschäftstätigkeit. Die Ursache kann aber auch unmittelbar in den Finanzanlagen des Betriebes liegen, z. B. im Beteiligungsportfolio oder bei Wertpapieren.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Eine Wertminderung innerhalb der betrieblichen Geschäftstätigkeit muss sich zudem nicht in jedem Einzelfall unmittelbar und voll umfänglich auf den gemeindlichen Haushalt auswirken. Sie dürfte sich aber in der im gemeindlichen Gesamtabschluss abzubildenden wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zeigen. Für die Gemeinde kann bei Wertminderungen gemeindlicher Betriebe wegen der Abhängigkeit des Wertansatzes für einen Betrieb im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz von dessen wirtschaftlicher Lage geboten sein, den gemeindlichen Bilanzwert durch eine außerplanmäßige Abschreibung anzupassen.

Aus der dafür notwendigen Beurteilung des Betriebes zum Abschlussstichtag ergibt sich dann dessen Umfang. Die Änderung des gemeindlichen Wertansatzes muss aber nicht zwingend mit dem vollen Umfang der beim gemeindlichen Betrieb eingetretenen Wertminderung identisch sein. Im Rahmen der Beurteilung muss auch geprüft werden, ob ggf. stille Reserven aufgedeckt werden können.

Für eine Entscheidung der Gemeinde über eine außerplanmäßige Abschreibung bei einem Wertansatz für einen gemeindlichen Betrieb sollen dessen gesamte Vermögens- und Schuldenlage sowie die Ertrags- und Finanzlage berücksichtigt und beurteilt werden. Die Formen der Erledigung von gemeindlichen Aufgaben durch den Betrieb sollten ebenfalls in die Betrachtung und die Ermessensentscheidung der Gemeinde einbezogen werden.

Bei einem Wertansatz für einen gemeindlichen Betrieb sollte dann keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, wenn die Gemeinde durch Verlustübernahmen der Verringerung des betrieblichen Eigenkapitals regelmäßig entgegenwirkt. In solchen Fällen kann unterstellt werden, dass die Finanzleistungen der Gemeinde der dauernden Werterhaltung des betreffenden gemeindlichen Betriebes dienen und dadurch den möglichen Wertminderungen entgegengewirkt werden soll.

**5.3 Zu Satz 3 (Erläuterungspflichten im Anhang):**

Die ausdrückliche Vorgabe für die Gemeinde, die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens im Anhang im Jahresabschluss zu erläutern, erleichtert dessen Verständlichkeit. Sie trägt zudem den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in ausreichendem Maße Rechnung. Die allgemeinen und besonderen Erläuterungspflichten der Gemeinde im Anhang werden dadurch um einen weiteren bedeutsamen Sachverhalt aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergänzt (vgl. § 44 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die nach dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe im Anhang zu machenden Angaben müssen daher einen konkreten Bezug zu den betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenständen haben, bei denen von der Gemeinde zum Abschlussstichtag außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen worden sind. Das Unterlassen von außerplanmäßigen Abschreibungen ist aber ebenso im Anhang erläuterungspflichtig. Dazu sollten für den betreffenden Vermögensgegenstand der Buchwert und der beizulegende Zeitwert aufgezeigt und die Gründe angegeben werden, warum keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wurde, z. B. weil die eingetretene Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer bzw. vorübergehend ist.

Die Gemeinde soll im Anhang dazu den konkreten Anlass sowie die Gründe für diesen örtlichen Vorgang, aber auch die daraus entstandenen haushaltsmäßigen bzw. vermögensmäßigen Auswirkungen in vollem Umfang aufzeigen. Die Erläuterungen der Gemeinde müssen wahr, klar und übersichtlich sowie vollständig sein, sodass der Jahresabschluss das geforderte Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend vermitteln kann (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Mögliche Verweise auf Angaben oder Ankündigungen im Anhang des Jahresabschlusses eines Vorjahres des Haushaltsjahres entbinden die Gemeinde nicht von ihren Erläuterungspflichten.



**6. Zu Absatz 6 (Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden):**

**6.1 Zu Satz 1 (Zeitliche Verteilungsvorgabe):**

Durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen auf gemeindlichem Grund und Boden werden diese Grundstücke für den Gemeindegebrauch in Anspruch genommen, entsprechend dauerhaft genutzt und dadurch in ihrer freien Verwendbarkeit eingeschränkt. Derartige Nutzungen verändern den Wert des in der Bilanz angesetzten Grund und Bodens und führen regelmäßig zu einer wirtschaftlichen Belastung und daher zu einer dauerhaften Wertminderung der betroffenen Grundstücke. Aufgrund dessen hat die Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ergebniswirksam zu erfassen.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift kommt den besonderen Bedürfnissen der Gemeinden für die Geschäftsvorfälle entgegen, durch die ein neues Infrastrukturvermögen geschaffen wird, dafür aber gleichzeitig hochwertiger Grund und Boden der Gemeinde genutzt werden muss. Es wird zugelassen, dass die Gemeinde die entstehenden Abschreibungen ab dem Beginn der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen des Infrastrukturvermögens bis zu deren Inbetriebnahme und damit über mehrere Haushaltsjahre linear verteilen kann, z. B. über die Bauzeit einer neuen Brücke. Sie kann aber auch eine Verteilung entsprechend der Aktivierung der Investitionsmaßnahme unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ vornehmen (vgl. Beispiel 101).

**BEISPIEL:**

**Besondere Verteilung von Abschreibungen beim Grund und Boden**

Die Gemeinde will die abgeschlossene Planung der Ortsentwicklung realisieren und einen Ortsteil um ein größeres Baugebiet erweitern. Sie hat dafür in der Vergangenheit Grundstücke erworben und geht davon aus, dass ca. sechzig Prozent dieser Flächen für die Infrastruktur benötigt werden.

Die durch die Maßnahmen entstehende Wertminderung der jeweils benötigten Grundstücke will die Gemeinde entsprechend der Inanspruchnahme der Grundstücke durch außerplanmäßige Abschreibungen im Rahmen ihres Jahresabschlusses nachvollziehen. Für die Umsetzung geht die Gemeinde von folgenden Eckwerten aus:

Anschaffungskosten der gemeindlichen Grundstücke	1.200.000 Euro
Wertminderung auf 10 % des Bodenrichtwertes	800.000 Euro
Herstellungszeitraum des Baugebietes	2017 - 2019
Voraussichtliche jahresbezogene Fertigstellung	20 % / 30 % / 50 %
Jahresbezogene Verteilung des Abschreibungsvolumens	2017: 160.000 Euro 2018: 240.000 Euro 2019: 400.000 Euro
Künftiger Wert der gemeindlichen Grundstücke	400.000 Euro

Die Gemeinde will nicht am Beginn der Realisierung des Baugebietes eine einmalige außerplanmäßige Abschreibung bei den betroffenen gemeindlichen Grundstücken vornehmen, sondern die haushaltsrecht-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

liche Möglichkeit der Verteilung der Abschreibungen auf die Herstellungszeit nutzen und ihren Haushalt nur entsprechend durch Aufwendungen belasten. Sie hat deshalb in ihren Haushaltsplan für das Haushaltsjahr 2016 die voraussichtlichen Beträge für die jahresbezogenen Aufwendungen aufgenommen und den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren (2017 – 2019) zugeordnet. Die Gemeinde will keine Verteilung der entstehenden Aufwendungen entsprechend der Aktivierung des geschaffenen Infrastrukturvermögens vornehmen.

*Beispiel 101 „Besondere Verteilung von Abschreibungen beim Grund und Boden“*

Die zeitliche Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden dürfte i. d. R. innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnisplanung erfolgen und soll daher auch in die gemeindliche Haushaltsplanung einbezogen und dadurch offengelegt werden (vgl. § 84 GO NRW). Der Nachweis darüber ist dann in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu führen (vgl. § 38 GemHVO NRW). Die Aufwendungen dürfen nicht unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden, denn sie entstehen nicht aus dem Abgang oder der Veräußerung von Vermögensgegenständen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **6.2 Zu Satz 2 (Besondere Erläuterungspflichten):**

Die zugelassene Verteilung von außerplanmäßigen Abschreibungen aus einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden, die durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen entsteht, stellt eine gemeindliche Besonderheit dar, die regelmäßig nicht auf andere Sachverhalte und Fallgestaltungen, aus denen Wertminderungen für die Gemeinde entstehen, übertragbar sind. Die entstandene Wertminderung von gemeindlichen Vermögen soll daher wie andere Wertminderungen mit außerplanmäßigen Abschreibungen von der Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss erläutert werden.

In den Fällen, in denen die Gemeinde von der Möglichkeit der zeitlichen Verteilung der entstandenen außerplanmäßigen Abschreibungen tatsächlich Gebrauch macht, entsteht daraus für sie die Pflicht zu einer Anhangsangabe. Die Gemeinde soll für einen solchen örtlichen Vorgang den Anlass und die Gründe angeben, den Abschreibungsbetrag und seine zeitliche Verteilung aufzeigen sowie die haushaltsmäßigen bzw. vermögensmäßigen Auswirkungen erläutern. Diese besonderen Erläuterungspflichten der Gemeinde werden durch den ausdrücklichen Verweis in der Vorschrift verdeutlicht.

#### **7. Zu Absatz 7 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Umlaufvermögen):**

##### **7.1 Die Zwecke der Abschreibungen**

Die Abgrenzung zwischen dem Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz hat nicht nur Folgen für den bilanziellen Ausweis, sondern wirkt sich auch auf die Bewertung von Vermögensgegenständen der Gemeinde aus. Für Wertminderungen bei dem gemeindlichen Umlaufvermögen besteht deshalb auch eine gesonderte Regelung über die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen. Die Gemeinde hat daher bei ihren Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens die erforderlichen Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert als den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am jeweiligen Abschlussstichtag für die Vermögensgegenstände ergibt.

Im NKF gilt bei der Bewertung des Umlaufvermögens der Gemeinde das strenge Niederstwertprinzip. Es dient der Vorwegnahme von Verlusten, die beim Abgang der gemeindlichen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens erwartet werden, sodass bei der Bewertung dieser Vermögensgegenstände vielfach von dem erzielbaren Veräußerungserlös ausgegangen werden kann. Die Gemeinde hat die Pflicht, bei außerplanmäßigen Abschrei-

bungen beim Umlaufvermögen entsprechende Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu machen, auch wenn keine ausdrückliche Regelung darüber besteht (vgl. § 44 GemHVO NRW).

## **7.2 Der Begriff „Umlaufvermögen“**

In der gemeindlichen Bilanz wird auf der Aktivseite zwischen den Bilanzbereichen „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ unterschieden. Im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ werden die Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt, die zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung durch die Gemeinde vorgesehen sind. Zum gemeindlichen Umlaufvermögen zählen daher insbesondere die Vorräte, die Forderungen, die kurzfristigen Wertpapiere und die liquiden Mittel und sind in diesem Bilanzbereich anzusetzen.

Zum gemeindlichen Umlaufvermögen gehören daher keine Vermögensgegenstände, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen. Dem Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ sind aber auch Vermögensgegenstände aus dem Anlagevermögen zuzuordnen, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht mehr dauerhaft dienen bzw. nicht mehr von der Gemeinde genutzt werden und von ihr konkret zur Veräußerung vorgesehen sind. In der Regel sind dieses die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die nur noch weniger als ein Jahr bei der Gemeinde verbleiben sollen.

Eine solche Zuordnung berührt nicht die Pflicht zur Vornahme von Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Zum gemeindlichen Umlaufvermögen gehören aber auch die Grundstücke der Gemeinde, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden oder von der Gemeinde für solche Zwecke erworben werden, auch wenn diese Flächen aufgrund ihrer Grundstückseigenschaft i. d. R. dem Anlagevermögen der Gemeinde zuzuordnen wären, z. B. Bauland oder Gewerbegrundstücke.

## **7.3 Der Begriff "beizulegender Wert"**

Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ist von der Gemeinde für die Vermögensgegenstände, die in der Bilanz dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, der beizulegende Wert festzustellen. Dieser zeitbezogene Wert muss unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger Beurteilung an diesem Tag für die betreffenden Vermögensgegenstände in Betracht kommen.

Als beizulegender Zeitwert gilt dabei ein betragsmäßiger Wert, der zwischen sachverständigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen zum Erwerb von Vermögen oder zur Tilgung einer Schuld anerkannt werden kann. Er ist i. d. R. aus dem Preis bei einer bestehenden, bindenden Vereinbarung oder dem gegenwärtigen Marktpreis, wenn der Vermögenswert in einem aktiven Markt gehandelt wird oder aus vergleichbaren Transaktionen oder aus einer bestmöglichen, verlässlichen Schätzung zu ermitteln.

Der Begriff „beizulegender Wert“ stellt dabei einen Oberbegriff dar, der durch speziellere Wertbegriffe von der Gemeinde auszufüllen ist, z. B. Marktwert oder Börsenwert oder Veräußerungswert. Es kann auch der Wiederbeschaffungswert sachgerecht sein, wenn gleiche oder vergleichbare Gegenstände zu niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten beschafft werden können. Der geforderte beizulegende Wert als niedrigerer Wert ist insgesamt gesehen immer ein Wert, der unter den planmäßig fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden bilanzierten Vermögensgegenstandes der Gemeinde liegen muss.

## **7.4 Die Feststellung der Wertminderung**

Für die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt immer das strenge Niederstwertprinzip. Der Wert ist dabei im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

meinde zu bestimmen. Die Feststellung einer Wertminderung erfordert eine Vergleichsgröße, also eine Gegenüberstellung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Buchwertes mit dem niedrigeren Wert als den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der sich aus dem beizulegenden Wert ergibt. Der niedrige Wert stellt dabei zugleich die oberste Wertgrenze in diesem Bilanzbereich dar.

Die Gemeinde muss deshalb bei zwei möglichen Wertansätzen, z. B. Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Marktpreis, stets den niedrigeren Wert für die betreffenden Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens in der gemeindlichen Bilanz ansetzen. Durch die Vorschrift besteht aus diesem Grunde ein Abschreibungsgebot für die Gemeinde. Sie muss bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen vornehmen, wenn diesen Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag ein niedriger Wert als der Buchwert beizulegen ist.

Der Begriff „beizulegender Wert“ wird dabei als Oberbegriff benutzt, der durch speziellere Wertbegriffe, z. B. Marktwert oder Börsenwert, von der Gemeinde auszufüllen ist. Der geforderte niedrigere Wert ist ein Wert, der unter den planmäßig fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes liegen muss. Von der Gemeinde ist daher zum Abschlussstichtag der beizulegende Wert festzustellen, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger Beurteilung dafür in Betracht kommt.

#### **7.5 Die Dokumentationspflichten**

Die Entscheidung der Gemeinde, eine außerplanmäßige Abschreibung bei einem Vermögensgegenstand des gemeindlichen Umlaufvermögens im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses vorzunehmen, ist von der Gemeinde in geeigneter Weise zu dokumentieren. Die Gemeinde muss nicht nur in diesen Fällen den entsprechenden Buchungen in ihrer Finanzbuchhaltung die zutreffenden Buchungsbelege zugrunde legen.

Aus der Dokumentation ihrer Geschäftsvorfälle müssen auch die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung bei den betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenständen ersichtlich werden. Der daraufhin entstandene gemeindliche Buchungsvorgang muss nachvollziehbar sein und belegt werden. Im Rahmen dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift werden jedoch keine vorzunehmenden Wertberichtigungen auf gemeindliche Forderungen erfasst, die z. B. wegen einer Niederschlagung von Ansprüchen der Gemeinde vorzunehmen sind (vgl. § 26 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **8. Zu Absatz 8 (Vornahme von Wertzuschreibungen):**

##### **8.1 Zu Satz 1 (Anlass und Umfang der Wertzuschreibungen):**

###### **8.1.1 Der Anlass**

Die Gemeinde hat nach eingetretenen Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen und deren bilanzieller Umsetzung durch außerplanmäßige Abschreibungen zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob die ursprünglichen Gegebenheiten für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung noch weiterbestehen. Sie muss gleichzeitig überprüfen, ob ggf. auch eine positive Wertveränderung des betreffenden Vermögensgegenstandes eingetreten ist. Bei deren Feststellung hat die Gemeinde eine entsprechende Anpassung des Wertansatzes des betreffenden Bilanzpostens vorzunehmen (Wertaufholungsgebot).

Das haushaltsrechtliche Wertaufholungsgebot beinhaltet, dass die in früheren Jahresabschlüssen stichtagsbezogen vorgenommenen Bewertungen mit entsprechenden Anpassungen der Wertansätze (Verminderung des Buchwertes) in der gemeindlichen Bilanz in einem nachfolgenden (späteren) Jahresabschluss von der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

an die dann zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres vorherrschenden (eingetretenen) Wertverhältnisse anzupassen sind. Die Rücknahme einer vorgenommenen Wertminderung wird als Wertzuschreibung bezeichnet.

Die Wertzuschreibung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens stellt eine wertmäßige Erhöhung des bilanzierten Buchwertes der betreffenden Vermögensgegenstände dar. Durch diese Maßnahme wird eine zum Abschlussstichtag entstandene Unterbewertung beseitigt. Der Zeitpunkt für die Wertzuschreibung ist regelmäßig der Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, in dem durch die Gemeinde das Erfordernis einer Wertaufholung bei aktivierten Vermögensgegenständen festgestellt wurde.

Für das Vorliegen eines höheren Wertes des Vermögensgegenstandes als dem bilanzierten (wertgeminderten) Buchwert können bei der Gemeinde unterschiedliche Anlässe und Gründe bestehen. Die konkreten Gründe der Gemeinde, die der Anlass für die in der Vergangenheit vorgenommene Wertminderung waren, dürfen jedoch nicht mehr bestehen. Bei mehreren Gründen ist es für die Wertaufholung ausreichend, wenn ein gewichtiger Grund nicht mehr besteht.

Für den Umfang der Anpassung der betreffenden Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz sind die zum Abschlussstichtag bestehenden Wertverhältnisse für die Vermögensgegenstände maßgebend. Die Anpassung kann auf den tatsächlichen Wegfall der Gründe und damit auf den Umfang der in der Vergangenheit erfolgten außerplanmäßigen Abschreibung gestützt werden. Die Gemeinde muss daher zu jedem Abschlussstichtag beurteilen, welche Gegebenheiten bestehen, um eine Wertaufholung bzw. Wertzuschreibung vornehmen zu können. Dafür können ggf. unterschiedliche Anlässe bestehen (vgl. Abbildung 634).

<b>DIE WERTZUSCHREIBUNG BEI VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN</b>	
<b>Bei der Gemeinde können Wertzuschreibungen erfolgen, weil:</b>	
-	Geringere Schäden und Mängel an Vermögensgegenständen bestehen als angenommen.
-	Ein Marktwert bei Wertpapiere wieder gestiegen ist.
-	Die Einschränkungen in der Nutzbarkeit von Grundstücken nicht mehr vorliegen.
-	Geringere Umweltschäden bestehen als ursprünglich angenommen.
-	Wertansätze ergebniswirksam zu berichtigen sind.

*Abbildung 634 „Die Wertzuschreibung bei Vermögensgegenständen“*

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Vornahme von Wertzuschreibungen zum Abschlussstichtag gelten auch dann für die Gemeinde, wenn ggf. der Abschreibungsgrund bereits in einem Vorjahr nicht mehr bestand, aber erst im aktuellen Haushaltsjahr der Gemeinde bekannt geworden ist. In diesen Fällen kommt eine Berichtigung eines vorherigen festgestellten Jahresabschlusses nicht mehr in Betracht. Die erforderliche Anpassung der Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz muss vielmehr im aktuellen Jahresabschluss erfolgen.

## 8.1.2 Die Wirkungen

### 8.1.2.1 Allgemeine Grundlagen

Eine Wertzuschreibung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres erfordert einen objektiven Nachweis darüber, dass für die Gemeinde eine Pflicht zur Vornahme der Werterhöhung bei dem betroffenen Vermögensgegenstand bestand. Die Gemeinde hat ihre Entscheidung über die Vornahme einer Wertzuschreibung und deren Umsetzung zu dokumentieren. Als eine ausreichende Dokumentation kann gelten, wenn die Gemeinde z. B. in ihrer Anlagenbuchhaltung die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände besonders kennzeichnet und die Buchungsbelege die Gründe für die Wertaufholung enthalten.

### 8.1.2.2 Bei Sachanlagen

Die Gemeinde muss eine Wertzuschreibung als Wertaufholung bei den Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens vorzunehmen, sofern der Wegfall des Grundes für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung in Form von veränderten Wertverhältnisse der betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstände von der Gemeinde festgestellt wurde. Die wertmäßige Wertzuschreibung kann dabei von der Gemeinde anteilig oder vollständig, gemessen am Umfang der früheren Abschreibung, vorgenommen werden. Nachfolgend wird eine mehrjährige Veränderung einschließlich einer Wertzuschreibung aufgezeigt (vgl. Beispiel 102).

<b>DIE WERTZUSCHREIBUNG</b>				
<b>JAHR DER NUTZUNG</b>	<b>WERTANSATZ zum 1. Januar</b>	<b>ABSCHREIBUNGS- BETRAG</b>	<b>WERTZUSCHREI- BUNG</b>	<b>WERTANSATZ zum 31. Dezember</b>
1	240.000 Euro	30.000 Euro		210.000 Euro
2	210.000 Euro	30.000 Euro		180.000 Euro
3	180.000 Euro	30.000 Euro (pl.) + 60.000 Euro (apl.)		90.000 Euro
4	90.000 Euro	18.000 Euro		72.000 Euro
5	72.000 Euro	18.000 Euro	48.000 Euro	102.000 Euro

*Beispiel 102 „Die Wertzuschreibung“*

Mit einer Wertzuschreibung der Gemeinde wird daher eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage beim gemeindlichen Sachanlagevermögen zum Abschlussstichtag wiederhergestellt. Der Wertansatz des im Einzelnen betroffenen Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz wird durch die Vornahme einer Wertzuschreibung entsprechend erhöht (Wertaufholung). Ein Verzicht auf eine Wertzuschreibung würde zu einer „stillen“ Reserve bei diesem Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz führen.

### 8.1.2.3 Bei Finanzanlagen

Die Gemeinde muss eine Wertzuschreibung als Wertaufholung bei den Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens vorzunehmen, sofern der Wegfall des Grundes für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung in Form von veränderten Wertverhältnisse der betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstände von der Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

meinde festgestellt wurde. Die Wertzuschreibung stellt eine wertmäßige Erhöhung der betreffenden Vermögensgegenstände der Finanzanlagen des Anlagevermögens dar und beseitigt eine entstandene Unterbewertung.

Die wertmäßige Wertzuschreibung kann dabei von der Gemeinde anteilig oder vollständig, gemessen am Umfang der früheren Abschreibung, vorgenommen werden. Mit einer Wertzuschreibung der Gemeinde wird daher eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde zum Abschlussstichtag wiederhergestellt. Der betreffende Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz wird durch die Vornahme einer Wertzuschreibung entsprechend erhöht.

Ein Verzicht auf eine Wertzuschreibung durch die Gemeinde würde zu einer „stillen“ Reserve in der gemeindlichen Bilanz führen. Dieser gemeindliche Geschäftsvorfall bewirkt eine Wertveränderung bei den gemeindlichen Finanzanlagen. Die Gemeinde hat daher zu beachten, dass der Ertrag aus der Wertaufholung unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen ist. (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

**8.1.3 Der Umfang**

Die Gemeinde muss vor der Vornahme von Wertzuschreibungen bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand geprüft haben, in welchem Umfang die vorgenommene Wertminderung zurückzunehmen ist bzw. die Gründe für die Wertminderung entfallen sind. Es ist dabei nicht zwingend, die Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes immer vollständig zu korrigieren bzw. wegfallen zu lassen. Ein Wertzuschreibungsbetrag führt regelmäßig zu einem Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz, der vorliegen würde, wenn keine außerplanmäßige Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu einem vorherigen Abschlussstichtag vorgenommen worden wäre.

Eine Wertzuschreibung kann aber ggf. niedriger vorzunehmen sein, wenn zum Abschlussstichtag eine in der Vergangenheit vorgenommene Wertminderung nur teilweise oder nur anteilig in mehreren Haushaltsjahren zurückgenommen werden kann. Es bestehen daher folgende Beschränkungen (vgl. Abbildung 635).

<b>DIE OBERGRENZEN FÜR WERTZUSCHREIBUNGEN</b>	
<b>VERMÖGENSART</b>	<b>OBERGRENZE</b>
Abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	Die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Vermögensgegenstände
Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	Die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Vermögensgegenstände
Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	Die tatsächlich eingetretenen Werterhöhungen bei den betreffenden Vermögensgegenständen

*Abbildung 635 „Die Obergrenzen für Wertzuschreibungen“*

Bei der Ermittlung des möglichen Wertzuschreibungsbetrages müssen von der Gemeinde regelmäßig die Wertveränderungen des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes berücksichtigt werden, die von der Gemeinde hätten zwischenzeitlich vorgenommen werden müssen z. B. planmäßige Abschreibungen. Ein (geänderter) Wertansatz muss nicht zwingend die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten erreichen.

Die Wertzuschreibung durch die Gemeinde darf daher nicht zu einem Buchwert oder Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz führen, der zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres über den bis zu diesem Stichtag (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes liegt. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen daher eine Obergrenze für die bilanziellen Wertzuschreibungen dar.

Der Wertansatz kann aber auch niedriger ausfallen, weil im Verhältnis zur vorherigen Wertminderung nur eine anteilige Wertzuschreibung erfolgen darf. Die Gemeinde muss bei Wertzuschreibungen immer prüfen, ob deren Umfang zu realistischen Wertverhältnissen beim gemeindlichen Anlagevermögen führt. Der Umfang der von der Gemeinde vorzunehmenden Wertzuschreibung ist abhängig von tatsächlich vorliegenden Verhältnissen vor Ort.

Die vorgenommene Wertzuschreibung ist in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ zu erfassen bzw. nachzuweisen. Diese Zuordnung gilt jedoch nicht für Wertzuschreibungen, die aufgrund von Wertnachholungen bei gemeindlichen Finanzanlagen entstanden sind. Die Erträge aus derartigen Wertveränderungen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen und in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresergebnis nachrichtlich anzugeben (vgl. § 43 Absatz 3 und § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie stellen gleichwohl Ressourcen für die Gemeinde dar.

#### **8.1.4 Die Wirkung auf Sonderposten**

Die Gemeinde ist verpflichtet, eine Wertaufholung vorzunehmen, wenn der Grund für die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand entfallen ist und der Wegfall von der Gemeinde festgestellt wurde. Die Wertaufholung der Gemeinde bewirkt jedoch nicht nur eine Werterhöhung des betroffenen Wertansatzes im gemeindlichen Anlagevermögen, sondern wirkt sich bei zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenständen der Gemeinde auch auf den mit dem Vermögensgegenstand verbundenen Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz aus.

Bei einer Wertzuschreibung muss die Gemeinde deshalb nicht nur die entstandene Unterbewertung eines Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz beseitigen und eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wiederherstellen, sondern sie hat auch den auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten entsprechend anzupassen. Dem Ertrag aufgrund von Wertzuschreibungen bei den Vermögensgegenständen stehen dann Aufwendungen aufgrund der Erhöhung der Sonderposten gegenüber. Die bilanziellen Handlungen sollen von der Gemeinde in Abhängigkeit voneinander und zum gleichen Abschlussstichtag vorgenommen werden.

#### **8.1.5 Keine Wertzuschreibungen**

##### **8.1.5.1 Beim Umlaufvermögen**

Die Gemeinde darf nach Wegfall des Grundes für die außerplanmäßige Abschreibung bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Umlaufvermögens keine Wertaufholung bzw. Wertzuschreibung bei diesen Vermögensgegenständen vornehmen. Wegen der ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Festlegung auf die Vornahme von Wertzuschreibungen bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens ist eine Wertzuschreibung bei Vermögensgegenständen des gemeindlichen Umlaufvermögens nicht zulässig.

Die Vorhaltung der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zum Verbrauch, die Anwendung des strengen Niederstwertprinzips und die geringe Bedeutung dieses gemeindlichen Vermögens im Rahmen der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft stehen ebenfalls einer Wertzuschreibung entgegen. Unter Einbeziehung und



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 35 GemHVO NRW**

Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips soll nach einer außerplanmäßigen Abschreibung der Vermögensgegenstände des gemeindlichen Umlaufvermögens von der Gemeinde der niedrigere Wertansatz beibehalten werden.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift eröffnet für die Gemeinde auch kein Wahlrecht für die Vornahme von Wertzuschreibungen bei diesen Vermögensgegenständen. Es ist deshalb von einem grundsätzlichen Wertzuschreibungsverbot auszugehen. Die Unzulässigkeit der Vornahme einer Wertzuschreibung beim gemeindlichen Umlaufvermögen kann auch von der Gemeinde nicht dadurch umgangen werden, dass unter Hinweis auf die GoB die Wertzuschreibung nach der Grundlage einer handelsrechtlichen Vorschrift vorgenommen wird.

#### **8.1.5.2 Nach Ablauf des Haushaltsjahres**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihres jährlichen Jahresabschlusses objektiv die „wertgeminderten“ Bilanzansätze für Vermögensgegenstände überprüfen, ob die Gründe dafür entfallen sind und eine Wertzuschreibung zu erfolgen hat. In den Fällen, in denen die Gemeinde im Folgejahr des Haushaltsjahres darüber Kenntnis erlangt, dass bereits im Haushaltsjahr die Gründe für eine Wertminderung nicht mehr bestanden, darf die Gemeinde die erforderliche Wertanpassung im Folgejahr nicht mehr in Form einer Wertzuschreibung vornehmen.

Eine Wertzuschreibung kann von der Gemeinde immer nur im Rahmen des Jahresabschlusses des betreffenden Haushaltsjahres vorgenommen werden, in dem die Gründe für die vorgenommene Wertminderung von gemeindlichen Vermögensgegenständen entfallen sind. Eine Zurechnung des Wegfalls der Gründe zu einem anderen Jahr ist für die Gemeinde nicht zulässig. Die Gemeinde darf daher in einem späteren Jahr, in dem sie über den Wegfall der Gründe Kenntnis erlangt, die neue wirtschaftliche Lage nur noch in Form einer Korrektur ihrer Bilanz bzw. einer Bilanzberichtigung nachvollziehen.

#### **8.1.5.3 Als Bilanzkorrekturen**

Die Wertaufholung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen stellt zwar eine Korrektur des Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz aufgrund geänderter Wertverhältnisse bei der Gemeinde dar. Sie dient aber nicht der Beseitigung von Fehlern bei den bilanziellen Wertansätzen, die in früheren Jahren früherer Jahre entstanden und ggf. in den Jahresabschlüssen enthalten sind (vgl. Beispiel 103).

##### **BEISPIEL:**

###### **Korrekturen keine Wertzuschreibungen**

Ein von der Gemeinde erworbenes unbebautes Grundstück wurde nicht mit den Anschaffungskosten i. H. v. 190.000 Euro bilanziert, sondern wegen eines Vermessungsfehlers irrtümlich in der gemeindlichen Bilanz mit einem Betrag i. H. v. 165.000 Euro angesetzt. Die Berichtigung des Bilanzansatzes wird zur zutreffenden Darstellung der Vermögenslage der Gemeinde vorgenommen. Sie stellt sachlich keine Vornahme einer Wertzuschreibung dar, denn bei dem bilanzierten Grundstück erfolgte zuvor keine Wertminderung nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift.

###### **Zulässige Wertzuschreibung**

Ein von der Gemeinde erworbenes unbebautes Grundstück mit Anschaffungskosten i. H. v. 190.000 Euro wurde wegen der konkreten Planung einer Müllverbrennungsanlage außerplanmäßig auf einen Betrag i. H. v. 165.000 Euro abgeschrieben. Wegen vielfältiger Einsprüche wird der vorgesehene Standort nicht weiterverfolgt und die Planung dafür aufgegeben. Die Gründe für eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung bestehen daher nicht mehr. Durch eine entsprechende Wertzuschreibung zum nächsten Abschlussstichtag soll die "bilanzierte Wertminderung" rückgängig gemacht werden.

*Beispiel 103 „Korrekturen keine Wertzuschreibungen“*

Von der Gemeinde dürfen unter Inanspruchnahme des haushaltsrechtlichen Wertaufholungsgebots keine Bilanzberichtigungen vorgenommen werden, die z. B. wegen fehlerhafter Abschreibungen bei ihren Vermögensgegenständen erforderlich werden. Derartige Vorgänge sind im Rahmen üblicher Berichtigungen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

#### **8.1.5.4 Wegen einer Neubewertung**

Für die Gemeinde können unterschiedliche Gründe bestehen, den Wert eines gemeindlichen Grundstückes überprüfen zu lassen, z. B. eine mögliche Veräußerung an einen Dritten. Die Verkaufsabsicht kann die Wertermittlung begründen, denn ein gemeindlicher Vermögensgegenstand soll i. d. R. nur zu seinem vollen (aktuellen) Wert veräußert werden (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Bei einem Verzicht der Gemeinde auf die Veräußerung, z. B. wegen eines Eigenbedarfs, kann die Gemeinde die durchgeführte Wertermittlung nicht zum Anlass für eine Wertzuschreibung nehmen.

Ohne einen Erwerbsvorgang entstehen für die Gemeinde keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die den Umfang und die Höchstgrenze des bilanziellen Wertansatzes bei der Aktivierung gemeindlicher Vermögensgegenstände bestimmen. Dieser Rahmen kann von der Gemeinde nach der Bilanzierung nicht wegen einer Aktualisierung des Vermögenswertes überschritten werden. Nur in Ausnahmefällen, wenn bei einem Vermögensgegenstand in der Vergangenheit eine außerplanmäßige Wertminderung vorzunehmen war, kann aufgrund einer Neubewertung eine Wertzuschreibung durch die Gemeinde erfolgen, jedoch höchstens bis zu den erstmalig bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes.

#### **8.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten für Wertzuschreibungen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht ausdrücklich besondere Erläuterungspflichten der Gemeinde bei einer Vornahme von Wertzuschreibungen als Wertaufholungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens vor. Die Vornahme von Wertzuschreibungen als Werterhöhungen durch die Gemeinde stellt eine „Rückabwicklung“ von zuvor vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dar. Zu solchen Werterhöhungen besteht ein besonderes öffentliches Informationsbedürfnis bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses, zu dessen Abschlusstichtag eine Wertzuschreibung von der Gemeinde vorgenommen wird, sind deshalb vorgenommenen Wertveränderungen bzw. die neuen Vermögensverhältnisse in der gemeindlichen Bilanz im Anhang nachprüfbar unter Angabe des Anlasses sowie des betragsmäßigen Umfangs näher darzulegen. Die örtlichen Angaben über die Wertzuschreibungen sollen dabei einen unmittelbaren Bezug zu den jeweils betroffenen Vermögensgegenständen haben, bei denen zuvor außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen worden sind. Daher sind jeweils entsprechende konkrete Angaben erforderlich und es ist ein Bezug zu den früheren außerplanmäßigen Abschreibungen herzustellen.

**XXXXXXXXXXXXXXXX**

**§ 36**  
**Rückstellungen**

(1) <sup>1</sup>Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. <sup>2</sup>Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. <sup>3</sup>Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. <sup>4</sup>Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. <sup>5</sup>Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 77 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. <sup>6</sup>Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. <sup>7</sup>Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. <sup>8</sup>Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten.

(3) <sup>1</sup>Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. <sup>2</sup>Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

(4) <sup>1</sup>Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. <sup>2</sup>Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

(5) Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

(6) <sup>1</sup>Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. <sup>2</sup>Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

**Erläuterungen zu § 36:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Erfordernisse für die Bildung von Rückstellungen**

**1.1 Allgemeine Sachlage**

**1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind von der Gemeinde das im Haushaltsjahr erzielte Ressourcenaufkommen und der entstandene Ressourcenverbrauch periodengerecht zu erfassen. Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres sind deshalb auch Aufwendungen zu erfassen und nachzuweisen, die aus neuen Verpflichtungen der Gemeinde entstanden sind, auch wenn darunter Verpflichtungen sind, die von der Gemeinde erst in künftigen Jahren durch Finanzleistungen zu erfüllen sind, z. B. die Versorgungsleistungen gegenüber den eigenen Beamtinnen und Beamten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die im Haushaltsjahr eingegangenen Verpflichtungen, die sich auf die Folgejahre des Haushaltsjahres erstrecken, sind in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Es kann aber auch Rahmen des Jahresabschlusses von der Gemeinde die Erkenntnis gewonnen werden, dass ein Risiko einer wirtschaftlichen Inanspruchnahme der Gemeinde durch einen Dritten besteht, dessen Ursache in einem bereits abgelaufenen Haushaltsjahr liegt. In solchen Fällen müssen von der Gemeinde noch im aufzustellenden Jahresabschluss sachgerechte Rückstellungen zur Erfüllung der entstandenen Verpflichtungen gebildet werden.

Die Gemeinde hat dann Rückstellungen zu bilanzieren, wenn die gemeindlichen Verpflichtungen dem Grunde nach im Haushaltsjahr eingetreten sind, deren Höhe und der Erfüllungszeitpunkt jedoch noch ungewiss sind. Die Gemeinde muss dabei ausreichend sicher sein, dass die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres liegt und die gemeindliche Verpflichtung erst künftig zu erfüllen ist. Die Gemeinde kann eine Rückstellungsbildung nicht davon abhängig machen, ob ein entsprechende Liquiditätsbestand gewährleistet ist, um die „Nachhaltigkeit“ zu sichern. Sie muss vielmehr ihr Eingehen von Verpflichtungen ändern.

Die noch nicht erfüllten Verpflichtungen muss die Gemeinde auf der Passivseite ihrer Bilanz in dem besonderen Bilanzbereich „Rückstellungen“ ansetzen. Für die Gemeinde besteht dabei kein Passivierungswahlrecht, sodass bei sachlich zutreffenden Geschäftsvorfällen oder Vereinbarungen unter Beachtung des Stetigkeitsgebots eine Ansatzpflicht in Form einer Ansammlung mit Anteilen in jedem Haushaltsjahr bestehen dürfte. Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft insgesamt sicherstellen, dass für die haushaltsrechtlich bestimmten Sachverhalte die notwendigen Rückstellungen vollständig bilanziert werden.

Der Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz dient der Offenlegung von wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde, die erst in der Zukunft zu erfüllen sind. Der Zeitraum zwischen der Entstehung der gemeindlichen Verpflichtung und dem künftigen Erfüllungszeitpunkt kann wenige Haushaltsjahre umfassen, aber sich auch langfristig über viele Jahre erstrecken. Vor der Erfüllung einer Verpflichtung durch die Gemeinde oder bei einer nicht bilanzierten Verpflichtung kann für die Gemeinde ggf. ein Nachholgebot für die Bemessung oder die Bilanzierung einer Rückstellung entstehen.

Ein Nachholgebot der Gemeinde kann dazu führen, dass eine bereits in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung neu zu bemessen und entsprechend anzupassen oder eine neue Rückstellung anzusetzen ist. Die dadurch entstehenden Aufwendungen sind von der Gemeinde dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzuordnen. Für die Anpassung einer Rückstellung im Zeitablauf der Beibehaltung des Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz soll die Gemeinde prüfen, ob ausreichende sachliche Kenntnisse und belegbare Grundlagen für die Änderung der gemeindlichen Verpflichtung bzw. der Rückstellung vorliegen.

Das Ergebnis kann dazu führen, dass eine bilanzierte Rückstellung zu erhöhen oder zu mindern (herabzusetzen) ist. Im Rahmen der Überprüfung kann auch erstmalig eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sein. Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung ist dabei insbesondere darauf abzustellen, ob und in welcher Form sowie in welchem Umfang eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres besteht.

Die Verpflichtung der Gemeinde muss grundsätzlich auch gegenüber einem Dritten bestehen, der sich die Gemeinde nicht entziehen kann (Außenverpflichtung). Eine solche Verpflichtung kann einen öffentlich-rechtlichen, zivilrechtlichen Charakter haben oder aus faktischen Gründen heraus bestehen. Sie muss zudem in Geldeinheiten messbar sein. Die Verpflichtung muss nicht zwingend durch Zahlungen von der Gemeinde zu erfüllen sein. Die Erfüllung durch eine Sachleistung der Gemeinde ist als gleichwertig anzusehen (geldwerte Leistung).

Eine unbeschränkte Verpflichtung der Gemeinde ist im Sinne der Bilanzierung dagegen als nicht bestimmt genug anzusehen, sodass ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dafür nicht in Betracht kommen kann. An dem Merkmal der Bestimmtheit fehlt es z. B. bei einer Verpflichtung der Gemeinde, die in allgemeiner Form gegenüber der Öffentlichkeit besteht oder bei einer möglichen Verpflichtung, die eine Erwartung der Öffentlichkeit an die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

darstellt. Nur in bestimmten Ausnahmefällen kann die Gemeinde auch eine Verpflichtung gegenüber sich selbst bilanzieren (Innenverpflichtung).

Der Ansatz solcher Verpflichtungen ist haushaltsrechtlich auf die unterlassene Instandhaltung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und auf wenige andere gemeindliche Sachverhalte beschränkt worden. Andere „interne“ Sachverhalte sind für die Bilanzierung einer Rückstellung als nicht zulässig anzusehen, auch wenn ggf. eine "interne" Verpflichtung zu vermuten ist oder sogar besteht. Diese Beschränkung bedeutet aber nicht zwingend, dass mögliche Aufwendungen dem Haushaltsjahr nicht wirtschaftlich zugerechnet werden.

**1.1.2 Von Aufwendungen zu Rückstellungen**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird dem Jährlichkeitsprinzip ein hoher Stellenwert eingeräumt, sodass regelmäßig die jährlich wiederkehrenden Aufwendungen dem jeweiligen Haushaltsjahr zuzuordnen sind und nicht in einem Haushaltsjahr insgesamt „vorweggenommen“ werden sollen (vgl. Beispiel 104).





*Beispiel 104 „Von Aufwendungen zu Rückstellungen“*

Die Gemeinde kann zu einer Veranschlagung von Aufwendungen in ihrem Ergebnisplan nach dem aufgezeigten Schema gelangen, wenn sie ihre möglicherweise entstehenden Verpflichtungen sorgfältig prognostiziert und dabei sachgerecht in die Beurteilung ihrer wirtschaftlichen Entwicklung im Haushaltsjahr und in den drei folgenden Planungsjahren einbezieht. Sie sollte mithilfe jahresbezogener Daten den Gesamtverlauf, von den durch ein Ereignis entstehenden Aufwendungen über die Bilanzierungserfordernisse bis zur vollständigen Erledigung des Geschäftsvorfalles, in einer Zeitreihe verständlich und nachvollziehbar aufzeigen.

### 1.1.3 Das Gebot „Vollständigkeit“

Im Rahmen der ordnungsmäßigen Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass auch die noch ungewissen gemeindlichen Verpflichtungen sachgerecht und ausreichend als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden sind. In der erforderlichen Abwägung für die Bilanzierung von Verpflichtungen ist von der Gemeinde einerseits das Gebot „Vollständigkeit“, aber auch der Grundsatz „Wesentlichkeit“ sachgerecht und ausreichend in Bezug auf die Wirkungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen

Für die Bilanzierung von Rückstellungen hat die Gemeinde den Grundsatz der Vollständigkeit dahingehend zu beachten, dass im Jahresabschluss alle Verpflichtungen aus den im Haushaltsjahr entstandenen Geschäftsvorfällen und Ereignissen zu berücksichtigen sind. Ein Verzicht oder ein Hinausschieben der Bilanzierung und damit der wirtschaftlichen Zuordnung zum zutreffenden Haushaltsjahr bei einer entsprechenden Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer Verpflichtung ist grundsätzlich nicht zulässig. Unter Abwägung mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit kann ggf. in örtlichen Einzelfällen auf eine Rückstellungsbildung unbedeutender Verpflichtungen verzichtet werden.

Die Gemeinde muss prüfen, ob unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots, der Wesentlichkeit und des Periodisierungsprinzips die Unerheblichkeit einer gemeindlichen Verpflichtung sich anhand von betragsmäßigen Wertgrenzen bemessen lässt. Es muss dabei gewährleistet sein, dass durch den gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt wird. Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist von der Gemeinde sachgerecht zu entscheiden, ob und ggf. in welchem Umfang eine Geringfügigkeitsgrenze für die örtliche Rückstellungsbildung festgelegt werden soll.

### 1.1.4 Das Gebot „Liquiditätsvorsorge“

Bei der Bilanzierung von Rückstellungen besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, durch eine geeignete Liquiditätsplanung und eine eigenverantwortliche Liquiditätssicherung ihre Zahlungsfähigkeit zu den aus ihren Verpflichtungen entstehenden künftigen Fälligkeitszeitpunkten zu sichern. Die Gemeinde sollte wegen der vielfach ungewissen künftigen Zahlungstermine ihre Liquiditätslage nicht nur zum Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtungen bzw. im Zeitpunkt der Bilanzierung beurteilen, sondern auch ihren gesamten Liquiditätsbedarf in den künftigen Haushaltsjahren sorgfältig einschätzen.

Die Gemeinde sollte deshalb mindestens zum jährlichen Abschlussstichtag ihren künftigen Liquiditätsbedarf überprüfen und abschätzen, ob und inwieweit Veränderungen bzw. Anpassungen im Zeitablauf des Bestehens der gemeindlichen Verpflichtungen erforderlich sind. Eine gemeindliche Liquiditätsplanung muss dabei auch mögliche Vorsorgemaßnahmen beinhalten, z. B. eine Kapitalanlage für aktuell nicht benötigte liquide Mittel oder auch die Durchsetzung noch offener Ansprüche.

## **1.2 Die Leistungsarten aus gemeindlichen Verpflichtungen**

Die Gemeinde geht abhängig von ihren verschiedenen zu erfüllenden Aufgaben und der Vielzahl der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft unterschiedliche Verpflichtungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ein. Vielfach sind diese Verpflichtungen noch ungewiss, sodass die Gemeinde zum Abschlussstichtag entsprechende Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen hat. Aus solchen Verpflichtungen heraus kommt es dann zu gemeindlichen Leistungen, die von der Gemeinde in Form von Finanzleistungen, Sachleistungen oder Dienstleistungen zu erbringen sind.

Diese Leistungsarten prägen die Ermittlung des zu bilanzierenden Rückstellungsbetrages hinsichtlich seiner Größenordnung und der Inanspruchnahme der Rückstellung. Von der Gemeinde ist daher unter Berücksichtigung der künftigen Leistungsform der zutreffende Ansatz für die zu bilanzierenden Rückstellungen zu ermitteln und zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen. Bei den gemeindlichen Verpflichtungen, die zu Finanzleistungen der Gemeinde führen, lässt sich i. d. R. der voraussichtliche Zahlungsbetrag ermitteln, sodass in dieser Größenordnung eine Rückstellung zu bilanzieren ist.

Der Verpflichtungsumfang für künftige Sachleistungen und Dienstleistungen kann nach den Aufwendungen ermittelt werden, die der Gemeinde voraussichtlich entstehen. Die Erfüllung der Verpflichtung ist dabei in Geldwerten zu bewerten. Bei solchen Leistungsarten kann zudem nicht ausgeschlossen werden, dass die Gemeinde ihre Verpflichtung ersatzweise auch durch Finanzleistungen gegenüber den Gläubigern erbringen kann.

## **1.3 Die zulässigen Rückstellungen**

### **1.3.1 Die Rückstellungsarten**

Die Gemeinde hat zu jedem Abschlussstichtag unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und der GoB zu prüfen, ob und welche gemeindlichen Verpflichtungen zum Abschlussstichtag bestehen. Sie hat bei ihrer Entscheidung über den bilanziellen Ausweis ihrer Verpflichtungen in Form von Rückstellungen die zulässigen Arten gemeindlicher Rückstellungen zu beachten. Die Aufzählung der Rückstellungsarten in der Vorschrift stellt dabei keine Rangfolge dar. Den einzelnen Rückstellungsarten kommt aber ein tragender Charakter zu, sodass dazu gewünschte Ergänzungen oder Abweichungen einer eigenständigen Kodifizierung bedürfen. Die festgelegten Arten stehen zudem gleichrangig nebeneinander.

Bei den haushaltsrechtlich vorgegebenen Rückstellungsarten wird grundsätzlich vom Bestehen einer Außenverpflichtung der Gemeinde ausgegangen. Lediglich die Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen kann aufgrund einer Innenverpflichtung der Gemeinde bilanziert werden. Die einschlägige haushaltsrechtliche Vorschrift enthält eine abschließende Aufzählung der für die Gemeinde zulässigen Rückstellungsarten. Durch die ausdrückliche Aufzählung der Rückstellungsarten wird klargestellt, dass die Gemeinde nur für die benannten Zwecke jeweils Rückstellungen bilden darf (vgl. Abbildung 636).

<b>DIE ZULÄSSIGEN RÜCKSTELLUNGSARTEN</b>		
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften;</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten;</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind;</li> <li>- Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren;</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionsrückstellungen</li> <li>- Rückstellungen für Deponien und Altlasten</li> <li>- Sonstige Rückstellungen</li> <li>- Sonstige Rückstellungen</li> <li>- Rückstellungen für ...</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Instandhaltungsrückstellungen</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B. <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde;</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs;</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung.</li> </ul>	

*Abbildung 636 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Für den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz muss zudem eine Abgrenzungsprüfung durch die Gemeinde vorausgehen. Sie hat dabei sachgerecht zu beurteilen ist, ob aufgrund der Verpflichtung eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung besteht und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Sie kann dabei auch feststellen, dass lediglich ein Haftungsverhältnis vorliegt, das im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nachrichtlich anzugeben ist (vgl. § 47 Absatz 1 GemHVO NRW). Durch die abschließende Festlegung der zulässigen gemeindlichen Rückstellungen werden dem haushaltsrechtlichen Rückstellungsbegriff sowohl die sogenannte statische als auch die dynamische Bilanzauffassung zugrunde gelegt.

### **1.3.2 Die Rückstellungsformen**

Die Rückstellungsarten in der haushaltsrechtlichen Vorschrift können abhängig von Ihrem Zweck als Ansammlungs- oder Verteilungsrückstellung bezeichnet werden. Entsprechend hat die Gemeinde den notwendigen Erfüllungsbetrag sofort in voller Höhe als Rückstellung zu bilanzieren oder über einen bestimmten Zeitraum anzusammeln. Bei der Bildung einer Rückstellung über einen möglichen Zeitraum kann daher grundsätzlich zwischen „Ansammlungsrückstellungen“ und „Verteilungsrückstellungen“ unterschieden werden.

Als Ansammlungsrückstellungen werden gemeindliche Rückstellungen bezeichnet werden, bei denen sich die weiteren Verpflichtungen der Gemeinde aufgrund von weiteren haushaltswirtschaftlichen Handlungen bzw. aufgrund



von Leistungen erhöhen. Dazu zählen z. B. die Deponierückstellungen, weil mit einer höheren Nutzung weitere Rekultivierungsmaßnahmen notwendig werden, aber auch die Pensionsrückstellungen, weil sich aufgrund der erbrachten Dienstleistungen der Beamten die Verpflichtungen für die künftigen Versorgungsleistungen an diese Beschäftigten erhöhen. Derartige Ansprüche Dritter gegenüber der Gemeinde gelten dabei als wirtschaftlich verursacht und lösen eine Rückstellungsbildung aus, weil die Gegenleistung der Gemeinde erst künftig von ihr tatsächlich erbracht werden soll.

Bei der Gemeinde stellt eine Rückstellung dann eine Verteilungsrückstellung dar, wenn die Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten durch einen Geschäftsvorfall oder ein sonstiges Ereignis in vollem Umfang entsteht, die Ansammlung aber auf einen längeren Zeitraum ausgedehnt werden darf. Der Anlass dafür geht vom Realisationsprinzip aus. Den entstehenden Aufwendungen bei der Gemeinde sollen erzielbare Erträge gegenübergestellt werden, z. B. Entsorgungsverpflichtungen der Gemeinde.

## **1.4 Die Bemessung von Rückstellungen**

### **1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die bilanziellen Rückstellungen sind von der Gemeinde regelmäßig nach dem Nominalwertprinzip zum Abschlussstichtag zu bemessen bzw. zu bewerten. Durch die haushaltsrechtlichen Vorgaben soll gesichert werden, dass die Gemeinde unter Beachtung des Realisationsprinzips einen entnahmefähigen Betrag zurückstellt. Die Gemeinde soll dabei dem voraussichtlichen künftigen Erfüllungsbetrag möglichst nahekommen, der oftmals nicht errechenbar, sondern nur abschätzbar ist.

Diese Gegebenheiten bringen es mit sich, dass die Gemeinde bei der Bemessung der Höhe einer Rückstellung regelmäßig auch künftige allgemeine Ereignisse zu berücksichtigen hat, die bis zum Erfüllungszeitpunkt ihrer Verpflichtungen voraussichtlich mit hoher Wahrscheinlichkeit auftreten und einen örtlichen Bezug sowie Auswirkungen auf die künftige Erfüllung der Verpflichtung durch die Gemeinde haben.

Andererseits ist auch der Beginn der gemeindlichen Verpflichtung in Bezug auf den Erfüllungsrückstand der Gemeinde zutreffend festzulegen, z. B. bei Besoldungserhöhungen erst ab dem dafür gesetzlich bestimmten Zeitpunkt und nicht bereits ab dem Tag der Geltung eines Besoldungsanpassungsgesetzes. In solchen Fällen entsteht erst ab dem Monatsletzten des Vormonats vor gesetzlich bestimmten Zeitpunkt einer gesetzlichen Besoldungserhöhung für die Gemeinde ein Erfüllungsrückstand, der dann zu bilanzieren wäre. Diese zeitliche Festlegung besteht, weil die Gemeinde im Voraus bzw. vor der zu erbringenden Dienstleistung zur Zahlung von Dienstbezügen verpflichtet ist (vgl. § 3 Absatz 4 LBesG NRW).

Der Gemeinde steht bei der Bemessung ihrer Rückstellungen ein Beurteilungsspielraum zu, den sie nach objektiven Kriterien ausfüllen soll. Für die Bemessung einer gemeindlichen Rückstellung ergibt sich daraus, dass die Gemeinde konkrete Anhaltspunkte und mögliche künftige Ereignisse mit örtlichem Bezug sowie Auswirkungen auf die künftige Erfüllung der Verpflichtung berücksichtigen muss, unabhängig davon, ob die Anhaltspunkte und Ereignisse von negativer oder positiver Art und Auswirkung sind.

Die Gemeinde muss daher nachprüfbar dokumentieren, ob und wie sich die Anhaltspunkte und Ereignisse auf die gemeindliche Rückstellungsbildung und damit auch auf den Erfüllungsbetrag als Wertmaßstab für den bilanziellen Ansatz auswirken können. Sofern dabei die örtlichen Verhältnisse weitere Besonderheiten aufweisen, hat die Gemeinde deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung sachgerecht und ausreichend begründen. Insgesamt betrachtet soll die Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips für die einzelnen Rückstellungssachverhalte einen angemessenen Rückstellungsbetrag ermitteln.

Bestehende Unsicherheiten bei der Gemeinde über die Erfüllung ihrer Verpflichtungen rechtfertigen dabei nicht, das gemeindliche Risiko bewusst höher zu bewerten oder eine Rückstellung übermäßig zu bemessen bzw. erkennbare Risiken auszuklammern. Sie soll dabei möglichst sachgerecht einschätzen, was von ihr künftig mit hoher Wahrscheinlichkeit leistungsmäßig realisiert werden muss. Die Gemeinde soll für die Bemessung der Höhe ihrer Rückstellungen eine bestmögliche Schätzung vorzunehmen und dazu möglichst objektive Kriterien heranziehen sowie die örtlichen Verhältnisse sachgerecht berücksichtigen.

#### **1.4.2 Wichtige Einzelheiten der Bemessung**

##### **1.4.2.1 Wichtige Eckpunkte**

Die Bemessung einer Rückstellung für ihren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde zum jeweiligen Abschlussstichtag festzulegen bzw. zu überprüfen, sodass bei der Bemessung das Stichtagsprinzip zur Anwendung kommt. Die Gemeinde hat im Rahmen einer objektiven Betrachtung zu ermitteln, in welchem Umfang eine künftige Leistungspflicht nach dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag besteht, sofern keine besonderen Regelungen getroffen wurden. Der Erfüllungsbetrag ist dabei der Betrag, der voraussichtlich notwendig ist, um die gemeindliche Verpflichtung in angemessener Weise zukünftig zu erfüllen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

Der Ausrichtung der Rückstellungsbildung auf den künftigen Erfüllungsbetrag stehen die GoB nicht entgegen. Zum jeweiligen Abschlussstichtag ist der Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz danach zu bestimmen, in welchem Umfang die Gemeinde voraussichtlich künftig eine Leistung zu erbringen hat, um bei objektiver Betrachtung ihre Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt erfüllen zu können. Der Ansatz ist nicht danach zu bestimmen, in welchem Umfang die Gemeinde eine Leistung erbringen müsste, wenn sie zum Abschlussstichtag ihre Verpflichtung erfüllen müsste.

Eine solche Vorgabe ist z. B. wörtlich für die Deponierückstellungen formuliert worden, weil erst nach ihrer Stilllegung die Rekultivierungsmaßnahmen beginnen können, die wegen der vorherigen betrieblichen Nutzung erforderlich sind. Derartige Rückstellungen sind daher nach der Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt (des Beginns) der gemeindlichen Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen zu bemessen. Bei dieser zweckbezogenen Rückstellung der Gemeinde zeigt sich deutlich, dass das allgemeine Stichtagsprinzip, bezogen auf den Abschlussstichtag, nur eingeschränkt zur Anwendung kommt.

Für die Gemeinde besteht aufgrund dessen die Verpflichtung, künftige allgemeine Preis- und Kostensteigerungen unter Beachtung der GoB in die Bemessung der Rückstellung einzubeziehen, wenn dafür ausreichende objektive und substantielle Hinweise für deren künftiges Eintreten vorliegen. Derartige Tatbestände oder Sachverhalte können von der Gemeinde in Form von prozentualen Anteilen oder auch in Betragsgrößen bei der Rückstellungsbeurteilung berücksichtigt werden. Eine allgemeine Einschätzung der Gemeinde über eine mögliche künftige Inanspruchnahme oder über den möglichen Eintritt eines Verlustes aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen reicht für die Bemessung einer gemeindlichen Rückstellung regelmäßig nicht aus.

Die Gemeinde muss grundsätzlich ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme oder mit einem Verlust aus objektiver Sicht rechnen können, was zudem möglichst belegt werden soll. Für die Bemessung von Pensionsrückstellungen gilt dabei jedoch, dass bei der Prognose zukünftiger Ereignisse die persönliche Karriere des einzelnen Beamten außer Betracht bleiben soll. Sie gilt formmäßig als ungewiss zur Beurteilung der Wertverhältnisse einer künftigen Versorgungsleistung. Solche persönlichen Gegebenheiten sollen erst ab Eintritt der tatsächlichen Beförderung entsprechend berücksichtigt werden, weil erst ab diesem Zeitpunkt ein Nutzen für die Gemeinde und entsprechend eine gemeindliche Verpflichtung gegenüber dem betreffenden Beamten entsteht.

Die Bemessung der gemeindlichen Rückstellungen muss außerdem darauf ausgerichtet sein, dass eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung nur für den vorgesehenen Zweck in Anspruch genommen werden

darf, für den die Rückstellung tatsächlich gebildet worden ist. Der Bemessungsspielraum der Gemeinde beinhaltet daher auch die Pflicht zur vernünftigen Beurteilung sowie die Prüfung von Chancen und Risiken der Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Die Bemessung muss zudem in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das jeweilige Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

#### **1.4.2.2 Nachträgliche Anpassungen**

Die örtlich bestehenden Gegebenheiten und die gemeindlichen Geschäftsvorfälle können ggf. Anpassungen bei den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde muss daher zum Abschlussstichtag die Wirkungen aus ihren Geschäftsvorfällen auf eine Rückstellungsnotwendigkeit vorsichtig einschätzen. Sie muss dabei prüfen, ob ggf. eine „Nachholung“ als Anpassung einer bilanzierten Rückstellung geboten ist, damit die bilanzierte Rückstellung ausreichend bemessen ist.

Ein bilanzieller Anpassungsbedarf bzw. eine Nachholung kann aber auch zu einer erstmaligen Bilanzierung einer Rückstellung durch die Gemeinde führen, wenn ein Ansatz in der Bilanz bisher unterblieben ist. Eine solche Nachholung kommt jedoch nur bei Rückstellungen mit einer Außenverpflichtung (Verbindlichkeitsrückstellungen und Drohverlustrückstellungen) in Betracht, jedoch nicht bei gemeindlichen Rückstellungen mit einer ausschließlichen Innenverpflichtung, die haushaltsrechtlich nicht vorgesehen sind.

Zum Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres ist von der Gemeinde die Bemessung der bilanzierten Rückstellungen zu überprüfen. In den Fällen, in denen ausreichende objektive und substantielle Hinweise für einen Anpassungsbedarf vorliegen, besteht für die Gemeinde eine Anpassungspflicht aufgrund des Vorsichtsprinzips (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). In zeitlicher Hinsicht kann sich die Anpassung auf den Zeitraum des Haushaltsjahres, aber auch auf Vorjahre erstrecken.

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass ein gemeindlicher Jahresabschluss dann als fehlerhaft gilt, wenn im Zeitraum seiner Aufstellung und Feststellung oder zu einem späteren Zeitpunkt Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorgaben oder andere rechtliche Bedingungen von der Gemeinde hätten erkannt werden können. Deshalb ist auch im Umgang mit nachträglichen Anpassungen, die auch Vorjahre berühren, von der Gemeinde festzustellen, ob ein Fehler vorliegt und die notwendig gewordene Anpassung gleichzeitig (für die Vorjahre) eine Fehlerberichtigung darstellt.

Die örtlichen Sachverhalte für die Anpassung einer gemeindlichen Rückstellung können zu einer Erhöhung der bilanzierten Rückstellung, aber auch zu deren Herabsetzung sowie einer vollständigen oder anteiligen Auflösung führen. Die Gemeinde hat unter Einbeziehung der betrachteten wirtschaftlichen Verhältnisse die Bemessung ihrer Rückstellungen sowie deren Veränderungen nachvollziehbar zu begründen sowie ausreichend und sachgerecht zu dokumentieren und im Anhang im Jahresabschluss zu erläutern.

#### **1.4.3 Die Abzinsung**

##### **1.4.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rückstellungen sind von der Gemeinde grundsätzlich nicht abzuzinsen. Sie dürfen nur dann abgezinst werden, wenn die Abzinsung ausdrücklich haushaltsrechtlich vorgesehen ist. Für die Pensionsrückstellungen der Gemeinde ist eine gesonderte Regelung getroffen worden, sodass bei der Bemessung dieser Rückstellungen eine Abzinsung vorzunehmen hat. Die Rückstellungen für die gemeindlichen Versorgungsleistungen sind daher mit ihrem Barwert und nicht mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei dessen Ermittlung ist der Berechnung ein Rechnungszins von fünf Prozent zugrunde zu legen. Für die anderen Arten langfristiger Rückstellungen der Gemeinde besteht eine solche Regelung nicht.

Ein Beispiel für ein Verbot der Vornahme einer Abzinsung sind die Rückstellungen für die Altersteilzeit von gemeindlichen Beschäftigten. Aus den Ansprüchen eines Beamten nach den Altersteilzeitmodellen erwachsen der Gemeinde besondere Verpflichtungen, die jedoch nicht die Abgeltung erbrachter Leistungen nach dem Ende der Lebensarbeitszeit zum Gegenstand haben.

Von der Gemeinde sind deshalb in diesen Fällen keine den Versorgungsleistungen vergleichbare Leistungen zu erbringen, sodass für die gemeindlichen Verpflichtungen aufgrund von Altersteilzeit keine Abzinsung in Betracht kommt. Diese Sachlage wird auch dadurch deutlich, dass in der gemeindlichen Bilanz die Rückstellungen für Altersteilzeit unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ und nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ anzusetzen sind.

Für die gemeindliche Rückstellungsbildung lässt sich hinsichtlich der Abzinsung allgemein feststellen, dass die Gemeinde bei ihren Rückstellungen regelmäßig keine haushaltsmäßige Trennung in Beträge für die Erfüllung der gemeindlichen Leistungsverpflichtung und für die Kapitalnutzung vorzunehmen hat. Außerdem kann davon ausgegangen werden, dass in der Mehrzahl der gemeindlichen Rückstellungen kein verdeckter Zins enthalten ist, der eine Abzinsung bedingen könnte, z. B. bei Sachleistungsverpflichtungen, bei Verpflichtungen aus Bürgschaften oder Schadenersatzleistungen.

#### **1.4.3.2 Der Begriff „Rechnungszins“**

Bei der Ermittlung der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen sind von der Gemeinde grundsätzlich eine Vielzahl von Parametern zu berücksichtigen. Zu diesen Parametern, die oftmals als Rechnungsgrundlagen bezeichnet werden, gehört auch der Rechnungszins. Der dazu festgelegte Zinssatz kann in diesem Zusammenhang als ein Faktor angesehen werden, der ein Abbild des bei der gemeindlichen Leistungsverpflichtung enthaltenen Risikos darstellt. Ein festgelegter Rechnungszins bedeutet daher auch eine Mindestverzinsung für die Deckung der Rückstellungen.

Die regelmäßige Berücksichtigung möglicher Risiken im Rahmen der versicherungsmathematischen Ermittlung und der Bewertung der Pensionsrückstellungen steht einer Abzinsung bzw. dem haushaltsrechtlich festgelegten Zinssatz grundsätzlich nicht entgegen. Die Gemeinde muss jedoch darauf achten, dass bei der Ermittlung des Umfangs der Pensionsrückstellungen gleiche Risiken nicht doppelt berücksichtigt werden. Die Anwendung eines jährlich gleichen Zinssatzes kann dazu beitragen, dass örtliche Risiken nicht auch in den Zinssatz einbezogen werden.

#### **1.4.3.3 Die Abzinsung bei Pensionsrückstellungen**

Die Gemeinde muss im Rahmen der Bemessung ihrer Leistungsverpflichtungen gegenüber den Beamten (Pensionsrückstellungen) entsprechend der jeweiligen Restlaufzeit den Umfang des zu berücksichtigenden Abzinsungsbetrages ermitteln. Der dabei von der Gemeinde zu verwendende Zinssatz i. H. v. 5 Prozent ist haushaltsrechtlich konkret festgelegt worden, um den Umfang und die Angemessenheit der gemeindlichen Verpflichtungen gegenüber den Beamten bei der Bilanzierung nachvollziehbar zu machen.

Von der Gemeinde muss daher nicht zu jedem Abschlussstichtag ein örtlich geeigneter Zinssatz ermittelt, noch ein Vergleich mit den Wirkungen eines niedrigeren oder höheren Zinssatzes auf den gemeindlichen Haushalt vorgenommen werden. Ein jährlich neu festzulegender Zinssatz oder ein Marktzinssatz führen nicht zu der notwendigen Stetigkeit und Planungssicherheit für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Ein länger bestehender niedriger Marktzinssatz - wie er in der Privatwirtschaft zur Anwendung kommt - würde zulasten der Gemeinde als Versorgungspflichtige einen erheblich höheren jährlichen Rückstellungsbetrag verursachen, ohne dass ein besonders hohes Rückstellungsvolumen zwingend geboten sein muss.

Eine Durchschnittsbildung für den Zinssatz, z. B. über den mittelfristigen Planungszeitraum, bringt dabei im Prinzip keine ausreichende Minderung, wenn der Zinssatz vom Markt abhängig gemacht wird und auch der Zeitraum für die Durchschnittsbildung immer wieder angepasst werden kann, z. B. in 2016 von sieben auf zehn Jahre. Eine deshalb bestehende Abzinsungsproblematik würde auch bei anderen langfristigen Verpflichtungen der Gemeinde entstehen, wenn die alle von der Gemeinde zu bilanzierenden Rückstellungen abzuzinsen wären. Der Landesgesetzgeber strebt daher keine derartige Bilanzierungsvorgabe für die Gemeinde an, sondern bleibt im Rahmen seiner auch in der Diskussion befindlichen Zinsfestschreibung.

Durch den jährlich festzulegenden Abzinsungszeitraum kann es jedoch zu Veränderungen bei den Pensionsrückstellungen der Gemeinde kommen. Die Gemeinde muss ausgehend von einer sachgerechten Restlaufzeit ihrer gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen gegenüber den Beamten den Abzinsungszeitraum für die Pensionsrückstellungen festlegen. Bei dieser gemeindlichen Festlegung stellt der jeweilige Abschlussstichtag den Ausgangspunkt dar. Als Restlaufzeit gilt dabei ein Zeitraum, in dem die Gemeinde ihre Verpflichtungen gegenüber den Beamten erfüllen muss. Sie hat in dieser Zeit gegenüber den einzelnen Versorgungsempfängern die zugesagten Leistungen zu erbringen.

#### **1.4.3.4 Die Erweiterung der Abzinsung**

Die Zulässigkeit der Abzinsung einer gemeindlichen Rückstellung ist nicht nur eine Frage, ob die zu Grunde liegende Verpflichtung einen Zinsanteil enthält. Es ist auch zu beurteilen, ob mit oder ohne Abzinsung der gemeindliche Jahresabschluss die haushaltswirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde zutreffender entsprechend den tatsächlichen gemeindlichen Gegebenheiten aufzeigt.

Im Rahmen der Änderung des Handelsgesetzbuches durch das BilMoG wurde im Regierungsentwurf davon ausgegangen, dass „für die Zwecke einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage – nämlich die realitätsgerechte Information der Abschlussadressaten über die wahre Belastung – nicht unberücksichtigt bleiben kann, und die in den Rückstellungen gebundenen Finanzmittel investiert und daraus Erträge realisiert werden können (vgl. BT-Drs. 16/10067; S. 56 – zu § 253).

Diese Änderung der Abzinsung erfolgte aufgrund der Anpassung an die internationale Rechnungslegung. Ob sie in gleicher Art und Weise auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde übertragbar ist, bleibt fraglich, denn Rückstellungen können nicht nur mit dem Abzinsungszinssatz für bilanzpolitische Gestaltungen genutzt oder Finanzmittel investiert und daraus Erträge erzielt werden.

Bei den gemeindlichen Maßnahmen muss immer auch die Belastung der Einwohner und Abgabepflichtigen im Focus stehen, die möglichst stetig sein soll. Ebenso sind notwendig gewordenen Konsolidierungsmaßnahmen für die Haushaltswirtschaft von erheblicher Relevanz, deren Umfang auch von der Gestaltung der Abzinsung bzw. einer ständig wiederkehrenden Festlegung abhängig sein kann. Bei eingetretenen Verpflichtungen der Gemeinde kann es daher grundsätzlich geboten sein, nach Maßgabe des Einzelbewertungsgrundsatzes und unter Berücksichtigung der Restlaufzeit einer Verpflichtung den Aufbau einer Rückstellung grundsätzlich langfristig festzulegen.

### **1.5 Die Bilanzierung der Rückstellungen**

#### **1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindlichen Rückstellungen sind in der Bilanz der Gemeinde dem auf der Passivseite anzusetzenden Fremdkapital zugeordnet und stellen eine Erweiterung zu den Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Die Bilanzierung von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Rückstellungen im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde setzt dabei grundsätzlich voraus, dass im abgelaufenen Haushaltsjahr ein „verpflichtendes Ereignis“ für die Gemeinde eingetreten ist.

Aufgrund dessen muss für die Gemeinde eine abgrenzbare Verpflichtung gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) entstanden sein. Zudem muss ein Vergangenheitsbezug bei der Verpflichtung in Form eines Abgeltungserfordernisses zum Abschlussstichtag bestehen. Solche gemeindlichen Gegebenheiten schaffen eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat. Sie muss dann die notwendige Rückstellung bilden und in ihrer Bilanz ansetzen.

Von der Gemeinde darf eine Rückstellung jedoch erst dann bilanziert werden, wenn alle Voraussetzungen dafür erfüllt sind bzw. vorliegen. Sie muss belegen, welche Grundlagen dafür bestehen und auf welche Art und Weise der Umfang der Rückstellung sowie die wirtschaftliche Belastung der Gemeinde geschätzt wurde. Bezogen auf den rückstellungsrelevanten Sachverhalt muss die Gemeinde gewährleisten, dass das Notwendige getan wurde, eine Fehleinschätzung zu vermeiden. Abhängig von den tatsächlichen Gegebenheiten kann eine Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss geboten sein, um über die Rückstellung zu informieren.

Eine rechtliche Verursachung für eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde reicht alleine regelmäßig nicht alleine aus (vgl. Nichtbilanzierung von schwebenden Geschäften). Es muss vielmehr auch eine wirtschaftliche Ursache bestehen und eine Objektivierbarkeit des Ereignisses für eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde möglich sein. Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen ist es aber oftmals schwierig, das Vorliegen des Tatbestandes „wirtschaftlich verursacht“ in sachlicher und zeitlicher Hinsicht eindeutig zu bestimmen. Bei der Gemeinde können sich unterschiedliche örtliche Umstände ergeben, bei der sich die Ursachen und die entstehenden Wirkungen gegenseitig bedingen.

Die Gemeinde hat daher bei der Rückstellungsbildung auf eine sachliche und zeitliche zutreffende Abgrenzung zu achten. Öffentlich-rechtliche Leistungsverpflichtungen müssen daher in konkreter Art und Weise in einem Leistungsbescheid der Gemeinde (Verwaltungsakt oder behördliche Verfügung) umgesetzt worden sein, sodass ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln eines Dritten oder der Gemeinde innerhalb eines abgegrenzten Zeitraumes festgelegt worden ist. Eine allgemeine Pflicht, die in einem Gesetz enthalten ist, reicht daher regelmäßig für eine konkrete gemeindliche Rückstellungsbildung nicht aus. Sie bedarf i. d. R. einer Konkretisierung durch eine dafür vorgesehene Umsetzung, sodass ein Gesetz nur in Ausnahmefälle die für eine Rückstellungsbildung notwendigen Konkretisierungen selbst enthält.

Die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung setzt zudem voraus, dass an eine vergangene Handlung der Gemeinde angeknüpft wird und eine „Abgeltung“ dieser abgeschlossenen gemeindlichen Handlung erfolgt. Eine gesetzlich bestimmte Besoldungserhöhung für Beamtinnen und Beamte reicht daher z. B. alleine für eine Rückstellungsbildung nicht aus. Es bedarf immer des tatsächlichen Erwerbs eines beamtenrechtlichen Anspruchs durch die Ableistung des Dienstes.

Die Beamtinnen und Beamte erwerben erst dann ihre Ansprüche auf künftige Versorgungsleistungen gegenüber der Gemeinde. Die gemeindlichen Verpflichtungen werden dadurch konkretisiert. Die Gemeinde muss daher die veränderten Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten bei der Bemessung ihrer Pensionsrückstellungen zum nächsten Abschlussstichtag berücksichtigen. Bei einer mehrjährigen Verteilung einer Besoldungserhöhung ist die Veränderung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen entsprechend anteilig bzw. periodengerecht vorzunehmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

**1.5.2 Die Erfassung der Rückstellungen**

Die haushaltsrechtlich bestimmten Festlegungen für gemeindliche Rückstellungen bedeuten, dass bei der Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres ein örtlicher Sachverhalt oder ein Ereignis als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung vorliegen muss. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses schließt die Bilanzierung von gemeindlichen Rückstellungen die Erfassung der im Haushaltsjahr deswegen entstandenen Aufwendungen ab.

Für die Erfassung der gemeindlichen Rückstellungen hat die Gemeinde gesonderte Konten einzurichten, bei deren Einrichtung die finanzstatistischen Erfordernisse nicht unbeachtlich sind. Für die gemeindliche Rückstellungsbildung können folgende Konten in Betracht kommen (vgl. Abbildung 637).

<b>DIE ERFASSUNG DER GEMEINDLICHEN RÜCKSTELLUNGEN</b>			
<b>RÜCKSTELLUNGS-ART</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>BESTANDSKONTO</b>	<b>AUFWANDSKONTO</b>
Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften	Pensionsrückstellungen	2511 Pensionsrückstellungen	5051 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte 5151 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger
Beihilfen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften		2521 Beihilferückstellungen	5061 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte 5161 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger
Rekultivierung und Nachsorge von Deponien	Rückstellungen für Deponien und Altlasten	2611 Rückstellungen für Deponien	5494 Zuführungen zu Rückstellungen für Deponien und Altlasten
Sanierung von Altlasten		2621 Rückstellungen für Altlasten	
Beseitigung von sonstigen Umweltschäden		2631 Rückstellungen für sonstige Umweltschäden	
Unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen	Instandhaltungsrückstellungen	2711 Instandhaltungsrückstellungen	5218 Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen
Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind	Sonstige Rückstellungen	2811 Sonstige Rückstellungen	5495 Zuführungen zu sonstigen Rückstellungen
Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden	Sonstige Rückstellungen	2811 Sonstige Rückstellungen	

<b>DIE ERFASSUNG DER GEMEINDLICHEN RÜCKSTELLUNGEN</b>			
<b>RÜCKSTELLUNGS-ART</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>BESTANDSKONTO</b>	<b>AUFWANDSKONTO</b>
Verfahren			
Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden.	Sonstige Rückstellungen	2811 Sonstige Rückstellungen	

*Abbildung 637 „Die Erfassung der gemeindlichen Rückstellungen“*

Die Vorsorge der Gemeinde für ihre künftig zu erfüllenden Verpflichtungen gegenüber Dritten wird durch eine differenzierte Kontenbildung transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Die Gemeinde kann diese Differenzierung im Rahmen ihrer gemeindlichen Haushaltsplanung nutzen, um Einschätzungen über die Höhe der notwendigen Ermächtigungen zu den voraussichtlich im Haushaltsjahr entstehenden Verpflichtungen vornehmen und im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr veranschlagen zu können. Der Veranschlagung folgt dann die Erfassung und Buchung der Zuführungen und Herabsetzungen der gemeindlichen Rückstellungen im Rahmen der haushaltsmäßigen Bewirtschaftung.

### **1.5.3 Rückstellungsbildung und Wertaufhellung**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses wirkt sich das Prinzip der Wertaufhellung auch auf die Bilanzierung von gemeindlichen Rückstellungen aus (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung nur im gesetzlich bestimmten Zeitrahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zulässig ist (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Die Anwendung bei der Rückstellungsbildung durch die Gemeinde kann sich nur auf die Aufwendungen beziehen, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind (Vergangenheitsbezogenheit).

Diese zeitlich befristete Möglichkeit für die Gemeinde schließt dabei ein, dass nach Ablauf der Frist eine Anpassung und eine Nachholung der Rückstellungen aufgrund von Kenntnissen aus der Wertaufhellung nicht mehr zulässig sind. Die Gemeinde hat dann in dem Haushaltsjahr, in dem sie ihre Verpflichtung tatsächlich erfüllt, ggf. zusätzliche Aufwendungen zu tragen, wenn die dann zu erfüllenden gemeindlichen Leistungen höher sind als die bei der Leistungserbringung mögliche Inanspruchnahme der bilanzierten Rückstellung. Die zusätzlichen Aufwendungen sind dann in der gemeindlichen Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen.

## **1.6 Die haushaltsmäßige Behandlung**

### **1.6.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit dem Ansatz von Rückstellungen in der Bilanz der Gemeinde werden zum jährlichen Abschlussstichtag die entstandenen Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet, die vergangenheitsbezogen verursacht worden sind. Der Begriff „Ursache“ umfasst dabei einerseits, dass ein gemeindlicher Geschäftsvorfall wirtschaftlich in der Vergangenheit entstanden sein muss, also entweder im Haushaltsjahr oder in den Vorjahren vor dem Abschlussstichtag. Andererseits müssen durch den Geschäftsvorfall gemeindliche Verpflichtungen verursacht bzw. entstanden sein, die von der Gemeinde voraussichtlich künftig zu erfüllen sind.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Beim Vorliegen einer entsprechenden Sachlage muss die Gemeinde dann unter Berücksichtigung der örtlich eingetretenen Verhältnisse sachgerecht und angemessen eine Rückstellung in ihrer Bilanz ansetzen. Die entstandenen gemeindlichen Verpflichtungen stellen haushaltswirtschaftlich Aufwendungen für die Gemeinde dar, sodass die Bildung der zu bilanzierenden Rückstellungen eine haushaltswirtschaftliche Belastung für die Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr ist. Die aus den Verpflichtungen der Gemeinde zu erbringenden Finanzleistungen werden jedoch erst zukünftig (in späteren Haushaltsjahren) fällig.

Durch die Bildung einer Rückstellung und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz findet daher immer eine Verknüpfung mit der im Haushaltsjahr entstandenen haushaltswirtschaftlichen Belastung statt, die in der Ergebnisrechnung der Gemeinde als Aufwendungen zu erfassen bzw. nachzuweisen ist. Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde sind in der Ergebnisrechnung dann nicht nur die Aufwendungen aus der Bildung einer gemeindlichen Rückstellung wegen einer erstmaligen Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten zu erfassen, sondern auch die Erhöhungen bilanzierter Rückstellungen, wenn dafür ein gemeindlicher Anlass bzw. ein Bedarf besteht.

Die gemeindliche Ergebnisrechnung wird ebenfalls berührt, wenn für eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung der Grund entfallen und diese vollständig oder teilweise ertragswirksam aufzulösen ist. Bei solchen gemeindlichen Sachverhalten bleibt die Finanzrechnung der Gemeinde regelmäßig unberührt. Bei der Inanspruchnahme einer bilanzierten Rückstellung durch die Gemeinde für die vorgesehenen Zwecke bleibt dagegen die Ergebnisrechnung unberührt (Herabsetzungen), und zwar unabhängig davon, ob durch die Inanspruchnahme die bilanzierte Rückstellung vollständig oder nur zum Teil herabzusetzen ist.

#### **1.6.2 Die Buchung der Inanspruchnahme**

Die Gemeinde muss im Rahmen der Erfüllung einer Verpflichtung die Inanspruchnahme einer Rückstellung auch haushaltsmäßig abwickeln. Sie hat im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung eine gemeindliche Zahlungsleistung in der Finanzrechnung der Gemeinde zu erfassen. Die Erfüllung kann zu diesem Zeitpunkt ggf. auch einen ergebniswirksamen Geschäftsvorfall der Gemeinde auslösen, sofern eine Differenz zwischen dem Erfüllungsbetrag und dem Rückstellungsbetrag besteht.

Die Inanspruchnahme der Rückstellung führt dann zu einem Ertrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung, wenn der Erfüllungsbetrag geringer ist als der Rückstellungsbetrag und der verbleibende Anteil der Rückstellung nicht mehr zweckbezogen benötigt wird. Sie führt zu Aufwendungen, wenn der Erfüllungsbetrag den Rückstellungsbetrag übersteigt und die bilanzierte Rückstellung vollständig aufgebraucht wird. Der ertragswirksame oder aufwandswirksame Differenzbetrag ist dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen, in dem der Erfüllungszeitpunkt liegt.

Innerhalb des Haushaltsjahres kann die Gemeinde die Inanspruchnahme von Rückstellungen nach der Bruttomethode oder der Nettomethode buchen. Unter der allgemeinen Prämisse, dass das Bruttoprinzip in der gesamten gemeindlichen Haushaltswirtschaft gilt, sollte die Gemeinde der Anwendung des Bruttoprinzips den Vorrang einräumen. Ein Verbot für die Gemeinde, bei den unterjährigen Buchungen nach der Nettomethode zu verfahren, besteht jedoch nicht. Es ist von der Gemeinde lediglich sicherzustellen, dass die möglichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde auch als solche in der Ergebnisrechnung erfasst und nachgewiesen werden.

Bei der Bruttomethode erfasst die Gemeinde den entstandenen „Personalaufwand“ und den „Materialaufwand“ als maßnahmenbezogene Aufwendungen, z. B. für eine bauliche Instandhaltung. Zum Abschlussstichtag ist dann von der Gemeinde eine Korrekturbuchung von „Instandhaltungsrückstellung“ an „Personalaufwand“ und an „Materialaufwand“ vorzunehmen. Bei der Anwendung der Nettomethode ist unmittelbar eine Buchung von der „Instandhaltungsrückstellung“ von der Gemeinde vorzunehmen, z. B. bei zu bezahlenden Fremdleistungen im Rahmen einer Instandhaltung. Die Gemeinde hat dann bei einer Bezahlung der Fremdleistungen von der „Instandhaltungsrückstellung“ an „Bank“ zu buchen.

### **1.6.3 Haushaltsplanung und Rückstellungen**

Die Gemeinde hat grundsätzlich bei einem möglichen Ereignis oder Geschäftsvorfall, aus denen eine Verpflichtung der Gemeinde erwachsen kann, die daraus entstehenden Aufwendungen im Rahmen ihrer Haushaltsplanung zu berücksichtigen. Sie muss dazu klären, ob und wann sowie in welchem Umfang ihre Verpflichtungen zu erfüllen sind, und entsprechend jahresbezogene Ermächtigungen veranschlagen. Die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan dient dabei dem Zweck, dass die Gemeinde als Schuldner zum Erfüllungszeitpunkt die gegenüber einem Gläubiger entstandenen Verpflichtungen nachkommt.

Die Veranschlagung von Aufwendungen hat nicht den Zweck, die Verpflichtungen nicht zu erfüllen und stattdessen im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine entsprechende Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Sie ist sogar insbesondere wegen der Periodenabgrenzung geboten, wenn die Leistungen aus den Verpflichtungen der Gemeinde als Aufwendungen wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Das Ereignis oder der Geschäftsvorfall der Gemeinde stellt dazu den Auslöser einer gemeindlichen Verpflichtung dar, die vor oder im betreffenden Haushaltsjahr liegen müssen.

Die Gemeinde hat bei ihrer Haushaltsplanung aber auch die mittelfristige Finanzplanung, die in den Haushaltsplan einbezogen worden ist, zu berücksichtigen, sodass von ihr die in diesen Jahren entstehenden Verpflichtungen oder die Erhöhung bestehender Verpflichtungen durch die Veranschlagung von Aufwendungen zu erfassen ist. Diese Ausrichtung in der Haushaltsplanung ist unabhängig davon, ob es später in den betreffenden Haushaltsjahren zu einer Rückstellungsbildung kommt, weil die dem Jahr wirtschaftlich zuzurechnende Verpflichtung nicht erfüllt wurde.

Die Gemeinde muss dann bei ihrer Rückstellungsbildung berücksichtigen, dass die Ursache für das Entstehen ihrer Verpflichtung vor dem Abschlussstichtag liegen bzw. dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sein muss. Sie kann sich bei der Ermittlung der wirtschaftlichen Belastung in Form von betragsmäßig zu bestimmenden Aufwendungen dann auf ihre Planungsdaten beziehen und muss nur noch im Rahmen des Jahresabschlusses deren Belastbarkeit und Richtigkeit feststellen, um eine zutreffende Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz passivieren zu können.

### **1.7 Rückstellungen bei Sachleistungsverpflichtungen**

Die Gemeinde kann aufgrund von Ereignissen oder Geschäftsvorfällen auch zu Sachleistungen gegenüber Dritten verpflichtet sein, die der Gemeinde zum Abschlussstichtag dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht genau bekannt sind. Sie muss in diesen Fällen in ihrer Bilanz in sachgerechter Weise in einem gebotenen Umfang Rückstellungen ansetzen. Für die Gemeinde muss auch bei Sachleistungsverpflichtungen wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

Für den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde in diesen Fällen zu ermitteln, was sie ohne die voraussichtlich erforderliche Sachleistung hätte aufbringen müssen, um ihre Verpflichtung gegenüber dem Dritten erfüllen zu können. Sie muss daher den Wert ihrer Sachleistung zum voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt in Geldeinheiten ermitteln. Zur Abgrenzung der anrechenbaren Leistungen kann sie sich an der haushaltsrechtlichen Regelung über die gemeindlichen Herstellungskosten orientieren (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen der Gemeinde keine konkrete Berechnung möglich ist, kann sie auch durch eine Schätzung den Rückstellungsbetrag bestimmen. Sie muss eine derartige Ermittlung sachgerecht und ausreichend sowie nachvollziehbar dokumentieren. Der von der Gemeinde rechnerisch oder im Rahmen einer Schätzung ermittelte wertmäßige Betrag stellt dann den voraussichtlichen Umfang der gemeindlichen Verpflichtung in Geldeinheiten dar. Der Betrag bildet den Ansatz, der von der Gemeinde als Rückstellung in die gemeindliche Bilanz anzusetzen ist.

## **1.8 Keine Verrechnung mit Ansprüchen**

Die Gemeinde muss im Rahmen der Ermittlung und der Bemessung sowie bei Entscheidungen über bilanzielle Rückstellungen zum Abschlussstichtag berücksichtigen, ob ihren Verpflichtungen gegenüber einem Dritten noch Ansprüche gegenüberstehen, z. B. aus Versicherungen. Sie hat in solchen Fällen zu prüfen, ob sie neben den Rückstellungen aufgrund ihrer Verpflichtungen auch Ansprüche in ihrer Bilanz aktiviert hat, sofern ihre Ansprüche als Forderungen bilanzierungsfähig waren.

Derartige gemeindliche Ansprüche haben wegen des bestehenden Saldierungsverbots jedoch keine Auswirkungen auf die Bemessung der gemeindlichen Verpflichtungen als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz. Es dürfen daher von der Gemeinde auch noch nicht aktivierte Ansprüche nicht mit bestehenden Verpflichtungen verrechnet werden. Eine Verrechnung oder Aufrechnung ist grundsätzlich nicht von den bilanziellen Gegebenheiten bei der Gemeinde abhängig. Sie ist nur dann als zulässig anzusehen, wenn sie nach den zivilrechtlichen Vorgaben vorgenommen wird, z. B. nach den Vorschriften des BGB.

## **2. Keine Rückstellungen für andere Zwecke**

### **2.1 Allgemeine Vorgaben**

Durch die ausdrückliche haushaltsrechtliche Aufzählung der zulässigen gemeindlichen Rückstellungen wird klar gestellt, dass die Gemeinde für andere Zwecke keine Rückstellungen bilden und in ihrer Bilanz ansetzen darf. Sie soll die Rückstellungen grundsätzlich nur für rechtliche und wirtschaftliche Leistungsverpflichtungen bilden, die ursächlich in der Hand der Gemeinde liegen und die periodengerecht zu Aufwendungen führen. Die gemeindliche Rückstellungsbildung muss zudem vorrangig aus dem Blickwinkel des öffentlich-rechtlichen Handelns der Gemeinde betrachtet und nicht allein nach allgemeinen Rechnungslegungszwecken beurteilt werden.

Diese Sachlage gab Veranlassung, eine Rückstellungsbildung nicht für jährlich wiederkehrende und zeitlich nicht über das Haushaltsjahr hinausgehende gemeindliche Verpflichtungen zuzulassen. Die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde setzt zudem beim Rechtsrahmen für das haushaltswirtschaftliche Handeln und nicht vorrangig bei der Periodengerechtigkeit an. Der gemeindliche Haushalt sowie die gemeindlichen Geschäftsvorfälle werden hauptsächlich durch die rechtliche Verursachung geprägt. So werden gemeindliche Ansprüche und Verpflichtungen gegenüber Dritten regelmäßig nur auf einer solchen Basis wirksam und umsetzbar.

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die auf Leistungen Dritter ohne Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde beruhen, z. B. Gewerbesteuerzahlungen, oder auf einseitigen Leistungen der Gemeinde an Dritte, z. B. Sozialhilfeleistungen, gilt deshalb das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung und nicht bereits das mögliche Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung als auslösender Anlass für eine gemeindliche Rückstellungsbildung. In entsprechender Weise erfolgt eine solche haushaltswirtschaftliche Zuordnung und Bilanzierung auch immer, wenn der Gemeinde von Dritten Zuwendungen gewährt werden. Eine vergleichbare Sachlage gilt für gemeindliche Forderungen, die i. d. R. aus einem Leistungsbescheid der Gemeinde entstehen, wenn diese zu bilanzieren sind.

Bei solchen Geschäftsvorfällen der Gemeinde ist die Einordnung allgemein anerkannt und wird dort nicht infrage gestellt. Bei öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten gilt daher eine Rückstellungspflicht für die Gemeinde spätestens dann als entstanden, wenn durch einen Leistungsbescheid eine tatsächliche Erfüllungsverpflichtung der Gemeinde einsetzt. Zu diesem Zeitpunkt ist zudem der gemeindliche Sachverhalt regelmäßig verlässlich bewertbar (Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes als Realisation der Zeit nach). Außerdem ist objektiv betrachtet, erst zu diesem Zeitpunkt der Ressourcenverbrauch der Gemeinde als entstanden anzusehen, weil dieser durch den Leistungsbescheid objektiviert wird. Diese Vorgehensweise steht mit den GoB in Einklang.

Die Gemeinde soll auch keine über die zugelassenen Rückstellungen hinausgehenden Aufwandsrückstellungen aufgrund möglicher gemeindlicher Innenverpflichtungen in ihrer Bilanz ansetzen. Dieses Verbot schließt auch gemeindliche Gegebenheiten ein, die in einem Zusammenhang mit zulässigen Rückstellungen aufgrund einer Außenverpflichtung bestehen, z. B. einige Abschlusstätigkeiten im Zusammenhang mit der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch Dritte oder die eigene Aufbewahrung gemeindlicher Geschäftsunterlagen. Der damit zusammenhängende Aufwand wird regelmäßig bezogen auf das Haushaltsjahr artenbezogen und periodengerecht erfasst. In den Teilrechnungen im Jahresabschluss der Gemeinde wird dieser Aufwand in ausreichender Weise, bezogen auf die betreffende Aufgabe, nachgewiesen.

## **2.2 Nicht für künftige Umlagezahlungen**

### **2.2.1 Die Ausgangslage**

Die Modalitäten der Aufgabenerfüllung durch Verwaltungseinheiten erfordern oftmals die Erledigung durch gesetzliche oder freiwillige Zusammenschlüsse von Gemeinden in Form von juristischen Personen, z. B. Kreise oder Verbände. Dadurch besteht ein dauerhaftes Bindungsverhältnis zwischen den Beteiligten, das sich auch auf haushaltswirtschaftliche Sachverhalte auswirkt, z. B. auf die Finanzmittelbeschaffung der Zusammenschlüsse. Diese eigenständigen Einheiten bedürfen in jedem Haushaltsjahr der finanziellen Unterstützung durch die daran Beteiligten in Form von Umlagen, soweit die benötigten Finanzmittel nicht aus anderen Quellen beschaffen können, z. B. ein Kreis (vgl. § 56 KrO NRW).

Das dauerhafte Bindungsverhältnis und die Verpflichtung, künftig und stetig die „ergänzende Finanzausstattung“ zu tragen, könnte in haushaltswirtschaftlicher Sicht insgesamt als ein mögliches Schuldverhältnis zwischen den Umlagepflichtigen und dem Umlageberechtigten eingestuft werden. Dieses Schuldverhältnis würde dann eine Vorsorge bedingen, die bilanziell zu erfassen bzw. abzubilden ist.

Bei öffentlich-rechtlichen Zusammenschlüssen von Beteiligten ist jedoch, anders als in gemeindlichen Geschäften mit künftiger Leistungserbringung, eine regelmäßige jährliche Leistungserbringung zulasten des jeweiligen Haushaltsjahres vorgesehen. Der Umlageberechtigte erfüllt im Haushaltsjahr bestimmte Aufgaben zugunsten der mit ihm rechtlich verbundenen Umlagepflichtigen und die Umlagepflichtigen tragen die vom Umlageberechtigten benötigte, aber anderweitig nicht erreichbare „ergänzende Finanzausstattung“.

### **2.2.2 Die haushaltswirtschaftliche Zuordnung**

#### **2.2.2.1 Die Abgrenzung**

Die gesetzlichen oder freiwilligen Zusammenschlüsse von Gemeinden führen zu einem wirtschaftlichen Verhältnis zwischen den Umlagepflichtigen und dem Umlageberechtigten auf Dauer mit wiederkehrenden Leistungen und Verpflichtungen für beide Beteiligte. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht besteht deshalb ein „Dauerschuldverhältnis“ in Form eines schwebenden Geschäftes, weil der jährlichen Leistung des Umlageberechtigten eine gleichwertige Leistung der Umlagepflichtigen gegenübersteht. Diese Gleichwertigkeit bedingt, dass nicht der einzelne oder der jährliche Umlagebetrag entscheidend ist, sondern die Gleichwertigkeit des gegenseitigen Geschäfts.

Die Gemeinde als Umlagepflichtige wird in diesem Zusammenhang erst dann zum „Schuldner“ gegenüber dem Umlageberechtigten, wenn die Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts zur Umlageerhebung erfüllt und die notwendigen verwaltungsrechtlichen Maßnahmen für das Haushaltsjahr vom Umlageberechtigten umgesetzt worden sind. Die Erhebung der Umlage bedarf nicht nur einer inhaltlich hinreichenden Bestimmtheit der rechtlichen

Verpflichtung, sie bedarf auch einer wirtschaftlichen Verursachung, die nur durch das Handeln bzw. die Festsetzungen des Umlageberechtigten erfüllt werden kann.

Das haushaltswirtschaftliche Handeln des Umlagepflichtigen stellt deshalb keine wirtschaftliche Verursachung für das Recht des Umlageberechtigten zur Erhebung einer Umlage dar. Dieses Handeln bietet daher auch keine sachgerechte Grundlage für den Umlagepflichtigen, bereits vor dem Bestehen des Rechts des Umlageberechtigten eine Rückstellung für künftige Umlagezahlungen zu bilden und in seiner Bilanz anzusetzen, da erst künftig die Verpflichtungen entstehen und nicht Vergangenes „abgegolten“ werden soll.

#### **2.2.2.2 Die Einordnung**

Eine Rückstellungsbildung bei der Gemeinde würde gegen die bei der gemeindlichen Bilanz zu beachtenden GoB verstoßen, die der zutreffenden Ergebnisermittlung und der Periodenabgrenzung für das Haushaltsjahr dienen. Die haushaltswirtschaftliche Leistungskraft der Gemeinde in einem abgegrenzten Zeitraum begründet daher ebenfalls keinen Anspruch des Umlageberechtigten zur Erhebung der Umlage. Sie dient lediglich als Messgröße um den Anspruch des Umlageerhebenden sachgerecht und vertretbar auf die Umlagepflichtigen zu verteilen.

Die Gemeinde erfüllt mit ihrer Leistungskraft kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal, das zu einem Recht auf eine Umlagebeteiligung beim Umlageberechtigten führt. Das rechtliche Entstehen der Verpflichtung zur Umlage ist zudem noch von wesentlichen Tatbestandsmerkmalen der jahresbezogenen Haushaltswirtschaft des Umlageberechtigten abhängig. Der Anspruch auf Umlage und deren Erfüllung umfassen das gleiche Haushaltsjahr, denn die Haushaltssatzung kann nur für das betreffende Jahr eine Umlagefestsetzung enthalten, für das der Umlageberechtigte einen Anspruch auf Beteiligung hat.

Der Umlageanspruch entsteht dabei jährlich aufgrund des öffentlich-rechtlichen Verhältnisses der konkreten Aufgabenerfüllung (Leistungserbringung) des Umlageverbandes. Dieser Anspruch muss durch einen Leistungsbescheid des Umlageberechtigten gegenüber den Umlagezahlern hinreichend konkretisiert werden. Die Zuordnung zum Haushaltsjahr ist von der Gemeinde dann auf der Grundlage des Festsetzungsbescheides nach dem darin festgesetzten Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine ausreichende Verpflichtung der Gemeinde für eine mögliche Rückstellungsbildung als Umlagepflichtige besteht daher nicht vor dem Haushaltsjahr, für das der Erfüllungszeitpunkt durch einen Leistungsbescheid festgesetzt wird.

Diese haushaltswirtschaftliche Einordnung entspricht auch den internationalen Regelungen über die Leistung von Abgaben an öffentliche Einheiten. Dazu gilt grundsätzlich, dass das Ereignis, das eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe auslöst, die Tätigkeit ist, an die die gesetzliche Vorschrift die Abgabe knüpft. Ist die Abgabe beispielsweise an die Erzielung von Erlösen in der laufenden Periode geknüpft und wird diese Abgabe anhand der in der vorangegangenen Periode erzielten Erlöse berechnet, so ist das verpflichtende Ereignis für diese Abgabe die Erzielung von Erlösen in der laufenden Periode.

Das Erzielen von Erlösen in der vorangegangenen Periode ist für die Auslösung einer gegenwärtigen Verpflichtung zwar notwendig, aber allein nicht ausreichend (vgl. EU 634/2014). Auf die Pflicht zu Umlagezahlungen übertragen bedeutet die Regelung, dass der aktuelle Haushalt ausschlaggebend für die Umlagepflicht der Gemeinde ist und die Steuerkraft aus der Vergangenheit keine ausreichende Grundlage für die Bildung von Rückstellungen für künftige Umlagezahlungen bietet.

Für allgemeine Umlagen, die jährlich von einem Dritten ohne eine besondere Zweckbindung für seine Haushaltswirtschaft von der Gemeinde erhoben werden, ist die Bildung von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz haushaltsrechtlich nicht zugelassen worden, z. B. die Kreisumlage oder die Landschaftsumlage.

### **2.2.2.3 Die Festlegung als Messgröße**

Die wirtschaftlichen Gegebenheiten sowie die Leistungsfähigkeit der Gemeinde im Haushaltsjahr müssten i. d. R. genutzt werden, um den Anteil der Gemeinde am Umlagebedarf des Umlageberechtigten für das gleiche Haushaltsjahr messbar und bestimmbar zu machen. Solche Gegebenheiten sind aber nur nutzbar, wenn diese tatsächlich bei der Gemeinde vorliegen bzw. eingetreten sind. Für die Einbeziehung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde in die Ermittlung der Höhe eines Umlagebetrages werden daher ersatzweise belastbare Daten als Messgrößen oder Schlüsselgrößen benötigt. Sie werden ggf. erhoben, sofern die Daten nicht bereits verfügbar sind, z. B. die Daten zu den Steuern in einer bestimmten Referenzperiode (vgl. § 27 Absatz 8 GFG NRW).

Aus einer solchen Inanspruchnahme von Daten aus abgelaufenen Haushaltsjahren kann nicht zwangsläufig geschlossen werden, dass es deshalb bereits in diesen Vorjahren oder im Zeitpunkt der Meldepflichten der Daten zu einer wirtschaftlichen Verpflichtung der Gemeinde kommt, einem Vorjahr des Umlagejahres die künftigen Aufwendungen zur Erfüllung der Umlagepflicht zurechnen zu müssen. Im Rahmen der Ermittlung zur Heranziehung zu einer Umlage und der dabei notwendigen Festsetzung des Umlagebetrages werden lediglich die belegbaren haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde für die Ermittlung der konkreten Höhe der geschuldeten Umlage ermittelt bzw. festgestellt.

Solche Erkenntnisse bieten dann weitere Informationen, um auf den einschlägigen gesetzlichen Vorgaben unter Beachtung und Einhaltung der haushaltswirtschaftlichen Bedingungen von der Umlageerhebung Gebrauch machen zu können. Die Realisation des Ertrages beim Umlageberechtigten ist dabei auf das Haushaltsjahr ausgerichtet, weil auch erst in diesem Jahr die geplanten Aufwendungen entstehen sollen. Der haushaltsjahrbezogene Leistungsbescheid enthält daher die für die Gemeinde relevanten Messgröße aufgrund ihrer Haushaltswirtschaft der Vorjahre, er führt jedoch nur zu aufwandsrelevanten Verpflichtungen bei der Gemeinde für das Haushaltsjahr.

### **2.2.2.4 Die Funktion der Ausgleichsrücklage**

Der haushaltsrechtlich vorgesehene Verzicht auf die Bildung besonderer Rückstellungen für künftige Umlagezahlungen und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz steht in einem breiten Zusammenhang mit anderen haushaltsrechtlichen Vorgaben und haushaltswirtschaftlichen Bedingungen. Bei der Entscheidung über die getroffenen Festlegungen sind die Auswirkungen der Umlageerhebung, die wegen der zeitlichen Differenz zwischen den Jahren der „Messgrößen“ und dem Haushaltsjahr der Erhebung entstehen, im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsausgleichs und der Bilanzierung der Gemeinde berücksichtigt und abgewogen worden.

Ausgehend von der haushaltsrechtlich bestimmten Ausgleichspflicht in jedem Haushaltsjahr kommt der Ausgleichsrücklage die Funktion einer „mehrjährigen Brücke“ zu, denn sie soll der Gemeinde, trotz eines im Haushaltsjahr entstandenen Jahresfehlbetrages, zu einem (fiktiven) Haushaltsausgleich in diesem Haushaltsjahr verhelfen. Die Ausgleichsrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz stellt deshalb für die Gemeinde jedoch keine zusätzliche „allgemeine ergebniswirksame Verfügungsmasse“ dar. Ihre Inanspruchnahme führt wie andere Maßnahmen zu einer Reduzierung des gemeindlichen Eigenkapitals, z. B. die Verringerung der allgemeinen Rücklage durch einen Jahresfehlbetrag der Gemeinde.

Für den Fall der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage wurde daher haushaltsrechtlich ausdrücklich bestimmt, dass dann die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich „nur“ als erfüllt gilt (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). Die Zulässigkeit der Nutzung der Ausgleichsrücklage ist nicht auf bestimmte haushaltswirtschaftliche Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse ausgerichtet worden, sondern allein darauf, ob ein Jahresfehlbetrag entstanden ist und die Ausgleichsrücklage den notwendigen Bestand aufweist. Die Gemeinde kann dann ihr Eigenkapital, ggf. über mehrere Jahre, in Anspruch nehmen und in diesem Zeitraum ihre Pflicht zum Haushaltsausgleich erfüllen.

Die Ursache für einen Jahresfehlbetrag kann z. B. auch darin begründet sein, dass die Gemeinde aufgrund der Systematik des kommunalen Finanzausgleichs des Landes im Haushaltsjahr, anders als in den Vorjahren einen überdurchschnittlichen Umlagebetrag an den Umlageberechtigten leisten muss. Nach dem Konzept der Ausgleichsrücklage dient diese Rücklage gerade zum Ausgleich temporärer Fehlbeträge, die aus solchen Gründen bei der Gemeinde entstehen können. Die Ausgleichsrücklage stellt daher sinngemäß ein Gegengewicht dar.

Die Aufgaben und Zwecke der Ausgleichsrücklage stehen daher wie andere haushaltsmäßige Gegebenheiten der Rückstellungsbildung für künftige Umlagezahlungen entgegen. Von einer gesonderten Rückstellungsbildung geht auch keine größere Handlungsfähigkeit der Gemeinde aus, denn es ist für die Handlungsfähigkeit im Grundsatz nicht erheblich, ob in einem bestimmten Jahr die Aufwendungen aus der Erfüllung der Umlageverpflichtung entstehen, denn die Aufwendungen entstehen jährlich.

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist vielmehr bedeutend, dass von der Gemeinde als Umlagepflichtige die Aufwendungen für Umlagen dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzuordnen sind, das durch den Leistungsbescheid des Umlageberechtigten bestimmt und für das die Gemeinde herangezogen wird. Nur die jahresbezogene Haushaltswirtschaft des Umlageberechtigten stellt die wirtschaftliche Ursache für die Heranziehung der Gemeinde als Umlagepflichtige dar. Die aufgrund von Vorjahren ermittelte Leistungskraft der Gemeinde dient in diesem Zusammenhang nur als Messgröße zur Abgrenzung der Leistungspflicht gegenüber anderen Umlagepflichtigen.

### **2.2.3 Die Stellung des Umlagepflichtigen**

#### **2.2.3.1 Keine Verursachung beim Umlagepflichtigen**

Der Rechtsstatus der Gemeinde als kreisangehörige Gemeinde (Kreisumlage) oder der Stadt als Mitgliedskörperschaft (Landschaftsverbandsumlage) begründet allein noch nicht die Verpflichtung, für ein Haushaltsjahr eine bestimmte Umlage an den Umlageberechtigten zahlen zu müssen. Der Umlageberechtigte muss vielmehr seine voraussichtlichen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten sowie seine Leistungsfähigkeit im Haushaltsjahr im Rahmen seiner Haushaltsplanung feststellen, um einen Umlagebedarf messbar und bestimmbar machen zu können. Dabei ist ein geeigneter Informationsaustausch zwischen dem Umlageberechtigten und dem Umlagepflichtigen wegen ihrer Haushaltsplanung bereits vor dem betreffenden Haushaltsjahr geboten.

Eine tatsächliche rechtliche bzw. wirtschaftliche Bindung zwischen den Beteiligten entsteht durch die jeweilige Haushaltsplanung noch nicht, um die Gemeinde aus haushaltswirtschaftlicher Sicht zu einer Umlagepflicht zu machen. Sie wird auch dann noch nicht begründet, wenn die Vertretungskörperschaft des Umlageberechtigten die Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr beschlossen und darin für die Umlageerhebung einen bestimmten Umfang sowie die Umlagepflichtigen festgesetzt hat. Es bedarf dann immer noch der Ausführung dieser Festsetzung durch einen adressatenbezogenen Leistungsbescheid an den Umlagepflichtigen.

Die haushaltsrechtliche Sachlage beim Umlageberechtigten lässt für den Umlagepflichtigen aber erkennen, dass eine verbindliche Pflicht gegenüber dem Umlageberechtigten für das Haushaltsjahr entstehen wird. Die Verursachung der Umlage liegt daher nicht beim Umlagepflichtigen, denn er ist nur aufgrund seines Rechtsstatus „Mitglied im Umlageverband“ zu den Umlagepflichtigen zu zählen. Die Gemeinde wird daher auch nicht aufgrund ihrer Haushaltswirtschaft in einem Vorjahr zu einem Umlagepflichtigen, sondern im Zusammenhang mit der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr, indem der Umlageaufwand für sie entsteht.

Eine Verursachung der Umlage beim Umlagepflichtigen vor dem betreffenden Haushaltsjahr ist daher nicht gegeben, sodass die Gemeinde nicht deswegen im Haushaltsjahr umlagepflichtig wird. Die tatsächliche Umlagepflicht wird vielmehr vom Umlageberechtigten aufgrund eigener haushaltswirtschaftlicher Bedürfnisse ausgelöst, die kon-

cretisiert werden müssen, sofern der Umlageberechtigte von seinem Recht auf die Erhebung einer Umlage Gebrauch machen will. Der Umlageberechtigte löst daher die wirtschaftliche Verursachung der Umlage aus, die sich durch den Leistungsbescheid dann auf den Umlagepflichtigen unmittelbar auswirkt.

### **2.2.3.2 Die Beteiligung des Umlagepflichtigen**

Der Beteiligung des Umlagepflichtigen an der Umlage bzw. seine Heranziehung durch den Umlageberechtigten liegen verschiedene Funktionen und Wirkungen zugrunde, die zu einer sachgerechten Ausfüllung der Umlagepflicht und vertretbaren Verteilung auf die Umlagepflichtigen führen soll. Es sollen aber bei der Umlageerhebung auch die Ausgleichsfunktion sowie der Solidaritätsgedanke nicht vernachlässigt werden. Die Verteilung der Belastung auf die Umlagepflichtigen soll zudem nicht im Belieben des Umlageberechtigten stehen.

Der Umlageverpflichtete soll andererseits seine Haushaltswirtschaft nicht auf die Heranziehung zu einer Umlage ausrichten. Diese Gegebenheit würde aber verstärkt, wenn der Umlageverpflichtete seine Heranziehung zu einer Umlage selbst wirtschaftlich verursachen würde oder könnte. Die Beteiligung des Umlagepflichtigen entsteht dabei aus seiner rechtlichen Zugehörigkeit, die im Zeitpunkt der Heranziehung zur Umlage näher konkretisiert und wirtschaftlich begründet wird. Die Beteiligung des Umlagepflichtigen ist als so gewichtig angesehen worden, dass dessen Finanzkraft des als Messgröße berücksichtigt wird, um eine sachgerechte Verteilung der Umlageverpflichtung zwischen den Umlagepflichtigen zu erreichen.

Für die Bemessung ist neben notwendigen Schätzungen auch auf Ist-Daten als belastbare Daten aufzubauen, sodass dafür wie bei der gemeindlichen Haushaltsplanung in Bezug auf das Haushaltsjahr nur das Vorvorjahr heranziehbar ist. Die wirtschaftliche Entwicklung ist zwischen dem Vorvorjahr und dem Haushaltsjahr aber fortgeschritten. Gleichwohl müssen die Ist-Daten des Vorvorjahres genutzt werden, weil aus dem Vorjahr noch keine Ist-Daten verfügbar sind, sofern nicht eine besondere Erhebung erfolgt.

Die tatsächliche Haushaltswirtschaft des Umlagepflichtigen im Haushaltsjahr ist nicht die Ursache dafür, dass er zum tatsächlichen Umlagepflichtigen wird. Die vom Umlagepflichtigen gegenüber dem Umlageberechtigten geschuldete Umlage wird hinsichtlich ihres Umfanges lediglich mithilfe von Ist-Daten des Ergebnisses des Vorvorjahres bemessen. Nur dann kann der Umlageberechtigte den Anteil des Umlagepflichtigen an der gesamten Umlage durch einen Bescheid festlegen. Diese Sachlage stellt aber alleine keine Grundlage dar, um von der Unzulässigkeit einer Rückstellung für künftige Umlagen abzusehen.

### **2.2.4 Die Unzulässigkeit einer Rückstellung**

Aus den öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten heraus führt erst die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde durch einen Leistungsbescheid zur Umlagezahlung und damit zu einer wirtschaftlichen Belastung, und zwar in dem Haushaltsjahr, für das die Gemeinde durch den Umlageberechtigten durch den Bescheid zur Umlagezahlung herangezogen wird. Die Bildung einer Rückstellung in solchen Fällen würde deshalb dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip widersprechen, dass regelmäßig wiederkehrender Aufwand erst dann als laufender Aufwand zu erfassen ist, wenn ein Leistungsbescheid ergangen ist (vgl. § 11 Absatz 2 Satz 2 GemHVO NRW).

Die Art und der Umfang der Leistungsfähigkeit der Gemeinde werden daher bei der Umlageermittlung lediglich als Messgrößen bzw. Schlüsselgrößen für eine zutreffende Ermittlung des Umlagebetrages berücksichtigt, um die Anteile der Umlagepflichtigen sachgerecht zu bestimmen. Eine Rückstellungsbildung für künftige Umlagezahlungen der Gemeinde würde unter Beachtung der allgemeinen haushaltswirtschaftlichen Grundsätze dazu führen, dass der Umlageberechtigte bereits in einem Vorjahr des Haushaltsjahres einen Anspruch auf die Erhebung einer Umlage für ein künftiges Haushaltsjahr hat. Der Umlagepflichtige müsste entsprechend dem gleichen Haushaltsjahr die Umlage wirtschaftlich zurechnen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass jeweils das Haushaltsjahr erst der zutreffende Zeitraum ist, in dem der Umlageberechtigte einen haushaltsrechtlichen und einen wirtschaftlichen Anspruch auf eine Umlage hat, weil erst mit seiner haushaltswirtschaftlichen Feststellung, dass die sonstigen Erträge die entstehenden Aufwendungen nicht decken, die Berechtigung zur Umlageerhebung entsteht (vgl. § 56 Absatz 1 KrO NRW). Aufgrund derartiger rechtlicher Gegebenheiten ist eine Rückstellungsbildung für Umlagezwecke nicht zugelassen worden. Sie würde in solchen Fällen auch die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts beeinträchtigen.

Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung für gemeindliche Umlagezahlungen führt zudem dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte ggf. grundsätzlich oder in allgemeiner Form unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen. Diese Sachlage gilt dann nicht, wenn die Umlageerhebung zum Gegenstand eines Verwaltungsverfahrens der Gemeinde (Erlass eines rechtskräftigen Umlagebescheides) geworden ist.

Sofern es aber nach dem Erlass eines Umlagebescheides zu einem Widerspruch des Betroffenen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren kommt, ist von der Gemeinde zum Abschlussstichtag zu prüfen und zu entscheiden, ob in einem solchen Fall eine Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden muss. Ein bilanzieller Ansatz kann erfolgen, sofern der voraussichtliche Verlust oder die Zusatzkosten nicht geringfügig sein werden.

### **2.3 Nicht beim Gemeindefinanzausgleich**

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen bzw. Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs ausgeschlossen. Die Verpflichtung der Gemeinde knüpft zwar an die Steuerkraft einer vergangenen Referenzperiode an, es wird aber dadurch aber nicht Vergangenes abgegolten. Die gemeindliche Verpflichtung entsteht jedoch wirtschaftlich erst aufgrund der künftigen Ertragssituation. Die wirtschaftliche Verursachung ist somit nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen.

Die Bildung solcher Rückstellungen widerspricht daher dem haushaltswirtschaftlichen Prinzip, jährlich regelmäßig wiederkehrenden Aufwand als laufenden Aufwand zu erfassen. Außerdem würde eine Rückstellungsbildung unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze dazu führen, dass die gesamten gemeindlichen Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs wirtschaftlich einem Haushaltsjahr zuzurechnen wären, für das weder ein haushaltsrechtlicher noch ein wirtschaftlicher Anspruch besteht. Die Transferverpflichtungen sind daher grundsätzlich im Jahr ihrer Erfüllung haushaltsmäßig zu erfassen.

Die wirtschaftlichen Gegebenheiten sowie die Leistungsfähigkeit der Gemeinde werden aber genutzt, um den Anteil der Gemeinde an der Verteilung der Finanzmittel des Landes für ein Haushaltsjahr messbar und bestimmbar zu machen, z. B. anhand der Steuerkraft der Gemeinde. Aus der Inanspruchnahme von Daten eines abgelaufenen Haushaltsjahres kann nicht zwangsläufig geschlossen werden, dass es deshalb bereits in diesem Zeitpunkt zu einer gemeindlichen Verpflichtung kommt, dem Haushaltsjahr die ggf. entstehenden künftigen Aufwendungen der Gemeinde zurechnen zu müssen.

In diesem Zusammenhang kann sich i. d. R. kein Bedarf für die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde ergeben, denn die Festsetzung der Schlüsselzuweisungen kann nur auf Antrag des Zuweisungsempfängers berichtigt werden, wenn sich Unrichtigkeiten herausstellen, die nicht auf Daten der amtlichen Statistiken zurückzuführen sind und ein gesetzlich festgesetzter Betrag überschritten wird (vgl. § 29 GFG NRW). In solchen Fällen soll dann eine Verrechnung mit anderen Leistungen des Gemeindefinanzierungsgesetzes erfolgen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 36 GemHVO NRW**

Für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang eine Berichtigung notwendig ist, werden belastbare Daten aus dem betreffenden Haushaltsjahr als Messgrößen oder Schlüsselgrößen benötigt. Im Rahmen des jährlichen Gemeindefinanzausgleichs entsteht zudem erst durch die rechtliche Festsetzung durch einen Leistungsbescheid an die Gemeinde eine aufwandwirksame Verpflichtung der Gemeinde, aufgrund dessen die Gemeinde eine Finanzleistung erfüllen muss. Der daraus entstehende gemeindliche Ressourcenverbrauch ist dann jeweils dem Haushaltsjahr zuzurechnen, in dem der Erfüllungszeitpunkt liegt.

Unter dem Gesichtspunkt des Ressourcenverbrauchs ist es daher sachgerecht und vertretbar, auch keine „Vorverpflichtung“ zuzulassen, aufgrund derer dann eine Zurechnung zu Vorjahren möglich wäre, die als Grundlage für eine örtliche Rückstellungsbildung aus Anlass des Gemeindefinanzausgleichs dienen könnte. In den Fällen würde eine Rückstellungsbildung die Transparenz und Klarheit des gemeindlichen Haushalts erheblich beeinträchtigen.

Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen in diesem Rahmen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Finanzausgleichssachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen. In Nordrhein-Westfalen ist auch deshalb eine Rückstellungsbildung für gemeindliche Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs unzulässig, weil die Gemeinden, auch nicht die finanzstarken Gemeinden, nicht verpflichtet sind, eigene Finanzmittel der allgemeinen Finanzausgleichsmasse des Landes zuzuführen, wie es z. T. in anderen Ländern vorgesehen ist.

### **2.4 Nicht aus der gemeindlichen Steuererhebung**

#### **2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Steuererhebung durch die Gemeinde ist Teil eines Besteuerungsverfahrens, z. B. die Gewerbesteuer (vgl. 4. Teil „Durchführung des Besteuerungsverfahrens“; §§ 134 – 217 AO). Nach Feststellung des Umfangs der Steuerpflicht, die steuerrechtlich mit dem Ablauf des Erhebungszeitraumes entsteht (vgl. § 18 GewStG), folgt regelmäßig die rechtliche und verfahrensmäßige Steuerfestsetzung. Sie wird i. d. R. durch einen Steuerbescheid des Finanzamtes, durch den bezogen auf den Steuerpflichtigen, der Umfang der Steuerpflicht und deren Fälligkeit festgelegt werden (vgl. 3. Abschnitt „Festsetzung- und Feststellungsverfahren“; §§ 155 – 192 AO).

Die Festsetzung von Steuern durch die Gemeinde dient der Verwirklichung des gemeindlichen Steueranspruchs und stellt die Grundlage für weitere Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen und die Gemeinde in Abhängigkeit von der Erfüllung der Steuerpflicht dar. Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Steuererhebung ausgeschlossen, z. B. aufgrund einer möglichen Rückzahlungspflicht der Gewerbesteuer durch die Gemeinde.

Dieser Ausschluss führt dazu, dass von der Gemeinde für örtliche Steuersachverhalte, die noch nicht Gegenstand eines Gemeindeverwaltungsverfahrens sind (Verfahren zum Erlass eines rechtskräftigen Steuerbescheides), keine Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen. Für die Gemeinde entstehen jedoch erst aus der Festsetzung der Erfüllung der Steuerpflicht durch einen Leistungsbescheid ein rechtlicher Anspruch der Gemeinde und eine Verpflichtung eines Dritten sowie die wirtschaftliche Grundlage für die Gemeinde, eine Zurechnung des Ertrages zum Haushaltsjahr vorzunehmen.

Der Erfüllungszeitpunkt der Steuerpflicht entsteht mit dem Ablauf des Steuerjahres, jedoch ist zu diesem Zeitpunkt noch nicht die Realisierung des gemeindlichen Ertrages tatsächlich gegeben. Diese Sachlage führt dazu, dass bei der gemeindlichen Steuererhebung der Gewerbesteuer das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung und nicht bereits das mögliche (vorherige) Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung der Anlass für die periodengerechte Zuordnung von Steuererträgen durch die Gemeinde ist.

Erst zum Erfüllungszeitpunkt ist das Ressourcenaufkommen als entstanden anzusehen, wenn der Anspruch der Gemeinde durch einen Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) auf diesen Zeitpunkt objektiviert wird. I. d. R. ist auch erst zu diesem Zeitpunkt der Steuersachverhalt verlässlich bewertbar ist (Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes als Realisation der Zeit nach). Diese Gegebenheiten gelten für die Gemeinde als Steuerberechtigte auch grundsätzlich und in allgemeiner Form dann, wenn sich örtliche Steuersachverhalte unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen, obwohl sie noch nicht ausreichend konkretisiert sind.

#### **2.4.2 Steuerbezogene Verwaltungsverfahren**

Beim Erlass eines gemeindlichen Steuerbescheides kann es ggf. auch zu einem Widerspruch des Steuerpflichtigen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren kommen. In diesen Fällen sind regelmäßig die daraus voraussichtlich entstehenden Prozesskosten, die aufgrund des Verfahrens zusätzlich aus einer Verpflichtung der Gemeinde entstehen, der Gegenstand der gemeindlichen Rückstellungsbildung und Bilanzierung. Zum jeweiligen Abschlussstichtag ist dann von der Gemeinde zu prüfen und zu entscheiden, ob die bilanzierte Rückstellung noch bestehen bleiben muss.

Die Gemeinde hat in diesen Fällen auch zu prüfen, ob ein Verlust in der beklagten Sache droht. Sie hat sorgfältig zu beurteilen, ob das Verfahren voraussichtlich zu ihren Gunsten abgeschlossen bzw. der Prozess gewonnen werden kann. Sofern die Gemeinde davon ausgeht bzw. erwartet, dass das Verfahren umfänglich oder teilweise nicht gewonnen wird, ist von ihr in entsprechender Höhe eine Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren zu bilden und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern für die Gemeinde der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

Die Gemeinde soll einen solchen Bilanzansatz sachgerecht begründen und dabei darlegen, warum aus örtlichen Gründen in fachlicher und wirtschaftlicher Hinsicht das Verfahren nicht vorzeitig durch einen Vergleich oder eine Klagerücknahme beendet wird, z. B. wegen der erheblichen Bedeutung eines Urteils für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Sie darf zudem in diesen Fällen keine „Steuerrückstellung“ bilden und in ihrer Bilanz ansetzen, denn die Gemeinde ist im Rahmen ihrer Steuererhebung bzw. als Steuerberechtigter nicht gegenüber einem Dritten zu Steuerzahlungen verpflichtet.

Eine Rückstellungsbildung kann auch dann für die Gemeinde geboten sein, wenn ein Steuerschuldner gegen den Steuermessbescheid des Finanzamtes klagt. Die Gemeinde ist dann zwar nicht unmittelbar der Beklagte, jedoch wirkt sich ein Urteil aus einem solchen Verfahren wegen des ggf. angepassten Steuermessbescheides unmittelbar auf die gemeindliche Steuererhebung aus. Zudem kann das Urteil bei bereits erhaltenen Steuerzahlungen auch zu einem erheblichen Verlust für die Gemeinde führen.

Die Gemeinde muss deshalb bereits zu Beginn eines Klageverfahrens gegen das Finanzamt, von dem sie Kenntnis erlangt, die neu entstandene Sachlage prüfen. Sie muss beurteilen, ob es aufgrund des Urteils im Klageverfahren zu einer Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber dem Steuerschuldner kommen kann. Die Gemeinde hat dazu die mögliche Wahrscheinlichkeit einzuschätzen. Eine geringe Wahrscheinlichkeit für den Eintritt einer Verpflichtung oder ein voraussichtlich geringfügiger Verlust für die Gemeinde sind nicht ausreichend, um eine sachgerechte Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **2.4.3 Die Steuerpflicht der Gemeinde**

Von den Steuersachverhalten aus der gemeindlichen Steuererhebung sind die steuerrechtlichen Sachverhalte zu trennen, durch die für die Gemeinde eine Steuerpflicht gegenüber dem Bund oder dem Land besteht. In einem solchen Besteuerungsverfahren wird die Gemeinde durch einen Leistungsbescheid des Finanzamtes zur Erfüllung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

ihrer Steuerpflicht herangezogen. Wie andere Steuerpflichtige hat dabei auch die Gemeinde die Möglichkeit, eine verbindliche Auskunft über ihre Steuerpflicht vom Finanzamt zu erhalten. Sie muss dazu einen entsprechenden Antrag stellen und darin den örtlichen Sachverhalt vollständig und richtig darstellen.

Eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes wird dabei regelmäßig schriftlich erteilt und als verbindlich gekennzeichnet (vgl. § 205 Absatz 1 AO). Sie enthält für die Gemeinde u.a. eine Angabe darüber, für welche Steuern und für welchen Zeitraum die verbindliche Auskunft gilt. In den Fällen, in denen die Gemeinde die Stellung eines Steuerschuldners gegenüber einem Dritten innehat, ist eine Rückstellungsbildung als zulässig anzusehen, wenn dafür die Voraussetzungen vorliegen, z. B. für Steuerschuldverhältnisse der Gemeinde aus einem „Betrieb gewerblicher Art“. Sofern in solchen Fällen eine bilanzielle Rückstellung durch die Gemeinde zu bilden ist, soll eine solche Rückstellung auf der Grundlage der Vorgaben des Absatzes 4 dieser Vorschrift vorgenommen werden.

Bei der gemeindlichen Steuerpflicht sind zudem auch die Besonderheiten der einzelnen Steuergesetze zu berücksichtigen. Aus der Erhebung der Grundsteuer dürfte grundsätzlich kein Anlass und Bedarf für eine gemeindliche Rückstellungsbildung für die eigene Steuerpflicht entstehen, denn die eigene Steuerpflicht der Gemeinde wird nicht zahlungswirksam erfüllt. Für diese gemeindliche Steuerart wurde zudem bestimmt, dass die Steuer mit Beginn des Kalenderjahres entsteht, für das die Steuer festzusetzen ist. Entsprechend sollte daher die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass ihre eigene Steuerpflicht in Übereinstimmung zwischen dem Haushaltsjahr und dem Steuerjahr festgesetzt wird. Die Bemessung der gemeindlichen Steuerkraft im Sinne des GfG NRW baut jedoch nur auf den kassemäßigen Einzahlungen und nicht auf den internen gemeindlichen Geschäftsvorfällen auf.

## **2.5 Nicht aus der Haftung für Verluste Dritter**

Im gemeindlichen Bereich werden vielfach geschäftliche Verträge mit Dritten, insbesondere mit den gemeindlichen Betrieben abgeschlossen, die haftungsähnliche Bestandteile enthalten können. Die gemeindlichen Verpflichtungen aufgrund von solchen vertraglichen Rechtsverhältnissen beinhalten eine Inanspruchnahme der Gemeinde unter bestimmten Voraussetzungen, deren Eintritt von der Gemeinde regelmäßig aber nicht erwartet wird. Derartige gemeindliche Geschäfte gelten haushaltswirtschaftlich nicht als gesonderte Haftungsverhältnisse und fallen daher auch nicht unter die Vorschrift des § 87 GO NRW.

Diese Geschäfte sind daher weder unter den gemeindlichen Rückstellungen zu bilanzieren noch unter den Haftungsverhältnissen der Gemeinde zu erfassen. Die Gemeinde hat solche Geschäfte vielmehr im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss unter den sonstigen finanziellen Verpflichtungen der Gemeinde anzugeben. Diese Angabepflichten der Gemeinde sind sachgerecht, denn solche Geschäfte können ggf. zu zukünftigen Finanzleistungen der Gemeinde führen, auch wenn die Geschäfte nicht passivierungsfähig sind.

Zu den gemeindlichen „Verlust“-Geschäften sind auch die Geschäfte der Gemeinde zu zählen, bei denen die Gemeinde eigenverantwortlich festgelegt hat, dass für einzelne gemeindliche Leistungen kein gleichwertiges Entgelt verlangt werden soll, z. B. aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung. Derartige gemeindliche Geschäfte bzw. Leistungen sind wirtschaftlich betrachtet von vornherein als ein verlustbringendes Geschäft und nicht als ein schwebendes Geschäft der Gemeinde zu bewerten, sodass ein nachträgliches Ereignis, dass zu einer Rückstellungsbildung Anlass geben könnte, zwar eintreten kann, aber nicht zu bilanziellen Ansatzpflichten führt.

Als nicht rückstellungsfähig im Sinne einer Haftung sind auch gemeindliche Zusagen gegenüber Dritten zu bewerten, die eine „immerwährende“ Leistung der Gemeinde für mögliche künftige Aufwendungen beinhalten, z. B. die Deckung eines entstandenen Verlustes bei eigenen Betrieben. Eine solche Verpflichtung der Gemeinde beruht dann nicht auf einem Leistungsaustausch. Sie kann als ein einseitiges haftungsähnliches Geschäft der Gemeinde betrachtet werden, bei dessen Abschluss nicht bekannt ist, ob, wann und in welchem Umfang eine Inanspruchnahme der Gemeinde notwendig werden wird.

Die Gemeinde darf bei derartigen Geschäften keine Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen (Bilanzierungsverbot), weil es von vornherein an einer Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung fehlt. Beim Bestehen von haftungsähnlichen Verhältnissen nimmt die Gemeinde einen aus diesen Geschäften möglicherweise entstehenden und gewollten Verlust von Anfang an hin. Aus haushaltswirtschaftlichen Gründen ist es in solchen Fällen geboten, einen zum betreffenden Haushaltsjahr bzw. zum jeweiligen Abschlussstichtag möglicherweise abschätzbaren Verlust jeweils in die jährliche gemeindliche Haushaltswirtschaft aufwandsmäßig einzubeziehen.

Der gemeindliche Haushalt hat die auftretenden jahresbezogenen Verluste im betreffenden Haushaltsjahr zu tragen, zumal auch die Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Verbindlichkeit der vorzunehmenden Haushaltsplanung (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW) es nicht zulassen, dass eine unbefristete Verlustzusage in Form von Aufwendungen (Rückstellungen) nur einem gemeindlichen Haushaltsjahr innerhalb des zwischen der Gemeinde und dem Betrieb vereinbarten Zeitraumes zugerechnet werden.

## **2.6 Nicht für interne Verpflichtungen**

### **2.6.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung ist nicht allein ausreichend, dass eine Verpflichtung der Gemeinde zum Abschlussstichtag besteht. Die Verpflichtung muss auch gegenüber einem Dritten bestehen (Außenverpflichtung). Eine „interne“ Verpflichtung der Gemeinde, die nur gegenüber sich selbst besteht, ist daher als nicht ausreichend im Sinne der gemeindlichen Bilanzierung anzusehen. In diesen Fällen kommt ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht in Betracht. Vergleichbar mit den internationalen Gegebenheiten stellen daher grundsätzlich alle Innenverpflichtungen der Gemeinde keinen Anlass für die zulässige Bilanzierung einer Rückstellung dar. Diese Sachlage gilt auch, wenn ggf. eine "interne" Verpflichtung zu vermuten oder zu erwarten ist.

Die Gemeinde kann nur in haushaltsrechtlich bestimmten Ausnahmefällen eine Verpflichtung gegenüber sich selbst als Aufwandsrückstellung bilanzieren (Innenverpflichtungen). Diese Möglichkeit besteht z. B. für Verpflichtungen aus der unterlassenen Instandhaltung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens. Zu den gemeindlichen Gegebenheiten, für die keine Rückstellungsbildung vorgenommen werden darf, gehören z. B. die eigenen „internen“ Verfahrenskosten bei laufenden Verfahren. Eine Verpflichtung der Gemeinde kann jedoch ggf. anteilig aus einer Innenverpflichtung und einer bilanzierungsfähigen Außenverpflichtung bestehen.

### **2.6.2 Aus interner Aufbewahrung**

Eine Verpflichtung der Gemeinde nur gegenüber sich selbst besteht aus der Aufbewahrung der gemeindlichen haushaltswirtschaftlich relevanten Unterlagen, z. B. des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses (vgl. §§ 95 und 116 GO NRW sowie § 58 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben stellen nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst dar (Innenverpflichtung). In diesen Fällen kann daher die Gemeindeverwaltung nicht als Schuldner (Dritter) gegenüber dem Rat der Gemeinde betrachtet werden.

Dem Rat kann auch nicht fiktiv eine Gläubigerfunktion zukommen. Eine Innenverpflichtung der Gemeinde ist für die Bildung einer Rückstellung und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nur gesondert zugelassenen Fällen zulässig, z. B. für unterlassene Instandhaltungen. Eine Außenverpflichtung als schuldrechtliches Verhältnis mit, das Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde und eines Dritten bewirkt, entsteht nur dann, wenn ein Dritter mit der Aufbewahrung der gemeindlichen haushaltswirtschaftlich relevanten Unterlagen beauftragt wird.

Die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen durch die Gemeinde führt daher nicht zum Ansatz einer entsprechenden Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz. Die jährlich der Gemeinde entstehenden Aufwendungen sind in der Ergebnisrechnung der Gemeinde nachzuweisen. Eine Rückstellungsbildung für die eigene Aufbewahrung würde dazu führen, dass der dafür anfallende Personalaufwand als Sachaufwand nachgewiesen werden müsste. Es ist aber nicht zulässig, Personalaufwendungen wegen gemeindlicher Aufgaben in eine andere Aufwandsart umzuwandeln, sodass auch deshalb von der Gemeinde keine Rückstellungen für eigene Abschlussarbeiten bilanziert werden dürfen.

### **2.6.3 Aus internen Abschlussprüfungen**

Eine Verpflichtung der Gemeinde nur gegenüber sich selbst besteht bei der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung sowie der Gesamtabchlussprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und die örtliche Rechnungsprüfung. Sie wird dadurch begründet, dass der Rat als Träger der Gemeindeverwaltung geprüfte Abschlüsse vorzulegen sind (vgl. § 40 GO NRW). Durch den Auftrag des Rates an seinen Rechnungsprüfungsausschuss, der sich der örtlichen Rechnungsprüfung zu bedienen hat, wird zwischen den Beteiligten kein schuldrechtliches Verhältnis wie mit einem außerhalb der Gemeinde stehenden Dritten begründet (vgl. § 41 und § 59 Absatz 3 GO NRW).

Die Verpflichtung zur Prüfung des Entwurfs eines aufgestellten Abschlusses stellt deshalb eine Selbstverpflichtung innerhalb der Gemeinde dar, die grundsätzlich durch eigene Stellen zu erfüllen ist. Sie dient der eigenen Geschäftstätigkeit sowie der Kontrollfunktion bzw. den Kontrollrechten des Rates. Ein Dritter hat daher keinen Anspruch auf eine Erfüllung durch die Gemeinde.

Die durch die eigenen Prüfungstätigkeiten für die gemeindlichen Abschlüsse entstehenden Aufwendungen können daher auch nicht zum Gegenstand zu einer Rückstellung gemacht werden, die von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen wäre. Eine Ausnahme davon besteht nur dann, wenn außerhalb der Gemeinde stehende Dritte mit einer Abschlussprüfung beauftragt werden. Sofern sie anteilig an einer Abschlussprüfung mitwirken, beschränkt sich die Ausnahme auf den entsprechenden Anteil an den Prüfungsarbeiten.

### **2.7 Nicht für die Abrechnung der „Jugendamtsumlage“**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Veranschlagung der an den Kreis zu zahlenden „Jugendamtsumlage“ zu beachten, dass dem Kreis das Recht zusteht, nach Ablauf des Haushaltsjahres bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ im übernächsten Jahr auszugleichen (vgl. § 56 Absatz 5 Satz 2 KrO NRW). Aus der Festlegung einer Abrechnung und eines Ausgleichs können sich Verpflichtungen für die Gemeinde aufgrund der jährlichen Umlageerhebung gegenüber dem Kreis ergeben.

Der Kreis kann im Rahmen seines Jahresabschlusses eine Abrechnung der gegenüber den kreisangehörigen Gemeinden ohne eigenes Jugendamt festgesetzten einheitlichen ausschließlichen Belastung vorzunehmen. Er hat dafür die tatsächliche Differenz zwischen Plan und Ist für das betreffende Haushaltsjahr zu ermitteln und das Ergebnis den kreisangehörigen Gemeinden mitzuteilen. Bei einem festgestellten Fehlbetrag entstehen für die Gemeinde weitere Aufwendungen, die vom Kreis in Form eines „Leistungsbescheides“ festzusetzen sind. Durch den Bescheid werden der Erfüllungszeitpunkt sowie der Zahlungszeitpunkt konkretisiert.

Bei einer zeitlichen Betrachtung wird die „Jugendamtsumlage“ im Folgejahr im Rahmen des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr abgerechnet. Im zweiten Folgejahr liegt der gesetzlich bestimmte Erfüllungszeitpunkt, denn der Kreis kann bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ im übernächsten Jahr ausgleichen. Für die Gemeinde und den Kreis entsteht dadurch keine Möglichkeit, die dem Haushaltsjahr aus der erhobenen „Jugendamtsumlage“ zugerechneten Erträge (Kreis) und Aufwendungen (Gemeinde) zu verändern oder eine Rückstellungsbildung vorzunehmen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Bei einem aus der Abrechnung der „Jugendamtsumlage“ vorliegenden Fehlbetrag sind die dadurch für die Gemeinde entstehenden Aufwendungen vielmehr entsprechend der gesetzlich bestimmten Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung in der Haushaltsplanung für das zweite Folgejahr des „abgerechneten“ Haushaltsjahres zu berücksichtigen. Die Gemeinde kann sich in der Sache auch nicht auf das Bescheidprinzip stützen und den Erfüllungszeitpunkt in das Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres oder in das abgelaufene Haushaltsjahr legen dafür bezogen auf das Jahr auch keine Rückstellungen bilden (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Aufgrund der konkreten Festlegungen des Kreises entstehen dann im zweiten Haushaltsjahr die Aufwendungen aus der Abrechnung der „Jugendamtsumlage“ für das Vorvorjahr dieses Haushaltsjahres. Diese Sachlage gilt entsprechend bei Mehr- oder Minderbelastungen von Kreisteilen aufgrund von Einrichtungen des Kreises, weil dann dem Kreis das Recht zusteht, nach Ablauf des Haushaltsjahres bestehende „Differenzen zwischen Plan und Ergebnis“ im übernächsten Jahr auszugleichen (vgl. § 56 Absatz 4 Satz 4 KrO NRW).

### **2.8 Nicht für Mietverhältnisse**

Die Modalitäten der Nutzung von Gebäuden in fremdem Eigentum bedingen deren Verfügbarkeit für die Gemeinde, aber auch die Verpflichtung, entsprechende der abgeschlossenen Vereinbarungen eine Miete als Finanzleistung zu erbringen. Durch die Vereinbarung besteht ein dauerhaftes Bindungsverhältnis zwischen dem Vermieter und der Gemeinde als Mieterin eines Gebäudes in fremdem Eigentum mit wiederkehrenden Leistungen und Verpflichtungen, das sich haushaltswirtschaftlich auswirkt.

Ein langfristiges Mietverhältnis ist aus haushaltswirtschaftlicher Sicht ein „Dauerschuldverhältnis“ in Form eines schwebenden Geschäftes anzusehen, weil der Bereitstellung der Mietsache durch den Vermieter die Mietzahlungen des Mieters gleichwertig gegenüberstehen. Diese Gleichwertigkeit mit wiederkehrenden Leistungen und Verpflichtungen bedingt, dass nicht der einzelne Mietbetrag entscheidend ist, sondern die Gleichwertigkeit des gegenseitigen Geschäfts. Nur in den Fällen, in denen das Leistungsverhältnis gestört ist und Verpflichtungen nicht erfüllt wurden, kann ggf. eine Rückstellungsbildung für die Gemeinde erforderlich werden.

### **3. Der Beginn der Rückstellungsbildung**

Für die Gemeinde stellt grundsätzlich ein Ereignis oder Geschäftsvorfall im Haushaltsjahr den Anlass und Beginn für eine Rückstellungsbildung dar, wenn daraus eine ungewisse Verpflichtung der Gemeinde entsteht, die erst zukünftig von der Gemeinde zu erfüllen ist. Für die Passivierung einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz müssen die erforderlichen Voraussetzungen gegeben sein. Das Ereignis oder der Geschäftsvorfall stellt selbst nicht den Beginn einer Rückstellungsbildung dar, muss aber als Auslöser einer gemeindlichen Verpflichtung aber vor dem Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres liegen.

Der Beginn einer Rückstellungsbildung ist aber auch von der Art der zu passierenden gemeindlichen Verpflichtung abhängig. Aufgrund des Ausgangspunktes für eine Rückstellung der Gemeinde, dass eine rechtliche Entstehung gegeben sein muss oder faktische Verhältnisse oder eine wirtschaftliche Verursachung zu einer gemeindlichen Verpflichtung gegenüber Dritten führen, muss die Gemeinde unterjährig die entsprechenden Gegebenheiten zum Anlass nehmen, im Rahmen der Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft die Folgen und Risiken daraus für die Zukunft zu ermitteln und zu erfassen.

Die Gemeinde muss bei ihrer Rückstellungsbildung berücksichtigen, dass die Ursache für das Entstehen ihrer Verpflichtung vor dem Abschlussstichtag liegen bzw. dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sein muss. Die Ermittlung und Erfassung der wirtschaftlichen Belastung in Form von betragsmäßig zu bestimmenden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Aufwendungen soll die Gemeinde möglichst nicht bis zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses hinausschieben. Die Passivierung der gemeindlichen Verpflichtung im Rahmen des Jahresabschlusses des Haushaltsjahres durch den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz ist kein Grund für eine Verzögerung.

Bei stetig bzw. jährlich anwachsenden Verpflichtungen der Gemeinde stellt den Beginn der gemeindlichen Rückstellungsbildung das Haushaltsjahr dar, in dem erstmalig die Bilanzierung der darauf bezogenen Rückstellung erfolgt. Die weiteren jährlichen Veränderungen einer angesetzten Rückstellung stellen, auch nicht anteilig, einen Beginn der Rückstellungsbildung dar. Dagegen liegt auch nach mehreren Jahren nicht erfüllter Verpflichtungen dann ein Beginn der Rückstellungsbildung vor, wenn erst zu diesem Zeitpunkt eine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde eingetreten ist.

**4. Der Rückstellungsspiegel**

**4.1 Die Inhalte des Rückstellungsspiegels**

Für die Gemeinde ist es sachlich sinnvoll, sich im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses einen detaillierten Überblick über den Stand und den Umfang der gemeindlichen Rückstellungen zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Sie sollte dafür einen Rückstellungsspiegel aufstellen, durch den auch die Entwicklung der Rückstellungen im Haushaltsjahr aufgezeigt werden können.

Als sachliche Grundgliederung eines gemeindlichen Rückstellungsspiegels bietet sich die für die gemeindlichen Rückstellungen vorgegebene Bilanzgliederung an (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW). Im Teil A sind zu den Arten der Rückstellungen jeweils der Gesamtbetrag des Vorjahres und des Haushaltsjahres sowie die Veränderungen im Haushaltsjahr anzugeben. Im Teil B sind zu den Arten jeweils die Restlaufzeiten anzugeben.

**4.2 Die Übersicht über den Rückstellungsspiegel**

Für eine konkretere Übersicht über die gemeindlichen Rückstellungen zum Abschlussstichtag kann von der Gemeinde ein örtlicher Rückstellungsspiegel aufgestellt werden. Es bietet sich dazu an, die Angaben zu den Rückstellungen nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern. Sie kann ihren Rückstellungsspiegel wie nachfolgend aufgezeigt aufbauen (vgl. Abbildung 638).

<b>DER RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL</b>						
<b>Teil A</b>						
<b>Arten der Rückstellungen</b>	<b>Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres</b>	<b>Veränderungen im Haushaltsjahr</b>			<b>Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres</b>	
		<b>Zufüh- rungen</b>	<b>Inan- spruch- nahmen</b>	<b>Auflö- sung Grund entfallen</b>		
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)						



<b>DER RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL Teil B</b>					
Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR
		bis zu 1 Jahr  EUR	1 bis 5 Jahre  EUR	mehr als 5 Jahre  EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)					

*Abbildung 638 „Der Rückstellungsspiegel“*

Die Gemeinde kann durch einen Rückstellungsspiegel, ausgehend von der Gliederung des Bilanzbereiches „Rückstellungen“, die verschiedenen Arten der von ihr bilanzierten Rückstellungen sowie deren Entwicklung im Haushaltsjahr aufzeigen. Die Gemeinde kann das aufgezeigte Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre örtlichen Bedürfnisse übertragen und weiter unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ausgestalten.

Sofern die Gemeinde dem Anhang in ihrem Jahresabschluss keinen Rückstellungsspiegel als Anlage beifügt, sollten im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses mindestens die Restlaufzeiten zu den in der Bilanz angesetzten wesentlichen Rückstellungen von der Gemeinde angegeben werden. Die Gemeinde kann dabei oder auch zum Rückstellungsspiegel weitere Zusatzinformationen geben, die für die örtliche Beurteilung der Rückstellung in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss von Bedeutung sind.

#### **4.3 Die Teile A und B**

Die Gemeinde kann ihren örtlichen Rückstellungsspiegel so ausgestalten, dass dadurch die Entwicklungen bzw. die Veränderungen der einzelnen Arten der gemeindlichen Rückstellungen, wie sie in der gemeindlichen Bilanz zu gliedern sind, durch die Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sowie darüberhinausgehend aufgezeigt werden. Je nach Bedeutung einzelner gemeindlicher Rückstellungen kann die Gemeinde an die Bilanz angelehnte Gliederung weiter dem örtlichen Bedarf anpassen.

Ein solcher Rückstellungsspiegel der Gemeinde kann zur Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit der in der gemeindlichen Bilanz als Rückstellungen angesetzten gemeindlichen Verpflichtungen beitragen. Im Teil A eines solchen Rückstellungsspiegels wäre dann für das Haushaltsjahr aufzuzeigen, welche Zuführungen, Inanspruchnahmen und Auflösungen im abgelaufenen Haushaltsjahr vorgenommen worden sind. Die dazugehörigen weiteren Angaben über den Stand der Rückstellungen am Ende des Vorjahres und am Ende des Haushaltsjahres vervollständigen dabei den Überblick über die Entwicklung der gemeindlichen Rückstellungen.

Der Rückstellungsspiegel ist im Teil B stärker auf den gemeindlichen Jahresabschluss ausgerichtet und soll in diesem Teil vorrangig einen detaillierten Überblick über den Stand und den Umfang der gemeindlichen Rückstellungen mit ihren Restlaufzeiten zum Abschlussstichtag aufzeigen. Die gemeindlichen Rückstellungen sind dabei wie im Teil A nach Arten entsprechend ihrem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz zu gliedern. Die Rückstellungen

nach Arten werden verbundenen mit ihren Restlaufzeiten aufgezeigt, um die künftig zu erfüllenden Verpflichtungen transparent und nachvollziehbar zu machen. Es bietet sich dafür die aus dem Verbindlichkeitspiegel bekannte zeitliche Gliederung an (vgl. § 47 GemHVO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Beamtenrechtliche Pensionsansprüche):**

##### **1.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

###### **1.1.1.1 Der Begriff „Pension“**

In der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde die Pensionsrückstellungen aufgrund zu erbringender laufender Versorgungsleistungen (Pensionen) sowie für Anwartschaften der Beamtinnen und Beamten auf Pensionen anzusetzen. Die Versorgung der Beamten und ihrer Hinterbliebenen durch den Dienstherrn ist grundgesetzlich festgelegt und gehört zu den hergebrachten Grundsätzen des Berufsbeamtentums (vgl. Art. 33 Absatz 5 GG). Sie stellt ein eigenes altersbezogenes System dar.

Der Begriff „Pension“ umfasst daher die Altersversorgung von Beamtinnen und Beamten nach ihrem Ausscheiden aus dem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis, die regelmäßig von der Gemeinde an die Berechtigten als Versorgungszahlungen unmittelbar geleistet werden muss. Die Pension stellt deshalb eine leistungsorientierte Versorgungszusage der Gemeinde als Dienstherr gegenüber den Beamtinnen und Beamten dar. Sie muss dafür selbst eintreten und kann die Erfüllung ihrer Verpflichtung nicht einem Dritten übertragen.

Die Gemeinde muss die Verpflichtung in der Periode bilanzieren, in der die Beamtinnen und Beamten die Ansprüche durch ihre Leistungen erwerben. Für die Gemeinde entsteht eine Verpflichtung für einen unbestimmten Leistungszeitraum, denn die Beamtinnen und Beamten haben eine Sie können auf die gesetzlich zustehende Versorgung kann weder ganz noch teilweise verzichten. Die Gemeinde hat eine sachgerechte Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen und gleichzeitig dafür Sorge zu tragen, dass die Liquidität zur Leistung der künftigen Versorgungsauszahlungen gesichert ist.

###### **1.1.1.2 Allgemeine Grundlagen**

###### **1.1.1.2.1 Die Bilanzierungspflicht**

Die Gemeinde hat als Dienstherr von Beamtinnen und Beamten entsprechend den nach beamtenrechtlichen Vorschriften erworbenen Ansprüchen dieser Beschäftigten angemessene Pensionsrückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Sie muss offenlegen, in welchem Umfang gemeindliche Verpflichtungen für künftige Versorgungsleistungen bestehen. Die Verpflichtungen entstehen dabei in dem Maße, wie die Beamtinnen oder Beamten ihre Arbeitsleistungen im Austausch für die künftig zu zahlende Versorgung erbringen. Für die Gemeinde können die Pensionen als Versorgungsleistungen eine beachtliche Belastung darstellen.

Die anerkannten versicherungsmathematischen Verfahren sowie die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen ermöglichen der Gemeinde ihre Verpflichtung hinreichend verlässlich zu bewerten, um den Umfang der Pensionsrückstellungen bestimmen zu können. Die Gemeinde als Dienstherr muss bei der Festsetzung der beamtenrechtlichen Pensionsansprüche auch die Dienstzeiten einer Beamtin oder eines Beamten berücksichtigen, die diese oder dieser bereits bei einem anderen Dienstherrn abgeleistet hat. Sie kann deshalb frühere Dienstherrn an den von

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 36 GemHVO NRW**

ihr zu tragenden Versorgungslasten beteiligen, soweit dafür die Kriterien des Versorgungslastenverteilungsgesetzes oder des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages erfüllt werden.

In solchen Fällen kann auch mit dem abgebenden Dienstherrn eine Abfindungszahlung vereinbart werden. Die Möglichkeit des Dienstherrn, einen Beamten zu entlassen, entbindet die Gemeinde nicht von ihrer Verpflichtung, die notwendigen Pensionsrückstellungen zu bilden und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 27 LBG NRW). Die notwendigen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen entstehen aufgrund der noch von den aktiven Beamtinnen und Beamten zu erbringenden Arbeitsleistungen. Sie sind periodengerecht den Haushaltsjahren zuzuordnen, in denen die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde ihre Anwartschaften auf künftige Versorgungsleistungen durch ihre dienstliche Tätigkeit bei der Gemeinde erwerben.

Die Gemeinde muss daher jährlich nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik ihre beamtenrechtlichen Verpflichtungen bzw. den Umfang der gemeindlichen Pensionsrückstellungen ermitteln. In der gemeindlichen Ergebnisrechnung der einzelnen Haushaltsjahre sind die gesamten im gemeindlichen Haushaltsjahr entstehenden Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen als Aufwendungen nachzuweisen. Dieses Gebot spiegelt den Entgeltcharakter der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen wieder, als würden die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde ihre Zukunftsvorsorge eigenverantwortlich vornehmen müssen.

Im Zusammenhang mit der Versorgung von Beamten im Alter bzw. nach ihrem Ausscheiden aus dem Dienst werden vielfach unterschiedliche Begriffe verwendet. Alle Begriffe sind jedoch inhaltlich in vergleichbarer Weise auf die Zeit ausgerichtet, in der die Gemeinde Versorgungsleistungen gegenüber ihren nicht mehr tätigen Beamten zu erbringen hat. In diesen Rahmen gehören z. B. die Begriffe „Pensionen“, „Versorgung“, „Altersversorgung“, „pensionsähnliche Leistungen“. Den Leistungen der Gemeinde kommen dabei immer ein Versorgungscharakter und kein Abfindungscharakter zu. Es besteht zudem ein unmittelbarer Bezug zu der von den Beamtinnen und Beamten abgeleisteten Dienstzeit bzw. zu ihrer Lebensarbeitszeit.

### **1.1.1.2.2 Die möglichen Veränderungen**

In jedem Jahresabschluss hat die Gemeinde ihre Verpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten insgesamt als Pensionsrückstellungen anzusetzen, denn diese müssen erst im zeitlichen Ablauf des Ruhestandes der gemeindlichen Beamtinnen und Beamten durch die Gemeinde erfüllt werden. Für die Festlegung des Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz kann die Gemeinde den jahresbezogenen Aufwand bilanzbezogen oder ergebnisbezogen ermitteln. Bei dem bilanzbezogenen Ansatz wird der haushaltsjahrbezogene Aufwand durch die eingetretene Veränderung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen gegenüber dem Vorjahr durch mögliche Erhöhungen und Verminderungen ermittelt.

Bei ergebnisbezogenen Ansatz muss die Gemeinde die voraussichtlichen Aufwendungen für das Haushaltsjahr ermitteln und im Jahresabschluss zum Ansatz der Pensionsrückstellungen des Vorjahres addieren sowie die sich im Haushaltsjahr ergebenden Minderungen saldieren. Die gemeindlichen Verpflichtungen unterliegen dabei ständigen Veränderungen, denn die aktiven Beamtinnen und Beamten erwerben durch ihre dienstliche Tätigkeit neue Ansprüche auf eine künftige Versorgung, die zur Erhöhung der Pensionsrückstellungen führen.

Die Gemeinde hat daher bei ihren Verpflichtungen gegenüber den Beamten jährlich zum Abschlussstichtag die örtlichen Verhältnisse zu überprüfen und ggf. ihre Bilanzierung anzupassen. Sie hat dabei nicht staatliche Regelungen oder Entscheidungen unmittelbar die die Bildung von Pensionsrückstellungen zu übernehmen, z. B. nicht die Standards staatlicher Doppik anzuwenden. Ebenso sind ggf. gerichtliche Entscheidungen unbeachtlich, die aus einem steuerrechtlichen Anlass ergeben und sich die gemeindlichen Verhältnisse zum Gegenstand haben oder sich nicht darauf übertragen lassen.

### **1.1.1.2.3 Die Zahlungsverpflichtungen**

Die Gemeinde muss wegen der beamtenrechtlichen Pensionsansprüche die künftigen Versorgungsleistungen an ihre Beamtinnen und Beamten als zu erbringende Auszahlungen in ihrer Liquiditätsplanung bzw. Liquiditätsvorsorge berücksichtigen. Sie muss diese gemeindlichen Leistungen aus der zum Zahlungszeitpunkt bzw. zum Fälligkeitstermin vorhandenen Vermögensmasse finanzieren. Die Gemeinde hat in ihrer Liquiditätsplanung aber auch mögliche Erhöhungen der beamtenrechtlichen Versorgungsansprüche zu berücksichtigen, weil diese Veränderungen zu einer Steigerung der künftig von der Gemeinde zu zahlenden Versorgungsleistungen führen.

Durch eine regelmäßige Überwachung des gesamten gemeindlichen Versorgungssystems lassen sich die Aufwands- und Zahlungswirkungen der künftigen Versorgungsleistungen feststellen und die zu erbringenden Finanzleistungen in die langfristige Liquiditätsplanung einbeziehen. Die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde aus nicht mehr bei ihr bestehenden Dienstverhältnissen von Beamtinnen oder Beamten, die noch keine Versorgungsempfänger, sondern bei einem anderen Dienstherrn tätig sind, stellen keine originären Pensionsverpflichtungen für die Gemeinde als ehemaliger Dienstherr dar.

Aus den früheren Dienstverhältnissen können aber noch gemeindliche Verpflichtungen bestehen, die aufgrund des Dienstherrnwechsels dann Erstattungsverpflichtungen gegenüber dem neuen Dienstherrn einer Beamtin oder eines Beamten darstellen. Diese Erstattungsverpflichtungen sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen und nicht als noch nicht erfüllte Pensionsrückstellungen der Gemeinde anzusetzen.

Die Gemeinde hat zudem Versorgungsleistungen gegenüber den Versorgungsempfängern zu zahlen, aufgrund dessen die bilanzierten Pensionsrückstellungen in Anspruch genommen und in ihrem Umfang herabgesetzt werden. Die von der Gemeinde zu erbringenden Zahlungsverpflichtungen an die Versorgungsempfänger können dabei jedoch teilweise noch Aufwendungen im entsprechenden Haushaltsjahr für die Gemeinde verursachen, wenn wegen bestehender Verpflichtungen die von der Gemeinde bilanzierten Pensionsrückstellungen nicht in entsprechender Höhe gemindert werden können.

### **1.1.1.3 Keine Übertragung der Verpflichtung auf Dritte**

Die beamtenrechtliche Verpflichtung der Gemeinde, für ihre Beamtinnen und Beamte nach dem Ausscheiden aus dem Dienst die künftigen Versorgungsleistungen zu erbringen, ist nicht auf fremde Dritte übertragbar. Es ist auch nicht zulässig, diese Ansprüche in eine eigene Einrichtung auszulagern (Rentnergesellschaft), denn diese würde keine gemeindliche Einrichtung darstellen, die unter der Vorschrift über die Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung subsumiert werden könnte (vgl. § 107 GO NRW).

Die Gemeinde kann aber Dritte mit der Abwicklung und Zahlbarmachung gemeindlicher Versorgungsleistungen beauftragen, sodass diese Dritten als Erfüllungsgehilfe oder in Form einer Verwaltungshilfe für die Gemeinde tätig werden, z. B. eine Versorgungskasse. Bei der Beauftragung eines Dritten bleibt die Gesamtverantwortung bei der Gemeinde bestehen. Sie führt nicht zu einer Veränderung des Ansatzes „Pensionsrückstellungen“ in der Bilanz. Die Abwicklung der Auszahlungen der gemeindlichen Versorgungsleistungen durch eine gesetzliche Versorgungskasse stellt daher keine Übertragung der beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde auf einen Dritten dar.

Die Versorgungskasse nimmt im Verhältnis zwischen der Gemeinde und ihren Beamten nur die Stellung eines Erfüllungsgehilfen ein. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde ein Pflichtmitglied einer Versorgungskasse ist (vgl. § 4 VKZVKG). In den Satzungen der Versorgungskassen ist daher unter Berücksichtigung der be-

amtenrechtlichen Gegebenheiten z. B. bestimmt worden, dass durch die Mitgliedschaft einer Gemeinde in der Versorgungskasse nur Rechte und Pflichten zwischen der einzelnen Gemeinde als Mitglied und der Versorgungskasse als Vertragspartner begründet werden.

Eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen den gemeindlichen Beamtinnen oder den Beamten mit bilanziellen Auswirkungen besteht daher nicht. Sie wird auch nicht durch die Zahlungsleistungen der Versorgungskasse an die Versorgungsempfänger begründet. Die bilanzierten Verpflichtungen der Gemeinde aus den beamtenrechtlichen sowie aus wirtschaftlichen Beziehungen mit ihren Beamtinnen und Beamten sind daher weiterhin in voller Höhe in der gemeindlichen Bilanz als Pensionsrückstellungen anzusetzen. Sie können nur aufgrund der Erfüllung der Verpflichtungen durch die Gemeinde herabgesetzt werden. Die Zahlungsleistungen der Gemeinde an die Versorgungskasse stellen in diesem Sinne die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber den ehemaligen gemeindlichen Beschäftigten dar, die der Gemeinde zugerechnet werden.

#### **1.1.1.4 Keine Saldierung mit Aktivposten**

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind die Verpflichtungen der Gemeinde anzusetzen, zu denen auch die Verpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten der Gemeinde in Form von Pensionsrückstellungen gehören. Den Verpflichtungen der Gemeinde steht das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz gegenüber, das der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde dient und den Zweck hat, dass die Gemeinde die notwendigen Leistungen und einen Nutzen für die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde erbringen kann (vgl. § 90 GO NRW).

Das gemeindliche Vermögen darf deshalb bezogen auf einzelne Aufgaben oder Verpflichtungen der Gemeinde nicht abgesondert bzw. separiert und dadurch der allgemeinen Aufgabenerledigung der Gemeinde entzogen werden. Eine besondere Vermögensform der Gemeinde führt daher nicht zu einer Minderung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen auf der Passivseite der Bilanz, z. B. eine „Beamtenpensionsversicherung“, die als Kapitalversicherung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, auch wenn eine solche Kapitalversicherung originär der Erfüllung der Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde dient.

Eine „Beamtenpensionsversicherung“ als Kapitalversicherung dient ausschließlich der Liquiditätssicherung des Dienstherrn zur Erfüllung von künftigen Versorgungszahlungen. Sie gibt daher keinen Anlass für eine Verrechnung von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz im Sinne einer Aufrechnung bzw. Saldierung. Das Verbot trägt dazu bei, eine Bilanzverschleierung zu verhindern. Sie würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. In der gemeindlichen Bilanz sind daher die beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde ungekürzt als Pensionsrückstellungen anzusetzen.

#### **1.1.1.5 Keine Anrechnung der Liquiditätsvorsorge**

Die Gemeinde soll in ihre Liquiditätsplanung bzw. Liquiditätsvorsorge auch den künftigen Zahlungsbedarf aufgrund ihrer Versorgungsverpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten (Pensionsrückstellungen) einbeziehen. Sie hat dabei eigenverantwortlich über den Umfang und die Art ihrer gesamten Liquiditätsvorsorge zu entscheiden. Es sind dabei von der Gemeinde auch spezielle Anlageformen für Kapitalanlagen nutzbar, auch wenn eine gemeindliche Kapitalanlage nur zur Erfüllung abgrenzbarer Zahlungsverpflichtungen erfolgen soll bzw. eine entsprechende „Kapitaldeckung“ erreichen soll.

Diese Sachlage führt nicht dazu bzw. gibt keine Veranlassung zu einer Anrechnung der Kapitalanlage auf den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz. Eine gemeindliche Kapitalanlage oder Kapitaldeckung und die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde stellen zwei unabhängig voneinander zu bilanzierende Sach-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

verhalte bzw. gemeindliche Geschäfte dar. Ein nach den Absichten der Gemeinde bestehender zielbezogener Zusammenhang zwischen der Kapitaldeckung und den gemeindlichen Versorgungs- bzw. Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Versorgungsempfängern stellt keine Gründe oder Anlass dar, von der Beachtung des Saldierungsverbots in der gemeindlichen Bilanz abzusehen.

Die getrennte Bilanzierung der genannten Sachverhalte ist auch dann erforderlich, wenn die gemeindliche „Kapitaldeckung“ als Finanzanlage so gestaltet worden ist, dass eine kongruente Rückdeckung für die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde besteht. Die Verpflichtung der Gemeinde zur Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bleibt auch dann unberührt, wenn die Gemeinde im Rahmen ihrer Liquiditätsvorsorge dafür von Dritten eine Kapitalanlage erwirbt.

#### **1.1.1.6 Keine Sonderzuführungen**

Die konkrete haushaltsrechtliche Bestimmung über die Bemessung des Bilanzansatzes „Pensionsrückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz soll grundsätzlich nicht als eine Mindestvorgabe für die Ermittlung der jährlichen Zuführungen zu diesen Rückstellungen zu verstehen sein. Eine Gemeinde soll nicht nach Belieben die Zuführungen erhöhen können, auch wenn dadurch das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der wirtschaftlichen Lage, das durch den Jahresabschluss zu vermitteln ist, nicht beeinträchtigt würde.

Unter Beachtung einer möglichst zutreffenden Zurechnung der wirtschaftlichen Verursachung bzw. des beamtenrechtlichen Anspruchs auf Versorgung zum einzelnen Haushaltsjahr könnte die Gemeinde, die haushaltswirtschaftlich dazu in der Lage wäre, dauerhaft und unabhängig vom Bedarf eine zusätzliche Zuführung vornehmen. Die Gemeinde hat ihre Pensionsrückstellungen nach den vom Gesetzgeber bestimmten haushaltsmäßigen Grundsätzen und Rahmenbedingungen zu ermitteln.

Die Vorschrift eröffnet daher auch keinen übermäßigen Gestaltungsspielraum für die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen (vgl. § 91 GO NRW). Die Festlegungen über das Verfahren der Ermittlung dieser Rückstellungen einschließlich der Festlegung des anzuwendenden Rechnungszinses gehen vielmehr vom Vorhandensein vergleichbarer Verhältnisse bei den Gemeinden aus und sollen eine möglichst gleiche Ermittlung der Pensionsrückstellungen durch die Gemeinden gewährleisten.

Grundsätzlich ist daher eine höhere Zuführung zu den Pensionsrückstellungen als unzulässig anzusehen, sofern kein örtliches Ereignis im abgelaufenen Haushaltsjahr dafür die Ursache darstellt. Dazu zählt auch der Fall, dass z. B. ein beauftragter Dritter in seiner Bedarfsanalyse über die Verpflichtungen der Gemeinde relevante Variable zur Bemessung nicht ortsbezogen oder unzutreffend angesetzt hat. In die örtliche Betrachtung der Zuführungen sind aber auch die Vorschriften über den jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleich nicht unbeachtlich. Die Gemeinde darf den ihr zustehenden Bemessungsspielraum nur in dem Maße nutzen, wie durch die zusätzlich entstehenden Aufwendungen, der Haushaltsausgleich nicht gefährdet wird.

In den Fällen, in denen z. B. bei einer engen Auslegung der Vorgaben für die Rückstellungsbemessung das Erzielen eines Jahresüberschusses in der Ergebnisrechnung möglich ist, darf eine erweiterte Auslegung nicht dazu führen, dass durch die zusätzlichen Aufwendungen nunmehr ein Jahresfehlbetrag entsteht. Der gesetzlich bestimmte „originäre“ Haushaltsausgleich begrenzt in solchen Fällen den Bemessungsspielraum der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Ein fiktiver Ausgleich ist dafür nicht tragfähig (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Die Gemeinde muss entsprechend der allgemein geltenden Generalnorm „Der gemeindliche Jahresabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln“ ausreichend sichern, dass der Jahresabschluss dem gerecht wird.

Die Gemeinde soll daher nicht zusätzliche oder höhere Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen, als es haushaltsrechtlich vorgesehen ist, denn die Haushaltsverträglichkeit stellt

dabei eine Bemessungsgröße dar. Eine weite Ausdehnung der Bemessungsmöglichkeit der Rückstellung muss daher aus örtlichen Gegebenheiten heraus zwingend notwendig sowie sachlich und haushaltswirtschaftlich als nicht vermeidbar einzustufen sein. Aus verschiedenen Gründen wurde daher die Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen nicht in die Eigenverantwortung der Gemeinde gestellt.

#### **1.1.1.7 Die Anhangsangaben**

Die Pflicht der Gemeinde zu Anhangsangaben über gemeindliche Pensionsrückstellungen in ihrem Jahresabschluss ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt worden. Gleichwohl bietet die Bedeutung der gemeindlichen Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten in Form der bilanzierten Pensionsrückstellungen genügend Anlass, im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss besondere Angaben zur Bemessung und Bewertung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen zu machen.

Zu solchen Angaben sollten nicht nur nähere Angaben über den betroffenen Personenkreis sowie über das versicherungsmathematische Berechnungsverfahren und die dazu festgelegten Mess- und Berechnungsgrößen gemacht werden. Die Gemeinde sollte auch weitere Details dazu angeben, z. B. die der Bemessung zugrunde gelegten Annahmen sowie die Lebenserwartung nach der eingesetzten Richttafel. Unter dem Blickwinkel des künftigen Erfüllungsbetrages sollte auch dargestellt werden, ob und auf welche Art und Weise allgemeine Preis- und Kostensteigerungen in die Ermittlung des Umfangs der anzusetzenden Pensionsrückstellungen einbezogen worden sind.

Ein Hinweis, dass die Karriere jedes einzelnen Beamten nicht in die Rückstellungsbemessung einbezogen worden ist, braucht nicht gesondert gegeben werden. Eine Karrierestufe soll nur dann Berücksichtigung finden, sofern die Beamtin oder der Beamte tatsächlich befördert worden ist. Es bedarf aber ggf. zusätzlicher Erläuterungen, wenn von der Gemeinde sachlich notwendig gewordene Änderungen in der Ermittlung der Pensionsrückstellungen gegenüber dem Vorjahr vorgenommen worden sind oder künftig vorgenommen werden sollen.

#### **1.1.2 Pensionsansprüche innerhalb der Gemeindeverwaltung**

##### **1.1.2.1 Die Ansprüche aus einer Verwaltungstätigkeit**

Die Beamtinnen und Beamten der Gemeinden erwerben während der Zeit ihrer dienstlichen Tätigkeit in der Gemeindeverwaltung, beginnend mit dem Zeitpunkt des Dienst Eintritts, rechtlich und wirtschaftlich betrachtet, ihre Versorgungsansprüche gegenüber der Gemeinde als ihren Dienstherrn. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinde, für alle ihre unmittelbaren Versorgungsansprüche, in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen, die Pensionsrückstellungen ungekürzt und unsaldiert in ihrer Bilanz anzusetzen.

Ein Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ ist dann in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde zum Abschlussstichtag ein Dienstherr über Beamtinnen oder Beamte ist. Sie hat bei der Ermittlung der Pensionsansprüche ihrer Beamtinnen und Beamten bzw. der Bemessung der Pensionsrückstellungen jedoch nicht allein auf die tatsächliche Beschäftigung dieser Bediensteten in ihrer Gemeindeverwaltung abzustellen. Sie muss z. B. für Beamtinnen und Beamte, die im Wege einer vorübergehenden Abordnung von einem anderen Dienstherrn bei ihr tätig sind, keine Pensionsrückstellungen bilden, auch wenn diese Bediensteten für ihre dienstliche Tätigkeit eine Besoldung von der Gemeinde erhalten.

Diese besondere Sachlage für bestimmte Beamte beruht darauf, dass auf solche beamtenrechtlichen Verhältnisse die Vorschriften über die Versorgung der Beamten keine Anwendung finden (vgl. § 14 Absatz 4 BeamStG). Ein solcher Verzicht bleibt bestehen, auch wenn die Dienstzeiten, die Beamtinnen und Beamte im Dienst eines öffent-

lich-rechtlichen Dienstherrn bisher zurückgelegt haben, insgesamt ruhegehaltstfähig sind. Die Zuführungen zu gemeindlichen Pensionsrückstellungen sind während der Abordnungszeit einer Beamtin oder eines Beamten zu einer anderen Gemeinde von der Körperschaft zu erbringen, die in der Abordnungszeit noch der Dienstherr der Beamtin oder des Beamten ist.

Nach einer Versetzung zur Gemeinde als neuem Dienstherrn sind dann alle bisher erworbenen Pensionsansprüche dieser Bediensteten, auch die während der Abordnungszeit bei der Gemeinde von der aufnehmenden Gemeinde in ihre Pensionsrückstellungen einzubeziehen. Das Versorgungslastenverteilungsgesetz sowie der abgeschlossene Staatsvertrag stehen dieser Zurechnung der Pensionsverpflichtungen nicht entgegen, weil die Beteiligungspflichtigen eines Dienstherrn vom Bestehen eines neuen Dienstherrnverhältnisses abhängig sind.

#### **1.1.2.2 Die Ansprüche aus unselbstständigen Betrieben**

Zu einer Tätigkeit innerhalb der Gemeindeverwaltung zählen auch die dienstlichen Tätigkeiten der Beamtinnen und Beamten, die in Verwaltungsbetrieben und Regiebetrieben der Gemeinde beschäftigt sind. Solche gemeindlichen Betriebe sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig und sind in die Gemeindeverwaltung integriert. Bei diesen Betrieben kann nur die Gemeinde und nicht der einzelne gemeindliche Betrieb eine Rechtsbeziehung mit einem Wirtschaftspartner eingehen.

Dieser betriebliche Status wirkt sich auch auf das beamtenrechtliche Verhältnis aus, sodass die Gemeinde für diese Beamtinnen und Beamten der Dienstherr ist. Die Gemeinde ist für die Beamten auch dann der Dienstherr, wenn ein „Betrieb gewerblicher Art (BgA)“ als unselbstständiger Betrieb der Gemeinde besteht. Der Begriff umfasst Einrichtungen, die einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der gemeindlichen Betätigung wirtschaftlich herausheben. Ein solcher Betrieb stellt daher keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare, eigenständige Betätigungsform der Gemeinde dar.

Zu dieser Sonderform bedarf es daher auch keiner gesonderten haushaltsrechtlichen Regelung. Sie besteht bei bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung als eine steuerrechtlich abzugrenzende Betätigung, weil die Betriebe körperschaftsteuerpflichtig sind (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 6 KStG). Eine steuerrechtliche Maßgeblichkeit mit organisatorischen und rechtlichen Auswirkungen für die Durchführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besteht dadurch jedoch nicht.

#### **1.1.3 Pensionsansprüche außerhalb der Gemeindeverwaltung**

##### **1.1.3.1 Die Ansprüche gegenüber der Gemeinde**

Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde können statt bei der Gemeindeverwaltung auch bei organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Betrieben, z. B. bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) oder organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW), aber auch bei rechtlich selbstständigen wirtschaftlichen Betrieben der Gemeinde tätig sein. Die Beschäftigten werden dafür von der Gemeinde den gemeindlichen Betrieben zugewiesen.

Die Gemeinde bleibt in diesen Fällen der Dienstherr ihrer Beamtinnen und Beamten, auch wenn ihre Beschäftigten nicht mehr innerhalb der Gemeindeverwaltung tätig sind (vgl. § 20 Absatz 3 BeamStG). Durch die Zuweisung an gemeindliche Betriebe geht der beamtenrechtliche Status der betroffenen Beschäftigten nicht verloren. Sie sind „vorübergehend“ einer ganz oder teilweise ihrem Amt entsprechenden Tätigkeit bei einer öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich organisierten Einrichtung (gemeindlicher Betrieb) zugewiesen worden, wenn ein dienstliches oder ein öffentliches Interesse für diese Tätigkeit besteht (vgl. § 20 Absatz 1 BeamStG).



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 36 GemHVO NRW**

Die Rechtsstellung der gemeindlichen Beschäftigten sowie die Stellung der Gemeinde als Dienstherr werden zudem nicht durch den festgelegten Zeitraum der Zuweisung bzw. durch die tatsächliche Ausübung einer „vorübergehenden Tätigkeit“ bei einem gemeindlichen Betrieb berührt. Die betreffenden Beschäftigten werden hinsichtlich ihrer Versorgungsanswartschaften so behandelt, als wären sie gleichwohl weiterhin in der Gemeindeverwaltung beschäftigt. Wie bei der Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Gesamtlage im gemeindlichen Gesamtabschluss wird die Gemeinde, zusammengesetzt aus den Organisationseinheiten „Gemeindeverwaltung“ und „Betriebe“, so behandelt, als wäre sie eine einzige Einheit.

Für die Gemeinde besteht die Verpflichtung fort, die künftigen Versorgungsleistungen für diese Beschäftigten zu erbringen und dafür die notwendigen Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Sofern daher eine Beamtin oder ein Beamter eine Tätigkeit in einem gemeindlichen Betrieb, also außerhalb der Gemeindeverwaltung, aufnimmt, darf die Gemeinde aus diesem Anlass nicht die bisher von ihr für die Versorgungsansprüche der betreffenden Beamtin oder des Beamten gebildeten Pensionsrückstellungen auflösen.

Andererseits haben die gemeindlichen Betriebe entsprechende Abfindungszahlungen an die Gemeinde zu leisten, deren formelle Abwicklung abhängig von den getroffenen Vereinbarungen über die zugewiesenen Beamten zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben ist. In den betreffenden Betrieben sind bei erst künftig anfallenden Ausgleichsleistungen gegenüber der Gemeinde für die dort tätigen Beamten angemessene Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die tatsächliche örtliche Vorgehensweise der Gemeinde soll durch entsprechende Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss nachvollziehbar aufgezeigt werden. Dazu sollten nicht nur Informationen über die Zahl der außerhalb der Verwaltung beschäftigten Beamtinnen und Beamten gegeben werden. Von der Gemeinde sollten auch die durch solche Beschäftigungen entstandenen Leistungsbeziehungen zwischen dem gemeindlichen Betrieb und der Gemeindeverwaltung aufgezeigt werden.

### **1.1.3.2 Die Ansprüche gegenüber unselbstständigen Betrieben**

#### **1.1.3.2.1 Die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen durch die Betriebe**

Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde, die einem wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) oder einer organisatorisch verselbstständigten Einrichtung (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit für eine vorübergehende Tätigkeit zugewiesen werden, erwerben durch ihre dortige Tätigkeit weitere Versorgungsansprüche, als wären sie in der Gemeindeverwaltung beschäftigt. Das Beamtenverhältnis der betreffenden Beamtin oder des Beamten zu ihrem Dienstherrn „Gemeinde“ sowie ihre in diesem Dienstverhältnis bisher erworbenen Ansprüche gegenüber der Gemeinde bestehen rechtlich unverändert fort. Sie bleiben daher von der Zuweisung eines Beamten zu einem gemeindlichen Betrieb unberührt.

Durch die Änderung der Beschäftigung innerhalb der Rechtspersönlichkeit „Gemeinde“ findet kein Dienstherrnwechsel, auch kein „fiktiver“ Dienstherrnwechsel, statt. Die organisatorisch verselbstständigten Betriebe der Gemeinde sollen entsprechend der erworbenen Ansprüche der bei ihnen tätigen Beamtinnen und Beamten die dafür notwendigen Pensionsrückstellungen in ihrem Jahresabschluss in der Bilanz ansetzen. Der bilanzielle Ansatz ist dabei nach den gleichen Regeln zu bemessen, wie sie für die in der Gemeindeverwaltung tätigen Beamtinnen und Beamte gelten (vgl. z. B. § 22 Absatz 3 EigVO NRW).

Eine derartige Zuordnung für gemeindliche Verpflichtungen ist auch aus wirtschaftlichen und organisatorischen Gesichtspunkten geboten. Sie hat zur Folge, dass die Gemeinde im Umfang der aus der betrieblichen Tätigkeit heraus neu erworbenen Ansprüche der Beamtinnen und Beamten von der Bildung weiterer Pensionsrückstellungen für die Bediensteten befreit ist. Für die Zeit der betrieblichen Beschäftigung der Bediensteten können aber auch Abfindungszahlungen an die Gemeinde erfolgen.

#### **1.1.3.2.2 Der Umfang der betrieblichen Pensionsrückstellungen**

Die Pensionsrückstellungen sind von den organisatorisch verselbstständigten gemeindlichen Betrieben, bei denen gemeindliche Beamtinnen und Beamte tätig sind, in dem Umfang zu bilanzieren, in dem Ansprüche dieser Bediensteten aus ihrer betrieblichen Tätigkeit heraus wirtschaftlich verursacht werden. Die gemeindlichen Betriebe haben deren Umfang nach den für die Gemeinde geltenden Regelungen in § 36 Absatz 1 GemHVO NRW zu ermitteln (vgl. § 22 Absatz 3 EigVO NRW).

Die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind für die Dauer der Beschäftigung von Beamtinnen und Beamten in einem Eigenbetrieb nach den Vorgaben in der Vorschrift des § 36 Absatz 1 GemHVO NRW zu bemessen und als Rückstellung in der betrieblichen Bilanz anzusetzen, sofern die Gemeinde nicht den Eigenbetrieb gegen entsprechende Zahlungen von künftig zu erbringenden Versorgungsleistungen freistellt. Das Beamtenverhältnis der betreffenden Beamtinnen und Beamten zum Dienstherrn „Gemeinde“ sowie ihre Ansprüche gegenüber der Gemeinde bleiben bei einer Tätigkeit in einem gemeindlichen Betrieb unberührt.

Bei der Beendigung der Tätigkeit dieser Bediensteten in einem organisatorisch verselbstständigten Betrieb der Gemeinde ist zu klären, ob die in der Bilanz des gemeindlichen Betriebes angesetzten Pensionsrückstellungen bestehen bleiben. Der gemeindliche Betrieb kann sich z. B. an den künftigen Versorgungsleistungen beteiligen. Er kann die von den beschäftigten Beamtinnen und Beamten erworbenen betrieblichen Ansprüche auch auf die Gemeinde übertragen. Zwischen dem Betrieb und der Gemeinde sind entsprechende Absprachen zu treffen.

In den Fällen, in denen z. B. ein Bediensteter zurück zur Gemeindeverwaltung wechselt und für diesen Zeitpunkt keine entsprechende Ausgleichszahlung des Betriebes an die Gemeinde vereinbart worden ist, muss der gemeindliche Betrieb in seiner Bilanz die angesetzte Pensionsrückstellung in eine sonstige Rückstellung umschieben. Ab dem Zeitpunkt des Wechsels besteht für den betreffenden Betrieb eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gemeinde und nicht mehr eine beamtenrechtliche Pensionsverpflichtung.

In der gemeindlichen Bilanz sind daher ab dem Zeitpunkt der „Rückkehr einer Beamtin oder eines Beamten“ die gesamten Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde für die „zurückkehrenden Bediensteten“ unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ zu passivieren. Soweit die Gemeinde zum Zeitpunkt der Rückkehr eines Bediensteten keine entsprechenden Ausgleichszahlungen erhalten hat, muss sie in ihrer Bilanz aufgrund der Ansprüche aus der vorherigen Tätigkeit des Bediensteten gegenüber dem betreffenden gemeindlichen Betrieb eine entsprechende Forderung aktivieren.

#### **1.1.3.2.3 Der Verzicht auf den Ansatz von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben**

Ein Verzicht auf den Ansatz von Pensionsrückstellungen in der Bilanz eines gemeindlichen Betriebes kann in den Fällen in Betracht kommen, in denen durch eine Entgeltvereinbarung zwischen der Gemeinde und dem gemeindlichen Betrieb besteht und der Betrieb zu Ausgleichszahlungen gegenüber der Gemeinde verpflichtet ist. Diese aufwandswirksamen Zahlungen führen bei dem gemeindlichen Betrieb zum Verzicht auf die aufwandswirksamen Zuführungen zu den betrieblichen Pensionsrückstellungen, die sonst aufgrund der betrieblichen Tätigkeit den Beamtinnen und Beamten zustehenden Versorgungsansprüche zu bilanzieren wären.

Aufgrund der Erfüllung der künftigen Pensionsverpflichtungen durch die Gemeinde sind die im Rahmen einer Entgeltregelung entstehenden Zahlungen vom Unternehmen bzw. der Einrichtung als notwendige Aufschläge auf das regelmäßige Entgelt für die zugewiesenen Beamtinnen und Beamte zu kalkulieren. Aus Sicht dieser gemeindlichen Betriebe sind die Aufschläge ein Bestandteil des Entgelts für die Personalgestellung durch die Gemeinde sowie ein

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Bestandteil eines schwebenden Geschäfts zwischen der Gemeinde und dem betreffenden Betrieb und gehören zu den Personalkosten.

Die Zahlungen führen bei der Gemeinde zu Erträgen, die der Deckung der von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen dienen. Ein gemeindlicher Betrieb kann daher auf den Ansatz von Pensionsverpflichtungen in seiner Bilanz verzichten, soweit die Gemeinde ihren Betrieb gegen entsprechende Zahlungen von künftigen Versorgungsleistungen freistellt (vgl. § 22 Absatz 3 EigVO NRW). In diesen Fällen entstehen aufgrund der Tätigkeit der Beamtinnen und Beamten in einem gemeindlichen Betrieb für die Gemeinde passivierungspflichtige Verpflichtungen, die entsprechend zu bilanzieren sind.

### **1.1.3.3 Die Ansprüche gegenüber selbstständigen Betrieben**

#### **1.1.3.3.1 Keine Bildung von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben**

Die rechtlich selbstständigen Betriebe der Gemeinde haben wegen der betrieblichen Tätigkeit von gemeindlichen Beamtinnen oder Beamten regelmäßig keine Pensionsrückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Aus der Tätigkeit der Beamtinnen oder Beamten in diesen Betrieben entstehen zwar Ansprüche dieses Personenkreises auf künftige Versorgungsleistungen bzw. werden wirtschaftlich verursacht.

Durch die Tätigkeit der gemeindlichen Bediensteten entsteht jedoch keine unmittelbare beamtenrechtliche Zusage des rechtlich selbstständigen Betriebes gegenüber diesen Bediensteten, sodass eine Grundlage für den Ansatz von Pensionsrückstellungen in der betrieblichen Bilanz dieser Betriebe nicht besteht. Der Dienstherr hat vielmehr für die Ansprüche der Beamtinnen oder Beamten, die bei einem seiner Betriebe erworben wurden, die notwendige Pensionsrückstellung in seiner Bilanz anzusetzen. Regelmäßig werden daher Ausgleichsleistungen zwischen der Gemeinde und dem Betrieb vereinbart, die entsprechend ihrer Erfüllung zu bilanzieren sind.

Bei einem Wechsel dieser gemeindlichen Bediensteten zurück zur Gemeindeverwaltung kann in der betrieblichen Bilanz eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gemeinde bestehen, denn in der Bilanz der Gemeinde sind die vollständigen Versorgungsansprüche von solchen Bedienstete als Pensionsrückstellungen zu passivieren. Bei noch offenen Ansprüchen der Gemeinde gegenüber einem gemeindlichen Betrieb hat die Gemeinde eine entsprechende Forderung in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren.

#### **1.1.3.3.2 Die Freistellungsansprüche beim Dienstherrn**

Die erworbenen Pensionsansprüche der Beamtinnen und Beamten gegenüber der Gemeinde als Dienstherr bleiben auch bei einer Tätigkeit in einem rechtlich selbstständigen Betrieb ungekürzt bestehen. Sie können nur auf einen anderen öffentlich-rechtlichen Dienstherrn, aber nicht auf einen gemeindlichen Betrieb als sonstigen Rechts-träger übergehen. Eine Ausnahme stellt dabei ein Betrieb in der Form der rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts dar. Der öffentlich-rechtlichen Anstalt steht das Recht zu, der Dienstherr von Beamten zu sein, wenn sie hoheitliche Befugnisse im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung ausübt (vgl. § 114a Absatz 9 GO NRW).

Die Gemeinde als Dienstherr hat daher auch die aus den betrieblichen Tätigkeiten von Beamtinnen oder Beamten entstandenen Pensionsverpflichtungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Sie hat jedoch gleichzeitig gegenüber dem gemeindlichen Betrieb einen Freistellungsanspruch. Bei einer Tätigkeit von Beamtinnen oder Beamte einer Gemeinde in einem rechtlich selbstständigen Betrieb der Gemeinde bedarf es daher einer Vereinbarung mit dem betreffenden Betrieb über die Behandlung der aus der Tätigkeit dieser Bediensteten entstehenden Versorgungsverpflichtungen, sowohl hinsichtlich des Umfanges als auch der Fälligkeiten.

Bei Vereinbarung mit dem Betrieb werden die Versorgungsverpflichtungen aus der Tätigkeit der Beamtin oder des Beamten gleichwohl nicht zu originären Pensionsverpflichtungen des Betriebes. Der Betrieb kann aufgrund dessen keine Pensionsrückstellungen in seiner betrieblichen Bilanz ansetzen. Vielmehr besteht für den Betrieb eine in ihrer Höhe noch ungewisse Verbindlichkeit gegenüber der Gemeinde. Diese betriebliche Verpflichtung ist wirtschaftlich als Sonstige Rückstellung einzuordnen und vom Betrieb entsprechend in seiner Bilanz anzusetzen. Diese Sachlage gilt entsprechend auch in den Fällen, in denen der gemeindliche Betrieb sich erst tatsächlich im Zeitpunkt der künftigen Fälligkeit der beamtenrechtlichen Versorgung an den Versorgungsleistungen der Gemeinde beteiligt.

#### **1.1.3.3.3 Die Entgelte für die Personalgestellung**

Bei einer Tätigkeit von Beamtinnen und Beamten der Gemeinde in rechtlich selbstständigen Betrieben sollen die gemeindlichen Betriebe durch ein Entgelt nicht nur die erbrachten Dienstleistungen, sondern auch die durch die Tätigkeit erworbenen Pensionsansprüche der Beamtinnen und Beamten wirtschaftlich tragen. In der Vereinbarung zwischen der Gemeinde und dem betreffenden Betrieb sollte deshalb klargestellt sein, dass zur Entgeltregelung auch die notwendigen Aufschläge zur Abdeckung der künftigen Versorgungsleistungen der Gemeinde an die dem Betrieb zugewiesenen Beamtinnen und Beamte gehören.

Aus der Sicht des Betriebes wird dadurch die Pflicht, die künftigen Pensionsverpflichtungen der zugewiesenen Beamtinnen und Beamten wirtschaftlich zu tragen, zu einem Bestandteil der Personalkosten für die Personalgestellung durch die Gemeinde. Die Ansprüche der Gemeinde aufgrund ihrer Verpflichtung, die künftigen Versorgungsleistungen an ihre Beamten zu tragen, sind damit ein Bestandteil eines schwebenden Geschäfts zwischen der Gemeinde und dem Betrieb, das es auf Dauer zu erfüllen gilt. Die Pensionsrückstellungen für die einem Betrieb zugewiesenen Beamtinnen und Beamten sind dann von der Gemeinde uneingeschränkt zu tragen. Sie erhält aber eine entsprechende Gegenleistung durch den betreffenden Betrieb.

Für die Abwicklung derartiger Geschäftsvorfälle ist zudem im Einzelfall zu prüfen, ob in der Bilanz der Gemeinde ggf. eine Forderung gegenüber dem betreffenden Betrieb anzusetzen ist, z. B. wenn seitens des gemeindlichen Betriebes die Verpflichtungen aus der betrieblichen Tätigkeit gemeindlicher Beamter nicht sofort, sondern erst künftig gegenüber der Gemeinde erfüllt werden sollen und deshalb im entsprechenden Umfang in der betrieblichen Bilanz passiviert werden. Der Gemeinde stehen dann in entsprechendem Umfang bilanzierungsfähige Forderungen gegenüber dem Betrieb zu.

#### **1.1.3.4 Die Ansprüche aus der Tätigkeit in einem Jobcenter**

Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde, die einer „Gemeinsamen Einrichtung nach § 44b SGB II“ zur Durchführung der Grundsicherung für Arbeitssuchende (Jobcenter) für eine vorübergehende Tätigkeit zugewiesen werden, erwerben durch ihre dortige Tätigkeit weitere Versorgungsansprüche, als wären sie bei der Gemeinde beschäftigt. Das Beamtenverhältnis der betreffenden Beamtinnen oder Beamten zum Dienstherrn „Gemeinde“ sowie ihre Pensionsansprüche gegenüber der Gemeinde bestehen rechtlich unverändert fort und bleiben von der Zuweisung an ein Jobcenter unberührt. Die Änderung des Beschäftigungsumfeldes bedingt keinen Dienstherrwechsel und stellt auch keinen „fiktiven“ Dienstherrwechsel dar.

Aus der dienstlichen Tätigkeit der Beamtinnen und Beamten in den Jobcentern entstehen daher unmittelbare Pensionsansprüche dieser Bediensteten gegenüber der Gemeinde. Sie ist daher nicht von der Bildung und Bilanzierung von Pensionsrückstellungen aus diesen Beschäftigungsverhältnissen bzw. Tätigkeiten außerhalb der Gemeindeverwaltung befreit. Eine Befreiung von der Bildung von Pensionsrückstellungen kann aber in den Fällen in Betracht kommen, in denen die Gemeinde als alleiniger Träger des Jobcenters von der gesetzlichen Möglichkeit Gebrauch macht, ihren Jobcenter als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts nach § 114a GO NRW zu errichten (vgl. § 3 AG-SGB II NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat festzustellen, ob dem Jobcenter das Recht zusteht, der Dienstherr von Beamten zu sein (vgl. § 114a Absatz 9 GO NRW). Dieser Status führt dazu, dass die Übernahme gemeindlicher Bediensteten durch das Jobcenter beamtenrechtlich einen Dienstherrnwechsel darstellt. Die Gemeinde hat einen solchen Vorgang zutreffend in ihrer Haushaltswirtschaft zu behandeln.

In diesem Zusammenhang sind auch die vom Bund zu tragenden Versorgungsaufwendungen nicht unbeachtlich (vgl. § 7 VKFV). Der Bund beteiligt sich an den Gesamtverwaltungskosten der gemeinsamen Einrichtung mit einem gesetzlich festgelegten Anteil (vgl. § 46 Absatz 3 SGB II). Dieser Anteil mindert nicht die von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen, jedoch kann deswegen im Einzelfall in der gemeindlichen Bilanz eine Forderung gegenüber dem Bund zu aktivieren sein.

#### **1.1.3.5 Die Ansprüche auf Altersgeld**

Im Rahmen der Ermittlung der gemeindlichen Verpflichtung zur Zahlung von Versorgungsleistungen an ausgeschiedene Beschäftigte muss die Gemeinde prüfen, ob ggf. Ansprüche dieser Personen auf Altersgeld bestehen. Ein Altersgeld wird gezahlt, wenn ein Beamter durch Entlassung aus dem Beamtenverhältnis ausscheidet, denn dann hat er keinen Anspruch auf ein Ruhegehalt. Das Altersgeld wird statt einer Rente gezahlt und ersetzt daher die vom Dienstherrn bisher vorzunehmende Nachversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung.

Mit der Gewährung von Altersgeld sollen für die anspruchsberechtigten Beamten in wirtschaftliche Nachteile abgebaut werden, die aufgrund der Nachversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung entstehen können. An die Gewährung von Altersgeld sind dabei verschiedene Voraussetzungen geknüpft, z. B. eine altersgeldfähige Dienstzeit von mindestens fünf Jahren. Bei der Zahlung des Altersgeldes und Hinterbliebenenaltersgeldes handelt es sich zudem nicht um Alimentation aufgrund der Fürsorgepflicht des Dienstherrn.

Ein entlassener Beamter hat deshalb keinen Anspruch auf Beihilfe im Krankheitsfall und weitere personenbezogene Leistungen. Gleichwohl wird auch ein Hinterbliebenenaltersgeld gewährt. Das Altersgeld nimmt außerdem an den allgemeinen Anpassungen der Versorgungsbezüge teil. Ein Beamter kann aber auch auf seinen Anspruch auf Altersgeld verzichten. Dieser Verzicht ist dann unwiderruflich. Im Falle des Verzichts hat der Dienstherr den Beamten in der gesetzlichen Rentenversicherung nachzuversichern.

Von der Gemeinde sind außerdem sind die Beamtinnen und Beamte nachzuversichern, die sich auf Widerruf im Vorbereitungsdienst befinden und bei denen das Beamtenverhältnis mit Ablegung der Prüfung endet. Es sind aber auch die Beamten weiterhin nachzuversichern, die die Mindestdienstzeit von fünf Jahren für das Altersgeld nicht erfüllen, und die Beamten, die aufgrund einer Disziplinarmaßnahme oder Verurteilung oder wegen Nichteignung von ihrem Dienstherrn entlassen werden.

#### **1.1.4 Die Zahlbarmachung der Versorgungsleistungen**

##### **1.1.4.1 Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse**

Bei einer Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse kann die Gemeinde die Versorgungskasse mit der Abwicklung bestimmter Aufgaben beauftragen, z. B. die Zahlbarmachung der Versorgungsleistungen an die Beamten. Der Rahmen dafür ist gesetzlich dahingehend festgelegt, dass bei Tätigkeiten im Rahmen der dienstrechtlichen Verhältnisse zwischen der Gemeinde und ihren Beamten die Versorgungskasse lediglich als Erfüllungsgehilfe der Gemeinde tätig wird. Sie kann z. B. die Aufgabe haben, für ihre Mitglieder die Berechnung und Zahlung der beamtenrechtlichen Versorgungsleistungen sowie weitere Leistungen abzuwickeln.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die Mitglieder der Versorgungskasse sind dabei verpflichtet, der Versorgungskasse die durch ihre Tätigkeiten im Auftrag der Gemeinde entstandenen Lasten durch eine Umlage oder im Wege der Erstattung ausgleichen (vgl. § 2 Absatz 1 VKZVKG NRW). Eine wesentliche Grundlage der gemeindlichen Umlagefinanzierung ist dabei, dass innerhalb eines Deckungszeitraums die von den Mitgliedern erhobenen Umlagebeträge zur Bezahlung der fälligen Versorgungsleistungen verwendet werden. Die Umlagezahlungen der Mitglieder werden nicht zukunftsbezogen zur Kapitaldeckung angesammelt bzw. kapitalisiert.

Als Pflichtmitglieder gehören den kommunalen Versorgungskassen die kreisangehörigen Gemeinden ihres Geschäftsbereichs mit Ausnahme der Städte an (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 VKZVKG NRW). Andere Gemeinden können als freiwillige Mitglieder zugelassen werden, soweit sie im Geschäftsbereich der Versorgungskasse liegen (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 VKZVKG NRW). Durch solche Mitgliedschaften werden Rechte und Pflichten nur zwischen der Gemeinde als Mitglied und der jeweiligen Versorgungskasse begründet und nicht zwischen der Versorgungskasse und den einzelnen gemeindlichen Beamten.

Der Versorgungskasse können deshalb von der Gemeinde keine gemeindlichen Verpflichtungen zur Erfüllung in eigener Verantwortung übertragen werden. Sie stellt auch vermögensmäßig keine eigenständige Altersversorgungseinrichtung (für die Gemeinden) dar. Die Versorgungskasse verfügt nicht wie ein Eigentümer über eigene Vermögenswerte, auf die bei Bedarf von ihr zur Deckung der Ansprüche der Beamten gegenüber der Gemeinde zurückgegriffen werden kann. Die Versorgungsberechtigten haben daher auch keinen eigenständigen Anspruch auf Versorgungsleistungen gegenüber der Versorgungskasse.

Die Gemeinde hat deshalb und aus beamtenrechtlichen Gründen auch bei einer Mitgliedschaft in der Versorgungskasse die gegenüber ihren Beamten bestehenden Verpflichtungen zu tragen. Sie erteilt die leistungsbezogene Versorgungszusage und trägt das versicherungsmathematische Risiko sowie andere Risiken, die sich aufgrund der Erfüllungspflichten der Versorgungsleistungen ergeben können. Die Gemeinde trägt auch das Anlagerisiko, soweit sie zur Erfüllung ihrer Versorgungsleistungen einen Kapitalstock gebildet hat.

Durch die Mitgliedschaft der Gemeinde in einer Versorgungskasse und deren Beauftragung, bestimmte gemeindliche Geschäftsvorfälle abzuwickeln, wird die Gemeinde nicht aus ihren beamtenrechtlichen Verpflichtungen und ihrer Verantwortung gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten bzw. Versorgungsempfängern entlassen. Die Gemeinde kann sich auch nicht selbst entlassen, denn die Verantwortung für die Erfüllung der gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen ist ihr allein zuzurechnen. Sie trägt die Gesamtverantwortung für die Erfüllung ihrer Versorgungsverpflichtungen und muss sich die Tätigkeiten der von ihr beauftragten Versorgungskasse zurechnen lassen, als hätte sie selbst gehandelt.

Die Gemeinde als Dienstherr bleibt ihren Versorgungsempfängern gegenüber insgesamt wirtschaftlich und rechtlich verpflichtet. Sie kann daher auch nicht ihre Pensionsverpflichtungen an die Versorgungskasse als Dritten übertragen und auf die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen verzichten. Die gemeindlichen Verpflichtungen können auch nicht wegen der steuerrechtlich ergangenen Urteile über Verpflichtungen bei der Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse gemindert werden. Die Urteile bezogen sich nach einem Urteil des OLG Rheinland-Pfalz auf die Steuerpflicht von Betrieben gewerblicher Art (BgA) und nicht auf die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde nach dem gemeindlichen Haushaltsrecht (vgl. Urteil vom 23. September 2014).

Die Versorgungskasse darf deshalb auch nicht bestehende gemeindliche Ansprüche gegenüber einem Dritten für die Gemeinde geltend machen, z. B. Ansprüche nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz, wenn die Gemeinde einen Beamten von einem anderen Dienstherrn übernommen hat. Aus diesen Gründen sowie aus der Sachlage, dass mögliche Verpflichtungen der Gemeinde nicht den gemeindlichen Beschäftigten zugerechnet werden können, entstehen für die Gemeinde keine Verpflichtungen, die als mittelbare Pensionsverpflichtungen zu bewerten und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen oder im Anhang anzugeben wären.

#### **1.1.4.2 Die Umlageerhebung**

Die Umlageerhebung durch die Versorgungskasse ist die übliche Form, um die Zahlungsleistungen der Versorgungskasse an die berechtigten Versorgungsempfänger auszugleichen. Die Umlage stellt dabei - anders als eine Beitragsleistung - keine Vorausleistung der Gemeinde für künftige Versorgungsfälle dar. Die Gemeinde hat vielmehr entsprechend den Zahlungsleistungen der Versorgungskasse im Haushaltsjahr jährlich eine Umlage an die Versorgungskasse zu zahlen. Sie kommt durch diese Zahlungen ihren Verpflichtungen gegenüber ihren Versorgungsempfängern (Berechtigten) nach, auch wenn die Zahlungen tatsächlich über die Zahlstelle „Versorgungskasse“ als Dritten abgewickelt werden.

Die Versorgungskasse bildet zur Aufbringung der von ihr benötigten Finanzmittel für bestimmte Gruppen von Mitgliedern Umlagegemeinschaften, denn innerhalb einer Umlagegemeinschaft sollen die für Versorgungsaufwendungen, Verwaltungskosten und Rücklagen erforderlichen Mittel durch eine jährliche Umlage, im Übrigen im Wege der Erstattung aufgebracht werden. Die Zahlungsverpflichtung der Gemeinde als Mitglied ergibt sich daher aus der Umlage und einem individuell zu erstattenden Versorgungsaufwand.

Die jährliche Umlagezahlung der Gemeinde an die Versorgungskasse tritt deshalb an die Stelle einer unmittelbaren Leistung der Gemeinde an ihre Versorgungsempfänger, wenn die Gemeinde Mitglied in einer Versorgungskasse ist. Die Bemessungsgrundlage für die Umlage ist i. d. R. die Summe der Jahreswerte der Ruhegehaltfähigen Dienstbezüge nach der Endstufe der jeweiligen Besoldungsgruppe der Stellen (Endwert), die mit Beamten besetzt sind sowie die Summe aller Versorgungsleistungen.

Die Umlage eines jeden Mitglieds entspricht dabei dem Verhältnis seiner Bemessungsgrundlage zur Summe der Bemessungsgrundlagen aller Mitglieder. Zur Ermittlung der Umlageverpflichtung jedes einzelnen Mitglieds wird dieses Verhältnis auf die Summe des Aufwandes aller Mitglieder angesetzt. Der umzulegende Versorgungsaufwand ist dabei die Summe der Leistungen, die entstehen durch Versterben im Dienst und Zuruhesetzung vor Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze gemäß den maßgeblichen bundes- bzw. landesgesetzlichen Vorschriften.

In die Bemessung der jährlichen Umlage werden die Stellen der aktiven Beamten sowie die Versorgungsempfänger einbezogen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch die Einbeziehung der aktiven Beamten in die Umlagezahlung der Gemeinde diese wirtschaftlich nicht verursacht wird. Es werden dadurch vielmehr beamtenrechtliche Pensionsansprüche begründet, die zu künftigen Versorgungsleistungen der Gemeinde während der tatsächlichen Pensionszeit der Beamten führen.

Die künftigen Versorgungsleistungen an die Berechtigten werden daher durch die Umlagezahlungen der Gemeinde nicht vorfinanziert, sondern es werden lediglich die aktuell bestehenden Versorgungsansprüche der Versorgungsempfänger erfüllt bzw. finanziert. Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen werden entsprechend in Anspruch genommen, soweit diese i. V. m. den neu entstandenen beamtenrechtlichen Ansprüchen herabgesetzt werden können. Der Zahlungsweg für die Leistungen an die Versorgungsempfänger über die Versorgungskasse ist dabei unerheblich.

Bei der Betrachtung der Herabsetzung von Pensionsrückstellungen muss berücksichtigt werden, dass gleichzeitig bei der Gemeinde beschäftigte Beamte weitere Ansprüche auf Versorgungsleistungen erwerben. Die daraus entstehenden Zuführungen zu Pensionsrückstellungen (Erhöhungen) werden in der Praxis vielfach mit der Inanspruchnahme (Minderung) der Pensionsrückstellungen aus der Zahlung von Versorgungsleistungen an die Berechtigten saldiert. Die gemeindlichen Umlagezahlungen an die Versorgungskasse können daher im betreffenden Haushaltsjahr ggf. vollständig oder teilweise zu Aufwendungen der Gemeinde führen.

Diese Gegebenheit tritt jedoch i. d. R. nur in dem Umfang ein, soweit der Herabsetzungsbetrag bei den Pensionsrückstellungen die von der Gemeinde zu zahlenden Versorgungsleistungen nicht deckt. Diese Gegebenheit kann aus unterschiedlichen Gründen entstehen, z. B. wegen der unterschiedlichen Zahl der davon betroffenen Beamten,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

aber auch wegen der Bilanzierung mit dem Barwert und der Höhe des Rechnungszinses (Abzinsung). Das bestehende öffentlich-rechtliche Umlagesystem für die beamtenrechtliche Versorgung, das keine Vorausleistungen der Gemeinde vorsieht, lässt es in diesem Zusammenhang nicht zu, dass die Gemeinde auf die Bildung von Pensionsrückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ganz oder teilweise verzichtet oder sogar ggf. auch Forderungen gegenüber der Versorgungskasse bilanziert.

Die Gemeinde ist vielmehr gefordert, die künftigen Zahlungen für die rechtlich begründeten Versorgungsleistungen in ihre Liquiditätsvorsorge einzubeziehen, um jederzeit ihre Verpflichtungen gegenüber ihren Versorgungsempfängern erfüllen zu können. Sie muss daher in ihrer Liquiditätsplanung die Fälligkeiten und den Umfang der Versorgungsleistungen in Form ihrer Umlagezahlungen an die Versorgungskasse berücksichtigen, und zwar nicht nur, um zu den Zahlungsterminen die notwendige Liquidität sicherstellen zu können. Diese Vorgaben gelten auch dann, wenn eine Versorgungskasse auf Antrag eines Mitglieds eine Geldanlage nach den gemeinderechtlichen Vorschriften treuhänderisch verwaltet (vgl. § 2 Absatz 5 Satz 2 VKZVKG NRW).

#### **1.1.4.3 Die Liquiditätssicherung für die Versorgungsleistungen**

##### **1.1.4.3.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung zu entscheiden, in welcher Art und Weise sie ihre Liquiditätsvorsorge vornimmt, z. B. durch die Bildung von kurzfristigen und langfristigen Kapitalanlagen oder anderen vermögenswirksamen Maßnahmen. Sie muss dabei sicherstellen, dass zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen der Versorgungsleistungen an die Versorgungsempfänger die notwendige Liquidität verfügbar ist, um ihren Verpflichtung zur Erbringung der Versorgungsleistungen nachkommen zu können.

Eine Kapitalanlage der Gemeinde zum Zwecke der Liquiditätssicherung für die gemeindlichen Versorgungsleistungen setzt dabei regelmäßig voraus, dass dafür grundsätzlich eigene nicht benötigte Finanzmittel eingesetzt werden. Es darf dafür kein Fremdkapital gesondert aufgenommen werden, weil die angesammelten Finanzmittel nicht für investive Zwecke verwendet werden sollen (interne Zweckbindung).

Die Gemeinde sollte frühzeitig die notwendigen Maßnahmen einleiten, damit sie entsprechend der künftig zu erbringenden Finanzleistungen bedarfsgerecht über eine ausreichende Liquidität verfügen kann. Sie muss dabei auf der Grundlage ihrer Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich entscheiden, ob, welche und in welchem Umfang sie zur Erfüllung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an ihre Versorgungsempfänger eine Liquiditätsvorsorge vornimmt.

Für die künftigen Versorgungsleistungen ist die Gemeinde gesetzlich nicht zu einer Liquiditätssicherung verpflichtet worden. Das neue Pensionsfondsgesetz des Landes, das ab dem 1. Januar 2017 gilt, enthält wie das zuvor geltende Versorgungsfondsgesetz für die Gemeinde keine Verpflichtung, eine Liquiditätsvorsorge zu betreiben, auch nicht mithilfe dieses Pensionsfonds (vgl. § 1 Absatz 2 PFG NRW). Das Gesetz findet auf die Gemeinde keine Anwendung, weil sie verpflichtet ist, in Höhe ihrer künftigen Pensionsverpflichtungen die notwendige Pensionsrückstellung zu bilden. Eine zusätzliche freiwillige Liquiditätssicherung durch eine Kapitalanlage bleibt unbenommen.

Zum Zeitpunkt der Auszahlung der Versorgungsleistungen an die Berechtigten darf die Gemeinde die dann aktuell notwendige Liquidität bei Bedarf ggf. auch durch Kredite zur Liquiditätssicherung herstellen (vgl. § 89 GO NRW). Diese Finanzmittel sichern jedoch ab, dass die Gemeinde die Auszahlungen leisten kann, zu denen sie verpflichtet ist. Die Zahlungsmittel stellen dabei keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel dar, auch nicht von vorübergehender Art. Für eine Kapitalanlage, die für laufende Zwecke der Gemeinde genutzt werden soll, darf die Gemeinde ebenfalls keine Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen, um die Kapitalanlage einzurichten bzw. aufzustocken.



#### **1.1.4.3.2 Kapitalanlagen und Pensionsrückstellungen**

Im Rahmen ihrer Liquiditätsvorsorge kann die Gemeinde eine Kapitalanlage (Geldanlage der Gemeinde) vornehmen, um die Versorgungsverpflichtungen gegenüber ihren Beamten durch künftige Zahlungen erfüllen zu können. Derartige Kapitalanlagen, die in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ gesondert anzusetzen sind, stehen in einem Zusammenhang mit den Pensionsrückstellungen auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz. Sie berühren jedoch nicht die Verpflichtung der Gemeinde zur Bildung von Pensionsrückstellungen und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz.

Die bilanzielle Trennung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle „Kapitalansammlung“ und „Pensionsverpflichtungen“ wird durch die für die Kapitalanlage notwendigen Vertragsabschlüsse der Gemeinde mit Dritten nicht aufgehoben, denn die Anspruchsberechtigten gegenüber der Gemeinde sind nicht der Vertragspartner. Durch eine Kapitalanlage der Gemeinde zur Sicherung der Liquidität für künftige Versorgungsauszahlungen werden daher die beamtenrechtlichen Beziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Bediensteten nicht verändert.

Der Anspruch der Gemeinde aus einer gemeindlichen Kapitalanlage und die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde sind als zwei voneinander unabhängige Wirtschaftsverhältnisse zu betrachten. Diese Wirtschaftsverhältnisse sind von der Gemeinde getrennt voneinander und entsprechend ihrer haushaltswirtschaftlichen Zuordnung zu bilanzieren. Die Gemeinde kann daher auch nicht auf den Ansatz ihrer Kapitalanlage auf der Aktivseite ihrer gemeindlichen Bilanz und auf den Ansatz ihrer Pensionsverpflichtungen auf der Passivseite ihrer Bilanz verzichten.

Im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung ist zudem eine Saldierung des Ansatzes auf der Aktivseite mit dem Ansatz auf der Passivseite der Bilanz wegen des haushaltsrechtlichen Saldierungsverbots grundsätzlich unzulässig (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Dieses Verbot ist auch dann zu beachten, wenn eine kongruente Rückdeckung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde durch eine entsprechende Kapitalanlage der Gemeinde besteht, denn auch dadurch werden die beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde nicht verändert.

#### **1.1.4.3.3 Treuhandverhältnis und Pensionsrückstellungen**

Die Bilanzierung von gemeindlichen Pensionsrückstellungen für die künftig zu zahlenden Versorgungsleistungen stellt keinen Grund für die Gemeinde dar, auf die notwendige Liquiditätsvorsorge zu verzichten (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Ein Verzicht auf eine gemeindliche Liquiditätsvorsorge ist auch dann nicht zulässig, wenn bei der Gemeinde ein Treuhandverhältnis zur finanziellen Hinterlegung von Pensionsverpflichtungen besteht.

Von der Gemeinde darf ein Treuhandverhältnis auch nicht dazu benutzt werden, um die zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen zu mindern. In diesem Sinne stellt zur Absicherung und Finanzierung langfristig fällig werdender Pensionsverpflichtungen auch die sog. Treuhandlösung „Contractual Trust Arrangements“ (CTA) keine Besicherung dar, die der Gemeinde in haushaltsrechtlich zulässiger Weise die Möglichkeit zur Minderung der zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen eröffnet.

Für eine solche Form besteht auch deshalb kein Bedarf, weil eine Sicherung der Pensionsansprüche der gemeindlichen Beschäftigten nicht wie im privatwirtschaftlichen Bereich wegen Unternehmensverkäufen erforderlich ist, denn ein „Gemeindeverkauf“ ist gesetzlich nicht zulässig. In zulässigen Sicherungsfällen müsste die Gemeinde zudem selbst ihre Pensionsverpflichtungen als Treugeber separieren, denn dem CTA als Treuhänder obliegen nur die gemeindlichen Vermögensgegenstände im Auftrag der Gemeinde.

Eine Minderung der Pensionsverpflichtungen durch die Gemeinde ist aber auch dann nicht möglich, wenn eine treuhänderische Verwaltung durch einen unabhängigen Rechtsträger erfolgt. In solchen Fällen könnte sich die Gemeinde nicht aus ihrer Verantwortung gegenüber ihren Bediensteten und Versorgungsempfängern selbst entlassen. Die haushaltsrechtlichen und beamtenrechtlichen Verhältnisse bedingen dabei, dass eine Verrechnung von

Vermögensgegenständen auf der Aktivseite mit der Pensionsrückstellung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz auch bei einem Treuhandverhältnis nicht zulässig ist.

#### **1.1.4.3.4 Der vermögensmäßige Deckungsbedarf**

Die Bilanzierung von gemeindlichen Pensionsrückstellungen für „erst“ künftig zu erbringende finanzielle Versorgungsleistungen an die ehemaligen Bediensteten stellt kein Grund für die Gemeinde dar, grundsätzlich auf die dafür notwendige vermögensmäßige Deckung bzw. eine geeignete Liquiditätsvorsorge zu verzichten. Vielmehr sollte die Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag nicht nur den Umfang ihrer Verpflichtungen überprüfen, sondern auch ermitteln, in welchem Umfang diese Verpflichtungen vermögensmäßig gedeckt werden können.

Ein bei der Überprüfung ermittelter Differenzbetrag zwischen dem Ansatz der bilanzierten Pensionsrückstellungen und dem zur Erfüllung der Verpflichtungen verfügbaren Vermögen kann dabei als „versicherungstechnischer Fehlbetrag“ bezeichnet werden. Die Gemeinde sollte über eine solche örtlich vorliegende Sachlage entsprechende Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss machen, wenn sie eine Vollkapitalisierung oder eine Teilkapitalisierung oder eine Versicherungslösung anstrebt (vgl. § 44 GemHVO NRW). Sie kann dazu erläutern, ob eine solche Differenz abgebaut werden soll und dazu ggf. Maßnahmen oder einen Zeitraum angeben.

#### **1.1.4.4 Die Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“**

##### **1.1.4.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde kann zur Sicherung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an ihre Versorgungsempfänger bei Dritten eine Kapitalversicherung abschließen. Soweit dazu die Zahl der gemeindlichen Beamtinnen und Beamten als Messgröße mit herangezogen wird, wird eine solche Versicherung oft als „Beamtenpensionsversicherung“ bezeichnet. Der Abschluss einer Kapitalversicherung erlaubt einerseits nicht, dass die Gemeinde die durch Versicherungsleistungen „gedeckten“ Verpflichtungen bei der Bemessung und Bilanzierung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen in Abzug bringen darf.

Eine kongruente Rückdeckungsversicherung, bei der die fälligen Versicherungsleistungen den zugesagten Versicherungsleistungen entsprechen, berührt ebenfalls nicht das haushaltsrechtliche Saldierungsverbot (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei den Risikoversicherungen kann es zudem zu bilanzmäßigen Unterschieden zwischen den zu passivierenden Pensionsrückstellungen und der Aktivierung der gemeindlichen Versicherungsansprüche kommen, weil dafür jeweils unterschiedliche Berechnungsgrundlagen heranzuziehen sind. Eine versicherungstechnische Absicherung der Gemeinde ist auch möglich, wenn die Versorgungsleistungen an die Ruhestandsbeamten über eine Versorgungskasse ausgezahlt werden.

##### **1.1.4.4.2 Der Versicherungsnehmer**

Bei einer Kapitalversicherung ist die Gemeinde der Versicherungsnehmer, alleiniger Prämienzahler und Bezugsberechtigter auf die Versicherungsleistungen. Das notwendige Kapital wird zwar von der Gemeinde zweckdienlich angesammelt, es ist aber gleichwohl noch dem allgemeinen Gemeindevermögen zuzurechnen. Die Gemeinde kann durch den Abschluss einer solchen Kapitalversicherung und abhängig von den vereinbarten Konditionen erreichen, dass die gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen ganz oder teilweise rückgedeckt werden.

Aus der Art der Versicherung ergibt sich, dass die Gemeinde im zeitlichen Versicherungsverlauf steigende Versicherungsansprüche erwirbt, die beim Eintritt des Versicherungsfalles nur an die Gemeinde und nicht an einzelne

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Beamte ausgeschüttet werden dürfen. Der Gemeinde ist es nicht erlaubt, nur einzelne Personen oder einen Personenkreis oder deren Angehörige als alleinige unmittelbare Begünstigte der Kapitalversicherung einzusetzen. Die Gemeinde muss unabhängig davon, ob von ihr eine Kapitalversicherung mit oder ohne Leistungsbeschränkungen abgeschlossen wurde, immer der alleinige Begünstigte sein.

#### **1.1.4.4.3 Die Bilanzierung**

##### **1.1.4.4.3.1 Die Grundlagen**

Mit einer Kapitalversicherung für Zwecke der Deckung ihrer künftigen Versorgungsleistungen erwirbt die Gemeinde gesonderte Rückdeckungsansprüche entsprechend ihren jährlichen Beitragsleistungen gegenüber einem Dritten. Solche gemeindlichen Ansprüche stellen von Anfang an einen zu bilanzierenden Vermögenswert für die Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ in Höhe der Anschaffungskosten anzusetzen ist (vgl. § 33 i.V. m. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.4 GemHVO NRW).

Die Anschaffungskosten stellen dabei die bis zum jeweiligen Abschlussstichtag von der Gemeinde aufgewendeten Sparanteile der Versicherungsprämien zzgl. Zinsansprüche sowie Guthaben aus Überschussbeteiligungen dar. Hierfür ist das vom Versicherer jeweils nachgewiesene Deckungskapital (Deckungsrückstellung) sowohl die geeignete Bewertungsgrundlage als auch ein geeigneter Bewertungsmaßstab.

Unter Beachtung der allgemeinen Haushaltsgrundsätze ist es für die Gemeinde nur zulässig, den aktuellen Rückdeckungsanspruch als aktivierbaren Vermögenswert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, der wirtschaftlich durch Beitragsleistungen der Gemeinde erworben wurde. Dieser Wert ist sachgerecht und entspricht zudem den handels- und steuerrechtlichen Regelungen zu Kapitalversicherungen als Rückdeckungsversicherungen, die den Rückdeckungsanspruch ebenfalls als aktivierbar durch den Versicherungsnehmer vorsehen.

Die haushaltsrechtlichen Gebote bedingen zudem, dass eine Verrechnung des bilanzierten Versicherungsanspruchs auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz mit den Pensionsrückstellungen auf der Passivseite der Bilanz nicht zulässig ist, auch wenn eine Kapitalversicherung der Erfüllung der Versorgungsleistungen der Gemeinde dient (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

##### **1.1.4.4.3.2 Der Rückkaufswert kein Wertansatz**

Bei der Bilanzierung ihres Versicherungsanspruchs kann die Gemeinde nicht den „Rückkaufswert“ der Versicherung als Vermögenswert auf der Aktivseite ihrer Bilanz ansetzen, auch wenn bei Kapitalversicherungen unter Berücksichtigung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips auch der „Rückkaufswert“ der Versicherung als Vermögenswert der Gemeinde in Betracht gezogen werden könnte. Ein solcher Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz würde jedoch nicht den von der Gemeinde gezahlten Versicherungsprämien entsprechen, die allgemein als Anschaffungskosten für eine Versicherung gelten.

Der Rückkaufswert wird bei Versicherungen mit Prämienrückgewähr als derjenige Kapitalbetrag bezeichnet, der bei einer außerordentlichen Kündigung der Vertragspartner an den Versicherungsnehmer zurückfließt. Der Betrag ergibt sich aus dem vorhandenen Deckungskapital bei der Versicherung abzüglich eines angemessenen Abschlags. Ein solcher Rückkaufswert wird jedoch nur in den besonderen Fällen einer außerordentlichen Kündigung der Versicherung an die Gemeinde ausbezahlt. Der Rückkaufswert stellt daher nicht die Anschaffungskosten der Gemeinde dar und soll deshalb nicht zum Regelbetrag für den Wertansatz einer Kapitalversicherung in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden.

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen mit Kapitalversicherungen muss dem Vorsichtsprinzip nicht eine alles übertragende Bedeutung zukommen. Die Gemeinde muss deshalb wegen eines allgemeinen Lebensrisikos ihrer Versorgungsempfänger nicht auf die Bilanzierung eines versicherungstechnischen Rückdeckungsanspruchs als aktivierbaren Vermögenswert in der gemeindlichen Bilanz verzichten. Gleichwohl kann es in besonderen örtlichen Ausnahmefällen angebracht und vertretbar sein, den Rückkaufwert einer Kapitalversicherung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn z. B. die in die Kapitalversicherung einbezogenen Beamten gegenüber der Gemeinde keine Pensionsansprüche mehr besitzen.

#### **1.1.4.4.3.3 Deckungskapital/Versicherungssumme kein Wertansatz**

Bei einer Kapitalversicherung für Zwecke der Deckung ihrer künftigen Versorgungsleistungen darf die Gemeinde nicht von Anfang an das gesamte mögliche Deckungskapital bzw. die Versicherungssumme als Vermögenswert der Gemeinde in ihrer Bilanz ansetzen. Einem solchen Wertansatz stehen anfangs bzw. zu Beginn der Versicherungszeit keine tatsächlich erworbenen Ansprüche der Gemeinde im entsprechenden Umfang gegenüber. Ein solcher Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wäre wegen des im gemeindlichen Haushaltsrecht geltenden Anschaffungskostenprinzips für die Gemeinde zudem nicht zulässig.

Ein Wertansatz im vollen Umfang des Deckungskapitals zu Beginn der Versicherungszeit in der Bilanz der Gemeinde würde nicht mit dem durch den gemeindlichen Jahresabschluss unter Beachtung der GoB zu vermittelnden Bildes einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögenslage der Gemeinde in Einklang stehen. Das gesamte Deckungskapital (Versicherungssumme) einer Kapitalversicherung stellt nicht die bei der Gemeinde bilanzierungsfähigen Anschaffungskosten für eine Kapitalversicherung dar. Durch das Deckungskapital wird i. d. R. nur eine Verpflichtung des Versicherers dargestellt, bei Eintritt des Versicherungsfalles und dem Vorliegen aller Voraussetzungen eine entsprechende Leistung gegenüber dem Versicherungsnehmer erbringen zu müssen.

#### **1.1.5 Keine Pensionsrückstellungen bei tariflicher Beschäftigung**

##### **1.1.5.1 Keine Pensionsrückstellungen bei einer Zusatzversorgung**

Für die Gemeinde als Arbeitgeber der tariflich Beschäftigten besteht nach dem Versorgungsrecht eine arbeitsrechtliche Pflicht zur Mitgliedschaft in einer Zusatzversorgungskasse. Der Zweck einer solchen Kasse ist, den Beschäftigten der Gemeinde im Wege einer privatrechtlichen Versicherung eine zusätzliche Alters- und Hinterbliebenenversorgung zu ihrer Altersrente zu gewähren. Für die Gemeinde ist die Zusatzversorgungskasse dabei weder Vertreter noch Erfüllungsgehilfe. Sie ist auch keine Zahlstelle der Gemeinde, die Ansprüche der Beschäftigten gegenüber der Gemeinde als Arbeitgeber zu erfüllen hat.

Der Leistungsanspruch der Beschäftigten auf eine Zusatzversorgung richtet sich vielmehr ausschließlich gegen die Zusatzversorgungskasse, die bei Eintritt des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungen an die Beschäftigten die bestehenden Ansprüche als eigene Verbindlichkeiten gegenüber diesem Personenkreis zu erfüllen hat. Es besteht dadurch eine beitragsorientierte Zusage an die gemeindlichen Beschäftigten bzw. eine beitragsorientierte Zusatzversorgung. Die Beschäftigten sind daher alleinige und unmittelbare Bezugsberechtigte der Versorgungsleistungen der Zusatzversorgungskasse. Seitens der Gemeinde besteht daher eine beitragsbezogene Zusage und i. d. R. keine leistungsbezogene Zusage gegenüber den gemeindlichen Beschäftigten.

Die Leistungen an die Anspruchsberechtigten werden von der Zusatzversorgungskasse bei deren Fälligkeit erbracht, soweit der Zusatzversorgungskasse dafür von der Gemeinde als Arbeitgeber auch Beiträge und Umlagezahlungen zugeflossen sind. Die jährlich erworbenen Ansprüche der tariflich Beschäftigten werden daher von der Gemeinde grundsätzlich im Umlageverfahren als „Arbeitgeberzahlungen“ an die Zusatzversorgungskasse abge-

golten. Für die Gemeinde entstehen aus der Mitgliedschaft in der Zusatzversorgungskasse keine Haftung für Risiken und auch kein Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung. Deshalb besteht im Grundsatz auch keine mittelbare Verpflichtung der Gemeinde, die eine zusätzliche bilanzierungsfähige Rückstellung auslösen könnte.

Die gemeindlichen Beschäftigten tragen i. d. R. das versicherungsmathematische Risiko sowie das Anlagerisiko hinsichtlich eines gebildeten Kapitalstocks der Zusatzversorgungskasse. Die versicherungsartig wachsenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten und die daraus zu erbringenden Leistungen werden durch die jährlichen Umlageleistungen der Gemeinden, jahresbezogen betrachtet, in vollem Umfang abgedeckt. Es liegt somit keine Fallgestaltung vor, aus der zu schließen wäre, das für die Gemeinde noch weitere ungewisse Verpflichtungen gegenüber der Zusatzversorgungskasse als Dritten bestehen würden.

Es bedarf deshalb auch keines Wertansatzes „Mittelbare Pensionsverpflichtungen“ als zusätzliche oder gesonderte Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz, jedoch ggf. einer entsprechenden Anhangsangabe. Sofern sich jedoch in besonderen Einzelfällen eine Verpflichtung einer Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse ermitteln lässt, die als mittelbare Pensionsverpflichtungen der Gemeinde zu klassifizieren wäre, soll eine solche örtliche Verpflichtung der Gemeinde hinsichtlich ihres Grundes und ihres Umfanges im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gesondert angegeben werden.

#### **1.1.5.2 Sog. Sanierungsgelder keine Pensionsrückstellungen**

Im Rahmen der Neuordnung der tarifrechtlichen Zusatzversorgung ist in Folge der Schließung des Gesamtversorgungssystems und der Überführung in ein Rentensystem (sog. Punktemodell) ein über die „normale Umlage“ hinausgehender Finanzbedarf entstanden, weil noch Ansprüche und Anwartschaften, die vor dem 1. Januar 2002 begründet wurden, von der Zusatzversorgungskasse zu finanzieren sind (Besitzstandswahrung). Dieser besondere Finanzbedarf der Zusatzversorgungskasse schlägt sich in regelmäßigen Umlagezahlungen an die Zusatzversorgungskasse (sog. „Sanierungsgeld“) nieder.

Aus diesem Sachverhalt kann nicht abgeleitet werden, dass deshalb bereits in der Vergangenheit unmittelbare wirtschaftliche Verpflichtungen für die Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse entstanden seien, die als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen wären. Eine Klassifizierung solcher Vorgänge als mittelbare Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse gibt ebenfalls keinen Anlass für eine eigenständige Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz, jedoch ggf. für eine Erläuterung im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss.

Mit der Heranziehung der Gemeinde zur jährlichen Umlagezahlung entsteht für die Gemeinde vielmehr erst eine Verpflichtung gegenüber der Zusatzversorgungskasse, deren Erfüllung zum Ressourcenverbrauch der Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr führt. Die Erhebung der Umlage auf das Arbeitsentgelt ist auf den jeweiligen Erhebungszeitpunkt abgestellt, zu der sowohl die frühere Beschäftigung der gemeindlichen Bediensteten als auch die künftige Beschäftigung als wirtschaftlich zu bewertende Tatbestandsmerkmale gehören.

Für die sog. Sanierungsgelder kann auch keine Bildung einer gemeindlichen Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Betracht kommen. In diesem Sinne wurde bereits eine Rückstellungsbildung bei der VBL sowie durch das Urteil des BFH vom 27. Januar 2010 verneint, der für die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung auf dem Gebiet des Steuerrechts durch Auslegung der Steuergesetze zu sorgen hat. Die Heranziehung zu Sanierungsgeldern durch die Zusatzversorgungskasse stellt daher in dem Haushaltsjahr einen Aufwand für die Gemeinde dar, in dem die Heranziehung zur Umlagezahlung erfolgt.

Das öffentlich-rechtliche Handeln der Zusatzversorgungskasse gebietet ein haushaltswirtschaftliches Handeln, durch das diese gemeindliche Zahlung vergleichbar einer sonstigen Umlageerhebung behandelt wird, sodass erst nach der Verwirklichung der Anspruchstatbestände (nach konkreter Feststellung durch einen Leistungsbescheid)

die Zuordnung zum betreffenden Haushaltsjahr vorzunehmen ist. Diese haushaltswirtschaftliche Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt, der im jeweiligen Leistungsbescheid festgesetzt wird, ist haushaltswirtschaftlich als sachgerecht anzusehen. Eine Vorwegnahme von auf künftige Haushaltsjahre entfallenden Aufwendungen durch die Bildung einer Rückstellung kommt daher nicht in Betracht.

### **1.1.6 Der Ansatz von früheren Dienstherrnverpflichtungen**

#### **1.1.6.1 Die bilanzielle Zuordnung der Verpflichtungen**

Die Gemeinde darf Verpflichtungen gegenüber einer anderen Gemeinde oder einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Dienstherrnfähigkeit besitzen, sich an den künftigen Versorgungsleistungen zu beteiligen, nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz als Rückstellungen ansetzen. Derartige Verpflichtungen entstehen durch die Abgabe eines Beamten an einem anderen Dienstherrn (Dienstherrnwechsel), weil der aufnehmende Dienstherr sämtliche Ansprüche auf Versorgungsleistungen der bei ihm beschäftigten Beamten zu tragen hat.

Die Gemeinde als abgebender Dienstherr eines Beamten hat sich im Umfang der erworbenen Ansprüche des Beamten an den künftigen Versorgungsleistungen zu beteiligen, solange bei einem landesinternen Dienstherrnwechsel keine Versorgungslastenteilung nach den einschlägigen Vorgaben erfolgt ist (vgl §§ 94 LBeamtVG NRW). In derartigen Fällen sind bei einem Dienstherrnwechsel eines Beamten die bestehenden gemeindlichen Verpflichtungen gegenüber dem früheren Beamten in Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber dem aufnehmenden Dienstherrn umzuwandeln.

Die bisherigen originären beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde sind deshalb mit dem Weggang des Beamten in eine andere gemeindliche Verpflichtungsart umzuwandeln und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ ist dann zum Abschlussstichtag unter den Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen (Passivtausch).

#### **1.1.6.2 Keine Neubewertung der Verpflichtungen**

Im Rahmen des Dienstherrnwechsels einer Beamtin oder eines Beamten (Abgabe) und der damit verbundenen Umschichtung der bisher für die künftigen Versorgungsleistungen bilanzierten Verpflichtungen als Pensionsrückstellungen zum Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ entsteht für die Gemeinde keine Verpflichtung zu einer Neubemessung bzw. Neubewertung dieser bilanzierten Verpflichtungen. Die Gemeinde hat dabei jedoch ggf. im Einzelfall besondere Vorgaben zu beachten, z. B. aufgrund der Vorgaben zur Versorgungslastenverteilung nach dem LBeamtVG NRW oder des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages.

Ein Verzicht auf einen anderen Bilanzposten oder eine Auflösung des Bilanzansatzes kann z. B. in Betracht kommen, wenn die Gemeinde gegenüber dem aufnehmenden Dienstherrn nach dem Wechsel eine Abfindungszahlung leistet. Bei einem Weiterbestehen einer Versorgungsverpflichtung hat die Gemeinde den Ansatz in ihrer Bilanz - wie die Ansätze aller Bilanzposten - jährlich im Rahmen ihres Jahresabschlusses zu überprüfen. Sofern sich dabei ein Anpassungsbedarf ergibt, ist der Bilanzposten von der Gemeinde entsprechend zu verändern, z. B. aufgrund einer Mitteilung des neuen Dienstherrn des Beamten über seine Ansprüche gegenüber der Gemeinde.

Bei einer entsprechenden örtlichen Bedeutung von gemeindlichen Verpflichtungen kann es im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch geboten sein, dass die Gemeinde eine Abstimmung mit den neuen Dienstherrn - vergleichbar einer Saldenabstimmung - über die Verpflichtungen bzw. Ansprüche zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres veranlasst, um eine zutreffende Abbildung in den Bilanzen der Gemeinde und des betroffenen Dienstherrn zu erreichen.

## **1.1.7 Anpassungen bei den Pensionsrückstellungen**

### **1.1.7.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat zum Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres zu überprüfen, ob es im Haushaltsjahr oder im Ablauf der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besondere Ereignisse oder Sachverhalte gegeben hat, die einen Anlass zu Anpassungen bei der Bemessung der Pensionsrückstellungen darstellen. Die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung setzt dabei voraus, dass die dafür zugrundeliegenden Verpflichtungen an eine vergangene Handlung der Gemeinde anknüpfen und eine „Abgeltung“ der abgeschlossenen gemeindlichen Handlung erfolgen soll.

Für die Anpassungen bei den Pensionsrückstellungen sind von der Gemeinde einerseits die Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen der aktiven Beamtinnen und Beamten zu berücksichtigen. Andererseits aber auch die Veränderungen, die sich aus den persönlichen Verhältnissen der nicht mehr beschäftigten Beamten bzw. der Versorgungsempfänger ergeben.

Auch allgemeine Preis- und Kostensteigerungen können unter dem Gesichtspunkt, dass gemeindliche Verpflichtungen künftig zu erfüllen sind, ggf. ein Ereignis sein, um den Wertansatz der bilanzierten Pensionsrückstellungen anzupassen. Insbesondere müssen aber die gesetzlich bestimmten Besoldungsanpassungen (Erhöhungen der Dienst- und Versorgungsbezüge) oder andere neue beamtenrechtliche Gegebenheiten zeitgerecht oder entsprechend dem gesetzlich bestimmten Anpassungszeitpunkt konkret berücksichtigt werden.

### **1.1.7.2 Anpassungen wegen Besoldungsänderungen**

Die Dienstbezüge der Beamten werden als Besoldung bezeichnet und für das Land Nordrhein-Westfalen gesetzlich nach Art und Umfang im Landesbesoldungsgesetz bestimmt (vgl. § 1 LBesG NRW). Entsprechend werden auch die Besoldungsanpassungen für Beamtinnen und Beamte inhaltlich und hinsichtlich der zeitlichen Geltung gesetzlich geregelt. Eine gesetzlich hinreichend konkretisierte künftige Besoldungsanpassung für Beamtinnen und Beamte ist daher erst in dem dafür festgelegten Zeitpunkt haushaltswirtschaftlich relevant und löst erst ab diesem Zeitpunkt eine Anpassungsverpflichtung für die Gemeinde aus.

Der Gesetzgeber räumt der Gemeinde dabei oftmals eine Übergangszeit ein, auch wenn die gesetzliche Festlegung bereits als künftige Zusage des Dienstherrn an seine Beamtinnen und Beamten ab dem betreffenden Haushaltsjahr bewerten werden kann. Erst ab dem betreffenden Haushaltsjahr liegen dann die Tatbestände für eine Besoldungsanpassung bei den betreffenden Beamten tatsächlich vor. Zu diesem Zeitpunkt entsteht dann eine Verpflichtung der Gemeinde, die zur Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan führt und eine Anpassung der Rückstellungsbildung für die künftigen Versorgungsleistungen verursacht.

Bei einer gesetzlichen Festlegung einer künftigen konkreten Wirksamkeit wird mit der Zusage eine Vorlaufzeit bestimmt, z. B. „ab ...“, sodass die Beamtinnen und Beamten auch erst ab diesem Zeitpunkt tatsächlich einen Anspruch in der vorgesehenen Form erwerben können, auch erst dann zu einer Verpflichtung bei der Gemeinde führt. Die Gemeinde muss daher sich aus Besoldungsänderungen ergebende Anpassungen bei den Pensionsrückstellungen nicht bereits zu dem Zeitpunkt vornehmen, zu dem durch eine neue gesetzliche Regelung ein künftiger Anspruch der gemeindlichen Beschäftigten festgelegt wird.

Die ab dem gesetzlichen Zeitpunkt tatsächlich entstandenen künftigen Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten bilden dann die Grundlage für die Anpassung der Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen. Derartige Anpassungen der gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen, die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

zur Veränderung des Volumens der gemeindlichen Pensionsrückstellungen (Erhöhungen oder Reduzierungen) führen, sind regelmäßig zum nächsten Abschlussstichtag nach Eintritt des entsprechenden Ereignisses vorzunehmen. Sie verändern nicht dabei nicht nur den Wertansatz des entsprechenden Bilanzpostens auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz, sondern sind auch bezogen auf das betroffene Haushaltsjahr ebenfalls in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Aufwendungen oder Erträge zu erfassen.

Bei einer Besoldungsanpassung in mehreren Stufen und unterschiedlichen Haushaltsjahren sind die bilanzierten Pensionsrückstellungen jeweils haushaltsjahrbezogen unter Einbeziehung der Veränderungen zu den festgesetzten Zeitpunkten anzupassen (vgl. z. B. BesVersAnpG 2015/2016 NRW). Gesetzlich bestimmte Besoldungsanpassungen mit einer künftigen Wirksamkeit in anderen Haushaltsjahren verpflichten daher nicht die Gemeinde zu einer „vorgezogenen“ Anpassung ihrer Pensionsrückstellungen im Jahr der Verkündung des Gesetzes. Sie lösen auch keinen Anspruch eines Beamten auf eine sofortige Anpassung seiner Dienstbezüge aus.

Der beamtenrechtliche Anspruch aus einer künftigen Besoldungsanpassung entsteht immer erst aufgrund der Dienstleistungen der Beschäftigten im betreffenden Jahr. Die daraus entstehende Verpflichtung ist deshalb von der Gemeinde auch erst zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres zu berücksichtigen. Bei den Pensionsrückstellungen für die Versorgungsempfänger ist eine Anpassung von der Gemeinde zu dem Abschlussstichtag vorzunehmen, der nach dem gesetzlich bestimmten Anpassungszeitpunkt liegt.

### **1.1.7.3 Anpassungen wegen des Pensionsalters**

Im Rahmen des Dienstrechtsmodernisierungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (DRModG NRW) ist die die Bestimmung, dass Beamte auf Lebenszeit und auf Zeit mit dem Ende des Monats in den Ruhestand gehen, in dem sie die für sie jeweils geltende Altersgrenze erreichen. Die Altersgrenze wird i. d. R. mit Vollendung des siebenundsechzigsten Lebensjahres erreicht (vgl. § 31 Absatz 1 LBG NRW).

Für die Beamten, die in der Zeit vom 1. Januar 1947 bis zum 31. Dezember 1964 geboren sind, besteht eine angehobene (stufenweise gestaffelte) Regelaltersgrenze. Dafür wurde auf die bisherige Regelaltersgrenze „fünf- undsechzigstes Lebensjahr“ um zeitliche Zuschläge verändert (vgl. § 31 Absatz 2 LBG NRW). Diese gesetzlichen Festlegungen haben Auswirkungen auf die Lebensarbeitszeit der Beamten und auf ihre Versorgungsansprüche. Die Gemeinde muss diese Verhältnisse bei der Bemessung der zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen ausreichend und sachgerecht berücksichtigen.

Aus den jeweiligen Dienstverhältnissen zur Gemeinde können sich durch die längeren Lebensarbeitszeiten für die Beamtinnen und Beamten aber auch höhere Versorgungsansprüche gegenüber der Gemeinde ergeben. In welchem Umfang sich dadurch eine Anpassung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen ergibt, lässt sich nur jeweils an den betroffenen Einzelfällen unter Berücksichtigung der versicherungsmathematischen Bedingungen und der biometrischen Wahrscheinlichkeiten ermitteln. Außerdem ist auch das zum Ende des Beschäftigungsverhältnisses innehabende Amt dafür von Bedeutung.

## **1.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für weitere beamtenrechtliche Ansprüche):**

### **1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde ist verpflichtet, unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ in ihrer Bilanz nicht nur Verpflichtungen über künftige Versorgungsleistungen, sondern Rückstellungen für sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche der Beamtinnen und Beamten gegenüber ihrer Gemeinde für die Zeit nach ihrem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen. Zu diesen Ansprüchen zählen insbesondere die beamtenrechtlichen An-



sprüche auf Beihilfen in Krankheitsfällen (vgl. § 75 LBG NRW). Deren Wertansatz kann von der Gemeinde vereinfachend als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge ermittelt werden. Der dabei zu nutzende Prozentsatz soll mindestens alle fünf Jahre überprüft werden.

### **1.2.2 Die Rückstellungen für Beihilfeansprüche**

Die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde haben auch als Versorgungsempfänger einen Anspruch auf Beihilfen gegenüber ihrem früheren Dienstherrn. Dieser Anspruch soll die angemessenen Aufwendungen im notwendigen Umfang im Krankheits- und Pflegefall sowie in anderen medizinisch abgrenzbaren persönlichen Lagen abdecken (vgl. § 2 BVO NRW). Beihilfefähig sind daher die Aufwendungen für medizinische Maßnahmen, deren Wirksamkeit und therapeutischer Nutzen nachgewiesen sind, z. B. zur Vorbeugung und Linderung von Erkrankungen oder Behinderungen, zur Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit und Besserung des Gesundheitszustandes (einschließlich Rehabilitation), zur Früherkennung von Krankheiten.

Bei der Bemessung von Beihilferückstellungen sind die dazu verordnungsrechtlich bestimmten Vorgaben zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, dass Beihilfeansprüche nicht nur für die Beihilfeberechtigten selbst, sondern i. d. R. auch für deren Angehörigen bestehen (vgl. § 1 BVO NRW). Die Gemeinde hat zudem eigenverantwortlich zu entscheiden, ob wegen der Bedeutung der Beihilfen dafür eine gesonderte Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt oder ein „Davon-Vermerk“ zu den Pensionsrückstellungen ausgewiesen wird. Gleichzeitig ist von ihr dabei zu klären, welche und in welchem Umfang sachgerechte Angaben dazu im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden.

Die Gemeinde hat zudem zu beachten, dass in den Fällen, in denen ein Beamter zu einem anderen Dienstherrn abgeordnet wird, in dessen Dienstbereich die Beihilfeverordnung anzuwenden ist, der jeweilige Dienstherr des Beamten die Beihilfen zu den entstandenen Aufwendungen zahlt, die während des Zeitraums der Dienstleistung bei ihm entstehen. Bei Abordnungen von oder zu Dienstherrn außerhalb von Nordrhein-Westfalen ist zudem § 14 Absatz 4 Satz 2 und 3 BeamStG zu beachten.

Sofern ein Beamter zu einem anderen Dienstherrn in Nordrhein-Westfalen versetzt wird, sind von dem aufnehmenden Dienstherrn die Beihilfen zu Aufwendungen zu zahlen, die nach dem Zeitpunkt der Versetzung entstanden sind. Bei einer Versetzung zu einem Dienstherrn außerhalb Nordrhein-Westfalens sind dem Beamten bis zum Zeitpunkt der Versetzung Beihilfen zu den entstandenen Aufwendungen Beihilfen nach der Beihilfeverordnung zuzahlen (vgl. § 1 Absatz 4 und 5 BVO NRW).

### **1.2.3 Rückstellungen für weitere Ansprüche**

Für die Gemeinde besteht ergänzend zur Dienst- und Treuepflicht ihrer Beamten eine Fürsorgepflicht des Dienstherrn gegenüber diesen Beschäftigten. Diese Pflicht des Dienstherrn gegenüber den Beamten soll z. B. dazu beitragen, Schäden abzuwenden. Aus dieser Fürsorgepflicht entsteht neben dem Recht der Beamten auf Besoldung und Krankenhilfe bzw. Beihilfe das Recht auf Urlaub, Unfallfürsorge, Sachschadensersatz und auf Reisekosten- und Umzugskostenvergütung. Aufgrund dessen entstehen gemeindliche Verpflichtungen wegen Altersteilzeit, wegen bestehender Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben oder wegen zu gewählender Leistungsentgelte, die nicht zur Besoldung oder Versorgung gehören.

Aus der dienstlichen Tätigkeit der Beamten entstehen regelmäßig Verpflichtungen der Gemeinde wegen Altersteilzeit, wegen bestehender Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben oder wegen zu gewählender Leistungsentgelte, die erst nach Ablauf des verursachenden Haushaltsjahres von der Gemeinde erfüllt werden sollen oder zu erfüllen sind. In den Fällen, in denen die wirtschaftlichen Verpflichtungen der Gemeinde entstanden und noch nicht

im Haushaltsjahr erfüllt worden sind, müssen die Sachverhalte von der Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Sie muss dafür die notwendigen Rückstellungen bilden und in der gemeindlichen Bilanz ansetzen.

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass die Ursache der Rückstellungsbildung zwar personenbezogen ist, die gemeindlichen Verpflichtungen jedoch nicht andere fortgeltende Ansprüche der Beamten nach dem Ausscheiden aus dem Dienst darstellen. Die dafür notwendigen Rückstellungen dürfen daher haushaltswirtschaftlich nicht den Pensionsrückstellungen zugeordnet werden, sondern sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem gesonderten Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass die Ursache der Rückstellungsbildung zwar personenbezogen ist, darf die Rückstellungen jedoch nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ ansetzen.

### **1.3 Zu Satz 3 (Barwert der Pensionsrückstellungen nach dem Teilwertverfahren):**

#### **1.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde sind jeweils zum Abschlussstichtag auf der Grundlage einer Bestandsaufnahme und unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Beamtinnen und Beamten zu ermitteln und zu bilanzieren. Die Bestandsaufnahme soll dabei die Feststellung der pensionsberechtigten Beschäftigten sowie den Umfang der zu erwartenden Pensionsansprüche umfassen und die Festlegung der Höhe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellung ermöglichen.

Die örtliche Entscheidung über das Verfahren zur Ermittlung und Bemessung der Rückstellungen muss berücksichtigen, dass die haushaltsrechtliche Vorschrift vom Vorhandensein vergleichbarer Verhältnisse bei den Gemeinden ausgeht und eine möglichst einheitliche Ermittlung der Pensionsrückstellungen sicherstellen will, u. a. durch die Festlegung des bei der Bemessung der Pensionsrückstellung anzuwendenden Rechnungszinses. Sie sieht zudem vor, dass die Gemeinde für die Pensionsrückstellungen den Barwert im Rahmen des Teilwertverfahrens unter Beachtung der anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu ermitteln hat.

Bei dieser Festlegung wurde berücksichtigt, dass die beamtenrechtlichen Ansprüche auf Versorgung im Alter unverfallbar sind, sodass der Umfang der gemeindlichen Verpflichtungen unter Berücksichtigung der erbrachten Dienstleistungen nach dem „rätierlichen Verfahren“ ermittelt werden kann. Bei diesem Verfahren werden zum jeweiligen Abschlussstichtag für die künftigen Versorgungsleistungen für die aktiven Beamtinnen und Beamten nur die Dienstzeiten berücksichtigt, in denen durch Dienstleistungen dieser Beschäftigten eine „Gegenleistung“ gegenüber der Gemeinde entstanden ist.

Das festgelegte Verfahren gewährleistet daher eine verursachungsgerechte Verteilung der gemeindlichen Aufwendungen für die künftigen Versorgungsleistungen bezogen auf die erbrachten Dienstjahre der Versorgungsberechtigten. Die Grundlage dafür wird durch die Einzelbewertung der persönlichen Verhältnisse der Beamtinnen und Beamten geschaffen, bei der biometrische Rechengrößen durch den Einsatz von Richttafeln zu der erwartenden Lebensdauer und der daraus zu erwartenden Pensionszeit genutzt und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik angewandt werden.

Zu jedem Abschlussstichtag sind von der Gemeinde die von ihren Beamtinnen und Beamten durch Dienstleistungen erworbenen Versorgungsansprüche zu ermitteln. Entsprechend den Veränderungen in der Zeit der aktiven Beschäftigung der Beamten (bis zum Eintritt des Versorgungsfalles) sind die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellungen weiter aufzubauen. Die Gemeinde hat dabei eine Anzahl von Fragen zu den zu berücksichtigenden örtlichen Sachverhalten und Daten zu klären und Entscheidungen über eine Vielzahl von Variablen zu treffen. Die Bemessungskriterien für gemeindliche Pensionsrückstellungen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 639).

<b>DIE BEMESSUNGSKRITERIEN BEI PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN</b>	
<b>Für die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen nach anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik sind technische und demographische Grundlagen und weitere Annahmen festzulegen:</b>	
-	Anwendung des Teilwertverfahrens als "ratierliches Verfahren".
-	Ermittlung des Barwerts laufender und künftiger Versorgung.
-	Einbeziehung persönlicher Daten der Beamtinnen und Beamten. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Beginn der Anwartschaft (Eintrittsalter oder allgemeines Mindestalter).</li> <li>- Pensionierungsalter.</li> <li>- Aktueller Status zum Abschlussstichtag</li> </ul>
-	Nutzung biometrischer Grundlagen und Daten. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Generationensterbetafel nach Heubeck 2005G oder andere Sterbetafeln.</li> <li>- Ausscheidewahrscheinlichkeit der Anspruchsberechtigten.</li> <li>- Überlebens- und Sterbewahrscheinlichkeit der Hinterbliebenen.</li> </ul>
-	Anwendung des Rechnungszinses i. H. v. 5 %.
-	Einflüsse im Zeitablauf. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erhöhungen der Besoldung und Versorgung.</li> <li>- Beförderungen.</li> <li>- Statuswechsel (Hinterbliebenenversorgung statt Pension).</li> </ul>
-	Künftige allgemeine Preis- und Kostensteigerungen.

*Abbildung 639 „Die Bemessungskriterien bei Pensionsrückstellungen“*

Für den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde im Teilwertverfahren den Barwert zu ermitteln. Der Barwert als ein abgezinster Kapitalwert ist für das Volumen der Pensionsrückstellungen eine geeignete Bemessungsgröße. Dazu kommt, dass die gemeindlichen Versorgungsleistungen planmäßig durch regelmäßige Zahlungen über lange Zeiträume zu erbringen sind. Die Versorgungsleistungen werden deshalb durch die Gemeinde „rentenmäßig“ erbracht. Diese Leistungsart und Leistungsform wirkt sich entsprechend auf die gemeindliche Rückstellungsbildung aus.

Auf der Grundlage der beamtenrechtlichen Versorgungsbestimmungen ist deshalb auch keine Abgeltung der gemeindlichen Versorgungspflichten durch die Zahlung eines Einmalbetrages an die Berechtigten vorgesehen. Die Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz sind vielmehr von der Gemeinde so ratierlich anzusammeln, dass beim Eintritt der Beamtin oder des Beamten in den Ruhestand der Barwert der Versorgungsleistungen als gemeindliche Pensionsrückstellung in der Bilanz der Gemeinde vollständig angesetzt sein soll. Zur Erreichung dieses Ziels bedarf es dazu auch der Berücksichtigung weiterer persönlicher Daten und Gegebenheiten aus dem örtlichen Umfeld der betreffenden Beamten.

Im Ergebnis wird ein „Versorgungsbild“ für jeden betroffenen Beschäftigten erstellt, um im Berechnungsverfahren ein sachlich und rechnerisch zutreffendes Ergebnis über die Höhe des erworbenen Anspruches auf künftige Versorgungsleistungen durch die Gemeinde und über die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrück-

stellungen zu erreichen. Diese Gegebenheiten verlangen, im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben in einem ausreichenden Umfang zu machen, die für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verständlich und nachvollziehbar sein müssen.

### **1.3.2 Das Barwertverfahren**

#### **1.3.2.1 Der Begriff „Barwert“**

Die Verwendung des Begriffes „Barwert“ in unterschiedlicher Form beeinträchtigt nicht die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschrift durch die Gemeinde. In den gängigen Berechnungsverfahren zur Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen wird regelmäßig zwischen dem „Wert der Pensionsverpflichtung“ zum aktuellen Abschlussstichtag und dem Wert im Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand (Pensionierung) unterschieden. Dazu werden dann die Begriffe „Barwert“ und „Teilwert“ benutzt.

Der Begriff „Barwert“ stellt in diesem Zusammenhang den beizulegenden Wert der gesamten künftigen gemeindlichen Pensionsverpflichtungen für die Beamtin oder den Beamten dar, um deren Versorgungsansprüche abgelten zu können (Erfüllungsbetrag). Bei der Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen ist der personenbezogene Teilwert gleich dem Barwert der künftig durch die Gemeinde zu erbringenden Versorgungsleistungen, jedoch abzüglich der sich noch bis zum Ausscheiden aus den Dienst oder bis zum Erwerb der vollen Pensionsansprüche einer Beamtin oder eines Beamten ergebenden gleichmäßigen Jahresbeträge.

#### **1.3.2.2 Die Barwertbestimmung**

Der Barwert der gesamten Pensionsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten ist unter Zugrundelegung von Regeln der Versicherungsmathematik zu jedem Abschlussstichtag, bezogen auf die künftigen gemeindlichen Versorgungsleistungen (Erfüllungsbetrag) zu ermitteln. Es ist dabei unstreitig, dass die Rückstellungsbildung „rentenmäßig“ auf der Grundlage dieses Barwertes erfolgen muss. Unter dem Begriff „Barwert“ ist definitionsgemäß der abgezinste Wert der künftigen Versorgungsleistungen unter Berücksichtigung des Eintretens des Ruhestands der Beamtinnen und Beamten zu verstehen.

In der Versicherungsmathematik, die auch Elemente der Wahrscheinlichkeitsrechnung enthält, ist der Barwert der auf einen bestimmten Stichtag abgezinste Wert der voraussichtlich von der Gemeinde zu erbringenden künftigen Versorgungsleistungen. Dieser Wert in abgezinster Form muss zum Zeitpunkt des Eintritts einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand als Pensionsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sein. Es kommt insgesamt gesehen, auf den künftigen Erfüllungsbetrag als Verpflichtungsgröße für die Gemeinde an.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben sind in die Barwertbestimmung derzeit zwar biometrische Grundlagen, jedoch noch keine Trendannahmen einzubeziehen, z. B. die berufliche Entwicklung der Beamten oder mögliche Preissteigerungen bei den Lebenshaltungskosten. Die Grenzen der Barwertbestimmung werden daher vorrangig durch den Sachstand und Gegebenheiten bei der Gemeinde zum Abschlussstichtag bestimmt.

Die Festlegung der Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen mit dem Barwert hat zudem zur Folge, dass dadurch gleichzeitig die grundsätzliche Verteilung der Aufwendungen aus den Versorgungsverpflichtungen auf die einzelnen Jahre der Totalperiode als Pensionsrückstellungen oder/und als Versorgungsauszahlungen bestimmt wird. Es bestehen keine weiteren gesetzlichen Vorgaben, außer dass der Berechnung des Barwertes der in der Vorschrift festgelegte Zinssatz von fünf Prozent zugrunde zu legen ist. Gleichwohl sind im Rahmen der Berechnung der gemeindlichen Rückstellung weitere Annahmen konkret festzulegen, z. B. die Höhe des künftigen Anstiegs der Versorgungsleistungen oder allgemeine Preis- und Kostensteigerungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Im Vergleich mit einer (fiktiven) einmaligen Abgeltung der Versorgungsleistungen der Gemeinde durch einen Einmalbetrag an die Berechtigten zeigt, sich, dass insgesamt betrachtet der künftige Lebensunterhalt innerhalb der Ruhestandszeit als ausreichend gesichert angesehen werden kann, weil durch eine Anlage des Abgeltungsbetrages und der daraus entstehenden Zinserträge das gleiche Ergebnis erzielbar ist. Diese Sachlage zeigt, dass die Gemeinde beim Eintritt einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand nicht zwingend den dem jeweils Berechtigten zustehenden Nominalbetrag verfügbar haben muss, sondern nur den Barwert dieses Betrages zur Auszahlung bringen müsste. Durch den aus einer Kapitalanlage entstehenden Zinseffekt für die Gemeinde würde diese dann gleichwohl ihre Verpflichtungen gegenüber den betreffenden Beamtinnen und Beamten fiktiv erfüllt haben.

Die Pensionsrückstellungen sollen daher von der Gemeinde nur in dem Umfang gebildet werden, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung als Erfüllungsbetrag notwendig ist. Daraus folgt, dass die gemeindliche Beurteilung in sich schlüssig und sich aus den objektiven Umständen des zu beurteilenden Sachverhalts mit Blick auf die künftige Leistungszeit entwickeln lassen muss. Bei der Beurteilung dürfen von der Gemeinde mögliche positive und negative Aspekte nicht ausgeschlossen werden.

Außerdem müssen die gemeindlichen Pensionsrückstellungen nicht so bemessen werden, dass bei Eintritt einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand die von der Gemeinde gebildeten Rückstellungen ab diesem Zeitpunkt in Höhe der jeweils jährlich zu zahlenden Versorgungsleistungen gemindert werden können. Wegen der Anwendung des Barwertes und der Abzinsung der Pensionsrückstellungen ist nicht davon auszugehen, dass von Anfang an der Zahlungsbetrag dem Betrag der Inanspruchnahme der von der Gemeinde bilanzierten Pensionsrückstellung entspricht.

Im Rahmen der jährlich haushaltsmäßig bedingten Veränderungen der gemeindlichen Pensionsrückstellung sollte die Zuführung zur Pensionsrückstellung getrennt von der Inanspruchnahme (Herabsetzung) erfasst werden (Bruttomethode). In besonderen Fällen ist es vertretbar, in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nur den entstehenden Nettobetrag als Ertrag oder Aufwand nachzuweisen (Nettomethode). Diese Vorgehensweise bedingt dabei, dass dazu im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben gemacht werden.

Es ist zudem zu beachten, dass von Beginn des Erwerbs von Versorgungsanwartschaften durch die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung von Versorgungsleistungen durch die Gemeinde jährlich haushaltsmäßige Aufwendungen entstehen können. Diese Aufwendungen haben einerseits ihre Ursache in den jährlich neu entstehenden Versorgungsansprüchen der Beamtinnen und Beamten der Gemeinde. Andererseits können die jährlichen Versorgungsleistungen der Gemeinde an ihre Versorgungsempfänger, auch in Form von Umlagezahlungen an eine Versorgungskasse, ggf. auch zu weiteren Aufwendungen im betreffenden Haushaltsjahr führen.

#### **1.3.2.3 Die Auswirkungen des Barwertes**

Von Beginn des Dienstverhältnisses der Beamtinnen und Beamten an bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung von Versorgungsleistungen entstehen für die Gemeinde aufgrund der beamtenrechtlichen Verpflichtungen haushaltsmäßige Aufwendungen. Dieser gemeindliche Aufwand entsteht durch die notwendigen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen in der Zeit des aktiven Dienstes sowie durch Veränderungen und nicht auflösbaren Pensionsrückstellungen in der Pensionszeit der Beamtinnen und Beamten.

Die Höhe des Aufwandes ist dabei auch von den in der Vorschrift festgelegten Annahmen sowie von den eigenen Annahmen der Gemeinde abhängig, die der vorzunehmenden Ermittlung des Barwertes der gemeindlichen Pensionsrückstellungen zum jeweiligen Abschlusstichtag zugrunde zu legen sind. Diese Sachlage hat für die Gemeinde

zur Folge, dass die Versorgungsleistungen der Gemeinde an ihre Versorgungsempfänger bzw. die Umlagezahlungen an eine Versorgungskasse teilweise noch Aufwendungen für die Gemeinde auslösen können.

Diese Aufwendungen entstehen zusätzlich zu den Aufwendungen für die Rückstellungsbildung für die aktiven Beamtinnen und Beamten im betreffenden Haushaltsjahr. Ob und in welchem Umfang noch zusätzliche Aufwendungen entstehen, ist auch von der Betrachtungsweise abhängig. Für einen Vergleich zwischen den von der Gemeinde bilanzierten (angesetzten) Pensionsrückstellungen und den von ihr auszahlenden Versorgungsleistungen können z. B. das einzelne Beamtenverhältnis, aber auch die gesamten bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde zugrunde gelegt werden.

In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass der Barwert der gemeindlichen Pensionsrückstellungen betragsmäßig nicht so hoch ist, dass bei Eintritt von Beamtinnen und Beamten in den Ruhestand die Gemeinde den vollen Erfüllungsbetrag als Pensionsrückstellung bilanziert hat. Die ab dem Eintritt von Beamtinnen und Beamten in den Ruhestand mögliche Herabsetzung der angesetzten Pensionsrückstellung entspricht daher ab diesem Zeitpunkt regelmäßig nur einem geringen Anteil der von der Gemeinde an die Versorgungsempfänger zu zahlenden Versorgungsleistungen.

### **1.3.3 Das Teilwertverfahren**

#### **1.3.3.1 Der Begriff „Teilwert“**

In den gängigen Berechnungsverfahren zur Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen wird regelmäßig zwischen dem „Wert der Pensionsverpflichtung“ zum aktuellen Abschlussstichtag und dem Wert im Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand (Pensionierung) unterschieden. Dazu werden dann die Begriffe „Teilwert“ und „Barwert“ benutzt. Der Begriff „Teilwert“ stellt den aktuellen Wert der Pensionsverpflichtungen zum Abschlussstichtag dar.

Diese Annahme setzt aber voraus, dass die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde noch weitere Dienstjahre ableisten müssen, bevor diese Bediensteten ihre vollen Pensionsansprüche erworben haben. Bei der Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen ist der personenbezogene Teilwert gleich dem Barwert der künftig durch die Gemeinde zu erbringenden Versorgungsleistungen, jedoch abzüglich der sich noch bis zum Ausscheiden aus den Dienst oder bis zum Erwerb der vollen Pensionsansprüche einer Beamtin oder eines Beamten ergebenden gleichmäßigen Jahresbeträge.

#### **1.3.3.2 Die Inhalte und Zwecke des Verfahrens**

Die Ermittlung des Barwertes der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen hat die Gemeinde nach der Vorschrift im Teilwertverfahren vorzunehmen. Dieses Verfahren wird auch als „Anwartschaftsdeckungsverfahren“ oder als „Gleichverteilungsverfahren“ bezeichnet. Durch das Verfahren wird eine periodengerechte Verteilung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entsprechend der geleisteten Dienstjahre der einzelnen Beamtinnen und Beamten sichergestellt. Dabei wird davon ausgegangen, dass die Beamtinnen und Beamten i. d. R. die volle Dienstleistung für ihre Pensionsanwartschaften noch nicht erbracht haben.

Die Gemeinde wird deshalb nur mit einer Verpflichtung gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten „belastet“, die der abgeleiteten Dienstzeit entspricht. Im Rahmen der Lebensarbeitszeit bzw. im aktiven Dienst wird für jedes von den Beamtinnen und Beamten geleisteten Dienstjahres ein weiterer Anteil am endgültigen Versorgungsanspruch gegenüber der Gemeinde erworben, aufgrund dessen die Gemeinde ihre Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz zu erhöhen hat.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 36 GemHVO NRW**

Im Teilwertverfahren wird zudem unterstellt, dass die Gemeinde im Umfang ihrer beamtenrechtlichen Verpflichtungen als „Selbstversicherer“ auftritt und durch die Rückstellungen die notwendige Vorsorge trifft bzw. ihre Deckungsverpflichtungen gewährleistet. Die Rückstellungsbemessung nach dem Teilwertverfahren entspricht daher dem Grundsatz eines vollständigen Ausweises der gemeindlichen Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten zum jeweiligen Abschlussstichtag.

Beim Teilwertverfahren beginnt die Bemessung der Pensionsrückstellungen für die Beamtinnen und Beamten ab dem Zeitpunkt des Dienst Eintritts der Beamtin oder des Beamten, denn regelmäßig ist die Dienstzeit, die vom Tage der ersten Berufung in das Beamtenverhältnis an zurückgelegt wurde, ruhegehaltfähig (vgl. § 6 BeamtVG). Ein Anspruch auf ein Ruhegehalt entsteht für eine Beamtin oder einen Beamten jedoch erst dann, wenn eine Dienstzeit von mindestens fünf Jahren abgeleistet wurde (vgl. § 4 Absatz 1 Nummer 1 BeamtVG).

Die Gemeinde muss daher in dem Jahr, ab dem die Beamtin oder der Beamte einen Anspruch auf eine Versorgung hat (Pensionszusage) eine Einmalzurückstellung zur Abdeckung der Ansprüche aus der bisher abgeleisteten Dienstzeit vornehmen. Zu jedem weiteren Abschlussstichtag ist dann von der Gemeinde der Teilwert ihrer Pensionsverpflichtung zu ermitteln und die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Pensionsrückstellung entsprechend aufzustocken bzw. eine entsprechende Zuführung vorzunehmen.

Derartige Erhöhungen sind erforderlich bis zu dem Jahr, in dem der Barwert der künftigen Versorgungsleistungen der Gemeinde erreicht wird. Die Höhe der gesamten jährlichen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen ergibt sich dabei aus dem Unterschied zwischen dem Barwert der Rückstellungen am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Barwert der Rückstellungen am Abschlussstichtag des vorangegangenen Haushaltsjahres.

Die Gesamtsumme der jährlichen Zuführungen ist jedoch auch noch abhängig von verschiedenen weiteren Faktoren und den örtlichen Gegebenheiten, z. B. von zusätzlich erworbenen Anwartschaften der Beamtinnen und Beamten im aktiven Dienst, von Veränderungen des Personalbestandes oder von Veränderungen in den Berechnungsgrundlagen aufgrund neuer biometrischer Erwartungen oder demografischer Entwicklungen. Für den bilanziellen Ansatz von Pensionsrückstellungen bei Teilzeitbeschäftigungen wird z. B. seitens des Landes empfohlen, der Bemessung die ruhegehaltfähigen Teilzeitbeschäftigungen in vollem Umfang als Dienstzeit zu berücksichtigen (vgl. Runderlass des Finanzministeriums vom 2. Oktober 2014 (SMBl. NRW. 20323).

Eine Veränderung bei den gemeindlichen Verpflichtungen entsteht aber auch durch eine Beförderung einer Beamtin oder eines Beamten, sodass die Zuführung zur Pensionsrückstellung entsprechend dem neuen Versorgungsanspruch dieser Beschäftigten von der Gemeinde anzupassen ist. Dabei ist zu beachten, dass im ersten Jahr nach einer Beförderung zusätzlich auch die bisherigen Dienstzeiten und nicht nur das abgelaufene Jahr im Rahmen des Zuführungsbetrages zu berücksichtigen sind, denn der Pensionsanspruch einer Beamtin oder eines Beamten baut auf ihrer oder seiner gesamten Dienstzeit auf.

In diesem Zusammenhang ist jedoch nicht die weitere persönliche Karriere des einzelnen Beamten zu berücksichtigen, weil erst zukünftig aus der Arbeit des betreffenden Beamten in einer anderen Funktion der Nutzen (Ertrag) für die Gemeinde entsteht. Bei der Abwägung der Gemeinde, ob von den zugelassenen Verallgemeinerungen Gebrauch gemacht wird, ist vorrangig auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Ermittlung der örtlich geprägten Pensionsrückstellungen abzustellen.

Wirtschaftlich bewertet entstehen die Ansprüche eines voraussichtlich dauerhaft Beschäftigten grundsätzlich ab dem tatsächlichen Beginn der Dienstzeit. Der Ermittlung der Pensionsrückstellungen kann von der Gemeinde aber auch ein allgemeiner Zeitpunkt zugrunde gelegt werden, bei dem jedoch die betreffende Laufbahngruppe der Beamtin oder des Beamten zu berücksichtigen ist. Dieser Vorgehensweise steht das allgemeine Dienstrecht für die Beamten nicht entgegen.

### 1.3.4 Die Eckpunkte für die Bewertung der Pensionsrückstellungen

Mithilfe von allgemeinen Eckpunkten sollen bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen durch die Gemeinde erhebliche Ergebnisunterschiede im Vergleich mit anderen Gemeinden ausgeschlossen werden, die insbesondere durch die bei der Berechnung im Einzelnen festzulegenden Variablen entstehen können. In diesem Zusammenhang ist deshalb z. B. haushaltsrechtlich festgelegt worden, dass der Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen einheitlich ein Rechnungszins von 5 v. H. zugrunde zu legen ist. Als weitere Maßgaben wurden in der Vergangenheit besondere Eckpunkte zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen veröffentlicht.

Der Gemeinde sollte es durch die Eckpunkte ermöglicht werden, vereinfachend auf pauschaler Basis ihre Versorgungsverpflichtungen zu bestimmen. Die Eckpunkte können auch weiterhin von der Gemeinde aufgrund einer eigenverantwortlichen Entscheidung bei der Bewertung von gemeindlichen Pensionsverpflichtungen angewendet werden. Sie sind auf Ansprüche der Beamten aus ihren noch laufenden Dienstverhältnissen ausgerichtet, die von der Gemeinde noch nicht bzw. erst im Rahmen der tatsächlichen Versorgungsleistungen erfüllt werden. Wichtige Eckpunkte werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 640).

<b>DIE ECKPUNKTE FÜR DIE BEWERTUNG VON PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN</b>	
-	Für den Beginn der Dienstzeit ist grundsätzlich der Beginn des Dienstverhältnisses, also der Zeitpunkt der erstmaligen Berufung in das Beamtenverhältnis anzusetzen. Allgemein können aber für den mittleren und gehobenen Dienst das vollendete 19. Lebensjahr und für den höheren Dienst das vollendete 25. Lebensjahr angesetzt werden. Für Beamtinnen und Beamte auf Zeit kann das vollendete 25. Lebensjahr als Beginn der Dienstzeit angesetzt werden.
-	Der Ablauf der zu berücksichtigenden Dienstzeit mit den erfolgten Beförderungen und den möglichen Teilzeitbeschäftigungen sowie den sonstigen Veränderungen im einzelnen Beamtenverhältnis, z. B. Verpflichtungen aus einem Versorgungsausgleich, ist im zeitlichen und sachlichen Umfang zu ermitteln und in die Bewertung einzubeziehen.
-	Für das zeitliche Ende der anzusetzenden Dienstzeit ist bei Beamtinnen und Beamten die jeweilige gesetzliche Altersgrenze als Eintritt in den Ruhestand anzusetzen. Bei Beamtenverhältnissen auf Zeit kann unabhängig vom Einzelfall das 65. Lebensjahr als Zeitpunkt für den Eintritt in den Ruhestand angesetzt werden.
-	Mögliche vorherige beamtenrechtliche Dienstverhältnisse sind zu ermitteln, sofern sich andere Dienstherren an den künftigen Versorgungslasten der Gemeinde zu beteiligen haben, z. B. nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz NRW.
-	Mögliche Ansprüche der Beamtinnen und Beamten aus der gesetzlichen Rentenversicherung sollen nicht in die Bewertung der Pensionsrückstellungen einbezogen werden.
-	Die Bewertung von Beihilfeverpflichtungen ist getrennt von der Bewertung der Pensionsrückstellungen vorzunehmen, auch wenn der ermittelte Ansatz der Pensionsrückstellungen eine zutreffende Grundlage dafür bildet.

*Abbildung 640 „Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen“*

Die Ausrichtung der Eckpunkte zeigt sich z. B. an der getroffenen Festlegung, dass „mögliche Ansprüche der Beamtinnen und Beamten aus der gesetzlichen Rentenversicherung“, also noch „ungewisse“ Ansprüche der Beamten oder der Gemeinde nicht in die Bewertung der Pensionsrückstellungen einbezogen werden sollen, denn bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses bzw. bis zum Erlass eines Rentenbescheides an einen Versorgungsempfänger oder Verrechnungsbescheides an die Gemeinde ist die Sachlage als ungewiss zu klassifizieren.



Die Gemeinde kann die Vorgehensweise nach den Eckpunkten beibehalten, solange jedoch nicht die voraussichtliche Laufbahn bzw. die Karriere der gemeindlichen Beamtinnen und Beamten in die Bemessung der Pensionsrückstellungen einzubeziehen ist. Sie kann aber auch bei einem begründeten Anlass die zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen zu einem späteren Zeitpunkt konkret nach den tatsächlichen Verhältnissen der einzelnen Beamtinnen und Beamten ermitteln und ansetzen. Der durch eine solche Anpassung möglicherweise entstehende Differenzbetrag zwischen dem bisherigen und dem neuen Buchwert ist dann als Ertrag oder Aufwand haushaltsmäßig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **1.3.5 Die Berücksichtigung des Versorgungsausgleichs**

Nach dem Familienrecht findet bei einer Scheidung von Ehegatten oder einer Trennung von Lebenspartnern ein Ausgleich der während dieser Zeit von den Ehe- oder Lebenspartnern erworbenen Anrechte auf eine Versorgung wegen Alters oder verminderter Erwerbsfähigkeit statt (Versorgungsausgleich). In den Versorgungsausgleich sind von der Gemeinde z. B. auch die beamtenrechtlichen Anwartschaften auf eine künftige Versorgung einzubeziehen (vgl. Versorgungsausgleichsgesetz).

Durch den Versorgungsausgleich findet eine interne Teilung von in der Ehezeit erworbenen Ansprüchen zwischen den Ehegatten bzw. Lebenspartnern statt. Auszugleichen ist dabei die Hälfte jedes in der Ehezeit erworbenen unverfallbaren Versorgungsanspruches bei jedem Ehegatten im jeweils betroffenen Versorgungssystem. Als ausgleichspflichtige Person gilt dabei derjenige, der in der Ehezeit ein ausgleichspflichtiges Anrecht erworben hat. Das Anrecht muss mit der ausgleichsberechtigten Person im Wert des jeweiligen Ehezeitanteils geteilt und dazu ein Ausgleichswert ermittelt werden.

In solchen Fällen kommt es zu einer dauerhaften Kürzung der Versorgungsleistungen an die Beamtin oder den Beamten als Ausgleichsverpflichteten, denn die künftige Versorgung ist um den Ausgleichswert zu kürzen. Im Einzelfall können auch besondere Lebensumstände bestehen, die dazu führen, dass von einem Ausgleichsverfahren abzusehen ist, z. B. bei kurzer Ehezeit, bei Geringfügigkeit der Differenz der Ausgleichswerte oder bei fehlender Ausgleichsreife des Anrechts (vgl. §§ 3, 18 und 19 VersAusglG). Es besteht außerdem die Möglichkeit zum Abschluss von eigenständigen Versorgungsausgleichsvereinbarungen (vgl. § 6 ff. VersAusglG). Mit einer solchen Vereinbarung können die jeweiligen Anrechte der Partner auf den Anderen übertragen oder begründet werden.

### **1.3.6 Nicht zulässige Verfahren**

#### **1.3.6.1 Das Gegenwartsverfahren**

Bei der Ermittlung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde soll wegen der Verfahrensvorgaben in der Vorschrift nicht das Gegenwartsverfahren zur Anwendung kommen. Bei diesem Verfahren wird wie beim Teilwertverfahren davon ausgegangen, dass in jedem Dienstjahr der Beamtinnen und Beamten ein weiterer Anteil am endgültigen Anspruch auf gemeindliche Versorgungsleistungen erworben wird. Mit der Rückstellungsbildung wird ebenfalls im Zeitpunkt der Pensionszusage (Beginn des Pensionsanspruchs der Beamtin und des Beamten), also fünf Jahre nach Eintritt in das Beamtenverhältnis begonnen.

Es wird bei diesem Verfahren die Dienstzeit der Beamten zwischen dem Diensteintritt und der Pensionszusage durch die Gemeinde nicht wie im Teilwertverfahren durch eine „Einmalrückstellung“ berücksichtigt, die aufgrund der weiteren Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde bis zum Eintritt des Beamten in den Ruhestand ratierlich weiter aufgestockt wird. Zum jeweiligen Abschlussstichtag würden deshalb die Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber den Anspruchsberechtigten nicht ausreichend bilanziert, sodass das Gegenwartsverfahren bei der Gemeinde nicht zur Anwendung kommen soll.

### **1.3.6.2 Das Anwartschaftsbarwertverfahren**

Für die Ermittlung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen ist das Anwartschaftsbarwertverfahren als ein nicht geeignetes Verfahren angesehen worden. Bei diesem versicherungsmathematischen Ansammlungsverfahren zur künftigen Leistung der Versorgungsverpflichtungen soll zu jedem Abschlussstichtag nur der Teil der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen bewertet und erfasst werden, für den von den Beamtinnen und Beamten der Gemeinde bereits Dienstleistungen erbracht worden sind. Der Barwert davon würde dann das Volumen der gemeindlichen Pensionsrückstellung in Form bestehender Ansprüche bestimmen, wobei jeder Teil für sich zu bewerten ist.

Die Gemeinde würde in einem solchen Verfahren ihre Verpflichtungen gegenüber den Beamtinnen und Beamten möglicherweise nicht vollständig bzw. nicht ausreichend abbilden, jedoch zum Ende der Dienstzeit den erreichten Anspruch zu erfüllen haben. Das Verfahren wird auch als eine „Methode der laufenden Einmalprämien“ bezeichnet, weil die einzelnen Erhöhungen der gemeindlichen Verpflichtungen pro Haushaltsjahr erfolgen müssen. Sie stellen daher mit jedem abgeleisteten Dienstjahr den Erwerb eines weiteren Teils des endgültigen Leistungsanspruchs für die Beamtinnen und Beamten dar.

### **1.3.6.3 Das Rentenbarwertverfahren**

Für die Ermittlung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen stellt auch das Rentenbarwertverfahren kein geeignetes Verfahren dar. Der Rentenbarwert stellt dabei eine Kapitalgröße dar, mit der unter Einbeziehung der möglichen Verzinsung die künftige Finanzleistung erbracht werden kann. Dieses Verfahren kommt üblicherweise zur Anwendung, wenn bereits laufende Rentenzahlungen oder Pensionen zu erbringen sind, denn damit kann der Wert einer Rente betrachtet werden, z. B. zum jährlichen Abschlussstichtag.

Dieses Verfahren wurde auch nicht gesondert zur Ermittlung der gemeindlichen Verpflichtung für die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorhandenen Versorgungsempfänger zugelassen. Von einer solchen Vorgabe oder einem Wahlrecht in der haushaltsrechtlichen Vorschrift wurde aber aus Gründen der einheitlichen Handhabung und Vergleichbarkeit abgesehen.

## **1.4 Zu Satz 4 (Rechnungszins bei Pensionsrückstellungen):**

### **1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindlichen Versorgungsansprüche der Beamtinnen und Beamten müssen von der Gemeinde nicht im Laufe der Beschäftigungszeit erbracht und auch nicht durch einen Einmalbetrag abgegolten werden. Die aus den Ansprüchen resultierenden Versorgungszahlungen werden erst nach der Dienstzeit der Beamtinnen und Beamten (in Zukunft) fällig. Die Gemeinde wird durch das Hinausschieben der Versorgungsleistungen bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Beschäftigungsverhältnisse eine Stundung ermöglicht, sodass daher in dem künftigen Erfüllungsbeitrag der Gemeinde grundsätzlich auch Zinseffekte enthalten sind.

Unter Berücksichtigung der Bewertungsgrundsätze und der Einbeziehung der Möglichkeit, dass die Gemeinde durch eine ihren Pensionsrückstellungen entsprechende zweckbezogene Kapitalanlage auch Zinserträge erzielen kann, ist es geboten, in die Bemessung der Pensionsrückstellungen der Gemeinde einen allgemeinen Zinseffekt in geeigneter und sachgerechter Weise einzubeziehen. In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist deshalb ausdrücklich festgelegt worden, dass der Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen ein einheitlicher Rechnungszins i. H. v. 5 v. H. zugrunde zu legen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Diese sachliche Festlegung erfolgte wegen der öffentlich-rechtlichen Verhältnisse bei der Gemeinde und ihrer nicht auf dem Markt angebotenen Leistungen. Außerdem kann die Gemeinde den Aufbau der Vorsorge für ihre künftigen Versorgungsleistungen nicht einem Dritten übertragen. Die Gemeinde soll deshalb hinsichtlich der Verzinsung nicht von Gegebenheiten marktwirtschaftlichen Verhältnissen außerhalb ihrer haushaltswirtschaftlichen Tätigkeiten abhängig sein. Gleichwohl bleibt die Höhe des Rechnungszinses grundsätzlich veränderbar.

Eine Festlegung des Rechnungszinses für die Gemeinde war aber auch wegen des Grundsatzes der Stetigkeit geboten. Die festgelegte Größenordnung des Rechnungszinses lässt sich durch Veröffentlichungen belegen. Über mehrere Jahre lag der haushaltsrechtlich bestimmte Rechnungszins innerhalb der Schwankungsbreite der ermittelten Größenordnungen im privatwirtschaftlichen Bereich (vgl. Abbildung 1 in „Der Betrieb“ Nr. 50 vom 16.12.2011, Seite 2786). Die HGB-Zinssätze gem. der RückAbzinsV liegen ebenfalls in diesem Bereich (vgl. Abbildung 3 in „Der Betrieb“ Nr. 51/52 vom 21.12.2012, S. 2887). Die Zeitreihe wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 641).

<b>DIE HGB-ZINSSÄTZE FÜR PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN</b>						
	<b>31.12.2007</b>	<b>31.12.2008</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2010</b>	<b>31.12.2011</b>	<b>31.12.2012</b>
<b>Rechnungszins in %</b>	5,20 - 5,80	5,50 - 6,30	5,00 - 5,80	4,60 - 5,10	4,25 - 4,75	xxxxx
<b>Zinssätze gem. Rück-AbzinsV Ø in %</b>	xxxxx	xxxxx	5,25	5,15	5,14	5,09

*Abbildung 641 „Die HGB-Zinssätze für Pensionsrückstellungen“*

Für die Zukunft ist für den privatwirtschaftlichen Bereich jedoch zu erwarten, dass das Zinsniveau sinkt und deshalb die Aufwendungen für Pensionsverpflichtungen steigen. Die Entwicklung der zu verwendenden Zinssätze im privatwirtschaftlichen Bereich ist bereits in den letzten Jahren gesunken (2014: 4,53 %; 2015: 3,89 %) und wird voraussichtlich weiter fallend sein (2016: 3,36 %; 2017: 3,02 %; 2018: 2,62 %; 2019: 2,45 %). Sie führt allein deswegen für die Betriebe zu stetig steigenden Zuführungen zu Pensionsrückstellungen.

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird bereits ein fester Zinssatz auch für den privatwirtschaftlichen Bereich gefordert (knapp unter fünf Prozent).“ an die Gemeinde, die einer langfristigen Zinsbindung und nicht stetig wechselnder Zinssätze bedarf. Es wird dazu darauf verwiesen, dass eine Ähnlichkeit zwischen den Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber den Beamten und den gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen gegenüber den Kreditgebern besteht. Beide Verhältnisse entstehen aus einer langfristig wirkenden „Darlehenshingabe

Nicht nur unter diesen Gesichtspunkten kann die Entscheidung über die haushaltsrechtlich bestimmte Größenordnung des von der Gemeinde anzuwendenden Rechnungszinses als sachgerecht bewertet werden. Die Festlegung wurde auch dadurch geprägt, dass ein höherer Rechnungszins dazu führt, dass in einem noch größeren Maße gemeindliche Aufwendungen in die Zukunft verschoben und nicht dem Verursachungsjahr (Entstehen der gemeindlichen Verpflichtungen für künftige Versorgungsleistungen) zugerechnet werden. Ein zu niedriger kann eine haushaltswirtschaftlich nicht tragfähige Belastung darstellen.

Mit der Festlegung des haushaltsrechtlichen Rechnungszinses für die Gemeinde ist eine objektivierte Grundlage für die gemeindliche Haushaltswirtschaft geschaffen worden. Durch die unbegrenzte Geltungsdauer des Rechnungszinses werden jährlich unterschiedliche haushaltswirtschaftliche Belastungen vermieden. Für die Gemeinde

werden aber auch eigenständige bilanzpolitische Möglichkeiten durch Abzinsungen und Aufzinsungen eingeschränkt. Gleichwohl kann es je nach örtlichen Verhältnissen zu unterschiedlichen Auswirkungen durch die Zinsen bei Pensionsrückstellungen kommen.

Aufgrund der Langfristigkeit der Pensionsrückstellungen sollte die Darstellung über die jährlichen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen sowie deren Bestand anhand einer mehrjährigen Zeitreihe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss erfolgen, z. B. entsprechend der Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW). Die jährlichen haushaltsmäßigen Belastungen der Gemeinde aus ihren Versorgungsverpflichtungen können dadurch in konkreter Form angegeben werden.

#### **1.4.2 Der Begriff „Rechnungszins“**

Bei der Ermittlung der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen sind von der Gemeinde grundsätzlich eine Vielzahl von Parametern zu berücksichtigen. Zu diesen Parametern, die oftmals als Rechnungsgrundlagen bezeichnet werden, gehört auch der Rechnungszins. Der dazu festgelegte Zinssatz kann in diesem Zusammenhang als ein Faktor angesehen werden, der ein Abbild des bei der gemeindlichen Versorgungsverpflichtung enthaltenen Risikos darstellt. Ein festgelegter Rechnungszins bedeutet daher auch eine Mindestverzinsung für die Deckung der Rückstellungen.

Die regelmäßige Berücksichtigung möglicher Risiken im Rahmen der versicherungsmathematischen Ermittlung und der Bewertung der Pensionsrückstellungen steht einer Abzinsung bzw. dem haushaltsrechtlich festgelegten Zinssatz grundsätzlich nicht entgegen. Die Gemeinde muss jedoch darauf achten, dass bei der Ermittlung des Umfangs der Pensionsrückstellungen gleiche Risiken nicht doppelt berücksichtigt werden. Die Anwendung eines jährlich gleichen Zinssatzes kann dazu beitragen, dass örtliche Risiken nicht auch in den Zinssatz einbezogen werden.

#### **1.4.3 Kein Wahlrecht für die Gemeinde**

Die Festlegung eines einheitlichen Rechnungszinses für die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen soll eine einheitliche Verfahrensweise bei der Gemeinde gewährleisten. Es sind jedenfalls keine Gegebenheiten erkennbar, dass ein Entscheidungsspielraum für die Gemeinden über die Höhe des anzusetzenden Rechnungszinses geschaffen werden muss. Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse bei den Gemeinden und unter Beachtung einer möglichst zutreffenden und wirtschaftlichen Zurechnung zum Haushaltsjahr, in dem die Ursache für die Rückstellungsbildung bzw. der beamtenrechtliche Anspruch entsteht, stellt die gesetzliche Bestimmung aber auch keine einzuhaltende Mindestvorgabe für die Bildung von Pensionsrückstellungen durch die Gemeinde dar.

Eine solche Annahme ließe zu, dass eine Gemeinde, die haushaltswirtschaftlich zu einer höheren Rückstellungsbildung in der Lage wäre, nach eigenem Ermessen der Ermittlung ihrer Pensionsrückstellungen einen geringeren Rechnungszins zugrunde legen könnte. Der Möglichkeit steht aber entgegen, dass die Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen nicht in das Belieben der Gemeinde gestellt werden soll, sondern nach einheitlichen vom Gesetzgeber bestimmten Grundsätzen durchzuführen ist.

Die Festlegung über das Verfahren der Ermittlung der Rückstellungen einschließlich der Festlegung des anzuwendenden Rechnungszinses geht deshalb vom Vorhandensein vergleichbarer Verhältnisse bei den Gemeinden aus und soll die einheitliche und nachvollziehbare Ermittlung der Pensionsrückstellungen durch die Gemeinden gewährleisten. Die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen wurde zudem unter dem Blickwinkel der beamtenrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde festgelegt und soll nicht in der Abhängigkeit der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde stehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Sofern die gemeindliche Haushaltswirtschaft in den Prozess der Rückstellungsbildung einbezogen würde, müsste gesondert gesichert werden, dass eine zusätzliche (erhöhte) Zuführung zu den gemeindlichen Pensionsrückstellungen nur dann in Betracht kommen könnte, wenn dadurch bei der Gemeinde der originäre Haushaltsausgleich nicht gefährdet wird (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW). Ein als ausgeglichen geltender gemeindlicher Haushalt (fiktiver Ausgleich) ist dabei nicht tragfähig (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW).

Ein Fehlbetrag in einer gemeindlichen Ergebnisrechnung würde durch die Aufwendungen aus einer erhöhten Zuführung zu den Pensionsrückstellungen noch vergrößert, die aufgrund eines geminderten Rechnungszinses entstehen. Der Gemeinde würde dadurch ein Wahlrecht zustehen, sodass der Umfang der Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen im Ermessen der Gemeinde stehen würde. Die Vorschrift ist jedoch nicht in diesem Sinne ausgestaltet worden. Sie stellt daher auch keine konkrete „Mindestvorgabe“ für die Gemeinde dar. Eine über die Regelung in der Vorschrift weit hinausgehende Bemessung der gemeindlichen Zuführungen zur Pensionsrückstellung ist daher vom Gesetzgeber auch nicht gewollt.

In den Fällen, in denen die Gemeinde einen höheren Betrag ihrer Pensionsrückstellung zuführen will, muss die von der Gemeinde gewollte Überschreitung aus örtlichen Gegebenheiten heraus zwingend sowie sachlich und haushaltswirtschaftlich als notwendig einzustufen sein. Die Festlegung durch den Gesetzgeber, der Gemeinde für die Bildung von Pensionsrückstellungen einen einheitlichen Rechnungszins vorzugeben, steht dieser Einschätzung nicht entgegen. Zum Zeitpunkt seiner Entscheidung war bei der Ermittlung der Rückstellungen für die betriebliche Altersversorgung ein solcher Rechnungszins bei handelsrechtlichen und internationalen Jahresabschlüssen maßgebend anzuwenden.

**1.5 Zu Satz 5 (Wertansatz für Beihilferückstellungen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind von der Gemeinde auch Rückstellungen für Ansprüche der Beamtinnen und Beamten auf Beihilfen sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes zu bilden (vgl. § 75 LBG NRW). Unter näherer Ausgestaltung der erlassenen Beihilfeverordnung erhalten die aktiven Beamtinnen und Beamten und die Versorgungsempfänger der Gemeinde sowie ihre Angehörigen die notwendigen Beihilfen zu ihren Aufwendungen in Krankheits-, Pflege-, Geburts- und Todesfällen, solange ihnen Bezüge nach beamtenrechtlichen Vorschriften zustehen bzw. diese beihilfeberechtigt sind. Diese gemeindlichen Leistungen werden zusätzlich zu den Dienstbezügen oder den Versorgungsleistungen gewährt.

Die Beihilfe sowie die anderen beamtenrechtlichen Ansprüche sind dabei keine eigenständigen Tatbestände, die getrennt von den entstandenen Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde zu trennen sind. Solche Ansprüche der Beamtinnen und Beamten stehen vielmehr in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem beamtenrechtlichen Dienstverhältnis, und zwar unabhängig davon, ob die Beamtinnen und Beamten im aktiven Dienst stehen oder bereits Versorgungsempfänger sind. Eine Pflicht zu einem eigenständigen Wertansatz besteht jedoch nicht. Ein solcher Ansatz kann jedoch geboten sein, um eine Inanspruchnahme dieser Rückstellungen sachgerecht mit dem bilanzierten Umfang vergleichen zu können, soweit nicht entsprechende Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden.

Die Beihilfeansprüche sind daher ebenfalls mit dem Barwert unter Berücksichtigung der festgesetzten Rechnungszinsgröße als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Unter dem Begriff „Barwert“ ist daher der abgezinste Wert der künftigen Beihilfeleistungen der Gemeinde an die Versorgungsempfänger zu verstehen. In der Versicherungsmathematik, die auch Elemente der Wahrscheinlichkeitsrechnung enthält, ist der Barwert der auf einen bestimmten Stichtag abgezinste Wert der voraussichtlichen künftigen Leistungen. Dieser Wert muss zum Zeitpunkt des Eintritts einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand i. d. R. als Beihilferückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Der Umfang der notwendigen Beihilferückstellungen für die gesetzlich vorgesehenen Unterstützungsleistungen lässt sich von der Gemeinde oftmals nur sehr schwierig ermitteln. Die Vorschrift lässt daher eine Vereinfachung in der Form zu, dass der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen (Wertansatz für Beihilferückstellungen in der gemeindlichen Bilanz) auch als prozentualer Anteil an den gemeindlichen Pensionsrückstellungen (Rückstellungen für Versorgungsbezüge) nach Absatz 1 Satz 1 der Vorschrift ermittelt werden kann.

Aus Gründen der wirtschaftlichen Veränderungen bei der Gemeinde und der Sicherstellung der Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen sowie wegen der notwendigen Einheitlichkeit im gemeindlichen Bereich sind das Ermittlungsverfahren sowie seine regelmäßige Überprüfung nach mehreren Jahren in der Vorschrift festgelegt worden. Die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse der Gemeinde können dabei in ausreichendem Maße eine sachgerechte Berücksichtigung unter der Eigenverantwortung der Gemeinde finden.

**1.6 Zu Satz 6 (Erster Rechenschritt bei Beihilferückstellungen):**

Die Ermittlung der Beihilferückstellungen im Sinne der Vorschrift erfordert mehrere Arbeitsschritte. Als erster Rechenschritt ist bestimmt worden, dass der zu ermittelnde Prozentsatz aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten (Beihilfe-)Leistungen an die Versorgungsempfänger zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge an diesen Personenkreis zu mitteln bzw. zu errechnen ist. Aufgrund dieser Regelung sind die tatsächlichen örtlichen Verhältnisse bei der Ermittlung der Beihilferückstellungen durch die Gemeinde zu berücksichtigen.

Von der Gemeinde sind daher die an die früheren Beschäftigten gezahlten Versorgungsbezüge als einzubeziehende beamtenrechtliche Leistungen mit an diesen Personenkreis gezahlten Beihilfeleistungen ins Verhältnis zu setzen, auch wenn die Leistungen über die zuständige Versorgungskasse abgewickelt werden, bei der die Gemeinde Mitglied ist. Der von der Gemeinde aus diesem Verhältnis ermittelte Prozentsatz muss dann in den nächsten Rechenschritt einbezogen werden. Dabei ist für die Ermittlung im Jahresabschluss zu beachten, dass dieser Rechenschritt für mehrere Haushaltsjahre durchzuführen ist.

**1.7 Zu Satz 7 (Zweiter Rechenschritt bei Beihilferückstellungen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift bemisst ist der für die gemeindliche Beihilferückstellung zu ermittelnde Prozentsatz nach dem Durchschnitt der Beihilfeleistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. Von der Gemeinde ist deshalb ein weiterer Rechenschritt vorzunehmen, um den Anteil an dem Umfang der gemeindlichen Pensionsrückstellung im Jahresabschluss des jeweils aktuellen Haushaltsjahres festzustellen.

Die Vorgabe der Durchschnittsbildung über einen Zeitraum von drei Haushaltsjahren erfordert, dass der erste Rechenschritt von der Gemeinde entsprechend vorgenommen sein muss, um die umgesehene Durchschnittsbildung vornehmen zu können. Die Bestimmung über die Durchschnittsbildung kann als sachgerecht angesehen werden, denn dadurch dürften mögliche Schwankungen in den Beihilfeansprüchen sich nicht in einem unvertretbaren Maße auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft von Haushaltsjahr zu Haushaltsjahr auswirken.

**1.8 Zu Satz 8 (Überprüfung des Prozentsatzes für Beihilferückstellungen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der Prozentsatz für die Ermittlung des Ansatzes für Beihilferückstellungen in der gemeindlichen Bilanz mindestens alle fünf Jahre von der Gemeinde zu überprüfen. Durch diese Vorgabe soll eine zutreffende Rückstellungsbildung für die gemeindlichen Beihilfeverpflichtungen gewährleistet werden, auch wenn größere Schwankungen bei den beamtenrechtlichen Ansprüchen bzw. den gemeindlichen Verpflichtungen grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden können.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die Mindestvorgabe ermöglicht es dabei der Gemeinde, z. B. aus einem besonderen örtlichen Anlass oder einer Gegebenheit heraus, auch in einem kürzeren Zeitraum eine sachgerechte Neubestimmung des örtlichen anzuwendenden Prozentsatzes vornehmen. Die tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde sind ausschlaggebend für die Festlegung des Prozentsatzes für die Anteilsberechnung. Die mindestens alle fünf Jahre von der Gemeinde vorzunehmende Überprüfung muss daher nicht zwingend eine Veränderung des Prozentsatzes mit sich bringen, sondern kann auch zum Ergebnis kommen, dass aktuell keine Anpassung erforderlich ist.

**2. Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten):**

**2.1 Zu Satz 1 (Rückstellungen für Deponien):**

**2.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Bei der Gemeinde dienen die Deponien zur dauernden Ablagerung nicht mehr verwertbarer Abfälle aufgrund der Durchführung der Abfallentsorgung. Seit dem Verbot der Ablagerung unvorbehandelter Abfälle ab dem Zeitpunkt 31. Mai 2005 bestehen aus Gründen des Umweltschutzes hohe Sicherheitsanforderungen an die Ablagerungseinrichtungen. Die Vorgaben zur Vermeidung von Umweltschäden sind erheblich verschärft worden, z. B. durch besondere technische Anforderungen an die Abdichtungssysteme.

Der Gemeinde obliegt im Rahmen ihrer abfallwirtschaftlichen Aufgaben auch die Pflicht zur Rekultivierung und Nachsorge ihrer Deponien. Diese Aufgabe hat entsprechend den gesetzlichen Verpflichtungen nach dem Kreislaufwirtschaftsgesetz und Landesabfallgesetz eine besondere Bedeutung. Im Rahmen von abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren werden, aufbauend auf den Fachgesetzen, die Umsetzungspflichten der Gemeinde sowie die Vorsorgeverpflichtungen näher bestimmt.

Zu den ansatzfähigen Kosten der Gemeinde in ihrer Gebührenkalkulation gehören z. B. auch die Bildung von Rückstellungen für die vorhersehbaren späteren Kosten der Nachsorge und die Kosten der Nachsorge für stillgelegte Abfallentsorgungsanlagen (vgl. § 9 Absatz 2 LAbfG NRW). Durch die Gebühren sollen die Aufwendungen der Gemeinde für die Stilllegung und die Nachsorge der Entsorgungsanlagen für einen Zeitraum von mindestens 30 Jahren gedeckt werden, soweit die Aufwendungen nicht bereits durch Rückstellungen gedeckt sind (vgl. § 9 Absatz 2a Nummer 3 LAbfG NRW).

Die abfallwirtschaftlichen Aufgaben der Gemeinde mit ihrer Pflicht zur Rekultivierung und Nachsorge ihrer Deponien stellen technische und wirtschaftliche Gründe aus dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dar, die der Fortführung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen. Diese gemeindlichen Gegebenheiten stellen interne Pflichten dar. Sie bedingen jedoch, ausnahmsweise eine Rückstellungsbildung bzw. eine zweckbezogene Bilanzierung zuzulassen, auch wenn seitens der Gemeinde in der Sache keine Verpflichtung gegenüber Dritten (Außerverpflichtung) - wie sonst grundsätzlich erforderlich - besteht.

Die Gemeinde hat daher die erforderlichen „Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien“ in ihrer Bilanz anzusetzen bzw. jährlich zum Abschlussstichtag zu überprüfen und ggf. anzupassen. Die zu bilanzierenden Rückstellungen stellen ungewisse Verbindlichkeiten der Gemeinde dar, die wegen der von ihr zukünftig zu erbringenden Leistungen für eine Wiederherstellung von Natur- und Kulturflächen nach dem Ende der endgültigen Stilllegung einer Deponie entstehen. Die Gemeinde ist gesetzlich dazu verpflichtet, ihre Deponien nach Erreichen der Verfüllmenge zu rekultivieren und dadurch möglichen künftigen schädlichen Auswirkungen dieser Deponie auf die Umwelt vorzubeugen.

Die gemeindliche Nachsorgepflicht entsteht dabei wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung einer Deponie als Ablagerungsstätte. Sie erfordert die Erfassung der dazu entstehenden Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung in den betreffenden Haushaltsjahren. Für den Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz ist

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

nicht jedoch nicht allein auf das Vorliegen der rechtlichen Verpflichtung abzustellen, sondern ausschlaggebend für die periodengerechte Rückstellungsbildung der Gemeinde ist das Entstehen der wirtschaftlichen Belastung durch die Nutzung der gemeindlichen Deponie.

Die Gemeinde soll daher durch die Bildung von Rückstellungen über die Zeit der Nutzung der Deponie die Grundlage zur Umsetzung der Rekultivierung schaffen. Sie kann sich dabei für die jährliche Höhe der notwendigen Anpassungen am Verteilungsschlüssel „Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre“ orientieren. Die Rückstellungen werden dabei dadurch erwirtschaftet, dass die Gemeinde als Entsorgungspflichtige während der Ablagerungsphase die notwendigen Abfallgebühren von den Gebührenpflichtigen erhebt, denn ab der Stilllegungsphase können keine deponiebezogenen Abfallgebühren mehr erhoben werden.

### **2.1.2 Die Bemessung der Deponierückstellungen**

Die Gemeinde ist nach der Verordnung über Deponien und Langzeitlager in der Nachsorgephase zu Maßnahmen verpflichtet, die zur Verhinderung von Beeinträchtigungen des Wohles der Allgemeinheit erforderlich sind (vgl. § 11 DepV). Der Umfang der erforderlichen Rückstellung der Gemeinde soll nach der Vorschrift ausdrücklich nach den zu erwartenden Gesamtkosten für die Rekultivierung und Nachsorge, bezogen auf den Zeitpunkt der künftigen Durchführung der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, von der Gemeinde ermittelt werden.

Der Begriff „Gesamtkosten“ ist von der Gemeinde zukunftsbezogen und unter Einbeziehung der einschlägigen abgaberechtlichen Vorschriften und des künftigen Erfüllungszeitpunktes zu auszufüllen. Entsprechend sind auch die abfallrechtlichen Vorschriften heranzuziehen, wenn technische Fragen zu klären sind, die Relevanz für die gemeindliche Rückstellungsbildung haben. Im Zusammenhang mit der Ablagerungsphase kann es z. B. bereits einen Übergang zur Stilllegungsphase einer Deponie dadurch geben, dass auf nicht mehr für die Ablagerung nutzbaren Flächen eine endgültige Oberflächenabdichtung aufgebracht wird.

Diese Sachlage kann bereits zu einer Reduzierung der gebildeten Deponierückstellung führen, sofern die Aufwendungen dafür der Rekultivierung der Deponie zuzurechnen sind und ein Teil der anzusammelnden Rückstellungen waren. Für die Bemessung der Deponierückstellungen ist jedoch von der Gemeinde nicht allein auf das Vorliegen der rechtlichen Verpflichtung abzustellen. Die wirtschaftliche Verursachung im gesamten Zeitraum der längerfristigen Ablagerungsphase von Abfall ist ebenfalls mit ausschlaggebend.

Neben abgaberechtlichen Gegebenheiten sind daher auch die technischen Erfordernisse nicht außer Acht zu lassen. Grundsätzlich soll für die gemeindliche Rückstellungsbildung gelten, dass die Gemeinde sich für die Berechnung der Deponierückstellungen am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren kann, solange der Gemeinde nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie vorliegen, aufgrund derer eine andere Vorgehensweise geboten ist.

In die Bildung von Deponierückstellungen dürfen von der Gemeinde jedoch keine Aufwendungen einbezogen werden, die erst aus der Unterhaltung der nach der Rekultivierung neu geschaffenen Flächen künftigen entstehen. Derartige gemeindliche Aufwendungen sind in den Jahren, in denen solche Aufwendungen entstehen, haushaltswirtschaftlich von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen wie die Abschreibungen aus den im Rahmen der Rekultivierung der Deponie beschafften und aktivierten Vermögensgegenständen.

Die Gemeinde muss zudem beachten, dass anders als bei anderen (langfristigen) Verpflichtungen haushaltsrechtlich für die gemeindlichen Deponierückstellungen keine Abzinsung zugelassen worden ist. In wertmäßiger Hinsicht darf daher der Ansatz für Deponierückstellungen im Umfang eines Barwertes in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die Gemeinde darf außerdem wegen des Saldierungsverbotes bzw. des Bruttoprinzips nicht den Wert des Deponiegrundstückes, das auf der Aktivseite der Bilanz im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ anzusetzen ist,



mit den bilanzierten Deponierückstellungen verrechnen und nur den Nettobetrag auf der Aktivseite oder auf der Passivseite ihrer Bilanz ansetzen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für Altlasten):**

### **2.2.1 Der Rückstellungsbedarf**

In der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde auch Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten anzusetzen, wenn die Gemeinde i. d. R. öffentlich-rechtlich aufgrund eines Bescheides (Verwaltungsakt) verpflichtet ist, bestimmte vorhandene Altlasten in ihrem Gemeindegebiet zu beseitigen (Sanierungsverpflichtung). Dabei ist es haushaltswirtschaftlich nicht entscheidend, ob es sich bei den Altlasten in technischer Hinsicht um Altlasten, Altablagerungen oder altlastverdächtige Flächen handelt. Eine gemeindliche Sanierungspflicht kann dabei für eigene Grundstücke sowie für fremde Grundstücke bestehen, z. B. wenn eine stillgelegte Abfallbeseitigungsanlage vorhanden ist oder Abfälle auf Grundstücken zwischengelagert wurden.

Ein Anlass für Sanierungspflichten der Gemeinde können auch sanierungsbedürftige Grundstücke sein, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde (vgl. § 2 Bundes-Bodenschutzgesetz). Unter dem Begriff „Altlasten“ werden i. d. R. örtliche Altablagerungen verstanden, von denen Belastungen für die Umwelt ausgehen, insbesondere des Bodens und des Wassers, und eine Gefährdung für die menschliche Gesundheit des Einzelnen oder der Allgemeinheit nicht ausgeschlossen werden kann.

Als Altablagerungen gelten z. B. verlassene oder stillgelegte Ablagerungsplätze für kommunale oder gewerbliche Abfälle, illegale Ablagerungen aus der Vergangenheit, stillgelegte Aufhaldungen und Verfüllungen mit Produktionsrückständen. Dazu sind noch die Altstandorte zu zählen, z. B. die Grundstücke stillgelegter Anlagen, nicht mehr verwendete Leitungs- und Kanalsysteme oder sonstige Betriebsflächen, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde.

Im Sinne des Gesetzes sind daher altlastverdächtige Flächen die Altablagerungen und Altstandorte, bei denen der Verdacht schädlicher Bodenveränderungen oder sonstiger Gefahren für den Einzelnen oder die Allgemeinheit besteht (vgl. § 2 Absatz 6 BBodSchG). Derartige gemeindliche Sachverhalte können zu einer Verpflichtung der Gemeinde führen und eine Rückstellungsbildung und Bilanzierung auslösen. Zusätzlich zu diesen fachtechnischen Gegebenheiten erfordert die Rückstellungsbildung für die Sanierung von Altlasten i. d. R. eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung der Gemeinde. Sie wird regelmäßig durch einen behördlichen Bescheid (Verwaltungsakt) begründet, durch den von der Gemeinde ein bestimmtes Handeln innerhalb eines abgegrenzten Zeitraumes verlangt wird.

Einen Anlass für die Bildung von Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten durch die Gemeinde stellt daher regelmäßig eine behördliche Verfügung dar, mit der die Gemeinde zur Beseitigung vorhandener Altlasten auf eigenen Grundstücken oder auf Grundstücken Dritter verpflichtet wird. Ein ausreichender Anlass für eine gemeindliche Rückstellungsbildung in diesem Sinne besteht aber noch nicht, wenn bei der Gemeinde nur eine Absicht zur Beseitigung vorhandener Altlasten besteht.

Von der Gemeinde sind in jedem Einzelfall ein Sanierungserfordernis bzw. die Notwendigkeit zur Beseitigung einer Altlast festzustellen, wenn die aus der Sanierung voraussichtlich entstehenden Aufwendungen in die gemeindliche Haushaltsplanung aufgenommen werden sollen. Im Rahmen des Jahresabschlusses ist dann von der Gemeinde ggf. eine Rückstellung für die Beseitigung der betreffenden Altlast im notwendigen Umfang in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

In diesem Zusammenhang muss bei den betreffenden Grundstücken von der Gemeinde geprüft werden, ob ggf. eine voraussichtlich dauernde Wertminderung besteht, die eine Berichtigung des Wertansatzes des auf der Aktiv-

seite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Grundstückes erfordert. Sofern diese Sachlage, abhängig von der örtlichen Entscheidung, gegeben ist, muss unter dem Blick auf den Grundstückwert eine außerplanmäßige Abschreibung von der Gemeinde vorgenommen werden (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

### 2.2.2 Die Bemessung der Altlastenrückstellungen

Die Gemeinde muss bei der Bemessung ihrer Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten und sonstigen Umweltschäden berücksichtigen, ob im Haushaltsjahr, dem die Verursachung und die daraus entstehenden Aufwendungen für die Durchführung der notwendigen Maßnahmen zugerechnet werden sollen, eine Außenverpflichtung oder eine Innenverpflichtung für die Gemeinde entstanden ist. Sofern für die Gemeinde eine Außenverpflichtung besteht, hat die Gemeinde die entstehenden Aufwendungen entsprechend der rechtlichen und wirtschaftlichen Zuordnung der Ressourcen einem Haushaltsjahr zuzuordnen.

Unter Beachtung des Periodisierungsprinzips ist das festgestellte Ursachenjahr als Haushaltsjahr anzusehen, dem die zu erwartenden Gesamtkosten der Sanierungsmaßnahmen wirtschaftlich zuzuordnen sind. In diesen Fällen muss im Rahmen der vorgesehenen Altlastenbeseitigung haushaltswirtschaftlich nicht unterschieden werden, ob dem Sanierungsträger innerhalb der notwendigen Sanierungskosten auch Investitionskosten entstehen. Der Begriff „Gesamtkosten“ ist in diesem Zusammenhang von der Gemeinde zukunftsbezogen und unter Einbeziehung der abgaberechtlichen Vorschriften zu betrachten. Insgesamt betrachtet sind von der Gemeinde i. d. R. folgende Kriterien zu beachten (vgl. Beispiel 105).

**BEISPIEL:**  
**Die Kriterien für Altlastenrückstellungen**

Im Rahmen von für neue Gewerbegebiete erworbenen Grundstücken muss die Gemeindefeststellen, dass einige dieser Grundstücke mit Altlasten belastet sind, die vor der Veräußerung beseitigt werden müssen. Für die Bemessung der notwendigen Altlastenrückstellungen will sie anhand geeigneter Kriterien den Umfang sachgerecht ermitteln. Sie trägt dafür folgende Kriterien zusammen:

	<b>Kriterien</b>
Ansatz	Wahrscheinlichkeit des Eintritts ➤ 50 %
	Vergangenes Ereignis
	Zukünftige Erfüllung gegenüber Dritten
Bewertung	Zukünftiges Kostenniveau
	Bestmögliche Schätzung
	Keine Abzinsung

Mithilfe der technischen Grundstücksdaten, den Kenntnissen über die möglichen Belastungen der betroffenen Grundstücke und deren Umfang will die Gemeinde eine zutreffende Rückstellungsbildung erreichen.

*Beispiel 105 „Die Kriterien für Altlastenrückstellungen“*

In den gemeindlichen Sanierungsfällen, in denen die Durchführung der notwendigen Sanierungsmaßnahmen eine Innenverpflichtung für die Gemeinde darstellt, muss die Gemeinde zwischen den Sanierungskosten und den Investitionskosten unterscheiden. Im Rahmen der eigenen Altlastenbeseitigung der Gemeinde können auch Investitionskosten für gemeindliche Vermögensgegenstände anfallen. In solchen Fällen müssen die entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dann entsprechend den haushaltswirtschaftlichen Grundsätzen behandelt werden.

Die allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze führen dabei regelmäßig dazu, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beschafften abnutzbaren Vermögensgegenständen mit deren Aktivierung über die Nutzungsdauer ressourcengerecht zu verteilen sind (vgl. § 35 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). In solchen Fällen dürfen die künftigen Abschreibungen aus der Nutzung der für die Altlastensanierung beschafften und aktivierten gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht vorweggenommen und sofort in voller Höhe in die Bemessung der Rückstellung einbezogen werden.

Die sachlich notwendige Rückstellungsbildung für die Altlastensanierung ist kein ausreichender haushaltswirtschaftlicher Grund, die nutzungsbezogenen Aufwendungen den sanierungsbedingten Aufwendungen zuzuschlagen, auch wenn eine gemeindliche Altlast der Grund für die Beschaffung der Vermögensgegenstände durch die Gemeinde war. Erst mit der Nutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände entsteht regelmäßig der Ressourcenverbrauch der Gemeinde durch Abschreibungen, die dann jahresbezogen als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Derartige gemeindliche Aufwendungen sind daher entsprechend dem Ressourcenverbrauch und nicht dem Ursachenjahr der zu beseitigenden Altlasten zuzuordnen.

### **2.2.3 Die Rückstellungen für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden**

In ihrer Bilanz hat die Gemeinde ggf. auch Rückstellungen aus gemeindlichen Verpflichtungen zur Beseitigung sonstiger aufgetretener Umweltschäden anzusetzen. Die Gemeinde darf in solchen Fällen - vergleichbar den Vorgaben für gemeindliche Altlasten – dann jedoch noch keine Rückstellungen ansetzen, wenn bei ihr nur eine Absicht zur Beseitigung der entstandenen Umweltschäden besteht. Einen Anlass für die Bildung solcher Rückstellungen durch die Gemeinde stellt aber eine behördliche Verfügung dar, mit der die Gemeinde zur Beseitigung solcher Schäden auf eigenen Grundstücken oder auf Grundstücken Dritter verpflichtet wird.

In Umweltschadensfällen kann die Gemeinde für die Beseitigung des Schadens wirtschaftlich verantwortlich sein und muss ggf. die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen durchführen. Im § 2 USchadG werden nachfolgende Sachverhalte als Umweltschaden bezeichnet (vgl. Abbildung 642).

<b>DIE RÜCKSTELLUNGEN BEI SONSTIGEN UMWELTSCHÄDEN</b>	
-	Die Schädigung von Arten und natürlichen Lebensräumen nach Maßgabe des § 21a des Bundesnaturschutzgesetzes.
-	Die Schädigung von Gewässern nach Maßgabe des § 22a des Wasserhaushaltsgesetzes.
-	Die Schädigung des Bodens durch eine Beeinträchtigung der Bodenfunktionen im Sinne des § 2 Absatz 2 des Bundes-Bodenschutzgesetzes.

*Abbildung 642 „Die Rückstellungen bei sonstigen Umweltschäden“*

Von der Gemeinde sind in jedem Einzelfall das Sanierungserfordernis bzw. die Notwendigkeit zur Beseitigung eines Umweltschadens zu beurteilen und darüber zu entscheiden. Sofern von der Gemeinde eine eigene Sanierungsverpflichtung bejaht wird, hat sie auch den Umfang der Beseitigung des eingetretenen Umweltschadens festzustellen sowie den Umfang der dafür notwendigen Rückstellung zu ermitteln. Die Gemeinde soll dann in ihrer Bilanz unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sachgerecht die ggf. erforderliche Rückstellung im notwendigen Umfang ansetzen.

### **3. Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen):**

#### **3.1 Zu Satz 1 (Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen):**

##### **3.1.1 Die Grundlagen und Zwecke**

###### **3.1.1.1 Der Bedarf für die Aufwandsrückstellung**

Mit der Verpflichtung der Gemeinde, ihre für die Aufgabenerfüllung benötigten Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten undutzungsgemäß instand zu halten, soll dem Verfall von gemeindlichen Vermögensgegenständen entgegengewirkt werden, um auch insoweit die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sichern (vgl. § 90 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Bei der Gemeinde muss ein Vermögensgegenstand vorrangig im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dauerhaft verfügbar sein, sodass eine Unterlassung von Instandsetzungen vermieden werden sollte.

Die Gemeinde wird deshalb durch die Vorschrift ausdrücklich verpflichtet, bei einer im Haushaltsjahr unterlassenen Instandhaltung von gemeindlichen Sachanlagen und einer beabsichtigten Nachholung in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen anzusetzen. Aus dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb heraus bedingen technische und wirtschaftliche Gründe, die der Fortführung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen, ausnahmsweise eine Rückstellungsbildung für eine unterlassene Instandhaltung von gemeindlichen Sachanlagen bzw. bedingen, die zweckbezogene Bilanzierung zuzulassen.

Die Fortführung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde ist grundsätzlich sicherzustellen, sodass, auch wenn seitens der Gemeinde in der Sache keine Verpflichtung gegenüber Dritten (Außerverpflichtung) besteht, eine interne Verpflichtung als Grundlage für die Rückstellungsbildung als ausreichend zu betrachten. Eine Unterlassung von Instandsetzungen kann aber auch eine Fehlentscheidung oder falsche Prioritätensetzung der Gemeinde bei der Sicherung ihrer örtlichen Aufgabenerfüllung bedeuten. Die Nachholung der Instandhaltung muss deshalb von der Gemeinde als erforderlich bewertet und hinreichend konkret in ihrer Haushaltsplanung berücksichtigt sein.

Die Entscheidung der Gemeinde eine unterlassene Instandhaltung nachzuholen, stellt haushaltsrechtlich eine Verpflichtung der Gemeinde gegen sich selbst dar (Innenverpflichtung). Abweichend von der allgemeinen Regel für den Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz, dass eine Außenverpflichtung der Gemeinde bestehen muss, hat der Landesgesetzgeber jedoch ausdrücklich die Bilanzierung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen vorgesehen.

Mit dieser haushaltsrechtlichen Möglichkeit soll der grundsätzlichen Verschiebung notwendiger Instandhaltungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen zur Nutzung und zur Sicherung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde entgegengewirkt werden. Es besteht daher kein Vorrang einer aktivischen Abwertung eines Vermögensgegenstandes vor dem Ansatz einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen. Grundsätzlich sind von der Gemeinde regelmäßig sachgerechte Maßnahmen zur Vermeidung von Instandsetzungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen vorzusehen (Unterhaltungsmaßnahmen). Die Unterhaltung ist jedoch keine Messgröße zur Bestimmung von Rückstellungen für eine unterlassene Instandsetzung und kann auch nicht deren Gegenstand sein.

Die Erhaltung der gemeindlichen Vermögensgegenstände für die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde ist von so grundsätzlicher Bedeutung, dass der Landesgesetzgeber an den Ansatz der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in der gemeindlichen Bilanz die Bedingung einer zeitnahen Nachholung der Instandhaltung geknüpft hat. Gleichwohl sind Schäden aus der Nutzung der Vermögensgegenstände oder besondere Schadenereignisse nicht vollständig vermeidbar, selbst wenn eine regelmäßige Unterhaltung des Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde erfolgte. Ein bilanzieller Ansatz für gemeindliche Instandhaltungsrückstellungen ist daher nur dann als zulässig anzusehen, wenn von der Gemeinde hinreichend konkret die Umsetzung der unterlassenen Instandhaltung beabsichtigt ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Der gemeindlichen Entscheidung zum Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz muss daher unmittelbar eine entsprechende Einbeziehung in die gemeindliche Haushaltsplanung folgen. Durch den Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen in ihrer Bilanz zeigt die Gemeinde ihr Eigeninteresse an der Wiederherstellung des nutzbaren Zustandes ihrer Vermögensgegenstände und der Sicherstellung der Nutzung für die Zwecke ihrer Aufgabenerfüllung.

Eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Instandhaltungsrückstellung übernimmt bis zu ihrer Inanspruchnahme oder ihrer Auflösung durch die Gemeinde die Funktion eines Werterhalts des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Eine von der Gemeinde nicht vorgesehene Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung würde ansonsten die Gemeinde verpflichten, die dann bestehende Wertminderung des betroffenen Vermögensgegenstandes zum Abschlussstichtag durch eine außerplanmäßige Abschreibung umzusetzen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Zum Abschlussstichtag muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass in der Bilanz die gemeindlichen Vermögensgegenstände mit den zutreffenden Werten angesetzt sind.

Ein Bedarf für die Bildung einer Instandhaltungsrückstellung kann in besonderen Fällen auch durch die Pflicht der Gemeinde zur Instandhaltung eines fremden Vermögensgegenstandes sein, wenn die Gemeinde z. B. als Mieter von Büroräumen oder Bürogebäuden zu entsprechenden Maßnahmen verpflichtet ist. In solchen Fällen besteht jedoch keine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst, sondern gegenüber einem Dritten als Vermieter einer Sache. Die Verpflichtung ist dadurch als eine Außenverpflichtung zu klassifizieren und stellt keine Innenverpflichtung für die Gemeinde dar.

Von der Gemeinde ist jedoch dann keine Instandhaltungsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn in einem Miet- oder Pachtverhältnis die Instandhaltung der vermieteten oder verpachteten Sache vertraglich dem Mieter oder dem Pächter obliegt. Die Unzulässigkeit der Bilanzierung einer Rückstellung besteht in solchen Fällen auch dann, wenn der Mieter oder der Pächter mit der Durchführung einer erforderlichen Instandhaltung im Rückstand ist. Insgesamt betrachtet muss die Gemeinde in den örtlichen Einzelfällen objektiv abwägen, wann ein bilanzieller Ansatz für eine Instandhaltungsrückstellung in Betracht kommt.

### **3.1.1.2 Allgemeine Grundlagen**

Eine von der Gemeinde unterlassene Instandhaltung bei ihren Vermögensgegenständen hat regelmäßig einen wertmindernden Effekt auf den betreffenden Vermögensgegenstand. Die zulässige Rückstellungsbildung baut dabei auf bautechnischen Begriffen auf. Der in der Vorschrift enthaltene Begriff "Instandhaltung" soll so verstanden werden, dass damit die Maßnahmen der Gemeinde zur Erhaltung des Soll-Zustandes eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfasst werden sollen (vgl. § 2 Absatz 9 HOAI).

Die Bildung einer Instandhaltungsrückstellung ist daher vom tatsächlichen Instandsetzungsbedarf bei einem betroffenen Vermögensgegenstand der Gemeinde abhängig. Dessen Umfang oder Volumen wird dabei durch die fachlich erforderlichen Maßnahmen geprägt, z. B. durch baufachliche Anforderungen oder Brandschutzbestimmungen. Die „Wiederherstellungsmaßnahmen“ erfolgen regelmäßig in Form von Instandsetzungen, denn durch solche Maßnahmen soll der bestimmungsgemäße Gebrauch des gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Soll-Zustand) wieder ermöglicht werden (vgl. § 2 Absatz 8 HOAI).

Die Entscheidungsfreiheit der Gemeinde stellt dabei kein Ansatzwahlrecht im Sinne der Bilanzierungsgrundsätze dar. Sofern sich die Gemeinde gegen die Nachholung einer Instandhaltung entscheidet, muss sie prüfen, ob aufgrund des vorliegenden Schadens oder Mangels eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand vorliegt. Sie muss dann statt der Passivierung einer Rückstellung den Wertansatz des Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz durch eine außerplanmäßige Abschreibung mindern (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss hat die Gemeinde bei der Bilanzierung einer Instandhaltungsrückstellung das Gesamtvolumen der vorgesehenen Instandhaltungsrückstellung anzugeben. Sie sollte dazu aufzeigen, bei welchen Vermögensgegenständen Instandsetzungen vorgesehen sind sowie dazu die geplante Umsetzung angeben. Durch sachgerechte und ausreichende Angaben und Erläuterungen kann die Gemeinde belegen, dass sie bei ihrer Rückstellungsbildung die Vorgabe beachtet hat, nach der die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt sein muss.

Derartige Angaben bedingen, dass die aufgezeigten Maßnahmen von der Gemeinde auch in ihre Haushaltsplanung einbezogen und im Haushaltsplan enthalten sein müssen, z. B. in den drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nach dem Haushaltsjahr. Die nicht zu realisierenden Instandhaltungsmaßnahmen und die hieran anknüpfend festgestellten und vorgenommenen Wertminderungen der davon betroffenen Vermögensgegenstände sind ebenfalls im Anhang anzugeben und zu erläutern.

Die spätere Nachholung der unterlassenen Instandhaltung durch die Gemeinde unter Inanspruchnahme der dafür gebildeten und in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellung stellt keine bilanziell relevante Wertaufholung bei dem betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand dar. Im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung war bei dieser Bilanzierungsweise von der Gemeinde keine Wertminderung bei dem von der unterlassenen Instandhaltung betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstand vorzunehmen. Nach Abschluss der durchgeführten Instandhaltung besteht deshalb auch kein Grund oder Anlass, den bilanzierten Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes durch eine Zuschreibung zu verändern bzw. zu erhöhen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW).

### **3.1.1.3 Die Kriterien bei Instandhaltungsrückstellungen**

In die örtliche Rückstellungsbildung sollen von der Gemeinde aufgrund der vorgesehenen Nachholung unterlassener Instandhaltungen die Maßnahmen einbezogen werden, die dazu dienen, den „Soll-Zustand“ eines Vermögensgegenstandes zur Nutzung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wiederherzustellen. Die voraussichtlichen Aufwendungen zur Beseitigung der unterlassenen Instandhaltung dürfen dabei jedoch nicht als Herstellungsaufwand einzuordnen sein und nicht in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden (vgl. § 33 GemHVO NRW).

In die gemeindliche Rückstellungsbildung dürfen von der Gemeinde zudem keine Aufwendungen aus der Bewirtschaftung oder der laufenden Unterhaltung ihrer Vermögensgegenstände einbezogen werden, z. B. Entgelte für den Bezug von Strom. Die Gemeinde hat solche Gegebenheiten bei ihrer Prüfung und Feststellung des Bedarfs an Rückstellungen zu beachten. Sie hat im Rahmen der Prüfung konkret zu klären, ob und in welchem Umfang eine notwendige Instandhaltung bei ihren Vermögensgegenständen unterlassen wurde und in welchem Umfang eine Nachholung erfolgen soll.

Die hinreichend konkret beabsichtigte Nachholung als Voraussetzung der Bilanzierung von Instandhaltungsrückstellungen kann dann als gegeben bewertet werden, wenn die Gemeinde die geplanten Instandhaltungsmaßnahmen konkret in ihre fünfjährige Haushaltsplanung einbezogen hat, z. B. in den Zeitraum der drei Planungsjahre in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nach dem Haushaltsjahr. Nachfolgend werden die möglichen Kriterien für die Bildung von Instandhaltungsrückstellungen beispielhaft benannt (vgl. Abbildung 643).

<b>DIE KRITERIEN BEI INSTANDHALTUNGSRÜCKSTELLUNGEN</b>	
-	Der Instandhaltungsbedarf ist objektbezogen in seinem Umfang korrekt zu ermitteln.
-	Die Instandhaltungsmaßnahmen müssen im Einzelnen konkret abgrenzbar sein.

<b>DIE KRITERIEN BEI INSTANDHALTUNGSRÜCKSTELLUNGEN</b>	
-	Die Instandhaltungsmaßnahmen müssen als bisher unterlassen zu bewerten sein.
-	Die Umsetzung der Instandhaltungsmaßnahmen muss haushaltsmäßig geplant sein.
-	Die Instandhaltungsmaßnahmen werden mittelfristig durchgeführt.
-	Die Instandhaltungsmaßnahmen stellen keine Investitionsmaßnahmen dar.
-	Die Instandhaltungsmaßnahmen führen nicht zu aktivierungsfähigen Herstellungskosten.

Abbildung 643 „Die Kriterien bei Instandhaltungsrückstellungen“

In den anderen Fällen, z. B. bei einem endgültigen Verzicht auf die Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung ist von der Gemeinde zu prüfen, ob eine voraussichtliche dauerhafte Wertminderung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorliegt, die zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führt (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Sie ist von der Gemeinde zu bemessen und bilanziell umzusetzen.

#### 3.1.1.4 Die ersten Umsetzungsschritte

Bei der haushaltsrechtlichen Möglichkeit der Verschiebung von Instandhaltungsmaßnahmen in ein anderes Haushaltsjahr muss die Gemeinde prüfen, ob die Erfüllung ihrer Aufgaben noch hinreichend gesichert ist. Sie muss die für notwendig erachteten Maßnahmen zeitnah umsetzen sowie möglichst sachgerechte Maßnahmen bestimmen, die zur Erhaltung der betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstände führen. Die Gemeinde muss bedarfsgerecht vorgehen und zur Beseitigung von Schäden ggf. eine Prioritätensetzung vornehmen (vgl. Beispiel 106).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Instandhaltungsrückstellung für die Sanierung der Fenster der "Carlssonschule"**

Die Gemeinde hat für das Haushaltsjahr eine Sanierung der Fenster einer Schule vorgesehen und dafür einen Betrag i. H. v. 100.000 Euro im betreffenden Teilplan (Teilergebnisplan und Teilfinanzplan) veranschlagt. Aus bautechnischen Gründen und wegen Lieferschwierigkeiten kann die Maßnahme nicht im Haushaltsjahr ausgeführt werden. Die Gemeinde führt folgende Maßnahmen im zeitlichen Ablauf durch:

1. Veranschlagung der Sanierungsmaßnahme im betreffenden Teilplan (vgl. Abbildung 584);
2. Übertragung der Aufwands- und Auszahlungsermächtigung zur Durchführung im Folgejahr (vgl. Abbildung 585);
- 3a. Feststellung der Unterlassung der Durchführung der Maßnahme und entsprechender Ausweis in der Teilrechnung (vgl. Abbildung 586);
- 3b. Konkretisierung der künftigen Durchführung der Sanierungsmaßnahme mit der Wirkung, dass eine Instandhaltungsrückstellung gebildet und bilanziert wird.
4. Erläuterungen zum Objekt „Carlssonschule“ im Anhang des Jahresabschlusses unter Angabe örtlicher Gegebenheiten und Bedingungen sowie des Rückstellungsbetrages.

Beispiel 106 „Die Bildung einer Instandhaltungsrückstellung“

Für die Gemeinde können bei der Planung und der Umsetzung von Instandhaltungsmaßnahmen folgende Schritte im Zeitablauf in Betracht kommen (vgl. Abbildungen 621 bis 624). Der erste Schritt stellt die Planung der Instandhaltungsmaßnahme dar (vgl. Abbildung 644).

<b>1. DIE PLANUNG DER INSTANDHALTUNGSMAßNAHME</b>						
Teilplan ... (Teilergebnisplan sowie Teilfinanzplan)	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Sanierung der Fenster in der "Carlssonschule"	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>100.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

*Abbildung 644 „Die Planung der Instandhaltungsmaßnahme“*

Der zweite Schritt im Rahmen gemeindlicher Instandhaltungsmaßnahmen stellt die Möglichkeit der Ermächtigungsübertragung zur Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme im Umfang der veranschlagten Aufwendung dar (vgl. Abbildung 645).

<b>2. DIE ÜBERTRAGUNG DER INSTANDHALTUNGSMAßNAHME</b>						
Teilplan ... (Teilergebnisplan sowie Teilfinanzplan)	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	<b>Ansatz des Haus- halts- jahres</b>	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Sanierung der Fenster in der "Carlssonschule"	<b>0</b>	<b>100.000</b>	<b>0</b> (plus 100.000 durch Übertra- gung)	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

*Abbildung 645 „Die Übertragung der Instandhaltungsmaßnahme“*

### 3.1.2 Das Erfordernis einer konkreten Umsetzungsplanung

#### 3.1.2.1 Der Tatbestand „Unterlassene Instandhaltung“

Mit der Instandhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wird i. d. R. von der Gemeinde das Ziel verfolgt, den Vermögensgegenstand während seiner Nutzungszeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung verfügbar und nutzbar zu erhalten. Die Umsetzung der geplanten Instandhaltungsmaßnahmen im Haushaltsjahr sowie deren Nachholung in einem späteren Jahr führen gleichermaßen zu gemeindlichen Aufwendungen, die dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Der dritte Schritt im Rahmen gemeindlicher Instandhaltungsmaßnahmen soll die Möglichkeit aufzeigen, dass auf die geplante Instandhaltungsmaßnahme auch verzichtet werden kann (vgl. Abbildung 646).



<b>3. DIE UNTERLASSUNG DER INSTANDHALTUNGSMAßNAHME</b>						
<b>Teilrechnung</b> ... (Teilergebnisrechnung sowie Teilfinanzrechnung)	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ergebnis des Vor- jahres	<b>Ergebnis des Haus- halts- jahres</b>			
	EUR	EUR	EUR			
Sanierung der Fenster in der "Carlssonschule"	0	0	0			
Zuführung zur Instandhaltungsrück- stellung für die Maßnahme "Fenster in der Carlssonschule"	0	0	100.000			

*Abbildung 646 „Die Unterlassung der Instandhaltungsmaßnahme“*

Eine Instandhaltungsmaßnahme dient daher der Erhaltung des funktionsfähigen Zustandes des betreffenden Vermögensgegenstandes (vorbeugende Maßnahmen) sowie der Beseitigung von Ausfällen und Schäden durch eine Instandsetzung (wiederherstellende Maßnahmen). Diese Sachverhalte bedingen vielfach die Vornahme von bautechnischen Maßnahmen nach DIN 31051 oder anderer technischer Maßnahmen, z. B. die Instandsetzung einer Maschine. Nach Ablauf eines gemeindlichen Haushaltsjahres kann das Vorliegen des Tatbestandes „unterlassene Instandhaltung“ dann als gegeben angesehen werden, wenn von der Gemeinde für das Haushaltsjahr die Durchführung von sachlich notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen vorgesehen war, die Umsetzung in diesem Haushaltsjahr aber unterblieben ist.

Im Haushaltsplan der Gemeinde für das betreffende Haushaltsjahr müssen dabei die notwendigen Aufwandsermächtigungen für die Durchführung der vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen veranschlagt worden sein. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss dann von der Gemeinde beurteilt und entschieden werden, ob die Instandhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes als bisher unterlassen bewertet werden muss. Als „unterlassen“ gelten dabei auch nicht durchgeführte Instandhaltungsmaßnahmen der Gemeinde, für die es erst im Haushaltsjahr einen Anlass gegeben hat, z. B. bei Schadensfällen.

Die Gemeinde hat zu beachten, dass sie im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages anzugeben hat. Die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind so bedeutend, dass gesondert darüber im Anhang zu informieren ist (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW). Es ist dabei die tatsächliche und die vorgesehene Nachholung der unterlassenen Instandhaltungen unter Angabe der Vermögensgegenstände und der betragsmäßigen Größenordnung zu erläutern.

### **3.1.2.2 Das Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“**

Für den Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung ist anknüpfend an die allgemeinen Voraussetzungen für den Ansatz, Ausweis und die Bewertung von Aufwandsrückstellungen das Vorliegen des Kriteriums „hinreichend konkret beabsichtigt“ besonders zu beachten. Es bietet sich für die Gemeinde deshalb eine gesonderte Planungsrechnung für diese Zwecke an, sofern nicht die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung dazu genutzt werden kann (vgl. § 84 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss vor der Bilanzierung von Instandhaltungsrückstellungen die notwendigen und umsetzbaren Instandhaltungsmaßnahmen im Einzelnen konkretisiert und den künftigen Haushaltsjahren jahresbezogen zuordnen. Eine gesonderte Planungsrechnung ist wie die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung jährlich fortzuschreiben. In diesem Rahmen darf das Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“ von der Gemeinde nicht dahingehend ausgelegt werden, dass der Bedarf und das Volumen einzelner Instandhaltungsmaßnahmen bekannt sein müssen, die notwendige zeitliche Umsetzung aber ungewiss bleiben kann.

Eine Rückstellungsbildung bei unterlassenen Instandhaltungen kann die Gemeinde nach eigenem Ermessen und Bedarf vornehmen. Die Erfüllung des Kriteriums „hinreichend konkret beabsichtigt“ kann jedoch erst dann bei der Gemeinde als sachgerecht erfüllt angesehen werden, wenn die Gemeinde die notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen von ihrem Umfang her sachlich und zeitlich zutreffend abgegrenzt und die Maßnahmen im Rahmen ihrer Haushaltsplanung in die mittelfristige Ergebnisplanung eingestellt hat. Die gemeindliche Umsetzungsplanung von Instandhaltungsmaßnahmen soll dabei grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen.

Im Einzelfall kann ggf. auch ein Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr noch als vertretbar angesehen werden, wenn besondere örtliche Gegebenheiten diesen Zeitrahmen erfordern. Der zulässige Zeitrahmen für ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept ist in diesem Zusammenhang nicht als zeitliches Kriterium für die Bildung von gemeindlichen Instandhaltungsrückstellungen geeignet, weil gesetzlich andere Zwecke damit verbunden worden sind (vgl. § 76 GO NRW). Die zeitliche Konkretisierung der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung bedarf sachgerechter Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss.

Aus den Angaben muss u. a. nachvollziehbar werden, dass bei der Bildung und dem Ansatz der Instandhaltungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz die haushaltsrechtlichen Bedingungen eingehalten wurden. Das Kriterium „hinreichend konkret beabsichtigt“ ist erst dann vollständig umgesetzt, wenn die voraussichtlichen Auszahlungen für die umzusetzenden Instandhaltungsmaßnahmen in den betreffenden produktorientierten Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans konkret für das jeweilige Haushaltsjahr veranschlagt worden sind.

Aus dem gemeindlichen Haushaltsplan soll die jahresbezogene Umsetzung im Haushaltsjahr und den anschließenden drei Planungsjahren entsprechend der vorgesehenen konkreten Durchführung von Maßnahmen in diesen Jahren ersichtlich sein (vgl. §§ 6 und 11 GemHVO NRW). Eine Veranschlagung im Bereich „Teilfinanzplan“ in den betroffenen Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans ist dabei ausreichend, denn die Aufwendungen für die Instandhaltung wurden durch die Bildung einer „Instandhaltungsrückstellung“ wirtschaftlich und haushaltsmäßig dem Ursachenjahr zugeordnet.

In besonderen Fällen kann sich bereits während der Haushaltsplanung für die Umsetzung einer nachzuholenden Instandsetzung bei der Gemeinde ergeben, dass die Wiederherstellungsmaßnahmen umfangreicher sein werden, als bei der Festlegung der Instandhaltungsrückstellung absehbar war. Sofern während der Instandhaltungsarbeiten erkennbar wird, dass im Rahmen der Umsetzung der Instandhaltung weitere Aufwendungen entstehen können, muss von der Gemeinde in ihrem Haushaltsplan eine entsprechende Veranschlagung im Bereich „Teilergebnisplan“ des betroffenen Teilplans erfolgen. Der gemeindliche Haushaltsplan zeigt durch eine erweiterte Veranschlagung auf, dass ein vorhandener Instandhaltungsbedarf insgesamt sach- und zeitgerecht abgearbeitet werden soll.

Eine zusammengefasste Veranschlagung der Auszahlungen im Rahmen der gemeindlichen Finanzrechnung bzw. die Darstellung eines jährlichen Gesamtvolumens für die Umsetzung unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen im gemeindlichen Haushaltsplan ist dabei als nicht zulässig im Sinne des von der Gemeinde zu erfüllenden Kriteriums „hinreichend konkret beabsichtigt“ anzusehen. Eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan würde auch nicht mit dem haushaltsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz sowie dem Haushaltsgrundsatz der Klarheit und Wahrheit, aber auch mit den Grundsätzen der Spezifizierung und der Einhaltung der örtlich bestimmten haushaltsmäßigen Produktorientierung in Einklang stehen.

### **3.1.2.3 Das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“**

Bei gemeindlichen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung ist anknüpfend an die Voraussetzungen für den Ansatz, Ausweis und die Bewertung der gemeindlichen Aufwandsrückstellungen von der Gemeinde auch das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ besonders zu beachten. Die Gemeinde hat deshalb anhand der Prüfung der Wirtschaftlichkeit ihrer Instandhaltungsmaßnahmen sowie anhand ihrer Leistungsfähigkeit und ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten die Realisierbarkeit der einzelnen Instandhaltungsmaßnahme zu ermitteln und eine sachgerechte Verknüpfung zu ihrer jährlichen Haushaltsplanung herzustellen.

Das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ kann dann als von der Gemeinde ausreichend erfüllt betrachtet werden, wenn im gemeindlichen Haushaltsplan für das Haushaltsjahr die notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen konkret in den produktorientierten Teilplänen für das Haushaltsjahr und/oder die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahr veranschlagt worden sind (vgl. §§ 3, 4 und 11 GemHVO NRW). Die Veranschlagung eines jährlichen Gesamtvolumens möglicher zusammengefasste Instandhaltungsmaßnahmen unter einer einzigen Haushaltsposition in den Teilplänen stellt den Nachweis der Erfüllung des Kriteriums infrage und ist daher als nicht ausreichend anzusehen.

Ebenso ist eine alleinige zusammengefasste Veranschlagung im Finanzplan der Gemeinde nicht ausreichend, auch wenn eine solche Veranschlagung zeitlich auf das gleiche Haushaltsjahr bezogen wird. In diesen Fällen besteht noch ein erhebliches Risiko dahingehend, dass auf die geplante und veranschlagte Umsetzung im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft doch noch verzichtet werden könnte. Ein solches Ergebnis wäre bei seinem Eintritt im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu den betreffenden Teilrechnungen zu erläutern. In diesem Zusammenhang müssen dann von der Gemeinde das weitere Vorgehen näher dargestellt sowie die dann vorgesehenen Maßnahmen aufgezeigt werden.

### **3.1.2.4 Die zeitlichen Festlegungen**

Die Pflicht der Gemeinde zum Ansatz von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung in der gemeindlichen Bilanz setzt voraus, dass die Nachholung der Instandhaltung von der Gemeinde hinreichend konkret beabsichtigt ist. Die Vorschrift enthält dazu jedoch keine konkreten Zeitvorgaben. Die Bilanzierung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von gemeindlichen Sachanlagen bedarf jedoch auch einer konkreten zeitlichen Umsetzungsplanung durch die Gemeinde. Mit einer Haushaltsplanung, in die von der Gemeinde auch die vorgesehenen Nachholungen der unterlassenen Instandhaltung einbezogen werden oder durch eine gesonderte jahresbezogene Planungsrechnung wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde in zeitlicher Hinsicht sichtbar gemacht.

Eine solche Planung trägt zur Erfüllung der haushaltsrechtlichen Bedingungen durch die Gemeinde bei. Die Gemeinde hat sich dabei hinsichtlich der zeitlichen Dimension an der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu orientieren, sodass regelmäßig ein Zeitfenster von 4 Jahren, gebildet aus dem Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren einen zulässigen Zeitrahmen bildet (vgl. § 6 GemHVO NRW). Bei einem Doppelhaushalt für zwei Haushaltsjahre ist dann ggf. auch ein Zeitrahmen von fünf Jahren möglich. Dabei wird davon ausgegangen, dass der gemeindliche Vermögensgegenstand auch ohne Durchführung der notwendig gewordenen Instandhaltungsmaßnahmen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung weiterhin nutzbar ist.

Im Einzelfall kann ggf. auch ein Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr noch als vertretbar angesehen werden, wenn besondere örtliche Gegebenheiten diesen Zeitrahmen zur Durchführung von Instandsetzungen erfordern. Es besteht dann aber das Risiko für die Gemeinde, dass im Rahmen der zwischenzeitlichen Jahresabschlüsse nicht ein Zustand bei den betreffenden Vermögensgegenständen eingetreten ist, aufgrund dessen eine

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt und von der Gemeinde eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

Der zulässige zehnjährige Zeitrahmen für ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept ist bei der gemeindlichen Entscheidung über die zeitliche Umsetzung von nachzuholenden Instandsetzungsmaßnahmen kein geeignetes zeitliches Kriterium (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die lange Zeitdauer steht nicht mit dem Kriterium einer hinreichenden Konkretisierung der Nachholung der von der Gemeinde unterlassenen Instandhaltung in Einklang. Sie darf daher der zeitlichen Abgrenzung der Durchführung von Instandhaltungsmaßnahmen nicht zu Grunde gelegt werden. Außerdem sind andere Zwecke mit diesem gesetzlich bestimmten langen Zeitraum verbunden worden.

Die zeitliche Konkretisierung der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung bedarf wie die Erfüllung der anderen Kriterien sachgerechter Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss, in dem in der gemeindlichen Bilanz die Instandhaltungsrückstellung angesetzt wird. Aus den gebotenen Angaben muss u. a. nachvollziehbar werden, dass bei der Bildung und dem Ansatz der Instandhaltungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz von der Gemeinde die haushaltsrechtlichen Bedingungen eingehalten wurden.

### **3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der Instandhaltungsmaßnahmen):**

#### **3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihres gemeindlichen Jahresabschlusses die im Haushaltsjahr nicht durchgeführten Instandhaltungsmaßnahmen einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert haben, wenn sie dafür eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen will. Diese Vorgaben setzen eine solide und sachgerechte Beurteilung des technischen Zustandes der jeweils betroffenen Sachanlagen der Gemeinde zum Abschlussstichtag sowie der notwendigen Instandsetzungsmaßnahmen voraus. Die Beurteilung kann dabei u. a. auf bei der Gemeinde vorliegenden Erkenntnissen zum Instandhaltungsbedarf aufbauen, der im Rahmen von Inventuren erfasst wird.

Zur Klassifizierung und näheren Feststellung der örtlichen Instandhaltungsmaßnahmen im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts kann z. B. die DIN 31051 „Grundlagen der Instandhaltung“ herangezogen werden. Danach gehören zur bauwirtschaftlichen Instandhaltung die „Maßnahmen zur Bewahrung und Wiederherstellung des Soll-Zustandes“ von Gebäuden, Anlagen und technischen Arbeitsmittel mit Aufbereitung oder Ersatz von Teilen durch festgestellte Inspektionsergebnisse. In dieser DIN-Vorschrift wird jedoch der Begriff „Instandhaltung“ sehr weit gefasst, sodass danach auch die „vorbeugende Instandhaltung“ in den Rahmen dieses technischen Regelwerks gehört. Für die Gemeinde werden dadurch andere technische Regelwerke jedoch nicht ausgeschlossen, z. B. die DIN 1076 für Bauwerksprüfungen.

Zur vorbeugenden Instandhaltung sind danach regelmäßig Maßnahmen zu zählen, um einen zuvor definierten Sollzustand eines Wirtschaftsgutes (Vermögensgegenstand) zu erhalten. Für derartige Maßnahmen wird haushaltswirtschaftlich aber vielfach der Begriff „Unterhaltung“ verwendet, unter dem i. d. R. „laufender Erhaltungsaufwand“ verstanden wird, der erforderlich ist, um die gemeindlichen Vermögensgegenstände in einem ordnungsgemäßen Zustand für den Gebrauch im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erhalten und um größere Instandsetzungsmaßnahmen möglichst zu vermeiden.

Die Begriffe „Unterhaltung“ und „Instandhaltung“ werden zudem von der amtlichen Finanzstatistik für die Erfassung von gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen benutzt, sodass eine sachgerechte Trennung in diesem Sinne sinnvoll ist. Im Rahmen der gemeindlichen Instandhaltung müssen nicht zwingend der technische Fortschritt und sonstige wirtschaftliche Entwicklungen berücksichtigt werden. Die Nutzung eines Objektes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung kann aber gleichwohl besondere Maßnahmen im Rahmen der vorzunehmenden Instandhaltung erforderlich machen, wenn z. B. neue baurechtliche Vorgaben umzusetzen sind.

### **3.2.2 Wiederherstellung gleich Instandsetzung**

Im Rahmen der Nutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände werden in den haushaltswirtschaftlichen, bau-rechtlichen und statistischen Fachbereichen vielfach gleiche Begriffe benutzt, obwohl rechts- oder zweckbezogen inhaltliche Unterschiede bestehen, die wesentlich sein können. Der Ansatz einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in der gemeindlichen Bilanz ist z. B. dann möglich, wenn die Nachholung der Instandsetzung gemeindlicher Vermögensgegenstände konkret beabsichtigt ist.

Im Rahmen des gemeindlichen Haushalts bzw. im haushaltswirtschaftlichen Sinne wird der Begriff „Instandhaltung“ i. V. m. dem Begriff „Instandsetzung“ die Wiederherstellung eines Zustandes des betroffenen Vermögensgegenstandes verstanden. Dieses Verständnis baut auf dem bauwirtschaftlichen Begriff „Wiederherstellung“ auf. Damit verbunden wird, dass die haushaltsmäßig geplante Maßnahme zur „Wiederherstellung des Soll-Zustandes“ im Haushaltsjahr von der Gemeinde unterlassen bzw. darauf verzichtet wurde und die Maßnahme den Charakter einer Instandsetzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes hat.

### **3.2.3 Bewahrung gleich Unterhaltung**

Eine Begriffsvielfalt besteht auch für die Maßnahmen, die haushaltswirtschaftlich als Unterhaltungsmaßnahmen bezeichnet werden und der Erhaltung des nutzbaren Zustandes eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dienen. Solche Maßnahmen sind getrennt von den gemeindlichen Instandsetzungsmaßnahmen zu erfassen und sind aufgrund der zweck- und sachbezogenen Abgrenzung einer Rückstellungsbildung für unterlassene Instandhaltung nicht zugänglich.

Für die Gemeinde bietet es sich an, ausgehend von dem bauwirtschaftlichen Begriff „Bewahrung“ die baubezogenen Maßnahmen dann haushaltswirtschaftlich der Unterhaltung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zuzuordnen, wenn diese der Bewahrung seines Soll-Zustandes im Sinne einer Vorbeugung zur Sicherung seiner Nutzung bzw. seines Gebrauchs für die gemeindliche Aufgabenerfüllung dienen.

Im Rahmen der örtlichen Entscheidung über die Festsetzung einer Erheblichkeitsgrenze bei Instandsetzungen sollte von der Gemeinde geklärt werden, ob die Maßnahmen, die unterhalb einer solchen Grenze liegen, ggf. grundsätzlich der „Unterhaltung“ von Vermögensgegenständen zugeordnet werden und als vorbeugende Instandhaltung gelten.

Dazu wäre auch eine Veranschlagungspraxis abzugrenzen, z. B. dass solche „kleineren“ Maßnahmen, bezogen auf den einzelnen Teilplan, zu einer Maßnahme zusammengefasst und entsprechend veranschlagt werden können. Eine solche haushaltswirtschaftliche Abgrenzung ermöglicht der Gemeinde vor Ort, die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr im Sinne der Abgrenzung von Instandhaltung und Unterhaltung sachbezogen zu differenzieren.

### **3.2.4 Die Festlegung der Maßnahmen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass für die Bemessung von Instandhaltungsrückstellungen und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz die vorgesehenen Maßnahmen durch die Gemeinde zum Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen, erfordert neben der Beurteilung des Zustandes der jeweils betroffenen gemeindlichen Sachanlagen nicht nur eine geeignete Ausgangslage.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die Gemeinde soll im Rahmen der jährlichen Inventur und der Aufstellung des gemeindlichen Inventars möglichst Erkenntnisse gewinnen, die eine Festlegung der einzelnen (notwendigen) Instandhaltungsmaßnahmen ermöglichen (vgl. §§ 28 ff. GemHVO NRW). Sie muss jede vorgesehene Instandhaltungsmaßnahme im Einzelnen abgrenzen, den jeweils davon betroffenen Vermögensgegenstand bezeichnen und dazu die Instandhaltung im notwendigen Umfang der Schadensbeseitigung und der Ausführung der Instandhaltung genau beschreiben. Die vorgesehenen wesentlichen Instandhaltungsmaßnahmen sind dann neu festzulegen und in den betreffenden Teilplänen einzeln zu veranschlagen (vgl. Abbildung 647).

<b>4. DIE NEUE FESTLEGUNG DER INSTANDHALTUNGSMAßNAHME</b>						
<b>Teilplan</b> ... (Teilfinanzplan)	Ergebnis des Vorvorjahres	Ergebnis des Vorjahres	<b>Ergebnis des Haushaltsjahres</b>	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Sanierung der "Fenster in der Carlssonschule"	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>50.000</b>	<b>50.000</b>

*Abbildung 647 „Die neue Festlegung der Instandhaltungsmaßnahme“*

Neben der Angabe des Umfanges der voraussichtlich entstehenden Aufwendungen bedarf es auch einer konkreten zeitlichen Einordnung der Umsetzung für das Haushaltsjahr und/oder die Folgejahre durch die Gemeinde. Eine zusammengefasste (vereinfachte) Darstellung in Form des Gesamtvolumens für die Umsetzung unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen mit lediglich einer Summenangabe ist daher als nicht zulässig im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorgabe anzusehen.

Bei mehreren kleineren Maßnahmen kann eine zusammengefasste Veranschlagung der notwendigen Auszahlungen im Teilfinanzplan der betreffenden Teilpläne sachgerecht sein. Bei einer zusammengefassten Veranschlagung sollte jedoch der Vorbericht zum gemeindlichen Haushaltsplan eine geeignete Übersicht über die geplanten Maßnahmen enthalten, um die Sachlage nachvollziehbar zu machen. Bei einer Vielzahl von kleinteiligen Instandhaltungsmaßnahmen kann z. B. eine Gliederung auch nach den betroffenen Vermögensgegenständen entsprechend der Gliederung der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz erfolgen.

Eine im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses von der Gemeinde aufgestellte Übersicht kann dazu dienen, die notwendigen Summenangaben für den gemeindlichen Rückstellungsspiegel zu ermitteln. Die Vorgaben der haushaltsrechtlichen Vorschrift gehen dabei jedoch nicht so weit, dass von der Gemeinde gemachte Angaben über die durchzuführenden Einzelmaßnahmen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss als eigenständiger Rückstellungsspiegel gelten können.

**3.2.5 Die Festlegung einer Wertgrenze**

Die Gemeinde hat im Zusammenhang mit der Festlegung und Entscheidung über die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie ggf. als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung eine Wertgrenze als Erheblichkeitsgrenze einführt. Sie kann dadurch abhängig von der örtlichen Bedeutung festlegen, dass erst ab einer bestimmten Größenordnung für eine unterlassene Maßnahme eine entsprechende Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz zu erfolgen soll.

Die Gemeinde hat dabei auch zu berücksichtigen, inwieweit dann das haushaltsrechtliche Instrument der Übertragung von Ermächtigungen tatsächlich noch zur Anwendung kommen soll (vgl. § 22 GemHVO NRW). Eine Wertgrenze, unter der die örtlichen Maßnahmen zur Beseitigung der unterlassenen Instandsetzung für die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan zusammengefasst werden dürfen, kann von der Gemeinde eigenverantwortlich bestimmt werden.

### **3.2.6 Ermächtigungsübertragungen und Instandhaltungsrückstellungen**

Das gemeindliche Haushaltsrecht lässt die Übertragung von Aufwandsermächtigungen und damit die Verschiebung von Aufwand auf einen späteren Zeitpunkt durch die Gemeinde zu, auch wenn es bei der Veranschlagung von Aufwendungen wie bei der Rückstellungsbildung auf eine zutreffende wirtschaftliche Zurechnung der Aufwendungen zum Haushaltsjahr ankommt (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei noch nicht abgewickelten Instandhaltungen und einer vorgesehenen Nachholung könnte auch eine Ermächtigungsübertragung in das folgende Haushaltsjahr statt des Ansatzes einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in der gemeindlichen Bilanz das örtlich zutreffende Ergebnis sein (vgl. § 22 GemHVO NRW).

Das Gebot der Zurechnung des Ressourcenverbrauchs zum Jahr der Verursachung, umgesetzt durch eine entsprechende Veranschlagung im Haushaltsjahr, lässt jedoch bei der Frage der wirtschaftlichen Zurechnung von Aufwendungen für (unterlassene) Instandhaltungen zu einem Haushaltsjahr keine Wahlmöglichkeit für die Gemeinde zwischen einer Ermächtigungsübertragung und einer Rückstellungsbildung zu. Bei einem Verzicht auf die Umsetzung veranschlagter Instandhaltungsmaßnahmen im Haushaltsjahr wird dieses Haushaltsjahr zum Verursachungsjahr, dem die Aufwendungen für die Instandhaltungsmaßnahmen wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Die Gemeinde hat bei einem Verzicht auf die Instandhaltung grundsätzlich eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in ihrer Bilanz anzusetzen (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW), sofern die Nachholung von ihr hinreichend konkret beabsichtigt ist. Die gemeindlichen Aufwendungen können dann nicht dem Folgejahr des Haushaltsjahres wirtschaftlich zugerechnet werden. Die Möglichkeit einer Ermächtigungsübertragung der voraussichtlichen Aufwendungen ins folgende Haushaltsjahr ist dann haushaltsrechtlich nicht mehr gegeben.

Die Gemeinde hat aber noch die Wahl, wegen des Verzichts auf die vorgesehene Instandhaltungsmaßnahme eine außerplanmäßige Abschreibung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand vorzunehmen. Der haushaltsrechtliche Vorrang der Rückstellungsbildung schränkt daher die Möglichkeit der Gemeinde ein, über die Arten der zeitlichen Verschiebung von Instandhaltungsmaßnahmen nach örtlichen Gegebenheiten entscheiden zu können. Ein Verzicht auf die Umsetzung von Instandhaltungsmaßnahmen im Haushaltsjahr löst regelmäßig besondere Erläuterungspflichten für die Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss aus.

### **3.2.7 Die Festlegung im Jahresabschluss**

Die Gemeinde kann im Rahmen der Inventur zur Aufstellung ihres Jahresabschlusses nähere Kenntnisse darüber gewinnen, dass einige Vermögensgegenstände im Verlauf des abgelaufenen Haushaltsjahres einen Schadenszustand erreicht haben, dem nicht mehr mit den bisher für ausreichend erachteten Unterhaltungsmaßnahmen begegnet werden kann. In solchen Fällen bedarf es einer objektiven fachlichen und sachlichen Beurteilung, ob eine Beseitigungspflicht zum Abschlussstichtag vorlag.

Durch eine Beurteilung muss sachlich geklärt werden, ob die nicht vorgenommene Beseitigung eines Schadens als eine bisher unterlassene Instandhaltung zu bewerten und eine Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret von der Gemeinde beabsichtigt ist. Unter Beachtung des Wertaufhellungsprinzips ist dann von der Gemeinde zu

entscheiden, ob und in welchem Umfang für die unterlassene Instandhaltung eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Durch die haushaltswirtschaftliche Sichtweise muss dabei die verträgliche Durchführung der notwendigen Maßnahmen mit beurteilt werden.

Die Beurteilung und Entscheidung kann die Gemeinde auf die fachliche Beurteilung des Zustandes des betroffenen Vermögensgegenstandes und die notwendige Wiederherstellung des nutzbaren Zustandes gestützt werden. Ein für das betreffende abgelaufene Haushaltsjahr erzielter Jahresüberschuss kann zwar die Entscheidung der Gemeinde erleichtern, die Aufwendungen für die notwendigen Maßnahmen müssen auch dann dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugeordnet werden, wenn ein Jahresfehlbetrag entstanden ist.

Die Wortwahl in der haushaltsrechtlichen Vorschrift „am Abschlussstichtag“ steht der Festlegung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltungen im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht entgegen. Die Vorgabe ist wörtlich fehlerhaft, denn es soll vielmehr wie bei anderen haushaltsrechtlichen Bestimmungen klargestellt werden, dass in den betreffenden Fällen ein unmittelbarer Bezug zum Abschlussstichtag bzw. zum abgelaufenen Haushaltsjahr gesichert sein muss, um das „Unterlassen“ feststellen zu können.

### **3.3 Der Verzicht auf Instandhaltungsmaßnahmen**

#### **3.3.1 Der Entscheidungsbedarf**

Die Gemeinde hat dem Verschleiß und dem Verfall aufgrund der Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen im Rahmen der Aufgabenerfüllung soweit wie möglich entgegenzuwirken, damit ihre stetige Aufgabenerfüllung gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und § 90 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Sie muss deshalb zeitgerecht die notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen durchführen, um die gemeindlichen Sachanlagen langfristig im Sinne der Aufgabenerfüllung nutzen bzw. gebrauchen zu können.

Bei der Gemeinde kann es dabei in Einzelfällen dazu kommen, dass die Instandhaltung von gemeindlichen Vermögensgegenständen als bisher unterlassen bewertet werden muss, die konkrete Nachholung jedoch aus unterschiedlichen Gründen insgesamt unterbleiben soll. In solchen Fällen muss die Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses prüfen, ob wegen des Verzichts auf einzelne oder mehrere Instandhaltungsmaßnahmen ggf. eine voraussichtlich dauernde Wertminderung der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände vorliegt und zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führt.

#### **3.3.2 Außerplanmäßige Abschreibung statt Instandhaltung**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Entscheidung auf die Instandsetzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu verzichten, insbesondere überprüfen, ob sich aufgrund des Verzichts und wegen der eingetretenen Wertminderung des Vermögensgegenstandes ggf. negative Folgen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ergeben. In den Fällen, in denen eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei den betroffenen Vermögensgegenständen vorliegen, entsteht daraus die Pflicht für die Gemeinde, eine außerplanmäßige Abschreibung bei den betreffenden Vermögensgegenständen vorzunehmen.

Eine bei einer Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorliegende Instandhaltungsabsicht der Gemeinde mit einer entsprechenden Rückstellungsbildung und Bilanzierung bedingt grundsätzlich die Subsidiarität der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung durch die Gemeinde. Dieser Sachstand wandelt sich aber zu einem Vorrang einer aktivischen Wertminderung mithilfe einer außerplanmäßigen Abschreibung, wenn die Gemeinde auf die Beseitigung der Wertminderung durch die Vornahme einer Instandsetzung im zulässigen zeitlichen Rahmen verzichtet. Dadurch wird gewährleistet, dass die Aufwendungen bzw. der Ressourcenverbrauch wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zutreffend zugeordnet werden.



### **3.4 Verrechnungen und Instandhaltungsrückstellungen**

Im Zusammenhang mit der Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen müssen auch die bilanzierten Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung betrachtet werden, die nicht wie der Ansatz von Sonderposten den realisierten Sachstand bei einem Vermögensgegenstand widerspiegeln (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei einer Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes an einen Dritten müssen diese Rückstellungen nicht mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Sie sind ertragswirksam aufzulösen, weil der Grund für die Bildung dieser Rückstellungen entfallen ist.

Die Gemeinde trägt in solchen Fällen nicht mehr die Verantwortung für den dauerhaften Erhalt des nutzbaren Zustandes der abzugebenden Vermögensgegenstände. Die Instandhaltungsrückstellungen sind mit dem Zweck in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden, den nutzbaren Zustand der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände zu erhalten. Sie stehen zwar als ausgewiesene Verpflichtungen der Gemeinde in einem Zusammenhang mit dem abzugebenden Vermögensgegenstand, haben aber noch nicht bewirkt, dass beim bilanzierten Vermögensgegenstand bestehende Mängel tatsächlich beseitigt worden sind.

Durch den Ansatz der Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz ist vielmehr auf eine entsprechende Abwertung des betreffenden Vermögensgegenstandes verzichtet worden. Gleichzeitig wird durch den bilanziellen Ansatz aufgezeigt, dass noch ein Nachholungsbedarf besteht, der in einer bestimmten Zeit von der Gemeinde erledigt werden soll und deshalb bereits im Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung von der Gemeinde haushaltsmäßig berücksichtigt werden muss.

Eine ergebniswirksame Auflösung von Instandhaltungsrückstellungen kann grundsätzlich auch aus Anlass einer Übertragung von Vermögensgegenständen innerhalb der Rechtsperson "Gemeinde" erfolgen, weil der Vermögensgegenstand nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist, z. B. eine Übertragung von der Gemeindeverwaltung auf einen Eigenbetrieb. In solchen Fällen steht der Auflösung der Instandhaltungsrückstellung ebenfalls die Pflicht der Gemeinde als wirtschaftlicher, ggf. auch rechtlicher Eigentümer gegenüber, außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, sofern der Vermögensgegenstand weiter genutzt wird.

Die Gemeinde kann sich auch in solchen Fällen nicht aus ihrer Gesamtverantwortung selbst entlassen und muss daher auch die wirtschaftlichen Veränderungen zutreffend und rechnungstechnisch einwandfrei erfassen bzw. darstellen. Der Übergang des gemeindlichen Vermögensgegenstandes in einem anderen Rechnungskreis der Gemeinde stellt dabei einen Abgang im Rechnungskreis der Gemeindeverwaltung dar, sodass eine Verrechnung von Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage vornehmen ist.

### **3.5 Das Instandhaltungsmanagement**

Im Gesamtzusammenhang mit der Beurteilung und Abwicklung von Instandhaltungsmaßnahmen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen bietet sich für die Gemeinde ein Instandhaltungsmanagement an. Dieses technische und haushaltswirtschaftliche Instrument könnte bezogen auf die Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Sinne der Aufgabenerfüllung der Gemeinde geeignet sein, ein systematisches Planen, Entscheiden, Durchführen und Steuern von Instandhaltungsmaßnahmen unter Berücksichtigung des technisch Möglichen und des wirtschaftlich Vertretbaren zu erleichtern.

Aus solchen gemeindlichen Gegebenheiten lassen sich dann konkrete Maßnahmen der Instandhaltung und Unterhaltung gemeindlicher Vermögensgegenstände entwickeln und umsetzen. Die Beurteilung unterlassener Instandhaltungsmaßnahmen, deren notwendige Umsetzung durch ein solches Management erkannt und aufbereitet werden kann, lässt sich dabei fachtechnisch als auch finanzwirtschaftlich als Grundlage für die Veranschlagung im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

gemeindlichen Haushaltsplan sowie für deren technische Umsetzung nutzen. Ein solches Instrument bedarf jedoch mindestens der jährlichen Aktualisierung.

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, aber auch für die Gemeindeverwaltung sollte in diesem Zusammenhang erkennbar gemacht werden, welche Instandhaltungsmaßnahmen abgeschlossen, neu in das Instandhaltungsmanagement eingebracht oder auch herausgenommen wurden. Dabei ist es sachgerecht, unter Einbeziehung der jeweiligen Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände die vorgesehenen Maßnahmen nach Dringlichkeit einzustufen und für deren Umsetzung einen, ggf. mehrjährigen Zeitplan unter Berücksichtigung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufzustellen. Mit einem örtlichen Instandhaltungsmanagement kann zudem einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungsmaßnahmen in die Zukunft entgegengewirkt werden.

#### **4. Zu Absatz 4 (Sonstige Rückstellungen):**

##### **4.01 Allgemeine Voraussetzungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. des Jahresabschlusses müssen von der Gemeinde unterschiedliche Rückstellungen zur Erfüllung der entstandenen Verpflichtungen in sachgerechter Weise gebildet werden. Ein Ausgangspunkt ist dabei, dass für die Gemeinde aus einem Geschäftsvorfall oder Umstand ein Risiko einer wirtschaftlichen Inanspruchnahme durch einen Dritten besteht, deren Höhe und der Erfüllungszeitpunkt jedoch noch ungewiss sind.

Für die Gemeinde besteht dabei kein Passivierungswahlrecht, sodass bei sachlich zutreffenden Geschäftsvorfällen oder Vereinbarungen eine Pflicht für den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz besteht. Die Gemeinde kann zudem eine Rückstellungsbildung auch nicht davon abhängig machen, dass der zugrundeliegende Geschäftsvorfall in der haushaltsrechtlichen Vorschrift ausdrücklich benannt worden ist. Sie muss immer für die noch nicht erfüllten Verpflichtungen auf der Passivseite ihrer Bilanz Rückstellungen ansetzen, ggf. unter dem besonderen Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“.

Die Gemeinde muss nicht nur gewährleisten, dass für die haushaltsrechtlich bestimmten Sachverhalte die notwendigen Rückstellungen bilanziert werden, sondern sie muss zuvor nachweisen, dass bei der Gemeinde gegenüber einem Dritten eine Außenverpflichtung besteht, aus der sich die Gemeinde nicht entziehen kann. Sie darf muss einerseits unter dem besonderen Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ die nicht ausdrücklich benannten Gegebenheiten erfassen, gleichzeitig aber auch dabei für jeden Einzelfall belegen können, dass eine nicht entziehbare Verpflichtung für die Gemeinde besteht.

Eine mögliche Verpflichtung der Gemeinde darf deshalb auch nicht gegen Rechtsvorschriften verstoßen oder zu Ansprüchen eines Dritten zulasten der Gemeinde führen, deren rechtliche Zulässigkeit zweifelhaft oder nicht gegeben ist. Für die Gemeinde muss z. B. eine „Treueprämie“ für die Mitglieder der Freiwilligen Feuerwehr fachspezifisch zulässig sein und darf nicht gegen das allgemein geltende Prinzip verstoßen, dass öffentliche Verwaltungsträger keine Geschenke machen dürfen.

Erst bei einem zulässigen Handeln der Gemeinde kann die aufgrund der zu erfüllenden Verpflichtung zu bildende und zu bilanzierende „Sonstige Rückstellung“ als haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich zulässig angesehen werden. Von der tatsächlichen Leistungspflicht der Gemeinde gegenüber den Mitgliedern der Freiwilligen Feuerwehr und nicht allein von der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es dann abhängig, ob dafür eine Kapitalanlage angesammelt oder eine Versicherung abgeschlossen werden kann.

Die gemeindlichen Leistungen, die von der Gemeinde in Form von Finanzleistungen, Sachleistungen oder Dienstleistungen zu erbringen sind, prägen die Arten der zu bilanzierenden Rückstellungen sowie deren Inanspruchnahme. Die Gemeinde darf unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ nicht für Zwecke eine Rückstellung

bilden, die nicht ihren rechtlichen und wirtschaftlichen Leistungsverpflichtungen entsprechen und deren Ursachen nicht in der Hand der Gemeinde liegen. Die sonstigen Rückstellungen müssen aus dem Blickwinkel des öffentlich-rechtlichen Handelns der Gemeinde und nicht aus ihren Rechnungslegungszwecken heraus entstehen.

#### **4.1 Die Abgrenzung der Verpflichtungsrückstellungen**

##### **4.1.1 Allgemeine Abgrenzungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält für die Gemeinde die allgemeinen Vorgaben für die Bildung und den Ansatz von Verpflichtungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz, soweit dafür keine weiteren speziellen Regelungen getroffen wurden. Eine rechtliche Verpflichtung für die Gemeinde, die i. d. R. auch eine wirtschaftliche Verursachung beinhaltet und der sich die Gemeinde nicht einseitig entziehen kann, entsteht in einer Vielzahl von gemeindlichen Geschäftsvorfällen.

Derartige Verpflichtungen entstehen aufgrund von Verträgen bzw. privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen oder aufgrund von gesetzlichen Regelungen. Sie können für die Gemeinde die Bildung und Bilanzierung einer Verpflichtungsrückstellung auslösen. Bei derartigen Rückstellungen muss grundsätzlich eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten bestehen (Außenverpflichtung). Eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst ist für die Bildung und Bilanzierung der Rückstellung nicht ausreichend (Innenverpflichtung).

In den Fällen, in denen die Gemeinde ihre Verpflichtung gegenüber Dritten noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat (Erfüllungsrückstand), muss eine Inanspruchnahme der Gemeinde wahrscheinlich sein. Die Gemeinde muss daher grundsätzlich zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verpflichtung und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme unterscheiden. Sie muss eigenständige Beurteilungen vornehmen, weil bei den Voraussetzungen unterschiedliche Risiken bestehen können, die ggf. unterschiedlich zu beurteilen sind.

Für die Rückstellungsbildung der Gemeinde in ihrer Bilanz muss grundsätzlich ein gewichtiges Ereignis im Haushaltsjahr eintreten sein, durch das eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde entstanden bzw. verursacht worden ist, sodass von der Gemeinde „realisierte Verluste“ wirtschaftlich zu erfassen sind. Folgende Kriterien gelten grundsätzlich für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz (vgl. Abbildung 648).

<b>DIE KRITERIEN FÜR GEMEINDLICHE VERPFLICHTUNGSRÜCKSTELLUNGEN</b>	
-	Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.
-	Es muss eine Verbindlichkeit bestehen oder wahrscheinlich künftig entstehen.
-	Die Verbindlichkeit muss gegenüber einem Dritten bestehen (Außenverpflichtung).
-	Die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
-	Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.
-	Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

*Abbildung 648 „Die Kriterien für gemeindliche Verpflichtungsrückstellungen“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Eine ungewisse Verpflichtung ist dann von der Gemeinde in Form einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren, wenn diese am Abschlussstichtag rechtlich besteht oder wirtschaftlich verursacht ist und für die Gemeinde eine wirtschaftliche Belastung darstellt. Wegen des dabei notwendigen Vergangenheitsbezugs muss am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ein Abgeltungserfordernis für die Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Verpflichtung gegeben sein.

Eine rechtliche Verpflichtung der Gemeinde löst jedoch noch keine tatsächliche Pflicht zur Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz aus. Grundsätzlich ist in diesem Zusammenhang davon auszugehen, dass nur dann eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund haushaltsrechtlicher Vorgaben zu bilanzieren ist, wenn auch eine Außenverpflichtung der Gemeinde besteht und ein Ressourcenabfluss erfolgt, z. B. die Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde durch Dritte.

Der zu bemessende Rückstellungsbetrag darf dabei keine internen Aufwendungen der Gemeinde umfassen, sondern nur auf Leistungen ausgerichtet werden, die tatsächlich von Dritten erbracht werden. Die internen (eigenen) Aufwendungen stellen allgemeine Verwaltungskosten der Gemeinde dar, die ohne besondere Arbeitsaufträge anfallen und in den einzelnen Teilrechnungen in Bezug auf die Aufgaben der Gemeinde erfasst werden. Eine weitere Erfassung der Aufwendungen als Rückstellungen der Gemeinde führt zu einer Doppelerfassung und ist nicht zulässig. Sie verstößt auch gegen die Periodengerechtigkeit.

Die aus Verpflichtungen der Gemeinde entstehenden Aufwendungen sind periodengerecht dem betreffenden Haushaltsjahr zuzurechnen. In den Fällen, in denen jedoch eine zeitliche Differenz zwischen der rechtlichen und der wirtschaftlichen Verursachung besteht, soll grundsätzlich die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde zur bilanziellen Rückstellungsbildung ausreichen, denn diese Gegebenheit entspricht dem von der Gemeinde zu beachtenden Vollständigkeitsgebot sowie dem öffentlich-rechtlichen Handeln der Gemeinde. Gleichwohl muss der Einzelfall unter einer zutreffenden Anwendung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen betrachtet und bewertet sowie darüber entschieden werden.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Bilanzierungskriterium soll daher nicht allein für die Bilanzierung von Verpflichtungsrückstellungen ausschlaggebend sein. Diese Sachlage bedeutet, dass die Gemeinde dann eine Rückstellungsbildung vorzunehmen hat, wenn aufgrund der Vertragsverhältnisse ein Verlust am Abschlussstichtag vorliegt bzw. als entstanden anzusehen ist und die rechtliche Verpflichtung dadurch „gefüllt“ wurde, sodass vergangenheitsbezogen eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde gegeben ist.

Über die allgemeinen Arten von Verpflichtungen der Gemeinde hinaus können oftmals noch weitere Arten von besonderen Verpflichtungen bestehen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind und der von der Gemeinde zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Aufgrund dieser Gegebenheiten führen bestimmte gemeindliche Sachverhalte regelmäßig zur Bildung von Verpflichtungsrückstellungen und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz.

Für die Gemeinde gehören z. B. die Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten Dritter, die gemeindlichen Verpflichtungen aus der Gewährung von Altersteilzeit, aus Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben, aber auch der Erhaltungsaufwand bei Tageseinrichtungen für Kinder dazu. Die Gemeinde hat dabei auch das Stetigkeitsgebot zu beachten, sodass eine örtliche Entscheidung über den Ansatz bestimmter Rückstellungen in einem Haushaltsjahr in der gemeindlichen Bilanz zu entsprechenden Rückstellungspflichten der Gemeinde bei vergleichbaren Sachverhalten in künftigen Haushaltsjahren führen.

Wegen der abschließenden Aufzählungen der zulässigen Rückstellungsarten in dieser Vorschrift sind auf der Grundlage der Regelung dieses Absatzes keine Rückstellungen der Gemeinde für Umlagezahlungen oder aus ihrer Steuererhebung zulässig. Diese Einschränkung gilt auch dann, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte oder Sachverhalte aus der Steuererhebung ggf. unter die Bestimmungen dieses Absatzes subsumieren lassen. Außerdem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

dürfen in der gemeindlichen Bilanz keine Rückstellungen aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung angesetzt werden, wenn von der Gemeinde erst Zukünftiges abzugelten ist. Erst ab dem Zeitpunkt der vorgesehenen tatsächlichen „Abgeltung“ ist dann eine gemeindliche Rückstellungsbildung nach dieser Vorschrift als zulässig zu bewerten.

Zu den gemeindlichen Verpflichtungsrückstellungen müssen je nach ihrer Wesentlichkeit und der Bedeutung der Rückstellungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss besondere Angaben zur Bildung und Bemessung der gemeindlichen Rückstellungen gemacht werden. Eine Informationspflicht ist insbesondere dann für die Gemeinde gegeben, wenn der Posten „Sonstige Rückstellungen“ wegen der Bedeutung einzelner oder einer Gruppe von gemeindlichen Rückstellungen aufzugliedern ist.

Der Bilanzposten sollte dann nicht als alleiniger Posten bestehen, wenn wegen der bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde eine allgemeine Zusammenfassung einzelner Rückstellungen das Bild über die wirtschaftliche Lage bzw. über die Schuldenlage der Gemeinde beeinträchtigt werden könnte. Eine solche Sachlage dürfte gegeben sein, wenn es sich bei einzelnen Rückstellungsbeträgen um wesentliche Beträge für die Gemeinde handelt (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW).

#### **4.1.2 Der Begriff „Ungewiss“**

Bei der Gemeinde liegen zum Abschlussstichtag vielfach Sachverhalte vor, bei denen für die Gemeinde ungewiss ist, ob und in welchem Umfang oder aus welchem Grund im Haushaltsjahr eine Schuld der Gemeinde gegenüber einem Dritten verursacht worden ist. Für die Gemeinde ist dann zum Abschlussstichtag offen, ob gemeindliche Verpflichtungen gegenüber Dritten dem Grunde oder der Höhe nach bestehen. Sie hat daher bei der Bildung und Bilanzierungsrückstellungen das Kriterium „Ungewiss“ zu beachten, wenn eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde in Betracht kommen soll.

Bei einem gemeindlichen Sachverhalt müssen deshalb zur Beurteilung des Kriteriums „Ungewiss“ akzeptable Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass eine Verpflichtung der Gemeinde nicht auszuschließen ist, aber die Sache auch noch nicht abschließend beurteilt werden kann. Zu jedem Abschlussstichtag muss die Gemeinde aufgrund objektiver Tatbestände sorgfältig ihre Sachverhalte beurteilen, ob aufgrund dessen eine Inanspruchnahme der Gemeinde voraussichtlich erfolgen wird. Eine subjektive Einschätzung der Gemeinde reicht dabei nicht aus.

Der Tatbestand der „Ungewissheit“ kann sich bei gemeindlichen Verpflichtungsrückstellungen auf den Grund, die Höhe und auf das Bestehen der Verpflichtung beziehen. Dem Grunde nach ungewiss ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn erst noch ein Ereignis eintreten muss, dessen Eintritt aber unklar ist, z. B. bei einer Gewährleistungsverpflichtung. Der Höhe nach ungewiss sind Verpflichtungen der Gemeinde, wenn die Gemeinde eine Leistung in Anspruch genommen hat, über die daraus entstehenden Aufwendungen aber noch Unklarheit bestehen (vgl. Beispiel 107).

#### **BEISPIELE:**

##### **Die Leistungsprämie (dem Grunde nach ungewiss)**

Einer Gruppe von Beschäftigten wird für ein Brandschutzprojekt eine Leistungsprämie i. H. v. 2.000 Euro zugesagt, wenn von ihnen bis zum Ende des Haushaltsjahres mindestens 75 % der städtischen Schulen mit Feuermeldern ausgerüstet sind und nach den ersten drei Monaten des Folgejahres alle Schulen über einsatzfähige Feuermelder verfügen.

Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres kann die Gemeinde ermitteln, welche Beschäftigten einen Anspruch auf die konkret festgelegte Leistungsprämie haben. In dieser Sache besteht jedoch noch eine Ungewissheit in der Bedingung der Vervollständigung der Ausrüstung auf alle städtischen Schulen. Die Gemeinde muss daher die

Wahrscheinlichkeit der Umsetzung einschätzen, die sich auf die Bemessung der zu bilanzierenden Rückstellung auswirkt.

**Die Spielgerätereparatur** (der Höhe nach ungewiss)

Die Unfallversicherung beanstandet den Zustand von Spielgeräten auf Spielplätzen in Kindergärten eines freien Trägers, die von der nicht selbstständigen Jugendberufshilfe der Stadt hergestellt und aufgebaut worden sind. Zum Abschlussstichtag besteht bei der Stadt noch kein Gesamtbild über den tatsächlichen Umfang der bestehenden Mängel. Es ist lediglich klar, dass Bauteile mangelhaft sind und teilweise fehlerhaft verbaut wurden.

Die Stadt schätzt, dass ein Umbau allein nicht ausreichend sein wird, sondern auch einzelne Bauteile neu hergestellt werden müssen. Unter Beachtung des Vorsichtsprinzips beabsichtigt die Stadt daher, eine Rückstellung in Höhe des maximalen Risikos zu bilanzieren, um noch bestehende Unsicherheiten möglichst umfassend abdecken zu können.

*Beispiel 107 „Der Begriff „ungewiss“*

Die Ungewissheit über eine gemeindliche Verpflichtung gegenüber Dritten muss sich dabei nicht immer auf deren gesamten Umfang erstrecken. Insbesondere in den Fällen, in denen gemeindliche Verpflichtungen hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind, können bestimmte Teile davon durchaus gewiss sein. Unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgesichtspunkten sowie unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunktsetzung muss dann von der Gemeinde der Sachverhalt bewertet und abgewogen werden.

Die Gemeinde muss beurteilen, ob in ihrer Bilanz ggf. ein Teil der gemeindlichen Verpflichtung unter den Verbindlichkeiten und nur der restliche „ungewisse“ Teil unter den Rückstellungen anzusetzen ist. Sie muss dabei berücksichtigen, dass der Tatbestand der Ungewissheit dann nicht vorliegt, wenn bei der Gemeinde nur ungewiss ist, gegenüber welchem Dritten eine Verbindlichkeit besteht oder wann eine Verpflichtung zu erfüllen ist. Eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde ist in einem solchen Fall als nicht zulässig anzusehen.

#### **4.1.3 Der Begriff „Geringfügigkeit“**

Als Abgrenzungskriterium für die Bildung und Bemessung von Verpflichtungsrückstellungen ist in der haushaltsrechtlichen Vorschrift ausdrücklich bestimmt worden, dass Rückstellungen von der Gemeinde nur zu bilden sind, sofern der voraussichtlich zu leistende Betrag für die Gemeinde nicht geringfügig ist. Bei den betreffenden Geschäftsvorfällen ist dann unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsgesichtspunkten sowie unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunktsetzung sachgerecht zu prüfen, ob eine gemeindliche Verpflichtung nicht als geringfügig gilt, wenn die Bilanzierung einer Rückstellung in Betracht kommen soll.

Die Gemeinde kann aber auch allgemein durch eine betragsmäßige Wertgrenze festlegen, dass für gemeindliche Verpflichtungen erst ab einem bestimmten wertmäßigen Betrag eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden soll bzw. zu bilanzieren ist. Über eine solche Geringfügigkeitsgrenze hat die Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten sowie ihrer Geschäftsvorfälle eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie hat eine Geringfügigkeitsgrenze sachgerecht festzulegen und dabei die haushaltsmäßigen Auswirkungen ausreichend zu berücksichtigen. Über eine örtliche Geringfügigkeitsgrenze soll auch im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss informiert werden.

## **4.2 Zu Satz 2 (Entstehung und Inanspruchnahme der Rückstellung):**

### **4.2.1 Die Wahrscheinlichkeit der Entstehung**

Bei der Bildung von Verpflichtungsrückstellungen hat die Gemeinde nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift auch das Kriterium „Wahrscheinlichkeit“ zu beachten. Es muss für eine Rückstellungsbildung aus der Sicht der Gemeinde wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit für die Gemeinde tatsächlich entstehen wird. Sie hat dazu eine sachgerechte Beurteilung und Abwägung vorzunehmen.

Zum jeweiligen Abschlussstichtag muss daher von der Gemeinde immer geprüft werden, ob aufgrund vorliegender gemeindlicher Sachverhalte und Geschäftsvorfälle eine Verpflichtung gegenüber Dritten entstehen wird und die Gemeinde daraus voraussichtlich in Anspruch genommen werden wird. Für den Ansatz einer Verpflichtungsrückstellung in der Bilanz müssen daher mehr Gründe für deren Entstehen als gegen deren Entstehung sprechen.

### **4.2.2 Der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung**

#### **4.2.2.1 Die zeitliche Zuordnung**

Die Gemeinde hat bei der Bildung von Verpflichtungsrückstellungen zu beachten, dass die wirtschaftliche Verursachung einer gemeindlichen Verpflichtung spätestens zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres vorliegen muss (bis 24.00 Uhr), um die Verpflichtung noch periodengerecht dem Haushaltsjahr zuordnen zu können. Die tatsächliche Verursachung für eine gemeindliche Rückstellungsbildung muss deswegen immer vergangenheitsbezogen im abgelaufenen Haushaltsjahr liegen.

Bei dieser zeitlichen Zuordnung ist nicht ausschlaggebend, ob eine Rückstellung aus rechtlichen oder/und wirtschaftlichen Gründen entstanden ist. Die Gemeinde hat daher zum Abschlussstichtag bei der Rückstellungsbildung prüfen, ob ausreichende Merkmale vorliegen, um eine Zurechnung einer Rückstellung zum abgelaufenen Haushaltsjahr zu begründen.

#### **4.2.2.2 Kein Ausschluss des Abschlussstichtages**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält für die zeitliche Abgrenzung die wörtliche Festlegung „die wirtschaftliche Ursache (muss) vor dem Abschlussstichtag liegt (en)“. Diese Formulierung könnte in Einzelfällen dazu führen, dass von der Gemeinde ggf. die Bilanzierung einer Rückstellung nicht erfolgt, weil die gemeindliche Verpflichtung erst am Abschlussstichtag wirtschaftlich verursacht worden ist. Eine solche Handhabung bzw. Auslegung dürfte aber nicht mit dem Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschrift in Einklang stehen.

Die Vorschrift steht zudem in einen Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Bestimmung „Das Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr“ (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Sie wirkt sich auch auf die Pflicht der Gemeinde zur zutreffenden Zuordnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen zu dem Haushaltsjahr aus, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die zeitliche Abgrenzung ist daher von der Gemeinde im Rahmen einer Gesamtsicht vorzunehmen. Diese Gegebenheiten erfordern von der Gemeinde, auch die Verpflichtungen in ihre Rückstellungsbildung einzubeziehen, die wirtschaftlich erst am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres (31. Dezember) verursacht worden sind. Entsprechend soll die Vorschrift zur Anwendung kommen.

#### **4.2.3 Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**

Bei der Bildung von Verpflichtungsrückstellungen hat die Gemeinde neben der Wahrscheinlichkeit des Bestehens einer Verpflichtung auch das Vorliegen des Kriteriums „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu beachten. Die Gemeinde soll die Sachverhalte und Gegebenheiten bei ihren Verpflichtungen danach untersuchen und beurteilen, welcher Grad an Sicherheit besteht, dass die gemeindliche Verpflichtung tatsächlich zu erfüllen ist bzw. die Inanspruchnahme der Gemeinde voraussichtlich erfolgen wird.

Für die Bilanzierung einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz müssen dabei mehr Gründe für die Inanspruchnahme der Gemeinde sprechen als gegen die Inanspruchnahme. Die Gemeinde hat zum Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres die erforderliche objektive Beurteilung vorzunehmen und dabei aus fachkundiger Sicht die notwendigen Entscheidungen zu den relevanten gemeindlichen Sachverhalten und Gegebenheiten zu treffen.

Die Gemeinde soll im Rahmen ihres Ermessens jedoch keine subjektive Beurteilung vornehmen. Sie muss für den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz klären, ob ihre Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist. Dabei sind wertaufhellende Umstände zu berücksichtigen. Bei dieser Prüfung können ggf. Gutachten oder Expertisen für die Gemeinde hilfreich sein.

#### **4.2.4 Besondere Rückstellungssachverhalte**

##### **4.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Gemeinde besteht eine Vielzahl von örtlichen Sachverhalten, aus denen heraus besondere Verpflichtungen für die Gemeinde entstehen, die der Gemeinde dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist, sodass diese gemeindlichen Sachverhalte regelmäßig zur Bildung von Rückstellungen nach dieser Vorschrift führen. Zu solchen Gegebenheiten sind z. B. die Beteiligungen der Gemeinde an Versorgungslasten, die Verpflichtungen der Gemeinde aus der Gewährung von Altersteilzeit, aus Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben, aber auch der gemeindliche Erhaltungsaufwand bei Tageseinrichtungen für Kinder zu zählen.

Zu den besonderen Sachverhalten, für die von der Gemeinde ggf. Rückstellungen gebildet werden dürfen, gehören jedoch nicht Umlagezahlungen der Gemeinde an Dritte sowie Sachverhalte aus der gemeindlichen Steuererhebung. Die Gemeinde darf solche Gegebenheiten und Sachverhalte wegen der abschließenden Aufzählungen der zulässigen Rückstellungsarten in der haushaltsrechtlichen Vorschrift über Rückstellungen nicht in die gemeindliche Rückstellungsbildung einbeziehen.

##### **4.2.4.2 Rückstellungen wegen der Beteiligung an Versorgungslasten**

###### **4.2.4.2.1 Die Bilanzierung der gemeindlichen Verpflichtungen**

Die Beteiligung der Gemeinde an den künftigen Versorgungslasten eines anderen Dienstherrn für eine Beamtin oder einen Beamten (Versorgungslastenteilung) setzt sachlich voraus, dass die betreffende Person aus dem Dienst bei der Gemeinde ausgeschieden und ohne zeitliche Unterbrechung in den Dienst des neuen Dienstherrn eingetreten ist. In welcher beamtenrechtlichen Form dieser Dienstherrnwechsel vollzogen wird, ist hinsichtlich der Verpflichtung des abgehenden Dienstherrn unerheblich. Es kann aber im Einzelfall zu einer Kombination von landesinternen und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln kommen.

Die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen von Beamtinnen oder Beamten, die bei einem anderen Dienstherrn tätig, aber noch keine Versorgungsempfänger sind, stellen für



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

die abgegebene Gemeinde als ehemaligen Dienstherr keine originären Versorgungsverpflichtungen mehr dar, die als Pensionsverpflichtungen zu bilanzieren wären. Für die Gemeinde stellen die Erstattungsverpflichtungen gegenüber dem neuen Dienstherrn eines Beamten vielmehr sonstige Verpflichtungen da, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen sind.

Bei Verpflichtungen aus der Versorgungslastenteilung soll die Gemeinde über diesen Sachverhalt im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben machen (vgl. § 44 GemHVO NRW). Die Informationspflichten bestehen insbesondere deshalb, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind, die in anderer Form noch fortbestehen, bis eine Abfindung durch Finanzleistungen des abgebenden Dienstherrn erfolgt ist (vgl. § 96 Absatz 1 LBeamtVG NRW).

Die Verpflichtungen müssen deshalb weiterhin in der gemeindlichen Bilanz als Rückstellungen ausgewiesen werden. Sie müssen aber unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ angesetzt werden. Eine solche Rückstellungsbildung entfällt nur in den Fällen, in denen die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde als abgebender Dienstherr gegenüber dem neuen Dienstherrn abgegolten worden sind, z. B. durch die Zahlung einer einmaligen Ausgleichsleistung oder eines Abfindungsbetrages.

#### **4.2.4.2.2 Eckpunkte für die Bemessung der Beteiligung**

##### **4.2.4.2.2.1 Eckpunkte für landesinterne Dienstherrwechsel**

Eine Gemeinde, die verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn im Land Nordrhein-Westfalen für eine einer von ihr abgegebene Beamtin oder einen Beamten zu beteiligen, kann die Bemessung ihrer künftigen Beteiligung an den Versorgungslasten individuell oder auch auf der Grundlage des Runderlasses des Innenministeriums über „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen“ vom 4. Januar 2006 (SMBl. NRW. 653) vornehmen.

Der Runderlass enthält u. a. Eckpunkte für die Bemessung einer Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten anderer Dienstherrn (Erstattungsverpflichtungen), soweit keine Ausgleichsleistung oder ein Abfindungsbetrag gezahlt wird. Folgende Eckpunkte enthält der Runderlass des Innenministeriums (vgl. Abbildung 649).

<b>DIE ECKPUNKTE FÜR DIE BETEILIGUNG AN VERSORGUNGSLASTEN</b>	
-	Die von der Gemeinde ermittelte Beteiligung an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer von ihr abgegebenen Beamtin oder eines Beamten ist in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern noch keine Abfindungszahlung erfolgt ist.
-	Bei dem abgebenden Dienstherrn ist die Erstattungsverpflichtung mit dem Barwert anzusetzen. Zur Ermittlung des zu erstattenden Anteils ist die Höhe der Versorgung auf Basis der beim abgebenden Dienstherrn maßgeblichen Besoldungsgruppe zu ermitteln und altersabhängig im Verhältnis der beim abgebenden Dienstherrn zurückgelegten, bis zum jeweiligen Versorgungsfall, zur möglichen Dienstzeit zu gewichten.
-	Beim aufnehmenden Dienstherrn ist die gesamte Pensionsverpflichtung zu bilanzieren. Ein anteiliger Erstattungsanspruch gegenüber dem abgebenden Dienstherrn ist mit dem Barwert der Erstattungsverpflichtung anzusetzen und unter „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen“ zu aktivieren, sofern noch nicht der Anspruch auf die Abfindungszahlung des abgebenden Dienstherrn konkret ermittelt worden ist (vgl. §§ 96 ff. LBeamtVG NRW).

*Abbildung 649 „Die Eckpunkte für die Beteiligung an Versorgungslasten“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang sollte von der Gemeinde im Rahmen der Abgabe einer Beamtin oder eines Beamten an einen anderen Dienstherrn geprüft werden, ob die bisher für diese Personen bilanzierten Pensionsrückstellungen weiterhin von ihrem Umfang her als Rückstellungen in der eigenen Bilanz angesetzt werden können. Bei einem Wechsel zu einem anderen Dienstherrn ändert sich regelmäßig nicht der Umfang der Verpflichtungen, die von der Gemeinde bei den Versorgungslasten mitzutragen sind.

Die gemeindlichen Verpflichtungen sind in den Wechselfällen als gegenüber diesem Dienstherrn bestehende Verpflichtungen zu bilanzieren und als „Sonstige Rückstellungen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Soweit in diesen Fällen keine besonderen Erkenntnisse bei der Gemeinde über ihre künftige Beteiligung an den Versorgungslasten (Abfindungszahlung) vorliegen, sollte auf eine Reduzierung der Rückstellungen, die den gemeindlichen Verpflichtungen entsprechen, verzichtet werden.

#### **4.2.4.2.2 Eckpunkte für andere Dienstherrnwechsel**

Durch den Versorgungslastenverteilungs-Staatsvertrag vom 16. Dezember 2009 ist die Regelung des § 107b BeamVG ersetzt worden (vgl. GV. NRW. Seite 137; SGV. NRW. 20323). Dieser Staatsvertrag enthält eigenständige Eckpunkte für die Bemessung der Versorgungslastenteilung (vgl. § 3 ff. VersStaatsV), die auch von der Gemeinde zu beachten sind. Zu den vertraglichen Eckpunkten werden nähere Erläuterungen durch einen Runderlass des FM NRW gegeben, z. B. zu den Voraussetzungen, zur Ermittlung des Abfindungsbetrages, zu den Zahlungsmodalitäten und den Übergangsregelungen.

In dem Runderlass „Durchführungshinweise zum Staatsvertrag über die Verteilung von Versorgungslasten bei bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln (Versorgungslastenverteilungs-Staatsvertrag) vom 09.10.2010 werden wichtige Eckpunkte gesetzt (vgl. (SMBI. NRW. 203239). Ein bedeutender Eckpunkt dabei ist, dass die Gemeinde als abgebender Dienstherr nicht mehr an den künftigen Versorgungsleistungen beteiligt wird, wenn sie an den aufnehmenden Dienstherrn eine einmalige Abfindung gezahlt hat.

#### **4.2.4.2.3 Die Arten der Beteiligungen an Versorgungslasten**

##### **4.2.4.2.3.1 Allgemeine Ausgangslage**

Ein Rückstellungsansatz wegen der Beteiligung der Gemeinde an künftigen Versorgungslasten anderer Dienstherrn von Beamtinnen und Beamten kann i. d. R. künftig nicht mehr notwendig werden. Eine Gemeinde ist nach dem Landesbeamtenversorgungsgesetz (LBeamVG NRW) oder nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag verpflichtet, unmittelbar nach dem Wechsel eines Beamten zum neuen Dienstherrn eine Ausgleichsleistung oder eine Abfindung an diesen Dienstherrn zu leisten.

##### **4.2.4.2.3.2 Beteiligungen nach dem Landesbeamtenversorgungsgesetz**

Bei einem landesinternen Dienstherrnwechsel einer Beamtin oder eines Beamten findet eine Versorgungslastenverteilung statt, wenn der abgebende Dienstherr dem Dienstherrnwechsel zugestimmt hat und zwischen dem Ausscheiden und dem Eintritt des Beamten beim neuen Dienstherrn keine zeitliche Unterbrechung liegt (vgl. § 95 Absatz 1 LBeamVG NRW). Die Versorgungslastenverteilung soll unmittelbar zum Zeitpunkt des Dienstherrnwechsels durch die Zahlung einer Abfindung vom abgebenden Dienstherrn an den aufnehmenden Dienstherrn erfolgen (vgl. § 96 Absatz 1 LBeamVG NRW). Sie ist innerhalb von sechs Monaten nach der Aufnahme des Beamten beim neuen Dienstherrn vom abgebenden Dienstherrn zu leisten (vgl. § 99 Absatz 2 LBeamVG NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Für den Umfang der vom abgebenden Dienstherrn zu zahlenden Abfindung bestehen konkrete gesetzliche Vorgaben. So soll z. B. die Höhe der Abfindung dem Produkt aus den Bezügen, den in vollen Monaten ausgedrückten Dienstzeiten und einem Bemessungssatz entsprechen (vgl. §§ 96 und 97 LBeamtVG). Der Bemessungssatz ist außerdem vom Lebensalter der wechselnden Person zum Zeitpunkt des Ausscheidens beim abgebenden Dienstherrn abhängig zu machen und beträgt z. B. bis Vollendung des 50. Lebensjahres 20 Prozent.

Für den abgebenden Dienstherrn können auch noch weitere Verpflichtungen bestehen, abhängig von bereits erfolgten Dienstherrnwechseln oder von Dienstherrnwechsel ohne Erfüllung der Voraussetzungen des § 95 LBeamtVG NRW. Der abgebende Dienstherr, der z. B. auf Grund eines früheren Dienstherrnwechsels eine Abfindung nach dem LBeamtVG oder nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag erhalten hat, muss z. B. den erhaltenen Betrag zuzüglich Zinsen in Höhe von 4,5 Prozent pro Jahr ab dem Zeitpunkt des Erhalts der Zahlung an den aufnehmenden Dienstherrn zahlen, wenn keine Nachversicherung durchgeführt wurde (vgl. § 98 LBeamtVG NRW).

Im Rahmen der Durchführung einer Abfindungsleistung an den neuen Dienstherrn werden die als Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Verpflichtungen des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem abgegebenen Beamten gegenstandslos. Der abgebende Dienstherr kann deshalb auf die bilanzierte Rückstellung für die betreffenden früheren Bediensteten verzichten. In diesem Fall ist der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen, sodass die Rückstellung in betreffendem Umfang ertragswirksam aufzulösen ist.

Den Aufwendungen der Gemeinde, die aus der Leistung einer Ausgleichszahlung an den neuen Dienstherrn der betreffenden Beamtin oder des Beamten entstehen, kann die Gemeinde wirtschaftlich den Ertrag aus der Auflösung der zuvor für diese ehemaligen Beschäftigten bilanzierten Pensionsrückstellungen gegenüberstellen. Für die den Beamten abgebende Gemeinde besteht dann aufgrund der Ausgleichszahlung keine Verpflichtung mehr gegenüber dem früheren Beschäftigten oder seinem neuen Dienstherrn.

#### **4.2.4.2.3.3 Beteiligungen nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag**

Der Bund und die Länder haben mit dem „Staatsvertrag über die Verteilung von Versorgungslasten bei bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln“ (Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag - VersStaatsV) vereinbart, auf eine gesetzliche Regelung über den Versorgungslastenausgleich zu verzichten. Dieser Staatsvertrag gilt auch für die Gemeinden (vgl. § 1 VersStaatsV). Im Interesse der Mobilität wird auch in Zukunft an der Einheitlichkeit des Beamtenverhältnisses festzuhalten und es werden einvernehmliche Dienstherrnwechsel ermöglicht, bei denen eine verursachungsgerechte Verteilung der Versorgungslasten für zwingend erforderlich angesehen wird.

Der Anlass für den Abschluss eines Staatsvertrages war, dass mit dem Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 28. August 2006 die Gesetzgebungszuständigkeiten im Dienstrecht neu geordnet wurden, sodass die Versorgungslastenverteilung bei einem bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechsel nicht mehr bundesgesetzlich geregelt werden kann. Das bislang in § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes (BeamtVG) und in § 92b des Soldatenversorgungsgesetzes (SVG) geregelte Erstattungsmodell ist durch ein pauschalierendes Abfindungsmodell ersetzt worden, wonach die Versorgungsansprüche unmittelbar zum Zeitpunkt des Dienstherrnwechsels abgegolten werden sollen.

Dieser Staatsvertrag ist zum 1. Januar 2011 in Kraft getreten. Die Einzelheiten der Abwicklung der Versorgungslastenverteilung sind in einer Vielzahl von Vorschriften näher bestimmt worden (vgl. §§ 3 bis 8 VersStaatsV). Dazu gehört die Vereinbarung, dass die Regelung in § 107b BeamtVG durch den Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag ersetzt wird. Außerdem gelten für Erstattungsansprüche, die vor dem Inkrafttreten des Staatsvertrages begründet worden sind, besondere Regelungen (vgl. §§ 10 bis 12 VersStaatsV). Dieser Staatsvertrag ist am 9. Februar 2010 im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen bekannt gemacht worden (vgl. Seite 137; SGV. NRW. 20323).

Bei einem Dienstherrnwechsel einer Beamtin oder eines Beamten ist die von der Gemeinde an den aufnehmenden Dienstherrn zu zahlende Abfindung nicht als Inanspruchnahme der Rückstellung zu behandeln, denn die Gemeinde hat eine Verpflichtung gegenüber dem aufnehmenden Dienstherrn und nicht mehr gegenüber der Beamtin oder dem Beamten. Die für die Beamtin oder den Beamten gebildete Rückstellung ist daher ertragswirksam aufzulösen, denn bei der Gemeinde bestehen dann keine Versorgungsverpflichtungen mehr gegenüber diesem bisher Beschäftigten. Die Abfindungszahlung stellt dann Aufwendungen für die Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

#### **4.2.4.3 Rückstellungen aus dienstlicher Tätigkeit der Beschäftigten**

##### **4.2.4.3.1 Rückstellungen wegen Altersteilzeit der Beschäftigten**

###### **4.2.4.3.1.1 Die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit für Beschäftigte anzusetzen. Gemeindlichen Beschäftigten kann eine Altersteilzeit aufgrund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt werden. Bei einer Altersteilzeit wird die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit eines Beschäftigten während der Gesamtdauer der Altersteilzeit auf die Hälfte des bisherigen Umfangs reduziert.

Die Verteilung der Arbeitszeit auf den Zeitraum der Altersteilzeit findet dabei in Form des „Blockmodells“ oder des „Teilzeitmodells“ statt. Beim Blockmodell erbringt ein Beschäftigter seine Arbeitsleistungen insgesamt in der ersten Hälfte der Altersteilzeit und wird dafür in der zweiten Hälfte von seiner Arbeitsverpflichtung freigestellt. Im Teilzeitmodell wird die Arbeitsleistung regelmäßig in Höhe der Hälfte der bisherigen Arbeitszeit während der gesamten Altersteilzeit erbracht. Bei der Umsetzung von Altersteilzeitmodellen ist es, abhängig vom vereinbarten Arbeitszeitmodell, für die Gemeinde erforderlich, die notwendigen Rückstellungen wegen erbrachter, aber noch nicht bezahlter Arbeitsleistungen eines Beschäftigten zu bilden und zu bilanzieren.

Die Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Beschäftigten in Altersteilzeit entsteht z. B. im Rahmen des „Blockmodells“, denn der Beschäftigte erbringt in einem Teil der Altersteilzeit mehr Arbeitsleistungen als er mit reduzierter Arbeitszeit erbringen müsste. Er wird dafür aber nur zum Teil bzw. anhand der reduzierten Arbeitszeit entlohnt. Für die Gemeinde entsteht dann ein Erfüllungsrückstand gegenüber dem Beschäftigten, der zu einer Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz führt. Die Gemeinde darf die Rückstellungsbildung dabei nicht einmalig vornehmen, z. B. zu Beginn des Altersteilzeitmodells. Sie muss grundsätzlich entsprechend dem Entstehen ihrer Verpflichtung durch jährliche Zuführungen die Rückstellungsbildung vornehmen.

Die Gemeinde muss die konkrete Rückstellungsbildung wegen Altersteilzeit von Beschäftigten bzw. die Ansammlung und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz im Einzelfall vor Ort zu klären. Sie ist dabei nicht vom Ausweis von Stellen im gemeindlichen Stellenplan für diese Beschäftigten abhängig, da Rückstellungen und Stellenplan unterschiedlichen Zwecken dienen. Die Gemeinde sollte die erforderlichen Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit grundsätzlich erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Altersteilzeit in ihrer Bilanz anzusetzen, frühestens ab dem Zeitpunkt des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung mit dem betreffenden Beschäftigten.

Von der Gemeinde ist bei der Bilanzierung einer Rückstellung aus Anlass der Gewährung einer Altersteilzeit gegenüber einem Beschäftigten zu beachten, dass diese Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ angesetzt werden darf. Die Altersteilzeit eines gemeindlichen Beschäftigten ist dessen Lebensarbeitszeit zuzuordnen und nicht der Zeit nach seinem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst bei der Gemeinde. Eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz sollte durch die Gemeinde zudem nicht

bereits dann erfolgen, wenn von gemeindlichen Beschäftigten lediglich ein Interesse für eine Inanspruchnahme der Altersteilzeit bekundet wurde.

#### **4.2.4.3.1.2 Die Bemessung der Rückstellungen für Altersteilzeit**

In der Altersteilzeit erhält der Beschäftigte grundsätzlich Bezüge wie sie an entsprechende Teilzeitkräfte gezahlt würden. Zusätzlich werden die Bezüge um einen Aufstockungsbetrag erhöht, um ein Mindestentgelt für den Beschäftigten zu sichern. Die Bemessung der Rückstellungen durch die Gemeinde soll daher auf der Grundlage der an die gemeindlichen Beschäftigten tatsächlich gezahlten Besoldung oder der Vergütung einschließlich des Aufstockungsbetrages und ggf. weiterer Leistungen erfolgen, zu denen die Gemeinde wegen der erbrachten Arbeitsleistungen des Beschäftigten verpflichtet ist. Die den gemeindlichen Rückstellungen zugrunde zu legenden Ansprüche des Beschäftigten begründen sich aus den gleichbleibenden regelmäßigen Zahlungen, die von der Gemeinde in der Freistellungsphase zu leisten sind.

Der Beschäftigte hat grundsätzlich über den Zeitraum der Altersteilzeit die reduzierte Arbeitszeit zu erbringen und scheidet in dieser Zeit nicht aus dem aktiven Dienstverhältnis aus. Entsprechend darf die Gemeinde die Rückstellungsbildung nicht einmalig nach dem möglichen Gesamtbetrag bemessen, z. B. zu Beginn des Altersteilzeitmodells. Sie muss grundsätzlich entsprechend dem Entstehen ihrer Verpflichtung die jährlichen Zuführungen zur Rückstellungsbildung bemessen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu klären, ob und ggf. auf welche Art und Weise die Aufstockungsleistungen in die Rückstellungsbemessung einbezogen werden sollen. Die von der Gemeinde zu bildenden Rückstellungen sind in der gemeindlichen Bilanz mit dem Nominalwert anzusetzen, wie es auch für andere Ansprüche aus dem aktiven Beschäftigungsverhältnis, z. B. aus Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben, vorgesehen ist. Eine Verzinsung der Beträge und eine Bewertung der Rückstellung mit dem Barwert sind nicht vorzunehmen, auch nicht in Anlehnung an die Bemessung der Pensionsrückstellungen.

Die Verpflichtungen der Gemeinde aus der Altersteilzeit ihrer Beschäftigten sind, auch wenn sie durch regelmäßige gleichbleibende Zahlungen ggf. über einen mehrjährigen Zeitraum erfüllt werden, nicht den Versorgungsleistungen oder Rentenzahlungen gleichgestellt, weil der Beschäftigte in dieser Zeit noch nicht aus dem Beschäftigungsverhältnis mit der Gemeinde ausgeschieden ist.

#### **4.2.4.3.2 Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben**

##### **4.2.4.3.2.1 Der Ansatz der Urlaubs- und Arbeitszeitrückstellungen**

Eine grundsätzliche Verpflichtung zur Rückstellungsbildung entsteht für die Gemeinde aus noch nicht erfüllten Ansprüchen von gemeindlichen Beschäftigten aus ihren Arbeitsverhältnissen. Zum jeweiligen Abschlusstichtag hat die Gemeinde daher zu ermitteln, ob aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr noch nicht beanspruchter Urlaub und/oder Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten bestehen. In solchen Fällen ist ein Beschäftigter der Gemeinde im Rahmen seines auf einen Leistungsaustausch ausgerichteten Arbeitsverhältnisses in Vorleistung gegenüber der Gemeinde als Arbeitgeber getreten. Der Ausgleich erfolgt dann i. d. R. im nächsten Haushaltsjahr.

Ein Rückstand bzw. die Übertragung von Urlaubs- und Ausgleichsansprüchen der Beschäftigten ins folgende Haushaltsjahr stellt eine Geldschuld der Gemeinde gegenüber den Beschäftigten dar. Ein Urlaubsanspruch der Beschäftigten stellt z. B. keine Gegenleistung der Gemeinde für erbrachte oder noch zu erbringende Dienstleistungen dar, sondern eine Nebenpflicht der Gemeinde im Rahmen der Beschäftigungsverhältnisse. Daher kommt eine Zuordnung dieser Ansprüche der Beschäftigten zu den Pensionsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber den Beschäftigten nicht in Betracht.

Von der Gemeinde muss in den Fällen, in denen zum Abschlussstichtag noch Ansprüche auf Urlaub oder Arbeitszeitguthaben bestehen, und eine Abgeltung durch Urlaub, Freizeitausgleich oder eine Barabgeltung vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist, eine periodengerechte Abgrenzung sachgerecht vorgenommen werden. Für die bestehenden Ansprüche der Beschäftigten ist dann von der Gemeinde eine entsprechende Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen. Es sind daher auch die Rückstellungen der Gemeinde für zu übertragende Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **4.2.4.3.2.2 Die Bemessung der Urlaubs- und Arbeitszeitrückstellung**

Die Bemessung solcher Rückstellungen baut auf einem Mengen- als auch auf einem Wertgerüst auf. So sollte es im Rahmen der gemeindlichen Personalwirtschaft möglich sein, die noch nicht genommenen Urlaubstage und die Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten mengenmäßig festzustellen. Dabei sind die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die örtlich getroffenen Regelungen ausreichend zu berücksichtigen. Die wertmäßige Bemessung kann auf der Grundlage der gezahlten Vergütungen vorgenommen werden, wobei eine Durchschnittsbildung als zulässig anzusehen ist. Es ist dabei auch der künftige Zeitpunkt der Inanspruchnahme durch die Beschäftigten zu berücksichtigen.

Die Gemeinde darf auf eine Rückstellungsbildung für die bestehenden Ansprüche ihrer Beschäftigten dann verzichten, wenn eine Abgeltung der Ansprüche der Beschäftigten nach dem jeweiligen Abschlussstichtag nicht erfolgen soll. Sie kann auf eine Rückstellungsbildung auch dann verzichten, wenn im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die bestehenden Ansprüche ihrer Beschäftigten von geringfügiger Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind.

#### **4.2.4.3.3 Rückstellungen wegen Leistungsentgelte für Beschäftigte**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde wegen der den Beschäftigten zustehenden Leistungsentgelten anzusetzen. Die Verpflichtung zur Rückstellungsbildung entsteht für die Gemeinde aufgrund der tarifvertraglichen Vereinbarung, die durch den örtlich bestehenden Anspruch der Beschäftigten auf ein Leistungsentgelt für das abgelaufene Haushaltsjahr näher konkretisiert wird.

Mit Einführung des Tarifvertrages öffentlicher Dienst (TVöD) ist die Vergabe einer variablen, leistungsorientierten Bezahlung zusätzlich zum Tabellenentgelt ermöglicht worden. Dieser Tarifvertrag enthält Rahmenregelungen für leistungsbezogene Einkommensbestandteile. Dazu gehören einerseits verpflichtende Vorgaben, andererseits bleibt sehr viel Gestaltungsspielraum für die Aushandlung in den einzelnen Gemeinden. Das Leistungsentgelt wird zusätzlich zum Tabellenentgelt als Leistungsprämie, Erfolgsprämie oder Leistungszulage gewährt; das Verbinden verschiedener Formen des Leistungsentgelts ist dabei zulässig.

#### **4.2.4.4 Weitere zulässige Rückstellungsbildungen**

##### **4.2.4.4.1 Allgemeine Sachlage**

Gemeindliche Rückstellungen können für eine unbestimmte Anzahl von örtlichen Sachverhalten gebildet werden, denn es bestehen eine Vielzahl von besonderen gemeindlichen Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, eine Außenverpflichtung darstellen und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Derartige Sachverhalte bei der Gemeinde erfordern grundsätzlich eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz. Einige Beispiele für zulässige gemeindliche Rückstellungen werden nachfolgend benannt (vgl. Abbildung 650).

<b>WEITERE ZULÄSSIGE GEMEINDLICHE RÜCKSTELLUNGEN</b>
- Verpflichtungen für Schadenersatzleistungen oder sonstige Gewährleistungen.
- Verlustabdeckungen oder Ausgleichsverpflichtungen gegenüber gemeindlichen Betrieben, soweit sich die Verpflichtung nicht auf „geplante Verluste“ erstreckt.
- Verpflichtungen wegen der Jahresabschlussprüfung, jedoch nur in Höhe des Anteils für Dritte, soweit diese an dieser örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer beteiligt werden.
- Verpflichtungen wegen der Gesamtabchlussprüfung, jedoch nur in Höhe des Anteils für Dritte, soweit diese an dieser örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer beteiligt werden.
- Verpflichtungen wegen der überörtlichen Prüfung, weil die gemeindliche Haushaltswirtschaft dabei ein Gegenstand der Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist.
- Verpflichtungen als Steuerzahler gegenüber dem Staat, z. B. aus einem Betrieb gewerblicher Art (Körperschaftsteuerpflichtig) oder wegen eines Grunderwerbs (grunderwerbssteuerpflichtig).
- Verpflichtungen wegen der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, jedoch nur in Höhe des Anteils für Dritte, sofern diese anstelle der Gemeinde tätig werden.
- Verpflichtungen aufgrund von zulässigen Abrechnungen von Umlagen, sofern diese nicht als gemeindliche Verbindlichkeiten zu bilanzieren sind.

*Abbildung 650 „Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen“*

Bei der gemeindlichen Rückstellungsbildung muss es sich nicht immer um Einzelfälle handeln. Auch gleiche Sachverhalte in einer unbestimmten Vielzahl können eine gemeindliche Rückstellungsbildung verursachen. Insbesondere bei Gewährleistungen und Garantien kann eine unbestimmte Zahl von Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft betroffen sein. In solchen Fällen kann die Gemeinde statt unzähliger Einzelmrückstellungen auch eine Pauschalrückstellung in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen, wenn mindestens der fachlich betroffene Produkt- oder Aufgabenbereich abgrenzbar ist.

Durch die Gemeinde erfolgt die Bemessung einer Pauschalrückstellung i. d. R. aufgrund von Erfahrungswerten aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bzw. der Ausführung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde in der Vergangenheit. Dafür muss grundsätzlich ein sachgerecht ermittelter Maßstab genutzt werden. Die Gemeinde hat ihre Vorgehensweise zu dokumentieren und dabei auch ihre Entscheidung für diese Form einer gemeindlichen Rückstellung sachlich ausreichend zu begründen. Über eine Rückstellungsbildung ist daher von der Gemeinde für jeden örtlichen Einzelfall gesondert zu entscheiden.

Bei der Gemeinde bestehen vielfach aber auch Sachverhalte, für die Rückstellungen nicht gebildet werden dürfen. Die Gemeinde hat deshalb bei ihrer Entscheidung über den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz zu beachten, dass wegen der abschließenden Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift andere örtliche Sachverhalte oder gemeindliche Verpflichtungen, die nicht die einschlägigen Voraussetzungen erfüllen, nicht zum Gegenstand von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden dürfen.

#### **4.2.4.4.2 Besonderheiten bei der Rückstellungsbildung**

##### **4.2.4.4.2.1 Bei der Beteiligung Dritter beim Jahresabschluss**

Die jährliche Aufstellung, Prüfung und Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses stellt als rechtliche Vorgabe nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst dar (Innenverpflichtung). In diesem Fall könnte die Gemeindeverwaltung als Schuldner betrachtet werden, wobei dem Rat der Gemeinde eine „fiktive“ Gläubigerfunktion zukommen würde, weil dieses Gremium der Verwaltung der Gemeinde zuzurechnen ist. Die Gemeinde kann aber einen Dritten mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vollständig oder zum Teil) oder den Dritten die Abschlussprüfung vornehmen lassen.

Aus solchen Aufträgen entsteht grundsätzlich eine Außenverpflichtung der Gemeinde, sodass die Aufwendungen für den Dritten in den Ansatz einer entsprechenden Rückstellung einbezogen werden dürfen. Die eigenen Aufwendungen der Gemeinde aus der Bezahlung von vergüteten Überstunden oder aus einer befristeten Beschäftigung, die wegen der Aufstellung ihres Jahresabschlusses entstehen, berechtigen wegen ihrer „Außenverpflichtung“ ebenfalls zu einer Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz.

Die von der Gemeinde üblicherweise zu leistenden Unterstützungsarbeiten bei einer Beauftragung von Dritten zur Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses können dagegen nicht in die Rückstellungsbildung einbezogen werden. Derartige Arbeiten können auch nicht als Nebenleistungen für den beauftragten Dritten bewertet werden, um die Aufwendungen daraus rückstellungsfähig zu machen. Die für gemeindliche Eigenleistungen entstehenden Aufwendungen sind bereits periodengerecht zugeordnet, denn die Gemeinde muss ihre Aufwendungen im Haushaltsplan des Haushaltsjahres veranschlagen, dem die gemeindlichen Aufwendungen wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

##### **4.2.4.4.2.2 Bei der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen**

Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen der Gemeinde kann sich insbesondere dann ein Bedarf ergeben, wenn die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen durch Dritte erfolgen soll. Die haushaltsrechtliche Aufbewahrungspflicht der Gemeinde ist jedoch allein nicht für eine Rückstellungsbildung ausreichend. Erst die Konkretisierung dieser Vorgabe durch die Tatsache, dass die gemeindliche Aufgabe durch einen Dritten erfüllt wird, lässt die Bilanzierung einer Rückstellung für die Aufbewahrung gemeindlicher Geschäftsunterlagen zu.

In solchen Fällen besteht eine Verpflichtung (Schuld) der Gemeinde gegenüber dem Dritten (Außenverpflichtung). Die Gemeinde hat dabei ihre Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Vereinbarung zu bemessen. Die Bemessung soll sich dabei einerseits auf den Zeitraum beschränken, der den vorgegebenen bzw. vorgesehenen Aufbewahrungsfristen für die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde entspricht. Andererseits sollen grundsätzlich nur voraussichtlich tatsächlich anfallende Kosten in die Bemessung einbezogen werden.

Zum Abschlussstichtag müssen die neuen Verpflichtungen der Gemeinde sowie die noch bestehenden Verpflichtungen aus Vorjahren bzw. über die Verpflichtungen über die Restlaufzeit der abgeschlossenen Vereinbarung in der Bemessung berücksichtigt werden. Die neuen Verpflichtungen stellen für die Gemeinde regelmäßig keinen zusätzlichen Aufwand im Haushaltsjahr dar. Dieser Aufwand muss bereits im Rahmen des Haushaltsplans unter der Haushaltsposition "Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen" veranschlagt werden, sofern die Gemeinde die Aufbewahrung nicht selbst erledigt.



Eine Rückstellungsbildung für die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen kommt jedoch nicht in Betracht, wenn die Gemeinde die Aufbewahrung in Eigenregie vornimmt. In solchen Fällen führt auch die haushaltsrechtliche Aufbewahrungspflicht der Gemeinde nicht zu einer Rückstellungsbildung, denn ihre Konkretisierung durch die Gemeinde führt zu einer Innenverpflichtung, die keine Grundlage für die Bildung und Bilanzierung einer Rückstellung darstellt. Die in solchen Fällen für die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen entstehenden Aufwendungen dienen nur der Erledigung der eigenen Geschäftstätigkeit der Gemeinde. Das dabei in die Zukunft ausgerichtete Eigeninteresse der Gemeinde stellt das sachliche öffentlich-rechtliche Interesse dar.

#### **4.2.4.4.2.3 Bei der überörtlichen Prüfung**

Für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung für die überörtliche Prüfung der Gemeinde kann sich ergeben, dass die Gemeinde ihre Geschäftsunterlagen, Bücher und Urkunden zur Einsichtnahme vorlegen muss, ggf. schriftliche Erklärungen abgibt oder Hilfsarbeiten übernimmt sowie die erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung stellt. Diese Sachverhalte sind nicht als Nebenleistungen für die Gemeindeprüfungsanstalt zu klassifizieren und sind nicht für eine Rückstellungsbildung geeignet, die über die Rückstellungsbildung für die aus der Prüfung entstehenden Ansprüche der Gemeindeprüfungsanstalt hinausgehen.

Die Mitwirkung der Gemeinde an der überörtlichen Prüfung führt jedoch nicht zu einer Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten. Dieser örtliche Sachverhalt bildet daher keine Grundlage für die Bilanzierung einer Rückstellung. Der Umfang der gemeindlichen Rückstellungen für die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist daher ausschließlich nach den örtlichen Leistungen der Gemeindeprüfungsanstalt gegenüber der Gemeinde zu bemessen.

#### **4.2.4.4.2.4 Bei der Nutzung fremder Grundstücke**

Die Gemeinde kann im Rahmen von Miet- und Pachtverträgen die Verpflichtung gegenüber Dritten eingegangen sein, eine auf fremden Grund und Boden errichtete Anlage zum Ende der Miet- oder Pachtzeit wieder vollständig zu beseitigen. Diese vertragliche konkretisierte Pflicht der Gemeinde stellt eine ausreichende Grundlage für die Bildung und Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung dar, deren Bestand zum Ende der gemeindlichen Nutzungszeit den Erfüllungsbetrag entsprechen muss.

Die Gemeinde hat damit die Möglichkeit, den Erfüllungsbetrag über den Zeitraum ihrer Nutzung des fremden Grundstückes planmäßig anzusammeln bzw. den notwendigen Bestand aufzubauen. Sie muss deshalb den Erfüllungsbetrag nicht allein unter Anwendung des Stichtagsprinzips (zum Abschlusstichtag) bestimmen, sondern von Anfang an auch erwartete Kostenentwicklungen in die Bemessung einbeziehen. Im Einklang mit dem Vorsichtsprinzip ist es daher geboten, künftige Preis- und Kostensteigerungen in den jahresbezogenen Aufstockungen der gebildeten Rückstellung zu berücksichtigen.

#### **4.2.4.4.2.5 Wegen Prüfungsergebnissen**

Der Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen sowie die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen haben u. a. die Aufgabe, die zweckentsprechende Verwendung von Staatszuweisungen durch die Gemeinde in eigener Verantwortung zu prüfen. In solchen Prüfungen kann ein fehlerhafter Umgang der Gemeinde mit den erhaltenen Finanzleistungen festgestellt werden, sodass bei einer nicht vollständigen oder einer von den Vorgaben abweichenden Verwendung der Staatszuweisungen ein Rückforderungsanspruch des Zuwendungsgebers bzw. ein Risiko für die Gemeinde zur Rückzahlung einer Zuwendung entstehen kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

In solchen Fällen muss die Gemeinde nicht bereits nach den Hinweisen eines Prüfers auf solche Sachverhalte eine Rückstellung wegen der möglicherweise anstehenden anteiligen oder vollständigen Rückzahlung der erhaltenen Zuwendung bilden und bilanzieren. Für eine Rückstellungsbildung bedarf es vielmehr einer konkreten belastbaren Begründung der Fehlerhaftigkeit der gemeindlichen Zuwendungsverwendung durch den Prüfer sowie einer begründeten Einschätzung einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit, dass der Zuwendungsgeber von seinem Rückforderungsanspruch auch Gebrauch machen wird.

Eine mögliche Rückstellungsbildung durch die Einstellung von Aufwendungen in die gemeindliche Ergebnisrechnung und durch den Ansatz der Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde bis zum Erhalt eines Rückforderungsbescheides des Zuwendungsgebers hinauszuschieben. Die Gemeinde muss Aufwendungen, die in einem Leistungsbescheid (Rückforderungsbescheid) festgesetzt werden, dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zurechnen das dem im Bescheid bestimmten Erfüllungszeitpunkt entspricht (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **4.2.4.4.2.6 Bei Bürgschaften**

Die Übernahme von Bürgschaften erfolgt regelmäßig durch die Gemeinde, wenn das Risiko haushaltswirtschaftlich tragbar ist und die Übernahme im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegt. Die Übernahme führt nicht dazu, eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen. Diese Auswirkung liegt erst dann vor, wenn die Gemeinde als Bürge tatsächlich zu Leistungen herangezogen werden soll. Die Gemeinde soll die Größenordnung von Haftungsverhältnissen gegenüber Dritten gleichwohl transparent machen und hat die übernommenen Bürgschaften nachrichtlich im Verbindlichkeitspiegel anzugeben (vgl. § 47 Absatz 1 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen nach der Übernahme einer Bürgschaft gegenüber einem Dritten eine hohe Wahrscheinlichkeit für eine künftige Inanspruchnahme der Gemeinde vorliegt oder konkrete Anhaltspunkte bekannt werden, dass eine Inanspruchnahme der Gemeinde droht, ist bezogen auf den nächsten Abschlussstichtag von der Gemeinde zu prüfen, ob wegen der durch die Gemeinde zu erbringenden Finanzleistungen statt der nachrichtlichen Angabe im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nicht eine Rückstellung zu bilden und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Gemeinde muss zudem prüfen, ob gleichzeitig eine Regressforderung gegenüber dem Schuldner wegen des Forderungsübergangs auf die Gemeinde zu aktivieren ist (vgl. § 774 BGB).

#### **4.2.4.4.2.7 Bei Sonderumlagen**

Die Mitglieder eines Umlageverbandes können ggf. zu zusätzlichen Umlagezahlungen verpflichtet sein, wenn der Umlageverband neben seiner allgemeinen Umlage eine Sonderumlage erhebt. Für einen Umlageverband besteht diese Möglichkeit, sofern in Jahresabschlüssen vor dem Haushaltsjahr eine Verringerung des Eigenkapitals aufgrund eines Jahresfehlbetrages in der Ergebnisrechnung erfolgt ist (vgl. § 56c KrO NRW). Die Erhebung der Sonderrücklage durch den Umlageverband wird möglich, weil der Verband von seinen Mitgliedern in den Vorjahren nicht die für seine jährliche Haushaltswirtschaft erforderliche Umlage erhoben hat.

Die durch Jahresfehlbeträge eingetretene Verringerung des Eigenkapitals des Umlageverbandes stellt die wirtschaftliche Verursachung für einen Anspruch des Umlageberechtigten dar, die Umlagepflichtigen zu einer Sonderumlage heranziehen zu können. Dieser Vergangenheitsbezug besteht haushaltswirtschaftlich nicht nur beim Umlageberechtigten, sondern auch bei den Umlagepflichtigen. Die Umlageberechtigten haben mit ihren vergangenen Umlagezahlungen nicht die erforderlichen Finanzleistungen an den Umlageberechtigten erbracht, sodass bei ihnen von einem Erfüllungsrückstand gegenüber dem Umlageverband ausgegangen werden kann. Die Höhe der zu erhebenden Sonderumlage ist daher nach der tatsächlichen Verringerung des Eigenkapitals (Ausgleichsrücklage und allgemeine Rücklage) sowie unter Beachtung des Rücksichtnahmegebots zu bestimmen.

Die Gemeinde als Umlagepflichtige muss deshalb, sobald sie sachlich ausreichende Kenntnisse über eine Erhebung einer Sonderrücklage durch den Umlageberechtigten hat, eine Rückstellung wegen der möglicherweise anstehenden Sonderumlage bilden und bilanzieren. Für die Rückstellungsbildung bedarf es zudem einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit, dass der Umlageberechtigte von der Möglichkeit der Erhebung einer Sonderumlage voraussichtlich auch Gebrauch machen wird.

Eine daraufhin vorzunehmende Rückstellungsbildung durch die Einstellung von Aufwendungen in die gemeindliche Ergebnisrechnung und eine Bilanzierung durch den Ansatz der Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz kann von der Gemeinde nicht bis zum Erhalt eines Umlagebescheides hinausgeschoben werden. Der eingetretene Erfüllungsrückstand bei der Gemeinde als Umlagepflichtige gebietet es entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung zu verfahren, auch wenn die Heranziehung der Gemeinde zur Sonderumlage durch einen Leistungsbescheid des Umlageberechtigten noch nicht erfolgt ist (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Den aus der Vergangenheit bestehenden Erfüllungsrückstand prägt daher den Erfüllungszeitpunkt der vom Umlageberechtigten festzusetzen ist.

### **4.3 Unzulässige Rückstellungen**

#### **4.3.1 Wegen „geplanter“ Verluste**

##### **4.3.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat bei ihrer Rückstellungsbildung zu prüfen, ob für die vorgesehene Rückstellung ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz zulässig ist. Sie hat dabei insbesondere zu prüfen, ob die Ursache für ein Rückstellungserfordernis vor dem Abschlussstichtag liegt und Wirkungen in die Zukunft bestehen. Die Gemeinde hat zudem nicht allein den einzelnen Geschäftsvorfall zu betrachten, sondern abhängig vom Einzelfall sind auch die besonderen Gegebenheiten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der öffentlich-rechtliche Status der Gemeinde dabei zu berücksichtigen.

Eine solche Betrachtung ist insbesondere dann geboten, wenn z. B. bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen oder Vertragsverhältnissen von der Gemeinde keine gleichwertige Gegenleistung gefordert werden soll, also ein Verlust von Anfang an geplant und in die einzelne Geschäftsbeziehung einbezogen wird. Im Rahmen ihrer Selbstverwaltung kann die Gemeinde eigenverantwortlich festlegen, dass für einzelne gemeindliche Leistungen kein gleichwertiges Entgelt verlangt werden soll. Eine solche Entscheidung wird oftmals getroffen, wenn die geplanten gemeindlichen Leistungen aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung von der Gemeinde erbracht werden.

Die Gleichwertigkeit bei einem Geschäftsvorfall kann auch in anderen Fällen nicht bestehen, wenn die Gemeinde in zulässiger Weise entscheidet, dass ihrer Leistung nicht in jedem Einzelfall vollständig durch eine entsprechende Gegenleistung des Vertragspartners oder des Schuldners gegenüberstehen muss. In solchen Fällen nimmt die Gemeinde entstehende Verluste in Kauf bzw. entscheidet sich für „geplante“ Verluste bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen. Die gemeindlichen Leistungen sind dann wirtschaftlich betrachtet von vornherein als verlustbringend zu bewerten. Für die Gemeinde besteht dann grundsätzlich kein Anlass, deshalb eine Rückstellung für den möglichen Verlust in Höhe des voraussichtlich entstehenden Verlustes in ihrer Bilanz anzusetzen.

Die getroffene gemeindliche Entscheidung vor und im Rahmen der Rückstellungsbildung stellt grundsätzlich kein besonderes Ereignis für einen gemeindlichen Verlust dar, die eine Grundlage für eine gemeindliche Rückstellung erfordert. Die gemeindliche Entscheidung über die Hinnahme eines Verlustes kann zudem auch nicht als ein nachträglich eingetretenes Ereignis eingeordnet und behandelt werden, damit ein begründeter Anlass für eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz vorliegt. Bei so entstandenen gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Vertragsverhältnissen fehlt es von vornherein an der haushaltswirtschaftlich erforderlichen Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die Gemeinde darf deshalb wegen der möglicherweise daraus entstehenden (gewollten) Verluste sowie wegen des fehlenden nach Geschäftsabschluss eingetretenen Ereignisses für derartige verlustbringende Geschäftsvorfälle keine Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen (Bilanzierungsverbot). Eine bilanzielle Rückstellungsbildung für gemeindliche Geschäftsvorfälle und Vertragsverhältnisse ist auch nicht zulässig, wenn die Gemeinde bei der Festsetzung der Höhe von Entgelten für gemeindliche Leistungen auf kostendeckende Gebühren bzw. die ausreichende Erzielung aufwandsdeckender Erträge verzichtet.

Im Zeitpunkt solcher örtlichen Entscheidungen ist durch die Gemeinde bewusst auf die Gleichwertigkeit von gemeindlicher Leistung und den Verpflichtungen des Dritten verzichtet worden. Ein derartiger Verzicht der Gemeinde auf ihre Ansprüche als örtlich getroffene und eigenverantwortliche Entscheidung kann auch kein nachträgliches Ereignis zwischen dem „Vertragsabschluss“ und der „Erfüllung des Vertrages“ darstellen oder ggf. als ein solches Ereignis behandelt werden. Bei einer solchen Sachlage muss für die Entscheidung über eine bedarfsgerechte Rückstellungsbildung eine haushaltswirtschaftliche Gesamtbetrachtung durch die Gemeinde erfolgen. Sie darf nicht nur den jeweiligen Einzelfall betrachten und beurteilen.

#### **4.3.1.2 Die haushaltswirtschaftliche Gesamtbetrachtung**

In diesem Zusammenhang mit „geplanten Verlusten“ bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Vertragsverhältnissen ist daher zu beachten, dass bei einer haushaltswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung vielfach tatsächlich kein Verlust für die Gemeinde eintritt. Die „Verlustgeschäfte“ der Gemeinde können daher vielfach mit den geltenden fachlichen und wirtschaftlichen Vorschriften als in Einklang stehend angesehen, jedenfalls dann, wenn die öffentlich-rechtlichen Besonderheiten bei der Gemeinde in der Betrachtung dieser Geschäfte berücksichtigt werden. Allein aus den bilanziellen Gegebenheiten heraus kann jedenfalls bei gemeindlichen „Verlustgeschäften“ kein Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz gefordert werden.

Bei der Bewertung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Vertragsverhältnissen unter bilanziellen Aspekten muss immer berücksichtigt werden, dass die Gemeinde aufgrund ihres Status zur Erhebung von Abgaben berechtigt ist (vgl. § 1 Absatz 1 KAG NRW). Die Gemeinde erhält zudem noch zweckfreie allgemeine Zuweisungen im Rahmen ihres jährlichen Haushalts (vgl. GFG NRW). Die Festlegung der Verwendung dieser Finanzmittel obliegt dabei der Gemeinde in eigener Verantwortung.

Unter Berücksichtigung der Vorgabe des jährlichen Haushaltsausgleichs (vgl. § 75 Absatz 2 GemHVO NRW) stehen bei einer haushaltswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung einem von der Gemeinde „geplanten“ Verlust bei einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen derartige ertragswirksame Finanzmittel grundsätzlich als wirtschaftlicher Ausgleich gegenüber. Es muss dabei auch kein konkreter Bezug zu den einzelnen „Verlustgeschäften“ der Gemeinde bestehen. Bei diesen gemeindlichen Geschäften bedarf es auch deshalb keiner Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz.

#### **4.3.2 Für künftige Ausgleichsschulden**

Ein Bilanzierungsverbot besteht für die Gemeinde auch für die Bildung von Rückstellungen für künftige Verlustübernahmen in Form von Ausgleichsschulden für auf Dauer defizitäre gemeindliche Betriebe. Vielfach ist die Gemeinde jedoch aufgrund rechtlicher Vorschriften zur Verlustübernahme bei ihren Betrieben verpflichtet, z. B. nach § 10 Absatz 6 EigVO NRW.

Die Gemeinde kann sich auch vertraglich zu einer Finanzleistung gegenüber dem Betrieb verpflichtet haben, z. B. entsprechend § 302 AktG. Die daraus entstehenden gemeindlichen Aufwendungen zur Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen hängen regelmäßig erst von einem künftigen Ereignis ab, das sich am Abschlussstichtag für das

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

abgelaufene betriebliche Geschäftsjahr und das abgelaufene Haushaltsjahr vergangenheitsbezogen jedoch noch nicht konkretisiert hat.

Die Ursache für eine solche gemeindliche Pflicht entsteht regelmäßig erst nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, sodass die gemeindliche Verpflichtung gegenüber ihren Betrieben nicht Aufwendungen aus dem betrieblichen Geschäftsjahr abdeckt und eine Zuordnung der bei der Gemeinde möglicherweise entstehenden Aufwendung zum laufenden Haushaltsjahr notwendig ist. Eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz ist deshalb als unzulässig anzusehen.

In derartigen Fällen ist deshalb nicht vom Vorliegen einer zu passivierenden Verpflichtung der Gemeinde auszugehen. Die gemeindliche Verpflichtung ist vielmehr als „sonstige finanzielle Verpflichtung“ der Gemeinde zu klassifizieren, die nicht zu bilanzieren sind. Derartige Verpflichtungen sind vielmehr nur im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW). Eine Verpflichtung der Gemeinde kann in Einzelfällen aber auch ein gemeindliches Haftungsverhältnis darstellen, sodass eine gesonderte Angabepflicht im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entstehen kann (vgl. § 47 GemHVO NRW).

#### **4.3.3 Für eigene Abschlussarbeiten**

Die jährliche Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres erfordert die Aufstellung, Prüfung und Feststellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses sowie eines Gesamtabchlusses (vgl. §§ 95, 96, 101 und 116 GO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben stellen nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst dar (Innenverpflichtung). In diesen Fällen kann daher die Gemeindeverwaltung nicht als Schuldner gegenüber dem Rat der Gemeinde betrachtet werden.

Es entsteht zudem wie bei anderen Geschäftsvorfällen der Gemeinde kein schuldrechtliches Verhältnis mit außenstehenden Dritten, das Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde und des Dritten bewirkt. Dem Rat kann auch nicht fiktiv eine Gläubigerfunktion zukommen. Eine solche Innenverpflichtung der Gemeinde ist aber für die Bildung einer Rückstellung und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht ausreichend, z. B. auch dann nicht, wenn ein Jahresabschluss für einen BgA der Gemeinde aufzustellen ist.

Die Aufstellungsarbeiten für die gemeindlichen Abschlüsse durch Beschäftigte der Gemeinde führen daher nicht zum Ansatz einer entsprechenden Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz. Gegen eine solche Rückstellungsbildung spricht zudem, dass die gemeindlichen Personalaufwendungen einen Entgeltcharakter haben und unabhängig von der Art der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Beschäftigten entstehen.

Die gemeindlichen Aufwendungen werden insgesamt in der Ergebnisrechnung der Gemeinde und aufgabenbezogen in den Teilrechnungen nachgewiesen. Wäre eine Rückstellungsbildung für eigene Abschlussarbeiten zulässig, müsste der dafür anfallende Personalaufwand als Sachaufwand nachgewiesen werden. Es ist aber nicht zulässig, Personalaufwendungen wegen gemeindlicher Aufgaben in eine andere Aufwandsart umzuwandeln, sodass auch deshalb keine Rückstellungen für eigene Abschlussarbeiten bilanziert werden dürfen.

Bei einer Beauftragung von Dritten mit der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vollständig oder zum Teil) stellen die dafür von der Gemeinde zu leistenden Unterstützungsarbeiten allgemeine Verwaltungsleistungen der Gemeinde, jedoch keine Nebenleistungen für den beauftragten Dritten dar. Die gemeindlichen Eigenleistungen können daher auch nicht auf dem Wege über die Beteiligung eines Dritten an der Abschlussprüfung zur Bildung einer gemeindlichen Rückstellung herangezogen werden (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).

Diese Einordnung der allgemeinen Verwaltungsleistungen gilt auch bei der Abschlussprüfung für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Sie gilt ebenfalls entsprechend, wenn die Gemeinde zur Durchführung der überörtlichen Prüfung ihre Geschäftsunterlagen, Bücher und Urkunden der Gemeindeprüfungsanstalt NRW zur Einsichtnahme

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

bereitstellt. Sofern die Gemeinde dabei ggf. schriftliche Erläuterungen abgibt oder sonstige Hilfstätigkeiten ausführt sowie erforderliche Hilfsmittel für die Prüfung zur Verfügung stellen soll, liegt ebenfalls kein besonderer Sachverhalt bei der Gemeinde vor, der zur Bilanzierung einer Rückstellung berechtigt.

Die Unzulässigkeit einer Rückstellungsbildung besteht auch für die Arbeit des Rechnungsprüfungsausschusses des Rates, der als Gremium eine Prüfung des Jahresabschlusses vorzunehmen hat (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW). Dieser Ausschuss stellt gegenüber der Gemeindeverwaltung keinen Dritten dar, dem gegenüber wegen der vorzunehmenden Prüfung eine Verpflichtung besteht. Die Aufwandsentschädigung für die Ratsmitglieder ist ebenfalls keine ausreichende Grundlage, denn das Ratsmitglied wird nicht persönlich mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung beauftragt und ist daher nicht persönlich der Leistungserbringer bzw. Auftragnehmer.

#### **4.3.4 Für die eigene Aufbewahrung von Unterlagen**

Für die Gemeinde entstehen aus ihrer haushaltsrechtlichen Pflicht zur Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen nach § 58 GemHVO NRW i. d. R. eigene Personal- und Sachaufwendungen, die dem betreffenden Haushaltsjahr zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Aufwendungen werden deshalb bereits im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt.

Für die Gemeinde entsteht daher kein Anlass oder eine Vorgabe zu einer Rückstellungsbildung im betreffenden Jahresabschluss. Bei einer Rückstellungsbildung würde es an der notwendigen Außenverpflichtung fehlen, denn die Verpflichtung besteht nur gegen sich selbst. Ein Bedarf für eine zusätzliche Passivierungshilfe im Sinne einer Periodenabgrenzung besteht ebenfalls nicht. Eine Rückstellungsbildung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ohne dass eine Außenverpflichtung der Gemeinde besteht, ist haushaltsrechtlich nicht zugelassen worden.

#### **4.3.5 Für die Entsorgung**

Die Gemeinde hat die entstandenen Aufwendungen aus der Entsorgung von Arbeitsmaterialien in ihrer Ergebnisrechnung nachzuweisen und nicht durch eine Rückstellung in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. Beispiel 108).

**BEISPIELE:**

**Die Entsorgung keine Außenverpflichtung**

Die Gemeinde verfügt in ihren Schulen zur Durchführung des Unterrichts über eine Vielzahl unterschiedlichster Arbeitsmaterialien. Nicht alle Arbeitsmaterialien werden vollständig verbraucht und müssen bei nicht mehr möglicher Verwendung oftmals als Sondermüll entsorgt werden. Dafür wurde von der Gemeinde eine Rückstellung gebildet und bilanziert. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung wurde der Ansatz dieser Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz beanstandet.

Die einschlägigen abfallrechtlichen Grundlagen verpflichten die Gemeinde nicht zur Entsorgung nicht mehr nutzbarer Arbeitsmaterialien, sondern enthalten für den Fall der Entsorgung einzuhaltende Vorgaben. Der Bedarf der Entsorgung ergibt sich daher nicht aus dem Abfallrecht, sondern aus der Durchführung des Bildungswesens in den gemeindlichen Schulen und damit aus der Geschäftstätigkeit der Gemeinde. Die vorgesehene Entsorgung von Arbeitsmaterialien löst daher keine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten aus, die für die gemeindliche Rückstellungsbildung grundsätzlich zu beachten ist. Die Gemeinde muss daher die in ihrer Bilanz angesetzte Rückstellung eliminieren.

*Beispiel 108 „Entsorgung keine Außenverpflichtung“*

Für die Gemeinde entsteht aus der Notwendigkeit zur Entsorgung von Arbeitsmaterialien, die in ihrem Geschäftsbetrieb im Rahmen der Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden, keine Pflicht zur Bildung und Bilanzierung einer Rückstellung, auch nicht bereits beim Erwerb von Arbeitsmaterialien.

#### **4.3.6 Für „künftige“ Gutscheine**

Für die Gemeinde entsteht aus der Durchführung des Bildungs- und Teilhabepaket nicht die Notwendigkeit zur Bildung und Bilanzierung von Rückstellungen, wenn sie im Rahmen der Aufgabenerfüllung den Berechtigten entsprechend ihren Wünschen Gutscheine gewährt, die im neuen Haushaltsjahr von den Berechtigten zur Teilnahme an Veranstaltungen eingetauscht werden können (vgl. Beispiel 109).

##### **BEISPIELE:**

##### **Einlösung von Gutscheinen im Folgejahr**

Die Gemeinde gibt im Rahmen des Bildungs- und Teilhabepakets im Haushaltsjahr 2015 eine Vielzahl von Gutscheinen an Kinder und Jugendliche als Berechtigte aus, um ihnen die Teilnahme an Angeboten von Vereinen und sonstigen Organisationen in der Gemeinde zu ermöglichen. Dieser Personenkreis soll im Jahr 2016 mit den Gutscheinen den Mitglieds- oder Teilnahmebeitrag „bezahlen“ oder eine erhebliche Ermäßigung auf den Beitrag erhalten. Wegen der Verpflichtung der Gemeinde zur Übernahme der Beiträge wurde eine Rückstellung gebildet und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung wurde der Ansatz die Bilanzierung dieser Rückstellung beanstandet.

Eine erst künftig wirksam werdende Verpflichtung der Gemeinde zur Übernahme von Beiträgen muss wirtschaftlich dem dafür vorgesehenen Haushaltsjahr (2016) zugeordnet werden. Sie kann wegen der Festsetzung für die Zukunft nicht dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden, in dem die zukunftsbezogene Zusage der Gemeinde wirksam werden soll. Die gemeindliche Verpflichtung zur Einlösung der mit der Ausgabe der Gutscheine erklärten Erbringung von Finanzleistungen durch die Gemeinde kann daher nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr (2015) wirtschaftlich zugerechnet werden. Sie bezieht sich nur auf den festgelegten zukünftigen Zeitraum.

*Beispiel 109 „Einlösung von Gutscheinen im Folgejahr“*

Die Gemeinde hat die entstandenen Aufwendungen aus der Entsorgung von Arbeitsmaterialien in ihrer Ergebnisrechnung nachzuweisen und nicht durch eine Rückstellung in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss.

#### **4.3.7 Für „Prämien“**

Die Gemeinde muss bei ihren Rückstellungen für „Prämien“ im Rahmen der Tätigkeit bei der Freiwilligen Feuerwehr nicht nur sicherstellen, dass gegenüber einem Dritten eine Außenverpflichtung besteht, aus der sich die Gemeinde nicht entziehen kann. Sie darf dabei auch nicht gegen andere Rechtsvorschriften verstoßen oder Ansprüche eines Dritten zulasten der Gemeinde verursachen, deren rechtliche Zulässigkeit zweifelhaft oder nicht gegeben ist.

Für die Gemeinde dürfte z. B. eine „Treueprämie“ für die Mitglieder der Freiwilligen Feuerwehr fachspezifisch und verfassungsrechtlich nicht zulässig sein, denn eine ehrenamtliche Tätigkeit muss prinzipiell unentgeltlich erfolgen (vgl. § 33 GO NRW). Die dem Mitglied der Freiwilligen Feuerwehr aufgrund seiner Mitwirkung zustehenden Ansprüche bleiben dabei unberührt (vgl. z. B. §§ 21 und 22 BHKG NRW). Eine „Treueprämie“ kann daher eine besondere Vergütung darstellen, die grundsätzlich unzulässig ist.

Für ein unzulässiges Entgelt darf die Gemeinde aus haushaltsrechtlicher und haushaltswirtschaftlicher Sicht keine „Sonstige Rückstellung“ in ihrer Bilanz ansetzen. Andererseits besteht auch kein Ansammlungserfordernis, weil auf

eine „Prämie“ kein Anspruch erworben werden kann. Ob dafür zuvor von der Gemeinde eine Kapitalanlage angesammelt oder eine Versicherung abgeschlossen wurde, ist grundsätzlich nicht von der tatsächlichen Leistungspflicht der Gemeinde gegenüber den Mitgliedern der Freiwilligen Feuerwehr abhängig.

#### **4.4 Sonstige Anwendungsfälle**

##### **4.4.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der Gemeinde bestehen vielfach einzelne Sachverhalte, die auf den ersten Blick oder von den verwendeten Begriffen her eine Rückstellungsbildung und einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz als zulässig vermuten lassen. Solche Einzelfälle sind aber nach einer darauf abgestellten Prüfung als unzulässig im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften einzustufen. Zu solchen Fällen gehört z. B. die Bildung von Rückstellungen für einen Schadensersatz durch die Gemeinde. Für diese gemeindliche Bilanzierung müssen bis zum Abschlussstichtag nicht zwingend Schadensfälle bei der Gemeinde aufgetreten sein.

Bei der Gemeinde könnte aber auch die Bildung von Rückstellungen für unvorhergesehene Sicherheitsinspektionen bei technischen Anlagen geboten sein. Für diesen Sachverhalt ist jedoch regelmäßig eine wirtschaftliche Verursachung vor dem Abschlussstichtag zu verneinen. Mit den Aufwendungen, die durch die gewünschte Rückstellungsbildung dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugerechnet werden sollten, wird nichts Vergangenes abgegolten. Sie entstehen vielmehr zukunftsbezogen ausgerichtet und haben oftmals den Zweck, der Gemeinde künftige „Erträge“ zu ermöglichen.

##### **4.4.2 Die Wohngeldentlastungsleistungen**

Das Land hat im Jahre 2010 gesetzlich den Verteilungsmaßstab für die Gewährung von Wohngeldentlastungsmitteln geändert. Dadurch soll erreicht werden, dass die in den Jahren 2007 bis 2009 an eine Gemeinde unzutreffend gezahlten Wohngeldentlastungsmittel im Rahmen von jährlichen Festsetzungen mit den jahresbezogenen Zahlungen in den Jahren 2011 bis 2018 verrechnet werden. Im Jahre 2019 soll dann eine Schlussabrechnung erfolgen. Dieser Tatbestand stellt keine Grundlage für den Ansatz einer Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz in seiner Gesamtsumme, noch für Teilbeträge dar.

In dieser Angelegenheit werden vom Land keine Zuweisungsbeträge aus den Jahren 2007 bis 2009 zurückgefordert. Für die Gemeinde entsteht daher insgesamt keine Ungewissheit darüber, in welchem Umfang und wann sie ggf. zu einer Finanzleistung verpflichtet sein könnte. Die jährlichen Verrechnungen können aber dazu führen, dass in der gemeindlichen Bilanz ggf. eine Verbindlichkeit anzusetzen ist, auch wenn der Anspruch des Landes mit den Ansprüchen der Gemeinde in den Folgejahren verrechnet bzw. in die Folgejahre übertragen, spätestens im Rahmen einer Schlussabrechnung im Jahre 2019 verrechnet wird.

##### **4.4.3 Künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Für ihre Aufgabenerfüllung benötigt die Gemeinde nutzbare Vermögensgegenstände, die von ihr beschafft oder hergestellt werden müssen. Sie hat einen solchen Bedarf in ihrer jährlichen Haushaltsplanung zu berücksichtigen und muss dabei nicht nur die Investitionskosten, sondern über den gesamten Lebenszyklus des Vermögensgegenstandes auch die Betriebskosten einbeziehen.

Diese Sachlage bietet jedoch keine Grundlage für die Gemeinde, wegen künftig entstehender Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine Rückstellung zu bilanzieren. Eine Rückstellung bildet unter Beachtung des Grundsatzes der Pagatorik die Verpflichtung der künftigen Zahlungen der Gemeinde ab. Bei den gemeindlichen Anschaffungs-



oder Herstellungskosten stellt aber die Aktivierung des erworbenen Vermögensgegenstandes das erforderliche „Gegengewicht“ zu den gemeindlichen Zahlungen dar.

## **5. Zu Absatz 5 (Drohverlustrückstellungen):**

### **5.1 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung**

#### **5.1.1 Die Voraussetzungen der Rückstellungsbildung**

Im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit kann sich bei vertraglichen Bindungen der Gemeinde im Haushaltsjahr eine Entwicklung ergeben haben, dass bis zum Abschlussstichtag ggf. ein „Verpflichtungsüberschuss“ wirtschaftlich verursacht worden ist. Eine solche Verpflichtung muss von der Gemeinde bilanziell berücksichtigt werden, denn den gemeindlichen Drohverlustrückstellungen liegt das Vorsichtsprinzip zugrunde. Die Gemeinde hat daher bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften mit Dritten, bei denen gleichwertige Leistungsbeziehungen zwischen den Vertragspartnern bestehen, die notwendigen Rückstellungen zu bilden und in ihrer Bilanz anzusetzen, z. B. bei drohenden Verlusten aus Kaufverträgen, Werkverträgen u. a.

Das für den Ansatz einer Drohverlustrückstellung in der gemeindlichen Bilanz würde in einem solchen Fall erst dann eintreten, wenn der Geschäftspartner von seinem Kündigungsrecht Gebrauch macht und eine Kündigung ausspricht, aufgrund dessen dann Pflichten für die Gemeinde entstehen. Von der Gemeinde müssen ggf. auch die Gründe, die für oder gegen einen Verlust sprechen, gewichtet werden. Das Ansatzgebot verlangt dabei nicht von der Gemeinde, die eigenen Argumente, die im Zweifel ggf. auch gegen einen Verlust sprechen können, außer Betracht zu lassen. Zudem muss nicht jeder zu einem Verlust führende gemeindliche Sachverhalt in vollem Umfang zu berücksichtigen sein.

Zur Entscheidung über eine Rückstellung muss möglichst ein objektives, abgewogenes Ergebnis von der Gemeinde erreicht werden. Es muss im Rahmen ihrer Prüfung außerdem sachlich gegeben sein, dass der voraussichtliche Verlust der Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Die Verlustermittlung bzw. die Bemessung der Rückstellung erfolgt dabei regelmäßig durch eine Betrachtung der betroffenen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen und wird durch die Berechnung eines „Nettobetrages“ abgeschlossen. Die Gemeinde muss vor einer Rückstellungsbildung prüfen, ob die erforderlichen Kriterien tatsächlich vorliegen (vgl. Abbildung 651).

<b>DIE PRÜFUNG EINER DROHVERLUSTRÜCKSTELLUNG</b>	
<b>Von der Gemeinde ist für jedes gemeindliche Geschäft, aus dem heraus eine Drohverlustrückstellungsbildung vorgenommen werden soll, festzustellen,</b>	
-	dass aus dem gemeindlichen Geschäft noch kein Verlust eingetreten ist,
-	ob bei dem gemeindlichen Geschäft im Zeitpunkt seines Abschlusses eine Gleichwertigkeitsvermutung bestand,
-	ob das Ereignis für die Rückstellungsbildung nach dem Geschäftsabschluss liegt, sodass bei der Abwicklung des gemeindlichen Geschäftes nicht mehr die Gleichwertigkeitsvermutung besteht, sondern die Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde und
-	ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Aufwendungen und künftigen Erträgen).

*Abbildung 651 „Die Prüfung einer Drohverlustrückstellung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss zudem das Vorliegen der Kriterien für eine Rückstellungsbildung für jeden Einzelfall feststellen, bevor von ihr eine Drohverlustrückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden kann. Sie muss dabei berücksichtigen, dass getroffene Absprachen und Festlegungen im Rahmen des Abschlusses eines gemeindlichen Geschäftes kein (nachträgliches) Ereignis für eine Rückstellungsbildung darstellen und daher auch keine Grundlage für die Bilanzierung einer Drohverlustrückstellung bilden, z. B. ein dem Geschäftspartner von der Gemeinde eingeräumtes Kündigungsrecht.

Die Vorgehensweise zur Ermittlung des Umfangs einer zu in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Drohverlustrückstellung stellt keine Saldierung im Sinne des haushaltsrechtlichen Saldierungsverbots sowie keinen Verstoß gegen das Bruttoprinzip dar. Die Pflicht der Gemeinde zur Rückstellungsbildung besteht auch bei drohenden Verlusten aus den laufenden Verfahren. Die gemeindlichen Drohverlustrückstellungen aus schwebenden Geschäften und laufenden Verfahren werden von den sonstigen Verbindlichkeitsrückstellungen der Gemeinde dadurch abgegrenzt, dass die gemeindlichen Drohverlustrückstellungen besondere örtliche Sachverhalte betreffen, bei denen zukünftigen Aufwendungen der Gemeinde auch zukünftige gemeindliche Erträge gegenüberstehen.

Die Gemeinde muss zudem in den Fällen, in denen bereits ein Verlust bei einem Geschäft mit Vermögensgegenständen eingetreten ist, durch Abschreibungen auf den beizulegenden Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes den Verlustvorgang abwickeln. Sie darf dann keine Drohverlustrückstellung mehr in der gemeindlichen Bilanz ansetzen. Eine für einen eingetretenen Verlust gebildete und bilanzierte Rückstellung würde die Funktion einer Wertberichtigung in nicht zulässiger Weise übernehmen. Die mit dem eingetretenen Verlust notwendig gewordene Wertberichtigung ist von der Gemeinde vielmehr durch die Anpassung des Wertansatzes des betroffenen Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

Die Bildung von Drohverlustrückstellungen durch die Gemeinde ist wegen der abschließenden Aufzählungen der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift nicht für Umlagezahlungen oder auch nicht im Rahmen der gemeindlichen Steuererhebung zulässig. Diese Einschränkung gilt auch dann, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte oder Sachverhalte aus der gemeindlichen Steuererhebung ggf. unter die Bestimmungen dieses Absatzes subsumieren lassen.

Eine notwendige Drohverlustrückstellung darf auch nicht zum Anlass genommen werden, andere Bilanzposten zu verändern oder miteinander zu verrechnen. Der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss muss besondere Angaben enthalten, denn es ist der Posten „Sonstige Rückstellungen“ aufzugliedern, sofern es sich im Einzelnen um wesentliche Beträge aufgrund der bestehenden gemeindlichen Verpflichtungen handelt (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO NRW).

#### **5.1.2 Das Kriterium „voraussichtlicher Verlust“**

Die Gemeinde ist durch die haushaltsrechtliche Vorschrift nicht verpflichtet worden, für jeden möglichen voraussichtlich auftretenden Verlust aus ihren aus schwebenden Geschäften mit Dritten eine Rückstellungsbildung vorzunehmen. Sie hat vielmehr bei den betreffenden Geschäftsvorfällen im Einzelnen zu prüfen, ob aus ihrer Sicht heraus ausreichende Anhaltspunkte dafür vorhanden sind, dass für eine mögliche Drohverlustrückstellung das Kriterium „voraussichtlicher Verlust“ auch tatsächlich vorliegt.

Die Beachtung des Begriffs „voraussichtlich“ bedingt, dass für die Gemeinde eine hohe Wahrscheinlichkeit für den Eintritt eines Verlustes aus einem gemeindlichen Geschäft oder aus einem Verfahren besteht. Die hohe Wahrscheinlichkeit für den Eintritt eines gemeindlichen Verlustes kann in zeitlicher Hinsicht aufgrund eines Ereignisses bestehen, das nach dem Abschluss des Geschäftes aufgetreten ist und in einem unmittelbaren Zusammenhang

mit dem Vertrag oder dem Verfahren der Gemeinde steht. Eine eigene vorsichtige Schätzung, dass sich möglicherweise aus einem gemeindlichen Geschäft ein Verlust für die Gemeinde ergeben könnte, reicht dabei für das Vorliegen des Kriteriums „voraussichtlich“ nicht aus.

Unter Einbeziehung des Kriteriums „voraussichtlich“ muss von der Gemeinde der Begriff „Verlust“ von seinem Umfang her nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten bestimmt und entsprechend in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft für die Bildung von Drohverlustrückstellungen benutzt werden (vgl. Abbildung 110).

**BEISPIEL:**

**Die Drohverlustrückstellung bei Vermietung**

Die Gemeinde hat für die technischen Fachbereiche der Gemeindeverwaltung einen Teil eines von einem Investor errichtetes Gebäude langfristig angemietet. Durch Änderungen in der Organisation und der Vornahme von Ausgliederungen ergibt sich nach drei Jahren, dass ein Drittel der angemieteten Fläche nicht mehr benötigt wird. Durch technische Maßnahmen konnte der nicht benötigte Teil abgegrenzt und dafür ein Mieter gefunden werden.

Der Untermieter war jedoch nur zur Zahlung einer Miete bereit, die 10 % unter dem Mietpreis der Gemeinde liegt. Für die Gemeinde wird dadurch über die Laufzeit des Untermietvertrages ein entsprechender Verlust entstehen. Dessen Umfang ist im Jahr des Vertragsabschlusses als Drohverlustrückstellung zu bilanzieren. Im weiteren Zeitablauf ist von der Gemeinde jeweils zum Abschlussstichtag die bilanzierte Drohverlustrückstellung im Umfang des auf das jeweilige Haushaltsjahr bezogenen Anteils aufzulösen.

*Beispiel 110 „Die Drohverlustrückstellung bei Vermietung“*

Die Gemeinde darf im Zusammenhang mit einer Drohverlustrückstellung keine Umstände in die Beurteilung und Bemessung des möglichen Verlustes aus ihren Geschäftsvorfällen einbeziehen, die lediglich haushaltswirtschaftliche Erwartungen darstellen. Sie hat zudem alle Gegebenheiten zu berücksichtigen, die ggf. zu einer Minderung des möglichen Verlustes führen können, darf aber auch Sachverhalte, die zu einem höheren Verlust beitragen können, nicht außer Betracht lassen.

Bei einer Drohverlustrückstellung kann von der Gemeinde unter Beachtung des Kriteriums „voraussichtlicher Verlust“ auch der ggf. notwendig werdende Zinsanteil in die Bemessung der gemeindlichen Rückstellung einbezogen werden, wenn der Gemeinde z. B. eine Pflicht zur Verzinsung einer künftig zu leistenden Steuererstattung obliegt (vgl. § 233a AO). In die Prüfung der Veränderung der bilanzierten Rückstellung zum Abschlussstichtag ist dann neben möglichen Veränderungen in der Sache auch das wegen des abgelaufenen Haushaltsjahres weiter gestiegene Zinsvolumen einzubeziehen.

Zur Feststellung des Vorliegens des Kriteriums „voraussichtlicher Verlust“ bietet sich ggf. auch ein Vergleich mit einem normalen Ablauf eines gemeindlichen Geschäftes oder eines Verfahrens an. Die Gemeinde muss grundsätzlich konkrete Anhaltspunkte feststellen und benennen können, aus denen heraus belegbar ist, dass das Kriterium „voraussichtlicher Verlust“ gegeben ist. Wegen des damit einhergehenden Beurteilungsspielraums besteht eine besondere Dokumentationspflicht für die Gemeinde im Rahmen der von ihr vorgenommenen Abwägung.

### **5.1.3 Das Kriterium „nicht geringfügig“**

Der Gemeinde wird durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ermöglicht, bei drohenden Verlusten aus einem gemeindlichen Geschäftsvorfall oder Verfahren auf eine Rückstellungsbildung zu verzichten, sofern der daraus für die

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 36 GemHVO NRW**

Gemeinde entstehende Verlust geringfügig ist. Sie ist daher nicht verpflichtet, für jeden voraussichtlich entstehenden Verlust aus ihren Geschäftsvorfällen eine Rückstellung in ihrer Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich örtliche Kriterien festzulegen, anhand derer eine vergleichende Betrachtung erfolgen und die Erheblichkeit eines Verlustes im Einzelfall gemessen sowie eine Entscheidung getroffen werden können.

Als Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Geringfügigkeit bietet sich einerseits der finanzielle Umfang des gemeindlichen Geschäftes oder des Verfahrens an. Die Geringfügigkeit kann andererseits aber auch durch Betragsgrenzen bestimmt werden, wenn einzelne Fallgestaltungen bestimmbar sind, z. B. weil die Geschäfte oder Verfahren regelmäßig abzuwickeln sind. Die Gemeinde muss das Vorliegen der Geringfügigkeit bei einem zu erwartenden Verlust gesondert für jeden betroffenen Geschäftsvorfall oder in jedem gemeindlichen Verfahren feststellen.

Die Gemeinde muss eine Gesamtbetrachtung mit einer Bewertung der Wirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft vornehmen, auch wenn die Voraussetzungen im Einzelfall vorliegen. Die Gesamtbetrachtung kann dabei auf gleichartige gemeindliche Geschäftsvorfälle und ähnliche Verfahren bezogen und beschränkt werden. Die Verfahrensweise und die jeweils getroffene Entscheidung sollten dokumentiert werden. Ggf. sind von der Gemeinde auch allgemeine Regelungen zur örtlichen Vorgehensweise bei der Beurteilung der Geringfügigkeit zu treffen.

### **5.1.4 Die Dokumentationspflichten**

Die Pflicht der Gemeinde zur Bildung von Drohverlustrückstellungen aufgrund gemeindlicher Geschäftsvorfälle beinhaltet auch eine besondere Dokumentationspflicht für die Gemeinde. Die Gemeinde kann i. d. R. nur mithilfe ihrer Geschäftsunterlagen erkennen, ob aus einem ihrer Geschäftsvorfälle ein Verlust droht. Die Gemeinde soll daher möglichst ihre vertraglichen Vereinbarungen vollständig und richtig dokumentieren und ihren Aufzeichnungspflichten sorgfältig nachkommen. Insbesondere gilt es, die Einzelheiten und Anlässe festzuhalten und zu analysieren.

Solche Gegebenheiten können hilfreich sein, den möglichen Verlust und damit die Drohverlustrückstellung betragsmäßig beziffern zu können. Die Gemeinde könnte im Zusammenhang mit ihren schwebenden Geschäften auch eine gesonderte „Ablaufrechnung“ durchführen, um nachvollziehbar auftretende Störungen im Geschäftsablauf festzuhalten und deren mögliche haushaltswirtschaftliche Belastung für die Gemeinde zu analysieren, zu beurteilen und bemessen zu können. Die Dokumentationspflichten der Gemeinde enden grundsätzlich erst nach der vollständigen Abwicklung des gemeindlichen Geschäfts.

## **5.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**

### **5.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Solche Rückstellungen dienen der gemeindlichen Kapitalerhaltung und nicht der periodengerechten Ergebnisermittlung. In solchen bilanziellen Vorgängen werden daher aus Gründen des Kapitalerhalts mögliche Aufwendungen künftiger Haushaltsjahre vorweggenommen, wenn Ereignisse bei der Gemeinde im Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft im Sinne der Vorschrift eingetreten sind.

Für die Qualifizierung von schwebenden Geschäften der Gemeinde ist es wichtig, dass eine Bindungswirkung für die Vertragspartner besteht. Eine Kündigungsmöglichkeit steht dem nicht entgegen. Bei den schwebenden Geschäften bestehen zudem besondere Dokumentationspflichten für die Gemeinde, weil solche gemeindlichen Geschäfte regelmäßig nicht in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden müssen. Diese gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen daher sorgfältig und in ihren unterschiedlichen Arten von der Gemeinde in ihrer Finanzbuchhaltung dokumentiert werden.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 36 GemHVO NRW

Bei derartigen gemeindlichen Geschäften muss nicht nur der Zugang erfasst werden, sondern es ist auch die weitere Entwicklung zu dokumentieren. Die Gemeinde hat dabei das mögliche Ausmaß entstehender Risiken einzuschätzen und die Abwicklung des Geschäfts ständig zu überwachen. Zum jährlichen Abschlussstichtag ist jedes einzelne gemeindliche Geschäft dahingehend zu prüfen, ob im gemeindlichen Jahresabschluss darüber eine Anhangsangabe zu erfolgen hat oder das Geschäft zu bilanzieren ist.

In die Entscheidung ist von der Gemeinde einzubeziehen, dass in der gemeindlichen Bilanz keine Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften angesetzt werden dürfen, wenn eine geschäftliche Beziehung der Gemeinde mit einem Dritten kein schwebendes Geschäft darstellt, z. B. bei einer gesetzlichen Haftung, bei freiwilligen Bürgerschaftsübernahmen oder bei Schenkungen. Die Gemeinde hat zudem auch die besonderen Vorgaben für den Verbindlichkeitspiegel zu beachten, weil aus den gemeindlichen Geschäften auch Haftungsverhältnisse entstanden sein können.

Im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde sind, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, die Haftungsverpflichtungen der Gemeinde nachrichtlich auszuweisen (vgl. § 47 GemHVO NRW). Mit solchen Angaben sollen zum Abschlussstichtag die Verpflichtungen der Gemeinde offengelegt werden, die nicht oder noch nicht zu Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz geführt haben. Die Prüfung und Entscheidung über den Ausweis gemeindliche Haftungsverhältnisse im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel soll daher entsprechend der örtlichen Bedeutung der Haftungsverhältnisse erfolgen.

### **5.2.2 Der Begriff „Drohender Verlust“**

Aus einem schwebenden Geschäft der Gemeinde kann sich dann ein Verlust für die Gemeinde ergeben, wenn z. B. der Wert der gemeindlichen Leistungsverpflichtung den Wert des gemeindlichen Anspruchs auf eine Gegenleistung des Dritten übersteigt. Eine solche Differenz wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur als „Verpflichtungsüberschuss“ bezeichnet. Eine gemeindliche Rückstellungsbildung erfordert deshalb im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften der Gemeinde, dass der Eintritt eines Verlustes aus einem solchen Geschäft droht. Es müssen sich konkrete Anhaltspunkte aus einem Vergleich der normalen Abwicklung des betreffenden Geschäftes und mit einer kaufmännisch orientierten Beurteilung für einen drohenden Verlust ergeben.

Der Zustand „Drohender Verlust“ setzt dabei mindestens ein Ereignis voraus, das nach Abschluss des gemeindlichen Geschäftes aufgetreten ist und im Zusammenhang mit der Vertragsabwicklung oder den Vertragsinhalten steht. Der Geschäftsabschluss der Gemeinde kann dabei nicht gleichzeitig ein solches Ereignis darstellen, sodass auch nicht im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses der Zustand "drohender Verlust" für die Gemeinde eintreten kann. Die nicht belegbare eigene Schätzung der Gemeinde reicht ebenfalls nicht aus, um einen voraussichtlichen Verlust für ein gemeindliches Geschäft annehmen zu können.

Von der Gemeinde müssen die Gründe benannt werden können, denen heraus aus dem gemeindlichen Geschäft ein Verlust für die Gemeinde zu erwarten ist. Sie hat dabei auch wegen der Nachrangigkeit einer Rückstellungsbildung wegen drohender Verluste andere bilanztechnische Möglichkeiten zu prüfen. Andererseits stellt eine solche Rückstellungsbildung auch keinen Ersatz für eine notwendig gewordene Wertberichtigung dar. Für die Gemeinde besteht wegen des damit einhergehenden Beurteilungsspielraums eine besondere Dokumentationspflicht im Rahmen der von ihr vorzunehmenden Abwägung.

### **5.2.3 Der Begriff „Schwebendes Geschäft“**

Die haushaltswirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde umfasst Geschäftsvorfälle und Verträge, die auf einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch der Gemeinde mit einem Dritten als Vertragspartner ausgerichtet sind. Derartige

gegenseitige Geschäfte begründen einen Anspruch des einen Vertragspartners und eine Verpflichtung des anderen Vertragspartners. Sie stellen bilanziell betrachtet schwebende Geschäfte dar, solange und soweit noch kein Vertragspartner seiner jeweiligen vertraglichen Leistungspflicht nachgekommen ist. Der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes beginnt i. d. R. mit der Wirksamkeit des abgeschlossenen Vertrages und endet mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen durch die Vertragspartner.

Mögliche Gegenstände und Arten von schwebenden Geschäften der Gemeinde können dabei die Beschaffung von Vermögensgegenständen, z. B. Kaufverträge, oder besondere Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen, z. B. Mietverträge, oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein, z. B. Dienstleistungsverträge. Bei solchen Geschäften kann die Gemeinde der Empfänger der vereinbarten Leistung sein. Sie kann aber auch als Lieferant zu einer Leistung gegenüber einem Dritten verpflichtet sein. Die Geschäfte können außerdem auch danach unterschieden werden, ob es sich um ein einmaliges, ein dauerndes oder ein wiederkehrendes Geschäft der Gemeinde handelt.

Von den genannten schwebenden Geschäften der Gemeinde sind dabei die Verpflichtungen der Gemeinde zu trennen, die in Form einer Haftung, einer Schenkung oder einer Verlustübernahme bestehen. Derartige Verbindlichkeiten der Gemeinde führen wegen ihrer i. d. R. bestehenden einseitigen Verpflichtung regelmäßig nicht zu einem schwebenden Geschäft. Als schwebendes Geschäft sind außerdem auch nicht mögliche Verpflichtungen der Gemeinde aus ihren Gesellschaftsverträgen zu betrachten, bei denen regelmäßig kein Gegenseitigkeitsverhältnis anzunehmen ist. In diesem Zusammenhang reicht eine bloße Absichtserklärung der Gemeinde zum Abschluss eines Vertrages nicht aus, um für die Gemeinde ein schwebendes Geschäft anzunehmen.

#### **5.2.4 Das Kriterium „Gleichwertigkeitsvermutung“**

Bei den schwebenden Geschäften der Gemeinde in Form von Kaufverträgen, Werkverträgen o. a. ist regelmäßig vom Vorliegen des Kriteriums „Gleichwertigkeitsvermutung“ auszugehen. Das Vorliegen des Kriteriums hat regelmäßig zur Folge, dass ein gemeindliches Geschäft sich nicht sofort und unmittelbar auf die gemeindliche Bilanz auswirkt. In den Fällen aber, in denen nach dem Geschäftsabschluss ein Ereignis eingetreten ist, aufgrund dessen bei der Abwicklung des gemeindlichen Geschäftes die Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde besteht und damit die Gleichwertigkeitsvermutung gestört ist, hat die Gemeinde im entsprechenden Umfang eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilanzieren.

Die Bewertung und Bemessung einer solchen Rückstellung soll dabei nach der restlichen Laufzeit des gemeindlichen Geschäftes und nicht nach der vereinbarten gesamten Laufzeit des abgeschlossenen Geschäftes richten. Bei den gemeindlichen Geschäften, denen von Anfang an keine Gleichwertigkeitsvermutung zugrunde liegt, ist die Bildung einer Drohverlustrückstellung in der gemeindlichen Bilanz nicht zulässig. Das Ansatzverbot besteht fort, auch wenn durch ein späteres Ereignis ein Verlust für die Gemeinde aus einem solchen Geschäft künftig zu erwarten ist. Die Unzulässigkeit einer Rückstellungsbildung gilt z. B. auch für Verluste aus Dienst- und Arbeitsverhältnissen der Gemeinde, weil bei solchen Verträgen grundsätzlich keine Gleichwertigkeitsvermutung im Sinne eines schwebenden Geschäftes angenommen werden kann.

Bei der gemeindlichen Gebührenerhebung dürfte ebenfalls das Bestehen einer Gleichwertigkeitsvermutung nicht gegeben sein, soweit die Gemeinde nicht für ihre gesamte Leistungserbringung in sachlicher oder zeitlicher Hinsicht die möglichen und zulässigen Gebühren von den Gebührenpflichtigen festsetzt bzw. von der Gemeinde erhoben werden. Ein schwebendes Geschäft ist auch nicht bei gemeindlichen Versicherungsverträgen gegeben, denn die Zahlung der Versicherungssumme durch den Versicherer gilt grundsätzlich nicht als „gleichwertige Gegenleistung“ gegenüber der Zahlung der Versicherungsprämien durch die Gemeinde.

### **5.2.5 Das Bestehen eines schwebenden Geschäftes**

Der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes, bei dem ein Anspruch und eine Verpflichtung aus dem Vertrag vorliegen müssen, beginnt i. d. R. mit seinem rechtswirksamen Abschluss. Bei aufschiebenden Bedingungen für ein gemeindliches Geschäft, z. B. eine Zustimmung des Rates der Gemeinde oder eine Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde, liegt ein schwebendes Geschäft der Gemeinde im bilanziellen Sinne erst nach der Einholung bzw. Erteilung der Zustimmung oder der Genehmigung vor. Erst ab diesem Zeitpunkt können der Anspruch und die Verpflichtung der Vertragspartner aus dem Geschäft rechtlich wirksam entstehen.

Durch die Erfüllung der vereinbarten Sachleistung wird der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes i. d. R. beendet. Die vorzeitige Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung bewirkt dagegen i. d. R. nicht die Beendigung des Schwebezustandes des Geschäftes. Sofern aber im Einzelfall eine Vorauszahlung (vollständige oder teilweise Erfüllung der Gegenleistung vor der Sachleistung) von den Vertragspartnern vereinbart wurde, bleibt das schwebende Geschäft gleichwohl solange bestehen, bis die vereinbarte Sachleistung erfüllt ist.

Bei einer in Teilschritten zu erbringenden Sachleistung endet das schwebende Geschäft durch die Erbringung der jeweiligen Teilleistung im betreffenden Umfang. Nach Erbringung der Sachleistung und damit der Beendigung des Schwebezustandes des gemeindlichen Geschäftes ist von der Gemeinde ein Anspruch auf eine Gegenleistung oder eine Verpflichtung zur Gegenleistung zu bilanzieren, soweit diese noch nicht erbracht wurde. Für die Klärung der Frage, ob und wann der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes beendet ist, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlicher Betrachtung der Vereinbarung zu entscheiden.

Bei gemeindlichen Dauerschuldverhältnissen als schwebendes Geschäft wird die vereinbarte Sachleistungsverpflichtung regelmäßig mit der Erbringung der (Teil-) Sachleistung im entsprechenden Umfang vermindert. Aufgrund dessen bezieht sich der Schwebezustand des gemeindlichen Geschäftes nur noch auf den künftigen Leistungsaustausch der noch zu erbringenden restlichen Sachleistung. Für den bereits erbrachten Teil der Sachleistung ist ggf. eine Forderung von der Gemeinde zu bilanzieren, z. B. wenn die tatsächliche Abrechnung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen soll.

### **5.2.6 Die Rückstellungsbildung für drohende Verluste**

#### **5.2.6.1 Die Erfordernisse einer Rückstellungsbildung**

Von der Gemeinde ist eine Rückstellung für drohende Verluste in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn aus einem schwebenden Geschäft der Gemeinde ein Verlust droht, der nicht geringfügig ist, und das dafür ausschlaggebende Ereignis nach dem Vertragsabschluss und vor dem Ende des Haushaltsjahres eingetreten ist, z. B. wenn sich ein Vertragspartner mit seinen Leistungen im Rückstand befindet. In solchen Fällen liegt zum Abschlussstichtag eine Unausgewogenheit des bestehenden gemeindlichen Geschäftes vor, denn es besteht keine Gleichwertigkeit mehr bei den gegenseitig zu erbringenden Leistungen.

Bei gemeindlichen Veräußerungsgeschäften muss dann eine Rückstellung von der Gemeinde bilanziert werden, wenn z. B. der vereinbarte Verkaufserlös die bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zu veräußernden Vermögensgegenstandes (Buchwert) oder bei einer Dienst- oder Werkleistung das vereinbarte Entgelt unter den Herstellungskosten liegt. Die Höhe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rückstellung bestimmt sich dabei nach der Differenz zwischen dem Wert der Leistung der Gemeinde und dem Wert der Leistung des Dritten.

Für die Bemessung der Rückstellung ist daher eine Bestandsermittlung über das abgeschlossene Geschäft erforderlich, um den zu erwartenden Verlust quantifizieren zu können. Dazu ist regelmäßig die restliche Laufzeit des gemeindlichen Geschäftes zu betrachten und zu bewerten und nicht über die gesamte Laufzeit. Von der Gemeinde

ist dabei anhand der tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste erfüllt sind.

Beim Abschluss eines Zinsswapgeschäftes kann es ggf. auch zu zusätzlichen Zahlungen zwischen den Vertragspartnern kommen, z. B. Zahlung einer Prämie. Eine bilanzielle Ansatzpflicht aus solchen Finanzgeschäften entsteht für die Gemeinde jedoch erst, wenn aufgrund der geschlossenen Vereinbarungen entweder Forderungen oder Verpflichtungen für die Gemeinde begründet werden. In besonderen Einzelfällen kann beim Vorliegen der Voraussetzungen ggf. auch die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sein.

Eine Passivierungspflicht für die Gemeinde oder auch ein Verzicht darauf entsteht jedoch nicht alleine dadurch, dass die Gemeinde ein Zinsswapgeschäft abschließt. Die Gemeinde hat z. B. eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auch dann zu passivieren, wenn gesonderte Finanzgeschäfte über Zinsswaps und Währungsswaps abgeschlossen werden (vgl. Runderlass des Innenministeriums über „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)“ vom 9. Oktober 2006 (SMBL. NRW. 652). In den sonstigen Fällen muss für die Gemeinde ein drohender Verlust aus einem schwebenden Geschäft aufgrund konkreter Tatsachen vorhersehbar sowie in der Höhe quantifizierbar sein und gleichzeitig auch eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde darstellen.

#### **5.2.6.2 Außerplanmäßige Abschreibung und Drohverlustrückstellung**

Die Gemeinde soll bei ihren schwebenden Geschäften, bei denen ein Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens der Gegenstand des Geschäftes ist, i. d. R. eine erforderliche Rückstellungsbildung nicht durch eine außerplanmäßige Abschreibung ihres aktivierten Vermögensgegenstandes ersetzen. Eine außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens soll nur dann erfolgen, wenn sich durch den voraussichtlichen Verlust aus dem schwebenden Geschäft eine voraussichtlich dauernde Wertminderung dieses Vermögensgegenstandes ergibt (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen der Vermögensgegenstand dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen ist, hat die Gemeinde jedoch eine außerplanmäßige Abschreibung vor der Bildung einer Drohverlustrückstellung vorzunehmen. Für die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt immer das strenge Niederstwertprinzip, sodass deswegen der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung der Vorrang einzuräumen ist (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Der niedrige Wert des gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt dann zugleich die oberste Wertgrenze in diesem Bilanzbereich der gemeindlichen Bilanz dar. Die genannte Vorschrift enthält deshalb ein Abschreibungsgebot für die Gemeinde.

Die Gemeinde muss bei ihren Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen vornehmen, wenn diesen Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag ein niedriger Wert beizulegen ist. Der Begriff „beizulegender Wert“ wird dabei als Oberbegriff benutzt, der durch speziellere Wertbegriffe, z. B. Marktwert oder Börsenwert, von der Gemeinde auszufüllen ist. Diese Vorgaben gelten i. d. R. auch, solange ein schwebendes Geschäft der Gemeinde besteht.

#### **5.2.7 Der Begriff „Nicht geringfügig“**

Als Abgrenzung für die gemeindliche Rückstellungsbildung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist ausdrücklich bestimmt worden, dass solche Rückstellungen nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Auf die Bildung dieser Rückstellungen kann die Gemeinde daher verzichten, wenn der von ihr zu leistende Betrag nur geringfügig ist. Die Festlegung einer Geringfügigkeitsgrenze



ist örtlich und in der Eigenverantwortung der Gemeinde vorzunehmen. Die Gemeinde soll dabei auch die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen ausreichend berücksichtigen.

## **5.2.8 Die mehrjährig laufenden Geschäfte**

### **5.2.8.1 Allgemeine Sachlage**

Gemeindliche Geschäfte, die sich über mehrere Jahre erstrecken, können ebenfalls schwebende Geschäfte sein, die nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Derartige Dauerschuldverhältnisse der Gemeinde sind so lange als schwebendes Geschäft zu behandeln, wie die Hauptleistungspflicht noch nicht vollständig erfüllt worden ist. Bei solchen Geschäften ist zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen und zu beurteilen, ob der Wert der gemeindlichen Leistung voraussichtlich den Wert der Leistung des Geschäftspartners übersteigen wird, wenn im Geschäftsjahr ein Ereignis eingetreten ist, das einen Anlass dafür darstellt und nicht eine Bewertung über die gesamte Laufzeit des gemeindlichen Geschäfts vorzunehmen.

Für die Ermittlung eines möglichen Verlustes der Gemeinde ist keine Gesamtbetrachtung des schwebenden Geschäftes von Anfang an vorzunehmen, sondern es ist nur auf die noch zukünftig abzuwickelnden gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen abzustellen. Für die Bemessung einer Rückstellung ist daher nur die restliche Laufzeit des gemeindlichen Geschäfts zu betrachten. Ein aus einem solchen Geschäft entstandener und zum Abschlussstichtag festgestellter Verlust ist als Aufwand in die gemeindliche Ergebnisrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres einzubeziehen.

### **5.2.8.2 Die Rückstellung bei einem Fremdwährungsrisiko**

Die Gemeinde hat die Aufnahme von Krediten für Investitionen unter Beachtung der Vorschrift des § 86 GO NRW vorzunehmen. Sie kann dabei die Kredite in Euro, aber auch in fremder Währung aufnehmen. Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob für die gesamte Laufzeit dieses gemeindlichen Geschäftes die Gleichwertigkeitsvermutung im Sinne eines schwebenden Geschäftes besteht. Grundsätzlich muss von einem Wechselkursrisiko und der Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde ausgegangen werden.

Die Gemeinde soll daher, abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos eine Risikovorsorge entsprechend dem Vorsichtsprinzip und unter Beachtung der Vorgabe, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften eine Rückstellung zu bilden, vornehmen. Mit einer solchen Risikovorsorge wird bezweckt, dass die wirtschaftlichen Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für den gemeindlichen Haushalt abgeschöpft werden.

Die gemeindliche Risikovorsorge soll deshalb darin bestehen, dass ein Teil der wirtschaftlichen Vorteile gegenüber einer Kreditaufnahme in Euro-Währung erst zu einem späteren Zeitpunkt bzw. nach vollständiger Tilgung des Fremdwährungskredits realisiert wird. In der Zeit davor kann für die Gemeinde aus dem Wechselkursrisiko eine ungewisse Außenverpflichtung bestehen, die es zu bilanzieren gilt.

Die Gemeinde hat daher ihre Risikovorsorge unter Berücksichtigung des ermittelten Fremdwährungsrisikos zu bemessen. Soweit der Gemeinde keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, soll die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde angesetzt werden, der aus der gemeindlichen Kreditaufnahme in ausländischer Währung entsteht. Diese Rückstellung soll von der Gemeinde solange bilanziert werden, bis ausreichend gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko der Gemeinde nicht mehr realisiert.

Eine solche Sachlage ist i. d. R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach der Rückzahlung des aufgenommenen Investitionskredites in Fremdwährung der Fall und nicht von den vereinbarten Zinsbindungsfristen abhängig. Die bilanzierte Rückstellung ist nach dem Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen, soweit diese nicht zuvor in Anspruch genommen worden ist. Weitere Hinweise enthält der vom Innenministerium veröffentlichte Runderlass über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 16. Dezember 2014 (SMBl. NRW. 652).

## **5.2.9 Die geplanten Verlustgeschäfte**

### **5.2.9.1 Die Verluste bei gemeindlichen Geschäften**

Die Gemeinde kann festlegen, dass für einzelne gemeindliche Leistungen kein gleichwertiges Entgelt verlangt werden soll, wenn diese Leistungen aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung von der Gemeinde erbracht werden. Daraus entstehende gemeindliche Geschäftsvorfälle und Vereinbarungen bzw. Leistungen sind wirtschaftlich betrachtet von vornherein als verlustbringendes Geschäft und nicht als ein gleichwertiges schwebendes Geschäft der Gemeinde zu bewerten.

Bei solchen gemeindlichen Geschäften hat deshalb ein nachträgliches Ereignis, dass zu einer Rückstellungsbildung Anlass geben könnte, jedoch keine bilanziellen Auswirkungen. Wegen der von vornherein fehlenden Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung und den daraus möglicherweise entstehenden gewollten Verlusten darf die Gemeinde für derartige Geschäftsvorfälle keine Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen (Bilanzierungsverbot).

Ein Rückstellungserfordernis entsteht in diesem Zusammenhang auch nicht deshalb, weil solchen gemeindlichen Geschäften ein Sachverhalt zugrunde liegt, bei dem keine Gleichwertigkeit von gemeindlicher Leistung und Gegenleistungen des Dritten bestand. In solchen Fällen existieren daher zwei selbstständige Geschäfte in Form eines Erwerbs- und eines Veräußerungsgeschäftes, die nicht zu einem Geschäft zusammengefasst werden dürfen. Ein von der Gemeinde geplanter Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft stellt dabei kein Ereignis dar, das sich auf das Erwerbsgeschäft auswirkt und eine Rückstellungsbildung ermöglichen könnte.

### **5.2.9.2 Die Verluste bei gemeindlichen Betrieben**

In der gemeindlichen Praxis besteht vielfach gegenüber Dritten, z. B. den eigenen Betrieben, eine immerwährende Zusage der Gemeinde für einen künftigen Verlustausgleich. Die Erwartung möglicher künftiger betrieblicher Verluste stellt dabei ein Anzeichen für eine Wertminderung des Vermögenswertes des betreffenden Betriebes dar. Die gemeindliche Zusage kann deshalb nur als ein einseitiges Haftungsgeschaft der Gemeinde betrachtet werden, bei dessen Abschluss nicht bekannt ist, dass und wann ein Eintritt von Verlusten drohen wird.

Erst jeweils im betreffenden Haushaltsjahr bzw. zum jeweiligen Abschlussstichtag ist ggf. ein möglicherweise von der Gemeinde zu tragender Verlust abschätzbar bzw. feststellbar. Im Einzelfall muss von der Gemeinde geprüft und beurteilt werden, wie die möglicherweise daraus entstehenden Aufwendungen in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen sind.

In diesem Zusammenhang lässt es auch der Grundsatz der Jährlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Verbindlichkeit der gemeindlichen Haushaltsplanung nicht zu, dass eine unbefristete Verlustzusage in Form von Aufwendungen vergangenheitsbezogen nur einem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet wird oder immerwährend gleichlautend eingeplant wird (vgl. §§ 79 und 84 GO NRW). Der gemeindliche Haushalt hat vielmehr die voraussichtlich objektiv auftretenden jahresbezogenen Verluste im betreffenden Haushaltsjahr zu tragen.

### **5.3 Rückstellungen für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren**

#### **5.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift verpflichtet, für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Aus einem laufenden Verfahren der Gemeinde kann dann ggf. ein Verlust für die Gemeinde entstehen, wenn z. B. durch eine Überprüfung eines gemeindlichen Anspruches oder einer gemeindlichen Leistung gesonderte Zusatzkosten für die Gemeinde anfallen oder weil ein Schuldner der Gemeinde nicht mit der festgesetzten gemeindlichen Forderung einverstanden ist.

Für die Gemeinde kommt es bei Rückstellungen für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren nur auf ein mögliches nicht geringfügiges Verlustrisiko an. Für die Rückstellungsbildung ist nicht ausschlaggebend, ob die Gemeinde in der Verfahrenssache als Beklagte oder Klägerin gilt. Eine gemeindliche Rückstellungsbildung erfordert im Zusammenhang mit laufenden Verfahren, dass der Eintritt eines Verlustes aufgrund dieses Verfahrens droht, weil z. B. ein Schuldner der Gemeinde nicht mit der von ihr festgesetzten Forderung einverstanden ist bzw. deren Berechtigung anzweifelt.

Ein Rückstellungserfordernis kann bereits mit einer Überprüfung ausgelöst werden, die nach der Erteilung eines Bescheides von der Gemeinde vorgenommen wird. Dadurch beginnt bereits ein Verfahren, aus dem sich dann ggf. konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben müssen, dass wirtschaftlich ein Verlust für die Gemeinde zu erwarten ist. In einem solchen Verfahren muss die Gemeinde für sich klären, ob sie weiterhin an der Erfüllung eines gegenüber einem Dritten erhobenen Anspruches bzw. an der gewünschten Gegenleistung festhält.

Sofern kein Anlass für eine Änderung ihres Anspruches anzunehmen ist, besteht im Grundsatz für die Gemeinde kein Anlass für einen drohenden Verlust bzw. eine Rückstellungsbildung aus dem Volumen des betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfalles heraus abzuleiten. Für die Gemeinde ist der Anspruch nicht zweifelhaft und wird nicht infrage gestellt, sodass er weiterhin ungeschmälert Bestand hat.

Die Gemeinde kann in diesen Fällen nur aufgrund von zusätzlichen Verfahrenskosten eine Drohverlustrückstellung bilden und bemessen. Soweit aber die Gemeinde nicht an ihrem Anspruch festhalten will, besteht aufgrund einer solchen Entscheidung zum Abschlussstichtag kein Grund für eine Rückstellungsbildung entsprechend der vorgenommenen Berichtigung mehr, auch wenn das Verfahren ggf. noch nicht rechtswirksam abgeschlossen ist.

Bei längerfristigen Verfahren ist von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag eine Überprüfung vorzunehmen, ob die von ihr vorgenommene Beurteilung und Entscheidung noch Bestand hat oder ob sich nach dem Stand des Verfahrens nunmehr Anzeichen ergeben, dass ein Verlust nicht mehr ausgeschlossen werden kann und eine entsprechende Rückstellungsbildung erforderlich ist. Eine Rückstellung kann auch von Anfang an geboten sein, wenn aus dem laufenden Verfahren für die Gemeinde ein Verlust droht, es aber in der Streitsache geboten ist, eine Entscheidung durch ein Gericht treffen zu lassen, ggf. unter Ausschöpfung des Instanzenweges.

#### **5.3.2 Der Begriff „Laufende Verfahren“**

##### **5.3.2.1 Die Begriffsverwendung**

Unter dem Begriff „Laufende Verfahren“ sind gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf öffentlich-rechtlichen oder zivilrechtlichen Normen aufbauen und bei denen der Verfahrensgegenstand die Festsetzung und/oder Überprüfung eines gemeindlichen Anspruches oder einer Verpflichtung der Gemeinde ist. In diesem Rahmen stellt z. B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Gebühren oder Beiträgen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

durch die Gemeinde durch einen gemeindlichen Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) und ggf. dessen Überprüfung auf dem Rechtsweg ein laufendes Verfahren im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift dar.

Diese Sachlage gilt entsprechend für Verwaltungsverfahren, die auf einem öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Vertrag der Gemeinde mit einem Dritten beruhen. Die Klärung der Frage der Zulässigkeit der Vollziehung einer bestehenden gemeindlichen Forderung ist dabei nicht als ein laufendes Verfahren im Sinne dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift anzusehen. In diesen Fällen ist nicht der gemeindliche Anspruch, sondern nur dessen ungehinderte Durchsetzung der Streitgegenstand eines „Verfahrens“.

Ein laufendes Verfahren im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift liegt z. B. auch vor, wenn in einem Verwaltungsverfahren die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder wegen eines anhängigen Widerspruchs- oder Klageverfahrens der Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gehindert ist, weil z. B. ein betroffener Dritter von seinem Recht auf die Einlegung von Rechtsmitteln Gebrauch gemacht hat. Entsprechend gilt diese Sachlage auch für die Gemeinde, wenn sie in einem Verwaltungsverfahren von der Möglichkeit, Rechtsmittel einzulegen, einen entsprechenden Gebrauch macht.

Der Begriff „Klageverfahren“ ist dabei im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift von der Gemeinde weit auszulegen. Es ist unerheblich, ob ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht oder vor anderen Gerichten durchgeführt ist oder auch, ob es sich um ein Rechtsmittelverfahren im Sinne der Verwaltungsgerichtsordnung handelt. Ob und wann in solchen Fällen ein Verfahrensabschluss tatsächlich eingetreten ist, hat die Gemeinde in jedem Einzelfall unter Beachtung der jeweils anzuwendenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen. Die ausdrückliche Benutzung des Begriffs „Verfahren“ durch den Gesetzgeber beinhaltet daher mit Blick auf die Gemeinde und deren ordnungsmäßiges Verwaltungshandeln, dass mindestens ein rechtsförmliches Verfahrenshandeln der Gemeinde vorliegen muss.

Ein Verfahren im Sinne der Vorschrift wird daher nicht bereits durch einen Ratsbeschluss ausgelöst, auch wenn dieser eine Zusage gegenüber einem Dritten beinhaltet. Die Ratsentscheidung bedarf vielmehr der verfahrensrechtlichen Umsetzung durch die Gemeindeverwaltung und ggf. einer entsprechenden Veranschlagung im Rahmen der jährlichen Haushaltssatzung. Etwaige Folgewirkungen aus einer Ratsentscheidung im Sinne einer Rückstellungsbildung können daher regelmäßig nur dann entstehen, wenn die Gemeinde gegenüber einem Dritten eine Verpflichtung eingeht, z. B. bei einer mehrjährigen Leistungszusage.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass ein laufendes Verfahren der Gemeinde nicht bereits beginnt, wenn lediglich aus wirtschaftlicher Sicht ein Anspruch der Gemeinde bestehen könnte. Diese Gegebenheit zeigt sich im Ergebnis auch durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift, weil z. B. die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Steuererhebung nicht zulässig ist.

Diese gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung führt daher auch dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Steuersachverhalte ggf. unter die Bestimmungen der Vorschrift des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen. Erst aus der gemeindlichen Festsetzung der Fälligkeit einer Steuer ist eine Zurechnung des dadurch entstehenden Ressourcenaufkommens zum Haushaltsjahr vorzunehmen.

### **5.3.2 Weitere Zuordnungen**

Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die gemeindliche Rückstellungsbildung ist der Begriff „Verfahren“ von der Gemeinde weit auszulegen. Es ist deshalb unerheblich, ob z. B. die Gemeinde als Beteiligte in einem gerichtlichen Verfahren die Beklagte oder die Klägerin ist. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht sind für die Gemeinde jedoch auch die Verfahren von Bedeutung, deren Ergebnis unmittelbar auch die Gemeinde verpflichtet. Der Begriff

„Laufende Verfahren“ soll daher auch Verfahren umfassen, in denen die Gemeinde nicht ein Verfahrensbeteiligter ist, die aber eine unmittelbare rechtliche Bindung für die Gemeinde auslösen.

Das Ergebnis bzw. der Abschluss des Verfahrens müssen zu einer haushaltswirtschaftlichen Belastung für die Gemeinde führen bzw. eine Belastung der Gemeinde muss mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten sein. Zu Verfahren mit wirtschaftlichen Wirkungen auf die Gemeinde gehören z. B. beamtenrechtliche Klageverfahren des Landes oder Klageverfahren von Steuerpflichtigen gegen den Steuermessbescheid des Finanzamtes. Die Gemeinde hat aufgrund derartiger Gegebenheiten die Möglichkeit, nach umfassender Prüfung der Sachlage eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

### **5.3.3 Die Pflicht zur Rückstellungsbildung**

#### **5.3.3.1 Die Verfahrensrückstellung**

Aus öffentlich-rechtlichen Verwaltungsverfahren oder zivilrechtlichen Verfahren können sich wirtschaftliche Folgen für die Gemeinde ergeben, die zum nächsten Abschlussstichtag bilanziell zu berücksichtigen sind. Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Der Ansatz einer Verfahrensrückstellung in der gemeindlichen Bilanz bedingt, dass ein Verfahrensbeteiligter gegen die im Verfahren getroffene Entscheidung Rechtsmittel eingelegt hat.

Die Gemeinde hat daher zum Abschlussstichtag für jedes ihrer laufenden Verfahren zu prüfen und zu beurteilen, ob ihr daraus möglicherweise ein Verlust droht. Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung örtlicher Gesichtspunkte und der Kostenbestimmungen die Notwendigkeit einer Rückstellung festzustellen sowie deren Bemessung für den Ansatz in ihrer Bilanz zu ermitteln. Die Bildung und Bilanzierung einer Verfahrensrückstellung muss von der Gemeinde sorgfältig geprüft und abgewogen werden.

In den Fällen, in denen im Rahmen einer Verfassungsbeschwerde ein Gesetz muss überprüft werden soll, muss von der Gemeinde z. B. geklärt und analysiert werden, ob die Gemeinde zu den Klägern gehört und aus einem möglichen Urteil unmittelbar wirtschaftliche Belastungen in Form eines Verlustes für die Gemeinde drohen. Ein wirtschaftlicher Verlust muss bei der Feststellung einer Verfassungswidrigkeit nicht zwingend eintreten, wenn das gemeindliche Geschäft ordnungsgemäß abgewickelt wurde und die Gemeinde ihre Leistungspflicht erfüllt hat. Er kann aber eintreten, wenn wegen möglicher Rückwirkungen ein Erfüllungsrückstand für die Gemeinde entsteht.

Aus dem Ergebnis eines Verfahrens, in dem die Gemeinde kein Verfahrensbeteiligter ist, können gleichwohl unmittelbare rechtliche Wirkungen für die Gemeinde mit wirtschaftlichen Belastungen entstehen, z. B. Verfahren über die Besoldung von Beamten. Für die Gemeinde muss ein Zusammenhang zum Verfahren begründet vorliegen, damit eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf. Die Größenordnung bzw. die Bemessung der Rückstellung muss errechenbar oder abschätzbar und der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein.

Es könnte für die Gemeinde jedoch vielfach sehr schwierig werden, ein ausstehendes Urteil in einem laufenden Verfahren sowie die mögliche Reaktion des Klagegegners daraufhin in Bezug auf gemeindliche Verpflichtungen einzuschätzen. Der Klagegegner muss auch bei einer Rechtswidrigkeit seines Handelns zukunftsorientiert handeln und nicht immer zwingend auch eine Nachholung der Rechtmäßigkeit „von Anfang“ vornehmen. Ihm stehen selbst bei einer Nachholung noch Entscheidungsspielräume (ggf. teilweise) zu.

Eine Unmöglichkeit bei der Gemeinde würde, orientiert an internationalen Standards, die Gemeinde zu entsprechenden Angaben im Anhang in ihrem Jahresabschluss und zu einer Risikoeinschätzung im Lagebericht verpflich-

ten. Es wäre jedenfalls für die Gemeinde nicht zulässig, auf nicht belastbare Grundannahmen besondere Risikozuschläge zusätzlich aufzurechnen, sodass es ggf. zu einer unangemessenen „überhöhten“ Rückstellungsbildung kommen könnte.

### **5.3.3.2 Die Prozesskostenrückstellung**

Im Zusammenhang mit den laufenden Verfahren kann ggf. von Anfang an eine Verpflichtung der Gemeinde bestehen, sich an den Verfahrenskosten und weiteren entstehenden Zusatzkosten zu beteiligen (Prozesskostenbeteiligung). Diese Sachlage verursacht i.d.R. eine Pflicht zu einer entsprechenden Rückstellungsbildung durch die Gemeinde, sofern ein Prozess tatsächlich anhängig ist. Die Gemeinde muss die möglicherweise entstehenden Verfahrenskosten sorgfältig einschätzen, die in ihrer Höhe von der jeweils angerufenen Instanz bzw. dem gewählten Rechtsweg abhängig sein können.

In die Rückstellung können von der Gemeinde jedoch nicht die eigenen Rechtsverfolgungskosten einbezogen werden, weil dafür keine Außenverpflichtung der Gemeinde besteht. Die Rückstellungsbildung für gemeindliche Innenverpflichtungen (Aufwandsrückstellungen) ist haushaltsrechtlich auf wenige konkrete Sachverhalte begrenzt worden, zu denen bei laufenden Verfahren der Gemeinde nicht die eigenen „internen“ Verfahrenskosten gehören.

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass sie z. B. von der Zahlung von Gebühren, welche die ordentlichen Gerichte in Zivilsachen und die Justizverwaltungsbehörden erheben, befreit ist, soweit die Angelegenheit nicht ihre wirtschaftlichen Unternehmen (Betriebe der Gemeinde) betrifft (vgl. § 122 Absatz 1 Nummer 2 JustG NRW). Von der Gemeinde werden bei Rechtsmittelverfahren auch dann keine Gerichtskosten erhoben, wenn der Gemeinde in einer Entscheidung die Kosten des abgeschlossenen Verfahrens auferlegt worden sind. Außerdem kann die Kostenfreiheit auch Auslagen und andere Kosten umfassen (vgl. Beispiel 111).

**BEISPIEL:**

**Die Rückstellung für Prozesskosten**

Die Gemeinde hat die Grundstückseigentümer als Anlieger einer Straße zu Beiträgen für die Erweiterung dieser Straße durch einen Beitragsbescheid herangezogen. Die Mehrzahl der Anlieger ist mit der Abgrenzung ihrer Beitragspflicht und der Festlegung ihres Anteils nicht einverstanden und beschreitet den Klageweg durch das Einlegen von Rechtsmitteln. Die Gemeinde beauftragt ein Rechtsanwaltsbüro mit der Wahrnehmung ihrer Interessen in diesem Rechtsstreit. Zum Abschlussstichtag wird deshalb eine Rückstellung für Prozesskosten in der geschätzten Höhe in der gemeindlichen Bilanz angesetzt. Ein weiterer Verlust wird von der Gemeinde nicht erwartet, da aus ihrer Sicht die Heranziehung der Beiträge von den Grundstückseigentümern in sachlicher und betragsmäßiger Hinsicht fehlerfrei erfolgt ist.

*Beispiel 111 „Die Rückstellung für Prozesskosten“*

Der Bedarf für die Bilanzierung einer Prozesskostenrückstellung muss von der Gemeinde bei einem ergangenen Urteil überprüft werden. Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung ist mit der Erfüllung der für die Gemeinde festgesetzten Verpflichtungen abzuwickeln. Von der Gemeinde ist ggf. ein nicht benötigter Anteil der Rückstellung ertragswirksam aufzulösen. Sie hat dabei zu beachten, dass die Beendigung eines Prozesses innerhalb der gesetzlichen Aufstellungsfrist für den Jahresabschluss eine wertbegründende Handlung darstellt und nicht als Wertaufholung mit der Wirkung der Zuordnung zum abgelaufenen Haushaltsjahr behandelt werden darf.

#### **5.3.4 Die Abgrenzung der Geringfügigkeit**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe für die Gemeinde, für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen, wird durch eine weitere Regelung dahin eingeschränkt, dass derartige Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz nur angesetzt werden müssen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Auf die Bildung solcher Rückstellungen kann die Gemeinde daher verzichten, wenn der von ihr zu leistende Betrag voraussichtlich nur geringfügig ist.

Der Gemeinde obliegt es dabei, eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welcher betragsmäßigen Größenordnung eine örtliche Geringfügigkeitsgrenze festgelegt wird. Sie soll dabei auch die möglichen haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigen. In den Fällen, in denen ein Verlust aus den laufenden Verfahren für die Gemeinde voraussichtlich nicht geringfügig sein wird, ist die Gemeinde immer verpflichtet, eine entsprechende Rückstellung in ihrer Bilanz zu passivieren.

#### **5.3.5 Die Forderungen in laufenden Verfahren**

##### **5.3.5.1 Allgemeine Sachlage**

Die im Rahmen von Gemeindeverwaltungsverfahren festgesetzten Leistungspflichten eines Dritten, z. B. Finanzleistungen (Zahlungsverpflichtungen), werden bei einem Widerspruch des Betroffenen regelmäßig der Streitgegenstand in einem laufenden Verfahren sein. In solchen Fällen ist, wenn nicht besondere örtliche Gründe vorliegen, grundsätzlich davon auszugehen, dass nicht die Gemeinde an der Richtigkeit ihrer Forderung zweifelt, sondern vielmehr der Schuldner die bestehende Forderung der Gemeinde inhaltlich überprüfen lassen will.

Dieser Tatbestand stellt regelmäßigen keinen Anlass für die Gemeinde dar, unmittelbar eine Wertberichtigung bei der bestehenden gemeindlichen Forderung in ihrer gemeindlichen Bilanz vorzunehmen. Der haushaltsmäßige Verzicht auf eine Wertminderung während eines laufenden Verfahrens kann auch dann unverändert bestehen bleiben, wenn die Gemeinde in einem laufenden Verfahren einer gerichtlichen Anordnung folgen muss, z. B. die Vollziehung in der Sache (der Beitreibung der gemeindlichen Forderung) während der Verfahrensdauer auszusetzen.

In solchen Fällen liegt keine Beurteilung und Entscheidung in der Sache vor und die Entscheidungsbefugnis über die Aussetzung der gemeindlichen Vollstreckung liegt nicht bei der Gemeinde. Für die Veränderung sowie für die Durchsetzung einer festgesetzten gemeindlichen Forderung bedarf es aber der Entscheidungsgewalt der Gemeinde, wie es z. B. bei der Bewertung der Forderung, der Niederschlagung oder dem Erlass von gemeindlichen Ansprüchen der Fall ist.

Bei laufenden Verfahren sollen daher die Forderungen der Gemeinde grundsätzlich in vollem Umfang bis zum Abschluss des Streitverfahrens in der gemeindlichen Bilanz aktiviert bleiben. Sofern die Gemeinde während der Verfahrensdauer nicht an der Richtigkeit ihrer Forderung zweifelt, besteht keine unmittelbare Notwendigkeit, eine Wertberichtigung der bestehenden und bilanzierten Forderungen vorzunehmen. In einem laufenden Verfahren können etwaige Anzeichen bestehen, dass die Forderung der Gemeinde in ihrem Bestand infrage zu stellen sein könnte, sodass möglicherweise ein Verlust aus dem betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfall droht.

In derartigen Fällen muss in Abhängigkeit vom Verfahrensstand von der Gemeinde geklärt werden, ob der gemeindliche Bescheid in seiner ursprünglichen oder in abgeänderter Form bis zu einer Entscheidung durch Urteil oder Vergleich mit dem betroffenen Dritten bestehen bleibt oder angepasst wird. Eine Anpassung der gemeindlichen Forderung führt dabei zu einer Wertminderung der gemeindlichen Ansprüche. Bei dieser Sachlage ist jedoch kein Raum für die Bilanzierung einer gemeindlichen Rückstellung, sondern der betreffende Forderungsansatz in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend anzupassen.

### **5.3.5.2 Die örtliche Beurteilung**

In einem laufenden Verfahren, in dem die Gemeinde die vorgenommene Festsetzung der gemeindlichen Forderung lediglich nur bei sich selbst infrage stellt und dazu von einem möglichen Verlust ausgeht, das laufende Verfahren aber weiter betreibt, kann ihre Forderung die Ausgangsbasis für die Bilanzierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren darstellen. Diese Einschätzung setzt dabei voraus, dass die eigenen Zweifel nicht so erheblich sind, dass die eigene Forderung als zweifelhaft zu betrachten ist oder sogar ein Forderungsverzicht in Betracht kommen könnte.

Die vom Verfahren ausgehende gemeindliche Einschätzung der Gemeinde hat dann zur Folge, dass die Gemeinde nicht zwingend eine Anpassung der Forderung in ihrer gemeindlichen Bilanz vornehmen muss, sondern dazu in Höhe des wahrscheinlich für sie entstehenden Verlustes eine Rückstellung unter dem dafür festgelegten Bilanzposten ihrer Bilanz ansetzen kann. Die Gemeinde hat dabei sorgfältig zu beurteilen, ob das Verfahren voraussichtlich zu ihren Gunsten abgeschlossen bzw. der Prozess gewonnen werden kann.

Die Gemeinde hat, sofern sie davon ausgeht bzw. erwartet, dass das Verfahren teilweise nicht gewonnen wird, in entsprechender Höhe eine Rückstellung zu bilden und zu bilanzieren. Sie soll einen solchen Bilanzansatz sachgerecht begründen und dabei darlegen, warum aus örtlichen Gründen in fachlicher und wirtschaftlicher Hinsicht das Verfahren nicht vorzeitig durch einen Vergleich oder eine Klagerücknahme beendet wird, z. B. wegen der erheblichen Bedeutung eines Urteils für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

### **5.3.5.3 Der Umgang mit Forderungen**

#### **5.3.5.3.1 Mit zweifelhaften Forderungen**

In den Fällen, in denen die Gemeinde in einem laufenden Verfahren jedoch an der Durchsetzbarkeit ihrer Forderung tatsächlich zweifelt und kein Forderungsverzicht in Betracht kommt, ist die betreffende gemeindliche Forderung als zweifelhafte Forderung anzusehen und entsprechend bilanziell zu behandeln. Eine gemeindliche Forderung ist dann als zweifelhaft angesehen, wenn die Gemeinde über die Information verfügt, dass ein bestehender Anspruch gegen einen Dritten von diesem wahrscheinlich nicht oder nicht in voller Höhe erfüllt wird.

Bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen bzw. der Erhebung von Ansprüchen gegenüber Dritten ist es möglich, dass der Dritte als Schuldner gegenüber der Gemeinde einen Mangel geltend macht oder auch in Zahlungsverzug gerät. Für die Gemeinde wird dadurch der Eingang einer Finanzleistung ungewiss bzw. muss sie mit einem Ausfall einer Zahlung in zu schätzender Höhe rechnen. Eine derartige Sachlage hat die Gemeinde unter Beachtung der dazu einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorgaben zu beurteilen (vgl. § 26 GemHVO NRW).

In der gemeindlichen Bilanz sind auch bei einem laufenden Verfahren die zweifelhaften Forderungen unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert und unter Berücksichtigung einer Niederschlagung von Ansprüchen der Gemeinde nur dann anzusetzen, wenn ein Erfolg für die Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche noch absehbar ist. Wenn sicher feststeht, dass Forderungen uneinbringlich sind, können auch zweifelhafte Forderungen nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. In solchen Fällen sollte die Gemeinde auch entsprechend im laufenden Verfahren handeln und einen Gleichklang zwischen der haushaltsmäßigen Behandlung und der verfahrensmäßigen Verfolgung ihres Anspruches herstellen.



#### **5.3.5.3.2 Mit investiven Forderungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Investitionen zur Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen oder für Erschließungsanlagen, z. B. bei den dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen, Wegen und Plätzen, sollen von der Gemeinde Beiträge erhoben werden (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Die Beiträge werden von den Grundstückseigentümern erhoben und bilanziell unter den Sonderposten für den damit finanzierten Vermögensgegenstand angesetzt. Die Gemeinde hat daher den Ertrag aus ihrer investiven Forderung auf die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes jahresbezogen aufzuteilen und nicht nur einem Haushaltsjahr ertragswirksam zuzuordnen.

Bei laufenden Verfahren im Rahmen der gemeindlichen Beitragserhebung hat die Gemeinde sorgfältig zu beurteilen, ob das Verfahren voraussichtlich zu ihren Gunsten abgeschlossen bzw. der Prozess gewonnen werden kann. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei den Verfahren die gemeindliche Beitragserhebung die Zahlungspflicht des Betroffenen der Verfahrensgegenstand ist. Es wird dabei der Anspruch der Gemeinde auf eine Finanzleistung infrage gestellt, dem jedoch keine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde gegenübersteht. Der gemeindliche Anspruch wird zudem auch nicht unmittelbar ertragswirksam.

In den Fällen, in denen die Gemeinde davon ausgeht bzw. erwartet, dass das laufende Verfahren nicht im vollen Umfang gewonnen wird, ist sie nicht verpflichtet, in der Höhe eines möglichen nicht geringfügigen Beitragsverzichts eine entsprechende Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren zu bilden. Für diese Vorgehensweise spricht, dass die in einem Leistungsbescheid festgelegte Beitragspflicht nicht dem Haushaltsjahr ertragsmäßig zuzurechnen ist, in dem der gemeindliche Anspruch festgestellt wird.

Aus einem verlorenen Prozess bzw. laufenden Verfahren über einseitige Beitragsansprüche der Gemeinde entsteht kein unmittelbarer haushaltsmäßiger Verlust für die Gemeinde. Den Aufwendungen der Gemeinde aus einer vorzunehmenden Anpassung der Beiträge stehen gleichzeitig Erträge aus der Anpassung des betreffenden Sonderpostens gegenüber. Der Verzicht auf die Rückstellungsbildung ist auch als sachlich vertretbar anzusehen.

#### **5.3.6 Steuerbezogene Verwaltungsverfahren**

Beim Erlass eines gemeindlichen Steuerbescheides kann es ggf. auch zu einem Widerspruch des Steuerpflichtigen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren kommen. In diesen Fällen sind regelmäßig die daraus voraussichtlich entstehenden Prozesskosten, die aufgrund des Verfahrens zusätzlich aus einer Verpflichtung der Gemeinde entstehen, der Gegenstand der gemeindlichen Rückstellungsbildung und Bilanzierung. Zum jeweiligen Abschlussstichtag ist dann von der Gemeinde zu prüfen und zu entscheiden, ob die bilanzierte Rückstellung noch bestehen bleiben muss.

Die Gemeinde hat dabei auch zu prüfen, ob ein Verlust in der Sache droht. Sie hat dann auch dafür eine Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird. Die Gemeinde hat dabei sorgfältig zu beurteilen, ob das Verfahren voraussichtlich zu ihren Gunsten abgeschlossen bzw. der Prozess gewonnen werden kann. Für die Beurteilung muss ggf. ein möglicher Anspruchsbetrag des Steuerschuldners gegenüber der Gemeinde geschätzt werden.

Ein Bemessungsansatz kann dabei sein, in welchem Umfang die gemeindliche Festlegung vom Schuldner als Kläger angegriffen wird und welche Argumente für die Fehlerhaftigkeit der gemeindlichen Entscheidung angeführt werden. Sofern die Gemeinde davon ausgeht bzw. erwartet, dass das laufende Verfahren teilweise nicht gewonnen wird, ist in entsprechender Höhe eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Sie soll einen solchen Bilanzansatz sachgerecht begründen und dabei darlegen, warum aus örtlichen Gründen in fachlicher und wirtschaftlicher Hinsicht das Verfahren nicht vorzeitig durch einen Vergleich oder eine Klagerücknahme beendet wird, z. B. wegen der erheblichen Bedeutung eines Urteils für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

Eine Rückstellungsbildung kann auch dann für die Gemeinde geboten sein, wenn ein Steuerschuldner gegen den Steuermessbescheid des Finanzamtes klagt. Die Gemeinde ist dann zwar nicht unmittelbar die Beklagte, jedoch wirkt sich ein Urteil aus einem solchen Verfahren gegen den Steuermessbescheid unmittelbar auf die gemeindliche Steuererhebung aus. Bei bereits erhaltenen Steuerzahlungen des Steuerschuldners kann ein Urteil nicht nur zu einem erheblichen Steuerverlust für die Gemeinde führen, sondern auf die Gemeinde kann wegen der ihr nicht mehr zustehenden Steuer noch eine erhebliche Zinsbelastung zukommen.

Die Gemeinde muss deshalb ab dem Zeitpunkt ihrer Kenntnis über ein Klageverfahren eines Steuerschuldners gegen das Finanzamt eine Risikobeurteilung so konkret wie möglich vornehmen. Sie muss die entstandene Sachlage dahingehend beurteilen, ob und in welcher Größenordnung eine Wahrscheinlichkeit besteht, dass es aufgrund des Urteils im Klageverfahren zu einer Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber dem Steuerschuldner kommt. Für den Steuerschuldner kann dazu auch eine Mitwirkungspflicht bestehen. Die Gemeinde muss in diesen Fällen berücksichtigen, dass eine geringe Wahrscheinlichkeit für den Eintritt ihrer Verpflichtung nicht ausreichend ist, um eine Rückstellung zu bilden und zu bilanzieren.

#### **5.4 Keine Anrechnung einer Rechtsschutzversicherung**

Die Gemeinde kann mit einer Rechtsschutzversicherung sich gegen Verfahrensrisiken versichern. Sie erwirbt dadurch gesonderte Rückdeckungsansprüche entsprechend ihren jährlichen Beitragsleistungen gegenüber einem Dritten als Versicherer. Solche gemeindlichen Ansprüche stellen von Anfang an einen zu bilanzierenden Vermögenswert für die Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ in Höhe der Anschaffungskosten anzusetzen ist (vgl. § 33 i.V. m. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.4 GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtlichen Gebote bedingen dabei, dass die Gemeinde ihren Versicherungsanspruch nicht mit ihren aus laufenden Verfahren ggf. entstehenden Verpflichtungen verrechnen kann. Für die Gemeinde ist wegen des Bruttoprinzips und des bilanziellen Saldierungsverbots eine Verrechnung der gemeindlichen Ansprüche auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz mit den gemeindlichen Verpflichtungen auf der Passivseite der Bilanz nicht zulässig (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Trennung steht der zweckbezogenen Verwendung erhaltener Versicherungsleistungen nicht entgegen.

### **6. Zu Absatz 6 (Weiterer Umgang mit Rückstellungen):**

#### **6.1 Zu Satz 1 (Bildung von Rückstellungen für andere Zwecke):**

Die Gemeinde hat in ihrer Bilanz die notwendigen Rückstellungen nach den Vorgaben der haushaltsrechtlichen Vorschrift anzusetzen. Sie darf Rückstellungen für andere Zwecke in ihrer Bilanz nur ansetzen, sofern solche Rückstellungen durch Gesetz oder Verordnung für die Gemeinde zugelassen worden sind. Die Vorschrift stellt daher eine abschließende Aufzählung der zulässigen gemeindlichen Rückstellungen dar.

Die Gemeinde darf daher nur dann Rückstellungen für nicht ausdrücklich in der Vorschrift genannte Zwecke bilden und in ihrer Bilanz ansetzen, wenn die Voraussetzungen nach den Vorgaben der Absätze 4 oder 5 der haushaltsrechtlichen Vorschrift erfüllt sind. Ihr ist es deshalb nicht erlaubt, aus den örtlichen Verhältnissen heraus selbst Zwecke festzulegen, um dafür dann eigenständige Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Von diesem grundsätzlichen Verbot besteht nur dann eine Ausnahme, wenn die Bildung von besonderen Rückstellungen ausdrücklich durch andere Rechtsvorschriften zugelassen worden ist, z. B. durch das Landesabfallgesetz

wegen der Rekultivierung genutzter Deponien. Die Gemeinde darf z. B. auch eine spezielle Rückstellungsbildung aufgrund des Erhaltungsaufwands bei Tageseinrichtungen für Kinder bilanzieren.

## **6.2 Zu Satz 2 (Auflösung und Herabsetzung von Rückstellungen):**

### **6.2.01 Anlässe zur Veränderung von Rückstellungen**

Eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz aufgrund einer gemeindlichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss sind, muss grundsätzlich solange fortbestehen bis die Gemeinde ihre Verpflichtung gegenüber dem Dritten erfüllt hat oder der Grund für die Verpflichtung nicht mehr besteht. Die Gemeinde darf daher die in ihrer Bilanz angesetzten Rückstellungen nicht auflösen, soweit noch der Grund für ihre Bildung fortbesteht (Auflösungsverbot). Nach dem Wegfall des Grundes für die gemeindliche Verpflichtung oder wenn ein solcher Grund nicht mehr vorliegt, besteht kein Bedarf mehr für die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung.

Von der Gemeinde kann die bilanzierte Rückstellung entsprechend den bestehenden bzw. eingetretenen Gegebenheiten vollständig oder anteilig aufgelöst werden. Eine anteilige Auflösung einer in der Bilanz angesetzten Rückstellung wird dabei als Minderung der Rückstellung bezeichnet. Die Auflösung oder eine Minderung einer Rückstellung führt zu einem Ertrag, der von der Gemeinde in der Ergebnisrechnung des jeweiligen Haushaltsjahres zu erfassen ist. Eine ergebniswirksame Minderung einer Rückstellung ist auch dann von der Gemeinde vorzunehmen, wenn die bilanzierte Rückstellung von Anfang an in der Höhe unzutreffend geschätzt oder bemessen worden ist.

Zum Abschlussstichtag ist von der Gemeinde der Buchwert der Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz entsprechend anzupassen. Eine dann vorzunehmende Minderung oder Erhöhung der Rückstellung ist dann als Ertrag oder Aufwand in der Ergebnisrechnung zu erfassen. Ein örtlicher Geschäftsvorfall der Gemeinde kann aber auch zur Inanspruchnahme einer bilanzierten Rückstellung führen. In diesen Fällen wird die gemeindliche Rückstellung im entsprechenden Umfang herabgesetzt oder gemindert. Eine Herabsetzung einer in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellung entsteht aus der tatsächlichen Inanspruchnahme dieser Rückstellung.

Im gemeindlichen Bereich erfolgt bei der Herabsetzung einer Rückstellung aufgrund der Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung nur eine Erfassung der damit in Verbindung stehenden gemeindlichen Zahlungsströme in der Finanzrechnung der Gemeinde. Ein Wahlrecht der Gemeinde, die Inanspruchnahme einer bilanzierten Rückstellung ergebniswirksam über die gemeindliche Ergebnisrechnung abzuwickeln, d. h. wegen der Durchführung der Maßnahme auch Aufwendungen in Höhe der erforderlichen Auszahlungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen und deshalb gleichzeitig die in der Bilanz angesetzte Rückstellung ertragswirksam aufzulösen, besteht vom Ergebnis her betrachtet grundsätzlich nicht.

Die gemeindliche Ergebnisrechnung im Jahresabschluss muss hinsichtlich des haushaltsmäßigen Volumens der Erträge und Aufwendungen, die zum Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, eindeutig und zutreffend sein (vgl. § 38 i. V. m. § 11 GemHVO NRW). In Einzelfällen, in denen aus buchungstechnischen Gründen ausnahmsweise anders verfahren wird, muss spätestens im Jahresabschluss des betreffenden Haushaltsjahres eine Berichtigung in der Ergebnisrechnung vorgenommen werden, um die wegen der Herabsetzung einer Rückstellung unterjährig erfassten ergebniswirksamen Beträge und Aufwendungen wieder zu neutralisieren.

Im Sinne einer ergebniswirksamen Veränderung einer Rückstellung kann aus sachlichen Gründen haushaltsmäßig verfahren werden, wenn die mit der Bildung der gemeindlichen Rückstellung im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Leistungen der Gemeinde aufwandswirksam im folgenden Haushaltsjahr sind. Ein solcher Sachverhalt kann z. B. bei der Gemeinde bestehen, wenn die bestehenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dann im Folgejahr durch die Gewährung von Urlaub oder Freizeit abgegolten werden.

### **6.2.02 Die Veränderung bei Pensionsrückstellungen**

Die Gemeinde hat zum jährlichen Abschlussstichtag den Bestand ihrer Pensionsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz zu überprüfen, denn die von der Gemeinde im Haushaltsjahr erbrachten Versorgungsleistungen führen zu deren Herabsetzung und die von den aktiv Beschäftigten erworbenen Ansprüche zu deren Erhöhung. Die bilanzierte Pensionsrückstellung ist daher jährlich in beide Richtungen entsprechend anzupassen. Für den Anteil an den gemeindlichen Versorgungsleistungen, der nicht durch die Pensionsrückstellungen gedeckt ist, entstehen dann Aufwendungen für die Gemeinde, die dem Haushaltsjahr zuzurechnen sind, in dem die Versorgungsauszahlungen vorgenommen werden.

Der Wertansatz der Pensionsrückstellung ist deshalb zum Abschlussstichtag nur dann herabzusetzen, wenn der bilanzielle Ansatz höher ist, als es dem Barwert der insgesamt noch zu erbringenden Versorgungsleistungen der Gemeinde entspricht. Die versicherungstechnische Berechnung der gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen zum Abschlussstichtag gibt jedoch keinen Anlass, die bilanzierte Pensionsrückstellung vollständig ertragsmäßig aufzulösen und in Höhe der aktuellen Pensionsverpflichtungen neue Aufwendungen zu erfassen.

Es muss in diesem Zusammenhang vielmehr immer überprüft werden, ob bei der Rückstellung entstandene Veränderungen durch die Inanspruchnahme der Pensionsrückstellung oder durch den Wegfall von gemeindlichen Verpflichtungen verursacht worden sind. Ein vollständiger haushaltsmäßiger Austausch würde gegen das Gebot der Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr nach der wirtschaftlichen Zurechnung verstoßen (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

### **6.2.03 Das Auflösungsverbot**

Die gemeindlichen Verpflichtungen können zur Bildung von Rückstellungen in der Bilanz der Gemeinde führen, wenn solche Verpflichtungen dem Grunde nach im Haushaltsjahr eingetreten sind, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss sind, sodass die Verpflichtung erst künftig von der Gemeinde zu erfüllen ist. Zu jedem Abschlussstichtag hat die Gemeinde zu prüfen, ob der Grund für die Rückstellungsbildung und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz noch besteht.

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung, mit der bestimmt wird, dass gemeindliche Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund hierfür entfallen ist, beinhaltet daher auch ein Auflösungsverbot für gemeindliche Rückstellungen, sofern der Grund für die Rückstellungsbildung weiterbesteht. Dieses Verbot bezieht sich auf die jeweilige Rückstellung insgesamt, sodass auch eine teilweise Auflösung einer in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellung nicht in Betracht kommen kann.

### **6.2.1 Die Auflösung von Rückstellungen**

#### **6.2.1.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Das Gebot in der haushaltsrechtlichen Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, in ihrer Bilanz angesetzte Rückstellungen aufzulösen, wenn der Grund hierfür vollständig oder teilweise entfallen ist. Dieses Gebot knüpft an die gesetzliche Vorgabe an, dass Rückstellungen zu bilden sind, wenn die Gemeinde dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten hat (vgl. § 88 GO NRW). Die Bilanzierung der Rückstellungen bzw. deren Ausweis in der gemeindlichen Bilanz ist dann nach der Art der möglichen Gründe, sondern nach den zu erfüllenden Leistungen vorzunehmen, z. B. die Erbringung von Pensionen für die Versorgungsempfänger.

Die Verknüpfung von „Grund“ und „Zweck“ einer gemeindlichen Verpflichtung fördert die Klarheit in der gemeindlichen Bilanz und stellt keinen Systembruch dar. In den Fällen, in denen absehbar ist, dass die Gemeinde doch nicht zu einer Leistung gegenüber einem Dritten verpflichtet ist (Wegfall des Grundes), ist die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung zum Abschlussstichtag aufzulösen (fehlende Inanspruchnahme der Gemeinde).

Die Auflösung einer bilanzierten Rückstellung wegen eines nicht mehr vorhandenen Bedarfs führt grundsätzlich zu einer Ergebniswirksamkeit im Haushaltsjahr und zu einer Erfassung des Betrages als Ertrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Eine ergebniswirksame Auflösung einer Rückstellung ist auch dann möglich, wenn die Rückstellung von Anfang an in ihrer Höhe unzutreffend geschätzt worden und zu reduzieren ist (vgl. Beispiel 112).

**BEISPIEL:**

**Die anteilige Auflösung einer Rückstellung**

Die Gemeinde hat Mitte des Jahres 2013 eine Grundwasserverunreinigung vollständig beseitigt und die Rekultivierung der betroffenen Grundstücke abgeschlossen. Für diese Maßnahmen sind der Gemeinde weniger Kosten entstanden, als ursprünglich dafür geschätzt und in der gemeindlichen Bilanz als Rückstellung angesetzt worden sind. Mit dem Abschluss der vorgesehenen Maßnahmen entfällt daher der Grund für den noch bilanzierten Anteil der Rückstellung, sodass die bestehende Rückstellung von der Gemeinde aufzulösen ist.

*Beispiel 112 „Die anteilige Auflösung einer Rückstellung“*

Im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und den Wertveränderungen von Finanzanlagen sind jedoch die Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Rückstellungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Solche Erträge dürfen nicht im Jahresergebnis der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten sein. Die Erträge müssen aber von der Gemeinde zusätzlich nach dem Jahresergebnis nachrichtlich ausgewiesen werden (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Ein Wahlrecht der Gemeinde, die Inanspruchnahme einer Rückstellung ergebniswirksam abzuwickeln, d. h. ertragswirksam aufzulösen und gleichzeitig Aufwendungen insgesamt in Höhe der erforderlichen Auszahlungen in ihrer gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen, und entsprechend auch im Jahresabschluss nachzuweisen, besteht nicht. Für die Gemeinden ist für die Erfassung ihrer Zahlungsströme ausschließlich die gemeindliche Finanzrechnung vorgegeben.

Sofern die Gemeinde im Ablauf des Haushaltsjahres unterjährig anders gebucht hat, muss sie eine entsprechende Bereinigung im gemeindlichen Jahresabschluss vornehmen. Die Gemeinde darf dabei nicht die zu erbringenden Zahlungsleistungen in Aufwendungen und die Herabsetzung der Rückstellung in Erträge im Sinne einer „kaufmännischen“ Aufwandsminderung (Saldierung) „überführen“.

#### **6.2.1.2 Einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung**

Unter das haushaltsrechtliche Gebot der Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen fallen auch die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, wenn die nach dem Haushaltsplan konkret beabsichtigten Maßnahmen nicht umgesetzt werden. Diese Rückstellungen werden regelmäßig in Bezug auf einen bestimmten gemeindlichen Vermögensgegenstand bilanziert, dessen Wertansatz dann nicht entsprechend seines baulichen oder technischen Zustandes angepasst werden muss. In den Fällen, in denen für die Gemeinde kein Bedarf mehr für eine Instandhaltung eines Vermögensgegenstandes besteht, werden die dafür gebildeten Rückstellungen nicht mehr benötigt.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 36 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde ist dabei ggf. zu beachten, für welche vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen eine Instandhaltungsrückstellung gebildet wurde. Der Verzicht auf eine von mehreren Maßnahmen durch die Gemeinde führt dann i. d. R. auch nur zu einer anteiligen Auflösung der Instandhaltungsrückstellung. Grundsätzlich gilt auch dann, wenn der Grund für die Bildung der Rückstellung entfallen ist, kann die Rückstellung ertragswirksam aufgelöst werden. Der Auflösungsbetrag ist dann in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als sonstiger ordentlicher Aufwand zu erfassen.

Einer bilanzierten Instandhaltungsrückstellung steht daher regelmäßig ein Wertansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes gegenüber, der wegen der passivierten Rückstellung nicht auf den tatsächlichen Wert gemindert worden ist. Die Auflösung bzw. „Rücknahme“ der gemeindlichen Instandhaltungsrückstellung hat deshalb regelmäßig zur Folge, dass der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand in seinem bilanzierten Wert anzupassen ist. Die Gemeinde hat daher beim Wegfall einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung zu prüfen, in welchem Umfang eine Anpassung vorzunehmen ist.

Die Anpassung des bilanzierten Wertansatzes aufgrund des Verzichts auf die vorgesehene Instandhaltungsmaßnahme umfasst eine außerplanmäßige Abschreibung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand. Die dadurch entstehenden Aufwendungen sind von der Gemeinde ebenfalls in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Die Wertanpassung ist von der Gemeinde zum gleichen Abschlussstichtag wie die Auflösung der Instandhaltungsrückstellung vorzunehmen, sodass aus haushaltswirtschaftlicher Sicht die Aufwendungen aus der Wertminderungen von der Gemeinde den Erträgen aus der Auflösung der Rückstellung gegenüber zu stellen sind.

### **6.2.1.3 Einer Rückstellung wegen Dienstherrnwechsels**

#### **6.2.1.3.1 Die Ausgleichsverpflichtung**

Beim Wechsel einer Beamtin oder eines Beamten zu einem anderen Dienstherrn ist es nach dem Landesbeamtenversorgungsgesetz und nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag vorgesehen, dass der abgebende Dienstherr sich von seiner Beteiligungsverpflichtung an den späteren Versorgungsleistungen entlastet (vgl. § 95 LBeamtVG). Die Verpflichtung des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn soll unmittelbar im Zeitpunkt des Wechsels durch eine Abfindungs- oder Ausgleichszahlung abgegolten werden.

Die Gemeinde als abgebender Dienstherr kann dann auf die weitere Bilanzierung ihrer Versorgungsverpflichtungen gegenüber den früheren Beschäftigten verzichten und muss auch keine Fortführung in Form einer Verpflichtung gegenüber dem neuen Dienstherrn vornehmen. In diesen Fällen ist die bilanzierte Pensionsrückstellung mit dem entsprechenden Anteil ertragsmäßig aufzulösen, denn für die Gemeinde ist mit dem Weggang von Beschäftigten der Grund für einen entsprechenden Rückstellungsanteil entfallen.

Dem aus der Auflösung entstandenen haushaltsmäßigen Ertrag stehen die gemeindlichen Aufwendungen aus der Zahlung einer Abfindung oder Ausgleichszahlung an den neuen Dienstherrn als Erstattungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber. Sie entstehen unabhängig davon, oder der Ausgleichsbetrag von der Gemeinde einmalig oder in Raten an den neuen Dienstherrn zu zahlen ist. In dem Fall, in dem erst zum Fälligkeitstermin der Versorgungsleistungen die Gemeinde zu einer Beteiligung herangezogen wird, muss die gemeindliche Verpflichtung unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ angesetzt werden.

#### **6.2.1.3.2 Die Zahlungsabwicklung**

Bei einem Dienstherrnwechsel ist es für die Gemeinde wichtig, dass sie als Dienstherr die Ausgleichsleistung an den neuen Dienstherrn als Anspruchsberechtigten zahlt und den Geschäftsvorfall in ihrem Haushalt in zutreffender

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Weise abwickelt. Eine unmittelbare und alleinige Abwicklung der Abfindung oder Ausgleichszahlung über die Finanzrechnung sollte haushaltsmäßig nicht erfolgen, denn gleichzeitig ist die gemeindliche Pensionsrückstellung im entsprechenden Umfang ertragsmäßig aufzulösen, weil der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen ist.

Bei Ausgleichsleistungen der Gemeinde aufgrund früherer Dienstherrnwechsel und eines bestehenden Ansatzes der gemeindlichen Verpflichtung in der n Bilanz als sonstige Rückstellung wird die bilanzierte Rückstellung von der Gemeinde in Anspruch genommen. Im Rahmen der finanziellen Abwicklung ist die Rückstellung in entsprechendem Umfang herabzusetzen und nicht ertragswirksam auflösen, denn der Grund für die Rückstellungsbildung durch die Gemeinde ist nicht entfallen.

Die Gemeinde kann zwar bei Dienstherrnwechseln auch die Versorgungskasse mit der zahlungsmäßigen Abwicklung beauftragen, sie muss jedoch die Entscheidung und die Verfahrensweise in ihrer Verantwortung behalten. Die Versorgungskasse muss daher in ihrem Kontakt zum neuen Dienstherrn offenlegen, dass und in welchem Umfang sie von der Gemeinde als bisherigen Dienstherrn beauftragt worden ist. Sie muss dies auch gegenüber einem abgehenden Dienstherrn tun und dabei ihre Berechtigung als Zahlungsempfänger nachweisen. Der Versorgungskasse obliegt daher z. B. bei einem Erhalt einer Ausgleichsleistung nicht die Entscheidung, einen bestimmten Teil davon als Finanzanlage anzulegen oder einen Teil davon in die Umlageerhebung einzubeziehen.

#### **6.2.1.4 Einer Rückstellung wegen eines Gerichtsurteils**

Bei längerfristigen Verfahren ist von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag eine Überprüfung vorzunehmen, ob die von ihr vorgenommene Beurteilung und Entscheidung noch Bestand hat oder ob sich nach dem Stand des Verfahrens nunmehr Anzeichen ergeben, dass ein Verlust nicht mehr ausgeschlossen werden kann und eine entsprechende Rückstellungsbildung erforderlich ist (vgl. Beispiel 113).

**BEISPIEL:**

**Die urteilsbezogene Auflösung einer Rückstellung**

Die Gemeinde hat Mitte des Jahres 2014 einen Schaden verursacht und will den angemeldeten Schadenersatzanspruch des betroffenen Dritten nicht in voller Höhe anerkennen und tragen. Sie wird daraufhin verklagt und rechnet mit einer Verurteilung, sodass sie in ihrem Jahresabschluss eine entsprechende Rückstellung ansetzt. Die Klage wird in der ersten Instanz Anfang 2015 abgewiesen, jedoch legt der Kläger Berufung gegen das Urteil ein.

Für die Gemeinde besteht dadurch weiterhin ein Risiko, aufgrund der Entscheidung der nächsten Instanz für den Schaden weiterhin in Anspruch genommen zu werden. Erst mit dem Abschluss des Verfahrens durch ein Urteil, durch das über den Anspruch des Dritten rechtskräftig entschieden wird, kann die Gemeinde sicher sein, keine Leistung mehr erbringen zu müssen. Mit einer Entscheidung ist Mitte des Jahres 2015 zu rechnen, sodass die mögliche Auflösung der gebildeten Rückstellung nicht im Rahmen des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2014 erfolgen darf.

Nach weiteren Verzögerungen ergeht Anfang des Jahres 2016 ein rechtskräftiges Urteil zugunsten der Gemeinde. Die daraufhin vorzunehmende Auflösung der Rückstellung ist diesem Jahr und nicht vergangenheitsbezogen zuzuordnen. Zum Abschlussstichtag 2015 bestand noch das Risiko für die Gemeinde, in der Sache eine Leistung gegenüber dem Dritten erbringen zu müssen. Ein Urteil in einer Rechtssache, das erst nach dem Abschlussstichtag ergeht, stellt daher keinen „wertaufhellenden“ Tatbestand für den Jahresabschluss 2015 dar.

*Beispiel 113 „Die urteilsbezogene Auflösung einer Rückstellung“*

Eine Rückstellungsbildung in Gerichtsverfahren kann von Anfang an geboten sein, wenn aus dem laufenden Verfahren ein erheblicher Verlust für die Gemeinde droht, es aber sachgerecht ist, eine Entscheidung in der Sache durch ein Gericht treffen zu lassen, ggf. auf dem gesamten möglichen Instanzenweg.

## **6.2.2 Die Herabsetzung von Rückstellungen**

### **6.2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Das in der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthaltene Gebot verpflichtet die Gemeinde, darauf zu achten, dass sie die bilanzierten Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch nimmt, für die sie ursprünglich gebildet und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden sind. Dazu bietet z. B. die in den Haushaltsplan integrierte mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung eine Hilfestellung. Die gemeindlichen Zahlungen im Haushaltsjahr oder in den drei folgenden Planungsjahren sind in die mittelfristige Finanzplanung einzubeziehen, auch wenn die Gemeinde dafür in Vorjahren aufwandswirksam eine Rückstellung bilanziert hat. Die mit den Zahlungen verbundene Inanspruchnahme einer Rückstellung führt zu deren vollständiger oder anteiliger Herabsetzung.

Die Inanspruchnahme einer bilanzierten Rückstellung führt regelmäßig zu ihrer ergebnisneutralen Herabsetzung, die einmalig, z. B. wegen der Durchführung einer nachgeholten Instandhaltung oder laufend, z. B. wegen der Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen, erfolgen kann. Sie kann zur vollständigen oder anteiligen Verminderung der betreffenden in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellung führen. Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist daher nur betroffen, wenn die Leistungspflicht der Gemeinde über den Bestand der bilanzierten Rückstellung bzw. deren mögliche Herabsetzung hinausgeht.

Ein Wahlrecht für die Gemeinde, die Inanspruchnahme einer Rückstellung innerhalb des betreffenden Haushaltsjahres ergebniswirksam abzuwickeln, d. h. wegen der Durchführung der Maßnahme auch Aufwendungen in Höhe der erforderlichen Auszahlungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen und deshalb gleichzeitig die gebildete Rückstellung ertragswirksam aufzulösen, besteht nicht. Sofern nur eine derartige Buchungsmöglichkeit für die Gemeinde besteht, dürfen die daraus entstehenden nicht zu Ist-Werten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und nicht zu Plan-Werten im gemeindlichen Ergebnisplan werden.

Bei einer eigentlich nicht zulässigen ertragsmäßigen Buchung der Inanspruchnahme bzw. Herabsetzung einer bilanzierten Rückstellung besteht wiederum keine Wahlmöglichkeit für die Gemeinde, sich zwischen der Anwendung des Bruttoprinzips (getrennte Erfassung von Erträgen und Aufwendungen) und dem Nettoprinzip (z. B. Absetzung der Erträge von den Abwendungen) entscheiden zu können. Die Gemeinde sollte nicht die Unzulässigkeit ihrer Buchungen übertreiben.

Von derartigen Buchung ist zudem die Gesamtbetrachtung und Vorgehensweise zum Abschlussstichtag zu trennen, bei der zu diesem Zeitpunkt durch einen Vergleich des Standes der gemeindlichen Verpflichtungen geprüft und ermittelt wird, ob es einer Veränderung des Wertansatzes der jeweils betroffenen Rückstellung bedarf. Die Feststellung kann dann zur Grundlage einer Aufstockung (Aufwendungen wegen höherer Verpflichtungen) oder einer Auflösung (Erträge wegen Wegfall des Grundes) gemacht werden.

Im gemeindlichen Bereich müssen Erträge und Aufwendungen dem Haushaltsjahr zugeordnet werden, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Deren Erfassung in zwei Haushaltsjahren ist daher nicht zulässig und würde zu einer Verfälschung des Jahresergebnisses als auch der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde beitragen. Sofern aus buchungstechnischen Gründen örtlich ausnahmsweise anders verfahren werden muss, hat die Gemeinde spätestens im Jahresabschluss des betreffenden Haushaltsjahres eine Berichtigung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmen, um die wegen der Herabsetzung einer Rückstellung unterjährig erfassten ergebniswirksamen Beträge und Aufwendungen wieder zu neutralisieren.



### **6.2.2.2 Bei einer einmaligen Inanspruchnahme**

Eine von der Gemeinde gebildete und bilanzierte Rückstellung, z. B. eine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung, verringert sich entsprechend, wenn diese gemeindliche Rückstellung wegen der Umsetzung der vorgesehenen Maßnahme von der Gemeinde in Anspruch genommen wird. In diesen Fall sind die von der Gemeinde aus der Durchführung der Maßnahme einmalig zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) nur über die gemeindliche Finanzrechnung und nicht über die Ergebnisrechnung der Gemeinde abzuwickeln, sofern die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung ausreichend bemessen worden ist.

In Einzelfällen kann die angesetzte Rückstellung jedoch wertmäßig zu hoch bemessen worden sein. Der dann nicht benötigte Anteil der Rückstellung ist über die Ergebnisrechnung ertragswirksam aufzulösen. Entsprechend ist zu verfahren, wenn auf einen Teil der vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen verzichtet und der Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes entsprechend vermindert wurde.

In den Fällen, in denen dagegen die bilanzierte Rückstellung wertmäßig zu niedrig bemessen und entsprechend bilanziert wurde, stellt der fehlende, nicht zurückgestellte Anteil für die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen neue Aufwendungen für die Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

### **6.2.2.3 Bei laufenden Leistungen**

#### **6.2.2.3.1 Der Anlass der Herabsetzung**

Eine von der Gemeinde bilanzierte Rückstellung, z. B. eine Pensionsrückstellung, ist laufend zu verringern, wenn die Rückstellung wegen der Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen planmäßig von der Gemeinde in Anspruch genommen wird. In diesen Fällen sind die von der Gemeinde aus der Durchführung der Maßnahme zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) nur über die gemeindliche Finanzrechnung und nicht über die Ergebnisrechnung der Gemeinde abzuwickeln, sofern die Rückstellung ausreichend bemessen worden ist.

In Einzelfällen kann die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung jedoch wertmäßig zu hoch bemessen worden sein. In diesen Fällen ist dann der nicht benötigte Anteil der gemeindlichen Rückstellung über die Ergebnisrechnung ertragswirksam aufzulösen. Ist dagegen die bilanzierte Rückstellung jedoch wertmäßig zu niedrig bemessen und entsprechend bilanziert worden, stellt der fehlende, nicht zurückgestellte Anteil für die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen in dieser Höhe neue Aufwendungen dar, die von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

#### **6.2.2.3.2 Die Herabsetzung bei Pensionsrückstellungen**

##### **6.2.2.3.2.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Die Zahlung der Versorgungsleistungen an ihre Pensionäre nach Eintritt des Versorgungsfalles führt für die Gemeinde dazu, dass sie zu jedem Abschlussstichtag ermitteln und prüfen muss, ob und in welchem Umfang der bilanzierte Wertansatz der gemeindlichen Pensionsrückstellungen wegen ihrer Inanspruchnahme durch eine Herabsetzung anzupassen ist. Der Lösungsbetrag kann dazu als Differenzbetrag aus den versicherungsmathematischen Barwerten der gemeindlichen Verpflichtungen zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und des Vorjahres ermittelt werden. Der Saldo aus dem dazu notwendigen Vergleich zeigt auf, ob zu diesem Zeitpunkt eine Herabsetzung oder eine Zuführung haushaltsmäßig von der Gemeinde vorzunehmen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Eine Herabsetzung der bilanzierten Pensionsrückstellung ist nur dann möglich, wenn der Barwert der künftigen gemeindlichen Versorgungsleistungen die bilanzierte Pensionsrückstellung unterschreitet. Die Inanspruchnahme der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellung wird als Herabsetzung nicht in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst. Bei der vorzunehmenden Anpassung des bilanziellen Wertansatzes der Pensionsrückstellungen ist zudem zu berücksichtigen, dass gleichzeitig durch die Dienstleistungen der aktiven Beamtinnen und Beamten neue Versorgungsansprüche gegenüber der Gemeinde entstanden sind, die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen darstellen und zu bilanzieren sind.

In solchen Fällen werden durch eine Verrechnung der zulässigen Herabsetzung der Pensionsrückstellungen mit den notwendigen Zuführungen die jahresbezogenen Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft ermittelt und der Differenzbetrag als Ertrag oder Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst. Die Bewertung der Pensionsrückstellungen der Gemeinde zum Barwert statt eines Ansatzes zum Nominalwert (einschließlich des Zinssatzes) bringen es dabei mit sich, dass trotz einer Veränderung des Ansatzes der Pensionsrückstellungen die in einem Haushaltsjahr zu zahlenden Versorgungsbezüge die mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen können.

Dieser Sachverhalt ergibt sich dadurch, dass die Bilanzierung der gemeindlichen Versorgungsleistungen insgesamt darauf ausgerichtet ist, die Aufwendungen der Gemeinde über die Totalperiode der gemeindlichen Versorgung zu verteilen. Der Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und der betragsmäßigen Herabsetzung des bilanziellen Wertansatzes kann aufwands- oder ertragswirksam sein und ist in der Ergebnisrechnung für das betreffende Haushaltsjahr zu erfassen.

#### **6.2.3.2.2 Die Ermittlung des Herabsetzungsbetrages**

Durch ihre dienstliche Tätigkeit erwerben die Beamtinnen und Beamten der Gemeinde im Haushaltsjahr weitere Ansprüche auf künftige gemeindliche Versorgungsleistungen. Diese Sachlage führt dazu, dass neben einer möglichen Herabsetzung der Pensionsrückstellungen aufgrund der geleisteten Versorgungszahlungen auch Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen erforderlich werden. In der Praxis werden vielfach die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag nur insgesamt und nicht getrennt nach den einzelnen beschäftigten Beamtinnen und Beamten und nach den Versorgungsempfängern neu ermittelt.

Das Ergebnis wird dem Bestand der gemeindlichen Pensionsrückstellung zum Abschlussstichtag des Vorjahres gegenübergestellt. Der sich daraus ergebende Saldo wird als Ertrag oder Aufwand ergebniswirksam und ist von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Bei einer solchen Vorgehensweise muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass die erworbenen Ansprüche Beamtinnen und Beamten periodengerecht dem Haushaltsjahr als Aufwendungen zugerechnet werden können.

Die Gemeinde hat zudem haushaltsmäßig eine Differenzierung nach Personalaufwendungen und Versorgungsaufwendungen unter Beachtung des Bruttoprinzips vorzunehmen (vgl. § 3 i. V. m. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Erfassung des Saldos aus dem Gesamtbestand der Pensionsrückstellungen für die Versorgungsempfänger und die Beschäftigten aus einem Vergleich des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen in der Ergebnisrechnung genügt dabei nicht den allgemeinen haushaltsrechtlichen Anforderungen, die für die Gemeinde gelten.

#### **6.2.2.3.3 Die Minderung anderer Rückstellungen aus Beschäftigung**

Für die Gemeinde besteht zum Abschlussstichtag die grundsätzliche Pflicht, im Umfang des nicht beanspruchten Urlaubs der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten (Ansprüche der Beschäftigten gegenüber ihrem Dienstherrn) die notwendig gewordenen Rückstellungen in ihrer Bilanz anzusetzen.

Dieser Pflicht hat die Gemeinde nachzukommen, wenn für die zum Abschlussstichtag ermittelten Ansprüche der Beschäftigten eine Abgeltung durch Urlaub oder eine Barabgeltung von der Gemeinde vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist. In den Fällen, in denen die bestehenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dann von der Gemeinde im Folgejahr durch die Gewährung von Urlaub oder Freizeit abgegolten werden, ist die Minderung der dafür gebildeten Rückstellungen ergebniswirksam vorzunehmen.

Der Umfang dieser Minderung der bilanzierten Rückstellung ist deshalb von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. In den örtlichen Fällen aber, in denen die Ansprüche der Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben durch Geldleistungen der Gemeinde abgegolten werden, ist entsprechend die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung herabzusetzen. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollte die vor Ort gewählte Verfahrensweise näher erläutert werden.

#### **6.2.2.3.4 Die Minderung wegen Rentenleistungen**

Vor dem Eintritt eines Beamten in den Ruhestand ist die Gemeinde als Dienstherr grundsätzlich in vollem Umfang gegenüber den Beamten versorgungspflichtig. Sie darf mögliche Ansprüche gegenüber anderen Dienstherrn oder Einrichtungen nicht von ihren zu bilanzierenden Verpflichtungen in Abzug bringen. Dazu gehören auch ggf. persönliche Ansprüche eines Beamten, z. B. gegenüber dem Träger der gesetzlichen Rentenversicherung.

Mit dem Eintritt in den Ruhestand entstehen dann tatsächliche Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung, denn die „ungewissen“ Ansprüche werden durch einen Rentenbescheid an den Beamten oder einen Verrechnungsbescheid an die Gemeinde in tatsächliche Ansprüche umgewandelt. Die Gemeinde hat zu diesem Zeitpunkt zu prüfen, ob der „versorgungspflichtige andere Dritte“ unmittelbar gegenüber dem Beamten persönlich leistungspflichtig ist oder ob gegenüber der Gemeinde eine Erstattungsspflicht entstehen wird.

Bei einer Erstattungsverpflichtung darf die Gemeinde ihre auf eine „Vollversorgung“ der Beamten ausgerichtete Pensionsrückstellung nicht mindern. Sie hat für ihre Bilanz den Grundsatz der Vollständigkeit und das Bruttoprinzip zu beachten, sodass bei einer Erstattungsverpflichtung des Dritten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz eine entsprechende Forderung anzusetzen ist. Bei einer persönlichen Leistungsverpflichtung des Dritten gegenüber dem Beamten reduzieren sich die Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber dem Beamten entsprechend. Die Gemeinde kann dann in der Bilanz angesetzte Pensionsrückstellungen im zu ermittelnden Umfang grundsätzlich mindern.

#### **6.2.2.4 Herabsetzung und Zuwendungen**

Eine von der Gemeinde bilanzierte Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung ist entsprechend der Umsetzung der vorgesehenen Maßnahme von der Gemeinde zu verringern bzw. in Anspruch zu nehmen. In diesen Fall sind die von der Gemeinde aus der Durchführung der Maßnahme zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) nur über die gemeindliche Finanzrechnung und nicht über die Ergebnisrechnung der Gemeinde abzuwickeln, sofern die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung ausreichend bemessen worden ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 36 GemHVO NRW**

Diese Vorgehensweise ist von der Gemeinde nicht zu verändern, wenn die Finanzierung der Instandsetzungsmaßnahmen durch erhaltene Zuwendungen gesichert wird. Wegen der Abwicklung der Instandsetzung über die Finanzrechnung löst die Zuwendungsgewährung, unabhängig davon, ob durch die Gemeinde eine investive Zuwendung oder eine Zuwendung für laufende Zwecke für die Instandsetzung einsetzbar ist, keine Ergebniswirksamkeit und damit keine Betroffenheit der gemeindlichen Ergebnisrechnung aus. Eine derartige Zuwendung dient nicht der Rückstellung, sondern der Umsetzung der notwendigen Instandsetzungsmaßnahme.

Entsprechend dieser Zwecksetzung dient die erhaltene Zuwendung nur der Finanzierung der Instandsetzungsmaßnahme. Die genutzten Anteile der erhaltenen Zuwendungsmittel (Zahlungsmittel) erhöhen daher „nur“ die liquiden Mittel der Gemeinde, damit von der Gemeinde die für die Instandsetzung notwendig gewordenen Auszahlungen geleistet werden können. Wie bei ausschließlichen eigenen Zahlungsmitteln der Gemeinde, also ohne finanzielle Unterstützung durch die Zuwendung eines Dritten, bleibt es daher bei einer ausschließlichen Finanzierungsabwicklung mit einer entsprechenden Erfassung der Zahlungsströme in der gemeindlichen Finanzrechnung.

**6.2.3 Der Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten**

Eine Rückstellung ist von der Gemeinde auch aufzulösen, wenn z. B. aus einer ungewissen Verbindlichkeit, die der Grund für die Rückstellungsbildung war, eine gewisse Verbindlichkeit für die Gemeinde geworden ist. Bei übereinstimmenden Beträgen kann dann in der gemeindlichen Bilanz ein Passivtausch zwischen der bilanzierten Rückstellung und den zu bilanzierenden Verbindlichkeiten vorgenommen werden. Bei einem Passivtausch kann beim Ansatz der Rückstellung ggf. noch ein Teilbetrag bestehen bleiben.

Dieser "Restbetrag" ist von der Gemeinde aufzulösen und ertragswirksam in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen, sofern kein Grund mehr für die Fortführung dieses Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz besteht. Die Gemeinde muss zu jedem Abschlussstag die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen überprüfen und den örtlichen Erfordernissen entsprechend im Umfang und ggf. auch in ihrer Art anpassen bzw. bei einer nicht mehr bestehenden Verpflichtung auch entsprechend auflösen. Über die Veränderungen ist von der Gemeinde im Anhang des Jahresabschlusses zu informieren.

**6.2.4 Keine Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde hat die in ihrer Bilanz angesetzten Rückstellungen auflösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist. Sie muss in solchen Fällen z. B. den Ansatz unter dem Bilanzposten „Instandhaltungsrückstellungen“ herabsetzen oder auf einen Bilanzansatz verzichten. Aus den dazugehörigen Geschäftsvorfällen und dem in der Bilanz dafür ausgewiesenen Buchwert ist ermittelbar, in welchem Umfang daraus für die Gemeinde Erträge entstehen.

Die Gemeinde hat bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu beachten, dass daraus entstandene Erträge in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehen und in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind. Die Erträge dürfen von der Gemeinde nicht unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die gemeindliche Rückstellungsbildung ist einerseits immer ergebniswirksam vorzunehmen. Die verpflichtende Auflösung beim Wegfall des Grundes der Rückstellungsbildung ist daher andererseits auch ergebniswirksam vorzunehmen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

## Sechster Abschnitt

### Jahresabschluss

#### 1. Der Anlass für den gemeindlichen Jahresabschluss

##### 1.1 Die Berichtspflicht des Bürgermeisters

Am Ende eines Haushaltsjahres muss der Bürgermeister gegenüber dem Rat der Gemeinde Rechenschaft über die Erfüllung seines Auftrages ablegen und nachweisen, dass er im Haushaltsjahr die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung ausgeführt hat. Mit dem gemeindlichen Jahresabschluss kann der Bürgermeister aufzeigen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, welches Ergebnis aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erzielt wurde und welche wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag besteht (vgl. Abbildung 652).

<b>DIE BERICHTSPFLICHTEN DES BÜRGERMEISTERS</b>	
<b>Der Bürgermeister hat im Jahresabschluss darüber zu berichten:</b>	
-	ob die gesetzten Ziele erreicht worden sind,
-	welches Jahresergebnis aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erzielt worden ist,
-	welche Auswirkungen sich daraus auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ergeben,
-	wie sich die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde am Ende des Haushaltsjahres darstellt,
-	welche Chancen und Risiken sich für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde aufgrund der bestehenden wirtschaftlichen Lage ergeben.
Mit solchen Informationen unterstützt der gemeindliche Jahresabschluss die Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).	

Abbildung 652 „Die Berichtspflichten des Bürgermeisters“

Der gemeindliche Jahresabschluss ist insgesamt ein wichtiger und unverzichtbarer Teil der Haushaltswirtschaft der Gemeinde im Haushaltsjahr (vgl. § 95 GO NRW und § 37 GemHVO NRW). Er soll zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Er muss auch eine zutreffende Ergebnisdarstellung für das abgelaufene Haushaltsjahr enthalten, denn die gemeindliche Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr und deren Bedeutung im Rahmen der Haushaltswirtschaft spiegeln sich ebenfalls im Jahresabschluss der Gemeinde wieder.

##### 1.2 Das Bilanzierungskonzept

Der Jahresabschluss der Gemeinde soll die Realität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach bestimmten Regeln zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres glaubwürdig abbilden und einen Nachweis über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr führen. Ein gemeindlicher Jahresabschluss ist daher eine

Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde in einer haushaltsrechtlich festgelegten und allgemein geltenden Form. Er dient der Kommunikation mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, denn er soll sachgerechte Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag bereitstellen, die für die Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen.

Das Bilanzierungskonzept ist deshalb beim Jahresabschluss auf die spezifischen Belange der Gemeinde bzw. ihrer Gemeindeverwaltung ausgerichtet. Bei dem Konzept sind nicht nur die fachlich formellen und sachlich inhaltlichen Regelungen haushaltsrechtlich bestimmt worden. Es ist einerseits der Bereitstellungsaufwand der Gemeinde für den Abschluss nicht unbeachtet geblieben und andererseits sind die Interessen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie das Eigeninteresse der Gemeinde berücksichtigt worden. Im Rahmen der Abwägung sind dann die haushaltsrechtlich festgelegten Vorgaben bestimmt worden (vgl. z. B. § 41 ff. GemHVO NRW). Sie sollen zu einem Informationspaket für die Adressaten führen.

Mit diesem Blickwinkel und der konkreten Ausgestaltung durch die Gemeinde im Einzelfall soll ein sachgerechtes Maß für den Jahresabschluss gefunden werden, um den Informationsbedarf zu decken und die Erfüllung der Nachweispflichten durch den Bürgermeister zu ermöglichen. Das Bilanzierungskonzept wirkt sich deshalb auch auf den Gesamtabschluss aus, den die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit nach den Regeln für den Jahresabschluss gestalten muss. Entsprechend sind die für den Gesamtabschluss erforderlichen haushaltsrechtlichen Regelungen durch den Landesgesetzgeber geschaffen worden.

Die Gemeinde muss insgesamt dafür Sorge tragen, dass der jährliche Abschluss möglichst objektiv und willkürfrei aufgestellt worden ist. Mit den stichtagsbezogenen Ist-Werten und dem Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sowie in den Teilrechnungen wird dabei ein geeigneter Beleg für die Wirkungen der Steuerung der Gemeinde durch die Verantwortlichen erstellt. Die Ist-Werte eines abgelaufenen Haushaltsjahres stellen zudem immer die Ausgangsdaten für die mehrjährige Zeitreihe der gemeindlichen Haushaltsplanung dar.

## **2. Die Bestandteile des Jahresabschlusses**

Der Jahresabschluss der Gemeinde muss alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr enthalten. Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses ergeben sich dabei zwingend aus dem System der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, weil die Grundlage der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan ist.

Es bedarf zusätzlich aber einer Bilanz als Vermögensrechnung der Gemeinde, die die Veränderungen aufnimmt und zum Abschlussstichtag die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Alle Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses sind dabei systemmäßig miteinander verbunden. Der gemeindliche Jahresabschluss stellt daher auch eine Haushaltsabrechnung über das abgelaufene Haushaltsjahr in der Gemeinde dar, durch die eine notwendige Rechnungslegung über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres gewährleistet werden kann.

Durch die zum gemeindlichen Jahresabschluss ergangenen haushaltsrechtlichen Regelungen sollen die Transparenz und die Qualität der Rechenschaft der Gemeinde über das abgelaufene Haushaltsjahr gesichert werden, so dass durch den Jahresabschluss ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aufgezeigt werden kann (vgl. § 95 GO NRW). Durch seine Teilrechnungen, die wie die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan die Steuerungsebene der Gemeinde abbilden, soll der gemeindliche Jahresabschluss zur Verbesserung der Steuerung bei der Gemeinde beitragen. Der Jahresabschluss hat folgende Bestandteile (vgl. Abbildung 653).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE BESTANDTEILE DES GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSES</b>				
<b>ERGEBNIS-RECHNUNG</b>	<b>FINANZ-RECHNUNG</b>	<b>TEIL-RECHNUNGEN</b>	<b>BILANZ</b>	<b>ANHANG</b>
Mit der Ergebnisrechnung werden die im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen nachgewiesen. Sie informiert dadurch über das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie über das daraus entstandene Jahresergebnis. Wegen der in der Ergebnisrechnung enthaltenen Ergebnisspaltung ist zudem zwischen ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis zu trennen.	Mit der Finanzrechnung werden die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen erfasst. Sie informiert über die Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung, getrennt nach den Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“.	Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden die Nachweise über die Ausführung der Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht. Sie sind nicht getrennt nach Ergebnisrechnung und Finanzrechnung aufzustellen, sondern stellen jeweils ein aufgabenbezogenes bzw. ein produktorientiertes Gesamtbild dar.	Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung des gemeindlichen Vermögens (Aktivseite) und seiner Finanzierung (Passivseite) und gleichzeitig eine auf den Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung. Mit ihr wird stichtagsbezogen ein Bild über die Vermögens- und die Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Die Gliederung der Bilanz erfolgt daher sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.	Der Anhang als fünftes Element des Jahresabschlusses enthält insbesondere die Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und den Positionen der Ergebnis- sowie der Finanzrechnung. Ihm sind ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen.
<p><b>LAGEBERICHT</b> (<i>beizufügen</i>)</p> <p>und weitere örtliche Anlagen, z. B. die Übersicht über die Bürgschaften der Gemeinde soweit die Übersicht gesondert zum Verbindlichkeitspiegel aufgestellt wurde.</p>				

*Abbildung 653 „Die Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses“*

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird mit dem vom Rat festgestellten Jahresabschluss der Gemeinde ermöglicht, sich ein Bild über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage und die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde mit ihren Chancen und Risiken zu machen. Die Gemeinde hat dazu unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und des Maßgeblichkeitsprinzips sowie des Vollständigkeitsgebots ihren Jahresabschluss so aufzubauen und auszugestalten, dass er die notwendigen Informationen vermitteln kann.

Der Abschluss muss allen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglichen. Die Gemeinde muss deshalb mit ihren sachlichen Informationen eine möglichst hohe Objektivität erreichen und darf den Blick auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde weder begünstigen noch verschleiern. Sie muss zudem beachten, dass beim gemeindlichen Jahresabschluss die Aufgabe der jahresbezogenen Ergebnisermittlung und die Informationsfunktion gleichrangig nebeneinanderstehen. Gleichzeitig dürfen die Informationen nicht auf das „Wesentliche“ begrenzt werden.

### **3. Das Prinzip der Periodenabgrenzung**

#### **3.1 Die Anwendung der „Wirtschaftlichkeit“**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist die Zurechnung von Geschäftsvorfällen der Gemeinde zum Haushaltsjahr unter der Prämisse vorzunehmen, dass die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde

im Jahresabschluss zutreffend darzustellen ist (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die örtlichen Sachverhalte und Tatbestände müssen daher von der Gemeinde dahingehend untersucht werden, in welchem Zusammenhang diese Gegebenheiten mit der Haushaltswirtschaft der Gemeinde und im Einklang mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften im Haushaltsjahr standen.

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind jedoch nicht nur die rechtlichen Gegebenheiten und Verhältnisse zu beachten. Insgesamt muss für diese gemeindliche Haushaltsrechnung auch ein sachlicher Zweckzusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr bestehen, der durch die produktorientierten Teilrechnungen aufzuzeigen ist (vgl. § 40 GemHVO NRW). Ein wichtiger Aspekt ist dabei, dass die Gemeinde den wirtschaftlichen Gehalt ihrer eingetretenen Geschäftsvorfälle und Vereinbarungen unter Berücksichtigung ihrer Zielsetzung einschätzen muss. Sie muss dazu prüfen, ob bereits eine Umsetzung tatsächlich erfolgt ist und keine rechtlichen Gründe dagegenstehen.

Für die Gemeinde können andererseits bestehende rechtliche Gründe eine Veranlassung dafür sein, dass es im Haushaltsjahr zu einem wirtschaftlichen Vorgang bei der Gemeinde gekommen ist, z. B. im Rahmen des Erlasses von Leistungsbescheiden bei steuerrechtlichen Gegebenheiten (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat derartige Gegebenheiten im Jahresabschluss zu berücksichtigen und ggf. die zeitliche Zurechnung nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung des Wertaufhellungsprinzips vorzunehmen. Sie hat dabei gewährleisten zu müssen, dass ihre Ressourcen im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts sachlich korrekt nachgewiesen werden. Die Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan stellt dazu die Ausgangslage dar.

### **3.2 Wirtschaftlichkeit und Haushaltsabrechnung**

Im NKF ist bei der Abrechnung der Haushaltswirtschaft im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr sowohl das Prinzip der Periodenabgrenzung sowie der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit als auch das Bruttoprinzip von der Gemeinde zu beachten. Für die Gemeinde ist deshalb relevant, dass sie die erzielten Erträge und die entstandenen Aufwendungen in ihrer „realisierten“ Höhe bezogen auf das Haushaltsjahr erfasst und nachweist, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (Periodenabgrenzung).

Die Nachweisführung über die Ressourcen muss deshalb in der gemeindlichen Ergebnisrechnung grundsätzlich auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung ausgerichtet werden. Im Haushaltsjahr müssen die wesentlichen Tatbestände eintreten sein, damit von der Gemeinde Erträge als realisiert und Aufwendungen als entstanden angesehen werden können. Der Zeitpunkt der Verursachung und der Zeitpunkt der Zurechnung sind aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde heraus zu betrachten und festzulegen.

Beide Zeitpunkte fallen in vielen Fällen zusammen, können aber auch zeitlich auseinanderliegen. In solchen Fällen ist die Zurechnung zu einem Haushaltsjahr für die Nachweisführung der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss ausschlaggebend. Der haushaltsrechtliche Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung stellt das Prinzip der Periodenabgrenzung dar, das auch als „Ergebniswirksamkeit“ bezeichnet wird.

Das von der Gemeinde auch in ihrem Jahresabschluss zu beachtende Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit gebietet es, eine sorgfältige Ermittlung der im Haushaltsjahr erzielten Erträge und der entstandenen Aufwendungen vorzunehmen. Das Gebot der Haushaltswahrheit ist dabei nicht unbeachtlich. Die Gemeinde ist daher verpflichtet, in ihrem Jahresabschluss eine ordnungsgemäße Abrechnung der Erträge und Aufwendungen aus dem Haushaltsjahr unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze und der Haushaltsausgleichsverpflichtung vorzunehmen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Anwendung des Grundsatzes „Wirtschaftlichkeit“ darf daher nicht zu einer Verfälschung des aufzustellenden Nachweises führen.



### **3.3 Die wirtschaftliche Zurechnung**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses muss die Nachweisführung der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten schlüssig und nachvollziehbar sein. Die haushaltsrechtliche Regelung, gemeindliche Erträge und Aufwendungen dem Haushaltsjahr zuzuordnen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, verbietet es der Gemeinde grundsätzlich, aus einem Geschäftsvorfall im Haushaltsjahr erzielte Erträge oder entstandene Aufwendungen auf weitere Haushaltsjahre aufzuteilen, wenn die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen ursächlich nur dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzuordnen (zuzurechnen) sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die wirtschaftliche Zurechnung zum abgelaufenen Haushaltsjahr erfordert dabei, dass die wesentlichen Voraussetzungen dafür im Haushaltsjahr vorgelegen haben müssen. Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang auch zu prüfen, ob unter Berücksichtigung ihres öffentlich-rechtlichen Handelns der Zeitpunkt der rechtlichen Verursachung auch die wirtschaftliche Zurechnung von Geschäftsvorfällen zum Haushaltsjahr ausgelöst hat, z. B. bei Leistungen und Ansprüchen, die nicht auf einem Austauschverhältnis beruhen.

Bei der wirtschaftlichen Zurechnung von gemeindlichen Aufwendungen zum Haushaltsjahr ist auch das Vorsichtsprinzip nicht unbeachtlich (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Es kann daher im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses geboten sein, das Vorliegen von Wertminderungen über das Haushaltsjahr hinaus abzuschätzen, um eine zutreffende Entscheidung über die dem Haushaltsjahr zurechenbaren Aufwendungen vorzunehmen zu können.

In Verbindung mit dem Prinzip der Periodenabgrenzung ist es für die Gemeinde außerdem erforderlich, bei gemeindlichen Aufwendungen, die für einen Zeitraum abgerechnet werden, der nicht dem Haushaltsjahr entspricht, eine haushaltsjahrbezogene Aufteilung bzw. Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, z. B. bei Bewirtschaftungskosten. Bei solchen Gegebenheiten hat die Gemeinde, die entstehenden Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu erfassen, dem diese aufgrund des Geschäftsvorfalles insgesamt oder anteilig wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Im Rahmen des Jahresabschlusses muss dann ggf. in der Bilanz ein Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt werden, um z. B. die Bewirtschaftungskosten für ein gemeindliches Gebäude anteilig zuzuordnen. Eine solche Periodenabgrenzung ist von der Gemeinde sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite der Bilanz vorzunehmen. Auf der Passivseite der Bilanz ist die wirtschaftliche Zurechnung z. B. bei Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten in Form der Bildung von Rückstellungen erforderlich.

Ein Rückstellungsbestand über mehrere Haushaltsjahre mit jährlich weiteren Zuführungen steht der Zurechnung von Aufwendungen zum jeweils betroffenen Haushaltsjahr dabei nicht entgegen, z. B. bei Pensionsrückstellungen. In den Fällen, in denen von der Gemeinde in späteren Jahren die gebildete Rückstellung wegen der dann zu leistenden Zahlungen in Anspruch genommen wird, stellen diese Zahlungen keine haushaltsmäßigen Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung **des Haushaltsjahres zu erfassen sind. Die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen sind dann nur über den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung abzuwickeln.**

Diese Sachlage ist i. d. R. bei Pensionsrückstellungen insgesamt auch gegeben, soweit die bilanzierte Rückstellung ausreichend bemessen worden ist. Deren Ansatz in Höhe des abgezinsten Barwertes in der gemeindlichen Bilanz sowie die jährlichen Veränderungen stehen dem nicht entgegen. In dem Umfang, in dem aber die von der Gemeinde zu leistenden Zahlungen im Haushaltsjahr über die dafür bilanzierten Rückstellungen hinausgehen, entstehen für die Gemeinde noch Aufwendungen im Umfang der Differenz zwischen dem Betrag der Inanspruchnahme der Rückstellung und dem Zahlungsbetrag.

In den Fällen, in denen die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung von der Gemeinde jedoch zu hoch bemessen worden ist und keine weitere Verpflichtung mehr besteht, ist der Grund entfallen und die Rückstellung entsprechend aufzulösen. Der nicht mehr benötigte Anteil der Rückstellung führt dann im Rahmen seiner Auflösung

zu einem haushaltswirtschaftlichen Ertrag dar, der von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Zuordnung zum betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen und nachzuweisen ist.

### **3.4 Die Zurechnung nach Leistungsbescheiden**

Die Gemeinde hat ihre Erträge und Aufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe in der Ergebnisrechnung für das Haushaltsjahr nachzuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die jahresbezogene Zurechnung ist auch nach dem Erfüllungszeitpunkt vorzunehmen, wenn die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in einem Leistungsbescheid (Verwaltungsakt) festgesetzt worden sind. Unter dem Begriff „Erfüllungszeitpunkt“ wird haushaltswirtschaftlich ein Zeitpunkt verstanden, zu dem der Schuldner aufgrund eines Rechtsverhältnisses eine Leistung an den Gläubiger zu erbringen hat.

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen muss aufgrund von Festsetzungen der Gemeinde entweder ein Dritter eine Leistung gegenüber der Gemeinde erbringen oder die Gemeinde muss an einen Dritten leisten. Das Datum des Leistungsbescheides bildet bei der Anwendung des Bescheidprinzips jedoch allein keine ausreichende Grundlage für die haushaltsmäßige Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr. Es kommt in jedem örtlichen Einzelfall auf alle von der Gemeinde im Leistungsbescheid enthaltenen zeitlichen Festlegungen an.

Die Gemeinde muss in ihrem Leistungsbescheid geeignete sachliche und zeitliche Festsetzungen hinsichtlich des Erfüllungszeitpunktes einer Leistung sowie des Zahlungstermins treffen. Beide Zeitpunkte können von der Gemeinde kalendermäßig übereinstimmend festgelegt werden. In diesem Fall darf der Erfüllungszeitpunkt für eine Leistung nicht mit dem "Fälligkeitszeitpunkt" für die vorgesehene Zahlung verwechselt werden. Bei zivilrechtlichen Schuldverhältnissen kann ein Gläubiger zum Fälligkeitszeitpunkt eine Leistung vom Schuldner fordern. Die Gemeinde kann aber auch unterschiedliche Zeitpunkte für die Erfüllung und für die Zahlung bestimmen, wobei dann der Zahlungszeitpunkt regelmäßig dem Erfüllungszeitpunkt folgt.

Bei der wirtschaftlichen Zurechnung gemeindlicher Geschäftsvorfälle zum Haushaltsjahr ist nicht nur diese Sachlage von der Gemeinde ausreichend zu berücksichtigen. Vielfach liegen gemeindlichen Sachlagen oder gemeindlichen Geschäftsvorfällen keine originären und gleichwertigen Lieferungs- und Leistungsverhältnisse bzw. entsprechendes Austauschverhältnisse der Gemeinde mit einem Dritten zugrunde. Für die haushaltswirtschaftliche Zurechnung nach Leistungsbescheiden kommen daher auf die Erfüllung der oftmals als „einseitig“ bezeichneten Leistungen an, z. B. die Zeitpunkte der Transferleistungen der Gemeinde.

Bei den gemeindlichen Transferleistungen in Form von Transfererträgen und Transferaufwendungen erhält die Gemeinde aufgrund eines Leistungsbescheides von einem Dritten i. d. R. eine Finanzleistung oder sie zieht einen Dritten zu einer Finanzleistung heran. Andererseits kann die Gemeinde gegenüber einem Dritten leistungspflichtig sein. Ein damit in Zusammenhang stehender Leistungsbescheid ermöglicht unter Bezugnahme auf den festgesetzten Erfüllungszeitpunkt die Realisierung eines konkreten Ertrages oder verursacht einen konkreten Aufwand, der aufgrund des ausgedrückten Willens der Gemeinde einem Haushaltsjahr zurechenbar ist.

Die Gemeinde soll daher nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ihr öffentlich-rechtliches Handeln durch einen Leistungsbescheid konkretisieren und darin den Erfüllungszeitpunkt sowie den Zahlungstermin festzusetzen. Ihr steht dabei im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und ihrer Selbstverwaltung ein Gestaltungs- und Ermessensspielraum zu. Mit der Festlegung des Erfüllungszeitpunktes im Leistungsbescheid durch die Gemeinde entstehen der konkrete gemeindliche Anspruch oder die Verpflichtung in rechtlicher Hinsicht sowie die wirtschaftliche Verursachung für die Zuordnung zum Haushaltsjahr.

Der im Leistungsbescheid festzusetzende Erfüllungszeitpunkt muss daher der zutreffende Zeitpunkt sein, zudem die Verpflichtung eines Dritten gegenüber der Gemeinde entstanden ist oder entsteht. Der Zeitpunkt kann daher sowohl in der Vergangenheit als auch in der Zukunft liegen. Objektiv betrachtet ist dann in dem Haushaltsjahr, in

dem der durch den Leistungsbescheid bestimmte Erfüllungszeitpunkt liegt, für die Gemeinde das Ressourcenaufkommen oder der Ressourcenverbrauch als entstanden anzusehen und entsprechend dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen. Die örtlichen haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse werden durch einen gemeindlichen Rechtsakt objektiviert, sodass dadurch eine verlässliche Bewertbarkeit willkürfrei eintritt.

Eine solche Verfahrensweise ist auch wegen des Problems, dass ein möglicher Ertrag nicht zuverlässig in der Zeit vor dem Leistungsbescheid gemessen und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten einem Haushaltsjahr zugeordnet werden kann, geboten. Bei der Festsetzung einer Transferleistung für das laufende Haushaltsjahr ist der Erfüllungszeitpunkt regelmäßig mit dem Fälligkeitszeitpunkt identisch, z. B. wenn für einen Dritten der tatsächliche Zeitpunkt seiner Zahlungspflicht auf den Zeitpunkt seiner Steuerpflicht festgesetzt wird.

Beide Zeitpunkte können aber auch zeitlich auseinanderliegen. Bei Festsetzungen der Gemeinde für die Zukunft können zudem verschiedene Haushaltsjahre betroffen sein. In den Fällen, in denen z. B. im Haushaltsjahr ein Leistungsbescheid über eine künftig zu erfüllende Pflicht ergeht, müssen die daraus erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen entsprechend dem festgesetzten Erfüllungszeitpunkt dem jeweiligen künftigen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden. Der jahresbezogene Erfüllungszeitpunkt ist auch maßgebend bei Ansprüchen und Verpflichtungen der Gemeinde, die haushaltsjahrübergreifend also mehrjährig bestehen.

Bei Leistungszusagen der Gemeinde, die über das jeweilige Haushaltsjahr hinausgehen, sind z. B. die daraus erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen jeweils jedem neuen Haushaltsjahr anteilig zuzurechnen und nicht allein dem (ersten) Haushaltsjahr der erteilten Zusage. Entsprechend dürfen daher auch keine Rückstellungen aus solchen öffentlich-rechtlichen Zusagen bilanziert werden, z. B. weil ein Kind einen Rechtsanspruch auf einen "Kindergartenplatz" hat. Es bedarf in solchen Fällen immer erst der tatsächlichen Verwirklichung des Anspruchs oder der Verpflichtung (nach dem Beispiel: durch das tatsächliche Erreichen des entsprechenden Lebensalters).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei öffentlich-rechtlichen Transferleistungen auch dann noch kein konkreter Anspruch oder eine konkrete Verpflichtung der Gemeinde besteht, wenn allein ein Fachgesetz dafür besteht, z. B. die Steuergesetze oder die Sozialgesetze. Es bedarf immer einer sachgerechten Konkretisierung bzw. Umsetzung durch die Gemeinde in Form eines Leistungsbescheides gegenüber Dritten, um haushaltsmäßig Erträge und Aufwendungen veranschlagen zu können.

Dieser zwingend notwendige Handlungsschritt obliegt der Gemeinde im Rahmen der eigenverantwortlichen Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft. Der hierbei für die Gemeinde mögliche Gestaltungsspielraum ist in der Sache und unter dem Gesichtspunkt des öffentlich-rechtlichen Handelns der Gemeinde nicht so erheblich, dass dafür haushaltsrechtliche Beschränkungen oder Einschränkungen bestehen müssen. Das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde gebietet insgesamt, dass die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die aufgrund von Leistungsbescheiden entstehen und zum Ressourcenaufkommen oder zum Ressourcenverbrauch der Gemeinde führen, gemeindeübergreifend nach der gleichen Art und Weise dem Haushaltsjahr „wirtschaftlich“ zugeordnet werden.

Die in einem gemeindlichen Bescheid getroffenen Festsetzungen wirken dabei grundsätzlich wertbegründend. Bei der Gemeinde kann ggf. vergangenheitsbezogen und innerhalb der Aufstellungsfrist für den gemeindlichen Jahresabschluss auch das Wertaufhellungsprinzip zur Anwendung kommen (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Auf die Bestandskraft bzw. Rechtskraft eines gemeindlichen Bescheides sowie auf den darin festgesetzten Zahlungszeitpunkt kommt es dabei nicht an.

#### **4. Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften muss die Gemeinde bestimmte Geschäftsvorfälle "ergebnisneutral" mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Mit dieser Zielrichtung wurde bestimmt, dass die Gemeinde die Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **6. Abschnitt GemHVO NRW**

GO NRW sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen hat (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die ergebnisneutrale Verrechnung bedeutet, dass bei diesem Vorgang das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nicht berührt wird, auch wenn eine nachrichtliche Angabe vorgegeben wird (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die ausdrückliche Festlegung einer unmittelbaren Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage dient u.a. dazu, die wirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr nicht durch ergebnispolitische Motive zu beeinflussen. Von der Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage werden die gemeindlichen Vermögensgegenstände erfasst, die der Gemeinde mindestens als wirtschaftlicher Eigentümer zur dauernden Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und in der gemeindlichen Bilanz als Sachanlagen und Finanzanlagen im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ zu aktivieren sind (vgl. § 33 und § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

Es werden daher nur Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen bei den Finanzanlagen erfasst, wenn die Vermögensgegenstände von der Gemeinde zum Gebrauch im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben vorgesehen sind. Die Begründung des NKF-Weiterentwicklungsgesetzes enthält die Absicht des Gesetzgebers auf den Bezug auf das Anlagevermögen und dadurch die Abgrenzung für die Vornahme der haushaltsrechtlichen Verrechnung.

Die zulässige Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage führt unmittelbar zur Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals. Die haushaltsrechtlich bestimmte Verrechnung ist deshalb mit in die Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals einzubeziehen ist, die jährlich dem gemeindlichen Haushaltsplan als gesonderte Anlage beizufügen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). Dabei ist von dem Nachweis in der Ergebnisrechnung auszugehen.

Im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung hat die Gemeinde sicherzustellen, dass die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen entstanden und mit der allgemeinen Rücklage verrechnet worden sind, erfasst und durch eine nachrichtliche Angabe nach dem Jahresergebnis gesondert nachgewiesen werden (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Nachweis soll so aufgebaut sein, dass die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen entstanden sind, getrennt von den Erträgen und Aufwendungen aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen aufgezeigt werden.

Sofern solche Erträge und Aufwendungen innerhalb des Haushaltsjahres in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst wurden, sind diese Erträge und Aufwendungen dann im Rahmen des Jahresabschlusses herauszurechnen und nach dem Jahresergebnis nachrichtlich anzugeben. Diese Zuordnung ist geboten, denn die Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sollen nicht zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehen.

#### **5. Jahresabschluss und „Negative Zinsen“**

Der Gemeinde kann im Rahmen von Finanzgeschäften z. B. das Angebot erhalten, für den Abschluss eines Kreditvertrages eine „Prämie“ zu erhalten. Diese finanzielle Zusatzleistung des Kreditgebers bei einer Kreditausnahme der Gemeinde wird als „Negativzinsen“ oder „Negative Kreditzinsen“ bezeichnet, weil sie wie ein Zinssatz festgelegt wird. Die Zusatzleistung wird dabei in einer Größenordnung angegeben, die mathematisch unter „Null“ liegt.

Andererseits kann durch ein Kreditinstitut im Rahmen einer Kapitalanlage von der Gemeinde verlangt werden, für die Aufbewahrung des Kapitals beim Kreditinstitut eine „Gebühr“ zu bezahlen. Diese finanzielle Zusatzleistung wird ebenfalls als „Negativzinsen“ bezeichnet, weil sie gleichermaßen wie ein Zinssatz für die Laufzeit der Kapitalanlage festgelegt wird. Sie wird ebenso in einer Größenordnung angegeben, die mathematisch unter „Null“ liegt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

Derartige zusätzliche Finanzleistungen stellen jedoch keine Zinsen im Sinne von Finanzgeschäften dar, weil die Finanzleistung vom Kreditgeber an den Kreditnehmer oder vom Kapitalgeber an den Kapitalnehmer nicht als Entgelt für die Nutzung von Kapital gezahlt wird. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich bei diesen Finanzleistungen vielmehr um eine Art „Verwahr- oder Anlagegebühr“, weil der Kapitalnehmer den Kapitalgeber um verfügbares Kapital „entlastet“ hat. Derartige Finanzleistungen können daher für die Gemeinde zu einem „Gewinn“ aus der Aufnahme von Fremdkapital oder zu einem „Verlust“ aus der Hingabe von nicht benötigtem Kapital führen.

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung der „Negativen Zinsen“ gilt grundsätzlich, dass diese den „Sonstigen Finanzerträgen“ oder „Sonstigen Finanzaufwendungen“ zugeordnet werden müssen und weder Zinserträge noch Zinsaufwendungen darstellen. Die konkrete Zuordnung und Erfassung ist jedoch von der einzelnen vertraglichen Gestaltung zwischen der Gemeinde und dem Dritten abhängig, z. B. ob es sich um eine zusätzlich zum Kapital entstehende Gebühr oder um eine unmittelbare Anrechnung auf den Kapitalbetrag handelt.

Im Rahmen des Jahresabschlusses sind deshalb die „Negativen Zinsen“ von der Gemeinde zu berücksichtigen, ggf. ergebniswirksam sowie zahlungswirksam oder unmittelbar auch bilanziell. Die Gemeinde hat deshalb anhand ihres konkreten Vertrages die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung sowie auf die Bilanz ermitteln und zutreffend bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses berücksichtigen und nachweisen, z. B. bei der Bilanzierung von Kreditaufnahme und von Kapitalanlagen.

**6. Die Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss**

**6.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Der sechste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu den Bestandteilen und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses gesonderte Bestimmungen, die auf der Vorschrift über den Jahresabschluss in der Gemeindeordnung aufbauen (vgl. § 95 GO NRW). Das Innenministerium ist ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium in einer Rechtsverordnung zu treffen, u. a. zum Inhalt und zur Gestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 133 Absatz 1 GO NRW). Auf diesen Grundlagen sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung 654).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 6. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>Sechster Abschnitt Jahresabschluss</b>	§ 37 Jahresabschluss § 38 Ergebnisrechnung § 39 Finanzrechnung § 40 Teilrechnungen § 41 Bilanz § 42 Rechnungsabgrenzungsposten § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten § 44 Anhang § 45 Anlagenspiegel § 46 Forderungsspiegel § 47 Verbindlichkeitspiegel § 48 Lagebericht

*Abbildung 654 „Die Vorschriften im 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

## **6.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Der sechste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zum gemeindlichen Jahresabschluss im Einzelnen folgende Vorschriften:

- § 37 Jahresabschluss  
Der gemeindliche Jahresabschluss gibt Aufschluss über die aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstandene Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und informiert über die tatsächliche Aufgabenerledigung der Gemeinde, die Einhaltung und Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde. Die Vorschrift bestimmt in Ausführung des § 95 GO NRW die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses. Sie legt auch fest, dass dem gemeindlichen Jahresabschluss ein Lagebericht beizufügen ist.
  
- § 38 Ergebnisrechnung  
Die Ergebnisrechnung ist Informationsinstrument des Jahresabschlusses über das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr aus der Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde. Sie ist der wichtigste Teil der Haushaltsrechnung der Gemeinde. Die Ergebnisrechnung soll deshalb die im Haushaltsjahr tatsächlich erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen, gegliedert nach Arten, nachweisen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Entsprechend der Geschäftstätigkeit der Gemeinde ist dabei zwischen den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen und den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu trennen.  
  
Mit dem insgesamt entstandenen Jahresergebnis als Differenz zwischen den Erträgen und Aufwendungen des Haushaltsjahres zeigt sich, ob die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich vollständig, also in Planung und Rechnung, erfüllt hat (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Das tatsächliche Jahresergebnis wird dabei in der gemeindlichen Bilanz als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ausgewiesen. Es wirkt sich im Rahmen seiner Verwendung, die vom Rat der Gemeinde zu beschließen ist auf das bilanzielle Eigenkapital der Gemeinde aus (vgl. § 96 GO NRW). Ebenso wirken sich die nachrichtlich anzugebenden unmittelbaren Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage aus (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).
  
- § 39 Finanzrechnung  
Der Finanzrechnung kommt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln. Sie hat insbesondere die aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kassenmäßig entstandenen Einzahlungen und Auszahlungen nachzuweisen. Durch ihre Gliederung in die Zahlungsbereiche „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ und durch die Gliederung der Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten wird die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Finanzmittel der Gemeinde im Einzelnen nachgewiesen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Sie muss auch die Kredite zur Liquiditätssicherung sowie die fremden Finanzmittel enthalten.
  
- § 40 Teilrechnungen  
Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden Nachweise über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht. Dadurch werden insbesondere aus dem Blickwinkel der gemeindlichen Aufgabenerfüllungen die tatsächlichen Leistungen der Gemeinde und die damit verbundenen Ressourcen (in den Teilergebnisrechnungen) und Finanzmittel (in den Teilfinanzrechnungen) aufgezeigt.

In den Teilfinanzrechnungen ist mindestens die bereichsbezogene Investitionstätigkeit nachzuweisen, wobei die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde über der vom Rat der Gemeinde festgesetzten Wertgrenze einzeln aufzuzeigen sind (vgl. § 14 GemHVO NRW). Es ist in den Teilrechnungen aber auch nachzuweisen, inwieweit die für das Haushaltsjahr im Haushaltsplan festgelegten Ziele erreicht werden konnten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 41 Bilanz

Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des NKF. Mit Hilfe von Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz wird von der Gemeinde unter Beachtung des Periodenprinzips dargestellt, dass gemeindliche Geschäftsvorfälle bzw. Sachverhalte bei der Gemeinde vorliegen, bei denen die Leistungen und die Gegenleistungen Dritter zeitlich auseinanderfallen. Eine solche Sachlage ist z. B. gegeben, wenn haushaltsjahrbezogene Aufwendungen und Erträge und die jeweils dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen.

Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Dabei ist zwischen dem gemeindlichen Anlagevermögen (zum Gebrauch bestimmt) und dem Umlaufvermögen (zum Verbrauch bestimmt) zu trennen. Mit den Wertansätzen auf der Aktivseite wird zudem die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Mithilfe des Anlagenspiegels und des Forderungsspiegels werden die Veränderungen im Haushaltsjahr nachvollziehbar aufgezeigt (vgl. §§ 45 und 46 GemHVO NRW). Bei eingetretener Überschuldung ist auf der Aktivseite der gesonderte Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz werden das Eigenkapital und das Fremdkapital gezeigt (Passivierung). Beim Fremdkapital als gemeindliche Verpflichtungen wird zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde unterschieden. Für die Hingabe von investiven Zuwendungen an die Gemeinde, für die Erhebung von Beiträgen und sonstige vermögenswirksame Schenkungen werden Sonderposten angesetzt, die entsprechend der Nutzung damit verbundener (finanzierter) Vermögensgegenstände aufgelöst werden. Damit stehen den Aufwendungen aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände ggf. haushaltswirksame Erträge gegenüber. Durch die Passivseite der gemeindlichen Bilanz wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens dokumentiert.

- § 42 Rechnungsabgrenzungsposten

Allgemein liegen den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zugrunde. Bei diesen Geschäftsvorfällen sind die Leistung und die Gegenleistung von zeitbezogener Natur. Sie fallen jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinander, wenn haushaltsjahrbezogen die Aufwendungen und Erträge und die jeweils dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Dabei dürfen bei Vorliegen der Voraussetzungen nur für transitorische Vorgänge die notwendigen Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.

- § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten

Zur Bilanzierung und Bewertung gemeindlicher Vermögensgegenstände im Jahresabschluss bedarf es ergänzender Vorschriften, weil nicht für alle wesentlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde die allgemeinen Grundsätze ausreichend sind (vgl. §§ 32 ff. GemHVO NRW). Als wichtig und wesentlich für die gemeindliche Bilanzierung und damit als eine gesonderte Vorschrift über die unmittelbare Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und der Wertveränderung von Finanzanlagen mit der allgemeinen Rücklage angesehen. Die vermögenswirksamen Auswirkungen werden nicht mehr in das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung einbezogen.

Der Umgang mit den geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, die Bildung von Sonderposten wegen erhaltener Zuwendungen und Beiträge für Investitionen sowie die Kostenüberdeckung bei kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes wurden ebenfalls als so gewichtig angesehen, dass gesonderte Vorschriften eine sachliche Gleichbehandlung durch die Gemeinde sicherstellen sollen. Zu solchen Sachverhalten gehört auch die eingetretene Überschuldung, bei der ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten der Bilanz besteht und auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der Ansatz des gesonderten Bilanzpostens "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" notwendig wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 44 Anhang

Der Anhang soll als ein wichtiges Element des gemeindlichen Jahresabschlusses insbesondere wesentliche Angaben und Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz und zu den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung der Gemeinde enthalten und dadurch die tatsächlichen Verhältnisse (objektiv) erläutern. Einzelne haushaltsrechtliche Vorschriften enthalten gesonderte Pflichten zu Anhangsangaben, z. B. die Angabepflicht bei außerplanmäßigen Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die Informationsfunktion des Anhangs soll dazu beitragen, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt und damit die wirtschaftliche Lage der Gemeinde offenlegt. Der Anhang soll neben einer solchen Beschreibung auch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen.

- § 45 Anlagenspiegel

Der gemeindliche Anlagenspiegel, der im Jahresabschluss dem Anhang beizufügen ist, soll die Entwicklung des Bestandes der einzelnen Posten des bilanziellen Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen. Er erleichtert dadurch den Überblick über die gemeindliche Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens der Gemeinde. Zudem wird durch den Anlagenspiegel die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) wieder gespiegelt. Ein solcher Anlagenspiegel entsteht aus der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde.

- § 46 Forderungsspiegel

Der gemeindliche Forderungsspiegel, der dem Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde beizufügen ist, soll die bestehenden Ansprüche der Gemeinde zum Abschlussstichtag (31. Dezember des Haushaltsjahres) sowie deren Entwicklung im abgelaufenen Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er sollte die wichtigsten Forderungen der Gemeinde aufzeigen, die im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz nicht unter gesonderten Bilanzposten angesetzt werden.

Die Gemeinde hat ihre zu bilanzierenden Forderungen grundsätzlich nur nach öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Forderungen zu trennen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Im Forderungsspiegel sind die gemeindlichen Forderungen auch noch nach ihren Restlaufzeiten zu gliedern. Diese Vorgaben erfordern eine entsprechende Bearbeitung und Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde.

- § 47 Verbindlichkeitspiegel

Im Jahresabschluss der Gemeinde ist dem Anhang ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen, durch den der Stand der Verbindlichkeiten der Gemeinde zum Abschlussstichtag (31. Dezember des Haushaltsjahres) und deren Entwicklung im Haushaltsjahr detaillierter nachgewiesen werden soll. Die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind darin nach den wichtigsten Arten zu gliedern, z. B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach den Gläubigern der Gemeinde vorzunehmen.

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel sind auch die bestehenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde auszuweisen. Sie sollen nach ihren Arten gegliedert werden, sodass der jeweilige Gesamtbetrag und der zum Abschlussstichtag noch bestehende tatsächliche Haftungsbetrag angegeben werden kann. Diese Vorgaben erfordern keine gesonderte Bearbeitung in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde, denn die Gemeinde muss die entsprechenden Geschäftsvorfälle im Einzelnen erfassen und während ihrer Laufzeit nachhalten.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

- § 48 Lagebericht

Für den gemeindlichen Jahresabschluss ist unter Berücksichtigung seiner Aufgabenstellung festgelegt worden, dass ihm ein Lagebericht beizufügen ist (vgl. § 37 Absatz 2 GemHVO NRW). Im Lagebericht soll aus der Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde einerseits ein Rückblick gegeben und der Verlauf der laufenden Verwaltungstätigkeit-, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit im abgelaufenen Haushaltsjahr in zusammengefasster Form dargestellt werden. Andererseits sollen die Verantwortlichen unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vornehmen und aufzeigen, die mithilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen kann.

Der gemeindliche Lagebericht soll daher auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde und die wirtschaftliche Entwicklung enthalten. Es soll für die Gemeinde eine Perspektive dargestellt und eine Prognose getroffen und offengelegt werden, z. B. ob und wie ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von der Gemeinde angestrebt wird oder bereits erfolgt bzw. eingeleitet ist. Insgesamt hat der Lagebericht eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss. Er soll sachgerechte und vielfältige Informationen bieten und den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Jahresabschlussanalyse erleichtern.

**7. Die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

**7.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde erfordert die Aufstellung eines Jahresabschlusses, der auch eine Analyse der Haushaltswirtschaft ermöglichen muss. Für den notwendigen Plan-/Ist-Vergleich müssen möglichst viele Daten aus der Haushaltsplanung und dem Jahresabschluss verfügbar sein (vgl. Abbildung 655).

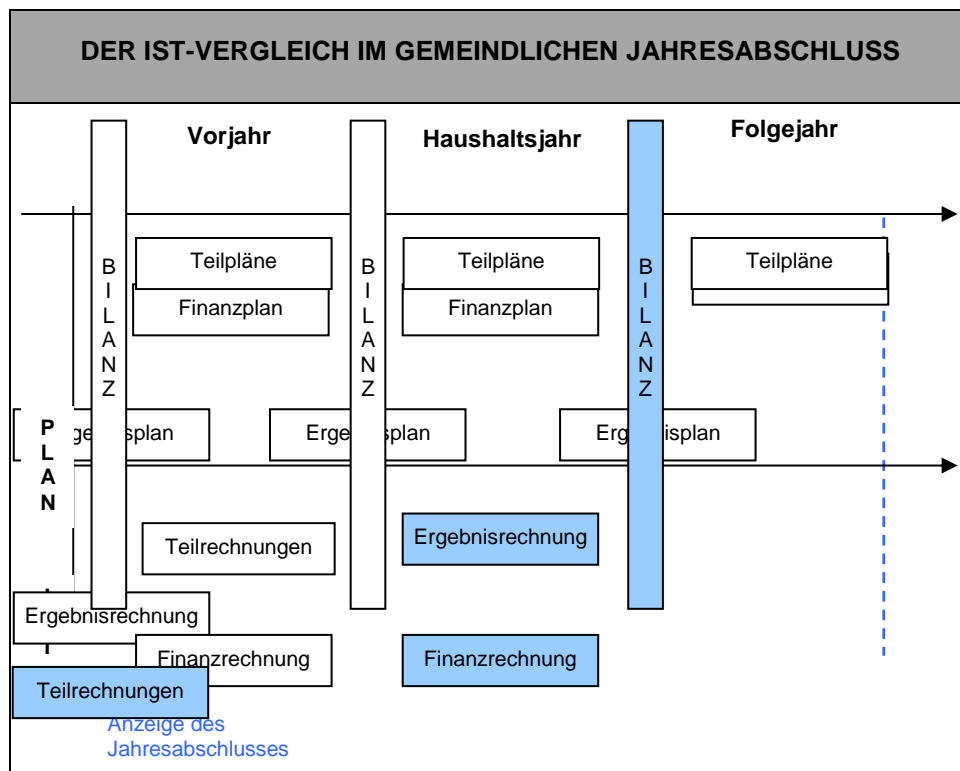


Abbildung 655 „Der Ist-Vergleich im gemeindlichen Jahresabschluss“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

Im gemeindlichen Jahresabschluss müssen deshalb die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung sowie die Teilrechnungen einerseits einen Vergleich der im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielten Ist-Werte der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit den im Haushaltsplan veranschlagten Plan-Werten enthalten. Andererseits erfordert die Beurteilung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch einen zeitlichen Vergleich der Ist-Werte des Haushaltsjahres mit den Ist-Werten des Vorjahres.

Bei der Beurteilung der gemeindlichen Entwicklung dürfen zudem die unmittelbaren Verrechnungen von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage nicht außer Acht gelassen werden. Es sind daher auch die dadurch entstandenen Veränderungen der Wertansätze im Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz bzw. die nachrichtlichen Angaben in der Ergebnisrechnung in die Beurteilung einzubeziehen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der Vergleich der Daten im Rahmen des Jahresabschlusses kann hilfreich sein, um geeignete Informationen über die Chancen und Risiken für die weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu gewinnen. Es dürfte dabei ggf. für die Beurteilung geboten sein, eine Zeitreihe mit Ist-Daten aus mehreren Jahresabschlüssen aufzubauen sowie dabei sachlich sinnvolle Kennzahlen einzusetzen.

Das Ziel der Beurteilung von gemeindlichen Haushaltsdaten, Erkenntnisse über Tendenzen und Entwicklungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde zu gewinnen, dürfte durch Vergleiche in einer Zeitreihe und durch den Einsatz von Kennzahlen erleichtert werden. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird es dadurch als Beurteiler möglich, ein aussagekräftiges Bild über die zum Abschlussstichtag bestehende wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu gewinnen.

**7.2 Die Beachtung des Transparenzgebotes**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Aufgabenerfüllung der Gemeinde müssen sich von den Adressaten beurteilen lassen. Als Adressaten sind dabei Gruppen und/oder Personen anzusehen, die durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Der Adressatenkreis besteht regelmäßig aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen.

Der Informationsbedarf ist deshalb von den Interessen der Adressaten und deren wirtschaftlicher Beziehung zur Gemeinde sowie deren Beurteilungsmöglichkeiten über die gemeindliche Haushaltswirtschaft abhängig. Die Gemeinde darf daher z. B. ihre Bilanz nicht auf die strukturelle Abbildung von langfristigen und kurzfristigen Vermögen und Schulden reduzieren, wie es z. B. für die „IPSAS-Bilanz“ vorgesehen ist (vgl. Abbildung 656).

<b>DIE IPSAS-STRUKTUR IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>Die Struktur der IPSAS-Bilanz</b>	<b>Die IPSAS-Struktur für die NKF-Bilanz</b>
<b>VERMÖGENSWERTE</b>	<b>AKTIVSEITE/VERMÖGENSWERTE</b>
Kurzfristige Vermögenswerte, z. B. - Zahlungsmittel - Forderungen - Vorauszahlungen - Vorräte	<b>Umlaufvermögen:</b> - Liquide Mittel - Forderungen - gegenüber Tochtereinheiten - gegenüber Sonstigen - Wertpapiere des Umlaufvermögens - Vorräte - Sonstige Vermögenswerte - Geleistete Anzahlungen - ...

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE IPSAS-STRUKTUR IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>Die Struktur der IPSAS-Bilanz</b>	<b>Die IPSAS-Struktur für die NKF-Bilanz</b>
<b>VERMÖGENSWERTE</b>	<b>AKTIVSEITE/VERMÖGENSWERTE</b>
<p>Langfristige Vermögenswerte, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Forderungen</li> <li>- Finanzielle Vermögenswerte</li> <li>- Sachanlagen</li> <li>- Grundstücke und Gebäude</li> <li>- Immaterielle Vermögenswerte</li> <li>- Sonstige nichtfinanzielle Vermögenswerte</li> </ul>	<p><b>Anlagevermögen:</b></p> <p>Sachbezogene Vermögenswerte</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Unbebaute Grundstücke</li> <li>- Park- und Grünflächen</li> <li>- Land- und Forstwirtschaftsflächen</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> <li>- Bauten auf fremden Grund und Boden</li> <li>- Bebaute Grundstücke</li> <li>- Bildungseinrichtungen</li> <li>- Einrichtungen der sozialen Betreuung</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige bebaute Grundstücke</li> <li>- Infrastrukturvermögen</li> <li>- Straßen, Brücken, Tunnel</li> <li>- Versorgungs- und Entsorgungsanlagen</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Kunst- und Kulturgüter</li> <li>- Anlagen im Bau</li> <li>- Geleistete Anzahlungen</li> </ul> <p>Finanzielle Vermögenswerte</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an Tochterunternehmen</li> <li>- Anteile an assoziierten Betrieben</li> <li>- Anteile an sonstigen Beteiligungen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen an Tochterunternehmen</li> <li>- Ausleihungen an sonstige Beteiligungen</li> <li>- Ausleihungen an Sondervermögen</li> <li>- Ausleihungen an Sonstige</li> <li>- Immaterielle Vermögenswerte</li> <li>- ...</li> </ul>
<b>VERBINDLICHKEITEN</b>	<b>PASSIVSEITE/VERBINDLICHKEITEN</b>
<p>Kurzfristige Verbindlichkeiten, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Darlehen</li> <li>- Rückstellungen</li> <li>- Pensionsverpflichtungen</li> </ul>	<p><b>Kurzfristige Verbindlichkeiten</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erhaltene Anzahlungen</li> <li>- Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>- Verpflichtungen aus Transferleistungen</li> <li>- Verpflichtungen aus Liquiditätskrediten</li> <li>- Verpflichtungen aus Investitionskrediten (unter 1 J.)</li> <li>- Sonstige kurzfristige Verpflichtungen</li> <li>- Instandhaltungsrückstellungen</li> <li>- Pensionsverpflichtungen (unter 1 J.)</li> <li>- Rückstellungen (unter 1 J.)</li> <li>- ...</li> </ul>
<p>Langfristige Verbindlichkeiten, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Darlehen</li> <li>- Rückstellungen</li> <li>- Pensionsverpflichtungen</li> </ul>	<p><b>Langfristige Verbindlichkeiten</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verpflichtungen aus Investitionskrediten (über 1 J.)</li> <li>- Verpflichtungen aus Anleihen</li> <li>- Sonstige langfristigen Verpflichtungen</li> <li>- Rückstellungen für Umweltschäden</li> <li>- Rückstellungen für Abfalldeponien</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE IPSAS-STRUKTUR IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>Die Struktur der IPSAS-Bilanz</b>	<b>Die IPSAS-Struktur für die NKF-Bilanz</b>
<b>VERMÖGENSWERTE</b>	<b>AKTIVSEITE/VERMÖGENSWERTE</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionsverpflichtungen (über 1 J.)</li> <li>- Rückstellungen (über 1 J.)</li>   <li>- ...</li> </ul>
<b>NETTOVERMÖGEN/EIGENKAPITAL</b>	<b>PASSIVSEITE/EIGENKAPITAL</b>
Eigenkapitalanteile, z. B. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Eingebrahtes Kapital</li> <li>- Gewinn/Defizit</li> <li>- Minderheitenanteile</li> <li>- Reserven</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> <li>- Sonderposten</li> <li>- Sonderposten aus Geschäftsbetrieb</li> <li>- Sonderposten aus Investitionstätigkeit</li> <li>- Rücklagen</li> <li>- Grundkapital</li>   <li>- Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter (Minderheitenanteile in der Gesamtbilanz im Gesamtabschluss)</li> <li>- ...</li> </ul>

*Abbildung 656 „Die IPSAS-Struktur in der Bilanz“*

Die Interessen der Adressaten sind für die Gemeinde so gewichtig, dass diese in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einbezogen werden müssen. Sie erstrecken sich z. B. auf eine zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Jahresabschluss unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgaben und der bedeutenden und wesentlichen Geschäftsvorfälle. Um den Anforderungen zu genügen, müssen sich im Jahresabschluss der Gemeinde die Bilanz und der Anhang hinsichtlich eines ausreichenden Informationsangebotes gegenseitig ergänzen. Ein wichtiger Gesichtspunkt ist dabei immer, dass die Informationen zeitnah gegeben werden.

### **8. Der Geschäftsbericht der Gemeinde**

Die Gemeinde kann zur Verknüpfung ihrer haushaltswirtschaftlichen Daten im gemeindlichen Jahresabschluss mit ihrer Aufgabenerfüllung einen Geschäftsbericht erstellen, der über die produktorientierten Teilrechnungen des Jahresabschlusses hinausgehen soll. Die Gemeinde kann durch den Geschäftsbericht konkret nachweisen, dass ihre Zukunftsfähigkeit im Zusammenspiel zwischen den wirtschaftlichen Verhältnissen und den lokalen Aufgaben dauerhaft gewährleistet ist oder darin aufzeigen, wie und wann dieses Ziel erreicht werden soll.

In einem Geschäftsbericht wird i. d. R. leistungsbezogen über die Erledigung der örtlichen Aufgaben im Rahmen besonderer bzw. bedeutender Geschäftsfelder der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr informiert. Das Haushaltsjahr stellt dabei den zeitlichen Bezugsrahmen und der gemeindliche Jahresabschluss eine ergebnisorientierte rechnerische Datenbasis für einen Geschäftsbericht dar. Sie sollte sich in ihrem Bericht auf wenige Geschäftsfelder konzentrieren, die unter Berücksichtigung der produktorientierten Aufgabenerledigung von der Gemeinde zu bilden sind und den notwendigen Einblick gewähren (vgl. Beispiel 114).

**BEISPIEL:**

**Die Grundstruktur für den gemeindlichen Geschäftsbericht**

Der Geschäftsbericht soll von der Gemeinde im Hinblick auf die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gestaltet werden. Es lässt sich dazu eine gute Nachvollziehbarkeit der Informationen und Darstellungen erreichen, wenn die Berichtsteile in gleicher Art und Weise aufgebaut werden.

<b>GESCHÄFTSFELDER</b>		<b>GLIEDERUNG FÜR DIE EINZELBEREICHE</b>
1 Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung 02 Sicherheit und Ordnung 16 Allgemeine Finanzwirtschaft 17 Stiftungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Allgemeine Anforderungen und die Zielsetzungen.</li> <li>- Fachliche Inhalte aufgrund der Aufgabenerfüllung.</li> <li>- Organisatorische Umsetzung.</li> <li>- Bereichsbezogene Ergebnis- und Finanzdaten (aus den Teilrechnungen)</li> <li>- Vergleich zwischen Plan und Ist.</li> <li>- Zusammenhänge zu anderen Bereichen.</li> <li>- Adressatenbezogene Wirkungen.</li> </ul>
2 Schule und Kultur	03 Schulträgeraufgaben 04 Kultur und Wissenschaft	
3 Soziales und Jugend	05 Soziale Leistungen 06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	
4 Gesundheit und Sport	07 Gesundheitsdienste 08 Sportförderung	
Gestaltung der Umwelt	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen 10 Bauen und Wohnen 11 Ver- und Entsorgung 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV 13 Natur- und Landschaftspflege 14 Umweltschutz 15 Wirtschaft und Tourismus	

*Beispiel 114 „Die Grundstruktur für den Geschäftsbericht“*

Im Zusammenhang mit der Selbstdarstellung der Geschäftstätigkeit der Gemeinde dürfte sinnvoll und sachgerecht sein, nicht nur rechnerische oder statistische Daten zu präsentieren, sondern auch relevante Angaben in beschreibender Form über die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu machen. Die Darstellung sollte grundsätzlich aus der Sicht des Gemeindeverwaltungsvorstands (vgl. § 70 GO NRW) erfolgen. In den gemeindlichen Geschäftsbericht können aber auch noch gesonderte Informationen aus der Sicht des Bürgermeisters, aber auch aus der Sicht des Rates der Gemeinde eingebaut werden.

Bei den textlichen Erläuterungen muss zudem auch auf die richtige Wortwahl geachtet werden, um den Geschäftsbericht für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbar und nachprüfbar zu machen. Eine akzeptable und verständliche Darstellung kann im Grundsatz nur gelingen, wenn die getroffenen Zuordnungen und die Bewertungen nicht in der technischen Sprache der fachlichen Bearbeitung dargestellt werden, sondern das Ziel und der Zweck in der Sache bedeutend ist, um das entstandene Ergebnis „einwohnerorientiert“ zu vermitteln.

Bedeutende Vorgänge oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde sollten dabei in einen Zusammenhang mit der aufgabenbezogenen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gestellt werden. Außerdem kann auch ein Bezug zu den im Internet zur Verfügung gestellten Informationen sowie zur Veröffentlichung des gemeindlichen Jahresabschlusses hergestellt werden. Die Gemeinde sollte ggf. daran interessierte Gruppen mitwirken lassen oder bei Rückmeldungen zu ihrem Geschäftsbericht eine kritische Durchsicht ihrer gebotenen Informationen vornehmen. Die Ausgestaltung des Geschäftsberichtes obliegt der Gemeinde jedoch grundsätzlich in eigener Verantwortung.

## **9. Jahresabschluss und Finanzstatistik**

Die Beurteilung der öffentlichen Haushalte sowie die Herstellung eines gesamtstaatlichen Bildes erfordern eine finanzstatistische Erfassung bzw. Zusammenfassung von haushaltswirtschaftlichen Daten des Bundes, der Länder und der Gemeinden. Die Erfassung muss dabei auf einer allgemeinen Grundlage aufbauen, die ein Zusammenführen der haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse der gemeindlichen Ebene mit den Ergebnissen der staatlichen Ebene von Bund und Ländern ermöglicht. Es werden deshalb aktuelle und zuverlässige Informationen über die Struktur und Entwicklung der gemeindlichen Haushalte benötigt.

Die erforderlichen Daten können regelmäßig durch sachgerechte Auswertungen aus dem Buchungsgeschehen der Gemeinde gewonnen werden. Sie müssen für die Gemeinde keine Buchungsvorgabe darstellen. Die notwendigen Erhebungsmerkmale für die Gemeinde werden im Einzelnen gesetzlich bestimmt (vgl. §§ 1 ff. FPStatG). Sie bauen auf einem Kontenrahmen auf, der in der Struktur mit dem NKF-Kontenrahmen identisch ist. Die Meldungen der Gemeinden zu den bundesweiten Finanzstatistiken sind daher als ein notwendiger Teil des Berichtswesens der Gemeinde anzusehen, das nicht nur interne, sondern auch externe Adressaten hat.

Die Möglichkeiten für die finanzstatistischen Meldungen sind darauf ausgerichtet, dass die Gemeinde die notwendigen Daten auch aus ihrem Rechnungswesen heraus unmittelbar bereitstellen kann. Auf diese Art und Weise können die Anforderungen der Finanzstatistiken den Informationsbedürfnissen ihrer Nutzer ausreichend Rechnung tragen. Das Finanz- und Personalstatistikgesetz bestimmt die Gemeinde als Erhebungseinheit für die in dem Gesetz im Einzelnen benannten Statistiken der öffentlichen Finanzwirtschaft und legt dazu die Formen der Auskunftspflicht sowie deren Umfang fest.

Die Gemeinde ist zur Beantwortung der ordnungsgemäß gestellten Fragen verpflichtet. Sie muss ihre Antwort wahrheitsgemäß, vollständig und innerhalb der gesetzten Fristen erteilen. Das Finanz- und Personalstatistikgesetz enthält daher keine gesonderte Regelung über die Frist zur Lieferung von finanzstatistisch relevanten Daten der Gemeinde. Die Gemeinde sollte möglichst eine Übereinstimmung ihrer gemeindlichen Finanzdaten mit den Finanzdaten in der Vielzahl der Fachstatistiken anstreben.

Die Gemeinde muss ihre finanzstatistisch relevanten Daten für die jährlich aufzustellenden Finanzstatistiken zu den festgelegten Terminen liefern, auch wenn zu einem solchen Zeitpunkt der gemeindliche Jahresabschluss noch nicht vom Rat der Gemeinde festgestellt worden ist. Die Auskunftspflicht der Gemeinde besteht dabei nach § 15 Absatz 2 BStatG gegenüber den mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen (in Nordrhein-Westfalen: IT NRW).

Der Kämmerer der Gemeinde hat einen ordnungsgemäßen Jahresabschluss aufzustellen, den der Bürgermeister bestätigt. Auf dieser Basis entsteht ein belastbares gemeindliches Verwaltungsergebnis für das abgelaufene Haushaltsjahr, aus heraus von der Gemeinde die finanzstatistischen Meldepflichten erfüllt werden können. Ein „Ratsergebnis“ der Gemeinde ist daher für die Erfüllung der finanzstatistischen Meldepflichten nicht erforderlich. Es dient deshalb auch anderen Zwecken.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**6. Abschnitt GemHVO NRW**

Die Gemeinde ist aber insgesamt für die Richtigkeit und Aktualität sowie die Unversehrtheit ihrer haushaltswirtschaftlichen Daten selbst verantwortlich, unabhängig davon, zu welchen Zeitpunkten sie die Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft unterrichtet. Sofern sich herausstellt, dass die übermittelten finanzstatistischen Daten unrichtig oder unvollständig sind, hat sie das IT NRW unverzüglich zu unterrichten. Durch eine Zusammenarbeit zwischen den öffentlichen Stellen werden daher die Meldepflichten über Gemeindedaten abgestimmt. Die kommunalen Spitzenverbände wirken dabei mit.

**10. Keine Anwendung des 8. Abschnitts der GemHVO NRW**

Die Sonderbestimmungen des 8. Abschnitts der GemHVO NRW sind ausschließlich auf die erstmalige Bewertung von gemeindlichem Vermögen und für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde vom Landesgesetzgeber festgelegt worden. Die Regelungen sind deshalb in einem eigenen Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung zusammengefasst worden. Sie gelten nicht für den „Dauerbetrieb“ der Gemeinde bzw. sollen dort nicht zur Anwendung kommen. Entsprechend soll die Gemeinde im Rahmen ihrer Erläuterungen im Anhang des Jahresabschlusses nicht auf die Vorschriften des 8. Abschnitts der GemHVO NRW verweisen.

Eine Bezugnahme auf die Bestimmungen zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz vermittelt je nach der Zitatzweise und der Wortwahl für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein Bild, als ob der Jahresabschluss zum aktuellen Abschlussstichtag eine vollständige Wiederholung der früheren Eröffnungsbilanz wäre. Insbesondere im Anhang im Jahresabschluss entsteht dieser Eindruck, denn es wird nicht die Aktualität des abgelaufenen Haushaltsjahres mit dem erreichten Ergebnis ins Blickfeld gestellt, sondern vielfach werden nicht geeignete Erläuterungen verfasst, z. B. zur Ausgleichsrücklage.

Von der Gemeinde wird im Anhang ihres Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr 2014 die Bemessung der Ausgleichsrücklage, bezogen auf den Eröffnungsbilanzstichtag, ausführlich beschrieben. Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres 2014 gilt aber bereits die Bemessungsregel nicht mehr. Außerdem weist die Ausgleichsrücklage der Gemeinde bereits seit drei Jahren keinen Bestand mehr auf. Mehrere derartige Erläuterungen können daher das vom Jahresabschluss zu vermittelnde Bild beeinträchtigen.

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss die Gemeinde durch ihren Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln und dabei sowohl die Nachvollziehbarkeit als auch die Nachprüfbarkeit der gemeindlichen Festlegungen sicherstellen. Sie muss die Erfüllung dieser Aufgabe sachlich und fachlich gewährleisten und darf deshalb auch die in diesem Zusammenhang verfügbaren Informationen nicht verschweigen.

Die Gemeinde muss zudem auch unter dem Gesichtspunkt der Ordnungsmäßigkeit strengere Anforderungen an die Erfassung und Abbildung ihrer Geschäftsvorfälle stellen, als es erstmalig unter der Anwendung des 8. Abschnitts der GemHVO NRW in Einzelfällen möglich war. Nur dann kann es in der neuen haushaltswirtschaftlichen Zeit für die Gemeinde belastbare wirtschaftliche Daten geben. Das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sollte deshalb im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht mehr mit den Vorschriften über die gemeindliche Eröffnungsbilanz begründet werden.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
6. Abschnitt GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 37**  
**Jahresabschluss**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen.

<sup>2</sup>Der Jahresabschluss besteht aus

1. der Ergebnisrechnung,
2. der Finanzrechnung,
3. den Teilrechnungen,
4. der Bilanz und
5. dem Anhang.

(2) Dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht nach § 48 beizufügen.

**Erläuterungen zu § 37:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Aufstellung des Jahresabschlusses**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Der gemeindliche Jahresabschluss als Haushaltsabrechnung der Gemeinde für das abgelaufene Haushaltsjahr baut auf dem aufgestellten gemeindlichen Haushaltsplan und seinen Bestandteilen auf (vgl. § 79 GO NRW i. V. m. § 1 GemHVO NRW). Auf dieser Grundlage muss die notwendige Rechnungslegung über die gemeindliche Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres erfolgen. Dadurch kann von der Gemeinde ein wirtschaftliches Ergebnis für das Haushaltsjahr aufgezeigt werden, das aus der leistungsorientierten und wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung zu entwickeln und von der Gemeinde zu gewährleisten ist.

In diesem Zusammenhang stellt der jährliche Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss (31. Dezember) keinen willkürlichen Schnitt durch das stetige gemeindliche Verwaltungshandeln bzw. die laufende Geschäftstätigkeit der Gemeinde dar. Die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert, unmittelbar vor und nach dem Abschlussstichtag haushaltsjahrbezogen die notwendigen Erträge zu erzielen und Aufwendungen entstehen zu lassen. Die Gemeinde muss sich ständig um ihre Finanzmittel bemühen und zu den Fälligkeitsterminen die vereinbarten Zahlungen leisten.

Durch die zur Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses ergangenen haushaltsrechtlichen Regelungen sollen die Transparenz und die Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr erhöht werden. Der gemeindliche Jahresabschluss soll dabei ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag vermitteln. Er muss daher die gemeindlichen Gegebenheiten des abgelaufenen Haushaltsjahres unverändert aufnehmen und in einem festen Rahmen zusammenhängend darstellen.

**1.2 Die Verlässlichkeit der Angaben**

Durch den gemeindlichen Jahresabschluss wird nicht die haushaltswirtschaftliche Realität in der Gemeinde geschaffen, sondern die gemeindlichen Verhältnisse werden nur nach bestimmten haushaltsrechtlichen Regeln bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres abgebildet und aufgezeigt. Bei der Aufstellung des jährlichen Jahresabschlusses sind deshalb die örtlichen Besonderheiten der Gemeinde sachgerecht und zutreffend zu berücksichtigen. Sie beeinflussen in einem wesentlichen Umfang die inhaltlichen Angaben des Jahresab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

schluss in fachlicher Hinsicht sowie deren Aussagekraft. Die Arbeiten zur Aufstellung des Jahresabschlusses können dadurch auch in zeitlicher Hinsicht beeinflusst werden.

Die Gemeinde muss daher gewährleisten, dass mit ihrem Jahresabschluss verlässliche Angaben über die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres und die entstandene wirtschaftliche Lage gemacht werden. Von einer Verlässlichkeit der Angaben kann ausgegangen werden, wenn die Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss getreu den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, z. B. Geschäftsvorfälle nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt und nicht nur in rechtlicher Hinsicht beurteilt worden sind. Die Verlässlichkeit erfordert auch eine objektive Darstellung, frei von bewussten Fehlern und gewollten Verzerrungen. Eine Unsicherheit bei der Festlegung von Angaben muss im Aufstellungsverfahren möglichst vermieden werden.

**1.3 Das Aufstellungsverfahren**

Die haushaltsrechtlichen und örtlichen Gegebenheiten bedingen, dass für den gemeindlichen Jahresabschluss ein geeignetes und sachgerechtes Aufstellungsverfahren unter Beachtung der gesetzlichen Rahmenbedingungen und örtlichen Verhältnisse von der Gemeinde durchzuführen ist (vgl. § 95 GO NRW). Das Verfahren erfordert insgesamt eine Vielzahl von „technischen“ Schritten und Abstimmungen der Gemeinde mit den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Es macht vor Ort eine klare Aufgabenverteilung und eine zeitgerechte Terminplanung durch die Gemeinde erforderlich.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass bedarfsgerecht ggf. auch eine Aufbereitung von Geschäftsvorfällen und sonstigen Sachverhalten aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr erfolgen kann und soll. Sie muss verwaltungsmäßig festzulegen, wer innerhalb der Gemeindeverwaltung welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Die Verantwortung soll durch die (zentrale) Stelle getragen werden, durch die der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses in Verantwortung des Kämmers in seiner Endfassung aufgestellt wird. Mit dem nachfolgenden Schema sollen einige notwendige Arbeitsschritte vorgestellt werden (vgl. Abbildung 657).

<b>DIE ARBEITSSCHRITTE BEIM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>AUFGABEN</b>
<b>Durchführung der Inventur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens.</li> <li>- Mengen- und wertmäßige Erfassung der Schulden.</li> </ul>
<b>Erstellen eines Inventars</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollständigkeitsprüfung.</li> <li>- Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Vermögensposten.</li> <li>- Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Schuldenposten.</li> </ul>
<b>Aufstellung der Ergebnisrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden.</li> <li>- Periodenabgrenzung.</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleich.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Aufstellung der Finanzrechnung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden.</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung.</li> <li>- Kassenwirksamkeit.</li> <li>- Ansatz/Ist-Vergleich.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Aufstellung der Bilanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden.</li> <li>- Vollständigkeitsprüfung.</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

<b>DIE ARBEITSSCHRITTE BEIM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>AUFGABEN</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bewertung und Ansatz von Vermögen und Schulden.</li> <li>- Beachtung von Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten.</li> <li>- Aktive und passive Rechnungsabgrenzung.</li> <li>- Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet).</li> </ul>
<b>Erstellung des Anhangs und des Lageberichtes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zusammenstellung von Daten und Unterlagen.</li> <li>- Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben.</li> <li>- Zutreffende Berichterstattung.</li> <li>- Erstellung des Forderungsspiegels.</li> <li>- Erstellung des Anlagenspiegels.</li> <li>- Erstellung des Verbindlichkeitsspiegels.</li> </ul>
<b>Fertigstellung des Jahresabschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ergebnisrechnung.</li> <li>- Finanzrechnung.</li> <li>- Teilrechnungen.</li> <li>- Bilanz.</li> <li>- Anhang mit Forderungsspiegel, Anlagenspiegel und Verbindlichkeitsspiegel als Anlagen.</li> <li>- Lagebericht.</li> <li>- Beteiligungsbericht (<i>beizufügen, bei keinem Gesamtabschluss</i>).</li> </ul>

*Abbildung 657 „Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Jahresabschluss“*

Die aufgeführten Aufstellungsarbeiten beeinflussen den Inhalt und den Umfang des gemeindlichen Jahresabschlusses. Der Abschluss gehört zum gemeindlichen Haushalt des Haushaltsjahres, jedoch mit der besonderen Aufgabe der Ergebnisdarstellung auf der Grundlage des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr.

## **2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

### **2.1 Das Regelsystem der GoB**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in einen Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde gestellt. Die GoB sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem und stehen dabei nicht über dem Gesetz. Für den gemeindlichen Bereich können sich die GoB als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen der Gemeindeordnung und unter Beachtung von Sinn und Zweck der haushaltsrechtlichen Vorschriften weiterentwickeln.

In diesem Sinne sind als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass die haushaltsrechtlichen Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend von der Gemeinde angewendet werden. Die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur sorgt mittelbar für eine dynamische Anpassung des Haushaltsrechts der Gemeinden unter Einbeziehung der nationalen und internationalen Entwicklungen.

Gleichwohl bedeuten die GoB keine Gesetzeslücke, sondern einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Sie sollen dazu dienen, die Anwendung der gesetzlichen Einzelschriften zu verstärken und zu vervollständigen. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung 658).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 658 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“*

Die GoB sollen auch im gemeindlichen Haushaltsrecht sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenposten der Gemeinde verschaffen kann und diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist. Durch die GoB sollen aber auch Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

Soweit die Grundsätze durch das gemeindliche Haushaltsrecht kodifiziert wurden, bedarf es wegen möglicher eingetretener Weiterentwicklungen der GoB regelmäßig einer Überprüfung, ob mögliche Weiterentwicklungen für eine Übernahme ins gemeindliche Haushaltsrecht geeignet sind und in Betracht gezogen werden können. Durch ein landesrechtliches Prüfungsverfahren wird die Fortentwicklung des gemeindlichen Haushaltsrechts unter einer Beteiligung der Gemeinden als Anwender und weiterer Institutionen sichergestellt.

**2.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze**

Für den gemeindlichen Jahresabschluss haben die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eine wichtige Rolle. Sie sollen zu einem qualifizierten Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde beitragen. Die Grundsätze lassen sich wie folgt untergliedern (vgl. Abbildung 659).

<b>Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze</b>	
<b>GRUNDSATZBEREICHE</b>	<b>GRUNDSÄTZE</b>
<b>Allgemein geltende Grundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Bilanzidentität</li> <li>- Grundsatz der Bilanzkontinuität</li> <li>- Grundsatz der Wesentlichkeit</li> <li>- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</li> </ul>
<b>Bilanzierungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktivierungsgrundsatz</li> <li>- Passivierungsgrundsatz</li> <li>- Grundsatz der Vollständigkeit</li> <li>- Grundsatz des Saldierungsverbots</li> </ul>
<b>Bewertungsgrundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz der Pagatorik</li> <li>- Grundsatz der stichtagsbezogenen Bewertung</li> <li>- Grundsatz der Einzelbewertung</li> <li>- Grundsatz der Vorsicht, auch als               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realisationsprinzip,</li> <li>- Imparitätsprinzip,</li> <li>- Niederstwertprinzip,</li> <li>- Höchstwertprinzip,</li> </ul> </li> <li>- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit</li> </ul>

*Abbildung 659 „Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“*

Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze bilden einen Teil der GoB und sollen zudem Manipulationsmöglichkeiten verhindern. Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen und von den Vermögens- und Schuldenposten in der gemeindlichen Bilanz verschaffen kann.

**2.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale durch die Gemeinde führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

Die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz sollen unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ sicherzustellen, dass die gemeindliche Bilanz ihre Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln, sicherstellen kann (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei z. B. das Vorsichtsprinzip weiter aus.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können sich aber ggf. auch Zielkonflikte ergeben. Es ist dann bei der örtlichen Ausgestaltung des Haushaltswesens durch die Gemeinde notwendig, eine Abwägung zwischen den konkurrierenden Sachverhalten unter Beachtung der o.a. Grundsätze vorzunehmen. In den Fällen, in denen es dabei auch einer Auslegung der GoB bedarf, sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Es ist dazu aber nicht im Einzelnen festgelegt worden, was sachangemessen erforderlich sein muss, um die gemeindliche Tätigkeit im jeweils betroffenen Produktbereich oder nach ihrer Aufgabe beurteilen zu können.

Allgemein wird davon auszugehen sein, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen muss, damit er die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und deren Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss sowie im Gesamtabschluss der Gemeinde verstehen und beurteilen kann. Die Beurteilung wird dabei auch von der Größe der Gemeinde sowie von der Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung einschließlich der Art der örtlichen DV-Buchführung abhängig sein.

### **3. Keine Veränderung der Rechnungslegung**

Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält allgemeine Vorgaben für den Jahresabschluss der Gemeinde mit ihrer eigenständigen Haushaltswirtschaft, bei denen die Interessen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigt worden sind. Zwar bestehen auch noch Informationsbedürfnisse spezifischer Adressaten. Deren Bedürfnisse sind jedoch von der Gemeinde aufgrund spezifischer Vorgaben zu erfüllen, z. B. nach steuerrechtlichen Vorschriften bei einem BgA der Gemeinde. Aufgrund dessen entsteht keine Veränderung der Anforderungen des NKF und daher aus dem NKF auch kein „NKF Plus“ oder ggf. ein „NKF Minus“.

Der Gemeinde wurden daher auch keine Möglichkeit bzw. kein Wahlrecht eingeräumt, nach eigenem Ermessen die Rechnungslegung zu erweitern oder zu verkürzen. Sie muss bei jedem Jahresabschluss vollständig die allgemeinen Anforderungen und Grundsätze erfüllen. Bereits aufgrund der Abhängigkeit ihrer Haushaltswirtschaft von ihrer Größenordnung und damit von der Art und des Umfanges der erforderlichen Aufgabenerfüllung ergeben sich die Unterschiede in den Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, die im gemeindlichen Jahresabschluss zur Verfügung gestellt werden.

Die Entscheidung der Gemeinde, trotz der untergeordneten Bedeutung ihrer Tochterseinheiten nicht auf einen Gesamtabschluss zu verzichten und deshalb der gesetzlichen Vorgabe „freiwillig“ nachzukommen, kann im Zusammenhang mit der gemeindlichen Rechnungslegung nicht als eine „Veränderung der Rechnungslegung“ bewertet werden. Es entsteht auch dann eine Pflicht für die Gemeinde, den Abschluss vom Rechnungsprüfungsausschuss prüfen und vom Rat bestätigen zu lassen (vgl. § 116 GO NRW). Entsprechend bedarf es auch eines Bestätigungsvermerks des Ausschusses.

Mit dem rechtlichen Rahmen des gemeindlichen Haushaltsrechts wird der Gemeinde bereits ein erheblicher Gestaltungsspielraum für die Planung, Ausführung und Abrechnung der örtlichen Haushaltswirtschaft zur Verfügung gestellt. Die von der Gemeinde nutzbaren Möglichkeiten werden vorrangig durch die Fachgesetze bestimmt, die anzuwenden und auszuführen sind. Sie binden die Gemeinde auch hinsichtlich der Gestaltung ihrer Haushaltswirtschaft und der Darstellung des Ergebnisses im gemeindlichen Jahresabschluss. Eine Erweiterung der gemeindlichen Rechnungslegung ausschließlich in Form von Abbildungsregeln ist deshalb weder verbindliche Vorgabe noch in freiwilliger Form geboten.

## **4. Die Verantwortlichen im Aufstellungsverfahren**

### **4.1 Die Aufgaben des Kämmerers**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen vom Kämmerer der Gemeinde aufzustellen, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Der Kämmerer hat dabei die Generalnorm zu beachten, nach der der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW).

Dieses rechtliche Gebot kann vom Kämmerer nur dann erfüllt werden, wenn der Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots alle vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst und sich dadurch ein Gesamtbild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ergibt. Nach der Fertigstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses hat der Kämmerer den Entwurf zu unterzeichnen und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen.

Der Kämmerer hat bei der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses der Gemeinde zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Das Aufstellungsverfahren des gemeindlichen Jahresabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und eine örtliche Terminplanung.

Von der Gemeinde ist deshalb festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Darin sind die für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und die zu klärenden Sachverhalten einzubeziehen. Bei dieser Aufgaben- und Zeitplanung für den gemeindlichen Jahresabschluss sind zudem auch die Erfordernisse zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu berücksichtigen.

### **4.2 Die Aufgaben des Bürgermeisters**

Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses zu bestätigen (vgl. § 95 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Für diese Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Die Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister kommt dadurch zum Ausdruck, dass dieser den ihm vorgelegten Entwurf zu unterzeichnen hat. Er erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt.

Die Unterzeichnung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister beinhaltet daher eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der Entwurf alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind. Er hat dabei zu beachten, dass der von ihm bestätigte Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat der Gemeinde zur Prüfung und Feststellung zugeleitet wird.

Der Bürgermeister ist jedoch nicht verpflichtet, den Entwurf des Kämmerers unverändert dem Rat zuzuleiten. Er kann eigenverantwortlich entscheiden, ob er Änderungen am Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses vornimmt, wenn sich aus seiner Sicht dafür ein Bedarf ergibt. Er kann zu diesem Entwurf aber auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben, soweit diese sachgerecht und erforderlich sind. Eine Abstimmung mit dem Kämmerer ist in solchen Fällen sinnvoll, aber nicht verpflichtend.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

Die Vornahme der Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses stellt dabei eine funktionale Rechtshandlung des Bürgermeisters der Gemeinde dar. Soweit der Bürgermeister diese gesetzliche Pflicht aus persönlichen Gründen nicht wahrnehmen kann, ist in einem solchen Falle die Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Beachtung der geltenden Vertretungsregelungen durch den Vertretungsberechtigten vorzunehmen (vgl. § 68 GO NRW).

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Der Jahresabschluss der Gemeinde):**

#### **1.0 Die Nachweiszwecke**

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der jährliche Haushaltsplan für die Art und das Ausmaß der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde und die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat, ergibt sich die Pflicht für den Bürgermeister nach dem Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber gegenüber dem Rat im erforderlichen Umfang die notwendige Rechenschaft abzulegen. Er muss deshalb im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses darlegen, wie er seinen Auftrag im Haushaltsjahr ausgeführt hat.

Der gemeindliche Jahresabschluss zeigt dabei das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln auf. Es wird dadurch über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie über die wirtschaftliche Lage eine sachgerechte Rechenschaft abgelegt. Er muss daher unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben stellen einen allgemeinen Rechnungslegungsgrundsatz dar, der als Generalnorm die Aufstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres gewährleisten soll. Der Jahresabschluss soll dabei die Realität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach bestimmten Regeln glaubwürdig abbilden. Er stellt jedoch keinen Jahresbericht der Gemeindeverwaltung über ihre Aufgabenerledigung im Haushaltsjahr dar.

#### **1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses):**

Die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Jahresabschlusses ergibt sich zwingend aus dem System des gemeindlichen Haushaltsrechts. Gleichwohl wird durch die Vorschrift die Pflicht der Gemeinde, dass sie zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres (Abschlussstichtag 31. Dezember) einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der weiteren haushaltsrechtlichen Maßgaben aufzustellen hat, nochmals ausdrücklich herausgestellt.

Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, zu der die Gemeindeverwaltung durch die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ermächtigt wird, ist dabei haushaltsjahrbezogen die Grundlage zur Aufstellung des Jahresabschlusses, in dem auch die Recht- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns nachzuweisen ist.

Der gemeindliche Jahresabschluss dient insgesamt dazu, die notwendige Auskunft über das erzielte Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie über die wirtschaftliche Lage und Chancen und Risiken für die Entwicklung der Gemeinde zu geben (vgl. § 95 GO NRW). Es obliegt dabei dem Rat die Pflicht zur Kontrolle und Überwachung, ob die von ihm beschlossene Haushaltssatzung umgesetzt und die im



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen zutreffend für die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr durch die Gemeinde in Anspruch genommen wurden (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW).

Ein wichtiger Teil der haushaltsrechtlichen Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses für jedes Haushaltsjahr ist es für die Gemeinde, ihren Jahresabschluss vollständig in allen seinen Bestandteilen und mindestens mit den vorgesehenen Anlagen aufzustellen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift soll insbesondere durch die ausdrückliche Festlegung, dass der gemeindliche Jahresabschluss unter Beachtung der in der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen ist, einerseits einen Mindestumfang des Jahresabschlusses und damit eine ausreichende Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sichern. Andererseits dient die Vorgabe aber auch dazu, die Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit in der Sache zu gewährleisten.

**1.2 Zu Satz 2 (Bestandteile des Jahresabschlusses):**

**1.2.0 Allgemeine Vorgaben**

Die haushaltsrechtliche des gemeindlichen Jahresabschlusses verdeutlichen. Der Jahresabschluss besteht aus den in der haushaltsrechtlichen Vorschrift benannten Bestandteilen. Dem Abschluss ist zudem eine Vielzahl besonderer Anlagen beizufügen. Weitere örtlich ausgerichtete Anlagen können beigefügt werden. Die Maßgaben in dieser Vorschrift beinhalten unter der Benennung der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses den ausdrücklichen Auftrag an die Gemeinde, den Jahresabschluss vollständig aufzustellen.

In den weiteren haushaltsrechtlichen Vorschriften werden die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung, die Teilrechnungen, die Bilanz und der Anhang als Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses inhaltlich näher bestimmt. Das nachfolgende Schema zeigt die wichtigsten Elemente des gemeindlichen Jahresabschlusses im NKF (vgl. Abbildung 660).

DER GEMEINDLICHE JAHRESABSCHLUSS IM NKF				
J A H R E S A B S C H L U S		<b>Ergebnisrechnung</b> - Erträge - Aufwendungen	<b>Finanzrechnung</b> - Einzahlungen - Auszahlungen	<b>Bilanz</b> - Aktiva - Passiva
		<b>Produktorientierte Teilrechnungen</b> (17 Produktbereiche) Ziele und Leistungskennzahlen mit Messung der Zielerreichung		
		mit Teilergebnisplänen	mit Teilfinanzplänen	
		<b>Anhang</b>		
		mit Anlagenspiegel	mit Forderungsspiegel	mit Verbindlichkeits- spiegel
		<b>Lagebericht</b>		

*Abbildung 660 „Der gemeindliche Jahresabschluss im NKF“*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 37 GemHVO NRW**

Der örtliche Jahresabschluss muss dabei von der Gemeinde nicht entsprechend der Beschreibung in der Vorschrift zusammengestellt oder drucktechnisch verbunden sein. Weder die Reihenfolge der Aufzählung noch die Nummerierung in der Vorschrift lösen eine Verbindlichkeit für die Gemeinde aus oder stellen eine Vorgabe für die Gemeinde in Bezug auf die Gestaltung ihres Jahresabschlusses dar.

### **1.2.1 Die Ergebnisrechnung**

Die gemeindliche Ergebnisrechnung, in der für die einzelnen Ertragsarten und Aufwandsarten jeweils Jahressummen auszuweisen sind, soll das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nachweisen (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW). Das daraus entstandene Jahresergebnis der Gemeinde ist dabei in der gemeindlichen Bilanz als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.4 GemHVO NRW).

Das in der gemeindlichen Ergebnisrechnung auszuweisende Jahresergebnis wirkt sich aber auch auf die Pflicht der Gemeinde aus, jährlich ihren Haushalt (in Planung und Rechnung) auszugleichen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Diese Pflicht erstreckt sich auch auf den gemeindlichen Jahresabschluss als Haushaltsrechnung. Durch das erzielte Jahresergebnis kann die Gemeinde nachweisen, dass in einem Haushaltsjahr der geplante Haushaltsausgleich tatsächlich erreicht oder nicht erreicht worden ist.

### **1.2.2 Die Finanzrechnung**

Die Finanzrechnung der Gemeinde, in der für einzelnen Einzahlungsarten und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen auszuweisen sind, soll die kassenmäßig tatsächlich erfolgten Einzahlungen und Auszahlungen bei der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nachweisen (vgl. § 39 i. V. m. § 3 GemHVO NRW). Sie ermöglicht der Gemeinde eine liquiditätsbezogene Berichterstattung im Jahresabschluss, die immer stärker auch im privatwirtschaftlichen Bereich gefordert wird.

Durch den in der Finanzrechnung enthaltenen Vergleich zwischen dem Anfangsbestand an Finanzmitteln der Gemeinde und dem tatsächlichen Bestand zum Abschlussstichtag wird die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln im Haushaltsjahr aufgezeigt. Gleichzeitig wird der noch tatsächlich vorhandene Gesamtbestand an liquiden Mitteln der Gemeinde nachgewiesen. Diese Bestandsgröße ist von der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW).

### **1.2.3 Die Teilrechnungen**

Die Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss, die wie die produktorientierten Teilpläne im Haushaltsplan der Gemeinde wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene jeweils für sich ein Bild über einen Teil der gemeindlichen Aufgabenerfüllung darstellen (vgl. § 40 i. V. m. § 4 GemHVO NRW). Sie sollen durch ihre vollständige Darstellung ein Gesamtbild über die aufgabenbezogene Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ermöglichen. Zur besseren Verständlichkeit der örtlichen Produktorientierung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollte den Teilrechnungen eine schematische Übersicht vorangestellt werden.

Im Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung muss bei der Gemeinde eine Verbindung zwischen den vorhandenen Produktbereichen und den daraus abgeleiteten Produktgruppen sowie den ggf. gebildeten Produkten mit den vorhandenen Teilrechnungen bestehen. Sofern der gemeindliche Haushaltsplan jedoch nach den örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert worden ist, sollte entsprechend eine Verbindung in organisatorischer sowie produktorientierter Hinsicht bestehen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 37 GemHVO NRW**

Die gemeindlichen Ziele sowie die haushaltswirtschaftlichen Zielsetzungen für das Haushaltsjahr erfordern, dass die von der Gemeinde geplante Zielerreichung mithilfe von Leistungsmengen und Leistungskennzahlen gemessen wird. (vgl. § 12 GemHVO NRW). Der Nachweis über die ermittelten Ergebnisse müssen in den einzelnen Teilrechnungen enthalten sein. Abhängig von den örtlichen Gegebenheiten und Ergebnissen kann sich für die Gemeinde eine besondere Erläuterungspflicht ergeben. Dazu können auch Angaben im Lagebericht gehören, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 4 i. V. m. § 48 GemHVO NRW).

### **1.2.4 Die Bilanz**

Die Bilanz der Gemeinde enthält als gemeindliche Vermögensrechnung bezogen auf den Abschlussstichtag eine Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde sowie wichtige Informationen dazu (vgl. § 41 GemHVO NRW). Sie ist eine auf diesen jährlichen Stichtag ausgerichtete Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des NKF und der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Ihre besondere Bedeutung erhält die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss.

Innerhalb der gemeindlichen Bilanz wird auf der Aktivseite der Bilanz das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Dadurch wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verpflichtungen der Gemeinde als Rückstellungen und Verbindlichkeiten nachgewiesen (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens offengelegt und dokumentiert. Auf der Passivseite wird aber auch das gemeindliche Eigenkapital aufgezeigt. Die Gliederung der Bilanz erfolgt dabei auf beiden Bilanzseiten nach Fristigkeiten.

### **1.2.5 Der Anhang**

Der Anhang als fünftes Element des gemeindlichen Jahresabschlusses enthält insbesondere Erläuterungen zu den einzelnen Posten der Bilanz sowie zu den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde. Neben der Beschreibung der örtlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle wird mit dem Anhang eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz sowie von der Ergebnisrechnung und Finanzrechnung bezweckt, durch die eine Interpretation des gemeindlichen Jahresabschlusses unterstützt werden soll (vgl. § 44 GemHVO NRW).

Auf die Aufgaben des Anhangs sind auch die dem Anhang beizufügenden Anlagen ausgerichtet worden, insbesondere der Anlagenspiegel, Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel (vgl. §§ 45 - 47 GemHVO NRW). Über die haushaltsrechtlich geforderten Angaben hinaus, kann die Gemeinde freiwillig weitere Angaben zu finanzwirtschaftlich wichtigen örtlichen Sachverhalten und Auswirkungen machen. Sie kann ihrem Anhang aber auch noch weitere Unterlagen beifügen, die das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde verbessern.

### **1.2.6 Die Übersicht über die Jahresabschlussunterlagen**

Der Kämmerer der Gemeinde muss bei der jährlichen Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses mit seinen Anlagen beachten, dass der Jahresabschluss aus einer Vielzahl von Bestandteilen und Anlagen besteht, die aufgrund von mehreren haushaltsrechtlichen Vorschriften zum Jahresabschluss gehören (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick über die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen vermitteln (vgl. Abbildung 661).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES</b>	
Ergebnisrechnung	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 38 und § 2 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.1 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Finanzrechnung	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 39 und § 3 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.3 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Teilrechnungen	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 40 und §§ 2,3 und 4 GemHVO NRW sowie den Nummern 1.6.2 und 1.6.4 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Bilanz	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 41 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.5 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Anhang	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 44 GemHVO NRW
<b>ANLAGEN ZUM JAHRESABSCHLUSS</b>	
Lagebericht	§ 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 48 GemHVO NRW
Beteiligungsbericht	§ 117 GO NRW i. V. m. § 52 GemHVO NRW (bei einem Verzicht auf den Gesamtabschluss)
<b>ANLAGEN ZUM ANHANG</b>	
Anlagenspiegel	§ 44 i. V. m. § 45 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.6 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Forderungsspiegel	§ 44 i. V. m. § 46 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.7 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
Verbindlichkeitenspiegel	§ 44 i. V. m. § 47 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.8 des Runderlasses vom 24. Februar 2005
<b>BILANZBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
Eigenkapitalsspiegel	Bilanzansatz des Eigenkapitals nach § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Sonderpostenspiegel	Bilanzansatz der Sonderposten nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
Rückstellungsspiegel	Bilanzansatz der Rückstellungen nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW
Rechnungsabgrenzungsspiegel	Bilanzangabe der Rechnungsabgrenzung nach § 41 Absatz 3 Nummer 3 und Absatz 4 Nummer 5 GemHVO NRW
Kennzahlenspiegel	Bewertungen im Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW
Beteiligungsspiegel	Beteiligungsverhältnisse über die einzelnen gemeindlichen Betriebe unabhängig von ihrer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsform.
<b>HAUSHALTSBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
Haushaltswirtschaftliche Spiegel	Keine Vorgaben
Übersicht über die Ertragsausfälle	§ 38 i. V. m. § 26 GemHVO NRW

*Abbildung 661 „Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen“*

Mit den haushaltsrechtlich bestimmten Jahresabschlussunterlagen soll erreicht werden, dass im gemeindlichen Jahresabschluss das Ergebnis des haushaltswirtschaftlichen Geschehens im abgelaufenen Haushaltsjahr und die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend aufgezeigt werden. Die Gemeinde kann darüber hinaus aber auch noch zusätzliche Anlagen erstellen und ihrem Jahresabschluss beifügen. Diese Unterlagen müssen geeignet sein, die Verständlichkeit des Jahresabschlusses zu erhöhen, das haushaltswirtschaftliches Handeln im Haushaltsjahr nachvollziehbarer zu machen und die Transparenz zu verbessern.

Nur ein vollständiger und richtiger Jahresabschluss der Gemeinde kann seine haushaltsrechtlich bestimmte Aufgabe, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, richtig erfüllen (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die jahresbezogene Ausführung der Haushaltswirtschaft entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben kann dann von der Gemeinde als abgeschlossen betrachtet werden.

### **1.3 Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses**

Das Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses wird in der Vorschrift des § 95 Absatz 3 GO NRW näher bestimmt. Über die Verfahrensschritte der Gemeinde zur Aufstellung ihres Jahresabschlusses soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses informieren. Sie soll prüfen, ob das Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist und ggf. Rechtsverstöße bei Verfahrensschritten beanstanden.

Für die Aufsichtsbehörde besteht z. B. eine eigenständige Nachfragpflicht über den Verfahrensstand bei der Gemeinde, wenn die Gemeinde ihrer gesetzlichen Anzeigepflicht nicht fristgerecht nachgekommen ist. Das Nachhalten der aufgezeigten Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, soll durch die nachfolgende Übersicht erleichtert werden (vgl. Abbildung 662).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

<b>DAS VERFAHREN ZUR FESTSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES</b>	
<b>VERFAHRENSCHRITT</b>	<b>VERANTWORTLICHKEITEN</b>
<b>Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses</b>	durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 95 Absatz 3 GO NRW)
<b>Anzeige eines Fehlbetrages der Ergebnisrechnung</b>	bei der Aufsichtsbehörde, wenn kein Fehlbetrag im Ergebnisplan oder der Fehlbetrag höher als geplant ist (§ 75 Absatz 5 GO NRW), zu beachten: Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Absatz 2 GO NRW)
<b>Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses</b>	an den Rat (§ 95 Absatz 3 Satz 2 GO NRW; sie soll innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen)
<b>Prüfung des Jahresabschlusses</b>	durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 101 Absatz 1 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor (§ 101 Absatz 4 und 5 GO NRW)?
<b>Beratung und Feststellung des Jahresabschlusses</b>	durch den Rat (§ 96 Absatz 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW)
<b>Anzeige des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen</b>	bei der Aufsichtsbehörde (§ 96 Absatz 2 GO NRW)
<b>Bekanntmachung und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses</b>	(§ 96 Absatz 2 GO NRW; er soll bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses verfügbar gehalten werden)

*Abbildung 662 „Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses“*

Zu den bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zu beachtenden Maßgaben gehören neben den in der Übersicht benannten Regelungen die weiteren Vorschriften im sechsten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung, z. B. über den Aufbau der gemeindlichen Bilanz und darin die anzusetzenden Vermögenswerte auf der Aktivseite und der Schulden auf der Passivseite.

Das Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Jahresabschluss erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung innerhalb der Gemeinde. Es ist daher örtlich festzulegen, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen.

#### **1.4 Haushaltssicherungskonzept und Jahresabschluss**

Bei der Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Bürgermeister kann für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Absatz 1 Satz 2 GO NRW entstehen. Die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW) bewirkt,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

dass eine Frist von zehn Jahren zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten ist, damit eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW).

Die Frist bewirkt dagegen nicht, dass das bereits abgeschlossene Haushaltsjahr für die Wiederherstellungsfrist für den Haushaltsausgleich heranzuziehen ist, auch wenn die Haushaltsbewirtschaftung des abgeschlossenen Haushaltsjahres der Auslöser der Ursache dafür ist und deshalb dieses Jahr als Fristbeginn für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs angesehen werden könnte.

Die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ist jedoch erst dann als entstanden anzusehen, wenn die Gemeinde aufgrund der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr qualifizierte Kenntnisse darüber erlangt hat, dass für das Haushaltsjahr ein negatives Ergebnis tatsächlich entstanden ist, durch das die für die Aufstellungspflicht gesetzlich bestimmten Schwellenwerte überschritten werden (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW). Erst zu diesem Zeitpunkt im Folgejahr des betreffenden Haushaltsjahres erlangt die Gemeinde regelmäßig die sachlich notwendigen Kenntnisse über die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes.

Ein solches Haushaltssicherungskonzept ist zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen. Diese haushaltsmäßige Zuordnung gibt jedoch keine Berechtigung, die Frist von zehn Jahren für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs vom abgelaufenen Haushaltsjahr als Ursachenjahr zu rechnen und entsprechend zu verändern.

Die Gemeinde muss vielmehr aufgrund ihrer Kenntnisse über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und der daraus ggf. entstehenden Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die notwendigen Gegenmaßnahmen sofort einleiten, um den jährlichen Haushaltsausgleich baldmöglichst wieder zu erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit wieder zu sichern und dauerhaft zu erhalten (vgl. § 75 Absatz 1 und 2 GO NRW).

Die Gemeinde kann z. B. bereits im laufenden Haushaltsjahr, in dem die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entstanden ist, durch eine freiwillige Nachtragssatzung ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres machen. Ein solches Vorgehen dürfte vielfach dann sinnvoll sein, wenn Sofortmaßnahmen möglich sind, die in die Strategie eines Haushaltssicherungskonzeptes eingebunden werden können.

Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde kann wegen des im abgelaufenen Haushaltsjahr entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. eines erheblichen Fehlbetrages aber auch geeignete Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde baldmöglichst wiederherzustellen. Sie muss dabei von ihren gesetzlich bestimmten Aufsichtsmitteln Gebrauch machen (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Lagebericht im Jahresabschluss):**

### **2.1 Die Zwecke des Lageberichtes**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Vorgabe, dass dem gemeindlichen Jahresabschluss ein Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW beizufügen ist, soll dazu beitragen, die haushaltswirtschaftlichen Informationen, die der Jahresabschluss der Gemeinde zu vermitteln hat, aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde zu beurteilen und darzustellen. Der Lagebericht ist deshalb so zu fassen, dass auch durch ihn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird.

Durch den Lagebericht soll auch ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr gegeben werden. Zum Inhalt des gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 37 GemHVO NRW**

Lageberichts soll zudem eine Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde gemacht werden. Dieser Vorgabe muss folgen, dass im Lagebericht der Gemeinde auch über die Chancen und Risiken für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu informieren ist.

In diesem Zusammenhang darf nicht vergessen werden, dass am Schluss des gemeindlichen Lageberichtes besondere Angaben zu den in der Gemeinde tätigen Verantwortlichen zu machen sind (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW). Es sind eine Vielzahl von persönlichen Angaben für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70 GO NRW, für den Bürgermeister und den Kämmerer sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, zu machen. Durch diese Vorschrift wird die notwendige Transparenz über die Verantwortlichkeiten für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde gewährleistet.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird insbesondere auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit für die Gemeinde stehen und daher auch von haushaltswirtschaftlicher Bedeutung sind. Mit den Angaben soll zudem die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Es besteht auch keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer, das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten.

## **2.2 Die Beifügung des Lageberichtes**

Der Gemeinde obliegt die Pflicht, ihrem gemeindlichen Jahresabschluss einen Lagebericht beizufügen. Der Lagebericht der Gemeinde ist auch deshalb dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen, damit im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses der Abschlussprüfung sowie der Einsichtnahme in die Jahresabschlussunterlagen durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die notwendige Übereinstimmung zwischen dem Lagebericht und dem gemeindlichen Jahresabschluss besteht, die überprüft und bewertet werden kann.

Die Vorgabe über die Beifügung des gemeindlichen Lageberichtes zum Jahresabschluss der Gemeinde bedeutet aber auch, dass der Lagebericht im Zusammenhang mit der Einsichtnahme in den gemeindlichen Jahresabschluss im vorgegeben Zeitraum verfügbar zu halten ist. Sie führt nicht dazu, dass dadurch der Lagebericht zum Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses wird (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Gleichwohl ist der Lagebericht aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorgaben zu den Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde zu zählen.

In diesem Zusammenhang stellt der Lagebericht keinen Rechenschaftsbericht der Gemeinde dar, noch dient er der Nachweisführung über die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber der Aufsichtsbehörde. Der Bericht enthält zwar Aussagen und Bewertungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, er muss jedoch nicht über die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Regelungen informieren. Gleichwohl stellt er einen eigenständigen Prüfungsgegenstand in der Jahresabschlussprüfung dar und muss im Rahmen der Anzeige des Jahresabschlusses der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorgelegt werden.





**§ 38**  
**Ergebnisrechnung**

(1) <sup>1</sup>In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen getrennt voneinander nachzuweisen. <sup>2</sup>Dabei dürfen Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. <sup>3</sup>Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung gilt § 2 entsprechend.

(2) Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen sowie ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, der die nach § 22 Abs. 1 übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen hat.

(3) Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden, sind nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen.

**Erläuterungen zu § 38:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte und Zwecke der Ergebnisrechnung**

**1.1 Die Gestaltung**

**1.1.1 Allgemeine Sachlage**

Im gemeindlichen Jahresabschluss weist die Ergebnisrechnung die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr nach, die aufgrund der örtlichen politischen Planungen und Entscheidungen entstanden sind. Sie erfordert dadurch eine Gestaltung, durch die aussagekräftige Angaben über die Ressourcenveränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr entstehen und nicht jede Ressourcenveränderung oder Kontenbewegung aufgezeigt wird. Die **Ergebnisrechnung**, steht dadurch im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Rechenschaft der Gemeinde.

Im unmittelbaren Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen, zeigt die Ergebnisrechnung die Gesamtleistungen der Gemeinde auf. Mit der vorgegebenen Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten werden die Details der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und die stetige Erfüllung der Aufgaben im Haushaltsjahr offengelegt und nachgewiesen. Die Gemeinde hat in ihrer Ergebnisrechnung die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr nachzuweisen und dadurch das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch für diesen Zeitraum abzubilden.

Die Ergebnisrechnung ist zudem nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut, sodass die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander in der Ergebnisrechnung nachgewiesen werden müssen. Das dabei von der Gemeinde zu beachtende Bruttonprinzip führt dazu, dass in der Ergebnisrechnung zwischen ordentlichen Erträgen und Aufwendungen, Finanzerträgen und Finanzaufwendungen sowie zwischen außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde zu trennen und eine Verrechnung zwischen den Erträgen und Aufwendungen unzulässig ist. Das in der Ergebnisrechnung nachgewiesene Jahresergebnis wird dabei entweder als Jahresüberschuss oder als Jahresfehlbetrag dargestellt.

Diese Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung ermöglicht, dass die Geschäftsvorfälle der Gemeinde ressourcenbezogen über Ergebniskonten als Unterkonten des Eigenkapitalkontos erfasst werden können. Die Ergebniskonten werden dazu in Ertragskonten und in Aufwandskonten nach den dafür festgelegten Arten aufgeteilt (vgl.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 38 GemHVO NRW**

§ 2 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde sind auf diesen Konten entsprechend zu buchen, sodass die Konten im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen werden. Diese Vorgehensweise bedeutet, dass dazu ein Saldo aus allen Ergebniskonten zu ermitteln ist, der entweder einen Jahresüberschuss oder einen Jahresfehlbetrag darstellt und in die gemeindliche Bilanz einfließt (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.4 GemHVO NRW).

Durch die vorgegebene Gestaltung steht die gemeindliche Ergebnisrechnung mit den Grundsätzen der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit in Einklang. Sie entsteht aus der Zusammenführung der einzelnen Teilergebnisrechnungen, die ein Bestandteil der produktorientierten Teilrechnungen sind (vgl. § 40 GemHVO NRW). Die Teilergebnisrechnungen stellen aber keine eigenständige und haushaltsmäßig vorzunehmende Untergliederung der Ergebnisrechnung dar. Sie sind vielmehr nur einer der Bestandteile der jeweils von der Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses aufzustellenden Teilrechnungen.

Mit der gemeindlichen Ergebnisrechnung bleibt trotz der (nachrichtlichen) Abtrennung von Erträgen und Aufwendungen, die unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet worden sind, vom Jahresergebnis, eine Übersicht über das gesamte Ressourcenaufkommen bzw. den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr erhalten. Im nachrichtlichen Bereich nach dem Jahresergebnis ist wie im Hauptteil der Ergebnisrechnung an dessen Schluss das „Sonstige Ergebnis“ als Saldogröße zwischen den aus dem Haushaltsjahr zu verrechnenden Erträgen und Aufwendungen von der Gemeinde aufzuzeigen.

Für den mit der Ergebnisrechnung zu vermittelnden Überblick über das ressourcenbezogene Ergebnis für das abgelaufene Haushaltsjahr sollte von der Gemeinde eine Summe aus dem Jahresergebnis und dem sonstigen Ergebnis gebildet werden. Mit diesem Ressourcenergebnis kann von der Gemeinde sachgerecht aufgezeigt werden, welche ressourcenbezogene Haushaltslage aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr entstanden ist. Mit dem Aufzeigen eines solchen Ressourcenergebnisses am Ende der Ergebnisrechnung kommt die Gemeinde zudem den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hinsichtlich der jahresbezogenen Betrachtung der gemeindlichen Ressourcen entgegen.

### **1.1.2 Die Darstellung in Staffelform**

Die haushaltsrechtlichen Bedingungen, dass im Haushaltsjahr die erzielbaren Erträge die entstehenden Aufwendungen decken sollen, haben zu einer Ergebnisrechnung der Gemeinde geführt, in der in vertikaler Reihenfolge die gemeindlichen Erträge vor den gemeindlichen Aufwendungen stehen. Dadurch wird einerseits auf eine einfache rechnerische Art die Prüfung möglich, ob für das Haushaltsjahr der Haushaltsausgleich (in der Rechnung) erreicht wird. Andererseits ermöglicht diese Art eine „Veränderungsrechnung“, mit der aufgezeigt werden kann, ob und in welchem Umfang das gemeindliche Eigenkapital verstärkt oder gemindert wird.

Die gemeindliche Ergebnisrechnung ist deshalb von der Gemeinde in Staffelform aufzustellen. Dadurch wird eine Summen- und Saldenbildung möglich, um für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde das Jahresergebnis feststellen zu können. Gleichzeitig können bestimmte Zwischensalden gebildet werden, um z. B. das ordentliche Ergebnis getrennt vom außerordentlichen Ergebnis und ein gesondertes Finanzergebnis zu ermitteln. Die Vorgänge bzw. die gemeindlichen Geschäftsvorfälle aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde werden dadurch von den entstehenden außerordentlichen Vorgängen unterschieden.

Das von der Gemeinde bei der Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung zu beachtende Bruttoprinzip steht der Staffelform der Ergebnisrechnung nicht entgegen. Die Darstellung unterstützt vielmehr die notwendige richtige Zuordnung, denn steht einer „Netto-Zuordnung“ entgegen. Die Gemeinde hat zu beachten, dass die gemeindlichen Aufwendungen grundsätzlich nicht mit den Erträgen der Gemeinde verrechnet werden dürfen. Das gemeindliche Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch sind immer getrennt voneinander positionenscharf in der Ergebnisrechnung nachzuweisen.

### **1.1.3 Die Darstellung des Jahresergebnisses**

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung sind für jedes Haushaltsjahr das Jahresergebnis in Form eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages sowie andere Summen- und Saldenbeträge unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ auszuweisen bzw. gesondert darzustellen. Die Darstellung eines Überschusses oder eines Fehlbetrages durch die Gemeinde hat dabei grundsätzlich nach den mathematischen Regeln zu erfolgen.

Der Wert einer Zahl ergibt sich insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen. Die Gemeinde hat einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen, z. B. einem Jahresfehlbetrag. Sie kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranstellen, z. B. einem Jahresüberschuss. Dem Vorzeichen kommt daher eine besondere Funktion zu. Es ist daher lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Vorzeichen wegzulassen. Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglicht es, eine haushaltswirtschaftliche Zahl der Gemeinde als positiv oder negativ zu beurteilen.

Von der Gemeinde muss deshalb bei allen Summen- und Saldobeträgen in ihrer Ergebnisrechnung unter Beachtung der Grundsätze der Klarheit und der Richtigkeit durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Diese Gegebenheiten erfordern, dass bei einer Veränderungsrechnung die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge von der Gemeinde veranschlagt werden sollen. Sie erfordert auch, dass bei negativen Beträgen das Vorzeichen nicht zum "Nachzeichen" gemacht wird, denn eine solche Darstellung gibt die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde nichtzutreffend wieder, sondern könnte die Sachlage verschleiern.

Die Informationen über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und das erzielte Jahresergebnis können i. d. R. nur dann zutreffend wiedergegeben werden, wenn der auf das Haushaltsjahr bezogene Jahresüberschuss der Gemeinde in der Ergebnisrechnung als positiver Betrag und entsprechend der Jahresfehlbetrag als negativer Betrag ausgewiesen werden. Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein und darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei dem in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Jahresergebnis des Haushaltsjahres um einen Jahresüberschuss oder um einen Jahresfehlbetrag (Summe oder Saldo) handelt.

In diesem Zusammenhang erfordert die Pflicht der Gemeinde, bei ihren unselbstständigen Stiftungen die Verwendung eines Überschusses im Rahmen von vertraglich bestehenden Zweckbindungen und entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck zu gewährleisten, erfordert keinen gesonderten Ausweis eines solchen Überschusses in der Ergebnisrechnung. Ein entstandener Überschuss oder Fehlbetrag bei den unselbstständigen Stiftungen wird vielmehr in der Teilergebnisrechnung der Teilrechnung für den Produktbereich "Stiftungen" oder in den einzelnen Teilergebnisrechnungen der für die einzelnen Stiftungen aufgestellten Teilrechnungen nachgewiesen.

Die Gemeinde hat Überschüsse oder Fehlbeträge, die im Haushaltsjahr aus den Geschäftsvorfällen ihrer unselbstständigen Stiftungen entstanden sind, in der Ergebnisrechnung in ihr (gesamtes) gemeindliches Jahresergebnis einzubeziehen. Sie hat erst im Rahmen der Verrechnung des Jahresergebnisses mit dem gemeindlichen Eigenkapital eine aufgrund der Stiftungen bestehende Zweckbindung des stiftungsbezogenen Ergebnisses sowie die weitere vorgesehene Verwendung zu berücksichtigen. Entsprechend kann sich bilanziell die Zuordnung zu einer Sonderrücklage (weitere Verwendung für laufende Zwecke) oder eine Erhöhung des Sonderpostens (Aufstockung des Stiftungskapitals) ergeben. Die Gemeinde muss den Vorgaben entsprechend bilanzieren.

#### **1.1.4 Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs ihre Geschäftsvorfälle in Geldeinheiten zu bewerten und deren Wert betragsmäßig zu ermitteln und festzulegen. Sie hat dafür die Geldeinheit „Euro“ zu nutzen. Diese Geldeinheit bildet eine sachgerechte Grundlage zur Feststellung des Umfangs der einzelnen Erträge und Aufwendungen sowie zur Messung der damit verbundenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle.

Mit der Geldeinheit „Euro“ als Messgröße können von der Gemeinde aussagefähige Beträge in der Ergebnisrechnung nachgewiesen werden. Der Nachweis von Ist-Beträgen erfordert dabei die Angabe in vollständigen Euro-Beträgen. Dabei muss von der Gemeinde nicht zwingend mathematisch auf volle Euro-Beträge auf- oder abgerundet werden. Sie sollte den Nachweis der Ist-Beträge in der Ergebnisrechnung möglichst nicht mit gerundeten Angaben in den Wertgrößen „Euro (EUR)“, „Tausend Euro (TEUR)“ oder auch „Millionen Euro (Mio. EUR)“ führen.

Die Gemeinde soll bei den Betragsangaben in der gemeindlichen Ergebnisrechnung möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Das Währungskürzel „EUR“ sollte auch bei einer gesonderten Darstellung der Untereinheit des Euro zur Anwendung kommen. Die Untereinheit „Cent“ wäre daher in Bruchteilen der Geldeinheit anzugeben, z. B. in Form von 0,45 EUR. Die Bruchteile der Geldeinheit sollen dagegen nicht mit dem Währungssymbol „Ct“ angegeben werden.

#### **1.2 Die Richtigkeit der Daten**

Die Zwecke der gemeindlichen Ergebnisrechnung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses bedingen, dass die Gemeinde die Richtigkeit der Daten aus ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln im abgelaufenen Haushaltsjahr gewährleisten muss. Sie muss deshalb umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtlichen haushaltswirtschaftlichen Buchungen tatsächlich und zutreffend nach den sachlich vorgegebenen Abgrenzungen nach Ertrags- und Aufwandsarten sowie unter Beachtung der Periodenabgrenzung erfolgt sind.

Die Richtigkeit erfordert aber auch eine zutreffende Zusammenführung der Daten aus den aufgestellten gemeindlichen Teilrechnungen. In Abwägung mit der eigenständigen Finanzverantwortung und der Organisationshoheit der Gemeinde bedarf es keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von detaillierten örtlichen Sachkonten. Die Gemeinde hat den ihr zustehenden Entscheidungsspielraum für das gemeindliche Buchungsgeschäft unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Mindestvorgaben für die Ergebnisrechnung sachgerecht auszufüllen.

Die Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse sowie von Steuerungsgesichtspunkten darf nicht zu Einschränkungen bei der Richtigkeit der Daten führen. Die Gemeinde soll daher für das örtliche Buchungsgeschäft bzw. Buchungsverfahren sachgerechte Vorgaben machen, z. B. durch ein Kontierungshandbuch (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.4 GemHVO NRW). Sie kann dazu auch die Erhebungsmerkmale zur Finanzstatistik nutzen, denn diese Merkmale bieten Anhaltspunkte für die örtliche Kontenbildung. Die Gemeinde soll die Richtigkeit der Daten aber auch durch sachlich gebotene Kontrollen und Überwachungsmaßnahmen ihrer Buchungen sichern.

Die Richtigkeit der Daten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung bedingt, dass die Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung auch die zutreffenden Bezeichnungen für alle betroffenen Sachverhalte und Teile der Ergebnisrechnung verwendet. Sie kann daher bei der Ergebnisrechnung nicht von einer Gesamtergebnisrechnung ausgehen und soll deshalb für ihre Ergebnisrechnung auch nicht die Bezeichnung „Gesamtergebnisrechnung“ verwenden. Die Gemeinde soll auch deshalb nicht die Bezeichnung verwenden, um eine Verwechslung mit der Gesamtergebnisrechnung im gemeindlichen Gesamtabschluss auszuschließen.

### **1.3 Die Informationszwecke**

Die Ergebnisrechnung ist für den Rat der Gemeinde als auch für die Gemeindeverwaltung sowie für die Bürgerinnen und Bürger ein wichtiges Informationsinstrument im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses. Sie zeigt das erzielte Jahresergebnis aus der Ausführung der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr und bildet das erzielte Ressourcenaufkommen und den entstandenen Ressourcenverbrauch der Gemeinde ab. Durch die Vorgaben an die Gestaltung der Ergebnisrechnung soll im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse im Haushaltsjahr die Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit der darin enthaltenen Daten gefördert werden.

Die Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedingt dabei, dass in der Ergebnisrechnung auch ein Zusammenhang zur Haushaltsplanung des betreffenden Haushaltsjahres herzustellen ist. Die Gemeinde hat deshalb in ihrer Ergebnisrechnung die fortgeschriebenen Planansätze (Haushaltsansatz plus zulässige Fortschreibungen) aufzuzeigen. Sie hat insbesondere auch einen Plan-/Ist-Vergleich vorzunehmen, um nachzuweisen, inwieweit die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen tatsächlich bedarfsgerecht im Haushaltsjahr in Anspruch genommen worden sind. Aufgrund der Informationen muss ein Einstieg in die Beurteilung der aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstandenen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde möglich sein.

Die Vielzahl der verfügbaren haushaltswirtschaftlichen Daten erfordert dabei von der Gemeinde, die Informationen sachgerecht zu erläutern. Sie soll deshalb im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss wichtige Informationen zu einzelnen Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung geben. Die möglichen haushaltsmäßigen Wirkungen aus dem erreichten Jahresergebnis sind ebenfalls aufzuzeigen. Die Informationszwecke und der Informationsbedarf der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordern von der Gemeinde, die Daten und Erläuterungen zu ihrer Haushaltswirtschaft zeitnah nach Ablauf des Haushaltsjahres zur Verfügung zu stellen.

## **2. Die Teilergebnisrechnungen**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde neben der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung eine Vielzahl von produktorientierten Teilrechnungen aufzustellen, die mit den im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Teilplänen unmittelbar in Verbindung stehen (vgl. § 40 GemHVO NRW). Mit diesen Teilrechnungen wird die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr produktorientiert nachgewiesen.

Die Teilrechnungen bestehen wie die Teilpläne aus mehreren Teilen und müssen jeweils ein produkt- und aufgabenbezogenes Gesamtbild im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung darstellen. Sie müssen auch die Teilergebnisrechnungen enthalten, auch wenn die Teilergebnisrechnungen einen Auszug aus der Ergebnisrechnung darstellen und von der Gemeinde entsprechend der Gliederung ihrer Ergebnisrechnung aufzustellen sind.

Die Gemeinde soll in die Aufstellung der Teilergebnisrechnungen das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch in den jeweils abgegrenzten produktbezogenen Bereichen der Teilrechnung berücksichtigen. Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind von der Gemeinde in jeder Teilergebnisrechnung die Erträge und Aufwendungen nach Arten nachzuweisen, die im abgelaufenen Haushaltsjahr produktbezogen erzielt wurden oder zu leisten waren.

Dazu ist wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis durch die Bildung von Salden festzustellen. Ggf. gehört dazu auch der gesonderte Nachweis eines außerordentlichen Ergebnisses, wenn entsprechende Erträge und/oder Aufwendungen entstanden sind. In den Teilergebnisrechnungen sind aber auch die entstandenen Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn die Gemeinde diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst (vgl. § 17 GemHVO NRW).

Eine Verpflichtung zur Erfassung und Abbildung besteht für die Gemeinde allerdings nicht. Sofern zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen jedoch im abgelaufenen Haushaltsjahr erfasst worden sind, muss die Gemeinde diese in ihre Teilergebnisrechnung einbeziehen und nach dem Jahresergebnis aufzeigen. Bezogen auf die gemeindliche Ergebnisrechnung müssen sich die entstandenen Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen insgesamt ausgleichen.

### **3. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

Die Ergebnisrechnung der Gemeinde ist als Bruttorechnung zu führen. Der Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs ist der Gemeinde nur möglich, wenn das haushaltswirtschaftliche Bruttoprinzip in der Ergebnisrechnung angewendet wird. Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung würde die Übersicht über das Entstehen und den Verbrauch der gemeindlichen Ressourcen erheblich beeinträchtigen.

Bei der Gemeinde entstandene Aufwendungen dürfen deshalb nicht mit den von ihr erzielten Erträgen verrechnet werden, soweit nicht durch Gesetz oder Verordnung eine Ausnahme zugelassen worden ist (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip verhindert somit auch eine Verschleierung von Erträgen und Aufwendungen innerhalb der gemeindlichen Ergebnisrechnung.

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb in der gemeindlichen Ergebnisrechnung für sämtliche auszuweisenden Ertrags- und Aufwandsarten jeweils Jahressummen auszuweisen (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW). Dadurch werden die tatsächlichen haushaltsmäßigen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde in ihrem Umfang und nach ihren Arten vollständig aufgezeigt und wirtschaftlich bzw. periodengerecht dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugeordnet.

In diesem Zusammenhang stellt die nach den §§ 387 ff. BGB zulässige Aufrechnung keine Abweichungen vom haushaltsmäßig vorgegebenen Bruttoprinzip dar, wenn sie im Einzelfall bei konkreten Leistungsbeziehungen durchgeführt wird. Die Aufrechnung und die davon betroffenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind unter Berücksichtigung des Ergebnisses sachgerecht zu dokumentieren.

## **4. Ergebnisrechnung und Haushaltsausgleich**

### **4.1 Die Ausgangslage**

Der jährliche Haushaltsausgleich ist von der Gemeinde nicht nur im Rahmen ihrer Planung, sondern auch in der Rechnung zu erreichen (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Die Gemeinde hat die Erreichung des Haushaltsausgleichs durch die Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen. Der Haushaltsausgleich ist „in der Rechnung“ dann erreicht, wenn vergleichbar der Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung im Rahmen des Jahresabschlusses in der Ergebnisrechnung der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

Für die Ergebnisrechnung ist haushaltsrechtlich jedoch eine solche Bruttobetrachtung nicht vorgesehen. Sie muss daher entweder freiwillig erfolgen oder das Erreichen des Haushaltsausgleichs wird am Jahresergebnis gemessen, das in der Ergebnisrechnung auszuweisen ist. Das Jahresergebnis stellt jedoch wegen der Ergebnisrechnung als Veränderungsrechnung eine Nettogröße dar, sodass ein im Haushaltsjahr erzielter Jahresüberschuss gleichzeitig das Erreichen des (pflichtigen) Haushaltsausgleichs belegt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Bei einem Jahresfehlbetrag muss von der Gemeinde geprüft werden, ob ggf. der Haushaltsausgleich als erreicht gilt, z. B. weil der Fehlbetrag mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden kann. Die gemeindliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich gilt nach dem Haushaltsrecht auch dann als erfüllt, wenn der Fehlbetrag in der gemeindlichen Ergebnisrechnung durch eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden kann (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW).

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind die zur Feststellung des Haushaltsausgleichs in der Rechnung als Vergleichsgrößen notwendigen Gesamtbeträge in der gleichen Art und Weise zu ermitteln wie sie für die Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde berechnet wurden (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW). Die Fiktion des Haushaltsausgleichs erfordert dabei nicht, die erforderliche Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage in Form eines gesonderten Betrages in der Ergebnisrechnung auszuweisen.

Bei einem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung besteht für die Gemeinde die Verpflichtung zu einer Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage. Dadurch erreicht die Gemeinde, dass trotz eines Fehlbetrages der Haushalt noch als ausgeglichen gilt. Sofern die Ausgleichsrücklage keinen ausreichenden Bestand mehr ausweist, muss der überschießende Betrag mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Sofern eine solche Verrechnung erst im Rahmen des Jahresabschlusses besteht, bedarf es keiner Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Durch den Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung kann jedoch eine gesonderte Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde entstanden sein (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW).

**4.2 Der Nachweis des „originären“ Haushaltsausgleichs**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihres Jahresabschlusses in der Ergebnisrechnung keine gesonderte Zeile nach dem Jahresergebnis einfügen, um entsprechend den Angaben in der Haushaltssatzung nachzuweisen, dass sie für das Haushaltsjahr ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich erfüllt hat. Das Schema für eine entsprechende Ergänzung der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 663).

<b>ERGEBNISRECHNUNG UND „ORIGINÄRER“ HAUSHALTSAUSGLEICH</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	Ergebnis des Vor- jahres	Fort- geschriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis				
Finanzergebnis				
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
Außerordentliches Ergebnis				
Jahresergebnis				
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN ZUM HAUSHALTSAUSGLEICH</b>				
<b>Nachweis des „originären“ Haushaltsausgleichs</b>				
Gesamtbetrag der Erträge				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>ERGEBNISRECHNUNG UND „ORIGINÄRER“ HAUSHALTS AUSGLEICH</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	Ergebnis des Vor- jahres  TEUR	Fort- geschriebener Ansatz des Haushalts- jahres  TEUR	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres  TEUR	Vergleich Ansatz/Ist  TEUR
Gesamtbetrag der Aufwendungen				
Jahresüberschuss				
Jahresfehlbetrag				

*Abbildung 663 „Ergebnisrechnung und „originärer“ Haushaltsausgleich“*

Es bietet sich aus Gründen der Verständlichkeit und Klarheit an, in der Ergebnisrechnung den Gesamtbetrag der im Haushaltsjahr erzielten Erträge und den Gesamtbetrag der entstandenen Aufwendungen als weitere besondere Positionen nach dem Jahresergebnis vorgesehen. Die Gesamtbeträge sind dabei von der Gemeinde gesondert zu errechnen. Durch das Führen der Ergebnisrechnung als Veränderungsrechnung lässt sich durch die Abschlussgröße „Jahresergebnis das Erreichen der Verpflichtung feststellen.

Der gesonderte Vergleich der aufgezeigten Gesamtbeträge der Erträge und Aufwendungen für den Nachweis des Erreichens des Haushaltsausgleichs im Jahresabschluss erfordert aber auch entsprechende Erläuterungen im Anhang. Solche Angaben können aber auch im Lagebericht gemacht werden, weil dort ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde zu geben ist (vgl. § 48 Satz 2 GemHVO NRW).

#### **4.3 Der „fiktive“ Haushaltsausgleich**

Die Gemeinde, die in ihrer Ergebnisrechnung für das Haushaltsjahr ein Jahresergebnis mit einem negativen Betrag (Jahresfehlbetrag) ausweist, kann dort gesondert und nachrichtlich angeben, dass sie gleichwohl den „fiktiven“ Haushaltsausgleich erreicht hat. Eine derartige Angabe durch die Gemeinde setzt jedoch einerseits voraus, dass ein Haushaltsausgleich in der Planung bestand, also im Zeitpunkt des Erlasses der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. §§ 75, 78 und 80 GO NRW).

Andererseits muss die Ausgleichsrücklage in der gemeindlichen Bilanz noch einen ausreichend hohen Bestand aufweisen, damit der im abgelaufenen Haushaltsjahr entstandene Jahresfehlbetrag damit verrechnet und tatsächlich ein fiktiver Haushaltsausgleich erreicht werden kann. In der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollte dafür in gesonderten Zeilen nach dem Jahresergebnis der Gesamtbetrag der im Haushaltsjahr erzielten Erträge und der Gesamtbetrag der entstandenen Aufwendungen aufgezeigt werden. Das Schema für diese Ergänzung des gemeindlichen Ergebnisplans wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 664).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>ERGEBNISRECHNUNG UND „FIKTIVER“ HAUSHALTS AUSGLEICH</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	Ergebnis des Vorjahres  TEUR	Fort-geschriebener Ansatz des Haushaltsjahres  TEUR	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres  TEUR	Vergleich Ansatz/Ist  TEUR
Ordentliches Ergebnis				
Finanzergebnis				
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
Außerordentliches Ergebnis				
Jahresergebnis				
<b>NACHRICHTLICHE ANGABEN ZUM HAUSHALTS AUSGLEICH:</b>				
<b>Nachweis des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs</b>				
Gesamtbetrag der Erträge				
Gesamtbetrag der Aufwendungen				
Jahresfehlbetrag				
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage				
Nicht gedeckter Jahresfehlbetrag				

*Abbildung 664 „Ergebnisrechnung und „fiktiver Haushaltsausgleich“*

Der gesonderte Vergleich der Gesamtbeträge der Erträge und der Aufwendungen für den Nachweis des Erreichens des „fiktiven“ Haushaltsausgleichs im Jahresabschluss erfordert aber auch entsprechende Erläuterungen im Anhang. Solche Angaben können auch im Lagebericht gemacht werden, weil dort ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde zu geben ist (vgl. § 48 Satz 2 GemHVO NRW).

#### **4.4 Das Jahresergebnis**

Die Gemeinde soll durch das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss nachweisen, dass für das Haushaltsjahr der Haushaltsausgleich erreicht worden ist. Der Haushaltsausgleich ist auch dann als gegeben anzusehen, wenn der Gesamtbetrag der erzielten Erträge den Gesamtbetrag der entstandenen Aufwendungen übersteigt (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Der daraus entstandene (positive) Differenzbetrag stellt einen haushaltsmäßigen Überschuss dar. Aufgrund dessen muss im Bereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz der für das Jahresergebnis vorgesehene Bilanzposten die Bezeichnung „Jahresüberschuss“ erhalten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Die Gemeinde darf die Bezeichnung „Jahresüberschuss“ im Zusammenhang mit ihrer Ergebnisrechnung und der Bilanz nur dann benutzen, wenn nach der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein haushaltswirtschaftliches Jahresergebnis entstanden ist, das als ein positiver Betrag auszuweisen bzw. darzustellen ist. Sie darf im Falle eines Jahresergebnisses, das einen Fehlbetrag darstellt und als negativer Betrag auszuweisen bzw. darzustellen ist, nicht die Bezeichnung „Jahresüberschuss“ verwenden. Die Gemeinde muss ein Jahresergebnis mit einem positivem Wert immer anders bezeichnen als ein Jahresergebnis mit einem negativem Wert.

Im Zusammenhang mit einem Jahresüberschuss als Jahresergebnis hat die Gemeinde zu beachten, dass der Jahresüberschuss nicht gesondert bilanziert werden darf, um den erzielten Überschuss unmittelbar in die Bewirtschaftung des Folgejahres des Haushaltsjahres einzubeziehen und damit einen für das Folgejahr geplanten Fehlbetrag zu decken. Ein Überschuss ist immer der Ausgleichsrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zuzuführen, soweit deren Bestand noch nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des gemeindlichen Eigenkapitals erreicht hat (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

Die haushaltsrechtliche bestimmte Verrechnung stellt keine „Entnahme von Haushaltsmitteln“ aus der Ausgleichsrücklage oder ggf. aus der Allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Bilanz dar. Entsprechend bedarf es auch keiner „Überführung“ in die Ergebnisrechnung der Gemeinde. Die nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmende Verrechnung ist daher von der Gemeinde auch nicht im Rahmen ihrer Ergebnisrechnung gesondert nachzuweisen.

**5. Der Nachweis der Haushaltskonsolidierung**

Die notwendige Haushaltskonsolidierung bei der Gemeinde hat durch das Haushaltssicherungskonzept eine konzeptionelle Grundlage sowie einen Rahmen für die örtliche Umsetzung erhalten (vgl. § 76 GO NRW). Mit Blick auf den festgelegten Konsolidierungszeitraum sollen dabei im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses die im Sinne der Zielsetzung der Konsolidierung eingetretenen Ergebnisse in der Ergebnisrechnung aufgezeigt werden.

Die einzelnen Angaben können zudem bei Bedarf um Plan-Werte ergänzt werden, um die tatsächliche Entwicklung nachvollziehbar aufzuzeigen. Die nachfolgende Übersicht zeigt ein Grundschema für einen Überblick über die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung beispielhaft auf (vgl. Abbildung 665).

<b>DIE ERGEBNISSE DER HAUSHALTSKONSOLIDIERUNG</b>						
<b>Ist-Ergebnisse</b>	<b>Haus-</b> <b>halts-</b> <b>jahr</b>	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Ordentliches Ergebnis						
Finanzergebnis						
Ergebnis aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Außerordentliches Ergebnis						
Jahresergebnis						
<b>ANGABEN ZUM KONSOLIDIERUNGSERFOLG:</b>						
Gesamtbetrag der Erträge						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>DIE ERGEBNISSE DER HAUSHALTSKONSOLIDIERUNG</b>						
<b>Ist-Ergebnisse</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3	Hj + ...	Hj + ...
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Gesamtbetrag der Aufwendungen						
<b>Jahresüberschuss</b>						
Geplanter Jahresüberschuss						
Differenz in Betrag und %						
<b>Jahresfehlbetrag</b>						
Geplanter Jahresfehlbetrag						
Differenz in Betrag und %						

*Abbildung 665 „Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“*

Die Gemeinde kann durch eine solche jahresbezogene Darstellung der haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse gleichzeitig darstellen, wie weit sie auf dem mehrjährigen Weg zum geplanten Haushaltsausgleich tatsächlich fortgeschritten ist. Sie kann die erzielten Konsolidierungsergebnisse dabei in einer Zeitreihe über den gesamten vorgesehenen Konsolidierungszeitraum aufzeigen.

Die Ergänzung der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist dabei von der Gemeinde im notwendigen Umfang im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu erläutern, wobei Angaben und weitere Informationen zu Anpassungen, aber auch zur Aufrechterhaltung der Konsolidierungsplanung gegeben werden sollten. Die Gemeinde sollte ggf. auch haushaltswirtschaftliche Daten aus Vorjahren des Haushaltsjahres in die Übersicht einbeziehen.

## **6. Der Verzicht auf Erträge**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Die Gemeinde hat i. d. R. ihre Leistungspflicht erfüllt, sodass ihr deshalb eine Geldleistung als Gegenleistung des Dritten zusteht. Soweit am Abschlussstichtag noch Zahlungen von Dritten ausstehen, hat die Gemeinde diese Ansprüche mit ihrem geldlichen Gegenwert als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW).

Der Ansatz von gemeindlichen Forderungen in der Bilanz der Gemeinde ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen und deren Bewertung zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres abhängig. Im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleichs in der gemeindlichen Ergebnisrechnung lässt sich nicht immer unmittelbar erkennen, aus welchen Gründen die bei den einzelnen Ertragsarten tatsächlich erzielten Erträge (Ist-Beträge) geringer sind als die Plan-Werte im Ergebnisplan.

Aus Transparenzgründen sollte ein Sachverhalt und die Gründe von der Gemeinde offengelegt werden, wenn ein negativer Differenzbetrag bei einzelnen Ertragsarten ausgewiesen wird und der Betrag vollständig oder zum Teil

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

aufgrund eines Verzichtes durch die Gemeinde entstanden ist. Die nachfolgend aufgezeigte Übersicht soll jedoch nicht dazu dienen, alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle aufzulisten, die z. B. von einem Erlass der gemeindlichen Ansprüche berührt werden.

Unter Berücksichtigung der gemeindlichen Informationspflichten im Jahresabschluss soll vielmehr nachvollziehbar gemacht werden, dass der im Haushaltsjahr geübte Verzicht auf gemeindliche Erträge haushaltswirtschaftlich vertretbar ist. Die folgende Übersicht soll eine Hilfestellung für die Angaben über Ertragsausfälle im Haushaltsjahr bieten, die im Jahresabschluss erläuterungsbedürftig sind (vgl. Abbildung 666).

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER ERTRAGSAUSFÄLLE BEI DER GEMEINDE</b>			
<b>Ertragsarten</b>	<b>Erlassene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertragsarten</b>	<b>Verzicht auf Ansprüche aus anderen Gründen</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Ertragsarten</b>	<b>Niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

*Abbildung 666 „Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde“*

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über den Umfang der Angaben und die Art der Differenzierung ihrer Ertragsausfälle im Jahresabschluss zu entscheiden. Die haushaltsrechtlich vorgegebenen Ertragsarten stellen dabei eine Möglichkeit zur Untergliederung dieser Übersicht dar (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW).

**7. Die ergebnisneutrale Eigenkapitalverrechnung:**

Die Gemeinde muss die aus bestimmten Geschäftsvorfällen erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen "ergebnisneutral" mit der Allgemeinen Rücklage verrechnen. Zu solchen Geschäftsvorfällen zählen der Abgang von Vermögen und die Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW sowie die Wertveränderungen von Finanzanlagen der Gemeinde (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die ergebnisneutrale Eigenkapitalverrechnung bedeutet, dass die zu verbuchenden Erträge und Aufwendungen nicht in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind, sondern unmittelbar zu einer Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals in der Form der Allgemeinen Rücklage führen. Die ausdrückliche Festlegung einer unmittelbaren Eigenkapitalverrechnung mit der Allgemeinen Rücklage dient u.a. dazu, die wirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr nicht durch ergebnispolitische Motive zu beeinflussen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Ein ausdrücklicher Bezug auf das Jahresergebnis des Haushaltsjahres ist nicht erforderlich, weil das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung gleichzeitig das Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres darstellt, das der Beurteilung des Haushaltsausgleichs zu Grunde liegt. Durch den dabei verwendeten Begriff "ergebnisneutral" werden die erforderlichen Buchungsvorgänge nicht auf mögliche Einzahlungen bezogen, die in der Finanzrechnung zu erfassen sind, z. B. der erzielte Veräußerungserlös.

Eine solche „ergebnisneutrale“ Eigenkapitalverrechnung darf aber nicht zu einer eingeschränkten Ressourcenerfassung und Beurteilung durch die Gemeinde führen. Die nachrichtlichen Angaben über die „verrechneten“ Erträge und Aufwendungen müssen daher unmittelbar mit dem Jahresergebnis in einen Zusammenhang gestellt werden. Der im Rahmen der Angaben entstehende Verrechnungssaldo stellt daher bezogen auf die jährliche Haushaltswirtschaft ein „Sonstiges Ergebnis“ dar. Das Jahresergebnis und das „Sonstige Ergebnis“ führen dann zu einem auf das Haushaltsjahr bezogenen gemeindlichen „Ressourcenergebnis“.

## **8. Die Umlageabrechnung bei Jugendhilfeaufgaben**

Im Rahmen des Umlagengenehmigungsgesetzes ist für die "Jugendamtsumlage", die ein Teil der Kreisumlage ist, eine Abrechnung zwischen den Beteiligten zugelassen worden (vgl. § 56 Absatz 5 KrO NRW). Die Vorschrift bestimmt, dass der Kreis entstandene Differenzen zwischen dem Plan-Wert (Haushaltsplan) und dem Ist-Wert (Jahresabschluss) spätestens im übernächsten Jahr ausgleichen kann.

Bei dieser Festlegung der rechtlichen Vorgaben wurde einerseits der haushaltsrechtliche Grundsatz berücksichtigt, dass Jahresfehlbeträge sofort mit dem Eigenkapital zu verrechnen sind, auch wenn ein Anspruch auf einen Ausgleich aufgrund eines Fehlbetrages aus der Durchführung der Aufgaben der Jugendhilfe entstanden, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt zu erfüllen ist.

Der Jahresabschluss des Kreises stellt als Instrument der Haushaltsabrechnung die geeignete Grundlage dar, anhand derer für die Gemeinde feststellbar ist, ob aufgrund der Durchführung der Aufgaben der Jugendhilfe im abgelaufenen Haushaltsjahr beim Kreis ein Überschuss oder ein Fehlbetrag entstanden ist. Der Kreis als Aufgabenträger hat im Rahmen seines Jahresabschlusses eine Festsetzung gegenüber den Betroffenen vornehmen.

Die Erfüllung einer Verpflichtung (aus einem Fehlbetrag) oder eines Anspruches (aus einem Überschuss) durch die Gemeinde darf nach der gesetzlichen Regelung erst im zweiten Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres erfolgen. Ein Leistungsbescheid stellt dabei für die Gemeinde die Grundlage dafür dar, dass in der Bilanz entweder eine Forderung oder eine Verbindlichkeit anzusetzen ist.

## **9. Nicht zulässige Erfassung**

### **9.1 Als „periodenfremde“ Erträge und Aufwendungen**

Im Zusammenhang mit der Nachweisführung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist von der Gemeinde zu beachten, dass sie erzielte Erträge und/oder entstandene Aufwendungen nicht als neutrale Erträge oder Aufwendungen in Form von „betriebsfremd“ und/oder „periodenfremd“ nachzuweisen hat. Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält wegen der mit dem gemeindlichen Jahresergebnis verbundenen Haushaltsausgleichsverpflichtung keine entsprechende betriebswirtschaftlich geprägte Ausweispflicht. Für die gemeindliche Ergebnisrechnung sind deshalb auch keine gesonderten Haushaltspositionen dafür vorgesehen (vgl. § 2 GemHVO NRW).

Bei der Gemeinde können aufgrund der örtlichen Geschäftsvorfälle durchaus „periodenfremde“ Erträge und Aufwendungen, bezogen auf das Haushaltsjahr, entstanden sein. Diese Sachlage ist dabei nicht allein aufgrund einer ausdrücklichen Regelung des gemeindlichen Haushaltsrechts möglich, nach der Abgaben, abgabeähnliche Erträge

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW).

Vor Ort können sich darüber hinaus auch andere gemeindliche Sachverhalte ergeben, bei denen die haushaltsrechtliche Zuordnung keine gesonderte Abgrenzung wegen der wirtschaftlichen Zusammenhänge mit einem Vorjahr erfordert, z. B. bei Zuschreibungen wegen des Wegfalls der Gründe für Wertminderungen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW). Gleichwohl kann sich aus dem Entstehen von "periodenfremden" Erträgen und Aufwendungen aber ggf. ein Erläuterungsbedarf im Anhang im Jahresabschluss ergeben, z. B. aus Gründen der Wesentlichkeit.

Für die Zuordnung von Erträgen und/oder Aufwendungen in der Ergebnisrechnung gilt für die Gemeinde, dass die Erträge und Aufwendungen immer unter den jeweils zutreffenden (vorgegebenen) Ertrags- und/oder Aufwandsarten nachzuweisen sind. Die Gemeinde kann jedoch bei besonderer Bedeutung von bestimmten Erträgen und Aufwendungen ggf. dazu gesonderte "Unterpositionen" bei den jeweils betroffenen Ertrags- und Aufwandsarten bilden.

Von der Gemeinde dürfen die Erträge und Aufwendungen jedoch nicht allein wegen einer gewünschten Differenzierung als "außerordentlich" klassifiziert und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung entsprechend abgegrenzt und nachgewiesen werden. Das Merkmal "außerordentlich" ist auf bestimmte besondere Ereignisse mit erheblichen wirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde und nicht auf die wirtschaftliche Zurechnung von Erträgen und/oder Aufwendungen zu einem Haushaltsjahr (Periodenabgrenzung) ausgerichtet worden.

Die Gemeinde muss im Rahmen ihres Jahresabschlusses immer prüfen, ob Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr entstanden und dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Sie hat zudem zu prüfen, ob nicht ggf. eine unmittelbare Eigenkapitalverrechnung der Erträge und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage vorzunehmen ist (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Ggf. ist auch das Wertaufholungsgebot anzuwenden, sodass eine wirtschaftliche Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zum abgelaufenen Haushaltsjahr entsteht.

## **9.2 Nach anderen Abgrenzungen**

Für die Aufstellung der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist von der Gemeinde zu beachten, dass sie darin keine Erträge und/oder Aufwendungen als "typische" oder "unregelmäßig anfallende" Erträge und Aufwendungen nachzuweisen hat. Eine solche Nachweispflicht besteht im gemeindlichen Haushaltsrecht nicht, sodass in der Ergebnisrechnung für die Gemeinde auch keine gesonderten Haushaltspositionen dafür vorgesehen sind. Ein Bedarf für eine solche Abgrenzung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen kann sich aber ggf. im Rahmen einer Jahresabschlussanalyse oder einer Bilanzanalyse ergeben.

Die Gemeinde hat auch die als "typische" oder "unregelmäßig anfallende" klassifizierten Erträge und/oder Aufwendungen unter den jeweils zutreffenden und vorgegebenen Ertrags- und/oder Aufwandsarten nachzuweisen. Sie hat dabei zu beachten, dass diese Erträge und Aufwendungen regelmäßig als "ordentlich" zu klassifizieren und mindestens nach den vorgegebenen Arten von der Gemeinde in die Ergebnisrechnung aufzunehmen sind. Diese Merkmale sind vorrangig auf die gemeindliche Geschäftstätigkeit ausgerichtet worden. Die Gemeinde soll daher in ihrer Ergebnisrechnung keine Erträge und Aufwendungen nach anderen Abgrenzungen nachweisen.

## **10. Das Gesamtbild der Ergebnisrechnung**

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben und die Bedeutung einzelner haushaltswirtschaftlicher Vorgänge und Ergebnisse bringen es mit sich, dass die gemeindliche Ergebnisrechnung eine Vielzahl von Informationen unmittelbar aufzeigen soll. Die Gemeinde muss daher örtlich entscheiden, in welcher Art und Weise sachlich sinnvolle Informationen zur Ergebnisrechnung im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gegeben werden (vgl. § 44 Absatz 1 GemHVO NRW).

Der Nachweis der Erfüllung der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich im Rahmen des Jahresabschlusses ist dabei genauso gewichtig wie der Nachweis über die Erfolge der gemeindlichen Haushaltskonsolidierung in eigener Verantwortung oder auch im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 76 GO NRW). Die Gemeinde sollte daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und des Informationsbedarfs ein Gesamtbild der Ergebnisrechnung konzipieren, dass der örtlichen Haushaltswirtschaft nach Ablauf des Haushaltsjahres gerecht wird.

Die Gemeinde sollte dabei die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigen und sowohl das Ressourcenaufkommen durch Erträge als auch den Ressourcenverbrauch durch Aufwendungen vollständig aufzeigen. Diese Sachlage erfordert ggf. von der Gemeinde eine sachgerechte Grundkonzeption mit Festlegungen, die sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht mehrjährig zur Anwendung kommen können.

In diesem Zusammenhang kann die Gemeinde zusätzlich zum Jahresergebnis und den nachrichtlich anzugebenden Eigenkapitalverrechnungen aufzeigen, in welchem Umfang das gemeindliche Eigenkapital aufgrund der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres verändert wird und welche Bilanzposten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in welchem Umfang davon betroffen sind. Das gemeindliche Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung wird dadurch gleichwohl nicht zu einem „Zwischenergebnis“, denn mit dem gewichtigen Jahresergebnis sind das gemeindliche Haushaltsausgleichssystem und aufsichtsrechtliche Belange verknüpft worden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalt der Ergebnisrechnung):**

#### **1.1 Zu den Satz 1 (Nachweis der Erträge und Aufwendungen):**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden der Inhalt und die Aufgabe der gemeindlichen Ergebnisrechnung näher bestimmt. Sie hat das tatsächliche Ressourcenaufkommen (Erträge) und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) der Gemeinde aus der Haushaltsausführung im Haushaltsjahr nach den Vorgaben im Haushaltsplan nachzuweisen. Die sachliche Gliederung der Ergebnisrechnung baut deshalb auf dem gemeindlichen Ergebnisplan auf (vgl. § 2 GemHVO NRW).

Die jeweils bei den Haushaltspositionen im Plan-/Ist-Vergleich enthaltenen Plan-Werte stellen als Beträge einen unmittelbaren Bezug zum gemeindlichen Ergebnisplan her. Bei einzelnen Haushaltspositionen des Ergebnisplans ist ggf. jedoch eine Planfortschreibung vorgenommen worden, weil z. B. aufgrund der Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr sachliche Anpassungen im Rahmen einer Nachtragssatzung notwendig waren. Eine solche Planfortschreibung im Ergebnisplan kann aber auch durch Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr entstanden sein (vgl. § 22 GemHVO NRW).

In der jahresbezogenen Ergebnisrechnung müssen von der Gemeinde alle Erträge und Aufwendungen nachgewiesen werden, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind jeweils Jahressummen zu den Ertragsarten und den Aufwandsarten auszuweisen, um die Herkunft des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und die Verwendung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Die einzelnen Beträge sind durch die Bildung von Summen und Salden zum ordentlichen Ergebnis, dem Finanzergebnis und dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit zusammenzufassen. Aus den außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen ist dabei das außerordentliche Ergebnis zu ermitteln und gesondert auszuweisen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ist es erforderlich, ein Jahresergebnis zu ermitteln, das in der Ergebnisrechnung als Jahresüberschuss oder als Jahresfehlbetrag auszuweisen ist. Dieses Ergebnis kann dann in eine Beziehung mit der gemeindlichen Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich gestellt werden, denn die Haushaltsausgleichsverpflichtung der Gemeinde erstreckt sich auch auf den gemeindlichen Jahresabschluss (Rechnung) als Nachweis (Abrechnung) der tatsächlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr.

## **1.2 Zu Satz 2 (Verrechnungsverbot):**

### **1.2.1 Die Inhalte des Verbots**

Die Ergebnisrechnung ist von der Gemeinde als Bruttorechnung zu führen, denn ein vollständiger Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr ist nur dann möglich. Eine unmittelbare Saldierung von Erträgen und Aufwendungen würde die Übersicht über den gemeindlichen Ressourceneinsatz erheblich beeinträchtigen, auch wenn die Ergebnisrechnung selbst eine „Veränderungsrechnung“ darstellt.

Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die von der Gemeinde zu beachtenden Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das von der Gemeinde zu beachtende Bruttoprinzip verhindert somit auch eine Verschleierung innerhalb der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Die Gemeinde hat daher unter Beachtung des Bruttoprinzips in ihrer gemeindlichen Ergebnisrechnung jeweils Jahressummen für sämtliche im Haushaltsjahr tatsächlich erzielten Erträge getrennt von den Jahressummen für die im Haushaltsjahr entstandenen Aufwendungen auszuweisen. Das gemeindliche Jahresergebnis mit einer Darstellung als „Nettobetrag“ oder „Differenzbetrag“ steht dieser Vorgehensweise nicht entgegen.

### **1.2.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip**

#### **1.2.2.1 Absetzungen nach § 23 GemHVO NRW**

Die Gemeinde darf jedoch ausnahmsweise Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die sie zurückzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn die Rückzahlungen sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Dadurch wird haushaltsrechtlich eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip zugelassen. Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich unmittelbar auf die gemeindliche Ergebnisrechnung aus.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift ist von der Gemeinde entsprechend anzuwenden, auch wenn die Regelung keinen ausdrücklichen Verweis auf die gemeindliche Ergebnisrechnung enthält. Sie soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können.

In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die Ergebnisrechnung bedeutet dieses, dass die gemeindlichen Abgaben mit dem Nettobetrag in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind, der nach Abzug der vorgenommenen Erstattungen als Ertrag bei der Gemeinde verbleibt, z. B. bei Steuern, Gebühren und Beiträgen.



### 1.2.2.2 Sonstige zulässige Verrechnungen

Die zivilrechtlich zulässigen Aufrechnungen können nicht als Abweichungen vom haushaltsrechtlich vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden (vgl. §§ 387 ff. BGB). Eine solche Aufrechnung kann sich auf bestehende gemeindliche Geschäftsvorfälle beziehen, die in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung sowohl zeitlich als auch sachlich getrennt voneinander zu dokumentieren sind, z. B. die Zahlungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderung gegenüber diesem Dritten.

Im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs können grundsätzlich personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit ausstehenden Einzahlungen dieses Dritten verrechnet werden. In solchen Fällen bleibt der in der Ergebnisrechnung zu führende getrennte und bruttomäßige Nachweis von Erträgen und Aufwendungen davon unberührt.

### 1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der Ergebnisrechnung):

#### 1.3.1 Der Verweis auf § 2 GemHVO NRW

Im gemeindlichen Jahresabschluss ist die Ergebnisrechnung von der Gemeinde durch den ausdrücklichen Verweis in der Vorschrift auf § 2 GemHVO NRW formell entsprechend dem gemeindlichen Ergebnisplan aufzustellen. Der Ergebnismuss von der Gemeinde nach den einzelnen Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen gegliedert werden, zu denen jeweils jahresbezogene Beträge zu ermitteln sind. Ein Verzicht auf Haushaltspositionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist wegen der wenigen Haushaltspositionen grundsätzlich ausgeschlossen worden.

Von der Gemeinde können anhand wichtiger Gegebenheiten die Haushaltspositionen eigenverantwortlich weiter untergliedert werden. Die artenbezogenen Erträge und Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung werden einerseits nach ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen getrennt und dann summen- und saldenmäßig zu einem ordentlichen Ergebnis, einem Finanzergebnis und einem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie zu einem außerordentlichen Ergebnis und dem Jahresergebnis zusammengefasst (vgl. Nummer 1.6.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Gemeinde muss bei der Gestaltung ihrer Ergebnisrechnung beachten, dass Informationen über das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr aufgezeigt sowie deren zutreffende Erfassung nachgewiesen werden sollen. Zur gemeindlichen Ergebnisrechnung gehören die nachfolgend aufgezeigten Komponenten (vgl. Abbildung 667).

<b>DIE KOMONENTEN DER ERGEBNISRECHNUNG</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Ordentliches Ergebnis					
Finanzergebnis					
Ergebnis der laufenden Verwaltungstätig- keit					
Außerordentliches Ergebnis					
<b>Jahresergebnis</b>					
<u>Nachrichtlich:</u> Verrechnungen Mit der Allgemeinen Rücklage als <b>Sonstiges Ergebnis</b>					
<u>Insgesamt:</u> <b>Ressourcen- ergebnis</b>					

*Abbildung 667 „Die Komponenten der Ergebnisrechnung“*

Die örtliche Untergliederung soll jedoch nicht soweit ausgedehnt werden, dass die Konten abgebildet werden und das gesamte Buchungsgeschehen aufzuzeigen ist. Eine derartige Informationsfülle beeinträchtigt die Aussagekraft der Finanzrechnung. Die gemeindlichen Informationen sollen nachvollziehbar sein, bedürfen dafür aber nicht einer kontenmäßigen Auflistung bzw. Darstellung im Rahmen der Ergebnisrechnung.

### 1.3.2 Die Abbildung der Erträge und Aufwendungen nach Arten

#### 1.3.2.1 Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen

Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden als ordentliche Erträge und Aufwendungen die regelmäßig wiederkehrenden und planbaren Erträge und Aufwendungen der Gemeinde verstanden. Der Begriff „ordentlich“ wird dabei auch für die Gestaltung des Aufbaus der gemeindlichen Ergebnisrechnung verwendet. Er wird nach dem Ausschlussprinzip definiert, d. h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit sie nicht zum Finanzergebnis gehören.

Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen gehören somit diejenigen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde im Haushaltsjahr anfallen. Die Gemeinde hat dabei ihre Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr nach verbindlich vorgegebenen Arten zu erfassen (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Arten der ordentlichen Erträge und Aufwendungen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 668).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

<b>DIE ORDENTLICHEN ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN</b>	
<b>ERGEBNISBEREICH</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSARTEN</b>
<b>Ordentliche Erträge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfererträge</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige ordentliche Erträge</li> <li>- aktivierte Eigenleistungen</li> <li>- Bestandsveränderungen</li> </ul>
<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personalaufwendungen</li> <li>- Versorgungsaufwendungen</li> <li>- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</li> <li>- bilanzielle Abschreibungen</li> <li>- Transferaufwendungen</li> <li>- sonstige ordentliche Aufwendungen</li> </ul>

*Abbildung 668 „Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen“*

Aus den Arten der ordentlichen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde wird in der gemeindlichen Ergebnisrechnung das „Ordentliche Ergebnis“ als Saldo aus dem erzielten Ressourcenaufkommen sowie dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde nachgewiesen. Dadurch wird ein wichtiger Bereich des Erfolges des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde abgebildet.

### **1.3.2.2 Die Finanzerträge und Finanzaufwendungen**

Die gemeindlichen Finanzerträge und Finanzaufwendungen entstehen aus besonderen Geschäftsvorfällen der Gemeinde und sind daher in der gemeindlichen Ergebnisrechnung getrennt von den ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen nachzuweisen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 16 und 17 GemHVO NRW). Daraus wird das Finanzergebnis ermittelt, durch das z. B. dargestellt wird, wie durch Zinsaufwendungen aufgrund des von der Gemeinde aufgenommenen Fremdkapitals das Jahresergebnis der Gemeinde beeinflusst wird.

Das „Finanzergebnis“ der Gemeinde ist jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden, sodass die Abschreibungen auf Finanzanlagen nicht darunter zu erfassen sind. Die Finanzanlagen werden vielmehr als gemeindliche Vermögensgegenstände der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zugerechnet bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde auf Dauer. Sie stellen daher für die Gemeinde keine „Nebengeschäfte“ im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft dar.

Die Abschreibungen auf gemeindliche Finanzanlagen dürfen deshalb von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung auch nicht gesondert als ordentliches betriebsfremdes Ergebnis, getrennt von den bilanziellen Abschreibungen, erfasst und ausgewiesen werden. Die festgelegte Erfassung soll vielmehr die Transparenz über den jährlichen gemeindlichen Ressourcenverbrauch aus der Inanspruchnahme von Vermögensgegenständen stärken.

### **1.3.2.3 Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen**

Von der Gemeinde sind in der Ergebnisrechnung die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen getrennt von den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen nachzuweisen (vgl. Abbildung 669).

<b>Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen</b>	
<b>Außerordentliche Erträge</b>	- Außerordentliche Erträge
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>	- Außerordentliche Aufwendungen

*Abbildung 669 „Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen“*

Als außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen sind die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen zu betrachten, die außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entstehen, aber durch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Haushaltsjahr verursacht werden. Sie beruhen auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, z. B. Naturkatastrophen, und können von der Gemeinde freiwillig auch gegliedert nach wichtigen Arten in der Ergebnisrechnung nachgewiesen werden.

Zu derartigen Vorgängen zählen auch sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen. Ebenso sind gemeindliche Abschreibungen, die dadurch entstehen, weil ein Geschäftsvorfall der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren ist, als außerordentliche Aufwendungen zu behandeln und entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen.

### **1.3.3 Die Jahresergebnisse**

#### **1.3.3.1 Das ordentliche Ergebnis**

Unter dem ordentlichen Ergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge (vgl. § 2 Absatz 1 Nummern 1 bis 9 GemHVO NRW) und der Summe der ordentlichen Aufwendungen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummern 10 bis 15 GemHVO NRW) erfasst. Die Summe der ordentlichen Erträge ergibt sich dabei durch eine Addition der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthaltenen Ertragspositionen. Die Summe der ordentlichen Aufwendungen ergibt sich entsprechend durch eine Addition der Aufwandspositionen.

Dieses Ergebnis wird nach dem Ausschlussprinzip definiert, d. h. alle gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis der Gemeinde gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit die Erträge und Aufwendungen nicht dem gemeindlichen Finanzergebnis zuzuordnen sind. Das Ergebnis aus den ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen weist dabei die Ertragskraft der Gemeinde aus, die sich aus der jährlichen haushaltswirtschaftlichen Geschäftstätigkeit der Gemeinde ergibt und als ordentliches Ergebnis der Gemeinde zu bezeichnen ist.

#### **1.3.3.2 Das Finanzergebnis**

Das Finanzergebnis aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit ist der Saldo aus den Finanzerträgen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 16 GemHVO NRW) und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 17 GemHVO NRW). Mit dieser gesonderten Erfassung bestimmter Erträge und Aufwendungen wird u. a. verdeutlicht, wie das Fremdkapital durch Zinsaufwendungen das Jahresergebnis der Gemeinde beeinflusst. Das „Finanzergebnis“ ist für die Gemeinde jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden, sodass die gemeindlichen Abschreibungen auf Finanzanlagen nicht in das Finanzergebnis einbezogen werden.

#### **1.3.3.3 Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Das als „Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit“ bezeichnete Ergebnis der Gemeinde in der gemeindlichen Ergebnisrechnung stellt ein Abbild des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde aus ihrer laufenden Geschäftstätigkeit im Haushaltsjahr dar. Das auszuweisende Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit wird dabei aus dem ordentlichen Jahresergebnis (Saldo der ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen) und dem Finanzergebnis (Saldo der Finanzerträge sowie der Zinsen und ähnlicher Aufwendungen) gebildet und umfasst alle regelmäßig anfallenden Aufwendungen und Erträge der Gemeinde.

Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht in diesem Zusammenhang, dass bestimmte örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen jahresbezogen und „laufend“ bzw. regelmäßig zu erledigen sind. Die Gemeinde ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft jedoch nicht einfach als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere eigenständige Geschäftstätigkeiten durchführen kann.

Die Gemeinde hat sich dem Willen des Rates zu unterwerfen, der die Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde vertritt und die Gemeindeverwaltung beauftragt und in ihrem Handeln überwacht. Sie hat daher bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen in Form der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung sowie der sonstigen Ratsbeschlüsse zu beachten. In diesem Zusammenhang hat der Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Zahlungsabwicklung im Haushaltsjahr.

#### **1.3.3.4 Das außerordentliche Ergebnis**

Die Gemeinde hat im Haushaltsjahr erzielte Erträge und entstandene Aufwendungen dann als außerordentlich einzuordnen und diese gesondert in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen, wenn die Erträge und Aufwendungen außerhalb der gewöhnlichen bzw. laufenden Geschäftstätigkeit der Gemeinde liegen. Nach dieser Abgrenzung hat die Gemeinde solche Geschäftsvorfälle gesondert nachzuweisen, die ungewöhnlich in ihrer Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind. Bei der Beurteilung durch die Gemeinde ist auf die „Verhältnisse des Einzelfalls“ abzustellen.

Die gemeindliche Ergebnisrechnung folgt in ihrem Aufbau einer solchen Abgrenzung. Das außerordentliche Ergebnis der Gemeinde ergibt sich daher aus der Saldierung der außerordentlichen Erträge (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 18 GemHVO NRW) und der außerordentlichen Aufwendungen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 19 GemHVO NRW). Wegen der Abgrenzung durch den Begriff „außerordentlich“ muss es nicht in jedem Haushaltsjahr zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen und damit zu einem außerordentlichen Ergebnis kommen.

Das außerordentliche Ergebnis zeigt daher, inwieweit seltene und ungewöhnliche Vorgänge bzw. von der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit erheblich abweichende Vorgänge von wesentlicher Bedeutung bei der Gemeinde im Haushaltsjahr aufgetreten sind. Mit dem gesondert von der Gemeinde auszuweisenden Ergebnis lässt sich beurteilen, in welchem Umfang das gemeindliche Jahresergebnis dadurch beeinflusst wurde bzw. eine besondere Haushaltsbelastung eingetreten ist.

#### **1.3.3.5 Das Jahresergebnis**

Das in der gemeindlichen Ergebnisrechnung auszuweisende Jahresergebnis wird aus der Summe des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit und des außerordentlichen Ergebnisses gebildet. Es zeigt als bilanzierter Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag die jahresbezogene haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde im Haushaltsjahr auf. Der Ausweis des gemeindlichen Jahresergebnisses setzt voraus, dass von der Gemeinde eine

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

zutreffende Periodenabgrenzung vorgenommen wurde und die Erträge und Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen waren.

An diesem Jahresergebnis wird auch das Erreichen des Haushaltsausgleichs in der Rechnung gemessen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Ebenso kann dadurch die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde beurteilt werden, denn das Jahresergebnis bewirkt eine Veränderung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Eigenkapitals (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Veränderung des Eigenkapitals wird aber auch durch die haushaltsrechtlich zugelassene unmittelbare Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen mit der Allgemeinen Rücklage bewirkt (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen ein Jahresfehlbetrag im Haushaltsjahr entstanden ist oder dieser Fehlbetrag höher ist als der geplante Jahresfehlbetrag, löst dieser haushaltswirtschaftliche Status eine gesonderte Anzeigepflicht der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde aus (vgl. § 75 Absatz 5 GO NRW). Ein entstandener Jahresfehlbetrag kann aber auch die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auslösen, sofern dadurch eine Überschreitung der gesetzlich bestimmten Schwellenwerte eintritt (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW).

Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresergebnis hat der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Er hat dabei die Bedingungen des Haushaltsausgleichssystems zu beachten.

#### **1.3.3.6 Der Verrechnungssaldo**

Im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollen von der Gemeinde die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen entstanden und unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet worden sind, gleichwohl als Ressourcenaufkommen oder Ressourcenverbrauch erfasst werden. Wegen der Verrechnung ist eine nachrichtliche Angabe nach dem Jahresergebnis ausreichend.

Die Gemeinde kann die betreffenden Erträge und Aufwendungen innerhalb des Haushaltsjahres in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfassen. Diese Erträge und Aufwendungen sind dann im Rahmen des Jahresabschlusses herauszurechnen und nach dem Jahresergebnis der Gemeinde nachrichtlich anzugeben. Aus den entstandenen Erträgen und Aufwendungen ist von der Gemeinde ein haushaltsjahrbezogener Verrechnungssaldo zu ermitteln. Der Saldo kann auch als „Sonstiges Ergebnis“ bezeichnet werden kann, weil darunter die gesamten im Haushaltsjahr genutzten Ressourcen der Gemeinde erfasst worden sind.

## **2. Zu Absatz 2 (Nachweis der Ist-Ergebnisse):**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Der jährliche Jahresabschluss der Gemeinde erfordert, das gemeindliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr in einen zeitlich geprägten Vergleich zu stellen. Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind deshalb die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen.

Durch die Einbeziehung der Daten des Vorjahres soll die Entwicklung der Gemeinde dargestellt und verdeutlicht werden. Den Ist-Ergebnissen ist dann ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, sodass die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde aus der Haushaltsplanung nach ihren Arten den tatsächlichen Erträgen und Aufwendungen gegen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

übergestellt werden. Bei dieser vergangenheitsbezogenen Betrachtung wird - anders als bei der zukunftsbezogenen mehrjährigen Zeitreihe im Haushaltsplan der Gemeinde - eine Darstellung der Ist-Ergebnisse aus dem Haushaltsjahr und dem Vorjahr sowie der Vergleich der Plan-Werte mit den Ist-Werten für ausreichend angesehen.

Als Plan-Werte sind dabei die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres anzusehen, denn der ursprüngliche Planansatz im Haushaltsplan kann durch zulässige Fortschreibungen verändert worden sein, z. B. durch eine Nachtragssatzung oder durch übertragene Ermächtigungen. Der Vergleich der Ist-Werte und der Plan-/Ist-Vergleich machen die tatsächliche Entwicklung der Erträge und Aufwendungen transparent. In diesen beiden Vergleichen stehen die Beträge der einzelnen Ertrags- und Aufwandsarten und nicht das Jahresergebnis im Mittelpunkt.

Durch die Gegenüberstellung der Beträge der einzelnen Arten der erzielten Erträge und der entstandenen Aufwendungen werden das Entstehen des Jahresergebnisses nachvollziehbar und die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr sichtbar gemacht. Die Transparenz über die ausgeführte Haushaltswirtschaft der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie über die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde wird dadurch wesentlich erhöht. Durch diese Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung soll auch erreicht werden, dass für den Rat der Gemeinde die Umsetzung der Ermächtigungen zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Rahmen seines Budgetrechts überprüfbar bzw. nachprüfbar bleiben.

## **2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres**

Zu einer vollständigen Ergebnisrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde gehört, dass die Ist-Ergebnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres in einen Zusammenhang mit den Ist-Ergebnissen des Vorjahres gestellt werden. Dadurch wird die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde besser verdeutlicht. Die Darstellung zweier Ist-Werte zu den einzelnen Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen und der beiden Jahresergebnisse erleichtert zudem die Bewertung des Jahresergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres. Ein Verzicht auf Vorjahresbeträge beeinträchtigt die in der Ergebnisrechnung von der Gemeinde aufzuzeigenden Informationen und ist deshalb nicht zulässig.

Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, ob sie bei Bedarf ggf. eine längere Zeitreihe bildet und dadurch auch Ergebnisse aus weiteren Vorjahren in der Ergebnisrechnung einbezieht. In einem längeren Zeitraum lassen die positiven und negativen Effekte auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde besser einschätzen und beurteilen. Eine solche Vorgehensweise dürfte sich z. B. im Rahmen der Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW anbieten.

In solchen Fällen wäre eine Darstellung der jährlichen Ist-Werte der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über mehrere Haushaltsjahre sachgerecht, z. B. von Beginn der Umsetzung des Haushaltssicherungskonzeptes an. Die Erreichung der Zielsetzungen und die Bewertung der erzielten Konsolidierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie eine Prognose über weitere Konsolidierungsmaßnahmen dürften sich dadurch für die örtlich Verantwortlichen wesentlich erleichtern.

## **2.3 Der fortgeschriebene Planansatz für das Haushaltsjahr**

### **2.3.1 Der Ansatz für das Haushaltsjahr**

Im gemeindlichen Haushaltsplan muss der Ergebnisplan alle im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen enthalten (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Er hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr vollständig und klar durch die entspre-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

chende Bildung von Haushaltspositionen zu informieren und muss auch das sich voraussichtlich ergebende Jahresergebnis als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbedarf ausweisen. Es wird aus dem ordentlichen Ergebnis, dem Finanzergebnis, dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis ermittelt.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit muss bei allen Summen- und Saldobeträgen im Ergebnisplan durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbedarf darstellt. Daraus folgt, dass die gemeindlichen Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen der Gemeinde nicht als positive Beträge im Ergebnisplan veranschlagt werden sollen. Es muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass die Ansätze für das Haushaltsjahr richtig dargestellt werden, damit eine zutreffende Information über das voraussichtliche Ergebnis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr gegeben werden kann.

### **2.3.2 Die zulässige Fortschreibung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z. B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst, wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen enthält (vgl. § 81 GO NRW i. V. m. § 10 GemHVO NRW). Diese Sachlage führt zu einer Fortschreibung der betreffenden Haushaltsansätze im gemeindlichen Haushaltsplan.

Die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen vom Vorjahr in das Haushaltsjahr führen ebenfalls zu einer Fortschreibung der im Ergebnisplan enthaltenen Planansätze. Diese Übertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres (vgl. nach § 22 Absatz 2 GemHVO NRW). Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des gemeindlichen Haushaltsplans werden als „Planfortschreibungen“ bezeichnet. Die gemeindliche Ergebnisrechnung muss alle Ansätze des Haushaltsjahres enthalten, sodass in den Fällen, in denen die Ansätze fortgeschrieben wurden, der fortgeschriebene Ansatz den zutreffenden Haushaltsansatz bzw. Ermächtigung aus dem gemeindlichen Ergebnisplan zu übernehmen ist.

### **2.3.3 Die Planfortschreibung bei Budgets**

In den Fällen der Bewirtschaftung von örtlich durch die Gemeinde gebildeten Budgets ist es vertretbar, eine Minderung einer Haushaltsposition zugunsten einer anderen Haushaltsposition im Wege der Planfortschreibung vorzunehmen. Bei einer solchen Vorgehensweise ist zu berücksichtigen, dass bei Budgets nicht die einer Haushaltsposition zugeordnete Ermächtigung für die Haushaltsführung verbindlich ist, sondern vielmehr die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen (vgl. § 21 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).

Aus dem Sinn und Zweck der Budgettierung ergibt sich zudem, dass über eine Inanspruchnahme der Ermächtigungen innerhalb des Budgets der Budgetverantwortliche unter Einbeziehung möglicher Haushaltsvermerke entscheiden soll. Über eine Planfortschreibung innerhalb der örtlich gebildeten Budgets hat daher die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie ist nicht zwingend vorzunehmen bzw. erforderlich. Es kann aber dann eine bessere Nachvollziehbarkeit der Haushaltsausführung erreicht werden, sofern in den Plan-/Ist-Vergleich im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Haushaltspositionen der Budgets einbezogen werden.



#### **2.3.4 Kein Anlass für Fortschreibungen**

Eine Entscheidung über die Durchführung einer zusätzlichen haushaltswirtschaftlichen Maßnahme führt nicht in jedem Fall zu einer Veränderung bzw. Planfortschreibung bei der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsposition. Die vom Kämmerer, dem Bürgermeister sowie durch den Rat zugelassenen Ermächtigungen für über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen erhöhen zwar die gemeindlichen Aufwendungen und Auszahlungen in zulässiger Weise, führen aber nicht gleichzeitig zu einer Veränderung im gemeindlichen Ergebnisplan (vgl. § 83 GO NRW). Bereits aus der Bezeichnung „über- oder außerplanmäßig“ lässt sich ableiten, dass bei solchen Geschäftsvorfällen kein Anlass für eine Planfortschreibung besteht.

Zu den haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen, die nicht die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsansätze verändern, gehören auch die möglichen Beschränkungen der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung durch eine vom Kämmerer oder dem Bürgermeister erlassene Haushaltssperre (vgl. § 24 Absatz 1 GemHVO NRW). Ebenso löst auch eine vom Rat der Gemeinde erlassene Haushaltssperre keine Anpassung der Haushaltsansätze im Sinne einer Planfortschreibung aus (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW). Die Zustimmungsvorbehalte des Kämmerers oder des Bürgermeisters sowie ein satzungsrechtlicher Vorbehalt des Rates der Gemeinde sind auch dazu zu zählen.

#### **2.4 Der Rahmen der Haushaltsplanermächtigung**

Die vom Rat der Gemeinde im Rahmen der Haushaltsatzung beschlossenen Ermächtigungen im gemeindlichen Ergebnisplan sind einerseits bei der Bewirtschaftung im Haushaltsjahr bzw. der Ausführung des Haushaltsplans einzuhalten. Sie stellen andererseits keinen „Freibrief“ für die Gemeindeverwaltung dar, Aufwendungen im veranschlagten Rahmen entstehen zu lassen. Die Schranke für die Inanspruchnahme der Ermächtigungen im Haushaltsplan stellt der entstandene tatsächliche Bedarf im Haushaltsjahr dar, der durchaus geringer sein kann als der dafür veranschlagte Betrag.

Die Schranke „Bedarf“ stellt dabei jeder haushaltswirtschaftliche Vorgang bezogen auf die betreffende Ermächtigung dar, der vor der Ausführung hinsichtlich seiner Umsetzung und seines Umfangs zu prüfen ist. Der Ausweis der Ermächtigungen im Ergebnisplan macht diese Überprüfung nicht entbehrlich. Aufgrund der Beachtung der Haushaltsgrundsätze besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, die Inanspruchnahme einer Ermächtigung auf das sachlich Notwendige sowohl inhaltlich und betragsmäßig zu begrenzen. Dabei kann im Einzelfall durchaus die Zulässigkeit der Inanspruchnahme zu verneinen sein.

Der Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss stellt daher nicht nur einen Abgleich haushaltswirtschaftlicher Daten der Gemeinde aus dem Haushaltsjahr dar. Vielmehr findet im Rahmen des Vergleichs auch eine Kontrolle der Bewirtschaftung bzw. der Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr statt. Der Rat muss im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bestätigen, dass die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr in geeigneter und vertretbarer Weise ausgeführt worden ist.

#### **2.5 Die Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres**

Die gemeindliche Ergebnisrechnung hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Ergebniskomponenten vollständig und klar zu informieren. Sie zeigt die Quellen und Ursachen des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs der Gemeinde im Haushaltsjahr auf. Die gemeindliche Ergebnisrechnung weist als zeitraumbezogene Rechnung die Aufwendungen und Erträge grundsätzlich in der betreffenden Periode (Haushaltsjahr) aus, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Ist-Ergebnisses als Überschuss oder Fehlbetrag auf das einzelne Haushaltsjahr begrenzt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Der Ausweis des Jahresergebnisses eines Haushaltsjahres sowie seine Höhe und Quellen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung dienen der Rechenschaft der Gemeinde über die Verwendung und den Einsatz der verfügbaren Ressourcen gegenüber dem Rat der Gemeinde und den sonstigen Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses. Dieser gemeindliche Nachweis dient auch der Entscheidung der Ratsmitglieder über die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

## **2.6 Der Plan-/Ist-Vergleich**

### **2.6.1 Allgemeine Sachlage**

Aus örtlichen Gesichtspunkten und Erfordernissen sowie aus den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft heraus, ist in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die tatsächliche Inanspruchnahme der haushaltsmäßigen Ermächtigungen im abgelaufenen Haushaltsjahr in einen Vergleich mit den geplanten Ermächtigungen zu stellen. Eine „Abrechnung“ des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs für das abgelaufene Haushaltsjahr ist daher nur vollständig, wenn zusätzlich zu den Ist-Werten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird.

Mit einem solchen Vergleich bzw. der Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den erzielten Ist-Werten sollen die im Haushaltsjahr entstandenen Abweichungen von den bestehenden Ermächtigungen festgestellt und transparent gemacht werden. Der Plan-/Ist-Vergleich wird möglich, weil der Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sich inhaltlich formal und materiell entsprechen und dadurch für einen Vergleich der Plan-Werte mit den Ist-Werten eine gute Ausgangslage besteht.

Im Rahmen des Vergleiches der Plan- und Ist-Werte der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres sollen von der Gemeinde die Abweichungen aufgrund der Ausführung der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr analysiert werden, um dadurch Kenntnisse über deren Art und Umfang sowie über die örtlichen Gründe dafür zu erlangen. Eine Bewertung der Ergebnisse im Sinne von „gut“ oder „schlecht“ soll dabei nicht erfolgen. Der Vergleich sollte auch in einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gestellt werden, denn der gemeindliche Jahresabschluss soll nicht zu einem finanzwirtschaftlichen Nachweis, sondern auch einem leistungsbezogenen Nachweis ausreichend gerecht werden.

Von der Gemeinde sollen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendigen Angaben über den Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung gemacht werden, z. B. über die entstandene Differenz zwischen dem Ressourcenaufkommen und dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde. Deren Erheblichkeit oder die Gründe oder Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung können dabei näher erläutert werden. Ein Maßstab ist dabei, dass den Informationserfordernissen des gemeindlichen Jahresabschlusses sowie den Informationsbedürfnissen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend Rechnung zu tragen wird.

### **2.6.2 Der Nachweis der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen**

Zu Planabweichungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung führen regelmäßig die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, die im Laufe des Haushaltsjahres notwendig werden (vgl. § 83 GO NRW). Diese zusätzlichen Aufwendungen verändern nicht den ursprünglichen Haushaltsansatz im gemeindlichen Haushaltsplan und lösen daher keine Planfortschreibungen für den Haushaltsplan aus. Die Zustimmung des Rates zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen ist kein Anlass, von einer Planfortschreibung auszugehen, denn sie ist nur bei einer Erheblichkeit dieser Aufwendungen in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft vorgesehen.

Als Voraussetzungen bei der Entscheidung über die zusätzlichen Aufwendungen bei einzelnen Haushaltspositionen ist, dass in jedem Einzelfall eine „Unabweisbarkeit“ bestehen und eine „Deckung“ im laufenden Haushaltsjahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

gewährleistet sein muss. Bei der Entscheidung über eine Deckung der zusätzlichen Aufwendungen darf z. B. das gesetzliche Gebot über den jährlichen Haushaltsausgleich nicht außer Betracht bleiben, auch wenn bei ausreichender Deckung der über- und außerplanmäßigen Aufwendungen im Einzelfall, z. B. durch Mehrerträge, der Haushaltsausgleich im Grundsatz nicht beeinflusst wird (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Im Rahmen des Jahresabschlusses kann die Zulässigkeit von im Haushaltsjahr vollzogenen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen nicht durch eine „Gesamtdeckung“ innerhalb des Haushalts hergestellt werden. Die Gemeinde soll bei einem im gemeindlichen Ergebnisplan ausgewiesenen negativen Jahresergebnis nicht noch durch über- und außerplanmäßige Aufwendungen das geplante Defizit vergrößern (vgl. § 2 GemHVO NRW). Sie muss daher bei ihrer Haushaltsführung im Haushaltsjahr dafür Sorge tragen, dass ggf. auf überplanmäßige oder außerplanmäßige Aufwendungen verzichtet wird, damit die sonst zur Deckung genutzten Haushaltsmittel zur Reduzierung des Jahresfehlbetrages beitragen können.

Die Zustimmung des Kämmerers, des Bürgermeisters und des Rates zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen kann in besonderen Fällen dann im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen, sofern erst zu diesem Zeitpunkt die entstandenen Aufwendungen erkennbar und dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, z. B. bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beim gemeindlichen Anlagevermögen. Diese Möglichkeit erstreckt sich nicht auf über- und außerplanmäßige Auszahlungen, weil die Zahlungen nach dem Abschlussstichtag nur dem neuen und nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzuordnen sind.

In der Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss oder mindestens im Anhang soll daher von der Gemeinde der Nachweis darüber geführt werden, dass die vorgenommenen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen zulässig waren. Die aus der Inanspruchnahme dieser zugelassenen Haushaltsbewirtschaftung entstandenen Veränderungen müssen dafür von der Gemeinde benannt und betragsmäßig aufgezeigt werden. Sie sind in den Ist-Beträgen des Jahresergebnisses enthalten, sodass dafür im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleichs der ausgewiesene Differenzbetrag entsprechend aufzuschlüsseln wäre. Neben den vorgesehenen Angaben der ins Folgejahr übertragenen Ermächtigungen sind dann auch die Veränderungen durch die Inanspruchnahme von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen von der Gemeinde gesondert anzugeben.

### **2.6.3 Der Nachweis der „unechten Deckungsfähigkeit“**

Die Gemeinde kann mögliche Veränderungen im Haushaltsjahr gegenüber der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan durch eigenverantwortlich bestimmte Bewirtschaftungsregeln berücksichtigen. Die Gemeinde kann z. B. bestimmen, dass im Haushaltsjahr erzielte Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen entsprechend erhöhen, d. h. der Haushaltsansatz im Ergebnisplan wird nicht förmlich erhöht, sondern darf nur entsprechend überschritten werden.

In diesem Rahmen kann die Gemeinde für die Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft auch bestimmen, dass bei Mindererträgen sich bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen entsprechend vermindern, d. h. der Haushaltsansatz im Ergebnisplan wird nicht förmlich vermindert, sondern darf nur in entsprechend reduzierten Rahmen in Anspruch genommen werden. Derartige Regelungen verändern nicht den ursprünglichen Haushaltsansatz im Haushaltsplan und lösen keine Planfortschreibungen für den Haushaltsplan aus.

In der Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss oder mindestens im Anhang soll daher von der Gemeinde der Nachweis darüber geführt werden, dass diese Regelung beachtet bzw. eingehalten worden ist. Die aus der Inanspruchnahme dieser zugelassenen Haushaltsbewirtschaftung entstandenen Veränderungen müssen dafür von der Gemeinde benannt und betragsmäßig aufgezeigt werden. Sie sind in den Ist-Beträgen des Jahresergebnisses enthalten, sodass dafür im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleichs der ausgewiesene Differenzbetrag entsprechend aufzuschlüsseln wäre. Neben den vorgesehenen Angaben der in Folgejahr übertragenen Ermächtigungen

sind dann auch die Veränderungen durch die Inanspruchnahme der „unechten Deckungsfähigkeit“ von der Gemeinde gesondert anzugeben.

#### **2.6.4 Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches in der Ergebnisrechnung die von der Gemeinde übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen sind (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt dazu, dass die betroffenen Positionen im Ergebnisplan des Haushaltsplans des folgenden Jahres entsprechend erhöht werden (vgl. § 22 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Übertragungen bewirken daher i. d. R., dass das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Ergebnisplan enthaltenen Aufwandsermächtigungen in Anspruch genommen worden wären. Durch die Ermächtigungsübertragungen der Gemeinde fällt daher ein geplanter Jahresüberschuss entsprechend höher aus und ein geplanter Jahresfehlbetrag entsprechend niedriger.

Für den Nachweis der vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen muss in der Ergebnisrechnung die Spalte "Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres" aufgeteilt werden, um die Veränderung der geplanten Haushaltsposition im Haushaltsplan nachvollziehbar aufzuzeigen. Aus Transparenzgründen ist es deshalb für die betroffenen Haushaltspositionen erforderlich, dass von der Gemeinde der ursprüngliche Ansatz des Haushaltsplans, die Fortschreibung durch die Ermächtigungsübertragung und der fortgeschriebene Ansatz gesondert dargestellt wird.

Von der Gemeinde ist ggf. in dieser Reihe auch noch die Veränderung des Ansatzes des gemeindlichen Haushaltsplans durch einen Nachtragshaushaltsplan gesondert aufzuzeigen. Bei dem gesonderten Ausweis der übertragenen Ermächtigungen in der Ergebnisrechnung ist zudem die örtliche Regelung über die Geltungsdauer der übertragenen Aufwandsermächtigungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu beachten. Es muss von der Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses sichergestellt werden, dass von der Gemeinde nur noch verfügbare Ermächtigungen übertragen werden (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die Gemeinde sollte bei Ermächtigungsübertragungen zum erzielten und in der Ergebnisrechnung nachgewiesenen Jahresergebnis die Auswirkungen der Übertragungen auf das Jahresergebnis erläutern. Es sollte dazu auch der Umfang der übertragenen Ermächtigungen sowie ggf. weitere Hintergrundinformationen über den Bedarf oder den Anlass von Übertragungen dazu aufgezeigt werden.

### **2.7 Die erweiterte Ergebnisrechnung**

#### **2.7.1 Die Erweiterung beim Haushaltsansatz**

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist statt des Planansatzes aus dem vom Rat beschlossenen Haushaltsplan des Haushaltsjahres der „Fortgeschriebene Ansatz“ anzugeben. Die aufzuzeigenden Beträge weichen von den originären Haushaltsansätzen ab, wenn die Haushaltspositionen des gemeindlichen Ergebnisplans in zulässiger Weise verändert wurden.

Als haushaltsrechtlich zulässig ist dabei die Fortschreibung des gemeindlichen Haushaltsplans durch einen Nachtragshaushaltsplan der Gemeinde oder durch Ermächtigungsübertragungen aus dem Vorjahr anzusehen (vgl. §§ 10 und § 22 GemHVO NRW). Für die Beurteilung des Jahresabschlusses ist es zudem zweckmäßig, die Anlässe und den Umfang der Fortschreibung gesondert aufzuzeigen. Eine Möglichkeit wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 670).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>ERSTES BEISPIEL FÜR EINE ERWEITERTE ERGEBNISRECHNUNG</b>									
Positionen der Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...	Ansatz des Haushaltsjahres ...	Fortschreibung des Ansatzes des Haushaltsjahres		Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist		Übertragung nach § 22 GemHVO NRW
			nach § 10 GemHVO NRW	nach § 22 GemHVO NRW			Mehr	Weniger	
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

*Abbildung 670 „Erstes Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung“*

Die fortgeschriebenen Ermächtigungen stellen dann als zutreffende Plan-Werte den Bezugspunkt in dem in der Ergebnisrechnung zu führenden Plan-/Ist-Vergleich dar. Die eingetretenen Veränderungen sollten konkret aufgezeigt werden, um die Gründe für die Fortschreibung von Haushaltsansätzen aufzuzeigen.

**2.7.2 Die Erweiterung beim Plan-/Ist-Vergleich**

Das Ergebnis aus dem Plan-/Ist-Vergleich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kann noch dadurch verbessert bzw. besser beurteilt werden, wenn für den aus dem Vergleich entstandenen Unterschiedsbetrag neben den ins Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres zu übertragenden Ermächtigungen auch Anlässe für den Unterschiedsbetrag gesondert aufgezeigt werden. Ein Anlass für ein entstandenes höheres Ist-Ergebnis bei den Aufwendungen als dem angesetzten Plan-Wert kann z. B. ein haushaltswirtschaftlicher Mehrbedarf sein, der über- oder außerplanmäßig abgewickelt wurde oder durch Mehrerträge gedeckt werden konnte.

Für derartige (zusätzliche) haushaltswirtschaftliche Veränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr bieten sich entsprechende Angaben im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleichs in der gemeindlichen Ergebnisrechnung an. Darin können auch die Wirkungen eines entstandenen niedrigeren Ist-Ergebnisses bei den Aufwendungen als dem angesetzten Plan-Wert aufgezeigt werden, wenn z. B. Mindererträge entstanden sind, und deswegen die Ermächtigungen für Aufwendungen zu verringern waren.

Eine dafür notwendige Erweiterung der Ergebnisrechnung mit zur Darstellung der gewünschten Angaben ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen bzw. auszugestalten, denn haushaltsrechtlich bestehen lediglich Mindestvorgaben für die gemeindliche Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde. Eine Möglichkeit wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 671).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>ZWEITES BEISPIEL FÜR EINE ERWEITERTE ERGEBNISRECHNUNG</b>											
Positionen der Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...  EUR	Ansatz des Haushaltsjahres ...  EUR	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres  EUR	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres  EUR	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist						Übertragung nach § 22 GemHVO NRW  EUR
					Mehr EUR			Weniger EUR			
					Ist	§ 83	§ 21	Ist	§ 21	§ 24	

*Abbildung 671 „Zweites Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung“*

Die Gemeinde kann aber auch andere Möglichkeiten im Zusammenhang mit der gemeindlichen Ergebnisrechnung nutzen, um über die aufgetretenen Ereignisse und deren Wirkungen bedarfsgerecht zu informieren, z. B. die möglichen Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss machen.

**3. Zu Absatz 3 (Nachweis der Eigenkapitalverrechnung):**

**3.1 Allgemeine Sachlage**

Die gemeindliche Ergebnisrechnung soll über Erträge und Aufwendungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen auch dann noch Auskunft geben, wenn diese Erträge und Aufwendungen nicht mehr in das Jahresergebnis einbezogen werden, das für den Haushaltsausgleich relevant ist. Für Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 GO NRW, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen ist haushaltsrechtlich eine unmittelbare Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz festgelegt worden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Derartige Geschäftsvorfälle sollen sich nicht mehr auf die Ergebnisse aus der regelmäßigen „laufenden Verwaltungstätigkeit“ der Gemeinde auswirken. Das Erreichen des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses wird aber weiterhin an dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis gemessen. Einer möglichen Verrechnung der gemeindlichen Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte deshalb eine Prüfung der Gemeinde vorausgehen, ob dieser Ressourcenverbrauch eigenkapitalverträglich ist für die Gemeinde ist.

Die Eigenkapitalverrechnung mit der Allgemeinen Rücklage löst nicht unmittelbar die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Die Gemeinde hat jedoch zum Abschlussstichtag zu prüfen, ob durch die Verrechnungen das gemeindliche Eigenkapital in einem Umfang in Anspruch genommen wird, dass

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

unter Beachtung der Schwellenwerte die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes in einem folgenden Haushaltsjahr entsteht (vgl. § 76 Absatz 1 GO NRW). Sofern diese Sachlage gegeben ist, muss die Gemeinde die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Konsolidierungsmaßnahmen unmittelbar einleiten.

Die zugelassene Eigenkapitalverrechnung von Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage ist hinsichtlich ihrer Höhe nicht vom Bestand der Rücklage und der weiteren haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde abhängig. Im Haushaltsjahr vorgenommene Eigenkapitalverrechnungen können jedoch dazu beitragen, dass trotz eines hinnehmbaren Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung künftig eine Überschuldung der Gemeinde droht (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

Die Gemeinde kann zudem nicht auf eine Eigenkapitalverrechnung nach ihrer eigenen Entscheidung verzichten. Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht eine derartige Verrechnung zwingend vor, wenn die benannten gemeindlichen Vorgänge im Haushaltsjahr entstanden sind. Die Gemeinde macht z. B. auf eine fehlerhafte Handlungsweise aufmerksam, wenn im Anhang im Jahresabschluss zu einzelnen Bilanzposten des Anlagevermögens erläutert wird, dass „beim beweglichen Anlagevermögen“ noch bestehende restliche Buchwerte aus Abgängen ergebniswirksam aufgelöst wurden.

### **3.2 Die Abgrenzung des Nachweises**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass die Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden, nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen sind, bedingt eine materielle sowie eine formale Abgrenzung. Nach den Vorgaben für die Ergebnisrechnung ist an deren Schluss das Jahresergebnis als Saldogröße zwischen den im Haushaltsjahr erzielten Erträgen und den entstandenen Aufwendungen aufzuzeigen, um anhand dieses Betrages sofort das Erreichen eines Überschusses oder eines Fehlbetrages aus der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres erkennen zu können.

Für das Erreichen des Haushaltsausgleichs ist das Jahresergebnis daher als Nettogröße relevant, denn es sind nicht - wie in der Haushaltssatzung - dafür Gesamtbeträge sind aus den in der Ergebnisrechnung nachgewiesenen Erträge und Aufwendungen zu ermitteln. Die Erträge und Aufwendungen, die von der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, müssen deshalb aus dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung herausgehalten werden, gleichwohl aber zum Ressourcenaufkommen bzw. dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde zugerechnet werden.

Dieser Zwiespalt hat unter Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dazu geführt, derartige Erträge und Aufwendungen nach dem Jahresergebnis einzuordnen und ihnen einen nachrichtlichen Charakter zu geben. Die getroffene Abgrenzungsform hat keine Verletzung des Kongruenzprinzips zur Folge. Mit der nachrichtlichen Angabe der unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechneten Erträge und Aufwendungen wird einerseits das notwendige Gesamtbild über die Erzielung und Verwendung der gemeindlichen Ressourcen im Haushaltsjahr geschaffen.

Andererseits können notwendig werdende aufsichtsrechtliche Eingriffe strenger an das haushaltswirtschaftliche Handeln bzw. an die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde angeknüpft werden. Die Abgrenzung ist zudem vergleichbar mit der festgelegten Form für die Darstellung der gemeindlichen Haftungsverhältnisse. Diese möglichen künftigen Verpflichtungen der Gemeinde sind im Verbindlichkeitspiegel gesondert aufzuzeigen, aber nicht als Verbindlichkeiten in der Bilanz anzusetzen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 3 GemHVO NRW).

**3.3 Der Nachweis der Verrechnung**

Im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollen die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen entstanden und mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet worden sind, erfasst und durch eine nachrichtliche Angabe gesondert nachgewiesen werden. Sofern solche Erträge und Aufwendungen innerhalb des Haushaltsjahres in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst wurden, sind diese Erträge und Aufwendungen dann im Rahmen des Jahresabschlusses herauszurechnen und nach dem Jahresergebnis der Gemeinde nachrichtlich anzugeben.

Der haushaltsrechtlich bestimmte Nachweis sollte wegen der Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen (Sachanlagevermögen) und der Erträge und Aufwendungen aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen (Finanzanlagevermögen) entsprechend getrennt aufgebaut werden, auch wenn es bei beiden Vermögensformen zu einer Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals kommt.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich die Darstellung ihres Nachweises der zulässigen unmittelbaren Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage zu gestalten. Sofern in ihrer Ergebnisrechnung auch der Nachweis über die Erfüllung der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich enthalten ist, bietet es sich für die Gemeinde an, die Angaben zur Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage daran anzuschließen. Für die nachrichtlichen Angaben der Gemeinde über die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage in der Ergebnisrechnung bietet sich folgende Möglichkeit an (vgl. Abbildung 672).

<b>ANGABEN ZUR VERECHNUNG MIT DER ALLGEMEINEN RÜCKLAGE</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 / . Sp. 2)</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge ...</b>				
<b>Aufwendungen ...</b>				
<b>Ergebnis:</b>				
<b><u>Nachrichtlich:</u> Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage</b>				
Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen				
Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen				
Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen				
Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen				
<b>Sonstiges Ergebnis</b>				



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 38 GemHVO NRW**

<b>ANGABEN ZUR VERRECHNUNG MIT DER ALLGEMEINEN RÜCKLAGE</b>				
<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)</b>
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Nachrichtlich: Haushaltswirtschaftlicher Ressourcenerfolg/Ressourcenverlust</b>				
<b>Erfolg/Verlust</b> (Jahresergebnis plus Sonstiges Ergebnis)				

*Abbildung 672 „Angaben zur Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage“*

Die Gemeinde kann dabei auch angeben, ob aufgrund dieser beiden Ergebnisgrößen ein haushaltswirtschaftlicher Ressourcenerfolg oder ein Ressourcenverlust bezogen auf das Haushaltsjahr entstanden ist. Sie kann auch abschließend aufzeigen, ob das Jahresergebnis vollständig, teilweise oder nicht der Ausgleichsrücklage zufließt. Eine „ergebnisneutrale“ Verrechnung darf daher nicht zu einer eingeschränkten Ressourcenerfassung und Beurteilung durch die Gemeinde führen.

Die nachrichtlichen Angaben über die „verrechneten“ Erträge und Aufwendungen müssen unmittelbar mit dem Jahresergebnis in einen Zusammenhang gestellt werden. Der im Rahmen der Angaben entstehende Verrechnungssaldo stellt daher bezogen auf die jährliche Haushaltswirtschaft ein „Sonstiges Ergebnis“ dar. Die Summe aus dem Jahresergebnis und dem Sonstigen Ergebnis führen dann zu einem auf das Haushaltsjahr bezogenen gemeindlichen „Ressourcenergebnis“.

### **3.4 Verrechnungen und bilanzielles Jahresergebnis**

Die Gemeinde hat Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nach den Vorgaben des § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW sowie aus Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Erträge und Aufwendungen sind in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen.

Aufgrund dieser haushaltsrechtlichen Vorschriften werden von der Gemeinde nicht alle im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen in den gemeindlichen Haushaltsausgleich einbezogen. Die Vorschrift über den Haushaltsausgleich stellt zwar grundsätzlich auf die Gesamtbeträge der Erträge und Aufwendungen (im Haushaltsjahr) ab, jedoch wird im Zusammenhang mit der Regelung über den "fiktiven" Haushaltsausgleich klar gestellt, dass es sich um Erträge und Aufwendungen handeln muss, die im Ergebnisplan zu veranschlagen und/oder in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Die Abgrenzung wird deshalb dadurch vollzogen, dass in der Ergebnisrechnung die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen nicht vor dem Jahresergebnis einzuordnen sind. Das Jahresergebnis als ob der Haushaltsausgleich erreicht wurde, findet sich identisch in Form eines Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Eigenkapital“ wieder. Entsprechend soll in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich "Eigenkapital" ein zusätzlicher Bilanzposten "Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen" angesetzt werden (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 38 GemHVO NRW**

Die Verrechnungen können dann in vergleichbarer Weise wie die Verrechnung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres erfolgen, sodass im Rahmen der Überführung der Bestandskonten in das neue Haushaltsjahr auch der zusätzliche Bilanzposten "Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen" mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet und dadurch aufgelöst werden kann.



**§ 39**  
**Finanzrechnung**

<sup>1</sup>In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt voneinander nachzuweisen. <sup>2</sup>Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. <sup>3</sup>Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. <sup>4</sup>In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. <sup>5</sup>Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert vor den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

**Erläuterungen zu § 39:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Zwecke der Finanzrechnung**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Im NKF ist die gemeindliche Finanzrechnung die dritte Säule des Drei-Komponentensystems. Sie dient dem Nachweis der von der Gemeinde im Haushaltsjahr erzielten Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen. Sie soll im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des finanzwirtschaftlichen und zahlungsmäßigen Geschehens der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr vermitteln. Die gemeindliche Finanzrechnung ist daher frei von allgemeinen Bewertungsmaßstäben sowie von bilanzpolitischen Spielräumen und Maßstäben.

Mit der Finanzrechnung werden die tatsächlichen Zahlungsströme aus der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres der Gemeinde unmittelbar erfasst, zeitraumbezogen abgebildet und nachgewiesen. Sie kann dadurch aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde liefern und durch die Abbildung sämtlicher Zahlungsströme der Ein- und Auszahlungen die Finanzierungsquellen der Gemeinde offenlegen (Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung). Die Finanzrechnung erfordert dadurch eine Gestaltung, durch die aussagekräftige Angaben über die Zahlungen im abgelaufenen Haushaltsjahr zulässt und muss daher nicht jede Kontobewegung aufzeigen.

Mit der Finanzrechnung soll aber auch die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde aufgezeigt und die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung nachprüfbar gemacht werden (vgl. § 20 GemHVO NRW). Aus den in der gemeindlichen Finanzrechnung zu bildenden Salden und Summen können daher sachliche Schlussfolgerungen für die finanzwirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres gezogen werden. Solche Erkenntnisse sollen von der Gemeinde in die Gestaltung des haushaltswirtschaftlichen Geschehens vor Ort unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse einbezogen werden.

Aus einem negativen Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit kann z. B. nicht immer unmittelbar der Schluss gezogen werden, in dieser Höhe seien von der Gemeinde auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen worden. Auch aus dem Saldo der Ein- und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde kann nicht unmittelbar der Schluss gezogen werden, dass dieser Betrag der tatsächlichen Kreditaufnahme zur Finanzierung gemeindlicher Investitionen im Haushaltsjahr entspricht.

Die Gemeinde kann z. B. erzielte Veräußerungserlöse für die Tilgung von Investitionskrediten genutzt haben. Sie kann auch erhaltene investive Zuwendungen in zulässiger Weise für laufende Zwecke verwendet haben, die gleichwohl ungekürzt als erhaltene investive Zuwendung ausgewiesen werden müssen. In solchen Fällen ist der Betrag

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 39 GemHVO NRW

der Krediteinzahlungen daher größer als der in der Finanzrechnung ausgewiesene Zahlungssaldo aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit. Die Gemeinde muss entsprechend der Zwecke der gemeindlichen Finanzrechnung umfassend dafür Sorge tragen, dass die örtliche Zahlungsabwicklung die Einzahlungs- und Auszahlungsarten zutreffend nach den sachlich und zeitlich erforderlichen Abgrenzungen sowie unter Beachtung der örtlichen Produktorientierung erfasst.

Die eigenständige Finanzverantwortung der Gemeinde lässt dabei zu, dass auf kleinteilige Vorgaben und Zuordnungen für örtliche Sachkonten, ergänzend zu den Nachweispflichten über die Arten der Einzahlungen und Auszahlungen, haushaltsrechtlich verzichtet werden kann. Unter den Aspekten des Berichtswesens kann die Gemeinde dadurch ihre Pflicht, sachgerechte und notwendige Kontrollen und Überwachungen ihres Buchungs- und Zahlungsgeschäftes vorzunehmen, vereinfachen und die Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten (vgl. § 31 Absatz 4 GemHVO NRW).

Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde muss die Gestaltung der gemeindlichen Finanzrechnung mit den Grundsätzen „Übersichtlichkeit“ und „Verständlichkeit“ in Einklang stehen. Die Finanzrechnung sollte jedoch nicht als „Gesamtfinanzrechnung“ bezeichnet werden, auch wenn die Beträge in der Finanzrechnung die Summen aus den Beträgen der Teilfinanzrechnungen darstellen. Eine Verwechslung mit der Kapitalflussrechnung als „Gesamtfinanzrechnung“ im gemeindlichen Gesamtabschluss ist auszuschließen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Teilfinanzrechnungen der Gemeinde keine formelle und haushaltsmäßig vorzunehmende eigenständige Untergliederung der gemeindlichen Finanzrechnung als „Gesamtwerk“ dar. Sie sind vielmehr nur einer der Bestandteile der von der Gemeinde aufzustellenden Teilrechnungen (vgl. § 40 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtliche Sachlage reicht bei der Gemeinde nicht aus, um von einer im gemeindlichen Jahresabschluss gewünschten „Gesamtfinanzrechnung“ auszugehen.

### **1.2 Die Darstellung in Staffelform**

Die haushaltsrechtlichen Bedingungen, dass im Haushaltsjahr die erzielbaren Einzahlungen möglichst die entstehenden Auszahlungen in den einzelnen Zahlungsbereichen decken sollen, haben zu einer Finanzrechnung der Gemeinde geführt, in dem vertikal die gemeindlichen Einzahlungen vor den gemeindlichen Auszahlungen stehen. Dadurch wird einerseits auf eine einfache rechnerische Art die Prüfung möglich, ob und in welchem Umfang im Haushaltsjahr noch Fremdkapital erforderlich geworden ist. Andererseits ermöglicht diese Art eine „Veränderungsrechnung“, mit der von der Gemeinde aufgezeigt werden kann, ob und in welchem Umfang die gemeindliche Liquidität verstärkt oder gemindert wurde.

Die gemeindliche Finanzrechnung ist deshalb von der Gemeinde in Staffelform aufzustellen. Dadurch wird eine Summen- und Saldenbildung möglich, um für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde die Salden in den Zahlungsbereichen sowie den gesamten Veränderungssaldo feststellen zu können. Gleichzeitig können die erforderlichen Zwischensalden für die Zahlungsbereiche gebildet werden, um z. B. den Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit getrennt vom Saldo aus der Investitionstätigkeit zu ermitteln. Die Vorgänge aus der Finanzierungstätigkeit werden dadurch von den beiden anderen Zahlungstätigkeiten der Gemeinde unterschieden.

Das von der Gemeinde bei der Zuordnung von Einzahlungen und Aufzahlungen in der Finanzrechnung zu beachtende Bruttonprinzip steht der Staffelform der Finanzrechnung nicht entgegen. Die Darstellung unterstützt vielmehr die notwendige richtige Zuordnung, denn sie steht der „Netto-Nachweisung“ entgegen. Die Gemeinde hat zu beachten, dass die gemeindlichen Auszahlungen grundsätzlich nicht mit den Einzahlungen der Gemeinde verrechnet werden dürfen. Die Zugänge und Abgänge an gemeindlicher Liquidität sind getrennt voneinander in der Finanzrechnung positionenscharf nachzuweisen.

### **1.3 Die Darstellung von Summen und Salden**

In der gemeindlichen Finanzrechnung sind für jedes Haushaltsjahr die dafür bestimmten Summen und Salden zu bilden und unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze „Haushaltswahrheit“ und „Haushaltsklarheit“ gesondert auszuweisen. Die Ermittlung der Beträge hat die Gemeinde nach den mathematischen Regeln vorzunehmen. Sie hat dazu zu beachten, dass sich der Wert einer Zahl insgesamt aus dem Betrag und dem verwendeten Vorzeichen ergibt und dem Vorzeichen daher eine besondere Funktion zukommt.

Die Gemeinde hat deshalb einer negativen Zahl ein Minuszeichen voranzustellen und kann einer positiven Zahl ein Pluszeichen voranstellen. Nur das Zusammenspiel von Vorzeichen und Betrag ermöglichen es, die haushaltswirtschaftlichen Daten als positiv oder negativ zu beurteilen. In der gemeindlichen Finanzrechnung muss **daher** unter Beachtung der Grundsätze „Klarheit“ und „Richtigkeit“ grundsätzlich bei allen Summen- und Saldenbeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist. Es ist lediglich bei der Null und bei positiven Zahlen erlaubt, das Vorzeichen wegzulassen.

Diese Sachlage erfordert, dass bei einer Veränderungsrechnung die Einzahlungen nicht als negative Beträge und die Auszahlungen nicht als positive Beträge ausgewiesen werden sollen. Sie erfordert auch, dass bei negativen Beträgen das Vorzeichen nicht zum "Nachzeichen" gemacht wird, denn eine solche Darstellung gibt nicht die örtliche finanzwirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend wieder und kann im Rahmen des Jahresabschlusses zu einer Verschleierung von Informationen führen.

Mit der Darstellung von Summen und Salden ermöglicht die Finanzrechnung der Gemeinde eine liquiditätsbezogene Berichterstattung im Jahresabschluss, die auch immer stärker im privatwirtschaftlichen Bereich gefordert wird. Dabei hat das Aufzeigen der zum Abschlussstichtag verfügbaren Finanzmittel (Liquidität) eine besondere Bedeutung hinsichtlich der Beurteilung der Zahlungsfähigkeit. In der gemeindlichen Finanzrechnung wird nach dem Vergleich zwischen dem Anfangsbestand an Finanzmitteln der Gemeinde und dem tatsächlichen Bestand zum Abschlussstichtag vorgenommen. Aufgrund der erfolgten Änderung des Bestandes an Finanzmitteln im Haushaltsjahr muss der noch tatsächlich vorhandene Bestand an liquiden Mitteln aufgezeigt und nachgewiesen werden.

Die Informationen über das finanzwirtschaftliche Handeln der Gemeinde können jedoch nur dann zutreffend und vollständig gegeben werden, wenn in der Finanzrechnung die auch auf das Haushaltsjahr bezogenen Summen und Salden entsprechend ihrem tatsächlichen Wert entweder als positiver Betrag oder als negativer Betrag ausgewiesen werden. Es muss für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unmittelbar erkennbar und nachvollziehbar sein bzw. darf nicht zweifelhaft bleiben, ob es sich bei den darzustellenden Summen und Salden um einen positiven oder negativen Betrag handelt.

### **1.4 Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs ihre Zahlungen in Geldeinheiten zu bewerten und deren Wert betragsmäßig zu ermitteln und festzulegen. Von der Gemeinde ist für die Angaben die Geldeinheit „Euro“ zu nutzen. Diese Geldeinheit bildet eine sachgerechte Grundlage zur Feststellung des Umfangs der einzelnen Zahlungen sowie zur Messung der damit verbundenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle.

Mit der Geldeinheit „Euro“ als Messgröße können von der Gemeinde aussagefähige Beträge in der Finanzrechnung nachgewiesen werden. Der Nachweis von Ist-Beträgen erfordert die Angabe von vollständigen Beträgen. Die Beträge müssen von der Gemeinde nicht zwingend mathematisch auf volle Euro-Beträge auf- oder abgerundet werden. Die Gemeinde sollte den Nachweis der Ist-Beträge in der Finanzrechnung möglichst nicht mit gerundeten Angaben in den Wertgrößen „Euro (EUR)“, „Tausend Euro (TEUR)“ oder auch „Millionen Euro (Mio. EUR)“ führen.

Die Gemeinde soll bei den Betragsangaben in der gemeindlichen Finanzrechnung zudem möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Das Währungskürzel „EUR“ sollte auch bei einer gesonderten Darstellung der Untereinheit der Geldeinheit „Euro“ zur Anwendung kommen. Die Untereinheit „Cent“ wäre daher in Bruchteilen der Geldeinheit anzugeben, z. B. in Form von 0,45 EUR. Die Bruchteile der Geldeinheit sollen als Einzelangabe nicht mit dem Währungssymbol „Ct“ angegeben werden.

## **2. Die Integration der Finanzrechnung im NKF**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Der integrative Charakter des NKF als Drei-Komponenten-System entsteht durch die systematische Verzahnung von Bilanz, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung im Rahmen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr. Das Zusammenspiel im Drei-Komponenten-System wird für die gemeindliche Finanzrechnung ausgehend von den Zielen und den inhaltlichen Festlegungen durch die Ermittlung der tatsächlichen Zahlungsströme der Gemeinde nach ihren Arten bestimmt.

Die Finanzrechnung macht daher die strukturelle und rechnerische Zusammensetzung der Zahlungsvorgänge der Gemeinde transparent. Ihr Saldo fließt dabei unmittelbar in den Bilanzposten „Liquide Mittel“ der gemeindlichen Bilanz ein. Sie unterliegt wie alle anderen Teile der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Dabei kommt ihr die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln und die im Haushaltsjahr entstandenen Einzahlungs- und Auszahlungsströme nachvollziehbar aufzuzeigen.

Die gemeindlichen Zahlungen sind für den Ausweis in der gemeindlichen Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln (vgl. § 27 Absatz 4 GemHVO NRW). Alle Buchungsmethoden der direkten Ermittlung der gemeindlichen Zahlungsströme sind als zulässig eingestuft worden. Sie sind im Ergebnis geeignet, sichere und genaue Daten in der gewünschten haushaltsrechtlichen Detaillierung nach einzelnen Ein- und Auszahlungsarten zu liefern.

Die für die Gemeinde zulässigen Buchungsmethoden unterscheiden sich deshalb im Wesentlichen nur hinsichtlich der kontentechnischen Abwicklung und Abbildung. Von der Gemeinde darf jedoch die Ermittlung der gemeindlichen Zahlungsströme nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen. Die Gemeinde muss die Ergebnisse immer aus den tatsächlichen kassentechnischen Zahlungsvorgängen ermitteln.

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben enthalten in Bezug auf die Finanzrechnung die Verpflichtung für die Gemeinde, alle gemeindlichen Ein- und Auszahlungen darin unter Beachtung des Bruttoprinzips zu erfassen und nachzuweisen. Diese Pflicht besteht für die Gemeinde unabhängig davon, ob die Zahlungen über gemeindliche Geschäftskonten oder Sonderkonten abgewickelt werden. Für die Gemeinde ist es deshalb im Rahmen des Jahresabschlusses nicht zulässig, lediglich Salden von Zahlungskonten ohne Einbeziehung der Zahlungen in der Finanzrechnung zu erfassen. Sie darf aber auch nicht den Stand bzw. die Veränderung des Saldos unmittelbar bilanziell mit dem Eigenkapital verbuchen.

### **2.2 Die Finanzrechnung im doppischen Verbund**

Die gemeindliche Finanzrechnung kann im Zusammenhang mit der doppischen Buchung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle im Verbund mitgeführt werden. Das Grundprinzip ist dabei, im doppischen Buchungssatz die zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle der Gemeinde nicht unmittelbar gegen ein aktives Bestandskonto „Bank“ zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

buchen, sondern gegen ein auf zahlreiche Finanzpositionen aufgegliedertes „Bankkonto“. Für die Finanzrechnung wurden deshalb im NKF-Kontenrahmen die beiden eigenständigen Kontenklassen 6 (Einzahlungen) und 7 (Auszahlungen) vorgesehen.

Für die gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsarten muss dabei jeweils ein eigenes Finanzkonto angelegt werden, das dann bei zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen angesprochen wird. Die örtlichen Konten sollen von der Gemeinde unter Beachtung des NKF-Kontenrahmens und der gemeindlichen Haushaltspositionen sowie unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse von der Gemeinde eigenverantwortlich eingerichtet werden (vgl. §§ 3 und 27 GemHVO NRW).

In Analogie zu den gemeindlichen Finanzmittelkonten hat die Gemeinde die Einzahlungen auf der Sollseite und die Auszahlungen auf der Habenseite zu buchen. Durch die Zusammenführung der Konten im Rahmen der gemeindlichen Finanzrechnung kann für den Jahresabschluss der Saldo ermittelt werden, der dem Saldo bei Buchungen auf dem Bestandskonto „Bank“ entsprechen würde.

Die von der Gemeinde auf dieser Grundlage eingerichteten Finanzrechnungskonten werden bei der Buchung von Einzahlungen und Auszahlungen als Untergliederungen des Bestandskontos „Bank“ oder anderer Zahlungsmittelkonten angesprochen, z. B. das Bestandskonto „Kasse“. Bei dieser Vorgehensweise werden die klassischen Finanzmittelkonten (Bankkonten, Kassenkonten) aus dem doppelischen Kreislauf herausgelöst.

Im Rahmen der Eröffnungsbuchungen erscheint deren kumulierter Anfangsbestand in der jährlichen Eröffnungsbilanz und als Vortrag auf dem Bestandskonto „Liquide Mittel“. Am Ende des Jahres ergibt sich dann der Finanzmittelendbestand durch Hinzurechnung des Abschlussaldos aus der Finanzrechnung. Die Finanzrechnungskonten können deshalb als Unterkonten des Finanzmittelkontos angesehen werden.

In diesem Fall werden die Abschlussalden der einzelnen Einzahlungs- und Auszahlungskonten der Finanzrechnung in die Abschlusskonten (Kontenklasse 8) übertragen. Der sich hieraus ergebende Abschlussaldo der gemeindlichen Finanzrechnung wird in das aktive Bestandskonto „Liquide Mittel“ gegengebucht und ergibt zusammen mit dem Anfangsbestand der Finanzmittel der Gemeinde den Endbestand auf diesem Konto.

Die einzelnen Finanzmittelkonten werden statistisch (d. h. außerhalb des doppelischen Verbundes) mitgeführt. Hierüber wird die täglich notwendige Abstimmung der einzelnen Bankkonten und der Kasse ermöglicht. Die zusammengefassten Endbestände aus diesen Konten können dabei als Vergleichswert für den durch die Finanzrechnung ermittelten Finanzmittelendbestand verstanden werden.

### **2.3 Das Mitführen von Finanzrechnungskonten**

Beim Mitführen von Finanzrechnungskonten im Rahmen der Buchung gemeindlicher Geschäftsvorfälle wird in der klassischen Weise doppisch gebucht, sodass die Einzahlungen und Auszahlungen immer unmittelbar gegen das Bestandskonto „Bank“ oder andere Zahlungsmittelkonten, z. B. „Kasse“ gebucht werden. Die Information über die betroffene Finanzposition wird dem Buchungssatz dann im DV-System durch eine Zusatzkontierung mitgegeben.

Ein zusätzliches Kriterium kann mit der Zusatzangabe einer Kostenstelle bei der Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles verglichen werden. Bei diesem Verfahren können die im NKF-Kontenrahmen für die Finanzrechnung enthaltenen Kontenklassen 6 und 7 eine entsprechende Anwendung finden. Das Mitführen von Finanzrechnungskonten wird zudem erleichtert, wenn die Gemeinde in ihrem Buchungssystem die erforderlichen Ergebnis- und Finanzpositionen zutreffend eingerichtet hat. Das System kann dann bei den zahlreichen örtlichen Buchungen die entsprechenden Finanzpositionen automatisch ansteuern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

Bei der statistischen Mitführung der Finanzrechnungskonten erfolgt dabei eine Mitkontierung aller zahlungswirksamen Vorgänge, um diese in einem gesonderten Rechenwerk zu verzeichnen. Die Finanzmittelkonten werden weiterhin nach den Regeln des kaufmännischen Rechnungswesens bebucht und bleiben so in dem doppelten Buchungskreislauf erhalten. Ein Mitführen von Finanzrechnungskonten bedeutet daher, dass die Finanzmittelkonten (Bank, Kasse) doppisch geführt werden können. Die Finanzrechnung wird dabei in Form der „einfachen“ und nicht als doppelte Buchführung in einem gesonderten Rechenwerk nachgehalten.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses werden die Abschlussalden der Konten aus den Kontenklassen 6 und 7 jeweils addiert und in das Abschlusskonto der Finanzrechnung übertragen. Der Saldo zwischen den zusammengefassten Einzahlungen und Auszahlungen ist der Abschlussaldo aus der gemeindlichen Finanzrechnung. Dieser Betrag wird im Unterschied zur Finanzrechnung im doppelten Verbund nicht auf ein Bestandskonto auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz übertragen. Vielmehr dient der ermittelte Betrag dem reinen Abgleich mit dem Abschlussbestand der Finanzmittelkonten. Er bleibt daher im Abschlusskonto der Finanzrechnung stehen.

### **3. Die Teilergebnisrechnungen**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde neben der Finanzrechnung und der Ergebnisrechnung auch eine Vielzahl von produktorientierten Teilrechnungen aufzustellen, die mit den im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Teilplänen unmittelbar in Verbindung stehen (vgl. § 40 GemHVO NRW). Mit diesen Teilrechnungen wird die tatsächliche Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr aufgabenbezogen nachgewiesen.

Die Teilrechnungen sind nicht getrennt nach der Finanzrechnung und der Ergebnisrechnung aufzustellen, sondern stellen jeweils ein produkt- und aufgabenbezogenes Bild auf der Grundlage der abgegrenzten gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Durch die jeweils darin enthaltene Teilfinanzrechnung wird ein unmittelbarer Bezug zu der gemeindlichen Finanzrechnung hergestellt. Die gemeindlichen Teilfinanzrechnungen sind von der Gemeinde entsprechend der Gliederung ihrer Finanzrechnung aufzustellen.

Die Gemeinde soll bei ihren Teilrechnungen den tatsächlichen Bedarf unter Berücksichtigung der Umsetzung der örtlichen Produktorientierung berücksichtigen sowie unter Beachtung des Bruttoprinzips in jeder Teilfinanzrechnung die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten abbilden, um die tatsächliche Mittelherkunft und die tatsächliche Mittelverwendung im abgelaufenen Haushaltsjahr produktbezogen nachzuweisen. Dazu sind wie im Finanzplan die Ergebnisse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Investitionstätigkeit sowie der Finanzierungstätigkeit durch die Bildung entsprechender Salden festzustellen.

### **4. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

#### **4.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Die Finanzrechnung der Gemeinde ist haushaltsrechtlich als Bruttorechnung zu führen. Der Nachweis der tatsächlichen Einzahlungen und der Auszahlungen im Haushaltsjahr ist nur vollständig möglich, wenn das Bruttoprinzip auch in der gemeindlichen Finanzrechnung Anwendung findet. Eine Saldierung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen würde grundsätzlich die Übersicht über die Herkunft und Verwendung der gemeindlichen Finanzmittel bzw. über die Liquidität der Gemeinde beeinträchtigen.

Die Gemeinde darf deshalb zu leistende Auszahlungen nicht mit den erzielten Einzahlungen verrechnen, soweit nicht durch Gesetz oder Verordnung etwas Anderes zugelassen worden ist. Eine Verrechnung von gemeindlichen



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 39 GemHVO NRW**

Zahlungsansprüchen und Zahlungsverpflichtungen im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip sichert die getrennte Erfassung und verhindert somit eine Verschleierung beim Nachweis der Zahlungen durch die gemeindliche Finanzrechnung.

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb in der gemeindlichen Finanzrechnung für sämtliche auszuweisende Einzahlungs- und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen zu bilden (vgl. § 3 GemHVO NRW). Dadurch werden die tatsächlichen liquiditätswirksam gewordenen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach ihrem Umfang und nach ihren Arten aufgezeigt und nachgewiesen.

Im Rahmen des Zahlungsweges können jedoch die personenbezogenen Auszahlungen der Gemeinde an einen Dritten mit dessen bestehenden Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Gemeinde grundsätzlich verrechnet werden. In diesem Zusammenhang ist noch zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können.

Bei solchen Aufrechnungen sind in den damit in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sowohl zeitlich als auch sachlich die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die gemeindlichen Ansprüche gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander zu dokumentieren.

### **4.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip**

Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich zugelassen worden, dass sie Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die sie zurückzuzahlen hat, bei den Erträgen absetzen kann, auch wenn es sich um Erträge der Vorjahre handelt (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Dadurch besteht für die Gemeinde eine Ausnahme vom Gebot zur Anwendung des gemeindlichen Bruttoprinzips bei ihren Geschäftsvorfällen. Diese haushaltsrechtlich bestimmte Ausnahme wirkt sich über die gemeindliche Ergebnisrechnung auch auf die Finanzrechnung aus und ist von der Gemeinde auch dort entsprechend anzuwenden.

Die Ausnahme soll dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinde Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können. In den Fällen, in denen es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten handelt, hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für die gemeindliche Finanzrechnung bedeutet dieses, dass die Abgaben mit dem Nettobetrag nachzuweisen sind, der nach Abzug der Erstattungen als Einzahlungen bei der Gemeinde verbleibt, z. B. bei Steuern, Gebühren und Beiträgen.

## **5. Die Zahlungen ohne Anforderung**

### **5.1 Die zweckbezogenen Zahlungen**

Die Gemeinde erhält oftmals Finanzleistungen von Dritten für bestimmte Zwecke, ohne dass die Gemeinde bereits Ansprüche gegenüber dem Dritten hat, um derartige Leistungen anzufordern, z. B. freiwillige Zahlungen zur Erfüllung von Steuerpflichten. Sie hat daher i. d. R. noch keinen Leistungsbescheid gegenüber dem betreffenden Dritten erlassen bzw. ihren Anspruch noch nicht konkret ermittelt. Gleichwohl sind derartige „zweckbezogene“ Einzahlungen von der Gemeinde haushaltsmäßig nicht als ungeklärte Zahlungen zu behandeln.

Für die Gemeinde besteht bei solchen Einzahlungen kein Anlass, auf deren haushaltsmäßige zutreffende Erfassung in der Finanzbuchhaltung zu verzichten und die Zahlungen als vorläufig oder als ungeklärte Zahlungen zu

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 39 GemHVO NRW**

behandeln. Die Gemeinde muss bei geeigneten Hinweisen auf gemeindliche Zwecke diese Finanzleistungen zeitnah kassenmäßig und haushaltsmäßig unter der zutreffenden Einzahlungsart in der gemeindlichen Finanzrechnung erfassen (vgl. § 27 GemHVO NRW).

Die kassenmäßige Buchung darf nicht hinausgeschoben werden, um einen gemeindlichen Anspruch auf die Finanzleistung festzustellen und durch einen Bescheid festsetzen zu können. Es besteht derartigen Geschäftsvorfällen nicht ein haushaltsrechtliches Erfordernis, derartige „zweckbezogene“ Einzahlungen haushaltsmäßig anders zu behandeln als die Einzahlungen, die nach dem Erlass eines Leistungsbescheides bei der Gemeinde eingehen.

### **5.2 Die ungeklärten Zahlungen**

Von den Begriffen „Durchlaufende Finanzmittel“ und „Durchlaufende Posten“ sind bei der Gemeinde die von Dritten erhaltenen Zahlungen zu trennen, bei denen der Gemeinde noch keine Zuordnung zu einem gemeindlichen Geschäftsvorfall möglich ist. Die Gemeinde hat in ihrer Finanzbuchhaltung derartige Zahlungen bis zur späteren zutreffenden haushaltsmäßigen Zuordnung buchmäßig als „Sonstige Einzahlung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu erfassen, z. B. auf dem Konto 6591.

In der gemeindlichen Zahlungsabwicklung soll sie daher für solche Zahlungen die entsprechenden Konten in ihrem örtlichen Kontenplan vorsehen und einrichten (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW). Für die ungeklärten Einzahlungen von Dritten sind deshalb keine gesonderten Geschäftskonten einzurichten oder besondere Haushaltspositionen in der gemeindlichen Finanzrechnung notwendig. In der gemeindlichen Praxis entstehen jedoch auch immer ungeklärte Auszahlungen an Dritte. Derartige Zahlungen dürften bei der Gemeinde i. d. R. nicht entstehen, weil für jede Zahlung ein Anlass und eine Pflicht der Gemeinde zur Leistung im Zeitpunkt der Fälligkeit von Auszahlungen bestehen muss (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen gleichwohl Auszahlungen ohne haushaltsmäßige Zuordnung geleistet worden sind, hat die Gemeinde solche Zahlungen zum Abschlussstichtag als „Sonstige Auszahlung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu erfassen, z. B. auf dem Konto 7499. Sie sind danach unverzüglich haushaltsmäßig zuzuordnen. Für die ungeklärten Auszahlungen sind deshalb keine gesonderten Geschäftskonten einzurichten oder besondere Haushaltspositionen in der gemeindlichen Finanzrechnung notwendig.

## **6. „Investive“ Zuwendungen und laufende Verwaltungstätigkeit**

Die Gemeinde hat bei erhaltenen investiven Zuwendungen zu prüfen, ob diese nur für investive Maßnahmen zu verwenden sind oder ggf. zugelassen wurde, dass die Zuwendungsmittel auch (teilweise) für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden dürfen, z. B. die Schulpauschale/Bildungspauschale. Bei einer erhaltenen investiven Zuwendung, die auch für laufende Zwecke eingesetzt werden darf, soll gleichwohl der Charakter dieser Zuwendung haushaltsmäßig erhalten bleiben.

Diese Sachlage dürfte dann jedenfalls gegeben sein, wenn die investive Zuwendung von der Gemeinde überwiegend für investive Zwecke eingesetzt bzw. verwendet wird, soweit der Zuwendungsgeber keine Abgrenzung vorgegeben hat. Bei der Gemeinde stellen die aus der investiven Zuwendung erhaltenen Finanzmittel trotz der Möglichkeit der Verwendung für die laufende Verwaltungstätigkeit insgesamt nur Einzahlungen für die gemeindliche Investitionstätigkeit dar.

Bei einer Verwendung für die laufende Verwaltungstätigkeit ist eine Umbuchung (teilweise) der erhaltenen investiven Einzahlungen bzw. eine entsprechende Erfassung in der Finanzrechnung als Einzahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit nicht zulässig. Die tatsächliche Verwendung der investiven Zuwendung für laufende Zwecke der Gemeinde führt nicht zu einer anderen haushaltswirtschaftlichen Zuordnung (Klassifizierung) der erhaltenen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

Finanzmittel in der gemeindlichen Finanzrechnung, auch wenn kein investiver Charakter der erhaltenen Zuwendung mehr besteht.

Unter Berücksichtigung des Haushaltsgrundsatzes „Klarheit und Wahrheit“ sollten in solchen Fällen der nicht investiven (teilweisen) Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendungsmittel entsprechende Angaben zur gemeindlichen Finanzrechnung gemacht werden, um die notwendige Transparenz über die Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendungen als gemeindliche Finanzmittel für laufende Zwecke zu schaffen. Ein möglicher „Fehlbetrag“ im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ oder/und ein „Überschuss“ im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ verstärken dabei die gemeindlichen Informationspflichten. Wird die Zuwendung unmittelbar ertragswirksam und ist entsprechend in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **7. Keine Außerordentlichkeit bei Zahlungen**

Die Finanzrechnung der Gemeinde kann im Zusammenhang mit der Erfassung der Erträge und Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung im Verbund mitgeführt werden. Die Einzahlungen und Auszahlungen aus den zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde im Rahmen ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit lassen sich nach den gleichen Arten untergliedern, die auch bei der Erfassung der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen zur Anwendung kommen.

Anders als in der Ergebnisrechnung ist in der Finanzrechnung jedoch keine Differenzierung der Zahlungen nach ordentlichen oder außerordentlichen Geschäftsvorfällen vorzunehmen. In der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist die qualitative Eigenschaft „außerordentlich“ haushaltsrechtlich nur auf die Geschäftsvorfälle beschränkt worden, die aufgrund besonderer herausragender Ereignisse entstehen können, aber nicht der gemeindlichen Investitionstätigkeit oder der Finanzierungstätigkeit zuzurechnen sind (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW).

Bei derartigen Ereignissen im Haushaltsjahr sind für die ertragswirksamen oder die aufwandswirksamen Zahlungen keine gesonderten Haushaltspositionen von der Gemeinde zu bilden. Sie hat vielmehr die Zahlungen unter den sachlich zutreffenden Haushaltspositionen einzuordnen und soll im Anhang im Jahresabschluss neben den Angaben zu den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen auch die damit zusammenhängenden Zahlungen darstellen.

### **8. Der Verzicht auf Einzahlungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Sofern die Gemeinde ihre Leistungspflicht erfüllt hat, steht ihr i. d. R. eine Geldleistung als Gegenleistung des Dritten zu. Bei deren Nichterfüllung zum Abschlussstichtag hat die Gemeinde solche Ansprüche mit ihrem geldlichen Gegenwert als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Der Umfang und die Art der in der gemeindlichen Bilanz ansetzbaren gemeindlichen Forderungen sind dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen zum jeweiligen Abschlussstichtag unter Berücksichtigung möglicher Risiken abhängig. Die tatsächlichen Verhältnisse vor Ort werden dabei auch vielfach dadurch bestimmt, dass die Gemeinde zwar ihre Ansprüche vollständig erfasst und rechtzeitig geltend gemacht hat, jedoch eine Einziehung unterbleibt (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang auch die Möglichkeit, bestehende Ansprüche niederzuschlagen, wenn feststeht, dass die Einziehung gegenüber dem Schuldner keinen Erfolg haben wird, oder wenn die Kosten der Einziehung außer Verhältnis zur Höhe des gemeindlichen Anspruchs stehen (vgl. § 26 Absatz 1 und 2 GemHVO).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

NRW). Sie kann ihre Ansprüche gegenüber einem Schuldner auch ganz oder zum Teil erlassen, wenn die Einziehung nach Lage des Einzelfalles eine besondere Härte für den Schuldner bedeuten würde (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW).

In solchen Fällen lässt der Plan-/Ist-Vergleich in der Finanzrechnung innerhalb der aufgezeigten negativen Differenzbeträge nicht unmittelbar erkennen, aus welchen Gründen die bei den einzelnen Zahlungsarten tatsächlich erzielten Einzahlungen (Ist-Beträge) geringer sind als die ausgewiesenen Plan-Werte. Die Gemeinde muss eigenverantwortlich entscheiden, inwieweit in den Fällen, in denen ein negativer Differenzbetrag bei den einzelnen Zahlungsarten in der Finanzrechnung ausgewiesen wird, auch die Gründe dafür angegeben werden, z. B. aufgliedert nach bestimmten Anlässen.

Die Gemeinde sollte jedoch, sofern ein Differenzbetrag im Plan-/Ist-Vergleich vollständig oder zum Teil aufgrund eines Verzichtes durch die Gemeinde entstanden ist, aus Transparenzgründen den Anlass dafür offengelegen. Die nachfolgende Übersicht soll dazu eine Hilfestellung bieten (vgl. Abbildung 673).

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER EINZAHLUNGS-AUSFÄLLE BEI DER GEMEINDE</b>			
<b>Einzahlungsarten</b>	<b>Erlassene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Einzahlungsarten</b>	<b>Befristet niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Einzahlungsarten</b>	<b>Dauerhaft niedergeschlagene Ansprüche</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>
<b>Einzahlungsarten</b>	<b>Verzicht auf Ansprüche aus anderen Gründen</b>	<b>Rechtsgrundlage</b>	<b>Betrag</b>

*Abbildung 673 „Die Übersicht über Einzahlungsausfälle bei der Gemeinde“*

Die Übersicht verpflichtet die Gemeinde nicht dazu, alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle aufzuzeigen, die z. B. von einem Erlass der gemeindlichen Ansprüche berührt werden. Die Gemeinde hat vielmehr eigenverantwortlich über die Art der Differenzierung und den Umfang der Angaben zu entscheiden. Die gemeindlichen Zahlungsarten

stellen dazu eine der Möglichkeiten dar (vgl. § 3 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann sich aber auch entscheiden, derartige Angaben in ihrem Jahresabschluss in beschreibender Form zu machen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen):**

#### **1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift regelt in Ausfüllung der gesetzlichen Vorgaben für die Zahlungsabwicklung und Liquiditätsplanung die im Interesse der Sicherheit unabdingbaren Ausführungsgrundsätze (vgl. §§ 89 und 93 GO NRW). Durch die spezielle Ausrichtung der Vorschrift auf die gemeindliche Finanzrechnung soll sicherstellen werden, dass Zahlungsverfahren aufgrund der Buchungen örtlicher Geschäftsvorfälle nach einheitlichen Maßstäben hinreichend sicher durchgeführt werden.

Die Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ stellen den zutreffenden Buchungsstoff für die gemeindliche Zahlungsabwicklung dar und ermöglichen den Nachweis über die Finanzleistungen der Gemeinde im Haushaltsjahr. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss bei der Gemeinde, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der verfügbaren Finanzmittel der Gemeinde bewirkt.

Bei den Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen monetäre Finanzmittel an Dritte ab und mindern den Bestand der gemeindlichen Finanzmittel. In der gemeindlichen Finanzrechnung sind dementsprechend alle im Haushaltsjahr erfolgten Zahlungen, die eine Änderung des Bestandes an Finanzmitteln der Gemeinde bewirken (Liquiditätsänderung), von der Gemeinde nachzuweisen. Außerdem ist von der Gemeinde der vorhandene Bestand an liquiden Mitteln festzustellen und entsprechend in ihrer Bilanz anzusetzen.

In diesem Rahmen der Finanzrechnung hat die Gemeinde - wie im gemeindlichen Finanzplan - der Saldo für die Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde sowie der Saldo aus den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und daraus der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag des Haushaltsjahres ermittelt werden. In diese Abrechnung ist der Saldo aus der Finanzierungstätigkeit einzubeziehen, der aus den gemeindlichen Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen sowie von Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht.

Durch die Vorgehensweise lässt sich von der Gemeinde die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln ermitteln und in der Finanzrechnung nachweisen. Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde für das Haushaltsjahr ist der Endbestand an gemeindlichen Finanzmitteln als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in den dafür vorgesehenen Posten in der Bilanz überzuleiten.

#### **1.2 Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips**

Im NKF findet für den Nachweis und die Erfassung der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen das Kassenwirksamkeitsprinzip unmittelbar Anwendung. Die Zahlungen von Dritten oder an Dritte bewirken eine Veränderung des Bestandes der gemeindlichen Finanzmittel bzw. der liquiden Mittel der Gemeinde. Das Kassenwirksamkeitsprinzip wird deshalb auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet.

Die kurzfristigen Kredite der Gemeinde, die zur Verstärkung der Zahlungsmittel aufgenommen werden, sind deshalb als "Kredite zur Liquiditätssicherung" und nicht als „Kassenkredite“ zu bezeichnen. Die Anwendung des Kas-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

senwirksamkeitsprinzips als Liquiditätsänderungsprinzip bei gemeindlichen Zahlungen bedingt, dass in der Finanzrechnung der Gemeinde unter den Haushaltspositionen nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr tatsächlich von Dritten eingegangenen oder an Dritte geleisteten Zahlungen erfasst werden dürfen.

Die Gemeinde darf nur solche Zahlungen in ihrer Finanzrechnung nachweisen, die eine Änderung des gemeindlichen Finanzmittelbestandes und damit eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken. Interne Geschäftsvorfälle der Gemeinde führen regelmäßig nicht zu einem kassenmäßigen Zahlungsvorgang und lösen keine Änderung der gemeindlichen Liquidität aus, selbst wenn in der Ergebnisrechnung deswegen gemeindliche Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen zu erfassen sind.

Die Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips auf die gemeindlichen Zahlungen bedingt außerdem, dass die tatsächlich eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen zeitnah zu erfassen sind. Für deren zeitliche und sachliche kassenmäßige Erfassung muss kein gemeindlicher Anspruch oder eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten bestehen. Es müssen daher z. B. auch "freiwillige" Zahlungen an die Gemeinde zeitlich und sachlich in der Finanzrechnung zutreffend erfasst werden.

Die sachlich zutreffende Zuordnung und Buchung einer Einzahlung in der Zahlungsabwicklung darf von der Gemeinde nicht solange hinausgeschoben werden, bis dazu ein rechtlicher Anspruch der Gemeinde tatsächlich entstanden ist. Eine erwartete Rückzahlung eines eingegangenen Betrages stellt ebenso keinen Grund für das Hinausschieben der Buchung einer Einzahlung dar. Entsprechend darf die Gemeinde ihre Auszahlungen nicht vorzeitig leisten. Sie darf eine Auszahlungsverpflichtung erst bei deren Fälligkeit erfüllen.

### **1.3 Keine Anwendung des Fälligkeitsprinzips**

Bei der Erfassung von Einzahlungen und Auszahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung kommt grundsätzlich nicht das Fälligkeitsprinzip zur Anwendung, auch wenn sich bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen der Zeitpunkt des Eingangs einer Einzahlung bei der Gemeinde sowie die Leistung einer Auszahlung durch die Gemeinde mit dem vereinbarten Fälligkeitstermin decken können. Im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung ist das Fälligkeitsprinzip für den Nachweis der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen nicht geeignet.

Das Fälligkeitsprinzip ist auf die Erwartung von Zahlungen ausgerichtet und nicht auf die Durchführung von tatsächlichen Zahlungsvorgängen bei der Gemeinde. Für die Anwendung des Prinzips bedürfte es zudem der Rechengrößen „Einnahmen“ und „Ausgaben“. Außerdem würde es für die haushaltsmäßige Zuordnung vorrangig nicht auf die tatsächliche erfolgte Einzahlung oder Auszahlung von Zahlungsmitteln ankommen.

Ebenso ist die oftmals vorgenommene Gleichsetzung des Fälligkeitsprinzips mit dem Kassenwirksamkeitsprinzip bzw. dem Liquiditätsänderungsprinzip oder eine ggf. bestehende zeitliche Übereinstimmung kein ausreichender haushaltswirtschaftlicher Anlass oder eine zulässige Grundlage, in der gemeindlichen Finanzrechnung die Einzahlungen und Auszahlungen nach ihren Fälligkeiten zu erfassen und nachzuweisen.

### **1.4 Keine Periodenabgrenzung in der Finanzrechnung**

Für den Nachweis der gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen ist es nicht zulässig, die zahlungswirksamen Erträge und Aufwendungen aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung betragsgleich und ungeprüft als tatsächliche Zahlungen in die gemeindliche Finanzrechnung zu übernehmen. Die Nutzung der unterschiedlichen Rechengrößen für die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung erfolgt nach unterschiedlichen Prinzipien, sodass keine Identität der Beträge in den beiden Rechenwerken bestehen muss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

Eine immer gleiche Zuordnung wäre nicht systemgerecht und würde die Aussagekraft über die gemeindliche Finanzlage erheblich einschränken. Sie würde auch deren Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss beeinträchtigen. Die Gemeinde darf z. B. im Rahmen des Jahresabschlusses in die Aufstellung der örtlichen Finanzrechnung nicht die „Einzahlungen“ einzubeziehen, die wegen ihrer Fälligkeit bis zum Abschlussstichtag erwartet wurden, aber nicht bei der Gemeinde eingegangen sind.

In die gemeindliche Finanzrechnung dürfen auch nicht die Auszahlungen der Gemeinde einbezogen werden, die trotz ihrer Fälligkeit bis zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres noch nicht von der Gemeinde geleistet worden sind. Andererseits sind aber in der gemeindlichen Finanzrechnung die Einzahlungen aus dem Haushaltsjahr zu erfassen, die trotz einer Fälligkeit in einem anderen Haushaltsjahr bei der Gemeinde eingegangen sind. Diese Vorgabe gilt entsprechend für Auszahlungen, die von der Gemeinde im Haushaltsjahr geleistet worden sind.

Von der Gemeinde muss daher im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sachgerecht dokumentiert werden, dass die Beträge in der gemeindlichen Finanzrechnung nach dem Liquiditätsänderungsprinzip bzw. Kassenwirksamkeitsprinzip erfasst worden sind und in der Finanzrechnung nicht das Prinzip der Periodenabgrenzung für die Ergebnisrechnung zur Anwendung gekommen ist. Bei einer fehlerhaften Anwendung muss eine entsprechende Berichtigung im Rahmen der Aufstellung oder Prüfung des Jahresabschlusses erfolgen, denn nur dann kann in der gemeindlichen Bilanz ein zutreffender Bilanzposten „Liquide Mittel“ angesetzt werden.

## **2. Zu Satz 2 (Verrechnungsverbot):**

### **2.1 Die Inhalte des Verrechnungsverbots**

Die Finanzrechnung der Gemeinde ist als Bruttorechnung zu führen, denn der Nachweis der tatsächlichen Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung ist nur möglich, wenn das für die Ergebnisrechnung geltende Bruttoprinzip auch in der Finanzrechnung eine entsprechende Anwendung findet. Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind deshalb in der gemeindlichen Finanzrechnung für sämtliche auszuweisende Einzahlungsarten und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen haushaltsmäßigen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach ihren Arten aufzuzeigen (vgl. § 2 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde dürfen daher die zu leistenden Auszahlungen haushaltsmäßig nicht mit eingehenden Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Zahlungen im Sinne einer Aufrechnung würde gegen die haushaltswirtschaftlichen Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Sie würde zudem zu einer unzulässigen Zusammenfassung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen führen.

Eine haushaltsmäßige Verrechnung von Einzahlungen und Auszahlungen ist auch dann nicht zulässig, wenn beide Zahlungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung mit der gleichen Bank entstehen. Die Zinszahlungen der Gemeinde für die Inanspruchnahme eines Kredites an eine Bank dürfen daher nicht mit den von der Bank erhaltenen Zinsen aus Bankguthaben (Anlage von Geldbeständen) verrechnet werden. Durch eine Saldierung von Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde würde die Übersicht über die gemeindliche Finanzmittelherkunft und Finanzmittelverwendung und die damit zusammenhängenden Zahlungsströme beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen.

Das in der haushaltsrechtlichen Vorschrift enthaltene ausdrückliche Saldierungsverbot verhindert somit auch eine mögliche Verschleierung innerhalb der gemeindlichen Finanzrechnung. Lediglich der persönliche Zahlungsmittel-austausch mit einem Dritten ermöglicht, im Zahlungswege die Abwicklung von Zahlungsansprüchen des Dritten mit seinen Zahlungspflichten zu saldieren und nur den Saldobetrag in den Zahlungsmittelaustausch zugunsten oder zulasten der Gemeinde einzubeziehen.

## **2.2 Die Ausnahme vom Verrechnungsverbot**

### **2.2.1 Die Absetzungen nach § 23 GemHVO NRW**

Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich zugelassen worden, dass sie Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die sie zurückzahlen hat, bei den Erträgen absetzen kann, auch wenn die Pflicht der Gemeinde sich auf Erträge der Vorjahre bezieht (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Durch diese Vorschrift wird eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip für die gemeindliche Ergebnisrechnung zugelassen, die sich entsprechend auf die gemeindliche Finanzrechnung auswirkt.

Die genannte Vorschrift soll dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr erfolgen können. Bei einer andauernden, regelmäßig wiederkehrenden Leistungspflicht des Dritten hat es sich in der Vergangenheit bewährt, für die Gemeinde festzulegen, dass Erstattungen von zu viel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Ansprüchen verrechnet werden können.

Für die gemeindliche Finanzrechnung bedeutet dieses, dass die Zahlungen aus Abgaben, Steuern, Gebühren und Beiträge, mit dem Nettobetrag nachzuweisen sind, der sich nach Abzug der durchgeführten Erstattungen als Einzahlung bei der Gemeinde ergibt. Bei solchen Gegebenheiten sollte die Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichende und nachvollziehbare Erläuterungen dazu geben.

### **2.2.2 Sonstige zulässige Verrechnungen**

Im Rahmen der Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs können grundsätzlich auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten verrechnet werden. Der in der Finanzrechnung zu führende getrennte und bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen bleibt davon unberührt. Die Verrechnung von Zahlungen zwischen der Gemeinde und ihrem Schuldner oder zwischen der Gemeinde als Schuldner gegenüber einem Dritten setzt jedoch voraus, dass beide Beteiligte ihre Ansprüche gegenüber ihrem Schuldner geltend gemacht haben.

Eine allgemeine Erklärung, dass noch Forderungen offen sind bzw. noch nicht erfüllt wurden, reicht für eine Verrechnung der ausstehenden Zahlungen und damit für ein Erlöschen der Zahlungsverpflichtungen regelmäßig nicht aus. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die zivilrechtlich zulässigen Aufrechnungen haushaltsrechtlich nicht als Abweichungen vom vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden können (vgl. §§ 387 ff. BGB).

Im Rahmen ihrer Finanzbuchhaltung hat die Gemeinde ihre Forderung gegenüber einem Dritten getrennt von ihren Verpflichtungen gegenüber diesem Dritten zu erfassen. Sofern dabei z. B. bei beiden Beteiligten eine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Anderen besteht, ist bei einer Aufrechnung der gemeindlichen Zahlungsverpflichtung gegenüber der Zahlungsverpflichtung des Dritten bei der Gemeinde kassenmäßig nur der Differenzbetrag als tatsächliche Einzahlung oder Auszahlung in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen.

Die Aufrechnung zwischen der Gemeinde und dem Dritten bewirkt, dass ab diesem Zeitpunkt die gegenseitigen Forderungen, soweit sie sich decken, als erloschen gelten (vgl. § 389 BGB). In den mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sind sowohl zeitlich als auch sachlich die Erfüllung der Forderungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen gegenüber diesem Dritten getrennt voneinander sowie sachbezogen zu dokumentieren.



### **3. Zu Satz 3 (Aufstellung der Finanzrechnung):**

#### **3.1 Der Verweis auf § 3 GemHVO NRW**

##### **3.1.1 Allgemeine Sachlage**

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleistet die Finanzrechnung durch die Aufnahme aller Zahlungen aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Die Finanzrechnung der Gemeinde erfasst alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle, die das Geldvermögen verändern. Dadurch wird eine Verbindung zur gemeindlichen Bilanz hergestellt. Dabei ist auch der unterjährige Liquiditätsbedarf zu berücksichtigen, der durch Kredite zur Liquiditätssicherung gedeckt werden kann, wenn dafür in der Haushaltssatzung die notwendige und ausreichende Kreditermächtigung enthalten ist (vgl. § 78 i. V. m. § 89 GO NRW).

Die gemeindliche Finanzrechnung ist nach der Gliederung des Finanzplans entsprechend § 3 GemHVO NRW mindestens in die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift benannten Haushaltspositionen sowie Summen und Salden aufzubauen (vgl. Nummer 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Von der Gemeinde können anhand wichtiger Gegebenheiten die Haushaltspositionen eigenverantwortlich weiter untergliedert werden. Die örtliche Untergliederung soll jedoch nicht soweit ausgedehnt werden, dass die Konten abgebildet werden und das gesamte Buchungsgeschehen aufzuzeigen ist. Eine derartige Informationsfülle beeinträchtigt die Aussagekraft der Finanzrechnung.

Die Gemeinde muss bei der Gestaltung ihrer Finanzrechnung beachten, dass Informationen über die tatsächlichen Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde sowie der Zahlungsfluss für die laufende Verwaltungstätigkeit, die Investitionstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit der Gemeinde aufgezeigt werden sollen. Sie sollen nachvollziehbar sein, bedürfen dafür aber nicht einer kontenmäßigen Auflistung bzw. Darstellung im Rahmen der Finanzrechnung. In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde auch den Grundsatz der Gesamtdeckung beachten und ausreichend berücksichtigen (vgl. § 20 GemHVO NRW).

Die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung soll u. a. durch die Gliederung der Finanzrechnung nachvollziehbar gemacht und gewährleistet werden. Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ des NKF stellen den geeigneten Buchungsstoff für die Finanzrechnung dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Die Auszahlungen mindern entsprechend die gemeindlichen Finanzmittel bzw. die Liquidität der Gemeinde.

Im Einzelnen sind für die Finanzrechnung die für den gemeindlichen Finanzplan bestehenden Zielsetzungen bedeutsam (vgl. § 3 GemHVO NRW). In der Finanzrechnung kann daher auf die mindestens als einzelne Positionen auszuweisenden Haushaltspositionen sowie auf den Ausweis bestimmter Summen- und Salden grundsätzlich nicht verzichtet werden, denn sie stellen bereits Mindestvorgaben dar (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Die Verzichtsmöglichkeit der Gemeinde ist auf die Teilpläne im Haushaltsplan und damit auf die Teilrechnungen im Jahresabschluss begrenzt (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW). Ein Verzicht auf Haushaltspositionen in der Finanzrechnung ist dadurch ausgeschlossen. Wegen der Festlegung von wenigen Haushaltspositionen bedurfte es dazu auch keiner gesonderten Verichtsregelung. Das nachfolgende Schema zeigt die Komponenten der gemeindlichen Finanzrechnung auf (vgl. Abbildung 674).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 39 GemHVO NRW**

<b>DIE KOMponentEN DER FINANZRECHNUNG</b>				
<b>Finanzrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit				
Darlehensaufnahme Tilgungen mit Saldo aus Finanzierungstätigkeit				
Liquide Mittel				

*Abbildung 674 „Die Komponenten der Finanzrechnung“*

**3.1.2 Die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten**

**3.1.2.1 Bei der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Die Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss hat die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und die geleisteten Auszahlungen der Gemeinde zu enthalten (vgl. § 95 GO NRW). Die Arten der Einzahlungen zeigen dabei die Mittelherkunft auf und die Arten der Auszahlungen die Mittelverwendung durch die Gemeinde auf. Bei dieser Zwecksetzung und den Mindestvorgaben für die Gliederung der Finanzrechnung kommt dem Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ eine besondere Bedeutung zu. In der Finanzrechnung sind in diesem Zahlungsbereich die folgenden Einzahlungs- und Auszahlungsarten nachzuweisen (vgl. Abbildung 675).

<b>DIE LAUFENDE VERWALTUNGSTÄTIGKEIT IN DER FINANZRECHNUNG</b>	
<b>Zahlungsbereich</b>	<b>Einzahlungs- und Auszahlungsarten</b>
<b>Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Steuern und ähnliche Abgaben</li> <li>- Zuwendungen und allgemeine Umlagen</li> <li>- sonstige Transfereinzahlungen</li> <li>- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- privatrechtliche Leistungsentgelte</li> <li>- Kostenerstattungen und Kostenumlagen</li> <li>- sonstige Einzahlungen</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

<b>DIE LAUFENDE VERWALTUNGSTÄTIGKEIT IN DER FINANZRECHNUNG</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>
	- Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen
<b>Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit</b>	- Personalauszahlungen - Versorgungsauszahlungen - Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen - Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen - Transferauszahlungen - sonstige Auszahlungen

*Abbildung 675 „Die laufende Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung“*

Die Bezeichnung „Laufende Verwaltungstätigkeit“ für einen bestimmten Bereich in der gemeindlichen Finanzrechnung verdeutlicht, dass örtlich wiederkehrende Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden. Sie ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann.

Die Gemeinde hat vielmehr bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen. Abweichungen im Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ der gemeindlichen Finanzrechnung können sich jedoch gegenüber der gemeindlichen Ergebnisrechnung ergeben. Sie entstehen in den Fällen, in denen die Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung nicht zahlungswirksam sind (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 8 GemHVO NRW).

Durch das beim Nachweis der Zahlungen zu beachtende Liquiditätsänderungsprinzip ergeben sich ebenfalls betragsmäßige Abweichungen, denn anders als die Einzahlungen und Auszahlungen sind die Erträge und Aufwendungen periodengerecht zu erfassen und daher in dem Haushaltsjahr nachzuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

**3.1.2.2 Bei der Investitionstätigkeit**

In der Finanzrechnung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und die geleisteten Auszahlungen nachzuweisen (vgl. § 95 GO NRW). Dabei darf es jedoch nicht zu Einschränkungen bei der Mindestgliederung nach den vorgegebenen Zahlungsarten kommen (vgl. Abbildung 676).

<b>DIE INVESTITIONSTÄTIGKEIT IN DER FINANZRECHNUNG</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>
<b>Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit</b>	- Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen - Veräußerung von Sachanlagen - Veräußerung von Finanzanlagen - Beiträge u. ä. Entgelte - Sonstige Investitionseinzahlungen
<b>Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit</b>	- Erwerb von Grundstücken und Gebäuden - Baumaßnahmen - Erwerb von beweglichem Anlagevermögen - Erwerb von Finanzanlagen - Aktivierbare Zuwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 39 GemHVO NRW**

<b>DIE INVESTITIONSTÄTIGKEIT IN DER FINANZRECHNUNG</b>	
<b>ZAHLUNGSBEREICH</b>	<b>EINZAHLUNGS- UND AUSZAHLUNGSARTEN</b>
	- Sonstige Investitionsauszahlungen

*Abbildung 676 „Die Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung“*

Bei dieser Zwecksetzung und den Mindestvorgaben für die Gliederung des Finanzplans ist es ausreichend, in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung die für die Investitionstätigkeit der Gemeinde festgelegten Einzahlungs- und Auszahlungsarten nachzuweisen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Weitere notwendige Untergliederungen der Haushaltspositionen in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung sind von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse eigenverantwortlich vorzunehmen.

### 3.1.2.3 Bei der Finanzierungstätigkeit

In der Finanzrechnung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde im Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und die geleisteten Auszahlungen nachzuweisen (vgl. § 95 GO NRW). Dabei darf es jedoch nicht zu Einschränkungen bei der Mindestgliederung nach den vorgegebenen Zahlungsarten kommen (vgl. Abbildung 677).

<b>DIE FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT IN DER FINANZRECHNUNG</b>	
<b>Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen</li> <li>- Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Tilgung und Gewährung von Darlehen</li> <li>- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung</li> </ul>

*Abbildung 677 „Die Finanzierungstätigkeit in der Finanzrechnung“*

Bei dieser Zwecksetzung und den Mindestvorgaben für die Gliederung des Finanzplans ist es ausreichend, in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung die für die Finanzierungstätigkeit der Gemeinde festgelegten Einzahlungs- und Auszahlungsarten nachzuweisen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Weitere notwendige Untergliederungen der Haushaltspositionen in diesem Zahlungsbereich der gemeindlichen Finanzrechnung sind von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse eigenverantwortlich vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen“ nur dann die Zahlungen bis zur Höhe der in der Haushaltssatzung festgesetzten Kreditermächtigung ausgewiesen werden dürfen, wenn im gemeindlichen Haushaltsjahr auch ein entsprechender Auszahlungsbedarf für die Investitionen der Gemeinde bestand.

Bei einem geringeren Auszahlungsbetrag kann die Gemeinde den noch nicht in Anspruch genommenen Anteil der Kreditermächtigung ins folgende Haushaltsjahr übertragen, denn die gemeindliche Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres (vgl. § 86 Absatz 2 GO NRW). Bei einer Übertragung dieses noch nicht benötigten Anteils muss bei der Gemeinde bereits ein entsprechender Auszahlungsbedarf für das Folgejahr bestehen oder sehr wahrscheinlich zu erwarten sein. Es ist daher für die Gemeinde nicht zulässig, das nicht benötigte Kreditvolumen als "Finanzmittelreserve" über das Haushaltsjahr hinaus vorzuhalten oder für andere Zwecke zu nutzen, z. B. zur Verstärkung der liquiden Mittel der Gemeinde.

### **3.1.3 Die Jahresergebnisse in der Finanzrechnung**

#### **3.1.3.1 Allgemeine Inhalte**

In der gemeindlichen Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres des Haushaltsjahres abzubilden (Ist-Werte). Wie in der Ergebnisrechnung werden auch in der Finanzrechnung bestimmte Zwischensummen ausgewiesen, durch die insgesamt die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln festgestellt wird. Entsprechend der Gliederung nach Ein- und Auszahlungsarten ist jeweils für die einzelnen Zahlungsbereiche „Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“, „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ und „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ ein Saldo zu bilden.

Durch weitere Rechenschritte ist der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag des Haushaltsjahres zu ermitteln. Es ist zur Vervollständigung und Abbildung des voraussichtlichen Finanzmittelflusses erforderlich, aus dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres und der geplanten Änderung des Bestandes, den voraussichtlichen Endbestand der Finanzmittel zu ermitteln und abzubilden. Dabei darf der Bestand an fremden Finanzmitteln nicht vergessen werden. Der Endbestand an liquiden Mitteln fließt dann in den betreffenden Posten der gemeindlichen Bilanz ein (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.2 Der Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Gemeinde aus der auf Ertragserzielung ausgerichteten Geschäftstätigkeit auf. Die Bezeichnung „laufende Verwaltungstätigkeit“ verdeutlicht, dass örtliche Aufgaben von der Gemeinde im Auftrag der Einwohner und Abgabepflichtigen erledigt werden. Sie ist dabei gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht als Treuhänder tätig, der eigenständig im eigenen Namen auch weitere Geschäftstätigkeiten durchführen kann. Die Gemeinde hat daher bei ihrer Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit immer den Willen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Zu diesem Zahlungsbereich gehören jedoch nicht die erhaltenen und gezahlten Zinsen der Gemeinde sowie die erhaltenen Dividenden. Sofern der Saldo dieses Zahlungsbereiches negativ ist, hat die Gemeinde i. d. R. in diesem Umfang auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen, um ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen (vgl. § 89 GO NRW).

Diese Sachlage bedeutet aber nicht, dass daraus eine Ausweispflicht für die Kredite zur Liquiditätssicherung unter der laufenden Verwaltungstätigkeit entsteht. Ein solcher Ausweis ist haushaltsrechtlich nicht zulässig, weil diese Kredite keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel darstellen. Sie dienen lediglich dazu, die Zahlungsmittel der Gemeinde zu verstärken, damit die Gemeinde ihre Zahlungsverpflichtungen zum Fälligkeitszeitpunkt erfüllen kann.

#### **3.1.3.3 Der Saldo aus der Investitionstätigkeit**

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung für die Investitionen der Gemeinde auf, die längerfristig für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt und mit denen langfristig (länger als ein Jahr) ertragswirksam gewirtschaftet werden soll.

Aus einem negativen Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde kann jedoch nicht unmittelbar geschlossen werden, dass die Gemeinde in gleicher Höhe Kredite für Investitionen benötigt hat, um ihren Zahlungsverpflichtungen für die Durchführung von Investitionen nachzukommen (vgl. § 86 GO NRW). Vielmehr sind in diesem Zahlungsbereich die einzelnen ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen sowie die vorhandene Liquidität zu betrachten, um eine Aussage über die zulässige Kreditaufnahme für Investitionen treffen zu können.

### **3.1.3.4 Der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag**

Die Summe der Salden aus den Ein- und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit stellt den Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag dar. Es soll dadurch aufgezeigt werden, in welchem Umfang die Gemeinde durch die Erzielung von Einzahlungen die Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und die Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit decken kann, ohne Kredite für Investitionen aufnehmen zu müssen.

Diese Deckung im Sinne des Prinzips der Gesamtdeckung setzt i. d. R. voraus, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr ausreichend zahlungswirksame Erträge erzielt und die Zahlungen gegenüber der Gemeinde von den Zahlungspflichtigen auch tatsächlich geleistet werden. Andererseits können auch weniger zahlungswirksame Aufwendungen im Haushaltsjahr entstanden sein oder der Zahlungszeitpunkt bzw. die Fälligkeit der gemeindlichen Zahlung erst in einem künftigen Haushaltsjahr liegen.

### **3.1.3.5 Der Saldo aus der Finanzierungstätigkeit**

Unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde sind die Aufnahmen und die Rückflüsse von Darlehen sowie die Tilgungen und die Gewährung von Darlehen zu erfassen. Der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit zeigt die rein finanzwirtschaftlichen Transaktionen auf. Dabei ist zu beachten, dass im Finanzplan nur die Kredite für Investitionen veranschlagt worden sind (vgl. § 86 GO NRW).

In der gemeindlichen Finanzrechnung sind dagegen auch die Kredite zur Liquiditätssicherung nachzuweisen, für die wegen des unterjährig wechselnden Bedarfs an zusätzlichen finanziellen „Betriebsmitteln“ notwendig sind (vgl. § 89 GO NRW). Ein Verzicht beim Finanzplan ist vertretbar, weil diese Kredite keine haushaltsrechtlich wirksamen Finanzierungsvorgänge bzw. keine Deckungsmittel weder für die laufende Verwaltungstätigkeit noch die Investitionstätigkeit der Gemeinde darstellen.

Die Kredite zur Liquiditätssicherung dienen nur der Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel und sind deshalb nur zur Sicherstellung der rechtzeitigen Leistung fälliger gemeindlicher Auszahlungen einsetzbar (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Im Voraus lässt sich daher kein endgültiger Summenbetrag für das Haushaltsjahr bestimmen. In der gemeindlichen Finanzrechnung muss dann aber zum Abschlussstichtag der Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung nachgewiesen und in der gemeindlichen Bilanz gesondert unter den Verbindlichkeiten angesetzt werden (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW).

## **3.1.4 Die Bestandsangaben**

### **3.1.4.1 Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln**

In der gemeindlichen Finanzrechnung ist für jedes Haushaltsjahr die eingetretene Änderung des Bestandes an gemeindlichen Finanzmitteln zu ermitteln. Dafür ist von der Gemeinde in mehreren Schritten eine Salden- und Summenbildung vorzunehmen (vgl. Abbildung 678).

<b>DIE ÄNDERUNG DES BESTANDES AN FINANZMITTELN</b>	
<b>1.</b>	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

<b>DIE ÄNDERUNG DES BESTANDES AN FINANZMITTELN</b>	
<b>2.</b>	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit.
<b>3.</b>	Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag.
<b>4.</b>	Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit.
<b>5.</b>	Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4.
<b>6.</b>	Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres.

*Abbildung 678 „Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln“*

Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln zeigt die tatsächlichen Veränderungen der Finanzmittel durch die Aktivitäten der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung auf, sodass ggf. auch eine „konsumtive“ und „investive“ Betrachtung möglich ist. Die Darstellung der Änderung des Bestandes an Finanzmitteln als Ergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde sowie die ihr zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung von Bedeutung. Damit wird auch darüber Auskunft geben, wie die Gemeinde aus ihrer gesamten Geschäftstätigkeit heraus ihre Finanzmittel erwirtschaftet hat.

### **3.1.4.2 Der Anfangsbestand an Finanzmitteln**

#### **3.1.4.2.1 Allgemeine Sachlage**

In der gemeindlichen Finanzrechnung ist für jedes Haushaltsjahr der Anfangsbestand der Finanzmittel der Gemeinde gesondert auszuweisen. Dafür hat die Gemeinde den Endbestand des Vorjahres bzw. den in der Finanzrechnung des Vorjahres ausgewiesenen Bestand an liquiden Mitteln in die Finanzrechnung für das abgelaufene Haushaltsjahr als Anfangsbestand zu übernehmen. Bei der Gemeinde darf es dabei nicht zu unterschiedlichen Bestandsangaben kommen, denn die Finanzrechnung für das abgelaufene Haushaltsjahr schließt sich unmittelbar an die Finanzrechnung des Vorjahres an.

In diesem Zusammenhang sollte die Gemeinde zu der Position in der Finanzrechnung im Anhang des Jahresabschlusses klarstellen, ob der Anfangsbestand an Finanzmitteln nur eigene Finanzmittel oder auch fremde Finanzmittel umfasst. Sie muss zudem in der Spalte „Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres“ ihrer Finanzrechnung nicht zwingend den „geplanten Anfangsbestand“ an Finanzmitteln angeben, weil der geplante Bestand nur aus der Fortschreibung der Haushaltsplanung und nicht aus Ist-Werten ermittelt werden kann.

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass der als Anfangsbestand ausgewiesene Betrag gleichermaßen wie der als Endbestand bzw. „Liquide Mittel“ angegebene Betrag nicht als negative Größe angegeben werden darf. Eine derartige Bestandsangabe würde aufzeigen, dass die Gemeinde zum vorherigen Abschlussstichtag über keine Zahlungsmittel mehr verfügt hat. Diese Sachlage ist aber regelmäßig nicht gegeben, wenn der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung verstärkt worden ist. Außerdem kann ein Bestand an Zahlungsmitteln keinen (negativen) Wert (unter der Zahl „Null“) annehmen.

#### **3.1.4.2.2 Wichtige Erfordernisse**

Im Rahmen der Finanzrechnung muss die Gemeinde zu der Position sicherstellen, dass der Anfangsbestand an Finanzmitteln die Zahlungsmittel und sonstigen Finanzmittel, aber auch fremde Finanzmittel umfasst. Sie muss den Bestand nach den gleichen Kriterien ermittelt haben, die für den Ausweis der „Liquiden Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz im Jahresabschluss des Vorjahres zur Anwendung kamen. Diese Sachlage erfordert von der Gemeinde, bei den nicht als Zahlungsmittel verfügbaren Finanzmitteln, eine sachgerechte Zeitkomponente beachtet zu haben.

In den „Bestand an Finanzmitteln“ sind von der Gemeinde auch kurzfristige Anlagen von Finanzmitteln einzubeziehen, die bei der Gemeinde vorübergehend nicht als Zahlungsmittel benötigt werden und einem Dritten für eine bestimmte Zeitdauer zur „Verwaltung“ oder „Aufbewahrung“ übergeben werden, ohne dass die Gemeinde dadurch ihre Eigentümerstellung über diese Finanzmittel verliert.

Für die Zuordnung der Finanzmittel aus wertpapiermäßigen Anlagen kommt es auf eine spezielle bankrechtliche Anlageform der gemeindlichen Finanzmittel oder deren bankrechtlichen Status nicht an, z. B. Guthaben auf einem Festgeldkonto. Eine der Gemeinde eingeräumte Option, z. B. jederzeit gegen eine Entschädigungszahlung die Anlage von Finanzmitteln beenden zu können, stellt für die Zuordnung kein relevantes Kriterium dar.

Die zeitbezogene Überlassung der für die gemeindliche Geschäftstätigkeit nicht benötigten Finanzmittel und deren unmittelbare Bindung an den festgelegten Zeitraum sowie der materielle Beleg darüber bilden relevante Kriterien, aufgrund derer eine wertpapierähnliche Sachlage entsteht und eine Zuordnung zum „Bestand an Finanzmitteln“ und nicht zu den Wertpapieren des Umlaufvermögens geboten ist. Die zeitliche Bindung der Finanzmittel kann dabei über einen Zeitraum bestehen, der einer schnellen Umwandlung in liquide Mittel nicht entgegensteht, aber auch kein bankrechtliches Girokonto oder ein Tagesgeldkonto erfordert.

Zum „Bestand an Finanzmitteln“ sollen auch einem Dritten überlassene gemeindliche Finanzmittel mit einer zeitlichen Bindung von bis zu dreißig Tagen (einen Monat) gehören. In besonderen Fällen können die Finanzmittel auch eine Bindungsfrist von 90 Tagen (drei Monate) haben. Diese zeitliche Erweiterung ist vertretbar, denn sie führt zu einem Einklang der Einordnung im gemeindlichen Jahresabschluss mit der Handhabung im Gesamtabschluss der Gemeinde. Eine derartige (erweiterte) zeitliche Abgrenzung ist nach dem DRS 2 für die Kapitalflussrechnung im Gesamtabschluss vorgesehen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.1.4.3 Die Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln**

Nach dem haushaltsrechtlichen Grundsatz der Vollständigkeit gehören zu den gemeindlichen Finanzmitteln auch solche Finanzmittel, die der Gemeinde durch Dritte zur Verfügung gestellt werden, weil die Gemeinde aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen für andere Institutionen oder sonstige Dritte bestimmte Zahlungsvorgänge in ihrer Finanzbuchhaltung abzuwickeln hat. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung entstehen durch die Erledigung von Zahlungsverpflichtungen für Dritte besondere Zahlungsströme. Sie sind in jedem Haushaltsjahr in die Ermittlung der eingetretenen Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln einzubeziehen.

Die fremden Finanzmittel, die bei der Gemeinde zur Auszahlung kommen und ggf. auch als Einzahlung anfallen, werden je nach der örtlichen Art der Wahrnehmung der Erledigung dieser Aufgaben bzw. der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger in verschiedene Arten unterteilt. Sie werden deshalb haushaltsmäßig aber nicht unterschiedlich behandelt. Die Gemeinde ist im Rahmen ihrer Finanzrechnung nur zur Darstellung der Änderungsgröße des Bestandes an fremden Finanzmitteln verpflichtet.

Es wird dabei davon ausgegangen, dass der Anfangsbestand an fremden Finanzmitteln im durch die Gemeinde aufzuzeigenden Anfangsbestand an den vorhandenen Finanzmitteln enthalten ist. Aus Gründen der Klarheit und



Transparenz kann die Gemeinde aber auch durch eine gesonderte Darstellung der fremden Finanzmittel nach dem Bruttoprinzip vornehmen und den Anfangsbestand sowie den Endbestand gesondert angeben.

#### **3.1.4.4 Die liquiden Mittel**

##### **3.1.4.4.1 Die notwendige Übereinstimmung**

Unter Einbeziehung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbetrages, des Saldos aus Finanzierungstätigkeit einschließlich der Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln sowie unter Einbeziehung des Anfangsbestandes an Finanzmitteln (am Anfang des Haushaltsjahres) ist von der Gemeinde der Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) zu ermitteln. Im Jahresabschluss wird der in der Finanzrechnung ausgewiesene Finanzmittelbestand in den Posten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz übernommen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.4 GemHVO NRW).

Der Wertansatz unter dem Bilanzposten "Liquide Mittel" muss dabei mit der Haushaltsposition "Liquide Mittel" in der gemeindlichen Finanzrechnung übereinstimmen. Die Finanzrechnung hat nicht nur die Zahlungsveränderungen im Haushaltsjahr nachzuweisen. Sie stellt vielmehr eine besondere Untergliederung des Bilanzpostens "Liquide Mittel" dar. Mithilfe der besonderen Positionen "Anfangsbestand" und "Fremde Finanzmittel" soll daher eine Übereinstimmung zwischen dem Wert in der Bilanz und dem "Endbestand" in der Finanzrechnung erreicht werden. Eine mögliche Abweichung zwischen den beiden Beträgen kann dabei nicht mit von der Gemeinde eingeräumten Verfügungsberechtigungen begründet werden.

##### **3.1.4.4.2 Keine Beeinträchtigung zulässig**

Der Zusammenhang zwischen Finanzrechnung und Bilanz darf zudem nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass lediglich im Rahmen der Finanzrechnung das Bruttoprinzip beachtet wird, der Bilanzansatz „Liquide Mittel“ jedoch als Saldogröße ermittelt und damit nach dem Nettoprinzip bestimmt wird. In der gemeindlichen Finanzrechnung muss unter Berücksichtigung des Anfangsbestandes an Zahlungsmitteln und unter Einbeziehung der Änderungen des Bestandes durch alle Einzahlungen und Auszahlungen der Endbestand berechnet werden.

Dieser Endbestand muss sich unverändert in der Bilanz als Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ wiederfinden. Der Ansatz darf daher nicht allein aufgrund von positiven Beständen auf Bankkonten (Salden) unter Anwendung des Nettoprinzips ausgewiesen werden. Bei negativen Beständen auf Bankkonten verfügt oder verfügte die Gemeinde über einen Zahlungsmittelbestand, ggf. teilweise aufgrund des Zugangs von Fremdkapital.

Entsprechend muss dann eine Verbindlichkeit bilanziert werden, denn das Fremdkapital befindet sich als Zahlungsmittel im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde. Derartiges Fremdkapital darf von der Gemeinde in ihrer Finanzrechnung z. B. nicht als Bestand an fremden Finanzmitteln deklariert werden, weil diese Finanzmittel anderen Zwecken dienen (vgl. § 16 GemHVO NRW).

##### **3.1.4.5 Kein negativer Zahlungsbestand**

Die Gemeinde hat bei der Angabe über den Endbestand der liquiden Mittel in der Finanzrechnung darauf zu achten, dass der Betrag keinen negativen Wert annehmen kann. Ein negativer Wert würde bedeuten, dass der Gemeinde kassenmäßig keine Zahlungsmittel mehr zur Verfügung stehen und kein Guthaben mehr auf Bankkonten vorhanden ist, sodass eine Zahlungsunfähigkeit der Gemeinde anzunehmen wäre. Die bei der Gemeinde zur Aufrechterhaltung ihrer Zahlungsfähigkeit aufgrund aufgenommener Kredite zur Liquiditätssicherung zugegangenen Zahlungsmittel dürfen deshalb bei der Bestandsermittlung nicht unberücksichtigt bleiben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss daher in den Angaben in ihrer Finanzrechnung über den Anfangsbestand und die „Liquiden Mittel“ als Endbestand im Haushaltsjahr mindestens das im Kassenbestand vorhandene Bargeld sowie die Guthaben auf Bankkonten als Bestand an Zahlungsmitteln erfassen und nachweisen. Diese zum Abschlussstichtag noch verfügbaren Zahlungsmittel müssen in die Angabe über den Endbestand an Zahlungsmitteln einfließen. Bei einem fast vollständigen Verbrauch der Zahlungsmittel kann sich ggf. zwar ein Geldbetrag in der Größenordnung „Null“ ergeben, jedoch kein negativer „Guthabenwert“.

Dem Ausweis eines negativen Zahlungsbestandes in der gemeindlichen Finanzrechnung steht außerdem das Bruttoprinzip entgegen. Die Gemeindedarf zudem zwischen dem Zahlungsmittelbestand (Guthaben) und den zur Liquiditätssicherung aufgenommenen Krediten (Verbindlichkeiten) bilanziell nicht saldieren, sondern muss sachlich differenzieren (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf die Kredite zur Liquiditätssicherung nicht von ihrem Zahlungsmittelbestand in Abzug bringen.

Die mögliche „negative Differenz“ zwischen dem Guthabenbestand und „negativen“ Bankkonten wird durch den Ansatz von „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz erfasst und dort gesondert aufgezeigt. Dieser Zusammenhang stellt jedoch keinen Anlass dar, ohne weitere Betrachtungen anderer Finanzmittel den „positiven Bestand“ auf den Bankkonten zusammengefasst unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ und den „negativen Bestand“ auf den Bankkonten unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ anzusetzen.

Bei einem fast vollständigen Verbrauch der Zahlungsmittel kann sich ggf. zwar ein geringer Betrag ergeben, jedoch kein negativer Wert, denn es ist in der gemeindlichen Finanzrechnung kein „Nettobestand“ nachzuweisen. Gegen den Ausweis eines negativen Wertes steht daher das Bruttoprinzip, denn die Gemeinde hat zwischen dem Zahlungsmittelbestand und den zur Liquiditätssicherung aufgenommenen Krediten zu unterscheiden.

#### **3.1.4.6 Der Zusammenhang zur Bilanz**

Der Zusammenhang zwischen Finanzrechnung und Bilanz darf zudem nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass lediglich im Rahmen der Finanzrechnung das Bruttoprinzip beachtet wird, der Bilanzansatz „Liquide Mittel“ jedoch als Saldogröße ermittelt und damit nach dem Nettoprinzip bestimmt wird. Unter Berücksichtigung des Anfangsbestandes an Zahlungsmitteln und unter Einbeziehung der Änderungen des Bestandes durch Einzahlungen und Auszahlungen ergibt sich der Endbestand in der Finanzrechnung.

Dieser Endbestand muss sich unverändert in der Bilanz als Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ wiederfinden. Der Ansatz darf daher nicht aufgrund von (positiven) Salden auf Bankkonten unter Anwendung des Nettoprinzips ausgewiesen werden. Vielmehr muss einem Zahlungsmittelbestand eine Verbindlichkeit gegenübergestellt werden, wenn sich Fremdkapital als Zahlungsmittel im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befindet. Derartiges Fremdkapital kann daher in der gemeindlichen Finanzrechnung auch nicht „positiv“ als Bestand an fremden Finanzmitteln deklariert werden. Den Zusammenhang zeigt das nachfolgende Beispiel auf (vgl. Beispiel 115).

**BEISPIEL:**

**Der Zusammenhang zwischen der Finanzrechnung und der Bilanz**

Die Gemeinde hat aus der Abrechnung der Zahlungen im Haushaltsjahr insgesamt ermittelt, dass dadurch ihr Bestand an Finanzmitteln um einen Betrag i. H. v. 1.238.860 Euro negativ verändert wird, weil mehr Auszahlungen zu leisten waren als Einzahlungen erzielt werden konnten. Diese Sachlage soll gleichermaßen bereits im Vorjahr gegeben gewesen sein. Sie hat dazu geführt, dass Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen wurden und in der Bilanz der Wertansatz für liquide Mittel einen Betrag i. H. v. 90.747 Euro aufweist. Durch den negativen Anfangsbestand an Finanzmitteln und durch die weitere negative Änderung des Bestandes im Haushaltsjahr muss

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

insgesamt ein größerer negativer Bestand an liquiden Mitteln als Endbestand ausgewiesen werden (vgl. nachfolgende Darstellung).

<b>Aktivseite der Bilanz</b>		<b>Finanzrechnung</b>	
Bilanzbereich/ -posten	Ansatz in Euro	Bereich/Position	Nachweis in Euro
Anlagevermögen		Verwaltungstätigkeit	...
...	...	Investitionstätigkeit	...
...	...	Finanzierungstätigkeit	...
<b>Umlaufvermögen</b>		Änderung des Bestandes	- 1.238.860
...	...	+ Anfangsbestand	- 2.859.670
Liquide Mittel	90.456	= Liquide Mittel (Schlussbestand)	- 4.098.530

Bei dieser Erfassung des Zahlungsgeschehens im abgelaufenen Haushaltsjahres wird zwar die Änderung des Bestandes zutreffend in der Finanzrechnung nachgewiesen, jedoch kommt es zu einem fehlerhaften Gesamtbild, weil mit dem aufgezeigten negativen Anfangsbestand und der negativen Veränderung signalisiert wird, es bestände zum Abschlussstichtag ein negativer Schlussbestand an Zahlungsmitteln (Liquide Mittel). Ein solcher Wertansatz mit einem Betrag weniger als die Größe „Null“ kann jedoch nicht in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Es wird sonst aufgezeigt, die Gemeinde hätte Auszahlungen leisten können, ohne dass sie über ausreichende Zahlungsmittel verfügt hätte. Der tatsächliche Sachverhalt bzw. die daraus entstandene wirtschaftliche Lage müssen daher auch richtig und vollständig sowie zutreffend in der Bilanz ausgewiesen und in der Finanzrechnung nachgewiesen werden.

In den Zusammenhang zwischen der Bilanz und der Finanzrechnung müssen unter Berücksichtigung der Auszahlungen auch die Aufnahme von Fremdkapital aus Krediten zur Liquiditätssicherung beachtet werden. Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden aufgenommen und eingesetzt, damit fällige Auszahlungen von der Gemeinde geleistet werden konnten, soweit diese Zahlungen über die sonstigen erzielten Einzahlungen hinaus erforderlich wurden. Diese entstandene Sachlage im Haushaltsjahr muss dann im Jahresabschluss auch zutreffend abgebildet werden. Ihre Darstellung erfordert, die Passivseite der Bilanz mit einzubeziehen und in der Finanzrechnung auch den Zahlungsstrom aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert nachzuweisen, denn dadurch wurden Finanzmittel beschafft bzw. entstand ein Zufluss an Zahlungsmitteln, um fällige Auszahlungen leisten zu können (vgl. nachfolgende Darstellung).

<b>Aktivseite der Bilanz</b>		<b>Finanzrechnung</b>	
Bilanzbereich/ -posten	Ansatz in Euro	Bereich/Position	Nachweis in Euro
<b>Anlagevermögen</b>		Verwaltungstätigkeit	- 386.516
...	...	Investitionstätigkeit	- 2.014.361
...	...	Finanzierungstätigkeit	2.400.877
<b>Umlaufvermögen</b>		Änderung des Bestandes	0
...	...	+ Anfangsbestand	90.747
Liquide Mittel	90.747	= Schlussbestand	90.747
<b>Passivseite der Bilanz</b>		<b>Finanzrechnung</b>	
Bilanzbereich/ -posten	Ansatz in Euro	„Zusatz“-Position	Nachweis in Euro
...			...
...			...
<b>Verbindlichkeiten</b>			...
Kredite zur		Saldo der Kredite zur	
Liquiditätssicherung	1.238.860	Liquiditätssicherung	1.238.860

Der Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln aufgrund der negativen Salden aus der Verwaltungstätigkeit und der Investitionstätigkeit steht ein positiver Saldo aus der Finanzierungstätigkeit (mithilfe von dort zu erfassenden Krediten zur Liquiditätssicherung) gegenüber. Bei der Gemeinde kommt es dann wieder zu einem positiven Bestand an Zahlungsmitteln bzw. liquiden Mitteln, wenn im Haushaltsjahr deren Zufluss durch Einzahlungen größer ist als der Abfluss durch fällige Auszahlungen.

*Beispiel 115 „Keine Übereinstimmung zwischen Finanzrechnung und Bilanz“*

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss die Finanzrechnung durch die Aufnahme aller Zahlungen aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde gewährleisten und dadurch zum Gesamtbild in der gemeindlichen Bilanz beitragen. Die Finanzrechnung der Gemeinde, in der alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfasst werden, die das Geldvermögen verändern, hat daher eine besonders enge Verbindung mit der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde muss diese Verbindung nicht nur in der unterjährigen Haushaltswirtschaft und in ihrer Zahlungsabwicklung sicherstellen, sondern darf diese Sachlage auch nicht in ihrem Jahresabschluss vernachlässigen oder außer Betracht lassen.

### **3.2 Der Verweis auf § 38 Absatz 2 GemHVO NRW**

#### **3.2.1 Allgemeine Inhalte**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verlangt nicht nur von der Gemeinde, dass die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde in der Finanzrechnung nach Arten nachgewiesen werden, sondern auch einen Nachweis in einer haushaltsjahrbezogenen Zeitreihe. Ausgehend von der Vorgabe einer mehrjährigen Zeitreihe im Haushaltsplan der Gemeinde wird in den Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine Darstellung der Ist-Ergebnisse aus zwei Haushaltsjahren für ausreichend angesehen.

Entsprechend der Darstellung in der Ergebnisrechnung der Gemeinde wird auch in der Finanzrechnung ein Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das abgelaufene Haushaltsjahr und das Vorjahr, gegeben. Den insgesamt nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind jeweils die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres, ggf. auch der ursprüngliche Planansatz voranzustellen. Den Ist-Ergebnissen ist zudem ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, um die tatsächliche Entwicklung der Einzahlungen und Auszahlungen im abgelaufenen Haushaltsjahr gegenüber der Haushaltsplanung aufzuzeigen.

Die Einhaltung der vom Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechts ausgesprochenen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr soll dadurch überprüfbar gemacht werden. Mit der gleichzeitigen Darstellung nach Haushaltspositionen sollen die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr besser erkennbar und die Transparenz erhöht werden (vgl. § 3 GemHVO NRW). Ein Verzicht auf Vorjahresbeträge beeinträchtigt die in der Finanzrechnung von der Gemeinde aufzuzeigenden Informationen und ist deshalb nicht zulässig.

#### **3.2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres**

Zu einer vollständigen Finanzrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde gehört, dass die Ist-Ergebnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres in einen Zusammenhang mit dem Ist-Ergebnis des Vorjahres gestellt werden, denn dadurch wird die Entwicklung der Gemeinde besser verdeutlicht. Diese Einbeziehung erleichtert zudem die Bewertung der Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

Der Gemeinde bleibt es freigestellt, ggf. Ergebnisse aus weiteren Vorjahren in der Finanzrechnung abzubilden, um aus einem längeren Zeitraum die positiven und wirtschaftlichen Finanzentwicklungen der Gemeinde besser einschätzen und beurteilen zu können. Eine Betrachtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über einen fünfjährigen Zeitraum mit Hilfe von Finanzkennzahlen dürfte dabei die Bewertung der gemeindlichen Finanzwirtschaft sowie eine Prognose für die Zukunft wesentlich erleichtern.

### **3.2.3 Der fortgeschriebene Planansatz für das Haushaltsjahr**

#### **3.2.3.1 Der Ansatz des Haushaltsjahres**

Ein Teil des gemeindlichen Haushaltsplans ist der Finanzplan. Dieser muss alle im Haushaltsjahr voraussichtlich zu erzielenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen enthalten (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW). Er hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der gemeindlichen Finanzmittel vollständig und klar zu informieren und den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf der Gemeinde auszuweisen.

Der Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit eines Haushaltsjahres nach Arten, Höhe und Quellen im Haushaltsplan erfolgt durch die Abbildung von Haushaltspositionen bzw. Haushaltsansätzen. Diese Ansätze dienen der Entscheidung des Rates über die Verwendung und den Einsatz der voraussichtlich verfügbaren Finanzmittel der Gemeinde.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit muss bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Dieses bringt es mit sich, die Einzahlungen nicht als negative Beträge und die Auszahlungen nicht als positive Beträge zu veranschlagen. Dann bietet das Ergebnis über den Stand der verfügbaren liquiden Mittel der Gemeinde am Ende des Haushaltsjahres eine zutreffende Information über das Finanzgebaren der Gemeinde.

#### **3.2.3.2 Die zulässige Fortschreibung**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z. B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst (vgl. § 81 GO NRW), wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigung enthält (vgl. § 10 GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen verursachen zudem eine Fortschreibung eines im Finanzplan enthaltenen Planansatzes, denn diese Übertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans werden als Planfortschreibungen bezeichnet und führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Finanzplan bzw. den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans.

Durch die zulässigen haushaltsmäßigen Fortschreibungen werden die ursprünglich vom Rat beschlossenen und im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen aufgrund von bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans entstandenen notwendigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Die gemeindliche Finanzrechnung muss grundsätzlich alle Ansätze des Haushaltsjahres enthalten. In den Fällen, in denen die Ansätze fortgeschrieben wurden, muss mindestens der fortgeschriebene Ansatz in der gemeindlichen Finanzrechnung enthalten sein.

### **3.2.3.3 Kein Anlass für Fortschreibungen**

Eine Entscheidung über die Durchführung einer zusätzlichen haushaltswirtschaftlichen Maßnahme verändert nicht in jedem Fall die im gemeindlichen Haushaltsplan unter der zutreffenden Haushaltsposition veranschlagten Ansätze. Die vom Kämmerer, dem Bürgermeister sowie durch den Rat zugelassenen über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen stellen vielmehr zulässige Ermächtigungen dar, die zusätzliche Auszahlungen ohne eine förmliche Veränderung des gemeindlichen Finanzplans ermöglichen (vgl. § 83 GO NRW).

In gleicher Weise führt auch die Beschränkung der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung bzw. von im gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesenen Haushaltsansatz, z. B. durch eine vom Kämmerer oder dem Bürgermeister erlassene Haushaltssperre nicht zu einer Planfortschreibung im Finanzplan oder in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. nach § 24 Absatz 1 GemHVO NRW). Ebenso löst auch die vom Rat bei Bedarf zu erlassende Haushaltssperre keine Anpassung der im Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsansätze aus, sondern beschränkt nur deren Inanspruchnahme (vgl. § 81 Absatz 4 GO NRW).

Zu den haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen, die nicht die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Haushaltsansätze verändern, gehören auch besondere Zustimmungsvorbehalte des Kämmerers oder des Bürgermeisters bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Ein satzungsrechtlich bestimmter Vorbehalt des Rates der Gemeinde ist auch dazu zu zählen. Die gemeindliche Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Einzahlungen und Auszahlungen des Haushaltsjahres beziehen oder auch eine vorherige Unterrichtung des Rates vorsehen (vgl. § 78 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Derartige haushaltswirtschaftliche Maßnahmen dienen dazu, die Ausführung des gemeindlichen Haushalts unter Beachtung der Bedeutung wichtiger Maßnahmen sowie notwendiger Vorgaben mit einer Beteiligung der Verantwortlichen zu sichern.

### **3.2.4 Der Rahmen der Haushaltsplanermächtigung**

Die vom Rat der Gemeinde im Rahmen der Haushaltssatzung beschlossenen Ermächtigungen im gemeindlichen Finanzplan sind einerseits bei der Bewirtschaftung im Haushaltsjahr bzw. der Ausführung des Haushaltsplans einzuhalten. Sie stellen andererseits keinen „Freibrief“ für die Gemeindeverwaltung dar, Auszahlungen im veranschlagten Rahmen zu leisten. Die Schranke für die Inanspruchnahme der Ermächtigungen im Finanzplan stellt der entstandene tatsächliche Bedarf im Haushaltsjahr dar, der durchaus geringer sein kann als der dafür veranschlagte Ermächtigungsbetrag.

Die Schranke „Bedarf“ stellt dabei jeder haushaltswirtschaftliche Vorgang bezogen auf die betreffende Ermächtigung dar, der vor der Ausführung hinsichtlich seiner Umsetzung und seines Umfanges zu prüfen ist. Der Ausweis der Ermächtigungen im Finanzplan macht diese Überprüfung nicht entbehrlich. Aufgrund der Beachtung der Haushaltsgrundsätze besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, die Inanspruchnahme einer Ermächtigung auf das sachlich notwendige sowohl inhaltlich und betragsmäßig und betragsmäßig zu begrenzen. Dabei kann im Einzelfall durchaus die Zulässigkeit der Inanspruchnahme zu verneinen sein.

Der Plan-/Ist-Vergleich in der Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss stellt daher nicht nur einen Abgleich haushaltswirtschaftlicher Daten der Gemeinde aus dem Haushaltsjahr dar. Vielmehr findet im Rahmen des Vergleichs auch eine Kontrolle der Bewirtschaftung bzw. der Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr statt. Der Rat muss im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses bestätigen, dass die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr in geeigneter und vertretbarer Weise ausgeführt worden ist.

### **3.2.5 Die Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres**

Die gemeindliche Finanzrechnung hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der gemeindlichen Finanzmittel vollständig und klar zu informieren sowie die Ursachen dafür aufzuzeigen. Sie weist als zeitraumbezogene Rechnung die Auszahlungen und Einzahlungen grundsätzlich in der Periode (Haushaltsjahr) aus, in der sie kassenmäßig erfasst worden sind.

Hierdurch werden beim gemeindlichen Jahresabschluss die Ermittlung des Ist-Ergebnisses der Einzahlungen und Auszahlungen und damit der Bestand an liquiden Mitteln bei der Gemeinde auf das einzelne Haushaltsjahr begrenzt. Der Ausweis der Ergebnisse eines Haushaltsjahres sowie die Höhe und die Quellen der gemeindlichen Finanzmittel dienen dabei der Rechenschaft der Gemeinde über die Verwendung und den Einsatz der verfügbaren Finanzmittel gegenüber dem Rat der Gemeinde und den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

### **3.2.6 Der Plan-/Ist-Vergleich**

#### **3.2.6.1 Allgemeine Sachlage**

Aus örtlichen Gesichtspunkten und Erfordernissen heraus kann es sich anbieten, in der gemeindlichen Finanzrechnung möglichst alle wichtigen Veränderungen der haushaltsmäßigen Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzuzeigen. Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist daher nur vollständig, wenn auch in der Finanzrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d. h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den betreffenden Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden.

Dieser Plan-/Ist-Vergleich wird auch dadurch möglich, dass der Finanzplan und die Finanzrechnung sich formal und materiell entsprechen und daher für einen Vergleich eine gute Ausgangslage bieten. Er muss jedoch auch in einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gestellt werden, damit der Jahresabschluss der Gemeinde der Bedeutung seiner finanzwirtschaftlichen und leistungsbezogenen Nachweisführung für das Haushaltsjahr ausreichend gerecht wird.

Im Rahmen eines solchen Vergleiches der Plan- und Ist-Werte über die gemeindlichen Zahlungen soll von der Gemeinde eine Analyse durchgeführt werden, um Kenntnisse über die Art, den Umfang und die örtlichen Gründe für eine ggf. aufgetretene Abweichung sowie Kenntnisse über die Tragweite der Differenzen zwischen den Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde zu erhalten. Dazu gehört auch, dass die Gründe oder der Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung im Anhang zu erläutern sind, um den Informationserfordernissen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu genügen.

Zu den Zahlungen der Gemeinde aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit, die in der gemeindlichen Finanzrechnung enthalten sind, müssen im Anhang im Jahresabschluss gesondert erläutert werden (vgl. § 44 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). Zu Planabweichungen führen regelmäßig die über- und außerplanmäßigen Auszahlungen, die im Laufe des Haushaltsjahres aufgrund der Haushaltsausführung notwendig werden. Sie sind nicht als Planfortschreibungen zu behandeln (vgl. § 83 GO NRW).

Eine Voraussetzung bei der Entscheidung über solche Auszahlungen ist, dass in jedem Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. Bei einer ordnungsmäßigen Abwicklung der Einzelfälle von über- und außerplanmäßigen Auszahlungen durch die Gemeinde muss im Rahmen des Jahresabschlusses dazu nicht mehr eine „Gesamtdeckung“ innerhalb des Haushalts oder der produktorientierten Teilrechnungen bestehen oder hergestellt werden.

Der in den Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen enthaltene Plan-/Ist-Vergleich enthält zwar regelmäßig den entstandenen haushaltsmäßigen Mehrbedarf, gleichwohl führt die gesetzlich erforderliche Deckung im Einzelfall nicht dazu, dass in diesem rechnungsmäßigen Vergleich zwischen dem Plan-Wert und dem Ist-Wert keine Differenz mehr bestehen kann.

### **3.2.6.2 Der Nachweis der über- und außerplanmäßigen Auszahlungen**

Zu Planabweichungen in der gemeindlichen Finanzrechnung führen regelmäßig die über- und außerplanmäßigen Auszahlungen, die im Laufe des Haushaltsjahres notwendig werden (vgl. § 83 GO NRW). Diese zusätzlichen Auszahlungen verändern nicht den ursprünglichen Haushaltsansatz im gemeindlichen Haushaltsplan und lösen daher keine Planfortschreibungen für den Haushaltsplan aus. Die Zustimmung des Rates zu über- und außerplanmäßigen Auszahlungen ist kein Anlass, von einer Planfortschreibung auszugehen, denn sie ist nur bei einer Erheblichkeit dieser Auszahlungen in Bezug auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft vorgesehen.

Als Voraussetzungen bei der Entscheidung über die zusätzlichen Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen ist, dass in jedem Einzelfall eine „Unabweisbarkeit“ bestehen und eine „Deckung“ im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. Bei der Entscheidung über eine Deckung der zusätzlichen Auszahlungen darf z. B. das gesetzliche Gebot über den jährlichen Haushaltsausgleich nicht außer Betracht bleiben, auch wenn bei ausreichender Deckung der über- und außerplanmäßigen Auszahlungen im Einzelfall, z. B. durch Mehrerträge, der Haushaltsausgleich im Grundsatz nicht beeinflusst wird (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Im Rahmen des Jahresabschlusses kann die Zulässigkeit von im Haushaltsjahr vollzogenen über- und außerplanmäßigen Auszahlungen nicht durch eine „Gesamtdeckung“ innerhalb des Haushalts hergestellt werden. Die Gemeinde soll bei einem im gemeindlichen Ergebnisplan ausgewiesenen negativen Jahresergebnis nicht noch durch über- und außerplanmäßige Auszahlungen das geplante Defizit vergrößern (vgl. § 2 GemHVO NRW). Sie muss daher bei ihrer Haushaltsführung im Haushaltsjahr dafür Sorge tragen, dass ggf. auf überplanmäßige oder außerplanmäßige Auszahlungen verzichtet wird, damit die sonst zur Deckung genutzten Haushaltsmittel zur Reduzierung des Jahresfehlbetrages beitragen können.

Die Zustimmung des Kämmers, des Bürgermeisters und des Rates zu über- und außerplanmäßigen Auszahlungen kann in besonderen Fällen dann im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen, sofern erst zu diesem Zeitpunkt die entstandenen Auszahlungen erkennbar und dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, z. B. bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beim gemeindlichen Anlagevermögen. Diese Möglichkeit erstreckt sich nicht auf über- und außerplanmäßige Auszahlungen, weil die Zahlungen nach dem Abschlussstichtag nur dem neuen und nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzuordnen sind.

In der Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss oder mindestens im Anhang soll daher von der Gemeinde der Nachweis darüber geführt werden, dass diese Regelung beachtet bzw. eingehalten worden ist. Die aus der Inanspruchnahme dieser zugelassenen Haushaltsbewirtschaftung entstandenen Veränderungen müssen dafür von der Gemeinde benannt und betragsmäßig aufgezeigt werden. Sie sind in den Ist-Beträgen des Jahresergebnisses enthalten, sodass dafür im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleichs der ausgewiesene Differenzbetrag entsprechend aufzuschlüsseln wäre. Neben den vorgesehenen Angaben der ins Folgejahr zu übertragenden Ermächtigungen sind die Veränderungen durch die Inanspruchnahme der „unechten Deckungsfähigkeit“ gesondert anzugeben.

### **3.2.6.3 Der Nachweis der „unechten Deckungsfähigkeit“**

Die Gemeinde kann mögliche Veränderungen im Haushaltsjahr gegenüber der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan durch eigenverantwortlich bestimmte Bewirtschaftungsregeln berücksichtigen. Die Gemeinde kann z. B. bestimmen, dass im Haushaltsjahr erzielte Mehreinzahlungen bestimmte Ermächtigungen für Auszahlungen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

entsprechend erhöhen, d. h. der Haushaltsansatz im Finanzplan wird nicht förmlich erhöht, sondern darf nur entsprechend überschritten werden.

In diesem Rahmen kann die Gemeinde für die Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft auch bestimmen, dass bei Mindereinzahlungen sich bestimmte Ermächtigungen für Auszahlungen entsprechend vermindern, d. h. der Haushaltsansatz im Haushaltsplan wird nicht förmlich vermindert, sondern darf nur in entsprechend reduzierten Rahmen in Anspruch genommen werden. Derartige Regelungen verändern nicht den ursprünglichen Haushaltsansatz im Finanzplan und lösen keine Planfortschreibungen für den Haushaltsplan aus.

In der Finanzrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss oder mindestens im Anhang soll daher von der Gemeinde der Nachweis darüber geführt werden, dass diese Regelung beachtet bzw. eingehalten worden ist. Die aus der Inanspruchnahme dieser zugelassenen Haushaltsbewirtschaftung entstandenen Veränderungen müssen dafür von der Gemeinde benannt und betragsmäßig aufgezeigt werden. Sie sind in den Ist-Beträgen des Jahresergebnisses enthalten, sodass dafür im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleichs der ausgewiesene Differenzbetrag entsprechend aufzuschlüsseln wäre. Neben den vorgesehenen Angaben der ins Folgejahr zu übertragenen Ermächtigungen sind die Veränderungen durch die Inanspruchnahme der „unechten Deckungsfähigkeit“ gesondert anzugeben.

#### **3.2.6.4 Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches in der Finanzrechnung die von der Gemeinde übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen sind (vgl. § 22 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Auszahlungsermächtigungen führt dazu, dass die betroffenen Positionen im Finanzplan des Haushaltsplans des folgenden Jahres entsprechend erhöht werden (vgl. § 22 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Übertragungen bewirken daher i. d. R., dass der Saldo in der Finanzrechnung besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Finanzplan enthaltenen Auszahlungsermächtigungen in Anspruch genommen worden wären.

Bei der Vornahme einer Ermächtigungsübertragung würde ein für die Finanzrechnung geplanter positiver Saldo entsprechend höher ausfallen und ein negativer Saldo entsprechend geringer. Für den Nachweis der vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen muss in der Finanzrechnung die Spalte "Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres" aufgeteilt werden, um die Veränderung der geplanten Haushaltsposition im Haushaltsplan nachvollziehbar aufzuzeigen.

Aus Transparenzgründen ist es deshalb für die betroffenen Haushaltspositionen erforderlich, dass von der Gemeinde der ursprüngliche Ansatz des Haushaltsplans, die Fortschreibung durch die Ermächtigungsübertragung und der fortgeschriebene Ansatz gesondert dargestellt wird. Ggf. ist auch noch in dieser Reihe der Anlass der Veränderung des Ansatzes des gemeindlichen Haushaltsplans durch einen Nachtragshaushaltsplan von der Gemeinde gesondert aufzuzeigen. Bei dem gesonderten Ausweis der übertragenen Ermächtigungen in der Finanzrechnung ist zudem die örtliche Regelung über die Geltungsdauer der übertragenen Auszahlungsermächtigungen zu beachten.

Von der Gemeinde muss im Rahmen ihres Jahresabschlusses sichergestellt werden, dass nur noch verfügbare Ermächtigungen übertragen werden (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte bei Ermächtigungsübertragungen zum erzielten und in der Finanzrechnung nachgewiesenen Saldo die Auswirkungen der Übertragungen auf den Saldo des betreffenden Zahlungsbereiches erläutern. Sie sollte dazu auch den Umfang der übertragenen Ermächtigungen sowie ggf. weitere Hintergrundinformationen über den künftigen Zahlungsbedarf oder den Anlass von Übertragungen aufzeigen.

### 3.3 Die erweiterte Finanzrechnung

#### 3.3.1 Die Erweiterung beim Haushaltsansatz

Für den gemeindlichen Jahresabschluss ist es zweckmäßig, nicht nur die Veränderungen der in der Finanzrechnung enthaltenen Haushaltspositionen gegenüber der vom Rat im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung festgelegten Fassung des Finanzplans aufzuzeigen, z. B. durch einen Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW oder Ermächtigungsübertragungen nach § 22 GemHVO NRW. Es ist vielfach sinnvoll, auch weitere Maßnahmen in der Finanzrechnung gesondert zu benennen, wenn deren Auswirkungen in den Beträgen des Plan-/Ist-Vergleichs enthalten sind.

Für den gesonderten Ausweis der Ermächtigungsübertragungen muss zwischen dem in der gemeindlichen Finanzrechnung auszuweisenden Ansatz des Haushaltsjahres und dem fortgeschriebenen Ansatz des Haushaltsjahres entsprechend Raum geschaffen werden, um Veränderungen aus Anlass einer Nachtragssatzung oder einer Ermächtigungsübertragung ausdrücklich im Einzelnen deutlich zu machen. Andere eigene Anlässe für eine vorgenommene Fortschreibung von Haushaltspositionen im abgelaufenen Haushaltsjahr können so nach Bedarf konkreter aufgeschlüsselt werden.

Die gesonderten Angabepflichten über die vorgenommenen Übertragungen der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen in der gemeindlichen Finanzrechnung sind vielfach notwendig, denn solche Ermächtigungsübertragungen führen zu Erhöhungen der Haushaltspositionen des vom Rat beschlossenen Haushaltsplans im Folgejahr. Eine Erläuterung der Gründe oder der Anlässe vorgenommener Planabweichungen kann dabei, insbesondere bei erheblichen Abweichungen gegenüber der Haushaltsplanung, von Bedeutung sein. Eine Möglichkeit für eine Erweiterung der gemeindlichen Finanzrechnung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 679).

<b>ERSTES BEISPIEL FÜR EINE ERWEITERTE FINANZRECHNUNG</b>									
Positionen der Finanzrechnung	Ergebnis des Vorjahres ... EUR	Ansatz des Haushaltsjahres ... EUR	Fortschreibung des Ansatzes des Haushaltsjahres		Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres EUR	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres EUR	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist		Übertragung gem. § 22 GemHVO NRW EUR
			nach § 10 GemHVO NRW EUR	nach § 22 GemHVO NRW EUR			Mehr EUR	Weniger EUR	

**Erläuterungen:**

*Abbildung 679 „Erstes Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung“*

Eine Erweiterung der Finanzrechnung ist sachgerecht, um die Gründe für die aufgetretenen Abweichungen aufzuzeigen und um die künftige Haushaltsplanung besser vornehmen zu können. Die Erweiterung der Finanzrechnung über die als Muster veröffentlichte Finanzrechnung hinaus ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen (vgl. Nummer 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**3.3.2 Die Erweiterung beim Plan-/Ist-Vergleich**

Das Ergebnis aus dem Plan-/Ist-Vergleich in der gemeindlichen Finanzrechnung kann noch dadurch verbessert bzw. besser beurteilt werden, wenn für den aus dem Vergleich entstandenen Unterschiedsbetrag neben den ins Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres zu übertragenen Ermächtigungen auch Anlässe für den Unterschiedsbetrag gesondert aufgezeigt werden. Ein Anlass für ein entstandenes höheres Ist-Ergebnis bei den Auszahlungen als dem angesetzten Plan-Wert kann z. B. ein haushaltswirtschaftlicher Mehrbedarf sein, der über- oder außerplanmäßig abgewickelt wurde oder durch Mehreinzahlungen gedeckt werden konnte.

Für derartige (zusätzliche) haushaltswirtschaftliche Veränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr bieten sich entsprechende Angaben im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleichs in der gemeindlichen Finanzrechnung an. Darin können auch die Wirkungen eines entstandenen niedrigeren Ist-Ergebnisses bei den Auszahlungen als dem angesetzten Plan-Wert aufgezeigt werden, wenn z. B. Mindereinzahlungen entstanden sind, und deswegen die Ermächtigungen für Aufwendungen zu verringern waren.

Eine dafür notwendige Erweiterung der Finanzrechnung mit zur Darstellung der gewünschten Angaben ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen bzw. auszugestalten, denn haushaltsrechtlich bestehen lediglich Mindestvorgaben für die gemeindliche Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde. Eine Möglichkeit wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 680).

<b>ZWEITES BEISPIEL FÜR EINE ERWEITERTE FINANZRECHNUNG</b>											
Positionen der Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...  EUR	Ansatz des Haushaltsjahres ...  EUR	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres  EUR	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres  EUR	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist						Übertragung nach § 22 GemHVO NRW  EUR
					Mehr EUR			Weniger EUR			
					Ist	§ 83	§ 21	Ist	§ 21	§ 24	

*Abbildung 680 „Zweites Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung“*

Die Gemeinde kann aber auch andere Möglichkeiten im Zusammenhang mit der gemeindlichen Finanzrechnung nutzen, um über die aufgetretenen Ereignisse und deren Wirkungen bedarfsgerecht zu informieren, z. B. die möglichen Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss machen.

#### **4. Zu Satz 4 (Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung):**

##### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde darf zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Diese Vorschrift führt den Haushaltsgrundsatz „die Gemeinde hat ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen“ näher aus (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff „Liquidität“ die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen.

Eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde ist erforderlich, weil eine Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde nur durch eine angemessene Liquiditätsplanung erreicht werden kann (vgl. § 30 Absatz 6 GemHVO NRW). Zur Ausgestaltung des o. a. Haushaltsgrundsatzes gehört auch die weitere gesetzliche Grundlage, dass die Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages aufnehmen kann, um notwendigerweise den kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken.

##### **4.2 Die Zwecke der Kredite**

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde, der jeweils zum Abschlussstichtag in der Finanzrechnung auszuweisen ist. Diese Sachlage erfordert, auch den Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung zu diesem Zeitpunkt in die gemeindliche Finanzrechnung einzu beziehen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht deshalb ausdrücklich vor, dass die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert in der Finanzrechnung auszuweisen sind.

Die erhaltenen Finanzmittel zur Liquiditätsverstärkung werden durch die Einbeziehung und die Zuordnung zur Finanzierungstätigkeit der Gemeinde nicht zu haushaltsmäßigen Deckungsmitteln geworden sind. Der Charakter der Kredite zur Liquiditätssicherung als Verstärkungsmittel der gemeindlichen Liquidität und ihr Status als Fremdmittel bleiben durch die Einbeziehung vielmehr unberührt. Ebenso bleiben die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen von der Vorschrift über die Verstärkung der gemeindlichen Liquidität durch Kredite unberührt (vgl. § 86 und § 89 Absatz 2 GO NRW).

Die Einbeziehung der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung bzw. ihr Bestand in die gemeindliche Finanzrechnung dient vielmehr dazu, das Volumen des tatsächlichen Zahlungsverkehrs und den Stand der zum Abschlussstichtag verfügbaren Liquidität der Gemeinde nachzuweisen. Außerdem sind diese Fremdmittel wegen ihrer Rückzahlungsverpflichtung zu den Schulden der Gemeinde zu zählen und daher in der gemeindlichen Bilanz unter einem gesonderten Bilanzposten sowie auch im Verbindlichkeitspiegel gesondert auszuweisen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 und § 47 GemHVO NRW).

Durch diese Zwecke wird einerseits ein besserer Überblick über das von der Gemeinde aufgenommene kurzfristige Fremdkapital gegeben, das insbesondere eine erhebliche Bedeutung als vorübergehende Finanzmittelverstärkung zur Leistung der gemeindlichen Auszahlungen hat. Andererseits soll durch die Einbeziehung eine Übereinstimmung mit den Wertangaben in der gemeindlichen Bilanz hergestellt werden, damit im Rahmen der Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde durch den Jahresabschluss auch ein zutreffendes Bild der Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird.

### **4.3 Die Arten der Kredite**

#### **4.3.1 Der Festbetragskredit**

Als Kredite zur Liquiditätssicherung werden von der Gemeinde regelmäßig Festbetragskredite aufgenommen, sofern andere Kreditarten nicht verfügbar oder nicht geeignet sind. Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde i. d. R. in einem schriftlichen Vertrag, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen und zum vereinbarten Fälligkeitstermin zurückzuzahlen. Solche Kredite berühren bei ihrer Aufnahme unmittelbar den in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag für deren Aufnahme (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Der satzungsmäßige Höchstbetrag stellt dabei einen Kreditrahmen für die Verstärkung der gemeindlichen Liquidität im aktuellen Haushaltsjahr dar, soweit die gemeindliche Haushaltssatzung nicht über das Haushaltsjahr hinaus Geltung erlangt (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 95 GO NRW bedarf es daher immer eines Nachweises der bei der Gemeinde bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung sowie der getätigten Aufnahmen und Tilgungen dieser Kredite unter Berücksichtigung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages.

Ausgehend von dieser örtlichen Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Zahlungsabwicklung der Gemeinde ist in der gemeindlichen Finanzrechnung ein entsprechender Nachweis über die tatsächlich getätigten Ein- und Auszahlungen für Kredite zur Liquiditätssicherung zu führen. Das Volumen der zum Abschlussstichtag noch bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung ist unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

#### **4.3.2 Der Kontokorrentkredit**

Zur Verstärkung ihrer Liquidität wird von der Gemeinde auch die Möglichkeit von Kontokorrentkrediten als Rahmenkredit genutzt. Dieser Kredit wird von der Bank auf der Grundlage eines bei ihr geführten Girokontos der Gemeinde eingeräumt und dafür ein bestimmter Höchstbetrag vereinbart (vgl. § 493 BGB oder auch §§ 355 ff. HGB). Bis zu diesem Betrag darf das üblicherweise auf Guthabenbasis geführte Konto von der Gemeinde überzogen werden. Innerhalb des Kreditlimits eines Kontokorrentkredites kann die Gemeinde als Kreditnehmer beliebig oft und ohne vorherige Zustimmung der Bank über ihr Konto verfügen.

Der Kontokorrentkredit ist daher ein Kredit, über den die Gemeinde zwar verfügen kann, den sie aber unter Umständen aber gar nicht oder ggf. nur teilweise nach ihrem jeweiligen Bedarf nutzt. Der in Anspruch genommene Kredit passt sich also dem aktuellen Finanzierungsbedarf der Gemeinde an. Nimmt die Gemeinde den Kontokorrentkredit ohne Absprache mit der Bank in Anspruch oder überschreitet sie die vereinbarte Kreditgrenze, so bezeichnet man diesen Teil des Kredits als "Überziehungskredit".

Die Kontokorrentkredite sind grundsätzlich von kurzfristiger Natur, werden aber oftmals ständig verlängert. Er gilt mit der tatsächlichen Überziehung des gemeindlichen Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen Kredits. Der Kontokorrentkredit ist dabei nicht vom Verrechnungsverbot betroffen.

Bei Bankkonten mit der Möglichkeit eines Überziehungskredites kann der Abrechnungssaldo grundsätzlich nur als Forderung oder Verbindlichkeit für die Gemeinde bestehen, sodass es nicht zu einer Verrechnung von Aktiv- und Passivposten im Sinne der genannten Vorschrift kommen kann. Sofern ein gemeindliches Konto einen Minusbetrag aufweist, besteht i. d. R. in dieser Höhe eine Verbindlichkeit aus einem Kontokorrentkredit, die unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist.

**4.3.3 Der Abrufkredit**

Die Gemeinde kann für ihre Liquiditätsverstärkung bei einer Bank auch ein besonderes Kreditkonto zur Inanspruchnahme eines Abrufkredits oder Rahmenkredits einrichten. Ein derartiges „Sonderkonto“ hat keine unmittelbare Anbindung an ein Girokonto der Gemeinde, sodass die Inanspruchnahme nicht nach den Regelungen für einen Dispo-Kredit abgerechnet wird. Der mit der Bank vereinbarte Kreditrahmen kann von der Gemeinde jedoch nach Bedarf und flexibel wie ein Kontokorrentkredit in Anspruch genommen werden.

Bei der Inanspruchnahme des Abrufkredits fallen i. d. R. variable Zinsen an. Sie sind regelmäßig niedriger als die Dispozinsen bei einem Überziehungskredit. Es können jedoch bei einer Inanspruchnahme eines Abrufkredits erhebliche Bearbeitungsgebühren für die Gemeinde anfallen. Die Gemeinde muss deshalb vor dem Abschluss einer Vereinbarung über einen Abrufkredit alle Aspekte und Kostenfaktoren kennen, um das daraus entstehende „Paket“ insgesamt beurteilen und darüber entscheiden zu können.

**5. Zu Satz 5 (Nachweis der fremden Finanzmittel):**

Die Gemeinde wickelt aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssen die Zahlungen aus dem gemeindlichen Handeln bei dem Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr in der gemeindlichen Finanzrechnung berücksichtigt werden, denn diese muss den gesamten Bestand der Finanzmittel der Gemeinde sowie die Veränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr aufzeigen.

Je nach Art der Wahrnehmung der Erledigung der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger können die fremden Finanzmittel in verschiedene Arten unterteilt werden (vgl. Abbildung 681).

<b>DIE FREMDEN FINANZMITTEL</b>		
1.	Durchlaufende Finanzmittel	Fremde Finanzmittel werden als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr an Dritte weitergeleitet werden.
2.	Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte	Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch Finanzmittel, die die Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat.
3.	Finanzmittel sonstiger Dritter	Die Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden, zählen ebenfalls zu den fremden Finanzmitteln.

*Abbildung 681 „Die fremden Finanzmittel“*

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel (Fremde Finanzmittel) sind unter einer gesonderten Haushaltsposition in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen, soweit sich noch derartige Finanzmittel im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z. B. als liquide Mittel auf gemeindlichen Bankkonten. Es kommt dabei nicht darauf an, dass ein Verzicht der Veranschlagung von fremden Finanzmitteln im gemeindlichen Haushaltsplan möglich ist, auch wenn die Gemeinde zusätzlich eigene Verwaltungsleistungen wegen der Abwicklung der Zahlungen erbringt (vgl. § 16 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 39 GemHVO NRW**

Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde fließt dann der Bestand an fremden Finanzmitteln mit in den Finanzmittelbestand der Gemeinde und dadurch auch in den gesonderten Vermögensposten „Liquide Mittel“ der gemeindlichen Bilanz ein. Durch die in der gemeindlichen Finanzrechnung vorzunehmende Trennung der fremden Finanzmittel von den rein gemeindlichen Zahlungsfällen wird bezogen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit geschaffen.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde fremde Finanzmittel für Dritte abgewickelt werden, muss von ihr geklärt werden, zu welchen Zeitpunkten die Bereitstellung von Zahlungsmittel durch den Dritten erfolgt und eine Abrechnung vorzunehmen ist. Das vereinbarte Zahlungsverfahren bzw. die Zahlungstermine muss die Gemeinde in ihrer Liquiditätsplanung berücksichtigen. Die Gemeinde muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvermeidbaren Zinsaufwendungen, z. B. aus der zwingenden Durchführung von Auszahlungen, entstehen.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 39 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 40**  
**Teilrechnungen**

(1) <sup>1</sup>Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. <sup>2</sup>§ 38 Abs. 2 findet entsprechende Anwendung.

(2) Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen.

**Erläuterungen zu § 40:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Gestaltung der Teilrechnungen**

**1.1 Die Inhalte der Teilrechnungen**

Im NKF sind im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde, aufbauend auf der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne entsprechende Teilrechnungen aufzustellen. Die produktorientierten Teilrechnungen können als aufgabenbezogene Tätigkeitsabschlüsse der Gemeindeverwaltung für das Haushaltsjahr betrachtet werden, auch wenn für die Gemeinde keine Verpflichtung besteht, für die Aufgabenbereiche eine darauf bezogene Vermögensrechnung (Teilbilanz) aufzustellen.

In den Teilrechnungen lassen sich die produktorientierten haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse nachweisen. In diesem Sinne sind die notwendigen Regelungen über die Produktorientierung des gemeindlichen Haushalts auf der Grundlage der erbrachten Dienstleistungen der Gemeinde durch Produkte einschließlich einer Budgetierung der Ressourcen geschaffen worden, die eine Zusammenführung von Ressourcen- und Fachverantwortung in der Gemeindeverwaltung ermöglichen (vgl. § 21 GemHVO NRW).

Die Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erfordert bereits bei der Haushaltsplanung bestimmte Anforderungen an die Bildung der produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan festzulegen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Diese Festlegungen wirken sich als Anforderungen dann unmittelbar auch auf die Teilrechnungen im Jahresabschluss der Gemeinde aus. Sie konkretisieren den Nachweis der Ergebnisse des haushaltswirtschaftlichen Handelns im Haushaltsjahr sowie dessen Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss. An die Teilrechnungen können folgende allgemeine Anforderungen gestellt werden (vgl. Abbildung 682).

<b>ALLGEMEINE ANFORDERUNGEN AN DIE TEILRECHNUNGEN</b>	
<b>ANFORDERUNGEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Angaben zum haushaltsmäßigen Teilbereich</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Inhaltliche aufgabenbezogene Abgrenzung.</li><li>- Haushaltsjahrbezogene Zielsetzungen.</li><li>- Besonderheiten im Haushaltsjahr.</li></ul>
<b>Angaben zur gewählten produktorientierten Abgrenzung</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Erläuterungen zum Produktbereich mit Produkten oder</li><li>- Erläuterungen zur Produktgruppe mit Produkten oder</li><li>- Erläuterungen zu dem gewählten Produkt.</li></ul>
<b>Nachweis der Zielerreichung</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Angaben zu den haushaltsjahrbezogenen Zielen.</li><li>- Angaben zu den Leistungskennzahlen.</li></ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

<b>ALLGEMEINE ANFORDERUNGEN AN DIE TEILRECHNUNGEN</b>	
<b>ANFORDERUNGEN</b>	<b>INHALTE</b>
	- Abweichungsanalyse.
<b>Personaleinsatz</b>	- Sachgerechte Angaben zum eingesetzten Personal.
<b>Teilergebnisrechnung</b>	- Angaben zu den Ertrags- und Aufwandsarten.
<b>Teilfinanzrechnung</b>	- Angaben zu den Einzahlungs- und Auszahlungsarten (mindestens zur Investitionstätigkeit).
<b>Allgemeine Erläuterungen zur ausgeführten Haushaltswirtschaft</b>	- Einhaltung von speziellen Bewirtschaftungsregeln. - Besonderheiten bei einzelnen Haushaltspositionen. - erreichte quantitative und qualitative Leistungsmengen.
<b>Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse</b>	- z. B. zur Verwaltungsorganisation, zu Verantwortlichkeiten, den Zielgruppen bzw. Adressaten usw., mindestens dann, wenn sich im Haushaltsjahr Veränderungen gegenüber der Haushaltsplanung ergeben haben.

*Abbildung 682 „Allgemeine Anforderungen an die Teilrechnungen“*

Die Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss werden auf der von der Gemeinde festgelegten Steuerungsebene aufgestellt. Wegen dieser Relevanz ist es nicht ausreichend, in den Teilrechnungen nur Ergebnis- und Finanzdaten als haushaltswirtschaftliches Zahlenmaterial in der darin enthaltenen Teilergebnisrechnung und der Teilfinanzrechnung offen zu legen. Die Teilrechnungen müssen auch Ist-Zahlen zu den nach den Teilplänen vorgesehenen Leistungsmengen und Leistungskennzahlen enthalten, denn sonst ist eine Messung der aufgabenbezogenen bzw. produktorientierten Zielerreichung im Haushaltsjahr nicht möglich.

Die Gemeinde muss eigenverantwortlich sicherstellen, dass die Teilrechnungen in geeigneter Weise in die örtliche Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen zwischen Rat und Gemeindeverwaltung einbezogen werden. Zur besseren Verständlichkeit ihrer Stellung im Jahresabschluss bietet es sich an, den Teilrechnungen eine schematische Übersicht voranzustellen, aus der die örtlich bestehenden Produktbereiche sowie die daraus ggf. abgeleiteten und gebildeten Produkte, ggf. auch Produktgruppen, ersichtlich sind.

Ein solcher Zusammenhang im Rahmen des örtlichen Zielsystems für die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung im Haushaltsjahr muss auch für die gemeindliche Haushaltsabrechnung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses bestehen. Für die Gemeinde eröffnet sich dann die Möglichkeit, die Zielerreichung im Haushaltsjahr mithilfe einer produktbezogenen haushaltswirtschaftlichen Betrachtung unter Einsatz von messbaren Zielen und Leistungskennzahlen überprüfen zu können.

## **1.2 Die sonstigen Zwecke**

Mit der Gestaltung der Teilrechnungen wird dem Budgetrecht des Rates dadurch Rechnung getragen, dass die Inanspruchnahme der haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen produktorientiert im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nachgewiesen werden kann. Die Verbindlichkeit des Haushaltsplans für die gemeindliche Haushaltsführung macht es notwendig, im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen nicht nur insgesamt, sondern auch in den produktorien-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 40 GemHVO NRW**

tierten Teilbereichen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit nachweisen.

Die „Teilnachweise“ aufgrund der Teilrechnungen geben jedoch keinen Anlass, die Wertigkeit und die Gesamtsicht in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu vernachlässigen, denn die Vorschriften über den gemeindlichen Haushaltsausgleich beziehen sich unmittelbar auf diese Haushaltsebene und gelten auch für die „Rechnung“ (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 2 GO NRW). In diesem Zusammenhang ist es erforderlich, die Finanzierungstätigkeit, die sich auf den gesamten Haushalt bezieht, in einer besonderen Teilrechnung nachzuweisen (vgl. Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“).

Aus diesen Gegebenheiten folgt z. B., dass die entstandenen Jahresfehlbeträge oder Jahresüberschüsse in den einzelnen Teilergebnisrechnungen nicht unmittelbar mit dem gemeindlichen Eigenkapital in Form der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage verrechnet werden dürfen. Erst aus der Zusammenführung der einzelnen Teilergebnisrechnungen zur gemeindlichen Ergebnisrechnung und der dazu vorzunehmenden Rechenschritte ergibt sich das Jahresergebnis der Gemeinde, anhand dessen das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs in der Rechnung zu messen ist (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

Die Zwecke der gemeindlichen Teilrechnungen sowie ihr Status als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses bedingen, dass die Gemeinde die Richtigkeit der darin enthaltenen haushaltswirtschaftlichen Daten gewährleisten muss. Sie muss dafür Sorge tragen, dass die gemeindlichen Geschäftsvorfälle haushaltswirtschaftlich nach den sachlich erforderlichen Abgrenzungen der Ertrags- und Aufwandsarten und den Einzahlungs- und Auszahlungsarten unter Beachtung der örtlich gestalteten Produktorientierung den Teilrechnungen richtig zugeordnet und erfasst werden. Die Beträge in den Teilrechnungen müssen zusammengefasst zu Summen die entsprechenden Beträge in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung darstellen.

In Abwägung mit der eigenständigen Finanz- und Organisationsverantwortung der Gemeinde bedarf es dafür keiner haushaltsrechtlichen Vorgabe von örtlichen Sachkonten sowie Produktsachkonten. Die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale für die jährlichen und die unterjährigen Meldepflichten zur Finanzstatistik bieten der Gemeinde in einem ausreichenden Maße geeignete Anhaltspunkte, um ihren Entscheidungsspielraum bei der Kontenbildung auszufüllen. Diese Möglichkeit entlässt die Gemeinde aber nicht aus ihrer Verantwortung, sachgerechte und notwendige Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen bei ihren haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen sowie beim Buchungsgeschäft vorzunehmen.

## **2. Die Anwendung des Bruttoprinzips**

### **2.1 Die Inhalte des Bruttoprinzips**

Die produktorientierten Teilrechnungen sind von der Gemeinde als Bruttorechnung zu führen. Der Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie der Einzahlungen und Auszahlungen in den aufgabenbezogenen Teilbereichen ist für das Haushaltsjahr nur möglich, wenn das haushaltswirtschaftliche Bruttoprinzip auch in den Teilrechnungen angewendet wird. Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen in der Teilergebnisrechnung würde die Übersicht über das Entstehen und den Verbrauch der gemeindlichen Ressourcen erheblich beeinträchtigen.

Gleichwohl wurde haushaltsrechtlich eine Ausnahme zugelassen (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen sowie bei den gemeindlichen Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Eine Beeinträchtigung der Übersicht über die gemeindlichen Finanzmittel bzw. die Liquidität würde entstehen, wenn in der Teilfinanzrechnung eine Saldierung von Einzahlungen und Auszahlungen vorgenommen würde. Das Bruttoprinzip verhindert somit auch eine Verschleierung innerhalb der gemeindlichen Teilrechnungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

In den gemeindlichen Teilrechnungen sind deshalb unter Beachtung des Bruttoprinzips jeweils Jahressummen für die auszuweisenden Ertragsarten und die Aufwandsarten sowie für die Einzahlungsarten und Auszahlungsarten auszuweisen (vgl. § 38 i. V. m. §§ 2, 3 und 11 GemHVO NRW). Dadurch werden die tatsächlichen haushaltsmäßigen Erträge und Aufwendungen sowie die liquiditätswirksam gewordenen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr in ihrem Umfang und nach ihren Arten vollständig aufgezeigt.

Nur im Rahmen der kassenmäßigen Abwicklung des gemeindlichen Zahlungsverkehrs können grundsätzlich auch personenbezogene Auszahlungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten mit Einzahlungen dieses Dritten verrechnet werden. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass die nach den §§ 387 ff. BGB zulässigen Aufrechnungen auch bei der Gemeinde keine Abweichungen vom haushaltsmäßig vorgegebenen Bruttoprinzip darstellen.

Die mit einer zulässigen Aufrechnung in Verbindung stehenden Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten sowie die Forderungen der Gemeinde gegenüber diesem Dritten sind entsprechend in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung buchungsmäßig sachgerecht zu behandeln und als gemeindliche Geschäftsvorfälle sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht von der Gemeinde zu dokumentieren.

## **2.2 Die Ausnahme vom Bruttoprinzip**

Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich bestimmt worden, dass Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzuzahlen hat, bei den Erträgen abzusetzen sind, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen (vgl. § 23 GemHVO NRW). Durch die Vorschrift wird damit eine Ausnahme vom gemeindlichen Bruttoprinzip ausdrücklich zugelassen. Diese gesetzlich bestimmte Ausnahme wirkt sich unmittelbar auf die gemeindlichen Teilergebnisrechnungen aus und ist dort von der Gemeinde entsprechend anzuwenden.

Die genannte Vorschrift soll dabei dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass z. B. die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr abschließend erfolgen können. Für die gemeindlichen Teilergebnisrechnungen sowie die Ergebnisrechnung bedeutet diese Sonderregelung, dass dort die Abgaben, z. B. Steuern, Gebühren und Beiträge, netto nachzuweisen sind. Bei den betreffenden Ertragsarten stellen dann die jeweiligen Jahresergebnisse den Betrag dar, der sich nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als Ertrag für die Gemeinde ergibt.

## **3. Der Plan-/Ist-Vergleich**

Aufgrund der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen auch die einzelnen Teilrechnungen in der jeweiligen Teilergebnisrechnung und der Teilfinanzrechnung einen örtlichen Plan-/Ist-Vergleich enthalten. Mit einem solchen Vergleich sollen durch die Gegenüberstellung von den im Teilergebnisplan und im Teilfinanzplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den erzielten Ist-Werten die entstandenen Planabweichungen festgestellt und transparent gemacht werden.

Dieser Plan-/Ist-Vergleich wird auch dadurch möglich, dass die Teilergebnispläne und die Teilergebnisrechnungen sowie die Teilfinanzpläne und die Teilfinanzrechnungen sich formal und materiell entsprechen und daher für einen Vergleich eine gute Ausgangslage bieten. Durch die Gliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne und daraus entstehende Teilrechnungen besteht ein unmittelbarer Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, sodass dadurch der Jahresabschluss der Bedeutung seiner finanzwirtschaftlichen und leistungsbezogenen Nachweisführung gerecht werden kann.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 40 GemHVO NRW**

Die Gemeinde kann daher im Rahmen eines Vergleichs der Plan- und Ist-Werte der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr sollen von der Gemeinde die Abweichungen analysiert werden, um dadurch Kenntnisse über deren Art und Umfang sowie über die örtlichen Gründe dafür zu erlangen. Zu Planabweichungen führen regelmäßig die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen, die im Laufe des Haushaltsjahres aufgrund der gemeindlichen Haushaltsausführung notwendig werden. Sie sind von der Gemeinde nicht als Planfortschreibungen zu behandeln (vgl. § 83 GO NRW).

Eine Voraussetzung bei der Entscheidung über solche Auszahlungen ist, dass in jedem Einzelfall eine „Unabweisbarkeit“ besteht und eine „Deckung“ im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. Bei einer ordnungsmäßigen Abwicklung der Einzelfälle von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen muss im Rahmen des Jahresabschlusses dazu nicht mehr eine „Gesamtdeckung“ innerhalb des Haushalts oder der produktorientierten Teilrechnungen bestehen oder hergestellt werden.

Der in den Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen enthaltene Plan-/Ist-Vergleich enthält zwar regelmäßig den entstandenen haushaltsmäßigen Mehrbedarf, gleichwohl führt die gesetzlich erforderliche Deckung im Einzelfall nicht dazu, dass in diesem rechnungsmäßigen Vergleich zwischen dem Plan-Wert und dem Ist-Wert keine Differenz mehr bestehen kann. Der Plan-/Ist-Vergleich erfordert sachgerechte Angaben im Anhang, wenn z. B. die entstandene Differenz zwischen dem Ressourcenaufkommen und dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde erheblich ist oder die Gründe oder Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung sind.

### **4. Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde hat Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen können wegen des haushaltsrechtlich abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Weise behandelt werden.

Die Erträge und Aufwendungen, die von der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden, sind zusätzlich in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresergebnis nachrichtlich auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine entsprechende haushaltsrechtliche Vorgabe ist jedoch nicht für die Teilrechnungen bzw. für die darin enthaltenen die Teilergebnisrechnungen getroffen worden. Gleichwohl können nach dem ausgewiesenen Ergebnis der Teilergebnisrechnung entsprechende nachrichtliche Angaben gemacht werden, denn im Rahmen des gemeindlichen Haushaltsplans sind von der Gemeinde die erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen produktorientiert aufzuzeigen.

Durch zusätzliche nachrichtliche Angaben in den produktorientierten Teilrechnungen über Eigenkapitalverrechnungen von Erträgen und Aufwendungen aufgrund von Veräußerungen und sonstigen Abgängen von gemeindlichen Vermögensgegenständen sowie von Wertänderungen bei gemeindlichen Finanzanlagen kann jeweils produktbezogener Gesamtüberblick gewährleistet werden. Zudem wird ein ressourcenbezogenes Teilergebnis möglich, wenn das originäre Teilergebnis mit dem zu verrechnenden Ergebnis zu einer Summe zusammengefasst wird. Die in den Teilrechnungen aufgezeigten nachrichtlichen Beträge müssen dann auch in den nachrichtlichen Angaben nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung enthalten sein.

### **5. Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs ihre Geschäftsvorfälle in Geldeinheiten zu bewerten und deren Wert betragsmäßig zu ermitteln und festzulegen. Dafür ist die Geldeinheit „Euro“ zu nutzen. Der Euro bildet

eine sachgerechte Grundlage zur Feststellung des Umfanges der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr, aber auch zur Messung des Wertes der damit verbundenen gemeindlichen Geschäftsvorfälle.

Mit dem Euro als Messgröße können von der Gemeinde aussagefähige Beträge in den Teilrechnungen nachgewiesen werden. Dieser Nachweis von Ist-Beträgen erfordert die Angabe von vollständigen Beträgen, ohne dass dazu zwingend auf volle Euro-Beträge mathematisch auf- oder abzurunden ist. Die Gemeinde sollte den Nachweis der Ist-Beträge in den Teilrechnungen möglichst nicht mit gerundeten Angaben in den Wertmaßgrößen „Euro (EUR)“, „Tausend Euro (TEUR)“ oder auch „Millionen Euro (Mio. EUR)“ führen.

Die Gemeinde soll bei den Betragsangaben in den Teilrechnungen möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Das Währungskürzel „EUR“ sollte auch bei einer gesonderten Darstellung der Untereinheit des Euro zur Anwendung kommen. Die Untereinheit „Cent“ wäre daher in Bruchteilen des Euro anzugeben, z. B. in Form von 0,45 EUR. Die Bruchteile des Euro sollten dagegen nicht mit einem Symbol, z. B. „Ct“ als Währungssymbol, angegeben werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Teilrechnungen):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Gestaltung der Teilrechnungen)**

##### **1.1.1 Die Bestandteile**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind von der Gemeinde neben der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung eine Vielzahl von produktorientierten Teilrechnungen aufzustellen, die mit den im Haushaltsplan der Gemeinde enthaltenen Teilplänen unmittelbar in Verbindung stehen. Mit diesen Teilrechnungen hat die Gemeinde die Ergebnisse ihrer tatsächlichen Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr aufgabenbezogen und leistungsorientiert sowie unter Beachtung der örtlichen produktorientierten Gliederung des Haushaltsplans nachzuweisen.

Die gemeindlichen Teilrechnungen müssen daher alle Bestandteile enthalten, wie sie beispielhaft in der nachfolgenden Abbildung enthalten sind. Sie erfüllen daher nicht ihren Zweck, wenn der Inhalt der Teilrechnungen auf die Darstellung der einzelnen Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen reduziert wird. Die Teilrechnungen erfüllen auch dann nicht ihren Zweck, wenn die Teilergebnisrechnungen als „Paket“ und getrennt davon das „Paket“ Teilfinanzrechnungen aufgestellt worden ist.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass die einzelne Teilrechnung jeweils ein produkt- und aufgabenbezogenes Gesamtbild im Rahmen ihres entsprechenden Anteils an der gemeindlichen Aufgabenerfüllung darstellt. In jeder Teilrechnung muss die Teilergebnisrechnung entsprechend der Ergebnisrechnung aufgebaut sein (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Teilfinanzrechnung in jeder Teilrechnung muss als Zahlungsnachweis sowie als Nachweis einzelner Investitionsmaßnahmen ausgestaltet sein (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Die Teilergebnisrechnungen und die Teilfinanzrechnungen müssen zudem eine Zeitreihe wie in der Ergebnisrechnung bzw. in der Finanzrechnung enthalten. Im Rahmen der abzubildenden Zeitreihe wird durch den Plan-/Ist-Vergleich ein unmittelbarer Bezug zu den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben hergestellt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

Die produktorientierten Teilrechnungen sollten wegen ihrer Relevanz zur Erfassung der gemeindlichen Ressourcen auch die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen enthalten (vgl. § 17 GemHVO NRW). In der Teilergebnisrechnung ist dann ein „Ergebnis vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen“ und nach dem Nachweis der internen Leistungsbeziehungen das Ergebnis darzustellen.

Als Abbildung der gemeindlichen Steuerungsebene ist in den Teilrechnungen auch das Erreichen der für das Haushaltsjahr bestimmten Ziele unter Einsatz der dafür ausgewählten Leistungskennzahlen aufzuzeigen (Messung der Zielerreichung). Das nachfolgende Muster zeigt die Grundzüge der Gliederung einer Teilrechnung anhand eines Produktbereiches schematisch auf (vgl. Abbildung 683).

<b>Jahresabschluss ...</b>					
<b>Fachliche Zuständigkeit:</b> Frau/Herr		<b>Fachbereich ...</b> <b>Produktbereich ...</b>			
<b>Inhalte des Produktbereiches</b>					
<b>Beschreibung und Zielsetzung:</b> <b>Zielgruppe(n):</b> <b>Besonderheiten im Haushaltsjahr:</b>					
<b>Produktbereichsübersicht</b>					
<b>Produktgruppen mit</b> - <b>den wesentlichen beschriebenen Produkten:</b> - <b>den einzelnen Zielen:</b> - <b>den wichtigen Leistungen:</b>					
<b>Nachweis der Zielerreichung</b>					
	Ziele	Kennzahl Vorjahr	Soll-Kennzahl Haushaltsjahr	Ist-Kennzahl Haushaltsjahr	Analyse
(Die Kennzahlen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 38 Absatz 2 GemHVO NRW gegliedert werden.)					
<b>Personaleinsatz</b>					
(Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - mit Angaben nach Beschäftigungsverhältnissen in einer Zeitreihe nach § 8 Absatz 2 GemHVO NRW)					
<b>Teilergebnisrechnung</b>					
	Haushaltspositionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
(Die Teilergebnisrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).					
<b>NACHRICHTLICH:</b> Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage.					
<b>Teilfinanzrechnung</b>					
	Haushaltspositionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
(Die Teilfinanzrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).					
	Leistungen	Vorjahr	Soll Haushaltsjahr	Ist Haushaltsjahr	Analyse
Der Nachweis der Leistungserbringung soll qualitativ und quantitativ geführt werden. Unter Berücksichtigung der Ausrichtung der produktorientierten Teilpläne auf ggf. bestimmte Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist von der Gemeinde auch die Geeignetheit ihrer Leistungen festzustellen.					
<b>Allgemeine Erläuterungen zur Teilrechnung</b>					
<b>Veränderungen im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft:</b>			<b>Für die Teilergebnisrechnung: Für die Teilfinanzrechnung:</b>		
Erläuterungen zu einzelnen wesentlichen Haushaltspositionen			Sonstiges: <b>Für die Teilergebnisrechnung: Für die Teilfinanzrechnung:</b>		
Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse: (z. B. aus einer Wirkungsanalyse)			Sonstiges:		

*Abbildung 683 „Der Aufbau einer Teilrechnung“*

Zur besseren Verständlichkeit und Transparenz der produktorientierten Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss sollte diesen entsprechend der örtlichen Produktorientierung eine schematische Übersicht vorangestellt werden. Mit dieser Übersicht kann die Einordnung der Teilrechnungen in die Produktorientierung und deren Abgrenzung anhand der örtlich notwendigen Produktbereiche und der daraus abgeleiteten Produkte, ggf. auch der Produktgruppen aufgezeigt werden. Dabei soll sich die Gemeinde an den getroffenen Festlegungen für die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres orientieren.

Die konkrete Ausgestaltung der produktorientierten Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss muss durch die Gemeinde nach ihren örtlichen Bedürfnissen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich vornehmen. Sofern der Haushaltsplan der Gemeinde nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert ist, soll die Gliederung und Abgrenzung für die Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss entsprechend gelten. Bei einer Aufstellung der Teilrechnungen nach organisatorischen Gesichtspunkten muss die gemeindliche Produktorientierung erkennbar sein und aufgezeigt werden.

### 1.1.2 Die Teilergebnisrechnung

#### 1.1.2.1 Der Aufbau

Die Teilergebnisrechnungen in den Teilrechnungen stellen einen Auszug aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung dar. Sie sind deshalb von der Gemeinde entsprechend der Gliederung in ihrer Ergebnisrechnung aufzustellen. Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in jeder Teilergebnisrechnung die Erträge und Aufwendungen nach Arten abzubilden, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im abgelaufenen Haushaltsjahr produktbezogen nachzuweisen. Für die Abgrenzung soll die Gemeinde die tatsächlichen Verhältnisse und die Umsetzung der örtlichen Produktorientierung berücksichtigen.

In der Teilergebnisrechnung ist wie in der Ergebnisrechnung das ordentliche Ergebnis und das Finanzergebnis zum Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit zusammenzuführen und das Ergebnis festzustellen. Ggf. ist zuvor ein außerordentliches Ergebnis einzubeziehen, sofern außerordentliche Erträge und/oder außerordentliche Aufwendungen entstanden sind. Nach dem Ergebnis sind die entstandenen Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen nachzuweisen, sofern die Gemeinde die Leistungsbeziehungen für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst (vgl. § 17 GemHVO NRW).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

Eine Nachweisverpflichtung besteht, wenn die Gemeinde zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen im abgelaufenen Haushaltsjahr erfasst hat. Im nachfolgenden Schema wird der Aufbau einer Teilergebnisrechnung beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 684).

<b>Ertrags- und Aufwandsarten</b>		<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./. Sp. 2)</b>
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
1	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>				
↓					
9					
10	= Ordentliche Erträge				
11	-				
↓	<i>Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>				
16					
17	= Ordentliche Aufwendungen				
18	= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 10 und 17)				
19	<i>Nach Arten wie im Ergebnisplan</i>				
20					
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)				
22	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 18 und 21)				
23	+ Außerordentliche Erträge				
24	- Außerordentliche Aufwendungen				
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)				
26	= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen - (= Zeilen 22 und 25)				
27	+ Erträge aus internen Leistungs- beziehungen				
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen				
29	= Ergebnis (= Zeilen 26, 27, 28)				

*Abbildung 684 „Der Aufbau einer Teilergebnisrechnung“*

Die Gemeinde hat im Rahmen der Aufstellung der Teilergebnisrechnungen zu beachten, dass sich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die entstandenen Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen insgesamt ausgleichen müssen (vgl. § 17 GemHVO NRW). Das Muster über die in der Teilrechnung enthaltenen Teilergebnisrechnung wird der Gemeinde zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.1.2.2 Besondere Teilergebnisrechnungen**

**1.1.2.2.1 Für die „Allgemeine Finanzwirtschaft“**

Die Gemeinde erhält oder erbringt vielfach Leistungen, die auf ihren gesamten Haushalt bezogen und im gemeindlichen Jahresabschluss entsprechend nachzuweisen sind, z. B. Steuern, Schlüsselzuweisungen sowie allgemeine Aufwendungen. Zu solchen gemeindlichen Aufwendungen können auch Wertberichtigungen von Forderungen gehören, weil bei jedem noch nicht erfüllten Anspruch der Gemeinde ggf. Risiken bestehen, z. B. Ausfallrisiken oder Beitreibungsrisiken.

Die Durchführung einer Wertberichtigung nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften kann dabei zu Aufwendungen führen, die im gemeindlichen Jahresabschluss erkennbar sein müssen, weil diese auch einen Verzicht auf Ansprüche durch die Gemeinde darstellen können. Für den Nachweis der gemeindlichen Leistungen besteht der Teilergebnisrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“. Das nachfolgende Schema soll diese Sachlage deutlich machen (vgl. Abbildung 685).

<b>DIE TEILERGEBNISRECHNUNG „ALLGEMEINE FINANZWIRTSCHAFT“</b>				
<b>Ertrags- und Aufwandsarten</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 / Sp. 2)</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b> davon Grundsteuer A Grundsteuer B Gewerbesteuer <b>+ Zuwendungen u. allgemeine Umlagen</b> davon Schlüsselzuweisungen <b>+ Sonstige Transfererträge</b> <b>+ Sonstige ordentliche Erträge</b>				
<b>= Ordentliche Erträge</b>				
<b>- Transferaufwendungen</b> davon allgemeine Umlagen <b>- Sonstige ordentl. Aufwendungen</b>				
<b>= Ordentliche Aufwendungen</b>				

*Abbildung 685 „Die Teilergebnisrechnung für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“*

Der Nachweis über gemeindliche Geschäftsvorfälle, die den gemeindlichen Haushalt insgesamt betreffen, bringt es mit sich, dass die Gliederung der Haushaltspositionen der Teilergebnisrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“ erheblich von der Regeltgliederung der Teilergebnisrechnungen abweichen kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

**1.1.2.2.2 Für die „Gebührenhaushalte“**

In der Gemeinde werden bei Gebührenhaushalten vielfach die jahresbezogenen Abschreibungen auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten ermittelt und i. d. R. die kalkulatorischen Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital abzüglich der Zuwendungen und Beiträge bezogen. Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten in den gemeindlichen Jahresabschluss könnte die Klarheit und Übersichtlichkeit beeinträchtigen.

Solche Gegebenheiten sollen dadurch vermieden werden, dass in den Teilrechnungen nur die Differenz zwischen den kalkulatorischen Kosten und den tatsächlichen Aufwendungen der Gemeinde zusätzlich bzw. nachrichtlich nach der originären Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen ausgewiesen wird. Für die Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Jahresabschluss der Gemeinde kann es sachgerecht sein, in den betreffenden Teilrechnungen die Belastung der Gebührenzahler insgesamt darzustellen.

In diesen Teilrechnungen können durch eine Ergänzung auch die nach dem Abgabenrecht möglichen kalkulatorischen Kosten gesondert dargestellt werden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des gemeindlichen Rechnungswesens insgesamt gewahrt bleiben muss, sodass es im übrigen Teil dieser Teilrechnungen bei den Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ bleiben muss. Zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung können für die „Gebührenhaushalte“ aber auch als eigenständige produktorientierte Teilrechnungen im Jahresabschluss aufgestellt werden.

Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, ob solche Teilrechnungen entsprechend den gebührenrechtlichen Gegebenheiten oder durch zusätzliche textliche Darstellungen erweitert werden. Nachfolgend wird die Möglichkeit einer Überleitungsrechnung aufgezeigt (vgl. Abbildung 686).

<b>ÜBERLEITUNG DES ERGEBNISSES ZUM SALDO DER GEBÜRENKALKULATION</b>				
<b>Teilergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge ...</b>				
<b>Aufwendungen ...</b>				
<b>Ergebnis:</b>				
<b>Nachrichtlich: Überleitung des Jahresergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>				
Differenz zwischen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung (-)				
Differenz zwischen kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen (-)				
Sonstige Abweichungen zwischen der Gebührenkalkulation und dem haushaltsmäßigen				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 40 GemHVO NRW**

<b>ÜBERLEITUNG DES ERGEBNISSES ZUM SALDO DER GEBÜRENKALKULATION</b>				
<b>Teilergebnisrechnung</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./. Sp. 2)</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
Ergebnis (+/-)				
<b>Saldo (der Gebührenkalkulation)</b>				

*Abbildung 686 „Überleitung des Jahresergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass im NKF in allen gemeindlichen Produktbereichen die jährlichen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln sind. Ferner können nur die tatsächlichen Zinsaufwendungen in den Teilplänen produktorientiert ausgewiesen werden. Nur diese aufwandsgleichen Kosten dürfen im gemeindlichen Jahresabschluss erfasst werden.

#### **1.1.2.2.3 Für die "Stiftungen"**

Die Gemeinde hat die wirtschaftlichen Vorgänge bei ihren unselbstständigen Stiftungen im Haushaltsjahr nicht nur in ihrem Haushaltsplan zu veranschlagen, sondern ausdrücklich auch in ihrem Jahresabschluss gesondert nachzuweisen (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW). Entsprechend diesen Vorgaben wurde haushaltsrechtlich ein eigenständiger Produktbereich „Stiftungen“ gebildet, der bei der Haushaltsplanung und Haushaltsabrechnung relevant ist (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Für die unselbstständigen Stiftungen ist von der Gemeinde in ihrem Jahresabschluss eine entsprechende Teilerrechnung für den Produktbereich "Stiftungen" entsprechend der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans aufzustellen (vgl. § 4 Absatz 1 GemHVO NRW). Für die darin enthaltene Teilergebnisrechnung ist von der Gemeinde zu beachten, dass ein erzielter Jahresüberschuss als haushaltsmäßiges Ergebnis i. d. R. nicht frei verwendet werden darf, auch wenn der stiftungsbezogene Überschuss in das (gesamte) Jahresergebnis der Gemeinde für das Haushaltsjahr einfließt.

Die Gemeinde muss im Rahmen von stiftungsrechtlich bzw. vertraglich bestehenden Zweckbindungen eine Verwendung des Ergebnisses entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck gewährleisten und nachweisen. Es kann sich daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse ggf. für die Gemeinde anbieten, jede in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehende rechtlich unselbstständige Stiftung als Produkt zu führen und dafür eine eigene Teilerrechnung aufzustellen. Bei einem erzielten Überschuss muss zudem eine Differenzierung in einer Sonderrücklage erfolgen, weil der Überschuss nicht für den allgemeinen Haushalt verfügbar ist.

#### **1.1.3 Die Teilfinanzrechnung**

##### **1.1.3.1 Der Teil A**

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind in der Teilfinanzrechnung in den jeweiligen Teilerrechnungen mindestens die produktbezogenen investiven Einzahlungen und Auszahlungen von der Gemeinde nachzuweisen. Nachfolgend eine Übersicht dazu aufgezeigt (vgl. Abbildung 687).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

Einzahlungs- und Auszahlungsarten	Ergebnis des Vorjahres	Fort-geschriebener Ansatz des Haushalts-jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts-jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie in der Finanzrechnung abgebildet werden.)</i>				
<b>Investitionstätigkeit</b>				
<b>Einzahlungen</b>				
1 aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen				
2 aus der Veräußerung von Sachanlagen				
3 aus der Veräußerung von Finanzanlagen				
4 aus Beiträgen u. ä. Entgelten				
5 Sonstige Investitionseinzahlungen				
6 <u>Summe:</u> (invest. Einzahlungen)				
<b>Auszahlungen</b>				
7 für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
8 für Baumaßnahmen				
9 für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen				
10 für den Erwerb von Finanzanlagen				
11 von aktivierbaren Zuwendungen				
12 Sonstige Investitionsauszahlungen				
13 <u>Summe:</u> (invest. Auszahlungen)				
14 <u>Saldo:</u> der Investitionstätigkeit (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				

*Abbildung 687 „Der Teil A einer Teilfinanzrechnung“*

Die Teilfinanzrechnungen sind dabei für diese Zahlungen entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen zudem wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen, sodass mit der Haushaltsplanung vergleichbare Daten auch im gemeindlichen Jahresabschluss bestehen und ein Plan- /Ist-Vergleich möglich ist.

Der Teil A der gemeindlichen Teilfinanzrechnung (Zahlungsübersicht) enthält die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, in der einzelnen Teilfinanzrechnung alle oder nur einzelne Einzahlungs- und Auszahlungsarten aus ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit abzubilden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

**1.1.3.2 Der Teil B**

Der weitere Teil B der gemeindlichen Teilfinanzrechnung (Planung einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Abrechnung für jede einzelne Investitionsmaßnahme oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den dieser Maßnahme zugeordneten Ein- und Auszahlungen entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem sind die gesamten produktbezogenen investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenze anzugeben (vgl. Abbildung 688).

<b>Investitionsmaßnahmen</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>	<b>Fort- geschriebener Ansatz des Haushalts- jahres</b>	<b>Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3./ Sp. 2)</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>				
Maßnahme: ... + Einzahlungen aus Investitionszuwendungen - Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden - Auszahlungen für Baumaßnahmen				
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				
Weitere Maßnahmen (Gliederung wie oben)				
<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>				
Summe der investiven Einzahlungen				
Summe der investiven Auszahlungen				
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				

*Abbildung 688 „Der Teil B einer Teilfinanzrechnung“*

**1.1.3.4 Für die „Allgemeine Finanzwirtschaft“**

Die Ordnung des gemeindlichen Haushaltsplans in Teilpläne nach Produktbereichen unter Einbeziehung eines eigenständigen Produktbereiches „Allgemeine Finanzwirtschaft“ erfordert für die gemeindlichen Teilrechnungen ebenfalls eine solche Abgrenzung. Für diesen Produktbereich ist daher im gemeindlichen Jahresabschluss eine gesonderte Teilrechnung aufzustellen.

In der dazugehörigen Teilfinanzrechnung können z. B. das aufgenommene Fremdkapital oder die Umschuldungen, aber auch außerordentliche Tilgungen nachgewiesen werden. Für laufende Zwecke der Gemeinde sind darin die Steuern, Zuweisungen des Landes nach dem Gemeindefinanzausgleich und andere allgemeine Zuweisungen zu erfassen. Im Rahmen dieser Teilfinanzrechnung sollen jedoch keine Investitionsmaßnahmen abgebildet werden, auch wenn darin zweckfreie Investitionszuweisungen von Dritten zu erfassen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

Die Besonderheiten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bringen es zudem mit sich, dass in dieser Teilrechnung die Gliederung nach Zahlungsarten von der Regelgliederung der übrigen Teilfinanzrechnungen erheblich abweichen kann. Diese besondere Teilfinanzrechnung ist daher von der Gemeinde eigenverantwortlich auf Zahlungsarten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zu erweitern, wenn weitere auf den gesamten Haushalt bezogene Zahlungen zu erfassen sind, z. B. die Schlüsselzuweisungen oder aus der Finanzierungstätigkeit z. B. die Auszahlungen für die Tilgung von Investitionskrediten und die Zahlungen bei Krediten zur Liquiditätssicherung.

In solchen Fällen muss die Gemeinde für ihre auf den gesamten gemeindlichen Haushalt bezogenen Einzahlungen und Auszahlungen im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ eine Teilfinanzrechnung aufstellen. Sie darf die allgemeinen Finanzleistungen Dritter in ihrem Jahresabschluss grundsätzlich nur insgesamt und nicht aufgeteilt auf andere fachbezogene Produktbereiche nachweisen.

Diese Sachlage gilt entsprechend für erhaltene investive Zuweisungen, die von der Gemeinde ggf. auch für bestimmte Zwecke ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit verwendet werden können. Diese Einzahlungen müssen insgesamt entsprechend ihrer Herkunft nachgewiesen werden. Sie können nicht als Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit nachgewiesen werden.

Die Teilfinanzrechnung „Allgemeine Finanzwirtschaft“ muss auch die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde nachweisen, die noch keinem anderen Produktbereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugeordnet werden konnten. Dazu gehören insbesondere von Dritten erhaltene Einzahlungen, deren dazugehörige Angaben keine unmittelbare Zuordnung zu einer Leistung der Gemeinde oder einem anderen gemeindlichen Sachverhalt ermöglichen.

Diese Zuordnung dient auch der rechnerischen Richtigkeit der Finanzrechnung, die alle Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde im Haushaltsjahr nachweisen muss. Entsprechend müssen auf die Teilfinanzrechnungen alle Einzahlungen und Auszahlungen aufgeteilt und nachgewiesen werden. Auf einem Konto der Gemeinde darf daher kein Betrag verbleiben, um eine Differenz zwischen der Finanzrechnung und den Teilfinanzrechnungen auszuschließen.

**1.1.4 Die Übersicht über die Produktbereiche**

Die Gemeinde muss aufgrund des Bezuges zu den Teilplänen nach § 4 GemHVO NRW bei der Aufstellung ihrer Teilrechnungen nach Produktgruppen und Produkten sowie nach örtlichen Verantwortungsbereichen beachten, dass diesen Teilrechnungen eine Übersicht über die Produktbereiche voranzustellen ist. Diese Teilrechnungen sollen produktbereichsbezogen die Summen der Erträge und der Aufwendungen nach der Ergebnisrechnung und die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen nach der Finanzrechnung ausweisen.

In der Darstellung soll möglichst das haushaltsjahrbezogene Ergebnis und im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ der Umfang des aufgenommenen Fremdkapitals aufgezeigt werden. Das nachfolgende Schema zeigt die Struktur dieser Übersicht beispielhaft auf (vgl. Abbildung 689).

<b>DIE ERGEBNISÜBERSICHT DER NKF-PRODUKTBEREICHE</b>						
<b>PRODUKT- BEREICH</b>	<b>Ordentliche Erträge</b>	<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<b>Jahres- ergebnis</b>	<b>Investive Ein- zahlungen</b>	<b>Investive Aus- zahlungen</b>	<b>Kredit- aufnahme</b>
Innere Verwaltung						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 40 GemHVO NRW**

<b>DIE ERGEBNISÜBERSICHT DER NKF-PRODUKTBEREICHE</b>						
<b>PRODUKT- BEREICH</b>	<b>Ordentliche Erträge</b>	<b>Ordentliche Aufwendungen</b>	<b>Jahres- ergebnis</b>	<b>Investive Ein- zahlungen</b>	<b>Investive Aus- zahlungen</b>	<b>Kredit- aufnahme</b>
Sicherheit und Ordnung						
Schulträgeraufgaben						
Kultur und Wissen- schaft						
Soziale Leistungen						
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe						
Gesundheitsdienste						
Sportförderung						
Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen						
Bauen und Wohnen						
Ver- und Entsorgung						
Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV						
Natur- und Land- schaftspflege						
Umweltschutz						
Wirtschaft und Tourismus						
Allgemeine Finanz- wirtschaft						
Stiftungen						

*Abbildung 689 „Die Ergebnisübersicht der NKF-Produktbereiche“*

Die Gemeinde soll weitere Einzelangaben machen, sofern diese Informationen für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf der Produktbereichsebene von Bedeutung sind. Dazu können z. B. besondere Angaben über die Erträge im Produktbereich "Allgemeine Finanzwirtschaft" gehören, sodass dieser Produktbereich wegen der Erfassung der erhaltenen Steuern und allgemeinen Zuweisungen ggf. auch gesondert dargestellt



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

werden könnte. Eine gesonderte detaillierte Darstellung kann sich ggf. auch für den gemeindlichen Produktbereich "Innere Verwaltung" ergeben, z. B. wenn mehrere produktbezogene Teilrechnungen bestehen.

### **1.1.5 Der Verzicht auf Haushaltspositionen**

Die Gemeinde hat haushaltsrechtlich die Möglichkeit, auf den Ausweis von Haushaltspositionen zu verzichten, die nicht zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde beitragen (vgl. § 4 Absatz 6 GemHVO NRW). Diese Regelung wirkt sich über die Teilpläne auch auf die Teilrechnungen im gemeindlichen Jahresabschluss aus. Bei ihrer Anwendung ist zu berücksichtigen, dass in der Teilergebnisrechnung und der Teilfinanzrechnung nur eine Zeitreihe von zwei Jahren besteht.

In diesen Teilen der gemeindlichen Teilrechnung kann daher nur dann eine Haushaltsposition entfallen, wenn für das Haushaltsjahr unter der betreffenden Position kein Betrag nachzuweisen oder für das Vorjahr kein Betrag auszuweisen ist. Die Verzichtregelung ist auf die Teilrechnungen beschränkt. Sie wirkt sich wegen der Festlegung von wenigen Haushaltspositionen für den gemeindlichen Ergebnisplan und den Finanzplan nicht auf die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung der Gemeinde aus (vgl. §§ 38 und 39 GemHVO NRW).

## **1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 38 Absatz 2 GemHVO NRW)**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass die Bestimmungen der Vorschrift des § 38 Absatz 2 GemHVO NRW bei den gemeindlichen Teilrechnungen eine entsprechende Anwendung finden. Bei der vergangenheitsbezogenen Betrachtung wird - anders als bei der zukunftsbezogenen mehrjährigen Zeitreihe im Haushaltsplan der Gemeinde - eine Darstellung der Ist-Ergebnisse aus dem Haushaltsjahr und dem Vorjahr für ausreichend angesehen. In der Zeitreihe in der gemeindlichen Teilrechnung ist aber auch ein Vergleich des Jahresergebnisses mit dem geplanten Jahresergebnis vorzunehmen.

Den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres sind deshalb jeweils die Ergebnisse des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres, ggf. auch der ursprüngliche Planansatz, voranzustellen. Den Ist-Ergebnissen ist dazu noch ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, um für das abgelaufene Haushaltsjahr eine gegenüber der Haushaltsplanung aufgetretene abweichende Entwicklung der Erträge und Aufwendungen transparent zu machen.

Das erzielte Jahresergebnis wird dabei nicht als Summe in den Mittelpunkt gestellt, sondern die Beträge der einzelnen Arten der erzielten Erträge und der entstandenen Aufwendungen werden einander gegenübergestellt. Die Vornahme von Ermächtigungsübertragungen erfordert zudem darüber einen gesonderten Ausweis im Plan-/Ist-Vergleich. Von der Gemeinde sind dazu haushaltspositionenscharfe Angaben zu machen, sofern das Instrument der Ermächtigungsübertragung von ihr genutzt wird (vgl. § 22 GemHVO NRW).

### **1.2.2 Die Ergebnisse des Vorjahres**

Zu einer vollständigen **Teilrechnung** im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde gehört, dass die Ist-Ergebnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres in einen Zusammenhang mit dem Ist-Ergebnis des Vorjahres gestellt werden, denn dadurch wird die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde besser verdeutlicht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

Die Darstellung zweier Ist-Werte zu den Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen Jahresergebnisse der Einbeziehung erleichtert zudem die Bewertung des Jahresergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, ob sie bei Bedarf ggf. eine längere Zeitreihe bildet und dadurch auch Ergebnisse aus weiteren Vorjahren in der Ergebnisrechnung abbildet.

### **1.2.3 Der fortgeschriebene Planansatz für das Haushaltsjahr**

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die in den Teilplänen des Haushaltsplans der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z. B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst, wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen enthält (vgl. § 81 GO NRW i. V. m. § 10 GemHVO NRW).

Diese Sachlage führt zu einer Fortschreibung der betreffenden Haushaltsansätze im gemeindlichen Haushaltsplan. Die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen vom Vorjahr in das Haushaltsjahr führen ebenfalls zu einer Fortschreibung der im Ergebnisplan enthaltenen Planansätze. Diese Übertragungen erhöhen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres (vgl. nach § 22 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Ergebnisrechnung muss alle Planansätze der Haushaltspositionen enthalten, denn sie stellen Ermächtigungen für das Haushaltsjahr dar. Sie können aber Anpassungen durch die Gemeinde erfahren haben, sodass im gemeindlichen Haushaltsplan bedarfsgerechte „Planfortschreibungen“ erfolgt sind, z. B. durch Ermächtigungsübertragungen (vgl. § 22 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen die Ansätze von der Gemeinde fortgeschrieben wurden, sind in die Ergebnisrechnung die fortgeschriebenen Ansätze als zutreffende Haushaltsansätze bzw. Ermächtigungen aus dem gemeindlichen Ergebnisplan zu übernehmen.

### **1.2.4 Der Nachweis der Ermächtigungsübertragungen**

Im Rahmen des Plan-/Ist-Vergleiches sind aufgrund des haushaltsrechtlichen Verweises auch in den Teilrechnungen die von der Gemeinde übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Vorgabe ist sachlich geboten, denn die Übertragung von Aufwandsermächtigungen führt dazu, dass die betroffenen Positionen in den Teilplänen des Haushaltsplans des folgenden Jahres entsprechend erhöht werden (vgl. § 22 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Übertragungen bewirken daher i. d. R., dass das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung besser ausfällt, als wenn sämtliche im gemeindlichen Ergebnisplan enthaltenen Aufwandsermächtigungen in Anspruch genommen worden wären. Für den Nachweis der vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen muss in den Teilrechnungen die Spalte "Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres" aufgeteilt werden, um die Veränderung der geplanten Haushaltsposition im Haushaltsplan nachvollziehbar aufzuzeigen.

Aus Transparenzgründen ist es deshalb für die betroffenen Haushaltspositionen erforderlich, dass von der Gemeinde der ursprüngliche Ansatz des Haushaltsplans, die Fortschreibung durch die Ermächtigungsübertragung und der fortgeschriebene Ansatz gesondert dargestellt wird. Ggf. ist auch noch in dieser Reihe die Veränderung des Ansatzes des gemeindlichen Haushaltsplans durch einen Nachtragshaushaltsplan gesondert aufzuzeigen.

Bei dem gesonderten Ausweis der übertragenen Ermächtigungen in den Teilrechnungen ist zudem die örtliche Regelung über die Geltungsdauer der übertragenen Aufwandsermächtigungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zu beachten. Es muss von der Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses sicherge-

stellt werden, dass von der Gemeinde nur noch verfügbare Ermächtigungen übertragen werden (vgl. § 22 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte bei Ermächtigungsübertragungen ggf. gewichtige Haushaltspositionen gesondert erläutern. Es sollte dazu auch der Umfang der übertragenen Ermächtigungen sowie ggf. weitere Hintergrundinformationen über den Bedarf oder den Anlass von Übertragungen dazu aufgezeigt werden.

### **1.2.5 Der Plan-/Ist-Vergleich**

Aus örtlichen Gesichtspunkten und Erfordernissen heraus kann es sich für die Gemeinde anbieten, in den gemeindlichen Teilrechnungen möglichst alle wichtigen Veränderungen der haushaltsmäßigen Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzuzeigen. Eine „Abrechnung“ des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im abgelaufenen Haushaltsjahr ist daher nur vollständig, wenn in den Teilrechnungen auch ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird.

Im Rahmen eines Vergleiches der Plan- und Ist-Werte der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres sollen von der Gemeinde die Abweichungen analysiert werden, um dadurch Kenntnisse über deren Art und Umfang sowie über die örtlichen Gründe dafür zu erlangen. Eine Bewertung der Ergebnisse im Sinne von „gut“ oder „schlecht“ soll dabei nicht erfolgen. Mit einem solchen Vergleich bzw. der Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den erzielten Ist-Werten sollen die entstandenen Planabweichungen festgestellt und transparent gemacht werden.

Dieser Plan-/Ist-Vergleich wird möglich, weil sich jeweils der Teilplan und die Teilrechnung inhaltlich formal und materiell entsprechen und daher für einen Vergleich der Plan-Werte mit den Ist-Werten eine gute Ausgangslage bieten. Der Vergleich sollte jedoch auch in einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gestellt werden. Der gemeindliche Jahresabschluss kann dadurch nicht nur der Bedeutung des finanzwirtschaftlichen Nachweises, sondern auch der leistungsbezogenen Nachweisführung ausreichend gerecht werden.

Zu Planabweichungen führen regelmäßig auch die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen, die im Laufe des Haushaltsjahres aufgrund der gemeindlichen Haushaltsausführung notwendig werden. Sie sind von der Gemeinde jedoch nicht als Planfortschreibungen zu behandeln (vgl. § 83 GO NRW). Eine Voraussetzung bei der Entscheidung über solche Aufwendungen ist, dass in jedem Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss.

Der in den Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen enthaltene Plan-/Ist-Vergleich enthält zwar regelmäßig den entstandenen haushaltsmäßigen Mehrbedarf, gleichwohl führt die gesetzlich erforderliche Deckung im Einzelfall nicht dazu, dass in diesem rechnungsmäßigen Vergleich zwischen dem Plan-Wert und dem Ist-Wert keine Differenz mehr bestehen kann.

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollen von der Gemeinde die notwendigen Angaben gemacht werden, z. B. über die entstandene Differenz zwischen dem Ressourcenaufkommen und dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde. Deren Erheblichkeit oder die Gründe oder Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung können dabei erläutert werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Leistungsmengen und Leistungskennzahlen in den Teilrechnungen):**

### **2.1 Der Umfang der Leistungsmengen und Leistungskennzahlen**

Im Jahresabschluss soll die Gemeinde in ihren Teilrechnungen die Zielerreichung und die Umsetzung ihrer Aufgabenerfüllung unter Berücksichtigung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs unter dem Einsatz von Leistungskennzahlen messen. Die Ausgangsgrundlage dazu stellen die Festlegungen im Rahmen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 40 GemHVO NRW**

der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan dar, die zwischen dem Rat und der Verwaltung, aber auch zwischen der Verwaltungsführung und den Fachbereichen, zusammen mit Leistungsmengen und Leistungskennzahlen abgestimmt und vereinbart wurden (vgl. § 4 Absatz 2 und § 12 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat dazu auch zu bestimmen, wie die Zielerreichung, die in den Teilrechnungen durch Ist-Zahlen zu belegen ist, gemessen werden soll. Die Art und Weise sowie der Umfang der zu führenden Nachweise ist davon abhängig, welche Ziele und welche Leistungskennzahlen oder auch Finanzkennzahlen von der Gemeinde fachbereichs- oder produktbezogen unter örtlichen Gesichtspunkten gebildet wurden.

**2.2 Der Nachweis durch Ist-Zahlen**

Die Zielerreichung im Haushaltsjahr muss im Rahmen des Jahresabschlusses im Einzelnen überprüft und durch Ist-Zahlen belegt und muss gemessen werden können. Dafür sind für die einzelnen Teilrechnungen sachgerecht quantitative und qualitative Leistungskennzahlen zwischen den jeweils Verantwortlichen zu vereinbaren, z. B. zwischen Kämmerer und Budgetverantwortlichen.

Die spezifische Ausgestaltung der Ziele, die Art und der Umfang von Leistungs- und Finanzkennzahlen sowie die sonstigen Angaben und Erläuterungen obliegen der eigenen Verantwortung der Gemeinde. Sie soll die Messung der Zielerreichung genauso wie die Zielbestimmung nach ihren örtlichen Bedürfnissen und Gegebenheiten für das Haushaltsjahr festlegen können.

Die Kontrolle der Zielerreichung durch den Ausweis von Ist-Zahlen soll nicht nur auf einer Verwaltungsebene erfolgen, sondern quer durch die gesamte örtlich gebildete Zielhierarchie ermöglicht und auch durchgeführt werden. Innerhalb der Teilrechnungen bedarf es deshalb einer entsprechenden Darstellung des Nachweises der Zielerreichung (vgl. Abbildung 690).

<b>DER NACHWEIS DER ZIELERREICHUNG</b>				
<b>Ziele</b>	<b>Leistungs-kennzahl des Vorjahres</b>	<b>Soll-Kennzahl des Haushalts-jahres</b>	<b>Ist-Kennzahl des Haushalts-jahres</b>	<b>Abweichungs-analyse</b>
<i>(Die Leistungskennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach den ausgewählten Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe in den Teilrechnungen gegliedert werden.)</i>				

*Abbildung 690 „Der Nachweis der Zielerreichung“*

In den Teilrechnungen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind deshalb jeweils die Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Leistungskennzahlen auszuweisen. Mithilfe dieser Messgrößen sollen die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus dem Haushaltsjahr beurteilt werden. Die durch Ist-Zahlen festgestellten Ergebnisse sind deshalb ggf. näher zu erläutern, insbesondere dann, wenn erhebliche Abweichungen zu den festgelegten Zielen aufgetreten sind.

## **2.3 Die Erfolgskontrolle der Gemeinde**

### **2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die örtliche Steuerung der Gemeinde erfordert grundsätzlich auch eine haushaltswirtschaftliche Erfolgskontrolle, die durch die Einrichtung eines Controllings und eines unterjährigen Berichtswesens unterstützt werden kann. Nur die regelmäßigen Soll-Ist-Vergleiche im viertel- oder halbjährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, ermöglichen es den Verantwortlichen in der Gemeinde, von der Haushaltsplanung abweichende Entwicklungen und Tendenzen frühzeitig zu erkennen und Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der erforderlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung ggf. wieder anzupassen.

Ein Controlling-System sollte von der Gemeinde jedoch nicht aus der Sicht der Gemeindeverwaltung betrieben oder allein auf die Belange der Gemeindeverwaltung ausgerichtet werden. In einem gemeindlichen Controlling-System sind auch die Interessen des Rates der Gemeinde ausreichend und sachgerecht zu berücksichtigen. Nur bei einem sachgerechten Zusammenwirken von Rat und Gemeindeverwaltung wird es möglich werden, erfolgreich Maßnahmen mit strategischer Bedeutung für die Gemeinde und zur Gegensteuerung von aufgetretenen Abweichungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu ergreifen.

Der Erfolg solcher Maßnahmen lässt sich dann ggf. längerfristig an der eingetretenen Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag messen. Für die Nutzung des betriebswirtschaftlichen Instrumentes „Controlling“ ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden, ob ein strategisches Controlling und/oder ein operatives Controlling eingerichtet werden soll. Dazu ist auch die Frage zu klären, auf welche Art und Weise die langfristigen Ziele des Rates bzw. das Leitbild der Gemeinde in haushaltswirtschaftliche Maßnahmen umgesetzt, wie die Zielerreichung überwacht und wie mit Abweichungen umgegangen werden soll.

Grundsätzlich müssen dabei die strategische und die Haushaltsplanung eng aufeinander abgestimmt sein und ggf. sachliche und zeitliche Schwerpunkte gesetzt werden. Das Berichtswesen der Gemeinde, das mit der Aufgabenerfüllung des Controllings entsteht, sollte so aufgebaut sein, dass die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Gemeindeverwaltung erfasst werden kann und einer Auswertung zugeführt wird.

Durch den jahresbezogenen haushaltswirtschaftlichen Kreislauf wird in diesem Zusammenhang deutlich, dass gemeindliche Ziele, die örtliche Strategie und das Controlling der Gemeinde dazu beitragen, die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde dauerhaft zu sichern und anlassbezogen auch die Wiedererreicherung des Haushaltsausgleichs unterstützen.

### **2.3.2 Die produktorientierte Gesamtsicht**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Erfolgskontrolle sollte das mit der Aufgabenerfüllung verbundene Berichtswesen der Gemeinde so aufgebaut sein, dass die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Gemeindeverwaltung erfasst und aufgezeigt werden kann. Unter Einbeziehung der Ergebnisse aus den örtlichen Teilrechnungen kann dann ein Gesamtbild entstehen.

Das mögliche Gesamtbild kann zu einem Überblick über die produktorientierten (aufgabenbezogenen) Teilergebnisse einschließlich eines Plan-/Ist-Vergleiches beitragen. Diese Sachlage erfordert, die Daten aus dem Plan-/Ist-Vergleich der einzelnen Teilrechnungen in einer Übersicht zusammen zu stellen (vgl. Abbildung 691).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 40 GemHVO NRW**

<b>DIE PRODUKTORIENTIERTE GESAMTSICHT</b>					
Produkt- oder Produktgruppe		Teilergebnisse des Haushaltsjahres			Hinweise
Nummer	Bezeichnung	PLAN-Wert Euro	IST-Wert Euro	Differenz Euro	
<i>(nach den örtlichen Festlegungen)</i>	<i>(nach den örtlichen Festlegungen)</i>	<i>(aus der betreffenden Teilrechnung)</i>	<i>(aus der betreffenden Teilrechnung)</i>	<i>(aus der betreffenden Teilrechnung)</i>	
<b>GESAMTERGEBNIS:</b>					

*Abbildung 691 „Die produktorientierte Gesamtsicht“*

Die Gemeinde kann dazu erläutern, aufgrund welcher Steuerungs- und Controlling-Maßnahmen sich Verschiebungen ergeben haben und die aufgezeigte Differenz zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten insgesamt entstanden ist, z. B. aufgrund unterschiedlicher Aufgabenentwicklungen in den Fachbereichen oder aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und der daraus notwendigen Sanierung.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 41**  
**Bilanz**

(1) Die Bilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten und ist entsprechend den Absätzen 3 und 4 zu gliedern, soweit in der Gemeindeordnung oder in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) In der Bilanz dürfen Posten auf der Aktivseite nicht mit Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

(3) Die Aktivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten

1. Anlagevermögen,
  - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
  - 1.2 Sachanlagen,
    - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
      - 1.2.1.1 Grünflächen,
      - 1.2.1.2 Ackerland,
      - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
      - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
    - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
      - 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
      - 1.2.2.2 Schulen,
      - 1.2.2.3 Wohnbauten,
      - 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
    - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
      - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
      - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
      - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
      - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
      - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
      - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
    - 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden,
    - 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
    - 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
    - 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,
    - 1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
  - 1.3 Finanzanlagen,
    - 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,
    - 1.3.2 Beteiligungen,
    - 1.3.3 Sondervermögen,
    - 1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,
    - 1.3.5 Ausleihungen,
      - 1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,
      - 1.3.5.2 an Beteiligungen,
      - 1.3.5.3 an Sondervermögen,
      - 1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,
2. Umlaufvermögen,
  - 2.1 Vorräte,
    - 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
    - 2.1.2 Geleistete Anzahlungen,
  - 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

- 2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
- 2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,
- 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,
- 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,
- 2.4 Liquide Mittel,
- 3. Aktive Rechnungsabgrenzung,  
zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten
- 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag  
zu ergänzen.

(4) Die Passivseite der Bilanz ist mindestens in die Posten

- 1. Eigenkapital,
  - 1.1 Allgemeine Rücklage,
  - 1.2 Sonderrücklagen,
  - 1.3 Ausgleichsrücklage,
  - 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,
- 2. Sonderposten,
  - 2.1 für Zuwendungen,
  - 2.2 für Beiträge,
  - 2.3 für den Gebührenaussgleich,
  - 2.4 Sonstige Sonderposten,
- 3. Rückstellungen,
  - 3.1 Pensionsrückstellungen,
  - 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten,
  - 3.3 Instandhaltungsrückstellungen,
  - 3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5,
- 4. Verbindlichkeiten,
  - 4.1 Anleihen,
  - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
    - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
    - 4.2.2 von Beteiligungen,
    - 4.2.3 von Sondervermögen,
    - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
    - 4.2.5 vom Kreditinstituten,
  - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
  - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
  - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
  - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
  - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,
  - 4.8 Erhaltene Anzahlungen,
- 5. Passive Rechnungsabgrenzung  
zu gliedern.

(5) <sup>1</sup>In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 der Betrag des Vorjahres anzugeben. <sup>2</sup>Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. <sup>3</sup>Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) <sup>1</sup>Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. <sup>3</sup>Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

(7) <sup>1</sup>Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. <sup>2</sup>Die Zusammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen.

(8) Die Zuordnung von Wertansätzen für Vermögensgegenstände und Schulden zu den Posten der Bilanz ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplans vorzunehmen.

**Erläuterungen zu § 41:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Grundlagen der Bilanzierung**

**1.1 Die Funktionen der gemeindlichen Bilanz**

Beim Jahresabschluss der Gemeinde für jedes Haushaltsjahr stellt die gemeindliche Bilanz einen wichtigen Bestandteil dar (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Sie steht dabei nicht nur im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Rechenschaft der Gemeinde, sondern ist auch Ausdruck der Informationspflicht der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im unmittelbaren Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen, sichern die Gliederungsvorgaben für die Bilanz die Offenlegung von Details der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, sodass die Gemeinde aufzeigt, wie sie die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben im Haushaltsjahr gesichert hat (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die gemeindliche Bilanz soll bestimmten haushaltswirtschaftlichen Anforderungen genügen und ist darauf ausgerichtet, das gemeindliche Vermögen und die Schulden mit ihrer Werthaltigkeit stichtagsbezogen und entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen bei der Gemeinde aufzuzeigen. Sie schafft nicht die Realität, sondern bildet diese nach bestimmten haushaltsrechtlichen Regeln ab. Die gemeindliche Bilanz soll insgesamt unterschiedliche Funktionen erfüllen, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 692).

<b>DIE FUNKTIONEN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>FUNKTIONEN</b>	<b>ZWECKE</b>
<b>Informationsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient als Grundlage für die Kontrolle der Gemeindeverwaltung, für die gemeindliche Haushaltsplanung und die Beurteilung der wirtschaftlichen Weiterentwicklung der Gemeinde, z. B. durch eine Bilanzanalyse oder Bilanzvergleiche.
<b>Rechenschaftsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient als Grundlage für den Nachweis der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie über den Stand der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde.
<b>Dokumentationsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient als Nachweis über die Veränderungen der haushaltswirtschaftlichen Werte durch die gebuchten Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE FUNKTIONEN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>FUNKTIONEN</b>	<b>ZWECKE</b>
<b>Sicherungsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient als Nachweis über die Erhaltung des Eigenkapitals der Gemeinde und den Erfordernissen der Rückzahlung des Fremdkapitals.
<b>Ermittlungsfunktion</b>	Die gemeindliche Bilanz dient als Nachweis über die zutreffende Ergebnisermittlung im Haushaltsjahr sowie die Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit der Gemeinde für die Aufgabenerfüllung.

*Abbildung 692 „Die Funktionen der gemeindlichen Bilanz“*

Die Vorschriften über die gemeindliche Bilanz bestimmen die Inhalte und die Gliederung sowie die Wertansätze in den Grundzügen, sodass die Informationen der Gemeinde und den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dienen. Die Gemeinde soll daher bei den von ihr zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen die haushaltsrechtlichen Bilanzierungsregelungen sachgerecht und dem Sinn und Zweck entsprechend auslegen und anwenden. Sie soll aber auch die örtlichen Verhältnisse sowie das Informationsinteresse der Adressaten ausreichend berücksichtigen.

Die Bilanz der Gemeinde hat grundsätzlich keinen Selbstzweck. Für die Gemeinde bestehen im Einzelnen genau bestimmte Vorgaben. Sie hat aber auch Wahlrechte sowie erhebliche Ermessens- und Entscheidungsspielräume in formeller und materieller Hinsicht, um eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage bezogen auf den Abschlussstichtag zu erreichen.

### **1.2 Die Anwendung des Begriffs „Wirtschaftlichkeit“**

In der Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist die Zurechnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen zum Haushaltsjahr unter der Prämisse vorzunehmen, dass im Jahresabschluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zutreffend darzustellen ist. Die örtlichen Sachverhalte und Tatbestände müssen daher von der Gemeinde dahingehend untersucht werden, in welchem Zusammenhang diese Ereignisse und Gegebenheiten mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen und in welcher Form diese zu erfassen und abzubilden sind.

Für den Ansatz des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde sind daher nicht nur die rechtlichen Gegebenheiten ausschlaggebend, sondern auch deren wirtschaftliche Zurechenbarkeit. Für den Ansatz von Vermögen und Schulden in der gemeindlichen Bilanz muss deshalb auch ein sachlicher Zweckzusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde bestehen. Ein wichtiger Aspekt ist dabei, dass die Gemeinde für den Wertansatz in ihrer Bilanz auch den wirtschaftlichen Gehalt und die Bedeutung ihres Vermögens und der Schulden ermitteln bzw. einschätzen muss.

Die Gemeinde muss prüfen, ob und in welchen Formen eine Verknüpfung mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht und ob keine rechtlichen Gründe dagegenstehen. Andererseits können bestehende rechtliche Gründe auch eine Veranlassung dafür sein, dass es zu einem wirtschaftlichen Vorgang bei der Gemeinde kommt, der sich auch auf ihre Bilanz auswirkt. Die Gemeinde hat daher bei ihrer Bilanzierung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise einzuhalten, um ihr Vermögen und die Schulden in ihrer örtlichen Bilanz sachlich korrekt anzusetzen und den notwendigen Nachweis darüber durch den Jahresabschluss führen zu können.

### **1.3 Die Bilanzwahrheit**

Im Zusammenhang mit der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz wird oftmals auch die Einhaltung des Grundsatzes „Bilanzwahrheit“ gefordert. Dieser Grundsatz ist auf die Aspekte „Richtigkeit“, „Vollständigkeit“ und „Willkürfreiheit“ ausgerichtet. Er steht mit anderen Komponenten und Vorgaben in Verbindung, denn z. B. können Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechte einer uneingeschränkten Wahrheit der Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag entgegenstehen.

Zum Abschlussstichtag wird daher bei einer vollständigen Beachtung der Aspekte „Richtigkeit“, „Vollständigkeit“ und „Willkürfreiheit“ durch die Gemeinde regelmäßig von einer beschränkten Bilanzwahrheit ausgegangen. Die zulässigen Ermessensspielräume einschließlich der Beachtung des Vorsichtsprinzips begründen bei der Gemeinde ebenfalls vertretbare Einschränkungen der Bilanzwahrheit. Mit der Beachtung des Grundsatzes „Bilanzwahrheit“ durch die Gemeinde soll gesichert werden, dass die Bilanz keine verfälschte Abbildung der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage vermittelt.

### **1.4 Das Bilanzgleichgewicht**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Pflicht zum jährlichen Haushaltsausgleich auch „in der Rechnung“, also im Jahresabschluss, wird nicht ausdrücklich eine Pflicht zum Ausgleich in der gemeindlichen Bilanz gefordert (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Eine solche Vorgabe ist nicht erforderlich, denn ein Gleichgewicht zwischen der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ergibt sich unmittelbar aus dem doppelten Buchungssystem. Ein gemeindlicher Geschäftsvorfall verändert immer beide Seiten der gemeindlichen Bilanz.

Die Bestandskonten der gemeindlichen Bilanz stehen in einem Buchungsverbund mit den Ergebniskonten der Ergebnisrechnung der Gemeinde, die als Unterkonten des bilanziellen Eigenkapitals bezeichnet werden. In diesem Zusammenhang bedingt die doppelte Buchführung, dass der Buchung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles als Soll-Buchung auch eine betragsgleiche Haben-Buchung folgen muss. Durch das Buchungssystem wird das Gleichgewicht der gemeindlichen Bilanz gewahrt.

An diesen Buchungsverbund werden die Zahlungskonten der gemeindlichen Finanzrechnung systematisch angebunden und ggf. auch integriert. Bei zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen entstehen vergleichbare Zuordnungen hinsichtlich der Ergebnis- und Zahlungsarten. Die Zahlungskonten der Finanzrechnung der Gemeinde können auch als Unterkonten des Bilanzpostens „Liquide Mittel“ bezeichnet werden. Das Drei-Komponenten-System die NKF und die doppelte Buchführung tragen damit zum Bilanzgleichgewicht der gemeindlichen Bilanz bei.

### **1.5 Die Aktivierungs- und die Passivierungsfähigkeit**

Die Gemeinde muss für die Wirtschaftsgüter, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung geeignet sind, vor deren Ansatz auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz klären, ob die Kriterien dafür erfüllt sind. Entsprechend hat die Gemeinde für ihre Verpflichtungen die Gegebenheiten zu klären. Die Gemeinde muss feststellen, ob für den Ansatz eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz die abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit gegeben ist. Für ihre Verpflichtungen muss die Gemeinde feststellen, ob die abstrakte und konkrete Passivierungsfähigkeit besteht (vgl. Beispiel 116).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>BEISPIEL:</b> <b>Die Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit</b>			
<b>Aktivierungsfähigkeit</b>		<b>Passivierungsfähigkeit</b>	
<b>Abstrakte</b>	<b>Konkrete</b>	<b>Abstrakte</b>	<b>Konkrete</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verwertbarkeit</li> <li>- Veräußerbarkeit</li> <li>- Nutzbarkeit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktivierungsgebot für Vermögensgegenstände (§ 91 Absatz 1 GO NRW)               <ul style="list-style-type: none"> <li>- bei wirtschaftlichem Eigentum (§ 33 Absatz 1 GemHVO NRW)</li> </ul> </li> <li>- Aktivierungsverbot               <ul style="list-style-type: none"> <li>- nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände (§ 43 Absatz 1 GemHVO NRW)</li> <li>- Sparkassen (§ 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW)</li> </ul> </li> <li>- Aktivierungswahlrechte               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermögensgegenstände des Anlagevermögens; Wertgrenze 410 Euro (§ 35 Absatz 2 GemHVO NRW)</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- rechtliche oder tatsächliche Verpflichtung</li> <li>- wirtschaftliche Belastung</li> <li>- quantifizierbar in der Höhe</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Passivierungsgebot für Schulden (§ 91 Absatz 1 GO NRW)               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionsrückstellungen (§ 36 Absatz 1 GemHVO NRW)</li> <li>- Deponierückstellungen (§ 36 Absatz 2 GemHVO NRW)</li> </ul> </li> <li>- Passivierungsverbot               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bürgschaften (§ 87 GO NRW i. V. m. § 47 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW)</li> </ul> </li> <li>- Passivierungswahlrechte               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 Absatz 3 GemHVO NRW)</li> </ul> </li> </ul>

*Beispiel 116 „Die Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit“*

Die Gemeinde hat ihre Prüfung und Beurteilung bzw. Entscheidung zu den einzelnen Vermögensgegenständen und Verpflichtungen sachgerecht und ausreichend zu dokumentieren. Sie soll durch eine sachgerechte Beurteilung und Entscheidung sicherstellen, dass die Bilanz im Jahresabschluss ein zutreffendes Bild über ihr Vermögen und die Schulden und damit über ihre wirtschaftliche Lage vermittelt.

## 1.6 Die Wertansätze

### 1.6.1 Der allgemeine Zweck

Im gemeindlichen Jahresabschluss gibt die Bilanz umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Der Wert der gemeindlichen Vermögensgegenstände und der Wert der Verpflichtungen der Gemeinde müssen den in der Bilanz auszuweisenden sachbezogenen Bilanzposten zutreffend zugeordnet werden. In der gemeindlichen Bilanz sind deshalb betragsmäßig bestimmte Wertansätze für das Vermögen und die Schulden unter Beachtung der Bilanzgliederung anzusetzen.

Die Gemeinde ist daher verpflichtet, die Wertansätze für ihre Vermögensgegenstände nach Arten und unter dem Gesichtspunkt des tatsächlichen Vorhandenseins und der Nutzung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung korrekt zu ermitteln und unter den Bilanzposten auf der Aktivseite der Bilanz ausweisen. Sie muss die Wertansätze für ihre unterschiedlichen Verpflichtungen nach Arten und unter Beachtung des Vorsichtsprinzips korrekt zu ermitteln und

unter den Bilanzposten auf der Passivseite der Bilanz ausweisen. Die betragsmäßige Wertgröße ihrer Vermögensgegenstände und ihren Verpflichtungsumfang muss die Gemeinde vollständig und zutreffend unter Beachtung von Bilanzierungsregeln ermitteln.

Die Abbildung der Vermögenslage und der Schuldenlage mithilfe von Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz sowie ergänzenden Informationen im Anhang des Jahresabschlusses ermöglicht den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, sachbezogene Kenntnisse über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres zu erlangen. Die bilanziellen Wertansätze sind für die Adressaten aber auch für die Beurteilung der Chancen und Risiken bei der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde von großer Bedeutung.

### **1.5.2 Der Erinnerungswert**

Der Grundsatz der Vollständigkeit, der bei der Bilanzierung zu beachten ist, verlangt von der Gemeinde, dass alle Vermögensgegenstände, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Diese Vorgabe bedeutet, dass gemeindliche Vermögensgegenstände auch dann noch in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, wenn die Vermögensgegenstände bereits voll abgeschrieben sind.

Für diese Vermögensgegenstände der Gemeinde muss in der gemeindlichen Bilanz dann auch ein werthaltiger Ansatz unter dem betreffenden Bilanzposten ausgewiesen werden, denn es dürfen von der Gemeinde nur werthaltige Vermögensgegenstände bilanziert werden. Die abgeschriebenen, aber noch genutzten Vermögensgegenstände sind deshalb jeweils mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, also i. d. R. mit einem Betrag von einem Euro.

Ein solcher Mindestwert für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird in der Praxis als „Erinnerungswert“ und als "Merkposten" bezeichnet. Er ist entsprechend auch in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar jeweils in der gleichen Höhe auszuweisen. Sofern jedoch dem Grundsatz der Vollständigkeit und dem wertmäßigen Nachweis der gemeindlichen Vermögensgegenstände auch durch einen „Null-Ansatz“ (Erinnerungswertgröße: 0 Euro) genügt werden kann, darf die Gemeinde auch diese Nachweisform nutzen.

### **1.6 Die Geldeinheit „Euro“**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs ihr Vermögen und ihre Schulden in Geldeinheiten zu bewerten und deren Wert betragsmäßig zu ermitteln und festzulegen. Wie bei ihrer Zahlungsabwicklung bietet sich dafür die Geldeinheit „Euro“ an. Diese Geldeinheit bildet eine sachgerechte Grundlage zur Feststellung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden sowie zur Messung der damit verbundenen Geschäftsvorfälle. Dabei sind auch nichtmonetäre Geschäftsvorfälle in dieser Geldeinheit zu erfassen.

Mit der Geldeinheit „Euro“ als Messgröße können von der Gemeinde aussagefähige Wertansätze für ihre Bilanz ermittelt werden. Der Nachweis von Ist-Beträgen erfordert dabei die Angabe von vollständigen Beträgen. Die Gemeinde muss dazu die Beträge nicht zwingend mathematisch auf volle Euro-Beträge auf- oder abrunden. Sie muss eigenverantwortlich entscheiden, ob sie bei der Darstellung ihres Vermögens und der Schulden in der Bilanz die Wertgrößen „Euro (EUR)“, „Tausend Euro (TEUR)“ oder auch „Millionen Euro (Mio. EUR)“ nutzt.

Die Gemeinde soll bei Betragsangaben in der gemeindlichen Bilanz möglichst das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Das Währungskürzel „EUR“ soll auch bei einer gesonderten Darstellung der Untereinheit der Geldeinheit „Euro“ zur Anwendung kommen. Die Untereinheit „Cent“ wäre daher in Bruchteilen der Geldeinheit „Euro“ anzugeben, z. B. in Form von 0,45 EUR. Die Bruchteile der Geldeinheit sollen als Einzelangabe nicht mit dem Währungssymbol „Ct“ angegeben werden.

**2. Die Bilanzierungsentscheidungen**

**2.1 Die Struktur der Entscheidungen**

**2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Bilanzierung sind von der Gemeinde alle wirtschaftlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle danach zu untersuchen, ob sie in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen bzw. zu bilanzieren sind (Bilanzierung dem Grunde nach). Die Gemeinde muss ermitteln, mit welchem Wert (Betrag) die Sachverhalte und Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (Bilanzierung der Höhe nach), aber auch, an welcher Stelle der gemeindlichen Bilanz die Sachverhalte und Geschäftsvorfälle auszuweisen sind (Bilanzierung dem Ausweis nach).

Vor dem tatsächlichen Ansatz von Vermögen und Schulden in der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde bereits Entscheidungen über die mögliche Aktivierung von Vermögensgegenständen und die Passivierung von Verpflichtungen zu treffen (vgl. Abbildung 693).

<b>DIE STRUKTUR DER GEMEINDLICHEN BILANZIERUNGSENTSCHEIDUNG</b>	
<b>ELEMENT</b>	<b>PRÜFFRAGE</b>
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsfähigkeit</b>	Ist der gemeindliche Vermögensgegenstand überhaupt bilanzierungsfähig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsverbot</b>	Ist die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensteilen oder Schulden verboten?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungsgebot</b>	Sind das gemeindliche Vermögen oder die Schulden aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften oder der GoB bilanzierungspflichtig?
<b>Aktivierungs- oder Passivierungswahlrecht</b>	Besteht ein Bilanzierungswahlrecht, durch das die Gemeinde die Entscheidung obliegt, ob gemeindliches Vermögen oder Schulden anzusetzen sind?

*Abbildung 693 „Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“*

Vor der Festlegung der Bilanzierungsmethoden ist von der Gemeinde zudem die Frage zu klären, ob der wirtschaftliche Sachverhalt oder der Geschäftsvorfall der Gemeinde noch weiterer Angaben bedarf oder ggf. auch Abweichungen von den von der Gemeinde ausgeübten Bilanzierungsmethoden bestehen, die zusätzlich einer besonderen Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss bedürfen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

**2.1.2 Bilanzpolitische Zielsetzungen**

Die qualitativen und quantitativen bilanzpolitischen Zielsetzungen der Gemeinde haben bei der gemeindlichen Bilanzierung eine erhebliche Bedeutung. Sie beeinflussen die von der Gemeinde im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen. Zu den Zielsetzungen sind z. B. die örtlichen Entscheidungen über Nutzung zulässiger Wahlrechte und das Ausfüllen bestehender Ermessensspielräume zur Umsetzung örtlicher Zwecke zu zählen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Im Rahmen der gemeindlichen Bilanzpolitik muss aber auch das Zusammenspiel von qualitativen und quantitativen Zielsetzungen und Strategien berücksichtigt werden. Im örtlichen Einzelfall kann es daher geboten sein, die vorgesehenen zweckbezogenen Strategien und Maßnahmen miteinander zu verbinden bzw. mindestens aufeinander abzustimmen, sodass ggf. auch auf die künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde bezogene geeignete Kombinationen entstehen und durchführbar werden oder aber zu Widersprüchen führen.

Insgesamt müssen die bilanzpolitischen Zielsetzungen der Gemeinde mit ihrer geplanten Weiterentwicklung bzw. ihrem Leitbild in Einklang stehen und sollten ggf. auch durch den Einsatz von Kennzahlen messbar werden. In einem solchen haushaltswirtschaftlichen Prozess darf die Gemeinde bei den von ihr zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen nicht die Folgewirkungen außer Acht lassen. Sie muss eine sorgfältige Analyse der Folgewirkungen vornehmen, um diese quantifizieren zu können. Dazu gehört eine zielgerichtete Abwägung zwischen den voraussichtlich entstehenden Ergebnissen und den sich daraus in späteren Jahren ergebenden Folgewirkungen.

Die Gemeinde sollte die Vorgänge ausreichend dokumentieren, damit die getroffenen bilanzpolitischen Entscheidungen nicht nur zum aktuellen Zeitpunkt im Haushaltsjahr, sondern auch noch in späteren Jahren nachvollziehbar und überprüfbar sind. Sie muss beachten, dass die Unterlagen den gemeindlichen Aufbewahrungspflichten unterliegen (vgl. § 58 GemHVO NRW). Die bilanzbezogenen Entscheidungen der Gemeinde wirken sich zudem im Haushaltsjahr auf die tatsächliche Bilanzierung dem Grunde, der Höhe und dem Ausweis nach aus.

## **2.2 Die Arten der Bilanzierung**

### **2.2.1 Die Bilanzierung dem Grunde nach**

Die Bilanz jeder Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie muss inhaltlich das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite und die Schulden der Gemeinde auf der Passivseite zutreffend abbilden und unter Beachtung bilanzieller Grundsätze gegliedert sein.

Das Vermögen der Gemeinde wird grundsätzlich mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung) und nach Fristigkeiten gegliedert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung), ebenfalls nach Fristigkeiten gegliedert werden. In den Fällen, in denen die Gemeinde einen Vermögensgegenstand erwirbt und dieser im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden soll, stellt dieser Vermögensgegenstand einen der Gemeinde zuzurechnenden Wert in der von der Gemeinde zu erbringenden Geldleistung dar.

Die Gemeinde ist dann verpflichtet, diesen Geschäftsvorfall auch in ihrer Bilanz als Vermögensrechnung zu berücksichtigen. Entsprechend hat die Gemeinde zu bilanzieren, wenn sie eine Verpflichtung eingeht, die zum vereinbarten Erfüllungszeitpunkt zu einer von der Gemeinde zu erbringenden Geldleistung führt. Die Eignung eines Vermögensgegenstandes oder einer Verpflichtung der Gemeinde zum Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird mit dem Begriff „Bilanzierung dem Grunde nach“ umschrieben oder auch als „Bilanzierungsfähigkeit“ bezeichnet.

Die Gemeinde hat ihr Vermögen und ihre Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass grundsätzlich die Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und die Verpflichtungen beim Schuldner zu passivieren sind. Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind aber auch dann in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist. Sie muss nicht zwingend auch der rechtliche Eigentümer der Vermögensgegenstände sein (vgl. § 33 GemHVO NRW).

Durch die Bilanzierung wird das Nutzenpotential für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde sichtbar. Durch den damit verbundenen konkreten Wertansatz wird, bezogen auf die einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

periodengerechte Ressourcenverbrauch abgeleitet. Aus den von der Gemeinde bilanzierten Verpflichtungen wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des gemeindlichen Vermögens ersichtlich. Die Summe der Aktiva und die Summe der Passiva der gemeindlichen Bilanz müssen dabei gleich groß sein.

**2.2.2 Die Bilanzierung der Höhe nach**

Für die Gemeinde stellt jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld einen individuellen Wert dar. Die Klärung der Frage der Bilanzierung dem Grunde nach verlangt von der Gemeinde, auch eine Ermittlung der Höhe des Wertes, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde vorzunehmen. Die Bilanzierung der Höhe zeigt sich durch die in der Bilanz enthaltenen Buchwerte. Die Buchwerte sind dabei die Beträge in der gemeindlichen Bilanz, mit deren Hilfe die Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde als Werte erfasst werden.

Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz finden jedoch unabhängig von der Erfüllung sonstiger Voraussetzungen allgemeine Bewertungsmaßstäbe Anwendung, sodass mehrere Wertgrößen zur Anwendung kommen können. Für die bilanziellen Zwecke enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften eine Vielzahl von zu beachtenden Wertbegriffen, die entweder auf der Aktivseite für die Vermögensgegenstände der Gemeinde oder auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz für die Schulden der Gemeinde zur Anwendung kommen. Dazu soll nachfolgend ein Überblick gegeben werden (vgl. Abbildung 694).

<b>DIE WERTBEGRIFFE FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZIERUNG</b>	
<b>AUF DER AKTIVSEITE</b>	<b>AUF DER PASSIVSEITE</b>
Anschaffungskosten (§ 91 Absatz 2 GO NRW; §§ 33 GemHVO NRW)	Angemessene Höhe (§ 88 GO NRW)
Herstellungskosten (§ 91 Absatz 2 GO NRW; § 33 GemHVO NRW)	Rückzahlungsbetrag (§ 91 Absatz 2 GO NRW)
Festwert (§ 34 Absatz 1 GemHVO NRW)	Barwert (§ 91 Absatz 2 GO NRW; § 36 Absatz 1 GemHVO NRW)
Gewogener Durchschnittswert (§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW)	Betrag, der voraussichtlich notwendig wird (§ 91 Absatz 2 GO NRW)
Gesamtkosten (§ 36 Absatz 2 GemHVO NRW)	-----
Beizulegender Wert (§ 36 Absatz 5 und 7 GemHVO NRW)	-----
Erinnerungswert (§ 41 GemHVO NRW)	-----

*Abbildung 694 „Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“*



### **2.2.3 Die Bilanzierung dem Ausweis nach**

Die Bilanzierung verlangt von der Gemeinde eine Klärung der Festlegung, an welcher Stelle der gemeindlichen Bilanz ein Vermögensgegenstand oder die Schulden der Gemeinde anzusetzen und ob ggf. weitere Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss notwendig sind. Diese Erfordernisse werden als Bilanzierung dem Ausweis nach umschrieben. Für diesen Zweck enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften eine Vielzahl von Gliederungsvorschriften nach einer Systematik von Kurzfristigkeit und Langfristigkeit sowie besondere Vorgaben für die Informationen, die der gemeindliche Anhang im Jahresabschluss enthalten muss (vgl. § 44 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann über die haushaltsrechtlich getroffenen Festlegungen hinaus die Aktivseite und die Passivseite ihrer gemeindlichen Bilanz unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse eigenverantwortlich weiter ausgestalten. Bei den zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen soll die Gemeinde unter Berücksichtigung der haushaltsrechtlichen Bilanzierungsregelungen die Gliederungsregeln sachgerecht und dem Sinn und Zweck nach entsprechend auslegen und in geeigneter Weise anwenden. Bei der Festlegung des Gliederungsaufbaus der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde aber auch die Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in ausreichendem Maße zu berücksichtigen.

## **2.3 Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte**

### **2.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses haben die qualitativen und quantitativen bilanzpolitischen Zielsetzungen der Gemeinde für die Bilanzierung eine erhebliche Bedeutung. Sie beeinflussen die von der Gemeinde zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen. Die gemeindliche Bilanzierung wird aber auch durch die örtlichen Entscheidungen über Nutzung zulässiger Wahlrechte und das Ausfüllen bestehender Ermessensspielräume aufgrund der örtlichen Verhältnisse und Zwecke beeinflusst. Bei der Anwendung von Wahlrechten muss die Gemeinde prüfen, welche Form der Ausübung der eingeräumten Wahlrechte den Zwecken des gemeindlichen Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten möglichst weitgehend entspricht.

Die Gemeinde soll die Ausübung von Wahlrechten zudem auf Besonderheiten der örtlichen Haushaltswirtschaft beziehen. Sie darf ihre Entscheidungen nicht auf pauschale Annahmen aus politischem Kalkül stützen, sondern soll eine sachgerechte Abwägung vornehmen. Diese Sachlage erfordert, in die Abwägung alle örtlichen Belange einzubeziehen, die für den zu beurteilenden Sachverhalt relevant sind. Ggf. kann zusätzlich eine Gewichtung einzelner Kriterien erforderlich sein und vorgenommen werden. Die Entscheidungen über die Anwendung von Wahlrechten und die daraus entstehenden Wirkungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft müssen sich innerhalb des gemeindlichen Systems bewegen, das durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften und die GoB begrenzt wird.

Für den gemeindlichen Jahresabschluss ist die Verlässlichkeit der Abschlussdaten von besonderer Bedeutung. Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte wurden deshalb haushaltsrechtlich begrenzt, um eine subjektive Willkür bei der Bilanzierung auszuschließen und zu einer Erhöhung der Objektivierung der Daten der gemeindlichen Bilanz beizutragen. Die zulässigen Wahlrechte stellen für die Gemeinde jedoch keine Standards dar. Nachfolgend werden einige Bewertungs- und Ansatzwahlrechte beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 695).

<b>DIE BEWERTUNGS- UND ANSATZWahlRECHTE</b>	
<b>DIE ANSATZWahlRECHTE</b>	
Aktivierungswahlrecht für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen.	§ 29 Absatz 3 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE BEWERTUNGS- UND ANSATZWahlRECHTE</b>	
Erfassungswahlrecht für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen.	§ 33 Absatz 4 GemHVO NRW
Passivierungswahlrecht für die Bildung von Rückstellungen für eine unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.	§ 36 Absatz 3 GemHVO NRW
Aktivierungswahlrecht für ein Disagio.	§ 42 Absatz 2 Satz 1 GemHVO NRW
Passivierungswahlrecht für Sonderrücklagen zur Sicherung der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen.	§ 43 Absatz 4 Satz 2 GemHVO NRW
<b>DIE BEWERTUNGSWahlRECHTE</b>	
Stichprobeninventur.	§ 29 Absatz 2 GemHVO NRW
Wahlrecht zur über die Einbeziehung der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten.	§ 33 Absatz 3 GemHVO NRW
Möglichkeit der Festbewertung.	§ 34 Absatz 1 GemHVO NRW
Möglichkeit der Gruppenbewertung.	§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW
Wahlrecht zur Anwendung der degressiven oder leistungsbezogenen Abschreibung statt der linearen Abschreibung, wenn die andere Abschreibungsmethode dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.	§ 35 Absatz 1 GemHVO NRW
Wahlrecht zur sofortigen Erfassung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Vermögensgegenständen als Aufwand, bei einem Wert, der 410 € ohne Umsatzsteuer nicht übersteigt.	§ 35 Absatz 2 GemHVO NRW
Eigenverantwortliche Festlegung der Nutzungsdauern von abnutzbaren Vermögensgegenständen innerhalb der Bandbreite der Rahmentabelle, die vom Innenministerium mit Runderlass vom 24. Februar 2005 vorgegeben worden ist.	§ 35 Absatz 3 GemHVO NRW
Abschreibungswahlrecht bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung von Finanzanlagen.	§ 35 Absatz 5 GemHVO NRW
Wahlrecht zur linearen Verteilung von außerplanmäßigen Abschreibungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung von Grund und Boden in Folge der Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung.	§ 35 Absatz 6 GemHVO NRW
Pauschale Bewertung von Rückstellungen für Beihilfen nach der Vorschrift des § 88 LBG NRW.	§ 36 Absatz 1 Satz 5 GemHVO NRW

*Abbildung 695 „Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte“*

Von der Gemeinde dürfen ggf. bestehende gemeindespezifische Besonderheiten nicht generell ausgeschlossen werden. Auch sollen bei den örtlichen Entscheidungen der Gemeinde mögliche Abwägungsmängel vermieden werden. Bei der Anwendung von Wahlrechten bedarf es bei der Gemeinde immer einer objektivierten Bewertung der Sachlage unter Einbeziehung der entstehenden Wirkungen auf die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Ein Dritter ist dabei nicht befugt, die Gemeinde zu einer bestimmten Vorgehensweise bei der Bilanzierung zu verpflichten.

### **2.3.2 Die Angaben zu Haftungsverhältnissen**

Die Informationsfunktion der gemeindlichen Bilanz erfordert nicht, die haushaltsrechtlich für die Gemeinde als nachrichtlich eingestufteten Angaben in die Darstellung der Bilanz einzubeziehen. Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Vorgabe sieht vor, dass die Haftungsverhältnisse der Gemeinde aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich im Verbindlichkeitspiegel auszuweisen sind. Von der Gemeinde als Bilanzvermerk ausgewiesene oder unter der Bilanz gemachte Angaben zu den gemeindlichen Haftungsverhältnissen sind als unzulässig anzusehen.

Die Gemeinde hat zwar aufgrund des Transparenzgebotes durch zutreffende Angaben über die gemeindlichen Haftungsverhältnisse sicherzustellen, dass z. B. der Bürgerschaftsnehmer eindeutig identifizierbar und das Bürgerschaftsvolumen betragsmäßig benannt wird. Derartige Angaben über die Haftungsverhältnisse sind jedoch haushaltsrechtlich dem Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde zugeordnet worden.

Für die Gemeinde ist es daher nicht zulässig, die einzelnen Haftungsverhältnisse an anderer Stelle in ihrem Jahresabschluss anzugeben, z. B. die Angaben in die gemeindliche Bilanz zu verschieben (nachrichtlich unter der Bilanz). Eine dazu ggf. erfolgte (zusätzliche) Angabe des Gesamtbetrages der Haftungsverhältnisse im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel führt nicht zur Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorgabe.

## **2.4 Die Begriffe „Stille Reserven“ und „Stille Lasten“**

### **2.4.1 Der Begriff „Stille Reserven“**

Die Gemeinde hat in ihrer Bilanz im Jahresabschluss als Wertansätze für die gemeindlichen Vermögensgegenstände höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, anzusetzen. Im Zeitablauf des Gebrauchs dieser Gegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung können sich nicht nur Wertminderungen aus der Nutzung ergeben. Es kann aus verschiedenen Gründen eine Differenz zwischen den bilanzierten Buchwerten der Vermögensgegenstände und deren tatsächlichen Zeitwerten entstehen. Eine solche Differenz wird als „Stille Reserve“ bezeichnet. Derartige Differenzen können bei den Wertansätzen auf der Aktivseite sowie auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz entstehen.

Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird eine mögliche „Stille Reserve“ regelmäßig durch eine Veräußerung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde offengelegt und realisiert. Der Betrag stellt einen Veräußerungsgewinn dar, wenn der erzielte Verkaufspreis höher ist als der bilanzierte Buchwert des gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Im umgekehrten Fall würde der Differenzbetrag einen Verlust für die Gemeinde darstellen (Stille Last). Der gemeindliche Gewinn oder Verlust aus einem Veräußerungsgeschäft ist unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen und ist in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben (vgl. § 43 Absatz 3 i. V. m. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz finden sich die „Stillen Reserven“ oftmals im Bilanzbereich „Rückstellungen“, wenn die Rückstellungen höher bemessen und angesetzt worden sind, als es der voraussichtlichen künftigen Inanspruchnahme der Gemeinde aus den gemeindlichen Verpflichtungen entspricht. Durch solche „Reserven“

entsteht bei der Inanspruchnahme einer Rückstellung ein ergebniswirksamer Auflösungsbetrag und dadurch haushaltsmäßig eine verbesserte Ertragslage für die Gemeinde, ohne dass dafür im Haushaltsjahr das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausschlaggebend war.

#### **2.4.2 Der Begriff „Stille Lasten“**

In gleicher Weise können wertmäßig in der gemeindlichen Bilanz „stille Lasten“ bestehen, weil die Gemeinde z. B. das Anschaffungswertprinzip als Wertobergrenze für ihre bilanziellen Vermögenswerte einzuhalten hat. Die bilanziellen „stillen Lasten“ entstehen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen i.d.R. aufgrund von Wertdifferenzen, weil der zum Abschlussstichtag bilanzierte Buchwert des Vermögensgegenstandes nicht mit dem bestehenden aktuellen Zeitwert identisch ist, sondern der Buchwert den Zeitwert übersteigt. Die Gemeinde ist in solchen Fällen nicht verpflichtet worden, Abschreibungen vorzunehmen und diese mit dem Eigenkapital zu verrechnen (vgl. § 35 Absatz 5 Satz 2 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz können ebenfalls "stille Lasten" entstehen. Die Gemeinde darf deshalb z. B. ihre Verpflichtungen nicht bewusst zu niedrig ansetzen, z. B. durch einen unverhältnismäßigen Ansatz ihrer Pensionsverpflichtungen. Bei den Pensionsverpflichtungen entstehen bereits aufgrund der haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen „stille Lasten“, weil ausgehend vom künftigen Erfüllungsbetrag mögliche Kostensteigerungen nicht zu berücksichtigen sind und ein hoher Rechnungszins festgelegt wurde.

Die Gemeinde darf zudem keine Rückstellungen aufgrund von Innenverpflichtungen passieren. Davon ausgenommen sind lediglich die gemeindlichen Instandhaltungsrückstellungen. Durch willkürlich festgelegte „stille Lasten“ kann das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde verfälscht werden, sodass die wirtschaftliche Lage der Gemeinde fehlerhaft bzw. unzutreffend dargestellt wird.

Die „stillen Reserven“ und "stillen Lasten" können von der Gemeinde aber auch durch die Ausübung von Wahlrechten oder durch den Verzicht auf deren Ausübung bewusst geschaffen werden. Grundsätzlich kann es eine Vielzahl von Ereignissen geben, aufgrund derer es zu „stillen Reserven" und "stillen Lasten“ kommen kann. Derartige „Werte“ müssen im Jahresabschluss der Gemeinde für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht besonders erkennbar gemacht, aber auch nicht ausdrücklich offengelegt werden.

#### **2.4.3 Das Vorhandensein „Stiller Reserven“ und „Stiller Lasten“**

Die Gemeinde muss dafür Sorge tragen, dass im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft „stille Reserven und "stille Lasten“ nicht willkürlich entstehen, obwohl auch die zulässige Bilanzpolitik der Gemeinde dazu beitragen kann. Sie darf daher z. B. keine Rückstellungen aufgrund von Innenverpflichtungen mit Ausnahme der Instandhaltungsrückstellungen in ihrer Bilanz passivieren. Die Gemeinde muss ihre Vermögenswerte und Verpflichtungen grundsätzlich mit sachgerechten Wertansätzen auf der Aktivseite und Passivseite in ihrer Bilanz ansetzen.

Die Gemeinde darf auch nicht vorzeitig zusätzliche Abschreibungen in ihre Ergebnisrechnung einbeziehen, wenn künftige Wertminderungen bei ihren genutzten Vermögensgegenständen lediglich erwartet werden. Andererseits kann aufgrund "stiller Reserven" bei gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht deren Veräußerung gefordert werden, z. B. von Grundstücken der Gemeinde (vgl. Beispiel 117).

**BEISPIEL:**

Das Vorhandensein "stiller Reserven" und "stiller Lasten" in der Bilanz

AKTIVSEITE			PASSIVSEITE		
Bilanzposten	Buchwert Mio. Euro	Zeitwert Mio. Euro	Bilanzposten	Buchwert Mio. Euro	Zeitwert Mio. Euro
<b>"Stille Reserven"</b>					
<b>1. Anlagevermögen</b> <b>1.2.1.1 Grünflächen</b>  2. Umlaufvermögen 3. Aktive Rechnungsabgrenzung	3,253	5,456	1. Eigenkapital 2. Sonderposten <b>3. Rückstellungen</b> <b>3.2 Altlasten</b>  4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung	5,789	4,935
<b>"Stille Lasten"</b>					
<b>1. Anlagevermögen</b> <b>1.3.4 Wertpapiere</b>  2. Umlaufvermögen 3. Aktive Rechnungsabgrenzung	9,285	3,093	1. Eigenkapital 2. Sonderposten 3. Rückstellungen <b>3.3 Instandhaltungsrückstellung</b>  4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung	1,234	2,091

**Anlagevermögen:**

Die Gemeinde hat mehrere Grünflächen bilanziert, die nach dem Eröffnungsbilanzstichtag durch eine neue Bebauung umschlossen wurden, sodass die Bodenwerte erheblich gestiegen sind. Außerdem verfügt die Gemeinde über Wertpapiere, deren Kurswert erheblich gefallen ist. Eine außerplanmäßige Abschreibung hat die Gemeinde jedoch noch nicht vorgenommen.

**Rückstellungen:**

Die Gemeinde ist zur Sanierung einer größeren Altlast verpflichtet. Die Maßnahme wurde bereits begonnen und soll mehrere Jahre andauern. Nach einem neuen Gutachten könnte die Altlast nicht die Ausmaße haben, die bei der ursprünglichen Sanierungsplanung angenommen worden sind. Bei den gemeindlichen Gebäuden müssen mehrere Instandhaltungsmaßnahmen durchgeführt werden. Die Gemeinde geht davon aus, dass der tatsächliche Schaden größer sein wird als planerisch angenommen wurde.

*Beispiel 117 „Die Begriffe „Stille Reserven“ und „Stille Lasten“*

## 2.5 Die Bilanzierungsverbote

Die Gemeinde verfügt im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung über eine Vielzahl von Vermögensgegenständen, die als Wirtschaftsgüter bilanzierungsfähig sind, jedoch aufgrund von besonderen fachgesetzlichen oder haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen, z. B. Sparkassen. Zusätzlich können aber auch die tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde für örtliche Vermögensgegenstände zu einem Bilanzierungsverbot für die gemeindliche Bilanz führen. Nachfolgend werden dazu einige mögliche Beispiele benannt (vgl. Abbildung 696).

<b>DIE BILANZIERUNGSVERBOTE FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>	
<b>BILANZGEGENSTAND</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
- Sparkassen.	§ 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW
- Wasser- und Bodenverbände.	§§ 53,54 und 87 ff. LWG NRW
- Abfallverbände.	§ 6 AbfG NRW
- Kreise, Landschaftsverbände.	KrO NRW, LVerbO NRW
- Fehlendes wirtschaftliches Eigentum.	§ 33 Absatz 1 GemHVO NRW
- Nicht entgeltlich erworbene oder selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.	§ 43 Absatz 1 GemHVO NRW
- Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.	§ 36 Absatz 6 Satz 1 GemHVO NRW

*Abbildung 696 „Die Bilanzierungsverbote für die gemeindliche Bilanz“*

Die fachgesetzlichen und haushaltsrechtlichen Bilanzierungsverbote für die Gemeinde erstrecken sich jedoch nicht nur auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz. Die Passivseite der gemeindlichen Bilanz wird ebenfalls durch derartige Verbote berührt, ohne dass diese Gegebenheiten hier einzeln benannt worden sind.

## 3. Der Gliederungsaufbau der gemeindlichen Bilanz

### 3.1 Allgemeine Prinzipien

#### 3.1.1 Allgemeine Gliederungsaspekte

##### 3.1.1.1 Die Gliederungsprinzipien

Bei der haushaltsrechtlichen Festlegung der Gliederung der gemeindlichen Bilanz sind mehrere Prinzipien unter Berücksichtigung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde miteinander verknüpft worden. Die gemeindliche Bilanz ist grundsätzlich in Kontenform und daher horizontal aufzustellen. Sie wird auf der Aktivseite nach der Möglichkeit der Umwandlung des Vermögens in Finanzmittel (Liquiditätswirksamkeit) und auf der Passivseite nach der Fälligkeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

der Schulden gegliedert. Bei der gemeindlichen Bilanz ist aber auch die Fristigkeit als Gliederungsprinzip im notwendigen Umfang berücksichtigt worden.

In diesem Zusammenhang wird durch die haushaltsrechtliche Vorgabe einer Mindestgliederung in Bilanzbereiche und Bilanzposten sichergestellt, dass die gemeindliche Bilanz mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ sowie Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit in Einklang steht und den GoB entspricht. Die allgemeinen Gliederungsaspekte für die gemeindliche Bilanz werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 697).

<b>DIE GLIEDERUNGSPRINZIPIEN FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>	
<b>PRINZIP</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zeitlich und sachlich</b>	Das Prinzip kommt durch die verbindliche Gliederung der Aktivseite in Anlagevermögen (langfristige Bindung der Gemeinde) und in Umlaufvermögen (kurzfristige Bindung der Gemeinde) zur Anwendung; auf der Passivseite durch die verbindliche Gliederung in Eigen- und Fremdkapital der Gemeinde unter Berücksichtigung zeitlicher Aspekte.
<b>Liquiditätswirksam</b>	Das Prinzip kommt durch die Gliederung der Aktivseite zur Anwendung. Die gemeindlichen Vermögensarten sind dort unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und auch nach ihrer Möglichkeit zur Umwandlung in Liquidität zu untergliedern. Das Anlagevermögen (dauerhaft) steht daher vor dem Umlaufvermögen (kurzfristig).
<b>Finanzierungswirksam</b>	Das Prinzip kommt durch die Gliederung der Passivseite zur Anwendung. Die verbindliche Gliederung in Eigen- und Fremdkapital zeigt die von der Gemeinde nutzbaren Möglichkeiten bei der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung auf.
<b>Geschäftsvertraglich</b>	Das Prinzip kommt durch die weitere Untergliederung von Bilanzbereichen zur Anwendung, z. B. in den Bilanzbereichen „Finanzanlagen“, „Forderungen“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“. Die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen bieten dazu in sinnvoller und sachgerechter Weise eine geeignete Ausgangslage.
<b>Horizontal</b>	Das Prinzip kommt durch die verbindliche Gliederung der Bilanz in zwei gegenüberliegende Seiten zur Anwendung. Der linken Aktivseite (Vermögen) steht als rechte Seite die Passivseite (Schulden) gegenüber. Die Bilanz wird daher in Kontoform aufgestellt.

*Abbildung 697 „Die Gliederungsprinzipien für die gemeindliche Bilanz“*

Das Ziel der Gestaltung der gemeindlichen Bilanz war, einen sachgerechten Überblick über die Arten und Werte des Vermögens und der Schulden der Gemeinde durch bestimmte geeignete Angaben zu erreichen bzw. das gemeindliche Vermögen und die Schulden in zusammengefasster Form darzustellen. Gleichzeitig ist für die Darstellung die Anwendung des Bruttoprinzips bestimmt worden, sodass eine Saldierung von Aktivposten und Passivposten der Bilanz durch die Gemeinde nicht zulässig ist.

### **3.1.1.2 Die Darstellung in Kontoform**

Die haushaltsrechtlichen Bedingungen, dass Vermögen und Schulden „gegenüber zu stellen sind“, haben zu einer gemeindlichen Bilanz als Vermögensrechnung der Gemeinde geführt, in der das gemeindliche Vermögen und die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Schulden der Gemeinde horizontal nebeneinanderstehen (auch als Seiten bezeichnet). Die Darstellung der gemeindlichen Bilanz hat daher in Kontoform mit den zwei notwendigen Seiten zu erfolgen. Von einer Darstellung der Bilanz in Staffelform wurde wegen des Saldierungsverbotes abgesehen.

Die Gemeinde hat ihre Bilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung klar und übersichtlich in Kontoform aufzustellen. Diese Form ermöglicht eine unsaldierte Darstellung und einen guten Überblick über die Arten des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde. Die Seite für das gemeindliche Vermögen zeigt die „Mittelverwendung“ auf und wird als Aktivseite oder Aktiva bezeichnet. Die Seite für die Darstellung der gemeindlichen Schulden zeigt die „Mittelherkunft“ auf und wird als Passivseite oder Passiva bezeichnet. Bei der weiteren Untergliederung ist auch die Fristigkeit von der Gemeinde zu beachten.

Die Summe der Aktiva und die Summe der Passiva müssen in der Bilanz immer gleich groß sein. Für diese Darstellung hat die Gemeinde die Bilanzposten, die im Einzelnen als Mindestgliederung der Aktivseite und der Passivseite vorgegeben sind, in ihre gemeindliche Bilanz aufzunehmen, sofern Vermögenswerte oder Verpflichtungen von der Gemeinde zu bilanzieren sind. Der Gemeinde bleiben gleichwohl noch einige Möglichkeiten für die eigenverantwortliche Gestaltung der örtlichen Bilanz.

**3.1.1.3 Die Einbeziehung der Fristigkeit**

Bei der Festlegung der Gliederung der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist das Kriterium „Fristigkeit“ als zeitliche Bindung der Gemeinde an die zur Aufgabenerfüllung genutzten Vermögensgegenstände sowie an die langen Laufzeiten der dafür eingegangenen Verpflichtungen, nicht unberücksichtigt geblieben. Insbesondere die Angewiesenheit der Gemeinde auf Fremdkapital von privaten Kapitalgebern war ein Anlass, bei der Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz das Kriterium „Fristigkeit“ in gebotener Weise sachgerecht zu berücksichtigen. Nachfolgend werden einige Beispiele dafür aufgezeigt (vgl. Abbildung 698).

<b>DIE FRISTIGKEIT IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>Auf der Aktivseite</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anlagevermögen vor Umlaufvermögen.</li> <li>- Sachanlagen vor Finanzanlagen.</li> <li>- Ausleihungen (langfristige Forderungen) im Anlagevermögen vor anderen Forderungen im Umlaufvermögen</li> <li>- Veräußerbare Grundstücke im Umlaufvermögen und nicht im Anlagevermögen.</li> <li>- Forderungen vor dem Zahlungsmittelbestand (Umlaufvermögen)</li> </ul>
<b>Auf der Passivseite</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eigenkapital vor Fremdkapital</li> <li>- Sonderposten für Zuwendungen vor Sonderposten für den Gebührenausgleich</li> <li>- Pensionsrückstellungen vor sonstigen Rückstellungen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten vor Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</li> </ul>

*Abbildung 698 „Die Fristigkeit in der gemeindlichen Bilanz“*

Der öffentlich-rechtliche Status der Gemeinde erfordert dagegen keine alleinige Darstellung der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage ausschließlich unter Gesichtspunkten und Abgrenzungen, die Kapitalgeber als Investoren zu ihrer Analyse der wirtschaftlichen Lage einer Institution benötigen, der sie Kapital zur Erwirtschaftung von Erträgen zur Verfügung stellen. Für die Gemeinde ist deshalb, anders als in der internationalen Rechnungslegung, das Kriterium nicht vorrangig gegenüber der zeitlich unbegrenzten Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt worden. Der Aspekt ist bei der gemeindlichen Bilanzgliederung aber auch nicht unberücksichtigt geblieben.

Eine strengere Berücksichtigung des Kriteriums „Fristigkeit“ im Bilanzaufbau wäre grundsätzlich möglich, sodass dann beide Bilanzseiten in gleichartiger zeitlicher Differenzierung zu gliedern wären. Auf diese Vorgabe wurde



jedoch verzichtet, um im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses die Zusammenführung der Einzelabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht zu erschweren. Es wurde beachtet, dass die betrieblichen Bilanzen die gleichen Bereiche in der gleichen Reihenfolge wie die gemeindliche Bilanz aufweisen müssen (vgl. § 266 Absatz 2 und 3 HGB).

#### **3.1.1.4 Die unterlassenen Möglichkeiten**

Für eine aufgabenbezogene Untergliederung der Bilanz hätten die für verbindlich erklärten gemeindlichen Produktbereichen herangezogen werden können. Eine solche aufgabenbezogene Spezialisierung in der Darstellung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden hätte zu der Aufstellung von Teilbilanzen geführt. Diese Möglichkeit wird im privatwirtschaftlichen Konzern genutzt und dort als „Segmentberichterstattung“ bezeichnet. Bei der Gestaltung und der Zusammenführung der gemeindlichen Bilanz aus Teilbilanzen wäre ständig eine Vielzahl von örtlichen Besonderheiten zu berücksichtigen gewesen.

Eine Vorgabe der Teilung auf eine Zahl von fünf „Produktfeldern“, als Zusammenfassung der sechzehn Produktbereiche, hätte gleichwohl einen erheblichen Aufwand für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung bedeutet. Eine Zusammenführung von Vermögen und Schulden mit der Aufgabenerfüllung bzw. die entsprechende Aufteilung bietet sich an. Die Bilanz soll von der Gemeinde auch nicht in Staffelform aufgestellt und dann in vertikaler Hinsicht aufgebaut werden. Ein vertikaler Aufbau würde grundsätzlich zu einer Unterteilung der Aktivseite wie bei der horizontalen Ausrichtung führen.

An den am Schluss der Aktivseite der Bilanz anzubringenden Summenausweis würde sich dann unmittelbar die Passivseite der Bilanz anschließen. Deren Untergliederung beginnt dann jedoch mit den Verbindlichkeiten der Gemeinde, denen die Rückstellungen, Sonderposten und Rechnungsabgrenzungsposten folgen, bevor die Passivseite am Ende mit dem Bilanzbereich „Eigenkapital“ abgeschlossen wird. Die Passivseite schließt dann endgültig mit dem anzusetzenden „Jahresergebnis“ ab. Die Posten der Passivseite werden dabei von der Aktivseite in Abzug gebracht, damit am Ende das auszuweisende Eigenkapital den noch vorhandenen Vermögenswert nach „Abzug der Schulden“ darstellen kann.

#### **3.1.2 Der Begriff „Vermögenslage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögenslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung. Durch diese Abgrenzung werden auch die Regelungen über die gemeindlichen Vermögensgegenstände geprägt, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (vgl. z.B. § 91 GO NRW und § 33 GemHVO NRW).

Bei der Auslegung des Begriffes ist zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Der Begriff „Vermögenslage“ erfährt eine Ausprägung aber auch durch den Aufbau und die Struktur der auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten gemeindlichen Vermögensgegenstände.

Die Erfüllung dieser Aufgabe zeigt sich in der Gliederung der Aktivseite der Bilanz in das Anlagevermögen (Sachanlagen und Finanzanlagen sowie immaterielle Vermögensgegenstände) und in das Umlaufvermögen. Gleichzeitig kann mit den nach Fristigkeiten sortierten Bilanzposten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde durch die Bilanz vermittelt werden. Die erhebliche Bedeutung des gemeindlichen Vermögens für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde wird dadurch verdeutlicht.

### **3.1.3 Der Begriff „Schuldenlage“**

Das gemeindliche Haushaltsrecht orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“ ebenso wie beim Begriff „Vermögenslage“ an der kaufmännischen Auslegung. Auch für diesen Begriff gibt es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung. Die gemeindlichen Schulden sind auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Der Begriff "Schulden" wird jedoch in vielfältiger Weise in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verwendet.

Grundsätzlich werden unter dem Begriff die bestehenden und die hinreichend sicher zu erwartenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde verstanden, die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung der Gemeinde beruhen und selbstständig bewertbar sowie abgrenzbar sind und nicht nur ein allgemeines Risiko für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde darstellen. Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird, ausgehend von der Passivseite der Bilanz, der Begriff „Schulden“ u.a. auch dadurch abgegrenzt wird, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind.

Die dann noch auf der Passivseite der Bilanz verbleibenden Rückstellungen und Verbindlichkeiten stellen die Verpflichtungen gegenüber Dritten dar. Diese Abgrenzung soll auch für die Gemeinde gelten, sodass die Schuldenlage anhand der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen und den Verbindlichkeiten abgegrenzt werden kann. Der Aufbau und die Struktur der auf der Passivseite der Bilanz angesetzten Verpflichtungen dienen im Zusammenhang mit der Dauer ihrer Fristigkeit dazu, dass durch die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermittelt werden kann.

### **3.1.4 Besondere Gliederungsaspekte**

#### **3.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde muss klar und nachvollziehbar in der gemeindlichen Bilanz dargestellt werden. Die Bilanz der Gemeinde muss mindestens in die vorgegebenen Bilanzposten gegliedert sein. Sie soll daher von der Gemeinde nicht durch zusätzliche Bilanzposten unnötig weiter untergliedert werden. Gleichwohl kann die Gemeinde im Rahmen der Vorschriften ihre Bilanz weiter ausgestalten, um die Bilanzgliederung an die örtlichen Gegebenheiten anzupassen.

Die Gemeinde soll durch eine transparente Darstellung in ihrer Bilanz das Verständnis für die gemeindlichen Geschäftsvorfälle wecken. Das Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist daher bei der Gliederung der Bilanz von der Gemeinde ausreichend zu berücksichtigen. In der gemeindlichen Bilanz dürfen daher zusätzliche Posten, Bezeichnungen und Summen enthalten sein, wenn diese Angaben für das Verständnis der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde von Bedeutung sind.

Die Gemeinde darf z. B. weitere Posten in ihrer Bilanz ansetzen, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten erfasst wird und ein „Davon-Vermerk“ zu einem bestehenden Bilanzposten als nicht ausreichend anzusehen ist. Sie kann aber auch einen Posten der gemeindlichen Bilanz, der keinen Betrag ausweist, entfallen lassen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde. Die Gemeinde darf auch die vorgeschriebenen Posten der Bilanz zusammenfassen, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird.

Bei Anpassungen der Gliederung der gemeindlichen Bilanz entsprechend der örtlich getroffenen Entscheidungen muss von der Gemeinde sichergestellt werden, dass die anzusetzenden Posten in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt werden. Die zulässigen Veränderungen bieten dabei aber keinen Grund dafür,

dass von der Gemeinde eine andere Darstellungsform für die örtliche Bilanz gewählt werden darf als haushaltsrechtlich vorgesehen. Durch die Gemeinde soll auch grundsätzlich kein Wechsel zwischen den möglichen sachlichen oder zweckbezogenen Darstellungsformen einer Bilanz erfolgen. Von der Gemeinde muss die Bilanzkontinuität und die Stetigkeit eingehalten und auf Dauer gewährleistet werden.

#### **3.1.4.2 Die Vorjahresbeträge**

Von der Gemeinde sind zu den einzelnen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz sind auch die entsprechenden Beträge des Vorjahres anzugeben. Bei dieser Angabepflicht muss ebenfalls eine bilanzielle Stetigkeit bestehen, damit möglichst eine Vergleichbarkeit zwischen den Bilanzansätzen des Haushaltsjahres und des Vorjahres sowie in einer Zeitreihe hergestellt werden kann bzw. besteht. Durch die Beachtung des Grundsatzes der Stetigkeit soll die notwendige Informationsqualität gewährleistet werden, weil sich auf die gemeindliche Bilanz keine Wahlrechte aus anderen fachlich geprägten Bilanzierungsregelungen unmittelbar auswirken.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass sich der Inhalt und die Form der Gliederung der gemeindlichen Bilanz mit der Fassung der Bilanz des Vorjahres möglichst übereinstimmen und sich die einander gegenübergestellten Jahresbeträge miteinander vergleichen lassen. Sie muss deshalb in ihrer Bilanz und im Anhang die gleichen Abschlussstichtage als zeitlichen Bezug für den Vergleich der Bilanzdaten benennen. Die Gemeinde darf deshalb auch nicht dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres den ersten Tag des Haushaltsjahres gegenüberstellen, um ihrer Pflicht, in der Bilanz Vorjahresbeträge anzugeben, nachzukommen.

In den Fällen, in denen aufgrund von Abweichungen vom Inhalt oder der Form der Gliederung der gemeindlichen Bilanz die Jahresbeträge nur schwer miteinander zu vergleichen sind, kann zwar der Vorjahresbetrag beibehalten werden, die Gemeinde muss dazu aber im Anhang entsprechende Angaben machen. Sie kann aber auch den Vorjahresbetrag in der Bilanz anpassen und im Anhang die Gründe für die neue Ermittlung des Bilanzansatzes angeben. Es besteht auch die Möglichkeit, in die Bilanz alle drei Angabeformen aufzunehmen, sodass der Vorjahresbetrag, der angepasste Vorjahresbetrag und der aktuelle Wertansatz nebeneinanderstehen.

#### **3.1.4.3 Der Begriff „Bilanzansatz“**

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung und Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und Schulden und des Ansatzes ihres Wertes in der Bilanz der Gemeinde wird vielfach der Begriff „Bilanzansatz“ benutzt. In Bezug auf die formelle Darstellung eines gemeindlichen Sachverhaltes in der Bilanz wird im Rahmen eines Bilanzansatzes ein unmittelbarer Bezug eines bei der Gemeinde buchmäßig erfassten Vermögens- oder eines Schuldwertes zu dem jeweils betroffenen Bilanzposten hergestellt.

Der Bilanzansatz spiegelt dabei prinzipiell wieder, das geklärt worden ist, ob und in welcher Höhe ein Vermögensgegenstand oder eine Verpflichtung der Gemeinde zu bilanzieren ist (Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach). Gleichwohl kann ein Bilanzansatz aber auch für die Gemeinde nicht zulässig sein. In der gemeindlichen Bilanz darf z. B. kein Wert für unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände sowie kein Wert für Sparkassen angesetzt werden (vgl. § 43 Absatz 1 GO NRW und § 1 SpkG NRW).

### **3.2 Die Gliederung der Bilanzseiten**

#### **3.2.1 Die haushaltsrechtlichen Vorgaben**

Für die Gliederung der gemeindlichen Bilanz sind die Bezeichnungen der Bilanzbereiche und der Bilanzposten vorgegeben worden. Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben dienen der Klarheit und Nachvollziehbarkeit und sollen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

zur Verständlichkeit der gemeindlichen Bilanz beitragen. Sie sollen zudem verhindern, dass sachlich unzutreffende Zuordnungen durch die Gemeinde erfolgen, z. B. aufgrund der nur auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verwendeten Bezeichnung "Sonderposten". Dieser Bilanzposten steht nur mit bestimmten Geschäftsvorfällen in einem Zusammenhang und deshalb auch nur auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz.

Für die Aktivseite und die Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind haushaltsrechtlich bestimmte Bilanzbereiche und Bilanzposten vorgesehen, die dort mindestens vorhanden sein müssen. Durch die konkrete Benennung der Bilanzposten und ihre Reihenfolge in der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird eine Mindestgliederung für die Aktivseite und die Passivseite der Bilanz aufgezeigt. Für das Grundscheema der gemeindlichen Bilanz ergibt nachfolgende Struktur (vgl. Abbildung 699).

<b>DAS GRUNDSCHEMA DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>					
<b>AKTIVSEITE</b>			<b>PASSIVSEITE</b>		
<b>Bilanzbereiche</b>	<b>H-jahr</b>	<b>V-jahr</b>	<b>Bilanzbereiche</b>	<b>H-jahr</b>	<b>V-jahr</b>
1. Anlagevermögen 2. Umlaufvermögen 3. Aktive Rechnungsabgrenzung			1. Eigenkapital 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung		

*Abbildung 699 „Das Grundscheema für die gemeindliche Bilanz“*

Die Gemeinde hat auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ihr sämtliches Vermögen mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten anzusetzen. Dabei ist von der Gemeinde das Prinzip der Fristigkeit zu beachten, sodass zwischen den Bilanzposten des Anlagevermögens (langfristig) und den Bilanzposten des Umlaufvermögens (kurzfristig) zu unterscheiden ist. Mit den Ansätzen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird die Mittelverwendung der Gemeinde nachgewiesen.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital der Gemeinde anzusetzen. Auch auf dieser Seite gilt das Prinzip der Fristigkeit, denn die allgemeine Rücklage steht z. B. vor der Ausgleichsrücklage (im Eigenkapital) und die (langfristigen) Kredite für Investitionen stehen vor den (kurzfristigen) Krediten zur Liquiditätssicherung. Durch derartige Ansätze wird auf der Passivseite der Bilanz die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens der Gemeinde offengelegt.

Für die gemeindliche Bilanzierung besteht dabei die allgemeine Bedingung, dass die Bilanzposten voneinander abgrenzbar sein müssen und der Inhalt zutreffend darzustellen ist. Von der Gemeinde ist dabei zu beachten, dass zwischen den aktiven und den passiven Bilanzposten im Einzelnen keine starre Verbindung besteht, sodass z. B. ein bilanzieller Aktivtausch sich regelmäßig nicht auf die Passivseite der gemeindlichen Bilanz auswirkt, auch wenn die Bilanz insgesamt immer „ausgeglichen“ ist. Daraus ergibt sich mit der Angabe von Beträgen des Haushaltsjahres und des Vorjahres zu den einzelnen Bilanzposten ein Grundscheema.

Bei der örtlichen Festlegung von Bilanzposten zu einem Bilanzbereich ist zudem zu beachten, dass der Wertansatz eines Sammelpostens „Sonstige ...“ regelmäßig nicht höher sein soll, als die jeweiligen Ansätze der übrigen speziellen Posten des Bilanzbereiches, z. B. der Bilanzposten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“. Sofern diese Sachlage gegeben ist, sollte ein Sammelposten von der Gemeinde entsprechend seiner wichtigsten Bestandteile in zusätzliche Bilanzposten aufgegliedert werden, denn aus der rechnerischen Zusammenfassung der Wertansätze von Vermögensgegenständen wird kein eigenständiger Vermögensgegenstand.

### **3.2.2 Die Bilanzposten**

Die gemeindliche Bilanz kann ihre Aufgaben nur sachgerecht erfüllen und den Grundsätzen „Klarheit“ und „Nachvollziehbarkeit“ ausreichend gerecht werden, wenn die Bilanzbereiche auf der Aktivseite und auf der Passivseite der Bilanz weiter in Bilanzposten untergliedert werden. Zur Verständlichkeit ist es erforderlich, die auf der Aktivseite darzustellende Mittelverwendung möglichst genau zu konkretisieren. Entsprechend muss auf der Passivseite die Mittelherkunft differenziert dargestellt werden.

Durch die einzelnen Bilanzposten in der Bilanz der Gemeinde wird die vermögens- oder schuldenmäßige Sache mit dem zweckbezogenen Betrag als Bilanzwert verknüpft. Bei den in der Bilanz anzusetzenden Bilanzposten wird die ihnen zugeordnete Sache durch die Bezeichnung aufgezeigt, z. B. auf der Aktivseite der Bilanz durch die Bezeichnung „Wertpapiere des Anlagevermögens“ oder auf der Passivseite durch die Bezeichnung „Ausgleichsrücklage“. Der zum einzelnen Bilanzposten gehörende Bilanzwert wird durch einen gesonderten Wertansatz aufgezeigt, der dem Bilanzposten zugeordnet worden ist.

Für die Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz sind die Bezeichnungen vorgegeben worden. Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben sollen gleichzeitig zur Verständlichkeit der gemeindlichen Bilanz beitragen. Sie sollen zudem verhindern, dass sachlich unzutreffende Zuordnungen durch die Gemeinde erfolgen, z. B. aufgrund der nur auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verwendeten Bezeichnung "Sonderposten". Dieser Bilanzposten steht nur mit bestimmten Geschäftsvorfällen in einem verpflichtenden Zusammenhang und deshalb auch nur auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz.

Die Gemeinde kann bei Bedarf die einzelnen Bilanzposten in ihrer Bilanz weiter untergliedern, um z. B. wesentliche Informationen über bestimmte Vermögens- und Schuldenarten herauszustellen. Sie kann dazu die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik nutzen, auch wenn diese Differenzierungen vorrangig dem Berichtswesen zugehörig sind, denn die Gemeinde soll dadurch über ihre Vermögens- und Schuldenlage zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres einem Dritten berichten.

Für die gemeindliche Bilanz besteht jedoch keine formale Verzichtsmöglichkeit auf den Ausweis von Bilanzposten über die haushaltsrechtlichen Mindestvorgaben hinaus. Ein Verzichtssachverhalt dürfte bei den wenigen verbindlichen Bilanzposten faktisch nicht entstehen. Die Gemeinde hat grundsätzlich darauf zu achten, dass die Bilanz mit ihren Bilanzposten dem Grundsatz der Klarheit (der Bilanz) in ausreichendem Maße genügt. Außerdem steht das von der Gemeinde zu beachtende Stetigkeitsgebot einer generellen Verzichtsmöglichkeit entgegen.

### **3.2.3 Die Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz**

Die Gliederung der Bilanz muss dem Grundsatz der Klarheit ausreichend Rechnung tragen. Es muss z. B. im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ grundsätzlich jeder der dort aufgeführten Posten einen Wertansatz aufweisen. In den Fällen, in denen eine Gemeinde jedoch über keine Brücken und Tunnel oder Gleisanlagen verfügt, können die betreffenden Bilanzposten entfallen. In einem solchen Fall muss die gemeindliche Bilanz bei dem betroffenen Bilanzposten auch keinen „Null-Ansatz“ ausweisen.

Ein „Null-Ansatz“ oder ein „Leerposten“ ist aber dann erforderlich, wenn im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesen Posten ein Betrag ausgewiesen wurde, in der aktuellen Bilanz aber kein entsprechender Vermögensgegenstand mehr anzusetzen ist. Es ist jedoch nicht zulässig, soweit auf Bilanzposten zu verzichten, dass z. B. in der gemeindlichen Bilanz nur noch ein Wertansatz im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ enthalten ist.

Eine Verkürzung der Gliederung der gemeindlichen Bilanz durch das Weglassen nicht benötigter Posten trägt zur besseren Lesbarkeit der Bilanz bei. Sie macht auf den ersten Blick sichtbar, über wie viele und welche Arten von Vermögensgegenständen die Gemeinde tatsächlich verfügt. Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zwar

zusammengefasst werden, doch durch eine zu starke Zusammenfassung könnte das durch die Bilanz zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erheblich beeinträchtigt werden.

Ein Hinweis auf eine Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens zu anderen Posten in der gemeindlichen Bilanz stellt in einem solchen Fall keine akzeptable Lösung dar, weil die betreffenden Posten nicht in der Bilanz der Gemeinde enthalten sind. In solchen Fällen könnten die Bilanzleser nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Bilanz fehlerfrei ist bzw. keine pflichtigen Angaben zu den Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde in der Bilanz unterlassen wurden. Die Vorgabe einer Mindestgliederung für die gemeindliche Bilanz soll die notwendige Transparenz für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleisten.

#### **3.2.4 Die Klarheit der gemeindlichen Bilanz**

Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz muss auch dem Grundsatz der Klarheit ausreichend Rechnung tragen. Dem Bilanzierungsgrundsatz soll auch dadurch in genügendem Maße Rechnung getragen werden, dass die Bilanzgliederung nach den gemeindlichen Gegebenheiten ausgerichtet ist. Die Gemeinde darf gleichwohl nicht ausschließlich nur Sammelposten in ihrer Bilanz setzen. Die Posten dieser Bilanz sind vielmehr in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammenzufügen (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005, SMBl. NRW. 6300).

Die Nummerierung der einzelnen Bilanzposten dient lediglich der ordnungsmäßigen Aufzählung und ihrer Aneinanderreihung aus Sicht des Gesetzgebers. Sie soll der Kontrolle der Vollständigkeit der Bilanzposten und der Strukturierung in der gemeindlichen Bilanz dienen. Sie dient zudem der Erfüllung der Bilanzierungsgrundsätze „Übersichtlichkeit“ und „Klarheit“. Die Nummerierung der einzelnen Bilanzposten ist für die Anwendung in der gemeindlichen Praxis aber nicht verbindlich. Für die Darstellung der einzelnen Bilanzposten sind deren Inhalte ausschlaggebend und deshalb durch einen „Kommunalen Kontierungsplan“ näher definiert worden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005, SMBl. NRW. 6300).

Die Einhaltung der Klarheit der Angaben ist nicht mehr gewährleistet, wenn die Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses in ihrer Bilanz und im Anhang die gleichen Abschlussstichtage als zeitlichen Bezug für den Vergleich der Bilanzdaten benennt. Sie darf für den zeitlichen Bezug auch nicht dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres den ersten Tag des Haushaltsjahres gegenüberstellen, um ihrer Pflicht, in der Bilanz Vorjahresbeträge anzugeben, nachzukommen. Ebenso dürfen die Abschlussstichtage des Haushaltsjahres und des Vorjahres nicht durch die Bezeichnungen „Anfangsbestand“ (Vorjahr) und „kumuliert“ (Haushaltsjahr) ersetzt werden.

#### **3.2.5 Allgemeine Grundsätze für die Bilanzgliederung**

Die gemeindliche Bilanz muss grundsätzlich klar und eindeutig gegliedert sein, um ein zutreffendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde darzustellen. Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz sind nicht nur die Vermögensgegenstände der Gemeinde als Anlagevermögen nach der Fristigkeit anzusetzen, sondern auch die Wertansätze für das gemeindliche Umlaufvermögen. Nach dem Grundsatz der Fristigkeit sind auf der Passivseite der Bilanz das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW).

Diese Struktur für das Abbild über das gemeindliche Vermögen und die Schulden entsteht durch eine allgemein geltende, haushaltsrechtlich konkret vorgegebene Grundstruktur für die Aufstellung und Darstellung der gemeindlichen Bilanz. Durch mehrere Grundsätze werden weitere Inhalte der Bilanz bestimmt, die nachfolgend zusammengefasst aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 700).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE ALLGEMEINEN GRUNDSÄTZE FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Mindestgliederung der Bilanz</b>	Die Grundstruktur der Bilanz entsteht durch die Gliederung der Aktivseite mit den Wertansätzen für das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen sowie durch die Gliederung der Passivseite mit den Wertansätzen für das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Diese Mindestgliederung der Bilanz soll zu einem zutreffenden Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Kommune beitragen.
<b>Verrechnungsverbot</b>	Die Bilanz ist als Bruttorechnung zu führen. Durch eine Saldierung von Posten der Bilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Die Wertansätze auf der Aktivseite dürfen daher nicht mit den Wertansätzen auf der Passivseite und verrechnet werden (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).
<b>Vorjahresbeträge in der Bilanz</b>	In der Bilanz ist zu jedem Posten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der Betrag des Vorjahres anzugeben. Sind diese Beträge des Haushaltsjahres nicht mit den Vorjahresbeträgen vergleichbar, ist diese Sachlage im Anhang zu erläutern (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 1 und 2 GemHVO NRW).
<b>Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten</b>	Die Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens in der Bilanz ist anzugeben, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden der Gemeinde unter mehrere Posten der Bilanz fallen und dies für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Die Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens in der Bilanz ist im Anhang anzugeben (vgl. § 41 Absatz 7 GemHVO NRW).
<b>Zusammenfassung von Bilanzposten</b>	Die Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Die Zusammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. (vgl. § 41 Absatz 7 GemHVO NRW).
<b>Untergliederung von Bilanzposten und Erweiterung der Gliederung</b>	Neue Posten dürfen in die Bilanz eingefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten erfasst wird. Dieses gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. Werden in der Bilanz Posten hinzugefügt, ist dieses im Anhang anzugeben (vgl. § 41 Absatz 6 GemHVO NRW).
<b>Bezeichnung der Bilanzposten</b>	Bei örtlichen Besonderheiten kann eine zutreffendere Bezeichnung der Bilanzposten in der Bilanz als in § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW vorgesehen, gewählt werden, wenn dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz vergrößert wird.
<b>Leerposten in der Bilanz</b>	Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 3 GemHVO NRW).

*Abbildung 700 „Die allgemeinen Grundsätze für die gemeindliche Bilanz“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

An die Verständlichkeit und Darstellung der Gesamtbilanz im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Vermögens- und Schuldengesamtlage der Gemeinde ist daher die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Anforderungen besonders wichtig. Dazu gehört z. B., dass die Beibehaltung der jahresbezogenen Trennung der Spalten „Haushaltsjahr“ und „Vorjahr“, auch durch geeignete Bezeichnungen. Die Gemeinde darf daher nicht die Bezeichnungen „Endbestand“ und „Anfangsbestand“ oder „Kumuliert“ und „Beginn des Haushaltsjahres“ verwenden. Ebenso darf in der Vorjahresspalte die zulässige Angabe „31. Dezember des Vorjahres“ nicht durch die Angabe „1. Januar des Haushaltsjahres“ ersetzt werden.

### **3.2.6 Die Erweiterung der Bilanzgliederung**

#### **3.2.6.1 Die Anforderungen an neue Bilanzposten**

Die gemeindliche Bilanz muss dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit genügen und als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag das Anlagevermögen und Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten enthalten und in eine Aktivseite und eine Passivseite gegliedert sein. Neue Bilanzposten dürfen deshalb nur in die gemeindliche Bilanz nur von der Gemeinde eingefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem der für die Bilanz mindestens vorgeschriebenen Posten erfasst wird.

Ein weiterer Bilanzposten muss daher eine erhebliche Bedeutung für die Aussagefähigkeit der gemeindlichen Bilanz haben. Er muss zudem für das Informationsinteresse der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses von besonderer Bedeutung sein. Die Erweiterung der gemeindlichen Bilanz um zusätzliche Posten bedarf deshalb einer sorgfältigen Prüfung durch die Gemeinde. Die Vorgabe einer Vielzahl von Bilanzposten nach den Absätzen 3 und 4 dieser Vorschrift lassen der Gemeinde kaum Raum für zusätzliche Bilanzposten.

Das Einfügen neuer Bilanzposten muss zudem mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben in Einklang stehen, z. B. zur Ausgleichsrücklage und allgemeinen Rücklage, zu den Sonderposten oder zu den zulässigen Rückstellungen (vgl. § 75 GO NRW sowie §§ 36 und 43 GemHVO NRW). Eine solche gesetzliche Zuordnung von gemeindlichen Sachverhalten zu einzelnen Bilanzposten führt dazu, dass die Gemeinde keine besonderen örtlichen Zwecke definieren und dafür Wertansätze in ihrer Bilanz ansetzen darf, die den Rahmenbedingungen für die gemeindliche Bilanzierung entgegenstehen.

In der gemeindlichen Bilanz darf deshalb z. B. kein gesonderter Bilanzposten "Verlustvortrag" ausgewiesen sein, weil nach dem Haushaltsausgleichssystem zwingend eine unmittelbare Verrechnung eines Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital (Ausgleichsrücklage und/oder allgemeine Rücklage) im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen ist. Die Gemeinde kann aber auch keine gesonderte „Gewinnrücklage“ als neuen Posten in ihrer Bilanz ansetzen, weil die gesetzlich bestimmte Ausgleichsrücklage bereits diese Funktion innehat (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

Die nicht abschließende Aufzählung der Bilanzposten bietet daher keinen Anlass, neue Bilanzposten in einem unbeschränkten Umfang oder ohne besonderen Bedarf in die örtliche Bilanz einzufügen. Für den Ansatz eines neuen Postens in der gemeindlichen Bilanz muss vielmehr ein besonderer Sachverhalt vorliegen, der entweder vermögenswirksam ist oder eine Verpflichtung der Gemeinde auslöst und bisher nicht in der gemeindlichen Bilanz als Vermögensrechnung erfasst wird. Von der Gemeinde ist immer abzuwägen, ob statt eines neuen Bilanzpostens eine Anhangsangabe im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend ist.

Eine Erweiterung der gemeindlichen Bilanz wäre z. B. aufgrund einer rechtlichen Vorschrift möglich, bei der dann der neue Wertansatz auch nicht von untergeordneter Bedeutung und keinem anderen Bilanzposten zuordenbar



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

sein sollte. Sofern die Gemeinde eine Erweiterung ihrer gemeindlichen Bilanz durch zusätzliche Bilanzposten vornimmt, muss dieser örtliche Vorgang mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ sowie mit dem Grundsatz der Bilanzkontinuität in Einklang stehen.

Die Gemeinde hat über den Ansatz eines neuen Bilanzpostens in ihrer Bilanz eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden. Die Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz darf durch die Einfügung neuer Bilanzposten jedoch nicht beeinträchtigt werden. Entsprechend der örtlich getroffenen Entscheidung ist dann auch die Gliederung der gemeindlichen Bilanz anzupassen.

Von der Gemeinde muss dabei sichergestellt werden, dass die in der gemeindlichen Bilanz verbleibenden Posten auf der Aktivseite und auf der Passivseite in sinnvoller und sachgerechter Weise aufeinanderfolgen und unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorgaben untereinander gesetzt werden. Die Gemeinde hat zudem im Anhang im Jahresabschluss die vorgenommene Veränderung ihrer Bilanz anzugeben und ausreichend sowie nachvollziehbar zu begründen.

### **3.2.6.2 Der Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“**

Im Rahmen der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses bleibt es dem Bürgermeister unbenommen, dem Rat der Gemeinde einen Vorschlag zur Verwendung des in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnisses zu unterbreiten. Sofern Rat der Gemeinde einen Vorschlag des Bürgermeisters erwartet oder örtlich ausreichend sicher ist, dass der Rat entsprechend dem Verwendungsvorschlag entscheiden wird, kann das gemeindliche Jahresergebnis bereits teilweise oder vollständig verrechnet werden.

In diesen Fällen kann vom Bürgermeister aufgrund der Verrechnung in der Bilanz der Gemeinde der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den neuen Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ teilweise oder vollständig ersetzt werden. Diese „Fortführung“ der gemeindlichen Bilanz vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat bedarf jedoch einer gesonderten Erläuterung im Anhang im Jahresabschluss, um eine ausreichende Transparenz über die bilanziellen Verhältnisse zu schaffen und die Entscheidungshoheit bzw. das Budgetrecht des Rates nicht einzuschränken.

Bei einer solchen örtlichen Vorgehensweise muss die Gemeinde beachten, dass dadurch die Einhaltung der Vorgaben zum Haushaltsausgleich und zur Haussicherung nicht berührt werden, denn dabei ist auch bei bilanziellen Verrechnungen weiterhin vorrangig auf den erzielten Jahresüberschuss oder den entstandenen Jahresfehlbetrag abzustellen (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Gegebenheiten haben in bilanzieller Hinsicht zur Folge, dass z. B. der Jahresüberschuss nicht unmittelbar der allgemeinen Rücklage zugeführt werden darf, wenn die Ausgleichsrücklage im entsprechenden Umfang aufgefüllt werden kann.

Die Gemeinde muss zukunftsbezogen berücksichtigen, dass sie jährlich den Haushaltsausgleich erreichen muss und der Ausgleich bei einer Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals nur dann als erreicht gilt, wenn lediglich eine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage notwendig wird. Ein „fiktiver Haushaltsausgleich“ stellt eine weitere Abgrenzung in der Pflicht zur Erreichung des jährlichen Haushaltsausgleichs dar (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Eine vollständige oder anteilige Zuführung des Jahresüberschusses zur Allgemeinen Rücklage ist aber dann möglich, wenn der Jahresüberschuss den Betrag übersteigt, der wegen des zulässigen Höchstbetrages der Ausgleichsrücklage dieser Rücklage noch zugeführt werden kann.

### **3.2.6.3 Der Bilanzausweis "Verrechnungen"**

Die Gemeinde ist verpflichtet, Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage Im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben lassen zu, dass die Verrechnung buchungstechnisch im Zusammenhang mit der Verrechnung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses abgewickelt wird (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Dieser Zusammenhang wird insbesondere auch dadurch deutlich, dass die Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann für den aus den Verrechnungserträgen und Verrechnungsaufwendungen entstehender Nettobetrag unter einem zusätzlichen Bilanzposten "Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen" im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt werden.

Dieser Bilanzposten kann dann im Rahmen der Überführung der Bestandskonten in das neue Haushaltsjahr, vergleichbar der Überführung des Ansatzes des Bilanzpostens "Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag", mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Durch einen solchen zusätzlichen Bilanzposten wird vermieden, dass für die gemeindliche Buchführung unmittelbare Unterkonten des Bestandskontos "Allgemeine Rücklage" einzurichten sind. Die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen müssen jedoch nicht zwingend unterjährig mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Sie müssen jedoch unterjährig gesondert erfasst werden, denn auch diese Erträge und Aufwendungen stellen gemeindliche Ressourcen dar.

Für die unterjährige Erfassung sollte die Gemeinde gesonderte Konten im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung einrichten, damit die Erträge und Aufwendungen, wie haushaltsrechtlich vorgesehen, nicht in das Jahresergebnis der Gemeinde einbezogen werden (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Für die Einordnung der Konten in den örtlichen Kontenplan kann die Gemeinde die Einordnung der entsprechenden Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik heranziehen, denn auch diese Erträge und Aufwendungen stellen statistisch zu erfassende gemeindliche Ressourcen dar.

Der gesonderte Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz schafft neben dem nachrichtlichen Ausweis der Verrechnungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung eine entsprechende sachgerechte Transparenz in der gemeindlichen Bilanz. Die bilanzielle Darstellung ist erforderlich, denn solche Angaben tragen ebenfalls zu einer zutreffenden Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und ihrer weiteren bei. Die Gemeinde sollte deshalb den zusätzlichen Bilanzposten auch in ihrer jährlichen Eigenkapitalveränderungsrechnung gesondert angeben (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

#### **3.2.6.4 Die Abgrenzung von Rücklagen und Rückstellungen**

Im Rahmen der Anwendung von haushaltsrechtlichen Vorschriften besteht das Risiko einer fehlerhaften Zuordnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen sowie von Entscheidungen, weil die Begriffe „Rückstellung“ und „Rücklage“ vielfach miteinander vermischt werden können. Die Unterscheidung ist von erheblicher Bedeutung, weil für die Bilanzierung durch die Gemeinde beide Begriffe zur Anwendung kommen bzw. zu benutzen sind. Auf der Passivseite der Bilanz sind mehrere Bilanzposten unter der Verwendung beider Begriffe anzusetzen.

Bei den Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ kommt der Begriff „Rücklage“ zur Anwendung. Außerdem besteht ein eigenständiger Bilanzbereich „Rückstellungen“. Die Einteilung der Passivseite in Eigenkapital und Fremdkapital ist kein zwingendes Kriterium, um die Begriffe „Rückstellung“ und „Rücklage“ abzugrenzen. Die gemeindlichen Rückstellungen stellen Verpflichtungen in Form von Verbindlichkeiten und Aufwendungen dar, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse sind.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **§ 41 GemHVO NRW**

Die Verpflichtungen müssen bei der Gemeinde regelmäßig gegenüber Dritten bestehen (Außenverpflichtung) und dürfen bei einer Innenverpflichtung nur in besonderen Ausnahmefällen bilanziert werden. Für die Bilanzierung erfordert das Prinzip der verursachungsgerechten Periodisierung die Berücksichtigung solcher Verpflichtungen im Jahresabschluss, um den im Haushaltsjahr wirtschaftlich verursachten Aufwand zutreffend als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu erfassen. Es soll dadurch erreicht werden, dass aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde nur das betreffende Haushaltsjahr belastet wird.

Bei den gemeindlichen Rücklagen besteht ein wesentlicher Unterschied zu den Rückstellungen darin, dass ihre Veränderungen nicht im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden. Eine Anpassung der Rücklagen im Eigenkapital erfolgt daher „nach dem Jahresergebnis“. Eine Erhöhung oder Minderung der gemeindlichen Rücklagen erfordert daher das Vorliegen eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages, die nach der Feststellung des Jahresabschlusses zu verrechnen sind.

Zu beachten ist, dass eine Veränderung der Allgemeinen Rücklage durch Erträge oder Aufwendungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen der Gemeinde in zulässiger Weise auch unmittelbar erfolgen darf (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Erträge und Aufwendungen haben dann keine Auswirkung auf das Jahresergebnis der Gemeinde, auch wenn die Erträge und Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Zwischen den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rücklagen und den Rückstellungen besteht gleichwohl eine Gemeinsamkeit. Die Buchwerte in beiden Bilanzbereichen dienen der Vorsorge für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Die Rücklagen ermöglichen der Gemeinde einen Ausgleich von Fehlbeträgen, wenn ein entsprechendes Jahresergebnis entstanden ist. Die Rückstellungen tragen zur Vermeidung von künftig haushaltsmäßigen Aufwendungen bei, wenn die Gemeinde ihre Verpflichtungen zu erfüllen hat.

Eine weitere „Gemeinsamkeit“ besteht zwischen den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen und Rücklagen. Sie stellen einerseits als Buchwerte kein „Konto“ für die gemeindliche Liquidität dar. Andererseits ist mit diesen Passivwerten auch kein bestimmter Vermögenswert auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unmittelbar verbunden, der in entsprechend Liquidität umwandelbar wäre. Es gilt die aus der gemeindlichen Finanzierung bekannte Gesamtdeckung, denn die Aktivseite als Vermögen der Gemeinde stellt insgesamt die Deckung für die Passivseite der gemeindlichen Bilanz als Schulden der Gemeinde dar.

### **3.2.7 Die Anzahlungen**

#### **3.2.7.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde steht in vielfältigen Vertragsverhältnissen mit Dritten, aufgrund derer die Dritten besondere Lieferungen oder Leistungen gegenüber der Gemeinde zu erbringen haben. Sie kann aber auch verpflichtet sein, bestimmte Leistungen gegenüber Dritten zu erbringen. In den Fällen, in denen Teillieferungen oder Teilleistungen möglich sind, muss von der Gemeinde geprüft und entschieden werden, ob und in welcher Form die damit verbundenen Zahlungen erfolgen und die erhaltenen Zahlungen bilanzmäßig zu behandeln sind. Die Bilanzierung von Anzahlungen setzt voraus, dass ein vertragsmäßiges Verhältnis zwischen der Gemeinde und einem Dritten besteht.

Für derartige Geschäftsvorfällen, die zu von der Gemeinde zu leistenden oder bei ihr von Dritten erhaltene Anzahlungen führen, müssen in der gemeindlichen Bilanz besondere Posten gebildet werden, denen die entsprechenden Wertansätze zuzuordnen sind. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass auf der Aktivseite ihrer Bilanz für jeden Bilanzbereich eigenständige Bilanzposten zu bilden sind, wenn Auszahlungen wegen entstandener Teilleistungen eines Dritten zu leisten sind. Unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Sachanlagen“ können

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

keine Auszahlungen erfasst werden, die z. B. für immaterielle Vermögensgegenstände oder Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens geleistet worden sind.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde wegen einer ggf. bestehenden Rückzahlungsverpflichtung der erhaltenen Anzahlungen einen Bilanzposten im Bereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen. Der gesonderte Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ ist getrennt von den angesetzten Verbindlichkeiten nach dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ansetzen. Mit diesem Bilanzposten soll offengelegt werden, inwieweit die Gemeinde Vorauszahlungen von Dritten erhalten hat, aber ihre eigene Leistungspflicht noch nicht erfüllt oder eine Maßnahme noch nicht durchgeführt hat.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde zudem zu prüfen, ob eine von ihr geleistete Auszahlung oder erhaltene Einzahlung auch eine bilanzierungsfähige Anzahlung darstellt. Eine Zahlung auf ein Treuhandkonto oder auf ein Notaranderkonto oder nicht vertragliche Finanzleistungen stellen regelmäßig keine Anzahlungen im Sinne der gemeindlichen Bilanzierung dar. Ebenso besteht der Status „Anzahlungen“ nicht bei gemeindlichen Finanzleistungen oder derartiger Leistungen Dritter, die unter der Berücksichtigung einer zeitbezogenen Gegenleistung erfolgen, sodass eine Rechnungsabgrenzung vorrangig ist.

### **3.2.7.2 Die geleisteten Anzahlungen**

Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen stellen Abschläge im Rahmen eines schwebenden Geschäftes bzw. für noch nicht abgewickelte Geschäfte dar. Entsprechend ist für die Gemeinde eine Erweiterung der Bilanzgliederung geboten. Die von der Gemeinde geleisteten Abschläge sind, abhängig von dem damit verbundenen Erwerb, unter einem gesonderten Posten in dem betroffenen Bilanzbereich auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen bis der Vermögensgegenstand in der Bilanz der Gemeinde mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt wird.

Bei der Bilanzierung von Anzahlungen als Finanzleistungen sind für die Gemeinde die haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht unbeachtlich. Der Festlegung auf die zulässige Form „Abschlagszahlung“ liegt zugrunde, dass ein Dritter als Auftragnehmer der Gemeinde bereits nach einer erbrachten Teilleistung eine Bezahlung (Gegenleistung) von der Gemeinde fordern kann. In bilanzieller Hinsicht entsteht dabei ein Vermögenstausch bei der Gemeinde (Finanzwert gegen Sachwert). Die gemeindliche Finanzleistung setzt dabei außerdem voraus, dass entsprechende Vereinbarungen mit der Gemeinde bestehen.

Die Gemeinde muss vor der Fälligkeit der Gesamtfinanzleistung zu Abschlagszahlungen verpflichtet sein und der Auftragnehmer der Gemeinde zu einer entsprechenden Leistung oder Lieferung. Sie darf grundsätzlich ihre finanziellen Verpflichtungen aus Vereinbarungen oder sonstigen Geschäftsvorfällen grundsätzlich erst bei deren Fälligkeit erfüllen (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Vorgabe bedeutet für noch abzuwickelnde gemeindliche Geschäfte, dass der Dritte eine Sachleistung vollständig oder in Teilen erbracht haben muss, bevor die Gemeinde ihre Finanzleistung als Gegenleistung erbringen darf.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften darf die Gemeinde bei zu erbringenden Finanzleistungen nicht zu Vorauszahlungen oder Anzahlungen verpflichtet sein (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Aufgrund dieser Sachlage kommt eine Vorauszahlung der Gemeinde an einen Dritten nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform müsste die Gemeinde den Kaufpreis zahlen, obwohl der Verkäufer noch keine Leistung erbracht bzw. die Waren noch nicht an die Gemeinde geliefert hat.

Für die Gemeinde kommt bei ihren Geschäftsvorfällen aber auch eine Anzahlung ohne eine Vorausleistung des beteiligten Dritten nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform würde die Gemeinde einen Teil des voraussichtlichen Kaufpreises leisten, obwohl der Kaufpreis für die Gemeinde nur insgesamt fällig wird. Im Rahmen dieser Geschäfte

erfolgt der Eigentumsübergang des Vermögensgegenstandes an die Gemeinde regelmäßig auch erst im Rahmen oder nach der Leistung des vollen Kaufpreises.

### **3.2.7.3 Die erhaltenen Anzahlungen**

Die Gemeinde hat oftmals noch Verpflichtungen gegenüber Dritten zu erfüllen und hat dafür aber bereits Finanzmittel erhalten. Sie kann z. B. von ihr gewünschte Leistungen oder vertraglich vereinbarte Maßnahmen noch nicht oder noch nicht vollständig erbracht oder durchgeführt haben. In zeitlicher Hinsicht können von dieser Sachlage das Haushaltsjahr, aber auch dessen Folgejahre betroffen sein. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde sind regelmäßig von vorübergehender Natur und sollen daher von der Gemeinde nicht wie die langfristigen (endgültige) Verbindlichkeiten bilanziert werden.

Die Gemeinde soll deshalb für derartige Geschäftsvorfälle in ihrer Bilanz getrennt von den angesetzten Verbindlichkeiten nach dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ den gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ ansetzen. Mit diesem Bilanzposten soll offengelegt werden, inwieweit die Gemeinde Vorauszahlungen von Dritten erhalten hat, aber ihre eigene Leistungspflicht noch nicht erfüllt oder eine Maßnahme noch nicht durchgeführt hat. Eine erhaltene Anzahlung setzt dabei grundsätzlich voraus, dass ein vertragsmäßiges Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Einzahler bzw. dem Auftraggeber besteht.

Bei erhaltenen Zuwendungen für Investitionen bedeutet eine solche Sachlage, dass die erhaltene Zuwendung von der Gemeinde noch nicht oder noch nicht vollständig zweckbezogen verwendet worden ist. Für die Gemeinde besteht dann eine „schwebende“ Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber bis zur vollständigen zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel. Sie darf deshalb im Umfang der erhaltenen, aber noch nicht verwendeten Zuwendungsmittel noch keinen Sonderposten bis zur zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Zuwendung bilanzieren.

Im Rahmen des Anhangs des gemeindlichen Jahresabschlusses können die unter dem Bilanzposten angesetzten erhaltenen Anzahlungen entsprechend der Gliederung der Aktivseite differenziert aufgezeigt werden, sodass z. B. zwischen den Anzahlungen für Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens und des Umlaufvermögens unterschieden werden kann. Die Gemeinde kann entsprechend der örtlichen Bedeutung weitere Differenzierungen vornehmen. Bei besonderer Bedeutung der erhaltenen Anzahlungen kann auch eine Untergliederung des Bilanzpostens vorgenommen werden, wenn durch „Davon-Vermerke“ die gemeindliche Sachlage nicht ausreichend aufgezeigt werden kann.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Jahresabschlusses den Bestand der erhaltenen Anzahlungen dahingehend zu überprüfen, ob ggf. Anteile davon unter anderen Bilanzposten anzusetzen sind. Bei investiven Anzahlungen kann z. B. eine Umschichtung zu den Sonderposten vorzunehmen sein, weil der mit einer solchen Zuwendung finanzierte Vermögensgegenstand betriebsbereit ist und aktiviert wird. Bei Anzahlungen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit ist zu prüfen, ob für die Verwendung ein konkreter zeitlicher Verwendungsrahmen besteht, sodass ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Passive Rechnungsabgrenzung“ erfolgen muss.

Unter dem Bilanzposten sind auch gemeindliche Verpflichtungen aus erhaltenen "Anzahlungen auf Bestellungen" aus Lieferungen und Leistungen der Gemeinde anzusetzen. Solche Sachverhalte entstehen, wenn die Gemeinde z. B. noch keine abrechenbaren Leistungen erbracht hat. Die Vorauszahlungen Dritter können auch dann zu einer solchen Bilanzierung führen, wenn seitens der Gemeinde erst Teilleistungen bestehen. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss soll dann von der Gemeinde ggf. aufgezeigt werden, dass die erhaltenen Zuwendungen und den sonstigen erhaltenen Vorauszahlungen der Gemeinde als Teilleistungen gewährt wurden.

### 3.2.7.4 Der Bilanzausweis

Die Gemeinde muss für beide Seiten in ihrer Bilanz beachten, dass von ihr geleistete oder von Dritten erhaltene Anzahlungen grundsätzlich getrennt von den jeweiligen Vermögensgegenständen oder gemeindlichen Verpflichtungen anzusetzen sind. Die Gemeinde sollte daher bei einer bilanzierungsfähigen Anzahlung einen gesonderten Bilanzposten zusätzlich in ihre Bilanz einfügen, wenn nach der Mindestbilanzgliederung kein Posten dafür vorgesehen ist. Ein Bedürfnis für einen derartigen Bilanzposten kann in verschiedenen Bereichen der gemeindlichen Bilanz gegeben sein (vgl. Abbildung 701).

<b>DIE BILANZPOSTEN „ANZAHLUNGEN“</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anlagevermögen                             <ul style="list-style-type: none"> <li>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>1.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>1.1.2 <b>Geleistete Anzahlungen</b></li> </ul> </li> <li>1.2 Sachanlagen                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.1 ...</li> <li>1.2.8 <b>Geleistete Anzahlungen</b></li> </ul> </li> <li>1.3 Finanzanlagen                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>1.3.1 ...</li> <li>1.3.6 <b>Geleistete Anzahlungen</b></li> </ul> </li> </ul> </li> <li>2. Umlaufvermögen                             <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1 Vorräte                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.1 ...</li> <li>2.1.2 <b>Geleistete Anzahlungen</b></li> </ul> </li> </ul> </li> <li>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Eigenkapital</li> <li>2. Sonderposten                             <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1 ...</li> <li>2.2 für Beiträge</li> <li>2.3 für den Gebührenaussgleich</li> <li>2.5 <b>Erhaltene Anzahlungen</b> (noch anteilig abzuwickelnde Zuwendungen)</li> </ul> </li> <li>3. Rückstellungen</li> <li>4. Verbindlichkeiten                             <ul style="list-style-type: none"> <li>4.1 ...</li> <li>4.8 <b>Erhaltene Anzahlungen</b> (allgemein)</li> </ul> </li> <li>5. Passive Rechnungsabgrenzung</li> </ul>

*Abbildung 701 „Die Bilanzposten „Anzahlungen“*

Die Trennung des Bilanzausweises der Anzahlungen von den jeweiligen Vermögensgegenständen oder gemeindlichen Verpflichtungen bedingt, dass der betreffende Bilanzposten immer am Ende im jeweiligen Bilanzbereich einzuordnen ist. Der Gemeinde ist es im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ nicht gestattet, den Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ vor den Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ einzuordnen. Bei einer unzutreffenden Einordnung in der gemeindlichen Bilanz würde sie nicht nur gegen die sachlichen Gliederungsvorgaben (Mindestgliederung), sondern auch gegen die zeitliche Darstellung (nach Fristigkeit) verstoßen.

### 3.3 Der Abschlussstichtag 31. Dezember

#### 3.3.1 Der Begriff „Abschlussstichtag“

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr zum Abschlussstichtag 31. Dezember einen Jahresabschluss aufzustellen. Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltssatzung ist der Begriff „Haushaltsjahr“ näher bestimmt worden. Unter Berücksichtigung des Jährlichkeitsprinzips wurde festgelegt, dass das Haushaltsjahr das Kalenderjahr ist (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Mit dem letzten Tag des Kalenderjahres endet daher auch das gemeindliche Haushaltsjahr. Der 31. Dezember als letzter Tag eines Kalenderjahres gilt daher nicht nur als Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, er wurde in der haushaltsrechtlichen Vorschrift auch ausdrücklich als Abschlussstichtag bestimmt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Entsprechend dürfen im Rahmen der Pflicht zur Angabe von Vorjahresbeträgen in der gemeindlichen Bilanz diese Daten nicht unter Angabe des Stichtages 1. Januar (des gleichen Haushaltsjahres) ausgewiesen werden (vgl. § 41 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW). Der Schluss des gemeindlichen Haushaltsjahres ist außerdem mit dem Schluss des Wirtschaftsjahres vieler Betriebe identisch, wenn das Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist. Diese Übereinstimmung bestärkt die Festlegung, dass der 31. Dezember ein geeigneter Abschlussstichtag ist.

Der gemeindliche Abschlussstichtag ist zudem entscheidend für die ggf. vorzunehmende aktive und passive Rechnungsabgrenzung. Er unterstützt die periodengerechte Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zum betreffenden Haushaltsjahr. Die Gemeinde soll die Erträge und Aufwendungen dem Haushaltsjahr zuordnen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Sie hat die eingehenden oder zu leistenden Zahlungen aber nur unter Beachtung des Liquiditätsänderungsprinzips zu erfassen.

### **3.3.2 Das Stichtagsprinzip**

#### **3.3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der gesetzlich bestimmten Aufstellung des Jahresabschlusses ist durch die Gemeinde das Stichtagsprinzip zu beachten. Dieses Prinzip ergibt sich aus der Verpflichtung der Gemeinde, das Jahresergebnis des Haushaltsjahres periodengerecht zu ermitteln, auch wenn zum Abschlussstichtag die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht endet. Dem gemeindlichen Jahresabschluss sind daher die wirtschaftlichen und tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen, die bei der Gemeinde zum letzten Tag des Haushaltsjahres (31. Dezember) objektiv bestanden haben.

Das Stichtagsprinzip verlangt, die Verhältnisse zum Abschlussstichtag im gemeindlichen Jahresabschluss so zu zeigen, dass die Ergebnisse aus allen Geschäftsvorfällen der Gemeinde und die örtlichen Sachverhalte objektiv berücksichtigt worden sind, die bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Die Gemeinde muss daher zum Abschlussstichtag den objektiven aktuellen Sachstand in ihrer Haushaltswirtschaft sorgfältig ermitteln und abbilden.

Im Rahmen ihres Jahresabschlusses darf die Gemeinde ggf. noch gewonnene Erkenntnisse berücksichtigen, auch wenn die Informationen ihr erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden. Bei der Klärung der Frage, welche Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden können, ist von der Gemeinde das Wertaufhellungsprinzip in sachlicher sowie in zeitlicher Hinsicht zu beachten. Die Anwendung des Prinzips soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen und Umstände bei der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigt werden.

Im Rahmen der Wertaufhellung geht das Stichtagsprinzip jedoch nicht soweit, dass auch nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag verändern, noch in den Jahresabschluss einzubeziehen wären. Derartige Verhältnisse sind von der Gemeinde als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen und dürfen von ihr nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr einbezogen werden.

Die Gemeinde hat zu beachten, dass wertbegründende Tatbestände das vom Jahresabschluss objektiv zu vermittelnde bzw. abzugebende zutreffende Bild über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die zum Abschlussstichtag bestehende Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde verfälschen würden. Der Jahresabschluss der Gemeinde würde die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so zeigen, wie die Verhältnisse objektiv zum Abschlussstichtag gewesen sind.

### **3.3.2.2 Mögliche Ausnahmen**

Nach den allgemeinen Gegebenheiten zielt das Stichtagsprinzip auf die Einbeziehung der vergangenheitsbezogenen Gegebenheiten in den gemeindlichen Jahresabschluss. Bei bestimmten Geschäftsvorfällen der Gemeinde dürfen jedoch die Auswirkungen auf die Zukunft nicht außer Betracht bleiben. Die Gemeinde muss z. B. beim Ansatz von Rückstellungen und der Entscheidung über die Vornahme von Wertminderungen auch künftige Ereignisse betrachten und in ihre Bewertung einbeziehen.

Aus derartigen Gegebenheiten entsteht eine Ausnahme für die Gemeinde von der strengen Anwendung des Stichtagsprinzips. Sie muss dabei gleichwohl den Bezug zum Abschlussstichtag erhalten, darf aber ihre Schätzungen über die künftigen Gegebenheiten mit in die Bewertung gemeindlicher Sachverhalte sachgerecht einbeziehen. Eine derartige Sachlage besteht z. B. bei der Rückstellungsbildung, wenn wegen des „anzusetzenden“ künftigen Erfüllungsbetrages eine Schätzung künftiger Gegebenheiten erforderlich wird, z. B. bei Deponierückstellungen (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW).

In gleicher Weise sind Einschätzungen von der Gemeinde bei den gemeindlichen Verbindlichkeiten notwendig, denn es besteht nicht nur ein Vergangenheitsbezug, weil die Verbindlichkeiten mit ihrem (künftigen) Rückzahlungsbetrag zu bilanzieren sind (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Von der Gemeinde sind auch Einschätzungen vorzunehmen, wenn wegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei gemeindlichen Sachanlagen und Finanzanlagen eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf bei derartigen Geschäftsvorfällen und Sachverhalten auf die Beachtung des Stichtagsprinzips im Rahmen der Aufstellung der Bilanz nicht verzichten.

### **3.4 Der Verzicht auf die Produktorientierung**

Im gemeindlichen Jahresabschluss werden in den produktorientierten Teilrechnungen die haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse des Haushaltsjahres nachgewiesen und in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde jeweils summenmäßig zusammengeführt (vgl. §§ 38 bis 40 GemHVO NRW). Dieses Gesamtbild wird hinsichtlich des Standes des Vermögens und der Schulden der Gemeinde durch die gemeindliche Bilanz ergänzt. In der gemeindlichen Bilanz als ein Teil des "Drei-Komponenten-Systems" des NKF ist jedoch die Produktorientierung nicht umgesetzt worden.

Die Produktorientierung findet weder in der Struktur der Gliederung der Bilanz ihren Niederschlag, noch muss die Gemeinde entsprechend ihrer örtlichen Produktorientierung mit den Teilrechnungen auch gesonderte aufgabenbezogene Teilbilanzen aufstellen. Die Gemeinde verfügt zwar über eine Vielzahl von Geschäftsfeldern als örtliche Aufgabenbereiche, gleichwohl soll nur durch die Teilrechnungen die jährliche Haushaltswirtschaft insgesamt leistungsbezogen betrachtet und bewertet werden. Der Verzicht auf "produktbezogene Teilbilanzen" erfolgte auch unter Berücksichtigung der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses.

Diesem jährlichen Abschluss liegt eine organisatorische Sichtweise zugrunde, weil die Gemeindeverwaltung mit den Betrieben der Gemeinde konsolidiert wird, auch wenn die gemeindlichen Betriebe haushaltsrechtlich als "verselbstständigte Aufgabenbereiche" bezeichnet werden (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW). Es ist keine zusätzliche aufgabenbezogene oder geschäftsfeldbezogene „Segmentberichterstattung“ festgelegt worden, die im internationalen Rechnungswesen zur Anwendung kommt.

## **4. Gemeindliche Bilanz und NKF-Kontenrahmen**

Die Aussagekraft und die Transparenz des gemeindlichen Jahresabschlusses bedingen, dass zu der Mindestzahl an Posten für die gemeindliche Bilanz durch einen NKF-Kontenrahmen, die dafür notwendigen Kontenklassen und



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Kontenarten bestimmt werden. Die Beachtung der GoB bringt es dabei mit sich, dass auch die Buchführung der Gemeinde nach einheitlichen Maßstäben zu gewährleisten ist (vgl. § 27 GemHVO NRW).

Um dieses Ziel insgesamt zu erreichen, ist die Vorgabe eines einheitlichen Kontenrahmens erforderlich. Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde beschränkt sich dabei darauf, dieses den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgende Ordnungsgerüst der Bildung der einzelnen gemeindlichen Konten zugrunde zu legen (vgl. § 27 Absatz 7 Satz 1 GemHVO).

Auf der Basis dieser Vorschrift stellt der NKF-Kontenrahmen daher ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar. Er ist damit der verbindliche Rahmen für die Ausgestaltung der örtlichen Buchführung und nicht nur deren Modell. Der NKF-Kontenrahmen spiegelt das Drei-Komponentensystem des NKF wieder und soll dadurch zu einer ausreichenden Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie dessen Nachvollziehbarkeit beitragen.

Der NKF - Kontenrahmen stellt daher den verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von Konten durch die Gemeinde dar. Er ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen, die nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut sind, einschließlich ihrer einzelnen Bezeichnungen verbindlich. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u. a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, weil für die festgelegten Erhebungsmerkmale der NKF – Kontenrahmen die Grundlage bildet.

Die Bilanzbereiche in der gemeindlichen Bilanz bilden gleichzeitig die Kontengruppen in den Kontenklassen 0 „Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen“, 1 „Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung“, 2 „Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen“ und 3 „Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung“ im NKF-Kontenrahmen (vgl. nachfolgende Abbildung 702).

<b>AKTIVA UND PASSIVA IM NKF-KONTENRAHMEN</b>			
<b>BEREICH</b>	<b>KONTENKLASSE</b>		<b>KONTENGRUPPE</b>
<b>Aktiva der Bilanz</b>	<b>0</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau
	<b>1</b>	<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>	10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>Passiva der Bilanz</b>	<b>2</b>	<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	20 Eigenkapital 21 Wertberichtigungen <i>(kein Bilanzausweis)</i> 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...
	<b>3</b>	<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>	30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung
<b>Ergebnis- rechnung</b>	<b>4</b>	<b>Erträge</b>	
	<b>5</b>	<b>Aufwendungen</b>	
<b>Finanz- rechnung</b>	<b>6</b>	<b>Einzahlungen</b>	
	<b>7</b>	<b>Auszahlungen</b>	
<b>Abschluss</b>	<b>8</b>	<b>Abschlusskonten</b>	
<b>KLR</b>	<b>9</b>	<b>Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>	

*Abbildung 702 „Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen“*

Die Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens besteht auch dann, wenn die Finanzrechnungskonten der Kontenklasse für die gemeindliche Finanzrechnung nicht im Rahmen der doppelten Buchführung gebucht, sondern statistisch mitgeführt werden (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Der Gemeinde bleibt aber insgesamt noch ein ausreichender Spielraum für die Ausgestaltung ihrer örtlichen Bilanzkonten und ihres Buchungsgeschehens. Die Gliederungsziffern innerhalb des NKF-Kontenrahmens sind der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Inhalte der Bilanz):**

**1.1 Die Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden**

Die Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wichtiger Bestandteil. Bei ihrer Aufstellung ist eine Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften unter Einbeziehung der Ziele und Zwecke der gemeindlichen Bilanz zu beachten. Von der Gemeinde ist außerdem die allgemeine Bilanzgleichung zu beachten, nach der die Summe der Aktiva (linke Seite der Bilanz) immer der Summe der Passiva (rechte Seite der Bilanz) entsprechen muss.

Die Mindestgliederung für die Bilanz kann durch mehrere zulässige Formen dem örtlichen Bedarf entsprechend angepasst werden, z. B. durch ergänzende „Davon-Vermerke“, durch neue Bilanzposten, durch die Zusammenfassung und den Wegfall von nicht erforderlichen Bilanzposten. Eine Abweichung von den grundsätzlichen Vorgaben darf jedoch nicht auf der Grundlage von Optionen erfolgen, die der Gemeinde durch oder in Vereinbarungen eingeräumt werden. Auf dieser Grundlage soll die gemeindliche Bilanz wie folgt aufgebaut sein (vgl. Abbildung 703).

<b>DAS GEMEINDLICHE BILANZGLIEDERUNGSSCHEMA</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
<b>Bilanzposten</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>	<b>Bilanzposten</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.2.1 Unbebaute Grundstücke 1.2.2 Bebaute Grundstücke 1.2.3 Infrastrukturvermögen 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund 1.2.5 Kunstgegenstände 1.2.6 Maschinen und Fahrzeuge 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung 1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau 1.3 Finanzanlagen 1.3.1 Anteile an Unternehmen 1.3.2 Beteiligungen 1.3.3 Sondervermögen 1.3.4 Wertpapiere 1.3.5 Ausleihungen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.1.1 Rohstoffe usw. 2.1.2 Geleistete Anzahlungen 2.2 Forderungen 2.2.1 Öffentl.-rechtl. Forderungen 2.2.2 Privatrechtl. Forderungen 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Sonstige Vermögensgegenstände 2.4 Wertpapiere des Umlaufvermögens			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag  <b>2. Sonderposten</b> 2.1 für Zuwendungen 2.2 für Beiträge 2.3 für den Gebührenaussgleich 2.4 Sonstige Sonderposten  <b>3. Rückstellungen</b> 3.1 Pensionsrückstellungen 3.2 Deponierückstellungen 3.3 Instandhaltungsrückstellungen 3.4 Sonstige Rückstellungen  <b>4. Verbindlichkeiten</b> 4.1 Anleihen 4.2 aus Investitionskrediten 4.3 aus Liquiditätskrediten 4.4 aus kreditähnlichen Geschäften 4.5 aus Lieferung und Leistung 4.6 aus Transferleistungen 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten 4.8 Erhaltene Anzahlungen  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

<b>DAS GEMEINDLICHE BILANZGLIEDERUNGSSCHEMA</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
2.5 Liquide Mittel					
<b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>					

*Abbildung 703 „Das gemeindliche Bilanzgliederungsschema“*

Unter Einbeziehung der gemeindlichen Besonderheiten sind in den Bilanzbereichen „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde die Bilanzposten nach der vermögensmäßigen Liquidierbarkeit anzusetzen, sodass dadurch die Kapitalverwendung der Gemeinde gezeigt wird. In den Bilanzbereichen „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ auf der Passivseite der Bilanz der Gemeinde soll durch die dort anzusetzenden Bilanzposten die Kapitalherkunft aufgezeigt werden.

Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz orientiert sich dabei an den Bedürfnissen der Gemeinde. Sie soll daher auch die unterschiedlichen gemeindlichen Aufgaben widerspiegeln, denn daraus entsteht die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde. Die Bilanzgliederung kann erweitert werden, wenn es aus örtlichen Bedürfnissen heraus zur Darstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde erforderlich ist. Die daraus entstehende örtliche Bilanz soll darauf ausgerichtet sein, dass die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde verbessert wird.

## **1.2 Der Grundsatz der Vollständigkeit**

### **1.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses auch der Grundsatz der Vollständigkeit zu beachten. Dieser Grundsatz bedeutet für die Darstellung der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage, dass die Bilanz der Gemeinde sämtliche Vermögensgegenstände, getrennt nach Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten hat. Die für den bilanziellen Ausweis der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erforderlichen Bilanzansätze sind vollständig, sachlich richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren.

Aus der Anwendung des Grundsatzes der Vollständigkeit folgt u. a. der Ansatz von Merkposten in der Bilanz, wenn gemeindliche Vermögensgegenstände abgeschrieben sind, aber von der Gemeinde weiterhin für ihre Aufgabenerfüllung genutzt werden. Das Erfordernis des systematischen Aufbaus der gemeindlichen Bilanz unter Aufstellung und Beachtung eines Kontenplans, die Anwendung des Prinzips der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip sind ebenfalls aus dem Grundsatz ableitbar. Die Einhaltung der haushaltsrechtlich vorgesehenen Aufbewahrungsfristen der vorhandenen Dokumente ist dabei nicht unerheblich.

### **1.2.2 Der „Erinnerungswert“ als Merkposten**

Der Grundsatz der Vollständigkeit, der von der Gemeinde bei ihrer Bilanzierung zu beachten ist, verlangt, dass alle gemeindlichen Vermögensgegenstände, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, sofern die Bilanzierungsvoraussetzungen erfüllt sind. Diese Vorgabe bedeutet, dass auch bereits voll abgeschriebene gemeindliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die gleichwohl noch von der Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung genutzt werden, und daher dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Ein bilanzieller Ansatz auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz verstößt nicht gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit. Er ist vielmehr nach den GoB erforderlich, weil diese Grundsätze das Weglassen von Ansätzen für noch vorhandene und genutzte Vermögensgegenstände unter den betreffenden Aktivposten in der Bilanz grundsätzlich nicht zulassen. Für die Ansätze ist aber von der Gemeinde zu beachten, dass darunter nur werthaltige Vermögensgegenstände erfasst werden dürfen.

Von der Gemeinde noch genutzte Vermögensgegenstände sind deshalb mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit bzw. Geldeinheit als Merkposten anzusetzen, i. d. R. mit einem Betrag von einem Euro. Die Messgröße dafür ist allein die Werthaltigkeit des betreffenden Vermögensgegenstandes. Sie kommt auch bei Finanzanlagen der Gemeinde nicht dadurch zum Ausdruck, dass ein gemeindlicher Betrieb im Rahmen des Gesamtabchlusses von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Ein solcher Mindestwert für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird in der Rechnungslegungspraxis als „Erinnerungswert“ bezeichnet. Dieser Wert ist auch in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar jeweils in der gleichen Höhe auszuweisen. Dadurch wird dem Grundsatz der Vollständigkeit genügt, denn die Gemeinde darf für betroffene Vermögensgegenstände keinen Null-Ansatz bei den betreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz ausweisen.

Die Gemeinde kann entscheiden, ob ein Merkposten von einem Euro für jeden einzelnen abgeschriebenen Vermögensgegenstand oder für die alle betroffenen Vermögensgegenstände, die unter dem gleichen Bilanzposten anzusetzen sind, in ihrer Bilanz angesetzt wird. Die Gemeinde kann in dem Fall, dass die Gemeinde nur noch über abgeschriebene PKW verfügt, lediglich einen Wertansatz i. H. eines Euros für alle diese PKW in der Bilanz bilden, statt jeden PKW mit dem Erinnerungswert von einem Euro zu bilanzieren.

Bei einem derartigen Sachverhalt ist es jedoch gleichzeitig erforderlich, die einzelnen abgeschriebenen, aber von der Gemeinde noch genutzten Vermögensgegenstände im Inventar der Gemeinde mit dem Erinnerungswert zu erfassen und nachzuweisen. Nach dem tatsächlichen Abgang der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände ist dann von der Gemeinde auch der bilanzierte Erinnerungswert auszubuchen.

### **1.2.3 Die Beteiligung Dritter**

Der Gemeinde obliegt die grundsätzliche Pflicht, die für den Ausweis der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erforderlichen Bilanzansätze vollständig, sachlich richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Der Grundsatz der Vollständigkeit kann daher von der Gemeinde ggf. die Einschaltung von Dritten zur Sicherstellung der gemeindlichen Bilanzierung erfordern.

Bei der Gemeinde müssen grundsätzlich ausreichende Nachweise zu gemeindlichen Geschäftsvorfällen und Sachverhalten verfügbar sein, durch die die Richtigkeit und Vollständigkeit der gemeindlichen Daten bestätigt wird. Für bestimmte gemeindliche Geschäftsvorfälle und Sachverhalten ist es außerdem geboten, gesonderte Bestätigungen durch Dritte einzuholen (vgl. Abbildung 704).

<b>DIE BESTÄTIGUNG GEMEINDLICHER GESCHÄFTSVORFÄLLE</b>
<b>Die Gemeinde benötigt Bestätigungen von Dritten insbesondere über:</b>
- Bankgeschäfte und andere bankwirtschaftliche Daten (von Banken).
- Zahlungsverpflichtungen aus Krediten (von Kreditgebern).

<b>DIE BESTÄTIGUNG GEMEINDLICHER GESCHÄFTSVORFÄLLE</b>
<b>Die Gemeinde benötigt Bestätigungen von Dritten insbesondere über:</b>
- Finanzansprüche aus eigenen Leistungen (von Dritten als Leistungsnehmer).
- Wirtschaftliche Eigentumsverhältnisse (von rechtl. Eigentümer).
- Aufbewahrte Wertpapiere (i. d. R. vom Depotverwalter).
- Vorräte, die Andere aufbewahren (z. B. von einem Straßenbaulastträger).
- Verpflichtungen, die künftig zu erfüllen sind (von Anspruchsberechtigten).

*Abbildung 704 „Die Bestätigung gemeindlicher Geschäftsvorfälle“*

Derartige Bestätigungen durch Dritte sollen bewirken, dass die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung ihrer Bilanz sowie bei der späteren Prüfung des Jahresabschlusses ihre Angaben belegen kann. Die Bestätigung des Geschäftspartners ermöglicht der Gemeinde, richtige und vollständige Angaben zu machen. Sie hat die Anfrage an die Geschäftspartner daher so zu fassen, dass ihr geeignete und sachgerechte Antworten gegeben werden.

Die Gemeinde vor der Anforderung von Bestätigungen geklärt haben, ob auf ihre Anfrage der Dritte immer oder nur in bestimmten Fällen oder bei einer nicht vorhandenen Übereinstimmung eine Antwort geben soll. Die Form der Antwort kann ebenfalls von Relevanz sein, sodass mit dem beteiligten Dritten geklärt sein sollte, ob dieser die von der Gemeinde getroffene Feststellung bestätigen oder ablehnen soll. Die Gemeinde sollte ihre Entscheidung über die Gestaltung ihrer Anfragen auch unter dem Gesichtspunkt der Verlässlichkeit der Antworten treffen.

### **1.3 Besondere Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung**

#### **1.3.1 Die Anwendung von Vorschriften der Gemeindeordnung**

##### **1.3.1.1 Zu Rückstellungen (§ 88 GO NRW)**

###### **1.3.1.1.1 Die Bildung von Rückstellungen**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht getroffene Vorschriften für spezielle Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde wirken sich auch unmittelbar auf die gemeindliche Bilanz aus. Zu solchen Regelungen gehören die Bestimmungen über gemeindliche Rückstellungen. Sie verlangen von der Gemeinde, dass für den Grund oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen entsprechende Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilanzieren sind.

Zur Erfassung und Darstellung des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde gehören auch die gemeindlichen Aufwendungen aufgrund der Bildung von Rückstellungen und Bilanzierung für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, die aber dennoch hinsichtlich ihres Eintritts ausreichend sicher sind.

In diesem Zusammenhang soll dem Begriff "angemessene Höhe" dadurch Genüge getan werden, dass die Ermittlung des möglichen Rückstellungsbetrages auf die künftige Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtung auszurichten ist und dabei mögliche Entwicklungen, die sich auf die gemeindliche Rückstellung auswirken können, bereits zum

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Abschlussstichtag berücksichtigt werden. In diesen Fällen müssen der Gemeinde geeignete und belegbare Anhaltspunkte für den Eintritt solcher Ereignisse vorliegen oder bekannt sein. Sie müssen sich zudem aus örtlichen Anlässen oder Verhältnissen ergeben bzw. belegen lassen.

Die Bilanzierung von gemeindlichen Rückstellungen setzt grundsätzlich ein „verpflichtendes Ereignis“ bei der Gemeinde im Haushaltsjahr bzw. vor dem Abschlussstichtag voraus. Dieses Ereignis muss zu einer Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten führen (Außenverpflichtung). Es schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat.

Die Gemeinde muss dann Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste oder Aufwandsrückstellungen bilden. Gemeindliche Aufwandsrückstellungen, die eine Verpflichtung gegen sich selbst beinhalten (Innenverpflichtung), sind jedoch nur in haushaltsrechtlich bestimmten Ausnahmefällen zulässig, z. B. für unterlassene Instandhaltungen. Die Gemeinde darf zudem erst dann Rückstellungen bilden und bilanzieren, wenn alle Kriterien und Voraussetzungen dafür erfüllt sind.

#### **1.3.1.1.2 Der Rückstellungsspiegel**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind in der gemeindlichen Bilanz mehrere Bilanzposten für die haushaltsrechtlich bestimmten Rückstellungsarten anzusetzen (vgl. § 36 GemHVO NRW). Dazu sind im Anhang im Jahresabschluss weitere sinnvolle sachliche Erläuterungen und Angaben zu machen (vgl. § 44 GemHVO NRW). Die Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit solcher Informationen kann die Gemeinde durch einen ergänzenden Rückstellungsspiegel verstärken.

Mit einem Rückstellungsspiegel kann ein detaillierter Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag gegeben werden. Er dient der Gemeinde dazu, für jeden Verpflichtungsposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres der einzelnen Arten von Rückstellungen wird die Entwicklung der Rückstellungen der Gemeinde verdeutlicht.

Der Rückstellungsspiegel der Gemeinde trägt erheblich zu einer besseren Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei, macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar und sollte daher dem Anhang im Jahresabschluss beigefügt werden. Die Gemeinde kann den Rückstellungsspiegel nach ihren örtlichen Bedürfnissen gestalten und dazu ggf. auch weitere geeignete sachgerechte Zusatzinformationen geben (vgl. § 36 GemHVO NRW).

#### **1.3.1.2 Zu Inventur, Inventar und Vermögensbewertung (§ 91 GO NRW)**

##### **1.3.1.2.1 Inventur und Inventar**

Die Inventur ist daher eine Bestandsaufnahme für eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag (i. d. R. der Abschlussstichtag). Sie erfolgt z. B. durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen und Wiegen. Das nachfolgende Schema zeigt den Zusammenhang zwischen der gemeindlichen Bilanz, dem Inventar und der Inventur auf (vgl. Abbildung 705).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR INVENTUR, INVENTAR UND BILANZ</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
1. Lückenlose 2. mengen- und wertmäßige 3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt 5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen usw.)	<b>Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar</b>	1. Mengen- und wertmäßige 2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden 3. in einer geordneten Zusammenstellung 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt	<b>Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz</b>	1. Wertmäßige Darstellung 2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten 3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden und Eigenkapital 4. zu einem Stichtag 5. unter Fortschreibung der Werte aus den laufenden Aufzeichnungen

*Abbildung 705 „Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“*

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat die Gemeinde zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres eine Inventur durchzuführen. Sie hat in der Inventur sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Eine stichtagsbezogene Inventur ist von der Gemeinde in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen.

Die Gemeinde hat nach der Inventur den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben, d. h. ein Inventar aufzustellen. Dem Inventar kommt damit sowohl eine Ordnungsfunktion als auch eine Wertermittlungsfunktion zu. Ein Inventar stellt daher das Bindeglied zwischen den erfassten Vermögensgegenständen und den Schulden für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar.

### **1.3.1.2.2 Die Vermögensbewertung**

#### **1.3.1.2.2.1 Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde hat bei der Aufstellung der Bilanz im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu beachten, dass sie grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage zu bilanzieren hat. Diese Vorgabe wird aber dahingehend ergänzt, dass die Gemeinde auch die Vermögensgegenstände in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen hat, bei denen sie der wirtschaftliche Eigentümer ist (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Das wirtschaftliche Eigentum an Wirtschaftsgütern kann aufgrund verschiedener Sachverhalte bei der Gemeinde liegen (vgl. Abbildung 706).



<b>DAS WIRTSCHAFTLICHE EIGENTUM AN VERMÖGENSGEGENSTÄNDEN</b>	
<b>SACHVERHALTE</b>	<b>BILANZIERUNG</b>
Die Gemeinde ist rechtlicher Eigentümer und verfügt über die Vermögensgegenstände.	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde erwirbt die Vermögensgegenstände sofort.	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde erwirbt die Vermögensgegenstände unter einem Eigentumsvorbehalt.	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände am Ende der Vertragslaufzeit optional erwerben.	Der Gemeinde ist wirtschaftliches Eigentum nur dann zuzurechnen, wenn sie bereits während der Vertragslaufzeit Mietkaufzahlungen leistet.
Die Gemeinde least/mietet die Vermögensgegenstände.	Dem Leasing- oder ÖPP-Partner der Gemeinde ist das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen.

*Abbildung 706 „Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen“*

Das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand liegt dann bei der Gemeinde vor, wenn bei ihr eine „eigentumsähnliche“ wirtschaftliche Sachherrschaft über diesen Vermögensgegenstand besteht, die es ihr ermöglicht, Dritte auf Dauer von der Nutzung des betreffenden Vermögensgegenstandes auszuschließen. Die Gemeinde gilt daher immer dann als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes, wenn ihr dauerhaft, also für die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes, der Besitz und die Gefahr sowie die Nutzungen und Lasten an dem Vermögensgegenstand zustehen.

#### **1.3.1.2.2 Die Wertansätze für Vermögensgegenstände**

Im gemeindlichen Jahresabschluss geben die Bilanz und der Anhang umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Die Bewertung von Vermögensgegenständen für den Ansatz in der Bilanz unter Anwendung ist von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen Grundsätze vorzunehmen, denn der gemeindliche Jahresabschluss soll Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung der Gemeinde, über die Einhaltung der Ermächtigungen des Haushaltsplans und über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde geben.

In der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde die Ansätze unter dem Gesichtspunkt des tatsächlichen Vorhandenseins und der Nutzung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung anzusetzen. Der Gegenstand der gemeindlichen Bilanzierung auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde ist deshalb nicht das Eigentumsrecht der Gemeinde an einem Vermögensgegenstand oder Wirtschaftsgut. In den Fällen, in denen die Gemeinde die Stellung eines Miteigentümers hat, z. B. bei Wohngebäuden, bildet der entsprechende Sachanteil die Grundlage für die gemeindliche Bilanzierung und nicht das anteilige Miteigentumsrecht.

Die Gemeinde hat zudem beim Ansatz von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Bilanz darauf zu achten, dass die Vermögensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die entstandenen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, zu bilanzieren sind (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Bei diesen Wertansätzen muss von der Gemeinde jedoch differenziert oder auf eine andere Art getrennt aufgezeigt werden, ob sie der rechtliche und wirtschaftliche oder (nur) der wirtschaftliche Eigentümer ihrer Vermögensgegenstände ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Abbildung der Vermögenslage der Gemeinde in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ermöglicht es den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Haushaltsjahres auf die Vermögenslage der Gemeinde sowie über den Stand zum Abschlussstichtag zu erlangen. Diese gebotenen Informationen und die dadurch erlangten Kenntnisse sind für die Adressaten für die Beurteilung der Chancen und Risiken bei der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde von großer Bedeutung.

### **1.3.2 Die Anwendung von Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung**

#### **1.3.2.1 Zu Bewertungen (§ 32 GemHVO NRW)**

Die Gemeinde hat ihr in der gemeindlichen Bilanz anzusetzendes Vermögen sowie die Schulden unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bestimmungen und der GoB zu bewerten. Sie kann dabei von den allgemeinen Anforderungen an die Bewertung des Vermögens und der Schulden ausgehen, die im NKF als Grundsätze der Bilanzierung bestimmt worden sind (vgl. § 32 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Grundsätze stellen für die Gemeinde zwingend zu beachtende Vorgaben dar. Nachfolgende Bewertungsanforderungen gehören dazu (vgl. Abbildung 707).

<b>ALLGEMEINE BEWERTUNGSANFORDERUNGEN</b>	
<b>NUMMER IN § 32</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Bilanzkontinuität
2	Einzelbewertung
3	Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips: das Imparitätsprinzips das Prinzip der Wertaufhellung
4	Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs
5	Bewertungsstetigkeit

*Abbildung 707 „Allgemeine Bewertungsanforderungen“*

Zu den konkreten Bewertungsanforderungen ist ergänzend bestimmt worden, dass die Gemeinde von diesen Grundsätzen nur abweichen darf, soweit die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung etwas Anderes vorsehen (vgl. § 32 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgaben sind wegen des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinde und ihres Handelns zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung rechtlich und sachlich geboten.

#### **1.3.2.2 Zu Wertansätzen (§ 33 GemHVO NRW)**

##### **1.3.2.2.1 Allgemeine Inhalte**

Das gemeindliche Haushaltsrecht schreibt für den Jahresabschluss der Gemeinde eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. Die Gemeinde hat ihr Vermögen und die Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, sodass Forderungen durch den Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten

durch den Schuldner zu passivieren sind. In diesen Rahmen gehört z. B. die Regelung, dass ein Vermögensgegenstand in die gemeindliche Bilanz aufzunehmen ist, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist.

Für die Bestimmung der Wertansätze für gemeindliche Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde sind besondere Vorgaben erlassen worden, sodass die Gemeinde im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ in ihrer Bilanz nur die Vermögensgegenstände anzusetzen hat, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Außerdem sind dazu die Bestandteile der bilanzierungsfähigen Anschaffungskosten und der bilanzierungsfähigen Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände näher bestimmt worden.

Durch diese Regelungen wird der Umfang der Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz konkret abgegrenzt (Anschaffungskostenwertprinzip). Die tatsächlichen Anschaffungskosten und die Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände stellen daher die wertmäßige Obergrenze für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde dar (Anschaffungskostenprinzip). Diese Prinzipien gelten im NKF von Anfang an, denn in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für Vermögensgegenstände gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW).

### **1.3.2.2.2 Die Qualifizierung eines Vermögensgegenstandes**

#### **1.3.2.2.2.1 Der Nutzungszusammenhang**

Für die gemeindliche Bilanzierung soll die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht im Belieben der Gemeinde liegen. Es würde der Gemeinde dann ermöglicht, je nach örtlichem Bedarf und Verhältnissen einen nutzbaren Vermögensgegenstand abstrakt in seine möglichen (technischen) Komponenten zu zerlegen oder ihn als eine sachliche Gesamtheit (Einheit) zu betrachten. Einer Wahlmöglichkeit der Gemeinde müsste ein entsprechender Ansatz in der gemeindlichen Bilanz folgen.

Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es in diesem Zusammenhang, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert, die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen. Es sind insbesondere die Eignung, der Zweck und die gewollte Nutzung sowie der voraussichtliche tatsächliche Gebrauch des Wirtschaftsgutes bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Klassifizierung eines Wirtschaftsgutes wichtig sind und für die Bilanzierung nicht außer Betracht bleiben dürfen.

Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter erst durch eine feste Verbindung mit anderen Wirtschaftsgütern zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand der Gemeinde. Die Bilanzierung eines „einheitlichen“ Vermögensgegenstandes ist dabei nicht davon abhängig, ob der Vermögensgegenstand als „zusammengesetzter Vermögensgegenstand“ oder als „Sachgesamtheit“ klassifiziert werden kann. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als einzelne Vermögensgegenstände bilanziert werden können.

Die Vermögensgegenstände werden im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nicht in der Vielzahl ihrer möglichen technischen Komponenten verwendet bzw. genutzt. Vorhandene Vermögensteile werden von der Gemeinde zu einem Vermögensgegenstand zusammengefasst, wenn die zugeordnete Funktion oder gemeindliche Aufgabe nur im Zusammenschluss der Vermögensteile durchgeführt werden kann, z. B. Maschinen, aber auch die Schichten des Straßenkörpers der Gemeindestraße.

Die einzelnen Komponenten des Vermögensgegenstandes sind in solchen Fällen regelmäßig untrennbar miteinander verbunden und gehören zur Gesamtheit des nutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Mit dem Zu-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

sammenschluss geben sie ihre Eigenständigkeit als einzelne Vermögensgegenstände auf. Das Prinzip des Nutzungszusammenhangs wirkt sich daher grundsätzlich sowohl auf den Wertansatz des gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der Bilanz, als auch auf die künftigen Abschreibungen aus, die aus der Nutzung eines einheitlichen Vermögensgegenstandes entstehen.

Von der Gemeinde ist jedoch zu beachten, dass nicht jeder Vermögensgegenstand in Form der Sachgesamtheit einen einheitlichen abnutzbaren Vermögensgegenstand darstellt. Auch bei „Sachgesamtheiten“ kann wegen der Abschreibungen eine Trennung zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Teilen vorzunehmen sein, z. B. bei bebauten Grundstücken oder auch beim Infrastrukturvermögen. In Einzelfällen muss ggf. das Prinzip des Nutzungszusammenhangs auch bei der Ermittlung sachgerechter Abschreibungen durchbrochen werden, wenn die Bestandteile des Vermögensgegenstandes bereits aufgrund der technischen Gegebenheiten zu erheblichen unterschiedlichen Nutzungszeiträumen führen.

Für die Erfassung der Abschreibungen als Ressourcenverbrauch in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist grundsätzlich von der Nutzung der eingesetzten Vermögensgegenstände zur Erledigung der gemeindlichen Aufgaben und nicht von den technischen Komponenten oder von den von der Gemeinde selbst bestimmten Gegebenheiten auszugehen. Aus Wirtschaftlichkeits-, Wesentlichkeits-, Realisierbarkeits- und Praktikabilitätsgründen ist es dabei für die Gemeinde erforderlich, nach einer sachgerechten Methode zu verfahren und nicht nur die Beträge zu einzelnen Bestandteilen zu addieren, sondern ggf. auch zu gewichten.

In Ausnahmefällen kann ggf. auch nur ein wirtschaftlicher Miteigentumsanteil der Gemeinde an einem gemeindlichen Vermögensgegenstand bestehen, sodass der betreffende Vermögensgegenstand entsprechend anteilmäßig in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, z. B. der prozentuale Anteilswert an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Eine solche Vorgehensweise ermöglicht, dass der gemeindliche Jahresabschluss unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Einzelbewertung und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann.

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand kann ggf. auch Bestandteile aufweisen, die als „Scheinbestandteile“ zu qualifizieren sind. Nach den zivilrechtlichen Vorschriften gehören z. B. zu einem gemeindlichen Grundstück nicht die Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden oder mit einem Gebäude verbunden worden sind (vgl. § 95 BGB). In derartigen Fällen ist die Gemeinde nicht der wirtschaftliche Eigentümer derartiger Bestandteile, sodass diese Teile nicht dem gemeindlichen Vermögensgegenstand zuzurechnen sind. Die gleiche Sachlage besteht auch bei einem Gebäude, das in Ausübung eines Rechts an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden worden ist, z. B. im Rahmen eines Erbbaurechts.

Bei Straßengrundstückstücken stellen Grundstücksanschlussleitungen regelmäßig Scheinbestandteile in Bezug auf den gemeindlichen Vermögensgegenstand dar, weil sie eigentumsmäßig demjenigen zuzurechnen sind, der Abwasser durch die Leitung der öffentlichen Abwasseranlage zuführt. Von der Gemeinde sind deshalb die Vermögensgegenstände, die Scheinbestandteile gegenüber gemeindlichen Vermögensgegenständen darstellen, in der Bilanz der Gemeinde weder zusammen mit dem gemeindlichen Vermögensgegenstand noch als eigenständiger Vermögensgegenstand zu bilanzieren.

### **1.3.2.2.3 Die Anschaffungskosten**

Als Anschaffungskosten der Gemeinde sind die Aufwendungen anzusehen, die von der Gemeinde geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand für ihre Aufgabenerfüllung zu erwerben und den Gegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Nur die gemeindlichen Aufwendungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, stellen dabei gemeindliche Anschaffungskosten dar. Die Anschaffungskosten setzen sich grundsätzlich wie folgt zusammen (vgl. Abbildung 708).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG DER GEMEINDLICHEN ANSCHAFFUNGSKOSTEN</b>	
<b>Anschaffungspreis</b>	Kaufpreis (i.d.R. Brutto)
+ Anschaffungsnebenkosten	z. B. Bezugskosten, Maklergebühren u.a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	z. B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	z. B. Rabatte, Skonti u.a.
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 708 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“*

Zu den gemeindlichen Anschaffungskosten gehören aber auch die entstehenden Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Es ist ggf. auch die Umsatzsteuer dazu zu zählen, da diese Steuer i.d.R. nicht von der Gemeinde als Vorsteuer abziehbar ist. Mögliche Minderungen des Anschaffungspreises hat die Gemeinde von den Anschaffungskosten abzusetzen.

#### 1.3.2.2.4 Die Herstellungskosten

Als Herstellungskosten der Gemeinde sind die Aufwendungen anzusehen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung entstehen. Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten auf (vgl. Abbildung 709).

<b>DIE ZUSAMMENSETZUNG DER GEMEINDLICHEN HERSTELLUNGSKOSTEN</b>	
<b>Materialeinzelkosten</b>	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind
+ Materialgemeinkosten	z. B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind
+ Fertigungseinzelkosten	z. B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind
+ Fertigungsgemeinkosten	z. B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich
+ Sonderkosten der Fertigung	z. B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen
<b>Herstellungskosten</b>	<b>Ermittelter Betrag</b>

*Abbildung 709 „Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“*

Regelmäßig gehören zu den gemeindlichen Herstellungskosten die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Zu den Herstellungskosten der Gemeinde gehören aber auch Aufwendungen für die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Die Gemeinde hat zudem ein Wahlrecht, ob sie die notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes einbezieht (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW).

**1.3.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**

**1.3.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss von Unternehmen ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die gesetzesergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, um eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung zu erreichen und einen Jahresabschluss gesetzeskonform aufzustellen.

Die GoB sind Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabchluss der Gemeinde ordnungsgemäß sind, d.h. ob sie formell und materiell den haushaltsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass die haushaltsrechtlichen Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend von der Gemeinde angewandt werden.

Ein gemeindliches Buchführungssystem entspricht dann regelmäßig den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle der Gemeinde sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nachverfolgen lassen. Folgende Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Abbildung 710).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d. h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit</b>	Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, sodass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zugrundeliegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.
<b>Grundsatz der Verständlichkeit</b>	Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG (GoB)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Aktualität</b>	Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.
<b>Grundsatz der Relevanz</b>	Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, sodass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

*Abbildung 710 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“*

Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der gemeindlichen Praxis den haushaltsrechtlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung des NKF und notwendige Veränderung nicht zu beeinträchtigen.

Aus diesen Rahmegrundsätzen können sich ggf. jedoch Zielkonflikte ergeben. Bei der örtlichen Ausgestaltung des gemeindlichen Rechnungswesens ist es deshalb für die Gemeinde notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vorzunehmen. Durch die GoB wird der Gemeinde jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben.

### 1.3.3.2 Die gesetzlich bestimmten Bilanzierungsgrundsätze

Für die Gemeinde sind wichtige Bilanzierungsgrundsätze in einer Vielzahl von Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden. Diese haushaltsrechtlichen Bestimmungen umfassen auch allgemeine Grundsätze zur Bilanzierung der Gemeinde. In diesem Zusammenhang steht z. B. auch der wichtige Grundsatz, dass schwebende Geschäfte von der Gemeinde nicht bilanziert werden dürfen.

Zu den haushaltsrechtlich bestimmten Grundsätzen zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss) sind eine Vielzahl von konkreten sachlichen Grundsätzen zu zählen. Neben den allgemeinen Haushaltsgrundsätzen und den GoB sind weitere Bilanzierungsgrundsätze entwickelt worden. Wichtige Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 711).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BILANZ (JAHRESABSCHLUSS)</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Aktivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ZUR GEMEINDLICHEN BILANZ (JAHRESABSCHLUSS)</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>VORSCHRIFTEN</b>
<b>Passivierungsgrundsatz</b>	§ 41 Absatz 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5, § 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzierungswahrheit</b>	§ 95, § 116 GO NRW
<b>Stichtagsprinzip</b>	§ 95 Absatz 1, § 116 Absatz 1 GO NRW
<b>Grundsatz der Bilanzidentität</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Einzelbewertung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW, § 32 Absatz 1 Nummer 3, § 35 Absatz 7 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Periodenabgrenzung</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)</b>	§ 32 Absatz 1 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>Anschaffungswertprinzip</b>	§ 91 Absatz 2 GO NRW
<b>Grundsatz des Saldierungsverbots</b>	§ 41 Absatz 2 GemHVO NRW
<b>Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit</b>	§ 95 Absatz 1 GO NRW

*Abbildung 711 „Die Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss)“*

### 1.3.3.3 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze

Die Gemeinde ist im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft zu einer sachgerechten Anwendung der GoB unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale verpflichtet, z. B. im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Die Beachtung durch die Gemeinde führt grundsätzlich zu einer wirklichkeitstreuen Darstel-



lung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Soweit die Gemeinde sich bei ihren örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientiert, entstehen zum Abschlussstichtag relevante, verlässliche und verständliche Angaben und Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

Die Gemeinde hat z. B. die Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ zu beachten, damit unter Einbeziehung der der konkreten Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz ein verständliches und nachvollziehbares Bild über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt wird. Die Bewertungsvorgaben für die Gemeinde in den Vorschriften der §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen dabei das Vorsichtsprinzip weiter aus. Die wichtigen GoB sind zudem durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht grundsätzlich verändert worden, z. B. das Realisationsprinzip. Die GoB sind von der Gemeinde weiterhin unverändert anzuwenden.

### **1.3.4 Besondere Bilanzierungssachverhalte**

#### **1.3.4.1 Sachleistungen als Schenkungen Dritter**

##### **1.3.4.1.1 Die Aktivierung**

Eine wichtige Besonderheit bei der gemeindlichen Bilanzierung stellen Schenkungen durch Dritte dar. Die Gemeinde erhält von Dritten nicht nur Geldleistungen, sondern oftmals auch Sachleistungen, ohne dafür eine Gegenleistung gegenüber einem Dritten erbringen zu müssen. In solchen Fällen dürfen die für die Aufgabenerfüllung erhaltenen und in der gemeindlichen Bilanz zu aktivierenden Vermögensgegenstände nicht zu dem Wert angesetzt werden, der den der Gemeinde tatsächlich entstandenen Kosten entspricht. Es ist daher nicht zulässig, die erhaltenen Vermögensgegenstände jeweils nur mit einem Erinnerungswert zu bilanzieren.

Für die erhaltenen Vermögensgegenstände muss die Gemeinde vielmehr die „fiktiven“ Anschaffungskosten ermitteln, die von ihr im Zeitpunkt des Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen, auch wenn durch die Hingabe von einem Dritten ohne Gegenleistung die Finanzierung dieser Vermögensgegenstände der Gemeinde erspart geblieben ist. Der für einen erhaltenen Vermögensgegenstand ermittelte aktuelle Zeitwert stellt für die Gemeinde den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar

Der erhaltene Vermögensgegenstand ist mit diesem Wert von der Gemeinde unter dem zutreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Mehrere gleichzeitig erhaltene Vermögensgegenstände dürfen für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht zu einem anzusetzenden Gegenstand zusammengefasst werden. Durch den bilanziellen Ansatz soll nicht der kostenlose Erwerb der zu nutzenden Vermögensgegenstände abgebildet werden, sondern die aufgrund des Erwerbs entstandene neue Vermögenslage der Gemeinde.

##### **1.3.4.1.2 Die Passivierung**

Bei Sachleistungen Dritter, bei denen die Gemeinde Vermögensgegenstände durch Schenkungen erhält, ist für die Darstellung der neuen Vermögenslage bzw. für die Bilanzierung zu beachten, dass dadurch der Gemeinde die Finanzierung erspart blieb bzw. der Dritte die Finanzierung von gemeindlichem Vermögensgegenständen übernommen hat. Von der Gemeinde ist deshalb wegen ihrer Ersparnis der Erwerbskosten und der Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit neben der Aktivierung der erhaltenen Vermögensgegenstände eine entsprechende Passivierung eines Sonderpostens vorzunehmen.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist ein dem erhaltenen und aktivierten Vermögensgegenstand zugeordneter Sonderposten unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ anzusetzen, denn die Finanzierung durch den Dritten erfolgt nicht in Form einer Finanzleistung an die Gemeinde, z. B. In Form einer Zuwendung oder eines

Beitrages. Für den Wertansatz dieses Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde der ermittelte fiktive Anschaffungswert der erhaltenen Vermögensgegenstände zu übernehmen.

### **1.3.4.2 Die Bilanzierung von unselbstständigen Stiftungen**

#### **1.3.4.2.1 Die Nachweispflichten der Gemeinde**

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen werden der Gemeinde durch den Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum und künftige Nutzung im Rahmen des Stifterwillens übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Die Gemeinde darf nur in Übereinstimmung mit dem Stifterwillen über das erhaltene Vermögen verfügen (fiduziarische Stiftungen). Sie muss im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft die Bewirtschaftung dieses Vermögens gesondert im Produktbereich „Stiftungen“ ihres gemeindlichen Haushalts nachweisen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss haushaltsrechtlich und entsprechend der vertraglichen Vereinbarung mit dem Stifter nachweisen, dass sie dem Willen des Stifters nachkommt. Für diesen Nachweis bedarf es grundsätzlich keiner gesonderten Bilanzierung noch einer gesonderten haushaltsrechtlichen Behandlung. Die haushaltswirtschaftliche Behandlung und Nachweisführung des Vermögens einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung durch die Gemeinde ist aber auch von den tatsächlichen Gegebenheiten und örtlichen Verhältnissen abhängig.

#### **1.3.4.2.2 Die Aktivierung**

Die Gemeinde hat die im Rahmen einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung erhaltenen Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz zu dem Wert zu aktivieren, der dem Betrag entspricht, den die Gemeinde im Zeitpunkt des Erwerbs der erhaltenen Vermögensgegenstände hätte aufbringen müssen, auch wenn sie diese Vermögensgegenstände nicht selbst finanziert hat. Für solche Vermögensgegenstände muss die Gemeinde deshalb die „fiktiven“ Anschaffungskosten ermitteln, die sie im Zeitpunkt des Erwerbs dafür hätte aufwenden müssen, wenn ihr nicht durch die Hingabe dieses Vermögens durch einen Dritten die Finanzierung erspart geblieben wäre.

Der ermittelte aktuelle Zeitwert des jeweils erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar, mit dem der Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Gemeinde darf daher die erhaltenen Vermögensgegenstände nicht zu dem Wert in ihrer Bilanz ansetzen, der den ihr tatsächlich entstandenen Kosten im Zeitpunkt der Übergabe dieser Vermögensgegenstände entspricht. Es ist für die Gemeinde auch nicht zulässig, die vom Stifter erhaltenen Vermögensgegenstände jeweils nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren.

Die Gemeinde hat die von einem Stifter im Rahmen einer rechtlich unselbstständigen Stiftung erhaltenen Vermögensgegenstände wie andere (freie) Vermögensgegenstände bilanziell zu behandeln. Die Vermögensgegenstände sind daher in der gemeindlichen Bilanz nach ihrer Art und mit dem ermittelten Wert unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen. Sie dürfen deshalb auch nicht zusammengefasst angesetzt werden, in dem z. B. ein Bilanzposten als Sammelposten genutzt wird. In besonderen Ausnahmefällen kann es aber aufgrund der bestehenden vertraglichen Vereinbarungen sachgerecht sein, die erhaltenen Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ anzusetzen.

Unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ sind jedoch i. d. R. nur die Sondervermögen mit einem eigenen Rechnungskreis anzusetzen, z. B. Eigenbetriebe (vgl. § 97 Absatz 3 und 4 Go NRW). Es können aber besondere Vermögensverhältnisse oder Vereinbarungen aufgrund des Stiftungszwecks bestehen, die bei der gemeindlichen Bilanzierung des Stiftungsvermögens nicht unbeachtet bleiben können.

Eine Stiftung kann aus einer Vielzahl von "selbstständigen" Vermögensgegenständen bestehen, mit denen aufgrund des Stifterwillens die Gemeinde einen gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck zu verfolgen hat. In derartigen Fällen muss von der Gemeinde unter Berücksichtigung des Zwecks der Nutzung des Stiftungsvermögens und im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie der Handhabbarkeit im Rahmen der Haushaltswirtschaft, aber auch unter Berücksichtigung der Grundsätze "Wirtschaftlichkeit" und "Wesentlichkeit" örtlich abgewogen und entschieden werden, ob eine summenmäßige Bilanzierung in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ vorzunehmen ist.

#### **1.3.4.2.3 Die Passivierung**

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen löst die Aktivierung der erhaltenen Vermögensgegenstände für die Gemeinde eine entsprechende Passivierungspflicht aus. Der Gemeinde sind für diese Vermögensgegenstände zwar keine Erwerbskosten entstanden, sie muss aber unter der Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit neben der Aktivierung der erhaltenen Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz auch eine entsprechende Passivierung vornehmen.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind im Umfang der ermittelten Werte der erhaltenen Vermögensgegenstände besondere Ansätze im Bilanzbereich „Sonderposten“ anzusetzen, denn die Gemeinde hat diese Vermögensgegenstände ohne eine eigene finanzielle Beteiligung erhalten. Die Gemeinde muss bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen jedoch nicht zusätzlich eine Verbindlichkeit passivieren, da für sie keine Rückgabeverpflichtung gegenüber dem Stifter besteht.

#### **1.3.4.3 Die Leasinggeschäfte**

##### **1.3.4.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Bilanzierung von Leasinggeschäften der Gemeinde ist haushaltsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt worden, denn sie hängt von der einzelnen Vertragsgestaltung und der sich daraus ergebenden bilanziellen Zuordnung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber oder der Gemeinde als Leasingnehmer ab. Bei den Leasinggeschäften überlässt der Leasinggeber der Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut gegen ein einmaliges Entgelt oder wiederkehrende Entgeltzahlungen zur Nutzung über einen bestimmten Zeitraum.

Es ist wegen der Vielzahl der Gestaltungsmöglichkeiten von Leasinggeschäften vom örtlichen Einzelfall abhängig, ob der betreffende Vermögensgegenstand beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Ein Leasinggegenstand ist i. d. R. von der Gemeinde nicht auf der Aktivseite ihrer Bilanz anzusetzen, sodass auch der Ansatz einer entsprechenden Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz nicht in Betracht kommt. Maßgeblich für die Bilanzierung von gemeindlichen Leasinggeschäften ist zudem die wirtschaftliche Bedeutung, sodass z. B. regelmäßig zwischen dem Finanzierungs-Leasing und dem Operating-Leasing zu unterscheiden ist.

Für die gemeindliche Bilanzierung ist deshalb grundsätzlich von den wirtschaftlichen Bedingungen in der von der Gemeinde abgeschlossenen Vereinbarung auszugehen. In den Fällen, in denen der Leasinggegenstand der Gemeinde als Leasinggeber zuzuordnen ist, kann der Barwert der Leasingraten als Anschaffungswert bilanziert werden. Dabei müssen die in den Leasingraten enthaltenen Anteile, die nicht zur Anschaffung gehören, als künftig durchzuführende Dienstleistungen unberücksichtigt bleiben, z. B. vereinbarte Wartungsarbeiten am verfügbaren Leasinggegenstand. Andererseits kann der im Leasingvertrag vereinbarte Zinssatz auch im Zusammenhang mit der Barwertermittlung genutzt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Zu den möglichen Arten von Leasing-Geschäften ist eine Vielzahl von steuerrechtlichen Erlassen ergangen. Die darin dargestellten Abgrenzungen für Leasinggeschäfte stellen hinsichtlich der Bilanzierung von gemeindlichen Leasinggeschäften eine Hilfestellung dar. Die Gemeinde sollte bei diesen Geschäften und einer möglichen Bilanzierung beachten, dass i. d. R. in Leasingverträgen eingesetzte Restwerte nicht zwingend die voraussichtlichen Zeitwerte am Ende der Vertragslaufzeit darstellen. Derartige Angaben entstehen aus der Kalkulation der Leasinggeschäfte und müssen aufgrund von Transparenzgeboten offengelegt werden. Sie werden daher in den Verträgen ausgewiesen, ohne dass daraus üblicherweise ein Anspruchscharakter für die Gemeinde entsteht.

Nach der internationalen Entwicklung sollen künftig die Leasinggeschäfte sowohl beim Leasinggeber als auch beim Leasingnehmer bilanziert werden (ab 1. Januar 2019). Das auch von der Gemeinde anzuwendende Konzept des wirtschaftlichen Eigentums soll dann nicht mehr der relevante Maßstab sein. Künftig soll das Konzept der Bilanzierung nach dem Nutzungsrecht ausschlaggebend sein. Damit wird verbunden, dass dann viele Nutzungsrechte und Verpflichtungen aus Leasinggeschäften und ähnlichen Geschäften in ihrer rechnerischen Größenordnung in der Bilanz angesetzt werden und nicht mehr nur im Anhang im Jahresabschluss darüber informiert wird.

Eine solche Sachlage hat für die Gemeinde z. B. zur Folge, dass das Recht der Gemeinde zur Nutzung des Leasingobjektes in Höhe der Anschaffungskosten, die sich aus der Höhe der Schuld zur Zahlung von Leasingraten und weiterer Kosten zusammensetzen, zu aktivieren ist. Zusätzlich ist jedoch auch die Schuld der Gemeinde zur Zahlung von Leasingraten mit dem Barwert zu bemessen und abgezinst zu passivieren. Eine Leasinggesellschaft als Leasinggeber hat dann auch gegenüber der Gemeinde als Leasingnehmer die Bilanzierungsinhalte vollständig und gesondert abzugrenzen.

#### **1.3.4.3.2 Das Finanzierungs-Leasing**

Bei den Leasinggeschäften wird hinsichtlich ihrer Kündigungsmöglichkeiten zwischen dem Finanzierungs-Leasing und dem Operating-Leasing unterschieden. Für die gemeindliche Bilanzierung kommt es bei diesen Möglichkeiten darauf an, wann die Gemeinde als Leasingnehmer ein Wirtschaftsgut zu bilanzieren hat. Ggf. können sich im Einzelfall aber Abweichungen daraus ergeben, ob ein bewegliches Wirtschaftsgut oder ein unbewegliches Wirtschaftsgut der Leasinggegenstand ist.

Bei gemeindlichen Leasinggeschäften für Gebäude aufgrund von Vollamortisationsverträgen kann ausgehend davon, dass die Grundmietzeit innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit liegt, festgestellt werden, dass bei einer Grundmietzeit von unter 40 % und über 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit das betreffende Wirtschaftsgut beim Leasingnehmer (Gemeinde) zu bilanzieren ist.

Sofern die vereinbarte Grundmietzeit zwischen 40 % bis 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit liegt, ist es von den einzelnen vertraglichen Vereinbarungen (Optionen) abhängig, ob das Wirtschaftsgut beim Leasinggeber oder Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Beim Finanzierungs-Leasing, das regelmäßig eine unkündbare Grundmietzeit enthält, kann zwischen verschiedenen Vertragsformen unterschieden werden (vgl. Abbildung 712).

<b>DIE VERTRAGSFORMEN BEIM FINANZIERUNGS-LEASING</b>	
<b>Vollamortisationsverträge</b>	Verträge, bei denen alle Kosten der Anschaffung und der Finanzierung sowie die Nebenkosten durch die während der Grundmietzeit zu zahlenden Leasingraten gedeckt werden, und für das Ende der Leasingzeit i. d. R. ein Kauf des Leasinggegenstandes, seine Rückgabe oder eine Verlängerung der Vertragslaufzeit möglich ist.
<b>Teilamortisationsverträge</b>	Verträge, bei denen die Kosten der Anschaffung und der Finanzierung sowie die Nebenkosten nicht in vollem Umfang

<b>DIE VERTRAGSFORMEN BEIM FINANZIERUNGS-LEASING</b>	
	durch die während der Grundmietzeit zu zahlenden Leasingraten gedeckt werden, und deshalb für die Vollamortisation weitere Vereinbarungen getroffen werden.
<b>Spezialleasingverträge</b>	Verträge, die bei einem speziellen Einzelfall vorherrschenden Verhältnisse abgestellt sind, unterschieden werden.

*Abbildung 712 „Die Vertragsformen beim Finanzierungs-Leasing“*

In Einzelfällen ist z. B. bei einem Vertrag ohne Optionen bei Leasinggeber zu bilanzieren, aber bei einem Spezialleasing ohne weitere Bedingungen beim Leasingnehmer. Bei Teilamortisationsverträgen ist das Wirtschaftsgut zwar grundsätzlich dem Leasinggeber zuzurechnen, gleichwohl können vertragliche Vereinbarungen dazu führen, dass das Wirtschaftsgut doch bei der Gemeinde als Leasingnehmer zu bilanzieren ist. Die einzelnen Voraussetzungen dafür sowie ihr mögliches Zusammenspiel kann hier nicht in allgemeiner Form näher erläutert werden.

#### **1.3.4.3.3 Das Operating-Leasing**

Die Gemeinde kann auch Leasingverträge abschließen, bei denen nur die Gebrauchsüberlassung im Vordergrund der Vereinbarung steht. Dieses Operating-Leasing ist daher den zivilrechtlichen Mietverträgen sehr ähnlich, denn der Leasinggeber behält das maßgebliche Verwertungsrecht. Die Leasingrate wird dabei i. d. R. als angemessene Gegenleistung der Gemeinde für die laufende Nutzungsüberlassung eines zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgutes angesehen. Der Leasinggeber hat daher regelmäßig den Vermögensgegenstand in seiner Bilanz anzusetzen und nicht die Gemeinde als Leasingnehmer.

Die Gemeinde hat nur die jährlich zu zahlenden Leasingraten als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Sofern die Gemeinde aber zu Beginn der Grundmietzeit eine Sonderzahlung leistet, hat sie diese Finanzleistung über die Rechnungsabgrenzung in ihrer Bilanz anzusetzen und den angesetzten Betrag periodengerecht über die Grundmietzeit abzuschreiben. In Sonderfällen kann auch eine Bilanzierung und Abschreibung des Wirtschaftsgutes bei der Gemeinde vorzunehmen und eine Leasingverbindlichkeit zu passivieren sein.

#### **1.3.4.3.4 Das Gemeinschafts-Leasing**

Ein Leasinggeschäft, an dem neben dem Leasinggeber mindestens zwei eigenständige Leasingnehmer zusammen beteiligt sind, wird als „Gemeinschaftsleasing“ bezeichnet. Zu derartigen Geschäften gehört das Leasen von Dienstkraftfahrzeugen, wenn z. B. ein gemeindlicher Beschäftigter neben dem Einsatz für dienstliche Zwecke auch für private Zwecke nutzen darf. Die Gemeinde ist bei dieser Leasingart der Mieter für die Zeit, in der das Fahrzeug für dienstliche Zwecke genutzt wird. Der Beschäftigte ist Mieter entsprechend seiner Verfügungszeit. Für die Gestaltung der Mietverhältnisse (RentSharing) bestehen unterschiedliche Modelle.

Beim „Gemeinschafts-Leasing“ gilt wie bei anderen Leasinggeschäften der Gemeinde, dass das Fahrzeug beim Leasinggeber als wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren ist. Die Gemeinde tritt neben ihrem Beschäftigten gleichberechtigt als Leasingnehmer auf, sodass ein Vertrag über „Gemeinschaftsleasing“ regelmäßig entsprechend der Zahl der „Leasingnehmer“ aufzuteilen bzw. in einzelne getrennte Verträge aufzuteilen ist. Im Rahmen derartiger Verträge findet zudem keine Fahrzeugüberlassung zwischen der Gemeinde und dem Beschäftigten statt.

#### **1.3.4.3.5 Leasing und erhaltene Zuwendungen**

Bei der Bilanzierung von investiven Zuwendungen für Leasinggeschäfte der Gemeinde ergeben sich die bilanziellen Zuordnungserfordernisse regelmäßig nur unter Berücksichtigung der einzelnen Vertragsgestaltung der Gemeinde. Bei derartigen Zuwendungen muss nicht nur geklärt sein, ob der Zuwendungsgeber die Investitionskosten mittragen will, sondern auch in welcher Form die Gemeinde die Zuwendung in ihr Leasinggeschäft einbeziehen darf. Die Gemeinde muss daher prüfen, ob die Investitionskosten in den Leasingraten gesondert abgegrenzt worden sind oder abgegrenzt werden können.

Im Rahmen der Übernahme eines Leasinggegenstandes vom Leasinggeber wird die Gemeinde i. d. R. nicht der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes. Sie darf diesen Gegenstand nicht aktivieren, zumal auch für die Gemeinde keine Anschaffungskosten entstanden sind. Eine investive Zuwendung kann daher von der Gemeinde auch nicht passiert werden, wenn die Investitionskosten in den Leasingraten nicht abgegrenzt werden können. Die Gemeinde muss dann mit dem Zuwendungsgeber klären, ob sie gleichwohl die gewährte Zuwendung im Sinne der Aufgabenerfüllung und mithilfe des Leasinggegenstandes nutzen darf.

Bei einer eingeräumten Verwendung der „investiven“ Zuwendung durch den Zuwendungsgeber in diesem Sinne zielt dann der Zweck der erhaltenen Zuwendung auf die Unterstützung der Aufgabenerledigung der Gemeinde im Nutzungszeitraum des Leasinggegenstandes und somit auf die Unterstützung der gemeindlichen (laufende) Geschäftstätigkeit. Dieser Sachstand bedingt nicht, dass dadurch für die Gemeinde ein auf ein bestimmtes Haushaltsjahr bezogener Betriebskostenzuschuss entsteht. Die investive Zuwendung wird lediglich für die Bilanzierung „fiktiv“ so eingeordnet und muss wegen des Nutzungszeitraumes des „geförderten“ Leasinggegenstandes von der Gemeinde über die Nutzungszeit periodengerecht abgegrenzt werden.

Die gewährte Zuwendung stellt zwar noch einen einmaligen Vorgang für die Gemeinde dar. Sie erfordert jedoch die gleiche periodenbezogene Behandlung wie bei der originären Verwendung einer investiven Zuwendung und der periodengerechten Abgrenzung über die Bilanzierung eines Sonderpostens für den betreffenden Vermögensgegenstand. Bei den Leasinggeschäften der Gemeinde bedarf es daher des Korrekturpostens „Passive Rechnungsabgrenzung“ und nicht der Passivierung eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde hat dann die Auflösung dieser passiven Rechnungsabgrenzung über die Nutzungszeit planmäßig vorzunehmen.

#### **1.3.4.3.6 ÖPP-Projekte**

Durch das Gesetz zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich-Privaten Partnerschaften (ÖPPG) im Jahre 2005 wurde eine neue Ausgangsgrundlage für die Durchführung von Öffentlich-Privaten Partnerschaften geschaffen. Der Begriff „ÖPP“ bzw. „PPP“ ist nicht näher definiert worden, sodass darunter sowohl reine Finanzierungsmodelle als auch Betreibermodelle verstanden werden. Die projektbezogene Vereinbarung einer Gemeinde muss daher hinsichtlich ihrer haushaltswirtschaftlichen Bedeutung und Handhabung im Einzelnen näher untersucht werden, wobei die vorgesehene Abwicklung des Projektes nicht außer Betracht bleiben kann. Sie ist daher auch hinsichtlich der Bilanzierungserfordernisse zu prüfen.

Bei Betreibermodellen liegen die Planung, die Finanzierung und der Bau eines Objektes, aber auch dessen Bauunterhaltung und dessen Betrieb ganzheitlich bei dem privaten Partner. Für die gemeindliche Bilanzierung von ÖPP-Projekten ist daher vor allem die Frage des wirtschaftlichen Eigentums des Objektes zu klären. Beim Inhabermodell liegt das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde, sodass das ÖPP-Objekt in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das dafür an den privaten Dritten zu zahlende Entgelt in Anschaffungskosten und laufender Aufwand aufzuteilen ist. Im Einzelfall kann ggf. auch noch ein Kredit als Verbindlichkeit zu passivieren sein. Beim Erwerbmodell liegt das Objekt ebenfalls im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde. Am Ende der Laufzeit der vertraglichen Vereinbarung erhält dann die Gemeinde auch das zivilrechtliche Eigentum.

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass die ÖPP-Projekte regelmäßig Dauerschuldverhältnisse für die Gemeinde darstellen. Sie stellen außerdem auch schwebende Geschäfte dar, die nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Ein Bilanzausweis muss aber erfolgen, wenn aufgrund von Vorleistungen oder Erfüllungsrückständen eines Vertragspartners das Gleichgewicht der gemeindlichen Geschäfte nicht mehr besteht. Ein Erfüllungsrückstand kann auch die Bilanzierung einer Rückstellung bedingen. Ebenso können andere Sachverhalte den Ansatz einer Rückstellung in der Bilanz bedingen, z. B. die Verpflichtung, das Objekt in einem vertraglich festgelegten Zustand zurückzugeben ist.

Bei einer solchen Sachlage müssen auch die allgemeinen Voraussetzungen für die gemeindliche Rückstellungsbildung und Bilanzierung vorliegen. Im Einzelfall können bei der Durchführung von gemeindlichen ÖPP-Projekten aber auch besondere Abweichungen bestehen, die dazu führen, dass bis zum Vertragsende auch das wirtschaftliche Eigentum beim privaten Partner und nicht bei der Gemeinde liegt. Die Abwicklung der objektbezogenen Verträge der Gemeinde ist daher im Einzelnen und laufend hinsichtlich der Bilanzierungsgegebenheiten zu prüfen.

Die aufgezeigten Grundsätze müssen von der Gemeinde auch dann beachtet werden, wenn in vergleichbarer Weise die Gemeinde ihre örtlichen Vorhaben zur Aufgabenerfüllung in anderen Formen und Modellen einer Partnerschaft zwischen der Gemeinde (Öffentliche Hand) und privaten Unternehmen durchführt. Die Gemeinde kann derartige Projekte z. B. auch in Form eines PPP-Modells (Public-Private-Partnership) oder eines ÖPP-Modells (Öffentlich-private Partnerschaft) oder eines ÖPP-Modells (Öffentlich-öffentliche Partnerschaft) umsetzen.

Das Leistungsentgelt aus solchen Projekten ist in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehen und jeweils in Abhängigkeit von der örtlich gewählten Modellvariante nachzuweisen. Die Gemeinde muss zu jedem Abschlussstichtag feststellen, welche haushaltswirtschaftliche Sachlage bei ihrem ÖPP-Projekt besteht und die Folgen daraus für ihre Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres und der weiteren Planungsjahre ziehen. Sie muss ggf. zu jedem Abschlussstichtag in sachgerechter Weise notwendig gewordene Anpassungen vornehmen.

#### **1.3.4.3.7 Contracting-Projekte**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung auch auf der Basis von Contracting-Vereinbarungen besondere Maßnahmen durchführen, die z. B. der Energieeinsparungen dienen. In solchen Fällen erstellt und betreibt der Contractor z. B. eine Heizungsanlage und schließt mit der Gemeinde als Contracting-Nehmer einen Wärmeliefervertrag über eine abgegrenzte Laufzeit ab. Für die gemeindliche Bilanzierung ist dann die Frage des wirtschaftlichen Eigentums des Objektes zu klären. Der Vertrag sollte deshalb kostenmäßig möglichst in die beiden Bereiche „Wärmelieferung“ und „Heizungsanlage“ aufgliedert sein.

Bei den gemeindlichen Contracting-Projekten ist von der Gemeinde zu klären, ob der Gemeinde als Contracting-Nehmer nur die mit der Heizungsanlage erzeugte Wärme zur Verfügung gestellt wird oder auch die Heizungsanlage zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Für die gemeindliche Bilanzierung ist dann die Zurechenbarkeit des wirtschaftlichen Eigentums an der Heizungsanlage an die Gemeinde anhand der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze zu klären. Dabei muss zudem festgestellt werden, ob die Gemeinde alleiniger Vertragspartner des Contractors ist.

#### **1.3.4.4 Die Nießbrauchgeschäfte**

##### **1.3.4.4.1 Der Ansatz bei der Gemeinde**

Die Gemeinde muss auch bei der Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes an einen Dritten beachten, dass sie einen Vermögensgegenstand dem Dritten nur zum Nießbrauch überlassen darf, wenn sie diesen Vermögensgegenstand in absehbarer Zeit nicht zur Erfüllung ihrer Aufgaben braucht (vgl. § 90 Absatz 3 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In den Fällen der Gewährung eines Nießbrauchs überträgt die Gemeinde als Eigentümer eines Vermögensgegenstandes das Recht zur Nutzung und Fruchtziehung an einen Dritten, behält aber das Verfügungsrecht über diesen gemeindlichen Vermögensgegenstand.

Die Gemeinde bleibt daher in den Fällen des Nießbrauchs an einem gemeindlichen Vermögensgegenstand i. d. R. der rechtliche und wirtschaftliche Eigentümer, sodass der betreffende Vermögensgegenstand weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Rechtsposition der Gemeinde und des Dritten in den Fällen des Nießbrauchs sollten durch eine Vereinbarung bestimmt und abgegrenzt werden. Dabei muss auch klargestellt werden, ob das gemeindliche Rechtsgeschäft von dinglichem oder schuldrechtlichem Charakter ist. In diesen Fällen ist außerdem von der Gemeinde zu beachten, dass sie ihre Vermögensgegenstände nicht zur kostenlosen Nutzung einem Dritten überlassen darf (vgl. § 90 Absatz 4 GO NRW).

#### **1.3.4.4.2 Der Ansatz beim Nießbraucher**

In Ausnahmefällen kann der Nießbraucher gleichwohl auch der wirtschaftliche Eigentümer des ihm überlassenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes sein, wenn er z. B. über seine eingeräumte Nutzungsbefugnis hinaus, die tatsächliche Herrschaft über den gemeindlichen Vermögensgegenstand ausübt, weil ihm die Verwertungsbefugnis vertraglich eingeräumt wurde. In solchen Fällen hat der Nießbraucher gleichwohl nicht das Recht, nach Belieben mit dem gemeindlichen Vermögensgegenstand zu verfahren. Er trägt zudem nicht das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung oder kann aus möglichen Wertsteigerungen einen Nutzen ziehen.

Die Gemeinde hat im Falle des Nießbrauchs vor der Bilanzierung eines abgegebenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes die tatsächlichen Umstände und die vertraglichen Vereinbarungen genau zu prüfen. Sie hat dabei insbesondere zu klären, ob wer aufgrund der vertraglichen Nutzungsüberlassung der wirtschaftliche Eigentümer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist und ob die Gewährung des Nießbrauchsrechts an einen Dritten mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang steht.

#### **1.3.4.5 Die Treuhandvermögen**

##### **1.3.4.5.1 Allgemeine Sachlage**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen und den Sondervermögen auch noch das Treuhandvermögen als eine weitere Art von gemeindlichen Vermögen, das von der Gemeinde zu verwalten ist. Beim Treuhandvermögen sind der Gemeinde von einem Dritten fremde Vermögensgegenstände zur Verwaltung übergeben worden. Die Gegenstände werden von der Gemeinde treuhänderisch gehalten, denn die Gemeinde ist von dem Dritten (Treugeber) beauftragt worden oder daher verpflichtet, das Vermögen ordnungsgemäß zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu nutzen (Ermächtigungstreuhand).

Einem gemeindlichen Treuhandverhältnis liegt die der Gemeinde anvertraute Verfügung über fremde Sachen und Rechte zugrunde. Sie muss als Treuhänder die damit verbundenen Rechte und Pflichten im Interesse des Dritten ausüben. Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als deren rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat.

In den Fällen, in denen die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem übergebenen Treugut erwirbt, können die vertraglichen Beziehungen gleichwohl vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. Der Treugeber bleibt dann der wirtschaftliche Eigentümer des übergebenen Treuguts, sodass das Treugut nicht von der Gemeinde zu bilanzieren ist. Für die Gemeinde folgt jedoch aus ihrer Tätigkeit



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und dazu auch eine Herausgabeverpflichtung besteht.

Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten. Ein Bedarf für eine gesetzliche Regelung wurde bisher vom Bund nur für Kreditinstitute als erforderlich angesehen, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Durch deren Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Treuhänders gegenüber dem Treugeber offengelegt werden (vgl. § 6 RechKredV).

Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz bedarf es daher keiner besonderen Regelung. In den Fällen, in denen von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten werden, entstehen daraus für die Gemeinde besondere Haftungsverhältnisse. Es ist daher für die Gemeinde geboten, über die Treuhandverhältnisse und die daraus bestehenden Verpflichtungen besondere Angaben und Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu machen und zusätzlich die Treuhandverhältnisse im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder kann für die Gemeinde zudem ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen, z. B. wenn der Umfang ihres Treuhandauftrages eine eigene Rechnungslegung erfordert. Aufgrund ihrer Treuhandtätigkeit kann die Gemeinde dafür eine gesonderte Treuhandbuchführung oder in der eigenen Buchführung einen eigenen Rechnungskreis mit besonderen Konten einrichten. In solchen Fällen ist auf eine strikte Trennung der Geschäftsvorfälle im Buchungsgeschehen zu achten. In der eigenen Finanzbuchhaltung ist dann ggf. nur der bestehende Anspruch der Gemeinde gegenüber dem Treugeber auf Vergütung als Treuhänder zu erfassen.

#### **1.3.4.5.2 Die Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber**

Die Gemeinde kann einem Dritten auch eigene Vermögensgegenstände überlassen, wenn diese Hingabe den Zwecken der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dient. Sie tritt dann als Treugeber gegenüber einem Dritten auf, z. B. gegenüber einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Sofern der Sanierungsträger als Dritter die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben im eigenen Namen auf Rechnung der Gemeinde erfüllt, wird er als Treuhänder für die Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB).

Zu seinem Treuhandvermögen gehört dabei auch das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe und zur Verfügung durch den Dritten bereitgestellt hat. Bei solchen Treuhandverhältnissen finden die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, sodass die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer der übergebenen Vermögensgegenstände bleibt und diese Gegenstände bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind.

Die Bilanzierungsgrundsätze gelten auch für den Fall, dass der Treuhänder von einem Dritten zusätzliches Treugut zu treuen Händen des Treugebers erworben wird. Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind dagegen in der Bilanz des Treuhänders anzusetzen. Als Wertansätze in dieser Bilanz können ggf. auch die gegen die Gemeinde als Treugeber bestehenden Forderungen des Treuhänders auf Freistellung von den übernommenen Verpflichtungen gehören.

Zu jedem Abschlussstichtag muss wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen die Gemeinde jedes bestehende Treuhandverhältnis sowie dessen Auflösung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse einzeln betrachtet und bewerten. Sie muss sicherstellen, dass in der gemeindlichen Bilanz ein sachgerechter Ansatz der Vermögenswerte erfolgt, die aufgrund der bei der Gemeinde bestehenden Treuhandverhältnisse wirtschaftlich der Gemeinde zuzurechnen sind.

#### **1.3.4.5.3 Treuhandverhältnis und Pensionsrückstellungen**

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Bilanzierung von Pensionsrückstellungen und Treuhandverhältnissen wird oftmals darauf verwiesen, dass es sachlich sinnvoll sei, ein Treuhandverhältnis zwischen der Gemeinde als Dienstherr und ihren Beamten zu begründen. Eine solche Konstruktion hat den Zweck, eine unmittelbare Saldierung von konkret abgegrenzten und zugeordneten gemeindlichen Vermögensgegenständen (Treuhandgut) mit den beamtenrechtlichen Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde zu ermöglichen. Dem Umsetzen dieser Absicht steht das haushaltsrechtlich bestimmte Saldierungsverbot entgegen, dass von der Gemeinde als allgemeiner Grundsatz bei der gemeindlichen Bilanzierung zu beachten ist.

Die im Markt angebotene sog. Treuhandlösung „Contractual Trust Arrangements“ (CTA) zur Absicherung und Finanzierung langfristig fällig werdender Pensionsverpflichtungen stellt keine gemeinderechtlich zulässige Besicherung und Risikominderung sowie keinen Vermögensstatus dar, der zu einer Reduzierung der von der Gemeinde zu bilanzierenden Pensionsrückstellungen führen kann, auch wenn dabei ein unabhängiger Rechtsträger eine treuhänderische Verwaltung für die Gemeinde vornimmt.

Aufgrund eines Treuhandverhältnisses zur "Hinterlegung von Pensionsverpflichtungen" kann die Gemeinde weder auf den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz noch auf die notwendige Liquiditätsvorsorge für die künftig zu zahlenden Versorgungsleistungen verzichten (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW i. V. m. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **1.3.4.6 Die Tauschgeschäfte**

##### **1.3.4.6.1 Bei zu übernehmenden Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde kann neue oder gebrauchte Vermögensgegenstände für ihre Aufgabenerfüllung auch durch Tauschgeschäfte erwerben. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte prüfen, ob der von ihr zu übernehmende Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlich ist oder wird (vgl. § 90 Absatz 1 GO NRW). Bei Tauschgeschäften soll zudem eine Gleichwertigkeit des Rechtsgeschäfts bestehen. Bei einer fehlenden Gleichwertigkeit darf diese Sachlage nicht zulasten der Gemeinde gehen.

Die Gemeinde muss für die den Wertansatz der zu übernehmenden Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz die Anschaffungskosten bezogen auf den Erwerbszeitpunkt des Vermögensgegenstandes ermitteln, die sie ohne das Tauschgeschäft für den zu übernehmenden Vermögensgegenstand hätte aufbringen müssen. Sofern keine konkrete Berechnung möglich ist, kann auch eine Schätzung des Wertes des Vermögensgegenstandes erfolgen. Dem für die gemeindliche Bilanz geltenden Vollständigkeitsgrundsatz wird ein Vorrang vor dem pagatorischen Prinzip eingeräumt, sodass die Aktivierung des übernommenen Vermögensgegenstandes geboten ist. Bei einem Verzicht würde die Vermögenslage der Gemeinde unzutreffend im gemeindlichen Jahresabschluss dargestellt.

Der von der Gemeinde für den "erworbenen" Vermögensgegenstand ermittelte wertmäßige Betrag stellt die „fiktiven“ Anschaffungskosten des Vermögensgegenstandes dar, mit denen dieser Gegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Der Wegfall einer gemeindlichen Finanzleistung als Gegenleistung für den zu übernehmenden Vermögensgegenstand gibt keine haushaltsbezogene Veranlassung, auf den Ansatz des Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz zu verzichten.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu prüfen, ob durch das Tauschgeschäft auch ein Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz berührt wird, z. B. wenn der abzugebende gemeindliche Tauschgegenstand mit Zuwendungen Dritter finanziert worden ist. Dieser Sonderposten bleibt regelmäßig bestehen, sofern auf-

grund der Abgabe des Vermögensgegenstandes keine Rückzahlungspflicht für die Gemeinde entsteht oder entstehen kann. Die Gemeinde hat einen bestehenden Sonderposten oder dessen Auflösung ggf. auch anzupassen, z. B. wenn dem übernommenen Vermögensgegenstand eine andere Nutzungszeit zuzuordnen ist als dem abgegebenen Vermögensgegenstand.

#### **1.3.4.6.2 Bei abzugebenden Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde kann ihre Vermögensgegenstände auch durch Tauschgeschäfte abgeben bzw. veräußern. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte feststellen, dass der von ihr zu abzugebende Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben nicht mehr benötigt wird. Bei solchen Rechtsgeschäften muss zudem grundsätzlich gesichert sein, dass die Vermögensgegenstände zu ihrem vollen Wert abgegeben werden (vgl. § 90 Absatz 3 GO NRW). Ein Tauschgeschäft gibt keinen Anlass, vom vollen wirtschaftlichen Wert des gemeindlichen Vermögensgegenstandes als Geschäftsgrundlage (Tauschwert) abzusehen.

Bei der Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen im Rahmen von Tauschgeschäften kann der bilanzierte Buchwert des im gemeindlichen Eigentum befindlichen und abzugebenden Vermögensgegenstandes einen Einstieg in die Wertermittlung und die Festlegung des zu vereinbarenden Tauschwertes bieten. Der bilanzierte Buchwert dürfte eine Wertuntergrenze für den ohne finanzielle Gegenleistung abzugebenden gemeindlichen Vermögensgegenstand darstellen.

Gleichwohl sind von der Gemeinde der volle Zeitwert des abzugebenden Vermögensgegenstandes bzw. sein möglicher Veräußerungserlös zu ermitteln, der für die Gemeinde ohne das angestrebte Tauschgeschäft voraussichtlich erzielbar wäre. Sie muss die notwendigen Grundlagen schaffen und ausreichend und sachgerecht dokumentieren, um die notwendige Gleichwertigkeit des abzuschließenden Tauschgeschäftes beurteilen zu können.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu prüfen, ob durch das Tauschgeschäft ein bestehender Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz berührt wird, z. B. wenn der abzugebende gemeindliche Tauschgegenstand mit Zuwendungen Dritter finanziert worden ist. Dieser Sonderposten bleibt regelmäßig bestehen, sofern aufgrund der Abgabe des Vermögensgegenstandes keine Rückzahlungspflicht für die Gemeinde entsteht oder entstehen kann.

Die Gemeinde hat einen bestehenden Sonderposten oder dessen Auflösung ggf. auch anzupassen, z. B. wenn dem übernommenen Vermögensgegenstand eine andere Nutzungszeit zuzuordnen ist als dem abgegebenen Vermögensgegenstand. Nach dem Abschluss des Tauschgeschäftes ist der betreffende Vermögensgegenstand in Abgang zu stellen.

#### **1.3.4.7 Die Rentenzahlungen**

Die Gemeinde kann ggf. auch Vermögensgegenstände auf der Basis von Verträgen erwerben, die für den Kaufpreis nicht eine einmalige Zahlung an den Verkäufer vorsehen, sondern Teilzahlungen in Form von gleichmäßigen Rentenzahlungen. Sie muss vor der Abwicklung solcher Geschäfte - wie bei jedem Vermögenserwerb - prüfen, ob der vorgesehene Vermögensgegenstand zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben benötigt wird (vgl. § 90 Absatz 1 GO NRW).

Die Höhe der gemeindlichen Anschaffungskosten wird in solchen Fällen maßgeblich durch den Barwert der von der Gemeinde eingegangenen Rentenverpflichtungen bestimmt. Es kommt dabei auch darauf an, welche Form die Gemeinde zur Erfüllung ihrer Rentenverpflichtung eingegangen ist. Die gemeindliche Rentenverpflichtung kann z. B. für einen fest vereinbarten, begrenzten Zeitraum vorgesehen sein (zeitlich bestimmte Rente).

In diesem Fall soll der Barwert durch Abzinsung aller vereinbarten Zahlungen aus der Rentenverpflichtung ermittelt werden. Diese Sachlage gilt z. B. für Leibrentenverträge der Gemeinde (Erwerb eines Grundstückes gegen Übernahme einer festen Geldrente – Rentengut nach dem Gesetz über Rentengut vom 27.06.1890). Die Rentenzahlung ist dabei oftmals auch an die Lebenszeit einer Person geknüpft, sodass in der Ermittlung des Barwerts versicherungsmathematische Verfahren unter Einbeziehung der Lebenserwartung Anwendung finden. Mögliche Erhöhungen der Rentenzahlungen der Gemeinde fließen dabei nur dann in die gemeindlichen Anschaffungskosten ein, wenn sie vertraglich vereinbart worden sind.

In den Fällen, in denen das zu Erhöhung von gemeindlichen Rentenzahlungen führende Ereignis (auch z. B. aufgrund einer Wertsicherungsklausel) erst zukünftig auftritt, fließen daraus entstehende Erhöhungen jedoch nicht in die Anschaffungskosten der Gemeinde ein. In solchen Fällen stellt die Rentenerhöhung ein gesondertes Finanzierungsgeschäft für die Gemeinde dar, weil die Erhöhung der gemeindlichen Rentenzahlungen nicht mehr originär aus dem Erwerb des Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde begründet wird. Vielmehr sind dann nur die Verpflichtungen der Gemeinde in Form von Rentenzahlungen betroffen.

#### **1.3.4.8 Die Zwangsversteigerungen**

Die Gemeinde kann ihre Vermögensgegenstände auch im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens erwerben, z. B. Grundstücke. Die von der Gemeinde für den ersteigerten Vermögensgegenstand zu leistende Zahlung entspricht dann regelmäßig den dafür in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Anschaffungskosten. In besonderen Einzelfällen kann darüber hinaus noch eine an dem erworbenen Vermögensgegenstand geknüpfte dinglich besicherte Forderung in die Anschaffungskosten einzubeziehen sein. Die Gemeinde muss unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und des Grundsatzes der Einzelbewertung sowie der GoB über den Umfang des in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Wertbetrages entscheiden.

#### **1.3.4.9 Die gepfändeten Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde hat vielfach fremde Vermögensgegenstände von Dritten im Besitz, die ihr wegen der gemeindlichen Ansprüche gegenüber diesen Dritten als Sicherung übereignet worden sind. Nach den einschlägigen Vorschriften können aufgrund der Bestellung eines Pfandrechts oder auf andere Art und Weise fremde Vermögensgegenstände durch die Gemeinde belastet oder von ihr in Sicherungsverwahrung genommen werden, um eine gemeindliche Forderung bzw. Ansprüche zu sichern.

Bei dem der Gemeinde vorhandenen Pfandgut bleibt der Pfandgeber bis zur Verwertung des Pfandgutes der Eigentümer der betreffenden Vermögensgegenstände. Er kann i. d. R. davon ausgehen, dass er bei Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche sein Pfandgut wieder zurückerhält. In diesen Fällen besteht kein Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum an den Vermögensgegenständen, sodass das Pfandgut dem Pfandgeber wirtschaftlich zuzurechnen ist. Die Gemeinde hat zum Abschlussstichtag in ihrer Bilanz lediglich ihre gesicherte Forderung anzusetzen und nicht das in ihrem Besitz befindliche Pfandgut.

#### **1.3.4.10 Der Eigentumsvorbehalt**

Im Rahmen des Erwerbs von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde kann der Fall eintreten, dass ein Vermögensgegenstand nur unter Eigentumsvorbehalt erworben werden kann. Eine solche Sicherung des Verkäufers lässt gleichwohl zu, dass die Gemeinde über den Vermögensgegenstand verfügen kann. Mit der Übergabe des Vermögensgegenstandes an die Gemeinde als Käufer gehen auch die möglichen Nutzungen sowie die Lasten auf die Gemeinde über (vgl. § 446 Satz 2 BGB).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Gemeinde wird zu diesem Zeitpunkt zum wirtschaftlichen Eigentümer und hat den betreffenden Vermögensgegenstand auf der Aktivseite in ihrer Bilanz anzusetzen sowie ggf. in Höhe des Kaufpreises eine Verbindlichkeit zu passivieren. Erst wenn der Verkäufer bezogen auf den Vermögensgegenstand einen Herausgabeanspruch gegenüber der Gemeinde geltend macht, verliert die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum an dem betreffenden Vermögensgegenstand und dadurch die Bilanzierungsfähigkeit.

**1.4 Aktivtausch und Passivtausch in der Bilanz**

**1.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei den Geschäftsvorfällen der Gemeinde werden, abhängig von den bilanziellen Auswirkungen, vier Arten von Veränderungen bei den Bilanzposten der gemeindlichen Bilanz unterschieden (vgl. Abbildung 713).

<b>DIE VERÄNDERUNGEN VON BILANZPOSTEN</b>	
<b>Aktivtausch</b>	Bei einem Aktivtausch werden nur Bestandskonten der Aktivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z. B. Kauf von Büroausstattung mit sofortiger Bezahlung.
<b>Passivtausch</b>	Bei einem Passivtausch werden nur Konten der Passivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z. B. Ablösung einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen durch einen Bankkredit.
<b>Aktiv-Passiv-Mehrung</b>	Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermehrt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verlängert, z. B. Kauf eines Fahrzeuges mit Zahlungsziel von drei Monaten.
<b>Aktiv-Passiv-Minderung</b>	Bei einer Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermindert und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verkürzt, z. B. Bezahlung einer Lieferantenverbindlichkeit durch Überweisung vom Bankkonto.

*Abbildung 713 „Die Veränderungen von Bilanzposten“*

Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde haben bei den Buchungen nach dem System der doppelten Buchführung unmittelbare Auswirkungen auf die gemeindliche Bilanz, auch wenn nicht jeder Geschäftsvorfall in der gemeindlichen Bilanz gesondert darzustellen oder zu erfassen ist, z. B. schwebende Geschäfte.

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, die zu bilanziellen Vermögensumschichtungen bei der Gemeinde führen und deren Buchungen über die Bestandskonten erfolgen, werden die Veränderungen unmittelbar in der gemeindlichen Bilanz sichtbar und dokumentiert. Bei diesen zulässigen Umschichtungen findet jedoch keine Verrechnung zwischen den Aktiv- und Passivposten der Bilanz statt, sodass durch die Gemeinde auch nicht gegen das allgemeine Saldierungsverbot verstoßen wird.

## 1.4.2 Die Umbuchung

### 1.4.2.1 Allgemeine Grundlagen

Bei der Gemeinde werden vielfältige Geschäftsvorfälle abgewickelt, aus denen heraus von der Gemeinde eine Umbuchung in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen ist. Eine Umbuchung stellt eine bilanzielle Ausweisänderung bei betreffenden gemeindlichen Bilanzposten dar. Bei diesem Vorgang sind in der gemeindlichen Bilanz immer zwei Bilanzposten betroffen, weil der Wertansatz eines Bilanzpostens um einen bestimmten Betrag zu vermindern und der andere Bilanzposten um den entsprechenden Betrag zu erhöhen ist.

Eine Umbuchung wird z. B. erforderlich, wenn die Gemeinde z. B. eine nicht mehr benötigte Turnhalle, die mit ihrem noch nicht abgeschriebenen Wert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist, künftig als Lagerhalle für Zwecke der Straßenunterhaltung genutzt werden soll. In der Bilanz entfällt unter dem betreffenden Bilanzposten der Wertansatz mit dem Zweck „Turnhalle“ und wird unter dem künftigen Bilanzposten mit dem Zweck „Lagerhalle“ angesetzt.

Der Buchwert für die Turnhalle wird bei diesem Vorgang in gleicher Höhe zu Anschaffungskosten für die Lagerhalle, sofern von der Gemeinde zum betreffenden Abschlussstichtag keine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist, wegen des Gebäudezustandes. Die Gemeinde hat zu beachten, dass eine Umbuchung grundsätzlich immer im gleichen Bilanzbereich der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen ist, z. B. im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ auf der Aktivseite der Bilanz.

Die Veränderung der Bilanz durch eine Übernahme oder eine Zuordnung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens ins Umlaufvermögen stellt dagegen eine Umgliederung dar, die von der Gemeinde im Anlagenpiegel im gemeindlichen Jahresabschluss als Abgang oder als Zugang zu erfassen ist. Dieser Vorgang kann gleichzeitig ggf. eine Wertanpassung durch die Gemeinde erfordern, wenn ein Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens dem Umlaufvermögen zugeordnet wird, weil für die Bewertung dieser Vermögensgegenstände das strenge Niederstwertprinzip einzuhalten ist (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW).

### 1.4.2.2 Bei geleisteten Anzahlungen

Eine Ausweisänderung im Bereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz kann von der Gemeinde vorzunehmen sein, wenn die Durchführung einer geplanten Investitionsmaßnahme abgeschlossen ist. Ein Beispiel dafür wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 714).

<b>DIE UMBUCHUNG</b>				
<b>Bilanzposten</b>	<b>Buchwert am 31.12. des Vorjahres</b>	<b>Umbuchungen im Haushaltsjahr</b>	<b>Zugänge im Haushaltsjahr</b>	<b>Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres</b>
	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>
Schulen	0	+ 2,5 Mio.	4,5 Mio.	7, 0 Mio.
Anlagen im Bau	2,5 Mio.	- 2,5 Mio.	0	0

*Abbildung 714 „Die Umbuchung“*

Die Gemeinde hat in dem Beispiel den bisher unter dem Bilanzposten "Anlagen im Bau" stehenden Wertansatz in den sachlich zutreffenden Bilanzposten übernommen und unter dem Bilanzposten "Schulen" angesetzt. In Abhängigkeit von der Dauer der Herstellungsphase eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, z. B. drei Jahre, kann es in deren weiteren zeitlichen Ablauf ggf. nochmals zu einer Umbuchung bei den bilanzierten Anzahlungen kommen. Die Umbuchung hat dabei grundsätzlich ohne Änderung des Wertes zu erfolgen. Durch gleichzeitige Zugänge im Haushaltsjahr kann sich aber gleichwohl ein anderer Wertansatz unter dem neuen Bilanzposten ergeben.

### **1.4.3 Die Umstufung von Straßen**

#### **1.4.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße ist entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen i. d. R. eine Umstufung der betreffenden Straße (Aufstufung oder Abstufung) vorzunehmen, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen (vgl. § 8 StrWG NRW). In diesem Zusammenhang kann auch ein Wechsel des Trägers der Straßenbaulast vorzunehmen sein, wenn z. B. eine Gemeindestraße wird zur Kreisstraße umgestuft wird. In solchen Fällen geht das Eigentum an der Straße sowie alle Rechte und Pflichten des bisherigen Trägers der Straßenbaulast (Gemeinde) entschädigungslos auf den neuen Straßenbaulastträger (Kreis) über.

Die Gemeinde hat bei der Abgabe einer Straße (Abgang) festzustellen, ob und welche Veränderungen bei den Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen sind. Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung derartiger Vorgänge kommt es auf den Willen des abgebenden Straßenbaulastträgers und seine Zwecksetzung an, der vom aufnehmenden (neuen) Straßenbaulastträger mitgetragen werden sollte. Der bisherige Straßenbaulastträger muss wegen der Abgabe der Straße i. d. R. eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen.

Die Abgabe der Straße stellt einen Abgang dar, wenn keine besonderen Zwecksetzungen im Zusammenhang mit der Umstufung der Straße durch den bisherigen Straßenbaulastträger festgelegt werden. Er muss dann die aus der Umstufung (Abgang) entstehenden Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Abgabe einer Straße an einen anderen Straßenbaulastträger stellt jedoch keinen gemeindlichen Geschäftsvorfall dar, der von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich als außerordentlich einzustufen und deshalb in diesem Bereich der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen wäre.

#### **1.4.3.2 Die Bedeutung der Zwecksetzung**

Im Rahmen der Umstufung dürfte der Wille des bisherigen Straßenbaulastträgers darauf ausgerichtet sein, dass die abzugebende Straße weiterhin zur Nutzung durch die Öffentlichkeit verfügbar sein muss, auch wenn er künftig nicht mehr deren Eigentümer ist. Dieser Wille sollte vom neuen Straßenbaulastträger mitgetragen werden. In solchen Fällen stellt die Übergabe der Straße haushaltswirtschaftlich eine Sachzuwendung an den neuen Träger der Straßenbaulast dar, die mit einer Nutzungsverpflichtung in zeitlicher Hinsicht verknüpft werden kann.

Der neue Straßenbaulastträger übernimmt dadurch auch die Pflicht, die Straße im Rahmen der vorgesehenen Restnutzungsdauer der Öffentlichkeit zur Nutzung zur Verfügung zu stellen. Es kann dadurch eine Gegenleistungsverpflichtung gegenüber dem vorherigen Straßenbaulastträger unterstellt werden, der den Erwerb bzw. die Herstellung der Straße finanziert hat, denn er folgt der vom bisherigen Straßenbaulastträger getroffene Festsetzung.

Der bisherige Straßenbaulastträger ist zuvor seiner straßenrechtlichen Verpflichtung nachgekommen, denn er hat in haushaltswirtschaftlicher Hinsicht die von beiden Straßenbaulastträgern getragene Zwecksetzung getroffen, so dass seine Aufwendungen aus der Umstufung der Straße nicht zwingend bilanziell einmalig mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind. Der Sachwert der Straße im Zeitpunkt ihrer Übergabe kann vielmehr auch in Form einer Zuwendung periodengerecht auf die restlichen Nutzungsjahre verteilt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Dieses haushaltswirtschaftliche Ergebnis einer Verteilung entsteht, weil entsprechend der straßenrechtlichen Festlegungen der bisherige Straßenbaulastträger mit der entschädigungslosen Abgabe der Straße dem neuen Straßenbaulastträger eine Sachzuwendung gewährt. Unter Beachtung der Zwecksetzungen ist die Sachzuwendung in der Bilanz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen und entsprechend der Nutzungsdauer periodengerecht zu reduzieren (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW). Der Wert der gewährten Sachzuwendung wird dann im Rahmen der Restnutzungsdauer der Straße vermindert. Der fachgesetzlich geprägte Geschäftsvorfall ist entsprechend auf der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zu erfassen (vgl. Abbildung 715).

<b>DIE BILANZIERUNG BEI DER UMSTUFUNG VON STRAßEN</b>				
	<b>Bisheriger Straßenbaulastträger</b>		<b>Neuer Straßenbaulastträger</b>	
<b>Gemeindebilanz:</b>	<b>Aktivseite</b>	<b>Passivseite</b>	<b>Aktivseite</b>	<b>Passivseite</b>
<b>Umstufung:</b>	Abgang der Straße  (i. H. d. Buchwertes)	Auflösung des Sonderpostens  (i. H. d. Ansatzes)	Zugang der Straße  (i. H. d. fiktiven Anschaffungskosten)	Ansatz eines Sonderpostens  (i. H. d. fiktiven Anschaffungskosten)
<b>Nutzung:</b>	Rechnungsabgrenzung bei einer Gegenleistungsverpflichtung  (jährliche Minderungen)	Rechnungsabgrenzung, wenn die Straße mit Drittmitteln finanziert wurde  („Weiterleitung“ der erhaltenen Zuwendung)	Wertansatz im Infrastrukturvermögen  (jährlich planmäßige Abschreibungen)	Sonderposten aus Zuwendungen  (Auflösung jährlich entsprechend der Abschreibungen)

*Abbildung 715 „Die Bilanzierung bei der Umstufung von Straßen“*

Die örtlichen Gegebenheiten sind mitentscheidend, ob bei der Umstufung einer Straße die Hingabe der Straße an den neuen Straßenbaulastträger als „kostenlose“ bzw. ohne entgeltliche Gegenleistung vorzunehmende Veräußerung und Abgang zu bewerten ist, oder ob die Hingabe der Straße in Form einer Sachzuwendung erfolgen soll. Von der abgebenden Gemeinde ist dabei auch zu berücksichtigen, ob die Herstellung der abzugebenden Straße mithilfe einer erhaltenen Zuwendung finanziert wurde.

Bei einer vollständigen Kappung der bisherigen Bilanzierung und dem Verzicht auf den Nachweis der „weiteren Nutzung“ könnte ggf. ein Anlass zur Rückforderung der gewährten Zuwendung gegeben werden. Die Gemeinde hat daher bei abzugebenden Straßen die tatsächlichen Verhältnisse sowie die mit einer Umstufung verbundenen Zwecke zu ermitteln und ein Gesamtbild darüber zu gewinnen. Sie soll bei der Umstufung einer Straße in sachgerechter und geeigneter Weise über die bilanzielle Abwicklung entscheiden.

#### **1.4.4 Die „parallele“ Rechnungsabgrenzung**

Die Rechnungsabgrenzungsposten dienen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz dazu, geleistete Zahlungen periodengerecht aufzuteilen und entsprechend auf der Passivseite die erhaltenen Zahlungen. Sie können als ergänzende Korrekturposten (Bilanzierungshilfen) auch dann gleichzeitig auf beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

notwendig werden, wenn genutzte Vermögensgegenstände an Dritte als Sachzuwendung abgegeben werden, wenn die gemeindlichen Vermögensgegenstände mit Zuwendungen finanziert worden sind.

Die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten sind auch dann in der gemeindlichen Bilanz erforderlich, wenn die Gemeinde gegenüber einem Dritten eine Zuwendung in Form einer Finanzleistung gewährt, und dafür von einem anderen Dritten eine Zuwendung erhalten hat. Die Gewährung von Sachzuwendungen an Dritte in Form von nicht mehr benötigten gemeindlichen Vermögensgegenständen führt zu einem Abgang des betreffenden Vermögensgegenstandes im Anlagevermögen und zu einem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten.

Unter der Berücksichtigung der Veränderungen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz und der Verbindung zwischen beiden Bilanzseiten müssen von der Gemeinde in entsprechender Weise auf der Passivseite der Bilanz der für den abzugebenden Vermögensgegenstand angesetzte Sonderposten aufgelöst und in eine passive Rechnungsabgrenzung übergeleitet werden, wenn die Gemeinde von einem Dritten eine Finanzleistung für den gemeindlichen Vermögensgegenstand erhalten hat.

In solchen Fällen von beiderseitigen Finanz- und/oder Sachzuwendungen ist der Weg zur gemeindlichen Rechnungsabgrenzung auf beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz im gegenseitigen Einklang vorzunehmen. Das Zusammenspiel der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzung bleibt solange bestehen, bis die festgelegte Zeitdauer für die periodengerechte Verteilung der Finanzleistungen oder Sachleistungen beendet ist.

## **2. Zu Absatz 2 (Verbot der Saldierung von Bilanzposten):**

### **2.1 Das Verbot der Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten**

#### **2.1.1 Das Saldierungsverbot**

Der gemeindliche Jahresabschluss soll einen Überblick über die wirtschaftlichen Aktivitäten der Gemeinde und den daraus entstehenden Vermögens- und Schuldenstatus zum Abschlussstichtag geben. Die Bilanz im Jahresabschluss hat deshalb auf der Aktivseite das gesamte Vermögen der Gemeinde und auf der Passivseite die gemeindlichen Schulden auszuweisen. Die Bilanz der Gemeinde ist deshalb wie alle anderen Planungs- und Rechnungswerke der Gemeinde in Form der „Bruttorechnung“ zu führen.

Der Nachweis und die Darstellung des gemeindlichen Eigenkapitals in der Bilanz der Gemeinde und seine möglichen Veränderungen sind deshalb nicht auf die Erfassung als „Nettogröße“ ausgerichtet worden. Nach der haushaltsrechtlichen Regelung dürfen deshalb die Wertansätze der Bilanzposten auf der Aktivseite nicht mit den Ansätzen der Passivseite verrechnet werden. Das Verbot der Saldierung von Posten der Bilanz dient dem Erhalt und der Richtigkeit, Klarheit und Wahrheit der Übersicht über die tatsächliche gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage zum jährlichen Abschlussstichtag.

Der wirtschaftliche Gehalt lässt sich zwar auch in der „Nettogröße“ erfassen, aber das Informationsbedürfnis der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist vielfältig und umfangreich und nicht ausschließlich auf die Darstellung „wirtschaftlicher Nettowerte“ ausgerichtet. Es ist deshalb von der Gemeinde zu vermeiden, dass Aktiv- oder Passivposten nicht mehr oder nicht mehr in vollem Umfang in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, obwohl gemeindliche Geschäftsvorfälle vorliegen.

Das gesamte gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung aller öffentlichen Aufgaben der Gemeinde und hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen. Entsprechend sollen dessen bilanzielle Erfassung und Darstellung im gemeindlichen Jahresabschluss vollständig und richtig sein und getrennt von den zum Abschlussstichtag bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde erfolgen. Mehrere bilanziell wirksame Geschäfte dürfen daher von der Gemeinde nicht miteinander verbunden werden.

Die Gemeinde darf z. B. eine Erhöhung ihrer Kapitalanteile an einem gemeindlichen Betrieb nicht mit einer Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten verknüpfen. Sie darf lediglich eine Verrechnung der Zahlungen vornehmen, wenn die Vertragspartner beider Geschäfte identisch sind, sofern nicht eine Aufrechnung nach den einschlägigen zivilrechtlichen Vorschriften zulässig ist. Bei einer Saldierung von Bilanzposten im Sinne einer Aufrechnung könnte die Übersicht über die gemeindliche Haushaltswirtschaft für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verloren gehen.

In derartigen Fällen würde ggf. die Transparenz über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde eingeschränkt werden, sodass eine Bilanzverschleierung entstehen könnte. Außerdem würde bei einer Zusammenfassung gegen die Bilanzierungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Einer Saldierung steht auch das Verbot entgegen, dass das gemeindliche Vermögen, bezogen auf einzelne Aufgaben, nicht abgesondert werden darf, z. B. nicht in Privatvermögen umgewandelt werden darf (vgl. § 99 Absatz 3 GO NRW). Das gemeindliche Vermögen darf aus den gemeindrechtlichen Gesichtspunkten heraus auch nicht einzelnen besonderen Verpflichtungen der Gemeinde zugeordnet und der allgemeinen Aufgabenerledigung der Gemeinde dadurch entzogen werden (vgl. § 90 und § 99 Absatz 3 GO NRW).

Diese Vorgaben bedingen ebenfalls die Verpflichtung der Gemeinde zur Beachtung des Saldierungsverbots. Eine Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“ kann daher nicht zu einer Reduzierung der Pensionsrückstellungen führen, auch wenn die Kapitalversicherung der Erfüllung der künftigen Versorgungsleistungen der Gemeinde dient. In der gemeindlichen Bilanz muss nach dem Bruttoprinzip das Vermögen der Gemeinde immer getrennt von den gemeindlichen Schulden angesetzt werden. Die notwendigen Informationen könnten sonst nicht gegeben werden. Die Bildung von Bewertungseinheiten fällt dabei nicht unter das Verrechnungsverbot.

## **2.1.2 Die Beachtung des Verbots**

### **2.1.2.1 Bei den Anschaffungskosten**

Für die Gemeinde können mit dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch Verpflichtungen zur Übernahme von Schulden, Lasten oder sonstigen Verpflichtungen verbunden sein. Die Verpflichtungen können für die Gemeinde dazu führen, dass von ihr ein geringerer Preis für den neuen Vermögensgegenstand zu zahlen ist, als wenn gleichzeitig keine Belastungen zu übernehmen wären. Die Gemeinde muss in solchen Fällen für den Wertansatz des Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz immer die „fiktiven“ Anschaffungskosten ermitteln, die ohne die Übernahme von weiteren Verpflichtungen durch die Gemeinde entstehen würden.

Der bei diesem Vorgang ermittelte Differenzbetrag zwischen den „fiktiven“ Anschaffungskosten und dem gezahlten Anschaffungspreis stellt eine Wertgröße für die gemeindlichen Verpflichtungen aus diesem Anschaffungsvorgang dar, die von der Gemeinde zu passivieren ist. Dieses Ergebnis bestimmt damit den Wertansatz für die in der gemeindlichen Bilanz aufgrund des Erwerbsvorgangs zu passivierenden Verpflichtungen. Die Anschaffungskosten sind dagegen als Bruttogröße auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen. Sie dürfen nicht mit den übernommenen Verpflichtungen saldiert werden, auch wenn sie bei der Gemeinde im Rahmen der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes entstanden sind.

### **2.1.2.2 Bei den Abschreibungen**

Das Saldierungsverbot wirkt sich z. B. auf den Wertansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen auch dadurch aus, dass Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht nach der indirekten Methode verbucht werden dürfen. Nach dieser Methode wird der auf den jeweiligen Abschlussstichtag bezogene Buchwert

eines Vermögensgegenstandes dadurch ermittelt, dass die Abschreibungen unmittelbar vom Wert des betreffenden Vermögensgegenstandes saldiert werden.

Für gemeindliche Abschreibungen ist nur die Buchung nach der direkten Methode zulässig, sodass der erstmalige Ansatz eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz immer mit seinen nach der Brutto-Methode ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen ist. Im NKF ist aber auch nicht die Möglichkeit zugelassen worden, den Wert von Vermögensgegenständen, die dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Verpflichtungen aus der Altersversorgung der Beschäftigten dienen, mit den Verpflichtungen zu verrechnen.

### **2.1.2.3 Bei den zulässigen Verrechnungen**

Vom bilanziellen Saldierungsverbot bleibt aber eine Verrechnung von gemeindlichen Ansprüchen und Verpflichtungen gegenüber Dritten nach anderen Rechtsvorschriften unberührt. So bleibt z. B. eine personenbezogene Aufrechnung von Forderungen und Verpflichtungen durch die Gemeinde im Einzelfall zulässig, wenn diese auf der Grundlage des § 387 BGB vorgenommen wird.

Eine Verrechnung im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung bleibt zulässig, wenn z. B. von der Gemeinde zu leistende personenbezogene Auszahlungen an einen Dritten mit seinen ausstehenden Zahlungen (Einzahlungen bei der Gemeinde) saldiert werden, weil von diesem Vorgang lediglich der personenbezogene Zahlungsverkehr der Gemeinde betroffen ist.

### **2.1.3 Die Einhaltung des Bruttoprinzips**

#### **2.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Wertansätze für gemeindliche Vermögensgegenstände unter den Aktivposten und die Schulden der Gemeinde getrennt davon unter den Passivposten anzusetzen und in voller Höhe zu ermitteln (Bruttoprinzip). Es ist nicht der Zweck der gemeindlichen Bilanz den wirtschaftlichen Vermögens- und Schuldenstatus der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres lediglich als Nettogröße aufzuzeigen. Die Anwendung des Bruttoprinzips durch die Gemeinde muss bei den gemeindlichen Wertansätzen mit den Buchführungsgrundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ in Einklang stehen.

Von der Gemeinde müssen daher der Stand und die Veränderungen aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber dem Vorjahr im Rahmen der vorgegebenen Mindestgliederung ungekürzt transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Dieses Erfordernis wird durch die Einhaltung des Bruttoprinzips gesichert. Gemeindliche Ansprüche und Verpflichtungen sind deshalb immer getrennt zu bilanzieren, auch wenn die Gemeinde bei einer Verpflichtung gleichzeitig auch einen Erstattungsanspruch gegenüber einem Dritten hat.

Ein genereller Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Übersicht über die Vermögens- und Schuldenlage im gemeindlichen Jahresabschluss erheblich beeinträchtigen. Die Übersicht darüber könnte ggf. sogar verloren gehen. Eine Ausnahme von der Anwendung des Bruttoprinzips durch die Gemeinde muss daher durch ein Gesetz oder eine Verordnung zugelassen worden sein, z. B. die Aufrechnung von Verbindlichkeiten und Forderungen (vgl. §§ 387 ff. BGB). Die Anwendung darf jedoch nicht zu einer Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsabrechnung führen.

### **2.1.3.2 Ausnahmetatbestände**

#### **2.1.3.2.1 Die Aufrechnung**

Die zivilrechtlich zugelassene Aufrechnung von Verbindlichkeiten und Forderungen erfasst auch die gemeindlichen Verbindlichkeiten und Forderungen (vgl. §§ 387 ff. BGB). Die nach dieser Vorschrift zulässigen Aufrechnungen können nicht als Abweichungen vom haushaltsrechtlich vorgegebenen Bruttoprinzip angesehen werden, auch wenn dadurch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die Veränderungen von Wertansätzen unter den Bilanzposten nur in Form einer Nettogröße aufgezeigt werden.

Eine Aufrechnung erfordert grundsätzlich, dass wechselseitige Verbindlichkeiten und Forderungen der Gemeinde gegenüber dem gleichen Geschäftspartner bestehen. Die Verbindlichkeiten und Forderungen sollen zudem von gleicher Art sein und die Verbindlichkeiten zu erfüllen und die Forderungen fällig sein. Im Zeitpunkt der Aufrechnung von Verbindlichkeiten und Forderungen gilt dann die betreffende Verbindlichkeit als erfüllt und die gleichwertige Forderung gilt als erloschen.

Das haushaltsrechtlich bestimmte Bruttoprinzip und das Saldierungsverbot gelten als nicht verletzt, wenn von der Gemeinde durch eine zulässige Aufrechnung ein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz als „Nettogröße“ ermittelt wird. Der Wertansatz unter einem Bilanzposten in der Bilanz der Gemeinde darf deshalb nicht durch eine Verrechnung von bilanziellen Ansätzen entstehen.

Die Gemeinde muss die mit einer Aufrechnung in Verbindung stehenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen sachgerecht dokumentieren und aufbewahren. Die in eine Aufrechnung einbezogenen Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber einem Dritten und die Forderungen gegenüber diesem Dritten müssen aus den Unterlagen erkennbar und nachvollziehbar bleiben. Der Aufrechnungsvorgang bedarf dabei ebenfalls der Dokumentation.

#### **2.1.3.2.2 Die Allgemeine Rücklage**

Die Gemeinde hat Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese haushaltsmäßige Behandlung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen mit dem Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ verändert den Status dieses Bilanzpostens.

Aufgrund der ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Verrechnungsvorgabe von Erträgen und Aufwendungen stellt der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, anders als die anderen Posten der gemeindlichen Bilanz einen „Nettoposten“ dar, weil der Wertansatz durch erzielte Erträge erhöht und durch entstandene Aufwendungen vermindert werden kann. Diese Sachlage bedingt für den Ausweis in der gemeindlichen Bilanz, dass der betragsmäßige Wertansatz des Bilanzpostens bzw. der Bestand der Allgemeinen Rücklage positiv oder negativ sein können. Ein negativer Bestand der Allgemeinen Rücklage stellt nicht zwingend eine eingetretene Überschuldung der Gemeinde dar, wenn die Ausgleichsrücklage noch einen positiven Bestand aufweist.

## **2.2 Das Verbot der Verrechnung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten**

### **2.2.1 Der Begriff „Grundstücksrechte“**

Bei den gemeindlichen Grundstücken können unterschiedlichste Formen von Grundstücksrechten bestehen. Ob und in welcher Form solche Rechte bei gemeindlichen Grundstücken bestehen, muss im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung für die betreffenden Grundstücke dokumentiert werden. Zu den Grundstücksrechten sind die grundstücksgleichen Rechte sowie andere Rechte zu zählen, die sich auf ein Grundstück beziehen.

Die grundstücksgleichen Rechte stellen dingliche Rechte dar, die umfassende Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z. B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wegerechte, Wohnungseigentum u. a. Zu den sonstigen auf ein Grundstück bezogenen Rechten gehören die Grunddienstbarkeit (vgl. §§ 1018 ff. BGB), das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, durch die nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird.

### **2.2.2 Der Begriff „Grundstücklasten“**

Bei gemeindlichen Grundstücken können unterschiedlichste Formen von Grundstückslasten bestehen. Sofern die Grundstückslasten „dauernde Grundstückslasten“ darstellen, gehen diese Lasten bei einem Erwerb des Grundstücks kraft Gesetzes auf den Erwerber über. Sie können daher als eine Eigenschaft des Grundstücks angesehen werden, die dauerhaft wertmindernd wirkt. Zu den dauernden Grundstückslasten zählen z. B. neben den öffentlichen Lasten, die Grunddienstbarkeiten, Wege-, Geh- oder Fahrrechte, Duldung von Feldbahnen, Gleisen, Leitungen, Wettbewerbs- oder Bauverbote. Ob solche Lasten bei gemeindlichen Grundstücken bestehen, muss im Rahmen der Anlagenbuchhaltung der Gemeinde für die betreffenden Grundstücke dokumentiert werden.

Die Grundstückslasten werden i. d. R. in öffentliche und private Lasten sowie Baulasten untergliedert. Zu den öffentlichen Lasten sind z. B. zu zählen: Grundsteuer, Wasserzins, Beiträge zur Flurbereinigung. Bei den privaten Lasten, die im dritten Teil des Grundbuchblattes verzeichnet sind, kann es sich z. B. um Hypotheken oder andere finanzielle Belastungen, die auf dem Grundstück liegen, handeln. Diese Art von Lasten hängen fest mit dem Grundstück zusammen. Sie ist nicht an die Person gebunden, die z. B. die Hypothek aufgenommen hat. Bei einem Kauf gehen daher nicht getilgte private Lasten auf den Erwerber über.

Die Baulasten sind Lasten, die der Eigentümer bei der Bebauung eines Grundstückes beachten muss, z. B. Pflichten, die Feuerwehrezufahrten oder Wege zu Hydranten freizuhalten. Für Grundstücksnachbarn besteht manchmal ein Wegerecht in Form einer Baulast auf einem fremden Grundstück, um dieses zu überqueren und ihr eigenes Grundstück zu erreichen. Solche Baulasten werden zwischen den Nachbarn oder mit der Gemeinde vereinbart, im Baulastenverzeichnis festgehalten und gehen nicht aus den Eintragungen des Grundbuches hervor. Die Löschung ist nur möglich, wenn an ihnen kein öffentliches Interesse mehr besteht.

### **2.2.3 Die Inhalte des Verbotes**

Bei den gemeindlichen Grundstücken können in den unterschiedlichsten Formen sowohl besondere Grundstücksrechte als auch besondere Grundstückslasten bestehen, die in der gemeindlichen Bilanz entweder zu aktivieren oder zu passivieren sind. Für die gemeindliche Bilanz wird wegen ihrer Form als Bruttorechnung haushaltsrechtlich ausdrücklich bestimmt, dass von der Gemeinde die ihr zustehenden Grundstücksrechte nicht mit bestehenden Grundstückslasten verrechnet werden dürfen.

Es ist sachgerecht, dass die Verpflichtungen der Gemeinde getrennt von ihren Ansprüchen offenzulegen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz getrennt auf der Passivseite (Verpflichtungen) und auf der Aktivseite (Ansprüche) anzusetzen. Bei einer Saldierung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten durch die Gemeinde würde die Übersicht über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde sowie die Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher erstreckt sich das Saldierungsverbot auch auf die von der Gemeinde zu bilanzierenden Forderungen und Verbindlichkeiten.

### **3. Zu Absatz 3 (Gliederung der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz):**

#### **3.1 Zu Nummer 1 (Anlagevermögen):**

##### **3.1.01 Der Begriff „Anlagevermögen“**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen, sind in der gemeindlichen Bilanz dem Bilanzbereich „Anlagevermögen“ zuzuordnen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Für eine solche Bilanzierung bzw. Zuordnung ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes maßgebend.

Die im NKF bestehende Objektivierung und die Ausrichtung der Investitionen auf aktivierbare Vermögensgegenstände begrenzt das Risiko, dass der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit nicht ausreichend von der Gemeinde beachtet wird. Eine eigenständige Aktivierung von möglichen Dienstleistungspotential, dass zudem nur aufgrund von subjektiven Schätzungen ermittelbar wäre, ist deshalb für die Gemeinde nicht zulässig.

Der einzelne Vermögensgegenstand muss daher von der Gemeinde zum Gebrauch bestimmt (gewidmet) worden sein. Der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt für die Zuordnung alleine kein Kriterium dar. In der gemeindlichen Bilanz können deshalb unter dem gemeindlichen Anlagevermögen nur die Vermögensgegenstände angesetzt werden, die von der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne der Zwecke der Aufgabenerfüllung bestimmt worden sind und bei denen die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist.

Beim Begriff „Dauer“ ist jedoch nicht allein auf die zeitliche Festlegung abzustellen. Die tatsächliche Dauer, d. h. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde, kann für die bilanzielle Zuordnung der Vermögensgegenstände der Gemeinde zum Anlagevermögen wichtige Anhaltspunkte liefern. Von der Gemeinde kann z. B. ein Vermögensgegenstand aber auch dann im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn er sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet.

##### **3.1.02 Die Zuordnung von Vermögensgegenständen**

Im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ in der Bilanz der Gemeinde sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände anzusetzen, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden. Sie sind regelmäßig dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Der Begriff „Dauer“ ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht nur in zeitlicher Hinsicht auszulegen. Die tatsächliche Dauer des Besitzes bzw. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde können gleichwohl wichtige Anhaltspunkte für die bilanzielle Zuordnung in der gemeindlichen Bilanz liefern.

Ein Vermögensgegenstand kann z. B. auch dann von der Gemeinde im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn dieser sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet. Dem gemeindlichen Anlagevermögen liegt damit das „Gebrauchskonzept“ zugrunde. Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand dau-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

ernend dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen soll, können sich Hinweise aus der Art des Vermögensgegenstandes und aus seiner üblichen Nutzung für Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ergeben. Im Einzelfall können sich auch Zweifel darüber ergeben.

Die Gemeinde soll daher immer eine Gesamtbewertung vornehmen, für die neben der Eigenschaft des Vermögensgegenstandes auch die gemeindlichen Nutzungsabsichten (fachlich und zeitlich) sowie andere örtliche Verhältnisse von Relevanz sind. Die Gemeinde hat dabei auch einen Entscheidungsspielraum. Der Wert eines Vermögensgegenstandes stellt für sich allein genommen jedoch kein Kriterium für die Zuordnung zum gemeindlichen Anlagevermögen und für den entsprechenden Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar, auch wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände sein muss (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW).

Durch diese haushaltsrechtliche Vorschrift wird definiert, dass in der gemeindlichen Bilanz nur die Vermögensgegenstände der Gemeinde als Anlagevermögen auszuweisen sind, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Die Zuordnung der Vermögensgegenstände zum der gemeindlichen Anlagevermögen setzt daher eine Entscheidung der Gemeinde über deren zweckbezogene Nutzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde voraus. Der Ansatz der Vermögensgegenstände im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz spiegelt dann den objektiven Willen der Gemeinde wieder.

Dem gemeindlichen Anlagevermögen können von der Gemeinde nur die Vermögensgegenstände zugeordnet werden, die zum Gebrauch auf Dauer unter Berücksichtigung ihrer zweckbezogenen Nutzung bestimmt sind. Die gemeindliche Bilanz ist deshalb im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ mindestens wie nachfolgend aufgezeigt zu strukturieren (vgl. Abbildung 716).

<b>DAS ANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>GLIEDERUNG</b>
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach Arten, ggf. geleistete Anzahlungen, und örtlichem Bedarf)
<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DAS ANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>GLIEDERUNG</b>
<b>Finanzanlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Sondervermögen</li> <li>- Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> </ul>

*Abbildung 716 „Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Für die Aktivierung gemeindlicher Vermögensgegenstände kommt es dabei nicht auf deren Herkunft und auch nicht darauf an, ob die Gemeinde für deren Erwerb Eigenkapital oder Fremdkapital eingesetzt hat. Auch erhaltene Zuwendungen als Finanzierungsunterstützung sowie Schenkungen sind für die Aktivierung nicht ausschlaggebend. Es sind daher im Prinzip die gemeindlichen Vermögensgegenstände im Anlagevermögen zu bilanzieren, die zu einem dauerhaften Nutzen bei der Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führen.

Bei der gemeindlichen Bilanzierung ist aber auch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu berücksichtigen, sodass z. B. im Bereich „Sachanlagevermögen“ die gemeindlichen Grundstücke unter verschiedenen Bilanzposten je nach ihrer Zweckbestimmung oder Nutzungsart anzusetzen sind. Dabei können durch zusätzliche Abgrenzungen in Form von Überschriften und Zwischensummen, die gemeindlichen Besonderheiten aufgezeigt und ausgewiesen werden. Eine solche Darstellung kann die notwendige Transparenz bieten und ist für das Verständnis der Vermögenslage der Gemeinde relevant.

Die getroffene Entscheidung über die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum gemeindlichen Anlagevermögen muss für Dritte erkennbar und zutreffend sein. Es wird dann nachvollziehbar, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ nur solche Vermögensgegenstände angesetzt wurden, die zum Gebrauch und nicht zur kurzfristigen Nutzung, zum Verbrauch oder zur Veräußerung vorgesehen sind. Die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen sollen, sowie Vermögensgegenstände, die konkret zur Veräußerung vorgehalten werden, sind deshalb i. d. R. nicht mehr im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ anzusetzen.

Die Gemeinde hat zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen und zu beurteilen, ob die Bilanzierungskriterien für die Vermögensgegenstände erfüllt sind bzw. vorliegen. In der Prüfung sind auch die Umstände vor und nach dem Abschlussstichtag zu berücksichtigen, sofern diese von wesentlicher Bedeutung sind. Nach dem Abschlussstichtag liegende Umstände sind jedoch nur dann relevant, wenn sie als werterhellend gelten können und nur innerhalb der gesetzlichen Aufstellungsfrist des gemeindlichen Jahresabschlusses der Gemeinde bekannt werden (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW und § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Die nach dieser Frist bekanntwerdenden Umstände sind für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht mehr zu berücksichtigen.

### **3.1.03 Die Abgrenzung zum Umlaufvermögen**

Bei der Abgrenzung zwischen dem gemeindlichen Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen der Gemeinde ist auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes abzustellen, die sich aus der Art des gemeindlichen Vermögensgegenstandes sowie dem Willen der Gemeinde über den zweckbezogenen Gebrauch oder Verbrauch im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ergibt. Sie hat zu beachten, dass dem Umlaufvermögen das „Verbrauchskonzept“ zugrunde liegt, weil die erhaltenen Güter und Dienstleistungen unmittelbar der Befriedigung der gemeindlichen Bedürfnisse dienen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die zeitliche Verweildauer eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde kann dabei ein wichtiges Kriterium für die Klärung sein, ob eine Zuordnung zum Umlaufvermögen vorzunehmen ist. Im Einzelfall kann z. B. ein gemeindlicher Vermögensgegenstand trotz mehrjährigen Eigentums der Gemeinde dem Umlaufvermögen zuzurechnen und von der Gemeinde entsprechend zu bilanzieren sein. Vielfach wird aber auch für die Zuordnung zum gemeindlichen Umlaufvermögen eine sachgerechte Abgrenzung der Gebrauchsgegenstände von den Verbrauchsgegenständen der Gemeinde vorgenommen werden können.

Die von der Gemeinde zum Verbrauch, zur Weiterverarbeitung oder zur Veräußerung vorgesehenen Vermögensgegenstände sind grundsätzlich dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen. Dem Umlaufvermögen sind aber auch die gemeindlichen Grundstücke zuzuordnen, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, auch wenn sie aufgrund ihrer Eigenart eigentlich dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen wären. Für die Abgrenzungen und Entscheidungen der Gemeinde zwischen Anlage- und Umlaufvermögen sollen i. d. R. mehrere Kriterien herangezogen werden (vgl. Abbildung 717).

<b>DIE ABGRENZUNG ZWISCHEN ANLAGE- UND UMLAUFVERMÖGEN</b>	
<b>In der Bilanz ist zwischen dem gemeindlichen Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen abzugrenzen nach:</b>	
-	der Art und/oder Eigenschaft der gemeindlichen Vermögensgegenstände.
-	der Funktion im Rahmen der Aufgabenerfüllung (Geschäftsbetrieb) der Gemeinde.
-	der Absicht der Gemeinde (dauerhafte Nutzung oder Verbrauch).
-	der Zeitdauer der Haltung (mehr oder weniger als ein Jahr).

*Abbildung 717 „Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen“*

Die Abgrenzung zwischen dem bilanziellen Anlagevermögen und Umlaufvermögen der Gemeinde ist auch von Bedeutung für die Bewertung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden. Die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind haushaltsrechtlich mit den um Abschreibungen geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Umlaufvermögens sind dagegen mit dem niedrigen Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). Die Abgrenzung zwischen dem Anlagevermögen und Umlaufvermögen führt jedoch nicht dazu, dass nur die Anschaffung oder die Herstellung von Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens als Investitionen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften gelten (vgl. z. B. § 14 GemHVO NRW).

### **3.1.04 Die Umgliederung ins Umlaufvermögen**

#### **3.1.04.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Zeitablauf der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde dessen Zweckbestimmung oder dessen Nutzung ändern. Die Gemeinde hat den Wertansatz und den Ausweis des betreffenden Vermögensgegenstandes zu überprüfen und ggf. anzupassen. Bei einer geän-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

derthen Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes muss zum nächsten Abschlussstichtag in der gemeindlichen Bilanz der Wertansatz des Vermögensgegenstandes ggf. aus dem Bereich „Anlagevermögen“ in den Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ umgesetzt werden (Umgliederung).

Eine Umgliederung ist z. B. für unbebaute Grundstücke zulässig, wenn diese Grundstücke künftig nicht mehr dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen, sondern im Rahmen der örtlichen Entwicklung für ein neues Bau- und Gewerbegebiet verfügbar gemacht werden. Durch diese Änderung in der gemeindlichen Zwecksetzung stehen die Grundstücke für die bisherige (dauernde) Nutzung der Gemeinde nicht mehr zur Verfügung, sodass eine Umgliederung vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen in Betracht kommt. Die neue Zwecksetzung und die deswegen vorgenommene Veränderung des Bilanzausweises beinhalten als Folge die Festlegung, die Grundstücke den möglichen Interessenten zu veräußern.

In derartigen Fällen stellen die künftigen Veräußerungsgeschäfte nicht den Hauptzweck der Veränderung der gemeindlichen Vermögenslage dar. Der Veräußerungsvorgang als gemeindlicher Geschäftsvorfall ist dann nur eine Folge der örtlichen Entwicklung der Gemeinde. Aus derartigen Geschäftsvorfällen entstehende Erträge und Aufwendungen sind dann dem planmäßigen Verwaltungshandeln bzw. der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen und von der Gemeinde in der Ergebnisrechnung zu erfassen. Diese gemeindlichen Geschäftsvorfälle führen dann nicht zu unmittelbaren Verrechnungen der daraus erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes in einen anderen Bereich in der gemeindlichen Bilanz stellt keine Umbuchung dar. Eine Umbuchung kann nur im gleichen Bilanzbereich erfolgen, denn dieser bilanzielle Vorgang darf nicht zu einer Wertänderung bei dem betroffenen Vermögensgegenstand führen. Eine Umbuchung hat daher keine haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen auf die gemeindliche Ergebnisrechnung, denn aufgrund einer Umbuchung entstehen weder Erträge noch Aufwendungen für die Gemeinde.

#### **3.1.04.2 Die Wirkungen der Umgliederung**

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand kann in der gemeindlichen Bilanz i. d. R. vom gemeindlichen Anlagevermögen ins Umlaufvermögen der Gemeinde umgegliedert werden, wenn dieser von der Gemeinde nicht mehr für den vorgesehenen Zweck genutzt wird, nicht für andere Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gebraucht und auch nicht wieder in Betrieb genommen, sondern kurzfristig veräußert werden soll. Bei einer Umgliederung von muss klar erkennbar und nachvollziehbar sein, dass sich die Gemeinde kurzfristig von dem Vermögensgegenstand trennen will und nicht nur eine Absicht zur Veräußerung besteht.

Eine Umgliederung setzt regelmäßig voraus, dass die Gemeinde aktiv die für eine kurzfristige Veräußerung notwendigen Maßnahmen durchführt, z. B. einen entsprechenden Ratsbeschluss herbeiführt und Verkaufsverhandlungen beginnt. Sie ist als nicht zulässig anzusehen, wenn bei der Gemeinde nur die Absicht zur Abgabe eines Vermögensgegenstandes besteht, ohne dass weitere Maßnahmen dafür von der Gemeinde durch geführt oder Kriterien dafür konkret erfüllt werden.

Die Absicht der Ertragserzielung durch die Veräußerung ist dabei kein ausreichender Grund für die Umgliederung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ins bilanzielle Umlaufvermögen. Die Pflicht der Gemeinde, Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, steht einer Umgliederung zwar nicht entgegen. Sie entbindet die Gemeinde aber auch nicht von der Verrechnung von aus der Veräußerung erzielten Erträgen und entstandenen Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Gemeinde soll auf eine Umgliederung eines Vermögensgegenstandes vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen dann regelmäßig verzichten, wenn ein zur Veräußerung anstehender Vermögensgegenstand bis zu seiner möglichen Veräußerung bzw. bis zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den möglichen Erwerber von der Gemeinde tatsächlich noch genutzt wird. Die möglichen Aufwendungen bei Umgliederungen aufgrund der Anwendung des Niederstwertprinzips stellen keinen „vorweggenommenen Aufwand aus Anlagenabgängen“ dar und können auch nicht als außergewöhnliche Abschreibungen bezeichnet werden.

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand verliert erst durch seinen Abgang bzw. seine Veräußerung oder sonstige Eigentumsübertragung durch die Gemeinde seine Zweckbestimmung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Bei Wertpapieren ändert sich regelmäßig nicht die Zweckbestimmung, wenn sie z. B. aus kartellrechtlichen Gründen von der Gemeinde veräußert werden müssen. Vor einer Veräußerung dieses Vermögens soll daher i. d. R. auch keine Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen erfolgen.

Eine Umgliederung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen wirkt sich zudem auch auf den gemeindlichen Anlagenspiegel aus (vgl. § 45 GemHVO NRW). Sie ist von der Gemeinde im Anlagenspiegel als Abgang und in umgekehrter Weise als Zugang zu erfassen. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollte über vorgenommene Umgliederungen ausreichend informiert werden.

### **3.1.05 Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel**

Die Gemeinde ist verpflichtet, dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss einen gesonderten Anlagenspiegel beizufügen. In diesem Spiegel soll die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert dargestellt werden (vgl. § 44 Absatz 3 i. V. m. § 45 GemHVO NRW). Der Anlagenspiegel ist daher entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten in der gemeindlichen Bilanz zu untergliedern. Er dient auch dazu, für jeden Vermögensposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Er erleichtert dadurch den Überblick über die Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des gemeindlichen Anlagevermögens.

Durch den gemeindlichen Anlagenspiegel wird zudem die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) wieder gespiegelt. Seine Aufstellung setzt aber auch eine entsprechende Anlagenbuchhaltung voraus, in der z. B. der einzelne Vermögensgegenstand genau bezeichnet wird, der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Nutzungsdauer, die Abschreibungsmethode, der Buchwert am Abschlussstichtag sowie der Tag des Abgangs genau vermerkt und fortgeschrieben werden. Die vermögensmäßige Entwicklung der gemeindlichen Vermögensgegenstände soll dadurch dokumentiert und nachgewiesen werden.

### **3.1.06 Anlagevermögen und Gesamtabchluss**

Mit den haushaltsrechtlichen Gliederungsvorgaben für die gemeindliche Bilanz sollen auch die Belange des gemeindlichen Gesamtabchlusses in wichtigen Bilanzbereichen abgedeckt werden. Die Formen der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde wurden deshalb bereits in die Postengliederung einbezogen. Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz sind deshalb im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ des Anlagevermögens gesonderte Bilanzposten für „Verbundene Unternehmen“, „Beteiligungen“ und „Sondervermögen“ der Gemeinde zu bilden.

Im Anlagevermögen sind aber auch die gemeindlichen Ausleihungen und die privatrechtlichen Forderungen entsprechend zu differenzieren. Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist eine solche Differenzierung bei den anzusetzenden Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen vorzunehmen. Die von der Ge-

meinde einzuhaltenden Differenzierungen durch Bilanzposten sowie die Gliederungsvorgaben sollen dazu beitragen, dass notwendige Konsolidierungsschritte im gemeindlichen Gesamtabchluss leichter umsetzbar sind (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.1.07 Keine Wertansätze nach Komponenten**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt regelmäßig einen Vermögensgegenstand in seiner Sachgesamtheit bzw. die Gemeinde hat nur einen solchen Gegenstand zur Nutzung durch die Öffentlichkeit bereit zu stellen. Eine getrennte Bilanzierung von einzelnen technischen Bestandteilen gemeindlicher Vermögensgegenstände würde breite und vielfach nicht mehr nachvollziehbare Ermessensspielräume für die Gemeinde eröffnen, wenn derartige Wertansätze haushaltsrechtlich zugelassen würden. Sie müssten wesentlich in Bezug auf die Gesamtheit sein und in ihrer Nutzungsdauer eine erhebliche Abweichung zur Gesamtnutzungsdauer aufweisen (Komponentenansatz).

Aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung heraus sollen die gemeindlichen Vermögensgegenstände jedoch regelmäßig in ihrer Gesamtheit und entsprechend ihrem Wesen und ihrer Nutzung von der Gemeinde in der Bilanz angesetzt werden. Ihre einzelnen miteinander verbundenen Bestandteile sollen in bilanzieller Hinsicht nicht als eigenständige Vermögensgegenstände behandelt werden. Gegen eine Aufteilung spricht bereits die Charakterisierung eines Wirtschaftsgutes als nutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstand, denn mit dem Wirtschaftsgut muss ein wirtschaftlicher Wert vorliegen und es muss selbstständig nutzungsfähig und bewertbar sein.

Bei den Bestandteilen vieler gemeindlicher Vermögensgegenstände dürfte es aber an deren Veräußerbarkeit und der selbstständigen Austauschbarkeit fehlen. Die Veräußerbarkeit und Austauschbarkeit eines Vermögensgegenstandes müssten bei einer Aufgabe seiner Nutzung und Abgabe zu einem entsprechenden Teilabgang bei der Gemeinde führen. Der neue (ausgetauschte) Bestandteil des gemeindlichen Vermögensgegenstandes müsste einen Teilzugang darstellen, der bei der Gemeinde zu nachträglichen Herstellungskosten führt, die zu bilanzieren und nicht ergebniswirksam zu erfassen wären.

Im Rahmen ihrer Eigenverantwortung wäre es der Gemeinde grundsätzlich möglich, komplexe Vermögensgegenstände nach eigenem Belieben in Einzelteile zerlegen und diese entsprechend dem örtlichen Bedarf in ihrer Bilanz ansetzen. Für die Gemeinde wäre es zudem möglich, auch einen als Sachgesamtheit erworbenen Vermögensgegenstand für die Bilanzierung und Abschreibung in seine Komponenten zu zerlegen. Ob in diesem Fall die als Anschaffungskosten zugrunde zu legenden Einzelpreise der möglichen Komponenten in der Summe mit dem Gesamtpreis des von der Gemeinde erworbenen Vermögensgegenstandes in Einklang stehen, und eine sachgerechtere Periodisierung erreicht würde, bleibt fraglich.

Die einzelnen Komponenten dürften auch bei einer möglichen Verschiedenartigkeit nicht immer auch unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen. Außerdem könnte die gemeindliche Zwecksetzung (zum Gebrauch oder zum Verbrauch) erfordern, dass ein Vermögensgegenstand bilanziell sowohl dem Anlagevermögen als auch dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist. Die klassische Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten könnte dadurch beeinträchtigt werden, denn die Aktivierungsfähigkeit sollte unabhängig von einer komponentenbezogenen Abschreibung sein.

Für die Gemeinde besteht daher ein erhebliches Risiko für eine zutreffende Bilanzierung unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Bei Wertansätzen nach Komponenten würde es zudem fraglich, ob die Gemeinde auch sämtliche Komponenten eines Vermögensgegenstandes zutreffend verzeichnet und deren Vorhandensein zu jedem Abschlussstichtag überprüft und in ihrer Anlagenbuchhaltung nachhält, z. B. bei einem Austausch von Komponenten. Es könnten sich dadurch ggf. auch eine nicht mehr nachvollziehbare Aufteilung eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde ergeben und deshalb dessen Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung infrage gestellt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Ein Komponentenansatz in der gemeindlichen Bilanz würde sich in einem erheblichen Maße auch auf das gemeindliche Finanzierungsgebaren auswirken und ggf. dann auch gegen Haushaltsgrundsätze verstoßen. Die Gemeinde müsste z. B. ihre Investitionsfinanzierung bzw. auch die Kreditfinanzierung umstellen, um bei ihren Investitionen eine ausreichende Generationengerechtigkeit zu erreichen, wenn z. B. Komponenten zum Verbrauch im Haushaltsjahr bestimmt worden sind. Das gemeindliche Abgabenrecht muss ebenfalls eine komponentenbezogene Beitragserhebung zulassen.

Für den Abschlussprüfer wäre oftmals eine Beurteilung eines selbstständig zu bilanzierenden Vermögensgegenstandes der Gemeinde objektiv nicht mehr möglich. Die Überprüfung der Zurechnung und Verteilung von Anschaffungskosten sowie das Nachhalten von Abschlussstichtag zu Abschlussstichtag würden wesentlich erschwert. Für die Gemeinde würde ein erhebliches bilanzielles Risiko bestehen, ob die von ihr aufzustellende gemeindliche Bilanz objektiv noch ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermittelt. Vor diesem Hintergrund sind Wertansätze für gemeindliche Vermögensgegenstände nach Vermögensteilen oder möglichen Komponenten in der gemeindlichen Bilanz nicht zugelassen worden.

### **3.1.08 Kein Ansatz einer Bilanzierungshilfe**

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung können gesetzlich oder freiwillig geschaffene Sachlagen entstehen, die zu einer Erweiterung des Geschäftsbetriebs der Gemeindeverwaltung führen. Zur gesetzlichen Aufgabenübertragung gehört, dass eine staatliche Aufgabe künftig von der Gemeinde wahrzunehmen ist, z. B. die Übernahme der Versorgungsverwaltung des Landes. Durch die Möglichkeiten der gemeindlichen Organisationshoheit kann es auch in eigenen Verwaltungsangelegenheiten und bei Leistungsaufgaben zu einer Erweiterung des Geschäftsbetriebs in der Gemeindeverwaltung kommen, z. B. durch Rückführung der Aufgaben eines Eigenbetriebes in die Gemeindeverwaltung.

In den gesetzlich bestimmten Angelegenheiten kann dazu geregelt worden sein, wie und in welchem Umfang die aus der Erweiterung des gemeindlichen Geschäftsbetriebs entstehenden Aufwendungen haushaltswirtschaftlich zu behandeln sind. Eine Regelung über die Verteilung solcher Aufwendungen auf mehrere Jahre lässt dabei für die Gemeinde erkennen, dass ein entsprechender Bilanzposten geschaffen werden kann, sofern die Aufwendungen der Gemeinde nicht zu aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen führen. Mit einem solchen Bilanzposten wird allerdings auch kein eigenständiger Vermögensgegenstand geschaffen, sondern es wird nur eine Bilanzierungshilfe zugelassen. Daher bedarf es auch einer konkreten Abgrenzung der darin einziehbaren Aufwendungen.

Bei freiwilligen Erweiterungen des gemeindlichen Geschäftsbetriebs bedarf es grundsätzlich ebenfalls einer gesetzlichen Grundlage, die fachgesetzlich oder haushaltsrechtlich möglich ist. Ohne eine solche Basis kann die Gemeinde keine Verteilung von Aufwendungen vornehmen, die aus der Erweiterung ihres Geschäftsbetriebs entstanden sind. Sie kann eine solche Grundlage nicht selbst schaffen, auch nicht dadurch, dass sie eine eigenständige Regelung darüber in ihrer gemeindlichen Haushaltssatzung trifft. Eine Bilanzierungshilfe für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs ist haushaltsrechtlich, aber auch international nicht geschaffen worden. Sie ist zudem in den Vorschriften für die Privatwirtschaft abgeschafft worden.

### **3.1.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):**

#### **3.1.1.1 Die Abgrenzung des Bilanzpostens**

##### **3.1.1.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen für die Gemeinde anzusetzen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde besondere Aufwendungen aus

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

einem Kauf- oder Tauschvorgang entstanden sein müssen. Die immateriellen Vermögenswerte der Gemeinde stellen sogenannte „nicht stoffliche“ Wirtschaftsgüter und damit nicht fassbare Werte der Gemeinde dar. Sie sind im gemeindlichen Anlagevermögen getrennt von den Sachanlagen und den Finanzanlagen anzusetzen. Die immateriellen Vermögensgegenstände müssen von der Gemeinde zukunftsorientiert betrachtet zum Gebrauch bestimmt und nicht für den Verbrauch vorgesehen sein.

Eine Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände darf zudem durch die Gemeinde nur dann erfolgen, wenn die Gemeinde solche Vermögensgegenstände von einem Dritten entgeltlich erworben hat. Die Vermögensgegenstände müssen von der Gemeinde zudem zum Gebrauch für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt werden. Die immateriellen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nur kurzfristig zum Verbrauch genutzt werden, sind dagegen in der gemeindlichen Bilanz dem Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ zuzuordnen.

Zu den immateriellen gemeindlichen Vermögensgegenständen, die bewertungsfähig sein müssen, zählen z. B. Konzessionen, Lizenzen, EDV-Software und ähnliche Rechte. Die Software stellt dabei auch dann einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, wenn sie sich auf einem Datenträger befindet. Eine Konzession stellt dabei eine Erlaubnis dar, durch die einem Dritten gestattet wird, bestimmte Tätigkeiten vorzunehmen. Die Gemeinde besitzen i. d. R. keine Konzessionen. Eine Lizenz stellt eine Vereinbarung über die Nutzung von gewerblichen Schutzrechten dar. Der Lizenzgeber gewährt dabei dem Lizenznehmer ein Recht, damit der Lizenznehmer einen geschützten Tatbestand nutzen darf, z. B. eine DV-Software.

Als immaterielle Vermögensgegenstände sind in der gemeindlichen Bilanz auch die Grunddienstbarkeiten bei gemeindlichen Grundstücken anzusetzen, z. B. das Nießbrauchsrecht oder die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, die nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewähren, sofern die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat. Die grundstücksgleichen Rechte sind aber i. d. R. unter den entsprechenden Bilanzposten des Sachanlagevermögens anzusetzen.

Im Rahmen von Eingriffen in Natur und Landschaft (vgl. § 4 LG NRW) sind von der Gemeinde geeignete Kompensationsmaßnahmen durchzuführen oder Ersatzgelder zu zahlen (vgl. §§ 4a und 5 LG NRW). Diese Gelder haben i. d. R. einen investiven Charakter und gehen mit der Aktivierung von Vermögensgegenständen aus solchen Maßnahmen in die Herstellungskosten ein. Die Gemeinde kann daher auch Ökopunkte als immaterielle Vermögensgegenstände ansetzen, sofern die Ökopunkte von einem Dritten entgeltlich erworben worden sind.

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Zuwendungsgewährung an Dritte auch ein mengenbezogenes Nutzungs- und Bezugsrecht gegenüber dem Zuwendungsempfänger als dessen Gegenleistungsverpflichtung erhalten. Dieses Recht ist unter dem Bilanzposten zu aktivieren. Der Ansatz einer Mengenleistung ist dabei davon abhängig, ob die Leistungsverpflichtung gegenüber der Gemeinde bzw. der gemeindliche Anspruch ein konkretes immaterielles Recht und einen Vermögensgegenstand darstellt. Das mengenbezogene Nutzungs- und Bezugsrecht ist wegen der Zuwendungsgewährung durch die Gemeinde als entgeltlich erworben anzusehen.

Die Gemeinde kann aber auch die Betriebserlaubnisse oder Baugenehmigungen als immaterielle Vermögensgegenstände bilanzieren, wenn diese nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung von Sachanlagen notwendige Anschaffungsnebenkosten darstellen. Dagegen stellen die in einem Zuwendungsbescheid festgelegten Zweckbindungsbescheid kein Kriterium für die Zuordnung einer aktivierungsfähigen gemeindlichen Zuwendung zu diesem Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz dar.

Die zu beachtenden Voraussetzungen und die konkreten Gegebenheiten erfordern eine zutreffende und ausreichende Dokumentation über die einzelnen immateriellen Vermögensgegenstände der Gemeinde, die in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden sind. In der Finanzbuchhaltung der Gemeinde müssen die örtlich erstellten Unterlagen so gestaltet sein, dass die Eigenständigkeit der einzelnen immateriellen Vermögensgegenstände erkennbar ist und für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar wird.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden immateriellen Vermögensgegenstände der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 01 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.1.1.2 Die Abgrenzung von Anzahlungen**

Unter dem Bilanzposten sind nicht die gemeindlichen Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände, also Abschlagszahlungen der Gemeinde auf erbrachte Leistungen Dritter bei noch nicht vollständig abgewickelten bzw. schwebenden Geschäften, zu bilanzieren. Sie sind gesondert unter einem zusätzlichen Bilanzposten im Bilanzbereich „Immaterielle Vermögensgegenstände“ anzusetzen. Ein Ansatz kann dabei nicht unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Sachanlagen“ in Betracht kommen, weil dieser besondere Posten nur für den Ansatz von Anzahlungen für gemeindliche Sachanlagen bestimmt ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW).

#### **3.1.1.1.3 Nicht zulässige Ansätze**

##### **3.1.1.1.3.1 Bei Nichtentgeltlichkeit**

Die bilanziellen Rahmenbedingungen für die Gemeinde erfordern, eine klare Abgrenzung bei den einzelnen aktivierbaren immateriellen Vermögensgegenständen vorzunehmen. Die Gemeinde muss diese Vermögensgegenstände sorgfältig bewerten, um zutreffende Wertansätze für die gemeindliche Bilanz ermitteln zu können. Sie hat dabei zu beachten, dass immaterielle Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht entgeltlich erworben oder von der Gemeinde selbst hergestellt worden sind, nicht auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

##### **3.1.1.1.3.2 Für das Steuererhebungsrecht**

Nicht aktivierbare Sachverhalte sind das der Gemeinde zustehende Steuererhebungsrecht für die Grundsteuer, das Steuererhebungsrecht für die Gewerbesteuer und andere örtliche Steuern. Das Steuererhebungsrecht ist der Gemeinde allein aufgrund ihres hoheitlichen Status zuzurechnen. Von der Gemeinde erteilte Konzessionen für Dritte dürfen ebenfalls nicht als Rechte aktiviert werden. Die bloßen Möglichkeiten und allgemeine Chancen für die Gemeinde stellen ebenso keine aktivierbaren Sachverhalte dar. Sie zählen nicht zu den in der Bilanz ansetzbaren „ähnlichen Rechten“, z. B. ein Kaufinteresse der Gemeinde.

##### **3.1.1.1.3.3 Für den Geschäfts- und Firmenwert**

Zu den nicht aktivierbaren Sachverhalten gehört auch ein Unterschiedsbetrag aus einem Erwerb eines Betriebes, der dadurch entstehen kann, dass die Gemeinde einen höheren Kaufpreis zahlt, als es dem Wert des betrieblichen Vermögens und der Schulden zum Erwerbstichtag tatsächlich entspricht. Das Vorhandensein eines Unterschiedsbetrages, der auch als Geschäfts- oder Firmenwert bezeichnet wird, bedingt, dass die Gemeinde beim Erwerb des Betriebes gegen Haushaltsgrundsätze verstoßen hat, z. B. gegen die Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Ein Ansatz dieses Unterschiedsbetrages und damit seine Abschreibung über einen bestimmten Zeitraum sind deshalb nicht als zulässig anzusehen.

Die Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“ den örtlich zulässigen Rahmen für den Erwerb von Vermögensgegenständen bestimmen und wahren. Sie darf innerhalb dieses Rahmens

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

die Finanzleistungen nur in dem Umfang erbringen, der notwendig ist, um die benötigten Vermögensgegenstände zu erwerben. Aus der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass die Gemeinde vorhandene Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern darf, ist im Umkehrschluss zu entnehmen, dass die Gemeinde benötigte Vermögensgegenstände grundsätzlich nicht zu einem Kaufpreis über ihrem Wert erwerben darf. Ein solcher Erwerbsvorgang wäre auch aufgrund der Haushaltsgrundsätze als nicht zulässig anzusehen.

**3.1.1.2 Die Gliederung des Bilanzpostens**

Die Bilanzposten, die mindestens in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein müssen, stellen regelmäßig eine Zusammenfassung von einzelnen gemeindlichen Geschäftsvorfällen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dar. Diese Sachlage besteht auch beim Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“, der ggf. unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und der Informationsvermittlung gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde untergliedert werden sollte.

Diese Untergliederung des Bilanzpostens muss dabei nicht zwingend auch zu einer gleichgearteten Darstellung in der gemeindlichen Bilanz führen. Die Untergliederung des Bilanzpostens oder „Davon“-Vermerke sind immer davon abhängig, welche Bedeutung oder Wesentlichkeit den örtlichen Sachverhalten zukommt, die mit einem Posten in der gemeindlichen Bilanz zusammenhängen oder verknüpft werden. Eine Untergliederung soll sachgerecht erfolgen, z. B. unter Berücksichtigung der örtlich eingerichteten Bestandskonten. Die nachfolgende Übersicht soll dafür eine Hilfestellung sein (vgl. Abbildung 718).

<b>DER BILANZPOSTEN „IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE“</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
011	Konzessionen	011	Konzessionen
012	DV-Software	0121	DV-Software
013	Nutzungsrechte	0131	Nutzungsrechte
018	Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände	0181	Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände
019	Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	0191	Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

*Abbildung 718 „Der Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“*

Der Gemeinde obliegt es, in Bezug auf den Bilanzposten eine Grenze zwischen wesentlichen und unwesentlichen Sachverhalten unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festzulegen. Sofern der Bilanzposten nicht untergliedert wird, sollte im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss über die wesentlichen Bestandteile, die zum Wertansatz des Bilanzpostens geführt haben, sachgerecht informiert werden.



**3.1.1.3 Die DV-Software als immaterieller Vermögensgegenstand**

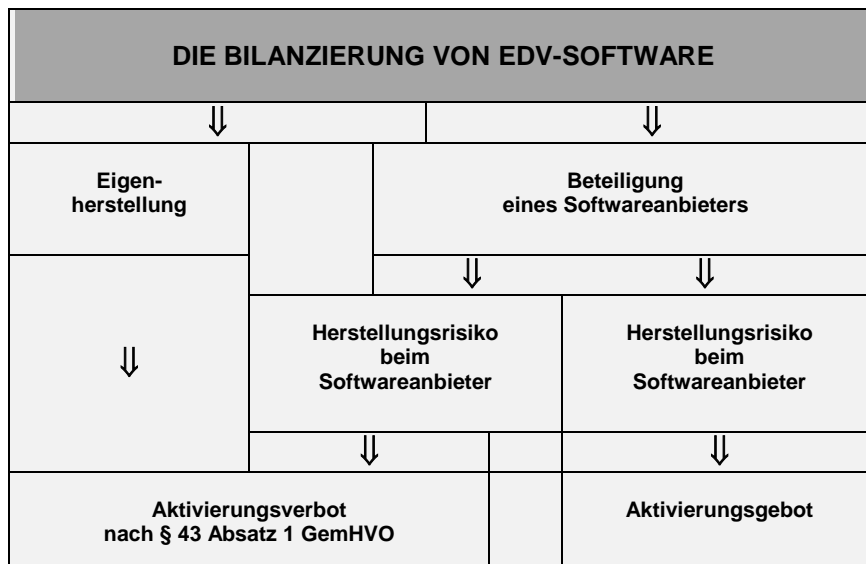
**3.1.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die DV-Software der Gemeinde hat im Rahmen der gesamten Haushaltswirtschaft der Gemeinde eine große Bedeutung. Die verschiedenen Formen der Software stellen grundsätzlich immaterielle Vermögensgegenstände für die Gemeinde dar, z. B. Firmware, Systemsoftware oder Anwendungssoftware. Für deren Bilanzierung ist dabei das „geistige Gehalt“ dieser Vermögensgegenstände entscheidend. Sie sind bilanzierungsfähig, wenn durch die Software im Ablauf von Verfahren eigenständige Befehle und Anweisungen erteilt sowie Funktionsabläufe gesichert werden können. Die urheberrechtlichen Gegebenheiten sind dabei nicht unbeachtlich (vgl. §§ 69a ff. UrhRG).

Die gemeindliche Software ist dann entsprechend unter einem gesonderten Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Für die unbefristete oder unkündbare befristete Nutzung der Software durch die Gemeinde ist i. d. R. ein einmaliges Entgelt von der Gemeinde zu zahlen. Dieses Entgelt stellt dabei die Anschaffungskosten des von der Gemeinde erworbenen Nutzungsrechtes dar, die zu aktivieren sind. Sofern dabei jedoch aus Sicht der Gemeinde der Zeitraum der Nutzbarkeit, z. B. durch ein mietähnliches Verhältnis, im Vordergrund des Erwerbs steht, ist von der Gemeinde ein für mehrere Haushaltsjahre gezahltes Entgelt periodengerecht abzugrenzen.

Bei der Bilanzierung der gemeindlichen Software muss auch ihr Zusammenhang mit der Hardware der Gemeinde betrachtet werden, denn dieser wirkt sich auch auf die gemeindliche Bilanzierung der Software aus. Die fest mit dem Computer verbundenen Programmbausteine werden als Firmware bezeichnet und sind als unselbstständige Teile zusammen mit der Hardware unter dem Bilanzposten „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ zu aktivieren. Die einzeln entgeltlich erworbene Systemsoftware und die Anwendungssoftware sind dagegen aufgrund ihrer selbstständigen Verwertbarkeit grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren.

Die Software, die nur zusammen mit der Hardware am Markt gehandelt wird (sog. Bundling), ist mit der Hardware gemeinsam in Form einer Sachgesamtheit als ein einziger Vermögensgegenstand der gemeindlichen Betriebs- und Geschäftsausstattung des Anlagevermögens zu bewerten und anzusetzen. Der bilanzielle Zusammenhang zwischen der Software und der Hardware wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 719).



*Abbildung 719 „Die Bilanzierung von EDV-Software“*

Die verschiedenen Arten und Formen der Software stellen auch dann immaterielle Vermögensgegenstände der Gemeinde dar, wenn sich die einzelne Software auf einem besonderen Datenträger befindet. Die gemeindliche

Software bleibt auch bei einer solchen „Trägereinheit“ in materieller Form als eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut erhalten, denn in diesen Fällen kommt der jeweiligen Trägereinheit nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Die Gemeinde darf zudem bestimmte, im Rahmen des Erwerbs von Software entstandene Aufwendungen nicht in ihrer Bilanz aktivieren (vgl. Abbildung 720)

<b>NICHT AKTIVIERBARE SOFTWAREAUFWENDUNGEN</b>	
-	Aufwendungen für die notwendige Anpassung gemeindlicher Geschäftsabläufe.
-	Aufwendungen für erforderliche Anwenderschulungen.
-	Aufwendungen für die (Alt-) Datenübernahme.
-	Aufwendungen für die Weiterentwicklung der IT-Infrastruktur.
-	Aufwendungen für Wartungskosten.
-	Aufwendungen für Softwareverbesserungen z. B. durch ein Update.

*Abbildung 720 „Nicht aktivierbare Softwareaufwendungen“*

Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht liegt dann ebenfalls der wertmäßige Schwerpunkt auf der eigenständig nutzbaren Software und nicht auf dem Wirtschaftsgut „Datenträger“. Für die Gemeinde besteht deshalb in diesen Fällen kein Anlass, die erworbene Software als materielles Wirtschaftsgut zu bewerten und eigenständig zu bilanzieren.

#### **3.1.1.3.2 Der eigene Herstellungsvorgang**

Bei der Gemeinde ist ein eigener Herstellungsvorgang für ihre Software immer dann gegeben, wenn die Software von der Gemeinde als Anwender unter Einsatz der eigenen materiellen und personellen Ressourcen selbst geschaffen wird (Eigenherstellung). Es müssen sich daraus auch Eigentumsrechte für die Gemeinde ableiten lassen, um eine Abgrenzung zur erworbenen Software vornehmen zu können.

Derartige Rechte zeigen sich z. B. dadurch, dass die Gemeinde die Grundstruktur der Software selbst bestimmen kann und die Arbeitsergebnisse der Entwicklung der Software ihr zuzurechnen sind. Sie kann die hergestellte Software aber auch veräußern und trägt das Risiko für das herzustellende Programm. Eine Eigenherstellung von Software durch die Gemeinde liegt auch dann vor, wenn im Rahmen eines Dienstvertrages ein Softwareanbieter eingebunden worden ist, aber die Gemeinde als „Hersteller“ und Softwareanwender überwiegend das wirtschaftliche Risiko der Herstellung (Herstellungsrisiko) trägt.

Eine Aktivierung dieser Software in der gemeindlichen Bilanz ist dann nicht zulässig (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Diese Sachlage gilt entsprechend, wenn bei der Gemeinde durch eigene wesensverändernde Vorgänge aus einer gekauften Standardsoftware eine „Individualsoftware“ als neuer gemeindlicher Vermögensgegenstand entsteht. In solchen Fällen ist ausschlaggebend, ob die Gemeinde oder ein Dritter das Herstellungsrisiko trägt.

### **3.1.1.3.3 Die Erweiterung oder Verbesserung der Software**

Die Gemeinde kann eigene Programmierungen zur Erweiterung oder Verbesserung der erworbenen Software vornehmen. Solche Maßnahmen sind losgelöst von den ursprünglichen Aufwendungen. Sie müssen hinsichtlich ihrer Aktivierbarkeit jedoch die gleichen Voraussetzungen erfüllen. Beim Customizing ist zu unterscheiden, ob die Maßnahmen dazu dienen, die Software in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen oder ob es sich um eine Bearbeitung und Ergänzung der Software in ihrer Standardform für gemeindliche Zwecke handelt.

Bei einer erworbenen Software stellt die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Programms einen Teil der gemeindlichen Anschaffungskosten dar. Bei darüberhinausgehenden Maßnahmen für den Einsatz der Software ist zu prüfen, ob diese Maßnahmen nicht eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung der einzusetzenden Software darstellen. Bei Updates und Release-Wechsel ist von der Gemeinde zu prüfen, ob die Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit der Software im Vordergrund steht oder ob ggf. im Rahmen eines Generationenwechsels ein neuer Vermögensgegenstand von der Gemeinde erworben wird.

In den Fällen, in denen ein „neuer Vermögensgegenstand“ entsteht, ist der Restbuchwert des alten erworbenen Softwareprogramms außerplanmäßig abzuschreiben. Für die Bilanzierung einer entgeltlich angeschafften Software ist auch zu beachten, welche Rechte der Softwareanbieter der Gemeinde als Softwareanwender einräumt. Oftmals überlässt er die uneingeschränkte Verfügungsmöglichkeit über die Software der Gemeinde oder ggf. auch nur das nicht übertragbare und nicht ausschließliche Recht, bestimmte Softwareprodukte zu nutzen.

### **3.1.1.3.4 Der Internetauftritt (Website)**

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Software durch die Gemeinde muss auch der Internetauftritt (Website) der Gemeinde betrachtet werden, der unterschiedlichen Zwecken dient. Als Internetpräsenz gilt dabei die Verknüpfung aller gemeindlichen Internetseiten, die als Gesamtheit unter einer Internetadresse (Domain) erreichbar sind, denn die einzelnen Webseiten stellen dabei unselbstständige Bestandteile dar. Für die Einordnung kommt es nicht auf die Aufteilung der Seiten sowie auf ihre Gestaltung an.

Ein Internetauftritt der Gemeinde kann als Vermögensgegenstand klassifiziert werden, denn er stellt ein gemeindliches Textdokument dar, auch wenn er viele (Eigenständige) Bestandteile enthält, die ggf. auch einzeln erstellt werden können. Er kann in bilanzieller Hinsicht als eine Gesamtheit angesehen werden, denn dieser immaterielle Vermögensgegenstand enthält allgemein zugängliche Datenbestände der Gemeinde in nichtmaterieller Form.

Der gemeindliche Internetauftritt hat vielfach den Zweck, der Gemeinde längerfristig zu dienen, sodass die Voraussetzungen für seine Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand grundsätzlich vorliegen können. Vor einer Aktivierung eines Internetauftritts der Gemeinde ist daher die Frage zu klären, ob eine Eigenherstellung oder eine Fremdherstellung des Internetauftritts vorliegt, denn nur entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände dürfen in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde muss daher eine Auftragsproduktion vorliegen, die von einem Dritten ausgeführt wird. Eine unterstützende Mitwirkung der Gemeinde steht dabei einer Aktivierung nicht entgegen. Sie darf jedoch nicht so weit reichen, dass die Gemeinde auch die Ideen und die Konzepte für den Internetauftritt liefert. In den Fällen, in denen eine solche Sachlage gegeben ist, stellt die Arbeit eines Dritten, z. B. eines Programmierers, nur eine ausführende Tätigkeit für das Gesamtwerk dar. Die Aufwendungen dafür sind nicht aktivierungsfähig, sondern von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

#### **3.1.1.4 Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung**

Die Gemeinde soll im Rahmen der Gewährung investiver Zuwendungen an Dritte, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, eine geeignete Gegenleistung von einem Zuwendungsempfänger verlangen. Eine mögliche Gegenleistung kann als mengenbezogenes Nutzungsrecht oder als Bezugsrecht ausgestaltet sein. In solchen Fällen besteht neben dem Hauptzweck der gemeindlichen Zuwendung ein gesondertes Recht bzw. ein Anspruch der Gemeinde auf eine Leistung des Zuwendungsempfängers.

Die pflichtige Leistung des Dritten sollte dabei in den Rahmen der Zuwendungsgewährung passen. Bei einer gemeindlichen Investitionsförderung der Errichtung einer Sporthalle kann z. B. ein Mitbenutzungsrecht in Form von einer bestimmten Anzahl von „Sportstunden pro Woche“ ein aktivierungsfähiges Recht für die Gemeinde sein. Die Hingabe einer Finanzleistung an den Zuwendungsempfänger sowie dessen zeitliche Bindung hinsichtlich der zweckentsprechenden Verwendung des geförderten Vermögensgegenstandes stellen hinsichtlich der Einordnung der gewährten Zuwendung in die gemeindliche Bilanz nicht das Hauptmerkmal dafür dar.

Diese Zwecke ermöglichen jedoch die Aktivierung der gewährten Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz. Die konkrete Bilanzierung einer Mengenleistung ist zudem davon abhängig, ob die Gemeinde im Rahmen der Zuwendungsgewährung einen materiellen oder immateriellen Anspruch tatsächlich erwirbt. Ein materieller Anspruch der Gemeinde ist in der gemeindlichen Bilanz ggf. als Forderung oder sonstiger Vermögensgegenstand im Umlaufvermögen anzusetzen.

Ein ausdrückliches Recht der Gemeinde aufgrund ihrer Zuwendungsgewährung an einen Dritten, das von ihr mengenbezogen bemessen worden ist und nicht einmalig zu erfüllen ist, stellt dagegen einen immateriellen Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens dar. Dieses Recht ist einerseits als fassbarer Vermögenswert einzuordnen und ist andererseits aufgrund der gemeindlichen Zuwendungsgewährung als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen.

Der Ansatz einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung als immaterieller Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz ist sachlich gerechtfertigt. Ein solcher Ansatz hat für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zur Folge, dass die betreffende Vermögensposition in der gemeindlichen Bilanz auch mengenbezogen und entsprechend der Erfüllung durch den Dritten im Rahmen der vereinbarten Nutzungszeit zu mindern bzw. abzuschreiben ist. Eine von einem Zuwendungsgeber aus finanzieller Sicht gesetzte Zweckbindungsfrist im Rahmen der Hingabe einer Zuwendungsgewährung, die lediglich auf einen möglichen Rückzahlungsanspruch ausgerichtet ist, bleibt hinsichtlich der Minderung des Bilanzpostens unberücksichtigt.

#### **3.1.1.5 Dingliche Sicherungsrechte**

##### **3.1.1.5.1 Die Bestellung von Sicherheiten**

Die Gemeinde übernimmt mit der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen, ohne dass der Bestellung i. d. R. eine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht. Durch solche Rechtsgeschäfte tritt die Gemeinde in Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten ein, insbesondere durch die Übernahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, aber auch durch die Bestellung sonstiger Sicherheiten zugunsten Dritter.

Unter den Begriff „Bestellung von Sicherheiten“ fallen alle Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die der Sicherung von fremden Verbindlichkeiten dienen. Zu diesen Geschäften gehören auch die Sicherheitsleistung nach den §§ 232 ff. BGB, die dinglichen Sicherheiten im Sinne der §§ 1204 ff BGB, aber auch die Sicherungsübereignung. Eine Sicherheitsleistung kann dabei z. B. durch eine Hinterlegung von Geld oder Wertgegenständen, durch die Bestellung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

einer Grundschild und ähnliche Maßnahmen erfolgen. Das Verbot einer Bestellung von Sicherheiten soll verhindern, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten für fremde Interessen erhält (vgl. § 87 Absatz 1 GO NRW).

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird das generelle Verbot jedoch durch weitere ergänzende Bestimmungen modifiziert (vgl. § 87 Absätze 2 und 3 GO NRW). Zudem ist zugelassen worden, dass die Aufsichtsbehörde ggf. Ausnahmen von diesem Verbot zulassen kann (vgl. § 87 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Andererseits sind Rechtsgeschäfte der Gemeinde aus der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter, die ohne die gesetzlich vorgesehene Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, unwirksam (vgl. § 130 Absatz 2 GO NRW).

#### **3.1.1.5.2 Der Ansatz von Sicherungsrechten**

Bei der Bestellung von Sicherheiten oder Sicherungsrechten an Vermögensgegenständen verbleibt das wirtschaftliche Eigentum grundsätzlich beim Sicherungsgeber, z. B. bei Sicherungsübereignungen oder Sicherungsabtretungen. Von derartigen Rechtsgeschäften betroffene gemeindliche Vermögensgegenstände sind dann weiterhin in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen, wenn die Gemeinde als Sicherungsgeber auftritt. Nur in Ausnahmefällen, in denen die Vereinbarung zwischen dem Sicherungsgeber und dem Sicherungsnehmer etwaige Verfügungsbefugnisse des Sicherungsnehmers vorsieht, die über den Sicherungszweck hinausgehen, besteht die Möglichkeit der Bilanzierung des Vermögensgegenstandes beim Sicherungsnehmer.

Die Gemeinde muss in der gemeindlichen Bilanz keine besondere Kennzeichnung bei den jeweils betroffenen Bilanzposten vorzunehmen, wenn gemeindliche Vermögensgegenstände als Sicherheit dienen. Es ist in solchen Fällen als ausreichend anzusehen, wenn im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu den Rechtsgeschäften sachgerechte Angaben zur Sicherungsübereignung gemacht werden. Die Gemeinde sollte dabei eine ausreichende Auskunft über die Art und den Umfang des erhaltenen bzw. bei ihr aufbewahrten Sicherheitsgutes geben.

#### **3.1.1.6 Die geleisteten Anzahlungen**

In der gemeindlichen Bilanz sind im Bilanzbereich „Immaterielle Vermögensgegenstände“ die von der Gemeinde geleisteten geldlichen Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen, auch wenn nach den Vorgaben zur Gliederung der gemeindlichen Bilanz für diesen Sachverhalt kein gesonderter Bilanzposten vorgesehen ist.

Die Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände stellen gemeindliche Abschläge im Rahmen eines schwebenden Geschäftes bzw. für noch nicht abgewickelte Geschäfte zum Erwerb eines neuen immateriellen Vermögensgegenstandes dar. Eine Erweiterung der Bilanzgliederung ist geboten, denn die Erbringung von Zahlungen durch die Gemeinde für künftige Vermögensgegenstände stellt die Ursache für den gesonderten Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar.

Die Zahlungen müssen solange von der Gemeinde gesondert als Anzahlungen bilanziert werden, bis der der vorgesehene immaterielle Vermögensgegenstand in das gemeindliche Eigentum übergegangen ist und in der Bilanz der Gemeinde mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt wird. Im Zeitpunkt der Bilanzierung ist von der Gemeinde eine entsprechende Umbuchung (Umschichtung) auf den zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen.

Bei der Bilanzierung von Anzahlungen als Finanzleistungen sind für die Gemeinde die haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht unbeachtlich. Der Festlegung auf die zulässige Form „Abschlagszahlung“ liegt zugrunde, dass ein Dritter als Auftragnehmer der Gemeinde bereits nach einer erbrachten Teilleistung eine Bezahlung (Gegenleistung) von der Gemeinde fordern kann. In bilanzieller Hinsicht entsteht dabei ein Vermögenstausch bei der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

(Finanzwert gegen Sachwert). Die gemeindliche Finanzleistung setzt dabei außerdem voraus, dass entsprechende Vereinbarungen mit der Gemeinde bestehen.

Die Gemeinde muss vor der Fälligkeit der Gesamtfinanzleistung zu Abschlagszahlungen verpflichtet sein und der Auftragnehmer der Gemeinde zu einer entsprechenden Leistung oder Lieferung. Sie darf grundsätzlich ihre finanziellen Verpflichtungen aus Vereinbarungen oder sonstigen Geschäftsvorfällen grundsätzlich erst bei deren Fälligkeit erfüllen (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Vorgabe bedeutet für noch abzuwickelnde gemeindliche Geschäfte, dass der Dritte eine Sachleistung vollständig oder in Teilen erbracht haben muss, bevor die Gemeinde ihre Finanzleistung als Gegenleistung erbringen darf.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften darf die Gemeinde bei zu erbringenden Finanzleistungen nicht zu Vorauszahlungen oder Anzahlungen verpflichtet sein (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Aufgrund dieser Sachlage kommt eine Vorauszahlung der Gemeinde an einen Dritten nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform müsste die Gemeinde den Kaufpreis zahlen, obwohl der Verkäufer noch keine Leistung erbracht bzw. die Waren noch nicht an die Gemeinde geliefert hat.

Für die Gemeinde kommt bei ihren Geschäftsvorfällen aber auch eine Anzahlung ohne eine Vorausleistung des beteiligten Dritten nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform würde die Gemeinde einen Teil des voraussichtlichen Kaufpreises leisten, obwohl der Kaufpreis für die Gemeinde nur insgesamt fällig wird. Im Rahmen dieser Geschäfte erfolgt der Eigentumsübergang des Vermögensgegenstandes an die Gemeinde regelmäßig auch erst im Rahmen oder nach der Leistung des vollen Kaufpreises.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die geleisteten Anzahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände nicht unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ zu erfassen sind, der für Anzahlungen für gemeindliche Sachanlagen bestimmt ist. Die immateriellen Vermögensgegenstände der Gemeinde sind bilanziell nicht den gemeindlichen Sachanlagen zugeordnet worden, sondern sind getrennt davon in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen haben zudem auch keinen Zeitraumbezug im Sinne einer bilanziellen Rechnungsabgrenzung, sodass deshalb auch kein Ansatz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in Betracht kommen kann.

### **3.1.1.7 Der Zu- und Abgang**

Bei den immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde ist der Zugangs- sowie der Abgangszeitpunkt davon abhängig, zu welchem Zeitpunkt die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände anzusehen ist, d. h. ab wann sie die Verfügungsgewalt darüber innehat oder abgegeben hat. In den Fällen, in denen z. B. die Software als immaterieller Vermögensgegenstand und unselbstständiger Teil eines materiellen Gegenstandes zusammen mit der Hardware der Gemeinde zugehen, kann dieser Zeitpunkt auch als Zugangszeitpunkt für die Software angesehen werden.

Von der Gemeinde kann eine solche Zeitbestimmung in vergleichbarer Weise und als Kriterium auch bei der Einräumung von Nutzungsrechten an gemeindlichen Vermögensgegenständen herangezogen werden, sofern diese im Zusammenhang mit der Übergabe eines materiellen Vermögensgegenstandes an den Nutzer erfolgen. Bei anderen immateriellen Vermögensgegenständen kann z. B. auch ein vertraglich konkret vereinbarter Zeitpunkt als Zugangs- oder Abgangszeitpunkt gelten, der dann bei der Bilanzierung von der Gemeinde zu berücksichtigen ist.

### **3.1.1.8 Kein Ansatz von Erbbaurechten**

Die Gemeinde kann nicht nur Erbbaurechte an Dritte vergeben, sondern auch selbst die Erbbauberechtigte gegenüber einem fremden Grundstückseigentümer sein. Bei solchen rechtlichen Verhältnissen verfügt die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

über ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden steht und für deren Nutzung ein Erbbauzins von der Gemeinde an einen Dritten zu zahlen. Die Verwirklichung des Erbbaurechts in einem der Gemeinde gehörenden Vermögensgegenstand lässt es nicht zu, statt des Vermögensgegenstandes das Erbbaurecht, das die Gemeinde innehat, als immateriellen Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Ein Ansatz des Erbbaurechts der Gemeinde als immateriellen Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz ist auch dann nicht vorzunehmen, wenn die Gemeinde zuvor die wirtschaftliche Eigentümerin des betreffenden Grundstücks war. Der von der Gemeinde an den Erbbaurechtsgeber zu zahlende Erbbauzins stellt kein Entgelt für ein der Gemeinde zuzurechnendes Recht dar. Der Erbbauzins ist regelmäßig ein während der Vertragszeit laufend anfallendes Nutzungsentgelt und als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

**3.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen):**

**3.1.2.01 Allgemeine Abgrenzungen**

Im Bilanzbereich „Sachanlagen“ im Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst, die für Zwecke der Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern, zur Überlassung an Dritte oder für eigene Verwaltungszwecke vorhanden sind und von der Gemeinde länger als ein Haushaltsjahr (Periode) im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden und an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat (vgl. § 33 GemHVO NRW). In der gemeindlichen Bilanz sollen die Sachanlagen der Gemeinde in dem besonderen Bilanzbereich wie nachfolgend aufgezeigt unterschieden werden (vgl. Abbildung 721).

<b>DAS SACHANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland (landwirtschaftliche Flächen)</li> <li>- Wald, Forsten (forstwirtschaftliche Flächen)</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>

*Abbildung 721 „Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz in diesem Bilanzbereich orientiert sich zudem an einer Trennung zwischen dem unbeweglichen Sachanlagevermögen, z. B. unbebaute Grundstücke, und dem beweglichen Sachanlagevermögen, z. B. Fahrzeuge, auch wenn darüber keine ausdrückliche Regelung besteht.

### **3.1.2.02 Die Zuordnung von Grundstücken**

Beim unbeweglichen Sachanlagevermögen der Gemeinde, das im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen ist, spielt der Grundstücksbegriff eine wesentliche Rolle. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist bei Grundstücken grundsätzlich von der Lage im Grundbuch auszugehen, weil i. d. R. die gemeindlichen Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit darstellen, z. B. wenn sie baurechtlich genutzt werden. Der Begriff „Grundstück“ ist daher auf die wirtschaftliche Grundstückseinheit ausgerichtet worden (vgl. § 70 BewG).

Der Begriff dient unabhängig von den katastermäßigen Flurstücken der Bestimmung bzw. Abgrenzung von gemeindlichem Grund und Boden. Die wirtschaftliche Grundstückseinheit kann daher mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke umfassen. Sie kann aber auch ein Teil davon sein, um ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bilden zu können. Die unbebauten und bebauten Grundstücke sind von der Gemeinde in ihrer Bilanz entsprechend der Nutzung bzw. den Sachzielen der örtlichen Aufgabenerfüllung in der Bilanz anzusetzen.

Die Gemeinde kann die vorgegebene Gliederung dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände aus ihren örtlichen Bedürfnissen heraus bei Bedarf um weitere Zwecksetzungen erweitern, z. B. um die Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit ihrer Aufgaben zu erhöhen. Sie muss die Vermögensgegenstände mindestens gegliedert nach den wichtigsten örtlichen Nutzungsarten und nicht nach möglichen Gebäudearten bilanzieren. Eine Zusammenfassung der Mindestgliederung dürfte nur dann vertretbar sein, wenn keine entsprechend genutzten Grundstücke vorhanden sind, z. B. wenn die Gemeinde über kein Ackerland verfügt.

Die bilanziellen Wertansätze für bebaute Grundstücke der Gemeinde enthalten den Wert für den Grund und Boden und den Wert für das Gebäude und/oder die sonstigen Aufbauten, denn sie bilden eine einzige wirtschaftliche Einheit. Die Bilanzierungsform liegt in der Ausrichtung auf die Einbeziehung der Nutzung in die Darstellung des bilanziellen Vermögens zugrunde. Es soll deswegen bilanziell nicht aus abschreibungstechnischen Gesichtspunkten zwischen getrennt werden (Grundstück: nein; Gebäude: ja). Eine Unterscheidung nach den steuerrechtlich relevanten Begriffen „Betriebsgrundstück“ und „Betriebsvermögen“ ist dabei für die gemeindliche Haushaltswirtschaft nicht vorgesehen (vgl. §§ 95 und 99 BewG).

In der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung müssen wegen der unterschiedlich entstehenden Wertminderungen dem Grund und Boden (unregelmäßig) und dem Gebäude (regelmäßig) von der Gemeinde gesonderte Konten geführt werden. Nur dann können die Wertveränderungen für das abnutzbare Gebäude und den nichtabnutzbaren Grund und Boden im Einzelnen sachlich zutreffend zugeordnet und nachvollziehbar erfasst werden. Die Gebäude unterliegen durch ihre Nutzung

Der Grund und Boden unterliegt zwar keiner planmäßigen Abnutzung, gleichwohl hat die Gemeinde regelmäßig zu prüfen, ob gemeindliche Grundstücke mit Bodenverunreinigungen behaftet sind oder Altlasten bestehen, die ggf. zu einer Minderung des Bodenwertes führen können. Bei Bodenbelastungen und Nutzungsbeschränkungen hat die Gemeinde außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Bei auf Bodenverunreinigungen bezogenen Handlungsverpflichtungen der Gemeinde ist wegen der vorzunehmenden Sanierung ggf. auch eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren (vgl. § 36 Absatz 2 GemHVO NRW).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Wert der gemeindlichen Gebäude oder der sonstigen Aufbauten auf einem bebauten Grundstück wird dagegen durch die Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vermindert und führt zu gemeindlichen Aufwendungen in Form von planmäßigen Abschreibungen (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). In besonderen Fällen kann aber auch bei den gemeindlichen Gebäuden und den Aufbauten ein besonderes Ereignis eintreten, dass zu einer vermögensmäßigen Wertminderung führt und aufgrund dessen die Gemeinde eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen hat.

Bei der Festlegung des Wertansatzes von gemeindlichen Grundstücken dürfen zudem bestehende Grundstücksrechte und Grundstückslasten nicht unberücksichtigt bleiben. Der Bilanzierungszeitpunkt bei der Gemeinde ist zudem davon abhängig, wann diese Vermögensgegenstände in die Verfügungsgewalt der Gemeinde übergegangen sind. Ein Eigentumsübergang kann es z. B. nach der Abnahme eines neuen Bauwerks geben, sodass ab diesem Zeitpunkt die Aktivierung des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz als zulässig angesehen werden kann.

### **3.1.2.1 Zu Nummer 1.2.1 (Unbebaute Grundstücke):**

#### **3.1.2.1.01 Die Abgrenzung der unbebauten Grundstücke**

Unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ in der gemeindlichen Bilanz ist der Grund und Boden der Gemeinde anzusetzen, der im Sinne des Baurechts und des Bewertungsrechts als unbebautes Grundstück anzusehen ist. Dabei ist zu beachten, dass als Grundstücke vermessene Teile des Grund und Bodens bezeichnet werden, für die ein eigenes Grundbuchblatt im Grundbuch geführt wird (vgl. § 3 GBO).

Für die Bilanzierung von unbebauten Grundstücken muss aber nicht zwingend der vermessungstechnischen oder der grundbuchrechtlichen Bezeichnung und Abmessung gefolgt werden, z. B. wenn bei einer Grünfläche ein sachgerechter Zusammenhang zwischen einzelnen Flächen bzw. Flurstücken besteht. Bei der Bilanzierung von unbebauten Grundstücken ist von der Gemeinde im Grundsatz immer auf das Nichtvorhandensein benutzbarer Gebäude abzustellen.

Der Grund und Boden der Gemeinde ist als unbebautes Grundstück zu bilanzieren, wenn sich darauf keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG). Er gilt aber auch dann als unbebautes Grundstück, wenn sich auf dem Grundstück benutzbare Gebäude befinden, also Gebäude, die bezugsfertig sind, deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens jedoch von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 72 Absatz 2 BewG).

Ein gemeindliches Grundstück, auf dem in Folge der Zerstörung oder des Verfalls der darauf befindlichen Gebäude ein auf Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist, gilt ebenfalls als ein unbebautes Grundstück (vgl. § 72 Absatz 3 BewG). Die mit dem Grund und Boden verbundenen Rechte, z. B. Grunddienstbarkeiten, sowie die im Boden befindlichen Bodenschätze sind diesem Bilanzposten zuzuordnen.

In der gemeindlichen Bilanz ist die unbebauten Grundstücke der Gemeinde wegen der unterschiedlichen Nutzungsarten und ihrer Bedeutung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nach wichtigen Nutzungszwecken getrennt anzusetzen. Es sind von der Gemeinde mindestens gesonderte Bilanzposten für Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie für sonstige unbebaute Grundstücke der Gemeinde zu bilden. Derartige Flächen werden vielfach als „Naturgüter“ bezeichnet oder stellen Naherholungsgebiete dar.

Zu diesem Bilanzbereich gehören jedoch nicht die unbebauten Grundstücke bzw. der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens, sofern eine entsprechende Wertigkeit oder Bedeutung gegeben ist. Derartige Vermögensgegenstände sind dann in der gemeindlichen Bilanz im gesonderten Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3.1 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden unbebauten Grundstücke der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 02 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.1.02 Die Aufbauten und Anlagen auf unbebauten Grundstücken**

Unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ sind auch die auf den unbebauten Grundstücken der Gemeinde befindlichen unterschiedlichsten Aufbauten oder Anlagen anzusetzen. Sie sind getrennt vom jeweiligen Grund und Boden zu aktivieren. Solche Grundstückseinrichtungen müssen selbstständige Vermögensgegenstände darstellen und bezogen auf das Grundstück eine nachrangige Bedeutung haben. Die Aufbauten oder Anlagen stellen i. d. R. abnutzbare Vermögensgegenstände dar, sodass deren Wert von der Gemeinde planmäßig abzuschreiben ist.

Der Grund und Boden stellt dagegen ein Wirtschaftsgut mit einer nicht konkret abgrenzbaren Nutzungsdauer dar und unterliegt deshalb keiner planmäßigen Abschreibung. Ausnahmsweise sind jedoch die bebauten Grundstücke der Gemeinde, auf denen sich fremde Bauten befinden, unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ anzusetzen, z. B. die Erbbaugrundstücke. Die darauf befindlichen Aufbauten können daher auch Gebäude sein und keine nachrangige Bedeutung gegenüber dem Grundstück haben.

Auf dem Grundstück befindliche Bauten gelten dann als benutzbare Gebäude, wenn sie als Baulichkeiten Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sowie ausreichend standfest sind. Bei Erbbaurechtsverhältnissen ist die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer des Grund und Bodens nicht gleichzeitig der wirtschaftliche Eigentümer des darauf befindlichen Gebäudes.

Als Aufbauten oder Anlagen auf unbebauten Grundstücken sind jedoch nicht die Nutzpflanzen anzusetzen, die der gemeindlichen Land- und Fortwirtschaft zu Erwerbszwecken dienen, z. B. die Baumbestände auf Waldflächen, Obstanlagen und sonstige pflanzliche Erzeugnisse. Derartige Vermögensgegenstände sind dem Bilanzposten "Betriebs- und Geschäftsausstattung" zuzuordnen.

Die Vermögensgegenstände können dort bei örtlicher Bedeutung auch mit einem "Davon-Vermerk" angesetzt werden, sofern entsprechende Angaben im Anhang im Jahresabschluss nicht als ausreichende Informationen anzusehen sind. Das gemeindliche Infrastrukturvermögen, das ebenfalls getrennt vom Grund und Boden zu aktivieren ist, muss jedoch unter den besonderen Bilanzposten im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ angesetzt werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3.1 GemHVO NRW).

#### **3.1.2.1.1 Zu Nummer 1.2.1.1 (Grünflächen):**

Unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ sind die gemeindlichen Flächen mit der Nutzungsart "Grünfläche" in ihren unterschiedlichen Nutzungsformen anzusetzen, die durch eine naturgemäße Bepflanzung geprägt sind, dem Aufenthalt im Freien bzw. der Erholung dienen und grundsätzlich frei von fester Bebauung in Form von Gebäuden sein sollen. Als solche Grünflächen sind z. B. Parkanlagen, Kleingartenanlagen, Sportflächen, Kinderspielflächen, Naturschutzflächen, Wasserflächen von stehenden Gewässern (Teiche), Friedhöfe u. a. anzusehen (vgl. § 5 Absatz 2 Nummer 5 und 7 BauGB).

Wegen der Bedeutung der gemeindlichen Grünflächen vor Ort kann es sich anbieten, für einzelne wesentliche Nutzungsarten den Bilanzposten durch „Davon-Vermerke“ zu untergliedern oder jeweils gesonderte Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu machen. Die Entscheidung darüber muss unter Berücksichtigung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

des Gesamtbildes der Bilanz und des Gebotes, vollständige Angaben über die örtlichen Grünflächen im Jahresabschluss zu machen, sowie der unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten entschieden werden. Unabhängig von der Gliederungstiefe dieses Bilanzpostens sollte der Anhang im Jahresabschluss ein Gesamtbild über die vorhandenen gemeindlichen Grünflächen enthalten.

Bei der Bilanzierung der gemeindlichen Grünflächen sind außerdem die auf diesen Flächen vorhandenen Aufbauten zu berücksichtigen, zu denen Gartenanlagen, Gewächshäuser, Brunnenanlagen (soweit nicht kulturhistorisch bzw. ein Denkmal), Spielgeräte, Einfriedungen, Umzäunungen u.a. gehören, und unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Bei Sportplätzen sind auch Zuschauertribünen, Umkleidekabinen, Laufbahnen, Sprunggruben anzusetzen, jedoch keine Stadien oder Arenen, u. a. Die Pflanzungen zählen nur dann dazu, wenn diese nicht von erheblicher Bedeutung oder für die landwirtschaftliche Produktion genutzt bzw. dafür vorgesehen sind. In solchen Fällen soll dieses Vermögen der Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde zugeordnet werden.

Bei den Gewässern der Gemeinde soll die flächenmäßige Abgrenzung und Zuordnung nach den wasserrechtlichen Vorschriften erfolgen, z. B. bei Gewässern zweiter Ordnung entsprechen der Vorgabe des § 5 LWG NRW. Zu den bilanzierten Wasserflächen gehören vielfach auch Absturzbauwerke, Pegelanlagen, Wehranlagen, Sandfänge, Absperrvorrichtungen u. a. als Aufbauten und Anlagen. Die Gartenbauflächen der Gemeinde sind nur dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn sie nicht als Ackerflächen genutzt werden. Die fließenden Gewässer der Gemeinde sind dagegen unter dem Bilanzposten „Sonstige unbebaute Grundstücke“ anzusetzen. Für eine solche Zuordnung sprechen bei fließenden Gewässern auch die bestehenden Auf- und Ausbauwerke.

**3.1.2.1.2 Zu Nummer 1.2.1.2 (Ackerland):**

Unter dem Bilanzposten „Ackerland“ sind die landwirtschaftlich genutzten oder nutzbaren Flächen anzusetzen, unabhängig davon, ob diese als Ackerland oder sonstige Anbauflächen genutzt werden (vgl. § 4 Absatz 1 WertV sowie § 5 Absatz 2 Nummer 9a BauGB). Unter dem Begriff „Landwirtschaft“ kann dabei die Bodenbewirtschaftung und die mit der Bodennutzung verbundene Tierhaltung verstanden werden, um pflanzliche oder tierische Erzeugnisse zu gewinnen. Zur Landwirtschaft zählen daher insbesondere der Ackerbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft, der Erwerbsgartenbau und der Weinbau sowie die Fischerei in Binnengewässern (vgl. § 1 Absatz 2 GrstVG).

Die mit der Landwirtschaft im Zusammenhang stehenden landwirtschaftlichen Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen sind ebenso wie die landwirtschaftlichen Wohn- und Betriebsgebäude artenbezogen unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen. Die Gartenbauflächen der Gemeinde sind nur dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn die Flächen vergleichbar dem Ackerland genutzt werden. Andernfalls sind die Gartenbauflächen unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ anzusetzen.

Auf den landwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde befinden sich i. d. R. keine Anlage oder nur wenige Anlagen oder Aufbauten. Vorhandene Aufbauten und Anlagen sind bei der Bilanzierung wertmäßig zu berücksichtigen, z. B. Pflanzen, Gartenanlagen, Gewächshäuser, Brunnenanlagen (soweit nicht kulturhistorisch ein Denkmal), Einfriedungen, Umzäunungen u. a. Die Gemeinde kann nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit auch von einer Bilanzierung unwesentlicher Ackerlandaufbauten absehen.

**3.1.2.1.3 Zu Nummer 1.2.1.3 (Wald, Forsten):**

Unter dem Bilanzposten „Waldflächen, Forsten“ sind genutzte oder nutzbare forstwirtschaftliche Flächen auszuweisen, auch wenn diese als Naturschutzflächen nicht ausgewiesen sind (vgl. § 4 Absatz 1 WertV sowie § 5 Absatz 2 Nummer 9b BauGB). Die im gemeindlichen Besitz befindlichen Waldflächen sowie sonstige forstwirtschaftlich genutzte Flächen der Gemeinde gehören dazu. Die Naturschutzflächen können mit Wald bewachsen sein, der jedoch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

aufgrund des Naturschutzcharakters nicht als Wirtschaftswald genutzt werden darf, sondern unter ökologischen Gesichtspunkten zu bewirtschaften ist.

In diesem Zusammenhang gilt auch für die Gemeinde als Wald jede mit Forstpflanzen bestockte Grundfläche (vgl. § 2 Absatz 1 BWaldG). Aber auch kahl geschlagene oder verlichtete Grundflächen, Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, Waldblößen und Lichtungen, Waldwiesen, Wildäsungsplätze, Holzlagerplätze sowie weitere mit dem Wald verbundene und ihm dienende Flächen gelten als Wald. In Absatz wird dazu bestimmt, welche Flächen keinen Wald im Sinne dieses Gesetzes darstellen.

In der Regel finden sich auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde außer dem stehenden Holzvermögen nur wenige Anlagen oder Aufbauten. Diese gemeindlichen Vermögensgegenstände sind bei der Bilanzierung der forstwirtschaftlichen Flächen in der gemeindlichen Bilanz zu berücksichtigen. Zu den Anlagen und Aufbauten auf forstwirtschaftlich genutzten Flächen können insbesondere Einfriedungen und Umzäunungen u. a. gehören. Das stehende Holzvermögen zählt regelmäßig nur dann dazu, wenn es nicht von erheblicher Bedeutung oder für die forstliche Produktion genutzt bzw. dafür vorgesehen ist. In solchen Fällen soll dieses Vermögen der Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde zugeordnet werden.

Im Rahmen dieses Bilanzpostens ist außerdem eine Zusammenfassung von mehreren Komponenten des Waldes, zu einer einzigen Vermögenseinheit nicht zulässig, z. B. die Waldwege mit anderen Waldflächen. Die im Zusammenhang mit den Waldflächen stehenden forstwirtschaftlichen Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen dürfen ebenfalls nicht dem Bilanzposten zugeordnet werden. Diese gemeindlichen Vermögensgegenstände sind wie die Wohn- und Betriebsgebäude der gemeindlichen Forstwirtschaft unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten des gemeindlichen Anlagevermögens auszuweisen.

**3.1.2.1.4 Zu Nummer 1.2.1.4 (Sonstige unbebaute Grundstücke):**

Der Bilanzposten „Sonstige unbebaute Grundstücke“ stellt einen Sammelposten für die unbebauten Grundstücke der Gemeinde dar, die nicht unter den gesonderten Bilanzposten „Grünflächen“, „Ackerland“ und „Wald, Forsten“ anzusetzen sind. Dazu sind die Grundstücke der Gemeinde zu zählen, bei denen Erbbaurechte an Dritte vergeben worden sind. Auch der Grund und Boden, der gemeindliche Gebäude umgibt, diesen aber nicht zuzuordnen ist sowie Flächen des Gemeindegliedervermögens, kann unter diesem Bilanzposten anzusetzen sein.

Die unter diesem Bilanzposten anzusetzenden sonstigen unbebauten gemeindlichen Grundstücke können auch nach der vorgesehenen Nutzung gegliedert und entsprechend in der Bilanz durch „Davon-Vermerke“ gesondert ausgewiesen werden. Es kann auch durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das zusammengefasste Vermögen der Gemeinde gewährleistet werden.

Unter diesem Bilanzposten sind aber auch die gemeindlichen Grundstücke mit fließendem Gewässer auszuweisen. Dagegen sind die „stehenden“ Gewässer unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ anzusetzen. Bei der Festlegung der einzubeziehenden Gewässerflächen sowie deren Abgrenzung sind insbesondere die wasserrechtlichen Vorschriften zu beachten. In Einzelfällen kann ein „stehendes Gewässer“ auch ein Teil eines fließenden Gewässers sein, sodass dieser Teil auch unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist.

Ggf. kann bei örtlicher Bedeutung der Grundstücke mit fließendem Gewässer auch ein gesonderter Bilanzposten oder ein „Davon-Vermerk“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die unbebauten Grundstücke können auch anhand der baurechtlichen Klassifizierung nach dem geltenden Planungsrecht der Gemeinde gegliedert werden, wenn für die Gemeinde erkennbar ist, dass bei den Adressaten des Jahresabschlusses ein entsprechender Informationsbedarf besteht und die betreffenden Grundstücke unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Solche Grundstücke der Gemeinde, z. B. Bauerwartungsland, Baugrundstücke, Gewerbegrundstücke, sind jedoch nur dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn sie von der Gemeinde auf Dauer gehalten werden sollen. In den Fällen, in denen eine Veräußerungsabsicht der Gemeinde besteht, erfordert diese Zwecksetzung, dass die betreffenden unbebauten Grundstücke der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Umlaufvermögen“ anzusetzen sind.

Unter diesem Bilanzposten sind auch die vorhandenen Aufbauten auf den sonstigen unbebauten Grundstücken der Gemeinde, zu denen Einfriedungen, Umzäunungen u. a. gehören können, sind bei der Bilanzierung dieser Grundstücke zu berücksichtigen. Außerdem sind bei den Gewässern auch die Aufbauten zu berücksichtigen, zu denen Absturzbauwerke, Wehranlagen, Pegelanlagen, Sandfänge u. a. zu zählen sind.

Derartige massive Bauten stehen u. a. einem Ansatz der fließenden Gewässer unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ entgegen. Dieser Bilanzposten sollte jedoch dann nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Ggf. ist dann eine sachgerechte und informationsbezogene Untergliederung vorzunehmen.

### **3.1.2.1.5 Der Ansatz von Erbbaugrundstücken**

#### **3.1.2.1.5.1 Die Bilanzierungspflichten**

Bei Erbbaugrundstücken der Gemeinde handelt es sich vielfach um ein unbebautes Grundstück, bei dem beim Grund und Boden ein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde besteht und ein Dritter der Erbbauberechtigte ist. Bei bebauten Grundstücken kann gleichfalls ein Erbbaurecht bestehen, wenn der Erbbauberechtigte das auf dem Grundstück stehende Gebäude mit übernommen hat. Die Gemeinde hat die Grundstücke, für die Erbbaurechte an Dritte vergeben worden sind, unter dem Bilanzposten „Sonstige unbebaute Grundstücke“ anzusetzen.

Durch das Erbbaurecht wird ein gemeindliches Grundstück in der Weise belastet, dass dem Erbbauberechtigten, zu dessen Gunsten die Belastung des Grundstücks erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (vgl. § 1 Absatz 1 ErbbauRG). Das Erbbaurecht kann sich dabei auch auf einen für das Bauwerk nicht erforderlichen Teil des Grundstücks erstrecken, sofern das Bauwerk wirtschaftlich die Hauptsache bleibt (vgl. § 1 Absatz 2 ErbbauRG).

Die Gemeinde erhält dafür, dass sie ihr Grundstück einem Dritten als Erbbauberechtigten zur Verfügung stellt, regelmäßig einen Erbbauzins über die Laufzeit des Vertrages (vgl. § 9 Absatz 1 ErbbauRG). Zusätzlich entsteht durch die Eintragung als Erbbauzinslast ins Erbbaugrundbuch eine dingliche Wirkung. Bei den Gemeinden haben solche befristeten Erbbaurechtsverhältnisse i. d. R. eine Laufzeit zwischen 75 und 99 Jahren.

Das Grundstück bleibt dabei im Eigentum der Gemeinde, denn in diesen Fällen erwirbt der Erbbauberechtigte kein (Teil-)Eigentum, sondern lediglich ein Nutzungsrecht an dem gemeindlichen Grundstück. Das betreffende Grundstück wird daher nicht dem gemeindlichen Vermögen entnommen bzw. auch nicht an den Erbbauberechtigten herausgegeben (veräußert). Der Abschluss von Erbbaurechtsverträgen durch die Gemeinde verändert deshalb regelmäßig nicht die Bilanzierung dieser Grundstücke im Jahresabschluss der Gemeinde.

Die vertraglichen Erbbaurechtsverhältnisse der Gemeinde stellen sowohl für die Gemeinde als Grundstückseigentümer als auch für den Erbbauberechtigten ein schwebendes Geschäft dar, das von der Gemeinde i. d. R. nicht zu bilanzieren ist. Die Vergabe eines Erbbaurechts durch die Gemeinde hat für diese als Erbbaurechtsgeber dann keinen Einfluss auf die bilanzielle Zuordnung des betreffenden Grundstückes, wenn im Erbbaurechtsvertrag keine Besonderheiten mit wirtschaftlichen Auswirkungen für die Gemeinde vereinbart werden.

Die Gemeinde als Grundstückseigentümer hat daher die mit einem Erbbaurecht belasteten gemeindlichen Grundstücke grundsätzlich mit ihrem vollen Wert in ihrer Bilanz anzusetzen. Im Rahmen der Erbbaurechtsverhältnisse können aber durchaus Vereinbarungen bestehen oder getroffen werden, die zu wirtschaftlichen Einschränkungen bei der Gemeinde führen und sich dadurch auch auf den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auswirken.

#### **3.1.2.1.5.2 Der Umfang des Wertansatzes**

Bei der Ermittlung des Wertansatzes für gemeindliche Erbbaugrundstücke in der Bilanz der Gemeinde ist nicht nur der aktuelle Wert des jeweiligen Grundstückes zu berücksichtigen, sondern es ist auch zu prüfen, ob ggf. örtliche besondere Gegebenheiten bestehen, die zu einer Minderung des Grundstückswertes führen können. Mögliche Einschränkungen können daraus resultieren, dass die Gemeinde gesonderte Kaufrechte oder Kaufpreisabschläge mit dem Erbbauberechtigten vereinbart hat, die den Wert des betreffenden Grundstückes beeinflussen, z. B. dass während der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses dem Erbbauberechtigten oder seinen Erben der Kauf des Grundstückes mit einer an den persönlichen Einkommensverhältnissen gekoppelten Kaufpreisreduzierung ermöglicht wird.

Der Verzicht auf eine Wertsicherungsklausel in den Erbbaurechtsverträgen hinsichtlich der Anpassung des Erbbauzinses an die allgemeine Wertentwicklung während der Vertragslaufzeit ist ebenfalls ein Sachverhalt, der eine Wertminderung auslöst, deren Höhe durch die Laufzeit des Erbbaurechtes bestimmt wird. Die Art und der Umfang der Wertentwicklung sind dabei von den erbbaurechtlichen und den örtlichen Gegebenheiten abhängig.

Einen weiteren Sachverhalt für eine Wertminderung eines Erbbaurechtsgrundstückes stellt der Verzicht auf die Festsetzung des Erbbauzinses in seiner möglichen Höhe durch die Gemeinde dar. Bei einer Anpassung des Erbbauzinses wegen einer wesentlichen Änderungen des Wertes des Erbbaugrundstückes ist zudem von der Gemeinde auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Erbbaurechtsvertrages und nicht auf den Zeitpunkt der letzten Anpassung des Erbbauzinses abzustellen. Außerdem bleiben bei neuen Anpassungen des Erbbauzinses i. d. R. die von der Gemeinde bisher nicht ausgeschöpften Anpassungen außer Betracht.

Für den Wertansatz der Erbbaurechtsgrundstücke der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz ist nach Vertragsabschluss vom vollen Wert der betreffenden Grundstücke auszugehen. Es sind jedoch im Rahmen der vorliegenden örtlichen Vertragsgestaltung die bestehenden Wertminderungen zu berücksichtigen. Sofern dem Erbbauberechtigten ein Erwerbsrecht für das Grundstück mit Kaufpreisreduzierung eingeräumt worden ist, muss eine solche Wertminderung beim Ansatz des gemeindlichen Grundstückes auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wertmindernd berücksichtigt werden. In entsprechender Weise sind auch von der Gemeinde eingeräumte Nachlässe zu behandeln, die dadurch entstehen, dass in den örtlichen Erbbaurechtsverträgen auf eine Wertsicherungsklausel verzichtet oder ein sehr geringer Erbbauzins vorgesehen worden ist.

Ob diese allgemeinen Feststellungen für die örtliche Bilanzierung der einzelnen Erbbaugrundstücke zutreffen und für einen Ausweis geeignet sind, muss im Einzelfall unter Beachtung der von der Gemeinde geschlossenen vertraglichen Vereinbarung sowie unter Einhaltung der Voraussetzung, dass die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermitteln muss, vor Ort geklärt und entschieden werden.

Es dürfte deshalb vor Ort geboten sein, im Anhang im Jahresabschluss nähere Angaben über die tatsächlich vorliegenden Wertminderungen der gemeindlichen Erbbaurechtsgrundstücke zu machen und dabei nach dem Bruttoprinzip die Grundstückswerte ohne Einschränkungen sowie die Art und den betragsmäßigen Umfang der Wertminderungen anzugeben.

Die Gemeinde muss die Wertminderungen ebenfalls im Anhang angeben, sofern aufgrund dessen zu erfüllende Verpflichtungen der Gemeinde bestehen. Es kann deshalb bei gemeindlichen Erbbaurechtsgrundstücken erforderlich sein, im Jahresabschluss im Anhang einen Gesamtzusammenhang zwischen den betroffenen Ansätzen auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz herzustellen. Eine solche Pflicht der Gemeinde dürfte insbesondere dann bestehen, wenn im Einzelfall aus örtlichen Gründen und unter Einbeziehung des Bruttoprinzip und des Saldierungsverbots ggf. mehrere Erbbaurechtssachverhalte zu Bilanzposten auf beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz geführt haben.

#### **3.1.2.1.5.3 Der gesonderte Bilanzposten**

Für die Gemeinde kann es sich im Rahmen der Wertigkeit der Erbbauvergabe bei ihrer Aufgabenerfüllung anbieten, die Grundstücke, für die Erbbaurechte an Dritte vergeben wurden, unter einem gesonderten Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Als Messgröße kann dazu z. B. die insgesamt dafür zur Verfügung gestellte Fläche oder die Summe der bilanziellen Werte der betroffenen Grundstücke dienen.

Ein solcher Bilanzposten sollte dann bereits in seiner Bezeichnung erkennen lassen, dass die angesetzten gemeindlichen Grundstücke mit fremden Gebäuden bebaut sind. Die (fremde) Bebauung stellt dabei keinen Anlass dar, den gesonderten Bilanzposten nicht dem Bilanzbereich "Unbebaute Grundstücke" zuzuordnen, denn auch andere unbebaute Grundstücke der Gemeinde verfügen über Aufbauten und Anlagen.

#### **3.1.2.1.5.4 Kein Ansatz anderer Modelle**

Die Gemeinde kann im Rahmen der Bilanzierung von Erbbaurechten jedoch unter diesem Bilanzposten kein eigenes Gebäude ansetzen, das auf fremdem Grund und Boden steht, auch wenn z. B. die Gemeinde im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes noch der Eigentümer des betreffenden Grundstücks war. In solchen Fällen hat die Gemeinde den Grund und Boden des betroffenen bebauten Grundstücks an einen Dritten veräußert und hat sich gleichzeitig ein Erbbaurecht einräumen lassen. Sie bleibt dann als Erbbauberechtigte die wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes, während dem Dritten das Grundstück als Eigentümer zuzurechnen ist.

Ein entsprechender Sachverhalt führt dazu, dass entsprechend den Eigentumsverhältnissen zu bilanzieren ist, sodass das bebaute Grundstück insgesamt nicht mehr im Bilanzbereich „Bebaute Grundstücke“ in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen ist. Die Gemeinde hat als Eigentümer nur noch das ihr gehörende Gebäude zu bilanzieren, das dann in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremden Grund und Boden“ anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.4 GemHVO NRW). Der für den Grund und Boden zuzahlende Erbbauzins führt zu Aufwendungen bei der Gemeinde, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

#### **3.1.2.1.6 Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten**

Bei fremden Grundstücken können umfangreiche Nutzungsrechte der Gemeinde bestehen, die zivilrechtlich dingliche Rechte darstellen und als grundstücksgleiche Rechte bezeichnet werden. Sie werden deshalb im Grundbuch wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z. B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wege-rechte, Wohnungseigentum. Derartige Rechte können öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet sein.

Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten in der gemeindlichen Bilanz ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück festzulegen, sodass diese Rechte von der Gemeinde entweder im Bilanzbereich „Unbebaute Grundstücke“ oder im Bilanzbereich „Bebaute Grundstücke“ unter Beachtung der nutzungsbezogenen bzw. aufgabenbezogenen Bilanzposten zu aktivieren sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Wert der grundstücksgleichen Rechte mindert sich - anders als der Wert der Grundstücke - im zeitlichen Ablauf der vertraglichen Bindung der Gemeinde an den Erbbaurechtsgeber. Die fachliche Einordnung von Erbbaurechten als grundstücksgleiche Rechte stellt für die Gemeinde keine Grundlage dar, diese Rechte im Anhang im Jahresabschluss als „planmäßige Abschreibung von Grundstückswerten“ zu behandeln bzw. darzustellen. Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss durch die Erläuterungen auch die fachliche Sachlage erkennbar und nachvollziehbar sein.

Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen jedoch nicht die Grunddienstbarkeit, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, da durch solche Rechte nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird. Diese Rechte führen neben anderen Rechten zu einer Begrenzung der Rechte des Eigentümers eines Grundstücks (vgl. z. B. §§ 906 ff. BGB).

Die nicht zu den grundstücksgleichen Rechten zählende Rechte können als immaterielle Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, wenn die Gemeinde für ein solches Recht dem Grundstückseigentümer ein Entgelt gezahlt hat. Bei der Bilanzierung von grundstücksgleichen Rechten ist zudem zu beachten, dass Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden grundstücksgleichen Rechte der Gemeinde sind abhängig von ihrer Zuordnung zu den unbebauten oder den bebauten Grundstücken in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen entweder der Kontengruppe 02 oder der Kontengruppe 03 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.2 Zu Nummer 1.2.2 (Bebaute Grundstücke):**

#### **3.1.2.2.01 Die Abgrenzung der bebauten Grundstücke**

Dem Bilanzposten „Bebaute Grundstücke“ sind die Grundstücke der Gemeinde zuzuordnen, bei denen die Gemeinde der Eigentümer ist und auf denen sich gemeindliche Gebäude befinden. Diese Festlegung orientiert sich an der Vorschrift des § 74 Absatz 1 BewG, denn danach sind bebaute Grundstücke die gemeindlichen Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude (der Gemeinde) befinden, mit Ausnahme der in § 72 Absatz 2 bis 3 BewG bezeichneten Grundstücke. Die Benutzbarkeit von Gebäuden wird dabei als gegeben angesehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, das auf dem Grundstück befindliche Gebäude zu benutzen. Sie beginnt i. d. R. im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Gebäudes.“

Auf den bebauten Grundstücken der Gemeinde befinden sich i. d. R. Gebäude, die wegen der zu erfüllenden Aufgaben der Gemeinde zweckentsprechend errichtet worden sind. Bei diesen Grundstücken sind der Grund und Boden und das Gebäude unter dem gleichen Bilanzposten anzusetzen, weil diese Bestandteile des Grundstückes zivilrechtlich eine Einheit bilden. Anders als das Gebäude hat der Grund und Boden aber keine konkret abgrenzbare Nutzungsdauer, sodass planmäßige Abschreibungen nur für das Gebäude festzulegen sind. Wegen der unterschiedlichen Nutzungen der bebauten Grundstücke der Gemeinde und ihrer Bedeutung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ist dieser Bilanzposten nach den jeweiligen Nutzungszwecken zu untergliedern.

Für die bebauten Grundstücke sind in der gemeindlichen Bilanz mindestens gesonderte Posten für die Grundstücke anzusetzen, auch denen sich Kinder- und Jugendeinrichtungen, Schulen oder Wohnbauten befinden. Die übrigen bebauten Grundstücke der Gemeinde sind unter dem Sammelposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ zu erfassen. Sofern jedoch bei weiteren gemeindlichen Nutzungsformen eine besondere örtliche Bedeutung besteht, kann die Gemeinde diese bebauten Grundstücke unter diesem Bilanzposten mit „Davon-Vermerken“ abgrenzen oder in ihrer Bilanz unter weiteren gesonderten Bilanzposten ansetzen. Für eine Untergliederung dieses



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bilanzpostens können von der Gemeinde z. B. aufgabenbezogene Merkmale herangezogen werden (vgl. § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).

In der gemeindlichen Bilanz sind dem Bilanzbereich „Bebaute Grundstücke“ auch die mit öffentlichen Einrichtungen bebauten Grundstücke der Gemeinde zuzuordnen und unter diesem Bilanzposten anzusetzen, sofern die Grundstücke nicht dem gemeindlichen Infrastrukturvermögen im engeren Sinne zuzuordnen sind, das durch den gesonderten Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ abgegrenzt wird (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3 GemHVO NRW).

Zu solchen gemeindlichen Grundstücken gehören z. B. die Grundstücke, die mit Krankenhäusern, Bildungsinstitutionen sowie Kultur- und Sozialeinrichtungen bebaut sind. Dieses Vermögen gilt als Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne. Gleichwohl sind eine Zuordnung zu den bebauten Grundstücken aufgrund der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und damit eine Abgrenzung zum Infrastrukturvermögen im engeren Sinne sachlich gerechtfertigt.

Die „bebauten“ Grundstücke der Gemeinde, die wegen ihrer Aufbauten, Eigenarten und der sich daraus für die Gemeinde ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeiten im Sinne der Daseinsfürsorge dem gemeindlichen Infrastrukturvermögen im engeren Sinne zugeordnet werden, sind in dem gesonderten Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ anzusetzen. Diese Grundstücke sind dort getrennt nach Grund und Boden sowie dem darauf befindlichen Infrastrukturvermögen zu aktivieren (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3 GemHVO NRW). Zu solchem gemeindlichen Vermögen zählen die Grundstücke, die für Verkehrs-, Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen genutzt werden, z. B. für Straßen und Wege, für Kläranlagen und Sonderbauwerke.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden bebauten Grundstücke der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 03 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.2.1.02 Die Baulichkeiten auf bebauten Grundstücken**

Bei bebauten Grundstücken der Gemeinde gelten die Baulichkeiten, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sowie ausreichend standfest sind, als nutzbare Gebäude. Der Begriff des Gebäudes setzt für die gemeindliche Bilanzierung nicht zwingend voraus, dass das Bauwerk über die Erdoberfläche hinausragt.

Unter der Erdoberfläche befindliche Bauwerke der Gemeinde können ebenfalls Gebäude und entsprechend zu bilanzieren sein, z. B. Tiefgaragen, unterirdische Betriebs- und Verwaltungsräume und Lagerkeller. Aber auch Baudenkmäler der Gemeinde, die als Gebäude genutzt werden, sind unter als bebaute Grundstücken zu erfassen und zu bilanzieren. Im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung ist grundsätzlich jedes gemeindliche Gebäude einzeln zu erfassen und zu bilanzieren.

Einzelne Gebäude, die durch einen Durchgang miteinander verbunden sind, bilden regelmäßig eine Gebäudeeinheit. Die Abgrenzung dafür ist unter Berücksichtigung der Zweckbestimmung der einzelnen Gebäude von der Gemeinde vorzunehmen. In den Fällen, in denen z. B. zwei miteinander verbundene Gebäude dieselbe Zweckbestimmung haben, können beide Gebäude zu einer Gebäudeeinheit zusammengefasst werden. Einem gemeindlichen Gebäude sind grundsätzlich alle unselbstständigen Bestandteile des Gebäudes zuzuordnen, z. B. Heizungs-, Beleuchtungs- und Lüftungsanlagen.

Die unselbstständigen Bestandteile sind Teile des Bauwerks, wenn sie von wesentlicher Bedeutung für die Funktion des Bauwerks sind, z. B. notwendig für den Bestand und die Erhaltung des Bauwerks. Es kann aus dem Gebäude und den weiteren Teilen auch eine Sachgesamtheit entstehen, wenn einzelne Gegenstände durch den Einbau ihre

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Selbstständigkeit verlieren, weil eine feste Verbindung mit anderen Gegenständen entstanden ist. Diese Gesamtheit muss dabei durch eine gemeinsame Zwecksetzung, eine feste Verbindung und das äußere Erscheinungsbild geprägt sein (zweckbezogene Einheit). Mehrere gleichartige Gegenstände ergeben daher noch keine Sachgesamtheit, sie bleiben eigenständige Wirtschaftsgüter.

Als gemeindliche Gebäude sollen nicht die schwimmenden Anlagen gehören, z. B. auf Gewässern. Derartige Anlagen sind wegen des Fehlens einer festen Verbindung mit dem Grund und Boden bewertungsrechtlich nicht als Gebäude zu behandeln. Die transportablen Lagerungs- und Büroeinrichtungen sind von der Gemeinde ebenfalls nicht als Gebäude anzusetzen, z. B. Container für Baustellen oder Garagen. Sofern solche Container jedoch nach ihrer Funktion und Nutzung (Zwecksetzung) aus Sicht der Gemeinde als Wohnunterkünfte dienen und ortsfest verankert sind, stellen sie sinngemäß gemeindliche Gebäude dar und sind dann mit dem Grundstück zu aktivieren.

Die Außenanlagen auf bebauten Grundstücken sind ebenfalls dem Gebäude zuzuordnen, sofern nicht bestimmte Teile ggf. als gemeindliches Infrastrukturvermögen gesondert zu bilanzieren ist, z. B. die Straßen im Gemeindegebiet. Die mit dem Grund und Boden verbundenen Gebäude und Außenanlagen stellen regelmäßig selbstständige Vermögensgegenstände der Gemeinde dar, die bei der Bilanzierung von bebauten Grundstücken getrennt vom Grund und Boden anlagenmäßig zu behandeln sind.

Die Gemeinde muss in ihrer Anlagenbuchhaltung und für die Bilanzierung immer eine Trennung zwischen den Baulichkeiten als abnutzbare Vermögensgegenstände und den Grundstücken als nichtabnutzbare Vermögensgegenstände sicherstellen, um die aus der Nutzung entstehenden Wertminderung zutreffend zu erfassen und bilanziell berücksichtigen zu können. Daraus folgt jedoch nicht zwingend, dass diese Vermögensgegenstände auch gesondert in der Bilanz ausgewiesen (angesetzt) werden müssen. Der Anhang im Jahresabschluss sollte abhängig von der Bedeutung der Baulichkeiten gesonderte Angaben und Erläuterungen enthalten.

### **3.1.2.1.03 Die Abgrenzung bebaute Grundstücke von unbebauten Grundstücken**

In der gemeindlichen Bilanz sind die bebauten Grundstücke der Gemeinde getrennt von den unbebauten Grundstücken in jeweils eigenständigen Bilanzbereichen anzusetzen. Die Gemeinde hat über die Zuordnung ihrer Grundstücke zu einem der beiden Bilanzbereiche und auch zu den darin anzusetzenden Bilanzposten unter Einbeziehung der baurechtlichen und bewertungsrechtlichen Regelungen sowie der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich zu entscheiden.

Sie hat in die Abgrenzung der bebauten Grundstücke von den unbebauten Grundstücken auch die Zwecksetzungen der einzelnen Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ausreichend zu berücksichtigen. Ohne Einfluss auf den Gebäudebegriff ist zwar, ob das Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden steht, gleichwohl sind die Grundstücke der Gemeinde, auf denen sich fremde Bauten befinden, unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ anzusetzen, z. B. wegen vergebener Erbbaurechte.

In diesem Zusammenhang gilt für ein bebautes Grundstück der Gemeinde, auf dem in Folge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude ein auf Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist, als ein unbebautes Grundstück (vgl. § 72 Absatz 3 BewG). Der tatsächliche „baumäßige“ Zustand des bebauten Grundstückes gibt keinen Anlass eine andere Klassifizierung des Grundstückes vorzunehmen. Der Zustand spiegelt sich vielmehr wertmäßig im bilanziellen Buchwert eines solchen Grundstückes wieder.

Die Abgrenzung bebauter Grundstücke von unbebauten Grundstücken in der gemeindlichen Bilanz ist damit grundsätzlich auf das Vorhandensein benutzbarer Gebäude ausgerichtet worden. Die Entscheidung, ob ein gemeindliches Grundstück als bebautes Grundstück oder als unbebautes Grundstück in der gemeindlichen Bilanz angesetzt wird, muss von der Gemeinde ausreichend und sachgerecht dokumentiert werden.

### **3.1.2.1.04 Die Mischnutzung von Gebäuden**

Die Gemeinde kann auf bebauten Grundstücken über einzelne Gebäude verfügen, die aufgrund ihrer Größe darauf ausgelegt sind, für unterschiedliche Zwecke genutzt zu werden. Sie muss in diesen Fällen prüfen und abwägen, ob eine überragende Hauptnutzung des Gebäudes besteht, dem die anderen Nutzungsarten unterzuordnen sind oder trotz unterschiedlicher Nutzungen keine gravierenden Unterschiede in der tatsächlichen Inanspruchnahme des Gebäudes bestehen.

Die gemeindliche Beurteilung ist grundlegend dafür, ob ein derartiges Gebäude insgesamt abzuschreiben oder in selbstständige Gebäudeteile zu gliedern ist, die dann aufgrund der tatsächlichen Nutzungsformen unterschiedlichen Wertminderungen unterliegen können (vgl. Beispiel 118).

#### **BEISPIEL:**

Die Mischnutzung von Gebäuden

Die Gemeinde hat ein in der Ortsmitte stehendes achtgeschossiges Gebäude erworben und will es anteilig für einige ihrer technischen Fachabteilungen nutzen. Das Gebäude besteht aus

- einer Tiefgarage im Untergeschoss,
- einem Einkaufszentrum im Erdgeschoss und im ersten Obergeschoss,
- aus Büroflächen im zweiten bis sechsten Obergeschoss und
- aus Wohnungen im siebten und achten Obergeschoss.

Aufgrund dieser Aufteilungsverhältnisse und der damit verbundenen unterschiedlichen Nutzung geht die Gemeinde von einem fehlenden Funktionszusammenhang des Gebäudes aus. Sie unterteilt das Gebäude in eigenständige Gebäudeteile und legt wegen und entsprechend der verschiedenen Nutzungen dieser Teile darauf abgestimmte Abschreibungen in der Höhe und in der Zeitdauer fest. Der Grund und Boden des Gebäudes wird - wie es sonst bei einem eigenständigen Wohnungseigentum erforderlich ist, den Gebäudeteilen anteilig zugeordnet. Ein Verzicht auf die anteilige Abschreibung bzw. eine einheitliche „Gesamtabschreibung“ würde aus Sicht der Gemeinde die wirtschaftliche Abbildung der Verhältnisse verfälschen.

*Beispiel 118 „Die Mischnutzung von Gebäuden“*

Die Feststellung einer Mischnutzung von gemeindlichen Gebäuden führt nicht automatisch dazu, dass das betroffene Gebäude funktionell in eigenständige Gebäudeteile aufzuteilen ist. Die Gemeinde muss auch die hauswirtschaftlichen Wirkungen sowie den aus der Aufteilung des Gebäudes entstehenden Arbeitsaufwand aus wirtschaftlicher Sicht beurteilen. Grundsätzlich muss die Gemeinde jeden Einzelfall getrennt für sich prüfen und beurteilen. Eine Vergleichbarkeit dürfte nur in sehr wenigen Fällen tatsächlich gegeben sein.

#### **3.1.2.2.1 Zu Nummer 1.2.2.1 (Kinder- und Jugendeinrichtungen):**

Dem Bilanzposten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“ sind alle gemeindlichen Tageseinrichtungen für Kinder in Form von Krippen, Kindergärten und Horte zuzuordnen. Aber auch die Einrichtungen der Gemeinde mit altersgemischten Gruppen sowie Kindergärten in Förderschulen mit einem bestimmten Förderschwerpunkt gehören dazu.

Weiterhin sind diesem Bilanzposten die Einrichtungen der Jugendarbeit, z. B. in Form von Kinder- und Jugendferien-/erholungsstätten, Einrichtungen der Stadtranderholung, Jugendheime, Jugendzentren, Jugendbildungsstätten zuzuordnen. Es sind aber auch die sonstigen Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien unter diesem Bilanzposten zu erfassen.

#### **3.1.2.2.2 Zu Nummer 1.2.2.2 (Schulen):**

Dem Bilanzposten „Schulen“ sind die Grundschulen der Gemeinde einschließlich der Schulkindergärten, die Hauptschulen, die Realschulen und Abendrealschulen als Weiterbildungskollegs, die Sekundarschulen und Primusschulen, die Gymnasien und Abendgymnasien als Weiterbildungskollegs sowie die Kollegs als Institute zur Erlangung der Hochschulreife als Weiterbildungskollegs, die Gesamtschulen als organisatorische und pädagogische Zusammenführung der Schulformen in der Sekundarstufe I, die Sonderschulen in allen ihren Ausformungen, aber auch die Berufskollegs mit Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule und Fachoberschule zuzuordnen.

Die Gemeinde kann für die Schulen in ihrer Bilanz einen zusammenfassenden Bilanzposten ansetzen, zudem dann im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss nähere schulformbezogene Angaben und Erläuterungen und Einbeziehung des Schulgesetzes NRW gemacht werden sollten. Trotz der Vielfalt der schulischen Einrichtungen muss eine sachgerechte vermögensmäßige Festlegung und Aussage von der Gemeinde getroffen werden, die verständlich und nachvollziehbar sein muss.

#### **3.1.2.2.3 Zu Nummer 1.2.2.3 (Wohnbauten):**

Dem Bilanzposten „Wohnbauten“ sind alle zum Zwecke des Wohnens von Menschen errichteten Gebäude bzw. bebauten Grundstücke der Gemeinde zuzuordnen, die den Menschen einen Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren und den Aufenthalt von Menschen gestatten. Solche gemeindlichen Gebäude müssen deshalb ein oder mehrere nutzbare Wohnungen enthalten. Bei den gemeindlichen Wohnbauten kann dabei auch nach ihrer Höhe, z. B. Hochhäuser, aber auch nach ihrer Nutzung, Baukonstruktion oder der Stellung zu den Nachbargebäuden weiter unterschieden werden. Bei der bilanziellen Einordnung von gemeindlichen Gebäuden als Wohnbauten kommt es aber nicht vorrangig auf die bautechnische Einordnung an.

Unter diesem Bilanzposten ist auch das Wohnungseigentum anzusetzen, das als Sondereigentum an einer Wohnung i. V. m. einem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört, der Gemeinde zuzurechnen ist (vgl. § 1 Absatz 3 WEG). Bei den gemeindlichen Wohnbauten muss der Charakter einer Wohnnutzung vorliegen, sodass ggf. auch gemischt genutzte Gebäude der Gemeinde, die überwiegend Wohnzwecken dienen, ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen sind. In diesem Zusammenhang ist als eine Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen zu verstehen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich ist (vgl. § 181 Absatz 9 BewG).

Diese Vorschrift legt zudem fest, dass die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen eine in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden muss. In einer solchen Wohneinheit müssen die notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sein. Sie muss in sich abgeschlossen und zudem von anderen Wohnungen oder Räumen durch eine bauliche oder sonstige Trennung abgrenzbar sein und einen selbstständigen Zugang haben.

#### **3.1.2.2.4 Zu Nummer 1.2.2.4 (Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude):**

Dem Bilanzposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ sind die Verwaltungsgebäude der Gemeinde sowie die gemeindlichen Betriebsgebäude zuzuordnen. In diesen Rahmen fallen z. B. Feuerwehrgerätehäuser, Rettungswachen, Werkstätten, Lagerhallen, Bestattungseinrichtungen. Die öffentlichen Einrichtungen der Gemeinde, insbesondere die Einrichtungen, die der Bildung und Kultur, der Gesundheit, dem Sozialen, dem Sport, der Erholung und Freizeit dienen, sind ebenfalls unter diesem Sammelposten anzusetzen. Die Dienstwohnungen der Gemeinde sind gehören auch zu diesem Bilanzposten (vgl. § 1 DWVO).

Die oftmals erfolgte Bezeichnung der öffentlichen Einrichtungen als gemeindliches Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne darf jedoch kein Anlass für die Gemeinde sein, diese Vermögensgegenstände in anderen Bereichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Entsprechend führt auch die Befahrbarkeit von Parkhäusern, Tiefgaragen und sonstigen Garagen durch Kraftfahrzeuge nicht dazu, diese Gebäude als Infrastrukturvermögen unter dem Bilanzposten „Straßennetz“ anzusetzen.

Für wichtige Einrichtungen oder bei örtlicher Bedeutung kann für einzelne Gebäude auch der Ansatz eines gesonderten Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz oder ein „Davon-Vermerk“ zum Bilanzposten sachgerecht sein. Zu den möglichen örtlichen Einrichtungen können z. B. Volkshochschulen, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Opernhäuser, Stadthallen, Begegnungsstätten, Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Krankenhäuser, Sanatorien gehören.

Für die Gestaltung des Ausweises derartiger Einrichtungen in der Bilanz können die von der Gemeinde zu erfüllenden Aufgaben bzw. die Gliederung der verbindlichen Produktbereiche für den gemeindlichen Haushaltsplan dienen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann sich auch an anderen Abgrenzungen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung orientieren, z. B. an der Vorschrift des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Die gewählte Untergliederung des Bilanzpostens darf jedoch die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz nicht beeinträchtigen.

Andererseits soll dieser Bilanzposten dann nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Sofern sich in diesem Fall keine zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz anbieten, muss die Gemeinde mindestens durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das unter dem Bilanzposten zusammengefasste gemeindliche Vermögen gewährleisten.

### **3.1.2.3 Zu Nummer 1.2.3 (Infrastrukturvermögen):**

Zu den Sachanlagen der Gemeinde, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, zählt auch das gemeindliche Infrastrukturvermögen, das vielfach auch als gemeindliches „Vermögen im Gemeingebrauch“ bezeichnet wird. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen der Gemeinde, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Aufgabenerfüllung zu dienen bestimmt sind. Dieses Gemeindevermögen wird auch als Infrastrukturvermögen im engeren Sinne bezeichnet.

Das so abgegrenzte Vermögen setzt sich aus auf dem Gemeindegebiet befindlichen Grundstücken sowie technischen Bauwerken und Anlagen zusammen, die der Daseinsvorsorge in der Gemeinde dienen. Die dem gemeindlichen Infrastrukturvermögen angehörenden Gegenstände werden dem Gemeingebrauch zur Verfügung gestellt bzw. dienen der allgemeinen Nutzung durch die Einwohner der Gemeinde. Zum diesem gemeindlichen Infrastrukturvermögen sind die Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen, Kläranlagen, Sonderbauwerke zu zählen.

Das mit dem Infrastrukturvermögen verbundene Nutzenpotential sowie das Vollständigkeitsgebot verlangen, die vorhandenen Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Wegen der Eigenarten dieser Vermögensgegenstände und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeiten ist für das gemeindliche Infrastrukturvermögen im engeren Sinne ein gesonderter Bilanzbereich in der gemeindlichen Bilanz gebildet worden. Von der Gemeinde ist dabei unter Berücksichtigung der örtlichen Bedeutung der einzelnen Arten des gemeindlichen Infrastrukturvermögens und weiterer ortsbezogener Einrichtungen eigenverantwortlich über weitere gesonderte Bilanzposten zu entscheiden.

Aufgrund einer solchen Beurteilung ist der besondere Bilanzposten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“ ggf. von der Gemeinde weiter aufzugliedern, um örtliche Gegebenheiten von wesentlicher Bedeutung gesondert zu bilanzieren und dadurch eine bessere Aussagekraft für die gemeindliche Bilanz zu erreichen. Die Gemeinde soll dabei die Bilanzposten nach den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen in diesem Bilanzbereich festlegen und ggf. auch auf bestimmte Bilanzposten verzichten, für die kein Wertansatz besteht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Das in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Infrastrukturvermögen der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 04 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**3.1.2.3.1 Zu Nummer 1.2.3.1 (Grund und Boden des Infrastrukturvermögens):**

**3.1.2.3.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Grund und Boden des Infrastrukturvermögens“ ist der gemeindliche Grund und Boden abhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten anzusetzen, wenn die Gebäude und Aufbauten dem Infrastrukturvermögen zuzurechnen sind. Dieser Bilanzposten ist daher ein Sammelposten, unter dem sämtlicher Grund und Boden für das gemeindliche Infrastrukturvermögen anzusetzen ist.

Für den Ansatz unter diesem Bilanzposten ist relevant, dass das betreffende Grundstück im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde steht. Diese Vorgabe kann dann als erfüllt angesehen werden, wenn die Gemeinde die tatsächliche Sachherrschaft über das Grundstück als Vermögensgegenstand innehat und deswegen über eigentumsähnliche Rechte verfügt und eigentumsähnliche Pflichten zu erfüllen hat.

Die Gemeinde hat dann in Bezug auf den betreffenden Vermögensgegenstand einen tatsächlichen Status von wirtschaftlichem Wert inne, ohne rechtlicher Eigentümer des Grundstücks sein zu müssen. Diese Sachlage führt bilanztechnisch jedoch nicht dazu, bei den Ansätzen des Grund und Bodens des Infrastrukturvermögens in der gemeindlichen Bilanz danach zu unterscheiden, ob die Gemeinde rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände ist.

Eine genaue zweckbezogene Untergliederung des Grund und Bodens auf die einzelnen Posten des Infrastrukturvermögens muss dabei nicht erfolgen, weil auf oder unter dem Grund und Boden vielfach eine Mehrfachnutzung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung durch unterschiedliche Nutzungsformen stattfindet. Eine genaue Trennung bzw. Abgrenzung und Zuordnung zu den einzelnen Arten des Infrastrukturvermögens würde zu Bewertungs- und Ansatzproblemen führen und muss daher auch nicht im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss erfolgen.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Grundstücksbegriff im NKF auf die wirtschaftliche Einheit abstellt, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bilden können. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – oftmals auch aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z. T. unterschiedlichen Nutzungsarten, z. B. Straßen, Gräben, Verkehrsbegleitfläche, Grünland, etc., sodass von der Gemeinde zu prüfen ist, ob und in welchem Umfang im Einzelfall ggf. eine wirtschaftliche Einheit bestehen könnte.

**3.1.2.3.1.2 Das Infrastrukturvermögen auf fremden Grund und Boden**

Die gemeindliche Infrastruktur wird nicht nur auf gemeindlichen Grundstücken errichtet, sondern oftmals werden dafür auch fremde Grundstücke in Anspruch genommen. Bei der Bilanzierung des Infrastrukturvermögens sollen die besonderen Zweckbestimmungen der Daseinsvorsorge im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausschlaggebend für die Zuordnung der betreffenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz sein.

Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Infrastrukturvermögens sind daher auch dann im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ anzusetzen, wenn diese Vermögensgegenstände von der Gemeinde auf fremdem Grund

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

und Boden errichtet worden sind. Diese Infrastrukturbauwerke sollen dann in der gemeindlichen Bilanz nicht unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremden Grund und Boden“, sondern als Bestandteile des gemeindlichen Infrastrukturvermögens im entsprechenden Bilanzbereich in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Durch diese Abgrenzung und den gesonderten Ausweis in der Bilanz der Gemeinde soll der festgelegte und bestehende Zweckzusammenhang des Infrastrukturvermögens mit den von der Gemeinde zu erfüllenden Aufgaben aufgezeigt werden. Der Wertansatz für einen Straßenkörper einer gemeindlichen Straße, die auf einem fremden Grundstück errichtet worden und wirtschaftlich der Gemeinde zuzurechnen ist, bleibt auch dann ein Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens und ist entsprechend unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ anzusetzen.

Die Lage des Straßenkörpers auf einem fremden Grundstück soll nicht dazu führen, den gemeindlichen Vermögensgegenstand unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ anzusetzen. Eine solche bilanzielle Zuordnung ist bei bedeutenden gemeindlichen Vermögensgegenständen, die sich nicht auf gemeindlichen Grundstücken befinden, als sachgerecht anzusehen.

**3.1.2.3.2 Zu Nummer 1.2.3.2 (Brücken und Tunnel):**

Unter dem Bilanzposten „Brücken und Tunnel“ sind alle oberirdischen ingenieurtechnischen Infrastrukturbauwerke der Gemeinde anzusetzen, unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung für Fußgänger, Straßen- oder Schienenverkehr. Unter einer Brücke wird dabei ein technisches Bauwerk verstanden, das dem Überspannen von Hindernissen bzw. dem Führen von Verkehrswegen, z. B. Straßen, Schienen, Wasserwegen, dient. Als Brücken gelten daher alle Überführungen eines Verkehrsweges über einen anderen Verkehrsweg, über ein Gewässer oder über tieferliegendes Gelände, z. B. auch Verkehrszeichenbrücken.

Unter einem Tunnel wird ein ingenieurtechnisches Bauwerk für verkehrstechnische Zwecke verstanden, das durch Berge, unter Gewässern oder unter anderen Hindernissen hinwegführt und regelmäßig unterhalb der Erd- oder Wasseroberfläche liegt. Für Straßen als Verkehrswege können auch oberirdisch Straßentunnel bestehen. Aus technischer Sicht sind die Unterführungen von den Tunneln zu unterscheiden. Sie zählen wegen ihrer begrenzten Länge nicht zu den Tunnelbauwerken. Zusätzlich bestehen Trogbauwerke oder Rampenbauwerke als Stützbauwerke, die aus Stützwänden mit einer geschlossenen Sohle bestehen, z. B. Grundwasserwannen. Die Ingenieurbauwerke der Gemeinde können unterschiedlichen Zwecken dienen, z. B. dem Verkehr, der Versorgung oder Entsorgung.

Die Brücken und Tunnel im Gemeindebesitz sind entsprechend ihrem Zweck in den unterschiedlichsten Formen und Konstruktionen erbaut worden, die bei der Feststellung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der Festlegung des Nutzungszeitraumes zu berücksichtigen sind. Dabei ist zu beachten, dass die Zuführungswege zu den der Gemeinde gehörenden Brücken und Tunnel immer unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ anzusetzen sind. Ebenfalls sind unterirdische ausgebaute Abwasserbeseitigungsanlagen der Gemeinde nicht unter diesem Bilanzposten, sondern unter dem gesonderten Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ anzusetzen.

**3.1.2.3.3 Zu Nummer 1.2.3.3 (Gleisanlagen und andere Anlagen):**

Unter dem Bilanzposten „Gleisanlagen mit Streckenausüstung und Sicherheitsanlagen“ sind neben dem Streckennetz für den öffentlichen Personennahverkehr noch sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienenden Anlagen der Streckenausüstung, z. B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung sowie die sonstige Betriebstechnik, anzusetzen. Die gemeindlichen Ver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

mögensgegenstände, die unter diesem Bilanzposten angesetzt werden, können analog der Darstellung der Anlagegüter in der „AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums“ in der gemeindlichen Bilanz entsprechend gegliedert angesetzt werden. Bei der Gliederung sollten die örtlichen Steuerungsbedürfnisse berücksichtigt werden.

Vor der Bilanzierung gemeindlicher Vermögensgegenstände ist von der Gemeinde sorgfältig zu prüfen, ob sie auch der wirtschaftliche Eigentümer von Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen sowie der weiteren technischen Vermögensgegenstände, die sich auf ihrem Gemeindegebiet befinden, tatsächlich ist. In der gemeindlichen Praxis sind diese Wirtschaftsgüter vielfach rechtlich selbstständigen Gesellschaften der Gemeinde übertragen worden, die auch die Risiken und Lasten davonträgt. Die Gleisanlagen und andere Anlagen dürfen dann nicht von der Gemeinde in ihrer Bilanz angesetzt werden.

**3.1.2.3.4 Zu Nummer 1.2.3.4 (Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen):**

Unter dem Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ sind die ausgebauten Abwasserbeseitigungsanlagen der Gemeinde anzusetzen. Unter Abwasserbeseitigungsanlagen versteht man alle Einrichtungen zur gemeindlichen Abwasserbeseitigung, insbesondere die Einrichtungen, die dem Sammeln, Fortleiten, Behandeln, Einleiten, Versickern, Verregnen und Verrieseln sowie zum Entwässern von bei der Abwasserbehandlung entstehendem Klärschlamm dienen. Zu den gemeindlichen Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen sind sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes zu zählen.

Zu den Anlageteilen zählen z. B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe. Dazu gehören aber auch die maschinellen Teile des Kanalnetzes, z. B. Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen. Die Kläranlagen der Gemeinde, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen und öffentliche Toiletten sind ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen. Derartige gemeindliche Entwässerungs- und Abwasserbeseitigung sind unter Berücksichtigung der Benutzungsbedingungen und Auflagen für das Einleiten von behandeltem Abwasser in Gewässer nach den Regeln der Technik zu errichten und zu betreiben (vgl. §§ 3 und 5 WHG).

Die Strukturierung dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände kann dabei an die gebührenrechtlich bedingte Anlagenstrukturierung angelehnt werden. Von der Gemeinde ist eigenverantwortlich zu entscheiden, welche örtliche Bedeutung die einzelnen Arten der gemeindlichen Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen haben, wenn zusätzliche Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden sollen, z. B. die Posten „Abwassersammelanlagen“ und „Abwasserbehandlungsanlagen“.

**3.1.2.3.5 Zu Nummer 1.2.3.5 (Straßennetz und Verkehrslenkungsanlagen):**

**3.1.2.3.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ sind alle gemeindlichen Straßen anzusetzen, die als begeh- und befahrbare, befestigte und klassifizierte Verkehrswege von Fußgängern und verschiedenen Fahrzeugen benutzt werden, eine glatte Oberfläche haben und dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind oder diesem dienen (vgl. § 2 Absatz 1 StrWG NRW). Die Einteilung des gemeindlichen Straßennetzes in Straßenabschnitte und deren Aktivierung ist i. d. R. dann sinnvoll möglich, wenn in der Gemeinde die fachliche Organisationseinheit über ein passendes Bewirtschaftungsmanagement in derselben Systematik verfügt und in seine fachliche Arbeit einbezieht.

Der gemeindliche Vermögensgegenstand "Straße" ist im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung unter Beachtung der einschlägigen straßenrechtlichen und straßentechnischen Vorschriften abzugrenzen. Zur öffentlichen Straße gehören eine Vielzahl von Bestandteilen und Anlagen z. B. der Straßenkörper und die Fahrbahn sowie andere Bereiche. Der folgende Auszug aus § 2 StrWG NRW soll diese Sachlage verdeutlichen (vgl. Beispiel 119).



**BEISPIEL:**  
**Die gesetzliche Regelung über öffentliche Straßen**

**§ 2**  
**Öffentliche Straßen**

(2) Zur öffentlichen Straße gehören:

1. der Straßenkörper; das sind insbesondere
  - a) der Straßenuntergrund, die Erdbauwerke einschließlich der Böschungen, der Straßenunterbau, der Straßenoberbau, die Brücken, Tunnel, Dämme, Durchlässe, Gräben, Entwässerungsanlagen, Stützwände und Lärmschutzanlagen;
  - b) die Fahrbahn, die Trennstreifen, die befestigten Seitenstreifen (Stand-, Park- und Mehrzweckstreifen), die Bankette und die Bushaltestellenbuchten sowie die Rad- und Gehwege, auch wenn sie ohne unmittelbaren räumlichen Zusammenhang im Wesentlichen mit der für den Kraftfahrzeugverkehr bestimmten Fahrbahn gleichlaufen (unselbständige Rad- und Gehwege), sowie Parkplätze, Parkbuchten und Rastplätze, soweit sie mit einer Fahrbahn in Zusammenhang stehen (unselbständige Parkflächen, unselbständige Rastplätze) und die Flächen verkehrsberuhigter Bereiche;
2. der Luftraum über dem Straßenkörper;
3. das Zubehör; das sind insbesondere die amtlichen Verkehrszeichen, die Verkehrseinrichtungen und sonstigen Anlagen aller Art, die der Sicherheit, Ordnung oder Leichtigkeit des Verkehrs oder dem Schutz der Anlieger dienen, und die Bepflanzung;
4. die Nebenanlagen; das sind Anlagen, die überwiegend den Aufgaben der Straßenbauverwaltung dienen, insbesondere Straßenmeistereien, Gerätehöfe, Lager, Lagerplätze, Ablagerungs- und Entnahmestellen, Hilfsbetriebe und -einrichtungen.

(3) Bei öffentlichen Straßen auf Deichen, Staudämmen und Staumauern gehören zum Straßenkörper lediglich der Straßenoberbau, die Fahrbahn, die Trennstreifen, die befestigten Seitenstreifen sowie die unselbständigen Rad- und Gehwege und die unselbständigen Parkflächen.

*Beispiel 119 „Die gesetzliche Regelung über öffentliche Straßen“*

Die öffentlichen örtlichen Wege und Plätze, die für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet und von der Gemeinde diesem Zweck gewidmet wurden, sind ebenfalls unter diesem Bilanzposten anzusetzen. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde bei der Bilanzierung des Straßennetzes mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen zudem zu berücksichtigen, dass zur öffentlichen Straße auch das Zubehör und die Nebenanlagen gehören (vgl. § 2 StrWG NRW).

Zum Zubehör der Straße zählen sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z. B. die Verkehrsschilder, die Ampeln. Für die Bilanzierung gemeindlicher Straßen ist außerdem zu klären, ob zusätzlich zu den Straßengrundstücken ggf. noch weitere Bestandteile der Straßen vorhanden sind. Derartige Bestandteile können z. B. nicht bezogen auf den Nutzungszeitraum einer Straße hergestellt worden sein, sondern sollen aus Sicht der Gemeinde dauerhaft erhalten bleiben.

Von seinem Zweck aus betrachtet, ist der Bilanzposten nicht geeignet, als Sammelposten für den Ansatz aller Straßen, Wege und Plätze der Gemeinde zu dienen. Bei einer Nutzung als Sammelposten würde es zu einer Verquickung wertmäßig unterschiedlicher Systemkomponenten aus dem Straßen- und Wegebereich kommen und die notwendige Transparenz über dieses wichtige Vermögen der Gemeinde wäre nicht mehr gegeben. Eine solche Zusammenfassung ist deshalb nicht sachgerecht im Sinne des Straßenrechts und der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu bewerten.

Ohne eine sachdienliche Differenzierung des gemeindlichen Straßen- und Wegevermögens von Anfang an würde eine spätere Strukturierung bzw. Untergliederung dieses besonderen gemeindlichen Vermögens erheblich erschwert. Bereits im Rahmen der Unterhaltung und Bewirtschaftung der einzelnen Vermögensgegenstände könnte ein Nachhalten der Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, z. B. in Form von vermögenswirksamen Zugängen und

Abgängen, schwierig werden bzw. zu Mehraufwand führen. Ebenso würden sachgerechte Entscheidungen der Gemeinde zur Durchführung der Instandhaltung dieser Vermögensgegenstände oder einer Nachholung erschwert.

#### **3.1.2.3.5.2 Die Strukturierung des Straßennetzes**

Für die Gemeinde besteht keine Verpflichtung zur Untergliederung dieses Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz. Sie muss eigenverantwortlich entscheiden, ob eine Differenzierung nach Straßengruppen oder Straßenabschnitten unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse sachlich geboten ist. Eine Unterteilung des Bilanzpostens nach fachtechnischen Kriterien oder den ausgesprochenen zweckbezogenen Widmungen dürfte i. d. R. sachgerecht sein. Ein Kriterium für die Untergliederung könnte dabei die Einteilung der öffentlichen Straßen nach ihrer Verkehrsbedeutung sein, z. B. in die Straßengruppen „Kreisstraßen“, „Gemeindestraßen“ und „Sonstige öffentliche Straßen“ (vgl. § 3 Absatz 1 StrWG NRW).

Als Gemeindestraßen werden solche Straßen bezeichnet, die vorwiegend dem Verkehr und der Erschließung innerhalb des Gemeindegebietes dienen oder zu dienen bestimmt sind. Darunter fallen Straßen, bei denen die Belange des Verkehrs überwiegen (Hauptverkehrsstraßen, Zubringerstraßen u. a.) und Straßen, bei denen die Belange der Erschließung der anliegenden Grundstücke überwiegen (Anliegerstraßen, verkehrsberuhigte Bereiche, Fußgängerbereiche u. a.) sowie alle sonstigen Straßen, die von der Gemeinde für den öffentlichen Verkehr gewidmet worden sind (vgl. § 3 Absatz 4 und 5 StrWG NRW).

Für das örtliche Straßennetz der Gemeinde mit den einzelnen Straßen als den Systemkomponenten besteht regelmäßig eine fachliche bzw. verkehrsrechtliche Strukturierung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse. Es können deshalb auch die gemeindlichen Straßen, bei denen die Belange des Verkehrs überwiegen, einerseits nach Hauptverkehrsstraßen und Zubringerstraßen untergliedert werden. Die Straßen, bei denen die Belange der Erschließung der anliegenden Grundstücke überwiegen, können andererseits nach Anliegerstraßen und verkehrsberuhigte Bereiche eingeteilt werden.

Es ist daher sachgerecht, in ähnlicher Art und Weise auch eine Strukturierung für den Ansatz des gemeindlichen Straßennetzes in der Bilanz der Gemeinde vorzunehmen. Dabei kann dann z. B. nach der Wertigkeit und der Bedeutung der einzelnen Straße sowie dem Bedarf an einzelnen Straßenarten für die örtliche Verkehrsführung unterschieden werden. Eine Orientierung dazu bietet, der Widmungsakt, denn zu dem Vorgang müssen die betroffenen Grundflächen konkret abgegrenzt sein. Bei einer Einteilung der gemeindlichen Straßen sollten aber auch die möglichen Unterhaltungs- bzw. Bewirtschaftungsmaßstäbe nicht außer Betracht bleiben, denn die Straßen der Gemeinde sind unter Beachtung ihrer Werthaltigkeit und Nutzungsfähigkeit zu bilanzieren.

Es ist aber auch eine noch differenziertere Vorgehensweise bei der Strukturierung des gemeindlichen Straßennetzes möglich, z. B. mit einer Unterteilung des Straßennetzes nach Straßenabschnitten mit zuvor definierten Knotenpunkten. Ein Straßenverzeichnis bzw. ein Straßenkataster auf der Grundlage der Festsetzungen einer Widmung kann ebenfalls hilfreich sein (vgl. § 4 StrWG NRW). Bei einer solchen Einteilung kann insbesondere auch der örtlich festgestellte Straßenzustand ausreichend berücksichtigt werden. Die katasterrechtlichen Grundstücksstrukturen bieten ebenfalls eine Grundlage für eine strukturierte Abbildung des gesamten Straßensystems der Gemeinde, z. B. nach den dem Straßenvermögen zugehörigen Flurstücken.

#### **3.1.2.3.5.3 Der Straßenkörper als Sachgesamtheit**

Im Rahmen der Aufgabenerfüllung hat die Gemeinde in ihrem Gebiet eine Vielzahl von Straßen zur Erschließung des Gemeindegebietes zweckbezogen bereitzustellen. Eine Straße stellt dabei ein Bauwerk für den Verkehr dar, damit Menschen und Material von einem Ort zu einem anderen Ort gelangen können. Vor der Herstellung von Straßen bzw. Straßenkörpern soll die Gemeinde dafür den Bedarf und die möglichen Nutzungsformen ermitteln,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

damit das Bauwerk für das Verkehrsaufkommen langfristig nutzbar ist. Die Gemeinde hat daher ihre Straßen so herzustellen und zu unterhalten, dass diese gemeindlichen Vermögensgegenstände den Erfordernissen der Sicherheit und Ordnung genügen, (vgl. § 9a StrWG NRW).

Der gemeindliche Vermögensgegenstand „Straßenkörper“ besteht aus unterschiedlichen fachtechnischen Bestandteilen, um die Funktionsfähigkeit für die Nutzung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu ermöglichen (Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang). Er wird auf einem Untergrund aufgebaut und besteht insbesondere aus den Bestandteilen „Unterbau“ und „Oberbau“, um durch seinen Aufbau und den Grad der Festigkeit der Verbindung eine ausreichende bautechnische Sicherheit zu gewährleisten. Mit der Fahrbahndecke als oberste Schicht, auf der sich der Verkehr bewegt, wird das Gesamtbauwerk „Straßenkörper“ abgeschlossen.

Aus der fachtechnischen Zusammenfügung bzw. der im Prinzip „nicht trennbaren“ Verbindung der Bauteile entsteht der eigenständige und gebrauchsfähige Vermögensgegenstand „Straßenkörper“. Dieses Wirtschaftsgut wird oftmals vereinfachend als „Straße“ bezeichnet, obwohl regelmäßig zum Straßenkörper noch Zubehör und Nebenanlagen gehören müssen, damit die Sache als „Straße“ nutzbar ist und von der Gemeinde entsprechend dem Zweck gewidmet werden kann. Ein fertiggestellter Straßenkörper, der in der Form „Verbundenes Wirtschaftsgut“ der Gemeinde zur Verfügung steht, ist im Sinne der Zwecksetzung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzungsfähig.

Im Blickpunkt der gemeindlichen Bilanzierung steht daher der eigenständige Vermögensgegenstand „Straßenkörper“ als gebrauchsfähiges bzw. von der Öffentlichkeit nutzbares Wirtschaftsgut. Der Straßenkörper als Sachgesamtheit muss qualitativ und quantitativ der tatsächlichen und gewollten Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechen. Hier liegt der fachtechnische Schwerpunkt, der auch für die gemeindliche Bilanzierung einer Straße und den Wertansatz ausschlaggebend ist. Die enge Verzahnung der Bestandteile des Straßenkörpers zeigt dabei, dass dadurch deren Eigenständigkeit aufgegeben wurde und auch keine eigenständige vermögensmäßige Bedeutung mehr besteht.

Eine Straße als qualifizierter Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens dürfte z. B. nicht nutzbar bzw. einsetzbar sein, wenn die Gemeinde ihren Einwohnern nur einzelne Komponenten des Straßenkörpers zum Gebrauch zur Verfügung stellen würde. Ein Wirtschaftsgut bzw. ein Vermögensgegenstand „Straßenkörper“ liegt daher i. d. R. erst vor, wenn die Gemeinde eine Straße als Sachgesamtheit zur Nutzung bereitstellt und entsprechend widmet. Bei der Gemeinde finden auch in anderen Fällen regelmäßig keine gesonderte Nutzung einzelner technischer Komponenten oder Vermögensteile von gemeindlichen Vermögensgegenständen statt.

Ein Straßenkörper einer gemeindlichen Straße ist vor diesem Hintergrund von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich als ein einheitlicher Vermögensgegenstand (Sachgesamtheit) zu behandeln. Er ist entsprechend in der gemeindlichen Bilanz unter dem zutreffenden Bilanzposten anzusetzen. Der Komponentenansatz, der in der Privatwirtschaft als zulässig angesehen wird, wenn die Bestandteile eigenständig austauschbar und bewertbar sowie verkehrsfähig bzw. handelbar sind, ist für den bilanziellen Ansatz von Schichten des Straßenkörpers von gemeindlichen Straßen in der Bilanz der Gemeinde nicht umsetzbar.

Die Straße stellt auch aus abgabenrechtlicher sowie steuerrechtlicher Sicht ein einheitliches Wirtschaftsgut dar, denn sie bildet eine „geschlossene Anlage“ zur Nutzung und ist daher insgesamt wie ein einziger Vermögensgegenstand zu behandeln, der so der Öffentlichkeit zur allgemeinen Benutzung zur Verfügung gestellt wird. Diesen bilanziellen Gegebenheiten steht die Feststellung in einer Prüfung des Nutzungszeitraumes einer Straße der Gemeinde entgegen, dass nicht nur das Straßengrundstück als nichtabnutzbarer Vermögensgegenstand anzusehen ist, sondern auch ein Bestandteil des Straßenkörpers, weil dieser Teil nicht nur für die Nutzungsdauer der Straße, sondern darüber hinaus auf Dauer hergestellt worden ist.

Der Fahrbahndecke kommt beim Straßenkörper ebenfalls eine Sonderrolle zu, denn diese Schicht im Aufbau des Straßenkörpers stellt keine Tragschicht, sondern bereits von der Konzeption her eine Verschleißschicht dar. Sie wird daher, auch wenn die Straße grundsätzlich zum „Gebrauch“ vorgesehen ist, durch die Inanspruchnahme bzw.

Nutzung des Straßenkörpers durch den öffentlichen Verkehr „verbraucht“. Deren Erneuerung stellt eine Wiederherstellung der Qualität der Nutzbarkeit dar. Sie führt deshalb nicht zu neuen Herstellungskosten. Durch die Instandsetzung entstehen Aufwendungen, die dann von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

Derartige technische und wirtschaftliche Gegebenheiten bieten jedoch keine ausreichende Grundlage, den gemeindlichen Straßenkörper deshalb anteilig in einen Gebrauchsgegenstand und einen Verbrauchsgegenstand der Gemeinde aufzuteilen. Im Sinne der Zweckbestimmung und gewollten Nutzung sowie der Widmung der Straße hat auch der Straßenkörper einen „Gebrauchsstatus“ erhalten. Er ist daher bilanziell insgesamt dem Anlagevermögen in der Bilanz der Gemeinde zuzuordnen. Für diesen Vermögensgegenstand muss die Gemeinde daher auch prüfen, ob und in welchem Umfang eine durchschnittliche Nutzungsdauer tragfähig und festzusetzen ist oder ob auch eine „Zusammensetzung“ einzelner Abschreibungen in Betracht kommt.

Die Gemeinde muss immer anhand der voraussichtlichen Lebensdauer der abnutzbaren Bestandteile und unter Berücksichtigung der Nutzung des Straßenkörpers sowie unter Einbeziehung der örtlichen Abschreibungstabelle bzw. der NKF-Rahmentabelle und unter Beachtung der GoB einen zutreffenden Abschreibungsbetrag für die aus der Nutzung der gemeindlichen Straße voraussichtlich eintretenden Wertminderungen ermitteln (vgl. § 35 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine differenzierte Ermittlung des Abschreibungsbetrages stellt dabei keinen Anlass für die Gemeinde dar, die ggf. betroffenen abnutzbaren Bestandteile des Straßenkörpers auch als eigenständige Vermögensgegenstände in ihrer Bilanz anzusetzen.

#### **3.1.2.3.5.4 Kein Ansatz für die Bestandteile des Straßenkörpers**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung eine Vielzahl von unterschiedlichen Straßen zur Erschließung des Gemeindegebietes und zur Nutzung durch die Einwohner bereitzustellen. Nach der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sind die Straßen im Sinne ihrer Zwecksetzung (Widmung) grundsätzlich nur als Gesamtheit gebrauchsfähig, insbesondere der Straßenkörper. Die gemeindlichen Straßen werden deshalb in einer nutzbaren Form der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt. Jede Straße wird auch aus abgabenrechtlicher Sicht und aus steuerrechtlicher Sicht als Gesamtheit betrachtet und beurteilt (vgl. § 8 KAG NRW).

Aus dieser gemeindlichen Sachlage heraus sind die Straßenkörper in der gemeindlichen Bilanz jeweils nur in ihrer Gesamtheit bzw. wie einziger Vermögensgegenstand anzusetzen. Ihre einzelnen untrennbar miteinander verbundenen Bestandteile werden und können nicht als eigenständige Vermögensgegenstände von der Gemeinde behandelt werden, denn es fehlt z. B. bereits an der Veräußerbarkeit sowie deren Austauschbarkeit der einzelnen Bestandteile. Ein eigenständiger bilanzieller Ansatz der einzelnen Bauteile der Straße, gebildet aufgrund einer abschließlichen technischen Betrachtungsweise, ist deshalb für die Gemeinde nicht zulässig (Komponentenansatz).

Unter dem Begriff „Komponentenansatz“ wird nach dem IDW (HFA 1026) eine Methode verstanden, bei der ein abnutzbarer Vermögensgegenstand in seiner Betrachtung in wesentliche, eigenständig abgrenzbare Teile zerlegt wird. Die Wertminderungen durch die Nutzung des Vermögensgegenstandes sollen aus der Nutzung der einzelnen Komponenten ermittelt und zu einer Summe zusammengefasst werden. Der Abschreibungsumfang aufgrund der Wertminderungen soll dadurch innerhalb der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes sachgerechter periodisiert und abgegrenzt werden können.

Dieses Ansinnen in Bezug auf die gemeindlichen Ressourcen setzt grundsätzlich voraus, dass erhebliche Unterschiede in der Nutzungsdauer der einzelnen wesentlichen Bestandteile des Vermögensgegenstandes im Vergleich zu seiner „Gesamtnutzungszeit“ bestehen. Zusätzlich muss tatsächlich ein „körperlicher“ Austausch der einzelnen Bestandteile eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, die als eigenständige Komponenten klassifiziert worden sind, durch die Gemeinde möglich sein, ohne dass dadurch die anderen Bestandteile des Vermögensgegenstandes in ihrer Nutzbarkeit und Werthaltigkeit beschädigt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Austausch von möglichen Komponenten muss zudem, bezogen auf den gesamten Vermögensgegenstand, in bilanzieller Hinsicht und vermögensmäßig zu einem Teilabgang und einem Teilzugang führen, der von der Gemeinde nicht unmittelbar in einer Summe ergebniswirksam zu erfassen ist. Nur dann kann davon ausgegangen werden, dass die für den Austausch einer oder mehrerer Komponenten entstandenen Aufwendungen der Gemeinde auch als „nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ angesehen und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden können.

Eine aufgabenbezogene Nutzung eines Straßenkörpers einer gemeindlichen Straße wird jedoch nicht bereits durch eine Bereitstellung einzelner Komponenten ermöglicht, z. B. der Tragschicht ohne Unterbau und ohne Deckschicht. Dieser unverzichtbare Bestandteil eines Straßenkörpers würde sich als eigenständige Komponente nicht ohne Zerstörung des Oberbaus bzw. der restlichen Bestandteile der Gesamtheit des Straßenkörpers austauschen lassen. Den Schichten des Straßenkörpers dürfte daher grundsätzlich die Eigenschaft „selbstständig verwertbar“ fehlen. Sie muss jedoch als Voraussetzung für einen eigenständigen Wertansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der Bilanz vorliegen (vgl. § 33 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Bei der Gemeinde stehen einem differenzierten Ansatz von Komponenten oder Bestandteilen eines Vermögensgegenstandes „Straße“ in der Bilanz der Gemeinde auch die einzuhaltenden allgemeinen Voraussetzungen für die Aktivierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen sowie andere Gegebenheiten entgegen, zu denen z. B. die Bestimmungen über Kommunalabgaben gehören. Die abgabenrechtlichen Vorschriften lassen es nicht zu, dass für einzelne Komponenten der Sachgesamtheit „Straßenkörper“ gesonderte Beiträge von der Gemeinde erhoben werden (vgl. § 8 KAG NRW). Diese Vorgaben stehen der Bilanzierung von Einzelteilen des Straßenkörpers bzw. seiner Komponenten durch die Gemeinde entgegen.

Die Nutzung einzelner Bestandteile des Straßenkörpers entspricht zudem nicht den tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Sie steht daher auch mit der als „Generalnorm“ bestehenden haushaltsrechtlichen Regel, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss, nicht in Einklang. Der Ansatz eines Vermögensgegenstandes nach seinen möglichen Komponenten gefährdet daher die von der Gemeinde geforderte objektivierte Rechnungslegung.

Die Bedeutung der haushaltsrechtlichen Norm verlangt von der Gemeinde die Abbildung einer objektivierten, aber nicht idealisierten Wirklichkeit. Sie ermöglicht der Gemeinde einen sachgerechten Rahmen einzuhalten und bindet aber gleichzeitig die Gemeinde an die dafür vertretbaren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, um eine Willkür im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu verhindern. Die Bedeutung der „Generalnorm“ für den Jahresabschluss erfordert nicht, dass die Abbildung von gemeindlichen Sachverhalten und Geschäftsvorfällen im Jahresabschluss ausschließlich nach technisch möglichen Abgrenzungen oder technisch geprägten Qualitätsstufen zu erfolgen hat oder dieser Sachlage entsprechen muss.

Prägend für den gemeindlichen Jahresabschluss ist es daher nicht, die zum Abschlussstichtag bestehende aktuelle Realität detailgetreu abzubilden. Mit ihrem Jahresabschluss soll die Gemeinde vielmehr ein den gemeindlichen Verhältnissen entsprechendes Bild schaffen. Diese Sachlage bedingt für die Gemeinde eine Vornahme von Abwägungen zwischen einer Abbildung ihrer wirtschaftlichen Lage nach der Nutzung für die zu erfüllenden Aufgaben und einer wählbaren Darstellung nach den technischen Möglichkeiten im dabei einzuhaltenden Rahmen der „Generalnorm“. Die Lösung soll zielorientiert erfolgen, ohne jedoch die Erfüllung der haushaltsrechtlichen Vorgaben zu beeinträchtigen.

Die Straße der Gemeinde bedarf zur öffentlichen Nutzung einer Widmung (vgl. § 6 Absatz 1 StrWG NRW). Die Widmung ist die Allgemeinverfügung, durch die Straßen, Wege und Plätze die Eigenschaft einer öffentlichen Straße erhalten in Form eines einheitlichen Wirtschaftsgutes erhalten. Diese Zwecksetzung und Nutzung bedingt, den Straßenkörper als einen einzigen Vermögensgegenstand zu behandeln und mit seinem ermittelten Wert in der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Eine Zerlegung des Straßenkörpers in seine Bestandteile, um eine Bilanzierung in Form von einzelnen Komponenten zu ermöglichen, ist daher nicht zulässig.

Ein Komponentenansatz würde der Gemeinde zudem nicht vertretbare Ermessensspielräume eröffnen. Die gemeindliche Anlagenbuchhaltung wäre mit einem hohen Aufwand verbunden, denn die Bestandteile des Straßenkörpers wären unter verschiedenen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Deckschicht des Straßenkörpers wäre z. B. dem Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ zuzuordnen, weil diese Straßenschicht bereits technisch als Verschleißschicht konzipiert ist und daher auch von der Gemeinde zum „Verbrauch“ und nicht zum „Gebrauch“ bestimmt wird. Die anderen darunterliegenden Schichten des Straßenkörpers lassen sich dagegen geeigneten Bilanzposten im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ zuordnen.

Eine Bilanzierung nach dem Komponentenansatz würde sich in einem erheblichen Maße auch auf das gemeindliche Finanzierungsgebaren auswirken und ggf. dann auch gegen geltende Haushaltsgrundsätze verstoßen. Die Gemeinde müsste z. B. ihre Investitionsfinanzierung bzw. auch die Kreditfinanzierung umstellen, um bei Straßenbaumaßnahmen als Investitionen eine ausreichende Generationengerechtigkeit zu erreichen, wenn der Beitrag der Anlieger auf die Herstellungskosten beschränkt bleiben soll. In anderen Ländern wird daher ein gemeindlicher Straßenkörper ebenfalls nicht in Komponenten zerlegt, sondern als ein einzelnes Wirtschaftsgut betrachtet und ist entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **3.1.2.3.5.5 Der Wechsel in der Straßenbaulast als Abgang**

Die Straßenbaubehörden haben den Straßenaufsichtsbehörden die Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße, die eine Umstufung erforderlich machen kann, anzuzeigen (vgl. § 8 Absatz 2 StrWG NRW). Durch eine Umstufung wird eine öffentliche Straße bei Änderung ihrer Verkehrsbedeutung der entsprechenden Straßengruppe zugeordnet (Aufstufung oder Abstufung). Gleichzeitig kann auch ein Wechsel des Trägers der Straßenbaulast stattfinden, wenn z. B. eine Kreisstraße zur Gemeindestraße herabgestuft wird. In diesen Fällen geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße sowie alle Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast über.

Der bisherige Straßenbaulastträger muss wegen der Abgabe der Straße als Vermögensgegenstand i. d. R. eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen, denn durch die entschädigungslose Abgabe erhält er keine finanzielle Gegenleistung (Veräußerungserlös). Die Abgabe der Straße stellt daher für den (bisherigen) Straßenbaulastträger nur einen bilanziellen Abgang dar, sofern die Umstufung der Straße nicht als Sachzuwendung an den neuen Straßenbaulastträger zu bewerten und abzuwickeln ist.

Im Falle einer Klassifizierung als Abgang muss der (bisherige) Straßenbaulastträger die aus der Umstufung entstehenden Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Abgabe einer Straße an einen anderen Straßenbaulastträger stellt jedoch keinen gemeindlichen Geschäftsvorfall dar, der haushaltswirtschaftlich als außerordentlich einzustufen und deshalb in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

#### **3.1.2.3.5.6 Der Wechsel in der Straßenbaulast als Sachzuwendung**

Im Rahmen der Umstufung einer Straße kann der Wille des bisherigen Straßenbaulastträgers darauf gerichtet sein, dass die abzugebende Straße weiterhin zur zweckbezogenen Nutzung durch die Öffentlichkeit verfügbar sein muss, auch wenn er nicht mehr deren Eigentümer ist. Dieser Wille soll vom neuen Straßenbaulastträger mitgetragen werden. In solchen Fällen muss die Übergabe der Straße an den neuen Träger der Straßenbaulast haushaltswirtschaftlich als eine Sachzuwendung abgewickelt werden, bei der die weitere Nutzungsverpflichtung eine Bedingung darstellt, die mit der Abgabe verknüpft werden kann.

Der abgebende (bisherige) Straßenbaulastträger muss dann haushaltsmäßig keine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen, sondern kann die Sachzuwendung als aktivierbare Zuwendung abwickeln. In seiner Bilanz hat der abgebende Straßenbaulastträger dann statt des entsprechenden Wertansatzes unter dem Bilanzposten „Straße“ einen gleichhohen Ansatz unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Er hat diesen Posten über die vereinbarte „Leistungszeit“ oder Nutzungszeit planmäßig zu mindern, was zu ergebniswirksamen Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung im festgelegten Nutzungszeitraum führt.

Der aufnehmende Straßenbaulastträger, z. B. die Gemeinde, muss ab dem Zeitpunkt der Übernahme die Straße in seiner Bilanz unter dem zutreffenden Bilanzposten ansetzen. Die haushaltswirtschaftlichen Regelungen und der Grundsatz der Vollständigkeits gebieten eine solche bilanzielle Behandlung, auch wenn der Gemeinde als neuer Straßenbaulastträger keine finanziellen Anschaffungskosten für die übernommene Straße entstanden sind. Die Gemeinde muss in diesen Fällen für den übernommenen Vermögensgegenstand „Straße“ die Anschaffungskosten ermitteln, die sie im Zeitpunkt der Übernahme der Straße (fiktiver Erwerbszeitpunkt) hätte aufwenden müssen, auch wenn ihr durch die Übergabe der Straße durch einen Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögensgegenstandes erspart geblieben ist.

Bei der Übernahme einer Straße in das gemeindliche Infrastrukturvermögen ist zu beachten, dass das Straßengrundstück getrennt vom Straßenkörper anzusetzen ist. Es ist dabei aber auch zu berücksichtigen, dass in solchen Fällen auf der Passivseite der Bilanz ein entsprechender Sonderposten anzusetzen ist. Die Gemeinde muss dabei die abnutzbaren und nicht abnutzbaren Bestandteile der Straße feststellen und entsprechend auf beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz sowie in ihrer Haushaltswirtschaft berücksichtigen.

### **3.1.2.3.6 Zu Nummer 1.2.3.6 (Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens):**

#### **3.1.2.3.6.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ sind von der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“ solche gemeindlichen Infrastrukturbauten anzusetzen, die in diesem Bereich nicht unter den anderen Bilanzposten anzusetzen sind. Derartige gemeindliche Vermögensgegenstände können z. B. Lärmschutzwände, Wildschutzzäune, Stützmauern, aber auch Rückhaltebecken für Regenwasser sein sowie Einrichtungen und Anlagen, die dem Hochwasserschutz dienen. Die eigenen Versorgungseinrichtungen der Gemeinde sind ebenfalls unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Dieser Bilanzposten sollte jedoch dann nicht mehr als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten des Bilanzbereiches „Infrastrukturvermögen“ übersteigt. In solchen Fällen ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der öffentlichen Bedeutung ihres Infrastrukturvermögens sowie der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich zu prüfen und zu entscheiden, ob in diesem Bilanzbereich der gemeindlichen Bilanz zusätzliche Bilanzposten oder „Davon-Vermerke“ aufgenommen werden sollen, z. B. für die Abfallentsorgung oder für die Stromversorgung.

Bei einem Verzicht der Gemeinde auf weitere speziellere Bilanzposten in diesem Bilanzbereich können auch entsprechende Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gegeben werden. Unter Berücksichtigung der Aussagekraft des gemeindlichen Jahresabschlusses ist von der Gemeinde ebenfalls eigenverantwortlich eine geeignete Vorgehensweise festzulegen, um die notwendige Transparenz über die Vermögenslage der Gemeinde zu gewährleisten.

#### **3.1.2.3.6.2 Der Bilanzposten für die Abfallentsorgung**

Durch das Landesabfallgesetz Nordrhein-Westfalen sind die Kreise und kreisfreien Städte als öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger bestimmt worden (vgl. § 5 Absatz 1 LAbfG NRW). Ihre Entsorgungspflicht umfasst z. B. das Einsammeln und Befördern der in ihrem Gebiet angefallenen und ihnen zu überlassenden Abfälle, den Betrieb der zur Entsorgung ihres Gebietes notwendigen Abfallentsorgungsanlagen sowie die Aufstellung, Unterhaltung und Entleerung von Straßenpapierkörben. Die Bauten der gemeindlichen Abfallentsorgung, die nicht einem gemeindlichen „Entsorgungsbetrieb“ zuzuordnen sind, können dazu führen, dass die Bildung eines weiteren Postens im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ die Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz erhöhen kann.

Die Kreise und kreisfreien Städte als öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger müssen daher, abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Durchführung der Abfallentsorgung eigenverantwortlich festlegen, ob für die Bilanzierung der für diese Aufgabe genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände ein Ansatz unter einem gesonderten Bilanzposten erforderlich ist, z. B. ein Posten „Abfallentsorgungsanlagen“. Sie können sich aber auch für einen „Davon-Vermerk“ unter dem Bilanzposten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“ entscheiden, sofern ein solcher Ausweis als sachlich ausreichend angesehen wird.

#### **3.1.2.3.6.3 Der Bilanzposten für Stromversorgungsleitungen**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Daseinsvorsorge und wirtschaftlichen Betätigung auch Eigentümer eines Stromversorgungsnetzes werden oder bereits sein, sofern die Durchführung der Stromversorgung nicht insgesamt einem gemeindlichen Betrieb übertragen wurde. Die rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Gemeinde sind dabei z. B. für die Netzübernahme von einem Dritten entscheidend. Die Bedingungen prägen zudem die gemeindliche Investition und den späteren Betrieb des eigenen Stromnetzes durch die Gemeinde. Sie wirken sich bei einem gemeindlichen Netzbetrieb auch auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus.

Das gemeindliche Stromversorgungsnetz kann dabei eine erhebliche Bedeutung in der Darstellung des Vermögens in der gemeindlichen Bilanz erlangen. Für die Gemeinde kann es deshalb aus Gründen der Klarheit geboten sein, das eigene Stromversorgungsnetz unter einem gesonderten Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich "Infrastrukturvermögen" anzusetzen. Dessen Wertansatz und die künftigen Wertveränderungen werden dabei durch die örtliche energiewirtschaftliche Betätigung der Gemeinde bestimmt. Die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse sowie der Sachwert der Versorgungsleitungen bestimmen daher den bilanziellen Wertansatz.

#### **3.1.2.3.6.4 Der Bilanzposten für Hochwasserschutzanlagen**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Daseinsvorsorge auch wirtschaftlicher Eigentümer von Hochwasserschutzanlagen auf ihrem Gebiet sein. Zu diesen Anlagen sind Deiche und andere Anlagen zu zählen, die statt eines Deiches dem Schutz gegen Hochwasser dienen. Die Hochwasserschutzanlagen stehen i. d. R. auf öffentlichem Grund (Deichgrund). Derartige Flächen werden nicht gesondert im Grundbuch geführt.

Bei der Gemeinde kann es darüber hinaus auch eingetragene Mitnutzungen von angrenzenden Grundstücken durch die Gemeinde geben, z. B. für Rückverankerungen und Zuwegungen zu fertiggestellten Hochwasserschutzanlagen. Zu den besonderen Anlagen für den Hochwasserschutz können ebenso Sperrwerke, Schleusen, Schöpfwerke als 70 Einzelbauwerke gezählt werden. Dabei ist nicht zu vernachlässigen, dass die Hochwasserschutzanlagen über maschinenbauliche und elektrische Anlagen verfügen, z. B. Schutztore, Deichsiele und Sperrwerke.



### **3.1.2.4 Zu Nummer 1.2.4 (Bauten auf fremdem Grund und Boden):**

#### **3.1.2.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Die Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung befinden sich nicht nur auf eigenen Grundstücken der Gemeinde. Oftmals werden von der Gemeinde auch fremde Grundstücke für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Anspruch genommen, ohne dass die sich darauf befindlichen Bauten als Vermögensgegenstände in das Eigentum des Grundstückseigentümers übergehen. Die Nutzung des fremden Grund und Bodens muss der Gemeinde durch den Eigentümer vertraglich übertragen bzw. zugesichert worden sein.

Bei einem Ansatz von Bauten auf fremdem Grund und Boden kann der Gemeinde das Recht zur Nutzung eines fremden Grundstückes, z. B. aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrages, ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit, zustehen. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten als Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen den grundstücksgleichen Rechten jedoch kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die auf fremdem Grund und Boden errichtet worden sind, und bei denen der Aufgabenbezug keine Zuordnung zu einem anderen Bilanzposten erfordert, sind von der Gemeinde unter diesem besonderen Bilanzposten anzusetzen. Die Gemeinde muss diesen Bilanzposten nicht nach den Arten der zugeordneten nutzbaren Vermögensgegenstände untergliedern. Sie sollte ggf. eine Differenzierung im Anhang im Jahresabschluss vornehmen, wenn einzelne Vermögensgegenstände von wesentlicher Bedeutung für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung sind.

Der Bilanzposten stellt insgesamt einen Sammelposten für gemeindliche Sachanlagen dar, unter dem von der Gemeinde die „Bauten“ anzusetzen sind, die sich auf fremdem Grund und Boden befinden. Unter dem Begriff „Bauten“ werden im Sinne „bauliche Anlagen“ undifferenziert alle Bauwerke und technischen Anlagen im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde erfasst, die sich nicht auf eigenen Grundstücken der Gemeinde befinden. Als bauliche Anlage sind daher die unterschiedlichsten Gebäude sowie Aufbauten oder Anlagen anzusehen und dem Bilanzposten zuzuordnen, die selbstständige Vermögensgegenstände darstellen und i. d. R. von der Gemeinde planmäßig fortgeschrieben bzw. abgeschrieben werden.

Eine besondere Bedeutung hat der Bilanzposten für die baulichen Anlagen der Gemeinde in Form von Betriebsvorrichtungen, die dem Bilanzposten zuzuordnen sind, z. B. Trafostationen, Druckreglerstationen. Gemeindliche Wirtschaftsgüter in Natur- und Landschaftsschutzgebieten können ebenfalls unter diesem Bilanzposten anzusetzen sein. Aber auch gemeindliche Parkanlagen, Kleingartenanlagen, Sportflächen und Kinderspielflächen können sich auf fremdem Grund und Boden befinden. Diese gemeindlichen Wirtschaftsgüter müssen selbstständige bauliche Einheiten für die Gemeinde darstellen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Bauten der Gemeinde auf fremdem Grund und Boden sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 05 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.2.4.2 Der Ansatz von Erbbaurechten**

##### **3.1.2.4.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde kann nicht nur Erbbaurechte an ihren eigenen Grundstücken an Dritte vergeben, sie kann auch selbst eine Erbbauberechtigte an einem fremden Grundstück sein, um auf dem fremden Grundstück einen für ihre

Aufgabenerfüllung nutzbaren Vermögensgegenstand zu errichten. Als Erbbauberechtigte muss die Gemeinde beachten, dass sie nicht nur wirtschaftlicher Eigentümer eines nutzbaren Vermögensgegenstandes auf einem fremden Grundstück ist, sondern gleichzeitig auch Nutzungsrechte an einem fremden Grund und Boden (Grundstück eines Dritten) innehat.

Dieser Zusammenhang führt nicht dazu, die zwei Sachverhalte auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sondern sie unter dem Gesichtspunkt der Aufgabenerfüllung und der wirtschaftlichen Wirkungen in eine wertende Rangfolge einzuordnen. Dem Erbbaurecht der Gemeinde kommt in diesem Zusammenhang der Charakter eines entgeltlichen Nutzungsrechts für ein fremdes Grundstück und nicht der Charakter eines in der gemeindlichen Bilanz aktivierungsfähigen (veräußerbaren) Vermögensgegenstandes zu. Bereits deshalb entsteht für die Gemeinde eine langfristige Verbindlichkeit.

Entsprechend hat daher die Gemeinde nur den von ihr auf dem fremden Grund und Boden (Erbbaugrundstück) errichteten gemeindlichen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter dem besonderen Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ anzusetzen. Sie muss dabei keine Differenzierung vornehmen, wenn statt eines Gebäudes eine Sportanlage der gemeindliche Vermögensgegenstand ist. Für den Wertansatz unter dem Bilanzposten ist der anzusetzende gemeindliche Vermögensgegenstand ausschlaggebend und nicht der Status der Gemeinde als Erbbauberechtigte gegenüber dem fremden Grundstückseigentümer.

Im Rahmen des der Gemeinde gewährten langfristigen Erbbaurechtes stellt der an den fremden Grundstückseigentümer zu zahlende Erbbauzins eine langfristige andauernde Verpflichtung der Gemeinde dar. Sie ist konkret hinsichtlich der Größenordnung des Nutzungsentgeltes und der Vertragslaufzeit bekannt und muss unter Berücksichtigung des Erbbaurechtes als kreditähnliches Rechtsgeschäft entsprechend ihrem Volumen als Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Der Erbbauzins stellt deshalb als Nutzungsentgelt eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde bzw. eine „Tilgungsleistung“ zur bilanzierten gemeindlichen Verbindlichkeit dar, die im Rahmen der gemeindlichen Finanzrechnung abzuwickeln ist.

#### **3.1.2.4.2 Die Besonderheiten**

Nach der Veräußerung des Grund und Bodens eines gemeindlichen bebauten Grundstückes an einen Dritten und anschließendem Erbbaurecht der Gemeinde sowie der Nutzung des noch im Eigentum der Gemeinde stehenden Gebäudes, muss das der Gemeinde gehörende Gebäude in der gemeindlichen Bilanz umgeschichtet werden. Dieses Gebäude kann dann nicht mehr dem Posten im Bilanzbereich „Bebaute Grundstück“ zugeordnet werden. Der gemeindliche Vermögensgegenstand muss dann unter dem besonderen Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ angesetzt werden.

Bei derartigen bilanziellen Gegebenheiten kann die Gemeinde bei einem bebauten Grundstück lediglich den Grund und Boden an einen Dritten veräußert haben. Sie hat dann im Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft einen Erbbaurechtsvertrag abgeschlossen und sich ein Erbbaurecht einräumen lassen. Sie bleibt dann als Erbbauberechtigte die Eigentümerin des Gebäudes, während dem Dritten das Grundstück als rechtlicher Eigentümer zuzurechnen ist. Er ist dann i. d. R. auch der wirtschaftliche Eigentümer. Dieser Sachverhalt führt dazu, dass in der gemeindlichen Bilanz das der zuvor der Gemeinde gehörende Grund und Boden nicht mehr zu bilanzieren ist.

#### **3.1.2.4.3 Der Ansatz von Infrastrukturvermögen**

Bei der Bilanzierung des gemeindlichen Infrastrukturvermögens sind regelmäßig die besonderen Zweckbestimmungen der Daseinsvorsorge im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausschlaggebend für die Zuordnung der betreffenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz. Die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Infrastrukturvermögens sind daher insgesamt im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ anzusetzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss jedoch nicht immer der rechtliche Eigentümer des Grund und Bodens sein, auf dem ihr Infrastrukturvermögen errichtet wurde. Das dann bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und einem Dritten als Grundstückseigentümer könnte dazu führen, dass das betreffende Infrastrukturvermögen in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremden Grund und Boden“ anzusetzen ist.

Die Gemeinde muss jedoch bei ihrem Infrastrukturvermögen die besondere Zwecksetzung der Daseinsvorsorge berücksichtigen, auch wenn der Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens ein Bauwerk (bauliche Anlage) darstellt. Der Vorrang der Bilanzierung des gemeindlichen Infrastrukturvermögens entsprechend seiner besonderen Zwecksetzung drückt sich durch die für das gemeindliche Infrastrukturvermögen vorgesehenen Bilanzposten aus.

Der gesonderte Ausweis in der gemeindlichen Bilanz soll einen Zusammenhang der Infrastrukturbauwerke mit den von der Gemeinde zu erfüllenden Aufgaben unmittelbar aufzeigen. Ein gemeindlicher Straßenkörper, der auf einem fremden Grundstück errichtet worden, aber wirtschaftlich der Gemeinde zuzurechnen ist, stellt daher weiterhin einen Vermögensgegenstand des gemeindlichen Infrastrukturvermögens dar und ist entsprechend in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Eine bilanzielle Zuordnung nach Vorranggesichtspunkten aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist bei gesondert auszuweisenden und bedeutenden Vermögensgegenständen sachgerecht.

Bei diesen wichtigen Vermögensgegenständen der Gemeinde muss der Verwendung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und einer entsprechenden bilanziellen Abbildung, ein Vorrang vor dem Ansatz nach den rechtlichen Eigentumsverhältnissen bei Grundstücken eingeräumt werden, z. B. des gesamten Straßennetzes. In solchen Fällen kommt ein Ansatz der Infrastrukturbauwerke als gemeindliche Vermögensgegenstände unter dem Bilanzposten „Bauten auf fremdem Grund und Boden“ nicht in Betracht.

### **3.1.2.5 Zu Nummer 1.2.5 (Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler):**

#### **3.1.2.5.1 Der Ansatz von Kunstgegenständen**

Unter dem Bilanzposten „Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler“ sind gemeindliche Vermögensgegenstände anzusetzen, deren Erhaltung und Pflege wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im gemeindlichen Interesse liegt. Die Vermögensgegenstände müssen als Vermögenswerte gelten, die kulturelle, historische, künstlerische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische, umweltpolitische oder ökologische Qualität besitzen und bei denen diese Qualität zum Wohl des Wissens und der Kultur durch die Gemeinde erhalten wird.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen fachtechnisch durch die Begriffe "Kunstgegenstände" oder „Kulturgüter“ erfasst werden können. Als zu bilanzierende Kunstgegenstände werden z. B. Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten, Sammlungen sowie Gegenstände mit kulturhistorischer Bedeutung angesehen. Die Gegenstände, die als „Kunst am Bau“ mit einem Gebäude verbunden sind, stellen dagegen keinen eigenständigen Vermögensgegenstand dar und sind nicht unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Die Medien der Gemeinde, z. B. Bücher und andere Bibliotheksbestände, die den Einwohnern der Gemeinde zur Einsichtnahme und/oder Ausleiherung zur Verfügung gestellt werden und keine gemeindliche Betriebs- und Geschäftsausstattung darstellen, sind ebenfalls unter diesem Bilanzposten auszuweisen. Insbesondere die bei der Gemeinde vorhandenen historischen Medien gelten dabei als Kunstgegenstände. Vielfach wird für den bilanziellen Ansatz von gemeindlichen Medien auch ein Festwert gebildet (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Kunstgegenstände der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 06 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.5.2 Der Ansatz von Kulturdenkmälern**

Der Bilanzposten beinhaltet auch alle Arten von Denkmälern. Als Denkmäler werden Sachen, Mehrheiten von Sachen und Teile von Sachen, an deren Erhaltung und Nutzung ein öffentliches Interesse besteht, angesehen (vgl. § 2 Absatz 1 DSchG NRW). Die zu bilanzierenden Denkmäler müssen dabei bedeutend für die Geschichte des Menschen, für Städte und Siedlungen oder für die Entwicklung der Arbeits- und Produktionsverhältnisse sein. Zudem müssen für die Erhaltung und Nutzung der gemeindlichen Denkmäler künstlerische, wissenschaftliche, volkskundliche oder städtebauliche Gründe vorliegen.

Der Eintrag von gemeindlichen Vermögensgegenständen in die Denkmalschutzliste bietet Anhaltspunkte dafür, ob ein Ansatz unter diesem Bilanzposten zu erfolgen hat. Als Baudenkmäler gelten in diesem Zusammenhang die Denkmäler, die aus baulichen Anlagen oder Teilen baulicher Anlagen bestehen. Solche Baudenkmäler gehören bilanziell nicht zu den gemeindlichen Gebäuden und sind deshalb nicht unter den gebäudebezogenen Bilanzposten anzusetzen. Vielfach gelten auch Garten-, Friedhofs- und Parkanlagen sowie andere von Menschen gestaltete Landschaftsteile als Baudenkmäler.

In den Fällen, in denen die Baudenkmäler der Gemeinde aber als Gebäude genutzt werden, sind diese Vermögensgegenstände unter Berücksichtigung der Nutzungsart unter dem Bilanzposten „Bebaute Grundstücke“ anzusetzen. Diese bilanzielle Zuordnung wirkt sich auch auf den Wert der Baudenkmäler und dessen Fortschreibung aus. Die historischen Ausstattungstücke sind i. d. R. wie Baudenkmäler zu behandeln, sofern sie mit dem Baudenkmal eine Einheit im Sinne eines Denkmalwertes bilden (vgl. § 2 Absatz 2 DSchG NRW). Zu diesem gemeindlichen Bilanzposten gehören daher z. B. auch Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen, Gedenktafeln und Gedenksteine sowie Wegekreuze.

Unter dem Bilanzposten sind auch die Bodendenkmäler der Gemeinde anzusetzen. Als Bodendenkmäler werden bewegliche oder unbewegliche Denkmäler, die sich im Boden befinden oder befanden, angesehen. Als Bodendenkmäler gelten dabei auch Zeugnisse tierischen und pflanzlichen Lebens aus erdgeschichtlicher Zeit, ferner Veränderungen und Verfärbungen in der natürlichen Bodenbeschaffenheit, die durch nicht mehr selbstständig erkennbare Bodendenkmäler hervorgerufen worden sind (vgl. § 2 Absatz 5 DSchG NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Kulturdenkmäler der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 06 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.6 Zu Nummer 1.2.6 (Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge):**

#### **3.1.2.6.1 Der Ansatz von Maschinen und technischen Anlagen**

Unter dem Bilanzposten „Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge“ sind die technischen Gegenstände der Gemeinde anzusetzen, die der gemeindlichen Leistungserstellung bzw. der Aufgabenerfüllung dienen. Sie müssen als gemeindliche Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit einem Gebäude verbunden anzusehen sein. Für die Bilanzierung müssen für Maschinen, technische Anlagen oder Fahrzeuge jedoch keine gesonderten Posten gebildet werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Gemeinde soll aber ggf. Spezialersatzteile für die Maschinen und technischen Anlagen, für die keine allgemeinen Verwendungsmöglichkeiten bestehen, unter diesem Bilanzposten und nicht unter den Vorräten im Umlaufvermögen ansetzen. Als technische Anlagen und Maschinen sind unter diesem Bilanzposten sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z. B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren etc., anzusetzen.

Die Gemeinde soll auch sonstige gemeindliche Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, unter diesem Bilanzposten ansetzen. Ferner können hier auch Betriebsvorrichtungen im technischen Sinne angesetzt werden, z. B. Lastenaufzüge, Klimaanlage, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitriolen, etc., die steuerrechtlich ggf. anders zu behandeln sind. Dagegen sind technische Geräte, die als Betriebs- und Geschäftsausstattung genutzt werden, nicht unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Maschinen und technischen Anlagen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 07 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.2.6.2 Der Ansatz von Fahrzeugen**

Unter dem Bilanzposten „Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge“ sind auch alle Fahrzeuge der Gemeinde, die von ihr als Transport- und Verkehrsmittel genutzt werden, anzusetzen. Sie sind i. d. R. entsprechend ihrer vorgesehenen Verwendung konstruiert. Die Fahrzeuge der Gemeinde dienen dabei nicht ausschließlich dem öffentlichen Verkehr. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu prüfen, ob das für bestimmte gemeindliche Aufgaben vorhandene technische Gerät in einem sehr engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem bestimmten Fahrzeug steht. In einem solchen Fall stellen diese ansonsten eigenständigen Vermögensgegenstände der Gemeinde eine Sachgesamtheit dar, die entsprechend zu bilanzieren ist.

Unter diesem Bilanzposten sind sowohl die marktgängigen Fahrzeuge, z. B. Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Busse, Anhänger, Krafträder, Fahrräder u. a., als auch die kommunalen Spezialfahrzeuge, z. B. Einsatzfahrzeuge der Feuerwehr, Löschboote, Friedhofsbugger oder Kehrmaschinen sowie Entsorgungsfahrzeuge der Abfall- und Abwasserbeseitigung, anzusetzen. Eine besondere Gruppenbildung nach Fahrzeugarten oder Fahrzeugtypen braucht nicht erfolgen. Wichtige Angaben zu den Einsatz- und Verwendungszwecken der gemeindlichen Fahrzeuge sollte ggf. der Anhang enthalten.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Fahrzeuge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 07 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.2.7 Zu Nummer 1.2.7 (Betriebs- und Geschäftsausstattung):**

Unter dem Bilanzposten „Betriebs- und Geschäftsausstattung“, der als Sammelposten genutzt werden kann, sind alle gemeindlichen Vermögensgegenstände anzusetzen, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb bzw. der Verwaltungstätigkeit der Gemeinde dienen. Es sind daher Einrichtungsgegenstände von Büros, z. B. Stühle, Tische, Schränke, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung gehören auch die IT-Infrastruktur sowie die Hardware der Gemeinde. Der Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde sind auch die Nutzpflanzungen auf landwirtschaftlich genutzten Anbauflächen und sonstige pflanzliche Erzeugnisse sowie die Nutztiere zuzuordnen, sofern diese Sachen zum Gebrauch bestimmt sind, z. B. Obstplantagen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Derartige Vermögensgegenstände aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit oder Produktion der Gemeinde dienen i. d. R. jedoch Erwerbszwecken, z. B. im Wachstum befindliche Anbaukulturen oder heranwachsende Viehbestände. Sie sollen deshalb in der gemeindlichen Bilanz auch der laufenden Geschäftstätigkeit bzw. der Geschäftsausstattung der Gemeinde zugerechnet und entsprechend im Umlaufvermögen bilanziert werden. Ein Wertansatz unter den Aufbauten oder Anlagen auf unbebauten Grundstücken im Anlagevermögen soll daher auch nicht erfolgen.

Das auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde stehende nutzbare Holz soll diesem Bilanzposten zugeordnet werden, wenn es von erheblicher Bedeutung oder langfristig für die forstliche Produktion genutzt bzw. dafür vorgesehen ist (heranwachsende Baumbestände). Der Baumbestand stellt dabei einen getrennt vom Grund und Boden anzusetzenden Vermögensgegenstand dar, der zudem als nicht abnutzbar einzustufen ist.

Bei dessen vorgesehener tatsächlicher Nutzung muss von der Gemeinde geprüft werden, ob deswegen eine Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen vorzunehmen ist, z. B. wegen des Einschlags von Holz. Ein solcher Einschlag bedeutet für das Anlagevermögen eine Wertminderung und für das Umlaufvermögen neue Wertansätze in Form von Herstellungskosten. Der Umfang der Wertminderung besteht dabei i. d. R. aus der Differenz zwischen dem bilanzierten Buchwert und dem Wert des ggf. verbleibenden Baumbestandes. Der ermittelte Differenzbetrag stellt dabei dann gleichzeitig die Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes dar.

Die Einrichtungsgegenstände von Werkstätten der Gemeinde einschließlich der erforderlichen Werkzeuge sind ebenfalls unter dem Bilanzposten anzusetzen. Die Abgrenzung zwischen Maschinen und technischen Anlagen ist dabei im Einzelfall vor Ort zu klären. Aber auch der fachlich geprägte Geschäftsbetrieb der Gemeinde ist dazu zurechnen, mit der Folge, dass auch Schaufeln, Spaten und Harken der Grünpflege, Strahlrohre und Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen, Geschirr in der Altentagesstätte sowie Lehr-, Lern- und sonstiges Unterrichtsmaterial unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind.

Diese Ansatzpflicht besteht, soweit die betreffenden Vermögensgegenstände von der Gemeinde nicht gesondert als geringwertige Vermögensgegenstände behandelt werden oder durch besondere Zusammenfassungen bei diesem Posten in einem „Davon-Vermerk“ angesetzt werden. Für die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, kann aber auch ein Gruppenwert bzw. bei relativ konstantem Bestand auch ein Festwert für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz gebildet werden (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 08 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.2.8 Zu Nummer 1.2.8 (Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau):**

#### **3.1.2.8.1 Der Ansatz von geleisteten Anzahlungen**

##### **3.1.2.8.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau“ sind geleistete Anzahlungen der Gemeinde auf Sachanlagen anzusetzen, und zwar abhängig davon, ob die spätere Leistung des Dritten in der gemeindlichen Bilanz aktivierbar ist. Diese Finanzleistungen der Gemeinde beinhalten die geldlichen Vorleistungen auf noch zu erhaltendes Anlagevermögen, z. B. Grundstücke, Gebäude, technische Anlagen, die i. d. R. künftig als gemeindliche Vermögensgegenstände bilanziert werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Dieser gesonderte Bilanzposten ist geboten, denn für die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden geleisteten Anzahlungen stellt die Erbringung von Zahlungen durch die Gemeinde die Ursache dar, während der Erwerb der zu bilanzierenden Vermögensgegenstände regelmäßig durch Lieferungen und Leistungen entsteht. Es ist jedoch nicht erforderlich, den Bilanzposten entsprechend zu untergliedern oder durch eine Vielzahl von „Davon-Vermerken“ eine Beziehung zu den jeweils betroffenen Posten des Sachanlagevermögens herzustellen.

Die geleisteten Anzahlungen müssen von der Gemeinde zudem solange bilanziert werden, bis der der damit finanzierte Vermögensgegenstand in das gemeindliche Vermögen übergegangen ist. Zu diesem Zeitpunkt ist eine entsprechende Umbuchung (Umschichtung) auf den dann zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen. Eine solche bilanzielle Handhabung ist mit der Bilanzierung der noch nicht zweckentsprechend verwendeten Zuwendungen auf der Passivseite der Bilanz vergleichbar.

Die Gemeinde hat auf der Passivseite ihrer Bilanz die erhaltenen Vorleistungen zur Finanzierung künftiger Vermögensgegenstände unter den Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen, solange der Vermögensgegenstand nicht in Betrieb genommen wurde. Erst dann dürfen die erhaltenen Finanzleistungen z. B. in den Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ umgebucht (umgeschichtet) werden. Die gemeindlichen Anzahlungen werden daher aufgrund gemeindlicher Geschäfte geleistet, die noch nicht vollständig erfüllt und damit als schwebend angesehen werden können.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden geleisteten Anzahlungen der Gemeinde auf Sachanlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.2.8.1.2 Der Begriff „Anzahlungen“**

Beim Ansatz von Finanzleistungen der Gemeinde im Rahmen des Erwerbs von Vermögensgegenständen ist im Sinne der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu beachten, dass von der Gemeinde derartige Zahlungen nur als Abschlagszahlungen geleistet werden dürfen. Die unter dem Bilanzposten „Anzahlungen“ anzusetzenden Auszahlungen müssen gemeindliche Abschläge im Rahmen eines schwebenden Geschäftes bzw. für noch nicht abgewickelte Geschäfte zum Erwerb eines neuen immateriellen Vermögensgegenstandes darstellen.

Die geleisteten Auszahlungen müssen solange von der Gemeinde gesondert als „Anzahlungen“ bilanziert werden, bis der der vorgesehene Vermögensgegenstand in das gemeindliche Eigentum übergegangen ist und als gemeindlicher Vermögensgegenstand in der Bilanz der Gemeinde angesetzt wird. Im Zeitpunkt dieser Bilanzierung ist von der Gemeinde eine entsprechende Umbuchung (Umschichtung) auf den zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen.

Bei der Bilanzierung von Anzahlungen als gemeindliche Finanzleistungen sind für die Gemeinde auch die haushaltsrechtlichen Bestimmungen nicht unbeachtlich. Der Festlegung gemeindlicher Zahlungen auf die zulässige Form „Abschlagszahlung“ liegt zugrunde, dass ein Dritter als Auftragnehmer der Gemeinde bereits nach einer erbrachten Teilleistung eine Bezahlung (Gegenleistung) von der Gemeinde fordern kann. In bilanzieller Hinsicht entsteht dabei ein Vermögenstausch bei der Gemeinde (Finanzwert gegen Sachwert). Die gemeindliche Finanzleistung setzt dabei außerdem voraus, dass entsprechende Vereinbarungen mit der Gemeinde bestehen.

Die Gemeinde muss vor der Fälligkeit der Gesamtfinanzleistung zu Abschlagszahlungen verpflichtet sein und der Auftragnehmer der Gemeinde zu einer entsprechenden Leistung oder Lieferung. Die Gemeinde darf ihre finanziellen Verpflichtungen aus Vereinbarungen oder sonstigen Geschäftsvorfällen grundsätzlich erst bei deren Fälligkeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

erfüllen (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Vorgabe bedeutet für noch abzuwickelnde gemeindliche Geschäfte, dass der Dritte eine Sachleistung vollständig oder in Teilen erbracht haben muss, bevor die Gemeinde ihre Finanzleistung als Gegenleistung erbringen darf.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften darf die Gemeinde bei zu erbringenden Finanzleistungen nicht zu Vorauszahlungen oder Anzahlungen verpflichtet sein (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Aufgrund dieser Sachlage kommt eine Vorauszahlung der Gemeinde an einen Dritten nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform müsste die Gemeinde den Kaufpreis zahlen, obwohl der Verkäufer noch keine Leistung erbracht bzw. die Waren noch nicht geliefert hat. Es kommt aber auch eine Anzahlung in diesem Sinne nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform würde die Gemeinde einen Teil des Kaufpreises leisten, obwohl der Preis üblicherweise nur insgesamt fällig wird. Außerdem erfolgt der Eigentumsübergang des Vermögensgegenstandes regelmäßig erst im Rahmen oder nach der Leistung des vollen Kaufpreises.

#### **3.1.2.8.1.3 Der Bilanzierungszeitpunkt**

Die Anzahlungen der Gemeinde stellen somit gemeindliche Vorleistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäftes zum Erwerb eines neuen Vermögensgegenstandes dar. Leistet die Gemeinde eine Anzahl auf einen neuen Vermögensgegenstand und dient dies der dauerhaften Investition der Gemeinde, bewirkt dies eine (ggf. anteilige) Leistungserfüllung der Gemeinde sowie ein Bilanzierungserfordernis. Der Umfang des Wertansatzes für die geleisteten Anzahlungen in der gemeindlichen Bilanz ist dabei aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen bezogen auf den Abschlussstichtag (Nennwert) zu ermitteln.

Mit der Bilanzierung der von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen werden die noch laufenden Investitionsvorhaben der Gemeinde auch bilanziell offengelegt. Im Zusammenhang mit der Erbringung von Vorleistungen durch die Gemeinde, die als geleistete Anzahlungen zu bilanzieren sind, ist zudem zu beachten, dass die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für investive Auszahlungen erst dann in Anspruch genommen werden dürfen, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. Außerdem ist durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Verpflichtungen der Gemeinde erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen haben regelmäßig keinen unmittelbaren Zeitraumbezug im Sinne einer Rechnungsabgrenzung, sodass für diese Finanzleistungen ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW) nicht in Betracht kommt. Außerdem sind die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände nicht unter diesem Bilanzposten, sondern im betreffenden Bilanzbereich gesondert anzusetzen.

Der gesonderte Ansatz gilt entsprechend für geleistete Anzahlungen auf Vorräte, die in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ anzusetzen sind. Die Gemeinde hat daher im Rahmen des Anhangs die wesentlichen Angaben über von ihr geleistete Anzahlungen zu machen, die von Bedeutung für den gemeindlichen Jahresabschluss sind. Sie sollte ggf. dazu eine entsprechende Übersicht bieten.

#### **3.1.2.8.1.4 Keine sonstigen Anzahlungen**

Die Anzahlungen als gemeindliche Finanzleistungen machen nur einen Teil der von der Gemeinde dem Dritten geschuldeten Gegenleistung aus. Sie sind nicht unter der aktiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen, weil diese Finanzleistungen der Gemeinde nicht auf einen konkreten Zeitraumbezug ausgerichtet sind. Sofern solchen Finanzleistungen ein gemeindlicher Geschäftsvorfall zugrunde liegt, der nicht zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand oder einem Rechnungsabgrenzungsposten führt, sind die gemeindlichen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Leistungen unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen. Gemeindliche Zuschussleistungen an Dritte sind dagegen kein Geschäftsvorfall, der von der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ zu bilanzieren ist.

Die langfristigen Mietvorauszahlungen und Kautionen der Gemeinde sind dabei unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen. Beim Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen und bei Finanzanlagen durch die Gemeinde kann außerdem der Fall eintreten, dass die Gemeinde zur Leistung einer Anzahlung verpflichtet ist. Sie hat diesen Sachverhalt dann zum Abschlussstichtag zu bilanzieren. In solchen Fällen gilt, dass solche geleisteten Anzahlungen getrennt von den übrigen Wertansätzen anzusetzen sind und auch nicht unter den für Sachanlagen vorgesehenen Posten "Geleistete Anzahlungen" angesetzt werden dürfen. Die Gemeinde hat deshalb für solche geleisteten Anzahlungen einen eigenen Bilanzposten im betroffenen Bilanzbereich zu schaffen.

**3.1.2.8.1.5 Die Umbuchung geleisteter Anzahlungen**

Die geleisteten Anzahlungen der Gemeinde sind solange unter dem besonderen Bilanzposten anzusetzen, bis die gemeindliche Investitionsmaßnahme abgeschlossen ist und der betreffende neue gemeindliche Vermögensgegenstand in der Bilanz der Gemeinde aktiviert wird. Mit der Inbetriebnahme und der Leistungserfüllung der Gemeinde entsteht das Bilanzierungserfordernis für einen Vermögensgegenstand und die Umbuchung (vgl. Beispiel 120).

<b>DIE VORNAHME DER UMBUCHUNG</b>				
<b>Bilanzposten</b>	<b>Buchwert am 31.12. des Vorjahres</b>	<b>Umbuchungen im Haushaltsjahr</b>	<b>Zugänge im Haushaltsjahr</b>	<b>Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres</b>
	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>
Schulen	0	+ 2,5 Mio.	4,5 Mio.	7, 0 Mio.
Anlagen im Bau	2,5 Mio.	- 2,5 Mio.	0	0

*Beispiel 120, „Die Umbuchung bei geleisteten Anzahlungen“*

Der Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes entsteht dabei aus dem Wertansatz "Geleistete Anzahlungen" sowie weiteren entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gemeinde.

**3.1.2.8.2 Der Ansatz von Anlagen im Bau**

**3.1.2.8.2.1 Die Ansatzpflicht**

Unter dem Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen, Anlagen in Bau“ sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der noch nicht fertiggestellten bzw. noch nicht betriebsbereiten Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück anzusetzen (Anlagen im Bau). Bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen kann sich die Errichtung eines Bauwerks bzw. Fertigstellung auf mehrere Haushaltsjahre erstrecken, sodass der Sachstand zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde zu ermitteln ist.

Zu diesem Zeitpunkt kann die Gemeinde bereits der wirtschaftliche Eigentümer des dann fertiggestellten Teils eines zu errichtenden Bauwerks sein. Bei dieser Sachlage entsteht für die Gemeinde eine Aktivierungspflicht des zum

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Abschlussstichtag entstandenen Vermögenswertes. Von der Gemeinde ist der zum Abschlussstichtag bereits entstandene Vermögensgegenstand des gemeindlichen Sachanlagevermögens in Höhe seines Wertes vorübergehend unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Für die bis zum Abschlussstichtag noch nicht fertiggestellten Vermögensgegenstände sind die Aufwendungen für Fremdleistungen oder Eigenleistungen von der Gemeinde stichtagsbezogen und unter Beachtung der bilanzierungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu ermitteln und unter dem Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die Höhe des Wertansatzes für die fertiggestellten Anlagen kann von der Gemeinde ggf. auch anhand der für den Vermögensgegenstand vereinbarten Abschlagszahlungen geschätzt werden.

Die Gemeinde kann bei einer wesentlichen Bedeutung oder besonderen Vermögensgegenständen diesen Bilanzposten ggf. weiter differenzieren bzw. untergliedern. Sie kann dabei z. B. nach Vermögensgegenständen aus Hochbau-, Tiefbau- oder sonstigen Maßnahmen unterscheiden. Eine Differenzierung der in der Bilanz angesetzten Vermögenswerte kann die Gemeinde auch mithilfe von „Davon-Vermerken“ umsetzen.

Eine Aktivierung der fertiggestellten Teile eines künftigen Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz unter dem dafür vorgesehenen zweckbezogenen Bilanzposten ist dagegen noch nicht zulässig. Die fehlende Fertigstellung eines von der Gemeinde angeschafften oder selbst hergestellten Vermögensgegenstandes ist zudem kein Anlass, diesen Gegenstand unter dem Bilanzposten „Unfertige Erzeugnisse“ im Umlaufvermögen der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Anlagen im Bau bei der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 09 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMI. NRW. 6300).

#### **3.1.2.8.2.2 Aufgetretene Wertminderungen**

Bei gemeindlichen Vermögensgegenständen wird davon ausgegangen, dass Wertminderungen i. d. R. erst nach deren Inbetriebnahme bzw. der Nutzung durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung einsetzen. Im Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes sind daher von der Gemeinde regelmäßig keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen, auch wenn sich der Anschaffungs- oder Herstellungszeitraum ggf. über mehrere Jahre erstreckt (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW).

Gleichwohl können Ereignisse oder Umstände auch bei der Gemeinde eintreten, aufgrund derer es bereits im Anschaffungs- oder Herstellungszeitraum zu einer dauerhaften Wertminderung eines noch nicht fertiggestellten Vermögensgegenstandes kommen kann. In diesen Fällen ist von der Gemeinde bereits vor der Inbetriebnahme eine außerplanmäßige Abschreibung bei dem betroffenen und unter dem Bilanzposten „Anlagen in Bau“ angesetzten Vermögensgegenstand vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann wegen der Art des Bilanzpostens als Sammelposten nicht davon ausgehen, dass grundsätzlich keine Abschreibungen aufgrund von Wertveränderungen entstehen können.

### **3.1.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen):**

#### **3.1.3.01 Die Inhalte des Bilanzbereiches**

Im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ werden die Vermögenswerte der Gemeinde angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Verbindungen zu den gemeindlichen Betrieben dienen sowie die damit zusammenhängenden Ausleihungen. Es ist daher zu unterscheiden, ob die gemeindlichen Finanzanlagen auf einer öffentlich-rechtlichen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

einer gesellschaftsrechtlichen oder einer schuldrechtlichen Grundlage aufbauen. Unabhängig davon gilt für die gemeindliche Bilanzierung der Grundsatz, dass die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum an den zu bilanzierenden Vermögensgegenständen innehaben muss und diese Gegenstände selbstständig verwertbar sein müssen.

Die gemeindlichen Finanzanlagen bilden die finanziellen Verflechtungen sowie die Finanzinvestitionen der Gemeinde ab, die sie einem gemeindlichen Betrieb als Fremdkapital oder Eigenkapital auf Dauer für betriebliche Zwecke und die Geschäftstätigkeit im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gewährt hat. Die Gemeinde soll in ihrer Bilanz daher die örtliche Sachlage differenziert nach bestimmten betrieblichen Formen darstellen, weil sich daraus Rechte und Pflichten für die Gemeinde ableiten.

In diesem Zusammenhang wird durch die Gliederung der gemeindlichen Bilanz ein Überblick über die Verbundenheit der Gemeinde mit ihren Betrieben gegeben, denn zuerst sind die „Verbundenen Unternehmen“ unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Weitere dazu anzusetzende Bilanzposten zeigen dabei nicht eine geringere Verbundenheit zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben. Vielmehr steht bei den weiteren Bilanzposten die Art bzw. Form der gemeindlichen Betriebe im Vordergrund. Die Gemeinde muss für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ihre Betriebe jedoch nicht nach der Art oder Form der an den Betrieben gehaltenen Anteile unterscheiden, z. B. Aktien, GmbH-Anteile. Die gemeindlichen Betriebe als Finanzanlagen sollen mindestens wie folgt unterschieden werden (vgl. Abbildung 722).

<b>DAS FINANZANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
-	Anteile an verbundenen Unternehmen.
-	Beteiligungen.
-	Sondervermögen.
-	Wertpapiere des Anlagevermögens.
-	Ausleihungen, <ul style="list-style-type: none"><li>- an verbundene Unternehmen,</li><li>- an Beteiligungen,</li><li>- an Sondervermögen,</li><li>- sonstige Ausleihungen.</li></ul>
-	ggf. Anzahlungen auf Finanzanlagen.

*Abbildung 722 „Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Der besondere Bilanzbereich „Finanzanlagen“ zeigt daher auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinde aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben in Formen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Betriebe durchführt und dafür Finanzinvestitionen leistet. In diesem Bilanzbereich werden deshalb Anteile der Gemeinde an ihren gemeindlichen Betrieben erfasst, unabhängig davon, ob diese Betriebe auf der Grundlage des öffentlichen Rechts oder des Privatrechts errichtet worden sind.

Ein gesonderter Ansatz für einen gemeindlichen Betrieb setzt dabei voraus, dass dieser mindestens organisatorisch selbstständig ist und über einen eigenen Rechnungskreis verfügt, z. B. Eigenbetriebe nach § 114 GO NRW. Andere Sonderformen aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. die Gruppen von Sondervermögen der Gemeinde nach § 97 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW, gehören dagegen nicht dazu, weil diese zum Haushalt der Gemeinde gehören (vgl. § 97 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Zum Ansatz in der Bilanz führt dabei der Anteil an einem gemeindlichen Betrieb, der von der Gemeindeverwaltung unmittelbar gehalten wird, auch wenn von der Gemeinde ggf. noch weitere Anteile über ihre Betriebe gehalten werden (mittelbare Anteile für die Gemeinde). Die Gemeinde hat zu jedem Abschlussstichtag ihre Beteiligungsverhältnisse dahingehend zu prüfen, ob Gegebenheiten eingetreten sind, die wert- oder ansatzverändernde Wirkungen auf ihre Bilanz haben.

In diesem Zusammenhang erhöhen nur auf den Umfang des Beteiligungswertes ausgerichtete zweckbezogene Zu- oder Nachschüsse der Gemeinde als Gesellschafter den bisherigen Beteiligungswert an einem gemeindlichen Betrieb. Ebenso kommt es auch bei Gewinnen des Betriebes zu einer Erhöhung des Beteiligungswertes, wenn die nicht ausgeschütteten Gewinne dazu dienen, frühere Wertminderungen bzw. außerplanmäßige Abschreibungen durch eine Wertaufholung wieder auszugleichen.

Beim Ansatz eines gemeindlichen Betriebes in der Bilanz der Gemeinde sind daher die vielfältigen geschäftlichen Verbindungen zwischen dem einzelnen Betrieb und der Verwaltung der Gemeinde nicht unbeachtlich. Die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde führt regelmäßig zu Erkenntnissen über die gemeindlichen Betriebe, die auch für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach § 116 GO NRW brauchbar sind und von der Gemeinde genutzt werden sollten (vgl. 11. Teil der Gemeindeordnung). Es gilt daher, bei der Ermittlung des Wertansatzes von gemeindlichen Betrieben in der Bilanz der Gemeinde bereits die Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu berücksichtigen.

Bei der Beurteilung, ob solche Sachverhalte im Einzelfall gegeben sind, kann nicht auf die örtlichen Gegebenheiten am jeweiligen Abschlussstichtag abgestellt werden, sondern nur auf die zukunftsbezogene Beteiligungsabsicht der Gemeinde. Die Kenntnisse darüber sind dann besonders wichtig, wenn zum Abschlussstichtag zu klären ist, ob Wertpapiere in der Hand der Gemeinde als betriebliche Beteiligungen, als Wertpapiere des Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens zu bilanzieren sind. Für das Vorliegen einer Beteiligung ist es dabei unerheblich, ob die Anteile der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb in Wertpapieren gehalten werden oder nicht.

Bei der Bilanzierung von Wertpapieren muss nicht nur geprüft werden, ob neben der „Dauieranlageabsicht“ der Gemeinde noch eine unternehmerische Einflussnahme beabsichtigt ist, sondern auch, ob weitere Anhaltspunkte aufzeigen, dass die Wertpapiere dem Nutzen des eigenen Geschäftsbetriebes und der Herstellung einer dauernden Verbindung zu dem betreffenden gemeindlichen Betrieb dienen. In den Fällen, in denen diese Kriterien erfüllt sind, dürfte eine Beteiligung der Gemeinde gegeben sein.

Die Wertpapiere sind dann in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ zu bilanzieren und entsprechend der Untergliederung anzusetzen. In den Fällen aber, in denen es an den unternehmerischen Kriterien aufseiten der Gemeinde fehlt, sind die von der Gemeinde auf Dauer gehaltenen Wertpapiere zwar auch in diesem Bilanzbereich, jedoch unter dem gesonderten Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ anzusetzen.

Von der Gemeinde sind im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ auch die Anstalten des öffentlichen Rechts als Kommunalunternehmen (vgl. § 114a GO NRW), die Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 und 4 GO NRW) und die Zweckverbände nach GkG NRW sowie andere öffentlich-rechtliche Organisationsformen anzusetzen, weil diese Einheiten regelmäßig gemeindliche Aufgaben erfüllen. Ggf. ist auch ein anteiliger Ansatz vorzunehmen, z. B. bei einem gemeinsamen Kommunalunternehmen (vgl. §§ 27 GkG NRW).

In Ausnahmefällen können auch rechtlich unselbstständige Stiftungen als eine eigenständig zu bilanzierende Einheit anzusehen und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sein. Dieses erfordert, dass deren Vermögen nicht aufteilbar oder die Aufteilung auf unterschiedliche Bilanzposten sachlich und vermögensmäßig nicht vertretbar ist (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Die unterschiedlichen Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde in einer Rechtsform des privaten Rechts sind ebenfalls in diesem Bilanzbereich anzusetzen (vgl. § 108 GO NRW).

### **3.1.3.02 Die Anzahlungen auf Finanzanlagen**

Beim Erwerb von Finanzanlagen durch die Gemeinde kann der Fall eintreten, dass die Gemeinde zu einer Finanzleistung verpflichtet ist, ohne dass sie bereits vollständiger wirtschaftlicher Eigentümer der Finanzanlage geworden ist. Sie hat diesen Sachverhalt zum Abschlussstichtag entsprechend zu bilanzieren. In diesen Fällen gilt für deren Ansatz im Bilanzbereich „Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz, dass wie bei den gesondert anzusetzenden „Anzahlungen für Sachanlagen“ die von der Gemeinde erbrachten Finanzleistungen getrennt von den übrigen Wertansätzen“ anzusetzen sind.

Die Gemeinde hat daher für geleistete Anzahlungen für Finanzanlagen einen gesonderten Posten im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ zu schaffen, weil in der Mindestgliederung für die gemeindliche Bilanz dafür kein gesonderter Posten vorgesehen ist. Ein „Davon-Vermerk“ zu einem bestehenden Bilanzposten vermittelt nicht die bestehende Sachlage und ist daher nicht als geeignet anzusehen. Für den Ansatz von Finanzleistungen für Vermögensgegenstände im Sinne des Bilanzpostens ist zu beachten, dass diese von der Gemeinde als Abschlagszahlungen geleistet worden sind.

Nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen darf die Gemeinde ihre finanziellen Verpflichtungen aus Vereinbarungen oder sonstigen Geschäftsvorfällen erst bei Fälligkeit erfüllen (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Vorgabe bedeutet für viele gemeindliche Geschäfte, dass zuerst die Sachleistung erbracht sein muss, bevor die gemeindliche Finanzleistung als Gegenleistung dazu erfolgt. Aufgrund dieser Sachlage kommt eine Vorauszahlung der Gemeinde an einen Dritten nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform müsste die Gemeinde den Kaufpreis zahlen, obwohl der Verkäufer noch keine Leistung erbracht bzw. die Waren noch nicht geliefert hat.

Für die Gemeinde kann aber auch keine Anzahlung in Betracht kommen. Bei dieser Zahlungsform würde die Gemeinde einen Teil des Kaufpreises leisten, obwohl der Preis üblicherweise nur insgesamt fällig wird. Außerdem erfolgt der Eigentumsübergang des Vermögensgegenstandes regelmäßig erst im Rahmen der Leistung des vollen Kaufpreises. Beim Erwerb von Finanzanlagen sind daher wie beim Erwerb anderer Vermögensgegenstände nur Abschlagszahlungen zulässig.

Dieser Zahlungsform muss dabei zugrunde liegen, dass der Auftragnehmer der Gemeinde bereits nach einer erbrachten Teilleistung eine Bezahlung (Gegenleistung) von der Gemeinde fordern kann. In bilanzieller Hinsicht entsteht dabei ein Vermögenstausch bei der Gemeinde (Finanzwert gegen Sachwert). Eine gemeindliche Finanzleistung setzt immer voraus, dass entsprechende Vereinbarungen eines Dritten mit der Gemeinde bestehen. Die Gemeinde muss darin vor der Fälligkeit der Gesamtfinanzleistung zu Abschlagszahlungen verpflichtet sein und der Auftragnehmer der Gemeinde zu einer entsprechenden Leistung oder Lieferung.

In diesem Zusammenhang ist noch zu beachten, dass bei geleisteten Abschlagszahlungen für Finanzanlagen nicht auf einen gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ verzichtet und auch nicht ersatzweise der „vorhandene“ Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ im Anlagevermögen genutzt werden darf, denn die Finanzanlagen der Gemeinde sind bilanziell nicht den gemeindlichen Sachanlagen zugeordnet worden. Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen haben zudem auch keinen Zeitraumbezug im Sinne einer bilanziellen Rechnungsabgrenzung, sodass deshalb auch kein Ansatz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in Betracht kommen kann.

### **3.1.3.03 Die Bilanzierung bei einer Ausgliederung**

#### **3.1.3.03.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde kann aus ihrem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile durch Übertragung auf einen bestehenden oder mehrere bestehende Betriebe (übernehmende Betriebe) im Rahmen der zulässigen wirtschaftlichen Betätigung übertragen (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Im Rahmen gemeindlicher Geschäftsvorfälle findet i. d. R. ein vermögensmäßiger Austausch dadurch statt, dass der Gemeinde neue Anteile an den betreffenden Betrieben oder entsprechende Mitgliedschaften gewährt werden. Derartige gemeindliche Vorgänge stellen dann organisatorisch geprägte Ausgliederungen bzw. Ausgründungen dar.

Die Gemeinde kann vermögensmäßige Übertragungen auch zur Neugründung eines gemeindlichen Betriebes vornehmen. Derartige gemeindliche Vorgänge stellen dann Abspaltungen dar, die sich vermögensmindernd für die Gemeinde auswirken. Bestehende und neu errichtete Betriebe sollen eigenständig und dauerhaft eigene wirtschaftliche Interessen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verfolgen und Dritten gegenüber als eigenständige Organisationseinheit auftreten und für die Dritten entsprechend erkennbar sein.

Eine Ausgliederung erfordert von der Gemeinde, zum nächsten Abschlussstichtag ihre Bilanz unter Berücksichtigung der neuen Vermögenssituation und damit entsprechend dem erfolgten Tausch von gemeindlichen Vermögen und Schulden gegen Anteile an dem betreffenden Betrieb in der gemeindlichen Bilanz aufstellen. Sie hat dazu die Anschaffungskosten der erweiterten oder neuen Beteiligung zu bestimmen, soweit nicht wegen der Abwicklung in Form eines Tauschgeschäftes eine Übernahme zu Buchwerten vorzunehmen ist.

Der Vorgang einer unterjährigen Ausgliederung löst jedoch keine Pflicht zur Aufstellung einer Zwischenbilanz aus, denn die Gemeinde nimmt eine Umschichtung innerhalb ihres Vermögens vor, z. B. in den Fällen der Erweiterung eines bestehenden Betriebes. Sie muss gleichwohl prüfen, ob ggf. Vorschriften des Umwandlungsgesetzes zu beachten sind, z. B. § 1 UmwG. Diese Vorschriften sind insbesondere zu beachten, wenn von der Gemeinde einzelne Betriebe in die Geschäftsvorfälle einbezogen werden.

Bei einer Ausgliederung sind von der Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss durch entsprechende Angaben die vorgenommenen Veränderungen bei den organisatorischen Formen ihrer Aufgabenerledigung darzulegen und aufzuzeigen, ob eine rechtlich selbstständige oder eine rechtlich unselbstständige Einheit entstanden ist. Sie muss in diesem Zusammenhang außerdem prüfen, ob aus dem Geschäftsvorfällen ggf. Erträge und Aufwendungen entstehen, die in ihre Ergebnisrechnung einzubeziehen oder unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 38 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.03.2 Die Gemeinde als Muttereinheit**

Im Jahresabschluss der Gemeinde soll die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage unter Berücksichtigung der inneren Struktur der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ und dadurch unter Einbeziehung der Werte der einzelnen gemeindlichen Betriebe als wirtschaftliche Einheiten zutreffend dargestellt werden. Nach und unter Beachtung der einschlägigen rechtlichen Vorschriften für die Gemeinde stellt die Gemeindeverwaltung im Verhältnis zu den Betrieben der Gemeinde den „beherrschenden Betrieb“ gegenüber den gemeindlichen Betrieben dar.

In diesem Verbund zur gemeindlichen Aufgabenerledigung hat die Gemeindeverwaltung die Stellung einer öffentlich-rechtlichen „Muttereinheit“ inne. Ihr obliegt dadurch die Pflicht, die gemeindlichen Betriebe unter Berücksichtigung ihrer Wertverhältnisse und ihrer Beteiligungsformen als Vermögenswerte im Bereich „Finanzanlagen“ in der Bilanz im Jahresabschluss anzusetzen (vgl. § 41 GO NRW). Als „gemeindlicher Betrieb“ wird dabei grundsätzlich

jede wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde außerhalb ihrer Gemeindeverwaltung bezeichnet, die mindestens in organisatorisch selbstständiger Form erfolgt. Auf die tatsächliche Rechtsform der Betriebe kommt es dabei nicht an.

Bei diesem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist zur Differenzierung der Betriebe auch zu klären, ob die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde durch Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form erfolgt. Die Verhältnisse der gemeindlichen Betriebe zur Gemeindeverwaltung als Muttereinheit wirken sich zudem auf die Einordnung der Betriebe für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Für jeden einzelnen Betrieb ist dann von der Gemeinde zu klären, ob der Betrieb eine Tochtereinheit darstellt und in welcher Form der Betrieb in den Gesamtabschluss einzubeziehen ist, z. B. durch eine Vollkonsolidierung oder nach der Equity-Methode.

#### **3.1.3.03.3 Die Betriebe als Tochtereinheiten**

Die Gemeindeverwaltung stellt im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses die Muttereinheit dar und muss deshalb bereits in ihrem Jahresabschluss den Vermögenswert ihrer Betriebe in der gemeindlichen Bilanz ansetzen. Unter Beachtung der inneren Struktur der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ und des Verhältnisses der gemeindlichen Betriebe zur Gemeindeverwaltung werden die Betriebe zu Tochtereinheiten. Ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben wird unabhängig davon begründet, ob ein Betrieb in der Form des Privatrechts oder in öffentlich-rechtlicher Form errichtet worden ist.

Für die Festlegung eines Betriebes als Tochtereinheit müssen daher sowohl unmittelbare als auch mittelbare Beziehungen und Verknüpfungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben berücksichtigt werden. Diese allgemeinen Grundlagen erfordern von der Gemeinde, ihre innere Struktur unter Einbeziehung der organisatorischen Gegebenheiten auf das Vorliegen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses zu ihren Betrieben zu überprüfen. Von der Gemeinde ist dabei auch zu entscheiden, ob der Betrieb in die Kategorie „Verbundene Unternehmen“, „Beteiligungen“ oder „Sondervermögen“ einzuordnen ist.

#### **3.1.3.03.4 Verbundene Unternehmen als Tochtereinheiten**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind die öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde, unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ gesondert anzusetzen. Ein gemeindlicher Betrieb kann dabei aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben zur Gemeinde gehören und deshalb unter dem Bilanzposten anzusetzen sein. Die enge Verbindung zwischen der Gemeindeverwaltung und den öffentlich-rechtlichen Betrieben kann daher durch den Begriff „Verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden.

Bei einem gemeindlichen Betrieb in privatrechtlicher Form müssen für ein das Vorliegen als Tochtereinheit besondere Voraussetzungen erfüllt sein. Das besondere Verhältnis dieser Betriebe zur Gemeindeverwaltung wird dann durch den Begriff „Verbundene Unternehmen“ ausgedrückt, der auch für den gemeindlichen Jahresabschluss in Anlehnung an das Aktiengesetz ausgelegt wird (vgl. §§ 15 ff. AktG sowie § 290 HGB). Ein gemeindlicher Betrieb in privatrechtlicher Form muss als Tochtereinheit entweder unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder die Gemeinde kann auf den Betrieb einen beherrschenden Einfluss ausüben (vgl. § 50 Absatz 2 GemHVO NRW).

Ein solcher Einfluss der Gemeindeverwaltung auf einen gemeindlichen Betrieb ist i. d. R. anzunehmen, wenn die Gemeinde mit mehr als 50 % an einem Betrieb beteiligt ist. Es können aber auch andere Gründe für einen entsprechenden Einfluss der Gemeinde auf den Betrieb sprechen, z. B. dass eine entsprechende Vereinbarung besteht. Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Betriebes ist (Beteiligungsquote i. H. v. 100 v. H.), sind verbundene Unternehmen und voll zu konsolidierende Tochtereinheiten der Gemeinde.

### **3.1.3.03.5 Beteiligungen als Tochtereinheiten**

Für den gemeindlichen Jahresabschluss sind die Betriebe der Gemeinde zu überprüfen, die in der Bilanz im Jahresabschluss unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.2 GemHVO NRW). Als „Beteiligungen“ sind alle Anteile der Gemeinde an gemeindlichen Betrieben zu klassifizieren, d. h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte, die von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zum betreffenden Betrieb herzustellen.

Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt dabei voraus, dass diese Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt in Anlehnung an das Handelsgesetzbuch i. d. R. vor, wenn die Gemeinde an einem Betrieb mit mehr als 20 v. H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB). Im Rahmen der zulässigen wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde kommen als gemeindliche Beteiligungen sowohl Anteile an Kapitalgesellschaften (auch gemeinnützige Gesellschaften) als auch Anteile an sonstigen juristischen Personen in Betracht (vgl. §§ 107 ff. GO NRW).

Eine Trennung in Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts ist für die Zuordnung als Beteiligung im Sinne des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht relevant. Bei gemeindlichen Betrieben in der Rechtsform des privaten Rechts ist für den Ansatz im gemeindlichen Jahresabschluss der Unternehmensbegriff im handelsrechtlichen Sinne anzuwenden. Entsprechend dem Handelsrecht ist es daher unerheblich, ob die Anteile der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.

### **3.1.3.03.6 Sondervermögen als Tochtereinheiten**

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind die öffentlich-rechtlichen Betriebe und Einrichtungen der Gemeinde regelmäßig als Tochtereinheiten in der Bilanz unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ gesondert anzusetzen. Derartige gemeindliche Betriebe sind organisatorisch und wirtschaftlich selbstständig und verfügen unter der Rechtsperson „Gemeinde“ über einen eigenen Rechnungskreis (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 und 4 GO NRW).

Zu den gemeindlichen Sondervermögen sind die wirtschaftlichen Unternehmen und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 107 Absatz 2 und § 114 GO NRW) zu zählen. Es können auch rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen dazu gehören, wenn diese Einrichtungen die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß anwenden (vgl. § 97 Absatz 4 Satz 1 GO NRW).

Diese gemeindlichen Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen sind wichtige gemeindliche Tochtereinheiten, die nach der für sie geltenden Eigenbetriebsverordnung wirtschaftlich und organisatorisch selbstständig sind und für die daher Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt werden (vgl. § 21 EigVO NRW). Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde stellen ebenso besondere gemeindliche Sondervermögen dar, für die eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung bestehen kann.

### **3.1.3.03.7 Die Wahl der Rechtsform**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Betätigung die Entscheidung zu treffen, in welcher Organisationsform und Rechtsform die gemeindlichen Betriebe die Aufgaben außerhalb der Gemeindeverwaltung erfüllen sollen. Sie muss die möglichen Vor- und Nachteile sowie die Auswirkungen auf ihre Betätigung aufgrund anderer rechtlicher Vorgaben sorgfältig abwägen, um eine geeignete Form zur Erreichung



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

ihrer Zielsetzungen und zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung festzulegen. Es wird dabei vielfach den politischen Wünschen entgegengekommen.

Die finanziellen Bedingungen und mögliche künftige haushaltswirtschaftliche Belastungen sowie die Gewährleistung einer Einflussnahme sind für die gemeindliche Entscheidung jedoch von ausschlaggebender Bedeutung. Die rechtlichen Voraussetzungen sind in den gemeinderechtlichen Vorschriften näher konkretisiert worden (vgl. §§ 107 ff. GO NRW). Die Gemeinde muss daher entscheiden, ob sie ihre wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb der Gemeindeverwaltung oder außerhalb durch Betriebe ausüben will.

Den haushaltsrechtlichen Bedingungen kommt dabei nicht mehr eine hervorgehobene Stellung zu, denn durch die Anwendung des NKF innerhalb der Gemeindeverwaltung bestehen nur noch unwesentliche Unterschiede hinsichtlich der Wirtschaftsführung und des Rechnungswesens. Die Betriebe, bei denen die Gemeinde über mehr als 50 v. H. der Anteile verfügt, haben einen Wirtschaftsplan aufzustellen und der Wirtschaftsführung eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zu legen (vgl. § 108 Absatz 3 Nummer 1a und b GO NRW).

Die Gemeinde muss daher bei ihrer Rechtsformwahl zu einer „gemeindetypischen“ und örtlich passenden Organisationsform für ihre gemeindlichen Betriebe kommen. Bei der Auswahl von Rechtsformen des Privatrechts kann auch die Beteiligung Dritter als andere Gesellschafter eine wichtige Rolle spielen. Die örtlich geprägten konkreten Zielsetzungen, die langfristig ausgerichtet sein sollen und in den vom Rat der Gemeinde gesetzten politischen Rahmen passen müssen, um die Aufgabenerfüllung sachgerecht vornehmen zu können.

Unabhängig von öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Organisationsformen muss die Gemeinde auch im Blick haben, dass sie aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und ihrer Betriebe einen Gesamtabschluss herzustellen hat (vgl. § 116 GO NRW). Sie soll daher ihre wirtschaftliche Betätigung auch besonders unter Betrachtung der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit organisieren. Dieser Zweck dient nicht nur der Vereinfachung der Aufstellungsarbeiten für den Gesamtabschluss.

Für die Gemeinde dürfte es nicht nur unter dem Gesichtspunkt ihrer Abschlüsse, sondern auch aus Abwicklungsgründen heraus geboten sein, geplante Veränderungen in der gemeindlichen Beteiligungsstruktur möglichst zum Ende eines Geschäftsjahres bzw. zum Ende des gemeindlichen Haushaltsjahres umzusetzen (vgl. z. B. § 296 Absatz 1 Satz 1 AktG). Sie hat darüber in eigener Verantwortung zu entscheiden und sollte dabei auch die notwendige Informationsvermittlung über diese Vorgänge gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht außer Betracht lassen.

#### **3.1.3.04 Die mittelbare Beteiligung**

Für den Ansatz der gemeindlichen Betriebe in der Bilanz der Gemeinde gilt der allgemeine Grundsatz, dass die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum an den einzelnen Betrieben innehaben muss (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Der einzelne anzusetzende Betrieb als Vermögensgegenstand muss selbstständig bewertbar und verwertbar sein. Die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde sind dafür ausschlaggebend, ob eine unmittelbare oder eine mittelbare Beteiligung der Gemeinde an einem Betrieb besteht.

Bei gemeindlichen Beteiligungsverhältnissen, die als mittelbare Beteiligungen der Gemeinde zu klassifizieren sind, fehlt es regelmäßig am wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde an den betreffenden Betrieben, um die Betriebe in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Bei einer mittelbaren Beteiligung tritt ein Dritter als wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebes auf, z. B. ein rechtlich selbstständiger Betrieb der Gemeinde. Wegen der dann fehlenden Stellung der Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer ist ein Wertansatz für diesen Betrieb in der gemeindlichen Bilanz nicht zulässig. Gleichwohl geht der Wert der mittelbaren Beteiligungen der Gemeinde bilanzmäßig für die Gemeinde nicht verloren.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Wert dieser Betriebe fließt vielmehr in den Gesamtwert ihres Eigentümers (Mutterbetrieb) ein und führt zu einem entsprechend Wertansatz in der Bilanz der Gemeinde, wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer des „Mutterbetriebs“ ist. Der bilanzielle Wertansatz besteht dann aus dem Wert des „Mutterbetriebs“ und den Werten seiner Tochterbetriebe. Dieser „zusammengesetzte“ Wertansatz stellt jedoch keine wirtschaftliche Grundlage dafür dar, in der gemeindlichen Bilanz die Werte der Betriebe getrennt nach den gemeindlichen Beteiligungsverhältnissen anzusetzen. Es würde dadurch ein unmittelbares wirtschaftliches Eigentum an Betrieben dargestellt, dass der Gemeinde weder gesellschaftsrecht noch gemeinderechtlich zusteht.

**3.1.3.05 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Betrieb**

An einem gemeindlichen Betrieb können durchaus auch mehrere Gemeinden beteiligt sein. Dies gilt jedoch nicht bei einem Eigenbetrieb nach § 114 GO NRW sowie bei einer rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts nach § 114a GO NRW. Sind mehrere Gemeinden gemeinsam an einem gemeindlichen Betrieb beteiligt, kann ein solcher Betrieb nicht ohne eine gemeinsame Abstimmung in den Bilanzen der einzelnen Gemeinden als Anteilseigner angesetzt werden, denn ein derartiger Betrieb ist immer als eine Sachgesamtheit zu behandeln.

Der Gesamtwert eines solchen gemeindlichen Betriebes ist, aufgeteilt auf die einzelnen Bilanzen der Beteiligten, zu bilanzieren, so die anteilsbezogenen Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Gemeinden enthalten sein müssen. Diese Vorgabe erfordert u. a. eine ständige Zusammenarbeit der Gemeinden als Beteiligte an einem solchen gemeindlichen Betrieb, u. a. auch, um für die Bilanzierung zum Abschlussstichtag den jeweils anzusetzenden Wertansatz abzustimmen. Nur dann wird der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in verselbstständigter Form, die dem Betrieb zweckgerichtet obliegt, in ausreichendem Maße Rechnung getragen.

**3.1.3.06 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen und Mitgliedschaften**

**3.1.3.06.1 Die allgemeine Sachlage**

Zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben verfügt die Gemeinde vielfach über besondere Betriebsformen, die jedoch keine bilanzierungsfähige Organisationsform der Gemeinde darstellen und deshalb in der gemeindlichen Bilanz nicht im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ gesondert anzusetzen sind. Die Gemeinde soll gleich mit den Angaben über ihre nicht bilanzierungsfähigen Organisationsformen und Mitgliedschaften dafür Sorge tragen, dass den Informationszwecken der gemeindlichen Bilanz in ausreichendem Maße nachgekommen wird. Mögliche Organisationsformen und Mitgliedschaften der Gemeinde werden nachfolgend beispielhaft benannt (vgl. Abbildung 723).

<b>NICHT BILANZIERUNGSFÄHIGE ORGANISATIONSFORMEN</b>
- Verwaltungs- und Regiebetriebe.
- Nichtrechtsfähige Anstalten.
- Betriebe gewerblicher Art.
- Vereins- und Verbandsmitgliedschaften.
- Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse.
- Einrichtung Einheitlicher Ansprechpartner.

<b>NICHT BILANZIERUNGSFÄHIGE ORGANISATIONSFORMEN</b>	
-	Bestimmte privatrechtliche Betriebsformen.

Abbildung 723 „Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen“

Derartige Angaben sollen von der Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sein, denn die Mitgliedschaften haben einerseits regelmäßig auch Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und andererseits müssen die den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu gebenden Informationen vollständig und richtig sein.

### 3.1.3.06.2 Die Verwaltungs- und Regiebetriebe

Die gemeinderechtlich nicht näher geregelten „internen Betriebe“ für abgegrenzte Aufgabenbereiche der Gemeinde werden allgemein als Verwaltungsbetriebe bezeichnet. Sie sind Teil der Gemeindeverwaltung und daher organisatorisch sowie rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig. Zu solchen Betriebsformen gehören auch die Betriebe der Gemeinde, die als Regiebetriebe bezeichnet werden und bei denen nur die Gemeinde und nicht der Betrieb eine Rechtsbeziehung mit einem Wirtschaftspartner eingehen kann.

Die Verwaltungsbetriebe und die Regiebetriebe der Gemeinde sind als unselbstständige Verwaltungseinheiten außerdem an den jährlichen Haushaltsplan der Gemeinde gebunden, der unter Berücksichtigung der entsprechenden Produktorientierung die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen zu enthalten hat. Diese gemeindlichen Betriebsformen stellen daher keine bilanzierungsfähigen Organisationsformen der Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen gesondert anzusetzen wären.

### 3.1.3.06.3 Die nichtrechtsfähigen Anstalten

Zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben im Bildungsbereich können auch nichtrechtsfähige Anstalten genutzt werden. Sie sind Teile der Gemeindeverwaltung, die organisatorisch abgegrenzt, aber rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig sind. Zu solchen Betriebsformen gehören die Schulen der Gemeinde, bei denen nur die Gemeinde und nicht aber die Betriebe eine Rechtsbeziehung mit Wirtschaftspartnern eingehen können (vgl. § 6 Absatz 3 Satz 2 SchulG NRW). Solche Anstalten erfüllen besondere gemeindliche Zwecke und sind dabei an den jährlichen Haushaltsplan der Gemeinde gebunden, der unter Berücksichtigung der entsprechenden Produktorientierung die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen zu enthalten hat.

Diese gemeindliche Betriebsform stellt daher keine bilanzierungsfähige Organisationsform der Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen gesondert anzusetzen wäre. Die Regelungen über die eigenverantwortliche Bewirtschaftung von Sachmitteln durch die Schule stehen dem nicht entgegen. Eine Ermächtigung der Gemeinde, dass die Schulleiterin oder der Schulleiter im Rahmen der von der Schule zu bewirtschaftenden Haushaltsmittel auch Rechtsgeschäfte mit Wirkung für die Gemeinde als Schulträger abschließen und Verpflichtungen eingehen kann, führt nicht zu einer Bilanzierungsfähigkeit.

#### **3.1.3.06.4 Die „Betriebe gewerblicher Art“**

Ein „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar. Es bedarf daher auch keiner entsprechenden ausdrücklichen Regelung über diese steuerrechtliche Sonderform, auch wenn diese in bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung genutzt wird. Eine steuerrechtliche Maßgeblichkeit mit Auswirkungen auf den gemeindlichen Jahresabschluss besteht jedenfalls nicht, denn sonst müsste auch bilanztechnisch zwischen den Sonderformen "Hoheitsbetrieb" und „Betrieb gewerblicher Art“ unterschieden werden.

Die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ entsteht wegen der steuerlich relevanten Tätigkeiten der Gemeinde, denn nach § 4 i. V. m. § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen „Betrieb gewerblicher Art“ dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur). Die Abgrenzung zur vermögensverwaltenden Tätigkeit richtet sich dabei aus steuerrechtlicher Sicht nach den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung von gewerblichen Einkünften.

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft verlangt für die Nutzung der Sonderform „Betrieb gewerblicher Art“ keinen gesonderten Nachweis innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Ein gesonderter Ausweis im Haushaltsplan der Gemeinde, an den die Gemeindeverwaltung bei ihrer Tätigkeit gebunden ist, ist daher nicht erforderlich (vgl. § 79 Absatz 3 GO NRW). Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen daher nur eine steuerrechtliche und keine bilanzierungsfähige gemeindliche Sonderform dar. Diese Einordnung entspricht auch der Entwicklung des HGB und der internationalen Rechnungslegung, denn eine Bilanz soll möglichst nicht durch besondere steuerrechtliche Sachverhalte beeinflusst werden.

Der Informationszweck der gemeindlichen Bilanz soll möglichst nicht durch andere spezielle Zwecke beeinträchtigt werden. Diese Vorgaben erfordern u.a., dass für einen bei der Gemeinde vorhandenen Betrieb gewerblicher Art von der Gemeinde nur aus steuerrechtlichen Gründen gesonderte Nachweise geführt bzw. nur ein steuerrechtlich geprägter Jahresabschluss gesondert erstellt werden muss. Die dabei möglichen steuerrechtlichen Wahlrechte werden weder durch das gemeindliche Haushaltsrecht noch durch die Maßgeblichkeit der GoB eingeschränkt. Diese Wahlrechte sollen aber auch nicht bestimmend für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sein.

#### **3.1.3.06.5 Die Einrichtung „Einheitlicher Ansprechpartner“**

Mit den Einrichtungen „Einheitlicher Ansprechpartner“ in NRW sollen zentrale Kontaktstellen zur Verfügung stehen und auf Wunsch der Antragsteller gegenüber der öffentlichen Verwaltung alle einschlägigen Verfahren und Formalitäten aus einer Hand abwickeln. Die Aufgaben dieser Einrichtungen sind den Kreisen und kreisfreien Städten übertragen worden (vgl. § 1 Absatz 2 EA-Gesetz NRW). Sie können mit anderen Aufgabenträgern zusammenarbeiten (vgl. § 1 Absatz 3 EA-Gesetz NRW). Eine derartige Einrichtung ist ein Teil der Gemeindeverwaltung, denn sie ist rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig, auch wenn eine organisatorische Abgrenzung erfolgt ist. Sie erfüllt besondere gemeindliche Zwecke und ist dabei an den jährlichen Haushaltsplan der Gemeinde gebunden.

#### **3.1.3.06.6 Die Vereins- und Verbandsmitgliedschaften**

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde ein Mitglied in einem rechtsfähigen Verein oder einem Verband sein. Diese Mitgliedschaften haben für die Gemeinde sachlich betrachtet vielfach kein bilanzierungsfähiges wirtschaftliches Gehalt, sodass ein Ansatz der Mitgliedschaften unter den Finanzanlagen in der gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bilanz regelmäßig nicht in Betracht kommt. In derartigen Organisationen sind natürliche und/oder juristische Personen freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Vorgaben zusammengeschlossen. Der Umfang solcher Mitgliedschaften ist i. d. R. personenbezogen und nicht vermögensbezogen bestimmt und wird entsprechend durch jährliche Mitgliedsbeiträge getragen.

Solche Mitgliedschaften der Gemeinde stellen daher regelmäßig keine Organisationsformen dar, die in der gemeindlichen Bilanz zu berücksichtigen sind. Diese Sachlage gilt z. B. für Mitgliedschaften der Gemeinde in einem gemeindlichen Fachverband oder in einem Interessenverband, sodass z. B. die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem kommunalen Spitzenverband nicht gesondert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Ein Verzicht auf einen Bilanzansatz kann auch bei gesetzlichen Mitgliedschaften bestehen, z. B. der Mitgliedschaft einer Gemeinde im "Verband für Flächenrecycling und Altlastensanierung" (vgl. § 6 Absatz 2 AAVG).

#### **3.1.3.06.7 Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse**

Zur Abwicklung der Versorgungsleistungen für die aus dem aktiven Dienst ausgeschiedenen Beamtinnen und Beamte kann oder muss die Gemeinde Mitglied in einer Versorgungskasse sein. Die Versorgungskasse zahlt für die ihr angeschlossenen Gemeinden die notwendigen Versorgungsleistungen an die Berechtigten aus. Zu den erforderlichen Zahlungsleistungen werden die Gemeinden im Rahmen eines Umlageverfahrens herangezogen. Die Versorgungskasse nimmt dadurch die Stellung eines Erfüllungsgehilfen gegenüber der Gemeinde ein.

Aus dieser Verfahrensweise entsteht keine bilanzierungsfähige Beteiligung, die in der gemeindlichen Bilanz gesondert anzusetzen wäre. Der Verzicht auf die Bilanzierung gilt auch für die Mitgliedschaft der Gemeinde in der Zusatzversorgungskasse sowie in der Unfallkasse Nordrhein-Westfalen, denn die Versicherten und die ihnen gleichgestellten Personen haben in Versicherungsfällen unmittelbar Anspruch auf Leistungen, z. B. bei der Unfallkasse auf Leistungen nach den Vorschriften der Sozialversicherungsgesetze (vgl. §§ 7 bis 9, 11 bis 13 SGB VII).

#### **3.1.3.06.8 Die zentrale Beschaffungsstelle**

Die Gemeinde als öffentlicher Auftraggeber kann eigenverantwortlich entscheiden, ob sie zur Durchführung ihrer Vergaben eine eigene „interne“ zentrale Beschaffungsstelle schafft oder sich Dritter bedient. Es ist im Rahmen der Vergaberechtsreform zugelassen worden, dass die Gemeinde sich dauerhaft gegen Entgelt einer externen zentralen Beschaffungsstelle bedienen kann, ohne diese Dienstleistung ausschreiben zu müssen.

Für die Gemeinde bedarf es dazu keiner Errichtung eines gemeindlichen Betriebes oder der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an einem Dritten mehr. Die externe zentrale Beschaffungsstelle kann auch von der Gemeinde für anderen öffentlichen Auftraggeber geschaffen werden. Die „externe zentrale Beschaffungsstelle“ stellt daher keine Betriebsform dar, die eines Ansatzes im Bereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz bedarf. Für die Gemeinde entsteht nur dann ein Bilanzierungserfordernis, wenn die „externe zentrale Beschaffungsstelle“ in einer zulässigen Betriebsform errichtet worden ist.

#### **3.1.3.06.9 Andere privatrechtliche Betriebsformen**

Für eine gemeindliche Beteiligung kommen Betriebe in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und der offenen Handelsgesellschaft (OHG) grundsätzlich nicht in Betracht, da die Gemeinde in diesem Privatrechtsformen mit ihrem gesamten Vermögen haften würde. Die Gemeinde darf für ihre Betriebe i. d. R. jedoch nur eine Rechtsform des privaten Rechts wählen, bei welcher die Haftung der Gemeinde auf einen bestimmten Betrag begrenzt ist (§ 108 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).

Die Gemeinde kann z. B. einer Kommanditgesellschaft als Kommanditist nur dann angehören, wenn ihre Haftung auf einen bestimmten Betrag begrenzt worden ist. Sofern in Ausnahmefällen eine wirtschaftliche Betätigung bzw. ein gemeindlicher Betrieb in einer Gesellschaftsform als zulässig angesehen worden ist, bei der keine Haftungsbeschränkung besteht, sind derartige gemeindliche Betriebe gleichwohl von der Gemeinde in der Bilanz anzusetzen.

### **3.1.3.07 Die Leistungsbeziehungen zu den Betrieben**

Die Gemeinde verfügt in vielfältiger Art und Weise über Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, z. B. eine finanzielle Unterstützung eines Betriebes durch eine Investitionsförderung. Derartige aktivierungspflichtige Bilanzierungssachverhalte sollen in der gemeindlichen Bilanz nicht generell im Bilanzbereich "Finanzanlagen" angesetzt werden. Die örtlichen Sachverhalte sollen vielmehr unter Berücksichtigung der jeweils im Einzelfall bestehenden Gegebenheiten in die gemeindliche Bilanz einbezogen werden.

Der Investitionsbedarf bei einem gemeindlichen Betrieb, dessen Umsetzung durch eine Investitionsförderung der Gemeinde unterstützt wird, führt dazu, dass die gemeindliche Maßnahme entsprechend der örtlichen Absicht sowie unter Beachtung des festgelegten Zwecks und der damit insgesamt verbundenen Leistungs- und Finanzierungskriterien zu bilanzieren ist. Die Bilanzierung der gemeindlichen Leistungen für die Betriebe kann die Gemeinde daher nicht vorrangig nach dem Gesichtspunkt der geringsten haushaltsmäßigen Belastung vornehmen. Sie darf auch nicht die Bilanzierung unter dem Aspekt einer möglichen Fremdfinanzierung auswählen.

Ein weiterer Aspekt dabei ist, dass die Leistungsbeziehungen zu den Betrieben bedarfsgerecht ausgestaltet und umgesetzt werden. Die Gemeinde soll daher z. B. keine Eigenkapitalaufstockung vornehmen, um betriebliche Investitionen zu ermöglichen, obwohl in Höhe der vorgesehenen Aufstockung kein oder nur ein geringer Investitionsbedarf besteht. Die Gemeinde soll aber auch zu unterscheiden, ob die gemeindlichen Finanzleistungen zur Veränderung der Kapitalanteile der Gemeinde an einem Betrieb führen oder ob die Leistungen an einen Betrieb ein schuldrechtliches Verhältnis zugrunde liegt.

Bei der Vielfalt der örtlichen möglichen Gestaltungen der Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde muss daher auch geprüft werden, ob es sich bei den Finanz- und Leistungsbeziehungen ggf. um schwebende Geschäfte zwischen den Beteiligten handelt. Derartige Geschäfte der Gemeinde sind grundsätzlich nicht bereits bei ihrem Abschluss, sondern erst mit der Leistungserbringung in die gemeindliche Bilanz aufzunehmen.

Eine gleiche haushaltswirtschaftliche Behandlung ist bei den Finanzbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben grundsätzlich erforderlich, denn die Gemeinde stellt unabhängig von ihren organisatorischen Einheiten eine einzige wirtschaftliche Einheit dar. In diesem Rahmen muss unter der Einbeziehung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung haushaltswirtschaftlich immer eine zweckbezogene Zuordnung der Finanzleistungen bei den Beteiligten erfolgen.

Ausgehend von den haushaltsrechtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde muss eine Gleichbehandlung bei der Abwicklung der Finanzbeziehungen zwischen den Beteiligten erfolgen und sichergestellt werden. Sie ist auch geboten, denn alle organisatorischen Einheiten der Gemeinde bilden zusammen eine einzige wirtschaftliche Einheit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Die „internen“ Geschäftsvorfälle zwischen den organisatorischen Einheiten der Gemeinde dürfen daher von den jeweils Beteiligten in gegenseitiger Übereinstimmung haushaltswirtschaftlich nur einheitlich abgewickelt werden.

Die Gemeinde hat grundsätzlich vor einer vorzunehmenden Auszahlung an einen Betrieb zu prüfen, ob mit der Finanzleistung der Gemeinde auch ein Zweck im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch den Betrieb

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

und die Gemeinde verfolgt wird. Die Auszahlung einer zweckfreien Finanzleistung durch die Gemeinde ist grundsätzlich unzulässig. Ein Bilanzierungsverbot liegt bei einer gemeindlichen Finanzleistung an einen gemeindlichen Betrieb vor, die aufgrund einer Verlustübernahme durch die Gemeinde gezahlt wird. Derartige Leistungen der Gemeinde stellen regelmäßig eine nicht aktivierungsfähige Zuwendung ohne Gegenleistungsverpflichtung dar.

Die gemeindlichen Zahlungen stellen wegen ihres Zwecks bzw. ihrer endgültigen Verwendung, unabhängig von der Verbuchung beim gemeindlichen Betrieb, für die Gemeinde ergebniswirksame Aufwendungen und keine Zahlungen dar, die der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen wären. Die (vorübergehende) Verbuchung in der Kapitalrücklage im betrieblichen Eigenkapital ist allein nicht ausreichend für eine Veränderung des Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz, der für den Betrieb gebildet wurde.

Der Betrieb hat bei erhaltenen Zuschüssen der Gesellschafter regelmäßig deren Zweck zu prüfen und festzulegen, ob eine ergebniswirksame oder eine erfolgsneutrale Vereinnahmung zu erfolgen hat. Ein Ertragszuschuss der Gemeinde ist vom dem begünstigten Betrieb regelmäßig nicht in die Kapitalrücklage einzustellen, sondern in seiner GuV unter der Position „Sonstige betriebliche Erträge“ zu erfassen. Eine Vereinnahmung eines gemeindlichen Zuschusses in der Kapitalrücklage durch einen Betrieb lässt gleichwohl für die Gemeinde nicht automatisch den Schluss zu, dass ihr Zuschuss deswegen haushaltsmäßig der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen ist.

Die Klassifizierung als gemeindliche Ausgleichsschulden und damit als ergebniswirksame Aufwendungen, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind, bleibt auch dann bestehen, wenn wegen der örtlichen Beteiligungsverhältnisse nur eine mittelbare Beteiligung zwischen der Gemeinde und dem betroffenen Betrieb besteht. In solchen Fällen muss bei der Entscheidung über die haushaltsmäßige Zuordnung der Zahlungsverpflichtung bei der Gemeinde der Zahlungsweg über die unmittelbare Beteiligung außer Betracht bleiben, denn es ist allein die endgültige Verwendung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausschlaggebend.

Diese Bewertung gilt auch in den Fällen, in denen die gemeindliche Finanzleistung eine „Ersatzleistung“ bzw. eine Schuld gegenüber einem Dritten darstellt. Sofern ein solcher Dritter, z. B. als Gesellschafter des gemeindlichen Betriebes, hinsichtlich dieser Schuld die Gemeinde zur Übernahme verpflichtet hat, ist seine gesellschaftsrechtliche Verpflichtung und ggf. seine Vorleistung für die haushaltsmäßige Zuordnung ohne Belang. Solche gemeindlichen Verpflichtungen sollen im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses angegeben werden (vgl. § 44 GemHVO NRW). Eine solche Verpflichtung der Gemeinde kann in Einzelfällen aber auch ein gemeindliches Haftungsverhältnis darstellen, sodass eine Angabepflicht im Verbindlichkeitspiegel entstehen kann (vgl. § 47 GemHVO NRW).

Bei den Leistungsbeziehungen sowie den Finanzbeziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben sollte die Gemeinde auch beachten, welche Auswirkungen sind daraus auf die Gesamtergebnisrechnung im Rahmen des Gesamtabschlusses ergeben. Die Gemeinde muss bezogen auf das Haushaltsjahr grundsätzlich auch in der Gesamtergebnisrechnung eine „Deckung“ der Aufwendungen durch die Erträge wie in ihrer Ergebnisrechnung für die Gemeindeverwaltung anstreben (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

In ihrer Form als eine einzige wirtschaftliche Einheit bedarf es auch bei der Gesamtergebnisrechnung im Rahmen des Gesamtabschlusses eines gleichen Deckungsnachweises. Eine Grundlage dafür bieten die Vorgaben für die Gemeinde, ihre Betriebe so zu führen und zu steuern sowie zu kontrollieren, dass der öffentliche Zweck nachhaltig erfüllt wird und ein Gewinn erwirtschaftet wird (vgl. § 109 Absatz 1 GO NRW). Das Erreichen eines positiven Gesamtjahresergebnisses durch das Handeln der Gemeinde in der Gesamtergebnisrechnung ist daher auch beim jährlichen Gesamtabschluss geboten.

### **3.1.3.1 Zu Nummer 1.3.1 (Anteile an verbundenen Unternehmen):**

#### **3.1.3.1.1 Der Ansatz von verbundenen Unternehmen**

Die Gemeinde kann sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich und nichtwirtschaftlichen betätigen (vgl. § 107 Absatz 1 GO NRW). Sie kann sich dafür Betriebe in einer Rechtsform des öffentlich-rechtlichen oder privaten Rechts errichten oder sich daran beteiligen. Unter diesem Bilanzposten hat die Gemeinde dann ihre Kapitalanteile an einem Betrieb anzusetzen, wenn es sich bei dem Betrieb um ein verbundenes Unternehmen handelt. Für die Bilanzierung gelten als Kapitalanteile der Gemeinde an einem Betrieb nicht die unmittelbaren und mittelbaren schuldrechtlichen Ansprüche der Gemeinde gegenüber einem Betrieb, z. B. aufgrund der Hingabe von Finanzleistungen an den Betrieb durch die Gemeinde.

Die Kapitalanteile an einem Betrieb müssen von der Gemeinde nicht nur in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Betrieb herzustellen. Die Betriebe müssen auch dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen und eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellen, die von der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen ist. Durch den besonderen Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ in der gemeindlichen Bilanz werden die Betriebe der Gemeinde besonderes herausgestellt, die im gemeindlichen Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind.

Die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind regelmäßig dazu zu zählen und daher entsprechend als „verbundene Unternehmen“ anzusetzen (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW). Bei einem gemeindlichen Betrieb in der Rechtsform des privaten Rechts müssen für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss besondere Voraussetzungen erfüllt sein. Die enge Verbindung zwischen den betreffenden Betrieben und der Gemeindeverwaltung kann deshalb auch durch den Begriff „verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden. Dieser Begriff ist inhaltlich dem Begriff „verbundene Unternehmen“ gleichgestellt.

Die gemeindlichen Betriebe des privaten Rechts werden dann in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt (vgl. §§ 15 ff. AktG sowie § 290 HGB). Ein beherrschender Einfluss der Gemeinde auf einen Betrieb ist i. d. R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung an dem Betrieb von mehr als 50 % vorliegt oder andere Gründe für einen solchen Einfluss sprechen, z. B. ein Vertrag. Sie können dann für die Gemeinde ein verbundenes Unternehmen darstellen. Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Unternehmens ist (Beteiligungsquote von 100 v. H.), sind regelmäßig als verbundene Unternehmen einzuordnen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Anteile der Gemeinde an verbundenen Unternehmen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 10 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.3.1.2 Der Ansatz von kommunalen Stiftungen**

Die Gemeinde hat unter dem Bilanzposten „Verbundene Unternehmen“, ggf. auch unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“, eine rechtlich selbstständige Stiftung anzusetzen, wenn sie selbst als Stifterin aufgetreten ist und die von ihr errichtete Stiftung gemeindliche Aufgaben erfüllen soll. Eine rechtsfähige Stiftung ist dann als eine kommunale Stiftung anzusehen, wenn die Stiftung von der Gemeinde oder zusammen mit Dritten errichtet wurde, z. B. weitere Gemeinden oder andere private Dritte. Eine derartige Stiftung muss dabei durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt sein (vgl. § 80 BGB).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Gemeinde kann in eine kommunale Stiftung bestimmte gemeindliche Vermögegenstände einbringen, sie kann aber auch einen Aufgabenbereich ihrer Gemeindeverwaltung vollständig in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführen. Die Gemeinde muss daher regelmäßig im Rahmen der Vermögenshingabe ihre Absichten offenlegen und klarstellen, ob sie als Stifter oder Mitstifter wirkt oder lediglich als Zustifter einer bestehenden Stiftung eine vermögenswirksame Zuwendung gibt.

Für die Gemeinde müssen auch bei einer kommunalen Stiftung noch Rechte zur Sicherstellung der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben bestehen bzw. eingeräumt worden sein. Eine kommunale Stiftung stellt regelmäßig eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar. Bei einem Verzicht der Gemeinde auf Einflussmöglichkeiten zur Sicherstellung der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben durch die Stiftung könnte die Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen an eine kommunale Stiftung unzulässig sein.

Der Vermögenswert einer kommunalen Stiftung aufgrund der Hingabe von Vermögensgegenständen zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist dann insgesamt oder anteilig der Gemeinde wirtschaftlich zuzurechnen. Ausschlaggebend ist allein nicht, ob festgelegt worden ist, dass bei einer Auflösung der Stiftung das Vermögen der Gemeinde wieder zufällt. Die kommunalen Stiftungen sind deshalb i. d. R. in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen. Bei diesen Stiftungen bestehen jedoch eingeschränkte stiftungsrechtlich geprägte Vermögensbefugnisse der Gemeinde.

Die Einschränkung der freien Vermögensverfügung bedingt für die Gemeinde, die stiftungsrechtliche Sachlage bilanziell auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz umzusetzen. Das gemeindliche Eigenkapitel, das durch die Aktivierung der kommunalen Stiftung vergrößert wurde, bedarf daher im Umfang des Stiftungsvermögens einer entsprechenden Beschränkung. Dafür bietet sich ein gleichwertiger Ansatz unter dem Bilanzposten „Sonderrücklage“ auf der Passivseite der Bilanz an, den die Gemeinde zusätzlich zum Ansatz der Stiftung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz auszuweisen hat.

Eine besondere Sachlage kann ggf. dann auch vorliegen, wenn die Gemeinde in zulässiger Weise einer kommunalen Stiftung eine Zuwendung gewährt. Sofern die Gemeinde ihre Zuwendung mit einer Gegenleistungsverpflichtung verbindet, liegt eine aktivierbare Zuwendung vor, die je nach der Art der Gegenleistung von der Gemeinde unter dem dann zutreffenden Bilanzposten in ihrer Bilanz anzusetzen ist (vgl. § 43 Absatz 2 i. V. m. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.1.3 Das Bilanzierungsverbot für Sparkassen**

Die Gemeinde ist oftmals Träger einer Sparkasse, denn sie darf mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde eine Sparkasse als Wirtschaftsunternehmen in der Rechtsform einer landesrechtlichen Anstalt öffentlichen Rechts errichten (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Eine Sparkasse stellt daher einen gemeindlichen Betrieb dar, der als Vermögensmasse der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ anzusetzen wäre.

Die GoB und das Transparenzgebot erfordern es daher, dass im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde entsprechende Angaben über den Erwerbsvorgang bei einer Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde und über die von der Gemeinde vorzunehmende haushaltsmäßige Abwicklung zu machen sind. Der Landesgesetzgeber hat jedoch im SpkG NRW ausdrücklich geregelt, dass in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ein Wertansatz für eine Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde unzulässig (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW).

Dieses gesetzliche Verbot führt dazu, dass für eine Sparkasse in der gemeindlichen Bilanz kein Wertansatz ausgewiesen sein darf, auch nicht in Form eines Erinnerungswertes. Dieses Bilanzverbot gilt zudem für die erstmalige Bilanzierung in der Eröffnungsbilanz, als auch für die folgenden Jahresabschlüsse. Das fachgesetzlich bestimmte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bilanzierungsverbot erstreckt sich zudem auch auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an einer Sparkasse durch die Gemeinde sowie auf eine Aufstockung der vorhandenen Anteile an einer Sparkasse.

Das Bilanzierungsverbot erstreckt sich jedoch nicht auf die Investitionstätigkeit der Gemeinde, sodass der Erwerb von Anteilen an einer Sparkasse oder deren Veräußerung einen investiven Geschäftsvorfall der Gemeinde darstellen. Das Verbot bewirkt jedoch einen vollständigen Wertverlust der erworbenen Finanzanlage. Der Erwerb von Anteilen an einer Sparkasse führt daher neben der Umbuchung im Anlagevermögen (Vermögenstausch) vom Bilanzposten „Liquide Mittel“ in den Bilanzbereich „Finanzanlagen“ gleichzeitig zu einer Pflicht der Gemeinde, eine außerplanmäßige Abschreibung im Umfang des Wertes der erworbenen Anteile an der Trägerschaft einer Sparkasse vorzunehmen (vgl. Beispiel 121).

**BEISPIEL:**

**Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse**

Im Rahmen bankrechtlicher Gegebenheiten wird von der Gemeinde eine Erhöhung des Trägerkapitals ihrer Sparkasse verlangt. Die Gemeinde will die Angelegenheit im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit abwickeln und die notwendig werdende Investitionsauszahlung in zulässiger Weise mit einem Investitionskredit finanzieren, der ab dem Folgejahr über eine Laufzeit von 10 Jahren getilgt werden soll.

Der Rat bittet den Kämmerer, ihm dazu anhand einer möglichen Vorgehensweise die daraus entstehenden haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen in Bezug auf die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz aufzuzeigen. Der Kämmerer verwendet dazu das nachfolgende Schaubild:

Haushaltsmaßnahme	Ergebnisrechnung	Finanzrechnung	Bilanz	
			Aktiv	Passiv
<u>Kredit-</u> <u>aufnahme</u> bei Bank für Finanz- leistung an Sparkasse (Fremd- kapital)	<u>Keine</u> Erträge	<u>Einzahlung</u> von Fremdkapital (Kredit von Bank)	Keine Änderung	<u>Erhöhung</u> der Verbind- lichkeiten aus Investitions- krediten
<u>Finanz-</u> <u>leistung</u> an Sparkasse (Liquide Mittel)	<u>Keine</u> Aufwendungen	<u>Auszahlung</u> investiver Finanzmittel (an Sparkasse)	Wert- minderung der liquiden Mittel (Umlauf- vermögen) <b>und</b> Wert- erhöhung der Finanz- anlagen (Anlage- vermögen)	Keine Änderung
Einhaltung des <u>Verbots der</u> <u>Bilanzierung</u> von Sparkassen	<u>Nachrichtlich:</u> Angaben über die bilanzielle Verrechnung der Aufwendungen (nach dem Jahres- Ergebnis)	Keine Änderung	<u>Wert-</u> <u>minderung</u> der Finanz- anlagen als Rücknahme der vorherigen Wert- erhöhung (Anlage- vermögen)	<u>Verrechnung</u> der Aufwendungen aus der Rücknahme der Werterhöhung Unmittelbar mit dem Eigenkapital (Allgemeine Rücklage)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang weist der Kämmerer daraufhin, dass sich nicht nur Auswirkungen auf das Haushaltsjahr ergeben, in dem die Erhöhung des Trägerkapitals umgesetzt wird. Wegen des verminderten Eigenkapitals können sich künftig haushaltswirtschaftliche Maßnahmen zur Sicherung oder Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs erforderlich werden.

*Beispiel 121 „Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse“*

Diese unmittelbare Wertminderung der betreffenden Finanzanlage aufgrund des Bilanzierungsverbotes stellt haushaltsrechtlich eine Wertveränderung der gemeindlichen Finanzanlagen dar. Sie ist von der Gemeinde vollständig und unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen. Die Gemeinde hat auch eine derartige Verrechnung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis gesondert auszuweisen (vgl. § 43 Absatz 3 i. V. m. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.1.3.2 Zu Nummer 1.3.2 (Beteiligungen):**

#### **3.1.3.2.1 Das Ansatzverfordernis**

Unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ sind die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte der Gemeinde an gemeindlichen Betrieben anzusetzen, die von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu den Betrieben herzustellen. Ein Ansatz der Anteile in der gemeindlichen Bilanz setzt dabei voraus, dass eine Verbindung der Gemeinde zum einzelnen Betrieb besteht und diese Beziehung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient sowie einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann.

Bei dieser Sachlage ist es unerheblich, ob die gemeindlichen Anteile an einem Betrieb in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i. d. R. vor, wenn die Gemeinde an einem Betrieb – wie handelsrechtlich bestimmt - mit mehr als 20 v. H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB). Als gemeindliche Beteiligungen gelten dabei die Anteile an Kapitalgesellschaften (auch gemeinnützige Gesellschaften) sowie die Anteile an sonstigen juristischen Personen.

Derartige gemeindliche Betriebe sind im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses als assoziierte Einheiten zu behandeln. Eine Untergliederung dieses Bilanzpostens für Betriebe als assoziierte Einheiten und den übrigen Betrieben als sonstige Beteiligungen ist nicht vorgesehen. Die Gemeinde kann aber bei einem örtlichen Bedarf eine solche Untergliederung vornehmen, wenn dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz nicht beeinträchtigt wird.

Eine Trennung in Unternehmen und Einrichtungen nach den Vorschriften des § 107 GO NRW (Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung) und § 108 GO NRW (Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts) ist bilanzmäßig nicht relevant. Bei der Bilanzierung der gemeindlichen Betriebe in der Rechtsform des privaten Rechts kann aber der Unternehmensbegriff bzw. der Beteiligungsbegriff im handelsrechtlichen Sinne als Hilfe zur Orientierung herangezogen werden.

Die Beteiligungen der Gemeinde, die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden oder Beteiligungen an einem Betrieb von nicht mehr als 20 v. H sind dagegen in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen. Ebenso sind die Geschäftsanteile an einer eingetragenen Genossenschaft diesem Bilanzposten zuzuordnen, wenn die Anteile auf Dauer gehalten werden, z. B. Anteile an einer Kreditgenossenschaft (vgl. § 108 Absatz 7 GO NRW). Derartige Anteile gelten haushaltsrechtlich nicht als Beteiligungen im Sinne der gemeindlichen Bilanzierung.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 41 GemHVO NRW**

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Beteiligungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 11 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.3.2.2 Von Zweckverbänden nach dem GkG**

Die Gemeinden können sich zu Zweckverbänden zusammenschließen, um einzelne Aufgaben gemeinsam zu erfüllen, zu deren Wahrnehmung sie berechtigt oder verpflichtet sind, (vgl. § 4 Absatz 1 GkG NRW). Eine solche Organisationsform der interkommunalen Zusammenarbeit ist der Zweckverband als eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Ihm gehören die beteiligten Gemeinden als Mitglieder an, wenn der Verband für bestimmte gemeindliche Zwecke errichtet worden ist (vgl. § 5 Absatz 1 GkG NRW). Nach den einschlägigen Vorschriften wird zwischen einem Freiverband (freiwilliger Beschluss der Beteiligten), einem Pflichtverband (bei Bedarf Gründung durch die Aufsichtsbehörde) und einem gesetzlichen Verband (auf eigener gesetzlicher Grundlage) unterschieden.

Der Zweckverband dient als öffentlich-rechtliche Organisationsform der Erfüllung von ausgewählten örtlichen Aufgaben der Gemeinden und von Aufgaben, die vom Bund, den Ländern der Bundesrepublik und andere Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts als Mitglieder dem Zweckverband übertragen wurden. Es können aber auch natürliche Personen und juristische Personen des Privatrechts Mitglieder eines Zweckverbandes sein, wenn die Erfüllung der Verbandsaufgaben dadurch gefördert wird und Gründe des öffentlichen Wohles der Mitgliedschaft nicht entgegenstehen.

Mit der Gründung eines Zweckverbandes überträgt die Gemeinde eine oder mehrere ihrer örtlichen Aufgaben an diesen, denn der Zweckverband dient der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben der am Zusammenschluss beteiligten Gemeinden. Durch diesen Vorgang werden die gemeindlichen Aufgaben jedoch nicht zu überörtlichen Aufgaben und auch nicht auf eine andere kommunale Ebene, vergleichbar den Kreisen, übertragen. Die Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen Zweckverband ist öffentlich-rechtlicher Art. Sie ist grundsätzlich vergleichbar mit einer privatrechtlichen Aufgabenübertragung an einen von der Gemeinde errichteten Betrieb oder einen Betrieb, an dem die Gemeinde beteiligt ist.

Für die Bilanzierung der Beteiligung der Gemeinde an einem Zweckverband muss daher eine öffentlich-rechtliche Beteiligung im gemeindrechtlichen Sinne (Verbandsmitgliedschaft) vorliegen. Eine solche Mitgliedschaft beinhaltet für die Gemeinde ein wirtschaftliches Anteilsrecht, denn i. d. R. sind ihr aus ihrer Mitgliedschaft sowohl Verwaltungsrechte, z. B. im Rahmen der Verbandsversammlung, aber auch Vermögensrechte zuzurechnen, auch wenn im Einzelfall die mögliche Auflösung eines Zweckverbandes ggf. einer gesonderten gesetzlichen Regelung bedarf. Das Mitgliedschaftsrecht an einem Zweckverband stellt daher einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand der Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Posten „Beteiligungen anzusetzen ist.

Diese Bewertung ist auch wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Übergabe von örtlichen Aufgaben an einen Zweckverband oder an einen gemeindlichen Betrieb sachlich geboten, sodass die Beteiligung an einem Zweckverband in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch zu behandeln ist. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Zweckverbänden in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass diese in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind.

### **3.1.3.2.3 Von Sparkassenzweckverbänden**

Die Trägerschaft einer gemeindlichen Sparkasse als Wirtschaftsunternehmen kann ggf. nicht einer Gemeinde allein obliegen, sondern mehrerer Gemeinden im Rahmen eines Zweckverbandes. Die Gemeinde hat dann den von ihr mitgetragenen Sparkassenzweckverband in ihrer Bilanz unter dem Bilanzposten (Beteiligungen“ anzusetzen. Die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Ansatzpflicht besteht für die Gemeinde unabhängig davon, welchen Wert die in der Trägerschaft des Zweckverbandes befindliche Sparkasse bilanziell darstellt.

Aus der gesetzlichen Regelung, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft der Gemeinde nicht in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss angesetzt werden darf, ist deshalb nicht der Schluss zu ziehen, dass dadurch auch auf den Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Bilanz verzichtet werden darf (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW). Für den Ansatz der Mitgliedschaft in der gemeindlichen Bilanz ist nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte Zwecksetzung, sich an einem anderen öffentlichen Aufgabenträger zu beteiligen.

Ein Verzicht auf einen Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Bilanz würde die sachlich erforderliche Einbeziehung aller Zweckverbände in die Bilanz der Gemeinde nicht mehr gewährleisten. Sofern die Gemeinde zum Stichtag ihrer Eröffnungsbilanz bereits Mitglied eines Sparkassenzweckverbandes war und ihre Anteile daran seit diesem Zeitpunkt nicht aufgestockt worden sind, wirkt sich das Bilanzierungsverbot dahingehend aus, dass die Gemeinde ihre Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband nicht mit dem fortgeschriebenen Wert der Verbandsträgerschaft an der Sparkasse, sondern weiterhin mit einem Erinnerungswert in ihrer Bilanz anzusetzen hat.

#### **3.1.3.2.3.2 Die Auswirkungen**

Das fachgesetzlich bestimmte Bilanzierungsverbot für Sparkassen erstreckt sich auch auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an einem Sparkassenzweckverband nach dem Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz oder auf eine Aufstockung der Anteile an einer Sparkasse im Rahmen der Mitgliedschaft. In derartigen Fällen liegt unter Beachtung des Anschaffungskostenprinzips zwar ein investiver Geschäftsvorfall für die Gemeinde vor, jedoch entsteht durch das gesetzliche Bilanzierungsverbot unmittelbar ein Wertverlust der gemeindlichen Finanzanlage oder eines weiteren erworbenen Anteils.

Die Gemeinde muss deshalb den erworbenen Anteil an der Mitgliedschaft an einem Sparkassenzweckverband sofort vollständig abschreiben. Diese Aufwendungen stellen außerplanmäßige Abschreibungen dar (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Sie sind im betreffenden Haushaltsjahr jedoch nicht als ordentliche Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Die Gemeinde hat diese Aufwendungen, die aufgrund einer Wertveränderung an der Finanzanlage (Sparkassenzweckverband) entstanden sind, unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verrechnen und nachrichtlich nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung anzugeben (vgl. § 43 Absatz 3 und § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der Erwerbsvorgang führt daher neben dem Vermögensaustausch von liquiden Mitteln gegen eine Finanzanlage zu einer unmittelbaren wirtschaftlichen Belastung der Gemeinde außerhalb des Haushalts für das Haushaltsjahr. In diesem Zusammenhang ist es auch aufgrund der GoB und des Transparenzgebotes für die Gemeinde geboten, im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss entsprechende Angaben über die Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband und über vorzunehmende Wertveränderungen bei den Finanzanlagen zu machen.

Die Angaben im Anhang sollten dabei ausreichende Auskünfte über die beteiligten Dritten und die tatsächlich bestehenden Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde an einem Sparkassenzweckverband geben. Ihr Zweck besteht jedoch nicht darin, von einem förmlichen Ansatz des Sparkassenzweckverbandes in der gemeindlichen Bilanz absehen zu können. Sie dienen dazu, das Bild über die Beteiligung an einer „Sparkasse“ bzw. über die gemeindliche „Trägerschaft“ zu vervollständigen. Im Anhang ist daher als Ersatz auch kein besonderer Hinweis ausreichend, dass aus der Beteiligung an der Sparkasse finanzielle Belastungen für die Gemeinde entstehen können.

#### **3.1.3.2.4 Von gemeinsamen Kommunalunternehmen**

Die Gemeinde kann zusammen mit anderen Gemeinden und Gemeindeverbände zur gemeinsamen Aufgabenerfüllung ein Unternehmen oder eine Einrichtung in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts in gemeinsamer Trägerschaft führen. Für ein gemeinsames Kommunalunternehmen gelten die Regelungen des § 114a GO NRW sowie die Vorschriften der Kommunalunternehmensverordnung (KUV NRW). Die Beteiligten haben z. B. die Rechtsverhältnisse in einer Unternehmenssatzung festzulegen (vgl. § 27 Absatz 2 GkG NRW).

Zur Errichtung eines gemeinsamen Kommunalunternehmens können die Beteiligten bestehende Regie- und Eigenbetriebe sowie eigenbetriebsähnliche Einrichtungen auf das gemeinsame Kommunalunternehmen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge ausgliedern. Sie können ein Kommunalunternehmen auch mit einem anderen Kommunalunternehmen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge zu einem gemeinsamen Kommunalunternehmen verschmelzen.

Diese von den Beteiligten getroffenen Festlegungen wirken sich auch auf die anteilige Bilanzierung dieser Beteiligungsform in der gemeindlichen Bilanz aus, denn die Beteiligung beinhaltet für die Gemeinde ein wirtschaftliches Anteilsrecht. Aus diesem Recht entstehen i. d. R. unmittelbare Rechte und Pflichten für die Gemeinde, z. B. können ihr Vermögensrechte zugerechnet werden. Die Beteiligung an einem gemeinsamen Kommunalunternehmen stellt daher einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand der Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Posten „Beteiligungen“ anzusetzen ist.

Diese Bewertung ist auch wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit mit anderen gemeindlichen Beteiligungsformen sachlich geboten, sodass die Kommunalunternehmensbeteiligung in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch zu behandeln ist. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Anteilen an gemeinsamen Kommunalunternehmen in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass diese in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind.

#### **3.1.3.2.5 Von gemeinsamen Anstalten**

##### **3.1.3.2.5.1 Integrierte Untersuchungsanstalten**

In den Regierungsbezirken des Landes Nordrhein-Westfalen können die staatlichen Veterinäruntersuchungsämter oder das Chemische Landes- und Staatliche Veterinäruntersuchungsamt und kommunale Untersuchungsämter sowie kommunale Untersuchungsämter miteinander als rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts zu integrierten Untersuchungsanstalten für Bereiche des Verbraucherschutzes zusammengeführt werden (vgl. § 2 Absatz 1 IUAG). Es soll dadurch eine effiziente, qualitativ homogene und leistungsstarke hoheitliche Untersuchungsstruktur für die Bereiche des Verbraucherschutzes in Nordrhein-Westfalen geschaffen werden.

Die Träger der zusammengeführten Untersuchungsämter sind dabei die gemeinsamen Träger der Untersuchungsanstalt. Das Land sowie Kreise oder kreisfreie Städte, die regelmäßig Leistungen der Untersuchungsanstalt in Anspruch nehmen, können zusätzlich ebenfalls Träger der Untersuchungsanstalt sein. Auf die Untersuchungsanstalten finden die Vorschriften der Gemeindeordnung und der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts entsprechende Anwendung. Die Festlegungen im Rahmen der Errichtung einer Untersuchungsanstalt wirken sich auch auf die Bilanzierung dieser Beteiligungsform in der gemeindlichen Bilanz aus.

Eine derartige Beteiligung beinhaltet für die Gemeinde ein wirtschaftliches Anteilsrecht, denn i. d. R. entstehen aus dieser Beteiligung unmittelbare Rechte und Pflichten für die Gemeinde, aber es können ihr auch Vermögensrechte zugerechnet werden. Die Beteiligung an einer gemeinsamen Untersuchungsanstalt stellt daher einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand der Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Posten „Beteiligungen“ anzusetzen ist.

Diese Bewertung ist auch wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit mit anderen gemeindlichen Beteiligungsformen sachlich geboten, sodass die Beteiligung an einer Untersuchungsanstalt in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch zu behandeln ist. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Anteilen an einer gemeinsamen Untersuchungsanstalt in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass diese in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen ist.

#### **3.1.3.2.5.2 Die Anstalt des öffentlichen Rechts „d-NRW AÖR“**

Das Land Nordrhein-Westfalen will zum 1. Januar 2017 eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts mit der Bezeichnung „d-NRW AÖR“ errichten. Gemeinsame Träger der Anstalt sind das Land Nordrhein-Westfalen sowie die Gemeinden, Kreise und Landschaftsverbände des Landes Nordrhein-Westfalen, die der Anstalt beigetreten sind (vgl. § 1 Errichtungsgesetz „d-NRW AÖR“). Die Anstalt wird von ihren Trägern mit Stammkapital ausgestattet (vgl. § 4 Errichtungsgesetz „d-NRW AÖR“).

Die Anstalt soll ihre Träger und andere öffentliche Stellen beim Einsatz von Informationstechnik in der öffentlichen Verwaltung unterstützen. Sie soll informationstechnische Leistungen, die der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben dienen, insbesondere im Rahmen von staatlich-kommunalen Kooperationsprojekten auf Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrages erbringen.

Eine derartige Beteiligung beinhaltet für die Gemeinde ein wirtschaftliches Anteilsrecht. Aus dieser Beteiligung entstehen i. d. R. unmittelbare Rechte und Pflichten für die Gemeinde. Der Gemeinde können aber auch Vermögensrechte zugerechnet werden. Die Beteiligung an der Anstalt des öffentlichen Rechts „d-NRW AÖR“ stellt daher einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand der Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Posten „Beteiligungen“ anzusetzen ist.

Diese Bewertung ist auch wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit mit anderen gemeindlichen Beteiligungsformen sachlich geboten, sodass die Beteiligung an einer AÖR in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch zu behandeln ist. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Anteilen an einer Anstalt des öffentlichen Rechts in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass diese Anstalt grundsätzlich in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen ist.

#### **3.1.3.2.6 Die Bilanzierungsverbote für bestimmte Beteiligungen**

##### **3.1.3.2.6.1 Für Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände**

Zur Erfüllung wasserwirtschaftliche Aufgaben werden Wasser- und Bodenverbände als öffentlich-rechtliche Körperschaften auf der Grundlage des Gesetzes über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz) i. V. m. mit den Vorschriften des Landeswassergesetzes (vgl. z. B. §§ 53,54 und 87 ff. LWG NRW) oder auch als sondergesetzliche Verbände errichtet. Für die Mitgliedschaft in diesen Verbänden findet das Realprinzip mit der Folge einer dinglichen Mitgliedschaft Anwendung, sodass die Eigentümer von den wasserwirtschaftlich betroffenen Grundstücken und Anlagen, also auch Gemeinden, einem solchen Verband als originäre Mitglieder angehören.

Die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem wasserwirtschaftlichen Verband führt dazu, dass ab dem Zeitpunkt der Übertragung oder der Übernahme der Aufgabe durch den Wasserwirtschaftsverband diese Aufgabe nicht mehr der Gemeinde obliegt. Diese Sachlage gilt auch bei einer Mitgliedschaft in einem sondergesetzlichen Verband, bei dem die Aufgabenübertragung durch den Gesetzgeber vorgenommen wurde, z. B. Ruhrverband, Erftverband.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In diesen Fällen können auch die Vermögensgegenstände, die dieser Aufgabe gewidmet worden sind, nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, z. B. auch die Mitgliedschaftsrechte. Sie können mangels Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft der Gemeinde einbezogen werden. Auf die Frage, ob bei dem Sachverhalt die weiteren Voraussetzungen der Vorschrift des § 33 Absatz 1 GemHVO NRW vorliegen, kommt es nicht an.

**3.1.3.2.6.2 Für Abfallverbände**

Die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem Abfallwirtschaftsverband auf der Grundlage des § 6 des Abfallgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen sowie eine Mitgliedschaft der Gemeinde im gesetzlich errichteten Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverband Nordrhein-Westfalen führt dazu, dass ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Aufgabe auf den Verband oder nach der Übernahme der Aufgabe durch den Verband die abfallwirtschaftliche Aufgabe nicht mehr der Gemeinde obliegt.

Bei dieser Mitgliedschaft können die Vermögensgegenstände, die dieser Aufgabe gewidmet worden sind nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, z. B. auch die Mitgliedschaftsrechte. Sie können mangels Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft der betreffenden Gemeinde einbezogen werden. Die Mitgliedschaft der Gemeinde in den aufgezeigten besonderen Gemeindeverbänden ist i. d. R. anders zu betrachten und zu behandeln als in Gemeindeverbänden, die auf der Grundlage des GkG errichtet werden.

In den Fällen, in denen die Gemeinde allerdings die Aufgaben in eigener Zuständigkeit in der Organisationsform eines Zweckverbandes erledigt, ist das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen im Einzelfall zu prüfen. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind durch entsprechende Angaben im Anhang zusätzlich auch die Mitgliedschaften der Gemeinde in den Verbänden offen zu legen, bei denen für die gemeindliche Mitgliedschaft kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein muss.

**3.1.3.2.6.3 Für die Kreise**

Die Kreise sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Sie nehmen als Gebietskörperschaften eigenständig und eigenverantwortlich überörtliche Aufgaben wahr und stellen eine weitere kommunale Ebene dar. Die aus der Gebietshoheit der jeweils betroffenen Gemeinde heraus entstehende Zugehörigkeit zu einem Kreis besteht allein verfassungsrechtlich.

Die Kreiszugehörigkeit stellt daher für die betreffende Gemeinde keinen ansetzbaren Vermögenswert dar. Ein Vermögenswert sowie ein Bilanzierungserfordernis lassen sich auch nicht aus betriebswirtschaftlichen und bilanztechnischen Gegebenheiten ableiten. Die Heranziehung der Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen zur Deckung der haushaltswirtschaftlichen Aufwendungen des Kreises bildet zudem keine Grundlage, um für den Kreis einen Vermögenswert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

**3.1.3.2.6.4 Für andere Verbände**

Die Landschaftsverbände und der Regionalverband Ruhr sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Bei diesen Gemeindeverbänden entsteht die Mitgliedschaft der Gemeinde nicht aus der rechtlichen Stellung der Gemeinde als „Gebietskörperschaft“, sondern aus ihrer Gebietshoheit bzw. Gebietsbezogenheit auf das Verbandsgebiet.

Die Mitgliedschaft in diesen Verbänden stellt daher für die betreffende Gemeinde keinen ansetzbaren Vermögenswert dar. Ein Vermögenswert sowie ein Bilanzierungserfordernis lassen sich auch nicht aus betriebswirtschaftlichen



und bilanztechnischen Gegebenheiten ableiten. Die Heranziehung der Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen zur Deckung der haushaltswirtschaftlichen Aufwendungen des jeweiligen Verbandes bildet zudem keine Grundlage, um für den Verband einen Vermögenswert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

### **3.1.3.3 Zu Nummer 1.3.3 (Sondervermögen):**

#### **3.1.3.3.1 Die gemeindlichen Sondervermögen**

Unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ sind die getrennt vom allgemeinen Vermögen der Gemeinde zu verwaltenden Vermögen der Gemeinde anzusetzen, soweit für diese besonderen Vermögen ein eigener Rechnungskreis besteht (vgl. nach § 97 Absatz 1 GO NRW). Zu solchen gemeindlichen Sondervermögen gehören die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).

Die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen sind wichtige Organisationseinheiten der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Sie sind wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig (vgl. Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW) und für diese gemeindlichen Betriebe werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt.

Zu dieser Art von gemeindlichem Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen bzw. gemeindliche Betriebe geführt werden (vgl. §§ 1 und 10 der Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung – GemKHBVO) verlangt. Auch die bei der Gemeinde bestehenden rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn für diese Einrichtungen eine abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sondervermögen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 12 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.3.3.2 Die unselbstständige Stiftung**

##### **3.1.3.3.2.1 Keine Bilanzierung**

Das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen ist i. d. R. nach den vorhandenen Vermögensgegenständen aufzuteilen, die von der Gemeinde einzeln zu bilanzieren sind, weil die Gemeinde nicht Verwalter, sondern Eigentümer dieser Vermögensgegenstände ist. Diese grundsätzliche Einordnung führt dazu, dass die einzelnen Vermögensgegenstände von rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen von der Gemeinde nicht zusammengefasst unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ anzusetzen sind, auch nicht als „Davon-Vermerk“, sofern nicht besondere vertragliche Vereinbarungen getroffen worden, die eine andere angemessene Verwaltung des übertragenen Stiftungsvermögens nicht zulassen.

Die den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen zuzurechnende Vermögensgegenstände sind daher i. d. R. in der gemeindlichen Bilanz nach ihrer Vermögensarten unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen, denn für deren Aktivierung ist regelmäßig weder die Herkunft noch die erfolgte Finanzierung, sondern das wirtschaftliche Eigentum der Gemeinde daran ausschlaggebend. Bei der Verwaltung der rechtlich unselbstständigen

örtlichen Stiftungen sind jedoch auch die vertraglichen Erfordernisse bzw. Vereinbarungen von der Gemeinde zu beachten. Die Verpflichtung der Gemeinde zur dauerhaften Erhaltung des Zwecks dieser Sondervermögen ist durch Stifterwillen festgelegt.

Die Gemeinde muss einen Nachweis darüber ermöglichen, der haushaltsrechtlich ggf. über einen gesonderten Teilplan im Haushaltsplan der Gemeinde und eine entsprechende Teilrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss erbracht werden kann. Auf gesonderte Rechnungskreise sollte daher grundsätzlich verzichtet werden. Es ist ausreichend, dass die Gemeinde den erforderlichen Nachweis gemeindeintern führt und dokumentiert. Es bedarf es deshalb bei den genannten Sondervermögen auch nicht der Passivierung von Verbindlichkeiten, denn die Gemeinde ist nicht zur Rückgabe des ihr überlassenen Vermögens an den Stifter verpflichtet, weil dieser hat der Gemeinde ein Vermögen auf Dauer übertragen hat.

#### **3.1.3.3.2.2 Die Ausnahme „Sachgesamtheit“**

Bei einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung der Gemeinde können besondere Vermögensverhältnisse aufgrund des Stiftungszwecks bestehen, die beim Ansatz des Stiftungsvermögens in der gemeindlichen Bilanz nicht unbeachtet bleiben können. Eine Stiftung kann aus einer Vielzahl von "selbstständigen" Vermögensgegenständen bestehen, mit denen aber aufgrund des Willens des Stifters ein gemeinsamer wirtschaftlicher Zweck durch die Gemeinde zu verfolgen ist.

Unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks der Nutzung des Stiftungsvermögens und der Zwecksetzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie der Handhabbarkeit im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss in solchen Fällen örtlich abgewogen und entschieden werden, ob eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung nicht unter Berücksichtigung der Grundsätze "Wirtschaftlichkeit" und "Wesentlichkeit" sowie ihres Gesamtzwecks in der gemeindlichen Bilanz nicht summenmäßig wie ein eigenständiges Sondervermögen anzusetzen ist.

Ein bilanzieller Ansatz einer rechtlich unselbstständigen Stiftung als Sachgesamtheit kann auch haushaltswirtschaftlich geboten sein. Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen aus der Ausführung des Stiftungszwecks und der Bewirtschaftung des Stiftungsvermögens im Haushaltsjahr im produktorientierten Teilplan "Stiftungen" zu veranschlagen. Die einzelnen Stiftungen stellen dann haushaltsmäßig jeweils ein gemeindliches Produkt dar, für das ggf. auch ein besonderer Teilplan aufgestellt wird. Die Gemeinde hat dann in den entsprechenden Teilrechnungen in ihrem Jahresabschluss den notwendigen Nachweis zu führen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Diese Sachlage kann dazu führen, in entsprechender Weise jeweils die einzelnen Stiftungen zusammenzufassen, um sie auch besser bilanziell gegeneinander abgrenzen zu können. Eine besondere stiftungsrechtliche Zwecksetzung und die dadurch bedingte Einordnung als wirtschaftliche Sachgesamtheit lässt es daher sachlich als vertretbar ansehen, für rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen auch in der gemeindlichen Bilanz einen zusammengefassten (gesonderten) Ansatz auszuweisen. Ein solcher Bilanzposten wäre dann wie die Bilanzposten für die anderen gemeindlichen Sondervermögen im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen.

Unter Betrachtung der Eigenständigkeit der stiftungsmäßig an die Gemeinde übertragenen Vermögensgegenstände wäre bei einem "Sammelansatz" zudem von einer Mitzugehörigkeit der Vermögensgegenstände zu anderen Posten in der Bilanz auszugehen und diese im Anhang konkret zu benennen. Die Annahme einer stiftungsrechtlich geprägten wirtschaftlichen Sachgesamtheit wirkt sich auch auf die Passivierung der mit den Vermögensgegenständen verbundenen Sonderposten aus, sodass für eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung auch nur ein einziger Sonderposten zu bilanzieren wäre.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Ansatz einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung als Sachgesamtheit in der gemeindlichen Bilanz erfordert dabei eine sachgerechte eigenständige Nebenrechnung für jede Stiftung, um die Ordnungsmäßigkeit der Bilanzierung zu dokumentieren und nachvollziehbar zu machen. Die Gemeinde hat dann im Anhang im Jahresabschluss zu den betreffenden Bilanzansätzen entsprechende Angaben und Erläuterungen zu machen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### **3.1.3.3.3 Die Bilanzierung eines Jobcenters**

Durch Art. 91e GG ist bestimmt worden, dass bei der Ausführung von Bundesgesetzen auf dem Gebiet der Grundsicherung für Arbeitsuchende der Bund und Länder oder die nach Landesrecht zuständigen Gemeinden und Gemeindeverbände in der Regel in gemeinsamen Einrichtungen zusammenwirken. Dabei kann der Bund zulassen, dass eine begrenzte Anzahl von Gemeinden und Gemeindeverbänden auf ihren Antrag und mit Zustimmung der obersten Landesbehörde die Aufgaben alleine wahrnehmen. Das Nähere ist durch das SGB II als gesondertes Bundesgesetz geregelt worden.

Zur Durchführung der Grundsicherung für Arbeitssuchende bilden daher der Bund und die jeweils betroffene Gemeinde als Träger eine Gemeinsame Einrichtung nach § 44b SGB II (Jobcenter). Der Gemeinde als Träger obliegt dabei weiterhin die Verantwortung für die rechtmäßige und zweckmäßige Erbringung ihrer Leistungen. Sie hat dabei gegenüber der Einrichtung ein Weisungsrecht in ihrem Aufgabenbereich.

Die gesetzlich bestimmte Einrichtung ist daher aufgabenbezogen und organisatorisch an die Gemeinde gebunden, auch wenn der Jobcenter sachlich befugt ist, erforderliche Verwaltungsakte zu erlassen. Die Einrichtung besitzt aber keine Dienstherrneigenschaft, denn z. B. ist deren Geschäftsführer ein Bediensteter eines Trägers der Einrichtung. Die Rechtsstellung eines Beamten der Gemeinde ändert sich daher durch eine Tätigkeit in der Einrichtung nicht (vgl. § 44g Absatz 3 SGB II).

Vor diesem Hintergrund stellt der Betrieb eines Jobcenters keine wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde dar (vgl. § 107 Abs. 1 GO NRW), weil die Gemeinde nach § 44b SGB II zu dieser Einrichtung oder einer Beteiligung daran gesetzlich verpflichtet ist. Gleichwohl ist ein Jobcenter bilanziell zu bewerten und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Ausgehend von der Möglichkeit, dass die Gemeinde als alleiniger Träger eines Jobcenters zugelassen worden ist (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 KontrZV), stellt der Jobcenter eine organisatorisch selbstständige vermögensmäßige Einheit der Gemeinde dar.

Diese Sachlage gilt entsprechend anteilig, wenn der Bund und die Gemeinde die Trägerschaft des Jobcenters gemeinsam innehaben. In dieser Form kann ein Jobcenter haushaltswirtschaftlich vergleichbar den Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW behandelt werden. Unter bilanziellen Gesichtspunkten ist daher ein Jobcenter in der Trägerschaft der Gemeinde (auch anteilig) in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen. Er soll dabei unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ entsprechend dem Beteiligungsumfang der Gemeinde angesetzt werden, auch wenn der Jobcenter keine Einrichtung der Gemeinde darstellt, die in der Vorschrift des § 97 GO NRW ausdrücklich enthalten ist.

Diese bilanzielle Behandlung lehnt sich an die beamtenrechtliche Behandlung des gesonderten Ausweises der aufgabenbezogenen gemeindlichen Stellen des Jobcenters im Stellenplan der Gemeinde an, die sonst nur dann erfolgt, wenn gemeindliche Beamte in gesetzlich bestimmten Sondervermögen der Gemeinde tätig sind. Im Rahmen der Bilanzierung und Bewertung des Jobcenters als gemeindliche Finanzanlage sind von der Gemeinde jedoch die tatsächlichen Verhältnisse vor Ort sorgfältig zu prüfen.

Die Aufgabenerfüllung des Jobcenters im Auftrag der Gemeinde kann im Einzelnen unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse unterschiedlich ausgestaltet werden. In Ausnahmefällen, in denen die Ausgestaltung der Beziehung der Gemeinde zu der Gemeinsamen Einrichtung keinen bilanziellen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz

zulässt, müssen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 44 GemHVO NRW) die Trägerschaft der Gemeinde über das Jobcenter in ihrer Art und ihrem Umfang dargestellt und der Verzicht auf den Ansatz als Sondervermögen in der gemeindlichen Bilanz begründet werden.

#### **3.1.3.3.4 Keine Bilanzierung des Gemeindegliedervermögens**

Das Gemeindegliedervermögen ist haushaltsrechtlich wie die sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde zu behandeln. Diese gemeindrechtliche Einordnung führt dazu, dass die einzelnen Vermögensgegenstände des Gemeindegliedervermögens von der Gemeinde nicht zusammengefasst und gesondert unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ anzusetzen sind, auch nicht als „Davon-Vermerk“. Die diesen gemeindlichen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände sind vielmehr in der gemeindlichen Bilanz sachgerecht nach Vermögensarten unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten anzusetzen.

Die Erhaltung der Zwecke dieses Sondervermögens erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Rechnungskreise oder einen gesonderten bilanziellen Ansatz. Sie muss aber die intern verfügbaren Belege ausreichend dokumentieren und aufbewahren. Es bedarf es bei diesem Sondervermögen aber nicht der Passivierung von Verbindlichkeiten, denn die Gemeinde ist nicht zur Rückgabe des ihr überlassenen Vermögens an Dritte in der Gemeinde verpflichtet.

#### **3.1.3.3.5 Die Bilanzierung von Treuhandvermögen**

##### **3.1.3.3.5.1 Die Gemeinde als Treuhänder**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinn das Treuhandvermögen als eine weitere Art von gemeindlichen Vermögen. Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten. Sie ist von einem Dritten beauftragt worden oder gesetzlich verpflichtet, das Vermögen zu verwalten und nicht für eigene Zwecke zu verwenden (Ermächtigungstreuhand). Einem Treuhandverhältnis der Gemeinde (Treuhand) liegt daher die anvertraute Verfügung über die übergebenen Sachen und Rechte zugrunde. Dieses zu verwaltende Vermögen ist im Interesse eines Dritten (Treugeber) auszuüben.

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser weiterhin als rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist. Diese Sachlage gilt auch, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. In solchen Fällen erwirbt die Gemeinde das rechtliche Eigentum an dem Treugut, obwohl die vertraglichen Beziehungen regelmäßig vorsehen, dass die Risiken des Untergangs sowie die Nutzungen und Lasten beim Treugeber verbleiben. Daher bleibt der Treugeber in diesen Fällen der wirtschaftliche Eigentümer des Treuguts, sodass das Treugut nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabeverpflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten.

Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz bedarf es daher keiner besonderen Regelung. Werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch

gehalten, ist es geboten, dies im Anhang oder im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben. Außerdem kann bei der Gemeinde aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder ein gesondertes Buchungserfordernis entstehen, wenn der Umfang ihres Treuhandauftrages eine eigene Rechnungslegung erfordert.

Die Erfassung der betreffenden Geschäftsvorfälle kann darin bestehen, dass eine Treuhandbuchführung eingerichtet wird oder in der eigenen Buchführung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis mit besonderen Konten (Treuhandtätigkeit) eingerichtet wird. In einem solchen Fall ist dann auf eine strikte Trennung im Buchungsgeschehen zu achten. In der eigenen Finanzbuchhaltung ist dann nur der ggf. bestehende Anspruch auf Vergütung als Treuhänder zu erfassen.

Ein Bedarf für eine Sonderregelung wurde bisher nur für Kreditinstitute als erforderlich angesehen, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite ihrer Bilanz muss jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabeverpflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offengelegt und gesichert werden (vgl. § 6 RechKredV).

#### **3.1.3.3.5.2 Die Gemeinde als Treugeber**

Die Gemeinde kann aber auch einem Dritten eigene Vermögensteile überlassen, sodass der Dritte darüber verfügen kann und die Gemeinde gegenüber diesem Dritten den Status „Treugeber“ innehat, z. B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). In solchen Fällen erfüllt der Dritte die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben regelmäßig im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Gemeinde. Der Dritte als Sanierungsträger ist dann als Treuhänder für die Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB).

Zum Treuhandvermögen gehört dabei das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe dem Dritten übertragen hat. Für die Bilanzierung finden in diesen Fällen die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, sodass bei solchen Treuhandverhältnissen i. d. R. die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer der an den Treuhänder übergebenen Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind. Diese Grundsätze gelten auch für den Fall, dass durch den Treuhänder ein Treugut von einem Dritten zu treuen Händen der Gemeinde als Treugeber erworben wird oder die Gemeinde selbst ein weiteres Treugut erwirbt.

Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind dagegen beim Treuhänder anzusetzen. Auch die vom Treuhänder im eigenen Namen eingegangenen Verpflichtungen sind bei diesem anzusetzen, denn er wird i. d. R. dafür in Anspruch genommen. Weil der Treuhänder dabei in einem besonderen Verhältnis für die Gemeinde tätig ist, kann dieser ggf. gleichzeitig entsprechende Forderungen auf Freistellung von seinen Verpflichtungen gegen die Gemeinde bilanzieren.

In der Bilanz der Gemeinde als Treugeber müssen in solchen Fällen entsprechend der gegen die Gemeinde bestehenden Forderungen gleich hohe Verpflichtungen angesetzt werden. Es bietet sich für Treuhandverhältnisse an, bei denen die Gemeinde die Stellung als Treugeber innehat, dass dem Treuhänder aufgegeben wird, einen eigenen Rechnungskreis für die von der Gemeinde übernommene Aufgabe zu führen.

Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen müssen bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Treuhandverhältnisse der Gemeinde als Treugeber, z. B. eine Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger, hinsichtlich der vereinbarten Modalitäten näher betrachtet und bewertet werden, um eine zutreffende Erfassung und den notwendigen Nachweis im gemeindlichen Jahresabschluss führen zu können. Ein Bedarf für eine gesonderte Bilanzierungsregelung für Treuhandverhältnisse der Gemeinde wurde bisher dafür nicht für erforderlich angesehen.

Eine Regelung besteht nur für Kreditinstitute, wenn diese als Treuhänder gegenüber Dritten tätig sind. Diese Institute haben das von ihnen zu verwaltende Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen. Dem Vermögensansatz auf der Aktivseite der Bilanz muss jedoch in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite ihrer Bilanz gegenüberstehen. Durch diese Bilanzierung soll die Herausgabepflichtung des Treuhänders für das übernommene Treugut gegenüber dem Treugeber offengelegt werden (vgl. § 6 RechKredV).

### **3.1.3.4 Zu Nummer 1.3.4 (Wertpapiere des Anlagevermögens):**

#### **3.1.3.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ sind die gemeindlichen Wertpapiere anzusetzen, die von der Gemeinde auf Dauer gehalten werden, jedoch dadurch keine dauernde Verbindung der Gemeinde zu einem gemeindlichen Betrieb hergestellt werden soll. Derartige Wertpapiere dürfen wegen der nicht bestehenden Beteiligungsabsicht bzw. der fehlenden Herstellung einer dauernden Verbindung der Gemeinde zu einem gemeindlichen Betrieb keine Anteile an gemeindlichen Betrieben darstellen.

Für die Bilanzierung von Wertpapieren ist zu beachten, dass nach dem Depotgesetz bei der Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren das Eigentum an Wertpapieren mit der Absendung des Stückeverzeichnis an den darin bezeichneten Wertpapieren auf die Gemeinde als Kommittenten übergeht, soweit der Kommissionär über sie zu verfügen berechtigt ist, und wenn es nicht nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts schon früher auf die Gemeinde übergegangen ist. Die Arten möglicher Wertpapiere werden dabei durch § 2 WpHG sowie u. a. auch durch § 1 Absatz 11 Satz 2 KWG bestimmt.

Die von der Gemeinde abgeschlossenen Finanzderivate, z. B. Zinsswapgeschäfte, führen als schwebende Geschäfte nicht zu einem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz. Sie stellen keine eigenständig bewertbaren Vermögensgegenstände dar und sind daher auch dann nicht dem Bilanzposten zuzuordnen, wenn die Finanzderivate positive Barwerte aufweisen. Außerdem bilden die Finanzgeschäfte regelmäßig zusammen mit dem Grundgeschäft einer Kreditaufnahme eine Bewertungseinheit.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Wertpapiere des Anlagevermögens der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.1.3.4.2 Der Begriff „Wertpapier“**

Unter dem Begriff „Wertpapier“ wird eine Urkunde verstanden, durch die ein privates Recht gegenüber einem Dritten verbrieft ist. Durch die Vorlage solcher Urkunden können dann Ansprüche gegenüber Dritten geltend gemacht werden. Von der Gemeinde sind daher alle Gattungen von übertragbaren Wertpapieren, mit Ausnahme von Zahlungsinstrumenten, die ihrer Art nach auf Kapitalmärkten handelbar sind, auch wenn keine Urkunden darüber ausgestellt worden sind, als gemeindliche Wertpapiere zu bilanzieren.

Der Begriff „Wertpapier“ soll für die Gemeinde weit ausgelegt werden, sodass alle möglichen Arten von gemeindlichen Kapitalanlagen darunter erfasst werden können und nicht nur die bankrechtlich bestimmten Formen dazugehören. Dabei kann auch der „Organisierte Markt“ für die Gemeinde relevant werden (vgl. § 2 Absatz 5 WpHG). Auf Dauer gehaltene Wertpapiere stellen eine Kapitalanlage der Gemeinde aus den ihr gehörenden Finanzmitteln dar. Von der Gemeinde muss immer prüfen, ob die grundsätzliche Trennung zwischen den Zwecken der Finanzierung und einer wirtschaftlichen Betätigung einhalten ist (vgl. Abbildung 724).

<b>DER BEGRIFF „WERTPAPIER“ IM ANLAGEVERMÖGEN</b>	
<b>Gemeindliche Wertpapiere sind:</b>	
-	Aktien und andere Anteile an in- oder ausländischen juristischen Personen, Personengesellschaften und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten,
-	Schuldtitel, insbesondere Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen, Orderschuldverschreibungen und Zertifikate, die diese Schuldtitel vertreten,
-	sonstige Wertpapiere, die zum Erwerb oder zur Veräußerung von Wertpapieren nach den Nummern 1 und 2 berechtigen oder zu einer Barzahlung führen, die in Abhängigkeit von Wertpapieren, von Währungen, Zinssätzen oder anderen Erträgen, von Waren, Indizes oder Messgrößen bestimmt wird,
-	Anteile an Investmentvermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft oder einer ausländischen Investmentgesellschaft ausgegeben werden.

*Abbildung 724 „Der Begriff Wertpapier“ im Anlagevermögen“*

Die Gemeinde hat die langfristig gehaltenen Wertpapiere, bei denen die Kriterien für eine Beteiligung der Gemeinde erfüllt sind, und die dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, in ihrer Bilanz im Bereich „Anlagevermögen“ unter dem gesonderten Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ anzusetzen. Der Ansatz dieser Wertpapiere ist anhand ihrer Anschaffungskosten und nicht nach Maßgaben zu ermitteln, die speziell nur für Sachverhalte zum Bilanzstichtag der Eröffnungsbilanz anzuwenden waren.

#### **3.1.3.4.3 Der Ansatz einer Kapitalanlage**

Eine unmittelbare Kapitalanlage der Gemeinde wird regelmäßig in Form eines Dokumentes belegt, das für die Gemeinde ein Wertpapier im Sinne der gemeindlichen Bilanzierung darstellt. Eine solche Geldanlage der Gemeinde führt daher auch zu einem wertmäßigen Ansatz unter diesem Bilanzposten, unabhängig davon, in welcher Form und bei welchem Finanzdienstleister die gemeindlichen Finanzmittel angelegt worden sind, z. B. bei einer Bank als langfristige Finanzanlage.

Bei einer Geldanlage hat die Gemeinde zudem den Runderlass „Anlage von Kapital durch Gemeinden und Gemeindeverbände (Kommunale Kapitalanlagen)“ des MIK NRW vom 11. Dezember 2012 (SMBl. NRW. 641) zu beachten. Danach kann die Gemeinde das nicht benötigte Kapital in den Anlageformen anlegen, die von den kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen in Nordrhein-Westfalen bei solchen Geschäften genutzt werden dürfen. Für die Anlage des Vermögens der Kassen sind die Vorschrift des § 215 Absatz 1 und 2 VAG sowie die Anlageverordnung vom 20. Dezember 2001 relevant (vgl. § 16 Absatz 2 VKZVKG).

Diese Vorgaben bilden einen verbindlichen Rahmen für die von der Gemeinde nicht für die Zahlungsabwicklung benötigten und daher anlegbaren Finanzmittel. Bei solchen Kapitalanlagen muss geprüft und bestätigt werden, ob und dass solche Wertpapiere dazu bestimmt sind, dauernd der Gemeinde zu dienen. Die Gemeinde hat daher im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendigen Angaben zu machen, um zu belegen, dass die Voraussetzungen von ihr erfüllt worden sind. Sie sollte dabei auch den Zweck der Kapitalanlage benennen, z. B. wenn sie Kapitalvermögen ansammelt, um künftige Versorgungsauszahlungen an die Berechtigten leisten zu können.

Die Gemeinde muss, sofern die Kapitalanlage nicht mehr weit dazu bestimmt ist, dauernd der Gemeinde zu dienen, eine Umschichtung zu den Wertpapieren des Umlaufvermögens vornehmen. Andererseits kann es im Einzelfall

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

auch sachgerecht sein, eine gemeindliche Kapitalanlage unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen. Diese Sachlage kann sich z. B. aufgrund einer Vereinbarung mit einem Dritten über eine verantwortlich vorzunehmende Kapitalanlage ergeben, für die andere oder abweichende Bedingungen bestehen.

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Kapitalanlage muss auch das Pensionsfondsgesetz des Landes, das ab dem 1. Januar 2017 gilt, betrachtet werden. Dieses Gesetz enthält wie das zuvor geltende Versorgungsfondsgesetz für die Gemeinde keine Verpflichtung, eine Liquiditätsvorsorge für künftige Versorgungsleistungen zu betreiben, auch nicht mithilfe des Pensionsfonds des Landes.

Das Gesetz findet jedoch auf öffentliche Körperschaften keine Anwendung, wenn die Körperschaft nach anderen Bestimmungen verpflichtet ist, in Höhe ihrer künftigen Pensionsverpflichtungen die notwendige Pensionsrückstellung zu bilden (vgl. § 1 Absatz 2 PFoG NRW). Die Gemeinde ist daher nicht zur Liquiditätssicherung für ihre künftigen Versorgungsleistungen in Form einer Kapitalanlage gesetzlich verpflichtet. Eine freiwillige Liquiditätssicherung durch eine Kapitalanlage bleibt unbenommen.

#### **3.1.3.4.4 Der Ansatz bei einer Wertpapierleihe**

Die Gemeinde kann von der Möglichkeit Gebrauch machen, die in ihrem Besitz befindlichen Wertpapiere an ihre gemeindlichen Betriebe zu verleihen, z. B. aus steuerrechtlichen Gründen. Es handelt sich bei solchen Geschäften i. d. R. um ein Sachdarlehen in Form von Wertpapieren, denn nach Ablauf der vereinbarten Frist sind Wertpapiere in gleicher Art und Güte zurück zu geben (vgl. §§ 607 ff. BGB). Gleichwohl bleibt in Bezug auf die abgegebenen Wertpapiere ein wirtschaftliches Risiko (Forderungsrisiko) für die Gemeinde bestehen (vgl. Beispiel 122)

**BEISPIEL:**

**Die Wertpapierleihe**

Die Gemeinde verfügt über eine Vielzahl von Aktien der ... AG und hat diese Wertpapiere in ihrer Bilanz angesetzt. Mit Vertrag vom ... wurde zwischen der Gemeinde und dem gemeindlichen Betrieb ... ein Sachdarlehensvertrag über ... Aktien der AG ... geschlossen (Wertpapierleihe). Dieser Teil der gemeindlichen Wertpapiere wurde dem Betrieb zur Nutzung überlassen. Der dazugehörige Sachdarlehensvertrag verlängert sich jeweils um ein Jahr, wenn er nicht vier Monate vor dem 31. Dezember von einer Vertragspartei gekündigt wird. Aufgrund des Sachdarlehensvertrages hat die Gemeinde einen Anspruch auf Rückgabe der Wertpapiere und hat daher in ihrer Bilanz statt der Wertpapiere diesen Anspruch zu aktivieren.

Die Gemeinde trägt das Risiko einer Kursverschlechterung bei allen ihren Aktien, auch bei denen, die im Rahmen des Sachdarlehensvertrages an den gemeindlichen Betrieb abgegeben wurden, ihr aber wieder in gleicher Art, Güte und Menge zurück zu geben sind. Die Gemeinde hatte alle ihre Aktien in der Eröffnungsbilanz bewertet. Der Kurswert der Aktien liegt zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres unter 50 % unter dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen vor dem Eröffnungsbilanzstichtag (vgl. § 55 Absatz 7 GemHVO NRW).

*Beispiel 122 „Die Wertpapierleihe“*

Die Gemeinde hat bei einer Wertpapierleihe an einen gemeindlichen Betrieb die abgegebenen Wertpapiere nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, weil der gemeindliche Betrieb der rechtliche Eigentümer der verliehenen Wertpapiere geworden ist. Sie ist nicht mehr der wirtschaftliche Eigentümer der betreffenden Wertpapiere und hat aufgrund der Wertpapierleihe eine Forderung auf die Rückgabe von Wertpapieren gegenüber dem Betrieb, der über die Wertpapiere verfügt, in ihrer Bilanz anzusetzen.

Die Gemeinde kann ihre Forderung unter dem betreffenden Posten im Bereich "Ausleihungen" in ihrer Bilanz ansetzen, denn die Wertpapierleihe ist dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Der



gemeindliche Betrieb als Wertpapierbesitzer hat die übernommenen Wertpapiere in seiner Bilanz auf der Aktivseite anzusetzen. Er muss aber gleichzeitig eine Verbindlichkeit in seiner Bilanz passivieren, weil nach der vertraglichen Vereinbarung eine Rückgabepflichtung gegenüber der Gemeinde besteht.

### **3.1.3.4.5 Die Bilanzierung einer Kapitalversicherung**

#### **3.1.3.4.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit einer Kapitalversicherung für Zwecke der Deckung ihrer künftigen Versorgungsleistungen erwirbt die Gemeinde Rückdeckungsansprüche entsprechend ihren jährlichen Beitragsleistungen. Diese stellen von Anfang an einen Vermögenswert für die Gemeinde dar, der in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Anlagevermögens“ in Höhe der Anschaffungskosten angesetzt werden kann (vgl. § 33 GemHVO NRW). Die Anschaffungskosten stellen dabei die bis zum jeweiligen Abschlussstichtag von der Gemeinde aufgewendeten Sparanteile der Versicherungsprämien zzgl. Zinsansprüche sowie Guthaben aus Überschussbeteiligungen dar.

Vom Versicherer ist hierfür das jeweils nachgewiesene Deckungskapital (Deckungsrückstellung) sowohl die Bewertungsgrundlage als auch der Bewertungsmaßstab. Bei einer „Beamtenpensionsversicherung“ ist es daher unter Beachtung der allgemeinen Haushaltsgrundsätze für die Gemeinde nur zulässig, den aktuellen Rückdeckungsanspruch als aktivierbaren Vermögenswert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, der wirtschaftlich durch Beitragsleistungen erworben wurde. Die Aktivierbarkeit der Hingabe des gemeindlichen Kapitals an den Versicherer als Finanzanlage lässt es zu, diese gemeindlichen Finanzleistungen als Anschaffungskosten zu betrachten und die gemeindlichen Zahlungen der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen.

Außerdem wird dieses Kapital von der Gemeinde zweckdienlich angesammelt, es ist aber gleichwohl noch dem allgemeinen Gemeindevermögen zuzurechnen. Diese Möglichkeit kann angemessen nach rechtlichen und kaufmännischen Grundsätzen von den Gemeinden umgesetzt werden. Sie ist sachgerecht und entspricht zudem den handels- und steuerrechtlichen Regelungen zu Kapitalversicherungen als Rückdeckungsversicherungen, die den Rückdeckungsanspruch ebenfalls als aktivierbar durch den Versicherungsnehmer vorsehen.

Bei dem Verfahren besteht für die Gemeinde ein Gleichklang mit den privaten Versicherungsnehmern. Die gemeindlichen Verhältnisse bedingen zudem, dass eine Verrechnung von Vermögensgegenständen der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz, z. B. eine Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“ mit der Pensionsrückstellung auf der Passivseite der Bilanz nicht zulässig ist, auch wenn die Kapitalversicherung der Erfüllung der Versorgungsleistungen dient (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.4.5.2 Der Rückkaufswert kein Wertansatz**

Unter Einbeziehung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips könnte bei Kapitalversicherungen auch der „Rückkaufswert“ der Versicherung als Vermögenswert der Gemeinde in Betracht gezogen werden. Dieser entspricht aber nicht den eingezahlten Versicherungsprämien. Der Rückkaufswert wird bei Versicherungen mit Prämienrückgewähr als derjenige Kapitalbetrag bezeichnet, der bei einer außerordentlichen Kündigung an den Versicherungsnehmer zurückfließt, z. B. an die Gemeinde.

Der Rückkaufswert ergibt sich aus dem vorhandenen Deckungskapital bei der Versicherung abzüglich eines angemessenen Abschlags. Da ein solcher Rückkaufswert nur in den besonderen Fällen einer außerordentlichen Kündigung der Versicherung an die Gemeinde ausbezahlt wird, soll dieser nicht zum Regelbetrag für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden.

### **3.1.3.4.5.3 Deckungskapital/Versicherungssumme kein Wertansatz**

Bei einer Kapitalversicherung sind auch nicht von Anfang an das gesamte Deckungskapital bzw. die Versicherungssumme als Vermögenswert der Gemeinde in der Bilanz anzusetzen. Einem solchen Ansatz würden aber in diesem Umfang keine erworbenen Ansprüche der Gemeinde gegenüberstehen. Ein solcher Ansatz wäre zudem wegen des im gemeindlichen Haushaltsrecht geltenden Anschaffungskostenprinzips, das auch handels- und steuerrechtlich gilt, nicht zulässig.

Dieser Ansatz in der gemeindlichen Bilanz würde auch nicht mit dem durch die Bilanz (Jahresabschluss) unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu vermittelnden Bildes einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögenslage in Einklang stehen. Das gesamte Deckungskapital (Versicherungssumme) stellt nämlich nur eine Verpflichtung des Versicherers dar, bei Eintritt des Versicherungsfalles und dem Vorliegen aller Voraussetzungen eine entsprechende Leistung zu erbringen.

### **3.1.3.5 Zu Nummer 1.3.5 (Ausleihungen):**

#### **3.1.3.5.01 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Im Anlagevermögen werden unter dem Bilanzposten „Ausleihungen“ langfristige Finanzforderungen der Gemeinde gegenüber Dritten angesetzt, die durch Hingabe von Kapital an diese Dritte entstanden sind und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen. Derartige Ausleihungen bestehen vielfach gegenüber den Betrieben der Gemeinde im Rahmen der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben. Den Ausleihungen liegt dabei grundsätzlich eine Rückzahlungspflicht des Dritten gegenüber der Gemeinde zugrunde. Sie werden in der gemeindlichen Bilanz dem Bilanzbereich „Finanzanlagen“ zugeordnet.

Gleichwohl wird durch eine Ausleiherung als gemeindliche Forderung nicht der Wert der Beteiligung der Gemeinde an dem betreffenden Betrieb erhöht. In der gemeindlichen Bilanz ist eine Differenzierung des Ansatzes der gemeindlichen Ausleihungen nach bestimmten Organisationsformen vorzunehmen. Diese Gliederung soll u. a. die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erleichtern. Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von gemeindlichen Ausleihungen ist zu prüfen, ob die Ausleihungen unmittelbar mit der Gesellschafterstellung der Gemeinde gegenüber ihrem Betrieb zusammenhängen.

Die Ausleihungen als gemeindliche Ansprüche entstehen regelmäßig aus der Gewährung langfristiger Finanzleistungen, z. B. Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken. Es gehören aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe durch die Gemeinde dazu. In besonderen Einzelfällen kann es aber auch sachgerecht sein, eine geldwerte Leistung der Gemeinde als Ausleiherung zu bilanzieren, z. B. die Hingabe eines Fahrzeuges oder einer Büroausstattung zur Nutzung durch einen Dritten.

Die gemeindlichen Ausleihungen können auch einem davon unabhängigen Schuldverhältnis zwischen der Gemeinde und dem betreffenden Betrieb beruhen. Eine gemeindliche Ausleiherung ist dann nicht mehr in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen, wenn diese durch eine Aufrechnung oder einen Erlass erloschen ist (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie ist auch dann auszubuchen, wenn der Anspruch der Gemeinde auf Erfüllung durch Zeitablauf verjährt ist, sodass der gemeindliche Anspruch erloschen oder nicht mehr durchsetzbar ist.

Eine Ausleiherung als Forderung ist aber auch dann auszubuchen, wenn ein faktischer Verzicht durch eine Niederschlagung erfolgt ist, sodass für die Gemeinde die Forderung keinen Wert mehr aus einem Vermögenszugang beinhaltet (vgl. § 26 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Aufrechnung, der Erlass oder die Verjähierung einer gemeindlichen Forderung stellen dabei einen Geschäftsvorfall für die Gemeinde dar, der unter dem Begriff "Wertveränderungen von Finanzanlagen" fällt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Entstehende Aufwendungen oder Erträge aus solchen Geschäftsvorfällen sind mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen ist (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Verrechnung ist dabei nicht unter dem Begriff "Abgang" vorzunehmen und im Anlagenspiegel nachzuweisen. Die aus den Ausleihungen entstandenen gemeindlichen Zinsansprüche sind zudem in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ anzusetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Ausleihungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 13 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.1.3.5.02 Die Bewertung der Ausleihungen**

#### **3.1.3.5.02.1 Der Ansatz zu Anschaffungskosten**

Für die Bewertung der Ausleihungen der Gemeinde gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze. Diese Finanzanlagen dürfen höchstens mit den Anschaffungskosten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die Anschaffungskosten von Ausleihungen entsprechen i. d. R. dem von der Gemeinde an den Dritten ausgezahlten Betrag als voraussichtlichen Erfüllungs- bzw. Rückzahlungsbetrag. Dieser Betrag ist von der Gemeinde zu bilanzieren, wenn die Ausleiherung in üblicher Weise verzinst wird. Die Verzinsung bleibt dabei unberücksichtigt.

Die aus den gemeindlichen Ausleihungen entstehenden Zinsansprüche der Gemeinde stellen dann einen Zugang zu den gemeindlichen Finanzanlagen dar, wenn festgelegt wurde, dass die Zinserträge den Ausleihungsbetrag erhöhen sollen und nicht unmittelbar an die Gemeinde ausbezahlt sind. Von der Gemeinde ist zudem zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob für die bilanzierten Ausleihungen ein niedrigerer Wert anzusetzen ist, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.5.02.2 Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Ausleihungen**

Bei gemeindlichen Ausleihungen ist i. d. R. der Nominalbetrag als vereinbarter Erfüllungsbetrag zu bilanzieren. Bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen verzichtet die Gemeinde aber auf Zinserträge, sodass wirtschaftlich betrachtet die Ausleiherung einen Verlust für die Gemeinde verursacht. Im Rahmen der Bewertung soll daher der als Anschaffungskosten anzusetzende Rückzahlungsbetrag auf den Bilanzstichtag abgezinst und der Barwert bzw. Kapitalwert bilanziert werden.

In diesen Fällen wird der Ausleiherung nur der Barwert als Anschaffungskosten zugerechnet und bilanziert. Der Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und dem Barwert stellt dabei den nicht aktivierbaren Aufwand dar, der als außerplanmäßige Abschreibung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die späteren jährlichen Aufzinsungsbeträge sind ergebniswirksam als Finanzerträge in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen und stellen nachträgliche Anschaffungskosten für die Gemeinde dar. In den Fällen kann für die Laufzeit der Ausleiherung von einer vorübergehenden Wertminderung ausgegangen werden, bei der jährlich eine sachgerechte Wertaufholung erfolgt.

In diesem Zusammenhang ist auch die Vorschrift des § 35 Absatz 5 Satz 2 GemHVO NRW zu beachten, nach der die Gemeinde bei Finanzanlagen auch bei einer nicht dauernden bzw. vorübergehenden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen kann. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung gelten grundsätzlich die gleichen Kriterien wie bei entsprechenden Wertminderungen beim gemeindlichen Sachanlagevermögen. Die Entscheidung über eine außerplanmäßige Abschreibung bei den gemeindlichen Finanzanlagen ist in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat bezogen auf den Abschlussstichtag und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie eine außerplanmäßige Abschreibung bei ihren Finanzanlagen vornimmt oder unterlässt. Die Gemeinde hat in dabei die Verpflichtung zur ermessensfehlerfreien Ausübung dieses Wahlrechts. Sie hat nur dann eine zwingende Pflicht zu außerplanmäßigen Abschreibungen bei ihren Finanzanlagen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung besteht (vgl. § 35 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.5.02.3 Die Laufzeit der Ausleihungen**

Für den Ansatz einer gemeindlichen Forderung als Ausleihung ist haushaltsrechtlich keine bestimmte zeitliche Laufzeit vorgesehen worden. Aufgrund der Zuordnungen der Ausleihungen zum gemeindlichen Anlagevermögen und der vergleichbaren Anwendung des Begriffs "dauerhaft" - wie bei der bilanziellen Berücksichtigung von gemeindlichen Wertminderungen bei Sachanlagen - dürfte eine Forderung der Gemeinde dann immer als Ausleihung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sein, wenn die Gemeinde dafür von Anfang an eine Laufzeit von fünf Jahren und mehr vorgesehen hat. Aber auch dann gilt, dass die dem Dritten gewährte Ausleihung dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen soll.

Aus einer gemeindlichen Forderung, die einem Schuldner der Gemeinde lediglich über mehrere Jahre gestundet wird, entsteht allein aufgrund der Stundungsfrist keine bilanzielle Ausleihung. Wegen der Abgrenzung der Ausleihungen der Gemeinde zum Ansatz von Forderungen im gemeindlichen Umlaufvermögen muss bei den gemeindlichen Ausleihungen mindestens eine Laufzeit von über einem Jahr bestehen. Aus diesen bilanziellen Gegebenheiten entsteht für die Gemeinde keine Pflicht, ihrem Schuldner eine bestimmte Mindestfrist für die Rückzahlung aufzugeben. Ein solches Kriterium ist für die bilanzielle Abgrenzung der gemeindlichen Ausleihungen von den sonstigen Forderungen haushaltsrechtlich nicht geboten.

#### **3.1.3.5.03 Ausleihungen und Gegenleistungsverpflichtungen**

Eine gemeindliche Ausleihung kann auch mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden sein, die dann ggf. eine verdeckte Verzinsung darstellen kann. In solchen Fällen kann seitens der Gemeinde regelmäßig von einer Abzinsung der Ausleihung abgesehen werden, wenn davon auszugehen ist, dass die Gegenleistung die Unter- bzw. Nichtverzinslichkeit kompensiert.

Als Gegenleistung eines Dritten gegenüber der Gemeinde kann z. B. ein Belegungsrecht bei der Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau oder die Verpflichtung zur Schaffung oder zum Erhalt von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung angesehen werden. Eine Gegenleistung kann auch darin bestehen, dass der Dritte aus Empfänger der gemeindlichen Leistung eine Aufgabe übernimmt und ausführt, die sonst im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung von der Gemeinde zu erledigen wäre.

In solchen Fällen ist von der Gemeinde zu prüfen, ob die immateriellen Vorteile entweder zinsersetzende Vorteile darstellen oder ein entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens vorliegt, der jedoch hinreichend konkret bestimmt sein muss. Sofern ein aktivierbarer immaterieller Vermögensgegenstand vorliegt, ist dieser nach den einschlägigen Bestimmungen abzuschreiben. Außerdem sind die tatsächlich vorliegenden Zinskompensationen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu erläutern.

#### **3.1.3.5.04 „Investive“ Ausleihungen an gemeindliche Betriebe**

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von gemeindlichen Ausleihungen ist der Sonderfall zu betrachten, dass die Gemeinde ihren Betrieben die benötigten Investitionszuschüsse unter der Zwecksetzung gewährt, dass dieses

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Finanzvermögen dazu bestimmt ist, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Diese Form der Unterstützung dient der Werterhaltung eines Betriebes, sodass aus bilanzieller Sicht dem Zahlungsvorgang eine Nachrangigkeit zukommt und ggf. Rückzahlungselemente bestehen.

Die gemeindliche Bilanzierung ist jedoch konkret abhängig von der örtlichen Zwecksetzung der Finanzbeziehung zwischen der Gemeindeverwaltung und dem jeweiligen Betrieb der Gemeinde sowie den dazu förmlich vereinbarten und inhaltlich gegebenen Zwecken und Bedingungen. Von der Gemeinde kann z. B. festgelegt worden sein, dass die gemeindlichen Finanzmittel bei den betrieblichen Investitionen nicht zur sofortigen Minderung der Herstellungskosten eingesetzt werden sollen.

Die Gemeinde kann aber auch bestimmen, dass die Finanzmittel entsprechend der betrieblichen Nutzung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes „zeitlich zu verbrauchen“ und ggf. der Gemeinde zu erstatten sind. Dazu muss nicht zwingend eine förmliche Vereinbarung über eine Rückzahlungspflicht des Betriebes bei einer abweichenden Verwendung bestehen. Allein die Nichterfüllung der gemeindlichen Zwecke der Hingabe einer investiven Leistung an einen Betrieb löst einen grundsätzlichen Anspruch der Gemeinde auf eine Rückforderung aus und berechtigt die Gemeinde, ihren Anspruch geltend zu machen.

Die Hingabe der Finanzmittel aufgrund solcher Gegebenheiten verändert nicht den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Wertansatz für den Betrieb. Sie muss daher in der gemeindlichen Bilanz auch nicht automatisch zu einem Ansatz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung führen. Dem von der Gemeinde gewährten Zuschuss kommt oftmals vielmehr ein ähnlicher Charakter zu wie der Hingabe eines vergleichbaren langfristigen Darlehens an den gemeindlichen Betrieb.

Ein langfristiger Zuschuss mit einer vorrangigen betriebsbezogenen Beteiligungszwecksetzung kann daher in bilanzieller Hinsicht entsprechend einem langfristigen Darlehen behandelt werden, auch wenn es sich bei dem Zuschuss der Gemeinde originär nicht förmlich um einen vollständig rückzahlbaren Zuschuss handelt. Der Zuschuss kann aber durchaus „befristet“ sein oder auch mit einer Rückzahlungsoption zur Verfügung gestellt worden sein. Auch eine fehlende zweckentsprechende Verwendung durch den Betrieb ermöglicht eine Rückzahlungsoption.

Derartige gemeindliche Zuschüsse können dann von der Gemeinde in ihrer Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ zu einem Ansatz unter dem Bilanzposten „Ausleihungen“ führen. Der gemeindliche Betrieb hat aufgrund des erhaltenen gemeindlichen Zuschusses einen Sonderposten in seiner betrieblichen Bilanz anzusetzen. Entsprechend der durch die betriebliche Nutzung des Vermögensgegenstandes vorzunehmende Abschreibung und ertragswirksame Auflösung des gebildeten betrieblichen Sonderpostens ist von der Gemeinde auch der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz zu vermindern.

Derartige Wertminderungen im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ können dann „planmäßige Abschreibungen“ darstellen, die aber originär nicht durch das Handeln der Gemeinde entstehen. Sie stellen dann bilanzielle Abschreibungen dar und sind in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Diese Abschreibungen stellen keine ungewöhnlichen Geschäftsvorfälle dar und können daher haushaltswirtschaftlich nicht als „Wertminderungen von Finanzanlagen“ eingeordnet werden. Sie fallen daher auch nicht unter die haushaltsrechtliche Regelung der Verrechnung bestimmter Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.1.3.5.05 Ausleihungen als „CoCo-Bonds“ an Sparkassen**

Im gemeindlichen Bereich kann bei Bedarf die Sparkasse als gemeindlicher Wirtschaftsbetrieb ihr Eigenkapital durch Kapitalerhöhungen zulasten der Gemeinde verstärken. Eine vergleichbare Wirkung kann auch durch die Emission von „CoCo-Bonds“ (Contingent Convertible Bonds) durch die Sparkasse erreicht werden, die bankrechtlich zwischen Aktien und Anleihen eingeordnet werden. Bei den Geschäften mit „CoCo-Bonds“ müssen bestimmte Bedingungen erfüllt sein, z. B. eine Wandlung der Bonds in Kapitalanteile muss festgelegt worden sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Bonds müssen zeitlich unbefristet emittiert werden und eine Kündigung, Rückzahlung oder Rückkauf durch die Sparkasse ist nur mit einer vorherigen Erlaubnis der Sparkassenaufsicht möglich. Für die „CoCo-Bonds“ werden i. d. R. erhebliche Zinsen gezahlt, denn mit der Hingabe von Kapital soll von der Gemeinde beim Eintritt bestimmter Ereignisse ein Teil des möglichen Verlustes mitgetragen werden. Die Möglichkeit zur Umwandlung ihres hingegebenen Kapitals bei „CoCo-Bonds“ muss die Gemeinde immer im Blick haben.

In normalen Zeiten ist die Gemeinde als Besitzer einer Anleihe, z. B. als Schuldverschreibung, ein Gläubiger der Bank. In der Zeit jedoch, in der es der Sparkasse besonders schlecht geht und ihr die Zahlungsunfähigkeit droht, werden die „Coco-Bonds“ automatisch zu Aktien bzw. Kapitalanteilen an der eigenen Sparkasse. Zu einem solchen Zeitpunkt muss die Gemeinde mit dem im „CoCo-Bonds“ gebundenen eigenen Kapital anteilig zur Rettung der Sparkasse durch ihre durch den „CoCo-Bonds“ erhöhten Miteigentümeranteil beitragen.

Die Gemeinde muss bei einem „CoCo-Bonds“ wissen, dass die von der Sparkasse eingesammelten Beträge nur dann als zusätzliches Kernkapital der Sparkasse angerechnet werden können, wenn die Wandlung an das Unterschreiten einer bestimmten Quote des harten Kernkapitals geknüpft worden ist. Ein Kupon des Anlegers, den er erhält, ist daher davon abhängig, wie weit der Abstand zwischen dieser Schwelle und der Kernkapitalquote zum Zeitpunkt der Emission ist.

Die Entwicklung der Kernkapitalquote ist von zahlreichen Faktoren abhängig und nur schwer zu prognostizieren. Neben einem Kapitalverlust kann z. B. auch der Aufbau zusätzlicher risikogewichteter Aktiva zu einer Verringerung der Kernkapitalquote und damit zu einer Unterschreitung der Quote führen. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Umwandlung der Kapitalhingabe wirkt sich auch auf die gemeindliche Bilanzierung aus, denn dann entstehen weitere Kapitalanteile der Gemeinde als Träger der Sparkasse.

Ihr Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unterliegt jedoch einem Bilanzierungsverbot (vgl. § 1 SpkG NRW). Die durch die Umwandlung veranlasste Änderung der gemeindlichen Ausleihung bzw. des Wertansatzes in der Bilanz der Gemeinde führt deshalb nicht zu einer Umbuchung zum Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“. Vielmehr stellt der betreffende Betrag eine Wertveränderung der Finanzanlagen dar und ist deshalb mit der allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die „CoCo-Bonds“ stellen daher für die Gemeinde keine zulässige Form einer Kapitalanlage für aktuell nicht benötigte Finanzmittel dar. Bei dieser Anlageform kann wegen der festgelegten Umwandlung bei bestimmten Ereignissen die Einhaltung des Kriteriums „ausreichende Sicherheit“ von der Gemeinde nicht dauerhaft gewährleistet werden (vgl. § 90 Absatz 2 GO NRW).

Ein ggf. erheblicher Zinsertrag hebt diese Gegebenheit nicht auf bzw. ist allein nicht ausschlaggebend. Die Gemeinde übernimmt mit ihrer Kapitalhingabe ein zukünftiges Risiko des Schuldners, sodass unter solchen Bedingungen und ihrer Aufgabenerfüllung eine Kapitalhingabe als Darlehen in Betracht kommen kann und als Ausleihung an ein verbundenes Unternehmen zu bilanzieren wäre. Das Bilanzierungsverbot für Sparkassen steht dieser Handhabung nicht entgegen.

#### **3.1.3.5.06 Ausleihungen und Rangrücktritt**

Bei Ausleihungen der Gemeindeverwaltung an die gemeindlichen Betriebe kann ggf. gleichzeitig ein Rangrücktritt zwischen dem Betrieb als Schuldner und der Gemeinde als Gläubiger vereinbart worden sein. Eine solche Festlegung hat den Zweck, in insolvenzrechtlichen Verfahren bzw. im Rahmen einer Überschuldungsprüfung eine Überschuldung des gemeindlichen Betriebes zu vermeiden. In bilanzrechtlicher Hinsicht hat eine solche Vereinbarung keinen Einfluss auf die Bilanzierung des Gläubigers, denn durch den Rangrücktritt wird von der Gemeinde kein Forderungsverzicht gegenüber dem Betrieb erklärt.

Das schuldrechtliche Verhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Schuldner wird jedoch durch einen Rangrücktritt verändert, denn die Erfüllungspflicht des Schuldners wird im Prinzip unbefristet verschoben. Die Erfüllungspflicht kann wiederaufleben, wenn der gemeindliche Betrieb z. B. wieder Jahresüberschüsse erwirtschaftet. Die Verpflichtung des Schuldners gegenüber der Gemeinde wird deshalb nicht mehr beim Schuldner in die Überschuldungsprüfung einbezogen. Sie ist auch nicht mehr in der Bilanz des Schuldners anzusetzen, denn dessen Erfüllungspflicht gegenüber der Gemeinde als Gläubiger besteht dann aktuell nicht mehr.

Für ein Einverständnis der Gemeinde zu einer Rangrücktrittsvereinbarung muss zuvor geprüft werden, ob und ggf. wie der auf unbestimmte Zeit zuzulassende Verzicht auf die Finanzleistungen des Schuldners die Leistungsfähigkeit der Gemeinde hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung und Haushaltswirtschaft beeinträchtigt. Dabei müssen im konkreten Einzelfall die möglichen materiellen Inhalte betrachtet und bewertet werden, die zum Gegenstand einer Rangrücktrittsvereinbarung zulasten der Gemeinde gemacht werden sollen. Zu einer gemeindlichen Ausleihung, die mit einem Rangrücktritt der Gemeinde verbunden ist, bedarf es deshalb ausreichender Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss.

#### **3.1.3.5.07 Keine Sachverhalte für Ausleihungen**

Zu den Ausleihungen der Gemeinde gehören i. d. R. nicht die an Dritte gewährten Zuwendungen für Investitionen im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Ebenso sind die Kapitalanlagen der Gemeinde bei Finanzinstituten nicht als Ausleihungen an Dritte zu bilanzieren. Unter dem Bilanzposten sind auch nicht die langfristigen Forderungen der Gemeinde aus Lieferungen und Leistungen zu erfassen. Diese Forderungen sind dem Bilanzbereich "Umlaufvermögen" zuzuordnen, wie die gemeindlichen Forderungen mit einer Laufzeit von unter einem Jahr (kurzfristige Ausleihungen).

Langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, die bilanziell nicht Ausleihungen anzusetzen sind, können auch durch Stundungen der Gemeinde aufgrund von fachgesetzlichen Vorgaben entstehen. Die Gemeinde hat z. B. den Erschließungsbeitrag für Grundstücke, die landwirtschaftlich oder als Wald genutzt werden, solange zinslos zu stunden, wie das betreffende Grundstück zur Erhaltung der Wirtschaftlichkeit genutzt werden muss (vgl. § 135 Absatz 4 Satz 1 BauGB). Diese Vorgabe gilt auch bei einer Nutzungsüberlassung.

Ein Erschließungsbeitrag ist auch dann von der Gemeinde zinslos zu stunden, solange Grundstücke als Kleingärten im Sinne des Bundeskleingartengesetzes genutzt werden (vgl. § 135 Absatz 4 Satz 3 BauGB). Solche gemeindlichen Forderungen werden durch die langfristige Stundung nicht zu einem Sachverhalt, der als Ausleihung zu bilanzieren wäre, weil die Gemeinde mit der Stundung keine Angelegenheit verfolgt, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen soll.

#### **3.1.3.5.1 Zu Nummer 1.3.5.1 (Ausleihungen an verbundene Unternehmen):**

Unter dem Bilanzposten „Ausleihungen an verbundenen Unternehmen“ sind langfristige Forderungen der Gemeinde an gemeindliche Betriebe anzusetzen, die in einer Rechtsform des öffentlich-rechtlichen oder privaten Rechts bestehen. Derartige Betriebe müssen von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung dazu herzustellen. Die Betriebe müssen außerdem dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen.

Solche Betriebe werden als Tochterunternehmen in den gemeindlichen Gesamtabschluss unter Beachtung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften einbezogen (vgl. § 50 GemHVO NRW). In der gemeindlichen Bilanz sind die Betriebe der Gemeinde, die im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind, als „verbundene Unternehmen“ gesondert anzusetzen. Ein gemeindlicher Betrieb kann dabei aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben zur Gemeinde gehören.

Bei einem Betrieb in privatrechtlicher Form müssen dafür besondere Voraussetzungen vorliegen. Die enge Verbindung zwischen der öffentlich-rechtlichen Gemeinde und den betreffenden Betrieben kann deshalb auch durch den Begriff „verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden. Dieser Begriff ist dabei inhaltlich dem Begriff „verbundene Unternehmen“ gleichgestellt. Diese Einordnung ist bei gemeindlichen Betrieben des privaten Rechts der Fall, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt.

Wie unter den übrigen Bilanzposten für gemeindliche Ausleihungen sind hier nur die Forderungen aus Geld- und Finanzgeschäften der Gemeinde mit ihren Betrieben anzusetzen, die eine Laufzeit von über einem Jahr haben. Der Ausweis dieses gesonderten Bilanzpostens soll auch zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beitragen.

#### **3.1.3.5.2 Zu Nummer 1.3.5.2 (Ausleihungen an Beteiligungen):**

Unter dem Bilanzposten „Ausleihungen an Beteiligungen“ sind langfristige Forderungen der Gemeinde anzusetzen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Betrieb herzustellen. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt voraus, dass diese Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i. d. R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v. H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB).

Als Beteiligungen kommen dabei sowohl Anteile an Kapitalgesellschaften (dies betrifft auch gemeinnützige Gesellschaften) sowie Anteile an sonstigen juristischen Personen in Betracht. Die Beteiligungen der Gemeinde, die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden, und Beteiligungen an einem Unternehmen von nicht mehr als 20 v. H. sowie Geschäftsanteile an einer eingetragenen Genossenschaft, z. B. eine Kreditgenossenschaft, die auf Dauer gehalten werden, sind daher unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen.

Unter diesem Bilanzposten sind, wie unter den übrigen Bilanzposten für gemeindliche Ausleihungen, nur die Forderungen aus den Geld- und Finanzgeschäften der Gemeinde mit ihren Betrieben anzusetzen, die eine Laufzeit von über einem Jahr haben. Der Ausweis dieses gesonderten Bilanzpostens soll daher auch zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beitragen.

#### **3.1.3.5.3 Zu Nummer 1.3.5.3 (Ausleihungen an Sondervermögen):**

Unter dem Bilanzposten „Ausleihungen an Sondervermögen“ sind langfristige Forderungen der Gemeinde an besondere Vermögen der Gemeinde mit eigenem Rechnungskreis anzusetzen, die eine Laufzeit von über einem Jahr haben. Zu den gemeindlichen Sondervermögen gehören die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).

Diese Betriebe (Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen) sind wichtige Organisationsgebilde der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Sie sind wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig (vgl. Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW)). Für diese gemeindlichen Betriebe werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt.

Unter diesem Bilanzposten sind aber auch die langfristigen Forderungen der Gemeinde an ihre rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen anzusetzen, die ebenfalls Sondervermögen der Gemeinde sind, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen. Dieses gilt aber nur dann,



wenn diese Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen eine gesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss haben (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

#### **3.1.3.5.4 Zu Nummer 1.3.5.4 (Sonstige Ausleihungen):**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ müssen die langfristigen Forderungen der Gemeinde, die nicht den spezielleren Bilanzposten zuzuordnen sind, angesetzt werden, denn dieser Bilanzposten wirkt wie ein Bilanzposten „Sonstige Finanzanlagen“. Zu den anzusetzenden Ausleihungen gehören z. B. die Beteiligungen der Gemeinde, die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden oder Beteiligungen an einem Unternehmen von nicht mehr als 20 v.H. Es sind aber auch langfristige Mietvorauszahlungen und Kautionen unter diesem Bilanzposten und nicht unter der Rechnungsabgrenzung oder als geleistete Anzahlungen zu bilanzieren.

Zu den sonstigen Ausleihungen gehören aber auch Geschäftsanteile an einer eingetragenen Genossenschaft, die von der Gemeinde auf Dauer gehalten werden, z. B. einer Kreditgenossenschaft (vgl. § 108 Absatz 6 GO NRW). Diese bilanzielle Zuordnung von Geschäftsanteilen ist erfolgt, weil bereits mit der Aufnahme einer Geschäftsverbindung der Gemeinde zu einer Genossenschaft ein Erwerb von (Mindest-) Anteilen an der Genossenschaft verbunden ist. Welche Relevanz für die Beteiligungssteuerung daraus entsteht, ist für die Bilanzierung der Geschäftsanteile an einer eingetragenen Genossenschaft nicht ausschlaggebend.

Unter diesem Bilanzposten sind auch die rückzahlbaren Zuwendungen anzusetzen, die von der Gemeinde einem Dritten gewährt werden, sofern die Gewährung solcher Finanzleistungen die Voraussetzungen für die Hingabe einer Ausleihung durch die Gemeinde erfüllt. Ebenso können von der Gemeinde langfristige Kautionen anzusetzen sein. Ebenfalls sind unter diesem Bilanzposten die auf der Grundlage des § 14a BBesG bereits langfristig angesammelten Finanzmittel, die z. B. bei einigen Gemeinden durch die Versorgungskasse verwaltet werden, zu aktivieren (vgl. § 2 Absatz 5 VKZVKG).

Die Gemeinde hat auch Rückdeckungsansprüche, die durch den Abschluss einer langfristigen Kapitalversicherung, z. B. einer „Beamtenpensionsversicherung“ bestehen, unter diesem Bilanzposten anzusetzen, sofern der Versicherungslösung der Charakter einer Kapitalanlage zukommt. Aus der Art der Versicherung ergibt sich dabei i. d. R., dass die Gemeinde im zeitlichen Versicherungsverlauf steigende Versicherungsansprüche erwirbt, die beim Eintritt des Versicherungsfalls an die Gemeinde ausgeschüttet werden. In solchen Fällen entsteht der Charakter einer Ausleihung als langfristige gemeindliche Forderung.

Durch diese Vorsorge soll in künftigen Haushaltsjahren, in denen Versorgungsleistungen an die Ruhestandsbeamten zu erbringen sind, der voraussichtliche Liquiditätsbedarf der Gemeinde befriedigt werden. Der Ansatz dieser Ansprüche der Gemeinde als Kapitalanlagen oder Geldanlagen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz berührt dabei nicht den Ansatz der Pensionsrückstellungen der Gemeinde auf der Passivseite ihrer Bilanz. Für die Aktivierung dieser gemeindlichen Ansprüche ist es zudem unerheblich, wenn die Versorgungsleistungen der Gemeinde über eine Versorgungskasse zahlbar gemacht bzw. abgewickelt werden.

Der Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ sollte jedoch nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein. Sofern dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt, sollten ggf. zusätzliche Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz erfolgen. In diesen Fällen muss zudem durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das zusammengefasste Vermögen der Gemeinde gewährleistet werden.

Unter diesem Bilanzposten sind jedoch - wie unter den übrigen Bilanzposten für gemeindliche Ausleihungen - nur die Forderungen aus Geld- und Finanzgeschäften der Gemeinde anzusetzen, die durch die Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu einem Dritten dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen sollen und daher auch eine

Laufzeit von über einem Jahr haben müssen. Diese Zwecksetzung kann von der Gemeinde nicht auf die Finanzbeziehungen mit den eigenen Beschäftigten übertragen werden, z. B. im Zusammenhang mit vorübergehend gewährten Gehaltsvorschüssen oder sonstigen Vorschüssen.

### **3.2 Zu Nummer 2 (Umlaufvermögen):**

#### **3.2.01 Die Bestimmung des Umlaufvermögens**

##### **3.2.01.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz werden die Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch oder Verkauf bestimmt sind. Dem Umlaufvermögen liegt daher das „Verbrauchskonzept“ zugrunde, weil erhaltene Güter und Dienstleistungen unmittelbar der Befriedigung der gemeindlichen Bedürfnisse im Rahmen der örtlichen Aufgabenerfüllung dienen.

Für die bilanztechnische Zuordnung der gemeindlichen Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde wird daher von einer sachlichen als auch einer zeitlichen Zwecksetzung als dafür geltende grundlegende Elemente ausgegangen. Die Gemeinde hat in diesem Bilanzbereich ihrer Bilanz deshalb die Vermögensgegenstände anzusetzen, die nur für eine kurzfristige Nutzung zur Aufgabenerfüllung vorgesehen sind.

Von einer solchen Nutzungsart eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann immer dann ausgegangen werden, wenn der betreffende Vermögensgegenstand von der Gemeinde innerhalb des Haushaltsjahres verbraucht oder verkauft werden soll. Im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Gemeinde lässt sich der Begriff „kurzfristig“ wie folgt abgrenzen (vgl. Abbildung 725).

<b>DER BEGRIFF „KURZFRISTIG“</b>	
<b>Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand ist dann für eine kurzfristige Nutzung vorgesehen, wenn dieser Gegenstand</b>	
-	zum Verbrauch oder Verkauf durch die Gemeinde gehalten wird,
-	innerhalb des Haushaltsjahres in Finanzmittel umgewandelt wird,
-	Zahlungsmittel der Gemeinde darstellt.

*Abbildung 725 „Der Begriff „kurzfristig“*

Die Verwendung des Begriffs "Umlaufvermögen" verdeutlicht, dass in diesem Bilanzbereich die zum Verbrauch bestimmten gemeindlichen Vermögenswerte anzusetzen sind. Die bilanzielle Differenzierung zwischen dem Umlaufvermögen und dem Anlagevermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ist jedoch kein Kriterium, um bei den gemeindlichen Geschäftsvorfällen eine Abgrenzung zwischen der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der laufenden Verwaltungstätigkeit vornehmen zu können.

Die mit dem gemeindlichen Vermögenswerten des Umlaufvermögens zusammenhängenden Einzahlungen und Auszahlungen stellen daher nicht gleichzeitig in ihrer vollen Höhe auch Erträge bzw. Aufwendungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen wären. Gleichwohl sind auch bei den bilanziellen Vorgängen, die das Umlaufvermögen der Gemeinde betreffen, die gemeindlichen Ressourcen sachlich zutreffend zu erfassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände des gemeindlichen Umlaufvermögens gilt immer das strenge Niederstwertprinzip. Es besagt, dass von zwei möglichen Wertansätzen stets der niedrigere Wert für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz bestimmend ist. Im Falle außerplanmäßiger Abschreibungen ist daher bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens immer auf den niedrigen beizulegenden Wert abzuschreiben (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss zudem bei zwei möglichen Wertgrößen für Gegenstände des Umlaufvermögens, z. B. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Marktpreis, im Umlaufvermögen in ihrer Bilanz stets den niedrigeren Wert für die betreffenden Vermögensgegenstände ansetzen. Der niedrigere Wert stellt dabei zugleich eine Obergrenze für die Wertansätze unter den betreffenden Bilanzposten dar.

**3.2.01.2 Die Arten des Umlaufvermögens**

In der gemeindlichen Bilanz gehören zum Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ keine Vermögensgegenstände der Gemeinde, die dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen sollen. Es gehören aber auch die Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz nicht dazu. Die Arten der möglichen Vermögensgegenstände des gemeindlichen Umlaufvermögens werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 726).

<b>DAS UMLAUFVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Vorräte</b>	- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren - Geleistete Anzahlungen
<b>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b>	- Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Liquide Mittel</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 726 „Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“*

Zum gemeindlichen Umlaufvermögen können aber auch gemeindliche Grundstücke in Baugebieten und in Gewerbegebieten gehören, die von der Gemeinde zum Verkauf gehalten werden. Diese Vermögensgegenstände können unter den gemeindlichen Vorräten angesetzt werden, sofern dafür kein eigenständiger Bilanzposten oder ein „Davon-Vermerk“ sachgerecht ist.

### **3.2.02 Besonderes Umlaufvermögen**

#### **3.2.02.1 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ in der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde auch immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen, die von ihr zum Verbrauch bestimmt worden sind. Die gemeindlichen Wirtschaftsgüter sind dabei unabhängig davon im Umlaufvermögen zu aktivieren, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben oder selbst hergestellt worden sind. Die Gemeinde kann daher auch selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände unter Berücksichtigung der dafür entstandenen Herstellungskosten aktivieren, z. B. Software.

Für die unentgeltlich erworben oder selbst hergestellten Vermögensgegenstände muss jedoch gleichzeitig von der Gemeinde festgelegt worden sein, dass diese Gegenstände zum Verbrauch bestimmt sind. Andernfalls käme ein Ansatz im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ in der gemeindlichen Bilanz nicht in Betracht (vgl. § 33 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW). In diesem Fall findet das Bilanzierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene oder selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände keine Anwendung, denn das Verbot erstreckt sich ausdrücklich nur auf die immateriellen Vermögensgegenstände, die dem Bilanzbereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz zuzuordnen sind (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **3.2.02.2 Die Berechtigungen aus einem Ökokonto**

Im Rahmen von Eingriffen in Natur und Landschaft (vgl. § 4 LG NRW) sind auch von der Gemeinde geeignete Kompensationsmaßnahmen durchzuführen oder Ersatzgelder zu zahlen (vgl. §§ 4a und 5 LG NRW). Diese Gelder haben i. d. R. einen investiven Charakter und müssen der dauerhaften Aufwertung des Naturhaushalts oder des Landschaftsbildes dienen. Das Ökokonto stellt dabei ein Naturschutzinstrument im Rahmen der gesetzlich bestimmten Eingriffsregelungen dar.

In einem Ökokonto werden die vorgezogenen und anerkannten Kompensationsmaßnahmen nach Durchführung der Maßnahmen dokumentiert und durch Einbuchung oder Abbuchung verwaltet (Ökokontoführung). Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege, die ohne rechtliche Verpflichtung bereits vor Beginn eines naturschutzrechtlichen Eingriffs durchgeführt werden sollen, können vor ihrer Durchführung zur Aufnahme in ein Ökokonto durch die untere Landschaftsbehörde anerkannt werden, um bei späteren naturschutzrechtlichen Eingriffen als Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen herangezogen werden zu können (vgl. § 5a LG NRW).

Die Maßnahmen, die zwar anerkannt worden sind, deren Durchführung jedoch bis zu einer konkreten Inanspruchnahme im Rahmen der Zulassung eines Eingriffs zurückgestellt werden sollen, können dabei als gesonderter Flächen- und Maßnahmenpool mitgeführt werden (vgl. § 1 LG NRW). In diesem Rahmen werden eine Bestandsaufnahme der Ausgleichsflächen und eine Beurteilung der vorgezogenen Kompensationsmaßnahme mithilfe eines Bewertungsverfahrens und unter der Einbeziehung von Wertpunkten (Ökopunkte) vorgenommen.

Nach der Anerkennung der vorgesehenen Maßnahmen durch die zuständige Landschaftsbehörde erfolgt ihre Aufnahme in das Ökokonto. Die Ökopunkte stellen wegen der bestehenden rechtlichen Möglichkeit, vorgezogene Kompensationsmaßnahmen auf naturschutzrechtliche Eingriffsmaßnahmen anrechnen zu können, eine Berechtigung für Maßnahmenträger und damit ggf. auch für die Gemeinde dar. Derartige Berechtigungen sind zudem naturschutzrechtlich auch auf Dritte übertragbar bzw. veräußerbar.

Im Rahmen der Anerkennung der vorgezogenen Kompensationsmaßnahme durch die Vergabe von Wert- bzw. Ökopunkten durch die untere Landschaftsbehörde für die Gemeinde entsteht regelmäßig kein entgeltlicher Geschäftsvorfall, denn die Ökopunkte werden im Rahmen des Anerkennungsverfahrens durch die zuständige Stelle von der Gemeinde nicht käuflich erworben (vgl. ÖkokontoVO). Die Ökopunkte können aber grundsätzlich auch von einem Dritten erworben werden.

Ein entgeltlicher Vorgang ist für die Gemeinde nur dann als zulässig anzusehen, wenn dieser in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer von der Gemeinde konkret vorgesehenen Maßnahme steht, die naturschutzrechtlich als Eingriffsmaßnahme zu bewerten ist, und der Ökopunkte naturschutzrechtlich und haushaltsmäßig zugerechnet werden dürfen. Die Ökopunkte sind daher als abstrakt bilanzierungsfähig zu bewerten. Sie stellen immaterielle Vermögensgegenstände dar, die nur vorübergehend im Besitz der Gemeinde sind und dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb nicht dauerhaft dienen sollen. Die Ökopunkte sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen.

### **3.2.02.3 Die Flächenausweisungszertifikate**

Eine nachhaltige Siedlungsentwicklung erfordert, den Flächenverbrauch nachhaltig zu begrenzen und den Umgang mit Freiflächen zu verbessern. Diese Entwicklungsziele sollen durch handelbare Flächenausweisungszertifikate unterstützt werden und dazu beitragen, den Flächen neuverbrauch zu vermindern und die Innenentwicklung der Gemeinde zu erleichtern. Ein Zertifikatehandel soll dabei ein wirksames Instrument sein, um eine neue Inanspruchnahme von Siedlungs- und Verkehrsflächen auf ein vertretbares Maß zu reduzieren.

Das definierte Maß ist seit dem Jahr 2002 in der Doppelstrategie des nationalen Nachhaltigkeitsrats beschrieben und umfasst neben dem 30-ha-Ziel auch den Grundsatz für eine Innen- vor Außenentwicklung im Verhältnis 3:1. Beide Teilziele sollen möglichst bis zum Jahr 2020 erreicht werden. Die Gemeinde muss dabei festlegen, welche Flächen zum Außenbereich und welche zum Innenentwicklungsbereich des Gemeindegebietes gehören. Im Flächenhandelssystem entscheidet diese Zuordnung darüber, für welche baulichen Maßnahmen Zertifikate vorhanden sein müssen. für Neuplanungen von Siedlungs- und Verkehrsflächen im Außenbereich sind dabei grundsätzlich Zertifikate erforderlich.

Nach den Rahmenbedingungen des zu erreichenden Flächensparziels wird z. B. das 30-ha-Ziel der nationalen Nachhaltigkeitsstrategie in Form von „Zertifikaten“ verbrieft und auf die Gemeinden verteilt. Die Gemeinde muss dann in den Fällen, in denen sie bisher ungenutzte Flächen im Außenbereich zu Bauland machen will, die entsprechende Menge an Zertifikaten dafür aufbringen. Die Flächenausweisungszertifikate sind zwischen den Gemeinden frei handelbar. Die Gemeinde kann ungenutzte Zertifikate an andere Gemeinden verkaufen, z. B. wenn die andere Gemeinde für ihre örtliche Maßnahme mehr Zertifikate benötigen als ihr zugeteilt worden ist.

Die Zertifikate werden über mehrere Jahre gestaffelt verteilt und können von der Gemeinde für größere Maßnahmen angespart werden. Die Gemeinde kann aber auch durch die Rücknahme bestehender Baurechte zusätzliche Zertifikate erhalten. Der Erwerb von Flächenausweisungszertifikaten stellt für die Gemeinde einen entgeltlichen Vorgang dar, bei dem die Zertifikate der Gemeinde baurechtlich und naturschutzrechtlich sowie haushaltsmäßig zugerechnet werden sollen und dürfen.

Die von der Gemeinde erworbenen Zertifikate sind daher als abstrakt bilanzierungsfähig zu bewerten. Sie stellen immaterielle Vermögensgegenstände dar, die nur vorübergehend im Besitz der Gemeinde sind und dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb nicht dauerhaft dienen sollen. Diese Zertifikate sind deshalb in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen.

### **3.2.02.4 Die Grundstücke zur Veräußerung**

Dem Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ sind auch die gemeindlichen Grundstücke zuzuordnen, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde auf Dauer dienen bzw. nicht mehr von der Gemeinde genutzt werden und von ihr konkret zur Veräußerung vorgesehen sind. In der Regel sind dieses Grundstücke, die noch weniger als ein Jahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

bei der Gemeinde verbleiben sollen. Dem gemeindlichen Umlaufvermögen sind aber auch die gemeindlichen Grundstücke zuzuordnen, die ausschließlich zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden.

Solche Vermögensgegenstände sind bilanziell dem Bilanzbereich "Vorräte" zuzuordnen. Sie sollten wegen ihrer besonderen örtlichen Bedeutung sowie aus Transparenzgründen jedoch unter dem gesonderten Bilanzposten "Vorgehaltene Veräußerungsgrundstücke" in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die vorgegebene Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz steht einer sachgerechten Erweiterung nicht entgegen, auch wenn es im Einzelfall ggf. ausreichend ist, beim Bilanzposten "Vorräte" nur einen „Davon-Vermerk“ auszuweisen.

Die Gemeinde sollte unter Berücksichtigung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einschätzen, welcher Informationsbedarf über solche Vermögensgegenstände örtlich tatsächlich besteht, z. B. Angaben zum Bauerwartungsland, zu Baugrundstücken und Gewerbegrundstücken. Unabhängig von der Form des Bilanzausweises müssen jedoch im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben und Erläuterungen zu den vorhandenen und veräußerbaren Grundstücken der Gemeinde gemacht werden.

### **3.2.03 Die Abgrenzung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen**

Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand, der im Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist, kann im Einzelfall bei einer Änderung seiner Nutzung oder Zweckbestimmung zum Abschlussstichtag auch dem Umlaufvermögen zuzurechnen und entsprechend zu bilanzieren sein, weil zum Verbrauch, zur Weiterverarbeitung oder zur Veräußerung bestimmte gemeindliche Vermögensgegenstände bilanziell dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind. In solchen Fällen kommt es auf die nicht nur auf die gemeindliche Zweckbestimmung an, die sich regelmäßig dem Willen der Gemeinde über den zeitlich bestimmten Gebrauch oder Verbrauch eines Vermögensgegenstandes ergibt, sondern auf alle relevanten Umstände an.

Dem gemeindlichen Umlaufvermögen sind deshalb z. B. auch die gemeindlichen Grundstücke zuzuordnen, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, auch wenn sie aufgrund ihrer Eigenart eigentlich dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen wären. Bei der Abgrenzung zwischen dem gemeindlichen Umlaufvermögen und dem Anlagevermögen der Gemeinde ist aber auch die zeitliche Verweildauer bei der Gemeinde ein Kriterium. Ein gemeindlicher Vermögensgegenstand kann i. d. R. ins Umlaufvermögen der Gemeinde umgliedert werden, wenn dieser Gegenstand von der Gemeinde nicht mehr für den vorgesehenen Zweck genutzt wird und kurzfristig veräußert werden soll.

Eine generelle Mindestverweildauer für die Abgrenzung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen besteht jedoch nicht. Entsprechend der betriebswirtschaftlichen Literatur kann eine Zuordnung zum Anlagevermögen erst als sachgerecht betrachtet werden, wenn die Gemeinde mehr als fünf Jahre über den betreffenden Vermögensgegenstand verfügt oder verfügen will. In die Entscheidung der Gemeinde über die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum Umlaufvermögen sind aber auch seine Art und seine Verwendung einzubeziehen.

Bei ihrer Entscheidung darf die Gemeinde nicht ihre Absichten außer Betracht lassen, die ggf. bereits durch die Festlegung der Verwendung des Vermögensgegenstandes zum Ausdruck gekommen sind. Alle Kriterien, die von der Gemeinde ihrer Zuordnungsentscheidung zugrunde gelegt werden, müssen von ihr dokumentiert werden. Die getroffene Entscheidung muss zudem prüffähig und nachvollziehbar sein, auch wenn die Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag wieder neu entscheiden kann.

### **3.2.04 Die Umgliederungen ins Umlaufvermögen**

Im Zeitablauf der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann sich dessen Zweckbestimmung ändern oder dessen Nutzung durch die Gemeinde eingestellt werden. Die Gemeinde hat dann die bilanzielle Zuordnung zu überprüfen und ggf. anzupassen. Sofern dieser Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Anlagevermögen“ angesetzt worden ist, kann zum Abschlussstichtag entsprechend der eingetretenen Änderung der Zweckbestimmung eine Umgliederung dieses Vermögensgegenstandes in den Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ vorzunehmen sein.

Eine Umgliederung setzt dabei regelmäßig voraus, dass die Gemeinde aktiv die für eine kurzfristige Veräußerung notwendigen Maßnahmen durchführt. Es wird z. B. ein entsprechender Ratsbeschluss zu fassen sein, damit die Gemeinde sich von einem bestimmten Vermögensgegenstand trennen kann. Bei einer Umgliederung muss klar erkennbar und nachvollziehbar sein, dass die Gemeinde sich kurzfristig von dem gemeindlichen Vermögensgegenstand trennen will und nicht nur eine Absicht zur Veräußerung zu einem unbestimmten Zeitpunkt bei der Gemeindeverwaltung besteht.

Eine solche Umgliederung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen soll dabei jeweils zum Abschlussstichtag erfolgen. Es können sich daraus ggf. Abweichungen von der bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode und Wertminderungen ergeben, weil die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit dem beizulegenden Zeitwert als fortgeführte Anschaffungskosten zu bilanzieren sind und das strenge Niederstwertprinzip gilt (vgl. § 35 Absatz 7 GO NRW).

Eine Umgliederung ist als nicht zulässig anzusehen, wenn bei der Gemeinde nur die Absicht zur Abgabe eines Vermögensgegenstandes besteht, ohne dass weitere Kriterien durch die Gemeinde konkret erfüllt sind oder besondere Umstände dafür nicht erkennbar sind. Die Absicht der Ertragserzielung durch die Veräußerung ist kein Grund für eine Umgliederung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ins gemeindliche Umlaufvermögen, denn derartige Erträge sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Auf eine Umgliederung vom Anlagevermögen ins gemeindliche Umlaufvermögen ist auch dann regelmäßig zu verzichten, wenn ein zur Veräußerung anstehender Vermögensgegenstand von der Gemeinde noch tatsächlich bis zu seiner Veräußerung genutzt wird. Sofern eine Umgliederung der zu veräußernden Vermögensgegenstände aus bilanziellen Gründen erfolgt, sind die aus der Anwendung des Niederstwertprinzips entstandenen Aufwendungen, aber auch die aus der durchgeführten Veräußerung erzielten Erträge mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen.

### **3.2.1 Zu Nummer 2.1 (Vorräte):**

#### **3.2.1.01 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Vorräte“ sind die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen (Dienstleistungen in Arbeit) sowie die fertigen Erzeugnisse von der Gemeinde anzusetzen. Derartige Vorräte werden durch die Gemeinde i. d. R. zum kurzfristigen Verbrauch oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt. Aus der Gesamtsicht der Gemeindeverwaltung über ihre Vermögensgegenstände dürften die Vorräte wertmäßig eher unbedeutend sein.

Dieser Bilanzposten hat i. d. R. nur dann eine erhebliche Bedeutung, wenn in gemeindlichen Aufgabenbereichen eine „materielle“ Produktion oder ein Handel erfolgt. Bei der Gemeinde könnte - wie bei Dienstleistungsbetrieben - der Bilanzposten für die „unfertigen Leistungen“ der Gemeinde eine größere Bedeutung haben. Insgesamt betrachtet dürften nur in einzelnen Organisationseinheiten oder Aufgabenbereichen der Gemeinde die Vorräte von besonderer Bedeutung sein, z. B. im Baubereich. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über die Untergliederung dieses

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bilanzpostens zu entscheiden, die über die Mindestgliederung hinausgeht. Eine mögliche Untergliederung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 727).

<b>DIE UNTERGLIEDERUNG DES BILANZPOSTENS „VORRÄTE“</b>	
-	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.
-	Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen.
-	Fertige Erzeugnisse und Waren.
-	Fertige Leistungen.
-	Vorgehaltene Grundstücke.
-	Immaterielle Vermögensgegenstände.
-	Geleistete Anzahlungen.

*Abbildung 727 „Die Untergliederung des Bilanzpostens „Vorräte“*

Die Gemeinde hat diesen Bilanzposten mindestens dann zu untergliedern, wenn von ihr Anzahlungen auf Vorräte geleistet wurden. Sie hat dann die geleisteten Anzahlungen getrennt vom Wertansatz für die Vorräte unter dem eigenständigen Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ zu bilanzieren. Außerdem können von der Gemeinde die Bezeichnungen der Bilanzposten im Bilanzbereich „Vorräte“ unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse angepasst werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vorräte sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 15 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.2.1.02 Der Begriff „Vorräte“**

Im gemeindlichen Bereich erstreckt sich der bilanzielle Begriff „Vorräte“ auf alle bei der Gemeinde für die Verwaltungstätigkeit vorhandenen Materialien, die zu verarbeiten oder zu bearbeiten sind, und die veräußert werden sollen (Vorratsvermögen). Der Begriff umfasst aber auch die aus diesen Materialien herzustellenden und fertiggestellten materiellen Wirtschaftsgüter, die für eigene Zwecke benötigt oder an Dritte abgegeben werden sollen.

Durch den Begriff „Vorräte“ werden aber auch immaterielle Vermögensstände der Gemeinde erfasst, wenn diese Vermögensgegenstände bilanztechnisch nicht dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen sind. Unter den Begriff fallen zudem die aufgrund der gemeindlichen Geschäftstätigkeit bzw. der Dienstleistungen der Gemeinde die erbrachten Leistungen. Derartige Leistungen müssen gemeindliche Arbeitsergebnisse aufgrund einer zweckgerichteten Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung sein.



### **3.2.1.03 Der Ansatz weiterer Vorräte**

Als Vorräte sind in der gemeindlichen Bilanz auch Lagerbestände an verwertbaren Materialien anzusetzen. Sofern bereits Bestände aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht. Dabei ist ggf. eine dezentrale Lagerung zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang gilt außerdem, solange die Vorräte gelagert werden, stellen die Auszahlungen für ihre Beschaffung noch keinen Ressourcenverbrauch dar. Außerdem dürfen keine kalkulatorischen Kosten auf Vorräte, z. B. Wagniskosten auf die Bestände oder den Transport, aktiviert werden.

Zu den Vorräten der Gemeinde sind auch die Nutzpflanzungen auf landwirtschaftlich genutzten Anbauflächen und sonstige pflanzliche Erzeugnisse sowie die Nutztiere zuzuordnen, sofern diese Sachen zum Verbrauch bestimmt sind, z. B. Obstanpflanzungen. Sie sollen deshalb in der Bilanz auch der laufenden Geschäftstätigkeit bzw. der Geschäftsausstattung der Gemeinde zugerechnet und entsprechend im Umlaufvermögen bilanziert werden. Eine bilanzielle Zuordnung bzw. ein Wertansatz der Nutzpflanzungen unter den Aufbauten oder Anlagen auf unbebauten Grundstücken im Anlagevermögen soll daher auch nicht erfolgen.

Zum Vorratsvermögen der Gemeinde gehört auch das auf forstwirtschaftlichen Flächen der Gemeinde geschlagene Holz, wenn es aus der forstlichen Produktion heraus veräußert werden soll. Dabei ist zu beachten, dass der Baumbestand einen getrennt vom Grund und Boden anzusetzenden Vermögensgegenstand darstellt. Durch den Einschlag von Holz wird regelmäßig eine Umgliederung ins gemeindliche Umlaufvermögen ausgelöst.

Ein solcher Einschlag bedeutet dabei für das Anlagevermögen eine Wertminderung und für das Umlaufvermögen neue Wertansätze in Form von Herstellungskosten. Der Umfang der Wertminderung besteht dabei i. d. R. aus der Differenz zwischen dem bilanzierten Buchwert und dem Wert des ggf. verbleibenden Baumbestandes. Der ermittelte Differenzbetrag stellt dabei dann gleichzeitig die Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes dar.

### **3.2.1.04 Die vorgehaltenen Veräußerungsgegenstände**

#### **3.2.1.04.1 Die bilanzielle Einordnung**

Zum Vorratsvermögen der Gemeinde, das in der gemeindlichen Bilanz dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, gehören auch Vermögensgegenstände der Gemeinde, die unter der Zwecksetzung der Veräußerung an entsprechende Interessenten gehalten werden. Die vorgehaltenen Veräußerungsgrundstücke sind als gemeindliche Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde dem Bereich "Vorräte" zuzuordnen.

Vorgehaltene Veräußerungsgegenstände sind insbesondere gemeindliche Grundstücke, die der weiteren Entwicklung der Gemeinde dienen, z. B. Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke und die an private Bauwillige oder Gewerbetreibende veräußert werden sollen. Dazu können auch gemeindliche Finanzanlagen gehören, sofern diese keine Wertpapiere des Umlaufvermögens darstellen oder unter dem für diese Wertpapiere vorgesehenen Bilanzposten zu erfassen sind.

Die Gemeinde sollte die vorgehaltenen Veräußerungsgegenstände wegen ihrer besonderen Bedeutung und aus Transparenzgründen ggf. unter einem gesonderten Posten im Bereich „Vorräte“ in der gemeindlichen Bilanz ansetzen. Sie kann dabei auch eine Differenzierung nach der Zuordnung der Vermögensgegenstände zum Sachanlagevermögen oder zum Finanzanlagevermögen vornehmen. Für die Gemeinde kann es abhängig von den örtlichen Verhältnissen auch sachgerecht und ausreichend sein, aufgrund von vorgehaltenen Veräußerungsgrundstücken einen „Davon-Vermerk“ zum Bilanzposten "Vorräte" auszuweisen.

#### **3.2.1.04.2 Der Bilanzposten für Grundstücke**

Der Bilanzausweis von vorgehaltenen Veräußerungsgrundstücken kann in der gemeindlichen Bilanz in Form eines zusätzlichen Bilanzpostens erfolgen. Die Gemeinde könnte z. B. für den Posten die Bezeichnung "Vorgehaltene Veräußerungsgrundstücke" oder „Zum Verkauf bestimmte Grundstücke“ verwenden. Sie kann den Bilanzposten aber auch sachlich anders bezeichnen, z. B. wenn von der Gemeinde nur Grundstücke für bestimmte Zwecke vorgehalten werden. Die Gemeinde kann für die Grundstücke auch gesonderte Posten nach ihrem Fertigstellungsgrad bilanzieren und deshalb zwischen erschlossenen (fertige Erzeugnisse) und nicht erschlossenen Grundstücken (unfertige Erzeugnisse) unterscheiden.

Eine sachgerechte Erweiterung der gemeindlichen Bilanz um gesonderte Posten muss grundsätzlich zu der haushaltsrechtlich vorgegebenen Mindestgliederung passen. Neben der Festlegung der Zahl neuer Bilanzposten ist auch deren Einordnung wichtig. Gesonderte Bilanzposten für vorgehaltene Veräußerungsgrundstücke müssen von der Gemeinde im Bilanzbereich „Vorräte“ zwischen die Bilanzposten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren“ und „Geleistete Anzahlungen“ eingeordnet werden. Unter Beachtung des Bilanzgrundsatzes „Klarheit“ muss sichergestellt und unmittelbar erkennbar sein, dass der Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ sich in der gemeindlichen Bilanz auf alle Posten im Bereich „Vorräte“ erstreckt.

Bei einer Erweiterung der Bilanzgliederung im Bilanzbereich „Vorräte“ muss von der Gemeinde im Zusammenhang mit dem Anhang geprüft werden, ob entsprechende Informationen über das besondere Vorratsvermögen „Vorgehaltene Veräußerungsgrundstücke“ allein im Anhang im Jahresabschluss nicht ausreichend sind. Eine derartige Prüfung soll durch die Gemeinde auch dann erfolgen, wenn für die Grundstücke gesonderte „Davon-Vermerke“ in die gemeindliche Bilanz aufgenommen werden.

Für die Gemeinde besteht im Anhang die Möglichkeit, ggf. weitere Erläuterungen zu geben und zu den Grundstücken besondere Angaben über deren Arten und Flächen zu machen, wenn der bilanzierte Gesamtansatz wegen des Grundsatzes der Klarheit nicht entsprechend untergliedert worden ist. Sie muss in diesem Zusammenhang beachten, dass die von der Gemeinde zur Veräußerung vorgesehenen Vermögensgegenstände nicht unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ ansetzen sind, denn diese Vermögensgegenstände stellen keine Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten dar.

#### **3.2.1.04.3 Der Bilanzposten für Finanzanlagen**

Der Bilanzausweis von vorgehaltenen Finanzanlagen kann in der gemeindlichen Bilanz in Form eines zusätzlichen Bilanzpostens erfolgen. Die Gemeinde könnte z. B. für den Posten die Bezeichnung "Vorgehaltene Finanzanlagen" oder „Zum Verkauf bestimmte Finanzanlagen“ verwenden. Sie kann den Bilanzposten aber auch sachlich anders bezeichnen. Bei einer derartigen Erweiterung der Bilanzgliederung im Bilanzbereich „Vorräte“ müssen von der Gemeinde sachgerechte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gegeben werden.

Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob die zur Veräußerung vorgehaltenen Finanzanlagen ggf. solche Wertpapiere zum Verbrauch darstellen, die unter dem besonderen Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ anzusetzen sind. Sie hat auch zu prüfen, ob die Informationen über das besondere Vorratsvermögen „Vorgehaltene Finanzanlagen“ im Anhang im Jahresabschluss nicht allein ausreichend sind. Eine derartige Prüfung soll durch die Gemeinde auch dann erfolgen, wenn für die abzugebenden Finanzanlagen gesonderte „Davon-Vermerke“ in die gemeindliche Bilanz aufgenommen werden.

### **3.2.1.05 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde benutzt vielfach immaterielle Vermögensgegenstände für spezielle Zwecke und dann oft nur für einen kurzfristigen Zeitraum. Derartige Vermögensgegenstände sind dann aus gemeindlicher Sicht zum Verbrauch bestimmt und deshalb nicht im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ anzusetzen, unabhängig davon, ob die Vermögensgegenstände entgeltlich oder nicht entgeltlich erworben worden sind. Sie sind aufgrund der Zwecksetzung „Verbrauch“ in der gemeindlichen Bilanz dem Bilanzbereich „Vorräte“ im Umlaufvermögen zuzuordnen.

Derartige gemeindliche Geschäftsvorfälle mit immateriellen Vermögensgegenständen werden nicht vom haushaltsrechtlichen Bilanzierungsverbot erfasst, denn das Verbot erstreckt sich nur auf immaterielle Vermögensstände des gemeindlichen Anlagevermögens (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Für den bilanziellen Ansatz der immateriellen Vermögensstände des Umlaufvermögens ist es daher nicht relevant, ob die Vermögensgegenstände von der Gemeinde entgeltlich oder nicht entgeltlich erworben oder von ihr selbst hergestellt worden sind. Die Gemeinde kann daher z. B. ihre selbsterstellte Software im Umfang der entstandenen Herstellungskosten in der Bilanz im Bereich „Umlaufvermögen“ ansetzen (vgl. § 33 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.2.1.06 Keine Eigenkapitalverrechnung**

Bei den Vorräten, die in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ anzusetzen sind, ist zu beachten, dass Erträge und Aufwendungen aus deren Veräußerung sowie deren Abgang nicht mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind, weil die Vorräte haushaltsmäßig zum „Verbrauch“ bestimmt sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Aus entsprechenden Geschäftsvorfällen der Gemeinde entstehende Erträge und Aufwendungen bei den Vermögensgegenständen des gemeindlichen Umlaufvermögens sind in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen (vgl. § 38 GemHVO NRW). Die Verrechnungsmöglichkeit ist haushaltsrechtlich auf Vermögensgegenstände beschränkt worden, die in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ anzusetzen sind.

#### **3.2.1.1 Zu Nummer 2.1.1 (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren):**

##### **3.2.1.1.1 Der Ansatz von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen**

Unter dem Bilanzposten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren“ sind die fremdbezogenen Materialien anzusetzen, die unmittelbar der Produktion dienen. Die Rohstoffe gehen als Grundstoffe und wichtige Bestandteile in die unfertigen und fertigen Erzeugnisse ein. Ebenso die Hilfsstoffe, die jedoch nur einen untergeordneten Bestandteil der Erzeugnisse darstellen. Durch die Betriebsstoffe wird u. a. die Produktion unterstützt. Die fertigen Erzeugnisse stellen dann verkaufsfertige Vermögensgegenstände dar.

Unter diesem Bilanzposten sind von der Gemeinde auch die Vielzahl von Ersatzteilen für ihre Maschinen und technischen Anlagen anzusetzen. Dabei können ggf. Spezialersatzteile für die Maschinen und technischen Anlagen, für die keine allgemeinen Verwendungsmöglichkeiten bestehen, unter dem Bilanzposten „Maschinen, technische Anlagen und Fahrzeuge“ im Anlagevermögen angesetzt werden.

##### **3.2.1.1.2 Der Ansatz von Waren**

Unter dem Bilanzposten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren“ sind auch Vorräte an produzierten Fertigerzeugnissen anzusetzen, die von der Gemeinde vor der Auslieferung an Dritte nicht weiterverarbeitet werden. Ebenso

muss die Gemeinde von Dritten gekaufte Handelsware, die von ihr zur Weiterveräußerung beschafft wurde, ansetzen, z. B. Familienstambücher. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz muss die Gemeinde die jährlichen Veränderungen des Bestandes erfassen und nachhalten.

Die Gemeinde kann dabei gekaufte, aber noch nicht angelieferte, unbezahlte Waren außer Betracht lassen, wenn sie nicht die „Gefahr“ des „Untergehens“ dafür übernommen hat. In solchen Fällen besteht i. d. R. eine Passivierungspflicht für die Gemeinde. Über einen gesonderten Bilanzposten für ihre Waren in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden.

### **3.2.1.1.3 Der Ansatz von unfertigen Gütern**

Die unfertigen Erzeugnisse der Gemeinde gehören zu dem von der Gemeinde zu bilanzierenden Vorratsvermögen gehören. Sie entstehen im Rahmen der gemeindlichen Herstellung eines Produktes, wenn Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu Erzeugnissen verarbeitet werden, der Erstellungsprozess zum Abschlussstichtag aber nicht abgeschlossen ist und auch die Erzeugnisse auch noch nicht an Dritte abgegeben bzw. veräußert worden sind.

Zu den unfertigen Erzeugnissen der Gemeinde gehören auch eigene Bauleistungen der Gemeinde, die von ihr für Dritte erbracht werden, z. B. ein Gebäude. Zum Abschlussstichtag sind stellen auch derartige Wirtschaftsgüter ein unfertiges Erzeugnis für die Gemeinde dar, dass in der gemeindlichen Bilanz unter dem zutreffenden Bilanzposten anzusetzen ist, sofern der von der Gemeinde zu erstellende Gegenstand zum Verkauf an einen Dritten bzw. für einen Dritten bestimmt ist. Ein Beispiel für die bilanzielle Einordnung für den Umgang mit unfertigen Erzeugnissen wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 123).

#### **BEISPIEL:**

##### **Unfertige Klettergerüste für Spielplätze**

Die Gemeinde stellt für eigene Kindertageseinrichtungen und für die Einrichtungen anderer Träger aus erworbenen Materialien spezielle Klettergerüste für Spielplätze her. Die Spielgeräte sollen in der Winterzeit hergestellt und im Frühjahr aufgestellt werden.

Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres sind einige Klettergerüste fertiggestellt, jedoch befindet sich die Mehrzahl noch im Herstellungsprozess. Von der Gemeinde sind daher die Spielgeräte als unfertige und fertige Erzeugnisse wertmäßig zu beurteilen. Sie trägt noch das Risiko bei diesen Vorleistungen gegenüber Dritten. Die Erzeugnisse sollen unter Beachtung der Veräußerungsabsicht der Gemeinde im Bilanzbereich „Vorräte“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Deren Ansatz wird durch den Umfang der Aufwendungen bestimmt, die bei der Gemeinde durch den Herstellungsprozess entstanden sind.

Mit der Abnahme der Klettergerüste durch die Träger anderer Kindertageseinrichtungen bedarf es dann keines bilanziellen Ansatzes der betreffenden Spielgeräte mehr. Sofern die anderen Träger bereits eine Abschlagszahlung geleistet haben, hatte die Gemeinde eine entsprechende Verbindlichkeit unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ in ihrer Bilanz anzusetzen. Dieser Ansatz kann ebenfalls mit der Übergabe der Klettergerüste entfallen.

*Beispiel 91 „Unfertige Klettergerüste für Spielplätze“*

Von der Gemeinde sind in der entsprechenden Art und Weise auch noch nicht fertiggestellte Straßenbauleistungen für einen Dritten, der Straßenbaulastträger ist, in der gemeindlichen Bilanz zu erfassen, z. B. ein Straßenstück als Verbindung zwischen zwei Straßen oder ein Radweg, der sich auch auf das Gebiet einer anderen Gemeinde erstreckt und durchgängig nur von einer Gemeinde gebaut wird.

Bei einer erheblichen örtlichen Bedeutung von unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen für die Gemeinde kann in der gemeindlichen Bilanz auch der Ausweis eines gesonderten Postens mit entsprechendem Wertansatz sachgerecht sein. In derartigen Fällen müsste von der Gemeinde ein „Davon-Vermerk“ zum Bilanzposten „Vorräte“ als nicht als ausreichend angesehen werden. Über einen gesonderten Bilanzposten für die fertigen Erzeugnisse hat die Gemeinde wie bei den unfertigen Erzeugnissen eigenverantwortlich zu entscheiden.

Die Herstellungsverpflichtung der Gemeinde bzw. ein von Dritten erhaltener Auftrag lösen auch unter Berücksichtigung dieser bilanziellen Zuordnung und Erfassung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz grundsätzlich keine gesonderte Pflicht der Gemeinde zur gleichzeitigen Bildung und Bilanzierung einer entsprechend hohen Rückstellung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz aus.

#### **3.2.1.1.4 Der Ansatz unfertiger Leistungen**

Im Rahmen der von der Gemeinde zu erbringenden Dienstleistungen gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ggf. auch unfertige Leistungen bilanziert werden, wenn der Erstellungsprozess einer Dienstleistung noch nicht abgeschlossen oder die Dienstleistung mit dem Auftraggeber noch nicht abgerechnet worden ist. Die unfertigen Leistungen müssen dann wie die unfertigen Erzeugnisse der Gemeinde im Umlaufvermögen der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Für gemeindliche Dienstleistungen kann ein Ansatz im Bilanzbereich „Forderungen“ in der gemeindlichen Bilanz erst dann in Betracht kommen, wenn eine Dienstleistung von der Gemeinde vollständig erbracht worden ist. Erst mit der Abnahme der gesamten Leistung entfällt für die Gemeinde das Liefer- und Leistungsrisiko. Zudem ist das Realisierungsprinzip zu beachten, auch wenn vom Auftraggeber ggf. von der Gemeinde erbrachte Teilleistungen abgenommen, aber noch nicht abgerechnet worden sind.

Die unfertigen Leistungen der Gemeinde stellen jedoch als noch nicht am Abschlussstichtag abgeschlossene gemeindliche Dienstleistungen (noch in Arbeit) einen bilanzierungsfähigen Anspruch der Gemeinde gegenüber dem Auftraggeber dar. Die Gemeinde hat den Wert der unfertigen Leistungen unter Berücksichtigung des Fertigstellungsgrads und des Auftragsvolumens zu ermitteln und zur Grundlage ihrer Bilanzierung zu machen. Für die unfertigen Leistungen muss die Gemeinde in ihrer Bilanz nicht zwingend einen gesonderten Posten ansetzen.

#### **3.2.1.1.5 Kein Ansatz von Pfandgut**

Die Gemeinde erhält im Zusammenhang mit dem Erwerb von Vorräten oftmals Fässer, Kisten oder andere Verpackungen, mit denen die Vorräte geliefert werden. Diese Gegenstände werden der Gemeinde leihweise als Pfandgut überlassen und bleiben im Eigentum des Lieferanten. Die Gemeinde muss für das Pfandgut zusätzlich zum Kaufpreis der Vorräte ein Pfandgeld entrichten, das ihr bei Rückgabe des Pfandgutes vom Lieferanten erstattet wird.

Bei diesen Gegebenheiten geht das Pfandgut nicht in das Eigentum der Gemeinde über. Vielmehr entsteht bei der Gemeinde aufgrund der Leistung des Pfandgeldes ein Anspruch auf Erstattung gegenüber dem Lieferanten. Einen zum Abschlussstichtag bestehenden Erstattungsanspruch kann die Gemeinde im Bilanzbereich „Forderungen“ aktivieren. Diese Forderung darf von der Gemeinde nicht mit ihren Verpflichtungen aus dem Erwerbsgeschäft gegenüber dem Lieferanten verrechnet werden.

Die Gemeinde darf ihre bilanzierte Forderung auch nicht mit ihrer Verpflichtung zur Rückgabe des Pfandgutes verrechnen. In den Fällen, in denen die Gemeinde zum Abschlussstichtag das übernommene Pfandgut noch nicht an den Lieferanten zurückgegeben hat, besteht eine nicht erfüllte Verpflichtung für die Gemeinde, für die eine entsprechende Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren ist.

### **3.2.1.2 Zu Nummer 2.1.2 (Geleistete Anzahlungen):**

In der gemeindlichen Bilanz sind geleistete Anzahlungen der Gemeinde auf Vorräte unter dem Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen (auf Vorräte)“ gesondert anzusetzen. Die geleisteten Anzahlungen stellen Vorleistungen der Gemeinde für die Beschaffung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens der Gemeinde dar. Die Leistungen an Anzahlungen an Dritte durch die Gemeinde erfolgen i. d. R. aufgrund abgeschlossener Lieferungs- oder Leistungsverträge. Die Lieferungen oder Leistungen des Dritten stehen aber zu diesem Zeitpunkt noch aus.

Aus bilanzieller Sicht braucht im Zeitpunkt der gemeindlichen Zahlung die Gesamthöhe der Gegenleistung der Gemeinde noch nicht endgültig festzustehen. Dieser Bilanzposten ist zudem aufzulösen bzw. umzubuchen, wenn die Lieferungen oder Leistungen durch den Dritten an die Gemeinde erfolgt sind. Beim Ansatz von gemeindlichen Finanzleistungen für neue Vermögensgegenstände im Sinne des Bilanzpostens ist zu beachten, dass diese von der Gemeinde als Abschlagszahlungen geleistet worden sind.

Eine sachgerechte Erweiterung der gemeindlichen Bilanz um gesonderte Posten muss nicht nur im Bilanzbereich „Vorräte“ zu der haushaltsrechtlich vorgegebenen Mindestgliederung passen. Neben der Festlegung der Zahl neuer Bilanzposten ist auch deren Einordnung wichtig. Weitere Bilanzposten, z. B. für den Ansatz vorgehaltener Veräußerungsgrundstücke müssen von der Gemeinde im Bilanzbereich „Vorräte“ zwischen die Bilanzposten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren“ und „Geleistete Anzahlungen“ eingeordnet werden. Es muss unter Beachtung des Bilanzgrundsatzes „Klarheit“ unmittelbar erkennbar sein, dass der Bilanzposten „geleistete Anzahlungen“ sich auf den gesamten Bilanzbereich „Vorräte“ erstreckt.

#### **3.2.1.2.2 Die inhaltliche Abgrenzung**

Nach den haushaltsrechtlichen Bestimmungen darf die Gemeinde ihre finanziellen Verpflichtungen aus Vereinbarungen oder sonstigen Geschäftsvorfällen erst bei Fälligkeit erfüllen (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Vorgabe bedeutet, dass zuerst die Sachleistung erbracht sein muss, bevor die gemeindliche Finanzleistung als Gegenleistung dazu erfolgt. Aufgrund dieser Sachlage kommt eine Vorauszahlung der Gemeinde nicht in Betracht.

Bei dieser Zahlungsform müsste die Gemeinde den Kaufpreis zahlen, obwohl der Verkäufer noch keine Leistung erbracht bzw. die Waren noch nicht geliefert hat. Es kommt aber auch eine Anzahlung der Gemeinde nicht in Betracht. Bei dieser Zahlungsform würde die Gemeinde einen Teil des Kaufpreises leisten, obwohl der Preis üblicherweise nur insgesamt fällig wird. Außerdem erfolgt der Eigentumsübergang des Vermögensgegenstandes regelmäßig erst im Rahmen der Leistung des vollen Kaufpreises.

Beim Erwerb von Vermögensgegenständen sind deshalb nur Abschlagszahlungen zulässig. Dieser Festlegung liegt zugrunde, dass der Auftragnehmer der Gemeinde bereits nach einer erbrachten Teilleistung eine Bezahlung (Gegenleistung) von der Gemeinde fordern kann. In bilanzieller Hinsicht entsteht dabei ein Vermögenstausch bei der Gemeinde (Finanzwert gegen Sachwert). Die gemeindliche Finanzleistung setzt dabei außerdem voraus, dass entsprechende Vereinbarungen mit der Gemeinde bestehen. Die Gemeinde muss vor der Fälligkeit der Gesamtfanzleistung zu Abschlagszahlungen verpflichtet sein und der Auftragnehmer der Gemeinde zu einer entsprechenden Leistung oder Lieferung.

Die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen auf Vorräte stellen i. d. R. nur einen Teil der dem Dritten gegenüber geschuldeten Gegenleistung dar. Sie haben i. d. R. keinen Zeitraumbezug im Sinne einer bilanziellen Rechnungsabgrenzung, sodass deshalb auch kein Ansatz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in Betracht kommen kann. Sofern die gemeindlichen Zahlungen aber als zeitbezogene Vorauszahlungen anzusehen sind, muss deren Ansatz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung erfolgen. Die geleisteten Anzahlungen für Vorräte

sind auch nicht unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ zu erfassen, der für Anzahlungen für gemeindliche Sachanlagen bestimmt ist (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.8 GemHVO NRW).

### **3.2.1.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren für Vorräte**

#### **3.2.1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Für die Bewertung von Vorräten gilt wie für alle anderen Vermögensgegenstände der Gemeinde der Grundsatz der Einzelbewertung (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Für das gemeindliche Vorratsvermögen werden jedoch ergänzend zu den allgemeinen Bewertungsanforderungen besondere Vereinfachungen für die Bewertung dieses Vermögens zugelassen. Für die Gemeinde ist zur Bewertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie zur Bewertung der Waren ausdrücklich das Festwertverfahren und die Gruppenbewertung für zulässig erklärt worden (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW).

#### **3.2.1.3.2 Das Festwertverfahren**

Für Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung für die Gemeinde ist, können Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand im Festwert in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Für die gemeindliche Festbewertung gelten folgende Bedingungen (vgl. Abbildung 728).

<b>DIE BEDINGUNGEN BEI FESTWERTVERFAHREN</b>	
-	Es muss sich um Gegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens, die regelmäßig ersetzt werden, oder um Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe handeln.
-	Die gemeindlichen Gegenstände müssen nach einem Abgang regelmäßig durch die Gemeinde ersetzt werden.
-	Der Gesamtwert der gemeindlichen Gegenstände muss von nachrangiger Bedeutung für die Gemeinde sein (Verhältnis zur Bilanzsumme entscheidend).
-	Der Bestand der gemeindlichen Gegenstände darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegen.
-	Eine Bestandsaufnahme durch die Gemeinde ist i. d. R. alle drei Jahre notwendig.

*Abbildung 728 „Die Bedingungen bei Festwertverfahren“*

Die Festwertbildung führt dazu, dass unabhängig von der tatsächlich stattfindenden wert- und mengenmäßigen Veränderung ein möglichst zutreffender Vermögensgesamtwert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt wird. Er ist dabei dann ein über mehrere Jahre bestehender Wertansatz. Die genannten Voraussetzungen sind von der Gemeinde bei ihrer Entscheidung über die Anwendung des Festwertverfahrens zu berücksichtigen.

Die Gemeinde muss aus der Anwendung des Festwertverfahrens die daraus für die gemeindlichen Vermögensgegenstände entstehenden Buchungen in ihrer Finanzbuchhaltung vornehmen, z. B. bei gebildeten Festwerten für Vermögensgegenstände des beweglichen Sachanlagevermögens. Es sind ggf. weitere Aufzeichnungen erforderlich, um eine zutreffende Erfassung des gemeindlichen Ressourcenverbrauchs zu gewährleisten.

### 3.2.1.3.3 Die Gruppenbewertung

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können von der Gemeinde jeweils mengenmäßig zu einer einzelnen Gruppe zusammengefasst und dann mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW). Für eine Gruppenbewertung gelten folgende Bedingungen (vgl. Abbildung 729).

<b>DIE BEDINGUNGEN BEI DER GRUPPENBEWERTUNG</b>
- Es muss sich um gleichwertige Vermögensgegenstände des gemeindlichen Vorratsvermögens handeln.
- Oder es muss sich um andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände der Gemeinde handeln. -
Gleichwertig bedeutet <ul style="list-style-type: none"><li>- Zugehörigkeit zu einer Warengattung,</li><li>- gleiche Verwendbarkeit,</li><li>- Funktionsgleichheit,</li><li>- keine wesentlichen Wertunterschiede (max. 20%).</li></ul>

*Abbildung 729 „Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung“*

Die Gruppenbewertung als gemeindliche Bewertungsform findet insbesondere dann Anwendung, wenn sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht mehr feststellen lassen. Diese Möglichkeit dient dabei der Vereinfachung der Bewertung. Bei einer Nutzung der Methode beim gemeindlichen Vorratsvermögen muss auch das Niederstwertprinzip zur Anwendung kommen.

### 3.2.1.3.4 Die Sammelbewertung

Für die Bewertung des gemeindlichen Vorratsvermögens ist auch die Sammelbewertung als ein zulässiges Verfahren anzusehen, auch wenn es nicht ausdrücklich haushaltsrechtlich bestimmt worden ist (vgl. § 34 GemHVO NRW). Bei der Sammelbewertung handelt sich um ein Verfahren, bei dem bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt wird, dass die zuerst oder die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge von der Gemeinde verbraucht oder veräußert worden sind. Für die Durchführung der Sammelbewertung gelten dabei die nachfolgenden Bedingungen (vgl. Abbildung 730).

<b>DIE BEDINGUNGEN FÜR DIE SAMMELBEWERTUNG</b>
- Das Verfahren muss den GoB entsprechen.
- Es muss sich um gleichartige Gegenstände des gemeindlichen Vorratsvermögens handeln (d. h. einheitliche Warengattung oder zumindest gleiche Funktion).

*Abbildung 730 „Die Bedingungen für die Sammelbewertung“*



Die Gemeinde kann z. B. bei einer Lagerbuchführung über das gemeindliche Vorratsvermögen, in der die Lagerbestände sowie die Zu- und Abgänge nach ihrer Art und ihrer Menge (ggf. auch wertmäßig) erfasst werden, eine solche Lagerbuchführung als Ausgangsgrundlage für die Sammelbewertung nutzen.

### **3.2.2 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände):**

#### **3.2.2.0 Die gemeindlichen Forderungen**

##### **3.2.2.01 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Ansprüche der Gemeinde stellen Forderungen gegenüber Dritten dar, die aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde entstehen und bis zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres noch nicht erfüllt wurden. Unter dem Begriff „Forderungen“ wird das Recht der Gemeinde als Gläubigerin verstanden, von einem Schuldner eine oder mehrere Zahlungen zu erhalten.

Die Forderungen/Ansprüche der Gemeinde stellen zum Abschlussstichtag den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehenden Zahlungen der Schuldner dar. Sie sind in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern sie noch nicht eingezogen worden sind. Unter dem Bilanzposten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ in der gemeindlichen Bilanz sind die Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten auszuweisen, die ihr aus ihrem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln entstehen, sofern die Ansprüche nicht als längerfristige „Ausleihungen“ im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen sind.

Die Forderungen sind nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne, sondern im wirtschaftlichen Sinne in der Bilanz anzusetzen. Ihre Bilanzierung setzt gleichwohl eine Geltendmachung gegenüber dem Schuldner voraus. Für die Bilanzierung von Forderungen ist zu beachten, dass eine Saldierung mit bestehenden Verbindlichkeiten gegenüber dem gleichen Dritten nicht zulässig ist. Für die Gemeinde ist auch die Bilanzierung von Forderungen gegen sich selbst unzulässig. Sie darf auch keine Forderungen gegenüber Dritten aufgrund möglicher, aber nicht bekannter Vorgänge in ihrer Bilanz ansetzen.

Eine Gliederung der gemeindlichen Forderungen in der Bilanz der Gemeinde und in dem Anhang beizufügenden Forderungsspiegel kann die Gemeinde nach örtlichem Bedarf eigenverantwortlich vornehmen. Sie soll dabei auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW berücksichtigen, um den Umfang ihrer noch offenen Ansprüche gegenüber Dritten sachgerecht aufzuzeigen. Die Gemeinde darf aber keine Forderungen gegenüber Dritten aufgrund möglicher, aber nicht bekannter Vorgänge bilanzieren.

Die Gemeinde soll ihr finanzwirtschaftliches Handeln auch durch die Bilanzierung transparent und nachvollziehbar machen. Die Gemeinde kann ihre Forderungen sachgerecht differenzieren, ohne dabei auch konkret ihre Schuldner benennen zu müssen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Ansatz einer gemeindlichen Forderung immer einen Anspruch der Gemeinde gegen einen Dritten voraussetzt. In diesem Sinne ist der Ansatz einer gemeindlichen Forderung gegen die Gemeinde, also gegen sich selbst, unzulässig.

##### **3.2.2.02 Der bilanzielle Ansatz von Forderungen**

###### **3.2.2.02.1 Die Bilanzierungsgrundsätze bei Forderungen**

Die am Abschlussstichtag bestehenden Ansprüche der Gemeinde sind als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde kann aufgrund von zweiseitigen Verträgen entstehende Forderungen bilanzieren,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

wenn sie ihre Leistungspflicht soweit erfüllt hat, dass ihr ein Anspruch auf die Gegenleistung zusteht bzw. sie gegen einen Dritten eine Forderung durchsetzen kann. Bei einem Rechtsanspruch gegenüber einem Dritten muss die Gemeinde die dafür erforderlichen Sachvoraussetzungen erfüllt haben, um zum Abschlussstichtag den Anspruch in ihrer Bilanz anzusetzen zu können.

Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres stellen gemeindliche Ansprüche als zu bilanzierende Forderungen den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten gegenüber der Gemeinde dar. Der Ansatz von Forderungen der Gemeinde in ihrer Bilanz ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen bei der Gemeinde am Abschlussstichtag abhängig. Bei der Bilanzierung von gemeindlichen Forderungen ist außerdem zwischen öffentlich-rechtlichen Forderungen und privatrechtlichen Forderungen zu unterscheiden.

Die Gemeinde hat zudem ggf. auch noch ein mögliches Ausfallrisiko bei dem Wertansatz für diese Forderungen zu berücksichtigen. Für die Bilanzierung ist auch festzustellen, ob ggf. eine gemeindliche Forderung zu Sicherungszwecken an einen Dritten abgetreten wurde. Sofern dieses der Fall ist, hat die Gemeinde als Sicherungsgeber eine solche abgetretene Forderung weiterhin zu bilanzieren, weil sie gegenüber dem Dritten als Sicherungsnehmer für einen Forderungsausfall haftet und somit weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer der Forderung gilt.

Bei einem Forderungsverkauf (Factoring) durch die Gemeinde geht dagegen das wirtschaftliche Eigentum an der abgegebenen gemeindlichen Forderung auf den Käufer der Forderung über. Nach dem Abschluss der Vereinbarung liegen daher i. d. R. die Chancen und Risiken von Wertänderungen bei der übernommenen Forderung beim Käufer der Forderung und nicht mehr bei der Gemeinde. Von der Gemeinde ist aber in solchen Fällen zu prüfen, ob sie gleichwohl weiterhin Risiken trägt, z. B. ein Ausfallrisiko.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass mögliche „Eventualforderungen“ nicht bilanziert werden dürfen. Derartige Forderungen entstehen ggf. durch Ereignisse, die von der Gemeinde nicht geplant sind oder von ihr nicht erwartet werden sowie nicht beeinflusst werden können. Solche Forderungen können erst bei ihrer Verwirklichung zu einem Ertrag bei der Gemeinde führen. Sofern diese Forderungen von der Gemeinde erfasst würden, wären dem betreffenden Haushaltsjahr ggf. Erträge wirtschaftlich zuzurechnen, die noch nicht realisiert sind und ggf. zukünftig nicht entstehen werden.

### **3.2.2.02.2 Die Fristigkeiten von Forderungen**

Vor dem Ansatz von Forderungen der Gemeinde in ihrer Bilanz ist auch die Restlaufzeit der gemeindlichen Forderungen festzustellen. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem Fälligkeitstag der einzelnen Forderung zu verstehen. Diese zeitlichen Angaben sind für die Gestaltung des gemeindlichen Forderungsspiegels erforderlich, denn dort sind die Forderungen der Gemeinde auch mit ihren noch bestehenden Restlaufzeiten anzugeben.

Bei den langfristigen gemeindlichen Forderungen (noch über fünf Jahre Restlaufzeit) ist zudem zu prüfen, ob ggf. einzelne Forderungen den Charakter einer gemeindlichen Ausleihung haben. In den Fällen, in denen ein solcher Sachverhalt vorliegt, sind diese Forderungen im Anlagevermögen unter den gesonderten Bilanzposten „Ausleihungen“ anzusetzen. Derartige gemeindliche Forderungen sind gesondert zu bilanzieren, weil sie regelmäßig durch die Hingabe von Kapital an Dritte entstanden sind und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.5 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde ist deshalb auch zu prüfen, ob diese Forderungen ggf. zwischenzeitlich in ein Darlehen mit Zinsen und Tilgung umgewandelt worden sind. Sofern ein solcher Sachverhalt bei der Gemeinde vorliegt, sind ab diesem Zeitpunkt derartige gemeindliche Forderungen von der Gemeinde unter dem gesonderten Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.5.4 GemHVO NRW).

### **3.2.2.02.3 Die Richtigkeit des Forderungsbetrages**

Die Gemeinde hat für den Ansatz ihrer Forderungen in der gemeindlichen Bilanz die notwendigen Nachweise und Belege zu führen, dass die gemeindlichen Ansprüche auch tatsächlich bestehen. Dem betreffenden Bilanzansatz müssen daher regelmäßig Saldenlisten zugrunde gelegt sein, in denen der buchmäßige Bestand der gemeindlichen Forderungen erfasst ist. Derartige Aufstellungen beruhen i. d. R. auf eingeholten Saldenbestätigungen. Solche Bestätigungen werden eingeholt, wenn die jeweiligen Forderungen (absolut oder relativ) von besonderer Bedeutung sind und eine andere Form eines Nachweises für die Gemeinde nicht verfügbar ist.

Die Einholung von Saldenbestätigungen soll die Richtigkeit und Vollständigkeit der gemeindlichen Forderungen gewährleistet werden. Sie ist dabei nicht davon abhängig zu machen, ob Differenzen aus den Beziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Schuldnern erwarten werden oder bekannt sind. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind auch dann Saldenbestätigungen erforderlich, wenn z. B. Konten ausgeglichen sind, dieser Sachverhalt aber nicht noch nicht ausreichend belegt ist. Bei der Einholung einer Saldenbestätigung ist zu beachten, dass es unterschiedliche Formen von Saldenbestätigungen gibt.

Ein Dritter kann z. B. von der Gemeinde aufgefordert werden, die Übereinstimmung oder Nichtübereinstimmung mit dem angegebenen Saldo zu bestätigen (wird oft als positive Methode bezeichnet) oder der Dritte wird aufgefordert, nur bei Nichtübereinstimmung mit dem angegebenen Saldo eine Rückmeldung zu geben (wird oft als negative Methode bezeichnet) oder der Dritte wird um Mitteilung eines in seinen Büchern vorhandenen Saldos gebeten (wird oft als offene Methode bezeichnet). Eine Saldenbestätigung, eingeholt von einem Dritten, bedarf bei der Gemeinde einer Abschätzung der Qualität der Information, denn diese Bestätigung ist in die Abschlussprüfung einzubeziehen.

### **3.2.2.02.4 Die Ansatzbesonderheiten**

#### **3.2.2.02.4.1 Allgemeine Sachverhalte**

Beim Ansatz von Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ist neben der bilanziellen Abgrenzung zu Ausleihungen und geleisteten Anzahlungen in besonderen Fällen auf die wirtschaftliche Erfüllung bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen abzustellen, z. B. bei Leistungsansprüchen der Gemeinde. In einem solchen Fall kann eine Forderung der Gemeinde dann in der Bilanz angesetzt werden, wenn die für die Entstehung der Forderung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Haushaltsjahr liegen.

Die Gemeinde muss mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen können bzw. ihren Anspruch unverzüglich festsetzen, nach dem die Kenntnisse dafür vorliegen. Eine solche Fallgestaltung bedeutet, die Abwicklung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles ist soweit fortgeschritten, dass dem Dritten als Zahlungspflichtigen kein Einspruch gegen die Erhebung grundsätzlich mehr zusteht. Der Anspruch ist für die Gemeinde mit hoher Wahrscheinlichkeit sicher.

Das gemeindliche Risiko ist dann darauf beschränkt, dass der Dritte seine Zahlungsverpflichtungen nicht wie vorgesehen erfüllt. In diesen Fällen sollte die öffentlich-rechtliche Festsetzung oder der privatrechtliche Vertrag der Gemeinde mit dem Zahlungspflichtigen unverzüglich nach der Entscheidung über den bilanziellen Ansatz erfolgen, damit die Gegebenheiten bei der Gemeinde nicht noch zum Hindernis für den Ansatz der Forderung in der gemeindlichen Bilanz werden.

Die zu bilanzierenden gemeindlichen Forderungen könnten bereits als erfüllt gelten, wenn es der Gemeinde möglich wäre, eine Vielzahl von erhaltenen und kassenmäßig erfassten Einzahlungen den Forderungen der Gemeinde zuzuordnen. Die Gemeinde erhält vielfach von Dritten die eingeforderten Finanzmittel, ohne dass diese bei ihrer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Zahlung für den Empfänger konkret dazu vermerken, für welchen Zweck oder aus welchem Anlass sie diese Zahlung an die Gemeinde vornehmen.

Derartige Fälle müssen daher einzeln gelöst werden, sodass zum Abschlussstichtag die Gemeinde zu den aus diesen Zahlungsvorgängen auf gemeindlichen Konten eingegangenen Finanzmitteln ggf. Rückzahlungsverpflichtungen bestehen können und bilanziert werden müssen. Eine Saldierung von bestehenden Forderungen mit anzusetzenden Verbindlichkeiten ist für die Gemeinde nicht zulässig.

#### **3.2.2.02.4.2 Die Gliederung der Forderungsposten**

Die Gemeinde muss in ihrem Jahresabschluss die zum Abschlussstichtag bestehenden Forderungen mindestens getrennt nach öffentlich-rechtlichen Forderungen und nach privatrechtlichen Forderungen bilanzieren. Diese haushaltsrechtliche Vorgabe bietet ggf. im örtlichen Einzelfall nicht die gewünschten Informationen, sodass die Gemeinde eine Untergliederung dieser beiden Bilanzposten in Betracht ziehen kann. Sie sollte dazu relevante Kriterien festlegen und dabei die örtlich bestimmten Anforderungen an die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht unbeachtet lassen.

Für eine Untergliederung bieten sich daher unterschiedliche Möglichkeiten an. Sofern die Gemeinde keine Untergliederung der Bilanzposten vornimmt, sollte sie durch besondere Angaben im Anhang im Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das gemeindliche Forderungsvermögen gewährleisten. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich für ihre Bilanz zu entscheiden, ob eine Untergliederung der öffentlich-rechtlichen und der privatrechtlichen Forderungen der Gemeinde erfolgen soll und ggf. in welcher Art und Weise.

Von einer Untergliederung müssen dabei einerseits nicht beide gemeindlichen Bilanzposten betroffen sein. Andererseits müssen die beiden Bilanzposten auch nicht in der gleichen Art und Weise untergliedert werden. Die Gemeinde kann z. B. eine Gliederung der Forderungen nach ihrem Entstehen aus der laufenden Geschäftstätigkeiten und anderen Tätigkeiten vornehmen. Sie kann zwischen gemeindlichen Forderungen aus ihrer Leistungserbringung und aus der Beschaffung von Finanzmitteln trennen oder auch nach den Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft differenzieren. Für die gemeindlichen Forderungen aus Transferleistungen bietet es sich wegen ihrer Bedeutung an, diese möglichst gesondert zu bilanzieren.

#### **3.2.2.02.5 Erhaltene Anzahlungen auf Forderungen**

Die Gemeinde hat vielfach bestehende Ansprüche gegenüber Dritten noch nicht so abgewickelt, dass ein Bilanzansatz möglich ist, gleichwohl aber von den Dritten bereits darauf bezogene Finanzmittel erhalten. In zeitlicher Hinsicht können von dieser Sachlage das Haushaltsjahr, aber auch dessen Folgejahre betroffen sein. Derartige Sachverhalte sind regelmäßig von vorübergehender Natur und führen zu Verpflichtungen der Gemeinde.

Die Gemeinde muss bei solchen Geschäftsvorfällen das Bruttoprinzip und das Verrechnungsverbot, sodass, auch wenn keine endgültige Verbindlichkeit für die Gemeinde besteht, die Leistungen der Dritten auf der Passivseite in ihrer Bilanz unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ ansetzen. In solchen Fällen kann für die Gemeinde keine Absetzung von den gemeindlichen Forderungen auf der Aktivseite der Bilanz bzw. die Anwendung des Nettoprinzips in Betracht kommen.

### **3.2.2.02.6 Kein Ansatz „interner“ Forderungen**

Bei einer ressourcenmäßigen Gesamtbetrachtung und Handhabung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, insbesondere in den Produkt- oder Fachbereichen der Gemeindeverwaltung, bedarf es zum Nachweis des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs auch der Erfassung der internen Leistungsbeziehungen. Durch festgelegte Entgelte (Erträge) für die Inanspruchnahme der gemeindlichen Leistungen anderer Verwaltungsbereiche wird dann das Abrechnungspotential offenkundig.

Bei der Gemeinde entstehen haushaltswirtschaftlich und unter Beachtung des Grundsatzes der Pagatorik durch die internen Leistungsbeziehungen jedoch keine Zahlungsbeziehungen zwischen den Verwaltungsbereichen innerhalb eines Wirtschaftskreises. Innerhalb der juristischen Person „Gemeinde“ wird kein Zahlungsvorgang verursacht, weil im zivilrechtlich geprägten gemeindlichen Zahlungsverkehr ist der "Konfusionsgedanke" zu beachten ist, nach dem die Gemeinde nicht gleichzeitig Zahlungsgläubigerin und Zahlungsschuldnerin sein kann.

Entsprechend muss die Gemeinde im Rahmen ihrer Bilanz beachten, dass unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze aus den internen Leistungsbeziehungen heraus bzw. aus noch nicht „abgewickelten“ Inanspruchnahmen von Leistungen anderer Verwaltungsbereiche keine Ansprüche entstehen, die als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen wären. Derartige „interne“ Forderungen sind ausschließlich im Rahmen der internen Leistungen abzudecken, denn die internen Leistungsbeziehungen müssen sich im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen (vgl. § 17 GemHVO NRW).

### **3.2.2.03 Die Bewertung der Forderungen**

#### **3.2.2.03.1 Die Feststellung der Forderungsrisiken**

Zum jährlichen Abschlussstichtag muss jede Forderung von der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung unterzogen werden (Grundsatz der Einzelbewertung). Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde sind dabei zu berücksichtigen (vgl. § 26 GemHVO NRW). Bei den noch nicht erfüllten Forderungen können Risiken für die Gemeinde, z. B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko bestehen.

Derartige Risiken können je nach Art der gemeindlichen Forderungen sowie deren Entstehen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit oder der Investitionstätigkeit der Gemeinde unterschiedlich sein. Sie beeinflussen die Art einer notwendigen Wertberichtigung sowie deren Umfang. Die haushaltsmäßige Zuordnung ist dabei kein Grund für eine unterschiedliche Handhabung. Bei der Feststellung der Forderungsrisiken im Einzelnen sollen deshalb alle erkennbaren Gegebenheiten, die zu Ausfallrisiken führen können, berücksichtigt werden.

Besondere Risiken aufgrund des Verhaltens des Schuldners der Gemeinde können sich auch in den bilanzierten Forderungsarten widerspiegeln. Sie führen wegen der möglicherweise fehlenden Durchsetzungsfähigkeit ggf. zum Ausfall in der geschätzten Höhe und dadurch zu einer entsprechenden Wertberichtigung (Abschreibung) der gemeindlichen Forderungen, sodass z. B. eine pauschale Einzelwertberichtigung sachgerecht ist. Für die möglichen Maßnahmen der Gemeinde entstehen die Anhaltspunkte zwar aus den Erfahrungen der Vergangenheit.

Im Zeitablauf können z. B. bei der Erhebung gemeindlicher Steuern höhere Ausfallrisiken entstehen als bei anderen Ansprüchen aus der gemeindlichen Geschäftstätigkeit. Bei der Schätzung des Ausfallrisikos der Forderungen kann daher auch die Art der Forderung von der Gemeinde zu berücksichtigen sein. Sie muss zudem auch prüfen, ob und in welchem Umfang ggf. von Dritten gegebene Sicherheiten für einzelne Forderungen der Gemeinde bestehen. Die Feststellung der Forderungsrisiken und der Werthaltigkeit bei gemeindlichen Forderungen umfasst grundsätzlich mehrere Stufen (vgl. Abbildung 731).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DER UMGANG MIT GEMEINDLICHEN FORDERUNGEN</b>	
1	Feststellung der gemeindlichen Forderungen, die als einwandfrei gelten und bei denen kein Ausfallrisiko besteht.
2	Feststellung der zweifelhaften gemeindlichen Forderungen, die ggf. auf einem gesonderten Konto geführt werden sollen.
3	Bewertung der zweifelhaften gemeindlichen Forderungen, ggf. unter Einbeziehung eines Wertberichtigungskontos.
4	Feststellung der nicht realisierbaren gemeindlichen Forderungen, ggf. unter Einbeziehung einer Niederschlagung oder eines Erlasses der gemeindlichen Ansprüche nach § 26 GemHVO NRW.
5	Einzelwertberichtigung oder Pauschalwertberichtigung, ggf. unter Einbeziehung eines Wertberichtigungskontos sowie Einbeziehung einer Niederschlagung oder eines Erlasses der gemeindlichen Ansprüche nach § 26 GemHVO NRW.

*Abbildung 731 „Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen“*

Bei der Gemeinde bedarf es einer sachgerechten Prognose, um einschätzen zu können, ob der Wertansatz und damit der Anspruch der Gemeinde aufrechterhalten werden kann. Die örtlichen Erkenntnisse und Abwägungen spiegeln sich i. d. R. in den jeweils festgelegten Größen zur Vornahme von Wertminderungen der Forderungen wieder. Von der Gemeinde ist dabei zu berücksichtigen, dass Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrundeliegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden können.

Die Gemeinde kann beim Umgang und der Bewertung von gemeindlichen Forderungen z. B. die vergangenheitsbezogenen Messgrößen „Beitreibungsquote“, „Erfolg von Vollstreckungsmaßnahmen“, aber auch die Niederschlagungen und der Erlass von Ansprüchen für ihre Nutzung geeignet sein. Es können aber auch vergangenheitsbezogene Messgrößen, z. B. die „Beitreibungsquote“, den „Erfolg von Vollstreckungsmaßnahmen“, aber auch die erfolgten Niederschlagungen sowie der Erlass von Ansprüchen geeignet sein.

Neben der Einzelwertberichtigung und der Pauschalwertberichtigung kann auch eine „pauschale Einzelwertberichtigung“ zur Erfassung des Ausfallrisikos durch die Gemeinde sachgerecht sein, z. B. bei einem mehrmonatigen Zahlungsverzug des Schuldners (vgl. Beispiel 124).

**BEISPIEL:**

**Die Wertminderung einer Forderung**

Die Gemeinde hat noch eine Forderung i. H. v. 200.000 Euro aus einem gewährten Darlehen an einen ihrer Betriebe bilanziert. Wegen erheblicher Einnahmefälle bei diesem Betrieb und anderer Finanzierungsprobleme kann der Betrieb die gemeindliche Forderung nur anteilig in Höhe von 25 % erfüllen. Nach seiner wirtschaftlichen Lage ist dauerhaft nicht mit der vollständigen Erfüllung der Forderung zu rechnen. Zum Abschlussstichtag nimmt die Gemeinde daher eine Einzelwertberichtigung in Höhe des restlichen Anteils der Forderung vor.

Im Rahmen der Aufstellung ihres Jahresabschlusses erfährt die Gemeinde, dass sich aktuell die finanzielle Lage des Betriebes wieder verbessert habe. Sie erhält von dem Betrieb eine Sicherheitsleistung i. H. v. 35 % ihres Forderungsbetrages. Die Gemeinde muss aufgrund dieser Informationen nicht auf die vorgesehene Wertminderung verzichten. Die Gestellung einer Sicherheitsleistung des Betriebes an die Gemeinde

stellt ein nach dem Abschlussstichtag eingetretenes Ereignis dar, das als wertbegründend anzusehen und nicht im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen ist.

*Beispiel 124 „Die Wertminderung einer Forderung“*

Die Verminderung einer gemeindlichen Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bedeutet dabei grundsätzlich einen Verzicht der Gemeinde auf ihre Ansprüche. Es ist dabei nicht ausschlaggebend, wenn aus bilanztechnischen Gegebenheiten die Wertminderung auf der Passivseite der Bilanz auf einem Wertberichtigungskonto zu erfassen ist. Die Gemeinde kann die Durchführung von bilanziellen Wertberichtigungen grundsätzlich nicht von der haushaltsmäßigen Entscheidung auf einen Verzicht bestehender gemeindlicher Ansprüche trennen (vgl. § 26 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW).

### **3.2.2.03.2 Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Forderungen**

Bei gemeindlichen Forderungen ist i. d. R. der Nominalbetrag als vereinbarter Erfüllungsbetrag zu bilanzieren. Bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen verzichtet die Gemeinde aber auf Zinserträge, sodass wirtschaftlich betrachtet die Forderung einen Verlust für die Gemeinde verursacht. Im Rahmen der Bewertung ist wegen des für das gemeindliche Umlaufvermögen zu beachtende strenge Niederstwertprinzips der anzusetzende Rückzahlungsbetrag auf den Bilanzstichtag abzuzinsen und die Forderung mit ihrem Barwert zu bilanzieren (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW).

In diesen Fällen wird der Forderung nur der Barwert als Anschaffungskosten zugerechnet. Der Differenzbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag und dem Barwert stellt nicht aktivierbaren Aufwand dar, der als außerplanmäßige Abschreibung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die späteren jährlichen Aufzinsungsbeträge sind ergebniswirksam als Finanzerträge in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen und stellen nachträgliche Anschaffungskosten für die Gemeinde dar.

### **3.2.2.03.3 Der Umgang mit zweifelhaften Forderungen**

Eine gemeindliche Forderung wird als zweifelhaft angesehen, wenn die Gemeinde vor dem Abschlussstichtag über Informationen verfügt, dass ein bestehender Anspruch gegen einen Dritten von diesem wahrscheinlich gar nicht oder nicht in voller Höhe erfüllt wird, z. B. weil der Schuldner einen Mangel geltend, der Schuldner in Zahlungsverzug ist oder Einspruch gegen die gemeindliche Forderung erhoben hat. Für die örtliche Einschätzung, dass eine gemeindliche Forderung zweifelhaft ist, müssen bei der Gemeinde belegbare Anlässe bestehen und Kenntnisse über den tatsächlichen Sachverhalt vorliegen.

Eine Entscheidung der Gemeinde, auf die Weiterverfolgung der Einziehung einer Forderung zu verzichten, auch als Aussetzung der Vollziehung bezeichnet, führt ebenfalls dazu, dass der betreffende gemeindliche Anspruch als eine zweifelhafte Forderung anzusehen ist. Diese Bewertung kann dabei verschiedene Ursachen haben, z. B. dass der Eingang einer Zahlung ungewiss ist oder aufgrund eines Verwaltungsverfahrens oder Gerichtsverfahrens mit einem Ausfall einer Zahlung zu rechnen ist. Die Einstufung als zweifelhafte Forderungen erfordert auch, den Ausfall in seiner Höhe betragsmäßig zu schätzen.

Die Überfälligkeit der Erfüllung einer gemeindlichen Forderung bedeutet dabei jedoch nicht in jedem Einzelfall, dass ein Schuldner der Gemeinde niemals die bestehenden Ansprüche der Gemeinde erfüllen wird. Für die Gemeinde bietet sich für die notwendige Einschätzung und Beurteilung ein abgestuftes Verfahren an. Bei einer möglichen Zweifelhafteigkeit einer Forderung kann ausgehend von mehreren Stufen der zeitlichen Überschreitung der Fälligkeit der Erfolg der zulässigen gemeindlichen Maßnahmen der Beitreibung eingeschätzt und bemessen werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Überfälligkeit der Zahlungen eines Schuldners ist nicht nur ein Indiz für eine zweifelhafte Werthaltigkeit der gemeindlichen Ansprüche, sondern stellt einen wichtigen Indikator dar. Dadurch kann eine Beurteilung der Gemeinde gestützt werden, dass einzelne oder mehrere Forderungen als uneinbringlich einzustufen sind, wenn bei gemeindlichen Schuldnern der gesamte Forderungsbetrag oder Teilbeträge davon bereits längerfristig überfällig sind. Die zeitliche Überfälligkeit ist jedoch allein nicht ausreichend, dass die Gemeinde von einem vollständigen Ausfall einer Zahlung eines Schuldners ausgehen kann.

Die Gemeinde muss die Bonität des Schuldners einzelfallbezogen und anhand mehrerer geeigneter Kriterien möglichst konkret einschätzen. Sie soll dazu möglichst vielfältige Informationen zusammentragen und vorhandene Kenntnisse nutzen, um sachgerecht ein Ausfallrisiko einer Forderung einschätzen und in seiner Größenordnung bemessen zu können. In die Beurteilung ist von der Gemeinde auch die betroffene Forderungsart einzubeziehen, auch wenn im Grundsatz ein Ausfallrisiko nicht davon abhängig ist, ob es sich um eine öffentlich-rechtliche Forderung oder um eine privatrechtliche Forderung der Gemeinde handelt.

Aus diesen Gegebenheiten kann zudem nicht geschlossen werden, dass auch andere gemeindliche Ansprüche gegenüber dem betreffenden Schuldner der Gemeinde dem gleichen Ausfallrisiko unterliegen. Es können auch gemeindliche Ansprüche deswegen streitig sein, weil ein bestimmtes gemeindliches Handeln oder eine Gebührenpflicht der Gemeinde von einem Betroffenen grundsätzlich infrage gestellt werden, z. B. im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens. Die Gemeinde sollte deshalb die adressatenbezogene Beurteilung immer einer pauschalen oder allgemeinen Beurteilung vorziehen.

Die zweifelhaften Forderungen der Gemeinde sind unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert unter Berücksichtigung einer Niederschlagung von Ansprüchen der Gemeinde nach der genannten Vorschrift in der Bilanz auch nur dann anzusetzen, wenn noch ein Erfolg für die Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche absehbar ist. Wenn nach der örtlichen Einschätzung der Gemeinde mit hoher Wahrscheinlichkeit oder sicher feststeht, dass einzelne Forderungen uneinbringlich sein werden oder bereits sind, können derartige Forderungen nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

#### **3.2.2.03.4 Das Aussetzen der Vollziehung**

Die Gemeinde kann bei Zweifeln an der Rechtmäßigkeit einer gemeindlichen Forderung durch einen Dritten oder aus öffentlichem Interesse die Vollziehung der Forderung aussetzen (vgl. § 80 Absatz 4 VwGO). Die Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung ist dabei nicht zwingend von der Art der gemeindlichen Forderung abhängig. Aufgrund der Anordnung des Aussetzens der Vollziehung besteht jedoch keine Fälligkeit für den gemeindlichen Schuldner zur Erfüllung der gemeindlichen Forderung mehr.

Für die Gemeinde tritt dadurch ein erhebliches Ausfallrisiko für die betreffende Forderung ein. Im Rahmen der gemeindlichen Entscheidung über das Aussetzen der Vollziehung ist daher zu beurteilen, ob und wie wahrscheinlich es ist, dass der Schuldner den Anspruch der Gemeinde künftig noch erfüllen wird. Ausgehend davon, dass gemeindliche Forderungen, deren Vollziehung von der Gemeinde ausgesetzt wurde, grundsätzlich als zweifelhaft anzusehen sind, soll die Gemeinde derartige Forderungen haushaltswirtschaftlich wie niedergeschlagene Forderungen behandeln.

Das Aussetzen der Vollziehung stellt kein Hinausschieben der Fälligkeit der betreffenden Forderungen dar. Diese Forderungen dürfen, auch wenn der Schuldner durch seinen Einspruch der Anlass für das Aussetzen der Vollziehung war, von der Gemeinde nicht wie Stundungen behandelt werden (Antrag des Schuldners). Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss soll die Gemeinde auch derartige Geschäftsvorfälle unter Angabe der betroffenen Aufgabenbereiche sowie mit den entstandenen haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen aufzeigen.



### **3.2.2.03.5 Der Ansatz von Fremdwährungsforderungen**

Die Gemeinde hat, wenn sie Geschäftsvorfälle in fremder Währung durchgeführt hat, die Forderungen daraus in Euro in ihrer Bilanz anzusetzen. Solche gemeindlichen Forderungen sind daher umzurechnen und mit dem Betrag anzugeben, auf den die Gemeinde einen Anspruch gegenüber dem Schuldner hat. Für die vorzunehmende Umrechnung ist von der Gemeinde der Zeitpunkt der Begründung der Forderung mit dem Devisenkurs am Zugangstag heranzuziehen.

Der zur Bilanzierung von gemeindlichen Fremdwährungsforderungen herangezogene Wert ist von der Gemeinde bei im Zeitablauf sinkenden Devisenkursen beizubehalten. Dagegen hat die Gemeinde bei steigenden Devisenkursen den sich danach zum Abschlussstichtag ergebenden höheren Wert der gemeindlichen Forderung in ihrer Bilanz auszuweisen.

Zum Kurs der Umrechnung der gemeindlichen Forderungen in fremder Währung hat die Gemeinde entsprechende Angaben im Anhang in ihrem Jahresabschluss zu machen und dabei den Kurs der Währungsumrechnung anzugeben (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW). Bei diesen Angaben ist nicht das Besondere im Anhang zu zeigen, z. B. in welcher Höhe dieser Sachverhalt in der Währung „Euro“ auszudrücken wäre. Vielmehr soll ein Gesamtbild für die Gemeinde entstehen, bei dem durch solche Angaben auch Hinweise auf das damit ggf. verbundene Risikopotential gegeben bzw. offengelegt werden.

### **3.2.2.03.6 Die Werthaltigkeit öffentlicher Lasten**

Bei der individuellen Risikoüberprüfung der gemeindlichen Forderungen zum jährlichen Abschlussstichtag muss die Gemeinde beachten, dass grundstücksbezogene Ansprüche bzw. Abgabeverpflichtungen eines Schuldners aus Benutzungsgebühren als öffentliche Lasten auf dem betreffenden Grundstück ruhen (vgl. § 6 Absatz 5 KAG NRW). Sie hat diese Sachlage bei der Feststellung der Forderungsrisiken, die zu Ausfallrisiken führen können, im Einzelnen zu berücksichtigen, denn dann besteht eine dingliche Haftung.

Die dingliche Haftung für öffentliche Lasten wirkt sich auf den Eigentümer eines Grundstückes aus. Der Anspruch der Gemeinde auf Erstattung der Kosten für die Herstellung eines (Kanal-)Grundstücksanschlusses stellt regelmäßig eine öffentliche Last auf dem betreffenden Grundstück dar. Derartige gemeindliche Forderungen können deshalb aus der Risikoüberprüfung bzw. einer Einzel- oder pauschalen Wertberichtigung der gemeindlichen Forderungen ausgeschlossen werden, weil wegen der dinglichen Haftung ihre Werthaltigkeit nicht eingeschränkt ist.

### **3.2.2.04 Der Begriff „Eventualforderungen“**

Die Gemeinde darf mögliche „Eventualforderungen“ aufgrund vergangener Ereignisse nicht in ihrer Bilanz unter einem Bilanzposten ansetzen. Unter dem Begriff „Eventualforderungen“ sind regelmäßig gemeindliche Vereinbarungen zu verstehen, die den Vertragspartner der Gemeinde dann zu einer oder mehreren Zahlungen an die Gemeinde verpflichten, wenn bestimmte festgelegte Bedingungen erfüllt oder Ereignisse eingetreten sind. Derartige gemeindliche Vereinbarungen enthalten für die Vertragspartner keine unbedingten Verpflichtungen, sodass Eventualforderungen nicht als bilanzierungsfähige Forderungen bewertet werden können.

Die Eventualforderungen entstehen ggf. durch vergangene Ereignisse, denen weitere Ereignisse folgen müssen, damit mögliche Ansprüche der Gemeinde entstehen können. Solche Ereignisse können von der Gemeinde nicht geplant und nicht erwartet sowie nicht beeinflusst werden. Die Forderungen der Gemeinde können erst bei ihrer tatsächlichen Verwirklichung zu einem haushaltsmäßigen Ertrag für die Gemeinde führen, denn erst zu diesem Zeitpunkt tritt deren Realisation ein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Durch gerichtliche Verfahren können vergleichbare Verhältnisse entstehen, wenn z. B. die Gemeinde gegenüber einem Schuldner einen Anspruch durchsetzen will, der Ausgang des Verfahrens jedoch völlig offen ist. Aufgrund der Kostenausgleichsregelung im Schulbereich können vergleichbare Verhältnisse für die Gemeinde entstehen (vgl. § 3 Absatz 3 des Art. 4 des 9. Schulrechtsänderungsgesetzes). Bei solchen Gegebenheiten ist es ausreichend und sachgerecht, im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss über die Sachlage bei den „Eventualforderungen“ der Gemeinde zu informieren.

### **3.2.2.05 Die Ausbuchung von Forderungen**

Eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Forderung ist dann auszubuchen, wenn sie rechtlich und wirtschaftlich nicht mehr besteht. Sie wird dann nicht mehr bilanziert, wenn sie z. B. durch einen entsprechenden Zahlungseingang bei der Gemeinde, oder durch einen erhaltenen Scheck erfüllt wurde. Bei Teilzahlungen ist die Forderung nur in dem Umfang des gezahlten Betrages auszubuchen und mit dem offenen (fortgeschriebenen) Betrag weiter zu bilanzieren. Eine Ausbuchung von Forderungen ist auch dann vorzunehmen, wenn eine zulässige Aufrechnung mit den Ansprüchen des Schuldners der Gemeinde vorgenommen wird.

Eine gemeindliche Forderung ist auch dann nicht mehr in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen, wenn diese durch eine Aufrechnung oder einen Erlass erloschen ist (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie ist auch dann auszubuchen, wenn der Anspruch der Gemeinde auf Erfüllung durch Zeitablauf verjährt ist, sodass der gemeindliche Anspruch erloschen oder nicht mehr durchsetzbar ist. Solche Wertveränderungen von gemeindlichen Forderungen stellen keinen Anlass für eine unmittelbare Verrechnung der daraus entstandenen Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage dar.

Eine Forderung ist aber auch dann auszubuchen, wenn ein faktischer Verzicht durch eine Niederschlagung erfolgt ist, sodass für die Gemeinde die Forderung keinen Wert mehr aus einem Vermögenszugang beinhaltet (vgl. § 26 Absatz 2 GemHVO NRW). Die Bewertung, dass eine Forderung der Gemeinde als uneinbringlich anzusehen ist, führt i. d. R. ebenfalls zur Ausbuchung einer Forderung. Die Abtretung einer Forderung als Sicherheit ändert dagegen nichts an der gemeindlichen Bilanzierung. Ebenso kann eine gemeindliche Forderung ausgebucht werden, wenn diese z. B. eine personenbezogene Aufrechnung von Forderungen und Verpflichtungen durch die Gemeinde auf der Grundlage des § 387 BGB vorgenommen wird.

Die Abtretung einer Forderung durch die Gemeinde als Sicherheit an einen Dritten ändert dagegen nicht die gemeindliche Bilanzierung. Das Gleiche gilt für eine Verrechnung, die im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung erfolgt. In diesen Fällen werden lediglich die von der Gemeinde zu leistenden personenbezogenen Auszahlungen an einen Dritten mit seinen ausstehenden Zahlungen (Einzahlungen bei der Gemeinde) saldiert. Von diesem Vorgang ist ausschließlich der gemeindliche Zahlungsverkehr betroffen.

### **3.2.2.06 Der Forderungsspiegel**

Im gemeindlichen Jahresabschluss ist dem Anhang als Anlage zum Anhang auch ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 44 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung einzelner Bilanzposten im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Von der Gemeinde sind daher die einzelnen gemeindlichen Forderungsarten auf die zum Abschlussstichtag bestehenden Restlaufzeiten aufzuteilen. Zu prüfen ist dabei, ob eine Forderung mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren unter den Forderungen oder unter den Ausleihungen zu bilanzieren ist.

Die gemeindlichen Forderungen, bei denen alle Voraussetzungen für eine Ausleihung vorliegen, sind unter dem dann zutreffenden Bilanzposten „Ausleihungen“ im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen. Für eine solche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Umschichtung ist jedoch nicht allein die Langfristigkeit der Forderung entscheidend. So können gemeindliche Forderungen gleichwohl in der Bilanz der Gemeinde im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ unter dem Bilanzposten „Forderungen“ anzusetzen sein.

Diese Sachlage ist z. B. gegeben, wenn einem Schuldner der Gemeinde zu Erfüllung der gemeindlichen Forderung eine sehr lange Stundungsfrist eingeräumt wurde, und der Forderung dann bilanziell als „langfristig“ eingestuft werden könnte. Für den Charakter einer Ausleihung fehlt es dabei regelmäßig an einer entsprechenden Zwecksetzung der Gemeinde im Sinne ihres Geschäftsbetriebs. Bei langfristigen Stundungszeiten soll die Frist regelmäßig nur dazu beitragen, dass die Gemeinde nicht auf ihre Ansprüche gänzlich verzichten muss. Solche Forderungen sind daher als „normale“ Forderung zu behandeln und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

**3.2.2.07 Örtliche Regelungen zum Umgang mit Forderungen**

Für die Gemeinde ist es für den sicheren Umgang mit ihren Forderungen sinnvoll, im Rahmen der örtlichen Festlegungen zum Mahn- und Vollstreckungsverfahren auch nähere Einzelheiten über die Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde sowie über die bilanzielle Behandlung ihrer Forderungen örtlich zu regeln (vgl. §§ 26 und 31 GemHVO NRW). Sie hat dabei zu beachten, dass die in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen getroffenen Regelungen zu Ansprüchen der Gemeinde unberührt bleiben.

Die Entscheidung über die Veränderung von Forderungen wegen möglicher Ausfälle und über die Art der Vornahme der Veränderung könnte ggf. von der Gemeinde leichter getroffen werden, z. B. ob eine Einzelwertberichtigung, eine pauschale Einzelwertberichtigung oder eine Pauschalwertberichtigung erfolgen soll (vgl. Beispiel 125).

**BEISPIEL:**

**Ein Berichtigungsfaktor bei Forderungen**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über die Wertberichtigung von Forderungen zu entscheiden und sollte dazu eine allgemeine Regelung treffen. Für den sicheren Umgang mit gemeindlichen Forderungen wäre in der örtlichen Regelung festzulegen, wann eine Einzelwertberichtigung, eine pauschale Einzelwertberichtigung oder eine Pauschalwertberichtigung erfolgen darf und wer die Entscheidung darüber zu treffen hat. Dazu können z. B. folgende örtliche Abgrenzungen gehören:

<b>Ausfallzeit der Zahlung seit Fälligkeit</b>	<b>Berichtigungsfaktor in % vom Zahlungsbetrag</b>	<b>Einzelfallentscheidung ab Zahlungsbetrag (z. B.)</b>
Bis 12 Monate	<b>0</b>	-----
1 Jahr bis 3 Jahre	<b>25 bis 50</b>	<b>50.000 Euro</b>
3 Jahre bis 5 Jahre	<b>50 bis 80</b>	<b>100.000 Euro</b>
Über 5 Jahre	<b>100</b>	<b>200.000 Euro</b>

Zu den einzelnen Forderungsarten können zusätzlich Risiken benannt werden, wenn nach den Erfahrungen der Gemeinde bestimmten Forderungsarten ein „eigenes“ Risiko zugeschrieben werden kann, aus dem sich ggf. der Umfang eines möglichen Ausfalls ergibt. Der Berichtigungsfaktor kann dann um folgende Zuschläge erhöht werden, z. B.:

<b>Ausfallzeit</b>	<b>Zuschlag zum Berichtigungsfaktor</b>		
	<b>Steuern</b>	<b>Transferleistungen</b>	<b>Sonstige Leistungen</b>
Bis 12 Monate	<b>40</b>	<b>20</b>	<b>20</b>
1 Jahr bis 3 Jahre	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

3 Jahre bis 5 Jahre	10	5	5
Über 5 Jahre	0	0	0

*Beispiel 125 „Ein Berichtigungsfaktor bei Forderungen“*

In den Fällen, in denen solche Forderungen bei der Gemeinde aus öffentlichen Abgaben bestehen, z. B. aus der Gebührenerhebung oder aus der Steuererhebung, müssen von der Gemeinde auch die Stundung, Niederschlagung und der Erlass dieser gemeindlichen Ansprüche nach den speziellen Vorschriften beurteilt und entschieden werden. Für Wertberichtigungen von Forderungen aufgrund festgestellter besonderer Risiken sowie einer fehlenden Durchsetzungsfähigkeit wären zudem Regelungen über Messgrößen sinnvoll.

Bei der Abfassung von örtlichen Regelungen soll auch der „Verfahrensstand“ von Forderungen berücksichtigt werden, z. B. ob bereits Mahn- oder Vollstreckungsmaßnahmen eingeleitet worden sind. Dadurch können dann auch andere Messgrößen für den Umgang und die Bewertung von gemeindlichen Forderungen herangezogen werden, z. B. die „Beitreibungsquote“ oder die „Erfolgsgröße“ bei Vollstreckungsmaßnahmen.

Die Regelungen sollten zudem die Entscheidungsbefugnisse enthalten, denn der Bürgermeister soll für den Umgang mit gemeindlichen Forderungen den Entscheidungsumfang und die Zuständigkeit im Rahmen seiner Organisationsgewalt regeln (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 1.8 GemHVO NRW). In diesem Rahmen ist auch eine Festlegung über die Mitwirkung der Gemeinde in laufenden Insolvenzverfahren geboten, die bei Schuldern der Gemeinde durchgeführt werden.

### **3.2.2.1 Zu Nummer 2.2.1 (Öffentlich-rechtliche Forderungen und aus Transferleistungen):**

#### **3.2.2.1.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde, die unter dem Bilanzposten anzusetzen sind, entstehen vorrangig aus den verschiedenen Arten der zu beschaffenden Finanzmittel (vgl. § 77 GO NRW). Die Gemeinde kann diese Forderungen in ihrer Bilanz zusammengefasst oder auch gesondert nach den aus der Leistungserbringung oder der Beschaffung von Finanzmitteln bestehenden gemeindlichen Ansprüchen ansetzen, z. B. die Forderungen aus der Erhebung von Gebühren, Beiträgen und Steuern. Die gemeindlichen Forderungen aus Transferleistungen, die ebenfalls zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören, sollten wegen ihrer Bedeutung möglichst getrennt davon bilanziert werden.

Zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören auch die Forderungen aus der Abrechnung der Jugendamtsumlage, wenn der Kreis aufgetretene Differenzen zwischen Haushaltsplan und Jahresergebnis im übernächsten Jahr ausgleicht (vgl. § 56 Absatz 5 Satz KrO NRW). Bei der Gemeinde können auch gegenüber den gemeindlichen Betrieben öffentlich-rechtliche Forderungen bestehen. Derartige Forderungen entstehen aus der öffentlich-rechtlichen Stellung der Gemeinde und nicht aus dem betrieblichen Status heraus.

Sofern solche Forderungen gegenüber den Betrieben bestehen, die im Gesamtabschluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, müssen diese Forderungen nicht gesondert in der Bilanz angesetzt werden. Die Gemeinde sollte in ihrer Finanzbuchhaltung gleichwohl eine Differenzierung in diesem Sinne vornehmen, um die Aufstellung des Gesamtabschlusses zu erleichtern. Sie sollte zudem im Anhang im Jahresabschluss durch besondere Angaben zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen die notwendige Transparenz über das gemeindliche Forderungsvermögen und das Forderungsmanagement gewährleisten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 16 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.2.2.1.2 Wichtige Forderungsarten**

#### **3.2.2.1.2.1 Die Gebührenforderungen**

Aus der Erhebung von Gebühren durch die Gemeinde können Forderungen entstehen, weil die Gebühren das Leistungsentgelt für ein Handeln der Gemeindeverwaltung darzustellen, z. B. die Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen in Form von Passgebühren, Genehmigungsgebühren usw. Weitere Forderungen entstehen aus der Erhebung von Benutzungsgebühren und ähnlichen Entgelten sowie zweckgebundenen Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z. B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung.

Bei den Forderungen aus Leistungsentgelten der Gemeinde, denen ein privatrechtlicher Charakter zukommt, handelt, ist zu prüfen, ob diese Forderungen den gesondert anzusetzenden Forderungen aus privatrechtlichen Leistungsentgelten zuzuordnen sind. Sofern solche Leistungsentgelte von der Gemeinde nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes von Dritten erhoben werden, ist davon auszugehen, dass deren Schwerpunkt auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter liegt. Die Forderungen sind dann in der Bilanz als öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde anzusetzen.

#### **3.2.2.1.2.2 Die Beitragsforderungen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde können aus der Erhebung von Beiträgen zu gemeindlichen Investitionsmaßnahmen entstehen. Die Grundlage dafür bildet das Kommunalabgabengesetz oder das Baugesetzbuch für Erschließungsbeiträge. In solchen Fällen können zu bilanzierende Forderungen aus Beiträgen nach den §§ 8, 9 und 11 KAG NRW entstehen.

Die Beiträge müssen von der Gemeinde für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen und damit ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen erhoben werden, z. B. Beiträge für den Bau einer gemeindlichen Straße von den Grundstückseigentümern als Anlieger. Ebenso sind Forderungen aus Beiträgen, die von der Gemeinde als Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB erhoben werden, als öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde zu bilanzieren.

#### **3.2.2.1.2.3 Die Steuerforderungen**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde können aus der Erhebung von Steuern durch die Gemeinde entstehen. Die gemeindlichen Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Gemeinde darstellen. Die Steuern werden von der Gemeinde als einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der steuerrechtliche Tatbestand vorliegt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Zu den gemeindlichen Steuern zählen die Realsteuern nach § 3 Absatz 2 AO. Dazu gehören auch die Gewerbesteuer nach § 1 GewStG, der alle Betriebe im Gemeindegebiet unterliegen und die Grundsteuer A und B nach § 1 GrStG, die für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz erhoben wird. Die Grundsteuer A betrifft die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke im Gemeindegebiet.

#### **3.2.2.1.2.4 Forderungen aus Transferleistungen**

Die gemeindlichen Forderungen aus Transferleistungen sollten wegen ihrer sachlichen Bedeutung getrennt von den sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde in der Bilanz angesetzt werden. Derartige Forderungen entstehen aus gemeindlichen Transferleistungen, die von der Gemeinde an Dritte gewährt worden sind und bei denen noch Zahlungsverpflichtungen eines Dritten bestehen. Die gemeindlichen Transferleistungen beruhen i. d. R. auf „einseitigen“ Geschäftsvorfällen und nicht auf einem gleichwertigen Leistungsaustausch. Die Gemeinde erwirbt dadurch regelmäßig keinen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung.

Mit einem gesonderten Bilanzposten würde sachgerecht ein Gegenstück zum gesonderten Ansatz von Verbindlichkeiten aus Transferleistungen auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz bestehen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.6 GemHVO NRW). Aus der Gewährung von Transferleistungen in den verschiedenen Formen können Ansprüche der Gemeinde in Form von Forderungen entstehen, wenn die Voraussetzungen für den Erhalt der gemeindlichen Unterstützung nicht vorgelegen oder nicht dauernd vorgelegen haben.

In solchen Fällen wird der Dritte regelmäßig zur Rückzahlung verpflichtet, weil er nicht in vollem Umfang oder nur teilweise anspruchsberechtigt war. Als typisch für Forderungen aus gemeindlichen Transferleistungen sind Überzahlungen bei Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber anzusehen, die von der Gemeinde zurückgefordert werden. Bei der Gemeinde können auch Ansprüche aus der Gewährung rückzahlbarer Zuwendungen oder anderer Hilfen durch die Gemeinde bestehen, die einem Dritten als vorübergehende bzw. zeitlich begrenzte Finanzunterstützung gewährt wurden, z. B. Subventionen, die unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind.

In der Bilanz sind auch gemeindliche Forderungen anzusetzen, die dadurch entstehen, dass Dritte der Gemeinde eine Finanzleistung ohne Zwecksetzung zugesagt haben, aber die angekündigte Zahlung des Dritten zum Abschlussstichtag noch aussteht. Die Gemeinde sollte eigenverantwortlich nach den örtlichen Zwecken und der Darstellung ihrer wirtschaftlichen Lage abwägen und entscheiden, ob auch etwaige gemeindliche Ansprüche auf Rückzahlung von Transferleistungen, die möglicherweise von privatrechtlicher Natur sind, als Forderungen aus Transferleistungen und nicht als privatrechtliche Forderungen in ihrer Bilanz angesetzt werden.

#### **3.2.2.1.2.5 Beamtenrechtliche Forderungen**

Für die Gemeinde können Forderungen aufgrund der Übernahme einer Beamtin oder eines Beamten von einem anderen Dienstherrn entstehen. Nach den einschlägigen Bestimmungen des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages muss sich bei einem landesübergreifenden Dienstherrnwechsel der bisherige Dienstherr einer Beamtin oder eines Beamten mit seiner vor dem Wechsel bestehenden Verpflichtung an den künftigen Versorgungsleistungen dieser Beschäftigten beteiligen, soweit im Rahmen des Dienstherrnwechsels kein Ausgleich durch die Zahlung einer Abfindung erfolgt ist (vgl. § 4 VersStaatsV).

Nach dem Landesbeamtenversorgungsgesetz findet bei einem landesinternen Wechsel eines Beamten zu einem anderen Dienstherrn eine Versorgungslastenverteilung statt (vgl. § 95 Absatz 1 LBeamtVG NRW). Sie erfolgt durch die Zahlung einer Abfindung durch den abgebenden Dienstherrn an den aufnehmenden Dienstherrn (vgl. § 96 Absatz 1 LBeamtVG NRW). Die Abfindungsleistung ist innerhalb von sechs Monaten nach der Aufnahme des Beamten beim neuen Dienstherrn an diesen Dienstherrn zu leisten (vgl. § 99 Absatz 2 LBeamtVG NRW).

Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres hat die Gemeinde ihre noch nicht erfüllten Ansprüche auf Ausgleichsleistungen im entsprechenden Umfang als öffentlich-rechtliche Forderungen in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

zen. Sie sind auch dann anzusetzen, wenn die Gemeinde die Abwicklung der Versorgungskasse als Erfüllungshilfen übertragen hat, der sie angehört. Die Ermittlung des Umfangs der Abfindung ist einschließlich der dabei zu verwendeten Messgrößen gesetzlich bestimmt worden (vgl. §§ 96 ff. LBeamtVG NRW). Die vom abgebenden Dienstherr für seinen Beamten in der Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen können nicht zur Bemessung der Abfindung herangezogen werden.

Als Wertansätze unter diesem Bilanzposten können z. B. auch Forderungen gegenüber dem Land aus Anlass der Überleitung von Beamten im Rahmen der Kommunalisierung von Aufgaben des Umweltrechts und der Eingliederung der Versorgungsverwaltung in die allgemeine Verwaltung des Landes NRW bestehen. Die Gemeinde trägt zwar die Personalaufwendungen, sie erhält aber jährlich einen gesetzlich bestimmten Belastungsausgleich. Das Land trägt zudem die für die übergeleiteten Beamten entstehenden Versorgungsleistungen einschließlich der Beihilfeleistungen, sodass auch deshalb gemeindliche Forderungen gegenüber dem Land entstehen können.

### **3.2.2.2 Zu Nummer 2.2.2 (Privatrechtliche Forderungen):**

#### **3.2.2.2.1 Die Voraussetzungen**

Die Gemeinde soll im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung ihre Finanzmittel auch aus privatrechtlichen Entgelten für die von ihr erbrachten Leistungen beschaffen (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW). Sofern der gemeindlichen Leistungserbringung ein privates Rechtsverhältnis zugrunde liegt, sind noch offene Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten als Forderungen zu bilanzieren. Die Gemeinde hat diese Forderungen in ihrer Bilanz unter dem besonderen Bilanzposten „Privatrechtliche Forderungen“ anzusetzen.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde bei Leistungsentgelten, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, für die Abgrenzung mit den gesondert anzusetzenden Forderungen aus öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden. Sofern diese Sachlage gegeben ist, sollte der Schwerpunkt der Bilanzierung von der Gemeinde auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter der Forderung gelegt und die entstandene Forderung unter dem Bilanzposten „Öffentlich-rechtliche Forderungen“ angesetzt werden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden privatrechtlichen Forderungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 17 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.2.2.2.2 Die Forderungsarten**

Der Ansatz der gemeindlichen Forderungen in der Bilanz muss von der Gemeinde nur unter dem Bilanzposten „Privatrechtliche Forderungen“ vorgenommen werden. Sie ist haushaltsrechtlich nicht verpflichtet worden, den verbindlichen Bilanzposten zu untergliedern oder durch „Davon-Vermerke“ die gemeindlichen Forderungen nach ihren Arten aufzuzeigen. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit steht daher der Gemeinde die Möglichkeit zu, innerhalb der Bilanz oder im Anhang des Jahresabschlusses konkrete Erläuterungen über die wichtigsten Forderungsarten oder die Schuldner der Gemeinde zu machen.

Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss ist es von Bedeutung, ob und welches Schuldnerverhältnis zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben besteht. Daraus können unterschiedliche privatrechtliche Forderungen bestehen, die von der Gemeinde zu bilanzieren sind. Die Forderungen gegenüber den Betrieben der Gemeinde sind dann im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren. Die Forderungen müssen gleichwohl nicht gesondert in der Bilanz angesetzt werden.

Die Gemeinde sollte in ihrer Finanzbuchhaltung aber eine geeignete Differenzierung vornehmen, um die Aufstellung des Gesamtabchlusses zu erleichtern. Sie kann z. B. die Forderungen wie nachfolgend aufgezeigt nach Schuldner unterscheiden (vgl. Abbildung 732).

<b>DIE PRIVATRECHTLICHEN FORDERUNGEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- gegenüber dem privaten Bereich,</li><li>- gegenüber dem öffentlichen Bereich,</li><li>- gegen verbundene Unternehmen,</li><li>- gegen Beteiligungen,</li><li>- gegen Sondervermögen,</li></ul>

*Abbildung 732 „Die privatrechtlichen Forderungen in der gemeindlichen Bilanz“*

Die Gemeinde kann ihre Forderungen gegenüber Dritten auch nach der Verursachung unterscheiden. Sie muss dann aufzeigen, ob ihre zu bilanzierenden Forderungen aufgrund von Veräußerungen, aus Vertragsverhältnissen über Mieten und Pachten, aus festgesetzten Eintrittsgeldern, aus vertraglichen Erbbaurechtsverhältnissen oder aus anderen vergleichbaren Leistungen entstanden sind. Insgesamt betrachtet sollte die Gemeinde mindestens im Anhang im Jahresabschluss durch besondere Angaben die notwendige Transparenz über die privatrechtlichen Forderungen bzw. das gemeindliche Forderungsvermögen gewährleisten.

### **3.2.2.3 Die Forderungen aus einem Liquiditätsverbund**

Bei der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte zwischen den Beteiligten und der Übernahme von Verantwortlichkeiten einschließlich über die für die Abwicklung ggf. zu beauftragende Bank. Dieses Erfordernis besteht insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden. Zu einem Liquiditätsverbund gehören auch Regelungen über die eindeutige Zuordnung der jeweils bestehenden Verbindlichkeiten und Forderungen zu den Beteiligten. Die Führung eines eigenen Verrechnungskontos durch die Gemeinde oder durch einen Betrieb ist deshalb unabdingbar.

Die finanzwirtschaftliche Verantwortung kann zudem nicht alleine von der Verwaltung der Gemeinde getragen werden. Ein solcher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde dann Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. Sofern die Gemeinde die Kredite zur Liquiditätssicherung nicht im Umfang des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages für eigene Zwecke benötigt, darf sie in Höhe des Differenzbetrages keine weiteren Kredite aufnehmen. Das Cashpooling stellt dabei keinen gemeindlichen Zweck dar, für den eine Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde zulässig wäre.

Die Gemeinde kann aber auch selbst als „Cashpool-Führer“ auftreten. In diesen Fällen tritt die Gemeinde im Rahmen des Liquiditätsverbundes als „innere“ Bank für die rechtlich selbstständigen Betriebe auf. Die Gemeinde muss dann dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die Finanzgeschäfte aufgrund der „Cashpool-Führung“ von den eigenen haushaltsbezogenen Geschäftsvorfällen und der Zahlungsabwicklung sachlich ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden.

In einem solchen Fall stellen die von der Gemeinde in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel ein Guthaben der Gemeinde dar. Sie hat entsprechend der Höhe der eingebrachten Finanzmittel entsprechende Forderungen gegenüber dem Cashpool ggf. gesondert zu bilanzieren und im Anhang ausreichend zu erläutern. Die Gemeinde darf



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

zwar kurzfristige Kredite für ihre Betriebe zur Liquiditätsverstärkung aufnehmen, muss dann aber auch eine entsprechende bilanzielle Zurechnung zu dem Wirtschaftskreis des entsprechenden Betriebes vornehmen.

Aus solchen Geschäftsvorfällen entstehende Verbindlichkeiten darf die Gemeinde nicht in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung ansetzen. Eine Regelung in der gemeindlichen Haushaltssatzung über die Teilnahme und die Versorgung der Teilnehmer an einem Liquiditätsverbund mit kurzfristigen Finanzmitteln muss daher in diesem Sinne eindeutig sein.

**3.2.2.4 Die Forderungen aus fremden Finanzmitteln**

Aus der Bewirtschaftung von fremden Finanzmitteln durch die Gemeinde können sich zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ggf. noch Forderungen gegenüber einem Dritten als Auftraggeber ergeben, weil der Dritte nicht in einem ausreichenden Umfang die notwendigen Finanzmittel zur Verfügung gestellt hat und dadurch noch Restzahlungen an die Gemeinde leisten muss. Derartige Ansprüche hat die Gemeinde wie Ansprüche gegenüber anderen Dritten zu behandeln und entsprechend in ihrer Bilanz im Bilanzbereich „Forderungen“ anzusetzen.

Die Ansprüche dürfen von der Gemeinde in bilanzieller Hinsicht nicht wie bereits erhaltene Finanzmittel behandelt und in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ angesetzt werden. Derartige gemeindliche Ansprüche stellen noch keine Zahlungsmittel dar und erhöhen daher auch nicht den Geldbestand der Gemeinde oder ihr Guthaben auf gemeindlichen Bankkonten.

Die Gemeinde hat deshalb bei einer Bewirtschaftung von fremden Finanzmitteln bei ihren Ansätzen auf der Aktivseite der Bilanz darauf zu achten, dass der wirtschaftliche Besitz von fremden Finanzmitteln als „Liquide Mittel“ bilanziert wird. Sie hat getrennt davon die ggf. bestehenden Ansprüche gegenüber den Dritten als Auftraggeber als „Forderungen“ zu behandeln und im entsprechenden Bilanzbereich anzusetzen. Eine Zusammenfassung der beiden Bilanzansätze ist nicht zulässig und würde gegen die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze verstoßen.

**3.2.2.3 Zu Nummer 2.2.3 (Sonstige Vermögensgegenstände):**

**3.2.2.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“, der in der gemeindlichen Bilanz als Sammelposten dient, sind die Ansprüche der Gemeinde gegen Dritte zu bilanzieren, die gemeindliche Forderungen ohne eine Bindung an einen bestimmten gemeindlichen Geschäftszweck darstellen oder als den Forderungen ähnliche Vermögensgegenstände gelten, die von der Gemeinde keinem anderen Posten im Bereich „Umlaufvermögen“ in der gemeindlichen Bilanz zugeordnet werden können (vgl. Abbildung 733).

<b>DER BILANZPOSTEN „SONSTIGE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE“</b>	
<b>Unter dem Bilanzposten sind unterschiedliche Vermögensformen der Gemeinde ansetzen, die nachfolgend nur beispielhaft benannt werden:</b>	
-	Gehalts- und Reisekostenvorschüsse.
-	Schadenersatzansprüche.
-	Geleistete Anzahlungen auf nicht aktivierbare Sachverhalte.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DER BILANZPOSTEN „SONSTIGE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE“</b>	
-	Kauttionen, denen kein langfristiger Charakter zukommt; bei einer Langfristigkeit kommt ein Ansatz unter dem Bilanzposten "Sonstige Ausleihungen" in Betracht.
-	Zinsansprüche aus gemeindlichen Ausleihungen, wenn diese nicht den gemeindlichen Ausleihungsbetrag erhöhen sollen.
-	Zinsansprüche aus festverzinslichen Wertpapieren, wenn diese nicht den gemeindlichen Anlagebetrag erhöhen sollen.
-	Berechtigungen aus einem "Ökokonto".
-	Berechtigungen aus Flächenausweisungszertifikaten.
-	Aktive Rechnungsabgrenzungen, die zu antizipativen Bilanzposten führen.

*Abbildung 733 „Der Bilanzposten "Sonstige Vermögensgegenstände“*

Die Bewertung der als „Sonstige Vermögensgegenstände“ in der Bilanz anzusetzenden Wirtschaftsgüter richtet sich dabei nach der Art der einzelnen Gegenstände, deren Anschaffungskosten und den vorzunehmenden Abschreibungen. Es sind unter diesem Bilanzposten einerseits die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen anzusetzen, sofern diesen Finanzleistungen ein gemeindlicher Geschäftsvorfall zugrunde liegt, der nicht zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führt. Andererseits sind auch die von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen anzusetzen, sofern diese gemeindlichen Finanzleistungen von der Gemeinde nicht anderen Bilanzbereichen zuzuordnen und dort gesondert anzusetzen sind.

Unter diesem Bilanzposten sind auch Berechtigungen der Gemeinde anzusetzen, die im Zusammenhang mit Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege erworben wurden. Maßnahmen, die ohne rechtliche Verpflichtung von der Gemeinde bereits vor Beginn eines naturschutzrechtlichen Eingriffs durchgeführt werden sollen, können vor ihrer Durchführung in Form fiktiver Verrechnungseinheiten (Ökopunkte) zur Aufnahme in ein Ökokonto durch die untere Landschaftsbehörde anerkannt werden. Die anerkannten ökologischen Verbesserungen können bei späteren naturschutzrechtlichen Eingriffen diesen Maßnahmen als Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen gegenübergestellt werden (vgl. § 5a LG NRW).

Die Gemeinde muss zudem prüfen, ob unter dem Bilanzposten auch ein Wertansatz für Zertifikate für ungenutzte Flächen zu erfolgen hat. Im Zusammenhang mit der Raumordnung und dem Naturschutz sollen Maßnahmen, bei denen ungenutzte Flächen zu Bauland gemacht werden, zertifikatspflichtig sein. Die Flächenausweisungszertifikate sind frei handelbar, denn eine Gemeinde kann bei einer örtlichen Maßnahme mehr Zertifikate benötigen, als ihr zugeteilt wurden. Die Zertifikate können zudem über mehrere Jahre angesammelt werden, wenn eine größere Maßnahme geplant ist.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe ebenfalls 17 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.2.2.3.2 Der Bilanzposten als Sammelposten**

Der Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ stellt im gemeindlichen Umlaufvermögen einen Sammelposten dar, weil hier gemeindliche Ansprüche angesetzt werden, die keinem anderen Bilanzposten des gemeindlichen Umlaufvermögens zugeordnet werden können. Mit dieser Möglichkeit kann deshalb vielfach auf zusätzliche Posten in der gemeindlichen Bilanz verzichtet werden. Neue Posten dürfen in die gemeindliche Bilanz nur dann von der Gemeinde eingefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem durch § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW vorgeschriebenen Posten erfasst wird.

Bei diesem Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz sollte bei jedem unter dem Bilanzposten anzusetzenden Sachverhalt geprüft werden, ob der Sachverhalt haushaltswirtschaftlich unwesentlich ist, um zu entscheiden, ob auf einen gesonderten Wertansatz in der Bilanz verzichtet werden kann. Das Volumen dieses Sammelpostens ist zudem zum jeweiligen Abschlussstichtag dahingehend zu überprüfen, ob der Wertansatz das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten des gemeindlichen Umlaufvermögens übersteigt.

In einem solchen Fall bieten sich in der gemeindlichen Bilanz keine zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ unter diesem Posten für wichtige gemeindliche Sachverhalte an, sondern ggf. eine Untergliederung in weitere Bilanzposten, z. B. für die immateriellen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die unter dem Posten angesetzt sind. Mindestens muss aber durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendige Transparenz über das unter dem Sammelposten zusammengefasste und bilanzierte Vermögen der Gemeinde gewährleistet werden.

### **3.2.2.3.3 Die antizipative Aktivabgrenzung**

Die so genannten antizipativen Posten bezeichnen Einnahmen bzw. Ausgaben nach dem Abschlussstichtag, die Erträge bzw. Aufwendungen des abgelaufenen Haushaltsjahres (Rechnungsperiode) betreffen. Grundsätzlich stellen die passiven antizipativen Posten gemeindliche Aufwendungen in Form von Verbindlichkeiten dar. Diesen Posten liegen gemeindliche Geschäftsvorfälle zugrunde, bei denen Erträge aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zu Einzahlungen bei der Gemeinde führen.

In den Fällen, in denen die Miete für den Monat Dezember für ein vermietetes Bürodienstgebäude aufgrund der vertraglichen Vereinbarung jedoch erst im Januar des Folgejahres zu bezahlen ist, entsteht ein Vermögensanspruch der Gemeinde, der jahresbezogen abzugrenzen ist. Zum jeweiligen Abschlussstichtag besteht somit in Höhe der Dezembermiete ein (sonstiger) Wert für die Gemeinde, die eindeutig bestimmbar ist. Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle, die zu einem antizipativen Aktivposten in der Bilanz führen, sind unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Sie sind von der Gemeinde nicht den aktiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten zuzuordnen (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.2.2.3.4 Unzulässige Ansätze**

#### **3.2.2.3.4.1 Kein Ansatz von Zuwendungen**

Gemeindliche Investitionszuschüsse stellen regelmäßig keine Sachverhalte dar, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen sind. Bereits die Verwendungsvorgabe der Gemeinde stellt eine Klassifizierung des gemeindlichen Zuschusses dar, um die gewollte Zwecksetzung der Gemeinde gegenüber einem Dritten zu sichern. Sie löst eine entsprechende Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers aus.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bei solchen gemeindlichen Zuschüssen, die zudem nach der Fertigstellung der geförderten Maße entsprechend der Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes ergebniswirksam aufgelöst werden, kann regelmäßig nur ein Sachverhalt vorliegen, der einen Ansatz des geleisteten Zuschusses unter der aktiven Rechnungsabgrenzung erfordert (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Der investive Charakter der Zuwendung sowie die Verpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfänger sind gerade Kriterien, die keinen Anlass geben, den bilanziellen Wert unter den sonstigen Vermögensgegenständen anzusetzen.

#### **3.2.2.3.4.2 Kein Ansatz von Zahlungsmitteln**

Gemeindliche Zahlungsmittel, die wegen abgegrenzter Aufgaben, z. B. der Vollstreckung, auf einem besonderen Bankkonto der Gemeinde verfügbar gehalten werden, stellen regelmäßig keinen Anlass dar, diese Finanzmittel in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen. Bereits die Klassifizierung der Finanzmittel als gemeindliche Zahlungsmittel bedingt, diesen Vermögenswert dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ zuzuordnen.

In den Fällen, in denen sich derartige Finanzmittel nur vorübergehend im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befinden, muss entsprechend der Herausgabeverpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten eine Verbindlichkeit passiviert werden. Für die Gemeinde stellt jedoch weder die Einstufung von Zahlungsmitteln als „fremde Finanzmittel“ noch eine Abgrenzung wegen bestimmter gemeindlicher Aufgaben eine Grundlage dar, vorhandene Zahlungsmittel als „Sonstige Vermögensgegenstände“ zu klassifizieren.

#### **3.2.2.3.4.3 Der Ansatz von Veräußerungsgegenständen**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die unter der Zwecksetzung der Veräußerung an entsprechende Interessenten von der Gemeinde gehalten werden, sind in der gemeindlichen Bilanz zwar dem Umlaufvermögen zuzuordnen, gehören auch zum Vorratsvermögen der Gemeinde. Solche Vermögensgegenstände sind insbesondere gemeindliche Grundstücke, die der weiteren Entwicklung der Gemeinde dienen, z. B. Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke und die an private Bauwillige oder Gewerbetreibende veräußert werden sollen.

Die vorgehaltenen Veräußerungsgegenstände stellen weder Forderungen noch den Forderungen ähnliche Vermögensgegenstände dar. Aus diesen Wirtschaftsgütern lassen sich bis zur tatsächlichen Veräußerung bzw. bis zum Abgang keine unmittelbaren Ansprüche für die Gemeinde ableiten. Eine Mitzugehörigkeit dieser im Bereich "Vorräte" in der Bilanz der Gemeinde anzusetzenden Vermögensgegenstände ist ebenfalls nicht gegeben. Ein Ansatz dieser Vermögensgegenstände unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ ist daher nicht zulässig, auch wenn dieser Bilanzposten als Sammelposten dient.

#### **3.2.2.3.5 Keine Abbildung im Forderungsspiegel**

Der gemeindliche Forderungsspiegel ist mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für bestimmte Forderungen der Gemeinde zu gliedern (vgl. § 46 GemHVO NRW). Durch diese ausdrückliche Regelung soll daher einerseits öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen getrennt von den privatrechtlichen Forderungen in den Forderungsspiegel aufgenommen werden. Sie sind i. V. m. den dafür bestehenden Restlaufzeiten darzustellen.

Über die noch offenen Forderungen der Gemeinde und ihre voraussichtliche Erfüllung zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres kann dadurch ein sachliches Bild geboten werden. Durch die haushaltsrechtliche Abgrenzung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Forderungsarten im gemeindlichen Forderungsspiegel stellen die Ansätze unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ in der Bilanz der Gemeinde keine Ansprüche bzw. Forderungen der Gemeinde dar, die in den gemeindlichen Forderungsspiegel aufzunehmen sind.

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ sind unterschiedliche aktivierungsfähige Vermögensformen der Gemeinde anzusetzen. Er dient daher als Sammelposten für die sonstigen Ansprüche der Gemeinde gegen Dritte, die keinem anderen Bilanzposten vorrangig zugeordnet werden können (sonstige Forderungen). Der Ausschluss der sonstigen Vermögensgegenstände aus der Abbildung im Forderungsspiegel ist sachlich begründet.

### **3.2.3 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens):**

#### **3.2.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Von der Gemeinde sind unter diesen Bilanzposten regelmäßig die gemeindlichen Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr anzusetzen. Mit den Wertpapieren werden auch gemeindliche Finanzmittel erfasst, die zur Liquidität der Gemeinde gehören, aber vorübergehend nicht von der Gemeinde als Zahlungsmittel benötigt werden. Sie sind betragsmäßig abgegrenzt und auf eine bestimmte Zeit einem Dritten übergeben worden, der darüber der Gemeinde einen urkundlichen Beleg ausgestellt hat.

Die wichtigen Arten möglicher gemeindlicher Wertpapiere werden dabei z. B. durch die Vorschrift des § 2 WpHG aber auch durch die Vorschrift des § 1 Absatz 11 Satz 2 KWG bestimmt. Die festverzinslichen Wertpapiere sind in der gemeindlichen Bilanz i. d. R. mit ihrem Nominalbetrag als Rückzahlungsbetrag anzusetzen, sofern bei der Gemeinde keine Risiken hinsichtlich ihrer Zahlungsfähigkeit bestehen. Ebenso können „Sonstige Einlagen“ dazu gehören, bei denen der Schuldner der Gemeinde eine Bank oder ein Kreditinstitut ist. Die Gemeinde kann diese Einlagen aber nicht wie die Sichteinlagen jederzeit als wieder als Zahlungsmittel verwenden.

Für die Bilanzierung von Wertpapieren ist außerdem zu beachten, dass nach dem Depotgesetz bei der Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren das Eigentum an Wertpapieren mit der Absendung des Stückeverzeichnis an den darin bezeichneten Wertpapieren auf die Gemeinde als Kommittenten übergeht, soweit der Kommissionär über sie zu verfügen berechtigt ist, und wenn nicht das Eigentum nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts schon früher auf die Gemeinde übergegangen ist.

Die Wertpapiere des Umlaufvermögens der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde hat gleichwohl die Wertpapiere getrennt nach Umlaufvermögen und Anlagevermögen zu erfassen.

#### **3.2.3.2 Der Begriff „Wertpapier“**

Die gemeindlichen Wertpapiere mit der Zweckbestimmung einer vorübergehenden Finanzanlage sollen nicht dauerhaft der Gemeinde dienen und stellen daher Wertpapiere dar, die im gemeindlichen Umlaufvermögen gesondert anzusetzen sind. Unter dem Begriff „Wertpapier“ wird dabei eine Urkunde verstanden, durch die ein privates Recht gegenüber einem Dritten verbrieft ist. Die Arten möglicher derartiger Wertpapiere werden z. B. durch die Vorschrift des § 2 WpHG aber auch durch die Vorschrift des § 1 Absatz 11 Satz 2 KWG bestimmt.

Die Wertpapiere sind in der gemeindlichen Bilanz i. d. R. mit ihrem Nominalbetrag als Rückzahlungsbetrag anzusetzen, sofern bei der Gemeinde keine Risiken hinsichtlich ihrer Zahlungsfähigkeit bestehen. Grundsätzlich sind Wertpapiere, auch wenn keine Urkunden über sie ausgestellt sind, alle Gattungen von übertragbaren Wertpapieren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

mit Ausnahme von Zahlungsinstrumenten, die ihrer Art nach auf den Kapitalmärkten handelbar sind. Der Begriff „Wertpapier“ umfasst daher mehrere Formen (vgl. Abbildung 734).

<b>DER BEGRIFF „WERTPAPIER“ IM UMLAUFVERMÖGEN</b>	
<b>Gemeindliche Wertpapiere sind:</b>	
-	Aktien und andere Anteile an in- oder ausländischen juristischen Personen, Personengesellschaften und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten;
-	Schuldtitel, insbesondere Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen, Orderschuldverschreibungen und Zertifikate, die diese Schuldtitel vertreten;
-	Anteile an Investmentvermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft oder einer ausländischen Investmentgesellschaft ausgegeben werden;
-	Sonstige Wertpapiere, die zum Erwerb oder zur Veräußerung von Wertpapieren berechtigen oder zu einer Barzahlung führen, oder die in Abhängigkeit von Wertpapieren, von Währungen, Zinssätzen oder anderen Erträgen, von Waren, Indizes oder Messgrößen bestimmt wird.

*Abbildung 734 „Der Begriff Wertpapier im Umlaufvermögen“*

Bei den Wertpapieren des Umlaufvermögens ist zu beachten, dass Erträge und Aufwendungen aus deren Wertveränderung sowie deren Abgang nicht mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen sind, weil die Wertpapiere haushaltsmäßig zum „Verbrauch“ bestimmt sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Aus entsprechenden Geschäftsvorfällen der Gemeinde entstehende Erträge und Aufwendungen sind in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen (vgl. § 38 GemHVO NRW). Die Verrechnungsmöglichkeit ist bei Wertpapieren haushaltsrechtlich auf Finanzanlagen beschränkt worden, die in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ anzusetzen sind.

### **3.2.3.3 Der Begriff „Sonstige Einlagen“**

Im Zusammenhang mit den Wertpapieren des Umlaufvermögens wird vielfach auch der Begriff „Sonstige Einlagen“ benutzt. Es handelt sich nur dann um Einlagen, wenn der Schuldner der Gemeinde eine Bank oder ein Kreditinstitut ist. Der Gemeinde wird bei Einlagen vertragsmäßig ermöglicht, Geldbeträge einzuzahlen und zu einem späteren Zeitpunkt wieder abzuheben. Sie kann sonstige Einlagen aber nicht wie die Sichteinlagen jederzeit als wieder als Zahlungsmittel verwenden, weil z. B. ein fester Kündigungstermin besteht oder eine Kündigungsfrist vereinbart worden ist, z. B. bei der Einlage in Form von Termingeldern.

Unter dem Begriff „Einlagen“ wird daher das Vermögen der Gemeinde bei Banken in Euro oder in einer Fremdwährung verstanden, das nicht zu den gemeindlichen Sichteinlagen zu zählen ist. Zu den sonstigen Einlagen werden deshalb insbesondere auch die Termineinlagen gezählt, z. B. als Einlagen, die auf einem Sparvertrag der Gemeinde beruhen.

Bei den sonstigen Einlagen der Gemeinde ist es nicht ohne Beschränkungen oder ohne Gebühren für die Gemeinde möglich, die Umwandlung dieser bankmäßigen Einlagen in Bargeld zu verlangen oder dieses Vermögen auf Dritte zu übertragen. Sonstige Einlagen können unter bestimmten Bedingungen jedoch auch unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, wenn die Umwandlung dieser Einlagen innerhalb eines Zeitraumes von drei Monaten für die Gemeinde möglich ist.

### **3.2.3.4 Die nicht benötigten Zahlungsmittel**

Dem Bilanzposten sind auch die Anlagen von Finanzmitteln zuzuordnen, die bei der Gemeinde vorübergehend nicht als Zahlungsmittel benötigt werden und einem Dritten für eine bestimmte Zeitdauer zur „Verwaltung“ oder „Aufbewahrung“ übergeben werden, ohne dass die Gemeinde dadurch ihre Eigentümerstellung über diese Finanzmittel verliert. Unter Berücksichtigung einer zeitlichen Hingabe, die über die Zeitdauer von Sichteinlagen hinausgehen muss, entsteht - vergleichbar wie bei Wertpapieren - ein zeitbezogenes vertragliches Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten, bei dem der Gemeinde ein „urkundlicher“ Beleg über den überlassenen Betrag ausgestellt bzw. übergeben wird.

Die zeitbezogene Überlassung der für die gemeindliche Geschäftstätigkeit nicht benötigten Finanzmittel und deren unmittelbare Bindung an den festgelegten Zeitraum sowie der materielle Beleg darüber bilden relevante Kriterien, aufgrund derer eine wertpapierähnliche Sachlage entsteht und eine Zuordnung zum Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ geboten ist. Für die bilanzielle Behandlung kommt es auf eine spezielle bankrechtliche Anlageform der gemeindlichen Finanzmittel nicht an, sondern vorrangig auf die Laufzeit der Geldanlage. Eine der Gemeinde dazu eingeräumte Option, z. B. jederzeit gegen eine Entschädigungszahlung die Anlage von Finanzmitteln beenden zu können, stellt für die Bilanzierung kein relevantes Kriterium dar.

Gegenüber einem Ansatz von Zahlungsmitteln unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ muss bei einem Ansatz als Wertpapier eine zeitliche Bindung der Finanzmittel über einen größeren Zeitraum mit der Möglichkeit einer schnellen Umwandlung in liquide Mittel bestehen. Für die Zuordnung von Termingeldern als einem Dritten überlassene gemeindliche Finanzmittel ist die dabei festgelegte zeitliche Bindung von Bedeutung und nicht, ob die Geldanlage als „Festgelder“ oder „Kündigungsgelder“ ausgestaltet ist. Der bankrechtliche Status „Guthaben“, wie er bei einem bankrechtlichen Girokonto der Gemeinde oder einem gemeindlichen Tagesgeldkonto besteht, führt dagegen zu einer täglichen Verfügbarkeit der angelegten Finanzmittel.

Für die Zuordnung der von der Gemeinde nicht benötigten Zahlungsmittel zum Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ müssen die einem Dritten überlassenen gemeindlichen Zahlungsmittel mindestens für einen Zeitraum von über dreißig Tagen (einen Monat) angelegt sein (zeitliche Bindung). Mit dieser Mindestlaufzeit und der Form „Sichteinlagen“ (Anlagezeitraum von bis zu dreißig Tagen) wird eine Abgrenzung zum Ansatz von Zahlungsmitteln unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ erreicht.

In besonderen Fällen kann ein Ansatz der nicht benötigten Zahlungsmittel auch erst ab einer Bindungsfrist von 90 Tagen (drei Monate) in Form von Wertpapieren erfolgen. Diese Erweiterung ist vertretbar, denn zu führt zu einem Einklang der Handhabung im gemeindlichen Jahresabschluss mit der Handhabung im Gesamtabschluss der Gemeinde, weil nach dem DRS 2 für die Kapitalflussrechnung im Gesamtabschluss eine derartige (erweiterte) zeitliche Abgrenzung vorgesehen ist (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine zeitliche Bindung bei einer Geldanlage über den Zeitraum von drei Monaten hinaus bewirkt von Anfang an eine Klassierung und bilanzielle Behandlung einer Finanzanlage als Wertpapier des Umlaufvermögens.

### **3.2.3.5 Die Zahlungsmitteläquivalente**

Die Gemeinde hat unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ auch die „Sonstigen Wertpapiere“ anzusetzen, die eine Laufzeit von mehr als drei Monaten haben, z. B. für einen mehrmonatigen Zeitraum angelegte Festgelder. Derartige Wertpapiere werden im Rahmen einer Umwandlung in liquide Mittel i. d. R. als schwer und nur mittelfristig umwandelbar eingestuft. Diese Einordnung entspricht den Bestimmungen über den Finanzmittelfonds im Rahmen der Gesamtkapitalflussrechnung im gemeindlichen Gesamtabschluss, die keine Zuordnung bei einem Festlegungszeitraum von mehr als drei Monaten vorsehen.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Jahresabschlusses diesen Sachverhalt bei der zeitlichen Abgrenzung der Anlage ihrer Finanzmittel zu berücksichtigen. Die gemeindlichen Finanzmittel müssen zudem der Gemeinde als Liquiditätsreserve dienen, um diese Mittel als Zahlungsmitteläquivalente klassifiziert werden können (vgl. Nummer 18 im Rechnungslegungsstandard DRS 2). Die Zahlungsmitteläquivalente müssen dabei jederzeit ohne wesentliche Wertabschläge in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und dürfen nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Gemeindliche Zahlungsmitteläquivalente dürfen dabei regelmäßig nur eine Restlaufzeit von nicht mehr als drei Monaten, gerechnet ab dem Erwerbszeitpunkt, haben, sofern sie keine Sichteinlagen darstellen.

Gemeindliche Festgelder mit einer Laufzeit von mehr als drei Monaten gehören daher regelmäßig nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten der Gemeinde. Wegen der zeitlichen Bildung (Laufzeit) und bei einer Verbriefung kommt diesen Anlagen ein Wertpapiercharakter zu. Eine dazu ggf. bestehende Vertragsoption, die ermöglicht, mithilfe einer Vorfälligkeitsentschädigung eine vorzeitige Umwandlung des festgelegten Kapitals in Zahlungsmitteln zu erreichen, stellt keine ausreichende Grundlage für eine Klassifizierung der mehrmonatigen Wertpapiere als „verfügbare Finanzmittel“ und deren Zuordnung zum Bilanzposten „Liquide Mittel“ dar.

Von der Gemeinde sind deshalb z. B. Termingelder mit einer Laufzeit von mehr als drei Monaten als „Sonstige Wertpapiere“ zu klassifizieren und in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ anzusetzen. Diese Festlegung ist sachlich geeignet, weil Zahlungsmittel für den Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ von der Gemeinde nach ihrer kurzfristigen Liquidierbarkeit zu bestimmen und zu beurteilen sind (Laufzeit höchstens drei Monate).

### **3.2.4 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel):**

#### **3.2.4.1 Die Abgrenzung des Bilanzpostens**

##### **3.2.4.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde verfügt als wirtschaftlicher Eigentümer von Finanzmitteln auch über Zahlungsmittel und Guthaben, die in unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen sind. Der bilanzielle Wertansatz ist von der Gemeinde zum Abschlussstichtag jedoch nicht allein anhand des Kassenbestandes und des Bestandes an Guthaben (bei Bankinstituten) zu ermitteln. Die Gemeinde muss auch eine Zeitkomponente berücksichtigen, um sachgerecht unter dem Bilanzposten ihre „liquiden Mittel“ anzusetzen.

Der Wertansatz unter dem Bilanzposten muss die im Eigentum der Gemeinde befindlichen Finanzmitteln umfassen, die einerseits als Zahlungsmittel verfügbar sind und andererseits von der Gemeinde kurzfristig in verfügbare Zahlungsmittel umgewandelt werden können (Verfügbarkeit). Diese besondere Sachlage wird auch durch die verbindliche Bezeichnung „Liquide Mittel“ für den Bilanzposten ausgedrückt bzw. deutlich. Ein Zweck dieses Bilanzpostens, einen Einblick in die gemeindliche Liquiditätslage zu ermöglichen, wirkt sich auch auf die sachliche Abgrenzung dieses Bilanzpostens aus und darf daher nicht unberücksichtigt bleiben.

Für die Zuordnung von gemeindlichen Finanzmitteln zu diesem Bilanzposten bzw. seiner Bemessung muss deshalb zusätzlich in zeitlicher Hinsicht ein sachgerecht und vertretbar abgegrenzter Zeitraum abgegrenzt werden. Dieser Zeitraum beträgt grundsätzlich bis zu dreißig Tagen (ein Monat), sodass von der Gemeinde die Sichteinlagen als gemeindliche Finanzmittel dem Bilanzposten zuzuordnen sind. Bei den Sichteinlagen kann die Gemeinde muss in dem Monatszeitraum ohne große Hemmnisse, z. B. Kündigungsfristen, einen Bestand an derartigen Finanzmitteln jederzeit vertretbar in Zahlungsmittel bzw. liquide Mittel umwandeln.

Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht ist es jedoch sachgerecht und vertretbar, auch die gemeindlichen Finanzmittel in den Wertansatz unter dem Bilanzposten einzubeziehen, die in einem Zeitraum von mehr als dreißig Tagen (ein



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Monat) aber weniger als 90 Tagen (drei Monate) von der Gemeinde in verfügbare Zahlungsmittel umgewandelt werden können. Bei dieser erweiterten zeitraumbezogenen Abgrenzung wurde berücksichtigt, dass für die Gesamtkapitalflussrechnung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ein derartiger mehrmonatiger Zeitraum zugelassen wurde (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW i. V. m. Nummer 18 DRS 2). Der Anwendung auf den Jahresabschluss stehen besondere Vorgaben des gemeindlichen Haushaltsrechts nicht entgegen.

Aufgrund des haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen dem Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss der Gemeinde soll der im Rahmen der Kapitalflussrechnung mögliche Zeitraum von neunzig Tagen (drei Monate) auch im Jahresabschluss bei der Zuordnung von gemeindlichen Finanzmitteln zum Wertansatz des Bilanzpostens „Liquide Mittel“ als Höchstgrenze für die zeitliche Abgrenzung gelten. Mit dieser Festlegung entsteht für die Gesamtbilanz die gleiche Abgrenzung zwischen den Bilanzposten „Liquide Mittel“ und dem Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“.

Eine Erweiterung des Zeitraumes von drei Monaten für die Zuordnung der angelegten Finanzmittel zum Bilanzposten „Liquide Mittel“ soll dagegen für die Gemeinde nicht zulässig sein. Ebenso kein Wahlrecht zwischen den genannten Bilanzposten. Der für den gemeindlichen Gesamtabschluss geltende Rechnungslegungsstandard DRS 2 enthält dazu nur die Regelung „in der Regel nur Restlaufzeiten von nicht mehr als drei Monaten“. Die Nutzung dieser Möglichkeit ist für den privatwirtschaftlichen Bereich inzwischen entfallen, weil der Standard DRS 2 durch den neuen Standard DRS 21 ersetzt wurde, der nicht mehr eine Erweiterung des Zeitraumes über drei Monaten hinaus als Abweichung von der Regel zulässt.

#### **3.2.4.1.2 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ sind die Finanzmittel der Gemeinde in ihren unterschiedlichsten Formen, z. B. in Form von Bar- oder Buchgeld, anzusetzen, über die die Gemeinde als Kassenbestand oder auf Bankkonten frei verfügen kann. Aufgrund der inhaltlichen Abgrenzung des Bilanzpostens mithilfe seiner Bezeichnung ist bei der Zuordnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu dem Bilanzposten nicht nur auf ein bestehendes Guthabenverhältnis der Gemeinde zu einem Dritten abzustellen.

Für den Ansatz unter dem Bilanzposten ist auch die zeitliche Verfügbarkeit der gemeindlichen Finanzmittel als Liquidität ein Abgrenzungskriterium. Dabei sind nicht die Sichteinlagen alleine relevant (Zeitraum bis zu dreißig Tagen), sondern auch Laufzeiten von Termingeldern bis zu 90 Tagen (drei Monate). Unter Berücksichtigung der haushaltsrechtlichen Gebote muss eine allgemeine zeitliche Abgrenzung gegenüber einem Ansatz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ bestehen, weil nicht kurzzeitig umwandelbare Wertpapiere diesem Bilanzposten zuzuordnen sind.

Bei der Zuordnung von nicht benötigten gemeindlichen Zahlungsmitteln soll zudem kein Wahlrecht zwischen den Bilanzposten „Liquide Mittel“ und „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ bestehen. Durch die feststehende zeitliche Abgrenzung entsteht zudem ein stärkerer Zusammenhang zwischen dem gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss, weil der beim Gesamtabschluss anzuwendenden Rechnungslegungsstandard DRS 2 eine entsprechende Vorgabe für die Gemeinde enthält.

Die Gemeinde darf außerdem unter dem Bilanzposten nur die gemeindlichen Finanzmittel ansetzen, bei denen das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde liegt. Von der Gemeinde ist daher immer stichtagsbezogen zu prüfen, ob die Bilanzierungsfähigkeit auch bei den bei der Gemeinde vorhandenen fremden Finanzmitteln sowie den Treuhandgeldern und Mündelgeldern erfüllt ist. Außerdem muss von der Gemeinde das Vorhandensein von fremden Geldsorten geprüft werden. Sind derartige Banknoten und/oder Münzen im Kassenbestand der Gemeinde vorhanden, wird zusätzlich zum Kriterium „wirtschaftliches Eigentum“ eine Bewertung erforderlich, denn die gemeindlichen Finanzmittel sind in der Bilanz der Gemeinde nur in der Währungseinheit „Euro“ anzusetzen.

Die liquiden Mittel der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 18 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **3.2.4.1.3 Die Abgrenzung zu den Wertpapieren**

Dem Bilanzposten sind nicht die Anlagen von Finanzmitteln zuzuordnen, die bei der Gemeinde vorübergehend nicht als Zahlungsmittel benötigt werden und einem Dritten für eine bestimmte Zeitdauer zur „Verwaltung“ oder „Aufbewahrung“ übergeben werden, ohne dass die Gemeinde dadurch ihre Eigentümerstellung über diese Finanzmittel verliert. Unter Berücksichtigung einer zeitlichen Hingabe entsteht - vergleichbar wie bei Wertpapieren - ein zeitbezogenes vertragliches Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten, bei dem der Gemeinde ein „urkundlicher“ Beleg über den überlassenen Betrag ausgestellt bzw. übergeben wird.

Für die bilanzielle Zuordnung wertpapiermäßiger Anlagen kommt es auf eine spezielle bankrechtliche Anlageform der gemeindlichen Finanzmittel oder auf einen besonderen bankrechtlichen Status nicht an, z. B. Termingelder als Guthaben auf einem Festgeldkonto. Die Art des von einem Dritten der Gemeinde ausgestellten Beleges über die Aufbewahrung der übernommenen Finanzmittel stellt ebenfalls kein für die gemeindliche Bilanzierung relevantes Kriterium dar. Für die Zuordnung von Finanzmitteln zu einem Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz ist auch eine der Gemeinde im Rahmen einer Geldanlage eingeräumte Option, z. B. jederzeit gegen eine Entschädigungszahlung die Anlage von Finanzmitteln beenden zu können, kein relevantes Kriterium.

Die zeitbezogene Überlassung der für die gemeindliche Geschäftstätigkeit nicht benötigten Finanzmittel und deren unmittelbare Bindung an den festgelegten Zeitraum sowie der materielle Beleg darüber bilden relevante Kriterien, aufgrund derer eine wertpapierähnliche Sachlage entsteht und eine Zuordnung zum Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ geboten ist. Gegenüber einem Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ muss eine zeitliche Bindung der Finanzmittel über einen größeren Zeitraum bestehen, der einer schnellen Umwandlung in liquide Mittel, wie es bei einem bankrechtlichen Girokonto oder einem Tagesgeldkonto möglich ist, entgegensteht.

Bei einer zeitlichen Bindung der einem Dritten überlassenen gemeindlichen Finanzmittel in einem Zeitraum bis zu dreißig Tagen (einen Monat) ist noch von einer Zuordnung der Finanzmittel zu den Sichteinlagen der Gemeinde auszugehen. Für derartige Anlagen, z. B. gemeindliche Termingelder als Festgelder oder Kündigungsgelder, kommt daher kein Wertansatz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ in Betracht. In besonderen Fällen können festgelegte Finanzmittel mit einer Bindungsfrist von nicht mehr als 90 Tagen (drei Monate) ebenfalls in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ angesetzt werden.

Diese zeitliche Erweiterung ist sachlich vertretbar, denn sie führt zu einem Einklang der Handhabung im gemeindlichen Jahresabschluss mit der Einordnung im Gesamtabchluss der Gemeinde. Eine derartige (erweiterte) zeitliche Abgrenzung ist nach dem Rechnungslegungsstandard DRS 2 bei der Kapitalflussrechnung im Gesamtabchluss von der Gemeinde vorzunehmen (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine zeitliche Bindung bei der Anlage von gemeindlichen Finanzmitteln über einen Zeitraum von drei Monaten hinaus bewirkt von Anfang an eine Klassierung einer Finanzanlage als Wertpapier und Zuordnung zu dem entsprechenden Bilanzposten.

#### **3.2.4.1.4 Die Umwandlung in liquide Mittel**

Zur Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen müssen von der Gemeinde ggf. bilanzierte Gegenstände des Umlaufvermögens kurzfristig in Zahlungsmittel umgewandelt werden, um bei Bedarf jederzeit als „flüssige Mittel“ der Gemeinde verfügbar zu sein. Zwischen den im Umlaufvermögen angesetzten Vermögensgegenständen bestehen bereits deshalb von der Gemeinde zu berücksichtigende Unterschiede. Vielfach werden dazu eine Einordnung bzw.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

eine stufenmäßige Unterscheidung nach erster, zweiter und dritter Ordnung vorgenommen. Diese Aufteilung wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 735).

<b>DIE UMWANDLUNG IN LIQUIDE MITTEL</b>	
Die Liquidität ist die Fähigkeit der Gemeinde, die bestehenden Zahlungsverpflichtungen zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen vollständig erfüllen zu können. Diese Sachlage erfordert, ggf. unterschiedliche Formen des vorhandenen Umlaufvermögens bedarfsgerecht in Zahlungsmittel umzuwandeln zu können.	
Liquide Mittel erster Ordnung	Bei Bedarf sofort liquidierbar: - Bar- oder Kassenbestand, - Bankguthaben (jederzeit verfügbar).
Liquide Mittel zweiter Ordnung	Bei Bedarf leicht und kurzfristig liquidierbar: - Schecks, - Wertpapiere (Laufzeit unter drei Monaten), - Forderungen.
Liquide Mittel dritter Ordnung	Bei Bedarf schwer und mittelfristig liquidierbar: - Vorräte, - Wertpapiere (Laufzeit über drei Monate).

*Abbildung 735 „Die Umwandlung in liquide Mittel“*

In diesem Zusammenhang hat beim Bilanzposten „Liquide Mittel“ nicht nur der Abschlussstichtag, sondern auch die Zeitbezogenheit eine erhebliche Bedeutung für die sachgerechte Bilanzierung. Die dabei zu beachtende zeitliche Begrenzung von drei Monaten, eingestuft als Zeitraum der kurzfristigen Umwandelbarkeit von Zahlungsmitteläquivalenten in Zahlungsmittel, führt bei der Bilanzierung zu einer Abgrenzung zum Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“. Diese Abgrenzung ist gleichermaßen beim gemeindlichen Jahresabschluss sowie beim Gesamtabchluss der Gemeinde zu beachten.

Von der Gemeinde können unter diesen Bilanzposten regelmäßig auch die gemeindlichen Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als dreißig Tagen angesetzt werden. Mit diesen Wertpapieren werden gemeindliche Finanzmittel erfasst, die zur Liquidität der Gemeinde gehören, aber vorübergehend nicht von der Gemeinde als Zahlungsmittel benötigt werden. Sie sind betragsmäßig abgegrenzt und auf eine bestimmte Zeit einem Dritten übergeben worden, der darüber der Gemeinde einen urkundlichen Beleg ausgestellt hat.

Die zeitliche Bindung ab einem Zeitraum von dreißig Tagen steht der wertmäßigen Behandlung als liquide Mittel und dem Ansatz unter diesem Bilanzposten entgegen. Nur in besonderen Fällen kann auch ein Ansatz der verfügbaren gemeindlichen Finanzmittel unter diesem Bilanzposten unter Beachtung der Anforderungen an die Kapitalflussrechnung im gemeindlichen Gesamtabchluss erfolgen, die einen Ansatz der Finanzmittel unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ ab einem Zeitraum von 90 Tagen (drei Monaten) nicht vorsehen. Dadurch wird ein Gleichklang zwischen dem gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabchluss der Gemeinde gewährleistet.

**3.2.4.1.5 Der Zusammenhang mit der Finanzrechnung**

Der Wertansatz unter diesem Bilanzposten steht mit der Haushaltsposition "Liquide Mittel" in der gemeindlichen Finanzrechnung in unmittelbarer Verbindung, denn die Finanzrechnung hat unter dieser Position den Schlussbestand an den gemeindlichen Zahlungsmitteln auszuweisen (vgl. § 38 i. V. m. § 3 GemHVO NRW). Ein Beispiel für den Zusammenhang der Bilanz mit der Finanzrechnung wird nachfolgend anhand des Bestandes an Zahlungsmitteln einer Gemeinde aufgezeigt (vgl. Beispiel 126).

**BEISPIEL:**

**Der Übergang zwischen Finanzrechnung und Bilanz**

Die Gemeinde will im Rahmen der Aufstellung der Bilanz ihres Jahresabschlusses prüfen, welcher Betrag als Wertansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ anzusetzen ist. Da die Finanzrechnung die sachliche Untergliederung des Bilanzkontos „Liquide Mittel“ darstellt, muss der darin auszuweisende Anfangsbestand und Endbestand mit dem bilanziellen Wertansatz übereinstimmen. Dazu wird folgende Rechnung aufgemacht:

Finanzrechnung 2014			Finanzrechnung 2015		
	Betrag	Bar/Konto		Betrag	Bar/Konto
Anfangsbestand	+ 10.000	3.000 / 7.000	Anfangsbestand	+ 6.000	+ 5.000/+ 1.000
Einzahlung	+ 5.000	+ 4.000 /+ 1.000	Einzahlung	+ 1.000	- /+ 1.000
Auszahlung	- 9.000	- 2.000 /- 7.000	Auszahlung	- 9.000	- 5.000 /- 4.000
Zahlungssaldo	- 4.000	+ 2.000 /- 6.000	Zahlungssaldo	- 8.000	- 5.000 /- 3.000
Endbestand	+ 6.000	+ 5.000 /+ 1.000	Endbestand	0	0 /- 2.000
Bilanz 2014			Bilanz 2014		
Liquide Mittel	+ 6.000		Liquide Mittel	0	
Liquiditätskredit	0		Liquiditätskredit	2.000	

Mit diesen Ergebnissen kann die Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses den Zusammenhang der Finanzrechnung mit der Bilanz herstellen und nachweisen. Sie wendet das Bruttoprinzip an und nimmt keine Verrechnung von Guthaben und Verbindlichkeiten auf Bankkonten sowie Verrechnungen von Kontensalden vor.

*Beispiel 126 „Der Übergang zwischen Finanzrechnung und Bilanz“*

Die gemeindliche Finanzrechnung hat nicht nur die Zahlungsveränderungen im Haushaltsjahr nachzuweisen. Sie stellt vielmehr mit dem Bestandsausweis einen besonderen Teil des Wertansatzes des Bilanzpostens "Liquide Mittel" in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Gemeinde muss daher auch darauf achten, dass Doppelerfassungen vermieden werden.

Mithilfe der besonderen Positionen "Anfangsbestand" und "Fremde Finanzmittel" in der Finanzrechnung soll daher eine Übereinstimmung zwischen den Zahlungsmitteln, die im Wertansatz in der Bilanz enthalten sind und dem "Endbestand" in der Finanzrechnung erreicht werden. Eine mögliche Abweichung zwischen den beiden Beträgen kann nicht mit von der Gemeinde eingeräumten Verfügungsberechtigungen begründet werden.

Die Haushaltsposition in der Finanzrechnung und auch der Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ kann zudem grundsätzlich keinen negativen Wert annehmen. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde über keine bilanzierungsfähigen Zahlungsmittel und anzusetzenden Guthabenbestände mehr verfügt und für ihre Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen hat. In solchen Fällen wäre unter dem Bilanzposten die Wertgröße „Null“ auszuweisen. Die aufgenommenen Kredite zur Liquiditätssicherung führen zu passivierenden Verbindlichkeiten und nicht zu „negativen“ Zahlungsmittelbeständen.

**3.2.4.2 Die Arten gemeindlicher Zahlungsmittel**

**3.2.4.2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen ihres Geschäftsverkehrs hat die Gemeinde grundsätzlich die Euro-Münzen und Euro-Banknoten als gesetzliche Zahlungsmittel und daher als Bargeld für ihre Zahlungen zu verwenden. Die Gemeinde sollte dazu im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Rahmen ihres Zahlungs- und sonstigen Geschäftsverkehrs für die Geldeinheit „Euro“ das internationale Währungskürzel „EUR“ und nicht das Währungssymbol „€“ verwenden. Entsprechend gilt dieses für die gesonderte Darstellung der Untereinheit „Cent“ der Geldeinheit. Sie soll in Bruchteilen der Geldeinheit, z. B. 0,45 EUR, und nicht mit einem Symbol, z. B. „Ct“, angegeben werden.

Bei eingegangenen Schecks ist von der Gemeinde zu beachten, dass dessen Übergabe oder Übersendung an die Gemeinde als Barzahlung gilt. Die fremden Geldsorten stellen ebenfalls zulässige Zahlungsmittel für die Gemeinde dar, sodass diese von ihr angenommen und für ihre Auszahlungen verwendet werden können. Außerdem stehen die Sichtguthaben der Gemeinde bei Banken und Kreditinstituten als Buchgeld dem Bargeld gleich. Unter dem Begriff „Sichteinlagen“ werden Einlagen verstanden, die bei Banken geführt werden und über die der Kunde jederzeit „bei Sicht“ und unbeschränkt ohne vorzeitige Kündigung verfügen kann, z. B. Girokonten und Tagesgeldkonten.

Kein zulässiges gemeindliches Zahlungsmittel stellt eine „private Währung“ dar, die als Tauschmittel auf einem regionalen Markt genutzt werden kann. Die mit diesem Geldsystem verbundenen Zahlungen dürfen nicht in der jeweiligen Rechnungseinheit in die gemeindlichen Bücher übernommen werden. Dieses Buchungsverbot gilt auch dann, wenn im Rahmen der Nutzung der „privaten Währung“ der Umfang oder die Größenordnung von Einzahlungen und Auszahlungen bestimmt werden können.

Die Gemeinde muss vor der buchungsmäßigen Erfassung der Zahlungen erst die Rechnungseinheiten solcher „Währungen“ in die Währungseinheit „Euro“ oder andere gesetzliche Zahlungsmittel umrechnen, bevor die mit den „privaten Währungen“ getätigten Zahlungen von der Gemeinde in ihrer Zahlungsabwicklung erfasst werden dürfen. Im Sinne des gemeindlichen Zahlungsverkehrs sind auch die verfügbaren Wertpapiere der Gemeinde keine Werte, die unter dem Begriff „Geldbestand“ zu erfassen wären.

#### **3.2.4.2.2 Der Kassenbestand**

Der Kassenbestand der Gemeinde, der unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist, umfasst die gesetzlichen Zahlungsmittel und die Devisen. Es sind deshalb die vorhandenen Banknoten und Münzen in inländischer und ausländischer Währung zu erfassen, die sich in den Kassen der Gemeinde befinden, z. B. Hauptkasse, Handkassen oder sonstige Nebenkassen (u. a. Parkautomaten). Das vorhandene Bargeld in ausländischer Währung ist dabei unter Beachtung des Realisationsprinzips mit dem am Abschlussstichtag geltenden Geldkurs in Euro umzurechnen. Daher kann es grundsätzlich keinen negativen Kassenbestand geben, denn es kommt für die Aktivierung nicht darauf an, ob die Höhe des gemeindlichen Kassenbestandes aufgrund einer Kredites zur Liquiditätssicherung besteht.

In die Erfassung des Kassenbestandes sind auch die Barmittel mit einzubeziehen, die von Dritten als Sicherheit der Gemeinde übergeben wurden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei der Ermittlung des Kassenbestandes der Gemeinde mindestens zwei Personen mitwirken müssen, um auch die allgemeinen Sicherheitsanforderungen, u. a. in Form des „Vier-Augen-Prinzips“, zu erfüllen (vgl. z. B. § 31 Absatz 2 GemHVO NRW). In den Kassenbestand sind auch die bei der Gemeinde vorhandenen fremden Finanzmittel einzubeziehen, die für Dritte bereitgehalten werden, um deren Zahlungsgeschäfte abzuwickeln.

Für die Abgrenzung, ob solche Geldbestände in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, ist nicht ausschlaggebend, ob die Gemeinde für Dritte treuhänderisch tätig ist, sondern ob die Gemeinde zum Abschlussstichtag als wirtschaftlicher Eigentümer solcher Geldbestände gilt. Sofern diese Sachlage gegeben ist, hat die Gemeinde die Geldbestände unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ zu aktivieren und gleichzeitig unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ eine wertmäßige entsprechend hohe Verpflichtung gegenüber dem Geldgeber anzusetzen.

### **3.2.4.2.3 Die Bankguthaben**

#### **3.2.4.2.3.1 Die Zuordnungen**

Bei diesem Bilanzposten sind unter dem Begriff „Guthaben“ die Geldbestände der Gemeinde zu verstehen, die in Form von Kontokorrent-, Tagesgeld-, Festgeld-, und Sparguthaben bei den örtlichen Banken, bei Landesbanken, bei der Bundesbank und der Europäischen Zentralbank sowie auch bei Bausparkassen und ausländischen Banken angelegt sind. zu verstehen. Diese Zuordnung zur Gemeinde besteht unabhängig davon, ob die Bankguthaben in inländischer und ausländischer Währung bestehen. Die gemeindlichen Sparguthaben gehören nur insoweit dazu, wie diese nicht auf einem gesonderten längerfristigen Sparvertrag oder Ratensparvertrag beruhen.

Die Gemeinde muss aber über ihre Bankguthaben frei verfügen können, was z. B. bei Guthaben bei Bausparkassen nicht immer der Fall sein muss. Sofern vorhandene Guthaben der Gemeinde bei einer Bank in ausländischer Währung bestehen, sind diese unter Beachtung des Realisationsprinzips mit dem am Abschlussstichtag geltenden Geldkurs in Euro umzurechnen. Außerdem ist auch das Buchgeld in die Erfassung einzubeziehen, das von einem Dritten der Gemeinde als Sicherheit überwiesen wurde, unabhängig davon, ob diese Sicherheit in gesetzlichen Zahlungsmitteln oder in Devisen geleistet wurde.

#### **3.2.4.2.3.2 Der Begriff „Sichteinlagen“**

Im Rahmen der Abwicklung ihrer Bankgeschäfte hat die Gemeinde auch die bankrechtlichen Bestimmungen zu berücksichtigen, wenn sie Dritte mit der Aufbewahrung oder Anlage von Zahlungsmitteln beauftragt. Bankrechtlich ist z. B. bestimmt worden, dass die Annahme fremder Gelder oder anderer unbedingt rückzahlbarer Gelder des Publikums als Einlagen (vgl. § 1 Absatz 1 Nr. 1 KWG). Ergänzend dazu hatte die Bundesbank in der nicht mehr bestehenden AMR den Begriff „Sichteinlagen“ abgegrenzt.

Als Sichteinlage wurde danach die Einlage eines Dritten bei einer Bank bezeichnet, bei der eine Zahlungsverpflichtung der Bank besteht, die täglich fällig ist oder bei der eine Laufzeit oder eine Kündigungsfrist von weniger als einem Monat besteht. Unter dem Gesichtspunkt der Erfordernisse einer ausreichenden Liquidität für Banken findet sich diese Abgrenzung in der Liquiditätsverordnung wieder (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 1 LiqV). Die Bank hat in diesen Fällen gegenüber der Gemeinde die Stellung eines Schuldners.

Die Gemeinde nutzt die Sichteinlagen im Rahmen ihrer Zahlungsabwicklung und i. d. R. nicht für Zwecke der Kapitalanlage bzw. Geldanlage. Diese Einlagen können z. B. bei der Gemeinde i. V. m. Girokonten und Tagesgeldkonten bestehen. Sie werden genutzt, um den bargeldlosen Zahlungsverkehr abzuwickeln, z. B. durch Barabhebungen, Lastschriften und Überweisungen. Die auf den Konten befindlichen Zahlungsmittel sind für die Gemeinde unbegrenzt abrufbar. Von den Sichteinlagen sind die sonstigen Einlagen zu trennen, die eine längere festgelegte Laufzeit haben können, z. B. Termingelder bzw. Festgelder.

Bei einer zeitlichen Bindung der Dritten für einen Zeitraum bis zu dreißig Tagen (einen Monat) überlassenen gemeindlichen Finanzmittel ist noch von einer Zuordnung der Finanzmittel zu den Sichteinlagen der Gemeinde auszugehen. Für derartige Anlagen, z. B. gemeindliche Termingelder als Festgelder oder Kündigungsgelder, kommt daher kein Wertansatz unter dem Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ in Betracht. In besonderen Fällen können festgelegte Finanzmittel (Festgelder) mit einer Bindungsfrist von nicht mehr als 90 Tagen (drei Monate) ebenfalls in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ angesetzt werden.

Die Gemeinde darf jedoch nicht mehr die gemeindlichen Festgelder mit einer Laufzeit von mehr als drei Monaten als „Sichteinlagen“ klassifizieren, sondern muss diese Finanzmittel unter Bilanzposten „Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens“ ansetzen. Sie dürfen auch nicht wegen des dabei benutzten bankrechtlichen Begriffes „Festgeldkonto“ dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ zugeordnet werden. In diesem Zusammenhang kann aufgrund der

Unterschiede bei gemeindlichen Festgeldern auch nicht von einer Zugehörigkeit zwischen den beiden Bilanzposten ausgegangen werden.

### **3.2.4.2.3.3 Die Erfassung der Guthabenbestände**

Die Erfassung der Guthabenbestände der Gemeinde bei den Banken erfordert, dass die Gemeinde als Kontoinhaber über Guthaben verfügen kann. Sie bedarf mindestens entsprechender Bankbestätigungen, z. B. durch Kontoauszüge oder Saldenbestätigungen der Banken. In diese Erfassung sind alle gemeindlichen Konten einbeziehen, unabhängig davon, ob diese im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als allgemeine Konten oder als Sonderkonten behandelt werden, z. B. für Handvorschüsse, aber auch als Schulgirokonten.

Die bankrechtlichen Guthabenkonten der Gemeinde müssen dabei auch unter dem Gesichtspunkt „Verfügbarkeit“ betrachtet und beurteilt werden, denn nicht nur Sichteinlagen bei Banken sind in den Wertansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ einzubeziehen. Für die Zuordnung von gemeindlichen Finanzmitteln zu diesem Bilanzposten ist nicht nur die abgegrenzte Laufzeit für Sichteinlagen (bis zu dreißig Tagen) zu beachten, sondern ein Zeitraum bis zu 90 Tagen (drei Monate), in dem von der Gemeinde angelegte Termingelder in verfügbare Zahlungsmittel umgewandelt werden können.

Mögliche Abweichungen zwischen den Bankauskünften und den Beständen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung können insbesondere aus Zahlungsvorgängen resultieren, die kurz vor oder kurz nach dem Abschlussstichtag getätigt wurden. In den Fällen, in denen bei der Erfassung der Guthabenbestände der Gemeinde Abweichungen zwischen den von der Bank gemeldeten Daten, z. B. Kontoauszüge, und den festgestellten gemeindlichen Kontensalden festgestellt, ist von der Gemeinde eine Übergangsrechnung aufzustellen. In eine solche Rechnung sind die Differenzen und ihre Ursachen bzw. die zugrundeliegenden Zahlungsvorgänge aufzuzeigen, z. B. wegen Banküberweisungen im bargeldlosen Zahlungsverkehr.

In die Übergangsrechnung sind aber auch z. B. Schwebeposten einzubeziehen, wenn diese den Gegenwert der Zahlungen aufgrund von Überweisungen oder Lastschriftinzügen betreffen, die aber noch nicht auf dem Kontoauszug der betreffenden Bank zum Guthaben auf dem gemeindlichen Konto ausgewiesen sind oder das gemeindliche Konto deshalb ggf. noch gar nicht belastet wurde. Die Übergangsrechnung sollte alle gemeindlichen Bankkonten berücksichtigen, um sicherzustellen, dass kein Zahlungsvorgang der Gemeinde unberücksichtigt bleibt. Zur Sicherung der Klarheit und Verständlichkeit der tatsächlichen Guthabenverhältnisse bei den Bankkonten dürfte eine Bruttodarstellung sachgerecht sein (vgl. Beispiel 127).

**BEISPIEL:**

**Die Salden bei Bankkonten**

Die Gemeinde verfügt über eine Vielzahl von Geschäftskonten bei Banken, die zum Abschlussstichtag unterschiedliche Salden bzw. positive oder negative Salden aufweisen. Diese Sachlage erfordert eine ergänzende Erläuterung im Anhang, denn allein aus der Finanzrechnung als Veränderungsrechnung lässt sich der Wertansatz für die gemeindliche Bilanz nicht ermitteln.

Aktueller Stand:

Negative Salden der Bankkonten	- 5.157.182,72 Euro
Positive Salden der Bankkonten	145.020,70 Euro

Überleitung zur Bilanz:

Liquide Mittel (Aktivseite)	145.020,70 Euro
Kredite zur Liquiditätssicherung (Passivseite)	5.012.162,02 Euro

Eine solche differenzierte Darstellung im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde erhöht die Nachvollziehbarkeit der Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz.

*Beispiel 127 „Die Salden bei Bankkonten“*

Das bei der gemeindlichen Bilanzierung zu beachtende Bruttoprinzip lässt nicht zu, dass für die Darstellung in der Bilanz die vorhandenen gemeindlichen Bankguthaben unmittelbar mit den aufgenommenen Krediten zur Liquiditätssicherung verrechnet werden. Die gemeindlichen Verbindlichkeiten aufgrund der aufgenommenen Kredite sind unter einem gesonderten Bilanzposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde hat die Guthaben davon getrennt auf der Aktivseite ihrer Bilanz anzusetzen.

Die Gemeinde soll dazu im Anhang im Jahresabschluss durch besondere Erläuterungen die Zusammenhänge zwischen dem Bestand an liquiden Mitteln und den bilanzierten Verbindlichkeiten herstellen. In diesem Zusammenhang kann es auch für die Gemeinde geboten sein, wegen unterschiedlicher Salden auf ihren Bankkonten (positiver und negativer Salden) im Anhang im Jahresabschluss besondere bzw. zusätzliche Angaben zu machen. Der Gesamtsaldo als Nettogröße dürfte regelmäßig keine ausreichende Information für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft darstellen.

#### **3.2.4.2.3.4 Die Wertstellung beim Buchgeld**

Beim Buchgeld, über das die Gemeinde verfügt, können im Rahmen einer Bankbestätigung auch unterschiedliche tagesbezogene Angaben über die Buchung und die Wertstellung eines Zahlungsbetrages bestehen. Daraus können bei einem Wechsel des Haushaltsjahres auch Zuordnungen erforderlich werden. Die Gemeinde darf in solchen Fällen nicht einfach wie bei Barzahlungen den Buchungstag als ausschlaggebend ansehen, zu dem sie über das Barvermögen verfügt oder nicht mehr verfügt. Sie muss in zeitlicher Hinsicht die Verfügungsmöglichkeit abgrenzen und dabei den Tag der Wertstellung beachten, der gesondert angegeben wird.

Diese Sachlage kann ggf. zu Differenzen zwischen der Finanzrechnung und der Bilanz führen. Im Bankenbereich wird unter dem Begriff „Wertstellung“ die Festsetzung des Tages verstanden, zu dem auf einem Konto eine Einzahlung oder Auszahlung wirksam wird. Anders als bei Bareinzahlungen entstehen für die Gemeinde beim Buchgeld nicht bereits bei der Einzahlung ein Guthaben oder ein Abgang und dadurch Rechte oder Pflichten zwischen der Gemeinde und ihrer Bank. Es bedarf vielmehr einer Wertstellung in Form der Festlegung eines Kalendertages, an dem der Betrag als wirksam für oder gegen die Gemeinde gilt.

Eine solche Festlegung kann Relevanz im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses haben, wenn das Buchungsdatum im Folgejahr des Haushaltsjahres liegt, die Wertstellung aber noch im Haushaltsjahr liegt. Zum Abschlussstichtag verfügt dann die Gemeinde über ein entsprechendes Guthaben, sodass der Wertansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ einen solchen Betrag umfassen muss.

#### **3.2.4.2.4 Die Erfassung von Schecks**

Unter den Bankguthaben sind auch noch nicht eingelöste Schecks, die sich im Besitz der Gemeinde befinden, zu erfassen. Grundsätzlich sollen aber von der Gemeinde angenommene Schecks unverzüglich als Verrechnungsschecks behandelt und eingelöst werden. Die Gemeinde soll aber auch die Einlösung von Schecks überwachen, denn mit der Vorlage des Schecks bei einem Kreditinstitut ist die Gemeinde noch nicht im Besitz der aus der Vorlage entstehenden Gutschrift. Im Rahmen der Bilanzierung gelten dagegen bei der Gemeinde eingegangene Schecks, die von ihr an den Aussteller oder Einreicher zurückgesandt wurden, nicht als liquide Mittel, sondern als Forderungen und sind dann unter dem zutreffenden Bilanzposten anzusetzen.



#### **3.2.4.3 Ein nicht genutzter Kreditrahmen**

Bei der Erfassung von gemeindlichem Bankguthaben muss ein eingeräumter Kreditrahmen außer Betracht bleiben, denn die Gemeinde darf Kredite nur bei anstehendem Auszahlungsbedarf aufnehmen. Sie kann sich daher aus einem noch nicht vollständig genutzten Kreditrahmen alle Zahlungsmittel wirtschaftlich zurechnen, auch noch keine Kreditaufnahme mit einem Abfluss beim Kreditgeber und einer Einzahlung bei der Gemeinde erfolgt ist.

Diese Sachlage gilt unabhängig davon, ob es sich um einen Kredit für Investitionen oder einen Kredit zur Liquiditätssicherung handelt. Eingeräumte, aber von der Gemeinde noch nicht in Anspruch genommene Kredite stellen für die Gemeinde auch keine bilanzierungsfähigen gemeindlichen Guthaben bei Kreditinstituten dar. Ein nicht genutzter Kreditrahmen stellt für die Gemeinde grundsätzlich schwebendes Geschäft dar, das nicht zu bilanzieren ist.

In der gemeindlichen Bilanz dürfen deshalb von Kreditgebern zugesagte Kredite, die von der Gemeinde wegen eines fehlenden Auszahlungsbedarfs jedoch nur teilweise in Anspruch genommen bzw. aufgenommen worden sind, nicht in voller Höhe passiviert werden. Der von der Gemeinde nicht in Anspruch genommene Teil der Kreditzusage darf deshalb nicht „Bankguthaben“ oder „Sonstiges Guthaben“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

#### **3.2.4.4 Das E-Geld**

Der Zahlungsverkehr im Internet (Internetzahlungen) soll verstärkt mit elektronischem Geld (E-Geld) möglich werden. Das E-Geld ist dabei jeder elektronisch, darunter auch magnetisch, gespeicherte monetäre Wert in Form einer Forderung gegenüber dem E-Geld-Emittenten, zu denen auch die Gemeinden gehören (vgl. § 1a Absatz 1 Nummer 2 des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetzes). Das elektronische Geld ist damit ein digitales Bargeld und ein vollständiger Ersatz für die gesetzlichen Euro-Münzen und Euro-Geldscheine und es wird elektronisch gespeichert. Es ist neben dem Bargeld und dem Buchgeld eine dritte Erscheinungsform des Geldes als Zahlungsmittel.

Als elektronisches Geld gelten dabei Werteinheiten in Form einer Forderung gegen die ausgebende Stelle, die auf elektronischen Datenträgern gespeichert sind, gegen Entgegennahme eines Geldbetrags ausgegeben werden und von Dritten als Zahlungsmittel angenommen werden können, ohne ein gesetzliches Zahlungsmittel zu sein (vgl. § 1 Absatz 14 KWG). Das E-Geld kann dabei als kartengestütztes E-Geld (Kartengeld) und als softwarebasiertes E-Geld (Netzgeld) genutzt werden.

Von der Gemeinde ist deshalb dabei zu unterscheiden, wie die Forderung gegen die ausgebende Stelle gespeichert oder nachgewiesen bzw. übertragen wird. Als Netzgeld erfolgt die Speicherung des elektronischen Geldes auf einem Datenträger beim Nutzer und kann im Online-Verfahren für Fernzahlungen genutzt werden. Zuvor muss jedoch Bargeld oder Buchgeld an einen Herausgeber von Netzgeld transferiert werden, der dann den Gegenwert in Form von E-Geld an den Zahler übermittelt.

#### **3.2.4.5 Die Zahlungsmitteläquivalente**

Die Gemeinde hat bei dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ auch die Zahlungsmitteläquivalente zu berücksichtigen, wie es bei der Bestimmung des Finanzmittelfonds im Rahmen der Gesamtkapitalflussrechnung im gemeindlichen Gesamtabschluss erforderlich ist. Sie hat dazu die gleiche Abgrenzung bei ihren Finanzmitteln vorzunehmen, um die zu berücksichtigenden Zahlungsmitteläquivalente für den Ansatz unter diesem Bilanzposten konkret bestimmen zu können. Damit gemeindliche Finanzmittel als Zahlungsmitteläquivalente klassifiziert werden können, müssen sie der Gemeinde als Liquiditätsreserve dienen (vgl. Nummer 18 in DRS 2).

Die Zahlungsmitteläquivalente müssen dabei jederzeit ohne wesentliche Wertabschläge in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und dürfen nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Gemeindliche Zahlungsmitteläquivalente dürfen dabei regelmäßig nur eine Restlaufzeit von nicht mehr als drei Monaten, gerechnet ab dem Erwerbszeitpunkt, haben. Gemeindliche Festgelder mit einer Laufzeit von mehr als drei Monaten gehören dagegen regelmäßig nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten der Gemeinde, die als liquide Mittel gelten können.

Einer derartigen Anlageform von Kapital kommt wegen ihrer Laufzeit bereits ein Wertpapiercharakter zu. Die gemeindlichen Festgelder mit einer Laufzeit von mehr als drei Monaten stellen deshalb für die Gemeinde bereits sonstige Wertpapiere dar. Sie wegen ihrer Bestimmung zum Verbrauch in bilanzieller Hinsicht als Wertpapiere des Umlaufvermögens zu klassifizieren. Die gemeindlichen Festgelder sind deshalb unter dem dafür vorgesehenen Bilanzposten „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ anzusetzen und dürfen von der Gemeinde nicht dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ zugeordnet werden.

Eine für die Gemeinde ggf. bestehende Vertragsoption aus der Anlage von Festgeldern, die der Gemeinde ermöglicht, mithilfe einer Vorfälligkeitsentschädigung doch eine kurzfristige Umwandlung des festgelegten Kapitals in Zahlungsmitteln zu erreichen, stellt keine ausreichende Grundlage für eine Klassifizierung und bilanzielle Einordnung der Wertpapiere „Festgelder“ mit einer Laufzeit von mehr als drei Monaten als „liquide Mittel“ dar. In diesem Zusammenhang kann daher aufgrund angelegter Festgelder nicht von einer Zugehörigkeit zwischen den beiden Bilanzposten ausgegangen werden.

#### **3.2.4.6 Der Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling**

##### **3.2.4.6.1 Allgemeine Voraussetzungen**

Für die Gemeinde besteht grundsätzlich die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit einzurichten (Konzernprivileg nach § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG). Durch einen Liquiditätsverbund können die notwendigen Kreditaufnahmen der Gemeinde insgesamt minimiert und ggf. günstigere Konditionen erzielt werden. Die Einrichtung eines Liquiditätsverbundes steht dabei unter dem Vorbehalt, dass ein einzubeziehender Betrieb eine Tochterseinheit der Gemeinde sein muss.

Im Rahmen des von der Gemeinde nutzbaren Konzernprivilegs ist es erforderlich, dass die Gemeinde eine Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung bei den in den Liquiditätsverbund einbezogenen Betrieben innehat. Bei der Beurteilung, ob eine solche Vorgabe eingehalten ist, kommt es nicht allein auf die von der Gemeinde gehaltenen Kapitalanteile oder die ihr zustehenden Stimmrechte an. Ausschlagend ist das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses der Gemeinde auf den betreffenden gemeindlichen Betrieb (vgl. § 50 GemHVO NRW). Außerdem muss beim Cashpooling die Wirtschaftlichkeit unter Berücksichtigung der örtlichen Gesamtumstände gegeben sein (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

In die Beurteilung der Zulässigkeit eines Liquiditätsverbundes ist u. a. das Verbot einzubeziehen, dass die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf (vgl. § 107 Absatz 6 GO NRW). Diese Vorschrift steht der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings durch die Gemeinde jedoch nicht entgegen, denn ein gemeindlicher Liquiditätsverbund ist nicht als das Betreiben eines Bankgeschäftes zu bewerten. Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung in § 2 Absatz 1 Nr. 7 KWG auch auf Gemeinden anwendbar.

Durch diese getroffene Festlegung ist die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes im Rahmen des Konzernprivilegs als zulässig zu betrachten. Die Nutzung des Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde setzt jedoch das Bestehen einer Allein- oder Mehrheits-

gesellschafterstellung der Gemeinde bei den betreffenden gemeindlichen Betrieben oder die verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW).

#### **3.2.4.6.2 Haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen**

Bei der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte zwischen den Beteiligten und der Übernahme von Verantwortlichkeiten einschließlich über die für die Abwicklung ggf. zu beauftragende Bank. Dazu gehören auch Regelungen über die eindeutige Zuordnung der jeweils bestehenden Verbindlichkeiten und Forderungen zu den Beteiligten. Die Führung eines eigenen Verrechnungskontos durch die Gemeinde oder durch einen Betrieb ist deshalb unabdingbar.

Für die Durchführung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer besonderen Vereinbarung zwischen den Beteiligten, durch die eindeutig und umfassend die Rechtsverhältnisse und die Zins- und Abrechnungsmodalitäten geregelt werden. Die finanzwirtschaftliche Verantwortung kann nicht alleine von der Gemeinde getragen werden. Sofern in einem solchen Liquiditätsverbund die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Verwaltung der Gemeinde erfolgen soll, tritt die Gemeinde für die am Liquiditätsverbund beteiligten Betriebe als „innere“ Bank auf, z. B. unter Nutzung des „Konzernprivilegs“ nach dem KWG für die rechtlich selbstständigen Betriebe.

In den Fällen, in denen die Gemeinde als „Cashpool-Führer“ auftritt, stellen die von Dritten in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel, die sich auf einem Konto befinden, das wirtschaftlich der Gemeinde zuzurechnen ist, zwar Guthaben der Gemeinde dar. Gleichzeitig bestehen jedoch in gleicher Höhe auch Ansprüche der anderen am Liquiditätsverbund Beteiligten gegenüber der Gemeinde. Von der Gemeinde sind deshalb entsprechende Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren. Ist dagegen die Gemeinde nur an einem Cashpooling beteiligt, hat sie entsprechend der Höhe der in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel Forderungen gegenüber dem Cashpool zu bilanzieren.

Ein solcher Liquiditätsverbund darf zudem nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. Es bedarf daher einer Abstimmung zwischen den Beteiligten über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank, wenn die Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling einrichtet. Dieses Erfordernis besteht dann, wenn auch rechtlich selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden.

#### **3.2.4.7 Die fremden Finanzmittel**

##### **3.2.4.7.1 Allgemeine Grundlagen**

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel (Fremde Finanzmittel) sind unter einer gesonderten Haushaltsposition in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen, soweit sich noch derartige Finanzmittel im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z. B. als liquide Mittel auf gemeindlichen Bankkonten. Diese Einordnung ist sachgerecht und erforderlich, da die Finanzrechnung den gesamten Bestand der Finanzmittel der Gemeinde sowie die Veränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr aufzeigen und transparent machen muss.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses wirkt sich der Bestand an fremden Finanzmitteln auf den Ansatz der „Liquiden Mittel in der gemeindlichen Bilanz aus. Abhängig von der haushaltsmäßigen Abwicklung der fremden Finanzmittel können sich für die Gemeinde dadurch ggf. Ansprüche oder Verpflichtungen gegenüber dem Dritten ergeben, für den die Gemeinde den Zahlungsverkehr abwickelt. Je nach Art der Wahrnehmung der Erledigung der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger durch die Gemeinde können die fremden Finanzmittel (vgl. § 16 GemHVO NRW) in verschiedene Arten unterteilt werden (vgl. Abbildung 736).

<b>DIE ARTEN DER FREMDEN FINANZMITTEL</b>	
<b>Durchlaufende Finanzmittel</b>	Fremde Finanzmittel werden als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr an Dritte weitergeleitet werden.
<b>Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte</b>	Finanzmittel, die die Gemeinde aufgrund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat.
<b>Finanzmittel sonstiger Dritter</b>	Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden, zählen zu den fremden Finanzmitteln.

*Abbildung 736 „Die Arten der fremden Finanzmittel“*

Die fremden Finanzmittel, bei denen das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde liegt, sind von der Gemeinde nicht getrennt von den eigenen Zahlungsmitteln in der Bilanz anzusetzen. Gleichzeitig können aber noch aufgrund der Geschäftsvorfälle mit fremden Finanzmitteln Ansprüche oder Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber ihren Auftraggebern der Gemeinde bestehen.

Die Ansprüche oder Verpflichtungen sind dann getrennt vom festgestellten Bestand an „fremden Finanzmitteln“ zu bilanzieren unter den jeweils zutreffenden Posten in der gemeindlichen Bilanz (auf der Aktivseite z. B. im Bereich „Forderungen“) oder (auf der Passivseite z. B. im Bereich „Verbindlichkeiten“, nicht jedoch im Bereich „Sonderposten“) anzusetzen. In den Fällen, in denen die fremden Finanzmittel sich nicht in der „Verfügungsgewalt“ der Gemeinde bzw. sich nicht in ihrem wirtschaftlichen Eigentum befinden, dürfen die Finanzmittel nicht in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Bei der Ausübung einer Amtsvormundschaft durch die Gemeinde ist z. B. das Vermögen eines Mündels, das bei der Anordnung der Vormundschaft vorhanden ist oder später dem Mündel zufällt, zu verzeichnen (vgl. § 1802 BGB). Der Vormund eines Mündels hat zudem das zum Vermögen des Mündels gehörende Geld verzinslich anzulegen, soweit es nicht zur Bestreitung von Ausgaben bereitzuhalten ist. Er ist zudem bei der Geldanlage an bestimmte Anlageformen gebunden (vgl. §§ 1806 und 1807 BGB).

Für Finanzmittel im Rahmen eines Treuhandvermögens nach § 98 GO NRW besteht dagegen jedoch keine Ansatzpflicht für die Gemeinde in ihrer Bilanz. Zu solchen gemeindlichen Treuhandvermögen gehören z. B. Mündelvermögen. Es liegt i. d. R. dann bei der Gemeinde vor, wenn ein Minderjähriger der Vormundschaft bedarf, diese durch das örtliche Jugendamt ausgeübt wird, z. B. eine gesetzliche Amtsvormundschaft nach § 1791c BGB, und der Minderjährige vermögend ist.

Die Gemeinde muss anhand des Bestandes an fremden Finanzmitteln und deren Abwicklung im Haushaltsjahr klären, ob ein Ausgleich oder eine Differenz zwischen den erhaltenen und den ausgezahlten Finanzmitteln bestehen. Abhängig davon muss sie dann gegenüber den Dritten als Auftraggeber ggf. Forderungen geltend machen oder ist sie zu Erstattungen verpflichtet.

Die zutreffende Sachlage zum Abschlussstichtag muss entsprechend für den daraus entstehenden bilanziellen Ansatz erfasst und in der gemeindlichen Bilanz abgebildet werden. Die von der Gemeinde festgestellten Differenzen können dabei nicht in den Bilanzposten „Liquide Mittel“ einbezogen werden, sondern sind gesondert unter den sachlich zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite und der Passivseite der Bilanz anzusetzen.

#### **3.2.4.7.2 Keine Zuordnung von Stiftungskapital**

Eine Schenkung an die Gemeinde kann grundsätzlich in Form von Geldleistungen erfolgen. Sie kann dabei in Form einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung erfolgen. Der Gemeinde werden dabei durch den Stifter bestimmtes Kapital mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Solche Vermögensübergänge an die Gemeinde führen zu einem Vermögenszuwachs, der dauerhaft für bestimmte Zwecke einzusetzen ist. Eine solche der Gemeinde gewährte Schenkung geht in das Eigentum der Gemeinde über und soll bilanziell wie eine erhaltene Zuwendung behandelt werden.

Die Gemeinde kann daher den erhaltenen Kapitalzuwachs in ihre Haushaltswirtschaft nicht wie Finanzmittel sonstiger Dritter bzw. fremde Finanzmittel einordnen, die sich nur vorübergehend bei der Gemeinde befinden. Sie muss entsprechend der festgelegten Vermögensform einen Bilanzansatz im Anlagevermögen vornehmen, um die Erfüllung des festgelegten Stiftungszwecks dauerhaft sicherzustellen. Das Stiftungskapital, das von der Gemeinde dauerhaft zu verwalten ist, darf deshalb auch nicht unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

#### **3.2.4.8 Liquiditätsplanung und Liquiditätsspiegel**

##### **3.2.4.8.1 Die gemeindliche Liquiditätsplanung**

Die Gemeinde ist nach § 89 Absatz 1 GO NRW und § 30 Absatz 6 GemHVO NRW verpflichtet, ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen. Wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomessverfahrens und Liquiditätssteuerungsverfahrens bedient, bedarf es alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Ein Liquiditätsspiegel bietet weitergehende Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Gemeinde soll mit dem Liquiditätsspiegel einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen schaffen. Der Liquiditätsspiegel kann deshalb zu einer größeren Übersicht bei der gemeindlichen Liquiditätssteuerung beitragen. Er stellt ein gesondertes internes Instrument, das nicht zwingend zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört. Gleichwohl kann dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzlage der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

##### **3.2.4.8.2 Der Liquiditätsspiegel**

Ein Liquiditätsspiegel trägt zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung der Gemeinde bei. Er ist ein internes Instrument, das nicht zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört, auch wenn dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzlage der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht wird. Anders als beim Forderungsspiegel und Verbindlichkeitenspiegel, bei denen die Zukunftswirkungen der noch offenen Forderungen und der bestehenden Verbindlichkeiten auf den gemeindlichen Haushalt aufgezeigt werden, stehen beim Liquiditätsspiegel die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im Vordergrund der Betrachtung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Anders als die zuvor genannten Spiegel müssen in einem Liquiditätsspiegel stärker die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Auch muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden. Die Gemeinde kann den Liquiditätsspiegel unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten weiter ausgestalten.

**3.2.4.9 Der Zusammenhang zur Finanzrechnung**

Der Zusammenhang zwischen Finanzrechnung und Bilanz darf nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass lediglich im Rahmen der Finanzrechnung das Bruttoprinzip beachtet wird, der Bilanzansatz „Liquide Mittel“ jedoch als Saldogröße ermittelt und damit nach dem Nettoprinzip bestimmt wird. Unter Berücksichtigung des Anfangsbestandes an Zahlungsmitteln und unter Einbeziehung der Änderungen des Bestandes durch Einzahlungen und Auszahlungen ergibt sich der Endbestand in der Finanzrechnung.

Dieser Endbestand muss sich unverändert in der Bilanz als Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ wiederfinden. Der Ansatz darf daher nicht aufgrund von (positiven) Salden auf Bankkonten unter Anwendung des Nettoprinzips ausgewiesen werden. Vielmehr muss einem Zahlungsmittelbestand eine Verbindlichkeit gegenübergestellt werden, wenn sich Fremdkapital als Zahlungsmittel im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befindet. Derartiges Fremdkapital kann daher in der gemeindlichen Finanzrechnung auch nicht „positiv“ als Bestand an fremden Finanzmitteln deklariert werden. Den Zusammenhang zwischen der Finanzrechnung und der Bilanz zeigt das nachfolgende Beispiel auf (vgl. Beispiel 128).

**BEISPIEL:**

**Der Zusammenhang zwischen der Finanzrechnung und der Bilanz**

Die Gemeinde hat aus der Abrechnung der Zahlungen im Haushaltsjahr insgesamt ermittelt, dass dadurch ihr Bestand an Finanzmitteln um einen Betrag i. H. v. 1.238.860 Euro negativ verändert wird, weil mehr Auszahlungen zu leisten waren als Einzahlungen erzielt werden konnten. Diese Sachlage soll gleichermaßen bereits im Vorjahr gegeben gewesen sein. Sie hat dazu geführt, dass Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen wurden und in der Bilanz der Wertansatz für liquide Mittel einen Betrag i. H. v. 90.747 Euro aufweist. Durch den negativen Anfangsbestand an Finanzmitteln und durch die weitere negative Änderung des Bestandes im Haushaltsjahr muss insgesamt ein größerer negativer Bestand an liquiden Mitteln als Endbestand ausgewiesen werden (vgl. nachfolgende Darstellung).

<b>Aktivseite der Bilanz</b>		<b>Finanzrechnung</b>	
Bilanzbereich/ -posten	Ansatz in Euro	Bereich/Position	Nachweis in Euro
Anlagevermögen		Verwaltungstätigkeit	...
...	...	Investitionstätigkeit	...
...	...	Finanzierungstätigkeit	...
Umlaufvermögen		Änderung des Bestandes	- 1.238.860
...	...	+ Anfangsbestand	- 2.859.670
Liquide Mittel	90.456	= Liquide Mittel (Schlussbestand)	- 4.098.530

Bei dieser Erfassung des Zahlungsgeschehens im abgelaufenen Haushaltsjahres wird zwar die Änderung des Bestandes zutreffend in der Finanzrechnung nachgewiesen, jedoch kommt es zu einem fehlerhaften Gesamtbild, weil mit dem aufgezeigten negativen Anfangsbestand und der negativen Veränderung signalisiert wird, es bestände zum Abschlussstichtag ein negativer Schlussbestand an Zahlungsmitteln (Liquide Mittel).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Ein solcher Wertansatz mit einem Betrag weniger als die Größe „Null“ kann jedoch nicht in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Es wird sonst aufgezeigt, die Gemeinde hätte Auszahlungen leisten können, ohne dass sie über ausreichende Zahlungsmittel verfügt hätte. Der tatsächliche Sachverhalt bzw. die daraus entstandene wirtschaftliche Lage müssen daher auch richtig und vollständig sowie zutreffend in der Bilanz ausgewiesen und in der Finanzrechnung nachgewiesen werden.

In den Zusammenhang zwischen der Bilanz und der Finanzrechnung müssen unter Berücksichtigung der Auszahlungen auch die Aufnahme von Fremdkapital aus Krediten zur Liquiditätssicherung beachtet werden. Die Kredite zur Liquiditätssicherung werden aufgenommen und eingesetzt, damit fällige Auszahlungen von der Gemeinde geleistet werden konnten, soweit diese Zahlungen über die sonstigen erzielten Einzahlungen hinaus erforderlich wurden.

Diese entstandene Sachlage im Haushaltsjahr muss dann im Jahresabschluss auch zutreffend abgebildet werden. Ihre Darstellung erfordert, die Passivseite der Bilanz mit einzubeziehen und in der Finanzrechnung auch den Zahlungsstrom aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert nachzuweisen, denn dadurch wurden Finanzmittel beschafft bzw. entstand ein Zufluss an Zahlungsmitteln, um fällige Auszahlungen leisten zu können (vgl. nachfolgende Darstellung).

<b>Aktivseite der Bilanz</b>		<b>Finanzrechnung</b>	
Bilanzbereich/ -posten	Ansatz in Euro	Bereich/Position	Nachweis in Euro
<b>Anlagevermögen</b>		Verwaltungstätigkeit	- 386.516
...	...	Investitionstätigkeit	- 2.014.361
...	...	Finanzierungstätigkeit	2.400.877
<b>Umlaufvermögen</b>		Änderung des Bestandes	0
...	...	+ Anfangsbestand	90.747
Liquide Mittel	90.747	= Schlussbestand	90.747
<b>Passivseite der Bilanz</b>		<b>Finanzrechnung</b>	
Bilanzbereich/ -posten	Ansatz in Euro	„Zusatz“-Position	Nachweis in Euro
...			...
...			...
<b>Verbindlichkeiten</b>			...
Kredite zur		Saldo der Kredite zur	
Liquiditätssicherung	1.238.860	Liquiditätssicherung	1.238.860

Der Änderung des Bestandes an Zahlungsmitteln aufgrund der negativen Salden aus der Verwaltungstätigkeit und der Investitionstätigkeit steht ein positiver Saldo aus der Finanzierungstätigkeit (mithilfe von dort zu erfassenden Krediten zur Liquiditätssicherung) gegenüber. Bei der Gemeinde kommt es dann wieder zu einem positiven Bestand an Zahlungsmitteln bzw. liquiden Mitteln, wenn im Haushaltsjahr deren Zufluss durch Einzahlungen größer ist als der Abfluss durch fällige Auszahlungen.

*Beispiel 128 „Der Zusammenhang zwischen Finanzrechnung und Bilanz“*

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss die Finanzrechnung durch die Aufnahme aller Zahlungen aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde gewährleisten und dadurch zum Gesamtbild in der gemeindlichen Bilanz beitragen. Die Finanzrechnung der Gemeinde, in der alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle erfasst werden, die das Geldvermögen verändern, hat daher eine besonders enge Verbindung mit der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde muss diese Verbindung nicht nur in der unterjährigen Haushaltswirtschaft

und in ihrer Zahlungsabwicklung sicherstellen, sondern darf diese Sachlage auch nicht in ihrem Jahresabschluss vernachlässigen oder außer Betracht lassen.

### **3.2.4.10 Unzulässige Ansätze**

#### **3.2.4.10.1 Der negative Zahlungsbestand**

Die Gemeinde hat bei der Angabe des Ansatzes unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ darauf zu achten, dass der Betrag keinen negativen Wert annehmen kann. Ein negativer Wert würde bedeuten, dass der Gemeinde kassenmäßig keine Zahlungsmittel mehr zur Verfügung stehen und kein Guthaben mehr auf Bankkonten vorhanden ist, sodass eine Zahlungsunfähigkeit der Gemeinde anzunehmen wäre. Die bei der Gemeinde zur Aufrechterhaltung ihrer Zahlungsfähigkeit aufgrund aufgenommener Kredite zur Liquiditätssicherung zugegangenen Zahlungsmittel dürfen deshalb bei der Ermittlung des Ansatzes nicht unberücksichtigt bleiben.

Die Gemeinde muss in den Wertansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ den Endbestand aus ihrer Finanzrechnung zum Abschlussstichtag in Form des mindestens im Kassenbestand vorhandenen Bargeldes sowie des Guthabens auf Bankkonten übernehmen, durch die gemeindlichen Zahlungsmittel erfasst wurden und nachgewiesen werden. Bei einem fast vollständigen Verbrauch der Zahlungsmittel kann sich ggf. zwar ein Wertansatz in der Größenordnung „Null“ ergeben, jedoch kein negativer „Wertansatz“. Dem Ansatz eines negativen Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz steht außerdem das Bruttoprinzip entgegen.

Die Gemeinde darf den Zahlungsmittelbestand (Guthaben) nicht mit den zur Liquiditätssicherung aufgenommenen Krediten (Verbindlichkeiten) bilanziell saldieren. Sie muss die Zahlungen bzw. den Zahlungsmittelbestand nach sachlichen Kriterien differenzieren und einordnen. Die Gemeinde darf daher den Wertansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ nicht als „Nettogröße“ dadurch bestimmen, dass die Kredite zur Liquiditätssicherung von ihrem Zahlungsmittelbestand in Abzug gebracht werden.

Die mögliche „negative Differenz“ zwischen dem Guthabenbestand und „negativen“ Bankkonten wird durch den Ansatz von „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz erfasst und dort gesondert aufgezeigt. Dieser Zusammenhang stellt jedoch keinen Anlass dar, ohne weitere Betrachtungen anderer Finanzmittel den „positiven Bestand“ auf den Bankkonten zusammengefasst unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ und den „negativen Bestand“ auf den Bankkonten unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ anzusetzen.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Jahresabschlusses zu gewährleisten, dass der Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ keinen negativen Wert hat, auch dann nicht, wenn die Gemeinde über keine Guthabenbestände auf Bankkonten bzw. keine bilanzierungsfähigen Zahlungsmittel mehr verfügt. In derartigen Fällen muss sichergestellt sein, dass dann unter diesem Posten in der Bilanz die Wertgröße „Null“ ausgewiesen wird.

#### **3.2.4.10.2 Die „kurzfristige“ Geldanlage**

Die Gemeinde darf neue Bilanzposten nur in ihre Bilanz einfügen, wenn ihr vorgesehener Inhalt nicht von einem der für die Bilanz mindestens vorgeschriebenen Posten erfasst wird. Sie darf keine besonderen örtlichen Zwecke definieren und dafür Wertansätze in ihre Bilanz einbringen. Diese Sachlage liegt jedoch vor, wenn von der Gemeinde ein zusätzlicher Posten „Kurzfristige Geldanlage“ im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ angesetzt wird.

Eine kurzfristige Geldanlage kann von der Gemeinde in unterschiedlichen Anlageformen erfolgen, wenn verfügbare Zahlungsmittel aktuell nicht benötigt werden und im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung eine Einschät-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

zung über den Zeitraum möglich ist, in dem ebenfalls kein Bedarf für diese Zahlungsmittel besteht. Der Anlagezeitraum und damit die mögliche Verfügbarkeit der gemeindlichen Zahlungsmittel sowie bankrechtliche Gegebenheiten bestimmen dabei die Zuordnung zu den dafür bereits vorhandenen Bilanzposten.

Die Gemeinde hat eine kurzfristige Geldanlage unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ anzusetzen, wenn es sich um eine Sichteinlage handelt. Als Sichteinlage wird die Einlage eines Dritten bei einer Bank bezeichnet, bei der eine Zahlungsverpflichtung der Bank besteht, die täglich fällig ist oder bei der eine Laufzeit oder eine Kündigungsfrist von weniger als einem Monat besteht. Die Bank hat in diesen Fällen gegenüber der Gemeinde die Stellung eines Schuldners.

Bei einer zeitlichen Bindung der Dritten für einen Zeitraum bis zu dreißig Tagen (einen Monat) überlassenen gemeindlichen Finanzmittel ist noch von einer Zuordnung der Finanzmittel zu den Sichteinlagen der Gemeinde auszugehen. Eine Geldanlage der Gemeinde mit einem längeren Zeitraum, z. B. Termingelder als Festgelder oder Kündigungsgelder, bei der für die Gemeinde eine Bindungsfrist von nicht mehr als 90 Tagen (drei Monate) besteht, ist ebenfalls noch ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ zulässig.

Die kurzfristigen Geldanlagen mit einer Laufzeit von mehr als drei Monaten können nicht mehr als „Sichteinlagen“ klassifiziert werden. Sie gehören zu den „Sonstigen Einlagen“ dazugehören, bei denen der Schuldner der Gemeinde eine Bank oder ein Kreditinstitut ist. Diese Finanzmittel stellen Wertpapiere dar und sind in der gemeindlichen Bilanz unter Bilanzposten „Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens“ ansetzen. Sie bedürfen für ihre Umwandlung in liquide Mittel bzw. um sie wieder als Zahlungsmittel zu verwenden i. d. R. einer vorherigen Kündigung.

Der Gemeinde stellen, abhängig von der Anlageform, für die kurzfristige Geldanlage zwei Bilanzposten zur Verfügung, die bereits grundsätzlich in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein müssen. Mit einem zusätzlichen Bilanzposten „Kurzfristige Geldanlage“ entsteht eine Mischform, die unterschiedliche Ansätze umfasst und keine größere Klarheit in der Bilanz schafft. Dieser Bilanzposten würde daher mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben nicht in Einklang stehen und ist deshalb als unzulässig anzusehen.

### **3.3 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung):**

#### **3.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Der Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in der gemeindlichen Bilanz stellt wie die passive Rechnungsabgrenzung einen bilanztechnischen Posten und keinen Vermögensgegenstand dar. Er dient der periodischen Ergebnismittlung, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten der gemeindlichen Bilanz nicht möglich ist. Von der Gemeinde sind immer dann Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten).

Diese Regel gilt z. B. wenn die Gemeinde einem Dritten eine investive Zuwendung gewährt, die aufgrund einer damit verbundenen mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung des Dritten insgesamt ausgezahlt worden ist, deren Wert aber aufwandsmäßig über den festgelegten Nutzungszeitraum zu verteilen und daher von der Gemeinde periodengerecht abzugrenzen ist. Von der Gemeinde geleistete Anzahlungen für den Erwerb eines Vermögensgegenstandes sind dagegen unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten im Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Derartige gemeindliche Vermögenswerte fließen bei der Bilanzierung des betreffenden Vermögensgegenstandes in die Anschaffungs- und Herstellungskosten als Wertansatz ein. Die aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände entstehenden Wertminderungen werden bei abnutzbaren Vermögensgegenständen über deren Nutzungsdauer verteilt und in Form von Abschreibungen in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit kann die Gemeinde auf die Periodenabgrenzung geringfügiger Beträge und deren Ansatz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung in ihrer Bilanz verzichten. In welchen Fällen ein solcher Verzicht in Betracht kommt, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festzulegen, z. B. nicht bei gesetzlichen Ansprüchen eines Dritten. Sie kann außerdem eigenverantwortlich eine Bagatellgrenze für die örtliche Rechnungsabgrenzung festlegen. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sind dann diese Festlegungen gesondert anzugeben.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende aktive Rechnungsabgrenzung der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 19 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **3.3.2 Bei Gegenleistungsverpflichtungen**

Von der Gemeinde ist zu jedem Abschlussstichtag prüfen, inwiefern Ausgaben durch bestimmte, im abgelaufenen Haushaltsjahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Diese Sachlage kann z. B. bei geleisteten Zuwendungen, Vorauszahlungen von Miete und Pacht, Versicherungsprämien gegeben sein (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die Zuwendungen, die wegen einer Gegenleistungsverpflichtung eines Dritten gegenüber der Gemeinde aktiviert werden, müssen von der Gemeinde nicht zwingend in Form einer Finanzleistung gewährt worden sein. Eine gemeindliche Sachzuwendung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen gleichermaßen aktivierbar, z. B. Abgabe einer Straße durch die Gemeinde als Straßenbauasträger. In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten Zeitraum ist dann in jedem späteren Haushaltsjahr eine periodenbezogene ergebniswirksame Minderung bzw. Auflösung bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen.

Die Auflösung muss von der Gemeinde i. d. R. im Rahmen der Nutzungszeit in gleichmäßigen Schritten bzw. in (planmäßigen) Raten erfolgen. Bei bedeutenden Vorgängen der Zuwendungsgewährung können die Rechnungsabgrenzungen aus der gemeindlichen Festlegung von Gegenleistungsverpflichtungen in der gemeindlichen Bilanz auch durch einen „Davon-Vermerk“ unter diesem Bilanzposten gesondert dargestellt werden.

### **3.3.3 Bei Weiterleitung einer Zuwendung**

Beim Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens aus der Gewährung einer aktivierbaren Zuwendung an einen Dritten muss ggf. von der Gemeinde geprüft werden, ob sie die Zuwendungsmittel von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung mit der Zwecksetzung zur Verfügung gestellt bekommen hat, z. B. private Dritte bei Umsetzung des Denkmalschutzes zu fördern.

In solchen Fällen kann dem gemeindlichen Ansatz auf der Aktivseite der Bilanz nur dann ein Sonderposten gegenübergestellt werden, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des geförderten Vermögensgegenstandes ist. Soweit die Gemeinde die dem Dritten gewährte Zuwendung unter der aktiven Rechnungsabgrenzung ansetzt, muss sie die von der anderen Stelle erhaltenen Finanzmittel entsprechend verfahren und aufgrund der Weiterleitung einer Zuwendung an Dritte einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz bilden.

Ein solcher Korrekturposten ist erforderlich, um auch die erhaltene Zuwendung in gleicher Weise periodengerecht abzugrenzen, wie die von der Gemeinde geleistete und mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungs-

verpflichtung verbundene Zuwendung. Erst durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung vorgenommen und dem Finanzierungsvorgang, der über den Haushalt der Gemeinde abzuwickeln ist, ausreichend Genüge getan.

#### **3.3.4 Beim Auszahlungsdisagio**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz ein Unterschiedsbetrag aufgenommen werden darf, wenn der Rückzahlungsbetrag einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der Auszahlungsbetrag. Der Rückzahlungsbetrag stellt dabei den Erfüllungsbetrag der Gemeinde gegenüber ihrem Gläubiger dar. Der Auszahlungsbetrag ist der Betrag, zu dem der Kreditgeber der Gemeinde tatsächlich Zahlungsmittel zur Verfügung gestellt hat.

Die haushaltsrechtliche Regelung enthält für den Unterschiedsbetrag ein Bilanzierungswahlrecht. Die Gemeinde hat den Unterschiedsbetrag über die Laufzeit ihres Kredites planmäßig aufzulösen bzw. zu verteilen. Sie kann aber auch den Betrag sofort in voller Höhe oder in anderen geeigneten Zeiträumen auflösen. Durch den in der Vorschrift verwendeten Begriff "Abschreibungen" soll dabei in Verbindung mit dem Begriff "planmäßig" klargestellt werden, dass bei einer Verteilung des Unterschiedsbetrages auf mehrere Jahre die Gemeinde bereits bei der Ausübung des Wahlrechts entsprechende Festlegungen treffen und einhalten muss.

Die Gemeinde muss daher beachten, dass das Wahlrecht von ihr nur in dem Jahr ausgeübt werden darf, in dem der vereinbarte Kredit tatsächlich ausgezahlt wird. Sie soll dabei auch den Grundsatz der Wesentlichkeit beachten, sodass sie im Einzelfall ggf. auf eine Rechnungsabgrenzung geringfügiger Unterschiedsbeträge und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz verzichten kann. Bei einem bilanziellen Ansatz eines Unterschiedsbetrages muss eine enge Verbindung zu dem jeweiligen Kredit und seiner Laufzeit bestehen.

#### **3.3.5 Der Verzicht auf die aktive Rechnungsabgrenzung**

Die Gemeinde kann in ausgewählten örtlichen Einzelfällen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auf eine aktive Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge verzichten (vgl. § 42 GemHVO NRW). Der Ansatz von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz kann dann entfallen. Eine solche Vorgehensweise ist sachgerecht, wenn keine Beeinträchtigung der Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln, zu erwarten ist.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist von der Gemeinde eigenverantwortlich und sachgerecht zu entscheiden, ob und in welchem Umfang eine Geringfügigkeitsgrenze für die örtliche aktive Rechnungsabgrenzung festgelegt werden soll. Die Gemeinde kann eine Festlegung für vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben treffen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, und gesondert davon eine Abgrenzung für vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen vornehmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Sie kann auch nur eine Bagatellgrenze festlegen, die sich dann auf die betreffenden gemeindlichen Einnahmen und Ausgaben bezieht.

Die Festlegung einer Bagatellgrenze ist vergleichbar mit der Festlegung einer Abgrenzung für den Verzicht auf die Einziehung von Kleinbeträgen, die unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse erfolgen soll (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Bei einem Verzicht auf eine örtliche Rechnungsabgrenzung kann neben der betragsmäßigen Wertgrenze aber auch eine prozentual bestimmte Wertgrenze festgelegt werden. Die örtliche Geringfügigkeitsgrenze ist im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### **3.3.6 Der aktive Rechnungsabgrenzungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz zum jeweiligen Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsspiegels durch die Gemeinde an, der erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten beiträgt. Er macht die Wertansätze unter dem Rechnungsabgrenzungsposten transparent und nachvollziehbar.

Die Gemeinde kann den Rechnungsabgrenzungsspiegel nach den Ertrags- und Aufwandsarten der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW untergliedern. Die Übersicht soll im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert werden. Im Teil A werden der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres aufgezeigt. Im Teil B sollen die örtlich gewählten Ertrags- und Aufwandsarten, nach der Fristigkeit gegliedert, aufgezeigt werden.

Die Gliederung ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse vorzunehmen. Soweit die Gemeinde dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss keinen aktiven Rechnungsabgrenzungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rechnungsabgrenzungsposten angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rechnungsabgrenzungen zu gliedern.

### **3.4 Zu Nummer 4 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):**

#### **3.4.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen der Ausführung und Abrechnung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann das bilanzielle Eigenkapital der Gemeinde der allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz rechnerisch aufgezehrt sein. In diesem Fall ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten der gemeindlichen Bilanz und daher ein negatives Eigenkapital. Auf der Aktivseite der Bilanz ist dann der entsprechende Betrag unter dem an letzter Stelle auszuweisenden Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert anzusetzen.

Diese Gliederungsregel ist für die Gemeinde in bilanzieller Hinsicht sachgerecht, denn dadurch wird der Ausweis eines negativen Eigenkapitalbetrages auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz vermieden (vgl. § 43 Absatz 7 GemHVO NRW). Dieser Bilanzposten stellt eine Korrekturgröße zum gemeindlichen Eigenkapital in Form der Ausgleichsrücklage und der allgemeinen Rücklage (ohne die Sonderrücklage) dar. Er stellt für die Gemeinde weder einen Vermögensgegenstand noch eine Rechnungsabgrenzung dar. Durch den besonderen Posten wird nur die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde aufgezeigt (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

Für die Bilanzierung eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages wird im NKF-Kontenrahmen keine gesonderte Kontengruppe ausgewiesen (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Ein notwendig gewordener Bilanzansatz erfordert aber ein Bestandskonto bei der Gemeinde. Die Gemeinde soll dann innerhalb der Kontengruppe 19 „Aktive Rechnungsabgrenzung“ die Kontenart 199 „Überschuldung“ und ein gesondertes Konto zusätzlich einrichten sowie die Bezeichnung der Kontengruppe auf „Aktive Rechnungsabgrenzung und Überschuldung“ erweitern.

### 3.4.2 Die Veränderung des Bilanzpostens

Der Ausweis des eigenständigen Bilanzpostens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ist erforderlich, wenn auf der Passivseite für das gemeindliche Eigenkapital kein positiver Bestand mehr aufgezeigt werden kann. Durch die Jahresergebnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in den weiteren Haushaltsjahren wird der (aktive) Bilanzposten verändert, weil ein Jahresergebnis aus einem angelaufenen Haushaltsjahr bilanztechnisch nach dem Verwendungsbeschluss des Rates mit dem Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen ist.

Durch die Verrechnungen des Jahresergebnisses wird der Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite in der gemeindlichen Bilanz entsprechend verändert. In den Jahren, in denen ein Jahresfehlbetrag entstanden ist, muss der Ansatz unter diesem (aktiven) Bilanzpostens von der Gemeinde im entsprechenden Umfang erhöht werden. Der Ansatz ist zu reduzieren, sofern sich im Haushaltsjahr ein Jahresüberschuss ergeben hat. Eine zeitbezogene Veränderung wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Beispiel 129)

**BEISPIEL:**

**Die Entwicklung des „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrages“**

Die Gemeinde hat unter dem Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite einen Betrag anzusetzen, weil das gemeindliche Eigenkapital in Form der Allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz rechnerisch aufgezehrt ist. Das Eigenkapital hat sich wie folgt entwickelt:

<b>Eigenkapitalentwicklung</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Bestand Allgemeine Rücklage	278	178	0	0	0
Jahresfehlbetrag	- 25	- 45	- 40	- 35	- 30
Unmittelbare Verrechnung	- 75	- 253	- 110	+ 35	+ 50
Nicht gedeckter Fehlbetrag	0	- 120	- 270	- 270	- 250

Durch Jahresfehlbeträge und erhebliche vorzunehmende Wertminderungen bei den Finanzanlagen wurde der Bestand der Allgemeinen Rücklage vollständig aufgezehrt. Die Jahresfehlbeträge sollen künftig verringert werden und aus den Verrechnungen soll sich ein positives Ergebnis ergeben. Der Bilanzposten und damit die eingetretene Überschuldung in Form eines Überschusses der Passivposten über die Aktivposten werden jedoch voraussichtlich noch einige Jahre bestehen bleiben. In diesem Zeitraum muss noch als letzter Posten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz Ein Posten unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert ausgewiesen werden.

*Beispiel 129 „Die Entwicklung des „Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages“*

Durch den Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite wird die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde konkret aufgezeigt. Im Rahmen der Aufstellung der Bilanz muss von der Gemeinde dabei berücksichtigt werden, dass die im Bilanzbereich „Eigenkapital“ bestehenden Sonderrücklagen weiterhin als Bilanzposten bestehen bleiben müssen. Der auf die Aktivseite der gemeindlichen Bilanz zu übertragende „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ stellt daher den Differenzbetrag zwischen dem gemeindlichen „Eigenkapital“ und der Summe der Wertansätze der unberührt bleibenden Bilanzposten dar.

**4. Zu Absatz 4 (Gliederung der Passivseite der gemeindlichen Bilanz):**

**4.01 Die Gliederungsbereiche der Passivseite**

In der gemeindlichen Bilanz kommt auf der Passivseite einzelnen Bilanzbereichen eine besondere Informationsfunktion zu. Diese Sachlage setzt voraus, dass von der Gemeinde nur Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse passivisch bilanziert werden, bei denen in Bezug auf die Gemeinde ein Schuldcharakter vorliegt und deshalb tatsächliche Verpflichtungen gegenüber Dritten entstehen.

Die Passivseite gibt Auskunft darüber, in welchem Verhältnis das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite durch Eigenkapital und durch Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) finanziert worden ist. Die Gliederung der Passivseite in der gemeindlichen Bilanz muss zudem den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ ausreichend Rechnung tragen (vgl. Abbildung 737).

<b>Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Eigenkapital</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Allgemeine Rücklage</li> <li>- Sonderrücklagen</li> <li>- Ausgleichsrücklage</li> <li>- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul>
<b>Sonderposten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sonderposten für Zuwendungen</li> <li>- Sonderposten für Beiträge</li> <li>- Sonderposten für den Gebührenaussgleich</li> <li>- Sonstige Sonderposten</li> </ul>
<b>Rückstellungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionsrückstellungen</li> <li>- Rückstellungen für Deponien und Altlasten</li> <li>- Instandhaltungsrückstellungen</li> <li>- Sonstige Rückstellungen nach § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW</li> </ul>
<b>Verbindlichkeiten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anleihen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen <ul style="list-style-type: none"> <li>- von verbundenen Unternehmen</li> <li>- von Beteiligungen</li> <li>- von Sondervermögen</li> <li>- vom öffentlichen Bereich</li> <li>- von Kreditinstituten</li> </ul> </li> <li>- Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>- Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</li> <li>- Sonstige Verbindlichkeiten</li> <li>- Erhaltene Anzahlungen</li> </ul>
<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 737 „Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz“*

Die Bilanzposten der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sollen in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt werden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl).

NRW. 6300). Von der Gemeinde sind zusätzliche Bilanzposten und Zwischensummen einzufügen bzw. darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Schuldenlage der Gemeinde relevant ist.

#### **4.1 Zu Nummer 1 (Eigenkapital):**

##### **4.1.01 Die Inhalte des Bilanzbereichs**

Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde soll nicht allein und vorrangig das haushaltmäßige Ergebnis ermittelt werden, das aus den geschäftlichen Aktivitäten der Gemeinde im Haushaltsjahr entsteht, auch wenn die gemeindliche Aufgabenerfüllung ein gewichtiges Ziel und einen Rahmen dafür darstellt. Die Gemeinde soll auch den Stand ihrer Vermögens- und Schuldenlage stichtagsbezogen zum Ende des Haushaltsjahres ermitteln, denn das gemeindliche Vermögen und die Schulden werden aufgrund des Jahresergebnisses aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr unmittelbar verändert.

Die gemeindliche Bilanz zeigt daher auch die Verpflichtungen der Gemeinde auf, die auf der Passivseite der Bilanz sachgerecht nach Arten gegliedert anzusetzen sind. Diese Seite der gemeindlichen Bilanz kann daher auch in die Größen „Eigenkapital“ und „Fremdkapital“ aufgegliedert werden. Diese Unterscheidung ist dabei nicht zivilrechtlich oder schuldrechtlich geprägt, sondern nur auf die Zwecke und Funktionen ausgerichtet, die das Kapital für die Gemeinde hat. Entsprechend stellt die gemeindliche Bilanz eine finanzwirtschaftlich orientierte Vermögensrechnung der Gemeinde dar.

Als Saldogröße zwischen dem Vermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz und den Schulden der Gemeinde auf der Passivseite entsteht das "Eigenkapital", dem eine besondere Bedeutung im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und des jährlichen Haushaltsausgleichs zukommt (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW). Das gemeindliche Eigenkapital besteht dabei im Umfang der Differenz zwischen dem Vermögen (Aktivseite) und den Schulden der Gemeinde (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten. Dieser Zusammenhang ist möglich, weil eine systematische Ordnung des Buchungsstoffes (Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen) und ein abgeschlossener Buchungsverbund (Doppik) bestehen.

Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht kann das gemeindliche Eigenkapital auch als eine Verhältnisgröße zwischen den Einwohnern und Abgabepflichtigen der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung betrachtet werden. Das Eigenkapital der Gemeinde würde dann den Gegenwert für bereits getätigte Investitionen darstellen oder noch für künftige Investitionen der Gemeinde zur Verfügung stehen, ggf. aber auch zur Deckung eines Jahresfehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung genutzt werden können. Solange die positiven Bestandteile überwiegen, steht der Gemeinde noch Eigenkapital zur Verfügung. Andernfalls tritt eine nicht zulässige Überschuldung ein (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

Die Gliederung dieses Bilanzbereiches ist deshalb in die Regelungen über den gemeindlichen Haushaltsausgleich eingebunden worden (vgl. § 75 Absatz 2 GemHVO NRW). Das gemeindliche Eigenkapital ist daher haushaltsrechtlich auch nicht als Grundkapital oder Nettovermögen in der gemeindlichen Bilanz verankert worden. Es ist zudem nicht festgelegt worden, dass dieser Teil des Eigenkapitals im Rahmen des jährlichen Haushaltsausgleichs nicht in Anspruch genommen werden darf. Die Gemeinde hat aber auch keine ausdrücklich haushaltsrechtlich bestimmte Pflicht, über eine angemessene Eigenkapitalausstattung verfügen zu müssen, z. B. in Abhängigkeit von der Gemeindegröße, dem jährlichen Haushaltsvolumen oder in Bezug auf Bilanzwerte.

Durch die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ in verschiedene Rücklagen soll es der Gemeinde möglich gemacht werden, auf defizitäre Haushaltslagen mit einem verträglichen Eigenkapitalverzehr zu reagieren. Dafür steht der Gemeinde haushaltswirtschaftlich sowohl die Ausgleichsrücklage als auch die allgemeine Rücklage zur Verfügung. Gleichzeitig besteht aber auch ein Überschuldungsverbot für die Gemeinde, um den vollständigen Verzehr des gemeindlichen Eigenkapitals zu verhindern (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

#### **4.1.02 Der Begriff „Rücklage“**

Das gemeindliche Eigenkapital auf der Passivseite der Bilanz der Gemeinde wird in verschiedene Rücklagen untergliedert, denen anders als dem zu bilanzierenden Jahresergebnis grundsätzlich ein dauerhafter Charakter zukommt. Der Begriff „Rücklage“ wird dabei als übergreifender Begriff benutzt, denn die Rücklagen sind bei Bedarf für haushaltswirtschaftliche Zwecke nutzbar und durch Beschlüsse des Rates der Gemeinde veränderbar. Der Rücklagenbestand stellt daher eine Reserve für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar.

Eine bilanztechnische Rücklage stellt aber nicht nur ein gemeindliches Vorsorgeinstrument dar. Eine Rücklage ermöglicht es z. B. der Gemeinde, den Bestand zum Ausgleich aufgetretener Verluste aus der jährlichen Haushaltswirtschaft einzusetzen. Lediglich bei der Sonderrücklage besteht eine Einschränkung der freien Verwendbarkeit des Rücklagenbestandes, weil diese Rücklage zweckbezogen für bestimmte Maßnahmen oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu bilden ist. Der Begriff „Rücklage“ stellt außerdem einen Gegensatz zum Begriff „Rückstellungen“ dar. Gemeindliche Rückstellungen sollen auftretende Risiken und Verpflichtungen abdecken und sind bilanztechnisch dem Fremdkapital und nicht dem Eigenkapital zuzuordnen.

Gegenüber den in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden bzw. offenzulegenden Rücklagen kann die Gemeinde ggf. auch noch über „stille Rücklagen“ verfügen, die auch als „stille Reserven“ bezeichnet werden. Der Begriff „Stille Rücklagen“ umfasst gemeindliches Eigenkapital, das nicht aus der Bilanz der Gemeinde ersichtlich ist. Diese „Rücklagen“ liegen versteckt auf der Aktivseite und/oder der Passivseite der Bilanz, weil z. B. gemeindliche Vermögenswerte unterbewertet oder nicht aktiviert sind und oder gemeindliche Verpflichtungen überbewertet worden sind. In solchen Fällen wird zum Abschlussstichtag ein Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz gezeigt, das nicht den realen Verhältnissen entspricht.

#### **4.1.03 Die Gliederung des Bilanzbereichs**

##### **4.1.03.1 Allgemeine Hinweise**

Die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ berücksichtigt die Erfordernisse und Besonderheiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und wird durch mehrere haushaltsrechtliche Vorschriften bestimmt (vgl. z. B. § 75 Absatz 3 GO NRW). Bei der Gliederung müssen Sinn und Zweck der Darstellung sowie die Aussagekraft der Ansätze der Bilanzposten dieses Bereiches besonders berücksichtigt werden. Der Bilanzbereich erhält durch die besonderen Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“ und „Ausgleichsrücklage“ sowie „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ und ggf. „Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen“ eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

Die Gemeinde darf nur dann weitere besondere Posten in diesem Bilanzbereich bilden, wenn dies haushaltsrechtlich ausdrücklich vorgesehen ist. Sie darf z. B. keine weiteren eigenständigen Sonderrücklagen in diesem Bilanzbereich ansetzen, um neben der Ausgleichsrücklage, deren Volumen gesetzlich begrenzt ist, noch weitere Möglichkeiten zur Verrechnung von im Haushaltsjahr entstandenen und zu bilanzierenden Jahresfehlbeträgen zu schaffen (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

Für die Gemeinde ist es außerdem nicht zulässig, im Bilanzbereich „Eigenkapital“ einen zusätzlichen Bilanzposten anzusetzen, um den Jahresfehlbetrag des Haushaltsjahres noch nicht im Übergang zum neuen Haushaltsjahr mit der Ausgleichsrücklage und/oder Allgemeinen Rücklage zu verrechnen, sondern erst mit einem in einem späteren Haushaltsjahr erzielbaren Überschuss. Diese Sachlage führt zu einem gesonderten Bilanzposten „Verlustvortrag“ oder „Ergebnisvortrag“, der für die Gemeinde nicht zulässig ist.



#### **4.1.03.2 Die Eigenständigkeit der Rücklagen**

##### **4.1.03.2.1 Allgemeine Sachlage**

Bei der haushaltsrechtlichen Vorgabe der Mindestgliederung des Bereiches „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz in bestimmte Posten wurden neben den allgemeinen bilanztechnischen Zwecken in sachlicher Hinsicht auch die Erfordernisse und Besonderheiten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigt. Die Zuordnungen von Geschäftsvorfällen zu den einzelnen Rücklageposten durch die Gemeinde müssen deshalb unter Beachtung des Sinns und Zwecks der Darstellung der Ergebnisse der Haushaltswirtschaft und ihrer Aussagekraft im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erfolgen.

Das bilanzielle Eigenkapital ist deshalb in die eigenständigen Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“ und „Ausgleichsrücklage“ sowie „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ sowie ggf. "Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen" gegliedert worden. Diese Posten sind trotz einer hohen Eigenständigkeit unmittelbar miteinander verbunden. Gleichwohl gehen sie nicht soweit ineinander über, als ob sie insgesamt einen einzigen Bilanzposten „Eigenkapital“ darstellen würden. Die zu beachtenden Abgrenzungen begründen sich deshalb auf konkret bestimmte haushaltsrechtliche Vorgaben, die i. d. R. der Gemeinde kein Wahlrecht einräumen.

Die bilanztechnischen Abgrenzungen sowie die haushaltswirtschaftlich bestimmten Abgrenzungen zwischen den Bilanzposten im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz prägen den Charakter der Rücklageposten in einem maßgeblichen Umfang. Für die Gemeinde bedeutet diese Sachlage im Prinzip ein Verrechnungsverbot zwischen den Posten, auch wenn das förmliche Verbot auf Verrechnungen zwischen den Posten auf der Aktivseite und den Posten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ausgerichtet worden ist.

##### **4.1.03.2.2 Die einzelnen Rücklagen**

Dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ kommt die Aufgabe zu, das „Grundkapital“ der Gemeinde auszuweisen. Diese Rücklage ist daher bezogen auf haushaltswirtschaftliche Vorgänge zweckfrei ausgerichtet worden. Ihr Bestand darf deshalb auch „intern“ nicht unter zweckbezogenen Gesichtspunkten untergliedert oder ihre Verwendung für die allgemeine Haushaltswirtschaft eingeschränkt werden. Mit dieser Rücklage kann ein Jahresergebnis aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter bestimmten Voraussetzungen verrechnet werden. Darüber hinaus sind Erträge und Aufwendungen aus außerhalb des Haushalts abzuwickelnden Vermögensveränderungen zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine Verminderung des Bestandes durch eine Umbuchung in andere Eigenkapitalposten ist unzulässig.

Der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ ist darauf ausgerichtet, einen im Haushaltsjahr erwirtschafteten Jahresüberschuss aufzunehmen, sofern sein eigenkapitalbezogener Bestand noch nicht den haushaltsrechtlich bestimmten Höchstbetrag erreicht hat (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Der Posten ist einerseits in den jährlichen Haushaltsausgleich eingebunden, denn die Verrechnung eines Jahresfehlbetrages mit der Ausgleichsrücklage bewirkt noch einen „Fiktiven“ Haushaltsausgleich. Er steht andererseits in einem besonderen bestandsbezogenen Verhältnis zur Allgemeinen Rücklage. Das haushaltsrechtlich mögliche Verhältnis bewirkt jedoch keine Verpflichtung für die Gemeinde, bei einer bestimmten wirtschaftlichen Lage eine Umschichtung in die Allgemeine Rücklage oder umgekehrt vornehmen zu müssen.

Für das Verhältnis zwischen der Ausgleichsrücklage und der Allgemeinen Rücklage ist die haushaltsmäßige Trennung in der Ergebnisrechnung zu berücksichtigen, denn nicht alle im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen sind in den gemeindlichen Haushaltsausgleich einzubeziehen. Die Trennung in der Ergeb-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

nisrechnung findet ihre Fortsetzung in der getrennten Verrechnung von Jahresergebnis und den vermögensmäßigen Erträgen und Aufwendungen mit dem gemeindlichen Eigenkapital. Sie bewirkt außerdem, dass nur das Jahresergebnis mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden darf.

Für die Gemeinde soll den jährlich erforderlichen Haushaltsausgleich aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit anstreben und erreichen. Sie soll den Haushaltsausgleich daher nicht durch zurechenbare oder nicht zurechenbare Erträge oder Aufwendungen willkürlich gestalten können. Der Bestand der Allgemeinen Rücklage ist zwar von der Verrechnung der vermögensmäßigen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde abhängig, jedoch nicht für das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs relevant.

Im Zusammenhang mit der Regelung über den "fiktiven" Haushaltsausgleich wird daher klargestellt, dass es sich um Erträge und Aufwendungen handeln muss, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen und/oder in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Es ist aufgrund der genannten Ergebniserkennung haushaltsrechtlich nicht zulässig, den Bestand der Ausgleichsrücklage für die Vornahme der unmittelbaren Eigenkapitalverrechnungen zu nutzen. Ein höherer Bestand der Ausgleichsrücklage als gesetzlich vorgesehen, der durch die unmittelbaren Eigenkapitalverrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage entstanden ist, verpflichtet weder die Gemeinde noch erfordert er in sachlicher Hinsicht, dass deswegen eine Anpassung der Allgemeinen Rücklage durch Umbuchungen aus der Ausgleichsrücklage vorzunehmen ist.

Dem Bilanzposten „Sonderrücklage“ kommt ein hoher eigenständiger Charakter zu. Dessen haushaltsrechtlich bestimmte zweckbezogene Abgrenzung ist so stark, dass i. d. R. in keiner Beziehung zu einem anderen Bilanzposten des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ besteht. Wegen der Zweckbezogenheit wird die Sonderrücklage auch nicht in die Ermittlung einer Überschuldung der Gemeinde einbezogen. Eine unmittelbare Verbindung zum Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ besteht in den Fällen, in denen ein dem Posten „Sonderrücklage“ zugeordneter Wertansatz durch Umbuchung in die Allgemeine Rücklage aufzulösen ist (vgl. § 43 Absatz 4 Satz 3 GemHVO NRW).

**4.1.04 Die Gesamtübersicht über den Bilanzbereich**

In der gemeindlichen Bilanz hat der Bilanzbereich „Eigenkapital“ als Saldogröße zwischen dem gemeindlichen Vermögen auf der Aktivseite der Bilanz und den Schulden der Gemeinde auf der Passivseite der Bilanz eine besondere Bedeutung. Es stellt nicht nur im Sinne der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde eine „Nettogröße“ dar, sondern auch eine Grundlage und eine Sicherung für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde.

Durch das gemeindliche Eigenkapital wird zudem die Aufgabenerfüllung der Gemeinde abgesichert, auch wenn es für das „notwendige“ Eigenkapital einer Gemeinde keine absolute Maßgröße gibt. Für den Bilanzbereich „Eigenkapital“ gelten folgende haushaltsrechtliche Vorschriften (vgl. Abbildung 738).

<b>AUSWEIS, ANSATZ UND GLIEDERUNG DES GEMEINDLICHEN EIGENKAPITALS</b>		
<b>BILANZAUSWEIS</b>	<b>VORGABEN</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Bilanzbereich Eigenkapital</b>	Ansatz	§ 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Gliederung des Bilanzbereiches</b>		§ 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Allgemeine Rücklage</b>	Ansatz	§ 41 Absatz 4 Nummer 1.1 GemHVO NRW
	Inanspruchnahme	§ 75 Absatz 4, § 76 Absatz 1 und § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>AUSWEIS, ANSATZ UND GLIEDERUNG DES GEMEINDLICHEN EIGENKAPITALS</b>		
<b>BILANZAUSWEIS</b>	<b>VORGABEN</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
	Unmittelbare Verrechnung	§ 43 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Sonderrücklage</b>	Ansatz	§ 41 Absatz 4 Nummer 1.2 GemHVO NRW
	Verbot der ertragswirksamen Auflösung von Zuwendungen	§ 43 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW
	Ersatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen	§ 43 Absatz 4 Satz 2 GemHVO NRW (Reinvestitionsrücklage)
	Aktivierung kommunaler Stiftungen	(keine haushaltsrechtliche Regelung)
<b>Ausgleichsrücklage</b>	Ansatz	§ 75 Absatz 3 GO NRW i. V. m. § 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW
	Bewertung	§ 75 Absatz 3 GO NRW
	Inanspruchnahme	§ 75 Absatz 2 GO NRW
	Zuführung	§ 75 Absatz 3 GO NRW
<b>Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag</b>	Ansatz	§ 41 Absatz 4 Nummer 1.4 GemHVO NRW
	Verwendung des Jahresüberschusses	§ 96 Absatz 1 GO NRW
	Behandlung des Jahresfehlbetrages	§ 96 Absatz 1 GO NRW
<b>Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnung</b>	Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage	§ 43 Absatz 3 GemHVO NRW
<b>Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>  <i>(gesonderter Posten auf der Aktivseite)</i>	Definition der Überschuldung	§ 75 Absatz 7 GO NRW i. V. m. § 43 Absatz 7 GemHVO NRW
	Ansatz	§ 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW
	Bemessung	§ 43 Absatz 7 GemHVO NRW

*Abbildung 738 „Die Bilanzierung des gemeindlichen Eigenkapitals“*

Das Eigenkapital der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 20 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### 4.1.05 Kein Verzicht auf Ansätze

Im Rahmen einer länger anhaltenden schlechten wirtschaftlichen Entwicklung mit ständigen Jahresfehlbeträgen besteht für die Gemeinde die Gefahr, dass der Bestand der Ausgleichsrücklage und der Allgemeinen Rücklage so zu verringern ist, dass das bilanzierte Eigenkapital vollständig aufgebraucht wird (vgl. Beispiel 130).

**BEISPIEL:**

**Die fehlerhafte Darstellung des Eigenkapitals**

Die Gemeinde hat in ihrer Bilanz im Bilanzbereich „Eigenkapital“ bei allen Bilanzposten grundsätzlich den Wertansatz auf den Erinnerungswert reduziert, um die eingetretene Überschuldung auszuweisen. Diese Darstellung entspricht jedoch nicht den tatsächlichen Gegebenheiten zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres 2014 vor der Verrechnung des Jahresfehlbetrages bzw. der Feststellung durch den Rat.

<b>BILANZ</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Eigenkapital	0,00 Euro	215.843,79 Euro
Allgemeine Rücklage	0,00 Euro	4.480.185,41 Euro
Sonderrücklagen	0,00 Euro	0,00 Euro
Ausgleichsrücklage	0,00 Euro	0,00 Euro
Jahresfehlbetrag	0,00 Euro	4.264.341,62 Euro

Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres 2015 muss der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ noch den Restbetrag aus der Verrechnung des Jahresfehlbetrages 2014 mit der Allgemeinen Rücklage i. H. v. 215.843,79 Euro und der Bilanzposten „Jahresfehlbetrag“ den tatsächlichen Jahresfehlbetrag 2015 i. H. v. 6.345.789,83 Euro aufweisen. Erst nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat ist dann zu verrechnen, sodass die Allgemeine Rücklage keinen Bestand mehr aufweist und auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der besondere Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ i. H. v. 6.129.946,04 Euro entsteht.

*Beispiel 130 „Die fehlerhafte Darstellung des Eigenkapitals“*

Über das Vorliegen einer Überschuldung darf die Gemeinde nicht einfach dadurch informieren, dass bei allen Bilanzposten im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz ein Ansatz von Null Euro ausgewiesen wird. Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss erkennbar werden, ob und in welchem Umfang bei der Gemeinde eine Überschuldung besteht.

#### 4.1.06 Kein Ansatz eines Verlustvortrages

Bei gemeindlichen Sondervermögen, die Jahresabschlüsse nach Eigenbetriebsrecht aufzustellen haben, sind in deren Bilanz im Bereich „Eigenkapital“ die Verlustvorträge gesondert anzusetzen (vgl. § 10 Absatz 6 EigVO NRW). Ein solcher Ansatz in der betrieblichen Bilanz ist zusätzlich zum Wertansatz des Betriebes als Finanzanlage auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz nicht auf deren Passivseite im Bereich „Eigenkapital“ anzusetzen. Die Gemeinde darf nur die Bilanzposten in ihrer Bilanz ausweisen, die für den Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung sachlich vorgesehen sind.

Die Verlustübernahmeverpflichtung der Gemeinde gibt keinen Anlass, in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Eigenkapital“ einen gesonderten Posten „Verlustvorträge“ auszuweisen. Für die Gemeindeverwaltung besteht wirtschaftlich betrachtet kein Grund, für einen anderen eigenständigen Wirtschaftskreis die Funktion „Zwischenspei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

cherung“ in die eigene Bilanz zu übernehmen. Die Rückführung eines Sondervermögens in die Gemeindeverwaltung stellt ebenso keinen sachlichen Anlass dar, den ggf. bestehenden bilanziellen Verlustvortrag des abzuwickelnden Sondervermögens unverändert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Bei einer Rückführung eines Sondervermögens in die Gemeindeverwaltung, das einen Verlustvortrag in seiner Bilanz muss von der Gemeinde die Verlustübernahmeverpflichtung erfüllt werden, sodass ggf. eine Verrechnung des Verlustvortrages mit der Allgemeinen Rücklage zu erfolgen hat. Der Verlustvortrag darf nicht im relevanten Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung als gesonderter Eigenkapitalbestandteil fortgeführt werden. Die Gemeinde muss z. B. die Rückführung eines Sondervermögens in die Gemeindeverwaltung umfassend im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss des betreffenden Haushaltsjahres aufzeigen und die Auswirkungen daraus auf die eigene Vermögens- und Schuldenlage darstellen.

#### **4.1.07 Der Eigenkapitalspiegel**

Zu den Pflichten der Gemeinde gehört, einen gesonderten Überblick über den Stand und die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapital zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres herzustellen. In dieser besonderen Anlage zum gemeindlichen Jahresabschluss soll der Stand und die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals aufgezeigt werden. Der Eigenkapitalspiegel soll auch eine Eigenkapitalveränderungsrechnung sein und die Veränderung der Bilanzposten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ aufzeigen. Die Beifügung der Übersicht zum Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ist auf jeden Fall geboten.

Das mögliche tatsächliche Eintreten von Geschäftsvorfällen, die zur Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals führen, und die zulässigen unmittelbaren Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage sollen für die Gemeinde Anlass genug sein, die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals gesondert aufzuzeigen. Dabei ist es erforderlich, bei den Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage möglichst getrennte Angaben zu den Sachanlagen und den Finanzanlagen zu machen, durch die im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses das Eigenkapital unmittelbar verändert wurde (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **4.1.1 Zu Nummer 1.1 (Allgemeine Rücklage):**

##### **4.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde der Betrag anzusetzen, der sich aus der Differenz zwischen den Aktivposten und den übrigen Passivposten der Bilanz ergibt, jedoch ohne die Wertansätze für die Sonderrücklagen und die Ausgleichsrücklage. Der Ansatz unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ hängt somit in der Höhe von den in die gemeindliche Bilanz aufzunehmenden Wertansätze des gemeindlichen Vermögens und den Wertansätzen für die Schulden der Gemeinde ab.

Diese Bilanzansätze wiederum stehen in Abhängigkeit zur Inventur und zum Inventar und damit zur Bewertung der Bilanzposten zum jährlichen Abschlussstichtag der Gemeinde. Die künftige Entwicklung des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ ist abhängig vom erzielten Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde. In dem Jahr, in dem z. B. ein negatives Jahresergebnis entsteht, ist der Betrag mit dem Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ zu verrechnen, sofern der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ keinen Wertansatz mehr aufweist bzw. die Ausgleichsrücklage bereits aufgebraucht ist.

Die Entwicklung des Bilanzpostens ist aber auch davon abhängig, in welchem Umfang die Gemeinde mittelbar Erträge und Aufwendungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen des Haushaltsjahres mit dem Wertansatz des Bilanzpostens verrechnet hat (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Entwicklung des Bilanzpostens wird aber auch

durch eine geplante Verringerung der Allgemeinen Rücklage beeinflusst, die unabhängig von ihrer Größenordnung der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 GO NRW).

#### **4.1.1.2 Die unmittelbaren Verrechnungen**

##### **4.1.1.2.1 Die Rangfolge der Verrechnungen**

Im Zusammenhang mit der Aufgabe des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ das „Grundkapital“ der Gemeinde auszuweisen, besteht die Notwendigkeit, die zulässigen Veränderungen dieser Rücklage aufgrund haushaltswirtschaftlicher Vorgänge in eine zeitliche Rangfolge einzuordnen. Unter Berücksichtigung des Entstehens der haushaltsrechtlich bestimmten Verrechnungsvorgänge müssen die Vorgänge, die aus der laufenden Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres entstehen, vor den Vorgängen verrechnet werden, die im Rahmen der Abrechnung des abgelaufenen Haushaltsjahres entstehen.

Die bestimmten vermögenswirksamen Geschäftsvorfälle beim gemeindlichen Sachanlagevermögen, aufgrund derer die erzielten Erträge oder die entstandenen Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, sind der Haushaltswirtschaft eines Haushaltsjahres zuzurechnen. Diese wirtschaftliche Zurechnung ist grundsätzlich beim Entstehen innerhalb des Haushaltsjahres oder bei der Abrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses möglich. Die dadurch ausgelöste Veränderung des Eigenkapitals in der gemeindlichen Bilanz erfolgt regelmäßig vor dem Zeitpunkt, zu dem das Jahresergebnis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu einer Veränderung des Eigenkapitals führt.

Diese zeitliche Einordnung bzw. der Ablauf ist von der Gemeinde unabhängig davon einzuhalten, ob ein Jahresergebnis aus der Haushaltswirtschaft eines Haushaltsjahres tatsächlich im Bilanzbereich „Eigenkapital“ mit der Ausgleichsrücklage oder mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet wird. Nur bei stetig gleicher Vorgehensweise in der aufgezeigten Rangfolge können die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals bzw. seine Veränderungen, einschließlich der daraus entstehenden haushaltsmäßigen Auswirkungen, nachvollziehbar und willkürfrei aufgezeigt und beurteilt werden.

##### **4.1.1.2.2 Die Verrechnung bei Wertveränderungen**

Die Gemeinde hat die Vermögensgegenstände zur dauernden Aufgabenerfüllung, die sich in ihrem wirtschaftlichen Eigentum befinden, als Anlagevermögen in ihrer Bilanz angesetzt. Sie kann die Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht mehr braucht, veräußern (vgl. § 90 Absatz 3 GO NRW). Unter Berücksichtigung des für solche Vermögensgegenstände bilanzierten Buchwertes, ihres Zeitwertes und des voraussichtlich erzielbaren Erlöses muss den möglichen Veräußerungserlös bestimmen.

Im Vergleich des aus solchen Geschäften tatsächlich erzielten Veräußerungserlös mit dem in der Bilanz für den Vermögensgegenstand ausgewiesenen Buchwertes ist ermittelbar, ob für die Gemeinde dabei Erträge oder Aufwendungen entstanden sind. Die Gemeinde hat aus solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstandene Erträge und Aufwendungen nicht in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehen, sondern unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtliche Vorschrift benennt dazu als gemeindliche Geschäftsvorfälle den Abgang und die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW) sowie Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen. Zu diesen Wertveränderungen sind die Wertminderungen und die Wertaufholungen im Sinne der Vorschrift des § 35 Absatz 5 und 8 GemHVO NRW, aber auch die damit im Zusammenhang stehenden Erträge aus der Auflösung von Sonderposten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

und Rückstellungen zu zählen. Die Gemeinde sollte in einer Übersicht die vorgenommenen Eigenkapitalverrechnungen aufzeigen, z. B. im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. Abbildung 739).

<b>DIE GEMEINDLICHEN EIGENKAPITALVERRECHNUNGEN</b>				
<b>Vermögensgegenstand</b>	<b>Buchwert</b>	<b>Verkaufs- erlös</b>	<b>Ertrag</b>	<b>Aufwand</b>
	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>
Grünfläche an der Hauptstraße	4.567,67	9.876,45	5.308,78	----
Waldgrundstück „Am Hain“	3.489,87	6.979,74	3.489,87	---
Abgang Schulgebäude	74.678,99	---	---	74.678,99
Löschfahrzeug 2	19.245,34	13.456,00	---	5.789,34
Verschrottung Gaslaternen	7.543,45	---	---	7.543,45
Schneeflug (Diebstahl)	35.899,68	---	---	35.899,68
Auflösung SoPo Gegenstände	2.765,44	---	2.765,44	---
Auflösung SoPo Fahrzeuge	18.977,56	---	18.977,56	---
Gesamtsumme:	167.168,00	16.990,75	30.541,65	123.911,46

*Abbildung 739 „Die gemeindlichen Eigenkapitalverrechnungen“*

Diese Erträge oder Aufwendungen stellen gleichwohl Ressourcen der Gemeinde dar, die der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr zuzurechnen sind. Die vorgegebenen Verrechnungen sind von der Gemeinde spätestens im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vor der Ermittlung des zulässigen Höchstbetrages der Ausgleichsrücklage vorzunehmen. Die aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstandenen Veränderungen des Eigenkapitals der Gemeinde werden dadurch in die gemeindliche Bilanz einbezogen, dargestellt und transparent gemacht (vgl. Beispiel 131).

**BEISPIEL:**

**Die Veräußerung eines gemeindlichen Grundstückes**

Die Gemeinde plant das nicht mehr genutzte Schulgrundstück an einen Investor für Wohnungsbauzwecke zu veräußern. Um einen Investor zu finden, soll das Grundstück zuvor baureif gemacht werden. Die Gemeinde sieht dazu folgende haushaltswirtschaftlich relevante Maßnahmen vor:

- Reduzierung des Buchwertes auf den Erinnerungswert  
(Außerplanmäßige Abschreibung als Vermögensveränderung und daher Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage)
- Abriss des Schulgebäudes  
(Ergebniswirksame Aufwendungen oder bei Klassifizierung als „Ingangsetzung“ der Veräußerung und dem Grundstückswert zurechenbar, dann verrechenbare Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage)
- Neuerschließung (Baureifmachung) des Grundstückes  
(Herstellungskosten als verrechenbare Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage)
- Veräußerung des Grundstückes  
(Veräußerungserlös als verrechenbarer Ertrag mit der allgemeinen Rücklage).

Die gemeindliche Veräußerung ist der Hauptzweck der Vermögensveränderung bei der Gemeinde, sodass eine unmittelbare Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage sowohl der entstandenen Aufwendungen als auch der erzielten Erträge erfolgen muss.

*Beispiel 131 „Die Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen müssen wegen des benannten abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Verfahrensweise behandelt werden. Der haushaltsrechtliche Rahmen erfordert, in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich "Eigenkapital" im Zusammenhang mit dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ einen zusätzlichen Bilanzposten anzusetzen.

Mit dem besonderen Bilanzposten "Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen" wird ein Zusammenhang mit dem nachrichtlichen Ausweis der Verrechnungen in der Ergebnisrechnung hergestellt und in vergleichbarer Weise ein Zusammenhang mit dem Jahresergebnis des Haushaltsjahres erreicht. Die Gemeinde kann diese Sachlage nutzen und insgesamt eine „Eigenkapitalveränderungsrechnung“ aufstellen, die in den Anhang im Jahresabschluss aufzunehmen ist.

#### **4.1.1.2.3 Die Verrechnung des Jahresergebnisses**

Die Entwicklung des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ in der gemeindlichen Bilanz ist abhängig vom erzielten Ergebnis aus der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde und vom Bestand des Bilanzpostens „Ausgleichsrücklage“. Die Gemeinde hat einen im Haushaltsjahr erzielten Jahresüberschuss mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, wenn der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ den zulässigen Höchstbetrag erreicht hat.

Die Gemeinde darf einen gesonderten Bilanzposten „Ausgleichsrücklage im Eigenkapital ihrer Bilanz ansetzen, der jedoch grundsätzlich nur einen Wertansatz bzw. einen Bestand von höchstens einem Drittel des bilanzierten Eigenkapitals aufweisen darf (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 2 GO NRW). Ein Jahresüberschuss ist bei einer möglichen zulässigen Zuführung zur Ausgleichsrücklage von der Gemeinde nicht zwischen der Ausgleichsrücklage und der Allgemeinen Rücklage aufteilbar.

Einer derartigen Aufteilung steht das verpflichtende gemeindliche Haushaltsausgleichssystem entgegen, das in der ersten Stufe den „originären“ Haushaltsausgleich und in der zweiten Stufe den „fiktiven“ Haushaltsausgleich vorsieht (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Entsprechend darf die Gemeinde einen Jahresfehlbetrag aus ihrer Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr erst dann mit der allgemeinen Rücklage verrechnen, wenn die Ausgleichsrücklage keinen entsprechenden Bestand mehr aufweist bzw. vollständig aufgebraucht ist.

Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass es bei geplanten Fehlbeträgen dann zu einer Verringerung der allgemeinen Rücklage kommen muss, wenn die Ausgleichsrücklage keinen entsprechenden Bestand mehr aufweist. Bei dieser Sachlage bedarf eine im Rahmen der Haushaltsplanung vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW). Die Verrechnung von Fehlbeträgen im Rahmen des Jahresabschlusses bedarf dagegen, unabhängig von ihrer Größenordnung, keiner gesonderten Genehmigung der Aufsichtsbehörde.

#### **4.1.1.2.4 Verrechnungen und Überschuldung**

Bei einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde wird mit dem besonderen Bilanzposten "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz verhindert, dass das Eigenkapital als negativer Kapitalbetrag auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt eine rechnerische Korrekturgröße zum Bilanzbereich „Eigenkapital“ auf der Passivseite der Bilanz dar und ist daher weder als ein Vermögensgegenstand noch als ein Instrument der Rechnungsabgrenzung anzusehen. Die Gemeinde hat auch in den Fällen der Überschuldung die haushaltsrechtlich bestimmten Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage vorzunehmen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bei entstandenen Erträgen und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen ist nicht Ansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ anzupassen. Vielmehr ist von der Gemeinde eine Verrechnung mit dem besonderen Bilanzposten "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen. Entsprechend der entstandenen Erträge und Aufwendungen wird der Ansatz dieses Bilanzpostens entsprechend vermindert (Erträge) oder erhöht (Aufwendungen).

Diese Vorgehensweise stellt keine Besonderheit im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung dar, denn mit einem im Jahresabschluss der Gemeinde bilanzierten Jahresfehlbetrag oder Jahresüberschuss wird entsprechend verfahren. Es wird durch diese Vorgehensweise insgesamt sichergestellt, dass die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde in ihrem tatsächlichen Umfang gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offengelegt wird.

Die pflichtige Verrechnung von Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage kann jedoch zu einem negativen Bestand bzw. Ansatz unter diesem Bilanzposten führen. Dieser Sachstand löst jedoch noch keine Überschuldung bei der Gemeinde aus und damit auch nicht den Ansatz eines Bilanzpostens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz. Erst wenn sich im Jahresabschluss ergibt, dass nach der Bilanz das (gesamte) Eigenkapital der Gemeinde vollständig aufgebraucht ist, liegt eine Überschuldung der Gemeinde vor (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

#### **4.1.1.2.5 Keine gesonderten „anteiligen“ Rücklagen**

##### **4.1.1.2.5.1 Keine „Verrechnungsrücklage“**

Die haushaltsrechtlich vorgegebenen Eigenkapitalverrechnungen von Erträgen und Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres sind spätestens im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vor der Ermittlung des zulässigen Höchstbetrages der Ausgleichsrücklage bzw. vor der Zuführung eines Jahresüberschusses in die Ausgleichsrücklage oder der Verrechnung eines Jahresfehlbetrages mit dieser Rücklage vorzunehmen.

Für diese Bilanzierung ist nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften die Bildung einer zusätzlichen „Verrechnungsrücklage“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz als nicht zulässig anzusehen. Neben dem Verzicht auf die Einbeziehung der Eigenkapitalverrechnungen in das gemeindliche Jahresergebnis und deren nachrichtlicher Angabe in der Ergebnisrechnung der Gemeinde bedarf es nicht noch einer gesonderten Behandlung in der gemeindlichen Bilanz.

Die Gemeinde hat im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses zwar eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welchem Umfang besondere Sachverhalte und Ereignisse durch die weitere Untergliederung von Bilanzposten oder durch "Davon-Vermerke" in ihrer gemeindlichen Bilanz besonders herausgestellt werden. Für die Eigenkapitalverrechnungen von Erträgen und Aufwendungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen soll jedoch grundsätzlich kein gesonderter eigenständiger „Rücklageposten“ im Bilanzbereich "Eigenkapital" geschaffen werden, sodass es auch keines "Davon-Vermerkes" zum Bilanzposten „Allgemeine Rücklage bedarf.

##### **4.1.1.2.5.2 Keine „Zweckbindungsrücklage“**

Die haushaltsrechtlichen Regelungen lassen es nicht zu, dass zum Abschlussstichtag innerhalb der Allgemeinen ein besonderer Anteil deklariert wird, weil aufgrund rechtlicher Bindungen für die Gemeinde ein besonderer Zweckbezug im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft besteht. In den Fällen, in denen sich diese Sachlage auf

der Eigenkapital der Gemeinde auswirkt, steht zur Erfassung und für den Nachweis der Zweckbindung die Allgemeine Rücklage nicht zur Verfügung.

Bei einer zweckbezogenen Verwendungspflicht, der sich die Gemeinde nicht entziehen kann, soll keine besondere (zweckbezogene) Rücklage als gesonderter Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt werden. Für derartige Sachverhalte steht vielmehr die Sonderrücklage, ggf. auch mit „Davon-Vermerken“ zur Verfügung. Die Gemeinde muss dann mindestens im Anhang im Jahresabschluss ihre Sonderrücklage differenziert nach den Zwecken und diesen zugeordneten Rücklagenbestandteilen aufzeigen und konkret erläutern.

#### **4.1.1.3 Der Verrechnungsstatus der Rücklage**

Die Gemeinde hat Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese haushaltsmäßige Behandlung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen mit dem Wertansatz eines einzigen Bilanzpostens verändert den Status des Bilanzpostens „Allgemeinen Rücklage“.

Aufgrund der haushaltsrechtlichen Verrechnungsvorgabe stellt der Bilanzposten, anders als die anderen Posten der gemeindlichen Bilanz einen „Nettoposten“ dar, denn der dazugehörige Wertansatz kann durch erzielte Erträge erhöht und durch entstandene Aufwendungen vermindert werden. Diese Sachlage bedingt für die gemeindliche Bilanz, dass der Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeinen Rücklage“ einen positiven oder einen negativen Betrag aufweisen kann.

#### **4.1.1.4 Keine „Davon-Vermerke“**

Örtliche Besonderheiten aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen, aufgrund derer Zwecksetzungen und Zweckbindungen für die Gemeinde entstanden sind, berühren regelmäßig nicht unmittelbar den Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“. Derartige Gegebenheiten können zu Verpflichtungen der Gemeinde und dadurch ggf. zu besonderen Ansätzen auf der Passivseite der Bilanz führen. Es besteht daher für die Gemeinde grundsätzlich aufgrund solcher gemeindlicher Geschäftsvorfälle kein Anlass, im Rahmen des Wertansatzes beim Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ besondere Verwendungsbeschränkungen vorzusehen.

Durch die Gemeinde darf es deshalb weder zu einer Untergliederung des Bilanzpostens noch zum Ausweis eines "Davon-Vermerks" bei diesem Bilanzposten kommen. Sie soll auch „intern“ keine sachliche Differenzierung vornehmen. Aufgrund von Zweckbindungen bei der Gemeinde können keine Sachverhalte entstehen, die bilanztechnisch als Einlage oder einlageähnlich zu klassifizieren wären, um diese der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital unmittelbar zurechnen zu können. Eine unmittelbare Zuordnung sowie eine Untergliederung des Bilanzpostens oder ein "Davon-Vermerk" als gesonderter Ausweis sind daher sachlich und haushaltsrechtlich nicht vertretbar, sofern dafür keine haushaltsrechtliche Festlegung besteht.

#### **4.1.1.5 Der Eintritt der Überschuldung**

Durch eine Verrechnung innerhalb des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ muss es zu dem Ergebnis kommen, dass die allgemeine Rücklage keinen Bestand mehr aufweist. Die Bilanz im Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte im Jahr, in dem wegen des entstandenen Jahresfehlbetrages die Allgemeine Rücklage nach einer Verrechnung keinen Bestand mehr aufweisen wird (erstmalige Überschuldung) noch kein „Bilanzergebnis“ statt des Jahresfehlbetrages aufweisen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Rat der Gemeinde muss im Rahmen seiner Feststellung klar und eindeutig über die entstandene wirtschaftliche Lage u. a. dadurch informiert werden, dass die Bilanz im Bilanzbereich „Eigenkapital“ den gesamten Jahresfehlbetrag des Haushaltsjahres und den noch verfügbaren Restbestand der Allgemeinen Rücklage ausweist. Die eingetretene Überschuldung der Gemeinde ist spätestens im Rahmen der nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat bilanziell vorzunehmenden Verrechnungen durch den gesonderten Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz aufzuzeigen.

Dieser besondere Bilanzposten sollte jedoch bereits in die Entwurfsfassung der gemeindlichen Bilanz aufgenommen werden. Gleichzeitig ist dann innerhalb des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ der entstandene Jahresfehlbetrag und das entstandene „negative“ Eigenkapital buchmäßig aufzuzeigen. Der aus der Verrechnung ermittelte „Überschuss“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz führt dann dazu, dass auf der Aktivseite in entsprechender Höhe ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen ist.

Im Jahr der erstmaligen Überschuldung muss die Gemeinde beachten, dass ggf. aus dem Vorjahr noch ein Wertansatz von über Null bei dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ bestehen kann. Ein Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ist von der Gemeinde auf der Aktivseite in der gemeindlichen Bilanz aber erst gesonderter anzusetzen, wenn ein Überschuss der Posten auf der Passivseite über die Posten auf der Aktivseite der Bilanz besteht (vgl. Abbildung 740).

<b>DER EINTRITT DER ÜBERSCHULDUNG</b>			
<u>Aktiva</u>	<u>Euro</u>	<u>Passiva</u>	<u>Euro</u>
1. Anlagevermögen		1. Eigenkapital	15.613.874,05
1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	...	Allgemeine Rücklage	0
1.2 Sachanlagen	...	Sonderrücklagen	0
1.3 Finanzanlagen	...	Ausgleichsrücklage	19.440.332,32
2. Umlaufvermögen		Jahresfehlbetrag	<b>3.826.458,27</b>
2.1 Vorräte	...	<b>nicht gedeckter Fehlbetrag</b>	...
2.2 Forderungen	...	2. Sonderposten	...
2.3 Wertpapiere	...	3. Rückstellungen	...
2.4 Liquide Mittel	...	4. Verbindlichkeiten	...
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	...	4.1 Kredite für Investitionen	...
<b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>	<b>3.826.458,27</b>	4.2 Kredite zur Liquidität	...
Bilanzsumme	...	5. Passive Rechnungsabgrenzung	...
		Bilanzsumme	...

*Abbildung 740 „Der Eintritt der Überschuldung“*

Die vorzunehmende Verrechnung des entstandenen Jahresfehlbetrages mit dem noch vorhandenen Eigenkapital der Gemeinde, das durch den Bestand der allgemeinen Rücklage zum Abschlussstichtag ausgewiesen wird, zeigt dann das Vorliegen einer Überschuldung auf. Das entstandene Verrechnungsergebnis wird dann unter einem gesonderten Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt, um bilanziell auszuweisen, dass bei der Gemeinde kein Eigenkapital mehr vorhanden ist.

In den Folgejahren können sich ggf. weitere Jahresfehlbeträge ergeben, sodass ein auf der Aktivseite in der gemeindlichen Bilanz angesetzter Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ entsprechend zu erhöhen ist. Im Falle der Erhöhung eines solchen besonderen Bilanzpostens bedarf es einer ausführlichen Erläuterung der örtlichen Gegebenheiten im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sowie auch im beizufügenden Lagebericht, denn die Gemeinde verstößt weiterhin gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Sie muss dann auch eine Perspektive aufzeigen.

#### **4.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sonderrücklagen):**

##### **4.1.2.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ im Bereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde dann notwendige Beträge für besondere Zwecke ihrer Aufgabenerfüllung anzusetzen, wenn für die Zwecke die Bildung von gemeindlichen Sonderrücklagen haushaltsrechtlich zugelassen worden ist (vgl. § 43 Absatz 4 GemHVO NRW). Der Gemeinde wurde für die Bildung dieses besonderen Bilanzpostens in ihrer Bilanz kein ausdrückliches Wahlrecht eingeräumt. Die Bildung einer Sonderrücklage in der gemeindlichen Bilanz wurde vielmehr auf wenige bestimmte gemeindliche Sachverhalte beschränkt.

Solche haushaltsrechtlich festgesetzten Einschränkungen für die Bilanzierung der Gemeinde sind aus unterschiedlichen Gründen, insbesondere wegen des konkret bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten (vgl. § 75 GO NRW). Unter Berücksichtigung der Haushaltsausgleichsregelung ist es deshalb für die Gemeinde nicht zulässig, in der Bilanz eine besondere Rücklage für die Gestaltung des jährlichen Haushaltsausgleichs anzusetzen. Gleichwohl kann in Ausnahmefällen die Bildung von besonderen Sonderrücklagen durch die Gemeinde im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sachgerecht sein.

Ein solcher Fall liegt z. B. vor, wenn nach den bilanziellen Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren sind, deren freie Verwendung durch die Gemeinde für eigene Zwecke ausgeschlossen worden ist. Die durch die Aktivierung solcher Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz entstehende Eigenkapitalmehrung für die Gemeinde muss dann ebenfalls haushaltsmäßig und zweckbezogen gebunden werden. Sie darf für die Gemeinde nicht frei verfügbar sein, sodass ein Ansatz unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ sachgerecht ist.

Eine mögliche Ausnahme besteht aber nicht, wenn von der Gemeinde „interne“ Verpflichtungen zum Anlass genommen werden, eine zweckbezogene Eigenkapitalbindung zu erzeugen, z. B. für Beträge auf Geschäftskonten, bei denen auch einem Dritten eine Verfügungsberechtigung zusteht. Durch die Umbuchung von Finanzmitteln auf andere Bankkonten der Gemeinde entsteht für die Gemeinde keine passivierungsrelevante Verpflichtung, auch dann nicht, wenn die „Finanzbeziehung“ als eine „interne“ Verpflichtung eingestuft wird.

Die haushaltsrechtlichen Regelungen lassen es daher nicht zu, dass zum Abschlussstichtag ein kassenmäßiger Umbuchungsvorgang auf der Passivseite der Bilanz unter einer besonderen (zweckbezogenen) Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ erfasst wird. Es besteht in solchen Fällen keine zweckbezogene Verwendungspflicht, wie sie der Gemeinde durch einen Dritten auferlegt werden kann. Die Gemeinde soll deshalb im Anhang in ihrem Jahresabschluss ihren Bilanzposten „Sonderrücklagen“ differenziert nach den einzelnen Rücklagezwecken aufzeigen und die Zwecke und deren Umsetzung näher erläutern.

##### **4.1.2.2 Die Bildung des Bilanzpostens**

###### **4.1.2.2.1 Bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung**

Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ hat die Gemeinde, abhängig von den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Zuwendungsrücklage anzusetzen. Der Gemeinde können Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen gewährt worden sein, bei denen durch den Zuwendungsgeber deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen wurde.

Derartige Zuwendungen sind von der Gemeinde, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz in einer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Sonderrücklage zu passivieren und nicht der Ausgleichsrücklage oder der Allgemeinen Rücklage zuzuführen (vgl. § 43 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW).

Das Land als Zuwendungsgeber hat z. B. bisher jedoch noch keine Zuwendungen für Investitionen an die Gemeinde auf eine reine Finanzierungshilfe beschränkt. Die Gemeinde hat daher die ihm vom Land als Zuwendungsgeber gewährten Zuwendungen haushaltsmäßig entsprechend den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Nutzungszeitraum des betreffenden Vermögensgegenstandes zu verteilen.

Als Zuwendungsgeber hat das Land auch noch kein Verbot einer ertragswirksamen Auflösung der von ihm gewährten Zuwendungen für Investitionen gegenüber der Gemeinde ausgesprochen. Die haushaltsrechtliche Vorgabe ist daher bis zum Eintritt eines solchen Falles unbeachtlich, sodass dafür die gemeindliche Bilanz keinen entsprechenden Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ aufweisen muss.

#### **4.1.2.2.2 Zur Sicherung der Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen**

Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ kann die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Sonderrücklage zur Sicherung der Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen anzusetzen (vgl. § 43 Absatz 4 Satz 2 GemHVO NRW). Mit einer solchen gemeindlichen Sonderrücklage in der Bilanz der Gemeinde sollen die vom Rat beschlossenen Ersatzbeschaffungen oder die Herstellung von Vermögensgegenständen gesichert werden, z. B. in Wuppertal die Neugestaltung des Döppersberg, bei der die Stadt einen Eigenanteil zu tragen hat (vgl. Anhang im Jahresabschluss 2012 der Stadt Wuppertal).

Im Rahmen von Jahresabschlüssen können dann nach Beschluss des Rates die im Haushaltsjahr erwirtschafteten Überschüsse ganz oder teilweise dieser Sonderrücklage zugeführt werden. Der Gemeinde stehen dadurch die aus der Nutzung von Vermögensgegenständen erwirtschafteten Erträge wieder uneingeschränkt für eine Ersatzbeschaffung zur Verfügung.

Zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme oder der Verfügbarkeit der beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände ist davon auszugehen, dass die in der Sonderrücklage angesammelten Mittel dem Zweck entsprechend verwandt worden sind. Die nicht benötigten Mittel sind dann von der Sonderrücklage in die Allgemeine Rücklage umzuschichten, sofern keine weiteren Investitionen anstehen (vgl. Beispiel 132).

**BEISPIEL:**

**Die Umgestaltung des „Bechsteinhofs“**

In seiner Sitzung vom 5. August 2005 hat der Rat der Stadt E. dem Nutzungs- und Bewirtschaftungsvertrag zwischen der Stadt und der Kurparkgesellschaft zugestimmt. Danach hat die Kurparkgesellschaft neben dem Nutzungsentgelt der Stadt auch 60 % der jährlich erwirtschafteten Überschüsse zu überlassen. Die Stadt hat sich verpflichtet, die Aufwendungen für größere Instandhaltungsmaßnahmen und ggf. Umgestaltungsmaßnahmen zu übernehmen (Ersatzmaßnahmen). Entsprechend diesen Zwecken ist eine bilanzielle Sonderrücklage gebildet worden, die durch die der Stadt zu überlassenden Überschüsse aufgebaut werden soll. Für das abgelaufene Haushaltsjahr konnte der Sonderrücklage ein Betrag i. H. v. 47.000 Euro (Vorjahr: 39.000 Euro) zugeführt werden, sodass die Sonderrücklage zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres 2013 einen Bestand i. H. v. 389.000 Euro aufweist (Vorjahr: 342.000 Euro).

*Beispiel 132 „Die Sonderrücklage für Ersatzbeschaffungen“*

Aus haushaltswirtschaftlichen Gründen ist es geboten, der Gemeinde diese Vorsorgeform zu ermöglichen. Für ihre Nutzung muss jedoch ein örtliches Bedürfnis oder ein Anlass bestehen, z. B. wenn eine künftige Ersatzbeschaffung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

in absehbarer Zeit ansteht und erwirtschaftete Überschüsse verfügbar gehalten werden sollen. Die haushaltsrechtlich vorgesehene Vorgabe der unmittelbaren Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen steht dem Ansatz einer Sonderrücklage für die genannten Vorsorgezwecke nicht entgegen. Der Zweck der Verrechnung ist der Verzicht auf die Erfassung derartiger Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Ergebnisrechnung (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Für die Auflösung einer in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderrücklage besteht haushaltsrechtlich jedoch keine zeitliche Vorgabe. Bei der Bildung einer Sonderrücklage sollte von der Gemeinde jedoch spätestens festgelegt werden, bis zu welchem Zeitpunkt die dadurch ausgedrückte Investitionsabsicht fortbestehen und eine Separierung durch die Sonderrücklage bestehen soll, z. B. bis zum Ende des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Sie sollte grundsätzlich jedoch nur solange bestehen, wie die Gemeinde erwartet, dass sie für neue Investitionen oder für Ersatzinvestitionen auch benötigt wird. Die Gemeinde hat daher zu jedem Abschlussstichtag die örtliche Sachlage zu prüfen.

#### **4.1.2.2.3 Zur Sicherung von Stiftungsaufgaben**

Ein Stifter kann eine rechtlich unselbstständige Stiftung (fiduziarische Stiftung) errichten und die Gemeinde mit der Verwaltung beauftragen. Er kann dabei als Ausdruck seines Stifterwillens auch Bedingungen und Auflagen hinsichtlich der Verwendung der Erträge der Stiftung festlegen. Die Gemeinde als Rechtsträger der rechtlich unselbstständigen Stiftung ist dann wie ein Treuhänder für den Stifter tätig. Sie ist verantwortlich für die Verwaltung und ordnungsgemäße Erledigung der Stiftungsgeschäfte und deren Abrechnung.

Durch die Aktivierung des Vermögenswertes einer rechtlich unselbstständigen Stiftung wird der Bilanzposten „Sonderrücklage“ nicht berührt, den von der Gemeinde ist dafür vielmehr ein Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Sonderrücklage kann bei rechtlich unselbstständigen Stiftungen - anders als bei rechtlich selbstständigen Stiftungen - von der Gemeinde nur für die Sicherung von Stiftungsaufgaben im Rahmen der abgegrenzten haushaltsjahrbezogenen Überschüsse aus Stiftungsaufgaben genutzt werden.

Rechtlich unselbstständige Stiftungen werden durch die Aufstellung von Teilplänen (Produktbereich Stiftungen) in den gemeindlichen Haushalt einbezogen (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 4 GemHVO NRW). In das gemeindliche Jahresergebnis fließen daher auch die Erträge und Aufwendungen aus den Stiftungsgeschäften ein. Von der Gemeinde ist dabei zu beachten, dass ein Überschuss aus Stiftungsgeschäften i. d. R. haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden darf, denn sie muss im Rahmen von vertraglich bestehenden Zweckbindungen eine Verwendung des Überschusses entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck gewährleisten.

Durch eine Separierung des Überschusses des Haushaltsjahres in einer Sonderrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ und nicht innerhalb des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ kann die künftige zweckentsprechende Verwendung für Stiftungszwecke sachgerecht von der Gemeinde gesichert werden. Aus der Bewirtschaftung von Stiftungen entstandene Fehlbeträge können dann auch unmittelbar mit der Sonderrücklage verrechnet werden, wenn für das stiftungsbezogene Ergebnis vom Rat entsprechende Verwendungsbeschlüsse unter Beachtung der mit den Stiftern getroffenen Vereinbarungen gefasst werden.

Die Einhaltung der Vorgaben des Stifters kann nicht dadurch gewährleistet werden, dass ein Überschuss den entsprechenden Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz erhöht. Diese Zuordnung bzw. Verwendung ist nur dann möglich, wenn das im Haushaltsjahr erwirtschaftete Kapital das Stiftungsvermögen dauerhaft erhöhen soll. Bei einer Zuordnung zum Stiftungsvermögen bzw. Sonderposten dürfte ein im Rahmen der Bewirtschaftung entstandener Fehlbetrag nicht mit dem Wertansatz unter dem Sonstigen Sonderposten verrechnet werden, weil sonst das Stiftungsvermögen in einer unzulässigen Weise vermindert werden würde.

#### **4.1.2.2.4 Bei kommunalen Stiftungen**

##### **4.1.2.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Gemeinde wird haushaltsrechtlich ausdrücklich klargestellt, dass die Gemeinde grundsätzlich nur sonstige Sonderrücklagen bilden darf, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen worden sind (vgl. § 43 Absatz Satz 4 GemHVO NRW). Diese Einschränkung ist wegen des genau bestimmten Ablauf des gemeindlichen Haushaltsausgleichssystems geboten (vgl. § 75 GO NRW).

Die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke durch die Gemeinde ist daher unzulässig. Gleichwohl kann aber die Bildung weiterer Sonderrücklagen durch außerhalb des gemeindlichen Haushaltsrechts bestehende rechtliche Regelungen bestimmt werden, z. B. wenn gleichzeitig auch die Bilanz von dem Sachverhalt vermögensmäßig betroffen ist. Durch solche Bestimmungen sollte dann geregelt sein, wann für bestimmte gemeindliche Sachverhalte gesonderte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

Die Bildung einer Sonderrücklage wird dann als sachgerecht angesehen werden können, wenn nach den geltenden Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde aber gleichzeitig ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung solcher Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung ist vielfach für die Gemeinde haushaltsmäßig nicht frei verfügbar und muss daher auch bilanztechnisch abgegrenzt werden.

Diese Sachlage wird durch die Bildung und Bilanzierung einer Sonderrücklage unter einem gesonderten Bilanzposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Eigenkapital“ bewirkt. Die Gemeinde, die eine rechtlich selbstständige Stiftung errichtet hat, hat diese Stiftung als Vermögensgegenstand in ihrer eigenen Bilanz zu aktivieren. Bei unselbstständigen Stiftungen muss ggf. abhängig vom Stiftungszweck ggf. auch eine Beziehung zu der Sonderrücklage hergestellt werden, z. B. um mit der Stiftung erwirtschaftete Überschüsse wieder entsprechend für Stiftungszwecke einsetzen zu können.

##### **4.1.2.2.4.2 Der Anlass „Die Aktivierung der Stiftung“**

Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ hat die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen anzusetzen. Ein besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als eine kommunale Stiftung ist eine rechtsfähige Stiftung nach § 80 BGB anzusehen, die von einer Gemeinde alleine oder zusammen mit Dritten, z. B. weitere Gemeinden, errichtet hat und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurde. Eine solche Stiftung stellt eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar.

Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für allgemeine gemeindliche Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl dient das Stiftungsvermögen trotz der Errichtung einer eigenständigen Organisationsform weiterhin der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und "vermehrt" daher über das Anlagevermögen das Eigenkapital der Gemeinde. Die Nutzungsbeschränkungen aus dem Stiftungsgeschäft und Stiftungsrecht sind dabei auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung abgestimmt, so dass ein Ansatz der kommunalen Stiftungen unter den Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz geboten ist.

Diese Vorgaben bedingen aber, dass dem zweckbezogenen Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz eine entsprechende Beschränkung auf der Passivseite folgen muss, um dem Stifterwillen der Gemeinde auch wirtschaftlich ausreichend zu genügen. Das Stiftungsgesetz enthält für gemeindliche Stiftungen keine entsprechende Regelung. Aus dem Sinn und Zweck des Stiftungsrechts kann aber abgeleitet werden, dass die Eigenkapitalmehrung der Gemeinde aus dem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig nicht für allgemeine Haushaltszwecke frei verfügbar ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist deshalb eine entsprechende Verwendungsbeschränkung in Form einer Sonderrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in entsprechender Höhe des vermögensmäßigen Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftung anzusetzen. Diese Bilanzierung ist sachgerecht und vertretbar und stärkt den Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Sie ermöglicht die Einbeziehung einer kommunalen Stiftung in den Gesamtabchluss der Gemeinde (vgl. § 116 GO NRW).

**4.1.3 Zu Nummer 1.3 (Ausgleichsrücklage):**

Die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wirkt sich auch auf die Gestaltung des Bilanzbereichs „Eigenkapital“ aus. Diese Sachlage erfordert einen erweiterten Spielraum für die Gemeinde, durch den es ihr ermöglicht wird, eigenverantwortlich eine haushaltswirtschaftlich verträgliche Anpassung ihres örtlichen Haushalts vornehmen zu können, um den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen. Der gemeindliche Haushalt gilt noch als ausgeglichen, sofern der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden kann.

Einen Jahresfehlbetrag hat sie mit der Ausgleichsrücklage zu verrechnen, sofern diese Rücklage noch einen ausreichenden Bestand aufweist. Wegen des bestehenden Haushaltsausgleichssystems hat die Gemeinde die Vorrangigkeit der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage zu beachten. Zur Feststellung des zulässigen Höchstbetrages zu jedem Abschlussstichtag und damit zu möglichen Höhe der Zuführung eines Jahresüberschusses der Gemeinde zur Ausgleichsrücklage oder einer Verrechnungsmöglichkeit sind die nachfolgend aufgezeigten Schritte erforderlich (vgl. Abbildung 741).

<b>DIE ERMITTLUNG DES ZUFÜHRUNGSBETRAGES ZUR AUSGLEICHSRÜCKLAGE</b>		
<b>STATUS</b>	<b>ANPASSUNGSSCHRITTE</b>	<b>BEISPIEL</b>
Bestand der allgemeinen Rücklage im Vorjahr  Bestand der Ausgleichsrücklage im Vorjahr  Eigenkapital	Übernahme der Ansätze der betreffenden Bilanzposten aus der Bilanz des Vorjahres.	Allg. R.: 47 Mio. Euro  AusglR.: 6 Mio. Euro  Eigenkapital: 53 Mio. Euro
Neuer Bestand der allgemeinen Rücklage nach Verrechnung	Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen nach § 43 Absatz 3 GemHVO NRW zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres.	Verrechnung: 47 Mio. Euro (Bestand) - 6 Mio. Euro (Aufwand) + 1 Mio. Euro (Ertrag) Allg. R.: 42 Mio. Euro (Bestand)
Neuer Bestand des Eigenkapitals	Summenbildung aus aktualisiertem Bestand der allgemeinen Rücklage und übernommenen Bestand der Ausgleichsrücklage zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres.	Allg. R.: 42 Mio. Euro AusglR.: 6 Mio. Euro Eigenkapital: 48 Mio. Euro
Zulässiger Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage	Ermittlung des zulässigen Höchstbetrags als ein Drittel des aktualisierten Eigenkapitals.	AusglR.: 16 Mio. Euro



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE ERMITTLUNG DES ZUFÜHRUNGSBETRAGES ZUR AUSGLEICHSRÜCKLAGE</b>		
<b>STATUS</b>	<b>ANPASSUNGSSCHRITTE</b>	<b>BEISPIEL</b>
Zulässiger Zuführungsbetrag zur Ausgleichsrücklage	Ermittlung des Differenzbetrages aus dem zulässigen Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage und dem übernommenen Bestand.	Zul. Höchstbetrag: 16 Mio. Euro Bestand: 6 Mio. Euro Zul. Zuführung: 10 Mio. Euro
Möglicher Zuführungsbetrag	Vergleich der zulässigen Zuführung mit dem Jahresüberschuss aus der Ergebnisrechnung.	Zul. Zuführung: 10 Mio. Euro Jahresüberschuss: 0,5 Mio. Euro
Tatsächlicher Zuführungsbetrag	Jahresüberschuss höchstens in Höhe des Differenzbetrages	Zuführung: 0,5 Mio. Euro

*Abbildung 741 „Die Ermittlung des Zuführungsbetrages zur Ausgleichsrücklage“*

Unter dem Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ ist daher ein von der allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennter Teil, der im Rahmen des Haushaltsausgleichs die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses hat, anzusetzen. Der Bestand der Ausgleichsrücklage darf maximal ein Drittel des zum Abschlussstichtag in der Bilanz auszuweisenden Eigenkapitals betragen (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW). Einen im Haushaltsjahr erzielten Jahresüberschuss, der in der Ergebnisrechnung nachgewiesen wird, hat die Gemeinde der Ausgleichsrücklage zuzuführen.

Die Gemeinde hat zu beachten, dass für die Ermittlung des Zuführungsbetrages zur Ausgleichsrücklage zum Abschlussstichtag nur das vorhandene gemeindliche Eigenkapital in Form der Summe der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ und „Ausgleichsrücklage“ zu berücksichtigen ist. Die haushaltsrechtlich vorgesehenen Verrechnungen müssen dabei schon vorgenommen worden sein (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ ist zwar im Bilanzbereich „Eigenkapital“ anzusetzen, er stellt für die Bemessung der Ausgleichsrücklage jedoch noch keinen Eigenkapitalbestandteil dar. Aufgrund des summierten Eigenkapitalbetrages ist dann der zulässige Höchstbetrag der Ausgleichsrücklage von einem Drittel des Eigenkapitals zu ermitteln. Sofern die Ausgleichsrücklage diesen Bestand noch nicht aufweist, kann die Gemeinde den erzielten Jahresüberschuss dieser Rücklage vollständig oder anteilig zugeführt werden bzw. einen Fehlbetrag entsprechend mit dieser Rücklage verrechnen.

#### **4.1.4 Zu Nummer 1.4 (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag):**

##### **4.1.4.1 Der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“**

###### **4.1.4.1.1 Der Ausweis des Jahresergebnisses**

###### **4.1.4.1.1.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses wird das haushaltswirtschaftliche Jahresergebnis aus der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr festgestellt. Es wird in der Ergebnisrechnung als

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ausgewiesen. Dieses Ergebnis ist in die gemeindliche Bilanz zu übernehmen und unter dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ anzusetzen. Dieser Ausweis steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den nach Arten gegliederten Erträgen und Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung (vgl. § 37 GemHVO NRW).

Der Ansatz des gemeindlichen Jahresergebnisses setzt voraus, dass von der Gemeinde eine zutreffende Periodenabgrenzung vorgenommen wurde und die Erträge und Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen waren. Im Zusammenhang mit der Ergebnisrechnung wird klar, ob der Bilanzposten als „Jahresüberschuss“ oder als „Jahresfehlbetrag“ zu bezeichnen ist. Die Ermittlung eines Jahresergebnisses mithilfe eines Eigenkapitalvergleichs (Beginn und Ende des Haushaltsjahres) ist daher nicht vorzunehmen.

Die Gemeinde soll unter dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ nur das Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und nicht noch zusätzlich entstandene Jahresergebnisse von ausgewählten Vorjahren gesondert ausweisen. Eine solche Darstellung ist auch dann nicht geboten, wenn der Rat der Gemeinde noch nicht über die Verwendung des Jahresergebnisses eines Vorjahres entschieden bzw. den betreffenden Jahresabschluss noch nicht festgestellt hat (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Insbesondere, wenn die Ausgleichsrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ keinen Bestand mehr aufweist und in den Vorjahren jeweils Jahresfehlbeträge entstanden sind, bleibt für den Rat nur als einzige „Verwendungsentscheidung“, die Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage. Es reicht daher in der Bilanzdarstellung aus, wenn nur das Jahresergebnis des Haushaltsjahres gesondert aufgezeigt wird, für das der Jahresabschluss aufgestellt worden ist.

#### **4.1.4.1.1.2 Die Bezeichnung**

Der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ in der gemeindlichen Bilanz soll entsprechend dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung als „Jahresüberschuss“ oder als „Jahresfehlbetrag“ bezeichnet werden und dazu den ermittelten Betrag als Ansatz aufweisen. In diesem Zusammenhang darf die Gemeinde die Bezeichnung „Jahresüberschuss“ für den Bilanzposten nur dann benutzen, wenn nach der gemeindlichen Ergebnisrechnung ein Jahresergebnis entstanden ist, das als positiver Betrag auszuweisen bzw. darzustellen ist.

Die Gemeinde darf im Falle eines Jahresergebnisses, das einen Fehlbetrag darstellt und in der gemeindlichen Bilanz als Jahresfehlbetrag mit einem negativen Betrag auszuweisen bzw. darzustellen ist, für den Bilanzposten nicht die Bezeichnung „Jahresüberschuss“ verwenden. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gemeinde zur besseren Nachvollziehbarkeit einen entstandenen Jahresfehlbetrag zusätzlich mit einem in Klammern gesetzten Minuszeichen als Vorzeichen (-) versehen hat. Die Gemeinde muss ein Jahresergebnis mit einem negativem Wert immer anders bezeichnen als ein Jahresergebnis mit einem positivem Wert.

Diese Vorgehensweise muss eine entsprechende Anwendung bei der Gemeinde finden, wenn in der gemeindlichen Bilanz aufgrund örtlicher Gegebenheiten der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ ersetzt worden ist. Die anteilige oder vollständige Verrechnung des Jahresergebnisses mit anderen Eigenkapitalposten vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat ist kein Anlass für eine andere Handlungsweise der Gemeinde. Unabhängig von der örtlichen Vorgehensweise muss die Aussagekraft dieses Bilanzposten und die notwendige Transparenz über einen im Jahresvergleich ggf. unterschiedlichen bilanziellen Ansatz unter diesem Bilanzposten gewährleistet werden.

#### **4.1.4.1.1.3 Die Bilanzierung**

Die Gemeinde soll vor der Feststellung des Jahresabschlusses i. d. R. keine Verrechnung des Jahresergebnisses mit anderen Bilanzposten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ vornehmen, denn dem Rat der Gemeinde ist grundsätzlich die Bilanz ohne eine vorherige vollständige oder teilweise Verwendung des erzielten Jahresergebnisses vorzulegen. Für die Feststellung des Jahresabschlusses benötigt er eine „Bilanz vor Ergebnisverwendung“, denn er hat über die Verwendung des im Haushaltsjahr erzielten Jahresüberschusses oder des entstandenen Jahresfehlbetrages zu beschließen (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Im Zusammenhang mit einem Jahresüberschuss als Jahresergebnis hat die Gemeinde zu beachten, dass der Jahresüberschuss nicht gesondert bilanziert werden darf, um den erzielten Überschuss unmittelbar in die Bewirtschaftung des Folgejahres des Haushaltsjahres einzubeziehen und damit einen für das Folgejahr geplanten Fehlbetrag zu decken. Ein Überschuss ist immer der Ausgleichsrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zuzuführen, soweit deren Bestand noch nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des gemeindlichen Eigenkapitals erreicht hat (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

Die haushaltsrechtliche bestimmte Verrechnung stellt keine „Entnahme von Haushaltsmitteln“ aus der Ausgleichsrücklage oder ggf. aus der Allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Bilanz dar. Entsprechend bedarf es auch keiner „Überführung“ in die Ergebnisrechnung der Gemeinde. Die nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmende Verrechnung ist daher von der Gemeinde auch nicht im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung gesondert nachzuweisen.

#### **4.1.4.1.2 Kein Ausweis „anderer“ Jahresergebnisse**

##### **4.1.4.1.2.1 Von „fremden Finanzmitteln“**

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel (Fremde Finanzmittel), die zur Abwicklung von gesetzlich festgelegten Aufgaben im Auftrag Dritter bestimmt und unter einer gesonderten Haushaltsposition in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen sind, führen aufgrund der ausschließlichen zahlungsmäßigen Abwicklung nicht zu einem eigenkapitalrelevanten Jahresergebnis bei der Gemeinde. Für die Gemeinde entstehen daher daraus keine Erträge und Aufwendungen.

Zum Abschlussstichtag muss die Gemeinde anhand des Bestandes an fremden Finanzmitteln und deren Abwicklung im Haushaltsjahr nur klären, ob ein zahlungsmäßiger Ausgleich oder Differenzen bestehen. Sie muss nicht klären, ob Erträge und Aufwendungen entstand und getrennt für sich gegenüber zu stellen sind, um einen gesonderten Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag nachzuweisen. Bei bestehenden Differenzen muss sie gegenüber den Dritten als Auftraggeber ggf. Forderungen geltend machen oder sie ist zu Erstattungen verpflichtet.

Die Sachlage zum Abschlussstichtag muss entsprechend für den daraus entstehenden bilanziellen Ansatz erfasst und in der gemeindlichen Bilanz abgebildet werden. Die von der Gemeinde festgestellten Differenzen können dabei in ihrer Bilanz nicht in den Bilanzbereich „Eigenkapital“ einbezogen werden, sondern sind gesondert unter den jeweils sachlich zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite und der Passivseite der Bilanz anzusetzen.

##### **4.1.4.1.2.2 Von „Stiftungen“**

Im Zusammenhang mit der Verwaltung und Bewirtschaftung rechtlich unselbstständiger örtlicher Stiftungen kann es für die Gemeinde sachgerecht sein, für die einzelnen Stiftungen gesonderte Teilrechnungen aufzustellen und

ggf. gesonderte Konten oder Unterkonten einzurichten. Sie muss die Bewirtschaftung und Abrechnung der einzelnen Stiftung so gestalten, dass die Erfüllung der zweckbezogenen Vorgaben nachvollziehbar wird und der Nachweis darüber erbracht werden kann.

Die haushaltswirtschaftliche Abgrenzung darf bei der Gemeinde jedoch nicht so weit gehen, dass für die einzelnen rechtlich unselbstständigen Stiftungen oder insgesamt für alle diese Stiftungen im Rahmen des Jahresergebnisses ein eigener Ergebnisausweis erfolgt. Die Vorgabe, dass die Stiftungen den Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft unterliegen und im Jahresabschluss der Gemeinde gesondert nachzuweisen sind, stellt keine Grundlage dafür dar (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW). Es darf deshalb bei diesem Vermögen keine Sonderrolle im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses entstehen.

#### **4.1.4.1.3 Kein Ausweis eines Ergebnisvortrags**

##### **4.1.4.1.3.1 Die Unzulässigkeit**

Die Gemeinde hat für ihren Jahresabschluss zu beachten, dass in der Bilanz im Bereich „Eigenkapital“ kein Bilanzposten „Ergebnisvortrag“ angesetzt werden darf. Sie darf als Eigenkapitalposten nur die Rücklagen ausweisen, denen haushaltsrechtlich besondere Funktionen zugeordnet wurden. Für die Gemeinde ist es daher nicht zulässig, unter einem gesonderten Bilanzposten „Ergebnisvortrag“ die noch nicht verrechneten Ergebnisse aus einem oder mehreren Vorjahren zusätzlich zur Ausgleichsrücklage auszuweisen.

Durch den Ansatz des nicht verrechneten Jahresergebnisses unter einem Posten „Ergebnisvortrag“ in der gemeindlichen Bilanz wird der haushaltswirtschaftliche sowie bilanzielle Status des Jahresergebnisses verändert, denn der angesetzte Betrag steht dann in einem anderen Haushaltsjahr zur Verrechnung mit einem Jahresfehlbetrag oder Jahresüberschuss der Gemeinde zur Verfügung, ohne dass die Gemeinde dafür die Ausgleichsrücklage oder die Allgemeine Rücklage in Anspruch nehmen muss.

Bei einem Ansatz eines Jahresergebnisses aus einem Vorjahr unter einem Posten „Ergebnisvortrag“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“, hat die Gemeindeverwaltung faktisch eigenständig eine noch vorzunehmende Verrechnung bereits durchgeführt, wenn vom Rat der Gemeinde noch keinen Beschluss über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages gefasst wurde (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Sachlage darf von der Gemeinde nicht herbeigeführt werden.

##### **4.1.4.1.3.2 Die Vermeidung der Unzulässigkeit**

Die Gemeinde kann bei einem noch fehlenden Beschluss des Rates über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages die Unzulässigkeit des Ausweises eines Ergebnisvortrags in der gemeindlichen Bilanz dadurch vermeiden, dass nicht verrechnete Jahresergebnisse zusammen mit dem aktuellen Jahresergebnis unter dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ angesetzt werden. Dadurch bleibt der haushaltswirtschaftliche und der bilanzrechtliche Status unverändert.

In den Fällen des fehlenden Verwendungsbeschlusses des Rates muss die Gemeinde die tatsächliche Sachlage in den einzelnen Haushaltsjahren durch „Davon-Vermerke“ mit den einzelnen Jahresergebnissen unter dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ differenziert darstellen. Sie muss die zutreffende Zuordnung vornehmen und dadurch die Nachvollziehbarkeit dieser Daten sicherstellen. Die Gemeinde darf derartige Informationen i. d. R. nicht allein in den Anhang im Jahresabschluss aufnehmen.

Ein ausstehender Ratsbeschluss über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages des Vorjahres muss für die Gemeindeverwaltung nicht zwingend dazu führen, das Jahresergebnis des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Haushaltsjahres nicht zu verrechnen. Bei der Gemeinde kann es üblich sein, dass die Gemeindeverwaltung in der gemeindlichen Bilanz das erzielte Jahresergebnis durch eine Verrechnung bereits in die Form „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ überleitet. Die dadurch entstehende Verwendung einschließlich der Veränderungen der Rücklagen stellt eine zulässige Vorgehensweise dar. Sie hat jedoch einen vorläufigen Charakter und bedarf eines Beschlusses des Rates der Gemeinde.

Der Anhang im Jahresabschluss muss in derartigen Fällen sachgerechte Angaben enthalten, die den Grund für die Darstellung mehrerer Jahresergebnisse oder aber den Anlass und die Form der Verrechnung zum Bilanzergebnis aufzeigen und begründen. Eine ggf. aufgrund der späteren Beschlussfassung des Rates vorzunehmende Berichtigung bei diesen Möglichkeiten für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz steht einer „vorläufigen“ Beibehaltung oder Verrechnung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres nicht entgegen.

#### **4.1.4.2 Der Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“**

Im Rahmen der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses bleibt es dem Bürgermeister unbenommen, dem Rat der Gemeinde einen Vorschlag zur Verwendung des in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnisses zu unterbreiten. Sofern Rat der Gemeinde einen solchen Vorschlag des Bürgermeisters erwartet oder örtlich ausreichend sicher ist, dass der Rat entsprechend einem solchen Verwendungsvorschlag entscheiden wird, kann das gemeindliche Jahresergebnis bereits teilweise oder vollständig verrechnet werden.

In diesen Fällen kann vom Bürgermeister aufgrund der Verrechnung in der Bilanz der Gemeinde der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den neuen Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ teilweise oder vollständig ersetzt werden. Diese „Fortführung“ der gemeindlichen Bilanz vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat bedarf jedoch einer gesonderten Erläuterung im Anhang im Jahresabschluss, um eine ausreichende Transparenz über die bilanziellen Verhältnisse zu schaffen und die Entscheidungshoheit bzw. das Budgetrecht des Rates nicht einzuschränken.

Bei einer solchen örtlichen Vorgehensweise muss die Gemeinde beachten, dass dadurch die Einhaltung der Vorgaben zum Haushaltsausgleich und zur Haussicherung nicht berührt werden, denn dabei ist auch bei bilanziellen Verrechnungen weiterhin vorrangig auf den erzielten Jahresüberschuss oder den entstandenen Jahresfehlbetrag abzustellen (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Gegebenheiten haben in bilanzieller Hinsicht zur Folge, dass z. B. der Jahresüberschuss nicht unmittelbar der allgemeinen Rücklage zugeführt werden darf, wenn die Ausgleichsrücklage im entsprechenden Umfang aufgefüllt werden kann.

Die Gemeinde muss zukunftsbezogen berücksichtigen, dass sie jährlich den Haushaltsausgleich erreichen muss und der Ausgleich bei einer Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals nur dann als erreicht gilt, wenn lediglich eine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage notwendig wird. Ein „fiktiver Haushaltsausgleich“ stellt eine weitere Abgrenzung in der Pflicht zur Erreichung des jährlichen Haushaltsausgleichs dar (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Eine vollständige oder anteilige Zuführung des Jahresüberschusses zur Allgemeinen Rücklage ist aber dann möglich, wenn der Jahresüberschuss den Betrag übersteigt, der wegen des zulässigen Höchstbetrages der Ausgleichsrücklage dieser Rücklage noch zugeführt werden kann.

#### **4.1.4.3 Der Bilanzausweis "Verrechnungen"**

Die Gemeinde ist verpflichtet, Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben lassen zu, dass die Verrechnung buchungstechnisch im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Zusammenhang mit der Verrechnung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses abgewickelt wird (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Dieser Zusammenhang wird insbesondere auch dadurch deutlich, dass die Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann für den aus den Verrechnungserträgen und Verrechnungsaufwendungen entstehender Nettobetrag unter einem zusätzlichen Bilanzposten "Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen" im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt werden.

Dieser Bilanzposten kann dann im Rahmen der Überführung der Bestandskonten in das neue Haushaltsjahr, vergleichbar der Überführung des Ansatzes des Bilanzpostens "Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag", mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Durch einen solchen zusätzlichen Bilanzposten wird vermieden, dass für die gemeindliche Buchführung unmittelbare Unterkonten des Bestandskontos "Allgemeine Rücklage" einzurichten sind. Die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen müssen jedoch nicht zwingend unterjährig mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Sie müssen jedoch unterjährig gesondert erfasst werden, denn auch diese Erträge und Aufwendungen stellen gemeindliche Ressourcen dar.

Für die unterjährige Erfassung sollte die Gemeinde gesonderte Konten im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung einrichten, damit die Erträge und Aufwendungen, wie haushaltsrechtlich vorgesehen, nicht in das Jahresergebnis der Gemeinde einbezogen werden (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Für die Einordnung der Konten in den örtlichen Kontenplan kann die Gemeinde die Einordnung der entsprechenden Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik heranziehen, denn auch diese Erträge und Aufwendungen stellen statistisch zu erfassende gemeindliche Ressourcen dar.

Der gesonderte Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz schafft neben dem nachrichtlichen Ausweis der Verrechnungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung eine entsprechende sachgerechte Transparenz in der gemeindlichen Bilanz. Die bilanzielle Darstellung ist erforderlich, denn solche Angaben tragen ebenfalls zu einer zutreffenden Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und ihrer weiteren bei. Die Gemeinde sollte deshalb den zusätzlichen Bilanzposten auch in ihrer jährlichen Eigenkapitalveränderungsrechnung gesondert angeben (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

#### **4.1.4.4 Die Verrechnung des Jahresergebnisses**

##### **4.1.4.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde kann dann die erforderliche Umbuchung des erzielten Jahresergebnisses (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) innerhalb des gemeindlichen Eigenkapitals vorgenommen werden. Ein Jahresüberschuss kann der Ausgleichsrücklage zugeführt werden, sofern der Bestand der Ausgleichsrücklage noch nicht den zulässigen Höchstbetrag erreicht hat (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW). Ein Jahresfehlbetrag ist mit der Ausgleichsrücklage zu verrechnen, sofern diese Rücklage noch einen entsprechenden Bestand aufweist. In den anderen Fällen ist das Jahresergebnis (vollständig oder anteilig) mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen.

Für die Gemeinde besteht jedoch kein allgemeines Wahlrecht, ob sie das Jahresergebnis des Haushaltsjahres der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage zuführt bzw. damit verrechnet. Die Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage ist bei einem Jahresfehlbetrag immer vorrangig vorzunehmen, weil die Gemeinde haushaltsrechtlich verpflichtet ist, jährlich ihren Haushalt auszugleichen. Nur durch eine Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit der Ausgleichsrücklage gilt der gemeindliche Haushalt für das Haushaltsjahr noch als ausgeglichen (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW).

Diese haushaltsrechtlichen Gegebenheiten bedingen nicht, dass ein gemeindlicher Verrechnungsbetrag buchungs-technisch aus der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage zu entnehmen und in die Ergebnisrechnung zu „überführen“ bzw. dort einzubuchen ist. Die Ergebnisrechnung stellt mit ihrer Differenzierung in Konten nach Ertrags- und Aufwandsarten lediglich eine Untergliederung des „Eigenkapitalkontos“ in Unterkonten dar. Die Gemeinde hat daher grundsätzlich nur aus der Ergebnisrechnung bzw. den örtlich eingerichteten Unterkonten (Abschlusskonto) ins Eigenkapital zu buchen und nicht umgekehrt.

Im Falle einer Überschuldung ist ein Jahresüberschuss oder ein Jahresfehlbetrag der Gemeinde mit dem auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten besonderen Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 7 GemHVO NRW). Dieser Bilanzposten stellt einen rechnerischen Gegenposten zum gemeindlichen Eigenkapital auf der Passivseite der Bilanz dar, wenn das Eigenkapital einen negativen Betrag aufweist. Sofern ein solcher Posten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist und sich ein weiterer Jahresfehlbetrag bei der Gemeinde ergibt, ist der Ansatz unter diesem Bilanzposten entsprechend zu erhöhen. Bei einem Jahresüberschuss wird der Ansatz bei diesem Bilanzposten entsprechend verringert.

#### **4.1.4.4.2 Das Jahresergebnis und Stiftungserträge**

Ein Stifter kann eine rechtlich unselbstständige Stiftung (fiduziarische Stiftung) errichten und die Gemeinde mit der Verwaltung beauftragen. Er kann dabei als Ausdruck seines Stifterwillens auch Bedingungen und Auflagen hinsichtlich der Verwendung der Erträge der Stiftung festlegen. Die Gemeinde als Rechtsträger ist dann als Treuhänder für den Stifter tätig und verantwortlich für die Verwaltung und ordnungsgemäße Erledigung der Stiftungsgeschäfte im Haushaltsjahr.

Derartige Stiftungen werden durch die Aufstellung von Teilplänen (Produktbereich Stiftungen) in den gemeindlichen Haushalt einbezogen. In das gemeindliche Jahresergebnis fließen daher auch die Erträge und Aufwendungen aus den Stiftungsgeschäften der Gemeinde ein. Von der Gemeinde ist jedoch zu beachten, dass i. d. R. ein Überschuss aus Stiftungsgeschäften haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden darf, auch wenn der Überschuss in das (gesamte) Jahresergebnis der Gemeinde einzubeziehen ist.

Die Gemeinde muss im Rahmen von vertraglich bestehenden Zweckbindungen eine Verwendung entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck gewährleisten. Die oftmals vom Stifter vorgegebene Zwecksetzung lässt daher nicht zu, diese Erträge mit den übrigen Erträgen der Gemeinde der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten haushaltswirtschaftlichen Jahresergebnisses der Gemeinde muss daher der Rat beschließen, den erzielten Jahresüberschuss aus den Stiftungsgeschäften einer Sonderrücklage zuzuführen.

Mit einem derartigen Beschluss kann der Rat sicherstellen, dass die Gemeinde den im Haushaltsjahr aus Stiftungsgeschäften erzielten Überschuss nur für Zwecke der betreffenden rechtlich unselbstständigen Stiftung verwendet werden darf. Vor der Verrechnung des der Gemeinde zustehenden Jahresüberschusses ist der entsprechende (Stiftungs-) Anteil herauszurechnen. Die Gemeinde kann nicht dadurch auf einen Beschluss verzichten, dass in der gemeindlichen Haushaltssatzung getrennte Festlegungen für den gemeindlichen Haushalt und für rechtlich unselbstständige Stiftungen getroffen werden.

## **4.2 Zu Nummer 2 (Sonderposten):**

### **4.2.0.1 Die bilanzielle Zuordnung**

In der gemeindlichen Bilanz müssen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und dadurch zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, gesondert auf der Passivseite angesetzt werden. Diese Bilanzierung ist Ausdruck des von der Gemeinde anzuwendenden Bruttoprinzips, denn die von Dritten erhaltenen Finanzmittel dürfen nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht und auch nicht unmittelbar ertragswirksam vereinnahmt werden.

Die Finanzleistungen Dritter für gemeindliche Investitionen sind von der Gemeinde als Sonderposten in ihrer Bilanz anzusetzen. Diese Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital anzusehen, denn die Gemeinde hat im Zeitpunkt des Eingangs solcher Finanzmittel i. d. R. den damit verbundenen Verwendungszweck (Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen sowie deren Gebrauch für die gemeindliche Aufgabenerfüllung) noch nicht erfüllt.

Die langfristigen Verwendungsvorgaben und Nutzungsbeschränkungen bedingen grundsätzlich, dass die Gemeinde die erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die gewährten investiven Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt wurden. Die von öffentlich-rechtlichen Institutionen gewährten Zuwendungen beinhalten immer eine Rückzahlungsverpflichtung für den Fall, dass von der Gemeinde keine vollständige zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendungsmittel erfolgt.

Derartige Zuwendungsgeber dürfen im Rahmen der Aufgabenerfüllung grundsätzlich keine Finanzleistungen ohne Gegenleistung des Zuwendungsempfängers erbringen. Für die bilanzielle Behandlung durch die Gemeinde kommt es jedoch nicht darauf an, ob der Zuwendungsgeber als Kapitalgeber die Gemeinde ggf. tatsächlich in Anspruch nimmt. Für die Gemeinde überwiegt i. d. R. in bilanzieller Hinsicht der Eigenkapitalcharakter der erhaltenen Zuwendung immer dann, wenn vonseiten des Zuwendungsgebers keine ausdrückliche Rückzahlungsverpflichtung für die Gemeinde festgesetzt wurde.

Sofern vom Zuwendungsgeber eine besondere Zweckbindungsfrist festgelegt wurde, entsteht daraus nicht unmittelbar ein Fremdkapitalcharakter für die erhaltenen Finanzleistungen. Erst wenn durch ein Ereignis die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungsmittel nicht mehr gegeben ist, erhalten die Zuwendungsmittel ab diesem Zeitpunkt einen Fremdkapitalcharakter. Es ist daher insgesamt betrachtet sachgerecht, dass die Gemeinde die erhaltenen Finanzmittel solange in der gemeindlichen Bilanz nach dem Eigenkapital ansetzt, wie der damit finanzierte gemeindliche Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.

Der Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz trägt daher dazu bei, dass die vielfältigen Beteiligungen Dritter an der Finanzierung von Vermögensgegenständen der Gemeinde in Form von investiven Zuwendungen, Beiträgen, Gebühren sowie sonstigen investiv ausgerichtete Leistungen sichtbar und nachvollziehbar gemacht werden kann. Es wird auch im Sinne des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit verhindert, dass die Gemeinde im Jahr des Erhalts des Kapitals den Vorteil bereits vollständig ihrer Haushaltswirtschaft zurechnet, sodass ein Ertrag dann nur einer Generation zugutekäme.

Mit der Passivierung der Finanzleistungen Dritter in der gemeindlichen Bilanz erfolgt eine wirtschaftliche Zuordnung des erhaltenen Kapitals. Die Unterstützungsleistungen werden wirtschaftlich auf die Jahre verteilt, in denen der dadurch finanzierte abnutzbare Vermögensgegenstand durch die Gemeinde genutzt werden soll. Es ist dabei nicht erforderlich, in der Bilanz die Zuwendungsgeber zu nennen oder den Bilanzbereich „Sonderposten“ danach zu gliedern. Es muss bilanziell nicht „jeder“ genannt werden, der eine Finanzleistung für die Gemeinde erbringt.



Die wirtschaftliche Zuordnung des erhaltenen Kapitals erfordert von der Gemeinde jedoch eine konkrete Verknüpfung mit dem gemeindlichen Vermögensgegenstand, der damit finanziert worden ist. Nur diese sachliche Verknüpfung sichert, dass bei der Gemeinde der periodengerechten Verteilung der nutzungsbezogenen Lasten ein ertragsmäßiger Gegenwert gegenübergestellt werden kann. Bereits aus eigenen Interessen heraus muss die Gemeinde gewährleisten, dass diese wirtschaftliche Verteilung im Rahmen des Lebenszyklus des geförderten Vermögensgegenstandes erfolgt.

Für die Gemeinde ist es daher nicht zulässig, nur wegen erhaltener Zuwendungen bzw. ohne deren zweckbezogene Zuordnung zu gemeindlichen Vermögensgegenständen einen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu anzusetzen. Sie darf andererseits nicht auf den Ansatz von Sonderposten verzichten, weil ihr Zuwendungen in pauschaler Form gewährt wurden und die Gemeinde eigenverantwortlich die sachlichen Verknüpfungen zu den betroffenen Vermögensgegenständen vorzunehmen hat. Ohne die Verknüpfung kann nur eine Passivierung unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ in Betracht kommen.

#### **4.2.0.2 Die Abgrenzung der Wertansätze**

##### **4.2.0.2.1 Bei Geldleistungen**

Mit den Sonderposten wird der Gemeinde die wirtschaftliche Verteilung der erhaltenen Zuwendung auf den Zeitraum der Nutzung eines Vermögensgegenstandes erleichtert. Die Festlegung eines Zuwendungsgebers gegenüber der Gemeinde, die erhaltenen Finanzmittel (Zuwendung) für gemeindliche Investitionen zu verwenden, hat zur Folge, dass in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten bezogen, auf die angeschafften oder hergestellten, zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände anzusetzen sind.

Die Zwecksetzung von Investitionszuwendungen verpflichtet dabei die Gemeinde, die von ihr zu bilanzierenden Sonderposten im Zusammenhang mit dem damit finanzierten Vermögensgegenstand und höchstens in Höhe der dafür verwendeten Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz darf auch während der Nutzungszeit des gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht den Wertansatz des zugeordneten Vermögensgegenstandes übersteigen.

Bei einer Wertminderung des Vermögensgegenstandes durch planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen ist der angesetzte Sonderposten entsprechend bilanziell anzupassen bzw. ertragswirksam aufzulösen. Eine Saldierung der Auflösungsbeträge mit den Abschreibungsbeträgen ist dabei nicht zulässig, denn Wertansätze auf der Passivseite dürfen nicht mit Wertansätzen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz verrechnet werden. Die durch die Abschreibungen entstehenden haushaltswirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde werden um die Erträge aus der Auflösung der Sonderposten vermindert.

Die Gemeinde darf zudem eine von einem Dritten erhaltene Investitionszuwendung haushaltsmäßig nicht als allgemeinen Zuschuss behandeln und unmittelbar unter dem gemeindlichen Eigenkapital bilanzieren. Sie muss bei dieser Zuwendung immer eine Verknüpfung des damit zu finanzierenden Vermögensgegenstandes mit dem aufgrund der Zuwendung zu passivierenden Sonderposten herstellen. Diese haushaltswirtschaftliche Verknüpfung muss bei gemeindlichen Investitionszuwendungen unabhängig davon bestehen, ob die Zuwendungen der Gemeinde projekt- oder objektbezogen oder in pauschaler Form gewährt worden sind.

Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen, z. B. gemeindliche Grundstücke, bleibt deshalb auch der aus der erhaltenen Finanzleistung Dritter gebildete und in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderposten unverändert, solange die Gemeinde über den entsprechenden Vermögensgegenstand verfügt. Die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer eines nicht abnutzbaren Vermögensgegenstandes darf erst dann eine ertragswirksame Auflösung des damit verbundenen und in der Bilanz angesetzten Sonderpostens vornehmen, wenn der Vermögensgegenstand nicht mehr im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt und an Dritte abgegeben wird.

Während der Nutzungszeit kann eine Änderung des Wertansatzes i. d. R. nur ausnahmsweise dann erfolgen, wenn aufgrund eines besonderen Ereignisses eine planmäßige Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist. Bei der Veräußerung (Abgang) eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde ist der Wertansatz vollständig aufzulösen und die daraus entstehenden gemeindlichen Erträge unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sonderposten der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 23 zugeordnet worden (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.2.0.2.2 Bei Sachleistungen**

Die bilanziellen Wertansätze für Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz werden nicht nur Geldleistungen, sondern auch durch die Sachleistungen von Dritten bestimmt. Im Zusammenhang mit derartigen Leistungen sind in Höhe des damit verbundenen Geldwertes entsprechende Sonderposten zu passivieren, wenn die Sachleistungen einen in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand darstellen.

Diese Sachlage steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksame Tätigkeit) werden dort als Sammelbegriffe benutzt. Für die daraus entstehenden Wertansätze müssen nicht zwingend gesonderte bzw. zusätzliche Bilanzposten gebildet werden.

#### **4.2.0.2.3 Für erhaltene Anzahlungen**

Die Gemeinde hat erhaltene investive Finanzmittel von Dritten in ihrer Bilanz grundsätzlich als erhaltene Anzahlungen unter den Verbindlichkeiten anzusetzen, solange sie mit diesen Finanzmitteln noch keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände ganz oder teilweise angeschafft hat. Erst wenn zum späteren Zeitpunkt die Vermögensgegenstände durch die Gemeinde entsprechend der Zweckvorgabe der erhaltenen Finanzmittel angeschafft oder hergestellt wurden, sind die entsprechenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz durch Umschichtung aus dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu bilden.

In besonderen Fällen kann es unter dem Gesichtspunkt der Aufgaben des Jahresabschlusses und der Feststellung, dass zum Abschlussstichtag z. B. nur Landeszuwendungen noch nicht verwendet wurden, sachgerecht sein, den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz in den Bereich „Sonderposten“ unter den gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ umzuschichten. Diese Vorgehensweise sowie die Veränderungen der Wertansätze zum Abschlussstichtag sollen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss angegeben und näher erläutert werden.

#### **4.2.0.3 Der Ausschluss ertragswirksamer Auflösung**

In Einzelfällen kann durch den Zuwendungsgeber eine ertragswirksame Verwendung erhaltener Finanzleistungen durch die Gemeinde ausgeschlossen worden sein. In diesen Fällen darf die Gemeinde keinen Sonderposten in ihrer Bilanz passivieren, sondern hat stattdessen eine entsprechende Sonderrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Das Land als Zuwendungsgeber investiver Zuwendungen hat die Ertragswirksamkeit seiner den Gemeinden gewährten Finanzleistungen bisher jedoch noch nicht ausgeschlossen, sodass die Gemeinde für die vom Land gewährten Zuwendungen regelmäßig auch einen Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren hat, wenn der damit finanzierte Vermögensgegenstand aktiviert wurde.

#### **4.2.0.4 Der Sonderpostenspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Sonderpostenspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Dadurch wird eine bessere Nachvollziehbarkeit der Planung der Veranschlagung der Abschreibungen und der Auflösung von Sonderposten sowie der Zusammenhänge zwischen diesen Haushaltspositionen erreicht.

Der Sonderpostenspiegel dient u. a. auch dazu, für jeden Kapitalposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Er trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten der Gemeinde bei. Ein solcher Sonderpostenspiegel kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die Gemeinde kann zu ihren Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz auch weitere Zusatzinformationen geben. Sie kann z. B. die Erläuterungen zu den gemeindlichen Sonderposten danach gliedern, ob die Sonderposten einem abnutzbaren oder einem nicht abnutzbaren Vermögensgegenstand der Gemeinde zugeordnet worden sind. Sofern die Gemeinde dem Anhang keinen Sonderpostenspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Sonderposten angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Sonderposten zu gliedern.

#### **4.2.1 Zu Nummer 2.1 (Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen):**

##### **4.2.1.1 Die Passivierung erhaltener Zuwendungen**

###### **4.2.1.1.1 Allgemeine Sachlage**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ sind die von Dritten der Gemeinde gewährten investiven Zuwendungen anzusetzen. Diese Zuwendungen stellen für die Gemeinde zusätzliche Finanzierungsmittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen dar. Sie sind von der Gemeinde jedoch nicht unmittelbar in der gemeindlichen Bilanz vollständig als Kapitalbeitrag (Fremdkapital/Eigenkapital) zu bilanzieren. Die ertragsmäßige Aufteilung auf die Nutzungszeit des damit finanzierten Vermögensgegenstandes bedingt, dass die erhaltenen Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Sonderposten“ sachlich zutreffend anzusetzen sind (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

Bei dieser Passivierung erhaltener Zuwendungen kommt es nicht darauf an, ob die investiven Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt worden sind. Es muss sich dabei aber um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln, auch wenn dem Zuwendungsgeber grundsätzlich ein Rückforderungsrecht gegenüber der Gemeinde bei nicht zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Finanzmittel zusteht. Ausschlaggebend ist nicht, ob der Zuwendungsgeber die mögliche Ausübung dieses Rechts förmlich angekündigt hat.

Ein Zuwendungsgeber kann der Gemeinde aber auch rückzahlbare Zuwendungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen gewähren, z. B. in Form von Darlehen. In solchen Fällen beinhaltet die Zuwendungsgewährung von

Anfang an für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Rückzahlung an den Zuwendungsgeber, z. B. im Rahmen von Förderungen der Kreditanstalt für Wiederaufbau. Derartige erhaltene Zuwendungen stellen für die Gemeinde immer Verbindlichkeiten dar und sind entsprechend in der gemeindlichen Bilanz unter dem besonderen Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ anzusetzen.

**4.2.1.1.2 Die Differenzierung des Wertansatzes**

Für erhaltene Zuwendungen für den Erwerb von nicht abnutzbaren Anlagevermögen durch die Gemeinde sind in der gemeindlichen Bilanz ebenfalls entsprechende Sonderposten zu bilden, z. B. aufgrund des Erwerbs unbebauter Grundstücke. Die aufgrund dieser Geschäftsvorfälle bilanzierten Sonderposten bleiben in der Bilanz so lange unverändert, wie die Gemeinde über den betreffenden Vermögensgegenstand im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung verfügt. Der erste Teil sowie der zweite Teil eines Beispiels sollen die Sachlage verdeutlichen. Der erste Teil des Beispiels wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 133).

**BEISPIEL:**

**Verknüpfungen des Sonderpostens „Zuwendungen“ mit Vermögensgegenständen**

**1. Teil:**

Die Gemeinde soll im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss nicht mit speziellen Erläuterungen eine Differenzierung des Wertansatzes zum Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ nach der Herkunft der erhaltenen investiven Zuwendungen aufzeigen. Mit dieser Darstellung kann die notwendige Nachvollziehbarkeit der vermögensmäßigen Veränderungen zwischen den Abschlussstichtagen nicht als ausreichend angesehen werden.

<b>Keine Differenzierung des Sonderpostens „Zuwendungen“ nach Zuwendungsgebern</b>		
	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Bund	----	----
Land	----	----
Zweckverbände	----	----
Unternehmen	----	----
Privatpersonen	----	----
Sonstige	----	----

Die Kenntnis der Gemeinde über die konkrete Herkunft der ihr gewährten Finanzmittel ist für den einzelnen Finanzierungsvorgang bedeutsam. Für die Bilanzierung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist im Zusammenhang mit den angeschafften Vermögensgegenständen ein auf die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände unmittelbarer Bezug herzustellen und im Nutzungszeitraum beizubehalten.

*Beispiel 133 „Die Differenzierung des Wertansatzes für Zuwendungen“ (Teil 1)*

Für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten und bilanzierten Vermögensgegenständen her. Erst nach zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung erhält dieses Kapital den für den Ansatz als Sonderposten in der Bilanz notwendigen Eigenkapitalcharakter. Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der Bilanz hat daher immer im Gleichklang mit der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu erfolgen.

Der zweite Teil des Beispiels soll wie der erste Teil des Beispiels die Sachlage verdeutlichen. Der zweite Teil des Beispiels wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 133).

**BEISPIEL:**

**Verknüpfungen des Sonderpostens „Zuwendungen“ mit Vermögensgegenständen**

**2. Teil:**

Im Zusammenhang mit dem Wertansatz unter dem „Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen“ in der Bilanz soll bei der Gemeinde eine Verknüpfung zu den mit den Zuwendungen finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenständen bestehen. Die Verbindungen zwischen den Ansätzen des Sonderpostens und den Vermögensgegenständen kann dann im Anhang nach Sachgruppen geordnet aufgezeigt werden. Für deren Gliederung kann die Gemeinde die Mindestgliederung der Sachanlagen auf der Aktivseite der Bilanz nutzen:

<b>Verknüpfungen des Sonderpostens „Zuwendungen“ mit Vermögensgegenständen</b>		
<b>Vermögensart</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Unbebaute Grundstücke	2.567.987 Euro	2.567.987 Euro
Kinder- und Jugendeinrichtungen	98.456.345 Euro	94.456.345 Euro
Schulen	185.789.567 Euro	191.456.123 Euro
Wohnbauten	usw.	usw.
Sonstige Dienstgebäude	usw.	usw.
Brücken und Tunnel	usw.	usw.
Straßen	usw.	usw.
Sonstiges Infrastrukturvermögen	usw.	usw.
Bauten auf fremden Grund und Boden	usw.	usw.
Kunst- und Kulturgegenstände	usw.	usw.
Maschinen und Fahrzeuge	usw.	usw.
Betriebs- und Geschäftsausstattung	usw.	usw.

Die Gemeinde kann für die Differenzierung des Wertansatzes unter dem Sonderposten „Zuwendungen“ auf ihrer Anlagenbuchhaltung aufbauen, die Daten und Informationen über die gemeindlichen Vermögensgegenstände der verschiedenen Sachgruppen bereitstellen kann. Mit weiteren Erläuterungen kann die Gemeinde über bedeutende Gegebenheiten konkret informieren, z. B. über die Auflösungsbeträge und die neuen Zuführungen zu den Sonderposten, weil nur der daraus entstehende Differenzbetrag in der Bilanz sichtbar wird.

*Beispiel 133 „Die Differenzierung des Wertansatzes für Zuwendungen“ (Teil 2)*

Die Gemeinde muss daher die Verwendung erhaltener investiver Zuwendungen sowohl in zuwendungsrechtlicher als auch in bilanzieller Hinsicht in geeigneter Weise konkret nachhalten. Sie muss einerseits während der Zweckbindungsfristen gegenüber dem einzelnen Zuwendungsgeber mindestens sicherstellen, dass eine seinen Vorgaben zweckentsprechende Verwendung erfolgt. Andererseits bedarf es dafür eine Verknüpfung mit einem konkreten gemeindlichen Vermögensgegenstand und seiner Nutzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

**4.2.1.2 Die pauschal erhaltenen investiven Zuwendungen**

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen investiven Zuwendungen ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder global im Rahmen einer pauschalen Förderung gewährt werden. Bei einer pauschalen Förderung kann einerseits vom Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung nach allgemeinen (pauschalierten) Kriterien ermittelt werden und/oder der Zuwendungsempfänger kann eigenverantwortlich Projekte unter Beachtung der Zwecksetzung festlegen und muss daher auch bei einer solchen Förderung die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung verantworten.

Durch die vom Land eingeführte, pauschalierte Förderung gemeindlicher Aufgabenbereiche im jährlichen Haushaltsgesetz des Landes findet diese Vorgehensweise immer mehr Verbreitung. Zur pauschalen Förderung sind insbesondere die durch das Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG) festgelegte allgemeine Investitionspauschale,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

die Schulpauschale/Bildungspauschale und die Sportpauschale zu zählen. Mit der vom Land gewährten Feuerschutzpauschale ist dagegen eine fachbezogene Förderung der Gemeinde für ihre fachliche Aufgabe „Feuerschutz und Hilfeleistung“ vorgesehen.

Beim Erhalt von Investitionspauschalen des Landes ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Investitionspauschalen dazu dienen, die Investitionstätigkeit der Gemeinde für die Erfüllung ihrer Aufgaben sowie die Finanzierung der dazu notwendigen Vermögensgegenstände zukunftsbezogen zu unterstützen und gemeindliches Vermögen durch Finanzleistungen in Form von Auszahlungen von Dritten zu erwerben. Die Investitionspauschalen werden als allgemeine Haushaltsmittel vom Land gewährt, sodass diese Pauschalmittel von der Gemeinde im Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu erfassen sind.

Neben der allgemein gehaltenen Zielsetzung gibt das Land als Zuwendungsgeber regelmäßig vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss, um dem Subsidiaritätsgebot in § 23 LHO Genüge zu tun, soweit nicht landesgesetzlich eine Verwendung der zur Verfügung gestellten Haushaltsmittel für Zwecke zugelassen wurde, die der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen sind. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der zuwendungsrechtlich verwendete Begriffe „Investition“ oder „investiv“ bereits haushaltsmäßig zu beachtende Verwendungsvorgaben für die Gemeinde darstellen.

Die erhaltenen Finanzmittel werden dadurch auf die Verwendung bestimmter Projekte der Gemeinde ausgerichtet. Die Gemeinde darf deshalb solche erhaltenen Zuwendungsmittel nur für die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen verwenden und nicht für den ggf. örtlich notwendigen Erhaltungsaufwand bei ihren Vermögensgegenständen einsetzen. Gleichwohl ist z. B. vom Land als Zuwendungsgeber zugelassen worden, dass bestimmte Investitionspauschalen auch für Aufwendungen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde eingesetzt werden können, z. B. für Instandsetzungen, Miete und Leasing.

Die Gemeinde hat zudem aufgrund und nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen entsprechende Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Eine Besonderheit besteht bei einem mehrjährigen Vorgang der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde. In diesem Falle können die erhaltenen Investitionspauschalen regelmäßig unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben aus mehreren Jahren für die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes genutzt werden, wenn diese dafür angesammelt wurden.

In diesen Fällen wird davon ausgegangen, dass in dieser Zeit die Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist. Erst nach der Zurechnung der Zuwendung zur Finanzierung eines bestimmten Vermögensgegenstandes und nach seiner Aktivierung ist der notwendige Sonderposten zu bilden. Zuvor soll die Ansammlung der investiven Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz unter dem besonderen Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ bilanziert werden.

#### **4.2.1.3 Rechnungsabgrenzung und Sonderposten**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen, um diese an Dritte zur Erfüllung kommunaler Aufgaben weiter zu leiten (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie darf in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung dann einen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn sie den vom Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstand oder wegen einer Gegenleistungsverpflichtung einen Rechnungsabgrenzungsposten aktivieren darf. Diese Bilanzierung ist jedoch davon abhängig, wie der gemeindliche Zuwendungsbescheid an den Dritten oder die mit ihm geschlossene Vereinbarung ausgestaltet ist.

Aus dieser Sachlage folgt, dass die Gemeinde den gebildeten Sonderposten entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen hat (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

eine erhaltene Zuwendung zulässigerweise an einen Dritten zur Erfüllung kommunaler Aufgaben nur weiterleitet, liegt kein Sachverhalt für die Passivierung eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz vor. Gleichwohl kann sie im Rahmen der Zuwendungsgewährung eine längere zeitliche Bindung mit dem Zuwendungsempfänger durch eine Gegenleistungsverpflichtung eingehen.

Bei einer solchen Zuwendungsgewährung der Gemeinde kann unterstellt werden, dass sowohl aktivisch und auch passivisch bei der zeitlich gebundenen Finanzierung ein haushaltsmäßiger Vorrang vor einer einmaligen aufwandswirksamen Zuwendung besteht. In diesen Fällen darf die Gemeinde, auch nicht ersatzweise, einen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen. Von der Gemeinde ist vielmehr wegen der erhaltenen Zuwendung (Einnahme) eine Periodenabgrenzung über die Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten vorzunehmen und entsprechend zu bilanzieren.

In der gemeindlichen Bilanz wird in solchen Fällen der Zuwendungsgewährung für die erhaltene Zuwendung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten und für die geleistete Zuwendung ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt. Beide Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz sind in gleicher Art und Weise zu bilden und aufzulösen. Durch diese beiden Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser öffentlich-rechtlichen Finanzierungsform sichergestellt.

#### **4.2.1.4 Keine Sonderposten bei Zuwendungsverwendung für laufende Zwecke**

Die Gemeinde hat bei erhaltenen investiven Zuwendungen zu prüfen, ob diese nur für investive Maßnahmen zu verwenden sind oder ggf. auch (teilweise) für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden dürfen. Bei einer erhaltenen investiven Zuwendung, die auch für laufende Zwecke eingesetzt werden darf, soll i. d. R. der Charakter dieser Zuwendung haushaltsmäßig erhalten bleiben. Dieser Zweck dürfte dann jedenfalls gegeben sein, wenn die investive Zuwendung von der Gemeinde überwiegend für investive Zwecke eingesetzt bzw. verwendet wird, soweit der Zuwendungsgeber keine eigene Abgrenzung vorgegeben hat.

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass für eine investive Zuwendung, die für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verwendet worden ist, z. B. die Schulpauschale/Bildungspauschale, für die entsprechenden Anteile keine Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen, weil in diesem Umfang kein investiver Charakter der investiven Zuwendung mehr besteht. Der entsprechende Betrag stellt vielmehr einen unmittelbaren Ertrag dar, der in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die tatsächliche Verwendung der investiven Zuwendung für laufende Zwecke nicht zu einer anderen haushaltswirtschaftlichen Zuordnung (Klassifizierung) der erhaltenen Finanzmittel (Einzahlungen) in der gemeindlichen Finanzrechnung führt. Die entsprechenden Anteile der erhaltenen investiven Zuwendung werden durch ihre Verwendung für laufende Zwecke nicht zu Einzahlungen, die in der gemeindlichen Finanzrechnung im Bereich „Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit“ zu erfassen sind. Mit der investiven Zuwendung wird der Gemeinde i. d. R. nicht gleichzeitig auch eine Zuwendung für ihre laufenden Zwecke gewährt, sondern nur ausnahmsweise eine andere Verwendung zugelassen.

Im Sinne des vom Zuwendungsgeber vorgegebenen Charakters der gewährten Zuwendung müssen deshalb die erhaltenen Finanzmittel von der Gemeinde als investive Einzahlung nachgewiesen werden. Unter Berücksichtigung des Haushaltsgrundsatzes „Klarheit und Wahrheit“ sollten in solchen Fällen der nicht investiven (teilweisen) Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendung entsprechende Angaben zur gemeindlichen Finanzrechnung gemacht werden, um die notwendige Transparenz über die Verwendung der erhaltenen investiven Zuwendungen als gemeindliche Finanzmittel zu schaffen.

#### **4.2.2 Zu Nummer 2.2 (Sonderposten für Beiträge):**

##### **4.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei Investitionen der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung werden von der Gemeinde regelmäßig Beiträge nach den §§ 8, 9 und 11 des Kommunalabgabengesetzes oder nach § 127 des Baugesetzbuches von den jeweils Beitragspflichtigen erhoben, z. B. für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen oder von Erschließungsanlagen. Die Beiträge werden z. B. von den Grundstückseigentümern als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der gemeindlichen Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden.

Aus abgabenrechtlicher Sicht stellen die von der Gemeinde erhobenen Beiträge einmalige Finanzleistungen Dritter für gemeindliche Investitionsmaßnahmen dar. Die Beiträge sind daher von der Gemeinde bilanzmäßig zu erfassen und entsprechend der Nutzungszeit der damit finanzierten Vermögensgegenstände über den Sonderposten für Beiträge zu verteilen, der dazu jährlich anteilmäßig ertragswirksam aufzulösen ist. Die Gemeinde hat deshalb für die von Dritten erhaltenen Beiträge in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten anzusetzen.

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Beiträgen unter dem Sonderposten ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Beitragserhebende nicht gleichzeitig als Grundstückseigentümerin auch Beitragspflichtige sein kann. In den Fällen, in denen die Gemeinde eine Einrichtung oder Anlage selbst in Anspruch nimmt, muss bei der Ermittlung des beitragsfähigen Aufwandes ein dem wirtschaftlichen Vorteil der Gemeinde entsprechender Betrag außer Ansatz bleiben, sodass in diesem Umfang auch keine Grundlage für den Ansatz und die Bemessung eines Sonderpostens besteht.

##### **4.2.2.2 Die Bilanzierung erhobener Beiträge**

Die Bildung von Sonderposten für Beiträge durch die Gemeinde erfordert einerseits, dass zum Abschlussstichtag die gemeindliche Investitionsmaßnahme beendet sein muss und der angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand aktiviert ist, d. h. der gemeindliche Vermögensgegenstand mindestens betriebsbereit ist. Andererseits ist es zudem erforderlich, dass die Gemeinde gegenüber den von der Investitionsmaßnahme betroffenen Beitragszahlern einen Heranziehungsbescheid erlassen hat. Diese Gegebenheiten setzen voraus, dass die Herstellungsentscheidung für gemeindliche beitragsfähige Vermögensgegenstände auch von der Gemeinde und nicht von einem Dritten getroffen wird.

Die örtlich vorgenommene Aktivierungsfestlegung für den gemeindlichen Vermögensgegenstand ist auch für die Bestimmung des zuzuordnenden Sonderpostens ausschlaggebend und bei der Erfassung der Beiträge aus den Heranziehungsbescheiden und deren Bilanzierung zu beachten. Die Beitragspflicht entsteht dabei regelmäßig mit der endgültigen Herstellung der Erschließungsanlagen, für Teilbeiträge, sobald die Maßnahmen, deren Aufwand durch die Teilbeiträge gedeckt werden soll, abgeschlossen sind (vgl. § 133 Absatz 2 BauGB). Beitragspflichtig ist derjenige Dritte, der im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Beitragsbescheids Eigentümer des Grundstücks ist.

In den Fällen, in denen das Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet ist, ist der Erbbauberechtigte anstelle des Grundstückseigentümers der Beitragspflichtige. Mehrere Beitragspflichtige können zudem ggf. auch als Gesamtschuldner haften. Bei Wohnungs- und Teileigentum sind jedoch nur die einzelnen Wohnungs- und Teileigentümer entsprechend ihrem Miteigentumsanteil beitragspflichtig. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass eine Beitragspflicht nicht für die eigenen Grundstücke entsteht, denn eine Beitragspflicht besteht nur, wenn das Eigentum an einem Grundstück ein Dritte innehat.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, bei denen vor der endgültigen Abrechnung bereits Abschläge auf der Grundlage eines Vorbescheides von der Gemeinde erhoben werden sollen, muss die Gemeinde sich hinsichtlich der Herbeiführung einer ordnungsgemäßen Abrechnung der durchgeführten bzw. erfolgten Investitionsmaßnahmen selbst binden. Sie muss in diesen Fällen einen jahresbezogenen Zeitraum festlegen, in dem ein tatsächlicher Abschluss der Investitionsmaßnahme herbeigeführt bzw. nachgeholt wird. In solchen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass die Gemeinde die erhaltenen Beiträge zweckentsprechend für die vorgesehene Investitionsmaßnahme verwendet hat.

Für die gemeindliche Bilanzierung ist es deshalb vertretbar, bereits vor der endgültigen Abrechnung der Investitionsmaßnahme einen Sonderposten für Beiträge auf der Grundlage des Vorbescheides zur Beitragsheranziehung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und den Wertansatz anhand der tatsächlich festgesetzten Beiträge zu bemessen. Aus diesen Gegebenheiten folgt, dass die Gemeinde bei der Aktivierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dann keine Sonderposten für Beiträge in ihrer Bilanz ansetzen darf, wenn noch keine endgültige Abrechnung für eine beitragsfähige Investitionsmaßnahme der Gemeinde vorliegt.

In solchen Fällen muss von der Gemeinde überprüft werden, ob sie Abschläge auf rechtlich zulässige Beiträge durch einen Bescheid festgesetzt bzw. erhoben hat, sodass derartige Finanzleistungen Dritter dementsprechend zu bilanzieren sind. Von der Gemeinde sollte möglichst vermieden werden, dass ein nicht mehr vertretbarer Zeitraum zwischen der Fertigstellung einer beitragsfähigen gemeindlichen Investitionsmaßnahme und der Abrechnung dieser Maßnahme bzw. dem Erlass eines Heranziehungsbescheides für Beiträge durch die Gemeinde entsteht.

#### **4.2.2.3.1 Kein Anlass für Sonderposten für Beiträge**

##### **4.2.2.3.1.1 Keine „interne“ Beitragspflicht**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von Beiträgen ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Beitrags-erhebende nicht gleichzeitig als Grundstückseigentümerin auch Beitragspflichtige sein kann. In den Fällen, in denen die Gemeinde eine Einrichtung oder Anlage selbst in Anspruch nimmt, muss bei der Ermittlung des beitragsfähigen Aufwandes ein dem wirtschaftlichen Vorteil der Gemeinde entsprechender Betrag außer Ansatz bleiben, z. B. die Straße wird auch zur Nutzung eigener Grundstücke benötigt (vgl. § 8 Absatz 4 Satz 4 KAG NRW).

Nur der um den Anteil der Gemeinde verminderte beitragsfähige Aufwand kann daher auf die Beitragspflichtigen umgelegt werden. Die von der Gemeinde vorzunehmende Kürzung ist dabei regelmäßig abstrakt in der gemeindlichen "Erschließungssatzung" festzulegen. Daraus entsteht jedoch kein gesonderter haushaltswirtschaftlicher Geschäftsvorfall oder eine interne Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der Gemeindeverwaltung.

In solchen Fällen wird daher auch kein Zahlungsvorgang ausgelöst, der zu einer Veränderung der gemeindlichen Liquiditätsslage und damit zu einer Veranschlagung einer Einzahlung in der der gemeindlichen Finanzrechnung führt. Dementsprechend stellt die Gemeinde auch selbst keinen beitragspflichtigen Dritten dar, sodass aus deswegen der bilanzielle Sonderposten für Beiträge anzupassen wäre. Eine „interne“ Beitragspflicht kann auch nicht einem „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde zugerechnet werden.

Diese steuerrechtliche Sonderform stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar, auch wenn diese Form in bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung genutzt wird. Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen keinen eigenständigen beitragspflichtigen Dritten gegenüber der Gemeinde dar, durch den Zahlungen an die Gemeinde zu leisten wären.

#### **4.2.3.1.2 Ausgleichsbeträge bei Sanierungsgebieten**

Die Gemeinde kann von den Eigentümern der in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet liegenden Grundstücke einen Ausgleichsbetrag in Geld zur Finanzierung der Sanierung aufgrund der durch die Sanierung bedingten Erhöhung des Bodenwertes der betroffenen Grundstücke erheben (vgl. § 154 Absatz 1 Satz 1 BauGB). Die durch die Sanierung bedingte Erhöhung des Bodenwerts des Grundstücks besteht aus dem Unterschied zwischen dem Bodenwert ohne Sanierung und dem Bodenwert, der sich für das Grundstück aufgrund der rechtlichen und tatsächlichen Neuordnung des Sanierungsgebiets ergibt.

Ein zur Finanzierung der gemeindlichen Sanierung vorgesehener Ausgleichsbetrag führt daher nicht zwingend zum Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz, auch wenn die Kosten der Sanierung durch die Gemeinde eine Höchstgrenze für die Ermittlung der Ausgleichszahlung des Grundstückseigentümers darstellen. Der Ausgleichsbetrag wird daher regelmäßig nicht als ein Beitrag zu den sanierungsbedingten Aufwendungen der Gemeinde eingestuft.

Die Zahlung des Betrages wird vielfach nur als beitragsähnliche Zahlung bewertet. Diese Sachlage lässt keine Sonderpostenbildung für derartige erhaltene Finanzleistungen zu, denn die Leistungen können bilanziell nicht wie Beiträge nach den §§ 8, 9 und 11 KAG NRW oder nach § 127 BauGB behandelt werden, sofern die Beträge nicht tatsächlich für gemeindliche Investitionsmaßnahmen verwendet werden.

Die Gemeinde kann im Zusammenhang mit der örtlichen Sanierung aber auch durch eine örtliche Satzung bestimmen, dass der Ausgleichsbetrag für die Erweiterung oder Verbesserung von Verkehrsanlagen im Sinne des § 127 Absatz 2 Nummer 1 bis 3 BauGB erhoben wird, z. B. Straßen, Wege Plätze. Dieser Möglichkeit liegt zugrunde, dass die Vorschriften über die Erhebung von Beiträgen für solche Maßnahmen nicht anzuwenden sind, wenn solche Erschließungsanlagen in einem von der Gemeinde förmlich festgelegten Sanierungsgebiet hergestellt, erweitert oder verbessert, werden. Die erhobenen Ausgleichsbeträge sind in solchen Fällen haushaltsmäßig und bilanziell wie sonst die erhobenen Beiträge zu behandeln.

### **4.2.3 Zu Nummer 2.3 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)**

#### **4.2.3.1 Die sachbezogene Abgrenzung**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ sind bei einer engen Auslegung nur die haushaltsmäßigen Überdeckungen aus einzelnen gemeindlichen Aufgabenbereichen anzusetzen, die aufgrund einer Gebührenkalkulation nach dem KAG entstanden und entsprechend dieser rechtlichen Grundlage von der Gemeinde gegenüber den Gebührenzahlern wieder auszugleichen sind (vgl. § 6 Absatz 2 KAG NRW). Es bedarf jedoch einer erweiterten Auslegung, weil auch in anderen fachlichen Aufgabenbereichen der Gemeindeverwaltung besondere allgemeine Ausgleichsverpflichtungen bzw. gebührenähnliche Ausgleichsverpflichtungen gegenüber den zuvor Herangezogenen bestehen können.

Die sachliche Einordnung der Überdeckungen aus der Gebührenkalkulation in den Bilanzbereich „Sonderposten“ ist als zutreffend zu bewerten, auch wenn die Verpflichtung der Gemeinde zum Ausgleich eines am Ende des Kalkulationszeitraumes entstandenen Überschusses einer „Rückgabeverpflichtung“ gleichkommt. Eine solche Verpflichtung würde grundsätzlich zu einer bilanziellen Rückstellung führen. Die Ausgleichspflicht der Gemeinde ist aber auf eine in den folgenden Gebührenkalkulationen vorzunehmende Verrechnung ausgerichtet und nicht auf Rückzahlungen von erhaltenen Finanzleistungen der Abgabepflichtigen.

Unter Bewertung der haushaltsmäßigen Wirkungen und Erfordernisse wurde die bilanztechnische Einordnung der Überdeckungen nicht in den Bilanzbereich „Rückstellungen“ vorgenommen, sondern ein eigenständiger Sonder-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

posten festgelegt. Unter dem Sonderposten sollen daher allgemeine Ausgleichsverpflichtungen der Gemeinde angesetzt werden, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind und noch nicht durch einen „Leistungsbescheid“ konkret umgesetzt wurden, auch wenn die Verpflichtungen haushaltsmäßig der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind.

Die Ausgleichsansprüche der Gemeinde sind dagegen im Anhang im Jahresabschluss anzugeben, sofern nicht die Gemeinde nicht ihre Ansprüche konkretisiert und geltend gemacht hat, sodass die Gemeinde in entsprechendem Umfang eine Forderung bilanzieren kann. Bei der Zuordnung ist aber zu beachten, dass anders als bei Zuwendungen der Gebührenerhebung regelmäßig ein zweiseitiger Geschäftsvorfall zugrunde liegt. In zeitlicher Hinsicht kann daher i. d. R. nicht vorrangig auf den Erlass eines Bescheides abgestellt werden. Auf die Form der Erfüllung der Verpflichtung bzw. des Austausches zwischen der Gemeinde und dem betroffenen Dritten kommt es dabei nicht an, z. B. Aufrechnung, Verrechnung oder Erstattung.

Für die Bilanzierung bietet sich deshalb ggf. eine unmittelbare Untergliederung des Bilanzpostens oder „Davon-Vermerke“ an. Diese Differenzierung ist von der örtlichen Bedeutung des jeweils betroffenen Aufgabenbereiches abhängig. Es ist aber grundsätzlich ausreichend, differenzierte Angaben zur Zusammensetzung dieses Sonderpostens im Anhang im Jahresabschluss zu machen, z. B. ob eine einmalige oder eine gleichmäßige Verrechnung über 4 Jahre erfolgen soll. Bei einem Bestand des Wertansatzes aus mehreren Überdeckungen soll der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die damit zusammenhängenden Einzelangaben aus den örtlichen Gebührenkalkulationen enthalten.

#### **4.2.3.2 Die Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ ist die haushaltsmäßige Überdeckung aus Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation anzusetzen. Dabei bietet es sich ggf. eine unmittelbare Untergliederung des Bilanzpostens oder „Davon-Vermerke“ an, wenn bei der Gemeinde nur wenige Aufgabenbereiche betroffen sind oder ein gesonderter Ansatz wegen der Bedeutung eines Aufgabenbereiches geboten ist, z. B. bei der Abfallwirtschaft. Soweit der Wertansatz bei diesem Bilanzposten aus Überdeckungen aus mehreren Haushaltsjahren gebildet wurde, sollte der Anhang im Jahresabschluss damit zusammenhängende Einzelangaben aus den örtlichen Gebührenkalkulationen enthalten.

Die Gemeinde ist verpflichtet, eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes bestehende Kostenüberdeckung innerhalb der nächsten vier Jahre wieder auszugleichen (vgl. § 6 Absatz 3 KAG NRW). Diese Sachlage bedeutet, dass eine vorherige Kalkulation und eine Abrechnung erfolgt ist, aus der sich eine Kostenüberdeckung ergibt. Die Gemeinde muss dann die Überdeckung in die nächste Gebührenkalkulation einstellen, denn sie darf über die von den Gebührenzahlern zu viel erhaltenen Beträge nicht frei verfügen, sondern muss den „Überschuss“ wieder den Gebührenzahlern zugutekommen lassen.

Im produktorientierten Teilplan des betreffenden gemeindlichen Aufgabenbereiches muss deshalb bei einem positiven Ergebnis (Saldo größer als Null) in der betreffenden Teilergebnisrechnung gesichert werden, dass dieser „Überschuss“ wieder zweckentsprechend dem „gebührenrechtlichen“ Aufgabenbereich der Gemeinde zur Verfügung steht. Diese Sachlage soll durch die Bildung eines „Sonderpostens für den Gebührenaussgleich“ für den erzielten „Überschuss“ auf der Passivseite der Bilanz gewährleistet werden.

Das Ergebnis der betreffenden Teilergebnisrechnung muss dabei nicht zwingend mit der Gebührenkalkulation bzw. dem Ergebnis des „Gebührenhaushalts“ übereinstimmen, denn es bestehen Unterschiede zwischen diesen beiden Teilen, z. B. wegen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung oder kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen. Erst wenn in der betreffenden Teilergebnisrechnung zusätzlich eine Überleitung des haushaltsmä-

ßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation enthalten ist, können diese Unterschiede auch im Jahresabschluss im Rahmen der Ergebnisrechnung transparent gemacht werden. Diese ergänzende Darstellung verändert jedoch nicht die haushaltsmäßige Bildung des o. a. Sonderpostens und den Betrag der Zuführung.

#### **4.2.3.3 Die Unterdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation**

Die Gemeinde soll bei einer kostenrechnenden Einrichtung eine am Ende eines Kalkulationszeitraumes entstandene Kostenunterdeckung innerhalb der nächsten vier Jahre wieder ausgleichen (vgl. § 6 Absatz 3 KAG NRW). Eine solche Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation muss nicht zwingend auch eine haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung sein. In den Fällen, in denen eine solche Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung besteht, dürfte i. d. R. auch eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation bestehen.

Der Bilanzierung einer haushaltsmäßigen Unterdeckung steht das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip entgegen, denn ein Ertrag kann nicht als realisiert angesehen werden, wenn die Gemeinde die Leistung dafür noch nicht erbracht hat (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Eine entstandene haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation ist deshalb im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses im Anhang anzugeben und zu erläutern. Dabei ist auch der Umfang einer entstandenen Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation anzugeben.

Diese Angabepflicht besteht unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Unterdeckung tatsächlich in zulässiger Weise unter Beachtung der Vorschriften des KAG NRW ausgeglichen werden soll. In den Fällen, in denen eine ausgeglichene Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation besteht, gleichwohl aber eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation vorliegt, kann dazu freiwillig eine entsprechende Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gemacht werden, wenn sie von Bedeutung ist und eine wichtige Angabe im Sinne des § 44 Absatz 2 GemHVO NRW darstellt.

#### **4.2.4 Zu Nummer 2.4 (Sonstige Sonderposten):**

##### **4.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ sind alle sonstigen vermögenswirksamen Leistungen, die der Gemeinde von Dritten gewährt worden sind, anzusetzen, soweit dabei die Voraussetzungen für die Bildung eines Sonderpostens vorliegen. Zu solchen Leistungen sind z. B. Schenkungen in Form von Geld- oder Sachleistungen sowie rechtlich unselbstständige Stiftungen zu zählen, weil die Gemeinde rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der übergebenen Vermögenswerte wird.

Im Einzelfall können bei der Gemeinde auch die freiwilligen Arbeits- und Dienstleistungen von Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde zum Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz führen. Derartige bürgerchaftliche Leistungen müssen dann von den Bürgerinnen und Bürgern für aktivierungsfähige Vermögensgegenstände erbracht worden sein, die von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen sind.

Dieser Bilanzposten der gemeindlichen Bilanz sollte jedoch dann nicht als ausschließlicher Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Bieten sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz an, muss mindestens durch gesonderte Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendige Transparenz über die zusammengefasste Finanzierung der Gemeinde gewährleistet werden.

#### **4.2.4.2 Die Passivierung bei unentgeltlichem Erwerb (Schenkungen)**

##### **4.2.4.2.1 Bei Geldleistungen Dritter**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ sind bei erhaltenen Geldleistungen von Dritten entsprechend dem gezahlten Betrag die notwendigen Ansätze zu bilden, wenn der Gemeinde diese Geldbeträge als Schenkungen erhalten und für investive Zwecke verwendet hat. Solche Schenkungen stellen einen Vermögensübergang auf die Gemeinde dar (vgl. § 516 BGB). In den Fällen, in denen diese unentgeltlich für die Gemeinde erfolgen, sind diese Finanzleistungen als Zuwendungen Dritter an die Gemeinde zu betrachten.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, ob eine Schenkung unter Auflagen erfolgt ist, die von der Gemeinde zu erfüllen sind. Zu solchen Schenkungen sind die Spenden zu zählen, die freiwillig an die Gemeinde, aber oftmals unter einer besonderen Zweckbestimmung, geleistet werden. Beinhaltet die Schenkung z. B. die Auflage, diese an Dritte ohne besondere Bedingungen für die Gemeinde weiterzuleiten, handelt es sich um eine durchlaufende Spende. Die Gemeinde wird dabei lediglich in den Schenkungsvorgang einbezogen, um die Zahlungsabwicklung vorzunehmen und ggf. eine steuerrechtliche Spendenbescheinigung auszustellen.

##### **4.2.4.2.2 Bei Sachleistungen Dritter**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ sind bei erhaltenen vermögenswirksamen Sachleistungen von Dritten entsprechende Wertansätze zu bilden, wenn die Gemeinde diese unentgeltlich, z. B. als Schenkung, erhalten und die erhaltenen Sachleistungen von der Gemeinde im Anlagevermögen der gemeindlichen Bilanz aktiviert und nicht sofort ertragswirksam vereinnahmt werden. Deshalb sollen erhaltene Schenkungen von der Gemeinde bilanziell wie erhaltene Zuwendungen behandelt werden.

Diese Handhabung ist sachlich vertretbar, denn die Gemeinde erhält ein nutzbares Wirtschaftsgut unentgeltlich oder zu einem erheblich niedrigeren Preis. Sie erfolgt auch in gleicher Weise in der internationalen Rechnungslegung, denn dort sind monetäre und nicht monetäre Zuwendungen in der gleichen Art und Weise zu bilanzieren (vgl. IAS 20.24). Der Gemeinde sind für die Vermögensgegenstände zwar keine Anschaffungskosten entstanden, gleichwohl sind diese Vermögenswerte in ihrem vollen Wertumfang in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Für die Gemeinde ist es dann nicht zulässig, einen erhaltenen Vermögensgegenstand nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren. Sie muss für solche Vermögensgegenstände vielmehr die Anschaffungskosten ermitteln, die im Zeitpunkt des Erwerbs von ihr für diese Vermögensgegenstände hätten aufgewendet werden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe dieses Vermögens durch einen Dritten die eigene Finanzierung erspart blieb. Die gleiche Handhabung erfolgt auch in der internationalen Rechnungslegung, denn dort sind nicht monetäre Zuwendungen in der gleichen Art und Weise mit dem Zeitwert zu bilanzieren (vgl. IAS 20.23).

Der von der Gemeinde ermittelte aktuelle Zeitwert der erhaltenen Vermögensgegenstände stellt dabei einerseits den aktivierungsfähigen Anschaffungswert für das neue Vermögen dar. Entsprechend ist der neue gemeindliche Vermögensgegenstand zu bilanzieren. Andererseits ist der Zeitwert als Wertansatz für den zu bildenden Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zu übernehmen. Durch diese beiden bilanziellen Vorgänge werden die erhaltenen Sachschenkungen u. a. nachvollziehbar und transparent gemacht. Bei erhaltenen abnutzbaren Vermögensgegenständen steht dann den der Gemeinde entstehenden Abschreibungen die anteilmäßige Auflösung des bilanzierten Sonderpostens gegenüber, z. B. bei Gebäuden im Rahmen einer Erbschaft.

Ein solcher Sonderposten bleibt bestehen, wenn die Gemeinde den Gegenstand einer Sachschenkung veräußert und den erzielten Veräußerungserlös aufgrund einer Zwecksetzung des Schenkenden (Verwendungsvorgabe) erst künftig zweckentsprechend nutzen will und deshalb langfristig als Finanzanlage anlegt. Die Auflösung des von der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Gemeinde bilanzierten Sonderpostens ist dann vom Bestand der gemeindlichen Finanzanlage und ihrem Ansatz auf der Aktivseite der Bilanz abhängig.

Eine Passivierung kommt jedoch nicht in Betracht, wenn ein Dritter der Gemeinde immaterielle Vermögensgegenstände als Sachleistung übereignet, die dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzurechnen sind. Die Gemeinde darf nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände nicht in ihrer Bilanz aktivieren (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Nichtentgeltlichkeit des Geschäftsvorfalles steht daher einer Aktivierung der erhaltenen immateriellen Vermögensgegenstände und damit auch der Passivierung eines Sonderpostens entgegen. Das Aktivierungsverbot entfällt nicht, wenn die Gemeinde von Dritten derartige Sachleistungen erhält.

#### **4.2.4.2.3 Bei der Umstufung von Straßen**

Bei einer Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße kann eine Umstufung (Aufstufung oder Abstufung) vorgenommen werden, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen (vgl. § 8 StrWG NRW). Die Umstufung einer Straße kann auch mit einem Wechsel des Trägers der Straßenbaulast verbunden sein. In solchen Fällen, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße, geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße sowie alle Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast über (vgl. § 10 Absatz 1 StrWG NRW).

Im Rahmen der Umstufung einer Straße kann der Wille des bisherigen Straßenbaulastträgers darauf ausgerichtet sein, dass die abzugebende Straße weiterhin zur Nutzung durch die Öffentlichkeit verfügbar sein muss. Dieser Wille sollte vom neuen Straßenbaulastträger mitgetragen werden. In solchen Fällen stellt die Übergabe der Straße haushaltswirtschaftlich eine Sachzuwendung an den neuen Träger der Straßenbaulast dar, die mit einer Nutzungsverpflichtung verknüpft werden kann. Die Gemeinde als neuer Träger der Straßenbaulast erhält einen Vermögensgegenstand als Sachschenkung.

Die Gemeinde muss die ihr zugeordnete Straße auch dann mit ihrem Wert in ihrer Bilanz ansetzen, auch wenn ihr dafür keine Anschaffungskosten entstanden sind. Sie muss in diesen Fällen für den übernommenen Vermögensgegenstand „Straße“ die Anschaffungskosten ermitteln, die sie im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe der Straße durch einen Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögensgegenstandes erspart geblieben ist.

Bei dieser nicht entgeltlichen Übernahme der Straße muss deshalb von der Gemeinde, vergleichbar einer erhaltenen investiven Zuwendung, auch ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz passiviert werden. Der ermittelte aktuelle Zeitwert der Straße stellt dabei sowohl den aktivierungsfähigen Anschaffungswert der Straße als auch den Umfang für den Ansatz des zu passivierenden Sonderpostens dar. Bei der Übernahme einer Straße in das gemeindliche Infrastrukturvermögen ist zudem zu beachten, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz das Straßengrundstück getrennt vom Straßenkörper anzusetzen ist. Die Sonderpostenbildung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist in entsprechender Weise vorzunehmen.

#### **4.2.4.2.4 Bei Arbeits- und Dienstleistungen als Spenden**

##### **4.2.4.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ sind auch unentgeltliche freiwillige Arbeits- oder Dienstleistungen der Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde anzusetzen, wenn diese ihre Leistungen für die Herstellung eines gemeindlichen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstandes zur Verfügung stellen. Für die Bilanzierung dieser Spenden ist zu unterscheiden, ob durch die Erbringung solcher Leistungen grundsätzlich ein Vergütungsanspruch der Bürgerinnen und Bürger gegenüber der Gemeinde entsteht.

In den Fällen, in denen nach Art der Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr eine Vergütungspflicht der Gemeinde entsteht, der Anspruchsberechtigte auf die mögliche Vergütung aber ganz oder teilweise verzichtet (sog. Verzichtsspende), entsteht für die Gemeinde ein zu bilanzierender Beitrag Dritter, für den ein Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf.

Der Gegenwert der Leistungen eines Dritten stellt einerseits aktivierungsfähige (fiktive) Herstellungskosten dar und andererseits ist entsprechend des aktivierten Wertes ein Sonderposten zu passivieren. Falls jedoch die Arbeits- oder Dienstleistungen für gemeindliche Vermögensgegenstände aber von vornherein unentgeltlich erbracht werden, z. B. durch eine ehrenamtliche Tätigkeit, entsteht grundsätzlich keine Vergütungspflicht für die Gemeinde, sodass solche Leistungen von Dritten nicht zu fiktiven Herstellungskosten führen und daher auch kein Sonderposten im Umfang der erbrachten Leistungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf.

#### **4.2.4.2.4.2 Das bürgerschaftliche Engagement**

Die freiwilligen Arbeiten von Dritten für die Gemeinde werden als bürgerschaftliches Engagement vielfach bei der Beantragung von Zuwendungen für ein gemeindliches Objekt bereits eingeplant und im Zuwendungsantrag näher bestimmt. Sie mindern i. d. R. die zuwendungsfähigen Gesamtausgaben im entsprechenden Umfang und wirken sich daher bei der Gemeinde auf die Höhe der erhaltenen Zuwendung und den zu bilanzierenden Sonderposten aus. Vielfach werden dabei anrechenbare Beträge konkret benannt.

Diese Anrechnung im Zuwendungsverfahren führt jedoch nicht dazu, dass nach der Erbringung der persönlichen Arbeitsleistungen ein fiktiver Finanzbetrag entstanden ist, der im Zusammenhang mit der erhaltenen Zuwendung von der Gemeinde unter dem "Sonderposten für Zuwendungen" anzusetzen ist. Das bürgerschaftliche Engagement bleibt eine sachbezogene Spende, die unter dem "Sonstigen Sonderposten" zu bilanzieren ist.

Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich sicherzustellen, dass die tatsächlich als bürgerschaftliches Engagement erbrachten Leistungen zutreffend und ausreichend dokumentiert werden (vgl. z. B. RdErl. des MGEPA NRW vom 17.02.2012 (SMBl. NRW. 631). In solchen Fällen ist von der Gemeinde ein Zusammenhang zwischen den Sonderposten und dem betreffenden Vermögensgegenstand herzustellen. Dadurch kann gesichert werden, dass bei abnutzbaren Vermögensgegenständen alle diesem Gegenstand zugeordneten Sonderposten jährlich anteilmäßig aufgelöst werden.

#### **4.2.4.2.5 Die Passivierung bei unselbstständigen Stiftungen**

##### **4.2.4.2.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ kann ein betragsmäßiger Wert anzusetzen sein, wenn die Gemeinde rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen verwaltet. Bei diesen Stiftungen werden durch den Stifter der Gemeinde durch einen Vertrag bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Die Gemeinde darf nur in Übereinstimmung mit dem Stifterwillen darüber verfügen (fiduziarische Stiftungen) und muss dieses Sondervermögen im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft gesondert in einem Teilbereich nachweisen (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Derartige Sondervermögen können in Ausnahmefällen für die Gemeinde ggf. auch wirtschaftlich eine einzige Einheit darstellen und entsprechend zu bilanzieren sein. Grundsätzlich soll jedoch die vermögensmäßige Bilanzierung unter Beachtung der Art der einzelnen übernommenen Vermögensgegenstände im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ zu erfolgen. Die Gemeinde darf nur in Ausnahmefällen entsprechend der Aktivierung einer Stiftung als einen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

einzigsten Vermögensgegenstand einen zusammengefassten Ansatz „Örtliche Stiftungen“ im Bereich „Sonderposten“ in der gemeindlichen Bilanz ansetzen.

Bei mehreren Vermögensgegenständen, die einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung zuzurechnen sind, sind von der Gemeinde die einzelnen Vermögensgegenstände regelmäßig getrennt voneinander nach ihrer jeweiligen Art unter dem zutreffenden Bilanzposten in ihrer Bilanz im Jahresabschluss anzusetzen. Sie sind von der Gemeinde unentgeltlich in ihr wirtschaftliches Eigentum übernommen worden. Entsprechend der Aktivierung der Vermögenswerte hat die Gemeinde auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die Sonderposten anzusetzen.

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen hat der Stifter sein übergebenes Vermögen und nicht nur die Stiftungsverwaltung der Gemeinde auf Dauer übertragen. Die für die einzelnen Vermögensgegenstände ermittelten Anschaffungskosten, die im Zeitpunkt eines Erwerbs durch die Gemeinde hätten aufgewendet werden müssen, stellen als Zeitwert jeweils die aktivierungsfähigen Anschaffungswerte dar. Diese Zeitwerte sind auch als Wertansätze für die einzelnen Sonderposten zu übernehmen.

Bei den erhaltenen und zu aktivierenden Vermögensgegenständen einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung besteht bei der Gemeinde keine Rückgabepflicht gegenüber dem Stifter. Es bedarf daher keiner Passivierung von entsprechenden Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde ist auch stiftungsrechtlich gegenüber dem Stifter nicht zur Rückgabe der ihr überlassenen Vermögensgegenstände verpflichtet. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen hat der Stifter sein übergebenes Vermögen und nicht nur die Stiftungsverwaltung der Gemeinde auf Dauer übertragen.

#### **4.2.4.2.5.2 Die Zuordnung des Jahresergebnisses**

Die Gemeinde hat die Bewirtschaftung der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen durch die Aufstellung von Teilplänen (Produktbereich Stiftungen) in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehen (vgl. § 97 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 4 GemHVO NRW). In das Jahresergebnis fließen daher auch die Erträge und Aufwendungen aus den Stiftungsgeschäften ein. Ein Überschuss aus dem Produktbereich „Stiftungen“ ist kann daher ein Teil der Verrechnung des (gesamten) Jahresergebnisses mit der Ausgleichsrücklage und/oder der Allgemeinen Rücklage sein.

Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten haushaltswirtschaftlichen Jahresergebnisses der Gemeinde muss der Rat die notwendige zweckbezogene Separierung und den Vertrag mit dem Stifter beachten. Ein Überschuss aus Stiftungsgeschäften darf i. d. R. haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden, denn auch ein erwirtschafteter Überschuss unterliegt den vertraglich bestehenden Zweckbindungen aus dem jeweiligen Stiftungsgeschäft.

Der Rat soll daher im Rahmen seines Verwendungsbeschlusses festlegen, ob ein Überschuss das Stiftungsvermögen mehren oder dem laufenden Stiftungsgeschäft dienen soll. Die Zuordnung eines Überschusses zum Stiftungsvermögen führt zu dessen Erhöhung und wird durch einen höheren Wertansatz in der gemeindlichen unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ ausgewiesen. Diese Sachlage führt für die Gemeinde jedoch nicht dazu, dass dann bei einem im Haushaltsjahr entstandenen Fehlbetrag das Stiftungsvermögen entsprechend gemindert werden kann. Das Stiftungsvermögen muss grundsätzlich erhalten bleiben, sodass die Verrechnung eines Fehlbetrages zu einer unzulässigen Verminderung des Stiftungsvermögens führen würde.

#### **4.2.4.2.6 Die Passivierung bei Übernahmeverpflichtungen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ kann von der Gemeinde auch dann ein betragsmäßiger Wert anzusetzen sein, wenn die Gemeinde verpflichtet ist, bestimmte Vermögensgegenstände zu übernehmen, (vgl. z. B. § 31 DSchG NRW). Nach dieser Vorschrift kann der Eigentümer eines Denkmals die Übernahme durch die



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Gemeinde verlangen, wenn und soweit es ihm mit Rücksicht auf seine Pflicht zur Erhaltung des Denkmals wirtschaftlich nicht zuzumuten ist, das Denkmal zu behalten oder es in der bisherigen oder einer anderen zulässigen Art zu nutzen. Für die Übernahme durch die Gemeinde müssen dabei bestimmte Kriterien erfüllt sein.

Bei der Umsetzung einer Übernahmeverpflichtung geht der übernommene Vermögensgegenstand unentgeltlich in das Eigentum der Gemeinde über. Für den Vermögensgegenstand hat die Gemeinde die Anschaffungskosten zu ermitteln, die im Zeitpunkt eines Erwerbs durch die Gemeinde hätten aufgewendet werden müssen. Sie stellen als Zeitwert den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar. Diese Zeitwerte sind auch als Wertansätze für die einzelnen Sonderposten grundsätzlich zu übernehmen.

Die gemeindlichen Übernahmeverpflichtungen können in Einzelfällen jedoch auch in Form von Enteignungen bei einem Dritten als Eigentümer umzusetzen sein, sodass z. B. für die Übernahme von Denkmälern die Vorschriften des EEG NRW anzuwenden sind (vgl. § 30 Absatz 3 DSchG NRW). Die Gemeinde ist dann zu einer Entschädigungsleistung verpflichtet (vgl. § 8 Absatz 1 EEG NRW).

Diese Gegebenheiten sind von der Gemeinde bei der Aktivierung des übernommenen Vermögensgegenstandes und der Passivierung von Sonderposten zu beachten. Für die Bemessung der Entschädigung ist der Wert des Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt der Entscheidung maßgebend. Sofern von der Gemeinde eine geringere Finanzleistung erbracht wird, stellt der Differenzbetrag zum Vermögenswert eine „anteilige Sachzuwendung“ an die Gemeinde dar. In solchen Fällen ist der Sonderposten nicht nach dem vollen Vermögenswert zu bilanzieren, sondern nur nach dem unentgeltlichen Anteil.

#### **4.2.4.3 Sonderposten und besondere Finanzleistungen Dritter**

##### **4.2.4.3.1 Die Finanzleistungen aus baurechtlichen Anlässen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ kann ein Wert von der Gemeinde anzusetzen sein, wenn die Gemeinde aufgrund einer örtlichen Satzung eine „Stellplatzabgabe“ von Bauherren erheben darf. Eine derartige Abgabe ist von Dritten zu leisten, wenn im Rahmen eines Bauvorhabens die Herstellung notwendiger Stellplätze nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten möglich ist, und die Bauaufsichtsbehörde auf deren Herstellung verzichtet (vgl. § 51 Absatz 5 BauO NRW).

Die von Dritten aus baurechtlichen Gründen erbrachten Finanzleistungen muss die Gemeinde für bestimmte investive Zwecke im Verkehrsbereich verwenden (vgl. § 51 Absatz 6 BauO NRW). Die erhaltene „Stellplatzabgabe“ ist daher von der Gemeinde bilanziell wie eine nicht rückzahlbare Zuwendung zu behandeln, denn es besteht für die Gemeinde keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung oder eine andere Leistungsverpflichtung gegenüber dem zahlungspflichtigen Dritten.

Für die gemeindliche Bilanzierung bedeutet diese Sachlage, dass aufgrund der erhaltenen „Stellplatzabgabe“ erst dann ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf, wenn die Gemeinde mit den von Dritten erhaltenen Finanzmitteln einen Vermögensgegenstand finanziert hat und dieser in der gemeindlichen Bilanz aktiviert worden ist. Die Zweckbindung der erhaltenen Finanzmittel erfordert bei der Gemeinde, diese Finanzmittel bilanziell vergleichbar den erhaltenen Zuwendungen zu behandeln und bis zur zweckentsprechenden Verwendung unter dem Bilanzposten "Erhaltene Anzahlungen" anzusetzen.

##### **4.2.4.3.2 Die Finanzleistungen aus umweltrechtlichen Anlässen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ können Zahlungen Dritter angesetzt werden, wenn die Gemeinde diese aus umweltrechtlichen Gründen erhält, z. B. für Ersatzmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

oder Ersatzgeldern nach § 5 LG NRW. Aufgrund eines solchen Finanzvorgangs kann die Gemeinde jedoch erst dann ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz ansetzen, wenn mit den erhaltenen Finanzmitteln ein Vermögensgegenstand finanziert und dieser in der gemeindlichen Bilanz aktiviert worden ist.

Die Zweckbindung der erhaltenen Finanzmittel erfordert, diese Finanzmittel bilanziell vergleichbar den erhaltenen Zuwendungen zu behandeln und bis zur zweckentsprechenden Verwendung unter dem Bilanzposten "Erhaltene Anzahlungen" anzusetzen. In den Fällen, in denen die Gemeinde das erhaltene Ersatzgeld z. B. zulässigerweise für die Aufstellung und Durchführung eines Landschaftsplans und nicht für eine investive Maßnahme verwendet, sind die erhaltenen Finanzmittel nicht nur in der gemeindlichen Finanzrechnung, sondern auch in entsprechender Höhe in der Ergebnisrechnung der Gemeinde ertragswirksam zu erfassen.

#### **4.2.4.4 Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ kann ein Sonderposten anzusetzen sein, weil die Gemeinde bezuschusste Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens in einem Festwert zusammengefasst hat. Die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens in einen Festwert kann erfolgen, wenn erwartet werden kann, dass über eine längere Zeit hinweg eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleichbleibt. Auch die Nutzungsdauern der betroffenen Vermögensgegenstände dürfen nicht erheblich voneinander abweichen.

Die Gemeinde hat immer dann Sonderpostens zu bilden, wenn sie für gemeindliche Vermögensgegenstände eine investive Zuwendung erhalten hat (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Dieser Grundsatz findet auch dann Anwendung, wenn die Gemeinde eigene Vermögensgegenstände zusammengefasst in einem Festwert in ihrer Bilanz ansetzt. Die Bildung von Festwerten bzw. die Bilanzierungsmethode „Festwert“ soll nicht entscheidend für die Bildung von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz sein.

Die Gemeinde hat daher auch bei Festwerten entsprechend den erhaltenen Zuwendungen einen Sonderposten zu bilanzieren, der dem angesetzten Festwert zuzuordnen ist. Die Bildung von Sonderposten für Festwerte bei Sachanlagevermögen muss dabei unter Beachtung der im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände erfolgen. Diese Sachlage bedingt, dass die Zuwendungsanteile der einzelnen im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände festzustellen sind, um daraus einen durchschnittlichen Fördersatz zu ermitteln.

Auf der Grundlage dieses Fördersatzes ist, gemessen am betragsmäßigen Ansatz des Festwertes, der Ansatz des zugeordneten Sonderpostens zu bestimmen. Der einem angesetzten Festwert zugeordnete Sonderposten bleibt unverändert, solange der Festwert nicht verändert wird. Der Wertansatz des Sonderpostens sollte aber im Rahmen der bei Festwerten alle drei Jahre vorzunehmenden Bestandsaufnahme durch eine körperliche Inventur mit überprüft werden (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Eine notwendige Anpassung des Festwertes erfolgt durch eine Zu- oder Abschreibung und wirkt sich entsprechend auf den zugeordneten Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz aus. Sie ist im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses, bezogen auf den Festwert und den zugeordneten Sonderposten anzugeben, und sachgerecht und ausreichend zu erläutern.

#### **4.2.4.5 Erhaltene Anzahlungen und Sonderposten**

Die grundsätzliche bilanzielle Vorgabe, erhaltene investive Zuwendungen bis zu ihrer tatsächlichen zweckbezogenen Verwendung unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen, kann in besonderen Ausnahmefällen ggf. dazu führen, dass die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln, beeinträchtigt werden könnte.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die bilanzielle Information der Gemeinde, die noch nicht verwendeten Zuwendungen als „vorläufige“ Verbindlichkeiten zu bewerten (Bilanzposten: Erhaltene Anzahlungen im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“), kann das Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres negativ beeinflussen. Von der Gemeinde ist deshalb örtlich abzuwägen, ob noch nicht verwendete, aber ggf. bereits verplante investive Zuwendungen zutreffender im Bilanzbereich „Sonderposten“ unter einem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen aus Zuweisungen“ anzusetzen sind.

Als Ergebnis kann der neue Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Sonderposten“ in Betracht kommen, denn in der gemeindlichen Bilanz dürfen neue Posten angesetzt werden, wenn der Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten zutreffend erfasst wird. Die Gemeinde muss in solchen Fällen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit für den Ansatz in ihrer Bilanz klären, ob die bilanziellen Informationen über die Unterstützung der gemeindlichen Investitionstätigkeit durch Zuwendungen höher zu gewichten sind als die Information über mögliche Rückzahlungsverpflichtungen wegen einer noch ausstehenden Verwendung der erhaltenen Zuwendungsmittel.

Ein wichtiges Argument für den Ansatz erhaltener und noch nicht verwendeter Zuwendungen (vollständig oder anteilig) unter einem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Sonderposten“ ist dabei, dass Zuwendungsmittel des Landes nach dem GFG NRW bei Bedarf mehrjährig für besondere Projekte angesammelt werden können. Ebenso muss gewichtet werden, ob die Verwendung der erhaltenen Zuwendung bereits in die mittelfristige Finanzplanung einbezogen wurde, z. B. die Verwendung für ein Projekt im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahr vorgesehen ist.

Die Gemeinde bleibt in allen Fällen in der Verpflichtung der zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendung, denn ein Zuwendungsgeber verzichtet aufgrund einer Ansammlung der Zuwendungsmittel nicht auf die von ihm festgelegte Zwecksetzung. Eine Entscheidung der Gemeinde, bestimmte erhaltene und noch nicht verwendete Zuwendungen nicht im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“, sondern im Bilanzbereich „Sonderposten“ anzusetzen muss örtlich sachgerecht und ausreichend begründet werden. Die Gemeinde kann dabei berücksichtigen, dass sie eigenverantwortlich über den Zeitpunkt des Einsatzes der Zuwendungsmittel entscheiden kann.

Der Zuwendungsgeber signalisiert dadurch der Gemeinde, dass ohne ein besonderes Ereignis eine Rückzahlungsforderung nicht von ihm zu erwarten ist. Eine einmal getroffene Entscheidung hat dabei keine Bindungswirkung für künftige erhaltene Zuwendungen. Die Gemeinde hat vielmehr bezogen auf die im Haushaltsjahr erhaltenen Zuwendungen im Rahmen des Jahresabschlusses über die örtliche Vorgehensweise zu entscheiden. Sie muss die örtliche Abwägung sowie die getroffenen Entscheidungen nachvollziehbar dokumentieren und im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss darstellen.

#### **4.3 Zu Nummer 3 (Rückstellungen):**

##### **4.3.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie hat aufgrund dessen ggf. zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres entsprechende Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern die von ihr eingegangenen Verpflichtungen noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat. Mit gemeindlichen Rückstellungen werden die Verpflichtungen der Gemeinde aus ihren Geschäftsvorfällen dem betreffenden Haushaltsjahr als Aufwendungen zugerechnet, sofern diese in dem Haushaltsjahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Dieser Sachverhalt setzt dazu grundsätzlich ein „verpflichtendes Ereignis“ voraus, aufgrund dessen eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung) oder gegen sich selbst (Innenverpflichtung) entsteht. Die Gemeinde muss mindestens entsprechend der zulässigen Arten der gemeindlichen Rückstellungen sachliche Bestandskonten für ihre gemeindliche Bilanz einrichten. Die zulässigen Arten bzw. die von der Gemeinde zu bildenden Rückstellungen und eine Zuordnung zu den wichtigsten Konten, die örtlich ggf. weiter untergliedert werden können, werden in der nachfolgenden Übersicht aufgezeigt (vgl. Abbildung 742).

<b>DIE RÜCKSTELLUNGEN NACH § 36 GEMHVO NRW I. V. M. § 88 GO NRW</b>		
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>	<b>BESTANDSKONTO</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften.</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten.</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind.</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren.</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 2511 Pensionsrückstellungen</li> <li>- 2521 Beihilferückstellungen</li> <li>- 2611 Rückstellungen für Deponien</li> <li>- 2621 Rückstellungen für Altlasten</li> <li>- 2631 Rückstellungen für sonstige Umweltschäden</li> <li>- 2811 Sonstige Rückstellungen (ggf. örtlich untergliedern)</li> <li>- 2811 Sonstige Rückstellungen (ggf. örtlich untergliedern)</li> <li>- 2811 Sonstige Rückstellungen (ggf. örtlich untergliedern)</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 2711 Instandhaltungsrückstellungen</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B. <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung.</li> </ul>	

Abbildung 742 „Die zulässigen Rückstellungsarten“

Für eine Rückstellungsbildung muss bei der Gemeinde ein Ereignis vorliegen, wodurch eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde entsteht, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat. Sie hat dann Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste zu bilanzieren.

Die Gemeinde muss grundsätzlich ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme oder mit einem Verlust rechnen, um eine Rückstellung zu bilanzieren. Sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, hat die Gemeinde die Bildung einer Rückstellung stichtagsbezogen vorzunehmen. Bei der Rückstellungsbildung gilt nicht allein der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, sondern es ist regelmäßig auf den Erfüllungsbetrag abzustellen.

Für die Bemessung ist daher auf den zum späteren Zeitpunkt zu leistenden Betrag abzustellen, der sich bezogen aus objektiver Sicht zum Abschlussstichtag ergibt. Dem Ansatz von Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz muss zudem eine bilanziell geprägte Abgrenzungsprüfung vorausgehen, ob nicht in der gemeindlichen Bilanz statt einer Rückstellung eine Verbindlichkeit anzusetzen ist oder ein Haftungsverhältnis besteht, das von der Gemeinde im Verbindlichkeitspiegel anzugeben ist (vgl. § 47 GemHVO NRW).

Unter Beachtung des § 88 GO NRW darf die Gemeinde jedoch nur für die Zwecke eigene Rückstellungen bilanzieren, die in § 36 GemHVO NRW abschließend bestimmt worden sind. In einem solchen Rahmen und Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

Außerdem reicht eine Einschätzung der Gemeinde über eine mögliche Inanspruchnahme oder Eintreten eines Verlustes nicht aus, um eine gemeindliche Rückstellung bilden zu können. Die Gemeinde hat die Bildung von Rückstellungen und deren Erhöhungen dann als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung unter der jeweils zutreffenden Aufwandsart zu erfassen (vgl. § 2 GemHVO NRW).

#### **4.3.02 Der Rückstellungsspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen (vgl. § 36 GemHVO NRW). Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten der gemeindlichen Rückstellungen wird deren Entwicklung bei der Gemeinde verdeutlicht.

Der Rückstellungsspiegel dient u. a. aber auch dazu, für jeden Verpflichtungsposten, unter dem in der gemeindlichen Bilanz einzelne Beträge zusammengefasst sind, die aber auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Aus örtlichen Erwägungen heraus kann die Gemeinde ihren Rückstellungsspiegel dem Anhang im Jahresabschluss beifügen, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar und trägt daher erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen der Gemeinde bei.

Die Gemeinde kann außerdem das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten und dazu auch weitere Zusatzinformationen geben. Soweit die Gemeinde dem Anhang im Jahresabschluss keinen Rückstellungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rückstellungen der Gemeinde angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die gemeindlichen Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern.

#### **4.3.1 Zu Nummer 3.1 (Pensionsrückstellungen):**

##### **4.3.1.1 Der Ansatz von Pensionsrückstellungen**

Unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ sind die unmittelbaren Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde anzusetzen. Die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstehen aus der gesetzlichen Versorgungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten. Aus dieser beamtenrechtlichen Verpflichtung kann sich die Gemeinde nicht selbst entlassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Basierend auf den relevanten Datengrundlagen zu den Zusagen der Gemeinde hat ihre bestehende zukünftige Verpflichtung für Versorgungsleistungen aus bestehenden Pensionen oder Pensionsanwartschaften auf einer versicherungsmathematischen Grundlage zu ermitteln. Ein Rückgriff auf statistische Größen, wie Erhebungen über die Sterbe- und Invaliditätshäufigkeit, ist dabei erforderlich, damit eine fundierte Ermittlung nach den Regeln der Versicherungsmathematik möglich wird.

Die vollständige Abbildung sämtlicher zukünftiger Pensionsverpflichtungen ist die einzig zulässige Vorgehensweise im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung. Nur sie gibt ein vollständiges aktuelles Bild zukünftiger haushaltswirtschaftlicher Belastungen für die Gemeinde ab. Von der Gemeinde ist die Pensionsrückstellung ratierlich anzusammeln, damit die Rückstellung bei Rentenbeginn den Barwert der Versorgungsleistungen (Pensionszahlungen) umfasst. Mit der Rückstellungsbildung hat die Gemeinde deshalb zum Zeitpunkt der Pensionszusage zu beginnen.

Auf der Basis einer Einmalrückstellung erfolgt dabei die ratierliche Ansammlung bis zum Eintritt in den Ruhestand (Pensions-/Rentenbeginn). Im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung kommt für die Ermittlung der Höhe dieser Rückstellungen nur das Teilwertverfahren in Betracht. Der Barwert der Anwartschaft zum Zeitpunkt des Eintritts der Pensionierung entspricht dabei der Gesamtsumme der auf den Abschlussstichtag abgezinsten zukünftigen Pensionszahlungen.

Der Bemessung der Rückstellungen wird zudem ein einheitlicher Zinsfuß von 5 v. H. zugrunde gelegt. Bei Personen, die nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst weitere Ansprüche gegenüber der Gemeinde behalten, z. B. Beihilfeansprüche, dann muss die Gemeinde auch diese Ansprüche bei der Ermittlung der Rückstellungen berücksichtigen (vgl. Erläuterungen zu § 36 Absatz 1 GemHVO NRW). Für die Gemeinde besteht jedoch keine Verpflichtung, ihre Pensionsverpflichtungen getrennt für aktive Beschäftigte (Pensionsrückstellungen) und für Versorgungsempfänger (Versorgungsrückstellungen) in ihrer Bilanz anzusetzen.

Die Gemeinde kann aber freiwillig eine Teilung des Bilanzansatzes vornehmen, muss dazu aber bedenken, dass durch einen unterjährigen Wechsel einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand eine Zuordnung der jahresbezogenen Personalaufwendungen in der Ergebnisrechnung erschwert wird. Ein getrennter Ansatz von originären („echten“) Pensionsrückstellungen und den auf dieser Basis zulässigerweise ermittelnden Beihilferückstellungen in der Bilanz kann dagegen die Nachvollziehbarkeit der angesetzten Rückstellungen verbessern.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Pensionsrückstellungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 25 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.1.2 Die Bewertung von Pensionsrückstellungen**

Die erfolgte Festlegung, der Ermittlung dieser Rückstellungen einen einheitlichen Rechnungszinsfuß zugrunde zu legen und diesen mit einem Prozentsatz von 5 v. H. zu bestimmen, ist dabei als sachgerecht zu bewerten. Es sind jedenfalls keine Gegebenheiten erkennbar, dass hier ein Entscheidungsspielraum für die Gemeinden geschaffen werden muss oder sich der Rechnungszinsfuß am Einkommensteuerrecht orientieren soll. So war z. B. ein Rechnungszinsfuß in Höhe von 5 v. H. bei der Ermittlung der Rückstellungen für die betriebliche Altersversorgung im internationalen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 maßgebend anzuwenden.

In der Festlegung, den Barwert der Pensionsverpflichtungen zu ermitteln, ist unter dem Begriff „Barwert“ definitionsgemäß der abgezinsten Wert der künftigen Versorgungsleistungen zu verstehen. In der Versicherungsmathematik, die auch Elemente der Wahrscheinlichkeitsrechnung enthält, ist der Barwert der auf einen bestimmten Stichtag abgezinsten Wert der voraussichtlichen künftigen Leistungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde ist jedoch zu beachten, dass in den gängigen Verfahren für die Berechnung der Pensionsverpflichtungen zwischen den Begriffen „Teilwert“ und „Barwert“ unterschieden wird. Der Teilwert ist darin gleich dem Barwert der künftigen Versorgungsleistungen, jedoch abzüglich der sich noch ergebenden gleichmäßigen Jahresbeträge bis zum Ausscheiden aus dem aktiven Dienst. Der Barwert wird als versicherungstechnische Einmalprämie bezeichnet, da er der Wert ist, der einmalig zu entrichten wäre, um eine Anwartschaft auf bestimmte Leistungen von einem Dritten zu erwerben.

Für die Gemeinde besteht die haushaltsrechtliche Vorgabe, dass für die gemeindlichen Pensionsrückstellungen der Barwert zu ermitteln ist (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW). Daraus folgt, dass Rückstellungen in Höhe des Teilwertes anzusetzen sind, wenn von den Beamtinnen und Beamten noch weitere Anwartschaften nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz (bis zum Eintritt in den Ruhestand) erworben werden und Rückstellungen in Höhe des Barwertes anzusetzen sind, wenn zum Stichtag der Eröffnungsbilanz keine weiteren Anwartschaften von den Beamtinnen und Beamten mehr erworben werden, weil sie sich im Ruhestand befinden.

#### **4.3.1.3 Die Eckpunkte für die Bewertung**

Bei der Bewertung von gemeindlichen Pensionsverpflichtungen sollen erhebliche Ergebnisunterschiede zwischen den Gemeinden ausgeschlossen werden, die durch die bei der Berechnung festzulegenden Variablen entstehen können. Durch den Runderlass des Innenministeriums „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen vom 4. Januar 2006 wurden deshalb besondere Eckpunkte zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen bestimmt. Sie sind als wichtige Maßgaben bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen zu beachten. Folgende Eckpunkte kommen dafür in Betracht (vgl. Abbildung 743).

<b>DIE ECKPUNKTE FÜR DIE BEWERTUNG VON PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN</b>	
-	Für den Beginn der Dienstzeit ist grundsätzlich der Beginn des Dienstverhältnisses, also der Zeitpunkt der erstmaligen Berufung in das Beamtenverhältnis anzusetzen. Allgemein können aber für den mittleren und gehobenen Dienst das vollendete 19. Lebensjahr und für den höheren Dienst das vollendete 25. Lebensjahr angesetzt werden. Für Beamtinnen und Beamte auf Zeit kann das vollendete 25. Lebensjahr als Beginn der Dienstzeit angesetzt werden.
-	Der Ablauf der zu berücksichtigenden Dienstzeit mit den erfolgten Beförderungen und den möglichen Teilzeitbeschäftigungen sowie den sonstigen Veränderungen im einzelnen Beamtenverhältnis, z. B. Verpflichtungen aus einem Versorgungsausgleich, ist im zeitlichen und sachlichen Umfang zu ermitteln und in die Bewertung einzubeziehen.
-	Für das zeitliche Ende der anzusetzenden Dienstzeit ist bei Beamtinnen und Beamten die jeweilige gesetzliche Altersgrenze als Eintritt in den Ruhestand anzusetzen. Bei Beamtenverhältnissen auf Zeit kann unabhängig vom Einzelfall das 65. Lebensjahr als Zeitpunkt für den Eintritt in den Ruhestand angesetzt werden.
-	Mögliche vorherige beamtenrechtliche Dienstverhältnisse sind zu ermitteln, sofern sich andere Dienstherren an den künftigen Versorgungslasten der Gemeinde zu beteiligen haben, z. B. nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz NRW.
-	Mögliche Ansprüche der Beamtinnen und Beamten aus der gesetzlichen Rentenversicherung sollen nicht in die Bewertung der Pensionsrückstellungen einbezogen werden.
-	Die Bewertung von Beihilfeverpflichtungen ist getrennt von der Bewertung der Pensionsrückstellungen vorzunehmen, auch wenn der ermittelte Ansatz der Pensionsrückstellungen eine zutreffende Grundlage dafür bildet.

*Abbildung 743 „Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen“*

Die begrenzte Geltungsdauer des Runderlasses (derzeit bis zum 31. Dezember 2015) ändert nichts an der allgemeinen Bedeutung der Eckpunkte für die Bewertung von gemeindlichen Pensionsrückstellungen. Die Eckpunkte sind im Grundsatz bereits allein wegen der Haushaltsgrundsätze „Wirtschaftlichkeit“ und „Wesentlichkeit“ dauerhaft anwendbar. Es bisher nicht als vertretbar angesehen worden, die mögliche „Karriere“ der Beamtinnen und Beamten für die Bemessung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen verpflichtend zu machen. Es kann daher ggf. nur in besonderen Fällen angemessen sein, konkrete personenbezogene Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten zu ermitteln und zu bilanzieren.

#### **4.3.1.4 Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen**

##### **4.3.1.4.1 Erstattungsverpflichtungen keine Pensionsrückstellungen**

Die Gemeinde darf unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ keine Rückstellungen ansetzen, die ihre Ursache darin haben, dass die Gemeinde gegenüber einer anderen Gemeinde oder einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Dienstherrnfähigkeit besitzen, rechtlich verpflichtet ist, sich an künftigen Versorgungsleistungen für Beamtinnen und Beamte zu beteiligen, z. B. nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz NRW oder nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag.

Derartige Verpflichtungen gegenüber der aufnehmenden Körperschaft können für eine abgegebene Beamtin oder einen abgegebenen Beamten entstehen, weil diese Körperschaft zukünftig die vollen Versorgungsbezüge der Beamtin oder des Beamten zu zahlen hat und die abgebende Körperschaft sich nach den o. a. Vorschriften daran zu beteiligen hat. Diese Verpflichtungen sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen.

##### **4.3.1.4.2 Pensionsrückstellungen nicht für tariflich Beschäftigte**

Die Gemeinde darf unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ keine Rückstellungen ansetzen, weil bei ihr nach dem Tarifrecht bezahlte Beschäftigte tätig sind. Nach dem derzeit geltenden tarifvertraglich bestimmten Versorgungsrecht für tariflich Beschäftigte besteht für die Gemeinde eine Verpflichtung nach dem allgemeinen Rentenrecht, aber zu einer Beteiligung an einer Zusatzrente. Dafür wird die Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen an die Zusatzversorgungskasse herangezogen. Diese gemeindliche Leistungsverpflichtung löst aber keine Verpflichtung der Gemeinde zu einer gesonderten (zusätzlichen) Rückstellungsbildung für Beschäftigte aus.

Der Anspruch der tariflich Beschäftigten auf eine spätere Zusatzleistung neben der erworbenen Rente besteht unmittelbar gegenüber der Zusatzversorgungskasse und nicht gegenüber der Gemeinde. Ein solcher Anspruch wird auch durch die Zusatzversorgungskasse erfüllt. Die Gemeinden als Beteiligte leisten daher an die Zusatzversorgungskasse die erforderlichen „Arbeitgeberzahlungen“ im Umlageverfahren. Zu diesen Zahlungen sind die Gemeinden in jedem Haushaltsjahr verpflichtet, in denen tariflich Beschäftigte bei ihnen tätig sind.

Bei einer möglichen Einführung einer Kapitaldeckung durch die Zusatzversorgungskassen müssen die Auswirkungen auf das Umlagesystem sowie auf daraus entstehende Ansprüche der Gemeinde neu bewertet werden. Erst zu einem solchen Zeitpunkt kann darüber entschieden werden, ob im Verhältnis der Gemeinde zu ihrer Zusatzversorgungskasse „mittelbare Verpflichtungen“ der Gemeinde anzunehmen sind und eine gesonderte Rückstellungsbildung zu verlangen ist. Bis zu diesem Zeitpunkt sollten von der Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben zu den örtlichen Verhältnissen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Zusatzversorgung gemacht werden.



#### **4.3.1.4.3 Kein Ansatzverzicht wegen der Versorgungskassen**

Bei einer Mitgliedschaft der Gemeinde in einer Versorgungskasse zahlt die Versorgungskasse die Versorgungsleistungen an die Berechtigten aus. Als Pflichtmitglieder gehören der kommunalen Versorgungskassen die kreisangehörigen Gemeinden ihres Geschäftsbereichs mit Ausnahme der Städte an (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 VKZVKG NRW). Andere Gemeinden können als freiwillige Mitglieder zugelassen werden, soweit sie im Geschäftsbereich der Versorgungskasse liegen (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 2 VKZVKG NRW).

Die kommunalen Versorgungskassen haben die Aufgabe, für ihre Mitglieder, z. B. die Gemeinden, die Berechnung und Zahlung der beamtenrechtlichen Versorgungsleistungen an die ehemaligen Beschäftigten sowie weitere Leistungen zu übernehmen und die dadurch entstandenen Lasten durch Umlage oder im Wege der Erstattung auszugleichen (vgl. § 2 Absatz 1 VKZVKG NRW).

Die Versorgungsberechtigten haben dadurch jedoch keinen eigenen Anspruch gegen die Versorgungskasse. Die Gemeinde als Dienstherr bleibt gegenüber den Versorgungsberechtigten insgesamt wirtschaftlich und rechtlich verpflichtet. Sie kann ihre Pensionsverpflichtungen auch nicht an die Versorgungskasse als Dritten übertragen. Bei der Einschaltung einer Versorgungskasse zur Abwicklung der Zahlungen an die Berechtigten bleibt daher die Gemeinde verpflichtet bleibt, ihre Verpflichtungen als Pensionsrückstellung in ihrer Bilanz anzusetzen, denn die Versorgungskasse wird in diesem System als Erfüllungsgehilfe gegenüber der Gemeinde tätig.

#### **4.3.1.5 Die Pensionsrückstellungen bei einer Tätigkeit außerhalb der Gemeindeverwaltung**

Eine Besonderheit besteht bei den Gemeinden dadurch, dass die Gemeinde der Dienstherr für Beamtinnen oder Beamte bleibt, auch wenn diese nicht mehr innerhalb der Gemeindeverwaltung, sondern bei Betrieben der Gemeinde tätig sind. Die Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde können bei wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) oder organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) der Gemeinde oder bei rechtlich selbstständigen wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde oder in einem Jobcenter als Gemeinsame Einrichtung mit dem Bund (nach § 44 SGB II) tätig sein, ohne dass diese Bediensteten ihren beamtenrechtlichen Status gegenüber der Gemeinde verlieren.

Den Beamtinnen und Beamte der Gemeinde kann aber auch nur eine vorübergehende Tätigkeit bei einem gemeindlichen Betrieb zugewiesen werden. Die Rechtsstellung der gemeindlichen Bediensteten sowie die Stellung der Gemeinde als Dienstherr bleiben bei einer solchen Zuweisung unberührt. Die betreffenden Bediensteten werden deshalb hinsichtlich ihrer Versorgungsansprüchen i. d. R. so behandelt, als wenn sie weiterhin in der Gemeindeverwaltung beschäftigt wären.

Die Verpflichtung der Gemeinde besteht fort, zukünftig die Versorgungsleistungen für diese Bediensteten zu erbringen und dafür die notwendigen Rückstellungen dafür anzusammeln und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Gleichwohl ist es im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wichtig, die Aufwendungen für Pensionsrückstellungen auch dort nachzuweisen, wo sie wirtschaftlich verursacht werden. Für die Zeit, in der Beamtinnen und Beamte außerhalb der Gemeindeverwaltung tätig sind, muss die Gemeinde die zur Erfüllung der künftigen Versorgungsansprüche dieser Bediensteten notwendigen Rückstellungen ansammeln.

Die Gemeinde kann aber bei einer Tätigkeit eines Beschäftigten in einem gemeindlichen Betrieb durch eine gesonderte Vereinbarung mit dem betreffenden gemeindlichen Betrieb festlegen, dass dieser den Teil der Verpflichtungen gegenüber einer Beamtin oder eines Beamten übernimmt, der aus der tatsächlichen Tätigkeit dieser Bediensteten in dem gemeindlichen Betrieb entsteht. Sie darf wegen einer Tätigkeit einer Beamtin oder eines Beamten außerhalb der Gemeindeverwaltung jedoch nicht ihre Pensionsrückstellungen auflösen. Mit dem Wechsel der Tätigkeit der Beamtin oder des Beamten ist ausgehend vom Dienstherrn „Gemeinde“ kein Dienstherrwechsel, auch nicht in

„fiktiver Form“, verbunden, sodass die Rückstellungen für diese Beschäftigten weiterhin in der Bilanz der Gemeindeverwaltung anzusetzen sind.

#### **4.3.2 Zu Nummer 3.2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten):**

##### **4.3.2.1 Für die Nachsorge bei Deponien**

Unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sind ungewisse Verbindlichkeiten der Gemeinde zu passivieren, die wegen der zukünftig zu erbringenden Leistungen für eine Wiederherstellung von Natur- und Kulturlflächen nach Aufgabe einer Deponie entstehen. Die Gemeinde ist nach der Verordnung über Deponien und Langzeitlager in der Nachsorgephase zu Maßnahmen verpflichtet, die zur Verhinderung von Beeinträchtigungen des Wohles der Allgemeinheit erforderlich sind (vgl. § 11 DepV).

Die Gemeinde muss ihre Deponien nach Erreichen der Verfüllmenge rekultivieren und möglichen schädlichen Auswirkungen dieser Deponie auf die Umwelt vorbeugen. Die gemeindliche Nachsorgepflicht entsteht wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung der Deponie. Sie erfordert dementsprechend die notwendige Rückstellungsbildung und einen entsprechenden Ansatz in der Bilanz. Für die erforderlichen Rückstellungen sind daher die zu erwartenden Gesamtkosten für die Rekultivierung und Nachsorge, bezogen auf den Zeitpunkt der Durchführung der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, von der Gemeinde zu ermitteln.

In die Rückstellungsbildung für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien dürfen von der Gemeinde jedoch keine Aufwendungen einbezogen werden, die nach der Rekultivierung aus der Unterhaltung der neu geschaffenen Flächen entstehen, denn diese stellen wie die Abschreibungen aus den im Rahmen der Rekultivierung beschafften oder neu hergestellten und aktivierten Vermögensgegenständen einen jährlichen Aufwand dar. Die Gemeinde kann die notwendigen Rückstellungen über die Zeit der Nutzung der Deponie ansammeln und kann sich für deren jährliche Höhe am Verteilungsschlüssel „Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre“ orientieren. Die Vorsorge ist auch in die Gebührenkalkulation einzubeziehen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rückstellungen für Deponien der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 26 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

##### **4.3.2.2 Für die Beseitigung von Altlasten**

Unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sind auch die Rückstellungen anzusetzen, die aus der Verpflichtung der Gemeinde zur Beseitigung von Altlasten entstehen. Dabei ist es haushaltswirtschaftlich nicht entscheidend, ob es sich bei den Altlasten in technischer Hinsicht um Altlasten, Altablagerungen oder altlastverdächtige Flächen handelt. Eine gemeindliche Sanierungspflicht kann dabei für Grundstücke der Gemeinde oder für fremde Grundstücke bestehen, weil z. B. eine stillgelegte Abfallbeseitigungsanlage vorhanden ist oder auf den Grundstücken Abfälle zwischengelagert wurden.

Für die Gemeinde können auch sanierungsbedürftige Grundstücke, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde und deren Rückstände nicht beseitigt worden sind (Altlasten), ein Anlass für eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz sein (vgl. § 2 BBodSchG). Unter dem Begriff „Altlasten“ werden dabei i. d. R. örtliche Altablagerungen verstanden, von denen Belastungen für die Umwelt, insbesondere des Bodens und des Wassers, ausgehen und auch eine Gefährdung für die menschliche Gesundheit des Einzelnen oder der Allgemeinheit nicht ausgeschlossen werden kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Im diesem Zusammenhang werden als Altablagerungen z. B. verlassene oder stillgelegte Ablagerungsplätze für kommunale oder gewerbliche Abfälle, illegale Ablagerungen aus der Vergangenheit, stillgelegte Aufhaldungen und Verfüllungen mit Produktionsrückständen verstanden. Dazu sind auch noch die Altstandorte, z. B. Grundstücke stillgelegter Anlagen, nicht mehr verwendete Leitungs- und Kanalsysteme oder sonstige Betriebsflächen, auf denen mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen wurde, zu zählen (vgl. § 2 Absatz 5 Nummer 1 und 2 BBodSchG).

In diesem Zusammenhang sind altlastverdächtige Flächen im Sinne des Gesetzes die Altablagerungen und Altstandorte, bei denen der Verdacht schädlicher Bodenveränderungen oder sonstiger Gefahren für den Einzelnen oder die Allgemeinheit besteht (vgl. § 2 Absatz 6 BBodSchG). Einen Anlass für die Bildung von Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten durch die Gemeinde stellt auch eine behördliche Verfügung dar, mit der die Gemeinde zur Beseitigung von Altlasten auf eigenen Grundstücken oder auf Grundstücken Dritter verpflichtet wird. Eine Rückstellung ist aber noch nicht dann in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn bei der Gemeinde nur eine Absicht zur Beseitigung von vorhandenen Altlasten besteht.

Von der Gemeinde sind in jedem Einzelfall das Sanierungserfordernis bzw. die Notwendigkeit zur Beseitigung der Altlast zu beurteilen. In den Fällen, in denen die Sanierung bejaht wird, ist für die Beseitigung der Altlast der Umfang der notwendigen Rückstellung zu ermitteln und zu bilanzieren. Zusätzlich ist ggf. zu prüfen, ob eine Berichtigung des Wertansatzes des auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Grundstückes durch eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen muss (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Eine außerplanmäßige Abschreibung kommt aber auch dann in Betracht, wenn beim Erwerb eines Grundstückes die festgestellten Altlasten nicht bekannt waren oder ein altlastenfreies Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt kontaminiert wird.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten durch die Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 26 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.2.3 Für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden**

Unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sind auch Rückstellungen anzusetzen, die durch Verpflichtungen der Gemeinde zur Beseitigung nicht einzeln benannter (sonstiger) Umweltschäden ausgelöst werden, z. B. weil mit umweltgefährdenden Stoffen umgegangen und dadurch schädliche Bodenverunreinigungen entstanden sind. Im § 2 des Umweltschadengesetzes werden als Umweltschaden die Schädigung von Arten und natürlichen Lebensräumen nach Maßgabe des § 21a - BNatSchG, die Schädigung von Gewässern nach Maßgabe des § 22a WHG und die Schädigung des Bodens durch eine Beeinträchtigung der Bodenfunktionen im Sinne des § 2 Absatz 2 BBodSchG.

In den Fällen, in denen insbesondere die Gemeinde für deren Sanierung oder Beseitigung Sorge zu tragen hat und die notwendigen Maßnahmen ergreifen muss, hat sie die bestehenden Umweltschäden und deren Umfang zu ermitteln sowie die dafür notwendige Rückstellungsbildung unter Berücksichtigung des Umweltschadengesetzes (USchadG) zu bestimmen. Die bilanzmäßige Zuordnung solcher Rückstellungen unter diesem Bilanzposten ist sachgerecht und vertretbar, denn die Rekultivierung einer Deponie oder die Beseitigung von Altlasten können im Sinne der Umwelt auch als eingetretene Umweltschäden angesehen werden.

#### 4.3.3 Zu Nummer 3.3 (Instandhaltungsrückstellungen):

##### 4.3.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens

Unter dem Bilanzposten „Instandhaltungsrückstellungen“ sind Verpflichtungen der Gemeinde gegen sich selbst (Innenverpflichtung) anzusetzen, die aus dem Unterlassen von geplanter Instandhaltung entstehen. Zu jedem Abschlussstichtag ist daher von der Gemeinde zu beurteilen, ob von ihr Instandhaltungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr unterlassen wurden und wie sich dies ggf. auf die gemeindliche Bilanz auswirkt. Es ist dabei die Frage zu beantworten, ob daraus eine Wertminderung beim betreffenden Vermögensgegenstand entsteht oder ob die Kriterien für die Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung erfüllt werden.

Der Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz setzt sich regelmäßig nicht nur aus geringen Beträgen zusammen. Gravierende Mängel an gemeindlichen Vermögensgegenständen und hinausgeschobene Instandsetzungen und Sanierungen können zu höheren Kosten und dadurch zu einem höheren Rückstellungsbedarf führen. Im Anhang des Jahresabschlusses sollte eine solche Sachlage von der Gemeinde nicht verschwiegen werden (vgl. Beispiel 134).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Information über das Rückstellungsvolumen**

Die Gemeinde hat einen erheblichen Instandsetzungs- und Sanierungsbedarf festgestellt, konnte aber aus unterschiedlichen Gründen noch keine Instandsetzungs- oder Sanierungsmaßnahme abschließen. Im Anhang im Jahresabschluss werden die geplanten Umsetzungsmaßnahmen im Einzelnen konkret benannt:

- Austausch der Fenster „Brüder-Grimm-Schule“ (260.000 Euro)
- Fassadensanierung St.-Ursula-Schule (150.000 Euro)
- Sanierung Treppenhaus Käthe-Kollwitz-Schule (125.000 Euro)
- Ausbesserung der Laufbahn Sportplatz Steinstraße (25.000 Euro)
- Fassadensanierung Max-Planck-Gymnasium (80.000 Euro)
- Instandsetzung Turnhalle Mansfeld (300.000 Euro)

Die Instandsetzung „Schulhof Altmarkt-Schule“ (68.000 Euro) wurde im Haushaltsjahr teilweise durchgeführt und deshalb die Rückstellung mit einem Betrag i. H. v. 26.876 Euro in Anspruch genommen (Bestand: 41.124 Euro).

Es wurden keine neuen Instandhaltungsrückstellungen gebildet.

*Beispiel 134 „Die Information über das Rückstellungsvolumen“*

Die Vorgehensweisen, eine Wertminderung beim betreffenden Vermögensgegenstand durch eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen oder eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung zu bilanzieren, würden zunächst zur gleichen Reduzierung des gemeindlichen Eigenkapitals führen. Neben dem u. U. unterschiedlichen Informationswert der jeweiligen Vorgehensweise ergeben sich jedoch insbesondere Auswirkungen hinsichtlich der Abschreibungsbemessungsbasis bei abnutzbaren Vermögensgegenständen und der Buchung der späteren Aufwendungen für die tatsächliche Beseitigung der unterlassenen Instandhaltung.

Die unterlassenen Instandhaltungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen sind von der Gemeinde vollständig als Aufwendungen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Sie finden bei der Beurteilung des „Haushaltsausgleichs“ nur in einem Haushaltsjahr Berücksichtigung, dem die Aufwendungen wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dieses Vorgehen könnte zu kontraproduktiven Steuerungseffekten führen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Ökonomisch und/oder ökologisch sinnvolle Maßnahmen könnten dadurch, dass sie aus bewertungstechnischen Gründen zu einem einmaligen außergewöhnlich hohen Aufwand führen würden, verschoben oder unterlassen werden. Es bietet sich daher an, eine unterlassene Instandhaltung von Vermögensgegenständen gesondert zu erfassen und als Korrekturposten zu dem in voller Höhe, d. h. ohne Berücksichtigung der Belastung zu passivieren. Eine solche Passivierung ist nur zulässig, wenn die Beseitigung der Belastung hinreichend konkret beabsichtigt ist und die Beseitigung der Belastung als bisher unterlassen zu bewerten ist.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Instandhaltungsrückstellungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 27 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.3.2 Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung**

Für die Rückstellungsbildung für eine unterlassene Instandhaltung durch die Gemeinde dürfte die Aufnahme in einen mittelfristigen Maßnahmen- oder Investitionsplan (mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung) der Gemeinde als ausreichend angesehen werden. Die anschließende Durchführung darf dabei nur in besonderen Ausnahmefällen später als drei Jahre nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Zudem müssen die vorzunehmenden Maßnahmen einzeln beschrieben und wertmäßig beziffert sein.

Von der Gemeinde ist sicherzustellen, dass bei der Inanspruchnahme der gebildeten Rückstellungen auch tatsächlich die diesen Posten betreffenden Vorgänge und nicht z. B. die laufenden Schönheitsreparaturen in die Auflösung der Rückstellung einbezogen werden. Aus dem Anhang im Jahresabschluss muss jeweils hervorgehen, welche Posten des Anlagevermögens mit welchen Rückstellungen „belastet“ sind, damit die Nachvollziehbarkeit für den Leser gewährleistet bleibt (vgl. § 44 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat zu beachten, dass bei einem späteren Verzicht auf die vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen ein Zusammenhang zu den davon betroffenen Vermögensgegenständen besteht. Sie kann aufgrund dies Verzichts zwar die gebildeten Instandhaltungsrückstellungen ertragswirksam auflösen. Gleichzeitig muss die Gemeinde jedoch eine Korrektur des Wertansatzes des betreffenden Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Diese Korrektur berührt als außerplanmäßige Abschreibung ebenfalls die gemeindliche Ergebnisrechnung.

#### **4.3.3.3 Die Rückstellungen für Abraumbeseitigung**

Unter dem Bilanzposten „Instandhaltungsrückstellungen“ dürfen auch Rückstellungen für die gemeindliche Abraumbeseitigung angesetzt werden, wenn für deren Beseitigung nur eine interne Verpflichtung für die Gemeinde besteht. Die Gemeinde muss in solchen Fällen belegmäßig nachvollziehbar nachweisen, dass ihr die Pflicht zur Abraumbeseitigung obliegt. Dabei sollte vor Beginn der Maßnahme und der wirtschaftlichen Zurechnung zur Gemeinde klargestellt sein, ob und ggf. in welchem Umfang ggf. Dritte von dieser Maßnahme betroffen sein können, auch wenn diese Dritten möglicherweise nicht zum Kostenersatz herangezogen werden können oder sollen.

In den örtlichen Fällen der Gemeinde, in denen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung der Gemeinde für die Durchführung einer Abraumbeseitigung besteht, begründet dieser Sachverhalt eine ungewisse Verbindlichkeit für die Gemeinde, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Sie stellt die Grundlage für die erforderliche Rückstellungsbildung und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Rückstellung der Gemeinde ist unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen.

**4.3.3.4 Die Übersicht über Instandhaltungsrückstellungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es wegen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft weder bei der Haushaltsplanung noch beim Jahresabschluss vertretbar, lediglich die Gesamtsumme der Inanspruchnahme einer bilanzierten Instandhaltungsrückstellung oder die summenmäßige Zuführung zu benennen. Die Gemeinde sollte vielmehr offenlegen, welche Vermögensgegenstände einer umfangreichen Instandhaltung bedürfen und gleichwohl die notwendigen Maßnahmen verschoben worden sind.

Die Gemeinde kann dies unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten im Anhang in ihrem gemeindlichen Jahresabschluss in einer Übersicht in tabellarischer Form aufzeigen. In einer solchen Übersicht können zur Nachweisführung zum Abschlussstichtag die Instandhaltungsrückstellungen in ihrer betragsmäßigen Größenordnung und dem jeweils erforderlichen Zeitraum zur Umsetzung dargestellt werden. Eine Möglichkeit zur Gestaltung einer Übersicht wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 744).

<b>DIE INSTANDHALTUNGSRÜCKSTELLUNGEN</b>							
<b>Teilrechnung</b>	<b>Haushaltsjahr</b>		<b>Aus Vorjahr</b>	<b>Gesamt-betrag</b>	<b>Umsetzungsplanung</b>		
	<b>Maßnahme</b>	<b>Betrag</b>	<b>Betrag</b>		<b>Hj + 1</b>	<b>Hj + 2</b>	<b>Hj + 3</b>
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe							
Gesundheits- dienste							
<b>Bauen Und Wohnen</b>							
(weitere Be- reiche örtlich festlegen)							

*Abbildung 744 „Die Instandhaltungsrückstellungen“*

Die Gemeinde hat dabei darauf zu achten, dass die Angaben für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre mit ihrer mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung übereinstimmen. Eine Gliederung der Übersicht unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilrechnungen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann dabei unter örtlichen Gesichtspunkten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sinnvoll und sachgerecht sein. Den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses werden dadurch die bestehenden "inneren" Verpflichtungen der Gemeinde sachgerecht aufgezeigt.

**4.3.4 Zu Nummer 3.4 (Sonstige Rückstellungen):**

**4.3.4.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind die Rückstellungen für andere als die zuvor benannten ungewissen Verbindlichkeiten anzusetzen, z. B. Rückstellungen für Altersteilzeit, für nicht beanspruchten Urlaub,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

für Arbeitszeitguthaben, für Verpflichtungen gegenüber anderen Dienstherrn, aber auch Rückstellungen aus Lieferungen und Leistungen sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Die Gemeinde kann für wesentlichen Gegebenheiten zusätzlich sachbezogene Bilanzposten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz ansetzen. In diesen Fällen muss von der Gemeinde durch gesonderte Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses die notwendige Transparenz über die zusammengefassten Rückstellungen als Verpflichtungen der Gemeinde gewährleistet werden, z. B. zu den Arten und zu deren Umfang sowie zu der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung.

Bei den Verpflichtungsrückstellungen muss zudem eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, z. B. aufgrund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder aufgrund von gesetzlichen Regelungen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Dritte eine Kenntnis von seinem Anspruch gegenüber der Gemeinde hat. Die notwendige Festlegung einer Geringfügigkeitsgrenze für die gemeindliche Rückstellungsbildung liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Sie soll bei deren örtlicher Festlegung die haushaltsmäßigen Auswirkungen sachgerecht berücksichtigen.

Dieser Bilanzposten sollte jedoch nicht ausschließlich als einziger Sammelposten angesetzt werden, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Rückstellungsposten übersteigt. Für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen gegenüber Dritten gelten bestimmte Voraussetzungen, die bei der Bilanzierung von der Gemeinde zu beachten sind (vgl. Abbildung 745).

<b>DIE ANFORDERUNGEN AN DIE RÜCKSTELLUNGSBILDUNG</b>	
-	Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.
-	Es muss zukünftig wahrscheinlich eine Verbindlichkeit tatsächlich entstehen und die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
-	Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.
-	Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

*Abbildung 745 „Die Anforderungen an die Rückstellungsbildung“*

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten die allgemeinen Grundsätze für die Bildung von zulässigen Verpflichtungsrückstellungen und gleichzeitig aber auch die Ermächtigung zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (vgl. § 36 Absatz 4 GemHVO NRW). Die benannte Vorschrift enthält zudem noch spezielle Regelung in § 36 Absatz 1, 2 und 5 GemHVO NRW.

Eine Ungewissheit im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift liegt nicht vor, wenn für die Gemeinde nur ungewiss ist, gegenüber welchem Dritten eine gemeindliche Verbindlichkeit besteht oder wann die Verbindlichkeit gegenüber dem Dritten fällig wird. Die Gemeinde hat außerdem zu beachten, dass die zugelassene Aufwandsrückstellung für unterlassene Instandhaltungen keine Außenverpflichtung beinhaltet, sondern nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selber darstellt (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden sonstigen Rückstellungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 28 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.3.4.2 Die Beteiligung an Versorgungslasten**

##### **4.3.4.2.1 Anlässe für die Beteiligung**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch gemeindliche Rückstellungen wegen der Beteiligung der Gemeinde an künftigen Versorgungslasten anderer Dienstherrn anzusetzen, wenn eine Gemeinde dazu verpflichtet ist, soweit von ihr nicht bereits vorher eine Ausgleichsleistung oder eine Abfindung an den neuen Dienstherrn gezahlt wurde, z. B. nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz (VLVG NRW), nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag oder anderen Rechtsvorschriften.

Derartige Verpflichtungen sind dann in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen (vgl. § 36 Absatz 4 GemHVO NRW). Bei einer besonderen örtlichen Bedeutung dieser Verpflichtungen können diese unter dem Bilanzposten gesondert mit einem „Davon-Vermerk“ angesetzt werden. Sie dürfen jedoch nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ bilanziert werden.

In den Fällen, in denen die Erstattungsverpflichtung des abgehenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn durch eine einmalige Leistung abgegolten worden ist, kann die Gemeinde auf die bisher angesetzte Rückstellung für diese früheren Bediensteten verzichten. Dem Aufwand aus der Leistung an den neuen Dienstherrn steht dann der Ertrag aus der Auflösung der gebildeten, aber nicht mehr erforderlichen Rückstellung gegenüber, denn für die abgebende Gemeinde ist durch die Abfindungszahlung der Grund für die Rückstellungsbildung in der eigenen Bilanz entfallen.

Die Beteiligung der Gemeinde an den künftigen Versorgungslasten eines anderen Dienstherrn bleibt aber grundsätzlich passierungspflichtig, wenn die gemeindliche Erstattungsverpflichtung betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt, aber von der Gemeinde noch nicht erfüllt worden ist. Diese konkrete gemeindliche Verpflichtung ist dann jedoch nicht mehr im Bilanzbereich „Rückstellungen“ zu bilanzieren, sondern im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen.

In den Fällen, in denen Beteiligungsverpflichtungen der Gemeinde vorliegen, sollte auch der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die entsprechenden Angaben enthalten (vgl. § 44 GemHVO NRW). Die Angabepflicht besteht auch deshalb, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind und deshalb regelmäßig weiterhin in der gemeindlichen Bilanz, jedoch im Bilanzbereich „Rückstellungen“ angesetzt sind.

##### **4.3.4.2.2 Das Landesbeamtenversorgungsgesetz**

Bei einem landesinternen Dienstherrnwechsel einer Beamtin oder eines Beamten findet eine Versorgungslastenverteilung statt, wenn der abgebende Dienstherr dem Dienstherrnwechsel zugestimmt hat und zwischen dem Ausscheiden und dem Eintritt des Beamten beim neuen Dienstherrn keine zeitliche Unterbrechung liegt (vgl. § 95 Absatz 1 LBeamtVG NRW). Die Versorgungslastenverteilung soll unmittelbar zum Zeitpunkt des Dienstherrnwechsels durch die Zahlung einer Abfindung vom abgehenden Dienstherrn an den aufnehmenden Dienstherrn erfolgen (vgl. § 96 Absatz 1 LBeamtVG NRW). Sie ist innerhalb von sechs Monaten nach der Aufnahme des Beamten beim neuen Dienstherrn vom abgehenden Dienstherrn zu leisten (vgl. § 99 Absatz 2 LBeamtVG NRW).

Für den Umfang der vom abgehenden Dienstherrn zu zahlenden Abfindung bestehen konkrete gesetzliche Vorgaben. So soll z. B. die Höhe der Abfindung dem Produkt aus den Bezügen, den in vollen Monaten ausgedrückten Dienstzeiten und einem Bemessungssatz entsprechen (vgl. §§ 96 und 97 LBeamtVG). Der Bemessungssatz ist



außerdem vom Lebensalter der wechselnden Person zum Zeitpunkt des Ausscheidens beim abgebenden Dienstherrn abhängig zu machen und beträgt z. B. bis Vollendung des 50. Lebensjahres 20 Prozent.

Für den abgebenden Dienstherrn können auch noch weitere Verpflichtungen bestehen, abhängig von bereits erfolgten Dienstherrnwechseln oder von Dienstherrnwechsel ohne Erfüllung der Voraussetzungen des § 95 LBeamtVG NRW. Der abgebende Dienstherr, der z. B. auf Grund eines früheren Dienstherrnwechsels eine Abfindung nach dem LBeamtVG oder nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag erhalten hat, muss z. B. den erhaltenen Betrag zuzüglich Zinsen in Höhe von 4,5 Prozent pro Jahr ab dem Zeitpunkt des Erhalts der Zahlung an den aufnehmenden Dienstherrn zahlen, wenn keine Nachversicherung durchgeführt wurde (vgl. § 98 LBeamtVG NRW).

#### **4.3.4.2.3 Der Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag**

Der Bund und die Länder haben mit dem „Staatsvertrag über die Verteilung von Versorgungslasten bei bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln“ (Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag - VersStaatsV) vereinbart, auf eine gesetzliche Regelung über den Versorgungslastenausgleich zu verzichten. Dieser Staatsvertrag gilt auch für die Gemeinden (vgl. § 1 VersStaatsV). Im Interesse der Mobilität wird auch in Zukunft an der Einheitlichkeit des Beamtenverhältnisses festzuhalten und es werden einvernehmliche Dienstherrnwechsel ermöglicht, bei denen eine verursachungsgerechte Verteilung der Versorgungslasten für zwingend erforderlich angesehen wird.

Dieser Staatsvertrag ist zum 1. Januar 2011 in Kraft getreten. Die Einzelheiten der Abwicklung der Versorgungslastenverteilung sind in einer Vielzahl von Vorschriften näher bestimmt worden (vgl. §§ 3 bis 8 VersStaatsV). Dazu gehört die Vereinbarung, dass die Regelung in § 107b BeamtVG durch den Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag ersetzt wird. Außerdem gelten für Erstattungsansprüche, die vor dem Inkrafttreten des Staatsvertrages begründet worden sind, besondere Regelungen (vgl. §§ 10 bis 12 VersStaatsV). Dieser Staatsvertrag ist am 9. Februar 2010 im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen bekannt gemacht worden (vgl. Seite 137; SGV. NRW. 20323).

#### **4.3.4.3 Rückstellungen aus besonderem Anlass**

##### **4.3.4.3.1 Wegen Altersteilzeit**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit für Beschäftigte anzusetzen, wenn die Altersteilzeit aufgrund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt wird. Abhängig vom vereinbarten Arbeitszeitmodell kann es erforderlich werden, Rückstellungen wegen erbrachter Arbeitsleistungen des Beschäftigten zu bilden.

Für einen Beschäftigten mit reduzierter Arbeitszeit, der gleichwohl in einem Teil der Altersteilzeit mehr Arbeitsleistungen erbringt, er aber dafür nur zum Teil entlohnt wird, weil die Bezahlung anhand der reduzierten Arbeitszeit erfolgt, entsteht für die Gemeinde ein Erfüllungsrückstand. Aufgrund dessen ist von der Gemeinde eine Rückstellung wegen Altersteilzeit zu bilden. Bei der Gewährung von Altersteilzeit können die erforderlichen Rückstellungen frühestens ab dem Zeitpunkt des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung mit dem betreffenden Beschäftigten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Es bietet sich aber grundsätzlich an, derartige Rückstellungen erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Altersteilzeit durch die gemeindlichen Beschäftigten in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Eine vorsorgliche Rückstellungsbildung auf der Grundlage möglicherweise allgemein geäußerter Interessenten von Beschäftigten der Gemeinde für die Altersteilzeit ist nicht zulässig. Es muss schon eine Konkretisierung auf bestimmte Beschäftigte möglich sein.

#### **4.3.4.3.2 Wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen für zu übertragende Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten der Gemeinde anzusetzen. Eine grundsätzliche Verpflichtung zur Rückstellungsbildung entsteht für die Gemeinde aufgrund von nicht beanspruchtem Urlaub der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten zum jeweiligen Abschlussstichtag. Ein solcher Rückstand bzw. die Übertragung von Urlaubs- und Ausgleichsansprüchen ins folgende Haushaltsjahr stellt eine Geldschuld der Gemeinde gegenüber den Beschäftigten dar.

In den Fällen, in denen zum Abschlussstichtag noch entsprechende Ansprüche der Beschäftigten bestehen bzw. übertragen werden und von der Gemeinde eine Abgeltung durch Urlaub, Freizeitausgleich oder eine Barabgeltung vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist, muss von ihr eine periodengerechte Abgrenzung sachgerecht vorgenommen und entsprechend eine Rückstellung für derartige Zwecke in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die Bemessung solcher Rückstellungen baut auf einem Mengen- als auch auf einem Wertgerüst auf.

Im Rahmen der gemeindlichen Personalwirtschaft sollte es der Gemeinde möglich sein, die noch nicht genommenen Urlaubstage und die Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten mengenmäßig festzustellen. Sie hat dabei die gesetzlichen Bestimmungen sowie die örtlich getroffenen Regelungen ausreichend zu berücksichtigen. Die wertmäßige Bemessung kann dann auf der Grundlage der gezahlten Vergütungen vorgenommen werden, wobei eine Durchschnittsbildung als zulässig anzusehen ist. Es ist dabei jedoch der künftige Zeitpunkt der Inanspruchnahme durch die Beschäftigten zu berücksichtigen.

Die Gemeinde darf auf eine Rückstellungsbildung für die bestehenden Ansprüche ihrer Beschäftigten dann verzichten, wenn eine Abgeltung der Ansprüche der Beschäftigten nach dem jeweiligen Abschlussstichtag nicht erfolgen soll. Sie kann auf eine Rückstellungsbildung auch dann verzichten, wenn im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses die bestehenden Ansprüche ihrer Beschäftigten von geringfügiger Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind.

#### **4.3.4.4 Die Drohverlustrückstellung**

##### **4.3.4.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Diese gemeindliche Pflicht ist eine Auswirkung des zu beachtenden Imparitätsprinzips (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Derartige Rückstellungen betreffen ausschließlich Außenverpflichtungen der Gemeinde, bei denen die künftigen Aufwendungen im Zusammenhang mit den zukünftigen Erträgen stehen, sodass von der Gemeinde nur im Umfang der entstehenden Differenz eine Drohverlustrückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf.

Die Gemeinde ist nicht verpflichtet, für jeden möglichen Verlust aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren eine Rückstellungsbildung vorzunehmen. Es ist dazu als mögliche als Abgrenzung bestimmt worden, dass Rückstellungen von der Gemeinde nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird.

Die Bestimmung der Geringfügigkeitsgrenze liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Sie soll bei deren Festlegung insbesondere die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigen, aber auch feststellen, ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Aufwendungen und künftigen Erträgen). Außerdem darf das die Rückstellungsbildung auslösende Ereignis erst nach dem gemeindlichen Geschäftsabschluss liegen.

Bei einer Drohverlustrückstellung kann von der Gemeinde auch der ggf. notwendig werdende Zinsanteil in die Bemessung der gemeindlichen Rückstellung einbezogen werden, wenn der Gemeinde z. B. eine Pflicht zur Verzinsung einer künftig zu leistenden Steuererstattung obliegt (vgl. § 233a AO). In die Prüfung der Veränderung der bilanzierten Rückstellung zum Abschlussstichtag sind daher neben den möglichen Veränderungen in der Sache auch die Veränderungen aufgrund der im abgelaufenen Haushaltsjahr weiterbestehenden Verzinsungspflicht einzubeziehen (höheres Zinsvolumen).

#### **4.3.4.4.2 Wegen drohender Verluste**

##### **4.3.4.4.2.1 Wegen Verlusten aus schwebenden Geschäften**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift verpflichtet, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften eine Rückstellung zu bilden. Ein schwebendes Geschäft im bilanziellen Sinne ist dabei als ein einmaliges Geschäft oder ein Geschäft auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) zu verstehen. Es liegt z. B. vor, wenn ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist und von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden ist.

Bei einem schwebenden Geschäft fallen daher Vertragsabschluss und Vertragserfüllung zeitlich auseinander. Mögliche Gegenstände von derartigen schwebenden Geschäften der Gemeinde können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen gegenüber Dritten sein. Der Schwebezustand eines solchen Geschäftes beginnt grundsätzlich mit dem rechtswirksamen Abschluss, denn Anspruch und Verpflichtung müssen bereits entstanden sein.

Bei Genehmigungsvorbehalten entsteht ein schwebendes Geschäft erst nach erfolgter Genehmigung. Wichtig ist bei der Qualifizierung von schwebenden Geschäften auch, dass eine Bindungswirkung besteht. Der Schwebezustand wird durch die Erfüllung der Sachleistung beendet. Dagegen bewirkt die Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung i. d. R. nicht die Beendigung des Schwebezustands.

Bei einer im Einzelfall vereinbarten Vorauszahlung (vollständige oder teilweise Erfüllung der Gegenleistung vor der Sachleistung) bleibt das schwebende Geschäft bestehen, bis die Sachleistung erfüllt ist. Bei teilweise zu erbringender Sachleistung endet das schwebende Geschäft durch die Erbringung einer solchen Teilleistung im betreffenden Umfang. Nach Erbringung der Sachleistung (Beendigung des Schwebezustands) ist ein Anspruch auf eine Gegenleistung oder eine Verpflichtung zur Gegenleistung zu bilanzieren.

In den Fällen, in denen aus einem schwebenden Geschäft ein Verlust droht, d. h. der Wert der Leistungen der Gemeinde übersteigt den Wert der Leistungen des Dritten, und das dafür ausschlaggebende Ereignis ist zwischen dem Vertragsabschluss und dem Abschlussstichtag eingetreten, muss die Gemeinde für den zu erwartenden Verlust, soweit er nicht geringfügig ist, eine entsprechende Rückstellung bilden. Es ist nicht zulässig, die Bildung einer Rückstellung durch eine außerplanmäßige Abschreibung des aktivierten Vermögensgegenstandes zu ersetzen.

Die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung durch die Gemeinde liegen nicht vor, solange das schwebende Geschäft der Gemeinde anhält, denn in dieser Zeit kann noch nicht von einer dauernden Wertminderung des betreffenden Vermögensgegenstandes ausgegangen werden. Ein möglicher Verlust muss für die Gemeinde aufgrund konkreter Tatsachen vorhersehbar sowie in der Höhe quantifizierbar sein, aber auch eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde darstellen. Sofern diese Sachlage bei gemeindlichen Geschäften gegeben ist, muss von der Gemeinde eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften passiviert werden, z. B. bei Verträgen über Zinsswaps und Währungsswaps.

#### **4.3.4.4.2 Wegen Verlusten aus den laufenden Verfahren**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift verpflichtet, für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren entsprechende Rückstellungen zu bilden. Unter dem Begriff „Verfahren“ sind dabei Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf einer rechtlichen Grundlage aufbauen und im Rahmen des Verwaltungsverfahrensgesetzes durch einen Bescheid abgewickelt werden, z. B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Beiträgen u. a. Solche Verwaltungsverfahren sind als laufend zu qualifizieren, wenn ein von der Gemeinde erlassener Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Dieser Sachverhalt ist gegeben, wenn die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder diese durch ein anhängiges Widerspruchs- oder Klageverfahren noch läuft. Die Gemeinde muss daher z. B. bei einem anhängigen Gerichtsverfahren das Verfahrensrisiko einschätzen, um das Erfordernis einer Rückstellungsbildung beurteilen zu können. Die örtliche Einschätzung sowie die Bemessung der gebildeten Rückstellung sind zu dokumentieren.

Diese Gegebenheiten stellen daher keinen Anlass für eine Wertberichtigung der gemeindlichen Forderung dar, sondern erfordern ggf. die Bildung einer Rückstellung. Für die Bemessung einer Rückstellung können dabei z. B. der Streitwert und der Streitgegenstand, der Grund und der Stand des Verfahrens, aber auch die möglichen Nebenkosten, z. B. Anwaltskosten, bis hin zu den Kosten weiterer Instanzen eine Grundlage bilden.

Von der Gemeinde ist dabei die durch Bescheid festgesetzte Forderung aufrechtzuerhalten. Diese Sachlage gilt solange, bis das Verfahren abgeschlossen ist oder die Gemeinde ihren ursprünglichen Bescheid abändert. Erst mit Bestandskraft des Bescheides in seiner ursprünglichen oder in abgeänderter Form, z. B. durch Urteil oder Vergleich mit dem betroffenen Dritten, sind die bilanziellen Ansätze in der gemeindlichen Bilanz entsprechend anzupassen. Eine solche Festlegung berücksichtigt, dass die Gemeinde nicht an der Erfüllung ihrer Forderung durch den Schuldner zweifelt, sondern vielmehr der Schuldner die bestehende Forderung der Gemeinde überprüfen lassen will.

Bei laufenden Verfahren im Rahmen der gemeindlichen Beitragserhebung, bei denen die Gemeinde davon ausgeht bzw. erwartet, dass das laufende Verfahren nicht im vollen Umfang gewonnen wird, ist sie nicht verpflichtet, in der Höhe eines möglichen Beitragsverzichts eine entsprechende Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren zu bilden.

Für diese Vorgehensweise spricht, dass aus einem verlorenen Prozess bzw. laufenden Verfahren über einseitige Beitragsansprüche der Gemeinde kein unmittelbarer haushaltsmäßiger Verlust für die Gemeinde entsteht. Den Aufwendungen der Gemeinde aus einer vorzunehmenden Anpassung der Beitragserhebung stehen gleichzeitig Erträge aus der Anpassung des betreffenden Sonderpostens gegenüber. Der Verzicht auf die Rückstellungsbildung ist auch als sachlich vertretbar anzusehen.

#### **4.3.4.4.3 Zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos**

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde, abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos, gleichzeitig eine Risikovorsorge getroffen werden. Sie soll regelmäßig darin bestehen, dass die Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden.

Ein Teil davon ist von der Gemeinde als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ bis zu dem Zeitpunkt zurückzulegen, zudem ausreichend und realistisch gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko nicht mehr realisieren wird. Dieser Zeitpunkt ist i. d. R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites gegeben. Er ist nicht von den zusammen mit der Aufnahme von Krediten in fremder Währung vereinbarten Zinsbindungsfristen abhängig.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Diese Risikovorsorge ist in Form einer Rückstellung entsprechend § 36 Absatz 5 GemHVO NRW vorzunehmen. Sollten keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen. Weitere Hinweise enthält Nummer 2.3 des Runderlasses des Innenministeriums über „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden“ vom 16. Dezember 2014 (vgl. SMBl. NRW. 652).

#### **4.3.4.5 Weitere gemeindliche Rückstellungsarten**

##### **4.3.4.5.1 Die Rückstellungen wegen besonderer örtlicher Sachverhalte**

Gemeindliche Rückstellungen können für eine unbestimmte Anzahl von örtlichen Sachverhalten gebildet werden. So bestehen eine Vielzahl von besonderen gemeindlichen Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, eine Außenverpflichtung darstellen und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Solche Sachverhalte bei der Gemeinde erfordern dann grundsätzlich eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde. Einige Beispiele werden nachfolgend benannt (vgl. Abbildung 746).

<b>WEITERE ZULÄSSIGE GEMEINDLICHE RÜCKSTELLUNGEN</b>
- Verpflichtungen für Schadenersatzleistungen.
- Verpflichtungen für die Beseitigung von Umweltlasten.
- Verlustabdeckungen oder Ausgleichsverpflichtungen gegenüber gemeindlichen Betrieben.
- Verpflichtungen wegen der Jahresabschlussprüfung, jedoch nur in Höhe des Anteils für Dritte, soweit diese an dieser örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer beteiligt werden.
- Verpflichtungen wegen der Gesamtabschlussprüfung, jedoch nur in Höhe des Anteils für Dritte, soweit diese an dieser örtlichen Prüfung als Abschlussprüfer beteiligt werden.
- Verpflichtungen der Gemeinde als Steuerzahler gegenüber dem Staat, z. B. aus ihren Betrieben gewerblicher Art oder wegen eines Grunderwerbs (Verpflichtung zur Zahlung von Grunderwerbssteuer).
- Verpflichtungen wegen gesetzlicher Leistungsansprüche Dritter, die bei der Gemeinde beantragt worden sind, aber den Dritten noch nicht gewährt wurden.

*Abbildung 746 „Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen“*

Andererseits bestehen aber auch örtliche Sachverhalte, bei denen die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig ist, z. B. für die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch eigenes Personal der Gemeinde, weil die Vorschrift eine solche Aufwandsrückstellung nicht zulässt und der bei der Gemeinde insgesamt entstehende Personalaufwand originär und nicht nach den verschiedenen Arten der Beschäftigung in der Gemeindeverwaltung in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst werden soll.

Von der Gemeinde ist das Erfordernis einer Rückstellungsbildung für jeden Einzelfall zu prüfen. Das festgestellte Ergebnis ist unabhängig davon, ob tatsächlich eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt wird, zu dokumentieren. Es kann außerdem geboten sein, die örtliche Rechnungsprüfung bei der Entscheidung zu beteiligen, mindestens dann, wenn diese im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung tätig ist.

#### **4.3.4.5.2 Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen**

Nach § 36 Absatz 6 GemHVO NRW dürfen Rückstellungen für andere Zwecke unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ nur angesetzt werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Mit dieser Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinden nur dann Rückstellungen für andere Zwecke bilden dürfen, wenn die Voraussetzungen nach den Vorschriften der Absätze 4 oder 5 erfüllt sind. Es ist daher den Gemeinden nicht erlaubt, aus örtlichen Verhältnissen heraus für noch selbst gewählte andere Zwecke Rückstellungen zu bilden.

Von diesem Verbot besteht nur dann eine Ausnahme, wenn die Bildung von besonderen Rückstellungen ausdrücklich zugelassen wird, z. B. durch fachgesetzliche Vorschriften (vgl. Regelungen im Landesabfallgesetz). In diesen Fällen ist das in der Vorschrift enthaltene Verbot für die Gemeinde, Rückstellungen zu bilden (vgl. § 36 Absatz 6 GemHVO NRW), nachrangig gegenüber den Regelungen in speziellen Verordnungen und Gesetzen.

#### **4.3.4.5.3 Zulässige Rückstellungsarten nach § 36 GemHVO NRW**

Durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungen in § 36 GemHVO NRW dürfen für andere Sachverhalte, die mögliche ungewisse Verbindlichkeiten aus örtlicher Sicht darstellen könnten, keine Rückstellungen gebildet werden, wenn sich örtliche Steuersachverhalte, die noch nicht Gegenstand eines Gemeindeverwaltungsverfahrens sind, ggf. grundsätzlich und in allgemeiner Form unter die Bestimmungen des § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen, z. B. Verfahren zum Erlass eines Steuerbescheides. Die Festlegung, dass aus der Festsetzung oder der Fälligkeit gemeindlicher Steuern eine Zurechnung der Ressourcen zum Haushaltsjahr vorzunehmen ist, ist sachgerecht und vertretbar.

Gemeindeübergreifend dürfen von den Gemeinden daher auch keine Rückstellungen für Sachverhalte im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs sowie für von der Gemeinde zu zahlende Umlagen gebildet werden. Kommt es aber nach dem Erlass eines gemeindlichen Bescheides zu einem Widerspruch des Betroffenen gegen den Bescheid bzw. zu einem Klageverfahren ist von der Gemeinde zum Abschlussstichtag zu prüfen und zu entscheiden, ob in einem solchen Fall eine Rückstellung für drohende Verluste aus den laufenden Verfahren in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden muss, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.

### **4.4 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten):**

#### **4.4.0 Das Bestehen von Verbindlichkeiten**

##### **4.4.01 Der Begriff „Verbindlichkeiten“**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Abs. 3 GemHVO NRW). Zu den gemeindlichen Verpflichtungen gehören auch die Verbindlichkeiten als konkret bestimmbar Verpflichtungen. Unter dem Begriff „Verbindlichkeiten“ werden die Verpflichtungen der Gemeinde als Schuldnerin verstanden, eine oder mehrere Zahlungen an einen oder mehrere Gläubiger leisten zu müssen. Der Begriff „Verbindlichkeiten“ umfasst im Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft jedoch nicht nur die Pflicht der Gemeinde zu Geldleistungen gegenüber Dritten, sondern auch von der Gemeinde zu erbringende Dienstleistungen und Sachleistungen.

In diesem Zusammenhang werden die gemeindlichen Verbindlichkeiten durch die Begriffe „Rückzahlungsbetrag“ oder „Betrag, der voraussichtlich notwendig ist“ im Sinne eines Erfüllungsbetrages geprägt, der für die künftig von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen die Grundlage des Passivansatzes für gemeindliche Verpflichtungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

sein soll. Durch die Verwendung des Begriffs „Erfüllungsbetrag“ besteht die Leistungspflicht der Gemeinde unabhängig davon, ob die gemeindlichen Verpflichtungen künftig von der Gemeinde in Form von Geldleistungen oder durch Sachleistungen erfüllt werden.

Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres stellen die von der Gemeinde eingegangenen Verpflichtungen, sofern diese noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt worden sind, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Verbindlichkeiten dar. Deren Umfang ist i. d. R. bei Geldleistungen nach dem Rückzahlungsbetrag als nicht abgezinster Geldbetrag und bei Sachleistungen nach dem voraussichtlich erforderlichen Geldbetrag zu bemessen. Es können ggf., bezogen auf den Erfüllungsbetrag, noch weitere Vorgaben bestehen, z. B. für die Bildung einer Bewertungseinheit. Die wichtigsten Kriterien für Verbindlichkeiten werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 747).

<b>DIE KRITERIEN FÜR GEMEINDLICHE VERBINDLICHKEITEN</b>	
-	Die Verpflichtung ist eindeutig der Gemeinde zuzuordnen.
-	Ein Dritter als Gläubiger hat einen schuldrechtlichen Anspruch gegenüber der Gemeinde.
-	Die Gemeinde als Schuldner hat eine Leistungsverpflichtung gegenüber einem Dritten.
-	Die Verpflichtung der Gemeinde ist aus der Aufgabenerfüllung heraus verursacht.
-	Die Verpflichtung der Gemeinde stellt eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde dar.
-	Die Inanspruchnahme der Gemeinde durch den Gläubiger ist sehr wahrscheinlich.
-	Die gemeindliche Verpflichtung ist bestandskräftig und nicht erloschen.

*Abbildung 747 „Die Kriterien für gemeindliche Verbindlichkeiten“*

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind quantifizierbar, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z. B. durch den Rückzahlungsbetrag eines aufgenommenen Darlehens bzw. durch den zu erbringenden Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). Bei den Sachleistungsverpflichtungen hat die Gemeinde den Ansatz in ihrer Bilanz regelmäßig nach den Anschaffungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes zu bestimmen. Die Gemeinde muss aber für solche Geschäftsvorfälle keine eigenständigen Bilanzposten in ihrer Bilanz ansetzen. Sie kann diese Verbindlichkeiten unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ansetzen, wobei dazu sachgerechte Angaben im Anhang im Jahresabschluss gemacht werden sollen.

In den Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, besteht ein Auszahlungsdisagio oder Rückzahlungsagio und der Unterschiedsbetrag darf in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Dieser Betrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können, aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten werden vielfach als originäre Finanzinstrumente bezeichnet, um sie von den derivativen Finanzinstrumenten abzugrenzen. Die Gemeinde hat ihre Verbindlichkeiten getrennt von den derivativen Finanzinstrumenten zu bilanzieren, sofern von der Gemeinde keine Bewertungseinheiten für bestimmte örtliche Sachverhalte gebildet wurden. Bei einem von der Gemeinde aufgenommenen Darlehen kann ggf. auch eine Differenz zwischen dem vereinbarten Rückzahlungsbetrag und dem Auszahlungsbetrag bestehen.

#### **4.4.02 Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten**

##### **4.4.02.1 Allgemeine Grundlagen**

In der gemeindlichen Bilanz sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen, wenn diese am Abschlussstichtag wirtschaftlich noch bestehen, weil die Gemeinde ihre Verpflichtung noch nicht oder noch nicht vollständig gegenüber Dritten erfüllt hat. Die Verbindlichkeiten der Gemeinde entstehen dabei regelmäßig aus den Geschäftsbeziehungen mit Dritten im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen Dritter. Es können in Einzelfällen aber auch Anleihen sein, die am Kapitalmarkt aufgenommen wurden und der Finanzierung von Investitionen oder der Sicherung der Liquidität dienen.

Solche Gegebenheiten führen z. B. bei der Bilanzierung zu einem Fall der Mitzugehörigkeit, weil durch eine bestehende Verbindlichkeit der Gemeinde zwei eigenständige Posten in der gemeindlichen Bilanz betroffen sind. Für den Ansatz von Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde zu beachten, dass die Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag ansetzen sind (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). Sie hat die Bewertung der Verbindlichkeiten unter Beachtung der GoB, insbesondere aber das Vorsichtsprinzips und des Höchstwertprinzips sowie das Vollständigkeitsprinzip vorzunehmen. Dadurch wird gewährleistet, dass die wirtschaftliche Belastung in schuldrechtlicher Form von der Gemeinde zutreffend offengelegt wird.

Die Anwendung des Höchstwertprinzips bei den gemeindlichen Verbindlichkeiten ergibt sich auch aus der haushaltsrechtlichen Vorgabe, dass die Gemeinde im Rahmen ihres Jahresabschlusses alle vorhersehbaren Risiken und Verluste zu berücksichtigen hat (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Aufgrund dieser Festlegung darf die Gemeinde den Bilanzansatz von Verbindlichkeiten jedoch nicht darauf ausrichten, damit zusätzliche stille Reserven zu bilden. Die Gliederung des Bilanzbereichs „Verbindlichkeiten“ in der gemeindlichen Bilanz orientiert sich daher im Wesentlichen an den möglichen Arten von gemeindlichen Verbindlichkeiten.

Unter dem Gesichtspunkt der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ist es nicht zwingend erforderlich, den Bilanzbereich insgesamt nach den Fremdkapitalgebern der Gemeinde zu gliedern. Nur bei den Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen ist haushaltsrechtlich eine weitere Untergliederung des Bilanzpostens nach bestimmten Gruppen von Kreditgebern vorgegeben. Es treten ggf. aber auch andere juristische Personen als Kreditgeber auf sowie auch natürliche Personen, z. B. Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde, sodass dafür ein weiterer Bilanzposten „von Sonstigen“ anzusetzen ist. Der Ansatz solcher Verbindlichkeiten bedarf einer Erläuterung im Anhang.

In Einzelfällen muss dem Ansatz von Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz eine Abgrenzungsprüfung durch die Gemeinde vorausgehen, insbesondere dann, wenn im Rahmen des Jahresabschlusses neue Verbindlichkeiten unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ bilanziert werden sollen. Eine derartige Prüfung durch die Gemeinde ist ggf. auch bei Sachwertverbindlichkeiten erforderlich, z. B., wenn die Gemeinde als Pächter und wirtschaftlicher Eigentümer einen Vermögensgegenstand in einem festgelegten Zustand wieder an den Verpächter herausgeben muss.

Bei gemeindlichen Verpflichtungen muss grundsätzlich vor der Bilanzierung immer der Verpflichtungsgrad der Gemeinde festgestellt und hinsichtlich der Einordnung der Verpflichtung in die gemeindliche Bilanz beurteilt werden. Die Gemeinde hat unter den einschlägigen Gesichtspunkten abzuwägen, ob auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung anzusetzen ist oder ein nicht zu bilanzierendes Haftungsverhältnis besteht. Die Gemeinde sollte zu allen ihren Verpflichtungen nicht nur gesonderte Angaben im Anhang machen, sondern wie für ihre Verbindlichkeiten haushaltsrechtlich vorgegeben, sachgerechte Spiegel aufstellen (vgl. § 47 Absatz 1 Satz 2 GemHVO NRW).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

**4.4.02.2 Die Gliederung der Verbindlichkeiten**

Der von der Gemeinde gesamt in Anspruch genommene Betrag an Fremdkapital ist in der Bilanz, gegliedert nach mehreren Kriterien, zu passivieren, z. B. nach der Art bzw. Herkunft. Eine wichtige Unterscheidung für den Ansatz der Verbindlichkeiten ist z. B. die haushaltsrechtliche Unterscheidung zwischen Krediten für Investitionen und Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. §§ 86 und 89 GO NRW). Für die Bilanzierung ist auch zu trennen zwischen der Aufnahme von Fremdkapital am Kapitalmarkt, z. B. in Form von Anleihen, und der Aufnahme am Kreditmarkt, z. B. als Kredite für Investitionen.

Eine von Kreditgebern der Gemeinde eingeräumte Kreditlinie stellt keine passivierungsfähige Verbindlichkeitsgröße für die Gemeinde dar. Es sind zudem außer der Auszahlungsvereinbarung mit der Gemeinde weder die Vereinbarungen über die Tilgung oder die Zahlung der Zinsen für die gemeindliche Bilanzierung ausschlaggebend. Den Bilanzansatz von Verbindlichkeiten hat die Gemeinde zudem unter Beachtung des Bruttoprinzips vorzunehmen bzw. zu ermitteln.

Für die Beurteilung von gemeindlichen Verbindlichkeiten ist ausschlaggebend, ob die Gemeinde das benötigte Fremdkapital am Kreditmarkt oder am Kapitalmarkt aufgenommen hat. In beiden Fällen ist regelmäßig eine Bank beteiligt. Sie tritt bei der Aufnahme von Fremdkapital am Kapitalmarkt nur als Vermittler und nicht wie am Kreditmarkt als Kreditgeber auf.

Diese marktbezogene Trennung wirkt sich grundsätzlich auch auf die Bilanzierung des Fremdkapitals im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde aus. Sie hat zur Folge, dass die Anleihen der Gemeinde unter einem gesonderten Posten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Ein bilanzieller Ansatz dieses Fremdkapitals entsprechend seiner Verwendung für Investitionen oder zur Liquiditätsverstärkung ist dabei nicht vorzunehmen.

Die Gemeinde darf ihren Bilanzansatz z. B. nicht mindern, sofern gemeindliche Verbindlichkeiten anteilig von anderen Schuldern mitzutragen sind (Saldierungsverbot). Sie hat vielmehr bei einer Gesamtschuldnerschaft entsprechende bilanzierungsfähige Ansprüche gegen die anderen Schuldner. Die Gemeinde muss dementsprechende Forderungen gegenüber diesen Schuldern auf der Aktivseite ihrer Bilanz ansetzen. Nachfolgend werden die mindestens zu bilanzierenden Verbindlichkeitsarten aufgezeigt (vgl. Abbildung 748).

<b>DIE VERBINDLICHKEITEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>		
<b>ART DER VERBUNDLICHKEIT</b>	<b>UNTERGLIEDERUNG</b>	<b>BESTANDSKONTO</b>
<b>Anleihen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf, z. B. zweckbezogen nach: - Anleihen für Investitionen - Anleihen zur Liquiditätssicherung)	- 3011 Anleihen
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>	- von verbundenen Unternehmen - von Beteiligungen - von Sondervermögen - vom öffentlichen Bereich - von Kreditinstituten	- 3211 ( <i>Bezeichnungen aus beiden Spalten übernehmen</i> ) - 3221 ( <i>Bezeichnungen aus beiden Spalten übernehmen</i> ) - 3231 ( <i>Bezeichnungen aus beiden Spalten übernehmen</i> ) - 3241 ( <i>Bezeichnungen aus beiden Spalten übernehmen</i> ) - 3251 ( <i>Bezeichnungen aus beiden Spalten übernehmen</i> )

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE VERBINDLICHKEITEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>		
<b>ART DER VERBUNDLICHKEIT</b>	<b>UNTERGLIEDERUNG</b>	<b>BESTANDSKONTO</b>
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)	- 3311 ( <i>Bezeichnung aus erster Spalte übernehmen</i> )
<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)	- 3411 ( <i>Bezeichnung aus erster Spalte übernehmen</i> )
<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)	- 3511 ( <i>Bezeichnung aus erster Spalte übernehmen</i> )
<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)	- 3611 ( <i>Bezeichnung aus erster Spalte übernehmen</i> )
<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)	- 3711 ( <i>Bezeichnung aus erster Spalte übernehmen</i> )

*Abbildung 748 „Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz“*

Im Rahmen der Gliederung der gemeindlichen Verbindlichkeiten ist der Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ein Auffangposten für die Verbindlichkeiten die in der Bilanz nicht unter einem anderen Verbindlichkeitsposten gesondert anzusetzen sind. Zu den sonstigen Verbindlichkeiten der Gemeinde zählen gemeindliche Verbindlichkeiten, die nicht auf der Grundlage von Warengeschäften oder einem entgeltlichen Leistungsaustausch beruhen, aber gleichwohl sachlich geprägt sind, z. B. Dienstleistungs- und Sachleistungsverpflichtungen. Für solche Geschäftsvorfälle muss die Gemeinde keine eigenständigen Bilanzposten in ihrer Bilanz ansetzen. Sie sollte dazu aber sachgerechte Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss machen.

#### **4.4.03 Der Umfang des Bilanzansatzes**

Der Bilanzausweis von Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz nach den möglichen Arten erfordert von der Gemeinde auch die Ermittlung der Höhe des Bilanzansatzes. Ein solcher Ansatz ist regelmäßig am Volumen des aufgenommenen Fremdkapitals einschließlich der bis zum Abschlussstichtag geleisteten Rückzahlungen zu bemessen, sodass die zum Abschlussstichtag noch bestehenden Tilgungsverpflichtungen der Gemeinde bzw. die Rückzahlungsbeträge bestimmend für die jeweiligen Bilanzansätze der gemeindlichen Verbindlichkeiten sind.

Für die Passivierung von gemeindlichen Verbindlichkeiten ist es jedoch nicht erheblich, ob im Innenverhältnis die Belastung der Gemeinde durch einen Dritten ausgeglichen wird. Vielmehr ist die Gemeinde für den Gläubiger der Schuldner, an den er sich hinsichtlich der Erfüllung halten kann. Eine ggf. bestehende Ausgleichsverpflichtung ist in diesen Fällen, auch unter Beachtung des Saldierungsverbots nach Absatz 2 der Vorschrift, auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz als Forderung anzusetzen.

Die Bemessung des Bilanzansatzes erfordert auch, dass eine entsprechende Geltendmachung des Gläubigers gegenüber der Gemeinde als Schuldner besteht. Für die Gemeinde ist es haushaltsrechtlich auch nicht zulässig, Verbindlichkeiten gegenüber sich selbst in die Bemessung des Bilanzansatzes einzubeziehen. Sie darf auch keine Verbindlichkeiten gegenüber Dritten aufgrund möglicher, aber nicht bekannter Vorgänge bei der Bemessung des Bilanzansatzes berücksichtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde sind bei der Bemessung des bilanziellen Ansatzes von Verbindlichkeiten insbesondere das allgemein geltende Bruttoprinzip und das Vollständigkeitsgebot zu beachten (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Es ist daher grundsätzlich nicht zulässig, die gemeindlichen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten mit den von der Gemeinde zu bilanzierenden Forderungen gegenüber diesen Dritten zu verrechnen bzw. zu saldieren. Eine Verrechnung kann jedoch in Einzelfällen aufgrund besonderer Rechtsvorschriften zulässig sein.

Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten der Gemeinde wird der Umfang des Bilanzansatzes auch durch Währungsgewinne und Währungsverluste beeinflusst. Ein Währungsgewinn entsteht, wenn der Kurs sinkt. Solche Gewinne dürfen jedoch nach dem Realisationsprinzip erst in den gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden, wenn die gemeindliche Verbindlichkeit getilgt ist (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Ein Währungsverlust entsteht, wenn der Kurs steigt. Die Verluste sind bei Verbindlichkeiten unter Beachtung des Höchstwertprinzips zum Abschlussstichtag zu berücksichtigen (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW).

Im Zusammenhang mit ihren Geldschulden sollte die Gemeinde auch das gesetzliche Preisklauselverbot berücksichtigen. Nach dieser Vorgabe darf der Betrag von Geldschulden nicht unmittelbar und selbsttätig durch den Preis oder Wert von anderen Gütern oder Leistungen bestimmt werden, die mit den vereinbarten Gütern oder Leistungen nicht vergleichbar sind (vgl. §1 Absatz 1 PrKG). Dazu bestehen für bestimmte Klauseln Ausnahmen von diesem Verbot, wenn die Klauseln lediglich zu einer Ermäßigung der Geldschulden führen können, z. B. bei Leistungsverhaltensklauseln, Spannungsklauseln, Kostenelementeklauseln (vgl. § 1 Absatz 2 PrKG).

#### **4.4.04 Die Fremdwährungsverbindlichkeiten**

##### **4.4.04.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat ihren Jahresabschluss in der Währung „Euro“ aufzustellen, sodass ihre Fremdwährungsverbindlichkeiten nicht in der ggf. aufgenommenen ausländischen Währung, sondern immer in der Währung „Euro“ in ihrer Bilanz anzusetzen sind. Die gemeindlichen Fremdwährungsverbindlichkeiten sind daher umzurechnen und mit dem Euro-Betrag anzugeben, den die Gemeinde zur Erfüllung ihrer Verpflichtung aufbringen muss. Dafür ist der Zeitpunkt der Begründung mit dem Devisenkurs am Zugangstag heranzuziehen, der mit dem zum Abschlussstichtag bestehenden Devisenkurs verglichen werden muss.

Der angesetzte Wert ist bei sinkenden Devisenkursen zum Abschlussstichtag beizubehalten. Bei steigenden Devisenkursen ist aufgrund des Vorsichtsprinzips und des Höchstwertprinzips der sich dann ergebende höhere Wert der Verbindlichkeit am Bilanzstichtag auszuweisen. Sofern der Devisenkurs zum Abschlussstichtag unter dem Buchkurs liegt, aber noch über dem Devisenkurs vom Zugangstag liegt, darf der niedrigere Kurs zum Abschlussstichtag verwendet werden, soweit der Anschaffungswert nicht unterschritten wird.

Bei der Beurteilung der gemeindlichen Fremdwährungsverbindlichkeiten ist von der Gemeinde auch zu berücksichtigen, ob z. B. eine Verbindlichkeit in Vorjahren wegen gestiegenen Kurses aufgewertet wurde. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, statt des Devisenkurses den Devisenkassamittelkurs zur Bewertung einzusetzen.

##### **4.4.04.2 Der Devisenkassamittelkurs**

Für die Gemeinde besteht aufgrund der im Gesamtabschluss zu beachtenden handelsrechtlichen Vorschrift die Vorgabe, die Aktiv- und Passivposten einer auf fremde Währung lautenden Bilanz eines gemeindlichen Betriebes sind, mit Ausnahme des bilanzierten Eigenkapitals, zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag in Euro umzurechnen (vgl. § 50 Absatz 1 i. V. m. § 308a HGB). Andererseits müssen auch die gemeindlichen Betriebe ihre Fremdwährungsverbindlichkeiten nach dem Devisenkassamittelkurs umrechnen (vgl. § 256a HGB).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Zur Ermittlung des Devisenkassamittelkurses hat die Gemeinde den Geldkurs und den Briefkurs zu berücksichtigen, weil diese den Ankaufs- und Verkaufskurs für Devisen in Euro darstellen. Für den Devisenkassamittelkurs ist der Durchschnitt der beiden Kurse zu ermitteln und im Anhang anzugeben.

#### **4.4.04.3 Die Anhangsangaben zur Währungsumrechnung**

Die währungsbezogenen Derivatgeschäfte aber auch die zinsbezogenen Finanzgeschäfte, die von der Gemeinde im Zusammenhang mit einer Kreditaufnahme abgeschlossen wurden, sind im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses anzugeben. Dazu gehören entsprechende Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

Die Anhangsangaben sollen nicht nur die Höhe der Kreditaufnahmen der Gemeinde in fremder Währung aufzeigen und deren Umfang in der Währung „Euro“ auszudrücken. Mit den Anhangsangaben soll auch das damit für die Gemeinde ggf. verbundene Risikopotential offengelegt werden. Es ist daher sachgerecht, dass deshalb die Gemeinde zu ihrer Währungsumrechnung auch die jeweils betroffenen Kreditvolumina gesondert angibt.

#### **4.4.05 Die Gesamtschuldnerschaft**

Die Gemeinde kann in besonderen Fällen auch einer von mehreren Schuldner sein, die eine Leistung in der Weise einem Dritten schulden, z. B. aufgrund von Bürgschaftsverträgen, Gewährverträgen oder Gerichtsverfahren (vgl. § 32 Absatz 1 GNotKG). Jeder der Schuldner kann dabei verpflichtet sein, die ganze Leistung zu bewirken. Der Gläubiger ist aber nur berechtigt, die geschuldete Leistung nur einmal zu fordern. In solchen Fällen liegt eine Gesamtschuldnerschaft für den Kreis der betroffenen Schuldner vor.

Der Gläubiger hat dabei die Wahl, die geschuldete Leistung nach seinem Belieben von der Gemeinde als Schuldner vollständig oder anteilig zu fordern. Bis zur Bewirkung der gesamten geschuldeten Leistung bleibt die Gemeinde und sämtliche anderen Schuldner gegenüber dem Gläubiger verpflichtet (vgl. § 412 BGB). Vor diesem Hintergrund haben die Gemeinde bzw. jeder Schuldner die Verbindlichkeit in ihrer vollen Höhe in ihrer Bilanz anzusetzen. Jedoch kann die wirtschaftliche Belastung durch einen zu aktivierenden Rückgriffs- bzw. Ausgleichsanspruch gegenüber den übrigen Schuldnern innerhalb der Gesamtschuldnerschaft vermindert werden.

In den Fällen, in denen die Gemeinde die Gesamtschuld über ihren eigenen Anteil hinaus begleicht, kann sie entsprechende Forderungen gegenüber den übrigen Schuldnern in ihrer Bilanz ansetzen. Die Gemeinde darf aber nicht den Teil der Gesamtschuld, der von den anderen Schuldnern zu tragen ist, als Eventualverbindlichkeit behandeln und deswegen auf einen Ansatz in ihrer Bilanz verzichten. Für die Gemeinde ist es wegen des Verrechnungsverbots zwischen Aktiv- und Passivposten auch nicht zulässig, eine Saldierung der in ihrer Bilanz angesetzten Verbindlichkeiten und der Ansprüche gegen die anderen Schuldner der Gesamtschuldnerschaft vorzunehmen.

Nur in den Fällen, in denen zwischen den Schuldnern eine Vereinbarung besteht, dass jeder Schuldner der Gesamtschuld für seine anteilige Schuld selbst die Tilgungsleistungen erbringt, ist von der Gemeinde nur eine Verbindlichkeit in der Höhe ihres Anteils an der Gesamtschuld zu bilanzieren. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sind dann von der Gemeinde zutreffende Angaben über die eingegangenen Verpflichtungen und die ggf. bestehenden Ansprüche gegen die anderen Schuldner zu machen.

#### **4.4.06 Die Bilanzierung von Zinsderivaten**

Für die Bilanzierung von gemeindlichen Finanzgeschäften hat die Gemeinde insbesondere den Grundsatz der Einzelbewertung sowie das Vorsichtsprinzip zu beachten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 und 3 GemHVO NRW). Sie

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

hat auch zu berücksichtigen, dass Derivate als Kauf, Tausch oder anderweitig ausgestaltete Festgeschäfte oder Optionsgeschäfte sind, die zeitlich verzögert zu erfüllen sind (vgl. § 1 Absatz 11 Nummer KWG). Der Wert dieser Termingeschäfte leitet sich unmittelbar oder mittelbar vom Preis oder Maß eines Basiswertes ab.

Die Gemeinde hat vor der Bilanzierung von Zinsderivaten eine sachgerechte Analyse der gegebenenfalls bestehenden Sicherungsbeziehungen im Rahmen ihrer abgeschlossenen Finanzgeschäfte vorzunehmen. Die von der Gemeinde abgeschlossenen Derivatgeschäfte stellen i. d. R. schwebende Geschäfte dar und sind daher nicht von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen bzw. zu bilanzieren. Für jeden Einzelfall ist von der Gemeinde zu beurteilen, ob bereits vor Ablauf des Geschäftes ggf. Leistungen von der Gemeinde zu erbringen sind oder ob ihr Ansprüche aus solchen Geschäften zustehen und abgewickelt werden, z. B. Ausgleichszahlungen.

Die Bilanzierung von Zinsderivaten durch die Gemeinde setzt grundsätzlich voraus, dass von der Gemeinde eine Bewertungseinheit aus dem Grundgeschäft und dem Sicherungsgeschäft gebildet wurde. Erst ein zu bilanzierendes Grundgeschäft der Gemeinde, z. B. in Form von Verbindlichkeiten aus einer Kreditaufnahme, ermöglicht es, auch gemeindliche Geschäfte über Zinsderivate in einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz einzubeziehen.

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung von Zinsderivaten auf eine ausreichende und nachvollziehbare Dokumentation zu achten und auch im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sachgerechte Angaben über die Finanzgeschäfte zu machen. Zu den zu dokumentierenden Gegebenheiten gehört vor allem, die Art des Risikos, die Ziele und Strategie der Sicherung festzuhalten, das Grundgeschäft und das Sicherungsinstrument zu benennen. Eine Begründung zum Sicherungsgeschäft muss erkennen lassen, aus welchen Gründen mit gegenläufigen Wertveränderungen oder Zahlungsströmen aus Sicht der Gemeinde zu rechnen ist.

Die Gemeinde muss über das gesamte Finanzgeschäft eine sachgerechte Transparenz herstellen. Sie hat bei der Bewertung insbesondere den Grundsatz der Einzelbewertung sowie das Vorsichtsprinzip zu beachten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 und 3 GemHVO NRW). Bei solchen Finanzgeschäften bietet es sich für die Gemeinde an, für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz eine Bewertungseinheit zu bilden. Dafür müssen jedoch die nachfolgenden Voraussetzungen vorliegen (vgl. Abbildung 749).

<b>DIE BILANZIERUNG VON ZINSDERIVATEN</b>
<b>Für die Bilanzierung von Zinsderivaten müssen folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:</b>
- Beim Grund- und Sicherungsgeschäft muss aufgrund des diese Geschäfte beeinflussenden Risikoparameters eine gegenläufige Wertentwicklung vorliegen (Homogenität der Risiken).
- Der Sicherungszusammenhang zwischen dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft muss für den gesamten Zeitraum des abgeschlossenen Finanzgeschäftes der Gemeinde gegeben bzw. zu mindestens herstellbar sein (zeitliche Kongruenz).
- Das Volumen des Sicherungsgeschäftes darf das Volumen der Grundgeschäfte im Rahmen der abgeschlossenen Finanzgeschäfte übersteigen (abstrakte Konnexität).

*Abbildung 749 „Die Bilanzierung von Zinsderivaten“*

Die Gemeinde ist verpflichtet, einen Sicherungszusammenhang zwischen dem Grundgeschäft und dem Sicherungsgeschäft über die gesamte Laufzeit des abgeschlossenen Finanzgeschäftes herzustellen. Als Grundgeschäft kann dabei das gesamte Portfolio der Gemeinde gelten (Abstrakte Konnexität).

#### **4.4.07 Umschuldung und Bilanzierung**

Durch eine gemeindliche Umschuldung erfolgt i. d. R. eine Ablösung der noch bestehenden Verbindlichkeit eines Kredites bei gleichzeitiger Neuaufnahme eines Kredites durch die Gemeinde in Höhe des Restbetrages der gemeindlichen Verbindlichkeit. Derartige Geschäftsvorfälle wirken sich auch auf die gemeindliche Bilanzierung aus, denn unter Beachtung des Bruttoprinzips ist die bisherige Verbindlichkeit in Abgang zu stellen und die neue Verbindlichkeit als Zugang zu erfassen.

Eine originäre Fortführung der bisherigen Verbindlichkeit findet nicht statt, auch wenn sich das Verbindlichkeitsvolumen durch die Umschuldung nicht verändert. Insbesondere wenn im Rahmen einer Umschuldung mehrere Einzelkredite der Gemeinde zu einem „neuen“ Gesamtkredit zusammengefasst werden, kann eine Vielzahl einzelner Geschäftsvorfälle entstehen. Die Abwicklung der bilanziellen Vorgänge wirkt sich entsprechend auch auf den Forderungsspiegel der Gemeinde aus.

#### **4.4.08 Die Wertsicherungsklausel**

Viele Verträge der Gemeinde enthalten Wertsicherungsklauseln, um den Wert der mit einem Dritten vereinbarten Leistungen zu erhalten. Die einschlägigen Bestimmungen zur Zulässigkeit von Sicherungsklauseln enthält dazu enthält das Preisklauselgesetz. Nach dessen Regeln sind von dem Verbot der Verwendung von Wertsicherungsklauseln z. B. die Preisklauseln in langfristigen Verträgen ausgenommen, die bestimmte Anforderungen erfüllen, z. B. Wertsicherungsklauseln in Erbbaurechtsverträgen (§ 3 PrKG). Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass Wertsicherungsklauseln, die nicht den Ausnahmen unterliegen, unwirksam sind (§ 8 PrKG).

Die Art und der Umfang der durch Wertsicherungsklauseln in gemeindlichen Verträgen ausgelösten Wertsicherungen sind regelmäßig an ausgewählte Bezugsgrößen geknüpft, z. B. einen Index. Die Gemeinde hat derartige Klauseln bei ihrer Bilanzierung zu beachten und zum Abschlussstichtag zu prüfen, ob aufgrund dessen eine Änderung eines Wertansatzes in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen ist. Derartige Änderungen können sich zugunsten der Gemeinde, aber auch zu deren Lasten auswirken. Eine Anpassung ist jedoch erst dann vorzunehmen, wenn die Sachlage, auf der die Wertsicherungsklausel aufgebaut ist, tatsächlich eingetreten ist. Die Gemeinde darf jedoch vorher keine Anpassung vornehmen.

Von der Gemeinde ist ggf. die Anpassung eines Wertansatzes auch wegen der Veränderung einer Bezugsgröße vorzunehmen. Die Anpassung ist aber ggf. hinauszuschieben, wenn eine Veränderung erst ab einem bestimmten Veränderungsgrad erfolgen soll. In diesen Fällen ist die Veränderung periodengerecht umzusetzen, sodass zwar der Wertansatz beibehalten wird, wegen der wirtschaftlichen Verpflichtung der Gemeinde jedoch eine Rückstellung zu bilanzieren ist. Dieser Weg ist fortzuführen, bis der vereinbarte Schwellenwert erreicht wird. Zum nächsten Abschlussstichtag ist dann die bilanzierte Rückstellung durch eine Anpassung des Wertansatzes aufzulösen.

#### **4.4.09 Der Begriff „Tilgung“**

Bei der Bemessung des Ansatzes der Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz muss die Gemeinde die an Dritte gezahlten Tilgungsleistungen berücksichtigen. Die Bilanzierung der Verbindlichkeiten entfällt, wenn die entsprechenden gemeindlichen Verpflichtungen nicht mehr bestehen bzw. getilgt worden sind. Unter dem Begriff „Tilgung“ werden Zahlungsleistungen der Gemeinde als Schuldner an Dritte als Gläubiger verstanden, die der Begleichung der gemeindlichen Schulden dienen.

Bei einer finanziellen Verbindlichkeit entsteht deren Tilgung durch planmäßige Zahlungen (ordentliche Tilgung) oder außerplanmäßige Zahlungen (außerordentliche Tilgung) des Schuldners an seinen Gläubiger zur Begleichung seiner Schuld. Von der Gemeinde kann dann die Tilgung ihrer Schulden beendet werden, wenn die Gemeinde ihre

finanziellen Verpflichtungen erfüllt hat oder die gemeindliche Verpflichtung auf andere Art und Weise erloschen ist, z. B. durch zeitlichen Ablauf oder durch eine Aufhebung. Diese Geschäftsvorfälle wirken sich auch auf den Ansatz der gemeindlichen Verbindlichkeiten in der Bilanz der Gemeinde aus.

#### **4.4.010 Der Verbindlichkeitspiegel**

##### **4.4.010.1 Allgemeine Hinweise**

Die Gemeinde ist verpflichtet, einen Verbindlichkeitspiegel als detaillierte Übersicht über die Schulden aufzustellen und diesen dem Anhang beizufügen (vgl. § 44 Absatz 3 i. V. m. nach § 47 GemHVO NRW). Mit dem Verbindlichkeitspiegel werden der Stand und die Entwicklung der gemeindlichen Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr sowie die Belastungen der künftigen Haushaltsjahre konkret aufgezeigt. Die Gliederung des gemeindlichen Verbindlichkeitspiegels nach zwei Systematisierungskriterien soll die Struktur der Verschuldung der Gemeinde ausreichend transparent und verständlich machen.

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten zu erfassen und abzubilden, z. B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen. Dabei wird auch zwischen dem Kapitalmarkt und dem Kreditmarkt unterschieden. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem nach bestimmten Gläubigern zu differenzieren. Die Gemeinde kann zu den Inhalten des Verbindlichkeitspiegels die aus ihrer Sicht notwendigen Zusatzinformationen geben. Diese Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigen.

##### **4.4.010.2 Die Restlaufzeiten**

In der gemeindlichen Bilanz ist zu allen Verbindlichkeiten der Gemeinde keine Differenzierung nach den Restlaufzeiten der einzelnen Verbindlichkeiten auszuweisen. Sie soll daher auch keine Angabe über bestehende Restlaufzeiten bis zu einem Jahr enthalten, z. B. als „Davon-Vermerk“. Derartige Angaben sind vielmehr im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel unter Berücksichtigung der nach Arten zu gliedernden Verbindlichkeiten zu machen (vgl. § 47 Absatz 2 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem vertraglichen oder tatsächlichen Ausgleich der einzelnen Verbindlichkeit durch die Gemeinde zu verstehen.

Die Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten ist zudem nicht abweichend vom Referenzmodell des Handelsgesetzbuches (HGB) vorzunehmen. Auch nach diesen Vorschriften werden Informationen über Verbindlichkeiten mit Angaben der Restlaufzeiten verlangt, z. B. über kurzfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (vgl. § 268 Absatz 5 Satz 1 HGB) oder über langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. § 285 Satz 1 Nummer 1 a) HGB). Im Übrigen finden die genannten HGB-Vorschriften keine unmittelbare Anwendung auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

##### **4.4.011 Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten**

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde, die aus den Geschäftsbeziehungen mit Dritten entstanden sind und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, sind von der Gemeinde auszubuchen, wenn sie erloschen sind. Zu solchen gemeindlichen Verbindlichkeiten gehören vorrangig die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, die Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung, die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und die Verbindlichkeiten aus Transferleistungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die gemeindlichen Verbindlichkeiten erlöschen regelmäßig durch Erfüllung, d. h. die Gemeinde ist ihrer Rückzahlungsverpflichtung nachgekommen (vgl. § 362 BGB). Bei der Gemeinde kann eine bestehende Verbindlichkeit auch durch Aufrechnung erlöschen, wenn z. B. vertraglich vereinbart wurde, dass bei gegenseitig gleichartigen Leistungen jeder Vertragspartner einseitig seine Forderung gegen die Forderung des Anderen aufrechnen darf, sofern die eigene Forderung voll wirksam, einredefrei und fällig ist (vgl. § 387 BGB). Unter dem Begriff "ausbuchen" wird dabei das Entfernen des Buchwertes aus der gemeindlichen Bilanz durch die Gemeinde verstanden.

Die Ausbuchung ist dabei nicht von der Art der Beendigung einer Verbindlichkeit abhängig. Es ist lediglich der Zeitpunkt der Ausbuchung betroffen. Die Gemeinde hat in jedem Einzelfall vor einer Ausbuchung zu prüfen, ob sie aus der Verbindlichkeit nicht mehr in Anspruch genommen wird. Das Ausbuchen von Verbindlichkeiten kann in Einzelfällen aber auch durch das Erlassen der Schuld, bei dem der Gläubiger auf seine Forderung verzichtet, zum Tragen kommen (vgl. § 397 BGB). Außerdem kann auch eine Schuldübernahme durch einen Dritten (unter Mitwirkung des Gläubigers der Gemeinde) ein Anlass für das Ausbuchen einer Verbindlichkeit sein (vgl. § 415 BGB).

#### **4.4.012 Der Begriff „Eventualverbindlichkeiten“**

Die Gemeinde darf mögliche „Eventualverbindlichkeiten“ aufgrund vergangener Ereignisse nicht in ihrer Bilanz unter einem Bilanzposten ansetzen. Unter dem Begriff „Eventualverbindlichkeiten“ sind regelmäßig gemeindliche Vereinbarungen zu verstehen, in denen die Gemeinde dann zu einer oder mehreren Zahlungen an den Vertragspartner verpflichtet ist, wenn bestimmte festgelegte Bedingungen erfüllt oder Ereignisse eingetreten sind.

Derartige gemeindliche Vereinbarungen enthalten für die Vertragspartner keine unbedingten Verpflichtungen, so dass Eventualverbindlichkeiten nicht als bilanzierungsfähige Verpflichtungen bewertet werden können. Sie entstehen ggf. durch vergangene Ereignisse, denen weitere Ereignisse folgen müssen, damit mögliche Verpflichtungen der Gemeinde entstehen können. Die Ereignisse können von der Gemeinde nicht geplant und nicht erwartet sowie nicht beeinflusst werden.

Solche Verpflichtungen können erst bei ihrer tatsächlichen Verwirklichung zu Aufwand bei der Gemeinde führen, denn erst dann tritt deren Realisation ein. Durch gerichtliche Verfahren können solche Verhältnisse entstehen, wenn z. B. ein Gläubiger gegenüber der Gemeinde einen Anspruch durchsetzen will, der Ausgang des Verfahrens jedoch völlig offen ist. Bei solchen gemeindlichen Gegebenheiten ist es sachgerecht, im Anhang im Jahresabschluss über die Sachlage und die „Eventualverbindlichkeiten“ zu informieren.

#### **4.4.013 Verbindlichkeiten und Tilgungsunterstützung**

##### **4.4.013.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen gemeindlicher Kreditaufnahmen kann die Gemeinde die Möglichkeit haben, zur Investitionsförderung von einem Dritten einen zahlungswirksamen Tilgungszuschuss oder einen Tilgungsnachlass für einen speziellen Kredit zu erhalten. Eine derartige Leistung eines Dritten stellt oftmals eine Förderung der Investitionstätigkeit der Gemeinde dar. Die Gemeinde muss dabei abhängig von der Einzelform oder einer Mischform der Förderung beachten, dass unterschiedliche Geschäftsvorfälle miteinander verknüpft worden sind, die haushaltsmäßig und bilanziell getrennt voneinander zu erfassen und zu behandeln sind.



#### **4.4.013.2 Verbindlichkeiten und Tilgungszuschuss**

Im Rahmen gemeindlicher Kreditaufnahmen kann die Gemeinde die Möglichkeit haben, zur Investitionsförderung von einem Dritten einen zahlungswirksamen Tilgungszuschuss für einen speziellen Kredit zu erhalten. Eine derartige Leistung eines Dritten stellt eine finanzielle Förderung der Gemeinde in Form einer Zuwendung dar. Die Gemeinde muss dazu beachten, dass dadurch zwei voneinander getrennte eigenständige Geschäftsvorfälle vorliegen. Sie dürfen weder im Rahmen der gemeindlichen Finanzplanung noch bei der Bilanzierung der Verbindlichkeit aufgrund des aufgenommenen Kredites von der Gemeinde miteinander verrechnet werden.

Die Gemeinde muss bei einer solchen Sachlage sowohl das Bruttoprinzip bei der haushaltswirtschaftlichen Erfassung und speziell bei der Bilanz auch das Saldierungsverbot beachten. Sie darf daher für den bilanziellen Ansatz den Tilgungszuschuss nicht von der Kreditsumme in Abzug bringen. Die Gewährung eines Tilgungszuschusses setzt regelmäßig nicht voraus, dass die Gemeinde einen speziellen Kredit aufgenommen hat. Der Grund, die Gemeinde um einen bestimmten Anteil von Tilgungsleistungen zu entlasten, ist für die Bilanzierung unerheblich.

Die konkrete Form der Unterstützung der Gemeinde prägt sowohl die haushaltsmäßige Behandlung als auch die Bilanzierung. Ein zahlungswirksamer Tilgungszuschuss kann auf verschiedene Art der Gemeinde gewährt werden, z. B. als stetiger Zuschuss zu den laufenden Tilgungszahlungen. Bei einer Gewährung als einmaliger Zuschuss in Abhängigkeit vom Gesamtbetrag der gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen wird aufgrund dieser Voraussetzungen eine passive Rechnungsabgrenzung durch die Gemeinde erforderlich.

#### **4.4.013.3 Verbindlichkeiten und Tilgungsnachlass**

Zur Investitionsförderung kann die Gemeinde im Rahmen gemeindlicher Kreditaufnahmen die Möglichkeit haben, dass ihr ein Dritter als Kreditgeber einen Tilgungsnachlass für einen speziellen Kredit gewährt. Eine derartige Leistung eines Dritten stellt keine finanzielle Förderung der Gemeinde dar, denn sie besteht i. d. R. in der Minderung der Rückzahlungsverpflichtungen zu einem aufgenommenen Kredit der Gemeinde.

Die Gewährung eines Tilgungsnachlasses stellt für die Gemeinde eine Minderung der Anschaffungskosten des von ihr aufgenommenen Kredites dar. Die Minderung kann daher unmittelbar auf die zu bilanzierenden Verbindlichkeiten angerechnet werden. Der betragsmäßige Wertansatz auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend zu mindern. Die Gemeinde muss daher bei einem Tilgungsnachlass tatsächlich geringere Tilgungsleistungen gegenüber ihrem Kreditgeber erbringen.

Die konkrete Form der Unterstützung der Gemeinde prägt sowohl die haushaltsmäßige Behandlung als auch die Bilanzierung. Ein Tilgungsnachlass kann in verschiedenen Formen gewährt werden, z. B. als Minderung der laufenden Tilgungszahlungen oder auch als einmaliger Abzug vom Gesamtbetrag der gemeindlichen Rückzahlungsverpflichtungen. In beiden Fällen der Unterstützung führt die Förderung der Gemeinde nicht zu einem Geschäftsvorfall, der gesondert zu bilanzieren und nicht erst bei der laufenden Abwicklung der Tilgungsleistungen durch die Gemeinde zu berücksichtigen ist.

#### **4.4.014 Der Begriff „Negativrendite“**

Der Gemeinde kann bei Emittierung von Anleihen am Kapitalmarkt den Kapitalgebern das Angebot machen, das zur Verfügung gestellte Kapital nach der vereinbarten Laufzeit nicht in vollem Umfang zurückzuzahlen. Bei einem derartigen Angebot wird nicht nur darauf verzichtet, den Kapitalgebern Zinsen zahlen zu müssen, sondern einen Anteil des Kapitals einzubehalten und nicht zurückzugeben. Die dadurch entstehende finanzielle „Zusatzleistung“ der Kapitalgeber wird als „Negativrendite“ bezeichnet. Bei einem Zinssatz kann die mathematische Größenordnung unter der Zahl „Null“ liegen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Für die haushaltswirtschaftliche Behandlung derartiger finanzieller Gegebenheiten durch die Gemeinde muss beim Ansatz der Anleihe auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Zusammenhang zwischen dem Anleihevolumen und der „Negativrendite“ konkret hergestellt werden. Für die Gemeinde ist dabei wichtig, wie der Verzicht auf die Rückgabe von erhaltenem Fremdkapital bemessen worden ist, denn die Gemeinde hat anhand ihres konkreten Vertrages die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen umzusetzen.

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung gemeindlicher Anleihen mit einer „Negativrendite“ zu beachten, ob ein Zinssatz oder ein Einmalbetrag am Ende der Laufzeit zur Anrechnung kommt oder ein jahresbezogener Zinssatz gewählt wurde. Die Festlegung eines jahresbezogenen Zinssatzes wirkt sich auf den jährlichen Ansatz der Anleihe als Verbindlichkeit aus, weil der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz im Umfang des noch offenen Erfüllungs- bzw. Rückzahlungsbetrages zu bemessen ist. Innerhalb der Laufzeit der Anleihe ist dann jährlich von der Gemeinde der Verbindlichkeitsansatz entsprechend zu mindern, weil für die Gemeinde im vereinbarten Umfang keine Rückzahlungsverpflichtung mehr besteht.

#### **4.4.015 Das Verbot des Betriebens von Bankgeschäften**

Im Zusammenhang mit den gemeindlichen Kreditgeschäften nach dieser Vorschrift ist auch das Verbot in § 107 Absatz 6 GO NRW zu beachten, nach dem die Gemeinde kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben darf. Der Gemeinde ist durch § 107 Absatz 7 GO NRW gestattet worden, eine Sparkasse zu errichten und zu betreiben. Für diese öffentlich-rechtlichen Anstalten gelten dann besondere Vorschriften, die im Sparkassengesetz Nordrhein-Westfalen verankert sind. Die Regelung in § 107 Absatz 6 GO NRW schließt dabei das generelle Verbot zum Betreiben von Bankgeschäften im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG ein.

Für die Abwicklung von Bankgeschäften bedarf es nicht zwingend eines selbstständigen Unternehmens, denn Bank- und Finanzdienstleistungsgeschäfte werden, auch wenn der Umfang dieser Geschäfte objektiv keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, bereits dann als gewerbsmäßig betrieben angesehen, wenn der gemeindliche Betrieb auf eine gewisse Dauer angelegt wäre und die Gemeinde diesen Geschäftsbetrieb mit der Absicht der Gewinnerzielung verfolgt.

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist z. B. auch dann gegeben, wenn durch ein Geschäft höhere Zinsen bei Kreditinstituten erspart werden sollen. Eine Beurteilung gemeindlicher Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG bedarf regelmäßig der Kenntnisse im Einzelfall, denn beim Betreiben mehrerer Bank- oder Finanzdienstleistungsgeschäfte durch die Gemeinde kann sich ein bankrechtlicher Geschäftsbetrieb der Gemeinde bereits auch bei einem vergleichsweise geringen Umfang ergeben.

#### **4.4.1 Zu Nummer 4.1 (Anleihen):**

##### **4.4.1.1 Der Begriff „Anleihen“**

Für die Gemeinde stellen die Anleihen eine langfristige Finanzierungsform durch Fremdkapital dar, bei denen das benötigte Kapital von einer unbestimmten Zahl von Kapitalgebern durch den Kauf von Wertpapieren aufgebracht wird. Bei Anleihen wird das Kapital von der Gemeinde als Emittent am Kapitalmarkt durch den Verkauf von Wertpapieren aufgenommen. Derartige Anleihen werden unter dem Begriff „Staatliche Schuldverschreibungen“ subsumiert und sind an jeder inländischen Börse zum Handel im regulierten Markt zugelassen (vgl. § 37 BörsG).

Bei den Anleihen wird dem Anleger ein Recht auf Rückzahlung und Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals innerhalb eines dazu festgelegten Zeitrahmens gewährt. Sie bedürfen jedoch aus Wirtschaftlichkeitsgründen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

und wegen der Kosten grundsätzlich eines bestimmten Ausgabevolumens. Die Laufzeit einer gemeindlichen Anleihe richtet sich dabei nach den Erfordernissen und Möglichkeiten der Gemeinde als Emittenten.

Die Anleihen haben bei größeren Gemeinden wieder eine höhere Bedeutung als Finanzierungsinstrument erhalten, weil grundsätzlich nur ein hohes Ausgabevolumen einer Anleihe effizient ist. Die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Herausgabe von Anleihen, die verbrieft Geldforderungen der Anleger als Gläubiger gegenüber dem Schuldner (Emittent) darstellen, sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Anleihen“ anzusetzen.

#### **4.4.1.2 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Über die Art des Fremdkapitals als Finanzierungsform für gemeindliche Investitionen entscheidet die Gemeinde eigenverantwortlich im Rahmen ihrer Leistungsfähigkeit und unter Berücksichtigung ihrer Finanzlage. Sie kann ihren Finanzbedarf nach Anleihen auch durch eine Nachfrage am Kreditmarkt befriedigen, sofern eigene Kapitalmarktfähigkeit gegeben ist. Die von der Gemeinde ausgebrachten Wertpapiere sind grundsätzlich begebbar bzw. weitergabefähig an Dritte.

Die Anleihen stellen ein handelsfähiges Dokument dar und können daher an der Börse gehandelt werden. Diese Wertpapiere unterliegen dann auch den üblichen Kursschwankungen. Sie müssen aber nicht in jedem Einzelfall auch handelbar sein oder zum Handeln angeboten werden. Für die Höhe der Zinsen aus der Kapitalaufnahme ist u. a. die Bonität der Gemeinde ausschlaggebend. Andererseits muss auch eine ausreichende Investorenbasis bestehen, um eine gemeindliche Anleihe am Kapitalmarkt platzieren zu können.

Eine Anleihe als Wertpapier kann am Kapitalmarkt auch von mehreren Emittenten gemeinsam herausgegeben werden. Ebenso können mehrere Gemeinden gemeinsam eine Anleihe herausgeben. Die Aufteilung der gemeinsamen Anleihe auf die beteiligten Gemeinden ist dabei konkret festzulegen bzw. vertraglich zu vereinbaren. Sie muss auch von Emittenten gegenüber den Kapitalanlegern offengelegt werden. Bei einer gemeinsamen Anleihe von Gemeinden ist eine gesamtschuldnerische Haftung für die Zinsen und die Tilgungen nicht zulässig. Die einzelne Gemeinde darf nur im Umfang ihres Anteils an der gemeinsamen Anleihe verantwortlich sein und darf daher auch nur entsprechend ihrem Emissionsanteil teilschuldnerisch haften.

Für die gemeindliche Bilanzierung kommt es auf die Zulässigkeit der Aufnahme von Fremdkapital in der Wertpapierform „Anleihe“ am Kapitalmarkt an. Beispiele für Anleihen sind (Teil-) Schuldverschreibungen (Obligationen), auch in Form von Pfandbriefen, sowie Gewinnschuldverschreibungen und Genussscheine. Die Genussscheine sind jedoch dann unter Anleihen auszuweisen, wenn durch diese Anleiheform ausschließlich Gläubigerrechte verbrieft werden. Die Schuldverschreibungen, die unmittelbar am Kapitalmarkt auch von Gemeinden aufgenommen werden können, dürfen nicht mit Schuldscheindarlehen verwechselt werden. Derartige Darlehen kann die Gemeinde nur bei Kreditinstituten aufnehmen.

Für den Ansatz von Anleihen in der Bilanz der Gemeinde ist weder der Status der Anleihe noch die Zahl der Gläubiger der Gemeinde ausschlaggebend. Die Gemeinde muss abwägen, ob die Bilanzierung einer Anleihe nach bankrechtlichen Gegebenheiten oder unter haushaltsrechtlichen Gesichtspunkten, getrennt nach der Verwendung der Anleihe für Investitionen oder zur Liquiditätsverstärkung vorgenommen werden soll.

Bei einer „bankrechtlichen“ Zuordnung sind die in der Bilanz der Gemeinde anzusetzenden Anleihen in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 30 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.4.1.3 Die Ausgestaltung von Anleihen**

Bei der Anleihe als grundsätzlich langfristiges Darlehen muss die Gemeinde bestimmte Kriterien beachten, um ihren Kapitalbedarf durch diese Darlehensform decken zu können. Die Anleihe ist eine Anlageform, bei der der Rückzahlungstermin und die Zinsen eindeutig festgelegt sind. Als verbrieft Geldforderungen der Anleger besteht sie aus dem "Mantel", der die Forderung des Gläubigers gegenüber der Gemeinde verbrieft. Dazu gehören Kupons, die dem Gläubiger zur Geltendmachung seiner Ansprüche dienen. Die Anleihen stellen trotz ihres Ansatzes unter einem gesonderten Bilanzposten erforderliche Kreditaufnahmen für die haushaltsrechtlich zulässigen Zwecke dar.

Die gemeindlichen Anleihen sind aufgrund der bilanziellen Gliederung nicht als „kreditähnlich“ anzusehen, denn auch bei diesen Anleihen ist die Beschaffung von Fremdkapital der Hauptzweck der Gemeinde. Die Gemeinde als Emittent muss sich daher entscheiden, in welcher Form sie ein verzinsliches Wertpapier auflegen will, z. B. als Standardanleihe, Nullkuponanleihe, Annuitätenanleihe oder Hybridanleihe. Solche Formen haben Auswirkungen auf die Verzinsung und die Rückzahlungsmodalitäten der Anleihe, die für die Gemeinde als Schuldner nicht unbeachtlich sind. Für die Emission einer Anleihe sind außerdem verschiedene Verfahren möglich.

Die Gemeinde muss sich dazu z. B. entscheiden, ob eine öffentliche Platzierung erfolgen soll und in welchem Rahmen der Verkauf abgewickelt werden soll. Die konkrete Ausgestaltung einer gemeindlichen Anleihe sollte daher nicht ohne ausreichende bankrechtliche und bankwirtschaftliche Kenntnisse erfolgen. Bei Schuldverschreibungen entsteht z. B. keine vertragliche Beziehung zwischen der Gemeinde als Emittent und dem Erwerber des Wertpapiers. Jedoch begründet der Erwerb ein Rechtsverhältnis, dessen Ausgestaltung durch die Anleihebedingungen bestimmt wird. Durch die Zahlungsbedingungen wird die Gemeinde grundsätzlich zur Rückzahlung des erhaltenen Betrages verpflichtet, sodass eine gemeindliche Schuldverschreibung als Verbindlichkeit zu bilanzieren ist.

Die Ausgestaltung von Anleihen durch die Gemeinde kann zudem zu Prospektverpflichtungen der Gemeinde nach dem WpPG führen. Das WpPG findet zwar im Grundsatz keine Anwendung auf die Gemeinde, sodass eine gemeindliche Schuldverschreibung prospektfrei öffentlich angeboten werden kann (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 3 WpPG). Für den Handel an einer inländischen Börse kann sich die Gemeinde aber freiwillig der Prospektspflicht unterwerfen, z. B. um den Erwerberkreis zu vergrößern (vgl. § 1 Absatz 3 WpPG).

#### **4.4.1.4 Der Wertansatz der Anleihe**

Eine Anleihe ist bei der erstmaligen Bewertung (Zeitpunkt der Entstehung) von der Gemeinde mit dem Rückzahlungsbetrag in ihrer Bilanz zu passivieren, unabhängig davon, wie hoch der tatsächlich zur Verfügung gestellte Betrag (Einzahlungsbetrag) ist (vgl. Beispiel 135).

**BEISPIEL:**

**Gemeindliche Anleihen**

Die Stadt A. hat eine Anleihe mit einem Emissionsvolumen von 200 Mio. Euro am 26.02.2010 emittiert, die handelbar ist und eine Laufzeit bis zum 26.02.2015 hat. Sie schuldet als Emittent den Erwerbern den Rückzahlungsbetrag einschließlich Zinsen. Die Stadt B. hat im Jahre 2013 in drei Teilbeträgen Schuldscheindarlehen im Gesamtumfang von 120 Mio. Euro mit Laufzeiten von fünf, sieben und zehn Jahren emittiert. Es sind dadurch für die Stadt mit den einzelnen Erwerbern dieser Wertpapiere jeweils zivilrechtliche Schuldverhältnisse über die Laufzeit begründet worden. Die Stadt C hat im Jahre 2014 ein Schuldscheindarlehen im Umfang von 90 Mio. Euro zur Umschuldung von Liquiditätskrediten emittiert.

Die Städte als Emittenten haben zu gewährleisten, dass zuvor entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben ein Zahlungsbedarf im Haushaltsjahr besteht und das aufgenommene Fremdkapital in den Verwendungsrahmen der Haushaltssatzung passt (vgl. §§ 78, 86 und 89 GO NRW). Die Beschaffung der Finanzmittel durch die Städte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

führt zum Ansatz von Anleihen als Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz, wenn die Beschaffung des Fremdkapitals am Kapitalmarkt erfolgt.

*Beispiel 135 „Der Wertansatz der Anleihe“*

Von der Gemeinde darf in den Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer Anleihe höher ist als der Einzahlungsbetrag, der Unterschiedsbetrag (Disagio) als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW). Sofern jedoch der Einzahlungsbetrag bei der Gemeinde über dem Rückzahlungsbetrag liegt, muss die Differenz (Agio) in der gemeindlichen Bilanz durch einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten abgebildet werden (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW). In beiden Fällen werden die Differenzbeträge entsprechend der Kapitalnutzung über die Laufzeit der Anleihe verteilt. In den Fällen, in denen ein Rückkauf von Anteilen einer Anleihe erfolgt, mindert der Rückzahlungsbetrag jedoch das Anleihevolumen.

**4.4.1.5 Das Schuldscheindarlehen**

Die Schuldverschreibungen, die unmittelbar am Kapitalmarkt auch von der Gemeinde aufgenommen werden können, dürfen nicht mit dort aufgenommenen Schuldscheindarlehen verwechselt werden. Die Schuldscheindarlehen kann die Gemeinde ebenfalls eigenständig am Kapitalmarkt aufnehmen. Sie schließt bei diesem Darlehen den Kreditvertrag unmittelbar mit den Kreditgebern als Gläubiger ab, z. B. Versicherungen oder Banken.

Die ausgestellten Schuldscheine sind nicht am Kapitalmarkt handelbar und benötigen daher keinen gesonderten „Wertpapierprospekt“, was ggf. ein Vorteil gegenüber der Anleihe sein kann. Andererseits kann für einen Schuldschein der Zinssatz höher als der für Anleihen sein, weil ein Schuldschein regelmäßig nicht kurzfristig veräußerbar ist. Im Rahmen der Aufnahme von Schuldscheindarlehen werden auch die Tilgungen vereinbart, durch der Wertansatz der Schuldscheindarlehen auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz in seinem Umfang beeinflusst wird.

**4.4.1.6 Die Gliederung des Bilanzpostens**

Die Gemeinde soll in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Verbindlichkeiten“ den Wertansatz über Anleihen sachgerecht sowie klar und nachvollziehbar darstellen. Dieser Anforderungen kann die Gemeinde gut dadurch nachkommen, dass sie, wie bei den Verbindlichkeiten aus Krediten den Zweck der Verwendung des vom Kapitalmarkt erhaltenen Fremdkapitals in die Darstellung einbezieht (vgl. Beispiel 136).

**BEISPIEL:**

**Die Darstellung der Anleihen nach Verwendung**

Die Gemeinde beabsichtigt, ein Schuldscheindarlehen am Kapitalmarkt im Umfang von 99 Mio. Euro aufzunehmen. Dieses Darlehen soll zu zwei Drittel der Investitionsfinanzierung und zu einem Drittel der Liquiditätssicherung dienen. Entsprechend hat die Gemeinde bei ihrer Nachfrage den Kapitalmarkt informiert. Diese Informationen finden ihre Fortsetzung in dem Nachweis der aus der Aufnahme des Schuldscheindarlehen entstandenen Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz.

<b>DIE VERBINDLICHKEITEN IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>		
<b>ART DER VERBUNDLICHKEIT</b>	<b>GLIEDERUNG</b>	<b>BESTANDSKONTO</b>
<b>Anleihen</b>	- 302 Anleihen für Investitionen	- 3021 Anleihen für Investitionen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

		- 303 Anleihen zur Liquiditätssicherung	- 3032 Anleihen zur Liquiditätssicherung
--	--	---	--

Diese bilanzielle Darstellung der Gemeinde steht mit der haushaltsrechtlichen Vorgabe, nach der für den Ausweis der Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz zwischen Kapitalmarkt und Kreditmarkt zu differenzieren ist, in Einklang.

*Beispiel 136 „Die Darstellung der Anleihen nach Verwendung“*

Über die Untergliederung des Bilanzpostens „Anleihen“ durch zusätzliche Bilanzposten oder durch „Davon-Vermerke“ kann die Gemeinde eigenverantwortlich und unter Berücksichtigung ihres örtlichen Bedarfs entscheiden. Unabhängig von einer Differenzierung löst bereits die unterschiedliche Verwendung des durch Anleihen aufgenommenen Fremdkapitals besondere Informationspflichten für die Gemeinde aus, die im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sein müssen.

Die Differenzierung des Bilanzpostens in zusätzliche Bilanzposten oder durch „Davon-Vermerke“ bedingt für die Gemeinde, die Mitzugehörigkeit der weiteren Bilanzposten zu anderen Bilanzposten zu prüfen. Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich zu Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss verpflichtet, wenn gemeindliche Vermögensgegenstände oder Schulden der Gemeinde unter mehrere Posten der gemeindlichen Bilanz fallen.

#### **4.4.1.7 Die Angaben zur Mitzugehörigkeit**

##### **4.4.1.7.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat für den Ansatz von Verbindlichkeiten aus der Aufnahme einer Anleihe in ihrer Bilanz zu überprüfen, ob neben der Besonderheit der Aufnahme der Anleihe am Kapitalmarkt zusätzlich auch die zweckbezogene haushaltswirtschaftliche Verwendung des ausgenommenen Fremdkapitals zu berücksichtigen ist. Sie hat dabei zu beachten, dass der Passivseite der gemeindlichen Bilanz vorrangig die grundsätzliche Aufgabe zukommt, die Verpflichtungen der Gemeinde nach der Mittelherkunft aufzuzeigen, die sich aus der Aufnahme von Fremdkapital aufgrund des gemeindlichen Finanzierungsbedarfs ergeben.

Die Gemeinde hat deshalb in ihrer Bilanz die Verbindlichkeiten aufgrund einer am Kapitalmarkt aufgenommenen Anleihe grundsätzlich insgesamt unter dem gesonderten Bilanzposten „Anleihen“ anzusetzen. Sie muss dabei berücksichtigen, dass eine Mitzugehörigkeit dieses Wertansatzes zu einem anderen Bilanzposten bestehen könnte, weil die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten als Fremdkapital vom Kreditmarkt von der Gemeinde unter Berücksichtigung der entsprechenden zweckbezogenen Verwendung (für Investitionen oder zur Liquiditätssicherung) zu bilanzieren sind.

Eine von der Gemeinde aufgenommene Anleihe dient hinsichtlich ihrer Verwendung den gleichen Zwecken wie das vom Kreditmarkt aufgenommene Fremdkapital. Aufgrund dieser Sachlage könnte von einer Mitzugehörigkeit einer Verbindlichkeit aus Anleihen (Bilanzposten „Anleihen“) zu den Verbindlichkeiten aus Krediten (Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ und/oder „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“) ausgegangen werden. Der Zugehörigkeit steht jedoch die Mittelherkunft des Fremdkapitals vom Kapitalmarkt statt vom Kreditmarkt entgegen.

Im Rahmen einer Beurteilung muss gleichwohl von der Gemeinde sachgerecht zwischen den Kriterien „Mittelherkunft“, „Kapitalart“ und „Zweck der Kapitalverwendung“ abgewogen werden, ob die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zutreffend vermittelt. Den Ausgangspunkt dazu stellt die haushaltsrechtliche Vorgabe für die Bilanzierung der betreffenden Verbindlichkeit dar.

Die Zugehörigkeit zu mehreren Bilanzposten erfordert unabhängig von der örtlich getroffenen Entscheidung eine besondere Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss, denn dieser ist von seinem Zweck her haushaltswirtschaftlich darauf ausgerichtet, sodass die Gemeinde darin ein Zusammenhang zwischen der Mittelherkunft einer Anleihe und deren haushaltswirtschaftliche Verwendung aufzeigen kann. Der Gemeinde steht es in diesem Rahmen nicht frei, auf derartige Anhangsangaben zu verzichten. Sie sollte dabei auch die Angaben in der Finanzrechnung berücksichtigen, in der die Zahlungen aus der Aufnahme von Fremdkapital enthalten sein müssen.

#### **4.4.1.7.2 Das Beispiel „Anleihe“**

Für die gemeindliche Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Anleihen ist deren Aufnahme durch die Gemeinde am Kapitalmarkt ausschlaggebend. Den Anforderungen an die Passivierung in der gemeindlichen Bilanz als Nachweis der Mittelherkunft des Fremdkapitals wird durch den Ansatz unter dem Bilanzposten „Anleihen“ Genüge getan. Bei diesem Ansatz hat die Gemeinde aus haushaltswirtschaftlicher Sicht und aus Gründen der Mittelverwendung immer zu berücksichtigen, dass im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ kein Bilanzposten besteht, der ausschließlich nach der Mittelverwendung des aufgenommenen in der Bilanz anzusetzen ist.

Die Fremdkapitalschulden der Gemeinde könnten ohne Berücksichtigung der Mittelherkunft aus haushaltswirtschaftlicher Sicht grundsätzlich unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Fremdkapital für Investitionen“ und „Verbindlichkeiten aus Fremdkapital zur Liquiditätssicherung“ passiviert werden. Eine Zusammenfassung mit den Verbindlichkeiten aus Anleihen würde dann bei derartigen Bilanzposten möglich sein. Diese bilanzielle Darstellung würde aber mit wichtigen Kriterien nicht in Einklang stehen. Bei der Bilanzierung von Verbindlichkeiten muss die Vorrangigkeit der Mittelherkunft eine sachgerechte Berücksichtigung finden.

Die Gemeinde kann die Möglichkeit nutzen, den Bilanzposten „Anleihen“ durch zusätzliche „Davon-Vermerke“ zu erweitern, um die zulässige Verwendung des als Anleihe aufgenommenen Fremdkapitals aufzuzeigen. Sie kann den Bilanzposten aber auch unter Beachtung der zweckbezogenen Verwendung des Fremdkapitals vom Kapitalmarkt in weitere Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Anleihen für Investitionen“ und/oder „Verbindlichkeiten aus Anleihen zur Liquiditätssicherung“ untergliedern, wie es für die Bilanzierung des Fremdkapitals vom Kapitalmarkt zu erfolgen hat. Bei dieser verwendungsbezogenen Differenzierung würde die Darstellung der Mittelherkunft der Anleihen (vom Kapitalmarkt) nicht beeinträchtigt.

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang die vorgenommene Differenzierung des Bilanzpostens „Anleihen“ in ihrer Bilanz in gleicher Weise auch im Verbindlichkeitspiegel umsetzen. Gleichzeitig sollen dazu sachgerechte Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses gemacht werden. Unter Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedarf es nicht nur einer Erläuterung aufgrund der vorgenommenen Differenzierung des Bilanzpostens. Die Gemeinde soll im Anhang auch einen Zusammenhang zwischen den Arten des Fremdkapitals in Bezug auf dessen Verwendung herstellen und aufzeigen.

#### **4.4.1.8 Die besonderen Informationspflichten**

Für die Gemeinde sind außerdem die allgemeinen und die besonderen Anleihebestimmungen nicht unbeachtlich, in denen wichtige vertragliche Beziehungen zwischen der Gemeinde als Emittent und den Anlegern festgelegt sind, z. B. die Fälligkeiten der Rückzahlungen, die Verzinsung, die Umtausch- und Bezugsrechte. Die Gemeinde muss daher prüfen, ob auch unter diesen Gesichtspunkten eine Anleihe als Finanzierungsform für die gemeindliche Aufgabenerfüllung für sie geeignet und umsetzbar ist.

Die Gemeinde muss zudem als Emittent bestimmte Stammdaten, Emissionsdaten und Coupondaten gegenüber den Anlegern veröffentlichen. Im Rahmen des Transparenzgebotes soll die Gemeinde dabei auch angeben, für welche Zwecke die dadurch verfügbaren Finanzmittel eingesetzt worden sind. Sofern eine gemeindliche Anleihe

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

konvertibel ist, also ein Umtausch- oder Bezugsrecht gewährt wird, führen solche Tatbestände nicht zu einer gesonderten Angabe in der gemeindlichen Bilanz.

In diesem Rahmen soll die Gemeinde auch angeben, ob sie alleine als Emittent aufgetreten ist. Sie kann auch gemeinsam mit anderen Gemeinden eine Anleihe auflegen. Es müssen dann jedoch die Verantwortlichkeiten und die Zahlungsverpflichtungen der einzelnen Beteiligten konkret gegeneinander abgegrenzt werden. Folgende gesetzliche Pflichten bestehen (vgl. Abbildung 750).

<b>GESETZLICHE PFLICHTEN DER EMITTENTEN</b>	
<b>Die Emittenten, für die die Bundesrepublik Deutschland der Herkunftsstaat ist, müssen gegenüber Wertpapierinhabern nach § 30a Absatz 1 WpHG sicherstellen, dass</b>	
1.	alle Inhaber der zugelassenen Wertpapiere unter gleichen Voraussetzungen gleichbehandelt werden;
2.	alle Einrichtungen und Informationen, die die Inhaber der zugelassenen Wertpapiere zur Ausübung ihrer Rechte benötigen, im Inland öffentlich zur Verfügung stehen;
3.	Daten zu Inhabern zugelassener Wertpapiere vor einer Kenntnisnahme durch Unbefugte geschützt sind;
4.	für die gesamte Dauer der Zulassung der Wertpapiere mindestens ein Finanzinstitut als Zahlstelle im Inland bestimmt ist, bei der alle erforderlichen Maßnahmen hinsichtlich der Wertpapiere, im Falle der Vorlegung der Wertpapiere bei dieser Stelle kostenfrei, bewirkt werden können;
5.	im Falle zugelassener Aktien jeder stimmberechtigten Person zusammen mit der Einladung zur Hauptversammlung oder nach deren Anberaumung auf Verlangen in Textform ein Formular für die Erteilung einer Vollmacht für die Hauptversammlung übermittelt wird;
6.	im Falle zugelassener Schuldtitel im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 mit Ausnahme von Wertpapieren, die zugleich unter § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 fallen oder die ein zumindest bedingtes Recht auf den Erwerb von Wertpapieren nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 2 begründen, jeder stimmberechtigten Person zusammen mit der Einladung zur Gläubigerversammlung oder nach deren Anberaumung auf Verlangen rechtzeitig in Textform ein Formular für die Erteilung einer Vollmacht für die Gläubigerversammlung übermittelt wird.

*Abbildung 750 „Gesetzliche Pflichten der Emittenten“*

Zu den Angabepflichten gehört auch die Erläuterung einer Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten, wenn eine Anleihe zweckbezogen unter den Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen und/oder unter den Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung bilanziert worden ist. Die Angaben im Anhang, dass eine Anleihe mit einem bestimmten Emissionsvolumen im Haushaltsjahr emittiert worden ist, diese handelbar ist und eine mehrjährige Laufzeit hat, ist nicht als ausreichend anzusehen.

Als Hilfestellung für eine effektive Finanzkommunikation können z. B. Grundsätze der DVFA herangezogen werden. Es wurden SCRS für mittelständische Unternehmen unter Berücksichtigung von Informationsbedürfnissen von Investoren und Finanzanalysten entworfen, um die Kommunikation mit Investoren zu erleichtern. Die Vorbereitung von Informationen auf dieser Grundlage kann der Gemeinde helfen, wesentliche Informationen in strukturierter Form verfügbar zu machen.



#### **4.4.1.9 Besondere Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten**

Für die Gemeinde können im Rahmen einer Vermögensanlage, die öffentlich angeboten wird, ggf. auch Vorgaben des Vermögensanlagengesetzes (VermAnlG) relevant sein, die besondere Rechnungs- und Prüfungspflichten auslösen können. Zwar sollen für die Gemeinde bestimmte Vorgaben dieses Gesetzes nicht gelten, jedoch kann z. B. aufgrund der Emittierung einer gemeindlichen Anleihe die Betroffenheit der Gemeinde nicht gänzlich ausgeschlossen werden (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 7b VermAnlG).

Grundsätzlich soll das VermAnlG erst zur Anwendung kommen, wenn höherrangige Gesetze ausgeschlossen werden können. Daher gilt es deshalb für die Gemeinde, die Art der gemeindlichen Vermögensanlage konkret zu bestimmen, die dazu vorgesehenen Ausnahmen zu prüfen, um nicht zusätzlich zum gemeindlichen Jahresabschluss besondere Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten erfüllen zu müssen (vgl. §§ 23 - 26 VermAnlG). In Zweifelsfragen empfiehlt es sich, die BaFin um Auskunft zu bitten.

#### **4.4.1.10 Unzulässige Finanzgeschäfte**

##### **4.4.1.10.1 Das Verbot von Einlagengeschäften**

Für die Gemeinde ist die Annahme fremder Gelder als Einlagen oder anderer unbedingt rückzahlbarer Gelder von Dritten, sofern der Rückzahlungsanspruch der Dritten nicht in Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen verbrieft wird, ein Einlagengeschäft als Bankgeschäft (vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 1 KWG) und für die Gemeinde unzulässig. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zinsen vergütet werden. Eine Beurteilung gemeindlicher Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Absatz 1 KWG bedarf regelmäßig der Kenntnisse im Einzelfall, denn beim Betreiben mehrerer Bank- oder Finanzdienstleistungsgeschäfte kann sich ein bankrechtlicher Geschäftsbetrieb bereits auch bei einem vergleichsweise geringen Umfang ergeben.

Ein Einlagengeschäft im Sinne des KWG betreibt, wer fremde Gelder im o. a. Sinne annimmt. Als rückzahlbar werden dabei Gelder angesehen, bei denen ein zivilrechtlicher Anspruch auf ihre Rückzahlung besteht, z. B. bei einem Darlehen nach § 488 BGB und dieser nicht unter einer Bedingung steht (vgl. § 158 Absatz 1 BGB). Dabei ist bereits die Anbahnung und Durchführung der Darlehen ein Einlagengeschäft im Sinne des KWG.

Kein Einlagengeschäft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 KWG und damit kein gemeindliches Bankgeschäft ist die Ausgabe von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen, bei denen von der Gemeinde unbedingt zurückzahlbare Gelder von Dritten angenommen werden und der unbedingte Rückzahlungsanspruch des Dritten in der Inhaber- oder Orderschuldverschreibung verbrieft ist. Dabei ist eine allgemeine Voraussetzung, dass die gesetzlichen und wertpapierrechtlichen Voraussetzungen von der Gemeinde gewahrt und wirksame Wertpapiere begeben werden.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde darauf zu achten, dass sie als Aussteller von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen nicht wegen einer möglichen Verwahrung und Aufbewahrung von Wertpapieren für Dritte den Tatbestand des Depotgeschäftes nach § 1 Absatz 1 Satz 2 Nummer 5 KWG erfüllt, denn sie würde dann der Erlaubnispflicht nach § 32 KWG unterfallen.

Außerdem kann auch der Vertrieb von Inhaber- oder Orderschuldverschreibungen durch Dritte, die von der Gemeinde beauftragt werden, eine für den Dritten erlaubnispflichtige Finanzdienstleistung darstellen. Vor diesem Hintergrund wäre umfassend zu prüfen, ob ein Einlagengeschäft für die Gemeinde überhaupt wirtschaftlich ist, weil dabei eine Gewerbsmäßigkeit nicht zulässig ist. Eine umfassende Prüfung ist auch bei der Ausgabe von Namensschuldverschreibungen erforderlich.

#### **4.4.1.10.2 Keine Bonitätsanleihen**

Die Anleihen haben wie die Kredite eine erhebliche Bedeutung als Finanzierungsinstrument für die Gemeinde erhalten, auch wenn i. d. R. ein hohes Ausgabevolumen für eine Anleihe erforderlich ist. Für die Zulässigkeit der Aufnahme von Fremdkapital in der Wertpapierform „Anleihe“ am Kapitalmarkt kommt es auf alle Umstände und nicht nur auf die Form einer Anleihe an, z. B. als Schuldverschreibung. Eine Besonderheit stellen z. B. „Bonitätsanleihen“ dar, bei denen die Zinszahlungen und die Rückzahlungen von der Kreditwürdigkeit (Bonität) eines Dritten oder mehrerer Dritter als „Referenzschuldner“ abhängig gemacht werden.

Mit einer Bonitätsanleihe kann zwar eine höhere Rendite als mit einer vergleichbaren herkömmlichen Anleihe erzielt werden. Ihr steht aber auch ein erhöhtes Risiko gegenüber. In den Fällen, in denen sich die Bonität des Referenzschuldners verschlechtert, entfallen mit sofortiger Wirkung sämtliche künftigen Zinszahlungen. Zusätzlich wird die Bonitätsanleihe vorzeitig beendet und mit einem Barausgleichsbetrag abgegolten, der unter dem Nennbetrag der Anleihe liegen und bis auf den Wert „Null“ gemindert sein kann.

Bei derartigen bonitätsabhängigen Anleihen handelt es sich um strukturierte Produkte. Sie stellen zwar in rechtlicher Hinsicht eine Schuldverschreibung des Emittenten dar, sind als Produkte aber als handelbare Derivate anzusehen. Die Gemeinde darf jedoch nur Zinsderivate zur Zinssicherung und zur Optimierung ihrer Zinsbelastung nutzen. Zudem müssen die Zinsderivate von der Gemeinde bereits bestehenden Krediten zugeordnet werden können (Konnexität). Vor diesem gesamten Hintergrund kommen Bonitätsanleihen für die Gemeinde nicht in Betracht.

#### **4.4.2 Zu Nummer 4.2 (Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen):**

##### **4.4.2.01 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen anzusetzen (vgl. § 86 GO NRW). Bei diesen Krediten ist der Gemeinde von einem Dritten Kapital mit der Verpflichtung zur Rückzahlung in einem vereinbarten Zeitraum zur Verfügung gestellt worden, damit die Gemeinde notwendige Auszahlungen für gemeindliche Investitionen leisten kann. Zum jeweiligen Abschlussstichtag hat die Gemeinde in Höhe des noch nicht an den Kreditgeber zurückgezahlten Kapitals eine Verbindlichkeit aus Krediten für Investitionen in ihrer Bilanz anzusetzen.

Die Kredite für die Gemeinden stellen keine eigenständige Kreditform dar, z. B. die Kredite für Investitionen in Form des Kommunalkredits. Die Kredite der Gemeinde unterliegen den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist deshalb für die gemeindliche Haushaltswirtschaft auch von dort übernommen worden. Er entspricht dem allgemeinen Darlehensbegriff und umfasst für die Gemeinde nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. § 488 BGB und §§ 607 ff. BGB).

Die Kredite werden von der Gemeinde im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen, z. B. als Schuldscheindarlehen. Ein Kredit steht der Gemeinde in voller Höhe während der gesamten Laufzeit zur Verfügung, sofern die Gemeinde den Kredit mit einer Endfälligkeit aufgenommen hat. Bei einem Tilgungsdarlehen (Annuitätendarlehen, Ratendarlehen) hingegen verringert sich die gemeindliche Verbindlichkeit im zeitlichen Ablauf gleichmäßig über die Vertragslaufzeit.

Die Gemeinde muss in ihrer Bilanz sämtliche Verpflichtungen aus den aufgenommenen Krediten für Investitionen differenziert nach den wichtigsten Kreditgebern ansetzen. Sie muss dabei keine Angaben über ihre konkreten Gläubiger machen, denn diese werden für die gemeindliche Bilanzierung zu einzelnen Gläubigergruppen zusammengefasst. In der gemeindlichen Bilanz sind deshalb die Verbindlichkeiten der Gemeinde unter den zutreffenden, nach Gläubigergruppen gegliederten Bilanzposten anzusetzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die Zuordnung der gemeindlichen Investitionskredite zu diesem Bilanzposten ist nur nach deren zweckbezogener Verwendung (für Investitionen der Gemeinde; vgl. § 86 GO NRW) und nicht nach der Laufzeit der Kredite vorzunehmen. Deshalb dürfen die kurzfristigen Kredite für Investitionen nicht unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung" angesetzt werden. Die Gemeinde muss auch keine Differenzierung ihrer Investitionskredite nach der Währung vornehmen. Insbesondere bei solchen Krediten muss deren betragsmäßiger Ansatz zu jedem Abschlussstichtag überprüft werden (vgl. Beispiel 137).

**BEISPIEL:**

**Die Bewertung eines Fremdwährungskredits**

Die Gemeinde hat am 30.06.2009 in der Währung „Schweizer Franken“ einen Investitionskredit i. H. v. 762.050 CHF aufgenommen. Bei hat sie in ihrer Bilanz unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten“ eine entsprechende Verbindlichkeit anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.5 GemHVO NRW). Die Gemeinde führt folgende Maßnahmen im zeitlichen Ablauf durch:

1. Umrechnung des Fremdwährungskredits in Euro mit einem Wechselkurs von 1,5241 CHF zum Abschlussstichtag 31.12.2009.
2. Ansatz einer Verbindlichkeit i. H. v. 500.000 Euro unter dem benannten Bilanzposten in der Bilanz des Jahresabschlusses 2009 (In 2009 keine Tilgungsleistung; das mögliche Disagio bleibt unberücksichtigt).
3. In den Haushaltsjahren 2010, 2011, 2012 und 2013 wurden Tilgungsleistungen i. H. v. 100.000 Euro von der Gemeinde erbracht.
4. Bewertung der Verbindlichkeit zum Abschlussstichtag 31.12.2012 nach dem Höchstwertprinzip:
  - a) Der Betrag der noch Verbindlichkeit zum Anschaffungskurs ( $400.000 \times 1,5241 = 609.640$  CHF).
  - b) Der Betrag der noch bestehenden Verbindlichkeit zum Tageskurs ( $400.000 \times 1,2213 = 488.520$  CHF).
5. Nach dem strengen Höchstwertprinzip muss die Gemeinde die Fremdwährungsverbindlichkeit mit ihrem höheren Rückzahlungsbetrag in ihrer Bilanz passivieren.

*Beispiel 137 „Die Bewertung eines Fremdwährungskredits“*

Dem jeweiligen Ansatz der gemeindlichen Verbindlichkeiten sind daher nicht die der Gemeinde ggf. eingeräumten Kreditlinien zugrunde zu legen, sondern nur die Verbindlichkeiten, die aus einer tatsächlichen Kreditaufnahme der Gemeinde entstanden sind. Der Rückzahlungsbetrag des Kredits stellt daher den zu passivierenden Wertansatz dar, auch wenn der Gemeinde als Schuldnerin nicht der volle Betrag zugeflossen ist. Als Anschaffungswert einer Darlehensverpflichtung gilt dabei deren Nennwert.

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Auszahlungsbetrag des aufgenommenen Kredites und dessen Rückzahlungsbetrag darf in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten der Bilanz aufgenommen werden, z. B. aufgrund von Agio, Disagio, Damnum, Abschluss-, Bearbeitungs- oder Verwaltungsgebühren. Dieser Betrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 32 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.4.2.02 Die Angaben zur Mitzugehörigkeit**

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung von aufgenommenem Fremdkapital unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ zu prüfen, ob eine Mitzugehörigkeit dieses Wertansatzes zu einem anderen Bilanzposten bestehen kann. In den Fällen, in denen derartige Verbindlichkeiten nicht am Kreditmarkt, sondern

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

durch die Platzierung der bankrechtlichen Form „Anleihe“ am Kapitalmarkt entstehen, muss ein bilanzieller Ansatz derartiger Verbindlichkeiten unter dem besonderen Bilanzposten „Anleihen“ erfolgen. Für die Passivierung von Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz ist grundsätzlich die Mittelherkunft ausschlaggebend.

Für die Gemeinde besteht bei der Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen in der bankrechtlichen Form „Anleihe“ keine Mitzugehörigkeit zu den Bilanzposten über die Verbindlichkeiten aus der Kreditaufnahme vom Kapitalmarkt. Die Verwendung der beiden bankrechtlich unterschiedlichen Arten und unterschiedlicher Herkunft ist vorrangig vor der aus haushaltswirtschaftlicher Sicht gleichen zweckbezogenen Verwendung des Fremdkapitals.

Die Gemeinde kann gleichwohl im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss eine zweckbezogene Zugehörigkeit zwischen den Bilanzposten herstellen, unter denen Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Fremdkapital für gemeindliche Investitionen angesetzt worden sind. Entsprechend kann die Gemeinde verfahren, wenn ein Gesamtüberblick über die Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Fremdkapital für die Liquiditätssicherung der Gemeinde geschaffen werden soll.

Der Gemeinde steht es bei einer Mitzugehörigkeit von Ansätzen zu anderen Bilanzposten jedoch nicht frei, auf Anhangsangaben zu verzichten. Sie soll dazu auch erläutern, welchem Bilanzposten im Rahmen der Mitzugehörigkeit der Vorrang eingeräumt worden ist. Die Gemeinde sollte dabei auch auf die Angaben zur Finanzrechnung verweisen, durch die gesondert aufgezeigt wird, ob und wie die haushaltsrechtlichen Vorgaben zur Aufnahme von Fremdkapital eingehalten worden sind.

**4.4.2.1 Zu Nummer 4.2.1 (Verbindlichkeiten aus Krediten gegenüber Unternehmen):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehenden gemeindlichen Betriebe anzusetzen. Die Anteile an solchen Betrieben werden von der Gemeinde in der Absicht gehalten, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen, und sie stehen unter der Kontrolle der Gemeinde. Als verbundene Unternehmen sind somit jene Beteiligungen in der gemeindlichen Bilanz gesondert auszuweisen, die im Gesamtabschluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind.

**4.4.2.2 Zu Nummer 4.2.2 (Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungen):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die gemeindlichen Betriebe anzusetzen, an denen die Gemeinde Anteile hält. Als Beteiligungen sind in der gemeindlichen Bilanz alle Anteile der Gemeinde, d. h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen.

Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt daher voraus, dass die Verbindung der Gemeinde mit dem Betrieb dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i. d. R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v. H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB).

**4.4.2.3 Zu Nummer 4.2.3 (Verbindlichkeiten gegenüber Sondervermögen):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die gemeindlichen Sondervermögen wie sonstiges Fremdkapital anzusetzen. Unter diesem Bilanzposten werden derartige Kredite gesondert nachgewiesen, auch wenn die gemeindlichen Sondervermögen gegenüber der Gemeindeverwaltung keine eigenständige juristische Person, sondern nur einen gesonderten Wirtschaftskreis darstellen. Die gemeindlichen Sondervermögen werden dann haushaltsmäßig wie rechtlich selbstständige Betriebe behandelt und stellen Kreditgeber dar.

Zu den betreffenden Sondervermögen der Gemeinde zählen die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, denn diese sind nicht zum gemeindlichen Haushalt zu zählen (vgl. § 97 GO NRW). Es sind auch die Verbindlichkeiten aus der Kredithingabe durch rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde anzusetzen, sofern für diese Sondervermögen eine eigenständige Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen.

**4.4.2.4 Zu Nummer 4.2.4 (Verbindlichkeiten gegenüber dem öffentlichen Bereich):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch öffentlich-rechtliche Institutionen, unabhängig von ihrer Organisationsform, anzusetzen, die nicht ein verbundenes Unternehmen, eine Beteiligung oder ein Sondervermögen der Gemeinde sind.

Zu solchen Institutionen sind der Bund, das Land, die Gemeindeverbände und Zweckverbände, die Versicherungsträger von Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung sowie die Bundesagentur für Arbeit zu zählen. Unter diesem Bilanzposten sind jedoch nicht die Verbindlichkeiten aus der Kreditaufnahme der Gemeinde bei öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten und Sparkassen anzusetzen.

**4.4.2.5 Zu Nummer 4.2.5 (Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten):**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten“ sollen die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen angesetzt werden, die von der Gemeinde bei Kreditinstituten aufgenommen worden sind. Unter diesem Posten sind daher die Verbindlichkeiten aus Krediten von privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten sowie den Sparkassen anzusetzen. Es gilt im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung, alle einschlägigen Finanzierungsbeziehungen der Gemeinde in die sachliche Gesamtheit „Kreditinstitute“ einzubeziehen (vgl. Abbildung 751).

<b>DIE KREDITINSTITUTE</b>	
<b>Zu den Kreditinstituten zählen insbesondere:</b>	
-	Sparkassen, Landesbanken
-	Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW)
-	Banken mit Sonderaufgaben

<b>DIE KREDITINSTITUTE</b>	
<b>Zu den Kreditinstituten zählen insbesondere:</b>	
-	NRW.BANK
-	Geschäftsbanken, Universalbanken
-	Genossenschaftsbanken, Kreditgenossenschaften
-	Spezialbanken (z. B. Emissionshäuser, Privatbanken)
-	Bausparkassen
-	Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtungen

*Abbildung 751 „Die Kreditinstitute“*

Unter dem Begriff „Kreditinstitute“ werden alle Institutionen im In- und Ausland erfasst, die finanzielle Mitteltätigkeiten ausüben und deren Geschäftstätigkeit darin besteht, Einlagen u. ä. von juristischen und natürlichen Personen aufzunehmen, Kredite zu gewähren oder in Wertpapiere zu investieren, und zwar unabhängig von der Rechtsform. Daher zählen alle in- und ausländischen Banken und sonstigen Kreditinstitute im Sinne des § 1 KWG dazu.

#### **4.4.3 Zu Nummer 4.3 (Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung):**

##### **4.4.3.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kreditaufnahme zur Aufrechterhaltung ihrer Zahlungsfähigkeit anzusetzen. Die Kredite zur Liquiditätssicherung (Liquiditätskredite) dienen dazu, die Liquidität der Gemeinde zu verstärken und die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Solche Kredite stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft.

Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB, auch wenn haushaltsrechtlich ein abgegrenzter Verwendungszweck besteht. Für die Gemeinde umfasst der Begriff dabei nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB). Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen. Ein Hauptmerkmal dieses Betriebsmittelkredites ist seine kurze Laufzeit, entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt, aber jeweils immer nicht länger als ein Jahr.

Die „Liquiditätskredite“, die haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 GO NRW zuzuordnen sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Absatz 2 Nummer 1 c) GO NRW festzusetzenden Kreditrahmen für Kredite für Investitionen. Für einen Grundbestand an Krediten zur Liquiditätssicherung der Gemeinde können eine längere Zinsbindung und dadurch ggf. auch eine längere Laufzeit in Betracht kommen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Für die Kredite zur Liquiditätssicherung ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag für die Aufnahme dieser Kredite festzusetzen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Die Zuordnung der gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung zu diesem Bilanzposten ist nur nach deren zweckbezogener Verwendung und nicht nach der Laufzeit der Kredite vorzunehmen (vgl. § 89 GO NRW). Die kurzfristigen Kredite der Gemeinde für Investitionen sind deshalb nicht unter diesem Bilanzposten, sondern unter dem Bilanzposten "Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen" anzusetzen.

Die gesetzliche Möglichkeit der Gemeinde, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung aufnehmen zu können, unterliegt summenmäßig dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag. Ergänzend dazu sind für die zweckbezogene Deckung des kurzfristigen Liquiditätsbedarfs der Gemeinde haushaltsrechtlich keine Festlegungen über die zulässigen Arten von Krediten zur Liquiditätssicherung getroffen worden.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 33 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.4.3.2 Die Arten der Kredite**

##### **4.4.3.2.1 Der Festbetragskredit**

Als Kredite zur Liquiditätssicherung werden von der Gemeinde oftmals Festbetragskredite aufgenommen. Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde i. d. R. in einem schriftlichen Vertrag, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen und zum vereinbarten Fälligkeitstermin zurückzuzahlen. Solche Kredite berühren bei ihrer Aufnahme unmittelbar den in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag für deren Aufnahme (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW).

Der satzungsmäßige Höchstbetrag stellt dabei einen Kreditrahmen für die Verstärkung der gemeindlichen Liquidität im aktuellen Haushaltsjahr dar, soweit die gemeindliche Haushaltssatzung nicht über das Haushaltsjahr hinaus Geltung erlangt (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 95 GO NRW bedarf es daher immer eines Nachweises der bei der Gemeinde bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung sowie der getätigten Aufnahmen und Tilgungen dieser Kredite unter Berücksichtigung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages.

Ausgehend von dieser örtlichen Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Zahlungsabwicklung der Gemeinde ist in der gemeindlichen Finanzrechnung ein entsprechender Nachweis über die tatsächlich getätigten Ein- und Auszahlungen für Kredite zur Liquiditätssicherung zu führen. Das Volumen der zum Abschlussstichtag noch bestehenden Kredite zur Liquiditätssicherung ist unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

##### **4.4.3.2.2 Der Kontokorrentkredit**

Zur Verstärkung ihrer Liquidität wird von der Gemeinde auch die Möglichkeit von Kontokorrentkrediten als Rahmenkredit genutzt. Dieser Kredit wird von der Bank auf der Grundlage eines bei ihr geführten Girokontos der Gemeinde eingeräumt und dafür ein bestimmter Höchstbetrag vereinbart (vgl. § 493 BGB oder auch §§ 355 ff. HGB). Bis zu diesem Betrag darf das üblicherweise auf Guthabenbasis geführte Konto von der Gemeinde überzogen werden. Innerhalb des Kreditlimits eines Kontokorrentkredites kann die Gemeinde als Kreditnehmer beliebig oft und ohne vorherige Zustimmung der Bank über ihr Konto verfügen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Kontokorrentkredit ist daher ein Kredit, über den die Gemeinde zwar verfügen kann, den sie aber unter Umständen aber gar nicht oder ggf. nur teilweise nach ihrem jeweiligen Bedarf nutzt. Der in Anspruch genommene Kredit passt sich also dem aktuellen Finanzierungsbedarf der Gemeinde an. Nimmt die Gemeinde den Kontokorrentkredit ohne Absprache mit der Bank in Anspruch oder überschreitet sie die vereinbarte Kreditgrenze, so bezeichnet man diesen Teil des Kredits als "Überziehungskredit".

Die Kontokorrentkredite sind grundsätzlich von kurzfristiger Natur, werden aber oftmals ständig verlängert. Er gilt mit der tatsächlichen Überziehung des gemeindlichen Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen Kredits. Der Kontokorrentkredit ist dabei nicht vom Verrechnungsverbot betroffen.

Bei Bankkonten mit der Möglichkeit der Aufnahme eines Überziehungskredites kann ein Abrechnungssaldo grundsätzlich nur als Forderung oder Verbindlichkeit für die Gemeinde bestehen, sodass es nicht zu einer Verrechnung von Aktiv- und Passivposten im Sinne der genannten Vorschrift kommen kann. In den Fällen, in denen ein gemeindliches Bankkonto einen Minusbetrag aufweist, besteht i. d. R. in dieser Höhe eine gemeindliche Verbindlichkeit aus einem Kontokorrentkredit, die unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist.

#### **4.4.3.2.3 Der Abrufkredit**

Die Gemeinde kann für ihre Liquiditätsverstärkung bei einer Bank auch ein besonderes Kreditkonto zur Inanspruchnahme eines Abrufkredits oder Rahmenkredits einrichten. Ein solches Konto stellt keine unmittelbare Anbindung an ein Girokonto der Gemeinde, sodass die Inanspruchnahme nicht nach den Regelungen für einen Dispo-Kredit abgerechnet wird. Der mit der Bank vereinbarte Kreditrahmen kann von der Gemeinde nach Bedarf und flexibel wie ein Kontokorrentkredit in Anspruch genommen werden.

Bei der Inanspruchnahme des Abrufkredits fallen i. d. R. variable Zinsen an. Sie sind regelmäßig niedriger als die Dispozinsen bei einem Überziehungskredit. Es können jedoch bei einer Inanspruchnahme eines Abrufkredits erhebliche Bearbeitungsgebühren für die Gemeinde anfallen. Die Gemeinde muss deshalb vor dem Abschluss einer Vereinbarung über einen Abrufkredit alle Aspekte und Kostenfaktoren kennen, um das daraus entstehende „Paket“ insgesamt beurteilen und darüber entscheiden zu können.

#### **4.4.3.3 Die Verbindlichkeiten aus einem Liquiditätsverbund**

Bei der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte zwischen den Beteiligten und der Übernahme von Verantwortlichkeiten einschließlich über die für die Abwicklung ggf. zu beauftragende Bank. Dieses Erfordernis besteht insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige oder organisatorisch selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen Liquiditätsverbund einbezogen werden. Zu einem Liquiditätsverbund gehören daher auch Regelungen über die eindeutige Zuordnung der jeweils bestehenden Verbindlichkeiten zu den Beteiligten.

Die Führung von entsprechenden Verrechnungskonten für die Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe ist deshalb unabdingbar. Ein Liquiditätsverbund darf dabei nicht dazu führen, dass die Gemeinde dafür Kredite zur Liquiditätssicherung aufnimmt, weil ein Bedarf bei den gemeindlichen Betrieben besteht. Die Gemeinde darf in einen Liquiditätsverbund auch dann keine Kredite zur Liquiditätssicherung einbringen, wenn sie solche Kredite nicht im Umfang des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages für eigene Zwecke benötigt.

Eine Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung durch die Gemeinde als Rechtsträger kann aber für die organisatorisch selbstständigen aber rechtlich unselbstständigen Betriebe der Gemeinde geboten sein. In diesen Fällen müssen die daraus entstehenden Verbindlichkeiten in den betrieblichen Wirtschaftskreis einbezogen und in der



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Bilanz des darauf bezogenen Jahresabschlusses angesetzt werden. Sie sind nicht der Gemeinde als Rechtsträger bzw. der Gemeindeverwaltung bilanziell zuzuordnen.

Die Gemeinde kann bei einem Liquiditätsverbund aber auch selbst als „Cashpool-Führer“ auftreten. In diesen Fällen tritt die Gemeinde im Rahmen des Liquiditätsverbundes als „innere“ Bank für die rechtlich selbstständigen Betriebe auf. Die Gemeinde muss dann dafür Sorge tragen, dass in ihrer Finanzbuchhaltung die Finanzgeschäfte aufgrund der „Cashpool-Führung“ von den eigenen haushaltsbezogenen Geschäftsvorfällen und der Zahlungsabwicklung sachlich ausreichend abgegrenzt und buchungsmäßig getrennt verarbeitet werden.

In einem solchen Fall stellen die von Dritten in den Cashpool eingebrachten Finanzmittel zwar Guthaben der Gemeinde dar, jedoch bestehen zusätzlich in gleicher Höhe auch Ansprüche der Dritten als Geldgeber gegenüber der Gemeinde, sodass in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ die Verpflichtungen aus einem Liquiditätsverbund anzusetzen und im Anhang im Jahresabschluss gesondert zu erläutern sind. Die Gemeinde soll derartige Verpflichtungen wie Verpflichtungen aufgrund fremder Finanzmittel behandeln, soweit sie nicht selbst verfügbare Mittel in Anspruch nimmt oder bereitstellt.

#### **4.4.3.4 Die Anhangsangaben**

##### **4.4.3.4.1 Die Angaben bei Anleihen**

Die Gemeinde hat bei der Bilanzierung von aufgenommenem Fremdkapital unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ zu beachten, dass eine Mitzugehörigkeit dieses Wertansatzes zu einem anderen Bilanzposten bestehen kann. In den Fällen, in denen derartige Verbindlichkeiten nicht am Kreditmarkt, sondern in der bankrechtlichen Form „Anleihe“ am Kapitalmarkt aufgenommen worden sind, kann auch ein bilanzieller Ansatz unter dem besonderen Bilanzposten „Anleihe“ in Betracht kommen.

Bei der Verwendung des Fremdkapitals sind die weiteren haushaltsrechtlichen Vorgaben über die Zulässigkeit der Aufnahme von Fremdkapital für die Passivierung einzuhalten. Die Gemeinde hat deshalb bei der Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung in der bankrechtlichen Form „Anleihe“ abzuwägen, ob für dieses Fremdkapital ein Ansatz aus haushaltswirtschaftlicher Sicht und zweckbezogen unter dem vorgesehenen Bilanzposten oder nach der bankrechtlichen Form „Anleihe“ unter dem dafür vorgesehenen Posten bilanziert wird.

Die Zugehörigkeit zu mehreren Bilanzposten erfordert unabhängig von der örtlich getroffenen Entscheidung eine besondere Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss, denn dieser ist von seinem Zweck her haushaltswirtschaftlich ausgerichtet. Der Gemeinde steht es in diesem Rahmen nicht frei, auf solche Anhangsangaben zu verzichten, wenn sie einem bilanziellen Ansatz als Anleihe den Vorzug gibt. Sie sollte dabei auf die Angaben zur Finanzrechnung verweisen, durch die gesondert aufzeigt wird, ob und wie die haushaltsrechtlichen Vorgaben zur Aufnahme von Fremdkapital eingehalten worden sind.

##### **4.4.3.4.2 Die Angaben bei einem Liquiditätsverbund**

Bei einem Liquiditätsverbund der Gemeinde bedarf es nicht nur einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte zwischen den daran Beteiligten und der Übernahme von Verantwortlichkeiten. Die Bilanzierung der Verbindlichkeiten aufgrund eines Liquiditätsverbundes muss dem haushaltsrechtlich zulässigen Vorgehen sowie den vereinbarten Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten entsprechen. Es bedarf im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch geeigneter Information darüber im Anhang, insbesondere, wenn zu bilanzierende Verbindlichkeiten bestehen, die der Gemeinde wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Die Gemeinde hat dazu eigenverantwortlich über die Art und den Umfang der Angaben entsprechend der haushaltswirtschaftlichen Bedeutung zu entscheiden. Es muss dabei die Zuordnung der jeweils bestehenden Verbindlichkeiten zwischen der Gemeinde und den Beteiligten am gemeindlichen Cashpooling nachvollziehbar sein. Die Führung eines eigenen Verrechnungskontos durch die Gemeinde oder durch einen Betrieb und die finanzwirtschaftliche Verantwortung sollten ebenfalls zum Gegenstand von Angaben gemacht werden. Insgesamt müssen der Umfang der Verantwortlichkeit sowie die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen aufgezeigt werden.

#### **4.4.4 Zu Nummer 4.4 (Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften):**

##### **4.4.4.1 Allgemeine Sachlage**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“ sind Verbindlichkeiten der Gemeinde aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften anzusetzen, aus denen eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde begründet wurde, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt. Damit sind nur die gemeindlichen Rechtsgeschäfte als kreditähnlich einzuordnen, die mit der Investitionstätigkeit der Gemeinde in Verbindung stehen. Dieses Erfordernis wird auch durch die Einbindung der Regelungen über kreditähnliche Rechtsgeschäfte in die Vorschriften über die gemeindliche Kreditaufnahme für Investitionen nach § 86 GO NRW deutlich.

Zu den kreditähnlichen Rechtsgeschäften der Gemeinde zählen z. B. Schuldübernahmen, Leibrentenverträge, Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen nach dem Städtebauförderungsgesetz, Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte, Leasingverträge, Restkaufgelder im Zusammenhang mit gemeindlichen Grundstücksgeschäften sowie Erbbaurechtsverträge, bei denen die Gemeinde Erbbauberechtigte ist. Von besonderer Bedeutung sind dabei gemeindliche Leibrentenverträge und Leasingverträge, die regelmäßig mehrjährige Verpflichtungen der Gemeinde beinhalten und daher ggf. eine langfristige Wirkung haben.

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Anleihen der Gemeinde unter einem besonderen Bilanzposten und nicht unter den Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen sind die Anleihen haushaltsmäßig aber auch nicht als „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“ zu behandeln. Die Anleihen der Gemeinde sind nicht als kreditähnlich zu betrachten, weil deren Hauptzweck die Beschaffung von Fremdkapital für die Gemeinde am Kapitalmarkt statt am Kreditmarkt ist.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 34 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderrlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

##### **4.4.4.2 Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte**

Die Leibrentenverträge sind dabei zu den Rentenverpflichtungen der Gemeinde zu zählen und können insbesondere im Rahmen eines Vermögenserwerbs durch die Gemeinde vorkommen, z. B. Anschaffung eines Grundstückes auf Rentenbasis. Die gemeindlichen Verpflichtungen werden deshalb i. d. R. zu ihrem Barwert angesetzt und müssen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss unter Angabe des angewandten Rechnungszinses von der Gemeinde erläutert werden.

Für die gemeindliche Bilanzierung von ÖPP-Projekten ist vor allem die Frage zum wirtschaftlichen Eigentum des Objektes zu klären. Beim Inhabermodell liegt das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde, sodass das ÖPP-Objekt in der gemeindlichen Bilanz auf der Aktivseite anzusetzen ist. Von der Gemeinde ist dabei

zu berücksichtigen, dass der an den privaten Dritten zu zahlende Entgeltanteil für Anschaffungskosten einer Tilgungsleistung gleichkommt, sodass in der gemeindlichen Bilanz eine Verbindlichkeit aus einem kreditähnlichen Rechtsgeschäft zu passivieren ist.

Die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommen, entstehen auch aus dem Abschluss von Erbbaurechtsverträgen, bei denen die Gemeinde als Vertragspartner der Erbbauberechtigte ist. Der Zweck solcher Rechtsgeschäfte ist die langfristige Nutzung eines fremden Grundstückes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung und dadurch das Ersparen des Erwerbs eines eigenen Grundstückes. Mit dem Vertragsabschluss des Erbbaurechtsvertrages wird daher von der Gemeinde eine Zahlungsverpflichtung, gestreckt über die lange Vertragslaufzeit des Erbbaurechtsvertrages begründet. Dieses Rechtsgeschäft mit seiner langfristigen Zahlungsverpflichtung kommt wirtschaftlich einer gemeindlichen Kreditverpflichtung gleich.

#### **4.4.5 Zu Nummer 4.5 (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen):**

##### **4.4.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ sind gemeindliche Verpflichtungen aufgrund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen anzusetzen, bei denen die Gemeinde ihre Leistung gegenüber dem Vertragspartner noch nicht erfüllt hat, z. B. die gemeindliche Zahlung an einen Dritten als Gegenleistung für eine empfangene Leistung. Oftmals entstehen derartige Verbindlichkeiten, weil der Gemeinde im Rahmen einer Anschaffung der Vermögensgegenstand in das Eigentum der Gemeinde übergeht, jedoch nicht gleichzeitig die gemeindliche Zahlung erfolgt, weil der Gemeinde ein Zahlungsziel eingeräumt worden ist. Diese Verbindlichkeiten werden auch als „Handelskredite“ bezeichnet.

Die „Handelskredite“ sind getrennt von den Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Krediten zur Finanzierung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zu bilanzieren. Sie stellen für die Gemeinde Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen dar, weil bei solchen Geschäftsvorfällen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Sach- oder Dienstleistung eines Dritten und des von der Gemeinde dafür zu zahlenden Entgeltes besteht. Diese Verbindlichkeiten sind i. d. R. von kurzfristiger Natur. Durch den gesonderten Ausweis der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen im Verbindlichkeitspiegel wird zum Abschlussstichtag auch deren bestehende Restlaufzeit offengelegt (vgl. § 47 GemHVO NRW).

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 35 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

##### **4.4.5.2 Die Bemessung des Ansatzes**

Der Ansatz bei den gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen umfasst regelmäßig den Rückzahlungsbetrag, den die Gemeinde als Schuldner zur Erfüllung ihrer Verpflichtung aufbringen muss (vgl. § 91 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW). Die Lieferantenverbindlichkeiten sind daher von der Gemeinde grundsätzlich mit dem Rechnungsbetrag anzusetzen, sofern die Leistung des Dritten entsprechend erbracht wurde. Bei erbrachten Teilleistungen ist von der Gemeinde im Einzelfall zu prüfen, ob ggf. eine Verbindlichkeit im Umfang dieser erbrachten Leistungen anzusetzen ist. Die Gemeinde kann zudem eine Abrechnung vornehmen, wenn zuvor bereits Abschlagszahlungen gegenüber einem Dritten geleistet worden sind.

Bei der Inanspruchnahme von gewährten Skonti mindern sich für die Gemeinde die Anschaffungskosten der bezogenen Wirtschaftsgüter, denn Skonti stellen einen Nachlass des Vertragspartners der Gemeinde für eine pünktliche

oder vorzeitige Zahlung des Anschaffungspreises dar. Die Gemeinde kann daher in den Fällen, in denen von vornherein feststeht, dass unter Skontoabzug gezahlt wird, die bestehende Verbindlichkeit bereits mit dem Nettobetrag in der gemeindlichen Bilanz ansetzen.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde auch das Saldierungsverbot zu beachten. Die Gemeinde darf daher ihre Forderung gegenüber einem Lieferanten nicht mit einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen gegenüber diesem Dritten verrechnen. Für ihre Bilanzierung hat die Gemeinde auch das Bruttoprinzip zu beachten. Sie kann ggf. in besonderen Fällen davon abweichen, wenn bei der Gemeinde z. B. die Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 387 BGB vorliegen.

Bei einem gegenseitigen Anerkenntnis von Ansprüchen und Verpflichtungen zwischen dem Dritten und der Gemeinde kann auch eine haushaltstechnische Verrechnung im Rahmen der gemeindlichen Zahlungsabwicklung erfolgen. Für die Gemeinde kann aber auch im Einzelfall eine Umwandlung in ein originäres Darlehensgeschäft in Betracht kommen, wenn z. B. bei der Gemeinde die Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme nach § 86 GO NRW vorliegen. Die Gemeinde muss daher in jedem Einzelfall grundsätzlich prüfen, ob und in welchem Umfang eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen zu bilanzieren ist

#### **4.4.6 Zu Nummer 4.6 (Verbindlichkeiten aus Transferleistungen):**

##### **4.4.6.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ sind die Verpflichtungen der Gemeinde anzusetzen, die aus der Übertragung von Finanzmitteln von Dritten entstanden sind, denen jedoch keine konkrete Gegenleistung der Gemeinde gegenübersteht. Sie beruhen auf „einseitig ausgerichteten“ Geschäftsvorfällen und nicht auf einem gleichwertigen Leistungsaustausch im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die daraus entstehenden Finanzleistungen werden bei der Gemeinde als Transfererträge erfasst, z. B. auch erhaltene rückzahlbare Zuwendungen.

Als gemeindliche Verbindlichkeiten aus Transferleistungen können aber auch Verpflichtungen der Gemeinde aus Transferleistungen zu bilanzieren sein, sofern zum Abschlussstichtag eine Leistungszusage von der Gemeinde noch nicht erfüllt worden ist, z. B. im Rahmen von Aufgaben der sozialen Sicherung. Zu den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen gehören auch die Verpflichtungen der Gemeinde aus der Abrechnung der Wohngeldentlastung, sofern die Gemeinde gegenüber dem Land zu einer Rückzahlung verpflichtet ist. Aufgrund dessen bedarf es eines Bescheides, in dem die konkrete gemeindliche Verpflichtung festgestellt wird, auch wenn ggf. auf dem Zahlungswege eine Verrechnung gegen vom Land zu leistende Zahlungen erfolgt.

Unter dem Bilanzposten sind auch die Verpflichtungen der Gemeinde aus der Abrechnung der Jugendamtsumlage anzusetzen, wenn der Kreis nach der gesetzlichen Möglichkeit aufgetretene Differenzen zwischen Haushaltsplan und Jahresergebnis im übernächsten Jahr ausgleicht (vgl. § 56 Absatz 5 Satz KrO NRW). Es sind aber auch die Verpflichtungen der Gemeinde nach dem Kinderbildungsgesetz zu erfassen, wenn zweckbezogene Zuwendungen des Landes am Ende des Haushaltsjahres noch nicht vollständig zweckbezogen eingesetzt worden sind.

Gemeindliche Verbindlichkeiten aus Transferleistungen können auch aus erhaltenen rückzahlbaren Zuwendungen entstehen, z. B. in Form von Bankdarlehen. Diese Verpflichtungen sind ebenfalls unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Derartige Zuwendungen können der Gemeinde z. B. für investive Zwecke gewährt worden sein, sodass von Anfang an eine langfristige Rückzahlungsverpflichtung für die Gemeinde besteht.

Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde bedeutet dabei, dass der Zuwendungsgeber sein Kapital nicht dauerhaft oder zeitlich unbegrenzt, ggf. aber langfristig, der Gemeinde zur Verfügung stellen will. Diese Absicht des Zuwendungsgebers, die z. B. im Zuwendungsbescheid festgelegt worden ist, führt dazu, dass durch

solche Zuwendungen die Gemeinde nur bei der Finanzierung ihrer Investitionen unterstützt werden soll. Die Gemeinde darf deshalb in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung keinen Sonderposten auf der Passivseite in ihrer Bilanz ansetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Transferleistungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 36 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.4.6.2 Rückzahlbare Zuwendungen für laufende Zwecke**

##### **4.4.6.2.1 Allgemeine Sachlage**

Unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ sind auch die Verpflichtungen der Gemeinde aufgrund von erhaltenen rückzahlbaren Zuwendungen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit anzusetzen. Der Gemeinde können z. B. derartige Zuwendungen von Zuwendungsgebern im Rahmen von Förderprogrammen gewährt worden sein. In solchen Fällen steht die Leistung einer Zuwendung für laufende Zwecke im Vordergrund der Zuwendungsgewährung an die Gemeinde und nicht die für die Abwicklung vereinbarte Art der Finanzströme.

##### **4.4.6.2.2 Das „Programmdarlehen“**

Derartige rückzahlbare Zuwendungen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit stellen für die Gemeinde ein „Programmdarlehen“ dar. Die Rückzahlbarkeit der Zuwendung ist dabei als eine vom Zuwendungsgeber festgelegte Zahlungsform zu betrachten. Der Zuwendungsgeber will dadurch der Gemeinde nur eine „zeitraumbezogene Finanzierungshilfe“ zur Verfügung stellen und nicht zur Vermögensbildung der Gemeinde beitragen.

Durch den vorrangigen Zuwendungscharakter des gemeindlichen Geschäftsvorfalles stellt ein programmbezogenes Darlehen haushaltsrechtlich keine eigenständige Kreditaufnahme der Gemeinde dar, die nur für gemeindliche Investitionen zulässig ist (vgl. § 86 GO NRW). Ein „Programmdarlehen“ stellt daher für die Gemeinde eine zulässige Finanzierungsform im Rahmen der Zuwendungsgewährung dar. Dieses Ergebnis gilt gleichermaßen, wenn aufgrund eines Förderprogramms oder im Einzelfall die Zuwendungsmittel in Form eines Programmdarlehens unmittelbar bei einer Bank oder einem Kreditinstitut abgerufen werden können.

Die Gewährung eines Programmdarlehens für laufende Zwecke an die Gemeinde bewirkt dagegen nicht, dass deshalb bei der Gemeinde eine Verbindlichkeit aus Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht bzw. unter dem entsprechenden Bilanzposten zu bilanzieren ist. Die Gemeinde hat die erhaltene rückzahlbare Zuwendung für laufende Zwecke sowie die damit finanzierte Maßnahme haushaltsmäßig abzuwickeln und in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung zu erfassen und nachzuweisen. Die Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung werden zwar in der Finanzrechnung erfasst, sie stellen jedoch gleichwohl keine haushaltsmäßigen Deckungsmittel dar.

##### **4.4.6.2.3 Die Beteiligung Dritter**

Vielfach besteht der Zweck der erhaltenen Zuwendung in einer Zinssubvention, z. B. wenn das aufzunehmende Darlehen während seiner Laufzeit ganz oder teilweise zinsfrei gestellt wird. Das Darlehen selbst stellt dann wegen der Rückzahlungsverpflichtung und trotz eines erhaltenen Zuwendungsbescheides die Aufnahme von Fremdkapital dar. Diese gemeindliche Verpflichtung ist deshalb in der Bilanz der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ anzusetzen.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 41 GemHVO NRW

Für die Gemeinde wird die Bilanzierung eine „Programmdarlehen“ als Verbindlichkeit aus Transferleistungen nicht dadurch entbehrlich, dass ein Dritter die Tilgungsleistungen für die Gemeinde übernimmt. Die Annahme der rückzahlbaren Zuwendung und die Übernahme der Rückzahlung durch einen Dritten stellen für die Gemeinde zwei unterschiedliche bzw. voneinander zu trennende Geschäftsvorfälle dar, die von der Gemeinde haushaltsmäßig entsprechend zu behandeln sind.

Im Rahmen der Abwicklung müssen daher die tatsächlichen Geschäftsbeziehungen der Gemeinde zu den beteiligten Dritten offengelegt werden, insbesondere dann, wenn aufgrund eines Förderprogramms **oder im Einzelfall** die Zuwendungsmittel in Form eines Programmdarlehens unmittelbar bei einer Bank oder einem Kreditinstitut abgerufen werden können. Für die Gemeinde muss dann nicht zwingend auch eine Zahlungsbeziehung zu ihrem Zuwendungsgeber bestehen.

Die Beteiligung Dritter kann innerhalb der Finanzierungszeit aber auch dazu führen, dass aus einer rückzahlbaren Zuwendung bzw. einem Programmdarlehen eine nicht rückzahlbare Zuwendung wird. Diese Sachlage ist gegeben, wenn die Gemeinde bei einer gewährten rückzahlbaren Zuwendung nicht mehr verpflichtet ist, sich weder an den Tilgungsleistungen noch an den zu zahlenden Zinsen finanziell zu beteiligen. Sie kann ggf. auch von Anfang an bzw. ab dem Zeitpunkt der erhaltenen Zuwendung bestehen.

In diesen Fällen stellt der Zuwendungsgeber die Gemeinde von der Rückzahlung des erhaltenen Kapitals frei, die er selbst oder ein Dritter als Kapitalgeber gegenüber der Gemeinde erbracht hat. Ebenso entsteht eine derartige Sachlage, wenn ein anderer Dritter als Schuldner in das Schuldverhältnis zwischen der und dem Zuwendungsgeber oder dem Kapitalgeber eintritt. Von der sachlichen Zwecksetzung und den Einzelheiten der tatsächlichen Geschäftsbeziehungen ist es abhängig, ob die Gemeinde in derartigen Fällen eine Verbindlichkeit aus Transferleistungen in ihrer Bilanz ansetzen muss.

### **4.4.6.3 Die Abrechnung der Wohngeldentlastung**

Das Land hat im Jahre 2010 gesetzlich den Verteilungsmaßstab für die Gewährung von Wohngeldentlastungsmitteln geändert. Dadurch soll erreicht werden, dass die in den Jahren 2007 bis 2009 an eine Gemeinde unzutreffend gezahlten Wohngeldentlastungsmittel im Rahmen von jährlichen Festsetzungen mit den jahresbezogenen Zahlungen in den Jahren 2011 bis 2018 verrechnet werden. Im Jahre 2019 soll dann eine Schlussabrechnung erfolgen. Dieser Tatbestand kann eine Grundlage für den Ansatz einer Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz in Höhe des festgesetzten Jahresbetrages sein.

In dieser Angelegenheit werden vom Land jedoch keine Zuweisungsbeträge aus den Jahren 2007 bis 2009 zurückgefordert. Für die Gemeinde entsteht daher insgesamt keine Verpflichtung, einen Gesamtbetrag aus diesen Jahren an das Land zu zahlen. Die jährlichen Verrechnungen können aber dazu führen, dass in der gemeindlichen Bilanz ggf. eine Verbindlichkeit anzusetzen ist, auch wenn der Anspruch des Landes mit den Ansprüchen der Gemeinde in den Folgejahren verrechnet bzw. in die Folgejahre übertragen und spätestens im Rahmen einer Schlussabrechnung im Jahre 2019 verrechnet wird.

### **4.4.6.4 Verpflichtungen nach dem Kinderbildungsgesetz**

Nach dem Kinderbildungsgesetz wird die Gemeinde als Träger von Kindertageseinrichtungen in pauschalierter Form gefördert (vgl. §§ 6 und 18 ff. KiBiz NRW). Durch eine gesonderte Vorschrift ist dabei die Rücklagenbildung geregelt, denn der Träger soll für künftig anfallende besondere Aufwendungen vorsorgen, um jährliche Schwankungen bei seinen Aufwendungen abfedern können (vgl. § 20a Absatz 1 KiBiz NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Der Begriff „Rücklage“ wird dabei in diesen Fachbereich lediglich als allgemeiner Oberbegriff im Rahmen der zugewiesenen Finanzmittel verwendet. Bei seiner Festlegung stand nicht eine zweckfreie „Überschussverwendung“ durch die Gemeinde und damit auch keine mögliche Eigenkapitalzuordnung im Blickpunkt. Der Begriff „Rücklage“ stellt deshalb keine Vorgabe für die haushaltsmäßige Abwicklung der zugewiesenen Landesmittel bei der Gemeinde und die Darstellung in ihrem Jahresabschluss dar.

Die fachliche Festlegung geht zudem von einer grundsätzlichen Rückzahlungspflicht der Gemeinde als Empfänger aus, sofern keine zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen und angesammelten Finanzmittel aus. In weiteren Bestimmungen wird daher der zulässige Höchstbestand der Ansammlung von Finanzmitteln näher konkretisiert (vgl. § 20a Absatz 2 und 3 KiBiz NRW). Insbesondere wird ausdrücklich bestimmt, dass erhaltene Finanzmittel, die den zulässigen Höchstbetrag übersteigen, zurückzuzahlen sind (vgl. § 20 Absatz 4 KiBiz NRW). Diese Vorgebe gilt dabei sowohl für das Verhältnis zwischen dem Träger der Einrichtung und dem öffentlichen Jugendhilfeträger als auch zwischen dem Jugendhilfeträger und dem Land.

Diese Rahmenbedingungen führen dazu, dass die nach dem Kinderbildungsgesetz zulässige zweckbezogene Ansammlung von Finanzmitteln in der bei der Gemeinde vorhandenen Form im Umlaufvermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Zur Sicherung der zweckbezogenen Verwendung bzw. der Erfüllung der grundsätzlichen gesetzlichen Rückzahlungsverpflichtung ist gleichzeitig auf der Passivseite der Bilanz eine „Verbindlichkeit aus Transferleistungen“ unter dem dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen. Mit dieser Vorgehensweise werden zusätzliche Zahlungsvorgänge zwischen der Gemeinde als Träger von Tageseinrichtungen für Kinder und dem Land vermieden.

#### **4.4.6.5 Kein vorübergehender Ansatz für investive Zuwendungen**

Eine Bilanzierung von Verbindlichkeiten ist auch dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde die ihr von einem Dritten für investive Zwecke gewährte Zuwendung noch nicht für den vorgesehenen Zweck verwendet hat. Im Zeitraum vom Erhalt der Zuwendungsmittel bis zu ihrer zweckentsprechenden Verwendung muss grundsätzlich vom Bestehen einer Rückzahlungsverpflichtung für die Gemeinde gegenüber dem der Zuwendungsgeber ausgegangen werden. Eine solche Rückzahlungspflicht besteht grundsätzlich unabhängig davon, ob der Zuwendungsgeber von seinem Recht tatsächlich Gebrauch machen wird.

In solchen Fällen ist es wegen des vorübergehenden Zustandes sachgerecht, eine Verbindlichkeit in Höhe des noch nicht verwendeten Betrages in der gemeindlichen Bilanz unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ und nicht unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ anzusetzen. Nach der zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendungsmittel kann dann im Wege des Passivtauses der notwendige Sonderposten gebildet bzw. aufgestockt werden. Eine derartige bilanzielle Handhabung ist mit der Bilanzierung auf der Aktivseite der Bilanz vergleichbar, auf der auch die Vorleistungen der Gemeinde auf künftige Vermögensgegenstände unter den Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ anzusetzen sind.

#### **4.4.7 Zu Nummer 4.7 (Sonstige Verbindlichkeiten):**

##### **4.4.7.1 Die Abgrenzung des Bilanzpostens**

###### **4.4.7.1.1 Die Inhalte**

Der Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ist ein Auffangposten für die Verbindlichkeiten der Gemeinde, die nicht unter einem anderen Verbindlichkeitsposten gesondert anzusetzen sind. Unter den anderen Bilanzposten sind regelmäßig nur die originären Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen, z. B. unter dem Bilanzposten „Ver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

bindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ nur die von der Gemeinde aufgrund ihrer Investitionstätigkeit erforderlichen Kredite. Zu den sonstigen Verbindlichkeiten der Gemeinde zählen daher gemeindliche Verbindlichkeiten, die nicht auf der Grundlage von gemeindlichen Warengeschäften oder einem entgeltlichen Leistungsaustausch der Gemeinde mit Dritten beruhen.

Unter dem Bilanzposten sind z. B. die Verbindlichkeiten der Gemeinde anzusetzen, die dadurch entstehen, dass die Gemeinde gesetzlich verpflichtet ist, bestimmte Steuern von anderen Steuerpflichtigen im Auftrag des Staates einzuziehen und abzuführen (Durchlaufsteuern). Aber auch die eigenen Steuerverpflichtungen der Gemeinde sowie ihre Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern sind als „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen. Der Erfüllungsbetrag stellt dabei den von der Gemeinde in ihrer Bilanz zu passivierenden Wertansatz dar.

Die Gemeinde hat aber auch ihre Zinsverbindlichkeiten, die von ihr mit einer Kreditaufnahme vereinbart worden sind, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Sie muss bei einem Ansatz solcher Verpflichtungen in ihrer Bilanz nicht danach differenzieren, ob die gemeindlichen Kredite mit einem festen oder einem variablen Zins aufgenommen wurden oder nach Art der zu bilanzierenden Verbindlichkeiten unterscheiden. Für den Anhang im Jahresabschluss sollte dabei entschieden werden, in welchem Umfang die Gemeinde nähere Erläuterungen zu den gemeindlichen Zinsverbindlichkeiten gibt.

Zu bilanzierende Verbindlichkeiten können aber auch aufgrund von kassenmäßig erfassten Einzahlungen entstehen, bei denen noch ungewiss ist, ob die von Dritten erhaltenen Finanzmittel der Gemeinde tatsächlich zustehen oder ob diese Finanzmittel ggf. an den Einzahler zurückzuzahlen sind. Vor einem Ansatz dieser Verbindlichkeiten ist ein Abgleich solcher Einzahlungen mit den noch nicht erfüllten gemeindlichen Forderungen sachgerecht. Eine bilanzielle Saldierung ist dabei jedoch nicht zulässig.

Unter diesem Bilanzposten sind auch gemeindliche Verbindlichkeiten anzusetzen, die aufgrund von fremden Finanzmitteln bei der Gemeinde entstehen. Von der Gemeinde werden vielfach Zahlungen aufgrund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen für andere Institutionen oder sonstige Dritte abgewickelt (vgl. § 16 GemHVO NRW). Für die Gemeinde stellen die Finanzmittel abzugrenzende fremde Finanzmittel dar, die den liquiden Mitteln der Gemeinde zuzuordnen sind. Sie stellen daher kein Fremdkapital dar, das der Gemeinde zur eigenen Verwendung zufließt. Der Aktivierung dieser fremden Finanzmittel muss in gleicher Höhe auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz eine Verbindlichkeit gegenübergestellt werden.

Gemeindliche Verbindlichkeiten können auch aufgrund ungeklärter Zahlungseingänge entstehen. Bei einer Einzahlung, die nicht direkt dem richtigen Produktsachkonto zugeordnet werden kann, besteht für die Gemeinde grundsätzlich eine Rückzahlungspflicht. Solange vor Ort nicht festgestellt werden kann, ob die Gemeinde einen Anspruch auf die Zahlung hat und die Zahlung im Haushalt zuordenbar ist, sind solche Einzahlungen in der gemeindlichen Bilanz nicht nur unter dem Bilanzposten "Liquide Mittel" zu aktivieren. Aufgrund der möglichen Rückzahlungspflicht der Gemeinde bei solchen Einzahlungen ist auch in gleicher Höhe eine Verbindlichkeit unter dem Bilanzposten "Sonstige Verbindlichkeiten" zu passivieren.

Die Verbindlichkeiten aufgrund der von der Gemeinde zu erbringenden Dienstleistungen und Sachleistungen sind ebenfalls unter dem Bilanzposten anzusetzen. Bei den Sachleistungsverpflichtungen hat die Gemeinde den Ansatz in ihrer Bilanz regelmäßig nach den Anschaffungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes zu bestimmen. Die Gemeinde muss aber für solche Geschäftsvorfälle jedoch nicht zwingend einen eigenständigen Bilanzposten in ihrer Bilanz ansetzen, sondern kann den Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ nutzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden sonstigen Verbindlichkeiten der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 37 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).



#### **4.4.7.1.2 Die Form „Sammelposten“**

Dieser besondere Bilanzposten stellt wegen der darunter ansetzbaren unterschiedlichen Verbindlichkeiten der Gemeinde, die keinen anderen Bilanzposten zugeordnet werden können, einen Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz dar. Dieser Posten sollte jedoch dann nicht ausschließlich als einziger Sammelposten für gemeindliche Verbindlichkeiten angesetzt werden, wenn dessen Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten für gemeindliche Verbindlichkeiten übersteigt.

Der Bilanzposten sollte auch dann nicht mehr als umfassender Sammelposten genutzt werden, wenn besondere Arten von gemeindlichen Verbindlichkeiten einen gesonderten Bilanzausweis erfordern, z. B. Verbindlichkeiten der Gemeinde im Rahmen der sozialen Sicherung. Soweit sich in einem solchen Fall keine zusätzlichen Bilanzposten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz anbieten, muss die Gemeinde mindestens durch gesonderte Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses die notwendige Transparenz über die zusammengefassten Verbindlichkeiten der Gemeinde gewährleistet werden.

Die Gemeinde darf im Rahmen des Sammelpostens keine Verpflichtungen als Verbindlichkeiten ansetzen, die darin bestehen, dass die Gemeinde aufgrund von erhaltenen Zuweisungen und Zuschüssen sowie von Spenden und Beiträgen zur Erstellung eines Verwendungsnachweises verpflichtet ist, um den erforderlichen Nachweis über die zweckentsprechende Verwendung gegenüber den Dritten als „Zahlende“ oder „Gläubiger“ zu erbringen.

Bis zur zweckentsprechenden Verwendung der von Dritten erhaltenen Finanzmittel ist zwar ein entsprechender passiver Ansatz unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ erforderlich, jedoch nicht wegen einer gemeindlichen Nachweispflicht. Ein Ansatz unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ ist selbst dann nicht vorzunehmen, wenn von der Gemeinde erhaltene Finanzmittel zurückzuzahlen sind. Für derartige Gegebenheiten ist der besondere Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ vorgesehen.

#### **4.4.7.2 Die antizipative Passivabgrenzung**

Die so genannten antizipativen Posten bezeichnen Einnahmen bzw. Ausgaben nach dem Abschlussstichtag, die Erträge bzw. Aufwendungen des abgelaufenen Haushaltsjahres (Rechnungsperiode) betreffen. Grundsätzlich stellen die passiven antizipativen Posten gemeindliche Aufwendungen in Form von Verbindlichkeiten dar. Diesen Posten liegen gemeindliche Geschäftsvorfälle zugrunde, bei denen Aufwendungen aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zu Auszahlungen durch die Gemeinde führen, z. B. wenn die Miete für ein angemietetes Bürodienstgebäude für den Monat Dezember aufgrund der vertraglichen Vereinbarung erst im Januar des Folgejahres bezahlt wird.

Zum jeweiligen Abschlussstichtag besteht somit in Höhe der Dezembermiete eine (sonstige) belastende Verbindlichkeit für die Gemeinde, die eindeutig bestimmbar ist. Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle, die zu einem antizipativen passiven Posten in der Bilanz führen, sind unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Sie sind von der Gemeinde nicht den passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten zuzuordnen (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **4.4.7.3 Die Verbindlichkeiten aus fremden Finanzmitteln**

Aus der Bewirtschaftung von fremden Finanzmitteln durch die Gemeinde können sich zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ggf. noch Verbindlichkeiten gegenüber einem Dritten als Auftraggeber ergeben, weil der Dritte mehr Finanzmittel zur Verfügung gestellt hat als zur Ausführung notwendig waren und die Gemeinde daher noch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Rückzahlungsverpflichtungen gegenüber dem Dritten hat. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde bzw. Ansprüche des Dritten stellen für die Gemeinde zu bilanzierende Verbindlichkeiten dar, die wie die Verbindlichkeiten gegenüber anderen Dritten zu behandeln und entsprechend in ihrer Bilanz unter dem zutreffenden Bilanzposten im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen sind.

Derartige Verpflichtungen der Gemeinde zur Rückgabe erhaltener fremder Finanzmittel müssen in bilanzieller Hinsicht gezeigt werden, weil die Gemeinde noch über ihr wirtschaftlich nicht zustehende Finanzmittel verfügt und diese Finanzmittel in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ anzusetzen sind. Diese Finanzmittel stellen für die Gemeinde noch vorhandene Zahlungsmittel dar und erhöhen daher den Geldbestand der Gemeinde oder ihr Guthaben auf gemeindlichen Bankkonten.

Die Gemeinde hat aufgrund einer aus der Bewirtschaftung von fremden Finanzmitteln entstehenden Rückzahlungsverpflichtung zusätzlich zum Ansatz unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ auf der Passivseite ihrer Bilanz eine Verbindlichkeit im betragsmäßigen Umfang der gemeindlichen Verpflichtung anzusetzen. Sie hat einen solchen Bilanzausweis unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze und des Bruttoprinzips vorzunehmen. Sie muss bei einem wirtschaftlichen Besitz von fremden Finanzmitteln und Verbindlichkeiten gegenüber dem Auftraggeber immer getrennte Ansätze in ihrer Bilanz vornehmen und darf die beiden Bilanzansätze nicht im Sinne eines „Nettoprinzips“ zusammenfassen.

#### **4.4.7.4 Keine „internen“ Verbindlichkeiten**

Eine mögliche Ausnahme für die gemeindliche Bilanzierung besteht nicht für „interne“ Verpflichtungen. Die Gemeinde darf solche Verhältnisse nicht zum Anlass nehmen, eine Passivierungspflicht zu konstruieren, z. B. wenn gemeindliche Finanzmittel auf andere Geschäftskonten der Gemeinde umgebucht werden, bei denen auch einem Dritten eine Verfügungsberechtigung zusteht. Durch die Umbuchung von Finanzmitteln auf andere Bankkonten der Gemeinde entsteht für die Gemeinde keine passivierungsrelevante Verpflichtung, auch dann nicht, wenn die „Finanzbeziehung“ als eine „interne“ Verpflichtung eingestuft wird.

Die haushaltsrechtlichen Regelungen lassen es daher nicht zu, dass zum Abschlussstichtag ein kassenmäßiger Umbuchungsvorgang auch auf der Passivseite der Bilanz unter dem besonderen Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ erfasst wird. Es besteht in solchen Fällen keine zweckbezogene Verwendungspflicht, wie sie der Gemeinde durch einen Dritten auferlegt werden kann.

#### **4.4.8 Zu Nummer 4.8 (Erhaltene Anzahlungen):**

##### **4.4.8.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Die Gemeinde hat oftmals noch Verpflichtungen gegenüber Dritten zu erfüllen und hat dafür aber bereits Finanzmittel erhalten. Sie kann z. B. von ihr gewünschte Leistungen oder vertraglich vereinbarte Maßnahmen noch nicht oder noch nicht vollständig erbracht oder durchgeführt haben. In zeitlicher Hinsicht können von dieser Sachlage das Haushaltsjahr, aber auch dessen Folgejahre betroffen sein. Derartige Verpflichtungen der Gemeinde sind regelmäßig von vorübergehender Natur und sollen daher von der Gemeinde nicht wie die langfristigen (endgültige) Verbindlichkeiten bilanziert werden.

Die Gemeinde soll deshalb für derartige Geschäftsvorfälle in ihrer Bilanz getrennt von den angesetzten Verbindlichkeiten nach dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ den gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ ansetzen. Mit diesem Bilanzposten soll offengelegt werden, inwieweit die Gemeinde Vorauszahlungen von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Dritten erhalten hat, aber ihre eigene Leistungspflicht noch nicht erfüllt oder eine Maßnahme noch nicht durchgeführt hat. Eine erhaltene Anzahlung setzt dabei grundsätzlich voraus, dass ein vertragsmäßiges Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Einzahler bzw. dem Auftraggeber besteht.

Bei erhaltenen Zuwendungen für Investitionen bedeutet eine solche Sachlage, dass die erhaltene Zuwendung von der Gemeinde noch nicht oder noch nicht vollständig zweckbezogen verwendet worden ist. Für die Gemeinde besteht dann eine „schwebende“ Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber bis zur vollständigen zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel. Sie darf deshalb im Umfang der noch nicht verwendeten Zuwendungsmittel in ihrer Bilanz noch keinen Sonderposten bis zur zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Zuwendung bilanzieren.

Im Rahmen des Anhangs des gemeindlichen Jahresabschlusses können die unter dem Bilanzposten angesetzten erhaltenen Anzahlungen entsprechend der Gliederung der Aktivseite differenziert aufgezeigt werden, sodass z. B. zwischen den Anzahlungen für Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens und des Umlaufvermögens unterschieden werden kann. Die Gemeinde kann entsprechend der örtlichen Bedeutung weitere Differenzierungen vornehmen. Bei besonderer Bedeutung der erhaltenen Anzahlungen kann auch eine Untergliederung des Bilanzpostens vorgenommen werden, wenn durch „Davon-Vermerke“ die gemeindliche Sachlage nicht ausreichend aufgezeigt werden kann.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Jahresabschlusses den Bestand der erhaltenen Anzahlungen dahingehend zu überprüfen, ob ggf. Anteile davon unter anderen Bilanzposten anzusetzen sind. Bei investiven Anzahlungen kann z. B. eine Umschichtung zu den Sonderposten vorzunehmen sein, weil der mit einer solchen Zuwendung finanzierte Vermögensgegenstand betriebsbereit ist und aktiviert wird. Sie darf eine mögliche Anpassung aber nicht dafür nutzen, um den Bilanzposten im Bilanzbereich dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ voranzustellen. Eine derartige Einordnung steht mit den Grundsätzen der Gliederung der gemeindlichen Bilanz nicht in Einklang.

Bei Anzahlungen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit ist zu prüfen, ob für die Verwendung ein konkreter Zeitbezug besteht, z. B. für das Folgejahr des Haushaltsjahres oder weitere Jahre. In derartigen Fällen muss dann von der Gemeinde entsprechend des vorliegenden Sachverhalts ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Passive Rechnungsabgrenzung“ erfolgen. Ausschlaggebend dafür kann z. B. sein, dass durch den Zuwendungsgeber ein zeitlicher Verwendungsrahmen gegenüber der Gemeinde festgelegt worden ist.

Unter dem Bilanzposten sind auch gemeindliche Verpflichtungen aus erhaltenen "Anzahlungen auf Bestellungen" aus Lieferungen und Leistungen der Gemeinde anzusetzen. Solche Sachverhalte entstehen, wenn die Gemeinde z. B. noch keine abrechenbaren Leistungen erbracht hat. Die Vorauszahlungen Dritter können auch dann zu einer solchen Bilanzierung führen, wenn seitens der Gemeinde erst Teilleistungen bestehen. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss soll dann von der Gemeinde ggf. aufgezeigt werden, dass die erhaltenen Zuwendungen und den sonstigen erhaltenen Vorauszahlungen der Gemeinde als Teilleistungen gewährt wurden.

#### **4.4.8.2 Vorausleistungen als „Erhaltene Anzahlungen“**

Die Gemeinde kann zur Deckung ihres Aufwands für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Erneuerung ihrer öffentlichen Einrichtungen, z. B. Straßen, Wege und Plätze, von den Grundstückseigentümern als Beitragspflichtige einen anteiligen Beitrag erheben. Die Beitragspflicht entsteht mit der Fertigstellung der Einrichtung, im Falle einer Teilmaßnahme oder einer Abschnittsbildung mit der Fertigstellung des Teils oder Abschnitts der Einrichtung. Die Gemeinde kann in diesem Zusammenhang bereits Vorausleistungen auf den künftigen Beitrag von den Beitragspflichtigen erheben, die auf die endgültige Beitragsschuld anzurechnen sind.

Als erhaltene Anzahlungen gelten dabei Vorausleistungen, die z. B. nach den Vorschriften des KAG NRW von der Gemeinde von den Beitragspflichtigen erhoben werden. In den Fällen, in denen die Gemeinde Vorausleistungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

von den Beitragspflichtigen erhebt, stellen diese Beitragsanteile in bilanzieller erhaltene Anzahlungen für die Gemeinde dar, weil die vorgesehene und damit zu finanzierende gemeindliche Einrichtung noch nicht fertiggestellt ist.

Die erhaltenen Finanzleistungen können bis zur Fertigstellung ggf. eine Verpflichtung der Gemeinde auslösen. Die erhaltenen Anzahlungen sind unter dem entsprechenden Bilanzposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und dürfen von der Gemeinde nicht als sonstige Verbindlichkeiten bilanziert werden. Nach der Fertigstellung hat dann die Gemeinde die bilanzierten Beträge in den Bilanzbereich „Sonderposten“ umzubuchen.

#### **4.4.8.3 Wichtige Besonderheiten**

##### **4.4.8.3.1 Bei Sonderposten**

###### **4.4.8.3.1.1 Allgemeine Sachlage**

In der gemeindlichen Bilanz dürfen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, erst dann unter den gemeindlichen Sonderposten bilanziert werden, wenn der damit finanzierte Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt wird. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Gemeinde die investiven Finanzmittel als Zuwendungen, als Beiträge auf der Grundlage des Kommunalabgabengesetzes oder auf der Grundlage des Baugesetzbuches erhalten hat. Es kann sich dabei auch um Finanzleistungen Dritter aus baurechtlichen oder aus umweltrechtlichen Anlässen handeln.

Die aufgrund von Vorleistungen Dritter entstehenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind ergebnisneutral zu behandeln, wenn sie die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde betreffen. Sie sollen erst dann unter den Sonderposten angesetzt werden, wenn die Gemeinde die mit den Finanzmitteln von Dritten zu finanzierenden Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt bzw. die aus der Finanzierung Dritter vorgesehenen Gegenleistungen erbracht hat. Gleichwohl müssen diese Vorgänge bilanziert werden.

Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle sind deshalb unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu erfassen, weil grundsätzlich zu unterstellen ist, dass ein Rückzahlungsanspruch des Geldgebers gegenüber der Gemeinde besteht, solange noch keine zweckbezogene Verwendung der erhaltenen Finanzleistungen durch die Gemeinde erfolgt ist. Diese Sachlage erfordert, allgemeine und betragsmäßige Informationen über die erhaltenen Anzahlungen der Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss unter Angabe der Form der vorgenommenen Bilanzierung an (vgl. Beispiel 138).

#### **BEISPIEL:**

##### **Einzelinformationen zu erhaltenen Anzahlungen**

Die Gemeinde hat vor dem Abschlussstichtag eine Vielzahl von Zuweisungen und Zuschüssen mit konkreter oder allgemeiner Zweckbindung sowie Anzahlungen erhalten, die bis zum Stichtag noch nicht entsprechend ihrer Zwecksetzung verwendet werden konnten. Sie wurden deshalb unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ passiviert. Im Anhang im Jahresabschluss werden dazu konkrete Beträge aus der Mittelherkunft benannt:

<b>Zwecksetzung</b>	<b>Betrag</b>
Anzahlungen auf Grundstücke	25.350 Euro
Allgemeine Investitionspauschale	4.567.789 Euro
Feuerschutzpauschale	15.678 Euro
Schul-/Bildungspauschale	453.158 Euro
Sportpauschale	157.432 Euro
Beiträge	79.675 Euro

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Schenkungen	345.678 Euro
<b>Summe:</b>	<b>5.644.760 Euro</b>

Diese erhaltenen Anzahlungen werden künftig den damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenständen zugeordnet und entsprechend in der Bilanz im Bilanzbereich „Sonderposten“ angesetzt.

*Beispiel 138 „Einzelinformationen zu erhaltenen Anzahlungen“*

Mit der Inbetriebnahme des betreffenden damit finanzierten Vermögensgegenstandes soll dann eine Umschichtung sowohl auf der Passivseite der Bilanz (vom Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu dem festgelegten Bilanzposten im Bilanzbereich „Sonderposten“) als auch auf der Aktivseite (vom Bilanzposten „Liquide Mittel“ oder „Geleistete Anzahlungen“ zu dem für den Vermögensgegenstand festgelegten Bilanzposten) vorgenommen werden. Entsprechend kann deshalb bei erhaltenen investiven Zuwendungen die ertragswirksame Auflösung auch erst dann durch die Gemeinde beginnen, wenn die bilanzielle Umschichtung in der gemeindlichen Bilanz vollzogen worden ist.

#### **4.4.8.3.1.2 Die örtliche Abwägung**

Die grundsätzliche Vorgabe, erhaltene investive Zuwendungen bis zu ihrer tatsächlichen zweckbezogenen Verwendung unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen, kann in besonderen Ausnahmefällen ggf. dazu führen, dass die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln, beeinträchtigt werden könnte. Die bilanzielle Information die erhaltenen Anzahlungen als gemeindliche Verbindlichkeiten zu bewerten, kann das Bild über die wirtschaftliche Lage negativ beeinflussen.

Von der Gemeinde ist abzuwägen, ob noch nicht verwendete investive Zuwendungen zutreffender im Bilanzbereich „Sonderposten“ unter einem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen aus Zuweisungen“ anzusetzen sind, denn es dürfen in der gemeindlichen Bilanz neue Posten angesetzt werden, wenn der Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten zutreffend erfasst wird. Die Gemeinde muss dabei unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit für den Ansatz in ihrer Bilanz klären, ob die bilanziellen Informationen über die Stärkung der Investitionstätigkeit durch Zuwendungen höher zu gewichten sind als die Information über mögliche Rückzahlungsverpflichtungen wegen einer noch ausstehenden Verwendung der erhaltenen Zuwendungsmittel.

Ein wichtiges Argument für den Ansatz erhaltener und noch nicht verwendeter Zuwendungen als Anzahlungen im Bilanzbereich „Sonderposten“ ist dabei, dass solche Zuwendungsmittel bei Bedarf mehrjährig angesammelt werden können, um ein größeres Projekt finanzieren zu können. Ein Zuwendungsgeber verzichtet dadurch nicht auf die von ihm festgelegte Zwecksetzung, er überlässt aber der Gemeinde die eigenverantwortliche Entscheidung über den Zeitpunkt des Einsatzes der Zuwendungsmittel. Der Zuwendungsgeber signalisiert dadurch der Gemeinde, dass ohne ein besonderes Ereignis eine Rückzahlungsforderung nicht von ihm zu erwarten ist.

Eine Entscheidung der Gemeinde, bestimmte erhaltene und noch nicht verwendete Zuwendungen nicht im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“, sondern im Bilanzbereich „Sonderposten“ anzusetzen muss örtlich sachgerecht und ausreichend begründet werden. Die örtliche Abwägung sowie die getroffene Entscheidung sind entsprechend nachvollziehbar zu dokumentieren. Eine einmal getroffene Entscheidung hat dabei keine Bindungswirkung für künftige erhaltene Zuwendungen. Es ist vielmehr zu jedem Abschluss unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten neu und bezogen auf die einzelnen im Haushaltsjahr erhaltenen Zuwendungen abzuwägen, in welchem Bilanzbereich noch nicht verwendete Zuwendungsmittel als erhaltene Anzahlungen anzusetzen sind.

#### **4.4.8.3.2 Bei konsumtiver Verwendung**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für Zuwendungen“ können nicht die von Dritten der Gemeinde gewährten investiven Zuwendungen angesetzt werden, wenn die Zuwendungen in zulässiger Weise für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde eingesetzt worden sind, z. B. investive Finanzmittel aus der Schulpauschale/Bildungspauschale oder der Sportpauschale. Sofern solche erhaltenen Zuwendungen noch nicht für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit verwandt worden sind, behalten diese Mittel ihren investiven Charakter und sind unter den besonderen Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen.

Bei einem dann folgenden zulässigen Einsatz der erhaltenen Zuwendungen für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde können die Finanzmittel dann unmittelbar Ergebnisbeiträge bilden bzw. als Erträge in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden. Sie stehen dann den gemeindlichen Aufwendungen gegenüber, die bei der Gemeinde aufgabenbezogen entstanden sind. Eine sofortige ergebniswirksame Vereinnahmung kommt nur in Betracht, wenn „investive“ Zuwendungen bereits im Haushaltsjahr für Zwecke der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde eingesetzt werden. Eine solche Verwendung von investiven Finanzmitteln führt nicht zu einer Änderung der in der Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit erfassten Einzahlung.

#### **4.4.8.3.3 Bei Steuervorauszahlungen**

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Steuererhebung ausgeschlossen, z. B. aufgrund einer möglichen Rückzahlungspflicht der Gewerbesteuer durch die Gemeinde. Dieser Ausschluss führt dazu, dass von der Gemeinde für örtliche Steuersachverhalte, die noch nicht Gegenstand eines Gemeindeverwaltungsverfahrens sind (Verfahren zum Erlass eines rechtskräftigen Steuerbescheides), keine Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen.

Entsprechend soll auch aufgrund von Vorauszahlungen kein passivierungspflichtiger Vorgang für die Gemeinde bis zur endgültigen Festsetzung (Abrechnung) der Steuerpflicht eines Dritten entstehen, z. B. für die Erhebung der Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer entsteht, soweit es sich nicht um Vorauszahlungen handelt, mit Ablauf des Erhebungszeitraums (Kalenderjahr), für den die Festsetzung vorgenommen wird. Die Vorauszahlungen des Steuerschuldners stellen daher einen Teil der zu entrichtenden Steuer dar. Er erfüllt dadurch ggf. anteilig bereits im Zeitraum der Entstehung der Steuer seine Steuerpflicht.

Die Leistungen des Steuerschuldners werden daher auf die Jahressteuerschuld angerechnet (vgl. § 20 Absatz 1 GewStG). Sie sind nicht als vor dem Einsetzen der Steuerpflicht erfolgte Zahlungsleistungen auf eine künftige Steuerschuld anzusehen. Bei steuerrechtlich geregelten und in Vorauszahlungsbescheiden bestimmten Verpflichtungen führt deren Erfüllung durch den Steuerschuldner daher haushaltsmäßig unmittelbar zu gemeindlichen Erträgen. Nach Ablauf des Erhebungszeitraums sind dann die entrichteten Vorauszahlungen auf die Steuerschuld für den Erhebungszeitraum anzurechnen (vgl. § 20 Absatz 1 GewStG).

Im Rahmen des Steuerbescheids wird dann ein noch bestehender Differenzbetrag ausgeglichen, denn der Steuerermessbetrag für den Erhebungszeitraum wird vom zuständigen Finanzamt erst nach dessen Ablauf festgesetzt (vgl. §§ 14 und 20 GewStG). Eine ertragsmäßige Behandlung der bei der Gemeinde eingegangenen Finanzleistungen aufgrund der von einem Dritten geleisteten Vorauszahlungen aufgrund seiner Gewerbesteuerpflicht ist daher grundsätzlich geboten.

Bei Vorauszahlungsbescheiden als gemeindliche Leistungsbescheide kann daher allgemein gelten, dass die in einem Bescheid festgelegte Steuerpflicht zu den dazu benannten Erfüllungsterminen des betreffenden Haushaltsjahres (Erfüllungszeitpunkte) ertragswirksam zu behandeln ist, denn zu diesem Zeitpunkt besteht ein wertbegründender Tatbestand und ein Ressourcenzufluss für die Gemeinde. Die damit verbundenen Zahlungsleistungen des

Steuerschuldners, insbesondere seine Vorauszahlungen, sind daher nicht als noch nicht „zweckbezogen eingesetzte“ Finanzmittel zu bewerten

Für die verbundenen Zahlungsleistungen des Steuerschuldners besteht bis zur entsprechenden Verwendung eine Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde. Ein passiver Ansatz aus der gemeindlichen Steuererhebung kann i. d. R. nur dann in Betracht kommen, wenn aufgrund der Abrechnung einer Steuerpflicht bei der Gemeinde eine Rückzahlungsverpflichtung im Steuerbescheid festgesetzt wird, es aber im Haushaltsjahr nicht mehr zu der damit verbundenen und von der Gemeinde zu leistenden Auszahlung kommt.

#### **4.4.8.3.4 Bei Rückstellungen**

Der Gesetzgeber hat durch die Festlegung eines besonderen Bilanzpostens für erhaltene Anzahlungen eine Trennung von der sonstigen Passivierung der gemeindlichen Verpflichtungen vorgenommen. In besonderen Fällen kann jedoch bereits vor der zweckbezogenen Verwendung von erhaltenen Anzahlungen für die Gemeinde möglicherweise absehbar sein, dass die erhaltene Finanzleistung nicht verwendet werden kann und an den Dritten zurückzugeben ist. Wie bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen muss dann von der Gemeinde der Eintritt der Wahrscheinlichkeit einer Rückzahlung geprüft werden.

In Finanzverfahren, in denen erst nach einem gewissen Zeitablauf mit einer Festlegung des Dritten gegenüber der Gemeinde zu rechnen ist, muss von der Gemeinde beim Vorliegen einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit der Rückgabe die Erfassung der Finanzleistung als erhaltene Anzahlung in eine Passivierung als Rückstellung umgliedert werden. Von der Gemeinde kann ggf. auch unmittelbar eine Bilanzierung im Bereich „Verbindlichkeiten“ erforderlich sowie eventuell auch nur eine anteilige Umgliederung erforderlich sein. In derartigen Fällen kommt jedenfalls der Passivierung als erhaltene Anzahlung ein Nachrang gegenüber einer anderen Zuordnung zu.

#### **4.4.8.3.5 Bei Rechnungsabgrenzung**

Die erhaltenen Anzahlungen dürfen von der Gemeinde auch nicht unter dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die Rechnungsabgrenzung dient der periodischen Ergebnismittlung. Sie wird durch einen Korrekturposten dargestellt, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Dadurch kommt zudem eine Leistungsverpflichtung der Gemeinde zum Ausdruck, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde immer dann ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag eingehen, diese aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten). Bei erhaltenen Zuwendungen und Beiträgen (erhaltene Anzahlungen) ist dagegen jedoch ein Ansatz unter den besonderen Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ vorzunehmen.

Die Zahlungen erfolgen vorrangig zweckbezogen, auch wenn eine Zeitkomponente damit verbunden wird. Als wesentliches Kriterium ist dabei für die Entscheidung, ob Einnahmen als Erträge dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder einem Folgejahr zuzuordnen sind, auf den „wirtschaftlichen Grund“ abzustellen. Diese Einordnung erhaltener zweckbezogener Zahlungen ist für die gemeindliche Bilanzierung ausschlaggebend.

#### **4.5 Zu Nummer 5 (Passive Rechnungsabgrenzung):**

##### **4.5.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Der Bilanzposten „Passive Rechnungsabgrenzung“ in der gemeindlichen Bilanz stellt wie die aktive Rechnungsabgrenzung einen bilanztechnischen Posten dar. Er dient der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Er ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde sind daher immer dann Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag eingehen, diese aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten). Bei erhaltenen Zuwendungen und Beiträgen ist dagegen jedoch ein Ansatz unter den besonderen Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ vorzunehmen, wenn von der Gemeinde die mit den Zuwendungen und Beiträgen verfolgten Zwecke noch nicht erfüllt worden sind. Ein Ansatz kommt daher nur bei einem reinen zeitraumbezogenen Zahlungsvorgang in Betracht.

Die abzugrenzenden Zahlungen erfolgen oftmals vorrangig zweckbezogen, sind jedoch unmittelbar mit einer konkreten Zeitkomponente verbunden. Als wesentliches Kriterium ist dabei für die Entscheidung, ob Einnahmen als Erträge dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder einem Folgejahr zuzuordnen sind, von der Gemeinde auf den „wirtschaftlichen Grund“ der Finanzleistung abzustellen (vgl. Beispiel 139).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Rechnungsabgrenzung einer Einzahlung**

Die Pächter von gemeindlichem Ackerland haben jährlich die Entgelte für die Pacht im Voraus bis spätestens 30. November an die Gemeinde zu entrichten. Die Gemeinde führt folgende Maßnahmen im zeitlichen Ablauf durch:

1. Vereinnahmung des Entgeltes in der Zahlungsabwicklung nach Eingang bei der Gemeinde.
2. Im Rahmen des Jahresabschlusses des abgelaufenen Haushaltsjahres:
  - Nachweis der Einzahlung unter der laufenden Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung und dadurch Einbeziehung in den Bilanzposten "Liquide Mittel" auf der Aktivseite der Bilanz,
  - Rechnungsabgrenzung des gesamten Einzahlungsbetrages auf der Passivseite der Bilanz, weil die "Pachteinnahme" nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen ist.
2. Im Rahmen des kommenden Jahresabschlusses:
  - Nachweis des Ertrages unter der laufenden Verwaltungstätigkeit in der Ergebnisrechnung und dadurch Einbeziehung in den Bilanzposten "Eigenkapital" auf der Passivseite der Bilanz,
  - Auflösung der entsprechenden betragsmäßigen Rechnungsabgrenzung auf der Passivseite der Bilanz, weil der Pachtertrag dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen ist.

*Beispiel 139 „Die Rechnungsabgrenzung einer Einzahlung“*

Die Gemeinde hat zu prüfen, inwiefern von Dritten erhaltene Einnahmen durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Bei Vorauszahlungen, bei denen mehrere künftige Haushaltsjahre betroffen sind, ist eine Rechnungsabgrenzung unter Berücksichtigung des Zeitraumes vorzunehmen. In jedem folgenden Haushaltsjahr ist dann von der Gemeinde eine periodenbezogene ergebniswirksame anteilige betragsmäßige Auflösung bei dem Posten für die passive Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, z. B. bei Vorausleistungen Dritter an die Gemeinde für Mieten und Pachten sowie bei Erbbaurechten.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Auf die Periodenabgrenzung geringfügiger Beträge und deren Ansatz unter der passiven Rechnungsabgrenzung in ihrer Bilanz kann die Gemeinde unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch verzichten. In welchen Fällen ein solcher Verzicht in Betracht kommt, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festzulegen. Diese Abgrenzung wird dann durch die eigenverantwortlich bestimmte Bagatellgrenze für die örtliche Rechnungsabgrenzung deutlich. Eine solche örtliche Festlegung ist dann im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gesondert anzugeben.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende passive Rechnungsabgrenzung der Gemeinde ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 39 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **4.5.2 Bei weitergeleiteten Zuwendungen**

Die Gemeinde erhält vielfach Zuwendungen, die sie dann an Dritte weiter zu leiten hat, ggf. auch noch um einen eigenen Anteil aufstocken muss. In den Fällen, in denen die Gemeinde eine Zuwendung zur Weiterleitung an Dritte erhalten hat und dann die dem Dritten gewährte Zuwendung mit einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung verbindet, ohne wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung zu finanzierenden Vermögensgegenstandes zu werden, hat sie auch die erhaltene Zuwendung periodengerecht zu verteilen.

Von der Gemeinde ist dann wegen des Vorrangs zweckbezogenen Finanzierungsvorgangs bei dem Dritten die erhaltene Zuwendung in ihrer Bilanz unter der passiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen. Entsprechend der Auflösung der aktiven Rechnungsabgrenzung aufgrund der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten aus der gemeindlichen Zuwendungsgewährung ist auch der Ansatz unter der passiven Rechnungsabgrenzung aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

Beide Rechnungsabgrenzungsposten sind dabei in der gleichen Art und Weise aufzulösen. Bei einem solchen Sachverhalt darf die Gemeinde für die erhaltene investive Zuwendung keinen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen, weil bei der Vorgabe einer Weiterleitung einer erhaltenen Zuwendung an einen Dritten, nicht die Gemeinde unmittelbar unterstützt werden soll. In solchen mehrstufigen Zuwendungsgewährungen wird durch die aktive und die passive Rechnungsabgrenzung als Korrekturposten in der gemeindlichen Bilanz die notwendige Periodenabgrenzung sichergestellt.

#### **4.5.3 Beim Rückzahlungsdisagios**

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben, dass in den Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher ist als der Auszahlungsbetrag, der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden darf und durch planmäßige jährliche Abschreibungen über die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit aufzulösen ist, können unter Berücksichtigung der GOB auch auf den Sachverhalt übertragen werden, dass der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit geringer als der Auszahlungsbetrag ist. Bei einem derartigen Sachverhalt liegt ein "Rückzahlungsdisagio" vor.

Für ein Rückzahlungsdisagio ist bei der Gemeinde gleichermaßen wie für ein Auszahlungsdisagio eine bilanzielle Rechnungsabgrenzung möglich. Ein Rückzahlungsdisagio ist dann in die passive Rechnungsabgrenzung aufzunehmen. Für die Gemeinde besteht ein Bilanzierungswahlrecht, sodass der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit ihres Kredites planmäßig aufgelöst bzw. verteilt werden kann oder sofort in voller Höhe oder in anderen geeigneten Zeiträumen aufgelöst werden kann.

Bei einer Verteilung des Unterschiedsbetrages auf mehrere Jahre muss die Gemeinde bereits bei der Ausübung des Wahlrechts entsprechende Festlegungen treffen und einhalten. Sie muss beachten, dass das Wahlrecht von ihr nur in dem Jahr ausgeübt werden darf, in dem ihr das vereinbarte Darlehen tatsächlich ausgezahlt wird. Außerdem ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, sodass die Gemeinde im Einzelfall auch auf eine Rechnungsabgrenzung geringfügiger Unterschiedsbeträge und deren Ansatz in der Bilanz verzichten kann.

#### **4.5.4 Leasing und erhaltene Zuwendungen**

Bei der Bilanzierung von investiven Zuwendungen für Leasinggeschäfte der Gemeinde ergeben sich die bilanziellen Zuordnungserfordernisse regelmäßig nur unter Berücksichtigung der einzelnen Vertragsgestaltung der Gemeinde. Bei derartigen Zuwendungen muss nicht nur geklärt sein, ob der Zuwendungsgeber die Investitionskosten mittragen will, sondern auch in welcher Form die Gemeinde die Zuwendung in ihr Leasinggeschäft einbeziehen darf. Die Gemeinde muss daher prüfen, ob die Investitionskosten in den Leasingraten gesondert abgegrenzt worden sind oder abgegrenzt werden können.

Im Rahmen der Übernahme eines Leasinggegenstandes vom Leasinggeber wird die Gemeinde i. d. R. nicht der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes. Sie darf diesen Gegenstand nicht aktivieren, zumal auch für die Gemeinde keine Anschaffungskosten entstanden sind. Eine investive Zuwendung kann daher von der Gemeinde auch nicht passiert werden, wenn die Investitionskosten in den Leasingraten nicht abgegrenzt werden können. Die Gemeinde muss dann mit dem Zuwendungsgeber klären, ob sie gleichwohl die gewährte Zuwendung im Sinne der Aufgabenerfüllung und mithilfe des Leasinggegenstandes nutzen darf.

Bei einer eingeräumten Verwendung der „investiven“ Zuwendung durch den Zuwendungsgeber in diesem Sinne zielt dann der Zweck der erhaltenen Zuwendung auf die Unterstützung der Aufgabenerledigung der Gemeinde im Nutzungszeitraum des Leasinggegenstandes und somit auf die Unterstützung der gemeindlichen (laufende) Geschäftstätigkeit. Dieser Sachstand bedingt nicht, dass dadurch für die Gemeinde ein auf ein bestimmtes Haushaltsjahr bezogener Betriebskostenzuschuss entsteht. Die investive Zuwendung wird lediglich für die Bilanzierung „fiktiv“ so eingeordnet und muss wegen des Nutzungszeitraumes des „geförderten“ Leasinggegenstandes von der Gemeinde über die Nutzungszeit periodengerecht abgegrenzt werden.

Die gewährte Zuwendung stellt zwar noch einen einmaligen Vorgang für die Gemeinde dar. Sie erfordert jedoch die gleiche periodenbezogene Behandlung wie bei der originären Verwendung einer investiven Zuwendung und der periodengerechten Abgrenzung über die Bilanzierung eines Sonderpostens für den betreffenden Vermögensgegenstand. Bei den Leasinggeschäften der Gemeinde bedarf es daher des Korrekturpostens „Passive Rechnungsabgrenzung“ und nicht der Passivierung eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde hat dann die Auflösung dieser passiven Rechnungsabgrenzung über die Nutzungszeit planmäßig vorzunehmen.

#### **4.5.5 Der Verzicht**

Die Gemeinde kann in ausgewählten örtlichen Einzelfällen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auf eine passive Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge verzichten (vgl. § 42 GemHVO NRW). Der Ansatz von passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz kann dann entfallen. Eine solche Vorgehensweise ist sachgerecht, wenn keine Beeinträchtigung der Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln, zu erwarten ist.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist von der Gemeinde eigenverantwortlich und sachgerecht zu entscheiden, ob und in welchem Umfang eine Geringfügigkeitsgrenze für die örtliche passive Rechnungsabgrenzung festgelegt werden soll. Die Gemeinde kann eine Festlegung für vor dem Abschlussstichtag eingegangene

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, treffen und gesondert davon eine Abgrenzung für vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, vornehmen. Sie kann aber auch nur eine Bagatellgrenze festlegen, die sich dann auf die betreffenden gemeindlichen Einnahmen und Ausgaben bezieht.

Die Festlegung einer Bagatellgrenze ist vergleichbar mit der Festlegung einer Abgrenzung für den Verzicht auf die Einziehung von Kleinbeträgen, die unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse erfolgen soll (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW). Bei einem Verzicht auf eine örtliche Rechnungsabgrenzung kann neben der betragsmäßigen Wertgrenze aber auch eine prozentual bestimmte Wertgrenze festgelegt werden. Die örtliche Geringfügigkeitsgrenze ist im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW).

#### **4.5.6 Der passive Rechnungsabgrenzungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsspiegels an, in dem die Gliederung nach Arten sich an den Ertrags- und Aufwandsarten der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW orientieren kann. Die Übersicht wird im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird.

Im Teil A werden der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres aufgezeigt. Im Teil B sollen die örtlich gewählten Ertrags- und Aufwandsarten, nach der Fristigkeit gegliedert, aufgezeigt werden. Die Gliederung im Rechnungsabgrenzungsspiegel in einzelne Ertrags- und Aufwandsarten ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse vorzunehmen.

Ein solcher Rechnungsabgrenzungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten bei. Er macht die Wertansätze der Rechnungsabgrenzungsposten transparent und nachvollziehbar. Soweit die Gemeinde dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss keinen aktiven Rechnungsabgrenzungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rechnungsabgrenzungsposten angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rechnungsabgrenzungen zu gliedern.

### **5. Zu Absatz 5 (Angabepflichten zum Vorjahr):**

#### **5.1 Zu Satz 1 (Die Angabe von Vorjahresbeträgen):**

##### **5.1.1 Allgemeine Pflichten**

Den haushaltsrechtlichen Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ entsprechend ist in der Vorschrift ausdrücklich die besondere Bestimmung enthalten, dass zu jedem einzelnen Posten der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz auch der dazugehörige Betrag des Vorjahres anzugeben ist. Die Angabepflicht umfasst den Ausweis von Beträgen aus der Bilanz des Vorjahres des Haushaltsjahres, die auch als Vorjahreszahlen oder Vorjahresbeträge bezeichnet werden.

Mit der Angabe zutreffender Vorjahresbeträge im Jahresabschluss wird den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein besserer Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ermöglicht. Die Angabepflicht beinhaltet, dass es sich um auf den jeweiligen Abschlussstichtag 31. Dezember bezogene Beträge handeln muss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In der gemeindlichen Bilanz dürfen derartige Beträge daher nicht unter dem Stichtag 1. Januar angegeben werden, weil dann dem Haushaltsjahr zwei „Jahresbeträge“ zuzurechnen wären.

Ein Vorjahresbetrag darf in die Bilanz für das Haushaltsjahr nur dann ohne weitere Erläuterungen übernommen werden, wenn der Vorjahresbetrag mit dem betreffenden aktuellen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz vergleichbar ist. Der anzusetzende Wertansatz darf daher gegenüber dem Vorjahresansatz keine wesentlichen inhaltlichen Änderungen erfahren haben oder in anderer Form von der Gemeinde dargestellt werden. Eine Anpassung von Vorjahresbeträgen sollte von der Gemeinde jedoch möglichst vermieden werden oder auf wesentliche bilanzrelevante Sachverhalte beschränkt bleiben.

Sofern Veränderungen in der gemeindlichen Bilanz jedoch erforderlich werden, sollte die Gemeinde, unabhängig von den Angabepflichtigen im Anhang, für sich auch die Auswirkungen daraus auf die Vorjahresbeträge ermitteln und bei relevanter Bedeutung auch gesondert erläutern. Erst dann können i. d. R. die Informationsbedürfnisse der Adressen der Haushaltswirtschaft abgeschätzt und die Form der zu gebenden Information geklärt werden.

Die Nachvollziehbarkeit der Angaben erfordert, dass die Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses in ihrer Bilanz und im Anhang die gleichen Abschlussstichtage als zeitlichen Bezug für den Vergleich der Bilanzdaten benennt. Sie darf für den zeitlichen Bezug auch nicht dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres den ersten Tag des Haushaltsjahres gegenüberstellen, um ihrer Pflicht, in der Bilanz Vorjahresbeträge anzugeben, nachzukommen. Ebenso dürfen die Abschlussstichtage des Haushaltsjahres und des Vorjahres nicht durch die Bezeichnungen „Anfangsbestand“ (Vorjahr) und „Kumuliert“ (Haushaltsjahr) ersetzt werden.

## **5.1.2 Wichtige Besonderheiten**

### **5.1.2.1 Bei „Davon-Vermerken“**

Die Angabe von Vorjahresbeträgen in der gemeindlichen Bilanz muss auch zu den „Davon-Vermerken“ erfolgen, die zu einzelnen Bilanzposten angebracht wurden. Solche „Davon-Vermerke“ sind zulässig, denn eine Erweiterung der örtlichen Bilanz kann durch eine Aufgliederung eines haushaltsrechtlich vorgesehenen Postens in seine wichtigen Bestandteile oder durch „Davon-Vermerke“ vorgenommen werden. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, bei Untergliederungen von Bilanzposten und „Davon-Vermerken“, die lediglich im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sind, ebenfalls die Vorjahresbeträge anzugeben.

### **5.1.2.2 Beim Jahresergebnis**

In der gemeindlichen Bilanz besteht eine Besonderheit bei der Angabe von Vorjahresbeträgen beim Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“. In den Fällen, in denen z. B. im Vorjahr unter diesem Posten ein Jahresüberschuss ausgewiesen wurde, im abgelaufenen Haushaltsjahr jedoch ein Jahresfehlbetrag entstanden ist, sollte der auszuweisende Jahresfehlbetrag mit einem in Klammern gesetzten Minuszeichen als Vorzeichen (-) der Betragsangabe versehen werden.

Bei einem Jahresfehlbetrag im Vorjahr und einem Jahresüberschuss im abgelaufenen Haushaltsjahr sollte entsprechend verfahren werden. Mit einer solchen Zusatzangabe wird die notwendige Transparenz über diese im Jahresvergleich unterschiedlichen bilanziellen Ansätze gewährleistet. Diese Vorgehensweise kann von der Gemeinde in entsprechender Weise auch bei Jahresfehlbeträgen in beiden Jahren genutzt werden.

Die Methode kann auch dann zur Anwendung kommen, wenn in der Bilanz der Gemeinde bereits der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ ersetzt wurde, weil das ge-

meindliche Jahresergebnis bereits teilweise oder vollständig vor der Feststellung des Jahresabschlusses verrechnet wurde. Diese „Fortführung“ der gemeindlichen Bilanz vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses des Rates der Gemeinde ist dabei gesondert im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu erläutern.

#### **5.1.2.3 Beim Wegfall von Bilanzposten**

In den Fällen, in denen z. B. ein Posten in der gemeindlichen Bilanz für das abgelaufene Haushaltsjahr nicht mehr enthalten ist, wird somit unmittelbar eine Veränderung aufgezeigt, die gesonderte Nachfragen an die Gemeinde als Bilanzierende, ob ggf. ein Fehler vorliegt, erübrigt. In solchen Fällen muss eigenverantwortlich über zusätzliche Angaben im Anhang entschieden werden, z. B. ob der Vorjahresbetrag zusätzlich in angepasster Form angegeben wird, um eine sachgerechte Vergleichbarkeit zu sichern.

#### **5.1.2.4 Im Anhang**

Die Aufgabe des Anhangs ist es, insgesamt Informationen über die Ergebnisse der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und des Verwaltungshandelns im Haushaltsjahr zu geben, insbesondere dann, wenn diese nicht betragsmäßig als unter den Posten der gemeindlichen Bilanz und der Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung ausgewiesen sind. Die Anhangsangaben dienen dabei nicht allein und nicht vorrangig dazu, die Betragsangaben in der gemeindlichen Bilanz verständlich zu machen.

Für die Angaben im Anhang soll regelmäßig eine sachgerechte Differenzierung entsprechend der Posten der Bilanz und der Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung bestehen, um in Form von Daten und Erläuterungen ergänzende Informationen aufzuzeigen. Für die Gemeinde besteht jedoch keine haushaltsrechtliche Pflicht, den jahresbezogenen Daten im Anhang auch entsprechende Vorjahreszahlen beizufügen.

Aufgrund einer sachgerechten Transparenz und Nachvollziehbarkeit über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und wegen des Informationsgebotes dürfte es jedoch geboten sein, bei einer Vielzahl von Angaben auch die entsprechenden Daten des Vorjahres aufzuzeigen. Die Herstellung der Vergleichbarkeit in der gemeindlichen Bilanz ist von erheblicher Bedeutung für die Angaben im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Die Gemeinde hat ihr Informationsangebot eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse auszugestalten.

#### **5.1.3 Die Anpassung von Vorjahresbeträgen**

Eine Anpassung von Vorjahresbeträgen in der gemeindlichen Bilanz sollte von der Gemeinde möglichst vermieden werden oder auf wesentliche Sachverhalte beschränkt bleiben. Sofern Veränderungen in der gemeindlichen Bilanz erforderlich werden, sollte die Gemeinde, die Auswirkungen daraus auf die Vorjahresbeträge ermitteln. Mit diesen Informationen kann i.d.R. das Informationsbedürfnis der Adressen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft abgeschätzt und die Form der zu den Veränderungen zu gebenden Information geklärt werden.

Bei einer von der Gemeinde vorzunehmenden Anpassung der Vorjahresbeträge muss in der gemeindlichen Bilanz im Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr eine zusätzliche Spalte aufgenommen werden, um die vorgenommenen Anpassungen nachvollziehbar aufzuzeigen (vgl. Abbildung 752).

<b>DAS „ANGEPASSTE“ GRUNDSHEMA DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>							
<b>AKTIVSEITE</b>				<b>PASSIVSEITE</b>			
Bilanzbereiche	H-jahr	V-jahr	V-jahr angep.	Bilanzbereiche	H-jahr	V-jahr	V-jahr angep.
1. Anlagevermögen 2. Umlaufvermögen 3. Aktive Rechnungs- abgrenzung				1. Eigenkapital 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungs- abgrenzung			

*Abbildung 752 „Das „angepasste“ Grundsche ma für die gemeindliche Bilanz“*

Die Anpassung von Vorjahresbeträgen fällt wegen ihrer Rückwirkung unter die Angabepflichten im Anhang im Jahresabschluss, sodass die Gemeinde nicht nur den Bedarf oder Anlass für die vorgenommene Anpassung und deren betragsmäßige Auswirkungen auf die gemeindliche Bilanz darstellen soll. Sie soll auch die für die Anpassung genutzten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden angeben.

#### **5.1.4 Der Verzicht auf Vorjahresbeträge**

Bei der Pflicht zur Angabe von Vorjahresbeträgen in der Bilanz der Gemeinde ist zu berücksichtigen, dass die Angaben lediglich bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz als erstmalige Aufstellung einer gemeindlichen Bilanz unterbleiben konnten (vgl. § 92 GO NRW). Ein Verzicht auf Vorjahresbeträge ist aber auch dann zulässig, wenn ein neuer Bilanzposten in die Bilanz aufgenommen wird, sofern dieser Posten nicht aufgrund einer Untergliederung eines bereits in der Bilanz enthaltenen Postens entsteht.

In solchen Fällen sollte von der Gemeinde möglichst auch der Vorjahresbetrag entsprechend weiter aufgegliedert werden. Von der Gemeinde ist dabei eigenverantwortlich zu prüfen und festzulegen, inwieweit durch Anhangsangaben die örtliche Vorgehensweise, bezogen auf die Gliederung der gemeindlichen Bilanz, transparent und nachvollziehbar gemacht werden muss.

#### **5.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten bei Nichtvergleichbarkeit):**

Die Pflicht der Gemeinde, in ihrem Jahresabschluss zusätzlich zu den anzusetzenden Wertansätzen auch die Beträge des Vorjahres anzugeben, kann in den Fällen der Änderung der in der vorhergehenden Bilanz auf die einzelnen Bilanzposten angewandten Ansatzmethoden zu einer Nichtvergleichbarkeit führen, denn bei den betroffenen Bilanzposten fehlt es dann an einer sachlichen und zeitlichen Stetigkeit. Für solche Fälle sieht die Vorschrift daher besondere Erläuterungspflichten vor.

Diese Pflicht erfordert gleichwohl auch die Herstellung der Vergleichbarkeit der Bilanzdaten. Im Einzelfall, wenn die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Wertansätze bei einzelnen Bilanzposten geändert wurden, sollen in der gemeindlichen Bilanz auch die entsprechenden Vorjahresbeträge entsprechend neu bestimmt werden. Eine Anpassung durch die Gemeinde sollte daher in ihrer Bilanz erfolgen, wenn im Vorjahr die Bilanz entsprechend aufgestellt worden wäre.

Bei einer solchen rückwirkenden Anwendung werden die Ereignisse und Geschäftsvorfälle der Gemeinde so gestellt, als ob die neue Sachlage bereits vor dem Abschlussstichtag des betreffenden Haushaltsjahres zur Anwendung gekommen wäre. Eine besondere Erläuterungspflicht für den gemeindlichen Anhang kann aber auch entstehen, wenn bei unwesentlichen Ansätzen in der Bilanz des Vorjahres nunmehr im Folgejahr eine Zusammenfassung solcher Posten von der Gemeinde in Betracht gezogen wird. Auf eine solche „nachträgliche“ Zusammenfassung sollte dann im Anhang besonders hingewiesen und diese ggf. auch erläutert werden.

### **5.3 Zu Satz 3 (Wegfall von Bilanzposten):**

#### **5.3.1 Die Zwecke der Vorschrift**

Die Vorschrift über die gemeindliche Bilanz lässt es zu, dass ein Posten der gemeindlichen Bilanz, der keinen Betrag ausweist, entfallen kann. Dieser Verzicht ist nicht möglich, wenn im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde. Solche Posten in der gemeindlichen Bilanz werden oftmals allgemein als „Leerposten“ bezeichnet. Zudem hat die Vorschrift den Zweck, die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Bilanzdaten des aktuellen Jahres und des Vorjahres zu sichern. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie auf Bilanzposten verzichtet, die keinen Betrag in zwei aufeinanderfolgenden Jahren aufweisen.

Der Verzicht auf Leerposten in der gemeindlichen Bilanz bietet der Gemeinde die Möglichkeit, ihre Bilanz noch stärker an die örtlichen Verhältnisse anzupassen. Sie muss bei einem fehlenden Ansatz nicht die Teile der Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz erhalten, denen im Gesamtwerk keine besondere Aussagekraft mehr zukommt. Dadurch wird auch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses eine sachgerechte und sinnvolle Erleichterung geboten. Die gemeindliche Bilanz kann dann den bei der Gemeinde bestehenden spezifischen örtlichen Gegebenheiten besser Rechnung tragen.

#### **5.3.2 Die Einhaltung der Übersichtlichkeit und Klarheit**

Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz muss aber gleichwohl auch dem Grundsatz der Übersichtlichkeit und der Klarheit genügen. Die Posten der Bilanz sind daher in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammenzufügen (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005, SMBl. NRW. 6300). Ein „Null-Ansatz“ oder ein „Leerposten“ wird daher immer dann in der gemeindlichen Bilanz angesetzt, wenn im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesen Posten ein Betrag ausgewiesen wurde, in der aktuellen Bilanz aber kein entsprechender Vermögensgegenstand mehr vorhanden ist.

Eine solche Verkürzung der Bilanzgliederung durch das Weglassen nicht benötigter Posten trägt zur besseren Lesbarkeit bei. Sie macht auf den ersten Blick sichtbar, über welche Arten von Vermögensgegenständen die Gemeinde tatsächlich verfügt. Die Gliederung der Bilanz muss auch dem Grundsatz der Klarheit Rechnung tragen. So muss z. B. im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ grundsätzlich jeder der dort aufgeführten Posten einen Wertansatz aufweisen. Sofern die Gemeinde jedoch über keine Brücken und Tunnel oder Gleisanlagen verfügt, können die betreffenden Bilanzposten entfallen. In diesem Fall muss auch nicht ein „Null-Ansatz“ bei den betreffenden Bilanzposten ausgewiesen werden.

Es ist aber nicht zulässig, soweit auf Bilanzposten zu verzichten, dass nach dem o. a. Beispiel die gemeindliche Bilanz nur noch ein Wertansatz im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ enthalten würde. Durch eine solche Vorgehensweise würde das durch die Bilanz zu vermittelnde den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erheblich beeinträchtigt, auch wenn die vorgeschriebenen Posten der Bilanz zusammengefasst werden dürfen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Ein Hinweis auf eine Mitzugehörigkeit zu anderen Posten stellt in diesem Fall keine akzeptable Lösung dar, weil die betreffenden Posten nicht in der Bilanz enthalten sind. In solchen Fällen könnten die Bilanzleser nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Bilanz fehlerfrei ist bzw. keine pflichtigen Angaben unterlassen wurden. Die in den Absätzen 3 und 4 der Vorschrift enthaltene Mindestgliederung der Bilanz ist daher sachgerecht und gewährleistet die notwendige Transparenz für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Die Gemeinde kann z. B. auf den ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ nicht verzichten, auch wenn grundsätzlich ein Posten der gemeindlichen Bilanz entfallen kann, der für das betreffende Haushaltsjahr sowie das Vorjahr keinen Betrag ausweist (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). In den Fällen, in denen die Gemeinde auf Bilanzposten verzichtet, ist dieser Sachverhalt im Anhang gesondert zu erläutern.

Die Gemeinde muss das Bestehen einer bilanziellen Stetigkeit im Rahmen ihres Jahresabschlusses gewährleisten, damit möglichst eine Vergleichbarkeit in der gemeindlichen Bilanz zwischen den Ansätzen für das Haushaltsjahr und für das Vorjahr gewährleistet ist und in einer Zeitreihe hergestellt bzw. bestehen kann. Durch die Stetigkeit wird die notwendige Informationsqualität gewährleistet, weil sich auf die gemeindliche Bilanz keine Wahlrechte aus anderen fachlich geprägten Bilanzierungsregelungen unmittelbar auswirken.

Die Einhaltung der Übersichtlichkeit und Klarheit der Angaben ist nicht mehr gewährleistet, wenn die Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses in ihrer Bilanz und im Anhang die gleichen Abschlussstichtage als zeitlichen Bezug für den Vergleich der Bilanzdaten benennt. Sie darf für den zeitlichen Bezug auch nicht dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres den ersten Tag des Haushaltsjahres gegenüberstellen, um ihrer Pflicht, in der Bilanz Vorjahresbeträge anzugeben, nachzukommen. Ebenso dürfen die Abschlussstichtage des Haushaltsjahres und des Vorjahres nicht durch die Bezeichnungen „Anfangsbestand“ (Vorjahr) und „Kumuliert“ (Haushaltsjahr) ersetzt werden.

## **6. Zu Absatz 6 (Hinzufügung neuer Bilanzposten):**

### **6.1 Zu Satz 1 (Neue Bilanzposten für neue Sachverhalte):**

#### **6.1.1 Die Anforderungen an neue Bilanzposten**

Die gemeindliche Bilanz muss dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit genügen und als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag das Anlagevermögen und Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten enthalten und in eine Aktivseite und eine Passivseite gegliedert sein. Neue Bilanzposten dürfen deshalb nur in die gemeindliche Bilanz nur von der Gemeinde eingefügt werden, wenn ihr vorgesehener Inhalt nicht von einem der für die Bilanz mindestens vorgeschriebenen Posten erfasst wird.

Ein weiterer Bilanzposten muss daher eine erhebliche Bedeutung für die Aussagefähigkeit der gemeindlichen Bilanz haben. Er muss zudem für das Informationsinteresse der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses von besonderer Bedeutung sein. Die Erweiterung der gemeindlichen Bilanz um zusätzliche Posten bedarf deshalb einer sorgfältigen Prüfung durch die Gemeinde. Die Vorgabe einer Vielzahl von Bilanzposten nach den Absätzen 3 und 4 dieser Vorschrift lassen der Gemeinde kaum Raum für zusätzliche Bilanzposten.

Das Einfügen neuer Bilanzposten muss zudem mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben in Einklang stehen, z. B. zur Ausgleichsrücklage und allgemeinen Rücklage, zu den Sonderposten oder zu den zulässigen Rückstellungen (vgl. § 75 GO NRW sowie §§ 36 und 43 GemHVO NRW). Eine solche gesetzliche Zuordnung von gemeindlichen Sachverhalten zu einzelnen Bilanzposten führt dazu, dass die Gemeinde keine besonderen örtlichen Zwecke definieren und dafür Wertansätze in ihrer Bilanz ansetzen darf, die den Rahmenbedingungen für die gemeindliche Bilanzierung entgegenstehen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In der gemeindlichen Bilanz darf deshalb z. B. kein gesonderter Bilanzposten "Verlustvortrag" ausgewiesen sein, weil nach dem Haushaltsausgleichssystem zwingend eine unmittelbare Verrechnung eines Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital (Ausgleichsrücklage und/oder allgemeine Rücklage) im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen ist. Die Gemeinde kann aber auch keine gesonderte „Gewinnrücklage“ als neuen Posten in ihrer Bilanz ansetzen, weil die gesetzlich bestimmte Ausgleichsrücklage bereits diese Funktion innehat (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

Die nicht abschließende Aufzählung der Bilanzposten bietet daher keinen Anlass, neue Bilanzposten in einem unbeschränkten Umfang oder ohne besonderen Bedarf in die örtliche Bilanz einzufügen. Für den Ansatz eines neuen Postens in der gemeindlichen Bilanz muss vielmehr ein besonderer Sachverhalt vorliegen, der entweder vermögenswirksam ist oder eine Verpflichtung der Gemeinde auslöst und bisher nicht in der gemeindlichen Bilanz als Vermögensrechnung erfasst wird. Von der Gemeinde ist immer abzuwägen, ob statt eines neuen Bilanzpostens eine Anhangsangabe im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend ist.

Eine Erweiterung der gemeindlichen Bilanz wäre z. B. aufgrund einer rechtlichen Vorschrift möglich, bei der dann der neue Wertansatz auch nicht von untergeordneter Bedeutung sein darf. Er sollte auch anderen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz zuordenbar sein. Sofern die Gemeinde eine Erweiterung ihrer gemeindlichen Bilanz vornimmt, muss dieser örtliche Vorgang mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ sowie mit dem Grundsatz der Bilanzkontinuität in Einklang stehen.

Die Gemeinde hat über den Ansatz eines neuen Bilanzpostens in ihrer Bilanz eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entscheiden. Die Aussagekraft der gemeindlichen Bilanz darf durch die Einfügung neuer Bilanzposten jedoch nicht beeinträchtigt werden. Entsprechend der örtlich getroffenen Entscheidung ist dann auch die Gliederung der gemeindlichen Bilanz anzupassen. Dabei muss sichergestellt werden, dass die verbleibenden Posten in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt werden. Die Gemeinde hat zudem im Anhang im Jahresabschluss die vorgenommene Veränderung ihrer Bilanz anzugeben und ausreichend sowie nachvollziehbar zu begründen.

### **6.1.2 Änderungen in der Bezeichnung der Bilanzposten**

In besonderen Einzelfällen kann es angebracht sein, dass die Gemeinde statt eines neuen Bilanzpostens eine Änderung in der Bezeichnung eines Bilanzpostens vornimmt. Eine solche Bezeichnungsänderung ist immer dann als sachgerecht anzusehen, wenn durch die neue Bezeichnung der Inhalt des Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz eindeutiger umfasst wird.

Für die Gemeinde ist es jedoch nicht zulässig, andere als in der Vorschrift benannten Postenbezeichnungen zu nutzen, wenn dadurch der Posteninhalt nichtzutreffender bezeichnet wird. Die Entscheidung darüber muss von der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses eigenverantwortlich getroffen werden.

### **6.1.3 Besondere zusätzliche Bilanzposten**

#### **6.1.3.1 Für Anzahlungen**

Beim Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen und bei Finanzanlagen durch die Gemeinde kann der Fall eintreten, dass die Gemeinde zur Leistung einer Anzahlung verpflichtet ist. Sie hat diesen Sachverhalt dann zum Abschlussstichtag zu bilanzieren. In solchen Fällen gilt, dass solche geleisteten Anzahlungen getrennt von den übrigen Wertansätzen anzusetzen sind und daher nicht unter den für Sachanlagen vorgesehenen Posten "Geleistete Anzahlungen" angesetzt werden dürfen. Die Gemeinde hat deshalb für solche geleisteten Anzahlungen

einen eigenen Bilanzposten im betroffenen Bilanzbereich zu schaffen, auch wenn nach den Vorgaben für die Bilanzgliederung kein gesonderter Posten dafür vorgesehen ist.

#### **6.1.3.2 Für Stromversorgungsleitungen**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Daseinsvorsorge und wirtschaftlichen Betätigung auch Eigentümer eines Stromversorgungsnetzes werden oder sein. Die rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sind dabei z. B. für die Netzübernahme entscheidend und wirken sich auch haushaltswirtschaftlich aus. Sie prägen die gemeindliche Investition und den späteren Betrieb des eigenen Stromnetzes durch die Gemeinde. Entsprechend werden die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die gemeindliche Bilanz berührt.

Das Stromversorgungsnetz kann dabei eine erhebliche Bedeutung in der Darstellung des gemeindlichen Vermögens erlangen, sodass es geboten ist, dafür einen gesonderten Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz zu schaffen. Ein solcher Posten wäre dann in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich "Infrastrukturvermögen" anzusetzen. Dessen Wertansatz und Wertveränderung wird dann durch die örtliche energiewirtschaftliche Betätigung der Gemeinde bestimmt. Die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse sowie der Sachwert der Versorgungsleitungen bestimmen dann den Wertansatz.

#### **6.1.3.3 Für den „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“**

Im Rahmen der Bestätigung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses bleibt es dem Bürgermeister unbenommen, dem Rat der Gemeinde einen Vorschlag zur Verwendung des in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnisses zu unterbreiten. Sofern Rat der Gemeinde einen solchen Vorschlag des Bürgermeisters erwartet oder örtlich ausreichend sicher ist, dass der Rat entsprechend einem solchen Verwendungsvorschlag entscheiden wird, kann das gemeindliche Jahresergebnis bereits teilweise oder vollständig verrechnet werden.

In diesen Fällen kann vom Bürgermeister aufgrund der Verrechnung in der Bilanz der Gemeinde der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den neuen Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ teilweise oder vollständig ersetzt werden. Diese „Fortführung“ der gemeindlichen Bilanz vor der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat bedarf jedoch einer gesonderten Erläuterung im Anhang im Jahresabschluss, um eine ausreichende Transparenz über die bilanziellen Verhältnisse zu schaffen und die Entscheidungshoheit bzw. das Budgetrecht des Rates nicht einzuschränken.

Bei einer solchen örtlichen Vorgehensweise muss die Gemeinde beachten, dass dadurch die Einhaltung der Vorgaben zum Haushaltsausgleich und zur Haussicherung nicht berührt werden, denn dabei ist auch bei bilanziellen Verrechnungen weiterhin vorrangig auf den erzielten Jahresüberschuss oder den entstandenen Jahresfehlbetrag abzustellen (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Gegebenheiten haben in bilanzieller Hinsicht zur Folge, dass z. B. der Jahresüberschuss nicht unmittelbar der allgemeinen Rücklage zugeführt werden darf, wenn die Ausgleichsrücklage im entsprechenden Umfang aufgefüllt werden kann.

Die Gemeinde muss zukunftsbezogen berücksichtigen, dass sie jährlich den Haushaltsausgleich erreichen muss und der Ausgleich bei einer Inanspruchnahme des gemeindlichen Eigenkapitals nur dann als erreicht gilt, wenn lediglich eine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage notwendig wird. Ein „fiktiver Haushaltsausgleich“ stellt eine weitere Abgrenzung in der Pflicht zur Erreichung des jährlichen Haushaltsausgleichs dar (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW). Eine vollständige oder anteilige Zuführung des Jahresüberschusses zur Allgemeinen Rücklage ist aber dann möglich, wenn der Jahresüberschuss den Betrag übersteigt, der wegen des zulässigen Höchstbetrages der Ausgleichsrücklage dieser Rücklage noch zugeführt werden kann.

#### **6.1.3.4 Für „Eigenkapitalverrechnungen“**

Die Gemeinde ist verpflichtet, Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese haushaltsrechtlichen Vorgaben lassen zu, dass die Verrechnung buchungstechnisch im Zusammenhang mit der Verrechnung des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses abgewickelt wird (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Dieser Zusammenhang wird insbesondere auch dadurch deutlich, dass die Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann für den aus den Verrechnungserträgen und Verrechnungsaufwendungen entstehender Nettobetrag unter einem zusätzlichen Bilanzposten "Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen" im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt werden.

Dieser Bilanzposten kann dann im Rahmen der Überführung der Bestandskonten in das neue Haushaltsjahr, vergleichbar der Überführung des Ansatzes des Bilanzpostens "Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag", mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Durch einen solchen zusätzlichen Bilanzposten wird vermieden, dass für die gemeindliche Buchführung unmittelbare Unterkonten des Bestandskontos "Allgemeine Rücklage" einzurichten sind. Die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen müssen jedoch nicht zwingend unterjährig mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Sie müssen jedoch unterjährig gesondert erfasst werden, denn auch diese Erträge und Aufwendungen stellen gemeindliche Ressourcen dar.

Für die unterjährige Erfassung sollte die Gemeinde gesonderte Konten im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung einrichten, damit die Erträge und Aufwendungen, wie haushaltsrechtlich vorgesehen, nicht in das Jahresergebnis der Gemeinde einbezogen werden (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Für die Einordnung der Konten in den örtlichen Kontenplan kann die Gemeinde die Einordnung der entsprechenden Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik heranziehen, denn auch diese Erträge und Aufwendungen stellen statistisch zu erfassende gemeindliche Ressourcen dar.

Der gesonderte Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz schafft neben dem nachrichtlichen Ausweis der Verrechnungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung eine entsprechende sachgerechte Transparenz in der gemeindlichen Bilanz. Die bilanzielle Darstellung ist erforderlich, denn solche Angaben tragen ebenfalls zu einer zutreffenden Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und ihrer weiteren bei. Die Gemeinde sollte deshalb den zusätzlichen Bilanzposten auch in ihrer jährlichen Eigenkapitalveränderungsrechnung gesondert angeben (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

#### **6.1.4 Die Anwendung auf Zwischensummen**

Die gemeindliche Bilanz muss dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit genügen und als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag in eine Aktivseite und eine Passivseite gegliedert sein. Neue Bilanzposten dürfen deshalb nur in die gemeindliche Bilanz nur eingefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem der für die Bilanz mindestens vorgeschriebenen Posten erfasst wird. Diese Sachlage kann in besonderen Fällen auch für die Summenbildung in der gemeindlichen Bilanz gegeben sein, sodass es sachlich gerechtfertigt ist, zusätzlich eine Zwischensumme zu bilden und gesondert auszuweisen.

Die Bildung einer Zwischensumme muss eine erhebliche Bedeutung für die Aussagefähigkeit der gemeindlichen Bilanz haben, um diesen Ausweis ohne besondere haushaltsrechtliche Regelung vornehmen zu können. Die Vornahme des Ausweises einer Zwischensumme kann aber unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung geboten sein. Sie muss zudem für das Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von besonderer Bedeutung sein.

Die Erweiterung der gemeindlichen Bilanz um Zwischensummen bedarf deshalb einer sorgfältigen Prüfung durch die Gemeinde. Durch die Bildung von Zwischensummen sollen aber keine einzelnen gemeindlichen Sachverhalte zusammengeführt werden, bei denen aufgrund der Rahmenbedingungen eine Trennung für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz geboten ist.

**6.1.5 Die „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz**

**6.1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Vielzahl herausragender gemeindlicher Sachverhalte ist es nicht immer sachgerecht, dafür in jedem Einzelfall einen neuen Bilanzposten anzusetzen. Um besondere örtliche Verhältnisse unmittelbar in der gemeindlichen Bilanz aufzuzeigen, ist es oftmals ausreichend, dafür als gesonderte Festlegung einen „Davon-Vermerk“ unter den betreffenden Bilanzposten auszubringen. Ein solcher Vermerk kann auch genutzt werden, wenn eine Mitzugehörigkeit zu einem anderen Bilanzposten anzunehmen ist. I. d. R. reicht ein „Davon-Vermerk“ aus, um der besonderen Bedeutung des örtlichen Sachverhaltes gerecht zu werden.

Ein „Davon-Vermerk“ kann für einzelne Nutzungsarten von gemeindlichen Grundstücken sachgerecht sein, z. B. bei örtlicher Bedeutung von Erholungsflächen oder wenn die Erbbaugrundstücke einer Gemeinde einen wesentlichen Teil des gemeindlichen Vermögens darstellen. Sofern einzelne Bilanzposten als Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz enthalten sind, z. B. der Posten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ oder der Posten „Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens“, bieten sich vielfach „Davon-Vermerke“ für eine Untergliederung dieser Sammelposten an.

Ein Maßstab für „Davon-Vermerke“ ist, dass das Volumen eines Sammelpostens das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten im betreffenden Bilanzbereich nicht übersteigen soll. Die Gemeinde hat im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, ob und in welchem Umfang besondere Sachverhalte durch "Davon-Vermerke" unter einzelnen Posten in ihrer gemeindlichen Bilanz herausgestellt werden, z. B. im Hinblick auf den gemeindlichen Gesamtabschluss. Die Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ sind davon grundsätzlich ausgeschlossen. Nachfolgend werden einige mögliche Sachverhalte für "Davon-Vermerke" in der Bilanz beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 753).

<b>MÖGLICHE "DAVON-VERMERKE IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>DAVON-VERMERKE</b>
<b>Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</b>	davon: Forderungen aus Transferleistungen oder davon: Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen Forderungen gegenüber Beteiligungen Forderungen gegenüber Sondervermögen
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	davon: Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen Forderungen gegenüber Beteiligungen Forderungen gegenüber Sondervermögen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>MÖGLICHE "DAVON-VERMERKE IN DER GEMEINDLICHEN BILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>DAVON-VERMERKE</b>
<b>Pensionsrückstellungen</b>	davon: Rückstellungen für Beihilfen
<b>Rückstellungen für Deponien und Altlasten</b>	davon: Rückstellungen für Altlasten oder davon: Rückstellungen für sonstige Umweltschäden
<b>Sonstige Rückstellungen</b>	davon: Rückstellungen für Risiken aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung
<b>Verbindlichkeiten aus Anleihen</b>	davon: Verbindlichkeiten aus Anleihen für Investitionen Verbindlichkeiten aus Anleihen zur Liquiditätssicherung
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	davon: Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungen Verbindlichkeiten gegenüber Sondervermögen
<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>	davon: Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungen Verbindlichkeiten gegenüber Sondervermögen
<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>	davon: Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungen Verbindlichkeiten gegenüber Sondervermögen

*Abbildung 753 „Mögliche Davon-Vermerke in der gemeindlichen Bilanz“*

Mit solchen „Davon-Vermerken“ in der Bilanz der Gemeinde wird die Besonderheit eines gemeindlichen Sachverhalts herausgestellt, ohne dass dadurch das Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit in der gemeindlichen Bilanz beeinträchtigt wird. Ein Einsatz eines "Davon-Vermerks" erfolgt regelmäßig dann, wenn sich inhaltlich keine Unterschiede zu dem Bilanzposten ergeben, aber eine gesonderte Angabe (Wertgröße) unmittelbar in der Bilanz geboten ist. Es können aber auch Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen, z. B. bei gleichwertigen Bilanzposten, sodass eine Mitzugehörigkeit zu einem anderen Bilanzposten kenntlich zu machen ist.

Örtliche Besonderheiten aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen mit festgelegten Zweckbindungen durch Dritte können ggf. zu Ansätzen auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz führen, jedoch nicht zu einem „Davon-Vermerk“ beim Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“. Aufgrund von Zweckbindungen können keine Sachverhalte entstehen, die bilanztechnisch zu einer Einlage in die allgemeine Rücklage der Gemeinde führen oder einlageähnlich wären.

Die zulässige Nutzung von "Davon-Vermerken" für Vermögensgegenstände oder Schulden beinhaltet dabei, dass vermögensbezogene "Davon-Vermerke" auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz und schuldenbezogene "Davon-Vermerke" auf der Passivseite der Bilanz zu verwenden sind. Diese Systematik schließt dabei aus, dass ein vermögensbezogener Sachverhalt der Gemeinde als "Davon-Vermerk" auf der Passivseite der Bilanz gezeigt werden darf, z. B. als Hinweis auf die Verfügbarkeit liquider Mittel zur Deckung künftiger Zahlungen aus gemeindlichen Verpflichtungen. Ein solcher Sachverhalt ist einerseits nicht auf der Passivseite einer Bilanz zu buchen.

Andererseits hat der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss im Rahmen seiner Ergänzungsfunktion auch Angaben zu solchen gemeindlichen Sachverhalten zu enthalten. Die Erweiterung der gemeindlichen Bilanz um „Davon-Vermerke“ bedarf daher einer sorgfältigen Prüfung durch die Gemeinde. Insbesondere soll nicht durch eine Vielzahl von Zusatzangaben die Klarheit und Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz beeinträchtigt werden. In

dieser örtlichen Prüfung ist deshalb auch zu beurteilen, ob statt eines „Davon-Vermerks“ nicht eine Angabe im Anhang als ausreichend anzusehen ist.

Bei der Nutzung von "Davon-Vermerken" in der gemeindlichen Bilanz soll dazu auch im Anhang immer eine Angabe enthalten sein. Bei der Prüfung, bei welchen Bilanzposten ein gesonderter „Davon-Vermerk“ sachgerecht ist, sollen auch die Belange des gemeindlichen Gesamtabschlusses berücksichtigt werden. Für die gemeindliche Ergebnisrechnung ist der Einsatz von "Davon-Vermerken" nicht vorgesehen. Bei sachlich gebotenen Differenzierungen sind entsprechende Angaben im Anhang im Jahresabschluss zu machen.

#### **6.1.6 Keine nachrichtlichen Angaben**

Die Vielzahl von vorgegebenen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz mit deren möglichen Erweiterungen und Reduzierungen sowie der Einsatz von „Davon-Vermerken“ lassen sich vertretbar mit dem Grundsatz der Klarheit der Bilanz in Einklang bringen. Sie stellen ausreichende Informationen dar, sodass zusätzliche nachrichtliche Angaben den haushaltsrechtlich bestimmten Rahmen der Bilanz überschreiten. Diese Sachlage gilt auch, wenn auf „Davon-Vermerke“ in der Bilanz verzichtet wird. Nachrichtliche Angaben können daher auch keine „Davon-Vermerke“ in der Bilanz ersetzen, sondern sind dem Anhang vorbehalten.

Bei der Gemeinde ist es deshalb z. B. als unzulässig anzusehen, beim Bilanzposten „Liquide Mittel“ ergänzende Angaben über mögliche künftige Verwendungsformen zumachen. Die verfügbaren liquiden Mittel der Gemeinde sind als Zahlungsmittel für jede anstehende Auszahlung bedarfsbezogen und unabhängig vom haushaltswirtschaftlichen Zweck einsetzbar. Sie sind aber weder aus haushaltswirtschaftlichen noch aus bilanztechnischen Gründen unter dem Bilanzposten abzugrenzen und sollen daher auch nicht in der Bilanz durch zusätzliche nachrichtliche Angaben separiert dargestellt werden.

Eine differenzierte Darstellung der gemeindlichen Zahlungsmittel nach unterschiedlich bestehenden Bindungen würde sich bei diesem Bilanzposten auf die einzelnen Zahlungsmittel beziehen. Der Ausweis würde bei der Vornahme von Zahlungen durch die Gemeinde dazu führen, dass für die festgelegten Zahlungszwecke nur bestimmtes Bargeld, z. B. Geldscheine mit einem Zahlbetrag i. H. v. 100 Euro oder nur Buchgeld auf bestimmten Konten, verwendet werden darf. Mit den Angaben in der Bilanz dürfte eine solche Folgewirkung i. d. R. aber nicht gewollt sein. Eine gewollte haushaltswirtschaftliche Beschränkung ist aber nicht in der Bilanz zu treffen und auch nicht in nachrichtlicher Form anzugeben. Eine nachrichtliche Angabe soll generell unterbleiben, wenn eine weitere Untergliederung des Bilanzpostens oder zusätzliche Angaben durch „Davon-Vermerke“ nicht geboten sind.

Grundsätzlich sind ergänzende Informationen zu den Wertansätzen unter den Bilanzposten im Anhang im Jahresabschluss und nicht in der Bilanz selbst zu machen. Der Anhang hat die notwendigen und sachgerechten Erläuterungen zu den einzelnen Posten der gemeindlichen Bilanz zu enthalten. Es sollen aber auch besondere örtliche Sachverhalte, die zu Wertansätzen in der Bilanz der Gemeinde geführt haben, im Anhang erläutert werden (vgl. § 44 GemHVO NRW). Auf nachrichtliche Angaben in der Bilanz ist daher zu verzichten. Als nachrichtlich einzustufende gemeindliche Informationen sind regelmäßig nicht als so wesentlich anzusehen, dass dafür eine Erweiterung der verbindlichen Bilanzgliederung sachlich gerechtfertigt wäre.

### **6.2 Zu Satz 2 (Keine Bilanzposten wegen Wertberichtigungen):**

#### **6.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat ihr Vermögen grundsätzlich mit den jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen in ihrer Bilanz anzusetzen. Die Wertansätze müssen zu jedem Abschlussstichtag überprüft

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

und ggf. angepasst werden (Fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Die Wertminderungen entstehen durch die Nutzung, aber auch aufgrund von Einzelwertberichtigungen und Pauschalwertberichtigungen bei gemeindlichen Forderungen oder bei (unzulässigen) indirekten Abschreibungen bei Sachanlagen.

Aufgrund des Bruttoprinzips sind die festgestellte Wertminderung von der Gemeinde auf einem gesonderten Wertberichtigungskonto bzw. auf Korrekturkonten zu erfassen, die nicht entsprechend einer Einzelwertberichtigung oder Pauschalwertberichtigung eingerichtet werden müssen. Derartige (passivischer) Konten bei gemeindlichen Forderungen stellen lediglich besondere Unterkonten zu den betreffenden aktivischen Bestandskonten dar. Sie dienen der Klarheit und Nachvollziehbarkeit der Bewertung gemeindlicher Forderungen.

Die haushaltsrechtlichen Gliederungsvorschriften für die gemeindliche Bilanz verlangen außerdem für diese Sachverhalte keine gesonderten Bilanzposten. Im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz sind solche Wertberichtigungs- bzw. Korrekturkonten durch Verrechnungen mit den betreffenden Bestandskonten (Anlagekonten) von der Gemeinde aufzulösen.

## **6.2.2 Keine Bilanzposten zulässig**

### **6.2.2.1 Im Bilanzbereich „Sachanlagen“**

Im Zusammenhang mit den zulässigen Abschreibungsmethoden hat die Gemeinde zu beachten, dass die Abschreibungen aus Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen buchhalterisch nicht nach der indirekten Methode in ihrer Anlagenbuchhaltung erfasst werden dürfen. Bei dieser Methode wird bei einer entstandenen Wertminderung nicht der Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der Bilanz verändert, sondern es wird vielmehr ein Korrekturposten „Wertberichtigungen auf Anlagen“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt.

Bei der Vielzahl der gemeindlichen Vermögensgegenstände wäre mindestens für jede Anlagengruppe ein solches Konto erforderlich. Das von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich anzuwendende Bruttoprinzip lässt aber die indirekte Methode bei gemeindlichen Abschreibungen nicht zu. Der auf den Abschlussstichtag bezogene Buchwert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. sein reeller Wertansatz muss in nach der direkten Methode ermittelt werden, denn eine Saldierung ist nicht zugelassen worden (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

Die abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde sind jeweils mit den um planmäßige Abschreibungen verminderten bzw. fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Sie dürfen nicht mit ihren historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt bleiben, denen dann ein passives Korrekturkonto gegenüberstehen würde.

### **6.2.2.2 Im Bilanzbereich „Forderungen“**

Die Vorschrift enthält die ausdrückliche Vorgabe für die Gemeinde, dass in die gemeindliche Bilanz kein neuer Posten für Wertberichtigungen zu Forderungen eingefügt werden darf. Zu jedem Abschlussstichtag müssen gemeindliche Forderungen, die uneinbringlich sein können, einer individuellen Risikoüberprüfung (Grundsatz der Einzelbewertung) unterzogen werden. Ggf. ist dann von der Gemeinde eine Wertberichtigung unter Einbeziehung der haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde (vgl. § 26 GemHVO NRW) vorzunehmen. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss bedarf es dazu sachgerechter Angaben durch die Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Einzelwertberichtigung oder eine Pauschalwertberichtigung vorgenommen wird, ist diese aus Gründen der Klarheit auf einem besonderen Wertberichtigungskonto oder Korrekturkonto als Passivkonto (indirekt) zu buchen, denn sie erfolgt üblicherweise nicht in direkter Form durch Absetzung auf der Aktivseite. Das Wertberichtigungskonto ist daher ein Konto, das zur Berichtigung des Anlagekontos bei der indirekten Abschreibung von gemeindlichen Forderungen gebildet wird. Es ist notwendig, weil bei diesem Vorgang das Anlagegut mit seinem vollen Anschaffungswert im Anlagekonto erhalten bleibt.

Auf dem Wertberichtigungskonto werden die Wertminderungen der gemeindlichen Forderungen gebucht, die oftmals als Abschreibungen bezeichnet werden. Es steht auf der Passivseite der Bilanz und bildet damit einen Korrekturposten zu den Forderungen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz. Dieses Konto wird daher auch über das Forderungskonto abgeschlossen und darf nicht in Form eines eigenständigen Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein. Es ist notwendig, weil bei diesem gemeindlichen Vorgang das Anlagegut mit seinem vollen Wert im Anlagekonto erhalten bleibt.

### **6.2.2.3 Im Bilanzbereich „Sonderposten“**

Der Gemeinde steht nicht die Möglichkeit zu, im Bereich „Sonderposten“ der gemeindlichen Bilanz einen neuen Bilanzposten für Wertberichtigungen bei Grundstückstücken auszuweisen, auch wenn dazu bei der Gemeinde z. B. Besonderheiten aufgrund von Erbbaurechten bestehen. Auf dem Wertberichtigungskonto werden z. B. die Wertminderungen der gemeindlichen Forderungen gebucht, die oftmals als Abschreibungen bezeichnet werden. Es steht auf der Passivseite der Bilanz und bildet damit einen Korrekturposten zu den Forderungen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz.

Ein Wertberichtigungskonto für Forderungen wird über das Forderungskonto abgeschlossen und darf nicht in Form eines eigenständigen Bilanzpostens in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein. Es ist notwendig, weil bei diesem gemeindlichen Vorgang das Anlagegut mit seinem vollen Wert im Anlagekonto erhalten bleibt. Der Wertberichtigungsbedarf bei Grundstücken darf dagegen nicht dem aktivierten Grundstück als Korrektur gegenübergestellt werden, sondern muss unmittelbar als außerplanmäßige Abschreibung umgesetzt und in der gemeindlichen Ergebnisrechnung in vollem Umfang erfasst werden.

### **6.3 Zu Satz 3 (Neue Bilanzposten und Anhang):**

Die Einfügung neuer Bilanzposten in die gemeindliche Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde, die nicht in den Gliederungsvorgaben nach den Absätzen 3 und 4 dieser Vorschrift enthalten sind, stellt einen so gewichtigen Tatbestand im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dar, dass die haushaltsrechtliche Vorschrift dafür ausdrücklich die Verpflichtung für die Gemeinde enthält, die Einfügung von Posten in die Bilanz gesondert im Anhang zu erläutern.

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird damit eine Nachvollziehbarkeit der eigenverantwortlichen Gestaltung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch die Gemeinde gewährleistet. Diese haushaltsrechtliche Erläuterungspflicht gilt dementsprechend auch für die Erweiterung von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz durch „Davon-Vermerke“. Auch dadurch werden gemeindliche Sachverhalte in der gemeindlichen Bilanz besonders herausgestellt. Die Gemeinde hat auch bei allen diesen Anhangsangaben eine Abwägung über den Umfang der zu gebenden Informationen vorzunehmen.



## **7. Zu Absatz 7 (Reduzierung von Bilanzposten):**

### **7.1 Zu Satz 1 (Zusammenfassung von Bilanzposten):**

#### **7.1.1 Zulässige Zusammenfassungen**

Die vorgeschriebenen Posten der gemeindlichen Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder durch die Zusammenfassung die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Ein solcher Sachverhalt kann z. B. bei einem oder mehreren Bilanzposten dann auftreten.

Ein solcher Fall liegt bei der Gemeinde vor, wenn in der gemeindlichen Bilanz unter diesen Posten keine Werte mehr anzusetzen sind, aber im Vorjahr darunter Beträge angesetzt waren. In solchen Fällen kann auch eine „nachträgliche“ Zusammenfassung in Betracht kommen, wenn es sich nicht um wesentliche Wertansätze handelt. Entsprechend der örtlich von der Gemeinde getroffenen Entscheidung ist dann auch die Gliederung der gemeindlichen Bilanz anzupassen. Die Gemeinde muss sicherstellen, dass die verbleibenden Posten in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt werden.

Die Zusammenfassung von Bilanzposten darf aber die Klarheit der Bilanz sowie die Informationsbedürfnisse der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht beeinträchtigen. Bei Bilanzposten, die als Sammelposten in der gemeindlichen Bilanz vorgesehen sind, soll daher von der Gemeinde immer geprüft werden, ob deren Volumen das Volumen der anderen spezielleren Bilanzposten übersteigt. Bei einem solchen Fall sollen ggf. zusätzlichen Posten oder „Davon-Vermerke“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Es müssen jedoch ausreichende Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss enthalten sein, damit ein zutreffendes Bild über die gemeindliche Bilanz und die notwendige Transparenz über die Bilanzdaten gewährleistet werden kann.

#### **7.1.2 Nicht zulässige Zusammenfassungen**

Eine Zusammenfassung von Posten der gemeindlichen Bilanz ist jedoch nicht in der Weise zulässig, dass auf der Aktivseite und auf der Passivseite der Bilanz nur noch die Posten vorhanden sind, die nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift einen abgegrenzten Bereich in der Bilanz der Gemeinde darstellen (vgl. Absätze 3 und 4 dieser Vorschrift). Eine solche ausgedünnte Bilanz der Gemeinde ist auch dann unzulässig, wenn die Ansätze zu den fehlenden Posten im Anhang gesondert angegeben oder sonstige Differenzierungen aufgezeigt werden.

In solchen Fällen könnten die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Bilanzleser nur mit zusätzlichem erheblichen Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Bilanz fehlerfrei ist bzw. keine pflichtigen Angaben unterlassen wurden. Die in der Vorschrift getroffene Vorgabe für eine Mindestgliederung der Bilanz ist daher als sachgerecht anzusehen. Sie gewährleistet die notwendige Transparenz über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und eine aussagefähige und Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde.

### **7.2 Zu Satz 2 (Angabepflichten im Anhang):**

Der zusammengefasste Ausweis von Posten der gemeindlichen Bilanz ist im Anhang nach § 44 GemHVO NRW anzugeben. Für die Angabepflicht im Anhang zum gemeindlichen Jahresabschluss kann dabei die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung als Anhaltspunkt dienen, denn sie dient der ordnungsmäßigen Aufzählung und der Aneinanderreihung von Bilanzposten in der örtlichen Bilanz der Gemeinde. Die Vorgabe trägt somit zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz und des Anhangs bei. Gleichwohl ist die in der Vorschrift enthaltene Nummerierung der Bilanzposten für die Anwendung in der Praxis nicht verbindlich.

### **7.3 Zu Satz 3 (Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten):**

#### **7.3.1 Die Zulässigkeit mehrerer Bilanzposten**

Die Beachtung und Anwendung des Einzelbewertungsgrundsatzes bei der Aufstellung und Gestaltung der gemeindlichen Bilanz führt grundsätzlich zu einer Eigenständigkeit und Unabhängigkeit eines Bilanzpostens von anderen Bilanzposten (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Gleichwohl ist in der Sache eine Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens auf der Aktivseite zu anderen Bilanzposten auf dieser Seite der Bilanz möglich, z. B. bei Infrastrukturvermögen auf fremdem Grund und Boden. Ebenso kann auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz eine Mitzugehörigkeit zwischen Bilanzposten bestehen, z. B. im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“.

Gemeindliche Vermögensgegenstände oder Schulden der Gemeinden dürfen daher auch unter mehreren Posten der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, wenn dadurch die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich beeinträchtigt wird oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Eine Mitzugehörigkeit eines Wertansatzes eines Bilanzpostens zu einem anderen Bilanzposten kann sich dabei aus den örtlichen Geschäftsvorfällen oder der Vermögenslage der Gemeinde ergeben, z. B. eine Jugendeinrichtung der Gemeinde auf dem Grundstück einer Kirchengemeinde.

Der Gemeinde steht es in diesem Rahmen aber grundsätzlich frei, ob sie bei wichtigen Bilanzposten neben den pflichtigen Anhangsangaben auch in ihrer Bilanz die Mitzugehörigkeit gesondert aufzeigt. Die Gemeinde muss z. B. bei der Aufnahme von Fremdkapital am Kapitalmarkt abwägen, ob aus der haushaltswirtschaftlichen Sicht der Gemeinde das aufgenommene Fremdkapital vorrangig in seiner bankrechtlichen Form „Anleihe“ unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Anleihen“ oder verwendungsbezogen nach dem Zweck der Finanzierung unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ bilanziert wird.

Die Nutzung einer örtlichen Wahlmöglichkeit durch die Gemeinde, eine entstandene Verbindlichkeit unter dem Bilanzposten „Anleihen“ und nicht unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ anzusetzen, bedarf einer besonderen Angabe und Erläuterung im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Die Entscheidung über vorgenommene Zuordnung muss nachvollziehbar sein, denn der gemeindliche Jahresabschluss ist von seinem Zweck her haushaltswirtschaftlich ausgerichtet.

In diesem Zusammenhang steht es der Gemeinde nicht frei, bei ausgeübten Wahlrechten für die gemeindliche Bilanzierung auf sachliche Anhangsangaben zu verzichten. Sie muss die Gründe aufzeigen, wenn sie einem bilanziellen Posten den Vorzug vor einem anderen Posten in der gemeindlichen Bilanz gibt. Die Gemeinde sollte dabei auch auf die Angaben zur Ergebnisrechnung bzw. zur Finanzrechnung verweisen, wenn die betreffenden bilanzrelevanten Geschäftsvorfälle auch ergebniswirksam bzw. zahlungswirksam waren.

#### **7.3.2 Die Angabepflichten im Anhang**

##### **7.3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im gemeindlichen Anhang nach § 44 GemHVO NRW sind dann besondere Angaben zu einzelnen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz zu machen, wenn bei den betreffenden Posten eine Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten besteht. Die Regelung in der Vorschrift berücksichtigt den Sachverhalt, dass sich in örtlichen Einzelfällen durchaus Überschneidungen zwischen einzelnen Bilanzposten im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung ergeben können, weil die gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden nach verschiedenen Kriterien in der gemeindlichen Bilanz angesetzt und besondere Zielsetzungen damit verfolgt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen eine Mitzugehörigkeit eines Bilanzpostens zu einem anderen Bilanzposten besteht, sollte die Zuordnung zu einem geeigneten Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz grundsätzlich nach dem haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkt erfolgen. Bei einer möglichen Doppelzugehörigkeit von gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz, z. B. im Bilanzbereich „Forderungen“ oder „Verbindlichkeiten“, soll die Gemeinde im Anhang zum Jahresabschluss über ihre Zuordnungsentscheidung und die dabei vorgenommene Schwerpunktsetzung informieren.

Diese Informationspflicht kann auch bei der Bilanzierung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen entstehen, wenn diese aus örtlichen Sachgründen jeweils zusammengefasst in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Diese Angabepflichten entsprechen den bei der Gestaltung der örtlichen Bilanz zu beachtenden Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ist dann dazu die notwendige Angabe zum weiteren dazugehörigen Bilanzposten (Mitzugehörigkeit) zu machen. Eine Vermerkplicht darüber ist innerhalb der gemeindlichen Bilanz dafür nicht vorgesehen.

Eine Anhangsangabe wird daher gefordert, um die Nachvollziehbarkeit und Transparenz beim gemeindlichen Jahresabschluss zu gewährleisten. Für die Angabepflicht im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss kann dabei die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung als Anhaltspunkt dienen, denn sie dient der ordnungsmäßigen Aufzählung und der Aneinanderreihung von Bilanzposten in der örtlichen Bilanz der Gemeinde. Sie trägt somit zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz und des Anhangs bei. Gleichwohl ist die in der Vorschrift enthaltene Nummerierung der Bilanzposten für die Anwendung in der gemeindlichen Praxis nicht verbindlich, aber durch die Gemeinde örtlich nutzbar.

#### **7.3.2.2 Die Angaben bei Anleihen**

Im Rahmen des Transparenzgebotes soll die Gemeinde nähere Angaben über ihre Anleihen im Anhang im Jahresabschluss machen und dabei auch angeben, für welche Zwecke die verfügbaren Finanzmittel eingesetzt worden sind. In den Fällen, in denen das Fremdkapital nicht am Kreditmarkt, sondern in der bankrechtlichen Form „Anleihe“ am Kapitalmarkt aufgenommen worden ist, kommt ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter dem besonderen Bilanzposten „Anleihe“ in Betracht.

In solchen Fällen besteht wegen der haushaltsrechtlichen Verwendungsvorgaben eine Mitzugehörigkeit zu den Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ oder „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ (vgl. §§ 86 und 89 GO NRW). Eine Angabe über eine solche Mitzugehörigkeit im Anhang im Jahresabschluss unverzichtbar. Nur durch entsprechende Informationen im Anhang kann von der Gemeinde aufgezeigt und nachgewiesen werden, dass die Aufnahme und Verwendung des Fremdkapitals durch die Gemeinde unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben erfolgt ist.

Der Gemeinde steht es dabei nicht frei, auf solche Angaben zu verzichten, wenn sie ihr Fremdkapital den Kreditmarkt nutzt. Eine Angabe im Anhang z. B., mit der darüber informiert wird, dass eine Anleihe mit einem Emissionsvolumen von 150 Mio. Euro im Jahre 2009 emittiert worden ist, die handelbar ist und die Anleihe eine Laufzeit bis zum Jahre 2015 hat, ist allein nicht als ausreichend anzusehen. Es müssen zu einer solchen Sachlage weitere Informationen in Bezug auf den zulässigen Umgang mit einer solchen Anleihe im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegeben werden

**8. Zu Absatz 8 (Beachtung des Kontierungsplans):**

**8.1 Allgemeine Sachlage**

Die Regelung bestimmt, dass die Gemeinde bei der Aufstellung der Bilanz den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan zugrunde zu legen hat, der u. a. auch die Zuordnung von Vermögensgegenständen und Schulden zu den Posten der Bilanz auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Absatz 7 GemHVO NRW festlegt. Der Kontierungsplan gewährleistet die Nachprüfbarkeit der gemeindlichen Buchführung, sichert die Vergleichbarkeit und genügt den finanzstatistischen Anforderungen (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**8.2 Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz**

Der Kontierungsplan stellt einen verbindlichen Leitfaden für die gemeindliche Praxis dar und enthält die Zuordnung der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenarten zu den Posten der Bilanz der Gemeinde auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Absatz 7 GemHVO NRW (vgl. Abbildung 754).

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>		
<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>NKF-KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Immaterielle Vermögensgegenstände	01 Immaterielle Vermögensgegenstände	Konzessionen Lizenzen DV-Software
Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	Grünflächen (Erholungsflächen als Parkanlagen oder sonstige Freizeit- und Erholungsflächen) Ackerland (landwirtschaftlich oder gartenbaulich genutzte Flächen) Wald, Forsten Sonstige unbebaute Grundstücke
Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen, Grundstücke mit Schulen Grundstücke mit Wohnbauten Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden
Infrastrukturvermögen	04 Infrastrukturvermögen	Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (Unbebaute Grundstücke sowie Grund und Boden von bebauten Grundstücken) Brücken und Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen (Kläranlagen, Abwasserkanäle, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen, öffentliche Toiletten) Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (Strom-, Gas-, Wasserleitungen und dazu gehörige Anlagen, wasserbauliche Anlagen)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>		
<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>NKF-KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Bauten auf fremdem Grund und Boden	05 Bauten auf fremdem Grund und Boden	Keine weiteren Festlegungen
Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten usw. Baudenkmäler, Bodendenkmäler, sonstige Kulturdenkmäler
Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	Keine weiteren Festlegungen
Betriebs- und Geschäftsausstattung	08 Betriebs- und Geschäftsausstattung	Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, Werkzeuge u.a.
Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	Keine weiteren Festlegungen
Anteile an verbundenen Unternehmen	10 Anteile an verbundenen Unternehmen	Keine weiteren Festlegungen
Beteiligungen	11 Beteiligungen	Anteile an Kapitalgesellschaften (auch Gemeinnützige Gesellschaften) Anstalten des öffentlichen Rechts Anteile an sonstigen juristischen Personen, z. B. Zweckverbände Rechtlich selbstständige Stiftungen Beteiligungen an Personengesellschaften
Sondervermögen	12 Sondervermögen	Sondervermögen nach § 97 Absatz 1 Nummern 3 und 4 der Gemeindeordnung
Ausleihungen	13 Ausleihungen	Ausleihungen an verbundene Unternehmen an Beteiligungen an Sondervermögen Anteile an Genossenschaft sind als „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen
Wertpapiere	14 Wertpapiere	Wertpapiere in Form von Unternehmensanteilen Sonstige Wertpapiere <i>(In der Bilanz getrennt bei Anlage- oder Umlaufvermögen anzusetzen.)</i>
Vorräte	15 Vorräte	Rohstoffe/Fertigungsmaterial Hilfsstoffe, Betriebsstoffe Waren Unfertige/fertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen Zu veräußernde Bau- und Gewerbegrundstücke Geleistete Anzahlungen auf Vorräte Sonstige Vorräte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>		
<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>NKF-KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	Öffentlich-rechtliche Gebührenforderungen, z. B. aus Gebühren, Beiträgen, Steuern Forderungen aus Transferleistungen Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen
Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	Privatrechtliche Forderungen gegenüber Dritten, z. B. dem privaten Bereich, dem öffentlichen Bereich, gegen gemeindliche Betriebe Sonstige Vermögensgegenstände
Liquide Mittel	18 Liquide Mittel	Guthaben bei Banken, Kreditinstituten, der Bundesbank, der Europäischen Zentralbank u.a. Entgegennahme von Schecks Kassenbestand in Form von Bargeld
Aktive Rechnungsabgrenzung	19 Aktive Rechnungsabgrenzung	Kreditbeschaffungskosten Zölle und Verbrauchssteuern Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen Aktive RAP für geleistete Zuwendungen
Eigenkapital	20 Eigenkapital	Allgemeine Rücklage Sonderrücklage Ausgleichsrücklage Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag Verrechnungen (§ 43 Absatz 3 GemHVO NRW)
<i>(kein Bilanzausweis)</i>	21 Wertberichtigungen	Einzelwert- und Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen
Sonderposten	23 Sonderposten	Sonderposten aus Zuwendungen Sonderposten aus Beiträgen Sonderposten für den Gebührenaussgleich Sonstige Sonderposten
Pensionsrückstellungen	25 Pensionsrückstellungen	Pensionsrückstellungen für Beschäftigte für Versorgungsempfänger
Rückstellungen für Deponien und Altlasten	26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten	Keine weiteren Festlegungen
Instandhaltungsrückstellungen	27 Instandhaltungsrückstellungen	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
Sonstige Rückstellungen	28 Sonstige Rückstellungen	Rückstellungen für nicht in Anspruch genommenen Urlaub für Arbeitszeitguthaben für die Aufbewahrung von Unterlagen für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit
Anleihen	30 Anleihen	Anleihen für Investitionen zur Liquiditätssicherung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

<b>DIE ZUORDNUNGEN FÜR DIE GEMEINDLICHE BILANZ</b>		
<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>NKF-KONTENGRUPPE</b>	<b>VERBINDLICHE ZUORDNUNG</b>
Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen von Beteiligungen von Sondervermögen vom öffentlichen Bereich von Kreditinstituten
Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	Keine weiteren Festlegungen
Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen Schuldübernahmen Leibrentenverträge Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte Leasingverträge Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Vorgänge
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegen verbundene Unternehmen gegen Beteiligungen gegen Sondervermögen gegen den öffentlichen Bereich gegen den privaten Bereich im Ausland
Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen gegen verbundene Unternehmen gegen Beteiligungen gegen Sondervermögen gegen den öffentlichen Bereich gegen übrige Bereiche
Sonstige Verbindlichkeiten	37 Sonstige Verbindlichkeiten	Sonstige Verbindlichkeiten Steuerverbindlichkeiten aus den Steuerarten gegenüber Sozialversicherungsträgern gegenüber Mitarbeitern, Organmitgliedern und Gesellschaftern
Erhaltene Anzahlungen	38 Erhaltene Anzahlungen	Erhaltene Anzahlungen
Passive Rechnungsabgrenzung	39 Passive Rechnungsabgrenzung	Passive RAP für erhaltene Zuwendungen

*Abbildung 754 „Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 41 GemHVO NRW**

Die aufgezeigten Zuordnungen zur gemeindlichen Bilanz ermöglichen der Gemeinde eine weitere sinnvolle Untergliederung ihrer Bilanzposten im gemeindlichen Jahresabschluss. Sie kann bei örtlichem Bedarf eigenverantwortlich von der Gemeinde vorgenommen werden, um die haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse und örtlichen Gegebenheiten sachgerecht abzubilden. Die Gemeinde hat dann im Anhang zur vorgenommenen bilanziellen Differenzierung entsprechende Erläuterungen zu geben. Der Anhang kann aber auch ergänzend zur gemeindlichen Bilanz eine solche Differenzierung mit den Erläuterungen enthalten.

XXXXXXXXXXXX



**§ 42**  
**Rechnungsabgrenzungsposten**

(1) <sup>1</sup>Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn Sachzuwendungen geleistet werden.

(2) <sup>1</sup>Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. <sup>2</sup>Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

(3) <sup>1</sup>Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet werden.

**Erläuterungen zu § 42:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung**

**1.1 Der Bedarf für eine Periodisierung**

Das Ziel der gemeindlichen Rechnungsabgrenzung ist es, die aus der Geschäftstätigkeit der Gemeinde entstehenden Aufwendungen und erzielbaren Erträge, unabhängig von dem damit verbundenen Zahlungsmittelfluss, periodengerecht dem Haushaltsjahr zuzuordnen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 GemHVO NRW). Den Ausgangspunkt dafür stellen die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Gemeinde dar, dass das Haushaltsjahr dem Kalenderjahr (1. Januar bis 31. Dezember) entsprechen muss und der Grundsatz der Jährlichkeit in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zur Anwendung kommen muss.

Die gemeindlichen Geschäftsvorfälle erstrecken sich oftmals auf Zeiträume, die über das Haushaltsjahr hinausgehen. Die Gemeinde hat daher eine periodengerechte Zuordnung und Buchung von gemeindlichen Erträgen und Abwendungen sowie die auf das Haushaltsjahr bezogene kassenmäßige Erfassung der Einzahlungen und Auszahlungen zu gewährleisten (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die zeitbezogene Abgrenzung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle wird dabei durch die Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz aufgezeigt (vgl. § 42 GemHVO NRW).

Aufgrund der Pflicht zur zutreffenden wirtschaftlichen Zurechnung der Geschäftsvorfälle zum Haushaltsjahr wird eine sachgerechte Verteilung der entstandenen Erträge und Aufwendungen erforderlich. Derartige Geschäftsvorfälle dürfen dabei nicht zu einem Vermögenswert für die Gemeinde führen, der in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist. Ebenso darf keine passivierungspflichtige Verpflichtung der Gemeinde entstanden sein. Erst dann sind von der Gemeinde bedarfsgerecht die notwendigen Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) zu bilden, um eine periodengerechte Ergebnisermittlung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu gewährleisten.

Eine gemeindliche Rechnungsabgrenzung ist daher immer dann von der Gemeinde vorzunehmen, wenn nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit im abgelaufenen Haushaltsjahr bei der Gemeinde Zahlungen eingegangen oder von ihr geleistet worden sind, die Aufwendungen oder Erträge jedoch erst späteren Haushaltsjahren zuzurechnen und die Beträge nicht geringfügig sind. Den Rechnungsabgrenzungsposten liegen dabei gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zugrunde, bei denen Leistung und Gegenleistung von zeitbezoge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

ner Natur sind, jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinanderfallen, sodass die Zahlungen als Ausgaben oder Einnahmen anzusehen sind. Dabei ist das Ende des Haushaltsjahres (31. Dezember, 24.00 Uhr) maßgebend.

Die Rechnungsabgrenzungsposten dienen dazu, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen und stellen deshalb ergänzende Korrekturposten (Bilanzierungshilfen) zu den Vermögens- und Schuldenposten auf der Aktivseite und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz dar. In den gemeindlichen Leistungsfällen, in denen es jedoch an einer Zahlungsleistung fehlt, ist von der Gemeinde eine periodenbezogene Rechnungsabgrenzung nicht über die Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz, sondern über die Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten vorzunehmen.

## 1.2 Die Erfordernisse

Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ergibt sich für die Gemeinde, wenn bei einem gegenseitigen Leistungsaustausch, bei dem für eine bestimmte Zeit von der Gemeinde und von einem Dritten Leistungen zu erbringen sind, diese Leistungen und die Gegenleistungen zeitlich auseinanderfallen, z. B. wenn haushaltsjahrbezogene Aufwendungen und Erträge und die jeweils dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen.

Einer Rechnungsabgrenzung wird aber auch vielfach auch ohne einen gegenseitigen Leistungsaustausch erforderlich, weil von der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag erforderliche Ausgaben geleistet werden oder sie Einnahmen erhält, die nach ihrem vorgesehenen Zweck jedoch erst Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen, z. B. Leistungen der sozialen Sicherung, Mietzahlungen im Voraus. Durch eine Rechnungsabgrenzung werden aber keine Maßnahmen der Gemeinde in bilanzieller Hinsicht auf mehrere Jahre aufgeteilt oder dort erfasst, weil ein Dritter ggf. gemeindliche Maßnahmen durchführt.

Die zeitliche Einordnung eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles bzw. die zeitliche Komponente sind damit prägend für die Rechnungsabgrenzung im Rahmen der jährlichen Haushaltswirtschaft. Für eine gemeindliche Rechnungsabgrenzung müssen zum jeweiligen Abschlussstichtag folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (vgl. Abbildung 755).

<b>DIE VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE RECHNUNGSABGRENZUNG</b>
<b>Zur Vornahme einer Rechnungsabgrenzung muss bei Geschäftsvorfällen der Gemeinde vorliegen:</b>
- Eine Ausgabe oder Einnahme vor dem Abschlussstichtag.
- Die Ertrags- oder Aufwandswirksamkeit nach dem Abschlussstichtag.
- Ein fest bestimmter Zeitraum von mehreren Jahren.
- Die Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit.

*Abbildung 755 „Die Voraussetzungen für die Rechnungsabgrenzung“*

Die Gemeinde hat im Rahmen ihres Jahresabschlusses unter Beachtung des Periodenprinzips für das Haushaltsjahr zu ermitteln, ob gemeindliche Geschäftsvorfälle bzw. Sachverhalte zum Abschlussstichtag vorliegen, die eine bilanzielle Rechnungsabgrenzung erforderlich machen, z. B. weil Finanzleistungen der Gemeinde nicht nur bezogen auf das Haushaltsjahr, sondern auch für folgende Jahre (im Voraus) erbracht werden. Sie muss periodenge-

recht den jeweiligen betragsmäßigen Umfang und die zu beachtende konkrete Zeitdauer ermitteln, um in ihrer Bilanz die notwendigen Wertansätze unter den Rechnungsabgrenzungsposten als Korrekturposten ansetzen zu können (vgl. Beispiel 140).

**BEISPIEL:**

**Der Begriff „Im Voraus“ bei der Rechnungsabgrenzung**

Bei der Vornahme der Rechnungsabgrenzung hat die Gemeinde hinsichtlich der Erfordernisse darauf zu achten, ob die Abgrenzung z. B. aufgrund rechtlicher oder vertraglicher Vorgaben vorzunehmen ist. Es kann dadurch z. B. eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten in der Form bestehen, dass die Gemeinde ihre Finanzleistung „im Voraus“ zu erbringen hat.

In solchen Fällen muss von der Gemeinde stichtagsbezogen geprüft werden, ob tatsächlich eine Vorgabe besteht, die zu einer Rechnungsabgrenzung führt. Ein Abgrenzungssachverhalt entsteht z. B. für die Beamtenbesoldung, weil gesetzlich bestimmt worden ist, dass die Dienstbezüge an die Beamten „monatlich im Voraus“ gezahlt werden (vgl. § 3 Absatz 4 BBesG). Ein Abgrenzungssachverhalt liegt dagegen nicht bei Finanzleistungen nach dem Kinderbildungsgesetz vor, weil in der Durchführungsverordnung bestimmt wurde, dass „jeweils im Voraus zu Beginn eines Monats“ auszuzahlen ist (vgl. § 4 Absatz 2 DVO KiBiz NRW).

*Beispiel 140 „Der Begriff „Im Voraus“ bei der Rechnungsabgrenzung“*

Die Gemeinde muss die nicht auf das Haushaltsjahr bezogenen Beträge abgrenzen und diese Beträge in ihrer Bilanz unter der passiven Rechnungsabgrenzung ansetzen. Bei einem mehrjährigen Zeitraum hat die Gemeinde die Auflösung der Rechnungsabgrenzung i. d. R. gleichmäßig über den gesamten Vertragszeitraum auf die einzelnen Haushaltsjahre vornehmen, z. B. bei erbbaurechtlichen Verträgen, wenn die Gemeinde den vereinbarten Erbbauzins für die gesamte vertragliche Laufzeit von 99 Jahren im Voraus erhält.

Einer gemeindlichen Rechnungsabgrenzung bedarf es jedoch nicht bei Zahlungen an die Gemeinde, durch die zwei oder mehrere Haushaltsjahre betroffen sind, jedoch der Dritte die Zahlungen vergangenheitsbezogen leistet, z. B. für sechs Monate des Haushaltsjahres und sechs Monate des Vorjahres. Derartige Sachverhalte stellen keine Tatbestände, auch keine Ausnahmetatbestände, für eine gemeindliche Rechnungsabgrenzung dar. Vielmehr werden durch nachträgliche Zahlungen eines Dritten lediglich bestehende Forderungen bzw. offene Ansprüche der Gemeinde erfüllt.

## **2. Die Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten**

### **2.1 Die Bilanzierungskriterien**

Beim Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde die betreffenden Geschäftsvorfälle immer danach zu überprüfen, ob die Rechnungsabgrenzung nicht durch andere Bilanzposten sachgerecht möglich ist, z. B. durch den Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“. Sofern ein Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz anzusetzen ist, muss von der Gemeinde festgelegt werden, ob eine „aktive“ oder „passive“ Rechnungsabgrenzung vorzunehmen ist. Es muss neben dem Periodenbezug auch ein unmittelbarer Zusammenhang zu einem gemeindlichen Vermögenswert bestehen.

Die gemeindliche Rechnungsabgrenzung ist einerseits ein Ausdruck einer noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtung aus einem gemeindlichen Geschäftsvorfall, die der sofortigen vollständigen ergebniswirksamen Vereinnahmung einer erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung oder einer geleisteten Auszahlung entgegensteht. Andererseits muss der Zeitraum, auf den sich die bei der Gemeinde eingehenden oder zu leistenden Zahlungen beziehen, kalendermäßig bestimmbar sein, um einen Rechnungsabgrenzungsposten als Korrekturposten in der ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

meindlichen Bilanz ansetzen zu können. Die zeitliche Dauer muss daher berechenbar sein oder sich aus dem bei der Gemeinde vorliegenden Sachverhalt ergeben.

Der Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz erfordert einerseits, dass es Zahlungsvorgänge bei der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag gibt, die sich nicht oder nur zum Teil auf das Haushaltsjahr beziehen und daher auch andere Haushaltsjahre berühren. Die Zahlungsvorgänge umfassen dabei bare und unbare Zahlungen, auch in Form von Schecks sowie gleichzustellende Vorgänge in Form einer Erhöhung der Forderungen oder Verminderung des Bestandes der Verbindlichkeiten der Gemeinde. Von der Gemeinde dürfen daher nur für transitorische Vorgänge entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (vgl. Abbildung 756).

<b>BILANZIELLE RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN</b>		
	<b>TRANSISTORISCHE POSTEN</b>	<i>(Antizipative Posten nicht zulässig)</i>
<b>Aktivisch</b>	Auszahlung jetzt, Aufwendung später	Ertrag jetzt, Einzahlung später
<b>Passivisch</b>	Einzahlung jetzt, Ertrag später	Aufwand jetzt, Auszahlung später

*Abbildung 756 „Die Arten der gemeindlichen Rechnungsabgrenzungsposten“*

Die Rechnungsabgrenzung ist einerseits ein Ausdruck einer noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtung aus einem gemeindlichen Geschäftsvorfall, die der sofortigen vollständigen ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht. Andererseits muss der Zeitraum, auf den sich die bei der Gemeinde eingehenden oder zu leistenden Zahlungen beziehen, kalendermäßig bestimmbar sein, um einen Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz ansetzen zu können. Die Dauer muss daher grundsätzlich berechenbar sein und muss sich aus dem jeweils vorliegenden Sachverhalt ergeben.

Für die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten ist wie für die anderen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz das allgemeine Saldierungsverbot zu beachten (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO). Diese Bilanzposten dürfen daher ebenfalls nicht miteinander verrechnet werden. Das Verrechnungsverbot gilt auch bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, bei denen z. B. die Gemeinde eine erhaltene Zuwendung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an einen Dritten weiterleitet, und deshalb ein aktiver und ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen ist.

Von der Gemeinde sind außerdem bei der Bilanzierung von gemeindlichen zahlungsrelevanten Sachverhalten, die sich auf mehrere Haushaltsjahre erstrecken und bei denen Erträge und Aufwendungen periodengerecht auf mehrere Haushaltsjahre aufzuteilen sind, unter den betreffenden Rechnungsabgrenzungsposten keine Zinseffekte zu berücksichtigen. Es ist dabei die Zeitdauer nicht relevant, auf die sich die erhaltenen Einnahmen oder geleisteten Ausgaben erstrecken bzw. ergebniswirksam zu verteilen sind.

**2.2 Die Leistungspflicht der Gemeinde**

Die Rechnungsabgrenzungsposten, die der periodischen Ergebnismittlung dienen, sind dann auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde eine Auszahlung an Dritte leistet, die ihre Gegenleistung vollständig oder anteilig nicht im Zeitraum des Haushaltsjahres erbringen müssen, z. B. Versicherungsbeiträge für ein Versicherungsjahr, dass nicht mit dem Haushaltsjahr übereinstimmt. Diese Sachlage gilt entsprechend für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz, wenn die Gemeinde eine Zahlung für mehrere Haushaltsjahre im Voraus erhalten hat, z. B. eine Mietvorauszahlung.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

Bei der Gemeinde entstehen vielfältige Geschäftsvorfällen der Gemeinde, bei denen die Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr kassenwirksam werden, die Erträge und Aufwendungen aber erst dem Folgejahr oder noch weiteren Folgejahren zuzurechnen sind. Die Gemeinde hat bei solchen Sachverhalten zum Abschlussstichtag eine Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, um eine periodengerechte Zurechnung der erzielten Erträge und der entstandenen Aufwendungen sicherzustellen. Nachfolgend werden daher einige Beispiele für eine Rechnungsabgrenzung aufgezeigt (vgl. Abbildung 757).

<b>MÖGLICHE RECHNUNGSABGRENZUNGSFÄLLE</b>		
	<b>ABGRENZUNGSERFORDERNIS</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
<b>Aktivisch</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Beamtenbesoldung,</li> <li>- Sozialversicherungsbeiträge,</li> <li>- Geleistete Zuwendungen,</li> <li>- Disagio bei Verbindlichkeiten,</li> <li>- Versicherungsbeiträge</li> </ul>	§ 3 Absatz 4 Satz 1 BBesG § 26 Absatz 4 Satz 2 BSGB IV (örtliche Entscheidung) § 42 Absatz 2 GemHVO NRW (nach vertraglichem Versicherungsjahr)
<b>Passivisch</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erhaltene Vorauszahlungen bei Miete/Pacht,</li> <li>- Erhaltene Zuwendungen,</li> <li>- Erhaltene Nutzungsgebühren,</li> </ul>	(örtliche Verträge)  (Entscheidung des Zuwendungsgebers) (örtliche Entscheidung)

*Abbildung 757 „Die Arten gemeindlicher Rechnungsabgrenzung“*

Die Notwendigkeit für eine haushaltswirtschaftliche Rechnungsabgrenzung durch die Gemeinde ergibt sich grundsätzlich aus bestehenden rechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde. Für die Beamten ist z. B. bestimmt, dass sie ihre Besoldung monatlich im Voraus erhalten, sodass die Besoldung für den Monat Januar im Dezember des Vorjahres von der Gemeinde zu zahlen ist und deswegen unter die vorzunehmende gemeindliche Rechnungsabgrenzung fällt (vgl. § 3 Absatz 4 BbesG).

Die Rechnungsabgrenzung kann aber auch aus den örtlichen Entscheidungen der Gemeinde entstehen bzw. erforderlich werden, z. B. wenn die Gemeinde entschieden hat, dass Hilfe- oder Leistungsempfänger ihre Unterstützung bereits ab dem ersten eines Monats verfügbar haben sollen, sodass die Auszahlungen bei der Gemeinde am Ende des Vormonats erfolgen müssen. Die Gemeinde sollte ihre Zahlungsverpflichtungen sorgfältig prüfen, um eine zutreffende Periodenabgrenzung zu erreichen.

### **2.3 Keine Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten**

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Rechnungsabgrenzungsposten keine bilanziellen „Vermögensposten“ oder „Schuldenposten“, sind, sondern bilanzielle Korrekturposten darstellen. Die unter diesen Bilanzposten erfassten Ansätze sind daher auch nicht zu bewerten, wie es sonst beim Vermögen und den Schulden der Gemeinde für den Ansatz in der Bilanz zu erfolgen hat.

Die aktive Rechnungsabgrenzung stellt daher für die Gemeinde keine Vermögensposition dar und die passive Rechnungsabgrenzung hat keinen Verbindlichkeitscharakter. Dem zulässigen Ansatz von transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten auf den beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz liegen gemeindliche Geschäftsvorfälle mit jeweils abgeschlossenen Zahlungsvorgängen zugrunde, bei denen jedoch einer der Vertragspartner seine Leistungen noch erfüllen muss.

Die Leistungen sind jedoch vom Umfang und von der Zeit her bereits abschließend bestimmt, sodass sich auch der spätere Ertrag oder Aufwand in folgenden Haushaltsjahren konkret bestimmen lässt. Die Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz unterstützen deshalb die haushaltsrechtlich geforderte periodengerechte Abgrenzung. Sie haben daher nur einen Verteilungscharakter über einen mehrjährigen Zeitraum. Deren Ansatz ist zu berechnen und nicht durch eine Bewertung zu ermitteln. Ein Vergleich des Ansatzes des Haushaltsjahres mit dem Ansatz des Vorjahres ist wegen der Klassifizierung der Rechnungsabgrenzungsposten sachlich und wirtschaftlich nicht geboten.

#### **2.4 Die „parallele“ Rechnungsabgrenzung**

Die Rechnungsabgrenzungsposten dienen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz dazu, geleistete Zahlungen periodengerecht aufzuteilen und entsprechend auf der Passivseite die erhaltenen Zahlungen. Sie stellen deshalb ergänzende Korrekturposten (Bilanzierungshilfen) zu den Vermögens- und Schuldenposten der Bilanz dar. Diese Gegebenheiten hat die Gemeinde zu berücksichtigen, wenn sie einem Dritten, der gemeindliche Aufgaben erfüllt, eine Zuwendung gewährt, und gleichzeitig zur dieser Aufgabenerfüllung von einem anderen Dritten eine Zuwendung erhalten hat. Die Gemeinde darf z. B. pauschale Investitionszuweisungen des Landes an Dritte weiterleiten, wenn die Dritten gemeindliche Aufgaben erfüllen.

Die Gemeinde hat bei der Gewährung „aktivierbarer“ Zuwendungen sowie bei gemeindlichen Vermögensgegenständen, die in Form von Sachzuwendungen an Dritte abgegeben werden, zu prüfen, ob sie dafür von einem Dritten eine Finanzleistung erhalten hat, die in die Zuwendungsgewährung einzubeziehen ist oder einbezogen wurde. In solchen Fällen von beiderseitigen Finanz- und/oder Sachzuwendungen ist bei der gemeindlichen Rechnungsabgrenzung entsprechend der geltenden Regelung zu verfahren.

Für die erhaltene Finanzleistung ist dann eine passive Rechnungsabgrenzung vorzusehen, wenn nicht wegen der Aktivierung eines zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz ein Sonderposten für Zuwendungen auf der Passivseite der Bilanz anzusetzen ist. Das Zusammenspiel der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzung bleibt solange bestehen, bis die festgelegte Zeitdauer für die periodengerechte Verteilung der Finanzleistungen oder Sachleistungen abgelaufen ist.

In diesem Zeitraum muss es daher auch bei der jährlichen periodengerechten Verteilung zu einem Gleichklang zwischen der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzung kommen. Diese Sachlage bedingt jedoch nicht, jährlich den Ansatz auf beiden Seiten mit dem gleichen Betrag aufzulösen, sondern nur mit dem gleichen Anteil. Das Zusammenspiel besteht auch hinsichtlich der Ergebniswirksamkeit der Beträge sowie der Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage.

Bei Sachzuwendungen hat die Gemeinde zu berücksichtigen, dass die Hingabe des Vermögensgegenstandes an einen Dritten eine unentgeltliche Veräußerung ist, zu einem Abgang bei der Gemeinde führt und den Hauptgegenstand des gemeindlichen Geschäftsvorfalles darstellt. Im Ergebnis sind daher bei Sachzuwendungen der Gemeinde die Aufwendungen und die Erträge aus der Auflösung der entsprechenden (restlichen) Anteile im aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde hat solche Erträge und Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis der Ergebnisrechnung auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **2.5 Der Verzicht auf Rechnungsabgrenzungsposten**

Die Gemeinde kann in ausgewählten örtlichen Einzelfällen unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auf eine Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge verzichten. Sie muss dazu eine konkrete betragsmäßige Wertgrenze festlegen. Der Ansatz von aktiven und/oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeind-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

lichen Bilanz kann dann entfallen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 3 und Absatz 4 Nummer 5 GemHVO NRW). Eine solche Vorgehensweise ist sachgerecht, wenn durch den Ansatzverzicht keine Beeinträchtigung der Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln, zu erwarten ist.

Von der Gemeinde ist im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich und sachgerecht zu entscheiden, ob und in welchem Umfang eine Geringfügigkeitsgrenze für die örtliche Rechnungsabgrenzung festgelegt werden soll. Die Gemeinde kann eine gesonderte Festlegung für vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben treffen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Sie kann gesondert davon eine Abgrenzung für vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen vornehmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Die Gemeinde kann auch nur eine Bagatellgrenze festlegen, die sich sowohl auf die Einnahmen als auch auf die Ausgaben der Gemeinde bezieht. Die Festlegung einer Bagatellgrenze für die örtliche Rechnungsabgrenzung ist vergleichbar mit der Festlegung einer Abgrenzung für den Verzicht auf die Einziehung der Gemeinde zustehender Kleinbeträge. Die Gemeinde soll die Festlegung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse vornehmen (vgl. § 23 Absatz 4 GemHVO NRW).

Für die Abgrenzung zwischen einem Verzicht auf eine Rechnungsabgrenzung und einer Pflicht zur Rechnungsabgrenzung kann von der Gemeinde eine betragsmäßig bestimmte Wertgrenze aber auch eine prozentual bestimmte Wertgrenze festgelegt werden. Die örtliche festgelegte Geringfügigkeitsgrenze ist regelmäßig im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss anzugeben (vgl. § 44 GemHVO NRW).

### **3. Anzahlungen und Rechnungsabgrenzung**

#### **3.1 Die geleisteten Anzahlungen**

In der gemeindlichen Bilanz sind im Anlagevermögen im Bilanzbereich „Immaterielle Vermögensgegenstände“ und im Bilanzbereich „Sachanlagen“ die von der Gemeinde geleisteten geldlichen Anzahlungen auf künftige Vermögensgegenstände der Gemeinde gesondert anzusetzen. Im Umlaufvermögen sind die für Vorräte geleisteten Anzahlungen der Gemeinde gesondert anzusetzen.

Diese gesonderten Bilanzposten sind geboten, denn die Anzahlungen stellen Vorausleistungen der Gemeinde für die grundsätzlich aktivierungsfähigen neuen Vermögensgegenstände aufgrund schwebender Geschäfte dar. Derartige Vermögensgegenstände können erst nach ihrer Inbetriebnahme oder nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Gemeinde unter dem zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden.

In der gemeindlichen Bilanz können unter der aktiven Rechnungsabgrenzung aber auch von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen anzusetzen sein. Eine solche Bilanzierung von gemeindlichen „Vorauszahlungen“ an Dritte setzt für die Gemeinde voraus, dass zum sachlichen Zweck der Zahlungsverpflichtung auch ein von der Gemeinde konkreter (Verwendungs-) Zeitraum bestimmt worden ist, z. B. im Rahmen der Gewährung von investiven Zuwendungen, bei denen dem Zuwendungsempfänger auch ein Zeitraum für die Nutzung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vorgegeben wird.

Das wichtigste Abgrenzungskriterium zwischen den beiden Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ und „Aktive Rechnungsabgrenzung“ stellt die Zeitkomponente dar. Unter dem Bilanzposten "Geleistete Anzahlungen" sind regelmäßig die gemeindlichen Leistungen anzusetzen, die unter einem sachbezogenen Zweck geleistet werden und nicht unter der Prämisse eines konkreten Zeitraumbezugs erfolgen. Im Sinne der gemeindlichen Periodenabgrenzung kommt daher kein Ansatz von geleisteten Anzahlungen als Finanzleistungen unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ in Betracht.

Ein „Verzicht“ auf eine Erstattung durch die Gemeinde aufgrund einer erfolgten Abrechnung, z. B. ein Verzicht auf die Erstattung eines nicht benötigten Umlagebetrages, und die Umwandlung dieses Erstattungsbetrages in eine „erhaltene (freiwillige) Vorauszahlung“ ermöglicht keine Rechnungsabgrenzung nach den haushaltsrechtlich bestimmten Gegebenheiten. Der Rechnungsabgrenzung steht dabei auch entgegen, dass die Gemeinde als Empfänger einer Erstattung ohne Verpflichtung keine Auszahlungen leisten darf.

### **3.2 Die erhaltenen Anzahlungen**

In der gemeindlichen Bilanz können von Dritten an die Gemeinde geleisteten Anzahlungen unter der passiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen sein. Das wichtigste Kriterium für einen solchen Ansatz stellt die Zeitkomponente dar. Bei Anzahlungen eines Zuwendungsgebers ist z. B. der Ansatz unter einem Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz davon abhängig, ob sofort eine zweckentsprechende Verwendung des erhaltenen Zuwendungsbetrages erfolgt ist. In diesen Fällen hat die Gemeinde regelmäßig zwischen einem Ansatz im Bilanzbereich „Sonderposten“ (verwendete Zuwendung) und einem Ansatz im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ (noch nicht verwendete Zuwendung) zu unterscheiden.

Die Bilanzierung von erhaltenen „Vorauszahlungen“ von Dritte unter der passiven Rechnungsabgrenzung setzt für die Gemeinde nicht nur einen entsprechenden sachbezogenen Zahlungsanspruch voraus. Zum sachlichen Zweck muss für die Gemeinde auch ein konkreter (Verwendungs-) Zeitraum bestimmt worden sein, z. B. im Rahmen einer gewünschten Leistungserbringung, zu der vom Dritten auch ein Zeitraum vorgegeben wird. Eine gegenüber dem Dritten als Auftraggeber noch nicht erfüllte Verpflichtung der Gemeinde ermöglicht dagegen keine Rechnungsabgrenzung nach den haushaltsrechtlich bestimmten Gegebenheiten.

### **4. Sachzuwendungen und Rechnungsabgrenzung**

Die Gemeinde erbringt gegenüber Dritten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung nicht nur Finanzleistungen, sondern oftmals auch Sachzuwendungen. Sie überträgt z. B. einen nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand an einen Dritten, weil dieser anstelle der Gemeinde die gemeindliche Aufgabe erfüllt. Die Gemeinde hat aufgrund solcher Geschäftsvorfälle einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn die geldwerte Sachschenkung zur Nutzung über einen mehrjährigen Zeitraum vorgesehen ist und die Abgabe des Vermögenswertes deshalb mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Dritten verbunden wird.

Die Gemeinde hat dabei i.d.R. den vollen Wert ihres abzugebenden Vermögens zum Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und unter Beachtung der Vorschrift des § 90 GO NRW über die Abgabe zu entscheiden. Durch die darauf ausgerichtete ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung werden in bilanzieller Hinsicht die Sachzuwendungen der Gemeinde an Dritte den Finanzzuwendungen an Dritte gleichgestellt. Die gleiche Handhabung ist sachlich vertretbar, denn der Dritte erhält ein nutzbares Wirtschaftsgut i.d.R. unentgeltlich oder zu einem erheblich niedrigeren Preis. Sie erfolgt auch in der internationalen Rechnungslegung, denn dort sind monetäre und nicht monetäre Zuwendungen in der gleichen Art und Weise zu bilanzieren (vgl. IAS 20.24).

Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen besteht zum Abschlussstichtag eine Pflicht der Gemeinde für einen Ansatz unter der Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz genauso wie bei den gemeindlichen Finanzleistungen an Dritte in Form von Zuwendungen. Der ermittelte finanzielle Wert des abgegebenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Rechnungsabgrenzungsbetrag dar. Die sich in den Folgejahren daran anschließende jahresbezogene Auflösung eines solchen Rechnungsabgrenzungspostens soll an der noch möglichen Restnutzungsdauer des abgegebenen Vermögensgegenstandes orientiert werden.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

Die daraus entstehenden Aufwendungen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, denn die Hingabe des Vermögensgegenstandes führt zu einem Abgang des Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde. Eine Erfassung der Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kommt daher nicht in Betracht, sondern nur deren nachrichtlicher Nachweis nach dem in der Ergebnisrechnung auszuweisenden Jahresergebnis (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

In den Fällen, in denen der abzugebende Vermögensgegenstand von der Gemeinde erst hergestellt wird, ist dieser Vermögensgegenstand jedoch nicht vor seiner Abgabe in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn der Dritte unmittelbar der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes wird. Der möglicherweise bereits entstandene Herstellungsaufwand, der z. B. unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ bilanziert wurde, ist in solchen Fällen bei der Abgabe des gemeindlichen Vermögensgegenstandes als Sachzuwendung in die aktive Rechnungsabgrenzung bilanziell umzuschichten. Im Einzelfall kann ggf. auch eine unmittelbare Verrechnung der Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage vorzunehmen sein.

### **5. Der Rechnungsabgrenzungsspiegel**

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über die periodenbezogenen Veränderungen der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten sowie über deren Entwicklung im Haushaltsjahr zu verschaffen. Dazu bietet sich ein Rechnungsabgrenzungsspiegel an, in dem die Gliederung an den Ertrags- und Aufwandsarten der Ergebnisrechnung orientieren werden kann (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass die Rechnungsabgrenzungsposten als Korrekturposten in der gemeindlichen Bilanz auf der Aktivseite und auf der Passivseite zur Sicherstellung der Periodenabgrenzung anzusetzen sind (aktive und passive Rechnungsabgrenzung). Im Einklang mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Nachvollziehbarkeit“ sollte die Gemeinde deshalb und bezogen auf jeweilige Seite der gemeindlichen Bilanz einen „aktiven“ Rechnungsabgrenzungsspiegel und einen „passiven“ Rechnungsabgrenzungsspiegel aufstellen.

Die Gemeinde kann das Schema des Rechnungsabgrenzungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen. Sie kann z. B. bereits bei der Gliederung der Sachverhalte der Rechnungsabgrenzung die zeitliche Dimension berücksichtigen. Die betroffenen Sachverhalte wären dann mindestens nach einer langfristigen und kurzfristigen Rechnungsabgrenzung zu differenzieren. Die Gliederung im Rechnungsabgrenzungsspiegel in einzelne Ertrags- und Aufwandsarten oder nach einer anderen Art ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse eigenverantwortlich vorzunehmen.

Im Teil A des Rechnungsabgrenzungsspiegels werden der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres aufgezeigt. Im Teil B sollen die örtlich gewählten Ertrags- und Aufwandsarten, nach der Fristigkeit gegliedert, aufgezeigt werden. Ein solcher Rechnungsabgrenzungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit bei und macht die Wertansätze der Rechnungsabgrenzungsposten transparent und nachvollziehbar (vgl. Abbildung 758).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 42 GemHVO NRW**

<b>DER RECHNUNGSABGRENZUNGSSPIEGEL Teil A</b>					
Sachverhalte der Rechnungsabgrenzung	Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres  EUR
		Zufüh- rungen  EUR	Laufende Auflösung  EUR	Grund entfallen  EUR	
(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW)					
<b>DER RECHNUNGSABGRENZUNGSSPIEGEL Teil B</b>					
Sachverhalte der Rechnungsabgrenzung	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR
		bis zu 1 Jahr  EUR	1 bis 5 Jahre  EUR	mehr als 5 Jahre  EUR	
(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW)					

*Abbildung 758 „Der Rechnungsabgrenzungsspiegel“*

Die Gemeinde kann zudem weitere Zusatzinformationen geben, z. B. über Wertgrenzen oder andere Abgrenzungen für die Wesentlichkeit bei ihren Rechnungsabgrenzungsposten, auch zum Verzicht auf den Ansatz geringfügiger Beträge. Sofern die Gemeinde jedoch dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss keinen Rechnungsabgrenzungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rechnungsabgrenzungsposten angegeben werden. Es bietet sich dabei an, die Angaben nach langfristigen und kurzfristigen Rechnungsabgrenzungen zu gliedern.

## 6. Die antizipativen Geschäftsvorfälle

### 6.1 Allgemeine Sachlage

Bei Geschäftsvorfällen der Gemeinde, bei denen die Aufwendungen oder Erträge dem Haushaltsjahr vor dem Abschlussstichtag zugerechnet werden, die Ausgaben oder Einnahmen jedoch erst nach dem Abschlussstichtag

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

erfolgen, muss der Grundsatz der Periodisierung oder wirtschaftlichen Zurechnung beachtet werden. Bei diesen Geschäftsvorfällen sind die Aufwendungen oder Erträge periodengerecht im Haushaltsjahr zu erfassen, die Auszahlungen sind erst in einem späteren Jahr zu leisten bzw. bzw. die Einzahlungen erfolgen erst in einer späteren Periode. Derartige periodenübergreifende Ausgaben oder Einnahmen entstehen aus antizipativen Geschäftsvorfällen der Gemeinde. Solche gemeindlichen Geschäftsvorfälle könnten grundsätzlich zwar auch über den Weg der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzung periodisiert werden.

## **6.2 Die „aktive“ Abgrenzung**

Mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift wurden nur transitorische Rechnungsabgrenzungsposten zugelassen. Der Ansatz von aktiven antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten ist daher in der gemeindlichen Bilanz nicht zulässig. In einer Bilanz stellen die aktiven antizipativen Posten grundsätzlich Vermögensgegenstände dar. Sie berücksichtigen Vorgänge, bei denen ein Ertrag dem Haushaltsjahr zuzuordnen ist, es jedoch erst nach dem Abschlussstichtag zu einer Einzahlung kommt.

Zum Abschlussstichtag der Gemeinde besteht somit kein Zugang an Finanzmitteln, sodass eine (sonstige) Forderung zu bilanzieren ist. Im Gegensatz zu den aktiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten sind die antizipativen aktiven Posten unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2.3 GemHVO NRW).

## **6.3 Die „passive“ Abgrenzung**

Mit der haushaltsrechtlichen Vorschrift wurden nur transitorische Rechnungsabgrenzungsposten zugelassen. Der Ansatz von passiven antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten ist daher in der gemeindlichen Bilanz nicht zulässig. In einer Bilanz stellen die passiven antizipativen Posten grundsätzlich Verbindlichkeiten dar. Sie berücksichtigen Vorgänge, bei denen der Aufwand dem Haushaltsjahr zuzuordnen ist, es jedoch erst nach dem Abschlussstichtag zu einer Auszahlung kommt, z. B. wenn die Miete für ein angemietetes Bürodienstgebäude für den Monat Dezember aufgrund der vertraglichen Vereinbarung erst im Januar des Folgejahres bezahlt wird.

Am Abschlussstichtag besteht dann in Höhe der Dezembermiete eine (sonstige) belastende Verbindlichkeit für die Gemeinde, die eindeutig bestimmbar ist. Im Gegensatz zu den passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten sind von der Gemeinde die antizipativen passiven Abgrenzungen in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ unter dem gesonderten Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.7 GemHVO NRW).

## **7. Die Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten**

### **7.1 Der aktiven Posten**

Bei dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten findet eine periodenbezogene Auflösung statt, die von der Art und dem Umfang her von den gemeindlichen Verhältnissen im Einzelfall abhängig ist. In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten Zeitraum ist in jedem Haushaltsjahr eine ergebniswirksame Auflösung bei den aktiven passiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Sie erfolgt i. d. R. in gleichmäßigen (planmäßigen) Raten, vergleichbar den Abschreibungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen.

Die Auflösungsbeträge bei dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten sind nicht als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen, denn diese Rechnungsabgrenzungsposten stellen Korrekturposten und keine Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Auflösungsbeträge aus den bilanziellen Rechnungsabgrenzungsposten

ten sind daher in der gemeindlichen Ergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ und nicht unter der Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ zu erfassen (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 13 und 15 GemHVO NRW).

## **7.2 Der passiven Posten**

Bei dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten verlangt deren Zeitbezug eine periodengerechte Auflösung, die i.d.R. als eine gleichmäßige Auflösung erfolgt. Sie ist aber von den gemeindlichen Verhältnissen im Einzelfall abhängig und kann daher in Einzelfällen ggf. auch ungleichmäßig erfolgen. Sofern dieses der Fall ist, muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass dadurch keine willkürliche Auflösung eintritt.

Die Gemeinde hat z. B. bei einer erhaltenen Vorauszahlung für mehrere Haushaltsjahre die auf die einzelnen Haushaltsjahre entfallenden Beträge periodengerecht zu bestimmen. Im Rahmen der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist dann eine anteilige Auflösung der gebildeten Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein Ertrag erst dann für das einzelne Haushaltsjahr realisiert ist, wenn die geschuldete Gegenleistung durch die Gemeinde erbracht wurde.

Eine Besonderheit für die Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens kann sich z. B. ergeben, wenn bei einem kapitalisiert ausbezahlten Zinszuschuss für die Aufnahme eines langjährigen Kredites für Investitionen eine vorzeitige Sondertilgung erfolgen soll. Von der Gemeinde ist in diesen Fällen der entsprechende Passivposten in der gemeindlichen Bilanz im Verhältnis der Sondertilgung zu dem Gesamtkreditbetrag von der Gemeinde aufzulösen. Bei der Auflösung ist zudem die betroffene Ertragsart zu beachten, für die eine periodengerechte Verteilung vorgenommen wurde.

## **7.3 Die Auflösung bei Sachzuwendungen**

Die Gemeinde erbringt gegenüber Dritten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung nicht nur Finanzleistungen, sondern oftmals auch Sachzuwendungen. Sie überträgt z. B. einen nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand an einen Dritten, weil dieser anstelle der Gemeinde die gemeindliche Aufgabe erfüllt. Die Gemeinde hat aufgrund solcher Geschäftsvorfälle einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn die geldwerte Sachschenkung zur Nutzung über einen mehrjährigen Zeitraum vorgesehen ist und die Abgabe des Vermögenswertes deshalb mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Dritten verbunden wird.

Die Gemeinde hat dabei i.d.R. den vollen Wert ihres abzugebenden Vermögens zum Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und unter Beachtung der Vorschrift des § 90 GO NRW über die Abgabe zu entscheiden. In solchen Fällen steht die Hingabe des Vermögensgegenstandes an einen Dritten den Hauptzweck des gemeindlichen Geschäftsvorfalles dar. Die Gemeinde hat bei bezuschussten gemeindlichen Vermögensgegenständen, die in Form von Sachzuwendungen an Dritte abgegeben werden, oftmals für den Vermögensgegenstand auch eine Finanzleistung von Dritten erhalten und deswegen neben der Aktivierung des Vermögensgegenstandes auch einen Sonderposten passiviert.

Bei aktivierbaren Zuwendungen (Finanz- und Sachzuwendungen) hat sie dann einen solchen Sonderposten als Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen und im Einklang mit dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufzulösen. Sie hat bei Sachzuwendungen jedoch zu berücksichtigen, dass der Abgang des Vermögensgegenstandes bzw. die Hingabe der Hauptgegenstand des gemeindlichen Geschäftsvorfalles sind. Im Ergebnis sind daher bei Sachzuwendungen der Gemeinde die aufzulösenden entsprechenden (restlichen) Anteile im aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Eine ergebniswirksame Erfassung der Aufwendungen aus dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und der Erträge aus dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kommt daher nicht in Betracht. Die Gemeinde hat vielmehr solche Erträge und Aufwendungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis der Ergebnisrechnung auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **9. Keine kalkulatorische Rechnungsabgrenzung**

Von der haushaltsrechtlich bestimmten Rechnungsabgrenzung ist die kalkulatorische Rechnungsabgrenzung zu unterscheiden, die bei der Gemeinde lediglich intern zur Anwendung kommen kann. Sie baut auf den Leistungen der Gemeinde auf und trägt dazu bei, betriebsfremde und periodenfremde Erfolgsbestandteile gesondert zu erfassen, z. B. Schenkungen als betriebsfremd und Entgeltnachzahlungen als periodenfremd. Sie ist auch erforderlich, um Erträge und Aufwendungen mit unterschiedlichem gemeindlicher Leistungsklassifizierung als Anderskosten oder Zusatzkosten zu erfassen.

Eine Aufgabe der kalkulatorischen Rechnungsabgrenzung ist es, durch Verrechnungen nicht regelmäßig anfallende Geschäftsvorfälle mit Erträgen oder Aufwendungen in zeitlicher Hinsicht abzugrenzen. Mit der kalkulatorischen Rechnungsabgrenzung sollen aber auch auftretende Wertdifferenzen zwischen Verrechnungspreisen und Einstandspreisen abgegrenzt werden. Derartige Zwecke werden im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung grundsätzlich haushaltsmäßig nicht benötigt. Auf die Übernahme dieser Abgrenzung in den gemeindlichen Jahresabschluss ist deshalb verzichtet worden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aktive Rechnungsabgrenzung):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Abgrenzung geleisteter Ausgaben):**

##### **1.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

###### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

In der gemeindlichen Bilanz stellen die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten keine aktivierbaren Vermögensgegenstände dar. Sie sind daher auf der Aktivseite der Bilanz weder dem Anlagevermögen noch dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Vielmehr stellen die Rechnungsabgrenzungsposten eigenständige bilanztechnische Korrekturposten dar, die der periodischen Ergebnisermittlung bei baren und unbaren Zahlungsvorgängen dienen, wenn eine Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Eine solche Sachlage besteht z. B. bei Versicherungsbeiträgen, die von der Gemeinde bezogen auf ein Versicherungsjahr geleistet werden, das am 1. Juli des Haushaltsjahres der Gemeinde beginnt und am 30. Juni des Folgejahres endet.

In der gemeindlichen Bilanz sind daher auf der Aktivseite gesonderte Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn Ausgaben von der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten). Der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens in der setzt vorrangig einen Zahlungsvorgang bei der Gemeinde voraus, bei dem die daraus entstehenden Aufwendungen nicht dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Zu den abzugrenzenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen gehören z. B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung, weil die Dienstbezüge für Beamte monatlich im Voraus zu zahlen sind (vgl. § 3 Absatz 4 Satz 1 BBesG). Gemeindliche Sozialleistungen an anspruchsberechtigte Dritte müssen nur bei einer freiwilligen Vorauszahlung der Gemeinde abgegrenzt werden, denn die Gemeinde ist

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

gesetzlich nur verpflichtet, darauf hinzuwirken, dass der Berechtigte die ihm zustehenden Sozialleistungen zügig erhält (vgl. § 17 Absatz 1 Nummer 1 SGB I).

Bei der örtlichen Entscheidung, ob Ausgaben der Gemeinde als Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder den Folgejahren zuzuordnen sind, ist auf den „wirtschaftlichen Grund“ der gemeindlichen Leistung als wesentlichstes Kriterium abzustellen. Es ist daher von der Gemeinde zu prüfen, inwiefern Ausgaben durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen verursacht werden. Dagegen sind Geschäftsvorfälle, bei denen der Ertrag von der Gemeinde im Haushaltsjahr erzielt wird und die Einzahlung jedoch erst in einem anderen Jahr erfolgt, nicht über die aktive Rechnungsabgrenzung zu erfassen.

Ein besonderes Merkmal der transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten ist es außerdem, dass es einen konkreten Bezug der Ausgaben im abgelaufenen Haushaltsjahr auf einen konkreten künftigen Zeitraum von Haushaltsjahren geben muss bzw. der Zeitraum muss objektiv bestimmbar sein (vgl. Abbildung 759).

<b>GEMEINDLICHE GESCHÄFTSVORFÄLLE UND AKTIVE RECHNUNGSABGRENZUNG</b>		
	<b>HAUSHALTSJAHR 2016</b>	<b>FOLGEJAHR ab 2017</b>
<b>Mietausgabe der Gemeinde für ein Schuljahr (08.2016 bis 07.2017)</b>	Jahresanteiliger Mietaufwand (Ergebnisrechnung: Konto 5422)	Jahresbezogener Mietaufwand (Ergebnisrechnung: Konto 5422)
	Auszahlung vollständig (Finanzrechnung: Konto 7422)	<i>(keine Auszahlungen)</i>
	Aktive Rechnungsabgrenzung der Auszahlung für 2017 (Bilanz: Konto 1911)	<i>(keine Bilanzierung)</i>

*Abbildung 759 „Die Verteilung bei der aktiven Rechnungsabgrenzung“*

Bei einer Periodenabgrenzung über die aktive Rechnungsabgrenzung müssen der gemeindliche Leistungsvorgang und damit das Entstehen der Aufwendungen in einem künftigen Haushaltsjahr liegen. Derartige gemeindliche Sachverhalte können z. B. bei von der Gemeinde geleisteten Zuwendungen, Vorauszahlungen von Miete und Pacht oder zu zahlenden Versicherungsprämien vorliegen. Ein Abgrenzungserfordernis kann ggf. auch bei den eher seltenen Erbbaurechtsverhältnissen zutreffen, bei denen die Gemeinde der Erbbauberechtigte (Erbbaurechtsnehmer) ist. Sie kann dann das Erbbaurecht im Umfang der Bestellungen über die Dauer des Erbbaurechtsverhältnisses verteilen bzw. über diesen Zeitraum linear abschreiben.

**1.1.1.2 Der Begriff „Ausgaben“**

Durch den in der haushaltsrechtlichen Vorschrift verwendeten Begriff "Ausgaben" werden Werte von abgegebenen Gütern und Finanzmitteln dargestellt, die nicht als gemeindliche Aufwendungen der abgelaufenen Periode (Haushaltsjahr) zuzurechnen sind, z. B. Mietzahlungen für den Januar des Folgejahres. Die Verwendung des Begriffs "Auszahlungen" ist für abzugrenzende Sachverhalte nicht geeignet, weil der Begriff nur die Abgabe von gemeindlichen Zahlungsmitteln im Sinne einer Liquiditätsänderung umfasst. Unter dem Begriff „Ausgaben“ werden deshalb nicht nur die baren und unbaren Zahlungsvorgänge der Gemeinde verstanden, z. B. Kassenzahlungen, Überweisungen von Bankkonten.

Entscheidend für die gemeindliche Rechnungsabgrenzung ist die betriebswirtschaftliche Sichtweise, sodass für die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz auch Abgänge von gemeind-

lichen Forderungen oder Zugänge von Verbindlichkeiten in Betracht kommen. Entsprechend sind auch die Sachzuwendungen der Gemeinde an Dritte im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu behandeln. Es ist dabei der Bezug zum Haushaltsjahr zu beachten, sodass die gemeindlichen Geschäfte spätestens am Abschlussstichtag (31. Dezember, 24.00 Uhr) abgeschlossen sein müssen.

#### **1.1.1.3 Der Begriff „bestimmte Zeit“**

Ein besonderes Merkmal der haushaltsrechtlich zulässigen transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten ist, dass ein unmittelbarer Bezug der im Haushaltsjahr geleisteten Auszahlungen auf einen konkreten künftigen Zeitraum besteht. Der Zeitraum muss von der Gemeinde als Geldgeber nicht nur objektiv bestimmbar sein, sondern konkret bestimmt werden. Der abzugrenzende Zeitraum muss jedoch nicht zwingend nur das folgende Haushaltsjahr umfassen, wie es z. B. bei der Rechnungsabgrenzung der von der Gemeinde zu leistenden Beamtenbesoldung für den Januar des Folgejahres der Fall ist. Der zu bestimmende Zeitraum kann auch mehrere künftige Haushaltsjahre umfassen.

Die tatsächliche Länge des Zeitraumes, für den die Gemeinde eine Zahlung an einen Dritten leistet, ist dabei als Voraussetzung für eine gemeindliche Rechnungsabgrenzung grundsätzlich unerheblich. Der zu berücksichtigende Zeitraum muss jedoch in zeitlicher Hinsicht konkret abgrenzbar sein. Bei einer fehlenden Festlegung des von der Zahlung betroffenen Zeitraum darf nicht in jedem Fall ein Mindestzeitraum bestimmt werden. Die Festlegung auf einen Mindestzeitraum kommt nur dann in Betracht, wenn der abzugrenzende Zeitraum unbestimmt im Sinne von „zeitlich unbegrenzt“ ist, z. B. bei Duldungspflicht als Dauerleistung. Ein Entgelt dafür ist dann nicht einmalig zu vereinnahmen, sondern auf den sachgerecht ermittelten Zeitraum aufzuteilen.

Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde, denen ein konkreter zeitlicher Bezug fehlt, sind deshalb nicht unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz zu erfassen. Von der Gemeinde an Dritte gewährte Zuwendungen sind ebenfalls dann nicht unter den Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren, wenn die Gemeinde diese Zuwendungen mit einer Rückzahlungspflicht verbunden hat (Rückzahlbare Zuwendung). Derartige Zuwendungen stellen dann eine Forderung oder Ausleihung der Gemeinde dar, weil der Hauptgegenstand der Gegenleistungsverpflichtung des Dritten die Erfüllung der gemeindlichen Finanzforderung ist. Derartige Zuwendungen sind von der Gemeinde entsprechend in ihrer Bilanz anzusetzen.

### **1.1.2 Die Abgrenzung bei geleisteten Finanzaufwendungen**

#### **1.1.2.1 Die zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung**

Die Gemeinde gewährt im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung durch Zuwendungen einmalige Finanzleistungen in Form von Geldmitteln an Dritte. Der Hauptzweck ist dabei die Gewährleistung einer mehrjährigen Aufgabenerfüllung mithilfe einer finanziellen Unterstützung des Dritten. Die Festlegungen der Zwecke der Verwendung der Finanzmittel sowie von Pflichten und Rechten durch die Gemeinde löst regelmäßig besondere Ansprüche für die Gemeinde gegenüber dem Dritten aus. Die Pflichten des Dritten als Zuwendungsempfänger werden allgemein als Gegenleistungsverpflichtung bezeichnet.

Bei einer mehrjährigen Bindung des Dritten führen die Pflichten zusammen mit einer Zuwendungsgewährung für Investitionen zum Ansatz von „aktivierbaren Zuwendungen“ in der gemeindlichen Bilanz. Für die Prüfung, in welchem Umfang und auf welchen Zeitraum eine von der Gemeinde geleistete Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist, soll die Gemeinde insbesondere auf den zweckbezogenen Inhalt und die Nebenbestimmungen des erteilten Zuwendungsbescheides abstellen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 42 GemHVO NRW**

In einem Zuwendungsbescheid werden regelmäßig die Höhe des Zuwendungsbetrages, die Modalitäten im Umgang mit der gewährten Zuwendung festlegt sowie der Zuwendungsempfänger verpflichtet, den mithilfe der gemeindlichen Zuwendung beschafften Vermögensgegenstand zweckentsprechend über mehrere Jahre zu verwenden (mehrjährige Nutzung im Sinne gemeindlicher Aufgaben). Eine gesonderte festgesetzte Zweckbindungsfrist kann allein auf den Finanzierungsvorgang ausgerichtet sein und dazu klären, ob und ggf. in welchem Umfang eine Rückzahlungspflicht bei nicht zweckentsprechender Verwendung der Finanzmittel besteht.

Ausschlaggebend für den Ansatz einer „aktivierbaren Zuwendung“ unter der aktiven Rechnungsabgrenzung sind die zeitlich bemessenen Vorgaben bzw. Pflichten des Dritten den mit der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstand im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu nutzen. Diese Gegebenheiten bestimmen, wie bei der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde, den Rahmen für die ordnungsgemäße Bilanzierung durch die Gemeinde. Sie hat dabei zu entscheiden, ob ein ausreichender Zeitbezug der Gegenleistungspflicht des Zuwendungsempfängers besteht und dieser Zeitrahmen so konkret bestimmt ist, dass die gewährte Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden kann.

Eine solche Aktivierung hat für die Gemeinde zur Folge, dass der Zuwendungsbetrag, wie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes, auf den Zeitraum der Nutzungsverpflichtung des Dritten periodengerecht zu verteilen ist. Die Aufwendungen für die Gemeinde entstehen dadurch nicht einmalig bzw. sind nur dem Haushaltsjahr der Zuwendungsgewährung zuzurechnen, sondern werden entsprechend der Erfüllung der vereinbarten Verpflichtungen planmäßig und verteilt auf die festgelegte Zeitdauer bilanziell aufgelöst. Ohne eine sachgerechte vorherige Festlegung der Verpflichtungen und der Zeitdauer kommt für die Gemeinde kein bilanzieller Ansatz in Betracht.

### **1.1.2.2 Die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung**

Die Grundsätze für den Ansatz von „aktivierbaren Zuwendungen“ in der gemeindlichen Bilanz gelten auch dann uneingeschränkt, wenn dem Dritten als Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt wird, aufgrund dessen die Gemeinde wegen der geleisteten Zuwendung ein konkretes Recht gegenüber dem Dritten erwirbt, z. B. auf die Nutzung einer Sporthalle für den Schulsport im Umfang einer bestimmten Stundenzahl pro Schulwoche. Das auf eine solche Mengenleistung gerichtete Recht der Gemeinde stellt dann bilanziell einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, der entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Ein solcher Ansatz in der gemeindlichen Bilanz ist als sachlich geeignet und zutreffend anzusehen, denn der gemeindliche Vermögenswert ist wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen. Ein Verstoß gegen das Aktivierungsverbot von immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die von der Gemeinde nicht entgeltlich erworben, liegt daher nicht vor (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

Diese bilanzielle Sachlage hat für die Gemeinde zur Folge, dass die mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung auch als Vermögensposition entsprechend der Inanspruchnahme der Rechte durch die Gemeinde bzw. der Erfüllung durch den Dritten aufzulösen ist, soweit nicht ein anderer Zeitraum vertraglich vereinbart wurde. Für einen solchen Sachverhalt ist daher kein Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

### **1.1.3 Rechnungsabgrenzung und Sonderposten**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen von Dritten, die nicht für die eigene Vermögensbildung bestimmt sind, sondern um diese an andere Dritte zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben durch einen eigenen Zuwendungsbescheid weiter zu leiten (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie darf in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung nur dann einen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn sie der



wirtschaftliche Eigentümer des vom Dritten als Zuwendungsempfänger für die gemeindliche Aufgabenerfüllung angeschafften Vermögensgegenstandes ist.

Ein Ansatz eines Sonderpostens kommt auch dann in Betracht, wenn ein Dritte wegen der Zuwendungsgewährung eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung gegenüber der Gemeinde hat und die Gemeinde ihr als immateriellen Vermögensgegenstand in ihrer Bilanz aktiviert. In den anderen Fällen der Weiterleitung einer erhaltenen Zuwendung durch die Gemeinde besteht oftmals haushaltsmäßig und bilanziell nur ein zuwendungsrechtlicher Finanzierungsvorgang, bei dem mit der von der Gemeinde empfangenen (erhaltenen) Zuwendung keine zweckbezogene Vermögensbildung bei der Gemeinde gewollt ist. Für die erhaltene investive Zuwendung darf dann auch kein Sonderposten in ihrer Bilanz angesetzt werden.

#### **1.1.4 Die Rechnungsabgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung**

Die Gemeinde hat bei der Weiterleitung einer Zuwendung an einen Dritten in ihrer Bilanz neben dem Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens auch einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten für die erhaltene Zuwendung anzusetzen. Durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung vorgenommen. Sie sind unter Beachtung der Festlegungen der jeweiligen Zuwendungsgeber zu bilden und in entsprechender Art und Weise in Teilschritten aufzulösen.

Für die Gemeinde stellt die erhaltene Zuwendung ein im Voraus gezahltes Entgelt (Einnahme) dar, das üblicherweise vom Zuwendungsgeber mit einer zeitbezogenen Nutzungsbeschränkung verbunden wird. Diese Vorgaben an die Gemeinde führen im Zusammenhang mit ihrer Zuwendungsgewährung an den Dritten (zeitliche Verteilung der Ausgabe) zu einer vorzunehmenden zeitlichen Verteilung der Einnahmen, sodass eine Periodenabgrenzung in Form einer Rechnungsabgrenzung im Rahmen des Jahresabschlusses vorzunehmen ist.

#### **1.1.5 Keine Abgrenzung bei geleisteten Anzahlungen**

Bei von der Gemeinde geleisteten Anzahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen ist eine Abgrenzung über den bilanziellen Rechnungsabgrenzungsposten nicht sachgerecht. Diese Finanzleistungen werden von der Gemeinde nicht zeitbezogen (Nutzung), sondern sachbezogen (Anschaffung) erbracht. Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten geleisteten Anzahlungen der Gemeinde sind daher wie gemeindliche Vermögensgegenstände zu bilanzieren, denn der Geschäftsvorfall begründet einen Anspruch der Gemeinde auf Lieferungen und Leistungen. Diese Geschäftsgrundlage ist bei der Bilanzierung zu beachten.

Die Gemeinde hat daher ihre geleisteten Anzahlungen in der Bilanz nicht unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ansetzen. Für abgegebene Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens kann dagegen eine aktive Rechnungsabgrenzung in den Fällen von Sachzuwendungen in Betracht kommen. Die Rechnungsabgrenzungsposten sind außerdem von den in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzenden Bilanzposten „Forderungen“ und „Sonstige Vermögensgegenstände“ abzugrenzen, weil bei den Geschäftsvorfällen, die diesen Bilanzposten zuzuordnen sind, keine Ausgaben vor dem Abschlussstichtag vorliegen.

### **1.2 Zu Satz 2 (Abgrenzung bei geleisteten Sachzuwendungen):**

#### **1.2.1 Die Zuordnung von Sachzuwendungen**

Die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten aufgrund der Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordern oftmals, dass die Gemeinde ihre Zuwendungen an Dritte zur Aufgabenerledigung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung statt in Form von Finanzleistungen in Form von Sachschenkungen gewährt. Sie überträgt z. B.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

einen Vermögensgegenstand an einen gemeinnützigen örtlichen Verein, der anstelle der Gemeinde eine bestimmte örtliche Aufgabe erfüllt.

In diesen Fällen wird der Dritte mit dem Erhalt eines Vermögenswertes und seiner weiteren Nutzung gleichzeitig über einen bestimmten Zeitraum zur Wahrnehmung und Sicherstellung der Aufgabenerfüllung verpflichtet (zeit- oder mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung). Dieser Vorgang erfordert zwingend eine haushaltsrechtlich geprägte Periodenabgrenzung. Durch die darauf ausgerichtete ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung werden die Sachzuwendungen der Gemeinde an Dritte in bilanzieller Hinsicht den Finanzzuwendungen an Dritte gleichgestellt. Diese Handhabung ist sachlich vertretbar, denn der Dritte erhält ein benötigtes und nutzbares Wirtschaftsgut statt einer Finanzleistung, um sich ein solches Wirtschaftsgut zu beschaffen.

Eine solche „Gleichbehandlung ist auch in der internationalen Rechnungslegung vorhanden, denn dort sind monetäre und nicht monetäre Zuwendungen in der gleichen Art und Weise zu bilanzieren (vgl. IAS 20.24). Zum Abschlussstichtag besteht daher eine Pflicht der Gemeinde für den Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in der gemeindlichen Bilanz aufgrund solcher gemeindlicher Geschäftsvorfälle. Sie muss in diesem Fall für die Bemessung des Ansatzes den vollen Wert der abzugebenden Vermögensgegenstände im Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und diese mit einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verbinden (vgl. § 90 GO NRW).

Diese Sachlage führt dann dazu, die geleistete Sachschenkung an Dritte unter der aktiven Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren, um die notwendige Periodisierung zu gewährleisten. Der ermittelte finanzielle Wert des abgegebenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Rechnungsabgrenzungsbetrag dar, der in den Folgejahren dann jahresbezogen planmäßig zu mindern ist. Die zeitliche Auflösung eines solchen Rechnungsabgrenzungspostens kann dabei an der noch möglichen Restnutzungsdauer des abgegebenen Vermögensgegenstandes orientiert werden.

In den Fällen, in denen der abzugebende Vermögensgegenstand von der Gemeinde erst hergestellt wird, ist dieser Vermögensgegenstand von der Gemeinde jedoch nicht vor seiner Abgabe in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn der Dritte der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes wird. Der möglicherweise bereits entstandene Herstellungsaufwand, der z. B. unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ bilanziert wurde, ist in solchen Fällen bei der Abgabe des gemeindlichen Vermögensgegenstandes bilanziell in die aktive Rechnungsabgrenzung umzuschichten.

### **1.2.2 Die Auflösung bei Sachzuwendungen**

Für die Gemeinde führt die Gewährung einer Sachzuwendung an einen Dritten in Form der Hingabe eines Vermögensgegenstandes zu einer unentgeltlichen Veräußerung im Sinne des § 90 GO NRW und damit zu einem Abgang des zu übertragenden Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde. In solchen Fällen stellt die Hingabe des Vermögensgegenstandes an einen Dritten den Hauptzweck des gemeindlichen Geschäftsvorfalles dar. Ab dem Zeitpunkt der Eigentumsübertragung ist dann bei dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eine periodenbezogene Auflösung vorzunehmen, deren Art und dem Umfang von den gemeindlichen Verhältnissen im Einzelfall abhängig ist.

Die Gemeinde hat bei Sachzuwendungen und damit bei der Abgabe von bezuschussten gemeindlichen Vermögensgegenständen oftmals für solche Vermögensgegenstände eine Finanzleistung von Dritten erhalten und deswegen neben der Aktivierung des Vermögensgegenstandes einen Sonderposten auf der Passivseite in ihrer Bilanz angesetzt. Entsprechend den aktivierbaren Zuwendungen (Finanz- und Sachzuwendungen) an Dritte ist der bilanzierte Sonderposten als Rechnungsabgrenzungsposten im Einklang mit dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufzulösen. Die Gemeinde hat bei Sachzuwendungen jedoch zu berücksichtigen, dass ein Abgang eines Vermögensgegenstandes vorliegt und die Hingabe der Hauptgegenstand des Geschäftsvorfalles ist.

Im Ergebnis ist daher bei Sachzuwendungen der Gemeinde die Auflösung der entsprechenden (restlichen) Anteile im aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine ergebniswirksame Erfassung der Aufwendungen aus dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und der Erträge aus dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kommt daher nicht in Betracht. Die Gemeinde hat vielmehr solche Erträge und Aufwendungen im Rahmen des Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr nachrichtlich nach dem Jahresergebnis der Ergebnisrechnung auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **2. Zu Absatz 2 (Rechnungsabgrenzung und Verbindlichkeiten):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Ansatz eines Disagios):**

#### **2.1.1 Das Auszahlungsdisagio**

Im Rahmen der Finanzhoheit nimmt die Gemeinde Kredite auf, um die gemeindliche Liquiditätslage zu verbessern und um die Finanzierung der Investitionen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sicherzustellen (vgl. § 75 Absatz 6 GO NRW). Für die Inanspruchnahme von Fremdkapital durch die Gemeinde fallen Beschaffungskosten an, denn die Gemeinde als Schuldner hat neben der Rückzahlung eines Kredites regelmäßig auch einen Nominalzins an den Gläubiger zu zahlen.

Die Kreditbeschaffungskosten können neben den Zinsen auch noch aus anderen Entgelten bestehen. Zu den Entgelten gehört, z. B. ein Disagio. Mit einem Disagio wird ein betragsmäßiger Abschlag auf das Kreditvolumen erfasst, sodass der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit an den Gläubiger höher ist als der Auszahlungsbetrag eines Kredites an die Gemeinde. Dieser Unterschiedsbetrag wird als „Auszahlungsdisagio“ bezeichnet.

Im gemeindlichen Bereich kommt bei einer Kreditaufnahme der Gemeinde vor allem das "Auszahlungsdisagio" zur Anwendung. Bei gemeindlichen Kreditgeschäften kann aber auch das „Rückzahlungsagio“ in Betracht kommen. Beim "Rückzahlungsagio" entsteht der Unterschiedsbetrag dadurch, dass ein Kredit in Höhe seines Nennbetrages ausgezahlt wird, dessen Rückzahlungsbetrag bzw. der Erfüllungsbetrag jedoch höher ist. Beide Unterschiedsbeträge sind den gemeindlichen Kreditbeschaffungskosten zuzurechnen.

#### **2.1.2 Der aktive Ansatz**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz ein Unterschiedsbetrag aufgenommen werden darf, wenn der Rückzahlungsbetrag einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der Auszahlungsbetrag. Der Rückzahlungsbetrag stellt dabei den Erfüllungsbetrag der Gemeinde gegenüber ihrem Gläubiger dar. Der Auszahlungsbetrag ist der Betrag, zu dem der Kreditgeber der Gemeinde tatsächlich Zahlungsmittel zur Verfügung gestellt hat.

Die haushaltsrechtliche Regelung enthält für den Unterschiedsbetrag ein Bilanzierungswahlrecht. Die Gemeinde hat den Unterschiedsbetrag über die Laufzeit ihres Kredites planmäßig aufzulösen bzw. zu verteilen. Sie kann aber auch den Betrag sofort in voller Höhe oder in anderen geeigneten Zeiträumen auflösen. Durch den in der Vorschrift verwendeten Begriff "Abschreibungen" soll dabei in Verbindung mit dem Begriff "planmäßig" klargestellt werden, dass bei einer Verteilung des Unterschiedsbetrages auf mehrere Jahre die Gemeinde bereits bei der Ausübung des Wahlrechts entsprechende Festlegungen treffen und einhalten muss.

Die Gemeinde muss daher beachten, dass das Wahlrecht von ihr nur in dem Jahr ausgeübt werden darf, in dem der vereinbarte Kredit tatsächlich ausgezahlt wird. Sie soll dabei auch den Grundsatz der Wesentlichkeit beach-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

ten, sodass sie im Einzelfall ggf. auf eine Rechnungsabgrenzung geringfügiger Unterschiedsbeträge und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz verzichten kann. Bei einem bilanziellen Ansatz eines Unterschiedsbetrages muss eine enge Verbindung zu dem jeweiligen Kredit und seiner Laufzeit bestehen.

## **2.2 Zu Satz 2 (Verteilung eines Auszahlungsdisagios):**

Der in der gemeindlichen Bilanz unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten angesetzte Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. Diese Regelung zum Umgang mit dem Unterschiedsbetrag stellt ein weiteres Bilanzierungswahlrecht dar, in dem die Gemeinde eigenverantwortlich über die Verteilung des Disagios auf die Laufzeit ihrer Verbindlichkeit entscheiden soll.

Die Gemeinde hat aus örtlicher Sicht festzulegen, in welchen Fällen und auf welche Art sowie ggf. in welchem betragsmäßigen Umfang eine Verteilung des Unterschiedsbetrages über die Laufzeit eines gemeindlichen Kredites erfolgen soll. Die ausdrückliche Vorgabe für eine planmäßige Verteilung des Unterschiedsbetrages bzw. seine Auflösung bedeutet, dass von der Gemeinde vor der Anwendung ein Plan über die Verteilung aufzustellen ist, der einen verbindlichen Charakter haben muss.

Die Auflösung ist von der Gemeinde unter Beachtung der GoB periodengerecht über die Laufzeit des Vertrages vorzunehmen. Sie bedeutet nicht, dass der Unterschiedsbetrag gleichmäßig bzw. linear über die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit aufzulösen ist. Der Unterschiedsbetrag kann wegen seines zinsähnlichen Charakters z. B. unter Berücksichtigung des Verhältnisses zum jährlichen Zinsbetrag aufgelöst werden. Die vereinbarten Zinsbindungsfristen stellen jedoch kein Kriterium für die zeitliche Verteilung des Unterschiedsbetrages dar.

Für die Gemeinde dürfte es sachlich sinnvoll sein, wegen ihrer regelmäßigen Kreditaufnahmen eine grundsätzliche Festlegung über den Umgang mit einem Disagio bei einer Kreditaufnahme zu treffen. In einer allgemein geltenden Regelung sollten dann dazu von der Gemeinde geeignete Abgrenzungskriterien und Entscheidungszuständigkeiten festgelegt werden.

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang auch klären, ob es ggf. einer passiven Rechnungsabgrenzung als Gläubiger bedarf, wenn aufgrund einer von ihr vorgenommenen Darlehensgewährung ein Unterschiedsbetrag zwischen dem von ihr ausgezahlten Betrag und dem Rückzahlungsbetrag des Schuldners der Gemeinde entsteht. Die Entscheidung über die örtliche Vorgehensweise sowie die Verteilungskriterien soll die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss im Anhang ausreichend und sachgerecht erläutern (vgl. § 44 GemHVO NRW).

## **2.3 Die Handhabung eines Rückzahlungsdisagios**

### **2.3.1 Der passive Ansatz**

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben, dass in den Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher ist als der Auszahlungsbetrag, der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden darf und durch planmäßige jährliche Abschreibungen über die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit aufzulösen ist, können unter Berücksichtigung der GOB auch auf den Sachverhalt übertragen werden, dass der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit geringer als der Auszahlungsbetrag ist. Bei einem derartigen Sachverhalt liegt ein "Rückzahlungsdisagio" vor.

Für ein Rückzahlungsdisagio ist bei der Gemeinde gleichermaßen wie für ein Auszahlungsdisagio eine bilanzielle Rechnungsabgrenzung möglich. Ein Rückzahlungsdisagio ist dann in die passive Rechnungsabgrenzung aufzunehmen. Für die Gemeinde besteht ein Bilanzierungswahlrecht, sodass der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit

ihres Kredites planmäßig aufgelöst bzw. verteilt werden kann oder sofort in voller Höhe oder in anderen geeigneten Zeiträumen aufgelöst werden kann.

Bei einer Verteilung des Unterschiedsbetrages auf mehrere Jahre muss die Gemeinde bereits bei der Ausübung des Wahlrechts entsprechende Festlegungen treffen und einhalten. Sie muss beachten, dass das Wahlrecht von ihr nur in dem Jahr ausgeübt werden darf, in dem ihr das vereinbarte Darlehen tatsächlich ausgezahlt wird. Außerdem ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, sodass die Gemeinde im Einzelfall auch auf eine Rechnungsabgrenzung geringfügiger Unterschiedsbeträge und deren Ansatz in der Bilanz verzichten kann.

### **2.3.2 Die Verteilung**

Der in der gemeindlichen Bilanz unter dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten angesetzte Unterschiedsbetrag ist durch planmäßig über die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen. Diese Regelung zum Umgang mit dem Unterschiedsbetrag stellt ein weiteres Bilanzierungswahlrecht dar, in dem die Gemeinde eigenverantwortlich über die Verteilung des Disagios auf die Laufzeit ihrer Verbindlichkeit entscheiden soll. Die Gemeinde hat aus örtlicher Sicht festzulegen, in welchen Fällen und auf welche Art sowie ggf. in welchem betragsmäßigen Umfang eine Verteilung des Unterschiedsbetrages über die Laufzeit eines gemeindlichen Kredites erfolgen soll.

Die ausdrückliche Vorgabe für eine planmäßige Verteilung des Unterschiedsbetrages bedeutet, dass von der Gemeinde vor der Anwendung ein Plan über die Verteilung aufzustellen ist, der einen verbindlichen Charakter haben muss. Sie bedeutet nicht, dass der Unterschiedsbetrag gleichmäßig bzw. linear über die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit aufzulösen ist. Der Unterschiedsbetrag kann als Zinsvorauszahlung angesehen und daher wegen seines zinsähnlichen Charakters z. B. zum jährlichen Zinsbetrag aufgelöst werden.

Die Auflösung ist dabei von der Gemeinde unter Beachtung der GoB periodengerecht über die Laufzeit des Vertrages vorzunehmen. Die im Rahmen einer Kreditaufnahme vereinbarte Zinsbindungsfrist stellt dabei jedoch kein Kriterium für die zeitliche Verteilung des Unterschiedsbetrages dar. Für die Gemeinde dürfte es sachlich sinnvoll sein, wegen ihrer regelmäßigen Kreditaufnahmen eine grundsätzliche Festlegung über den Umgang mit einem Rückzahlungsdisagio bei einer Kreditaufnahme zu treffen.

In einer allgemein geltenden Regelung sollten dann dazu von der Gemeinde geeignete Abgrenzungskriterien und Entscheidungszuständigkeiten festgelegt werden. Sie sollte in diesem Zusammenhang auch klären, ob es ggf. einer aktiven Rechnungsabgrenzung bei ihr als Gläubiger bedarf, wenn aufgrund einer von ihr vorgenommenen Darlehensgewährung ein Unterschiedsbetrag zwischen dem von ihr ausgezahlten Betrag und dem Rückzahlungsbetrag des Schuldners der Gemeinde entsteht. Die Entscheidung über die örtliche Vorgehensweise sowie die Verteilungskriterien soll die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss im Anhang ausreichend und sachgerecht erläutern (vgl. § 44 GemHVO NRW).

## **3. Zu Absatz 3 (Passive Rechnungsabgrenzung):**

### **3.1 Zu Satz 1 (Abgrenzung erhaltener Einnahmen):**

#### **3.1.1 Die Inhalte des Bilanzpostens**

Der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der von Dritten vorzeitig erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlungen entgegensteht. Für einen Ansatz eines derartigen Postens müssen daher zweiseitige Leistungsverpflichtungen zwischen der Gemeinde und einem Dritten bestehen. Der Dritte muss außerdem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

eine Zahlung an die Gemeinde als Vorleistung für Leistungen der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren erbracht haben, sodass der Gemeinde in Zeitraum ihrer Leistungserbringung keine Liquidität mehr zufließt.

Der passive Rechnungsabgrenzungsposten stellt daher einen bilanztechnischen Korrekturposten dar und gewährleistet die notwendige Periodenabgrenzung. Dieser Korrekturposten in der Bilanz ist immer dann zur Sicherung der periodischen Ergebnisermittlung notwendig, wenn eine sachlich gebotene Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Der passiven Rechnungsabgrenzung dient dabei nicht der Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz, denn bei diesem Posten fehlt es an einer zeitraumbezogenen Verpflichtung der Gemeinde (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 4.8 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde liegt auch dann kein Grund für eine passive Rechnungsabgrenzung vor, wenn sie über zu viel erhaltene Einzahlungen verfügt. Die daraus entstehenden Erstattungsverpflichtungen gegenüber Dritten als Einzahler stellen dann Verbindlichkeiten der Gemeinde dar und sind entsprechend zu bilanzieren. In der gemeindlichen Bilanz werden daher passive Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres bei der Gemeinde eingehen, diese Zahlungen aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten).

Entscheidend für die passive Rechnungsabgrenzung ist die betriebswirtschaftliche Sichtweise, sodass für die Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten auch Zugänge von Forderungen oder Abgänge von Verbindlichkeiten in Betracht kommen. Die Verwendung des Begriffs "Einzahlungen" ist für die Rechnungsabgrenzung jedoch nicht geeignet, weil dieser Begriff nur den Erhalt von Zahlungsmitteln umfasst, die bei der Gemeinde eine Liquiditätsänderung bewirken.

In den Fällen, in denen das aktuelle Haushaltsjahr und künftige Haushaltsjahre anteilig betroffen sind, ist entsprechend anteilig abzugrenzen. Der Anteil für die Folgeperioden bestimmt dann den Betrag für die Einstellung in den Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. Abbildung 760).

<b>GEMEINDLICHE GESCHÄFTSVORFÄLLE UND PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNG</b>		
	<b>HAUSHALTSJAHR 2015</b>	<b>FOLGEJAHR ab 2016</b>
<b>Pachteinnahme der Gemeinde für fünfjährige Waldpacht (2015 bis 2019)</b>	Ertrag jahresanteilig (Ergebnisrechnung Konto 4411)	Ertrag jahresbezogen (Ergebnisrechnung: Konto 4411)
	Einzahlung vollständig (Finanzrechnung: Konto 6411)	<i>(keine Einzahlungen)</i>
	Passive Rechnungsabgrenzung der Einzahlung für 2016 ff. (Bilanz: Konto 3911)	Bilanzierung des Restbetrages für die Folgejahre (Bilanz: Konto 3911)

*Abbildung 760 „Die Verteilung bei der passiven Rechnungsabgrenzung“*

Durch den bei der passiven Rechnungsabgrenzung verwendeten Begriff "Einnahmen" werden Werte von erhaltenen Gütern und Finanzmitteln bei der Gemeinde dargestellt, die nicht der abgelaufenen Periode (Haushaltsjahr) zuzurechnen sind, z. B. von Dritten zur Aufgabenerfüllung erhaltene Zuwendungen. Als Einnahmen gelten daher nicht nur die baren und unbaren Zahlungsvorgänge, z. B. Kassenzahlungen, Überweisungen von Bankkonten.

Bei dieser Sachlage ist zu beachten, dass die Zahlungen aus den gemeindlichen Finanzgeschäften spätestens am Abschlussstichtag bei der Gemeinde eingegangen sein müssen. Für die zum jeweiligen Abschlussstichtag vorzunehmende Rechnungsabgrenzung kann aber auch ein rechtlich bindender Bescheid an die Gemeinde, der spätestens am Abschlussstichtag vorliegt, als ausreichend angesehen werden.

Die Höhe des Ansatzes der passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz ist daher im Einzelfall nach dem Umfang der erhaltenen Vorauszahlung und nach dem rechtlichen Wertverhältnis der von der Gemeinde noch zu erbringenden Gegenleistung zu bestimmen. Noch entstehende Kosten aufgrund von künftigen Leistungen der Gemeinde bleiben bei der Festlegung der Höhe des Rechnungsabgrenzungspostens unberücksichtigt.

### **3.1.2 Der Zeitbezug der Einnahmen und Gegenleistungen**

#### **3.1.2.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich zu beurteilen und zu entscheiden, ob Einnahmen als Erträge dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder einem Folgejahr wirtschaftlich zuzuordnen sind. Sie soll ihre Prüfung insbesondere auf das Vorliegen des wesentlichen Kriteriums „wirtschaftlicher Grund“ bzw. „wirtschaftliche Verursachung“ ausrichten. Die Gemeinde muss daher feststellen, inwiefern erhaltene Einnahmen durch bestimmte, im abgelaufenen Haushaltsjahr empfangene Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen erwirtschaftet werden.

Gleichwohl müssen auch weitere Erfordernisse in die örtliche Beurteilung der passiven Rechnungsabgrenzung einbezogen werden. Ein besonderes Merkmal der haushaltsrechtlich zulässigen transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten ist, dass ein unmittelbarer Bezug der im Haushaltsjahr erhaltenen Einnahmen auf einen konkreten künftigen Zeitraum besteht. Der Zeitraum muss durch den Geldgeber, ggf. auch von der Gemeinde als Empfänger nicht nur objektiv bestimmbar sein, sondern konkret bestimmt werden.

Der abzugrenzende Zeitraum muss jedoch nicht zwingend nur das folgende Haushaltsjahr sein, wie es z. B. bei der Abgrenzung einer Pachtzahlung an die Gemeinde gegeben ist, wenn ein Pachtzeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres besteht. Der zu bestimmende Zeitraum kann auch mehrere künftige Haushaltsjahre umfassen. Die tatsächliche Länge des Zeitraumes, für den die Gemeinde eine Zahlung von einem Dritten erhält, ist dabei als Voraussetzung für eine gemeindliche Rechnungsabgrenzung grundsätzlich unerheblich.

Der zu berücksichtigende Zeitraum muss jedoch in zeitlicher Hinsicht konkret abgrenzbar sein. Bei einer fehlenden Festlegung des von der Zahlung betroffenen Zeitraum darf nicht in jedem Fall ein Mindestzeitraum bestimmt werden. Die Festlegung auf einen Mindestzeitraum kommt nur dann in Betracht, wenn der abzugrenzende Zeitraum unbestimmt im Sinne von „zeitlich unbegrenzt“ ist, z. B. bei Duldungspflicht als Dauerleistung. Ein Entgelt dafür ist dann nicht einmalig zu vereinnahmen, sondern auf den sachgerecht ermittelten Zeitraum aufzuteilen.

#### **3.1.2.2 Die Mehrjährigkeit des Zeitbezuges**

Die Gemeinde trifft vielfach Vereinbarungen, die über mehrere Haushaltsjahre erstrecken oder einen langfristigen Charakter haben, z. B. Mietverträge, Pachtverträge oder Erbbauverhältnisse. Ein mehrjähriger Zeitbezug löst jedoch allein keine Periodenabgrenzung bzw. Rechnungsabgrenzung aus. Der Vertragspartner der Gemeinde muss auch verpflichtet sein, seine Leistung gegenüber der Gemeinde zu erbringen, bevor die Gemeinde leistungspflichtig wird.

Die Pflicht des Dritten muss sich dabei nicht auf die gesamte Laufzeit der mit der Gemeinde abgeschlossenen Vereinbarung erstrecken, sondern kann sich auch auf kürzere Zeiträume beschränken. Ein solcher Zeitraum muss sich aber auch mehr als ein Jahr erstrecken. Aus solchen Vertragsverhältnissen entstehende Einnahmen, z. B. von Dritten erhaltene Vorauszahlungen von Miete und Pacht oder ähnliche Zahlungen, müssen einen konkreten zeitlichen Bezug haben oder ein solcher Bezug muss sich von der Gemeinde herstellen lassen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 42 GemHVO NRW**

Der zeitliche Bezug lässt sich z. B. von der Gemeinde herstellen, wenn der Dritte nach der abgeschlossenen Vereinbarung z. B. eine Einmalzahlung zu leisten hat, um aufgrund dessen ein gemeindliches Grundstück über fünf Jahre nutzen zu können. Ein konkreter zeitlicher Bezug besteht auch bei einmalig von Dritten gezahlten Entgelten zur Abgeltung von langfristig laufenden Vereinbarungen, z. B. eine Einmalzahlung durch das Land oder den Bund für die Straßenentwässerung, die von der Gemeinde erledigt wird.

Bei einer Mehrjährigkeit von gemeindlichen Vereinbarungen hat die Gemeinde für eine Rechnungsabgrenzung zudem festzustellen, ob neben der zeitlichen Aufteilbarkeit bzw. der jahresbezogenen Zuordnung der erhaltenen Einnahmen auch die damit in Zusammenhang stehenden und noch ausstehenden Gegenleistungen der Gemeinde zeitbezogen und periodisch aufteilbar sind. Die passive Rechnungsabgrenzung setzt daher bei einer Mehrjährigkeit von Leistungen Dritten eine gleichbleibende Dauerverpflichtung der Gemeinde und damit ein Dauerschuldverhältnis voraus.

Ein Dauerschuldverhältnis wird regelmäßig bei Mietverträgen, Pachtverträgen, Dienstleistungsverträgen u. ä. angenommen, wenn keine einmalige, sondern eine mehrjährige zeitraumbezogene Leistung geschuldet wird. Die Ertragswirksamkeit entsteht bei derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen dann zeitanteilig in jedem Haushaltsjahr des betreffenden Zeitraumes. Sofern zur passiven Rechnungsabgrenzung an einem Dauerschuldverhältnis fehlt, sind solche Geschäftsvorfälle der Gemeinde in ihrer Bilanz nicht unter dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilanzierungsfähig.

### **3.1.3 Besonderheiten bei der passiven Rechnungsabgrenzung**

#### **3.1.3.1 Die gebührenrechtliche Kalkulation**

Von der passiven Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz ist jedoch die Kalkulation von Gebühren abzugrenzen, die auf der Grundlage des Kommunalabgabengesetzes Nordrhein-Westfalen (KAG NRW) vorzunehmen ist. Mit einer solchen Kalkulation soll das notwendige Gebührenaufkommen ermittelt werden, das die voraussichtlichen Kosten der genutzten oder in Anspruch genommenen Einrichtungen oder Anlagen erreichen, aber nicht unbedingt übersteigen muss.

Als Kosten bei den gebührenrechtlich relevanten Einrichtungen der Gemeinde sind die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten zu betrachten. Der Gebührenrechnung darf zudem nur ein Kalkulationszeitraum von höchstens drei Jahren zugrunde gelegt werden (vgl. § 6 Absatz 2 KAG NRW). Diese Sachlage gilt unabhängig davon, ob die Einrichtungen im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sind oder für die Einrichtungen ein eigener Rechnungskreis geführt wird, z. B. nach eigenbetriebsrechtlichen Vorschriften.

Die Einhaltung dieser abgabenrechtlichen Grundsätze durch die Gemeinde kann dazu führen, dass bei einer ausgeglichenen Gebührenrechnung gleichwohl haushaltsmäßig eine „Überdeckung“ im betreffenden Teilplan für das Haushaltsjahr oder in der Teilrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss entstehen kann. Diese Sachlage führt jedoch nicht zu einer passiven Rechnungsabgrenzung bei der Gemeinde. Vielmehr hat die Gemeinde in solchen Fällen einen entsprechenden Sonderposten in ihrer Bilanz im Jahresabschluss anzusetzen (vgl. § 43 Absatz 6 GemHVO NRW).

#### **3.1.3.2 Die erhaltenen investiven Zuwendungen**

##### **3.1.3.2.1 Die Zuwendungen für eigene Zwecke**

In der gemeindlichen Bilanz müssen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital an die Gemeinde zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

der Gemeinde beitragen (investive Zuwendungen), gesondert auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Die erhaltenen Finanzleistungen betreffen daher nicht allein den Finanzierungsvorgang.

Die Gemeinde darf daher die Finanzleistungen nicht unmittelbar als Ertrag erfassen, denn sie betreffen wirtschaftlich die Jahre, in denen der geförderte Vermögensgegenstand von der Gemeinde genutzt wird. Sie müssen deshalb passiviert und unter den Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Eine Periodenabgrenzung in Form der Bilanzierungshilfe „Rechnungsabgrenzung“ kommt wegen der mit solchen Finanzleistungen gewollten Eigenkapitalverstärkung der Gemeinde nicht in Betracht.

Die investiven Finanzleistungen Dritter sind betriebswirtschaftlich teilweise als Fremdkapital und als Eigenkapital der Gemeinde anzusehen, die der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen. Die Gemeinde hat daher aufgrund der erhaltenen investiven Zuwendungen nicht den Finanzierungsvorgang durch eine Rechnungsabgrenzung nachzuweisen, sondern auch bilanziell aufzuzeigen, dass die Finanzleistungen im Rahmen ihrer Zwecksetzung für Vermögensgegenstände zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung verwendet werden.

Diese Sachlage bedingt, dass die Gemeinde die erhaltenen Finanzleistungen Dritter auch dann nicht unter der passiven Rechnungsabgrenzung erfassen darf, wenn die Zuwendung noch nicht zweckentsprechend verwendet worden sind. Sie hat die verfügbaren Finanzmittel vielmehr unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren, bis die Mittel entsprechend ihrer Zwecksetzung eine Verwendung finden. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die investiven Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Es darf sich dabei aber nicht um rückzahlbare Zuwendungen für die Gemeinde handeln, die als Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

#### **3.1.3.2.2 Die Zuwendungen zur Weiterleitung an Dritte**

Die Gemeinde erhält vielfach Zuwendungen, die sie dann an Dritte weiter zu leiten hat, ggf. auch noch um einen eigenen Anteil aufstocken muss. In den Fällen, in denen die Gemeinde eine Zuwendung zur Weiterleitung an Dritte erhalten hat und diese Zuwendung einem Dritten mit einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung weiter gewährt, hat sie die erhaltene Zuwendung in ihrer Bilanz unter der passiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen und periodengerecht abzugrenzen (vgl. Satz 2 der Vorschrift).

Die Gemeinde darf in solchen Fällen jedoch nicht wirtschaftlicher Eigentümer des vom Dritten mit der Zuwendung zu finanzierenden Vermögensgegenstandes werden. Von der Gemeinde ist dann wegen des Vorrangs zweckbezogenen Finanzierungsvorgangs bei dem Dritten die erhaltene Zuwendung in ihrer Bilanz unter der passiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen. Diese Zuordnung ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Gemeinde eine Zuwendung von einem Dritten projektbezogen oder in pauschaler Form erhalten hat.

Aufgrund der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten ist dann der Ansatz unter der passiven Rechnungsabgrenzung in gleicher Art und Weise aufzulösen wie der Ansatz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung. In solchen mehrstufigen Zuwendungsgewährungen wird durch die aktive und die passive Rechnungsabgrenzung als Korrekturposten in der gemeindlichen Bilanz die notwendige und haushaltsmäßig erforderliche Periodenabgrenzung sichergestellt.

#### **3.1.3.3 Die Zinszuschüsse**

Die Gemeinde erhält vielfach Zinszuschüsse, um von ihr vorgesehene Investitionen, die einer Kreditfinanzierung bedürfen, günstig finanzieren zu können. Werden derartige Zinszuschüsse für die gesamte Laufzeit eines gemeindlichen Kredites gewährt und der Zuschuss in einem Betrag an die Gemeinde ausgezahlt, stellt dieses eine Vorleistung des Zuschussgebers dar, die der passiven Rechnungsabgrenzung unterliegt.

Die Gemeinde hat einen solchen Zuschuss unter dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und über die gesamte Laufzeit des damit verbundenen Kredites aufzulösen. Die Art der Auflösung ist dabei je nach der Ausgestaltung des Kreditvertrages vorzunehmen, z. B. linear. Wenn in Einzelfällen eine vorzeitige Tilgung des Kredites erfolgt, ist der Rechnungsabgrenzung entsprechend aufzulösen.

#### **3.1.3.4 Die Abgeltungszahlungen**

Die Gemeinde erhält vielfach einmalige Finanzaufwendungen von fremden Dritten, z. B. zur Abgeltung einer Unterhaltungspflicht oder einer für die Nutzung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, weil die Dritten sich von ihrer persönlichen Erfüllung dieser Pflicht durch eine Einmalzahlung befreien lassen. Dazu sind z. B. die unbefristete Übernahme der Unterhaltung von Straßenkreuzungen von Landesstraßen mit Gemeindestraßen durch die Gemeinde zu zählen, denn ansonsten obliegt dem Land als Straßenbaulastträger die Unterhaltungspflicht dieser Straßenkreuzungen.

Auch die unbefristete Nutzung der gemeindlichen Kanalisation für das Oberflächenwasser von Straßen anderer Straßenbaulastträger kann einen Sachverhalt darstellen, bei dem durch einmalige Abgeltungszahlungen sich der Dritte von seinen Pflichten befreien lässt bzw. diese auf die Gemeinde überträgt. In solchen Fällen hat die Gemeinde aufgrund der abgeschlossenen, oft unbefristeten Vereinbarungen die erhaltene einmalige Abgeltungszahlung periodenbezogen abzugrenzen und nicht als einmaligen Ertrag in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen. Deshalb hat die Gemeinde die erhaltene Abgeltungszahlung passivisch abzugrenzen.

Eine Abgeltungszahlung stellt regelmäßig eine Vorauszahlung auf die noch von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen in einem dafür vorgesehenen Zeitraum dar. Der Verteilung der Abgeltungszahlung sind die vertraglich vereinbarte Zeit der Nutzung bzw. die Zeit der Befreiung des Dritten von seiner Pflicht zugrunde zu legen. Sofern kein konkreter Zeitraum mit der Gemeinde vereinbart wurde, bietet es sich an, die erhaltene Abgeltungszahlung über den Zeitraum der Nutzungsdauer bzw. Restnutzungsdauer des jeweils betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu verteilen. Der gebildete passive Rechnungsabgrenzungsposten ist dann in den künftigen Haushaltsjahren entsprechend aufzulösen.

#### **3.1.3.5 Leasing und erhaltene Zuwendungen**

Bei der Bilanzierung von investiven Zuwendungen für Leasinggeschäfte der Gemeinde ergeben sich die bilanziellen Zuordnungserfordernisse regelmäßig nur unter Berücksichtigung der einzelnen Vertragsgestaltung der Gemeinde. Bei derartigen Zuwendungen muss nicht nur geklärt sein, ob der Zuwendungsgeber die Investitionskosten mittragen will, sondern auch in welcher Form die Gemeinde die Zuwendung in ihr Leasinggeschäft einbeziehen darf. Die Gemeinde muss daher prüfen, ob die Investitionskosten in den Leasingraten gesondert abgegrenzt worden sind oder abgegrenzt werden können.

Im Rahmen der Übernahme eines Leasinggegenstandes vom Leasinggeber wird die Gemeinde i. d. R. nicht der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes. Sie darf diesen Gegenstand nicht aktivieren, zumal auch für die Gemeinde keine Anschaffungskosten entstanden sind. Eine investive Zuwendung kann daher von der Gemeinde auch nicht passiert werden, wenn die Investitionskosten in den Leasingraten nicht abgegrenzt werden können. Die Gemeinde muss dann mit dem Zuwendungsgeber klären, ob sie gleichwohl die gewährte Zuwendung im Sinne der Aufgabenerfüllung und mithilfe des Leasinggegenstandes nutzen darf.

Bei einer eingeräumten Verwendung der „investiven“ Zuwendung durch den Zuwendungsgeber in diesem Sinne zielt dann der Zweck der erhaltenen Zuwendung auf die Unterstützung der Aufgabenerledigung der Gemeinde im Nutzungszeitraum des Leasinggegenstandes und somit auf die Unterstützung der gemeindlichen (laufende) Ge-

schäftstätigkeit. Dieser Sachstand bedingt nicht, dass dadurch für die Gemeinde ein auf ein bestimmtes Haushaltsjahr bezogener Betriebskostenzuschuss entsteht. Die investive Zuwendung wird lediglich für die Bilanzierung „fiktiv“ so eingeordnet und muss wegen des Nutzungszeitraumes des „geförderten“ Leasinggegenstandes von der Gemeinde über die Nutzungszeit periodengerecht abgegrenzt werden.

Die gewährte Zuwendung stellt zwar noch einen einmaligen Vorgang für die Gemeinde dar. Sie erfordert jedoch die gleiche periodenbezogene Behandlung wie bei der originären Verwendung einer investiven Zuwendung und der periodengerechten Abgrenzung über die Bilanzierung eines Sonderpostens für den betreffenden Vermögensgegenstand. Bei den Leasinggeschäften der Gemeinde bedarf es daher des Korrekturpostens „Passive Rechnungsabgrenzung“ und nicht der Passivierung eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde hat dann die Auflösung dieser passiven Rechnungsabgrenzung über die Nutzungszeit planmäßig vorzunehmen.

### **3.1.3.6 Die Grabnutzungsgebühren**

#### **3.1.3.6.1 Allgemeine Sachlage**

Aus den Zwecksetzungen des gemeindlichen Haushaltsrechts wird bei einmaligen gebührenrelevanten Vorauszahlungen eine periodenbezogene Abgrenzung erforderlich. In der gemeindlichen Haushaltsbewirtschaftung zeigt sich diese Sachlage insbesondere bei den Grabnutzungsgebühren, wenn diese einmalig für eine lange Nutzungszeit im Voraus erhoben werden. Solche Grabnutzungsgebühren werden vielfach vereinfachend auch als „Friedhofsgebühren“ bezeichnet.

Die abgabenrechtlich mögliche Betrachtung dieser Gebühr als Gegenleistung für die Übertragung eines Nutzungsrechtes ist haushaltswirtschaftlich nicht ausschlaggebend. Dem Dritten wird tatsächlich eine langjährige Nutzung einer gemeindlichen Fläche ermöglicht, der eine sachgerechte Zahlung des Dritten als Finanzleistung gegenüberstehen muss. Die abgabenrechtliche Betrachtung baut dagegen auf einem Kalkulationszeitraum auf, der zeitlich auf höchstens drei Jahre begrenzt ist (vgl. § 6 Absatz 2 KAG NRW).

Eine zeitlich darüberhinausgehende Kalkulation ist daher nicht zulässig. Der gemeindlichen Abgabenerhebung kann deshalb kein Kalkulationszeitraum entsprechend der Nutzungszeit von Grabflächen zugrunde gelegt werden. Die einmalige Zahlung der Gebühren für die Grabflächen auf gemeindlichen Friedhöfen im Voraus wird deshalb abgabenrechtlich oftmals nur jahresbezogen als Gebühr auf die Kosten umgelegt und nicht jahresübergreifend abgegrenzt, auch wenn die Gemeinde verpflichtet ist, eine Grabstelle langfristig einem Dritten zur Nutzung zur Verfügung zu stellen.

Die Entscheidung über die haushaltswirtschaftliche Rechnungsabgrenzung der Grabnutzungsgebühren und in welchem Umfang und in welchem Zeitraum diese ggf. erfolgen soll, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu treffen. Die Gemeinde hat dazu im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ihre getroffene Entscheidung und den Umfang der Rechnungsabgrenzung ausreichend und sachgerecht anzugeben.

Die passivische Rechnungsabgrenzung dieser Gebühren ist dabei vergleichbar mit der Rechnungsabgrenzung auf der Aktivseite der Bilanz, die erfolgen muss, wenn eine Gemeinde mit der Gewährung einer Zuwendung, die in einem Betrag erfolgt, gleichzeitig einem Dritten eine zeitliche abgegrenzte Gegenleistungsverpflichtung auferlegt. Entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit kann aber auch bei diesen Gebühren auf die Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge verzichtet werden.

### **3.1.3.6.2 Die Nutzungsrechte an einer Grabfläche**

Die Grabnutzungsgebühren, die von der Gemeinde erhoben werden, stellen ein öffentlich-rechtliches Entgelt dafür dar, dass dem Nutzungsberechtigten das ausschließliche Bestattungs- und Pfleregerecht an einer bestimmten Grabstätte (Teilfläche auf dem Friedhof) für einen festgelegten Zeitraum eingeräumt wird. Soweit von der Gemeinde die Grabnutzungsgebühren im Voraus erhoben werden, ergibt sich das Erfordernis für eine passive Rechnungsabgrenzung.

Von der wirtschaftlichen Bewertung des zugrundeliegenden gemeindlichen Vorgangs ist daher abhängig, ob ein entsprechender haushaltsmäßiger Sachverhalt bei der Gemeinde vorliegt. Die Sachlage ist nicht davon abhängig, welche örtlichen Leistungen von der Gemeinde als Gebührentatbestände bestimmt bzw. in der gemeindlichen Satzung verankert wurden. Die Übertragung der Nutzung als einmalige Verleihung eines Nutzungsrechtes an einer Grabfläche reicht dabei allein nicht aus, um auf eine periodengerechte Rechnungsabgrenzung haushaltsmäßig zu verzichten.

Neben der zeitlichen Zuordnung der erhobenen Gebühren muss auch die ausstehende Gegenleistung der Gemeinde zeitbezogen und periodisch aufteilbar sein. Die passive Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz setzt daher eine gleichbleibende Dauerverpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten voraus. In solchen Fällen kann ein Dritter die von der Gemeinde zur Verfügung gestellte Grabfläche auf gemeindlichem Grund und Boden über die festgelegte Nutzungszeit nutzen (Dauerschuldverhältnis).

Mit der gemeindlichen Übertragung oder Verleihung des Nutzungsrechtes an einer Grabfläche an einen Dritten beginnt daher i. d. R. die Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde. Die Gemeinde überlässt einem Dritten eine abgegrenzte Fläche des Friedhofs (Grabfläche) über einen mehrjährigen festgelegten Zeitraum und hat dafür im Voraus ein Entgelt erhalten. Dieser Sachverhalt erfordert eine periodengerechte Abgrenzung der Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde über den vereinbarten Nutzungszeitraum und daher den Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz.

Zur Bemessung des in der gemeindlichen Bilanz abzugrenzenden jahresbezogenen Betrages soll wie bei anderen erhaltenen Vorauszahlungen, die zu einer passiven Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz führen, von der Gemeinde das erhaltene Entgelt herangezogen werden.

### **3.1.3.6.3 Die Dauergrabpflege durch die Gemeinde**

Die Gemeinde, die mit einem Dritten eine Vereinbarung über eine Dauergrabpflege für einen festgelegten Zeitraum, z. B. in Form einer „Unterhaltungsgebühr“, abgeschlossen und dafür im Voraus ein Entgelt erhalten hat, muss auch in diesen Fällen gleichfalls eine periodengerechte passive Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz vornehmen.

Ein solches von der Gemeinde vereinnahmtes, einmalig zu zahlendes Entgelt stellt eine Finanzleistung eines Dritten dar, die für eine aufgaben- und zeitbezogene Leistung der Gemeinde in einem zuvor bestimmten Zeitraum gezahlt wurde. Soweit dazu gebührenrechtlich zu betrachtende Tatbestände auftreten, muss die örtliche Satzung entsprechende Regelungen und ggf. auch eine Differenzierung zwischen einem Nutzungsrecht an einer Grabstelle und der Dauergrabpflege enthalten.

### **3.1.3.6.4 Grabnutzungsgebühren und Rückstellungen**

Im Zusammenhang mit der Rechnungsabgrenzung bei Grabnutzungsgebühren aus der Einräumung eines Bestattungs- und Pfleregerecht an einer bestimmten Grabstätte für einen bestimmten Zeitraum ist darauf hinzuweisen,

dass bei diesen Gebühren eine Rückstellungsbildung für „geplante“ Verluste als nicht zulässig anzusehen ist. Wenn eine solche Leistung der Gemeinde wirtschaftlich betrachtet von vornherein als verlustbringend zu bewerten ist, diese aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung gleichwohl von der Gemeinde ohne Einschränkungen erbracht wird, darf die Gemeinde wegen eines aus der fehlenden Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung entstehenden Verlustes keine Rückstellung in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen.

Ein solches Bilanzierungsverbot besteht auch, wenn die Gemeinde bei der Festsetzung der Höhe von Entgelten für gemeindliche Leistungen abgabenrechtlich festlegt, dass auf die Erhebung von Gebühren teilweise verzichtet wird bzw. die Gebühren nicht nach Art und Umfang der Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung erhoben werden. Bei solchen örtlichen Entscheidungen ist auf die Gleichwertigkeit der gemeindlichen Leistungen mit dem Nutzungsrecht bewusst durch die Gemeinde verzichtet worden.

Derartige örtliche Entscheidungen der Gemeinde lösen daher auch kein Ereignis zwischen „Vertragsabschluss“ und „Erfüllung des Vertrages“ aus, durch das mögliche rückstellungsrelevante Verluste für die Gemeinde entstehen könnten. Dieser Sachverhalt bei den Grabnutzungsgebühren ist mit Verpflichtungen der Gemeinde zur Verlustübernahme bei ihren Betrieben vergleichbar, für die keine Rückstellungen bilanziert werden dürfen (vgl. § 10 Abs. 6 EigVO NRW).

### **3.1.4 Die Auflösung passiver Rechnungsabgrenzungsposten**

Bei dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten verlangt deren Zeitbezug eine periodengerechte Auflösung, die i.d.R. als eine gleichmäßige Auflösung erfolgt. Sie ist aber von den gemeindlichen Verhältnissen im Einzelfall abhängig und kann daher in Einzelfällen ggf. auch ungleichmäßig erfolgen. Sofern dieses der Fall ist, muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass dadurch keine willkürliche Auflösung eintritt.

Die Gemeinde hat z. B. bei einer erhaltenen Vorauszahlung für mehrere Haushaltsjahre die auf die einzelnen Haushaltsjahre entfallenden Beträge periodengerecht zu bestimmen. Im Rahmen der jährlichen Haushaltswirtschaft ist dann eine anteilige Auflösung der gebildeten Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass ein Ertrag erst dann für das einzelne Haushaltsjahr realisiert ist, wenn die geschuldete Gegenleistung durch die Gemeinde erbracht wurde.

Eine Besonderheit für die Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens kann sich z. B. ergeben, wenn bei einem kapitalisiert ausgezahlten Zinszuschuss für die Aufnahme eines langjährigen Kredites für Investitionen eine vorzeitige Sondertilgung erfolgen soll. In diesen Fällen ist der entsprechende Passivposten in der gemeindlichen Bilanz im Verhältnis der Sondertilgung zu dem Gesamtkreditbetrag aufzulösen. Bei der Auflösung ist zudem die Ertragsart zu beachten, für die eine periodengerechte Verteilung vorgenommen wurde.

## **3.2 Zu Satz 2 (Abgrenzung erhaltener Zuwendungen für Dritte):**

### **3.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten, damit die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt gesichert wird, erfordert oftmals, dass die Gemeinde eine erhaltene Zuwendung für Investitionen an einen Dritten weiterleitet, weil der Dritte mithilfe dieser Finanzleistung sich an der gemeindlichen Aufgabenerfüllung beteiligt. Sie hat z. B. einen gemeinnützigen örtlichen Verein in die gemeindliche Aufgabenerfüllung eingebunden, der anstelle der Gemeinde die Aufgabe erfüllt und dafür bestimmte Vermögensgegenstände benötigt.

Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen kommt die Gemeinde den Verpflichtungen des Zuwendungsgebers nicht unmittelbar selbst nach. Sie muss daher den Dritten als Zuwendungsempfänger durch eine mehrjährige

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

Gegenleistungsverpflichtung entsprechend den sachlichen Erfordernissen verpflichten. Ein Ansatz von erhaltenen Zuwendungen für Dritte unter der passiven Rechnungsabgrenzung erfordert, dass die Gemeinde nicht wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes ist oder wird.

In einem solchen Fall müsste die Gemeinde dafür einen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz ansetzen und darf keinen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilanzieren. Diese Unzulässigkeit der periodenbezogenen Abgrenzung besteht auch, wenn die Gemeinde ihre Zuwendung an den Dritten nicht mit Bedingungen (Gegenleistungen) verknüpft, sondern die erhaltene Zuwendung und die Weiterleitung in vollem Umfang als Transferertrag und Transferaufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst.

Aufgrund der darauf ausgerichteten ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Bestimmung sind die gemeindlichen Geschäftsvorfälle, bei denen die Gemeinde die investiven Zuwendungen zur Weiterleitung und mehrjährigen Verwendung erhält oder solche erhaltenen Zuwendungen eigenverantwortlich an Dritte weiterleitet, in bilanzieller Hinsicht unter der passiven Rechnungsabgrenzung anzusetzen.

Die zeitraumbezogenen Verpflichtungen der Gemeinde aus dem Verhältnis mit dem Zuwendungsgeber müssen mit der Weitergewährung der erhaltenen investiven Zuwendung an einen Dritten verbunden werden. Die Gemeinde muss hinsichtlich der periodengerechten Verteilung einen Gleichklang zwischen der aktiven und der passiven Rechnungsabgrenzung herzustellen.

**3.2.2 Die Vorgehensweise**

Im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung hat die Gemeinde im Rahmen der zeitlichen Verpflichtungsdauer bei ihrer Bilanzierung für die für Dritte erhaltenen und weitergeleiteten Zuwendung eine periodengerechte Abgrenzung vorzunehmen und einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Die Gemeinde hat dann unter Beachtung des zweckbezogenen Finanzierungsvorgangs die für Dritte erhaltene Zuwendung unter der passiven Rechnungsabgrenzung in ihrer Bilanz anzusetzen.

Entsprechend der Auflösung der aktiven Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz aufgrund der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten ist dann auch der Ansatz unter der passiven Rechnungsabgrenzung aufzulösen (vgl. Beispiel 141)

**BEISPIEL:**

**Die passive Rechnungsabgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung**

Die Verkehrs AG hat im Vorjahr einen neuen Verkehrsknotenpunkt errichtet und dafür neben den eigenen Finanzmitteln und investive Zuwendungen vom Land über die Gemeinde K. und die Stadt M. erhalten, die diese Mittel wegen eigener Beteiligungsverpflichtungen aufgestockt haben. Im Folgejahr des Projektjahres stellt sich bei der Gemeinde K aufgrund der Projektbeteiligung und der festgelegten Bedingungen für den Projektträger das Bild ihrer Bilanz wie folgt dar:

<b>Projektfinanzierung</b>					
Geld-geber	Empfänger	Betrag	Weiterleitung + Aufstockung	Endempfänger	Betrag Euro
Land	Gemeinde K. Stadt M.	4 Mio. 6 Mio.	xxxxx	xxxxx	10 Mio.
Gemeinde K.	xxxxx	xxxxx	4 + 1 Mio.	Verkehrs AG	5 Mio.
Stadt M.	xxxxx	xxxxx	6 + 2 Mio.	Verkehrs AG	8 Mio.
Verkehrs AG	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx	Restbetrag
<b>Periodengerechte Bilanzierung bei der Gemeinde K. im Folgejahr</b>					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 42 GemHVO NRW**

AKTIVSEITE			PASSIVSEITE		
Bilanzbereiche	H-- jahr	Vor- jahr	Bilanzbereiche	H-jahr	Vor- jahr
1. Anlagevermögen	50	50	1. Eigenkapital	15,96	15
2. Umlaufvermögen	8	8	2. Sonderposten	7,5	8
<u>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</u>	<b>4,8</b>	<b>5</b>	3. Rückstellungen	12,5	12
<i>(Fall bezogen: 25 Jahre)</i>			4. Verbindlichkeiten	23	24
			<u>5. Passive Rechnungsabgrenzung</u>	<b>3,84</b>	<b>4</b>

*Beispiel 141 „Die Vorgehensweise bei weitergeleiteten Zuwendungen“*

Bei solchen haushaltswirtschaftlich zusammenhängenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen wird erreicht, dass beide betroffenen Rechnungsabgrenzungsposten in der gleichen Art und Weise von der Gemeinde aufzulösen sind. Durch die Anpassungen beider Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung in Form einer „doppelten“ Rechnungsabgrenzung ausreichend im Sinne der gemeindlichen Ressourcen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht vorgenommen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 42 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 43**

**Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten**

(1) Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben oder selbst hergestellt wurden, dürfen nicht aktiviert werden.

(2) <sup>1</sup>Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. <sup>2</sup>Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen. <sup>3</sup>Besteht eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung, ist diese als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu bilanzieren. <sup>4</sup>Ein Rechnungsabgrenzungsposten ist auch bei einer Sachzuwendung zu bilden.

(3) <sup>1</sup>Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen sind unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. <sup>2</sup>Die Verrechnungen sind im Anhang zu erläutern.

(4) <sup>1</sup>Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren. <sup>2</sup>Diese Sonderrücklage kann auch gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. <sup>3</sup>In dem Jahr, in dem die vorgesehenen Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, ist die Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage insoweit aufzulösen. <sup>4</sup>Sonstige Sonderrücklagen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

(5) <sup>1</sup>Für erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen und Beiträge für Investitionen sind Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. <sup>2</sup>Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. <sup>3</sup>Werden erhaltene Zuwendungen für Investitionen an Dritte weitergeleitet, darf ein Sonderposten nur gebildet werden, wenn die Gemeinde die geförderten Vermögensgegenstände nach Absatz 2 Satz 1 zu aktivieren hat.

(6) <sup>1</sup>Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. <sup>2</sup>Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

(7) Ergibt sich in der Bilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" gesondert auszuweisen.

**Erläuterungen zu § 43:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind mehrere haushaltsmäßige Bestimmungen zu besonderen Sachverhalten aus der Geschäftstätigkeit der Gemeinde zusammengefasst. Sie enthalten sachliche Vorgaben zur bilanziellen Behandlung und bewirken dadurch die Gestaltung und Bemessung von Wertansätzen einzelner Posten der ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

meindlichen Bilanz. Sie ergänzen zudem allgemeinen bilanzbezogene Regelungen, damit gemeindliche Geschäftsvorfälle sachgerecht und zutreffend sowie an der richtigen Stelle in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, z. B. die bilanzbezogenen Vorschriften im fünften Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung sowie die Vorgaben zur Gliederung der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 GemHVO NRW).

Die gemeindlichen Sachverhalte und Geschäftsvorfälle im Haushaltsjahr sind von erheblicher Bedeutung für den Jahresabschluss der Gemeinde. Die Vorgaben in der haushaltsrechtlichen Vorschrift sollen deshalb in ihrem Rahmen dazu beitragen, dass der gemeindliche Jahresabschluss seine Aufgabe erfüllen kann. Mit den Bestimmungen wird daher eine mögliche gleiche Anwendung durch die Gemeinden angestrebt. Die wichtigen Inhalte werden nachfolgend in Kurzform dargestellt (vgl. Abbildung 761).

<b>DIE INHALTE BESONDERER BILANZBESTIMMUNGEN</b>	
<b>BESTIMMUNG</b>	<b>INHALT</b>
<b>Absatz 1</b>	Die Vorschrift enthält ein Bilanzierungsverbot für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände, die in der Bilanz dem Anlagevermögen zuzuordnen sind. Sie sieht vor, dass immaterielle Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, die von der Gemeinde nicht entgeltlich erworben oder die selbst hergestellt wurden, nicht in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden dürfen.
<b>Absatz 2</b>	Die Gewährung von Zuwendungen zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde an Dritte hat eine erhebliche haushaltswirtschaftliche Bedeutung. Wegen des hohen Anteils solcher Finanzleistungen am gemeindlichen Finanzierungsgeschehen bedarf es unter der Berücksichtigung der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze sachgerechter Bilanzierungsvorgaben zu den geleisteten Zuwendungen, die vielfach investiver Art sind, um die Aufgabenerfüllung durch Dritte dauerhaft zu sichern.
<b>Absatz 3</b>	Die Gemeinde hat vielfach noch einige Vermögensgegenstände zur dauernden Aufgabenerfüllung in ihrem Besitz und als Anlagevermögen bilanziert, die sie aber zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht mehr braucht. Unter einer Betrachtung und Bewertung der Kosten, die ein nicht genutzter oder ein nicht mehr nutzbarer Vermögensgegenstand für die Gemeinde weiterhin verursacht, ist es vielfach auch unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten angezeigt, derartige gemeindliche Vermögensgegenstände möglichst zu veräußern. Dazu benennt die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich den Abgang und die Veräußerung von Vermögensgegenständen (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Sie benennt zudem entstehende Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen, die in der Vorschrift über die Bilanzgliederung näher bezeichnet worden sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Die Erträge und Aufwendungen aus solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen muss die Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. Absatz 3).
<b>Absatz 4</b>	Durch die Vorschrift wird bestimmt, dass die Gemeinde erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, in einer Sonderrücklage zu passivieren hat. Die Gemeinde darf eine Sonderrücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ aber auch bilden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 43 GemHVO NRW**

<b>DIE INHALTE BESONDERER BILANZBESTIMMUNGEN</b>	
<b>BESTIMMUNG</b>	<b>INHALT</b>
<b>Absatz 5</b>	Die erhaltenen Zuwendungen haben eine hohe Bedeutung am gemeindlichen Finanzierungsgeschehen. Es bedarf daher unter der Berücksichtigung der gemeindlichen Haushaltsgrundsätze sachgerechter Bilanzierungsvorgaben zu den erhaltenen Zuwendungen. Die der Gemeinde gewährten Zuwendungen enthalten regelmäßig zweckbezogene Vorgaben oder Beschränkungen, die von der Gemeinde im Rahmen der Verwendung der Zuwendung zu beachten sind. Die angemessene bilanzielle Behandlung der erhaltenen Finanzleistungen von Dritten, insbesondere in Form von investiven Zuwendungen als Ertragszuschüsse, ist von der Gemeinde daher immer unter der mit der einzelnen Zuwendung verbundenen Zwecksetzung und unter Berücksichtigung der zeitlichen Durchführung ihrer Investitionsmaßnahmen vorzunehmen.
<b>Absatz 6</b>	Eine Besonderheit aufgrund des Abgabenrechts stellt die Regelung dar, dass zur Erfüllung des Gebührenausgleichs entstandene Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes als Sonderposten anzusetzen sind. Dieser Vorgabe liegt zugrunde, dass die Gemeinde verpflichtet ist, eine entstandene Überdeckung im Kalkulationszeitraum Gemeinde in der nächsten betreffenden Gebührenkalkulation zu berücksichtigen (vgl. § 6 Absatz 2 Satz 3 KAG NRW). Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über die Vornahme des Ausgleichs zu entscheiden und bis zum diesem Zeitpunkt die Überdeckung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.
<b>Absatz 7</b>	Zu den besonderen bilanzrelevanten Sachverhalten bei der Gemeinde gehört der bilanzielle Umgang bei einer eingetretenen Überschuldung, bei der die Gemeinde den besonderen Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ in ihrer Bilanz ansetzen muss (vgl. Absatz 7).

*Abbildung 761 „Die Inhalte besonderer Bilanzbestimmungen“*

Der Gemeinde obliegt dabei nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben die Pflicht, ihre örtlichen Sachverhalte nach diesen Rahmenbedingungen als Geschäftsvorfälle zu behandeln und zu bilanzieren. Sie muss z. B. den gesonderten Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ in ihre Bilanz aufnehmen, wenn zum Abschlussstichtag die Überschuldung eingetreten ist und darf nicht bis zur Feststellung des Jahresabschlusses warten.

## **2. Die anteilige Fremdfinanzierung**

### **2.1 Die Zuwendungen**

#### **2.1.1 Die Gewährung von (investiven) Zuwendungen**

Die Gemeinde beteiligt im Rahmen ihrer Aufgaben oftmals Dritte oder überträgt ihnen gemeindliche Aufgaben zur Erfüllung. Die Dritten sind dann oftmals nur gegen Gewährung einer finanziellen Unterstützung (Zuwendung) bereit, eine gemeindliche Aufgabe zu erfüllen. Bei der Gewährung von investiven Zuwendungen an Dritte hat die Gemeinde dann den Verwendungszweck und die Verwendungsdauer (Zweckbindungsfrist) des von ihr finanzierten Vermögensgegenstandes gegenüber dem Dritten als Zuwendungsempfänger unter örtlichen Gesichtspunkten der Aufgabenerfüllung konkret festlegen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Durch eine Konkretisierung der gemeindlichen Zuwendungsgewährung entstehen für den Dritten wichtige einzuhaltende Pflichten gegenüber der Gemeinde, die regelmäßig als Gegenleistungsverpflichtungen bezeichnet werden. Diese Festlegungen bzw. die Gegenleistungsverpflichtungen können von der Gemeinde zeitbezogen oder mengenbezogen ausgestaltet werden. Sie lassen eine Bilanzierung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz zu, sofern die Gemeinde bei geleisteten Zuwendungen nicht das wirtschaftliche Eigentum an den damit finanzierten Vermögensgegenständen hat.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde lediglich der Verwendungszweck und ggf. eine Rückzahlungsverpflichtung bei nicht entsprechender Verwendung festgelegt worden sind, aber keine weiteren vermögenswirksamen Bedingungen bestehen, liegt keine aktivierbare (zeit- oder mengenbezogene) Gegenleistungsverpflichtung des Dritten vor. Ein festgesetzter Zeitbezug über ein Haushaltsjahr hinaus ist jedoch ausreichend, damit die Gemeinde die gewährte Zuwendung ergebnisneutral erfasst, in ihrer Bilanz aktiviert und im Zeitablauf periodengerecht in ihrer Ergebnisrechnung erfasst. Grundsätzlich gelten dafür folgende Bedingungen (vgl. Abbildung 762)

<b>DIE AKTIVIERUNG VON ZUWENDUNGEN</b>	
<b>Die Gemeinde darf investive Zuwendungen unter der Beachtung folgender Kriterien aktivieren:</b>	
-	Der Dritte als Zuwendungsempfänger muss gegenüber der Gemeinde mindestens organisatorisch selbstständig und nicht der Gemeindeverwaltung zuzurechnen sein.
-	Der Dritte als Zuwendungsempfänger muss eine gemeindliche Aufgabe erfüllen, für deren Durchführung die finanzielle Unterstützung durch die Gemeinde unverzichtbar ist.
-	Die Gemeinde muss an der Erfüllung der Aufgabe durch den Dritten ein erhebliches zweckbezogenes Interesse haben.
-	Der Dritte als Zuwendungsempfänger muss verpflichtet sein, die ihm gewährte Zuwendung ausschließlich für investive bzw. vermögenswirksame Zwecke zu verwenden.
-	Die Gemeinde muss die Verwendung der Zuwendung und die Erfüllung der Leistungsverpflichtung des Dritten überwachen und die Ergebnisse periodengerecht berücksichtigen.

*Abbildung 762 „Die Aktivierung von Zuwendungen“*

Die Gewährung sowie die Aktivierung von investiven Zuwendungen setzen grundsätzlich voraus, dass die Zuwendungen von der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gewährt werden. Mit einer Zuwendung erfolgt i. d. R. zwar eine einseitige (freiwillige) Finanz- oder Sachleistung der Gemeinde an einen Dritten, gleichwohl ist die Zuwendungsgewährung nicht als ein einseitiger Geschäftsvorfall der Gemeinde anzusehen. Im Zusammenhang mit und wegen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung werden durch Nebenbestimmungen regelmäßig dem Dritten besondere Leistungsverpflichtungen auferlegt und der Gemeinde im erforderlichen Umfang besondere sachliche Rechte eingeräumt.

Aus der wirtschaftlichen Sicht kann daher bei einer Zuwendungsgewährung eine Gleichwertigkeit in der Sache für die Gemeinde und den Dritten als Beteiligte vorliegen. Sie ist insbesondere davon abhängig, ob und welche Gegenleistungen von dem Dritten verlangt bzw. von ihm ausgelöst werden. Die gemeindlichen Leistungen dürfen dabei grundsätzlich nicht über den Wert der Gegenleistungen hinausgehen. Eine Zuwendung liegt jedoch nicht vor, wenn der Dritte einen gesetzlichen Anspruch auf eine gemeindliche Leistung hat, z. B. im Rahmen der sozialen Sicherung, die von der Gemeinde ebenfalls nur im zulässigen Rahmen erfüllt werden darf.

Bei zulässigen Weiterleitungen von erhaltenen Zuwendungen an Dritte im Rahmen der gemeindlichen Aufgaben entfalten die Festlegungen des Dritten als Zuwendungsgeber gegenüber der Gemeinde, z. B. durch das Land, nicht unmittelbar eine Wirkung für den Dritten als gemeindlichen Zuwendungsempfänger. Derartige Festlegungen erfolgen aus Sicht des Zuwendungsgebers regelmäßig aufgrund seiner Finanzierung und sind ggf. auch auf einen möglichen Rückzahlungsanspruch des Erstempfängers der Zuwendung ausgerichtet. Die Gemeinde hat derartige Vorgaben bei ihrer Zuwendungsgewährung bzw. Weiterleitung zu beachten und in Form von Nebenbestimmungen zum Zuwendungsbescheid gegenüber ihrem Zuwendungsempfänger gesondert festzulegen.

### **2.1.2 Der Erhalt von Zuwendungen**

Die der Gemeinde gewährten Zuwendungen enthalten regelmäßig zweckbezogene Vorgaben oder Beschränkungen, die von der Gemeinde im Rahmen der Verwendung der Zuwendung zu beachten sind. Die angemessene haushaltswirtschaftliche Behandlung der erhaltenen Finanzleistungen von Dritten, insbesondere in Form von investiven Zuwendungen als Ertragszuschüsse, ist von der Gemeinde daher immer unter der mit der einzelnen Zuwendung verbundenen Zwecksetzung und unter Berücksichtigung der zeitlichen Durchführung und Nutzung ihrer Investitionsmaßnahmen sowie der Ansatzmöglichkeiten in ihrer Bilanz vorzunehmen.

Die langfristigen Verwendungsvorgaben und Nutzungsbeschränkungen, die der Gemeinde vom Zuwendungsgeber mit den erhaltenen Zuwendungen aufgegeben werden, bedingen grundsätzlich, dass die Gemeinde im Umfang der erhaltenen Zuwendungen und unter Beachtung der bilanziellen Gegebenheiten der damit finanzierten Vermögensgegenstände entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz anzusetzen hat. Für die Bilanzierung kommt es nicht darauf an, ob die investiven Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt wurden.

Die von öffentlich-rechtlichen Institutionen gewährten Zuwendungen beinhalten immer eine Rückzahlungsverpflichtung für den Fall, dass von der Gemeinde keine vollständige zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendungsmittel erfolgt. Derartige Zuwendungsgeber dürfen im Rahmen der Aufgabenerfüllung grundsätzlich keine Finanzleistungen ohne Gegenleistung des Zuwendungsempfängers erbringen. Für die bilanzielle Behandlung durch die Gemeinde kommt es jedoch nicht darauf an, ob der Zuwendungsgeber als Kapitalgeber die Gemeinde ggf. tatsächlich in Anspruch nimmt.

Die Gemeinde hat im Rahmen eines Zuwendungsverfahrens zudem immer zu prüfen, ob die ihr vom Zuwendungsgeber auferlegten Pflichten mit ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang stehen. Sie soll dabei auch die ggf. entstehenden Rückzahlungs- bzw. Rückgabemodalitäten in ihrer Haushaltswirtschaft berücksichtigen. Die Gemeinde muss bei der Beantragung von Zuwendungen bei Dritten auch berücksichtigen, dass der Dritte eine freiwillige Finanzleistung gegenüber der Gemeinde erbringt, unabhängig davon, ob der Gemeinde die Zuwendung für laufende Zwecke oder für Investitionen gewährt wird.

Für den Zuwendungsgeber ist die Gewährung einer Zuwendung regelmäßig ein einmaliger Vorgang, um ein besonderes Vorhaben der Gemeinde zu unterstützen. Diese Ausrichtung spiegelt sich vielfach im festgelegten Zuwendungsanteil an dem gemeindlichen Auszahlungsbedarf wieder. Gleichwohl entsteht für die Gemeinde daraus kein Anspruch weder auf eine weitere Zuwendung noch auf die Übernahme von Folgekosten, auch nicht aus einem hohen Förderanteil, z. B. bei Investitionen. Die Gemeinde muss daher eigenverantwortlich eine eigene geeignete Vorsorge betreiben, um den Vermögensgegenstand während der vorgesehenen Nutzungszeit in einem nutzbaren Zustand dauerhaft zu erhalten.

### **2.1.3 Der Nachweis der Zuwendungen**

Die mit einer Zuwendung verbundenen Vorgaben und Beschränkungen verpflichten den Zuwendungsempfänger regelmäßig, gegenüber dem Zuwendungsgeber die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

innerhalb einer bestimmten Frist nachzuweisen. Die Gemeinde muss aus diesem Grunde bereits ihre mit der Zuwendung verbundenen Geschäftsunterlagen aufbewahren, auch wenn über deren Aufbewahrung eine eigenständige haushaltsrechtliche Vorschrift besteht (vgl. § 58 GemHVO NRW).

Bei den Pauschalen im Rahmen des GFG ist bewusst auf eine einzelfallbezogene Projektförderung mit besonderem Zuwendungsbescheid und fallbezogenem Verwendungsnachweis verzichtet worden. Gleichwohl muss auch bei einer pauschalierten Zuweisung mit einem weiten Verwendungsrahmen die bestimmungsgemäße Verwendung der Zuwendungsmittel sichergestellt werden. Vom Land als Zuweisungsgeber wird jedoch kein Einzelnachweis gefordert. Gleichwohl besteht für die Gemeinde als Zuwendungsempfänger der Landesmittel die grundsätzliche Verpflichtung, im Rahmen ihrer örtlichen Haushaltswirtschaft einen sachgerechten Nachweis über die zweckgerechte Verwendung der Zuwendungsmittel zu führen.

Bei den fachbezogenen Pauschalen muss die Gemeinde den Einsatz der Pauschalmittel unverzüglich nach Abschluss des Haushaltsjahres durch eine rechtsverbindliche Bestätigung die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Zuwendungsmittel nachweisen (vgl. § 29 Absatz 4 Satz 1 HG NRW). Auf besondere Anforderung des Zuwendungsgebers muss die Gemeinde den Nachweis auch listenmäßig je Aufgaben- oder Produktbereich entsprechend der verbindlichen Gliederung für ihren Haushaltplan durch Auszug aus den betreffenden Teilrechnungen ihres Jahresabschlusses führen (vgl. § 29 Absatz 4 Satz 2 HG NRW).

Bei einer Nichteinhaltung der mit der Zuwendung einhergehenden Vorgaben hat das Land als Zuwendungsgeber die Möglichkeit, ein Rückzahlungsverfahren gegen die Gemeinde anzustrengen. Es kann auch ausdrücklich zulassen, dass nicht verbrauchte oder nicht nachgewiesene Zuwendungsmittel bis zu einem bestimmten Stichtag des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres unaufgefordert zurückzuzahlen sind und ggf. eine Verzinsung fordern (vgl. § 29 Absatz 5 HG NRW).

#### **2.1.4 Die Bilanzierung der Zuwendungen**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, erhaltene und zweckentsprechend verwendete Zuwendungen und Beiträge für Investitionen im Bilanzbereich „Sonderposten“ auf der Passivseite ihrer Bilanz zwischen den Bilanzbereichen „Eigenkapital“ und „Rückstellungen“ anzusetzen. Durch diese Bilanzierung werden erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen über die Nutzungszeit des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Lebenszyklus) wirtschaftlich verteilt.

Die Auflösung der aufgrund der erhaltenen Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des geförderten Vermögensgegenstandes (Wertminderungen) vorzunehmen, die von der Gemeinde als Abschreibungen in ihrer Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Ein bilanzieller Sonderposten kann daher dauerhaft aufzeigen, dass und in welchem Umfang ein gemeindlicher Vermögensgegenstand fremdfinanziert wurde. Durch diese Bilanzierung erfolgt nicht nur eine wirtschaftliche Zuordnung des erhaltenen Kapitals.

Im Sinne des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit wird auch verhindert, dass die Gemeinde im Jahr des Erhalts des Kapitals den Vorteil bereits vollständig ihrer Haushaltswirtschaft zurechnet. Sie darf nicht lediglich in diesem Jahr ein Ertrag daraus entsteht, der dann nur einer Generation zugutekäme. Der Grundsatz verlangt eine nutzungsbezogene Verteilung der Lasten, sodass die wirtschaftliche Verteilung und die Auflösung über den Lebenszyklus des geförderten Vermögensgegenstandes mit dem Grundsatz in Einklang stehen.

Eine „Nettobilanzierung“ in Form eines Abzuges des erhaltenen Kapitals von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten würde zwar an der Verteilung der Lasten nichts ändern, jedoch für die Gemeinde den „Vorteil“ nur dem Jahr des Erhalts zuordnen. Die getrennte Bilanzierung der erhaltenen Zuwendungen von den damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenständen ist einerseits auch dadurch begründet.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Andererseits kann durch den Ansatz von Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz kein Nachweis darüber erbracht werden kann, dass die erhaltenen Finanzleistungen von der Gemeinde tatsächlich zweckentsprechend verwandt worden sind. Durch den passivischen Wertansatz wird nur offengelegt, dass die Gemeinde investive Zuwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erhalten und im Sinne des Zuwendungsgebers genutzt hat. Eine zweckbezogene Nachweisführung innerhalb der gemeindlichen Bilanz würde deren Aufgabe entgegenstehen. Jedoch kann die Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss z. B. einen Zusammenhang zwischen dem Sonderposten und den Vermögensgegenständen entsprechend der Gliederung der gemeindlichen Bilanz durch eine Übersicht herstellen.

### **2.1.5 Zuwendungen und Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Die Gemeinde hat den mit erhaltenen Zuwendungen finanzierten Vermögensgegenstand mit seinen vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren, denn die Bestimmung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten muss von der Gemeinde unabhängig davon vorgenommen werden, aus welchen Quellen sie die eingesetzten Finanzmittel erhalten hat. Die Einhaltung des Bruttoprinzips durch die Gemeinde erfordert, dass von Dritten erhaltene Finanzmittel nicht vom dem Wertansatz für die Bilanzierung eines Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht werden (vgl. Saldierungsverbot).

Der gemeindliche Vermögensgegenstand ist daher unabhängig von den dafür erhaltenen Finanzleistungen Dritter auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Aufgrund der erhaltenen Fremdmittel reduzieren sich durch die erhaltenen Finanzmittel die Eigenmittel der Gemeinde, die für die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aufzubringen sind, jedoch nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes.

Die Gemeinde hat daher immer im Gleichklang mit dem aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand einen Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz im Umfang der erhaltenen Finanzmittel anzusetzen. Ausgehend davon, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes zu verteilen sind und durch die Nutzung der bilanzielle Wertansatz gemindert wird, muss die Gemeinde auch den bilanzierten Sonderposten entsprechend auflösen. Die erhaltenen Finanzleistungen betreffen wirtschaftlich die Jahre, in denen der geförderte Vermögensgegenstand für die Aufgabenerfüllung genutzt wird.

## **2.2 Die Beiträge**

Im Rahmen der gemeindlichen Investitionen können von der Gemeinde gesonderte Beiträge von Dritten erhoben werden, z. B. für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen oder für Erschließungsanlagen (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Bei den dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen, Wegen und Plätzen sollen Beiträge erhoben werden, soweit nicht das Baugesetzbuch anzuwenden ist. Die Beiträge werden von den Grundstückseigentümern als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der gemeindlichen Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden (Erschließungsinteresse der Anlieger).

Als Beiträge sind Geldleistungen Dritter anzusehen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen im Sinne des § 4 Absatz 2 KAG NRW dienen. Bei Straßen, Wegen und Plätzen können sie auch der Verbesserung der Verkehrssituation dienen, jedoch nicht der laufenden Unterhaltung und Instandsetzung. Für die Gemeinde ist es zulässig, ggf. Beiträge für Teile einer Einrichtung oder einer Anlage von den Beitragspflichtigen zu erheben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Aus abgabenrechtlicher Sicht stellen die von der Gemeinde erhobenen Beiträge einmalige Finanzierungszahlungen Dritter für gemeindliche Investitionsmaßnahmen dar. Die Beiträge sind daher von der Gemeinde entsprechend der Nutzungszeit der damit finanzierten Vermögensgegenstände zu verteilen. Die Gemeinde hat für die erhaltenen Beiträge entsprechende Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und jährlich anteilmäßig ertragswirksam aufzulösen.

### **2.3 Sonstige Finanz-, Sach- und Dienstleistungen**

Die Gemeinde erhält vielfach nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen. Für die Sachleistungen von Dritten sind von der Gemeinde entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren, sofern diese Leistungen Dritter bei der Gemeinde zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand führen. Die Gemeinde muss bei der Bilanzierung der erhaltenen Leistungen jedoch nicht zwischen Sonderposten für Geldleistungen und Sonderposten für andere Leistungen differenzieren. Diese Sachlage steht mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben in Einklang, denn die sonstigen Leistungen Dritter können von unterschiedlicher Art sein und zu unterschiedlichen gemeindlichen Sachverhalten gehören.

Zu den möglichen Sachverhalten gehört die „Stellplatzabgabe“, die aus baurechtlichen Gründen durch Dritte an die Gemeinde zu zahlen ist (vgl. § 51 Absatz 5 und 6 der BauO NRW). Sie soll wie eine nicht rückzahlbare Zuwendung an die Gemeinde behandelt werden. Es besteht keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde, wie sie z. B. den vom Land gezahlten Zuwendungen zugrunde liegt, sodass zu dem Zeitpunkt, zu dem noch keine Verwendung der erhaltenen Mittel erfolgt ist, eine Verbindlichkeit gegenüber dem Dritten bestehen könnte.

Eine besondere Form einer Schenkung an die Gemeinde stellen die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen dar, die grundsätzlich in Form von Geldleistungen und Sachleistungen erfolgen kann. Der Gemeinde werden dabei durch den Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Eine weitere Form stellt ein Nachlass dar, der der Gemeinde aufgrund einer letztwilligen Verfügung zufällt. Die Schenkung kann aber auch in Form von unentgeltlichen Dienstleistungen und Arbeitsleistungen durch Dritte erfolgen.

### **3. Die Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die der Gemeinde zur dauernden Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und deren wirtschaftlicher Eigentümer sie mindestens ist, hat die Gemeinde als Sachanlagen und Finanzanlagen im Anlagevermögen in ihrer Bilanz zu aktivieren (vgl. § 33 und § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Veräußerung, aber auch der Abgang als Beseitigung eines nicht mehr nutzbaren Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens stellt haushaltswirtschaftlich einen Vermögensverlust dar, durch den das gemeindliche Anlagevermögen vermindert wird.

Bei den gemeindlichen Finanzanlagen wird, anders als bei den Sachanlagen, jede vermögensmäßige Wertveränderung mit bilanziellen Auswirkungen von der Vorgabe der Eigenkapitalverrechnung erfasst. Aufgrund solcher Geschäftsvorfälle ist der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand nicht mehr mit seinem bilanziellen bisherigen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Der angesetzte Buchwert des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz ist dann bei den Sachanlagen aufzulösen und bei den Finanzanlagen anzupassen.

Die gemeindlichen Aufwendungen und Erträge aufgrund der Auflösung oder Anpassung des Restbuchwertes eines bilanzierten Vermögensgegenstandes hat die Gemeinde aufgrund der Vorschrift unmittelbar mit der Allgemeinen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Rücklage zu verrechnen. Die Aufwendungen aufgrund des Vermögensverlustes dürfen z. B. bei einer Ersatzinvestition nicht bei den Herstellungskosten des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes berücksichtigt werden. Diese Einordnung gilt auch, wenn die Gemeinde auf einem eigenen Grundstück eine Ersatzinvestition durchführt.

Die Aufwendungen der Gemeinde für einen Abriss eines Gebäudes dürfen ebenso nicht unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden, weil sie erst den Abgang eines Vermögensgegenstandes auslösen, aber nicht den vermögensmäßigen Verlust für die Gemeinde darstellen. Derartige Aufwendungen sind von der Gemeinde als „normale“ Aufwendungen zu behandeln und vor dem Jahresergebnis in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen.

Die Gemeinde darf in ihren Eigenkapitalverrechnungen nur die Vermögenswerte berücksichtigen, die zum Gebrauch im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben dauerhaft vorgesehen und deshalb in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ angesetzt worden sind. Sie kann daher nur Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen bei den Finanzanlagen der Gemeinde verrechnen.

Der Landesgesetzgeber in Nordrhein-Westfalen zeigt diesen Bezug und damit seinen Willen in der Begründung des Gesetzes auf, sodass dadurch eine konkrete Festlegung für die Vornahme der haushaltsrechtlichen Eigenkapitalverrechnung auf den Bilanzbereich „Anlagevermögen“ erfolgt ist. Eine solche Klarstellung ist wegen der Sicherstellung einer landesweit gleichen Anwendung als notwendig angesehen worden.

Die Erträge und Aufwendungen aus entsprechenden Geschäftsvorfällen bei den Vermögensgegenständen des gemeindlichen Umlaufvermögens sind daher von der Eigenkapitalverrechnung mit der Allgemeinen Rücklage ausgeschlossen. Dieser Ausschluss ist sachlich geboten, weil bereits aus der bilanziellen Zwecksetzung und Einordnung zum Umlaufvermögen eine enge Verbindung zur laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde besteht, denn die in diesem Bilanzbereich bilanzierten Vermögensgegenstände werden regelmäßig nur zum kurzfristigen Verbrauch im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW).

Dem Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz sind daher die gemeindlichen Vermögensgegenstände grundsätzlich zuzuordnen, die von der Gemeinde nicht dazu bestimmt worden sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Bei der bilanziellen Betroffenheit sowie der zulässigen Verrechnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage kommt es aber nicht grundsätzlich auf die haushaltsrechtliche Unterscheidung zwischen den haushaltswirtschaftlich genutzten Begriffen „Laufende Verwaltungstätigkeit“ und „Investitionstätigkeit“ an.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen:**

### **1. Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):**

#### **1.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass immaterielle Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens, die von der Gemeinde nicht entgeltlich erworben oder selbst hergestellt wurden, nicht in der Bilanz der Gemeinde aktiviert werden dürfen. Für derartig entstandene Vermögensgegenstände dürfen deshalb von der Gemeinde keine eigenständigen Wertansätze für ihre Bilanz gebildet werden, z. B. Patente, Erfindungen, DV-Programme oder Urheberrechte.

Diese bilanzielle Beschränkung soll verhindern, dass mögliche Entscheidungsspielräume in örtlich unterschiedlicher Weise von der Gemeinde ausgefüllt werden und ein vertretbarer Rahmen überschritten wird. Sie stellt jedoch

keine Bewertung der Bedeutung von immateriellen Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung dar oder steht dem Einsatz und der Nutzung dieser Vermögensgegenstände entgegen. Sie soll jedoch dem Ansinnen entgegenwirken, dass z. B. selbstgeschaffenen Vermögensgegenständen eine erhebliche Bedeutung beigemessen wird, die bei einem "marktähnlichen" Vergleich vielfach jedoch nicht belegbar bzw. nachweisbar ist.

Ein Aktivierungsverbot nicht entgeltlich erworbener oder selbst hergestellter immaterielle Vermögensgegenstände ist daher als sachgerecht anzusehen und trägt dazu bei, eine einheitliche Verfahrensweise durch die Gemeinden sicherzustellen. Hinsichtlich der Bilanzierung sind die beiden genannten Tatbestände einerseits jeweils für sich zu betrachten und zu bewerten. Andererseits ist das haushaltsrechtliche Verbot vertretbar, denn eine Abgrenzung sowie die Feststellung der Werthaltigkeit der von der Gemeinde selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände sind in vielen Fällen objektiv und willkürfrei schwierig.

Mit der Nichtzulassung eines Wertansatzes für nicht entgeltlich erworbene oder für selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände wird zudem ein möglicherweise erheblicher Ermessensspielraum vermieden, die eine Bewertung solcher Vermögensgegenstände durch die Gemeinde als Bilanzierende mit sich bringen könnte. Bei der Gemeinde kommt zudem hinzu, dass ihr als eine öffentlich-rechtliche Einheit besondere Rechte zustehen, die ohne eine Abgrenzung ggf. als bilanzierungsfähige Vermögenswerte deklariert würden.

Für die Gemeinde ist es daher auch nicht zulässig, die von ihr gegenüber Dritten erteilten Konzessionen für Wege-rechte, das Steuererhebungsrecht für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer sowie für andere örtliche Steuern als immaterielle Vermögensgegenstände zu definieren und in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren. Grundsätzlich dürfen in der gemeindlichen Bilanz nur die immateriellen Vermögensgegenstände von der Gemeinde aktiviert werden, die von ihr gegen Entgelt von einem Dritten erworben worden sind.

### **1.2 Der Tatbestand „nicht entgeltlich“**

Das Verbot in der haushaltsrechtlichen Vorschrift bezieht sich auf den besonderen Tatbestand „nicht entgeltlich erworben“. Dieser Tatbestand wird aus dem Begriff „entgeltlicher Erwerb“ abgeleitet, der aber im gemeindlichen Haushaltsrecht nicht näher bestimmt ist. Im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts kann dann von einem nicht entgeltlichen Erwerb ausgegangen werden, wenn die Gemeinde einen Vermögensgegenstand erhält, ohne dass sie zur Hingabe einer Gegenleistung verpflichtet ist, z. B. in Form von Geld.

Bei derartigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen entsteht kein geschäftlicher gleichwertiger Leistungsaustausch, auch wenn es durch die Übergabe eines Vermögensgegenstandes zu einer Eigentumsübertragung auf die Gemeinde und Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung kommt. Der Sachverhalt führt deshalb dazu, dass die Gemeinde den erhaltenen immateriellen Vermögensgegenstand nicht in ihrer Bilanz aktivieren darf.

Das Kriterium „nicht entgeltlich“ liegt daher gleichfalls bei einer Sachschenkung eines immateriellen Vermögensgegenstandes an die Gemeinde vor. Der Tatbestand „nicht entgeltlich“ umfasst aber auch die Fälle, in denen der Gemeinde besondere immaterielle Vermögensgegenstände zur unentgeltlichen Nutzung im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung überlassen werden. Derartige örtliche Sachverhalte erfordern eine objektive Prüfung und Beurteilung der Tatbestände, nicht nur hinsichtlich der Bilanzierung.

### **1.3 Der Tatbestand „selbst hergestellt“**

Das Bilanzierungsverbot in der haushaltsrechtlichen Vorschrift bezieht sich auch auf den Tatbestand „selbst hergestellt“. Ein solcher Tatbestand kann angenommen werden, wenn bei der Gemeinde ein Vermögensgegenstand durch den Verbrauch von eigenen Gütern und Dienstleistungen entsteht. Sofern immaterielle Wirtschaftsgüter von der Gemeinde selbst hergestellt werden, entstehen dadurch lediglich „innerbetriebliche“ Aufwendungen und keine

Gegenleistungen durch Dritte, sodass deshalb keine aktivierungsfähigen Leistungen entstehen. In diesem Rahmen erfordert die Prüfung, ob der Tatbestand „selbst hergestellt“ vor Ort vorliegt, eine sorgfältige und klare Abgrenzung bei den einzelnen immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde, die in der Bilanz aktiviert werden sollen.

#### **1.4 Der Bezug zum Umlaufvermögen**

Im Bilanzbereich „Vorräte“ im Umlaufvermögen der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde auch immaterielle Vermögensstände anzusetzen, wenn solche Vermögensgegenstände zum Verbrauch bestimmt sind und deshalb nicht im Bilanzbereich „Anlagevermögen“ anzusetzen sind. Das Bilanzierungsverbot erstreckt sich nur auf immaterielle Vermögensstände des Anlagevermögens.

Für den bilanziellen Ansatz der immateriellen Vermögensstände des Umlaufvermögens ist es daher nicht relevant, ob die Gegenstände von der Gemeinde entgeltlich oder nicht entgeltlich erworben oder von ihr selbst hergestellt wurden. Die Gemeinde kann daher z. B. ihre selbsterstellte Software im Umfang der entstandenen Herstellungskosten bilanzieren.

### **2. Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter investiver Zuwendungen):**

#### **2.01 Die Zwecke der Aktivierung**

Die Gemeinde erfüllt ihre öffentlichen Aufgaben nicht nur durch eigene Einrichtungen, sondern auch durch das Handeln Dritter für die Gemeinde. Unter Berücksichtigung der damit in Verbindung stehenden Ziele und volkswirtschaftlichen Effekte ist es sachgerecht, die eigenen Investitionen der Gemeinde mit den gemeindlichen Investitionsförderungsmaßnahmen in Form von Zuwendungen an Dritte gleichzusetzen. Diese haushaltswirtschaftliche Gleichbehandlung setzt dabei voraus, dass derartige gewährte Zuwendungen auch eine adäquate Nutzungsbindung beinhalten müssen, die auf die Erfüllung gemeindlicher Aufgaben durch den Dritten ausgerichtet ist.

Die von der Gemeinde gewährten Zuwendungen für Investitionen Dritter werden daher im NKF wie gemeindliche Investitionsmaßnahmen behandelt und in der gemeindlichen Bilanz aktiviert. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfordert einen langfristigen Nutzen aus der Zuwendungsgewährung an Dritte, sodass die Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse besondere Bedingungen und ggf. Gegenleistungen damit gegenüber dem Dritten verbinden muss. Die möglichen Gegenleistungen, die von Dritten gegenüber der Gemeinde erbracht werden sollen, müssen dabei nicht zwingend dem Wert der Zuwendung entsprechen.

Diese Sachlage erfordert, die Verpflichtungen des Dritten hinreichend konkret und durchsetzbar im gemeindlichen Zuwendungsbescheid zu verankern. Die Gewährung einer solchen Zuwendung stellt jedoch keinen gemeindlichen Geschäftsvorfall dar, der haushaltsmäßig als „Lieferungen und Leistungen“ zu klassifizieren wäre. Von der Gemeinde müssen die im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung an Dritte gewährten investiven Zuwendungen in Abhängigkeit von ihrem Charakter als gemeindliche Finanzleistungen und ihren inhaltlichen und zeitlichen Zwecksetzungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst und nachgewiesen sowie in der Bilanz angesetzt werden.

Die buchungstechnische Zuordnung setzt dabei voraus, dass die Gemeinde die Finanzleistung an einen Dritten mindestens mit der Bedingung einer investiven Verwendung durch den Dritten und bilanzierungsfähigen wirtschaftlichen Ansprüchen verknüpft hat. Zur Sicherung einer nachvollziehbaren Aktivierung von gewährten Zuwendungen bieten sich Eckpunkte und Grundsätze für eine örtliche Gestaltung der gemeindlichen Zuwendungsbescheide an, die dann die Grundlage für die Bilanzierung aktivierbarer Zuwendungen bei der Gemeinde darstellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Im Zusammenhang mit den getroffenen Zwecksetzungen entsteht für die Gemeinde regelmäßig ein Nutzen, der eine Aktivierungsfähigkeit der gemeindlichen Transferleistungen begründet. Die Gemeinde muss dabei für den Einzelfall Sorge tragen, dass mithilfe der mit ihren Zuschüssen geschaffenen Vermögensgegenstände oder Einrichtungen der Dritte die öffentliche Leistung tatsächlich über die geplante Nutzungsdauer erbringt. In Je nach Art der gemeindlichen Zuwendungsgewährung und den gemeindlichen Festlegungen dazu können folgende Aktivierungsformen und Zuordnungen unterschieden werden (vgl. Abbildung 763).

<b>DIE GEWÄHRUNG VON INVESTITIONSZUSCHÜSSEN</b>	
<b>FESTLEGUNGEN</b>	<b>NACHWEIS IM JAHRESABSCHLUSS</b>
<b>Verfügungs- und Nutzungsrechte liegen bei der Gemeinde (Wirtschaftlicher Eigentümer)</b>	Ein Wertansatz unter einem Bilanzposten im Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz unter Berücksichtigung der Art des Vermögensgegenstandes und wegen der Vorbehalte der Gemeinde.
<b>Gegenleistungsverpflichtung des Dritten mit einem konkret bestimmten Zeitbezug</b>	Ein Wertansatz als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz wegen der Vorrangigkeit des Finanzierungsvorgangs und der zeitlichen Bindung.
<b>Gegenleistungsverpflichtung des Dritten mit einem konkret bestimmten Mengenbezug</b>	Ein Wertansatz als immaterieller Vermögensgegenstand im Anlagevermögen der gemeindlichen Bilanz wegen der Vorrangigkeit der mengenmäßigen Bindung als Nutzungsrecht für die Gemeinde.
<b>Rückzahlungsverpflichtung des Dritten</b>	Ein Wertansatz als „Sonstige Ausleihung“ oder „Forderung aus Transferleistungen“ in der gemeindlichen Bilanz wegen der Festlegung einer Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Dritten als Zuwendungsempfänger.
<b>Dauerhafte Hingabe an gemeindlichen Betrieb</b>	Ein Wertansatz unter Ausleihungen an Unternehmen, Betriebe oder Sondervermögen im Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz wegen der Zwecksetzung, dass die Hingabe „dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen“ hat.
<b>Keine Zwecksetzung und keine zeitliche Bindung</b>	Eine Erfassung unter der Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ in der Ergebnisrechnung der Gemeinde, denn die Hingabe ohne Bindungen führt zu gemeindlichen Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit.

*Abbildung 763 „Die Gewährung von Investitionszuschüssen“*

Der Dritte als Zuwendungsempfänger muss das von ihm geschaffene Wirtschaftsgut entsprechend der gemeindlichen Zwecksetzung und der zeitlichen Vorgaben der Gemeinde nutzen. Er ist außerdem für den Fall der Nichterfüllung der gemeindlichen Zwecksetzungen gegenüber der Gemeinde grundsätzlich rückzahlungspflichtig, auch wenn ihm von der Gemeinde eine nicht rückzahlbare Zuwendung gewährt worden ist. In diesem Rahmen ist zu berücksichtigen, dass die von der Gemeinde geleisteten investiven Zuwendungen an Dritte regelmäßig in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren sind (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

## **2.02 Der Ansatz in der Bilanz**

### **2.02.1 Allgemeine Sachverhalte**

Eine Aktivierung von an Dritte gewährten Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz setzt grundsätzlich voraus, dass die gemeindliche Zuwendung vermögenswirksam ist. Bei solchen Zuwendungen ist ein Ansatz im Bilanzbereich „Sachanlagevermögen“ dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde ihre finanzielle Unterstützung eines Dritten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung so ausgestaltet hat, dass sie der wirtschaftliche Eigentümer des geförderten Vermögensgegenstandes ist, der von ihr durch die Zuwendung mitfinanziert wurde.

Von der Gemeinde ist bei einer Förderung ein Ansatz in der Bilanz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, wenn bei der gemeindlichen Förderung die zeitlich bestimmte Finanzierung einen Vorrang hat und dem Dritten als Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung gegenüber der Gemeinde für einen bestimmten Zeitraum auferlegt wurde. Eine Aktivierung unter dem Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ ist vorzunehmen, wenn die Gemeinde im Rahmen der Gegenleistungsverpflichtung durch die Zuwendungsgewährung ein konkretes mengenbezogenes Recht innehat, z. B. ein Nutzungsrecht. Zur Bemessung des Rechtes kann dabei auch ein Zeitbezug festgelegt worden sein.

Die Gewährung einer Zuwendung durch die Gemeinde an einen gemeindlichen Betrieb ist auch als eine Hingabe möglich, die der dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dient. Entsprechend ist auch eine Bilanzierung als Ausleihung im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ der Bilanz vorzunehmen ist. Bei der Gewährung von investiven Zuwendungen, die von der Gemeinde ohne besondere Verpflichtungen oder Zwecksetzungen einem Dritten gewährt werden, besteht dagegen keine Aktivierungsmöglichkeit für die Gemeinde.

Derartige gemeindliche Zuwendungen stellen für die Gemeinde im Haushaltsjahrestandene Transferleistungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Transferaufwendungen zu erfassen sind. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass in den Fällen, in denen sie vom Land erhaltene investive Zuwendungen zulässigerweise an Dritte weitergibt, z. B. Finanzmittel aus der allgemeinen Investitionspauschale oder anderen Landesmitteln, sie verpflichtet ist, sich auch entsprechende Vermögenswerte gegenüber dem Dritten als Zuwendungsempfänger zu sichern.

Die Gemeinde hat deshalb auch in diesen Fällen ihren Zuwendungsbescheid oder die vertragliche Vereinbarung so auszugestalten, dass sie wirtschaftlicher Eigentümer des geförderten Vermögensgegenstandes wird oder sie Anspruch auf eine sachgerechte Gegenleistung des Dritten hat. Entsprechend ihrer Verpflichtung gegenüber dem Zuwendungsgeber hat die Gemeinde dann ggf. für die erhaltene Zuwendung einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren.

### **2.02.2 Kein Ansatz als sonstige Vermögensgegenstände**

Gemeindliche Investitionszuschüsse stellen regelmäßig keine Sachverhalte dar, die in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen sind. Bereits die Verwendungsvorgabe der Gemeinde stellt eine Klassifizierung des gemeindlichen Zuschusses dar, um die gewollte Zwecksetzung der Gemeinde gegenüber einem Dritten zu sichern. Sie löst eine entsprechende Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers aus.

Bei solchen gemeindlichen Zuschüssen, die zudem nach der Fertigstellung der geförderten Maße entsprechend der Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes ergebniswirksam aufgelöst werden, kann regelmäßig nur ein Sachverhalt vorliegen, der einen Ansatz des geleisteten Zuschusses unter der aktiven Rechnungsab-

grenzung erfordert vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Der investive Charakter der Zuwendung sowie die Verpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfänger sind gerade Kriterien, die keinen Anlass geben, den bilanziellen Wert unter den sonstigen Vermögensgegenständen anzusetzen.

### **2.1 Zu Satz 1 (Aktivierung bei wirtschaftlichem Eigentum der Gemeinde):**

Bei der Gewährung von investiven Zuwendungen an Dritte werden i. d. R. die Höhe der finanziellen Leistungen, der Verwendungszweck sowie eine Zweckbindungsfrist, in der der geförderte Vermögensgegenstand zweckbezogen vom Dritten zu nutzen ist, und ggf. eine Rückzahlungsverpflichtung durch die Gemeinde festgelegt. Zum ordnungsgemäßen Ansatz der geleisteten investiven Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mithilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum innehat.

Bei einer solchen Prüfung ist von der Gemeinde nicht auf die einzelnen Merkmale der Zuwendungsgewährung abzustellen, sondern es kommt auf das Gesamtbild der örtlichen Verhältnisse einschließlich der Absicht und des Zweckes der Finanzierungsbeteiligung im Rahmen der Aufgabenerfüllung an. Die Gemeinde kann z. B. der wirtschaftliche Eigentümer eines von einem Verein errichteten Anbaus an bestehenden gemeindlichen Gebäuden auf einem gemeindlichen Sportplatz werden. Bei einer solchen Absicht der Gemeinde beteiligt sie sich vielfach durch Zuwendungen an einen Dritten, z. B. einen Sportverein, auch an den Errichtungskosten.

Eine von der Gemeinde geleistete Zuwendung kann dann dazu führen, dass in der gemeindlichen Bilanz ein Wertansatz unter dem Bilanzposten „Anlagen in Bau“ auszuweisen ist. In den örtlichen Fällen, in denen das wirtschaftliche Eigentum aufgrund der Finanzierungsbeteiligung der Gemeinde an einem fremden Vermögensgegenstand bei der Gemeinde liegt, ist es geboten, den geförderten Vermögensgegenstand nach seiner Fertigstellung mit seinem Wert unter dem zutreffenden Posten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Diesem bilanziellen Ansatz steht der Sachverhalt, dass der geförderte Dritte der rechtliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes ist, nicht entgegen. Die Gemeinde hat dabei zu prüfen, ob ihr Finanzierungsbeitrag dem Wert des Vermögensgegenstandes entspricht. Sofern eine Differenz zwischen dem geleisteten Zuwendungsbetrag der Gemeinde und dem Wert des geförderten Vermögensgegenstandes besteht, ist von der Gemeinde unter Beachtung des Bruttoprinzips gleichwohl der volle Wert des Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz anzusetzen. Entsprechend dem Differenzbetrag ist zusätzlich eine Verbindlichkeit zu passivieren, die bei abnutzbaren Vermögensgegenständen entsprechend den Abschreibungen zu vermindern ist.

### **2.2 Zu Satz 2 (Aktivierung bei einer Gegenleistungsverpflichtung):**

#### **2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Gewährung von Zuwendungen an Dritte soll die Gemeinde den Verwendungszweck und die Verwendungsdauer (Zweckbindungsfrist) des von ihr finanzierten Vermögensgegenstandes gegenüber dem Dritten als Zuwendungsempfänger unter dem Gesichtspunkt ihrer Aufgabenerfüllung konkret festlegen. Die Verpflichtungen des Dritten aus Zuwendungsgeschäften stellen keine Gegenleistungen im Sinne von „Kaufen“ und „Verkaufen“ und müssen daher auch nicht zwingend gleichwertig sein wie es bei Lieferungen und Leistungen der Gemeinde für den gemeindlichen Geschäftsvorfall bestimmend ist.

Eine zuwendungsrechtliche Konkretisierung führt regelmäßig für den Dritten als Zuwendungsempfänger zu einer Gegenleistungsverpflichtung gegenüber der Gemeinde als Zuwendungsgeber, der er sich grundsätzlich nicht entziehen kann und die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu erfüllen ist. Die Aktivierbarkeit einer Zuwendung erfordert deshalb, dass mit der Zuwendung die von der Gemeinde beabsichtigten Zwecke und Nutzungen rechtlich

gesichert sind. Eine vom Zuwendungsempfänger ggf. angebotene Nutzung oder Überlassung in einem von ihm bestimmten Rahmen reicht für die Aktivierbarkeit nicht aus.

Die Gegenleistungsverpflichtung des Dritten kann von der Gemeinde zeitbezogen oder mengenbezogen ausgestaltet werden. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung einer derartigen gewährten Zuwendung gehören z. B. die vorherigen Prüfungen durch die Gemeinde, ob die Gemeinde nicht das wirtschaftliche Eigentum an dem mithilfe der Zuwendung beschafften Vermögensgegenstand innehat. Für die Gemeinde gehört auch die Prüfung dazu, ob eine zeitbezogene oder mengenbezogene Verpflichtung dem Dritten auch zurechenbar ist.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde im Rahmen einer Zuwendung nur ein allgemeiner Zweck festgelegt worden ist, um eine eigenverantwortliche Verwendungsentscheidung in sachlicher und/oder zeitlicher Hinsicht durch den Dritten zu ermöglichen, liegt für die Gemeinde keine aktivierbare (zeitlich bestimmbare) Gegenleistungsverpflichtung des Dritten vor. Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Gegenleistung des Dritten in Form einer Dienstleistung oder Sachleistung vorgesehen ist.

Im Rahmen ihrer Zuwendungsgewährung an Dritte hat die Gemeinde zu beachten, dass bei einer damit verbundenen Weiterleitung einer erhaltenen Zuwendung, z. B. des Landes, die zur erhaltenen Zuwendung getroffenen Festlegungen des Dritten als Zuwendungsgeber keine unmittelbare Wirkung für den Zuwendungsempfänger der Gemeinde entfalten. Derartige Festlegungen erfolgen aus Sicht des Zuwendungsgebers regelmäßig aufgrund seiner Finanzierung und sind ggf. auch auf einen Rückzahlungsanspruch der Gemeinde ausgerichtet, dem ggf. auch der Zuwendungsempfänger unterliegen kann, der die Zuwendung letztendlich erhält.

Die Gemeinde hat die Vorgaben anderer Zuwendungsgeber bei ihrer Zuwendungsgewährung zu beachten und ggf. in Form von Nebenbestimmungen zum Zuwendungsbescheid gegenüber einem Dritten gesondert festzulegen. Dazu können z. B. sachliche und zeitliche Bindungen des Dritten an die Einhaltung der Verwendungsvorgaben gehören. Diese Vorgaben können sich ggf. bei der Gemeinde auf die periodengerechte Auflösung der in der gemeindlichen Bilanz aktivierten Zuwendung auswirken.

### **2.2.2 Die Mehrjährigkeit der Gegenleistungsverpflichtung**

Für die Prüfung, ob es sich hinsichtlich der Gegenleistungsverpflichtung des Dritten auch um eine mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung handelt, ist von der Gemeinde insbesondere auf den erteilten Zuwendungsbescheid oder einen Vertrag abzustellen, mit dem regelmäßig die Modalitäten sowie der Umgang mit der gewährten Zuwendung festlegt werden.

Bei investiven Zuwendungen wird der Zuwendungsempfänger regelmäßig verpflichtet, den mithilfe der gemeindlichen Zuwendung beschafften Vermögensgegenstand über mehrere Jahre zweckentsprechend zu verwenden und in dieser Zeit eine Leistung gegenüber der Gemeinde zu erbringen. Sofern es sich dabei aber um eine Leistung handelt, die nicht zur Schaffung eines bleibenden Wertes bei der Gemeinde führt, sind solche Zuwendungen als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

### **2.2.3 Die Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche**

Die Gemeinde soll sich bei einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung eines Dritten absichern, damit sie im Falle einer Nichterfüllung der Gegenleistung auch ihre Ansprüche nachweisen bzw. einen Rückerstattungsanspruch der von ihr gewährten Zuwendung durchsetzen kann. Durch ein Verwaltungsverfahren mit einem gemeindlichen Leistungsbescheid besteht die Möglichkeit für die Gemeinde, sich im Rahmen der Gewährung der Zuwendung auch eine sachgerechte Rechtssicherheit zu verschaffen.

Die Gemeinde hat bei der ihrer Zuwendungsgewährung eigenverantwortlich entschieden, auf welche Art und Weise sie ihre Ansprüche gegenüber dem Zuwendungsempfänger sichert und verwirklicht. Sie kann dazu eine ausdrückliche Regelung bereits im Rahmen der Zuwendungsgewährung treffen, z. B. eine unmittelbare Rückzahlungsverpflichtung des Dritten im Zuwendungsbescheid festlegen, sofern bestimmte Sachverhalte gegeben sind. Die Gemeinde kann sich aber auch nur einen grundsätzlichen Anspruch sichern.

Die Gemeinde kann auch im Rahmen des Verwaltungsrechts oder des Zivilrechts versuchen, ihre Ansprüche gegenüber dem Zuwendungsempfänger durchzusetzen. Sofern die Gemeinde aber auf eine ausdrückliche Festlegung im Zuwendungsbescheid oder in einem Vertrag verzichtet, schränkt dieses nicht die sachgerechte Bilanzierung der mit dem Dritten vereinbarten Gegenleistungsverpflichtung ein. Für die Gemeinde ist abhängig von der getroffenen Vereinbarung der Klageweg grundsätzlich offen. Es ist jedoch regelmäßig geboten, bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu verhindern, dass eine Maßnahme allein zulasten der Gemeinde durchgeführt wird.

#### **2.2.4 Die Bemessung der Gegenleistungsverpflichtung**

Die Ursache für eine aktivierbare Gegenleistungsverpflichtung eines Dritten als Zuwendungsempfängers und deren Umfang entsteht i. d. R. aus den Vorgaben der Gemeinde, die im Zusammenhang mit der Gewährung der Zuwendung bestimmt werden. Unter Hinzuziehung des Zuwendungsbescheides und Berücksichtigung des Zuwendungsbetrages und der zeitlichen oder mengenmäßigen Bindung, ggf. in Verbindung mit der festgelegten Zweckbindungsfrist, dürfte sich der Umfang der Aktivierung regelmäßig bestimmen lassen.

In diesem Zusammenhang sind nicht nur die Bemessung der Gegenleistungsverpflichtung, sondern auch deren Auflösung sowie der zutreffende Ausweis in der gemeindlichen Bilanz zu berücksichtigen. Vor der Aktivierung einer gewährten Zuwendung ist immer zu prüfen, ob und für welche Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers der Schwerpunkt gesetzt wurde. Die Gemeinde ist grundsätzlich wegen ihrer Aufgabenerfüllung verpflichtet, mit der Gewährung einer Zuwendung auch Schwerpunkte in diesem Sinne zu verbinden. Diese Festlegungen können je nach ihrer Ausgestaltung vermögenswirksam und dann zu bilanzieren sein.

#### **2.2.5 Die zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung**

Die Vorschrift sieht als Regelfall bei der Gemeinde die Bilanzierung einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung vor. Dadurch wird für die Bilanzierung der haushaltsmäßige Schwerpunkt auf die Finanzierung und die zeitliche Nutzung eines geförderten Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gelegt. Der Hauptzweck der gemeindlichen Zuwendung ist damit die Gewährung einer gemeindlichen Finanzleistung in Form von Geldmitteln an Dritte zur Gewährleistung einer mehrjährigen Aufgabenerfüllung.

Eine solche Zuwendung stellt dann eine Vorausleistung der Gemeinde auf eine zu erfüllende Gegenleistungsverpflichtung des Dritten dar. Die herausgehobene zeitbezogene Festlegung der Gemeinde bestimmt dabei die Dauer der Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers. Von der Gemeinde muss daher die zeitliche Bindung des Zuwendungsempfängers konkret bestimmt worden sein. Eine solche Festlegung bedingt gleichzeitig, dass die Aufwendungen der Gemeinde aufgrund der gewährten Zuwendung über die vereinbarte Zeitdauer periodengerecht verteilt werden können.

Die von der Gemeinde einem Dritten gewährte Zuwendung stellt dann bilanziell eine Vorauszahlung der Gemeinde dar, die über den Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ periodengerecht abzugrenzen ist. Abhängig von der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten ist von der Gemeinde der Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz aufzulösen. Sie muss dabei beachten, dass die gemeindliche Festsetzung die periodengerechte Verteilung der geleisteten Zuwendung bzw. die Auflösung der aktivierten Zuwendung über den festgelegten Zeitraum bestimmt.



## **2.2.6 Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung**

### **2.2.6.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei einer finanziellen Unterstützung eines Dritten durch die Gemeinde für laufende Zwecke wird mit der Gewährung von Zuwendungen nicht immer eine Gegenleistung von dem Zuwendungsempfänger verlangt. Die Gemeinde verfügt dann nicht über einen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand, eine Gegenleistungsverpflichtung oder ein mengenbezogenes Nutzungs- oder Bezugsrecht, das als immaterieller Vermögensgegenstand zu qualifizieren wäre. Die gewährte Zuwendung der Gemeinde soll in solchen Fällen auch der laufenden Geschäftigkeit dienen und bedarf dann keine Gegenleistungsverpflichtung, die über das Haushaltsjahr hinauswirkt.

Derartige Zuwendungen stellen deshalb unmittelbar gemeindliche Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung unter der Position „Transferaufwendungen“ zu erfassen sind. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz kommt in diesen Fällen daher nicht in Betracht. Eine solche örtliche Vorgehensweise kommt aber bei investiven Zuwendungen grundsätzlich nicht in Betracht. Derartige Zuwendungen sind einerseits nicht allein in zeitlicher Hinsicht an das Haushaltsjahr geknüpft, sondern dienen vorrangig den Zwecken und der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die regelmäßig über den Zeitraum eines Haushaltsjahres hinausgeht. Sie dienen deshalb auch nicht nur der Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen.

Mit dem Erhalt einer Zuwendung wird vom Zuwendungsgeber regelmäßig ein Verhalten der Gemeinde in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung erwartet, dass auch bei einer finanziellen Unterstützung der Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes der Hauptzweck der Zuwendungsgewährung ist. Im Zusammenhang mit der Gewährung von gemeindlichen Zuwendungen hat die Gemeinde immer auch die Mittelherkunft zu berücksichtigen.

Die Gemeinde kann oftmals auch aufgrund von Vorgaben Dritter keine Zuwendung an einen Dritten ohne festgelegte Gegenleistungsverpflichtungen gewähren. Derartige Regelungen stellen üblicherweise verwaltungsrechtliche Bedingungen dar, die ggf. auf dem Rechtsweg zu klären sind. Bei solchen Vorgaben für die Gemeinde kann sie die an Dritte gewährte Investitionszuwendungen ebenfalls nicht unmittelbar in ihrer Ergebnisrechnung erfassen. Die Hingabe einer Zuwendung an einen Dritten dient daher vollständig der langfristigen Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

Die Gemeinde muss mit ihrer Zuwendungsgewährung regelmäßig ein Verhalten des Empfängers in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung verbinden, sodass die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht der einzige Zweck der gemeindlichen Bezuschussung ist. Eine gemeindliche investive Zuwendung ohne eine zeitliche Bindung wäre als nicht zulässig anzusehen, weil dieser Sachverhalt eine Vermögensabgabe unterhalb des vollen Wertes darstellen würde (vgl. § 90 GO NRW). Erst mit der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten entsteht deshalb für die Gemeinde eine Ergebniswirksamkeit, die zu entsprechenden gemeindlichen Erträgen in der Ergebnisrechnung führt.

### **2.2.6.2 Die Finanzleistungen an gemeindliche Betriebe**

Die Bilanzierung von Finanzleistungen an die gemeindlichen Betriebe kann die Gemeinde nicht vorrangig nach dem Gesichtspunkt der geringsten haushaltsmäßigen Belastung vornehmen. Sie darf auch nicht die Bilanzierung unter dem Aspekt einer möglichen Fremdfinanzierung auswählen. Ein weiterer Aspekt dabei ist, dass die Leistungsbeziehungen zu den Betrieben bedarfsgerecht ausgestaltet und umgesetzt werden. Die Gemeinde soll daher z. B. keine Eigenkapitalaufstockung vornehmen, um betriebliche Investitionen zu ermöglichen, obwohl in Höhe der vorgesehenen Aufstockung ein geringer oder kein Investitionsbedarf besteht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Eine gleiche haushaltswirtschaftliche Behandlung der Leistungsbeziehungen der Gemeindeverwaltung zu den gemeindlichen Betrieben ist erforderlich, denn bei den Finanzbeziehungen zwischen den gemeindlichen Einheiten muss eine Gleichbehandlung bei allen Beteiligten, ausgehend von den haushaltsrechtlichen Gegebenheiten bei der Gemeindeverwaltung (Muttereinheit im Gesamtabschluss), erfolgen und sichergestellt werden. Die Zahlungen der Gemeinde erfolgen dabei auf dem Grundsatz, dass derselbe Vorgang bei beiden Beteiligten dem gleichen Zweck dient und dem gleichen wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen ist.

Eine aus Sicht der Gemeinde investive Auszahlung muss daher auch bei einem Betrieb als Empfänger in investiver Form verwendet werden, denn die materielle Festlegung muss zählen und nicht die ggf. abweichenden formalen Zuordnungen. Die gleiche Behandlung der Zahlungen ist auch geboten, denn alle organisatorischen Einheiten bilden zusammen als Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Der Weg der Gewährung von Finanzleistungen prägt daher nicht die Behandlung der Zahlung und ist auch für die wirtschaftliche Behandlung der Zahlungen nicht bedeutsam.

In diesem Rahmen dürfen daher in der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ die „internen“ Geschäftsvorfälle zwischen den beteiligten gemeindlichen Einheiten grundsätzlich nur in gleicher Art und Weise (einheitlich) abgewickelt werden. Bei der Vielfalt der möglichen Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde muss auch geprüft, ob es sich bei den gemeindlichen Geschäften ggf. um schwebende Geschäfte handelt. Derartige Geschäfte sind von beiden Beteiligten nicht bereits bei ihrem Abschluss, sondern erst mit der Leistungserbringung zu bilanzieren.

Ein Bilanzierungsverbot liegt bei einer gemeindlichen Finanzleistung an einen gemeindlichen Betrieb vor, wenn die Finanzleistung aufgrund einer Verlustübernahme durch die Gemeinde gezahlt wird. Derartige Leistungen der Gemeinde stellen regelmäßig eine nicht aktivierungsfähige Zuwendung ohne Gegenleistungsverpflichtung dar. Solche gemeindlichen Zahlungen stellen wegen ihres Zwecks bzw. ihrer endgültigen Verwendung, unabhängig von der Verbuchung beim gemeindlichen Betrieb, für die Gemeinde ergebniswirksame Aufwendungen und keine Zahlungen dar, die der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzuordnen wären.

Der Betrieb hat bei erhaltenen Zuschüssen der Gesellschafter regelmäßig deren Zweck zu prüfen und festzulegen, ob eine ergebniswirksame oder eine erfolgsneutrale Vereinnahmung zu erfolgen hat. Ein Ertragszuschuss der Gemeinde ist vom dem begünstigten Betrieb regelmäßig nicht in die Kapitalrücklage einzustellen, sondern in seiner GuV unter der Position „Sonstige betriebliche Erträge“ zu erfassen. Eine Vereinnahmung eines gemeindlichen Zuschusses durch einen Betrieb in seiner Kapitalrücklage verpflichtet nicht automatisch die Gemeinde, ihren Zuschuss haushaltsmäßig der Investitionstätigkeit zuzuordnen. Eine derartige Zuordnung darf auch nicht beibehalten werden, wenn die Finanzleistung der Gemeinde der Verlustabdeckung eines Betriebes dient.

Die Klassifizierung von Finanzleistungen als gemeindliche „Ausgleichsschulden“ bzw. Verlustabdeckung und ihre Zuordnung und Erfassung als ergebniswirksame Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung bleibt auch dann bestehen, wenn wegen der örtlichen Beteiligungsverhältnisse nur eine mittelbare Beteiligung zwischen der Gemeinde und dem betreffenden Betrieb besteht. In solchen Fällen muss bei der Entscheidung über die haushaltsmäßige Zuordnung der Zahlungsleistung bei der Gemeinde der Zahlungsweg über die unmittelbare Beteiligung außer Betracht bleiben, denn es ist allein die endgültige Verwendung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausschlaggebend.

Diese Bewertung gilt auch in den Fällen, in denen die gemeindliche Finanzleistung eine „Ersatzleistung“ bzw. eine Schuld gegenüber einem Dritten darstellt. Sofern ein solcher Dritter, z. B. als Gesellschafter des gemeindlichen Betriebes, hinsichtlich dieser Schuld die Gemeinde zur Übernahme verpflichtet hat, ist seine gesellschaftsrechtliche Verpflichtung und ggf. seine Vorleistung für die haushaltsmäßige Zuordnung ohne Belang. Solche gemeindlichen Verpflichtungen sollen im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses angegeben werden (vgl. § 44 GemHVO

NRW). Eine solche Verpflichtung der Gemeinde kann in Einzelfällen aber auch ein gemeindliches Haftungsverhältnis darstellen, sodass eine Angabepflicht im Verbindlichkeitspiegel entstehen kann (vgl. § 47 GemHVO NRW).

### **2.2.7 Weitergabe einer Zuwendung und Rechnungsabgrenzung**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen und leitet diese zulässigerweise an Dritte zur Erfüllung kommunaler Aufgaben weiter (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie darf in den Fällen der Weiterleitung einer erhaltenen Zuwendung an Dritte, in denen sie keinen Vermögensgegenstand in ihrer Bilanz aktivieren kann, sondern über den Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten nur eine Periodenabgrenzung vornimmt, keinen Sonderposten für die erhaltene investive Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz ansetzen.

In diesen Fällen der aktiven Rechnungsabgrenzung ist von der Gemeinde für die erhaltene Zuwendung vielmehr ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in entsprechender Art und Weise zu bilden und aufzulösen. Durch beide Bilanzkorrekturposten wird bei dieser besonderen Finanzierungsform, die über die Gemeinde abgewickelt wird und bei der der Zahlungsvorgang im Vordergrund steht, die notwendige Periodenabgrenzung sachgerecht vorgenommen bzw. erreicht.

Nur in den Fällen, in denen aus einer solchen Weiterleitung unter besonderen Umständen die Sachlage entsteht, dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des vom Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstandes wird, darf sie für die erhaltene und weitergeleitete investive Zuwendung einen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz bilden. Die Gemeinde darf dann dem auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstand dessen Fremdfinanzierung auf der Passivseite gegenüberstellen.

### **2.2.8 Die Gewährung investiver Zuwendungen an gemeindliche Betriebe**

#### **2.2.8.1 Allgemeine Grundlagen**

Ein Anlass, bei der Gewährung von Zuwendungen nicht über einen gesonderten aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand oder eine Gegenleistungsverpflichtung zu verfügen, besteht für die Gemeinde, wenn sie ihren Betrieben gesonderte Investitionszuschüsse zur eigenverantwortlichen Verwendung gewährt. Diese gemeindlichen Zuschüsse sollen nicht nur der betrieblichen Finanzierung, sondern gleichrangig auch dauerhaft dem Geschäftsbetrieb der Gemeindeverwaltung zu den gemeindlichen Betrieben dienen.

Die Betriebe aktivieren regelmäßig die mit den investiven Zuwendungen finanzierten Vermögensgegenstände auf der Aktivseite in ihrer Bilanz und setzen entsprechend der gewährten Zuwendung einen Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz an. Die von der Gemeinde gewährten Zuwendungen führen dann in der Bilanz der Gemeindeverwaltung im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ zur Erhöhung des Wertansatzes unter dem Bilanzposten „Ausleihungen“. Sie führen jedoch nicht zu einem aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand oder einer aktivierungsfähigen Gegenleistungsverpflichtung in der gemeindlichen Bilanz.

Entsprechend der durch den gemeindlichen Betrieb vorzunehmenden ertragswirksamen Auflösung des wegen der gemeindlichen Finanzleistungen bilanzierten Sonderpostens muss auch die Gemeinde den wegen ihrer gewährten Zuwendung gebildeten Wertansatz in ihrer Bilanz durch planmäßige Abschreibungen vermindern. Der Buchwert unter dem Bilanzposten „Ausleihungen“ ist von der Gemeinde zu vermindern, jedoch nicht mit der Auswirkung, dass die gemeindlichen Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ verrechnet werden dürfen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die aufgrund der dauerhaften Geschäftsbeziehungen der Gemeindeverwaltung zu den gemeindlichen Betrieben zugelassene Zuordnung davon betroffener investiver Zuwendungen der Gemeinde zum Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in ihrer Bilanz stellt lediglich eine bilanztechnische Maßnahme dar, denn dadurch wird der originäre Vermögenswert des Betriebes nicht erhöht. Wäre diese Sachlage gewollt, dürften die investiven Zuwendungen nicht als Ausleihungen zu bilanzieren sind. Entsprechend führen die Aufwendungen aus gewährten Zuwendungen auch nicht zu Wertveränderungen von Finanzanlagen, die mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden dürfen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **2.2.8.2 Die gleiche wirtschaftliche Behandlung**

Die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde stellen trotz ihrer Unterschiede und ihrer Vielzahl sowie wegen der organisatorisch und wirtschaftlichen, ggf. auch rechtlichen, Selbstständigkeit einen aufgabenbezogenen Zusammenschluss dar. Die Betriebe sind nicht nur an die Gemeinde angeschlossen, sondern bilden einen Teil davon und zusammen mit der Gemeindeverwaltung eine einzige wirtschaftliche Einheit zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung. Die Leistungs- und Finanzbeziehungen zwischen diesen Einheiten müssen daher in gleicher Art und Weise wirtschaftlich und zweckbezogen behandelt und nachgewiesen werden.

Eine gleiche haushaltswirtschaftliche Behandlung der investiven Zuwendungen an gemeindliche Betriebe als Leistungsbeziehungen der Gemeindeverwaltung zu den gemeindlichen Betrieben ist grundsätzlich erforderlich. Bei den Finanzbeziehungen zwischen den gemeindlichen Einheiten muss eine Gleichbehandlung bei allen Beteiligten, ausgehend von den haushaltsrechtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde, erfolgen und sichergestellt werden. Sie ist auch geboten, denn alle organisatorischen Einheiten bilden eine einzige wirtschaftliche Einheit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung. Die „internen“ Geschäftsvorfälle zwischen den Einheiten dürfen daher von den beteiligten Einheiten grundsätzlich nur on gleicher Art und Weise (einheitlich) abgewickelt werden.

#### **2.2.8.3 Keine Verlustabdeckung**

Bei der Gewährung von investiven Zuwendungen an gemeindliche Betriebe ist außerdem zu berücksichtigen, dass dadurch keine Umgehung einer erforderlichen Verlustabdeckung beim Betrieb durch die Gemeinde erfolgt. Die haushaltsmäßigen Geschäftsbeziehungen zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb sollen deshalb nicht einzeln betrachtet werden. Diese Geschäfte müssen vielmehr in einen Gesamtzusammenhang gestellt und auf dieser Grundlage hinsichtlich ihrer haushaltsmäßigen Auswirkungen beurteilt werden.

Zur Beurteilung durch die Gemeinde gehört daher auch eine Betrachtung in einer mehrjährigen Zeitreihe. In den Fällen, in denen sich aus einer solchen Zeitreihe ergibt, dass ein jährlich wiederkehrender Verlustausgleich oder eine jährlich wiederkehrende Kapitalerhöhung für einen gemeindlichen Betrieb erfolgt, spricht dieses gegen die Klassifizierung der gemeindlichen Finanzleistung als investive Zuwendung.

Soweit sich aus dem Gesamtzusammenhang der Geldhingabe ergibt, dass der Hauptzweck der gemeindlichen Finanzleistung der Verlustausgleich beim gemeindlichen Betrieb ist, darf die Gemeinde ihre Finanzleistung an ihren Betrieb nicht in den eigenen Kreditbedarf einbeziehen. In solchen Fällen dient die von der Gemeinde geleistete Zuwendung vielmehr der Werterhaltung des gemeindlichen Betriebes und ist in der Ergebnisrechnung aufwandswirksam zu erfassen.

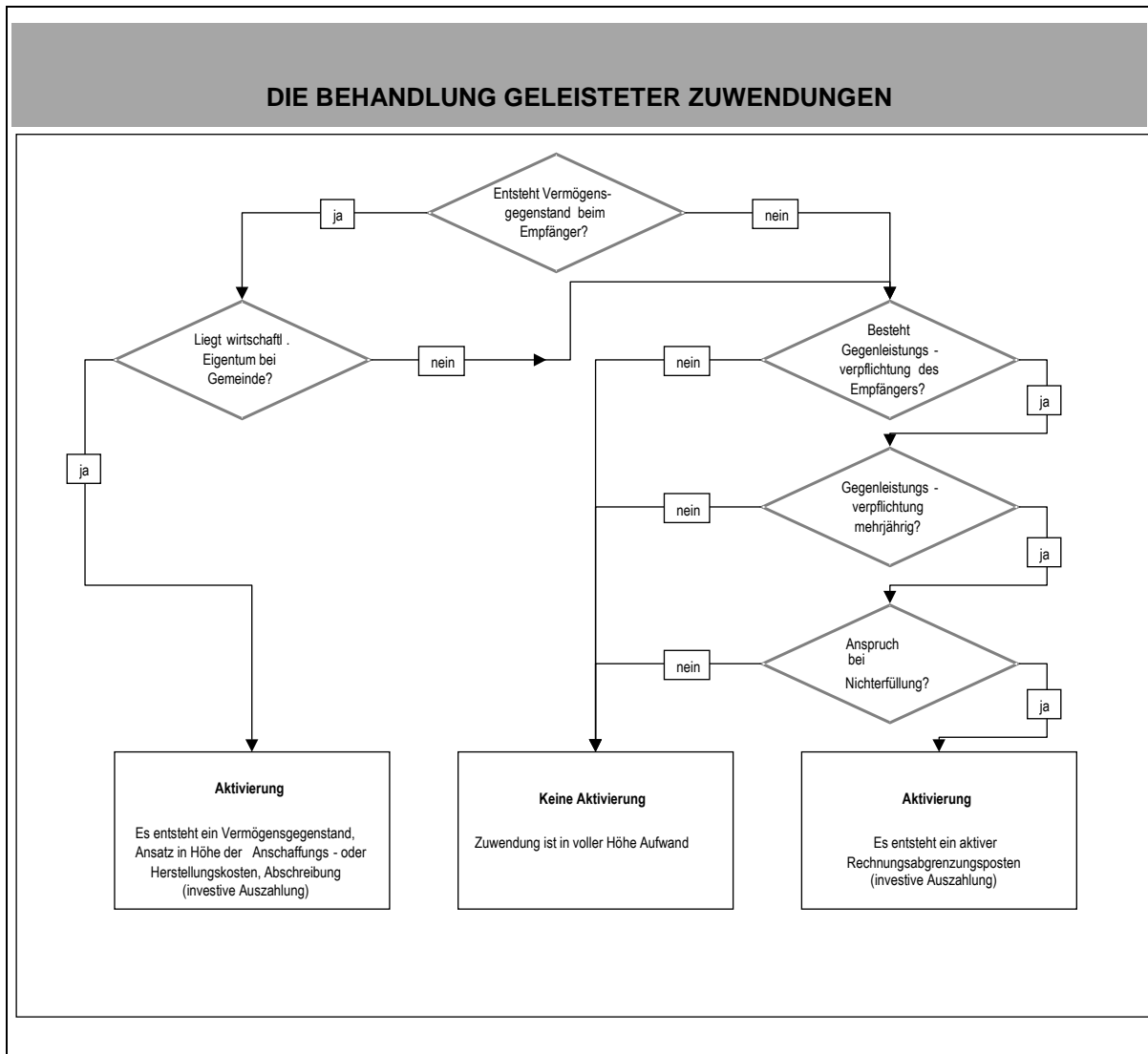
#### **2.2.9 Die Gesamtbetrachtung der geleisteten Zuwendungen**

Bei der Aktivierung einer Gegenleistungsverpflichtung muss von der Gemeinde darauf geachtet werden, dass der Zuwendungsempfänger gegenüber der Gemeinde zu einer Leistung verpflichtet ist, und darauf, von welcher Art die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

festgelegte Gegenleistungsverpflichtung ist. In diesem Zusammenhang stellen die Prüfschritte im Schaubild nur den Ablaufprozess und nicht alle Möglichkeiten der gemeindlichen Aktivierung dar. Aufgrund einer vorliegenden Sachlage kann auch der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in der gemeindlichen Bilanz in Betracht kommen.

Für die Gewährung von Zuwendungen bestehen sachlich sinnvolle Prüfschritte, bei denen jedoch die besonderen örtlichen Gegebenheiten gesondert zu bewerten sind. Die Behandlung geleisteter Zuwendungen durch die Gemeinde soll das folgende Schaubild aufzeigen (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 76). Es gibt dazu den notwendigen Überblick (vgl. Abbildung 764).



*Abbildung 764 „Die Behandlung geleisteter Zuwendungen“*

Von der Gemeinde muss im Rahmen der an Dritte geleisteten Zuwendungen berücksichtigt werden, dass eine Bilanzierung bzw. der Ansatz von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz grundsätzlich nur zulässig sind, wenn die von der Gemeinde an die im Einzelnen geleisteten Zuwendungen mit einer mehrjährigen zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung für den jeweiligen Dritten verbunden sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

In derartigen Fällen, in denen aufgrund einer (dauerhaften) Gegenleistungsverpflichtung der Zuwendungsaufwand der Gemeinde wirtschaftlich nicht nur dem Haushaltsjahr zuzuordnen, sondern zeitlich auch eine Vielzahl von Jahren zu verteilen ist, muss hinsichtlich der Einordnung des Ansatzes in die gemeindliche Bilanz noch die Art des „Rechtes“ der Gemeinde betrachtet und bewertet werden.

Bei einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung des Dritten gegenüber der Gemeinde ist das mehrjährige Recht der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ im gemeindlichen Anlagevermögen zu bilanzieren. Eine Sachzuwendung der Gemeinde, z. B. die Abgabe einer Straße im Rahmen einer Umstufung, ist haushaltsmäßig wie eine Finanzleistung der Gemeinde zu behandeln und entsprechend periodengerecht abzugrenzen, sodass bilanzmäßig eine Zuordnung zur aktive Rechnungsabgrenzung vorzunehmen ist.

### **2.3 Zu Satz 3 (Mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung):**

Die Gemeinde kann im Rahmen ihrer Zuwendungsgewährung auch eine Gegenleistung vom Zuwendungsempfänger verlangen, die als mengenbezogenes Nutzungs- oder Bezugsrecht ausgestaltet ist. In solchen Fällen besteht der Hauptzweck der gemeindlichen Zuwendung darin, ein Recht bzw. einen Anspruch auf eine Leistung des Zuwendungsempfängers zu haben. Die Hingabe einer Finanzleistung sowie die zeitliche Bindung stellen in diesem Zusammenhang nur Nebenzwecke dar.

In den Fällen, in denen dagegen eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung des Dritten in diesem Sinne vorliegt, soll diese unter Beachtung der GoB entsprechend in der gemeindlichen Bilanz aktiviert werden. Die Bilanzierung einer Mengenleistung ist u.a. auch davon abhängig, ob die Gemeinde im Rahmen der Zuwendungsgewährung einen konkreten materiellen oder immateriellen Anspruch bzw. ein Recht erworben hat.

Ein materieller Anspruch ist in der gemeindlichen Bilanz ggf. als Forderung oder sonstiger Vermögensgegenstand im Umlaufvermögen anzusetzen. Ein Recht, das mengenbezogen bemessen ist, stellt dagegen einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens dar und ist entsprechend von der Gemeinde zu bilanzieren. Aufgrund der Zuwendungsgewährung der Gemeinde an einen Dritten ist das Recht als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen. Dieser Ansatz in der gemeindlichen Bilanz, bemessen an der mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung des Dritten, hat dann zur Folge, dass die betreffende Vermögensposition auch mengenmäßig und entsprechend der Erfüllung durch den Dritten von der Gemeinde zu mindern bzw. abzuschreiben ist.

### **2.4 Zu Satz 4 (Rechnungsabgrenzung bei Sachzuwendungen)**

Die gemeindlichen Geschäftsbeziehungen mit Dritten, damit die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt gesichert wird, erfordert oftmals, dass die Gemeinde statt einer Finanzleistung eine zulässige Sachschenkung an einen Dritten erbringt. Sie überträgt z. B. einen gemeindlichen Vermögensgegenstand an einen gemeinnützigen örtlichen Verein, der anstelle der Gemeinde die gemeindliche Aufgabe erfüllt. Zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung und zur Absicherung wird eine solche Schenkung regelmäßig mit einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden.

Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen mit einer mehrjährigen Gegenleistungsverpflichtung ist der Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in der gemeindlichen Bilanz geboten. Durch die darauf ausgerichtete ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung werden die Sachzuwendungen der Gemeinde an Dritte in bilanzieller Hinsicht den Finanzzuwendungen an Dritte gleichgestellt. Bei den betreffenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen müssen gleichermaßen die Voraussetzungen für einen Ansatz unter der Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz erfüllt sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

In solchen Fällen hat die Gemeinde für die abzugebenden Vermögensgegenstände den vollen Wert im Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und unter Beachtung der Vorschrift des § 90 GO NRW über die Abgabe zu entscheiden bzw. diese mit einer Gegenleistungsverpflichtung im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung zu verbinden. Beim Vorliegen der Gegenleistungsverpflichtung ist die gemeindliche Sachschenkung unter der aktiven Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren. Der ermittelte finanzielle Wert des abgegebenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Rechnungsabgrenzungsbetrag dar, der in den Folgejahren dann jahresbezogen zu mindern ist.

Diese zeitliche Auflösung eines solchen Rechnungsabgrenzungspostens kann dabei an der noch möglichen Restnutzungsdauer des abgegebenen Vermögensgegenstandes orientiert werden. In den Fällen, in denen der abzugebende Vermögensgegenstand von der Gemeinde erst hergestellt wird, ist dieser Vermögensgegenstand von der Gemeinde jedoch nicht vor seiner Abgabe in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn der Dritte der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes wird. Der möglicherweise bereits entstandene Herstellungsaufwand, der z. B. unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ bilanziert wurde, ist in solchen Fällen bei der Abgabe des gemeindlichen Vermögensgegenstandes bilanziell in die aktive Rechnungsabgrenzung umzuschichten.

### **3. Zu Absatz 3 (Gesonderte Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen):**

#### **3.1. Zu Satz 1 (Eigenkapitalverrechnung für bestimmte Geschäftsvorfälle):**

##### **3.1.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde kann Vermögensgegenstände zur dauernden Aufgabenerfüllung in ihrem Besitz und als Anlagevermögen bilanziert haben, die sie aber zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht mehr braucht. Sie strebt bei solchen Vermögensgegenständen zwar eine adäquate Veräußerung an, muss aber oftmals erleben, dass ein Veräußerungserlös nur unter dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert erzielbar ist (vgl. § 90 Absatz 3 GO NRW). Unter einer Betrachtung und Bewertung der Kosten, die ein nicht genutzter oder ein nicht mehr nutzbarer Vermögensgegenstand für die Gemeinde weiterhin verursacht, ist es aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten vielfach angezeigt, derartige gemeindliche Vermögensgegenstände möglichst zu veräußern. In solchen Fällen kann die Gemeinde z. B. erleben, dass sie bei der Veräußerung eines von ihr nicht mehr genutzten bebauten Grundstückes dafür eine Vielzahl von Angeboten erhält.

Die Angebote weisen dabei im Grundsatz ein Erwerbsinteresse für das bebaute Grundstück aus, gleichwohl werden durch die Bieter aber nur Preisangebote gemacht, die ggf. noch dem Wert des Grund und Bodens entsprechen. Derartige Veräußerungsgeschäfte haben dann auch Aufwendungen für die Gemeinde zur Folge, weil der Veräußerungserlös für ein bebautes Grundstück nicht die Summe der Buchwerte für den Grund und Boden und das Gebäude erreicht. In besonderen Situationen kann sich ggf. auch ein Ertrag ergeben, wenn z. B. das Gebäude fast vollständig abgeschrieben ist und der Buchwert des Grund und Bodens niedriger ist als der Verkehrswert.

Die Erträge und Aufwendungen aus solchen Geschäftsvorfällen muss die Gemeinde grundsätzlich unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift ist auf derartige gemeindliche Geschäftsvorfälle ausgerichtet. Sie benennt als eine allgemein gehaltene Norm jedoch ausdrücklich den Abgang und die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden, als Regelungsgegenstand (vgl. § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

Von der Vorschrift werden aber auch ausdrücklich entstehende Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen erfasst, die in der Vorschrift über die Gliederung der gemeindlichen Bilanz näherbezeichnet worden sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Unter den Begriff „Wertveränderungen“ werden haushaltsrechtlich die Wertminderungen aufgrund außerplanmäßiger Abschreibungen und die Wertaufholungen aufgrund von Zuschreibungen erfasst (vgl. § 35 Absatz 5 und 8 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die vorgegebene Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus solchen Gegebenheiten mit der Allgemeinen Rücklage ist nicht vom Bestand der Rücklage und der weiteren haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde abhängig. Im Haushaltsjahr vorgenommene Eigenkapitalverrechnungen können jedoch dazu beitragen, dass trotz eines hinnehmbaren Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Entwicklung des Eigenkapitals so verläuft, dass künftig eine Überschuldung der Gemeinde droht (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

Eine zulässige Eigenkapitalverrechnung der gemeindlichen Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte deshalb eine Prüfung der Gemeinde vorausgehen, ob der Ressourcenverbrauch aus der Verrechnung eigenkapitalverträglich für die Gemeinde ist, auch wenn die Vornahme nicht verzichtbar ist. In den Fällen, in denen durch die Verrechnung ein negativer Bestand der Allgemeinen Rücklage entsteht, liegt dann noch keine Überschuldung der Gemeinde vor, wenn der Bestand der Ausgleichsrücklage den negativen Bestand übersteigt.

Diese im Bilanzbereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz ausgewiesene Sachlage führt jedoch nicht dazu, die Ausgleichsrücklage vollständig oder anteilig in die allgemeine Rücklage umzubuchen. Die Gemeinde muss auch nicht durch eine Umbuchung ein Verhältnis herstellen, damit die Ausgleichsrücklage nicht den Höchstbetrag von einem Drittel des Eigenkapitals erreicht. Die Bereiche „Haushaltsausgleich und Ausgleichsrücklage“ und „Eigenkapitalverrechnung und Allgemeine Rücklage“ sind haushaltsrechtlich voneinander getrennt. Die Ausgleichsrücklage darf von der Gemeinde wegen eines geringen oder keines Bestandes in der Allgemeinen Rücklage nicht zu deren Auffüllung in Anspruch genommen werden.

### **3.1.2 Die bilanzielle Betroffenheit**

#### **3.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die der Gemeinde zur dauernden Aufgabenerfüllung zur Verfügung stehen und deren wirtschaftlicher Eigentümer sie mindestens ist, hat die Gemeinde als Sachanlagen und Finanzanlagen im Anlagevermögen in ihrer Bilanz zu aktivieren (vgl. § 33 und § 41 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Veräußerung, aber auch der Abgang als Beseitigung eines nicht mehr nutzbaren Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens stellt haushaltswirtschaftlich einen Vermögensverlust für die Gemeinde dar, durch den das gemeindliche Anlagevermögen vermindert wird.

Die Veräußerung und der Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens führen dazu, dass ein betroffener Vermögensgegenstand nicht mehr mit seinem bisherigen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Bei den Finanzanlagen wird, anders als bei den Sachanlagen, jede vermögensmäßige Wertveränderung mit bilanziellen Auswirkungen von der Vorgabe der Verrechnung erfasst und fließt nicht mehr in die gemeindliche Ergebnisrechnung ein. Bei den Wertveränderungen ist der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz entsprechend anzupassen, ggf. bis auf dessen Wegfall, z. B. bei Verschmelzungen von gemeindlichen Betrieben oder bei der Rückführung von Betrieben in die Gemeindeverwaltung.

Die Aufwendungen und Erträge aufgrund der Auflösung oder Anpassung des Restbuchwertes eines Vermögensgegenstandes sind nach der haushaltsrechtlichen Vorgabe unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die Aufwendungen der Gemeinde aufgrund des Vermögensverlustes müssen z. B. auch bei einer Ersatzinvestition mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Sie dürfen nicht den Herstellungskosten des neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes zugerechnet werden.

Die Eigenkapitalverrechnung muss auch erfolgen, wenn die Gemeinde auf einem eigenen Grundstück eine Ersatzinvestition durchführt. Die Aufwendungen der Gemeinde für den Abriss eines Gebäudes sind ebenfalls nicht mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen, weil sie nicht den vermögensmäßigen Verlust für die Gemeinde darstellen, sondern die Kosten, die zum Abgang eines Vermögensgegenstandes führen. Die Aufwendungen für



einen Abriss sind deshalb von der Gemeinde als „normale“ Aufwendungen vor dem Jahresergebnis in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen.

### **3.1.2.2 Der Bezug zum Anlagevermögen**

#### **3.1.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Von der Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie von Wertveränderungen bei den Finanzanlagen werden nur die Vermögenswerte erfasst, die von der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben zum Gebrauch vorgesehen sind und deshalb in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Anlagevermögen angesetzt worden sind. Diese Einordnung ist in der Begründung des Gesetzes ausdrücklich als Absicht des Gesetzgebers für die Sachverhalte verankert worden.

Für die Abgrenzung für Vermögensgegenstände, die von der haushaltsrechtlichen Eigenkapitalverrechnung betroffen sind, wurde dadurch eine Grundlage geschaffen. In der Vorschrift wird jedoch noch eine besondere Abgrenzung für die Finanzanlagen der Gemeinde getroffen, auch wenn bestimmte Veränderungen gleichermaßen für die Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens und des Finanzanlagevermögens gelten. Eine weitere eigene Abgrenzung durch die Gemeinde ist nicht zulässig, sodass beim Sachanlagevermögen bei den Grundstücken und den sonstigen Vermögensgegenständen nicht unterschiedlich verfahren werden darf.

Diese Einordnung ist auch geboten, denn die Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie aus Wertveränderungen bei den Finanzanlagen sollen haushaltsmäßig nicht zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehen. Die Erträge und Aufwendungen aus Geschäftsvorfällen mit Vermögensgegenständen des gemeindlichen Umlaufvermögens sind daher von der unmittelbaren Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage ausgeschlossen.

Von der Eigenkapitalverrechnung sind daher auch die gemeindlichen Wertpapiere ausgeschlossen, die von der Gemeinde zum „Verbrauch“ bestimmt wurden und deshalb in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ angesetzt sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2 GemHVO NRW). Diese bilanzielle Zuordnung begründet für die Gemeinde jedoch keinen Anlass, entsprechend zwischen den haushaltsmäßigen Begriffen „Laufende Verwaltungstätigkeit“ und „Investitionstätigkeit“ zu unterscheiden.

#### **3.1.2.2.2 Der Begriff „Abgang“**

In der Praxis der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird der Begriff „Abgang“ in vielfältiger Weise benutzt. Er wird in der Abwicklung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle daher zwar mit dem Tatbestand „Wegfall“ einer Sachlage oder eines Sachverhaltes verbunden, jedoch nicht auf bestimmte oder bestimmte haushaltsrechtliche Verfahrens- oder Handlungsweisen beschränkt. Im Sinne der Benutzung des Begriffs um eine unmittelbare Verrechnung von Erträgen oder Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage vornehmen zu müssen oder nicht vornehmen zu können, muss die förmliche Anwendung des Begriffs beschränkt sein.

Bei der Anwendung des Begriffs „Abgang“ im Zusammenhang mit der Verrechnungsvorschrift ist von den bilanziellen Gegebenheiten auszugehen. Bei der gemeindlichen Bilanzierung wird der Begriff „Abgang“ genutzt, wenn eine mengenmäßige Verminderung der Vermögensgegenstände tatsächlich stattfindet, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt sind. Unter dem Begriff wird daher das tatsächliche Ausscheiden von Vermögensgegenständen aus dem gemeindlichen Anlagevermögen durch Verkauf, Verschrottung oder Tausch, aber auch durch Zerstörung durch höhere Gewalt sowie durch Verlust oder Diebstahl verstanden. Der Begriff ist umfassend und nicht auf spezielle gemeindliche Vermögensarten beschränkt worden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde sind z. B. dann Beträge in der Spalte „Abgänge“ im Anlagenspiegel anzugeben, wenn Vermögensgegenstände aus dem gemeindlichen Anlagevermögen ausgeschieden und deren ausgewiesene Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Anlagenbuchhaltung zu löschen sind. Der bilanzierte Buchwert des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes (Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen) ist in Fällen eines Abgangs vollständig auszubuchen. Die Abgänge von Vermögensgegenständen führen bei der Gemeinde i. d. R. zu Aufwendungen.

Der Begriff „Abgang“ bezieht sich jedoch nicht nur auf das gemeindliche Sachanlagevermögen, sondern gleichermaßen auch auf das Finanzanlagevermögen der Gemeinde. Gegenüber den Begriffen „Veräußerung“ (von Vermögensgegenständen) und „Wertveränderungen“ (von Finanzanlagen) stellt er einen eigenständigen haushaltsrechtlichen Tatbestand dar. Die Gemeinde muss ggf. allein deshalb eine Verrechnung erzielter Erträge und entstandener Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz vornehmen.

Die Gemeinde hat aber auch zu beachten, dass sich aus Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen, z. B. aus Verschmelzungen und Rückführungen in die Gemeindeverwaltung, sowie aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen auch Abgänge entstehen können, sodass für die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage ein weiterer Tatbestand einen Anlass bietet und zu beachten ist. Für die Eigenkapitalverrechnung muss die Gemeinde deshalb keine Auswahl zwischen den Anlässen treffen oder deshalb auf eine Verrechnung verzichten.

#### **3.1.2.2.3 Der Begriff „Vermögensgegenstand“**

Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung (vgl. § 33 GemHVO NRW). Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungs-fähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen grundsätzlich, Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen zu bewerten und zu bilanzieren. Diese Sachlage gilt auch für gemeindliche Vermögensgegenstände.

Es kommt noch hinzu, dass ein gemeindlicher Vermögensgegenstand auch der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen muss, also zum Gebrauch erworben wurde, sofern er nicht zum Verbrauch bestimmt ist. Entsprechend bestehen besondere haushaltsrechtliche Bestimmungen über die Veräußerung der gemeindlichen Vermögensgegenstände. Diese Differenzierung verändert nicht die Klassifizierung von Wirtschaftsgütern als gemeindliche Vermögensgegenstände. Sie bestimmt aber die bilanzielle Zuordnung zum gemeindlichen Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde hat daher ihre Vermögensgegenstände nach einer Vielzahl von Arten in ihrer Bilanz anzusetzen.

#### **3.1.2.2.4 Der Begriff „Veräußerung“**

##### **3.1.2.2.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Der haushaltsrechtliche Begriff „Veräußerung“ umfasst bei der Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch die Gemeinde die rechtsgeschäftliche Verfügung der Gemeinde über ihren Vermögensgegenstand mit dem Ziele der Rechtsübertragung auf einen Dritten. Die Befugnis zur Veräußerung liegt dabei regelmäßig bei der Gemeinde, z. B. als rechtlicher Eigentümer des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Eine Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist daher auch bei einer Abgabe des Vermögensgegenstandes an einen Dritten, der anstelle der Gemeinde eine Aufgabe erfüllt, gegeben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Für die gemeindliche Veräußerung im Sinne der Vorschrift ist grundsätzlich der Charakter des der Veräußerung zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes (Kaufvertrag, Tausch, Schenkung) unerheblich, soweit der Verzicht auf den Vermögensgegenstand durch die Gemeinde nicht nur rechtlich, sondern auch haushaltswirtschaftlich nicht zu beanstanden ist. Die Veräußerung erfordert jedoch regelmäßig eine entgeltliche Gegenleistung des Erwerbers, denn die Gemeinde soll Vermögensgegenstände i. d. R. nur zu ihrem vollen Wert abgeben.

Eine Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes erfordert einen (zivilrechtlichen) Eigentümerwechsel. Eine Änderung des rechtlichen Eigentums bedingt dabei, dass die Gemeinde durch einen Kaufvertrag einem Dritten das rechtliche Eigentum an dem von ihr abzugebenden Vermögensgegenstand verschafft (vgl. § 433 Absatz 1 BGB). Sie muss zudem von dem Erwerber eine gleichwertige Geldleistung als Gegenleistung für die Vermögensabgabe erhalten. Die Einbeziehung des Zivilrechts in gemeindliche Veräußerungsgeschäfte ist nicht ausgeschlossen worden.

Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums innerhalb der Rechtsperson „Gemeinde“, z. B. von der Gemeindeverwaltung an einen rechtlich nicht selbstständigen Betrieb, stellt deshalb keine Veräußerung dar. Bei einer derartigen „fiktiven Veräußerung“ innerhalb der Rechtsperson wird der betroffene Vermögensgegenstand zwar in einen anderen eigenständigen Wirtschaftskreis der Rechtsperson übernommen, er ist aber in rechtlicher Hinsicht weiterhin unverändert und uneingeschränkt der Rechtsperson „Gemeinde“ zugeordnet.

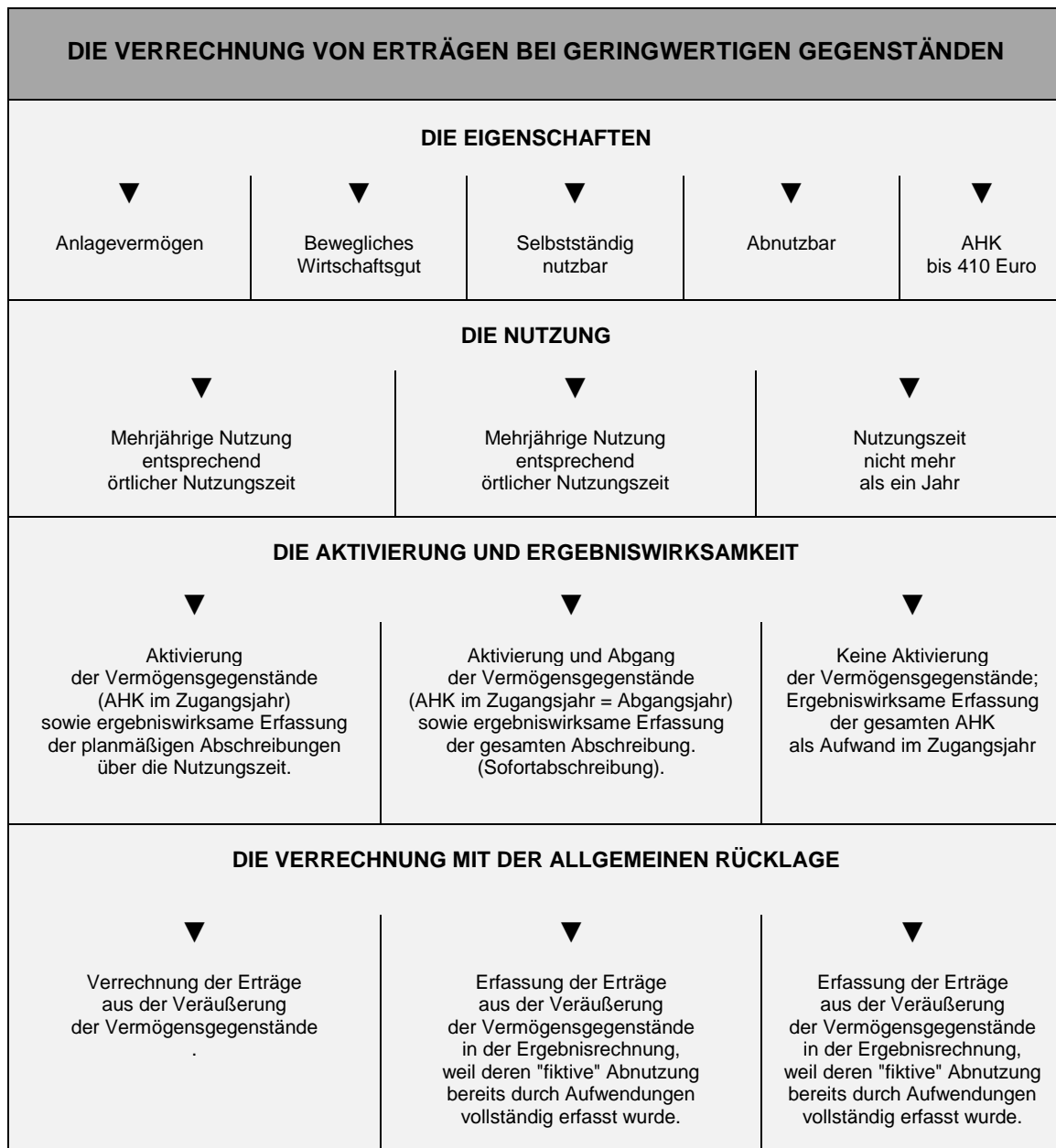
Im Gesamtzusammenhang muss beachtet werden, dass bei der Feststellung des Vorliegens eines Veräußerungsgeschäftes die daraus möglichen Erträge oder Aufwendungen der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind. Wie bei Aufwendungen aus Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen aus Verschmelzungen und Rückführungen in die Gemeindeverwaltung entstehen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen auch Abgänge, sodass zwei haushaltsrechtliche Vorgaben gleichzeitig für die Eigenkapitalverrechnung der Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage zu beachten sind. Die Gemeinde muss deshalb jedoch für die Verrechnung keine Auswahl zwischen beiden Anlässen treffen.

#### **3.1.2.2.4.2 Die Erträge bei geringwertigen Vermögensgegenständen**

Vor dem Hintergrund der Erforderlichkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sollte örtlich entschieden und festgelegt werden, in welchen Fällen auch mögliche Erträge aus der Veräußerung von geringwertigen Vermögensgegenständen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind. Ein ausschlaggebendes Kriterium für die Abgrenzung kann dabei sein, in welchem Umfang derartige Gegenstände bereits bei ihrem Erwerb durch die Gemeinde in zulässiger Weise ergebniswirksam geworden sind, weil die Gegenstände als Aufwand erfasst oder sofort vollständig abgeschrieben worden sind (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

Eine solche Handhabung der Abgrenzung dürfte auch mit der Wertigkeit der geringwertigen Vermögensgegenstände für die gemeindliche Aufgabenerfüllung grundsätzlich vereinbar sein, auch wenn eine Vielzahl solcher Vermögensgegenstände in der Gemeinde längerfristig benötigt wird. Es stellt sich dabei auch die Frage, ob und in welchem Umfang nach der Aufgabe der Nutzung dieser Vermögensgegenstände von der Gemeinde noch ein Veräußerungserlös bzw. ein Ertrag erzielbar ist. Ein Überblick wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 765).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 43 GemHVO NRW**



*Abbildung 765 „Die Verrechnung von Erträgen bei geringwertigen Gegenständen“*

Die Gemeinde darf in diesem Zusammenhang nicht festlegen, dass erzielte Erträge (auch entstandene Aufwendungen) aus dem Abgang von geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sowie noch als Ansatz bestehende „Reste“ von Buchwerten ergebniswirksam zu buchen und nicht unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital zu verrechnen sind.

### 3.1.2.3 Der Begriff „Finanzanlagen“

#### 3.1.2.3.1 Die Abgrenzung des Begriffs

In der gemeindlichen Bilanz werden im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ die Vermögenswerte der Gemeinde angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder dem Geschäftsbetrieb zu den Betrieben der Gemeinde sowie

den damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen sollen. Dieser besondere Bilanzbereich zeigt auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinde aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben auch im Rahmen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Betriebe verselbstständigt hat und erfüllt sowie dafür Finanzleistungen erbringt. In der Bilanz werden aber auch die sonstigen Finanzanlagen der Gemeinde angesetzt.

Unter gesonderten Bilanzposten werden die Anteile der Gemeinde an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, und Sondervermögen erfasst, unabhängig davon, auf welchen speziellen Rechtsgrundlagen die gemeindlichen Betriebe errichtet worden sind. Die Anteile der Gemeinde an Anstalten des öffentlichen Rechts und an Zweckverbänden sowie an anderen öffentlich-rechtlichen Organisationsformen, z. B. öffentlich-rechtliche Körperschaften, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, sind daher ebenfalls in diesem Bilanzbereich anzusetzen. Außerdem sind im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ auch die gemeindlichen Ausleihungen, die durch langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken u. a. entstehen können, gesondert anzusetzen.

#### **3.1.2.3.2 Der Begriff „Wertveränderungen“**

Mit dem Begriff „Wertveränderungen“ in der haushaltsrechtlichen Vorschrift sollen entstandene Differenzen zwischen dem Verkehrswert der gemeindlichen Finanzanlagen und den dazu in der gemeindlichen Bilanz bilanzierten Wertansätzen erfasst werden. Von der Gemeinde ist sowohl die Größenordnung der Differenz festzustellen als auch der Charakter des ermittelten Betrages zu beurteilen. Sie muss die Wertveränderung aus wirtschaftlicher Sicht beurteilen, um die entstandenen Erträge oder Aufwendungen haushaltswirtschaftlich einordnen zu können.

Unter den Begriff fallen daher Wertminderungen und Wertaufholungen im Sinne der Vorschrift des § 35 Absatz 5 und 8 GemHVO NRW, aber auch die damit im Zusammenhang stehenden Erträge aus der Auflösung von Sonderposten und Rückstellungen sind dazu zu zählen. Bei Maßnahmen wegen eingetretener Wertveränderungen der gemeindlichen Finanzanlagen kann ggf. in der gemeindlichen Bilanz der Wertansatz für einen Betrieb auf den Betrag „Null“ zu reduzieren sein. Der Wegfall eines Wertansatzes, z. B. weil eine Verschmelzung von gemeindlichen Betrieben erfolgt ist oder ein Betrieb in die Gemeindeverwaltung zurückgeführt wurde, wird nicht durch den Begriff „Wertveränderungen“ erfasst.

#### **3.1.2.3.3 Der Bezug zwischen den beiden Begriffen**

Durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie aufgrund besonderer Ereignisse und Vorgänge kann es im Haushaltsjahr zu Wertveränderungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen kommen. Die Gemeinde hat dann im Rahmen ihres Jahresabschlusses mögliche Differenzen zwischen dem für ihre Finanzanlagen bilanzierten Buchwerten und ihrem jeweiligen Wert zum Abschlussstichtag festzustellen.

Durch einen solchen Vergleich wird für die Gemeinde eine Wertveränderung bei ihren Finanzanlagen erkennbar und deren Umfang konkret ermittelbar. Sie kann bei einer solchen Überprüfung feststellen, ob aufgrund der erkannten Wertveränderung ggf. Erträge oder Aufwendungen entstanden sind, die nicht in die Ergebnisrechnung einzuziehen sind.

#### **3.1.2.4 Keine Beschränkung der Verrechnungsanlässe**

Besondere Ereignisse oder Maßnahmen können eine Veräußerung und einen Abgang beim gemeindlichen Anlagevermögen, aber auch eine Wertveränderung einer gemeindlichen Finanzanlage auslösen. Der Abgang und die Veräußerung stellen hinsichtlich des Sachanlagevermögens und Finanzanlagevermögens gemeindliche Tatbestände dar, die zu einer Verrechnung von entstandenen Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Bilanz führen.

Die eigenständigen Tatbestände „Abgang“ und „Veräußerung“ sind umfassend auf entsprechende Geschäftsvorfälle in Bezug auf das Sachanlagevermögen und Finanzanlagevermögen zu beziehen. Ihre Anwendung als Verrechnungsanlass wird beim Sachanlagevermögen nicht durch den Bezug auf die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 90 GO NRW ausgeschlossen. Beim Finanzanlagevermögen stellt die Verwendung des Begriffs „Wertveränderungen“ ebenfalls kein Ausschlusskriterium für die Anwendung der Tatbestände „Abgang“ und „Veräußerung“ als Verrechnungsanlass dar.

Wie bei der Veräußerung von Vermögensgegenständen des gemeindlichen Sachanlagevermögens können auch Abgänge bei Finanzanlagen der Gemeinde entstehen, die zu Erträgen oder Aufwendungen führen können, z. B. aufgrund von Verschmelzungen von gemeindlichen Betrieben und Rückführungen von Betrieben in die Gemeindeverwaltung. Ein Abgang von Finanzanlagen verursacht i. d. R. keine Wertveränderung, sondern einen künftigen Wegfall des Vermögenswertes.

Die Gemeinde muss in diesen Fällen für die verpflichtende Verrechnung keine Auswahl zwischen den Anlässen treffen. Sie darf wegen verschiedener möglicher Anlässe aber auch nicht auf eine Verrechnung verzichten. Die Gemeinde muss die Grundprinzipien uneingeschränkt bei ihren Verrechnungen beachten. Sie darf z. B. nicht mit dem Hinweis auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit die Verrechnungen einschränken, denn sie würde dadurch das Erreichen der Zwecke der haushaltsrechtlichen Vorschrift gefährden.

### **3.1.3 Das Eigenkapitalverrechnungsgebot**

#### **3.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Aufwendungen aus der örtlichen Veräußerung eines Vermögensgegenstandes können ohne Verschuldungen der Gemeinde entstehen. Solche Aufwendungen müssen daher auch nicht automatisch immer zulasten der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gehen bzw. ihr immer zuzurechnen sein. Es ist deshalb haushaltsrechtlich sachgerecht, die Aufwendungen aus gemeindlichen Vermögensveräußerungen, die entstehen können, wenn die Gemeinde einen Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr braucht und veräußert, unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 1 GemHVO NRW).

Die Aufwendungen für die Gemeinde sollen sich dann auch nicht mehr auf das Jahresergebnis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung auswirken. Unter Berücksichtigung der öffentlich-rechtlichen Einheiten des kommunalen Bereichs in NRW, die eine selbstständige und eigenverantwortliche Haushaltswirtschaft führen und bei denen zum Teil wirtschaftliche Beziehungen untereinander bestehen, z. B. bei Umlageverbänden, hat es der Gesetzgeber als haushaltswirtschaftlich geboten angesehen, die möglicherweise aus den dargestellten Veräußerungsgeschäften erzielbaren Erträge in der gleichen Art und Weise zu behandeln wie die Aufwendungen.

Die zusätzliche Vorgabe des nachrichtlichen Ausweises nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung sichert den Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens des Haushaltsjahres (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Zu den mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnenden Erträgen gehören auch die Erträge aus dem mit dem Vermögensgegenstand verbundenen Sonderposten, wenn dieser Posten aufgrund der Veräußerung des Vermögensgegenstandes aufzulösen ist.

Die Gemeinde hat daher alle Erträge und Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den betreffenden Geschäften der Gemeinde entstanden sind, unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen soll die Gemeinde durch die Pflicht zu nachrichtlichen Angaben nach dem Jahresergebnis in ihrer Ergebnisrechnung nicht auf die Erfassung ihrer gesamten Ressourcen sowie auf die gebotene Transparenz über ihre Erträge und Aufwendungen verzichten.

### 3.1.3.2 Die zeitliche Komponente

Im Zusammenhang mit der Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen hat die Gemeinde auch die zeitliche Komponente zu beachten. Sie muss eine Verrechnung von erzielten Erträgen und entstandenen Aufwendungen grundsätzlich in dem Haushaltsjahr vornehmen, dem die Erträge und Aufwendungen wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Bei Abgängen ist für die Verrechnung der entstandenen Aufwendungen regelmäßig der Zeitpunkt relevant, zu dem der betreffende Vermögensgegenstand aus dem Vermögensbestand der Gemeinde ausscheidet bzw. ausgeschieden ist. Bei einer Veräußerung eines Vermögensgegenstandes ist der Zeitpunkt (Jahr) der Verrechnung von den vereinbarten Vertragsbedingungen abhängig.

Ein möglicher Zeitraum zwischen dem Vertragsabschluss und dem Abgang des Vermögensgegenstandes begründet dabei keine Sachlage, um wegen des bevorstehenden Abgangs eine Rückstellung zu bilanzieren. Bei Abgängen eines Vermögensgegenstandes ohne Veräußerung dürfte eine Rückstellungsbildung bereits regelmäßig an der fehlenden Außenverpflichtung scheitern. Bei Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes, dessen regelmäßig der Abgang folgt, besteht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Grundlage mehr für eine Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz.

### 3.1.3.3 Der unzureichende Rücklagenbestand

Im Zusammenhang mit der Verrechnung von Jahresergebnissen und von Erträgen und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen kann zum Abschlussstichtag des Vorjahres des Haushaltsjahres der Ansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“ einen Bestand aufzeigen, der durch notwendige Verrechnungen zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres zu einem negativen Wert werden kann.

Der haushaltswirtschaftliche Zustand „Überschuldung“ ist nicht allein von der betragsmäßigen Größe des Ansatzes des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ abhängig, sondern von fehlendem Eigenkapital. Er wird bei einer alleinigen Verminderung des Eigenkapitals durch Jahresfehlbeträge regelmäßig erst erreicht, wenn vor der Allgemeinen Rücklage die Ausgleichsrücklage aufgebraucht wurde. Für die Gemeinde kann sich aus einer Verrechnung der aufgrund einer Wertminderung einer gemeindlichen Finanzanlage entstandenen Aufwendungen z. B. folgender Sachstand ergeben (vgl. Beispiel 142).

**BEISPIEL:**

**Unzureichender Bestand der Allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde erwartet für den Jahresabschluss 2016 eine Verrechnung von Aufwendungen aus Wertminderungen von Finanzanlagen in einem so hohen Umfang, dass der Bestand der Allgemeinen Rücklage voraussichtlich zur „Deckung“ nicht ausreicht und nach der Verrechnung einen negativen Bestand aufweisen wird.

Aus dem Jahresabschluss 2015 ergibt sich folgende Eigenkapitallage:

<b>Eigenkapital im Jahresabschluss 2015</b>	
Allgemeine Rücklage	16.000.000 Euro
Sonderrücklage	0 Euro
Ausgleichsrücklage	5.000.000 Euro

Für den Jahresabschluss 2016 sind folgende Ergebnisse absehbar:

<b>Ergebnisse im Jahresabschluss 2016</b>	
Jahresfehlbetrag	- 2.000.000 Euro

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Zu verrechnende Aufwendungen	18.000.000 Euro
Die Gemeinde macht folgende Rechnungen auf:	
<b>Ausgleichsrücklage minus Jahresfehlbetrag</b>	
Anfangsbestand	5.000.000 Euro
Jahresfehlbetrag	- 2.000.000 Euro
Endbestand	3.000.000 Euro
<b>Allgemeine Rücklage minus zu Aufwendungen</b>	
Anfangsbestand	16.000.000 Euro
Zu verrechnende Aufwendungen	18.000.000 Euro
Endbestand	- 2.000.000 Euro
<b>Keine Überschuldung</b>	
Allgemeine Rücklage	- 2.000.000 Euro
Ausgleichsrücklage	3.000.000 Euro
Eigenkapital	1.000.000 Euro
<b>Künftige Überschüsse</b>	
1. Zur Allgemeinen Rücklage	Bis über 9.000.000 Euro
2. Zur Ausgleichsrücklage	Unter 1/3 Höchstbetrag
<b>Künftige Fehlbeträge</b>	
1. Zur Ausgleichsrücklage	Bis 3.000.000 Euro
2. Zur Allgemeinen Rücklage	0 Euro Ausgleichsrücklage
3. ggf. aktiver Korrekturposten	Bei Allgemeiner Rücklage
Aus dem Jahresabschluss 2016 ergibt sich folgende Eigenkapitallage:	
<b>Eigenkapital im Jahresabschluss 2016</b>	
Allgemeine Rücklage	- 2.000.000 Euro
Sonderrücklage	0 Euro
Ausgleichsrücklage	3.000.000 Euro
Die Gemeinde beabsichtigt weitere Rechnungen durchzuführen, insbesondere dann, wenn ein Jahresfehlbetrag zu erwarten ist, die Haushaltssicherungspflicht beginnen kann und die Überschuldung eintreten könnte.	

*Beispiel 142 „Unzureichender Bestand der Allgemeinen Rücklage“*

Die Gemeinde darf die bilanzielle Sachlage zum Abschlussstichtag, dass der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ keinen positiven Bestand mehr aufweist, nicht zum Anlass nehmen, von ihrer haushaltsrechtlichen Pflicht zur Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit dem Eigenkapital abzusehen. Die Verrechnungspflicht besteht unabhängig davon, ob im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz der Ansatz unter dem Posten „Ausgleichsrücklage“ eine Wertgröße aufweist. Dieser Posten ist für die Verrechnung nicht relevant.

Die pflichtige Verrechnung von Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage kann jedoch zu einem negativen Bestand bzw. Ansatz unter diesem Bilanzposten führen. Dieser Sachstand löst jedoch noch keine Überschuldung bei der Gemeinde aus und damit auch nicht den Ansatz eines Bilanzpostens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz. Erst wenn sich im Jahresabschluss ergibt, dass nach der Bilanz das (gesamte) Eigenkapital der Gemeinde vollständig aufgebraucht ist, liegt eine Überschuldung der Gemeinde vor (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).



### **3.1.4 Das Transparenzgebot**

Die Gemeinde hat die Verpflichtung, erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen in ihrer Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Vorgabe hat eine besondere haushaltswirtschaftliche Bedeutung, denn das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs „in der Rechnung nach § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW“ wird an dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis gemessen.

Die haushaltsrechtliche Vorgabe und die Festlegung, Aufwendungen aus den benannten Veräußerungsgeschäften und aus Abgängen sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen nicht der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen, erfordert das Aufzeigen der Erträge und Aufwendungen erst nach dem Ausweis des Jahresergebnisses in der Ergebnisrechnung. Die Erträge und Aufwendungen sollen gleichwohl zu den Ressourcen der Gemeinde gehören, aber nicht in den Haushaltsausgleich einbezogen werden.

Dem Transparenzgebot und dem Gebot der wirtschaftlichen Zurechnung zum Haushaltsjahr nach § 11 Absatz 2 GemHVO NRW muss die Gemeinde auch bei Geschäftsvorfällen nachkommen, die voraussichtlich im neuen Haushaltsjahr entstehen werden. Die Vorgabe für den Ausweis von Erträgen und Aufwendungen u. a. aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen ist zwar nur in die haushaltsrechtlichen Regelungen für die gemeindliche Ergebnisrechnung eingebaut worden, sie wirkt sich gleichwohl auch unmittelbar auf die Ergebnisplanung der Gemeinde aus.

Die Gemeinde hat daher auch ohne eine ergänzende ausdrückliche Regelung für die Ergebnisplanung bereits aufgrund der allgemeinen Haushaltsgrundsätze die benannten Erträge und Aufwendungen auch in ihrem Ergebnisplan zu veranschlagen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Das Gebot der Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan besteht jedoch mit der Einschränkung, die entsprechenden gemeindlichen Geschäftsvorfälle müssen soweit eine Veranschlagungsreife erreicht haben, dass im neuen Haushaltsjahr voraussichtlich derartige Aufwendungen entstehen und Erträge erzielbar sind.

Bei dem Gebot besteht zudem noch die weitere Einschränkung für die Gemeinde, dass mögliche Erträge und Aufwendungen aus Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen nicht im Haushaltsplan der Gemeinde zu veranschlagen sind. Derartige Erträge und Aufwendungen können regelmäßig erst im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses entstehen. Die Gemeinde ist dabei verpflichtet, die Verrechnung der Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen, zu denen keine außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 35 Absatz 5 GemHVO NRW gehören, sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen im Jahresabschluss im Anhang zu erläutern.

Bei gemeindlichen Finanzanlagen hat die Gemeinde eine Bewertung nur bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) vorzunehmen. Sie muss aber bei jedem Jahresabschluss zu prüfen, ob ihr ggf. Erkenntnisse aus dem Haushaltsjahr vorliegen, die einen Anlass oder ein Gesamtbild ergeben, eine Wertminderung bei einer gemeindlichen Finanzanlage anzunehmen. Für die Gemeinde kann sich ggf. eine Pflicht zu einer außerplanmäßigen Abschreibung von Finanzanlagen ergeben, wenn von der Gemeinde dafür eine voraussichtlich dauernde Wertminderung annehmen muss (vgl. § 35 Absatz 5 Satz 1 und 2 GemHVO NRW).

Mögliche Erträge und Aufwendungen aus den zu diesem Zeitpunkt festgestellten Wertveränderungen in Form von Wertaufholungen und Wertminderungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen sind dann wegen des Zeitpunktes von der Gemeinde dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen und in den gemeindlichen Jahresabschluss aufzunehmen.

### 3.1.5 Die buchungsmäßige Erfassung

Die Möglichkeit, die erzielbaren Erträge und die entstehenden Aufwendungen aus den bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen, erfordert für die gemeindliche Finanzbuchhaltung nicht, derartige Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr gesondert außerhalb der Ergebnisrechnung zu erfassen.

Im Ablauf des Haushaltsjahres sollten diese Erträge und Aufwendungen innerhalb der Ergebnisrechnung erfasst werden. In der Finanzbuchhaltung sollten dafür jedoch gesonderte Konten, getrennt nach der Entstehung aus Geschäftsvorfällen mit Sachanlagen oder mit Finanzanlagen, verfügbar sein (vgl. Abbildung 766).

<b>DIE ERFASSUNG DER ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN FÜR VERRECHNUNGEN</b>			
<b>KONTENART</b>		<b>KONTO</b>	
454	Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen	4541	Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden
		4542	Erträge aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
		<b>4547</b>	<b>Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage bei Sachanlagen</b>
455	Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen	4551	Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen
		<b>4557</b>	<b>Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage bei Finanzanlagen</b>
547	Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen	5471	Wertveränderungen bei Sachanlagen
		5472	Wertveränderungen bei Finanzanlagen
		5473	Wertveränderungen beim Umlaufvermögen
		<b>5477</b>	<b>Verrechnungen bei Sachanlagen mit der Allgemeinen Rücklage</b>
		<b>5478</b>	<b>Verrechnungen von Finanzanlagen mit der Allgemeinen Rücklage</b>

*Abbildung 766 „Die Erfassung der Erträge und Aufwendungen für Verrechnungen“*

Die Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage und die Nachweisführung werden dadurch wesentlich erleichtert. Die betreffenden Geschäftsvorfälle sind dem Haushaltsjahr zuzurechnen, für das der Jahresabschluss aufgestellt wird. Die Vorgabe einer solchen Eigenkapitalverrechnung, die spätestens im Rahmen des aufzustellenden Jahresabschlusses erfolgen muss, bewirkt daher für die Bilanz, dass der Ansatz der Allgemeinen Rücklage den Stand „nach Eigenkapitalverrechnung“ aufweisen muss.

Nachfolgend wird anhand eines Beispiels die Veräußerung eines Grundstücks aufgezeigt, bei dem die Nutzung dieses gemeindlichen Vermögensgegenstandes ca. Mitte des Jahres 2015 aufgegeben und gleichzeitig die Entscheidung zur Veräußerung getroffen wird. Der Verkauf wird im Jahre 2016 abgewickelt (vgl. Beispiel 143).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

<b>BEISPIEL:</b> <b>Die Veräußerung eines bebauten Grundstückes</b>					
<b>Sachverhalte</b>	<b>Bodenwert</b>	<b>Gebäudewert</b>	<b>Summe</b>	<b>Ergebnisrechnung</b>	<b>Allgemeine Rücklage</b>
<b>Buchwert am 31.12.2013</b>	250.000	500.000	750.000	-----	-----
<b>Planmäßige Abschreibung (6 Monate in 2014)</b>	-----	50.000	50.000	50.000	-----
<b>Wert nach planmäßiger Abschreibung</b>	250.000	450.000	700.000	-----	-----
<b>Veräußerungswert</b>	300.000	200.000	500.000	-----	-----
<b>Abwertung auf Veräußerungswert</b>	-----	250.000	250.000	-----	250.000
<b>Buchwert am 31.12.2014</b>	250.000	200.000	450.000	-----	-----
<b>Veräußerungserlös</b>	-----	-----	580.000	-----	-----
<b>Ertrag aus Veräußerung</b>	-----	-----	130.000	-----	130.000

*Beispiel 143 „Die Veräußerung eines bebauten Grundstückes“*

Es bedarf keiner gesonderten Entscheidung des Rates über die Eigenkapitalverrechnung, sodass in der Bilanz kein gesonderter Bilanzposten, vergleichbar dem Jahresergebnis, anzusetzen ist. Die Eigenkapitalverrechnung der Erträge und Aufwendungen ist daher auch vor der Feststellung des gemeindlichen Eigenkapitals zur Ermittlung des Höchstbetrages der Ausgleichsrücklage vorzunehmen (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW).

### **3.1.6 Kein Genehmigungserfordernis bei Eigenkapitalverrechnungen**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihre erzielten Erträge und die entstandenen Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Insbesondere die Aufwendungen aus der örtlichen Veräußerung eines Vermögensgegenstandes und aus Wertveränderungen von Finanzanlagen können ohne Verschuldungen der Gemeinde entstehen.

Die Eigenkapitalverrechnungen lösen nicht die haushaltsrechtlich bestehende Genehmigungspflicht bei einer Verringerung der Allgemeinen Rücklage aus, denn dieses Erfordernis findet unterjährig als auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Anwendung. Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält nur die ausdrückliche Festlegung, dass eine Genehmigung der Aufsichtsbehörde dann erforderlich ist, wenn im Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung von der Gemeinde eine Verringerung der Allgemeinen Rücklage vorgesehen ist.

Eine Verringerung der Allgemeinen Rücklage aufgrund der haushaltsrechtlich vorgesehenen unmittelbaren Eigenkapitalverrechnung von Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unterliegt daher nicht der haushaltsrechtlich festgelegten Genehmigungspflicht. Die Verringerung muss auf Aufwendungen beruhen, die

entstanden sind, weil die Gemeinde einen vorhandenen Vermögensgegenstand zur Erfüllung ihrer gemeindlichen Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr braucht und daher veräußert oder wenn vorhandene gemeindliche Finanzanlagen an Wert verloren haben.

Die Gemeinde hat auch in diesen Fällen die erzielbaren Erträge und die entstehenden Aufwendungen in einen Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit zu stellen, sodass diese gemeindlichen Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen sind (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Vorgabe für die gemeindliche Haushaltswirtschaft bewirkt, dass derartige Erträge und Aufwendungen auch im Ergebnisplan der Gemeinde in entsprechender Weise nachrichtlich ausgewiesen werden sollen, sofern die Erträge und Aufwendungen planbar sind bzw. die Veranschlagungsvoraussetzungen dafür vorliegen.

Durch den nachrichtlichen Ausweis werden die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen aber gleichwohl nicht in die in der Haushaltssatzung festzusetzenden Gesamtbeträge der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen einbezogen (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 1a GO NRW). Die zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen, die ggf. auch im Ergebnisplan nachrichtlich nach dem Jahresergebnis ausgewiesen sind, wirken sich nicht auf einen Fehlbetrag im Ergebnisplan aus. Aus der haushaltsrechtlich zulässigen Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage entsteht daher auch deshalb kein Genehmigungserfordernis für die Gemeinde im Rahmen der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung.

### **3.1.7 Die Umgliederung ins Umlaufvermögen**

#### **3.1.7.1 Allgemeine Sachlage**

Die Eigenkapitalverrechnungsvorgabe für Erträge und Aufwendungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die von der Gemeinde in absehbarer Zeit zur Erfüllung ihrer Aufgaben nicht benötigt werden, erlaubt von ihrem Zweck her keine Einbeziehung dieser Erträge und Aufwendungen in die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans.

Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist es daher grundsätzlich nicht vertretbar, aus Anlass der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes von dem direkten Weg der Eigenkapitalverrechnung mit der Allgemeinen Rücklage abzuweichen und z. B. durch eine vorherige Umgliederung des zu veräußernden Vermögensgegenstandes ins gemeindliche Umlaufvermögen erzielbare Erträge jahresbezogen haushaltsmäßig zu nutzen bzw. in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.

Die durchzuführende Veräußerung eines Vermögensgegenstandes erhält dadurch in bilanzieller Hinsicht vorübergehend eine andere Zwecksetzung, nur um eine andere haushaltsmäßige Wirkung zu erzielen. Ein bilanzieller Vorgang dürfte ggf. nicht zum erwünschten Erfolg führen, denn der Umgliederung muss regelmäßig eine neue zeitbezogene Bewertung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorausgehen. Die Buchungserfordernisse bei einer Umgliederung eines Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Beispiel 144).

#### **BEISPIEL:**

##### **Veräußerung des nicht mehr benötigten Parkplatzes „Eichberg“**

Die Gemeinde hat die Nutzung eines Parkplatzes aufgegeben und will dieses Grundstück veräußern. Das Grundstück soll aber noch aufbereitet werden, um die Veräußerbarkeit zu verbessern und einen guten Verkaufserlös zu erzielen. Eine städtebauliche Entwicklungsmaßnahme ist auf dem Grundstück nicht geplant. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung des Grundstückes lässt sich daher noch nicht konkret bestimmen. Er könnte sich durch die geplante Grundstücksaufbereitung ggf. noch verzögern. Zum nächsten Abschlussstichtag wird das Grundstück ins gemeindliche Umlaufvermögen umgegliedert.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Erforderliche Buchungen im zeitlichen Ablauf:

1. Bei einer Umgliederung des Grundstückes:
  - a. Umbuchung vom Bilanzposten „Sonstige unbebaute Grundstücke“ (Konto: 0191) zum Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ (Konto: 1761).
  - b. Ggf. unterjährige Aufwandsbuchung wegen der Anwendung des strengen Niederstwertprinzips im Umlaufvermögen unter der Haushaltsposition „Verrechnungsaufwendungen bei Vermögensgegenständen (Konto: 5477).
  - c. Im Jahresabschluss die Umbuchung der Verrechnungsaufwendungen vom Konto 5477 in die allgemeine Rücklage (Bestandskonto: 2011).
2. Bei einer Erschließung des Grundstückes:
  - a. Auszahlungsbuchung aufgrund der durchgeführten baulichen Maßnahmen unter der Haushaltsposition „Auszahlungen für Tiefbaumaßnahmen“ (Konto: 7852).
  - b. Ertragsbuchung aufgrund der dem Grundstück zuzurechnenden Herstellungskosten unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ (Konto: 1761).
3. Nach der Veräußerung des Grundstückes:
  - a. Einzahlungsbuchung aufgrund des erhaltenen Veräußerungserlöses unter der Haushaltsposition „Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden“ (Konto: 6821).
  - b. Ertragsbuchung, wenn der Veräußerungserlös den bilanzierten Wertansatz des Grundstückes übersteigt, unter der Haushaltsposition „Verrechnungserträge bei Vermögensgegenständen“ (Konto: 4547).
  - c. Im Jahresabschluss die Umbuchung der Verrechnungserträge vom Konto 4547 in die allgemeine Rücklage (Konto: 2011).
  - d. Abgangsbuchung für den Vermögensgegenstand beim Konto 1761 und Anpassung des Anlagenspiegels im Jahresabschluss.

*Beispiel 144 „Die buchmäßige Erfassung der Veräußerung“*

Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens hat die Gemeinde immer den Wert zu ermitteln, der sich aus einem beizulegenden Wert zum Abschlussstichtag ergibt (vgl. § 35 Absatz 7 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss dabei das strenge Niederstwertprinzip beachten. Dieser bilanzielle Vorgang kann zu gemeindlichen Aufwendungen führen, die von der Gemeinde üblicherweise in ihre Ergebnisrechnung einzubeziehen wären. Sie würden den Haushalt der Gemeinde belasten, unabhängig davon, ob aus der Veräußerung des Vermögensgegenstandes die Gemeinde tatsächlich Erträge erzielen werden.

### **3.1.7.2 Kein Erfordernis einer Umgliederung**

Die bilanzielle Umgliederung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vor seinem Abgang oder seiner Veräußerung ist haushaltsrechtlich keine zu erfüllende Voraussetzung für dessen Abgang oder Veräußerung. Die Einordnung eines Vermögensgegenstandes in das gemeindliche Umlaufvermögen stellt vielmehr sachlich einen haushaltstechnischen Vorgang dar, der aus der zeitlichen Abwicklung des Geschäftsvorfalles der Gemeinde entsteht.

Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift über die Eigenkapitalverrechnung die Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz ist eine Umgliederung nicht geboten, z. B. wenn entschieden worden ist, die Nutzung einer Schule nach drei noch abzuwickelnden Schuljahren aufzugeben und dann zu veräußern.

Die Umgliederung von gemeindlichen Vermögensgegenständen stellt einen bilanztechnischen Vorgang dar, der die gemeindlichen Eigentumsverhältnisse unverändert lässt, und vielfach nicht zu einem neuen Zweck der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt. Sie führt durch die erforderliche Anwendung des Niederwertprinzips auch

nicht zu Aufwendungen, die als „außergewöhnliche Aufwendungen“ oder als „vorweggenommener Aufwand aus Anlagenabgängen“ zu bezeichnen wären.

Das gemeindliche Veräußerungsvorhaben im Beispiel bleibt vielmehr führend für die Abwicklung des gemeindlichen Geschäftsvorfalles. Die ergebnismäßigen Auswirkungen aus einer Umgliederung vor der Abgabe von Vermögensgegenständen müssen daher haushaltswirtschaftlich genauso behandelt werden wie ohne Umgliederung. Die Gemeinde hat bei solchen Geschäftsvorfällen zu prüfen, ob im Rahmen des Jahresabschlusses eine Umgliederung der betreffenden Vermögensgegenstände vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen zwingend geboten ist.

### **3.1.8 Die Wirkungen einer Zweckänderung**

Die Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt regelmäßig einen eigenständigen abgegrenzten Geschäftsvorfall der Gemeinde dar, der unabhängig abgewickelt wird, auch wenn die Gemeinde ggf. durch andere Gegebenheiten dazu veranlasst wurde. Mögliche Erträge und Aufwendungen aus diesem zweckgerichteten Vorgang können dann von der Gemeinde nicht der unmittelbaren Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz entzogen werden.

Die Gemeinde kann aber auch zur Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes dadurch veranlasst sein, dass im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung andere Zwecke verfolgt werden, deren Folgen zu einem oder mehreren Veräußerungsvorgängen bei der Gemeinde führen. Jeder Zweck der örtlichen Aufgabenerfüllung beinhaltet jedoch nicht, dass deswegen die haushaltsrechtlich bestimmte Eigenkapitalverrechnung nicht vorzunehmen ist oder in eigener Verantwortung darauf verzichtet werden kann.

Mögliche Zwecke, die eine belastbare Grundlage für ein Abweichen von der Eigenkapitalverrechnung darstellen können, dürften Zwecke sein, die den Bestand der Gemeinde und ihre Geschäftsgrundlage sichern und hinter denen der Status und die Eigenständigkeit der haushaltsrechtlich bestimmten Eigenkapitalverrechnung zurückstehen. Einen derartigen örtlichen Zweck stellt z. B. die wohnungsmäßige oder gewerbliche Weiterentwicklung der Gemeinde dar, von der auch die Gemeinde als Eigentümer von Grundstücken betroffen sein kann.

Aufgrund einer derartigen Sachlage ergibt sich für die Gemeinde, dass zwischen einem Hauptzweck und Nebenzwecken im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu unterscheiden ist. Dazu muss dann örtlich geprüft werden, ob der eigenständige Vorgang „Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes“ einem anderen Zweck untergeordnet werden muss. Die Unterordnung kann sich z. B. aus oder aufgrund von bindenden Festlegungen der Gemeinde ergeben, z. B. durch geltende Bebauungspläne oder Ratsbeschlüsse.

Bei der Abgrenzung und Einordnung der Zwecke und deren Gewichtung ist von der Gemeinde ein strenger Maßstab anzulegen. Die Umsetzung eines Bebauungsplans muss z. B. der gemeindlichen Aufgabenerfüllung näherstehen als der „eigenständige“ Veräußerungsvorgang bzw. eine besondere Vorrangstellung haben. Diese Sachlage ist i. d. R. gegeben, wenn z. B. die städtebauliche Entwicklung der Gemeinde davon abhängig ist, dass auch gemeindliche Grundstücke an Bauinteressenten und Gewerbetreibende veräußert werden sollen. Die Veräußerung stellt dann keinen unabhängigen Vorgang mehr dar. Sie würde von der Gemeinde nicht losgelöst von dem baurechtlich festgelegten Zweck erfolgen.

Die Beurteilung der Wertigkeit des Veräußerungsvorgangs und dessen Einordnung in die gemeindliche Aufgabenerfüllung unter Beachtung anderer Zwecke ist bei Grundstücken als gemeindliche Vermögensgegenstände prinzipiell einfach. Bei diesen Gegenständen bleibt im Zusammenhang mit einer städtebaulichen Entwicklung auch bei einer Abgabe an Dritte ein dauerhafter Gemeindebezug bestehen. Die Gemeinde muss dazu nicht der wirtschaftliche Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes sein. Diese Einordnung hat jedoch nicht zur Folge, dass Erträge und Aufwendungen aus jeder Grundstücksveräußerung oder bei jedem Verkauf an Bauwillige eine Einbeziehung in den gemeindlichen Haushalt ermöglichen.

Die Gemeinde hat die Einordnung der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter einen Hauptzweck und die Festlegung der Nachrangigkeit des gemeindlichen Veräußerungsvorgangs an der haushaltsrechtlichen Vorschrift zu messen. Der Hauptzweck muss mindestens das Fortbestehen der Gemeinde sichern, sodass z. B. dem Kriterium „Gemeindebezug“ nur in Ausnahmefällen ein Vorrang vor der Veräußerung als Vermögensveränderung einzuräumen ist. Der entsprechenden Geschäftstätigkeit der Gemeinde muss eine überragende Bedeutung zukommen und ohne Vermögensveränderungen im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorgaben nicht möglich sein.

Unter dieser Prämisse müssen auch bei anderen Gegebenheiten die genauen Umstände und Zwecksetzungen vor Ort festgestellt und bewertet werden, wenn ein eigenständiger Veräußerungsvorgang nachrangig gegenüber einem anderen Zweck bzw. einem anderen Hauptzweck der Gemeinde sein soll. Dabei ist ggf. auch zu prüfen, ob mögliche Aufwendungen aus einer Umgliederung von Vermögensgegenständen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden müssen. Auch die mit einer Zweckänderung verbundene Umgliederung eines Vermögensgegenstandes muss im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfolgen.

### **3.1.9 Besonderheiten bei Eigenkapitalverrechnungen**

#### **3.1.9.1 Beim Haushaltsausgleich**

Die Gemeinde hat Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Erträge und Aufwendungen sind dabei in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen und wirken sich nicht auf den Haushaltsausgleich aus (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften werden von der Gemeinde nicht alle im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen in den gemeindlichen Haushaltsausgleich einbezogen. Die haushaltsmäßige Trennung in der Ergebnisrechnung findet ihre Fortsetzung in der getrennten Verrechnung von Jahresergebnis und den vermögensmäßigen Erträgen und Aufwendungen mit dem gemeindlichen Eigenkapital. Sie bewirkt außerdem, dass nur das Jahresergebnis mit der Ausgleichsrücklage verrechnet werden darf. Dadurch wird die Eigenständigkeit der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde erhalten.

Die Gemeinde soll den erforderlichen Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr aufgrund ihrer laufenden Geschäftstätigkeit anstreben und erreichen. Sie soll den Haushaltsausgleich daher nicht durch zurechenbare oder nicht zurechenbare Erträge oder Aufwendungen aus nicht immer beeinflussbaren vermögensmäßigen Veränderungen willkürlich gestalten können. Der Bestand der Allgemeinen Rücklage ist zwar von der Verrechnung der vermögensmäßigen Erträge und Aufwendungen abhängig, jedoch für das Erreichen des jährlichen Haushaltsausgleichs relevant.

Ein höherer Bestand der Allgemeinen Rücklage als der Ausgleichsrücklage ist deshalb nicht als zwingend erforderlich anzusehen noch bietet er ein Hemmnis gegenüber dem Eintritt einer Überschuldung, sondern bewirkt lediglich ein zeitliches Hinausschieben. Im Zusammenhang mit der Regelung über den "fiktiven" Haushaltsausgleich wird daher klargestellt, dass es sich um Erträge und Aufwendungen handeln muss, die im gemeindlichen Ergebnisplan zu veranschlagen und/oder in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW).

Es ist aufgrund der genannten Ergebnistrennung haushaltsrechtlich nicht zulässig, den Bestand der Ausgleichsrücklage für die Vornahme der unmittelbaren Eigenkapitalverrechnungen zu nutzen. Ein höherer Bestand der Ausgleichsrücklage als gesetzlich vorgesehen, der durch unmittelbare Eigenkapitalverrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage entstanden ist, verpflichtet weder die Gemeinde noch erfordert er in sachlicher Hinsicht, dass deswegen eine Anpassung der Allgemeinen Rücklage durch Umbuchungen aus der Ausgleichsrücklage vorzunehmen ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die Verankerung der Verrechnungs- und der Nachweismethoden in der Gemeindehaushaltsverordnung stehen dabei der gesetzlichen Bestimmung des jährlichen Haushaltsausgleichs nicht entgegen. Die Eigenkapitalverrechnungs- und die Nachweisregelung sind als gesetzliche Regelungen vom Landesgesetzgeber im Rahmen des 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes erlassen worden (vgl. NKFVG vom 18. September 2012). Sie stehen gleichwertig neben der geltenden Haushaltsausgleichsregelung.

**3.1.9.2 Bei der Haushaltssicherung**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich grundsätzlich verpflichtet, eine defizitäre Haushaltslage möglichst zu vermeiden. Eine Untätigkeit der Gemeinde könnte zu erheblichen Einschränkungen führen und die stetige Aufgabenerfüllung gefährden. Sie muss deshalb frühzeitig verschiedene Interessen abwägen und ein zielorientiertes Maßnahmenpaket schaffen, um negativen Entwicklungen und entstehenden Risiken entgegen zu wirken.

Nicht nur Jahresfehlbeträge, sondern auch zulässige Verrechnungen mit dem bilanziellen Eigenkapital beeinflussen die Messgrößen für die Feststellung, ob und zu welchem Zeitpunkt von der Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen ist (vgl. Beispiel 145).

**BEISPIEL:**

**Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse und Haushaltssicherung**

Im Rahmen bankrechtlicher Gegebenheiten wird von der Gemeinde eine Erhöhung des Trägerkapitals ihrer Sparkasse verlangt. Die Gemeinde will die Angelegenheit im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit abwickeln. Der Rat bittet den Kämmerer, ihm dazu anhand einer möglichen Vorgehensweise die daraus entstehenden haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen aufzuzeigen. In diesem Zusammenhang weist der Kämmerer daraufhin, dass sich nicht nur Auswirkungen auf das Haushaltsjahr ergeben, in dem die Erhöhung des Trägerkapitals umgesetzt wird. Wegen des verminderten Eigenkapitals können sich künftig haushaltswirtschaftliche Maßnahmen zur Sicherung oder Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs erforderlich werden:

Haushalts-jahr	Ergebnis-rechnung	Bilanz		Maßnahmen
		Ausgleichs-rücklage	Allgemeine Rücklage	
2015		Bestand 3 Mio.	Bestand 12 Mio. Euro	
	Fehlbetrag 1 Mio. Euro			Ausgleich
2016		Bestand 2 Mio.	Bestand 12 Mio. Euro	
	Voraussichtl. Fehlbetrag 2 Mio. Euro		Verrechnung 3 Mio. Euro	Ausgleich
2017		Bestand 0 Mio.	Bestand 9 Mio. Euro	
	Voraussichtl. Fehlbetrag 2 Mio. Euro		Verrechnung 3 Mio. Euro	(33 % Anteil) Aus Allgem. Rücklage Genehmigung § 75 GO
2018		Bestand 0 Mio.	Bestand 4 Mio. Euro	
	Voraussichtl. Fehlbetrag 2 Mio. Euro		Voraussichtl. keine Verrechnung	HSK-Pflicht wegen Schwellen- werte 2017/2018 (50 % Anteil) Genehmigung § 76 GO



Bei voraussichtlich weiteren Jahresfehlbeträgen kann künftig zur Sicherung oder Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs ein förmliches Haushaltssicherungskonzept erforderlich werden.

*Beispiel 145 „Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse und Haushaltssicherung“*

Diese unmittelbare Wertveränderung der gemeindlichen Finanzanlagen muss von der Gemeinde auch im Rahmen ihrer Haushaltsplanung sachgerecht und ausreichend berücksichtigt werden, damit das verminderte Eigenkapital möglichst wieder aufgestockt und der Eintritt einer Überschuldung vermieden wird (vgl. § 76 GO NRW).

### **3.1.9.3 Bei einer Überschuldung**

Bei einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde wird mit dem besonderen Bilanzposten "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz verhindert, dass das Eigenkapital als negativer Kapitalbetrag auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt eine rechnerische Korrekturgröße zum gemeindlichen Eigenkapital dar und ist daher weder als ein Vermögensgegenstand noch als ein Instrument der Rechnungsabgrenzung anzusehen.

Die Gemeinde hat auch in den Fällen der Überschuldung die haushaltsrechtlich bestimmten Eigenkapitalverrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage vorzunehmen. Es soll dadurch sichergestellt werden, dass die bilanzielle Überschuldung der Gemeinde in ihrem tatsächlichen Umfang im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zutreffend aufgezeigt wird, auch wenn in diesen Fällen die unmittelbare Verrechnung mit dem Ansatz des Bilanzpostens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz erfolgt.

Diese Vorgehensweise stellt keine Besonderheit im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung dar. Mit einem aus dem Jahresabschluss entstandenen Jahresergebnis wird entsprechend verfahren. Eine Überschuldung ist daher auch kein Anlass, statt einer Eigenkapitalverrechnung die Erträge und Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Die Gemeinde hat dazu zu beachten, dass auch Eigenkapitalverrechnungen in die Übersicht über die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals einzubeziehen sind (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

### **3.1.9.4 Bei Außerordentlichkeit**

Die Gemeinde hat bei bestimmten Geschäftsvorfällen örtlich abzugrenzen, ob die daraus resultierenden Erträge und Aufwendungen als „außerordentlich“ einzustufen und entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Sie muss dabei beachten, dass unabhängig von der Differenzierung zwischen „ordentlich“ und „außerordentlich“ die Erträge und Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der Klassifizierung "außerordentlich" mit einer Erfassung in der Ergebnisrechnung kann daher auch unterjährig kein Vorrang vor der Eigenkapitalverrechnung der betreffenden Erträge und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage eingeräumt werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses müssen auch solche Erträge und Aufwendungen nicht in das Jahresergebnis der Gemeinde einbezogen werden. Die Erträge und Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unterliegen haushaltsrechtlich der Eigenkapitalverrechnungspflicht. In der Ergebnisrechnung können dadurch die Haushaltsspositionen „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche „Aufwendungen“ oftmals nur einen „Null-Ansatz“ ausweisen.

### **3.1.9.5 Bei „investiven“ Ausleihungen**

Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von gemeindlichen Ausleihungen ist der Sonderfall zu betrachten, dass die Gemeinde ihren Betrieben die benötigten Investitionszuschüsse unter der Zwecksetzung gewährt, dass dieses Finanzvermögen dazu bestimmt ist, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Von der Gemeinde kann z. B. festgelegt worden sein, dass die gemeindlichen Finanzmittel bei den betrieblichen Investitionen nicht zur sofortigen Minderung der Herstellungskosten eingesetzt werden sollen

Die Gemeinde kann vielmehr festgelegt haben, dass die Zuwendungen entsprechend der betrieblichen Nutzung des damit finanzierten Vermögensgegenstandes „zeitlich zu verbrauchen“ sind. Zusätzlich kann die Bestimmung bestehen, dass bei einem Verstoß gegen die Vorgabe die Ausleihungen der Gemeinde ggf. zu erstatten sind. Dem von der Gemeinde gewährten Zuschuss kommt oftmals vielmehr ein ähnlicher Charakter zu wie der Hingabe eines vergleichbaren langfristigen Darlehens an den gemeindlichen Betrieb.

Der gemeindliche Betrieb hat aufgrund des erhaltenen gemeindlichen Zuschusses einen Sonderposten in seiner betrieblichen Bilanz anzusetzen. Entsprechend der durch die betriebliche Nutzung des Vermögensgegenstandes vorzunehmende Abschreibung und ertragswirksame Auflösung des gebildeten betrieblichen Sonderpostens ist von der Gemeinde auch der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz zu vermindern. Derartige Wertminderungen im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ können dann „planmäßige Abschreibungen“ darstellen, die aber originär nicht durch das Handeln der Gemeinde entstehen.

Die Abschreibungen stellen dann bilanzielle Abschreibungen dar und sind in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Diese Abschreibungen stellen keine ungewöhnlichen Geschäftsvorfälle dar und können daher haushaltswirtschaftlich nicht als „Wertminderungen von Finanzanlagen“ eingeordnet werden. Sie fallen daher auch nicht unter die haushaltsrechtliche Regelung der Eigenkapitalverrechnung bestimmter gemeindlicher Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage.

### **3.1.9.6 Bei der Verschmelzung von Betrieben**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift erfasst unter den Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen, die unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, auch Erträge und Aufwendungen, die aufgrund einer Verschmelzung eines gemeindlichen Betriebes mit der Gemeindeverwaltung entstanden sind. Unter dem Begriff „Verschmelzung“ wird die Auflösung eines Betriebes durch eine Zusammenführung mit einem anderen Betrieb oder durch eine Rückführung bzw. Aufnahme in die Gemeindeverwaltung verstanden (vgl. § 2 ff. UmwG).

Bei einer Rückführung in die Gemeindeverwaltung gehen das betriebliche Vermögen und die Schulden in die Trägerschaft der Gemeindeverwaltung über. Sie werden unter Anwendung der Buchwertfortführungsmethode in die Bilanz der Gemeindeverwaltung übernommen und der zurückgeführte Betrieb erlischt. Für das Vermögen und die Schulden werden die übernommenen Buchwerte als Anschaffungskosten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt.

Im Rahmen der wertmäßigen bilanziellen Eigenkapitalverrechnung des Wertansatzes für den Anteil der Gemeinde an ihrem Betrieb (Bilanzposten unter Finanzanlagen) mit den in die gemeindliche Bilanz aufzunehmenden Wertansätzen für die übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden kann ggf. ein Differenzbetrag entstehen. Ein solcher „Restbetrag“ nach einer Verschmelzung darf nicht als gesonderter Wertansatz im Bereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt bleiben.

Das Erlöschen des gemeindlichen Betriebes erfordert, den bisher dafür angesetzten Wertansatz über die vorgenommene Eigenkapitalverrechnung hinaus vollständig aufzulösen. Die vollständige Auflösung des Wertansatzes bzw. seines „Restwertes“ stellt eine Wertveränderung einer gemeindlichen Finanzanlage dar, auch wenn dadurch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

kein eigenständiger Ansatz einer Finanzanlage mehr für die Gemeinde in ihrer Bilanz besteht. Im Fall der Rückführung eines Betriebes in die Gemeindeverwaltung löst die Wertveränderung gleichzeitig einen Abgang einer gemeindlichen Finanzanlage aus.

Die Wertveränderung und der Abgang als eigenständige Sachverhalte bedingen für die Gemeinde, den Restwert des bisherigen Wertansatzes mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz zu verrechnen. Der aus dem Wegfall des Wertansatzes für einen Betrieb im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ entstandene Aufwand darf deshalb nicht in die gemeindliche Ergebnisrechnung einbezogen werden.

Die erforderliche Eigenkapitalverrechnung bei Verschmelzungen zeigt auf, dass die haushaltsrechtliche Vorgabe für Eigenkapitalverrechnungen aufgrund eines Abgangs nicht nur Geschäftsvorfälle umfasst, bei denen das gemeindliche Sachanlagevermögen betroffen ist, sondern sich gleichermaßen auch auf das Finanzanlagevermögen der Gemeinde erstreckt.

### **3.1.9.7 Bei Finanzleistungen an Sparkassen**

Für die Gemeinde, die Träger einer Sparkasse ist, stellt die Sparkasse einen gemeindlichen Betrieb dar, der als Vermögensmasse der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ anzusetzen wäre. Der Landesgesetzgeber hat jedoch im Sparkassengesetz Nordrhein-Westfalen ausdrücklich geregelt, dass der Ansatz einer Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ausgeschlossen und dadurch unzulässig ist (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW).

Dieses gesetzliche Verbot führt dazu, dass bei einer Erhöhung des Trägerkapitals der Sparkasse ebenfalls kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen werden darf, auch nicht in Form eines Erinnerungswertes. Das fachgesetzlich bestimmte Bilanzierungsverbot erstreckt sich auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an einer Sparkasse durch die Gemeinde sowie auf eine Aufstockung der vorhandenen Anteile an einer Sparkasse.

Das Bilanzierungsverbot erstreckt sich jedoch nicht auf die Investitionstätigkeit der Gemeinde, sodass der Erwerb von Anteilen an einer Sparkasse oder deren Veräußerung einen investiven Geschäftsvorfall der Gemeinde darstellen. Das Verbot bewirkt jedoch einen vollständigen Wertverlust der erworbenen Finanzanlage. Der Erwerb von Anteilen an einer Sparkasse führt daher neben der Umbuchung im Anlagevermögen (Vermögenstausch) vom Bilanzposten „Liquide Mittel“ in den Bilanzbereich „Finanzanlagen“ gleichzeitig zu einer Pflicht der Gemeinde, eine außerplanmäßige Abschreibung im Umfang des Wertes der erworbenen Anteile an der Trägerschaft einer Sparkasse vorzunehmen (vgl. Beispiel 146).

**BEISPIEL:**

**Die Verrechnung bei einer Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse**

Im Rahmen bankrechtlicher Gegebenheiten wird von der Gemeinde eine Erhöhung des Trägerkapitals ihrer Sparkasse verlangt. Die Gemeinde will die Angelegenheit im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit abwickeln und die notwendig werdende Investitionsauszahlung in zulässiger Weise mit einem Investitionskredit finanzieren, der ab dem Folgejahr über eine Laufzeit von 10 Jahren getilgt werden soll.

Der Rat bittet den Kämmerer, ihm dazu anhand einer möglichen Vorgehensweise die daraus entstehenden haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen in Bezug auf die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz aufzuzeigen. Der Kämmerer verwendet dazu das nachfolgende Schaubild:

Haushalts- maßnahme	Ergebnis- rechnung	Finanz- rechnung	Bilanz	
			Aktiv	Passiv

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

	<u>Kredit-</u> <u>aufnahme</u> bei Bank für Finanz- leistung an Sparkasse (Fremd- kapital)	<u>Keine</u> Erträge	<u>Einzahlung</u> von Fremdkapital (Kredit von Bank)	<u>Keine</u> Änderung	<u>Erhöhung</u> der Verbind- lichkeiten aus Investitions- krediten
	<u>Finanz-</u> <u>leistung</u> an Sparkasse (Liquide Mittel)	<u>Keine</u> Aufwendungen	<u>Auszahlung</u> investiver Finanzmittel (an Sparkasse)	Wert- minderung der liquiden Mittel (Umlauf- vermögen) <b>und</b> Wert- erhöhung der Finanz- anlagen (Anlage- vermögen)	<u>Keine</u> Änderung
	Einhaltung des <u>Verbots der</u> <u>Bilanzierung</u> von Sparkassen	<u>Nachrichtlich:</u> Angaben über die bilanzielle Verrechnung der Aufwendungen (nach dem Jahres- Ergebnis)	<u>Keine</u> Änderung	<u>Wert-</u> <u>minderung</u> der Finanz- anlagen als Rücknahme der vorherigen Wert- erhöhung (Anlage- vermögen)	<u>Verrechnung</u> der Aufwendungen aus der Rücknahme der Werterhöhung Unmittelbar mit dem Eigenkapital (Allgemeine Rücklage)

*Beispiel 146, „Die Verrechnung bei einer Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse“*

Diese unmittelbare Wertminderung der betreffenden Finanzanlage aufgrund des Bilanzierungsverbotes stellt eine Wertveränderung der gemeindlichen Finanzanlagen dar. Sie darf von der Gemeinde unmittelbar bestandmäßig mit der allgemeinen Rücklage verrechnet werden und ist im Rahmen des Jahresabschlusses in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 43 Absatz 3 i. V. m. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### 3.1.9.8 Bei der aktiven Rechnungsabgrenzung

Die Gemeinde erbringt gegenüber Dritten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung nicht nur Finanzleistungen, sondern oftmals auch Sachzuwendungen. Sie überträgt z. B. einen nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand an einen Dritten, weil dieser anstelle der Gemeinde die gemeindliche Aufgabe erfüllt. Die Gemeinde hat aufgrund solcher Geschäftsvorfälle einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn die geldwerte Sachschenkung zur Nutzung über einen mehrjährigen Zeitraum vorgesehen ist und die Abgabe des Vermögenswertes deshalb mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Dritten verbunden wird.

Die Gemeinde hat dabei i.d.R. den vollen Wert ihres abzugebenden Vermögens zum Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und unter Beachtung der Vorschrift des § 90 GO NRW über die Abgabe zu entscheiden. Durch die darauf ausgerichtete ausdrückliche haushaltsrechtliche Bestimmung werden in bilanzieller Hinsicht die Sachzuwendungen der Gemeinde an Dritte den Finanzzuwendungen an Dritte gleichgestellt. Die gleiche Handhabung ist sachlich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

vertretbar, denn der Dritte erhält ein nutzbares Wirtschaftsgut i.d.R. unentgeltlich oder zu einem erheblich niedrigeren Preis. Sie erfolgt auch in der internationalen Rechnungslegung, denn dort sind monetäre und nicht monetäre Zuwendungen in der gleichen Art und Weise zu bilanzieren (vgl. IAS 20.24).

Bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen besteht zum Abschlussstichtag eine Pflicht der Gemeinde für einen Ansatz unter der Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz genauso wie bei den gemeindlichen Finanzleistungen an Dritte in Form von Zuwendungen. Der ermittelte finanzielle Wert des abgegebenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Rechnungsabgrenzungsbetrag dar. Die sich in den Folgejahren daran anschließende jahresbezogene Auflösung eines solchen Rechnungsabgrenzungspostens soll an der noch möglichen Restnutzungsdauer des abgegebenen Vermögensgegenstandes orientiert werden.

Die daraus entstehenden Aufwendungen sind unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen, denn sie wären andernfalls im Rahmen der Veräußerung oder des Abgangs des Vermögensgegenstandes in voller Höhe zu verrechnen. Eine Erfassung als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kommt nicht in Betracht. Die Eigenkapitalverrechnungspflicht bleibt auch dann erhalten, wenn wegen einer für den Vermögensgegenstand erhaltenen Zuwendung gleichzeitig ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten aufzulösen ist.

In den Fällen, in denen der abzugebende Vermögensgegenstand von der Gemeinde erst hergestellt wird, ist dieser Vermögensgegenstand jedoch nicht vor seiner Abgabe in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn der Dritte unmittelbar der wirtschaftliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes wird. Der möglicherweise bereits entstandene Herstellungsaufwand, der z. B. unter dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ bilanziert wurde, ist in solchen Fällen bei der Abgabe des gemeindlichen Vermögensgegenstandes als Sachzuwendung in die aktive Rechnungsabgrenzung bilanziell umzuschichten. Im Einzelfall kann ggf. auch eine unmittelbare Eigenkapitalverrechnung der Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage vorzunehmen sein.

### **3.1.9.9 Bei Instandhaltungsrückstellungen**

Im Zusammenhang mit der Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen müssen auch die bilanzierten Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung betrachtet werden, die nicht wie der Ansatz von Sonderposten den realisierten Sachstand bei einem Vermögensgegenstand widerspiegeln. Bei einer Veräußerung eines Vermögensgegenstandes an einen Dritten müssen daher diese Rückstellungen nicht mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Sie sind ertragswirksam aufzulösen, weil der Grund für die Bildung der Rückstellungen entfallen ist.

Die Gemeinde trägt in solchen Fällen nicht mehr die Verantwortung für den dauerhaften Erhalt des nutzbaren Zustandes der abzugebenden Vermögensgegenstände. Die Instandhaltungsrückstellungen sind aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen mit dem Zweck in der gemeindlichen Bilanz angesetzt worden, den nutzbaren Zustand der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände zu erhalten. Sie stehen zwar als ausgewiesene Verpflichtungen der Gemeinde in einem Zusammenhang mit dem abzugebenden Vermögensgegenstand, haben aber noch nicht bewirkt, dass die Mängel beim bilanzierten Vermögensgegenstand beseitigt worden sind.

Durch den Ansatz der Rückstellungen wird auf eine entsprechende Abwertung des betreffenden Vermögensgegenstandes verzichtet und gezeigt, dass noch ein Nachholungsbedarf besteht, der in einer bestimmten Zeit erledigt werden soll. Eine ergebniswirksame Auflösung von Instandhaltungsrückstellungen kann grundsätzlich auch aus Anlass einer Übertragung von Vermögensgegenständen innerhalb der Rechtsperson "Gemeinde" erfolgen, z. B. von der Gemeindeverwaltung auf einen Eigenbetrieb.

In solchen Fällen steht der Auflösung der Instandhaltungsrückstellung ebenfalls die Pflicht der Gemeinde als wirtschaftlicher, ggf. auch rechtlicher Eigentümer gegenüber, außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, sofern

der Vermögensgegenstand weiter genutzt wird. Die Gemeinde kann sich in solchen Fällen nicht aus ihrer Gesamtverantwortung selbst entlassen und muss daher auch die wirtschaftlichen Veränderungen zutreffend und rechnungstechnisch einwandfrei erfassen bzw. darstellen und daher auch eine bilanzielle Wertminderung des betreffenden Vermögensgegenstandes vornehmen, auch wenn der Vermögensgegenstand danach in einem anderen Rechnungskreis der Gemeinde eingebunden werden soll.

#### **3.1.9.10 Bei einem Schuldenerlass**

Bei der Gemeinde kann es aufgrund der Schuldenlage oder sonstiger besonderer Umstände ggf. zu einem Verzicht des Gläubigers auf die Rückzahlung eines Darlehens oder zu einer Übernahme eines Darlehens durch einen Dritten kommen, ohne dass eine Gegenleistung dafür von der Gemeinde erbracht wird. In solchen Fällen entsteht i. d. R. ein Ertrag, der als außerordentlich zu klassifizieren und entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung gesondert nachzuweisen ist.

Im Zusammenhang mit der pflichtigen unmittelbaren Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus bestimmten vermögenswirksamen Geschäftsvorfällen der Gemeinde müsste eine Verrechnung der Verminderung von gemeindlichen Verbindlichkeiten gleichrangig behandelt werden. Sie wäre auch als vertretbar anzusehen, weil ein Einmaleffekt aus der Verringerung nicht die laufende Haushaltswirtschaft beeinflusst. Die künftige Haushaltsentlastung bei der Gemeinde würde sich auf die nicht mehr erforderlichen Zinszahlungen und Tilgungen erstrecken.

Das Risiko für die Gläubiger der Gemeinde auf Rückzahlungen seitens der Gemeinde verzichten zu müssen, ist zwar sehr gering, jedoch kann bei den stärker werdenden Anleihegeschäften der Gemeinde am Kapitalmarkt eine solche Situation in der Zukunft nicht ausgeschlossen werden. Es können zum Beispiel mit Zustimmung der Mehrheit der Gläubiger einzelne Anleihebedingungen geändert werden. Grundsätzlich kann dabei auch ein anteiliger Verzicht auf eine Rückzahlung der Anleihe nicht ausgeschlossen werden.

#### **3.1.9.11 Bei einer passiven Rechnungsabgrenzung**

Die Gemeinde hat bei gemeindlichen Vermögensgegenständen, die in Form von Sachzuwendungen an andere Dritte weiter- oder abgegeben werden, oftmals für den Vermögensgegenstand auch eine Finanzleistung von einem Dritten erhalten und deswegen neben der Aktivierung des Vermögensgegenstandes auch einen Sonderposten passiviert. Im Rahmen der Weitergabe von Finanz- und Sachzuwendungen und deren Aktivierung ist dann nicht mehr ein Sonderposten passiviert, sondern ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt worden.

Die Gemeinde muss in den Fällen einer aktivierbaren Zuwendung einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen und diesen Posten bei selbst erhaltenen Zuwendungen im Einklang mit dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten auflösen. Sie hat bei Sachzuwendungen an einen Dritten zu berücksichtigen, dass der Abgang des gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. die Hingabe an einen Dritten der Hauptgegenstand des gemeindlichen Geschäftsvorfalles sind.

Im Ergebnis sind daher bei Sachzuwendungen der Gemeinde an einen Dritten die aufzulösenden entsprechenden (restlichen) Anteile im passiven Rechnungsabgrenzungsposten unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Eine ergebniswirksame Erfassung der Erträge aus dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung kommt nicht in Betracht. Die Gemeinde hat lediglich in ihrem Jahresabschluss in der Ergebnisrechnung die Erträge aufgrund der Verrechnungen nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.1.9.12 Beim Ausweis im Anlagenspiegel**

Im gemeindlichen Anlagenspiegel sind in der Spalte „Abschreibungen im Haushaltsjahr“ die von der Gemeinde im Haushaltsjahr planmäßig und außerplanmäßig vorgenommenen Abschreibungen auszuweisen (vgl. § 35 GemHVO NRW). Diese Abschreibungen vermindern den Buchwert des jeweiligen gemeindlichen Vermögensgegenstandes und führen deshalb insgesamt zu einer wertmäßigen Verminderung der gemeindlichen Vermögensgegenstände. Die Beträge in dieser Spalte des Anlagenspiegels müssen zudem mit dem Ausweis der bilanziellen Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung (vor und nach dem Jahresergebnis) in Einklang stehen.

Die Abschreibungen sind daher von der Gemeinde auch dann in den Anlagenspiegel aufzunehmen, wenn sie als Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen und nur nachrichtlich in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei dieser Spalte muss von der Gemeinde berücksichtigt werden, dass im Anlagenspiegel die Entwicklung der Posten des gemeindlichen Anlagevermögens aufgezeigt werden soll. Es kommt daher für die Angaben im Anlagenspiegel nicht darauf an, ob in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Abschreibungen vor oder nach dem Jahresergebnis aufzuzeigen sind.

### **3.1.10 Keine Abgrenzungskriterien**

#### **3.1.10.1 Die laufende Verwaltungstätigkeit**

Aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen der laufenden Verwaltungstätigkeit erzielbare Erträge und entstehende Aufwendungen können wegen des in der Vorschrift auf den Abgang und die Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie auf Wertveränderungen von Finanzanlagen konkret abgegrenzten gemeindlichen Vermögens nicht in gleicher haushaltswirtschaftlicher Verfahrensweise behandelt werden, auch wenn diese Geschäfte ggf. vergleichbare Vermögensgegenstände betreffen.

Bei der Pflicht zur Eigenkapitalverrechnung kommt es nicht auf die „Bedeutung“ des Geschäfts der Gemeinde an, sondern nur, ob bei dem gemeindlichen Geschäftsvorfall die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift benannten Tatbestände vorliegen. Die Zuordnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen zur laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde stellt daher kein ausreichendes Kriterium dar, um von einer unmittelbaren Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage abzusehen.

Die Gemeinde darf deshalb den haushaltsrechtlichen Begriff „Laufende Verwaltungstätigkeit“ nicht im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft benutzen, um aus unterschiedlichen Gründen z. B. aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen zu verrechnende Erträge in ihre Ergebnisrechnung aufzunehmen. Im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit können von der Gemeinde auch die Begriffe „ordentlich“ und „außerordentlich“ nicht zur Abgrenzung der Verrechnung mit der „Allgemeinen Rücklage“ genutzt werden.

#### **3.1.10.2 Die Wesentlichkeitsgrenze**

Der Gemeinde wurde kein Wahlrecht für eine andere haushaltswirtschaftliche Behandlung der in der Vorschrift benannten Vermögenswerte eingeräumt, sodass sie ggf. auf eine Eigenkapitalverrechnung hätte verzichten können, wenn z. B. der entstehende Ertrag oder der Aufwand geringfügig sein wird. Aus der Gesetzesbegründung lässt sich nicht entnehmen, dass die Eigenkapitalverrechnung der Gemeinde von einer Wertgrenze abhängig gemacht werden kann. Aufgrund des in der Begründung verwendeten Begriffs „Anlagevermögen“ lässt sich daraus nur entnehmen, dass Vermögenswerte des Umlaufvermögens nicht von der Verrechnungsregelung erfasst werden sollen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die haushaltswirtschaftliche Eigenkapitalverrechnung der erzielbaren Erträge und entstehenden Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen kann daher von der Gemeinde nicht durch eine Wesentlichkeitsgrenze eingeschränkt werden. Bei den vorzunehmenden Eigenkapitalverrechnungen zeigt sich der Grundsatz der Wesentlichkeit darin, dass innerhalb der Bereiche „Sachanlagen“ und „Finanzanlagen“ die Gemeinde bedeutende Vorgänge ggf. einzeln aufzuzeigen hat.

Im Rahmen der Eigenkapitalverrechnung rechtfertigt es auch nicht der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, bis zu einem bestimmten wertmäßigen Betrag auf die Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen zu verzichten. Bei einer derartigen Handhabung der Gemeinde würde die Erfüllung der Zwecke der haushaltsrechtlichen Vorschrift erheblich gefährdet. Die Gemeinde darf bei den zur Eigenkapitalverrechnung bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen nicht wegen des betragsmäßigen Volumens von einer vollständigen Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ abzusehen.

Ein Wahlrecht über die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zur gemeindlichen Ergebnisrechnung oder zur Allgemeinen Rücklage in der Bilanz der Gemeinde aufgrund einer örtlich bestimmten betragsmäßigen Wesentlichkeitsgrenze würde die Ausübung der gesetzlich bestimmten Pflicht zur Eigenkapitalverrechnung in das Belieben der Gemeinde stellen. Die Gemeinde könnte dann wählen, ob Erträge in das Jahresergebnis bzw. den „Haushaltsausgleich“ einbezogen und Aufwendungen ausgeschlossen werden.

Eine Abgrenzung der zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen ist deshalb für die Gemeinde auch nicht über den haushaltsrechtlichen Begriff „erheblich“ zulässig bzw. kann nicht in Betracht kommen. Sie muss vielmehr gewährleisten, dass alle aus den haushaltsrechtlich bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstandenen Erträge und Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet bzw. nicht davon ausgeschlossen werden. Eine Messgröße zur Differenzierung der haushaltsmäßigen Verrechnung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen ist daher nicht als zulässig anzusehen.

### **3.1.10.3 Die Ersatzbeschaffung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält zum Abgang und zur Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes die Vorgabe, daraus entstehende Erträge oder Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die Begriffe sind dabei auf den Wegfall bzw. die Abgabe einzelner Vermögensgegenstände ausgerichtet. Durch die Vorschrift wird daher kein Zusammenhang zwischen einer Ersatzbeschaffung und der und die dadurch entstehende Vermögensveränderung ausgerichtet.

Durch die Vorschrift wird kein Zusammenhang zwischen einer Ersatzbeschaffung und der Veräußerung oder dem Abgang des nicht mehr benötigten Vermögensgegenstandes hergestellt. Die Ersatzbeschaffung kann wie der Wegfall einer gemeindlichen Aufgabe lediglich einen Anlass für die Gemeinde darstellen, durch einen weiteren eigenständigen gemeindlichen Geschäftsvorfall eine Veräußerung oder einen Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes abzuwickeln.

Eine örtliche Entscheidung über eine Ersatzbeschaffung für einen genutzten Vermögensgegenstand muss lediglich in die Beurteilung der Zulässigkeit der Veräußerung bzw. des Verzichts auf den Vermögensgegenstand einbezogen werden. Ein zu veräußernder Gegenstand kann noch nutzbar sein, entspricht aber aufgrund seines Alters nicht mehr den heutigen technischen Anforderungen, z. B. ein Feuerwehrfahrzeug. Ein verbesserter technischer Stand stärkt dann die gemeindliche Aufgabenerfüllung, verändert aber nicht die Aufgabe der Gemeinde.

Die Ersatzbeschaffung stellt deshalb keinen übergeordneten Aufgabenzweck der Gemeinde dar, dem die Abgabe eines zuvor von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstandes unterzuordnen ist. Sie stellt lediglich den Anlass für die Veräußerung und den Abgang eines Vermögensgegenstandes dar und hilft bei der Klärung und



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Feststellung der Entbehrlichkeit eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Die Veräußerung und die Ersatzbeschaffung von gemeindlichen Vermögensgegenständen stellen außerdem zwei eigenständige gemeindliche Geschäftsvorfälle dar, die nicht miteinander verknüpft werden dürfen.

Diese Geschäftsvorfälle sind deshalb von der Gemeinde haushaltsmäßig getrennt voneinander abzuwickeln. Würden beide Geschäftsvorfälle eine Einheit bilden, müssten die Erträge wie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Nutzungszeit verteilt werden. Die Eigenkapitalverrechnung von Erträgen oder Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage ist jedoch nicht davon abhängig, ob wegen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine Ersatzbeschaffung für den betreffenden Vermögensgegenstand erforderlich ist.

Die Ersatzbeschaffung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt daher kein geeignetes Abgrenzungskriterium für einen Verzicht auf die Eigenkapitalverrechnung von Erträgen oder Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage dar. Die getrennte haushaltswirtschaftliche Abwicklung muss durch die Gemeinde auch dann erfolgen, wenn in der Sache im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein politischer oder ein verwaltungsmäßiger Entscheidungszusammenhang besteht.

#### **3.1.10.4 Der Begriff „betriebsnotwendig“**

In der Kosten- und Leistungsrechnung wird der Begriff „betriebsnotwendig“ als ein sachliches Abgrenzungskriterium genutzt. Wegen anderer Zwecksetzungen kann dieser Begriff nicht in gleicher Weise in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zur Anwendung kommen, z. B. für die haushaltsmäßige Zuordnung von erzielten Erträgen und entstandenen Aufwendungen. Die Gemeinde darf daher beim Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung eine Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ nicht davon abhängig machen, ob die Vermögensgegenstände zuvor betriebsnotwendig waren.

Der Begriff „betriebsnotwendig“ sollte bei der haushaltsmäßig vorgegebenen Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage nicht zur Anwendung kommen, auch wenn damit der Wegfall eines Vermögensgegenstandes aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausgedrückt werden kann. Die Gemeinde darf deshalb z. B. erzielte Erträge aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nicht anhand einer solchen Abgrenzung in ihre Ergebnisrechnung aufzunehmen. Der Begriff kann aber im Rahmen der Haushaltswirtschaft von der Gemeinde für die Beurteilung genutzt werden, ob ein Vermögensgegenstand noch für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt wird.

#### **3.1.10.5 Die Fortführung der Aufgabenerfüllung**

Die Pflicht zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben entfällt nicht, wenn die für die Aufgabe genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht mehr für die Gemeinde verfügbar sind. Beim Übergang der Aufgabenerfüllung auf einen Dritten können daher auch Abgänge und/oder Veräußerungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen entstehen, weil der Dritte die Vermögensgegenstände für die Ausführung der gemeindlichen Aufgaben benötigt. Sie können auch dann entstehen, wenn dem Dritten die gemeindlichen Vermögensgegenstände bisher nur zur Nutzung überlassen worden sind und dieser nunmehr auch der rechtliche Eigentümer werden soll.

Die Fortführung der gemeindlichen Aufgabe durch einen Dritten stellt keinen Anlass für die Gemeinde dar, grundsätzlich auf eine Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verzichten. Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen ist ausdrücklich auf den reinen Vorgang des Wegfalls bzw. der Abgabe von

gemeindlichen Vermögensgegenständen ausgerichtet worden. Die Veräußerung zur Stärkung der wirtschaftlichen Position des Dritten bietet daher für die Gemeinde keine belastbare Grundlage, um auf eine unmittelbare Eigenkapitalverrechnung zu verzichten.

Die haushaltsrechtliche Vorgabe enthält keine ursächliche Verbindung zwischen möglichen Vermögensveränderungen und der dauerhaften Aufgabenerfüllung der Gemeinde bzw. stellt einen solchen Regelungszusammenhang nicht her. Die Fortführung der Aufgabenerfüllung kann wie der Wegfall einer gemeindlichen Aufgabe ein Anlass für die Gemeinde darstellen, eine Veräußerung oder einen Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes herbei zu führen, um eine Aufgabe weiterhin sachgerecht erfüllen zu können. Sie führt jedoch nicht dazu, dass die Gemeinde auf eine unmittelbare Eigenkapitalverrechnung verzichten kann.

#### **3.1.10.6 Die betriebliche Kapitalrücklage**

Die Gemeinde hat bei ihren Finanzleistungen an einen Betrieb den konkreten Zweck der Zahlungen gegenüber dem Betrieb festzulegen, um eine sachgerechte Verwendung durch den Betrieb sicherzustellen. Die Zuführung einer Finanzleistung der Gemeinde in die betriebliche Kapitalrücklage im Eigenkapital des Betriebes, die das betriebliche Eigenkapital erhöht und die anschließende Inanspruchnahme der Kapitalrücklage stellen losgelöst vom konkreten Verwendungszweck keine Abgrenzung für eine Eigenkapitalverrechnung mit dem Eigenkapital dar.

Der Ansatz von Finanzanlagen im Anlagevermögen der gemeindlichen Bilanz erfordert grundsätzlich eine dauerhafte Ausrichtung in der Zwecksetzung der geplanten Veränderungen dieser gemeindlichen Vermögensart. Mit der Inanspruchnahme der Kapitalanlage durch einen Betrieb wird regelmäßig ein ergebniswirksamer Vorgang ausgelöst, wenn eine Verlustabdeckung durch den Betrieb erforderlich wird. Nur sofern eine Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals vorgesehen ist, muss von einem Vorgang mit dauerhaftem Charakter ausgegangen werden.

Diese Möglichkeiten lassen es nicht zu, jede Inanspruchnahme der betrieblichen Kapitalanlage für Zwecke des Betriebes als Abgrenzungskriterium für eine unmittelbare Eigenkapitalverrechnung von gemeindlichen Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der Bilanz der Gemeinde anzuerkennen. Die Zuordnung einer Finanzleistung der Gemeinde zum betrieblichen Eigenkapital ist ebenfalls allein kein ausreichender Grund für eine Zuordnung dieser Zahlung zur gemeindlichen Investitionstätigkeit.

#### **3.1.10.7 Die Begriffe „Außerplanmäßig“ und „Außerordentlich“**

Die Verwendung der Begriffe „Außerplanmäßig“ und „Außerordentlich“ im gemeindlichen Haushaltsrecht lässt nicht zu, die beiden Begriffe für die Zwecke der unmittelbaren Verrechnung von gemeindlichen Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital der Bilanz der Gemeinde als Maßstäbe oder Abgrenzungskriterien heranzuziehen, denn im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft darf die Gemeinde die Begriffe „Außerplanmäßig“ und „Außerordentlich“ nicht in der gleichen Art und Weise für die Einordnung ihrer Geschäftsvorfälle in die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres benutzen.

Anders als außerplanmäßige Abschreibungen entstehen außerordentliche Aufwendungen z. B. aus der Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer wesentlichen Beteiligung der Gemeinde, die im Sinne der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit als ein außerordentliches Ereignis anzusehen ist. Aus einem Geschäftsvorfall, der von der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren wäre, z. B. ein Brand, der einen gemeindlichen Betrieb völlig zerstört, entstehen aufgrund der dadurch entstandenen Wertminderung der gemeindlichen Finanzanlage außerordentliche Aufwendungen. Sie entstehen aber nicht dann, wenn wegen aufgetretener Mängel bei einem Vermögensgegenstand über die planmäßigen Abschreibungen hinausgehende Abschreibungen erforderlich werden.

Der Begriff „außerplanmäßig“ wird dagegen von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Darauf aufbauend werden die gemeindlichen Aufwendungen oder Auszahlungen als außerplanmäßig bezeichnet, für die zum Zeitpunkt des Bedarfs keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind. Für ein auftretendes Ereignis besteht dann kein Planansatz oder kein fortgeschriebener Planansatz im gemeindlichen Haushaltsplan bzw. ein Bedarf für eine Abweichung davon.

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können jedoch bei einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde auch beide Begriffe relevant sein. Bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand mit planmäßigen Abschreibungen kann z. B. ein Ereignis eine so gewaltige Nutzungseinschränkung verursachen, dass von der Gemeinde einerseits das Ereignis als „außerordentlich“ einzustufen ist und andererseits aufgrund der durch das Ereignis verursachten Wertminderung des Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist. In derartigen Fällen entsteht lediglich für die haushaltsmäßige Zuordnung ein Vorrang der Klassifizierung „Außerordentlichkeit“ vor der Klassifizierung „Außerplanmäßigkeit“. Es entstehen dadurch jedoch haushaltsmäßig keine „außerordentlichen Abschreibungen“.

### **3.1.10.8 Die Erbbaurechte**

Die Gemeinde kann bei den Grundstücken, die in ihrem Eigentum stehen, einem Dritten ein Erbbaurecht einräumen. Durch das Erbbaurecht wird ein gemeindliches Grundstück in der Weise belastet, dass dem Erbbauberechtigten, zu dessen Gunsten die Belastung des Grundstücks erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (vgl. § 1 Absatz 1 ErbbauRG). Für den Erbbauberechtigten kann dabei auch ein Erwerbsrecht für das Grundstück bestehen.

Mit einer Veräußerung des Grundstückes an den Erbbauberechtigten geht das Eigentum an dem Grundstück auf diese Person über. Aus diesem Veräußerungsvorgang können für die Gemeinde ggf. Erträge oder Aufwendungen entstehen, die mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ zu verrechnen sind. Die Gemeinde darf den Veräußerungserlös und damit die Erträge nicht als Entschädigungsleistung für die Ablösung der Erbpachtverpflichtung des Dritten vor Erreichen des Ablaufdatums klassifizieren.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die Eigenkapitalverrechnung von Erträgen und Aufwendungen ist ausdrücklich auf den reinen Vorgang der Veräußerung und des Wegfalls bzw. der Abgabe von gemeindlichen Vermögensgegenständen ausgerichtet worden. Die Einschätzung eines Ertrages aus einer Veräußerung stellt für die Gemeinde keine belastbare Grundlage dar, um auf die haushaltsrechtlich bestimmte Eigenkapitalverrechnung von Erträgen mit der Allgemeinen Rücklage im Bilanzbereich „Eigenkapital“ verzichten zu können.

### **3.1.11 Die Auflösung von Sonderposten bei Eigenkapitalverrechnungen**

#### **3.1.11.1 Bei Wertänderungen bei Finanzanlagen**

Die Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten ist bei gemeindlichen Vermögensgegenständen regelmäßig entsprechend der Abnutzung bzw. den Abschreibungen des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Zum Abschlussstichtages des Haushaltsjahres können jedoch Umstände bekannt sind, die eine Wertminderung einer Finanzanlage des Anlagevermögens begründen, sodass deswegen die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geboten sein kann.

Bei der Vornahme einer solchen Abschreibung zum Abschlussstichtag ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten entsprechend anzupassen. Bei der Auflösung von Sonderposten, die gemeindlichen Finanzanlagen zugeordnet sind, hat die Gemeinde ist zu beachten, dass die aus der

Wertminderung entstehenden Erträge gleichermaßen wie die entstandenen Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital zu verrechnen sind. Sie darf daher solche Erträge nicht in ihre Ergebnisrechnung einbeziehen, sondern hat diese Erträge darin nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.1.11.2 Bei Veräußerungen von Vermögensgegenständen**

Die Gemeinde hat bei der Veräußerung eines bezuschussten gemeindlichen Vermögensgegenstandes auch den mit diesem Vermögensgegenstand „verbundenen“ Sonderposten aus ihrer Bilanz abzusetzen bzw. nicht mehr zu bilanzieren. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass im Ergebnis die Auflösung des Sonderpostens regelmäßig ertragswirksam erfolgte, sodass auch bei der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes der restliche Bestand des Sonderpostens in gleicher Art und Weise aufzulösen ist.

In den Fällen der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist jedoch grundsätzlich keine ergebniswirksame Auflösung des betreffenden Sonderpostens über die Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres vorzunehmen. Vielmehr sind die aus der Auflösung von Sonderposten entstehenden gemeindlichen Erträge wie die aus der Veräußerung (Abgang) des gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstandenen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Sie darf solche Erträge nicht in ihre Ergebnisrechnung einbeziehen, sondern hat diese Erträge darin nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.1.11.3 Bei Sachzuwendungen**

Die Gemeinde erbringt gegenüber Dritten im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung nicht nur Finanzleistungen, sondern oftmals auch Sachzuwendungen. Sie überträgt z. B. einen nicht mehr benötigten Vermögensgegenstand an einen Dritten, weil dieser anstelle der Gemeinde die gemeindliche Aufgabe erfüllt. Die Gemeinde hat aufgrund solcher Geschäftsvorfälle einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn die geldwerte Sachschenkung zur Nutzung über einen mehrjährigen Zeitraum vorgesehen ist und die Abgabe des Vermögenswertes deshalb mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Dritten verbunden wird.

Die Gemeinde hat dabei i. d. R. den vollen Wert ihres Vermögens zum Zeitpunkt der Abgabe zu ermitteln und unter Beachtung der Vorschrift des § 90 GO NRW über die Abgabe zu entscheiden. In diesen Fällen steht die Hingabe des Vermögensgegenstandes an einen Dritten den Hauptzweck des gemeindlichen Geschäftsvorfalles dar. Die Gemeinde hat bei bezuschussten gemeindlichen Vermögensgegenständen, die in Form von Sachzuwendungen an Dritte abgegeben werden, oftmals für den Vermögensgegenstand auch eine Finanzleistung von Dritten erhalten und deswegen neben der Aktivierung des Vermögensgegenstandes auch einen Sonderposten passiviert.

Bei aktivierbaren Zuwendungen (Finanz- und Sachzuwendungen) hat sie dann einen solchen Sonderposten als Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen und im Einklang mit dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufzulösen. Sie hat bei Sachzuwendungen jedoch zu berücksichtigen, dass der Abgang des Vermögensgegenstandes bzw. die Hingabe der Hauptgegenstand des gemeindlichen Geschäftsvorfalles sind. Im Ergebnis sind daher bei Sachzuwendungen der Gemeinde die aufzulösenden entsprechenden (restlichen) Anteile im aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde kommt deshalb eine ergebniswirksame Erfassung der Aufwendungen aus dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und der Erträge aus dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nicht in Betracht. Sie hat vielmehr diese Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung in ihrem Jahresabschluss nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.1.12 Die Aufstockung bei Wertaufholung einer Finanzanlage**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung einer Finanzanlage entfallen ist und der Wegfall festgestellt wurde, eine Wertaufholung bei diesem Vermögensgegenstand vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 8 Satz 1 GemHVO NRW). Diese Wertveränderung von in der Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen wird als Zuschreibung bezeichnet. Eine Zuschreibung stellt eine wertmäßige Erhöhung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens dar, beseitigt seine entstandene Unterbewertung und stellt eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wieder her.

Bei der Vornahme einer Zuschreibung als Wertaufholung (Ertrag) zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten (Aufwand) von der Gemeinde entsprechend anzupassen. Bei der Aufstockung von Sonderposten aufgrund einer Wertaufholung bei einer gemeindlichen Finanzanlage ist von der Gemeinde zu beachten, sodass daraus eine Umschichtung aus der Allgemeinen Rücklage entsteht, weil zuvor die aus der Wertminderung der Finanzanlage entstandenen Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind.

### **3.1.13 Keine Verrechnungen**

#### **3.1.13.1 Bei entstandenen Abbruchkosten**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält zum Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes die Vorgabe für die Gemeinde, die aus einem solchen Geschäftsvorfall entstehenden Erträge oder Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Der Begriff „Abgang“ ist dabei auf den Wegfall einzelner Vermögensgegenstände aus der Nutzung der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung ausgerichtet. Aufgrund eines solchen Vorgangs steht der Gemeinde ein bestimmter nutzbarer Vermögensgegenstand nicht mehr vollständig, ggf. aber noch zu einem bestimmten Teil, zur Verfügung. Für die Gemeinde entsteht durch den Vorgang eine entsprechende Vermögensminderung, die zum Abschlussstichtag bilanziell umzusetzen ist.

Die einem Abgang eines Vermögensgegenstandes ggf. vorausgehenden Abbruch- und Entsorgungskosten führen zwar zu einer Vermögensveränderung bei der Gemeinde. Sie stellen jedoch keine zwingend notwendigen Vorbereitungskosten zur Durchführung eines Abganges eines von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstandes dar. Sie können daher grundsätzlich nicht als zwangsläufig entstanden angesehen und nicht den zu fortgeschriebenen (restlichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den gemeindlichen Vermögensgegenstand bzw. dem Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz zugerechnet werden.

Die Abbruchkosten entstehen regelmäßig aus Anlass anderer Vorhaben oder Maßnahmen der Gemeinde, z. B. wegen einer vorgesehenen Ersatzinvestition (Baureifmachung eines Grundstückes). Sie können daher von der Gemeinde nicht den in zulässiger Weise mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnenden vermögenswirksamen Aufwendungen aus dem Wegfall des Vermögensgegenstandes zugeordnet werden.

#### **3.1.13.2 Bei Auflösung einer Rückstellung**

Die Gemeinde hat die in ihrer Bilanz angesetzten Rückstellungen auflösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist. Sie muss in solchen Fällen z. B. den Ansatz unter dem Bilanzposten „Instandhaltungsrückstellungen“ herabsetzen oder auf einen Bilanzansatz verzichten. Aus den dazugehörigen Geschäftsvorfällen und dem in der Bilanz dafür ausgewiesenen Buchwert ist ermittelbar, in welchem Umfang daraus für die Gemeinde Erträge entstehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat bei solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen zu beachten, dass daraus entstandene Erträge in den gemeindlichen Haushalt einzubeziehen und nicht unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind. Die gemeindliche Rückstellungsbildung ist einerseits ergebniswirksam vorgenommen und andererseits ist die zulässige Verrechnung haushaltsrechtlich abschließend bestimmt worden (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

### **3.2 Zu Satz 2 (Anhangsangaben zur Eigenkapitalverrechnung):**

#### **3.2.1 Die Anhangsangaben**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr bedarf es besonderer Erläuterungen, wenn gemeindliche Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden. Im gemeindlichen Anhang können z. B. folgende Erläuterungen von der Gemeinde genutzt werden. Derartige Erläuterungen müssen von der Gemeinde nicht in einen Zusammenhang mit den erforderlichen Haushaltspositionen der gemeindlichen Ergebnisrechnung gestellt werden (vgl. Beispiel 147).

#### **BEISPIEL:**

##### **(Teil 1)**

#### **Die Anhangsangabe zur Eigenkapitalverrechnung**

Die Gemeindestraße xxx ist aufgrund des Straßen- und Wegegesetzes Nordrhein-Westfalen als Kreisstraße umgestuft worden, sodass auch ein Wechsel des Straßenbaulastträgers stattgefunden hat. Das Eigentum an der Straße geht dadurch entschädigungslos an den Kreis als neuer Straßenbaulastträger über. Durch diesen Geschäftsvorfall entstehen für die Gemeinde besonderen Aufwendungen aus dem Abgang der Gemeindestraße in Höhe des bilanzierten Buchwertes xxx. Diese Aufwendungen sind im Jahresabschluss unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet und in der Ergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis gesondert ausgewiesen worden. Der Geschäftsvorfall wird dadurch haushaltsmäßig ergebnisneutral behandelt und berührt nicht den jährlichen Haushaltsausgleich der Gemeinde. Ein Risiko für eine künftige Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals ist aufgrund dieses Geschäftsvorfalles nicht zu erwarten.

##### **(Teil 2)**

#### **Die Darstellung von Eigenkapitalverrechnungen als Anhangsangabe**

Im Haushaltsjahr ... wurden von der Gemeinde folgende Eigenkapitalverrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage vorgenommen:

<b>Sachanlagen</b>	<b>Ertrag/Aufwand</b>	<b>Betrag</b>
Schulgebäude Bobstraße	Restbuchwert Gebäude	- 395.876 Euro
Wohngebäude Holzstraße	Restbuchwert Gebäude	- 55.897 Euro
<b>Finanzanlagen</b>		
Anteile Zentrum GmbH	Wertminderung	- 213.555 Euro
Energie GmbH	Wertminderung	- 311.000 Euro
APP GmbH	Wertaufholung	+ 121.345 Euro
Ausleihung an Theater AG	Wertminderung	- 75.773 Euro

Die Erträge und Aufwendungen sind summenmäßig nach dem Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung nachrichtlich ausgewiesen.

*Beispiel 147 „Die Anhangsangaben zur Eigenkapitalverrechnung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die Erträge und Aufwendungen aus den in der Vorschrift konkret benannten Geschäftsvorfällen müssen im gemeindlichen Anlagenspiegel enthalten sein, denn sie stellen anzugebende Zuschreibungen dar (vgl. § 45 GemHVO NRW). Die Aufwendungen sind als außerplanmäßige Abschreibungen ebenfalls darzustellen.

Von der Gemeinde sollte im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss auch aufgezeigt werden, ob und ggf. in welchem Umfang eine Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes als Folge der vorzunehmenden Verrechnung oder auch eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder der Allgemeinen Rücklage künftig zu erwarten ist. De dem Haushaltsplan als Anlage beizufügende Übersicht über die weitere Entwicklung des Eigenkapitals kann entsprechend fortgeschrieben und erläutert werden (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

### **3.2.2 Der zusätzliche Bilanzausweis**

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben zur unmittelbaren Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 der Gemeindeordnung sowie aus Wertveränderungen von Finanzanlagen mit der Allgemeinen Rücklage lassen zu, dass buchungstechnisch die Eigenkapitalverrechnung im Zusammenhang mit dem Jahresergebnis nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses abgewickelt wird (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Diese Vorgehensweise erfordert, in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich "Eigenkapital" einen zusätzlichen Bilanzposten "Nicht im Jahresergebnis enthaltene Eigenkapitalverrechnungen" anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW). Ein zusätzlicher Bilanzposten wäre dann auch in einer Eigenkapitalveränderungsrechnung gesondert anzugeben (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

## **4. Zu Absatz 4 (Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz):**

### **4.1 Zu Satz 1 (Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung):**

#### **4.1.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Zuwendungen, die eine Gemeinde für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erhalten und deren ertragswirksame Auflösung der Zuwendungsgeber ausgeschlossen hat, sind als eine allgemeine finanzielle „Anschubfinanzierung“ zu bewerten. Sie sind, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in einer Sonderrücklage im Eigenkapital anzusetzen und nicht der Ausgleichsrücklage oder der Allgemeinen Rücklage zuzuführen.

#### **4.1.2 Das Verbot einer ertragswirksamen Auflösung investiver Zuwendungen**

Das Land als Zuwendungsgeber hat z. B. bisher jedoch noch keine Zuwendungen für Investitionen an die Gemeinde auf eine reine Finanzierungshilfe beschränkt. Die Gemeinde hat daher die ihm vom Land als Zuwendungsgeber gewährten Zuwendungen haushaltsmäßig entsprechend den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Nutzungszeitraum des betreffenden Vermögensgegenstandes durch die Bildung der notwendigen Sonderposten zu verteilen (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

Als Zuwendungsgeber hat das Land auch noch kein Verbot einer ertragswirksamen Auflösung der von ihm gewährten Zuwendungen für Investitionen ausgesprochen. In den Fällen, in denen z. B. das Land als Zuwendungsgeber

ausdrücklich bestimmt, dass eine ertragswirksame Auflösung der gewährten Zuwendungen nicht zulässig ist, müssen die erhaltenen Zuwendungen von der Gemeinde nach den Vorgaben dieser Vorschrift bilanziert werden.

Diese haushaltsrelevante Sachlage gilt entsprechend, wenn andere Dritte der Gemeinde mit der Gewährung ihrer Zuwendungen in gleicher Art und Weise ein Verbot der ertragswirksamen Auflösung aussprechen. Bis zum Eintritt eines solchen Falles muss in der gemeindlichen Bilanz kein entsprechender Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt werden.

#### **4.2. Zu Satz 2 (Sonderrücklage für Ersatzbeschaffungen):**

##### **4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift kann von der Gemeinde eine Sonderrücklage gebildet und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Die Sonderrücklage soll dazu dienen, von der Gemeinde geplante Ersatzbeschaffungen von Vermögensgegenständen zu sichern. Grundsätzlich bietet sich eine Zuführung zur Sonderrücklage nur für gemeindliche Investitionsmaßnahmen mit hinreichend bestimmter Umsetzung an.

Die gemeindliche Sonderrücklage für Ersatzbeschaffungen kann von ihrem Zweck her auch als Reinvestitionsrücklage bezeichnet werden. In den Fällen, in denen eine solche Sonderrücklage von der Gemeinde gebildet wird, ist jedoch das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ einer Ersatzbeschaffung besonders zu beachten. Anhand der Prüfung der Leistungsfähigkeit der wirtschaftlichen Möglichkeiten der Gemeinde soll die fachliche als auch die zeitliche Realisierbarkeit der neuen Investitionen ermittelt werden.

Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann der Rat der Gemeinde bei seiner zu treffenden Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses auch eine Zuführung zu dieser Sonderrücklage beschließen, um eine gemeindliche Reinvestition zu sichern (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). In den Fällen, in denen der Rat darauf verzichtet und stattdessen eine entsprechende zweckgerichtete Zuführung zur Allgemeinen Rücklage vornimmt, ergeben sich zwei Konsequenzen.

Bei einer derartigen Zuführung zur Allgemeinen Rücklage sollte die Gemeinde beachten, dass einerseits der ggf. beabsichtigte Zweckbezug der Zuführung verloren geht, denn eine Separierung bzw. anteilige Zuordnung ist in der Allgemeinen Rücklage nicht zulässig. Andererseits bedarf die Gemeinde immer einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde, wenn zu einem späteren Zeitpunkt eine „Entnahme“ bzw. eine Verringerung dieser Rücklage erfolgen soll (vgl. § 75 Absatz 4 GO NRW).

In diesem Gesamtzusammenhang könnte durch die in Satz 2 der Vorschrift enthaltenen Wörtern „Diese Sonderrücklage“ auf einen unmittelbaren Bezug zu der Regelung in Satz 1 der Vorschrift geschlossen werden. Dieser Zusammenhang ist jedoch vom Gesetzgeber nicht gewollt. Die Regelung des Satzes 2 legt unabhängig von Satz 1 fest, dass für einen weiteren bestimmten örtlichen Sachverhalt eine Sonderrücklage gebildet und in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt werden darf. Andere besondere und wesentliche Sachverhalte sollen zudem nicht von einer Separierung ausgeschlossen werden, wenn sonst durch die nicht vorgenommene Zuordnung das Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde verfälscht werden könnte.

##### **4.2.2 Der Aufbau der Sonderrücklage**

Eine Sonderrücklage sollte durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung der Gemeinde in ihrem Aufbau präzisiert werden. Diese Planungsrechnung soll grundsätzlich den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung umfassen. Dieser Zeitraum bietet sich z. B. an, wenn von der Gemeinde eine mehrjährige Zuführung



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

zur Sonderrücklage geplant ist. Bei Bedarf kann der Zeitraum für die Planungsrechnung sich auch noch auf weitere Jahre erstrecken, z. B. einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem aktuellen Haushaltsjahr umfassen.

Für die Gemeinde bestehen haushaltsrechtlich keine ausdrücklichen zeitlichen Vorgaben zur Bildung oder der Inanspruchnahme der gemeindlichen Sonderrücklage. Sie kann zum Aufbau der Rücklage z. B. „Gewinne“ aus der Veräußerung von gemeindlichen Vermögensgegenständen (des Umlaufvermögens) verwenden, die im Jahresüberschuss der Gemeinde enthalten sind. Die Beträge können von der Gemeinde separiert und unmittelbar der Sonderrücklage und nicht der Ausgleichsrücklage oder Allgemeinen Rücklage zugeführt werden.

Die Sonderrücklage kann von der Gemeinde auch aus stillen Reserven gebildet werden, die im Rahmen der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt und ertragsmäßig beziffert und erfasst werden. Die Vorgabe der unmittelbaren Eigenkapitalverrechnung der Erträge steht der Zuführung zur Sonderrücklage nicht entgegen, denn ein wichtiger Zweck dieser Verrechnung ist der Verzicht auf die Erfassung derartiger Geschäftsvorfälle in der gemeindlichen Ergebnisrechnung.

Der Ansatz einer Sonderrücklage in der gemeindlichen Bilanz zeigt, dass die von der Gemeinde vorgesehenen Investitionen mit Eigenmitteln und nicht mit Fremdkapital finanziert werden sollen. Die Sonderrücklage in der gemeindlichen Bilanz kann daher von der Gemeinde auch als Ansparrücklage ausgestaltet werden. In diesen Fällen sollte von der Gemeinde gleichzeitig eine entsprechende Liquiditätsvorsorge betrieben werden. Zu der gewählten Vorgehensweise sollte der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die notwendigen Angaben enthalten.

#### **4.3. Zu Satz 3 (Umschichtung der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, in dem Jahr, in dem ein mit von Dritten erhaltenen Finanzmitteln finanzierter Vermögensgegenstand betriebsbereit ist, die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen. Diese Vorgabe bedingt, dass eine Auflösung der Sonderrücklage in die gemeindliche Ausgleichsrücklage nicht zulässig ist. Bei der Auflösung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderrücklage wird zudem davon ausgegangen, dass bei der Gemeinde aufgrund der Reinvestition auch Aufwendungen entstehen.

Sofern dann bei der Gemeinde die Betriebsbereitschaft des hergestellten oder angeschafften Vermögensgegenstandes vorliegt, bedarf es ab diesem Zeitpunkt keiner gesonderten Bindung der selbst bestimmten angesammelten Mittel mehr. Es ist dann sachgerecht, im gemeindlichen Eigenkapital eine Umbuchung aus der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage vorzunehmen. In einem solchen Fall soll der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die dazu notwendigen Angaben enthalten. Eine solche Umschichtung ist auch dann vorzunehmen, wenn von der Gemeinde entschieden worden ist, keine Investition vorzunehmen.

Eine (ggf. nochmalige) ertragswirksame Erfassung in der Ergebnisrechnung ist in diesem Fall nicht zulässig. Für die Auflösung der Sonderrücklage besteht haushaltsrechtlich keine zeitliche Vorgabe. Sie sollte grundsätzlich jedoch nur solange bestehen, wie die Gemeinde erwartet, dass die Rücklage für neue Investitionen auch tatsächlich benötigt wird. Die Gemeinde hat daher zu jedem Abschlussstichtag die bestehende örtliche Sachlage zu prüfen.

#### **4.4. Zu Satz 4 (Bildung sonstiger Sonderrücklagen):**

##### **4.4.1 Allgemeine Vorgaben**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift stellt klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen

wird. Zudem kann außerhalb der Gemeindehaushaltsverordnung durch Rechtsvorschriften bestimmt worden sein, dass für gemeindliche Sachverhalte eigene Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

Darüber hinaus bedarf es herausragender Anlässe, um eine besondere Sonderrücklage für einen bestimmten Zweck im Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, z. B. eine Sonderrücklage für eine rechtlich selbstständige kommunale (örtliche) Stiftung. Es muss dabei sichergestellt werden, dass dadurch die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag zu vermitteln nicht gefährdet wird.

#### **4.4.2 Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen**

Ein besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als solche kommunalen Stiftungen sind rechtsfähige Stiftungen nach § 80 BGB anzusehen, die von der Gemeinde errichtet und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurden. Diese Stiftungen stellen eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar.

Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für ihre Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl vermehrt das Stiftungsvermögen das Anlagevermögen der Gemeinde. Der Ansatz von gemeindlichen Stiftungsvermögen, auch wenn es durch den Stifterwillen der Gemeinde nur bestimmten Zwecken dienen soll, bewirkt ein höheres Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz.

Im Stiftungsgesetz ist keine ausdrückliche Regelung für den Umgang mit gemeindlichen Stiftungen im NKF getroffen worden. Aus dem Sinn und Zweck des Stiftungsrechts kann aber abgeleitet werden, dass die Eigenkapitalmehrung aus dem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig für die Gemeinde nicht frei verfügbar ist. Eine solche Nutzungsbeschränkung bedingt daher, dass dem zweckbezogenen Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz eine entsprechende bilanzielle Einschränkung auf der Passivseite folgen muss.

Im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz ist deshalb von der Gemeinde eine entsprechende Verwendungsbeschränkung vorzunehmen. Dafür soll in Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftung der Gemeinde auf der Aktivseite in der Bilanz eine Sonderrücklage in gleicher Höhe angesetzt werden. Diese Bilanzierung auf der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist sachgerecht und vertretbar und schafft eine Ausgewogenheit und die notwendige Transparenz.

Die Bilanzierung stärkt außerdem den Zusammenhang der Aufgaben der Stiftung mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche kommunalen Stiftungen sind nach § 116 GO NRW auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen. Diese haushaltsmäßige Behandlung steht auch mit den für die gemeindliche Bilanzierung zu beachtenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang.

### **5. Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen und Beiträge):**

#### **5.01 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Gemeinde haben die erhaltenen investiven Zuwendungen und Beiträge eine erhebliche Bedeutung für die jährliche Haushaltswirtschaft. Für den Umgang mit diesen Finanzmitteln bestehen haushaltsrechtliche Vorgaben, sodass deren bilanzielle Behandlung nach bestimmten Kriterien vorzunehmen ist. Dazu gehört, dass die erhaltenen investiven Zuwendungen und Beiträge in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung gemeindlicher Vermögensgegenstände stehen müssen. Sie können daher durchaus die gemeindlichen Investitionsentscheidungen beeinflussen.

Insbesondere die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie die Vorgabe für den gemeindlichen Jahresabschluss, auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage darzustellen, bedingen, eine erhaltene Zuwendung ergebnisneutral zu behandeln. Die Zuwendung darf bilanziell nicht unmittelbar mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten verrechnet werden, auch wenn die Finanzmittel dazu dienen, die gemeindlichen Finanzmittel zu verstärken. Bei der Gemeinde ist daher eine ergebnisneutrale Behandlung der erhaltenen investiven Zuwendungen und Beiträge geboten.

Mit dem Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz und deren Verbindung zu den geförderten Vermögensgegenständen sowie der Auflösung der Sonderposten im Gleichklang mit den Abschreibungen bei den abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen, kommt es zu einer sachgerechten Anwendung unter Berücksichtigung der Zwecke und der Verwendung der Zuwendungen und Beiträge. Von der Gemeinde kann dadurch gewährleistet werden, dass der gemeindliche Jahresabschluss das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der gemeindlichen Vermögenslage zutreffend darstellt.

Die der Gemeinde gewährten Zuwendungen enthalten regelmäßig zweckbezogene Vorgaben oder Beschränkungen, die von der Gemeinde im Rahmen der Verwendung der Zuwendung für ihre Investitionen ggf. längerfristig zu beachten sind. Die angemessene bilanzielle Behandlung der erhaltenen Finanzleistungen von Dritten, insbesondere in Form von investiven Zuwendungen, ist daher von der Gemeinde immer unter der mit der einzelnen Zuwendung verbundenen Zwecksetzung und unter Berücksichtigung der zeitlichen Durchführung ihrer Investitionsmaßnahmen vorzunehmen.

Die investiven Zuwendungen stellen daher für die Gemeinde grundsätzlich keine "Ertragszuschüsse" für das laufende Haushaltsjahr dar. Derartige Zuwendungen entstehen aufgrund der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde und dienen deren Unterstützung im Haushaltsjahr. Sie werden nicht durch die Anschaffung oder Herstellung gemeindlicher Vermögensgegenstände im Rahmen der Aufgabenerfüllung veranlasst.

## **5.02 Die Bilanzierung**

### **5.02.1 Allgemeine Sachlage**

Die Verwendungsvorgaben und Nutzungsbeschränkungen bei erhaltenen Zuwendungen sowie ihr Entgeltcharakter für künftige gemeindliche Leistungen bedingen, dass die Gemeinde für die erhaltenen Zuwendungen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die investiven Zuwendungen der Gemeinde projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Für den Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz muss es sich grundsätzlich um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln, denn Dritte gewähren der Gemeinde auch Zuwendungen in Form von bedingt rückzahlbaren oder rückzahlbaren Finanzleistungen.

Bei den Merkmalen „nicht rückzahlbar“ und „bedingt rückzahlbar“ ist eine Rückzahlungspflicht der Gemeinde von regelmäßig von einem künftigen Ereignis abhängig, aufgrund dessen der Zweck der Zuwendung von der Gemeinde nicht erreicht wird. Entsprechend kann es zu Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber dem Zuwendungsgeber kommen. Bei erhaltenen rückzahlbaren Finanzleistungen entsteht dagegen für die Gemeinde von Anfang an eine Verbindlichkeit, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, sodass die Bildung eines Sonderpostens für eine rückzahlbare Finanzleistung nicht in Betracht kommt.

Grundsätzlich eröffnen die mit einer Zuwendung verbundenen Vorgaben und Beschränkungen dem Zuwendungsgeber die Möglichkeit, bei deren Nichteinhaltung ein Rückzahlungsverfahren gegen die Gemeinde anzustrengen. Sie stellen Gegenleistungsverpflichtungen dar, die von der Gemeinde zu erfüllen sind. Als Gegenleistung kann dabei eine Pflicht der Gemeinde bezeichnet werden, auf vorgegebene Art und Weise zu handeln, eine Leistung zu erbringen oder ein Recht einzuräumen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat daher im Rahmen eines Zuwendungsverfahrens immer zu prüfen, ob derartige ihr auferlegte Pflichten mit ihrer gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Einklang stehen. Sie soll dabei auch die ggf. entstehenden Rückgabemodalitäten berücksichtigen. Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der Bilanz hat immer im Gleichklang mit der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu erfolgen.

Die von der Gemeinde im Einzelnen getroffenen haushaltswirtschaftlichen Festlegungen wirken sich deshalb unmittelbar auf die Höhe des zu bildenden und in der Bilanz anzusetzenden Wertansatzes aus. Die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zur zutreffenden Haushaltsposition und zum Bilanzposten wird ebenfalls berührt. Der Zusammenhang wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 767).

<b>DIE VERWENDUNG NICHT RÜCKZAHLBARER INVESTITIONSZUSCHÜSSE</b>	
<b>HAUSHALTSENTSCHEIDUNG DER GEMEINDE</b>	<b>NACHWEIS IM GEMEINDLICHEN JAHRESABSCHLUSS</b>
Sofortige investive Verwendung.	Wertansatz als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz.
Investive Verwendung im Zeitablauf der Beschaffung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes.	Wertansatz je nach Umfang der erfolgten Verwendung: als Sonderposten und/oder als erhaltene Anzahlungen unter den sonstigen Verbindlichkeiten in der Bilanz.
Aufgabenbezogene Weiterleitung an Dritte.	Wertansatz als passiver Rechnungsangrenzungsposten in der Bilanz.
Verwendung für den laufenden Geschäftsbetrieb.	Erfassung unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ in der Ergebnisrechnung.

*Abbildung 767 „Die Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse“*

Die Gewährleistung der zutreffenden haushaltsmäßigen Auswirkungen durch Abschreibungen des Vermögensgegenstandes und Auflösung des zugeordneten Sonderpostens erfordert eine Zusammengehörigkeit von Vermögensgegenstand und dem ihm zugeordneten Sonderposten. Sie erfordern auch, dass jeder gemeindliche Sonderposten für sich betrachtet eine Gesamtheit - vergleichbar dem gemeindlichen Vermögensgegenstand - bildet. Daher kann im Rahmen seiner späteren Auflösung auch seine Minderung nicht in Abhängigkeit von seiner Bildung bzw. den vorgenommenen Zuführungen erfolgen.

Die Zinszuschüsse, die der Gemeinde aufgrund von Fremdfinanzierungen bei gemeindlichen Investitionen gewährt werden, stellen keine Investitionszuschüsse dar, sodass auch keine Bilanzierung von Sonderposten dafür in Betracht kommt. Mit der Übernahme eines Teils der Zinslast der Gemeinde durch einen Dritten beteiligt sich dieser nicht an den Investitionsleistungen der Gemeinde. Er übernimmt durch seine Leistungen nur einen Teil der aus der Finanzierung der Investitionen erwachsenden haushaltswirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde.

Die Zinszuschüsse sind daher nicht der gemeindlichen Investitionstätigkeit zuzurechnen, sondern stehen vielmehr den gemeindlichen Zinsaufwendungen gegenüber, die von der Gemeinde in ihrer Ergebnisrechnung jahresbezogen zu erfassen sind. Für den Ausnahmefall, dass der gewährte Zuschuss auch für die Tilgung von aufgenommenem Fremdkapital genutzt werden kann, muss die Gemeinde entsprechend der vorgenommenen zweckbezogenen Verwendung des Zuschusses auch den entsprechenden Nachweis darüberführen.

### **5.02.2 Die Auflösung der Sonderposten**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht zudem vor, dass eine Auflösung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes von der der Gemeinde vorzunehmen ist. Diese Regelung baut auf dem Realisationsprinzip auf. Die Gemeinde soll nach Maßgabe der Erfüllung ihrer Verpflichtungen, die durch die Nutzung des angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstandes zum Ausdruck kommen, den bilanzierten Sonderposten auflösen. Die Maßgabe bedeutet nicht, dass nur eine planmäßige eine Auflösung von Sonderposten in Betracht kommt.

Vielmehr können in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderposten auch im Zusammenhang mit einer erheblichen Wertminderung eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde (außerplanmäßige Abschreibung) ganz oder teilweise aufzulösen sein. Ggf. ist die Auflösung des gemeindlichen Sonderpostens sogar in einem Schritt vorzunehmen, wenn z. B. der mit dem Sonderposten in Verbindung stehende gemeindliche Vermögensgegenstand nicht mehr vorhanden ist (durch Abgang).

Für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten Vermögensgegenständen her. Erst nach zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung erhält dieses Kapital den für den Ansatz als Sonderposten in der Bilanz notwendigen „Eigenkapitalcharakter“.

Die Gewährleistung der zutreffenden haushaltsmäßigen Auswirkungen durch Abschreibungen des Vermögensgegenstandes und Auflösung des zugeordneten Sonderpostens erfordert eine Zusammengehörigkeit von Vermögensgegenstand und dem ihm zugeordneten Sonderposten. Sie erfordern auch, dass jeder gemeindliche Sonderposten für sich betrachtet eine Gesamtheit - vergleichbar dem gemeindlichen Vermögensgegenstand - bildet. Daher kann im Rahmen seiner späteren Auflösung auch seine Minderung nicht in Abhängigkeit von seiner Bildung bzw. den vorgenommenen Zuführungen erfolgen.

### **5.03 Der Sonderpostenspiegel**

Durch einen Sonderpostenspiegel kann sich die Gemeinde einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Als Grundgliederung des Sonderpostenspiegels bietet sich die Bilanzgliederung an, die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW). Der Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der Bilanz angesetzten Sonderposten bei.

Das nachfolgende Schema eines Sonderpostenspiegels zeigt im Teil A den Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Sonderposten auf. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Sonderposten nach Fristigkeiten gegliedert, aufgezeigt.

Für eine bessere Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Angaben im Sonderpostenspiegel sollten die einzelnen Posten jeweils nach den Vermögensarten auf der Aktivseite der Bilanz weiter untergliedert werden, soweit die dort angesetzten Vermögensgegenstände, z. B. durch Zuwendungen, Beiträge finanziert wurden (vgl. Abbildung 768).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 43 GemHVO NRW**

<b>DER SONDERPOSTENSPIEGEL TEIL A</b>					
Arten der Sonderposten	Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres  EUR
		Zufüh- rungen  EUR	Laufende Auflö- sung  EUR	Grund- entfallen  EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO NRW)					
<b>DER SONDERPOSTENSPIEGEL TEIL B</b>					
Arten der Sonderposten	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres  EUR
		bis zu 1 Jahr  EUR	1 bis 5 Jahre  EUR	mehr als 5 Jahre  EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO NRW)					

*Abbildung 768 „Der Sonderpostenspiegel“*

Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann zum Sonderpostenspiegel auch weitere Zusatzinformationen geben. Der Sonderpostenspiegel kann aus örtlichen Erwägungen heraus auch dem Anhang beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz transparent und nachvollziehbar.

**5.1 Zu Satz 1 (Bilanzierung von Sonderposten):**

**5.1.1 Die Voraussetzungen für Sonderposten**

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden. Solche fremden Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital anzusehen. Entsprechend der Nutzungsdauer des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes muss

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

die Gemeinde dann eine Verteilung der Erträge auf die Haushaltsjahre (Perioden) des gesamten Zeitraums der Nutzung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes vornehmen.

Der vermögenswirksame Erhalt und die Nutzung des Kapitals ist von der Gemeinde dadurch bilanziell zu berücksichtigen, dass deswegen auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Sonderposten entsprechend dem finanzierten Vermögensgegenstand anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.1 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf weder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des mit dem Kapital finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes mindern, noch darf sie das erhaltene Kapital unmittelbar in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ertragswirksam erfassen.

Bei der gemeindlichen Bilanzierung hat die Gemeinde außerdem das Bruttoprinzip zu beachten, sodass ein gemeindlicher Vermögensgegenstand nicht in Höhe der gemeindlichen „reduzierten Anschaffungskosten“ angesetzt werden darf, die in Abhängigkeit von der gewählten Finanzierungsform als Eigenfinanzierung bzw. Eigenleistung der Gemeinde tatsächlich entstehen. Die für einen gemeindlichen Vermögensgegenstand von Dritten erhaltenen Finanzleistungen betreffen zudem wirtschaftlich die Jahre, in denen der damit finanzierte Vermögensgegenstand von der Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung genutzt wird.

Diese Gegebenheiten verlangen, dass aus der Hingabe von fremdem Kapital an die Gemeinde erst ein planmäßiger Ertrag im Zeitrahmen der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes entsteht und ein solcher Ertrag jährlich in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist. Die Vorschrift enthält daher kein Wahlrecht für die Gemeinde. Für die von Dritten für investive Maßnahmen erhaltenen Finanzmittel, insbesondere Zuwendungen und Beiträge, hat die Gemeinde entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren.

In diesem Zusammenhang kann eine Information über die Herkunft der Finanzhilfen nach Zuwendungsgebern zusätzlich im Anhang gegeben werden, denn für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenständen her. In solchen Fällen reduzieren sich durch die erhaltenen Finanzmittel die für die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes aufzubringenden Eigenmittel der Gemeinde.

Die enge Verbindung zwischen dem Sonderposten und dem einzelnen Vermögensgegenstand bedingt dabei, dass nur jeweils ein Sonderposten für jeden Vermögensgegenstand zu bilden und diesem zuzuordnen ist. Ein solcher Sonderposten nimmt alle für diesen Vermögensgegenstand erhaltenen Zuwendungen auf, auch wenn mehrere Zuwendungsgeber an der Finanzierung des betreffenden Vermögensgegenstandes beteiligt sind, sodass zu seiner Bildung auch ggf. noch eine Aufstockung kommen kann. Der Sonderposten zeigt daher auf, dass und in welchem Umfang der betreffende Vermögensgegenstand mit Finanzhilfen Dritter angeschafft oder hergestellt wurde.

Eine Zusammengehörigkeit von Vermögensgegenstand mit dem ihm zugeordneten Sonderposten erfordert auch die Gewährleistung der zutreffenden haushaltsmäßigen Auswirkungen wegen der Abschreibungen eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes und der entsprechenden Auflösung des zugeordneten Sonderpostens. Sie erfordert auch, dass jeder gemeindliche Sonderposten für sich betrachtet eine Gesamtheit – vergleichbar dem gemeindlichen Vermögensgegenstand, der aus unterschiedlichen Komponenten entstanden ist – bildet. Daher kann im Rahmen der späteren Auflösung des Sonderpostens auch seine Minderung nicht von seiner Bildung oder den vorgenommenen weiteren Zuführungen abhängig gemacht werden.

Die Gemeinde muss die von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erhaltenen Finanzleistungen unter Einhaltung des Bruttoprinzips bilanzieren (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Es ist daher für die Gemeinde nicht zulässig, solche Finanzmittel von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes unmittelbar in Abzug zu bringen. Daraus folgt, dass auf

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand mit seinen vollen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die erhaltenen Drittmittel vollständig als Sonderposten zu bilanzieren sind.

### **5.1.2 Sonderposten für Zuwendungen für Investitionen**

#### **5.1.2.1 Die Pflichten der Gemeinde**

Bei einer pauschalen Förderung ermittelt der Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung an die Gemeinde i. d. R. nach Allgemeinen Kriterien. Die Gemeinde als Zuwendungsempfänger hat dann eigenverantwortlich die Projekte für die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung festzulegen. Diese Form der Förderung findet beim Land findet bezogen verschiedene gemeindliche Aufgabenbereiche immer mehr Verbreitung.

Unter eine solche Förderungsform fallen die im Gemeindefinanzierungsgesetz Nordrhein-Westfalen (GFG NRW) enthaltenen pauschalierten Zuweisungen (Investitionspauschalen und Sonderpauschalen), z. B. die Schulpauschale/Bildungspauschale und die Sportpauschale. Mit der vom Land gewährten Brandschutzpauschale erfolgt eine allgemeine Förderung für den Feuerwehrbereich der Gemeinden.

Die bei dieser Zuwendungsgewährung vorgesehene Verteilung der erhaltenen pauschalen Investitionszuwendungen auf die einzelnen örtlich zu finanzierenden Vermögensgegenstände hat die Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen. Sie muss nicht zwingend die erhaltenen investiven Zuwendungen auf alle im Haushaltsjahr beschafften Vermögensgegenstände verteilen, sondern kann die Zuwendungen auch ausgewählten besonderen Vermögensgegenständen zuordnen. Dabei ist es unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit angemessen, die Aufteilung der erhaltenen Zuwendung nach dem Schwerpunktprinzip vorzunehmen.

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen Zuwendungen ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer pauschalen Förderung gewährt werden. Die Festlegung eines Zuwendungsgebers gegenüber der Gemeinde, die Finanzmittel (Zuwendung) für Investitionen zu verwenden, hat daher zur Folge, dass in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten, bezogen auf die angeschafften oder hergestellten, zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände, anzusetzen sind.

Für die Gemeinde ist es deshalb nicht zulässig, die im Haushaltsjahr erhaltene pauschale Investitionszuwendung sofort in vollem Umfang ertragswirksam zu vereinnahmen. Sie darf für die Verteilung einer erhaltenen Investitionszuwendung über die Nutzungsdauer des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht ausschließlich einen Zeitbezug als Maßstab heranziehen, z. B. nicht festlegen, dass die Investitionszuwendung gleichmäßig auf einen Zeitraum von dreißig Jahren verteilt wird, ohne dass ein unmittelbarer Bezug zu einem gemeindlichen Vermögensgegenstand besteht. Die Gemeinde verstößt dadurch gegen die mit der Zuwendung verbundenen Zwecke, deren Einhaltung sie bei ihrer Vorgehensweise nicht nachweisen kann.

Für erhaltene pauschale Investitionszuwendungen muss die Gemeinde auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz in sachgerechter Weise entsprechende Sonderposten ansetzen, bei denen ein Bezug auf die durch die Zuwendung finanzierten und aktivierten Vermögensgegenstände besteht. Diese Sonderposten dürfen von der Gemeinde höchstens in Höhe der für den betreffenden Vermögensgegenstand verwendeten Zuwendung bilanziert werden. Sie sind künftig entsprechend der Abnutzung der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände über die gemeindliche Ergebnisrechnung ertragswirksam aufzulösen.

Im Zusammenhang mit der Verwendung der pauschalen Zuwendungen des Landes durch die Gemeinde und ggf. durch Dritte im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung hat die Gemeinde auch die Mittelherkunft zu berücksichtigen. Sie kann deshalb keine Zuwendung an einen Dritten ohne Gegenleistungsverpflichtungen gewähren, die



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

üblicherweise auch verwaltungsrechtliche Bedingungen darstellen können. Die von der Gemeinde an Dritte gewährten Investitionszuwendungen dürfen deshalb auch nicht unmittelbar vollständig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Aufwendungen erfasst werden.

Die Hingabe einer Zuwendung an einen Dritten dient vollständig der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Die Gemeinde muss deshalb mit ihrer Zuwendungsgewährung regelmäßig ein Verhalten des Empfängers in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung verbinden, sodass die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht der einzige Zweck der gemeindlichen Bezuschussung ist. Erst mit der Erfüllung der (gemeindlichen) Aufgaben durch den Dritten als Gegenleistung entsteht der Anlass zur Auflösung des bilanzierten Sonderpostens und zur Erfassung des Betrages in der Ergebnisrechnung bzw. die Ergebniswirksamkeit, die zu entsprechenden gemeindlichen Erträgen führt.

Das Land als Zuwendungsgeber hat bei seiner Hingabe von investiven Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen bisher noch nicht eine ertragswirksame Vereinnahmung untersagt. Daher werden die erhaltenen Zuwendungen regelmäßig über die Auflösung der dafür gebildeten Sonderposten in Teilbeträgen entsprechend den Abschreibungen aus der Nutzung der damit verbundenen Vermögensgegenstände ertragswirksam vereinnahmt.

Sollte das Land als Zuwendungsgeber zu einem späteren Zeitpunkt, z. B. im Rahmen des GFG oder in einzelnen Zuwendungsbescheiden an die Gemeinde bestimmen, dass eine ertragswirksame Auflösung der gewährten Zuwendungen nicht zulässig ist, müssen solche investiven Zuwendungen nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben bilanziert werden (vgl. § 43 Absatz 4 GemHVO NRW).

#### **5.1.2.2 Die Bilanzierung pauschal gewährter investiver Zuwendungen**

##### **5.1.2.2.1 Die Zuordnungen bei bestimmten pauschalen Zuwendungen**

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen Zuwendungen ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer pauschalen Förderung gewährt werden. Bei einer pauschalen Förderung ermittelt der Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung i. d. R. nach Allgemeinen Kriterien und der Zuwendungsempfänger darf eigenverantwortlich die Projekte für die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung festlegen.

Diese Form der gemeindlichen Förderung durch das Land findet bezogen auf die gemeindlichen Aufgabenbereiche findet immer mehr Verbreitung. Unter eine solche Förderungsform fallen die im Gemeindefinanzierungsgesetz Nordrhein-Westfalen (GFG NRW) enthaltene allgemeine Investitionspauschale sowie die besonderen Investitionspauschalen, z. B. die Schulpauschale/Bildungspauschale und die Sportpauschale. Mit der vom Land gewährten Brandschutzpauschale erfolgt ebenfalls eine allgemeine Förderung für die Gemeinden.

Die bei dieser Zuwendungsgewährung vorgesehene Verteilung der erhaltenen pauschalen Investitionszuwendungen auf die zu finanzierenden Vermögensgegenstände hat die Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen. Sie muss nicht zwingend die erhaltenen investiven Zuwendungen auf alle im Haushaltsjahr beschafften Vermögensgegenstände verteilen, sondern kann die Zuwendungen auch ausgewählten Vermögensgegenständen zuordnen. Dabei ist es unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit angemessen, die Aufteilung der erhaltenen Zuwendung nach dem Schwerpunktprinzip vorzunehmen.

Die Festlegung eines Zuwendungsgebers gegenüber der Gemeinde, die Finanzmittel (Zuwendung) für Investitionen zu verwenden, hat zur Folge, dass in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten, bezogen auf die angeschafften oder hergestellten, zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände, anzusetzen sind. Es ist deshalb für die Gemeinde nicht zulässig, die erhaltene pauschale Investitionszuwendung sofort ertragswirksam zu

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

vereinnahmen. Die Sonderposten dürfen höchstens in Höhe der für den betreffenden Vermögensgegenstand verwendeten Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt und künftig entsprechend der Abnutzung (Abschreibung) dieser Vermögensgegenstände über die Ergebnisrechnung ertragswirksam aufgelöst werden.

Im Zusammenhang mit der Verwendung der pauschalen Zuwendungen des Landes durch die Gemeinde und ggf. durch Dritte im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung hat die Gemeinde auch die Mittelherkunft zu berücksichtigen. Sie kann deshalb keine Zuwendung an einen Dritten ohne Gegenleistungsverpflichtungen gewähren, die üblicherweise auch verwaltungsrechtliche Bedingungen darstellen können. Die von der Gemeinde an Dritte gewährten Investitionszuwendungen dürfen deshalb auch nicht unmittelbar vollständig in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfassen werden. Die Hingabe einer Zuwendung an einen Dritten dient vollständig der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde.

Die Gemeinde muss deshalb mit ihrer Zuwendungsgewährung regelmäßig ein Verhalten des Empfängers in Bezug auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung verbinden, sodass die Anschaffung oder Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht der einzige Zweck der gemeindlichen Bezuschussung ist. Erst mit der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung entsteht dann eine Ergebniswirksamkeit, die zu entsprechenden gemeindlichen Erträgen führt. Das Land als Zuwendungsgeber hat bei seiner Hingabe von investiven Zuwendungen für gemeindliche Vermögensgegenstände bisher noch nicht eine ertragswirksame Vereinnahmung untersagt.

Die erhaltenen Zuwendungen sind von der Gemeinde regelmäßig über die Auflösung der dafür gebildeten Sonderposten in Teilbeträgen entsprechend den Abschreibungen aus der Nutzung der damit verbundenen Vermögensgegenstände ertragswirksam zu vereinnahmen. Sollte das Land als Zuwendungsgeber zu einem späteren Zeitpunkt, z. B. im Rahmen des GFG oder in einzelnen Zuwendungsbescheiden an die Gemeinde bestimmen, dass eine ertragswirksame Auflösung der gewährten Zuwendungen nicht zulässig ist, müssen solche investiven Zuwendungen nach den Vorgaben in § 43 Absatz 4 GemHVO NRW bilanziert werden.

#### **5.1.2.2.1.1 Die allgemeine Investitionspauschale**

Die pauschale Zuweisung von Haushaltsmitteln durch das Land an die Gemeinden zur Förderung investiver Maßnahmen bei den Gemeinden durch die Allgemeine Investitionspauschale ist nicht an die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Vermögensgegenstände geknüpft worden (vgl. § 16 GFG NRW). Sie dient vielmehr dazu, die Investitionstätigkeit der Gemeinde zur Erfüllung ihrer eigenen Aufgaben zu unterstützen und gemeindliche Vermögenswerte zu schaffen. Neben diesen allgemeinen Zielsetzungen gibt der Zuwendungsgeber lediglich grundsätzlich vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss.

Die Allgemeine Investitionspauschale wird als Finanzierungsunterstützung für zu beschaffende oder herzustellende Vermögensgegenstände gewährt und darf daher als Finanzierungsmittel nicht unmittelbar zur Minderung der Haushaltsbelastungen aus Abschreibungen der abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände eingesetzt werden. Bei der Allgemeinen Investitionspauschale beschränkt bereits die Qualifizierung „Investition“ den Verwendungsbereich der vom Land zur Verfügung gestellten Finanzmittel.

Diese Festlegung bindet die Gemeinde zu einer entsprechenden haushaltsmäßigen Behandlung und beschränkt den Einsatz der Zuwendungsmittel bei der gemeindlichen Investitionstätigkeit auf Neu- und Ersatzinvestitionen. Die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Allgemeinen Investitionspauschale ist dabei dadurch transparent und nachvollziehbar zu machen, dass entsprechend der einzelnen neu beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die notwendigen Sonderposten anzusetzen sind. Eine haushaltsmäßige Zuordnung zu Investitionen aus Vorjahren ist nicht zulässig, weil dafür kein sachbezogener Zahlungsvorgang mehr entsteht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Der Hauptzweck der Gewährung der Allgemeinen Investitionspauschale als Zuwendung an eine Gemeinde besteht in der Mitfinanzierung der Anschaffung oder Herstellung von neuen Vermögensgegenständen für die Gemeinde bzw. der Mitfinanzierung von Ersatzinvestitionen für ihre Aufgabenerfüllung. Eine haushaltsmäßige Verwendung durch Zuordnungen zu Investitionen aus den Vorjahren des Haushaltsjahres ist weder zulässig noch löst ein solches Vorhaben einen Zahlungsvorgang bei der Gemeinde aus. Ein Zahlungsvorgang bzw. Erwerbsvorgang mit einem Dritten ist aber erforderlich, um der Investitionstätigkeit zu genügen.

Dieser Zweck bedingt, dass die erhaltenen Investitionsmittel ausschließlich in der Finanzrechnung der Gemeinde unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu erfassen und nachzuweisen sind. Die erhaltenen Zuwendungsmittel dürfen von der Gemeinde nicht unmittelbar in vollem Umfang in der Ergebnisrechnung ertragswirksam vereinnahmt werden. Diese Festlegung gilt auch dann, wenn wegen der Investitionen in der Vergangenheit nunmehr gebildete Sonderposten aus Zuwendungen aufzulösen sind und daraus Wirkungen in vergleichbarer Höhe entstehen.

Für andere gemeindliche Finanzierungsvorgänge sowie Finanzleistungen nach besonderen landesrechtlichen oder bundesrechtlichen Vorschriften kann die allgemeine Investitionspauschale nicht eingesetzt werden. Dazu gehört z. B. die Umlage nach dem Krankenhausgestaltungsgesetz, die eine gemeindliche Finanzierungshilfe zum Landeshaushalt darstellt, damit das Land besondere Investitionsmaßnahmen im Krankenhauswesen fördern kann. Auf die investive Verwendung bzw. Zwecksetzung hat die Gemeinde keinen Einfluss, sie erfolgt erst im Rahmen der eigenständigen Haushaltswirtschaft des Landes. Bei der Gemeinde entsteht durch ihre Beteiligung eine negative Vermögenswirksamkeit, sodass eine aufwandsmäßige Erfassung der gemeindlichen Finanzleistung geboten ist.

#### **5.1.2.2.1.2 Die Schulpauschale/Bildungspauschale**

Mit der pauschalen Form der Zuweisung des Landes zur Unterstützung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Schulbereich sowie gemeindlicher Investitionsmaßnahmen im Bereich der frühkindlichen Bildung (Schulpauschale/Bildungspauschale) sollen aufgabenbezogene Maßnahmen der Gemeinde in diesen beiden Fachbereichen unterstützt werden, sofern die Gemeinde oder Dritte zulässige Maßnahmen in diesen gemeindlichen Aufgabenbereichen als Träger durchführen.

Die Schulpauschale/Bildungspauschale kann für die gesetzlich bestimmten Zwecke in Form von Neu-, Um- und Erweiterungsbauten, für den Erwerb, die Modernisierung und für raumbildende Ausbauten sowie für die Einrichtung und Ausstattung von Schulgebäuden und gemeindlichen Kindertagesstätten eingesetzt werden (vgl. § 17 Absatz 1 Satz 2 GFG NRW). Sie kann im Rahmen der gesetzlichen Festlegungen auch für Maßnahmen verwendet werden, die der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind, z. B. Instandsetzungen von Schulgebäuden, Mieten oder Leasingraten (vgl. § 17 Absatz 1 Satz 3 GFG NRW).

Die Mittel der Schulpauschale/Bildungspauschale werden der Gemeinde insgesamt in Form einer investiven Zuwendung zur Verfügung gestellt. Die Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen mit dieser Pauschale führt deshalb dazu, dass nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel den beschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen entsprechende Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

Bei einer Verwendung für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit ist von der Gemeinde in entsprechender Höhe und periodengerecht eine ertragswirksame Vereinnahmung der Pauschale in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmen. Die haushaltsmäßige Behandlung im Landeshaushalt stellt dabei keine Vorgabe für eine entsprechende anteilige Verwendung bei der Gemeinde dar. Für die gemeindliche Verwendung ist allein der Tenor des Zuwendungsbescheides ausschlaggebend, sodass die Gewährung der Pauschale bei der Gemeinde zu einer investiven Einzahlung führt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Der Umfang einer ertragsmäßigen Vereinnahmung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird erst durch die eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde über die Verwendung der erhaltenen Landesmittel für zulässige Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit bestimmt. Der Charakter der erhaltenen Zahlung nach dem Tenor des Zuwendungsbescheides wird durch die gemeindliche Entscheidung nicht verändert, auch wenn die zu finanzierenden Maßnahmen der Gemeinde zu Aufwendungen im Haushaltsjahr führen.

In solchen Fällen darf die Gemeinde die Gewährung der Zuwendungsmittel des Landes für investive Zwecke nicht in eine Gewährung für laufende Zwecke umdeuten. Ihre Finanzrechnung bedarf deshalb keiner Anpassung oder Umbuchung. Die investiv gebuchte Einzahlung ist daher auch bei einer anteiligen Verwendung für laufende Zwecke von der Gemeinde nicht aufzuteilen, um eine (anteilige) Einzahlung „zur Deckung“ bei der laufenden Verwaltungstätigkeit zu erreichen.

#### **5.1.2.2.1.3 Die Sportpauschale**

Mit der pauschalen Form der Zuweisung des Landes zur Unterstützung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Sportbereich (Sportpauschale) sollen aufgabenbezogene Maßnahmen der Gemeinde in diesem Fachbereich unterstützt werden, sofern die Gemeinde oder Dritte zulässige Maßnahmen in diesem gemeindlichen Aufgabenbereich als Träger durchführen. Die Sportpauschale kann für die gesetzlich bestimmten Zwecke in Form von Neu-, Um- und Erweiterungsbauten, den Erwerb sowie für Neuanlagen, Wiederaufbauten, Modernisierung, raumbildende Ausbauten und für die Einrichtung und Ausstattung von Sportstätten eingesetzt werden.

Mit den Mitteln der Sportpauschale können darüber hinaus Instandsetzungen von Sportstätten sowie Mieten und Leasingraten für Sportstätten finanziert werden (vgl. § 18 GFG NRW). Die Mittel der Sportpauschale werden der Gemeinde jedoch insgesamt in Form einer investiven Zuwendung zur Verfügung gestellt. Die Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen mit dieser Pauschale führt deshalb dazu, dass nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel den beschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen entsprechende Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz anzusetzen sind.

Bei Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit ist von der Gemeinde in entsprechender Höhe und periodengerecht eine ertragswirksame Vereinnahmung der Pauschale in der gemeindlichen Ergebnisrechnung vorzunehmen. Der Umfang dieser ertragsmäßigen Vereinnahmung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung wird durch die eigenverantwortliche Entscheidung der Gemeinde über die Verwendung der erhaltenen Landesmittel für zulässige gemeindliche Maßnahmen bestimmt.

Ausschlaggebend ist für die Zuordnung der anteiligen Verwendung der Zuwendung ist der Tenor des Zuwendungsbescheides, auch wenn zulässige Maßnahmen der Gemeinde zu Aufwendungen im Haushaltsjahr führen. In solchen Fällen ändern sich nicht der investive Charakter der erhaltenen Landeszuweisung und die darauf ausgerichtete Zuordnung der Zahlung in der gemeindlichen Finanzrechnung. Die investive Einzahlung ist daher bei einer anteiligen Verwendung für laufende Zwecke der Gemeinde nicht aufzuteilen, um eine (anteilige) Einzahlung bzw. „Deckung“ bei der laufenden Verwaltungstätigkeit zu erreichen.

#### **5.1.2.2.1.4 Die Feuerschutzpauschale**

Die Gewährung von Landeszuweisungen zur Förderung des Feuerschutzes und der Hilfeleistung erfolgt jährlich als fachbezogene Investitionspauschale nach § 29 HG NRW. Sie beinhaltet für die Gemeinde die Vorgabe der Verwendung der investiven Feuerschutzpauschale für Investitionsmaßnahmen im örtlichen Feuerwehrbereich als anteilige Deckungsmittel. Das Land hat bestimmt, dass mit den Finanzmitteln alle Maßnahmen finanziert werden können, die nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften des Landes der Hauptgruppe 8 zu zuordnen wären. Die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

als Feuerschutzpauschale bei der Gemeinde eingehenden Zahlungen sind daher in der gemeindlichen Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde nachzuweisen.

Die Feuerschutzpauschale kann aber auch in zulässiger Weise für Miete und Leasing eingesetzt werden (vgl. Haushaltsvermerk zum Titel 88310 im Kapitel 03710 des Landeshaushalts). In solchen Fällen ist auch entsprechender Nachweis in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu führen. Dafür ist jedoch keine Umbuchung der erhaltenen Einzahlung innerhalb der Finanzrechnung bzw. keine Aufteilung der erhaltenen Landeszuwendung auf die Bereiche „Investitionstätigkeit“ und „Laufender Verwaltungstätigkeit“ vorzunehmen.

Die Bilanzierung der erhaltenen Zuwendungsmittel ist wie bei der Allgemeinen Investitionspauschale, die im Rahmen des Gemeindefinanzierungsgesetzes gewährt wird, vorzunehmen. Die Gemeinde muss deshalb die erhaltene investive Landeszuwendung den damit beschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen zuordnen und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die entsprechenden Sonderposten im Einklang mit der Aktivierung der damit beschafften Vermögensgegenstände ansetzen. Dadurch wird die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Feuerschutzpauschale transparent und nachvollziehbar gemacht.

Bei der Verwendung der erhaltenen Feuerschutzpauschale ist zudem zu berücksichtigen, dass gesetzlich bestimmt wurde „Die Gemeinden oder Gemeindeverbände haben die nicht verbrauchten oder nicht nachgewiesene aus der Feuerschutzsteuer gewährte Investitionspauschale nicht zurückzahlen, sondern die nicht verbrauchten Pauschalmittel entsprechend der Zweckbestimmung in den Folgejahren zu verwenden“ (vgl. § 29 Absatz 5 HG NRW). Es ist daher ggf. in einer Nebenrechnung der zuwendungsrechtliche Nachweis der Verwendung der erhaltenen Feuerschutzpauschale zu führen. Ein solcher Nachweis ist haushaltsrechtlich nicht gefordert.

#### **5.1.2.2.2 Andere pauschal gewährte investive Zuwendungen**

Die obigen Ausführungen zu den pauschal gewährten investiven Zuwendungen gelten entsprechend auch für die Investitionspauschale zur Verbesserung der Altenhilfe und –pflege, die in erster Linie für Verbesserungsmaßnahmen in dem benannten Aufgabenbereich einzusetzen ist sowie für andere pauschal gewährte investive Zuwendungen, deren Zwecksetzung vom Zuwendungsgeber abhängig ist und zudem von Haushaltsjahr zu Haushaltsjahr unterschiedlich gestaltet sein kann. Daher ist es für die Gemeinde geboten, vor der Durchführung der erforderlichen Buchungen bei jeder erhaltenen Zuwendung den Tenor und die Nebenbestimmungen des dazu ergangenen Zuwendungsbescheides zu kennen.

#### **5.1.2.3 Besondere Bilanzierungssachverhalte**

##### **5.1.2.3.1 Die Bilanzierung nachträglicher investiver Zuwendungen**

Bei der Gemeinde kann es in Ausnahmefällen vorkommen, dass eine investive Zuwendung erst bewilligt und gezahlt wird, wenn der zu fördernde Gegenstand von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt ist und seinem Zweck entsprechend genutzt wird. Derartige Fälle können insbesondere dann auftreten, wenn z. B. im Rahmen eines Förderprogramms des Landes der vorzeitige Maßnahmenbeginn zugelassen wurde, sodass die Gemeinde bereits vor der Gewährung einer Zuwendung mit ihrer Investitionsmaßnahme beginnen kann, ohne dadurch auf die Möglichkeit einer Landesförderung verzichten zu müssen.

Es gilt auch in solchen Fällen der Grundsatz, dass die Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz im Zusammenhang mit der investiven Zuwendung unter Berücksichtigung der Aktivierung des mit der investiven Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes zu bilden sind. Beim Erhalt einer investiven Zuwendung für einen bereits in Betrieb genommenen gemeindlichen Vermögensgegenstand muss deshalb die Zeit von der Inbetriebnahme bis

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

zum Zugang des Zuwendungsbescheides in die Ermittlung des Sonderpostens einbezogen werden, wenn der gemeindliche Vermögensgegenstand abnutzbar ist, sodass bereits Abschreibungen vorzunehmen waren.

Der Ausgangspunkt für die Bildung des Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz bleibt auch in solchen Fällen die erhaltene investive Zuwendung. Es muss aber, entsprechend der bisherigen Nutzung des Vermögensgegenstandes, ein „Auflösungsbetrag“ ermittelt werden. Der bilanzielle Wertansatz des Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ist in solchen Fällen bereits durch Abschreibungen gemindert worden, sodass der aktuelle Buchwert in der Bilanz der Gemeinde ausgewiesen wird. Der von der Gemeinde ermittelte zeitraumbezogene Betrag mindert den nach dem Zuwendungsbetrag der erhaltenen Zuwendung möglichen Ansatz des Sonderpostens.

Dieser Teil der erhaltenen investiven Zuwendung kann deshalb unmittelbar ertragswirksam in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden. In solchen Zuwendungsfällen ist es nicht zulässig, den Sonderposten nach dem vollen Zuwendungsbetrag zu bemessen und nur im Rahmen der noch bestehenden Restnutzungsdauer des gemeindlichen Vermögensgegenstandes aufzulösen. Eine solche Verfahrensweise steht mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen und einer zutreffenden Abbildung des Ressourcenverbrauchs nicht in Einklang, denn die anteilmäßige Drittfiananzierung wird unzutreffend dargestellt.

Eine vergleichbare Sachlage entsteht auch, wenn der Gemeinde für eine investive Maßnahme eine rückzahlbare Zuwendung bewilligt wurde und die gewährte Zuwendung zu einem späteren Zeitpunkt von der Bewilligungsstelle in einen "verlorenen Zuschuss" umgewandelt wird. Auch in diesen Fällen muss bei abnutzbaren Vermögensgegenständen die Gemeinde eine Ermittlung des Sonderpostens vornehmen, die sich hinsichtlich des Umfangs bzw. des Volumens nur noch auf die Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes bezieht.

#### **5.1.2.3.2 Die Bilanzierung zusätzlicher investiver Zuwendungen**

Erhält die Gemeinde nach der Aktivierung des Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz noch weitere investive Zuwendungen für diesen vorhandenen Vermögensgegenstand, sind diese Finanzleistungen unter dem bereits gebildeten Sonderposten anzusetzen. Der Sonderposten darf in diesen Fällen unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben wertmäßig erhöht werden, wenn die Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes von der Finanzierung her als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist. Ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellt jedoch der jeweils aktuelle Buchwert des betreffenden Vermögensgegenstandes die Höchstgrenze für den Wertansatz des Sonderpostens dar.

Der Finanzierungsvorgang für den (rechtlichen) Eigentumserwerb gilt als abgeschlossen, wenn die Gemeinde die erbrachten Leistungen des Dritten durch Zahlungen abgegolten hat. Ein Rückbehalt von Zahlungen durch die Gemeinde wegen möglicher Gewährleistungsansprüche sowie die Tilgungsleistungen aus aufgenommenen Krediten lassen den Finanzierungsvorgang nicht fortbestehen. Ein Fortbestehen eines Finanzierungsvorgangs liegt auch nicht bei noch zu erbringenden gemeindlichen Zahlungen aufgrund von Leasinggeschäften oder aus PPP-Projekten vor, selbst dann nicht, wenn die Zahlungen der Gemeinde an den Dritten in einen „konsumtiven“ und einen „investiven“ Teil aufgeteilt werden können.

Beim Erhalt einer zusätzlichen investiven Zuwendung für einen bereits in Betrieb genommenen gemeindlichen Vermögensgegenstand muss für die Erhöhung des Sonderpostens die Zeit zwischen dessen Inbetriebnahme und dem Zugang des Zuwendungsbescheides in die Ermittlung des Erhöhungsbetrages einbezogen werden. Der Ausgangspunkt für die Erhöhung des Sonderpostens ist zwar für die Gemeinde die erhaltene investive Zuwendung, es muss aber aufgrund der Nutzung des Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung des Nutzungszeitraumes ggf. ein „Auflösungsbetrag“ ermittelt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Diese Vorgehensweise ist sachgerecht, weil der Wertansatz des Vermögensgegenstandes auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz bereits durch Abschreibungen gemindert wurde, also nur der aktuelle Buchwert ausgewiesen wird. Der ermittelte zeitraumbezogene Betrag mindert die nach dem Zuwendungsbetrag der erhaltenen Zuwendung mögliche Erhöhung des Sonderpostens. Dieser Teil der erhaltenen zusätzlichen investiven Zuwendung kann deshalb unmittelbar ertragswirksam in der Ergebnisrechnung der Gemeinde erfasst werden.

In den Fällen, in denen ein bestehender Sonderposten wegen der Verwendung weiterer erhaltener Zuwendungen verändert wird, muss auch die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens angepasst werden. Unter Beachtung betriebswirtschaftlicher Grundsätze müssen sowohl der Ressourcenverbrauch als auch die Finanzierungshilfen Dritter in gleicher Art und Weise über die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes wirtschaftlich verteilt werden. Gebildete Sonderposten sind daher regelmäßig über die Nutzungsdauer der zuwendungsfinanzierten abnutzbaren Vermögensgegenstände ergebniswirksam aufzulösen.

Die von der Gemeinde für ihre Vermögensgegenstände bestimmte Abschreibungsdauer sowie die Abschreibungsmethode wirken sich daher entsprechend auf die Auflösung der Sonderposten aus. Die im Zuwendungsrecht verankerte und durch Zuwendungsbescheide bestimmte Zweckbindungsdauer ist für die zeitliche Dauer der Auflösung eines Sonderpostens unbeachtlich. Sie soll lediglich die aufgabenbezogene Nutzung eines Vermögensgegenstandes über eine Mindestzeit im Sinne des Zuwendungsgebers sicherstellen.

#### **5.1.2.3.3 Die Bilanzierung investiver Zuwendungen für geringwertige Vermögensgegenstände**

Die Gemeinden verfügen über eine Vielzahl geringwertiger Vermögensgegenstände, die oftmals im Rahmen einer Förderungsmaßnahme durch Dritte mitfinanziert wurden. Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens haben zwar i. d. R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr, ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer nicht immer als vertretbar angesehen wird.

Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist daher zulässig, diese Vermögensgegenstände bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig abzuschreiben (Sofortabschreibung). Auch in diesen Fällen gilt das Prinzip, dass Sonderposten entsprechend dieser im Ablauf der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes aufzulösen ist. Sofern eine unmittelbare Verbuchung der Vermögensgegenstände als Aufwand erfolgt, kann der entsprechende Zuwendungsanteil an den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten sofort ertragswirksam in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **5.1.2.3.4 Die Bilanzierung noch nicht verwendeter Zuwendungen**

Die Gemeinde hat die für investive Maßnahmen erhaltenen Finanzleistungen regelmäßig erst dann vollständig als Sonderposten zu bilanzieren, wenn sie den damit finanzierten Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat. Sofern eine solche Sachlage zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres im Einzelfall nicht vorliegt, ist i. d. R. eine erhaltene Zuwendung durch die Gemeinde noch nicht zweckentsprechend verwendet worden. In einem solchen Fall stellen zu diesem Zeitpunkt die erhaltenen Zuwendungsmittel eine Vorleistung des Zuwendungsgebers auf die von der Gemeinde noch zu erbringende Hauptleistungspflicht, z. B. die Durchführung einer Investitionsmaßnahme dar.

Für die Gemeinde besteht in diesen Fällen grundsätzlich das Risiko, dass die erhaltenen Zuwendungsmittel vom Dritten als Zuwendungsgeber zurückgefordert werden können, weil noch keine zweckentsprechende Verwendung erfolgt ist. Eine solche Rückzahlungspflicht besteht dabei regelmäßig unabhängig davon, ob der Zuwendungsgeber

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

davon auch tatsächlich Gebrauch macht. Die erhaltenen Zuwendungen für Investitionen sind daher von der Gemeinde solange als bilanzielle Verbindlichkeiten zu behandeln, wie diese ganz oder teilweise noch nicht zweckentsprechend für die gemeindlichen Vermögensgegenstände verwendet worden sind.

Diese bilanzielle Handlungsweise führt dazu, dass noch nicht verwendete Zuwendungen durch die Gemeinde in ihrer Bilanz im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW). In solchen Fällen soll dadurch die notwendige Nachvollziehbarkeit und Transparenz gewährleistet werden. Der Ansatz unter diesem besonderen Bilanzposten wird der Bedeutung der Gewährung von Zuwendungen an die Gemeinde als wesentlichen Teil der gemeindlichen Finanzierung gerecht. Dabei ist nicht ausschlaggebend, ob der Gemeinde die Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt worden sind.

Im Zeitraum bis zu ihrer zweckentsprechenden Verwendung soll die erhaltene Zuwendung von der Gemeinde bilanziell im Gleichklang mit dem betreffenden damit zu finanzierenden Vermögensgegenstand behandelt werden. Eine solche Handhabung ist mit der Bilanzierung der noch nicht fertiggestellten Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz vergleichbar. Dort sind Vorleistungen der Gemeinde auf künftige Vermögensgegenstände unter dem gesonderten Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ anzusetzen.

Derartige gemeindlichen Finanzleistungen dürfen noch nicht unter den zutreffenden Bilanzposten für die bereits in Betrieb genommenen Vermögensgegenstände angesetzt werden. Erst durch die Aktivierung des erhaltenen Vermögensgegenstandes, ggf. mit dem Zwischenschritt über aktivierungsfähige Anlagen im Bau, findet die erforderliche Umschichtung auf der Aktivseite der Bilanz statt (Aktivtausch). Dieser bilanzielle Vorgang soll entsprechend auch bei den auf der Passivseite der Bilanz anzusetzenden erhaltenen Zuwendungen erfolgen.

#### **5.1.2.4 Die Verfahrensweisen zur Bildung von Sonderposten**

Die Zwecksetzung von Investitionszuwendungen verpflichtet die Gemeinde, die von ihr zu bilanzierenden Sonderposten im Zusammenhang mit dem damit finanzierten Vermögensgegenstand und höchstens in Höhe der dafür verwendeten Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Diese Sonderposten sind dann künftig entsprechend der Abnutzung (Abschreibung) der angeschafften oder hergestellten gemeindlichen Vermögensgegenstände ertragswirksam aufzulösen.

Für die Gemeinde ist es nicht zulässig, eine erhaltene Investitionszuwendung sofort in vollem Umfang ertragswirksam zu vereinnahmen. Im Rahmen der gemeindlichen Bewirtschaftung kann es Ausnahmen geben, wenn der Zuwendungsgeber eine Verwendung für Zwecke, die haushaltsrechtlich der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen sind, zugelassen hat. Die Gemeinde darf eine investive Zuwendung grundsätzlich auch nicht als kapitalverstärkenden Zuschuss behandeln und unmittelbar dem in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Eigenkapital zuführen.

Das Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 Seite 80) soll einen Einstieg in die tatsächliche Bilanzierung bei der Gemeinde bieten und die verschiedenen Verfahrensweisen zur Bildung gemeindlicher Sonderposten verdeutlichen (vgl. Abbildung 769).



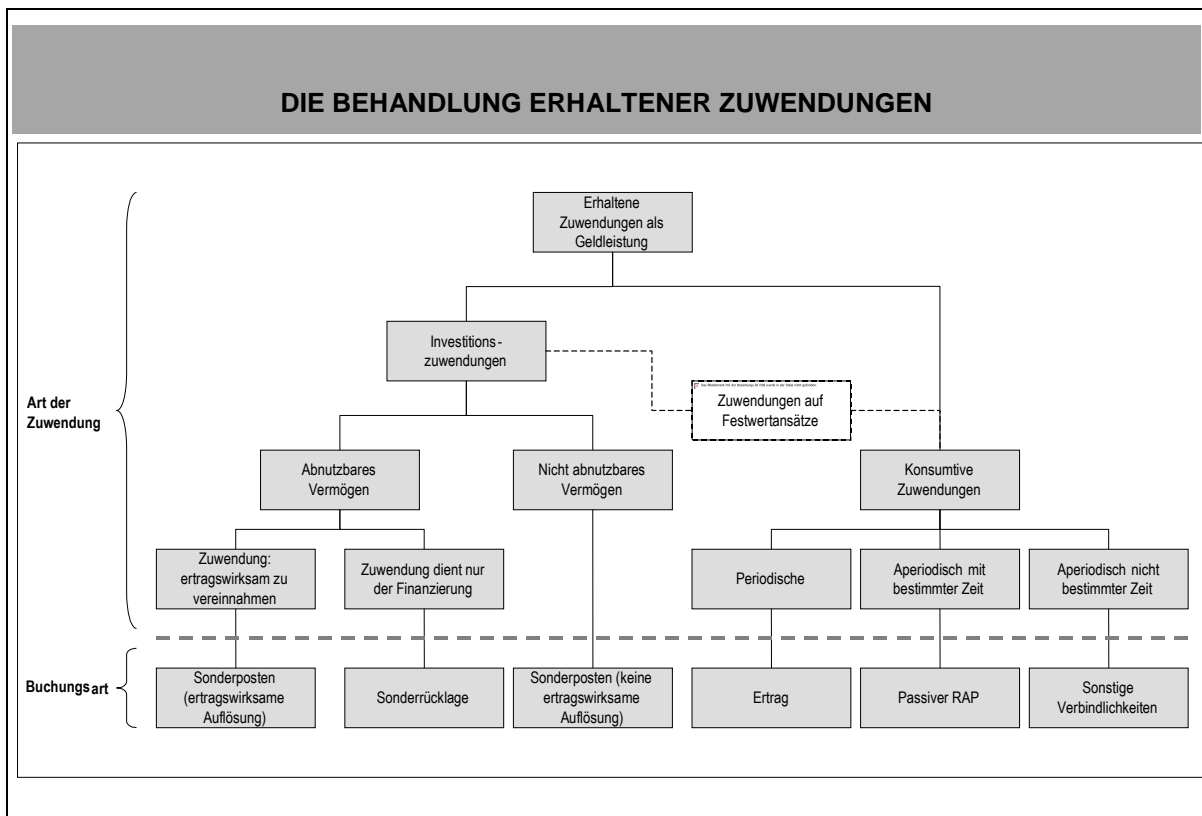


Abbildung 769 „Die Behandlung erhaltener Zuwendungen“

### 5.1.2.5 Kein Ansatz von Sonderposten

#### 5.1.2.5.1 Für Schlüsselzuweisungen

Als laufende jährliche Zuwendungen des Landes sind die Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit vorgesehen. Daher sind diese unmittelbar ergebniswirksam unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ im Ergebnisplan zu veranschlagen. Eine Verteilung auf mehrere Haushaltsjahre ist nicht vorgesehen. Sofern die Schlüsselzuweisungen in einem Haushaltsjahr von der Gemeinde teilweise für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (gemeindliche Investitionen) verwendet werden, stellen diese Eigenmittel der Gemeinde dar.

Die erhaltenen Finanzmittel tragen dann zu haushaltsmäßigen Zahlungsüberschüssen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde bei, der in der Finanzrechnung auszuweisen ist, denn sie sind diesem Bereich zugeordnete Finanzmittel. Die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit hat die Gemeinde für ihre Investitionstätigkeit zu verwenden (vgl. § 20 Nummer 3 GemHVO NRW). Diese Finanzmittel stellen dann Eigenmittel der Gemeinde für investive Maßnahmen dar.

Die Überschüsse, zu denen ggf. die zweckfreien Schlüsselzuweisungen des Landes für die gemeindliche Haushaltswirtschaft beigetragen haben, bleiben trotz dieser finanziellen Unterstützung gemeindliche Eigenmittel, wenn sie von der Gemeinde für investive Zwecke verwendet werden. Die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit werden dadurch nicht zu finanziellen Zuwendungen Dritter für gemeindliches Vermögen. Es besteht daher für die Gemeinde in diesen Fällen haushaltsrechtlich keine Grundlage für die Bildung von Sonderposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz.

#### **5.1.2.5.2 Für rückzahlbare Zuwendungen**

Die Gemeinde erhält vielfach auch unbedingt rückzahlbare Zuwendungen, z. B. in Form von Darlehen. Sie darf wegen des Status dieser Zuwendungsmittel dafür keinen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz bilden, auch dann nicht, wenn die rückzahlbare Zuwendung der Gemeinde für Investitionen gewährt wurde. Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet, dass der Zuwendungsgeber sein Kapital nicht dauerhaft oder zeitlich unbegrenzt (langfristig) der Gemeinde zur Verfügung stellen will, sodass ein eigenkapitalähnlicher Charakter dieser Zuwendungsmittel von Anfang an nicht entsteht.

Diese Absicht des Zuwendungsgebers gegenüber der Gemeinde, z. B. im Zuwendungsbescheid festgehalten, führt dazu, dass solche erhaltenen Zuwendungen für die Gemeinde haushaltsmäßig nur eine vorübergehende „Finanzierungshilfe“ darstellen. Sie verursachen für die Gemeinde eine zu bilanzierende Verbindlichkeit gegenüber dem Zuwendungsgeber. Derartige Gegebenheiten gelten auch in den Fällen, in denen eine gewährte Zuwendung von der Gemeinde als Darlehen über eine Bank abgerufen werden kann.

Vielfach besteht der Zweck der erhaltenen Zuwendung in einer Zinssubvention, z. B. wenn das aufzunehmende Darlehen während seiner Laufzeit ganz oder teilweise zinsfrei gestellt wird. Das Darlehen selbst stellt dann wegen der Rückzahlungsverpflichtung und trotz eines erhaltenen Zuwendungsbescheides die Aufnahme von Fremdkapital dar. Diese gemeindliche Verpflichtung ist deshalb in der Bilanz der Gemeinde unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ anzusetzen.

#### **5.1.2.5.3 Bei Weitergabe einer Zuwendung**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen, jedoch nicht immer für die eigene Vermögensbildung, sondern um diese zulässigerweise zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben an Dritte weiterzuleiten (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Eine solche Zuwendungsgewährung stellt dann einen haushaltsmäßig abzuwickelnden Finanzierungsvorgang für die Gemeinde dar. In solchen Fällen ist die erhaltene Zuwendung bilanziell als eine Einnahme zu behandeln, die im Voraus für einen längeren Zeitraum eingegangen und entsprechend zu verteilen bzw. haushaltsmäßig abzugrenzen ist.

Die Gemeinde darf in diesen Fällen für die erhaltene investive Zuwendung nur dann einen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer des damit von Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstandes ist, an den die erhaltene Zuwendung weitergeleitet wurde. Dieser Sachverhalt ist u. a. davon abhängig, ob und wie der gemeindliche Zuwendungsbescheid an den Dritten oder die mit ihm geschlossene Vereinbarung ausgestaltet ist.

In den Zuwendungsfällen aber, in denen von der Gemeinde eine investive Zuwendung einem Dritten gewährt und eine längere zeitliche Bindung und eine Gegenleistungsverpflichtung für den Zuwendungsempfänger besteht, hat die Gemeinde einen Rechnungsabgrenzungsposten in ihrer Bilanz anzusetzen und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW). Sie muss die erhaltene Zuwendung bilanziell im Gleichklang mit der eigenen Zuwendungsgewährung behandelt werden.

Sofern die Gemeinde aus ihrer Zuwendungsgewährung einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilanzieren kann, ist in der gemeindlichen Bilanz für die erhaltene Zuwendung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Beide Rechnungsabgrenzungsposten sind dann von der Gemeinde in gleicher Art und Weise zu bilden und entsprechend im Zeitablauf ergebniswirksam aufzulösen. Durch diese beiden Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser besonderen öffentlich-rechtlichen Finanzierungsform für private Dritte im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung sichergestellt.

#### **5.1.2.5.4 Für die laufende Verwaltungstätigkeit**

Die Gemeinde hat bei erhaltenen investiven Zuwendungen zu prüfen, ob diese nur für investive Maßnahmen zu verwenden sind oder ggf. zugelassen wurde, dass die Zuwendungsmittel auch (teilweise) für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit eingesetzt werden dürfen, z. B. die Schulpauschale/Bildungspauschale. Bei einer erhaltenen investiven Zuwendung, die auch für laufende Zwecke eingesetzt werden darf, soll gleichwohl der Charakter dieser Zuwendung haushaltsmäßig erhalten bleiben.

Diese Sachlage dürfte dann jedenfalls gegeben sein, wenn die investive Zuwendung von der Gemeinde überwiegend für investive Zwecke eingesetzt bzw. verwendet wird. Die erhaltenen Finanzmittel aufgrund investiver Zuwendungen stellen für die Gemeinde immer Einzahlungen dar, die in der gemeindlichen Finanzrechnung im Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zu erfassen sind. Der Zuwendungsgeber kann aber ggf. auch Vorgaben für eine Abgrenzung machen, nur muss er dann auch den Charakter der „aufgeteilten“ Zuwendung festlegen.

Ohne derartige Vorgaben ist eine Umbuchung (vollständig oder anteilig) als Einzahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit nicht zulässig. Eine zulässige tatsächliche Verwendung der investiven Zuwendung für laufende Zwecke führt nicht zu einer anderen haushaltswirtschaftlichen Zuordnung (Klassifizierung) der erhaltenen Finanzmittel (Einzahlungen) in der gemeindlichen Finanzrechnung. Diese haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten führen dazu, dass bei einer investiven Zuwendung, die teilweise für Maßnahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit verwendet worden ist, auch anteilmäßig keine Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden dürfen.

Im Umfang der tatsächlichen Verwendung für laufende Zwecke werden die entsprechenden Anteile der investiven Zuwendung unmittelbar zu Erträgen für die Gemeinde, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung als Erträge aus Zuwendungen zu erfassen sind. In diesem Umfang besteht für die Gemeinde keine Zuwendung mit investivem Charakter mehr. Es liegt deshalb auch kein Bedarf mehr dafür vor, solche Erträge über die Nutzungszeit des Vermögensgegenstandes zu verteilen.

#### **5.1.2.5.5 Im Zusammenhang mit Rückstellungen**

Eine von der Gemeinde bilanzierte Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung ist entsprechend der Umsetzung der vorgesehenen Maßnahme von der Gemeinde zu verringern bzw. in Anspruch zu nehmen. In diesen Fall sind die von der Gemeinde aus der Durchführung der Maßnahme zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) nur über die gemeindliche Finanzrechnung und nicht über die Ergebnisrechnung der Gemeinde abzuwickeln, sofern die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung ausreichend bemessen worden ist.

Diese Vorgehensweise ist von der Gemeinde nicht zu verändern, wenn die Finanzierung der Instandsetzungsmaßnahmen durch erhaltene Zuwendungen gesichert wird. Wegen der Abwicklung der Instandsetzung über die Finanzrechnung löst die Zuwendungsgewährung, unabhängig davon, ob durch die Gemeinde eine investive Zuwendung oder eine Zuwendung für laufende Zwecke für die Instandsetzung einsetzbar ist, keine Ergebniswirksamkeit und damit keine Betroffenheit der gemeindlichen Ergebnisrechnung aus. Eine derartige Zuwendung dient nicht der Rückstellung, sondern der Umsetzung der notwendigen Instandsetzungsmaßnahme.

Entsprechend dieser Zwecksetzung dient die erhaltene Zuwendung nur der Finanzierung der Instandsetzungsmaßnahme. Die genutzten Anteile der erhaltenen Zuwendungsmittel (Zahlungsmittel) erhöhen daher „nur“ die liquiden Mittel der Gemeinde, damit von der Gemeinde die für die Instandsetzung notwendig gewordenen Auszahlungen geleistet werden können. Wie bei ausschließlichen eigenen Zahlungsmitteln der Gemeinde ist die finanzielle Unterstützung einer Instandsetzung durch die Zuwendung eines Dritten keine Grundlage, nach der Verwendung der Zuwendung einen entsprechenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren.

### **5.1.3 Sonderposten für erhaltene Beiträge für Investitionen**

#### **5.1.3.1 Die Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz**

Im Rahmen der gemeindlichen Investitionen können von der Gemeinde gesonderte Beiträge von Dritten erhoben werden, z. B. für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen oder für Erschließungsanlagen (vgl. §§ 8, 9 und 11 KAG NRW). Bei den dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen, Wegen und Plätzen sollen Beiträge erhoben werden, soweit nicht das Baugesetzbuch anzuwenden ist. Die Beiträge werden von den Grundstückseigentümern als Gegenleistung dafür erhoben, dass ihnen durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der gemeindlichen Einrichtungen und Anlagen wirtschaftliche Vorteile geboten werden (Erschließungsinteresse der Anlieger).

Als Beiträge sind Geldleistungen Dritter anzusehen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen im Sinne des § 4 Absatz 2 KAG NRW dienen. Bei Straßen, Wegen und Plätzen können sie auch der Verbesserung der Verkehrssituation bzw. der Verstärkung des Straßenkörpers dienen, jedoch nicht dessen laufenden Unterhaltung und Instandsetzung. Für die Gemeinde ist es zudem zulässig, ggf. Beiträge ggf. auch für Teile einer Einrichtung oder einer Anlage von den Beitragspflichtigen zu erheben.

Aus abgabenrechtlicher Sicht stellen die von der Gemeinde erhobenen Beiträge einmalige Finanzierungszahlungen Dritter für gemeindliche Investitionsmaßnahmen dar. Die Beiträge sind daher von der Gemeinde entsprechend der Nutzungszeit der damit finanzierten Vermögensgegenstände zu verteilen. Die Gemeinde hat für die erhaltenen Beiträge entsprechende Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und jährlich anteilmäßig ertragswirksam aufzulösen. Die Beitragspflicht entsteht mit der endgültigen Herstellung der gemeindlichen Einrichtung oder Anlage, ggf. mit der Beendigung einer Teilmaßnahme.

In den Fällen, in denen Anschlussbeitrag erhoben werden soll, entsteht die Beitragspflicht, sobald das Grundstück an die Einrichtung oder Anlage der Gemeinde angeschlossen werden kann, frühestens jedoch mit dem Inkrafttreten der gemeindlichen Satzung, die auch einen späteren Zeitpunkt bestimmen kann. In den Fällen, in denen das Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet ist, kann anstelle des Grundstückseigentümers auch der Erbbauberechtigte beitragspflichtig sein. Außerdem sind die zu erhebenden Beiträge nach den Vorteilen der Beitragspflichtigen zu bemessen. Dabei können Beitragspflichtige mit annähernd gleichen Vorteilen zu einer Gruppe zusammengefasst werden.

#### **5.1.3.2 Die Beiträge nach dem Baugesetzbuch**

Die Gemeinde erhebt zur Deckung ihres anderweitig nicht gedeckten Aufwands für gemeindliche Erschließungsanlagen einen Erschließungsbeitrag (vgl. § 127 BauGB). Als Erschließungsanlagen gelten dabei, z. B. die öffentlichen zum Anbau bestimmten Straßen, Wege und Plätze, Sammelstraßen innerhalb von Baugebieten, Parkflächen und Grünanlagen mit Ausnahme von Kinderspielplätzen, Anlagen zum Schutz von Baugebieten gegen schädliche Umwelteinwirkungen im Sinne des Bundes-Immissionsschutzgesetzes.

Der Erschließungsbeitrag kann in diesen Fällen für den Grunderwerb, die Freilegung und für Teile der Erschließungsanlagen erhoben werden. Zur Deckung des anderweitig nicht gedeckten Erschließungsaufwands können Beiträge nur insoweit erhoben werden, als die Erschließungsanlagen erforderlich sind, um die Bauflächen und die gewerblich zu nutzenden Flächen entsprechend den baurechtlichen Vorschriften zu nutzen (beitragsfähiger Erschließungsaufwand). Der beitragsfähige Erschließungsaufwand kann nach den tatsächlich entstandenen Kosten oder nach Einheitssätzen ermittelt werden. Die Gemeinde muss dabei mindestens 10 vom Hundert des beitragsfähigen Erschließungsaufwands selbst tragen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die Beitragspflicht entsteht dabei regelmäßig mit der endgültigen Herstellung der Erschließungsanlagen, für Teilbeträge, sobald die Maßnahmen, deren Aufwand durch die Teilbeträge gedeckt werden soll, abgeschlossen sind (vgl. § 133 Absatz 2 BauGB). Beitragspflichtig ist derjenige Dritte, der im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Beitragsbescheids Eigentümer des Grundstücks ist. Ist das Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, so ist der Erbbauberechtigte anstelle des Eigentümers Beitragspflichtig.

Mehrere Beitragspflichtige können dabei ggf. als Gesamtschuldner haften. Bei Wohnungs- und Teileigentum sind jedoch nur die einzelnen Wohnungs- und Teileigentümer entsprechend ihrem Miteigentumsanteil Beitragspflichtig. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass eine Beitragspflicht nicht für die eigenen Grundstücke entstehen kann. Eine Beitragspflicht entsteht nur bei Grundstücken, die sich im Eigentum eines Dritten befinden.

Die Gemeinde kann für ein Grundstück, für das eine Beitragspflicht noch nicht oder nicht in vollem Umfang entstanden ist, ggf. Vorausleistungen auf den Erschließungsbeitrag bis zur Höhe des voraussichtlichen endgültigen Erschließungsbeitrags verlangen (vgl. § 133 Absatz 3 BauGB). Die Vorausleistung ist mit der endgültigen Beitragsschuld zu verrechnen. Eine Beitragspflicht kann zudem durch die Zahlung eines Ablösebetrages erlöschen (Ablösungsvertrag). Diese Sachlage setzt voraus, dass die Gemeinde Bestimmungen über die Ablösung des Erschließungsbeitrags vor der Entstehung der Beitragspflicht getroffen hat (vgl. § 133 Absatz 3 Satz 5 BauGB).

#### **5.1.3.3 Die Bilanzierung erhobener Beiträge**

Die Gemeinde trifft regelmäßig in eigener Verantwortung die Herstellungsentscheidung für gemeindliche beitragsfähige Vermögensgegenstände. In solchen Fällen hat die Gemeinde die Möglichkeit, für die von ihr gegenüber den Beitragspflichtigen festgesetzten maßnahmenbezogenen Beiträge entsprechende Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren. Sie hat dabei, z. B. bei Kanalanschlussbeiträgen, zu beachten, dass der Beitrag gegenüber dem Beitragspflichtigen grundstücksbezogen festzulegen ist.

Die Gemeinde soll einen Sonderposten für Beiträge in ihrer Bilanz jedoch nicht nach Beitragspflichtigen, sondern entsprechend der Aktivierung des beitragsbezogenen Vermögensgegenstandes ansetzen. Der Ansatz von Sonderposten für Beiträge in der gemeindlichen Bilanz erfordert jedoch, dass zum Abschlussstichtag die gemeindliche Investitionsmaßnahme durchgeführt sein muss bzw. der gemeindliche Vermögensgegenstand muss tatsächlich angeschafft oder hergestellt sowie betriebsbereit sein.

Die Gemeinde muss zudem gegenüber den von einer Investitionsmaßnahme betroffenen Beitragspflichtigen entsprechende Heranziehungsbescheide erlassen haben. Zuvor können ggf. Finanzleistungen für eine beitragsfähige Investitionsmaßnahme der Gemeinde von den Beitragspflichtigen erhoben werden, z. B. Abschläge bzw. Vorausleistungen auf rechtlich zulässige Beiträge. Derartige Leistungen Dritter sind dann bis zur endgültigen Abrechnung unter dem gesonderten Bilanzposten "Erhaltene Anzahlungen" auf der Passivseite der Bilanz anzusetzen.

Bei den gemeindlichen Investitionsmaßnahmen, bei denen vor der endgültigen Abrechnung bereits Abschläge auf der Grundlage eines Vorbescheides von der Gemeinde erhoben werden sollen, muss die Gemeinde sich hinsichtlich der Herbeiführung einer ordnungsgemäßen Abrechnung der Investitionsmaßnahmen selbst binden. Sie muss dafür einen jahresbezogenen Zeitraum festlegen, in dem von ihr ein tatsächlicher Abschluss der Investitionsmaßnahme herbeigeführt bzw. nachgeholt wird.

In solchen Fällen kann davon ausgegangen werden, dass die Gemeinde die erhaltenen Abschläge auf die ihr zustehenden Beiträge zweckentsprechend für die vorgesehene Investitionsmaßnahme verwendet hat. Für die Bilanzierung ist es dann vertretbar, bereits auf der Grundlage der Vorbescheide der Beitragsheranziehung einen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren und dessen Wertansatz anhand der tatsächlich festgesetzten Beiträge zu bemessen.

Aus diesen Gegebenheiten folgt, dass die Gemeinde bei der Aktivierung eines neuen gemeindlichen Vermögensgegenstandes dann keine Sonderposten für Beiträge in ihrer Bilanz ansetzen darf, wenn noch keine endgültige Abrechnung für eine beitragsfähige Investitionsmaßnahme der Gemeinde vorliegt und die Gemeinde auch keine Abschlüsse bzw. Vorausleistungen auf rechtlich zulässige Beiträge durch einen Bescheid festgesetzt hat.

Von der Gemeinde sollte möglichst vermieden werden, dass ein nicht mehr vertretbarer Zeitraum zwischen der Fertigstellung einer beitragsfähigen Investitionsmaßnahme der Gemeinde und der Abrechnung dieser Maßnahme bzw. dem Erlass eines Heranziehungsbescheides für Beiträge entsteht. Sofern die Gemeinde jedoch Abschlüsse bzw. Vorausleistungen auf rechtlich zulässige Beiträge oder Teilbeträge für Teilmaßnahmen durch einen Leistungsbescheid festgesetzt hat, steht bei einer Aktivierung der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände einer entsprechenden Passivierung eines Sonderpostens nichts entgegen.

Die örtlich vorgenommene Aktivierungsfestlegung der Gemeinde für einen Vermögensgegenstand ist dabei für die Bestimmung des dem gemeindlichen Vermögensgegenstand zuzuordnenden Sonderpostens in bilanzieller Hinsicht ausschlaggebend. Die getroffene Festlegung ist bei der Erfassung der Beiträge aus den Heranziehungsbescheiden und deren Bilanzierung von der Gemeinde zu beachten.

#### **5.1.3.4 Keine „interne“ Beitragspflicht**

Im Zusammenhang mit der Erhebung von Beiträgen ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Beitragserhebende nicht gleichzeitig als Grundstückseigentümerin auch Beitragspflichtige sein kann. In den Fällen, in denen die Gemeinde eine Einrichtung oder Anlage selbst in Anspruch nimmt, muss bei der Ermittlung des beitragsfähigen Aufwandes ein dem wirtschaftlichen Vorteil der Gemeinde entsprechender Betrag außer Ansatz bleiben, z. B. wird die Straße auch zur Nutzung eigener Grundstücke benötigt (vgl. § 8 Absatz 4 Satz 4 KAG NRW). Nur der um den Anteil der Gemeinde verminderte beitragsfähige Aufwand kann auf die Beitragspflichtigen umgelegt werden.

Die von der Gemeinde vorzunehmende Kürzung ist dabei regelmäßig abstrakt in der gemeindlichen "Erschließungssatzung" festzulegen. Daraus entsteht jedoch kein gesonderter haushaltswirtschaftlicher Geschäftsvorfall oder eine interne Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der Gemeindeverwaltung. Es wird daher auch kein Zahlungsvorgang ausgelöst, der zu einer Veränderung der gemeindlichen Liquiditätslage und damit zu einer Veranschlagung einer Einzahlung in der gemeindlichen Finanzrechnung führt. Dementsprechend stellt die Gemeinde selbst keinen beitragspflichtigen Dritten dar, sodass deswegen auch der bilanzielle Sonderposten für Beiträge nicht anzupassen ist.

Eine „interne“ Beitragspflicht kann auch nicht einem „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde zugerechnet werden. Diese steuerrechtliche Sonderform stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar, auch wenn diese Form in bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung aus steuerrechtlichen Gründen bestehen muss. Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen keinen eigenständigen beitragspflichtigen Dritten gegenüber der Gemeinde dar, durch den Zahlungen an die Gemeinde zu leisten wären.

#### **5.1.4 Sonderfälle bei der Bildung von Sonderposten**

##### **5.1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde erhält vielfach nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen. Auch für diese Leistungen von Dritten sind von der Gemeinde entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren, sofern diese Leistungen zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand bei der Gemeinde führen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Diese Sachlage steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt, unter denen unterschiedliche gemeindliche Sachverhalte zu erfassen sind.

#### **5.1.4.2 Sonderposten und besondere Finanzleistungen Dritter**

##### **5.1.4.2.1 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus baurechtlichen Anlässen**

###### **5.1.4.2.1.1 Die Stellplatzabgabe**

Die „Stellplatzabgabe“ nach der Vorschrift des § 51 Absatz 5 und 6 der BauO NRW, die aus baurechtlichen Gründen durch Dritte an die Gemeinde zu zahlen ist, kann wie eine nicht rückzahlbare Zuwendung betrachtet werden. Es besteht bei ihr auch keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde, wie sie z. B. den vom Land gezahlten Zuwendungen zugrunde liegt, sodass zu dem Zeitpunkt, zu dem noch keine Verwendung der erhaltenen Mittel erfolgt ist, eine Verbindlichkeit gegenüber dem Dritten bestehen könnte.

Die Gemeinde hat, solange mit den erhaltenen Mitteln noch keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände angeschafft werden, die Mittel in der gemeindlichen Bilanz nicht unter den Sonderposten, sondern als gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen. Erst zum späteren Zeitpunkt, zu dem entsprechend dem festgesetzten Zweck der erhaltenen Finanzmittel die Vermögensgegenstände von der Gemeinde angeschafft oder hergestellt worden sind, können die notwendigen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Diese Sonderposten sind dann bei abnutzbaren Vermögensgegenständen entsprechend ihrer Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bzw. ihrer Abnutzung ergebniswirksam aufzulösen. Diese Vorgehensweise sollte die Gemeinde im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses angeben. Sie soll auch den Umfang der Erträge, die in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung einbezogen wurden, entsprechend erläutern.

###### **5.1.4.2.1.2 Der Ausgleichsbetrag bei Sanierungsgebieten**

Die Gemeinde kann von den Eigentümern der in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet liegenden Grundstücke einen Ausgleichsbetrag in Geld zur Finanzierung der Sanierung aufgrund der durch die Sanierung bedingten Erhöhung des Bodenwertes der betroffenen Grundstücke erheben (vgl. § 154 Absatz 1 Satz 1 BauGB). Die durch die Sanierung bedingte Erhöhung des Bodenwertes des Grundstücks besteht aus dem Unterschied zwischen dem Bodenwert ohne Sanierung und dem Bodenwert, der sich für das Grundstück aufgrund der rechtlichen und tatsächlichen Neuordnung des Sanierungsgebiets ergibt.

Ein zur Finanzierung der gemeindlichen Sanierung vorgesehener Ausgleichsbetrag führt nicht zwingend zum Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz, auch wenn die Kosten der Sanierung durch die Gemeinde eine Höchstgrenze für die Ermittlung der Ausgleichszahlung des Grundstückseigentümers darstellen. Der Ausgleichsbetrag ist kann auch als Finanzleistung zu den sanierungsbedingten Aufwendungen der Gemeinde einzustufen sein, die nicht zwingend nur von investivem Charakter sein müssen. Er stellt in solchen Fällen eine beitragsähnliche Zahlung im Sinne der §§ 8, 9 und 11 KAG NRW oder nach § 127 BauGB dar. Diese Sachlage lässt dann bei der Gemeinde keine Sonderpostenbildung entsprechend den erhaltenen Ausgleichsbeträgen zu.

Die Gemeinde kann im Zusammenhang mit der örtlichen Sanierung aber auch durch eine örtliche Satzung bestimmen, dass der Ausgleichsbetrag für die Erweiterung oder Verbesserung von Verkehrsanlagen im Sinne des § 127 Absatz 2 Nummer 1 bis 3 BauGB erhoben wird, z. B. Straßen, Wege Plätze. Dieser Möglichkeit liegt zugrunde, dass die Vorschriften über die Erhebung von Beiträgen für solche Maßnahmen nicht anzuwenden sind, wenn solche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Erschließungsanlagen in einem von der Gemeinde förmlich festgelegten Sanierungsgebiet hergestellt, erweitert oder verbessert, werden. Die erhobenen Ausgleichsbeträge sind in solchen Fällen haushaltsmäßig und bilanziell wie sonst die erhobenen Beiträge zu behandeln.

#### **5.1.4.2.2 Die Passivierung bei Finanzleistungen aus naturschutzrechtlichen Anlässen**

Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen, die Dritte aufgrund von naturschutzrechtlichen Vorgaben an die Gemeinde zu leisten haben, z. B. für Ersatzmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz oder bei Ersatzgeldern nach § 5 LG NRW. Derartige Zahlungen werden nach ihrem Eingang bei der Gemeinde nicht immer sofort für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen eingesetzt.

Bei solchen Zahlungen besteht zwar keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde, gleichwohl sind noch keine Sonderposten im Umfang der erhaltenen Mittel in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde hat solche Finanzmittel als erhaltene Anzahlungen zu bilanzieren, solange damit noch keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt worden sind.

Die zusammen mit der Aktivierung von Vermögensgegenständen passivierten Sonderposten sind bei abnutzbaren Vermögensgegenständen entsprechend deren Abnutzung ergebniswirksam aufzulösen. In den Fällen, in denen die Gemeinde das erhaltene Ersatzgeld für die Aufstellung und Durchführung von Maßnahmen eines Landschaftsplans verwendet, ist dessen Verbrauch in entsprechender Höhe in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Die Gemeinde hat in diesem Gesamtzusammenhang zu beachten, dass das Ersatzgeld spätestens nach fünf Jahren zweckgebunden für Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege zu verwendet sein muss (vgl. § 5 LG NRW).

#### **5.1.4.3 Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände**

Die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens in einem Festwert kann durch die Gemeinde erfolgen, wenn erwartet werden kann, dass über eine längere Zeit hinweg eine vorab definierte Gruppe von gemeindlichen Vermögensgegenständen in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleichbleibt. Die Nutzungsdauern der einbezogenen gemeindlichen Vermögensgegenstände dürfen dabei nicht erheblich voneinander abweichen. Bei bilanzierten Festwerten kann ggf. eine Verbindung zu Sonderposten bestehen.

Die Bildung eines Sonderpostens ist beim Ansatz von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Bilanz immer dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde dafür eine investive Zuwendung erhalten hat. Dieser Grundsatz findet auch dann Anwendung, wenn die Gemeinde die Vermögensgegenstände zusammengefasst in einem Festwert in ihrer Bilanz ansetzt. Könnte bei der Bildung von Festwerten von diesem Grundsatz abgewichen werden, würde die Bilanzierungsmethode „Festwert“ entscheidend für die Bildung von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz sein.

Die Gemeinde hat die Bildung von Sonderposten für Festwerte unter Beachtung der im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände vorzunehmen. Diese Sachlage bedingt, dass die Zuwendungsanteile der einzelnen im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände festzustellen sind, um daraus einen durchschnittlichen Fördersatz zu ermitteln. Auf der Grundlage dieses (rechnerischen) Fördersatzes ist, gemessen am betragsmäßigen Gesamtansatz des Festwertes, der Wertansatz des zuzuordnenden Sonderpostens zu bestimmen.

Die Gemeinde kann dem einem Festwert zugeordneten Sonderposten unverändert lassen, solange der in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Festwert nicht verändert wird. Eine Anpassung eines Festwertes kann sich z. B. durch eine körperliche Inventur als vorzunehmende Bestandsaufnahme ergeben (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Sie erfolgt durch eine Zu- oder Abschreibung des Festwertes und wirkt sich entsprechend auf den dem Festwert zugeordneten Sonderposten aus. Die Anpassungen des Festwertes sind von der Gemeinde im Anhang des Jahresabschlusses, auch bezogen auf den zugeordneten Sonderposten, anzugeben und zu erläutern.



#### **5.1.4.4 Sonderposten bei Schenkungen**

##### **5.1.4.4.1 Allgemeine Grundlage**

Der Gemeinde werden oftmals nach dem Willen eines Dritten und auf freiwilliger Basis besondere Vermögen übertragen. Geldleistungen als Zuwendenden. Solche Vermögensübergänge an die Gemeinde sind haushaltsmäßig als Schenkungen einzuordnen, die in unterschiedlichen Formen auftreten können und für die Gemeinde unentgeltlich erfolgen. Bei dem Dritten als Schenkenden findet eine Vermögensminderung und bei der Gemeinde eine Vermögensmehrung statt (vgl. § 516 BGB).

Eine Schenkung an die Gemeinde kann von Dritten grundsätzlich in Form von Geldleistungen und Sachleistungen erfolgen. Sie kann aber auch in Form von unentgeltlichen Dienstleistungen und Arbeitsleistungen durch Dritte erfolgen. Eine besondere Form einer Schenkung an die Gemeinde stellen die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen dar. Der Gemeinde werden dabei durch den Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Eine weitere Form stellt ein Nachlass dar, der der Gemeinde aufgrund einer letztwilligen Verfügung zufällt.

##### **5.1.4.4.2 Die Passivierung bei Geldleistungen Dritter**

Die Gemeinde erhält oftmals Geldleistungen nach dem Willen eines Dritten als Zuwendenden. Solche Vermögensübergänge an die Gemeinde sind als Schenkungen einzuordnen, wenn sie für die Gemeinde unentgeltlich erfolgen. Eine solche der Gemeinde gewährte Schenkung soll bilanziell wie eine erhaltene Zuwendung behandelt werden. Die Gemeinde hat dabei zu beachten, dass eine Schenkung auch unter Auflagen erfolgen kann, die von der Gemeinde zukünftig zu erfüllen sind, sodass bei bestimmten gemeindlichen Vermögensteilen ggf. eingeschränkte Verwendungsmöglichkeiten oder zeitliche Bindungen bestehen können.

Zu den Schenkungen an die Gemeinde sind auch die erhaltenen Spenden zu zählen, die freiwillig an die Gemeinde, aber oftmals unter einer Zweckbestimmung geleistet werden, jedoch nicht an Dritte weitergegeben werden müssen. Sofern die Schenkung als Auflage beinhaltet, die Geldleistung an Dritte weiterzuleiten, handelt es sich für die Gemeinde um eine durchlaufende Spende. In solchen Fällen wird die Gemeinde in den Schenkungsvorgang einbezogen, um die Zahlungsabwicklung vorzunehmen und eine steuerrechtliche Spendenbescheinigung auszustellen.

##### **5.1.4.4.3 Die Passivierung bei Sachleistungen Dritter**

###### **5.1.4.4.3.1 Bei Sachschenkungen**

Eine Schenkung an die Gemeinde kann auch in Form von Sachen erfolgen. Bei dem Dritten als Schenkenden findet dadurch eine Vermögensminderung und bei der Gemeinde eine Vermögensmehrung statt, ohne dass die Gemeinde dafür eine Gegenleistung erbringen muss bzw. der Dritte die Finanzierung der an die Gemeinde übergebenen Sache übernommen hat. In solchen Fällen entstehen deshalb bei der Gemeinde keine Anschaffungskosten für den auf sie übergegangene Sache bzw. Vermögensgegenstand.

Die Gemeinde muss den erhaltenen Vermögensgegenstand in ihrer Bilanz aktivieren und für den Wertansatz die Anschaffungskosten ermitteln, die sie sonst im Zeitpunkt eines Erwerbs der Sache hätte aufwenden müssen. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dann den aktivierungsfähigen und -pflicht-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

tigen Anschaffungswert dar. Die Bilanzierung der Sachschenkung bzw. die Aktivierung des erhaltenen Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde bedingt, dass in diesen Fällen auf der Passivseite die „besondere Art“ der Finanzierung aufgezeigt werden muss.

Durch eine Sachschenkung erhält die Gemeinde eine „zugewendete“ Sache, für die sie keine Eigenmittel einsetzen muss. Vielmehr ist in Höhe des Wertes der von einem Dritten übernommenen Sache eine Finanzierung zugunsten der Gemeinde erfolgt. Die Gemeinde hat daher, soweit es sich um einen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens handelt, in ihrer Bilanz einen Sonderposten im Umfang des Wertes des Vermögensgegenstandes zu passivieren. Bei erhaltenen abnutzbaren Vermögensgegenständen, z. B. Gebäude im Rahmen einer Erbschaft, steht dann den daraus entstehenden Abschreibungen die anteilmäßige Auflösung des Sonderpostens gegenüber.

In den Fällen, in denen die Gemeinde den im Rahmen einer Sachschenkung erhaltenen Vermögensgegenstand veräußert und den Veräußerungserlös wegen einer Zwecksetzung des Schenkenden (Verwendungsvorgabe) nicht haushaltsmäßig verwendet, sondern langfristig als Finanzanlage anlegt, bleibt der gebildete Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz bestehen. Dessen Auflösung ist davon abhängig, wie sich der Bestand der Finanzanlage auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz im Ablauf der Zeit kapitalmäßig verändert.

Eine Passivierung kommt jedoch nicht in Betracht, wenn ein Dritter der Gemeinde immaterielle Vermögensgegenstände als Sachleistung übereignet. In solchen Fällen stellt die Nichtentgeltlichkeit des Geschäftsvorfalles einer Aktivierung der erhaltenen immateriellen Vermögensgegenstände entgegen, denn die Gemeinde darf nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände nicht in ihrer Bilanz aktivieren (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Dieses Bilanzierungsverbot entfällt nicht bei Sachleistungen Dritter.

#### **5.1.4.4.3.2 Bei (investiven) Arbeitsleistungen**

In der gemeindlichen Bilanz sind auch Sonderposten für Arbeits- oder Dienstleistungen der Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde anzusetzen, wenn diese Leistungen für die Herstellung eines gemeindlichen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstandes erbracht werden. Diese Leistungen stellen dann geldwerte Sachspenden für die Gemeinde dar. Für die Bemessung der Bilanzierung solcher Spenden ist zu prüfen, ob grundsätzlich ein Vergütungsanspruch durch die Erbringung solcher Leistungen entsteht.

Nach Art der Leistungen kann im gewöhnlichen Geschäftsverkehr jedoch eine Vergütungspflicht der Gemeinde entstehen. Sofern dann der oder die Anspruchsberechtigten aber auf die mögliche Vergütung der Gemeinde ganz oder teilweise verzichten, entsteht ein Beitrag dieser Dritten für die betreffende gemeindliche Investition (sog. Verzichtsspende). Der Gegenwert dieser erbrachten Leistungen ist dann den aktivierungsfähigen (fiktiven) Herstellungskosten zuzurechnen und in gleicher Höhe ist ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren.

Die freiwilligen Arbeiten von Dritten für die Gemeinde werden als bürgerschaftliches Engagement vielfach bereits bei der Beantragung von Zuwendungen für ein gemeindliches Objekt eingeplant und im Zuwendungsantrag näher bestimmt. Sie mindern i. d. R. die zuwendungsfähigen Gesamtausgaben im entsprechenden Umfang und wirken sich daher bei der Gemeinde auf die Höhe der erhaltenen Zuwendung aus.

Die Gemeinde muss diese Gegebenheiten bei dem von ihr in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sonderposten beachten. In vielen Fällen werden auch die anrechenbaren Beträge konkret benannt. Die Anrechnung im Zuwendungsverfahren führt jedoch nicht dazu, dass nach der Erbringung der persönlichen Arbeitsleistungen ein fiktiver Finanzbetrag entstanden ist, der im Zusammenhang mit der erhaltenen Zuwendung von der Gemeinde in der Bilanz unter dem "Sonderposten für Zuwendungen" anzusetzen ist.

Das bürgerschaftliche Engagement bleibt eine sachbezogene Spende, die unter dem "Sonstigen Sonderposten" zu bilanzieren ist. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich sicherzustellen, dass die tatsächlich als bürgerschaftliches Engagement erbrachten Leistungen zutreffend und ausreichend dokumentiert werden (vgl. z. B. Rund-erlass des MGEPA NRW vom 17. Februar 2012; SMBl. NRW. 631). Von der Gemeinde ist auch bei erhaltenen (investiven) Arbeitsleistungen ein Zusammenhang zwischen dem passivierten Sonderposten und dem betreffenden aktivierten Vermögensgegenstand herzustellen.

#### **5.1.4.4.4 Die Passivierung bei der Umstufung von Straßen**

Bei der Änderung der Verkehrsbedeutung einer Straße kann nach § 8 des Straßen- und Wegegesetzes Nordrhein-Westfalen eine Umstufung (Aufstufung oder Abstufung) vorgenommen werden, um die Straße der zutreffenden Straßengruppe zuzuordnen. Dabei kann auch ein Wechsel der Straßenbaulast stattfinden, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße. In diesen Fällen geht das Eigentum des bisherigen Trägers der Straßenbaulast an der Straße sowie alle Rechte und Pflichten entschädigungslos auf den neuen Träger der Straßenbaulast über, der den Vermögensgegenstand dann entsprechend zu bilanzieren hat.

Im Rahmen der Umstufung einer Straße erhält die Gemeinde als neuer Träger der Straßenbaulast einen Vermögensgegenstand als Sachschenkung. Die Gemeinde muss die ihr zugeordnete Straße auch dann mit ihrem Wert in ihrer Bilanz ansetzen, auch wenn ihr dafür keine Anschaffungskosten entstanden sind. Sie muss in diesen Fällen für den übernommenen Vermögensgegenstand „Straße“ die Anschaffungskosten ermitteln, die sie im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe der Straße durch einen Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögensgegenstandes erspart geblieben ist.

Bei dieser nicht entgeltlichen Übernahme der Straße muss deshalb, vergleichbar einer erhaltenen investiven Zuwendung, auch ein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz passiviert werden. Der ermittelte aktuelle Zeitwert der Straße stellt dabei sowohl den aktivierungsfähigen Anschaffungswert der Straße als auch den Umfang für den Ansatz des zu passivierenden Sonderpostens dar. Bei der Übernahme einer Straße in das gemeindliche Infrastrukturvermögen ist zudem zu beachten, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz das Straßengrundstück getrennt vom Straßenkörper anzusetzen ist. Die Sonderpostenbildung auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist in entsprechender Weise vorzunehmen.

#### **5.1.4.4.5 Die Passivierung bei unselbstständigen Stiftungen**

##### **5.1.4.4.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen werden der Gemeinde durch den Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Die Gemeinde darf nur in Übereinstimmung mit dem Stifterwillen darüber verfügen (fiduziarische Stiftungen). Sie muss im Rahmen ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft die Erträge und Aufwendungen aus der Bewirtschaftung dieses Sondervermögens in ihrem Jahresabschluss in einer gesonderten Teilrechnung nachweisen (vgl. § 40 i. V. m. § 4 GemHVO NRW).

Die rechtlich unselbstständigen Stiftungen sollen i. d. R. haushaltswirtschaftlich nicht als eine gesonderte eigenständige Einheit behandelt werden, denn die Gemeinde ist Eigentümer des übergebenen Vermögens und soll die Gegenstände zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung nutzen (Stiftungszweck). Bei mehreren Vermögensgegenständen, die einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung zuzurechnen sind, sind von der Gemeinde die einzelnen Vermögensgegenstände getrennt voneinander nach ihrer jeweiligen Art unter dem jeweils zutreffenden Bilanzposten in ihrer Bilanz anzusetzen. Sie darf nur ausnahmsweise einen Sammelposten „Örtliche Stiftungen“ bilden und eine einzelne Stiftung wie eine Einrichtung im Umfang ihres Wertes als Gesamtheit bilanzieren.

Die Gemeinde hat die einzelnen erhaltenen Vermögensgegenstände einer unselbstständigen örtlichen Stiftung unentgeltlich in ihr wirtschaftliches Eigentum übernommen. Die für die einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände ermittelten Anschaffungskosten, die im Zeitpunkt eines Erwerbs durch die Gemeinde hätten aufgewendet werden müssen, stellen als Zeitwert jeweils die aktivierungsfähigen Anschaffungswerte für die Vermögenswerte dar. Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz hat die Gemeinde entsprechend den Vermögenswerten daher die notwendigen Sonderposten anzusetzen. Die Sonderposten sollen bezogen auf die erhaltenen Vermögensgegenstände von der Gemeinde bilanziert werden.

Bei den erhaltenen und zu aktivierenden Vermögensgegenständen einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung besteht bei der Gemeinde keine Rückgabepflicht gegenüber dem Stifter. Es bedarf daher keiner Passivierung von entsprechenden Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde ist auch stiftungsrechtlich gegenüber dem Stifter nicht zur Rückgabe des ihr überlassenen Vermögens verpflichtet. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen hat der Stifter das Vermögen und nicht lediglich die Stiftungsverwaltung der Gemeinde auf Dauer übertragen.

#### **5.1.4.4.5.2 Die Ausnahme "Sachgesamtheit"**

Bei einer rechtlich unselbstständigen Stiftung können besondere Vermögensverhältnisse aufgrund des Stiftungszwecks bestehen, die bei der gemeindlichen Bilanzierung des Stiftungsvermögens nicht unbeachtet bleiben können. Eine Stiftung kann aus einer Vielzahl von "selbstständigen" Vermögensgegenständen bestehen, mit denen aufgrund des Willens des Stifters ein gemeinsamer wirtschaftlicher Zweck durch die Gemeinde zu verfolgen ist.

Unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks der Nutzung des Stiftungsvermögens im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Handhabbarkeit im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss in solchen Fällen örtlich abgewogen und entschieden werden, ob nicht unter Berücksichtigung der Grundsätze "Wirtschaftlichkeit" und "Wesentlichkeit" eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung nicht als eine Sachgesamtheit anzusehen und zu bilanzieren ist.

Ein solcher örtlicher "Gesamtwert" einer rechtlich unselbstständigen Stiftung kann zudem auch haushaltswirtschaftlich geboten sein. Er kann dadurch zum Ausdruck kommen, dass die Gemeinde den besonderen produktorientierten Teilplan "Stiftungen" nicht auf der Ebene der Produktbereiche aufstellt. Die Gemeinde behandelt haushaltsmäßig die Stiftung wie ein Produkt und stellt für jede Stiftung einen besonderen Teilplan auf. Die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen aus der Ausführung des Stiftungszwecks und der Bewirtschaftung des Stiftungsvermögens werden dann entsprechend veranschlagt bzw. im gemeindlichen Jahresabschluss in einer entsprechenden Teilrechnung abgerechnet (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Eine besondere stiftungsrechtliche Zwecksetzung und die dadurch bedingte Einordnung als wirtschaftliche Sachgesamtheit lässt es dann sachlich als vertretbar ansehen, für rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen auch in der gemeindlichen Bilanz einen zusammengefassten (gesonderten) Ansatz auszuweisen. Ein derartiger Bilanzposten wäre dann wie die Bilanzposten für die anderen gemeindlichen Sondervermögen im Bereich „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Unter Betrachtung der Eigenständigkeit der stiftungsmäßig an die Gemeinde übertragenen Vermögensgegenstände wäre bei einem "Sammelansatz" zudem von einer Mitzugehörigkeit der Vermögensgegenstände zu anderen Posten in der gemeindlichen Bilanz auszugehen. Die Annahme einer stiftungsrechtlich geprägten wirtschaftlichen Sachgesamtheit wirkt sich auch auf die Passivierung der mit den Vermögensgegenständen verbundenen Sonderposten aus, sodass für eine rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung auch nur ein einziger Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen wäre.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Der Ansatz einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung als Sachgesamtheit in der gemeindlichen Bilanz erfordert dabei eine sachgerechte eigenständige Nebenrechnung der Gemeinde für jede Stiftung, um die Ordnungsmäßigkeit der Bilanzierung zu dokumentieren und nachvollziehbar zu machen. Außerdem hat die Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss zu den betreffenden Bilanzansätzen entsprechende Angaben und Erläuterungen zu machen (vgl. § 44 GemHVO NRW).

**5.1.4.4.5.3 Kein ergebnisbezogener Ansatz**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft die unselbstständigen Stiftungen in ihrem Haushaltsplan gesondert nachzuweisen und dafür den Produktbereich „Stiftungen“ einzurichten (vgl. § 4 GemHVO NRW). Sie hat entsprechend im Jahresabschluss eine Teilergebnisrechnung aufzustellen, in der ein aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln entstandenes Ergebnis als Überschuss oder einen Fehlbetrag auszuweisen ist. Die Gemeinde darf deshalb bei der Verrechnung des gesamten Jahresergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres das im Produktbereich „Stiftungen“ erzielte Teilergebnis nicht gesondert darstellen, denn es ist haushaltsrechtlich ein Bestandteil des Jahresergebnisses des Haushaltsjahres.

Die vertragliche Bindung der Gemeinde an die Beachtung der Zwecke rechtlich unselbstständiger Stiftungen im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann jedoch auch eine Festsetzung der Verwendung des Teilergebnisses beinhalten. Eine solche interne Verpflichtung der Gemeinde ist aber nicht passivisch in die Bilanzierung einzubeziehen. Ein haushaltswirtschaftlich erzieltetes Teilergebnis darf daher z. B. nicht aus dem Bilanzbereich „Eigenkapital“ in den Bilanzbereich „Sonderposten“ umgliedert werden.

Das Ergebnis entsteht regelmäßig nicht aus dem Zufluss von investiven Finanzleistungen Dritter, die für die Gemeinde vermögenswirksam sind. Der Stiftungszweck steht daher der Unzulässigkeit einer Separierung des Teilergebnisses nicht entgegen. Ein ergebnisbezogener Ansatz kann von der Gemeinde auch nicht mit dem Verweis auf die bilanzielle Behandlung von Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes begründet werden.

Im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Verwendung des erzielten haushaltswirtschaftlichen Jahresergebnisses der Gemeinde muss der Rat die notwendige zweckbezogene Separierung und den Vertrag mit dem Stifter beachten. Ein Überschuss aus Stiftungsgeschäften darf i. d. R. haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden, denn auch ein erwirtschafteter Überschuss unterliegt den vertraglich bestehenden Zweckbindungen aus dem jeweiligen Stiftungsgeschäft. Der Rat soll daher im Rahmen seines Verwendungsbeschlusses festlegen, ob ein Überschuss das Stiftungsvermögen mehren oder dem laufenden Stiftungsgeschäft dienen soll.

Die Zuordnung eines Überschusses zum Stiftungsvermögen führt zu dessen Erhöhung und wird durch einen höheren Wertansatz in der gemeindlichen unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ ausgewiesen. Diese Sachlage führt für die Gemeinde jedoch nicht dazu, dass dann bei einem im Haushaltsjahr entstandenen Fehlbetrag das Stiftungsvermögen entsprechend gemindert werden kann. Das Stiftungsvermögen muss von der Gemeinde grundsätzlich erhalten bleiben, sodass die Verrechnung eines Fehlbetrages zu einer unzulässigen Verminderung des Stiftungsvermögens führen würde.

**5.1.4.4.6 Die Passivierung bei Nachlässen**

Die Gemeinde kann in besonderen Fällen auch Erbe werden, denn der Erblasser kann ihr durch sein Testament einen Vermögensvorteil zukommen lassen (vgl. § 1939 BGB). Vor der Abwicklung des Nachlasses sollte die Gemeinde prüfen, ob sie an der endgültigen Übernahme des für sie vorgesehenen Anteils interessiert ist. Dabei ist auch zu berücksichtigen, ob Nachlassverbindlichkeiten bestehen bzw. zu übernehmen sind. Der von der Gemeinde

übernommene Nachlass stellt grundsätzlich kein einheitliches Ganzes dar, sodass dieses Vermögen nicht wie ein einziger Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden darf.

Die Gemeinde hat vielmehr den Nachlass nach den erhaltenen Vermögensgegenständen aufzuteilen und diese Gegenstände nach den Allgemeinen Bilanzierungsregeln anzusetzen. Die für die einzelnen Vermögensgegenstände zu ermittelnden Anschaffungskosten, die im Zeitpunkt eines Erwerbs durch die Gemeinde hätten aufgewendet werden müssen, stellen als Zeitwert jeweils die aktivierungsfähigen Anschaffungswerte dar. Diese Zeitwerte sind dann auch als Wertansätze für die einzelnen Sonderposten zu übernehmen.

#### **5.1.4.4.7 Die Passivierung bei Übernahmeverpflichtungen**

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ kann von der Gemeinde auch dann ein betragsmäßiger Wert anzusetzen sein, wenn die Gemeinde verpflichtet ist, bestimmte Vermögensgegenstände zu übernehmen, (vgl. z. B. § 31 DSchG NRW). Nach dieser Vorschrift kann der Eigentümer eines Denkmals die Übernahme durch die Gemeinde verlangen, wenn und soweit es ihm mit Rücksicht auf seine Pflicht zur Erhaltung des Denkmals wirtschaftlich nicht zuzumuten ist, das Denkmal zu behalten oder es in der bisherigen oder einer anderen zulässigen Art zu nutzen. Für die Übernahme durch die Gemeinde müssen dabei bestimmte Kriterien erfüllt sein.

Bei der Umsetzung einer Übernahmeverpflichtung geht der übernommene Vermögensgegenstand unentgeltlich in das Eigentum der Gemeinde über. Für den Vermögensgegenstand hat die Gemeinde die Anschaffungskosten zu ermitteln, die im Zeitpunkt eines Erwerbs durch die Gemeinde hätten aufgewendet werden müssen. Sie stellen als Zeitwert den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar. Diese Zeitwerte sind auch als Wertansätze für die einzelnen Sonderposten grundsätzlich zu übernehmen.

Die gemeindlichen Übernahmeverpflichtungen können in Einzelfällen jedoch auch in Form von Enteignungen bei einem Dritten als Eigentümer umzusetzen sein, sodass z. B. für die Übernahme von Denkmälern durch die Gemeinde die Vorschriften des EEG NRW anzuwenden sind (vgl. § 30 Absatz 3 DSchG NRW). Die Gemeinde ist dann zu einer Entschädigungsleistung verpflichtet (vgl. § 8 Absatz 1 EEG NRW). Diese Gegebenheiten sind von der Gemeinde bei der Aktivierung des übernommenen Vermögensgegenstandes und der Passivierung von Sonderposten zu beachten.

Für die Bemessung der Entschädigung ist der Wert des Vermögensgegenstandes im Zeitpunkt der Entscheidung maßgebend. Sofern von der Gemeinde eine geringere Finanzleistung erbracht wird, stellt der Differenzbetrag zum Vermögenswert eine „anteilige Sachzuwendung“ an die Gemeinde dar. In solchen Fällen ist der Sonderposten nicht nach dem vollen Vermögenswert zu bilanzieren, sondern nur nach dem unentgeltlichen Anteil.

#### **5.1.4.5 Keine Passivierung bei ausgewählten Leistungen**

Die Arbeits- oder Dienstleistungen von Bürgerinnen und Bürgern für die Gemeinde, die ggf. investiver Art sind, aber gegenüber der Gemeinde unentgeltlich zu erbringen sind, können wegen der fehlenden Vergütungspflicht der Gemeinde grundsätzlich nicht zu „fiktiven“ gemeindlichen Herstellungskosten führen. Im Umfang solcher Leistungen darf die Gemeinde daher auch keinen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz dafür ansetzen.

Ein Ansatzverbot entsteht auch für die Leistungen der Bürgerinnen und Bürger, die von ihnen gegenüber der Gemeinde für laufende Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erbracht werden, z. B. im Rahmen einer ehrenamtlichen Tätigkeit für die Gemeinde. Derartige zweckgerichtete Leistungen der Bürgerinnen und Bürger stellen keinen Beitrag zu einer gemeindlichen Investitionsmaßnahme dar. Diese Arbeits- oder Dienstleistungen können nicht zu gemeindlichen Herstellungskosten führen und deshalb auch nicht aktiviert werden.

#### **5.1.4.6 Keine „interne“ Beitragspflicht**

Im Zusammenhang mit der Veranschlagung von Beiträgen ist zu berücksichtigen, dass die Gemeinde als Beitrags-erhebende nicht gleichzeitig als Grundstückseigentümerin auch Beitragspflichtige sein kann. In den Fällen, in denen die Gemeinde eine Einrichtung oder Anlage selbst in Anspruch nimmt, muss bei der Ermittlung des beitragsfähigen Aufwandes ein dem wirtschaftlichen Vorteil der Gemeinde entsprechender Betrag außer Ansatz bleiben, z. B. benötigt die Straße auch zur Nutzung eigener Grundstücke (vgl. § 8 Absatz 4 Satz 4 KAG NRW).

Nur der um den Anteil der Gemeinde verminderte beitragsfähige Aufwand kann daher auf die Beitragspflichtigen umgelegt werden. Die von der Gemeinde vorzunehmende Kürzung ist dabei regelmäßig abstrakt in der gemeindlichen "Erschließungssatzung" festzulegen. Daraus entsteht jedoch kein gesonderter haushaltswirtschaftlicher Geschäftsvorfall oder eine interne Leistungsbeziehung zwischen den beteiligten Stellen der Gemeindeverwaltung.

Aufgrund dieser Sachlage wird kein Zahlungsvorgang ausgelöst, der zu einer Veränderung der gemeindlichen Liquiditätslage und damit zu einer Veranschlagung einer Einzahlung in der gemeindlichen Finanzrechnung führt. Dementsprechend stellt die Gemeinde auch selbst keinen beitragspflichtigen Dritten dar, sodass aus deswegen der bilanzielle Sonderposten für Beiträge anzupassen wäre.

Eine „interne“ Beitragspflicht kann auch nicht einem „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) der Gemeinde zugerechnet werden. Diese steuerrechtliche Sonderform stellt keine gemeinderechtlich bestimmte abgrenzbare eigenständige wirtschaftliche Betätigungsform der Gemeinde dar, auch wenn diese Form in bestimmten Aufgabenbereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung genutzt wird. Die gemeindlichen „Betriebe gewerblicher Art“ stellen aufgrund ihrer steuerrechtlichen Konstruktion keinen eigenständigen beitragspflichtigen Dritten gegenüber der Gemeinde dar, durch den Zahlungen an die Gemeinde zu leisten wären.

#### **5.1.4.7 Erhaltene Anzahlungen und Sonderposten**

Die grundsätzliche bilanzielle Vorgabe, erhaltene investive Zuwendungen bis zu ihrer tatsächlichen zweckbezogenen Verwendung unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen, kann in besonderen Ausnahmefällen ggf. dazu führen, dass die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln, beeinträchtigt werden könnte. Die bilanzielle Information die erhaltenen Anzahlungen als gemeindliche Verbindlichkeiten zu bewerten, kann das Bild über die wirtschaftliche Lage negativ beeinflussen.

Von der Gemeinde ist bei noch nicht verwendeten investiven Zuwendungen örtlich abzuwägen, ob deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ oder zutreffender im Bilanzbereich „Sonderposten“ unter einem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen aus Zuweisungen“ auszuweisen ist. Sie soll dabei berücksichtigen, dass in der gemeindlichen Bilanz neue Posten angesetzt werden dürfen, wenn der Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten zutreffend erfasst wird.

Die Gemeinde muss dabei unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit für den Ansatz in ihrer Bilanz klären, ob die bilanziellen Informationen über die Stärkung der Investitionstätigkeit durch Zuwendungen höher zu gewichten sind als die Information über mögliche Rückzahlungsverpflichtungen wegen noch ausstehender Verwendung der erhaltenen Zuwendungsmittel.

Ein wichtiges Argument für den Ansatz erhaltener und noch nicht verwendeter Zuwendungen als Anzahlungen im Bilanzbereich „Sonderposten“ ist dabei, dass solche Zuwendungsmittel bei Bedarf mehrjährig angesammelt werden können, um ein größeres Projekt finanzieren zu können. Ein Zuwendungsgeber verzichtet dadurch nicht auf die von ihm festgelegte Zwecksetzung, er überlässt aber der Gemeinde die eigenverantwortliche Entscheidung über

den Zeitpunkt des Einsatzes der Zuwendungsmittel. Der Zuwendungsgeber signalisiert dadurch der Gemeinde, dass ohne ein besonderes Ereignis eine Rückzahlungsforderung nicht von ihm zu erwarten ist.

Eine Entscheidung der Gemeinde, bestimmte erhaltene und noch nicht verwendete Zuwendungen nicht im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“, sondern im Bilanzbereich „Sonderposten“ anzusetzen muss örtlich sachgerecht und ausreichend begründet werden. Die örtliche Abwägung sowie die getroffene Entscheidung sind entsprechend nachvollziehbar zu dokumentieren. Eine einmal getroffene Entscheidung hat dabei keine Bindungswirkung für künftige erhaltene Zuwendungen. Es ist vielmehr zu jedem Abschluss unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten neu und bezogen auf die einzelnen im Haushaltsjahr erhaltenen Zuwendungen abzuwägen, in welchem Bilanzbereich noch nicht verwendete Zuwendungsmittel als erhaltene Anzahlungen anzusetzen sind.

#### **5.1.4.8 Leasing und erhaltene Zuwendungen**

Bei der Bilanzierung von investiven Zuwendungen für Leasinggeschäfte der Gemeinde ergeben sich die bilanziellen Zuordnungserfordernisse regelmäßig nur unter Berücksichtigung der einzelnen Verträge, die von der Gemeinde mit Leasinggebern abgeschlossen wurden. Bei Zuwendungen muss von der Gemeinde nicht nur geklärt worden sein, ob der Zuwendungsgeber die Investitionskosten mittragen will, sondern auch, in welcher Form die Gemeinde die Zuwendung in ihr Leasinggeschäft einbeziehen darf. Die Gemeinde muss daher prüfen, ob die Investitionskosten in den Leasingraten gesondert abgegrenzt worden sind oder abgegrenzt werden können.

Im Rahmen der Übernahme eines Leasinggegenstandes vom Leasinggeber wird die Gemeinde i. d. R. nicht der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögensgegenstandes. Sie darf diesen Gegenstand nicht aktivieren, zumal auch für die Gemeinde keine Anschaffungskosten entstanden sind. Eine investive Zuwendung kann daher von der Gemeinde auch nicht passiert werden, wenn die Investitionskosten in den Leasingraten nicht abgegrenzt werden können. Die Gemeinde muss dann mit dem Zuwendungsgeber klären, ob sie gleichwohl die gewährte Zuwendung im Sinne der Aufgabenerfüllung und mithilfe des Leasinggegenstandes nutzen darf.

Bei einer eingeräumten Verwendung der „investiven“ Zuwendung durch den Zuwendungsgeber in diesem Sinne zielt dann der Zweck der erhaltenen Zuwendung auf die Unterstützung der Aufgabenerledigung der Gemeinde im Nutzungszeitraum des Leasinggegenstandes und somit auf die Unterstützung der gemeindlichen (laufende) Geschäftstätigkeit. Dieser Sachstand bedingt nicht, dass dadurch für die Gemeinde ein auf ein bestimmtes Haushaltsjahr bezogener Betriebskostenzuschuss entsteht. Die investive Zuwendung wird lediglich für die Bilanzierung „fiktiv“ so eingeordnet und muss wegen des Nutzungszeitraumes des „geförderten“ Leasinggegenstandes von der Gemeinde über die Nutzungszeit periodengerecht abgegrenzt werden.

Die gewährte Zuwendung stellt zwar noch einen einmaligen Vorgang für die Gemeinde dar. Sie erfordert jedoch die gleiche periodenbezogene Behandlung wie bei der originären Verwendung einer investiven Zuwendung und der periodengerechten Abgrenzung über die Bilanzierung eines Sonderpostens für den betreffenden Vermögensgegenstand. Bei den Leasinggeschäften der Gemeinde bedarf es daher des Korrekturpostens „Passive Rechnungsabgrenzung“ und nicht der Passivierung eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz. Die Gemeinde hat dann die Auflösung dieser passiven Rechnungsabgrenzung über die Nutzungszeit planmäßig vorzunehmen.



## **5.2 Zu Satz 2 (Auflösung von Sonderposten):**

### **5.2.1 Allgemeine Zusammenhänge**

#### **5.2.1.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht vor, dass eine Auflösung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist. Diese Regelung steht im Zusammenhang mit abnutzbaren Vermögensgegenständen. Sie bedeutet jedoch nicht, dass eine Auflösung von Sonderposten nur planmäßig (teilweise) vorzunehmen ist. Die Auflösung kann auch im Zusammenhang mit einer erheblichen Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorzunehmen sein (außerplanmäßige Abschreibung) ganz oder anteilig vorzunehmen sein.

Ggf. ist die Auflösung des gemeindlichen Sonderpostens sogar in einem Schritt vorzunehmen, wenn z. B. der mit dem Sonderposten in Verbindung stehende Vermögensgegenstand nicht mehr vorhanden ist (durch Abgang). Die Auflösung eines Sonderpostens ist zudem nicht davon abhängig, wie viele Zuwendungsgeber an der Finanzierung des mit dem Sonderposten verbundenen gemeindlichen Vermögensgegenstandes beteiligt waren. Sie ist auch nicht vom Zeitpunkt seiner Bildung oder Aufstockung abhängig.

Jeder Sonderposten hat für den betreffenden Vermögensgegenstand aufzuzeigen, dass und in welchem Umfang der jeweilige Vermögensgegenstand mit Finanzhilfen Dritter finanziert wurde, sodass durch die wirtschaftlich auf mehrere Jahre zu verteilende Auflösung des Sonderpostens aufgezeigt wird, dass die den gemeindlichen Vermögensgegenstand nutzende Generation nicht in vollem Umfang die durch die Nutzung entstehenden Abschreibungen tragen muss. Dieses ist Ausfluss des von der Gemeinde anzuwendenden Ressourcenverbrauchskonzepts.

Die Gewährleistung der zutreffenden haushaltsmäßigen Auswirkungen durch Abschreibungen des gemeindlichen Vermögensgegenstandes und die Auflösung des zugeordneten Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz erfordert eine unmittelbare Zusammengehörigkeit von Vermögensgegenstand und dem ihm zugeordneten Sonderposten. Sie erfordern auch, dass jeder gemeindliche Sonderposten für sich betrachtet eine Gesamtheit - vergleichbar dem gemeindlichen Vermögensgegenstand - bildet. Daher kann im Rahmen seiner späteren Auflösung auch seine Minderung nicht in Abhängigkeit von seiner Bildung durch die Gemeinde bzw. den danach vorgenommenen Zuführungen und Erhöhungen erfolgen.

#### **5.2.1.2 Die Zurechnung zum Anlagevermögen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, die Auflösung der Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen, beinhaltet, dass der betreffende Vermögensgegenstand zum gemeindlichen Anlagevermögen gehören muss, auch wenn dieses nicht ausdrücklich in der haushaltsrechtlichen Vorschrift benannt wird. Der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes stellt dabei sich allein genommen kein Kriterium dafür dar.

Zum Bereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz zählen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Für die Gemeinde ist deshalb bedeutend, ob der einzelne Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt (gewidmet) worden ist. Die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde ist deshalb für die bilanzielle Zuordnung maßgebend.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Dem Anlagevermögen können daher nur die Vermögensgegenstände zugeordnet werden, die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne ihrer Zweckbestimmung bestimmt sind und bei denen die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer ist. Beim Begriff „Dauer“ ist jedoch nicht allein auf die zeitliche Zuordnung abzustellen. Gleichwohl kann die tatsächliche Dauer, d. h. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde, für die bilanzielle Zuordnung aber Anhaltspunkte liefern. So könnte ein Vermögensgegenstand auch im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn er sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet.

Von der Gemeinde ist daher jeweils stichtagsbezogen zu beurteilen, ob die Kriterien erfüllt sind bzw. vorliegen, wobei auch Umstände vor und nach dem Abschlussstichtag zu berücksichtigen sind. Nach dem Abschlussstichtag liegende Umstände sind nur relevant, wenn sie werterhellend im Sinne der Vorschrift des § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW sind. Eine erst nach dem Abschlussstichtag eingetretene Zweckänderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist deshalb ohne Auswirkungen auf den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz.

**5.2.1.3 Abschreibungen und planmäßige Auflösung**

Die Gemeinde hat bei den im Haushaltsjahr entstandenen Abschreibungen sowie der Auflösung von Sonderposten eine zutreffende Zuordnung zu den für die Ergebnisrechnung vorgesehenen Haushaltspositionen vorzunehmen, um ihrer Nachweispflicht im Jahresabschluss nachzukommen (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW). Der Zusammenhang wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 770).

<b>ABSCHREIBUNGEN UND SONDERPOSTEN</b>		
<b>BILANZ</b>		
<b>Aktiva</b>	<b>Passiva</b>	<b>Hinweise</b>
Anlagevermögen <i>(Gliederung nach § 41 Absatz 3 Nr. 1 GemHVO NRW)</i>	... Sonderposten <i>(Gliederung nach § 41 Absatz 4 Nr. 2 GemHVO NRW)</i>	Bildung der Sonderposten im Zusammenhang mit der Aktivierung gemeindlicher Vermögensgegenstände
▼	▼	Bei planmäßigen und/oder außerplanmäßigen Abschreibungen erfolgt eine entsprechende Auflösung der angesetzten Sonderposten.
<b>ERGEBNISRECHNUNG</b>		
<b>Aufwendungen</b>	<b>Erträge</b>	
... ... Bilanzielle Abschreibungen ... ...	Zuwendungen (auch Auflösung aus gleichen Sonderposten) ... Öffentlich-rechtliche Beiträge (auch Auflösung aus gleichen Sonderposten) ... Sonstige ordentliche Erträge (auch Auflösung aus sonstigen Sonderposten) ...	Die Zuordnung der Erträge aus der Auflösung von Sonderposten ist in der Ergebnisrechnung nach den speziellen in der Bilanz angesetzten Sonderposten vorzunehmen oder bei einer Veräußerung ggf. auch nachrichtlich anzugeben.

*Abbildung 770 „Abschreibungen und Sonderposten“*

Die Gemeinde hat bei der Zuordnung den Zusammenhang zwischen den Aufwendungen aus Abschreibungen und den Erträgen aus der Auflösung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten für Zuwendungen oder Beiträge zu beachten. Diese Sachlage erfordert ggf. zum Abschlussstichtag eine Überprüfung. Durch die Überprüfung des Zusammenspiels soll sichergestellt und dokumentiert werden, dass die Auflösung der Sonderposten von der Gemeinde im Gleichklang mit den planmäßigen Abschreibungen bei den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenständen vorgenommen worden ist.

#### **5.2.1.4 Zweckbindungsfrist und Auflösung**

Die Gewährung von Finanzleistungen durch Dritte, die i. d. R. eine Zweckbindungsfrist für die Gemeinde beinhaltet, stellt keine Vorgabe für die Festlegung einer Nutzungsdauer für diese Vermögensgegenstände dar. Die vom Zuwendungsgeber für zuwendungsfinanzierte Vermögensgegenstände bestimmte Frist soll aus seiner Sicht eine angemessene Zeit der Nutzung für den vorgesehenen Zweck des von ihm mitfinanzierten Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde sicherstellen.

Der gemeindliche Vermögensgegenstand bleibt auch nach Ablauf der Zweckbindungsfrist von seinem Charakter her fremdfinanziert. Mit den Sonderposten wird daher nicht die Zweckbindung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bzw. der finanztechnische Ablauf der Zuwendungsgewährung bei der Gemeinde bilanziert, sondern nur die erhaltene investive Zuwendung als Fremdfinanzierung gezeigt.

Die Auflösung der zu bildenden und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sonderposten ergibt sich nicht unmittelbar aus der Gewährung einer Zuwendung an die Gemeinde, denn sonst müssten auch nicht abnutzbare Vermögensgegenstände der Gemeinde ebenfalls abgeschrieben werden, z. B. Grundstücke. Sie entsteht aus der Nutzung der Vermögensgegenstände für die Aufgabenerfüllung über den dafür festgelegten Zeitraum.

### **5.2.2 Die Bemessung der Auflösung von Sonderposten**

#### **5.2.2.1 Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen**

Die Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Die Sonderposten sind deshalb bis zum Ende des Abschreibungszeitraumes des betreffenden Vermögensgegenstandes in der Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde darf diese zeitliche Vorgabe für den Bilanzansatz nicht nach einem anderen Zeitraum, z. B. aus einer Kreditaufnahme oder aus der festgesetzten Zweckbindungsfrist, festsetzen.

Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten sind in der gleichen Art und Weise planmäßig (im gleichen Verhältnis) aufzulösen wie Abschreibungen, die entsprechend der Nutzung des mit dem Sonderposten „verbundenen“ Vermögensgegenstandes vorgenommen werden. Dieses führt haushaltsmäßig dazu, dass den jährlichen Belastungen durch die Aufwendungen aus bilanziellen Abschreibungen die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten gegenüberstehen.

#### **5.2.2.2 Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen**

Eine Gemeinde, die Zuwendungen für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände, z. B. Grundstücke oder andere Vermögensgegenstände, erhalten hat, muss in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der tatsächlich erfolgten

Finanzierung die notwendigen Sonderposten ansetzen. Weil bei derartigen Vermögensgegenständen keine Abnutzung erfolgt und daher keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen sind, ist grundsätzlich auch der Wertansatz des betreffenden Sonderpostens im Zeitablauf nicht anzupassen.

Die in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten für nicht abnutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände bleiben daher unverändert, solange die Gemeinde die betreffenden Vermögensgegenstände bilanziert. Nur zu den Abschlussstichtagen, zu denen eine außerplanmäßige Abschreibung oder ggf. eine Zuschreibung bei den mit einem Sonderposten „verbundenen“ Vermögensgegenständen vorzunehmen ist, müssen diese Sonderposten entsprechend angepasst werden. Erst wenn ein nicht abnutzbarer Vermögensgegenstand veräußert wird, ist auch der mit dem Vermögensgegenstand „verbundene“ Sonderposten nicht mehr zu bilanzieren.

#### **5.2.2.3 Bei einer Wertminderung eines Vermögensgegenstandes**

Die Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten ist bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen regelmäßig entsprechend der Abnutzung bzw. den Abschreibungen des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen, z. B. Grundstücke oder andere Vermögensgegenstände, bleiben die in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der tatsächlich erfolgten Finanzierung angesetzten Sonderposten unverändert, solange die Gemeinde ihre betreffenden Vermögensgegenstände bilanziert.

Zum Stichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses können jedoch Umstände bekannt sind, die eine Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens begründen, sodass deswegen die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geboten sein kann. Bei der Vornahme einer solchen Abschreibung zum Abschlussstichtag ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten entsprechend anzupassen.

Bei der Auflösung von Sonderposten, die gemeindlichen Finanzanlagen zugeordnet sind, hat die Gemeinde ist zu beachten, dass die aus der Wertminderung entstehenden Erträge gleichermaßen wie die entstandenen Aufwendungen unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital zu verrechnen sind. Sie darf daher solche Erträge nicht in ihre Ergebnisrechnung einbeziehen, sondern hat diese Erträge nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **5.2.2.4 Bei einer Veräußerung (Abgang) des Vermögensgegenstandes**

Die Gemeinde hat bei der Veräußerung eines bezuschussten gemeindlichen Vermögensgegenstandes auch den mit diesem Vermögensgegenstand „verbundenen“ Sonderposten aus ihrer Bilanz abzusetzen bzw. nicht mehr zu bilanzieren. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass im Ergebnis die Auflösung des Sonderpostens regelmäßig ertragswirksam erfolgte, sodass auch bei der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes der restliche Bestand des Sonderpostens in gleicher Art und Weise aufzulösen ist.

In den Fällen der Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist jedoch grundsätzlich keine ergebniswirksame Auflösung des betreffenden Sonderpostens über die Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres vorzunehmen. Vielmehr sind die aus der Auflösung von Sonderposten entstehenden gemeindlichen Erträge wie die aus der Veräußerung (Abgang) des gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstandenen Erträge und Aufwendungen der Gemeinde unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Sie darf solche Erträge nicht in ihre Ergebnisrechnung einbeziehen, sondern hat diese Erträge darin nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

Bei in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenständen, die einer planmäßigen Abschreibung unterliegen, ist entsprechend zu verfahren (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Bei einem Verzicht auf die Fortführung des Festwertes mit einer weiteren Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände ist der mit dem Festwert angesetzte Sonderposten in gleicher Art und Weise wie der Festwert auf die dann einzeln zu bilanzierenden Vermögensgegenstände aufzuteilen.

#### **5.2.2.5 Wegen der Rückzahlung nicht rückzahlbarer Zuwendungen**

Bei einer nicht entsprechend den festgelegten Vorgaben verwendeten nicht rückzahlbaren Zuwendung oder bei einer vorzeitigen Beendigung der zweckentsprechenden Nutzung eines mit einer investiven Zuwendung finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann für die Gemeinde eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber entstehen. In den Fällen der Rückzahlung einer nicht rückzahlbaren investiven Zuwendung ist von der Gemeinde der wegen dieser Zuwendung bilanzierte Sonderposten entsprechend zu reduzieren.

Der Auflösungsbetrag muss daher entsprechend dem Rückzahlungsbetrag unter Berücksichtigung der vom Zuwendungsgeber festgelegten Bedingungen und unter Einbeziehung des Anteils des Sonderpostens an den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes bestimmt werden. Mit dem Einsetzen der Rückzahlungspflicht besteht eine Verbindlichkeit der Gemeinde gegenüber dem Zuwendungsgeber, sodass der ermittelte Auflösungsbetrag in der gemeindlichen Bilanz vom Posten „Sonderposten für Zuwendungen“ zum Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ umzuschichten ist.

Die Gemeinde hat dann zum Zahlungszeitpunkt den Rückzahlungsbetrag in der Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde als „Sonstige Investitionsauszahlung“ zu erfassen. Dieser Geschäftsvorfall der Gemeinde ist jedoch i. d. R. nicht gleichzeitig ergebniswirksam und daher nicht in der gemeindlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen. Er kann die gemeindliche Ergebnisrechnung betreffen, wenn der Rückzahlungsbetrag der Gemeinde größer ist als der Auflösungsbetrag des Sonderpostens. In diesem Fall entstehen in Höhe des Differenzbetrages zusätzlich Aufwendungen für die Gemeinde, die in der Ergebnisrechnung nachzuweisen sind.

#### **5.2.3 Die Aufstockung bei Wertaufholung eines Vermögensgegenstandes**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes entfallen ist und der Wegfall festgestellt wurde, eine Wertaufholung vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 8 Satz 1 GemHVO NRW). Diese Wertveränderung von in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen wird als Zuschreibung bezeichnet. Eine Zuschreibung stellt eine wertmäßige Erhöhung bei einem Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens dar, beseitigt seine entstandene Unterbewertung und stellt eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wieder her.

Bei der Vornahme einer Zuschreibung als Wertaufholung (Ertrag) zum Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses ist auch der mit dem zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstand verbundene Sonderposten (Aufwand) von der Gemeinde entsprechend anzupassen. Bei der Aufstockung von Sonderposten aufgrund einer Wertaufholung bei einer gemeindlichen Finanzanlage ist von der Gemeinde zu beachten, sodass daraus eine Umschichtung aus der Allgemeinen Rücklage entsteht, weil zuvor die aus der Wertminderung einer Finanzanlage entstandenen gemeindlichen Erträge unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind.

### **5.3 Zu Satz 3 (Weiterleitung der Zuwendung und Sonderposten):**

Die Gemeinde erhält vielfach investive Zuwendungen, die von ihr jedoch nicht immer für die eigene Vermögensbildung genutzt, sondern in zulässigerweise Weise zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben an Dritte weitergeleitet werden (vgl. § 43 Absatz 2 GemHVO NRW). Für solche Fälle enthält die haushaltsrechtliche Vorschrift die ausdrückliche Vorgabe, dass bei erhaltenen Zuwendungen für Investitionen, die an Dritte weitergeleitet werden, ein Sonderposten nur gebildet werden darf, wenn die Gemeinde bei den geförderten Vermögensgegenständen der wirtschaftliche Eigentümer ist und diese Gegenstände zu aktivieren hat.

Entsprechend darf die Gemeinde auch nur dann in gleicher Art und Weise und entsprechend dem Zeitablauf einen Sonderposten ergebniswirksam auflösen. Die Gemeinde darf bei einer erhaltenen investiven Zuwendung dann keinen Sonderposten in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn aufgrund der Zuwendungsgewährung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ein Rechnungsabgrenzungsposten oder ein immaterieller Vermögensgegenstand anzusetzen ist.

Diese Bilanzierung zeigt auf, dass die Gemeinde nicht der wirtschaftliche Eigentümer des von Zuwendungsempfänger angeschafften Vermögensgegenstandes ist. Die Bilanzierung eines Sonderpostens auf der Passivseite der Bilanz durch die Gemeinde aufgrund einer erhaltenen Zuwendung ist deshalb im Einzelfall von der Ausgestaltung des Zuwendungsbescheides oder der abgeschlossenen Vereinbarung abhängig.

## **6. Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):**

### **6.01 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist nach dem Kommunalabgabengesetz NRW berechtigt, Steuern, Gebühren und Beiträge von den jeweils Pflichtigen zu erheben (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 KAG NRW). Sie hat z. B. Benutzungsgebühren zu erheben, wenn eine Einrichtung oder Anlage überwiegend dem Vorteil einzelner Personen oder Personengruppen dient (vgl. § 6 Absatz 1 Satz 1 KAG). Die Gebühren sind dabei nach der Inanspruchnahme der Einrichtung oder Anlage in Form eines Wirklichkeitsmaßstabs zu bemessen (vgl. § 6 Absatz 3 Satz 1 KAG NRW).

Das veranschlagte Gebührenaufkommen soll außerdem die voraussichtlichen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten der Einrichtung oder Anlage nicht übersteigen, sondern i. d. R. decken. Der Gebührenrechnung dafür kann ein Kalkulationszeitraum von höchstens drei Jahren zugrunde gelegt werden. Die gemeindliche Gebührenkalkulation ist damit eine Kalkulation vor dem von der Gemeinde festzulegenden Erhebungszeitraum. Dabei sind z. B. das Kostendeckungsprinzip und das Kostenüberschreitungsverbot sowie ein zutreffender Periodenbezug zu beachten.

Für die Feststellung einer Kostenüberdeckung oder Kostenunterdeckung müssen nach der Kalkulationsperiode von der Gemeinde mit einer Abrechnung die zuvor kalkulierten Kosten durch einen Vergleich der „Soll-Werte“ mit den „Ist-Werten“ überprüft werden. In dem Vergleich ergeben sich die Überdeckungen oder Unterdeckungen durch die kalkulationsbedingte Differenz zwischen dem geplanten und dem tatsächlichen Gebührenaufkommen und nicht im Rahmen einer zahlungsorientierten Betrachtung, z. B. aus einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Im Rahmen der gemeindlichen Gebührenkalkulation entstehende Überdeckungen oder Unterdeckungen, die haushaltsmäßig relevant sind, müssen gleichzeitig Erträge oder Aufwendungen in der jeweiligen produktorientierten Teilergebnisrechnung sein. Sie entfalten dann haushaltsmäßige Wirkungen, sodass die entstandenen positiven Differenzen eine Bedeutung für die gemeindliche Bilanzierung erlangen. Das haushaltsmäßige Ergebnis in einer gemeindlichen Teilergebnisrechnung für einen Aufgabenbereich mit Gebührenkalkulation stellt dabei entweder einen Überschuss oder einen Fehlbetrag dar, soweit tatsächlich kein Ausgleich besteht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Ein haushaltmäßiger Überschuss als Überdeckung oder ein Fehlbetrag als Unterdeckung kann entstehen, wenn sich im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft herausstellt, dass z. B. die Inanspruchnahme der gemeindlichen Einrichtung höher oder niedriger als geplant erfolgte. Es setzt voraus, dass durch die Gemeinde eine vorherige Kalkulation und eine Abrechnung erfolgt ist. Das haushaltswirtschaftliche Ergebnis muss nicht mit dem Ergebnis der Gebührenkalkulation identisch sein. In die gemeindliche Gebührenkalkulation sind z. B. - anders als im gemeindlichen Haushalt - kalkulatorische Kosten einzubeziehen, weil die Gebührenkalkulation auf Kostenbasis vorzunehmen ist.

Ein Überschuss oder ein Fehlbetrag in einer solchen „gebührenmäßigen“ Teilergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss wird deshalb als „Haushaltmäßige Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation“ oder als „Haushaltmäßige Unterdeckung ...“ bezeichnet. Der Überschuss oder der Fehlbetrag muss von der Gemeinde in der nächsten betreffenden Gebührenkalkulation berücksichtigt werden, denn er unterliegt den Bestimmungen über den Ausgleich der Kostenüberdeckung oder Kostenunterdeckung (vgl. § 6 Absatz 2 Satz 3 KAG NRW). Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich über die Vornahme des Ausgleichs zu entscheiden.

**6.02 Die Abbildung der Gebührenkalkulation**

Bei der Abbildung der Gebührenkalkulation in den betroffenen Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass im NKF in allen Produktbereichen des gemeindlichen Haushalts die Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten festzulegen sind. Ferner können nur die tatsächlichen Zinsaufwendungen produktbereichsbezogen ausgewiesen werden. Nur diese aufwendungsgleichen Kosten dürfen im gemeindlichen Haushaltsplan abgebildet werden.

Im NKF können in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans die Belastungen der Gebührenzahler durch die Abbildung von kalkulatorischen Kosten der jeweiligen kostenrechnenden Einrichtung dargestellt werden (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann dazu jeweils die Differenz zwischen kalkulatorischen Kosten der gebührenrechnenden Einheit und den haushaltmäßigen Aufwendungen der Gemeinde zusätzlich bzw. nachrichtlich dadurch aufzeigen.

In der Praxis der Gebührenhaushalte bzw. der Gebührenkalkulation können die Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder von Wiederbeschaffungszeitwerten zu ermittelt werden. Außerdem sind die kalkulatorischen Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital abzüglich Zuwendungen und Beiträge zu berechnen. Die Einbeziehung kalkulatorischer Kosten in den gemeindlichen Haushalt erfordert eine klare Abgrenzung zur Gebührenberechnung. Andernfalls könnte die Klarheit und Übersichtlichkeit des gemeindlichen Haushaltsplans beeinträchtigt werden. Mit einer ergänzenden Abbildung in Form einer Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation können die wirtschaftlichen Belastungen der Gebührenzahler insgesamt dargestellt werden (vgl. Abbildung 771).

<b>Die Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr  TEUR	Vor- jahr  TEUR	<b>Haushalts- jahr</b> ... TEUR	Planung Hj + 1  TEUR	Planung Hj + 2  TEUR	Planung Hj + 3  TEUR
<b>Erträge .....</b>						
<b>Aufwendungen .....</b>						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

<b>Die Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>						
<b>Teilergebnisplan</b> ....	Vor- vor- jahr  TEUR	Vor- jahr  TEUR	<b>Haushalts- jahr</b> ... TEUR	Planung Hj + 1  TEUR	Planung Hj + 2  TEUR	Planung Hj + 3  TEUR
<b>Ergebnis</b>						
<b>Nachrichtlich: Überleitung des Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation</b>						
Differenz zwischen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung (-)						
Differenz zwischen kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen (-)						
Sonstige Abweichungen zwischen Gebührenkalkulation und Ergebnis (+/-)						
<b>Saldo</b> (der Gebührenkalkulation)						

*Abbildung 771 „Die Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“*

Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, ob sie dafür den betreffenden Teilplan bzw. Teilergebnisplan ihres Haushaltsplans entsprechend erweitern oder eine ergänzende textliche Darstellung vornehmen. In den Fällen, in denen zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung für die „Gebührenhaushalte“ eigenständige produktorientierte Teilpläne aufgestellt und unter Beachtung der betroffenen Produktbereiche in den Haushaltsplan integriert werden, müssen dann auch im Jahresabschluss entsprechende Teilrechnungen vorgenommen werden (vgl. § 40 GemHVO NRW).

### **6.03 Der Begriff „Kostenrechnende Einrichtung“**

Die Pflicht zur Bilanzierung von Kostenüberdeckungen entsteht im unmittelbaren Zusammenhang mit kostenrechnenden Einrichtungen der Gemeinde. Als solche Einrichtungen werden im Zusammenhang mit der Vorschrift gemeindliche Organisationseinheiten angesehen, die i. d. R. und überwiegend und im Zusammenhang mit dem Abgaberecht durch Gebühren finanziert werden. Das Kriterium „überwiegend“ gilt dabei als erfüllt, wenn die Einrichtung weniger als die Hälfte des Gesamtbedarfs an Allgemeinen Deckungsmitteln erhält. Die Gebühren stellen dabei eine Gegenleistung eines Dritten für die von der Gemeinde vorgenommene Dienstleistung dar.

Ob eine kostenrechnende Einrichtung besteht, hängt daher nicht vom wirtschaftlichen Handeln der Einrichtung bzw. der Gemeinde ab. Vielmehr bestehen kostenrechnende Einrichtungen für die Durchführung gemeindlicher Aufgaben i. d. R. oft dort, wobei die gemeindliche Dienstleistung einem abgrenzbaren Adressatenkreis zugutekommen soll. Die von der Gemeinde zu erhebenden Gebühren in diesen Bereichen sollen daher auch grundsätzlich so bemessen werden, dass die Nutznießer auch vollständig die Kosten dafür tragen. Ein abgrenzbarer Adressatenkreis bedeutet gleichwohl nicht automatisch, dass eine gemeindliche Einrichtung besteht und in den Teilrechnungen ausgewiesene Überschüsse als „Kostenüberdeckung“ bilanziert werden dürfen.



#### **6.04 Die sachbezogene Abgrenzung**

Unter dem Bilanzposten „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ sind bei einer engen Auslegung nur die haushaltsmäßigen Überdeckungen aus einzelnen gemeindlichen Aufgabenbereichen anzusetzen, die aufgrund einer Gebührenkalkulation nach dem Kommunalabgabengesetz entstanden und entsprechend dieser rechtlichen Grundlage gegenüber den Gebührenzahlern wieder auszugleichen sind. Es bedarf jedoch einer erweiterten Auslegung, weil auch in anderen fachlichen Aufgabenbereichen der Gemeindeverwaltung besondere allgemeine bzw. gebührenähnliche Ausgleichsverpflichtungen gegenüber den zuvor Herangezogenen bestehen können.

Aus wirtschaftlicher Sicht könnte dafür eine Rückstellung in Betracht kommen, denn die Gebührenzahler können als Gläubiger im Sinne einer Außenverpflichtung anzusehen. Einerseits steht dagegen, dass aufgrund einer im Rahmen der erhobenen Gebührenzahlungen entstandenen Überdeckung keine unmittelbare Erstattungsverpflichtung in Form einer Finanzleistung gegenüber den Abgabepflichtigen besteht. Die Ausgleichsverpflichtung führt daher nicht zu einer Außenverpflichtung der Gemeinde. Wegen der nicht vorhandenen Zahlungsverpflichtung an die Abgabepflichtigen kann daher auch keine sachliche Zuordnung zum Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ erfolgen.

Die gesetzliche Ausgleichsverpflichtung, die auf die Kostenkalkulation der Gemeinde ausgerichtet ist, kann auch als eine Korrekturpflicht des durch den „Überschuss“ entstandenen Eigenkapitals verstanden werden. Aufgrund dessen würde einerseits eine Innenverpflichtung für die Gemeinde bestehen. Andererseits wäre wegen der Korrekturverpflichtung eine Separierung des entstandenen „Überschusses“ bzw. der Kostenüberdeckung in bilanzieller Hinsicht vorzunehmen. Wegen der bestehenden Zweckbindung „Ausgleich“ wäre in der gemeindlichen Bilanz ein Ansatz unter dem Bilanzposten „Sonderrücklage“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“ notwendig.

In der sachbezogenen Abgrenzung sind aber auch die Interessen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von erheblichem Gewicht. Die Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung durch die Gemeinde muss daher haushaltsmäßig aufgezeigt und abgewickelt werden, um die notwendige Offenlegung und eine unmittelbare Nachvollziehbarkeit durch die Abgabepflichtigen zu erreichen. Dabei muss auch das Recht der Abgabepflichtigen zur Erhebung von Einwendung bei der Haushaltsplanung berücksichtigt werden (vgl. § 80 Absatz 3 GO NRW). Dieser Zusammenhang kann eine ordnungsgemäße Abwicklung einer entstandenen Kostenüberdeckung gewährleisten. Die Erfüllung als „Innenverpflichtung“ würde die Nachvollziehbarkeit einschränken, auch wenn dazu gesonderte Erläuterungen gegeben werden.

Unter Bewertung der Ziele und Zwecke sowie der haushaltsmäßigen Wirkungen und Erfordernisse ist die sachliche Zuordnung der entstandenen Kostenüberdeckungen aus der Gebührenkalkulation in den Bilanzbereich „Sonderposten“ als sachlich vertretbar zu bewerten, auch wenn die Verpflichtung der Gemeinde zum Ausgleich eines am Ende des Kalkulationszeitraumes entstandenen Überschusses einer „Rückgabeverpflichtung“ gleichkommt. Die Ausgleichspflicht der Gemeinde ist aber auf eine Verrechnung ausgerichtet worden, die einer Gebührenkalkulation innerhalb von vier Jahren vorzunehmen ist. Eine entsprechende Erstattung der von den Abgabepflichtigen erhaltenen Finanzleistungen bzw. eine anteilige Rückzahlung sind nicht vorgesehen.

Für eine entstandene Kostenüberdeckung ist ein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz unter einem gesonderten Bilanzposten im Bilanzbereich „Sonderposten“ vorgesehen. Diese Zuordnung stellt keine unvermeidbare Abweichung von dem Gedanken der Abbildung von gemeindlichen Verpflichtungen dar, denn dem vorgesehenen Sonderposten kommt in der gemeindlichen Bilanz auch Fremdkapitalcharakter zu, ohne dass allein dadurch eine Rückzahlungspflicht für die Gemeinde entsteht. Die gesonderte Erfassung stellt dabei auch keine „Verrechnungspflichten“ der Gemeinde im steuerrechtlichen Sinne dar.

Der Ausweis eines „Sonderpostens für den Gebührenaussgleich“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz soll die Einhaltung der Ausgleichsverpflichtung durch die Gemeinde gewährleisten und transparent machen. Auf die Form der Erfüllung der Verpflichtung bzw. des Austausches zwischen der Gemeinde und dem betroffenen Dritten

kommt es nicht an, z. B. Aufrechnung, Verrechnung oder Erstattung. Für die Bilanzierung bietet sich deshalb ggf. eine unmittelbare Untergliederung des Bilanzpostens oder „Davon-Vermerke“ an.

Diese Differenzierung ist von der örtlichen Bedeutung des jeweils betroffenen Aufgabenbereiches abhängig. Es ist aber grundsätzlich ausreichend, differenzierte Angaben zur Zusammensetzung dieses Sonderpostens im Anhang im Jahresabschluss zu machen. Dazu gehört z. B. dass in den Fällen, in denen der Wertansatz aus mehreren Überdeckungen gebildet wurde, der Anhang die damit zusammenhängenden Einzelangaben aus den Gebührenkalkulationen enthalten soll.

## **6.1 Zu Satz 1 (Überdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation):**

### **6.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde ist nach der Vorschrift des § 6 Absatz 3 KAG NRW verpflichtet, eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes bestehende Kostenüberdeckung innerhalb der nächsten vier Jahre wieder auszugleichen. Diese Vorgabe bedeutet, dass die Gemeinde den erzielten Überschuss haushaltsmäßig nicht frei verwenden darf, sondern sie den erzielten Überschuss den Gebührenzahlern wieder zugutekommen lassen bzw. im nächsten Kalkulationszeitraum anrechnen muss. Diese Verpflichtung der Gemeinde muss auch bilanziell transparent gemacht werden.

Die Gemeinde soll für eine Ausgleichsverpflichtung aufgrund einer entstandenen Kostenüberdeckung keine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz ansetzen, um im Sinne des Abgabenrechts eine geeignete Handlungsweise zu erreichen. Für diese Entscheidung spricht, dass eine bilanzierte Rückstellung nur dann ergebniswirksam aufgelöst werden darf, wenn der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen ist. Für eine entstandene „Rückgabeverpflichtung“ bzw. Aufrechnungsverpflichtung aus der gemeindlichen Gebührenkalkulation ist nur die Erfüllung und kein Wegfall der Verpflichtung vorgesehen. Der Ansatz einer Rückstellung für die Ausgleichsverpflichtung in der gleichen Bilanz kann daher nicht in Betracht kommen.

Für eine entstandene Kostenüberdeckung ist ein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz unter einem gesonderten Bilanzposten im Bilanzbereich „Sonderposten“ vorgesehen. Diese Zuordnung stellt keine unvertretbare Abweichung von dem Gedanken der Abbildung von gemeindlichen Verpflichtungen dar, denn dem vorgesehenen Sonderposten kommt in der gemeindlichen Bilanz auch Fremdkapitalcharakter zu, ohne dass allein dadurch eine Rückzahlungspflicht für die Gemeinde entsteht. Außerdem besteht für die Gemeinde keine Außenverpflichtung, die eine Rückstellungsbildung ermöglichen würde, sondern die „Innenverpflichtung“ die „erhöhte Heranziehung“ der Abgabepflichtigen „rückgängig“ zu machen

Die gesonderte Erfassung stellt dabei auch keine „Verrechnungspflichten“ der Gemeinde im steuerrechtlichen Sinne dar. Der Ausweis eines „Sonderpostens für den Gebührenaussgleich“ auf der Passivseite der Bilanz soll die Einhaltung der gemeindlichen Verpflichtung transparent machen. Entsprechend den gemeindlichen Gegebenheiten ist dieser Posten anzupassen, bei der eine Erhöhung aufwandswirksam und eine Auflösung ertragswirksam vorzunehmen ist. Diese Sachlage verbietet es der Gemeinde, die notwendigen Anpassungen im Rahmen des Jahresabschlusses über den Weg über das gemeindliche Eigenkapital vorzunehmen.

### **6.1.2 Teilergebnisrechnung und Gebührenkalkulation**

Die Gemeinde muss im Rahmen der gemeindlichen Buchführung bei einem gemeindlichen Aufgabenbereich mit Gebührenkalkulation, für den in der Teilergebnisrechnung des produktorientierten Teilplans ein positives Ergebnis (Saldo größer als Null) ausgewiesen wird, sicherstellen, dass dieser „Überschuss“ wieder zweckentsprechend dem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Aufgabenbereich zur Verfügung steht. Dabei ist einerseits zu berücksichtigen, dass der Überschuss im abgelaufenen Haushaltsjahr ertragswirksam entstanden ist, andererseits aber die Auflösung der zu passivierenden Sonderposten (bilanzierte Überschüsse) ebenfalls ertragswirksam ist.

Die Ertragswirksamkeit des erzielten Überschusses muss deshalb im abzurechnenden Haushaltsjahr durch eine aufwandswirksame Zuführung zum betreffenden Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz eliminiert werden. Für die Überdeckung kann dann in dem Haushaltsjahr, in dem der gebührenrechtliche Ausgleich vorgenommen werden soll, die notwendige Ertragswirksamkeit eintreten. Eine ertragsmäßige Erfassung in beiden Haushaltsjahren ist als unzulässig abzulehnen (Doppelerfassung). Die aufwandsmäßige Erfassung in der gemeindlichen Ergebnisrechnung dient dabei der Transparenz und Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Vorgangs.

Der haushaltsmäßige Ertrag wird der gebührenrechtlichen Regelung folgend aus rechtlichen Gründen dem Haushaltsjahr wirtschaftlich zugerechnet werden, in dem die gebührenrechtliche Ausgleichsverpflichtung von der Gemeinde tatsächlich umgesetzt und haushaltswirksam wird. Dadurch wird gesichert, dass die gebührenrechtliche Überdeckung von der Gemeinde wieder für die Abgabepflichtigen verfügbar gemacht wird. Die ertragsmäßige Veranschlagung im gemeindlichen Ergebnisplan dient dabei der Transparenz und Nachvollziehbarkeit des haushaltswirtschaftlichen Vorgangs.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass das Ergebnis der betreffenden Teilergebnisrechnung nicht zwingend mit dem Ergebnis der Gebührenkalkulation bzw. dem „Gebührenhaushalt“ übereinstimmen muss. Zwischen der Teilergebnisrechnung und mit der Gebührenkalkulation bestehen Unterschiede, z. B. wegen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung oder kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen.

Erst wenn in der betreffenden Teilergebnisrechnung zusätzlich eine Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation enthalten ist, werden diese Unterschiede auch im Jahresabschluss transparent gemacht. Diese ergänzende Darstellung verändert jedoch nicht die haushaltsmäßige Bildung des Sonderpostens für den „Gebührenaussgleich“ und den Betrag der Zuführung.

**6.2 Zu Satz 2 (Unterdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation):**

Die Gemeinde soll nach der Vorschrift des § 6 Absatz 3 KAG NRW eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes entstandene Kostenunterdeckung innerhalb der nächsten vier Jahre wieder ausgleichen. Eine solche Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation muss nicht zwingend auch eine haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung sein. Sofern jedoch eine haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung besteht, dürfte i. d. R. auch eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation bestehen.

Der Bilanzierung einer haushaltsmäßigen Unterdeckung stehen das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip entgegen (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Eine entstandene haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation ist deshalb von der Gemeinde zusammen mit dem Umfang der entstandenen Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation im Anhang anzugeben.

Diese Angabepflichten der Gemeinde bestehen unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang die entstandene Unterdeckung tatsächlich in zulässiger Weise unter Beachtung der Vorschriften des KAG NRW ausgeglichen werden soll. In den Fällen, in denen eine ausgeglichene Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation vorliegt, gleichwohl aber eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation besteht, soll dazu eine gesonderte Angabe im Anhang gemacht werden, wenn sie von haushaltsmäßiger Bedeutung ist und als eine wichtige Angabe anzusehen ist (vgl. § 44 Absatz 2 GemHVO NRW).

## **7. Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):**

### **7.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Gemeinde besteht haushaltsrechtlich ein Überschuldungsverbot (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Dazu wird weiter bestimmt, dass eine Gemeinde überschuldet ist, wenn nach der gemeindlichen Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist (vgl. § 41 GemHVO NRW). Der Tatbestand der Überschuldung ist daher dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verpflichtungen) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen.

Der Vergleich zwischen den Wertansätzen der Passivposten und den Wertansätzen der Aktivposten beinhaltet mit Bezug auf die Passivposten, dass die Bilanzposten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ nicht in die Ermittlung einzubeziehen sind. Zu beachten ist dabei, dass der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ einen negativen Betrag aufweisen kann, weil Erträge und Aufwendungen aus bestimmten gemeindlichen Geschäftsvorfällen unmittelbar verrechnet worden sind (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Für die Ermittlung auf der Aktivseite gilt dabei, dass ein ggf. bereits bestehender Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ nicht einzubeziehen ist.

Bei einer Überschuldung der Gemeinde weist das Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz einen negativen Betrag (< 0 Euro) auf, der sich als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ ergibt. Der Ansatz des Bilanzpostens „Sonderrücklagen“ wird in die Berechnung und Feststellung des negativen Bestandes des Eigenkapitals nicht einbezogen. Zum Erhalt des Gleichgewichts der gemeindlichen Bilanz bedarf es in diesen Fällen (und nicht regelmäßig) eines Korrekturpostens auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz, nicht jedoch, wenn „nur“ der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ einen negativen Bestand aufweist.

Im Falle einer im Rahmen der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat festgestellten Überschuldung ist auf der Aktivseite der Bilanz ein rechnerischer Gegenposten zum gemeindlichen Eigenkapital unter der Bezeichnung "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" gesondert anzusetzen. Dieser besondere Bilanzposten kann bereits in die Entwurfsfassung der gemeindlichen Bilanz aufgenommen werden, wenn gleichzeitig innerhalb des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ der entstandene Jahresfehlbetrag zusammen mit dem entstandenen „negativen“ Eigenkapital buchmäßig aufgezeigt wird.

Der Ausweis eines besonderen Bilanzpostens auf der Aktivseite der Bilanz verursacht in der gemeindlichen Bilanz nicht den Verzicht auf sämtliche Bilanzposten im Bilanzbereich „Eigenkapital“. Die bilanzierten Sonderrücklagen bleiben wegen ihrer zweckbezogenen Bindung bei dieser Berechnung als Eigenkapitalposten unberücksichtigt. Sie haben den Zweck, den Teil des gemeindlichen Eigenkapitals zweckbezogen zu binden, der mit aktivierten Vermögensgegenständen in Verbindung steht und der einer freien Verwendbarkeit nicht zugänglich ist und auch nicht gemacht werden soll.

### **7.2 Der Eintritt der Überschuldung**

Im Jahr der erstmaligen Überschuldung muss die Gemeinde beachten, dass ggf. aus dem Vorjahr noch ein Wertansatz von über Null bei dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ bestehen kann. Ein Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ist auf der Aktivseite in der gemeindlichen Bilanz aber erst anzusetzen, wenn ein Überschuss der Posten auf der Passivseite über die Posten auf der Aktivseite der Bilanz besteht. Durch eine Verrechnung der Ansätze innerhalb des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ muss es zu dem Ergebnis kommen, dass die allgemeine Rücklage keinen positiven Bestand mehr aufweist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die vorzunehmende Verrechnung des entstandenen Jahresfehlbetrages mit dem noch vorhandenen Eigenkapital der Gemeinde, das zum Abschlussstichtag durch den Bestand der allgemeinen Rücklage oder der Ausgleichsrücklage ausgewiesen wird, zeigt dann auf, ob eine Überschuldung eingetreten ist. Ein entstandenes negatives Verrechnungsergebnis wird dann unter einem gesonderten Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ angesetzt, um auszuweisen, dass bei der Gemeinde kein bilanzielles Eigenkapital mehr vorhanden ist. Der aus der Verrechnung ermittelte „Überschuss“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz führt dann dazu, dass auf der Aktivseite in entsprechender Höhe ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen ist.

Die Bilanz im Entwurf des gemeindlichen Jahresabschlusses sollte im Jahr, in dem wegen des entstandenen Jahresfehlbetrages i. d. R. die Allgemeine Rücklage nach einer Verrechnung keinen Bestand mehr aufweisen wird (erstmalige Überschuldung) noch kein „Bilanzergebnis“ statt des Jahresfehlbetrages aufweisen. Der Rat der Gemeinde muss im Rahmen seiner Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses klar und eindeutig über die entstandene wirtschaftliche Lage auch dadurch informiert werden, dass die Bilanz im Bilanzbereich „Eigenkapital“ den gesamten Jahresfehlbetrag des Haushaltsjahres und den noch verfügbaren Restbestand der Allgemeinen Rücklage oder der Ausgleichsrücklage ausweist.

In diesem Zusammenhang hat die Gemeinde zu beachten, dass bei einem negativen Bestand des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“, z. B. aufgrund vorgenommener unmittelbarer Verrechnung von Wertminderungen bei gemeindlichen Finanzanlagen, und einem positiven Bestand der Ausgleichsrücklage, der noch die Verrechnung eines Jahresfehlbetrages zulässt, bei der Gemeinde noch keine Überschuldung eingetreten ist. Eine Überschuldung tritt nicht ein, wenn nur ein Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ einen negativen Bestand bzw. Ansatz aufweist. Sie tritt dann ein, wenn für den Gesamtbestand dieses Bilanzbereiches ein negativer Betrag ermittelt wurde.

Die eingetretene Überschuldung der Gemeinde ist spätestens im Rahmen der nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat bilanziell vorzunehmenden Verrechnungen durch den gesonderten Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz aufzuzeigen. Dieser besondere Bilanzposten sollte jedoch bereits in die Entwurfsfassung der gemeindlichen Bilanz aufgenommen werden. Gleichzeitig ist dann innerhalb des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ der entstandene Jahresfehlbetrag und das entstandene „negative“ Eigenkapital buchmäßig aufzuzeigen.

In den Folgejahren können sich ggf. weitere Jahresfehlbeträge ergeben, sodass ein auf der Aktivseite in der gemeindlichen Bilanz angesetzter Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ entsprechend zu erhöhen ist. Im Falle der Erhöhung eines solchen besonderen Bilanzpostens bedarf es einer ausführlichen Erläuterung der örtlichen Gegebenheiten im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sowie auch im beizufügenden Lagebericht, denn die Gemeinde verstößt weiterhin gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Sie muss dann auch eine Perspektive aufzeigen.

### **7.3 Der Bilanzausweis der Überschuldung**

Der gesonderte Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ als letzter Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt eine rechnerische Korrekturgröße zum gemeindlichen Eigenkapital dar, denn es hat sich in der gemeindlichen Bilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergeben. Dieser Bilanzposten ist daher weder als ein Vermögensgegenstand noch als ein Instrument der Rechnungsabgrenzung anzusehen. Es soll vielmehr dadurch die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde konkret aufgezeigt werden.

Durch den Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite wird die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde konkret aufgezeigt. Im Rahmen der Aufstellung der Bilanz muss von der Gemeinde dabei berücksichtigt werden, dass die im Bilanzbereich „Eigenkapital“ bestehenden Sonderrücklagen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

weiterhin als Bilanzposten bestehen bleiben müssen. Der auf die Aktivseite der gemeindlichen Bilanz zu übertragende „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ stellt daher den Differenzbetrag zwischen dem gemeindlichen „Eigenkapital“ und der Summe der Wertansätze der unberührt bleibenden Bilanzposten dar.

Die eingetretene Überschuldung der Gemeinde ist spätestens im Rahmen der nach der Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat bilanziell vorzunehmenden Verrechnungen durch den gesonderten Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz aufzuzeigen. Dieser besondere Bilanzposten sollte jedoch bereits in die Entwurfsfassung der gemeindlichen Bilanz aufgenommen werden. Gleichzeitig ist dann innerhalb des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ der entstandene Jahresfehlbetrag und das entstandene „negative“ Eigenkapital buchmäßig aufzuzeigen.

Bei einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde wird mit einem besonderen Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz verhindert, dass das gemeindliche Eigenkapital als negativer Kapitalbetrag auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die Gemeinde hat deshalb bei einer Überschuldung unter dem Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ den entsprechenden negativen Betrag auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen (vgl. Abbildung 772).

<b>DER BILANZPOSTEN FÜR DAS „NEGATIVE EIGENKAPITAL“</b>			
<b><u>Aktiva</u></b>	<b><u>Euro</u></b>	<b><u>Passiva</u></b>	<b><u>Euro</u></b>
1. Anlagevermögen		1. Eigenkapital	
1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	0	Allgemeine Rücklage	0
1.2 Sachanlagen	1.228.547.155	Sonderrücklagen	0
1.3 Finanzanlagen	518.172.262	Ausgleichsrücklage	0
2. Umlaufvermögen		Jahresfehlbetrag	2.234.663
2.1 Vorräte	6.853.381	2. Sonderposten	474.304.202
2.2 Forderungen	40.658.390	3. Rückstellungen	391.930.479
2.3 Wertpapiere	0	4. Verbindlichkeiten	
2.4 Liquide Mittel	2.475.466	4.1 Kredite für Investitionen	411.546.678
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	11.969.725	4.2 Kredite zur Liquidität	1.418.294.401
<b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>	<b>918.446.990</b>	5. Passive Rechnungsabgrenzung	18.812.946
	<b>2.717.123.369</b>		<b>2.717.123.369</b>

*Abbildung 772 „Der Bilanzposten für das „Negative Eigenkapital“*

Der vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen weist für die Bilanzierung eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages keine gesonderte Kontengruppe aus (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Sofern ein solcher Fehlbetrag in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist, wird dafür ein Bestandskonto erforderlich. In solchen Fällen soll die Kontengruppe 19 „Aktive Rechnungsabgrenzung“ auf die Kontengruppe „Aktive Rechnungsabgrenzung und Überschuldung“ erweitert und für das einzurichtende Bestandskonto die Kontenart 199 „Überschuldung“ genutzt werden.

#### **7.4 Der Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung**

Der Ansatz des Bilanzpostens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ist bei einem negativen Eigenkapital der Gemeinde immer erforderlich. Diese Sachlage stellt für die Gemeinde einen Anlass dar, die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten näher zu analysieren, um die eingetretene Überschuldung zu beseitigen und nicht mehr gegen das generelle Verbot zu verstoßen (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW). Die Gemeinde muss bei einer solchen Sachlage ihren Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital richten, um die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs zu erreichen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 43 GemHVO NRW**

Die notwendigen Maßnahmen aufgrund des bestehenden Verstoßes gegen das Verbot der Überschuldung müssen dabei im Mittelpunkt der Betrachtung stehen. Die Gemeinde muss auf dieser Basis die notwendigen Gegenmaßnahmen entwickeln, die auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen. Im gemeindlichen Jahresabschluss ist dann der betragsmäßige Wertansatz aufzuzeigen, der dem negativen bzw. nicht mehr vorhandenen Eigenkapital gegenüber zu stellen ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW). Gleichwohl besteht nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften eine zu erfüllende Mindestanforderung für die Gemeinde.

Von einer Gemeinde müssen auf jeden Fall zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen werden, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz künftig kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Aus diesem Sachverhalt folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um wirksam eine künftige Überschuldung der Gemeinde auf Dauer zu vermeiden. Diese Sachlage erfordert wegen der besonderen Ziel- und Zwecksetzung einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK) der Gemeinde.

Mit einem Haushaltssicherungskonzept sind dagegen von der Gemeinde andere Strategien zu verbinden (vgl. § 76 GO NRW). Das Eigenkapitalaufbaukonzept wird als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), bei dem im Sanierungsplan die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die künftige Steuerung des gemeindlichen Haushalts sowie den Aufbau und den Erhalt des Eigenkapitals von der Gemeinde festgelegt werden. Gleichzeitig muss der Sanierungsplan ein erweitertes zeitlich ausgerichtetes Planungssystem enthalten.

Dieses System soll als Handlungsrichtschnur dienen und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzeigen, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zur Umsetzung der beabsichtigten Konsolidierungsmaßnahmen geplant und zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die möglichen Chancen und Risiken im Rahmen des gemeindlichen Sanierungsplans sind von der Gemeinde dabei besonders herauszustellen und im Rahmen der Umsetzung zu berücksichtigen. Der gemeindliche Sanierungsplan verkörpert somit eine haushaltswirtschaftliche zielgerichtete Grundlage für das künftige Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen der Gemeinde mit Dritten über anstehende haushaltswirtschaftlich relevante Maßnahmen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 43 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 44**  
**Anhang**

(1) <sup>1</sup>Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. <sup>2</sup>Die Positionen der Ergebnisrechnung und die in der Finanzrechnung nachzuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit sind zu erläutern. <sup>3</sup>Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. <sup>4</sup>Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Sachverhalte beurteilen können.

(2) <sup>1</sup>Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt,
2. die Verringerung der allgemeinen Rücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogenen mittelfristigen Ergebnis und Finanzplanung,
3. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
4. die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages,
5. die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
6. Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
7. noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen,
8. bei Fremdwährungen der Kurs der Währungsumrechnung,
9. die Verpflichtungen aus Leasingverträgen.

<sup>2</sup>Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können und weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.

(3) Dem Anhang ist ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel nach den §§ 45 bis 47 beizufügen.

**Erläuterungen zu § 44:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses**

**1.1 Die Aufgaben des Anhangs**

**1.1.1 Allgemeine Anforderungen**

Der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses stellt das fünfte Element des gemeindlichen Jahresabschlusses dar. Er hat die notwendigen und sachgerechten Erläuterungen zu den einzelnen Posten der gemeindlichen Bilanz und zu den Positionen der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu enthalten. Zur gemeindlichen Finanzrechnung sind im Anhang die dort nachzuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zu erläutern. Es sollen aber auch besondere örtliche Sachverhalte,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

die zu Wertansätzen in der Bilanz der Gemeinde oder zu Rechnungspositionen geführt haben, von der Gemeinde im Anhang erläutert werden.

Im Zusammenhang mit der gemeindlichen Bilanz und der Ergebnisrechnung sowie der Finanzrechnung und den Teilrechnungen soll der Anhang ermöglichen, dass der gemeindliche Jahresabschluss zum Abschlussstichtag ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann. Es ist deshalb im Anhang erforderlich, sachgerechte und ausreichende Erläuterungen zu jedem Posten der gemeindlichen Bilanz und zu den Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde zu bieten. Dazu gehören auch das Aufzeigen der betragsmäßigen Zusammensetzung der Posten und Positionen sowie das Aufzeigen und Begründen der Veränderungen gegenüber dem Vorjahr.

Die Anhangsangaben dienen daher nicht allein und nicht vorrangig dazu, die einzelnen Betragsangaben in den Bestandteilen des Jahresabschlusses verständlich zu machen. Sie bieten ergänzende Informationen, damit eine ausreichende Transparenz über die für den Jahresabschluss maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse bei der Gemeinde besteht. Die Aufgabe des Anhangs ist es, insgesamt zutreffende Informationen über die Ergebnisse der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und des Verwaltungshandelns im Haushaltsjahr zu geben, insbesondere auch dann, wenn diese nicht als Betragsangaben in die gemeindliche Bilanz aufgenommen worden sind.

Für die Angaben im Anhang soll regelmäßig eine sachgerechte Differenzierung entsprechend der Bilanzposten und der Haushaltspositionen bestehen. Diese Vorgaben zu klarstellenden Angaben im Anhang erlauben es der Gemeinde nicht, von den einschlägigen haushaltsrechtlichen Regelungen abzuweichen und z. B. statt eines Ansatzes in der Bilanz den Sachverhalt im Anhang darzustellen. Auch die Zugehörigkeit des Anhangs zum gemeindlichen Jahresabschluss bietet dafür keine Grundlage.

Die Pflicht, im gemeindlichen Anhang besondere wirtschaftliche Verhältnisse der Gemeinde gesondert anzugeben, entsteht durch ausdrückliche Vorgaben in einer Vielzahl von haushaltsrechtlichen Vorschriften, z. B. für außerplanmäßige Abschreibungen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss deshalb die Angaben im Anhang in einer für die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit angemessenen Weise erläutern und dabei die Informationsinteressen der Adressaten der Haushaltswirtschaft ausreichend berücksichtigen.

Die Angaben im gemeindlichen Anhang müssen den im Haushaltsjahr entstandenen tatsächlichen Verhältnissen bei der Gemeinde entsprechen. Sie müssen richtig und vollständig sowie nachvollziehbar wiedergegeben werden. Der Anhang soll daher neben seiner Beschreibung auch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz sowie zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung bezwecken und deren Interpretation durch die Jahresabschlussadressaten unterstützen. Ihm kommen deshalb besondere Funktionen und Pflichten hinsichtlich der Informationsvermittlung zu. Der Anhang soll zudem so gegliedert sein, dass auf einfache Art und Weise ein Zusammenhang zur Bilanz sowie zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung hergestellt werden kann.

### **1.1.2 Die Berücksichtigung der Adressaten**

Der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss erfüllt seine Aufgaben noch besser, wenn dieser Bestandteil des Jahresabschlusses von der Gemeinde auch unter Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gestaltet wird. Die im Anhang enthaltenen Informationen müssen für alle Adressaten verständlich und nachvollziehbar sein. Dadurch kann eine sachgerechte Transparenz über die örtlichen Ergebnisse der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr einschließlich des zum Abschlussstichtag erreichten Standes des gemeindlichen Vermögens und der Schulden geschaffen werden.

Diese Erfordernisse bedingen, die im Anhang zu gebenden Informationen und deren Verständlichkeit nicht nur aus der Sicht der Gemeindeverwaltung, sondern auch aus dem Blickwinkel der Adressaten zu beurteilen. Der Adressatenkreis besteht aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedli-

chen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen. Die Gemeinde muss sich im Austausch damit einen gangbaren Weg erarbeiten. Sie sollte dabei beachten, dass für die Adressaten die Möglichkeit zur Einsichtnahme in den Jahresabschluss der Gemeinde bis zum Jahresabschluss des folgenden Haushaltsjahres bestehen muss (vgl. § 96 Absatz 2 GO NRW).

### **1.1.3 Die Qualitätssicherung**

Die Bedeutung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfordert im gesamten zeitlichen Ablauf des mehrjährigen Haushaltskreislaufs einen gleichbleibenden Qualitätsstatus. Die Gestaltung der örtlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde entsteht zwar aus dem Zusammenspiel wirtschaftlicher Vorgänge und Effekte zum Zwecke der örtlichen Aufgabenerfüllung, jedoch ist dies kein Grund, qualitative Unterschiede in den Phasen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zuzulassen.

Im Rahmen der einzelnen Schritte des gemeindlichen Haushaltskreislaufs muss das gemeindliche Handeln in gleicher Art und Weise für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft offengelegt und verfügbar sein sowie transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Dieses Gebot wird jedoch vielfach durchbrochen, indem Informationen nicht vollständig, sachlich verkürzt, nur in Form von Zahlen, bei Wertänderungen ohne Bezug zum Anlass gegeben werden oder erhebliche Differenzen zwischen den jahresbezogenen Daten bzw. Geschäftsvorfällen und deren Erläuterungen bestehen, insbesondere im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss.

Die Gemeinde steht deshalb in der Pflicht, eine gleichwertige Qualität in ihrer gesamten Haushaltswirtschaft zu sichern. Sie darf deshalb z. B. keine Informationsunterschiede zwischen ihrer Haushaltsplanung und ihrer Haushaltsrechnung hinnehmen bzw. schaffen. Bereits die Verpflichtung für die Gemeinde, ihren in jedem Jahr in Planung und Rechnung auszugleichen, belegt, dass keine Qualitätsunterschiede in den Haushaltsunterlagen und Haushaltsinformationen bestehen dürfen (vgl. § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW).

In der gemeindlichen Praxis bestehen in jedoch einem erheblichen Maße Differenzen, weil den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Unterlagen und Informationen über die Haushaltsplanung und die Haushaltsrechnung nicht in gleicher Art und Weise verfügbar gemacht sowie verfügbar gehalten werden. Anders als der gemeindliche Haushaltsplan ist der Jahresabschluss der Gemeinde nicht stetig einsehbar. Auch der Anhang weist in Bezug auf die Bestandteile des Jahresabschlusses erhebliche Mängel auf und im Vergleich mit dem Vorbericht und seinem Bezug zum Haushaltsplan bestehen zusätzliche Informationsdefizite.

Die Qualitätssicherung in der Haushaltswirtschaft erfordert eine Beseitigung der Unterschiede. Insbesondere der Anhang muss durch Angaben, Daten und Erläuterungen eine „Gesamtschau“ über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde bieten, der sich die Gemeinde nicht entziehen kann. Ein Hinweis auf den Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist dabei nicht hilfreich, weil der Gesamtanhang trotz der Erweiterung auf den Beteiligtenkreis im Gesamtabschluss oftmals noch kürzer gefasst wurde. Vielfach werden hier Erläuterungen für verzichtbar gehalten, sodass sogar die Konsolidierungszusammenhänge unverständlich und nicht nachvollziehbar werden. Eine Qualitätssicherung des Anhangs im Jahresabschluss ist für die Gemeinde unverzichtbar.

## **1.2 Die allgemeinen Funktionen des Anhangs**

### **1.2.1 Allgemeine Zwecke**

Der Anhang hat Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine übergeordnete Aufgabenstellung und sichert zudem das Zusammenwirken der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 37 GemHVO NRW). Die unterschiedlichen Funktionen des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss sollen dazu beitragen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-,

Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Nachfolgend werden die wichtigen Funktionen des gemeindlichen Anhangs aufgezeigt (vgl. Abbildung 773).

<b>DIE FUNKTIONEN DES GEMEINDLICHEN ANHANGS</b>
<b>Erläuterungsfunktion</b>
<b>Korrekturfunktion</b>
<b>Entlastungsfunktion</b>
<b>Ergänzungsfunktion</b>

*Abbildung 773 „Die Funktionen des gemeindlichen Anhangs“*

Der Anhang hat im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses keine Ersatzfunktion, sodass es mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht in Einklang stehen würde, lediglich eine Angabe im Anhang zu machen. Das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde würde auch beeinträchtigt, da die Angaben in der Bilanz, der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen auf die unbedingt notwendigen zahlenmäßigen Daten beschränkt werden. Der gemeindliche Anhang darf nicht dazu genutzt werden, auf einen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz oder einer Haushaltsposition in der Ergebnisrechnung zu verzichten.

### **1.2.2 Die Erläuterungsfunktion**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sind die Posten der Bilanz und die Positionen der Ergebnisrechnung zu erläutern. Zur Finanzrechnung sind Erläuterungen zur Investitionstätigkeit und zur Finanzierungstätigkeit der Gemeinde erforderlich. Die Erläuterungsfunktion des Anhangs soll dazu beitragen, dass das durch den Jahresabschluss aufzuzeigende Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres verständlich und nachvollziehbar werden.

Der Anhang soll daher auch spezielle Informationen enthalten, durch die das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild konkretisiert werden kann. Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft lässt sich dann der Jahresabschluss besser in das Gesamtbild über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde einordnen. Dem Anhang kommen damit allgemeine sowie spezifische Erläuterungsfunktionen zu.

Insbesondere die Erläuterungsfunktion des Anhangs bedingt, dass bei seiner Erstellung auch betrachtet wird, welche Wirkungen mit den gegebenen Daten und Erläuterungen bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen können. Die bereits bei der Erstellung des Anhangs notwendige kritische Grundeinstellung zu den im Anhang anzugebenden gemeindlichen Daten und Erläuterungen trägt zur Vermeidung von unklaren Aussagen und Problemen bei. Die Aktualisierung und Fortschreibung von Daten aus Vorjahren bedarf ständig einer kritischen Hinterfragung. Hinsichtlich der Richtigkeit und Geeignetheit der Angaben darf keine Sorglosigkeit bei der Bearbeitung entstehen.

### **1.2.3 Die Korrekturfunktion**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss enthaltene Angaben können die Beurteilung der Bilanzdaten sowie der Daten der Ergebnisrechnung ggf. relativieren. Durch die im Anhang zu machenden Angaben über die von

der Gemeinde angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden werden Informationen geboten, durch die Rechendaten verständlicher werden können.

Insbesondere in den Fällen, in denen der gemeindliche Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild mehr vermitteln kann, kommt dem Anhang insoweit eine Korrekturfunktion zu. Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen außerdem durch die im Anhang enthaltenen Informationen vor Fehleinschätzungen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie vor Fehlentscheidungen geschützt werden. Dem Anhang kommt somit auch eine Schutzfunktion zu.

#### **1.2.4 Die Entlastungsfunktion**

Die von der Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu gebenden pflichtigen und freiwilligen Angaben bewirken, dass diese haushaltswirtschaftlichen Informationen insoweit nicht in der gemeindlichen Bilanz und/oder in der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung enthalten sein müssen. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden dadurch aber alle notwendigen Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag und über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres gegeben.

Dem Anhang kommt insoweit eine Entlastungsfunktion in Bezug auf die gemeindliche Bilanz und Ergebnisrechnung sowie die Finanzrechnung zu. Insbesondere die Benennung der Ausübung von Ausweiswahlrechten sowie Aussagen über die tatsächliche Gestaltung der gemeindlichen Bilanz, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung bewirken die Entlastungsfunktion des gemeindlichen Anhangs, z. B. durch die Erläuterungen über die Zusammenfassung von Posten oder Positionen in den Bestandteilen des Jahresabschlusses. Mit seiner Entlastungsfunktion trägt der Anhang zur Erhaltung der Aussagefähigkeit des gemeindlichen Jahresabschlusses in einem erheblichen Maße bei.

#### **1.2.5 Die Ergänzungsfunktion**

Dem Anhang kommt im Zusammenspiel der Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses auch eine Ergänzungsfunktion zu, insbesondere dann, wenn die erforderlichen Informationen nicht aus den Daten in den übrigen Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses ableitbar sind. Der Anhang muss dann die notwendigen Angaben und Erläuterungen der Gemeinde zu den im Haushaltsjahr entstandenen Sachverhalten und Geschäftsvorfällen in konkreter Form sowie das bilanzielle Ergebnis daraus enthalten.

Der Anhang kann dabei auch Auskunft über nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte bei der Gemeinde geben, deren Kenntnis für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde erforderlich ist. Es ist dabei im Einzelnen von den örtlichen Verhältnissen abhängig, inwieweit die Ergänzungsfunktion des Anhangs im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses tatsächlich zum Tragen kommt.

Zu vielen bedeutenden Geschäftsvorfällen der Gemeinde und örtlichen Sachverhalten ist es bereits aus Kommunikationsgründen geboten, besondere Ereignisse und Gegebenheiten aus der haushaltswirtschaftlichen Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Anhang aufzugliedern und entsprechend zu erläutern bzw. zu begründen. Mit seiner Ergänzungsfunktion bietet der Anhang eine Klammer, für eine geeignete und zutreffende Vermittlung des Bildes über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde im Jahresabschluss.

**1.2.6 Die Verwendung von Informationsbegriffen**

Für die Informationsvermittlung durch den Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses können bestimmte Begrifflichkeiten zur Anwendung kommen. Mit deren Hilfe kann die Verständlichkeit der an die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu gebenden Informationen verbessert werden. Folgende „Informationsbegriffe“ können genutzt werden (vgl. Abbildung 774).

<b>INFORMATIONSBEGRIFFE IM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
<b>BEGRIFFE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Angabe</b>	Benennung eines gemeindlichen Sachverhaltes ohne weitere Zusatzinformationen in zahlenmäßiger oder beschreibender Form.
<b>Ausweis</b>	Benennung eines gemeindlichen Sachverhaltes in zahlenmäßiger oder mengenmäßiger Hinsicht (Anzahl, Größe, Menge).
<b>Aufgliederung</b>	Aufteilung einer Einheit in einzelne Teile, Segmente oder Komponenten nach sachlichen Kennzeichen, Merkmalen oder Besonderheiten, um die Zusammensetzung zu erläutern.
<b>Erläuterung</b>	Beschreibung eines gemeindlichen Sachverhaltes, sodass dessen Inhalt und/oder Ursache für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses verständlich wird.
<b>Darstellung</b>	Verdeutlichung eines gemeindlichen Sachverhaltes durch Aufgliederung oder Erläuterung in zahlenmäßiger oder beschreibender Form.
<b>Begründung</b>	Offenlegung von Überlegungen und Argumenten der Gemeinde in beschreibender Form, bei der ein gewisses Tun oder Unterlassen der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden soll.

*Abbildung 774 „Informationsbegriffe im gemeindlichen Anhang“*

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang beachten, dass gemeindliche Informationen, die mit dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gegeben werden, gleichzeitig unter mehrere Informationsbegriffe fallen können. Mit der Anwendung der Informationsbegriffe zur Erfüllung der gemeindlichen Berichterstattungspflichten besteht für die Gemeinde eine Vielzahl von Möglichkeiten, ihre örtlichen Sachverhalte in verständlicher und nachvollziehbarer Weise zu erläutern. Die Gemeinde sollte die Möglichkeiten nutzen, um über das Bild der eigenen wirtschaftlichen Lage zutreffend zu informieren.

**2. Die Berichterstattung im Anhang**

**2.1 Die Erläuterungspflichten**

Durch den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss soll es den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ermöglicht werden, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Anhangs sollen auch dadurch gewährleistet werden, dass zusätzlich zur haus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

haltsrechtlichen Generalklausel nur wenige gewichtige Sachverhalte benannt sind, die für die Gemeinde eine gesonderte Pflicht für Erläuterungen im Anhang auslösen.

Die Gemeinde muss gewährleisten, dass alle Angaben im Anhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein müssen, dass der Anhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllt. Die Angaben im Anhang müssen deshalb immer einen Bezug zum aktuellen Jahresabschluss haben und dürfen sich nicht auf vorhergehende Jahresabschlüsse beziehen.

Die Anhangsangaben zu wichtigen gemeindlichen Sachverhalten müssen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft informationsrelevant sein. Die Aussagekraft darf deshalb durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden. In diesem Zusammenhang muss die Gemeinde hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Anhangs sowie der darin zu machenden Angaben die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit beachten. Sie hat auf die Verständlichkeit der Angaben und Erläuterungen zur der gemeindlichen Haushaltswirtschaft großen Wert zu legen.

Die Gemeinde darf deshalb auch nicht durch eine Bezugnahme auf die betroffenen haushaltsrechtlichen Vorschriften die von ihr zu machenden Angaben zu einer Kurzform verdichten oder auf wichtige Erläuterungen verzichten. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sollen daher zu den gemeindlichen Sachverhalten z. B. nicht nur rechnerische Betragsgaben in Tabellenform enthalten sein. Zudem entbinden im Anhang genutzte Verweise auf Angaben aus Vorjahren die Gemeinde ebenfalls nicht von den Erläuterungspflichten zu den Betragsgaben in den Bestandteilen des aktuellen Jahresabschlusses.

Die Gemeinde muss in ihrem Anhang keinen Hinweis ausbringen, dass besondere erläuterungspflichtige Sachverhalte im Haushaltsjahr nicht aufgetreten sind, z. B. in Form von Fehlanzeigen. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Anhang bedeutet grundsätzlich immer, dass dafür notwendige Sachverhalte bei der Gemeinde für das Haushaltsjahr nicht vorliegen. Für die Gemeinde besteht nur bei freiwilligen Angaben eine Wahlmöglichkeit zwischen dem Anhang und dem Lagebericht. Es sollten dann die notwendigen Verweise dazu gemacht werden.

Die Angaben im gemeindlichen Lagebericht aus Sicht der Verantwortlichen können die Angaben des Anhangs ergänzen, aber nicht ersetzen. Die Erfüllung der Erläuterungspflichten der Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss sollte sich nicht nur auf positive Sachverhalte im Haushaltsjahr richten, sondern auch negative Tatbestände gleichwertig behandeln. Ob zudem von der Gemeinde Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Anhang führen können, muss im Einzelfall vor Ort geprüft und entschieden werden.

Die Berichterstattung der Gemeinde im Anhang umfasst jedoch nicht die Angaben über die Verantwortlichen der Gemeinde. Derartige Angaben sind im gemeindlichen Jahresabschluss nur im Rahmen des dem Abschluss beizufügenden Lageberichtes zu machen (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde hat aber im Zusammenhang mit den Angaben und Erläuterungen im Anhang zu beachten, dass neben den pflichtigen Angaben auch die freiwilligen Angaben der Prüfungspflicht im Rahmen des im gemeindlichen Jahresabschluss unterliegen.

## **2.2 Die Präzisierung der Angaben**

Die Art und Weise der Angaben und Erläuterungen der Gemeinde sowie die Darstellung der im Anhang zu gebenden Informationen und Erläuterungen zum Jahresabschluss sind ausschlaggebend für dessen Verständlichkeit und für die Nachvollziehbarkeit der darin dargestellten Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Die Gemeinde soll deshalb im Anhang ihre Ausführungen zu den Bestandteilen des Jahresabschlusses nicht vage und undifferenziert gestalten. Sie soll die Erläuterungen so formulieren, dass möglichst eindeutige und konkrete Informationen zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde entstehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und die eingetretene wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde verständlich aufbereitet und dargestellt werden. Nur bei geeigneten exakten Angaben werden die Inhalte der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sachgerecht und ausreichend wiedergespiegelt.

Diese Zielsetzungen bedingen, dass von der Gemeinde raumbezogene Angaben, z. B. „zwischen ... und ...“, Vergleichsangaben ohne Bezugsgröße, unbestimmte Begriffe, z. B. „wenig“, „erheblich“ und nicht abgrenzbare Bewertungen möglichst vermieden werden sollen. Die Aussagen der Gemeinde im Anhang sollen vielmehr so genau wie möglich und unmissverständlich sein. Ihr Aussagewert kann soweit wie möglich durch Zahlenangaben oder Betragsangaben präzisiert werden.

Im Wege einer Überprüfung der Darstellungen im Anhang muss von der Gemeinde das konkrete Maß der Präzisierung der örtlichen Anhangsangaben in Abhängigkeit von den jeweils zu erläuternden Sachverhalten oder Geschäftsvorfällen festgelegt werden. Eine Konkretisierung erfordert dabei nicht, jeden einzelnen Geschäftsvorfall zu benennen und aufzuzeigen. Bereits objektbezogene Angaben, die mit Bilanzposten und Haushaltspositionen verknüpft werden können, ermöglichen der Gemeinde, ein realitätsnahes Bild entstehen zu lassen.

### **2.3 Das Unterlassen von Angaben**

Im Rahmen der Aufstellung des Anhangs für den gemeindlichen Jahresabschluss ist von der Gemeinde nicht nur zu prüfen, welche Angaben in welcher Detaillierung in den Anhang aufzunehmen sind. Sie muss auch prüfen, welche Angaben im gemeindlichen Anhang zu unterlassen sind. Aus Datenschutz- und/oder Geheimhaltungsgründen kann es für die Gemeinde erforderlich werden, bestimmte Angaben und Erkenntnisse aus der gemeindlichen Geschäftstätigkeit nicht allgemein öffentlich zu machen.

Auch andere Gründe können ebenfalls dazu führen, dass die Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss auf die Veröffentlichung bestimmter Informationen verzichtet. In der öffentlichen Beratung des Rates über den gemeindlichen Jahresabschluss werden dann oftmals nur ausgewählte und geeignete Unterlagen allgemein verfügbar gemacht. Das Unterlassen von Angaben im gemeindlichen Anhang ist deshalb von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und Gegebenheiten abzuwägen und zu prüfen, ob gewichtige Gründe gegen eine Veröffentlichung bestehen.

In die örtlich vorzunehmende Abwägung müssen die berechtigten Interessen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie das Transparenzgebot und die Belange des Gemeinwohls ausreichend und sachgerecht einbezogen und gewichtet werden. Die Entscheidung der Gemeinde über das Unterlassen von bestimmten Angaben im gemeindlichen Anhang ist zu begründen und zu dokumentieren.

In die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses sind die Entscheidungen der Gemeinde über die Ausübung und die Art ihrer Informationspflichten einzubeziehen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift zu den Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde bleibt davon unberührt, denn die Vorschrift betrifft den Lagebericht und nicht die Berichterstattung im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW).

### **2.4 Die Vorjahresbeträge im Anhang**

Die Aufgabe des Anhangs ist es, insgesamt sachgerechte und ausreichende Informationen über die Ergebnisse der gemeindlichen Geschäftsvorfälle und des Verwaltungshandelns im Haushaltsjahr und über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu geben, insbesondere dann, wenn diese nicht betragsmäßig als unter den Posten der gemeindlichen Bilanz und der Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung ausgewiesen werden können oder unter verschiedenen Posten oder Positionen erfasst werden könnten. Dazu gehört auch, die Vorjah-



resbeträge in den Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses anzugeben, um die Aussagekraft zu erhöhen und die Angaben vergleichbarer zu machen.

Für die Angaben im Anhang sollen auch die Vorjahresbeträge regelmäßig entsprechend der Posten der gemeindlichen Bilanz und der Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sachgerecht differenziert werden. Sie können dann die mit den einzelnen Daten und Erläuterungen zu gebenden Informationen in zeitlicher Hinsicht ergänzen. Es besteht dazu keine ausdrückliche haushaltsrechtliche Pflicht, den jahresbezogenen Daten im Anhang wie in den Rechenwerken ebenfalls entsprechende Vorjahreszahlen beizufügen.

Aufgrund einer sachgerechten Transparenz im gemeindlichen Jahresabschluss über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und wegen des erforderlichen Informationsgebotes dürfte es für die Gemeinde geboten sein, bei einer Vielzahl von Angaben auch im Anhang im Jahresabschluss gleichzeitig die entsprechenden Daten aus dem Vorjahr des Haushaltsjahres aufzuzeigen. Die Herstellung der Vergleichbarkeit zwischen zwei Haushaltsjahren ist von erheblicher Bedeutung für die Erfüllung der Zwecke des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss.

### **3. Die Gestaltung des Anhangs**

#### **3.1 Die Ausrichtung nach dem Informationsbedarf**

Bei der Gestaltung des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss hat die Gemeinde den Informationsbedarf der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als einen bedeutsamen Aspekt ausreichend und sachgerecht zu berücksichtigen, auch wenn die Bedürfnisse der einzelnen Adressatengruppen sehr unterschiedlich ausgeprägt sind. Viele der Adressaten sind zudem i. d. R. nicht mit „Sachverständigen“ vergleichbar, denen es regelmäßig ohne größere Schwierigkeiten möglich ist, eine Beurteilung in der Sache bzw. der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vorzunehmen.

Es muss daher ein Ziel der Gemeinde bei der Aufstellung des Anhangs sein, möglichst Fehlinterpretationen durch einzelne Adressatengruppen zu vermeiden bzw. so gut wie möglich falschen oder fehlerhaften Einschätzungen entgegenzuwirken. Für die Gemeinde kann es daher sinnvoll sein, bei der Gestaltung des Anhangs freiwillig zusätzliche ortsbezogene Angaben einzuplanen, um damit örtliche Sachverhalte und Umstände aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr näher zu erläutern. Deren Unterlassen könnte sonst bei den Adressaten das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und deren Weiterentwicklung ggf. verzerren.

#### **3.2 Die förmliche Gestaltung**

Für die äußere Gestaltung des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss, seinen Aufbau und Umfang sind der Gemeinde keine besonderen Formvorgaben gemacht worden. Die Fülle der Informationen aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit.

Die erforderlichen Informationen sollen dabei grundsätzlich in einem sachlichen Zusammenhang mit den Bestandteilen des Jahresabschlusses und deren Gliederung stehen. Aus diesen Gegebenheiten ergibt sich bereits eine grundlegende Strukturierung des gemeindlichen Anhangs. Das nachfolgende Schema zeigt eine Möglichkeit für eine Gliederung des Anhangs auf (vgl. Abbildung 775).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDGLIEDERUNG DES GEMEINDLICHEN ANHANGS</b>	
<b>ABSCHNITTE</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u. a.
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u. a.
<b>Erläuterungen zur Bilanz</b>	Gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u. a.
<b>Erläuterungen zur Ergebnisrechnung</b>	Gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen.
<b>Erläuterungen zur Finanzrechnung</b>	Gegliedert nach Arten der Einzahlungen und der Auszahlungen.
<b>Erläuterungen zu den Teilrechnungen</b>	Angaben zur produktorientierten Bildung unter Berücksichtigung der Ergebnisse als Steuerungsebene.
<b>Sonstige Angaben</b>	Z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, die aber wirtschaftliche Bedeutung haben.
<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	Z. B. Anlagenspiegel u. a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten erfolgt.
<b>Hinweise auf Verantwortliche</b>	Z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 95 Absatz 2 GO NRW.
<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren, z. B. der Verzicht auf den Gesamtabschluss.
<b>Besondere Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft</b>	Z. B. Angaben zur vermögenswirksamen örtlichen Planungs- und Baupolitik.

*Abbildung 775 „Die Grundgliederung des gemeindlichen Anhangs“*

Für die Gemeinde bietet es sich an, mit allgemeinen Angaben zum aufgestellten Jahresabschluss und zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu beginnen, um daran anknüpfend spezielle Erläuterungen zu den Posten der gemeindlichen Bilanz und zu den Positionen der Ergebnisrechnung der Gemeinde zu geben. Die Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Angaben im Anhang kann z. B. dadurch verbessert werden, in dem die erläuterungsbedürftigen Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung so gekennzeichnet werden, dass eine Verknüpfung mit den zugehörigen Angaben im Anhang erkennbar ist.

Für die Gemeinde empfiehlt es sich, die Erläuterungen zu den angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entsprechend der Bilanzgliederung gemäß § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW zu gliedern. Es ist es jedoch nicht erforderlich, die nach Absatz 2 der Vorschrift notwendigen gesonderten Angaben und Erläuterungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

in einem besonderen Kapitel zusammenzufassen. Diese Angaben sollten vielmehr an den betreffenden Stellen erfolgen, an denen die entsprechenden Posten und Positionen erläutert werden.

Den Abschluss des Anhangs können weitere wichtige Angaben aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bilden. Die von der Gemeinde bestimmte örtliche Gliederungsstruktur des Anhangs sollte nach dem Grundsatz der Stetigkeit möglichst längerfristig beibehalten werden. Für den Rat der Gemeinde, die Bürgerinnen und Bürger sowie die Aufsichtsbehörde als Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird dadurch die Nachvollziehbarkeit der Anhangsangaben, auch in Bezug auf die Vorjahre, wesentlich erleichtert.

**4. Die Anlagen zum Anhang**

Die Aussagefähigkeit und der Aussagewert des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss sollen zudem dadurch verstärkt werden, dass nach Absatz 3 der haushaltsrechtlichen Vorschrift, dem Anhang ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen ist (vgl. §§ 45, 46 und 47 GemHVO NRW). Mit diesen speziellen Anlagen werden weitere Informationen zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft in detaillierter Form gegeben. Der zusätzliche Informationsbedarf der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses entsteht dabei aufgrund der bilanziellen Daten des Zahlenwerks „Jahresabschluss“.

Die Gemeinde kann dem Anhang aber freiwillig noch weitere sachbezogene Anlagen zu bilanzbezogenen Sachverhalten beifügen, z. B. einen Eigenkapitalspiegel, einen Sonderpostenspiegel, einen Rückstellungsspiegel oder auch einen Rechnungsabgrenzungsspiegel. Sie kann über bestehende besondere örtliche Gegebenheiten auch eigenständige haushaltswirtschaftliche Spiegel oder auch sonstige Übersichten erstellen und dem gemeindlichen Jahresabschlusszwecken beifügen, wenn die Unterlagen dessen Zwecken dienen.

Mit der Vielzahl von Anlagen zum Anhang hat die Gemeinde die Möglichkeit, das durch den gemeindlichen Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde klar und verständlich sowie mit einem starken Bezug zu den örtlichen Verhältnissen darzustellen. Sie kann dadurch sicherstellen, dass im aufgestellten Jahresabschluss der notwendige Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung umfassend dargestellt und vermittelt werden.

**5. Fehlerhafte Erläuterungen im Anhang**

**5.1 Unzutreffende Erläuterungen**

Die Informationszwecke und den Informationsbedarf kann die Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss nur erfüllen, wenn die darin enthaltenen Erläuterungen und Angaben dem haushaltswirtschaftlichen Handeln im abgelaufenen Haushaltsjahr in sachlicher und fachlicher Hinsicht entsprechen sowie richtig und zutreffend sind. Nachfolgend werden fehlerhafte Erläuterungen im Anhang beispielhaft aufgezeigt (vgl. Beispiel 148).

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>FEHLERHAFT ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
<p><b>Abschlussstichtag des Vorjahres:</b>  Die Vergleiche in den Erläuterungen werden auf Daten des Vorjahres bezogen, die unter dem Datum „1. Januar (des Haushaltsjahres)“ in der Bilanz ausgewiesen worden sind.</p>	<p>Zum Schluss eines Haushaltsjahres ist von der Gemeinde ein Jahresabschluss aufzustellen. Der 31. Dezember ist daher der zutreffende Abschlussstichtag. Entsprechend ist in der Bilanz bei den Angaben für das abgelaufene Haushaltsjahr sowie bei den Angaben für das Vorjahr immer das Datum des Abschlussstichtages „31. Dezember“ anzugeben. Die anzugebenden Wert-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>FEHLERHAFTE ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
	ansätze dürfen ebenfalls nicht auf einen anderen Stichtag bezogen werden.
<p><b>Anwendung des Wertaufhellungsprinzips:</b>            „auf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips wird beim Erlass gemeindlicher Bescheide, z. B. für die Erhebung der Gewerbesteuer, aus Vereinfachungsgründen verzichtet.“</p>	<p>Die Gemeinde muss Informationen und Ereignisse, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, berücksichtigen, selbst wenn diese ihr erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses (31. März) bekannt geworden sind (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW). Sie kann daher grundsätzlich, auch nicht aus Vereinfachungsgründen, auf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips verzichten. Sie kann lediglich bei unbedeutenden Informationen und Ereignissen darauf verzichten (Unwesentlichkeit).</p>
<p><b>Ergebniswirksamkeit von Zahlungen:</b>            "Die Umlagezahlungen an die Versorgungskasse wirken sich unmittelbar in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung aus."</p>	<p>Die Umlagezahlungen wirken sich nur dann in der Ergebnisrechnung aus, wenn den Zahlungen nicht eine entsprechend hohe Herabsetzung bei den Pensionsrückstellungen gegenübersteht.</p>
<p><b>Ergebnisrechnung gleich Finanzrechnung:</b>            Die im Haushaltsjahr entstandenen Unterschiede zwischen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung werden gesondert erläutert.</p>	<p>Die Finanzrechnung weist für die Zahlungen im Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ die gleichen Arten wie die Ergebnisrechnung für die Erträge und Aufwendungen aus. Diese Gleichheit sowie die Zahlungswirksamkeit der meisten Ertrags- und Aufwandsarten führen jedoch nicht zu einer Identität der Betragsangaben oder einer Vergleichbarkeit zwischen den beiden Rechnungen. Im Rahmen des Jahresabschlusses sollen die Finanzrechnung und die Ergebnisrechnung jeweils als eigenständige Rechnungen beurteilt werden.</p>
<p><b>Überplanmäßige Auszahlungen</b> (im Jahresabschluss):            (Anfang des Jahres 2014) „musste im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses 2013 eine überplanmäßige Auszahlung für das Jahr 2013 ermächtigt werden, damit die Auszahlungsermächtigung in das Jahr 2014 übertragen werden kann, weil im Jahr 2014 eine zusätzliche Zahlungsermächtigung wegen der Erfüllung einer Rückstellungsverpflichtung erforderlich ist.“</p>	<p>Der Begriff „überplanmäßig“ beinhaltet einen Mehrbedarf im Haushaltsjahr bei einer Haushaltsposition. Unter Beachtung des für die gemeindlichen Zahlungen geltenden Liquiditätsänderungsprinzips oder Kassenwirksamkeitsprinzips können gemeindliche Auszahlungen nach Ablauf des Haushaltsjahres nicht mehr dem abgelaufenen Haushaltsjahr zugerechnet werden. Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das Haushaltsjahr kann daher kein Mehrbedarf der Gemeinde mehr für das abgelaufene Haushaltsjahr in Form von überplanmäßigen und/oder außerplanmäßigen Auszahlungen entstehen. Die strenge zeitliche Abgrenzung nach dem Kalenderjahr in der Zahlungsabwicklung ergibt einerseits aus dem Grundsatz der Jährlichkeit sowie dem Gebot, im Haushaltsplan nur die kassenmäßig voraussichtlich erzielbaren Einzahlungen und die voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen (vgl. § 11 Absatz 3 GemHVO NRW).</p>
<p><b>Erhaltung und Herstellung:</b>            "Für zu erbringende Erhaltungsleistungen in einem Kreuzungsbereich wird dem verantwortlichen Straßenbaulastträger eine investive Vorauszahlung geleistet. Die Zahlung wird unter der aktiven Rechnungsabgrenzung angesetzt und über 25 Jahre aufgelöst, um die finanzielle Belastung periodengerecht aufzuteilen."</p>	<p>Der verantwortliche Straßenbaulastträger soll auf Wunsch der Gemeinde den Kreuzungsbereich erweitern. Er hat dafür eine aktivierbare Zuwendung erhalten, die in der Finanzrechnung unter der dafür zutreffenden Haushaltsposition nachzuweisen ist. Die Verteilung über die Rechnungsabgrenzung hat entsprechend der möglichen Nutzung des Straßenteils periodengerecht zu erfolgen und nicht wegen einer finanziellen Belastung der Gemeinde.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>FEHLERHAFTE ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
<p><b>Sofortabschreibung:</b>            „Geringwertige Vermögensgegenstände mit einem Anschaffungs- oder Herstellungswert bis 410 Euro werden nach den Regelungen des § 56 Absatz 1 GemHVO NRW im Jahr des Zugangs abgeschrieben.“</p>	<p>Die Sofortabschreibung ist eine zulässige Form der haushaltswirtschaftlichen Behandlung bestimmter Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens. Sie beruht jedoch nicht auf einer speziellen Regelung zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz, sondern darauf, dass den betreffenden Vermögensgegenständen nur eine Nutzungszeit von höchstens einem Jahr unterstellt wird. Es besteht daher nur eine Regelung zur Zulässigkeit der Erfassung dieser Vermögensgegenstände als Aufwand (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW).</p>
<p><b>Oberste Grenze für Nutzung:</b>            "Die örtliche Abschreibungstabelle der Gemeinde wurde unter Einbeziehung der höchstmöglichen Nutzungsdauern aufgestellt."</p>	<p>Die Festlegung der örtlichen jahresbezogenen Nutzungsdauern soll sich an dem tatsächlichen Gebrauch der Vermögensgegenstände sowie an den technischen und wirtschaftlichen Bedingungen bei der Gemeinde orientieren. Bei der Festlegung ist nicht der höchstmöglichen Nutzungsdauern der Vorrang zu geben, denn eine solche allgemein getroffene Entscheidung ist haushaltsrechtlich als nicht zulässig anzusehen.</p>
<p><b>Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände</b>            „In diesem Bereich bilanziert die Stadt die unter Zweckbindungsfristen geleisteten Zuwendungen an Dritte.“</p>	<p>Eine Aktivierung unter dem Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ ist vorzunehmen, wenn die Gemeinde im Rahmen der Gegenleistungsverpflichtung durch die Zuwendungsgewährung ein konkretes mengenbezogenes Recht innehat, z. B. ein Nutzungsrecht. Die in einem Zuwendungsbescheid festgelegten Zweckbindungsfristen stellen dagegen kein Kriterium für die Zuordnung einer aktivierungsfähigen Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz dar. Zur Bemessung des Rechtes kann von der Gemeinde auch ein Zeitbezug herangezogen werden.</p>
<p><b>Ansatz von Straßen:</b>            „Die Straßenmarkierung ist mit einem Festwert von ... Euro bilanziert worden. Im Haushaltsjahr hat es bei mehreren Straßen für die Straßenmarkierung notwendige Ersatzbeschaffungen i. H. v. ... gegeben.“</p>	<p>Die Straße wird erst in zusammengesetzter Form und zweckbezogen zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand der Gemeinde. Die Verwendung in der Vielzahl der einzelnen möglichen technischen Komponenten ist nicht mit den Anforderungen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vereinbar. Die Nutzung der Straße als Sachgesamtheit umfasst daher auch das Zubehör „Straßenmarkierung. Dieser Teil erhält seine Funktion erst, wenn er untrennbar mit dem Straßenkörper verbunden ist. Er bildet dann keinen eigenständigen Vermögensgegenstand mehr und kann daher auch nicht getrennt vom jeweiligen Straßenkörper bilanziert werden.</p>
<p><b>Ansatz von Finanzanlagen:</b>            „Die Beteiligung am Sparkassenzweckverband ... wurde aufgrund rechtlicher Rahmenbedingungen nicht bilanziert.“</p>	<p>Für die Gemeinde besteht aufgrund § 1 SpkG ein Bilanzierungsverbot für ihre Sparkasse. Dieses Verbot steht dem Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband nicht entgegen. Ein solcher Verband stellt einen Dritten dar, dessen Wert zu bilanzieren ist. Der Wert lässt sich jedoch wegen des Bilanzierungsverbotes nicht bestimmen, sodass deshalb der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz mit dem Erinnerungswert vorzunehmen ist.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>FEHLERHAFTE ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
<p><b>Veränderung von Finanzanlagen:</b>            „Die Wertpapiere der ... wurden mit einem höheren Wertansatz (als ihre Anschaffungskosten) bilanziert, weil sich gegenüber dem Ansatz im Vorjahr Kursgewinne ergeben hatten. Entsprechend wurde die Zuschreibung auf den Bestandskonten „Liquide Mittel“ und „Sonderposten“ vorgenommen. Der Wertzuwachs wurde in der Finanzrechnung verbucht, ohne dass eine Zahlung tatsächlich erfolgt ist.“</p>	<p>Die Anschaffungskosten stellen auch bei Wertpapieren den Höchstwert für deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar. Ein höherer Kurswert als der bilanzielle Höchstwert führt zur Bildung einer stillen Reserve.</p> <p>Die Wertpapiere wurden mit ihrem höheren Kurswert nicht veräußert, sodass bei der Gemeinde keine Einzahlung einging. Durch die stille Reserve entsteht auch keine „fiktive“ Einzahlung. Die Veränderungen der Bilanzposten „Liquide Mittel“ und „Sonderposten“ war daher fehlerhaft.</p>
<p><b>Kein „Nettoposten“ für liquide Mittel:</b>            „Die aus dem Buchungsgeschäft (Zahlungsabwicklung) für fremde Haushalte entstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten werden unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ abgebildet.“ Gleichzeitig entfällt der gesonderte Bilanzansatz „Jahresüberschuss fremde Haushalte“.</p>	<p>Die Gemeinde hat die fremden Finanzmittel, die sie für Dritte abzuwickeln hat und die sich in ihrem wirtschaftlichen Besitz befinden, unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ mit zu erfassen. Aus einem noch nicht erfolgten Ausgleich können dabei für die Gemeinde Forderungen oder Verbindlichkeiten gegenüber den Dritten entstehen. Derartige Gegebenheiten sind wie andere gemeindliche Forderungen oder Verbindlichkeiten gegenüber Dritten zu behandeln und wie diese gesondert zu bilanzieren.</p>
<p><b>Darstellung der liquiden Mittel</b>            „Der Ausweis der liquiden Mittel in der Bilanz und der Ausweis der liquiden Mittel in der Finanzrechnung differieren, da einige Konten in der Finanzrechnung als Geldkonten hinterlegt sind, die in der Bilanz als Verbindlichkeiten oder als aktive Rechnungsabgrenzung erfasst werden.“</p>	<p>Der Wertansatz unter dem Bilanzposten "Liquide Mittel" muss mit der Haushaltsposition "Liquide Mittel" in der gemeindlichen Finanzrechnung übereinstimmen. Die Finanzrechnung hat nicht nur die Zahlungsveränderungen im Haushaltsjahr nachzuweisen. Sie stellt vielmehr eine besondere Untergliederung des Bilanzpostens "Liquide Mittel" dar, sodass eine Übereinstimmung zwischen dem Wert in der Bilanz und dem "Endbestand" in der Finanzrechnung bestehen muss. Ein geldbezogener anderer Bilanzposten erfasst nicht das Geldvermögen, sondern nur ggf. den „Gegenwert“, z. B. in Form von Verpflichtungen.</p>
<p><b>Unzutreffende Zuordnung zu Bilanzposten</b>            „Die aus dem Buchungsgeschäft (Zahlungsabwicklung) für fremde Haushalte entstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten werden ab dem nächsten Jahresabschluss unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ abgebildet. Gleichzeitig entfällt der gesonderte Ansatz „Jahresüberschuss fremde Haushalte“.</p>	<p>Die Gemeinde, die Zahlungen für Dritte in Form von fremden Finanzmitteln abwickelt und zum Abschlussstichtag noch über ihr nicht zustehende fremde Finanzmittel wirtschaftlich verfügt, hat im vorliegenden Umfang eine zu bilanzierende Verbindlichkeit gegenüber dem Dritten. Entsprechend besteht eine Forderung gegenüber dem Dritten, wenn der Gemeinde aus der Zahlungsabwicklung noch Finanzmittel zustehen. Derartige Verpflichtungen und Ansprüche der Gemeinde müssen getrennt unter dem jeweils sachlich zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden.</p>
<p><b>Zweckbindung in der allgemeinen Rücklage:</b>            "In der Bilanz werden unter der allgemeinen Rücklage zweckgebundene Beträge durch einen Davon-Vermerk ausgewiesen, um deren Zweckbindung zu sichern."</p>	<p>Die allgemeine Rücklage ist als "Grundstock" des Eigenkapitals uneingeschränkt und zweckfrei. Ihr Bestand darf daher nicht nach Aufgabenzwecken aufgeteilt oder mit bestimmten Aufgaben unmittelbar verbunden werden.</p>
<p><b>Zweckbindung in der allgemeinen Rücklage:</b>            „Es werden hier die Rücklagen der rechtlich unselbstständigen Stiftungen ausgewiesen, die über das Stiftungsvermögen hinaus für laufende Zwecke zur Verfügung stehen.“</p>	<p>Die allgemeine Rücklage darf wegen ihrer Zweckfreiheit des Eigenkapitals auch nicht aufgrund von bei der Gemeinde als Sondervermögen geführte rechtlich unselbstständige Stiftungen differenziert werden. Die Aufteilung verbietet sich auch deshalb, weil die Bewirtschaftung solcher Stiftungen über den gemeindlichen</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>FEHLERHAFTE ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
	Haushalt vorzunehmen ist.
<p><b>Umbuchung von Rücklage in Sonderposten:</b>            „Der Jahresüberschuss ... des Produktbereiches 17 "Stiftungen" i. H. v. ... Euro wurde aus der Allgemeinen Rücklage dem Bilanzposten „Sonstige Sonderposten“ zugeführt.“</p>	<p>Ein Überschuss in einer Teilergebnisrechnung im Produktbereich "Stiftungen", der aufgrund von Zwecksetzungen haushaltsmäßig nicht frei verwendet werden darf, löst eine Verwendungsvorgabe für die Zukunft aus. Die Gemeinde muss grundsätzlich eine Verwendung entsprechend dem jeweiligen Stiftungszweck gewährleisten.</p> <p>Derartige Vorgaben erfordern jedoch keine Separierung des Ergebnisses aus dem Produktbereich "Stiftungen" im Eigenkapital der gemeindlichen Bilanz. Sie führen aber auch nicht dazu, dass ein Überschuss aus der Bewirtschaftung des Stiftungsvermögens von der Gemeinde dem bei der Vermögensübernahme bilanzierten Sonderposten zuzurechnen ist. Ein Überschuss führt lediglich zu einer „internen“ haushaltswirtschaftlichen Vorgabe für die Gemeinde, die jedoch keinen besonderen Bilanzansatz oder Bilanzausweis auslöst.</p>
<p><b>Jahresfehlbetrag gleich Schulden:</b>            "Wegen eines Fehlbetrages in den Ergebnisrechnungen der letzten drei Jahre entstanden neue Schulden i. H. v. ... Euro."</p>	<p>Die in der Ergebnisrechnung enthaltenen Aufwendungen lösen nicht unmittelbar "neue Schulden" aus. Erst ein Auszahlungsbedarf, der in der Finanzrechnung nachzuweisen ist, kann zu einer Kreditaufnahme führen.</p>
<p><b>Fehlbetragsvortrag:</b>            "Der entstandene Jahresfehlbetrag wird bis zur endgültigen Beschlussfassung des Rates auf neue Rechnung vorgetragen und anschließend zulasten der ...-Rücklage ausgebucht."</p>	<p>Im Rahmen des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses wird das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung ermittelt und auf dem entsprechenden Bilanzposten auf der Passivseite der Bilanz angesetzt. Erst mit der Übernahme der Werte der Bestandskonten als Eröffnung des neuen Haushaltsjahres wird das Jahresergebnis mit der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage verrechnet.</p>
<p><b>Zuordnung von Sonderposten:</b>            Die erhaltenen Investitionspauschalen und die Ausgleichsbeiträge vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz werden über eine Dauer von 30 Jahren pauschal ertragswirksam aufgelöst.</p>	<p>Vor der Eröffnungsbilanz erhaltene investive Zuwendungen sind wie die Zuwendungen nach dem Eröffnungsbilanzstichtag immer den damit finanzierten Vermögensgegenständen zuzuordnen. Für Investitionspauschalen und Beiträge vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz war dafür ein pauschales „Durchschnittsverfahren“ in eigener Verantwortung durchzuführen.</p>
<p><b>Abzinsung der Deponierückstellung:</b>            "Die langfristigen Rückstellungen werden bis auf die Pensionsrückstellungen und die Deponierückstellungen nicht abgezinst."</p>	<p>Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht keine Abzinsung der Deponierückstellungen vor, sodass eine tatsächlich vorgenommene Abzinsung als unzulässig anzusehen ist.</p>
<p><b>Instandhaltungsrückstellung:</b>            „Wegen Mängel am Gebäude der Schule ... wurde eine Instandhaltungsrückstellung in Höhe von ... Euro bilanziert. Sie wird durch eine in zwei Jahren erwartete Zuwendung gedeckt.“</p>	<p>Die Gemeinde will die Instandsetzungsmaßnahme mithilfe einer Zuwendung finanzieren. Bei einer zulässigen Verwendung dient die erhaltene Zuwendung nicht der bilanzierten Rückstellung, sondern der Umsetzung der notwendigen Instandsetzungsmaßnahme.</p> <p>Die Abwicklung der Instandsetzung berührt nur die Finanzrechnung mit entsprechender Herabsetzung der bilanzierten Rückstellung. Die erhaltene bzw. dafür</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>FEHLERHAFTE ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
	eingesetzte Zuwendung ist deshalb ausschließlich zahlungswirksam im Rahmen der Finanzrechnung abzuwickeln und nachzuweisen. Sie entfaltet keine Ergebniswirksamkeit und berührt daher nicht die Ergebnisrechnung. Die genutzten Anteile der erhaltenen Zuwendung (Zahlungsmittel) erhöhen daher „nur“ die liquiden Mittel der Gemeinde, damit von der Gemeinde die für die Instandsetzung notwendig gewordenen Auszahlungen geleistet werden können.
<b>Sonstige Rückstellungen:</b> „Gleichzeitig mit dem Jahresabschluss ... wird die Eröffnungsbilanz ... um „Sonstige Rückstellungen in Höhe von ... Euro geändert. Dagegen wird die Position „Sonderposten für Zuwendungen“ nicht verändert.“	Eine Rückstellungsbildung ist unzulässig, denn die dafür erforderlichen Voraussetzungen liegen bei dem betroffenen Geschäftsvorfall nicht vor. Vielmehr ist die Berichtigung der Eröffnungsbilanz dahingehend vorzunehmen, dass ein Sonderposten in Verbindung mit den übernommenen und bilanzierten Vermögensgegenständen anzusetzen ist, denn die Vermögensgegenstände sind vor dem Eröffnungsbilanzstichtag ohne Zahlung einer geldlichen Gegenleistung übernommen worden.
<b>Anlagenspiegel:</b> „Die kumulierten Abschreibungen erfassen die Abschreibungen über den Zeitraum in dem der betreffende Vermögensgegenstand für die Aufgabenerfüllung in Betrieb ist. Sie wurden wegen der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Vermögensgegenstand angepasst.“	Im Anlagenspiegel sind als Ausgangsdaten des Anlagevermögens nicht die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vermögensgegenstände heranzuziehen. Die in der Eröffnungsbilanz den Vermögensgegenständen zugrunde gelegten vorsichtig geschätzten Zeitwerte stellen die künftigen Anschaffungs- und Herstellungskosten dar (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW).  Entsprechend beginnt der Zeitraum für die Ermittlung der kumulierten Abschreibungen mit dem Eröffnungsbilanzstichtag. Vor diesem Stichtag sind keine Abschreibungen im Sinne des NKF entstanden. Deshalb sind auch vor dem Eröffnungsbilanzstichtag liegende Jahre nicht in den Zeitraum für kumulierte Abschreibungen einzubeziehen.
<b>Bilanzverweis auf den Lagebericht:</b> „Erläuterungen zu den wesentlichen Positionen sind dem Lagebericht zu entnehmen.“ (Bezogen auf die Bilanz, die Ergebnisrechnung und die Finanzrechnung)	Die Gemeinde hat im Anhang die Posten der Bilanz mit den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und die Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung zu erläutern. Sie soll die Sachverhalte so erläutern, dass sachverständigen Dritten eine Beurteilung möglich ist. Ein Verweis auf Ausführungen im Lagebericht genügt den haushaltsrechtlichen Vorgaben nicht, da Anhang und Lagebericht unterschiedlichen Zwecken dienen.
<b>Berichtigung der Eröffnungsbilanz:</b> Eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz war letztmalig im Jahresabschluss ... möglich. Sollte sich noch ein Berichtigungsbedarf ergeben, müsste dieser über die Ergebnisrechnung abgewickelt werden.	Eine Berichtigung von aktuell festgestellten Fehlern in der gemeindlichen Bilanz kann nach Ablauf der gesetzlichen und auf die Eröffnungsbilanz bezogenen Frist nicht mehr auf objektive Tatbestände zum Eröffnungsbilanzstichtag begründet werden. Es muss für eine Berichtigung ein rechtswidriger Zustand zum Abschlussstichtag des aktuellen Jahresabschlusses vorliegen.
<b>Berichtigung der Eröffnungsbilanz:</b> „Die Grundstücke im Gewerbegebiet wurden in den Jahren nach der Eröffnungsbilanz zweckbezogen hergerichtet oder veräußert, sodass der allgemeine Ansatz in der Eröffnungsbilanz zu reduzieren war. Aus diesem Anlass wurde die Sachlage so gestellt,	Maßnahmen in den Folgejahren der Eröffnungsbilanz, die eine Wertminderung bei angesetzten Vermögensgegenständen auslösen, führen zu außerplanmäßigen Abschreibungen, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>FEHLERHAFTE ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
als ob der Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz bestehen würde und eine Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage nach § 57 GemHVO NRW vorgenommen“.	Es ist unzulässig, die vorzunehmenden Änderungen als Korrektur des Bilanzansatzes der betroffenen Vermögensgegenstände zu deklarieren und mit den Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die wertverändernden Tatbestände lagen zum Eröffnungsbilanzstichtag nicht vor.

*Beispiel 148 „Unzutreffende Erläuterungen im Anhang“*

Die Gemeinde sollte bei ihren Erläuterungen im Anhang ggf. auch aufgetretene Fehler nicht verschweigen. Sie kann in sachlicher und fachlicher Hinsicht die Möglichkeit zur Beseitigung solcher Fehler aufzeigen und darauf verweisen, dass eine haushaltsmäßige und haushaltsrechtlich zutreffende Handlungsbasis im Rahmen der laufenden Haushaltswirtschaft bereits wiederhergestellt wurde oder wiederhergestellt wird.

### 5.2 Unzureichende Erläuterungen

Die Informationszwecke und den Informationsbedarf kann die Gemeinde im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss nur erfüllen, wenn durch die darin enthaltenen Erläuterungen und Angaben das haushaltswirtschaftliche Handeln im abgelaufenen Haushaltsjahr ausreichend und in sachlicher und fachlicher Hinsicht nachvollziehbar aufgezeigt wird. Die nachfolgende Übersicht soll diese Sachlage beispielhaft verdeutlichen (vgl. Beispiel 149).

<b>BEISPIELE UNZUREICHENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>ERFOLGTE ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
<p><b>Zur Software:</b>            „Zu diesem Bilanzposten gehören die Software und die Lizenzen sowie Marken- und Namensrechte (Wertansatz: 5,9 Mio. Euro; Vorjahr: 5,7 Mio. Euro). Durch die Auflösung des Eigenbetriebs „IT“ ging dessen gesamtes immaterielles Vermögen i. H. v. 1,3 Mio. Euro in die Bilanz der Gemeinde ein. Zusätzlich wurden im Haushaltsjahr von der Gemeinde noch Softwarelizenzen angeschafft.“</p>	Die Angaben im Anhang müssen rechnerisch richtig, vollständig und nachvollziehbar sein. Sie sollen so aufbereitet sein, dass der betroffene Sachverhalt für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft klar erkennbar und verständlich ist. Die Informationspflicht wird von der Gemeinde nicht ausreichend erfüllt, wenn eine rechnerische Differenz in den Angaben aufgezeigt, aber nicht erläutert wird, z. B. weil auf vorgenommene Abschreibungen verwiesen wird.
<p><b>Zur Umgliederung aufgrund der vorgesehenen Veräußerung der ...-Schule:</b>  <u>Anlagevermögen:</u>            „Der Bestand hat sich durch die Umgliederung der ...-Schule ins Umlaufvermögen (-999 TEUR) verringert.“  <u>Umlaufvermögen:</u>            Der Bestand hat sich durch die Umgliederung der ...-Schule aus dem Anlagevermögen (+999 TEUR) erhöht.“</p>	Die Angaben im Anhang müssen so aufbereitet sein, dass für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht nur der betroffene Sachverhalt, sondern auch die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorgaben klar erkennbar und verständlich ist. <i>(Bei dieser Maßnahme soll der dem Vermögensgegenstand zum Abschlussstichtag beizulegende Wert höher gewesen sein als Buchwert, sodass unter Beachtung des strengen Niederstwertprinzips der Buchwert des Vermögensgegenstandes ins Umlaufvermögen übernommen worden sei.</i>
<p><b>Zu Ausleihungen:</b>            „Die Ausleihungen an verbundene Unternehmen beinhalten das innere Darlehen an die Stadtwerke ...“</p>	Die Angaben im Anhang müssen u. a. auch zeigen, dass die haushaltsrechtlichen Vorgaben eingehalten werden. Durch die Bezeichnung „Innere Darlehen“ wird jedoch der tatsächliche Sachverhalt fehlerhaft dargestellt, als ob die Stadtwerke bilanztechnisch keine Schuldner wie sonstige Dritte wären. Es besteht jedoch keine bilanzmäßige Unterscheidung, denn rechtlich

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUREICHENDER ERLÄUTERUNGEN IM ANHANG</b>	
<b>ERFOLGTE ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
	selbstständige gemeindliche Betriebe sind bei Schulden genauso wie andere Dritte zu behandeln.
<b>Zu Drohverlustrückstellungen:</b> „Gegenüber der zum 31.12... vorgenommenen Bewertung des Sachverhaltes haben sich zum 31.12... keine Änderungen ergeben.“	Steuererstattung wurde von der Gemeinde nicht der notwendig werdende Zinsanteil in die Bemessung der gemeindlichen Rückstellung einbezogen, obwohl für die Gemeinde eine Pflicht zur Verzinsung einer künftig zu leistenden Steuererstattung besteht (vgl. § 233a AO). In die Prüfung der Veränderung der bilanzierten Rückstellung zum Abschlussstichtag sind daher neben den möglichen Veränderungen in der Sache auch die Veränderungen aufgrund der im abgelaufenen Haushaltsjahr weiterbestehenden Verzinsungspflicht einzubeziehen (höheres Zinsvolumen). Eine Feststellung, dass sich gegenüber dem vorherigen Abschlussstichtag keine Änderungen ergeben haben, dürfte regelmäßig nichtzutreffend sein.
<b>Zum Verzicht auf Erläuterungen:</b> Ausführungen zu den Aktiva und Passiva sowie zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung: „Erläuterungen zu den wesentlichen Posten bzw. Positionen sind dem Lagebericht zu entnehmen.“	Der Anhang muss sachgerechte Erläuterungen zur Bilanz (postenbezogen) sowie zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung (positionenbezogen) enthalten. Ein Verweis auf die Aussagen im Lagebericht ist nicht zulässig. Der Lagebericht dient anderen Zwecken und hat eine subjektive Einschätzung der Verantwortlichen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu enthalten. Der Anhang dagegen hat die gemeindlichen Sachverhalte objektiv darzustellen.

*Beispiel 149 „Unzureichende Erläuterungen im Anhang“*

Die Gemeinde soll ihre Erläuterungen im Anhang so gestalten, dass auch Nichtsachverständige sich ein Bild über die wirtschaftlichen Gegebenheiten und deren Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft machen können. Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen erkennen können, ob und wie die Gemeinde haushaltsmäßig und haushaltsrechtlich zutreffend gehandelt hat.

## **6. Die Adressaten der Gemeinde**

### **6.1 Die Adressatengruppen**

Der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss soll durch seine Angaben und Erläuterungen dazu beitragen, dass der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Die Gemeinde soll sich daher nicht auf Angaben und Erläuterungen beschränken, die sich auch aus dem Zusammenhang von gemeindlichem Jahresabschluss und haushaltsrechtlichen Vorschriften entwickeln lassen, z. B. dass es sich bei dem Sonderposten für Zuwendungen um investive Zuwendungen von Dritten zur Schaffung von nutzbaren Vermögensgegenstände für Maßnahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung handelt (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

Bei den im Anhang im Jahresabschluss zu machenden Angaben müssen auch die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft möglichst umfassend berücksichtigt werden. Der Adressatenkreis besteht regelmäßig aus einer unbestimmten Zahl von Interessengruppen und Personen mit unterschiedlichen Informationsbedürfnissen und Transparenzansprüchen gegenüber der Gemeinde (vgl. Abbildung 776).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATEN</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSE</b>
<b>Der Rat der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind von der Haushaltsplanung bis zum gemeindlichen Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss eine Grundlage für die Steuerung der Gemeinde durch den Rat als Träger der Gemeindeverwaltung (vgl. § 40 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). Er ist als gemeindliches Vertretungsorgan für alle Angelegenheiten der Gemeinde grundsätzlich zuständig (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p> <p>Dieses gemeindliche Organ nutzt dabei als Gremium auch die haushaltswirtschaftlichen Informationen gegenüber anderen Adressatengruppen, z. B. die Daten des gemeindlichen Jahresabschlusses, um bei Nachfragen der Bürgerinnen und Bürger sowie gegenüber anderen Dritten ggf. im Sinne einer Rechenschaft sachgerechte Angaben machen zu können. Das Informationsinteresse des Rates wird aber auch durch die Kontrollaufgabe über die Gemeindeverwaltung begründet (vgl. § 55 GO NRW). Es richtet sich auch auf das erzielbare Jahresergebnis aus und dient aber auch dazu, eine Bilanzpolitik unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage umsetzen zu können.</p>
<b>Der Bürgermeister mit Verwaltungsvorstand der Gemeinde</b>	<p>Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist der Bürgermeister ein gewichtiger Adressat, denn einerseits ist er verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung der Gemeinde und leitet und verteilt die Geschäfte (vgl. § 62 Absatz 1 GO NRW). Andererseits bedarf es im Rahmen des Jahresabschlusses der Entscheidung der Ratsmitglieder über seine Entlastung wegen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Beim Bürgermeister entsteht dadurch ein erhebliches Informationsbedürfnis, das sich zudem unmittelbar und mittelbar auf seine Managemententscheidungen auswirken dürfte.</p> <p>Die Gemeinde bzw. die betroffenen Personen können aber zusätzlich auch noch weitere Angaben über ihre persönlichen Verhältnisse machen oder bestimmte Schwerpunkte bei den Angaben setzen, weil durch die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen wird, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.</p>
<b>Die Beauftragten der Gemeinde</b>	<p>Die Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr beeinflussen die Arbeit der von der Gemeinde für unterschiedliche Aufgaben bestellten Beauftragten. Die Haushaltswirtschaft ermöglicht als eine Grundlage die Tätigkeit der Beauftragten oder wirkt sich unmittelbar auf deren Tätigkeit aus. Den Beauftragten, zu denen z. B. Behindertenbeauftragte, Datenschutzbeauftragte, Gleichstellungsbeauftragte, Integrationsbeauftragte und Sicherheitsbeauftragte zu zählen sind, ist i. d. R. im Rahmen ihrer Tätigkeit die notwendige personelle, sachliche und finanzielle Ausstattung zur Verfügung zu stellen. Das Informationsinteresse der Beauftragten besteht daher nicht nur verwaltungsmäßig, sondern auch wirtschaftlich.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATEN</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSE</b>
<b>Die Beschäftigten der Gemeinde</b>	<p>Die Beschäftigten der Gemeinde verfolgen ihre Interessen insbesondere über ihre gewählten Vertreter und sind gleichzeitig an die Vorgaben der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebunden. Daher besteht i.d.R. vielfach ein Bedarf der Beschäftigten an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie deren Risiken und Chancen, um persönliche Entscheidungen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitsverhältnis treffen zu können.</p> <p>Insbesondere in den Fällen der defizitären Haushaltslage einer Gemeinde dürfte sich das Informationsinteresse der Beschäftigten ändern, da diese einerseits durch gesetzliche Vorgaben und örtliche Regelungen in Ausführung der oftmals im Rahmen der Beschlüsse des Rates eigenverantwortlichen Bewirtschaftung des Haushalts beschränkt werden und andererseits oftmals ihre persönliche Entwicklung betroffen sehen.</p>
<b>Die Betriebe der Gemeinde</b>	<p>Die gemeindlichen Betriebe stellen ebenfalls Adressaten für die gemeindliche Haushaltswirtschaft dar, denn vielfach bestehen umfangreiche Finanzbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde. Ihre Tätigkeit im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führt zudem dazu, die Betriebe als ein eigenständiger Adressatenkreis anzusehen und zu behandeln. Außerdem bilden die Betriebe bei besonderen haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten, z. B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW, noch gesonderte Interessengruppen gegenüber der Gemeindeverwaltung.</p>
<b>Die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde</b>	<p>Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind die Bürgerinnen und Bürger als ein Teil der Bevölkerung in der Gemeinde eine wichtige Adressatengruppe, denn diese sind zu den Gemeindewahlen wahlberechtigt (vgl. § 21 Absatz 2 GO NRW). Gegenüber den Einwohnern und Abgabepflichtigen, die z. B. nach § 80 Absatz 3 GO NRW Einwendungen gegen die gemeindliche Haushaltssatzung erheben können, ist der Unterschied von nicht erheblicher Bedeutung. Ein Einwohner ist die Person, die in der Gemeinde wohnt (vgl. § 21 Absatz 1 GO NRW).</p> <p>Die Abgabepflichtigen können dabei Grundbesitzer und Gewerbetreibende sein, die ihren Wohnsitz aber nicht in der Gemeinde haben müssen. Die Bürgerinnen und Bürger bestimmen dagegen über ihre Wahlberechtigung nach den §§ 7 und 8 KWahlG die Zusammensetzung des Rates der Gemeinde, der für alle Angelegenheiten der Gemeinde und damit auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft grundsätzlich zuständig ist (vgl. § 41 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).</p>
<b>Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde</b>	<p>Nach der Gemeindeordnung soll die Aufsicht des Landes die Gemeinde in ihren Rechten schützen und die Erfüllung der Pflichten sichern (vgl. § 11 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde hat daher die Aufgabe die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung der Gemeinde zu überwachen. Die Einbeziehung der Aufsichtsbehörde in die gemeindliche Haushaltswirtschaft wird durch eine Vielzahl von Bestimmungen festgelegt, z. B. durch die Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses nach § 96 Absatz 2 GO NRW.</p> <p>Besonders aber in den Fällen einer defizitären Haushaltslage der Gemeinde, die ggf. zur Verringerung der allgemeinen Rücklage und damit ggf. zu einem Haushaltssicherungskonzept führt, ist die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde gefordert (vgl. § 76 Absatz 2 GO NRW). Die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört daher zu den wichtigsten Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses als Teil der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Sie hat zudem zu</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATEN</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSE</b>
	berücksichtigen, dass der gemeindliche Jahresabschluss nicht Gegenstand der überörtlichen Prüfung nach § 105 GO NRW ist.
<b>Die Zuwendungsgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde erhält vielfach Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen, die im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung benötigt und genutzt werden. Die Gemeinde erhält aber auch Betriebskostenzuschüsse zur Erledigung ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit. Sie erhält von den Dritten aber auch Sachzuwendungen. Die Dritten verbinden mit den Finanzmitteln und Sachzuwendungen vielfach besondere Zwecke, die von der Gemeinde bei der Verwendung der Finanzmittel einzuhalten sind.</p> <p>Das Land, der Bund und die EU sowie andere Institutionen und einzelne Personen können gegenüber der Gemeinde als Zuwendungsgeber auftreten. Sie geben Ziele und Rahmenbedingungen vor und setzen dadurch ihr eigenes Förderinteresse um. Darüber hinaus besteht bei ihnen ein potentiell Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, die Haushaltsplanung, den Jahresabschluss sowie über den gemeindlichen Gesamtabschluss und die künftigen Risiken und Chancen.</p>
<b>Die Kreditgeber der Gemeinde</b>	<p>Die Gemeinde darf im Rahmen ihrer Investitionstätigkeit Kredite aufnehmen, wenn die daraus übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen (vgl. § 86 Absatz 1 GO NRW). Sie kann auch zur Sicherung der rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).</p> <p>Die Banken und Sparkassen sowie die Kreditinstitute sind daher ein potentiell Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, über ihre Haushaltsplanung sowie über den gemeindlichen Jahresabschluss und die künftigen Risiken und Chancen. Dieses Interesse ist noch dadurch verstärkt worden, dass die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen verpflichtet sind, ihre Kunden anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Die Einstufung hat auch Auswirkungen auf die Bankleistungen gegenüber der Gemeinde.</p>
<b>Die Geschäftspartner der Gemeinde</b>	<p>Die Geschäftspartner der Gemeinde, zu denen nicht nur die Lieferanten, sondern auch die Bürgerinnen und Bürger als Kunden zu zählen sind, erbringen Leistungen für die Gemeinde oder nehmen gemeindliche Leistungen in Anspruch. Bereits der gemeindliche Haushaltsplan kann unter Berücksichtigung seiner Produktorientierung einen umfassenden Einblick in das Leistungsspektrum der Gemeinde als Jahresprogramm der Haushaltswirtschaft bieten.</p> <p>Die Lieferanten als Geschäftspartner der Gemeinde haben daher regelmäßiges Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und den künftigen Risiken und Chancen. Sie richten dabei ihren Blick vielfach auch auf den Zahlungsverkehr der Gemeinde, um feststellen zu können, ob und in welchem Umfang sie wie kurzfristige Kapitalgeber fungieren müssen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DIE ADRESSATEN DER GEMEINDLICHEN HAUSHALTSWIRTSCHAFT</b>	
<b>ADRESSATEN</b>	<b>INFORMATIONSIINTERESSE</b>
<b>Bund und Land (statistische Daten)</b>	Die Beurteilung der öffentlichen Haushalte sowie die Herstellung eines gesamtstaatlichen Bildes erfordert eine finanzstatistische Erfassung auch von haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde. Sie erfolgt auf einer allgemeinen Grundlage, die ein Zusammenführen der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit den Ergebnissen der staatlichen Ebene von Bund und Ländern ermöglicht. Dazu werden vergleichbare, aktuelle und zuverlässige Informationen über die Struktur und Entwicklung der öffentlichen Haushalte benötigt, die bei den Gemeinden möglichst unmittelbar aus ihrer Haushaltswirtschaft bzw. ihrem Jahresabschluss entnommen werden sollen. Als "Finanzstatistik" gelten relevante Informationen in quantitativer und qualitativer Form, die einen bestimmten abgegrenzten Sachverhalt darstellen. Derartige Informationen werden als Erhebungsmerkmale bestimmt und sind durch die Gemeinde als Erhebungseinheit dem IT.NRW (Statistisches Landesamt) zu melden (vgl. FPStatG).
<b>Die sonstige Öffentlichkeit</b>	Die Öffentlichkeit als Adressat der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beinhaltet in dieser Form auch einige der bereits zuvor benannten Interessengruppen, z. B. die Einwohner der Gemeinde. Sie umfasst insgesamt jedoch eine unbestimmbare Zahl von Interessengruppen und Personen, die sich jeweils aus spezifischen Interessen heraus über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und die sich daraus ergebenden finanziellen Wirkungen informieren wollen. Insbesondere die Medien in Form von Presse, Rundfunk und Fernsehen sowie das Internet sind an Informationen, Bilder und Nachrichten der Gemeinde interessiert.

*Abbildung 776 „Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“*

Die gesamten Gegebenheiten und Verhältnisse erfordern von der Gemeinde, im Anhang im Jahresabschluss eine hohe Transparenz und Informationsbreite zu bieten.

## **6.2 Der Adressatenbezug**

Als haushaltswirtschaftliche Adressaten der Gemeinde sind von der Gemeinde alle Gruppen und/oder Personen anzusehen, die in Leistungsbeziehungen zur Gemeinde stehen, deren Entscheidungen durch das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde beeinflusst werden kann oder die ein besonderes Interesse an der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben. Die Gemeinde steht dadurch bei einer Vielzahl von unterschiedlichen Adressatengruppen in der Pflicht, in jedem Haushaltsjahr in ihrer Haushaltsplanung (Haushaltssatzung) und der Haushaltsabrechnung (Abschlüsse) adressatene geeignete Informationen über ihre wirtschaftliche Lage zu geben.

Bei der Auswahl der zu gebenden Informationen ist die Gemeinde gezwungen, grundsätzlich von den Adressatengruppen auszugehen, die vermutlich über die geringsten fachlichen bzw. haushaltswirtschaftlichen Kenntnisse verfügen. Mit erheblich komprimierten Daten im gemeindlichen Jahresabschluss und minimalen Erläuterungen sowie der deswegen erforderlichen Informationssammlung durch die Adressaten selbst dürften manche Adressaten hinsichtlich einer eigenen Analyse und Beurteilung schnell überfordert werden.

Für die Gemeinde ist es geboten, ihren Adressaten nicht nur über rechnerische Daten aus ihrer Haushaltsplanung und der Haushaltsabrechnung zu informieren, sondern auch über ihre Aufgabenerfüllung. Die Gemeinde hat daher grundsätzlich die Wahl zwischen weiteren detaillierten Erläuterungen in den haushaltswirtschaftlichen Un-

terlagen oder einem besonderen Bericht über ihre Geschäftstätigkeit. Ein derartiger Bericht würde die Gemeinde jedoch nicht von ihren Informationspflichten in den haushaltswirtschaftlichen Unterlagen befreien.

Die Gemeinde kann dabei mithilfe ihrer produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen und in Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen ein sachgerechtes und verständliches Bild ihrer Geschäftstätigkeit erstellen. Dazu müssten die haushaltswirtschaftlichen Informationen adressatenadäquat aufbereitet und dargestellt werden. Sie hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass ihr die Pflicht zur Information obliegt und deren Erfüllung nicht eines Tätigwerdens oder eines Anstoßes der Adressaten bedarf.

Einem starken Adressatenbezug stehen weder ein besonderes Informationsinteresse in Form von einzelnen Anfragen noch der Verzicht auf haushaltsrechtliche Vorgaben entgegen. Der Adressatenbezug in ihrer gesamten Haushaltswirtschaft stellt eine Chance der Gemeinde zu einem sachgerechten Zusammenwirken mit allen Adressatengruppen dar. Die Qualität der verfügbaren gemeindlichen Informationen kann dadurch verbessert werden.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Anhangs):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden):**

##### **1.1.1 Die Bilanzierungsmethoden**

###### **1.1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind im Anhang im Jahresabschluss die von der Gemeinde verwendeten Bilanzierungsmethoden anzugeben. Unter dem Begriff „Bilanzierungsmethode“ wird ein Verfahren verstanden, bei dem die Bilanzierungsfähigkeit von gemeindlichen Vermögen und Schulden und deren Ansatzpflicht unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben geprüft werden. Dabei ist auch über die eingeräumte Ausübung von Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten zu entscheiden.

Das Ergebnis führt dann zu Festlegungen der Gemeinde über die einzelnen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz dem Grunde, der Art, dem Umfang und dem Zeitpunkt nach. Die Angaben dazu bzw. über ausgeübte Wahlrechte hinsichtlich des Ansatzes und des Ausweises dann die Gemeinde im Anhang zu den jeweils betroffenen Bilanzposten sachgerecht zu erläutern. Sie muss stets über die Ausübung von Wahlrechten berichten, um die dadurch entstandenen bilanzpolitischen Vorgänge für die Adressaten erkennbar zu machen.

Zum Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens können von der Gemeinde z. B. Angaben über deren Art und Umfang sowie Abnutzung gemacht werden (vgl. § 41 i. V. m § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Bei der Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung wären z. B. Angaben über die zu beseitigenden Mängel und die zeitliche Dimension der Nachholung zu machen (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW). Andere gemeindliche Entscheidungen zur Ausübung weiterer Wahlrechte können auch unter den Begriff „Bilanzierungsmethode“ fallen, z. B. ausgeübte Wahlrechte für die Gliederung der gemeindlichen Bilanz.

###### **1.1.1.2 Abweichungen von Bilanzierungsmethoden**

Im Anhang im Jahresabschluss sind von der Gemeinde die örtlich vorgenommenen Abweichungen von Bilanzierungsmethoden bzw. geänderte Bilanzierungsmethoden ausdrücklich anzugeben, um die Vergleichbarkeit der örtlichen Jahresabschlüsse zu sichern. Bei der Gemeinde müssen daher immer wichtige sachliche Gründe für ein abweichendes Vorgehen vorliegen, um willkürliche Abweichungen zu verhindern. Die Änderung einer Bilanzie-

rungsmethode kann dabei vergangenheitsbezogen sein, weil wegen einer vorliegenden Fehlerhaftigkeit die Methode nicht bereits in früheren Jahresabschlüssen angewendet worden ist. Sie kann auch zukunftsbezogen sein, weil z. B. die methodischen Grundlagen geändert worden sind.

Eine Abweichung von Bilanzierungsmethoden kann auch dadurch entstehen, dass von der Gemeinde bei gleichen Sachverhalten unterschiedliche Bilanzierungsmethoden zur Anwendung kommen. Eine solche Sachlage ist z. B. gegeben, wenn der Wesentlichkeitsgrundsatz in veränderter Form gegenüber dem Vorjahr zur Anwendung kommt. Eine Abweichung kann aber auch dadurch entstehen, dass die Gemeinde bei ihrer Bilanzierungsentscheidung ein Wahlrecht anders ausübt als im vorherigen gemeindlichen Jahresabschluss oder der Grundsatz der Vollständigkeit nicht immer eingehalten wird.

Die im Jahresabschluss der Gemeinde bestehenden Abweichungen gegenüber dem Abschluss des Vorjahres sind im gemeindlichen Anhang mit einer anlassbezogenen und zutreffenden Begründung offenzulegen, sofern die Abweichungen von wesentlicher Bedeutung sind. Es sollen deshalb dazu gleichzeitig die Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde dargestellt werden. Eine Saldierung von positiven und negativen Auswirkungen durch die Gemeinde ist dabei nicht zulässig.

### **1.1.2 Die Bewertungsmethoden**

#### **1.1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sind die von der Gemeinde verwendeten Bewertungsmethoden anzugeben. Im Rahmen der Erläuterungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist von der Gemeinde auch darzustellen, in welcher Weise die dabei zulässigen Wahlrechte ausgeübt wurden. Die Erläuterungen der Gemeinde haben sich konkret auf die tatsächlich angewandten Methoden zu erstrecken, also auf die Inanspruchnahme von Bewertungswahlrechten und die Ausübung von Ansatzwahlrechten durch die Gemeinde.

Im Rahmen der Angabepflichten der Gemeinde werden unter dem Begriff „Bewertungsmethode“ planmäßige Verfahren zur Wertfindung von Vermögensgegenständen und Schulden für den Ansatz von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz verstanden, also die Festlegung einer Bilanzierung von Werten der Höhe nach. Unter dem Begriff „Bilanzierungsmethode“ wird das planmäßige Vorgehen im Rahmen von Ansatzfragen für die gemeindliche Bilanz verstanden, also einer Bilanzierung dem Grunde nach.

Im Rahmen der Erläuterungen der gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist eine reine Wiedergabe der rechtlichen Vorgaben im Anhang nicht als ausreichend anzusehen. Es muss vielmehr die tatsächliche Handhabung der von der Gemeinde genutzten Wahlrechte, ggf. auch der Verzicht auf ihre Nutzung, zum Gegenstand der Erläuterungen gemacht werden. Ein Verweis der Gemeinde auf Erläuterungen im Anhang in vorherigen Jahresabschlüssen genügt ebenfalls nicht den haushaltsrechtlichen Vorgaben.

Die Pflicht der Gemeinde, auch generelle Erläuterungen im Anhang zu machen, entbindet sie nicht von der Pflicht, einzelne Angaben zu den Posten der Bilanz sowie zu den Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung zu machen. Es ist aber allgemein vertretbar, sachliche Angaben für mehrere Bilanzposten eines Bilanzbereiches zusammenzufassen, um Wiederholungen zu vermeiden.

#### **1.1.2.2 Abweichungen von Bewertungsmethoden**

Im Anhang im Jahresabschluss der Gemeinde sind vorgenommene Abweichungen von den Bewertungsmethoden anzugeben, um die Vergleichbarkeit der örtlichen Jahresabschlüsse zu sichern. Eine Abweichung von Bewertungsmethoden ist immer dann anzunehmen, wenn von der Gemeinde Bestandteile eines von ihr angewand-



ten Bewertungsverfahrens gegenüber dem letzten Jahresabschluss verändert wurden. Die Gemeinde ist daher verpflichtet, die Abweichungen im gemeindlichen Anhang darzustellen und zu erläutern.

Für ein abweichendes Vorgehen müssen immer wichtige sachliche Gründe bei der Gemeinde vorliegen, um willkürliche Abweichungen zu verhindern. Als Abweichungen von den Bewertungsmethoden kann insbesondere eine abweichende Vorgehensweise bei der Periodenabgrenzung oder bei den zu beachtenden Grundsätzen angesehen werden. Die Gemeinde darf dabei keine Saldierung von positiven und negativen Auswirkungen auf ihre Haushaltswirtschaft vornehmen. Sie soll zudem auch die Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde angeben.

Einer gesonderten Angabe im gemeindlichen Anhang bedarf die Bildung von Bewertungseinheiten im Rahmen der Bilanzierung zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme, soweit die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich aufheben. Solche Bewertungseinheiten beruhen auf der Überlegung, dass die aus einem Grundgeschäft der Gemeinde resultierenden Risiken durch den Einsatz von Sicherungsinstrumenten (üblicherweise Derivate) - wirtschaftlich betrachtet - neutralisiert werden. Die Gemeinde hat zu beachten, dass bei der Bewertung auf die Berücksichtigung nicht realisierter Verluste verzichtet wird, wenn den Verlusten nicht realisierte Gewinne in gleicher Höhe gegenüberstehen.

## **1.2 Zu Satz 2 (Besondere Erläuterungspflichten)**

### **1.2.1 Die Angaben zur Bilanz**

Die Gemeinde hat im Anhang im Jahresabschluss sachgerechte und sinnvolle Erläuterungen zu den Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu geben. Durch die Vorschrift wird die Gemeinde zwar nur ausdrücklich zu Erläuterungen zur Ergebnisrechnung und Finanzrechnung verpflichtet, gleichwohl muss sie auch gesonderte Erläuterungen zur gemeindlichen Bilanz geben, denn diese ist ein wesentlicher Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses. Die Bilanz der Gemeinde soll dabei so erläutert werden, dass sachverständige Dritte die bilanziellen Wertansätze und die weiteren Angaben beurteilen können.

Die Gemeinde sollte daher ihre Erläuterungen zu den Posten in der gemeindlichen Bilanz entsprechend dem vorgegebenen Bilanzaufbau gliedern (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Es ist jedoch nicht vorgegeben, eine gesonderte und inhaltlich abgegrenzte Erläuterung zu jedem einzelnen Bilanzposten zu geben. Eine differenzierte Erläuterung dürfte sich für die Gemeinde aber anbieten, wenn sich aus der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres erläuterungsbedürftige Veränderungen ergeben haben. Die Erläuterungspflicht beinhaltet nicht, die Bilanzposten auf der Aktiv- und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz mit einem Hinweis auf Erläuterungen im Anhang zu versehen.

Der Umfang der Angaben ist unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und unter Abwägung des durch den Jahresabschluss zu vermittelnden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu bestimmen. Die Gliederung der Angaben und Erläuterungen sollte sich aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit am formalen Aufbau der gemeindlichen Bilanz vor Ort orientieren. Für die Erläuterungen zu bilanzierten Wertpapieren auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird nachfolgend ein Beispiel aufgezeigt (vgl. Beispiel 150).

**BEISPIEL:**

**Wertpapiere des Anlagevermögens**

1. Anlagevermögen
  - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände
  - 1.2 Sachanlagen

1.3 Finanzanlagen

**1.3.3 Wertpapiere des Anlagevermögens**

Die Wertpapiere des Anlagevermögens setzen sich aus 11.089 ...-Aktien (625.863,16 Euro) und einer Kapitalanlage (523.494,84 Euro) zusammen:

Bilanzansatz: 1.149.358,00 Euro (Vorjahr: 1.099.797,00 Euro).

Die 11.089 ...-Aktien der Gemeinde stellen Nennbetragsaktien dar und wurden als Stammaktien herausgegeben. Sie wurden zum Eröffnungsbilanzstichtag (1. Januar ...) mit dem Tiefstkurs i. H. v. 56,44 Euro bewertet und mit einem Betrag i. H. v. 625.863,16 Euro in der Eröffnungsbilanz angesetzt (vgl. § 55 Absatz 7 GemHVO NRW). Zum Abschlussstichtag 31. Dezember ... lag der Aktienkurs bei 30,40 Euro. Bis einschließlich des Haushaltsjahres ... ist davon ausgegangen worden, dass eine Werterholung der ...-Aktien bevorsteht bzw. zu erwarten ist. Es wurde daher das haushaltsrechtliche Wahlrecht genutzt und trotz einer vorübergehenden Wertminderung der ...-Aktien auf eine außerplanmäßige Abschreibung verzichtet.

Bei der Kapitalanlage bei der ... Bank (Vorjahr: 473.933,84 Euro) konnte ein Zugang i. H. v. 49.561 Euro aufgrund von eingegangenen Spenden Dritter durch Zahlungen der Gemeinde verzeichnet werden (Aufstockung). Die Kapitalanlage ist zweckgebunden für die Errichtung eines Bürgerhauses im Ortsteil ... angelegt.

2. Umlaufvermögen

3. Aktive Rechnungsabgrenzung

*Beispiel 150 „Die Angaben zur Bilanz bei Wertpapieren“*

Über die Form und den Umfang der örtlichen Angaben und Erläuterungen zu den Bilanzposten ist eigenverantwortlich von der Gemeinde zu entscheiden. Sie muss dabei berücksichtigen, dass die von ihr zu gebenden Informationen vom Inhalt und Umfang aus betrachtet, ausreichend sein müssen, damit ein sachverständiger Dritter die gemeindliche Bilanz insgesamt beurteilen kann. Die im Anhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen werden in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbezogen, sodass es sich z. B. anbietet, die Erläuterungen für die Aktivseite der Bilanz nach Anlage- und Umlaufvermögen sowie aktive Rechnungsabgrenzungsposten und entsprechend auf der Passivseite nach den dortigen Bilanzbereichen zu gliedern.

## **1.2.2 Die Angaben zur Ergebnisrechnung**

### **1.2.2.1 Allgemeine Informationen**

Im Anhang im Jahresabschluss sind auch die Positionen der gemeindlichen Ergebnisrechnung anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die darin aufgezeigten Ergebnisse aus der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres insgesamt beurteilen können. Die Erläuterungen können dazu auf die einzelnen nachzuweisenden Ertrags- und Aufwandsarten beschränkt werden (vgl. § 2 GemHVO NRW). Es ist dabei nicht erforderlich, die Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung mit einem Hinweis auf Erläuterungen im Anhang zu versehen. Außerdem müssen gesonderte und abgegrenzte Erläuterungen nicht zu jeder einzelnen örtlichen Position der gemeindlichen Ergebnisrechnung gegeben werden.

Der Umfang der Angaben und Erläuterungen ist unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und unter Abwägung des durch den Jahresabschluss zu vermittelnden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu bestimmen. Die Gliederung der Angaben und Erläuterungen sollte sich aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit am formalen Aufbau der gemeindlichen Ergebnisrechnung orientiert werden. Die Gemeinde kann sich dabei an den zur Ergebnisrechnung bestehenden haushaltsrechtlichen Mindestvergaben orientieren (vgl. § 38 Absatz 1 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang auch die wesentlichen Entwicklungen der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr berücksichtigen. Ein weiterer Erläuterungsbedarf ergibt sich, wenn in zulässiger Weise bestimmte Ermächtigungen aus dem Vorjahr ins Haushaltsjahr übertragen worden sind. Diese Übertragungen bewirken in gleicher zulässiger Weise wie die Nachtragssatzung eine Veränderung der originären Haushaltsansätze, sodass bei einer Vielzahl von Haushaltspositionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung statt des Ansatzes aus dem Haushaltsplan nunmehr der „Fortgeschriebene Ansatz“ enthalten ist.

Von der Gemeinde müssen die Ansatzveränderungen in der Ergebnisrechnung nicht zwingend aufgezeigt werden. Die Gemeinde muss eigenverantwortlich entscheiden, ob in der Ergebnisrechnung noch zusätzlich in einer gesonderten Spalte der „Originäre Ansatz“ aus dem vom Rat beschlossenen Haushaltsplan der Gemeinde ausgewiesen werden soll. Für den von der Gemeinde vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleich ist haushaltsrechtlich nur der „Fortgeschriebene Ansatz“ als Planungsbezugsgröße zum Ist-Wert in der Ergebnisrechnung festgelegt worden (vgl. § 38 GemHVO NRW).

Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist aber nur vollständig, wenn auch in der Ergebnisrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d. h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von den im Ergebnisplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den betreffenden Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Im Rahmen eines solchen Vergleiches der Plan- und Ist-Werte über die gemeindlichen Zahlungen soll von der Gemeinde eine Analyse durchgeführt werden. Die Gemeinde darf zudem ihre Erläuterungen zu den Positionen der Ergebnisrechnung nicht auf die Abweichungen der Ist-Ergebnisse von den Plan-Werten beschränken.

Die Gemeinde soll sich Kenntnisse über die Art, den Umfang und die örtlichen Gründe für eine ggf. aufgetretene Abweichung sowie Kenntnisse über die Tragweite der Differenzen zwischen dem Ressourcenaufkommen und dem Ressourcenverbrauch verschaffen. Sie soll andererseits die Gründe oder der Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung im Anhang erläutern. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich über die Form und den Umfang der zu gebenden Angaben und Erläuterungen zu Ergebnisrechnung zu entscheiden.

Die Angaben und Erläuterungen werden in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbezogen, sodass es sich anbietet, die Erläuterungen für die Ertragsseite und die Aufwandsseite der gemeindlichen Ergebnisrechnung nach den dort nachzuweisenden Ertragsarten zu gliedern, z. B. nach Steuern, Zuwendungen sowie nach Aufwandsarten, z. B. Personalaufwendungen, Aufwendungen für Sachleistungen und Dienstleistungen. Zum jeweils aufgestellten Plan-/Ist-Vergleich soll geprüft werden, inwieweit die aufgetretenen Differenzen zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten konkreter benannt werden und ggf. die Ursache oder der Auslöser dafür im Haushaltsjahr aufgezeigt wird.

#### **1.2.2.2 Die Informationen zur Außerordentlichkeit**

In der gemeindlichen Ergebnisrechnung ist zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu differenzieren. Derartige Erträge und Aufwendungen der Gemeinde entstehen außerhalb der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde. Sie werden aber aufgrund der Aufgabenerfüllung der Gemeinde verursacht und sind deshalb in der Ergebnisrechnung gesondert aufzuzeigen und nachzuweisen.

Außerordentliche gemeindliche Erträge beruhen auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, die nicht innerhalb der Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde liegen, sich aber als Ereignis unmittelbar auf die Gemeinde auswirken, z. B. Naturkatastrophen und sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke. Als außerordentliche Erträge sind z. B. Versicherungsleistungen oder besondere Zuweisungen nach Naturkatastrophen an die Gemeinde zu klassifizieren. Ein Ereignis kann auch die Aufgabe einer wesentlichen Betriebsgrundlage darstellen, das eine wesentliche Bedeutung für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde hat.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Aus derartigen besonderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstandene außerordentliche Erträge und Aufwendungen, die in der gemeindlichen Finanzrechnung enthalten sind, bedürfen daher sachgerechter und ausreichender Erläuterungen. Bereits die Einordnung als aus der Natur der Sache heraus selten und nicht gewöhnlich im Sinne der laufenden Verwaltungstätigkeit begründet für die Gemeinde eine besondere Erläuterungspflicht und die Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Sie erfordert, bei derartigen Vorgängen die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufzuzeigen.

### **1.2.3 Die Angaben zur Finanzrechnung**

#### **1.2.3.1 Allgemeine Informationen**

Im Anhang im Jahresabschluss sollen unter Beachtung der Gegebenheit, dass die Finanzrechnung die dritte Komponente des NKF darstellt, auch Angaben zu den Positionen der Finanzrechnung gemacht und diese so erläutert werden, dass sachverständige Dritte die darin aufgezeigten Ergebnisse insgesamt beurteilen können. Die Erläuterungen können von der Gemeinde dazu auf die einzelnen nachzuweisenden Einzahlungs- und Auszahlungsarten beschränkt werden (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat mindestens die in der Finanzrechnung nachzuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zu erläutern. Sie muss nicht zu jeder einzelnen örtlichen Position der gemeindlichen Finanzrechnung gesonderte und abgegrenzte Erläuterungen geben. Die Finanzrechnung muss auch nicht zu jeder Einzahlungs- und Auszahlungsart einem Hinweis auf gesonderte Erläuterungen im Anhang enthalten.

Der Umfang der Angaben ist auch unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und unter Abwägung des durch den Jahresabschluss zu vermittelnden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu bestimmen. Die Gliederung der Angaben und Erläuterungen sollte die Gemeinde aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit sowie wegen der Nachvollziehbarkeit am formalen Aufbau der gemeindlichen Finanzrechnung orientieren.

Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist aber nur vollständig, wenn auch in der Finanzrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d. h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von den im Finanzplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den betreffenden Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Im Rahmen eines solchen Vergleiches der Plan- und Ist-Werte über die gemeindlichen Zahlungen soll von der Gemeinde eine Analyse durchgeführt werden. Die Erläuterungen, auch nicht die positionenbezogenen Angaben, sollen nicht auf die Abweichungen der Ist-Ergebnisse von den Plan-Werten beschränkt werden.

Bei einer erheblichen Bedeutung sollen im Anhang im Jahresabschluss die Gründe oder der Anlässe für im Haushaltsjahr aufgetretenen Veränderungen erläutert werden. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich über die Form und den Umfang der zu gebenden Angaben und Erläuterungen zu entscheiden. Zum Plan-/Ist-Vergleich sollte dabei geprüft werden, inwieweit die aufgetretenen Differenzen zwischen den Plan-Werten und den Ist-Werten konkreter benannt werden und ggf. die Ursache oder der Auslöser dafür im Haushaltsjahr aufgezeigt wird. Dadurch können Kenntnisse über die Art, den Umfang und die örtlichen Gründe für eine ggf. aufgetretene Abweichung sowie Kenntnisse über die Tragweite der Differenzen bei den Zahlungsströmen erlangt werden.

Die Angaben und Erläuterungen werden zudem in die gemeindliche Jahresabschlussprüfung einbezogen, sodass es sich anbietet, die Erläuterungen für die Einzahlungsseite und die Auszahlungsseite der gemeindlichen Finanzrechnung nach den dortigen Bereichen „Laufende Verwaltungstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zu gliedern. Die Gemeinde soll im Anhang im Jahresabschluss jedoch mindestens sachgerechte Erläuterungen zu ihrer Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit machen.

**1.2.3.2 Die Informationen zur Liquidität**

Im Anhang im Jahresabschluss ist ein Aufzeigen der weiteren Entwicklung der gemeindlichen Liquidität sachgerecht, sofern die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde hinsichtlich ihrer Fälligkeiten dafür von Bedeutung sind. Die Benennung der eigenen Annahmen zur Entwicklung der gemeindlichen Liquidität kann dabei zum Verständnis und der Nachvollziehbarkeit der Darstellungen durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beitragen.

Aus dem haushaltsrechtlichen Gebot „Sicherstellung der Liquidität“ und der Verpflichtung der Gemeinde, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen, entsteht die Verpflichtung für die Gemeinde den Liquiditätsbedarf möglichst zutreffend abzuschätzen (vgl. § 75 Absatz 6 und § 89 Absatz 1 GO NRW). Die Sachlage zwischen dem Liquiditätsbestand des Vorjahres und des Haushaltsjahres kann näher aufgezeigt werden (vgl. Beispiel 151).

**BEISPIEL:**

**Die Entwicklung des Liquiditätsbestandes**

Die Gemeinde will im Rahmen des Anhangs ihre Informationen zur Liquidität um spezielle Angaben über die Entwicklung des verfügbaren Liquiditätsbestandes im abgelaufenen Haushaltsjahr anhand der Orte, an denen die gemeindlichen Zahlungsmittel verfügbar gehalten werden, ergänzen und hat dafür die folgende Übersicht erstellt:

<b>ENTWICKLUNG DES LIQUIDITÄTSBESTANDES IM HAUSHALTSJAHR</b>				
<b>Liquide Mittel</b>	<b>Bestand am 31.12. VJ Euro</b>	<b>Veränderungen im HJ</b>		<b>Bestand am 31.12. VJ Euro</b>
		<b>Mittelzugang Euro</b>	<b>Mittelabfluss Euro</b>	
Sparkasse	15.285.105,85	+ 68.841.161,35	- 55.701.072,07	28.495.195,13
Volksbank	2.723.789,90	+ 1.567.789,99	- 1.876.567,88	2.415.012,01
...-Bank	12.678.908,00	0	0	12.678.908,00
Landesbank	31.641.503,57	570.680,00	590.300,00	31.621.883,57
Kassenbestand	43.868,46	31.631,04	32.201,72	43.297,78
<b>Summe</b>	<b>62.373.175,78</b>			<b>75.254.296,49</b>

Diese Zahlungsmittel werden im Rahmen des gemeindlichen Haushalts finanzrechnungstechnisch geführt, sodass ihre Erfassung und ihr Nachweis in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde geboten ist.

*Beispiel 151 „Die Entwicklung des Liquiditätsbestandes“*

Die Gemeinde sollte interne Informationspflichten festlegen, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle aus den Fachbereichen der Gemeindeverwaltung die notwendigen Informationen erhält.

**1.3 Zu Satz 3 (Angaben zu Vereinfachungen und Schätzungen):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist von der Gemeinde im Anhang zum gemeindlichen Jahresabschluss die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen zu beschreiben. Es hängt von den zum Abschlussstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnissen und dem Vorliegen und Möglichkeiten errechenbarer Wertansätze ab, ob die Gemeinde von den zulässigen Instrumenten der Vereinfachung oder der Schätzung Gebrauch gemacht hat.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Aus der Nutzung der Instrumente entsteht eine Pflicht der Gemeinde, deren Art und die Form der Ausübung zu benennen sowie die Anwendung und die bilanziellen Auswirkungen konkret zu beschreiben. Sie soll dabei auch Angaben zu bestehenden Schätzungsunsicherheiten machen, denn der Festlegung von Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz sind vielfach zukunftsbezogene Annahmen zugrunde zu legen, z. B. bei Rückstellungen.

Durch Unsicherheiten über die Auswirkungen künftiger Ereignisse und Entwicklungen kann ein bedeutsames Risiko für die Gemeinde entstehen, sodass z. B. in späteren Jahresabschlüssen die geschätzten Ansätze in einem erheblichen Umfang angepasst bzw. erhöht werden müssen. Mögliche Quellen von Schätzungsunsicherheiten sollten daher von der Gemeinde ebenfalls im Anhang aufgezeigt werden.

**1.4 Zu Satz 4 (Verständlichkeit der Erläuterungen):**

Im Anhang im Jahresabschluss sind die Erläuterungen zu den Posten der Bilanz, den Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Sachverhalte innerhalb einer angemessenen Zeit beurteilen können. Den Dritten soll dadurch ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich sein. Ihm muss eine angemessene Zeit zur Beurteilung der gemeindlichen Gegebenheiten eingeräumt werden.

Zu der Vorgabe ist nicht festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die gemeindliche Geschäftstätigkeit und die Darstellung ihrer Haushaltswirtschaft beurteilen und nachvollziehen zu können. Bei der Beurteilung wird von vorhandenen örtlichen Gegebenheiten auszugehen sein. Grundsätzlich kann jedoch folgende Annahme auch bei der Gemeinde gelten.

Allgemein muss ein sachverständiger Dritter ausreichende Kenntnisse über die gemeindliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde besitzen, damit die Ausführung durch gemeindliche Geschäftsvorfälle sowie das Ergebnis im gemeindlichen Jahresabschluss, aber auch die Erläuterungen verstehen und insgesamt beurteilen kann. In diesem Zusammenhang werden auch die Größe der Gemeinde sowie die Größe und Komplexität der gemeindlichen Buchführung zu berücksichtigen sein. Der Anhang muss möglichst ein ausgewogenes Bild für den gebotenen Überblick bieten (vgl. Beispiel 152).

**BEISPIEL:**

**Wichtige Angaben zu den Bilanzposten**

Die Gemeinde sollte sich bei ihren Angaben im Anhang im Jahresabschluss um ein sachgerechtes Zusammenspiel zwischen den „rechnerischen“ Daten in der Bilanz und den ergänzenden Erläuterungen in einer beschreibenden Fassung bemühen. Die Transparenz und Verständlichkeit des Jahresabschlusses kann dadurch insgesamt erhöht werden, dass im Anhang, abhängig von der Bedeutung des Bilanzpostens oder den Veränderungen im Haushaltsjahr, die Betragsgrößen näher benannt und kombiniert werden. Es sollten daher die Veränderungen der Bilanzposten aufgrund der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufgezeigt werden.

**Bilanzposten „Schulen“**

Buchwert des Vorjahres	51.224.000 Euro
Buchwert des Haushaltsjahres	65.432.000 Euro
Veränderungen	14.208.000 Euro
entstanden aus Zugängen	25.309.000 Euro
entstanden aus Abgängen	11.101.000 Euro

Gegenstand	Buchwert	Abgangswert	Zugangswert	Buchwert	Differenz
------------	----------	-------------	-------------	----------	-----------

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Einreidesfor-		VJ	HJ	HJ	HJ		auschen- In- mati-	
	Grundschule B-Straße	6.345.000	1.445.000	1.345.000	6.245.000	- 100.000		
	Grundschule Z-Straße	7.675.000	1.675.000	1.345.000	7.345.000	- 330.000		
	Realschule Freiheit	9.789.000	3.000.000	2.678.000	9.467.000	- 232.000		
	Gymnasium Quelle	18.567.000	1.192.000	2.132.000	19.507.000	940.000		
	Primus-schule	-----	-----	17.809.000	17.809.000	17.809.000		
	Förderschule Neustraße	8.848.000	3.789.000	-----	5.059.000	- 3.789.000		
	<b>Summe</b>	51.224.000	11.101.000	25.309.000	65.432.000			

onsangebot beinhaltet hierbei, dass z. B. die Anlässe für die „Abgangswerte“ und „Zugangswerte“ konkreter benannt werden, z. B. bei der Grundschule „B-Straße“ der Abriss eines Anbaus und seine Neuerstellung. Es kann z. B. auch beschrieben werden, dass die Primusschule ab dem im Haushaltsjahr begonnenen Schuljahr bezugsfertig war und nunmehr genutzt wird. Beim Gymnasium „Quelle“ zwar ein hoher Abschreibungs- und Abgangswert entstand, ab dem neuen Schuljahr aber eine Mensa und weitere Aufenthaltsräume verfügbar sind.

*Beispiel 152 „Wichtige Angaben zu den Bilanzposten“*

Die Gemeinde ist gehalten, ihre Erläuterungen im Anhang sorgfältig, richtig und vollständig zu erstellen. Sie hat dabei insbesondere auch die Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen. Die im Anhang zu gebenden Erläuterungen sind auch danach abzuwägen, ob dadurch den Prüfern der örtlichen Prüfung eine ausreichende Nachvollziehbarkeit der durch den Jahresabschluss zu vermittelnden wirtschaftlichen Lage der Gemeinde ermöglicht wird.

**2. Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten):**

**2.01 Die Zwecke der Vorschrift**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird eine Vielzahl von gemeindlichen Sachverhalten benannt, die im Anhang im Jahresabschluss gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die vorgenommene Aufzählung ist jedoch nicht als abschließend anzusehen. Sie hat einerseits einen konkretisierenden Charakter, andererseits soll sie die Bedeutung wichtiger haushaltswirtschaftlicher Sachverhalte bei der Gemeinde hervorheben, denen dann besondere Erläuterungen zu widmen sind.

Dadurch besteht jedoch keine Konkurrenz zwischen den allgemein gefassten Regelungen zum Anhang und den in diesem Absatz aufgezählten einzelnen Erläuterungspflichten. Die Mindestanforderungen an gemeindliche Erläuterungen sollen vielmehr gewährleisten, dass der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss die an ihn gestellten Informationsanforderungen auch erfüllen kann.

Dieses grundsätzliche Erfordernis bedeutet nicht, dass die Gemeinde zu den pflichtigen Angaben eine Fehlanzeige abgeben muss, wenn die benannten erläuterungspflichtigen Sachverhalte bei der Gemeinde im Haushaltsjahr nicht aufgetreten sind. Es bedarf auch keines sonstigen Hinweises. Vielmehr ist grundsätzlich davon auszugeben, dass beim Weglassen pflichtiger Angaben keine entsprechenden Sachverhalte bei der Gemeinde aus dem Haushaltsjahr vorliegen.

**2.02 Besondere Angabepflichten**

Die Gemeinde muss eigenverantwortlich festlegen, wo und wie sie die örtlichen Besonderheiten in den Anhang einbaut und dort erläutert. Sie kann die Sachverhalte mit anderen Gegebenheiten verbinden oder jeder Besonderheit einen eigenen Abschnitt widmen. Die differenzierte Darstellung im Anhang sollte ermöglichen, dass die im Haushaltsjahr aufgetretenen Besonderheiten erkennbar und nachvollziehbar werden.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift benennt mehrere Tatbestände und Sachverhalte, die als so wesentlich angesehen werden, dass die Gemeinde im Anhang zu jedem einzelnen Tatbestand und Sachverhalt dann eine gesonderte bzw. abgegrenzte Erläuterung geben muss, sofern dieser in der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres aufgetreten ist. Als Besonderheiten für die Gemeinde sind die folgenden Tatbestände und Sachverhalte ausdrücklich benannt worden (vgl. Abbildung 777).

<b>BESONDERE ERLÄUTERUNGSPFLICHTEN IM ANHANG</b>	
Nummer 1:	Angaben über besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.
Nummer 2:	Angaben über die Verringerung der allgemeinen Rücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der auf das abgelaufene Haushaltsjahr bezogenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.
Nummer 3:	Angaben über Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden.
Nummer 4:	Angaben über die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages.
Nummer 5:	Angaben über die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Absatz 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt.
Nummer 6:	Angaben über Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen.
Nummer 7:	Angaben über noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen.
Nummer 8:	Angaben bei Fremdwährungen über den Kurs der Währungsumrechnung.
Nummer 9:	Angaben über die Verpflichtungen aus Leasingverträgen.
Sonstiges:	Angaben über weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder der Gemeindehaushaltsverordnung für den Anhang vorgesehen sind.

*Abbildung 777 „Besondere Erläuterungspflichten im gemeindlichen Anhang“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

In dieser Aufzählung nicht benannte wichtige Umstände stellen im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss durchaus Anlässe dar, die zu einem Erläuterungsbedarf im Anhang führen können. Die örtlichen Sachverhalte sollten nicht verschwiegen werden, auch wenn sie nicht unmittelbar einem der in der Vorschrift aufgezählten Tatbestände zugeordnet werden können.

**2.1 Zu Satz 1 (Vorgabe zu differenzierten Angaben):**

**2.1.1 Zu Nummer 1 (Zum Jahresabschluss):**

Der Jahresabschluss der Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW). Sofern der gemeindliche Jahresabschluss diese Anforderungen nicht erfüllt, sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen und die besonderen Umstände, die dazu führen, zu erläutern. Die Gemeinde darf ihre Erläuterungen zum Sachanlagevermögen z. B. nicht auf die Angabe beschränken, dass die Zugänge, Abgänge sowie Abschreibungen im Haushaltsjahr dem Anlagenspiegel entnommen werden können.

Bei der Abgrenzung, ob besondere Umstände vor Ort im Haushaltsjahr bzw. zum Abschlussstichtag vorliegen, ist insbesondere auf die Aufgabe und die Funktion des Jahresabschlusses abzustellen, denn dem Anhang obliegt auch eine Korrekturfunktion. Eine genaue Benennung oder Aufzählung aller besonderen örtlichen Umstände, die ggf. zu gesonderten Erläuterungspflichten führen könnten, ist jedoch nicht zwingend geboten. Auf die Angabe der wesentlichen Umstände und Gründe, durch die sich Veränderungen oder Einflüsse auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft ergeben haben, darf nicht verzichtet werden.

Im Zusammenhang mit den im Haushaltsjahr aufgetretenen Gegebenheiten vor Ort muss von der Gemeinde im Einzelfall geklärt werden, welche Sachverhalte und Tatbestände als „besondere Umstände“ einzuordnen und welche gesonderten Angaben und Erläuterungen dazu zu machen sind. Die haushaltsrechtliche Vorschrift ermöglicht es der Gemeinde jedoch nicht, abweichend von den gesetzlichen Vorschriften selbst den Inhalt und den Umfang des Jahresabschlusses oder allgemeine zusätzliche Anforderungen zu bestimmen oder haushaltsrechtliche Vorgaben nicht zu erfüllen.

**2.1.2 Zu Nummer 2 (Zur Entwicklung des Eigenkapitals)**

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine besondere Bedeutung zu. Es ist deshalb geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde, die regelmäßig aus den geplanten Jahresergebnissen im Ergebnisplan und ggf. auch wegen der mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnenden Erträge und Aufwendungen entsteht, in einer gesonderten Übersicht zum Haushaltsplan aufzuzeigen. In den Fällen, in denen von der Gemeinde eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage im Jahresabschluss erfolgt, bedarf es dann weiterer Erläuterungen auch im Anhang und ggf. einer gesonderten Eigenkapitalveränderungsrechnung.

Die Angaben zur Entwicklung des Eigenkapitals sind auch wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, der eine eigenständige Darstellung der Veränderungen des gemeindlichen Eigenkapitals aus sachlichen Gründen benötigt. Die gemeindlichen Konsolidierungspflichten, Genehmigungserfordernisse und das Verbot der Überschuldung werden durch haushaltswirtschaftliche Veränderungen des gemeindlichen Eigenkapitals ausgelöst (vgl. §§ 75 und 76 GO NRW). Im Anhang sollte daher nicht nur das Jahresergebnis aus der Ergebnisrechnung erläutert werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde muss auch aufgezeigt werden, in welchem Umfang von der Gemeinde erzielte Erträge und entstandenen Aufwendungen aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage in zulässiger Weise verrechnet wurden. Für die Gemeinde ist haushaltsrechtlich vorgegeben worden, dass Erträge und Aufwendungen bei einem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden, sowie Wertveränderungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital in der gemeindlichen Bilanz verrechnet werden müssen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Zu den der entstandenen Wertveränderungen von gemeindlichen Finanzanlagen sind haushaltsrechtlich auch die Wertminderungen und die Wertaufholungen im Sinne der Vorschrift des § 35 Absatz 5 und 8 GemHVO NRW zu zählen. Aus anderen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erzielbare Erträge und entstandene Aufwendungen können wegen der ausdrücklichen haushaltsrechtlichen Abgrenzung nicht in gleicher Weise behandelt werden, auch wenn diese Geschäfte oder die betroffenen Gegenstände ggf. vergleichbar sind.

**2.1.3 Zu Nummer 3 (Zu Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung):**

Für die Bewertung im Jahresabschluss der Gemeinde gilt der Grundsatz der Einzelbewertung (vgl. § 32 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO NRW). Jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld der Gemeinde ist grundsätzlich einzeln zu bewerten. Im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung ist eine Verrechnung mit anderen gemeindlichen Vermögensgegenständen und Schulden nicht zulässig (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

Der haushaltsrechtliche Grundsatz erfordert zudem, dass die einzelnen Vermögensgegenstände der Gemeinde bewertungsfähig und entsprechend die Einzelposten in der gemeindlichen Bilanz und Berücksichtigung der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegeneinander abgrenzbar sind. Diese Sachlage gilt entsprechend für die gemeindlichen Schulden, bei denen hinsichtlich der Höhe des bilanziellen Wertansatzes von der Gemeinde der Erfüllungsbetrag zu berücksichtigen ist.

Bei der Durchführung der Einzelbewertung muss die Gemeinde die gebotene Objektivierung erreichen. Sie soll den möglichen Ermessensspielraum sachgerecht auszufüllen und willkürfrei bzw. frei von sachfremden Erwägungen handeln. In den Fällen, in denen von der Gemeinde örtlich Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung vorgenommen werden, sind diese im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss anzugeben, um die Vergleichbarkeit der örtlichen Jahresabschlüsse zu sichern.

Für eine Abweichung müssen immer wichtige sachliche Gründe bei der Gemeinde vorliegen, denn willkürliche Abweichungen sind zu verhindern. Die im Jahresabschluss der Gemeinde bestehenden Abweichungen gegenüber dem Abschluss des Vorjahres sind daher mit einer nachvollziehbaren Begründung im gemeindlichen Anhang anzugeben. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung stellt z. B. die Bildung einer Bewertungseinheit dar. Bei darin bestehen bilanzierungspflichtige Sachverhalten unterliegen solche zusammengesetzten (strukturierten) Finanzinstrumente der Gemeinde den maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen.

Die Bewertungseinheiten beruhen auf der Überlegung, dass die aus einem Grundgeschäft der Gemeinde resultierenden Risiken durch den Einsatz von zusätzlichen Sicherungsinstrumenten (üblicherweise Derivate) - wirtschaftlich betrachtet - neutralisiert werden. Der örtliche Bedarf für Bewertungseinheiten, deren Bildung und ihre Zwecksetzungen bedürfen daher entsprechender Angaben im Anhang. Von der Gemeinde sollte dazu auch angegeben werden, in welcher Form eine Überwachung wegen der möglicherweise auftretenden Risiken erfolgt.

Die Gemeinde sollen aber auch die Auswirkungen aus den Abweichungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde darstellen. Eine Saldierung von positiven und negativen Auswirkungen ist dabei nicht zulässig. Die Festbewertung und die Gruppenbewertung stellen jedoch zulässige Abweichungen für die Einzelbewertung dar (vgl. § 34 Absatz 1 und 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde muss zudem selbst festlegen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

ob sie derartige Abweichungen mit unter den Ausführungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erläutert oder diese Sachverhalte im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss in einem eigenen Abschnitt darstellt werden.

**2.1.4 Zu Nummer 4 (Zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung):**

Im Anhang sind die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages anzugeben. Diese Vorgabe erfordert, die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung zu konkretisieren und deren vorgesehene Umsetzung in einer gesonderten Übersicht aufzuzeigen. In einer Rückstellungsübersicht über unterlassene Instandhaltungen bietet sich für die Gemeinde eine differenzierte Darstellung unter Beachtung der Gliederung der Bilanzposten in der Bilanz der Gemeinde an, unter denen gemeindliche Vermögensgegenstände anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind insgesamt so bedeutend, dass gesondert darüber im Anhang zu informieren ist (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW). Es ist dabei über die tatsächliche und die vorgesehene Nachholung der unterlassenen Instandhaltungen unter Angabe der Vermögensgegenstände und der betragsmäßigen Größenordnung zu berichten.

Eine Erläuterung der örtlich vorgesehenen Maßnahmen mit lediglich der Angabe eines Summenbetrages wird den Erläuterungspflichten im gemeindlichen Anhang nicht gerecht. Die Bildung und Inanspruchnahme dieser Rückstellungen durch die Gemeinde müssen im Zeitablauf der Folgejahre des Haushaltsjahres nachvollziehbar und überprüfbar sein (vgl. Beispiel 153).

**BEISPIEL:**

**Die Gestaltung der Rückstellungsübersicht**

Die Gemeinde hat die unterlassenen Instandhaltungen für ihre Gebäude, deren Umsetzung erforderlich ist, in einer Übersicht zusammengestellt:

Teilrechnung	Haushaltsjahr		Umsetzungsplanung		
	Maßnahme	Betrag TEUR	Hj + 1 Betrag TEUR	Hj + 2 Betrag TEUR	Hj + 3 Betrag TEUR
Grundschule Austraße	Erneuerung von Türen und Fenstern	150	75	75	---
Gymnasium Kinderstraße	Sanierung der Toiletten	120	120	---	---
Rathaus Mitte	Modernisierung des Brandschutzes	450	250	200	---
Gewerbepark Stille	Sanierung der Straßen	660	220	220	220

*Beispiel 153 „Die Gestaltung der Rückstellungsübersicht“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Bei der Durchführung der haushaltsmäßig geplanten Instandhaltungsmaßnahmen über mehrere Haushaltsjahre müssen von der Gemeinde auch in den folgenden Jahren im Anhang des Jahresabschlusses darauf bezogene Angaben gemacht werden.

**2.1.5 Zu Nummer 5 (Zur Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“):**

**2.1.5.1 Allgemeine Erfordernisse**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ist der Inhalt des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Postens „Sonstige Rückstellungen“ nach § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW gesondert anzugeben, sofern es sich für die Gemeinde um wesentliche Beträge handelt. Diese Vorgabe soll den Stand der gemeindlichen Verpflichtungen in diesem Sammelposten sowie die Arten der Verpflichtungen, die zu diesen Rückstellungen geführt haben, besser nachvollziehbar und überprüfbar machen.

Derartige Verpflichtungen können sich in bedeutender Weise auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde auswirken. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht ist zu berücksichtigen, dass aus wesentlichen gemeindlichen Rückstellungen bedeutsame Belastungen für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde entstehen können. Diese Gegebenheiten bedingen, möglichst örtlich zutreffende Vergleichsgrößen zu bestimmen, mit deren Hilfe das Kriterium „wesentlich“ definiert und das Bestehen einer gesonderten Erläuterungspflicht bejaht oder verneint werden kann. Dabei müssen auch die Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft berücksichtigt werden.

In den Fällen, in denen von der Gemeinde zu bilanzierende Rückstellungen wesentlich und damit erläuterungsbedürftig sind, sollte die Gemeinde prüfen, ob nicht auch eine Aufgliederung des Bilanzpostens „Sonstige Rückstellungen“ in Betracht kommt. Sie kann sich auch dazu entscheiden, mithilfe von „Davon“-Vermerken zusätzliche sachliche Informationen zu geben. Die Entscheidung darüber hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu treffen. Sie muss dabei berücksichtigen, dass sich die Entscheidung auch auf die Darstellung im örtlichen Rückstellungsspiegel auswirken wird.

**2.1.5.2 Der Verweis auf § 36 Absatz 4 und 5 GemHVO NRW**

**2.1.5.2.1 Zu Rückstellungen wegen Verpflichtungen**

Nach der Verweissvorschrift hat die Gemeinde für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern der künftig von ihr zu leistende Betrag (an Dritte) nicht geringfügig ist. Es muss zudem wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme der Gemeinde voraussichtlich erfolgen wird.

Diese allgemeinen Vorgaben hat die Gemeinde für die Bildung von Verpflichtungsrückstellungen zu beachten, soweit keine speziellen haushaltsrechtlichen Regelungen bestehen. Sie hat auch zu beachten, dass bei den Verpflichtungsrückstellungen eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen muss (Außenverpflichtung). Eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selbst ist nicht ausreichend und wird durch diese Bestimmung nicht erfasst bzw. getragen.

Eine rechtliche Verpflichtung für die Gemeinde gegenüber Dritten, die in der Regel auch eine wirtschaftliche Verursachung beinhaltet und derer sich die Gemeinde nicht einseitig entziehen kann, entsteht in einer Vielzahl von gemeindlichen Geschäftsvorfällen, z. B. aufgrund von gemeindlichen Verträgen in Form privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen oder aufgrund von gesetzlichen Regelungen.

### **2.1.5.2.2 Zu Rückstellungen wegen drohender Verluste**

#### **2.1.5.2.2.1 Aus schwebenden Geschäften**

Nach der Verweisvorschrift hat die Gemeinde für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Für die Bildung einer solchen Rückstellung für drohende Verluste muss ein schwebendes Geschäft der Gemeinde im bilanziellen Sinne bestehen. Ein solcher Sachverhalt ist gegeben, wenn ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch mit einem Dritten ausgerichtet ist.

Mögliche Gegenstände derartiger schwebender Geschäfte der Gemeinde können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun und Unterlassen sein. Bei den schwebenden Geschäften der Gemeinde besteht eine Angabepflicht im Anhang in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich bis zum Abschluss des einzelnen Geschäftes. Es bestehen zudem besondere Dokumentationsanforderungen im Zeitablauf der Geschäfte, weil solche Geschäfte regelmäßig nicht bilanziert werden müssen.

Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde müssen daher sorgfältig und in ihren unterschiedlichen Arten in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung erfasst und dokumentiert werden. In solchen Fällen darf aber nicht nur der Zugang erfasst werden, sondern es ist auch die weitere Entwicklung zu dokumentieren und dabei das mögliche Ausmaß entstehender Risiken zu überwachen. Zum jährlichen Abschlussstichtag ist dann jedes einzelne gemeindliche Geschäft der aktuelle Stand zu ermitteln und es ist dahingehend zu prüfen und zu entscheiden, ob im gemeindlichen Jahresabschluss eine Anhangsangabe oder eine Bilanzierung vorzunehmen ist.

#### **2.1.5.2.2.2 Aus den laufenden Verfahren**

Nach der Verweisvorschrift hat die Gemeinde auch für drohende Verluste aus ihren laufenden Verfahren sachgerechte Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Unter dem Begriff „Laufende Verfahren“ sind dabei gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf öffentlich-rechtlichen oder zivilrechtlichen Normen aufbauen und bei denen der Verfahrensgegenstand die Festsetzung und/oder Überprüfung eines gemeindlichen Anspruches oder einer Verpflichtung der Gemeinde ist.

Eine Angabepflicht im Anhang besteht in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich bis zum Abschluss des Verfahrens. Beim Vorliegen entsprechender örtlicher Sachverhalte muss der Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss dazu besondere Angaben enthalten, sofern die Gemeinde zur Bilanzierung solcher Rückstellungen verpflichtet ist. In diesem haushaltsrechtlichen Rahmen stellt z. B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Gebühren oder Beiträgen durch die Gemeinde durch einen gemeindlichen Bescheid (Verwaltungsakt) und ggf. dessen Überprüfung auf dem Rechtsweg ein laufendes Verfahren im Sinne der Vorschrift dar.

Diese Sachlage gilt entsprechend für einen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Vertrag der Gemeinde mit einem Dritten, um gemeindliche Ansprüche oder Verpflichtungen abzuwickeln. Ein laufendes Verfahren im Sinne der Vorschrift liegt vor, wenn in Verwaltungsverfahren die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder wegen eines anhängigen Widerspruchs- oder Klageverfahrens der Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gehindert ist, weil ein Dritter oder die Gemeinde von seinem bzw. ihrem Recht auf die Einlegung von Rechtsmitteln in dem Verfahren Gebrauch gemacht hat.

Der Begriff „Klageverfahren“ ist dabei weit auszulegen. Es ist dabei unerheblich, ob ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht oder vor anderen Gerichten durchführen ist oder auch, ob es sich um ein Rechtsmittelverfahren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

im Sinne der Verwaltungsgerichtsordnung handelt. Ob und wann in solchen Fällen ein Verfahrensabschluss tatsächlich eingetreten ist, hat die Gemeinde in jedem Einzelfall unter Beachtung der jeweils anzuwendenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen.

**2.1.6 Zu Nummer 6 (Zu Abweichungen von der linearen Abschreibung):**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sind entstandene Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen anzugeben. Es ist z. B. von der Gemeinde die Anwendung eines anderen Abschreibungsverfahrens anzugeben und dabei das neue Verfahren darzustellen.

In den Fällen, in denen von dem landesweit festgelegten Nutzungsdauern (vgl. Nummer 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300) abgewichen wird, ist die örtliche Entscheidung bzw. Sachlage ebenfalls zu erläutern. Dazu sind die Vermögensgegenstände, bei denen eine abweichende Nutzungsdauer festgelegt wurde, sowie die Gründe für die Festlegung anzugeben.

**2.1.7 Zu Nummer 7 (Zu Beiträgen aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen):**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sind auch Erläuterungen wegen noch nicht erhobener Beiträge für fertiggestellte Erschließungsmaßnahmen zu geben. Derartige Beiträge sind Geldleistungen Dritter, die von der Gemeinde zum Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen erhoben werden (vgl. § 8 KAG NRW). Die Beitragspflicht entsteht mit der endgültigen Herstellung einer Einrichtung oder Anlage und deren Festsetzung in einem Bescheid.

Bei investiven Maßnahmen der Gemeinde sind entsprechend die Festsetzung unter einem besonderen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu erfassen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.2 GemHVO NRW). In diesem Zusammenhang verlangt die Rangfolge der Inanspruchnahme der Quellen der Finanzmittel, dass von der Gemeinde an erster Stelle die sonstigen Finanzmittel in Anspruch zu nehmen sind (vgl. § 77 GO NRW). Danach sind dann die speziellen Entgelte für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen zur Erzielung von Erträgen heranzuziehen. Erst dann kommen die Steuer als allgemeine Finanzmittel.

Aufgrund dessen ergibt sich eine große Bedeutung der Beiträge für die gemeindliche Finanzierung. Die Gemeinde muss daher bemüht sein, nach der Fertigstellung von Erschließungsmaßnahmen auch die ihr zustehenden Beiträge zeitnah zu erheben. Deshalb besteht eine besondere Erläuterungspflicht im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss. Die Gemeinde soll bei diesen Informationen nicht die Fälle verschweigen, in denen sie der Erhebung von Beiträgen nicht wie grundsätzlich erforderlich nachgekommen ist.

**2.1.8 Zu Nummer 8 (Zum Kurs der Währungsumrechnung):**

Im gemeindlichen Jahresabschluss sind die Vermögenswerte und die Schulden der Gemeinde, die Erträge und Aufwendungen im Haushaltsjahr sowie die gemeindlichen Zahlungen immer in der Währungseinheit „Euro“ anzugeben. Die Gemeinde muss daher ihre Geschäftsvorfälle in fremder Währung in Euro umrechnen, z. B. die Aufnahme eines Kredites in der Währung der Schweiz. Sie muss eine Umrechnung auch bei ihrem Kassenbestand vornehmen, soweit die Gemeinde auch über gesetzliche Zahlungsmittel (Banknoten und Münzen) in ausländischer Währung verfügt.

Die Gemeinde muss außerdem auch ihre bestehenden Ansprüche in fremder Währung in die Währungseinheit „Euro“ umrechnen. Nur in dieser Geldeinheit kann sie in geeigneter Weise ihre Forderungen in der gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Bilanz ansetzen. Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ist deshalb der Kurs der Währungsumrechnung zu den gemeindlichen Geschäftsvorfällen in Fremdwährungen anzugeben, der als Umrechnungsmaß für den Austausch der Fremdwährungen gegen die Euro-Währung von der Gemeinde benutzt wurde. Eine derartige Angabepflicht der Gemeinde erstreckt sich auf alle Posten und Positionen im gemeindlichen Jahresabschluss, wenn denen gewichtige Geschäftsvorfälle in einer fremden Währung zugrunde liegen.

Bei diesen Angaben im Anhang geht es jedoch nicht allein um das Aufzeigen, in welcher Höhe gemeindliche Geschäftsvorfälle in Fremdwährung entstanden sind oder gemeindliche Sachverhalte in fremder Währung in „Euro“ zu bemessen wären. Es soll auch darüber informiert werden, dass die Gemeinde im Rahmen solcher Fremdwährungsgeschäfte und der Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung auch dem Gesichtspunkt der Risikovorsorge und Risikoabsicherung Genüge getan hat.

Für die Kreditgeschäfte der Gemeinde in fremder Währung zeigt der Runderlass des Innenministeriums vom 9. Oktober 2006 (SMBI. NRW. 652) u geeignete Rahmenbedingungen auf. Dieser Erlass weist z. B. auf die besonderen Haushaltsrisiken und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung hin. Wie viele Kredite und in welchem Umfang von der Gemeinde in fremder Währung aufgenommen worden sind, muss deshalb ebenfalls im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss angegeben und erläutert werden.

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang beachten, dass bei ausländischen Kreditgebern regelmäßig eine Meldepflicht gegenüber der Deutschen Bundesbank besteht, weil die Gemeinde von Ausländern eine Zahlung erhält und an Ausländer auch Zahlungen zu leisten hat, sofern die Zahlungen den Betrag i. H. v. 12.500 Euro übersteigen (vgl. § 67 Absatz 1 Nummer 1 und 2 AWV). Sie muss dabei aussagefähige Angaben zu den Finanzleistungen und dem Grundgeschäft machen (vgl. § 67 Absatz 5 AWV). Die Gemeinde muss ggf. auch melden, dass ihre Meldepflicht nicht mehr besteht.

#### **2.1.9 Zu Nummer 9 (Zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen):**

Im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss sind von der Gemeinde die Verpflichtungen aus Leasingverträgen anzugeben. Die Verpflichtung aus einem ÖPP/Leasing-Projekt der Gemeinde bedeutet regelmäßig eine langfristige (dauerhafte) Belastung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die bei solchen Geschäften übernommenen Verpflichtungen dürfen die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht gefährden.

Die Gemeinde muss deshalb auch für kreditähnliche Rechtsgeschäfte die gleichen haushaltswirtschaftlichen Maßstäbe wie bei einer Kreditaufnahme anlegen (vgl. § 86 Absatz 4 GO NRW). Für derartige Verpflichtungen der Gemeinde sowie für Verpflichtungen aus anderen vergleichbaren Rechtsgeschäften besteht für die Gemeinde eine besondere Erläuterungspflicht im Anhang, auch wenn die anderen Geschäfte in der Aufzählung zu den Angabepflichten im Anhang nicht ausdrücklich benannt worden sind.

#### **2.2 Zu Satz 2 (Weitere wichtige Angaben):**

##### **2.2.1 Die Erläuterung von Haftungsverpflichtungen**

Im gemeindlichen Bereich werden als Haftungsverhältnisse alle Verpflichtungen der Gemeinde aufgrund von Rechtsverhältnissen bezeichnet, bei denen eine Inanspruchnahme der Gemeinde nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist, deren Eintritt von der Gemeinde als Bilanzierende i. d. R. aber nicht erwartet wird. Die gemeindlichen Haftungsverhältnisse unterscheiden sich deshalb von den zu bilanzierenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Eine Passivierung von gemeindlichen Haftungsverhältnissen ist dann geboten, sofern der Eintritt der Verpflichtung für die Gemeinde sicher oder wahrscheinlich ist. Dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ist auch deshalb der Verbindlichkeitspiegel beizufügen. Die im Verbindlichkeitspiegel anzugebenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde werden dadurch ein Teil des Anhangs (vgl. § 47 GemHVO NRW). Ein reines Zahlenwerk über die Haftungsverhältnisse hat ohne besondere Erläuterungen jedoch keine große Aussagekraft.

Die Haftungsverhältnisse der Gemeinde sollen daher möglichst differenziert dargestellt werden. In Betracht kommen Angaben über die Arten der Haftungsverhältnisse, z. B. übernommene Bürgschaften, bestellte Sicherheiten, ggf. in Form von Grundpfandrechten und Sicherungsübereignungen, sowie Gewährverträge (vgl. § 87 GO NRW). Eine solche gegliederte Darstellung muss auch die Verpflichtungsbeträge ausweisen, mindestens jeweils in der Höhe, in der die Gemeinde ggf. von einem Gläubiger noch in Anspruch genommen werden kann.

Die Angabepflichten der Gemeinde für den Anhang umfassen daher auch nähere Erläuterungen zu den gemeindlichen Verpflichtungen, aber auch in Form eigener Einschätzungen, z. B. zum Risiko der Gemeinde aus solchen Haftungsverhältnissen in Anspruch genommen zu werden. Sie sollte sich daher im Rahmen der „Fortschreibung“ von Haftungsverhältnissen auch Kenntnisse über die Bonität des Bürgschaftsnehmers verschaffen. Die Gemeinde kann dann auch der allgemeinen Vorgabe besser gerecht werden, dass im Anhang im Jahresabschluss alle gemeindlichen Sachverhalte anzugeben sind, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen für die Gemeinde ergeben können.

Die Gemeinde soll daher alle örtlichen Vorgänge von besonderer Bedeutung bewerten, um über mögliche Auswirkungen auf die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde sachgerecht informieren zu können. Zu solchen Sachverhalten gehören auch finanzwirtschaftliche Zusagen der Gemeinde oder gesetzliche Verpflichtungen, zulasten der wirtschaftlichen Lage der Gemeindeverwaltung.

Von der Gemeinde sind daher z. B. bei einer negativen Entwicklung der Jahresergebnisse eines Eigenbetriebes darüber Angaben zu machen, dass die Gemeinde nach fünf Jahren einen nicht getilgten vorgetragenen Verlust auszugleichen hat, wenn die Eigenkapitalausstattung des Betriebes keine Abbuchung von den Rücklagen zulässt (vgl. § 10 Absatz 6 Satz 3 EigVO NRW). Derartige Angaben im Anhang im Jahresabschluss liegen im Interesse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

## **2.2.2 Weitere wichtige örtliche Sachverhalte**

### **2.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

In den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss gehören weitere Angaben über wichtige örtliche Sachverhalte der Gemeinde, auch wenn darüber keine ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung besteht. Zu den angabepflichtigen Sachverhalten im Anhang gehören einerseits besondere einzelne gemeindliche Gegebenheiten. Andererseits weitere wichtige Sachverhalte aus örtlicher Sicht, die Auswirkungen auf das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde haben können.

Wichtige haushaltswirtschaftliche Sachverhalte aus örtlicher Sicht werden auch durch die Angaben in den dem Anhang beizufügenden Anlagenspiegel, dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel erfasst und wiedergegeben. Diese Anlagen enthalten örtliche Informationen in detaillierter Form zu den entsprechenden komprimierten Daten in der gemeindlichen Bilanz.

Diese sachlichen Erläuterungen sollen dazu beitragen, dass der Jahresabschluss umfassend, klar und verständlich aufgestellt und für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbar wird. Welche Informationen in welchem Umfang und in welcher Detaillierung im Einzelnen in den Anhang aufgenommen werden



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

können, ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse abzuwägen und eigenverantwortlich festzulegen. Die haushaltsrechtlich bestimmten Angabepflichten sind dabei zu beachten.

**2.2.2.2 Die Angabepflichten nach der Gemeindehaushaltsverordnung**

In einer Vielzahl von Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung wird ergänzend bestimmt, dass von der Gemeinde zu bestimmten örtlichen Sachverhalten besondere Angaben im gemeindlichen Anhang zu machen sind. Der Gemeinde obliegen dadurch wichtige Informationspflichten zu unterschiedlichen Vorkommnissen und besonderen Geschäftsvorfällen, soweit diese im Haushaltsjahr aufgetreten oder entstanden sind oder sich auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft auswirken.

Bei allen Anhangsangaben ist von der Gemeinde immer eine Abwägung vorzunehmen, damit Informationen, die dem gemeindlichen Lagebericht vorbehalten sind, nicht in den Anhang übernommen werden oder ggf. den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch doppelt zur Verfügung gestellt werden. Die besonderen Erläuterungspflichten werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 778).

<b>DIE VORGABEN FÜR BESONDERE ANGABEN IM ANHANG</b>	
<b>ANGABEPFLICHT</b>	<b>GEMHVO-VORSCHRIFT</b>
<b>Übertragung von Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen</b>	§ 22 Absatz 4 GemHVO NRW
<b>Außerplanmäßige Abschreibungen</b>	§ 35 Absatz 5 und 6 GemHVO NRW
<b>Zuschreibungen</b>	§ 35 Absatz 8 GemHVO NRW
<b>Vergleichbarkeit der Bilanzansätze</b>	§ 41 Absatz 5 GemHVO NRW
<b>Neue Bilanzposten</b>	§ 41 Absatz 6 GemHVO NRW
<b>Zusammenfassung von Bilanzposten</b>	§ 41 Absatz 7 Satz 2 GemHVO NRW
<b>Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten</b>	§ 41 Absatz 7 Satz 3 GemHVO NRW
<b>Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage</b>	§ 43 Absatz 3 Satz 2 GemHVO NRW
<b>Kostenunterdeckungen in Gebührenbereichen</b>	§ 43 Absatz 6 GemHVO NRW
<b>Berichtigung der Eröffnungsbilanz</b>	§ 57 Absatz 2 GemHVO NRW

*Abbildung 778 „Die Vorgaben für besondere Angaben im gemeindlichen Anhang“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss z. B. im Rahmen des Anhangs in der Anlage „Forderungsspiegel“ auch Angaben über ihre Haftungsverpflichtungen machen, während die Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme der Gemeinde aus den bestehenden Haftungsverhältnissen durch die Verantwortlichen der Gemeinde dem Lagebericht vorbehalten ist (vgl. § 48 GemHVO NRW). Das Unterlassen von außerplanmäßigen Abschreibungen ist aber ebenso im Anhang erläuterungspflichtig. Für die betroffenen Vermögensgegenstände sollten daher dazu der Buchwert und der beizulegende Zeitwert aufgezeigt und die Gründe angegeben werden, warum keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wurde.

Eine besondere haushaltswirtschaftliche Bedeutung bestimmter Bilanzposten und Haushaltspositionen sollte für die Gemeinde ein Anlass sein, im Anhang die allgemeinen Erläuterungen dazu noch durch besondere Angaben zu ergänzen, z. B. zum Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“. Es können z. B. Angaben über das versicherungsmathematische Berechnungsverfahren und den dazu zugrunde gelegten Annahmen einschließlich der zu erwartenden Kostensteigerungen und der genutzten Sterbetafel gemacht werden.

Die Gemeinde muss dann zusätzliche Erläuterungen geben, wenn im Haushaltsjahr notwendige Änderungen in der Ermittlung der Pensionsrückstellungen erfolgt sind, die den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wesentlich beeinflusst haben. Derartige Informationen sind dann immer geboten, auch wenn in der Gemeindehaushaltsverordnung eine besondere Erläuterungspflicht zum Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ nicht ausdrücklich bestimmt worden ist.

#### **2.2.2.3 Die Angaben zu den Anlagen des Anhangs**

Die Gemeinde hat die Pflicht, im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss weitere wichtige Angaben zu den örtlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu machen. Dazu gehören auch Angaben über den dem Anhang beizufügenden Anlagenspiegel, den Forderungsspiegel und den Verbindlichkeitenspiegel (vgl. §§ 46, 46 und 47 GemHVO NRW).

Mit diesen besonderen Anlagen werden weitere Informationen in detaillierter Form zu den entsprechenden komprimierten Daten in der gemeindlichen Bilanz gegeben. Die sachlichen Erläuterungen sollen dazu beitragen, das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde umfassend, klar und verständlich für die Jahresabschlussadressaten dargestellt wird.

#### **2.2.2.4 Weitere Angaben aus örtlicher Sicht**

Das gemeindliche Haushaltsrecht ermöglicht es der Gemeinde, freiwillig weitere wichtige örtliche Sachverhalte im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss anzugeben und zu erläutern. Bei der örtlichen Entscheidung, welche Informationen zusätzlich im Anhang geboten werden, hat die Gemeinde zu berücksichtigen, dass der Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde in verständlicher und nachvollziehbarer Weise beitragen muss, aber nicht überfrachtet werden sollte.

Gleichwohl sollte die Gemeinde besondere örtliche Sachverhalte, die Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft hatten, haben oder haben werden, nicht verschweigen. Sie sollen im Anhang benannt und sachgerecht erläutert werden. Von der Gemeinde sollte bei den Angaben im Anhang der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung kommen und abgewogen werden, zu welchen örtlichen Sachverhalten besondere Informationen in welchem Umfang zusätzlich gegeben werden.

Der Anhang sollte daher nicht in einem Umfang erweitert werden, dass eine Beeinträchtigung seiner Aufgabe im Rahmen des Jahresabschlusses nicht mehr ausgeschlossen werden kann. Die örtliche Entscheidung der Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

meinde zu den Angaben im Anhang ist auch unter den Gesichtspunkten und Gegebenheiten der örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde zu treffen. Nachfolgend werden Beispiele aufgezeigt, die im Anhang angegeben werden sollten (vgl. Abbildung 779).

<b>WICHTIGE ÖRTLICHE ANGABEN IM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
<b>Angaben über ein außerordentliches Jahresergebnis</b>	Zusammenfassende Angaben über die Ursachen für ein außerordentliches Jahresergebnis, das in der Ergebnisrechnung auszuweisen ist (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW) und zu dessen wirtschaftlicher Wirkung bei der Gemeinde, soweit ein Gesamtzusammenhang zwischen den davon betroffenen Posten und Positionen herzustellen ist. Sofern damit Zahlungsansprüche oder Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde verbunden sind, sind diese mit den jeweiligen Beträgen anzugeben.
<b>Wesentliche Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen</b>	<p>Im Haushaltsjahr getätigte wesentliche Geschäfte mit der Gemeinde mit nahestehenden Unternehmen, z. B. Tochtereinheiten oder assoziierte Betriebe (vgl. Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW) und/oder nahestehenden Personen, z. B. Personen in Führungspositionen (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW), die Verantwortung in der Gemeinde innehaben oder innegehabt haben. Sie haben oder hatten durch ihre Stellung einen maßgeblichen Einfluss auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.</p> <p>Über die Geschäfte mit diesen Geschäftspartnern soll eine Angabe erfolgen, wenn die Geschäfte nicht zu marktüblichen Bedingungen abgeschlossen wurden, soweit sich eine Marktüblichkeit solcher Geschäfte feststellen lässt. Dabei ist vorrangig auf den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftes abzustellen und nicht nur auf die Rechtsbeziehung. Außerdem sind die datenschutzrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Zu solchen Geschäften können z. B. Dienstleistungen, Kauf-, Verkaufs- und Tauschgeschäfte, Kostenübernahmen u. a. gehören. Eine Orientierung für die Abgrenzung solcher Geschäfte können z. B. die Definitionen in der EU-Verordnung Nr. 632/2010 bieten.</p>
<b>Besondere Informationsbedürfnisse der Adressaten des Jahresabschlusses</b>	<p>Bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können besondere Informationsbedürfnisse im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses bestehen:</p> <p><u>Beispiel:</u> „Örtliche Planungs- und Baupolitik“ Angaben über unbebaute Grundstücke, z. B. Bauerwartungsland, Baugrundstücke, Gewerbegrundstücke, ggf. mit Angabe der baurechtlichen Klassifizierung.</p> <p><u>Beispiel:</u> IT-Infrastruktur Angaben zur Weiterentwicklung und Gestaltung der gemeindlichen IT-Infrastruktur und den damit zusammenhängenden eigenen und fremden Dienstleistungen, z. B. durch einen IT-Zweckverband.</p>
<b>Bemessung der Pensionsrückstellungen</b>	Angaben zur Ermittlung der Höhe der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche beamtenrechtliche Verpflichtungen der Gemeinde unter Benennung des dabei angewandten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens einschließlich der grundlegenden Annahmen der Berechnung, z. B. den Zinssatz und andere eingesetzte Parameter sowie die berücksichtigten Trendannahmen, z. B. allgemein erwartete Preis- und Kostensteigerungen. Ebenso Angaben zum „versicherungstechnischen Fehlbetrag“ um eine noch nicht erreichte vermögensmäßige Deckung der Versorgungsansprüche aufzuzeigen. Außerdem Angaben zu Ansprüchen aus Dienstherrnwechseln und der Tätigkeit von Beamten bei gemeindlichen Betrieben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE ÖRTLICHE ANGABEN IM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
<b>Bemessung der Zusatzversorgung</b>	Angaben zur Inanspruchnahme der gemeindlichen Zusatzversorgung für die gemeindlichen Beschäftigten, z. B. über die Art und Umfang sowie die Ausgestaltung der gemeindlichen Zusatzversorgung bzw. Versorgungszusage, zur Beitragsbemessung u.a.
<b>Verpflichtungen gegenüber anderen Dienstherrn</b>	Liegen Beteiligungsverpflichtungen der Gemeinde an künftigen Versorgungsleistungen wegen der Abgabe von Beamten vor, sind entsprechende Angaben zu machen, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind. Diese Angaben können dahingehend erweitert werden, dass die Gemeinde ihre gesamten Verpflichtungen gegenüber ihren Beschäftigten aufgezeigt. Sie kann dazu Angaben zu ihren Pensionsrückstellungen, den Beihilferückstellungen, den Rückstellungen wegen Verpflichtungen aus der Abgabe von Beamten, aber auch ihre Forderungen aus der Aufnahme von Beamten offenlegen (vgl. § 1 VLVG NRW).
<b>Sonstige finanzielle Verpflichtungen</b>	Angaben über Art und Zweck der nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Geschäfte der Gemeinde sowie deren Risiken und Vorteile für die Gemeinde, soweit diese finanziellen Verpflichtungen der Gemeinde, aber keine gemeindlichen Haftungsverhältnisse darstellen, und Auswirkungen auf die Beurteilung der Finanzlage der Gemeinde haben, z. B. schwebende Geschäfte, ein Ansatzverzicht wegen eines Passivierungswahlrechtes, mehrjährige Miet- und Leasingverträge, u. a.  Die Gemeinde sollte auch Angaben zu Dauerschuldverhältnissen und Treuhandverhältnissen machen. Bei einem Cash-Pooling sollten Art und Umfang der Finanzbeziehungen zum Cash-Pooling angegeben sowie eine ggf. vorgenommene Bilanzierung dazu in einen Zusammenhang gestellt werden. Auch gemeindliche Verpflichtungen aus Zahlungsgeschäften mit E-Geld als Emittent sind anzugeben.
<b>Gesamtschuldnerschaft</b>	Angaben über das Bestehen einer Gesamtschuldnerschaft der Gemeinde mit Dritten und die vorgenommene Bilanzierung. Es ist aufzuzeigen, ob z. B. die Verbindlichkeit in voller Höhe passiviert und ein Rückgriffs- bzw. Ausgleichsanspruch gegenüber den übrigen Schuldnern aktiviert wurde. Angaben sind auch dann zu machen, wenn die Gesamtschuld von der Gemeinde beglichen wurde und sie entsprechende Forderungen gegenüber den übrigen Schuldnern bilanziert hat. Es ist auch dann eine Angabe zu machen, wenn zwischen den Schuldnern eine Vereinbarung besteht, dass jeder Schuldner der Gesamtschuld für seine anteilige Schuld selbst die Tilgungsleistungen erbringt.
<b>Besondere Investitions- und Finanzierungsvorgänge</b>	Angaben über gemeindliche Investitions- und Finanzierungsvorgänge, die nicht zu einer Veränderung der Liquidität der Gemeinde geführt haben. Ihre Auswirkungen auf die gemeindliche Vermögensstruktur bzw. die ausgelösten Veränderungen in der gemeindlichen Bilanz sollen dazu aufgezeigt werden. Ebenso Angaben zu erhöhten Umlagezahlungen in künftigen Jahren, bei denen das Haushaltsjahr als Referenzperiode herangezogen wird, z. B. auf der Grundlage des Gemeindefinanzausgleichs (vgl. § 27 Absatz 8 GFG NRW 2014).
<b>Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten</b>	Angaben zum Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten des Kredit- und des Geldmarktes, z. B. Zinssicherungsinstrumenten, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist. Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird. Dazu sollen die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angegeben sowie die beizulegenden Werte, soweit sie be-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE ÖRTLICHE ANGABEN IM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
	<p>stimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufgeführt werden.</p> <p>In dieser Übersicht sollen die zinsbezogenen Finanzinstrumente möglichst getrennt von den währungsbezogenen Instrumenten aufgezeigt werden. Wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips sollen außerdem die mit den Finanzinstrumenten in Verbindung stehenden Finanzgeschäfte bzw. die Bilanzposten angegeben werden, unter denen die Finanzgeschäfte angesetzt sind.</p> <p>Sofern Finanzinstrumente miteinander kombiniert werden, also Mischformen bestehen, sollen diese gesondert angegeben werden. Es soll aber generell auch bestätigt werden, dass bei den eingesetzten Derivaten eine Homogenität der Risiken sowie eine zeitliche Kongruenz und eine abstrakte Konnexität besteht.</p>
<b>Bildung von Bewertungseinheiten</b>	<p>Angaben über die Bildung von Bewertungseinheiten mit Angaben zum Umfang, den einbezogenen Wirtschaftsgütern, der Höhe und die Art der abgesicherten Risiken und sonstigen wichtigen Aspekten, z. B. ob der Eintritt der abgesicherten Risiken ausgeschlossen ist oder wie ggf. bilanziert worden ist. Dazu sollten auch der betragsmäßige Umfang und der Zeitraum der Bewertungseinheit einschließlich der einzelnen einbezogenen Grundgeschäfte und der Sicherungsinstrumente sowie die dadurch abgesicherten Risiken angegeben werden.</p>
<b>Verzicht auf die Tilgung von Verbindlichkeiten</b>	<p>Angaben über die „notleidenden“ Verbindlichkeiten, einschließlich der Gründe dafür und ggf. Gegenmaßnahmen im Lagebericht. Gemeindliche Verbindlichkeiten können als „notleidend“ bezeichnet werden, wenn bezogen auf den Abschlussstichtag seit mindestens 200 Kalendertagen seit dem letzten Fälligkeitszeitpunkt keine Zinsen mehr gezahlt und/oder keine Tilgung mehr geleistet worden ist und keine Vereinbarung mit einem einmaligen Zahlungstermin im Haushaltsjahr oder am Ende der Laufzeit besteht.</p>
<b>Nutzungsbeschränkungen bei Grundstücken</b>	<p>Angaben über gesetzliche und vertragliche Beschränkungen bei bebauten und unbebauten Grundstücken, die Auswirkungen auf die Nutzung oder Verwertung dieser Vermögensgegenstände haben. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Rechte den Dritten entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt wurden.</p> <p>Es sollte in der Gliederung jedoch danach unterschieden werden, ob es sich um grundstücksgleiche Rechte oder Grunddienstbarkeiten handelt, wobei auch nach Rechten am Grund und Boden sowie an Gebäuden unterschieden werden kann. Zu den Rechten zählen z. B. Erbbaurechte, Reallasten, Vorkaufsrechte, Geh- und Fahrrechte, Nießbrauchsrechte, Überbauungsrechte.</p>
<b>Wertveränderungen bei Finanzanlagen</b>	<p>Angaben zu Wertveränderungen bei Finanzanlagen auf dessen Umsetzung durch außerplanmäßige Abschreibungen im Haushaltsjahr verzichtet worden ist. Insbesondere sind dann Angaben erforderlich, wenn aufgrund von Vereinbarungen ggf. Finanzleistungen davon betroffen sind. Die Angaben sind auch dann erforderlich, wenn bei Wertveränderungen auf Anpassungen wegen des Bestandes der allgemeinen Rücklage verzichtet wurde, um den Eintritt einer Überschuldung der Gemeinde zu vermeiden.</p>
<b>Rangrücktrittsvereinbarungen mit Schuldern</b>	<p>Angaben zu Ausleihungen der Gemeinde, bei denen gleichzeitig ein Rangrücktritt zwischen dem Schuldner und der Gemeinde als Gläubiger vereinbart worden ist. Es muss das Ergebnis der Prüfung aufgezeigt werden, ob und ggf. wie der auf unbestimmte Zeit zuzulassende Verzicht auf die Finanzleistungen des Schuldners die Leistungsfähigkeit der</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE ÖRTLICHE ANGABEN IM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
	Gemeinde hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung und Haushaltswirtschaft beeinträchtigt. Die materiellen Inhalte, die zum Gegenstand einer Rangrücktrittsvereinbarung zulasten der Gemeinde gemacht worden sind, müssen angegeben werden.
<b>Antizipative Bilanzposten</b>	Angaben über den Umfang und den Inhalt sog. antizipativer Bilanzposten, bei denen nach dem Realisationsprinzip bei der Gemeinde eingegangene Einzahlungen erst nach dem Abschlussstichtag als Erträge zu erfassen sind.
<b>„Stille Reserven“</b>	In besonderen Fällen kann aus den örtlichen Gegebenheiten heraus ggf. eine Pflicht zu Anhangsangaben über vorhandene „stille Reserven“ entstehen, auch wenn deren Größenordnung oftmals nur schwer ermittelbar ist, z. B. bei einem Wertvergleich der angesetzten unbebauten Grundstücke der Gemeinde mit dem Grundstücksmarkt.
<b>Nicht vorgenommene außerplanmäßige Abschreibungen</b>	Angaben über nicht vorgenommene außerplanmäßige Abschreibungen, weil die Feststellung, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen besteht, noch mit zu hoher Unsicherheit behaftet ist oder zu wenig Anhaltspunkte dafür vorliegen, obwohl offensichtlich zu Abschlussstichtagen bereits ein erheblicher Differenzbetrag zwischen dem Buchwert und dem „beizulegenden Zeitwert“ besteht. Dabei soll die Annahme begründet werden, dass die bestehende Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.  Sofern dabei auch Erwartungen auf künftige Wertsteigerungen bestehen, sollen diese Annahmen möglichst belegbar sein und nicht nur einen spekulativen Charakter haben, z. B. steigende Marktpreise oder eine Kurserholung bei Aktien. Die mögliche Zulässigkeit einer unmittelbaren Verrechnung der entstehenden Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage ist dabei kein Grund eine Wertminderung durch die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen nicht bilanziell umsetzen, z. B. bei gemeindlichen Finanzanlagen.
<b>Nichtanwendung der linearen Abschreibungsmethode</b>	Angaben über die Anwendung einer anderen Abschreibungsmethode als die lineare Abschreibung unter Angabe der davon betroffenen gemeindlichen Vermögensgegenstände sowie Angaben über den Wechsel von der linearen Abschreibung zu einer anderen Abschreibungsmethode unter Angabe der davon betroffenen Vermögensgegenstände.
<b>Hinterlegung von Sicherheiten</b>	Angaben zu übernommenen Sicherungsgegenständen, die der Gemeinde sicherungsübereignet worden sind, z. B. Wertpapiere.
<b>Bilanzielle Umschichtungen</b>	Angaben zu bilanziellen Umschichtungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen zwischen dem Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen, wenn sich gleichzeitig daraus eine Abweichung von den bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ergibt.
<b>Produktorientierte Gliederung des Haushaltsplans</b>	Bedarfsgerechte Angaben zur produktorientierten Gliederung der Teilrechnungen als Nachweis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, auch wenn die Ergebnisse insgesamt in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung enthalten sind und ganz oder teilweise im Zusammenhang mit ausgewählten Bilanzposten im Anhang aufgenommen wurden. Dabei sollte eine systematische Übersicht über die örtlichen Leistungen, die Ressourcenorientierung und die Produktorientierung gegeben werden, um das wirtschaftliche Ergebnis der Gemeinde im Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE ÖRTLICHE ANGABEN IM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
<b>Nachweis der Eigenleistungen</b>	Arten und sachbezogene Angaben zu den Anlässen und Ursachen sowie der Ermittlung der gemeindlichen Eigenleistungen, sofern diese Leistungen von Bedeutung für die Herstellung von aktivierungsfähigen gemeindlichen Vermögensgegenständen sind.
<b>Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte</b>	Angaben über die Arten und Zwecke der nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte sowie die daraus möglichen Vorteile und Risiken einschließlich der Gründe für die Nichteinbeziehung. Dazu sind auch bedeutende oder wesentliche Veränderungen anzugeben, wenn sich derartige Geschäfte über mehrere Jahre erstrecken.
<b>Leistungsbeziehungen mit den Betrieben</b>	Angaben über Art und Zweck der Leistungsbeziehungen der Gemeindeverwaltung mit den gemeindlichen Betrieben unter Angabe der daraus entstehenden Erträge und Aufwendungen für die Gemeinde. Dabei sollte zwischen einmaligen und jährlich wiederkehrenden Leistungen unterschieden werden. Diese Angaben sind im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss zu betrachten, bei dem derartige Leistungen innerhalb des Gesamtabschlusses eliminiert werden müssen (vgl. § 305 HGB).
<b>Änderungen bei gemeindlichen Betrieben</b>	Angaben z. B. zu Umstrukturierungen bei gemeindlichen Betrieben, auch zu Erwerb und Veräußerung von Geschäftsanteilen, die Auswirkungen auf die Bilanzierung im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ haben, auch wenn diese erst im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses wirksam geworden sind.
<b>Jahresabschlüsse organisatorisch eigenständiger Einheiten</b>	Angaben zu den gemeindlichen Einheiten, die neben der Gemeindeverwaltung einen eigenständigen Jahresabschluss unter der Rechtspersönlichkeit „Gemeinde“ aufstellen. Dazu sollten die betreffenden gemeindlichen Geschäftszweige und der Umfang des eigenständigen Jahresabschlusses sowie sonstige Besonderheiten benannt werden.
<b>Treuhandvermögen (Gemeinde als Treuhänder)</b>	Angaben zum Treuhandvermögen, das von der Gemeinde als Treuhänder verwaltet wird, z. B. rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen (vgl. § 98 GO NRW, denn nach den Grundsätzen „Bilanzklarheit“ und „Bilanzwahrheit“ muss den Jahresabschlussadressaten eine Unterscheidung zwischen allgemein Vermögen der Gemeinde und dem Treuhandvermögen ermöglicht werden.
<b>Mitgliedschaften in Organisationen</b>	Angaben zu wesentlichen Mitgliedschaften in Organisationen, bei denen auch anzugeben ist, ob und in welchem Umfang von der Gemeinde im Rahmen ihrer Mitgliedschaft der Organisation zusätzlich Geld- und Sachleistungen gewährt werden.
<b>Trägerschaft von Sparkassen</b>	Angaben zur Trägerschaft von Sparkassen, weil diese nach § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW nicht zu bilanzieren sind. Dazu sind die Anteilsverhältnisse und die ggf. beteiligten Dritten anzugeben. Zu diesen Angaben gehören auch Informationen über die Art und den Umfang noch bestehender Haftungsrisiken, wenn die Gemeinde bereits vor dem 18. Juli 2005 die Trägerschaft einer Sparkasse innehatte.
<b>Trägerschaft eines Jobcenters</b>	Angaben zur Trägerschaft eines Jobcenters als gemeinsame Einrichtung von Bund und Gemeinde nach § 44b SGB II, wenn diese wegen der örtlichen Ausgestaltung und der gemeindlichen Aufgabenerledigung nicht gesondert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Dazu gehören dann auch Angaben über deren Ausgestaltung und die Verpflichtun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE ÖRTLICHE ANGABEN IM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
<b>GEGENSTAND</b>	<b>BERICHTSINHALTE</b>
	gen der Gemeinde aus dieser Trägerschaft.
<b>Erweiterung der Bilanz um zusätzliche Posten</b>	Angaben zu den Veränderungen in den einzelnen betroffenen Bilanzbereich der gemeindlichen Bilanz, wenn die Bilanz um zusätzliche Posten erweitert wird. Eine solche Erweiterung kann erforderlich werden, um besondere Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle der Gemeinde wegen ihrer Bedeutung für die örtlichen Verhältnisse besonders heraus zu stellen.
<b>Zusammensetzung eines Bilanzpostens wegen des Gesamtabschlusses</b>	Angaben zur Zusammensetzung eines Bilanzpostens, der im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses wegen der Geschäftsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben aufzugliedern ist, um die Konsolidierung ordnungsmäßig durchführen zu können. Diese Sachlage erfordert z. B. eine besondere Untergliederung bei den gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Forderungen an Betriebe des Konsolidierungskreises und den Forderungen an Sonstige.
<b>Verzicht auf den Gesamtabschluss</b>	Angaben über besondere örtliche Fallgestaltungen im Rahmen der gemeindlichen Beteiligungen, die dazu führen, dass für die Gemeinde die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses entbehrlich ist, z. B. weil die Gemeinde über keinen voll zu konsolidieren gemeindlichen Betrieb verfügt, denn dann liegt die wichtigste Voraussetzung für den gemeindlichen Gesamtabschluss, dass ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Kernverwaltung der Gemeinde und mindestens einem ihrer Betriebe besteht, nicht vor.
<b>Beifügung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes</b>	Angaben, dass wegen der tatsächlichen Entbehrlichkeit des gemeindlichen Gesamtabschlusses, der Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW, der dem Gesamtabschluss beizufügen ist, deshalb dem Jahresabschluss der Gemeinde beigelegt wird.

*Abbildung 779 „Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang“*

Mit den besonderen örtlichen Angaben und Erläuterungen im Anhang soll die Gemeinde die Erwartungen der Adressaten ihrer Haushaltswirtschaft möglichst ausreichend erfüllen. Ihnen sollten daher wichtige Gegebenheiten und Verhältnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht verschwiegen werden.

#### **2.2.2.5 Einige besondere örtliche Sachverhalte**

##### **2.2.2.5.1 Nicht in der Bilanz enthaltenen finanziellen Verpflichtungen**

Die Gemeinde soll im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss auch über ihre Geschäfte informieren, die nicht in der Bilanz enthalten sind bzw. nicht zu Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz geführt haben, aber Auswirkungen auf die Finanzlage der Gemeinde haben können. Als Geschäft gelten dabei alle wesentlichen Transaktionen, die Auswirkungen auf die aktuelle oder künftige Finanzlage der Gemeinde haben können, z. B. Factoringgeschäfte, Operating-Leasing-Verträge.

Die allgemein getroffenen Entscheidungen der Gemeinde, die noch nicht zu einer Übertragung von Risiken oder Vorteilen bei der Gemeinde geführt haben, brauchen dagegen nicht im Anhang angegeben werden. Über das sachliche Gebot einer Anhangsangabe ist dabei regelmäßig unter Berücksichtigung der konkreten örtlichen Verhält-



nisse eigenverantwortlich von der Gemeinde zu entscheiden. Die Beurteilung, ob ein gemeindliches Geschäft „nicht in der Bilanz enthalten“ ist, muss bezogen auf den jeweiligen Abschlussstichtag vorgenommen werden.

Ein solches Geschäft liegt i. d. R. vor, wenn die Gemeinde Vorteile oder Risiken übernimmt, ohne dass dieses Geschäft in Form von Vermögen oder Schulden in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Für die besonderen Angaben im Anhang kommen z. B. schwebende Geschäfte oder Dauerschuldverhältnisse der Gemeinde in Betracht, die aktuell noch nicht in der gemeindlichen Bilanz enthalten bzw. dort abzubilden sind. Für jede Art eines betroffenen gemeindlichen Geschäftes sind die Finanzauswirkungen für die Gemeinde anzugeben.

Die Gemeinde soll dem Anhang einen Spiegel über die nicht in der Bilanz enthaltenen finanziellen Verpflichtungen beifügen, um die künftig haushaltswirtschaftlichen Belastungen aufzuzeigen. Dadurch werden den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch Informationen über nicht in die Bilanz aufzunehmende, aber gleichwohl haushaltswirtschaftlich relevante Verpflichtungen nach ihren Arten und in ihrem Umfang geboten.

#### **2.2.2.5.2 Die „Eventualforderungen“**

Für die Gemeinde ist es sachgerecht, im Anhang im Jahresabschluss über die Sachlage zu informieren, aufgrund derer ggf. „Eventualforderungen“ der Gemeinde bestehen, denn die Gemeinde darf mögliche „Eventualforderungen“ aufgrund vergangener Ereignisse nicht in ihrer Bilanz betragsmäßig ansetzen. Unter dem Begriff „Eventualforderungen“ sind regelmäßig gemeindliche Vereinbarungen zu verstehen, die den Vertragspartner der Gemeinde dann zu einer oder mehreren Zahlungen an die Gemeinde verpflichten, wenn bestimmte festgelegte Bedingungen erfüllt oder Ereignisse eingetreten sind.

Derartige gemeindliche Vereinbarungen enthalten für die Vertragspartner keine unbedingten Verpflichtungen, sodass Eventualforderungen nicht als bilanzierungsfähige Forderungen bewertet werden können. Solche Forderungen entstehen ggf. durch vergangene Ereignisse, denen weitere Ereignisse folgen müssen, damit mögliche Ansprüche der Gemeinde entstehen können. Solche Ereignisse können von der Gemeinde nicht geplant und nicht erwartet sowie nicht beeinflusst werden.

Mögliche Forderungen können erst bei ihrer tatsächlichen Verwirklichung zu einem Ertrag bei der Gemeinde führen, denn erst dann tritt deren Realisation ein, z. B. bei der Kostenausgleichsregelung im Schulbereich. Zudem können durch gerichtliche Verfahren vergleichbare Verhältnisse entstehen, wenn z. B. die Gemeinde gegenüber einem Schuldner einen Anspruch durchsetzen will, der Ausgang des Verfahrens jedoch völlig offen ist. Derartige Gegebenheiten unterliegen der Informationspflicht der Gemeinde gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

#### **2.2.2.5.3 Die „Eventualverbindlichkeiten“**

Die Gemeinde soll im Anhang im Jahresabschluss auch über „Eventualverbindlichkeiten“ berichten. Sie darf mögliche „Eventualverbindlichkeiten“ aufgrund vergangener Ereignisse nicht in ihrer Bilanz betragsmäßig ansetzen. Unter dem Begriff „Eventualverbindlichkeiten“ sind regelmäßig gemeindliche Vereinbarungen zu verstehen, in denen die Gemeinde dann zu einer oder mehreren Zahlungen an den Vertragspartner verpflichtet ist, wenn bestimmte festgelegte Bedingungen erfüllt oder Ereignisse eingetreten sind.

Derartige gemeindliche Vereinbarungen enthalten für die Vertragspartner keine unbedingten Verpflichtungen, sodass Eventualverbindlichkeiten nicht als bilanzierungsfähige Verpflichtungen bewertet werden können. Die Verbindlichkeiten entstehen ggf. durch vergangene Ereignisse, denen weitere Ereignisse folgen müssen, damit mögliche Verpflichtungen der Gemeinde entstehen können. Die Ereignisse können von der Gemeinde nicht geplant und nicht erwartet sowie nicht beeinflusst werden.

Solche Verpflichtungen können erst bei ihrer tatsächlichen Verwirklichung zu Aufwand bei der Gemeinde führen, denn erst dann tritt deren Realisation ein. Durch gerichtliche Verfahren können solche Verhältnisse entstehen, wenn z. B. ein Gläubiger gegenüber der Gemeinde einen Anspruch durchsetzen will, der Ausgang des Verfahrens jedoch völlig offen ist. Bei solchen gemeindlichen Gegebenheiten ist es sachgerecht, die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Rahmen des Anhangs zu informieren.

#### **2.2.2.5.4 Die Geschäfte mit nahestehenden Betrieben und Personen**

##### **2.2.2.5.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde hält vielfach geschäftliche Beziehungen zu Betrieben und Personen, die in einem besonderen Geschäftsverhältnis zu Gemeinde stehen, z. B. innerhalb der gemeindlichen Geschäftsbeziehungen eine Schlüsselrolle innehaben. Derartige gemeindliche Betriebe und andere Personen gelten als Nahestehend, denn damit könnten Geschäfte abgeschlossen werden, die nicht den üblichen Bedingungen entsprechen. Derartige Gegebenheiten können deshalb die Finanzlage der Gemeinde besonders berühren. Die Eigenschaft „Nahestehend“ kann dabei aus unterschiedlichen Gegebenheiten entstehen (vgl. Beispiel 154).

##### **BEISPIEL:**

##### **Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden**

Die Gemeinde unterhält unterschiedliche Geschäftsbeziehungen mit einer Vielzahl von Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die aus verschiedenen Gegebenheiten heraus entstehen können oder entstanden sind. Dazu zählen z. B.:

- Tatsächliche Gegebenheiten (persönliche Beziehungen),
- Familienrechtliche Gegebenheiten (Verwandtschaft/Lebenspartnerschaft),
- Schuldrechtliche Gegebenheiten (Gläubiger/Schuldner),
- Gesellschaftsrechtliche Gegebenheiten (Beteiligungsverhältnis),
- Öffentlich-rechtliche Gegebenheiten (Ratsmitglied/Ehrenamt).

Soweit sie bei den Geschäftsbeziehungen der Gemeinde mit Nahestehenden von marktüblichen Bedingungen abgewichen wird und die Geschäfte von sachlicher oder wirtschaftlicher Bedeutung im Rahmen der gemeindlichen Geschäfte sind, z. B. die Veräußerung eines Baugrundstückes an Ratsmitglieder, werden im Anhang des Jahresabschlusses darüber Angaben gemacht.

*Beispiel 154 „Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden“*

Soweit die Geschäfte mit nahestehenden Betrieben und Personen nicht zu marktüblichen Bedingungen, sondern mit wesentlichen Abweichungen abgewickelt werden, z. B. erhebliche Sonderkonditionen, ist es für die Gemeinde geboten, darüber im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend und sachgerecht zu informieren. Dabei ist die rechtliche Gestaltung nicht ausschlaggebend, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Durch die Angaben soll vermieden werden, dass eine Einflussnahme auf die Gemeinde besteht.

##### **2.2.2.5.4.2 Die Geschäfte mit nahestehenden Betrieben**

Von den bei gemeindlichen Geschäften mit Nahestehenden zu beachtenden Informationspflichten können auch gemeindliche (nahestehende) Betriebe erfasst sein. Als betroffene Betriebe gelten dabei die gemeindlichen Betriebe, die als Tochtereinheiten in den Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss angehö-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

ren oder die als assoziierter Betrieb nach der Equity-Methode in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW).

Zu den Geschäften mit den nahestehenden Betrieben soll im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses der Wert sowie die im Zeitpunkt des Abschlusses eines Geschäftes bestehenden tatsächlichen Beziehungen nach ihrer Form und ihrer Art angegeben werden. Als Geschäft gelten dabei alle wesentlichen Transaktionen, die Auswirkungen auf die aktuelle oder künftige Finanzlage der Gemeinde haben können, z. B. der Erwerb oder die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die Erbringung von Dienstleistungen, Bürgerschaftsübernahmen u. a. Dagegen brauchen allgemein getroffene Entscheidungen der Gemeinde, die noch nicht zu einer Übertragung von Risiken oder Vorteilen bei der Gemeinde geführt haben, nicht angegeben werden.

Die Gemeinde soll in diesem Zusammenhang das einzelne Geschäft auch hinsichtlich seiner Wesentlichkeit für die Beziehungen zwischen der Gemeinde und dem Betrieb beurteilen. Bei mehreren Geschäften (im Haushaltsjahr) hat jedoch eine gegeneinander mögliche Aufrechnung zu unterbleiben. Die Gemeinde kann zudem auf die namentliche Bezeichnung der gemeindlichen Betriebe als Geschäftspartner der Gemeinde verzichten, denn zur Darstellung solcher Beziehungen im Anhang ist die Namensnennung nicht zwingend erforderlich.

#### **2.2.2.5.4.3 Die Geschäfte mit nahestehenden Personen**

Die zu den gemeindlichen Geschäften mit nahestehenden Betrieben zu beachtenden Informationspflichten und Grundsätze gelten auch für die Geschäfte der Gemeinde mit Personen, die Verantwortung für die Gemeinde tragen (nahestehende Personen) oder mit denen die Verantwortlichen in einem Verwandtschaftsverhältnis oder einer Lebenspartnerschaft stehen.

Zu diesem Personenkreis sind grundsätzlich alle Personen zu zählen, über die der gemeindliche Lagebericht personenbezogene Angaben enthalten muss, z. B. die Mitglieder des Verwaltungsvorstands, der Bürgermeister und der Kämmerer sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn diese Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW). Wie bei den gemeindlichen Betrieben kann auch bei den Informationen über die Geschäftsbeziehungen mit diesem Personenkreis auf die namentliche Bezeichnung der einzelnen Geschäftspartner der Gemeinde verzichtet werden.

#### **2.2.2.5.6 Der Nachweis der Stellenbesetzung**

Der gemeindliche Stellenplan, der jährlich von der Gemeinde im Zusammenhang mit ihrer Haushaltsplanung aufzustellen ist, soll die für die Aufgabenerledigung für notwendig erachteten Stellen für die Gemeindeverwaltung ausweisen. Er hat auch die Zahl der tatsächlich besetzten Stellen zum Stichtag 30. Juni des Vorjahres anzugeben. Im Rahmen des Jahresabschlusses sollte deshalb über die tatsächliche Stellenbesetzung anhand von Ist-Zahlen informiert werden.

Als Beschäftigte der Gemeinde gelten dabei natürliche Personen, die aufgrund einer beamtenrechtlichen Ernennung oder einer arbeitsvertraglichen Vereinbarung für die Gemeinde tätig werden. Durch die Darstellung der Anzahl der Beschäftigten wird ein Vergleich ermöglicht und haushaltsjahrbezogen offengelegt, mit welchem Personalbestand die gemeindlichen Aufgaben tatsächlich erledigt werden. Die Berechnung der tatsächlichen Stellenbesetzung dafür kann wie bei der Aufstellung des Stellenplans erfolgen (vgl. § 8 GemHVO NRW). Nachfolgend wird ein Beispiel für eine Übersicht aufgezeigt (vgl. Abbildung 780).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DER NACHWEIS DER STELLENBESETZUNG</b>					
Nach Beschäftigungsverhältnissen	Gesamtzahl am 31.12. des Vorjahres	Zugang	Abgang	Gesamtzahl am 31.12. des Haushaltsjahres	Veränderung des Stellenplans

*Abbildung 780 „Der Nachweis der Stellenbesetzung“*

Mit der Übersicht kann die Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses dem Stellenplan als Bild über den Personalbedarf der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben im Haushaltsjahr den Nachweis der tatsächlichen Stellenbesetzung gegenüberstellen. Sie hat dabei eigenverantwortlich über die Differenzierung und die Darstellung nach Beschäftigungsverhältnissen zu entscheiden.

**3. Zu Absatz 3 (Anlagen zum Anhang):**

**3.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe, dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss einen Anlagenspiegel, einen Forderungsspiegel und einen Verbindlichkeitspiegel beizufügen, soll dazu beitragen, das durch den Jahresabschluss das zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde klar und verständlich dargestellt und insgesamt die notwendige Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sichergestellt wird.

Mit den Anlagen zum Anhang werden ergänzende Informationen in detaillierter Form zum gemeindlichen Jahresabschluss gegeben, deren Bedarf für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aus den Daten des Zahlenwerks „Jahresabschluss“ entsteht. Nachfolgend werden beispielhaft einige Informationspflichten und Informationsangebote durch Anlagen zum Anhang aufgezeigt (vgl. Abbildung 781).

<b>DIE SPIEGEL ZUM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
<b>ANLAGEN ZUM ANHANG</b>	
<b>Anlagenspiegel</b>	§ 45 i. V. m. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Forderungsspiel</b>	§ 46 i. V. m. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW
<b>Verbindlichkeitspiegel</b>	§ 47 i. V. m. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW
<b>BILANZBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
<b>Eigenkapitalspiegel</b>	Bilanzansatz des Eigenkapitals nach § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
<b>Sonderpostenspiegel</b>	Bilanzansatz der Sonderposten nach

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DIE SPIEGEL ZUM GEMEINDLICHEN ANHANG</b>	
	§ 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW
<b>Rückstellungsspiegel</b>	Bilanzansatz der Rückstellungen nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW
<b>Rechnungsabgrenzungsspiegel</b>	Bilanzangabe der Rechnungsabgrenzung nach § 41 Absatz 3 Nummer 3 und Absatz 4 Nummer 5 GemHVO NRW
<b>Beteiligungsspiegel</b>	Beteiligungsverhältnisse über die einzelnen gemeindlichen Betriebe unabhängig von ihrer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsform.
<b>Verpflichtungsspiegel</b>	Sonstige finanzielle Verpflichtungen, für die kein Ansatz in der Bilanz erforderlich ist, nach ihren Arten und in ihrem Umfang sowie in ihrer zeitlichen Struktur.
<b>HAUSHALTSBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
<b>Haushaltswirtschaftliche Spiegel</b>	Keine haushaltsrechtliche Vorgabe
<b>Übersicht über die Ertragsausfälle</b>	§ 38 i. V. m. § 26 GemHVO NRW

*Abbildung 781 „Die Übersicht über die Spiegel zum gemeindlichen Anhang“*

Die Gemeinde kann aber gleichwohl dem gemeindlichen Anhang noch weitere eigene Spiegel beifügen, um die Entwicklung gewichtiger Bilanzposten im Haushaltsjahr aufzuzeigen. Dadurch ergibt sich für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein vielfältiges Informationsangebot über die haushaltsmäßigen Wirkungen der im Haushaltsjahr ausgeführten Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

### **3.2 Die verbindlichen Spiegel**

#### **3.2.1 Der Anlagenspiegel**

Der Gemeinde obliegt die Verpflichtung, die haushaltsjahrbezogene Entwicklung der Posten des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz nachzuhalten und im Rahmen ihres Jahresabschlusses offenzulegen. Sie bedient sich dazu des Anlagenspiegels, in dem die Entwicklung der einzelnen Posten des gemeindlichen Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert und nachvollziehbar dargestellt wird (vgl. § 45 GemHVO NRW).

Durch den Anlagenspiegel soll der Überblick über die gemeindliche Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens der Gemeinde erleichtert werden. Die Gemeinde erhält durch den Anlagenspiegel genaue Kenntnisse über die wertmäßigen Verhältnisse und die Struktur ihres Vermögens. Der gemeindliche Anlagenspiegel muss daher u. a. Anschaffungs- und Herstellungskosten, Abschreibungen und Buchwerte enthalten.

Im Rahmen des gemeindlichen Anlagenspiegels wird zudem zum gemeindlichen Vermögen die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) soweit möglich wiedergegeben. Von der Gemeinde ist der Anlagenspiegel entsprechend den Vorgaben für die Gliederung des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz zu untergliedern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW).

Die Einhaltung dieser Informationspflichten beim Anlagenspiegel erfordert bei der Gemeinde eine entsprechend eingerichtete Anlagenbuchhaltung im Rahmen der Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung. Die Gemeinde muss dabei die Einzelangaben zu jedem Vermögensgegenstand des gemeindlichen Anlagevermögens dokumentieren. Sie muss z. B. die genaue Bezeichnung des Vermögensgegenstandes erfassen, den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Nutzungsdauer, die Abschreibungsmethode sowie den Buchwert zum Abschlussstichtag genau vermerken. Die Gemeinde muss aber auch die erfassten Daten entsprechend dem haushaltswirtschaftlichen Geschehen im Haushaltsjahr fortschreiben.

### **3.2.2 Der Forderungsspiegel**

Der gemeindliche Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung der bestehenden Ansprüche der Gemeinde insgesamt und nicht nur für das abgelaufene Haushaltsjahr detailliert nachweisen (vgl. § 46 GemHVO NRW). Er ist daher mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für Forderungen der Gemeinde zu gliedern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW).

Diese haushaltsrechtliche Vorgabe bedingt, den Forderungsspiegel entsprechend der gemeindlichen Finanzierung in öffentlich-rechtliche Forderungen, z. B. Gebühren, Beiträge, Steuern, Forderungen aus Transferleistungen, und in privatrechtliche Forderungen (adressatenbezogen) zu gliedern. Unter Berücksichtigung der Grundsätze „Klarheit“ und „Wahrheit“ sind im Forderungsspiegel auch die Restlaufzeiten der gemeindlichen Forderungen anzugeben. In der Finanzbuchhaltung müssen dazu entsprechende Unterlagen vorgehalten werden.

### **3.2.3 Der Verbindlichkeitspiegel**

Der gemeindliche Verbindlichkeitspiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detailliert nach (vgl. § 47 GemHVO NRW). Die Verbindlichkeiten der Gemeinde sind deshalb in diesem Spiegel nach den wichtigsten Arten abzubilden, z. B. nach Verbindlichkeiten aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach den Gläubigern der Gemeinde vorzunehmen.

Der Überblick über die gemeindlichen Verbindlichkeiten wird aber nur gewahrt, wenn der Verbindlichkeitspiegel auch nur differenzierte Angaben über die nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde und nicht nur über das von der Gemeinde aufgenommene Fremdkapital enthält, z. B. eingegangene Bürgschaftsverpflichtungen oder Verpflichtungen aus Gewährverträgen (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde kann zu den haushaltsrechtlich vorgesehenen Inhalten des Verbindlichkeitspiegels weitere Zusatzinformationen geben. Diese örtlichen Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellungen im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nicht beeinträchtigen.

## **3.3 Weitere Anlagen zum Anhang**

### **3.3.1 Der Eigenkapitalsspiegel**

In einer besonderen Anlage zum gemeindlichen Jahresabschluss soll der Stand und die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapitals aufgezeigt werden. Der Eigenkapitalsspiegel soll daher auch eine Eigenkapitalveränderungsrechnung sein und die Veränderung der Bilanzposten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ aufzeigen. Die örtliche Übersicht über das gemeindliche Eigenkapital kann daher auf der Fortschreibung der Übersicht über die Entwick-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

lung des gemeindlichen Eigenkapitals aufbauen, die von der Gemeinde im Rahmen ihrer Haushaltsplanung zu erstellen ist (vgl. § 1 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

Das mögliche tatsächliche Eintreten von Geschäftsvorfällen, die zur Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals führen, und die zulässigen unmittelbaren Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage sollten für die Gemeinde Anlass genug sein, in der gesonderten Anlage zum Anhang die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde aufzuzeigen. Dabei ist es erforderlich, bei den Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage möglichst getrennte Angaben zu den Sachanlagen und den Finanzanlagen zu machen, durch die im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses das Eigenkapital unmittelbar verändert wurde (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen im Rahmen des Jahresabschlusses grundsätzlich auch umfassend und zutreffend über die Eigenkapitalentwicklung der Gemeinde informiert werden. Zu den Pflichten der Gemeinde gehört deshalb, einen gesonderten Überblick über den Stand und die Entwicklung des gemeindlichen Eigenkapital zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres herzustellen. Eine Möglichkeit dazu wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 782).

<b>DER EIGENKAPITALSPIEGEL</b>						
	Ist-Wert Vorvorjahr (31.12.)	Ist-Wert Vorjahr (31.12.)	Ist-Wert <b>Haus-</b> <b>halts-</b> <b>jahr</b> (31.12.)	Planwert Haushalts- jahr + 1 (31.12.)	Planwert Haushalts- jahr + 2 (31.12.)	Planwert Haushalts- jahr + 3 (31.12.)
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Allgemeine Rücklage</b> (Anfangsbestand) +/- Verrechnungen aus Sachanlagen +/- Verrechnungen aus Finanzanlagen +/- Jahresergebnis Neuer Bestand						
<b>Sonderrücklagen</b> (Anfangsbestand) +/- Jahresergebnis Neuer Bestand						
<b>Ausgleichsrücklage</b> (Anfangsbestand) +/- Jahresergebnis Neuer Bestand						
<b>Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag</b>						
<b>Stand des Eigenkapitals</b>						
	<b>Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung</b>					

*Abbildung 782 „Der Eigenkapitalspiegel“*

Die Beifügung der Übersicht zum Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ist auf jeden Fall geboten, denn der Eigenkapitalausstattung und ihrer weiteren Entwicklung kommt im gemeindlichen Jahresabschluss eine besondere Bedeutung zu. Das verfügbare Eigenkapital der Gemeinde kann die Erreichung des Haushaltsausgleichs im Jahresabschluss unterstützen, denn den jährlichen Haushaltsausgleich muss die Gemeinde auch in der Rechnung erreichen (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Außerdem ist im Rahmen des Jahresabschlusses der entstandene Fehlbetrag oder der Jahresüberschuss des Haushaltsjahres mit der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage zu verrechnen.

### 3.3.2 Der Sonderpostenspiegel

#### 3.3.2.1 Die Entwicklung der Sonderposten

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann es im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sinnvoll sein, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu verschaffen. Durch einen Sonderpostenspiegel kann die Gemeinde die Entwicklung der Sonderposten im Haushaltsjahr und den Stand zum Abschlussstichtag aufzeigen.

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden dadurch sachliche Informationen über Zuwendungen nach ihren wesentlichen Ausrichtungen aufgezeigt. Sofern die Gemeinde dem Anhang im Jahresabschluss keinen gesonderten Sonderpostenspiegel beifügt, sollten im Anhang in den Erläuterungen zu den Sonderposten auch die jeweiligen Restlaufzeiten angegeben werden.

#### 3.3.2.2 Der Aufbau des Spiegels

##### 3.3.2.2.1 Nach Art und Zeit

Ein Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei. Das Schema eines Sonderpostenspiegels zeigt im Teil A den Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Sonderposten auf. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Sonderposten nach Fristigkeiten gegliedert, dargestellt. (vgl. Abbildung 783)

<b>DER SONDERPOSTENSPIEGEL TEIL A</b>						
<b>Arten der Sonderposten</b>	<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres</b>	<b>Veränderungen im Haushaltsjahr</b>			<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- jahres</b>	
		<b>Zufüh- rungen</b>	<b>Laufende Auflösung</b>	<b>Grund entfallen</b>		
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW)	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	
<b>DER SONDERPOSTENSPIEGEL TEIL B</b>						
<b>Arten der Sonderposten</b>	<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halts- jahres</b>	<b>mit einer Restlaufzeit von</b>			<b>Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres</b>	
		<b>bis zu 1 Jahr</b>	<b>1 bis 5 Jahre</b>	<b>mehr als 5 Jahre</b>		



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW)					

*Abbildung 783 „Der Sonderpostenspiegel“*

Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und weiter ausgestalten. Sie kann zum Sonderpostenspiegel auch weitere Zusatzinformationen geben und diesen aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss beifügen.

**3.3.2.2.2 Nicht nach Kapitalgebern**

Ein Sonderpostenspiegel der Gemeinde wird der Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht mehr gerecht, wenn bei dem wegen erhaltener Investitionszuwendungen in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Sonderposten kein Bezug zu den mit den Zuwendungen finanzierten Vermögensgegenständen der Gemeinde besteht. Ein Sonderpostenspiegel soll in Bezug auf die Vermögensgegenstände die haushaltswirtschaftlichen Veränderungen und den neuen Stand aufzeigen. Es ist deshalb nicht ausreichend, den Sonderpostenspiegel in Bezug auf die Kapitalgeber zu gliedern (vgl. Abbildung 784).

<b>Der Wertansatz des Sonderpostens für Zuwendungen</b>		
<b>Bezeichnung</b>	<b>Stand: 31.12. Vorjahr Euro</b>	<b>Stand: 31.12. Haushaltsjahr Euro</b>
Zuwendungen vom Bund	20.386,52	33.630,14
Zuwendungen vom Land	11.834.964,06	11.046.141,76
Investitionspauschalen	3.125.803,47	3.590.583,16
KP II - Mittel	1.142.074,92	1.081.348,44
Zuwendungen von Gemeinden	6.468,21	5.314,63
Zuwendungen vom sonst. öffentlichen Bereich	0,00	2.155,47
Zuwendungen von Betrieben	148.925,40	148.925,40
Zuwendungen von Versicherungen	567,95	519,95

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>Der Wertansatz des Sonderpostens für Zuwendungen</b>		
Zuwendungen von privaten Betrieben	716.209,88	697.621,41
Zuschüsse vom übrigen Bereich	568.359,73	549.653,14
<b>Summe</b>		

*Abbildung 784 „Der Wertansatz des Sonderpostens für Zuwendungen“*

Der Gemeinde bleibt es in diesem Zusammenhang jedoch unbenommen, auch die Mittelherkunft im Einzelnen zusätzlich offen zu legen. In weiteren Erläuterungen muss dann ein Zusammenhang mit den betroffenen Vermögensgegenständen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz sichergestellt werden.

### 3.3.2.3 Abschreibungen und Sonderposten

Durch eine besondere Übersicht über die Vermögensverhältnisse und deren Entwicklung im Haushaltsjahr können auch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu eigenen Erkenntnissen gelangen. Die Gemeinde kann unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Bedürfnisse und Verhältnisse die aufgezeigte Übersicht näher ausgestalten (vgl. Beispiel 155).

<b>DIE VERMÖGENSKENNTNISSE</b>						
Gliederung nach Bilanzposten (§ 41 Absatz 3 GemHVO NRW)	Bilanzwerte Vorjahr Mio. EUR	Abschreibungen Mio. EUR	Auflösung Sonderposten Mio. EUR	Zugänge Mio. EUR	Abgänge Mio. EUR	Bilanzwerte Haushaltsjahr Mio. EUR
Kindertagesstätten	8,411	1,123	0,889	3,578	0,0	10,866
Grundschulen	6,785	0,879	0,563	0,0	0,0	5,906
Hauptstraßen	13,425	2,345	1,764	0,0	0,0	11,080
Tunnel	6,777	0,453	0,376	12,765	0,0	19,089
Brücken	19,673	0,987	0,756	9,897	0,977	28,583
Feuerwache	17,888	0,567	0,255	3,456	0,0	20,777

*Beispiel 155 „Die Vermögenskenntnisse“*

Für die Gemeinde ist es im Rahmen des gemeindlichen Anhangs im Jahresabschluss sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Zusammenhang zwischen den Abschreibungen bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen und den dazugehörigen Sonderposten zu verschaffen. Anhand von wenigen Bilanzposten können Vermögenskenntnisse vermittelt und verdeutlicht werden.

### 3.3.3 Die Rückstellungsspiegel

#### 3.3.3.1 Die Gesamtübersicht

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es im Rahmen des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen auch der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zum Abschlussstichtag verschaffen zu können. Als Übersicht dafür bietet sich ein entsprechender gemeindlicher Rückstellungsspiegel an. Der mit einem solchen Spiegel beabsichtigte Gesamtüberblick erfordert Angaben über die wichtigen gemeindlichen Rückstellungen. Er trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei.

Die Gemeinde kann aus örtlichen Erwägungen heraus das Schema des Rückstellungsspiegels weiter auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 36 GemHVO NRW). Sie kann auch weitere Zusatzinformationen geben, die für die örtliche Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses von Bedeutung sind. Soweit die Gemeinde dem Anhang im Jahresabschluss keinen Rückstellungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rückstellungen angegeben werden. Es bietet sich dazu an, die Anhangsangaben wie in der Bilanz nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern.

Der Rückstellungsspiegel besteht aus zwei Bestandteilen und baut auf der gemeindlichen Bilanzgliederung auf (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW). Er zeigt im Teil A die Veränderungen der gemeindlichen Rückstellungen im Haushaltsjahr und im Teil B die prognostizierte zeitliche Verteilung nach Restlaufzeiten. Der örtliche Rückstellungsspiegel dient u. a. dazu, für jeden der Bilanzposten den zusammengefassten Ansatz auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen und dazu jeweils den Betrag anzugeben. Das Schema für einen gemeindlichen Rückstellungsspiegel wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 785).

<b>DER RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL</b>						
<b>TEIL A</b>						
	Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- jahres
			Zufüh- rungen	Laufende Auflösung	Grund entfallen	
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)					
<b>DER RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL</b>						
<b>TEIL B</b>						
	Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halts- jahres	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres
			bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW)					

*Abbildung 785 „Rückstellungsspiegel“*

**3.3.3.2 Die Übersicht über Instandhaltungsrückstellungen**

Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wichtig, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht nur den Stand der Instandhaltungsrückstellung zu kennen, sondern auch über die Inanspruchnahme einer bilanzierten Instandhaltungsrückstellung oder die summenmäßige Zuführung zu einer solchen Rückstellung zu kennen.

Die Gemeinde soll offenlegen, welche Vermögensgegenstände einer umfangreichen Instandhaltung bedürfen, dafür aber die notwendigen Maßnahmen im Haushaltsjahr gleichwohl verschoben wurden. Die Gemeinde kann eine solche Sachlage im Anhang in ihrem gemeindlichen Jahresabschluss in einer gesonderten Übersicht aufzeigen. In dieser Übersicht können die Instandhaltungsrückstellungen in ihrer betragsmäßigen Größenordnung zum Abschlussstichtag dargestellt und der erforderliche Zeitraum für ihre Umsetzung angegeben werden.

Die Gemeinde hat bei einer solchen Nachweisführung darauf zu achten, dass die Angaben für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Jahre mit den Haushaltsdaten für die drei Planungsjahre in ihrer mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung übereinstimmen. Eine Möglichkeit zur Gestaltung einer Übersicht zu den gemeindlichen Instandhaltungsrückstellungen wird nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 786).

<b>DIE INSTANDHALTUNGSRÜCKSTELLUNGEN</b>							
Teil- rechnung	Haushaltsjahr		Aus Vorjahr	Gesamt- betrag	Umsetzungsplanung		
	Maßnahme	Betrag	Betrag		Hj + 1	Hj + 2	Hj + 3
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe							
Gesundheits- dienste							
(weitere Bereiche örtlich festlegen)							

*Abbildung 786 „Die Instandhaltungsrückstellungen“*

In einer solchen Übersicht über die unterlassenen gemeindlichen Instandhaltungsmaßnahmen können z. B. die betragsmäßige Größenordnung und der jeweils erforderliche Zeitraum der Umsetzung zum Zeitpunkt des Ab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

schlussstichtages dargestellt werden. Eine Gliederung der Übersicht unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilrechnungen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann dabei unter örtlichen Gesichtspunkten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sinnvoll und sachgerecht sein. Den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses werden dadurch die bestehenden "inneren" Verpflichtungen der Gemeinde sachgerecht aufgezeigt.

**3.3.4 Der Rechnungsabgrenzungsspiegel**

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist es im Rahmen des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss sinnvoll, sich auch einen detaillierten Überblick über die Veränderungen der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten sowie über ihre Entwicklung im Haushaltsjahr zu verschaffen. Diese Korrekturposten sind in der gemeindlichen Bilanz auf der Aktivseite und auf der Passivseite zur Sicherstellung der Periodenabgrenzung anzusetzen (aktive und passive Rechnungsabgrenzung).

Die Gemeinde sollte deshalb mit Einklang mit den Grundsätzen „Klarheit“ und Nachvollziehbarkeit“ bezogen auf jeweilige Seite der gemeindlichen Bilanz einen „aktiven“ Rechnungsabgrenzungsspiegel und einen „passiven“ Rechnungsabgrenzungsspiegel aufstellen. Sie hat dabei zu beachten, dass die Rechnungsabgrenzungsposten als Korrekturposten in der gemeindlichen Bilanz auf der Aktivseite und auf der Passivseite zur Sicherstellung der Periodenabgrenzung anzusetzen sind (aktive und passive Rechnungsabgrenzung).

Ein solcher Rechnungsabgrenzungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit bei und macht die Wertansätze der Rechnungsabgrenzungsposten transparent und nachvollziehbar. Das nachfolgende Schema stellt eine Möglichkeit für einen gemeindlichen Rechnungsabgrenzungsspiegel dar (vgl. Abbildung 787).

<b>DER RECHNUNGSABGRENZUNGSSPIEGEL TEIL A</b>						
	Arten der Rechnungsabgrenzung	Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- jahres
			Zufüh- rungen	Laufende Auflösung	Grund entfallen	
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW)					
<b>DER RECHNUNGSABGRENZUNGSSPIEGEL TEIL B</b>						
	Arten der Rechnungsabgrenzung	Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halt- jahres	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres
			bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
	(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW)					

*Abbildung 787 „Der Rechnungsabgrenzungsspiegel“*

Im Einklang mit den Grundsätzen „Klarheit“ und Nachvollziehbarkeit“ sollte die Gemeinde deshalb und bezogen auf jeweilige Seite der gemeindlichen Bilanz einen „aktiven“ Rechnungsabgrenzungsspiegel und einen „passiven“ Rechnungsabgrenzungsspiegel aufstellen. Im Teil A des Rechnungsabgrenzungsspiegels werden daher der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres aufgezeigt. Im Teil B sollen die örtlich gewählten Ertrags- und Aufwandsarten, nach der Fristigkeit gegliedert, aufgezeigt werden.

Die Gemeinde kann aus örtlichen Erwägungen heraus das Schema des Rechnungsabgrenzungsspiegels weiter auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 42 GemHVO NRW). Sie kann zum Rechnungsabgrenzungsspiegel weitere Zusatzinformationen geben, die für die örtliche Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses von Bedeutung sind.

In den Fällen, in denen die die Gemeinde dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss keinen Rechnungsabgrenzungsspiegel beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rückstellungen angegeben werden. Für die Gemeinde bietet es sich zudem an, die Anhangsangaben ggf. nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern.

**3.3.5 Der haushaltswirtschaftliche Spiegel**

Die Gemeinde kann das ergänzend zu den verschiedenen Spiegeln aufgrund von Bilanzposten weitere haushaltswirtschaftliche Spiegel zum Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss erstellen und dadurch Veränderungen bzw. Entwicklungen aus der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans im abgelaufenen Haushaltsjahr näher darlegen (vgl. Abbildung 788).

...SPIEGEL					
Nach Arten	Gesamtbetrag am 31.12. des Vorjahres	Zuführung	Inanspruchnahme	Auflösung	Gesamtbetrag am 31.12. des Haushaltsjahres
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
(Untergliederung nach wichtigen örtlichen					

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>...SPIEGEL</b>					
Sachverhalten, die nach § 41 GemHVO NRW als Bilanzposten vorgesehen sind.)					
<b>Gesamtsumme:</b>					

*Abbildung 788 „Der haushaltswirtschaftliche Spiegel“*

Die Gemeinde Sie kann einen haushaltswirtschaftlichen Spiegel so gestalten, dass bei der Darstellung der Entwicklungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr besondere bzw. ausgewählte örtliche Eckpunkte oder aber nur der Stand am Ende des Vorjahres und am Ende des Haushaltsjahres zur den gemeindlichen Vorgängen und Geschäftsvorfällen aufgezeigt werden.

### 3.3.6 Die Übersicht über Ertragsausfälle

Im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entstehen aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde vielfältige Ansprüche gegenüber Dritten. Die Gemeinde hat ihre Leistungspflicht erfüllt, sodass ihr deshalb i. d. R. eine Geldleistung als Gegenleistung des Dritten zusteht. Sofern ein negativer Differenzbetrag bei den einzelnen Ertragsarten der Gemeinde entsteht und der Betrag vollständig oder zum Teil aufgrund eines Verzichtes durch die Gemeinde entstanden ist, sollte aus Transparenzgründen auch ein solcher Sachverhalt offengelegt und die Gründe dazu von der Gemeinde aufgezeigt werden.

Die abgewickelten gemeindlichen Geschäftsvorfälle werden in den Jahresabschluss der Gemeinde einbezogen, sodass die haushaltswirtschaftlichen Ergebnisse in den Bestandteilen des gemeindlichen Jahresabschlusses enthalten sind. Aus den gemeindlichen Geschäftsvorfällen im Haushaltsjahr kann sich aber auch ein Ergebnis ergeben, dass die Gemeinde nicht alle vorgesehenen Erträge erzielen kann.

Die Gemeinde kann sich aber auch entscheiden, derartige Angaben in ihrem Jahresabschluss in beschreibender Form zu machen. Die Übersicht kann in gleicher Weise auch über den Überblick über den gemeindlichen Verzicht auf der Gemeinde zustehende Einzahlungen genutzt werden. Die nachfolgende Übersicht soll eine Hilfestellung für solche Angaben im gemeindlichen Jahresabschluss bieten (vgl. Abbildung 789).

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER ERTRAGSAUSFÄLLE BEI DER GEMEINDE</b>			
Ertragsarten	Erlassene Ansprüche	Rechts- grundlage	Betrag
Ertragsarten	Befristet niedergeschlagene Ansprüche	Rechts- grundlage	Betrag

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DIE ÜBERSICHT ÜBER ERTRAGSAUSFÄLLE BEI DER GEMEINDE</b>			
Ertragsarten	Dauerhaft niedergeschlagene Ansprüche	Rechts- grundlage	Betrag
Ertragsarten	Verzicht auf Ansprüche aus anderen Gründen	Rechts- grundlage	Betrag

*Abbildung 789 „Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde“*

Die Übersicht soll nicht dazu dienen, möglichst alle Geschäftsvorfälle aufzuzeigen, die von einem Erlass der gemeindlichen Ansprüche berührt werden. Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich über den Umfang und die Art der Differenzierung der Angaben zu entscheiden. Die gemeindlichen Ertragsarten stellen dabei eine Möglichkeit für eine mögliche Differenzierung der Angaben über Ertragsausfälle dar (vgl. § 2 Absatz 1 GemHVO NRW).

### 3.3.7 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen

Für die Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und für deren Adressaten stellen die Informationen über Leistungsbeziehungen in der wirtschaftlichen Einheit "Gemeinde" bereits beim gemeindlichen Jahresabschluss eine wesentliche Auskunft hinsichtlich der Ausgestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr dar. Diese Informationen sollten sich daher auf Erträge und Aufwendungen erstrecken, die von der Gemeinde aufgrund der Leistungsbeziehungen zu ihren Betrieben erzielt werden oder entstehen. Es besteht daher ein Bedarf, im Rahmen des Anhangs eine zusammenfassende Übersicht darüber zu geben.

Die Übersicht bietet daher auch eine Grundlageninformation für die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorzunehmende Aufwands- und Ertragskonsolidierung (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 305 HGB). Es wird dadurch nicht nur ein besonderer Einblick in die gemeindliche Haushaltswirtschaft gewährt, sondern gleichzeitig wird die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erleichtert. Das nachfolgende Schema einer Übersicht soll dazu einen Einstieg bieten (vgl. Abbildung 790).

<b>DIE BETRIEBSBEZOGENEN LEISTUNGSBEZIEHUNGEN</b>				
<b>Ergebnisplan/ Finanzplan</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Sonder- vermögen</b>	<b>Gesamte Leistungs- beziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge</b> (nach Arten)				
<b>Aufwendungen</b>				



<b>DIE BETRIEBSBEZOGENEN LEISTUNGSBEZIEHUNGEN</b>				
<b>Ergebnisplan/ Finanzplan</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Sonder- vermögen</b>	<b>Gesamte Leistungs- beziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
(nach Arten)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Erläuterungen:</b> (Anlässe und Gründe)				

*Abbildung 790 „Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“*

Die Erträge und Aufwendungen aus Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde entstehen z. B. für Sachleistungen und Dienstleistungen oder Transferaufwendungen, die im gemeindlichen Jahresabschluss in den betreffenden Teilrechnungen enthalten sind, aber nicht gesondert dargestellt werden müssen. Wie beim gemeindlichen Gesamtabschluss sollte hinsichtlich der gemeindlichen Betriebe nach bestimmten Kategorien differenziert werden, weil die Kenntnisse darüber die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses wesentlich erleichtern können.

Die Übersicht über die betriebsbezogenen Leistungen kann von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestaltet werden. Dabei können die wichtigen oder umfangreichen Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den einzelnen Betrieben im Einzelnen dargestellt werden.

### **3.3.8 Der Beteiligungsspiegel**

Im Rahmen des Anhangs im gemeindlichen Jahresabschluss setzt eine sachgerechte Auskunft über die Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde im Haushaltsjahr voraus, dass bezogen auf den Abschlussstichtag auch ein konkreter Überblick über die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde besteht. Die Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben wird dadurch für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbarer.

Es besteht daher ein Bedarf, auch im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses eine zusammenfassende Darstellung der gemeindlichen Beteiligungen zu bieten (Beteiligungsspiegel). Dieser Spiegel enthält Grundlagendaten über die gemeindlichen Betriebe, die auch im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

benötigt werden (vgl. § 116 GO NRW i. V. m. § 50 GemHVO NRW). Für eine Übersicht besteht z. B. folgende Möglichkeit (vgl. Abbildung 791).

<b>DER BETEILIGUNGSSPIEGEL</b>			
<b>GEMEINDLICHE BETRIEBE</b>	<b>BETEILIGUNGS- QUOTE</b>	<b>ANTEIL AM EIGENKAPITAL DES BETRIEBES</b>	<b>ANTEIL AM JAHRESERGEBNIS DES BETRIEBES</b>
	%	TEUR	TEUR
Verbundene Unternehmen <i>(Name und ggf. Sitz)</i>			
Gemeindliche Beteiligungen <i>(Name und ggf. Sitz)</i>			
Gemeindliche Sondervermögen <i>(Name und ggf. Sitz)</i>			
Andere gemeindliche Betriebe <i>(insgesamt)</i>			

*Abbildung 791 „Der Beteiligungsspiegel“*

Die Übersicht kann von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestaltet werden. Sie kann z. B. festlegen, dass gemeindliche Betriebe, die in den Gesamtabschluss mit ihren Anschaffungskosten einzubeziehen wären, hier nicht im Einzelnen aufgeführt werden. In den Fällen des Verzichts auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses und der dann bestehenden Pflicht der Gemeinde, ihren Beteiligungsbericht dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen, dürfte dieser gesonderte Beteiligungsspiegel jedoch entbehrlich sein (vgl. § 117 GO NRW).

### **3.3.9 Der Versorgungsspiegel**

Die nachhaltige und transparente Haushaltsplanung erfordert von der Gemeinde eine langfristige Betrachtung ihrer Versorgungsverpflichtungen bzw. der Pensionen der Beamten. Die Prognose muss über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen. Sie soll einen langfristigen Zeitraum umfassen, der ggf. dreißig Jahren betragen kann. Die Gemeinde soll nicht nur für sich selbst die absehbaren langfristigen und wesentlichen ökonomischen Entwicklungen einschätzen, sondern die Entwicklungen auch hinsichtlich ihrer hauswirtschaftlichen Konsequenzen analysieren, auch wenn langfristige Prognosen nicht jeden Trend, aber noch erhebliche Unsicherheiten beinhalten können.

Die gemeindliche Versorgungsplanung soll entsprechend den von der Gemeinde gesetzten spezifischen Zielsetzungen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausgestaltet werden. Neben einer möglichst anzustrebenden Vollständigkeit soll auch der Grundsatz der Zeitpunktgenauigkeit beachtet werden. Der Planungszeitraum ist von der Gemeinde entsprechend den örtlichen Bedürfnissen konkret festzulegen und jährlich fortzuschreiben. Eine Möglichkeit für einen Versorgungsspiegel wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 792).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

<b>DER VERSORGUNGSSPIEGEL</b>				
	Erste fünf Jahre nach MIFI	Zweite fünf Jahre nach MIFI	Das weitere Jahrzehnt	Das nächste Jahrzehnt
Versorgungs- Berechtigte				
Pensions- rückstellungen				
Versorgungs- auszahlungen				
- ohne Aufwendungen				
- mit Aufwendungen				
Ansprüche aus Versicherung				
Einsatz von Kapitalanlagen				

*Abbildung 792 „Der Versorgungsspiegel“*

Für die gemeindliche Versorgungsplanung gilt, je weniger Zahlungsströme von der Gemeinde in die von ihr vorgesehenen Planungszeiten einbezogen werden, desto ungenauer sind die Aussagen zu den wirtschaftlichen Auswirkungen auf die künftigen Haushalte der Gemeinde. Im Rahmen der gemeindlichen Planung sollte die Länge des zu betrachtenden Gesamtzeitraumes von der Gemeinde so gewählt werden, dass der Eintrittszeitpunkt der erwarteten Zahlungsströme hinreichend genau geschätzt werden kann. Je länger der zu betrachtende Zeitraum, desto ungenauer wird die Schätzung. Bei einem Verzicht auf eine Schätzung würde jedoch die weitere Zukunft grundsätzlich ausgeschlossen.

### **3.3.10 Die Budgetabrechnung**

Für die Budgetkontrolle und für die örtliche Überwachung der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird eine gesonderte Abrechnung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses als unverzichtbar angesehen. Die Abrechnung der einzelnen Budgets ermöglicht eine bessere Betrachtung und Bewertung der im Rahmen der gebildeten Budgets erbrachten Leistungen, ihrer Qualität und ihres örtlichen Bedarfs einschließlich der damit verbundenen Ressourcen und Finanzleistungen.

Eine derartige Abrechnung ermöglicht zudem eine Beurteilung unter der Einbeziehung der vom Rat und der Gemeindeverwaltung gesetzten Ziele und sonstigen Vorgaben. Bei einer gemeindlichen Festlegung, dass Budgetinformationen im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde gegeben werden sollen, bietet sich dafür - wie bei anderen besonderen örtlichen Gegebenheiten - eine Übersicht über die Budgetergebnisse als zusätzliche Anlage zum Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss an.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

Der Anhang muss Erläuterungen zur Ergebnisrechnung enthalten, sodass mit diesen Informationen die Budgetinformationen verknüpft werden können (vgl. § 44 Absatz 1 GemHVO NRW). Die sachlich geprägte Übersicht über die Budgetergebnisse kann z. B. wie nachfolgend aufgezeigt, gestaltet werden (vgl. Abbildung 793).

<b>DIE BUDGETERGEBNISSE</b>				
<b>Budget</b>	<b>Erträge</b>	<b>Aufwendungen</b>	<b>Überschuss</b>	<b>Fehlbetrag</b>
Gleichstellung				
Wochenmarkt				
Friedhöfe				
Umwelt				
Kulturförderung				
Sportförderung				
<b>Summe</b>				

*Abbildung 793 „Die Budgetergebnisse“*

In diesem Zusammenhang muss örtlich entschieden werden, inwieweit alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über die einzelne Budgetbewirtschaftung und die daraus entstandenen Ergebnisse informiert werden. In den Fällen, in denen die Budgets lediglich der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dienen und deren Ordnungsmäßigkeit unterstützen sollen, kann von einem internen Bedarf ausgegangen werden, der nicht zwingend einer Information der Öffentlichkeit bedarf. Die Übersicht kann von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestaltet werden.

### **3.3.11 Sonstige Anlagen**

Als eine wichtige ortsbezogene Anlage kann dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss eine Übersicht über die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde bei den gemeindlichen Betrieben beigelegt werden. Im Rahmen ihres Beteiligungsberichtes hat die Gemeinde eine solche Übersicht zu erstellen und dem jährlichen Beteiligungsbericht beizufügen (vgl. § 52 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann durch eine solche Anlage einen unmittelbaren Zusammenhang mit den im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in der Bilanz angesetzten gemeindlichen Betrieben herstellen.

Der Beteiligungsbericht ist regelmäßig dem Gesamtabchluss beizufügen. Er ist dann dem gemeindlichen Jahresabschluss als Anlage beizufügen, wenn die Gemeinde nicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses verpflichtet ist (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). In den Fällen, in denen der Beteiligungsbericht dem Jahresabschluss nicht beigelegt wird, sollte die Gemeinde in einer besonderen Anlage ihr Beteiligungsportfolio bildhaft aufzeigen. Sie kann dadurch einen Zusammenhang mit den in ihrer Bilanz angesetzten Betrieben herstellen.

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird dadurch im Rahmen des Jahresabschlusses das Bild über die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde wesentlich verbessert. Sie können von der Gemeinde auch dann besondere ortsbezogene Informationen geboten werden, wenn die Gemeinde in einer gesonderten Anlage

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 44 GemHVO NRW**

zum Jahresabschluss auch einen Zusammenhang zwischen ihrer Aufgabenerfüllung und ihrem Vermögens- und Schuldenstatus zum Abschlussstichtag aufzeigt. Sie kann derartige Informationen in Anlehnung an die in der internationalen Rechnungslegung geforderte Segmentberichterstattung aufbereiten.

Die Aufteilung sollte dabei nicht anhand der Vielzahl der örtlichen Teilrechnungen erfolgen. Die Aussagekraft entsteht nicht aus der Wiederholung haushaltswirtschaftlicher Daten oder Daten der Aufgabenerfüllung. Eine aufgabenbezogene Vermögens- und Schuldengliederung erfordert vielmehr prägnante Geschäftsfelder, die aus den Produktbereichen abgeleitet werden können und oftmals als Produktfelder bezeichnet werden. Die festgelegten Geschäftsfelder benötigen abgegrenzte Ergebnisdaten, Finanzdaten und Bilanzdaten der Gemeinde, um den Informationen ihren Aussagewert zu geben.

Die Datenermittlung, insbesondere die Aufteilung der gemeindlichen Bilanzdaten, sollte dabei unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten und der gewünschten Aussagekraft vorgenommen werden. Die Gemeinde kann „Schlüsselwerte“ festlegen und nachvollziehbar aufzeigen. Durch die mögliche Aussagekraft entstehen fachbezogene Informationen über die einzelnen Geschäftsfelder. Sie ermöglichen eine bessere Analyse der gemeindlichen Aufgabenerfüllung über das einzelne Haushaltsjahr hinaus.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 44 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 45**  
**Anlagenspiegel**

(1) <sup>1</sup>Im Anlagenspiegel ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens darzustellen. <sup>2</sup>Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nr. 1 zu gliedern.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 2 sind jeweils die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen, die kumulierten Abschreibungen, die Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben.

**Erläuterungen zu § 45:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Pflicht zur Aufstellung eines Anlagenspiegels**

Im NKF ist von der Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Anlagenspiegel als Anlage zum Anhang zu erstellen (vgl. § 44 Absatz 3 GemHVO NRW). Im Anlagenspiegel wird die Entwicklung der einzelnen Posten des gemeindlichen Anlagevermögens, ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände bis hin zu ihrem Buchwert am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, detailliert aufgezeigt.

In der gemeindlichen Bilanz im Jahresabschluss werden dagegen nur die aktuellen Buchwerte der gemeindlichen Vermögensgegenstände zum Abschlussstichtag zusammengefasst ausgewiesen. Der Anlagenspiegel erleichtert durch seine detaillierten Angaben den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Überblick über die Vermögenslage der Gemeinde sowie über die Altersstruktur des gemeindlichen Anlagevermögens.

Durch den Anlagenspiegel wird außerdem ein Einblick in die Abschreibungs- und Investitionspolitik der Gemeinde ermöglicht. Die Gemeinde kann dadurch eine umfassende und nachvollziehbare Informationspolitik und zusätzliche ortsbezogene Angaben zur Vermögenslage aus dem Anlagenspiegel eine aussagekräftigere gemeindliche Vermögensübersicht machen. Der Wert des gemeindlichen Vermögens kann dadurch objektiviert und ist sachgerechter für die Beurteilung der Vermögenslage der Gemeinde.

**2. Die haushaltsjahrbezogenen Buchwerte**

Im Anlagenspiegel ist die Entwicklung der einzelnen Posten des gemeindlichen Anlagevermögens, ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände bis hin zu ihrem Buchwert am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres detailliert aufzuzeigen. Die sich aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ergebenden Veränderungen sind dabei in die Ermittlung der Buchwerte als "Ergebnis" einzubeziehen.

Die Gemeinde soll die haushaltsjahrbezogenen Buchwerte in ihrem Anlagenspiegel ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände entwickeln. Dabei sind beim ersten Rechenschritt jeweils innerhalb der Bereiche "Anschaffungs- und Herstellungskosten" und "Abschreibungen" vorzunehmen. Bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten soll die Gemeinde die Zugänge addieren und die Abgänge subtrahieren sowie die Umbuchungen entsprechend berücksichtigen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

Die Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) werden ebenfalls im Anlagenspiegel wieder gespiegelt. Für die Ermittlung der haushaltsjahrbezogenen Buchwerte ist folgender Rechenweg vorgesehen (vgl. Abbildung 794).

<b>DER RECHENWEG IM ANLAGENSPIEGEL</b>	
<b>ANSCHAFFUNGS- UND HERSTELLUNGSKOSTEN</b>	
+ - */- =	Summe aller entstandenen AHK zum 31.12. des Vorjahres Zugänge im Hj Abgänge im Hj Umbuchungen im HJ Stand zum 31.12. des Haushaltsjahres
<b>ABSCHREIBUNGEN</b>	
+ - */- =	Kumulierter Stand zum 31.12. des Vorjahres Abschreibungen im Hj Zuschreibungen im Hj Veränderung aus Umbuchungen von AHK im HJ Kumulierter Stand zum 31.12. des Haushaltsjahres
<b>BUCHWERT</b>	
	Stand zum 31.12. des Haushaltsjahres Stand zum 31.12. des Vorjahres)

*Abbildung 794 „Der Rechenweg im Anlagenspiegel“*

Bei den Abschreibungen soll der neue Bestand an kumulierten Abschreibungen ermittelt werden. Den bisherigen kumulierten Abschreibungen (Bestand im Vorjahr) sind die im Haushaltsjahr entstandenen Abschreibungen hinzu zu rechnen und die Zuschreibungen sind abzuziehen. Außerdem sind die Auswirkungen auf die Abschreibungen zu berücksichtigen, die sich aufgrund der Umbuchungen bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten ergeben.

Die „Umbuchungsveränderungen“ müssen von der Summe aus „Kumulierte Abschreibungen aus Vorjahren“ und „Abschreibungen des Haushaltsjahres“ in Abzug gebracht werden. Sie dürfen nicht in voller Höhe von den Abschreibungen des Haushaltsjahres abgezogen werden. Beim zweiten Rechenschritt sind von den ermittelten "Anschaffungs- und Herstellungskosten zum 31.12. des Haushaltsjahres" dann die für diesen Stichtag ermittelten kumulierten Abschreibungen in Abzug zu bringen, um den Buchwert darzustellen.

Das entstandene Ergebnis ist dann in den gemeindlichen Anlagenspiegel aufzunehmen und als "Buchwert zum 31.12. des Haushaltsjahres" auszuweisen. Die Angabe der "Buchwerte am 31.12. des Vorjahres" dient dabei der Vergleichsmöglichkeit und der Information vergleichbar der gemeindlichen Bilanz. In diesem Zusammenhang darf daher die Gemeinde keinen Rechenweg wählen, bei dem vom Buchwert der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Vorjahr auszugehen ist.

### **3. Das Muster für den Anlagenspiegel**

Die Gemeinde hat den örtlichen Anlagenspiegel unter Berücksichtigung der Inhalte dieser Vorschrift zu gestalten. Daher ist darin die Entwicklung der Posten des gemeindlichen Anlagevermögens entsprechend der Gliederung in der gemeindlichen Bilanz (vertikal) darzustellen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Dieser Überblick über das gemeindliche Anlagevermögen wird dadurch erreicht, dass alle in der gemeindlichen Bilanz angesetzten



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

Arten von gemeindlichen Vermögensgegenständen im Anlagenspiegel der Gemeinde auszuweisen sind. Bei örtlichem Bedarf soll ggf. noch eine tiefere Gliederung erfolgen.

Im gemeindlichen Anlagenspiegel erfolgt zudem auch eine Bruttodarstellung im Zeitablauf des Haushaltsjahres (horizontal). Ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände wird über die entstandenen Zugänge und Abgänge sowie die erforderlich gewordenen Umbuchungen deren aktueller Stand ermittelt, von dem die kumulierten Abschreibungen in Abzug gebracht werden.

Diese Abschreibungen werden aus den kumulierten Abschreibungen der Vorjahre sowie den im Haushaltsjahr entstandenen Abschreibungen und Zuschreibungen mit ihrem Stand am Schluss des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) ermittelt. Die daraus berechneten Buchwerte der bei der Gemeinde vorhandenen Vermögensgegenstände werden dann den Buchwerten des Vorjahres gegenübergestellt.

Das Muster für den Anlagenspiegel ist der Gemeinde zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde kann das Muster weiter ergänzen und zu ihrem Anlagenspiegel besondere Zusatzinformationen geben. Die örtlichen Ergänzungen können zu Erhöhung des Informationsgehalts des Anlagenspiegels beitragen. Sie sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im Anlagenspiegel nicht beeinträchtigen.

#### **4. Die gemeindliche Anlagenbuchhaltung**

Die Bilanzierung und Erfassung des gemeindlichen Vermögens sowie deren Erwerb, Wertminderung und Abgang setzen innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung einen besonderen Teil in der Buchhaltung voraus, in der derartige Daten verarbeitet werden können. Eine solche Buchhaltung soll die relevanten Daten über das gemeindliche Anlagenvermögen liefern sowie einen vollständigen Nachweis des Anlagevermögens ermöglichen.

In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung soll deshalb eine Anlagenbuchhaltung als Nebenbuchhaltung geführt werden, mit deren Hilfe die Vermögenslage der Gemeinde vollständig, richtig, geordnet und zeitgerecht erfasst und dokumentiert werden kann. Die Aufgaben der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung sind u. a. die Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, der Zuschreibungen, der kumulierten Abschreibungen, der Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und der Abschreibungen im Haushaltsjahr.

Außerdem erleichtert eine Anlagenbuchhaltung die Ermittlung der Abschreibungen für die Vielzahl der unterschiedlichen gemeindlichen Vermögensgegenstände im Rahmen der Inventur zum Abschlussstichtag (vgl. § 28 GemHVO NRW). Diese Form der Buchhaltung erleichtert auch die gemeindliche Inventur, denn diese Buchhaltung ermöglicht eine Beleginventur (vgl. § 29 Absatz 1 GemHVO NRW).

Vielfach wird in der Anlagenbuchhaltung auch eine weitergehende Strukturierung der Vermögensgegenstände als in der Bilanz vorgenommen. Dazu können unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde die notwendigen Anlageklassen für das Sachanlagevermögen und das Finanzanlagevermögen gebildet werden, z. B. für Grund und Boden, Gebäude und Aufbauten, bewegliches Vermögen, Finanzanlagen u.a. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter der Gemeinde sind dabei in gesonderten Anlageklassen zu führen, auch wenn deren „Geringwertigkeit“ nur aufgrund der Größenordnung der Anschaffungskosten besteht.

#### **4.2 Die Erfassung des Anlagevermögens**

In der örtlichen Praxis der Gemeinde muss eine enge Beziehung zwischen der Gliederung des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz und der Erfassung im Anlagenspiegel bestehen. Zu jedem gemeindlichen Vermö-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

gensgegenstand des Sachanlagevermögens und des Finanzanlagevermögens sind von der Gemeinde in ihrer Anlagenbuchhaltung mehrere Angaben zu dokumentieren (vgl. Abbildung 795).

<b>DIE ERFASSUNG VON VERMÖGEN IN DER ANLAGENBUCHHALTUNG</b>	
<b>Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die genaue Bezeichnung des Vermögensgegenstandes,</li> <li>- den Tag der Anschaffung oder Herstellung,</li> <li>- die Höher der Anschaffungs- oder Herstellungskosten,</li> <li>- die Nutzungsdauer,</li> <li>- die Abschreibungsmethode,</li> <li>- vorgenommene Zuschreibungen und außerplanmäßige Abschreibungen,</li> <li>- den Buchwert am Abschlussstichtag sowie</li> <li>- den Tag des Abgangs.</li> </ul>
<b>Vermögensgegenstände des Finanzanlagevermögens</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bei Anteilen, z. B. der Betrieb, seine Rechtsform, das gegebene gesamte Kapital in seinen Formen, der Nennwert der Anteile, die Quote der Anteile am Gesamtkapital, ausstehende Einzahlungsverpflichtungen sowie besondere Vertragsverhältnisse.</li> <li>- Bei Ausleihungen der Ursprungsbetrag, die Laufzeit der Ausleihung, der Zinssatz sowie die Zinszahlungstermine, der Tilgungsplan mit Angabe der Tilgungsraten und Tilgungstermine, ggf. auch rückständige Zins- und Tilgungsraten sowie ggf. gegebene Sicherheiten angeben werden.</li> </ul>

*Abbildung 795 „Die Erfassung von Vermögen in der Anlagenbuchhaltung“*

In der örtlichen Praxis der Gemeinde muss auch die gemeindliche Anlagenbuchhaltung in die Beziehung zwischen dem Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz und deren Ausweis im Anlagenspiegel eingebunden sein. Mithilfe der aufgezeigten Angaben zu den einzelnen selbstständigen und nutzbaren Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens soll die Gemeinde ihre Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten erfüllen. Jeder gemeindliche Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens und des Finanzanlagevermögens wird daher mit mehreren Angaben in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung erfasst.

**4.3 Der Anlagennachweis**

Die Gemeinde muss für die Inventarisierung ihrer Vermögensgegenstände eine Vielzahl von Daten erfassen. Sie muss den einzelnen Vermögensgegenstand für die Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genau bezeichnen und identifizieren können. Diesem Zweck dient die Anlagenkartei, die aus einzelnen Anlagenblättern mit Daten für jeden gemeindlichen Vermögensgegenstand besteht. Durch die Anlagenblätter kann von der Gemeinde der besondere Anlagennachweis geführt werden. Zu den wichtigen Angaben über jeden einzelnen Vermögensgegenstand gehören folgende Daten (vgl. Abbildung 796).

<b>DER ANLAGENNACHWEIS</b>	
<b>BESTANDTEILE</b>	<b>BEISPIELE</b>
<b>Anlagennummer</b>	(örtlich zu bestimmen)
<b>Anlagengruppe</b>	(z. B. Geschäftsausstattung)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

<b>DER ANLAGENNACHWEIS</b>	
<b>BESTANDTEILE</b>	<b>BEISPIELE</b>
<b>Vermögensgegenstand</b>	(z. B. Computer)
<b>Hersteller/Lieferant</b>	(z. B. PC-ABC)
<b>Standort</b>	(z. B. Büro-Nr. 343)
<b>Angeschafft am</b>	(Datum angeben)
<b>Nutzungsdauer</b>	(aus örtlicher Abschreibungstabelle)
<b>Abschreibungsverfahren</b>	(z. B. linear nach § 35 Absatz 1 GemHVO NRW)
<b>Jährlicher Abschreibungsbetrag</b>	(Betrag in Euro angeben)
<b>Abschreibungsplan</b>	Anschaffungskosten - Abschreibungsbetrag im Jahr ... Restbuchwert am 31.12.... - Abschreibungsbetrag im Jahr ... Restbuchwert am 31.12...usw.

*Abbildung 796 „Der Anlagennachweis“*

Die Gemeinde kann in der örtlichen Anlagenkartei ihre Vermögensgegenstände in Gruppen und Untergruppen oder nach anderen Ordnungskriterien eigenverantwortlich gliedern. Die Fachbereiche in der Gemeindeverwaltung müssen der Anlagenbuchhaltung in der Finanzbuchhaltung die notwendigen Daten und Informationen über die einzelnen Vermögensgegenstände liefern. Sie sollen grundsätzlich darüber Auskunft geben, wenn sich durch Zugänge, Abgänge oder andere Anlässe im Haushaltsjahr vermögenswirksame Veränderungen für die Gemeinde ergeben haben, die in der Anlagenbuchhaltung zu dokumentieren sind.

**5. Kein gesonderter „Abschreibungsspiegel“**

Das Haushaltsrecht bestimmt ausdrücklich für den gemeindlichen Anlagenspiegel, dass dieser Spiegel die Abschreibungen im Haushaltsjahr und die kumulierten Abschreibungen (aus Vorjahren) zu enthalten hat. Diese Angaben der Gemeinde können ein Bild über die im bisher abgelaufenen Nutzungszeitraum eingetretenen Wertveränderungen bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen bieten. Die Angaben über die Abschreibungen werden dabei im gemeindlichen Anlagenspiegel in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände, den sonstigen Veränderungen sowie den Buchwerten am Abschlussstichtag gestellt.

Dieses Gesamtbild ermöglicht den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einen ausreichenden Überblick über die eingetretene Wertentwicklung gemeindlicher Vermögensgegenstände. Daher bedarf es keiner zusätzlichen Darstellung der Wertveränderungen in einem gesonderten „Abschreibungsspiegel“. Von der Gemeinde kann jedoch ein „Abschreibungsspiegel“ zusätzlich aufgestellt werden.

Diese Aufstellung darf die Gemeinde aber nicht zum Anlass nehmen, im Anlagenspiegel auf die Angaben über die Abschreibungen im Haushaltsjahr und in den Vorjahren zu verzichten. Bei einer besonderen Bedeutung der

gesamten Abschreibungen für die gemeindliche Vermögenslage ist die Gemeinde grundsätzlich in der Pflicht, diese Sachlage im Anhang im Jahresabschluss zu erläutern.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalte und Gestaltung des Anlagenspiegels):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Inhalte des Anlagenspiegels):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist im Anlagenspiegel der Gemeinde die Entwicklung der Posten des gemeindlichen Anlagevermögens entsprechend der Gliederung in der gemeindlichen Bilanz (vertikal) sowie im Zeitablauf des Haushaltsjahres (horizontal) darzustellen. Den Ausgangspunkt dafür bilden die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände. Über die dazu im Haushaltsjahr entstandenen Zugänge und Abgänge sowie erforderlich gewordene Umbuchungen, einschließlich der im Haushaltsjahr entstandenen Abschreibungen und Zuschreibungen werden die zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres bestehenden Buchwerte der vorhandenen gemeindlichen Vermögensgegenstände ermittelt.

Der gemeindliche Anlagenspiegel beginnt dabei historisch mit den für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde ausgewiesenen Wertansätzen, die auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten zu ermitteln waren (vgl. § 92 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Dieser Ausgangspunkt ist sachgerecht, denn diese Werte für die gemeindlichen Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre der Gemeinde als deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. § 92 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Die Wertansätze finden daher eine entsprechende Aufnahme als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände in den Anlagenspiegel der Gemeinde. Nach dem Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz von der Gemeinde erworbene neue Vermögensgegenstände sind dann mit ihren werden, stellen deren tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten die zutreffende Wertgröße für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar. Für den Ausweis der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Anlagenspiegel gilt grundsätzlich, dass sie im Zeitpunkt ihres Zugangs in den Anlagenspiegel der Gemeinde aufzunehmen sind.

In den Fällen des Abgangs von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind diese erst im Jahr nach ihrem Abgang aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen. Für die Vermögensgegenstände sind daher die „historischen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten so lange auszuweisen, wie der betreffende Vermögensgegenstand bei der Gemeinde vorhanden ist, selbst wenn er bereits vollständig abgeschrieben ist bzw. nicht mehr genutzt wird. Der Anlagenspiegel kann u. a. auch dazu dienen, für jeden bilanziellen Vermögensposten, unter dem Beträge zusammengefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben.

Die geringwertigen Vermögensgegenstände der Gemeinde sind im Jahr ihrer Anschaffung dann als Zugang im gemeindlichen Anlagenspiegel zu erfassen, wenn sie von der Gemeinde nicht unmittelbar als Aufwand in der gemeindlichen Ergebnisrechnung verbucht werden (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). In den Fällen, in denen die geringwertigen Vermögensgegenstände im gleichen Jahr vollständig abgeschrieben werden, sind diese Aufwendungen im Anlagenspiegel unter den „Abschreibungen im Haushaltsjahr“ zu erfassen. Zusätzlich ist von der Gemeinde eine Angabe unter den Abgängen machen.

Die Gemeinde kann ggf. in ihren Anlagenspiegel weitere Spalten einfügen, um sinnvolle und sachgerechte Zwischensummen zu erreichen und die Zusammenhänge adressatenbezogen darzustellen. Sie kann z. B. im Bereich „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ auch den Stand zum 31. Dezember eines Haushaltsjahres anzugeben oder im Bereich „Abschreibungen“ den Stand zum 01. Januar eines Haushaltsjahres aufzuzeigen. Die Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

kann aber auch derartige Informationen im Anhang im Jahresabschluss aufzeigen, ohne die Grundgliederung des gemeindlichen Anlagenspiegels verändern zu müssen.

**1.2 Zu Satz 2 (Gestaltung des Anlagenspiegels):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift soll der Anlagenspiegel entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Bilanz gegliedert werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1 GemHVO NRW). Dieser Überblick über das gemeindliche Anlagevermögen wird dadurch erreicht, dass die folgenden Arten gemeindlicher Vermögensgegenständen im Anlagenspiegel der Gemeinde auszuweisen sind (vgl. Abbildung 797).

<b>DAS ANLAGEVERMÖGEN IM ANLAGENSPIEGEL</b>	
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>	(Untergliederung nach örtlichem Bedarf)
<b>Unbebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>
<b>Finanzanlagen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>- Beteiligungen</li> <li>- Sondervermögen</li> <li>- Wertpapieren des Anlagevermögens</li> <li>- Ausleihungen</li> </ul>

*Abbildung 797 „Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel“*

Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die langfristig genutzt und entsprechend planmäßig abgeschrieben werden, können von der Kommune bei örtlichem Bedarf separat im Anlagenspiegel aufgezeigt werden. Die Kommune muss bei solchen Angaben sicherstellen, dass in ihrer originären Bilanz diese Vermögensgegenstände unter dem Bilanzposten „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ anzusetzen sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

**2. Zu Absatz 2 (Gliederung des Anlagenspiegels):**

**2.1 Allgemeine Vorgaben**

Im Anlagenspiegel als Anlage zum Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss werden die Veränderungen der Bilanzposten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr näher aufgezeigt und dadurch nachvollziehbar gemacht. Er soll von der Gemeinde wie folgt gegliedert werden (vgl. Abbildung 798).

<b>DIE GLIEDERUNG DES ANLAGENSPIEGELS</b>											
Arten des Anlagevermögens	Anschaffungs- und Herstellungskosten				Kumulierte Abschreibungen					Buchwert	
	Stand am 31.12. des Vorjahres	Zugänge	Abgänge	Umbuchungen im Haushaltsjahr	<b>Stand am 31.12. des Haushaltsjahres</b>	Kumulierte Abschreibungen aus Vorjahren	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	<b>Stand am 31.12. des Haushaltsjahres</b>	am 31.12. des Haushaltsjahres	am 31.12. des Vorjahres
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
(Gliederung wie nach § 41 GemHVO NRW vorgegeben)											

*Abbildung 798 „Die Gliederung des Anlagenspiegels“*

Im Anlagenspiegel wird ausgehend von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gemeinde für ihre Vermögensgegenstände die Ermittlung der Buchwerte des Anlagevermögens zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres aufgezeigt. Der horizontale Ausweis sowie der vertikale Ausweis im Anlagenspiegel erstrecken sich dabei nicht nur auf die gemeindlichen Sachanlagen, sondern auf sämtliche Vermögensgegenstände des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Anlagevermögens.

Die Gemeinde ist verpflichtet, in ihrem Anlagenspiegel jeweils tabellarisch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen und die kumulierten Abschreibungen anzugeben. Die Buchwerte zum Abschlussstichtag des Vorjahres werden dazu informatorisch angegeben. Die Gemeinde kann weitere Spalten in ihren örtlichen Anlagenspiegel einbauen, um dessen Aussagewert zu steigern, z. B. um auch den Stand der Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres (31. Dezember) aufzuzeigen.

Den Bereich „Abschreibungen“ kann die Gemeinde auch als „Kumulierte Abschreibungen“ bezeichnen und dazu die Spalte „Kumulierte Abschreibungen aus Vorjahren“ als erste Spalte nutzen, die dann auch als „Stand am 31.12. des Vorjahres“ bezeichnet werden kann. Die Verschiebung dieser Spalte an den Anfang sollte genutzt werden, um als letzte Spalte den „Stand am 31.12. des Haushaltsjahres“ darzustellen. Aus der Vornahme von Umbuchungen der Anschaffungs- und Herstellungskosten ergeben sich auch Veränderungen bei den Abschreibungen, sodass dafür ebenfalls eine gesonderte Spalte eingerichtet werden sollte.

Die Gemeinde sollte zu den Bestandteilen in ihrem Anlagenspiegel besondere sachbezogene Erläuterungen geben, die z. B. bei im Haushaltsjahr vorgenommenen Umbuchungen deren Nachvollziehbarkeit hinsichtlich der Veränderungen bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten und bei den Abschreibungen erhöhen. Sie soll

dabei auch das Informationsinteresse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über die Entwicklung des gemeindlichen Anlagevermögens ausreichend berücksichtigen.

## **2.2 Der Gliederungsbereich „Anschaffungs- und Herstellungskosten“**

### **2.2.1 Zur Spalte „Stand am 31.12. des Vorjahres“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels ist die Summe der gemeindlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten jeweils bezogen auf die einzelnen Vermögensarten der Gemeinde anzugeben. Als gemeindliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die geldlichen Beträge, die zum Erwerb oder zur Herstellung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes benötigt werden. Von der Gemeinde ist bei der Aufstellung des Anlagenspiegels streng darauf so achten, dass keine historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von vor dem Eröffnungsbilanzstichtag vorhandenen Vermögensgegenständen übernommen werden.

Der gemeindliche Anlagenspiegel beginnt historisch betrachtet erst mit den in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werten. Die Ermittlung dieser Wertansätze hatte auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeiten zu erfolgen (vgl. § 92 Absatz 3 Satz 1 GO NRW). Für die bilanzierten Vermögensgegenstände der Gemeinde gelten nur die Wertansätze im Anlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz als (historische) Anschaffungs- und Herstellungskosten für die betreffenden Vermögensgegenstände (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW).

Mit der gesetzlichen Festlegung sind vorhandene gemeindliche Vermögensgegenstände fiktiv so behandelt worden, als hätte die Gemeinde ihr Vermögen erst zu dem von ihr festgelegten Eröffnungsbilanzstichtag angeschafft oder hergestellt. Für die im Anlagevermögen in der Eröffnungsbilanz angesetzten Vermögensgegenstände darf die Gemeinde nicht die in der Vergangenheit entstandenen tatsächlichen historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten in ihrem Anlagenspiegel ausweisen.

Entsprechend darf die Gemeinde auch nicht mögliche Wertminderungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen, die vor dem Eröffnungsbilanzstichtag entstanden sind, als gemeindliche Abschreibungen ausweisen. Nach dem Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz erworbene Vermögensgegenstände sind dann der Gemeinde von der Gemeinde mit ihren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den gemeindlichen Anlagenspiegel einzubeziehen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände sind dabei solange im Anlagenspiegel auszuweisen, solange die Vermögensgegenstände bei der Gemeinde vorhanden sind. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen auch dann noch im Anlagenspiegel mitgeführt werden, wenn die Vermögensgegenstände bereits vollständig abgeschrieben worden sind. Erst im Jahr nach dem Abgang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel zu löschen.

### **2.2.2 Zur Spalte „Zugänge“:**

#### **2.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind als Zugänge nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände aufzunehmen, die tatsächlich einen Zugang zum gemeindlichen Anlagevermögen darstellen. Dazu gehören auch Erhöhungen aufgrund von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Zugänge, die aufgrund von Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom gemeindlichen Umlaufvermögen ins Anlagevermögen der Gemeinde zu erfassen sind. Die Erfassung eines Vermögensge-

genstandes als Zugang im gemeindlichen Anlagenspiegel setzt voraus, dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes geworden ist (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **2.2.2.2 Der Zugang immaterieller Vermögensgegenstände**

Bei immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde, die körperlich nicht fassbar sind, ist der Zugangszeitpunkt davon abhängig, zu welchem Zeitpunkt die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände anzusehen ist bzw. ab wann sie die Verfügungsgewalt darüber innehat. In den Fällen, in denen z. B. immaterielle Vermögensgegenstände als unselbstständige Teile materieller Gegenstände gelten, kann ein gemeinsamer Zugangszeitpunkt angenommen werden.

Der Zugangszeitpunkt kann z. B. für die Hardware und die dazugehörige Software gleich sein, wenn die Software zusammen mit der Hardware der Gemeinde zugeht. Eine vergleichbare Einordnung bzw. die Annahme des Zugangszeitpunktes kann z. B. auch bei der Einräumung von Nutzungsrechten an Vermögensgegenständen durch Dritte erfolgen. Bei anderen immateriellen Vermögensgegenständen kann von der Gemeinde z. B. ein vertraglich vereinbarter Zeitpunkt als Zugangszeitpunkt gelten bzw. herangezogen werden.

#### **2.2.2.3 Der Zugang geringwertiger Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde hat bei ihren geringwertigen Vermögensgegenständen mehrere Möglichkeiten für die wirtschaftliche Nutzung. Sie kann diese Vermögensgegenstände wie ihre anderen höherwertigen Vermögensgegenstände über mehrere Jahre nutzen und abschreiben, aber auch nutzen und im Jahr des Erwerbs (Zugangs) sofort vollständig abschreiben. Entsprechend sind die geringwertigen Vermögensgegenstände im gemeindlichen Anlagenspiegel zu erfassen.

Die Gemeinde muss grundsätzlich von einer vollständigen Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von geringwertigen Vermögensgegenständen im Zugangsjahr ausgehen. Entsprechend der tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Behandlung dieser Vermögensgegenstände kommt es dann zu einer anteiligen Abschreibung im Haushaltsjahr oder einer vollständigen Abschreibung. Bei einer „Sofortabschreibung“ wird den betreffenden Vermögensgegenständen gleichzeitig ihr Abgang im gleichen Haushaltsjahr unterstellt.

Die Gemeinde hat zudem die Möglichkeit, die geringwertigen Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand zu verbuchen (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich so behandelt wurden, führen nicht zu Zugängen, die von der Gemeinde in ihren Anlagenspiegel periodengerecht aufnehmen sind.

#### **2.2.2.4 Festwerte und Anlagenspiegel**

Die Gemeinde kann für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, Festwerte bilden und bilanzieren (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW). Der Festwert aufgrund solcher Vermögensgegenstände stellt dabei die Anschaffungs- und Herstellungskosten dieser gemeindlichen Vermögensgegenstände dar, die entsprechend im gemeindlichen Anlagenspiegel auszuweisen sind, solange der Festwert unverändert bleibt.

Die bei der Festwertbildung von der Gemeinde vorgenommenen Abschläge beim Wert der Vermögensgegenstände sind dabei den Abschreibungen zuzuordnen. Ebenso sind mögliche Minderungen des Festwertes den Abschreibungen zuzuordnen. Sofern der Festwert aufgrund neuer Vermögensgegenstände von der Gemeinde



erhöht wird, ist der Erhöhungsbetrag den Zuschreibungen im Anlagenspiegel zuzuordnen. Die entstehenden Abgänge sind zudem als Abgänge zu erfassen.

### **2.2.3 Zur Spalte „Abgänge“:**

#### **2.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind dann Beträge als „Abgänge“ anzugeben, wenn Vermögensgegenstände aus dem gemeindlichen Anlagevermögen ausscheiden und daher deren ausgewiesene Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung zu löschen sind. Unter dem Begriff „Abgänge“ wird dabei das tatsächliche Ausscheiden von Vermögensgegenständen aus dem gemeindlichen Anlagevermögen durch Verkauf, Verschrottung, Tausch durch die Gemeinde, aber auch durch Zerstörung durch höhere Gewalt verstanden.

Bei der entsprechenden Buchung sind die Abgänge von gemeindlichen Vermögensgegenständen mit ihren ursprünglich bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfassen, denn die Abschreibungen sind von der Gemeinde gesondert zu erfassen. Von dem Begriff „historisch“ werden dabei nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfasst, die erst ab dem Eröffnungsbilanzstichtag bei der Gemeinde entstanden sind.

In den Fällen des Abgangs von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. deren Buchwerte als Wertansätze noch in der Bilanz im Jahresabschluss und auch im gemeindlichen Anlagenspiegel auszuweisen, sodass die Spalte zutreffend mit „Abgänge“ bezeichnet ist. Erst im Jahr nach dem Abgang gemeindlicher Vermögensgegenstände, also im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses der Gemeinde, sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem entsprechenden Angabenfeld im Anlagenspiegel herauszunehmen.

Im Anlagenspiegel sind zudem die bilanziellen Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom gemeindlichen Anlagevermögen ins Umlaufvermögen als Abgänge zu erfassen. Ebenfalls ist auch eine nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Abgang zu erfassen, wenn diese nicht im Jahr des Zugangs des Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde erfolgt ist. Für die Beurteilung des Abgangszeitpunktes von immateriellen gemeindlichen Vermögensgegenständen können die Erläuterungen zum Zugangszeitpunkt herangezogen werden.

#### **2.2.3.2 Der Abgang immaterieller Vermögensgegenstände**

Bei immateriellen Vermögensgegenständen der Gemeinde, die körperlich nicht fassbar sind, ist der Abgangszeitpunkt davon abhängig, zu welchem Zeitpunkt die Gemeinde nicht mehr als wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände anzusehen ist bzw. ab wann sie die Verfügungsgewalt darüber aufgegeben oder abgegeben hat. In den Fällen, in denen z. B. immaterielle Vermögensgegenstände als unselbstständige Teile materieller Gegenstände gelten, kann ein gemeinsamer Abgangszeitpunkt angenommen werden.

Der Abgangszeitpunkt kann z. B. für die Hardware und die dazugehörige Software gleich sein, wenn die Software zusammen mit der Hardware von der Gemeinde abgegeben wird. Eine vergleichbare Einordnung bzw. die Annahme des Abgangszeitpunktes kann z. B. auch bei der Zurückgabe von Nutzungsrechten an Vermögensgegenständen an Dritte erfolgen. Bei anderen immateriellen Vermögensgegenständen kann von der Gemeinde z. B. ein vertraglich vereinbarter Zeitpunkt als Abgangszeitpunkt gelten bzw. herangezogen werden.

### **2.2.3.3 Der Abgang geringwertiger Vermögensgegenstände**

Die Gemeinde hat bei ihren geringwertigen Vermögensgegenständen mehrere Möglichkeiten für die wirtschaftliche Nutzung. Sie kann diese Vermögensgegenstände wie ihre anderen höherwertigen Vermögensgegenstände über mehrere Jahre nutzen und abschreiben, aber auch nutzen und im Jahr des Erwerbs (Zugangs) sofort vollständig abschreiben. Entsprechend sind die geringwertigen Vermögensgegenstände im gemeindlichen Anlagenspiegel zu erfassen.

Die Gemeinde muss grundsätzlich von einer vollständigen Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von geringwertigen Vermögensgegenständen im Zugangsjahr ausgehen. Entsprechend der tatsächlichen haushaltswirtschaftlichen Behandlung dieser Vermögensgegenstände kommt es dann zu einer anteiligen Abschreibung im Haushaltsjahr oder einer vollständigen Abschreibung und einem Abgang kommen. Bei einer „Sofortabschreibung“ wird den betreffenden Vermögensgegenständen gleichzeitig ihr Abgang im gleichen Haushaltsjahr unterstellt.

Die Gemeinde hat zudem die Möglichkeit, die geringwertigen Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand zu verbuchen (vgl. § 35 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde haushaltswirtschaftlich so behandelt wurden, führen nicht zu Abgängen, die von der Gemeinde in ihren Anlagenspiegel periodengerecht aufnehmen sind.

### **2.2.4 Zur Spalte „Umbuchungen im Haushaltsjahr“**

#### **2.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

In dieser Spalte des Anlagenspiegels werden unter den Umbuchungen die Änderungen des Ausweises von Vermögensgegenständen im gemeindlichen Anlagevermögen erfasst, z. B. die Ansatzänderung aufgrund der Fertigstellung eines Vermögensgegenstandes durch Umbuchung aus dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ in den zutreffenden Bilanzposten des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz.

Die Umbuchungen zeigen deshalb nur auf, dass sich im Haushaltsjahr in der Zusammensetzung des gemeindlichen Anlagevermögens bilanzielle Ausweisveränderungen ergeben haben. Sie lassen regelmäßig den Wert und die Zusammensetzung des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes unberührt.

#### **2.2.4.2 Umbuchungen keine Umgliederungen**

Durch Umgliederungen von Vermögensgegenständen vom gemeindlichen Anlagevermögen ins Umlaufvermögen sind jedoch Wertänderungen verbundenen, weil es an einer Kompensation bzw. einem Gegengewicht fehlt. Derartige Vorgänge stellen keine Umbuchungen im Sinne des gemeindlichen Anlagenspiegels dar. Sie sollen deshalb von der Gemeinde nicht in dieser Spalte des Anlagenspiegels erfasst werden.

Die Gemeinde hat vielmehr die bei ihr erforderlichen Umgliederungsvorgänge entsprechend dem in ihrer gemeindlichen Bilanz abzuwickelnden Vorgang entweder als Abgänge bzw. Zugänge im Anlagenspiegel zu erfassen. Die Beschränkung auf die tatsächlichen Umbuchungen erhöht die Nachvollziehbarkeit.

### **2.2.5 Zur Spalte „Stand am 31.12. des Haushaltsjahres“**

In dieser Spalte des Anlagenspiegels sind ausgehend von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gemeinde für ihre Vermögensgegenstände die für die Ermittlung der Buchwerte des Anlagevermögens bis zum

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

Abschlussstichtag des Haushaltsjahres entstandenen Anschaffungs- und Herstellungskosten aufzuzeigen. Als Buchwerte gelten dabei die Beträge, mit denen die gemeindlichen Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde angesetzt worden sind. Die Ermittlung der Buchwerte zum Abschlussstichtag wird für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbarer, wenn vor der Berücksichtigung der kumulierten Abschreibungen, die errechnete Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten als „Stand am 31.12. des Haushaltsjahres“ im Anlagenspiegel ausgewiesen wird und nicht nur im Rechenverfahren genutzt wird.

**2.3 Der Gliederungsbereich „Kumulierte Abschreibungen“:**

**2.3.1 Zur Spalte „Kumulierte Abschreibungen aus Vorjahren“**

Im gemeindlichen Anlagenspiegel sind in der Spalte „Kumulierte Abschreibungen aus Vorjahren“ sämtliche bei der Gemeinde in den Vorjahren entstandenen Abschreibungen auszuweisen, unabhängig davon, ob die Abschreibungen planmäßig oder außerplanmäßig erfolgt sind (vgl. § 35 GemHVO NRW). Es kommt ebenso nicht darauf an, ob diese gemeindlichen Aufwendungen in der Ergebnisrechnung zu erfassen waren oder unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz verrechnet werden mussten (vgl. § 38 Absatz 3 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die kumulierten Abschreibungen dürfen jedoch nicht mehr die Abschreibungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes enthalten, wenn der Vermögensgegenstand durch tatsächlichen Abgang oder durch Umgliederung aus dem Anlagevermögen der Gemeinde ausgeschieden ist. In diesen Fällen muss mit der Herausnahme der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betroffenen Vermögensgegenstände aus dem Anlagenspiegel auch die Herausnahme der dazugehörigen kumulierten Abschreibungen erfolgen. Für die Darstellung dieses Vorgangs kann die Gemeinde ihren Anlagenspiegel bei Bedarf um eine gesonderte Spalte ergänzen (vgl. Beispiel 156).

**BEISPIEL:**

**Die Abschreibungen im Haushaltsjahr**

Die Gemeinde möchte zur besseren Nachvollziehbarkeit der Entwicklung der Abschreibungen im Zeitraum des Haushaltsjahres die Veränderungen des Standes der Abschreibungen durch Abgänge, Zugänge und Umbuchungen getrennt von den ansonsten entstehenden Abschreibungen aufzeigen. Sie will dazu die weitere Spalte „Veränderungen“ in ihre Übersicht einbauen.

<b>DIE GLIEDERUNG DER ABSCHREIBUNGEN</b>							
Arten des AV	AHK	Kumulierte Abschreibungen					BW
		Kumulierte Abschreibungen aus Vorjahren	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	Veränderungen durch Abgänge, Zugänge, Umbuchungen	Stand am 31.12. des Haushaltsjahres	
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	

Die Gemeinde will mindestens die aufgezeigten Angaben in den Erläuterungen im Anhang oder im Rahmen des Anlagenspiegels machen.

*Beispiel 156 "Abschreibungen im Haushaltsjahr"*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 45 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde ist bei der Aufstellung des Anlagenspiegels streng darauf so achten, dass keine (historischen) Abschreibungen für die Vermögensgegenstände übernommen werden, die bereits vor dem Eröffnungsbilanzstichtag bei der Gemeinde vorhanden waren. Der gemeindliche Anlagenspiegel beginnt historisch betrachtet erst mit den in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werten (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW).

Mit der haushaltsrechtlichen Festlegung werden vorhandene gemeindliche Vermögensgegenstände fiktiv so behandelt, als hätte die Gemeinde ihr Vermögen erst zu dem von ihr festgelegten Eröffnungsbilanzstichtag angeschafft oder hergestellt. Sie bewirkt, dass mögliche Wertminderungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen, die in den Jahren, die vor dem Eröffnungsbilanzstichtag der Gemeinde entstanden sind, nicht als gemeindliche Abschreibungen gelten.

Die Gemeinde darf deshalb auch derartige Wertveränderungen ihrer Vermögensgegenstände im gemeindlichen Anlagenspiegel nicht unter den kumulierten Abschreibungen aus Vorjahren ausweisen. Die Gemeinde darf aber auch nicht die in den Jahren vor ihrer Eröffnungsbilanz entstandenen tatsächlichen historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten von gemeindlichen Vermögensgegenständen in ihrem Anlagenspiegel ausweisen.

### **2.3.2 Zur Spalte „Abschreibungen im Haushaltsjahr“:**

Im gemeindlichen Anlagenspiegel sind in der Spalte „Abschreibungen im Haushaltsjahr“ die von der Gemeinde im Haushaltsjahr planmäßig und außerplanmäßig vorgenommenen Abschreibungen auszuweisen (vgl. § 35 GemHVO NRW). Diese Abschreibungen vermindern den Buchwert des jeweiligen gemeindlichen Vermögensgegenstandes und führen deshalb insgesamt zu einer wertmäßigen Verminderung der gemeindlichen Vermögensgegenstände. Die Beträge in dieser Spalte des Anlagenspiegels müssen zudem mit dem Ausweis der bilanziellen Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung (vor und nach dem Jahresergebnis) in Einklang stehen.

Die Abschreibungen sind daher von der Gemeinde auch dann in den Anlagenspiegel aufzunehmen, wenn sie als Aufwendungen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen und nur nachrichtlich in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei dieser Spalte muss von der Gemeinde berücksichtigt werden, dass im Anlagenspiegel die Entwicklung der Posten des gemeindlichen Anlagevermögens aufgezeigt werden soll. Es kommt daher für die Angaben im Anlagenspiegel nicht darauf an, ob in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Abschreibungen vor oder nach dem Jahresergebnis aufzuzeigen sind.

Von der Gemeinde muss zudem erläutert werden, in welchem Umfang die planmäßigen Abschreibungen linear auf die Haushaltsjahre verteilt wurden und in welchem Umfang diese nach der degressiven Abschreibungsmethode oder nach der Leistungsabschreibung verteilt worden sind (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Sie kann aber auch zwischen den planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen trennen. Ob es dabei sachlich sinnvoll ist, die planmäßigen Abschreibungen mit dem steuerrechtlichen Begriff „Normal-AfA“ zu bezeichnen, muss von der Gemeinde unter Berücksichtigung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich entschieden werden.

### **2.3.3 Zur Spalte „Zuschreibungen im Haushaltsjahr“:**

Im gemeindlichen Anlagenspiegel sind in der Spalte „Zuschreibungen im Haushaltsjahr“ die von der Gemeinde im Haushaltsjahr vorgenommenen Zuschreibungen auszuweisen (vgl. § 35 Absatz 8 GemHVO NRW). Die Zuschreibungen dienen der Korrektur der zuvor durch die Gemeinde vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen. Sie erhöhen den Buchwert des jeweiligen Vermögensgegenstandes und stellen deshalb eine wertmäßige Erhöhung der gemeindlichen Vermögensgegenstände insgesamt dar.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 45 GemHVO NRW**

Die Obergrenze für die einzelne Zuschreibung bilden deshalb die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens. Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens die Zuschreibungen nicht mit den Abschreibungen saldiert werden dürfen. Sie müssen vielmehr unter Beachtung des Bruttoprinzips gesondert für das Haushaltsjahr erfasst werden.

Die Zuschreibungen sind von der Gemeinde auch dann in den Anlagenspiegel aufzunehmen, wenn sie als Erträge unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen und nur nachrichtlich in der Ergebnisrechnung nach dem Jahresergebnis anzugeben sind (vgl. § 38 Absatz 3 und § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Bei dieser Spalte muss von der Gemeinde berücksichtigt werden, dass im Anlagenspiegel die Entwicklung der Posten des gemeindlichen Anlagevermögens aufgezeigt werden soll. Es kommt daher für die Angaben im Anlagenspiegel der Gemeinde nicht darauf an, ob in der gemeindlichen Ergebnisrechnung die Abschreibungen vor oder nach dem Jahresergebnis aufzuzeigen sind.

Im Anlagenspiegel müssen keine gesonderten Angaben über die Zuschreibungen in kumulierter Form gemacht werden. Dieser Verzicht bedeutet, dass die Zuschreibungen des Haushaltsjahres mit den Abschreibungen zu verrechnen sind, sodass die Zuschreibungen aus Vorjahren in den kumulierten Abschreibungen "enthalten" bzw. mit den Abschreibungen des jeweiligen Haushaltsjahres saldiert wurden.

Die Gemeinde kann daher eigenverantwortlich entscheiden, ob sie ggf. ergänzend auch zusätzliche Angaben über die Zuschreibungen in kumulierter Form macht. Sie kann diese Zusatzangaben so aufbereiten, dass gleichzeitig auch die Veränderungen im Haushaltsjahr im Anlagenspiegel aufgezeigt werden. Die Zuschreibungen werden jedoch im Anlagenspiegel der Gemeinde i. d. R. nur informatorisch ausgewiesen, wenn sie in den kumulierten Abschreibungen enthalten sind.

#### **2.3.4 Zur Spalte „Stand am 31.12. des Haushaltsjahres“:**

Im gemeindlichen Anlagenspiegel sind in der Spalte „Zuschreibungen im Haushaltsjahr“: Ausgehend von den kumulierten Abschreibungen des Vorjahres sind für die Ermittlung der kumulierten Abschreibungen zum 31.12. des Haushaltsjahres auch die bis zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres entstandenen Abschreibungen und Zuschreibungen zu berücksichtigen. Dieser Rechenvorgang sowie die Ermittlung der Buchwerte zum Abschlussstichtag werden dadurch nachvollziehbar.

Zu den kumulierten Abschreibungen gehören alle Abschreibungen seit dem Zeitpunkt, zu dem der jeweilige Vermögensgegenstand zum Anlagevermögen der Gemeinde gehört. Die kumulierten Abschreibungen sind aber ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Der Gesamtbestand an Abschreibungen bei gemeindlichen Vermögensgegenständen zum 31.12. des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) hat zudem nicht nur rechnerisch eine erhebliche Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

Im Zusammenhang mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gemeinde für ihre Vermögensgegenstände tragen die gesamten kumulierten Abschreibungen zu einer zutreffenden Ermittlung der Buchwerte der gemeindlichen Vermögensgegenstände in der Bilanz zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres bei. Die Anpassung der Buchwerte zeigt in einem wesentlichen Umfang die Veränderung des gemeindlichen Vermögens und damit die neue Vermögenslage der Gemeinde auf.

**2.4 Der Gliederungsbereich „Buchwert“:**

**2.4.1 Zur Spalte „Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind die Buchwerte des gemeindlichen Anlagevermögens bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres auszuweisen. Unter dem Begriff „Buchwert“ wird der Wert von bestimmtem Vermögen oder von Schulden verstanden, der betragsmäßig in der Anlagenbuchhaltung zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres besteht und in der gemeindlichen Bilanz dargestellt wird. Die Buchwerte ergeben sich rechnerisch (wie in der Abbildung dargestellt) als Restbuchwerte aus dem Bestand und den Werten des betreffenden Haushaltsjahres.

Die Buchwerte in der gemeindlichen Bilanz geben den aktuellen Wert des Anlagevermögens am Ende eines Haushaltsjahres an. Sie bieten zusammen mit den Buchwerten des Vorjahres erste Anhaltspunkte für die Beurteilung der aktuellen Vermögenslage der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres. Die Gemeinde darf aufgrund der Anwendung des Bruttoprinzips im gesamten gemeindlichen Haushaltswesen den Buchwert des Haushaltsjahres nicht unmittelbar aus dem Buchwert des Vorjahres entwickeln.

**2.4.2 Zur Spalte „Buchwert am 31.12. des Vorjahres“:**

In dieser Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels sind die Buchwerte des gemeindlichen Anlagevermögens bezogen auf den Abschlussstichtag des Vorjahres informativ auszuweisen. Sie werden im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses der Gemeinde aus der vorhergehenden Spalte übernommen. Sofern mit den Buchwerten aus Vorjahren eine Zeitreihe über mehrere Haushaltsjahre aufgebaut wird, kann die Entwicklung der Vermögenslage der Gemeinde über einen längeren Zeitraum transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

Die Gemeinde darf für die Ermittlung der Buchwerte des folgenden Haushaltsjahres nicht von den Buchwerten des Vorjahres ausgehen. Sie würde dadurch die Anschaffungs- und Herstellungskosten außer Acht lassen. Die Festlegung der Angabe des Buchwertes in dieser Spalte bewirkt, dass nicht zu jeder Spalte des gemeindlichen Anlagenspiegels ein Vorjahreswert anzugeben ist.

Für das Aufzeigen der Entwicklung im Haushaltsjahr genügt die Angabe des Vorjahreswertes zum Buchwert insgesamt, denn es soll der Gesamtstatus verdeutlicht und nicht zu jeder Position ein haushaltswirtschaftlicher Nachweis geführt werden. Es würde durch parallele Angaben aus dem Vorjahr zudem ein „zweiter“ Anlagenspiegel gezeigt.



**§ 46**  
**Forderungsspiegel**

(1) <sup>1</sup>Im Forderungsspiegel sind die Forderungen der Gemeinde nachzuweisen. <sup>2</sup>Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 2 ist jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

**Erläuterungen zu § 46:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Begriff „Forderungen“**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Ansprüche der Gemeinde stellen Forderungen gegenüber Dritten dar, die aus dem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln der Gemeinde entstehen.

Unter dem Begriff „Forderungen“ wird das Recht der Gemeinde als Gläubigerin verstanden, von einem Schuldner eine oder mehrere Zahlungen zu erhalten. Die Forderungen/Ansprüche der Gemeinde stellen zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten für eine oder mehrere von der Gemeinde erbrachte Leistungen dar.

Die Forderungen/Ansprüche sind von der Gemeinde in ihrer Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde auf die Gegenleistung eines Dritten noch vollständig oder anteilig einen Anspruch hat. Sie sind anzusetzen, wenn die Ansprüche von der Gemeinde noch nicht zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres eingezogen worden sind. Von der Gemeinde muss daher zu diesem Zeitpunkt jede Forderung grundsätzlich einer individuellen Überprüfung unterzogen werden (Grundsatz der Einzelbewertung).

Von der Gemeinde sind die Forderungen/Ansprüche i. d. R. in der gemeindlichen Bilanz im Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ unter den dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Ansprüche, die aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse als (längerfristige) „Ausleihungen“ zu charakterisieren sind, hat die Gemeinde auf der Aktivseite der Bilanz im gesonderten Bilanzbereich „Finanzanlagen“ anzusetzen.

Jede Forderung der Gemeinde kann wie ein kreditähnliches Geschäft betrachtet werden, denn bei den Forderungen können Risiken hinsichtlich ihrer Erfüllung für die Gemeinde bestehen, z. B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko. Sie darf die Risiken, die sich aus dem der Forderung zugrundeliegenden Geschäft ergeben, nicht als Forderungsrisiko behandeln. Von der Gemeinde muss daher zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres grundsätzlich jede Forderung einer individuellen Risikoüberprüfung unterzogen werden.

Ein möglicherweise bestehendes Ausfallrisiko führt zu einer Wertminderung der gemeindlichen Forderungen, sodass ggf. die betreffenden Forderungen in der geschätzten Höhe eines Ausfalls wertmäßig gemindert werden müssen, wodurch Aufwendungen für die Gemeinde entstehen. Bei dieser Prüfung sind die den Schuldner der

Gemeinde eingeräumten Stundungen, die Niederschlagungen oder ein Erlass von Ansprüchen zu berücksichtigen (vgl. § 26 GemHVO NRW).

Für die Bilanzierung der Forderungen/Ansprüche hat die Gemeinde zudem zu beachten, dass eine Saldierung von Forderungen der Gemeinde mit ihren Verbindlichkeiten gegenüber Dritten nicht zulässig ist. Es ist aber auch die Bilanzierung einer Forderung gegen sich selbst unzulässig. Die Gemeinde darf auch keine Forderungen gegenüber einem Dritten aufgrund möglicher, aber nicht bekannter Vorgänge bilanzieren.

### **1.1.2 Der Begriff „Eventualforderungen“**

Die Gemeinde darf mögliche „Eventualforderungen“ aufgrund vergangener Ereignisse nicht in ihrer Bilanz unter einem Bilanzposten ansetzen. Unter dem Begriff „Eventualforderungen“ sind regelmäßig gemeindliche Vereinbarungen zu verstehen, die den Vertragspartner der Gemeinde dann zu einer oder mehreren Zahlungen an die Gemeinde verpflichten, wenn bestimmte festgelegte Bedingungen erfüllt oder Ereignisse eingetreten sind. Derartige gemeindliche Vereinbarungen enthalten für die Vertragspartner keine unbedingten Verpflichtungen, sodass Eventualforderungen nicht als bilanzierungsfähige Forderungen bewertet werden können.

Derartige Forderungen entstehen ggf. durch vergangene Ereignisse, denen weitere Ereignisse folgen müssen, damit mögliche Ansprüche der Gemeinde entstehen können. Solche Ereignisse können von der Gemeinde nicht geplant und nicht erwartet sowie nicht beeinflusst werden. Solche Forderungen können erst bei ihrer tatsächlichen Verwirklichung zu einem Ertrag bei der Gemeinde führen, denn erst dann tritt deren Realisation ein, z. B. bei der Kostenausgleichsregelung (vgl. § 3 Absatz 3 des Art. 4 des 9. Schulrechtsänderungsgesetzes).

Durch gerichtliche Verfahren können zudem vergleichbare Verhältnisse entstehen, wenn z. B. die Gemeinde gegenüber einem Schuldner einen Anspruch durchsetzen will, der Ausgang des Verfahrens für die Gemeinde jedoch völlig offen bzw. nicht abschätzbar ist. Bei derartigen gemeindlichen Gegebenheiten ist es sachgerecht, dass die Gemeinde im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses über die Sachlage und die möglichen „Eventualforderungen“ näher informiert.

## **2. Das Muster für den Forderungsspiegel**

Aus Gründen der Transparenz und der Beurteilung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie zur Analyse der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde ist es sachgerecht, gegenüber den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses auch Angaben über die zeitliche Dimension der noch nicht erfüllten Ansprüche der Gemeinde zu machen. Der gemeindliche Forderungsspiegel ist deshalb entsprechend der Gliederung des betreffenden Bilanzbereiches in der Bilanz der Gemeinde aufgebaut, die mit einer zeitlichen Komponente verknüpft wird.

Der Forderungsspiegel muss unter Beachtung der Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft neben den Wertansätzen eines jeden bilanziellen Forderungspostens auch die Zeiträume aufzeigen bzw. offenlegen, die den Schuldnern der Gemeinde für die Erfüllung ihrer Zahlungsverpflichtungen eingeräumt worden sind. Entsprechend den Anforderungen an den gemeindlichen Jahresabschluss muss die Gemeinde auch bei ihrem Forderungsspiegel dem Grundsatz der Klarheit durch detaillierte Angaben über ihre Ansprüche ausreichend Rechnung tragen.

Die Gliederung der unterschiedlichen Forderungen im gemeindlichen Forderungsspiegel soll gleichzeitig dazu beitragen, dass die Gemeinde in ihrem finanzwirtschaftlichen Handeln den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung gerecht wird und dieses Gebot ausreichend beachtet (vgl. § 77 GO NRW). Der Forderungsspiegel stellt daher auch ein Instrument zur Risikobewertung von gemeindlichen Forderungen sowie eine Hilfsgröße zur Beurteilung der Vollstreckung der gemeindlichen Forderungen dar. Das Muster für den Verbindlichkeitspiegel ist



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 46 GemHVO NRW**

den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Das nachfolgende Schema zeigt die Gliederung des gemeindlichen Forderungsspiegels auf (vgl. Abbildung 799).

<b>DIE GLIEDERUNG DES FORDERUNGSSPIEGELS</b>					
<b>Arten der Forderungen</b>	<b>Gesamt-betrag am 31.12. des Haushalts-jahres</b>	<b>mit einer Restlaufzeit von</b>			<b>Gesamt betrag am 31.12. des Vor-jahres</b>
		<b>bis zu 1 Jahr</b>	<b>1 bis 5 Jahre</b>	<b>mehr als 5 Jahre</b>	
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
(Gliederung wie nach § 46 GemHVO NRW vorgegeben)					

*Abbildung 799 „Die Gliederung des Forderungsspiegels“*

Auf der ersten Gliederungsstufe des Forderungsspiegels sind die Forderungen entsprechend der Gliederung in der gemeindlichen Bilanz aufzuzeigen. Sie können entsprechend dem Handeln der Gemeinde weiter in verschiedene Arten oder nach Schuldner untergliedert werden. Es kommt bei der gemeindlichen Forderungsgliederung nicht darauf an, ob eine Forderungsart aus einer „Haupt- oder Nebentätigkeit“ der Gemeinde entstanden ist. Diese Angaben über die Forderungen der Gemeinde sind dann um die Restlaufzeiten als eine dreiteilige zeitliche Dimension zu erweitern.

Zum gemeindlichen Forderungsspiegel kann die Gemeinde noch weitere örtliche Informationen geben, z. B. über die Beitragserhebung bei Straßenbaumaßnahmen, wenn noch keine Beiträge von den Anliegern nach § 8 KAG NRW erhoben worden sind. Auch die noch ausstehende Erhebung anderer Abgaben kann ein Anlass für ergänzende Angaben zum gemeindlichen Forderungsspiegel sein. Die Gemeinde soll mit ihrem Forderungsspiegel den hauswirtschaftlichen Umgang der Gemeinde mit den ihr zustehenden Ansprüchen transparent und nachvollziehbar aufzeigen.

### **3. Die Erläuterungspflichten**

Der Forderungsspiegel, der den Stand und die Entwicklung der bestehenden Ansprüche der Gemeinde detailliert nachweist, soll im gemeindlichen Jahresabschluss dem Anhang beigefügt werden (vgl. § 44 Absatz 3 GemHVO NRW). Es ist dabei i. d. R. nicht ausreichend, wenn im Anhang lediglich zu den zusammengefassten öffentlich-rechtliche Forderungen und den privatrechtlichen Forderungen zusätzliche Informationen von der Gemeinde gegeben werden (vgl. § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW).

Diese Zusammenfassung kann einerseits Erläuterungen nach den Forderungsarten und den Restlaufzeiten erfordern, z. B. bei Gebühren, Beiträgen, Steuern und Forderungen aus Transferleistungen sowie adressatenbezogene privatrechtliche Forderungen. Andererseits dürften auch Angaben darüber sachgerecht sein, ob und in welchem Umfang bestimmte Forderungsrisiken von der Gemeinde durch bilanzielle Wertberichtigungen berücksichtigt worden sind. Es sollten aber auch die gemeindlichen Forderungen in fremder Währung benannt werden, denn

die Gemeinde hat im Jahresabschluss im Anhang besondere Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung zu machen (vgl. § 44 Absatz 2 Nummer 7 GemHVO NRW).

Die Gemeinde sollte auch die Ausbuchung von Forderungen erläutern, weil eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Forderung dann auszubuchen ist, wenn sie rechtlich und wirtschaftlich nicht mehr besteht. Eine gemeindliche Forderung ist auch dann nicht mehr in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen, wenn diese durch eine Aufrechnung oder einen Erlass erloschen ist (vgl. § 26 Absatz 3 GemHVO NRW). Sie ist auch dann auszubuchen, wenn der Anspruch der Gemeinde auf Erfüllung durch Zeitablauf verjährt ist, sodass der gemeindliche Anspruch erloschen oder nicht mehr durchsetzbar ist.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Forderungsspiegels):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Zwecke des Forderungsspiegels):**

Der gemeindliche Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung der zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres bestehenden Ansprüche der Gemeinde detailliert nachweisen. Die Forderungen der Gemeinde entstehen aufgrund gemeindlicher Leistungen aus öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln. Sie sind in der gemeindlichen Bilanz getrennt voneinander anzusetzen und von der Gemeinde im Forderungsspiegel entsprechend aufzuzeigen.

Die örtliche Struktur der Ansprüche der Gemeinde erfordert, den gemeindlichen Forderungsspiegel nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die ausstehenden Zahlungen ausreichend transparent zu machen. Im Forderungsspiegel sind deshalb einerseits die Forderungen nach den wichtigsten Arten abzubilden. Andererseits ist eine Aufteilung und Zuordnung aller Forderungen der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten vorzunehmen.

Die Gliederung der Forderungen kann dazu beitragen, dass den allgemeinen Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung genügt und dazu das Handeln der Gemeinde transparent und nachvollziehbar wird. Das Muster für den Forderungsspiegel wird der Gemeinde zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.6.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2 Zu Satz 2 (Posten im Forderungsspiegel):**

##### **1.2.1 Die Vorgaben zur Gliederung**

###### **1.2.1.1 Die Mindestangaben**

Der gemeindliche Forderungsspiegel ist mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für bestimmte Forderungen der Gemeinde zu gliedern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW). Durch diese ausdrückliche Regelung soll daher einerseits öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen getrennt von den privatrechtlichen Forderungen in den Forderungsspiegel aufgenommen werden. Sie sind i. V. m. den dafür festgelegten Restlaufzeiten darzustellen.

Mit dem Forderungsspiegel soll die Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ein sachliches Bild über die noch offenen Forderungen und deren voraussichtliche Erfüllung aufzeigen. Diese haushaltsrechtliche Sachlage erfordert, dass die Gemeinde für die bilanziellen Arten der gemeindlichen Forderungen in ihrer Finanzbuchhaltung entsprechende Konten bzw. sonstige Unterlagen führt, insbesondere dann, wenn weitergehende Differenzierungen in der Bilanz gemacht oder im Anhang des Jahresabschlusses aufgezeigt werden sollen.

Eine Saldierung der Forderungen der Gemeinde mit gemeindlichen Verbindlichkeiten ist dabei grundsätzlich nicht zulässig. Sie kann im Einzelfall lediglich dann von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn die Forderungen und die Verbindlichkeiten gegenüber derselben Person bestehen und diese im Rahmen des Geschäftsverkehrs vereinbart wurde oder im Rahmen der Abwicklung der daraus entstehenden Zahlungen bei Fälligkeit erfolgen soll (vgl. Aufrechnung nach BGB-Vorschriften). Die gemeindliche Finanzbuchhaltung bedarf dafür nicht nur entsprechender Informationen, sondern ggf. auch besondere örtliche Handlungsanweisungen.

#### **1.2.1.2 Die Erweiterung**

Die gemeindliche Bilanz muss dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit genügen. Neue Bilanzposten dürfen deshalb nur in die gemeindliche Bilanz nur von der Gemeinde eingefügt werden, wenn ihr vorgesehener Inhalt nicht von einem der für die Bilanz mindestens vorgeschriebenen Posten erfasst wird (vgl. § 41 Absatz 6 GemHVO NRW). Ein weiterer Bilanzposten muss daher eine erhebliche Bedeutung für die Aussagefähigkeit der gemeindlichen Bilanz haben.

Die Anbindung des Forderungsspiegels an die gemeindliche Bilanz bedingt, dass bei einer Entscheidung der Gemeinde über den Ansatz eines neuen (zusätzlichen) Bilanzpostens im Bereich „Forderungen“ in ihrer Bilanz die Gliederung des Forderungsspiegels entsprechend anzupassen ist. Dabei muss sichergestellt werden, dass die Aussagekraft nicht beeinträchtigt wird und die Posten in sinnvoller Weise aufeinanderfolgen und untereinander gesetzt werden.

Die Erweiterung umfasst, bezogen auf den Forderungsspiegel, jedoch nicht den Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“, auch wenn in der Bezeichnung des Bilanzbereiches dieser Name mit enthalten ist. Durch die haushaltsrechtliche Abgrenzung der Forderungsarten in der gemeindlichen Bilanz stellen die Ansätze unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ keine Formen von Ansprüchen der Gemeinde dar, die in den gemeindlichen Forderungsspiegel aufzunehmen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 2.2.3 GemHVO NRW). Er dient daher als Sammelposten für die Ansprüche der Gemeinde gegen Dritte, die keinem anderen Bilanzposten vorrangig zugeordnet werden können.

### **1.2.2 Die Posten im Einzelnen**

#### **1.2.2.1 Die öffentlich-rechtlichen Forderungen**

##### **1.2.2.1.1 Die Herkunft**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde entstehen vorrangig aus den verschiedenen Arten der zu beschaffenden Finanzmittel (vgl. § 77 GO NRW). Die Gemeinde kann diese Forderungen in ihrer Bilanz zusammengefasst oder auch gesondert nach den aus der Leistungserbringung oder aus der Beschaffung von Finanzmitteln bestehenden gemeindlichen Ansprüchen ansetzen, z. B. die Forderungen, getrennt nach Gebühren, Beiträgen und Steuern.

Die gemeindlichen Forderungen aus der Gewährung von Transferleistungen, die ebenfalls zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören, sollten bei einer besonderen örtlichen Bedeutung möglichst getrennt davon aufgezeigt werden. Zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören die Forderungen des Kreises aus der Abrechnung der Jugendamtsumlage gegenüber der Gemeinde (vgl. § 56 Absatz 5 Satz KrO NRW).

Bei der Gemeinde können auch gegenüber den gemeindlichen Betrieben öffentlich-rechtliche Forderungen bestehen. Derartige Forderungen entstehen aus der öffentlich-rechtlichen Stellung der Gemeinde und nicht aus dem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 46 GemHVO NRW**

betrieblichen Status heraus. Sofern solche Forderungen gegenüber Betrieben bestehen, die im Gesamtabchluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, müssen diese Forderungen nicht gesondert in der Bilanz im Jahresabschluss angesetzt werden. Die Gemeinde sollte in ihrer Finanzbuchhaltung gleichwohl eine Differenzierung in diesem Sinne vornehmen, um die Aufstellung des Gesamtabchlusses zu erleichtern.

Von dem bilanziellen Forderungsausweis sind allerdings die Liquiditätsbestände auf den gemeindlichen Bankkonten zu trennen. Diese Ansprüche der Gemeinde sind unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ anzusetzen. Die Gemeinde sollte aber im Anhang in ihrem Jahresabschluss durch besondere Angaben zu den öffentlich-rechtlichen und den privatrechtlichen Forderungen einen Einblick in das örtliche Forderungsmanagement schaffen und dadurch die notwendige Transparenz über das gemeindliche Forderungsvermögen gewährleisten.

#### **1.2.2.1.2 Aus der Gebührenerhebung**

Aus der Erhebung von Gebühren durch die Gemeinde können Forderungen entstehen, weil die Gebühren ein Leistungsentgelt für das Handeln der Gemeindeverwaltung darzustellen, z. B. die Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen in Form von Passgebühren, Genehmigungsgebühren usw. Weitere Forderungen entstehen aus der Erhebung von Benutzungsgebühren und ähnlichen Entgelten sowie zweckgebundenen Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z. B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung.

Bei den Forderungen aus Leistungsentgelten der Gemeinde, denen ein privatrechtlicher Charakter zukommt, handelt, ist zu prüfen, ob diese Forderungen den gesondert anzusetzenden Forderungen aus privatrechtlichen Leistungsentgelten zuzuordnen sind. Sofern solche Leistungsentgelte von der Gemeinde nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden, ist davon auszugehen, dass deren Schwerpunkt auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter liegt.

Die Forderungen sind dann unter den öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde zu bilanzieren und müssen nicht gesondert ausgewiesen werden. Sofern die Forderungen aber von örtlicher Bedeutung sind, sollte das Forderungsvolumen gleichwohl gesondert aufgezeigt oder entsprechend im Anhang angegeben werden.

#### **1.2.2.1.3 Aus der Beitragserhebung**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde können aus der Erhebung von Beiträgen zu gemeindlichen Investitionsmaßnahmen entstehen. Die Grundlage dafür bildet das Kommunalabgabengesetz oder das Baugesetzbuch für Erschließungsbeiträge. In solchen Fällen können zu bilanzierende Forderungen aus Beiträgen nach den §§ 8, 9 und 11 KAG NRW entstehen, wenn die Beiträge für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen und damit ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen von der Gemeinde erhoben werden, z. B. Beiträge der Anlieger für den Bau einer Straße.

Bei der Gemeinde sind Forderungen aus Beiträgen, die von der Gemeinde als Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB erhoben werden, als öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde zu bilanzieren. Diese Forderungen müssen im Forderungsspiegel nicht gesondert ausgewiesen werden. Sofern die Forderungen aber von örtlicher Bedeutung sind, sollte das Forderungsvolumen gleichwohl gesondert aufgezeigt oder entsprechend im Anhang im Jahresabschluss angegeben werden.

#### **1.2.2.1.4 Aus der Steuererhebung**

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde können aus der Erhebung von Steuern durch die Gemeinde entstehen. Die gemeindlichen Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Gemeinde darstellen. Steuern werden von der Gemeinde als einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der steuerrechtliche Tatbestand vorliegt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Zu den gemeindlichen Steuern zählen u. a. die Realsteuern nach § 3 Absatz 2 AO (Gewerbsteuer, Grundsteuer A und B). Dazu gehört die Gewerbesteuer nach § 1 GewStG, der alle Betriebe im Gemeindegebiet unterliegen, aber auch die Grundsteuer A und B nach § 1 GrStG, die für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz erhoben wird. Die Grundsteuer A betrifft die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke.

Diese Forderungen müssen im Forderungsspiegel nicht gesondert ausgewiesen werden. Sofern die Forderungen aber von örtlicher Bedeutung sind, sollte das Forderungsvolumen von der Gemeinde gleichwohl gesondert aufgezeigt oder entsprechend im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss angegeben werden.

#### **1.2.2.1.5 Aus Transferleistungen**

Die gemeindlichen Forderungen aus Transferleistungen sollten wegen ihrer sachlichen Bedeutung getrennt von den sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde in der Bilanz angesetzt werden. Derartige Forderungen entstehen aus gemeindlichen Transferleistungen, die von der Gemeinde an Dritte gewährt worden sind und bei denen noch Zahlungsverpflichtungen eines Dritten bestehen. Die gemeindlichen Transferleistungen beruhen i. d. R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt.

Aus der Gewährung von Transferleistungen in den verschiedenen Formen können Ansprüche der Gemeinde in Form von Forderungen entstehen, wenn die Voraussetzungen für den Erhalt der gemeindlichen Unterstützung nicht vorgelegen oder nicht dauernd vorgelegen haben. In solchen Fällen wird der Dritte regelmäßig zur Rückzahlung verpflichtet, weil er nicht in vollem Umfang oder nur teilweise anspruchsberechtigt war.

Als typisch für Forderungen aus gemeindlichen Transferleistungen sind Überzahlungen bei Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber anzusehen, die von der Gemeinde zurückgefordert werden. Diese Forderungen müssen im Forderungsspiegel nicht gesondert ausgewiesen werden. Sofern die Forderungen aber von örtlicher Bedeutung sind, sollte das Forderungsvolumen gleichwohl gesondert aufgezeigt oder entsprechend im Anhang angegeben werden.

Bei der Gemeinde können auch Ansprüche aus der Gewährung rückzahlbarer gemeindlicher Zuwendungen oder anderer Hilfen durch die Gemeinde bestehen, die einem Dritten als vorübergehende bzw. zeitlich begrenzte Finanzunterstützung gewährt wurden, z. B. Subventionen, die unter diesem Bilanzposten anzusetzen sind. Ebenfalls sind gemeindliche Forderungen anzusetzen, die dadurch entstehen, dass Dritte der Gemeinde eine Finanzleistung ohne Zwecksetzung zugesagt haben, aber die angekündigte Zahlung des Dritten zum Abschlussstichtag noch aussteht.

Die Gemeinde muss im Einzelfall eigenverantwortlich abwägen und entscheiden, ob auch etwaige gemeindliche Ansprüche auf Rückzahlung von Transferleistungen durch Dritte von öffentlich-rechtlicher oder von privatrechtlicher Natur sind. Entsprechend ihrer sachlichen Beurteilung sind dann die Forderungen aus Transferleistungen in der gemeindlichen Bilanz von ihr anzusetzen.

#### **1.2.2.1.6 Aus Dienstherrnwechsel**

Für die Gemeinde können Forderungen aufgrund der Übernahme einer Beamtin oder eines Beamten von einem anderen Dienstherrn entstehen. Nach den einschlägigen Bestimmungen des Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrages muss sich bei einem landesübergreifenden Dienstherrnwechsel der bisherige Dienstherr einer Beamtin oder eines Beamten mit seiner vor dem Wechsel bestehenden Verpflichtung an den künftigen Versorgungsleistungen dieser Beschäftigten beteiligen, soweit im Rahmen des Dienstherrnwechsels kein Ausgleich durch die Zahlung einer Abfindung erfolgt ist (vgl. § 4 VersStaatsV).

Nach dem Landesbeamtenversorgungsgesetz findet bei einem landesinternen Wechsel eines Beamten zu einem anderen Dienstherrn eine Versorgungslastenverteilung statt (vgl. § 95 Absatz 1 LBeamtVG NRW). Sie erfolgt durch die Zahlung einer Abfindung durch den abgebenden Dienstherrn an den aufnehmenden Dienstherrn (vgl. § 96 Absatz 1 LBeamtVG NRW). Die Abfindungsleistung ist innerhalb von sechs Monaten nach der Aufnahme des Beamten beim neuen Dienstherrn an diesen Dienstherrn zu leisten (vgl. § 99 Absatz 2 LBeamtVG NRW).

Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres hat die Gemeinde ihre noch nicht erfüllten Ansprüche auf Ausgleichsleistungen im entsprechenden Umfang als öffentlich-rechtliche Forderungen in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Ermittlung des Umfangs der Abfindung ist einschließlich der dabei zu verwendeten Messgrößen gesetzlich bestimmt worden (vgl. §§ 96 ff. LBeamtVG NRW). Die vom abgebenden Dienstherrn bisher für seinen Beamten in der Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen können nicht zur Bemessung der Abfindung herangezogen werden.

Als Wertansätze unter diesem Bilanzposten können z. B. auch Forderungen gegenüber dem Land aus Anlass der Überleitung von Beamten im Rahmen der Kommunalisierung von Aufgaben des Umweltrechts und der Eingliederung der Versorgungsverwaltung in die allgemeine Verwaltung des Landes NRW bestehen. Die Gemeinde trägt zwar die Personalaufwendungen, sie erhält aber jährlich einen gesetzlich bestimmten Belastungsausgleich. Das Land trägt zudem die für die übergeleiteten Beamten entstehenden Versorgungsleistungen einschließlich der Beihilfeleistungen, sodass auch deshalb gemeindliche Forderungen gegenüber dem Land entstehen können.

#### **1.2.2.2 Die privatrechtlichen Forderungen**

Als „Privatrechtliche Forderungen“ gelten die gemeindlichen Forderungen aus zivilrechtlich gestalteten Verhältnissen zwischen der Gemeinde und einem Dritten, z. B. aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages. Die Gemeinde soll ihre Finanzmittel auch aus privatrechtlichen Entgelten beschaffen, die sie für die von ihr erbrachten Leistungen erheben kann (vgl. § 77 Absatz 2 Nummer 1 GO NRW).

Der gemeindlichen Leistungserbringung kann ein privates Rechtsverhältnis zugrunde liegen, sodass noch offene Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten als privatrechtliche Forderungen zu erfassen und zu bilanzieren sind, z. B. Ansprüche aus dem Verkauf, aus Mieten und Pachten, aus Eintrittsgeldern. Aber auch gemeindliche Forderungen aus Erbbaurechtsverhältnissen sowie aus anderen vergleichbaren Leistungen sind unter diesem zweckbezogenen Bilanzposten anzusetzen.

Bei der Gemeinde können auch gegenüber den gemeindlichen Betrieben privatrechtliche Forderungen bestehen. Sofern solche Forderungen gegenüber den Betrieben bestehen, die im Gesamtabschluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, müssen diese Forderungen nicht unter einem gesonderten Bilanzposten in der Bilanz im Jahresabschluss erfasst werden. Die Gemeinde sollte in ihrer Finanzbuchhaltung gleichwohl eine Differenzierung in diesem Sinne vornehmen, um die Aufstellung des Gesamtabschlusses zu erleichtern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 46 GemHVO NRW**

Bei Leistungsentgelten der Gemeinde, denen auch ein privatrechtlicher Charakter zukommt, ist für die Abgrenzung mit den gesondert anzusetzenden Forderungen aus öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten zu prüfen, ob die Leistungsentgelte nach den Grundsätzen des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden. Sofern eine solche Sachlage gegeben ist, sollte der Schwerpunkt der Bilanzierung auf dem öffentlich-rechtlichen Charakter gelegt werden und die Entgelte unter dem Bilanzposten „Öffentlich-rechtliche Forderungen“ angesetzt werden.

## **2. Zu Absatz 2 (Zeitliche Gliederung des Forderungsspiegels):**

### **2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Forderungsspiegel sollen die öffentlich-rechtlichen Forderungen gegenüber Dritten, z. B. aus Gebühren, Beiträge und Steuern und die Forderungen aus Transferleistungen sowie die privatrechtlichen Forderungen aus der gemeindlichen Leistungserbringung, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, von der Gemeinde in ihrem Umfang nicht nur in inhaltlicher, sondern auch in zeitlicher Hinsicht vollständig erfasst sowie nachvollziehbar und transparent gemacht werden.

Von der Gemeinde ist daher im Forderungsspiegel unter Berücksichtigung der unter der jeweiligen Art bzw. zu den darin enthaltenen Forderungsposten und weiteren freiwilligen „Unterposten“ zu den darunter zusammengefassten einzelnen Forderungsbeträge jeweils die zeitbezogenen Gesamtbeträge entsprechend ihrer jeweiligen Restlaufzeiten in den im Forderungsspiegel enthaltenen Feldern für die Restlaufzeiten „bis zu einem Jahr“, „von einem Jahr bis zu fünf Jahren“ und „von mehr als fünf Jahren“ getrennt anzugeben.

Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist für den gemeindlichen Forderungsspiegel die gesamte Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem letzten Erfüllungszeitpunkt der einzelnen Verbindlichkeit der Gemeinde als Schuldner bzw. Forderung des Gläubigers zu verstehen. Diese Gliederung der Restlaufzeiten soll die Klarheit und Nachvollziehbarkeit der Angaben in der gemeindlichen Bilanz erhöhen.

Die Ableitung bzw. Festlegung der Gliederung der gemeindlichen Forderungen in unterschiedliche Zeiträume und deren Größenordnung hat einen Bezug zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht steht ein Bezug des Zeitraumes „bis zu einem Jahr“ mit dem Haushaltsjahr (kurzfristig). Der Zeitraum „von einem Jahr bis zu fünf Jahren“ steht in Bezug mit der Mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (mittelfristig). Ein Bezug des Zeitraumes „von mehr als fünf Jahren“ kann zu Dauerhaftigkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung (langfristig) hergestellt werden.

Die Gemeinde kann im Forderungsspiegel ihre Forderungen über die Mindestgliederung ihrer Bilanz hinaus in weitere Forderungsarten gliedern (vgl. § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW). In diesem Fall muss die Gemeinde auch zu den zusätzlichen Posten des Forderungsspiegels die jeweils zutreffenden Restlaufzeiten angeben.

Die Gemeinde kann durch eine Untergliederung weitere Informationen zu ihren im Jahresabschluss bilanzierten Forderungen geben. Diese Angaben dürfen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im Forderungsspiegel jedoch nicht beeinträchtigen. Die Gemeinde darf jedoch nicht die Ansätze unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ wie Forderungen behandeln und deshalb nicht in den Forderungsspiegel einbeziehen.

### **2.2 Die Angabe von Gesamtbeträgen**

Zum Abschlussstichtag ist im Forderungsspiegel der Gemeinde zu den in dieser Vorschrift benannten Forderungsarten mindestens der jeweilige Gesamtbetrag anzugeben. Dieser Betrag ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Restlaufzeiten und Beträge der einzelnen Forderungen zu untergliedern und mit den betreffenden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 46 GemHVO NRW**

Beträgen in den dafür vorgesehenen Feldern für Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem Jahr bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren abzubilden. Ergänzend dazu ist auch der Gesamtbetrag vom vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Die Angabe von Gesamtbeträgen im Forderungsspiegel zu den bilanzierten Wertansätzen ermöglicht der Gemeinde, auf das Aufzeigen der einzelnen Forderungen zu verzichten, das ansonsten aus dem Vorhandensein unterschiedlicher Forderungen abgeleitet werden könnte. Im Zusammenhang mit der mehrjährigen Finanzplanung der Gemeinde kann auch bei den gemeindlichen Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ein Gesamtbild über die noch langfristig nicht erfüllten Ansprüche der Gemeinde hergestellt werden.

Aufgrund der in den gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehenden mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung enthält die darin abzubildende Zeitreihe bereits die von der Gemeinde erwartenden Zahlungen in diesem Zeitraum (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW). Der Stand im Forderungsspiegel im Jahresabschluss enthält dagegen den Stand der Forderungen zum Abschlussstichtag vor dem Haushaltsjahr und den weiteren Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung.

### **2.3 Die Angabe der Restlaufzeiten**

Im Forderungsspiegel ist neben der Gliederung der Forderungen nach Arten auch eine Aufteilung nach ihrer Fristigkeit vorzunehmen, d. h. diese sind nach ihren noch insgesamt bestehenden Restlaufzeiten zu differenzieren. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist immer die gesamte Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss des Haushaltsjahres und dem letzten Fälligkeitstag der einzelnen Forderung der Gemeinde zu verstehen bzw. dem Zeitpunkt des vollständigen Ausgleichs der Forderung durch den Schuldner.

Eine Aufteilung der einzelnen Forderungen auf den Zeitraum des Folgejahres und den übrigen Zeitraum bzw. dabei auf die Zeiträume „von einem Jahr bis zu fünf Jahren“ und „von mehr als fünf Jahren“ oder eine zeitliche Aufteilung, ausgehend von der ursprünglichen eingeräumten Zahlungsfrist, ist haushaltsrechtlich nicht vorgegeben worden und daher nicht zulässig.

Diese Sachlage gilt auch dann, wenn die Forderung der Gemeinde gegenüber einem Dritten durch dessen regelmäßige Teilzahlungen reduziert wird. In solchen Fällen umfasst die Restlaufzeit den gesamten Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Zeitpunkt des vollständigen Ausgleichs der Forderung durch den Schuldner der Gemeinde. Die Restlaufzeit ist daher nicht nach der Leistung von Teilbeträgen aufzuteilen, z. B. wegen gewährter Stundungen (vgl. § 26 Absatz 1 GemHVO NRW).

Der Zeitpunkt, zu dem der Schuldner seine Zahlungsverpflichtung tatsächlich vollständig erfüllt haben soll, kann dabei vertraglich bestimmt sein. Die Ermittlung der Restlaufzeit einer gemeindlichen Forderung ist zu jedem Abschlussstichtag anhand der von der Gemeinde mit dem Schuldner getroffenen Vereinbarung über das Zahlungsziel der vollständigen Erfüllung der Finanzleistung oder deren Festsetzung in einem Leistungsbescheid der Gemeinde vorzunehmen.

Bei gemeindlichen Forderungen, die aufgrund einer besonderen Rahmenvereinbarung mit einem Schuldner der Gemeinde entstehen, ist die Bestimmung der Restlaufzeit von der Gemeinde jeweils anhand der einzelnen entstandenen gemeindlichen Ansprüche zu ermitteln. Eine Restlaufzeit ist ggf. auch vorsichtig von der Gemeinde zu schätzen, sofern keine ausdrücklichen Termine in der Vereinbarung über die Fälligkeit der Zahlungsleistung eines Schuldners der Gemeinde getroffen wurden.

Im Rahmen des Forderungsspiegels soll die Gemeinde die Forderungen, die zum Fälligkeitszeitpunkt nicht vom Schuldner erfüllt wurden und dadurch nach Ablauf der Restlaufzeit ohne besondere vertragliche Vereinbarung mit dem Schuldner weiterbestehen, den täglich fällig werdenden gemeindlichen Forderungen zuordnen. Die Gemein-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 46 GemHVO NRW**

de kann dadurch im Blick haben, bei welchen Forderungen der Gemeinde ein Zahlungsverzug besteht. Zu den täglich fällig werdenden Forderungen sind i. d. R. auch die Forderungen der Gemeinde zu zählen, die im Rahmen der gemeindlichen Vollstreckung vom Schuldner eingezogen werden sollen.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 46 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

§ 47

Verbindlichkeitspiegel

(1) <sup>1</sup>Im Verbindlichkeitspiegel sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. <sup>2</sup>Er ist mindestens entsprechend § 41 Absatz 4 Nummer 4 zu gliedern. <sup>3</sup>Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.

(2) Zu den Posten nach Absatz 1 Satz 1 sind jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

**Erläuterungen zu § 47:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Begriff „Verbindlichkeiten“**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllt werden (vgl. § 23 Abs. 3 GemHVO NRW). Unter dem Begriff „Verbindlichkeiten“ werden die konkreten und betragsmäßigen Verpflichtungen der Gemeinde als Schuldnerin gegenüber ihren Gläubigern verstanden, eine oder mehrere Zahlungsleistungen an einen oder mehrere Gläubiger leisten zu müssen.

Eine gemeindliche Verbindlichkeit besteht zum Abschlussstichtag immer dann, wenn die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer konkreten Leistungserbringung aufgrund von privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen verpflichtet ist. Ihr Bestehen zum Schluss des Haushaltsjahres verpflichtet die Gemeinde, die betreffenden Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, sofern die Verpflichtungen von der Gemeinde noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt worden sind.

Als gemeindliche Verbindlichkeiten gelten dabei Verpflichtungen der Gemeinde, die in der Vergangenheit entstanden sind und deren Begleichung zu einer wirtschaftlichen Belastung der Gemeinde bzw. zu einer Vermögensminderung durch den Abfluss von Finanzmitteln führt, z. B. eine Kreditaufnahme für Investitionen der Gemeinde. Sie grenzen sich dabei von den gemeindlichen Rückstellungen und Haftungsverhältnissen durch die höhere Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde ab.

Eine Saldierung von Verbindlichkeiten der Gemeinde mit den Forderungen Dritter ist dabei jedoch nicht zulässig. Die gemeindlichen Verbindlichkeiten beziehen sich i. d. R. auf Geldleistungen, bei denen der Leistungszwang für die Gemeinde betragsmäßig hinreichend konkret bestimmt sein muss. Quantifizierbar ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z. B. durch den Rückzahlungsbetrag eines aufgenommenen Darlehens bzw. durch den gegenüber dem Gläubiger zu erbringenden Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW).

Die Gemeinde darf in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Verbindlichkeiten“ nur den von ihr tatsächlich in Anspruch genommenen Kreditbetrag passivieren. Sie darf den bilanziellen Ansatz Anlehnung an das Vorsichtsprinzip nicht nach einer ihr von Gläubigern eingeräumten Kreditlinie bemessen. Der Ansatz einer Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz setzt immer eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber einem Dritten als Gläubiger voraus, sodass die Bilanzierung einer Verbindlichkeit gegen sich selbst unzulässig ist. Die konkreten Gegebenheiten grenzen die Verbindlichkeiten von den Rückstellungen ab.

Bei den gemeindlichen Verbindlichkeiten, z. B. bei einem von der Gemeinde aufgenommenen Darlehen kann ggf. auch eine Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Auszahlungsbetrag bestehen, z. B. in Form eines Disagios. In den Fällen, in denen der Rückzahlungsbetrag einer gemeindlichen Verbindlichkeit höher ist als der erhaltene Auszahlungsbetrag, darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Dieser Betrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können, aufzulösen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### 1.1.2 Der Begriff „Eventualverbindlichkeiten“

Bei der Gemeinde können „Eventualverbindlichkeiten“ aufgrund vergangener Ereignisse entstehen, denen weitere Ereignisse folgen müssen, damit mögliche Verpflichtungen der Gemeinde tatsächlich entstehen. Die Ereignisse können von der Gemeinde nicht geplant und nicht erwartet sowie auch nicht beeinflusst werden. Derartige gemeindliche Vereinbarungen enthalten für die Vertragspartner keine unbedingten Verpflichtungen.

Unter dem Begriff „Eventualverbindlichkeiten“ sind regelmäßig Vereinbarungen zu verstehen, in denen die Gemeinde zu einer oder mehreren Zahlungen an den Vertragspartner verpflichtet ist, wenn bestimmte festgelegte Bedingungen erfüllt oder Ereignisse eingetreten sind. Derartige Verpflichtungen können erst bei ihrer tatsächlichen Verwirklichung zu Aufwand bei der Gemeinde führen, denn erst dann tritt deren Realisation ein.

Durch gerichtliche Verfahren können diese Verhältnisse entstehen, wenn z. B. ein Gläubiger gegenüber der Gemeinde einen Anspruch durchsetzen will, der Ausgang des Verfahrens jedoch völlig offen ist. Derartige Verbindlichkeiten können nicht als bilanzierungsfähige Verpflichtungen zulasten der Gemeinde bewertet und deshalb auch nicht in der gemeindlichen Bilanz unter einem Bilanzposten betragsmäßig angesetzt werden. Die Gemeinde soll im Anhang im Jahresabschluss über die Sachlage und die möglichen „Eventualverbindlichkeiten“ informieren.

## 2. Die Gesamtschuldnerschaft

Die Gemeinde kann in besonderen Fällen auch einer von mehreren Schuldner sein, die eine Leistung in gleicher Weise einem Dritten schulden. Jeder der Schuldner kann dabei verpflichtet sein, die ganze Leistung zu bewirken. Der Gläubiger ist aber nur berechtigt, die geschuldete Leistung nur einmal zu fordern. In solchen Fällen liegt eine Gesamtschuldnerschaft vor. Der Gläubiger hat dabei die Wahl, die geschuldete Leistung nach seinem Belieben von jedem der Schuldner ganz oder zu einem Teil fordern.

Bis zur Bewirkung der gesamten geschuldeten Leistung bleiben sämtliche Schuldner gegenüber dem Gläubiger verpflichtet (vgl. § 412 BGB). Vor diesem Hintergrund hat die Gemeinde bzw. jeder Schuldner die Verbindlichkeit in ihrer vollen Höhe in ihrer Bilanz anzusetzen und entsprechend im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen. Ein zu aktivierender Rückgriffs- bzw. Ausgleichsanspruch gegenüber den übrigen Schuldnern vermindert zwar die wirtschaftliche Belastung der Gemeinde, darf jedoch von der Gemeinde nicht von den zu bilanzierenden Verbindlichkeiten in Abzug gebracht werden.

Für die Gemeinde bestehen in den Fällen, in denen von ihr die Gesamtschuld gegenüber dem Gläubiger beglichen werden soll, Ansprüche auf Finanzleistungen gegenüber den übrigen Schuldnern. Sie hat diese Ansprüche als Forderungen gegenüber den übrigen Schuldnern auf der Aktivseite ihrer Bilanz in Höhe der „übernommenen“ Verpflichtungen anzusetzen. Für die Gemeinde ist es jedoch nicht zulässig, den Teil der Gesamtschuld, der von den anderen Schuldnern zu tragen wäre, als Eventualverbindlichkeit zu behandeln, die nicht zu bilanzieren ist.

In beiden Bilanzierungsfällen ist es wegen des Verrechnungsverbots zwischen den Aktiv- und Passivposten der gemeindlichen Bilanz für die Gemeinde nicht zulässig, eine Saldierung der Verbindlichkeiten und der Ansprüche

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

vorzunehmen. Die Gemeinde kann lediglich in den Fällen, in denen zwischen den Schuldnern eine Vereinbarung besteht, dass jeder Schuldner der Gesamtschuld für seine anteilige Schuld selbst die Tilgungsleistungen erbringt, nur eine Verbindlichkeit in der Höhe ihres Anteils an der Gesamtschuld bilanzieren. Im Anhang im Jahresabschluss soll die Gemeinde sachgerechte Angaben über derartige örtliche Sachverhalte machen.

### 3. Die Angaben über gemeindliche Haftungsverhältnisse

Die Gemeinde hat in ihrem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach ihren wichtigen Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich auszuweisen (vgl. § 87 GO NRW). Mit den Angabepflichten sollen die Verpflichtungen der Gemeinde offengelegt werden, die nicht oder noch nicht zu Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz geführt haben. Der Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse sollte daher entsprechend ihrer örtlichen Bedeutung erfolgen.

Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde hat dabei immer mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Bilanzstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer Bürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich. Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe herangezogen werden.

Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich. Vor dem Ausweis eines im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel anzugebenden Haftungsverhältnisses ist von der Gemeinde immer eine Prüfung vorzunehmen, ob nicht stattdessen eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Im gemeindlichen Bereich unterscheiden sich die gemeindlichen Haftungsverhältnisse von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gemeinde durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde.

In Einzelfällen, in denen bereits bei der Übernahme einer Haftung für einen Dritten durch die Gemeinde eine hohe Wahrscheinlichkeit für eine künftige Inanspruchnahme der Gemeinde besteht, ist von der Gemeinde und von der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeigepflicht zu prüfen, ob die Übernahme eines solchen Haftungsverhältnisses im Rahmen der Vorschrift des § 87 GO NRW überhaupt zulässig ist.

Vor diesem Hintergrund können die Angaben im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entsprechend gestaltet werden, sodass z. B. im Einzelnen über die Höhe der übernommenen Ausfallbürgschaften mit Datum des Ratsbeschlusses sowie über den Stand der gesamten gemeindlichen Haftungsverhältnisse zum Abschlussstichtag mit ihrer entsprechenden Quantifizierung informiert werden kann (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW). Dabei ist örtlich zu entscheiden, ob dazu auch „Restlaufzeiten angegeben werden sollen.

In diesem Zusammenhang müssen von der Gemeinde nicht zwingend alle sonstigen Haftungsverhältnisse angegeben werden. Für die vorzunehmende Abgrenzung kann jedoch nicht darauf abgestellt werden, dass ein Haftungsverhältnis "selbstverständlich" oder "kommunal üblich" oder "betriebsüblich" sei. Sofern die Gemeinde nur anteilig haftet, dann kann statt des Gesamtbetrages der entsprechend anteilige Betrag angegeben werden, möglichst jedoch mit der Angabe über die Höhe des gemeindlichen Anteils. Gleichwohl kann die Gemeinde auf die Darstellung einer Vielzahl möglicher Haftungen verzichten (vgl. Abbildung 800).

#### ALLGEMEIN ÜBLICHE HAFTUNGSVERHÄLTNISSE

- Gesetzliche Haftungsverhältnisse als Halter von Kraftfahrzeugen.

<b>ALLGEMEIN ÜBLICHE HAFTUNGSVERHÄLTNISSE</b>
- Gesetzliche Haftungsverhältnisse als Halter von Tieren.
- Gesetzliche Pfandrechte, z. B. als Vermieter.
- Haftungsverhältnisse aufgrund von Eigentumsvorbehalten von Lieferanten.
- Haftungsverhältnisse aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften.
- Amtshaftungsverhältnisse als Dienstherr von Amtsträgern (Beamten).
- Haftungsverhältnisse nach unionsrechtlicher Staatshaftung.

Abbildung 800 „Allgemein übliche Haftungsverhältnisse“

Die Gemeinde hat aufgrund des Transparenzgebotes durch zutreffende Angaben über die gemeindlichen Haftungsverhältnisse sicherzustellen, dass z. B. der Bürgerschaftsnehmer eindeutig identifizierbar und das Bürgerschaftsvolumen betragsmäßig benannt wird. Sie hat derartige Angaben über die gemeindlichen Haftungsverhältnisse entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben im Detail im Verbindlichkeitspiegel zu machen und darf die Angaben nicht in ihre gemeindliche Bilanz verschieben

Für die Gemeinde ist es daher nicht zulässig, die einzelnen zum Abschlussstichtag bestehenden Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten an anderer Stelle im gemeindlichen Jahresabschluss anzugeben, z. B. „unter der Bilanz“. Eine dann ggf. erfolgte (zusätzliche) Angabe des Gesamtbetrages der Haftungsverhältnisse im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel führt gleichwohl nicht zur Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorgabe, auch wenn damit der Status „Nachrichtlich“ verbunden worden ist.

#### **4. Die Angaben über örtliche Sicherheiten**

Die Gemeinde kann in ihrem Verbindlichkeitspiegel zusätzliche Informationen geben, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung ihrer Verbindlichkeiten nicht beeinträchtigt werden. Zu solchen örtlichen Ergänzungen zählen z. B. die Angaben über bestellte Sicherheiten. Die Gemeinde darf zur Sicherung eines Investitionskredits zwar keine Sicherheit bestellen, jedoch können Gläubiger anderer gemeindlicher Verbindlichkeiten die Bestellung einer Sicherheit von der Gemeinde verlangen, wenn eine solche Sicherheitsbestellung der Verkehrsübung entspricht.

Die Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der Bestellung einer Sicherheit wird daher durch die Zulassung von Ausnahmen in das pflichtgemäße Ermessen der Aufsichtsbehörde gestellt (vgl. § 86 Absatz 5 und § 87 Absatz 1 GO NRW). Sie hat in solchen Fällen die ggf. bestehenden speziellen Verhältnisse der Gemeinde in die Bewertung des Einzelfalls einzubeziehen. Die Zulassung einer Ausnahme muss dabei nach den Voraussetzungen dieser Vorschrift beurteilt werden.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

Die Aufsichtsbehörde kann die örtliche Sachlage nicht nur nach dem allgemeinen haushaltsrechtlichen Verbot, dass die Gemeinde keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen darf, entscheiden (vgl. § 87 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Sofern die Voraussetzungen für die Zulassung einer Ausnahme nicht vorliegen, ist die Aufsichtsbehörde jedoch verpflichtet, die erbetene Ausnahmezulassung zu verweigern. Mit den Angaben über örtliche Sicherheiten werden daher im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses spezielle Informationen im Zusammenhang mit den bilanzierten Verbindlichkeiten geboten.

Die Gemeinde sollte im Rahmen ihres Jahresabschlusses die Art der Sicherheit und ihre Höhe offenlegen, sodass bei der haushaltswirtschaftlichen Beurteilung der Gemeinde erkennbar ist, in welcher Art und in welchem Umfang besondere Rechte der Gläubiger gegenüber der Gemeinde bestehen. Die Gemeinde sollte dazu im Anhang auch die Anlässe angeben, die zu dieser besonderen Sachlage geführt haben. Sie soll für jeden Einzelfall angeben, welches Ereignis die Bestellung einer Sicherheit erfordert hat und welche besondere örtliche Bedeutung in diesem Fall besteht.

#### 5. Das Muster für den Verbindlichkeitspiegel

Der Verbindlichkeitspiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gemeinde detaillierter als in der Bilanz angesetzt nach. Er ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung bzw. des aufgenommenen Fremdkapitals der Gemeinde und die Belastungen künftiger Haushaltsjahre transparent zu machen. Daher sind einerseits im Verbindlichkeitspiegel die wichtigsten Arten, z. B. Verbindlichkeiten aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Andererseits ist eine Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten vorzunehmen.

Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine erweiterte Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Außerdem ist eine Saldierung der gemeindlichen Verbindlichkeiten mit den Forderungen der Gemeinde ist dabei grundsätzlich nicht zulässig. Der gemeindliche Verbindlichkeitspiegel dient u. a. dazu, die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Der Verbindlichkeitspiegel weist daher für jeden Verbindlichkeitsposten in der gemeindlichen Bilanz, unter dem Beträge zusammengefasst sind, den zutreffenden Betrag, aufgeteilt auf unterschiedliche Zeiträume, auf.

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel sind von der Gemeinde auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten durch die Gemeinde, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen. Sie soll damit aufzeigen, welche Haftungsverhältnisse sie im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung eingegangen ist. Durch die Gesamtdarstellung werden die Belastungen der Gemeinde für die künftigen Haushaltsjahre sichtbar gemacht. Das nachfolgende Schema zeigt die Gliederung des Verbindlichkeitspiegels auf (vgl. Abbildung 801).

Der Verbindlichkeitspiegel						
	Arten der Verbindlichkeiten	Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres  EUR
			bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
			EUR	EUR	EUR	
	(Gliederung wie nach					

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

§ 47 GemHVO NRW vorgegeben)						
--------------------------------	--	--	--	--	--	--

Abbildung 801 „Die Gliederung des Verbindlichkeitspiegels“

Den Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt werden. Sie hat zu beachten, dass der Verbindlichkeitspiegel nicht die Aufgabe hat, über den künftigen Zahlungsbedarf der Gemeinde aufgrund der Fälligkeiten der gemeindlichen Verbindlichkeiten zu informieren. Zudem sollen die gemeindlichen Angaben die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nicht beeinträchtigen.

Die Gemeinde kann durch eine umfassende und nachvollziehbare Informationspolitik und zusätzliche Angaben aus dem Verbindlichkeitspiegel eine aussagekräftigere gemeindliche Schuldenübersicht machen, um Ergebnisse aus ihrem Schuldenmanagement offen und objektiv für die Beurteilung der Schuldenlage der Gemeinde zu machen. Das Muster für den Verbindlichkeitspiegel ist den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nummer 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

## II. Erläuterungen im Einzelnen

### 1. Zu Absatz 1 (Aufstellung des Verbindlichkeitspiegels):

#### 1.1 Zu Satz 1 (Die Inhalte):

Im Verbindlichkeitspiegel sind die Verbindlichkeiten wie in der Bilanz nach den Arten zu gliedern, nach denen bei der Gemeinde eine konkrete Verpflichtung bzw. Leistungspflicht gegenüber Dritten besteht. Beide Instrumente sollen dadurch die Verwendung des aufgenommenen Fremdkapitals transparent machen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Verbindlichkeiten werden deshalb nicht vorrangig nach bestimmten Empfängergruppen offenzulegen. Die Gemeinde hat lediglich bei ihren Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen nach ihren Kreditgebergruppen zu differenzieren, z. B. nach verbundenen Unternehmen, dem sonstigen öffentlichen Bereich, den Kreditinstituten (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW).

Dem Ansatz von Verbindlichkeiten der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz und bei den Angaben im Verbindlichkeitspiegel muss zudem eine Abgrenzungsprüfung durch die Gemeinde vorausgehen. Die Gemeinde muss prüfen, ob statt einer gemeindlichen Verbindlichkeit nicht eine Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist oder ein anzugebendes Haftungsverhältnis besteht. Außerdem sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten im Zeitpunkt ihres Erlöschens auszubuchen, z. B. bei Erfüllung, Aufrechnung oder Erlass.

Beim gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde auch eine Erweiterung der Übersicht in Betracht ziehen. Sie muss dazu aber prüfen, ob eine weitere differenzierte Angaben mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ in Einklang stehen. Eine Erweiterung kann z. B. geboten sein, wenn die Gemeinde am Kapitalmarkt Anleihen für investive Zwecke aufnimmt, die nicht unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ anzusetzen sind. Bei Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung kann z. B. gezeigt werden, dass diese Kredite nicht nur von Kreditinstituten, sondern auch von den gemeindlichen Beteiligungen aufgenommen wurden, z. B. im Rahmen eines Liquiditätsverbundes.



## **1.2 Zu Satz 2 (Die sachliche Gliederung):**

### **1.2.1 Nach Anleihen**

Die Anleihen stellen nicht nur für die Gemeinde eine Finanzierungsform für Fremdkapital dar, bei der das benötigte Kapital von einer unbestimmten Zahl von Geldgebern durch den Kauf von Wertpapieren am Kapitalmarkt aufgebracht wird. Die von der Gemeinde ausgebrachten Wertpapiere können an der Börse gehandelt werden und unterliegen dann auch den üblichen Kursschwankungen.

Einige Beispiele für gemeindliche Anleihen sind Teilschuldverschreibungen (Obligationen), Gewinnschuldverschreibungen, Genussscheine u. a., wenn diese von der Gemeinde ausgegeben werden. Die Anleihe ist bei der erstmaligen Bewertung (Zeitpunkt der Entstehung) von der Gemeinde mit dem Rückzahlungsbetrag in ihrer Bilanz zu passivieren, unabhängig davon, wie hoch der tatsächlich zur Verfügung gestellte Betrag ist (Einzahlungsbetrag bei der Gemeinde).

### **1.2.2 Nach Krediten für Investitionen**

#### **1.2.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“ sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2 GemHVO NRW). Bei diesen Krediten sind der Gemeinde von einem Dritten Geldbeträge mit der Verpflichtung zur Verfügung gestellt worden, das aufgenommene Kapital dem Kreditgeber zurückzuzahlen.

Die Kredite für Gemeinden stellen zivilrechtlich keine eigenständige Kreditform dar, sondern unterliegen vielmehr den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft, z. B. die Kredite für Investitionen in Form des Kommunalkredits. Der Begriff „Kredit“ ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem allgemeinen Darlehensbegriff (vgl. §§ 488 BGB). Er umfasst daher für die Gemeinden nur die Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB).

Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen, z. B. als Scheindarlehen, Anleihen u. a. Der Rückzahlungsbetrag stellt dann den zu passivierenden Wertansatz dar, wenn der Gemeinde als Schuldnerin nicht der volle Rückzahlungsbetrag zugeflossen ist. Als Anschaffungswert einer Darlehensverpflichtung gilt deren Nennwert. Der Unterschiedsbetrag, z. B. aufgrund von Agio, Disagio, Damnum, Abschluss-, Bearbeitungs- oder Verwaltungsgebühren wird als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz ausgewiesen (vgl. § 42 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **1.2.2.2 Von Unternehmen**

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehenden gemeindlichen Betrieben entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.1 GemHVO NRW). Die Anteile an solchen Betrieben werden von der Gemeinde in der Absicht gehalten, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen. Sie stehen unter der Kontrolle der Gemeinde. Als verbundene Unternehmen sind somit jene Beteiligungen in der gemeindlichen Bilanz gesondert auszuweisen, die im Gesamtabchluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

#### 1.2.2.3 Von Beteiligungen

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die gemeindlichen Betriebe, an denen die Gemeinde Anteile hält. Die Abgrenzung im Verbindlichkeitspiegel muss entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz erfolgen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.2 GemHVO NRW). Als Beteiligungen sind in der gemeindlichen Bilanz alle Anteile der Gemeinde, d. h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an gemeindlichen Betrieben einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Betrieben herzustellen.

Die Angabe einer Verbindlichkeit aufgrund von Krediten für Investitionen, die der Gemeinde von ihren Beteiligungen gewährt wurden, setzt daher wie in der gemeindlichen Bilanz voraus, dass die Verbindung zwischen der Gemeinde und dem jeweiligen Betrieb dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i. d. R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v. H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB).

#### 1.2.2.4 Von Sondervermögen

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch die gemeindlichen Sondervermögen entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.3 GemHVO NRW). Zu diesen Sondervermögen zählen auch die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 GO NRW).

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde gehören ebenfalls zu den gemeindlichen Sondervermögen, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW). Gegenüber diesen Einrichtungen bestehende Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten von Sondervermögen sind in der gemeindlichen Bilanz gesondert anzusetzen, sofern bei diesen Einrichtungen eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt.

#### 1.2.2.5 Vom öffentlichen Bereich

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch öffentlich-rechtliche Institutionen, unabhängig von ihrer Organisationsform, entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.4 GemHVO NRW). Der „öffentliche Bereich“ kann in diesem Zusammenhang wie folgt allgemein abgegrenzt werden (vgl. Abbildung 802).

DIE ABGRENZUNG DES ÖFFENTLICHEN BEREICHS	
BEREICHE	INHALTLICHE ABGRENZUNG
Bund	Bund.
Land	Land Nordrhein-Westfalen, alle übrigen Länder einschließlich der Stadtstaaten.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

DIE ABGRENZUNG DES ÖFFENTLICHEN BEREICHS	
BEREICHE	INHALTLICHE ABGRENZUNG
<b>Gemeinden (GV)</b>	Gemeinden und Gemeindeverbände: Gemeinden, Kreise, Landschaftsverbände, Regionalverband Ruhrgebiet.
<b>Zweckverbände</b>	Verbände und sonstige Organisationen, die gemeindliche Aufgaben erfüllen und mindestens eine Gemeinde oder einen Gemeindeverband zum Mitglied haben, z. B. Schulverbände, Nachbarschaftsverbände, wasserwirtschaftliche Verbände, Planungsverbände, sonstige Organisationen mit gemeindlicher Aufgabenerfüllung, aber keine Sparkassenzweckverbände.
<b>Sonstiger öffentlicher Bereich</b>	Träger der gesetzlichen Krankenversicherung, Träger der Unfallversicherung, Träger der Rentenversicherung, Träger der Altershilfe für Landwirte, Träger der Arbeitslosenversicherung, Kommunale Versorgungskassen, Träger der öffentlichen Zusatzversorgung, Bundesagentur für Arbeit.
<b>Sonstige öffentliche Sonderrechnungen</b>	Betriebe des Bundes und der Länder, Lastenausgleichsfonds (LAF), ERP-Sondervermögen, andere Sondervermögen des Bundes und der Länder mit unternehmerischer Aufgabenstellung und eigener Wirtschafts- und Rechnungsführung, Unternehmen in der Sonderrechtsform des öffentlichen Rechts, zu denen auch öffentlich-rechtliche Kreditinstitute sowie Sparkassen gehören.

Abbildung 802 „Die Abgrenzung des öffentlichen Bereichs“

Die Gemeinde hat die Abgrenzung des öffentlichen Bereichs bei der Zuordnung und Bilanzierung ihrer Verbindlichkeiten im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses zu beachten.

#### 1.2.2.6 Von Kreditinstituten

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kredithingabe durch Banken und Kreditinstitute entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.2.5 GemHVO NRW). Durch diese Abgrenzung erfolgt eine umfassende Betrachtung der gemeindlichen Verbindlichkeiten gegenüber den Kreditgebern des gesamten Kreditmarktes, mit denen die Gemeinde in Beziehung steht.

Aus dieser Festlegung folgt, dass die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen, die gegenüber Banken und Kreditinstitute des öffentlichen Bereichs und auch gegenüber den Sparkassen bestehen, nicht zum gesonderten Bereich der (privaten) Kreditinstitute dazugehören.

#### 1.2.3 Nach Krediten zur Liquiditätssicherung

Als „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“ sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus der Kreditaufnahme zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.3 GemHVO NRW). Mit den Krediten zur Liquiditätssicherung (Liquiditätskredite) wird die Liquidität der Gemeinde verstärkt und damit die Zahlungsfähigkeit der Gemeinde gesichert (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW).

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

Die gemeindlichen Kredite zur Liquiditätssicherung werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen. Ein Hauptmerkmal dieses Kredites ist sein Charakter als Betriebsmittelkredit und daher seine kurze Laufzeit, die entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt wird, aber regelmäßig immer nicht länger als ein Jahr betragen soll. Die Kredite werden wegen ihres beschränkten Verwendungszwecks haushaltsrechtlich von den Krediten für Investitionen getrennt (vgl. § 86 GO NRW).

Für die Aufnahme dieser Kredite bedarf es einer gesonderten Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung, die in Form eines jahresbezogenen Höchstbetrages für diese Kredite vorzunehmen ist (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 3 GO NRW). Sie berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung festzusetzenden Kreditrahmen für Kredite für Investitionen. Bei den Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung kann zudem zwischen Festbetragskrediten und Kontokorrentkrediten unterschieden werden.

#### 1.2.4 Nach kreditähnlichen Rechtsgeschäften

Als „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“ sind Verbindlichkeiten der Gemeinde aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften, aus denen eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde begründet wurde, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt, entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.4 GemHVO NRW). Als kreditähnlich gelten nur die gemeindlichen Rechtsgeschäfte, die mit der Investitionstätigkeit der Gemeinde in Verbindung stehen (vgl. Beispiel 157).

#### **BEISPIEL:**

##### **Arten kreditähnlicher Rechtsgeschäfte**

Die Gemeinde muss im Rahmen ihrer Geschäftsvorfälle eigenverantwortlich prüfen, ob dadurch eine Sachlage eintritt, die ein kreditähnliches Rechtsgeschäft darstellt und entsprechend der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist. Zu derartigen Geschäften können z. B. folgende Geschäfte gezählt werden:

- Schuldübernahmen,
- Leibrentenverträge,
- Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen nach dem Städtebauförderungsgesetz,
- Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte,
- Leasingverträge,
- Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften.

*Beispiel 157 „Arten kreditähnlicher Rechtsgeschäfte“*

Das haushaltsrechtliche Erfordernis wird durch die Einbindung der Regelung über kreditähnliche Rechtsgeschäfte in die Vorschriften über die zulässige Kreditaufnahme für Investitionen deutlich (vgl. § 86 GO NRW). Von besonderer Bedeutung sind Leibrentenverträge und Leasingverträge. Die Leibrentenverträge der Gemeinde gehören zu den Rentenverpflichtungen. Sie können im Rahmen eines Vermögenserwerbs bestehen, z. B. wegen des Erwerbs eines Grundstückes (auf Rentenbasis).

#### 1.2.5 Nach Lieferungen und Leistungen

Als „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ sind gemeindliche Verpflichtungen aufgrund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen, bei denen die Erbringung der eigenen (Gegen-)Leistung (z. B. die Zahlung für eine empfangene Leistung) noch aussteht, ent-

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

sprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.5 GemHVO NRW).

Bei Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Lieferungen und Leistungen ist der Rückzahlungsbetrag der Betrag, den der Schuldner zur Erfüllung der Verpflichtung aufbringen muss (Erfüllungsbetrag). Die Lieferantenverbindlichkeit ist daher grundsätzlich mit dem Rechnungsbetrag anzusetzen. Bei Inanspruchnahme des Skontos mindern sich die Verbindlichkeit und die Anschaffungskosten der bezogenen Güter. Sofern von vornherein feststeht, dass unter Skontoabzug gezahlt wird, kann die Verbindlichkeit schon mit dem Nettobetrag angesetzt werden.

In diesem Zusammenhang ist auch das gemeindliche Saldierungsverbot zu beachten, sodass eine Forderung der Gemeinde an einen ihrer Lieferanten nicht mit einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen dieses Lieferanten verrechnet werden darf. Eine Ausnahme besteht bei geleisteten Anzahlungen auf Lieferungen und Leistungen oder wenn die Voraussetzungen für eine Aufrechnung der gegenseitigen Gegebenheiten nach § 387 BGB vorliegen. Bei gegenseitigem Anerkenntnis von Zahlungserfordernissen kann haushaltstechnisch lediglich eine Verrechnung im Rahmen der Zahlungsabwicklung vorgenommen werden.

#### 1.2.6 Nach Transferleistungen

Als „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ sind Verpflichtungen der Gemeinde entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.6 GemHVO NRW). Derartige gemeindliche Verbindlichkeiten entstehen aus der Übertragung von Finanzmitteln von Dritten, denen keine konkrete Gegenleistung der Gemeinde gegenübersteht. Sie beruhen auf einseitigen Verwaltungsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch.

Besondere Verbindlichkeiten bestehen im Bereich der sozialen Sicherung, weil Sozialhilfeleistungen ggf. als rückzahlbare Leistungen gewährt werden, sodass im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft deshalb auch gleichzeitig Transfererträge sowie Transferaufwendungen entstehen können. Zu den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen gehören auch die Verpflichtungen der Gemeinde aus der Abrechnung der Jugendamtsumlage, wenn der Kreis aufgetretene Differenzen zwischen Haushaltsplan und Jahresergebnis im übernächsten Jahr ausgleicht (vgl. § 56 Absatz 5 Satz KrO NRW).

Unter dem Bilanzposten sind auch gemeindliche Verpflichtungen gegenüber einem Zuwendungsgeber zu erfassen, die wegen erhaltener rückzahlbarer Zuwendungen für Investitionen bestehen. Der Gemeinde kann eine Zuwendung z. B. in Form eines Darlehens gewährt worden sein. Bei der Bilanzierung derartiger Verpflichtungen muss die Gemeinde beachten, ob die erhaltene rückzahlbare Zuwendung zum Abschlussstichtag bereits vollständig oder nur zum Teil zweckentsprechend verwendet worden ist.

Die der Gemeinde hat die von Dritten gewährten Zuwendungen, die noch nicht zweckentsprechend verwendet worden sind, getrennt vom Ansatz der gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Transferleistungen zu bilanzieren und daher auch im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel getrennt von den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen aufzuzeigen. Im Verbindlichkeitspiegel ist der noch nicht verwendete Betrag der gewährten Zuwendung in seiner Höhe gesondert als „Erhaltene Anzahlungen“ aufzuzeigen. Diese Anforderung besteht solange bis die erhaltene rückzahlbare Zuwendung von der Gemeinde für den vorgesehenen Zweck verwendet worden ist.

#### 1.2.7 Nach sonstigen Verbindlichkeiten

Die Gemeinde hat im Verbindlichkeitspiegel auch ihre „Sonstigen Verbindlichkeiten“ aufzuzeigen. Derartige gemeindliche Verpflichtungen gehören nicht zu den Verbindlichkeiten der Gemeinde, die unter anderen Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.7 GemHVO NRW). Diese

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

Verbindlichkeiten sind entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen.

Bei der Gemeinde gehören dazu die Verbindlichkeiten, die nicht auf der Grundlage von Warengeschäften oder einem entgeltlichen Leistungsaustausch beruhen, insbesondere Steuerverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern. Durch gesonderte Angaben im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses zu diesem Bilanzposten kann die notwendige Transparenz über die an einer Stelle zusammengefassten Verbindlichkeiten der Gemeinde gewährleistet werden. Im Verbindlichkeitspiegel sollte ggf. eine Untergliederung bei einem erheblichen Umfang oder einer besonderen Art einzelner Verbindlichkeiten erfolgen.

#### 1.2.8 Die erhaltenen Anzahlungen

##### 1.2.8.1 Allgemeine Sachlage

Als „Erhaltene Anzahlungen“ sind die gemeindlichen Verbindlichkeiten aufzuzeigen, die daraus entstehen, dass die Gemeinde von Dritten Finanzmittel erhalten hat, diese aber noch nicht zweckbezogen verwendet hat und deswegen eine grundsätzliche Rückzahlungspflicht bis zur zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel besteht. Sie sind entsprechend dem Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch im Verbindlichkeitspiegel aufzuzeigen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 4.8 GemHVO NRW).

Die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von gemeindlichen Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, dürfen erst dann gesondert unter den Sonderposten „Zuwendungen“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, wenn der mit den Drittmitteln finanzierte Vermögensgegenstand für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt wird. Die gemeindlichen Zahlungsvorgänge sind unter dem gesonderten Bilanzposten solange anzusetzen, bis die Gemeinde die vorgesehenen Gegenleistungen erbracht hat.

Dieser Bilanzposten hat eine besondere Bedeutung, denn die Gemeinde erhält vielfache Zuwendungen von Dritten. Die erhaltenen Zuwendungsmittel erhöhen vor der Inbetriebnahme der damit finanzierten Vermögensgegenstände die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz. Diesem „Zwischenstand“ wird durch den gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ auf der Passivseite ein Gegenstück gegenübergestellt und dadurch die bilanzielle Lage transparent und nachvollziehbar gemacht. Erst mit der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes darf auf der Passivseite der Bilanz durch eine Umschichtung der Sonderposten für den betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstand gebildet werden.

##### 1.2.8.2 Mögliche Abweichungen

Die grundsätzliche Vorgabe, erhaltene investive Zuwendungen bis zu ihrer tatsächlichen zweckbezogenen Verwendung unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen, kann in besonderen Ausnahmefällen bei der Gemeinde ggf. dazu führen, dass die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu vermitteln, beeinträchtigt werden könnte, wenn bei der Gemeinde nur grundsätzliche, aber nicht tatsächliche Rückzahlungsverpflichtungen bestehen.

Die bilanzielle Information, die erhaltenen Anzahlungen als gemeindliche Verbindlichkeiten aufzuzeigen, kann in Einzelfällen das Bild über die wirtschaftliche Lage negativ beeinflussen. Die Gemeinde kann deshalb unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse abwägen, ob noch nicht verwendete investive Zuwendungen zutreffender unter einem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen aus Zuweisungen“ im Bilanzbereich „Sonderposten“ statt im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ angesetzt werden. Sie hat dabei zu beachten sind, dass in der

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

gemeindlichen Bilanz neue Posten angesetzt werden dürfen, wenn der Inhalt nicht ausreichend von einem vorgeschriebenen Posten erfasst wird (vgl. § 41 Absatz 6 GemHVO NRW).

### 1.3 Zu Satz 3 (Angabe der gemeindlichen Haftungsverhältnisse):

#### 1.3.1 Allgemeine Grundlagen

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde auch die gemeindlichen Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten auszuweisen. Als gemeindliche Haftungsverhältnisse gelten dabei alle Verpflichtungen der Gemeinde aufgrund von Rechtsverhältnissen, bei denen eine Inanspruchnahme der Gemeinde nur unter bestimmten vertraglich vereinbarten Voraussetzungen möglich ist, deren Eintritt von der Gemeinde als Bilanzierende aber grundsätzlich nicht erwartet wird.

Eine Passivierung in der gemeindlichen Bilanz ist geboten, sofern der Eintritt der Verpflichtung für die Gemeinde sicher oder wahrscheinlich ist. Ein alleiniger Ausweis im Verbindlichkeitspiegel ist dann nicht mehr sachgerecht und vertretbar. Durch die Vorgabe in der Vorschrift sollen daher die Verpflichtungen der Gemeinde, die nicht passivierungsfähig sind, die aber ggf. zukünftig zu Finanzleistungen bzw. wirtschaftlichen Risiken der Gemeinde führen können, offengelegt werden. Durch diese wichtigen und wesentlichen Informationen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird einer unvollständigen Entscheidungsgrundlage für die Gemeinde entgegengewirkt.

Die gemeindlichen Haftungsverhältnisse unterscheiden sich dabei von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gemeinde durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, der so gering ist, dass eine Passivierung der Haftungsverhältnisse durch die Gemeinde in ihrer Bilanz nicht erfolgen muss (vgl. Beispiel 158).

#### **BEISPIEL:**

##### **Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**

Die Gemeinde hat jährlich zum Abschlussstichtag ihre Haftungsverhältnisse in Form von Bürgschaften untersucht. Sie wächst in einigen Bürgschaftsverhältnissen, abhängig von der wirtschaftlichen Lage des gemeindlichen Betriebes als Schuldner, in ein Haftungsverhältnis gegenüber einem Dritten hinein. Zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres besteht bei der Gemeinde folgendes Bild:

	2012	2013	2014	2015
<b>Betrieb A</b>	<b>Bürgschaft</b> 800.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 700.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 600.000 Euro (kein Risiko)	<b>Rückstellung</b> 600.000 Euro (Keine Tilgung; absehbares Risiko)
<b>Betrieb B</b>	<b>Bürgschaft</b> 700.000 Euro (kein Risiko)	<b>Rückstellung</b> 700.000 Euro (Keine Tilgung, absehbares Risiko)	<b>Rückstellung</b> 700.000 Euro (Keine Tilgung; höheres Risiko)	<b>Verbindlichkeit</b> 700.000 Euro (Haftung; eingetretenes Risiko)
<b>Betrieb C</b>	<b>Bürgschaft</b> 600.000 Euro (kein Risiko)	<b>Verbindlichkeit</b> 600.000 Euro (Haftung; eingetretenes Risiko)	<b>Verbindlichkeit</b> 500.000 Euro (Haftung; eingetretenes Risiko)	<b>Verbindlichkeit</b> 400.000 Euro (Haftung; eingetretenes Risiko)
<b>Betrieb D</b>	<b>Bürgschaft</b> 200.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 150.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 100.000 Euro (kein Risiko)	<b>Bürgschaft</b> 50.000 Euro (kein Risiko)

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

	<b>Betrieb E</b>	-----	<b>Bürgschaft</b> 400.000 Euro (geringe Tilgung)	<b>Bürgschaft</b> 360.000 Euro (geringe Tilgung)	<b>Bürgschaft</b> 320.000 Euro (geringe Tilgung)
--	------------------	-------	---	---	---

Die Klärung der Frage, ob von der Gemeinde ihre Haftungsverhältnisse im Anhang anzugeben oder Rückstellungen oder Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, entscheidet sich durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde als Bürge.

#### *Beispiel 158 „Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“*

Der gesonderte Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse soll bewirken, dass mögliche zukünftige Risiken von der Gemeinde im Rahmen der Haushaltsplanung und des Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Der Ausweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde in ihrem Verbindlichkeitspiegel liegt zudem auch im Interesse der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses und sollte daher vollständig und nicht nur bewertend entsprechend der örtlichen Bedeutung erfolgen. Von der Gemeinde sind zu den gemeindlichen Haftungsverhältnissen, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, besondere Angaben und Erläuterungen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss zu machen.

### 1.3.2 Die Arten

Der rechtliche Rahmen für die Haftungsverhältnisse der Gemeinde aufgrund der Bestellung von Sicherheiten durch die Gemeinde ist in der Gemeindeordnung näher bestimmt worden (vgl. § 87 GO NRW). Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel müssen daher die Haftungsverhältnisse nach den für die Gemeinde zulässigen Arten ausgewiesen werden. Die Vorschrift benennt jedoch nur wenige Arten gemeindlicher Haftungsverhältnisse. Sie stellt aber klar, dass auch gemeindliche Rechtsgeschäfte anzugeben sind, die den Bürgschaften und Gewährverträgen wirtschaftlich gleichkommen.

Als eine bedeutende Art gemeindlicher Haftungsverhältnisse kommt insbesondere die Übernahme von Ausfallbürgschaften durch die Gemeinde in Betracht (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW). Die von der Gemeinde abgeschlossenen Gewährverträge stellen ebenfalls gewichtige Haftungsverhältnisse dar und sind daher ausweispflichtig (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW). Es muss dabei von der Gemeinde nicht getrennt werden, ob eine Gewährleistung für eigene Leistungen oder für fremde Leistungen besteht. Aber auch andere Formen an übernommenen Sicherheiten sind von der Gemeinde anzugeben, z. B. Grundpfandrechte, Sicherungsübereignungen.

Die besondere Angabe- und Erläuterungspflicht zu den gemeindlichen Haftungsverhältnissen im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss ersetzt dabei nicht die Darstellung der Haftungsverhältnisse nach Arten im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel. Durch diese beiden „verbundenen“ Informationen soll vielmehr für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nachvollziehbar aufgezeigt werden, dass aus Rechtsgeschäften der Gemeinde mit Dritten ein Risiko für gemeindliche Verpflichtungen in künftigen Haushaltsjahren besteht, aus denen der Gemeinde Leistungen erwachsen können.

### 1.3.3 Der Ausweis

#### 1.3.3.1 Allgemeine Sachlage

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel sind die Haftungsverhältnisse der Gemeinde, gegliedert nach ihren Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages mit dem Stand zum jeweiligen Abschlussstichtag auszuweisen. Die bestehenden tatsächlichen Haftungsbeträge der Gemeinde zum Abschlussstichtag sind dabei so anzugeben, dass nicht noch zusätzlich ein absehbarer Risikobetrag einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme der



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

Gemeinde ermittelt werden muss. Die Gemeinde muss zudem bei jedem Haftungsverhältnis beachten, dass je nach der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme statt einer Haftungsangabe eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Die Gemeinde muss die Haftungsverhältnisse in ihrem Verbindlichkeitspiegel mindestens nach Arten gliedern und jeweils dazu den Gesamtbetrag angeben, z. B. die einzelnen Bürgschaften oder die gemeindliche Gewährträgerhaftung für eine Anstalt öffentlichen Rechts (AÖR) nach § 114a Absatz 5 Satz 1 GO NRW. In den Fällen, in denen der Haftungsbetrag aus einem einzelnen Haftungsverhältnis nicht sicher zu ermitteln ist, muss die Gemeinde eine Schätzung ihrer möglichen Verpflichtung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und des Grundsatzes der Wesentlichkeit vornehmen. Für den Ausweis von gemeindlichen Haftungsverhältnissen müssen folgende Merkmale vorliegen (vgl. Abbildung 803).

<b>DIE MERKMALE GEMEINDLICHER HAFTUNGSVERHÄLTNISSE</b>	
-	Das Bestehen einer einseitigen vertraglichen oder gesetzlichen Verpflichtung gegenüber einem Dritten, die zu einer künftigen vermögenswirksamen Belastung bei der Gemeinde führen kann.
-	Das Nichtbestehen einer unmittelbaren Verpflichtung des Dritten zu einer Gegenleistung gegenüber der Gemeinde.
-	Der Eintritt der gemeindlichen Verpflichtung ist von einem künftigen Ereignis abhängig, das die Gemeinde nicht beeinflussen kann.
-	Es liegen keine örtlichen Gegebenheiten dafür vor, dass die gemeindliche Verpflichtung als Verbindlichkeit oder Rückstellung zu bilanzieren ist.

*Abbildung 773 „Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse“*

Vor der Aufnahme eines gemeindlichen Haftungsverhältnisses in den Verbindlichkeitspiegel ist zudem von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu prüfen und unter bilanziellen Gesichtspunkten abzuwägen, ob für das gemeindliche Sicherungsgeschäft nicht eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Die örtliche Prüfung und Entscheidung sollte von der Gemeinde in prüffähiger Form dokumentiert werden.

Für die Gemeinde bieten sich mit der Offenlegung der gemeindlichen Haftungsverhältnisse auch Angaben darüber an, ob die Gemeinde alleine für einen Dritten haftet oder Dritte in das Haftungsverhältnis anteilig eingebunden sind. Im Zusammenhang mit den einzelnen Haftungsverhältnissen sollten auch, soweit sachlich geboten, ggf. bestehende Rückforderungsansprüche der Gemeinde mit angegeben werden, z. B. wenn eine ausreichende Sicherung der gemeindlichen Ansprüche tatsächlich gegeben ist und deren Werthaltigkeit von der Gemeinde nicht als zweifelhaft zu beurteilen ist.

Von der Gemeinde können solche Angaben auch freiwillig vorgenommen werden, um die Transparenz über die Verpflichtungen der Gemeinde zu verbessern. Im Zusammenhang mit dem gesonderten Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse ist das Verbot der Bestellung von Sicherheiten zur Sicherung eines Kredits zu beachten (vgl. § 86 Absatz 5 GO NRW). Andererseits brauchen unmittelbare gesetzliche Haftungsverhältnisse, die außerhalb der Gemeindeordnung bestimmt wurden, nicht betragsmäßig bewertet und benannt werden, z. B. Verkehrssicherungspflichten (vgl. § 823 BGB).

### 1.3.3.2 Die Abgrenzung

Die haushaltsrechtlichen Regelungen haben eine wichtige Bedeutung für die Klärung der Frage, ob die nachrichtlich anzugebenden Haftungsverhältnisse bereits als gemeindliche Verbindlichkeiten zu klassifizieren sind. Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung „Nachrichtlich sind ... auszuweisen“, gibt der Gemeinde auf, die eingegangenen oder übernommenen Haftungsverhältnisse nicht bereits als Verbindlichkeiten einzustufen. Die Gemeinde darf daher auch ihre Haftungsverhältnisse nicht in der gemeindlichen Bilanz ansetzen.

Die Abgrenzungsform „Nachrichtlich sind ...“ findet auch in anderen haushaltswirtschaftlichen Bereichen ihre Anwendung. Sie besteht z. B. für die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der gemeindlichen Rücklage zu verrechnen sind. In der Ergebnisrechnung der Gemeinde sind solche Erträge und Aufwendungen dann nachrichtlich nach dem Jahresergebnis auszuweisen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW).

### 1.3.3.3 Die Quantifizierung

Die Übernahme von Bürgschaften erfolgt regelmäßig durch die Gemeinde, wenn das Risiko haushaltswirtschaftlich tragbar ist und die Übernahme im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegt. Die Übernahme führt nicht dazu, eine Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan vorzunehmen. Diese Auswirkung liegt erst dann vor, wenn die Gemeinde als Bürge tatsächlich zu Leistungen herangezogen werden soll.

Die Gemeinde soll daher die Größenordnung von Haftungsverhältnissen gegenüber Dritten transparent machen, die für die Gemeinde zur Durchführung gemeindlicher Aufgaben örtlich tätig sein müssen die einer Unterstützung der Gemeinde in Form von Bürgschaftsübernahmen bedürfen. Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde hat dabei mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Bilanzstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer Bürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich.

Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe herangezogen werden. Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich. Sofern die Gemeinde nur anteilig haftet, soll mindestens der entsprechende anteilige Betrag als Bürgschaftsvolumen einschließlich der Größenordnung des gemeindlichen Anteils angegeben werden.

Vor diesem Hintergrund können die Angaben im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entsprechend gestaltet werden. Für die Darstellung der gemeindlichen Haftungsverhältnisse im Verbindlichkeitspiegel bestehen über die Vorgaben der Vorschrift hinaus keine weiteren besonderen Gliederungspflichten. Die Gemeinde kann daher eigenverantwortlich die Art und die Zahl der Angaben bestimmen. Aus Transparenzgründen dürfte es sachlich geboten sein, ein Gesamtbild über die gemeindlichen Haftungsverhältnisse herzustellen.

### 1.3.4 Die Übersicht über gemeindliche Bürgschaften

Die Gemeinde kann unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses insbesondere bei Bürgschaften und Gewährverträgen eine Übersicht in tabellarischer Form aufstellen, um ihre Verpflichtungen transparent und nachvollziehbar zu machen. In einer solchen Übersicht über die Haftungsverhältnisse können z. B. das Datum des Ratsbeschlusses der Übernahme und die betragsmäßige Größenordnung der eingegangenen Verpflichtung sowie deren Zweck, aber auch die zum Abschlussstichtag noch bestehende Höhe und die Restlaufzeit dargestellt werden.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

Eine Gliederung der Übersicht unter Berücksichtigung der produktorientierten Teilrechnungen des gemeindlichen Jahresabschlusses kann unter örtlichen Gesichtspunkten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sinnvoll und sachgerecht sein. Den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses werden dadurch die Verpflichtungen der Gemeinde, die aufgrund von Bürgschaftserklärungen bzw. Bürgschaftsverträgen zulasten der Gemeinde bestehen, offengelegt. In der Übersicht über die Bürgschaftsübernahmen müssen von der Gemeinde auch die Schuldner angegeben werden, bei denen die Gemeinde für die Erfüllung der Verbindlichkeiten eintreten will.

Mit der Übersicht soll die Gemeinde erkennbar und nachvollziehbar machen bzw. aufzeigen, ob die Bürgschaftsübernahme durch die Gemeinde tatsächlich im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung erfolgt ist. In diesem Sinne kann die Gemeinde auch eine schuldnerebezogene Gliederung vornehmen, um eine Transparenz über die Bürgschaftsübernahmen für ihre Betriebe zu erreichen. Eine Möglichkeit zur Gestaltung einer Übersicht über Bürgschaftsübernahmen wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 804).

DIE BÜRGSCHAFTSÜBERNAHMEN ZUGUNSTEN DRITTER							
Teil- rechnung	Bürgschaftsadressaten		Bürgschaftsübernahme			Stand der Bürgschaft	
	Gläubiger	Schuldner	Datum	Laufzeit	Anteil	Bei Übernahme	Zum 31.12. des Haushalts- Jahres ...
						EUR	EUR
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe							
Gesundheits- dienste							
(weitere Bereiche örtlich festlegen)							

*Abbildung 804 „Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“*

Für die Gemeinde ist es nicht zulässig, in der Übersicht über die Bürgschaftsübernahmen auf die Angabe der Schuldner zu verzichten. Die Gläubiger sind bei Haftungen der Gemeinde in Form einer Bürgschaft zwar die Anspruchsberechtigten gegenüber der Gemeinde. Bei reinen Gläubigerangaben in der Übersicht fehlt es jedoch am erforderlichen Bezug zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung, der nur durch die Angabe des Schuldners hergestellt werden kann.

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde die anzugebenden Haftungsverhältnisse zusätzlich auch nach Fristigkeiten aufteilen. Die Haftungsverhältnisse sind dann nach ihren tatsächlich noch bestehenden Restlaufzeiten zu differenzieren. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem voraussichtlichen Ende des gemeindlichen Haftungsverhältnisses zu verstehen. Die Ermittlung der Restlaufzeit eines Haftungsverhältnisses ist von der Gemeinde anhand der vertraglichen Vereinbarung vorzunehmen.

### 1.3.5 Besondere Haftungsverhältnisse

#### 1.3.5.1 Das Sicherungsgut

Bei der Gemeinde können aus der Übernahme von Sicherungsgut für noch nicht erfüllte Verpflichtungen des Schuldners besondere Haftungsverhältnisse bestehen. Deren Umfang richtet sich in den Fällen, in denen die Gemeinde über ein Sicherungsgut verfügt, nach der Höhe der bestehenden Ansprüche der Gemeinde. Der gemeindliche Haftungsumfang wird nicht durch den Wert des von einem Dritten übernommenen Sicherungsgutes bestimmt. Ggf. können jedoch besondere Vereinbarungen getroffen worden sein.

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel hat die Gemeinde auch zu derartigen Haftungsverhältnissen gesonderte betragsbezogene Angaben zu machen. Derartige Angaben müssen von der Gemeinde getrennt von den Angaben über die sonstigen bestehenden Haushaltsverhältnisse gemacht werden. Die Gemeinde hat zudem die für ihre Forderungen vorliegenden Sicherheiten bei der Schätzung des Ausfallrisikos von dazugehörigen gemeindlichen Forderungen zu berücksichtigen.

#### 1.3.5.2 In fremder Währung

Bei gemeindlichen Haftungsverhältnissen in fremder Währung sind von der Gemeinde im Verbindlichkeitspiegel die Angaben darüber in Euro zumachen. Die Gemeinde hat die Bewertung solcher Haftungsverhältnisse mit dem Briefkurs zum Abschlussstichtag vorzunehmen. Die im Verbindlichkeitspiegel nachrichtlich zu machenden Angaben sind dann entbehrlich, wenn von der Gemeinde für derartige Verpflichtungen bereits Rückstellungen oder Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

Im Fall einer „Teilpassivierung“ des gemeindlichen Haftungsrisikos ist von der Gemeinde im Verbindlichkeitspiegel lediglich der nicht passivierte Anteil anzugeben. In diesem Fall ist ein Zusammenhang mit dem passivierungspflichtigen Anteil herzustellen und aufzuzeigen. Außerdem ist bei gemeindlichen Haftungsverhältnissen immer eine eingetretene Heranziehung der Gemeinde zu erläutern, weil dann in einem bestimmten Umfang bereits eine Verbindlichkeit für die Gemeinde besteht und in der gemeindlichen Bilanz angesetzt ist.

#### 1.3.5.3 Bei Treugut bzw. Treuhandvermögen

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel sind auch die Haftungsverhältnisse der Gemeinde anzugeben, die daraus entstehen, dass die Gemeinde fremdes Vermögen verwaltet (vgl. § 98 GO NRW). Die Gemeinde nimmt daher vielfach Funktion des Treuhänders gegenüber Dritten als Treugeber wahr. Sofern von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten werden, d. h. im eigenen Namen für fremde Rechnung, sind diese nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen.

Der Treugeber ist weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten, auch wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. Für die Gemeinde folgt aber aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder für Dritte, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Es ist deshalb i. d. R. geboten, derartige Haftungsverpflichtungen der Gemeinde im Anhang im Jahresabschluss gesondert anzugeben. Sie sind dann auch im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen der Gemeinde aufzuzeigen.

### 1.3.6 Sonstige Angaben über Verpflichtungen

Für die Gemeinde besteht keine Verpflichtung, im Verbindlichkeitspiegel unter den Angaben zu ihren Haftungsverhältnissen auch Angaben über ihre sonstigen finanziellen Verpflichtungen zu machen, die keine gemeindlichen Haftungsverhältnisse darstellen. Zu diesen gemeindlichen Geschäften gehören schwebende Geschäfte, ein Ansatzverzicht wegen eines Passivierungswahlrechtes, mehrjährige Verpflichtungen, z. B. aus Miet- und Leasingverträgen. Es kann auch über Derivatvereinbarungen als schwebende Geschäfte informiert werden.

Aus solchen Geschäften kann ein Risiko für die Gemeinde bestehen, zu einem künftigen Zeitpunkt ggf. Zahlungsleistungen erbringen zu müssen. Über die möglichen finanziellen Verpflichtungen der Gemeinde sind daher Angaben im Anhang zum Jahresabschluss der Gemeinde erwünscht. Mehr Transparenz kann dazu beitragen, mögliche Konflikte zu vermeiden. Es sollte daher auch über Risiken und Vorteile aus den gemeindlichen Geschäften informiert werden, weil mögliche künftig zu erbringenden Zahlungsleistungen der Gemeinde auch Auswirkungen auf die Beurteilung der Finanzlage der Gemeinde haben (vgl. Beispiel 159).

**BEISPIEL:****Sonstige Angaben über Verbindlichkeiten im Anhang**

Bei der Gemeinde bestehen zum Abschlussstichtag noch sieben Derivat- bzw. Swapgeschäfte. Es bestehen Vereinbarungen über einen CHF-Plus-Swap und vier Flexi-Swap sowie einen Forward-Swap. Aus dem CHF-Plus Swap resultiert bis kurz vor dem Ende der vereinbarten Laufzeit im Februar ... nach der Überschreitung der vereinbarten Zinsobergrenze (Trigger) im Jahre ... jährlich garantierte Gewinne i. H. v. von 32.000 Euro. Wegen der eingetretenen Marktveränderung kann für die Restlaufzeit des Swaps ein Verlust nicht ausgeschlossen werden.

Die Flexi-Swap dienen der langfristigen Zinssicherung bei aufgenommenen Krediten für Investitionen. Sie setzen sich wie folgt zusammen:

1. Laufzeit ... Jahre, Beginn: ... mit Nominalbetrag i. H. v. ... Euro, steigend auf max. ... Euro.
2. Laufzeit ... Jahre, Beginn: ... mit Nominalbetrag i. H. v. ... Euro, steigend auf max. ... Euro.
3. Laufzeit ... Jahre, Beginn: ... mit Nominalbetrag i. H. v. ... Euro, steigend auf max. ... Euro.
4. Laufzeit ... Jahre, Beginn: ... mit Nominalbetrag i. H. v. ... Euro, steigend auf max. ... Euro.

Im Jahre ... wurde zum Zwecke der Zinssicherung ein Forward-Swap, beginnend am ... mit einem Nominalvolumen i. H. v. ... Euro über eine Laufzeit von 25 Jahren (bis ...) abgeschlossen. Der Swap soll insgesamt fünf Investitionskredite umfassen, die als Grundgeschäfte jeweils am Ende der Zinsfestschreibung beendet und in einen Kredit mit variablen Zinsen auf Basis des 3-Monats-Euribors umgeschuldet werden. Durch diesen Swap kann ein Zinssatz von maximal ... % langfristig gesichert werden. Der Swap beinhaltet die Möglichkeit für beide Vertragspartner, einmalig nach ... Jahren die Vereinbarung zum vereinbarten Termin durch einfache Erklärung zu beenden. Die Zinsderivate und die jeweiligen Grundgeschäfte bilden bei allen Swaps eine Bewertungseinheit und werden daher nicht bilanziert.

*Beispiel 159 „Sonstige Angaben über Verbindlichkeiten“*

Eine entsprechende ausdrückliche Verpflichtung zu derartigen Angaben im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel besteht nicht. Die örtlichen Angaben können aber auf freiwilliger Basis vorgenommen werden, wenn dadurch der Verbindlichkeitspiegel nicht in der Erfüllung seiner Informationsaufgaben beeinträchtigt wird.

### 1.3.7 Der Verzicht auf Angaben

Zu den vielfältigen Haftungsverhältnissen der Gemeinde sind auch die gesetzlich bestimmten Haftungsverhältnisse zu zählen und nicht nur die gemeindlichen Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten (vgl. § 87 GO NRW). Die Beschränkung der Angabepflichten auf derartige Haftungsverhältnisse erlaubt der Gemeinde, auf die Angabe von möglichen gesetzlichen oder anderen nicht fassbaren Haftungsverhältnissen im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel zu verzichten.

Der Gemeinde wird dadurch ermöglicht, nicht einschätzen oder ermitteln zu müssen, ob und in welchem Umfang z. B. Haftungen aufgrund von möglicherweise eintretenden Pflichtverletzungen aus der Verkehrssicherungspflicht bestehen. Die Gemeinde muss deshalb nicht angeben, ob sie als Halter von Kraftfahrzeugen oder von Tieren das Eintreten von Haftungsverhältnissen erwartet. Gleichmaßen sind gemeindliche Angaben verzichtbar, wenn eine Haftung der Gemeinde aus Geschäftsabläufen entstehen kann, bei denen das Bestehen eines Risikos selbstverständlich bzw. unvermeidbar ist.

Der Verzicht auf Angaben über mögliche Haftungen der Gemeinde im Verbindlichkeitspiegel bedingt jedoch nicht, dass die Gemeinde beim Eintritt einer höheren Wahrscheinlichkeit einer Haftung auf die Bildung und den Ansatz einer entsprechenden Rückstellung in ihrer Bilanz verzichten kann. Andererseits entfällt jedoch eine Angabepflicht, wenn für die Gemeinde aus Haftungsverhältnissen ggf. Verpflichtungen entstanden sind, die in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren sind. Die Angabepflicht entfällt jedoch nur dann vollständig, wenn der volle Betrag der möglichen Haftung von der Gemeinde passiviert wird.

## 2. Zu Absatz 2 (Zeitliche Gliederung des Verbindlichkeitspiegels):

### 2.1 Die Angabe der Gesamtbeträge

Im Verbindlichkeitspiegel ist von der Gemeinde zu den in der haushaltsrechtlichen Vorschrift im Einzelnen benannten Gläubigern jeweils mindestens der Gesamtbetrag der zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres bestehenden gemeindlichen Verbindlichkeiten anzugeben (vgl. Nummer 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Diese verpflichtenden Angaben ermöglichen, den Verpflichtungsumfang nach den noch bestehenden Restlaufzeiten aufzuteilen und die noch künftig zu erfüllenden finanziellen Verpflichtungen zu beurteilen.

Die Angaben über die Gesamtbeträge der gemeindlichen Verbindlichkeiten müssen auch dann im Verbindlichkeitspiegel enthalten sein, wenn die Gemeinde ihre Verbindlichkeiten in der Bilanz oder im Verbindlichkeitspiegel über die für die Bilanz vorgegebene Mindestgliederung hinaus untergliedert hat (vgl. § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW). Durch die Aufnahme der Angaben in den Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde sicherstellen, dass der gemeindliche Verbindlichkeitspiegel die von ihm gewünschte haushaltswirtschaftliche Aussagekraft hat.

### 2.2 Die Angabe der Restlaufzeiten

#### 2.2.1 Die Inhalte der Vorschrift

Im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel sind von der Gemeinde die nach Arten gegliederten Verbindlichkeiten jeweils auch nach ihrer Fristigkeit aufzuteilen. Die Verbindlichkeiten der Gemeinde sind dabei nach ihren tatsächlich noch bestehenden Restlaufzeiten zu differenzieren. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem künftigen Zeitpunkt des vertraglichen oder tatsächlichen Ausgleichs der einzelnen Verbindlichkeit durch die Gemeinde zu verstehen.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Verbindlichkeit ist daher anhand der vertraglichen Vereinbarung über die Tilgung oder Ablösung der betreffenden Verbindlichkeit vorzunehmen. In den Fällen der Gliederung der gemeindlichen Verbindlichkeiten über die Mindestgliederung hinaus sind auch zu den zusätzlichen Posten die Restlaufzeiten anzugeben. Für die Angabe der Restlaufzeiten ist regelmäßig der Zeitraum maßgebend, zu dem der Gläubiger frühestens seine Forderung gegenüber der Gemeinde insgesamt fällig stellen kann.

Die Restlaufzeit hat eine haushaltswirtschaftliche Aussagekraft und ist für eine Analyse der Verschuldung sowie der Fähigkeit zur Erfüllung des Schuldendienstes geeignet. Die Angaben zur Restlaufzeit der gemeindlichen Verbindlichkeiten sind daher von größerer Bedeutung als Angaben über die ursprüngliche Laufzeit der Verbindlichkeiten. Die Angabe über die ursprüngliche Laufzeit ist z. B. bei gemeindlichen Anleihen sinnvoll. Sie kann von der Gemeinde bei solchen Verbindlichkeiten zusätzlich angegeben werden.

Als Restlaufzeit einer Verbindlichkeit soll grundsätzlich der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Zeitpunkt des voraussichtlichen Ausgleichs der Verbindlichkeit durch die Gemeinde gelten. Dieser Zeitpunkt ist regelmäßig vertraglich bestimmt worden. Sofern dabei vertragliche Vereinbarungen bestehen, die eine Möglichkeit zur vorzeitigen Rückzahlung durch die Gemeinde oder zur vorzeitigen Rückforderung durch den Kreditgeber vorsehen, ist die der daraus entstehende Zeitraum bei der Einordnung zu berücksichtigen. In den Fällen, in denen sich die Restlaufzeit nicht eindeutig bestimmen lässt, soll die Gemeinde unter Beachtung des Vorsichtsprinzips eine Schätzung vornehmen.

Bei gemeindlichen Verbindlichkeiten, die aufgrund einer Rahmenvereinbarung mit einem Kreditgeber begründet wurden, ist die Bestimmung der Restlaufzeit jeweils unter Einbeziehung der Laufzeiten der einzelnen in Anspruch genommenen Kredite zu ermitteln. Außerdem darf die Ermittlung der Restlaufzeiten für die gemeindlichen Verbindlichkeiten nicht anhand der Laufzeiten der von der Gemeinde vereinbarten Zinsfestschreibungen für ihre Kredite erfolgen. Derartige Vereinbarungen bleiben daher für die Gliederung der Verbindlichkeiten nach ihren Restlaufzeiten unberücksichtigt.

#### **2.2.2 Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“**

Die Gemeinde hat in ihrem Verbindlichkeitspiegel entsprechend dem Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“ den Gesamtbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeiten des Haushaltsjahres nach Arten, z. B. den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Banken und Kreditinstituten, in einem oder mehreren der festgelegten Zeitbereiche anzugeben. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist die gesamte Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den gemeindlichen Jahresabschluss und dem letzten Erfüllungszeitpunkt der einzelnen Verbindlichkeit der Gemeinde als Schuldner bzw. Forderung des Gläubigers zu verstehen.

Die Gemeinde hat unter Berücksichtigung der unter der jeweiligen Art zusammengefassten einzelnen Verbindlichkeitsbeträge die zeitbezogenen Gesamtbeträge entsprechend ihrer jeweiligen Restlaufzeiten in den im Verbindlichkeitspiegel enthaltenen Feldern für die Restlaufzeiten „bis zu einem Jahr“, „von einem Jahr bis zu fünf Jahren“ und „von mehr als fünf Jahren“ anzugeben. Diese Gliederung der Restlaufzeiten soll die Klarheit und Nachvollziehbarkeit der Angaben in der gemeindlichen Bilanz erhöhen.

Eine konkrete rechtliche Grundlage für die Ableitung bzw. Festlegung der Gliederung der gemeindlichen Verbindlichkeiten in unterschiedliche Zeiträume und deren Größenordnung besteht nicht. Aus haushaltswirtschaftlicher Sicht kann jedoch ein sachlicher Zusammenhang des Begriffs „bis zu einem Jahr“ mit dem Haushaltsjahr (kurzfristig), ein Zusammenhang des Begriffs „von einem Jahr bis zu fünf Jahren“ mit der Mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (mittelfristig) und ein Zusammenhang des Begriffs „von mehr als fünf Jahren“ mit der Dauerhaftigkeit der Aufgabenerfüllung (langfristig) hergestellt werden.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

Durch die zeitliche Gliederung im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel soll einerseits das Ausmaß der noch zu erfüllenden Zahlungsverpflichtungen als haushaltsmäßige Belastungen in abgrenzbaren Zeiträume aufgezeigt werden. Andererseits wird aufgrund des Zusammenhangs des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr und des laufenden Haushaltsjahres offengelegt und erkennbar, ob der im Verbindlichkeitspiegel ausgewiesene Gesamtbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr als zu leistende Auszahlungen im Finanzplan des Haushaltsjahres veranschlagt worden ist.

Eine Aufteilung der einzelnen Verbindlichkeiten auf den Zeitraum des Folgejahres und auf die übrigen Zeiträume oder eine zeitliche Aufteilung, ausgehend von der ursprünglichen Laufzeit der Verbindlichkeiten, ist haushaltsrechtlich nicht vorgegeben worden und daher nicht zulässig. Die Zinsbindungsfristen von gemeindlichen Verbindlichkeiten sind bei der Bestimmung der Restlaufzeiten nicht zu berücksichtigen

Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“ im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde stellt dabei keine Abweichung von den Regeln des Handelsgesetzbuches dar. Auch nach dem Handelsrecht werden Informationen über die Verbindlichkeiten mit Angabe der Restlaufzeiten verlangt, z. B. über kurzfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (vgl. § 268 Absatz 5 Satz 1 HGB) oder über langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. § 285 Satz 1 Nr. 1a HGB). Für die Angabe der Restlaufzeit muss die Gemeinde die Zeitpunkte beachten, zu denen sie vertraglich ihre Verbindlichkeiten endgültig abzulösen hat.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die gemeindlichen Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung grundsätzlich nur eine Restlaufzeit bis zu einem Jahr haben können (vgl. § 89 Absatz 2 GO NRW). Es ist jedoch haushaltswirtschaftlich zugelassen worden, dass die Gemeinde für derartige Kredite längere Zinsbindungsfristen mit dem Kreditgeber vereinbaren kann.

Diese Möglichkeit führt faktisch zu einer entsprechenden Laufzeit bestehender Kredite zur Liquiditätssicherung. Im Muster für den Verbindlichkeitspiegel bestehen wegen der zugelassenen Bindungsmöglichkeiten für die Gemeinde deshalb keine Sperrfelder mehr für Restlaufzeiten von einem bis fünf Jahre und von mehr als fünf Jahren (vgl. Nummer 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### 2.2.3 Besonderheiten bei den Angaben

#### 2.2.3.1 Die Angaben zu Ratenkrediten

Bei Annuitäten- oder Ratenkrediten der Gemeinde ist für ihre Einordnung unter den Restlaufzeiten im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel immer die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag und dem Fälligkeitstermin der letzten Rate im Verbindlichkeitspiegel als Restlaufzeit anzusetzen. In diesen Fällen ist der ermittelte Restbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeit insgesamt in die entsprechende Spalte im Verbindlichkeitspiegel einzufügen, sodass z. B. bei Ratenkrediten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren nur die Beträge anzugeben sind, die der Restlaufzeit entsprechen. In diesen Fällen muss keine Verteilung der Differenz nach den Fälligkeiten der Raten auf die Zeiten „bis zu 1 Jahr“ und „1 bis 5 Jahre“ vorgenommen werden.

Die Ermittlung der Restlaufzeiten darf dabei nicht anhand vereinbarter Zinsfestschreibungen erfolgen. Deren Laufzeiten sind bei der Gliederung der Verbindlichkeiten nach ihren Restlaufzeiten nicht zu berücksichtigen. Bei Verbindlichkeiten, die aufgrund einer Rahmenvereinbarung begründet wurden, ist die Bestimmung der Restlaufzeit immer jeweils unter Einbeziehung der Laufzeiten der in Anspruch genommenen Beträge zu ermitteln.

Im Zusammenhang mit der mehrjährigen Finanzplanung kann auch bei Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ein Gesamtbild hergestellt werden, denn wegen der im Haushaltsplan abzubildenden Zeitreihe hat die Gemeinde die innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu leistenden Tilgungen



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

### § 47 GemHVO NRW

bereits im Haushaltsplan zu veranschlagen, während der Verbindlichkeitspiegel die künftige Belastung aus den gemeindlichen Verbindlichkeiten als solche näher zeigen soll (vgl. § 1 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### 2.2.3.2 Die Angaben zu fortbestehenden Verbindlichkeiten

In besonderen Fällen, in denen nach Ablauf der Laufzeit von gemeindlichen Krediten gleichwohl noch in Einzelfällen noch Verbindlichkeiten bei der Gemeinde fortbestehen, sind derartige gemeindliche Verbindlichkeiten den täglich fällig werdenden Verbindlichkeiten der Gemeinde zuzuordnen. Diese noch über ihre Laufzeit hinaus bestehenden gemeindlichen Verbindlichkeiten sind entsprechend im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel zu erfassen sowie in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### 2.3 Keine Angaben in der Bilanz

Die Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren haushaltsrechtlich bestimmten Restlaufzeiten steht im Gleichklang mit den Vorgaben im HGB. Nach den handelsrechtlichen Vorschriften sind bei den Bilanzposten über Verbindlichkeiten in der HGB-Bilanz der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr zu vermerken (vgl. § 268 Absatz 5 Satz 1 HGB).

In der gemeindlichen Bilanz ist von der Gemeinde zu ihren Verbindlichkeiten keine Differenzierung nach den Restlaufzeiten der einzelnen gemeindlichen Verbindlichkeiten auszuweisen. Die Bilanz der Gemeinde hat daher auch keine Angaben über bestehende Restlaufzeiten der gemeindlichen Verbindlichkeiten zu enthalten, weder zeitbezogen bis zu einem Jahr, noch in Form eines „Davon-Vermerks“. Diese Darstellungen sind dem gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel vorbehalten.

In Bezug auf den gemeindlichen Gesamtabschluss ist zu beachten, dass ein gemeindlicher Betrieb zur Darstellung seiner Verbindlichkeiten im Anhang einen Verbindlichkeitspiegel aufstellen kann. Er kann dadurch der Vorgabe nachkommen, im Anhang den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren anzugeben (vgl. § 285 Satz 1 Nummer 1a) HGB). Dazu wird den Betrieben empfohlen, einen kompletten Verbindlichkeitspiegel aufzustellen. Die genannten HGB-Vorschriften finden jedoch keine Anwendung auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

**§ 47 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 48**  
**Lagebericht**

<sup>1</sup>Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. <sup>2</sup>Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. <sup>3</sup>Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. <sup>4</sup>Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. <sup>5</sup>In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. <sup>6</sup>Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

**Erläuterungen zu § 48:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte des Lageberichtes**

**1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt den Inhalt des Lageberichtes der Gemeinde näher, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 37 GemHVO NRW). Er stellt ein eigenständiges Instrument im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dar, in dem aus Sicht der Verantwortlichen der Gemeinde über die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu berichten ist. Sie ist zu analysieren und es ist eine Prognose über die wirtschaftliche Entwicklung abzugeben.

Der gemeindliche Lagebericht ist daher materiell vom gemeindlichen Jahresabschluss abhängig und deshalb auch innerhalb der für den Jahresabschluss vorgesehenen Frist von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzustellen (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Er soll zudem den zu diesem Zeitpunkt bei der Gemeinde vorhandenen Informationsstand abdecken. Die Verantwortlichen haben den Lagebericht so zu fassen, dass er einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gibt und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Für die Gemeinde muss der Lagebericht damit die gleiche Aufgabe wie der gemeindliche Jahresabschluss erfüllen und ergänzt diesen Abschluss. Die Berichtspflicht erstreckt sich daher nicht nur auf die Darstellung und Einschätzungen äußerer Bedingungen, sondern es müssen auch die „inneren“ Verhältnisse von den Verantwortlichen eingeschätzt, bewertet und dargelegt werden. Durch die Vielzahl von inhaltlichen Festlegungen soll dabei ein Zusammenspiel der unterschiedlichen Berichtsteile für die gemeindliche Berichterstattung entstehen, ggf. auch mit verschiedenen Sichtweisen.

Der gemeindliche Lagebericht stellt einen den gemeindlichen Jahresabschluss ergänzenden Informationsgegenstand für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dar. Er soll deshalb auch nicht eine Vielzahl von Einzelsachverhalten zu den einzelnen Bilanzposten oder den Positionen der Ergebnisrechnung und Finanzrechnung enthalten, wie es die Aufgabe des Anhangs ist. Andererseits muss auch nicht über Gegebenheiten berichtet werden, die wegen ihrer sachlichen und finanziellen Bedeutung von der Gemeinde als Geschäftsgeheimnisse eingestuft und zum Gegenstand von Geheimhaltungsmaßnahmen gemacht worden sind.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Über die Gemeinde muss im Lagebericht ein vollständiges Bild in wirtschaftlicher Hinsicht entstehen und nicht nur eine "Finanzberichterstattung". Die Informationen im Lagebericht sollen deshalb so aufbereitet sein, dass die Sachverhalte verstanden werden und nachvollziehbar sind. Sie sollten in einen Zusammenhang gestellt werden, bei dem die Informationsbedürfnisse der Adressaten ausreichend und sachgerecht zu berücksichtigen sind. Im Lagebericht muss deshalb eindeutig, offen und zielgerichtet informiert werden sowie die notwendige Transparenz über die wirtschaftliche Entwicklung und das künftige Handeln der Gemeinde geschaffen werden.

Die Darstellung im Lagebericht ist deshalb nicht nur vergangenheitsbezogen auszurichten, sondern insbesondere auch zukunftsbezogen. In den Bericht sind deshalb auch mögliche Formen und Strategien der Aufgabenerfüllung einzubeziehen (Geschäftsmodell). Der gemeindliche Lagebericht muss aus Sicht der Gemeindeführung (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde enthalten.

### **1.2 Der Begriff „Lagebericht“**

Die ausdrückliche haushaltsrechtliche Festlegung, dass dem gemeindlichen Jahresabschluss ein Lagebericht beizufügen ist, stellt diesen Bericht außerhalb der originären rechnerischen Haushaltsabrechnung, bindet den Lagebericht aber in den Berichtsbereich des Jahresabschlusses ein (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Diese formelle Sachlage wird inhaltlich durch gesonderte Vorgaben ergänzt, aus denen sich bewertende Aussagen ergeben müssen, die nur von den Verantwortlichen in der Gemeindeverwaltung geäußert werden können.

Der gemeindliche Jahresabschluss stellt selbst einen Gegenstand der Berichterstattung dar, sodass der Lagebericht ein rechtlich und funktional eigenständiges Rechnungslegungsinstrument verkörpert. Im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlich festgelegten Berichtspflichten und auf ihrer Grundlage entstehen die formellen und materiellen Teile des Lageberichtes sowie seine Bezeichnung.

Unter dem Begriff „Lagebericht“ erfolgt daher eine besondere Art der „Selbstbeurteilung“ der Gemeinde in Bezug auf ihr wirtschaftliches Handeln und dessen Ergebnisse im Jahresabschluss durch die Verantwortlichen der Gemeinde. Diese Sachlage wird deutlich, weil eine Einschätzung über die im Haushaltsjahr eingetretenen Chancen und Risiken abzugeben und über Fehlentwicklungen und den dazu eingeleiteten Gegenmaßnahmen näher bzw. konkret zu berichten ist.

Mit den Informationen im Lagebericht wird durch die Verantwortlichen in der Gemeinde ein Bekenntnis über ihre fachliche Kompetenz und ihr Handeln in besonderen haushaltswirtschaftlichen Situationen im abgelaufenen Haushaltsjahr abgegeben. Zu einem besonderen Gegenstand des Berichtes muss deshalb neben dem Jahresabschluss der jahresbezogene Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gemacht werden.

Die Verantwortlichen müssen zudem die Anforderungen an eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gemeinde sachgerecht und ausreichend erfüllen. Sie müssen berücksichtigen, dass der Lagebericht den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft grundlegende und angemessen aufbereitete Angaben und Erläuterungen über die wirtschaftliche Lage und Entwicklung der Gemeinde zur Verfügung stellen soll.

### **1.2 Die „Teilberichte“**

Für die Berichterstattung im gemeindlichen Lagebericht wird in der Vorschrift eine Vielzahl von allgemeinen Sachverhalten aufgeführt, zu denen entsprechende den örtlichen Verhältnissen zu berichten ist. Es ist dann die Aufgabe der Verantwortlichen in der Gemeinde, in diesem Werk die aus ihrer Sicht und Einschätzung notwendigen und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

ergänzenden Informationen zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu geben. Ein ordnungsmäßiger Lagebericht enthält daher aus Sicht der Verantwortlichen deren Interpretation der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres.

Diese Sachlage erfordert die Einbeziehung des Jahresabschlusses in die Berichterstattung und nicht nur einen Rückblick auf das Haushaltsjahr unter Angabe der Vorgänge von besonderer Bedeutung. Der Lagebericht soll aber auch eine Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen und dem Grad der Zielerreichung sowie von Jahresabschlusskennzahlen enthalten (vgl. § 12 GemHVO NRW).

Die gemeindliche Pflicht zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs und die Pflicht zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dürfen dabei nicht außer Betracht bleiben, denn die Gemeinde hat eine defizitäre Haushaltslage zu vermeiden (vgl. § 75 Absatz 1 und 2 GO NRW). Im gemeindlichen Lagebericht muss außerdem auch Auskunft über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gegeben werden. Diese Vorgabe erfordert, bei den örtlichen Darstellungen und Angaben auch das Gebot der Nachhaltigkeit sowie den Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit einzubeziehen.

Mit einer entsprechenden Berichterstattung wird transparent, ob und in welchem Umfang bei der Gemeinde geeignete Grundlagen für die Ausrichtung der Gemeinde auf ein nachhaltiges und zukunftsbezogenes Handeln bestehen. Soweit eine defizitäre Haushaltslage besteht, sollte angegeben werden, wie die Gemeinde mit ihren Möglichkeiten versucht, zukunftsorientiert ihre Ertragskraft wiederherzustellen. Nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben beinhaltet der gemeindliche Lagebericht folgende „Teilberichte“ (vgl. Abbildung 805).

<b>DIE VORGABEN FÜR „TEILBERICHTE“</b>		
<b>Vorgabe</b>	<b>Vorschrift</b>	<b>Inhalte</b>
<b>Haushaltswirtschaftsbericht</b>	§ 48 Satz 2 und 3 GemHVO NRW	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses.</li> <li>- Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft.</li> <li>- Darstellung von Vorgängen von besonderer Bedeutung.</li> </ul>
<b>Nachtragsbericht</b>	§ 48 Satz 3 GemHVO NRW	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Darstellung von Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind.</li> <li>-</li> </ul>
<b>Analysebericht</b>	§ 48 Satz 4 GemHVO NRW	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Darstellung der Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Berücksichtigung des Umfangs der Aufgabenerfüllung der Gemeinde.</li> </ul>
<b>Prognosebericht</b>	§ 48 Satz 6 GemHVO NRW	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Darstellung der Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde unter der Angabe der zugrunde gelegten Annahmen und unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Kennzahlen.</li> <li>- Weitere Erläuterungen zur Analyse unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse.</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 48 GemHVO NRW**

<b>DIE VORGABEN FÜR „TEILBERICHTE“</b>		
<b>Vorgabe</b>	<b>Vorschrift</b>	<b>Inhalte</b>
<b>Verantwortlichkeitsbericht</b>	§ 95 Absatz 2 GO NRW	- Darstellung der persönlichen Verhältnisse aller Verantwortlichen in der Gemeinde.

*Abbildung 805 „Die Berichtsvorgaben“*

In diesem Zusammenhang stehen die Angaben darüber, wie eine haushaltswirtschaftliche Lage geschaffen werden soll, damit die dauernde Leistungsfähigkeit und stetige Aufgabenerfüllung wieder erreicht wird, das Gebot der Nachhaltigkeit ausreichend beachtet und die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden. Von den Verantwortlichen kann dazu ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen aufgezeigt werden. Diese Angaben stellen dann für die Ausrichtung des nachhaltigen und zukunftsbezogenen Handelns der Gemeinde geeignete Grundlagen dar.

Zwischen dieser zukunftsbezogenen Betrachtung und der vergangenheitsbezogenen Bewertung des Jahresabschlusses des Haushaltsjahres kann die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit den gewonnenen Erkenntnissen ein geeignetes Bindeglied für die Berichterstattung im Lagebericht darstellen. Der jährliche Lagebericht der Gemeinde hat daher insgesamt eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss. Seine Aussagen müssen deshalb klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein.

Der Lagebericht muss eine ausreichende Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln und die Ziele schaffen und möglichst die örtlichen Strategien offenlegen, denn für die Adressen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind die Informationen von großer Bedeutung. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Lageberichtes sind aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu beachten. Unter dem Gesichtspunkt, dass der Bericht eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus Sicht der örtlichen Verantwortlichen enthält, kann der gemeindliche Lagebericht auch als ein strategisches Instrument für die Steuerung der Gemeinde angesehen werden.

## **2. Die Gestaltung des Lageberichts**

Für die äußere Gestaltung des Lageberichts der Gemeinde, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der zu gebenden Informationen verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit. Aus den Inhalten und dem Aufbau der Vorschrift ergibt sich bereits eine sachliche und grundlegende Strukturierung des gemeindlichen Lageberichts, die von der Gemeinde weiter ausgestaltet werden kann.

Die örtliche Gliederung des gemeindlichen Lageberichts muss dabei mit ihren einzelnen Elementen dazu beitragen, dass der Bericht im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Zur inhaltlichen Konkretisierung und zur Ausgestaltung des örtlichen Lageberichtes können dabei Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Betriebe genutzt werden, denn die Anforderungen an den gemeindlichen Lagebericht weichen nicht grundsätzlich von den Vorgaben für die Berichterstattung der Betriebe ab.

Der gemeindliche Lagebericht hat aber das vergangene und zukünftige Handeln der Gemeinde in seinem Blickpunkt stehen. Die einzelnen Teile des gemeindlichen Lageberichts sollten daher je nach ihrer Bedeutung für die Gemeinde gewichtet und entsprechend gestaltet werden. Zudem sollen die sachlichen Bedürfnisse einer gemeindlichen Berichterstattung bestimmt werden. Eine solche Handhabung dürfte die Aussagekraft des gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Lageberichts verbessern sowie seine Akzeptanz und Nutzung durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft fördern.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu klären, ob der Lagebericht allein in der Verantwortung des Bürgermeisters erstellt wird oder welche weiteren Verantwortlichen der Gemeindeverwaltung daran verantwortlich mitwirken sollen, z. B. der Verwaltungsvorstand (vgl. § 70 GO NRW). Das nachfolgende Schema soll einen Überblick über eine mögliche Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts bieten (vgl. Abbildung 806).

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN LAGEBERICHTS</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der Ziele und Leistungskennzahlen.
<b>Überblick über die wirtschaftliche Lage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, auch Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung).
<b>Verantwortlichkeiten in der Gemeinde</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW.
<b>Verantwortliche Berichtsersteller</b>	Die verantwortlichen Ersteller sollen den Lagebericht unter Angabe des Datums mit eigenhändiger Unterschrift unterzeichnen. Sie sollten dazu eine Erklärung abgeben, dass der Lagebericht nach bestem Wissen aufgestellt wurde und durch diesen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 48 GemHVO NRW**

<b>DIE GESTALTUNG DES GEMEINDLICHEN LAGEBERICHTS</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Anlagen</b>	z. B. Jahresergebnisse im Zeitvergleich, Kennzahlen im Zeitvergleich, Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 806 „Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts“*

Die am gemeindlichen Lagebericht tatsächlich beteiligten Verantwortlichen sollen dann den Lagebericht durch eine eigenhändige Unterschrift und unter Angabe des Datums unterzeichnen. Sie dokumentieren damit, dass sie die Darstellungen im Lagebericht mittragen und dieser so gefasst ist, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird, und den weiteren Anforderungen entspricht.

### **3. Die Angaben über Verantwortlichkeiten in der Gemeinde**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Am Schluss des gemeindlichen Lageberichtes zu jedem Jahresabschluss müssen für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, eine Vielzahl von Angaben gemacht werden (vgl. § 95 Absatz 2 GO NRW). Es werden dazu unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreises gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen.

Diese Vorgaben dienen dazu, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde besonders herauszustellen. Unter die Angabepflichten fallen insbesondere personenbezogene Mandate, die von dem benannten Personenkreis in vielfältiger Form ausgeübt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen.

Aus Transparenzgründen sollten dabei auch Mandate benannt werden, die aus der beruflichen Funktion heraus entstanden sind, die bei der Gemeinde ausgeübt wird. Das Innehaben eines solchen Mandates muss dabei nicht unmittelbar als Vertreter der Gemeinde bestehen. Es sollten auch Mandate aufgrund berufsfachlicher Zusammenschlüsse angegeben werden, die neben dem Hauptberuf bestehen.

Die persönlichen Angaben dienen dazu, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde hervorzuheben und dabei eine ausreichende Auskunft über die persönlichen Verhältnisse in Bezug auf mögliche Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Gemeinde zu geben (vgl. Abbildung 807).

<b>DIE ANGABEPFLICHTEN DER VERANTWORTLICHEN IN DER GEMEINDE</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>BEISPIELE FÜR MANDATE</b>
- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen.	.....



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>DIE ANGABEPFLICHTEN DER VERANTWORTLICHEN IN DER GEMEINDE</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>BEISPIELE FÜR MANDATE</b>
- der ausgeübte Beruf.	.....
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i. S. d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes.	- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien von Aktiengesellschaften und anderen Gesellschaften, - Beirat bei Aktiengesellschaften.
- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form.	- Mitglied der Gesellschafterversammlung (Gesellschafterausschuss), z. B. bei gemeindlichen Betrieben der Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Energieversorgung, Stadtentwicklung, Stadtmarketing, Verkehrsinfrastruktur, Verkehrsbetrieb, Wasserversorgung, Wirtschaftsförderung, - Mitglied der Verbandsversammlung, - Mitglied des Verwaltungsrats, - Mitglied in besonderen Ausschüssen, - Mitglied einer Kommission, - Mitglied eines Fachbeirates, - Mitglied der Geschäftsführung.
- die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.	- Mitglied im Beirat von Versicherungsgesellschaften, - Mitglied im Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium von Stiftungen.

*Abbildung 807 „Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“*

In diesem Zusammenhang sind dagegen nicht das Innehaben von Aktien und auch die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft nicht angabepflichtig. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung des Betriebes wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen dabei nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

### **3.2 Die Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW**

Die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse sind verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse gegenüber dem Bürgermeister zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Der Rat hat dazu die näheren Einzelheiten zu regeln. Von den Ratsmitgliedern dürfen i. d. R. Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Absatz 3 GO NRW). Die Pflicht der Ratsmitglieder, persönliche Angaben im Rahmen ihres Mandats öffentlich zu machen, wird durch eine haushaltsrechtliche Vorschrift ergänzt (vgl. § 95 GO NRW).

Im Rahmen des Jahresabschlusses sind am Schluss des Lageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands, für den Bürgermeister und den Kämmerer sowie für die Ratsmitglieder auch Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien, in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form sowie in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen der Gemeinde anzugeben. Durch diese Erweiterung wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und ihre Geschäftsvorfälle haben können.

### **3.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung der Gemeinde**

Für die Gemeinde besteht die gesetzliche Verpflichtung, am Schluss des Lageberichtes ausgewählte Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde zu machen, um auf mögliche typische Interessenkonflikte hinzuweisen. Diese Angabepflichten bieten einen Anlass, im Lagebericht auch Angaben über die ordnungsgemäße Geschäftsführung dieser Verantwortlichen zu machen.

Zu solchen Auskünften gehören z. B. Angaben über eine ausreichende Informationsversorgung und die Erfüllung der Berichtspflichten sowie Kontrollen im Sinne eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns zum Wohle der Gemeinde. Es können daher Angaben über die Arbeitsweise der Organe und über Führungspraktiken, ggf. unter Benennung gesetzlicher Standards, gemacht werden.

Den Angaben über das tatsächliche Zusammenwirken in der Gemeinde kommt im Rahmen des Lageberichtes eine besondere Bedeutung zu. Bei einer Gesamtverantwortlichkeit eines gesetzlich vorgesehenen Gremiums bedarf es entsprechender Angaben über die Arbeit des gesamten Gremiums und nicht einer personenbezogenen Zuordnung auf seine einzelnen Mitglieder, z. B. beim Rat und seinen Ausschüssen.

Die sachlichen Beratungsinhalte von Sitzungen und Beratungen der Gremien müssen dabei nicht zum Gegenstand der Berichterstattung im Lagebericht gemacht werden. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen, um sachgerechte Informationen objektiviert sicherzustellen. Zu berücksichtigen ist dabei, dass der gemeindliche Lagebericht kein Marketinginstrument der Gemeinde darstellt.

## **4. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)**

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die - aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen - spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen. Sie werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet (vgl. Abbildung 808).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER LAGEBERICHTERSTATTUNG (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Der Grundsatz verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht, also eine Darstellung unter objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit. Die Informationen müssen auch verlässlich und nachvollziehbar sein.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Der Grundsatz bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Dem Grundsatz soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.
<b>Grundsatz der Informationsabstufung</b>	Durch den Grundsatz muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden, sodass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d. h. Gemeinden mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen bieten als Gemeinden mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
<b>Grundsatz der Vergleichbarkeit</b>	Dem Grundsatz wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten worden sind.
<b>Grundsatz der Ausgewogenheit</b>	Nach dem Grundsatz ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die gemeindliche Situation nicht zu optimistisch darzustellen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Lagebericht muss alle bedeutenden Informationen enthalten. Das Weglassen von Informationen darf nicht zu einem falschen Bild und falschen Entscheidungen führen.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Die Angaben müssen in einem vertretbaren Maße und Umfang möglich und angemessen sein.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Vorbeugung und Vermeidung einer zu optimistischen Darstellung.
<b>Grundsatz der Verantwortlichkeit</b>	Die Angaben müssen aus Sicht der Verantwortlichen dargestellt und vermittelt werden.

*Abbildung 808 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“*

## **5. Die Unterlagen zum Lagebericht**

### **5.1 Die Übersicht über Haushaltskennzahlen**

Im Rahmen der eigenen Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollten von der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen in der Gemeinde geeignete Haushaltskennzahlen eingesetzt und möglichst in eine Zeitreihe gestellt bzw. eine Zeitreihe aufgebaut werden. Es kann abhängig von den örtlichen Verhältnissen sinnvoll und geboten sein, für die Beurteilung der Haushaltswirtschaft von den Kennzahlen des NKF-Kennzahlensets auszugehen, diese anzuwenden und anlassbezogen weitere Haushaltskennzahlen in die örtliche Analyse einzubeziehen.

Zur Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mithilfe von Haushaltskennzahlen gehört, die jeweilige Kennzahl in eine Beziehung zu möglichen Referenzwerten sowie in eine Zeitreihe zusetzen. Außerdem sollten die Beurteilung und entsprechend die Ausführungen im Lagebericht nach Analysebereichen gegliedert werden, sodass z. B. Aussagen zur haushaltswirtschaftlichen Lage und zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde gemacht werden können. Es bietet sich für die Gemeinde an, eine ergebnisorientierte Übersicht ihrem Lagebericht beizufügen, sofern nicht bereits im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss dazu sachbezogene Erläuterungen gegeben werden.

### **5.2 Die Übersicht über Leistungskennzahlen**

In die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollen auch die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen einbezogen werden, die von der Gemeinde bestimmt worden sind. Die Gemeinde kann sich dabei auf wenige Schlüsselkennzahlen beschränken. Diese Kennzahlen müssen jedoch bedeutsam für die Darstellung des Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sein. Die Zielerreichung und der Leistungsstand sind dabei unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse zu erläutern.

Die Erläuterungen können dem gemeindlichen Lagebericht beigefügt werden, sofern nicht bereits im Zusammenhang mit den Teilrechnungen im Jahresabschluss nachvollziehbare Erläuterungen gegeben werden. Die Gemeinde soll möglichst auch nicht finanzielle Leistungsindikatoren in ihrer Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde berücksichtigen. Die Wirkungsorientierung ihrer Haushaltswirtschaft kann dabei ein wichtiger Indikator sein.

Für die Darstellung der Zusammenhänge zwischen den Leistungskennzahlen bietet sich für die Gemeinde eine ergebnisorientierte Übersicht an. Das Zusammenspiel der Leistungskennzahlen sollte insgesamt jedoch nicht auf wenige Parameter verengt werden (Ampelfarben). Es sollte so ausgestaltet werden, dass sachgerechte und nachvollziehbare Aussagen über die Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft entstehen.

## **6. Das Risikofrüherkennungssystem**

### **6.1 Allgemeine Grundlagen**

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem für die Gemeindeverwaltung einrichtet, wie es z. B. für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Sie muss bei ihrer Entscheidung beachten, dass im Lagebericht auch über die Risiken berichtet werden soll, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können. Für die Gemeinde ist allein aufgrund ihrer Haushaltswirtschaft eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt,

die Energiemärkte. Aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können einen Anlass für Risiken und Chancen der Gemeinde bieten.

Vor Verpflichtung der Gemeinde, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige haushaltsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig und vollständig zu erkennen, hilfreich. Zur Risikofrüherkennung der Gemeinde gehören daher insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement).

## 6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung entwickelt haben, von Anfang an auch von der Gemeinde im gemeindlichen Bereich anzuwenden. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus.

Die allgemeinen Grundsätze lassen zu, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) werden dabei in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert (vgl. Abbildung 809).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich ist sowie eine Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, nach dem das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen nachvollziehbar werden.

*Abbildung 809 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“*

Ein gemeindliches Überwachungssystem muss ermöglichen, dass eine Beurteilung bezogen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Ziele zutreffend von der Gemeinde vorgenommen werden kann. Die Einrichtung und Funktionsfähigkeit eines Risikofrüherkennungssystems sollte auch im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zum Prüfungsgegenstand gemacht werden.

### **6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **6.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

Ein von der Gemeinde eingerichtetes Risikofrüherkennungssystem kann in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ gemeindliches Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen von Betrieben der Gemeinde, ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss zudem ausreichend dokumentiert werden.

### **6.3.2 Besondere Sachverhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen, die Verantwortlichkeiten innerhalb der Gemeindeverwaltung im Einzelnen festzulegen und das eingerichtete System einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen.

Von der Gemeinde sollte sichergestellt werden, dass geeignete und sachgerechte Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen und zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben. Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte mit den dafür zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den von der Gemeinde daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden.

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, bei der es zu beurteilen gilt, ob das eingerichtete System und dessen Umsetzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang steht und angemessen ist. Dazugehört auch die interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

## **7. Die nicht-finanziellen Angaben**

Im Rahmen des Jahresabschlusses als Nachweis der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr haben neben den finanziellen Angaben über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch die nicht-finanziellen Angaben eine erhebliche Bedeutung. Der gemeindliche Lagebericht soll auch derartige Angaben enthalten, ohne dadurch die anderen gewichtigen Ausführungen einzuschränken, diese vielmehr in geeigneter Weise ergänzen. Es sind deshalb eine Vielzahl von Aspekten wichtig, die von der Gemeinde zu Gegenständen der nicht-finanziellen Berichterstattung im jährlichen Lagebericht gemacht werden können (vgl. Abbildung 810).

<b>MÖGLICHE NICHT-FINANZIELLE ASPEKTE</b>	
-	Das „Geschäftsmodell“ der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.
-	Die Beachtung von Umweltbelangen mit Angaben zu Emissionen, Verbräuchen und Verschmutzungen, zur Energie in ihren vielfältigen Formen.
-	Die Beachtung der Belange der Beschäftigten mit Angaben zu ihren Rechten, der Geschlechtergleichstellung, der Gesundheitsfürsorge und der Arbeitsplatzsicherheit.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>MÖGLICHE NICHT-FINANZIELLE ASPEKTE</b>	
-	Die Beachtung der Belange der Gesellschaft mit Angaben zur Einbindung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Dialoggestaltung.
-	Die Bekämpfung möglicher Korruption und Bestechung unter Angabe der dazu festgelegten Konzepte und Maßnahmen sowie der eingesetzten Instrumente.
-	Risiken aus der Geschäftstätigkeiten, die sich in erheblichen Maße auf die benannten finanziellen Aspekte auswirken oder auswirken können.
-	Die nicht-finanziellen Leistungsmerkmale, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung haben.

*Abbildung 810 „Mögliche nicht-finanzielle Angaben“*

Für die Verantwortlichen der Gemeinde ist wichtig, dass im Rahmen des Lageberichtes die Aspekte nicht in pauschaler Form abgehandelt werden sollen, sondern konkret auf die einzelnen Aspekte einzugehen ist. Die benannten Aspekte können für das Verständnis der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, der wirtschaftlichen Lage und Entwicklung der Gemeinde von erheblicher Bedeutung sein. Deshalb soll auch bei der Berichterstattung der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung kommen.

Sachgerechte und ausreichende Ausführungen im gemeindlichen Lagebericht können auch die Akzeptanz des wirtschaftlichen Handelns durch die Gemeinde erhöhen, dass vielfach in den unterschiedlichsten Formen und Organisationen erfolgt und nicht immer ohne besondere Erläuterungen verständlich ist. Dabei kann auf gemeindliche Konzepte und Pläne verwiesen werden, sodass durchaus auch öffentliche Diskussionen ausgelöst werden können und damit ein wachsendes Interesse bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entsteht.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass Angaben zu allen gebotenen Aspekten gemacht werden. Sie muss jedoch keine Angaben zu weiteren Entwicklungen oder besonderen Belangen machen, aus denen bei sachgerechter Beurteilung derartige Angaben zu Nachteilen für die Gemeinde führen können. Andererseits darf sie im Lagebericht keine Angaben zu nicht-finanziellen Aspekten weglassen, wenn es dadurch zu einer Unverständlichkeit der übrigen Angaben und Erläuterungen kommt. Sie muss ggf. aber auch Angaben nachholen, wenn keine gravierenden Gründe für das Weglassen der Angaben mehr bestehen.

## **8. Die Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, ihrem Jahresabschluss einen Lagebericht beizufügen (vgl. § 95 Absatz 1 GO NRW). Diese ausdrückliche Vorgabe bedeutet, dass der gemeindliche Lagebericht zu den Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde zu zählen ist, die jährlich von der Gemeinde nach Ablauf des Haushaltsjahres zu erstellen sind. Die Gemeinde hat den Lagebericht für das Haushaltsjahr so zu fassen, dass durch den Bericht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird.

Der Lagebericht stellt einen eigenständigen Prüfungsgegenstand in der Jahresabschlussprüfung dar (vgl. § 101 Absatz 6 i. V. m. § 103 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW). Er soll vom Abschlussprüfer auch unter dem Gesichtspunkt der Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss bewertet werden. Die ausdrückliche Vorgabe über die Beifügung des gemeindlichen Lageberichtes zum Jahresabschluss der Gemeinde erstreckt sich auch darauf, dass der Lagebericht im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss nach dessen Bekanntmachung in entsprechender Weise zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 2 GO NRW).



## **9. Der Lagebericht und die Aufsichtsbehörde**

Die Pflicht der Gemeinde, ihren Lagebericht dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen, hat auch zur Folge, dass der Lagebericht zur Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde der Gemeinde gehört (vgl. § 96 Absatz 2 Satz 1 GO NRW). In diesem Zusammenhang stellt der Lagebericht keinen Rechenschaftsbericht der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde dar, noch dient er der Nachweisführung über die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber der Aufsichtsbehörde.

Für die Gemeinde kann bei einem umzusetzenden Haushaltssicherungskonzept eine gesonderte Berichterstattung über das Haushaltsjahr gegenüber der Aufsichtsbehörde bestehen. Der Lagebericht enthält zwar Aussagen und Bewertungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, er muss jedoch nicht ausdrücklich und zweckbezogen die Aufsichtsbehörde über die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Regelungen im Haushaltsjahr informieren bzw. dazu ggf. besondere Einzelheiten für eine Beurteilung aus aufsichtsrechtlicher Sicht aufzeigen. Der Lagebericht dient vielmehr anderen Zwecken.

Ein gesonderter „Rechenschaftsbericht“ der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde kann deshalb nicht durch den Lagebericht ersetzt werden. Dieser Bericht sollte auch nicht in den Lagebericht integriert werden, denn die Berichtspflicht der Gemeinde dient anderen Zwecken. Ein über die Erfolge von Haushaltssicherungsmaßnahmen abzugebender Bericht muss darauf ausgerichtete Angaben und Erläuterungen enthalten, z. B. über die ausreichende Umsetzung von Konsolidierungsmaßnahmen im Haushaltsjahr.

Der Aufsichtsbehörde gegenüber müssen von der Gemeinde haushaltswirtschaftliche Auskünfte gegeben werden, aufgrund derer die Aufsichtsbehörde über sachgerechte Konsequenzen entscheiden und ein weiteres Vorgehen mit der Gemeinde abstimmen kann, z. B. über besondere Konsolidierungsmaßnahmen oder die Entwicklung über das voraussichtliche Erreichen des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde.

## **10. Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“**

### **10.1 Keine Pflicht für einen Gesamtabschluss**

Der gemeindliche Lagebericht, der dem Jahresabschluss der Gemeinde beizufügen ist, soll einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gibt und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln. Er ergänzt den gemeindlichen Jahresabschluss und muss aus Sicht der Gemeindeführung (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde enthalten.

Es ist daher die Aufgabe der Gemeindeführung, in diesem Werk die aus ihrer Sicht und Einschätzung notwendigen und ergänzenden Informationen zum gemeindlichen Jahresabschluss zu geben. Der Berichtskreis erstreckt sich dabei jedoch nur auf die Aufgabenerfüllung der Gemeindeverwaltung, ggf. auch auf Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde.

Ein ordnungsmäßiger Lagebericht muss auch die Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Gemeinde benennen. Einen solchen Vorgang stellt der Verzicht der Gemeinde auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses dar. Die haushaltsrechtlichen Vorschriften enthalten zwar keine gesonderten Ausnahmeregelungen, aufgrund derer die Gemeinde generell von der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist. Von der Gemeinde ist jedoch zum Abschlussstichtag eines jeden Haushaltsjahres zu prüfen, ob ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und einem ihrer Betriebe besteht.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 48 GemHVO NRW**

Ein Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabschlusses kann aber für die Gemeinde dadurch möglich werden, dass keiner der gemeindlichen Betriebe voll zu konsolidieren ist (vgl. § 50 GemHVO NRW). In diesen Fällen besteht kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und mindestens einem der Betriebe der Gemeinde. Das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnis ist aber die wichtigste Voraussetzung, damit für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses entsteht.

In besonderen Fällen kann jedoch ein Beteiligungsportfolio bei der Gemeinde bestehen, das nur Betriebe aufweist, die für die gemeindliche Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Bei dieser Sachlage besteht zwar ein Mutter-Tochter-Verhältnis, wegen der untergeordneten Bedeutung der Betriebe kann die Gemeinde jedoch auf die Aufstellung eines Gesamtabschlusses verzichten.

Ein fehlendes Mutter-Tochter-Verhältnis kann nicht dadurch ersetzt werden, dass die Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. Die Anteile der Gemeinde an solchen Betrieben lösen daher keine Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses aus. Bei derartigen gemeindlichen Betrieben wird daher grundsätzlich auch von einem Beteiligungsverhältnis der Gemeindeverwaltung an diesen Betrieben und nicht von einem Mutter-Tochter-Verhältnis ausgegangen.

### **10.2 Die Umsetzung der Unterrichtung**

Für die Gemeinde entsteht in den Fällen des Verzichts auf einen gemeindlichen Gesamtabschluss eine besondere Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat. Einerseits stellt der Verzicht einen besonderen berichtspflichtigen Vorgang dar, andererseits soll der Rat den für jedes Haushaltsjahr zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellenden gemeindlichen Gesamtabschluss bestätigen. Durch einen Verzicht auf den Gesamtabschluss wird der Rat von seiner Aufgabe der Bestätigung des Gesamtabschlusses befreit. Er muss darüber sachgerecht und zeitnah informiert werden.

In solchen Fällen ist auch die Informationspflicht gegenüber der Öffentlichkeit zu beachten, denn auch diese Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft müssen einen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erhalten. In den Verzichtsfällen sollte die Gemeinde ihren Lagebericht zum gemeindlichen Jahresabschluss in einen „Gesamtlagebericht“ erweitern. Der Berichtskreis sollte sich dann auf die gesamte Aufgabenerfüllung der Gemeindeverwaltung erstrecken und beide Seiten der Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde im Blickfeld haben.

Eine Erweiterung des Lageberichts ist auch deshalb notwendig, weil in den Verzichtsfällen der Beteiligungsbericht der Gemeinde dem Jahresabschluss beizufügen ist (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Der „Gesamtlagebericht“ hat dann eine umfassende und vielfältige Informationsfunktion für alle Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses. Im gemeindlichen Lagebericht als „Gesamtlagebericht“ ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind. Er muss deshalb einen Überblick über den gesamten Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben.

Der gemeindliche „Gesamtlagebericht“ soll dann die wichtigsten Ergebnisse des Jahresabschlusses sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen. Er soll aber auch eine Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage enthalten sowie die Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde aufzeigen. Ihm kommt somit eine umfassende und vielfältige Informationsfunktion für alle Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu, denn ein weiteres Informationsinstrument besteht nicht.

## **11. Der Lagebericht kein fachlicher Leistungsbericht**

Die Gemeinde muss nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben ihren Lagebericht nicht als fachlichen Leistungsbericht bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung ausgestalten oder darauf ausrichten. Sie soll ihn daher nicht allein nach den Gesichtspunkten eines gemeindlichen Geschäftsberichts ausgestalten. Dem Zweck des Lageberichts widerspricht es, den Bericht als fachbezogenen oder produktorientierten oder aufgabenbezogenen Leistungsnachweis der Gemeinde auszugestalten.

Die Festlegung, dass der Lagebericht auch eine ausgewogene und dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft sowie der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten hat, steht der Erweiterung zum Leistungsbericht grundsätzlich entgegen. Der Lagebericht ist von der Gemeinde grundsätzlich auf den gemeindlichen Jahresabschluss und nicht auf die Aufgabenerfüllung der Gemeinde auszurichten.

Die haushaltsrechtliche Beschränkung der Hauptinhalte des Lageberichts lässt es gleichwohl zu, zusätzlich auch fachbezogene Angaben und Erläuterungen darin einzubeziehen, z. B. die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen. Derartige Informationen sind regelmäßig bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Sie könnten ggf. von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sogar von der Gemeinde gefordert werden.

## **12. Die verantwortlichen Berichtspflichtigen**

### **12.1 Die Unterzeichnungspflichten**

Der Kämmerer der Gemeinde, der für das Finanzwesen in der Gemeinde zuständig ist bzw. die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat, hat den von ihm aufgestellten gemeindlichen Lagebericht in Form der eigenhändigen Unterschrift und unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Ebenso ist der Lagebericht vom Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Jahresabschlusses zu unterzeichnen. Beide Verantwortlichen in der Gemeinde erbringen dadurch den Nachweis über die ordnungsgemäße Durchführung ihrer gesetzlichen Aufgaben.

Zur Klarstellung dieser Sachlage ist eine eigenständige Erklärung durch den Kämmerer und den Bürgermeister geboten, durch die sie nach bestem Wissen versichern, dass der Gesamtlagebericht die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Generationengerechtigkeit richtig darstellt. Es werden die Chancen und Risiken der voraussichtlichen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde aufgezeigt, sodass durch den gemeindlichen Lagebericht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird.

### **12.2 Keine gesonderten Bestätigungspflichten**

Die Verantwortlichen in der Gemeinde haben unter Berücksichtigung des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinde und der haushaltsrechtlichen Vorgaben die grundsätzliche Pflicht, im Jahresabschluss und damit auch im Lagebericht die geforderten und die sachlich gebotenen Angaben nach bestem Wissen zu machen. Es bedurfte daher zusätzlich keiner ausdrücklichen darauf ausgerichteten weiteren Bestimmung, um die Erfüllung der notwendigen Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss sicherzustellen.

Im Rahmen der Aufstellung des Lageberichts wird daher von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erwartet, dass die Verantwortlichen in der Gemeinde das bestehende „Wissen der Gemeinde“ nutzen, um in sachlicher und zeitlicher Hinsicht geeignete haushaltswirtschaftliche Informationen im Lagebericht verfügbar zu

machen. Deshalb sollen die Informationen im Lagebericht der Gemeinde auch nicht nur auf der Basis und im Umfang des persönlichen Wissens der Verantwortlichen den Adressaten vermittelt werden. Bei Nachfragen oder Fehlern in der Berichterstattung kann daher nicht der persönliche Informationsstand ausreichend tragfähig sein.

### **13. Keine Feststellung des Lageberichts**

Die Gemeinde hat ihrem Jahresabschluss einen Lagebericht beizufügen, der haushaltsrechtlich kein Bestandteil dieses Abschlusses ist (vgl. § 95 Absatz 1 Satz 4 GO NRW). Der Lagebericht zählt aber gleichwohl zu den gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen, die dem Rat der Gemeinde zusammen mit dem Jahresabschluss zuzuleiten sind (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Er stellt zudem einen eigenständigen Prüfungsgegenstand im Rahmen der Jahresabschlussprüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss dar (vgl. § 101 Absatz 1 GO NRW).

Der Lagebericht ist gleichwohl kein Gegenstand der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde, denn aufgrund seiner Aufstellung und Darstellung entstehen keine rechtlichen Folgen für die Gemeinde. Die haushaltsrechtliche Vorgabe, den Lagebericht so zu fassen, dass durch ihn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird, bietet keinen Anlass, den Bericht in die Feststellung mit einzubeziehen (vgl. § 48 GemHVO NRW).

Eine unzureichende Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss kann zwar im Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses bemängelt werden, sie führt jedoch nicht unmittelbar zu formalen Pflichten für die Ersteller, sofern nicht aus anderen Mängeln heraus auch eine Änderung des gemeindlichen Lageberichts geboten ist. Mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde durch den Rat der Gemeinde ist daher der gemeindliche Lagebericht als anerkannt zu bewerten.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Satz 1 (Aufgabe des Lageberichts)**

#### **1.1 Allgemeine Zwecke**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist der gemeindliche Lagebericht so zu fassen, dass dadurch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Es gilt daher, ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde abzugeben. Die Informationen im gemeindlichen Lagebericht sollen dabei jedoch nicht objektiviert werden, wie es i. d. R. für den Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss vorgenommen wird.

Im Lagebericht sollen vielmehr die bedeutenden und wesentlichen Informationen über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sowie ihre wirtschaftliche Entwicklung aus der Sichtweise und Einschätzung der Gemeindeführung (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) gegeben werden. Diese Zwecksetzung des Lageberichtes ist insbesondere deshalb erforderlich, weil der gemeindliche Lagebericht ein eigenständiges und den Jahresabschluss der Gemeinde ergänzendes Werk darstellt.

Daher wird der Gemeindeführung mit dem Lagebericht die Möglichkeit eingeräumt, eine Beurteilung der wirtschaftlichen Lage aus ihrer Sicht vorzunehmen. Seiner Aufgabe kann der gemeindliche Lagebericht somit nur gerecht werden, wenn er einerseits keinen Rechenschaftsbericht der Gemeinde über das abgelaufene Haushaltsjahr darstellt, andererseits aber eine Prognose über die Chancen und Risiken der Gemeinde bezogen auf ihre weitere wirtschaftliche Entwicklung enthält.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Lageberichtes ist zu beachten, dass den Informationsbedürfnissen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses in ausreichendem Maße Rechnung getragen wird. In welchem Umfang und in welcher Reihenfolge die Gemeinde in ihrem Lagebericht auf die einzelnen in der Vorschrift benannten Tatbestände eingeht, hat sie eigenverantwortlich unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu entscheiden.

## **1.2 Die Informationsbedürfnisse von Rat und Bürgern**

Mit dem gemeindlichen Lagebericht ist den Informationsbedürfnissen des Rates und der Bürgerinnen und Bürger sowie der Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die jeweils aktuelle Haushaltsplanung.

Die Verantwortlichen der Gemeinde haben deshalb im gemeindlichen Lagebericht über alle haushaltswirtschaftlichen Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde erforderlich sind (ausreichende Informationsvermittlung). In Einzelfällen kann dabei eine Abwägung notwendig werden, wenn Verschwiegenheitspflichten bestehen oder erhebliche nachteilige Auswirkungen für die Gemeinde zu erwarten sind. Jedoch ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Gemeinde in ihrer Haushaltswirtschaft öffentlich-rechtlich handelt und dazu nicht nur ein gesetzlich verankertes Informationsrecht des Rates und der Bürger, sondern auch der Einwohner und Abgabepflichtigen der Gemeinde besteht.

## **2. Zu Satz 2 (Wichtige Ergebnisse und Rechenschaft)**

### **2.1 Der Überblick über die Ergebnisse**

Im gemeindlichen Lagebericht ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses der Gemeinde für das abgelaufene Jahr zu geben. Von der Gemeinde muss dazu abgewogen werden, welche Ergebnisse im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses bereits herausgehoben wurden, z. B. im Anhang nach § 44 GemHVO. Sie muss festlegen, wie über diese und/oder weitere wichtige Ergebnisse des gemeindlichen Jahresabschlusses nunmehr aus der Sichtweise und Einschätzung der Gemeindeführung informiert werden soll.

Die Gemeinde hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht eine nicht zu bewältigende Informationsflut entsteht. Zu der Darstellung der wichtigen Ergebnisse des gemeindlichen Jahresabschlusses im Lagebericht dürften erläuternde Angaben zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde haben. Dazu gehören Angaben zu Ereignissen und Entwicklungen, die für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ursächlich waren und die deswegen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde hatten.

Für eine solche Darstellung bietet sich auch die Verwendung von Kennzahlen an. Durch die Vorschrift ist bereits der Grundsatz der Wesentlichkeit berücksichtigt, denn es soll im gemeindlichen Lagebericht nur eine Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses erfolgen. Der gemeindliche Lagebericht muss daher nicht alle Jahresabschlussergebnisse enthalten. Andererseits ist die Gemeindeführung verpflichtet, die von ihr vorgesehenen Themen und Sachverhalte unter Berücksichtigung ihrer Bedeutung sowie der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses auszuwählen.

Die Gemeinde muss dabei eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse prüfen, abwägen und entscheiden, welche Ergebnisse ihres Jahresabschlusses im Lagebericht besonders erwähnt oder hervorgehoben werden. Die Angabe eines Ergebnisses reicht jedoch allein nicht aus, denn auch die Auswirkungen daraus auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die Entwicklung der Gemeinde sind im Bericht aufzuzeigen.

## **2.2 Die Rechenschaft**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist im gemeindlichen Lagebericht Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. Diese Informationspflicht richtet sich insbesondere an den Bürgermeister, denn ihm obliegt als Verantwortlichen für die Gemeindeverwaltung die besondere Pflicht, nach dem Ende seines auf das Haushaltsjahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltsatzung zu führen, über die Art und Weise sowie die Ergebnisse der tatsächlichen Ausführung im Haushaltsjahr gegenüber dem Rat sachgerecht Rechenschaft in Form des gemeindlichen Jahresabschlusses abzulegen.

Seine Nachweispflichten hat der Bürgermeister gegenüber dem Rat zu erfüllen. Sie erstrecken sich auf die gesamte Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr. Die besondere Berichterstattungspflicht im Lagebericht entsteht aus dem Recht des Rates der Gemeinde, die Rahmenbedingungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft durch eine jährliche Haushaltssatzung festzulegen (vgl. § 41 GO NRW). Zudem müssen die Ratsmitglieder in der Lage sein, die Geschäftstätigkeit des Bürgermeisters, insbesondere in Bezug auf die ordnungsgemäße Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr, beurteilen zu können (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

Eine sorgfältige Abgabe der Rechenschaft über die örtliche Haushaltswirtschaft ist insbesondere dann notwendig, wenn zum gemeindlichen Jahresabschluss ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk zu erwarten ist, oder der Bestätigungsvermerk aufgrund von Beanstandungen versagt wurde. Die Sorgfaltspflicht bei der Berichterstattung kann daher auch zu Informationen darüber führen, dass durch eine intensive Zusammenarbeit zwischen dem Rechnungsprüfungsausschuss als zuständige Prüfungsinstanz und der Gemeindeverwaltung versucht wurde, die aufgrund der örtlichen Prüfung des Jahresabschlusses zu erwartenden Beanstandungen zu vermeiden.

Zur Rechenschaft über die örtliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören auch sachgerechte Informationen über die erhaltenen Schenkungen. Mit diesen Informationen soll eine vollständige Transparenz über den Umfang und die Art der Unterstützungsleistungen Dritter sowie die Nutzung der Schenkungen zur Aufgabenerfüllung durch die Verantwortlichen der Gemeinde hergestellt werden. Die Interessen eines Schenkenden dürfen nicht ausschlaggebend für die gemeindliche Aufgabenerfüllung gewesen sein.

Der Bedarf für besondere Angaben besteht sowohl aus haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten als auch aus Gesichtspunkten der Korruptionsbekämpfung. Daraus kann sich ggf. auch das Gebot ergeben, im Rahmen des Jahresabschlusses einen gesonderten „Spendenbericht“ zu erstellen, in dem die Schenkenden, die Art und der Umfang der einzelnen Schenkungen, die von den Dritten vorgegebenen Verwendungszwecke oder der Verzicht auf diese Vorgabe anzugeben sind. Dieser gemeindliche Bericht sollte auch geeignete und nachvollziehbare Angaben über die tatsächliche Verwendung der erhaltenen Schenkungen enthalten.

## **3. Zu Satz 3 (Bericht über bedeutende Vorgänge)**

### **3.01 Der Begriff „bedeutende Vorgänge“**

Die Berichterstattung im gemeindlichen Lagebericht soll bedeutende Vorgänge und Ereignisse bei der Gemeinde im Haushaltsjahr sowie nach Ablauf des Haushaltsjahres umfassen, die einen erheblichen Einfluss auf die gemeindliche Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage haben. Eine derartige Informationspflicht dient dem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Schutz der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Als solche Vorgänge kommen daher örtliche Gegebenheiten in Betracht, die im abgelaufenen Haushaltsjahr entstanden sind und sich gravierend auf die örtlichen Verhältnisse auswirken.

Die Bedeutung der Vorgänge kann dabei z. B. anhand der finanziellen Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft abgegrenzt werden, wenn die Wirkungen in Geldeinheiten messbar sind. Es können aber auch örtliche Vorgänge bei der Gemeinde dazugehören, die aus nicht finanziellem Anlass entstanden sind, sondern aus Besonderheiten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung heraus.

Über leistungsbezogene Indizien sollte auch im gemeindlichen Lagebericht informiert werden, wenn sie sich in bedeutender Form auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft ausgewirkt haben. Die Informationen darüber sind für das Verständnis der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zum Abschlussstichtag sinnvoll und sachgerecht, auch wenn die Vorgänge aufgrund des Stichtagsprinzips und unter Berücksichtigung des Wertaufhellungsprinzips nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einbezogen werden.

### **3.1 Die Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge im Haushaltsjahr**

#### **3.1.1 Allgemeiner Überblick**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist im gemeindlichen Lagebericht ausdrücklich über die Vorgänge der Gemeinde von besonderer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu berichten. Diese Vorgänge umfassen gemeindliche Vorgänge, die im Haushaltsjahr, aber auch solche Vorgänge, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind. Die Pflicht zu solchen Angaben erfordert eine Beurteilung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses.

Die Gemeindeführung hat daher abzuwägen, welche Vorgänge von besonderer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft waren. Aus der Sichtweise der Verantwortlichen ist dazu festzulegen, wie und in welchem Umfang darüber im Lagebericht informiert werden soll. Dazu gehören z. B. besondere Angaben über den Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten des Kredit- und des Geldmarktes. Zu den von der Gemeinde eingesetzten Instrumenten gehört dann auch eine Bewertung der Instrumente, z. B. der Zinssicherungsinstrumente.

Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der zum Einsatz gekommenen Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden muss. Die Gemeinde soll dazu die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angeben sowie die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufführen.

Wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips sollen außerdem die mit den Finanzinstrumenten in Verbindung stehenden Finanzgeschäfte bzw. die Bilanzposten angegeben werden, unter denen die Finanzgeschäfte angesetzt sind. Diese Angaben bauen regelmäßig auf den im Anhang anzugebenden Angaben auf. Sie werden jedoch im Lagebericht um Angaben zur Wirkung auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft ergänzt.

#### **3.1.2 Die Darstellung bedeutender Vorgänge**

Die nähere Darstellung der bedeutenden Vorgänge der Gemeinde im Haushaltsjahr soll regelmäßig auf den im Anhang anzugebenden Angaben aufbauen. Als Ausgangslage zu den Wirkungen der Vorgänge auf die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde bieten sich die Bilanzbereiche der gemeindlichen Bilanz an. Eine Darstellung der bedeutenden gemeindlichen Vorgänge, fachlich zugeordnet, bietet auch eine Grundlage für die im Lagebericht vorzunehmende Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Die gemeindlichen Produktbereiche können eine Gliederungsstruktur für die bedeutenden haushaltswirtschaftlichen Vorgänge darstellen, um bei erheblichen Ertrags- und Aufwandsvorgängen einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung herzustellen (vgl. Abbildung 811).

<b>DIE DARSTELLUNG BEDEUTENDER VORGÄNGE</b>		
<b>BEDEUTENDE VORGÄNGE FÜR DIE VERMÖGENS- UND SCHULDENLAGE</b>		
<b>BILANZBEREICH</b>	<b>VORGANG MIT ERLÄUTERUNG</b>	<b>VERMÖGENS- ODER SCHULDENWIRKUNG</b>
Immaterielle Vermögensgegenstände		
Unbebaute Grundstücke		
Bebaute Grundstücke		
Infrastrukturvermögen		
Kunst- und Kulturgüter		
Maschinen und Fahrzeuge		
Betriebs- u. Geschäftsausstattung		
Verbundene Unternehmen		
Beteiligungen		
Sondervermögen		
Wertpapiere		
Ausleihungen		
Forderungen		
Liquide Mittel		
Eigenkapital		
Sonderposten		
Rückstellungen		
Verbindlichkeiten		



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>DIE DARSTELLUNG BEDEUTENDER VORGÄNGE</b>		
<b>BEDEUTENDE HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHE VORGÄNGE</b>		
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>VORGANG MIT ERLÄUTERUNG</b>	<b>ERTRAGS- UND AUFWANDSWIRKUNG</b>
01 Innere Verwaltung		
02 Sicherheit und Ordnung		
03 Schulträgeraufgaben		
04 Kultur und Wissenschaft		
05 Soziale Leistungen		
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe		
07 Gesundheitsdienste		
08 Sportförderung		
09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen		
10 Bauen und Wohnen		
11 Ver- und Entsorgung		
12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV		
13 Natur- und Landschaftspflege		
14 Umweltschutz		
15 Wirtschaft und Tourismus		
16 Allgemeine Finanzwirtschaft		
17 Stiftungen		

*Abbildung 811 „Die Darstellung bedeutender Vorgänge“*

### 3.2 Die Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge nach Schluss des Haushaltsjahres

#### 3.2.1 Zu berücksichtigende Vorgänge

Im gemeindlichen Lagebericht ist nach der Vorschrift auch über bedeutende Vorgänge und Ereignisse zu berichten, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind und Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde haben können (Nachtragsbericht). Im gemeindlichen Lagebericht sollen deshalb z. B. wesentliche Informationen enthalten sein, wenn sich die Rahmenbedingungen für die Verwaltungstätigkeit der Gemeinde im laufenden oder in weiteren Haushaltsjahren als Folgejahr des abgeschlossenen Haushaltsjahres voraussichtlich ändern werden.

Diese Gegebenheiten könnten ggf. zu einer anderen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und/oder der weiteren Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen. Die ausdrückliche Berichtspflicht der Gemeinde steht grundsätzlich in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (31. März des Folgejahres), auch wenn dafür keine besondere Zeitvorgabe besteht.

Die Berichtspflichten der Verantwortlichen der Gemeinde sollten grundsätzlich nicht von der örtlichen Vorgehensweise oder vom Zeitablauf bei der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses abhängig sein. Als allgemein vertretbar, die Berichtspflichten der Verantwortlichen im Lagebericht mit der tatsächlichen Fertigstellung des Entwurfs des gemeindlichen Jahresabschlusses enden zu lassen. Diese Annahme schließt aber eine Berichterstattung für bedeutende Vorgänge nach diesem Zeitpunkt nicht grundsätzlich aus. Nachfolgend werden einige Beispiele für solche Ereignisse aufgezeigt (vgl. Abbildung 812).

<b>BEDEUTENDE VORGÄNGE NACH DEM ABSCHLUSSSTICHTAG</b>
- Wesentliche Wertminderungen von Vermögensgegenständen, die durch besondere Ereignisse im Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres entstehen.
- Neue Leistungen aufgrund einzelner Beschlüsse des Rates der Gemeinde oder erhebliche Erhöhungen von Leistungen zugunsten Dritter.
- Neue Leistungen aufgrund einzelner Beschlüsse des Rates der Gemeinde oder erhebliche Erhöhungen von Leistungen zugunsten Dritter.
- Die Aufgabe eines gemeindlichen Geschäftsfeldes oder eines Betriebes, auch die Einrichtung eines <b>neuen</b> Geschäftsfeldes.
- Ein möglicher Ausfall von Finanzleistungen Dritter, z. B. Gewerbesteuerzahlungen oder erhebliche Veränderungen im Rahmen des gemeindlichen Finanzausgleichs.
- Die endgültige Feststellung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten neuer Vermögensgegenstände oder von Veräußerungserlösen verkaufter Wirtschaftsgüter.
- Das Eingehen neuer bedeutender Verpflichtungen, z. B. Bürgschaften für Betriebe.
- Neue gerichtliche Verfahren von wesentlicher Bedeutung oder die Beendigung bedeutender gerichtlicher Verfahren.

*Abbildung 812 „Bedeutende Vorgänge nach dem Abschlussstichtag“*

Im Einzelfall können örtliche Erfordernisse oder ein besonderer Bedarf für eine Aufnahme von weiteren wesentlichen Informationen in den gemeindlichen Lagebericht aus dem Ablauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bestehen. Für die Gemeinde können sich Erkenntnisse auch aus der Prüfung des Lageberichts ergeben, sodass eine Anpassung oder Ergänzung des Lageberichts geboten ist. Die Entscheidung über derartige Gegebenheiten sollte nicht vom Ende der gesetzlichen Aufstellungsfrist des gemeindlichen Jahresabschlusses abhängig sein.

Der Abschlussprüfer muss anhand seiner gewonnenen Erkenntnisse aus der Abschlussprüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht nur die Berichterstattung im Lagebericht beurteilen, sondern auch weitere Ereignisse bei der Gemeinde nach dem Abschlussstichtag berücksichtigen, wenn diese von Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Lagebericht sind.

### **3.2.2 Nicht zu berücksichtigende Vorgänge**

Im gemeindlichen Lagebericht sollten auch bewertende Angaben zu Ereignissen nach dem Abschlussstichtag gemacht werden, die für die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde von Bedeutung sind, aber in ihrem Jahresabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr nicht zu berücksichtigen waren. Es sollte dabei die Art des Ereignisses, die Bedeutung für die Gemeinde und die geschätzten Auswirkungen auf die aktuelle und künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft angegeben werden.

Zu den seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen gehören z. B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen. Zu solchen Vorgängen gehört auch die Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes oder einer langjährigen wesentlichen Beteiligung der Gemeinde. Aufgrund der daraus entstehenden Erträge, z. B. Versicherungsleistungen oder besondere Zuweisungen, und Aufwendungen darf die Gemeinde nicht die in ihrem Abschluss erfassten Beträge anpassen.

Die Gemeinde hat bei solchen Ereignissen im neuen Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse abzuwägen, ob und über welche Ereignisse aufgrund ihrer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und des Informationsbedürfnisses der Adressaten der Haushaltswirtschaft gleichwohl gesonderte Angaben im Lagebericht des Abschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr gemacht werden.

## **4. Zu Satz 4 (Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage)**

### **4.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift hat der gemeindliche Lagebericht der Verantwortlichen in der Gemeinde eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie eine Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde (wirtschaftliche Lage) zu enthalten.

Diese Vorgaben erfordern, dass im gemeindlichen Lagebericht auch gesonderte Angaben über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als wichtige Ergebnisse des Jahresabschlusses enthalten sind, die eine Grundlage für die Analyse der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bieten. Er soll auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten.

In der Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im gemeindlichen Lagebericht sowie in der daran anschließenden Berichterstattung sollen auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde berücksichtigt werden, soweit sie zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs im Haushaltsjahr von der Gemeinde erfasst werden (vgl. § 18 GemHVO NRW). Eine Hilfe für die Beurteilung kann

z. B. die Aufbereitung der gemeindlichen Bilanz nach ihrer Struktur unter Angabe ihrer anteiligen Verhältnisse sein (vgl. Abbildung 813).

DIE STRUKTUR EINER ÖRTLICHEN BILANZ			
<b>AKTIVA</b>		<b>PASSIVA</b>	
<b>Anlagevermögen</b>	Anteil 53 %	<b>Eigenkapital</b>	Anteil 10 %
<b>Umlaufvermögen</b>	Anteil 39 %	<b>Sonderposten</b>	Anteil 23 %
<b>Rechnungsabgrenzung</b>	Anteil 8 %	<b>Rückstellungen</b>	Anteil 22 %
		<b>Verbindlichkeiten</b>	Anteil 40 %
		<b>Rechnungsabgrenzung</b>	Anteil 5 %

Zu einer solchen Strukturbilanz können dann deren Hauptbestandteile benannt und hinsichtlich ihrer Größenordnung aufgezeigt und bewertet werden, z. B. im Umlaufvermögen auf der Aktivseite der Bilanz bestimmte Arten von Forderungen oder unter den Rückstellungen auf der Passivseite der Bilanz die Pensionsrückstellungen.

*Abbildung 813 „Die Struktur einer örtlichen Bilanz“*

Der Gemeinde bleibt es in diesem Zusammenhang eigenverantwortlich überlassen, welche haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen bei der Analyse der Ergebnisse ihrer Haushaltswirtschaft zum Einsatz kommen sollen, um die entstandene wirtschaftliche Lage sachgerecht beurteilen zu können. Sie sollte anstreben, dass durch die Kennzahlen die vorgesehene Analyse erleichtert und offengelegt wird, ob und wie ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von der Gemeinde angestrebt wird.

#### **4.2 Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen**

Im Rahmen der Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollten auch geeignete Kennzahlen eingesetzt und in eine Zeitreihe gestellt werden. Die Beurteilung kann durch die nachfolgenden genannten Kennzahlen aus dem NKF-Kennzahlenset unterstützt werden. Es kann abhängig von den örtlichen Verhältnissen sinnvoll und geboten sein, anlassbezogen weitere Kennzahlen in die Analyse einzubeziehen.

Für die Gemeinde bietet sich dazu an, die Beurteilung und entsprechend die Ausführungen im Lagebericht nach Analysebereichen zu gliedern, sodass z. B. Aussagen zur haushaltswirtschaftlichen Lage und zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde gemacht werden können. Die nachfolgende Übersicht zeigt beispielhaft eine Zusammenfassung der Kennzahlen in einer Zeitreihe auf (vgl. Abbildung 814).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>DER EINSATZ VON HAUSHALTSKENNZAHLEN</b>						
<b>Haushalts- wirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Aufwands- deckungsgrad</b>	(Ordentliche Erträge / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapital- quote 1</b>	(Eigenkapital / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapital- quote 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beiträge / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Fehlbetrags- quote</b>	(Negatives Jahresergebnis / allgemeine Rücklage + Ausgleichsrücklage) x -100	%	%	%	%	%
<b>Infrastruktur- quote</b>	(Infrastrukturvermögen / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Abschreibungs- intensität</b>	(Bilanzielle Abschreibungen (Ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Drittfinanzierungs- quote</b>	(Erträge aus SOPO / bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Investitions- quote</b>	Bruttoinvestitionen / Abgänge AV + bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Anlagen- deckungsgrad 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beträge + langfr. Fremdkapital / Anlagevermögen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Dynamischer Verschuldungsgrad</b>	(Effektivverschuldung / Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit	...	...	...	...	...
<b>Liquidität 2. Grades</b>	(Liquide Mittel + kurzfr. Forderungen / kurzfr. Verbindlichkeiten) x 100	%	%	%	%	%
<b>Kurzfristige Verbindlichkeitsquote</b>	(Kurzfr. Verbindlichkeiten / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zinslast- quote</b>	(Finanzaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Netto- Steuerquote</b>	(Steuererträge netto / ordentlichen Erträgen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zuwendungs- quote</b>	(Erträge zu Zuwendungen / ordentliche Erträge) x 100	%	%	%	%	%
<b>Personal-</b>	(Personalaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%

<b>DER EINSATZ VON HAUSHALTSKENNZAHLEN</b>						
<b>Haushalts- wirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>intensität</b>						
<b>Sach- und Dienst- leistungsquote</b>	(Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Transferaufwands- quote</b>	(Transferaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%

*Abbildung 814 „Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“*

Die einzelnen Kennzahlen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben i.d.R. nur eine beschränkte Aussagekraft. Sie sind daher nicht nur jeweils für sich allein zu betrachten, sondern miteinander in Beziehung zu setzen. Die Kennzahlen sind gegenseitig abhängig und daher als einander ergänzend zu betrachten und systemgerecht anzuwenden. Zur Analyse der Haushaltswirtschaft mithilfe von Kennzahlen gehört daher, die Kennzahl in eine Beziehung zu möglichen Referenzwerten sowie in eine Zeitreihe zusetzen. Es bietet sich für die Gemeinde an, eine vergleichbare ergebnisorientierte Übersicht ihrem Lagebericht beizufügen.

## **5. Zu Satz 5 (Analyse unter Einbeziehung produktorientierter Ziele und Leistungskennzahlen)**

### **5.1 Allgemeine Sachlage**

In die Analyse der Haushaltswirtschaft sowie der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sollen auch die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen einbezogen werden, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind. Sie sind dabei unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse zu erläutern. Damit werden nicht finanzielle Leistungsindikatoren in der Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde berücksichtigt.

Die Leistungskennzahlen sollen dabei der Gemeinde ermöglichen, unter Berücksichtigung der Zielsetzungen den Erfüllungsgrad zu ermitteln bzw. zu messen. Der Gemeinde bleibt es eigenverantwortlich überlassen, ob und in welchem Umfang sie in diesem Zusammenhang auch über ihre Strategien informieren will.

Die Gemeinde kann im Rahmen der vorzunehmenden haushaltswirtschaftlichen Analyse auch einen Zusammenhang mit den Teilrechnungen im Jahresabschluss, die nach Produktbereichen, Produktgruppen, Produkten oder organisatorisch gegliedert sein können, herstellen. Es kann dann ggf. auch produktbezogen über die Effektivität und Effizienz der gemessenen Zielerreichung bei der Aufgabenerfüllung der Gemeinde berichtet werden.

### **5.2 Die Leistungsübersicht**

Im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Jahresabschluss kann die Gemeinde anhand einer bewertenden Darstellung über die örtlich gemessene Qualität der gemeindlichen Leistungen informieren, die wesentlichen Einfluss auf die aktuelle haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde hatten. Es bietet sich dafür eine ergebnisorientierte leistungsbezogene Übersicht zum gemeindlichen Lagebericht an, sofern nicht bereits im Zusammenhang mit den Teilrechnungen im Jahresabschluss entsprechende Erläuterungen gegeben werden. Die nachfolgenden Leistungskennzahlen sollen daher nur beispielhaft einen Einblick vermitteln (vgl. Abbildung 815).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

<b>DIE LEISTUNGSQUALITÄT ANHAND VON KENNZAHLEN</b>						
<b>LEISTUNGS- KENNZAHL</b>	<b>MESSGRÖßEN DER KENNZAHL</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Bildungschancen</b> <i>(anhand der Arten der Schulabschlüsse)</i>	(Zahl der Abschlüsse nach Arten) ./. (Zahl der Jahrgangsschüler) x 100	%	%	%	%	%
<b>Wohnqualität</b> <i>(anhand der Veränderung der Einwohnerzahl)</i>	(Zahl der Angemeldeten und Abgemeldeten) ./. Einwohnerzahl x 100	%	%	%	%	%
<b>Medienqualität</b> <i>(anhand der Altersstruktur der Bibliotheksnutzer)</i>	(Zahl der Ausleihungen ./. Gesamtbestand) x 100 <i>(ggf. getrennt nach Art der Medien)</i>	%	%	%	%	%
<b>Familienzufriedenheit</b> <i>(anhand der altersbezoge- nen Angebote)</i>	(Zahl der Angebote nach Arten) ./. (Zahl der Kinder und/oder Jugendlichen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Dienstleistungsqualität</b> <i>(anhand der Inanspruch- nahme der Angebote)</i>	(Beratungsangebote nach Arten) ./. (Zahl der Beratungssuchenden) x 100	%	%	%	%	%

*Abbildung 815 „Die Leistungsqualität anhand von Kennzahlen“*

Der örtlichen Festlegung von Leistungskennzahlen sollte dabei eine Entscheidungsfindung vorausgehen, bei der die Messgrößen anhand der Zielsetzung und Umsetzbarkeit untersucht werden. Es gilt dazu zu klären, ob nur die gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern erbrachten Leistungen gemessen werden oder auch die Effekte bzw. Auswirkungen aus den erbrachten Leistungen gemessen werden sollen.

Bei der Entscheidungsfindung sollte nicht ausgeschlossen werden, dass die gemeindlichen Leistungen auch besondere Wirkungen auf die Bürgerinnen und Bürger sowie auf die gesellschaftlichen bzw. örtlichen Bedingungen haben, die im Rahmen der gemeindlichen Leistungserbringung messbar wären. Die örtlich einsetzbaren Leistungskennzahlen sind deshalb von der Gemeinde unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vor Ort festzulegen.

Für die Gemeinde kann es dazu erforderlich sein, zuvor die vorhandenen Strukturen und Kosten insgesamt zu erfassen. Sofern die Ergebnisse auch in Kennzahlen ausgedrückt werden, lässt sich der weitere Prozess auch durch die Veränderung der Kennzahlen messen. Entsprechend lassen sich dann auch durch die eingesetzten Kennzahlen die örtlichen Prägungen konkret herausarbeiten.

Solche Möglichkeiten können bei der Gemeinde dazu beitragen, die Kennzahlen selbst zu überprüfen und ggf. weiterzuentwickeln. Nach dem Grundsatz der Stetigkeit sollten daher die von der Gemeinde festgelegten Leistungskennzahlen zudem in mehreren Haushaltsjahren zum Einsatz kommen, um die aufgabenbezogene bzw. leistungsbezogene Entwicklung der Gemeinde in einer Zeitreihe aufzeigen und belegen zu können.

### **5.3 Das örtliche „Aufgabenmodell“**

Im Zusammenhang mit dem Einsatz von Leistungskennzahlen durch die Gemeinde können Stärken und Schwächen der gemeindlichen Tätigkeiten erkannt und ein Einblick in deren Ursachen eröffnet werden. Die dabei entdeckten positiven und negativen Faktoren können zu einer vorsichtigen Einschätzung der Stärken und Schwächen der Gemeinde beitragen. Sie ermöglichen dadurch der Gemeinde ein Abbild ihrer leistungsprägenden Chancen und Risiken zu erstellen bzw. diese sichtbar zu machen.

Die Gemeinde ist aufgrund dessen gefordert, ihr gelebtes „Aufgabenmodell“ zu analysieren und aus Sicht ihrer Bürgerinnen und Bürger zu bewerten. Eine entsprechende Bürgerbeteiligung sollte dabei nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden. Die gemeindliche Überprüfung kann dabei die Klärung zum Ziel haben, ob mit der gemeindlichen Produktorientierung die Wünsche der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfüllt werden und ihren Qualitätswünschen entsprochen wird. Die Gemeinde sollte dabei das erarbeitete Ergebnis nicht verschweigen, sondern allen Beteiligten verfügbar machen.

### **5.4 Die Wirkungsorientierung**

Im Zuge der Haushaltsreform ist beabsichtigt worden, dass die künftigen gemeindlichen Haushalte eine ausreichende Wirkungsorientierung aufweisen sollen. Die Analyse der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde mithilfe produktorientierter Ziele und Kennzahlen muss daher auch die Wirkungsorientierung berücksichtigen. Der Lagebericht der Gemeinde sollte daher auch zu dieser Thematik sachgerechte Aussagen und Erläuterungen enthalten. Nur dann können die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft daraufsetzen, dass die Gemeinde der erforderlichen Outputorientierung auch ausreichend nachkommt.

Durch einen gesonderten Berichtsteil im gemeindlichen Lagebericht über die Wirkungen der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr kann auch die politische Prioritätensetzung des Rates gut berücksichtigt und deren Ansätze und Umsetzung durch die Gemeindeverwaltung bewertet werden. Es sollte dabei in einem Gesamtbild aufgezeigt werden, ob der Grundsatz der wirkungsorientierten Haushaltsführung ausreichend beachtet worden ist.

## **6. Zu Satz 6 (Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde)**

### **6.1 Die Inhalte des Prognoseberichtes**

Im gemeindlichen Lagebericht ist von der Gemeinde besonders auf die voraussichtlichen Chancen und Risiken für die künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde einzugehen. Um dieser Anforderung ausreichend zu genügen, darf die mögliche künftige wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht allein nach den bestehenden Maßstäben beurteilt werden. Die Gemeinde soll vielmehr im Rahmen ihrer Beurteilung geeignete Strategien anwenden, die auch neue Strukturen und Prägungen zulassen, auch wenn noch in einem hohen Maße Ungewissheiten über die künftigen Gegebenheiten bestehen.

Solche Ansätze eröffnen der Gemeinde eine neue Sichtweise, um die örtlichen Verhältnisse vorausschauend besser zu entwickeln und zu gestalten. In diesem Zusammenhang wird davon ausgegangen, dass die Gemeinde für die Darstellung der Chancen und Risiken im Lagebericht die gemeindliche Haushaltswirtschaft insgesamt betrachtet und dazu unter sachlichen Gesichtspunkten einen ganzheitlichen Ansatz verfolgt. Eine Beschränkung der Analyse und der Beurteilung der weiteren Entwicklung der Gemeinde auf die finanzwirtschaftlichen Risiken ist daher nicht als ausreichend im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift anzusehen.

Für die Gemeinde gilt dabei außerdem, auch die möglichen demografischen Veränderungen und die daraus entstehenden Risiken für die Gemeinde nicht außer Betracht zu lassen. Andererseits soll aber auch nicht auf eine



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 48 GemHVO NRW**

Analyse der Chancen verzichtet werden. Solche Grundlagen erhöhen die Nachvollziehbarkeit der Berichterstattung für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

Im gemeindlichen Lagebericht soll auch eine in sich stimmige Prognose zur künftigen Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde abgegeben werden. Dieser Prognose sollte dabei ein längerer Zeitraum zugrunde gelegt werden und nicht nur das Folgejahr des abgelaufenen Haushaltsjahres in die Betrachtung einbezogen werden. Für den Prognosebericht kann dabei z. B. der Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung genutzt werden (vgl. § 84 GO NRW).

In diesem Zusammenhang soll ein ausgewogenes zukunftsorientiertes Bild über die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde hergestellt werden. Es soll deshalb dabei vermieden werden, z. B. aus Vorsichtsgesichtspunkten nur auf die möglichen Risiken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft einzugehen. Die Risiken für die Gemeinde sind dabei nicht zwingend als Elemente anzusehen oder einzuschätzen, durch die Schwächen aufgedeckt würden, denn die Risiken entstehen nicht immer allein aufgrund des Handelns der Gemeinde.

Im Prognosebericht sollen daher auch die Chancen der Gemeinde ausreichend berücksichtigt werden. Für die Gemeinde muss es ein allgemeines und grundsätzliches Ziel sein, eine optimale Verteilung der Risikostreuung, gute Ertragschancen und eine künftige Finanzierbarkeit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erreichen und dieses unter Einbeziehung des Grundsatzes der Generationengerechtigkeit dauerhaft zu sichern. Ein Prognosebericht erfordert deshalb, auch die der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde zugrundeliegenden Annahmen im Lagebericht anzugeben, wie es durch die haushaltsrechtliche Vorschrift ausdrücklich gefordert wird.

Im gemeindlichen Lagebericht muss daher ein Bezug zur gemeindlichen Haushaltsplanung bzw. der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zweckmäßigerweise hergestellt werden. Dem Prognosebericht wären dann das laufende Haushaltsjahr und die anschließenden drei Folgejahre zugrunde zu legen, sofern nicht auch weitere Jahre in die Betrachtung und Bewertung einzubeziehen wären. Die Nutzung des haushaltsmäßig geprägten Planungszeitraumes erleichtert die gemeindliche Berichterstattung, insbesondere über die Einschätzung der möglichen Auswirkungen der bestehenden gemeindlichen Verpflichtungen, die künftig zu erfüllen sind.

Die wirtschaftliche Zuordnung als Aufwand ist zwar haushaltsmäßig erfolgt, gleichwohl bedarf es noch der Prognosen zum Umfang und dem Zeitpunkt der Erfüllung sowie zur Finanzierung der dadurch entstehenden Finanzleistungen. Die Gemeinde sollte sich daher ein Zukunftsprogramm geben und mindestens darin für die Folgejahre des Haushaltsjahres festlegen bzw. in ihre Liquiditätsplanung einbeziehen, wann Verpflichtungen in welchem Umfang voraussichtlich zu erfüllen sind und Finanzmittel dafür zur Verfügung stehen müssen. Für den Zeitraum im bereits aufgestellten gemeindlichen Haushaltsplan dürfte eine konkrete maßnahmenbezogene Festlegung geboten sein.

In diesem sachlichen Zusammenhang sind die Begriffe „Chancen“ und „Risiken“ von der Gemeinde im Rahmen einer Entwicklungsprognose für die Gemeinde selbst auszugestalten. Sie lassen sich insbesondere durch einen Vergleich des tatsächlichen gemeindlichen Handelns mit den Zielen und der strategischen Ausrichtung der Gemeinde entwickeln. Die Vergangenheitsorientierung des Jahresabschlusses wirkt sich dabei jedoch auf die von der Gemeinde zu prognostizierenden Chancen und Risiken aus.

Die Gemeinde kann für die Prognose die aus ihrer Sicht bestehenden Chancen als positive Abweichung vom „normalen Verlauf“ der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der erwarteten wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde einstufen. Entsprechend wären die Risiken für die Gemeinde als negative Abweichung davon bewerten, die aus künftigen Entwicklungen der Gemeinde und aus besonderen Ereignissen entstehen können. Die Prognosen müssen daher immer in einem Zusammenhang mit der Haushaltsplanung stehen (vgl. Abbildung 816).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 48 GemHVO NRW**

<b>HAUSHALTSPLANUNG UND PROGNOSEZEITRAUM</b>								
<b>ZEITRÄUME</b>	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- Jahr	HJ + 1	HJ + 2	HJ + 3	Weitere Jahre	
<b>Haushaltsplanung</b>	Ist- Werte	Plan- Werte	Plan- Werte	Plan- Werte	Plan- Werte	Plan- Werte	XXX	XXX
<b>Prognosezeitraum</b>	Ist- Werte	Ist- Werte	Ist- Werte	Prog- nose	Prog- nose	Prog- nose	Prognose	

*Abbildung 816 „Haushaltsplanung und Prognosezeitraum“*

Die Vorgaben für den gemeindlichen Lagebericht sind als sachgerecht anzusehen. Über die Entwicklung der Gemeinde lässt sich seitens der Verantwortlichen in der Gemeinde nur ausreichend informieren, wenn sie in ihre dargestellte Sichtweise und Einschätzung über die mögliche künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde auch die darauf Einfluss nehmenden Chancen und Risiken einbezieht und transparent macht.

Eine Voraussetzung für die Beurteilung ist dabei, dass von der Gemeinde die strukturelle Entwicklung ihrer Haushaltswirtschaft und die damit verbundenen Zielsetzungen, mindestens im Rahmen der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung, klar und nachvollziehbar entwickelt worden sind. Sie soll dabei möglichst nicht nur die einzelnen Chancen und Risiken darstellen, sondern jeweils auch ein Gesamtbild ihrer Chancen und Risiken erarbeiten und dabei ggf. auftretende Unsicherheiten auch aufzeigen.

Die Gemeinde soll auch durch die Darstellung eines möglichen Korridors der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde ihre Chancen und Risiken sichtbar machen. Soweit große Unsicherheiten seitens der Gemeinde über die künftige Entwicklung bestehen, sollten ggf. auch zwei verschiedene Szenarien aufgezeigt werden. In diesem Zusammenhang ist ggf. auch auf haushaltswirtschaftliche Anforderungen einzugehen, die seitens der Aufsichtsbehörde verlangt werden, z. B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes.

## **6.2 Weitere Darstellungen**

### **6.2.1 Zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde**

Im gemeindlichen Lagebericht sollte auch die Leistungsfähigkeit der Gemeinde aufgezeigt werden. Sie soll sich auf die Geschäftstätigkeit der Gemeindeverwaltung beschränken und nicht auf die Aufgabenerfüllung ausgerichtet werden, die der Darstellung im Gesamtlagebericht zugrunde zu legen ist (vgl. § 51 Absatz 1 GemHVO NRW). Es ist daher auch nicht sachgerecht, den Lagebericht und den Gesamtlagebericht der Gemeinde weitgehend identisch zu erstellen. Vielmehr ist es gerade im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit der Gemeinde geboten, eine entsprechende Trennung konsequent vorzunehmen und einzuhalten.

Die Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde ist nicht nur in Krisenzeiten relevant, wenn darzulegen ist, über welche Fähigkeiten die Gemeinde verfügt, ihre Leistungsfähigkeit für eine stetige Aufgabenerfüllung wiederherzustellen und dauerhaft zu sichern. Den Adressaten des Jahresabschlusses muss deshalb im gemeindlichen Lagebericht ein differenziertes Bild über die aktuelle wirtschaftliche Lage sowie gegeben werden, ob ggf. eine Krise bevorsteht und wie diese eingeschätzt wird.

Ein kurzer Verweis auf mögliche Vorbeugungsmaßnahmen, auf Maßnahmen der Krisenbewältigung bzw. Sanierungsmaßnahmen oder auf ein umzusetzendes Sanierungskonzept ist dabei nicht als ausreichend anzusehen. Die Suche nach dem geeigneten Sanierungsweg kann im Rahmen der Berichterstattung aufgezeigt sowie unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten die möglichen Chancen und Risiken und die Alternativen zur Bewältigung der Krise benannt werden, sodass die Adressaten des Jahresabschlusses die mögliche Entwicklung der Gemeinde besser einschätzen können.

### **6.2.2 Zur Nachhaltigkeit**

In den gemeindlichen Lagebericht gehört auch die Berichterstattung über die Nachhaltigkeit des gemeindlichen Handelns, bei dem das gemeindliche Jahresergebnis als „Erfolg des gemeindlichen Handelns“ mit Inhalten des gemeindlichen Leitbildes, z. B. Sicherung der sozialen Gerechtigkeit und der ökologischen Verträglichkeit abzuwägen bzw. in einen Ausgleich zu bringen ist. Bereits aufgrund der gesetzlichen Festlegung der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit bzw. der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung als Haushaltsgrundsatz sowie des Grundsatzes der intergenerativen Gerechtigkeit kommt der Nachhaltigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine hohe Bedeutung zu (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 und § 75 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde trägt eine hohe gesellschaftliche Verantwortung für unterschiedliche Zielgruppen, deren Informationsinteressen ausreichend zu berücksichtigen sind. Im gemeindlichen Lagebericht sollten daher in einem besonderen Berichtsteil ergänzend zu den Informationen zum Ressourceneinsatz und Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr deren nachhaltige zukunftsbezogene Wirkungen aufgezeigt werden (Nachhaltigkeitsbericht). Es gilt dabei, in einem solchen Bericht anhand von Nachhaltigkeitszielen der Gemeinde die Art und Weise von sozialen, ökologischen und ökonomischen Wirkungen darzustellen, die aus dem haushaltsmäßigen Handeln der Gemeinde heraus entstehen oder entstehen sollen.

Die Gemeinde muss daher hinsichtlich der Nachhaltigkeit ihre Haushaltsplanung und ihre Zielsetzungen überprüfen sowie ihr Verwaltungshandeln mit konkreten Inhalten füllen. Durch die Einbindung der Nachhaltigkeit in den gemeindlichen Lagebericht kann zudem ein Gesamtzusammenhang mit anderen zweck- und adressatenbezogenen Berichterstattungen der Gemeinde hergestellt werden, wobei sowohl positive als auch negative Auswirkungen des gesamten haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unter Berücksichtigung der Informationsinteressen offengelegt werden sollten.

Die Gemeinde sollte in diesem Zusammenhang daher ihre Gründe für ein Nachhaltigkeitsmanagement aufzeigen sowie darstellen, wie sie die Nachhaltigkeit in ihre Geschäftstätigkeit einbezogen hat bzw. ihr Nachhaltigkeitsmanagement umsetzt. Die Möglichkeit zu einem Gesamtbild ist aber nur sachgerecht umsetzbar, wenn auch zuvor das Informationsbedürfnis der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses bzw. der Zielgruppen des gemeindlichen Handelns ermittelt wurden.

An diesen Informationsbedürfnissen kann dann auch die Gliederung des gemeindlichen Nachhaltigkeitsberichtes als besonderer Berichtsteil im Lagebericht der Gemeinde sowie ein Vergleich mit der Vergangenheit ausgerichtet werden. Daher bietet sich z. B. eine Darstellung der sozialen Leistungen aus der Verantwortung der Gemeinde (extern und intern), der Umweltleistungen unter Berücksichtigung der Umweltziele, aber auch die wirtschaftliche Leistung bzw. Dienstleistung einschließlich der ökonomischen Verantwortung an.

Das Zusammenspiel sowie eine Prioritätensetzung und die Prozessorientierung sind ein unverzichtbarer Bestandteil der gemeindlichen Informationspolitik, bei der ggf. auftretende Widersprüche nicht außerhalb der Betrachtung bleiben sollen. Diese Sachlage verlangt keine umfassenden Informationen, sondern eine verständliche und von den Inhalten her geprägte Darstellung, sodass auch die Informationen bzw. der Nachhaltigkeitsbericht eine entsprechende Glaubwürdigkeit erreicht. Ob und wie sich daraus eine dauerhafte Orientierung der Gemeinde an der

Nachhaltigkeit oder die Einrichtung eines gemeindlichen Nachhaltigkeitsmanagements örtlich entwickeln lässt, liegt in den örtlichen Bedürfnissen und der eigenverantwortlichen Informationspolitik der Gemeinde.

### **6.2.3 Zu den Verhältnissen in Krisenzeiten**

Die Vorgaben in der haushaltsrechtlichen Vorschrift bringen es mit sich, dass die Gemeinde nicht nur in den Jahren, in denen positive Entwicklungsmöglichkeiten für die Gemeinde bestehen, über die tatsächlichen Verhältnisse sowie die Chancen und Risiken der Gemeinde zu berichtet hat, sondern auch in den Krisenzeiten. Insbesondere in Zeiten, in denen bei der Gemeinde Sanierungsmaßnahmen bevorstehen oder umzusetzen sind oder ein Haushaltssicherungskonzept umzusetzen sind, hat die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sowie der künftigen Chancen und Risiken den tatsächlichen Verhältnissen der Gemeinde zu entsprechen.

Aus der Bedeutung der schwierigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde und ihrer Bewältigung folgt bereits, dass eine bevorstehende oder eine bestehende Krise oder sonstige Einschränkungen im haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde wegen der notwendigen Krisenbewältigung auch im gemeindlichen Lagebericht nicht verschwiegen werden dürfen. Von der Gemeinde soll die notwendige Krisendarstellung aber auch nicht übertrieben dargestellt werden, sodass ein Bild über die Gemeinde entstehen könnte, dass mögliche Sanierungsmaßnahmen nicht mehr greifen und die bestehende kritische Lage der Gemeinde sich sogar noch verschärfen könnte.

Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft muss deshalb im gemeindlichen Lagebericht ein differenziertes Bild über die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde in Krisenzeiten gegeben werden. Wie bei der Suche nach dem geeigneten Sanierungsweg kann es auch im Rahmen der Berichterstattung sinnvoll sein, unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sowie der unterschiedlichen Chancen und Risiken mögliche Alternativen zur Bewältigung der Krise aufzuzeigen, sodass für die Adressaten die voraussichtliche Entwicklung der Gemeinde besser nachvollziehbar wird und eingeschätzt werden kann.

XXXXXXXXXXXXXXXX

## Siebter Abschnitt

# Gesamtabschluss

### 1. Allgemeine Grundlagen

#### 1.1 Die Gemeinde als „Betrieb“

Die Gemeinde führt ihre örtliche Aufgabenerfüllung im Interesse der Gesamtheit ihrer Einwohner und unter Beachtung von produktiven Faktoren sowie dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit durch. Der dabei entstehende Ressourcenverbrauch und das erzielte Ressourcenaufkommen spiegeln sich im jährlich zu erreichenden Haushaltsausgleich wieder (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Die Gemeinde muss außerdem ihre finanziellen Gegebenheiten einschließlich der Finanzmittelbeschaffung unter dem Aspekt der Sicherung der Zahlungsfähigkeit sachgerecht berücksichtigen (vgl. § 75 Absatz 6, § 77 und § 89 Absatz 1 GO NRW).

Die Gemeinde hat daher Ihre gesamte Geschäftstätigkeit, die durch die Gemeindeverwaltung und die Betriebe erfolgt, durch einen jährlichen Gesamtabschluss nachzuweisen und zu belegen. Dieser Abschluss muss nicht nur das Abrechnen des gesamten Wirtschaftens im Haushaltsjahr umfassen, sondern auch eine Gesamtdarstellung des Vermögens und der Schulden beinhalten. Die Möglichkeiten der Steuerung und Kontrolle der Betriebe durch die Gemeinde als Mutter sowie die Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben prägen in bedeutendem Maße die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde.

Die gemeindlichen Einheiten stellen trotz ihrer Unterschiede und ihrer Vielzahl sowie der organisatorisch und wirtschaftlichen, ggf. auch rechtlichen Selbstständigkeit einen aufgabenbezogenen Zusammenschluss dar und sind nicht nur an die Gemeinde angeschlossen. Diese Konzentration soll eine Koordinierung in der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch sämtliche zur Gemeinde gehörenden Betriebe im Zusammenspiel mit der Gemeindeverwaltung bewirken. Es wird dabei zugelassen, dass die Betriebe der Gemeinde und Unternehmungen horizontal oder vertikal miteinander verbunden sein können.

In diesem Zusammenhang wird dem gemeindlichen Gesamtabschluss die Fiktion zugrunde gelegt, dass die Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellt und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse in diesem Abschluss darzustellen ist. Unter Einbeziehung der bestehenden Eigenständigkeit der Gemeinde als Gebietskörperschaft und institutionelle Einheit, ihrer Herstellung von Gütern und Dienstleistungen durch unterschiedliche Organisationseinheiten, des Wirtschaftens zur Erreichung einer ausreichenden örtlichen Bedarfsdeckung und der eigenverantwortlichen Geschäftsführung stellt die Gemeinde eine in sich geschlossene Wirtschaftseinheit dar.

Die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde verkörpern als eine einzige wirtschaftliche Einheit den Zusammenhang zwischen den zielgerichteten gemeinwirtschaftlichen und erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeinde und der örtlichen Aufgabenerfüllung. Der Gemeinde bzw. vertretungsweise die Gemeindeverwaltung können daher die Eigenschaft „Betrieb“ zugerechnet sowie als „Wirtschaftsbetrieb“ anerkannt werden. Wegen des besonderen Informationsbedürfnisses der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft an den Tätigkeiten der Gemeinde zur örtlichen Aufgabenerfüllung stellt die Gemeinde auch einen „Betrieb von öffentlichem Interesse“ dar, der jährlich einen Gesamtabschluss aufzustellen hat.

In diesem Sinne muss die Gemeinde auch in ihrer organisatorischen und rechtlichen Gliederung betrachtet werden, weil neben der Gemeindeverwaltung vielfältige Betriebe mit wirtschaftlicher Eigenständigkeit bestehen. In Bezug auf die Gemeinde als „Betrieb“ sowie den haushaltsrechtlich bestimmten Gesamtabschluss muss dann die Gemeinde in eine Muttereinheit (Gemeindeverwaltung) und in Tochterseinheiten (Betriebe der Gemeinde) aufgeteilt werden. Die Teileinheiten der Gemeindeverwaltung sowie von Betrieben bleiben dabei außer Betracht, denn sie sind nicht befugt, im eigenen Namen tätig zu werden. Bestehende Unterschiede in der Rechnungslegung zwischen

der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde stehen der für den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendigen Konsolidierungsarbeiten nicht entgegen.

Die institutionellen Einheiten werden unter dem Dach der Erfüllung aller gemeindlichen Aufgaben und eines bestehenden Mutter-Tochter-Verhältnisses zu einer fiktiven wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst (Einheitstheorie). Die Abhängigkeiten der Betriebe aufgrund einer einheitlichen Leitung oder eines maßgeblichen Einflusses der Gemeindeverwaltung ermöglichen die Anwendung der Einheitstheorie bei der Gemeinde und die Zusammenführung der Einzelabschlüsse zu einem gemeindlichen Gesamtabchluss. Entsprechend diesem „Zusammenschluss“ sollte von der Gemeinde eine Geschlossenheit und einen Zusammenhalt zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben angestrebt werden.

## **1.2 Das Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich**

### **1.2.1 Die Gemeinde als Muttereinheit**

Im Gesamtabchluss der Gemeinde soll die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeindeverwaltung und der einbezogenen gemeindlichen Betriebe insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Nach der inneren Struktur der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ und unter Beachtung der einschlägigen rechtlichen Vorschriften für die Gemeinde stellt die Gemeindeverwaltung im Verhältnis zu den Betrieben der Gemeinde den „beherrschenden Betrieb“ gegenüber den gemeindlichen Betrieben dar.

In diesem Verbund zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung hat die Gemeindeverwaltung deshalb die Stellung einer öffentlich-rechtlichen „Muttereinheit“ inne. Ihr obliegt dadurch die Pflicht, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde jährlich durch einen Gesamtabchluss unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe aufzuzeigen (vgl. § 116 GO NRW). Als „gemeindlicher Betrieb“ wird dabei grundsätzlich jede wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde außerhalb ihrer Gemeindeverwaltung bezeichnet, die mindestens in organisatorisch selbstständiger Form erfolgt. Auf die tatsächliche Rechtsform der Betriebe kommt es dabei nicht an.

Ein gemeindlicher Gesamtabchluss entsteht daher unabhängig davon, ob die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form erfolgt. Aufgrund des Verhältnisses der gemeindlichen Betriebe zur Gemeindeverwaltung als Muttereinheit stellen die Betriebe für den Gesamtabchluss die Tochtereinheiten dar. Für jeden einzelnen Betrieb ist dann von der Gemeinde zu klären, ob und in welcher Form der Betrieb in den Gesamtabchluss einzubeziehen ist, z. B. durch eine Vollkonsolidierung oder nach der Equity-Methode.

### **1.2.2 Die gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten**

#### **1.2.2.1 Die Bezeichnung „Tochtereinheit“**

Die Gemeindeverwaltung stellt im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses die Muttereinheit dar und muss deshalb die gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabchluss einbeziehen. Unter Beachtung der inneren Struktur der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ und des Verhältnisses der gemeindlichen Betriebe zur Gemeindeverwaltung werden die Betriebe zu Tochtereinheiten. Ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben wird unabhängig davon begründet, ob ein Betrieb in der Form des Privatrechts oder in öffentlich-rechtlicher Form errichtet worden ist.

Für die Festlegung eines Betriebes als Tochtereinheit müssen daher sowohl unmittelbare als auch mittelbare Beziehungen und Verknüpfungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben sowie zwischen den ge-

meindlichen Betrieben berücksichtigt werden. Die gemeindlichen Betriebe stellen dabei nur insoweit Tochtereinheiten dar, wie die Betriebe unter Einbeziehung der einschlägigen Voraussetzungen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind (vgl. § 50 GemHVO NRW).

Diese allgemeinen Grundlagen erfordern von der Gemeinde, ihre innere Struktur unter Einbeziehung der organisatorischen Gegebenheiten auf das Vorliegen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses zu ihren Betrieben zu überprüfen. Sie soll dabei feststellen, ob gemeindliche Betriebe unabhängig von ihrer Organisationsform, aber abhängig vom Beteiligungsverhältnis der Gemeinde, für den Gesamtabschluss in die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW). Gleichzeitig wird es möglich, auch Entscheidungen hinsichtlich der Anwendung der Equity-Methode bei Betrieben und der Nichteinbeziehung in den Gesamtabschluss zu treffen.

Die örtlich zu klärenden Fragestellungen können von der Gemeinde z. B. mit dem Blick geprüft und beurteilt werden: „Wie würde gehandelt bzw. entschieden, wenn der betreffende Betrieb (noch) ein Teil der Gemeindeverwaltung und nicht selbstständig wäre“. Bei einer Festlegung eines Betriebes als Tochtereinheit ist zudem von der Gemeinde zu entscheiden, ob der Betrieb für den Gesamtabschluss in die Kategorie „Verbundene Unternehmen“, „Beteiligungen“ oder „Sondervermögen“ einzuordnen ist.

#### **1.2.2.2 Verbundene Unternehmen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind die öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde, die in der Bilanz im Jahresabschluss unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ gesondert anzusetzen sind, regelmäßig als Tochtereinheiten voll zu konsolidieren (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.1 GemHVO NRW). Ein gemeindlicher Betrieb kann dabei aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben zur Gemeinde gehören und deshalb unter dem Bilanzposten anzusetzen sein. Die enge Verbindung zwischen der Gemeindeverwaltung und den öffentlich-rechtlichen Betrieben kann daher durch den Begriff „Verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden.

Bei einem gemeindlichen Betrieb in privatrechtlicher Form müssen für ein das Vorliegen als Tochtereinheit besondere Voraussetzungen erfüllt sein. Das besondere Verhältnis dieser Betriebe zur Gemeindeverwaltung wird dann durch den Begriff „Verbundene Unternehmen“ ausgedrückt, der für den gemeindlichen Gesamtabschluss in Anlehnung an das Aktiengesetz ausgelegt wird (vgl. §§ 15 ff. AktG sowie § 290 HGB). Ein gemeindlicher Betrieb in privatrechtlicher Form muss als Tochtereinheit entweder unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder die Gemeinde kann auf den Betrieb einen beherrschenden Einfluss ausüben (vgl. § 50 Absatz 2 GemHVO NRW).

Ein solcher Einfluss der Gemeindeverwaltung auf einen gemeindlichen Betrieb ist i. d. R. anzunehmen, wenn die Gemeinde mit mehr als 50 % an einem Betrieb beteiligt ist. Es können aber auch andere Gründe für einen entsprechenden Einfluss der Gemeinde auf den Betrieb sprechen, z. B. dass eine entsprechende Vereinbarung besteht. Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Betriebes ist (Beteiligungsquote i. H. v. 100 v. H.), sind verbundene Unternehmen und voll zu konsolidierende Tochtereinheiten der Gemeinde.

#### **1.2.2.3 Beteiligungen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind die Betriebe der Gemeinde gesondert zu überprüfen, die in der Bilanz im Jahresabschluss unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ anzusetzen sind (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.2 GemHVO NRW). Als „Beteiligungen“ sind alle Anteile der Gemeinde an gemeindlichen Betrieben zu klassifizieren, d. h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte, die von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zum betreffenden Betrieb herzustellen.

Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt dabei voraus, dass diese Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt in Anlehnung an das Handelsgesetzbuch i. d. R. vor, wenn die Gemeinde an einem Betrieb mit mehr als 20 v. H. beteiligt ist (vgl. § 271 Absatz 1 HGB). Im Rahmen der zulässigen wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde kommen als gemeindliche Beteiligungen sowohl Anteile an Kapitalgesellschaften (auch gemeinnützige Gesellschaften) als auch Anteile an sonstigen juristischen Personen in Betracht (vgl. §§ 107 ff. GO NRW).

Eine Trennung in Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts ist für die Zuordnung als Beteiligung im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht relevant. Bei gemeindlichen Betrieben in der Rechtsform des privaten Rechts ist für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss der Unternehmensbegriff im handelsrechtlichen Sinne anzuwenden. Entsprechend dem Handelsrecht ist es daher unerheblich, ob die Anteile der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.

#### **1.2.2.4 Sondervermögen als gemeindliche Tochtereinheiten**

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind die öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde, die in der Bilanz im Jahresabschluss unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ gesondert anzusetzen sind, regelmäßig als Tochtereinheiten voll zu konsolidieren (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3.3 GemHVO NRW). Derartige gemeindliche Betriebe sind organisatorisch und wirtschaftlich selbstständig und verfügen unter der Rechtsperson „Gemeinde“ über einen eigenen Rechnungskreis (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 und 4 GO NRW).

Zu den gemeindlichen Sondervermögen sind die wirtschaftlichen Unternehmen und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 107 Absatz 2 und § 114 GO NRW) zu zählen. Es können auch rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen dazu gehören, wenn diese Einrichtungen die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß anwenden (vgl. § 97 Absatz 4 Satz 1 GO NRW).

Diese gemeindlichen Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen sind wichtige gemeindliche Tochtereinheiten, die nach der für sie geltenden Eigenbetriebsverordnung wirtschaftlich und organisatorisch selbstständig sind und für die daher Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt werden (vgl. § 21 EigVO NRW). Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde stellen ebenso besondere gemeindliche Sondervermögen dar. Für diese Einrichtungen muss dann eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss bestehen. Alle diese gemeindlichen Sondervermögen sind als Tochtereinheiten in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen und voll zu konsolidieren.

#### **1.2.2.5 Die Wahl der Rechtsform**

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Betätigung die Entscheidung zu treffen, in welcher Organisationsform und Rechtsform die gemeindlichen Betriebe die Aufgaben außerhalb der Gemeindeverwaltung erfüllen sollen. Sie muss die möglichen Vor- und Nachteile sowie die Auswirkungen auf ihre Betätigung aufgrund anderer rechtlicher Vorgaben sorgfältig abwägen, um eine geeignete Form zur Erreichung ihrer Zielsetzungen und zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung festzulegen. Es wird dabei vielfach den politischen Wünschen entgegengekommen.

Die finanziellen Bedingungen und mögliche künftige haushaltswirtschaftliche Belastungen sowie die Gewährleistung einer Einflussnahme sind für die gemeindliche Entscheidung jedoch von ausschlaggebender Bedeutung. Die rechtlichen Voraussetzungen sind in den gemeinderechtlichen Vorschriften näher konkretisiert worden (vgl. §§ 107



ff. GO NRW). Die Gemeinde muss daher entscheiden, ob sie ihre wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb der Gemeindeverwaltung oder außerhalb durch Betriebe ausüben will.

Den haushaltsrechtlichen Bedingungen kommt dabei nicht mehr eine hervorgehobene Stellung zu, denn durch die Anwendung des NKF innerhalb der Gemeindeverwaltung bestehen nur noch unwesentliche Unterschiede hinsichtlich der Wirtschaftsführung und des Rechnungswesens. Die Betriebe, bei denen die Gemeinde über mehr als 50 v. H. der Anteile verfügt, haben einen Wirtschaftsplan aufzustellen und der Wirtschaftsführung eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zu zulegen (vgl. § 108 Absatz 3 Nummer 1a und b GO NRW).

Die Gemeinde muss daher bei ihrer Rechtsformwahl zu einer „gemeindetypischen“ und örtlich passenden Organisationsform für ihre gemeindlichen Betriebe kommen. Bei der Auswahl von Rechtsformen des Privatrechts kann auch die Beteiligung Dritter als andere Gesellschafter eine wichtige Rolle spielen. Die örtlich geprägten konkreten Zielsetzungen, die langfristig ausgerichtet sein sollen und in den vom Rat der Gemeinde gesetzten politischen Rahmen passen müssen, um die Aufgabenerfüllung sachgerecht vornehmen zu können.

Unabhängig von öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Organisationsformen muss die Gemeinde auch im Blick haben, dass sie aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und ihrer Betriebe einen Gesamtabschluss herzustellen hat (vgl. § 116 GO NRW). Sie soll daher ihre wirtschaftliche Betätigung auch besonders unter Betrachtung der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit organisieren. Dieser Zweck dient nicht nur der Vereinfachung der Aufstellungsarbeiten für den Gesamtabschluss.

Für die Gemeinde dürfte es nicht nur unter dem Gesichtspunkt des Gesamtabschlusses, sondern auch aus Abwicklungsgründen heraus geboten sein, geplante Veränderungen in der gemeindlichen Beteiligungsstruktur möglichst zum Ende eines Geschäftsjahres bzw. zum Ende des gemeindlichen Haushaltsjahres umzusetzen (vgl. z. B. § 296 Absatz 1 Satz 1 AktG). Sie hat darüber in eigener Verantwortung zu entscheiden und sollte dabei auch die notwendige Informationsvermittlung über diese Vorgänge gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht außer Betracht lassen.

### **1.3 Die Zwecke des gemeindlichen Gesamtabschlusses**

Mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss sollen die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde hinsichtlich der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde beseitigt und die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unter Beachtung der GoB in den Blickpunkt gestellt werden. Diese Zielsetzung wird mit der Einzelbetrachtung der gemeindlichen Betriebe verknüpft, denn der Beteiligungsbericht der Gemeinde, der weiterhin auf die Einzelergebnisse der gemeindlichen Betriebe ausgerichtet ist, ist dem Gesamtabschluss beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 Satz 2 GO NRW).

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert dabei der Gemeinde, dass ein „Mutter-Tochter-Verhältnis“ besteht. Die Gemeinde muss daher mindestens über einen Betrieb verfügen, der im Verhältnis zur Muttereinheit „Gemeindeverwaltung“ eine Tochtereinheit darstellt. Nur bei Vorliegen dieser Voraussetzung besteht für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses, denn dann kann eine Vollkonsolidierung durch die Gemeinde erfolgen (vgl. § 50 GemHVO NRW).

Der Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung, die den „beherrschenden Betrieb“ bzw. die Muttereinheit gegenüber den betroffenen Betrieben der Gemeinde darstellt, wird mit den Einzelabschlüssen der Betriebe, die gegenüber der Gemeindeverwaltung die Tochtereinheiten darstellen, zu einem Gesamtabschluss bzw. einer „gesamtwirtschaftlichen Einheit“ zusammengeführt. Das nachfolgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 477) verdeutlicht die Gesamtheit der Gemeinde (vgl. Abbildung 817).

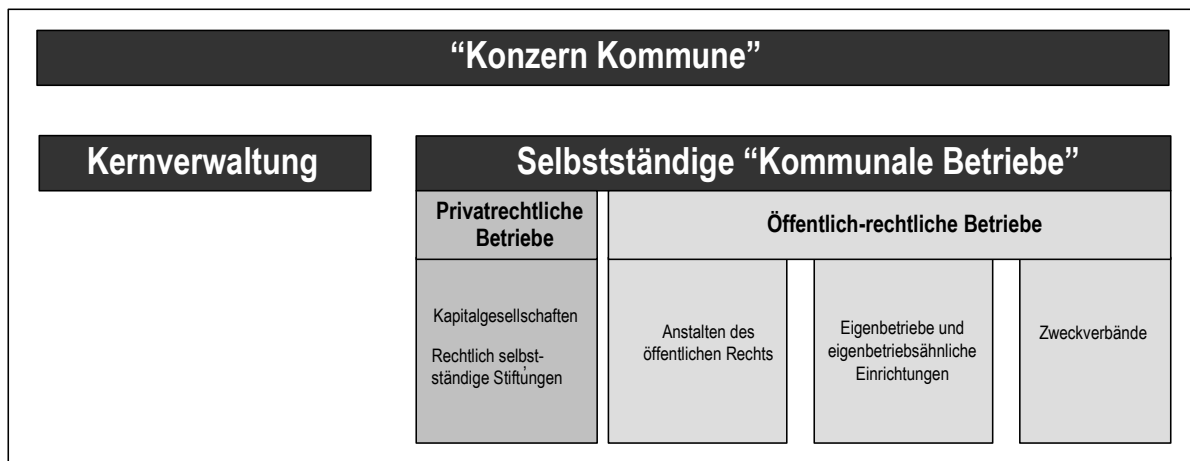


Abbildung 817 „Der kommunale Konzern“

Für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind von der Gemeinde die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften auch unmittelbar bestimmte handelsrechtliche Vorschriften zu beachten. Es kommen aber auch die GoB und die GoK zur Anwendung, die sich in der in der Privatwirtschaft im Zusammenspiel mit den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften zum Konzernabschluss entwickelt haben. Diese Grundsätze sind z. T. durch haushaltsrechtliche Vorschriften kodifiziert worden.

## 2. Wichtige Inhalte des Gesamtabchlusses

### 2.1 Allgemeine Grundlagen

Die Gemeinde verfügt im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung über eine Vielzahl von Betrieben, die oftmals in eine komplexe Beteiligungsstruktur eingebunden sind. Sie bilden zusammen mit der Gemeindeverwaltung einen Verbund zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben. Die Gemeinde nutzt dazu in zulässiger Weise unterschiedliche Organisationsformen. Diese Sachlage erfordert, den gemeindlichen Gesamtabchluss so zu gestalten, dass ein Überblick über die gesamte Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erreicht wird.

Die gemeindlichen Betriebe werden im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorschriften als „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ der Gemeinde bezeichnet. Unter diesem Begriff werden eine wirtschaftlich und organisatorisch selbstständige Einheit bzw. ein Betrieb der Gemeinde verstanden, die eine der Gemeinde obliegende Aufgabe erfüllt. Sie kann rechtlich selbstständig oder unselbstständig sein. Als gemeindlicher Betrieb gilt daher eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen verfolgt, unabhängig von ihrer Rechtsform.

Der Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde soll u. a. dadurch erreicht werden, dass durch einen Gesamtabchluss im Sinne eines Konzernabschlusses nach den handelsrechtlichen Vorschriften ein wirtschaftlicher Verbund zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben hergestellt und die wirtschaftliche Gesamtlage gebildet und aufgezeigt wird. Dieses Ziel erfordert, dass die Gemeindeverwaltung die Stellung einer Muttereinheit gegenüber den gemeindlichen Betrieben (Tochtereinheiten) hat, sodass ein „organisationsmäßiges“ Über- und Unterordnungsverhältnis innerhalb der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ besteht. Zusätzlich muss es mindestens einen gemeindlichen Betrieb geben, der eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt und voll zu konsolidieren ist.

Das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen als gleiche Ausgangsgrundlage in der Gemeindeverwaltung und in den Betrieben erleichtert das Erreichen und Herstellen des notwendigen Überblicks über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde im gemeindlichen Gesamtabchluss soll daher grundsätzlich auch unabhängig von den zulässigen Organisationsformen der gemeindlichen Betriebe erfolgen. Sie ergibt sich aber aus dem Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeindeverwaltung sowie aus den Ergebnissen der Geschäftstätigkeit der gemeindlichen Betriebe in ihrem Wirtschaftsjahr.

Der gemeindliche Gesamtabchluss der Wirtschaftseinheit „Gemeinde“ stellt insgesamt eine Zusammenführung der jahresbezogenen Ergebnisse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe dar. Es müssen dabei die Grundlagen der Vereinheitlichung beachtet sowie die wirtschaftlichen Verflechtungen und die Vermögens- und Schuldenlage berücksichtigt werden. Der Abschluss bringt dabei mit sich, dass die öffentlich-rechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Abgrenzungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben fiktiv aufgehoben werden. Anstelle des „Nettovermögenswertes“ jedes gemeindlichen Betriebes im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung tritt das betriebliche Vermögen und die Schulden des voll zu konsolidierenden Betriebes.

Die Gesamtbilanz im Gesamtabchluss zeigt daher (bruttomäßig) die gesamten Vermögenswerte und Schulden, die sich unter die Kontrolle der Gemeinde befinden. Die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist deshalb keine bloße Addition von gemeindlichen und betrieblichen Daten. Die Anwendung des Grundsatzes der Einheitlichkeit bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses soll verhindern, dass es nicht zur Übernahme unzutreffender Werte für das Vermögen und der Schulden der Gemeinde aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe kommt. Der Informationsgehalt des Gesamtabchlusses und die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde darf durch die Zusammenführung der Einzelabschlüsse nicht beeinträchtigt werden.

Die generelle Möglichkeit für die Gemeinde, beim Vorliegen besonderer örtlicher Gegebenheiten auf einen Gesamtabchluss zu verzichten führt dazu, dass dann der Gesamtabchluss als eine wichtige Informationsquelle über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde nicht zur Verfügung steht, z. B. bei fehlenden Tochtereinheiten für die Vollkonsolidierung oder bei Betrieben, die lediglich von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Ein solcher Sachverhalt vor Ort dürfte sich auch auf die Steuerung der Gemeinde und die Prognose der Chancen und Risiken für die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung auswirken. Ein Verzicht soll nicht zu Einschränkungen bei den Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde führen.

## **2.2 Die Bezeichnung „Gesamtabschluss“**

Die Ziele und die Zwecke der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts sowie das Vorhaben, einen Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragsgesamtlage der Gemeinde zu gewinnen, erforderte, dem neu geschaffenen eigenständigen jährlichen Abschluss eine zutreffende Bezeichnung zu geben. Dieser Abschluss soll als Informationsinstrument ein den tatsächlichen Verhältnissen der Gemeinde entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde vermitteln und eine entsprechende Berichterstattung durch die Gemeindeverwaltung veranlassen.

Der weitere gemeindliche Abschluss entsteht aus einer Zusammenführung des Einzelabschlusses der Gemeindeverwaltung und der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe, vergleichbar dem Konzernabschluss nach dem Handelsrecht. Diesem gemeindlichen Abschluss wurde deshalb in Anlehnung an das Referenzmodell HGB die Bezeichnung „Gesamtabschluss“ gegeben.

Durch diesen Begriff soll das Erfordernis einer Gesamtsicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde verdeutlicht werden, weil die Informationen aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben nur zusammengeführt eine sachgerechte Aussagekraft haben. Er soll auch die Notwendigkeit einer Zusammenführung der Einzelabschlüsse im gemeindlichen Bereich bekräftigen.

Nur durch den Gesamtabchluss wird eine zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde bzw. ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde möglich. Der Begriff „Gesamtabchluss“ kann aber auch den Zwecken und Zielen sowie den Erfordernissen eines Abschlusses nach Ablauf eines Haushaltsjahres bzw. eines Geschäftsjahres in ausreichendem Maße gerecht werden. Durch den Begriff können zudem die Besonderheiten wiedergespiegelt werden, die im öffentlichen Bereich gegenüber dem privatrechtlichen Bereich bestehen.

## **2.3 Die Einheitsgrundsätze**

### **2.3.1 Die Anwendung des Grundsatzes „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“**

Die haushaltsrechtlichen Festlegungen von Zielen und Zwecken des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollen zu einem Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde führen, der auch ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeiten der Gemeinde (Aufgabenerfüllung) beinhalten muss. Unter Berücksichtigung dieser rechtlichen Vorgaben soll die Gemeinde als eine einzige (fiktive) wirtschaftliche Einheit gelten. Die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde stellen dabei abgegrenzte Bereiche wirtschaftlicher Aktivitäten dar.

Diese Gegebenheiten führen dazu, dass dem gemeindlichen Gesamtabchluss die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zugrunde zu legen ist, ohne dass deshalb eine neue eigenständige rechtliche Einheit zu schaffen ist. Die Bildung einer einzigen wirtschaftlichen Einheit setzt jedoch ein Beherrschungsverhältnis voraus, um die Zusammenführung von Einzelabschlüssen zu einem Gesamtabchluss zu gewährleisten. Der Gemeindeverwaltung kommt daher die Stellung einer Muttereinheit zu, sodass die Betriebe der Gemeinde als Tochtereinheiten zu gelten haben. Gleichwohl bedeutet ein solches Beherrschungsverhältnis nicht, dass die Gemeindeverwaltung auch die Gesamtverantwortung für die aufgabenbezogenen Geschäfte der gemeindlichen Betriebe zu tragen hat.

In diesem Zusammenspiel kann das Vorliegen einer faktischen wirtschaftlichen Einheit i. d. R. jedoch nicht angenommen werden. Die Betriebe führen zwar gemeindliche Aufgaben durch, jedoch nicht alle auch in rechtlich selbstständiger Form, sodass es keines förmlichen Zusammenschlusses bedarf. Für den gemeindlichen Gesamtabchluss reicht es aus, die Betriebe vergleichsweise wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der Gemeindeverwaltung zu betrachten. Bei einer solchen Betrachtung stellt die Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ eine zutreffende sachgerechte Festlegung dar, die der Gemeinde eine entsprechende Rechnungslegung in Form des Gesamtabchlusses ermöglicht und von ihr entsprechend umzusetzen ist.

In diesem Zusammenhang genügt es zur Herstellung einer einzigen „wirtschaftlichen Einheit“ aus den Betrieben der Gemeinde und der Gemeindeverwaltung nicht, deren einzelne Jahresabschlüsse unkoordiniert zusammenzuführen oder zu addieren. Unter Berücksichtigung der Verflechtungen sowie der Leistungs- und Finanzbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben sowie zwischen den Betrieben ist vielmehr ein haushaltsrechtlich verträgliches Jahresergebnis für die gesamte wirtschaftliche Geschäftstätigkeit der Gemeinde sowie für den daraus entstandenen Vermögens- und Schuldenstand zu ermitteln. Es bedarf dazu grundsätzlich der einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung der Beziehungen zwischen den Beteiligten unter Berücksichtigung von örtlichen Besonderheiten.

Die Anwendung des Grundsatzes der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit beim gemeindlichen Gesamtabchluss macht die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht überflüssig. Einerseits sind diese Einzelabschlüsse im Zusammenhang mit der Beurteilung der Aufgabenerfüllung durch diese Einheiten sowie aus rechtlichen Gründen unverzichtbar. Andererseits baut der gemeindliche Gesamtabchluss auf den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe auf. Die Erfordernisse von Einheitlichkeit bestehen z. B. grundsätzlich bei den Bewertungs- und Bilanzierungsgrundlagen für die Aufstellung des Gesamtabchlusses.

Diese Festlegungen wirkt sich auf die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe aus, die deshalb ggf. in diesem Sinne anzupassen bzw. in eine Gemeindebilanz II (GB II) überzuleiten sind.

### **2.3.2 Der Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“**

Im Rahmen der Zusammenführung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe zu einem Gesamtabchluss könnte ggf. die Anwendung des Grundsatzes der Fiktion der rechtlichen Einheit " in Betracht kommen. Das rechtlich zulässige Nebeneinander von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Betrieben zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung dürfte für die Gemeinde die Herstellung einer solchen Einheit erheblich erschweren. Es sind auch keine besonderen Gründe erkennbar, dass es zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses zwingend auch der Herstellung der Fiktion der rechtlichen Einheit „Gemeinde“ bedarf.

Im Rahmen der Fiktion einer rechtlichen Einheit wären alle gemeindlichen Betriebe und die Gemeindeverwaltung fiktiv als rechtlich unselbstständige Einheiten der Gemeinde zu behandeln. Die Gemeinde kann aber bereits aus den öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten bzw. Rechtsgründen heraus keine rechtliche Körperschaft in Form eines „konzernähnlichen“ Gebildes darstellen. Sofern der Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“ beim gemeindlichen Gesamtabschluss anzuwenden wäre, dürfte ein strenger Maßstab an die Umsetzung der „rechtlichen Einheitlichkeit“ anzulegen sein. Die Vorgaben für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit müssen dann umfassend durch die gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten angewendet werden.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses soll wegen dieser Gesichtspunkte und Gegebenheiten sowie wegen der bestehenden rechtlichen Verhältnisse in Form von öffentlichem und privatem Recht sowie von Bundes- und Landesrecht bei der Gemeinde die „Fiktion der rechtlichen Einheit“ nicht zur Anwendung kommen. Mit dem Gesamtabchluss wird im gemeindlichen Bereich durch die Anwendung der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit und damit der verbundenen Konsolidierung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde dem Einheitsgedanken in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Der Verzicht auf die Umsetzung des Grundsatzes der „Fiktion der rechtlichen Einheit“ im Rahmen des Gesamtabchlusses dürfte die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses daher erleichtern.

## **2.4 Weitere wichtige Grundsätze**

### **2.4.1 Der Grundsatz der Wesentlichkeit**

Bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde kann es aufgrund seiner Informationsfunktion notwendig werden, zwischen konkurrierenden örtlichen Sachverhalten und Verhältnissen eine Abwägung vorzunehmen. Für die Gemeinde können sich aus den haushaltsrechtlichen Konsolidierungspflichten, den Konsolidierungswahlrechten und -verboten i. V. m. den zu beachtenden Grundsätzen ggf. Zielkonflikte ergeben. Sie hat dann eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Diese Abwägung soll die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips, des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und des Grundsatzes der Wesentlichkeit beinhalten. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus den objektiven Gegebenheiten heraus logisch ableitbar ist.

Der gemeindliche Gesamtabchluss ist für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nur verständlich und akzeptabel sowie hinsichtlich seiner Informationen bedeutsam, wenn durch den Abschluss auch alle wesentlichen Informationen gegeben werden bzw. darin enthalten sind. Bei seiner Aufstellung hat daher insbesondere der Grundsatz der Wesentlichkeit eine erhebliche Bedeutung. Er konkretisiert den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

gen der Rechnungslegung begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergeben. Der Grundsatz kann dabei bei der Gemeinde quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft zur Anwendung kommen.

Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen von sachlichen Erfordernissen für sich allein betrachtet unwesentlich sein können, zusammengefasst oder zusammen betrachtet aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist es für die Gemeinde erforderlich, zutreffende Informationen über eine Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine übersichtliche Ermittlung der Ursachen und Wirkungen erforderlich werden kann.

Derartige Entscheidungen sind ein Teil einer Vielzahl von Entscheidungen, die von der Gemeinde bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu treffen sind. Sie hat grundsätzlich zu beurteilen, ob der jeweilige Sachverhalt entscheidungsrelevant bzw. von Bedeutung für das durch den gemeindlichen Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde ist. Mögliche entscheidungsrelevante Sachverhalte werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 818).

<b>DIE ANWENDUNG DES BEGRIFFS "WESENTLICHKEIT"</b>	
<b>SACHVERHALT</b>	<b>WIRKUNGEN</b>
<b>Konsolidierungskreis</b>	Ausprägung und Anwendung im Rahmen der Festlegung der gemeindlichen Betriebe, die als Tochtereinheiten in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind: "In den Gesamtabchluss müssen verselbstständigte Aufgabenbereiche (der Gemeinde) nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).
<b>Überleitung des Einzelabschlusses</b>	Verzicht auf die Umgliederung unwesentlicher Bilanzposten sowie unwesentlicher Geschäftsvorfälle und anderer Sachverhalte unter der Berücksichtigung gemeindenspezifischer Bedingungen und Verhältnisse, z. B. bei den Herstellungskosten und Nutzungsdauern abnutzbarer Vermögensgegenstände (vgl. § 50 GemHVO NRW).
<b>Stille Reserven</b>	Vereinfachtes Verfahren zur Verteilung von stillen Reserven und Lasten sowie zur Verrechnung verbleibender Unterschiedsbeträge. Dabei ist zu beachten, dass ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag in der Gesamtbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auszuweisen ist (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW i. V. m. §§ 301 und 309 HGB).
<b>Schuldenkonsolidierung</b>	Verzicht auf die Eliminierung von Ausleihungen und anderen Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen der Gemeindeverwaltung und den in den Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben und zwischen diesen Betrieben sowie entsprechenden Rechnungsabgrenzungsposten, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 309 HGB).
<b>Aufwands- und Ertragskonsolidierung</b>	Verzicht auf die Eliminierung von Aufwendungen und Erträgen für die Gesamtergebnisrechnung zwischen der Gemeindeverwaltung und den in den Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben und zwischen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE ANWENDUNG DES BEGRIFFS "WESENTLICHKEIT"</b>	
<b>SACHVERHALT</b>	<b>WIRKUNGEN</b>
	diesen Betrieben, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 305 HGB).
<b>Zwischenergebnis-Eliminierung</b>	Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen aus Lieferungen und Leistungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den in den Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben und zwischen diesen Betrieben, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 304 HGB).

*Abbildung 818 „Die Anwendung des Begriffs "Wesentlichkeit“*

Im Rahmen des Gesamtabchlusses kann die Gemeinde bei eigenem Bedürfnis eigenverantwortlich die notwendigen Wesentlichkeitsgrenzen sachgerecht festlegen. Sie sollen dabei unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Möglichkeiten sowie unter Berücksichtigung der Bedeutung der jeweiligen örtlichen Sachverhalte und von der Gemeinde bestimmt werden. Die Gemeinde hat bei der örtlichen Abgrenzung auch zu berücksichtigen, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen der Gemeinde und die daraus entstehenden Informationen auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses auswirken können. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabchluss ausgewiesen werden und erkennbar sein.

Die Gemeinde hat im Rahmen des Gesamtabchlusses die zu gebenden Informationen grundsätzlich immer dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabchlusses zu treffenden wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst werden können. Eine Relevanz in diesem Sinne ist z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dahingehend die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigen oder korrigieren.

Insbesondere der Gesamtanhang und der Gesamtlagebericht stellen geeignete Instrumente dafür dar, weil bei der Gestaltung und Entscheidung über die darin enthaltenen Angaben und Erläuterungen die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft von der Gemeinde ausreichend und sachgerecht berücksichtigt werden sollen. Der gemeindliche Beteiligungsbericht kann dabei eine geeignete sachbezogene Ergänzung im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde darstellen (vgl. §§ 117 GO NRW und § 52 GemHVO NRW).

#### **2.4.2 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses hat auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit eine große Bedeutung. Die Gemeinde muss für den Abschluss grundsätzlich alle Bilanzierungssachverhalte (einzeln) erfassen, es soll jedoch unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit ein angemessenes Verhältnis zwischen den Kosten der Rechnungslegung und dem Informationszuwachs bzw. dem Nutzen bestehen. Der Aufwand der Gemeinde, der im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses erforderlich ist, soll in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen.

Zulässige Vereinfachungen sollten deshalb von der Gemeinde bereits bei der Planung der Aufstellung des Abschlusses berücksichtigt und mit einer ausreichenden Begründung ihrer Anwendung sachgerecht dokumentiert

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

werden. Außerdem soll eine Entscheidung darüber, ob bei der Aufbereitung einzelner Sachverhalte ggf. eine Unwirtschaftlichkeit gegeben ist, unter Berücksichtigung aller örtlich relevanten Umstände und der aus der Entscheidung entstehenden Auswirkungen getroffen werden.

Allgemeine landesweite Rahmenbedingungen bestehen dafür nicht. Sie lassen sich unter Berücksichtigung der unterschiedlichen gemeindlichen Verhältnisse nur sehr schwer festlegen. Bei der Beurteilung relevanter Sachverhalte ist grundsätzlich von der einzelnen zu beachtenden haushaltsrechtlichen Vorschrift auszugehen. Bei einem möglichen Konflikt mit einer anderen Vorschrift soll die Gemeinde den Konflikt im Rahmen einer Abwägung und unter Beachtung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses auflösen.

In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde beurteilt werden, ob das im Vergleich zum Gebot der Vollständigkeit entstehende Abweichungsrisiko im Sinne der Aufgabe bzw. der Informationsfunktion des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, tragfähig ist. Der Grundsatz der Wesentlichkeit kann dabei als Prüfungsgrundsatz herangezogen werden.

Von der Gemeinde ist abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft beeinflusst werden können. Für die dafür notwendige Entscheidung der Gemeinde ist ggf. eine überschlägige Ermittlung der Sachlage erforderlich. Im Zweifelsfall ist es erforderlich, zutreffende Informationen über Abweichungen zu geben, z. B. im Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### **2.4.3 Der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung**

##### **2.4.3.1 Die Einzelbetrachtung**

Im gemeindlichen Haushaltsrecht ist ausdrücklich bestimmt worden, dass gemeindliche Betriebe nicht in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind, wenn die betreffenden Betriebe für die Erfüllung der Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Die Vorschrift konkretisiert damit den für den gemeindlichen Gesamtabschluss allgemein geltenden Grundsatz der Wesentlichkeit in einem speziellen Fall.

Für die Prüfung, ob gemeindliche Betriebe von untergeordneter Bedeutung für den Gesamtabschluss der Gemeinde sind, hat die Gemeinde ausschließlich die örtlichen Verhältnisse zu betrachten und zu bewerten. Die dann zu treffende Entscheidung ist vom Gesamtbild der relevanten Umstände vor Ort abhängig. An einen möglichen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde sind deshalb strenge Anforderungen zu stellen.

Bei der Anwendung des Grundsatzes bzw. der Inanspruchnahme der gesetzlichen Befreiungsregelung durch die Gemeinde muss grundsätzlich die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage sowie die Finanzlage der Gemeinde betroffen sein. Diese Erfordernisse bedeuten dabei nicht, dass die vier genannten Bereiche gleichermaßen betroffen sein müssen. Es könnten sich in vielen Fällen durchaus unterschiedliche Wirkungen ergeben. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung ist ebenfalls für die zu treffende Entscheidung relevant. Sie ist insgesamt von wesentlicher Bedeutung für die Gemeinde und darf daher bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines oder mehrerer gemeindlichen Betriebe nicht unberücksichtigt bleiben.

Für die Anwendung des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ im Rahmen der Abgrenzung und Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises gilt daher, dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes



nicht bereits dann gegeben ist, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem solchen Betrieb gehalten wird. Ob die Voraussetzungen für eine Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss sachlich vor Ort gegeben sind, muss von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen gemeindrechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.

#### **2.4.3.2 Die zusammenfassende Betrachtung**

Bei mehreren gemeindlichen Betrieben von untergeordneter Bedeutung und einem Verzicht auf deren Einbeziehung in den Gesamtabchluss muss die Gemeinde die vorzunehmende Einzelbetrachtung der Betriebe um eine Gesamtbetrachtung aller betroffenen Betriebe ergänzen. Ein einzelner gemeindlicher Betrieb kann isoliert für sich betrachtet von untergeordneter Bedeutung für die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sein, eine Vielzahl von Betrieben kann aber in ihrer Gesamtheit durchaus ein anderes Bild ergeben und deshalb anders zu bewerten sein.

Bei mehreren gemeindlichen Betrieben kann sich das daraus zu bildende Gesamtbild ggf. wesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde auswirken. Sofern eine solche Wirkung zu erwarten oder gegeben ist, sind die in die zusammenfassende Betrachtung einbezogenen gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen.

#### **2.4.3.3 Keine konsolidierungsbezogene Anwendung**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist der Grundsatz der untergeordneten Bedeutung haushaltsrechtlich auf die Konsolidierung von Tochtereinheiten der Gemeinde ausgerichtet worden (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Der Grundsatz ist beim gemeindlichen Gesamtabchluss aber auch bei der Anwendung der Equity-Methode zu beachten. Er findet eine unmittelbare Anwendung, wenn ein oder mehrere Betriebe zusammen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 311 Absatz 2 HGB).

Diese handelsrechtliche Vorschrift besteht wegen des Bezuges auf die Anwendung der Equity-Methode ergänzend zur Regelung des § 116 Absatz 3 GO NRW. Beide Vorschriften beinhaltet den gleichen Grundsatz, sodass die Beurteilung von Betrieben von untergeordneter Bedeutung von der Gemeinde nicht unter Berücksichtigung von gesamtabchlussbezogenen Methoden vorzunehmen ist. Sie sollen die Gemeinde veranlassen, die notwendigen Beurteilungen bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sachgerecht vorzunehmen.

### **2.5 Die Konsolidierung**

#### **2.5.1 Das Konzept der Vollkonsolidierung**

Eine der wichtigsten Folgen aus der gemeindlichen Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist das Konzept der Vollkonsolidierung. Es verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabchluss anstelle der von der Gemeinde am gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile, die in der Bilanz der Gemeinde unter den Finanzanlagen angesetzt sind, die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Außerdem sind die „internen“ Leistungsbeziehungen zwischen den am Gesamtabchluss beteiligten Einheiten zu eliminieren, denn die Gemeindeverwaltung soll zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine wirtschaftliche Einheit darstellen.

Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt aber auch, dass sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe in voller Höhe im Gesamtabchluss angesetzt werden (Vollständigkeitsgebot nach § 300 Absatz 2 Satz 1 HGB). In den der Konsolidierung vorausgehenden Summenabschluss sind deshalb

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe vollständig und unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den einzelnen Jahresabschlüssen zu übernehmen (Unabhängigkeitsgebot nach § 300 Absatz 2 Satz 1 HGB). Dabei ist von der Gemeinde im Einzelnen zu prüfen, ob nicht nach dem für die Gemeindeverwaltung geltendem Haushaltsrecht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht.

Die Gemeinde muss zudem beim Vorliegen gleicher Sachverhalte die betroffenen Vermögensgegenstände und Schulden in der gleichen Art und Weise bilanzieren und bewerten. Dabei sind jedoch die zwischen der Geschäftstätigkeit und den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe bestehenden fachlichen und sachlichen Unterschiede zu berücksichtigen. Die beim Gesamtabschluss der Gemeinde anzunehmende Betrachtungsweise bestimmt zudem das gemeindliche Konzept der Vollkonsolidierung mit.

Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es aber auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, sodass die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht auf den Status der einzelnen Betriebe auszurichten ist. Die Aufrechnung des gemeindlichen Beteiligungswertes (Finanzanlage) mit den einzelnen Vermögensformen und Schulden eines Betriebes im Rahmen der Vollkonsolidierung soll eine Doppelerfassung im Gesamtabschluss verhindern.

### **2.5.2 Die Konsolidierungsvorgaben**

Der Ausgangspunkt der Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind der Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung, der nach dem NKF aufgestellt worden ist, und die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe, die nach dem HGB aufgestellt worden sind. Die betrieblichen Einzelabschlüsse der Tochterunternehmen unterscheiden sich i. d. R. vom Abschluss der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit.

Die Einzelabschlüsse sind daher mit dem gemeindlichen Abschluss in Übereinstimmung zu bringen und werden dafür vor der Zusammenführung jeweils in eine Gemeindebilanz II (GB II) überführt. Die Zusammenführung der Ergebnisse aus den einzelnen Jahresabschlüssen erfordert von der Gemeinde eine Vielzahl von unterschiedlichen Konsolidierungsschritten (vgl. Abbildung 819).

<b>DIE KONSOLIDIERUNGSVORGABEN FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
-	Kapitalkonsolidierung nach § 301 HGB.
-	Schuldenkonsolidierung nach § 303 HGB.
-	Zwischenergebniseliminierung nach § 304 HGB.
-	Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 305 HGB.

*Abbildung 819 „Die Konsolidierungsvorgaben für den Gesamtabschluss“*

Die verschiedenen Konsolidierungen sind unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung vorzunehmen. Für die Zusammenführung der Abschlüsse ist es nicht unerheblich, ob und in welchem Umfang die gemeindlichen Betriebe andere Ansatz-, -, Bewertungs- und Ausweisvorschriften in ihrem Jahresabschluss genutzt haben. Derartige örtliche Gegebenheiten hat die Gemeinde bei der Durchführung der Konsolidierungsschritte zur Aufstellung des Gesamtabschlusses zu berücksichtigen.

**2.6 Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss enthalten keine gesonderten Ausnahmeregelungen oder Kriterien für einen zulässigen Verzicht auf einen Gesamtabchluss oder für eine Befreiung von der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses (vgl. § 116 GO NRW). Ein Verzicht auf einen Gesamtabchluss ist dann als zulässig anzusehen, wenn die Gemeinde über keine Tochtereinheiten verfügt, also kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und mindestens einem Betrieb besteht.

Ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde kann nur erstellt werden, wenn die Gemeindeverwaltung eine beherrschende Stellung gegenüber den gemeindlichen Betrieben innehat, z. B. bei öffentlich-rechtlichen Betrieben und bestimmten Betrieben in Privatrechtsform (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW). Ein Verzicht auf einen Gesamtabchluss ist auch zulässig, wenn die Gemeinde nur über Betriebe verfügt, bei denen nur die Equity-Methode zur Anwendung kommen kann.

In diesen Fällen fehlt es wegen der geringen Beteiligungsquote an einem Betrieb an einem Beherrschungsverhältnis, sodass kein „Mutter-Tochter-Verhältnis“ besteht, das als Voraussetzung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen muss. Bei der Gemeinde können sich im Rahmen der örtlichen Beteiligungsverhältnisse aber noch andere Fallgestaltungen ergeben, die dazu führen, dass die Aufstellung eines Gesamtabchlusses entbehrlich wird (vgl. Abbildung 820).

<b>DER ZULÄSSIGE VERZICHT AUF EINEN GESAMTABSCHLUSS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde (Gemeindeverwaltung als Muttereinheit) verfügt über voll zu konsolidierende Betriebe, sodass ein erforderliches Mutter-Tochter-Verhältnis als Voraussetzung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses vorliegt, die Tochtereinheiten sind aber wegen der insgesamt bestehenden untergeordneten Bedeutung nicht voll zu konsolidieren.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde (Muttereinheit) verfügt über keinen voll zu konsolidierenden Betrieb, der eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt, sodass ein erforderliches Mutter-Tochter-Verhältnis als Voraussetzung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses nicht vorliegt.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde verfügt nicht über Tochtereinheiten, sondern nur über Betriebe bzw. Beteiligungen, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung kommt.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde verfügt nicht über Tochtereinheiten, sondern nur über Betriebe bzw. Beteiligungen, die nach der Anschaffungswert-Methode anzusetzen sind.</li> </ul>

*Abbildung 820 „Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss“*

In den Fällen des zulässigen Verzichts auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses erlischt jedoch nicht die Pflicht zur Prüfung des Gesamtabchlusses (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW). Die gesetzlich bestimmte Prüfungspflicht ist in diesen Fällen vom Rechnungsprüfungsausschuss in der Art und Weise auszuüben, dass von ihm zu festzustellen ist, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen bzw. erfüllt sind.

Dieser Ausschuss hat dabei auch die örtlich vorgenommenen Abgrenzungen und Abwägungen der Gemeinde hinsichtlich ihrer Betriebe in seine Prüfung einzubeziehen. Er hat festzustellen, ob das daraus entstandene Ergebnis aus seiner Sicht zutreffend und tragfähig ist. Der als zulässig angesehene Verzicht auf einen gemeindlichen Gesamtabchluss sollte dann durch einen Beschluss des Rates der Gemeinde bestätigt werden.

### 3. Die Arbeitsschritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss

#### 3.1 Allgemeine Sachlage

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch die Gemeinde erfordert eine Vielzahl von „technischen“ Arbeitsschritten. Es liegt dabei in der eigenverantwortlichen Entscheidung der Gemeinde, ob die Aufstellung des Abschlusses in originärer oder in derivativer Form erfolgen soll. Die originäre Aufstellung eines Gesamtabchlusses basiert auf einer gesonderten Konzernbuchführung der Gemeinde, in der ausgehend von einer Gesamteröffnungsbilanz die Geschäftsvorfälle des Haushalts- bzw. Wirtschaftsjahres aus der gemeindlichen Gesamtsicht erfasst und gebucht sowie nachgewiesen werden. Wegen des dabei voraussichtlichen hohen Aufwandes und der Eigenständigkeit der gemeindlichen Betriebe dürfte in der gemeindlichen Praxis diese Aufstellungsform nur selten zur Anwendung kommen.

Die derivative Form der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses baut auf der Zusammenführung der Einzelabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde auf. Im Rahmen der Konsolidierung werden dabei die Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben sowie zwischen den Betrieben der Gemeinde eliminiert. Diese Vorgehensweise setzt dabei voraus, dass vor der Zusammenführung der Einzelabschlüsse diese in konsolidierungsfähige Abschlüsse überführt werden. Jeder gemeindliche Betrieb, der für den Gesamtabchluss in die Vollkonsolidierung einbezogen wird, hat daher zusätzlich zu seinem Einzelabschluss einen übergeleiteten Abschluss nach den Bedingungen der Gemeindeverwaltung aufzustellen.

Aus diesen für den gemeindlichen Gesamtabchluss übergeleiteten Abschlüssen, die besonderen Kriterien der Einheitlichkeit genügen müssen, wird in einem weiteren Arbeitsschritt ein Summenabschluss aufgestellt. Für die örtliche Ausgestaltung des Summenabschlusses sind dabei die für den gemeindlichen Gesamtabchluss geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsnormen des gemeindlichen Haushaltsrechts maßgeblich. Es sind aber auch die örtlichen Besonderheiten sachgerecht zu berücksichtigen. Diese Gegebenheiten beeinflussen die Aufstellungsarbeiten der Gemeinde in fachlicher und zeitlicher Hinsicht in wesentlichen Punkten. Zu den notwendigen Konsolidierungsschritten der Gemeinde gehören dabei insbesondere die folgenden Maßnahmen (vgl. Abbildung 821).

<b>DIE KONSOLIDIERUNGEN BEIM GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>KONSOLIDIERUNGSART</b>	<b>KONSOLIDIERUNGSARBEIT</b>
<b>Kapitalkonsolidierung</b>	Den Bilanzansatz der in jeweils den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe mit dem Eigenkapital des Betriebes zu verrechnen.
<b>Schuldenkonsolidierung</b>	Die Forderungen und Verbindlichkeiten der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe gegeneinander aufzurechnen.
<b>Aufwands- und Ertragskonsolidierung</b>	Aufwendungen und Erträge aus Geschäften zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben gegeneinander aufzurechnen.
<b>Zwischenergebniseliminierung</b>	Aus „Konzernsicht“ die nicht realisierten Gewinne und Verluste aus den Beständen zu eliminieren.

*Abbildung 821 „Die Konsolidierungen beim gemeindlichen Gesamtabchluss“*

Einer der wichtigsten Schritte zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist die Erstellung eines Summenabschlusses aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe. Der aus

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

den Daten der Einzelabschlüsse durch Überleitung gewonnene Summenabschluss ist anschließend durch verschiedene haushaltsrechtlich bestimmte Konsolidierungsmaßnahmen zu einem gemeindlichen Gesamtabchluss umzuformen (vgl. § 50 GemHVO NRW).

Ein solcher Summenabschluss wird als Gemeindebilanz II (GB II) bezeichnet, um eine Abgrenzung zu den einzelnen Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde zu erreichen, die entweder nach dem NKF oder dem HGB aufgestellt werden. Auf dem Weg zum Gesamtabchluss können durch die erforderlichen Überleitungen vom betrieblichen Einzelabschluss bis zur Gesamtabchluss in drei relevante „Zwischenschritte“ erforderlich werden, die nachfolgend aufgezeigt werden (vgl. Abbildung 823)

<b>DIE ABSCHLÜSSE AUS DER ÜBERLEITUNG</b>	
<b>BEZEICHNUNG</b>	<b>INHALT</b>
<b>GB I</b>	Abschluss nach der Vereinheitlichung des Ausweises auf der Grundlage der Daten der betrieblichen Einzelabschlüsse.
<b>GB II</b>	Abschluss nach der Vereinheitlichung des Ansatzes und der Bewertung auf der Grundlage der Daten der betrieblichen Einzelabschlüsse in Form der GB I.
<b>GB III</b>	Abschluss nach der Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten auf der Grundlage der Daten der GB II.

*Abbildung 823 „Die Abschlüsse aus der Überleitung“*

**3.2 Die einzelnen Arbeitsschritte**

Durch die vorzunehmende Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe entsteht ein zusammengefasstes Ergebnis, durch das die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde aufgezeigt wird. Die tatsächlichen örtlichen Aufstellungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabchluss spiegeln dabei das planmäßige Vorgehen der Gemeinde zur Herstellung eines Bildes über ihre wirtschaftliche Gesamtlage, bezogen auf den Abschlussstichtag, wieder. Einige der für die Aufstellung des Gesamtabchlusses vorzunehmenden Arbeitsschritte werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 824).

<b>DIE ARBEITSSCHRITTE BEIM GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>FESTLEGUNGEN</b>
<b>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- welche gemeindlichen Betriebe mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,</li> <li>- an gemeindlichen Betrieben und Vermögensmassen mit Nennkapital die Gemeinde eine Beteiligung hält,</li> <li>- welche Anstalten von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts getragen werden,</li> <li>- welche Mitgliedschaften in Zweckverbänden bestehen,</li> <li>- welche rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen bestehen, bei denen die Gemeinde Stifter ist,</li> <li>- bei welchen sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern die Gemeinde aufgrund</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE ARBEITSSCHRITTE BEIM GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>ARBEITSSCHRITTE</b>	<b>FESTLEGUNGEN</b>
	rechtlicher Verpflichtung deren finanzielle Existenz wesentlich sichert.
<b>Aufbereitung der Einzelabschlüsse der Einheiten des Konsolidierungskreises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vereinheitlichung des Bilanzstichtags.</li> <li>- Anpassen an die gemeindliche Bilanzierung und Bewertung (Gemeindebilanz II – GB II).</li> <li>- Anpassen an die gemeindliche Ertrags- und Aufwandsfassung (Ergebnisrechnung II – ER II).</li> </ul>
<b>Erstellen eines Summenabschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Addition der aktiven und passiven Bilanzposten aller einzelnen Bilanzen auf der Basis der GB II - Addition der Ertrags- und Aufwandspositionen der einzelnen GUV auf der Basis der ER II.</li> </ul>
<b>Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vollkonsolidierung (Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode) (Schuldenkonsolidierung) (Zwischenergebniseliminierung) Aufwands- und Ertragskonsolidierung).</li> <li>- Konsolidierung nach der Equity-Methode (Buchwertmethode).</li> </ul>
<b>Gesamtabschluss</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtergebnisrechnung.</li> <li>- Gesamtbilanz.</li> <li>- Gesamtanhang.</li> <li>- beizufügen: Kapitalflussrechnung nach DRS 2</li> <li>- Anlagen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtlagebericht,</li> <li>- Beteiligungsbericht.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Gesamtsteuerung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtabchluss- bzw. Gesamtbilanzanalyse für die Ausgestaltung der örtlichen Steuerung.</li> </ul>

*Abbildung 824 „Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Gesamtabschluss“*

### **3.3 Die Verantwortlichen im Aufstellungsverfahren**

#### **3.3.1 Die Festlegung der Aufgaben**

Der gemeindliche Gesamtabchluss muss fristgerecht aufgestellt und geprüft werden, damit der Abschluss vom Rat der Gemeinde bestätigt werden kann (vgl. §§ 116 i. V. m. 96 GO NRW). Die Verantwortlichen in der Gemeindeverwaltung sollten daher vor Ort festlegen, wer für welche Abschlussarbeiten verantwortlich ist und bis zu welchem Termin diese Arbeiten zu erledigen sind. Bei diesen Festlegungen sind auch die Erfordernisse der Aufstellung der Jahresabschlüsse der einzelnen gemeindlichen Betriebe zu berücksichtigen. Ein solches Regelwerk der Gemeinde muss zudem eine entsprechende Kontrolle und Überwachung der tatsächlichen Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses in der dafür vorgesehenen Form ermöglichen.

#### **3.3.2 Die Aufstellung des Entwurfs durch den Kämmerer**

Das gesamte haushaltsrechtlich bestimmte Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Gesamtabchluss beinhaltet eine klare Aufgabenverteilung zwischen dem Kämmerer und dem Bürgermeister sowie der Beteiligung des

Rates der Gemeinde durch Bestätigung (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist vom Kämmerer der Gemeinde aufzustellen, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat (vgl. § 116 Absatz 5 i. V. m. § 95 Absatz 3 GO NRW).

Der Kämmerer hat dabei die haushaltsrechtliche Generalnorm zu beachten, nach der der Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln muss. Dieses Gebot gilt unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots dann als erfüllt, wenn der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses alle vorgesehenen Bestandteile und Anlagen umfasst und das erforderliche Bild vermitteln kann.

Für das Aufstellungsverfahren für den gemeindlichen Gesamtabschluss bietet sich eine konkrete örtliche Aufgaben- und Terminplanung an. Der Kämmerer hat bei der Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat der Gemeinde zur Bestätigung zuzuleiten hat. Der Kämmerer muss deshalb den von ihm aufgestellten und unterzeichneten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses dem Bürgermeister vorher fristgerecht zur Bestätigung vorlegen.

### **3.3.3 Die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister**

Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer aufgestellten Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu bestätigen (vgl. § 116 Absatz 5 GO NRW). Für diese verwaltungsseitige Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Die Vornahme der Bestätigung durch den Bürgermeister stellt eine funktionale und keine persönliche Rechtshandlung dar. Soweit der Bürgermeister die gesetzliche Pflicht aus persönlichen Gründen nicht wahrnehmen kann, ist in einem solchen Falle die Bestätigung unter Beachtung der geltenden Vertretungsregelungen durch den Vertretungsberechtigten vorzunehmen (vgl. § 68 GO NRW).

Die Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Bürgermeister kommt dadurch zum Ausdruck, dass dieser den ihm vorgelegten Entwurf des Gesamtabschlusses zu unterzeichnen hat. Er erfüllt mit seiner Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht oder Hinweise gibt. Seine Unterzeichnung beinhaltet daher auch eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der Entwurf des gemeindlichen Gesamtabschlusses alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind.

Der Bürgermeister ist jedoch nicht verpflichtet, den Entwurf des Kämmerers unverändert dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Bei einem Bedarf für Änderungen des Entwurfs des Gesamtabschlusses kann der Bürgermeister eigenverantwortlich entscheiden, ob und welche Änderungen vorgenommen werden sollen. Er kann zum Entwurf auch Einschränkungen machen oder weitere Hinweise geben. In solchen Fällen ist eine Abstimmung mit dem Kämmerer sinnvoll und sachgerecht, aber für den Bürgermeister nicht verpflichtend.

Der Bürgermeister hat im Rahmen der Erteilung seiner Bestätigung zudem darauf zu achten, dass er den von ihm bestätigten Entwurf des Gesamtabschlusses innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Prüfung und Bestätigung zuzuleiten hat. Er hat den Rat entsprechend zu informieren, wenn er den Entwurf unmittelbar dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung übergibt (vgl. § 116 Absatz 6 GO NRW).

### **3.3.4 Die Prüfung des Entwurfs durch den Rechnungsprüfungsausschuss**

Die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses obliegt dem Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde, der sich dazu der örtlichen Rechnungsprüfung bedient (vgl. § 59 GO NRW). Der Inhalt der Prüfung des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

Gesamtabschlusses sowie die Darstellung des Ergebnisses dieser Prüfung werden haushaltsrechtlich näher bestimmt, sodass der Gesamtabschluss vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen ist, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Gesamtabschlusses muss sich dabei auch auf den Gesamtlagebericht erstrecken.

Zur Prüfung wird unter Bezugnahme auf § 101 Absatz 2 bis 8 GO NRW und den Gesamtabschluss als örtlichen Prüfungsgegenstand klargestellt, dass vom Rechnungsprüfungsausschuss das Ergebnis seiner Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen und zu beurteilen ist. Der Ausschuss muss prüfen, ob der Gesamtabschluss den rechtlichen Bestimmungen entspricht und dieser unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat bei der Gesamtabschlussprüfung zudem zu beachten, dass der Rat der Gemeinde bis zum 31. Dezember des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres den Gesamtabschluss zu bestätigen hat. Er hat daher den Ablauf seiner Prüfung des Gesamtabschlusses entsprechend zu gestalten. Die Prüfung des Gesamtabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss hat dabei insgesamt eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion. Die örtliche Prüfung soll gewährleisten, dass der Rat einen Gesamtabschluss bestätigt, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Generalnorm vermittelt.

### **3.4 Der NKF-Positionenrahmen**

#### **3.4.1 Die Zwecke des NKF-Positionenrahmens**

Für die Überleitung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der einzelnen gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Vollkonsolidierung bedarf es eines örtlichen Positionenplans der Gemeinde. Der örtliche Positionenplan soll ermöglichen, dass von der Gemeinde u. a. auch örtliche Besonderheiten berücksichtigt werden können, weil betriebliche Einzelabschlüsse mit dem gemeindlichen Abschluss zum gemeindlichen Gesamtabschluss zusammenzuführen sind.

Die Gemeinde kann mithilfe des NKF-Positionenrahmens zu der Mindestzahl der Posten für die gemeindliche Gesamtbilanz nach § 49 i. V. m. § 41 GemHVO NRW und der Positionen für die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung nach § 49 i. V. m. § 38 GemHVO weitere Untergliederung bestimmen. Durch eine ortsbezogene Anpassung kann der örtliche Gesamtabschluss die notwendige sachgerechte Aussagekraft und Transparenz erreichen.

Durch den NKF-Positionenrahmen für den gemeindlichen Gesamtabschluss wird jedoch der NKF-Kontenrahmen für den gemeindlichen Jahresabschluss nicht berührt, weil sich zwei eigenständige Buchungskreise gegenüberstehen und nur in ihren Grundgliederungen übereinstimmen. Ein Zusammenhang zwischen diesen beiden haushaltsrechtlichen Gebilden besteht deshalb, weil die Gemeindeverwaltung die Muttereinheit gegenüber den gemeindlichen Betrieben (Tochtereinheiten) ist. Auf den gemeindlichen Gesamtabschluss sind deshalb u. a. die Regelungen der §§ 38 und 41 GemHVO NRW entsprechend anzuwenden (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW).

Der NKF-Positionenrahmen stellt dabei insgesamt ein strukturiertes Ordnungsgerüst für die gemeindliche Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung dar und soll deren Aufstellung erleichtern. Das Land stellt den Gemeinden den „NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabschluss“, vergleichbar dem landesweit geltenden NKF-Kontenrahmen, zur Verfügung, aus dem der örtliche Positionenplan von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu entwickeln ist (vgl. Nummer 1.7.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).



### **3.4.2 Die Erläuterungen zum NKF-Positionenrahmen**

#### **3.4.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft erfordert es, auch für den Gesamtabchluss der Gemeinde bestimmte Vorgaben zu machen. Durch die haushaltsrechtliche Festlegung, dass u. a. die Vorschriften der §§ 38 und 41 GemHVO NRW für den gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwenden sind, besteht eine Mindestgliederung für die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung (vgl. § 49 GemHVO NRW).

Die Besonderheiten des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollen dabei Berücksichtigung finden. Die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie den gemeindlichen Gesamtabchluss nach möglichst einheitlichen Maßstäben aufzustellen, erfordert inhaltliche Hinweise als Modell für die örtliche Ausgestaltung.

#### **3.4.2.2 Die Hinweise zur Gesamtbilanz**

##### **3.4.2.2.1 Zur Aktivseite**

Die in der Gesamtbilanz auf der Aktivseite angesetzten Bilanzposten sind wie in der gemeindlichen Bilanz im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung nach Fristigkeiten zu gliedern. Die weitere Untergliederung ist dabei z. B. von den Besonderheiten der Konsolidierung abhängig. Die Aktivseite der Bilanz wird daher in die Bereiche „Immaterielle Vermögensgegenstände“, „Sachanlagen“, „Finanzanlagen“, „Umlaufvermögen“ und „Aktive Rechnungsabgrenzung“ untergliedert. Bei den immateriellen Vermögensgegenständen ist insbesondere der Geschäfts- oder Firmenwert, getrennt von den sonstigen immateriellen Vermögensgegenständen und den ggf. erfolgten Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände, anzusetzen.

Für den Bereich „Sachanlagen“ in der Gesamtbilanz ist grundsätzlich die Gliederung aus dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung zu übernehmen. Im Bereich des Infrastrukturvermögens ist dabei ggf. eine Erweiterung der Gliederung vorzunehmen, wenn Stromversorgungsanlagen, Gasversorgungsanlagen, Wasserversorgungsanlagen und Abfallbeseitigungsanlagen unter gesonderten Bilanzposten angesetzt werden sollen. In diesen Zusammenhang können die Fahrzeuge für den ÖPNV unter dem Bilanzposten „Fahrzeuge“ auch durch einen „Davon-Vermerk“ gesondert angesetzt werden.

Im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ ist regelmäßig eine Trennung zwischen dem Vollkonsolidierungskreis angehörenden Betrieben und den sonstigen Betrieben vorzunehmen. Dieses gilt entsprechend auch für den Bilanzbereich „Umlaufvermögen“ und die „Aktive Rechnungsabgrenzung“. In Gesamtzusammenhang muss von der Gemeinde im Einzelfall geprüft werden, ob ein gesonderter Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt werden muss.

##### **3.4.2.2.2 Zur Passivseite**

Die in der gemeindlichen Gesamtbilanz auf der Passivseite angesetzten Bilanzposten sind wie in der Bilanz im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung nach Fristigkeiten zu gliedern. Die weitere Untergliederung ist dabei z. B. von den Besonderheiten der Konsolidierung abhängig. Die Aktivseite der Bilanz wird daher in die Bereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“, „Verbindlichkeiten“ und „Passive Rechnungsabgrenzung“ untergliedert. Im wichtigen Bilanzbereich „Eigenkapital“ ist insbesondere eine Erweiterung um die Posten „Grundkapital/Stammkapital“, „Kapitalrücklage“ und „Gewinnrücklagen“ vorzunehmen.

Unter gesonderten Bilanzposten können ggf. auch ein Gewinnvortrag oder ein Verlustvortrag sowie ein Gesamtbilanzgewinn oder ein Gesamtbilanzverlust anzusetzen sein. Derartige Bilanzposten entstehen nicht aufgrund von Erfordernissen der Gemeindeverwaltung, sondern wegen der Einbeziehung der Betriebe, bei denen z. B. ein Gewinnvortrag oder ein Verlustvortrag in zulässiger Weise im Einzelabschluss angesetzt worden. Eine solche Besonderheit ist nicht zu eliminieren, sondern ohne Verrechnungen in die Gesamtbilanz aufzunehmen.

Ein Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter dürfte regelmäßig in der Gesamtbilanz auszuweisen sein, wenn die Gesellschaft keine Eigengesellschaft der Gemeinde ist. In diesem Bilanzbereich ist auch die Ausgleichsrücklage mit ihrem Bestand anzusetzen. Ihr Volumen wird dabei weder durch einen Gesamtjahresüberschuss noch durch einen Gesamtfehlbetrag und auch nicht durch Überschüsse oder Fehlbeträge aus betrieblichen Einzelabschlüssen verändert.

Ein Gesamtjahresergebnis aus der Gesamtergebnisrechnung ist deshalb immer mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Eine Besonderheit für die Passivseite besteht noch darin, dass ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem gesonderten Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ anzusetzen ist. Dieser Bilanzposten ist in der Gesamtbilanz gliederungsmäßig zwischen den Bilanzbereichen „Eigenkapital“ und „Sonderposten“ einzuordnen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern (vgl. § 301 Absatz 3 HGB).

Im Bilanzbereich „Sonderposten“ ist grundsätzlich eine Trennung zwischen dem Vollkonsolidierungskreis angehörenden Betrieben und den sonstigen Betrieben vorzunehmen. Der Bilanzbereich „Rückstellungen“ ist um den gesonderten Bilanzposten „Steuerrückstellungen“ zu erweitern, sofern die Bilanz eines voll zu konsolidierenden Betriebes einen solchen Bilanzposten enthält. Die Übernahme bedeutet nicht, dass nunmehr die Gemeinde die Steuerpflicht des Betriebes zu tragen hat. Eine Trennung zwischen den voll zu konsolidierenden Betrieben und den übrigen gemeindlichen Betrieben ist auch im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ sowie bei der passiven Rechnungsabgrenzung vorzunehmen.

### **3.4.2.3 Die Hinweise zur Gesamtergebnisrechnung**

#### **3.4.2.3.1 Zu den Erträgen**

Die in der Gesamtergebnisrechnung enthaltenen ordentlichen Gesamterträge sind nach ihren Arten zu untergliedern. Zu den Erträgen gehören die Steuern und ähnliche Abgaben, Zuwendungen und allgemeine Umlagen, sonstige Transfererträge, öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen, sonstige ordentliche Erträge, aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen. Diese Ertragsarten sind aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung übernommen worden (vgl. § 49 i. V. m. § 38 GemHVO NRW). Die Erträge kommen von gemeindlichen Betrieben, die dem Vollkonsolidierungskreis angehören.

#### **3.4.2.3.2 Zu den Aufwendungen**

Die in der Gesamtergebnisrechnung enthaltenen ordentlichen Gesamtaufwendungen sind nach ihren Arten zu untergliedern. Zu den Aufwendungen gehören die Personalaufwendungen, Versorgungsaufwendungen, Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen, bilanzielle Abschreibungen, sonstige ordentliche Aufwendungen. Diese Aufwandsarten sind aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung übernommen worden (vgl. § 49 i. V. m. § 38 GemHVO NRW). Die Aufwendungen kommen von gemeindlichen Betrieben, die dem Vollkonsolidierungskreis angehören.

#### **3.4.2.3.3 Zum Finanzergebnis**

Die in der Gesamtergebnisrechnung enthaltenen Gesamtfinanzerträge und Gesamtfinanzaufwendungen sind nach ihren Arten untergliedern. Zu solchen Erträgen gehören die Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen, Beteiligungserträge, Zinserträge, Erträge aus assoziierten Beteiligungen und sonstige Finanzerträge. Als Aufwendungen gehören dazu die Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen, Zinsaufwendungen, Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen und sonstige Finanzaufwendungen. Diese Aufwandsarten entsprechen nicht vollständig den Aufwandsarten in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Gleichwohl wird auf besondere Erläuterungen zu den einzelnen Arten verzichtet und auf die übrigen Erläuterungen zum Gesamtabchluss verwiesen.

#### **3.4.2.3.4 Zu außerordentlichen Vorgängen**

Die in die Gesamtergebnisrechnung aufzunehmenden Gesamterträge und Gesamtaufwendungen müssen wie in der gemeindlichen Ergebnisrechnung gegenüber den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen entsprechend von der Gemeinde abgegrenzt und zugeordnet werden (vgl. § 49 i. V. m. § 38 GemHVO NRW). Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen können von der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben kommen, die dem Vollkonsolidierungskreis für den Gesamtabchluss angehören.

#### **3.4.2.3.5 Zum Gesamtergebnis**

In der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ist das Gesamtergebnis der Gemeinde nachzuweisen. Das Gesamtergebnis setzt sich aus verschiedenen Teilergebnissen zusammen. Dazu gehören das ordentliche Gesamtergebnis, das Gesamtfinanzergebnis, das Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Gesamtergebnis. Diese Teilergebnisse werden durch die jeweils zuzuordnenden Ertrags- und Aufwandsarten bestimmt. Sie führen durch aufgrund einer Summen- und Saldenbildung der Ertrags- und Aufwandsarten zum Gesamtjahresüberschuss bzw. Gesamtjahresfehlbetrag.

#### **3.4.2.3.6 Zur Gewinnverwendung**

In der Gesamtergebnisrechnung kann von der Gemeinde auch eine Gewinnverwendung abgebildet werden, wenn eine solche Ergebnisdarstellung aus örtlichem Bedarf heraus sinnvoll und sachgerecht ist. In solchen Fällen sind der Gesamtjahresüberschuss oder der Gesamtjahresfehlbetrag, das anderen Gesellschaftern zuzurechnende Ergebnis (Gewinn oder Verlust), der Gewinnvortrag oder der Verlustvortrag aus dem Vorjahr, die Entnahmen aus oder die Zuführungen zur Kapitalrücklage, die Entnahmen aus oder die Zuführungen zur Gewinnrücklage und der Gesamtbilanzgewinn bzw. Gesamtbilanzverlust gesondert darzustellen. Die Inhalte der Positionen ergeben sich aus den in der Gesamtergebnisrechnung vorzunehmenden Zuordnungen von Erträgen und Aufwendungen.

#### **3.4.2.3.7 Zur Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage**

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften muss die Gemeinde die Erträge und Aufwendungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen "ergebnisneutral" mit der Allgemeinen Rücklage verrechnen (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Zu solchen Geschäftsvorfällen der Gemeinde zählen der Abgang von Vermögen und die Veräußerung von Vermögensgegenständen nach § 90 Absatz 3 Satz 1 GO NRW sowie Wertveränderungen von Finanzanlagen.

Die ergebnisneutrale Verrechnung bedeutet, dass bei diesem Vorgang die gemeindliche Ergebnisrechnung insgesamt nicht betroffen ist. Ein Verweis durch einen ausdrücklichen Bezug auf das Ergebnis des Haushaltsjahres ist

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

nicht erforderlich, weil das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung gleichzeitig auch das "gesamte" Ergebnis darstellt. Die ausdrückliche Festlegung einer unmittelbaren Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage dient dabei dazu, die wirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr nicht durch ergebnispolitische Motive zu beeinflussen.

Der Umfang der Verrechnungen ergibt sich aus den in der Gesamtergebnisrechnung nachrichtlich nach dem Jahresergebnis anzugebenden Erträgen und Aufwendungen (vgl. § 38 Absatz 3 GemHVO NRW). Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass der Begriff "ergebnisneutral" nicht auf die Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung bezogen werden kann. Bei Auszahlungen der Gemeinde, die durch gleichhohe Einzahlungen gedeckt werden, ist keine Ergebnisneutralität im Wortsinn gegeben, z. B. bei der Abwicklung einer Umschuldung durch Tilgung und Aufnahme von Krediten.

**3.4.3 Die Gesamtübersicht über den NKF-Positionenrahmen**

Durch den NKF-Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss wird angegeben, in welche Posten der Gesamtbilanz und in welche Positionen der Gesamtergebnisrechnung die einzelnen Bilanz- und GuV-Posten der Jahresabschlüsse der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung eingehen sollen.

Mit dem Positionenrahmen soll die Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabschluss ausreichend im Sinne der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ gesichert und gewährleistet werden. Nachfolgend wird ein Überblick zum gemeindlichen NKF-Positionenrahmen gegeben (vgl. Abbildung 824).

<b>DER NKF-POSITIONENRAHMEN</b>		
<b>Gesamtbereich</b>	<b>Positionenbereich</b>	<b>Positionengruppe</b>
<b>Teil A: Gesamtbilanz (Summenbilanz)</b>		
<b>Aktiva</b>	<b>A1</b>	<b>Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs</b>
	<b>A2</b>	<b>Immaterielle Vermögensgegenstände</b>
	<b>A3</b>	<b>Sachanlagen</b>
	<b>A4</b>	<b>Finanzanlagen</b>
		<p>Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, soweit noch bei den Betrieben zulässig</p> <p>Immaterielle Vermögensgegenstände, getrennt nach:            - Geschäfts- oder Firmenwert,            - Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände,            - Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (getrennt nach Grundstücksnutzung)            Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (getrennt nach der Bebauung)            Infrastrukturvermögen (getrennt nach Arten)            Bauten auf fremdem Grund und Boden            Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler            Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge            Betriebs- und Geschäftsausstattung            Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</p> <p>Anteile an verbundenen Unternehmen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)            Anteile an assoziierten Unternehmen            Übrige Beteiligungen            Sondervermögen</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

			(getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Wertpapiere des Anlagevermögens (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Ausleihungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis, Art der gemeindlichen Betriebe und Sonstige)
	<b>A5</b>	<b>Umlaufvermögen</b>	Vorräte Forderungen Sonstige Vermögensgegenstände Wertpapiere des Umlaufvermögens Liquide Mittel
	<b>A6</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	Aktive latente Steuern (aus Einzelab-schlüssen) Sonstige aktive Rechnungsabgrenzung
	<b>A7</b>	<b>Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbe-trag</b>	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehl-be-trag
<b>Passiva</b>	<b>P1</b>	<b>Eigenkapital</b>	Allgemeine Rücklage Sonderrücklagen Ausgleichsrücklage Ergebnisvorträge Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzver-lust Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter
	<b>P2</b>	<b>Sonderposten</b>	Sonderposten für Zuwendungen Sonderposten für Beiträge Sonderposten für den Gebührenaus-gleich Sonstige Sonderposten
	<b>P3</b>	<b>Rückstellungen</b>	Pensionsrückstellungen Rückstellungen für Deponien und Altlas-ten Instandhaltungsrückstellungen Steuerrückstellungen Sonstige Rückstellungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>P4</b>	<b>Verbindlichkeiten</b>	Anleihen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Verbindlichkeiten aus Krediten für Inves-titionen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liqui-ditätssicherung (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleich-kommen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Sonstige Verbindlichkeiten (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>P5</b>	<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>	Passive Rechnungsabgrenzung (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
<b>Teil B: Gesamtergebnisrechnung (Summenergebnisrechnung)</b>			
<b>Ordentliche Gesamt-erträge</b>	<b>E1</b>	<b>Steuern und ähnliche Abgaben</b>	Steuern und ähnliche Abgaben (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E2</b>	<b>Zuwendungen und allgemeine Umlagen</b>	Zuwendungen und allgemeine Umlagen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

			(getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E3</b>	<b>Sonstige Transfererträge</b>	Sonstige Transfererträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E4</b>	<b>Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</b>	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E5</b>	<b>Privatrechtliche Leistungsentgelte</b>	Privatrechtliche Leistungsentgelte (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E6</b>	<b>Kostenerstattungen und Kostenumlagen</b>	Kostenerstattungen und Kostenumlagen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E7</b>	<b>Sonstige ordentliche Erträge</b>	Sonstige ordentliche Erträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>E8</b>	<b>Aktiviere Eigenleistungen</b>	Aktiviere Eigenleistungen
	<b>E9</b>	<b>Bestandsveränderungen</b>	Bestandsveränderungen
	<b>A1</b>	<b>Personalaufwendungen</b>	Personalaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>A2</b>	<b>Versorgungsaufwendungen</b>	Versorgungsaufwendungen
	<b>A3</b>	<b>Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</b>	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>A4</b>	<b>Bilanzielle Abschreibungen</b>	Bilanzielle Abschreibungen (unter Berücksichtigung der Bilanzgliederung und des Vollkonsolidierungskreises)
	<b>A5</b>	<b>Transferaufwendungen</b>	Transferaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>A6</b>	<b>Sonstige ordentliche Aufwendungen</b>	Steuern vom Einkommen und Ertrag (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Sonstige Steuern (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Latente Steuern aus den Einzelabschlüssen Aufwendungen aus Verlustübernahmen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
<b>Ordentliches Gesamtergebnis</b>	<b>S1</b>	<b>Ordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus E 1 bis E 9 und A 1 bis A 6
<b>Gesamtfinanz-erträge und Gesamtfinanz-aufwendungen</b>	<b>F1</b>	<b>Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen</b>	Erträge aus Gewinnabführungsverträgen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Erträge aus Verlustübernahmen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>F2</b>	<b>Beteiligungserträge</b>	Beteiligungserträge - von verbundenen Unternehmen der Vollkonsolidierung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
7. Abschnitt GemHVO NRW**

			- von Sondervermögen - von Sonstigen
	<b>F3</b>	<b>Zinserträge und sonstige Finanzerträge</b>	Zinserträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Erträge aus assoziierten Beteiligungen (ggf. nach Arten) Sonstige Finanzerträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>F4</b>	<b>Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen</b>	Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>F5</b>	<b>Zinsaufwendungen und sonstige Finanzaufwendungen</b>	Zinsaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige) Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen (ggf. nach Arten) Sonstige Finanzaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
<b>Gesamtfinanz- ergebnis</b>	<b>S2</b>	<b>Gesamtfinanzergebnis</b>	Saldo aus F 1 bis F 5
<b>Gesamt- ergebnis der laufenden Geschäfts- tätigkeit</b>	<b>S3</b>	<b>Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>	Saldo aus S 1 und S 2
<b>Außer- ordentlich</b>	<b>AE1</b>	<b>Außerordentliche Gesamterträge</b>	Außerordentliche Gesamterträge (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
	<b>AE2</b>	<b>Außerordentliche Gesamtaufwendungen</b>	Außerordentliche Gesamtaufwendungen (getrennt nach Vollkonsolidierungskreis und Sonstige)
<b>Außer- ordentli- ches Gesamt- ergebnis</b>	<b>S4</b>	<b>Außerordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus AE1 und AE2
<b>Gesamt- jahres- überschuss/ Gesamt- jahres- fehlbetrag</b>	<b>S5</b>	<b>Gesamtjahresüberschuss/ Gesamtjahresfehlbetrag</b>	Saldo aus S3 und S4
<b>Anderen Gesell- schaftern zuzurech- nendes Ergebnis</b>	<b>S6</b>	<b>Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Verlust</b>	.....
<b>Nachrichtli- che Anga- ben zur Ver- rechnung</b>	<b>S7</b>	<b>Verrechnete Erträge bei Vermögensgegen- ständen Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

mit der all- gemeinen Rücklage		Verrechnete Aufwendungen bei Vermögens- gegenständen Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanla- gen	
--------------------------------------	--	--	--

*Abbildung 824 „Der NKF-Positionenrahmen“*

Der Gemeinde bleibt bei diesem NKF-Positionenrahmen noch ein ausreichender Spielraum für den Aufbau und die Ausgestaltung ihres örtlichen Positionenplans und das notwendige Buchungsgeschehen, um einen örtlichen Gesamtabschluss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zutreffend aufzustellen.

### **3.5 Der örtliche Positionenplan**

#### **3.5.1 Die Zwecke des Positionenplans**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses wird von der Gemeinde ein örtlicher Positionenplan benötigt, um eine einheitliche Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung zu ermöglichen, die auf dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung aufbaut. Die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe können dadurch im Rahmen der Vollkonsolidierung in die Struktur der Bestandteile des Gesamtabschlusses der Gemeinde übergeleitet werden.

Im Rahmen einer Gesamtabschlussrichtlinie sollen daher mithilfe des örtlichen Positionenplans möglichst sinnvolle und sachgerechte Meldungen durch die gemeindlichen Betriebe für die Aufstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde erreicht und gesichert werden. Der örtliche Positionenplan ist von der Gemeinde unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten und Bedürfnisse aus dem Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss zu entwickeln (vgl. Nummer 1.7.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW 6300).

Die Gemeinde muss in ihrem örtlichen Positionenplan die notwendigen Positionen für alle benötigten betrieblichen Daten festlegen, damit die gemeindlichen Betriebe ihre Meldepflichten sachlich zutreffend und ausreichend gegenüber der Gemeindeverwaltung erfüllen können. Diese Gegebenheiten erfordern ggf. auch eine oder mehrere auf den Einzelfall bzw. den einzelnen Betrieb ausgerichtete Überleitungsrechnungen, sofern nicht bereits in den Betrieben der Gemeinde nach den für die Gemeindeverwaltung geltenden Regelungen gebucht wird.

#### **3.5.2 Die Bestandteile des Positionenplans**

Der örtliche Positionenplan der Gemeinde muss unter Berücksichtigung der einschlägigen Gliederungsvorgaben für die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung und die Gesamtbilanz sowie des Positionenrahmens die auf die örtlichen Verhältnisse abgestellten Abschlusspositionen für den gemeindlichen Gesamtabschluss beinhalten. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für den Aufbau der Gesamtbilanz bzw. für den Aufbau der Gesamtergebnisrechnung sind dabei maßgeblich. Die Kontierung der Gemeinde sowie ihrer Betriebe kann bei der Ausgestaltung des örtlichen Positionenplans bereits Berücksichtigung finden.

Im örtlichen Positionenplan muss daher insgesamt festgelegt und aufgezeigt werden, in welche Positionen der Summenbilanz für den Gesamtabschluss die Bilanzposten der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe eingehen sollen. Der Aufbau der Summenbilanz ist dabei auf die Gliederung der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss auszurichten (vgl. § 49 i. V. m. § 41 GemHVO NRW). Es muss zudem von der Gemeindeverwaltung festgelegt und aufgezeigt werden, in welche Positionen der Summenergebnisrechnung die GuV-Positionen der zu konsolidierenden Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Die Summenergebnisrechnung ist nach der Gliederung



der gemeindlichen Ergebnisrechnung auszurichten, weil deren Struktur für die Gesamtergebnisrechnung maßgebend ist (vgl § 49 i. V. m. § 38 GemHVO NRW).

### 3.6 Die örtliche Gesamtabschlussrichtlinie

#### 3.6.1 Allgemeine Bedingungen

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert umfangreiche Abstimmungsgespräche der Gemeinde mit ihren gemeindlichen Betrieben. Durch eine fundierte Vorarbeit können die notwendigen Strukturen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben dafür geschaffen werden. Es gilt dabei, die Pflichten der gemeindlichen Betriebe genau zu bestimmen, um die eigentlichen Konsolidierungsvorgänge zu erleichtern und ggf. auch erst möglich zu machen.

Von der Gemeinde sollen durch eine örtliche „Gesamtabschlussrichtlinie“ mit notwendigen und ausreichenden sachgerechten Vorgaben und Bestimmungen die Richtigkeit und die Vollständigkeit der Aufstellungsarbeiten für den Gesamtabschluss möglichst dauerhaft gesichert werden. Wegen der Bedeutung des Gesamtabschlusses sollte der Rat in die Erstellung der Richtlinie eingebunden werden. Die Hauptzwecke einer Gesamtabschlussrichtlinie werden nachfolgend beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 825).

<b>DIE ZWECKE DER GESAMTABSCHLUSSRICHTLINIE</b>	
<b>Ausrichtung</b>	<b>Inhalte</b>
<b>Informationsbeschaffung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Festlegung der erforderlichen Angaben</li> <li>- Struktur der Abfrage</li> <li>- Zeitliche Durchführung</li> <li>- Überprüfung der Meldungen</li> <li>- Weiterverarbeitung der Daten</li> <li>- Anpassungen an neue Vorgaben</li> </ul>
<b>Sicherstellung der Abbildung der wirtschaftlichen Substanz</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Angaben müssen von Relevanz sein.</li> <li>- Angaben müssen von wesentlicher Bedeutung sein.</li> <li>- Angaben müssen verständlich aufbereitet sein.</li> <li>- Angaben müssen verlässlich sein.</li> <li>- Angaben müssen eine Aktualität besitzen.</li> <li>- Angaben müssen neutral und objektiv sein.</li> <li>- Angaben müssen richtig und vollständig sein.</li> </ul>
<b>Prozessgestaltung</b>	Festlegungen treffen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- was wird,</li> <li>- wann,</li> <li>- in welcher Reihenfolge,</li> <li>- wie lange,</li> <li>- von wem,</li> <li>- mit wieviel Kapazität</li> </ul> erledigt.
<b>Qualitätskontrolle</b>	Ansatz als Prozessbegleitung: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktualisierungserfordernisse,</li> <li>- Übernahme von Daten,</li> <li>- parallele Erarbeitung der Daten und Erläuterungen,</li> <li>- Automatisierung durch IT-Einsatz,</li> <li>- vorherige Plausibilitätsprüfungen,</li> <li>- Verzögerungsanlässe aufdecken.</li> </ul>

*Abbildung 825 „Die Zwecke der Gesamtabschlussrichtlinie“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

In diesem Rahmen ist von der Gemeinde zu prüfen, ob mit einer örtlichen Gesamtabschlussrichtlinie die gewünschten Mitwirkungspflichten der gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten erreicht werden, damit die notwendigen betrieblichen Daten für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses geliefert werden. Die Gemeinde muss prüfen, ob dafür Gründungsverträge oder Satzungen für die in § 116 GO NRW bezeichneten gemeindlichen Betriebe geändert oder ergänzt werden müssen.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass sie von den Betrieben die Aufklärung und die Nachweise verlangen kann, die für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erforderlich sind (vgl. § 118 GO NRW). Die Gemeinde sollte im Zusammenhang mit dem Gesamtabschluss festlegen, wie und in welchem Umfang ein örtliches Berichtssystem für sie als „eine einzige wirtschaftliche Einheit“ aufgebaut wird.

**3.6.2 Die Gestaltung der örtlichen Richtlinie**

Im Hinblick auf die, in Abhängigkeit von der jeweiligen gemeindlichen Organisationseinheit, unterschiedlichen Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sollte die Gesamtabschlussrichtlinie der Gemeinde nicht nur allgemeine Festlegungen enthalten. Sie sollte insbesondere die notwendigen Regelungen über örtliche Konsolidierungssachverhalte und die anzuwendenden Konsolidierungstechniken enthalten. Weiterhin sollte die Richtlinie auch Festlegungen darüber treffen, welche Angaben von welchem Betrieb an welche Adressaten mit welcher Frist zu liefern sind, um die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses möglich zu machen.

Für die Gemeinde ist ein Terminplan unverzichtbar, mit dem in einem festzulegenden Zeitrahmen die Abgabe- und Fertigstellungstermine im Einzelnen bestimmt werden. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, der Richtlinie eine Übersicht beizufügen, in der die für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses verantwortlichen Stellen und Personen in der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben mit sämtlichen Erreichbarkeitsdaten enthalten sind.

In diesem Zusammenhang sollte der örtliche Terminplan auch die Termine enthalten, die bis zur Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabschlusses durch den Rat der Gemeinde einschließlich seiner Bekanntmachung und Veröffentlichung sowie der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde einzuhalten sind. Nachfolgend werden einige Gliederungspunkte für eine örtliche Gesamtabschlussrichtlinie aufgezeigt (vgl. Abbildung 826).

<b>DIE GLIEDERUNG EINER GESAMTABSCHLUSSRICHTLINIE</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALT DES ABSCHNITTS</b>
<b>A</b>	Aufgaben und Zweck der Gesamtabschlussrichtlinie
<b>B</b>	Grundlagen der gemeindlichen Gesamtrechnungslegung
<b>C</b>	Vorbereitung der Einzelabschlüsse für die Konsolidierung (GB II)
<b>D</b>	Durchführung der Konsolidierungsschritte
<b>E</b>	Erstellung der Bestandteile und Anlagen des Gesamtabschlusses
<b>F</b>	Prüfung des Gesamtabschlusses

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>DIE GLIEDERUNG EINER GESAMTABSCHLUSSRICHTLINIE</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALT DES ABSCHNITTS</b>
<b>G</b>	Beschlussfassung über den Gesamtabschluss und Entlastung des Bürgermeisters
<b>H</b>	Örtliche Gesamtsteuerung
<b>J</b>	Bekanntmachung, Verfügbarhalten und Aufbewahrung der Gesamtabschlussunterlagen
<b>I</b>	Anlagen zur Gesamtabschlussrichtlinie

*Abbildung 826 „Die Gliederung einer Gesamtabschlussrichtlinie“*

Für die Gemeinde bietet es sich ggf. auch an, örtlich gestaltete Formulare, Checklisten und andere Arbeitsmittel für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses förmlich in die Gesamtabschlussrichtlinie aufzunehmen bzw. ihr als Anlagen beizufügen, z. B. der örtliche Positionenplan. Die konkrete Ausgestaltung der gesamten örtlichen Unterlagen zur Aufstellung des Gesamtabschlusses ist unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) festzulegen. Dabei sind die örtlichen Bedürfnisse durch die Gemeinde ausreichend zu berücksichtigen und ggf. weitere Vorgaben für die Arbeiten vor Ort zu machen.

### **3.7 Der Gesamtabschlussterminplan**

Die Gemeinde muss, um die gesetzlich bestimmten Termine für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzuhalten, einen eigenen Zeit- und Aufgabenplan erstellen und diesen ggf. jährlich kalendermäßig aktualisieren. Sie muss dabei die haushaltsrechtlich gesetzten Terminvorgaben beachten, nach denen der gemeindliche Gesamtabschluss, bezogen auf den jährlichen Abschlussstichtag 31. Dezember des gemeindlichen Haushaltsjahres, innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag, also bis zum 30. September des Folgejahres, aufzustellen ist (vgl. § 116 Absatz 5 Satz 1 GO NRW).

Der Rat der Gemeinde hat dann bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss zu bestätigen (vgl. § 116 Absatz 1 Satz 4 i. V. m. § 96 GO NRW). Nachfolgend werden einige Eckpunkte für die Gemeinde für einen örtlichen Zeitplan aufgezeigt (vgl. Abbildung 827).

<b>ECKPUNKTE FÜR EINEN ZEITPLAN FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>
- Termin für die Gesamtabschlussrichtlinie einschließlich Änderungen und Ergänzungen.
- Termin für die Durchführung der letzten Zahlungen und Buchungen.
- Termin für die Saldenabstimmungen.
- Termin für festgestellte Jahresabschlüsse und Gemeindebilanzen II.
- Termin für ergänzende Informationen und Berichte, z. B. für den Gesamtlagebericht.

<b>ECKPUNKTE FÜR EINEN ZEITPLAN FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>
- Termin für die Durchführung der konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen.
- Termin für die Durchführung der Konsolidierung.
- Termin für die Vorlage des aufgestellten Gesamtabchlusses an den Bürgermeister.
- Termin für die Zuleitung an den Rat der Gemeinde.
- Termin für die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat.
- Termin für die Anzeige an die Aufsicht und die öffentliche Bekanntmachung.

*Abbildung 827 „Eckpunkte für einen Zeitplan für den Gesamtabchluss“*

Die örtlichen Gegebenheiten erfordern eine sorgsam abgestimmte Zeit- und Aufgabenplanung durch die Gemeinde unter Einhaltung der Entscheidungskompetenzen der gemeindlichen Organe. Dabei sind aber auch sowohl die unterschiedlichen Verhältnisse der Gemeindeverwaltung zu den einzelnen Betrieben und der damit verbundene Abstimmungsbedarf zu berücksichtigen. Ebenso müssen die verfügbaren Personalressourcen sowie die softwaretechnische Unterstützung in fachlicher und zeitlicher Hinsicht in die Planungen einbezogen werden.

### **3.8 Die Buchführung für den Gesamtabchluss**

Die jährliche Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses unter Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung bedingen entsprechende Buchführungspflichten für die Gemeinde und eine den jeweiligen örtlichen Verhältnissen angepasste gemeindliche Buchführung (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Die Buchführung ist z. B. für die Zusammenführung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde notwendig.

Die Gemeinde muss die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung für den gemeindlichen Gesamtabchluss mit der gleichen Sorgfalt gewährleisten, die auch bei den haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfällen der Gemeindeverwaltung zum Tragen kommt (vgl. § 27 GemHVO NRW). Das örtlich eingesetzte Buchführungssystem muss so beschaffen sein, dass der gemeindliche Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellt wird.

Der Gesamtabchluss muss seine Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen können (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Die Buchführung muss dazu beitragen und sicherstellen, dass sich die Grundlagen und die notwendigen Schritte in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung nachverfolgen lassen. Zudem muss durch die Buchführung dem Vollständigkeitsgebot und dem Richtigkeitsgebot ausreichend Genüge getan werden.

Die Gemeinde hat zudem die Aufbewahrungspflichten zu beachten, die auch für die Unterlagen des gemeindlichen Gesamtabchlusses gelten, denn unter dem dort verwendeten Begriff „Jahresabschlüsse“ wird auch der gemeindliche Gesamtabchluss verstanden (vgl. § 58 GemHVO NRW). Aufgrund dessen ist örtlich zu entscheiden, ob es zur Sicherung der Einhaltung dieser Vorgaben sinnvoll und sachgerecht ist, die örtliche Gesamtabchlussrichtlinie um eine Kontierungsrichtlinie mit entsprechenden Erläuterungen zu ergänzen.

Mit einer örtlichen Kontierungsrichtlinie können die für den gemeindlichen Gesamtabchluss notwendigen Buchführungsarbeiten bzw. die Buchungspraxis durch die Gemeindeverwaltung und die Betriebe der Gemeinde sichergestellt werden. Dadurch kann eine Gleichbehandlung der Geschäftsvorfälle zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde erreicht und unsichere Überleitungsrechnungen möglichst vermieden werden.

Von der Gemeinde muss gesichert sein, dass die verwendeten Daten und Informationen vor der Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen richtig aufgezeichnet und abgebildet werden. Die Gemeinde muss den Konsolidierungsprozess in den einzelnen Schritten überwachen und ggf. automatisierte Kontrollen im verwendeten IT-System einrichten. Die für die gemeindliche Buchführung notwendige Software kann dabei ggf. von Dritten zertifiziert sein und dadurch verdeutlichen, dass die Buchungen den haushaltsrechtlichen Anforderungen aus dem gemeindlichen Gesamtabchluss heraus entsprechend erfolgen.

Ein Zertifikat ist aber keine notwendige Voraussetzung zur Nutzung einer Software im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Auch bei einer Zertifizierung der gemeindlichen Software für die Buchungen in der Finanzbuchhaltung behält die Gemeinde die Gesamtverantwortung für ihre Buchungsgeschäfte und für die ordnungsgemäße Erledigung ihrer Geschäftsvorfälle. Die örtliche Ausgestaltung der Buchführung für den gemeindlichen Gesamtabchluss sowie die Festlegungen über ein bedarfsgerechtes Buchführungssystem obliegen der Gemeinde daher in eigener Verantwortung.

### **3.9 Die Schaffung organisatorischer Voraussetzungen und technischer Unterstützung**

#### **3.9.1 Die Verpflichtungen der Gemeinde**

Die Gemeinde ist verpflichtet, im Rahmen ihrer Möglichkeiten darauf hinzuwirken, dass ihr von den gemeindlichen Betrieben alle notwendigen Informationen und Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, die für die Aufstellung des Gesamtabchlusses erforderlich sind (vgl. § 118 GO NRW). Diese gesetzliche Vorschrift dient der Aufgabe und der Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Gesamtabchlusses und soll dessen Aufstellung gewährleisten.

Die landesrechtliche Regelung lässt dabei die geltenden handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften unberührt. Diese Sachlage bedingt, dass die Gemeinde durch die landesgesetzlichen Regelungen kein unmittelbares Eingriffsrecht auf ihre Betriebe hat, soweit die bundesrechtlichen Vorschriften berührt werden oder etwas Anderes beinhalten. Die Gemeinde muss sich gleichwohl bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für ihre gemeindlichen Betriebe auch ihre Informationsrechte und besondere Ansprüche auch im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschriften sichern.

Die Umsetzung der Verpflichtung der Gemeinde soll daher gewährleisten, dass die für den Gesamtabchluss benötigten Informationen tatsächlich der Gemeindeverwaltung von den gemeindlichen Betrieben zur Verfügung gestellt werden. Eine Verpflichtung der Gemeinde im Sinne des Gesamtabchlusses ist aber auch wegen der gesetzlichen Zuständigkeiten des Rates der Gemeinde möglich.

Der Rat ist z. B. zuständig für die erstmalige unmittelbare oder mittelbare Beteiligung sowie die Erhöhung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Gesellschaft oder anderen Vereinigungen in privater Rechtsform, aber auch für die Errichtung, Übernahme, Erweiterung, Einschränkung und Auflösung von Anstalten des öffentlichen Rechts, öffentlichen Einrichtungen und Eigenbetrieben, die Bildung oder Auflösung eines gemeinsamen Kommunalunternehmens (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstaben k bis m GO NRW).

Untrennbar damit verbunden ist die Pflicht der Gemeinde, jährlich einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde zu erläutern ist, unabhängig davon, ob die

verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde dem Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss angehören. Dieser Bericht stellt keine einmalige Information dar, sondern ist jährlich, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses, von der Gemeinde fortzuschreiben (vgl. § 117 GO NRW).

### **3.9.2 Die Schaffung von Arbeitsvoraussetzungen**

Die Gemeinde obliegen umfangreiche Vorbereitungen und entsprechende Vorarbeiten für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Andererseits müssen die dafür festgelegten allgemeinen Verfahrensweisen und andere verbindliche Vorgaben, z. B. Zuständigkeiten und Terminpläne, nicht nur beim ersten Gesamtabchluss, sondern jährlich zu jedem neuen Gesamtabchluss der Gemeinde anwendbar sein, aber auch von den Beteiligten tatsächlich angewendet werden.

Die Erstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses erfordert daher eine möglichst leistungsfähige und wirtschaftliche Gestaltung des Aufstellungsverfahrens durch die Gemeinde. Sie hat daher auch die dafür notwendigen organisatorischen Voraussetzungen zu schaffen sowie die notwendige technische Unterstützung zur Aufstellung des Abschlusses bereitzustellen (vgl. Abbildung 828).

<b>ORGANISATION UND UNTERSTÜTZUNG FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>
- Harmonisierung der Buchführung, möglichst durch die Einführung eines Einheitskontenplans für die Verwaltung und die gemeindlichen Betriebe, die vollkonsolidiert werden.
- Regelungen über die Saldenabstimmungen mit den in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben und über die Klärung von Buchungsdifferenzen.
- Festlegung und Einrichtung eines organisatorischen Aufbaus sowie eine Festlegung von örtlichen und fachlichen Zuständigkeiten, um eine Rechnungslegung für den Gesamtabchluss zu ermöglichen.
- Geeignete Software als technische Unterstützung zur Durchführung der Aufstellung des Gesamtabchlusses bzw. der Konsolidierungsschritte.
- Richtlinien, die dazu dienen, die in den Gesamtabchluss einzubeziehenden gemeindlichen Betriebe zu einer möglichst einheitlichen Bilanzierung und Bewertung bei dem eigenen Jahresabschluss anzuhalten, um bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ggf. Anpassungsmaßnahmen zu vermeiden.

*Abbildung 828 „Organisation und Unterstützung für den Gesamtabchluss“*

Das gemeindliche Haushaltsrecht enthält zur Gestaltung des Konsolidierungsprozesses keine besonderen Vorgaben, sodass für die Gemeinden ein Gestaltungsspielraum besteht, der unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten auszufüllen ist. Im gemeindlichen Bereich sollen daher aufgrund von Erfahrungen aus der Praxis der Aufstellung von handelsrechtlichen Konzernabschlüssen die notwendigen Vorkehrungen dauerhaft getroffen werden, um die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses jährlich innerhalb der gesetzlich bestimmten Fristen bewältigen zu können.

#### 4. Die Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss

##### 4.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der siebte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu vielen Sachverhalten des gemeindlichen Gesamtabschlusses gesonderte Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung in einer Rechtsverordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen, z. B. zum Inhalt, zur Gestaltung, zur Prüfung und Aufbewahrung des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Auf dieser Grundlage sind die folgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung 829).

DIE VORSCHRIFTEN IM 7. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG	
<b>Siebter Abschnitt Gesamtabschluss</b>	§ 49 Gesamtabschluss § 50 Konsolidierung § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang § 52 Beteiligungsbericht

Abbildung 829 „Die Vorschriften im 7. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“

Für die Regelungen über den gemeindlichen Gesamtabschluss stellt das Handelsgesetzbuch nicht nur das Referenzmodell dar. Durch Verweise in § 50 GemHVO NRW werden die Vorschriften der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309 HGB auch für die gemeindlichen Konsolidierungsmaßnahmen genutzt. Für die Equity-Methode wird auf die Vorschriften der §§ 311 und 312 HGB verwiesen. Diese Vorschriften sind mit ihrem Stand vom 25. Mai 2009 und unter Berücksichtigung von gemeindlichen Besonderheiten unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Diese handelsrechtlichen Regelungen konkretisieren damit wichtige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie die Grundsätze der Konzernrechnungslegung für die Gemeinde.

Die Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss sollen dabei insgesamt gewährleisten, dass die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Die Gemeinde soll dadurch auch hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung, unabhängig von den tatsächlichen organisatorischen Gegebenheiten, als eine einzige Einheit gezeigt werden. Diese Zielsetzungen erfordern aber nicht für jede Gegebenheit und jeden Einzelfall eine konkrete und unmittelbare Bezugnahme auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches.

##### 4.2 Die Vorschriften im Einzelnen

Über den gemeindlichen Gesamtabschluss bestehen in diesem Abschnitt im Einzelnen folgende Vorschriften, die auf den Vorschriften des 12. Teils der Gemeindeordnung aufbauen. Dazu gehören:

- § 49 Gesamtabschluss:

Diese Vorschrift soll dazu beitragen, dass jährlich die Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit - vergleichbar einem Konzern - handeln würde. Wesentlich dabei ist, dass durch die rechnerische Zusammenfassung der Gemeinde mit ihren Betrieben (Konsolidierung) keine eigenständige, aber auch keine „fiktive“ Rechtspersönlichkeit entsteht.

Der daraus entstehende gemeindliche Gesamtabschluss hat zudem keine Zahlungsbemessungsfunktion, z. B. für die Berechnung von Ausschüttungen oder Verlustabdeckungen und er ist auch keine Grundlage für

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

Zwecke der Besteuerung. Er dient vielmehr der Information über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde und ersetzt zudem nicht die Jahresabschlüsse der Gemeinde und ihrer einzelnen Betriebe.

- § 50 Konsolidierung:

Die Vorschrift trifft nicht nur Festlegungen zu den Konsolidierungsmethoden, sondern auch zur Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss. Sie sieht in Absatz 1 für die Konsolidierung von gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen eine entsprechende Anwendung der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches vor. Diese Vorgabe gilt entsprechend für Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde in Form des privaten Rechts, wenn die in der Vorschrift benannten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Absatz 2).

Nach Absatz 3 sind die gemeindlichen Betriebe unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Für die entsprechende Anwendung der genannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches ist die Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), heranzuziehen.

- § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang:

Die Gemeinde hat ihren Gesamtlagebericht so zu gestalten, dass das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) erläutert wird. Im Gesamtlagebericht ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind. Ihm kommen somit umfassende und vielfältige Funktionen zu.

Dem Gesamtlagebericht muss einen Überblick über den Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben und die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabschlusses sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen. Zudem soll er eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde enthalten. Auch zu den Chancen und Risiken der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde sollen im Gesamtlagebericht die notwendigen Erläuterungen enthalten sein.

Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern. Diese gesetzlich definierte Pflicht entsteht daraus, dass der Gesamtanhang nach § 116 GO NRW ein wichtiger Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist. Es müssen deshalb im Gesamtanhang auch Angaben zum Konsolidierungskreis und ggf. zu seinen Veränderungen seit dem Abschlussstichtag des Vorjahres gemacht werden.

Diese Angaben sind dabei so zu fassen, dass sachverständige Dritte die bilanziellen Wertansätze beurteilen können. So wäre z. B. die Erweiterung der Gliederung der Gesamtbilanz zu erläutern, wenn wegen der unterschiedlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Gesamtbilanz oder der Gesamtergebnisrechnung um weitere Posten ergänzt wird, die für die Bilanzierung bestimmter gemeindlicher Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle vorgeschrieben sind, z. B. durch die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV).

- § 52 Beteiligungsbericht:

Die Vorschrift trifft die näheren Bestimmungen zum Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW. Dem Beteiligungsbericht sind die näheren Informationen über die einzelnen gemeindlichen Betriebe zu entnehmen, unabhängig davon, ob diese in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen worden sind. Der Bericht soll daher den Blick von der wirtschaftlichen Gesamtschau der Gemeinde auf die wirtschaftliche Lage der einzelnen Betriebe lenken.



Die Betriebe der Gemeinde sind daher zu verpflichten, die dafür notwendigen Informationen der Gemeinde zur Verfügung zu stellen. Die Gemeinde ist wiederum verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen darauf hinzuwirken, dass sie von ihren gemeindlichen Betrieben die notwendige Aufklärung und die Nachweise zu verlangen, z. B. auch für die Aufstellung des Gesamtabschlusses.

## **5. Die Anwendung allgemeiner Grundsätze**

### **5.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**

Zum Konzernabschluss der Unternehmen nach den handelsrechtlichen Bestimmungen haben sich die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt. Diese Grundsätze sollen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt und der Gesamtabschluss ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt. Nachfolgend werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung aufgezeigt (vgl. Abbildung 830).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER KONZERNRECHNUNGSLEGUNG (GoK)</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wesentlichkeit.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.

*Abbildung 830 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“*

Entsprechend der Generalnorm soll die Gemeindeverwaltung zusammen mit den gemeindlichen Betrieben nur eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellen. Die GoK ergänzen in diesem Sinne die für den gemeindlichen Gesamtabschluss einschlägigen Vorschriften sowie die GoB. Diese Vorgaben kommen beim Gesamtabschluss der Gemeinde zur Anwendung, aber wegen der Verweise auch die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Grundsätze.

### **5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung**

Der Gesamtabschluss der Gemeinde soll auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Damit kann der Gesamtabschluss seiner Aufgabe besser

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

gerecht werden, denn aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung lassen sich nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln.

Die Gesamtkapitalflussrechnung ist einerseits auf die Öffentlichkeit als Adressat und Analyst des gemeindlichen Gesamtabschlusses ausgerichtet. Andererseits erhält die Gesamtliquidität der Gemeinde eine wichtige Bedeutung, zumal in manchen gemeindlichen Betrieben der Liquidität bzw. dem Finanzgebaren nicht die notwendige Bedeutung zukommt. Die GoKfr sind auf die Darstellung der Zahlungsströme ausgerichtet und werden nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 831).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER KAPITALFLUSSRECHNUNG (GoKfr)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALT DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der tatsächlichen Zahlungen</b>	In der Kapitalflussrechnung dürfen nur die tatsächlichen Zahlungsströme der Berichtsperiode ausgewiesen werden. Werden die Zahlungsströme auf der Grundlage des Konzernabschlusses oder der Einzelabschlüsse ermittelt, müssen vorgenommene Periodenabgrenzungen rückgängig gemacht werden.
<b>Grundsatz des einheitlichen Periodenbezuges</b>	Die Kapitalflussrechnung muss für die gleiche Berichtsperiode wie der Konzernabschluss aufgestellt werden, den sie ergänzen soll.
<b>Grundsatz der Stromgrößenkongruenz</b>	Die Summe der Zahlungen sämtlicher Berichtsperioden, z. B. unterjährige, muss der Gesamtperiode entsprechen, um Doppelerfassungen und eine Nichterfassung von Zahlungen zu verhindern.
<b>Grundsatz der unsaldierten Darstellung</b>	Die in die Kapitalflussrechnung aufzunehmenden Einzahlungen und Auszahlungen sind grundsätzlich nicht miteinander zu saldieren (Einhaltung des Bruttoprinzips).
<b>Grundsatz der Erläuterungspflichten</b>	Die Nachvollziehbarkeit muss durch Erläuterungen gewährleistet werden, insbesondere dann, wenn Abweichungen auftreten oder die Darstellungen für die Adressaten nur schwer nachvollziehbar sind.

*Abbildung 831 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“*

Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung muss daher grundsätzlich aus Daten abgeleitet werden, die aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen entstanden sind, und die Zahlungen ausgelöst haben. Bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung sind daher nicht nur die GoB zu beachten, sondern auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr), die sich ergänzend zu den GoB entwickelt haben. Die Aussagefähigkeit der gemeindlichen Kapitalflussrechnung im Gesamtabschluss der Gemeinde hängt dabei wesentlich von der örtlich gewählten Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme ab.

Die Ableitung der örtlichen Zahlungsdaten muss dabei durch sachverständige Dritte nachvollziehbar und nachprüfbar sein. Bei Schätzungen müssen deshalb von der Gemeinde auch die dazu verwendeten Annahmen offengelegt werden. In den Fällen, in denen die Stetigkeit der Datenaufbereitung im Zeitablauf verändert wird, sind von der Gemeinde entsprechende Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang zu machen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss im Zusammenhang mit ihrem Gesamtabchluss bewerten und entscheiden, ob die aufzustellende Kapitalflussrechnung auch für die Steuerung und Gewährleistung der gemeindlichen Zahlungsfähigkeit geeignet ist. Sie hat dabei die örtlichen Erfordernisse zu berücksichtigen, denn über die gemeindlichen Zahlungen sind Informations- und Aussageziele von der Gemeinde festzulegen.

### 5.3 Deutsche Rechnungslegungsstandards

Im gemeindlichen Gesamtabchluss ist nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift die Gesamtkapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen. Neben diesem Rechnungslegungsstandard, auf den haushaltsrechtlich verwiesen wird, bestehen noch weitere Standards, die in einem Zusammenhang mit den HGB-Vorschriften für den Konzernabschluss stehen.

Für die inhaltliche Gestaltung und Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind auch die weiteren (einschlägigen) Rechnungslegungsstandards brauchbar, auch wenn kein ausdrücklicher haushaltsrechtlicher Bezug auf die diese Rechnungslegungsstandards besteht. Von der Gemeinde können folgende Rechnungslegungsstandards für den Gesamtabchluss genutzt werden (vgl. Abbildung 832).

<b>AUSGEWÄHLTE DEUTSCHE RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
DRS 2	Kapitalflussrechnung
DRS 3	Segmentberichterstattung
DRS 8	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
DRS 13	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern
DRS 14	Währungsumrechnung
DRS 20	Konzernlagebericht
DRS 22	Konzerneigenkapital
DRS 23	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss
DRS 24	Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss

*Abbildung 832 „Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards“*

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Rechnungslegungsstandards aus der Praxis heraus ständig weiterentwickelt werden, um deren Aktualität und Anwendbarkeit zu sichern. Die vom Deutschen Standardisierungsrat verabschiedeten Standards sowie ihre Änderungen werden danach vom Bundesministerium der Justiz im Bundesanzeiger bekannt gemacht.

**5.4 Die sachgerechte Anwendung der Grundsätze**

Die sachgerechte Anwendung der einschlägigen Grundsätze bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses führt unter Beachtung ihrer qualitativen Merkmale grundsätzlich zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde. Soweit sich die örtlichen Entscheidungen an diesen Grundsätzen orientieren, entstehen relevante, verlässliche und verständliche Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde.

Zur Sicherstellung der sachgerechten Anwendung der Grundsätze durch die Gemeinde sind u. a. die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz konkretisiert worden, um den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ ausreichend zu genügen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die haushaltsrechtlichen Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen das von der Gemeinde zu beachtende Vorsichtsprinzip weiter aus. Diese Vorschriften finden daher auch auf den gemeindlichen Gesamtabschluss eine entsprechende Anwendung und damit sind auch die einschlägigen Grundsätze in entsprechender Weise von der Gemeinde zu beachten.

**5.5 Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“**

Die Gemeinde hat bei der Vollkonsolidierung zur Aufstellung ihres Gesamtabchlusses mehrmals mithilfe des Begriffs „Untergeordnete Bedeutung“ zu beurteilen, ob und auf welche Art und Weise ein gemeindlicher Sachverhalt in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen ist. Dieser Begriff drückt den Grundsatz der Wesentlichkeit im Gefüge des gemeindlichen Gesamtabchlusses aus und verlangt im Einzelfall nach einer Konkretisierung unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse.

Nach dem Grundsatz ist eine Information im gemeindlichen Gesamtabchluss wesentlich, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können. Der allgemeine Grundsatz der untergeordneten Bedeutung kommt bei einer Vielzahl von gemeindlichen Sachverhalten und Geschäftsvorfällen der Gemeinde zur Anwendung. Viele zu beachtende Vorschriften enthalten dazu eine eigenständige Regelung (vgl. Abbildung 833).

<b>Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“</b>		
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>REGELUNGSTEXT</b>	<b>BEZUGSPUNKT</b>
<b>§ 116 Absatz 3 GO NRW</b>	In den Gesamtabchluss müssen selbstständige Aufgabenbereiche nach Absatz 2 nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Dies ist im Gesamtanhang darzustellen.	<b>Verzicht auf die Einbeziehung voll zu konsolidierender Betriebe</b> (z. B. Servicebetriebe)
<b>§ 303 Absatz 2 HGB</b>	Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die wegzulassenden Beiträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.	<b>Verzicht auf die Schuldenkonsolidierung,</b> (z. B. geringe Mieten)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**7. Abschnitt GemHVO NRW**

<b>Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“</b>		
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>REGELUNGSTEXT</b>	<b>BEZUGSPUNKT</b>
<b>§ 304 Absatz 2 HGB</b>	Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse nach Absatz 1 für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.	<b>Behandlung von Zwischenergebnissen</b> (z. B. geringe Zwischenergebnisse)
<b>§ 305 Absatz 2 HGB</b>	Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.	<b>Verzicht auf die Aufwands- und Ertragskonsolidierung</b> (z. B. geringe Zuwendungen)
<b>§ 307 Absatz 2 HGB</b>	Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.	<b>Behandlung der Anteile anderer Gesellschafter</b>
<b>§ 308 Absatz 2 Satz 3 HGB</b>	Eine einheitliche Bewertung nach Satz 1 braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig; sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.	<b>Durchführung der einheitlichen Bewertung</b>
<b>§ 311 Absatz 2 HGB</b>	Auf eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen brauchen Absatz 1 und § 312 nicht angewendet zu werden, wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist.	<b>Anwendung der Equity-Methode</b>

*Abbildung 833 „Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“*

Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung ist auf das Gesamtbild aller Umstände bei der Gemeinde und nicht allein auf die starren Zahlen des Einzelfalls abzustellen. Die Gemeinde soll daher keine Sachverhalte in ihren Gesamtabschluss einbeziehen, bei dem die Kriterien für eine untergeordnete Bedeutung vorliegen. Entsprechend müssen daher die bestehenden örtlichen Verhältnisse von der Gemeinde ermittelt und in der Beurteilung aufgebaut sowie dokumentiert werden.

Die Gemeinde muss unter Beachtung der einschlägigen gemeinderechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Nichteinbeziehung in den Gesamtabchluss vor Ort sachlich gegeben sind. Die örtliche Entscheidung der Gemeinde unterliegt dabei dem Stetigkeitsgebot, sodass die Entscheidung langfristig auszurichten und beizubehalten ist, soweit die Voraussetzungen dafür bei gemeindlichen Betrieben vorliegen.

## **6. Der erste gemeindliche Gesamtabchluss**

### **6.1 Der Bedarf für örtliche Festlegungen**

Viele Gemeinden haben einzelne Aufgabenbereiche aus der Gemeindeverwaltung ausgegliedert und verfügen nunmehr neben einer kleineren Gemeindeverwaltung über zahlreiche organisatorisch selbstständige Betriebe (Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen). Durch die Vielzahl der daraus entstandenen Jahresabschlüsse wird die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde nicht wie bei einer Gesamtheit aufgezeigt. Durch den gemeindlichen Gesamtabchluss wird eine Zusammenführung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe erreicht.

Durch die dafür notwendige Konsolidierung entsteht ein Bild als wäre die Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit. Dadurch wird auch ein vollständiger Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzsituation der Gemeinde möglich und aufgezeigt. Für die Gemeinde entsteht dadurch ein Bedarf für örtliche Entscheidungen und Festlegungen über den Umfang, die Form und die Aufstellung des Gesamtabchlusses einschließlich seiner erstmaligen Aufstellung. Sie hat dabei zu beachten, dass sie grundsätzlich verpflichtet ist, ihren ersten Gesamtabchluss bezogen auf den Abschlussstichtag 31. Dezember 2010 aufzustellen (vgl. § 2 NKFEGR NRW).

Zu diesem Zeitpunkt können ggf. örtliche Verhältnisse bestanden haben, die einen Verzicht auf die Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses zuließen, z. B. weil die Gemeinde nur über Betriebe von untergeordneter Bedeutung verfügte (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Aufgrund dieser Sachlage ist die Gemeinde jedoch nicht dauerhaft von der Aufstellungspflicht entbunden, sondern muss zu jedem folgenden jährlichen Abschlussstichtag prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht noch vorliegen.

Die Gemeinde kann daher auch noch zu einem späteren Zeitpunkt als dem gesetzlich bestimmten Datum erstmalig zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses verpflichtet sein. Sie hat dann unabhängig vom Aufstellungszeitpunkt die gleichen Aufstellungsschritte vorzunehmen, die andere Gemeinden bezogen auf den gesetzlichen Aufstellungszeitpunkt bereits vollzogen haben.

Insgesamt betrachtet werden die örtlichen Festlegungen für den Gesamtabchluss dadurch beeinflusst, zu welchem Zeitpunkt die Gemeinde ihre gemeindlichen Betriebe „erworben“ hat. Im Rahmen der örtlichen Verhältnisse dürften von der Gemeinde eine Vielzahl von Entscheidungen zu treffen sein, bei denen von der Gemeinde insbesondere die tatsächlichen Gegebenheiten sowie eigene festgelegte oder festzulegende Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen sind.

## **6.2 Die Erstkonsolidierung**

### **6.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Der erste gemeindliche Gesamtabchluss bringt mit sich, dass die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe zu einer einzigen (fiktiven) wirtschaftlichen Einheit zusammengeführt werden. Die Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses wird deshalb für eine solche „Sachgesamtheit“ auch als Erstkonsolidierung bezeichnet. Der Gesamtabchluss entsteht dadurch, dass die Werte des Vermögens

und der Schulden der Gemeindeverwaltung mit den Vermögenswerten und den Schulden der voll zu konsolidierenden Betriebe sowie die Erträge und Aufwendungen aus der Geschäftstätigkeit des Haushaltsjahres über den Summenabschluss zusammengeführt werden.

Bei dem Konsolidierungsvorgang wird der in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ angesetzte Beteiligungsbuchwert an den gemeindlichen Betrieben nicht übernommen. Vielmehr werden die Anteile der Gemeinde an ihren Betrieben gegen das in ihrer Bilanz anteilige Eigenkapital (Anteile an diesen Betrieben) aufgerechnet. Dieser Vorgang bedeutet bei voll zu konsolidierenden Betrieben, dass der Beteiligungsbuchwert in der Bilanz der Gemeinde durch die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der jeweils einbezogenen gemeindlichen Betriebe ersetzt wird.

Der Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den ersten Gesamtabchluss der Gemeinde sind, unabhängig davon, ob die Vollkonsolidierung oder die Equity-Methode zu Anwendung kommt, die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des „fiktiven“ Erwerbs bzw. der Wertermittlung (Erwerbsstichtag) der gemeindlichen Betriebe zugrunde zu legen. Dabei ist es von der Wahl des Erwerbsstichtages abhängig, in welchem wertmäßigen Umfang der erste gemeindliche Gesamtabchluss aufzustellen ist.

## **6.2.2 Die Festlegung eines Erwerbsstichtages**

### **6.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die erstmalige Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses nach den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und unter Anwendung der dafür haushaltsrechtlich festgelegten Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellt eine besondere Fallgestaltung für die Gemeinde dar. Sie erfordert eine Festlegung des Beginns des Zeitraums der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“, damit der erste gemeindliche Gesamtabchluss die ihm obliegende Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, vollständig erfüllen kann.

Die Gemeinde muss dazu den maßgeblichen Bewertungszeitpunkt bzw. den Zeitpunkt der erstmaligen Kapitalkonsolidierung festlegen. Dieser Zeitpunkt wird als Erwerbsstichtag bezeichnet. Für die erste Konsolidierung können darauf aufbauend die bilanziellen Wertansätze auf der Grundlage der tatsächlichen Verhältnisse bestimmt werden, die aus der „fiktiven“ Anschaffung oder Errichtung eines gemeindlichen Betriebes entstanden sind.

Für die Gemeinde kann dadurch ein „Gesamtwirtschaftsjahr“ beginnen, dass entsprechende Abstimmung zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben erfordert. Außerdem wird durch die Festlegung des Erwerbsstichtages ein Geschäftsjahr möglich, für das im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses die vorgesehene Kapitalflussrechnung erstellt werden kann.

Für den ersten Gesamtabchluss wurde zwar der Abschlussstichtag gesetzlich bestimmt, es wurde jedoch nicht gleichzeitig festgelegt, wann die für den Abschluss notwendige Betrachtung und Bewertung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde beginnt (vgl. § 2 NKFE). Die Gemeinde muss daher aus dem Zeitpunkt des Abschlussstichtages heraus den örtlich sachgerechten Erwerbsstichtag eigenverantwortlich festlegen. In Anlehnung an die Einführung des NKF ist es sachlich sinnvoll, entweder den Eröffnungsbilanzstichtag der Gemeinde oder den Jahresbeginn vor dem ersten Abschlussstichtag als Erwerbszeitpunkt für den Gesamtabchluss zu bestimmen.

### **6.2.2.2 Der Eröffnungsbilanzstichtag als fiktiver Erwerbszeitpunkt**

Der Erwerbsstichtag stellt den Ausgangspunkt für die Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den örtlichen Gesamtabchluss dar. Von der Gemeinde kann dieser Abschluss in einen Zusammenhang mit der Einführung des

NKF gestellt werden, sodass der jeweilige Eröffnungsbilanzstichtag der Gemeinde auch den Erwerbsstichtag darstellen würde. Für einen solchen Erwerbsstichtag spricht, dass die gemeindlichen Betriebe für diesen Zeitpunkt mit dem vorsichtig geschätzten Zeitpunkt zu bewerten waren und daher ein „Marktwert“ festzustellen bzw. diesem nahe zu kommen war, auch wenn gesetzlich Bewertungsvorgaben gemacht wurden und Bewertungsvereinfachungen zugelassen waren.

Für die Gemeinde ist außerdem gesetzlich bestimmt worden, dass die für den Eröffnungsbilanzstichtag ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwerte für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das gemeindliche Vermögen gelten (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Mit einer solchen Festlegung wäre für die Gemeinde der Vorteil verbunden, dass alle gemeindlichen Betriebe stichtagsbezogen bewertet und entsprechend ihrer Zweckbestimmung aus Sicht der Gemeinde unter den „Finanzanlagen“ in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzt wurden.

Die Werte, die von der Gemeinde für die gemeindlichen Betriebe ermittelt wurden, stehen als Anschaffungskosten der Gemeinde dem ihr zustehenden anteiligen Eigenkapital in der Bilanz der einzelnen gemeindlichen Betriebe gegenüber. Dieser Sachverhalt bedeutet, dass für die Gemeinde grundsätzlich eine gute Ausgangslage für den ersten Gesamtabschluss zum Stichtag 31. Dezember 2010 besteht. Bei einem früheren Abschlussstichtag liegt ebenfalls ein fiktiver Erwerb der gemeindlichen Betriebe vor, deren Werte (fiktive Anschaffungskosten) bis zum örtlich festgelegten Konsolidierungszeitpunkt fortzuführen waren.

#### **6.2.2.3 Der fiktive Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages**

Im Zusammenhang mit den Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss in § 116 GO NRW und mit der ausdrücklichen Verwendung des Wortes „Gesamtabschluss“ in der o. a. Vorschrift hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch der erste gemeindliche Gesamtabschluss aus allen seinen gesetzlich bestimmten Teilen bestehen soll. Er muss daher unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben vollständig von der Gemeinde aufgestellt werden.

Die Gemeinde muss zudem den örtlichen Erwerbszeitpunkt mindestens so bestimmen, dass im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch eine Gesamtergebnisrechnung und eine Gesamtkapitalflussrechnung aufstellbar sind. In Anlehnung an die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens nach den handelsrechtlichen Vorschriften in den Konzernabschluss eines Unternehmens wäre der Zeitpunkt „1. Januar des Jahres, in dem am 31. Dezember der Stichtag des ersten Gesamtabschlusses liegt“, ein zutreffender Erwerbsstichtag.

Eine solche Festlegung durch die Gemeinde würde ihr ermöglichen, bezogen auf den ersten Abschlussstichtag einen gemeindlichen Gesamtabschluss mit allen seinen Bestandteilen aufzustellen, denn zum Zeitpunkt 1. Januar 2010 würden die gemeindlichen Betriebe des Vollkonsolidierungskreises bereits die für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses notwendigen Tochtereinheiten der Gemeinde darstellen.

#### **6.2.2.4 Gesamtabschluss und Jahreseröffnungsbilanz**

Die Notwendigkeit für die Gemeinde, dem Gesamtabschluss auch eine Gesamtergebnisrechnung beizufügen, bedingt, dass dem ersten Gesamtabschluss ein Gesamtgeschäftsjahr vorausgehen muss. Ein solches Geschäftsjahr erfordert zudem eine „Gesamteröffnungsbilanz“, um eine zutreffende Gesamtergebnisrechnung und eine Gesamtkapitalflussrechnung zu erreichen. Diese Gesamteröffnungsbilanz der Gemeinde stellt dabei ein internes Rechenwerk für die Gemeinde dar. Sie ist haushaltsrechtlich keine "erste Eröffnungsbilanz" im Sinne der NKF-Eröffnungsbilanz nach § 92 GO NRW, auch wenn im allgemeinen Sprachgebrauch dieser Begriff oftmals auch für die "Gesamteröffnungsbilanz" benutzt wird.



Eine solche „Gesamteröffnungsbilanz“ bedarf deshalb auch keiner gesonderten örtlichen und überörtlichen Prüfung sowie einer gesonderten Feststellung durch einen Beschluss des Rates der Gemeinde. Gleichwohl ist sie in die Prüfung des betreffenden Gesamtabschlusses einzubeziehen. Das Rechenwerk ist auch nicht öffentlich bekannt zu machen bzw. den Bürgerinnen und Bürgern zur Einsichtnahme zur Verfügung zu stellen. Die „Gesamteröffnungsbilanz“ der Gemeinde stellt eine „Eröffnungsbilanz“ dar, wie sie für jedes Haushaltsjahr von der Gemeinde und für jedes Wirtschaftsjahr von den gemeindlichen Betrieben aufzustellen ist.

#### **6.2.2.5 Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte**

##### **6.2.2.5.1 Der tatsächliche Anschaffungszeitpunkt**

Ein möglicher Zeitpunkt für den Erwerbsstichtag wäre der Zeitpunkt, in dem die Gemeinde einen Betrieb tatsächlich errichtet oder erworben hat. Dabei würde ausreichend zu berücksichtigen sein, dass die Gemeinde i. d. R. bereits über sehr lange Zeit (z. T. mehrere Jahrzehnte) über ihre Betriebe verfügt. Diese lange Zeit dürfte jedoch wiederum bewirken, dass es voraussichtlich sehr aufwendig oder in manchen Fällen sogar kaum machbar ist, die Anschaffungskosten zu dem in der Vergangenheit liegenden tatsächlichen Zeitpunkt des Erwerbs eines gemeindlichen Betriebes zu ermitteln. Außerdem sind dann noch die möglichen Werte bis zum örtlich festgelegten Konsolidierungszeitpunkt des ersten Gesamtabschlusses fortzuführen.

Gegen die Festlegung des Erwerbszeitpunktes auf einen solchen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt sprechen auch die Erfahrungen aus der Einführung des NKF. In diesem Rahmen wurden von vornherein die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten und deren Fortführung für die Bilanzierung gemeindlicher Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz nicht in Nordrhein-Westfalen abgelehnt. Würden solche Aufarbeitungen der Vergangenheit für die Aufstellung des Gesamtabschlusses von der Gemeinde verlangt, dürften diese umfangreichen Arbeiten auch im Hinblick auf den Haushaltsgrundsatz der Wirtschaftlichkeit nicht zu rechtfertigen sein.

##### **6.2.2.5.2 Der Abschlussstichtag des ersten Gesamtabschlusses**

Als eine weitere Möglichkeit für die Festlegung des Erwerbsstichtages bliebe unter Beachtung der gesetzlichen Festlegung des Abschlussstichtages für den ersten Gesamtabschluss der Gemeinde (31. Dezember 2010 nach § 2 NKFE), diesen Stichtag als „fiktiven“ Erwerbsstichtag zu bestimmen. Eine solche Festlegung würde jedoch mit sich bringen, dass die Anforderungen der Vorschrift über die Aufstellung des ersten gemeindlichen Gesamtabschlusses von der Gemeinde nicht in vollem Umfang erfüllt werden könnten, denn es würden die Gesamtergebnisrechnung und die Kapitalflussrechnung fehlen (vgl. § 49 Absatz 1 und § 51 Absatz 3 GemHVO NRW).

In diesem Fall könnte die Ergebnisrechnung der Gemeinde und die Gewinn- und Verlustrechnungen der Betriebe nicht zu einer Gesamtergebnisrechnung konsolidiert werden. Die Gesamtergebnisrechnung müsste dann wegen der notwendig werdenden Anpassungen einen geschätzten Ausgleichsposten enthalten. Die Gesamtkapitalflussrechnung würde in einem solchen Fall vollständig entfallen müssen.

Diese Sachlage würde eine unzureichende Darstellung der Ertrags- und der Finanzgesamtlage der Gemeinde bedingen. Die Darstellung würde mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit dem Ziel „Aktualität“, nicht in Einklang stehen. Außerdem bleibt zweifelhaft, ob eine örtliche Festlegung auf einen solchen Zeitpunkt für die Gemeinde tatsächlich zur Erleichterung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beitragen würde.

### **6.2.3 Handelsrechtliche Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung**

Von der Grundsatzregel zur einheitlichen Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden werden durch die Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften auch die darin zugelassenen Ausnahmen für die Gemeinde möglich (vgl. § 308 Absatz 2 Satz 2 HGB). Nach dieser Regelung dürfen wegen der Besonderheiten einzelner Geschäftszweige die Wertansätze ausdrücklich beibehalten werden, z. B. von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen. Sie bedeutet, dass die in der Bilanz solcher Unternehmen angesetzten Vermögensgegenstände und Schulden ohne Neubewertung in den Gesamtabchluss der Gemeinde übernommen werden dürfen.

In der genannten Vorschrift wird zudem noch eine allgemeine Ausnahme von der einheitlichen Bewertung zugelassen. Danach braucht eine Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (des handelsrechtlichen Konzerns) nur von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 308 Absatz 3 Satz 3 HGB). Die Anwendung des in dieser Vorschrift verankerten Grundsatzes der Wesentlichkeit ist dabei immer unter Berücksichtigung der Bedeutung des Einzelfalls vorzunehmen.

Im Bereich des Handelsrechts wird zudem eine Ausnahme von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zugelassen, sodass von den Grundsätzen einer einheitlichen Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden abgewichen werden kann, wenn begründete Ausnahmefälle vorliegen, die eine Abweichung erforderlich machen (vgl. § 252 Absatz 2 HGB). Der Umgang mit den Ausnahmefällen ist dann im handelsrechtlichen Konzernanhang anzugeben und zu begründen (vgl. § 308 Absatz 3 Satz 4 HGB).

### **6.2.4 Die Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals**

Die Gemeinde hat als Muttereinheit bei der Erstkonsolidierung den in ihrer Bilanz im Bereich „Finanzanlagen“ angesetzten Beteiligungsbuchwert gegen das auf sie entfallende Eigenkapital des gemeindlichen Betriebes als Tochtereinheit aufzurechnen. Es ist dabei von der Gemeinde regelmäßig der Betrag anzusetzen, der dem Zeitwert der in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten entspricht, und der diesen an dem für die Verrechnung gewählten Zeitpunkt beizulegen ist (vgl. § 301 Absatz 1 HGB).

Das Eigenkapital ist dabei unter Berücksichtigung der zuvor erfolgenden einheitlichen Bewertung nach den Regeln der Gemeinde zu bestimmen. Zur Verrechnung gehört daher ggf. auch der auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzende gesonderte Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“, der im Fall einer buchmäßigen Überschuldung in der Bilanz anzusetzen ist (vgl. § 43 Absatz 7 GemHVO NRW).

Im Rahmen der Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals bleibt dagegen der Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter, der als letzter Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ anzusetzen unberücksichtigt. Die Gemeinde erwirbt solche Anteile nicht selbst, auch wenn der Ausweis des Ausgleichspostens im Eigenkapital zu erfolgen hat. Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses können der Gemeinde deshalb die Anteile auch nicht zugerechnet und daher bei der Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals auch nicht aufgerechnet werden.

## **7. Die produktorientierte Berichterstattung**

### **7.1 Die Ausgangslage**

Im Gesamtabchluss soll die Gemeinde ihre Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage so darstellen, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Dabei wird jedoch eine Betrachtung der einzelnen Produktbereiche der gemeindlichen Aufgabenerfüllung vernachlässigt. Im Rahmen des

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**

### **7. Abschnitt GemHVO NRW**

gemeindlichen Gesamtabschlusses könnte die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzdaten der wirtschaftlichen Einheit "Gemeinde" zusätzlich auch untergliedert in die für die Gemeinde verbindlichen Produktbereichen dargestellt werden. Sachgerechte Vorgaben für eine produktorientierte Darstellung der Ergebnisse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehen lediglich im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Die Gemeinde muss durch produktorientierte Teilrechnungen ihre Ertrags- und Finanzdaten entsprechend den abgegrenzten Produktbereichen untergliedern. Sie darf daher nicht nur zusammengefasste Daten in einer Ergebnisrechnung und einer Finanzrechnung offenlegen (vgl. § 40 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Vermögens- und Schuldendaten müssen jedoch nicht als Bestandsgrößen in diese produktorientierte Darstellung einbezogen werden oder auf andere Weise dargestellt werden.

Eine Erweiterung des Gesamtanhangs um eine produktorientierte Berichterstattung wäre daher eine zusätzliche freiwillige Leistung der Gemeinde. Sie dürfte eine besondere Bedeutung für die Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde haben. Die zusätzlichen Informationen können für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Einschätzung von künftigen Risiken und Chancen der Gemeinde verbessern.

Die Bekanntgabe von produktorientierten Daten sollte durch die Gemeinde jedoch in einem vertretbaren Rahmen erfolgen. Sie sollte daher nicht einfach auf den örtlich festgelegten Produkten bzw. den Abgrenzungen für die gemeindlichen Teilrechnungen aufbauen. Es gilt vielmehr, durch eine gemeindliche Berichterstattung nach Produktbereichen spezifische und vergleichbare Informationen über die gemeindlichen Aufgaben und ihre Erfüllung zu erhalten und zu einem besseren Einblick in die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu gelangen. Eine produktorientierte gemeindliche Berichterstattung würde zudem auch eine erhebliche Relevanz für die Gesamtsteuerung der Gemeinde entfalten.

Die Gemeinde muss daher eigenverantwortlich entscheiden, ob durch eine solche Berichterstattung auf freiwilliger Basis die Informationen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ergänzt werden oder ob die Informationen ggf. nur internen Zwecken dienen sollen. Bei einer Beifügung der produktorientierten Berichterstattung zum gemeindlichen Gesamtabschluss besteht kein Prüfungserfordernis dazu. Vergleichbar mit der Beifügung des Beteiligungsberichtes zum Gesamtabschluss wird auch die Berichterstattung nicht zum Prüfungsgegenstand der Gesamtabschlussprüfung. Erst eine Integration in den Gesamtanhang oder Gesamtlagebericht löst eine Einbeziehung in die Gesamtabschlussprüfung aus.

#### **7.2 Die Abgrenzung der Produktfelder**

Die produktorientierte Berichterstattung sollte in einem vertretbaren Rahmen erfolgen und nicht einfach auf den örtlich festgelegten Produkten bzw. den Abgrenzungen für die gemeindlichen Teilrechnungen aufbauen. Es gilt dabei, durch die Berichterstattung spezifische Informationen zu erhalten, die zu einem besseren Einblick in die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde beiträgt. Einer gesonderten organisatorischen Differenzierung bedarf es dabei nicht, denn eine solche Berichterstattung ist hinsichtlich der gemeindlichen Betriebe bereits der Beteiligungsbericht der Gemeinde.

Eine spezielle produktorientierte Berichterstattung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist von erheblicher Bedeutung für die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Die Aufgabe, die gemeindlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzdaten produktorientiert darzustellen, sollte möglichst unabhängig von der einzelnen Gemeinde in wenigen Produktfeldern erfolgen. Das gesamte Aufgabenspektrum der Gemeinde wird haushaltswirtschaftlich in sechzehn Produktbereichen erfasst, die landesweit einheitlich vorgegeben sind (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
7. Abschnitt GemHVO NRW**

Eine Zusammenfassung dieser gemeindlichen Aufgabenbereiche zu fünf Produktfeldern dürfte ein vertretbares Mindestmaß darstellen und noch aussagefähige Informationen ermöglichen. Durch eine solche Darstellung könnten differenzierte Aussagen zur wirtschaftlichen Lage in speziellen "Geschäftsfeldern" der Gemeinde getroffen werden, denn die wirtschaftliche Entwicklung sowie die Risiken und Chancen der Gemeinde können in den einzelnen Produktfeldern erheblich voneinander abweichen. Die nachfolgend aufgezeigten Produktfelder sollten eine Grundlage für die Berichterstattung der Gemeinde darstellen (vgl. Abbildung 834).

<b>DIE PRODUKTFELDER DER AUFGABENBEZOGENEN BERICHTERSTATTUNG</b>		
<b>NUMMER</b>	<b>PRODUKTFELDER</b>	<b>PRODUKTBEREICHE</b>
1	Zentrale Verwaltung	Innere Verwaltung
		Sicherheit und Ordnung
		Allgemeine Finanzwirtschaft
2	Schule und Kultur	Schulträgeraufgaben
		Kultur und Wissenschaft
3	Soziales und Jugend	Soziale Leistungen
		Kinder-, Jugend- und Familienhilfe
4	Gesundheit und Sport	Gesundheitsdienste
		Sportförderung
5	Gestaltung der Umwelt	Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen
		Bauen und Wohnen
		Ver- und Entsorgung
		Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV
		Natur- und Landschaftspflege
		Umweltschutz
		Wirtschaft und Tourismus

*Abbildung 834 „Die Produktfelder der aufgabenbezogenen Berichterstattung“*

Diese Strukturierung der produktorientierten kann auch im Gesamtabschluss der Gemeinde eine erhebliche Relevanz entfalten. Eine Erweiterung bzw. Spezifizierung der Berichterstattung ist dabei nicht ausgeschlossen, z. B. von der Gliederung in Produktfeldern auf eine Gliederung in Produktbereiche, ggf. auch in Einzelfällen.

### **7.3 Die Zuordnung zu den Produktfeldern**

Die Zuordnung von Daten der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde zu den Produktfeldern soll sich an den Informationsbedürfnissen orientieren. Es sollte mithilfe der gemeindlichen und betrieblichen Daten in jedem Produktfeld ein "Geschäftsergebnis" möglich sein, das von der Gemeinde näher zu definieren ist, z. B. als periodengerechtes Ergebnis. Vielfach dürfte eine Übernahme betrieblicher und gemeindlicher Daten möglich sein, insbesondere dann, wenn die gemeindlichen Betriebe aufgabenbezogene Bilanzen zu erstellen haben, z. B. im Wohnungswesen und Krankenhauswesen.

Die Zuordnung von gemeindlichem Vermögen und Schulden zu den einzelnen Produktfeldern soll unter Berücksichtigung der tatsächlichen aufgabenbezogenen Nutzung erfolgen, sodass ggf. eine Aufteilung gemeinsam genutzter Vermögensgegenstände auf die Produktfelder notwendig wird, auch wenn im konkreten Einzelfall ggf. weitere Detailkenntnisse dafür erforderlich ist. Die Zuordnung der Schulden der Gemeinde und ihrer Betriebe ist ggf. mit Schlüsselgrößen vorzunehmen. Die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist dabei nicht ausgeschlossen, sondern unverzichtbar.

In diesem Zusammenhang bestehen keine haushaltsrechtlichen Vorgaben zur Darstellung bestimmter Vermögens- und Schuldenarten in dieser Berichterstattung. Ebenso sind keine Festlegungen zu den dabei auszuweisenden Ertrags- und Aufwandsarten getroffen worden. Ausgehend von der Darstellung der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde in ihrem Beteiligungsbericht und im Gesamtabschluss der Gemeindeverwaltung hat die Gemeinde in eigener Verantwortung über die anzugebenden Arten und die Zuordnung zu den Produktfeldern zu entscheiden. Nach der Aufteilung sollte das größte Volumen möglichst nicht unter der Bezeichnung "Sonstige ..." dargestellt sein. Die vollständige Darstellung muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden.

### **7.4 Die angewandten Methoden**

Die produktorientierte Berichterstattung der Gemeinde stellt eine freiwillige Ergänzung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses dar. Ihre enge Verknüpfung mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss verlangt daher, dass die für den Gesamtabschluss angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden unverändert übernommen werden, wenn gemeindliche Vermögens- und Schuldenwerte in den einzelnen Produktfeldern ausgewiesen werden. Es muss deshalb eine nachvollziehbare Verbindung zwischen den Daten der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe und den Daten der Produktfelder bestehen.

Der Grundsatz der Stetigkeit ist bei dieser Berichterstattung ebenfalls zu beachten, sodass auch Angaben aus dem Vorjahr zu den Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Aufwandsdaten sowie zu den Finanzdaten zu machen sind. Zu Beginn dieser Form der Berichterstattung der Gemeinde sollte aufgrund der Aufteilung der Gesamtabschlussdaten in die einzelnen Produktfelder auf eigenständige Konsolidierungen zwischen den Produktfeldern verzichtet werden, z. B. wegen eines Leistungsaustausches zwischen gemeindlichen Betrieben. Sie können bei einem Bedürfnis dafür gleichwohl erfolgen. In den Folgejahren kann für Konsolidierungsmaßnahmen zwischen den Produktfeldern ggf. auch ein besonderes Erfordernis entstehen.

### **7.5 Die Erläuterungspflichten**

Die produktorientierte Berichterstattung stellt eine freiwillige Ergänzung zu den haushaltsrechtlich bestehenden Informationspflichten der Gemeinde im Rahmen ihres Gesamtabschlusses dar. Zur Darstellung der Produktfelder sind entsprechende Erläuterungen zu geben. Es sind aber auch die sachlichen Merkmale der vorgenommenen

Abgrenzungen anzugeben, z. B. Größenordnungen oder andere Werte. Die Kriterien für die Zuordnung von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen sowie der Finanzen sind einschließlich eines festgelegten Verteilungsschlüssels anzugeben.

Zu den einzelnen Produktfeldern sollten insgesamt sachgerechte Erläuterungen gegeben werden. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die Ergebnisse der Produktfelder hinsichtlich ihrer Ermittlung oder Abgrenzung zu erläutern. Es muss auch die Auswahl der ausgewiesenen Vermögens- und Schuldenarten sowie der Ertrags- und Aufwandsarten erläutert werden. Insgesamt soll dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass keine unübersichtlichen Detailinformationen entstehen. Eine solche Berichterstattung soll nicht den fachlichen Beteiligungsbericht ersetzen.

### **7.6 Der Einstieg in die Berichterstattung**

Bei der Gemeinde muss im Zusammenhang mit ihrem Gesamtabschluss eine grundsätzliche Klarheit über die Ziele und Zwecke ihrer örtlichen Gesamtsteuerung bestehen. Es muss dabei der Gemeinde gelingen, unter Berücksichtigung der möglichen Gestaltungs- und Ermessensspielräume durch unbestimmte Rechtsbegriffe und örtliche Besonderheiten, weitgehend eine ziel- und zweckgerichtete Gesamtstrategie zu entwickeln und umzusetzen. Für die gemeindliche Gesamtsteuerung müssen deshalb wirtschaftliche Abschlussdaten verfügbar sein, die sachgerecht und messbar eine quantitative und qualitative Basis bilden können.

Die produktorientierte Berichterstattung kann dazu umfangreich beitragen. Sie bedarf jedoch einer langfristigen Ausrichtung, die auf möglichst konkreten strategischen Entscheidungen des Rates der Gemeinde aufbaut. Es besteht dabei jedoch ein „politisches“ Risiko, dass sich der Rat an seinen Festlegungen messen lassen muss bzw. daran gemessen wird. Bei einer Strategie in der Gemeinde bedarf es daher möglichst auch einer Objektivierbarkeit, damit abgestimmte örtliche Lösungen nicht durch „Nachteile“ und „Interessen“ bestimmter Gruppen gestört und erheblich beeinträchtigt werden. Die Bereitschaft zu einer strategischen Ausrichtung und deren Umsetzung ist deshalb bei allen Verantwortlichen in der Gemeinde unverzichtbar.

Die Berichterstattung der Gemeinde muss nicht von Anfang an auf alle externen Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in gleicher Qualität und Quantität ausgerichtet sein. Die spezifischen Informationen über die den Produktfeldern zugeordneten Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen sowie über die Finanzen stellen auch einen Beitrag für eine Konkretisierung der örtlichen Gesamtsteuerung dar. Der mögliche Einblick in die wirtschaftlichen Entwicklungen der einzelnen Produktfelder lässt die Verantwortlichen in der Gemeinde sachliche Erkenntnisse über die Geschäftsfelder gewinnen, die für die örtliche Gesamtsteuerung unverzichtbar sein können und aus denen heraus sich ein gemeindlicher Gesamtgeschäftsbericht entwickeln lässt.

## **8. Der Gesamtgeschäftsbericht der Gemeinde**

### **8.1 Die Zwecke**

Die Kommunikation der Gemeinde zu den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die insbesondere durch die Bekanntmachung und Einsichtnahme der Haushaltssatzung, des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses für das Haushaltsjahr erfolgt, sollte nicht allein in der Erfüllung gesetzlicher Informationspflichten bestehen. Sie sollte sich auch in einem großen Maße an den Informationsbedürfnissen der Adressaten ausrichten.

Für die Gemeinde können sich dadurch neue Möglichkeiten für einen Informationsaustausch eröffnen, denn eine über die Mindestanforderungen hinausgehende Kommunikation erzeugt i. d. R. positive Effekte und trägt zu einer glaubwürdigen Berichterstattung und Verlässlichkeit der Informationen der Gemeinde bei. Die Gemeinde muss dafür eigenverantwortlich abwägen, ob in Bezug auf ihre Haushaltswirtschaft ein größeres Informationsangebot für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu schaffen ist.

Die Gemeinde kann sich aber auch auf sachliche Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde durch die Haushaltssatzung, den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss für den Zeitraum eines Haushaltsjahres beschränken. Sie muss unter der Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse den Stellenwert der haushaltswirtschaftlichen Informationen selbst abgrenzen und festlegen und dadurch auch die konkreten Inhalte und Formen der weiteren Berichterstattung bestimmen.

Eine mögliche Schlussfolgerung kann dabei für die Gemeinde sein, zusätzlich einen Gesamtgeschäftsbericht aufzustellen. Ein gemeindlicher Gesamtgeschäftsbericht sollte relevante Angaben über die aktuelle gesamte Geschäftstätigkeit und Geschäftsführung der Gemeinde unter den Gesichtspunkten der örtlichen Zielsetzungen, der Wirtschaftlichkeit, der Generationengerechtigkeit, der Nachhaltigkeit und der Ordnungsmäßigkeit enthalten.

Ein solcher Bericht kann das spezielle fachbezogene Handeln der Gemeinde unter den Gesichtspunkten der bedarfsgerechten und leistungsorientierten gemeindlichen Aufgabenerfüllung darstellen, und zwar unabhängig davon, durch welche gemeindliche Organisationseinheit die einzelne fachliche Aufgabe tatsächlich erledigt wird. Bei besonderen Sachverhalten sind zudem spezielle Ausführungen aus Sicht des Gemeindeverwaltungsvorstands, des Bürgermeisters und des Rates zu einzelnen Themen nicht ausgeschlossen.

## **8.2 Die Inhalte**

Die Pflicht der Gemeinde ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, erfordert örtliche Konzepte, Faktoren und Prinzipien, aufgrund derer die gemeindliche Haushaltswirtschaft gestaltet und ausgeführt wird. Diese Geschäftslage bei der Gemeinde sollte regelmäßig zum Gegenstand der Kommunikation mit den Einwohnern und Abgabepflichtigen der Gemeinde gemacht werden, denn neben wirtschaftlichen (quantitativen) Daten besteht auch ein Bedarf an (qualitativen) Daten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Die Gemeinde kann daher zur Verknüpfung ihrer gesamten Aufgabenerfüllung mit ihren wirtschaftlichen Daten aus dem gemeindlichen Gesamtabschluss einen Gesamtgeschäftsbericht erstellen. Mit einem Gesamtgeschäftsbericht kann das durch den gemeindlichen Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in einen umfassenden Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe stellen. Das Haushaltsjahr stellt dabei einen zeitlichen Ausgangspunkt und der gemeindliche Gesamtabschluss eine ergebnisorientierte Basis für einen Gesamtgeschäftsbericht dar.

Einen geeigneten Bezugsrahmen für den Bericht bietet aber ein mehrjähriger Zeitraum, um Einflüsse, Entwicklungen und Prognosen in einer mehrjährigen Zeitreihe einzuordnen und nachvollziehbar aufzeigen zu können. Ausgehend von der leistungsbezogenen Erledigung der gemeindlichen Aufgaben können dann über die gemeindliche Arbeitsweise, die Ergebnisse und Wirkungen sowie die langfristige Strategie berichtet werden. In die Darstellungen und Erläuterungen des Gesamtgeschäftsberichtes können zudem auch ökologische Gesichtspunkte und Auswirkungen einbezogen werden.

Die inhaltliche und grafische Gestaltung des gemeindlichen Gesamtgeschäftsberichtes obliegt der Gemeinde in eigener Verantwortung. Dabei kann auch ein Bezug zu den im Internet zur Verfügung gestellten Informationen sowie zur Veröffentlichung des gemeindlichen Jahresabschlusses hergestellt werden. In diesem Rahmen der Selbstdarstellung der Gemeinde dürfte es sinnvoll und sachgerecht sein, dass von der Gemeinde nicht nur in Schriftform berichtet, sondern auch grafische Darstellung die gemeindliche Sachlage verdeutlicht. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft soll ein Gesamtbild über die Geschäftstätigkeiten der Gemeinde nicht nur unter ökonomischen Gesichtspunkten bereitgestellt werden.

### 8.3 Die aufgabenbezogene Gestaltung

Für den gemeindlichen Gesamtgeschäftsbericht bietet sich deshalb die Form einer produktorientierten Berichterstattung an, für den die gemeindlichen Produktfelder in Geschäftsfelder umgewandelt und eine Verbindung zwischen den fachbezogenen Informationen und den Daten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft aufgebaut werden muss (vgl. Abbildung 835).

<b>DIE PRODUKTFELDER ALS GEMEINDLICHE GESCHÄFTSFELDER</b>		
<b>GESCHÄFTSFELDER</b>		<b>PRODUKTFELDER</b>
Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung 02 Sicherheit und Ordnung 16 Allgemeine Finanzwirtschaft 17 Stiftungen	1 Zentrale Verwaltung
Schule und Kultur	03 Schulträgeraufgaben 04 Kultur und Wissenschaft	2 Schule und Kultur
Soziales und Jugend	05 Soziale Leistungen 06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	3 Soziales und Jugend
Gesundheit und Sport	07 Gesundheitsdienste 08 Sportförderung	4 Gesundheit und Sport
Gestaltung der Umwelt	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen 10 Bauen und Wohnen 11 Ver- und Entsorgung 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV 13 Natur- und Landschaftspflege 14 Umweltschutz 15 Wirtschaft und Tourismus	5 Gestaltung der Umwelt

*Abbildung 835 „Die Produktfelder als Geschäftsfelder“*

Ein Gesamtgeschäftsbericht der Gemeinde sollte bei der Darstellung der aktuellen gemeindlichen Geschäftstätigkeiten und der Geschäftsführung auch relevante Angaben über die produktorientierte Aufgabenerledigung aus Sicht des gemeindlichen Verwaltungsvorstands, des Bürgermeisters und des Rates enthalten. Derartige bewertende Ausführungen entstehen i. d. R. unmittelbar aus der Erledigung der gemeindlichen Aufgaben durch die dafür Verantwortlichen.

Bei einem gemeindlichen Gesamtgeschäftsbericht ist es regelmäßig sinnvoll und sachgerecht, die örtliche Produktorientierung, die der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu Grunde gelegt worden ist, mit in die Darstellung der gemeindlichen Aufgaben einzubeziehen und mit den wirtschaftlichen Daten zu verknüpfen. In einem solchen Geschäftsbericht werden die bedeutenden gemeindlichen Vorgänge in den betreffenden Berichtsteilen fachlich zugeordnet dargestellt.

Im Rahmen der Informationspolitik der Gemeinde können jeweils Hauptaussagen zu den wesentlichen Gegebenheiten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gemacht werden, z. B. über mögliche Finanzauswirkungen oder über die angestrebte Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit. Es soll dabei eine gute Nachvollziehbarkeit der In-



formationen und Darstellungen durch die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erreicht werden. Dieses Ziel lässt sich auch dadurch unterstützen, dass die einzelnen Berichtsteile von der Gemeinde in der gleichen Art und Weise aufgebaut werden. Sie sollte dabei jedoch „Doppelangaben“ möglichst vermeiden.

#### **8.4 Die Aussagekraft**

Ein Geschäftsbericht der Gemeinde, der Auskunft über die gemeindliche Aufgabenerfüllung in ausgewählten Geschäftsfeldern und über die dazu jeweils bestehende wirtschaftliche Lage durch qualitative und quantitative Daten gibt, hat eine gewichtige und verlässliche Aussagesage im Rahmen der Kommunikation mit den Bürgern der Gemeinde. Die Gemeinde kann durch den Geschäftsbericht konkret nachweisen, dass sie ihre Zukunftsfähigkeit dauerhaft gewährleisten kann oder darin aufzeigen, wie und wann dieses Ziel erreicht werden soll.

Im Mittelpunkt der Berichterstattung im Gesamtgeschäftsbericht steht die gemeindliche Aufgabenerfüllung insgesamt, der entsprechend der vorgenommenen Einteilung in örtlich prägende Geschäftsfelder abgegrenzte Ergebnisdaten, Finanzdaten und Bilanzdaten aus dem Gesamtabschluss der Gemeinde beigelegt werden. Durch seine bedeutende Aussagekraft und seine Informationen stellt daher der Geschäftsbericht nicht nur eine geschäftsfeldbezogene Untergliederung des gemeindlichen Gesamtabschlusses dar.

Die Darstellungen im gemeindlichen Gesamtgeschäftsbericht stellen zusammen mit ortsbezogenen Erläuterungen die gesamte fachliche Aufgabenerfüllung der Gemeinde in einer neuen Art und Weise verständlich und nachvollziehbar dar. Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erhalten gewichtige Informationen, mit deren Hilfe sie sachbezogene und relevante Kenntnisse aus den einzelnen Geschäftsfeldern der Gemeinde erlangen und wirtschaftliche Entscheidungen treffen können.

Im Zusammenhang der Verlässlichkeit der Informationen mit den örtlichen Zielen der Aufgabenerfüllung und des wirtschaftlichen Handelns wird für die Bürger eine neue Sichtweise der Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeinde möglich. Das wirtschaftliche Gesamtergebnis und der erreichte Vermögens- und Schuldenstatus lassen sich einerseits von der gemeindlichen Aufgabenerfüllung her beurteilen. Andererseits wird sich eine bessere Einschätzung von Risiken und Chancen für die Zukunft möglich.

#### **8.5 Eine mögliche künftige Form**

Im Rahmen des Abschlusses eines gemeindlichen Geschäftsjahres sollte der Gesamtgeschäftsbericht neben dem Gesamtabschluss sachliche Informationen und Erläuterungen zur Aufgabenerfüllung und wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde aus der Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde in der Gesamtheit bieten, die bisher in unterschiedlichen Berichten von der Gemeinde veröffentlicht werden. Den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können dadurch wesentliche und umfassende Qualitäts- und Quantitätsinformationen zur Verfügung gestellt werden.

In einem gemeindlichen Gesamtgeschäftsbericht lassen sich gewichtige Themen zusammenführen und Mehrfachinformationen von der Gemeinde vermeiden. Der mit dem Gesamtabschluss angestrebte Überblick über die wirtschaftliche Bedeutung der Tätigkeiten der Gemeinde wird verbessert, weil notwendige Zusatzinformationen und die Inhalte eigenständiger Spezialberichte unter einem Dach zu einander in Beziehung gesetzt oder miteinander verbunden dargestellt werden.

Die Gemeinde kann auf diese Weise auf eigenständige Spezialberichte verzichten, bei denen wegen der Vielzahl ein Risiko für nichtaufeinander abgestimmte Informationen besteht, und es kann dadurch ein Durcheinander von

Informationen vermieden werden. Die Ausrichtung auf einen Gesamtgeschäftsbericht erfordert aber einen geeigneten Berichtsrahmen, dem als Ausgangsbasis die Verknüpfung von gemeindlicher Aufgabenerfüllung und wirtschaftlichen Handeln zugrunde gelegt werden sollte.

Der Gesamtabchluss und der Gesamtgeschäftsbericht sollen zu einem gemeindlichen Gesamtwerk „Abschluss des gemeindlichen Geschäftsjahres“ werden, das eine grundlegende Klammer für die örtliche aufgabenbezogene Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeinde darstellt. Aufgrund dessen würde sich der folgende Zusammenhang ergeben (vgl. Abbildung 836).

<b>DER GEMEINDLICHE GESAMTGESCHÄFTSBERICHT</b>		
<b>GESAMTABSCHLUSS</b>		<b>GESCHÄFTSBERICHT</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gesamtbilanz</li> <li>- Gesamtergebnisrechnung</li> <li>- Gesamtfinanzrechnung</li> <li>- Eigenkapitalveränderungsrechnung</li> </ul>	Gesamtanhang	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aufgabenbezogene und wirtschaftliche Gesamtlage</li> <li>- Wirtschaftliche Betätigung</li> <li>- Aufgaben und Ergebnisse der einzelnen Geschäftsfelder</li> <li>- Prognosen (mit Chancen und Risiken und deren Wirkungen)</li> <li>- Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit</li> </ul>

*Abbildung 836 „Der gemeindliche Gesamtgeschäftsbericht“*

Durch die Zusammenführung werden die Aktivitäten der Gemeinde entsprechend ihrer Bedeutung ins Blickfeld der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gerückt. Deren Auswirkungen auf Wirtschaftlichkeit und Effektivität des gemeindlichen Handelns werden unmittelbar aufgezeigt. Die Gemeinde kann mit einem solchen Bericht unter Berücksichtigung der politischen Leitlinien und örtlichen Ziele das tatsächlich bestehende gemeindliche Geschäftsmodell in seiner Qualität und Quantität verdeutlichen. Sie muss dazu nicht alle Aspekte benennen oder die Feinheiten in ihrer Gesamtheit aufzeigen.

Der Gesamtgeschäftsbericht ist dabei von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich zu gestalten. Eine präzise und sachlich zutreffende Darstellung sowie sinnvolle Informationsverknüpfungen unter der Angabe von Wirkungszusammenhängen sind unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unverzichtbar. Mit dem Gesamtgeschäftsbericht dokumentieren die Verantwortlichen in der Gemeinde zudem auch die Ergebnisse ihrer Gesamtsteuerung, unabhängig davon, ob sie ausdrücklich über deren Art und Weise berichten.

Das gemeindliche Haushaltsrecht verlangt derzeit noch einen Gesamtabchluss von der Gemeinde, der zwar materiell den Gesamtblick auf die gesamte gemeindliche Aufgabenerfüllung lenken soll, jedoch formell eine erhebliche Differenzierung zulässt. Insbesondere, wenn bei der Gemeinde besondere Gegebenheiten bestehen, die einen Gesamtabchluss verzichtbar machen, fehlt es regelmäßig an einer ausgeprägten Zusammenfassung zwischen der gesamten gemeindlichen Aufgabenerfüllung und einem haushaltsjahrbezogenen „Gesamtergebnis“. Ein dann von der Gemeinde zu ihrem Jahresabschluss zusätzlich aufgestellter Gesamtgeschäftsbericht würde die gemeindlichen Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wesentlich verbessern.



**§ 49**  
**Gesamtabschluss**

(1) Der Gesamtabschluss besteht aus

1. der Gesamtergebnisrechnung,
2. der Gesamtbilanz,
3. dem Gesamtanhang.

(2) Dem Gesamtabschluss sind ein Gesamtlagebericht und ein Beteiligungsbericht beizufügen.

(3) Auf den Gesamtabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichungen bedingt oder nichts anderes bestimmt ist, die §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 entsprechend anzuwenden.

(4) Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), entsprechende Anwendung.

**Erläuterungen zu § 49:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

**1.1 Die Zwecke des Gesamtabschlusses**

Die Gemeinde ist verpflichtet, jährlich zum Stichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Im Gesamtabschluss der Gemeinde soll die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe werden dafür nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben konsolidiert (vgl. § 50 GemHVO NRW).

Mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss werden die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde beseitigt und die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage in den Vordergrund gestellt. Unter Einbeziehung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschrift wird die Gemeindeverwaltung dabei als „herrschender Betrieb“ behandelt und hat die Stellung als öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“ inne (vgl. § 116 GO NRW).

Als gemeindlicher Betrieb gilt dabei eine organisatorisch selbstständige Wirtschaftseinheit der Gemeinde, die kaufmännische oder wirtschaftliche Interessen unabhängig von ihrer Rechtsform verfolgt. Der Gesamtabschluss ermöglicht es daher der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse zu ihrer Gesamtsteuerung zu erhalten. Dieser Abschluss gibt somit Auskunft über die zum jeweiligen Abschlussstichtag bestehende wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Diese Sachlage erfordert, die den anderen Gesellschaftern zustehenden Anteile und das ihnen zuzurechnende Ergebnis in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung gesondert aufzuzeigen.

Der Gesamtabschluss gibt aber auch Auskunft über das erreichte Gesamtjahresergebnis für das Haushaltsjahr, zu der die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe beigetragen haben. Der Gesamtabschluss baut hinsichtlich seiner Bestandteile auf den Vorgaben für den gemeindlichen Jahresabschluss auf, den die Vorschriften der §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW sind entsprechend anzuwenden. Ihm ist ein Gesamtlage-

bericht beizufügen, der Auskunft über die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde geben soll. Der beizufügende Beteiligungsbericht zeigt die Betätigung der Gemeinde außerhalb der Gemeindeverwaltung auf.

## **1.2 Die Zusammensetzung des Gesamtabchlusses**

### **1.2.1 Die Bestandteile des Gesamtabchlusses**

#### **1.2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde soll im Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des NKF sowie ihres öffentlich-rechtlichen Status das Ergebnis ihres gesamten wirtschaftlichen Handelns im Haushaltsjahr sowie den Stand des Gesamtvermögens und der gesamten Schulden aufzeigen. Der Gesamtabchluss stellt daher eine nach formalen und materiellen Kriterien gegliederte Darstellung haushaltswirtschaftlicher Informationen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr dar und besteht aus mehreren Teilen und aus Anlagen. Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist deshalb keine bloße Addition von gemeindlichen und betrieblichen Daten.

Der gemeindliche Gesamtabchluss orientiert sich am Drei-Komponentensystem des NKF und an den inhaltlichen Festlegungen des gemeindlichen Haushaltsrechts. Er baut auf dem gemeindlichen Jahresabschluss auf, aus dem die Bestandteile „Ergebnisrechnung“, „Bilanz“ und „Anhang“ sowie der beizufügende Lagebericht für den Gesamtabchluss übernommen werden (vgl. § 37 GemHVO NRW). Die „Finanzrechnung“ wird dabei in Form einer Kapitalflussrechnung in den Gesamtabchluss einbezogen (vgl. § 51 GemHVO NRW). Dem gemeindlichen Gesamtabchluss ist außerdem der gemeindliche Beteiligungsbericht beizufügen (vgl. § 117 Absatz 1 GO NRW).

#### **1.2.1.2 Die Gesamtergebnisrechnung**

##### **1.2.1.2.1 Die Ermittlung des Gesamtergebnisses**

Die Gesamtergebnisrechnung baut formal auf der Struktur gemeindlichen Ergebnisrechnung für den Jahresabschluss der Gemeinde auf (vgl. § 38 GemHVO NRW). Sie entsteht materiell aus der Zusammenführung der Inhalte der Ergebnisrechnung der Gemeindeverwaltung mit den Gewinn- und Verlust-Rechnungen der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe. Die Gesamtergebnisrechnung beinhaltet unter den verschiedenen Haushaltspositionen die gesamten im Haushaltsjahr erzielten Erträge und entstandenen Aufwendungen der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit. Sie muss auch das Gesamtjahresergebnis ausweisen, das in die Gesamtbilanz der Gemeinde zu übernehmen ist.

Im Rahmen der Aufstellung der Gesamtergebnisrechnung sind deshalb die darin nachzuweisenden Erträge und Aufwendungen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe dahingehend zu untersuchen, ob sie aus Leistungsbeziehungen zwischen den Konsolidierungseinheiten der Gemeinde resultieren. Beim Vorliegen solcher Sachverhalte hat die Gemeinde eine entsprechende Aufwands- und Ertragskonsolidierung vorzunehmen (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 305 HGB). Unter Beachtung der Einheitstheorie (Wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“) und des Realisationsprinzips sollen die gesamten Ressourcen der Gemeinde für das Haushaltsjahr erfasst und nachgewiesen werden.

Das Ziel dieser Konsolidierungsform ist es deshalb, in der Gesamtergebnisrechnung nur diejenigen ordentlichen und außerordentlichen Erträge und Aufwendungen nach ihrer Art und nach der Höhe aus dem Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr zu erfassen, die aus Transaktionen mit außerhalb des gemeindlichen Konsolidierungskreis stehenden Dritten resultieren. Im Rahmen des sachlichen Nachweises muss die Gemeinde beachten, dass das anderen Gesellschaftern zuzurechnende Ergebnis (Anteil am Gesamtergebnis) zu ermitteln und gesondert auszuweisen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

ist. Sie muss zudem die Erträge und Aufwendungen, die unmittelbar mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind, nachrichtlich nach dem Gesamtjahresergebnis angeben.

Das Gesamtergebnis entsteht unter Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses und nicht aus der Addition der Erträge und Aufwendungen aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde. Dieses Ergebnis wird daher so ermittelt, als wäre die Gemeinde eine einzige (eigenständige und abgegrenzte) wirtschaftliche Einheit. Die Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde ist deshalb eine Abbildung des gesamten gemeindlichen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im Haushaltsjahr. Dem Gesamtergebnis kommt dabei eine eigenständige Bedeutung zu.

In der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung kann das Gesamtjahresergebnis von der Gemeinde auch als Gesamtjahresüberschuss oder als Gesamtjahresfehlbetrag dargestellt werden. Grundsätzlich ist es insgesamt der Gemeinde zuzurechnen, denn sie stellt die dafür zugrundeliegende wirtschaftliche Einheit dar. Sofern aufgrund der gemeindlichen Beteiligungsstruktur andere Gesellschafter an gemeindlichen Betrieben beteiligt sind, ist ihnen ein Anteil am Gesamtjahresergebnis zuzurechnen und in der Gesamtergebnisrechnung unter der Haushaltsposition „Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis“ gesondert anzugeben.

#### **1.2.1.2.2 Der Gesamthaushaltsausgleich**

Für die Gemeinde sollte die gesetzliche Vorgabe zum Haushaltsausgleich in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss ein wirtschaftlicher und sachlicher Anlass sein, in der Gesamtergebnisrechnung eine „Deckung“ der Aufwendungen durch die Erträge wie im Einzelabschluss anzustreben (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Nach den für die gemeindlichen Betriebe geltenden Wirtschaftsgrundsätze, müssen die Gemeinde ihre Betriebe so führen und steuern sowie kontrollieren, dass der öffentliche Zweck nachhaltig erfüllt und ein Gewinn bzw. ein Ertrag für den Haushalt der Gemeinde erwirtschaftet wird (vgl. § 109 Absatz 1 GO NRW).

In dem Zusammenspiel dieser Vorgaben wird es der Gemeinde in ihrer Form als eine einzige wirtschaftliche Einheit möglich, bei der Gesamtergebnisrechnung im Rahmen des Gesamtabchlusses einen Nachweis über das Erreichen des Haushaltsausgleichs (in der Rechnung) zu führen. Die Begriffe „steuern“ und „kontrollieren“, die ausdrücklich in der Vorschrift über Wirtschaftsgrundsätze aufgeführt sind, verpflichten die Gemeinde, ihre Einwirkungsrechte bei den gemeindlichen Betrieben auch tatsächlich im angeführten Sinne auszuüben bzw. die Instrumente dafür einzusetzen.

Die weitere Vorgabe, dass ein Ertrag für den Haushalt der Gemeinde erwirtschaftet werden soll, betrifft nicht nur gemeindliche Betriebe, die der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde zuzurechnen sind. Die Vorgabe erstreckt sich auch auf die Betriebe der nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde, die zudem noch durch eine besondere Vorgabe für die gemeindlichen Eigenbetriebe sowie die eigenbetriebsähnlichen Betriebe ergänzt wird (vgl. § 10 Absatz 5 EigVO NRW). Auf diesen Grundlagen hat die Gemeinde dafür Sorge zu tragen, dass ihre Betriebe zur Stärkung des gemeindlichen Haushalts beitragen.

Das Erreichen des Haushaltsausgleichs (in der Rechnung) wird daher in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss erleichtert. Die haushaltsrechtliche Sachlage lässt im Zusammenspiel der gesetzlichen Vorschriften über die Wirtschaftsgrundsätze und den Haushaltsausgleich den Schluss zu, dass die Gemeinde einen „Haushaltsausgleich (in der Rechnung)“ auch im Gesamtabchluss im Rahmen der Gesamtergebnisrechnung erreichen soll. Diese Grundsätze lassen die Pflicht der Gemeinde entstehen, einen Ertrag (Überschuss der Erträge über die Aufwendungen) zu erreichen und im Einzelnen bei der Gemeindeverwaltung und den einzelnen Betrieben sowie insgesamt nachzuweisen.

Die gemeindliche Pflicht erstreckt sich daher im Rahmen des Gesamtabchlusses auch auf die Gesamtergebnisrechnung. Die Gemeinde kann bei erwirtschafteten Erträgen einen Überschuss nachweisen und dadurch den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Haushaltsausgleich (in der Rechnung) sowohl in der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss (Muss-Ausgleich) als auch in der Gesamtergebnisrechnung im Gesamtabschluss (Soll-Ausgleich) erreichen. Dieses Ziel ist grundsätzlich im Haushalt verankert worden (vgl. §§ 75 und 109 GO NRW).

### **1.2.1.3 Die Gesamtbilanz**

Die Gesamtbilanz baut auf der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde auf (vgl. § 41 GemHVO NRW). Sie weist entsprechend das gemeindliche Gesamtvermögen und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Die Grundlage der Gesamtbilanz ist die Erfassung und Bewertung des Vermögens der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) orientieren sich dabei an den kaufmännischen Normen. Die Gesamtbilanz spiegelt die Besonderheiten bei der Gemeinde wieder.

Auf der Aktivseite der Gesamtbilanz sind das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen der Gemeinde anzusetzen, insbesondere auch alle Arten des gemeindlichen Infrastrukturvermögens von erheblicher Bedeutung. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie die Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Das Jahresergebnis im in der Gesamtbilanz anzusetzenden Eigenkapital wird auf der Grundlage der Gesamtergebnisrechnung ermittelt. Es stellt jedoch keine Addition der Jahresergebnisse der Einzelabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde dar.

Die anzusetzende gemeindliche Ausgleichsrücklage wird aus dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung übernommen. Sie wird durch das Gesamtjahresergebnis nicht verändert, denn sie stellt ausschließlich einen besonderen Bilanzposten im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung dar. Das ermittelte Gesamtjahresergebnis wird deshalb „nur“ mit der allgemeinen Rücklage verrechnet. Es wirkt sich ggf. auch auf den besonderen Bilanzposten „Anteile anderer Gesellschafter“ aus.

### **1.2.1.4 Der Gesamtanhang**

Der Gesamtanhang baut auf dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss auf (vgl. § 44 GemHVO NRW). Er muss Angaben zu wichtigen gemeindlichen Tatsachen bzw. Sachverhalten enthalten und orientiert an den Vorschriften zum gemeindlichen Haushaltsrecht auch besondere Erläuterungen. Die zu gebenden Informationen sollen dabei in einen sachgerechten Zusammenhang mit den Bestandteilen des gemeindlichen Gesamtabschlusses gestellt werden. Die Angaben zu einzelnen Bilanzpositionen dienen neben der Beschreibung einer Ergänzung, Korrektur und Entlastung der Bilanz.

Für die Gesamtergebnisrechnung sowie für die Gesamtkapitalflussrechnung besteht ebenfalls eine besondere Erläuterungspflicht (vgl. § 44 GemHVO NRW). Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen, denn aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung lassen sich nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln, weil die Ergebnisgrößen vielfach nicht mit den Zahlungsgrößen gleichzusetzen sind.

Mit der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung wird ein bedeutender Überblick über die Gesamtliquidität der Gemeinde zum Abschlussstichtag gegeben, zumal in den gemeindlichen Betrieben die Zahlungsströme nicht vollständig nach ihren Arten erfasst werden. Die Gesamtkapitalflussrechnung unterstützt daher die Aussagekraft des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Sie steht dabei in einer engen Verbindung mit der gemeindlichen Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

**1.2.2 Die Übersicht über die Gesamtabchlussunterlagen**

**1.2.2 Die gemeindlichen Gesamtabchlussunterlagen**

Bei der jährlichen Aufstellung des Entwurfs des gemeindlichen Gesamtabchlusses muss beachtet werden, dass der Gesamtabchluss aus einer Vielzahl von Bestandteilen besteht. Die Gemeinde hat dem Gesamtabschluss aber auch Anlagen beizufügen. Sie kann zudem aus örtlichen Bedürfnissen heraus, noch zusätzliche Anlagen erstellen. Die nachfolgende Übersicht soll einen Überblick über die vorgesehenen gemeindlichen Gesamtabchlussunterlagen vermitteln (vgl. Abbildung 837).

<b>DIE GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
<b>BESTANDTEILE DES GESAMTABSCHLUSSES</b>	
Gesamtergebnisrechnung	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. den §§ 49, 38 und 2 GemHVO NRW sowie Nummer 1.7.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
Gesamtbilanz	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. den §§ 49 und 41 GemHVO NRW sowie Nummer 1.7.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
Gesamtanhang	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. den §§ 49 und 51 GemHVO NRW.
<b>ANLAGEN ZUM GESAMTABSCHLUSS</b>	
Gesamtlagebericht	§ 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 51 GemHVO NRW.
Beteiligungsbericht	§ 117 GO NRW i. V. m. § 52 GemHVO NRW.
<b>ANLAGEN ZUM GESAMTANHANG</b>	
Gesamtkapitalflussrechnung	§ 51 Absatz 3 GemHVO NRW i. V. m. Nummer 1.7.4 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
Gesamtverbindlichkeitspiegel	§ 49 i. V. m. § 47 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
<b>GESAMTBILANZBEZOGENE ANLAGEN (freiwillig)</b>	
Gesamteigenkapitalspiegel	Bilanzansatz des Eigenkapitals nach § 41 Absatz 4 Nummer 1 GemHVO NRW
Gesamtanlagenspiegel	§ 44 i. V. m. § 45 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.6 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHEN GESAMTABSCHLUSSUNTERLAGEN</b>	
Gesamtforderungsspiegel	§ 44 i. V. m. § 46 GemHVO NRW sowie Nummer 1.6.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW).
Gesamtsonderpostenspiegel	Bilanzansatz der Sonderposten nach § 41 Absatz 4 Nummer 2 GemHVO NRW
Gesamtrückstellungsspiegel	Bilanzansatz der Rückstellungen nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW
Gesamtrechnungsabgrenzungsspiegel	Bilanzangabe der Rechnungsabgrenzung nach § 41 Absatz 3 Nummer 3 und Absatz 4 Nummer 5 GemHVO NRW
Gesamtkennzahlenspiegel	Bewertung im Gesamtlagebericht nach § 51 GemHVO NRW

*Abbildung 837 „Die gemeindlichen Gesamtabschlussunterlagen“*

Mit den aufgezeigten Gesamtabschlussunterlagen soll erreicht werden, dass durch den gemeindlichen Gesamtabschluss die aktuelle wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag zutreffend aufgezeigt wird. Nur ein vollständiger und richtiger gemeindlicher Gesamtabschluss kann seine Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, zutreffend erfüllen (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW).

## **2. Der einheitliche Abschlussstichtag für die Gemeinde und ihre Betriebe**

### **2.1 Die Voraussetzungen**

#### **2.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Einheitlichkeit des Abschlussstichtages der in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehenden Jahresabschlüsse ist ein wichtiges Erfordernis, damit die Gemeinde einen möglichst aussagefähigen Gesamtabschluss aufstellen kann. Bei den gemeindlichen Betrieben sind die Geschäftsjahre zwar grundsätzlich gleich lang, sie können jedoch kalendermäßig auf unterschiedliche Kalenderzeiträume umfassen. Bei solchen Gegebenheiten kommt es zu unterschiedlichen Abschlussstichtagen bei den gemeindlichen Betrieben. Mögliche betriebliche Abschlussstichtage werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 838).

<b>DIE GEMEINDLICHEN ABSCHLUSSSTICHTAGE</b>	
<b>ABSCHLUSSSTICHTAG</b>	<b>FESTLEGUNGEN</b>
<b>Abschlussstichtag 31. Dezember</b>	Die Übereinstimmung der Abschlussstichtage der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde mit dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses erleichtert die vorzunehmende Konsolidierung (einheitlicher Abschlussstichtag). Es wird dabei berücksichtigt, dass das Kalenderjahr das gemeindliche Haushaltsjahr darstellt. Bei den gemeindlichen Betrieben stimmt dann das Wirtschaftsjahr oder Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr überein.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDLICHEN ABSCHLUSSSTICHTAGE</b>	
<b>Abschlussstichtag zwischen dem 29. September und dem 31. Dezember</b>	Bei einem abweichenden Geschäftsjahr, das innerhalb des dreimonatigen Zeitraums vor dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses endet, wird i. d. R. unterstellt, dass es möglich sein dürfte, durch besondere konsolidierungstechnische Buchungen gleichwohl die notwendigen Eliminierungen „konzerninterner“ Vorgänge zu erreichen und bedeutende Vorgänge aus der Zeit zwischen den beiden Abschlussstichtagen im Gesamtabschluss zu berücksichtigen.
<b>Abschlussstichtag vor dem 30. September</b>	Bei einem abweichenden Geschäftsjahr, das vor dem 30. September bzw. vor dem dreimonatigen Zeitraum vor dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses endet, ist die Aufstellung eines Zwischenabschlusses zum Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses erforderlich. Ein gesonderter Zwischenabschluss durch den betreffenden gemeindlichen Betrieb ermöglicht, trotz der erheblichen Abweichung des betrieblichen Geschäftsjahres vom Kalenderjahr diesen Betrieb in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. Mit der Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch den Betrieb wird, bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses der Gemeinde eine stichtagsbezogene betriebliche Grundlage geschaffen.
<b>Besonderheit: Abschlussstichtag 31. Juli</b>	Bei einem abweichenden Geschäftsjahr, das am 31. Juli vor dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses endet, kann auf die Aufstellung eines Zwischenabschlusses zum Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses nicht verzichtet werden. Nur ein gesonderter Zwischenabschluss durch den betreffenden gemeindlichen Betrieb ermöglicht, trotz der erheblichen Abweichung des betrieblichen Geschäftsjahres vom Kalenderjahr diesen Betrieb in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. In solchen Fällen muss davon ausgegangen werden, dass in der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des betrieblichen Jahresabschlusses und dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses gewichtige Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle in dem Betrieb entstehen und abgewickelt werden, die von erheblicher Bedeutung für die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde sind und im gemeindlichen Gesamtabschluss berücksichtigt werden müssen.

*Abbildung 838 „Die gemeindlichen Abschlussstichtage“*

Ein einheitlicher Abschlussstichtag für alle Einzelabschlüsse bei der Gemeinde erleichtert die für den gemeindlichen Gesamtabschluss notwendige Abstimmung zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde und damit auch die Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte vor Ort. Ein vom einheitlichen Stichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses abweichender Abschlussstichtag eines Betriebes der Gemeinde muss dabei nicht zwingend ein erhebliches Hindernis für die Einbeziehung des betreffenden Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde darstellen.

In derartigen Fällen sind besondere Maßnahmen erforderlich, um die ggf. besonderen Gegebenheiten bei den gemeindlichen Betrieben in dem Zeitraum zwischen den Abschlussstichtagen der betreffenden Betriebe und dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses ausreichend und sachgerecht zu berücksichtigen. In besonderen Fällen müssen deshalb einzelne Betriebe der Gemeinde einen besonderen Zwischenabschluss, bezogen auf den Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses aufstellen. Das Erfordernis dazu muss die Gemeinde aus ihrer Gesamtsicht aus Muttereinheit über die Betriebe als Tochtereinheiten in eigener Verantwortung festzustellen und die Umsetzung durchsetzen.

### **2.1.2 Der Abschlussstichtag „31. Dezember des Haushaltsjahres“**

Der gemeindliche Gesamtabschluss wird aus dem Jahresabschluss der Gemeinde nach § 95 GO NRW und den Jahresabschlüssen des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zum jährlichen Abschlussstichtag 31. Dezember des Haushaltsjahres zusammengeführt. Die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeindeverwaltung und der Betriebe ist dabei so darzustellen, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben insgesamt eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre.

Die Konsolidierung erfolgt dabei nach der Intensität der Verbindung der Gemeindeverwaltung zu den einzelnen Betrieben der Gemeinde. Im Rahmen des Gesamtabschlusses stellt die Gemeindeverwaltung dabei die Muttereinheit gegenüber den gemeindlichen Betrieben dar. Die Aufstellung des Gesamtabschlusses wird erleichtert, wenn die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde, die in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden, bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag aufgestellt werden.

Die Festlegung des gemeindlichen Abschlussstichtages für den Gesamtabschluss auf den 31. Dezember eines jeden Haushaltsjahres berücksichtigt, dass das Kalenderjahr das gemeindliche Haushaltsjahr darstellt und für viele gemeindliche Betriebe das Kalenderjahr das Wirtschaftsjahr oder Geschäftsjahr darstellt (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW oder § 12 EigVO NRW). Bei einzelnen Betrieben kann gleichwohl ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr bestehen, wenn betriebliche Bedürfnisse dies erfordern. Eine gesetzliche Verpflichtung, den betrieblichen Jahresabschluss nur bezogen auf den Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen, besteht für die gemeindlichen Betriebe nicht.

## **2.2 Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses**

### **2.2.1 Die Zwecke des Zwischenabschlusses**

Mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss soll die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres aufgezeigt und die Gemeindeverwaltung mit den Betrieben der Gemeinde insgesamt so dargestellt werden, als ob sie eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre. Die gemeindlichen Betriebe, die jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben und dadurch zu einem anderen Stichtag ihren Jahresabschluss aufstellen, werden deshalb nicht vom gemeindlichen Gesamtabschluss ausgeschlossen.

Die notwendige zeitliche Übereinstimmung der Abschlüsse für die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss wird in solchen Fällen vielmehr dadurch geschaffen, dass der betreffende Betrieb verpflichtet wird, einen gesonderten Abschluss aufzustellen (Zwischenabschluss). Das Ziel dabei ist, dass die Daten für die Konsolidierung den gleichen Zeitraum umfassen und die Gemeinde im Rahmen ihres Gesamtabschlusses möglichst Informationsverluste vermeidet. Sofern gleichwohl aufgrund eines Betriebes ein Informationsrisiko erkennbar oder zu erwarten ist, kann dem durch zusätzliche Angaben im Gesamtanhang entgegengewirkt werden.

Das Entgegenwirken der Gemeinde kann aber auch ein Hinwirken darauf sein, dass der betreffende gemeindliche Betrieb ggf. auf freiwilliger Basis einen Zwischenabschluss aufstellt. Ein in zeitlicher Hinsicht auf den Gesamtabschluss ausgerichteter besonderer betrieblicher Abschluss wird deshalb als Zwischenabschluss bezeichnet, weil der betreffende gemeindliche Betrieb einen solchen Abschluss innerhalb seines Geschäftsjahres und zusätzlich zu seinem geschäftsjahrbezogenen Abschluss aufstellt.

Der Zwischenabschluss muss dabei bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses der Gemeinde (31. Dezember) aufgestellt werden und einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassen (Haushaltsjahr der Gemeinde). Durch einen solchen Zwischenabschluss wird eine stichtagsbezogene Grundlage durch den gemeindlichen Betrieb geschaffen, die zur Durchführung der Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabschluss notwendig ist. Ein betrieblicher Zwischenabschluss dient daher ausschließlich der Aufstellung des Gesamtab-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

schluss durch die Gemeinde. Er stellt daher keinen (zusätzlichen) unterjährigen Jahresabschluss des betreffenden gemeindlichen Betriebes dar.

Bei einem Verzicht auf Zwischenabschlüsse könnte ggf. die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses beeinträchtigt sein, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses zu verpflichten ist, soll dessen Abschlussstichtag ausschlaggebend sein. Dabei ist zu unterscheiden, ob der betriebliche Abschlussstichtag zwischen dem 29. September und dem 31. Dezember oder vor dem 30. September des Kalenderjahres liegt.

Sofern der betriebliche Abschlussstichtag wesentlich vom Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses abweicht, dürfte regelmäßig die Aufstellung eines Zwischenabschlusses sachgerecht sein. Es ist für die Gemeinde aber auch bei geringen zeitlichen Abweichungen des betrieblichen Abschlussstichtages vom Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu prüfen, ob bei dem gemeindlichen Betrieb in diesem Zeitraum Vorgänge von besonderer Bedeutung entstanden sind, die sich auf die gemeindliche Vermögens-, Schulden-, Ertrags- oder Finanzgesamtlage der Gemeinde auswirken können.

Dem betreffenden Betrieb muss es für die Aufstellung eines Zwischenabschlusses möglich sein, diesen Abschluss aus seinen Büchern zu entwickeln bzw. abzuleiten. Ggf. können jedoch auch zusätzliche Nebenrechnungen für den Betrieb erforderlich werden. Die für den Zwischenabschluss genutzten betrieblichen Unterlagen müssen dabei vollständig und nachvollziehbar sein, sodass ein sachverständiger Dritter die Aufstellung und die Inhalte des betrieblichen Zwischenabschlusses nachvollziehen kann.

#### **2.2.2 Der Abschlussstichtag zwischen dem 29. September und dem 31. Dezember**

Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch einen gemeindlichen Betrieb kann erforderlich werden, wenn dessen Abschlussstichtag zwischen dem 29. September und dem 31. Dezember liegt. Ein abweichendes Geschäftsjahr eines gemeindlichen Betriebes kann abhängig von den betrieblichen Geschäftsvorfällen und dessen Aufgabenerfüllung ggf. zu Problemen bei der Durchführung der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss führen. So können z. B. interne Aufrechnungen erhebliche Schwierigkeiten bereiten, weil bei einem gemeindlichen Betrieb die gegenseitigen Leistungen nicht mit ihrem Stand auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses erfasst werden.

Bei einem abweichenden Geschäftsjahr eines gemeindlichen Betriebes, das im o. a. Zeitraum endet, wird i. d. R. unterstellt, dass es in vielen Geschäftsvorfällen möglich sein dürfte, durch besondere konsolidierungstechnische Buchungen, die gleichzeitig mit der „üblichen“ Buchung im Betrieb erfolgen, gleichwohl die notwendigen Eliminierungen „konzerninterner“ Vorgänge im gemeindlichen Gesamtabschluss erreichen zu können.

Ein Verzicht der Gemeinde auf einen Zwischenabschluss ist daher als vertretbar anzusehen, wenn bedeutende Vorgänge aus dem Zeitraum zwischen dem 29. September und dem 31. Dezember vom Betrieb gesondert erfasst und in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde berücksichtigt werden können. Diese Möglichkeit setzt dabei voraus, dass der Betrieb die dafür notwendigen Informationen auch für die Gemeindeverwaltung bereithält.

#### **2.2.3 Der Abschlussstichtag vor dem 30. September**

In den Gesamtabschluss der Gemeinde sollen auch dann die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe einbezogen werden, wenn deren Geschäftsjahr um mehr als drei Monate vor dem Abschlussstichtag des ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

meindlichen Gesamtabschlusses (31. Dezember) endet. Es müssen jedoch dann wegen der erheblichen Abweichung des betrieblichen Geschäftsjahres vom Haushaltsjahr besondere Anforderungen erfüllt werden.

Bei einem Abschlussstichtag eines gemeindlichen Betriebes, der vor dem 30. September liegt, bedarf es der Aufstellung eines gesonderten Zwischenabschlusses, damit eine Konsolidierung möglich wird. Dadurch kann, trotz der erheblichen Abweichung des betrieblichen Geschäftsjahres vom Kalenderjahr, eine Einbeziehung des Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss erreicht werden.

Mit einem gesonderten Zwischenabschluss wird eine auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses bezogene Grundlage geschaffen. Ohne diese Ausgangsbasis können die notwendigen Konsolidierungsschritte nicht durchgeführt werden. Der betriebliche Zwischenabschluss muss orientiert an den Erfordernissen des betrieblichen Jahresabschlusses aufgestellt werden und den GoB entsprechen. Er bedarf einer Abschlussprüfung, die jedoch ggf. auch im Rahmen der Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfolgen kann.

Dieser Zwischenabschluss unterliegt jedoch nicht der Feststellung wie der Jahresabschluss des Betriebes. Die erhebliche Zeitdifferenz zwischen dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Betriebes und dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses kann auch dadurch überbrückt werden, dass der Jahresabschluss des Betriebes auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortgeschrieben wird. Durch eine solche Vorgehensweise wird ein „Abrechnungszeitraum“ für den gemeindlichen Betrieb geschaffen, der dem des Gesamtabschlusses entspricht (Geschäftsjahr der Gemeinde).

#### **2.2.4 Kein Verzicht beim Abschlussstichtag 31. Juli**

Im gemeindlichen Bereich bestehen vielfach Betriebe, deren Geschäftsjahr in zeitlicher Hinsicht erheblich vor dem 30. September endet, z. B. am 31. Juli. Zu solchen gemeindlichen Betrieben sind insbesondere Betriebe zu zählen, die für die gemeindlichen Aufgaben „Kultur“, „Schule“ und „Kindergarten“ errichtet worden sind. Das Geschäftsjahr solcher Betriebe ist oftmals saisonbedingt ausgerichtet worden.

Der zeitliche Rahmen kann aber auch auf das Schuljahr oder das Kindergartenjahr ausgerichtet worden, die am 1. August eines Jahres beginnen und im Folgejahr am 31. Juli enden. Sofern solche gemeindlichen Betriebe im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde voll zu konsolidieren sind, dürfte die Aufstellung eines gesonderten Zwischenabschlusses für diese Betriebe grundsätzlich nicht zu vermeiden sein.

Eine ggf. saisonal geprägte Aufgabenerfüllung im Geschäftsjahr solcher Betriebe dürfte jedoch in zeitlicher Hinsicht der Aufstellung eines Zwischenabschlusses zum 31. Dezember eines Haushaltsjahres nicht entgegenstehen. Bei solchen gemeindlichen Betrieben hängt es vorrangig von den örtlichen Gegebenheiten ab, ob ggf. in besonderen Einzelfällen alle konsolidierungstechnischen Buchungen ausreichen, um die Betriebe unter Beachtung der GoB in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. Die Einbeziehung muss korrekt erfolgen, damit das Bild der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde, das durch den Gesamtabschluss zu vermitteln ist nicht beeinträchtigt wird.

Die Einbeziehung dieser gemeindlichen Betriebe erfordert erst einmal die Klärung der Frage, ob ein solcher Betrieb von wesentlicher Bedeutung ist und deshalb im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses der Vollkonsolidierung unterliegt. Bei dieser Prüfung kann auch der erhebliche Zeitunterschied zwischen dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses und dem betrieblichen Abschlussstichtag von Bedeutung sein. Ein gemeindlicher Betrieb mit einem Wirtschaftsjahr, das am 31. Juli endet, der im Rahmen des Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren ist, kann auf einen Zwischenabschluss zum Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses (31. Dezember) grundsätzlich nicht verzichten.

Bei diesen Betrieben kann i. d. R. davon ausgegangen werden, dass in der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des betrieblichen Jahresabschlusses und dem Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses gewichtige Sachverhalte oder Geschäftsvorfälle in dem Betrieb entstehen, die von erheblicher Bedeutung sind und daher im gemeindlichen Gesamtabschluss berücksichtigt werden müssen. Das verwaltungsmäßige Handeln sowie die erhebliche Abweichung vom Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses gebieten dabei, diese Sachlage ausreichend zu prüfen und zu würdigen, damit die Darstellung der wirtschaftlichen Einheit der Gemeinde zutreffend erfolgt und nicht beeinträchtigt wird.

## **2.2.5 Die Anforderungen an den Abschluss**

### **2.2.5.1 Allgemeine Anforderungen**

Die Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage im Gesamtabschluss der Gemeinde erfordert, dass die einbezogenen Jahresabschlüsse der am Gesamtabschluss beteiligten Betriebe bezogen auf den gleichen Abschlussstichtag (31. Dezember) aufgestellt werden. In den Fällen, in denen ein gemeindlicher Betrieb einen erheblich abweichenden Abschlussstichtag hat und deshalb die Aufstellung eines Zwischenabschlusses verlangt werden muss, hat der Zwischenabschluss grundsätzlich den Anforderungen gerecht werden, die an den regelmäßigen Jahresabschluss des Betriebes gestellt werden.

Bei der Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch einen gemeindlichen Betrieb sollen möglichst bereits die Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses berücksichtigt werden, soweit nicht rechtliche Hindernisse bestehen, z. B. die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Wegen der unterschiedlichen Rechnungsperioden lässt sich jedoch eine gleiche Vorgehensweise nicht immer durchhalten. Die Differenzen sollten jedoch möglichst geringgehalten werden. Es muss ggf. auch mit Schätzungen und Annahmen gearbeitet werden, um aufgetretene Differenzen auszuräumen.

Dem Zwischenabschluss soll auch ein „Zwischenlagebericht“ beigefügt werden, sodass der Gesamtüberblick zur Beurteilung und Prüfung des Zwischenabschlusses erleichtert wird. Ein betrieblicher Zwischenabschluss stellt keinen unterjährigen Jahresabschluss des Betriebes dar. Er ersetzt daher auch nicht den rechtlich vorgesehenen betrieblichen Jahresabschluss zum Ende des Geschäftsjahres. Die Aufstellung des Zwischenabschlusses, bezogen auf den Stichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses, bzw. seine Ableitung aus dem betrieblichen Jahresabschluss dient ausschließlich der Aufstellung des Gesamtabschlusses.

Nur auf diese Art und Weise kann von der Gemeinde zum betreffenden Abschlussstichtag gewährleistet werden, dass im gemeindlichen Gesamtabschluss die Gemeindeverwaltung (Muttereinheit) und die einbezogenen Betriebe (Tochtereinheiten) so zusammengefasst werden, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben insgesamt eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre. Vor diesem Hintergrund unterliegt der betriebliche Zwischenabschluss auch nicht einer eigenständigen Abschlussprüfung wie der Jahresabschluss des gemeindlichen Betriebes.

Wegen der auf den Gesamtabschluss bezogenen Aufstellung unterliegt der Zwischenabschluss vielmehr der Prüfungspflicht des Abschlussprüfers des gemeindlichen Gesamtabschlusses. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates der Gemeinde hat daher eine Prüfungsverantwortung nicht nur für den aufgestellten gemeindlichen Gesamtabschluss, sondern für alle die dem Gesamtabschluss zugrundeliegenden Abschlüsse, die nicht nach anderen Vorschriften geprüft worden sind.

### **2.2.5.2 Die Aufstellung der betrieblichen Bilanz**

Ein gemeindlicher Betrieb, der durch die Gemeinde verpflichtet worden ist, einen Zwischenabschluss als Grundlage für seine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss aufzustellen, hat diesen Abschluss grund-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

sätzlich nach den für ihn geltenden Rechnungslegungsvorschriften aufzustellen. Er soll aber möglichst bereits Gegebenheiten beachten, die für den gemeindlichen Gesamtabschluss von Relevanz sind.

Der Betrieb muss für die Aufstellung seiner Bilanz regelmäßig die handelsrechtlichen Vorgaben und ggf. weitere Vorschriften beachten (vgl. § 266 HGB). Nach der handelsrechtlichen Vorschrift ist die betriebliche Bilanz in Kontoform aufzustellen. Sie muss mindestens die in der Vorschrift benannten Posten ausweisen. Eine Zusammenfassung der wesentlichen Bilanzbereiche wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 839).

<b>DIE STRUKTUR DER BILANZ NACH § 266 HGB</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Anlagevermögen,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Immaterielle Vermögensgegenstände,</li> <li>II. Sachanlagen,</li> <li>III. Finanzanlagen,</li> </ul> </li> <li>B. Umlaufvermögen,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Vorräte,</li> <li>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</li> <li>III. Wertpapiere,</li> <li>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks,</li> </ul> </li> <li>C. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Eigenkapital,                             <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Gezeichnetes Kapital,</li> <li>II. Kapitalrücklage,</li> <li>III. Gewinnrücklagen,</li> <li>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag,</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,</li> </ul> </li> <li>B. Rückstellungen,</li> <li>C. Verbindlichkeiten,</li> <li>D. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> </ul>

*Abbildung 397 „Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass gemeindliche Betriebe, die eine kleine Kapitalgesellschaft darstellen, nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen brauchen (vgl. § 267 Absatz 1 HGB). Die Darstellungen in dieser Bilanz können dabei auf die in der Vorschrift mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten beschränkt werden. Die vorgeschriebene Reihenfolge muss gleichwohl beibehalten werden. Den großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften steht diese Möglichkeit nicht offen (vgl. § 267 Absatz 2 und 3 HGB).

### **2.2.5.3 Die Aufstellung der betrieblichen Gewinn- und Verlustrechnung**

#### **2.2.5.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Ein gemeindlicher Betrieb, der durch die Gemeinde verpflichtet worden ist, einen Zwischenabschluss als Grundlage für seine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss aufzustellen, hat im Rahmen dieses Abschlusses auch eine Gewinn- und Verlust-Rechnung aufzustellen. Er muss dafür regelmäßig die handelsrechtlichen Vorgaben und ggf. weitere Vorschriften beachten (vgl. § 275 HGB). Abhängig von der handelsrechtlichen Größenklasse kann dabei ein gemeindlicher Betrieb auch bestimmte Erleichterungen nutzen (vgl. § 276 HGB).

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften dürfen die Posten nach § 275 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 oder Absatz 3 Nummer 1 bis 3 und 6 HGB zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Absatz 4 Satz 2 und 3 HGB verlangten Erläuterungen zu den Posten "Außerordentliche Erträge" und "Außerordentliche Aufwendungen" nicht zu machen. Die betriebliche Gewinn- und Verlust-Rechnung ist zudem in Staffelform aufzustellen. Der gemeindliche Betrieb kann dabei entscheiden, ob er seine Gewinn- und Verlust-Rechnung nach dem Gesamtkostenverfahren aufstellt, sodass die betrieblichen Leistungen im Mittelpunkt stehen.

Ein Betrieb kann sich auch für das Umsatzkostenverfahren entscheiden, bei dem die erzielten Umsatzerlöse und die damit verbundenen Aufwendungen zum Gegenstand der G+V-Rechnung gemacht werden. Bei der Auswahl

des Verfahrens sollen als Kriterien regelmäßig die Aussagefähigkeit, die Transparenz und die Vergleichbarkeit zur Anwendung kommen. Außerdem ist das Informationsinteresse der Adressaten des betrieblichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Es sollte daher geklärt sein, ob der betriebliche Abschluss von der Gemeinde in den Gesamtabschluss einbezogen wird.

### **2.2.5.3.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren**

Das Gesamtkostenverfahren (GKV) ist leistungsbezogen und weist alle Herstellungskosten des gemeindlichen Betriebes unabhängig davon aus, ob die betriebliche Gesamtleistung (Produkte und sonstige Leistungen) auch am Markt abgesetzt worden sind. Die Gegenüberstellung der gesamten Produktionskosten und der Gesamtleistung führt z. B. dazu, dass der Ausweis der Umsatzerlöse um Bestandsveränderungen und aktivierte Eigenleistungen erweitert werden muss.

Bei diesem Verfahren wird der entstandene Aufwand des Betriebes nach den wichtigsten betrieblichen Aufwandsarten verteilt. Beim Gesamtkostenverfahren sind in der betrieblichen Gewinn- und Verlust-Rechnung eine Vielzahl von gesonderten Posten auszuweisen (vgl. Abbildung 840).

<b>DIE GLIEDERUNG DER GuV BEIM GESAMTKOSTENVERFAHREN</b>
1. Umsatzerlöse,
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
3. Andere aktivierte Eigenleistungen,
4. Sonstige betriebliche Erträge,
5. Materialaufwand,
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren,
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen,
6. Personalaufwand,
a) Löhne und Gehälter,
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung,
7. Abschreibungen,
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs,
b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten,
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen,
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen,
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen,
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen,
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens,
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen,
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag,
15. Ergebnis nach Steuern,
16. Sonstige Steuern,
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

*Abbildung 840 „Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine reduzierte Darstellung der Posten in der betrieblichen Gewinn- und Verlust-Rechnung die erwünschten Informationen für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht beeinträchtigen darf. Im örtlichen Einzelfall ist ggf. zu klären, ob und welche weiteren Informationen zur Umsetzung der Konsolidierung benötigt werden.

### 2.2.5.3.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren

Das Umsatzkostenverfahren (UKV) ist grundsätzlich umsatzbezogen, denn es weist die Kosten der Herstellung in einem gemeindlichen Betrieb abhängig davon aus, in welchem Umfang die betrieblichen Produkte und Leistungen am Markt abgesetzt worden sind. Diese Kosten werden auch unabhängig davon ausgewiesen, in welchem Wirtschaftsjahr die Herstellungskosten im gemeindlichen Betrieb entstanden sind.

Die Herstellungskosten der nicht verkauften betrieblichen Erzeugnisse werden deshalb als Halb- oder Fertigfabrikate in der betrieblichen Bilanz angesetzt und nicht in der Gewinn- und Verlust-Rechnung des Betriebes. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den betrieblichen Arbeitsbereichen verteilt. Beim Umsatzkostenverfahren in der Gewinn- und Verlust-Rechnung sind i. d. R. die nachfolgenden Posten auszuweisen (vgl. Abbildung 841).

<b>DIE GLIEDERUNG DER GuV BEIM UMSATZKOSTENVERFAHREN</b>
1. Umsatzerlöse,
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen,
3. Bruttoergebnis vom Umsatz,
4. Vertriebskosten,
5. Allgemeine Verwaltungskosten,
6. Sonstige betriebliche Erträge,
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen,
8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen,
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen,
10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen,
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens,
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen,
13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag,
14. Ergebnis nach Steuern,
15. Sonstige Steuern,
16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

*Abbildung 841 „Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine reduzierte Darstellung der Posten in der betrieblichen Gewinn- und Verlust-Rechnung die erwünschten Informationen für den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht beeinträchtigen darf. Im örtlichen Einzelfall ist ggf. zu klären, ob und welche weiteren Informationen zur Umsetzung der Konsolidierung benötigt werden.

### 2.2.6 Die Angleichungsmaßnahmen bei einem Verzicht

Die Gemeinde muss bei einer Entscheidung, nach der ein gemeindlicher Betrieb auf die Aufstellung eines Zwischenabschlusses verzichten darf, prüfen und beurteilen, ob und in welchem Umfang andere Maßnahmen den Zweck eines betrieblichen Zwischenabschlusses erfüllen können. Sie kann besondere konsolidierungstechnische Buchungen veranlassen, damit wichtige betriebliche Vorgänge aus der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag des betrieblichen Jahresabschlusses und dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabchlusses in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde berücksichtigt werden können.

Diese Vorgänge sollten dabei nicht nur bedeutend für den Gesamtabchluss, sondern auch für den betreffenden Betrieb sein. Die Feststellung der Bedeutung sollte dabei grundsätzlich unter Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit erfolgen. Es kann z. B. mithilfe der Summe der „betrieblichen“ Geschäftsvorfälle bestimmt werden,



welche Vorgänge im gemeindlichen Gesamtabschluss zu berücksichtigen sind. Die Betrachtung der Aufgabenerfüllung durch den Betrieb darf dabei nicht ausgeschlossen werden.

Die Hauptgeschäftstätigkeit eines Betriebes kann ausschlaggebend für besondere Maßnahmen sein, wenn sie regelmäßig nach dem Abschlussstichtag liegt, z. B. bei Saisongeschäften. Außerdem muss sichergestellt werden, dass im Rahmen der Konsolidierung die notwendigen Eliminierungen „konzerninterner“ Vorgänge durchführbar sind. Durch geeignete Maßnahme soll die Gemeinde gewährleisten, dass Missbräuche ausgeschlossen werden können, wenn die Abschlüsse mit voneinander abweichendem Zeitbezug miteinander konsolidiert werden.

Die Gemeinde muss im Rahmen der Aufstellung ihres Gesamtabschlusses insgesamt sicherstellen, dass keine Informationslücken im gemeindlichen Gesamtabschluss vorhanden sind. Die grundlegenden Gegebenheiten und die prägenden örtlichen Verhältnisse sowie die dazu von der Gemeinde zu treffenden Entscheidungen über die notwendigen Konsolidierungs- und Anpassungsmaßnahmen zur Einbeziehung des Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss sind daher von der Gemeinde im Gesamtanhang des Gesamtabschlusses anzugeben.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Gesamtabschlusses):**

#### **1.01 Allgemeine Einführung**

Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr zum Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der GoB aufzustellen (vgl. § 116 Absatz 1 Satz 1 GO NRW). Der Gesamtabschluss soll die aus der tatsächlichen Aufgabenerledigung der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe im Haushaltsjahr entstandene wirtschaftliche Gesamtlage sowie die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde darstellen.

Zum besseren Verständnis der haushaltsrechtlichen Regelungen über den gemeindlichen Gesamtabschluss wiederholt die Vorschrift die in § 116 Absatz 1 Satz 2 GO NRW genannten Bestandteile. Es wird dadurch nochmals ausdrücklich bestätigt, dass der gemeindliche Gesamtabschluss aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang besteht. Er ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, in dem aus Sicht der Verantwortlichen der Gemeinde u. a. der Geschäftsablauf im Geschäftsjahr (Haushaltsjahr) sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu erläutern ist.

#### **1.1 Zu Nummer 1 (Gesamtergebnisrechnung):**

##### **1.1.1 Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung**

Die Gesamtergebnisrechnung ist wie die Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss ein wichtiger Bestandteil des Gesamtabschlusses der Gemeinde. Sie soll daher auch der Ergebnisrechnung entsprechen, soweit nicht Besonderheiten aufgrund der Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabschluss zu berücksichtigen sind. Die Vorschrift des § 38 GemHVO NRW ist daher beim gemeindlichen Gesamtabschluss entsprechend anzuwenden.

Die Gemeinde hat in ihrer Gesamtergebnisrechnung für das Haushaltsjahr das aus den erzielten Gesamterträgen und den entstandenen Gesamtaufwendungen entstandene Gesamtergebnis so darzustellen, als ob es sich bei der Gemeindeverwaltung einschließlich der gemeindlichen Betriebe um eine einzige wirtschaftliche Einheit (Sachgesamtheit) handeln würde. Der Aufbau der Gesamtergebnisrechnung ist dabei auf die Positionen ausgerichtet worden, die auch in der gemeindlichen Ergebnisrechnung mindestens enthalten sein sollen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Durch diese Gestaltungsvorgabe soll eine Nachvollziehbarkeit der Ertrags- und Aufwandsarten aus der gesamten laufenden Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde gewährleistet werden. Dazu gehören auch die Positionen zur nachrichtlichen Angabe über die unmittelbare Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage (vgl. § 38 Absatz 3 i. V. m. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Zusätzlich ist noch die Position „Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis“ aufzunehmen, sofern bei der Gemeinde eine Beteiligungsstruktur besteht, die auf eine Besonderheit beim erzielten Gesamtergebnisse hinweist.

Zu den einzelnen Positionen in der Gesamtergebnisrechnung müssen deshalb von der Gemeinde jeweils die Beträge des abgelaufenen Haushaltsjahres angegeben werden. Zusätzlich sind in der gleichen Gliederungsart die Beträge des Vorjahres anzugeben. Die Gemeinde hat innerhalb der Gesamtergebnisrechnung die Bezifferung der Ertrags- und Aufwandspositionen sowie der dazu auszuweisenden Beträge eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten festzulegen. Die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 842).

<b>DIE STRUKTUR DER GESAMTERGEBNISRECHNUNG</b>	
<b>TEILBEREICH</b>	<b>INHALTE</b>
<b>1. Ordentliche Gesamterträge</b>	Steuern und ähnliche Abgaben Zuwendungen und allgemeine Umlagen Sonstige Transfererträge Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte Privatrechtliche Leistungsentgelte Kostenerstattungen und Kostenumlagen Sonstige ordentliche Erträge Aktivierte Eigenleistungen Bestandsveränderungen
<b>2. Ordentliche Gesamtaufwendungen</b>	Personalaufwendungen Versorgungsaufwendungen Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen Bilanzielle Abschreibungen Transferaufwendungen Sonstige ordentliche Aufwendungen
<b>3. Ordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Summe der ordentlichen Gesamterträge Summe der ordentlichen Gesamtaufwendungen
<b>4. Gesamtfinanzergebnis</b>	Saldo aus Finanzerträgen Erträgen aus assoziierten Beteiligungen Finanzaufwendungen Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen
<b>5. Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>	Summe aus Ordentlichem Gesamtergebnis Gesamtfinanzergebnis
<b>6. Außerordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Außerordentlichen Erträge Außerordentlichen Aufwendungen
<b>7. Gesamtjahresergebnis</b>	Summe aus Gesamtergebnis aus der laufenden Geschäftstätigkeit Außerordentlichem Gesamtergebnis

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>DIE STRUKTUR DER GESAMTERGEBNISRECHNUNG</b>	
<b>TEILBEREICH</b>	<b>INHALTE</b>
<b>8. Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis</b>	<i>(Örtlich anzugeben)</i>
<b>9. Nachrichtliche Angabe über die Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage</b>	<i>(Örtlich anzugeben)</i>

*Abbildung 842 „Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung“*

Etwaige Besonderheiten bei der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung erfordern, ggf. im Gesamtanhang dazu sachgerechte Angaben zu machen, z. B. die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Dazu können auch bei den gemeindlichen Betrieben entstandene außerordentliche Erträge oder Aufwendungen gehören, weil die Abgrenzung zwischen den Begriffen „ordentlich“ und „Außerordentlich“ in gleicher Weise für die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe gilt. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben lassen der Gemeinde aber noch einen ausreichenden Gestaltungsspielraum.

### **1.1.2 Die Inhalte der Gesamtergebnisrechnung**

Die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung soll das tatsächliche Ressourcenaufkommen (Erträge) und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) der Gemeindeverwaltung einschließlich der Betriebe der Gemeinde im Haushaltsjahr nachweisen. Ihre sachliche Gliederung baut daher auf der gemeindlichen Ergebnisrechnung auf (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW). In der Gesamtergebnisrechnung müssen daher mindestens die dafür vorgegebenen Haushaltspositionen mit ihren Ist-Werten unter Beachtung des Prinzips der Periodenabgrenzung ausgewiesen werden (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW).

In der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung dürfen daher nur die Haushaltspositionen ausgewiesen werden, die aus haushaltsmäßiger Sicht die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit betreffen und mit den Vorgaben für die Gemeindeverwaltung in Einklang stehen müssen. Die Gemeinde hat darunter die Gesamterträge und Gesamtaufwendungen nachzuweisen, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die ggf. aus Sicht der Gemeinde entstandenen periodenfremden Erträge und/oder Aufwendungen müssen unter den inhaltlich zutreffenden Ertrags- und Aufwandsarten nachgewiesen werden.

Die Gemeinde darf daher in ihrer Gesamtergebnisrechnung für „periodenfremde Erträge und/oder Aufwendungen“ keine gesonderte Haushaltsposition schaffen und ausweisen. Ebenso dürfen in die Gesamtergebnisrechnung nicht unverändert Positionen aus der betrieblichen Gewinn- und Verlustrechnung übernommen werden, z. B. die Positionen „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“, „Entnahmen aus der Kapitalrücklage“ oder „Einnahmen aus und Einstellungen in die Gewinnrücklage“.

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Gemeinde lassen nur eine Erweiterung der Gesamtergebnisrechnung um Haushaltspositionen zu, die mit dem zulässigen haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde und dessen Nachweis in der Gesamtergebnisrechnung in Einklang stehen. Die aufgezeigten Positionen deuten nicht nur darauf hin, dass die gemeindliche Bilanz auch fehlerhafte Bilanzposten aufweist, sondern verfälschen auch das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild.

Die Gemeinde hat in der Gesamtergebnisrechnung unter Beachtung des Bruttoprinzips und bezogen auf das Haushaltsjahr jeweils Jahressummen für alle Arten der Erträge und Aufwendungen auszuweisen. Durch diese Verfahrensweise soll die Herkunft der gemeindlichen Ressourcen (tatsächliches Aufkommen) und die Verwen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

derung der Ressourcen (tatsächlicher Verbrauch) nachgewiesen werden. Ergänzend dazu hat die Gemeinde durch die Bildung von Summen und Salden das ordentliche Gesamtergebnis und das Finanzergebnis sowie aus den beiden Ergebnissen das Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit aufzuzeigen (vgl. Nummer 1.7.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die gemeindlichen Ressourcen in der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr hat die Gemeinde zu prüfen, ob außerordentliche Erträge und/oder außerordentliche Aufwendungen entstanden sind. Sie hat ggf. ein außerordentliches Gesamtergebnis zu ermitteln und mit dem Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit zu einem Gesamtjahresergebnis zusammenzuführen. In der Gesamtergebnisrechnung ist dieses Ergebnis entweder als Gesamtjahresüberschuss oder Gesamtjahresfehlbetrag darzustellen.

Es sind unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots aber auch die Erträge und Aufwendungen eines gemeindlichen Betriebes in die Gesamtergebnisrechnung aufzunehmen, dessen Einbeziehung in den Vollkonsolidierungskreis für den Gesamtabschluss unterjährig begründet wurde. Derartige betriebliche Erträge und Aufwendungen fließen dabei anteilmäßig in die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung ein, denn die betrieblichen Erträge und Aufwendungen, die vor der Zugehörigkeit des Betriebes zum Vollkonsolidierungskreis entstanden sind, dürfen nicht in die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung einbezogen werden.

Ein ggf. aufzustellender Zwischenabschluss für die Einbeziehung eines Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss kann dabei zur Erleichterung der unterjährigen Aufteilung bez. Zuordnung der erzielten betrieblichen Erträge und der entstandenen betrieblichen Aufwendungen beitragen. Diese Vorgehensweise kann in entsprechender Weise erfolgen, wenn ein gemeindlicher Betrieb unterjährig aus dem Vollkonsolidierungskreis der Gemeinde ausscheidet.

**1.1.3 Die Auswirkungen der Konsolidierungsschritte**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses werden aus der Ergebnisrechnung der Gemeindeverwaltung und den betrieblichen Gewinn- und Verlustrechnungen die Erträge und Aufwendungen in der Summenergebnisrechnung zusammengeführt, um daraus die Erträge und Aufwendungen, die in die Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde aufzunehmen sind, zu ermitteln. Im Einzelnen können bei der Gemeinde folgende wirtschaftliche Sachverhalte vorliegen, die bei der Aufstellung der Gesamtergebnisrechnung zu berücksichtigen sind (vgl. Abbildung 843).

<b>ERGEBNISAUSWIRKUNGEN AUF DIE GESAMTERGEBNISRECHNUNG</b>	
<b>HERKUNFT</b>	<b>URSACHEN</b>
<b>Aus der Kapitalkonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abschreibungen auf aufgedeckte stille Reserven.</li> <li>- Auflösung stiller Lasten.</li> <li>- Abschreibungen eines Geschäfts- oder Firmenwertes</li> <li>- Erträge aus der Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrages.</li> </ul>
<b>Aus der Schuldenkonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Veränderung der Summe der erfolgswirksam entstandenen Aufrechnungsdifferenzen.</li> </ul>
<b>Aus der Zwischenergebniskonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eliminierung von Zwischenergebnissen aus der Bewertung von Aktiva.</li> <li>- Veränderung der Summe der erfolgswirksam entstandenen Zwischenergebnisse gegenüber dem Vorjahr.</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>ERGEBNISAUSWIRKUNGEN AUF DIE GESAMTERGEBNISRECHNUNG</b>	
<b>HERKUNFT</b>	<b>URSACHEN</b>
<b>Aus „konzerninternen“ Gewinnausschüttungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Korrektur von Beteiligungserträgen, die ohne Abführungsvertrag vereinnahmt worden sind.</li> <li>- Korrektur von vertraglichen Beteiligungserträgen.</li> </ul>
<b>Aus der Equity-Konsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Veränderungen der anteiligen Ergebniskomponenten bei späterem Zufluss eines im Entstehungsjahr vereinnahmten Beteiligungsertrages.</li> </ul>
<b>Aus der Zurechnung des Ergebnisses zu anderen Gesellschaftern</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Veränderung des Gesamtergebnisses für die Gemeinde aufgrund des den anderen Gesellschaftern zuzurechnenden Ergebnisses.</li> </ul>

*Abbildung 843 „Ergebnisauswirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung“*

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses können sich aus der durchzuführenden Aufwands- und Ertragskonsolidierung ggf. Auswirkungen auf die Aufstellung und Darstellung der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ergeben. Die Gemeinde hat eigenverantwortlich die Auswirkungen der Konsolidierungsschritte auf ihr Gesamtergebnis zu prüfen und zu beurteilen. Sie hat deren Bedeutung und Wesentlichkeit für ihren Gesamtabchluss festzustellen und in Abhängigkeit davon entsprechende Angaben und Erläuterungen in den Gesamtanhang im Gesamtabchluss aufzunehmen.

**1.2 Zu Nummer 2 (Gesamtbilanz):**

Die Gesamtbilanz im gemeindlichen Gesamtabchluss ist ausgehend von der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde aufzubauen. Die einzelnen Bilanzen aus den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde sind über die Summenbilanz darin einzubeziehen. Sie soll eine umfassende Auskunft über das gesamte Vermögen und sämtliche Schulden der Gemeinde geben. Ihre sachliche Gliederung baut auf der gemeindlichen Bilanz auf (vgl. § 41 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat unter den einzelnen Posten der Gesamtbilanz jeweils die Wertansätze für das abgelaufene Haushaltsjahr sowie für das Vorjahr anzusetzen. Für die Ausgestaltung der Gesamtbilanz der Gemeinde eine Mindestgliederung gewährleistet sein (vgl. Nummer 1.7.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Der Gemeinde verbleibt dabei jedoch noch ein ausreichender Gestaltungsspielraum zur Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse.

Die örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde können im Einzelfall so gewichtig sein, dass diese bei der Gestaltung der gemeindlichen Gesamtbilanz nicht außer Betracht bleiben können. In der örtlichen Praxis ist deshalb z. B. zu prüfen, ob den in der haushaltsrechtlichen Vorschrift mit einer vierstelligen Nummer versehenen Bilanzposten ggf. eine geringe Bedeutung vor Ort zukommt, sodass ein Ansatz als gesonderter Bilanzposten von Anfang an entbehrlich ist (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW).

Die Gemeinde hat zudem die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten in der gemeindlichen Gesamtbilanz in fachlicher und technischer Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich festzulegen. Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 844).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>DIE STRUKTUR DER GESAMTBILANZ</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<p><b>1. Anlagevermögen</b></p> <p>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>1.2 Sachanlagen</p> <p>1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.2 Bebaute Grundstücke u. grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.3 Infrastrukturvermögen</p> <p>1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</p> <p>1.2.3.2 Bauten des Infrastrukturvermögens (örtlich weiter zu untergliedern)</p> <p>1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden</p> <p>1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</p> <p>1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</p> <p>1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung</p> <p>1.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</p> <p>1.3 Finanzanlagen</p> <p>1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen</p> <p>1.3.2 Anteile an assoziierten Unternehmen</p> <p>1.3.3 Übrige Beteiligungen/Anteilsrechte</p> <p>1.3.4 Sondervermögen</p> <p>1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens</p> <p>1.3.6 Ausleihungen</p> <p><b>2. Umlaufvermögen</b></p> <p>2.1 Vorräte</p> <p>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</p> <p>2.1.2 Geleistete Anzahlungen</p> <p>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>2.2.1 Forderungen</p> <p>2.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens</p> <p>2.4 Liquide Mittel</p> <p><b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b></p> <p><b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b></p> <p><b>5. Aktive latente Steuern</b></p>	<p><b>1. Eigenkapital</b></p> <p>1.1 Allgemeine Rücklage</p> <p>1.2 Sonderrücklagen</p> <p>1.3 Ausgleichsrücklage</p> <p>1.4 Ergebnisvorträge</p> <p>1.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</p> <p>1.6 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter</p> <p>1.7 Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust</p> <p><b>2. Sonderposten</b></p> <p>2.1 Sonderposten für Zuwendungen</p> <p>2.2 Sonderposten für Beiträge</p> <p>2.3 Sonderposten für den Gebührenaussgleich</p> <p>2.4 Sonstige Sonderposten</p> <p><b>3. Rückstellungen</b></p> <p>3.1 Pensionsrückstellungen</p> <p>3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten</p> <p>3.3 Instandhaltungsrückstellungen</p> <p>3.4 Steuerrückstellungen</p> <p>3.5 Sonstige Rückstellungen</p> <p><b>4. Verbindlichkeiten</b></p> <p>4.1 Anleihen</p> <p>4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</p> <p>4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</p> <p>4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</p> <p>4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</p> <p>4.6 Sonstige Verbindlichkeiten</p> <p>4.7 Erhaltene Anzahlungen</p> <p><b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b></p>

*Abbildung 844 „Die Struktur der Gesamtbilanz“*

In diesem Zusammenhang kann es örtlich notwendig werden, wichtige oder wesentliche Posten einer betrieblichen Bilanz in die Gliederung dieser Gesamtbilanz einzufügen, sofern diese Posten betriebsbedingt eine entsprechende Bedeutung für die gemeindliche Gesamtbilanz haben. Ein solcher Bedarf kann z. B. aufgrund des gemeindlichen Nahverkehrs bestehen, sodass in der gemeindlichen Gesamtbilanz zusätzlich ein gesonderter Posten „Fahrzeuge für den Personen- und Güterverkehr“ anzusetzen ist.

Aufgrund der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Abwasserbereich oder im Abfallbereich kann ebenfalls ein örtlicher Bedarf bestehen, in der gemeindlichen Gesamtbilanz den Bilanzbereich "Infrastrukturvermögen" weiter zu untergliedern. Zu solchen Erweiterungen der gemeindlichen Gesamtbilanz sind im Gesamtanhang sachlich ausreichende Angaben zu machen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Eine Erweiterung der Bilanzposten ist aber nicht in Form einer unveränderten Übernahme aus der betrieblichen Bilanz in die Gesamtbilanz zulässig, z. B. die Bilanzposten „Ergebnisvortrag“, „Kapitalrücklage“ oder „Gewinnrücklage“. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Gemeinde lassen nur eine Erweiterung der Gesamtbilanz um Bilanzposten zu, die mit dem zulässigen haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde und dessen Nachweis in der Gesamtbilanz in Einklang stehen. Die aufgezeigten Posten deuten nicht darauf hin, dass die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung ebenfalls fehlerhafte Haushaltspositionen aufweist, sondern verfälschen auch das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild.

**1.3 Zu Nummer 3 (Gesamtanhang):**

Der Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss entsteht aufgrund seiner Ergänzungsfunktion zur aufgestellten Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung. Die Posten dieser beiden Bestandteile des Gesamtabschlusses sind darin so erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze in der Gesamtbilanz und die Beträge zu den Positionen in der Gesamtergebnisrechnung beurteilen können. Im Gesamtanhang müssen aber auch noch andere wichtige Angaben und Erläuterungen enthalten sein, um die Informationserfordernisse erfüllen zu können, z. B. eine Erläuterung zu den nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Durch sachlich geprägte nachvollziehbare Angaben im Gesamtanhang soll es den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu verstehen und zutreffend beurteilen zu können. Alle Angaben im Gesamtanhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen deshalb wahr, klar und übersichtlich sowie vollständig sein, damit der Gesamtanhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllen und der Gesamtabschluss der Gemeinde das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermitteln kann (vgl. § 116 GO NRW).

Die Angaben im Gesamtanhang müssen sich daher immer auf den aktuellen Gesamtabschluss der Gemeinde bedürfen und dürfen zur Klarstellung auch weitere Erläuterungen zu vorhergehenden Gesamtabschlüssen enthalten bzw. sich auf solche Gesamtabschlüsse beziehen. Die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs soll auch dadurch gewährleistet werden, dass zusätzlich zur Generalklausel nicht noch eine Vielzahl von gewichtigen Sachverhalten haushaltsrechtlich benannt wurde, die für die Gemeinde eine gesonderte Erläuterungspflicht im Gesamtanhang auslöst (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema soll eine mögliche Gliederung des gemeindlichen Gesamtanhangs aufzeigen (vgl. Abbildung 845).

<b>DIE GLIEDERUNG DES GESAMTANHANGS</b>		
	<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTE</b>
1	<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u. a.
2	<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u. a.
3	<b>Erläuterungen zur Gesamtbilanz</b>	Gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u. a.
4	<b>Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung</b>	Gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 49 GemHVO NRW**

<b>DIE GLIEDERUNG DES GESAMTANHANGS</b>		
	<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTE</b>
5	<b>Erläuterungen zur Kapitalflussrechnung</b>	Gegliedert nach Arten des Cashflows in den drei Bereichen.
6	<b>Sonstige Angaben</b>	Z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, aber wirtschaftliche Bedeutung haben.
7	<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	Z. B. Gesamtanlagenspiegel u. a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten, oder Gesamteigenkapitalspiegel.
8	<b>Hinweis auf Verantwortliche</b>	Z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts nach § 116 Absatz 4 GO NRW.
9	<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren.

*Abbildung 845 „Die Gliederung des Gesamtanhangs“*

Im Informationsinteresse der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses hat die Gemeinde auf eine Verständlichkeit der Inhalte des Gesamtanhangs großen Wert zu legen. Den Grundsätzen "Klarheit", "Wesentlichkeit", "Vollständigkeit" und "Übersichtlichkeit" kommt daher hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Gesamtanhangs sowie der darin zu machenden Angaben eine große Bedeutung zu. Die Gliederung des gemeindlichen Anhangs sollte daher zweckmäßig und sachlogisch sein.

Die von der Gemeinde bestimmte grundlegende Gliederungsstruktur für den Gesamtanhang sollte zudem möglichst auch künftig beibehalten werden, um die Nachvollziehbarkeit durch Dritte als Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu erleichtern (Gebot der Stetigkeit). Bei der Erarbeitung des örtlichen Gesamtanhangs sind deshalb die Interessen des gesamten Adressatenkreises des gemeindlichen Gesamtabschlusses (Rat, Bürgerinnen und Bürger, Aufsichtsbehörde u. a.) ausreichend zu berücksichtigen. Die Darstellung der Inhalte ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse abzuwägen.

## **2. Zu Absatz 2 (Beifügung des Gesamtlageberichts und des Beteiligungsberichts):**

### **2.1 Die Pflicht zur Beifügung von Unterlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, ihrem Gesamtabschluss einen Gesamtlagebericht und einen Beteiligungsbericht beizufügen. Durch den Gesamtlagebericht hat die Gemeinde das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage zu erläutern (vgl. § 51 Absatz 2 GemHVO NRW). Im Beteiligungsbericht ist ein Überblick über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde zu geben (vgl. (§ 117 GO NRW).

Solche besonderen Unterlagen mit gemeindlichen Daten sollen dazu beitragen, die gewünschte Transparenz über das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde zu verbessern und die Informationen für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses verständlich machen. In diesem Zusammenhang müssen auch die weiteren Verweise in der haushaltsrechtlichen Vorschrift beachtet werden, z. B. auf § 47 GemHVO NRW.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Dem Gesamtabchluss ist deshalb auch ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen. Die Gemeinde kann ihrem örtlichen Gesamtabchluss aber auch noch weitere Unterlagen beifügen, wenn diese dazu beitragen können, die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde für alle Adressaten noch zu verbessern. Zu solchen Unterlagen kann z. B. ein Anlagenspiegel gehören. Die Beifügung eines Anlagenspiegels ist wie die Beifügung des Verbindlichkeitspiegels sachlich sinnvoll, jedoch nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Die Gemeinde kann auch noch andere Übersichten über haushaltsmäßige Verhältnisse ihrem Gesamtabchluss beifügen.

## **2.2 Die Beifügung des Gesamtlageberichts**

Der gemeindliche Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW ist i. V. m. § 49 GemHVO NRW - vergleichbar mit dem Jahresabschluss der Gemeinde - um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe unter Beachtung Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern (vgl. § 51 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW). Der jährliche Gesamtlagebericht hat deshalb eine umfassende und vielfältige Funktion.

Der gemeindliche Gesamtlagebericht muss den Informationsbedürfnissen der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses in ausreichendem Maße Rechnung tragen, z. B. Rat, Bürgerinnen und Bürger, Aufsichtsbehörde. Im Gesamtlagebericht haben daher die Verantwortlichen der Gemeinde über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erforderlich sind. Im Bericht muss auch ein Überblick über den Geschäftsablauf im Haushaltsjahr gegeben werden, in dem die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses und die wirtschaftliche Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen dargestellt werden.

## **2.3 Die Beifügung des Beteiligungsberichts**

In den gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW sind i. V. m. § 52 GemHVO NRW die näheren Informationen über alle gemeindlichen Betriebe aufzunehmen. Dieser Bericht soll den Blick von der wirtschaftlichen Gesamtsicht im gemeindlichen Gesamtabchluss auf den Status der einzelnen Betriebe der Gemeinde lenken. Die gemeindlichen Betriebe sind aus diesem Grund zu verpflichten, die notwendigen Sachinformationen über ihre Beiträge zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie ihre Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung zur Verfügung zu stellen (Beteiligungsverwaltung).

Die Gemeinde ist zudem aufgrund ihrer wirtschaftlichen Betätigung verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen darauf hinzuwirken, dass sie von ihren gemeindlichen Betrieben die notwendige Aufklärung und die Nachweise verlangen kann, die für die Aufstellung des Gesamtabchlusses erforderlich sind (vgl. § 118 GO NRW). Um die differenzierte Betrachtung zu gewährleisten, muss der Beteiligungsbericht bestimmte Informationen, z. B. über Ziele und Leistungen, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, der gemeindlichen Betriebe enthalten.

Im Beteiligungsbericht der Gemeinde steht deshalb die wirtschaftliche Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes und nicht die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde im Blickpunkt. Der Beteiligungsbericht darf außerdem nicht als ein Werk betrachtet werden, das jedes Jahr als neue gemeindliche Aufgabe zu erledigen ist. Die Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung erfordert, dass im Bericht durch den Aufbau einer Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der jährlichen betrieblichen Ergebnisse gesichert und die Entwicklung der gemeindlichen Betriebe transparent gemacht wird.

Der Beteiligungsbericht muss daher umfassende Angaben zu allen gemeindlichen Betrieben enthalten. Diese Angaben müssen dabei unabhängig davon erfolgen, auf welche Art und Weise die Betriebe in den gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Gesamtabschluss einbezogen werden. Solche Erfordernisse bedingen für die Gemeinde, den Beteiligungsbericht jährlich, bezogen auf den Abschlussstichtag des gemeindlichen Gesamtabschlusses, fortzuschreiben.

**2.4 Die Beifügung eines Gesamteigenkapitalspiegels**

Dem gemeindlichen Gesamtabschluss können von der Gemeinde freiwillig weitere Unterlagen beigefügt werden, sofern diese Unterlagen zu mehr Transparenz über die Ergebnisse des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde beitragen und die haushaltsrechtlich bestimmte Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht beeinträchtigen. Über die Präsentation von Daten in solchen Unterlagen hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden. Sie ist auch für deren förmliche Ausgestaltung verantwortlich. Als besondere Unterlage bietet sich die Beifügung eines Gesamteigenkapitalspiegels an.

Eine solche ergänzende Unterlage der Gemeinde bietet eine umfassende Darstellung der Zusammensetzung des gemeindlichen Eigenkapitals und trägt zur Verbesserung der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde bei. Die Informationspflicht erfordert dabei, dass im Gesamtanhang nähere Angaben zu den einzelnen Bestandteilen des Gesamteigenkapitals der Gemeinde gemacht werden, ggf. auch ein gesonderter Zeitreihenvergleich aufgezeigt wird.

Zur Aufstellung eines Eigenkapitalspiegels im Rahmen eines Konzernabschlusses enthält der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nummer 7 (DRS 7) nähere Erläuterungen, die auch für den gemeindlichen Gesamteigenkapitalspiegel genutzt werden können, z. B. um das Gesamteigenkapital und das Gesamtergebnis auf die Gemeinde und die Minderheitsgesellschafter bei den Betrieben zutreffend aufzuteilen. Die örtliche Gliederung sollte jedoch nicht so weitgehend sein, dass die Klarheit und die Übersichtlichkeit beeinträchtigt werden. Das nachfolgende Schema zeigt ein Beispiel für einen Gesamteigenkapitalspiegel auf (vgl. Abbildung 846).

<b>DER GESAMTEIGENKAPITALSPIEGEL</b>				
	<b>Gesamtbetrag am 31.12. des Vorjahres</b>	<b>Zuführung</b>	<b>Inanspruch- nahme</b>	<b>Gesamtbetrag am 31.12. des Haushalts- jahres</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
(Untergliederung nach den Bilanzposten, die nach § 41 GemHVO NRW i. V. m. § 116 GO NRW für das Eigenkapital vorgesehen sind sowie dem NKF-Positionenrahmen nach Nummer 1.7.1 des RdErl. Vom 24. Februar 2005; SMBL. 6300)				
<b>Gesamteigenkapital</b>				

*Abbildung 846 „Die Gliederung des Gesamteigenkapitalspiegels“*

Ein gemeindlicher Gesamteigenkapitalspiegel sollte nicht nur Angaben über die Bestandteile des Gesamteigenkapitals der Gemeinde enthalten, sondern durch einen Vergleich mit dem Vorjahr auch die eingetretenen Veränderungen aufzeigen. Sofern ausreichende Planungsdaten verfügbar sind, kann ggf. auch die künftige Entwicklung des Gesamteigenkapitals ergänzend dazu aufgezeigt werden.

Einer solchen „Eigenkapitalveränderungsrechnung“ kommt insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu, wenn es umfangreiche ergebnisneutrale Eigenkapitalveränderungen gegeben hat. Diese Veränderungen sind aus der Gesamtergebnisrechnung nicht unmittelbar erkennbar, sodass durch die Ergänzung des gemeindlichen Gesamtabschlusses um den Gesamteigenkapitalspiegel deren Ursachen und Ausmaße aufgezeigt und dadurch transparent gemacht werden.

### **3. Zu Absatz 3 (Anwendung von Jahresabschlussvorschriften):**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabschluss enthalten Sonderregelungen aufgrund der Besonderheiten des gemeindlichen Handelns. Für den Gesamtabschluss der Gemeinde sollen deshalb ausgewählte Vorschriften für den gemeindlichen Jahresabschluss auch unmittelbar für den gemeindlichen Gesamtabschluss gelten bzw. dort zur Anwendung kommen, z. B. Ansatz, Bewertungs- und Ausweissvorschriften. Diese gesetzestechnische und inhaltlich vertretbare Vorgehensweise geht davon aus, dass die Gemeindeverwaltung die Muttereinheit für die gemeindlichen Betriebe (Tochtereinheiten) darstellt.

Die Sachlage bedingt, dass der gemeindliche Gesamtabschluss auf dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung aufbaut. Außerdem wird eine unmittelbare Beziehung zwischen diesen beiden Abschlüssen unter Beachtung der Besonderheiten des gemeindlichen Gesamtabschlusses hergestellt. Eine solche Festlegung dient der Erleichterung der Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde. Die Vorschrift enthält daher die notwendigen Verweise auf die jahresabschlussbezogenen Vorschriften.

Auf diese Weise sollen die haushaltsrechtlichen Vorschriften der §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Dadurch bestehen inhaltliche Festlegungen über Bewertungsanforderungen, Wertansätze für Vermögensgegenstände, Bewertungsvereinfachungsverfahren, Abschreibungen, Rückstellungen sowie über den Aufbau des gemeindlichen Jahresabschlusses für die Gemeinde. Auf ausführliche Erläuterungen zu den einzelnen Vorschriften wird an dieser Stelle verzichtet und auf die Erläuterungen unter den benannten Vorschriften verwiesen.

#### **3.2 Die Besonderheiten des Gesamtabschlusses**

##### **3.2.1 Die Abweichungen wegen der Eigenart**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, bestimmte auf ihren Einzelabschluss anzuwendende Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung entsprechend auch auf ihren Gesamtabschluss anzuwenden, soweit die Eigenarten des Gesamtabschlusses keine Abweichungen davon bedingen. Die Besonderheiten des gemeindlichen Gesamtabschlusses entstehen aus der Zusammenführung der unterschiedlichen Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde. Aufgrund von unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen können sich insbesondere systembedingte und konsolidierungsbedingte Besonderheiten ergeben.

In jedem gewichtigen und wesentlichen Einzelfall muss von der Gemeinde abgewogen werden, ob und in welchem Umfang voraussichtlich Abweichungen von den anzuwendenden haushaltsrechtlichen Vorschriften entste-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 49 GemHVO NRW**

hen. Sie muss beurteilen und entscheiden, ob diese Abweichungen gewichtig und bedeutsam sind, sodass auf sachliche Anpassungen an die gemeindlichen Vorgaben verzichtet werden kann. In diesem Sinne können sich Einschränkungen und Erweiterungen im Rahmen des Gesamtabchlusses ergeben, z. B. besondere Ausgleichsposten aus der Konsolidierung des zu bilanzierenden Geschäfts- oder Firmenwerts oder ein Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter.

In diesem Zusammenhang ist örtlich auch zu prüfen und festzulegen, ob im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabchlusses ergebniswirksame Konsolidierungsmaßnahmen entsprechend den Regelungen für den Einzelabschluss der Gemeinde den zutreffenden Ertrags- und Aufwandsarten zugeordnet werden, z. B. die Erträge oder Aufwendungen aus assoziierten Unternehmen. Außerdem sind ggf. bei den Konsolidierungsarbeiten einzelne Korrekturen vorzunehmen, die sich auf das in der Gesamtbilanz auszuweisende gemeindliche Gesamteigenkapital auswirken können.

Die örtlich zu treffende Entscheidung, ob in der Gesamtbilanz und in der Gesamtergebnisrechnung bereits vor der Bestätigung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde ein Gesamtbilanzgewinn oder Gesamtbilanzverlust ausgewiesen wird oder die Gesamtbilanz um den Posten „Ergebnisvorträge“ wegen der Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften durch die gemeindlichen Betriebe erweitert wird, entsteht jedoch nicht aufgrund der Eigenart des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Andererseits ist der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ aus der Bilanz der Gemeindeverwaltung unverändert in die Gesamtbilanz zu übernehmen.

### **3.2.2 Die Abweichungen wegen eigener Vorschriften**

Die Gemeinde ist verpflichtet, eine Vielzahl von Vorschriften für ihren Jahresabschluss entsprechend auf ihren Gesamtabchluss anzuwenden. Sie hat dabei die Maßgabe „soweit für den Gesamtabchluss nichts Anderes bestimmt ist“ zu beachten. Für den gemeindlichen Gesamtabchluss sind besondere Vorgaben gemacht worden, sodass Abweichungen von den gemeindlichen Jahresabschlussvorschriften bestehen, z. B. die Gliederung der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtbilanz (vgl. Nummer 1.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Mögliche Abweichungen können auch durch besondere handelsrechtliche Vorgaben entstehen, z. B. für die Fortschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts sowie des passivischen Unterschiedsbetrags (vgl. § 309 HGB). Aus der Anwendung der Grundsätze „Wesentlichkeit“ und „Wirtschaftlichkeit“ können sich aber auch noch weitere sachgerechte und vertretbare Abweichungen von den haushaltsrechtlichen Jahresabschlussvorschriften ergeben.

Durch deren Anwendung können z. B. die gemeindlichen Forderungen im Gesamtbilanzbereich „Umlaufvermögen“ unter einem einzigen Bilanzposten zusammengefasst werden. Sie müssen aus wirtschaftlichen Gründen und unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten nicht zwingend - wie im gemeindlichen Jahresabschluss - auf mehrere artenbezogene Bilanzposten aufgeteilt werden.

### **3.3 Die Anwendung der §§ 32 bis 38, der §§ 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW**

#### **3.3.1 Die allgemeinen Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO NRW)**

Die haushaltsrechtlich bestimmten allgemeinen Bewertungsanforderungen für den Jahresabschluss der Gemeinde sollen auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss zur Anwendung kommen. Die Verweise auf bestimmte Vorschriften legen daher mehrere Anforderungen fest, die an die Bewertung des Gesamtvermögens und der Gesamtschulden der Gemeinde gestellt werden. Zu den allgemeinen Bewertungsanforderungen sind folgende Grundsätze zu zählen (vgl. Abbildung 847).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

<b>ALLGEMEINE BEWERTUNGSANFORDERUNGEN</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Bilanzkontinuität
2	Einzelbewertung
3	Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips: das Imparitätsprinzips das Prinzip der Wertaufhellung
4	Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs
5	Bewertungsstetigkeit

*Abbildung 847 „Allgemeine Bewertungsanforderungen“*

Für die Anwendung der allgemeinen Bewertungsanforderungen wird vorausgesetzt, dass die gemeindliche Gesamtbilanz der Informationsvermittlung gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft dient und es bei der Bilanzierung auch um die Frage geht, welche Geschäftsvorfälle der Gemeinde in den gemeindlichen Gesamtabschluss übernommen werden.

In diesem Zusammenhang wurde auf die Übernahme des Grundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit verzichtet, weil die Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bzw. der Fortbestand der Gemeinde auf gesetzlicher Grundlage beruht und nicht infrage steht oder zu stellen ist (vgl. § 252 Absatz 1 Nummer 2 HGB). Maßgebend für die örtliche Entscheidung der Gemeinde sollen dabei die objektiven Verhältnisse der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses sein.

### **3.3.2 Die Wertansätze für Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)**

Die Grundsätze für die Festlegung der Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände im Jahresabschluss der Gemeinde sollen auch für den gemeindlichen Gesamtabschluss gelten. Die haushaltsrechtlichen Vorgaben gehen dabei von wirtschaftlichen Tatbeständen bei der Gemeinde aus, die zu bilanziellen Wertansätzen führen. Für die Gemeinde kann sich dabei ergeben, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentum übereinstimmt (vgl. z. B. § 39 Absatz 2 AO).

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt z. B., dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in ihre Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Es gilt dabei gleichzeitig, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind (§ 91 Absatz 2 GO NRW). In diesem Zusammenhang wird im Rahmen der Bewertung die Frage geklärt, mit welchen Werten in Geldeinheiten die (abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände unter den zutreffenden Posten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.

### **3.3.3 Die Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 34 GemHVO NRW)**

Für den gemeindlichen Gesamtabchluss sollen auch die Grundsätze für Bewertungsvereinfachungsverfahren gelten und wie beim gemeindlichen Jahresabschluss anwendbar sein. Ergänzend zu den Vorgaben der §§ 32 und 33 GemHVO NRW ist deshalb die Vorschrift des § 34 GemHVO NRW nicht unbeachtlich, durch die sachgerechte Bewertungsvereinfachungsverfahren beim gemeindlichen Gesamtabchluss möglich werden. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahren werden dabei im Einzelnen genannt, um eine zutreffende Anwendung durch die Gemeinde sicherzustellen. Die tatsächliche Anwendung liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde.

Als Vereinfachung ist für den Gesamtabchluss z. B. die Bildung von Festwerten möglich. Sie ist jedoch auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt. Diese gemeindlichen Wirtschaftsgüter müssen dabei geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sein. Die Gemeinde kann in diesem Rahmen auch den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung tragen und für den Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren anwenden.

Als weitere Vereinfachung wird für den gemeindlichen Gesamtabchluss die Gruppenbewertung bei gleichwertigen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Vorratsvermögens zugelassen. Das Verfahren kommt auch für andere Vermögensgegenstände der Gemeinde in Betracht, wenn diese Wirtschaftsgüter gleichartig oder annähernd gleichwertig sind. Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen durch die Gemeinde hat diese zudem den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

### **3.3.4 Die Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)**

#### **3.3.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Grundsätze für Abschreibungen für abnutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss zur Anwendung kommen. Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinde erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer planmäßigen Wertminderungen in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die gesamte Vermögenslage als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht wiedergespiegelt werden.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter bilden die Obergrenze für den Wertansatz der Vermögensgegenstände in der Bilanz. Die jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zugrunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer sowie durch die Abschreibungsmethode (i. d. R. lineare Abschreibung) bestimmt.

Unter dem Begriff „Abschreibungen“ wird in diesem Zusammenhang der Betrag verstanden, der bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen die eingetretenen Wertminderungen erfasst, die von der Gemeinde als Aufwand in der jährlichen Ergebnisrechnung nachzuweisen sind. Als Anlass für Wertminderungen bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen (Abschreibungen) kommen verschiedene Ursachen in Betracht (vgl. Abbildung 848).

<b>DIE URSACHEN FÜR WERTMINDERUNGEN DES VERMÖGENS</b>	
<b>TECHNISCH BEDINGT</b>	Technisch bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen durch die Nutzung bzw. den Gebrauch oder wegen des Alters.

<b>DIE URSACHEN FÜR WERTMINDERUNGEN DES VERMÖGENS</b>	
<b>WIRTSCHAFTLICH BEDINGT</b>	Wirtschaftlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen, weil der Vermögensgegenstand technologisch veraltet oder als wirtschaftlich überholt anzusehen ist.
<b>ZEITLICH BEDINGT</b>	Zeitlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen z. B. aufgrund des Fristablaufs von Patenten oder Lizenzen oder wegen des zeitlichen Ablaufs der Nutzung von Rechten.
<b>RECHTLICH BEDINGT</b>	Rechtlich bedingte Wertminderungen eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes entstehen aufgrund gesetzlicher Regelungen, die ein Verbot der Fortführung bzw. eine Pflicht zur Erneuerung oder Ersatzbeschaffung beinhalten.
<b>AUßERGEWÖHNLICHE EREIGNISSE</b>	Wertminderungen durch außergewöhnliche Ereignisse entstehen aufgrund seltener und ungewöhnlicher Vorgänge, z. B. Naturkatastrophen oder sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke.

*Abbildung 848 „Die Abschreibungsursachen“*

Der für das Haushaltsjahr ermittelte Werteverzehr bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen führt im Ergebnis zu einer aktivischen Absetzung bei den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Durch dieses Verfahren bleiben die für die Vermögensgegenstände bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mit ihrem historischen Wert in der gemeindlichen Bilanz bestehen.

Der Wert der abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände ist jährlich im Rahmen der Nutzungsdauer und entsprechend der Nutzung festzustellen bzw. planmäßig zu vermindern, ggf. auch außerplanmäßig. Entsprechend dem Umfang der eingetretenen Wertminderung werden die bilanziellen Buchwerte dieser Vermögensgegenstände in der Bilanz der Gemeinde angepasst. Die Berechnung des Werteverzehrs der einzelnen gemeindlichen Vermögensgegenstände muss dabei den GoB entsprechen.

Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz wird zu jedem Abschlussstichtag der jeweils aktuelle Buchwert der gemeindlichen Vermögensgegenstände angesetzt. Die planmäßigen Abschreibungen beziehen sich jedoch nur auf abnutzbare gemeindliche Vermögensgegenstände. Bei den bebauten Grundstücken ist deshalb in der Anlagenbuchhaltung eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich und der Wert für beide Bestandteile nachzuhalten.

Bei derartigen Vermögensgegenständen bildet nur der Wert des abnutzbaren Bestandteiles den Ausgangswert für die planmäßigen Abschreibungen über die Nutzungsdauer und die Grundlage für die Ermittlung des zu bilanzierenden Buchwertes. Der Wert des Grund und Bodens wird unverändert fortgeführt bzw. nicht abgeschrieben, sofern nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen. In der gemeindlichen Bilanz wird dann der Gesamtwert als Buchwert angesetzt.

#### **3.3.4.2 Die Anpassungen von Nutzungsdauern bzw. Abschreibungen**

In der Gemeindeverwaltung und in den Betrieben der Gemeinde können für gleiche abnutzbare Vermögensgegenstände unterschiedliche Nutzungsdauern bestehen. In solchen Fällen ist von der Gemeinde zu prüfen, wie diese Vermögensgegenstände tatsächlich im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden. Sofern verschiedene Zwecksetzungen bei gleichartigen Vermögensgegenständen bestehen, die zu Unterschieden in der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Art und dem Umfang ihrer Nutzung und der Bilanzierung führen, muss in solchen Fällen grundsätzlich keine Anpassung der betrieblichen Gegebenheiten an die Verhältnisse der Gemeindeverwaltung erfolgen.

Bei gleichen Nutzungsgegebenheiten in der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde dürfte i. d. R. ein Anpassungsbedarf bei den betreffenden Betrieben an die Verhältnisse bei der Gemeindeverwaltung bestehen. Die folgenden Kriterien sollen einen Einstieg in die Prüfung vor Ort bieten (vgl. Abbildung 849).

<b>DIE KRITERIEN FÜR ANPASSUNGEN VON ABSCHREIBUNGEN</b>	
-	Die Betriebe verfügen über die gleichen Vermögensgegenstände wie die Gemeindeverwaltung.
-	Der betriebliche Abschreibungszeitraum für gleiche Vermögensgegenstände weicht von der in der örtlichen Abschreibungstabelle der Gemeinde festgelegten Nutzungsdauer ab.
-	Die festgestellte Abweichung ist von wesentlichem Gewicht in Bezug auf den Abschluss.
-	Das Vorliegen der Abweichung ist nicht durch eine betriebsspezifische Nutzung begründet.

*Abbildung 849 „Die Kriterien für Anpassungen von Abschreibungen“*

Mit besonderen Prüffragen kann von der Gemeinde herausgefiltert werden, ob und in welchen Fällen sachgerechte Anpassungen bei den Abschreibungen der betrieblichen Vermögensgegenstände vorzunehmen sind. Diese Prüfung ist haushaltsrechtlich geboten. Sie zeigt auf, dass gemeindliche Vermögensgegenstände, die gleichartig von der Verwaltung und den Betrieben genutzt werden, auch grundsätzlich auf gleiche Art und Weise abzuschreiben sind bzw. die gleiche Nutzungsdauer haben sollten.

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses bedarf es daher in einer Vielzahl von Fällen einer örtlichen Entscheidung, ob Anpassungen zur Ermittlung von Abschreibungen bei gleichen Vermögensgegenständen der Gemeinde tatsächlich erforderlich und vorzunehmen sind. Die örtliche Entscheidung und deren Form der Umsetzung hat die Gemeinde prüffähig zu dokumentieren.

### **3.3.5 Die Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)**

#### **3.3.5.1 Allgemeine Sachlage**

Die Grundsätze für den Ansatz von gemeindlichen Rückstellungen im Jahresabschluss der Gemeinde sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Die Gemeinde hat in ihrer Bilanz die notwendigen Rückstellungen für bestimmte gemeindliche Verpflichtungen anzusetzen, die von ihr künftig zu erfüllen sind. Diese Verpflichtungen müssen am Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss und der dazugehörige Aufwand dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zuzurechnen sein.

Die gemeindlichen Rückstellungen sind auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und stellen dabei kein Eigenkapital der Gemeinde dar. Sie sind vielmehr dem in der Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen, werden aber in einem gesonderten Bilanzbereich abgegrenzt angesetzt. Sie stellen eine Ergänzung der zu bilanzierenden Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Die Gemeinde darf nur für die nachfolgend aufgezeigten Verpflichtungsarten Rückstellungen bilden und in ihrer Bilanz ansetzen (vgl. Abbildung 850).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 49 GemHVO NRW**

<b>DIE RÜCKSTELLUNGEN NACH § 36 GEMHVO NRW</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften</li> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen</li> </ul>
<b>Passivierungsverbot</b>	<p>Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung</li> </ul>

*Abbildung 850 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Durch die haushaltsrechtlich bestimmten Arten der gemeindlichen Rückstellungen für den Ansatz in der Bilanz der Gemeinde wird ausdrücklich klargestellt, dass die Gemeinde keine Rückstellungen für andere (selbst bestimmte) Zwecke bilanzieren darf (vgl. § 36 GemHVO NRW). Sie darf über diese Vorgaben hinaus nur dann weitere Rückstellungen bilanzieren, sofern in anderen Vorschriften die Bildung von Rückstellungen für bestimmte Zwecke ausdrücklich festgelegt worden ist.

Die Gemeinde darf außerdem auch für regelmäßig jährlich wiederkehrende haushaltswirtschaftliche Gegebenheiten keine Rückstellungen bilanzieren, sondern muss den voraussichtlich entstehenden Aufwand im entsprechenden Haushaltsjahr veranschlagen und dadurch ihre für das jeweilige Haushaltsjahr entstehende haushaltsmäßige Belastung transparent machen.

### **3.3.5.2 Die gemeindlichen Pensionsrückstellungen**

Die Gemeinde muss als Dienstherr bei der Bemessung ihrer Pensionsrückstellungen nicht nur die Dienstzeiten einer Beamtin oder eines Beamten bei sich selbst, sondern auch die Dienstzeiten, die von den Beamten in gemeindlichen Betrieben und bei anderen Dienstherrn abgeleistet wurden, berücksichtigen. Sie kann deshalb die betreffenden gemeindlichen Betriebe wie die früheren Dienstherrn an den von ihr zu tragenden Versorgungslasten beteiligen, sofern die Versorgungsleistungen nicht gegenüber der Gemeinde durch einen Abfindungsbetrag abgegolten wurden.

Die Gemeinde muss bei diesen Verpflichtungen grundsätzlich davon ausgehen, dass die künftigen Versorgungsleistungen erst nach dem Ende der Lebensarbeitszeit der Beamtinnen und Beamten in Form von monatlichen Pensionen fällig werden. In dem künftigen Erfüllungsbetrag der gemeindlichen Pensionsrückstellungen sind daher grundsätzlich Zinseffekte enthalten, auch wenn die Gemeinde keine oder nur eine geringe Kapitalanlage entsprechend der steigenden Verpflichtungen vornimmt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Bei den Pensionsverpflichtungen der Gemeinde wird gleichwohl ein Zinseffekt in geeigneter und sachgerechter Weise berücksichtigt. In der Vorschrift ist daher festgelegt worden, dass der Ermittlung der gemeindlichen Pensionsrückstellungen ein einheitlicher Rechnungszins zugrunde zu legen ist, für den ein Prozentsatz von 5 v. H. bestimmt worden ist. Diese sachlich gebotene haushaltsrechtliche Festlegung lässt sich hinsichtlich ihrer Größenordnung durch Veröffentlichungen belegen.

In der Zeit vom Jahre 2007 bis zum Jahr 2012 lag im privatwirtschaftlichen Bereich der haushaltsrechtlich bestimmte Rechnungszins innerhalb der Schwankungsbreite der ermittelten Größenordnungen liegt (vgl. Abbildung 1 in „Der Betrieb“ Nr. 50 vom 16. Dezember 2011, Seite 2786). Die HGB-Zinssätze gem. der RückAbzinsV für eine Restlaufzeit von 15 Jahren liegen ebenfalls in diesem Bereich (vgl. Abbildung 3 in „Der Betrieb“ Nr. 51/52 vom 21. Dezember 2012, S. 2887). Die Zeitreihe wird nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 851).

<b>Die HGB-Zinssätze für Rückstellungen</b>						
	<b>31.12.2007</b>	<b>31.12.2008</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2010</b>	<b>31.12.2011</b>	<b>31.12.2012</b>
<b>Rechnungszinsbereich in %</b>	5,20 - 5,80	5,50 - 6,30	5,00 - 5,80	4,60 - 5,10	4,25 - 4,75	xxxxx
<b>Zinssätze gem. Rück-AbzinsV in %</b>	xxxxx	xxxxx	5,25	5,15	5,14	5,04

*Abbildung 851 „Die HGB-Zinssätze für Rückstellungen“*

Die haushaltsrechtliche Bestimmung über die Größenordnung des von der Gemeinde anzuwendenden Rechnungszinses kann deshalb als sachgerecht bewertet werden. Die Festlegung wurde auch dadurch geprägt, dass ein höherer Rechnungszins dazu führt, dass in einem noch größeren Maße gemeindliche Aufwendungen in die Zukunft verschoben und nicht dem Verursachungsjahr (Entstehen der gemeindlichen Verpflichtungen für künftige Versorgungsleistungen) zugerechnet werden.

Für die Zukunft ist für den privatwirtschaftlichen Bereich jedoch zu erwarten, dass das Zinsniveau sinkt und deshalb die Aufwendungen für Pensionsverpflichtungen steigen. Bei den übrigen gemeindlichen Rückstellungen ist eine Abzinsung jedoch nicht zulässig, denn es ist dazu keine besondere haushaltsrechtliche Festlegung erfolgt. Es darf aber auch keine HGB-Vorschrift zur Anwendung kommen.

### **3.3.5.3 Die betrieblichen Pensionsrückstellungen**

Bei den gemeindlichen Betrieben können wie bei der Gemeindeverwaltung gegenüber den Beschäftigten besondere Zusagen über künftige Altersversorgungsleistungen im Rentenalter bestehen. Derartige Verpflichtungen der Betriebe müssen in der betrieblichen Bilanz passiert werden. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind die betrieblichen Pensionsrückstellungen mit den gemeindlichen Pensionsrückstellungen unter dem gleichen Bilanzposten zusammenzufassen.

Die Gemeinde muss wegen der anderen rechtlichen Grundlagen und Anspruchsgegebenheiten der berechtigten Beschäftigten der Betriebe die betrieblichen Verpflichtungen nicht an die Bedingungen der beamtenrechtlichen Versorgungsansprüche der Beschäftigten der Gemeindeverwaltung anpassen. Die unterschiedlichen Grundlagen und Arten der Gewährung der Altersversorgungsleistungen durch die Betriebe und die Gemeindeverwaltung

sowie die verschiedenen Bilanzierungsbedingungen lassen ein unverändertes Bestehen und Passivieren der gemeindlichen Verpflichtungen in der Gesamtbilanz zu.

Die Gemeinde kann dazu die gesamten Altersversorgungsverpflichtungen unter einem Bilanzposten rechnerisch zusammenfassen und einen Wertansatz bilden. Durch einen zusätzlichen „Davon-Vermerk“ kann dann der „betriebliche Anteil“ betragsmäßig davon getrennt und in der Gesamtbilanz gesondert aufgezeigt werden. Die Zusammenfassung und die Art der Bilanzierung bedarf immer einer näheren Erläuterung im Gesamtanhang, in der auch die unterschiedliche Ermittlung und Bewertung dieser Rückstellungsbeträge aufzuzeigen ist.

#### **3.3.5.4 Der Gesamtrückstellungsspiegel**

Für die Gemeinde ist es sachlich sinnvoll, sich im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses einen detaillierten Überblick über den Stand und den Umfang ihrer gesamten Rückstellungen zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Die Aufstellung eines Gesamtrückstellungsspiegels ermöglicht einen Überblick. Als Grundgliederung für diesen besonderen Spiegel bietet sich die Gliederung für die gemeindliche Bilanz an (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW). Diese Grundgliederung ist ggf. unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse an die Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses anzupassen.

Bei der Gemeinde trägt ein solcher Gesamtrückstellungsspiegel erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzten Rückstellungen bei. Durch das Aufzeigen der Veränderungen im Haushaltsjahr werden die entsprechenden bilanziellen Ansätze hinsichtlich ihrer Größenordnung und ihrer Entwicklung transparent und nachvollziehbar gemacht. Die Gemeinde kann den Gesamtrückstellungsspiegel auf nach ihren Bedürfnissen und entsprechend den örtlichen Gegebenheiten gestalten. Sie kann dazu ggf. weitere Informationen geben, die für die örtliche Beurteilung des gemeindlichen Gesamtabschlusses von Bedeutung sind.

#### **3.3.6 Der Jahresabschluss (§ 37 GemHVO NRW)**

Der gemeindliche Gesamtabschluss soll nicht nur grundsätzlich auf den Gegebenheiten des Jahresabschlusses der Gemeinde aufbauen, es werden im Prinzip auch vergleichbare Zwecke damit verfolgt. Er soll wie der gemeindliche Jahresabschluss umfassend Aufschluss über die zum Abschlussstichtag bestehende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde geben. Im Zusammenhang mit der Gesamtergebnisrechnung wird über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde dargestellt und Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung gegeben.

Gleichzeitig soll aber auch Auskunft über die voraussichtliche weitere wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde gegeben werden, auch wenn der gemeindliche Gesamtabschluss einen größeren Basisbereich umfasst. Die Bestandteile des Gesamtabschlusses der Gemeinde sollen dabei zur umfassenden Auskunft über das gesamte Vermögen und die Schulden der Gemeinde beitragen. Mit dem Gesamtanhang wird das Zahlenwerk durch besondere Angaben und Erläuterungen ergänzt und die ausgewiesenen Daten im Prinzip belegt bzw. begründet.

Diese jahresbezogenen Unterlagen ermöglichen es den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen aus der Aufgabenerfüllung durch die Gemeindeverwaltung und die Betriebe im abgelaufenen Haushaltsjahres zu erlangen. Die im Gesamtabschluss aufgezeigte wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde ist auch für die Zukunft von erheblicher Bedeutung, sodass der Gesamtlagebericht auch über die Chancen und Risiken für die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Gemeinde informieren muss.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

**3.3.7 Die Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)**

Die Grundsätze für die Ergebnisrechnung im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch bei der Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde zur Anwendung kommen. Die Gesamtergebnisrechnung hat die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres zu enthalten, die bei der Gemeindeverwaltung und den Betrieben entstanden sind. Das zu ermittelnde Gesamtjahresergebnis umfasst die ordentlichen Erträge und Aufwendungen, die Finanzerträge und Finanzaufwendungen sowie die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen.

Durch die Abgrenzung in der Ergebnisrechnung werden das gesamte Ressourcenaufkommen und der gesamte Ressourcenverbrauch der Gemeinde umfassend abgebildet. Dabei ist zu beachten, dass außerordentliche Erträge und Aufwendungen nur aus Geschäftsvorfällen der Gemeinde entstehen können, die ungewöhnlich in der Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung für die Gemeinde sind. Die Gemeinde hat die „Verhältnisse des Einzelfalls“ sachgerecht zu berücksichtigen. Das Gesamtjahresergebnis ist entweder als Gesamtjahresüberschuss oder als Gesamtjahresfehlbetrag in die Gesamtbilanz zu übernehmen.

Die Eigenarten der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabchluss wirken sich auch auf die Gliederung der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung aus, sodass Abweichungen zu den Gliederungsvorgaben entstehen können (vgl. § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW). Nach der Position „Gesamtjahresergebnis“ ist z. B. das anderen Gesellschaftern (eines gemeindlichen Betriebes) zuzurechnende Ergebnis gesondert auszuweisen oder es ist das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Gesamtergebnis gesondert auszuweisen (vgl. § 307 Absatz 2 und § 312 Absatz 4 HGB). Die Gemeinde kann ihre Gesamtergebnisrechnung nach dem nachfolgend aufgezeigten Muster aufbauen (vgl. Abbildung 852).

<b>Ertrags- und Aufwandsarten</b>		<b>Ergebnis des Haushalts- jahres</b>	<b>Ergebnis des Vorjahres</b>
		<u>EUR</u>	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben		
2	+ Zuwendungen und allgemeine		
3	Umlagen		
4	+ Sonstige Transfererträge		
5	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte		
6	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte		
7	+ Kostenerstattungen und Kosten-		
8	umlagen		
9	+ Sonstige ordentliche Erträge		
	+ Aktivierte Eigenleistungen		
	+/- Bestandsveränderungen		
10	= Ordentliche Gesamterträge		
11	- Personalaufwendungen		
12	- Versorgungsaufwendungen		
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienst-		
	leistungen		
14	- Bilanzielle Abschreibungen		
15	- Transferaufwendungen		
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen		
17	= Ordentliche Gesamtaufwendungen		
18	= <b>Ordentliches Gesamtergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)		
19	+ Finanzerträge		
20	- Finanzaufwendungen		
21	= <b>Gesamtfinanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)		
22	= <b>Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)		
23	+ Außerordentliche Erträge		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

24	- Außerordentliche Aufwendungen		
25	= <b>Außerordentliches Gesamtergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)		
26	= <b>Gesamtjahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)		
27	- Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis		
<b>Nachrichtlich: Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage</b>			
28	Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen		
29	Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen		
30	Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen		
31	Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen		
32	<b>Verrechnungssaldo</b> (= Zeilen 28 bis 31)		

*Abbildung 852 „Das Muster für die Gesamtergebnisrechnung“*

Im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung sollen die Erträge und Aufwendungen, die aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus den Wertveränderungen von Finanzanlagen entstanden und mit der allgemeinen Rücklage verrechnet worden sind, erfasst und durch eine nachrichtliche Angabe nach dem Ergebnis gesondert nachgewiesen werden, auch wenn es in gleicher Weise zu einer Verrechnung mit dem gemeindlichen Eigenkapital kommt.

Von der Gemeinde ist im Hinblick auf die Informationszwecke des gemeindlichen Gesamtabschlusses eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welchem Umfang weitere gesonderte Positionen in der örtlichen Gesamtergebnisrechnung erforderlich sind. Die Gesamtergebnisrechnung ist für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses ein wichtiges Informationsinstrument. An die Verständlichkeit und Darstellung der Gesamtergebnisrechnung im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Gesamtverhältnisse der Gemeinde sind daher besondere Anforderungen zu stellen.

### **3.3.8 Die Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)**

#### **3.3.8.1 Die Aufstellung der Gesamtbilanz**

Die Grundsätze für die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch bei der gemeindlichen Gesamtbilanz zur Anwendung kommen. Dabei muss insbesondere den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen werden. Die Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz sind deshalb in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammenzufügen, dessen Gestaltung durch den „Kommunalen Kontierungsplan“ näher bestimmt worden ist (vgl. Nummern 1.5.3 und 1.7.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Durch die Eigenarten der Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabschluss können sich jedoch Auswirkungen auf die Gliederung der gemeindlichen Gesamtbilanz ergeben, sodass Abweichungen zu den bilanzbezogenen Gliederungsvorgaben entstehen können (vgl. § 41 GemHVO NRW). Ein aus der Kapitalkonsolidierung entstehender Unterschiedsbetrag ist z. B. auf der Aktivseite der Gesamtbilanz als Geschäfts- oder Firmenwert und auf der Passivseite als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung anzusetzen (vgl. § 301 Absatz 3 HGB). Für die Anteile von Minderheitsgesellschaftern an gemeindlichen Betrieben ist in der gemeindlichen Bilanz ein Ausgleichsposten in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital innerhalb des Bereiches „Eigenkapital“ gesondert anzusetzen (vgl. § 307 Absatz 1 HGB). Die Gemeinde kann ihre Gesamtbilanz nach dem nachfolgend aufgezeigten Muster aufbauen (vgl. Abbildung 853).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

AKTIVA			PASSIVA		
Bilanzposten	Haus- halts- jahr EUR	Vor- jahr EUR	Bilanzposten	Haus- halts- jahr EUR	Vor- jahr EUR
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögens- gegenstände 1.2 Sachanlagen 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.2 Bebaute Grundstücke u. grund- stücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.3 Infrastrukturvermögen 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastruktur- vermögens 1.2.3.2 Bauten des Infrastrukturvermögens (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenk- mäler 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung 1.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau 1.3 Finanzanlagen 1.3.1 Anteile an verbundenen Unter- nehmen 1.3.2 Anteile an assoziierten Unter- nehmen 1.3.3 Übrige Beteiligungen 1.3.4 Sondervermögen 1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens 1.3.6 Ausleihungen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren 2.1.2 Geleistete Anzahlungen 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.2.1 Forderungen 2.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel <b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b> <b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Gesamtergebnis 1.5 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter  <b>2. Sonderposten</b> 2.1 Sonderposten für Zuwendungen 2.2 Sonderposten für Beiträge 2.3 Sonderposten für den Gebühren- ausgleich 2.4 Sonstige Sonderposten  <b>3. Rückstellungen</b> 3.1 Pensionsrückstellungen 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 3.3 Instandhaltungsrückstellungen 3.4 Steuerrückstellungen 3.5 Sonstige Rückstellungen  <b>4. Verbindlichkeiten</b> 4.1 Anleihen 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 4.6 Sonstige Verbindlichkeiten 4.7 Erhaltene Anzahlungen  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

*Abbildung 853 „Das Muster für die Gesamtbilanz“*

Im Hinblick auf den Informationszweck des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist von der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und in welchem Umfang weitere gesonderte Posten in der örtlichen Gesamtbilanz erforderlich sind. Die Gesamtbilanz der Gemeinde ist zudem für den Rat der Gemeinde und die weiteren Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft so aufzubereiten, dass nachvollziehbare Informationen zur Verfügung stehen.

An die Verständlichkeit und Darstellung der Gesamtbilanz im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Vermögens- und Schuldengesamtlage der Gemeinde ist daher die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Anforderungen besonders wichtig. Dazu gehört z. B., dass die Beibehaltung der jahresbezogenen Trennung der Spalten „Haushaltsjahr“ und „Vorjahr“, auch durch geeignete Bezeichnungen. Die Gemeinde darf daher nicht die Bezeichnungen „Endbestand“ und „Anfangsbestand“ oder „Kumuliert“ und „Beginn des Haushaltsjahres“ verwenden. Ebenso darf in der Vorjahresspalte die zulässige Angabe „31. Dezember des Vorjahres“ nicht durch die Angabe „1. Januar des Haushaltsjahres“ ersetzt werden.

### **3.3.8.2 Die Zusammenfassung von Bilanzposten**

Die vorgeschriebenen Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz dürfen von der Gemeinde zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldengesamtlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder durch die Zusammenfassung die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Ein derartiger Sachverhalt kann z. B. bei einem oder mehreren Bilanzposten auftreten, wenn in der gemeindlichen Gesamtbilanz unter diesen Posten keine Werte mehr anzusetzen sind, aber im Vorjahr unter den Posten ein Betrag angesetzt war.

Es kann dann eine „nachträgliche“ Zusammenfassung in Betracht kommen, wenn es sich nicht um wesentliche Wertansätze handelt. Eine erhebliche Reduzierung der Bilanzposten ist jedoch im Bilanzbereich „Forderungen“ vertretbar, um eine Zusammenführung der Forderungen der Gemeindeverwaltung mit den Forderungen der Betriebe der Gemeinde zu erleichtern, z. B. wenn die Gemeinde ihre Forderungen weiter untergliedert hat als es haushaltsrechtlich erforderlich ist.

Von der Gemeinde können Posten der Gesamtbilanz auch dann zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldengesamtlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder durch die Zusammenfassung die Darstellung verständlicher wird. Die Zusammenfassung von Bilanzposten darf aber insgesamt die Klarheit der Gesamtbilanz sowie die Informationsbedürfnisse der Adressaten des Gesamtabchlusses nicht beeinträchtigen.

Eine Zusammenfassung von Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz ist jedoch nicht in der Weise zulässig, dass auf der Aktivseite der Gesamtbilanz nur noch die Posten mit den zweistelligen Ziffern vorhanden sind oder auf der Passivseite ggf. nur noch die Posten mit einer einstelligen Bezifferung angesetzt werden (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Eine solche ausgedünnte Bilanz der Gemeinde ist auch dann als unzulässig anzusehen, wenn die Ansätze zu den fehlenden Posten gesondert im Gesamtanhang angegeben werden.

In der gemeindlichen Bilanz müssen zudem vorgegebene Posten nicht abgebildet werden, wenn keine Werte für das Haushaltsjahr und das Vorjahr anzusetzen sind. Ob und in welchem Umfang gesonderte Posten in der örtlichen Gesamtbilanz zusammengefasst verzichtet werden können, ist von der Gemeinde im Hinblick auf den Informationszweck des gemeindlichen Gesamtabchlusses eigenverantwortlich zu entscheiden. Ein zusammengefasster Ausweis von Posten der Gesamtbilanz ist zudem im Gesamtanhang anzugeben und zu erläutern.

Für diese Angabepflichten kann die Nummerierung der Bilanzposten in der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschrift als Anhaltspunkt dienen. Insgesamt gesehen muss die Gemeinde sicherstellen, dass bei einer Zusammenfassung von Bilanzposten die abzubildende Sachlage ausreichende Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bietet und nachvollziehbar bleibt. Die Gemeinde muss ihre Möglichkeiten nutzen und darf den Adressaten den Zugang nicht erschweren und verhindern, dass diese Personen nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen können, ob die gemeindliche Gesamtbilanz fehlerfrei ist bzw. darin von der Gemeinde keine pflichtigen Angaben unterlassen wurden.

### **3.3.8.3 Der Bilanzbereich „Immaterielle Vermögensgegenstände“**

#### **3.3.8.3.1 Der Geschäfts- oder Firmenwert in der Bilanz eines Betriebes**

Das Gebot, auf den gemeindlichen Gesamtabchluss die Vorschrift des § 41 GemHVO NRW entsprechend anzuwenden, führt beim Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen dazu, dass die Eigenarten des Gesamtabchlusses einige Abweichungen bedingen. Im Rahmen der HGB-Bilanzierung darf aus einer Unternehmensübernahme ein Unterschiedsbetrag angesetzt werden, der als Geschäfts- oder Firmenwert bezeichnet wird (GFW), wenn im Zeitpunkt der Übernahme die vom Käufer erbrachte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich seiner Schulden übersteigt (vgl. § 255 Absatz 4 HGB).

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften sehen dagegen nicht die Aktivierung eines GFW für die gemeindliche Bilanz vor, sodass ein bei einem von einem gemeindlichen Betrieb bilanzierter GFW im gemeindlichen Gesamtabchluss nicht bestehen bleiben kann, sondern ergebniswirksam aufzulösen ist. Von dieser Sachlage ist ein ggf. auftretender Geschäfts- und Firmenwert zu unterscheiden, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Ein im Rahmen der Kapitalkonsolidierung ggf. auftretender Geschäfts- und Firmenwert ergibt sich regelmäßig aus der Verrechnung des anteiligen Eigenkapitals der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb mit dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Beteiligungsbuchwert (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW i. V. m. § 301 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 HGB). Die Gemeinde hat in diesem Zusammenhang die handelsrechtlichen Vorgaben für die Behandlung des bilanzierten Geschäfts- oder Firmenwertes in den Folgejahren zu beachten (vgl. § 309 HGB).

#### **3.3.8.3.2 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände**

##### **3.3.8.3.2.1 Der Erwerb von einem „fremden“ Dritten**

Im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung sowie in den Jahresabschlüssen der Betriebe der Gemeinde sind die von Dritten entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände zu den Anschaffungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen (vgl. § 33 Absatz 1 und 2 i. V. m. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW sowie § 253 HGB). Diese Bilanzierung gilt auch für den gemeindlichen Gesamtabchluss. In den Fällen aber, in denen ein Betrieb einen immateriellen Vermögensgegenstand an einen voll zu konsolidierenden Betrieb veräußert hat, gilt dieses Ansatzgebot nur, wenn der veräußernde Betrieb den Vermögensgegenstand zuvor von einem außerhalb des gemeindlichen Konsolidierungskreises stehenden Dritten erworben hat.

##### **3.3.8.3.2.2 Der Erwerb innerhalb des Konsolidierungskreises**

Im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung sowie in den Einzelabschlüssen der Betriebe der Gemeinde sind die von einem Betrieb im gemeindlichen Konsolidierungskreis entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände zu den Anschaffungskosten, vermindert um Abschreibungen anzusetzen (vgl. § 33 Absatz 1 und 2 i. V. m. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW sowie § 253 HGB).

Diese Bilanzierung gilt jedoch nicht für den gemeindlichen Gesamtabchluss, denn bei diesem Abschluss werden die Gemeindeverwaltung und die beteiligten Betriebe wie eine wirtschaftliche Einheit behandelt. Im Gesamtabchluss gelten die von Betrieben bei den anderen beteiligten Einheiten des Konsolidierungskreises erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände als selbst erstellt. Diese Vermögensgegenstände dürfen deshalb nicht in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzt werden (vgl. § 49 Absatz 3 i. V. m. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).



### **3.3.8.4 Der Bilanzbereich „Finanzanlagen“**

#### **3.3.8.4.1 Die Beteiligungen**

##### **3.3.8.4.1.1 Assoziierte Unternehmen**

In den gemeindlichen Gesamtabschluss müssen von der Gemeinde auch gemeindliche Betriebe einbezogen werden, bei denen die Vollkonsolidierung nach den zuvor benannten Vorschriften nicht in Betracht kommt, weil die Voraussetzungen der einheitlichen Leitung und/oder des beherrschenden Einflusses nicht gegeben sind, die aber unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen. Ein gemeindlicher Betrieb stellt ein assoziiertes Unternehmen dar, wenn die Gemeinde an dem Betrieb beteiligt ist und von der Gemeinde ein maßgeblicher Einfluss auf diesen Betrieb ausgeübt wird, ohne dass der gemeindliche Betrieb eine Tochtereinheit darstellt.

Die gemeindliche Beteiligung muss zudem dem eigenen Geschäftsbetrieb der Gemeinde durch die Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu diesem gemeindlichen Betrieb dienen. Diese Sachlage wird dadurch belegt, dass die Gemeinde regelmäßig mehr als 20 v. H. am Nennkapital des Betriebes hält. Die assoziierten Unternehmen der Gemeinde, die jedoch von untergeordneter Bedeutung sind, müssen wie die übrigen Beteiligungen der Gemeinde unter einem gesonderten Bilanzposten angesetzt werden.

##### **3.3.8.4.1.2 Übrige Beteiligungen**

In den Gesamtabschluss sind wie in den Jahresabschluss alle gemeindlichen Betriebe einzubeziehen. Sie sind jedoch abhängig von den Beteiligungsverhältnissen zu bilanzieren bzw. unter unterschiedlichen Bilanzposten anzusetzen. In der Gesamtbilanz wird dazu zwischen den Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“, „Anteile an assoziierten Unternehmen“ und „Übrige Beteiligungen“ unterschieden.

Für die Gemeinde stellen daher die Betriebe, die nicht eine Tochtereinheit oder nicht nach der Equity-Methode in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, übrige Beteiligungen dar, die mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen sind. Zu den Übrigen Beteiligungen zählen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses auch alle gemeindlichen Betriebe von untergeordneter Bedeutung.

### **3.3.8.5 Der Bilanzbereich „Eigenkapital“**

#### **3.3.8.5.1 Allgemeine Sachlage**

Das Gebot von der Gemeinde zu beachtende Gebot, auf den gemeindlichen Gesamtabschluss die Vorschrift des § 41 GemHVO NRW entsprechend anzuwenden, führt bei der Gesamtbilanz grundsätzlich nicht zu Abweichung in der Anzahl und Gliederung der Bilanzposten im Bilanzbereich „Eigenkapital“. Die Eigenarten des Gesamtabschlusses bedingen für diesen Bilanzbereich keine Abweichungen von der Gliederung der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit.

Die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ berücksichtigt die Erfordernisse und Besonderheiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und wird durch mehrere haushaltsrechtliche Vorschriften bestimmt. Bei der Gliederung müssen daher Sinn und Zweck der Darstellung und die Aussagekraft der Ansätze besonders berücksichtigt werden. Das bilanzielle Eigenkapital wird im seinem Bilanzbereich in die besonderen Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“ und „Ausgleichsrücklage“ sowie „Gesamtjahresergebnis“ und „Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter“ gegliedert.

Die Gemeinde darf nur dann weitere besondere Posten in diesem Bilanzbereich bilden, wenn dafür haushaltsrechtlich weitere Posten ausdrücklich vorgesehen sind. Sie darf z. B. keinen eigenständigen Posten für Ergebnisvorträge in diesem Bilanzbereich ansetzen, um sich neben der Allgemeinen Rücklage sich noch eine weitere Möglichkeit zur Verrechnung von entstandenen und bilanzierten Gesamtjahresfehlbeträgen zu verschaffen.

Im Rahmen der HGB-Bilanzierung haben die gemeindlichen Betriebe in ihrer Bilanz den Bilanzbereich „Eigenkapital“ anders zu gliedern, als für die gemeindliche Gesamtbilanz vorgegeben worden ist. Diese Sachlage begründet jedoch keine Berechtigung für die Gemeinde, in ihrer Gesamtbilanz den Bilanzbereich „Eigenkapital“ um die betriebliche Gliederung zu erweitern. Die Erweiterung ist als unzulässig anzusehen, denn dadurch werden Eigenkapitalveränderungen möglich, die das gemeindliche Haushaltsrecht nicht vorsieht. Durch derartige Ausweiser könnte das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde verfälscht werden.

#### **3.3.8.5.2 Die Allgemeine Rücklage**

Unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ auf der Passivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz ist von der Gemeinde der Betrag anzusetzen, der sich aus der Differenz zwischen den Aktivposten und den übrigen Passivposten der Gesamtbilanz ergibt, jedoch ohne die Wertansätze für die Sonderrücklagen und die Ausgleichsrücklage. Der bilanzielle Ansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ hängt somit in der Höhe von den in die gemeindliche Bilanz aufzunehmenden Wertansätzen des gesamten gemeindlichen Vermögens und den Wertansätzen für die gesamten Schulden der Gemeinde ab.

Diese Ansätze wiederum stehen in Abhängigkeit zur Konsolidierung der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zum jährlichen Abschlussstichtag der Gemeinde. Die künftige Entwicklung des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ ist abhängig vom erzielten Gesamtergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit. In dem Jahr, in dem z. B. ein negatives Gesamtjahresergebnis entsteht, ist der Betrag mit dem Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ zu verrechnen.

Die Entwicklung des Bilanzpostens ist aber auch davon abhängig, in welchem Umfang die Gemeinde mittelbar Erträge und Aufwendungen aus bestimmten Geschäftsvorfällen des Haushaltsjahres mit dem Wertansatz des Bilanzpostens verrechnet hat (vgl. § 43 Absatz 3 GemHVO NRW). Die Entwicklung des Bilanzpostens wird aber auch durch ergebnisneutrale Konsolidierungsbuchungen zur Erstellung des Gesamtabschlusses beeinflusst, die sich auf den Bestand der Allgemeinen Rücklage auswirken.

#### **3.3.8.5.3 Die Ausgleichsrücklage**

Die Ausgleichsrücklage hat innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einen Sonderstatus und dient als Puffer für Schwankungen beim Jahresergebnis des Haushaltsjahres. Die Ausgleichsrücklage nimmt diese Funktion nur für den gemeindlichen Haushalt wahr. Die im Eigenkapital in der Bilanz im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung von der allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennte Ausgleichsrücklage ist daher in der Gesamtbilanz ebenfalls gesondert anzusetzen. Sie wird daher aus dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung unverändert übernommen und dient im Rahmen des Gesamtabschlusses nicht als Puffer für Schwankungen des Gesamtjahresergebnisses.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses wird der Bestand der Ausgleichsrücklage weder durch einen Gesamtjahresüberschuss noch durch einen Gesamtjahresfehlbetrag und auch nicht durch Überschüsse oder Fehlbeträge aus den betrieblichen Einzelabschlüssen verändert. Das Gesamtjahresergebnis aus der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ist deshalb innerhalb der Gesamtbilanz immer nur mit der allgemeinen Rücklage

zu verrechnen. Einer anderweitigen Festlegung bedarf es nicht, denn an eine Verringerung der allgemeinen Rücklage in der Gesamtbilanz sind keine besonderen aufsichtsrechtlichen Maßnahmen geknüpft worden (vgl. § 75 Absatz 4 und § 76 GO NRW).

#### **3.3.8.5.4 Das Gesamtergebnis**

Die Gemeinde ist haushaltsrechtlich verpflichtet, bestimmte auf ihren Einzelabschluss anzuwendende Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung entsprechend auch auf ihren Gesamtabschluss anzuwenden, soweit die Eigenarten des Gesamtabschlusses keine Abweichungen davon bedingen. Aus der Zusammenführung der unterschiedlichen Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde zum Gesamtabschluss entsteht dabei das Gesamtjahresergebnis.

Das Gesamtjahresergebnis unterliegt notwendigen Anpassungen, weil nach dem im Gesamtabschluss zu beachtenden Einheitsgrundsatz gemeindliche oder betriebliche Sachverhalte anders zu beurteilen sind, als im jeweiligen Einzelabschluss. Die Gemeinde hat daher zu beachten, dass das Gesamtjahresergebnis regelmäßig von der Summe der Jahresergebnisse aus den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde abweichen kann.

Diese Sachlage entsteht aufgrund von konsolidierungsbedingten Besonderheiten, die ergebniswirksam sind, z. B. im Rahmen der Kapitalkonsolidierung, der Schuldenkonsolidierung und der Anwendung der Equity-Methode. Eine Abweichung des Gesamtergebnisses von der Summe der Einzelergebnisse kann sich auch deswegen ergeben, weil das Gesamtergebnis zwischen der Gemeinde und anderen Gesellschaftern aufzuteilen ist.

#### **3.3.8.5.5 Die Unterschiedsbeträge**

##### **3.3.8.5.5.1 Aus der Kapitalkonsolidierung**

Im NKF soll für die Kapitalkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ausschließlich die Neubewertungsmethode von der Gemeinde angewendet werden. Durch diese Neubewertung entsteht ein „neues“ Eigenkapital des betreffenden Betriebes, das dann gegen den in der Bilanz der Gemeindeverwaltung angesetzten Beteiligungswert zu verrechnen ist. Aus dieser Verrechnung durch die Gemeinde kann möglicherweise ein aktiver oder passiver Unterschiedsbetrag entstehen.

In solchen Fällen ist die handelsrechtliche Vorgabe zu beachten, dass ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag in der Gesamtbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital gesondert auszuweisen ist (vgl. § 301 Absatz 3 HGB). Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Gesamtanhang zu erläutern.

##### **3.3.8.5.5.2 Bei der Equity-Methode**

Die Gemeinde hat im Rahmen der bei der Konsolidierung anzuwendenden Equity-Methode den in ihrem Jahresabschluss angesetzten Beteiligungsbuchwert mit dem anteiligen Eigenkapital aus der betrieblichen Bilanz aufzurechnen. Aus dieser Vorgehensweise kann sich ein aktiver Unterschiedsbetrag oder ein passiver Unterschiedsbetrag ergeben. Der Unterschiedsbetrag ist den Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger als ihr Buchwert ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

Der festgestellte Unterschiedsbetrag ist grundsätzlich im Gesamtabchluss der Gemeinde unter Beachtung der Vorschrift des § 309 HGB fortzuführen oder aufzulösen, denn diese Vorschrift ist bei der Anwendung der Equity-Methode entsprechend anzuwenden (vgl. § 312 Absatz 2 Satz 3 HGB). Die Gemeinde hat zudem den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie einen darin enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwert oder passiven Unterschiedsbetrag im Gesamtanhang des Gesamtabchlusses anzugeben. Der Unterschiedsbetrag ist nicht in der Gesamtbilanz anzusetzen.

### **3.3.8.5.6 Kein Ausweis eines Ergebnisvortrags**

#### **3.3.8.5.6.1 Die Unzulässigkeit**

Die Gemeinde hat für ihren Gesamtabchluss zu beachten, dass in der Gesamtbilanz im Bereich Eigenkapital kein Bilanzposten „Ergebnisvortrag“ angesetzt werden darf. Sie darf als Eigenkapitalposten nur die Rücklagen ausweisen, denen haushaltsrechtlich besondere Funktionen zugeordnet wurden. Für die Gemeinde ist es daher nicht zulässig, zusätzlich zum Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ die noch nicht verrechneten Gesamtergebnisse aus einem oder mehreren Vorjahren unter einem Bilanzposten „Gesamtergebnisvortrag“ auszuweisen.

Durch den Ansatz des nicht verrechneten Gesamtjahresergebnisses unter einem Posten „Gesamtergebnisvortrag“ in der gemeindlichen Gesamtbilanz wird der haushaltswirtschaftliche sowie bilanzielle der Status des Jahresergebnisses verändert, denn der angesetzte Betrag steht dann in einem anderen Haushaltsjahr zur Verrechnung mit einem Gesamtjahresfehlbetrag oder Gesamtjahresüberschuss der Gemeinde zur Verfügung, ohne dass die Gemeinde dafür die Allgemeine Rücklage in Anspruch nehmen muss.

Bei einem Ansatz eines Gesamtjahresergebnisses aus einem Vorjahr unter einem Posten „Gesamtergebnisvortrag“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“, hat die Gemeindeverwaltung faktisch eigenständig eine noch vorzunehmende Verrechnung bereits durchgeführt, wenn vom der Rat der Gemeinde noch keinen Beschluss über die Verwendung des Gesamtjahresüberschusses oder die Behandlung des Gesamtjahresfehlbetrages gefasst wurde (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Diese Sachlage darf von der Gemeinde nicht herbeigeführt werden.

#### **3.3.8.5.6.2 Die Vermeidung der Unzulässigkeit**

Die Gemeinde kann bei einem noch fehlenden Beschluss des Rates über die Verwendung des Gesamtjahresüberschusses oder die Behandlung des Gesamtjahresfehlbetrages die Unzulässigkeit des Ausweises eines Gesamtergebnisvortrags in der gemeindlichen Bilanz dadurch vermeiden, dass nicht verrechnete Gesamtjahresergebnisse zusammen mit dem aktuellen Gesamtjahresergebnis unter dem Bilanzposten „Gesamtjahresüberschuss/Gesamtjahresfehlbetrag“ angesetzt werden. Dadurch bleiben der haushaltswirtschaftliche und der bilanzrechtliche Status unverändert.

In den Fällen des fehlenden Verwendungsbeschlusses des Rates muss die Gemeinde die tatsächliche Sachlage in den einzelnen Haushaltsjahren durch „Davon-Vermerke“ mit den einzelnen Gesamtjahresergebnissen unter dem Bilanzposten „Gesamtjahresüberschuss/Gesamtjahresfehlbetrag“ differenziert darstellen. Sie muss die zutreffende Zuordnung vornehmen und dadurch die Nachvollziehbarkeit dieser Daten sicherstellen. Die Gemeinde darf derartige Informationen i. d. R. nicht allein in den Anhang im Gesamtjahresabschluss aufnehmen.

Ein ausstehender Ratsbeschluss über die Verwendung des Gesamtjahresüberschusses oder die Behandlung des Gesamtjahresfehlbetrages des Vorjahres muss für die Gemeindeverwaltung nicht zwingend dazu führen, das Gesamtjahresergebnis des Haushaltsjahres nicht zu verrechnen. Bei der Gemeinde kann es üblich sein, dass die Gemeindeverwaltung in der gemeindlichen Gesamtbilanz das erzielte Gesamtjahresergebnis durch eine Verrechnung bereits in die Form „Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust“ überleitet. Die dadurch entstehende Ver-

wendung einschließlich der Veränderungen der Rücklagen stellt eine zulässige Vorgehensweise dar. Sie hat jedoch einen vorläufigen Charakter und bedarf des Beschlusses des Rates.

Der Gesamtanhang im Gesamtabchluss muss in derartigen Fällen sachgerechte Angaben enthalten, die den Grund für die Darstellung mehrerer Gesamtjahresergebnisse oder aber den Anlass und die Form der Verrechnung zum Gesamtbilanzergebnis aufzeigen und begründen. Eine ggf. aufgrund der späteren Beschlussfassung des Rates vorzunehmende Berichtigung bei diesen Möglichkeiten für den Ansatz in der gemeindlichen Gesamtbilanz steht einer „vorläufigen“ Beibehaltung oder Verrechnung des Gesamtjahresergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres nicht entgegen.

### **3.3.8.6 Keine betrieblichen Bilanzposten**

Im Rahmen der HGB-Bilanzierung haben die gemeindlichen Betriebe in ihrer Bilanz den Bilanzbereich „Eigenkapital“ anders zu gliedern, als für die gemeindliche Gesamtbilanz vorgegeben worden ist. Diese Sachlage begründet jedoch keine Berechtigung für die Gemeinde, in ihrer Gesamtbilanz den Bilanzbereich „Eigenkapital“ um die betriebliche Gliederung zu erweitern. Die Erweiterung ist als unzulässig anzusehen, denn dadurch werden Eigenkapitalveränderungen möglich, die das gemeindliche Haushaltsrecht nicht vorsieht.

Die Gemeinde darf daher z. B. die Bilanzposten „Ergebnisvortrag“, „Kapitalrücklage“ oder „Gewinnrücklage“ nicht unverändert und auch nicht einzelne ausgewählte Posten in ihre Gesamtbilanz übernehmen. Sie zeigt durch solche Bilanzposten auf, als würde der gemeindliche Gesamtabchluss die gleichen wirtschaftlichen Vorgehensweisen wie bei den Betrieben ermöglichen. Aus dem Gesamtabchluss lassen sich jedoch nicht wie beim betrieblichen Konzernabschluss in identischer Art und Weise die wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres analysieren.

Die Gemeinde kann die Unzulässigkeit des Ausweises „betrieblicher Eigenkapitalposten“ in ihrer Gesamtbilanz auch nicht dadurch umgehen, dass sie z. B. die Bilanzposten „Kapitalrücklage“ und „Gewinnrücklage“ als Unterposten des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ Bilanzbereich „Eigenkapital“ ausweist. Mit einem solchen Ausweis wird den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber suggeriert, dass die Allgemeine Rücklage zweckgebundene Bestandteile hat. Sie ist aber eine gemeindliche Rücklage, die uneingeschränkt für Zwecke der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verfügbar sein muss. Diese Sachlage lässt auch eine „interne“ betragsmäßige Abgrenzung oder eine zweckgebundene Festlegung nicht zu.

Aus derartigen Darstellungen in der Gesamtbilanz im gemeindlichen Gesamtabchluss lässt sich grundsätzlich ableiten, dass wegen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtbilanz dann die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung auch fehlerhafte Haushaltspositionen aufweisen dürfte. Unabhängig davon, ob eine rechnerische Richtigkeit bei der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung gegeben ist, wird durch derartige Ausweisfehler der Gemeinde das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde verfälscht.

### **3.3.8.7 Die Angabe der Vorjahreszahlen**

#### **3.3.8.7.1 Allgemeine Pflichten**

Den haushaltsrechtlichen Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ entsprechend ist ausdrücklich bestimmt worden, dass zu jedem einzelnen Posten der Aktivseite und der Passivseite der gemeindlichen Bilanz auch der dazugehörige Betrag des Vorjahres anzugeben ist. Diese Vorgabe findet auch auf die gemeindliche Gesamtbilanz Anwendung. Die Angabepflicht der Gemeinde umfasst den Ausweis von Beträgen aus der Bilanz des Vorjahres des Haushaltsjahres, die auch als Vorjahreszahlen oder Vorjahresbeträge bezeichnet werden.

Diese Vorgabe beinhaltet, dass es sich um auf den jeweiligen Abschlussstichtag 31. Dezember bezogene Beträge handeln muss. In der gemeindlichen Bilanz dürfen derartige Beträge daher auch unter dem Stichtag 1. Januar angegeben werden, sodass dem Haushaltsjahr zwei Jahresbeträge zuzurechnen wären. Ein Vorjahresbetrag darf dabei in die Gesamtbilanz für das Haushaltsjahr ohne weitere Erläuterungen nur dann übernommen werden, wenn dieser mit dem betreffenden aktuellen Wertansatz in der gemeindlichen Gesamtbilanz vergleichbar ist.

Der anzusetzende Wertansatz unter einem Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz darf daher gegenüber dem Vorjahresansatz unter dem gleichen Bilanzposten keine wesentlichen inhaltlichen Änderungen erfahren haben oder in anderer Form von der Gemeinde in bilanzieller Hinsicht dargestellt werden. Eine Anpassung von Vorjahresbeträgen sollte von der Gemeinde jedoch möglichst vermieden werden oder auf wesentliche bilanzrelevante Sachverhalte beschränkt bleiben.

Sofern Veränderungen in der gemeindlichen Gesamtbilanz jedoch erforderlich werden, sollte die Gemeinde, unabhängig von den Angabepflichtigen im Gesamtanhang, für sich auch die Auswirkungen daraus auf die Vorjahresbeträge ermitteln. Erst dann können i.d.R. das Informationsbedürfnis der Adressen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft abgeschätzt und die Form der zu gebenden Information geklärt werden. Mit der Angabe zutreffender Vorjahresbeträge im Jahresabschluss wird den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein besserer Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde ermöglicht.

#### **3.3.8.7.2 Bei „Davon-Vermerken“**

Die Angabe von Vorjahresbeträgen in der gemeindlichen Gesamtbilanz muss auch zu den „Davon-Vermerken“ erfolgen, die in der Bilanz zu einzelnen Bilanzposten angebracht wurden. Solche „Davon-Vermerke“ sind haushaltsrechtlich zulässig. Um die Klarheit der Darstellung zu verbessern, kann eine Erweiterung der örtlichen Gesamtbilanz durch die Aufgliederung eines vorgesehenen Postens in seine wichtigen Bestandteile oder durch „Davon-Vermerke“ vorgenommen werden. Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, bei Untergliederungen von Bilanzposten und bei „Davon-Vermerken“, die lediglich im Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss enthalten sind, ebenfalls die Vorjahresbeträge anzugeben.

#### **3.3.8.7.3 Beim Wegfall von Bilanzposten**

Aus haushaltswirtschaftlichen Veränderungen bei der Gemeinde kann sich ergeben, dass ein Bilanzposten in der Gesamtbilanz nicht mehr benötigt wird. In solchen Fällen, in denen z. B. ein Posten in der gemeindlichen Gesamtbilanz für das abgelaufene Haushaltsjahr nicht mehr enthalten ist, muss durch besondere Erläuterungen im Gesamtanhang der aufgetretene Sachverhalt und seine Auswirkungen offengelegt werden.

Durch das Aufzeigen einer eingetretenen Veränderung lassen sich gesonderte Nachfragen an die Gemeinde, ob ggf. ein Fehler vorliegt, vermeiden. In solchen Fällen muss die Gemeinde eigenverantwortlich über die zusätzlichen Angaben im Gesamtanhang entscheiden. Sie kann dort z. B. den Vorjahresbetrag zusätzlich in angepasster Form angeben, um eine Vergleichbarkeit zu erleichtern.

#### **3.3.8.7.4 Der Verzicht auf Vorjahreszahlen**

Bei der ausdrücklichen Pflicht der Gemeinde zur Angabe von Vorjahresbeträgen in der Gesamtbilanz ist zu berücksichtigen, dass diese Angaben bei der erstmaligen Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses unterbleiben können. Ein solcher Verzicht war nicht nur beim ersten Gesamtabchluss zum Stichtag 31. Dezem-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

ber 2010 zulässig. Er ist auch dann zulässig, wenn die Gemeinde zu einem späteren Zeitpunkt erstmalig einen Gesamtabschluss zum Schluss eines Haushaltsjahres aufzustellen hat.

Ein solcher Fall kann z. B. eintreten, wenn sich die örtlichen Beteiligungsverhältnisse derart geändert haben, dass zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres ein Mutter-Tochter-Verhältnis bei der Gemeinde vorliegt, durch das die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses ausgelöst wird. Die Gemeinde kann in einem solchen Fall als Vorjahreszahlen die wertmäßigen Beträge im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung zum Beginn des ersten Geschäftsjahres anzugeben. Entsprechend ist zu verfahren, wenn neue Bilanzposten in die Gesamtbilanz aufgenommen werden, soweit diese nicht aufgrund einer Untergliederung eines in der Gesamtbilanz enthaltenen Postens entstehen.

Ein Verzicht auf Vorjahreszahlen ist aber auch dann als zulässig anzusehen, wenn weitere Betriebe in den Vollkonsolidierungskreis einzubeziehen sind und deswegen neue Bilanzposten in die gemeindliche Gesamtbilanz aufzunehmen sind. Grundsätzlich gilt dabei, dass die Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres zu prüfen hat, ob bei ihr eine Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr besteht und in welchem Umfang die gemeindlichen Betriebe davon betroffen sind.

**3.3.9 Die Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)**

Die Grundsätze für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Gesamtbilanz der Gemeinde stellen daher ebenfalls Korrekturposten und nicht Vermögensposten dar. Sie dienen dazu, bestimmte Zahlungsvorgänge periodengerecht aufzuteilen, um eine zutreffende haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten.

Die Rechnungsabgrenzungsposten sind immer dann von der Gemeinde in der gemeindlichen Gesamtbilanz anzusetzen, wenn nach dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach die dem gemeindlichen Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge oder Aufwendungen und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Die periodengerechte Aufteilung muss zeitlich konkret abgrenzbar sein. Dabei ist zwischen einer aktiven Rechnungsabgrenzung und einer passiven Rechnungsabgrenzung zu unterscheiden.

**3.3.10 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten (§ 43 GemHVO NRW)**

**3.3.10.1 Die Inhalte der Vorschrift**

Die Grundsätze für den Ansatz von Vermögen und Schulden in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss kommen auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung. Die Gemeinde soll deshalb auch die besonderen haushaltsrechtlichen Vorgaben zu einzelnen wichtigen Bilanzposten bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses beachten. Wichtige Inhalte und Aspekte der haushaltsrechtlichen Vorschrift werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 854).

<b>BESONDERE BILANZVORSCHRIFTEN</b>	
-	Umgang mit immateriellen Vermögensgegenständen.
-	Aktivierung geleisteter Zuwendungen.
-	Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage.

<b>BESONDERE BILANZVORSCHRIFTEN</b>	
-	Bildung von Sonderrücklagen.
-	Ansatz von Sonderposten für Zuwendungen.
-	Ansatz von Sonderposten für den Gebührenaussgleich.
-	Ansatz eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages.

*Abbildung 854 „Besondere Bilanzvorschriften“*

Eine erhebliche Bedeutung im Rahmen der gemeindlichen Gesamtbilanz haben insbesondere die Vorgaben über die bilanzielle Behandlung von geleisteten Zuwendungen und die Passivierung von Sonderposten bei erhaltenen investiven Zuwendungen sowie die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage. Weitergehende Erläuterungen zu den einzelnen aufgezeigten gemeindlichen Sachverhalten finden sich unter den jeweiligen Absätzen der benannten Vorschrift der Gemeindehaushaltsverordnung.

### **3.3.10.2 Besondere Sachverhalte**

#### **3.3.10.2.1 Die Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann es zur Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens in der Gesamtbilanz kommen, obwohl diese Vermögensgegenstände in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss nicht ansatzfähig sind. Solche Gegebenheiten entstehen aufgrund der im Gesamtabschluss zu berücksichtigenden Erwerbsfiktion. Es wird dabei davon ausgegangen, dass die Gemeinde ihren Betrieb vor der Einbeziehung in den Gesamtabschluss mit allen seinen Vermögensgegenständen und Schulden erworben hat.

Aus Sicht der Gemeinde als Muttereinheit liegt im Rahmen des Gesamtabschlusses auch bei den von einem gemeindlichen Betrieb selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ein entgeltlicher Vorgang vor. Dieser Vorgang ist im gemeindlichen Gesamtabschluss entsprechend zu berücksichtigen und führt deshalb zu einer Bewertung der immateriellen Vermögensgegenstände und zu ihrem Ansatz in der gemeindlichen Gesamtbilanz. Die Bilanzierung setzt dabei voraus, dass die betroffenen immateriellen Vermögensgegenstände die Merkmale eines bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstandes erfüllen. Für diese Vermögensgegenstände müssen außerdem die Herstellungskosten ermittelbar sein.

#### **3.3.10.2.2 Die Behandlung der Finanzleistungen Dritter**

Die Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe erhalten vielfach besondere Finanzleistungen von Dritten zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen. Die Gemeinde darf solche Finanzmittel nicht unmittelbar in ihrer Ergebnisrechnung ertragsmäßig erfassen. Sie hat vielmehr eine gleichmäßige ertragswirksame Vereinnahmung im Zeitraum der Nutzungsdauer des damit finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

Diese fremden Finanzmittel werden daher betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital der Gemeinde angesehen. Der vermögenswirksame Erhalt des erhaltenen Kapitals ist von der Ge-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

meinde dadurch bilanziell zu berücksichtigen, dass auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein Sonderposten im entsprechenden Umfang anzusetzen ist (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 2.1 GemHVO NRW).

Die Gemeinde darf nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gemeindlichen Vermögensgegenstandes um die erhaltenen Finanzleistungen mindern (Bruttoprinzip). Die bilanzielle Behandlung ist auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss zu beachten. Die vorgegebene haushaltsmäßige Handhabung kann zu einer neuen Bemessung der Sonderposten bei den gemeindlichen Betrieben sowie zu bilanziellen Umschichtungen führen.

Im Rahmen des Gesamtabchlusses soll dafür jedoch nicht jeder betriebliche Geschäftsvorfall untersucht werden. Die Gemeinde soll sich unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten einen Überblick verschaffen und möglichst einen vermögensartenbezogenen Gleichklang bei der Bilanzierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten und der Drittfinanzierung gemeindlicher und betrieblicher Vermögensgegenstände herstellen. S

Die Gemeinde kann dabei von der Bilanzierung im betrieblichen Jahresabschluss ausgehen und im Rahmen der GB II eine örtliche Sachlage schaffen, die den haushaltsrechtlichen Vorgaben des Bruttoausweises der zu aktivierenden Anschaffungs- und Herstellungskosten und des anteilmäßigen passivischen Ansatzes eines Sonderpostens ausreichend genügt. Die auf einer solchen Basis aufbauende bilanzielle Handhabung der Gemeinde steht dann mit der für den Gesamtabchluss anzuwendenden Vorschrift des § 308 HGB in Einklang.

Diese Vorgabe beinhaltet die grundsätzliche Feststellung, ob und in welchem Umfang bzw. mit welchem Anteil von Dritten erhaltene Finanzleistungen zur Finanzierung der in der Gesamtbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände beigetragen haben. Dazu gehört, dass bei der Ermittlung der Drittfinanzierung mindestens eine Aufteilung der Vermögensgegenstände nach Arten entsprechend der Gliederung der Bilanzposten vorzunehmen ist.

Durch eine geeignete Summenbildung bei den verschiedenen Vermögensarten und der Drittfinanzierung lässt sich das Anteilsverhältnis feststellen. Soweit eine vergleichbare Vorgehensweise aus den Jahresergebnissen der einzelnen Betriebe heraus möglich ist, kann auch diese Möglichkeit genutzt werden. Die Ergebnisse müssen dann in die Aufstellung der Summenbilanz einfließen. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde im Rahmen der Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit auch die wirtschaftliche Bedeutung einer Umgliederung von Beträgen aus den betrieblichen Jahresabschlüssen zu prüfen und über deren Anwendung zu entscheiden.

Der Verzicht auf einen Bruttoausweis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines betrieblichen Vermögensgegenstandes kann ebenfalls zum Gegenstand der Prüfung gemacht werden. Die gewählte örtliche Vorgehensweise soll eine vereinfachte Handhabung ermöglichen. Sie ist zu dokumentieren und im Gesamtanhang des Gesamtabchlusses **gesondert** anzugeben.

### **3.3.10.2.3 Die Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage**

Die Gemeinde muss entstehende Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang und der Veräußerung von Vermögensgegenständen und aus Wertminderungen von Finanzanlagen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage verrechnen. Derartige Erträge und Aufwendungen sind nachrichtlich in die gemeindliche Ergebnisrechnung einzubeziehen und nach dem Jahresergebnis anzugeben. Dadurch wird sichergestellt, dass die auf das Haushaltsjahr bezogenen Ressourcen vollständig nachgewiesen werden. Ihr nachrichtlicher Ausweis steht der gesonderten Erfassung der damit einhergehenden Zahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung nicht entgegen.

Die Verrechnungen sind von der Gemeinde grundsätzlich auch bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorzunehmen. Sie hat unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit zu prüfen, ob und in welchem Umfang diese Verrechnungen auch bei den betrieblichen Abschlüssen vorzunehmen sind. In diese gemeindliche Beurteilung soll auch die wirtschaftliche Bedeutung einer unmittelbaren Verrechnung von betriebli-

chen Erträgen und Aufwendungen aus Abgängen und Veräußerungen von Vermögensgegenständen sowie und aus Wertminderungen von Finanzanlagen einbezogen werden.

Von der Gemeinde kann deshalb den gemeindlichen Betrieben aufgegeben werden, dass bei Geschäftsvorfällen, die bei der Gemeinde zu Verrechnungen mit der allgemeinen Rücklage führen, die Betriebe im Rahmen ihrer Unterlagen für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses gesonderte Angaben für im Geschäftsjahr aufgetretenen wesentlichen Fälle machen. Solche Angaben dienen dazu, das wirtschaftliche Gesamtjahresergebnis zutreffend auf der Grundlage gemeindlicher Regelungen bestimmen zu können. Die gewählte örtliche Vorgehensweise soll dabei eine vereinfachte Handhabung ermöglichen und unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten festgelegt werden. Sie ist zu dokumentieren und im Gesamtanhang anzugeben.

#### **3.3.10.2.4 Der Bilanzausweis der Überschuldung**

Bei einer eingetretenen Überschuldung der Gemeinde hat sich in der gemeindlichen Bilanz ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergeben. In solchen Fällen wird mit einem besonderen Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz verhindert, dass das gemeindliche Eigenkapital als negativer Kapitalbetrag auf der Passivseite der Gesamtbilanz anzusetzen ist. Der dafür erforderliche Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ stellt als letzter Posten auf der Aktivseite der Gesamtbilanz eine rechnerische Korrekturgröße zum gemeindlichen Eigenkapital auf der Passivseite der Gesamtbilanz dar.

Dieser Bilanzposten ist daher weder als ein Vermögensgegenstand noch als ein Instrument der Rechnungsabgrenzung anzusehen. Durch einen solchen Bilanzposten auf der Aktivseite wird die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde konkret aufgezeigt. Im Rahmen der Aufstellung der Gesamtbilanz muss dabei berücksichtigt werden, dass die im Bilanzbereich „Eigenkapital“ bestehenden Sonderrücklagen und der „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ weiterhin als Bilanzposten bestehen bleiben müssen.

Der auf die Aktivseite der gemeindlichen Gesamtbilanz zu übertragende „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ stellt den Differenzbetrag zwischen dem „Gesamteigenkapital“ und der Summe der Wertansätze der unberührt bleibenden Bilanzposten dar. Der Posten ist solange auf der Aktivseite anzusetzen, bis durch Jahresüberschüsse mindestens ein Eigenkapitalbetrag von Null Euro bilanziert werden kann.

#### **3.3.11 Der Verbindlichkeitspiegel (§ 47 GemHVO NRW)**

##### **3.3.11.1 Allgemeine Sachlage**

Die Grundsätze für die Darstellung der Verbindlichkeiten der Gemeinde im gemeindlichen Jahresabschluss sollen auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss zur Anwendung kommen. Die Gemeinde **hat** daher durch den Gesamtverbindlichkeitspiegel den Stand und die Entwicklung der in der Gesamtbilanz angesetzten Verbindlichkeiten der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde unter Angabe von Restlaufzeiten sachgerecht und detailliert nachzuweisen.

Für diesen Zweck sind die Verbindlichkeiten nach den wichtigsten Arten zu untergliedern, z. B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen. Sie sind jeweils weiter in drei Zeitkategorien einzuordnen, kurzfristig, mittelfristig und langfristig. Den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses wird dadurch die Struktur der tatsächlichen Verschuldung der Gemeinde aufgezeigt. Es werden damit die künftigen finanziellen Belastungen der Gemeinde nicht verschwiegen.

### **3.3.11.2 Der Gesamtverbindlichkeitspiegel**

Der Gesamtverbindlichkeitspiegel der Gemeinde in ihrem Gesamtabschluss ist entsprechend dem Verbindlichkeitspiegel im gemeindlichen Jahresabschluss und unter Berücksichtigung der Besonderheiten des gemeindlichen Gesamtabschlusses sowie der örtlichen Verhältnisse auszugestalten. Grundsätzlich ist der Verbindlichkeitspiegel nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Gesamtverschuldung der Gemeinde transparent zu machen.

Die Gemeinde muss einerseits die Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung der Angaben in ihrer Gesamtbilanz darstellen. Andererseits die zeitliche Bindung der Gemeinde an die Kapitalgeber durch die Angabe von Restlaufzeiten zu den Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten aufzeigen. Der Gesamtverbindlichkeitspiegel enthält daher betragsgenau für jeden Verbindlichkeitsposten und für jeden Zeitraum die zutreffende haushaltswirtschaftliche Belastung der Gemeinde. Die Gemeinde kann dabei zu den Inhalten des Gesamtverbindlichkeitspiegels weitere Zusatzinformationen geben. Solche Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung der gemeindlichen Verbindlichkeiten nicht beeinträchtigen.

### **3.3.12 Die Beifügung des Gesamtanlagenspiegels**

#### **3.3.12.1 Allgemeine Sachlage**

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften verpflichten nicht die Gemeinde, ihrem Gesamtabschluss auch einen Gesamtanlagenspiegel beizufügen. Aufgrund der unmittelbaren Anwendung bestimmter handelsrechtlicher Vorschriften bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist es jedoch geboten, dem jährlichen Gesamtabschluss auch einen Gesamtanlagenspiegel, entsprechend dem Anlagenspiegel zum gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen (vgl. § 45 GemHVO NRW).

Es ist sachgerecht und als Information wichtig, im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses die Entwicklung des Anlagevermögens der Gemeinde im Haushaltsjahr gesondert und detailliert darzustellen. Dem örtlichen Gesamtabschluss sollte daher von der Gemeinde ein Gesamtanlagenspiegel beigefügt werden. Dieser Anlagenspiegel sollte dabei entsprechend der Gliederung der entsprechenden Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz aufgestellt werden (vgl. § 41 Absatz 3 GemHVO NRW).

#### **3.3.12.2 Der Gesamtanlagenspiegel**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses sollen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Veränderungen des Anlagevermögens der Gemeinde im Haushaltsjahr entsprechend dem Anlagenspiegel zum gemeindlichen Jahresabschluss durch einen Gesamtanlagenspiegel ausreichend transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Die Gemeinde hat daher in ihrem Gesamtanlagenspiegel die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen und die kumulierten Abschreibungen bezogen auf ihre Vermögensgegenstände anzugeben.

Ein aufgestellter Gesamtanlagenspiegel erleichtert den Überblick über die Gesamtvermögenslage der Gemeinde zum Abschlussstichtag und ihre Entwicklung im Haushaltsjahr sowie über die Altersstruktur des wesentlichen gemeindlichen Gesamtanlagevermögens. Die Gemeinde kann dem Gesamtanlagenspiegel noch weitere Erläuterungen hinzufügen, die den Informationsgehalt und die Nachvollziehbarkeit ergänzen können, aber nicht beeinträchtigen dürfen.

### 3.4 Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung

#### 3.4.1 Die Zwecke der Grundsätze

Die Gemeinde ist verpflichtet, zum Abschlussstichtag eines jeden Haushaltsjahres einen Gesamtabchluss aufzustellen (vgl. § 116 GO NRW). In diesen Gesamtabchluss sind von der Gemeinde die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der darin einbezogenen Gemeindeverwaltung und gemeindlichen Betriebe, unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den eigenen Jahresabschlüssen, vollständig aufzunehmen.

Die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist dabei unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) vorzunehmen. Beim gemeindlichen Gesamtabchluss sollen aber auch wie beim handelsrechtlichen Konzern die „Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ (GoK) beachtet werden. Zu den GoK gehören folgende Grundsätze (vgl. Abbildung 855).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER KONZERNRECHNUNGSLEGUNG (GoK)</b>
- Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie).
- Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises).
- Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises).
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung.
- Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich).
- Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen.
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

*Abbildung 855 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“*

Die GoK sollen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt. Der Gesamtabchluss der Gemeinde soll dabei ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermitteln, als wäre die Gemeindeverwaltung zusammen mit ihren Betrieben nur eine einzige wirtschaftliche Einheit. In diesem Sinne ergänzen die GoK die für den Gesamtabchluss einschlägigen Vorschriften und Grundsätze.

Zu den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Konzernrechnungslegung zählen auch die Deutschen Rechnungslegungsstandards, z. B. der DRS 2. Diese Standards gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Gesamtabchluss, wenn sie vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemacht worden sind. Über diese Grundsätze hinaus kommen durch die Verweise auf gemeindliche Vorschriften über den Jahresabschluss auch noch weitere haushaltsrechtliche Grundsätze bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses zur Anwendung.

### **3.4.2 Weitere wichtige Grundsätze**

#### **3.4.2.1 Der Grundsatz der Wesentlichkeit**

Bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses kann es aufgrund der Informationsfunktion des gemeindlichen Gesamtabchlusses für die Gemeinde notwendig werden, zwischen konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Insbesondere aus den Konsolidierungspflichten der Gemeinde, den Konsolidierungswahlrechten und -verboten i. V. m. den zu beachtenden haushaltsrechtlichen Grundsätzen können sich ggf. Zielkonflikte ergeben.

Die vernünftige Beurteilung durch die Gemeinde soll daher eine Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips, des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und des Grundsatzes der Wesentlichkeit beinhalten. Diese Prüfung muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten heraus logisch ableitbar ist. Der gemeindliche Gesamtabchluss ist daher nur verständlich und akzeptabel und seine Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bedeutsam, wenn auch alle wesentlichen Informationen gegeben werden bzw. darin enthalten sind.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit konkretisiert dabei den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit insoweit, als er bestimmt, dass aus der Anwendung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit nur dann Vereinfachungen der Rechnungslegung begründet werden können, wenn sich hieraus keine Informationsnachteile für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses ergeben. Er kann dabei quantitativ in einem bestimmten Wert als auch qualitativ in einer Eigenschaft zur Anwendung kommen.

Die Wesentlichkeitsgrenze ist dabei im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde aus der Bedeutung **der** örtlichen Sachverhalte und Konsolidierungsschritte abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses auswirken. In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet ggf. als unwesentlich angesehen werden können, zusammen aber durchaus als wesentlich im Sinne des Gesamtabchlusses zu bewerten sind.

Im Zweifelsfall ist **es** deshalb für die Gemeinde erforderlich, zutreffende Informationen über mögliche Abweichungen zu erhalten, sodass für notwendig gewordene Entscheidungen ggf. eine überschlägige Ermittlung durchgeführt werden kann. Die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu gebenden Informationen sind immer dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabchlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst werden können.

Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigen oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb vollständig im gemeindlichen Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der Aufgaben des Gesamtanhangs ausgewiesen werden. Die pflichtige Beifügung des Gesamtlageberichts und des Beteiligungsberichts ist dabei nicht unbeachtlich.

#### **3.4.2.2 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses kommt dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit aufgrund seiner Informationsfunktion eine große Bedeutung zu. Im gemeindlichen Gesamtabchluss müssen zwar grundsätzlich alle Bilanzierungssachverhalte (einzeln) erfasst werden, jedoch muss unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit zwischen den Kosten der Rechnungslegung und dem Informationszuwachs bzw. dem Nutzen ein

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

angemessenes Verhältnis bestehen. Der Aufwand, der im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabchlusses erforderlich ist, muss daher in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen.

Zulässige Vereinfachungen sollten daher bereits bei der Planung der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sachgerecht berücksichtigt werden. Über die Frage, ob bei der Aufbereitung einzelner Sachverhalte für den gemeindlichen Gesamtabschluss eine Unwirtschaftlichkeit gegeben ist, muss die Gemeinde unter Berücksichtigung aller relevanten örtlichen Umstände sowie der aus der Entscheidung entstehenden Auswirkungen entscheiden. Allgemeine Rahmenbedingungen bestehen dafür nicht. Bei der Beurteilung soll die Gemeinde aber auch auf die einzelne zu beachtende Vorschrift abstellen, sodass ggf. auch ein Konflikt mit einer anderen Vorschrift entstehen kann.

Ein solcher Konflikt ist im Rahmen einer Abwägung und Beachtung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, zu lösen. In diesem Zusammenhang muss von der Gemeinde auch beurteilt werden, ob das im Vergleich zur Vollständigkeit entstehende Abweichungsrisiko im Sinne der Aufgabe bzw. Informationsfunktion des gemeindlichen Gesamtabchlusses tragfähig ist. Dabei soll als Prüfungsgrundsatz auch der Grundsatz der Wesentlichkeit eine entsprechende Anwendung finden.

In solchen Fällen ist abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand im Gesamtabchluss möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist es für die Gemeinde erforderlich, zusätzlich auch Informationen über zugelassene Abweichungen zu geben, um ggf. für notwendig werdende Entscheidungen eine übersichtliche Ermittlung zu ermöglichen.

#### **4. Zu Absatz 4 (Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches)**

##### **4.1 Wichtige Bücher des HGB**

Das Handelsgesetzbuch (HGB) enthält die Grundlagen für das Handelsrecht in Deutschland und besteht aus mehreren Büchern. Es wurde am 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219) erlassen und enthält z. B. für Kapitalgesellschaften besondere Regelungen zu den jährlichen Rechnungslegungsabschlüssen. Die heutige handelsrechtliche Rechtssetzung wird durch die Europäische Gemeinschaft und die Internationale Rechnungslegung stark beeinflusst.

Diese Sachlage zeigt sich insbesondere im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. Mai 2009 (BGBl. I. S. 1102) und weiteren Gesetzen, durch die das Handelsgesetzbuch aktualisiert wurde. Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 856).

<b>WICHTIGE BÜCHER DES HANDELSGESETZBUCHES</b>	
-	<b>Erstes und zweites Buch</b>
-	<b>Drittes Buch</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Vorschriften für alle Kaufleute Z. B. über Buchführung, Inventar, Jahresabschluss, Aufbewahrung</li><li>- Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften Z. B. über Bilanz, Gewinn- und Verlust-Rechnung, Bewertungsvorschriften, Anhang, Lagebericht des Einzelabschlusses, auch über den Konzernabschluss mit Anwendungsbereich, Konsolidierungskreis, Inhalt und Form des Konzernabschlusses, Vollkonsolidierung, Bewertungsvorschriften, Assoziierte Unternehmen, Konzernanhang, Konzernlagebericht</li></ul>

<b>WICHTIGE BÜCHER DES HANDELSGESETZBUCHES</b>	
	sowie Prüfung und Offenlegung
-	Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften
-	Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige
-	Privates Rechnungslegungsgremium, Rechnungslegungsbeirat
-	Prüfstelle für Rechnungslegung
-	<b>Viertes und fünftes Buch</b>

Abbildung 856 „Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches“

Das Handelsgesetzbuch regelt u. a. die Rechtsverhältnisse von Kaufleuten, es ist sozusagen das Sonderrecht des Kaufmanns. So beinhaltet dieses Gesetzbuch die Vorschriften über die Rechtsbeziehungen des Kaufmanns zu seinen Geschäftspartnern sowie über die wettbewerbsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zu anderen Unternehmern. Das dritte Buch des Handelsgesetzbuches enthält die notwendigen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für Kaufleute

Im Rahmen der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts wurde geklärt, dass die Vorschriften des Handelsgesetzbuches nicht unmittelbar für die gemeindliche Haushaltswirtschaft gelten sollen. Das Handelsrecht stellt aber das Referenzmodell für das NKF dar. Für den gemeindlichen Gesamtabschluss kommen aber bestimmte Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung.

#### 4.2 Die Einordnung des HGB

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses wird dadurch erleichtert, dass im Rahmen der Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts sowie der doppelten Buchführung bei den Gemeinden die Frage geklärt worden ist, dass sich die Gemeinden auch im NKF als Haushaltsrecht an den Regelungen für privatwirtschaftliche Unternehmen orientieren soll. Ein wichtiges Ziel war dabei, einen Gesamtüberblick über die wirtschaftlichen Auswirkungen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung wiederherzustellen und die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in einem Gesamtabschluss darzustellen.

Das NKF baut deshalb darauf auf, dass das kaufmännische Rechnungswesen immer dann als Referenzmodell gilt, wenn diesem Rechnungswesen nicht die spezifischen Ziele und Aufgaben der Gemeinden entgegenstehen. Mögliche Besonderheiten sollen dann möglichst ohne Systembrücke in das Rechnungswesen integriert werden. Auf dieser Basis ist das NKF konzipiert worden. Die Anwendung der statischen Form der Verweisung, statt einer dynamischen Verweisung, ist dabei sachgerecht.

Durch die Verweisung wird sichergestellt, dass die dem Landesgesetzgeber zustehenden Entscheidungsrechte im Zeitablauf nicht eingeschränkt werden können. Er muss im Falle von Änderungen im Handelsgesetzbuch im Einzelnen klären, ob Änderungen bei den unmittelbar anzuwendenden HGB-Vorschriften auch künftig als „Landesrecht“ gelten und von den Gemeinden zu beachten sind oder ob darauf verzichtet werden kann. Der Landesgesetzgeber kann sich auch für eigene landesrechtliche Bestimmungen entscheiden.

Mit dem Verweis auf handelsrechtliche Gegebenheiten wird zudem verdeutlicht, dass die Gemeinde trotz ihrer vielfältigen organisatorischen Formen der Aufgabenerfüllung die Gemeindeverwaltung und alle gemeindlichen Betriebe im Gesamtabschluss zu einer einzigen wirtschaftlichen Einheit zusammenfassen soll. Die Gemeinde soll daher die leistungs- und finanzwirtschaftlich relevanten Informationen aus der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und den Betrieben als Tochtereinheiten in systematischer Form zu einem verständlichen und nachvollziehbaren Gesamtbild zusammenfassen und den Interessenten verfügbar machen.

### **4.3 Die Anwendung des HGB**

#### **4.3.1 Der Vorgaben in § 50 GemHVO NRW**

Durch den Verweis in der Vorschrift auf Bestimmungen im Handelsgesetzbuch werden die Konsolidierungsmethoden konkret festgelegt, die von der Gemeinde bei der Einziehung von gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen und der gemeindlichen Betriebe in der Form des Privatrechts in den Gesamtabchluss anzuwenden sind. Diese Vorgehensweise des Landesgesetzgebers erlaubt ihm, auf eigene ausformulierte Vorgaben in den eigenen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu verzichten.

Im gemeindlichen Gesamtabchluss sind daher die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend den Vorschriften der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und §§ 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren (vgl. § 50 Absatz 1 GemHVO NRW). Die gemeindlichen Betriebe des privaten Rechts, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen, sind entsprechend zu konsolidieren (vgl. § 50 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Vorgabe gilt auch bei bestimmten Mehrheitsverhältnissen oder eines beherrschenden Einflusses bei den gemeindlichen Betrieben in der Form des Privatrechts.

Die gemeindlichen Betriebe, die unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen, sind entsprechend den Vorschriften der §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren (vgl. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW). Soweit bei einer entsprechenden Anwendung des Handelsgesetzbuches im Rahmen des Gesamtabchlusses noch Wahlrechte durch die Gemeinde ausgeübt werden dürfen, muss gewährleistet werden, dass die Ausübung dieser Wahlrechte nicht dem Informationszweck des Gesamtabchlusses entgegensteht. Sie darf nicht dazu führen, dass wichtige Informationen unterbleiben.

#### **4.3.2 Der statische Verweis**

Der Landesgesetzgeber hat bei den haushaltsrechtlichen Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabchluss davon Gebrauch gemacht, dass in Gesetzen und Verordnungen die Tatbestände und Rechtsfolgen nicht stets in vollem Umfang beschrieben werden müssen. Er darf grundsätzlich auf vorhandene Texte in anderen Rechtsvorschriften zurückgreifen und muss dann auf diese Vorschriften verweisen. Die getroffenen Verweisungen müssen dabei klar und eindeutig sein und konkret gefasst werden (Bestimmtheitsgebot).

Für die Anwender darf kein Zweifel darüber bestehen bleiben, auf welche Vorschriften und in welchem Umfang darauf verwiesen wird. Mögliche Verweisungen können sich aber auch auf Teile von Vorschriften beziehen. Die Bezugnahme auf bestimmte Vorschriften des Handelsgesetzbuches ist als inhaltsbezogene Verweisung ausdrücklich in Form einer starren oder statischen Verweisung durch den Landesgesetzgeber konkret ausgestaltet worden. Sie bezieht sich auf die Fassung des Handelsgesetzbuches zu einem bestimmten Zeitpunkt bzw. während eines bestimmten Zeitraums.

Für den gemeindlichen Gesamtabchluss wurde erstmals die Fassung festgelegt, die beim Inkrafttreten der haushaltsrechtlichen Vorschriften galt (HGB-Stand von 2002). Die Verweisung enthält daher auch ein Vollzitat der Bezugsvorschrift. Sie hätte auch durch einen entsprechenden Hinweis auf die Bezugsvorschrift kenntlich gemacht werden können, z. B. „in der am ... geltenden Fassung“. Der haushaltsrechtlichen Verweisung kommt daher kein gleitender oder dynamischer Charakter zu.

Ein derartiger Status für die Beziehungen zwischen gesetzlichen Bestimmungen ist gegeben, wenn der Landesgesetzgeber in seinen Regelungen über den gemeindlichen Gesamtabchluss auch die künftige Entwicklung der Bezugsnormen im Handelsgesetzbuch bewusst im Blick gehabt und deren Übernahme (ungeprüft) angestrebt hätte. Er hätte sich dann auf die jeweils aktuelle Fassung des Handelsgesetzbuches beziehen müssen.



Eine rechtliche Verweisung wird erst durch den ausdrücklichen wörtlichen Zusatz „in der jeweils geltenden Fassung“ regelmäßig zu einer gleitenden oder dynamischen Verweisung. Bei dieser Verweisung wird unterstellt, dass es zu einer Verlagerung von Gesetzgebungsbefugnissen auf einen anderen Gesetzgeber kommt. Derartige Verweisungen werden daher vielfach als bedenklich eingestuft. Beim Beschluss des Landesgesetzgebers über die haushaltsrechtlichen Vorschriften des NKF ist diese Vorgehensweise jedoch nicht maßgebend gewesen.

#### **4.3.3 Die Anwendung nach dem Stand 2002**

Bei den haushaltsrechtlichen Vorschriften hat der Landesgesetzgeber mit der statischen Verweisung ausdrücklich beabsichtigt, dass der Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss die benannten Vorschriften mit dem zeitlich genau festgelegten Stand „2002“ zugrunde gelegt werden. Dieser Zeitpunkt entspricht dem Stand der Diskussion im damaligen Modellprojekt zur Erarbeitung des NKF.

Das Ergebnis daraus findet sich im vom Landtag Nordrhein-Westfalen am 16. November 2004 beschlossenen Gesetz über das NKF wieder, durch das auch der Stichtag bzw. Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung des Gesamtabchlusses unter Anwendung der rechtlichen Vorgabe „zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2010“ bestimmt wurde. Die Verweisung stellt daher keine dynamische Verweisung dar.

Der Landesgesetzgeber sieht eine hinreichende zweckbezogene Übereinstimmung zwischen der Landesregelung als Ausgangsnorm und der Bundesregelung als Bezugsnorm. Er sieht jedoch gleichzeitig ein Risiko darin, dass die künftige Entwicklung der Bezugsnorm zu einer wesentlichen Änderung der Landesnorm führen könnte.

Eine solche Änderung, die „automatisch“ für die Gemeinde gelten würde, könnte jedoch ggf. nicht mit den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Grundsätzen in Einklang stehen. Die haushaltsrechtlich benannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches kommen daher bei den gemeindlichen Gesamtab schlüssen für die Jahre 2010, 2011 und 2012 zur Anwendung.

#### **4.3.4 Die Anwendung nach dem Stand 2009**

Mit dem 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz wurde der Bezugszeitpunkt durch den Landesgesetzgeber neu festgelegt. In der Vorschrift wird nun klargestellt, dass bei der entsprechenden Anwendung der benannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches die Fassung vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), der gemeindlichen Konsolidierung zugrunde zu legen ist.

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist daher nach den Möglichkeiten vorzunehmen, die durch die festgelegte Fassung des Handelsgesetzes in der Verweisung gilt. Die Gemeinde darf aufgrund des statischen Verweises bei ihrer Konsolidierung keine nachfolgenden Änderungen der handelsrechtlichen Vorschriften berücksichtigen.

Der Gesetzgeber hat mit dieser statischen Verweisung ausdrücklich beabsichtigt, dass der Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss die benannten Vorschriften mit dem zeitlich genau festgelegten Stand „2009“ zugrunde gelegt werden. Dieser Zeitpunkt entspricht dem Stand der Diskussion zu dem die Evaluierung des NKF begonnen worden ist. Das Ergebnis daraus findet sich im vom Landtag Nordrhein-Westfalen beschlossenen im 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz vom 18. September 2012 wieder, durch das auch der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestimmt wurde.

Die geänderte Verweisung stellt ebenfalls keine dynamische Verweisung dar. Der Landesgesetzgeber sieht eine hinreichende zweckbezogene Übereinstimmung zwischen der Landesregelung als Ausgangsnorm und der Bun-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 49 GemHVO NRW**

desregelung als Bezugsnorm. Er sieht jedoch gleichzeitig ein Risiko darin, dass die künftige Entwicklung der Bezugsnorm zu einer wesentlichen Änderung der Landesnorm führen könnte. Eine solche Änderung, die „automatisch“ für die Gemeinde gelten würde, könnte jedoch ggf. nicht mit den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Grundsätzen in Einklang stehen.

Der Landesgesetzgeber lässt daher derzeit keine künftigen Änderungen des Handelsgesetzbuches beim gemeindlichen Gesamtabschluss zu. Die haushaltsrechtlich benannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches kommen daher in einer ab dem Haushaltsjahr 2013 erfolgten Fortschreibung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zur Anwendung.

Die Gemeinde hat nur dann ihren Gesamtabschluss auf der Grundlage der HGB-Vorschriften ab der im Jahre 2009 geltenden Fassung aufzustellen, sofern sie ab dem Jahres 2013 erstmalig einen Gesamtabschluss aufzustellen hat oder nach einem mehrjährigen Verzicht, z. B. wegen vorhandener Betriebe von untergeordneter Bedeutung, erneut einen Gesamtabschluss aufstellen muss.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 50**  
**Konsolidierung**

(1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

(2) <sup>1</sup>Stehen Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde, sind diese entsprechend Absatz 1 zu konsolidieren. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn der Gemeinde

1. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
2. das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder
3. das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

(3) Verselbstständigte Aufgabenbereiche unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

**Erläuterungen zu § 50:**

**I. Allgemeines**

**1. Die gemeindlichen Betriebe im Gesamtabschluss**

**1.1 Allgemeiner Überblick**

Der gemeindliche Gesamtabschluss soll einen Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ermöglichen und auch ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeiten der Gemeinde (Aufgabenerfüllung) aufzeigen. Die Gemeinde gilt dabei als eine einzige wirtschaftliche Einheit, weil die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde besondere abgegrenzte Teilbereiche in Form wirtschaftlicher Aktivitäten zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben darstellen.

Aufgrund der zulässigen wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde ist von einem Mutter-Tochter-Verhältnis mit bestimmten gemeindlichen Betrieben auszugehen, bei dem die Gemeindeverwaltung die Muttereinheit ist und die gemeindlichen Betriebe die Tochtereinheiten bilden. Dieses Geflecht besteht bei den gemeindlichen Betrieben dann, wenn die Gemeindeverwaltung als Muttereinheit unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf den Betrieb ausüben kann.

Für jedes Haushaltsjahr sind daher von der Gemeinde der Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe zu einem Gesamtabschluss zusammenzuführen, dem die Fiktion der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ zugrunde gelegt wird. Das Vorliegen einer faktischen wirtschaftlichen Einheit kann dabei i. d. R. nicht angenommen werden, denn viele gemeindliche Betriebe des Vollkonsolidierungskreises führen zwar gemeindliche Aufgaben durch, doch diese in rechtlich selbstständiger Form. Sie könnten aufgrund dessen vergleichsweise als ein Fachbereich oder eine Abteilung der „gemeindlichen Gesamtverwaltung“ betrachtet werden.

Für ein ortsbezogenes wirtschaftliches Gesamtbild der Gemeinde bedarf es nicht der Schaffung einer neuen eigenständigen öffentlich-rechtlichen Einheit. Der Gemeinde wird betriebswirtschaftlich zwar keine unmittelbare Unternehmenseigenschaft zugeordnet, es wird ihr aber eine Unternehmensähnlichkeit zuerkannt. Aufgrund dessen kann in vergleichbarer Weise ein wirtschaftliches Gesamtgebilde auch für den öffentlich-rechtlichen Bereich

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 50 GemHVO NRW

der Gemeinde akzeptiert werden, wie es handelsrechtlich bei einem privatrechtlichen Konzern geboten ist. Eine rechtliche Einheit wie bei einem privatwirtschaftlichen Konzern muss aber deswegen nicht auch bei der Gemeinde angenommen werden. Für die wirtschaftliche Gesamtbetrachtung der Gemeinde in Form des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist die Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ ausreichend. Sie stellt eine zutreffende und geeignete Basis dafür dar.

Zur Herstellung einer „wirtschaftlichen Einheit“ aus der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und den Betrieben der Gemeinde als Tochtereinheiten genügt es nicht, die Einzelabschlüsse dieser Einheiten unkoordiniert zusammenzurechnen. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der Verflechtungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis für die gesamte Aufgabenerfüllung der Gemeinde sowie die daraus zum Abschlussstichtag eines Geschäftsjahres entstandene Vermögens- und Schuldengesamtlage zu ermitteln.

Der gemeindliche Gesamtabschluss erfordert dafür die Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe und macht diese Abschlüsse nicht überflüssig. Für den gemeindlichen Gesamtabschluss gilt, dass alle gemeindlichen Aufgabenträger, die organisatorisch selbstständig sind, also über einen eigenen Rechnungskreis verfügen, in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrem Sitz (Weltabschlussprinzip). Es bedarf dazu bei der Gemeinde der einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung „gemeindeinterner“ Leistungs- und Finanzbeziehungen.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält die Grundlagen für ein Mutter-Tochter-Verhältnis, in dem die Gemeindeverwaltung (als öffentliche Muttereinheit) und die gemeindlichen Betriebe (als öffentliche Tochtereinheiten) zusammentreffen und miteinander verbunden werden. Nur in dieser Zusammengehörigkeit entsteht ein Verbund mit einem beherrschenden Einfluss der Gemeinde. Ein solcher Verbund ermöglicht der Gemeinde zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln hat. Für die gemeindlichen Betriebe des Vollkonsolidierungskreises gilt dabei der Grundsatz der vollständigen Einbeziehung.

Die Gemeinde muss deswegen jedoch nicht der alleinige Inhaber dieser gemeindlichen Betriebe sein. Im Rahmen des Gesamtabschlusses wird dann ein entsprechender Minderheitenanteil für weitere Betriebsinhaber ausgewiesen. In der Gesamtbilanz erfolgt dieses im Eigenkapital unter dem gesonderten Bilanzposten „Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter“. In der Gesamtergebnisrechnung ist dafür die gesonderte Haushaltsposition „Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis“ vorgesehen, die nach dem Gesamtjahresergebnis auszuweisen ist.

### **1.2 Wichtige Begrifflichkeiten**

#### **1.2.1 Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“**

Bei der Gemeinde entsteht der Gesamtabschluss aus dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe. Alle Organisationseinheiten erfüllen insgesamt die gemeindlichen Aufgaben. Die Betriebe grenzen sich dabei gegenüber der Gemeindeverwaltung dadurch ab, dass sie abgegrenzte gemeindliche Aufgaben erledigen und dafür mindestens in organisatorisch selbstständiger Form errichtet worden sind (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW). organisatorisch selbstständigen Betriebe der Gemeinde können aber auch rechtlich selbstständig in einer öffentlich-rechtlichen Rechtsform oder in einer Rechtsform des Privatrechts errichtet worden sein.

Zur Vereinfachung der Anwendung der Vorschriften über den gemeindlichen Gesamtabschluss und der Übertragung auf die vielfältigen Formen der gemeindlichen Betriebe ist deshalb der Oberbegriff „Verselbstständigte Auf-

gabenbereiche“ gebildet worden. Der Begriff kann zweckmäßig und sachbezogen auf alle Arten der gemeindlichen Aufgabenerfüllung innerhalb der Gebietskörperschaft „Gemeinde“ betrachtet werden, die nicht der Organisationseinheit „Gemeindeverwaltung“ zuzuordnen sind. Es wurde deshalb nicht der Begriff „Aufgabenträger“ gewählt, weil damit suggeriert würde, dass die Betriebe eigenständige und unabhängige Aufgabenträger neben der Gemeinde darstellen. Eine derartige Bezeichnung könnte auch die Zusammenführung zu einer fiktiven wirtschaftlichen Einheit für den Gesamtabchluss erschweren.

Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfordert, den Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ weit auszulegen und unabhängig davon zu betrachten, ob die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit eine wirtschaftliche, nicht wirtschaftliche oder hoheitliche Aufgabe erfüllen. Für die Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabchluss der Gemeinde ist es außerdem unerheblich, ob vor der Errichtung eines Betriebes durch die Gemeinde bereits eine gesonderte Organisationseinheit innerhalb der Gemeindeverwaltung bestand, von der die an einen Betrieb übertragene gemeindliche Aufgabe zuvor erledigt wurde.

Der Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ ist deshalb auch nicht ausschließlich nach den Vorschriften über die zulässige wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde auszulegen, auch wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit diesen Vorschriften besteht (vgl. § 107 ff. GO NRW). Andererseits soll der Begriff auch nicht die Gemeinde veranlassen, ihre Entscheidung über die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Vollkonsolidierungskreis des Gesamtabchlusses von den Inhalten der ihnen übertragenen gemeindlichen Aufgabenerfüllung abhängig zu machen.

### **1.2.2 Der Begriff „Betrieb“**

Zur Vereinfachung in der Handhabung und Lesbarkeit der haushaltsrechtlichen Vorschriften bietet es sich an, den Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ durch den Begriff „Betrieb“ zu ersetzen. Ein Betrieb stellt dabei eine Wirtschaftseinheit dar, in der Dienstleistungen oder Produkte für Dritte zur örtlichen Bedarfsdeckung bereitgestellt werden. Der Begriff „Betrieb“ soll daher alle Organisationseinheiten der Gemeinde außerhalb der Gemeindeverwaltung erfassen.

Die Nutzung des Begriffs bzw. seine Anwendung im gemeindlichen Bereich ist dabei nicht davon abhängig, ob die Betriebe wirtschaftlich und organisatorisch selbstständig oder rechtlich selbstständig sind. Sie können zudem in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form bestehen. Alle gemeindlichen Betriebe müssen zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen und sind daher als Konsolidierungseinheiten für den gemeindlichen Gesamtabchluss von grundlegender Bedeutung.

### **1.2.3 Der Begriff „Anteile“**

In der Kapitalkonsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss ist der Wertansatz für die der Gemeinde gehörenden Anteile an einem als Tochtereinheit in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Betrieb mit dem Eigenkapital zu verrechnen. Unter dem Begriff „Anteile“ sind dabei grundsätzlich die der Gemeinde an ihrem Betrieb unmittelbar gehörenden Anteile sowie die Anteile zu verstehen, die einem der Gemeinde als Tochtereinheit gehörenden Betrieb zustehen und durch Andere für Rechnung der Gemeinde oder dem Betrieb gehaltenen Anteile.

Von der Gemeinde sind jedoch für die Kapitalkonsolidierung nicht die Anteile an einem gemeindlichen Betrieb zu berücksichtigen, wenn der Betrieb als Tochtereinheit wegen einer untergeordneten Bedeutung nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen ist oder als assoziierter Betrieb zu behandeln ist. Zudem stellen i. d. R. direkte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

oder indirekte schuldrechtliche Ansprüche der Gemeinde gegenüber einem Betrieb keine Anteile dar, wenn nicht ein Eigenkapitalcharakter besteht, der eine Berücksichtigung in der Kapitalkonsolidierung erfordert.

**1.2.4 Der Begriff „Konsolidierungseinheiten“**

Die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde wird durch gemeinderechtliche und durch gesellschaftsrechtliche Vorschriften geprägt. Als Gemeindegewirtschaftsrecht bildet es einen eigenständigen Teilbereich in der Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen (vgl. 11. Teil der GO NRW). Dieser gesetzliche Teilbereich enthält insbesondere Bestimmungen zur Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde, bei der auch eine Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und nicht-wirtschaftlicher Betätigung erfolgt (vgl. § 107 GO NRW).

Dazu werden die zulässigen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Organisationsformen normiert, die für die wirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde zur Verfügung stehen sowie die Voraussetzungen, unter denen gemeindliche Betriebe in der Rechtsform des Privatrechts möglich sind (vgl. § 108 GO NRW). Alle gemeindlichen Betriebe müssen zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen und sind daher grundsätzlich als Konsolidierungseinheiten für den gemeindlichen Gesamtabschluss geeignet.

Zu den Konsolidierungseinheiten sind die gemeindlichen Betriebe, die in öffentlich-rechtlicher Form bestehen. Dazu zählen die wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde (§ 114 GO NRW) und die organisatorisch selbstständigen Einrichtungen der Gemeinde (§ 107 Absatz 2 GO NRW) sowie die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde (§ 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW) als gemeindliche Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW). Zu den Sondervermögen gehören auch die Krankenhäuser der Gemeinde, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen betrieben werden (vgl. §§ 1 und 10 GemKHBVO).

Für die Konsolidierungen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses besteht daher ein Stufenkonzept, durch das auch der Konsolidierungskreis abgegrenzt wird (vgl. Abbildung 857).

<b>DAS STUFENKONZEPT DER KONSOLIDIERUNGSEINHEITEN</b>						
			Gemeindeverwaltung als Muttereinheit			
		Gemeindliche Betriebe als Tochtereinheiten				
	Gemeindliche Betriebe nach der Equity-Methode					
Gemeindliche Betriebe nach Anschaffungskosten						

*Abbildung 857 „Das Stufenkonzept der Konsolidierungseinheiten“*

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift fallen unter den Begriff „Konsolidierungseinheiten“ auch die gemeindlichen Betriebe in der Form des privaten Rechts, sofern zwischen der Gemeindeverwaltung und den jeweiligen Betrieben ein Mutter-/Tochter-Verhältnis besteht und die betreffenden Betriebe unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Der Begriff erfasst aber auch die gemeindlichen Betriebe in der Form des privaten Rechts, über die eine Kontrollmöglichkeit durch die Gemeinde gegeben ist.

Eine solche Sachlage wird z. B. angenommen, wenn der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht oder das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben. Sofern aber lediglich ein maßgeblicher Einfluss der Gemeinde bei einem Betrieb besteht, stellt der gemeindliche Betrieb keine Konsolidierungseinheit dar, sondern dann ist auf den Betrieb die Equity-Methode anzuwenden. Die anderen gemeindlichen Betriebe werden über im Umfang ihrer Anschaffungskosten in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen (At-Cost).

Eine Vielzahl gemeindlicher Betriebe wird nicht durch den Begriff „Konsolidierungseinheiten“ erfasst bzw. sind von der Einbeziehung in den Gesamtabchluss ausgeschlossen worden. Dazu gehören z. B. die Sparkassen, für die ein ausdrückliches Bilanzierungsverbot besteht. Aber auch Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände oder Abfallverbände sowie öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaften lassen sich nicht unter den Begriff „Konsolidierungseinheiten“ einordnen.

Eine vergleichbare Sachlage besteht für bestimmte gemeindliche Sondervermögen. Ebenso stellen die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde bzw. die gemeindlichen Regiebetriebe keine Konsolidierungseinheiten dar, weil diese Einheiten ein Teil der Gemeindeverwaltung sind. Ein aus steuerrechtlichen Gründen bestehender BgA wird nicht von dem Begriff „Konsolidierungseinheiten“ erfasst, denn dieser Betrieb stellt keine gemeindrechtliche Organisationsform dar.

Der Begriff „Konsolidierungseinheiten“ hat zu jedem Abschlussstichtag wieder eine erhebliche Bedeutung, denn der gemeindliche Konsolidierungskreis wird durch örtliche Gestaltungen des Beteiligungsportfolios der Gemeinde ständig verändert, z. B. wenn durch eine Veräußerung ein gemeindlicher Betrieb aufgegeben wird, der dann aus dem gemeindlichen Konsolidierungskreis ausscheidet. Auch durch die Errichtung oder den Erwerb neuer gemeindlicher Betriebe, die in den Gesamtabchluss einzubeziehen sind, verändert sich der gemeindliche Konsolidierungskreis. Zu jedem Abschlussstichtag ist daher von der Gemeinde der für den davorliegenden Gesamtabchluss gebildete Konsolidierungskreis zu überprüfen und ggf. anzupassen.

### **1.2.5 Das Mutter-Tochter-Verhältnis**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses setzt grundsätzlich ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und den jeweiligen Betrieben als Beteiligte voraus. Die Vorschrift enthält zwar darüber keine ausdrückliche Regelung, gleichwohl stellt ein Mutter-Tochter-Verhältnis eine unverzichtbare Grundlage als Ausgangsbasis für die Vollkonsolidierung im Gesamtabchluss dar. Im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift und unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des Gesamtabchlusses der Gemeinde stellen die Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen ohne Einschränkungen jeweils Tochtereinheiten der Muttereinheit „Gemeindeverwaltung“ dar.

Diese gesamtabchlussbezogene Festlegung gilt entsprechend für gemeindliche Betriebe in der Form des privaten Rechts, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen sowie bei Betrieben der Gemeinde, bei denen die Voraussetzungen für die Ausübung von Kontrollrechten durch die Gemeinde vorliegen. Zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bedarf es daher der Überprüfung des tatsächlichen Bestehens einer unmittelbaren Verbindung zwischen der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und den betreffenden gemeindlichen Betrieben, die öffentliche Tochtereinheiten darstellen. Aufgrund eines Mutter-Tochter-Verhältnisses können folgende Konsolidierungseinheiten bestehen (vgl. Abbildung 858).

<b>Die KONSOLIDIERUNGSEINHEITEN</b>	
<b>Mit dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung zu konsolidieren, sind die Jahresabschlüsse der</b>	
-	gemeindlichen Betriebe, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden;
-	gemeindlichen Betriebe und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält;
-	Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage rechtlicher Vorschriften als Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR) alleine oder zusammen mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten getragen werden (Kommunalunternehmen);
-	Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist;
-	rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen, bei denen die Gemeinde Stifter ist;
-	sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz wesentlich durch die Gemeinde aufgrund rechtlicher Verpflichtungen gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht (institutionelle Finanzunterstützung).

*Abbildung 858 „Die Konsolidierungseinheiten“*

Diese haushaltsrechtlichen Gegebenheiten schaffen bei der Gemeinde, abhängig von den getroffenen Vereinbarungen im Einzelnen, ein dem Handelsrecht vergleichbares Konzernverhältnis. Sie erleichtern damit die unmittelbare Anwendung der für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses im Einzelnen festgelegten handelsrechtlichen Vorschriften.

In der Gesamtbilanz im gemeindlichen Gesamtabschluss können dadurch die bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände und Schulden der einzelnen in die Vollkonsolidierung einbezogenen Betriebe an die Stelle der bilanzierten Finanzanlagen (Anteile an gemeindlichen Betrieben) treten. Die Konsolidierungseinheiten müssen sich dabei an den haushaltsrechtlichen Bedingungen für den Gesamtabschluss orientieren, die von der Gemeinde als öffentliche Muttereinheit zu beachten sind.

### **1.3 Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben**

#### **1.3.1 Die zugelassenen Konsolidierungsformen**

In den gemeindlichen Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren. In diesem Zusammenhang bezeichnet der Begriff „Konsolidierung“ die Technik der Aufrechnung bzw. die Eliminierung von Bilanzposten und Ergebnispositionen bzw. GuV-Positionen aus den Einzelabschlüssen.

Diese Posten und Positionen wären in der gemeindlichen Bilanz und in der Ergebnisrechnung der Gemeinde nicht ansatzfähig, wenn die Gemeinde mit ihren Betrieben tatsächlich eine wirtschaftliche Einheit bilden würde. Die Betriebe der Gemeinde werden in ihren unterschiedlichen Formen und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen (vgl. Abbildung 859).



<b>DIE KONSOLIDIERUNGSFORMEN BEI GEMEINDLICHEN BETRIEBEN</b>		
<b>Tochtereinheit</b>	<b>Assoziierter Betrieb</b>	<b>Sonstiger Betrieb</b>
Vollkonsolidierung	Equity-Konsolidierung	Keine gesonderte Konsolidierung
Einbeziehung des Vermögens und der Schulden	Einbeziehung des Beteiligungswertes	Übernahme der fortgeführten Anschaffungskosten

*Abbildung 859 „Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben“*

Aus der Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises entsteht für die Gemeinde hinsichtlich der bei ihren Betrieben anzuwendenden Konsolidierungsformen ein Stufensystem, weil die Art der Konsolidierung am Anteil der Gemeinde an einem Betrieb zu orientieren ist. Die wichtigste Stufe geht von der Vollkonsolidierung mit vollständiger Zurechnung des Vermögens und der Schulden der Betriebe zur Gemeinde aus. Dann folgt die Anwendung der Equity-Methode mit teilweiser Zurechnung. Bei den übrigen Betrieben bedarf es keiner gesonderten Konsolidierungsmaßnahmen mehr. Auf eine anteilige Konsolidierung ist dabei grundsätzlich verzichtet worden.

### **1.3.2 Die Überleitung zur GB II**

Die Gemeindeverwaltung stellt zusammen mit den konsolidierungsfähigen Betrieben der Gemeinde die Zusammensetzung des örtlichen Konsolidierungskreises dar, der die Grundlage für den gemeindlichen Gesamtabchluss bildet. Die Jahresabschlüsse dieser gemeindlichen Betriebe werden deshalb mit dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung konsolidiert (Grundsatz der Zusammenfassung der Jahresabschlüsse). Nur dann kann ein gemeindlicher Gesamtabchluss nach einheitlichen Rechnungslegungsgrundsätzen entstehen.

Gleiche Sachverhalte bei der Gemeindeverwaltung und den Betrieben müssen daher grundsätzlich gleichbehandelt werden, sodass in solchen Fällen auch die Nutzungsdauern für gleiche und gleichartig genutzte Vermögensgegenstände bei der Gemeinde und ihren Betrieben übereinstimmen müssen. Die Jahresabschlüsse der beteiligten gemeindlichen Betriebe müssen deshalb ggf. an die haushaltsrechtlichen Erfordernisse der Gemeinde bzw. an die Vorgaben für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung angepasst werden.

Die Betriebe haben daher ihre Einzelabschlüsse zu überprüfen und i. d. R. an die haushaltsrechtlichen Vorgaben anzupassen. Die Aufstellung einer Gemeindebilanz (GB II) durch eine Überleitung der Wertansätze aus der betrieblichen Handelsbilanz in die Gemeindebilanz stellt daher einen unverzichtbaren Arbeitsschritt für die Aufstellung eines Gesamtabchlusses durch die Gemeinde dar. In der GB II werden die Ansatz- und Bewertungswahlrechte für den gemeindlichen Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse neu auf die Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe angewendet.

Die Wertansätze des Vermögens und der Schulden aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe werden dadurch entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorgaben der Gemeinde fortgeschrieben. Bei dieser Überleitung kann es zu wesentlichen Anpassungen bei den Bilanzansätzen und bei der Bewertung des betrieblichen Vermögens und der Schulden kommen. Aber auch Anpassungen in der Zuordnung der Wertansätze der betrieblichen Bilanz zu den Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz können ggf. erforderlich werden.

Die Vorgehensweise sollte mindestens für spezifische örtliche Gegebenheiten in der gemeindlichen Gesamtabchlussrichtlinie festgelegt sein. Nur durch eine sachgerechte Überleitung wird für gemeindliche Betriebe des

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Konsolidierungskreises eine tragfähige GB II geschaffen, die eine wichtige Grundlage für die weiteren Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabschluss darstellt. Die Überleitungsarbeiten aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe sind daher nachvollziehbar zu dokumentieren.

Die vorgenommenen Veränderungen bzw. Anpassungen sowie die gesamte Überleitung sind zudem auch Gegenstand der örtlichen Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Nicht nur bei dieser Tätigkeit bedarf es einer engen Zusammenarbeit zwischen den Abschlussprüfern bei der Gemeindeverwaltung und den Abschlussprüfern des gemeindlichen Betriebes. Die Aufgabe der Erstellung der Überleitungsrechnung bei einem gemeindlichen Betrieb erfordert eine besondere enge Zusammenarbeit zwischen den Beteiligten.

Einerseits sind dafür ausreichende Kenntnisse der Gemeinde über die Erfordernisse und Gegebenheiten bei dem betreffenden Betrieb notwendig. Andererseits müssen die betrieblichen Ergebnisse in einen Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Erfordernissen und Zwecken sowie mit den Gegebenheiten bei der Gemeindeverwaltung gestellt werden. Neben den Quantitätsmerkmalen ist daher aber auch die Qualität der Arbeiten von entscheidender Bedeutung. Sie ist im Prinzip nur erreichbar, auch eine persönliche gegenseitige Anerkennung unter den Mitwirkenden vorherrscht.

### **1.3.3 Keine Änderung des Konsolidierungsstatus**

Die Einstufung bestimmter gemeindlicher Betriebe, dass sie von untergeordneter Bedeutung für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind, kann von der Gemeinde nicht dazu genutzt werden, den Konsolidierungsstatus eines Betriebes zu ändern, der als „Tochtereinheit“ gilt. Sie darf bei diesen Betrieben nicht den Konsolidierungsstatus ändern, um die Betriebe auf eine andere Art in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbeziehen zu können. Eine Änderung des Konsolidierungsstatus eines gemeindlichen Betriebes durch die Gemeinde ist grundsätzlich nicht zulässig, wenn sich die Verhältnisse zwischen Gemeinde und Betrieb nicht geändert haben.

Die Einstufung eines gemeindlichen Betriebes als von untergeordneter Bedeutung für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage zu vermitteln, stellt ein Wahlrecht für die Einbeziehung eines Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss dar. Der Gemeinde wird die Möglichkeit eingeräumt, bei einer geringen Bedeutung eines Betriebes für die differenzierte Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde, auf die Konsolidierung des Betriebes im Rahmen des Gesamtabschlusses zu verzichten.

Ein weiteres haushaltsrechtliches Wahlrecht für die Einbeziehung gemeindlicher Betriebe in den Gesamtabschluss der Gemeinde aufgrund anderer Umstände besteht nicht. Ein gemeindlicher Betrieb, der eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt, bleibt auch dann eine Tochtereinheit, wenn der Betrieb im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses tatsächlich von untergeordneter Bedeutung für die Verpflichtung der differenzierten Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde ist.

Diese Sachlage gilt entsprechend bei assoziierten Betrieben der Gemeinde, die tatsächlich von untergeordneter Bedeutung sind und bei denen für die Einbeziehung in den Gesamtabschluss die Equity-Methode anzuwenden ist. Für die Gemeinde besteht keine Möglichkeit - wie nach den handelsrechtlichen Vorschriften - aus bestimmten Gründen auf die Einbeziehung eines Betriebes in den Gesamtabschluss verzichten zu können (vgl. § 296 Absatz 1 HGB). Nur ein derartiges Wahlrecht eröffnet die Möglichkeit zur Änderung des Konsolidierungsstatus.

Für den bilanziellen Ansatz des Betriebes bedarf es einer Prüfung durch die Gemeinde, ob der Betrieb als Tochtereinheit die Voraussetzungen zur Anwendung der Equity-Methode erfüllt. Dieses gesonderte handelsrechtliche Wahlrecht findet sich nicht in gleicher Weise im gemeindlichen Haushaltsrecht. Die Gemeinde kann sich jedoch

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 50 GemHVO NRW

für einen Verzicht auf die Vollkonsolidierung eines Betriebes im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses nur auf das von ihr zu beachtende Haushaltsrecht stützen.

Die Klassifizierung eines gemeindlichen Betriebes als Tochtereinheit oder als assoziierter Betrieb der Gemeinde ist von dem Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und dem Betrieb und nicht vorrangig vom betrieblichen Beitrag zur wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde abhängig. Nur der Status „untergeordnete Bedeutung“ eines Betriebes lässt einen abweichenden Umgang der Gemeinde mit dem Betrieb im Rahmen des Gesamtabchlusses zu. Der Konsolidierungsstatus eines gemeindlichen Betriebes hat daher beim gemeindlichen Gesamtabchluss immer Vorrang vor dem wirtschaftlichen Leistungsbeitrag des Betriebes.

Der Konsolidierungsstatus eines gemeindlichen Betriebes als Tochtereinheit oder als assoziierter Betrieb ist auch dann nicht von der Gemeinde veränderbar, wenn statt nur einzelner Betriebe mehrere Betriebe als Gesamtheit von untergeordneter Bedeutung sind. Der bei einer untergeordneten Bedeutung eines Betriebes vorzunehmende Ansatz des Betriebes mit seinen fortgeführten Anschaffungskosten in der Gesamtbilanz ist deshalb auch nur eine Folge aus den Bewertungs- und Bilanzierungserfordernissen für den gemeindlichen Gesamtabchluss. Diese Bilanzierung stellt keine Änderung des Konsolidierungsstatus dar und führt auch nicht dazu.

### **1.3.4 Die nicht vorgesehene Konsolidierungsform**

Die Möglichkeit, einen gemeindlichen Betrieb, der gemeinsam von der Gemeindeverwaltung mit einem gemeindlichen Betrieb oder auch mit einem oder mehreren nicht in den Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben oder mit anderen Gemeinden geführt wird, entsprechend den Anteilen am „Betriebskapital“ in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen bzw. voll zu konsolidieren, wurde haushaltsrechtlich nicht vorgesehen. Für den gemeindlichen Gesamtabchluss wurde die Anwendung der Quotenkonsolidierung nicht zugelassen (vgl. § 310 HGB „Anteilmäßige Konsolidierung“).

Ein Anlass dazu war, dass innerhalb des gemeindlichen Gesamtabchlusses möglichst nur wenige geeignete Methoden sachgerecht zur Anwendung kommen sollen. Es sollte zudem kein zusätzliches Wahlrecht zwischen einer Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode geschaffen werden. Aus einer Gesamtsicht betrachtet wurde deshalb die Festlegung der Vollkonsolidierung (vgl. §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 HGB) und der Equity-Methode (vgl. §§ 311 und 312 HGB) als ausreichend und sachgerecht für die Abbildung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde und die Aufstellung des Gesamtabchlusses angesehen. In der internationalen Rechnungslegung für die private Wirtschaft kommt immer stärker die Equity-Methode statt der anteilmäßigen Konsolidierung zur Anwendung.

## **1.4 Besonderheiten bei finanzmäßigen Abhängigkeiten**

### **1.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde lässt oftmals ihre Aufgaben auch durch rechtlich selbstständige Aufgabenträger erledigen, die entsprechende Finanzleistungen von der Gemeinde erhalten, z. B. im Sozialbereich. Ihre Existenz hängt daher i. d. R. an der Beauftragung durch die Gemeinde und an den Finanzleistungen. Einerseits hat die Gemeinde an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung oder Durchführung einer Aufgabe ein erhebliches Interesse. Andererseits ist der Aufgabenträger ohne eine finanzielle Beteiligung der Gemeinde nicht in der Lage, die übertragenen Aufgaben zu erledigen. Die finanzielle Existenz derartiger Aufgabenträger wird dann durch die Gemeinde in einem wesentlichen Umfang gesichert.

Bei solchen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern kann das finanzielle Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde so groß sein, dass deren Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabchluss aus haushaltswirtschaftlichen

Gründen geboten ist. Davon erfasst werden dagegen nicht die Aufgabenträger, die lediglich für bestimmte Projekte einen Zuschuss von der Gemeinde erhalten. Ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem Aufgabenträger und der Gemeinde kann nur dann als gegeben angesehen werden, wenn die Gemeinde durch ihre finanzielle Unterstützung des Aufgabenträgers auch den Zweck verfolgt, den Aufgabenträger als örtliche Institution im Sinne ihrer Aufgabenerfüllung zu erhalten.

Aus dem bestehenden Verhältnis zwischen der Gemeinde und dem Aufgabenträger muss daher erkennbar und nachvollziehbar sein, dass ein institutionelles (finanzielles) Abhängigkeitsverhältnis des Aufgabenträgers von der Gemeinde tatsächlich besteht. Für die Einbeziehung eines solchen Aufgabenträgers in den gemeindlichen Gesamtabschluss müssen zudem auch die sonstigen Konsolidierungsvoraussetzungen durch den Aufgabenträger erfüllt sein. Für eine Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss lässt sich deshalb z. B. ableiten, dass bei einem Aufgabenträger, der als Institution finanziell von der Gemeinde abhängig ist, die Gemeinde auch in dessen Entscheidungsgremien vertreten sein müsste.

In den Fällen, in denen diese Sachlage vor Ort nicht gegeben ist, spricht dieses Indiz, unabhängig von der finanziellen Größenordnung der gemeindlichen Zuschüsse, dafür, dass dieser Aufgabenträger für die Gemeinde aus ihrer "Gesamtabschlusssicht" heraus, von untergeordneter Bedeutung ist. Eine solche Abgrenzung oder Ausgrenzung muss aber im Zusammenhang und in Einklang mit den sonstigen Gegebenheiten, die zu einem Verzicht auf die Einbeziehung gemeindlicher Betriebe oder anderer Dritter in den gemeindlichen Konsolidierungskreis führen stehen. Sie muss mit diesen Gegebenheiten aber nicht identisch sein.

#### **1.4.2 Die Beurteilung der Abhängigkeit**

Von einem finanziellen Abhängigkeitsverhältnis eines Dritten als Aufgabenträger gegenüber der Gemeinde ist i. d. R. auszugehen, wenn die Gemeinde jährlich erhebliche Finanzleistungen gegenüber dem Aufgabenträger zu erbringen hat, die dazu führen, dass durch die gemeindlichen Finanzleistungen die Aufwendungen des Aufgabenträgers überwiegend decken. Inwieweit bei der Beurteilung der finanziellen Abhängigkeit eines Aufgabenträgers von der Gemeinde auch das Volumen der gemeindlichen Zuschüsse an diesen Aufgabenträger ausschlaggebend sein soll, z. B. bei mehr als ... % der Summe der von der Gemeinde an Dritte gewährten Zuschüsse, muss von der Gemeinde eigenverantwortlich entschieden werden.

In die Beurteilung ist von der Gemeinde auch einzubeziehen, ob die Abhängigkeit nur aus der laufenden Geschäftstätigkeit des fremden Aufgabenträgers oder auch aus seiner Investitionstätigkeit und/oder der Finanzierungstätigkeit heraus besteht. Bei einer ausschließlichen finanziellen Abhängigkeit aus der laufenden Geschäftstätigkeit des Aufgabenträgers heraus muss neben den aufwandswirksamen Finanzleistungen der Gemeinde, die auch in die Gesamtergebnisrechnung einfließen, die Bedeutung des Aufgabenträgers beurteilt werden.

Eine vollständige Einbeziehung des Aufgabenträgers in den gemeindlichen Gesamtabschluss dürfte i. d. R. nur in Betracht kommen, wenn zusätzlich eine besondere Bedeutung des Aufgabenträgers hinsichtlich der gemeindlichen Aufgabenerfüllung besteht. Eines unmittelbaren Bezuges zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung bedarf es auch dann, wenn eine finanzielle Abhängigkeit des fremden Aufgabenträgers allein aus seiner Investitionstätigkeit und/oder seiner Finanzierungstätigkeit heraus besteht. Die Gemeinde muss dabei aufgrund ihrer finanziellen Investitionsleistungen nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände geworden sein.

#### **1.4.3 Die kommunalen Stiftungen**

Ein besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als eine kommunale Stiftung ist eine rechtsfähige Stiftung nach § 80 BGB anzusehen, die von einer Gemeinde alleine oder zusammen mit Dritten, z. B.

weitere Gemeinden, errichtet hat und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurde. Eine solche Stiftung stellt eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar.

Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für allgemeine gemeindliche Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Das Stiftungsvermögen dient trotz der Errichtung einer eigenständigen Organisationsform weiterhin der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und "vermehrt" daher über das Anlagevermögen das Eigenkapital der Gemeinde. Die Nutzungsbeschränkungen aus dem Stiftungsgeschäft und Stiftungsrecht sind dabei auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung abgestimmt, sodass ein Ansatz der kommunalen Stiftungen unter den Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz geboten ist.

Auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist deshalb eine entsprechende Verwendungsbeschränkung vorzunehmen. Im Eigenkapital ist daher eine Sonderrücklage in Höhe des vermögensmäßigen Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftungen der Gemeinde anzusetzen. Das gesamte Bilanzierungsgeschehen für kommunale Stiftungen zeigt den Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und begründet die Einbeziehung der kommunalen Stiftungen in den Gesamtabschluss der Gemeinde.

## **1.5 Mehrstufige Beteiligungsstrukturen der Gemeinde**

### **1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Konsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist grundsätzlich auf eine einstufige Beteiligungsstruktur der Gemeinde ausgerichtet. Bei der Gemeinde bestehen aber gleichwohl auch mehrstufige Beteiligungen, denn die Gemeinde kann über einen gemeindlichen Betrieb mittelbar an deren Tochterbetrieb (sog. Enkeleinheit) beteiligt sein und damit über eine indirekte Beteiligung an einem Betrieb verfügen. In der gemeindlichen Praxis sind die mehrstufigen Beteiligungsstrukturen der Betriebe der Gemeinde vielfach sehr komplex aufgebaut und haben erhebliche Bedeutung für die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde.

Durch solche Formen sollen neben aufgabenbezogenen Zielen der Gemeinde auch organisatorische und steuerliche Ziele verwirklicht werden. Bei einer mehrstufigen Beteiligung müssen bei dem gemeindlichen Betrieb als Tochtereinheit alle Rechte im Rahmen eines beherrschenden Einflusses berücksichtigt werden, wie sie bei einer unmittelbaren Beteiligung der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit zustehen bzw. ihr zuzurechnen sind. Der Gemeinde sind daher die Rechte, die der Tochtereinheit zustehen sowie die Rechte, die den für Rechnung der Muttereinheit oder der Tochtereinheit handelnden Personen zuzurechnen.

Bei solchen gemeindlichen Beteiligungen können ggf. auch Rechte abzuziehen sein, z. B. wenn Anteile für Rechnung einer anderen Person gehalten werden oder Anteile als Sicherheit gehalten werden und diese Rechte nach Weisung des Sicherungsgebers ausgeübt werden. Aus einer komplexen Beteiligungsstruktur der Gemeinde können sich aber ggf. Probleme und besondere Fragestellungen bei den einzelnen Konsolidierungsschritten für den gemeindlichen Gesamtabschluss ergeben.

Insbesondere für Tochtereinheiten der Gemeinde, die zu einem Konzernabschluss nach handelsrechtlichen Vorschriften verpflichtet sind, muss die Art und der Umfang der Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss konkret abgegrenzt werden. In solchen Fällen entsteht regelmäßig eine Mehrstufigkeit bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses, bei der es einer besonderen Berücksichtigung der Tochtereinheiten, die auf der untersten Stufe angesiedelt sind, bedarf.

Bei den auf solchen örtlichen Gegebenheiten aufbauenden Konsolidierungen muss auch dann von der Gemeinde dem Einheitsgedanken der Generalnorm ausreichend Rechnung getragen werden. Bei der Konsolidierung von mehrstufigen gemeindlichen Beteiligungsstrukturen ist daher von der Gemeinde z. B. zu klären, ob im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses die Sukzessiv- oder Kettenkonsolidierung oder die Simul-

tankonsolidierung zur Anwendung kommen sollen. Außerdem müssen die für die einstufige Konsolidierung geschaffenen Regelungen auf die Fälle einer mehrstufigen Konsolidierung übertragen und örtlich in geeigneter Weise angewendet werden.

### **1.5.2 Die mehrstufige gemeindliche Beteiligung**

Die gemeindlichen Betriebe stellen in einer Vielzahl von Fällen nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Beteiligungen der Gemeinde dar. In solchen Fällen haben die gemeindlichen Betriebe weitere Betriebe alleine oder mit Dritten errichtet, um ihre Aufgaben ordnungsgemäß und vollständig erledigen zu können. Eine solche Struktur wirkt sich dann auch auf deren Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss aus. Sofern ein gemeindlicher Betrieb an einem in den Gesamtabschluss einzubeziehenden Betrieb beteiligt ist, muss die Gemeinde für ihre Konsolidierungsschritte von einer mehrstufigen Beteiligung ausgehen wie sie nach dem Handelsrecht auch bei einem Konzern bestehen kann (vgl. § 290 Absatz 3 und 4 HGB).

Die Gemeinde muss insbesondere für die Ermittlung der Beteiligungsquote berücksichtigen, ob ggf. noch weitere Dritte an einem solchen Betrieb beteiligt sind. Die gemeindliche Beteiligung erfordert die Bestimmung der effektiven Beteiligungsquote der Gemeinde, für deren Ermittlung mehrere Methoden verfügbar sind. Grundsätzlich ist zu festzustellen, welcher Teil der Stimmrechte an einer Tochterinheit besteht und der Gemeinde zusteht. Die Ermittlung des Umfangs der Anteile kann grundsätzlich nach der „multiplikativen Methode“ oder der „Methode der Zurechnung“ vorgenommen werden.

Der Anteil der Gemeinde an solchen Betrieben soll möglichst nach der multiplikativen Methode ermittelt werden, weil bei dieser Methode die „Konzernanteile“ an dem gemeindlichen Betrieb die Grundlage für die Konsolidierung bilden. Eine Beteiligungsquote der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb i. H. v. 80 % wird dann mit der Beteiligungsquote des gemeindlichen Betriebes an dem weiteren Betrieb i. H. v. 80 % multipliziert, sodass sich eine effektive Beteiligungsquote i. H. v. 64 % ( $0,8 \times 0,8 = 0,64$ ) ergibt. Abhängig der Anzahl der Stufen bei einer mehrstufigen gemeindlichen Beteiligung muss dieser Arbeitsschritt von der Gemeinde wiederholt werden.

In diesem Zusammenhang muss zudem das mit dem Beteiligungsbuchwert aufzurechnende anteilige Eigenkapital ermittelt werden. Es ergibt sich aus der Multiplikation des tatsächlichen Eigenkapitals mit der ermittelten effektiven Beteiligungsquote. Es ist dabei auch zu beachten, dass in der gemeindlichen Konsolidierung nur der anteilige Beteiligungsbuchwert zu berücksichtigen ist und auch die Anteile anderer Gesellschafter zu ermitteln sind. Die Durchführung der Konsolidierungen in einem mehrstufigen gemeindlicher „Konzern“ soll von der Gemeinde schritt- oder stufenweise als Kettenkonsolidierung vorgenommen werden.

Die methodisch noch mögliche Simultankonsolidierung als „Konsolidierung in einem Schritt“ soll nicht durchgeführt werden, weil hierbei der Unterschiedsbetrag und der Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter für alle Stufen gleichzeitig in saldierter Form ermittelt wird. Insbesondere wird aber auch der Saldo aus der Saldierung des Geschäfts- oder Firmenwertes mit dem passiven Unterschiedsbetrag ausgewiesen. Eine solche Saldierung ist aber weder im HGB-Konzern noch im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses zulässig.

### **1.5.3 Die Berücksichtigung von Teilkonzernen**

#### **1.5.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen der Bestimmung des gemeindlichen Konsolidierungskreises, in den die Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und die gemeindlichen Betriebe als Tochtereinheiten einbezogen werden, kann der Sachverhalt bekannt werden, dass ein gemeindlicher Betrieb in einer Rechtsform des privaten Rechts bereits nach den von ihm zu beachtenden handelsrechtlichen Vorschriften ein Mutterunternehmen darstellt und deshalb zur Aufstellung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtet ist (vgl. §§ 290 ff. HGB). In einem solchen Fall kann der betreffende Betrieb mit seinen Tochterunternehmen insgesamt als eine einzige Einheit in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden. Dabei kommt es nicht auf die Rechtsform der einzelnen Tochterunternehmen dieses gemeindlichen Betriebes an.

Vor einer Entscheidung über die Einbeziehung eines Teilkonzernabschlusses in den Gesamtabchluss soll die Gemeinde die konkreten Beteiligungsverhältnisse im Teilkonzern ermitteln. In den Fällen, in denen Dritte als fremde Gesellschafter am Mutterunternehmen oder an den Tochterunternehmen des Teilkonzerns beteiligt sind, können sich wegen des dadurch bei der Konsolidierung entstehenden Aufwandes die möglichen Vorteile auflösen. Bei der Berücksichtigung eines Teilkonzernabschlusses im gemeindlichen Gesamtabchluss würde der Abschluss nach einem Stufenkonzept - vergleichbar dem handelsrechtlichen Konzept - von der Gemeinde aufgebaut werden können.

Ein gemeindlicher Betrieb, der handelsrechtlich ein Mutterunternehmen darstellt, wäre dann gleichzeitig eine Tochtereinheit in seinem Verhältnis zur Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und würde als ein gemeindlicher „Teilkonzern“ im Gesamtabchluss der Gemeinde zu behandeln sein. Der eigenständige handelsrechtliche Konzernabschluss wäre dann der Abschluss dieses gemeindlichen Betriebes. Er wäre haushaltsrechtlich als „Teilkonzernabschluss“ zu behandeln und entsprechend für den Gesamtabchluss zu konsolidieren.

Dieser Sachverhalt würde ermöglichen, dass eine gesonderte Konsolidierung der einzelnen Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe, die dem handelsrechtlichen Konzern angehören, entbehrlich wäre. Aus Transparenz- und Informationsgründen müsste der handelsrechtliche Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes dann dahingehend gekennzeichnet werden, dass er gemeindebezogen einen „Teilkonzernabschluss“ darstellt, denn dieses ist für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht unmittelbar erkennbar. Andererseits bewirkt die Übernahme eines Teilkonzernabschlusses, dass für die Gemeindeverwaltung als Muttereinheit i. d. R. einzelbetriebliche Informationen über die Betriebe, die zum Teilkonzern gehören, nicht verfügbar sind.

Die örtlichen Gegebenheiten führen weder dazu, dass auf den handelsrechtlichen Konzernabschluss noch auf den gemeindlichen Gesamtabchluss verzichtet werden kann. Die Sachlage ermöglicht vielmehr, dass in den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht jeder gemeindliche Betrieb einbezogen werden müsste, der dem handelsrechtlich geprägten „Konzern“ angehört, sondern nur das Mutterunternehmen (gemeindlicher Betrieb) mit seinem aufgestellten Konzernabschluss.

Die für die Gemeinde zulässige Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ in den gemeindlichen Gesamtabchluss erfordert grundsätzlich die Beachtung folgender wichtiger Voraussetzungen (vgl. Abbildung 860).

<b>VORAUSSETZUNGEN BEI EINBEZIEHUNG EINES „TEILKONZERNABSCHLUSSES“</b>	
<b>1.</b>	Es wird ein vollständiger handelsrechtlicher Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes aufgestellt.
<b>2.</b>	Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und der Gemeindeverwaltung müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
<b>3.</b>	Die Kapitalverflechtungen und Leistungsbeziehungen zwischen den im Teilkonzern voll zu konsolidierenden Betrieben und anderen voll zu konsolidierenden gemeindlichen Betrieben müssen aufgedeckt und berücksichtigt werden.
<b>4.</b>	Änderungen der Konsolidierungsstruktur im Vergleich zum Abschluss der Gemeindeverwaltung müssen berücksichtigt werden.

<b>VORAUSSETZUNGEN BEI EINBEZIEHUNG EINES „TEILKONZERNABSCHLUSSES“</b>	
<b>5.</b>	Abweichungen von den Konsolidierungsmethoden im Vergleich zur Vorgabe für den Gesamtabschluss müssen berücksichtigt werden.
<b>6.</b>	Im handelsrechtlichen Konzern aufgedeckte stille Reserven müssen auf Ebene des gemeindlichen „Teilkonzerns“ fortgeschrieben werden.

*Abbildung 860 „Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“*

Ein „Teilkonzernabschluss“ muss dabei den haushaltsrechtlichen Bedingungen entsprechen, die für den gemeindlichen Gesamtabschluss gelten. Der Teilkonzernabschluss darf z. B. keine anteilmäßige Konsolidierung enthalten, weil diese Form der Konsolidierung nicht von der Gemeinde anzuwenden ist (vgl. § 310 HGB). Er darf grundsätzlich keine Wertgrößen enthalten, die aufgrund der erfolgten Quotenkonsolidierung entstanden sind.

Im Rahmen der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den Vorschriften des HGB bei einem gemeindlichen Betrieb müssen daher die Wertgrößen, die in diesem Rahmen aufgrund einer Quotenkonsolidierung entstanden sind, von der Gemeinde gesondert erfasst werden. Sie muss diese Werte bei der Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss entsprechend eliminieren können.

Die Gemeinde muss im Rahmen der Entscheidung über die Einbeziehung von Teilkonzernen in den gemeindlichen Konsolidierungskreis abwägen, ob ein gemeindlicher Betrieb mit seinen Tochterunternehmen als eine einzige Einheit (Teilkonzern) oder die einzelnen „Konzernbetriebe“ dieser betrieblichen Einheit in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen werden. Abhängig von den örtlichen Verhältnissen kann es bei zukunftsbezogener Betrachtung sachgerechter und weniger aufwändig sein, die einzelnen Betriebe statt des Teilkonzerns zu berücksichtigen, z. B. aufgrund der weiteren Entwicklung bei den möglichen Unterschiedsbeträgen.

Die Veränderung bei den Konzernbetrieben kann dafür ebenso relevant werden, wenn z. B. ein gemeindlicher Betrieb, der in den Gesamtabschluss als Tochtereinheit einbezogen wurde, künftig ein „Konzernbetrieb“ ist. In diesem Zusammenhang ist für den gemeindlichen Gesamtabschluss zu beachten, dass für die Fälle, in denen ein assoziierter Betrieb der Gemeinde einen handelsrechtlichen Konzernabschluss aufstellen muss, die besondere Regelung in der Vorschrift des § 312 Absatz 6 HGB zu beachten. Bei einer solchen Sachlage muss die Gemeinde für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht vom Jahresabschluss des Betriebes ausgehen, sondern von dem von diesem Betrieb aufgestellten Konzernabschluss.

### **1.5.3.2 Die Quotenkonsolidierung im „Teilkonzernabschluss“**

Im Rahmen der Vollkonsolidierung innerhalb eines „Teilkonzernabschlusses“ kann auch eine nach dem HGB zulässige Quotenkonsolidierung von der Muttereinheit vorgenommen worden sein, die für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht vorgesehen ist (vgl. Verzicht auf § 310 HGB). In solchen Fällen muss von der Gemeinde geprüft werden, ob ein derartiger Teilkonzernabschluss ohne Anpassungen in den Gesamtabschluss einbezogen werden kann. Der gemeindliche Gesamtabschluss soll grundsätzlich keine Wertgrößen enthalten, die aufgrund einer anteilmäßigen Konsolidierung entstanden sind.

Als Prüfkriterium können dazu die Bedeutung der Quotenkonsolidierung innerhalb eines „Teilkonzernabschlusses“ sowie die Wirkungen auf die Aussagekraft dieses Abschlusses herangezogen werden. Beim Vorliegen von einer wesentlichen Bedeutung der Quotenkonsolidierung im Rahmen der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den Vorschriften des HGB bei einem gemeindlichen Betrieb müssten die Wertgrößen, die in diesem Rahmen aufgrund einer Quotenkonsolidierung entstanden sind, gesondert erfasst werden, um diese Wertgrößen bei



der gemeindlichen Vollkonsolidierung entsprechend eliminieren zu können (Nichtanwendbarkeit der Quotenkonsolidierung im Gesamtabschluss).

Von dieser Vorgehensweise kann die Gemeinde jedoch absehen, wenn die Quotenkonsolidierung für den „Teilkonzernabschluss“ als Methode keine erhebliche Bedeutung hatte. Der „Teilkonzernabschluss“ kann aber auch dann von der Gemeinde ohne Einschränkungen in die Konsolidierung einzogen werden, wenn durch die Quotenkonsolidierung dessen Aussagewert nicht wesentlich beeinflusst worden ist. In diesem Zusammenhang dürfte es auch an einer wesentlichen Bedeutung der Quotenkonsolidierung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses fehlen.

#### **1.5.3.3 Zweckgesellschaften im „Teilkonzernabschluss“**

Im Rahmen eines „Teilkonzernabschlusses“ können nach dem HGB von der Muttereinheit auch Zweckgesellschaften in die Vollkonsolidierung einbezogen worden sein (vgl. § 290 Absatz 2 Nummer 4 HGB). Derartige Einheiten werden zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels der Muttereinheit errichtet. Die im HGB für die Einbeziehung in den Konzernabschluss vorgesehene Abgrenzung, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung die Muttereinheit die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, ist für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht vorgesehen.

Eine ähnliche Sachlage besteht aber auch bei Aufgabenträgern, die für die Gemeinde besondere Aufgaben erfüllen und finanziell von der Gemeinde abhängig sind. Der Ausgangspunkt für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist nicht die „überwiegende Haftung“ der Gemeinde für Risiken und Chancen einer Tochtereinheit. Unter dem Gesichtspunkt der Aufgabenerfüllung der Gemeinde steht vielmehr die Abhängigkeit von der Gemeinde in finanzieller Hinsicht im Blickpunkt.

Die Gemeinde hat die „sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger“ in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen, wenn deren finanzielle Existenz wesentlich durch die Gemeinde aufgrund rechtlicher Verpflichtungen gesichert wird. In solchen Fällen wird vom Bestehen eines Abhängigkeitsverhältnisses des Aufgabenträgers zur Gemeinde ausgegangen (institutionelle Finanzunterstützung).

Vor diesem Hintergrund ist im Gesamtabschluss eine Gleichbehandlung von „finanziell abhängigen Aufgabenträgern“ und Zweckgesellschaften sachlich geboten. Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses müssen daher die Wertgrößen aus dem Abschluss eines Teilkonzerns, in den Abschlüsse von Zweckgesellschaften einbezogen worden sind, nicht angepasst bzw. die Wertgrößen der Zweckgesellschaften müssen nicht eliminiert werden.

Bei einer solchen Sachlage gebieten es aber die Informationspflichten der Gemeinde und das Transparenzgebot im Gesamtanhang darüber zu informieren. Bei einer wesentlichen Bedeutung von Zweckgesellschaften für den Teilkonzernabschluss dürfen auch die möglichen Wirkungen auf die Aussagekraft des Gesamtabschlusses nicht außer Betracht bleiben.

#### **1.5.3.4 Keine befreiende Wirkung für den Konzernabschluss eines Betriebes**

In den Gesamtabschluss der Gemeinde sind auch die Betriebe der Gemeinde einzubeziehen, die bereits nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches ein Mutterunternehmen darstellen und deshalb nach den handelsrechtlichen Vorschriften zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (vgl. § 290 HGB). Solche Betriebe sind jedoch von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit, wenn ein den Anforderungen entsprechender Konzernabschluss durch das Mutterunternehmen des Betriebes aufgestellt werden muss (vgl. § 291 Absatz 1 Satz 1 HGB).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Eine befreiende Wirkung für den Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes nach dem Handelsrecht tritt generell unabhängig von der Rechtsform und der Größe des privatrechtlichen Mutterunternehmens ein (vgl. § 291 Absatz 1 Satz 2 HGB). Es besteht dafür aber die Bedingung, dass es sich bei derjenigen Einheit, die eine befreiende Wirkung durch ihre Konzernrechnungslegung auslöst, um ein Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft handeln muss.

Dieses Unternehmen muss zur Konzernrechnungslegung nach den Vorschriften des Handelsrechts verpflichtet sein. Als Mutterunternehmen, die einen befreienden Konzernabschluss nach den handelsrechtlichen Vorgaben erstellen können, scheidet daher die Gemeinde, der Bund und die Länder sowie Privatpersonen aus. Eine Prüfung der gemeindlichen Betriebe über das Vorliegen von Befreiungsvoraussetzungen für einen Konzernabschluss nach den handelsrechtlichen Vorschriften wird dadurch entbehrlich.

Die Gemeinde erfüllt mit ihrem Gesamtabschluss keine Konzernrechnungslegungspflicht nach den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften (vgl. Gesetzesbegründung zu § 291 HGB: In BT-Drs. 10/4268 S. 113). Aufgrund der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses nach haushaltsrechtlichen Vorschriften tritt deshalb keine befreiende Wirkung hinsichtlich des betrieblichen Konzernabschlusses für die gemeindlichen Betriebe ein, auch wenn sie gleichzeitig ein Tochterunternehmen der Gemeinde im Sinne der handelsrechtlichen Vorschriften sind (vgl. § 291 Absatz 1 Satz 1 HGB). Die Gemeinde erfüllt mit ihrem Gesamtabschluss keine Konzernrechnungslegungspflicht nach den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften.

#### **1.5.3.5 Kein „internationaler“ Teilkonzernabschluss**

Ein gemeindlicher Betrieb in einer Rechtsform des privaten Rechts, der nach den von ihm zu beachtenden handelsrechtlichen Vorschriften ein Mutterunternehmen darstellt und deshalb zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtet ist, kann in dieser Form als Teilkonzern in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden (vgl. §§ 290 ff. HGB). In einem solchen Fall kann der betreffende Betrieb mit seinen Tochterunternehmen insgesamt als eine einzige Einheit in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist die erforderliche Konsolidierung der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Rechtsform oder in einer Rechtsform des privaten Rechts nach den handelsrechtlichen Vorschriften vorzunehmen. In den Fällen, in denen ein gemeindlicher Betrieb verpflichtet ist, einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen, geht daher die zulässige Einbeziehung des Betriebes als Teilkonzern in den gemeindlichen Gesamtabschluss unter (vgl. § 315a Absatz 1 und 2 HGB).

Diese Auswirkung besteht auch für gemeindliche Betriebe, die von der Möglichkeit Gebrauch machen, anstelle eines Konzernabschlusses nach den handelsrechtlichen Vorschriften einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen (vgl. § 315a Absatz 3 HGB). Diese Betriebe sind dann auf der Konzernebene gefordert, ihren Konzernabschluss unter der Anwendung der handelsrechtlichen und gemeindrechtlichen Vorschriften in einen Konzernabschluss II (KA II) überzuleiten. Erst mit einem Abschluss in dieser Form kann der Teilkonzern in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden.

### **1.6 Nicht zu berücksichtigende Organisationsformen und Mitgliedschaften**

#### **1.6.1 Die Verwaltungs- und Regiebetriebe**

Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig und daher keine Betriebe, Einrichtungen oder Unternehmen, die außerhalb der Gemeindeverwaltung stehen. Sie sind daher nicht als

eigenständige Einheiten in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen. Die Regiebetriebe der Gemeinde sind ebenfalls keine eigenständigen Einheiten und nicht einzubeziehen, denn bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Einheiten kann nur die Gemeinde und nicht der Regiebetrieb eine Rechtsbeziehung mit einem Wirtschaftspartner eingehen.

Die Verwaltungsbetriebe und die Regiebetriebe der Gemeinde sind Teil der Gemeindeverwaltung. Für diese Einheiten bestehen keine eigenen Rechnungskreise sowie kein abgegrenztes Betriebsvermögen. Sie sind vielmehr in den produktorientierten Haushaltsplan der Gemeinde integriert, der die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen zu enthalten hat. Die Einheiten sind damit auch in den gemeindlichen Jahresabschluss eingebunden. Die Verwaltungsbetriebe und die Regiebetriebe der Gemeinde stellen daher keine im Gesamtabchluss zu berücksichtigende Organisationsformen dar.

### **1.6.2 Keine Bilanzierung nichtrechtsfähiger Anstalten**

Zur Erfüllung gemeindlicher Aufgaben im Bildungsbereich können auch nichtrechtsfähige Anstalten genutzt werden. Sie sind Teile der Gemeindeverwaltung, die organisatorisch abgegrenzt, aber rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig sind. Zu solchen Betriebsformen gehören die Schulen der Gemeinde, bei denen nur die Gemeinde und nicht die Schule als Anstalt eine Rechtsbeziehung mit einem Wirtschaftspartner eingehen kann (vgl. § 6 Absatz 3 Satz 2 SchulG NRW). Solche Anstalten erfüllen besondere gemeindliche Zwecke und sind dabei an den jährlichen Haushaltsplan der Gemeinde unmittelbar gebunden, der unter Berücksichtigung der entsprechenden Produktorientierung die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen zu enthalten hat.

Diese gemeindliche Betriebsform stellt daher keine bilanzierungsfähige Organisationsform der Gemeinde dar, die in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen gesondert anzusetzen wäre. Die Regelungen über die eigenverantwortliche Bewirtschaftung von Sachmitteln durch die Schule und dass der Schulträger die Schulleiterin oder den Schulleiter ermächtigen kann, im Rahmen der von der Schule zu bewirtschaftenden Haushaltsmittel Rechtsgeschäfte mit Wirkung für den Schulträger abzuschließen und Verpflichtungen einzugehen, stehen dem nicht entgegen. Die Schulen als nichtrechtsfähige Anstalten stellen daher keine im gemeindlichen Gesamtabchluss zu berücksichtigende Organisationsformen dar.

### **1.6.3 Die „Betriebe gewerblicher Art“**

Die Sonderform „Betrieb gewerblicher Art (BgA)“ entsteht aufgrund bestimmter steuerlich relevanter Tätigkeiten der Gemeinde. Eine Tätigkeit der Gemeinde stellt dann einen solchen Betrieb dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich innerhalb der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. § 4 i. V. m. § 1 Absatz 1 Nummer. 6 KStG).

Ein BgA ist daher gemeinderechtlich keine bestimmte abgrenzbare eigenständige Betätigungsform. Die Abgrenzung eines Betriebes gewerblicher Art“ zu einer vermögensverwaltenden Tätigkeit richtet sich dabei nach den allgemeinen ertragssteuerlichen Grundsätzen zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung von gewerblichen Einkünften. Es bedarf daher auch keiner entsprechenden ausdrücklichen Regelung über diese Sonderform, auch wenn sie organisatorisch bestimmten Bereichen innerhalb der Gemeindeverwaltung zugeordnet wird.

Außerdem wird für die steuerrechtliche Sonderform auch keine gesonderte Veranschlagung im jährlichen Haushaltsplan der Gemeinde und im Jahresabschluss kein gesonderter Nachweis verlangt (vgl. § 79 Absatz 3 und § 95 Absatz 1 GO NRW). Die „Betriebe gewerblicher Art“ der Gemeinde stellen daher keine im gemeindlichen Gesamtabchluss zu berücksichtigende Organisationsform dar, denn die haushaltsrechtliche Konsolidierung ist auf gemeinderechtlich vorgesehene Einheiten beschränkt.

#### **1.6.4 Die Vereins- und Verbandsmitgliedschaften**

Im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung kann die Gemeinde ein Mitglied in einem rechtsfähigen Verein oder einem Verband sein. Diese Mitgliedschaften haben für die Gemeinde sachlich betrachtet kein bilanzierungsfähiges wirtschaftliches Gehalt, sodass ein Ansatz der Mitgliedschaften unter den Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz i. d. R. nicht in Betracht kommt. In derartigen Organisationen sind natürliche und/oder juristische Personen freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Vorgaben zusammengeschlossen. Der Umfang solcher Mitgliedschaften ist i. d. R. personenbezogen und nicht vermögensbezogen bestimmt und wird durch jährliche Mitgliedsbeiträge getragen.

Solche Mitgliedschaften der Gemeinde stellen daher keine Organisationsformen dar, die im gemeindlichen Gesamtabschluss zu berücksichtigen sind. Diese Sachlage gilt z. B. für Mitgliedschaften der Gemeinde in einem Fachverband oder in einem Interessenverband, sodass z. B. die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem kommunalen Spitzenverband nicht gesondert in den Gesamtabschluss einzubeziehen ist. Ein Verzicht auf die Einbeziehung in den Gesamtabschluss kann auch bei gesetzlichen Mitgliedschaften bestehen, z. B. bei der Mitgliedschaft einer Gemeinde im "Verband für Flächenrecycling und Altlastensanierung" (vgl. § 6 Absatz 2 AAVG).

#### **1.6.5 Die Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse**

Zur Abwicklung der gemeindlichen Versorgungsleistungen an die aus dem aktiven Dienst ausgeschiedenen Beamtinnen und Beamten kann oder muss die Gemeinde ein Mitglied in einer Versorgungskasse sein. Die Versorgungskasse erbringt für die ihr angeschlossenen Gemeinden die notwendigen Versorgungsleistungen an die Berechtigten im Auftrag der Gemeinde als Erfüllungsgehilfe.

Zu den erforderlichen Zahlungsleistungen werden die Mitgliedsgemeinden im Rahmen eines Umlageverfahrens herangezogen. Aus diesen Gegebenheiten entsteht keine von der Gemeinde im gemeindlichen Gesamtabschluss zu berücksichtigende Beteiligung. Diese Sachlage gilt entsprechend auch für die Mitgliedschaft der Gemeinde in der Zusatzversorgungskasse sowie in der Unfallkasse Nordrhein-Westfalen.

#### **1.6.6 Bestimmte privatrechtliche Betriebsformen**

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung kommen für die Gemeinde eine Beteiligung durch Betriebe in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und der offenen Handelsgesellschaft (OHG) nicht in Betracht, da in diesen Formen des Privatrechts die Gemeinde mit ihrem gesamten Vermögen haften würde.

Die Gemeinde darf für ihre Betriebe jedoch nur eine Rechtsform des privaten Rechts wählen, bei welcher die Haftung der Gemeinde auf einen bestimmten Betrag begrenzt ist (§ 108 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Deshalb kann die Gemeinde auch lediglich als Kommanditist einer Kommanditgesellschaft angehören, denn nur dann ist ihre Haftung auf einen bestimmten Betrag begrenzt.

#### **1.7 Die Eckpunkte zum Konsolidierungskreis**

Der gemeindliche Gesamtabschluss als eine Zusammenführung der jahresbezogenen Ergebnisse unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben darf daher nicht nur eine bloße Addition der betrieblichen Daten der einzelnen gemeindlichen Betriebe mit den haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeindeverwaltung darstellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert von der Gemeinde vielmehr die Beachtung einer Vielzahl von gewichtigen Eckpunkten, um unter Berücksichtigung ihrer tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die wirtschaftliche Gesamtheit in einem Gesamtabschluss abbilden zu können (vgl. Abbildung 861).

<b>DIE ECKPUNKTE ZUM KONSOLIDIERUNGSKREIS</b>	
<b>ECKPUNKTE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Vollständigkeitsgrundsatz</b>	Die Verwaltung der Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form sind zusammenzufassen.
<b>Weltabschlussprinzip</b>	In den gemeindlichen Gesamtabschluss sind grundsätzlich alle Betriebe der Gemeinde, unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrem Sitz, einzubeziehen.
<b>Vollkonsolidierung</b>	Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder auf die sie einen beherrschenden Einfluss ausübt (§ 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) werden im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss einbezogen.
<b>Equity-Konsolidierung</b>	Betriebe unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde werden at Equity in den Gesamtabschluss einbezogen.
<b>Finanzanlagevermögen</b>	Alle übrigen Betriebe werden unter der Gesamtbilanzposition „Finanzanlagevermögen“ ausgewiesen.
<b>Sparkassen und ihre Beteiligungen</b>	Sparkassen werden aufgrund der (neuen) gesetzlichen Regelung und ihre Beteiligungen aufgrund einer Konvention nicht in den Gesamtabschluss einbezogen.
<b>Betriebe als Teilkonzerne</b>	Unter Beachtung einiger Voraussetzungen und der Durchführung daraus folgender Arbeitsschritte kann ein handelsrechtlicher Konzernabschluss eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss einbezogen werden.
<b>Untergeordnete Bedeutung</b>	Betriebe, die für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, brauchen nicht einbezogen werden.
<b>Finanzielle Abhängigkeit</b>	Der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht (institutionelle Finanzunterstützung).

*Abbildung 861 „Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis“*

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit soll im Zusammenhang mit den Eckpunkten verhindern, dass es zu einer Übernahme unzutreffender Werte für das Vermögens- und die Schuldenwerte bei der Gemeinde kommt und der Informationsgehalt des gemeindlichen Gesamtabschlusses beeinträchtigt wird.

**1.8 Die Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises**

Bei der Festlegung des Konsolidierungskreises ist auch der Gesichtspunkt der „inneren Konzernbereinigung“ nicht unbeachtlich, denn die Gemeinde soll hinsichtlich ihres Gesamtabschlusses eine wirtschaftliche Einheit darstellen (Einheitstheorie). Es bedarf dazu besonderer Prüfschritte und ggf. weiterer Abwägungen zu jedem einzelnen gemeindlichen Betrieb, der in den Gesamtabschluss einbezogen werden soll.

In einem ersten Schritt muss von der Gemeinde eine Abgrenzung des Konsolidierungskreises erfolgen, um danach die Bedeutung der einzelnen gemeindlichen Betriebe zu gewichten. Auf diese Weise wird im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ein nicht vertretbarer Aufwand bei der Gemeinde verhindert. Die gemeindliche Konsolidierung für den Gesamtabschluss muss sich insgesamt an den Bedingungen orientieren, die für die Gemeinde als öffentliche Muttereinheit gelten.

Von der Gemeinde muss die Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises eigenverantwortlich zum jeweiligen Abschlussstichtag vorgenommen werden. Die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen oder in Formen des privaten Rechts sollen nicht allein wegen der gemeindlichen Besitzverhältnisse zu einem Gesamtabschluss vollkonsolidiert werden. Die Gemeinde muss die einzelnen Betriebe gewichten, um die Betriebe nicht vollkonsolidieren zu müssen, die für das gemeindliche Gesamtbild von untergeordneter Bedeutung sind.

Bei der Prüfung der untergeordneten Bedeutung muss die Gemeinde gleichwohl vom Status des einzelnen gemeindlichen Betriebes ausgehen. Eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes kann daher bestehen, wenn der Betrieb eine Tochtereinheit (Vollkonsolidierung) oder einen assoziierten Betrieb (Equity-Methode) oder eine einfache Beteiligung (Anschaffungswertprinzip) der Gemeinde darstellt (vgl. Beispiel 160).

**BEISPIEL:**

**Die Einschätzung der Vollkonsolidierung**

Die Gemeinde muss sich für die Aufstellung ihres Gesamtabschlusses einen Überblick über ihr Beteiligungsportfolio verschaffen. Sie muss die grundsätzlichen Bedingungen und Verhältnisse zu ihren Betrieben konkret durchprüfen, um den Umfang der Beteiligungen und deren Wirkungen auf die Vollkonsolidierung sachgerecht beurteilen zu können.

Betrieb	Stadtwerke Holding	Marketing GmbH	Werkstatt der Jugend	Lokalradio Rhein	Zweckverband
Quote (In %)	100	49	100	3	45
Wirtschaftl. Bedeutung	Ja	Nein	Nein	Nein	Ja
Einheitl. Leistung	Nein	Nein	Ja	Nein	Nein
Beherrschung	Ja	Ja	Ja	Nein	Nein
Maßgeb. Einfluss	----	----	----	Nein	Ja
Art der Konsolid.	Vollkon.	Verzicht	Verzicht	Verzicht	Equity
Besonderes	HGB-Konzern	----	----	----	----

Auf der Grundlage einer ersten Gesamtübersicht kann die Gemeinde ggf. weiter festlegen, welche Maßnahmen und Arbeitsschritte gegenüber den von der Vollkonsolidierung betroffenen gemeindlichen Betrieben festzulegen sind. Die Gemeinde muss Maßnahmen und Vorgaben festlegen, um zu einem tragfähigen Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

samtabschluss zu kommen. Die Weiterarbeit erfordert konkrete Absprache, damit die Gemeindeverwaltung die erforderlichen Informationen von den voll zu konsolidierenden Betrieben zeitnah und in einer Form erhält, die von ihr weiterverarbeitet werden kann.

*Beispiel 160 „Die Einschätzung der Vollkonsolidierung“*

Das nachfolgende Schema dient der Unterstützung der Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises (Quelle: Praxisleitfaden zur Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses 2009). Es gewährleistet eine differenzierte Betrachtung der gemeindlichen Betriebe aufgrund von bestimmten Informationen (vgl. Abbildung 862).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

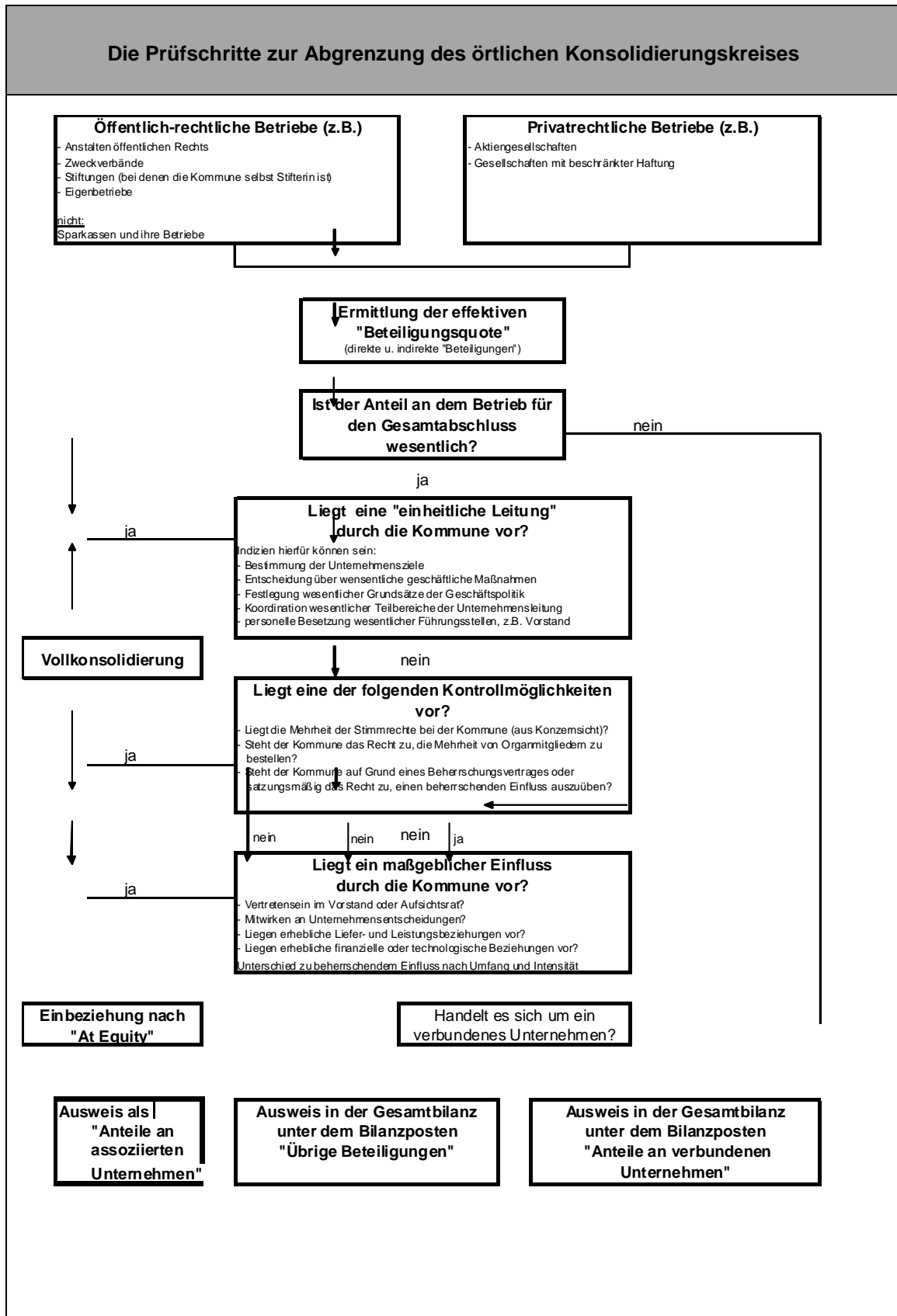


Abbildung 862 „Die Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises“



### 1.9 Die Nichtanwendung des Beherrschungskonzepts

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Jahre 2009 wurde für die Pflicht zur Aufstellung des handelsrechtlichen Konzernabschlusses im § 290 HGB das Beherrschungskonzept verankert. Nach dieser Festlegung ist ein Konzernabschluss aufzustellen, wenn das Mutterunternehmen auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, der auch tatsächlich ausgeübt wird. Bei den nachfolgend aufgezeigten handelsrechtlichen Gegebenheiten wird ein beherrschender Einfluss eines Mutterunternehmens angenommen (vgl. Abbildung 863).

<b>DIE ECKPUNKTE FÜR DEN BEHERRSCHENDEN EINFLUSS</b>
<b>Ein beherrschender Einfluss eines Mutterunternehmens wird dann angenommen, wenn dem Mutterunternehmen</b>
- bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
- bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist;
- das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik aufgrund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrages oder aufgrund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen oder
- wenn das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft).

*Abbildung 863 „Die Eckpunkte für den beherrschenden Einfluss“*

In diesem Zusammenhang stellt z. B. die Möglichkeit der Gemeinde über ihre Verwaltung besondere Maßnahmen zum Brandschutz gegenüber ihren Betrieben durchzusetzen oder bei aufgetretenen Verstößen gegen Brandschutzvorschriften oder Brandschutzauflagen ggf. Betriebsteile zu schließen, keine Beherrschung im wirtschaftlichen Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses dar.

Derartige Maßnahmen entstehen nicht aus dem gemeindlichen Haushaltsrecht, sondern aus dem fachlichen Ordnungsrecht heraus. Sie sollen die Ordnungsmäßigkeit in betrieblichen Arbeitsstätten oder sonstigen Gebäuden wiederherstellen. Durch die eigenständigen Regelungen über die Pflichten der Gemeinde zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses hat die Gemeinde weiterhin die in § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW bestimmten Vorgaben zu beachten, denn es ist kein Verweis auf § 290 HGB in der Vorschrift enthalten.

### 1.10 Die Umsetzung in der Praxis

Die Umsetzung der Konsolidierungsvorgaben in der gemeindlichen Praxis erfordert eine Betrachtung und Bewertung aller gemeindlichen Betriebe, ob diese dem Vollkonsolidierungskreis zuzuordnen sind oder nach der Equity-Methode in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Bei einer untergeordneten Bedeutung werden die gemeindlichen Betriebe zu fortgeführten Anschaffungskosten in der Gesamtbilanz angesetzt und auf diese Art und Weise in den Gesamtabschluss einbezogen (vgl. Beispiel 161).

**BEISPIEL:**

**Die Festlegung des Konsolidierungskreises**

Die Stadtwerke GmbH einschließlich ihrer Töchter "Bäder GmbH" und "Wirtschaft und Tourismus GmbH sowie die Abfall GmbH und die Abwasser GmbH stellen als gemeindliche Betriebe (Eigengesellschaften) wichtige Tochterunternehmen im Sinne des Gesamtabschlusses dar, weil diese unter einheitlicher Leitung der Gemeinde stehen. Sie sind im Jahresabschluss als verbundene Unternehmen bilanziert worden und daher voll zu konsolidieren. Die mit zwei Nachbargemeinden gehaltene Gewerbe- und Freizeitpark GmbH steht mit Geschäftsanteilen der Gemeinde i. H. v. 77 % unter beherrschendem Einfluss der Gemeinde. Sie ist ebenfalls voll zu konsolidieren.

Mit einer Nachbarstadt besteht ein Schulverband für ein gemeinsames Gymnasium. Die Umlageanteile der Gemeinde werden nach Schülerzahlen bemessen und lagen in den vergangenen Jahren regelmäßig über 60 % der Gesamtzahl. Aufgrund dessen besteht ein beherrschender Einfluss der Gemeinde. Der Schulverband wird daher in die Vollkonsolidierung einbezogen. Diese Vorgehensweise wurde mit der daran beteiligten Nachbarstadt abgestimmt. In weiteren Zweckverbänden arbeitet eine Vielzahl von Gemeinden zusammen. Die Gemeinde verfügt dabei jeweils nur über eine Stimme, sodass in diesen Fällen die Gemeinde keine beherrschende und auch keine maßgebliche Stellung hat. Diese Zweckverbände werden deshalb mit ihren Anschaffungskosten in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen.

Über andere Betriebe verfügt die Gemeinde nicht, sodass der Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss sich wie folgt zusammensetzt:

1. Vollkonsolidierungskreis

- Stadtwerke GmbH einschließlich ihrer Töchter
- Abfall GmbH
- Abwasser GmbH
- Gewerbe- und Freizeitpark GmbH
- Schulverband "Gymnasium"

2. Ansatz mit den Anschaffungskosten

- Zweckverband ...
- Zweckverband ...
- Zweckverband ...

Der Beteiligungsbericht enthält weitere detaillierte Informationen zu den einzelnen Betrieben der Gemeinde.

*Beispiel 161 „Die Festlegung des Konsolidierungskreises“*

## **2. Die Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften**

### **2.1 Die Konsolidierungsmethoden für den Gesamtabschluss**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift trifft nicht nur Festlegungen zur Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss, sondern auch zu den Konsolidierungsmethoden. Für die Konsolidierung von gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen soll eine entsprechende Anwendung der Bestimmungen in den §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches erfolgen (Statistischer Verweis). Diese Sachlage gilt entsprechend für Betriebe der Gemeinde in der Form des privaten Rechts, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden.

Die gemeindlichen Betriebe unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde sind entsprechend der Bestimmungen in den §§ 311 und 312 HGB zu konsolidieren (Equity-Methode). Sofern gemeindliche Betriebe nicht nach den gesonderten Vorschriften zu konsolidieren sind, z. B. wegen ihrer untergeordneten Bedeutung nach § 116

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

Absatz 3 GO NRW, werden diese Betriebe nach dem Anschaffungswertprinzip und damit zu ihren fortgeführten Anschaffungskosten in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzt.

Für die entsprechende Anwendung der genannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches ist die Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), heranzuziehen (vgl. § 49 Absatz 4 GemHVO NRW). Diese Vorschriften sind unter den Gesichtspunkten der Ziele, Zwecke und Aufgaben des Handelsgesetzbuches entstanden und dienen der Anwendung durch die Adressaten dieses Gesetzes. Die Gemeinde hat die entsprechende Anwendung der HGB-Vorschriften dagegen nicht nach den privatwirtschaftlich geprägten Verhältnissen, sondern sachgerecht im Sinne des gemeindlichen Gesamtabchlusses auszulegen und dabei auch die örtlichen Verhältnisse ausreichend einzubeziehen.

### **2.2 Die Pflicht zur einheitlichen Bewertung**

#### **2.2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form unter Beachtung der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen, erfordert eine einheitliche Bewertung der in den Gesamtabchluss einbezogenen Vermögensgegenstände und Schulden. Die Konsolidierungsschritte müssen deshalb unter Beachtung des Grundsatzes der Einheitlichkeit an den Bedingungen orientiert werden, die für den Abschluss der Gemeinde als öffentliche Muttereinheit maßgeblich gelten.

Die gemeindlichen Betriebe als öffentliche Tochterseinheiten müssen deshalb ggf. Anpassungen bei ihren Wertansätzen vornehmen. Die Vereinheitlichung der Bilanzierung dem Grund, der Höhe und des Ausweises nach soll dazu beitragen, den Informationsgehalt des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu verbessern. Dieses Ziel darf in der gemeindlichen Praxis nicht dadurch unterlaufen werden, dass z. B. aus Aufwandsgründen nur geringe Anpassung hinsichtlich der einheitlichen Bewertung vorgenommen werden.

Der gemeindliche Gesamtabchluss erfordert, den betrieblichen Einzelabschluss (Handelsbilanz - HB I) in eine an das gemeindliche Haushaltsrecht angepasste Abschlussform überzuleiten, die als Gemeindebilanz (GB II) bezeichnet wird. Die in den gemeindlichen Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände oder Schulden der Gemeindeverwaltung und der einzelnen gemeindlichen Betriebe sind grundsätzlich einheitlich zu bewerten (vgl. § 308 Absatz 2 Satz 1 HGB).

Aufgrund der Vorgabe kann sich ggf. ergeben, dass einzelne Vermögensgegenstände und Schulden der gemeindlichen Betriebe neu zu bewerten sind. Diese Sachlage liegt vor, wenn die Vermögensgegenstände und Schulden in den betrieblichen Jahresabschlüssen nach zulässigen Methoden bewertet worden, die sich von den Methoden wesentlich unterscheiden, die von der Gemeinde auf ihren Gesamtabchluss anzuwenden sind oder deren Anwendung ggf. haushaltsrechtlich nicht zulässig ist.

Die betreffenden, abweichend bewerteten Vermögensgegenstände und Schulden sind dann nach den auf den gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwendenden Bewertungsmethoden von der Gemeinde neu zu bewerten und mit den neuen Wertansätzen in den Gesamtabchluss zu übernehmen. Es gilt dabei der allgemeine Grundsatz, dass in den Fällen, in denen der Einzelabschluss eines gemeindlichen Betriebes Geschäftsvorfälle enthält, welche von der Gemeinde haushaltsrechtlich anders zu bilanzieren sind, die Gemeinde im Rahmen ihres Gesamtabchlusses eine einheitliche Bilanzierung herbeizuführen hat.

Grundsätzlich gilt, dass die nach Art und Funktion gleichen Vermögensgegenstände und Schulden aus Sicht der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ gleich zu bewerten sind, wenn dafür die gleichen wertbestimmenden Bedingungen vorliegen. Eine bestehende unterschiedliche Bewertung kann dagegen z. B. bei Vermögensgegenstän-

den bestehen bleiben, wenn in der Gemeinde und den gemeindlichen Betrieben unterschiedliche Nutzungsbedingungen bestehen, wenn diesen Bedingungen ein wertbestimmender Charakter zukommt. Die dann aus dem einzelnen betrieblichen Jahresabschluss zu entwickelnde bzw. entstehende Gemeindebilanz II muss eine ausreichende Grundlage für die Einhaltung bzw. Herstellung der notwendigen Einheitlichkeit im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses bieten.

## **2.2.2 Handelsrechtliche Ausnahmen**

### **2.2.2.1 Für besondere Einrichtungen**

Für die Aufstellung eines Gesamtabschlusses nach den Vorschriften des gemeindlichen Haushaltsrechts und unter Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches stellt sich die besondere Fallgestaltung für die Gemeinde dar, ob und welche besonderen Bereiche der gemeindlichen Aufgabenerfüllung für die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 308 HGB in Betracht kommen dürfen. Ein Ausnahmetatbestand im Einzelfall dürfte grundsätzlich dann nicht vertretbar sein, wenn wesentliche Angaben, die für eine ordnungsgemäße Konsolidierung durch die Gemeinde erforderlich sind, davon betroffen sind.

Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen der Gemeinde, für die besondere Buchführungspflichten bestehen, dürfte in Einzelfällen eine Ausnahme von der einheitlichen Bewertungspflicht sachgerecht sein, wenn diese als gemeindliche Betriebe voll zu konsolidieren sind und dabei besondere vermögensmäßige Verhältnisse oder Nutzungen dieser Gegenstände bestehen. Ein örtlicher Verzicht auf die einheitliche Bewertung des Vermögens und der Schulden bestimmter gemeindlicher Betriebe wäre dann von der Gemeinde im Gesamtanhang des örtlichen Gesamtabschlusses anzugeben und nachvollziehbar zu begründen.

### **2.2.2.2 Nicht durch eine allgemeine Regelung**

Eine allgemeine Ausnahmeregelung von der einheitlichen Bewertung für die Fälle, in denen für einzelne Posten der Bilanz inhaltlich erhebliche unterschiedliche Vorschriften für die Gemeinde und die gemeindlichen Betriebe bestehen, besteht nicht. Einzelne mögliche Gegebenheiten werden für die Aufstellung des Gesamtabschlusses nicht als erheblich bewertet. Sie sind deshalb auch kein Anlass oder ein ausreichender Grund für einen allgemeinen Verzicht auf die einheitliche Bewertung durch die Gemeinde.

Eine solche Ausnahmemöglichkeit würde ggf. bewirken, dass bereits die Pflicht der gemeindlichen Betriebe zur Anwendung des HGB gegenüber der Anwendung des NKF durch die Gemeinde zu einem ausreichenden Grund für einen Verzicht auf die einheitliche Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden bzw. deren Neubewertung gemacht werden könnte, auch wenn im Handelsrecht für den Konzernabschluss die gleichen Vorgaben gelten. Eine allgemeine Ausnahmeregelung steht daher mit den Zielen und Zwecken der Einheitstheorie als Basis für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht in Einklang.

### **2.2.2.3 Beim Vorliegen von untergeordneter Bedeutung**

Nach den Vorschriften des HGB ist in besonderen Einzelfällen eine Ausnahme von den Grundsätzen der einheitlichen Bewertung möglich. Eine Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 308 Absatz 3 Satz 3 HGB).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Diese Ausnahmeregelung im Sinne des Grundsatzes der Wesentlichkeit kann auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Über die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit, der bezogen auf den Gesamtabschluss auch im gemeindlichen Haushaltsrecht verankert ist, kann aber nur örtlich unter Berücksichtigung der Bedeutung für den Einzelfall in der Gemeinde entschieden werden (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Die im Jahresabschluss des betreffenden Betriebes angesetzten Werte für Vermögensgegenstände und Schulden dürfen deshalb von der Gemeinde z. B. in den ersten Gesamtabschluss übernommen werden, ohne dass die Ansätze der Vermögensgegenstände und Schulden zuvor auf stille Reserven oder stille Lasten überprüft wurden. Sofern aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten beim gemeindlichen Gesamtabschluss eine Ausnahme zur Anwendung kommt, sind von der Gemeinde dazu sachgerechte Angaben im Gesamtanhang zu machen.

**2.2.2.4 Nicht in selbst bestimmbareren Ausnahmefällen**

Die Möglichkeit des Verzichts auf die einheitliche Bewertung bzw. Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden in „selbst bestimmbareren“ Ausnahmefällen kann unter Berücksichtigung von Zielen und Zwecken des gemeindlichen Gesamtabschlusses für die Gemeinde nicht als vertretbar angesehen werden (vgl. § 308 Absatz 2 Satz 4 HGB).

Der Erwerb eines Tochterunternehmens wird in der handelsrechtlichen Literatur je nach Gestaltung des Einzelfalles als ein solcher Ausnahmefall angesehen. Ein solcher Fall würde im gemeindlichen Bereich der Gesamtabschluss nicht als Ausnahmefall zu bewerten sein, auch dann nicht, wenn der Stichtag des Gesamtabschlusses als „fiktiver“ Erwerbsstichtag gilt. Derzeit ist jedenfalls keine Fallgestaltung im gemeindlichen Bereich erkennbar, aus der heraus eine Ausnahme nach dieser Regelung zwingend erforderlich und umzusetzen wäre.

Für die Gemeinde wurde zudem ergänzend zum Grundsatz der einheitlichen Bewertung keine Möglichkeit zugelassen, „sich selbst“ begründende Ausnahmefälle bei den allgemeinen Bewertungsanforderungen zu schaffen (vgl. § 32 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese Entscheidung des Landesgesetzgebers gilt entsprechend auch für die einheitliche Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden im gemeindlichen Gesamtabschluss, auch wenn die handelsrechtliche Vorschrift eine Ausnahmeregelung enthält (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW).

**2.3 Die Konsolidierungsgrundsätze**

Die haushaltsrechtlichen Regelungen bedingen die Anwendung der allgemein anerkannten Grundsätze, die dazu dienen sollen, dass durch den gemeindlichen Gesamtabschluss eine zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erfolgt. Die Gemeinde hat die Anhaltspunkte und Kriterien der Grundsätze bei der Gestaltung des Gesamtabschlusses zu beachten, denn die gemeindlichen Normen sind auf die ausdrücklich benannten und anzuwendenden Konzernrechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuches ausgerichtet worden (vgl. § 116 GO NRW).

Die Durchführung der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss erfordert die Beachtung von allgemein geltenden Konsolidierungsgrundsätzen. Diese Grundsätze werden verschiedentlich auch unter der Abkürzung „GoKons“ zusammengefasst. Folgende Grundsätze sollen bei der Konsolidierung im Rahmen des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde zur Anwendung kommen (vgl. Abbildung 864).

<b>GEMEINDLICHE KONSOLIDIERUNGSGRUNDSÄTZE</b>
Grundsatz der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

<b>GEMEINDLICHE KONSOLIDIERUNGSGRUNDSÄTZE</b>
Grundsatz des einheitlichen Stichtages.
Grundsatz der Vollständigkeit.
Grundsatz der einheitlichen Bewertung.
Grundsatz der Äquivalenz und der Aktualität.
Grundsatz der Eliminierung interner Beziehungen.
Grundsatz der Stetigkeit.
Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.
Grundsatz der Wesentlichkeit.

*Abbildung 864 „Die Konsolidierungsgrundsätze“*

Durch dieses Paket besonderer Konsolidierungsgrundsätze kann die Gemeinde unter Einbeziehung der anderen wichtigen und zu beachtenden Grundsätze einen aussagekräftigen gemeindlichen Gesamtabchluss mit einer zweckbezogenen Gestaltung erreichen.

#### **2.4 Der Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften**

Im Zusammenhang mit der Aufstellung des Gesamtabchlusses hat die Gemeinde zu beachten, ob und welche landesrechtlichen Besonderheiten für unselbstständige gemeindliche Betrieben vom Landesgesetzgeber festgelegt wurden, wenn derartige Betriebe die handelsrechtlichen Vorschriften beachten müssen. Durch den Bundesgesetzgeber ist bestimmt worden, dass bei Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer Gemeinde landesrechtliche Vorschriften, die von den Vorschriften des Ersten Abschnitts des HGB (§§ 238 ff. HGB) abweichen, unberührt bleiben (vgl. § 263 HGB).

Für die gemeindlichen Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen, die ihre Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen nach bestimmten Vorschriften der EigVO NRW vornehmen müssen, kann deswegen ein möglicher Konsolidierungsbedarf entstehen, soweit nicht wie bei den übrigen selbstständigen Betrieben der Gemeinde die HGB-Vorschriften zur Anwendung kommen (vgl. §§ 19 ff. EigVO NRW). Außerdem ist für gemeindliche Krankenhäuser, die als Eigenbetrieb geführt werden, z. B. die Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung und die Krankenhaus-Buchführungs-Verordnung zu beachten.

### **3. Besondere Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“**

#### **3.1 Der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“**

In der Gesamtbilanz im gemeindlichen Gesamtabchluss ist nach dem haushaltsrechtlich vorgesehenen Aufbau ein gesonderter Bilanzposten "Ausgleichsrücklage" auszuweisen (vgl. § 49 Absatz 3 i. V. m. § 41 GemHVO NRW). Ein solcher Bilanzposten besteht nur im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung und nicht in den betrieblichen Abschlüssen. Dieser Bilanzposten ist von der Gemeinde aus Gründen des jährlich zu erreichenden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Haushaltsausgleichs in ihrer Bilanz gesondert anzusetzen (vgl. § 75 Absatz 3 GO NRW). Im Rahmen der Vollkonsolidierung kann diese bilanzielle Besonderheit nicht mit anderen Eigenkapitalbestandteilen in den Bilanzen der betrieblichen Jahresabschlüsse zusammengeführt werden.

### **3.2 Keine Übernahme betrieblicher Bilanzposten**

#### **3.2.1 Keine „Ergebnisvorträge“**

Im Rahmen der Vollkonsolidierung sind regelmäßig die Ergebnisvorträge von gemeindlichen Betrieben im Eigenkapital zu verrechnen, wenn ein Betrieb in seiner handelsrechtlichen Bilanz einen gesonderten Bilanzposten „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ angesetzt hat, um dessen Speicherfunktion für eine bestimmte Zeit zu nutzen. Ein solcher Ansatz ist i. d. R. nicht in die Gesamtbilanz zu übernehmen, sondern mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen, unabhängig davon, ob nur ein „Gewinnvortrag“ oder ein „Verlustvortrag“ angesetzt ist. Dabei ist von der Gemeinde zu beachten, dass in der gemeindlichen Gesamtbilanz kein Bilanzposten „Gesamtgewinnvortrag/Gesamtverlustvortrag“ angesetzt werden darf.

Die Gemeinde darf nur die Bilanzposten in der Gesamtbilanz ausweisen, die für die Bilanz im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung vorgesehen sind. Mögliche Ergebnisabführungsverträge oder Ergebnisübernahmeverträge geben keinen Anlass, in der Gesamtbilanz einen Bilanzposten „Ergebnisvorträge“ auszuweisen. Die Verlustübernahmeverpflichtung der Gemeinde ist wirtschaftlich betrachtet ebenfalls kein Grund, für die Funktion „Zwischenspeicherung“ einen besonderen Bilanzposten „Ergebnisvorträge“ in der Gesamtbilanz anzusetzen. Eine solche Funktion kann bei Bedarf auch von der „Allgemeinen Rücklage“ wahrgenommen werden.

Der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ aus dem Einzelabschluss steht zur Nutzung nicht zur Verfügung und ein sonstiger Ergebnisvortrag ist im relevanten Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung nicht vorgesehen. In Ausnahmefällen kann jedoch ggf. ein besonderer Sachverhalt vorliegen, der dem entgegensteht, z. B. wenn Erträge aus Beteiligungen der Tochterunternehmen an anderen Tochterunternehmen erzielt worden sind. Entstandene Phasenverschiebungen zwischen der Gewinnerzielung und der Gewinnvereinnahmung würden dann in einem HGB-Abschluss dazu führen, dass in der Konzernbilanz die vereinnahmten Erträge als Gewinnvorträge in die Gewinnrücklage umzugliedern wären.

Vor einer Übernahme eines solchen betrieblichen Ansatzes in die Gesamtbilanz muss von der Gemeinde geprüft und festgestellt werden, ob dem betrieblichen Ansatz besondere bedeutende Gegebenheiten zu Grunde liegen, die nicht auf andere Art und Weise für den gemeindlichen Gesamtabschluss lösbar sind, denn ein besonderer Bilanzposten „Ergebnisvorträge“ ist für die Gesamtbilanz der Gemeinde nicht vorgesehen. Sofern keine Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage in Betracht kommen kann und auch keine andere Lösung für einen betrieblichen Gewinnvortrag oder Verlustvortrag möglich ist, muss ein gesonderter Bilanzposten eingerichtet werden.

Im gemeindlichen Gesamtabschluss wäre im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der Gesamtbilanz ein zusätzlicher Bilanzposten „Andere Ergebnisvorträge“ als besonderer Eigenkapitalbestandteil anzusetzen. Im Gesamtanhang muss dann dazu klargestellt werden, dass ein solcher Bilanzposten nicht aufgrund des Jahresergebnisses der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit entsteht. Im Rahmen der Folgekonsolidierungen dürften dann wegen des möglichen Geschäftsjahres der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ keine neuen Wertansätze unter diesem Bilanzposten in der Gesamtbilanz entstehen, sondern der Ansatz ist ggf. aufzulösen.

#### **3.2.2 Keine „Kapitalrücklage“ und keine „Gewinnrücklage“**

Im Rahmen der Vollkonsolidierung sind die Beträge unter den betrieblichen Bilanzposten „Kapitalrücklage“ und „Gewinnrücklage“ mit der Allgemeinen Rücklage im Eigenkapital zu verrechnen. Die Rücklagen sind nicht in der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

gemeindlichen Gesamtbilanz als gesonderte Bilanzposten zu übernehmen und fortzuführen. Für die Gemeinde sind derartige Bilanzposten nicht zulässig (vgl. § 41 Absatz 4 GemHVO NRW). Ein besonderer Bedarf besteht auch nicht aus den Besonderheiten des gemeindlichen Gesamtabschlusses heraus.

Bei einem Ausweis der Bilanzposten in der Gesamtbilanz würde z. B. der Wertansatz der Kapitalrücklage nur der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit zuzurechnen sein. Die Gemeinde darf aber eine solche Rücklage im Eigenkapital der Bilanz der Gemeindeverwaltung nicht ansetzen. Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist die Vorgabe einer Kapitalrücklage als gesonderten Bilanzposten in der betrieblichen Bilanz nicht auf die Gesamtbilanz der Gemeinde übertragbar (vgl. § 272 Absatz 2 HGB).

Ebenso bestehen für einen gesonderten Bilanzposten „Gewinnrücklage“ keine besonderen Gegebenheiten, die einen Ansatz in der Gesamtbilanz der Gemeinde rechtfertigen. Die in der betrieblichen Bilanz damit verbundenen Zwecke, z. B. die Gewinnverwendung und die Verlustabdeckung, werden bei der Gemeinde durch die für den Jahresabschluss festgelegten Eigenkapitalposten erfüllt, z. B. die Ausgleichsrücklage.

Das Bild des Gesamtabschlusses über die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit wird durch diese Bilanzposten verfälscht, auch wenn ggf. im Gesamtanhang zu den Bilanzposten ergänzende Angaben erfolgen. Die mit den Bilanzposten verbundenen betrieblichen Zwecke müssen auf die zulässige Art und Weise in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden.

#### **4. Die Aufstellung eines Summenabschlusses**

##### **4.1 Die Zusammenführung der Jahresabschlüsse**

###### **4.1.1 Die Überleitungsrechnung zur Gemeindebilanz II**

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss muss die einzelne Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung insgesamt so aufbereitet werden, dass eine wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Es bedarf daher einer inhaltlichen und technischen Zusammenführung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe unter Berücksichtigung der für die Gemeindeverwaltung geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften. Als Ergebnis daraus entsteht ein Summenabschluss für die Gemeinde.

Von der Gemeinde ist dafür zu prüfen, ob und inwieweit die gemeindlichen Anforderungen an die "grundlegende" Einheitlichkeit für die Durchführung der Konsolidierung bereits in den betrieblichen Einzelabschlüssen umgesetzt worden sind. In den Fällen, in denen die gemeindlichen Erfordernisse nur teilweise oder noch nicht berücksichtigt werden konnten, bedarf es zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses einer gesonderten Überleitungsrechnung.

Die gemeindlichen Betriebe als öffentliche Tochtereinheiten müssen dann Anpassungen bei ihren Wertansätzen oder Umgliederungen vornehmen, um eine zutreffende Zusammenführung der Abschlüsse vornehmen zu können. Sie müssen ihre Einzelabschlüsse unter Berücksichtigung der Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit in Einzelabschlüsse nach gemeindlichem Recht überleiten, die als Gemeindebilanz II bezeichnet werden. Aus dem betrieblichen Einzelabschlüssen (HB I) werden dadurch die notwendigen "gemeindeorientierten" Abschlüsse (GB II).

In einer solchen Gemeindebilanz II werden i. d. R. die Ansatz- und Bewertungswahlrechte der Gemeinde bezogen auf die betrieblichen Ergebnisse neu und einheitlich angewendet zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses angewendet. Die notwendigen Überleitungsrechnungen stellen eine Fortschreibung der betreffenden



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

betrieblichen Einzelabschlüsse der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden gemeindlichen Betriebe unter Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar.

Der Umfang und die Bedeutung der Überleitungsrechnung sind u. a. davon abhängig, inwieweit die in den Einzelabschlüssen der Betriebe angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von denen von der Gemeinde bei ihrem gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden abweichen. Die GB II bildet eine wichtige Grundlage für den gemeindlichen Gesamtabchluss.

Aus der Zusammenführung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung und der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe entsteht der Summenabschluss als eine Voraussetzung und Ausgangsgrundlage für den Gesamtabchluss der Gemeinde. Dieser "Abschluss" gilt daher als einer der wichtigsten Schritte zur Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses. Er ist immer dann unverzichtbar, wenn die Wertansätze der Posten in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung der einzelnen gemeindlichen Betriebe nach andern Regeln und Grundsätzen bewertet und angesetzt worden sind, als es für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung haushaltsrechtlich vorgegeben ist.

### **4.1.2 Zusätzliche Posten und Positionen**

Im Rahmen der Aufstellung des Summenabschlusses wird oftmals festgestellt, dass bei den gemeindlichen Betrieben fachbezogene Abweichungen und Besonderheiten gegenüber den Inhalten des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung bestehen, die wegen ihrer Aussagekraft nicht eliminiert werden können. Solche Abweichungen können aus unterschiedlichen Gründen bestehen, insbesondere durch besondere Vorgaben zur Rechnungslegung. Für Krankenhaus- und Pflegeeinrichtungen bestehen z. B. durch die Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) und die Pflegebuchführungsverordnung (PBV) eigenständige Vorgaben zur Rechnungslegung aufgrund ihrer besonderen Finanzierung.

Eine Besonderheit für die Passivseite der gemeindlichen Bilanz besteht noch darin, dass ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem gesonderten Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ anzusetzen ist. Dieser Bilanzposten ist in der Gesamtbilanz gliederungsmäßig zwischen den Bilanzbereichen „Eigenkapital“ und „Sonderposten“ einzuordnen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern (vgl. § 301 Absatz 3 HGB).

Die Übernahme der daraus entstandenen Posten und Positionen in den Summenabschluss ist unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit zu beurteilen, denn die haushaltsrechtlichen Vorschriften verbieten keine sachlich sinnvollen Anpassungen und Ergänzungen. In solchen Fällen muss daher nicht zwingend eine Umrechnung oder Zusammenfassung erfolgen, damit die NKF-Gliederung der Gesamtbilanz oder der Gesamtergebnisrechnung auch eingehalten wird.

Der Verzicht auf Besonderheiten kann jedoch bewirken, dass dann die Aussage und Darstellung des Gesamtabchlusses ggf. fehlerhaft oder nicht mehr sinnvoll und sachgerecht sein kann. Vielfach dürfte es sogar geboten sein, in der gemeindlichen Gesamtbilanz ggf. zusätzliche Posten anzusetzen und in die Gesamtergebnisrechnung zusätzliche Positionen aufzunehmen. Die Gemeinde muss ihre Vorgehensweise und ihre Gründe für Anpassungen und Ergänzungen im Gesamtanhang darstellen und erläutern.

### **4.1.3 Die Auswirkungen einer Anpassung**

Im gemeindlichen Bereich kann ein besonderer Überleitungsbedarf für betriebliche Daten entstehen, weil der Gesamtabchluss nach den haushaltsrechtlichen Vorgaben des NKF aufzustellen ist, die Einzelabschlüsse der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

gemeindlichen Betriebe aber auf der Grundlage der Regelungen des HGB erstellt werden. Die gemeindliche Konsolidierung erfolgt jedoch nach den Bedingungen, die für die Gemeinde als Muttereinheit gelten.

Gleiche Sachverhalte bei den Einheiten innerhalb des Konsolidierungskreises müssen deshalb auch gleichbehandelt werden. Entsprechend müssen bei der Vornahme von Anpassungen auch die Auswirkungen auf die Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde betrachtet und bewertet werden. Die Notwendigkeit von Anpassungen und Überleitungen der betrieblichen Daten ist daher unter den Gesichtspunkten der Grundsätze „Wesentlichkeit“ und „Wirtschaftlichkeit“ zu beurteilen.

Für einzelne Betriebe kann sich ein Anpassungs- oder Überleitungsbedarf aus ihrer Bilanz ergeben, z. B. wenn zulässige Saldierungen zwischen den Posten der Aktivseite und der Passivseite in ihrer Bilanz erfolgt sind. Eine Überleitung kann sich aus den unterschiedlichen Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände ergeben, denn für gleiche und gleichgenutzte Vermögensgegenstände der Gemeindeverwaltung und der Betriebe müssen die Nutzungszeiten grundsätzlich übereinstimmen.

Für betriebliche Sachverhalte, die z. B. aufgrund der anzuwendenden Vorschriften von den Betrieben als Tochtereinheiten nicht zu bilanzieren waren, jedoch bei der Gemeinde als Muttereinheit bilanzierungspflichtig sind, wird ein Ansatz in der Gesamtbilanz und/oder eine Erfassung in der Gesamtergebnisrechnung erforderlich. Entsprechend ist ein Ansatz in einer betrieblichen Bilanz für die Aufstellung der Gesamtbilanz zu eliminieren, wenn bei der Gemeinde ein solcher Ansatz in ihrer gemeindlichen Bilanz nicht zulässig ist, z. B. ein Wertansatz für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände.

Für die Betriebe kann sich aber auch aus ihrer Gewinn- und Verlustrechnung ein Anpassungs- oder Überleitungsbedarf ergeben, z. B. wenn zulässige Saldierungen vorgenommen wurden. Die Anwendung des Nettoprinzips, nach dem z. B. Aufwendungen von den Erträgen abgesetzt werden dürfen, erfordert grundsätzlich auch die Vornahme von Anpassungen, weil bei der Gemeinde das Bruttoprinzip vorherrschend ist. Die Gemeinde hat daher z. B. über die Beibehaltung oder den Verzicht von Absetzungen zu entscheiden (vgl. § 23 Absatz 2 GemHVO NRW). Sie hat auch zu klären, ob und in welchem Umfang ähnliche Sachverhalte bei den Betrieben vorliegen und ob sich daraus bedeutende Auswirkungen auf die Informationsinhalte des Gesamtabschlusses ergeben.

Aus Gründen der Klarheit und Wahrheit sollten betriebliche Daten, die bekannt und ausgewiesen sind und nicht gesondert errechnet werden müssen, in der Gesamtergebnisrechnung zutreffend zugeordnet werden, z. B. ein von den betrieblichen Erträgen abgesetzter Betrag zur Erfüllung der Steuerpflicht. Es ist dabei auch die Gliederung der betrieblichen Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen, z. B. wenn bestimmte gemeindliche Betriebe wegen ihres Betriebszwecks unterschiedliche Bilanz- und GuV-Gliederungsschemata anwenden, die von den Schemata für die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung abweichen, z. B. Wohnungsbau- oder Verkehrsunternehmen.

Aus Gründen der einheitlich anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden kann sich auch ein Anpassungsbedarf bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von betrieblichen Wirtschaftsgütern ergeben. Die Saldierung von öffentlichen Zuschüssen muss als Nettoausweis zwar nicht rückgängig gemacht werden, aber bei Wesentlichkeit in das Bruttoprinzip übergeleitet werden, sodass in der angepassten Gewinn- und Verlustrechnung ein Auflösungsbetrag aus Sonderposten auszuweisen ist. Die Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung im Gesamtabschluss der Gemeinde kann die Überleitung von Daten der einzelnen Betriebe eine erhebliche Bedeutung haben und einen besonderen Aufwand hervorrufen, der jedoch die Grenzen der Wirtschaftlichkeit und der Aussagekraft des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht überschreiten sollte.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

**4.2 Der örtliche Positionenplan für den Summenabschluss**

**4.2.1 Der NKF-Positionenrahmen**

Für die Überleitung und Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Vollkonsolidierung bedarf es eines Positionenplans der Gemeinde. In einem örtlichen Positionenplan können die Besonderheiten und Verhältnisse bei der Gemeinde aus der Zusammenführung der Abschlüsse ausreichend berücksichtigt werden. Das Land stellt dafür einen „NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabschluss“ zur Verfügung, damit darauf aufbauend der örtliche Positionenplan aufgestellt werden kann.

Durch diesen landeseinheitlichen NKF-Positionenrahmen wird in allgemeiner Form angegeben, in welche Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz und in welche Positionen der Gesamtergebnisrechnung die Beträge der einzelnen Bilanz- und GuV-Posten der Jahresabschlüsse der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und die Daten der Gemeindeverwaltung eingehen sollen, damit die notwendigen Konsolidierungsschritte im Sinne der wirtschaftlichen Einheit der Gemeinde vollzogen werden können (vgl. Abbildung 865).

<b>DER NKF-POSITIONENRAHMEN</b>	
<b>TEIL A: GESAMTBILANZ</b>	
<p><b>A Aktiva</b></p> <p>A1 ...</p> <p>A2 Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>A3 Sachanlagen            Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte            Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte            Infrastrukturvermögen            Bauten auf fremdem Grund und Boden            Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler            Maschinen und technische Anlagen,            Fahrzeuge            Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</p> <p>A4 Finanzanlagen            Anteile an verbundenen Unternehmen            Anteile an assoziierten Unternehmen            Übrige Beteiligungen            Sondervermögen            Wertpapiere des Anlagevermögens            Ausleihungen</p> <p>A5 Umlaufvermögen            Vorräte            Forderungen            Sonstige Vermögensgegenstände            Wertpapiere des Umlaufvermögens            Liquide Mittel</p> <p>A6 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)</p> <p>A7 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</p>	<p><b>P Passiva</b></p> <p>P1 Eigenkapital            Allgemeine Rücklage            Sonderrücklagen            Ausgleichsrücklage            Ergebnisvorträge            Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag            Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust            Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter</p> <p>P2 Sonderposten            Sonderposten für Zuwendungen            Sonderposten für Beiträge            Sonderposten für den Gebührenaussgleich            Sonstige Sonderposten</p> <p>P3 Rückstellungen            Pensionsrückstellungen            Rückstellungen für Deponien und Altlasten            Instandhaltungsrückstellungen            Steuerrückstellungen            Sonstige Rückstellungen</p> <p>P4 Verbindlichkeiten            Anleihen            Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen            Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung            Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen            Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen            Sonstige Verbindlichkeiten            Erhaltene Anzahlungen</p> <p>P5 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)</p>
<b>TEIL B: GESAMTERGEBNISRECHNUNG</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

<b>DER NKF-POSITIONENRAHMEN</b>	
<p><b>E    Ordentliche Gesamterträge</b></p> <p>E1    Steuern und ähnliche Abgaben</p> <p>E2    Zuwendungen und allgemeine Umlagen</p> <p>E3    Sonstige Transfererträge</p> <p>E4    Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte</p> <p>E5    Privatrechtliche Leistungsentgelte</p> <p>E6    Kostenerstattungen und Kostenumlagen</p> <p>E7    Sonstige ordentliche Erträge</p> <p>E8    Aktivierte Eigenleistungen</p> <p>E9    Bestandsveränderungen</p>	<p><b>A    Ordentliche Gesamtaufwendungen</b></p> <p>A1    Personalaufwendungen</p> <p>A2    Versorgungsaufwendungen</p> <p>A3    Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen</p> <p>A4    Bilanzielle Abschreibungen</p> <p>A5    Transferaufwendungen</p> <p>A6    Sonstige ordentliche Aufwendungen  Steuern vom Einkommen und Ertrag  Sonstige Steuern  Latente Steuern  Aufwendungen aus Verlustübernahmen  Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen</p>
<p><b>S1 Ordentliches Gesamtergebnis</b>  (Saldo aus E1 bis E9 und A1 bis A6)</p>	
<p><b>F    Gesamtfinanzerträge</b></p> <p>F1    Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/  Verlustübernahmen</p> <p>F2    Beteiligungserträge</p> <p>F3    Zinserträge und sonstige Finanzerträge  Zinserträge  Erträge aus assoziierten Beteiligungen  Sonstige Finanzerträge</p>	<p><b>F    Gesamtfinanzaufwendungen</b></p> <p>F4    Aufwendungen aus  Gewinnabführungsverträgen</p> <p>F5    Zinsaufwendungen und sonstige  Finanzaufwendungen  Zinsaufwendungen  Aufwendungen aus assoziierten  Beteiligungen  Sonstige Finanzaufwendungen</p>
<p><b>S2 Gesamtfinanzergebnis</b>  (Saldo aus F1 bis F5)</p>	
<p><b>S3 Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>  (Saldo aus S1 und S2)</p>	
<p>AE1    Außerordentliche Gesamterträge</p>	<p>AE2    Außerordentliche Gesamtaufwendungen</p>
<p><b>S4 Außerordentliches Gesamtergebnis</b>  (Saldo aus AE1 und AE2)</p>	
<p><b>S5 Gesamtjahresüberschuss/Gesamtjahresfehlbetrag</b>  (Saldo aus S3 und S4)</p>	
<p><b>S6 Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis</b></p>	
<p><b>S7 Nachrichtliche Angaben zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage</b></p>	
<p>Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen  Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen</p>	<p>Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen  Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen</p>

*Abbildung 865 „Der NKF-Positionenrahmen“*

#### 4.2.2 Die Zwecke des örtlichen Positionenplans

Der örtliche Positionenplan der Gemeinde für den NKF-Gesamtabschluss, der aus dem allgemeinen Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss zu entwickeln ist, dient der Überleitung der Inhalte der Jahresabschlüsse der einzelnen gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung für den Gesamtabschluss der Gemeinde. Er stellt eine Grundlage für den gemeindlichen Summenabschluss dar und ist daher auf die Struktur der Gesamtbilanz sowie die Struktur der Gesamtergebnisrechnung auszurichten (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW). Er soll die Aufstellungsarbeiten für den gemeindlichen Gesamtabschluss erleichtern.

Der örtliche Positionenplan muss zudem eine Abstimmung des erforderlichen Meldeumfangs der gemeindlichen Betriebe, die voll zu konsolidieren sind, ermöglichen. Er muss auch die Abbildung der "konzerninternen" Geschäftsbeziehungen zulassen, um die für den Gesamtabschluss notwendigen Eliminierungen durchführen zu können. Diese Gegebenheiten erfordern ggf. auf den Einzelfall ausgerichtete Überleitungsmaßnahmen der Gemeinde, sofern nicht bereits in den Betrieben der Gemeinde die betrieblichen Geschäftsvorfälle nach den für die Gemeindeverwaltung geltenden Regelungen gebucht werden.

#### 4.2.3 Die Bezifferung der Positionen

Bei der Ausgestaltung des örtlichen Positionenplans ist zu beachten, dass die im NKF-Positionenrahmen enthaltenen Gliederungsziffern für die in Teil A enthaltenen Bilanzposten und die in Teil B enthaltenen Ergebnispositionen für die örtliche Anwendung durch die Gemeinde nicht verbindlich sind. Sie sind von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen (vgl. Abbildung 866).

DIE BILDUNG EINER POSITIONENNUMMER				
Positionenklasse				
1 Anlagevermögen	Positionengruppe			
	12 Sachanlagen	Positionenart		
		123 Infrastrukturvermögen	Position	
			1234 Abwasserbeseitigungsanlagen	
				1234...
				1234...

*Abbildung 866 „Die Bildung einer Positionennummer“*

Bei der gemeindlichen Gesamtbilanz kann die Positionennummer z. B. ausgehend von der Positionenklasse (Kontenklasse im NKF-Kontenrahmen) und den weiteren Untergliederungen gebildet werden. Weitere eigenständige Untergliederungen durch die Gemeinde sind möglich.

#### 4.2.4 Die Gestaltung des örtlichen Positionenplans

Der Aufbau des örtlichen Positionenplans ist auf die Gliederung der Bilanz im Jahresabschluss auszurichten (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die genannten haushaltsrechtlichen Vorschriften sind für den Aufbau der gemeindlichen Gesamtbilanz bzw. für den Aufbau der Gesamtergebnisrechnung maßgeblich (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

NRW). Sie müssen im örtlichen Positionenplan unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse umgesetzt werden, um zutreffende Abschlusspositionen im Rahmen des Gesamtabschlusses zu schaffen.

Mit dem Positionenplan für den Gesamtabschluss der Gemeinde werden die Struktur der Summenbilanz (Teil A des NKF-Positionenrahmens) sowie die Struktur der Summenergebnisrechnung (Teil B des NKF-Positionenrahmens) für die Zusammenfassung der für den Gesamtabschluss notwendigen Daten bestimmt. Durch den Teil A wird festgelegt, in welche Positionen der Summenbilanz die Bilanzwerte der voll zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung eingehen sollen. Durch den Teil B wird festgelegt, in welche Positionen der Summenergebnisrechnung die GuV-Werte, denn der Aufbau der Summenergebnisrechnung ist auf die Gliederung der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss ausgerichtet (vgl. § 2 GemHVO NRW).

Die Gemeinde soll ihren Positionenplan kontenmäßig aufbauen und darauf ausgerichtete Erläuterungen erstellen, um zutreffende sachgerechte Zuordnungen zu erreichen. Die Kontierung in der Buchführung der Gemeinde sowie der Buchführung ihrer Betriebe kann dabei berücksichtigt werden. Dieser Aufbau des gemeindlichen Positionenplans ermöglicht, die Bilanzdaten der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe zu einer Summenbilanz und die GuV-Daten der Betriebe zur Summenergebnisrechnung zutreffend zusammenzuführen.

#### **4.2.5 Vom NKF-Positionenrahmen zum Gesamtabschluss**

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert von der Gemeinde die Schaffung einer Zusammenführung der Ergebnisse der in den Gesamtabschluss einzubeziehenden Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe und der Gemeindeverwaltung. Um eine zutreffende Zusammenführung dieser Daten und eine darauf aufbauende weitere Verarbeitung zu ermöglichen, bedarf es eines von der Gemeinde örtlich ausgeprägten Positionenplans.

Dieser örtliche Plan ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung des veröffentlichten NKF-Positionenrahmens zu entwickeln (vgl. Nummer 1.7.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Das Zusammenspiel zwischen dem NKF-Positionenrahmen und dem örtlichen Positionenplan wird nachfolgend bildlich aufgezeigt (vgl. Abbildung 867).

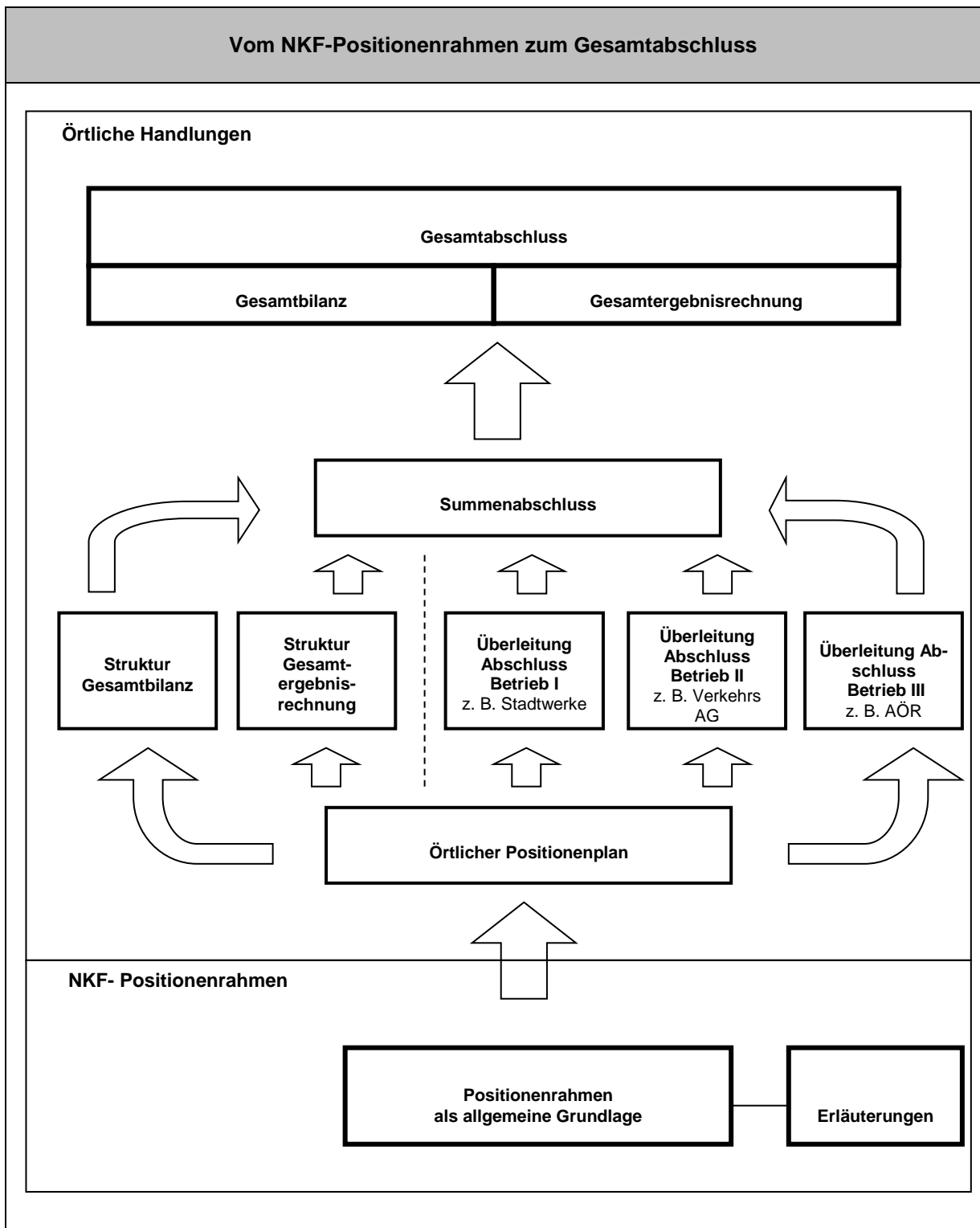


Abbildung 867 „Vom NKF-Positionenrahmen zum Gesamtabchluss“

### 4.3 Die Zusammenführung zum Summenabschluss

#### 4.3.1 Der Abstimmungsbedarf

Die bei den gemeindlichen Betrieben in ihrer Bilanz (HB I) dargestellten Aktiva und Passiva sowie in der Gewinn- und Verlust-Rechnung (GuV I) dargestellten Erträge und Aufwendungen werden mithilfe des örtlichen Positionenplans in eine einheitliche Struktur (GB II) übergeleitet, um sie zu einem Summenabschluss zusammenführen zu können. Der Grundsatz der Wesentlichkeit dürfte bei dieser Überleitung von erheblicher Bedeutung sein.

Für die Gemeinde bietet sich an, eine Überleitung des betrieblichen Einzelabschlusses durch die Betriebe selbst vornehmen zu lassen, sodass jeweils betriebsbezogen eine Gemeindebilanz II (GB II) und eine Ergebnisrechnung II (ER II) entsteht. Die Abkürzung GB II wird oftmals auch für den übergeleiteten betrieblichen Einzelabschluss insgesamt verwendet. Diese Vorgehensweise kann ausreichend eine sachgerechte Meldung durch die Betriebe der Gemeinde gewährleisten.

Den gemeindlichen Betrieben bleibt es dabei möglich, ihre Einzelabschlüsse wie bisher eigenverantwortlich aufzustellen. In welcher Art und Weise die Überleitung des betrieblichen Einzelabschlusses in den Einzelabschluss II von den einzelnen Betrieben vorgenommen wird, kann in deren Verantwortung bleiben, muss jedoch unter Beachtung der gemeindlichen Vorgaben erfolgen.

Der einzelne Betrieb kann parallel zur eigenen Buchführung auch eine Buchführung nach den Bedingungen des gemeindlichen Gesamtabchlusses führen. Er kann in seiner Buchführung auch besondere Kennzeichen verwenden, um entsprechende Auswertungen ermöglichen. Es ist aber auch möglich, die notwendigen Anpassungen und Überleitungen nur im Rahmen des jährlichen Jahresabschlusses vorzunehmen.

Die Überleitung der Einzelabschlüsse erfordert, dass die Gemeinde die Inhalte und den Umfang der Überleitungen zuvor mit ihren gemeindlichen Betrieben abstimmt, damit die nach der Überleitung einheitlich strukturierten betriebsbezogenen Einzelabschlüsse von der Gemeindeverwaltung zusammen mit ihrem eigenen Einzelabschluss zum Summenabschluss zusammengeführt werden können. Bei der Entscheidung der Gemeinde, in welchem Umfang und wo die Überleitungsrechnungen vor Ort bezogen auf den Gesamtabchluss durchzuführen sind, sind auch die Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit zu berücksichtigen.

#### 4.3.2 Die Grundsätze der Einheitlichkeit

Die Zusammenfassung des Vermögens und Schulden der Gemeinde und ihrer Betriebe in der Summenbilanz und der Erträge und Aufwendungen in der Summenergebnisrechnung muss hinsichtlich des Ausweises, des Ansatzes und der Bewertung nach einheitlichen Kriterien erfolgen. Die folgenden Grundsätze bestimmen dabei den Rahmen der zu beachtenden Einheitlichkeit (vgl. Abbildung 868).

<b>DIE GRUNDSÄTZE DER EINHEITLICHKEIT FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises</b>	§ 49 Absatz 3 i. V. m. § 38 Absatz 1 GemHVO NRW (Gesamtergebnisrechnung) und § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW (Gesamtbilanz), denn die Gliederung der gemeindlichen Gesamtbilanz und der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ergibt sich nach diesen Vorschriften und muss sich deshalb wegen der Erstellung der Gemeindebilanz II im örtlichen Positionenplan wiederfinden. Ggf. sind daher Umgliederungen und Anpassungen sowie eine tiefere Untergliederung bzw. Aufteilungen vorzunehmen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE DER EINHEITLICHKEIT FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE DES GRUNDSATZES</b>
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit des Ansatzes</b>	§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW i. V. m. § 300 Absatz 2 Satz 1 HGB, denn die Ansatzgebote und Absatzverbote sowie die Ansatzwahlrechte sind unabhängig vom Einzelabschluss einheitlich anzuwenden bzw. auszuüben. Dieses kann insbesondere den Ansatz von Sonderposten, Pensionsrückstellungen sowie Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung betreffen, aber auch andere Dinge.
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung</b>	§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW i. V. m. § 308 Absatz 2 Satz 2 HGB, denn die auf den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung angewendeten Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden finden auch auf die in den gemeindlichen Gesamtabschluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich Anwendung, sofern eine Art und funktionsgleiche Verwendung auch bei diesen stattfindet und die gleichen wertbestimmenden Faktoren vorliegen.
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit der Stichtage</b>	§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW in Anlehnung an § 299 Absatz 2 Satz 2 HGB, denn die Jahresabschlüsse der in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe sollen grundsätzlich auf den Stichtag der Gemeindeverwaltung (31. Dezember) aufgestellt werden. Bei einer wesentlichen Abweichung eines Stichtages ist ggf. ein gesonderter Zwischenabschluss erforderlich, damit der gemeindliche Gesamtabschluss seine Aufgabe erfüllen kann.
<b>Grundsatz der Einheitlichkeit der Währung</b>	§ 50 Absatz 1 GemHVO NRW unter Angabe in „Euro“, denn die Gemeinde hat grundsätzlich die Euro-Münzen und Euro-Banknoten, die gesetzliche Zahlungsmittel sind, zu verwenden. Stellen gemeindliche Betriebe im Einzelfall auch Jahresabschlüsse in fremder Währung auf, sind diese in „Euro“-Beträge umzurechnen.

*Abbildung 868 „Die Grundsätze der Einheitlichkeit für den Gesamtabschluss“*

Die Gemeinde hat wesentliche Unterschiede, die bei gleichen Sachverhalten der Gemeinde und der Betriebe bei der Aufstellung des Summenabschlusses festgestellt werden, nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeinde als Muttereinheit auszuräumen, z. B. in der Verwendung von Vermögensgegenständen.

#### **4.3.3 Die Umgliederungen für den Summenabschluss**

Im Rahmen der Übernahme der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe kann eine Angleichung der Bewertung erforderlich werden. Die Arbeiten dafür können sich im Wesentlichen auf die Umgliederung der Abschlussposten der Bilanz und GuV der gemeindlichen Betriebe und auf die Gliederung der Bilanzposten der Gesamtbilanz sowie auf die Gliederung der Ergebnispositionen der Gesamtergebnisrechnung beschränken.

Die notwendigen Arbeiten sind anhand des örtlichen Positionenplans der Gemeinde als Grundlage und einheitliches Gliederungsschema für den Summenabschluss vorzunehmen. Die Gemeinde muss dabei entscheiden, welche Posten in ihrer Gesamtbilanz und welche Positionen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung grundsätzlich angesetzt, weiter untergliedert oder wegen Besonderheiten zusätzlich angesetzt werden sollen.

#### **4.3.4 Die Eliminierung von „inneren“ Leistungsbeziehungen**

##### **4.3.4.1 Allgemeine Sachlage**

Im Rahmen der Konsolidierung soll durch den Gesamtabchluss die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde. Aus diesem Grunde bestimmte Ansätze unter Bilanzposten und die Ergebnisrechnungspositionen der Gemeinde und unter Bilanz- und GuV-Posten der gemeindlichen Betriebe eliminiert werden. Es müssen dazu die Leistungsbeziehungen zwischen den voll zu konsolidierenden Betrieben und zwischen den Betrieben und der Gemeindeverwaltung, die zu Forderungen und Verpflichtungen geführt haben, ermittelt werden.

Ohne die Konsolidierung solcher Leistungsbeziehungen würden im Summenabschluss durch die Zusammenfassung der ermittelten Werte zusätzlichen zu den Geschäftsvorfällen mit Dritten auch die inneren Leistungsbeziehungen erfasst, ohne dass diese Beziehungen eine Geschäftsbeziehung der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ mit einem Dritten darstellen. Bei einem Verzicht auf die Eliminierung würde sich ein gemeindlicher Gesamtabchluss ergeben, der seiner Aufgabe, die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde wie eine einzige wirtschaftliche Einheit darzustellen, nicht gerecht würde.

##### **4.3.4.2 Die Saldenabstimmung**

###### **4.3.4.2.1 Die zweiseitige Abstimmung**

Die von der Gemeinde vorzunehmende Eliminierung der „inneren“ Leistungsbeziehungen erfordert, dass bis zu einem bestimmten Stichtag alle Forderungen und Verpflichtungen sowie alle Erträge und Aufwendungen zwischen den in den Vollkonsolidierungskreis einbezogenen Betriebe sowie der Gemeindeverwaltung abgestimmt sein müssen (Saldenabstimmung).

Diese auf den Gesamtabchluss bezogene „innere“ Abstimmung hilft, die betreffenden Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten auszumachen und mögliche Differenzen aufzudecken sowie die daraus entstandenen Werte i. d. R. zweiseitig zu eliminieren. Sofern bei dieser Abstimmung die Beträge aus den Leistungsbeziehungen nicht gleich sind und die Differenz nicht beseitigt werden kann, muss ggf. ein Unterschiedsbetrag förmlich ausgewiesen werden.

Die an einer Saldenabstimmung Beteiligten (Gemeindeverwaltung und Betriebe) müssen sich dazu gegenseitig die entsprechenden Informationen übermitteln und versuchen, ein gemeinsames Ergebnis zu erreichen. Die Abstimmung soll deshalb möglichst nicht erst im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses eingeleitet werden. Es ist vielmehr geboten, bei geeigneten Anlässen bereits unterjährig Saldenabstimmungen einzuleiten und die buchungstechnischen Zuordnungen abzustimmen und umzusetzen.

Zu solchen Abstimmungen gehört insbesondere der Abgleich des zutreffenden Betrages von Forderungen und Verbindlichkeiten. Bei solchen Abstimmungen ist zudem zwischen den Beteiligten zu vereinbaren, wann und in welcher Form eine Antwort auf die gewünschte Überprüfung gegeben wird und was deren Verzicht bedeutet. Die Beteiligten sollten in diesem Zusammenhang auch überprüfen, ob die Forderungen und Verbindlichkeiten zutreffend adressiert und zugeordnet worden sind. So kann z. B. ein gemeindlicher Betrieb aus einem Geschäftsvorfall eine Forderung gegenüber dem Schuldner „Gemeinde“ bei sich verbucht haben.

Bei der Saldenabstimmung zwischen der Gemeindeverwaltung und dem Betrieb stellt sich dann ggf. heraus, dass die betriebliche Leistung nicht gegenüber der Gemeindeverwaltung erbracht wurde, sondern gegenüber dem Eigenbetrieb „Gebäudewirtschaft“. Mit der Geltendmachung von Ansprüchen zwischen den Beteiligten im Voll-

konsolidierungskreis sollten daher gleichzeitig auch die künftigen Zuordnungen im Buchungsgeschehen der Beteiligten geklärt werden.

#### **4.3.4.2.2 Die einseitige Abstimmung**

Die Abstimmung von Beträgen den „inneren“ Leistungsbeziehungen der Einheiten des Vollkonsolidierungskreises kann ggf. auch nur von einem der Beteiligten durchgeführt werden, z. B. wenn keine zweiseitige Abstimmung für erforderlich angesehen wird. In den Fällen einer einseitigen Eliminierung wird dem anderen Beteiligten unterstellt, dass er als Geschäftspartner einen entsprechenden Betrag unter Zugrundelegung der gleichen Verhältnisse zutreffend erfasst hat. Die einseitige Eliminierung bringt es dabei mit sich, dass aus der einseitigen Handlung keine Differenzbeträge entstehen.

Ein gemeindlicher Betrieb kann z. B. eine Rückstellung wegen einer aus seiner Sicht bestehenden Verpflichtung gegenüber der Gemeindeverwaltung bilanziert haben, jedoch ist in der Bilanz der Gemeindeverwaltung noch keine Forderung gegenüber diesem Betrieb angesetzt worden. Für solche örtlichen Gegebenheiten kann es unterschiedliche Gründe geben, z. B. weil eine gemeindliche Forderung aus einem öffentlich-rechtlichen Verhältnis erst bilanzierungsfähig ist, wenn durch die Gemeinde ein entsprechender Bescheid (Verwaltungsakt) gegenüber dem gemeindlichen Betrieb ergangen ist.

### **5. Die Folgekonsolidierungen**

#### **5.1 Allgemeine Grundlagen**

Als Folgekonsolidierung gilt daher einerseits die Fortschreibung der bei der Erstkonsolidierung ermittelten stillen Reserven und Lasten in den Vermögensgegenständen und Schulden der Betriebe, die für die Gemeinde in den Gesamtabchluss einzubeziehende Tochterunternehmen darstellen, aber auch die Fortschreibung der im Rahmen der Erstkonsolidierung ermittelten aktiven und passiven Unterschiedsbeträge. Andererseits auch die Vorgänge, die sich aus der Veränderung der Beteiligungsstruktur der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit ergeben sowie sonstige Veränderungen des Buchwerts der zu konsolidierenden Tochterunternehmen.

#### **5.2 Die Veränderungen in der Beteiligungsstruktur**

Die Gemeinde hat beim gemeindlichen Gesamtabchluss zwischen dem ersten Gesamtabchluss (Erstkonsolidierung) und jährlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses (Folgekonsolidierungen) in den folgenden Haushaltsjahren zu unterscheiden. In den jährlichen Gesamtab schlüssen können sich jeweils Veränderungen gegenüber dem Gesamtabchluss des Vorjahres ergeben. Deren Umfang hängt von der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und damit vom Ergebnis der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft durch die Gemeindeverwaltung sowie von den Ergebnissen der Geschäftstätigkeit der gemeindlichen Betriebe ab.

Die Veränderungen in der gemeindlichen Beteiligungsstruktur wirken sich ebenfalls auf den gemeindlichen Gesamtabchluss aus. Deren Ausmaß wird u. a. dadurch bestimmt, in welchem Umfang die Gemeinde innerhalb eines Haushaltsjahres gemeindliche Betriebe gegründet, erworben, veräußert oder liquidiert hat. In den Fällen, in denen gemeindliche Betriebe unterjährig neu gegründet oder erworben werden, sind diese nach dem Erwerb stichtag neu in den nächsten gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen.

Bei einer Veräußerung scheiden dagegen die betreffenden Betriebe aus der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ aus. Dafür muss z. B. bei voll zu konsolidierenden Betrieben ein Abgangswert ermittelt werden, denn diese Betriebe sind künftig nicht mehr in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen (Endkonsolidierung). Die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde kann daher zu Veränderungen des Konsolidierungskreises führen, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses nachvollzogen werden müssen. Dieser Vorgang wird üblicherweise als „Übergangskonsolidierung“ bezeichnet.

**5.3 Mögliche Sachverhalte der Übergangskonsolidierung**

Die Veränderungen in der gemeindlichen Beteiligungsstruktur können im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses auch zu Veränderungen des Konsolidierungskreises führen. Es können z. B. Betriebe, die voll zu konsolidieren waren, nunmehr der Anwendung der Equity-Methode unterliegen oder zu Anschaffungskosten in der Gesamtbilanz anzusetzen sein. Ein Wechsel ist ebenso in umgekehrter Weise möglich. Ein Übergang zur Quotenkonsolidierung ist dabei nicht vorzusehen, weil beim gemeindlichen Gesamtabchluss die entsprechende handelsrechtliche Vorschrift nicht zur Anwendung kommt (vgl. § 310 HGB).

Die aufgetretenen Veränderungen der gemeindlichen Beteiligungsstruktur sind dann im Rahmen der Konsolidierung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses nachzuvollziehen. Das Vorgehen wird dabei insgesamt als „Übergangskonsolidierung“ bezeichnet. Mögliche Sachverhalte sind nachfolgend unter Berücksichtigung der Vorgaben für den gemeindlichen Gesamtabchluss aufgezeigt (vgl. Abbildung 869).

<b>SACHVERHALTE DER ÜBERGANGSKONSOLIDIERUNG</b>	
<b>SACHGEGENSTAND</b>	<b>SACHVERHALT</b>
<b>Übergang von der Vollkonsolidierung zur Anwendung der Equity-Methode</b>	Durch eine Verringerung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde der Verlust der Kontrollmöglichkeit oder der einheitlichen Leitung (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) entstehen. Das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung ist dabei zu prüfen (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Die fortgeschriebenen Buchwerte bilden zusammen mit den Anschaffungskosten der zusätzlichen Anteile den Beteiligungsbuchwert für die Konsolidierung.
<b>Übergang von der Vollkonsolidierung zur Bewertung zu Abschaffungskosten</b>	Aus einer Verringerung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde der Verlust der Kontrollmöglichkeit oder der einheitlichen Leitung (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist auch zu prüfen, ob gleichwohl noch ein maßgeblicher Einfluss besteht (vgl. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Veränderung erfordert die Durchführung der Entkonsolidierung für den betreffenden gemeindlichen Betrieb.
<b>Übergang von der Anwendung der Equity-Methode zur Vollkonsolidierung</b>	Durch eine Erhöhung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde eine Kontrollmöglichkeit oder eine einheitliche Leitung (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung zu prüfen (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Die fortgeschriebenen Buchwerte bilden zusammen mit den Anschaffungskosten der zusätzlichen Anteile den Beteiligungsbuchwert für die gemeindliche Konsolidierung.
<b>Übergang von der Anwendung der Equity-Methode zur Bewertung zu Abschaffungskosten</b>	Aus einer Verringerung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde der Verlust des maßgeblichen Einflusses entstehen (vgl. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW). Diese Veränderung erfordert eine Überprüfung, ob ein Unterschied zwischen dem fortgeführten „Equity-Wert“ und den Anschaffungskosten besteht. Ein möglicher Unterschiedsbetrag kann ergebniswirksam oder ergebnisneutral gebucht werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

<b>SACHVERHALTE DER ÜBERGANGSKONSOLIDIERUNG</b>	
<b>SACHGEGENSTAND</b>	<b>SACHVERHALT</b>
<b>Übergang von der Bewertung zu Abschaffungskosten zur Vollkonsolidierung</b>	Durch eine Erhöhung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde eine Kontrollmöglichkeit oder eine einheitliche Leitung (vgl. § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung zu prüfen (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). In diesen Fällen findet erstmalig eine Konsolidierung statt und es muss dafür der Erstkonsolidierungstichtag bestimmt werden. Der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz bildet zusammen mit den Anschaffungskosten der zusätzlichen Anteile den Beteiligungsbuchwert für die Konsolidierung. Außerdem sind die stillen Reserven und der Geschäfts- oder Firmenwert für den Zeitpunkt der Kontrollmöglichkeit oder der einheitlichen Leitung zu ermitteln.
<b>Übergang von der Bewertung zu Abschaffungskosten zur Anwendung der Equity-Methode</b>	Durch eine Erhöhung der Beteiligung an einem gemeindlichen Betrieb kann für die Gemeinde ein maßgeblicher Einfluss (vgl. § 50 Absatz 3 GemHVO NRW) entstehen. Dabei ist das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung zu prüfen (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). In diesen Fällen findet erstmalig eine Konsolidierung statt und es muss dafür der Erstkonsolidierungstichtag bestimmt werden. Der Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz bildet zusammen mit den Anschaffungskosten der zusätzlichen Anteile den Beteiligungsbuchwert für die Konsolidierung. Außerdem sind die stillen Reserven und der Geschäfts- oder Firmenwert für den Zeitpunkt des maßgeblichen Einflusses zu ermitteln.

*Abbildung 869 „Sachverhalte der Übergangskonsolidierung“*

Im Rahmen der Übergangskonsolidierung sind z. B. beim Übergang eines gemeindlichen Betriebes von der Vollkonsolidierung zur Anwendung der Equity-Methode sachlich zwei Schritte erforderlich. Der Betrieb wird im Rahmen der bisherigen Vollkonsolidierung endkonsolidiert und die Equity-Methode kommt erstmals zur Anwendung. Entsprechend ist auch bei den anderen Formen der Übergangskonsolidierung zu verfahren.

#### **5.4 Der Erwerbstichtag für neue gemeindliche Betriebe**

Die Gründung oder der Erwerb neuer gemeindlicher Betriebe kann es mit sich bringen, dass diese Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Für die Ermittlung der Wertansätze ist dabei von einem Erwerbstichtag (Tag, an dem der Betrieb von der Gemeinde erworben wird) auszugehen, der am Beginn des Haushaltsjahres (1. Januar) oder am Abschlussstichtag (31. Dezember), aber auch auf einen Tag zwischen diesen Kalendertagen fallen kann.

Die Einbeziehung neuer Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabschluss ist als so gewichtig anzusehen, dass der Gesamtanhang darüber ausreichende Angaben zu enthalten hat. Diese Angabepflicht besteht unabhängig davon, ob bei der ersten Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss nur das Vermögen und die Schulden des neuen Betriebes in die Gesamtbilanz einzubeziehen ist oder ein vollständiger betrieblicher Abschluss besteht.

In den Fällen, in denen der Erwerbstichtag auf den ersten Januar festgelegt wird, kann zum folgenden Abschlussstichtag der neue Betrieb nicht nur mit seinem Vermögen und seinen Schulden, sondern auch mit einem Jahresergebnis in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Beim Erwerb eines Betriebes durch die Gemeinde zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember ist ggf. ein Zwischenabschluss erforderlich. Dieser Abschluss ist in vergleichbarer Weise von dem betreffenden Betrieb aufzustellen, als hätte er gegenüber dem gemeindlichen Haushaltsjahr ein abweichendes Geschäftsjahr.

Ein Erwerbstichtag „31. Dezember“ hätte zur Folge, dass der neue Betrieb noch kein Jahresergebnis aufweisen kann, das im Rahmen des Gesamtabschlusses einzubeziehen wäre. Es obliegt der Gemeinde, bei ihrer Entscheidung über den Zeitpunkt des Erwerbes oder die Gründung eines neuen gemeindlichen Betriebes unter der Berücksichtigung von Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte sowie unter Beachtung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses den Erwerbstichtag festzulegen.

## **5.5 Das Gesamtjahresergebnis und die Ausgleichsrücklage**

Die Ausgleichsrücklage als eine spezielle Rücklagenform im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung ist mit ihrem Stand unverändert aus der gemeindlichen Bilanz in die Gesamtbilanz zu übernehmen. Durch diesen Übernahmeprozess kommt es jedoch dazu, dass bereits ein Teil des gemeindlichen Gesamtergebnisses, und zwar in der Größenordnung der Zuführung zur Ausgleichsrücklage (Jahresüberschuss) oder der Verrechnung damit (Jahresfehlbetrag), im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde bereits in diesen besonderen Bilanzposten in der Gesamtbilanz eingeflossen und zum Bestandteil des "Gesamteigenkapitals" der Gemeinde geworden ist.

Vor dem buchungsmäßigen Übernahmeprozess muss deshalb von der Gemeinde geprüft werden, ob und in welchem Umfang ein in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss ausgewiesener Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage zugeführt oder ein Jahresfehlbetrag mit dieser Rücklage verrechnet wurde. Diese Prüfung ist durch die Gemeinde erforderlich, weil durch die Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Rahmen der Vollkonsolidierung auch das Jahresergebnis aus der gemeindlichen Ergebnisrechnung im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung berührt werden kann.

In der Gesamtbilanz könnten im Gesamtjahresergebnis ggf. Ergebnisanteile enthalten sein, die auch im Eigenkapitalposten "Ausgleichsrücklage" vorhanden sind. Diese Sachlage lässt nicht zu, dass das aufgrund der Gesamtergebnisrechnung ermittelte Gesamtjahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres unverändert in die allgemeine Rücklage der Gesamtbilanz übernommen wird. Die Gemeinde muss deshalb feststellen, in welchem Umfang im Einzelabschluss entsprechende Verrechnungen erfolgt sind und darf nur den anteiligen nicht verwendeten Ergebnisbetrag in die allgemeine Rücklage der Gesamtbilanz übertragen.

Im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabschlusses müssen deshalb bereits die notwendigen Buchungen geklärt werden. Dieser besondere gemeindliche Vorhang bedarf außerdem der Erläuterung im Gesamtanhang, denn er muss für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verständlich sein. Von der Gemeinde sollte ggf. auch der Rechenweg aufgezeigt werden, sodass die betragsmäßige Höhe der Veränderung der allgemeinen Rücklage sowie die im gemeindlichen Einzelabschluss vorgenommenen Veränderungen nachvollziehbar und transparent gemacht wird.

## **6. Die Entkonsolidierung**

### **6.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde gründet oder erwirbt nicht nur neue Betriebe, sondern veräußert oder liquidiert im Einzelfall auch bestehende gemeindliche Betriebe. Die Veräußerung oder Liquidation eines gemeindlichen Betriebes führt im Jahresabschluss der Gemeinde dazu, dass der erzielte Veräußerungserlös als Vermögenswert anzusetzen ist und der bisherige Ansatz des gemeindlichen Betriebes im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ entfällt. Der gemeindliche Vorgang wirkt sich auch unmittelbar auf den gemeindlichen Gesamtabschluss aus. Der Vorgang führt ggf. zu besonderen Maßnahmen, sofern der gemeindliche Betrieb als Tochter Einheit zum Vollkonsolidierungskreis gehörte oder nach der Equity-Methode in den Gesamtabschluss einzubeziehen war.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen eine Tochtereinheit der Gemeinde unterjährig aus dem Portfolio der Gemeinde ausscheidet, ist grundsätzlich die Aufstellung eines Zwischenabschlusses erforderlich, u. a. zur Abgrenzung der erwirtschafteten Gesamterträge und Gesamtaufwendungen des Betriebes und der Abgrenzung von Vermögen und Schulden. Die Veräußerung oder Liquidation eines gemeindlichen Betriebes führt ggf. für die Gemeinde zu Erträgen oder Aufwendungen, wenn der Veräußerungserlös höher oder niedriger ausfällt als der ausgewiesene Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz.

In den gemeindlichen Gesamtabschluss fließt dieser Erlös ebenfalls ein, jedoch nicht mehr unmittelbar als Wertansatz einer Beteiligung der Gemeinde. Bei einer Veräußerung scheiden die betreffenden Betriebe aus der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ aus. Beim Vorliegen einer derartigen Sachlage bei der Gemeinde ist der betreffende gemeindliche Betrieb nicht mehr bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu berücksichtigen (Fiktion des Einzelabgangs). Dieser Vorgang führt zu einem umfangreicheren Anpassungsbedarf beim Gesamtabschluss der Gemeinde, wenn der betreffende Betrieb zuvor zum Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss gehörte.

Durch die Beendigung des beherrschenden Einflusses auf den Betrieb entfallen die Ansätze der betrieblichen Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen des Gesamtabschlusses (Entkonsolidierung). Für den Gesamtabschluss muss eine Verrechnung des Veräußerungserlöses mit dem Saldo der im Gesamtabschluss erhaltenen Vermögensgegenstände und Schulden des weggefallenen Betriebes unter Berücksichtigung eines zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts vorgenommen werden. Aufgrund möglicher stiller Reserven und Lasten bei den betroffenen Einzelvermögensgegenständen und Schulden kann sich dabei ein anderer Ertrag oder Aufwand ergeben, als im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses.

Dieser Sachverhalt erfordert ggf. von der Gemeinde die Bereinigung von Buchungen im Gesamtabschluss zu prüfen, um Doppelerfassungen von Erträgen und Aufwendungen zu vermeiden. Die Bereinigung von Geschäftsvorfällen, die sich nicht im bisherigen Beteiligungswert im Jahresabschluss der Gemeinde niedergeschlagen haben, kann sich ebenso ergeben. Das Ergebnis ist nicht in die Gesamtergebnisrechnung aufzunehmen, weil die Gemeinde die Abgänge und Veräußerungen von Vermögensgegenständen unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage im Eigenkapital zu verrechnen hat (vgl. § 43 Absatz 3 i. V. m. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW).

Die Entkonsolidierung ist von der Gemeinde im Gesamtanhang des Gesamtabschlusses anzugeben. Die Umstände sowie die wirtschaftlichen Auswirkungen daraus für die Gemeinde sind dort näher zu erläutern. Die Gemeinde muss jedoch keine Angaben machen, wenn keine Entkonsolidierung eines Betriebes im Haushaltsjahr erfolgt ist. In diesen Fällen sollten sich aus den Daten der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung die Gesamtzahlungen der Gemeinde in der Gesamtkapitalflussrechnung erklären lassen.

## **6.2 Der Abgangsstichtag für ab- oder aufgegebenen gemeindlichen Betriebe**

Die Gemeinde muss im Rahmen einer Aufgabe oder einer Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes, der dem Vollkonsolidierungskreis angehörte, einen Abgangsstichtag für die in der Gesamtbilanz aktivierten Vermögensgegenstände und passivierten Verbindlichkeiten des Betriebes festlegen. Dieser gemeindliche Vorgang ist vergleichbar mit den Maßnahmen, die beim Erwerb eines neuen Betriebes für seine erstmalige Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss unter Berücksichtigung des Erwerbsstichtages notwendig sind.

Als Ausgangspunkt für die Festlegung des Abgangsstichtages bietet sich z. B. beim Verkauf eines Betriebes der Tag des Eigentumsübergangs oder das Ende der Beherrschungsmöglichkeit dieses Betriebes durch die Gemeinde an. Der Gemeinde obliegt es, bei ihrer Entscheidung über die Abgabe eines gemeindlichen Betriebes an einen Dritten unter der Berücksichtigung von Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte einen geeigneten Abgangsstichtag festzulegen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

Bei einem gemeindlichen Betrieb, der unterjährig abgegeben bzw. veräußert wird, kann deshalb ggf. auch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses erforderlich werden, um die Werte der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten des betreffenden Betriebes zutreffend festzulegen und beim nächsten Gesamtabchluss entsprechend berücksichtigen zu können. Ob ein Zwischenabschluss im örtlichen Einzelfall sachgerecht ist, muss von der Gemeinde unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit eigenverantwortlich geklärt werden. Eine gesetzliche Verpflichtung besteht dafür nicht.

Die Veräußerung gemeindlicher Betriebe ist jedoch als so gewichtig für den gemeindlichen Gesamtabchluss anzusehen, dass über den tatsächlichen Abgang der Betriebe der Gesamtanhang sachgerechte Angaben zu enthalten hat. Die Abgabe des Betriebes erfordert jedoch nicht zwingend, dass die Vermögenswerte des betreffenden gemeindlichen Betriebes statt unter dem Anlagevermögen nunmehr unter dem Umlaufvermögen in der Gesamtbilanz anzusetzen sind. Bei einer Veräußerungsabsicht der Gemeinde für einen gemeindlichen Betrieb, bei dem die Vermögenswerte aber noch genutzt werden, ist eine Umschichtung vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen als nicht zulässig anzusehen.

### **7. Der Verzicht auf die Anwendung des § 310 HGB**

#### **7.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Festlegung der beim gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwendenden handelsrechtlichen Vorschriften ist auf eine Anwendung der Vorschrift über die anteilmäßige Konsolidierung durch die Gemeinde verzichtet worden (vgl. § 310 HGB). Nach dieser Vorschrift über eine Quotenkonsolidierung würde ein gemeindlicher Betrieb, der von der Gemeinde mit einer oder mehreren anderen Gemeinden gemeinsam geführt wird, vollständig im jeweiligen Umfang der mitgliedschaftlichen Anteile der Gemeinden in deren Gesamtabchlüsse einbezogen. Eine solche Sachlage könnte ggf. sachlich auch bei Zweckverbänden und gemeinsamen Kommunalunternehmen bestehen (vgl. §§ 4 ff. und §§ 27 ff. GKG NRW).

Der Verzicht des Landesgesetzgebers auf eine Anwendung der Vorschrift des § 310 HGB führt lediglich dazu, dass gemeindliche Betriebe, die von einer Gemeinde mit einem oder mehreren Gemeinden gemeinsam geführt werden, im Rahmen des Gesamtabchlusses nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind, z. B. öffentlich-rechtliche Zweckverbände nach dem GkG NRW.

#### **7.2 Die inhaltlichen Gründe**

Eine Quotenkonsolidierung dürfte wie im Handelsrecht nicht den Grundsätzen der auch im NKF anzuwendenden Einheitstheorie (wirtschaftliche Einheit) widersprechen. Diese Sachlage ist jedoch nicht gegeben, weil die Quotenkonsolidierung auf der Grundlage einer Interessentheorie erfolgt. Der Wertansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes ist daher im Gesamtabchluss von der Höhe der Beteiligung der Gemeinde an dem gemeinsamen Betrieb abhängig.

Eine zugelassene Anwendung der Quotenkonsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss würde zudem voraussetzen, dass die gemeinsame Führung des betreffenden Betriebes durch mehrere Gemeinden auch tatsächlich ausgeübt wird. Das Vorliegen einer Ausübung würde aber erfordern, dass strategische Geschäftsentscheidungen sowie Entscheidungen über die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit in solchen gemeindlichen Betrieben einstimmig getroffen werden.

Eine solche gemeinsame Führung unterscheidet sich daher vom maßgeblichen Einfluss der Gemeinde bei einer Organisationseinheit in der Intensität der Beziehung der Gemeinde zu diesem Betrieb. Sie erfordert als Folge daraus jedoch nicht zwingend eine Quotenkonsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss. Wichtig für den



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

gemeindlichen Gesamtabschluss ist, dass dadurch die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zum Abschlussstichtag richtig wiedergegeben bzw. ein sachgerechtes Bild darüber vermittelt wird.

### **7.3 Die Quotenkonsolidierung im Teilkonzernabschluss**

Die Quotenkonsolidierung kann aber ggf. im Rahmen eines Teilkonzernabschlusses eines gemeindlichen voll zu konsolidierenden Betriebes durchgeführt worden sein, der als Tochtereinheit in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen wird. Ein Teilkonzernabschluss muss grundsätzlich wie ein betrieblicher Einzelabschluss den Bedingungen für den gemeindlichen Gesamtabschluss entsprechen. Er darf daher keine Wertgrößen enthalten, die aufgrund einer anteilmäßigen Konsolidierung nach § 310 HGB entstanden sind.

Im Rahmen der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den Vorschriften des HGB bei einem gemeindlichen Betrieb müssen daher die Wertgrößen, die in diesem Rahmen aufgrund einer Quotenkonsolidierung entstehen, gesondert erfasst werden, damit diese Wertgrößen bei der Einbeziehung dieses Abschlusses in den gemeindlichen Gesamtabschluss von der Gemeinde sachgerecht eliminiert werden können.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Vollkonsolidierung der öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde):**

#### **1.1 Allgemeine Bedingungen**

##### **1.1.1 Die Grundlagen**

Die haushaltsrechtliche Vorgabe für die Gemeinde, ihre verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen zu konsolidieren, stellt die wichtigste Ausgangsgrundlage für den gemeindlichen Gesamtabschluss dar. Unter dem in dieser Vorschrift verwendeten Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ sind die organisatorisch abgegrenzten gemeindlichen Aufgaben zu verstehen, die nicht in der Gemeindeverwaltung, sondern in den gemeindlichen Betrieben erledigt werden.

Die Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form sind von der Gemeinde errichtet worden oder die Gemeinde ist an den Betrieben beteiligt. Auf eine vorherige Erledigung der Aufgabe in der Gemeindeverwaltung (historisch betrachtet) und eine daraus folgende tatsächliche Ausgliederung in organisatorisch selbstständige betriebliche Einheiten außerhalb der Gemeindeverwaltung kommt es dabei nicht an. Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist die Konsolidierung von der Gemeinde entsprechend der Vorschriften der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches vorzunehmen.

Die grundlegenden Vorgaben sind in der Vorschrift des § 300 HGB enthalten, die in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102), auch unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden ist. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 870).

<b>Der § 300 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot</b>
(1) In dem Konzernabschluss ist der Jahresabschluss des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammenzufassen. An die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den einbezogenen Tochterunternehmen treten die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten der Tochterunternehmen, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens bilanzierungsfähig sind und die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichungen bedingt oder in den folgenden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>Der § 300 HGB (Stand: 2009)</b>
Vorschriften nichts Anderes bestimmt ist.
(2) Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Ansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen.

*Abbildung 870 „Der § 300 HGB (Stand: 2009)“*

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses setzt außerdem voraus, dass zwischen der Gemeinde (Verwaltung) und dem jeweiligen gemeindlichen Betrieb ein Mutter-/Tochter-Verhältnis im Sinne des Handelsgesetzbuches besteht. Ein solches Verhältnis wird bei gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen grundsätzlich angenommen, denn es besteht für die Gemeinde die Pflicht zur Konsolidierung. Es müssen deshalb dafür nicht besondere Voraussetzungen erfüllt sein oder spezielle Gegebenheiten bei der Gemeinde vorliegen.

Bei den Betrieben, die gemeindliche Tochtereinheiten darstellen, kann die Gemeinde nur dann von einer Vollkonsolidierung bzw. der Einbeziehung dieser Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabchluss absehen, wenn die Betriebe einzeln sowie insgesamt für die gemeindliche Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

Die Vorgabe einer Zusammenführung der Einzelabschlüsse der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe zu einem wirtschaftlichen Gesamtbild ist deshalb erforderlich, weil im gemeindlichen Gesamtabchluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der darin einbezogenen gemeindlichen Betriebe einschließlich der Gemeindeverwaltung insgesamt so dargestellt werden soll, als ob es sich dann um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde (öffentliche Einheitstheorie).

### **1.1.2 Das Konzept der Vollkonsolidierung**

Eine der wichtigsten Folgen aus der gemeindlichen Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabchlusses ist das Konzept der Vollkonsolidierung. Es verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabchluss anstelle der von der Gemeinde am gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile, die in der Bilanz der Gemeinde unter den Finanzanlagen angesetzt sind, die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Außerdem sind die „internen“ Leistungsbeziehungen zwischen den am gemeindlichen Gesamtabchluss beteiligten Einheiten zu eliminieren, damit die Gemeindeverwaltung zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellen kann.

Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt aber auch, dass sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe in voller Höhe im Gesamtabchluss angesetzt werden (Vollständigkeitsgebot nach § 300 Absatz 2 Satz 1 HGB). In den der Konsolidierung vorausgehenden Summenabschluss sind deshalb das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe vollständig und unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den einzelnen Jahresabschlüssen zu übernehmen (Unabhängigkeitsgebot nach § 300 Absatz 2 Satz 1 HGB).

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss zudem beim Vorliegen gleicher Sachverhalte die betroffenen Vermögensgegenstände und Schulden in der gleichen Art und Weise bilanzieren und bewerten. Dabei sind jedoch die zwischen der Geschäftstätigkeit und den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe bestehenden fachlichen und sachlichen Unterschiede zu berücksichtigen. Dabei ist im Einzelnen auch zu prüfen, ob nicht nach dem für die Gemeindeverwaltung geltendem Haushaltsrecht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht.

Die beim Gesamtabchluss der Gemeinde anzunehmende Betrachtungsweise bestimmt zudem das gemeindliche Konzept der Vollkonsolidierung mit. Die Gemeindeverwaltung setzt in ihrer Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ regelmäßig die gemeindlichen Betriebe als wirtschaftliche Betätigungsformen der Gemeinde unter Berücksichtigung der möglichen Organisationsformen und Rechtsformen sowie der Beteiligungsverhältnisse an. Jeder gemeindliche Betrieb stellt für die Gemeinde als Gesamtheit einen Vermögenswert im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar.

Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es aber auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, sodass die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht auf den Status der einzelnen Betriebe auszurichten ist. Die Aufrechnung des gemeindlichen Beteiligungswertes (Finanzanlage) mit den einzelnen Vermögensformen und Schulden eines Betriebes im Rahmen der Vollkonsolidierung soll eine Doppelerfassung im Gesamtabchluss verhindern.

Diese Vorgehensweise ist als gemeindliche Konsolidierungsmaßnahme auch deshalb im Rahmen des Gesamtabchlusses sachgerecht, weil sie zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und ihrem Betrieb, über das betriebliche Vermögen und die Schulden im Rahmen ihrer zulässigen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung verfügen kann bzw. verfügen muss (vgl. §§ 107 GO NRW).

Die Gemeinde hat jedoch in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bei der Aufrechnung ggf. auch betragsmäßige Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können. Derartige Gegebenheiten sind im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses als aktivische oder passivische Unterschiedsbeträge zu erfassen und zu behandeln (vgl. § 309 HGB).

### **1.2 Die Einbeziehung öffentlich-rechtlicher Betriebe in die Vollkonsolidierung**

#### **1.2.1 Die Abgrenzung der einzubeziehenden öffentlich-rechtlichen Betriebe**

In entsprechender Anwendung des Handelsgesetzbuches (HGB) gilt für den gemeindlichen Gesamtabchluss, dass gemeindliche Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form voll zu konsolidieren sind. Durch diese haushaltsrechtliche Festlegung umfasst der gemeindliche Konsolidierungskreis mindestens alle wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen gemeindlichen Betriebe in einer öffentlich-rechtlichen Organisationsform, aber auch die rechtlich selbstständigen Einheiten, z. B. die rechtsfähigen Anstalten des öffentlichen Rechts (vgl. § 114a GO NRW).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nicht alle gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen in die Vollkonsolidierung für den Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Von der Gemeinde ist daher insbesondere zu prüfen, ob die öffentlich-rechtlichen Betriebe entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB voll zu konsolidieren oder nach der Equity-Methode einzubeziehen sind (vgl. §§ 311 und 312 HGB).

Die Gemeinde hat vielmehr gleichzeitig auch zu prüfen, ob ein gemeindlicher Betrieb für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Zu den öffentlich-rechtlichen Betrieben, die in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind, gehören folgende Betriebe der Gemeinde (vgl. Abbildung 871).

<b>DIE ABGRENZUNG DER ÖFFENTLICH-RECHTLICHEN BETRIEBE</b>
- wirtschaftliche Unternehmen nach § 97 i. V. m. § 114 GO NRW.
- organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen nach § 97 i. V. m. § 107 Absatz 2 GO NRW.
- Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (mit eigener Rechnungslegung) nach § 97 GO NRW.
- Anstalten öffentlichen Rechts (AÖR), z. B. nach § 114a GO NRW.
- rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen (vgl. § 100 Absatz 3 GO NRW).
- Zweckverbände nach den einschlägigen Vorschriften, z. B. nach dem GkG NRW.

*Abbildung 871 „Die Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe“*

Beim Vorliegen der untergeordneten Bedeutung bei einem gemeindlichen Betrieb muss der betreffende Betrieb als gemeindliche Tochterinheit nicht in die Vollkonsolidierung einbezogen werden. Diese haushaltsrechtlich zugelassene Möglichkeit für die Gemeinde zeigt, dass für die Konsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss regelmäßig die Intensität der Beziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den einzelnen Betrieben von besonderer Bedeutung ist. Für den gemeindlichen Gesamtabchluss findet daher auch das Stufenkonzept des Handelsgesetzbuches Anwendung. Nach dessen Rahmenbedingungen ist die Gemeindeverwaltung immer die Muttereinheit für ihre Betriebe, sodass die gemeindlichen Betriebe die Tochtereinheiten darstellen.

## **1.2.2 Der Ausschluss der Sparkasse aus dem Konsolidierungskreis**

### **1.2.2.1 Der Ausschluss der Sparkasse**

Die Gemeinde kann eine Sparkasse als eigenes Wirtschaftsunternehmen in der Rechtsform einer landesrechtlichen Anstalt öffentlichen Rechts errichten (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Sie hat die Aufgabe, der geld- und kreditwirtschaftlichen Versorgung der Bevölkerung und der Wirtschaft in ihrem Geschäftsgebiet und ihrem Träger zu dienen (vgl. § 2 Absatz 1 SpkG NRW). Gleichwohl hat der Landesgesetzgeber im Sparkassengesetz ausdrücklich festgelegt, dass die Sparkassen nicht in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde anzusetzen sind (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW).

Dieser Wille des Landesgesetzgebers bzw. das Ansatzverbot für Sparkassen gilt für den gemeindlichen Gesamtabchluss und ist in der Begründung zum NKFG NRW vom 16. November 2004 bereits zum Ausdruck gebracht worden. Bei dessen örtlicher Umsetzung muss die Gemeinde als Trägerin einer Sparkasse das Transparenzgebot beachten und im Gesamtanhang im Gesamtabchluss und auch Angaben über die wirtschaftlichen Verflechtungen und Leistungsbeziehungen zu ihrer Sparkasse machen. Sie hat dabei auch die eigenständigen Betriebe der gemeindlichen Sparkasse ausreichend und sachgerecht zu berücksichtigen.

### **1.2.2.2 Der Ausschluss der Sparkassenbetriebe**

Das ausdrückliche Verbot des Landesgesetzgebers, die Sparkassen nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen, enthält jedoch keine entsprechende Festlegung für die Unternehmen und Beteiligungen

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

sowie die sonstigen Anteilsverhältnisse einer Sparkasse. Aufgrund dieser Sachlage sollte von der Gemeinde jedoch nicht der Schluss gezogen werden, das gemeindliche Bilanzierungsverbot soll nur im engeren Sinne zur Anwendung kommen und nur auf die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“ beschränkt sein.

Das ausdrückliche Bilanzierungsverbot stellt nur eine Weiterentwicklung des Willens des Landesgesetzgebers dar, die gemeindlichen Sparkassen nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinden einzubeziehen, der bereits ausdrücklich in der Begründung zum NKFG bekundet worden ist. Die Sparkassen werden grundsätzlich auch im einschlägigen Gesetz als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden eingestuft (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Sie sind daher entsprechend als eine besondere Vermögensmasse der Gemeinde zu betrachten.

Gleichwohl lässt es das Gesetz nicht zu, eine Sparkasse in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss aufzunehmen. Unter Berücksichtigung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses kann daher aus dem Verbot der Einbeziehung der Sparkasse in den Gesamtabchluss der Gemeinde gefolgert werden, dass die gesamte Gruppe „Sparkasse“, d. h. die Sparkasse einschließlich der ihr zugehörigen Betriebe sowie ihrer sonstigen Anteilsverhältnisse, nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden soll. Diese Vorgabe hat die Gemeinde bei der Festlegung ihres Konsolidierungskreises zu beachten.

### **1.2.2.3 Kein Ausschluss von Beteiligungen an Sparkassenbetrieben**

In der Unternehmensgruppe „Sparkasse“ mit den ihr zugehörigen Betriebe und sonstigen Anteilsverhältnissen bestehen oftmals gleichzeitig auch unmittelbare Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde an den Betrieben der Sparkasse. Ein gemeindlicher Anteil ist dann unter Anwendung der zutreffenden Konsolidierungsmethode in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen. Die Art der Einbeziehung ist dabei davon abhängig, ob die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar über einen anderen gemeindlichen Betrieb an einem Unternehmen oder einer Einrichtung der Sparkasse mit welchem Anteil beteiligt ist.

Es ist daher in diesem Zusammenhang zu überprüfen, ob der gemeindlichen Beteiligung an einem Betrieb der Sparkasse eine untergeordnete Bedeutung zukommt (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW). Das gesetzliche Verbot im Sparkassengesetz umfasst nicht derartige Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde, sondern nur die Sparkasse sowie ihre eigenen Betriebe und Beteiligungen sowie Anteilsverhältnisse (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW).

### **1.2.2.4 Die Einbeziehung von örtlichen Stiftungen**

Das Einbringen von Gemeindevermögen in eine rechtlich selbstständige Stiftung, und damit die Abgabe an einen anderen Rechtsträger, stellt einen Abgang von gemeindlichem Vermögen aus dem Kernbereich der Gemeinde dar, der der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dient. Bei einer zulässigen Einbringung von gemeindlichem Vermögen im Rahmen der Aufgabenerfüllung in eine rechtlich selbstständige örtliche Stiftung, bei der die Gemeinde selbst Stifter ist, soll eine solche Stiftung grundsätzlich wie ein gemeindlicher Betrieb in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen werden (vgl. §§ 100 und 116 GO NRW).

Im Gesamtabchluss wird dadurch das entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen zu vermittelnde Bild über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nicht beeinträchtigt. Es wird zudem die Darstellung erhalten, dass die Gemeinde eine einzige wirtschaftliche Einheit wäre. Der gemeindliche Gesamtabchluss bleibt dadurch ein aus den Jahresabschlüssen der einbezogenen Betriebe Organisationseinheiten abgeleiteter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“. Diese Vorgaben führen zur Einbeziehung von örtlichen Stiftungen, die gemeindliche Aufgaben erledigen, in den Gesamtabchluss.

Die tatsächliche Einbeziehung ist dabei von der Art und dem Umfang der gemeindlichen Beteiligung an einer Stiftung abhängig. Soweit die Gemeinde als alleiniger Stifter auftritt, ist regelmäßig von einer Einbeziehung einer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

solchen Stiftung in den Vollkonsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss auszugehen. Eine Einbeziehung nach der Equity-Methode kann in Betracht kommen, wenn die Gemeinde ein Mitstifter ist. Dabei müssen jedoch die vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnisse der anderen Mitstifter in die Beurteilung einbezogen werden.

Eine solche Abwägung ist auch vorzunehmen, wenn die Gemeinde als Zustifter auftritt oder auf andere Art und Weise an rechtlich selbstständige Stiftungen gebunden ist. Im Gesamtanhang des Gesamtabchlusses sollten daher die Stiftungen, die vermögensmäßig vollständig oder anteilig der Gemeinde zugerechnet werden können, unter Angabe der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelnen konkret benannt und erläutert werden.

**1.3 Vollkonsolidierung und HGB-Vorschriften**

**1.3.1 Die Grundlagen**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Organisationsform entsprechend den Vorschriften der §§ 300, 301 und 303 bis 305 und 307 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Die gemeindlichen Betriebe sind entsprechend dieser haushaltsrechtlichen Vorgabe zu konsolidieren, wenn die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen.

Gemäß der statischen Verweisung sind die genannten Vorschriften in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden (vgl. § 49 Absatz 4 GemHVO NRW). Die Inhalte dieser Paragraphen des Handelsgesetzbuches werden nachfolgend in Kurzform vorgestellt (vgl. Abbildung 872).

<b>ANZUWENDEDE VORSCHRIFTEN DES HANDELSGESETZBUCHES</b>	
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>INHALTE DER VORSCHRIFT</b>
<b>§ 300</b> <b>Konsolidierungsgrundsätze, Vollständigkeitsgebot</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zusammenfassung der Jahresabschlüsse;</li> <li>- Entwicklung des Konzernabschlusses aus den Einzelabschlüssen;</li> <li>- Grundsatz der Vollkonsolidierung;</li> <li>- Ansatz von Posten im Konzernabschluss;</li> <li>- Einheitliche Anwendung der Vorschriften für das Mutterunternehmen;</li> <li>- Notwendige Anpassungen der Einzelabschlüsse;</li> <li>- Neuausübung von Ansatzwahlrechten.</li> </ul>
<b>§ 301</b> <b>Kapitalkonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Konsolidierungspflichtige Anteile (einschließlich Wertansatz);</li> <li>- Erstkonsolidierung (Neubewertungsmethode);</li> <li>- Stichtag der Erstkonsolidierung;</li> <li>- Ausweis von Unterschiedsbeträgen;</li> <li>- Folgekonsolidierungen.</li> </ul>
<b>§ 303</b> <b>Schuldenkonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Konsolidierungspflichtige Schuldverhältnisse;</li> <li>- Grundsatz der Wesentlichkeit.</li> </ul>
<b>§ 304</b> <b>Behandlung der Zwischenergebnisse</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lieferungen und Leistungen innerhalb des Konsolidierungskreises;</li> <li>- Eliminierung der Zwischengewinne;</li> <li>- Eliminierung der Zwischenverluste.</li> </ul>
<b>§ 305</b> <b>Aufwands- und Ertragskonsolidierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Konsolidierung der Innenumsatzerlöse;</li> <li>- Konsolidierung anderer Erträge und Aufwendungen;</li> <li>- Verzicht bei untergeordneter Bedeutung.</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>ANZUWENDEDE VORSCHRIFTEN DES HANDELSGESETZBUCHES</b>	
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>INHALTE DER VORSCHRIFT</b>
<b>§ 307 Anteile anderer Gesellschafter</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ausgleichsposten in der Konzernbilanz;</li> <li>- Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn/Verlust.</li> </ul>
<b>§ 308 Einheitliche Bewertung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsatz einheitlicher Bewertung;</li> <li>- Bewertungsanpassungen.</li> </ul>
<b>§ 309 Behandlung des Unterschiedsbetrags</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Geschäfts- oder Firmenwert aus der Erstkonsolidierung;</li> <li>- Verbleibender passiver Unterschiedsbetrag.</li> </ul>

*Abbildung 872 „Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches“*

Die statische Verweisung auf die genannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches entbindet die Gemeinde nicht von ihrer Verpflichtung, die Auslegung dieser Vorschriften in der betriebswirtschaftlichen Literatur sowie die weitere Entwicklung der vorgegebenen Bestimmungen zu beachten. Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist, anders als im Rahmen der auf die Gemeindeverwaltung bezogenen Haushaltssatzung und Jahresabschluss, ein unmittelbarer Verweis auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches als Beleg für das gemeindliche Handeln oder dessen Begründung zulässig.

### **1.3.2 Die Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabchluss**

#### **1.3.2.1 Der Gesamtüberblick**

##### **1.3.2.1.1 Allgemeine Sachlage**

Der Ausgangspunkt der Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabchluss sind der Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung, der nach dem NKF aufgestellt worden ist, und die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe, die nach dem HGB aufgestellt worden sind. Die betrieblichen Einzelabschlüsse der Tochterunternehmen unterscheiden sich i. d. R. vom Abschluss der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit.

Die Einzelabschlüsse sind daher mit diesem Abschluss in Übereinstimmung zu bringen und werden dafür vor der Zusammenführung jeweils in eine Gemeindebilanz II (GB II) überführt. Die Zusammenführung der Ergebnisse aus den einzelnen Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe erfordert von der Gemeinde eine Vielzahl von unterschiedlichen Konsolidierungsschritten. Die dazu bestehenden Konsolidierungsvorgaben werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 873).

<b>DIE KONSOLIDIERUNGSVORGABEN FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>
- Kapitalkonsolidierung nach § 301 HGB.
- Schuldenkonsolidierung nach § 303 HGB.
- Zwischenergebniseliminierung nach § 304 HGB.

<b>DIE KONSOLIDIERUNGSVORGABEN FÜR DEN GESAMTABSCHLUSS</b>	
-	Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 305 HGB.

*Abbildung 873 „Die Konsolidierungsvorgaben für den Gesamtabchluss“*

Die verschiedenen Konsolidierungen sind unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorgaben für den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung vorzunehmen. Für die Zusammenführung der Abschlüsse ist es nicht unerheblich, ob und in welchem Umfang die gemeindlichen Betriebe andere Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften in ihrem Jahresabschluss genutzt haben. Derartige örtliche Gegebenheiten hat die Gemeinde bei der Durchführung der Konsolidierungsschritte zur Aufstellung des Gesamtabchlusses zu berücksichtigen.

### 1.3.2.1.2 Die Struktur der Gesamtbilanz

Der Aufbau der Gesamtbilanz im gemeindlichen Gesamtabchluss ist auf wichtige Bilanzposten ausgerichtet worden, die in der gemeindlichen Bilanz im Jahresabschluss sowie im Gesamtabchluss enthalten sein sollen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Bei Bedarf kann diese grundlegende Struktur erweitert bzw. angepasst werden, um örtliche Besonderheiten wegen ihrer Bedeutung ausreichend zu berücksichtigen. Die Gemeinde sollte dabei aber prüfen, ob die Bilanzposten für das Gesamtbild eine wesentliche Aussagekraft haben.

Die örtliche Gestaltung der Gesamtbilanz muss von der Gemeinde im Einklang mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ vorgenommen werden. Mit der nachfolgenden Bilanzstruktur wird aufgezeigt, wie die Gesamtbilanz der Gemeinde aufbauend auf den Vorgaben für die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss gegliedert werden kann (vgl. Abbildung 874).

<b>DAS GLIEDERUNGSSCHEMA FÜR DIE GESAMTBILANZ</b>					
<b>AKTIVA</b>			<b>PASSIVA</b>		
<b>Bilanzposten</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>	<b>Bilanzposten</b>	<b>Haus- halts- jahr</b>	<b>Vor- jahr</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen 2.3 Sonstige Vermögensgegenstände 2.4 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.5 Liquide Mittel  <b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>  <b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Ergebnisvorträge 1.5 Gesamtjahresergebnis 1.6 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter 1.7 Gesamtbilanzgewinn/ Gesamtbilanzverlust  <b>2. Sonderposten</b>  <b>3. Rückstellungen</b>  <b>4. Verbindlichkeiten</b>  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

*Abbildung 874 „Das Gliederungsschema für die Gesamtbilanz“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

In diesem Rahmen kann die Gemeinde z. B. prüfen, ob den Bilanzposten mit einer vierstelligen Nummer ggf. eine geringe Bedeutung zukommt, sodass diese Posten in der örtlichen Gesamtbilanz verzichtbar sind (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW). Dabei können die örtlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde so gewichtig sein, dass gemeindliche Sachverhalte bei der Gestaltung der Bilanzbereiche in der gemeindlichen Gesamtbilanz nicht außer Betracht bleiben dürfen.

Die allgemein geltende Struktur der Gesamtbilanz erfordert von der Gemeinde eine geeignete Bezifferung der bilanziellen Aktiv- und Passivposten. Sie ist unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten in fachlicher und technischer Hinsicht eigenverantwortlich von der Gemeinde festzulegen. Die Gemeinde soll dabei berücksichtigen, dass die örtliche Gliederung der Gesamtbilanz mit dem örtlichen Positionenplan der Gemeinde in Einklang stehen und der Gesamtanhang ausreichende Angaben zu Veränderungen der Bilanzgliederung enthalten soll.

**1.3.2.1.3 Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung**

Die Gemeinde hat die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung nach den Vorgaben zur Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde auszurichten (vgl. § 49 Absatz 3 i. V. m. §§ 38 und 2 GemHVO NRW). Bei Bedarf kann diese grundlegende Struktur verändert werden, um örtliche Besonderheiten ausreichend zu berücksichtigen. Die nachfolgende Gliederung zeigt die Struktur nachfolgend auf (vgl. Abbildung 875).

<b>DIE STRUKTUR DER GESAMTERGEBNISRECHNUNG</b>	
<b>TEILBEREICH</b>	<b>INHALTE</b>
<b>1. Ordentliche Gesamterträge</b>	Steuern und ähnliche Abgaben; Zuwendungen und allgemeine Umlagen; Sonstige Transfererträge; Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte; Privatrechtliche Leistungsentgelte; Kostenerstattungen und Kostenumlagen; Sonstige ordentliche Erträge; Aktivierte Eigenleistungen; Bestandsveränderungen.
<b>2. Ordentliche Gesamtaufwendungen</b>	Personalaufwendungen; Versorgungsaufwendungen; Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen; Bilanzielle Abschreibungen; Transferaufwendungen; Sonstige ordentliche Aufwendungen.
<b>3. Ordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Summe der ordentlichen Gesamterträge Summe der ordentlichen Gesamtaufwendungen.
<b>4. Gesamtfinanzergebnis</b>	Saldo aus Finanzerträgen; Erträgen aus assoziierten Beteiligungen; Finanzaufwendungen; Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen.
<b>5. Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b>	Summe aus Ordentlichem Gesamtergebnis; Gesamtfinanzergebnis.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>DIE STRUKTUR DER GESAMTERGEBNISRECHNUNG</b>	
<b>TEILBEREICH</b>	<b>INHALTE</b>
<b>6. Außerordentliches Gesamtergebnis</b>	Saldo aus Außerordentlichen Erträge; Außerordentlichen Aufwendungen.
<b>7. Gesamtjahresergebnis</b>	Summe aus Gesamtergebnis aus der laufenden Geschäftstätigkeit; Außerordentlichem Gesamtergebnis.
<b>8. Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust</b>	xxxxxxxxxxxx
<b>9. Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis</b>	xxxxxxxxxxxx
<b>10. Nachrichtliche Angabe über die Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage</b>	xxxxxxxxxxxx

*Abbildung 875 „Die Grundstruktur der Gesamtergebnisrechnung“*

Die Gemeinde sollte bei Veränderungen an der grundlegenden Struktur der Gesamtergebnisrechnung aber auch die Bedeutung der einzelnen Haushaltspositionen beurteilen. Eine angepasste örtliche Gestaltung der Gesamtergebnisrechnung muss zudem mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ sowie auch mit dem örtlichen Positionenplan der Gemeinde in Einklang stehen. Der Gesamtanhang muss dann ausreichende Angaben zu Veränderungen der Haushaltspositionen in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung enthalten.

### **1.3.2.2 Die Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (§ 301 HGB)**

#### **1.3.2.2.1 Allgemeine Sachlage**

Im Einzelabschluss der Gemeinde wird der Anteilsbesitz an den gemeindlichen Betrieben als Finanzanlagevermögen ausgewiesen. Für die Kapitalkonsolidierung soll bei der Gemeinde nur die Erwerbsmethode zur Anwendung kommen. Der Erwerbsmethode liegt die Fiktion zugrunde, dass die Gemeinde beim Erwerb eines Betriebes nicht nur die Anteile am Kapital, sondern auch dessen Vermögensgegenstände und Schulden erworben hat (Einzelerwerbsfiktion).

Bei der Erwerbsmethode wird der Buchwert der gemeindlichen Betriebe in der Bilanz der Gemeinde mit dem auf die Gemeinde entfallenden anteiligen Betrag des Eigenkapitals in der Bilanz des gemeindlichen Betriebes verrechnet. Eine reine Zusammenrechnung der Einzelabschlüsse im gemeindlichen Gesamtabschluss würde zu einer Doppelerfassung von Eigenkapital führen. Daher sind der Beteiligungsbuchwert, z. B. Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Wertpapiere des Anlage- und des Umlaufvermögens, sonstige Vermögensgegenstände, mit dem Eigenkapital der gemeindlichen Betriebe zu verrechnen, z. B. gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag/Verlustvortrag, Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Der gemeindliche Betrieb wird deshalb vergleichbar einem von der Gemeinde erworbenen Vermögensgegenstand behandelt, denn im Erwerbszeitpunkt entspricht der Betrieb mit seinem Vermögen und den Schulden dem in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Beteiligungswert. Die Bestimmungen in der Vorschrift des § 301 HGB, in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), mit dem Stand der Änderung vom 25.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) sind unmittelbar von der Gemeinde bei ihrem Gesamtabschluss anzuwenden. Sie haben folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 876).

<b>DER § 301 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Kapitalkonsolidierung</b>
<p>(1) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen wird mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem Zeitwert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten entspricht, der diesen an dem für die Verrechnung nach Absatz 2 maßgeblichen Zeitpunkt beizulegen ist. Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 und latente Steuern nach § 274 Abs. 2 zu bewerten.</p> <p>(2) Die Verrechnung nach Absatz 1 ist auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauffolgenden zwölf Monate anzupassen. Ist das Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher § 296 verzichtet wurde.</p> <p>(3) Ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, unter dem Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern.</p> <p>(4) Anteile an dem Mutterunternehmen anzuwenden, die einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehören, sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile des Mutterunternehmens mit ihrem Nennwert oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert, in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen.</p>

*Abbildung 876 „Der § 301 HGB (Stand: 2009)“*

Der Unterschied zum Einzelabschluss der Gemeinde besteht in der Periodisierung der Anschaffungskosten eines gemeindlichen Betriebes nach den Bewertungsregeln für die im Erstkonsolidierungszeitpunkt vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden. Im gemeindlichen Jahresabschluss werden die Anschaffungskosten dagegen nach den Regeln der Beteiligungsbewertung angesetzt. Diese Verrechnung wird „auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt durchgeführt, zu dem der Betrieb ein gemeindlicher Betrieb geworden ist.“

#### **1.3.2.2.2 Die Anwendung der Neubewertungsmethode im NKF**

##### **1.3.2.2.2.1 Allgemeine Bedingungen**

Im NKF soll für die Kapitalkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ausschließlich die Neubewertungsmethode von der Gemeinde angewendet werden. Auch in der Privatwirtschaft ist die Neubewertungsmethode, die auch in der internationalen Konzernrechnungslegung anzuwenden ist, zum alleinigen Standard erhoben worden (vgl. auch Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 4).

Durch diese Neubewertung entsteht ein „neues“ Eigenkapital des betreffenden Betriebes, das dann gegen den in der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung angesetzten Beteiligungswert zu verrechnen ist. Aus dieser Verrechnung durch die Gemeinde kann möglicherweise ein aktiver oder passiver Unterschiedsbetrag entstehen (vgl. Abbildung 877).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>UNTERSCHIEDSBETRÄGE AUS DER KAPITALKONSOLIDIERUNG</b>						
<b>AKTIVISCHER UNTERSCHIEDSBETRAG</b>						
Wertansatz des Betriebes in der Gemeindebilanz	>	Eigenkapitalbetrag entsprechend dem Anteil der Gemeinde am Betrieb	▶	<b>Aktivischer Unterschieds- betrag</b>	Stille Reserven (+ 200.000 Euro)  Stille Lasten (- 100.000 Euro)  Unterschiedsbetrag (125.000 Euro)	Bilanzposten "Geschäfts- oder Firmenwert"
1.000.000 Euro		875.000 Euro		125.000 Euro	<b>Rest: 25.000 Euro</b>	25.000 Euro
<b>PASSIVER UNTERSCHIEDSBETRAG</b>						
Wertansatz des Betriebes in der Gemeindebilanz	<	Eigenkapitalbetrag entsprechend dem Anteil der Gemeinde am Betrieb	▶	<b>Passiver Unterschieds- betrag</b>	Stille Reserven (0 Euro)  Stille Lasten (0 Euro)  Unterschiedsbetrag (55.000 Euro)	Bilanzposten "Unterschieds- betrag aus der Kapital- konsolidierung"
945.000 Euro		1.000.000 Euro		55.000 Euro	<b>Rest: 55.000 Euro</b>	55.000 Euro

*Abbildung 877 „Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung“*

In derartigen Unterschiedsbeträgen können stille Reserven und Lasten sowie ein Geschäfts- und Firmenwert enthalten sein. Die Bilanz des betreffenden Betriebes muss daher danach untersucht werden, ob stille Reserven oder Lasten aufgedeckt werden können, z. B. die Wertansätze für betriebliche Grundstücke. Die festgestellten Anteile werden dann den entsprechenden Bilanzposten zugeordnet.

Die Behandlung eines dann noch bestehenden Unterschiedsbetrages ist nach den einschlägigen Bestimmungen vorzunehmen (vgl. § 309 HGB). Diese Zusammenhänge bestehen, weil bei der Erstkonsolidierung im gemeindlichen Gesamtabschluss die Vermögensgegenstände und Schulden der gemeindlichen Betriebe nach der Neubewertungsmethode mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet und angesetzt werden.

#### **1.3.2.2.2 Der Ansatz von aktivischen Unterschiedsbeträgen**

Im gemeindlichen Jahresabschluss werden im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in der Bilanz die Beteiligungen der Gemeinde u. a. unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen angesetzt, denn der gemeindliche Betrieb stellt als Gesamtheit einen dauerhaften Vermögenswert für die Gemeinde dar. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es dagegen auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, sodass die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht auf den Status eines Betriebes auszurichten ist.

Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabschluss anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten. Die Vorgehensweise ist sachgerecht, weil sie zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben, über das betriebliche Vermögen und die Schulden verfügen kann.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Bei der Aufrechnung können Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses dann als aktivische Unterschiedsbeträge zu behandeln sind (vgl. § 309 HGB). Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven und Lasten bei den betreffenden Betrieben aufgedeckt und den Vermögensgegenständen und Schulden zugeordnet, sodass eine Gemeindebilanz III (GB III) aufgestellt wird.

Sofern dabei ein positiver Differenzbetrag zwischen dem Beteiligungsbuchwert und anteiligem neubewerteten Eigenkapital (aktivischer Unterschiedsbetrag als „Goodwill“) entsteht, ist dieser als „Geschäfts- oder Firmenwert“ (GFW) zu aktivieren. Solche aktivischen Unterschiedsbeträge entstehen z. B. durch stille Reserven, die im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Betriebes erworben wurden. Sie setzen voraus, dass auch entsprechend Wirtschaftsgüter bilanziert wurden, denn nur dann lässt sich auch die weitere Behandlung von aktivischen Unterschiedsbeträgen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses bestimmen.

#### **1.3.2.2.3 Der Ansatz von passivischen Unterschiedsbeträgen**

Im gemeindlichen Jahresabschluss werden im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in der Bilanz die Beteiligungen der Gemeinde u. a. unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen angesetzt, denn der gemeindliche Betrieb stellt als Gesamtheit einen Vermögenswert für die Gemeinde dar. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es dagegen auf die gesamte Vermögens- und Schuldenlage an, sodass die Bilanzierung für Gesamtabschluss nicht auf den Status eines Betriebes auszurichten ist.

Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabschluss anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten. Die Vorgehensweise ist sachgerecht, weil sie zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb, über das betriebliche Vermögen und die Schulden verfügen kann.

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven und Lasten bei den betreffenden Betrieben aufgedeckt und den Vermögensgegenständen und Schulden zugeordnet, sodass eine Gemeindebilanz III (GB III) aufgestellt wird. Dabei ist zu beachten, dass bei der Aufrechnung auch Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können. Ein negativer Differenzbetrag (passiver Unterschiedsbetrag als „Badwill“) ist als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ zu passivieren. Solche passivischen Unterschiedsbeträge können z. B. durch die schlechte Ertragslage eines Betriebes entstehen.

Der Unterschiedsbetrag ist unter dem gesonderten Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ anzusetzen. Dieser Bilanzposten ist in der Gesamtbilanz gliederungsmäßig zwischen den Bilanzbereichen „Eigenkapital“ und „Sonderposten“ einzuordnen (vgl. § 301 Absatz 3 HGB). Dieser Bilanzposten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind dabei im Gesamtanhang sachgerecht zu erläutern. Die weitere Behandlung des Unterschiedsbetrages richtet sich in Abhängigkeit von der Ursache nach den Vorgaben der Vorschrift des § 309 HGB.

#### **1.3.2.2.4 Keine Verrechnung der Unterschiedsbeträge**

Die Gemeinde darf unter Beachtung des auch für den gemeindlichen Gesamtabschluss geltenden Bruttoprinzips die nach der Kapitalkonsolidierung verbleibenden aktiven und passiven Unterschiedsbeträge nicht miteinander verrechnen. Die von ihr anzuwendende handelsrechtliche Vorschrift (Stand: 2002) enthielt jedoch ein Wahlrecht für eine Verrechnung der aktiven und passiven Unterschiedsbeträge. Durch das Bilanzmodernisierungsgesetz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

aus dem Jahre 2009 ist die eingeräumte Saldierungsmöglichkeit entfallen. Ab dem Haushaltsjahr 2013 hat auch die Gemeinde ein Verrechnungsverbot zu beachten, denn durch das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz ist die Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften nach dem Stand 2009 und damit in der Fassung nach dem Bilanzmodernisierungsgesetz für die Gemeinde vorgeschrieben worden.

Die Gemeinde, die bei ihrem Gesamtabchluss eine Verrechnung der nach der Kapitalkonsolidierung verbleibenden aktiven und passiven Unterschiedsbeträge vorgenommen hat, muss künftig wieder dem Bruttoprinzip den Vorrang einräumen und auf die Anwendung des Wahlrechts verzichten. Sie darf auch nicht die bisher zulässige Verfahrensweise fortsetzen, sondern muss eine Umstellung vornehmen.

Von der Gemeinde ist dabei zu berücksichtigen, dass auch bei einer Verrechnung der aktiven und passiven Unterschiedsbeträge die zu verrechnenden Beträge fortzuführen und im Gesamtanhang anzugeben waren. Der bisher ausgewiesene Verrechnungsbetrag kann von der Gemeinde durch die getrennte Fortschreibung wieder auf einfache Weise als aktiver Geschäfts- oder Firmenwert und/oder passiver Unterschiedsbetrag in der Gesamtbilanz angesetzt werden.

### **1.3.2.3 Die Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB)**

#### **1.3.2.3.1 Die Zwecke der Schuldenkonsolidierung**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses dient die Schuldenkonsolidierung ausgehend von der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ der Eliminierung „interner“ Schuldverhältnisse. Das Ziel dieses Konsolidierungsschrittes ist es daher, derartige „eigene“ Forderungen und Verbindlichkeiten zu eliminieren, denn die Gemeinde kann keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber sich selbst bilanzieren, auch wenn die Organisationsformen „Verwaltung“ und „Betriebe“ bestehen.

Entsprechend wurden dazu im Handelsgesetz besondere Regelungen getroffen. Die Bestimmungen in der Vorschrift des § 303 HGB, in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), sind mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 878).

<b>DER § 303 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Schuldenkonsolidierung</b>
(1) Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten sind wegzulassen.
(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

*Abbildung 878 „Der § 303 HGB (Stand: 2009)“*

Die Gemeinde hat für die Zwecke der Schuldenkonsolidierung alle Finanzleistungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben zu überprüfen, ob diesen ein Charakter als Forderung oder Verbindlichkeit zukommt. Sie darf sich dabei nicht nur allein auf die in der Bilanz der jeweiligen Jahresabschlüsse angesetzten Forderungen und Verbindlichkeiten beschränken.

Die Gemeinde muss die Bestimmungen in der Vorschrift des § 303 Absatz 1 HGB umsetzen, nach denen Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Gesamtabchluss

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

einbezogenen gemeindlichen Betrieben sowie zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben wegzulassen sind. Sie muss diese Vorgabe auch auf die betreffenden Rechnungsabgrenzungsposten anwenden. Folgende Bilanzposten sollen dabei von der Gemeinde in die Schuldenkonsolidierung für den Gesamtabchluss einbezogen werden (vgl. Abbildung 879).

<b>DIE AKTIV- UND PASSIVPOSTEN DER SCHULDENKONSOLIDIERUNG</b>	
<b>AKTIVPOSTEN</b>	<b>PASSIVPOSTEN</b>
Ausstehende Einlagen auf gezeichnetes Kapital	Sonstige Rückstellungen
Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	Anleihen
Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen	Verbindlichkeiten in den verschiedenen Arten (gegenüber Tochtereinheiten)
Ausleihungen (gegenüber Tochtereinheiten)	----
Wertpapiere des Anlagevermögens	----
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte	----
Forderungen in den verschiedenen Arten (gegenüber Tochtereinheiten)	----
Sonstige Vermögensgegenstände	----
Wertpapiere des Umlaufvermögens	----
Schecks	Erhaltene Anzahlungen
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Passive Rechnungsabgrenzungsposten

*Abbildung 879 „Die Aktiv- und Passivposten der Schuldenkonsolidierung“*

Über die Bilanzposten in den Einzelabschlüssen hinaus müssen auch die unter der Bilanz oder im Anhang anzugebenden Haftungsverhältnisse in die Schuldenkonsolidierung einbezogen werden, z. B. Verbindlichkeiten aus Bürgschaften oder aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten (vgl. 251 HGB). Die entsprechenden in den Einzelabschlüssen auf Schuldbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben oder zwischen den gemeindlichen Betrieben beruhenden Angaben dürfen nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss übernommen werden.

Aus der Abgrenzung der zu eliminierenden Schuldverhältnisse und der notwendigen Korrektur des Summenabschlusses im Rahmen der gemeindlichen Schuldenkonsolidierung kann sich ein Abstimmungsbedarf zwischen

den Konsolidierungseinheiten ergeben. Dabei können ggf. Differenzen aus zeitlichen Gründen nicht ausgeschlossen werden. Mögliche Unstimmigkeiten können vermieden werden, wenn bereits im Rahmen der unterjährigen Buchungen der Geschäftsvorfälle eine Abstimmung über die zu erfassenden Beträge erfolgt.

Die Abstimmung muss jedoch spätestens bei der Aufstellung des jeweiligen Jahresabschlusses erfolgen (Saldenabstimmung). Diese Gegebenheiten erfordern für den Gesamtabchluss, zwischen den Geschäftspartnern die Rückmeldungen und deren Form sowie ggf. den Buchungsschluss zu klären. Für die gemeindliche Schuldenkonsolidierung ist es jedoch nicht erforderlich, dass sich die Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der Gemeindeverwaltung und zwischen den in die Vollkonsolidierung einbezogenen Betrieben und zwischen diesen Betrieben in gleicher Höhe gegenüberstehen müssen.

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sind auch bekannt gewordene unterschiedliche oder einseitige Forderungen und Verbindlichkeiten zu berücksichtigen und ggf. deren Ursache festzustellen. Der Forderungsbetrag eines Geschäftspartners und der Verbindlichkeitsbetrag des anderen Geschäftspartners werden mit gegensätzlichem Vorzeichen in die Summenbilanz eingestellt und dadurch insgesamt eliminiert. So heben sich die betreffenden Posten gegenseitig auf. Die Saldierung ist erfolgsneutral und führt lediglich zu einer Verkürzung der Summe der Gesamtbilanz. Die Vorgehensweise wird erleichtert, wenn die Forderungen und Verbindlichkeiten den gleichen Betrag aufweisen.

#### **1.3.2.3.2 Der Umgang mit Aufrechnungsdifferenzen**

##### **1.3.2.3.2.1 Das Auftreten von Aufrechnungsdifferenzen**

Aus der Abgrenzung der zu eliminierenden Schuldverhältnisse und der notwendigen Korrektur des Summenabschlusses im Rahmen der gemeindlichen Schuldenkonsolidierung können sich ggf. auch Differenzen und damit ein Abstimmungsbedarf zwischen den beteiligten Konsolidierungseinheiten (Betriebe und der Gemeindeverwaltung) ergeben. Solche Differenzen können vermieden werden, wenn im Rahmen der Buchungen der Geschäftsvorfälle bereits eine Abstimmung vorgenommen wird (Saldenabstimmung), die spätestens bei der Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgen sollte.

Eine Rückmeldung der Buchungsstelle gegenüber dem Geschäftspartner und ein allgemeiner Buchungsschluss für die Gemeinde und ihre Betriebe kann die Abstimmung erleichtern. Es wird möglich, in den Fällen, in denen sich aus der Aufrechnung der Forderungen und Verbindlichkeiten im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses doch Differenzen ergeben, die Ursache zu klären und aufgetretene Fehler zu beseitigen.

Mögliche Ursachen für solche Differenzen können z. B. sein, dass sich die Forderungs- und Schuldposten aus den „internen“ Geschäftsbeziehungen in ihrem Wertansatz unterscheiden oder für einen bilanziellen Wertansatz kein Gegenposten vorhanden ist. Die Ursache für mögliche Differenzen können auch fehlerhafte Buchungen oder zeitliche Buchungsunterschiede zwischen den Geschäftspartnern oder unterschiedliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften sein. Den Aufrechnungsdifferenzen sollte daher bereits durch geeignete Vorabstimmungen und Absprachen entgegengewirkt werden.

##### **1.3.2.3.2.2 Die Arten von Aufrechnungsdifferenzen**

Eine Aufrechnungsdifferenz aus der Schuldenkonsolidierung kann sowohl von aktiver als auch von passiver Natur sein und eine „echte“ oder „unechte“ Differenz darstellen. Sie sollten möglichst noch im jeweiligen Einzelabschluss oder spätestens im gemeindlichen Gesamtabchluss korrigiert werden. Durch unterschiedliche Abschlussstichtage können im Einzelfall ggf. auch Aufrechnungsdifferenzen entstehen. Derartige Aufrechnungsdifferenzen sind durch entsprechende Buchungen zu beseitigen, die je nach der Fallgestaltung ergebniswirksam oder



auch ergebnisneutral sein können. In wesentlichen Fällen kann auch die Aufstellung eines Zwischenabschlusses durch den betreffenden gemeindlichen Betrieb geboten sein.

„Echte“ Aufrechnungsdifferenzen entstehen aufgrund unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften oder durch die Ausübung von Wahlrechten. Zum Beispiel werden in der Gemeindeverwaltung die Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag passiviert, während sich für die entsprechenden Forderungen eines gemeindlichen Betriebes durch freiwillige oder gesetzlich vorgeschriebene Abwertungen niedrigere Wertansätze ergeben können. Es handelt sich dann um „unechte“ Aufrechnungsdifferenzen, wenn z. B. fehlerhafte Buchungen vorliegen oder auch eine zeitverschobene Erfassung von Geschäftsvorfällen bei den gemeindlichen Betrieben gegenüber der Verwaltung der Gemeinde stattfindet, z. B. wegen unterschiedlicher Abschlussstichtage.

#### **1.3.2.3.2.3 Die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen**

Die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen ist bisher im Handelsrecht nicht ausdrücklich geregelt. Aus der Formulierung des § 303 Absatz 1 HGB („... sind wegzulassen“) kann allerdings gefolgert werden, dass eine vollständige Eliminierung der „internen Forderungen und Verbindlichkeiten verlangt wird, sodass dieses Gebot auch beim gemeindlichen Gesamtabchluss zu beachten ist. Ein Verzicht auf die Beseitigung von Aufrechnungsdifferenzen ist daher als unzulässig anzusehen.

Die „unechten“ Aufrechnungsdifferenzen sollen daher möglichst bereits bei der Aufstellung der Gemeindebilanz II bereinigt werden. Die „echten“ Aufrechnungsdifferenzen sollen im Gesamtabchluss mit den Gewinnrücklagen in der Gesamtbilanz verrechnet werden. Ein besonderer Ausweis der „echten“ Aufrechnungsdifferenzen in Form eines Korrekturbetrages im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der Gesamtbilanz soll nicht erfolgen. Sie dürfen auch nicht unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ auf der Aktivseite der Gesamtbilanz oder unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ auf der Passivseite der Bilanz von der Gemeinde erfasst werden.

Für die gemeindliche Schuldenkonsolidierung ist es jedoch nicht erforderlich, dass sich die Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Konsolidierungseinheiten in gleicher Höhe gegenüberstehen. Auch unterschiedliche oder einseitige Forderungen und Verbindlichkeiten sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung zu berücksichtigen. Wenn sich die Forderungen und Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstehen, ist die Konsolidierung i. d. R. unproblematisch.

#### **1.3.2.3.3 Die Behandlung von unwesentlichen Beträgen**

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung brauchen Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den Konsolidierungseinheiten des gemeindlichen Gesamtabchlusses sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten nicht weggelassen werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 303 Absatz 2 HGB).

Durch diese ausdrückliche Regelung kommt der Grundsatz der Wesentlichkeit auch bei der gemeindlichen Schuldenkonsolidierung zur Anwendung. Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses ist es deshalb für die Gemeinde notwendig, eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

Die Wesentlichkeitsgrenze ist im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten und eigenverantwortlich zu bestimmen. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat zudem zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich angesehen werden können, jedoch die Abweichungen insgesamt als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist daher für die Gemeinde erforderlich, zutreffende Informationen über die vorliegenden Abweichungen zu erhalten. Ggf. ist dann für die eine Entscheidung auch eine überschlägige Ermittlung der Bedeutung der Wesentlichkeit der Abweichungen erforderlich.

Die Gemeinde kann sich dazu daran orientieren, dass im Rahmen des Gesamtabchlusses zu gebenden Informationen dann als wesentlich anzusehen sind, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabchlusses zu treffenden wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflusst werden können. Die Gemeinde soll daher entscheidungsrelevante Informationen im Anhang im Gesamtabchluss ausweisen.

#### **1.3.2.3.4 Keine Eliminierung von Drittschuldverhältnissen**

Im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde bestehen oftmals Geschäftsbeziehungen der Gemeindeverwaltung sowie der Betriebe der Gemeinde mit den gleichen Dritten, z. B. einem privaten Unternehmen. Zum Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses kann dann der Fall eintreten, dass die Gemeinde eine Verpflichtung oder eine Forderung gegenüber dem Unternehmen noch nicht erfüllt hat. Das private Unternehmen hat wiederum eine Verpflichtung oder Forderung gegenüber einem gemeindlichen Betrieb, der als Tochtereinheit in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen wird.

Derartige Drittschuldverhältnisse oder Ansprüche gegen Dritte sind keine gemeindlichen Sachverhalte, die von der Gemeinde in die Schuldenkonsolidierung für den Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Sie stellen Außenverhältnisse der wirtschaftlichen Einheit "Gemeinde" dar, die nicht unter die Bestimmungen über die Schuldenkonsolidierung fallen. Einer freiwilligen Behandlung der Drittschuldverhältnisse als "interne" Geschäftsbeziehungen und damit einer Aufrechnung steht das auch im Gesamtabchluss anzuwendende Bruttoprinzip entgegen.

#### **1.3.2.4 Die Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB)**

##### **1.3.2.4.1 Allgemeine Vorgaben**

Eine weitere Folge der Einheitstheorie für den gemeindlichen Gesamtabchluss ist, dass Lieferungen und Leistungen zwischen den Betrieben der Gemeinde oder zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben ergebnisneutral zu behandeln sind (vgl. § 304 HGB). Die Gewinne und Verluste der Gemeinde werden insgesamt erst durch einen Umsatz mit Dritten realisiert und sollen daher grundsätzlich auch erst zu diesem Zeitpunkt ertragswirksam erfasst werden.

Aus der Vorschrift ergibt sich, dass ein Wertansatz von den in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenständen um die aus den Umsätzen zwischen den gemeindlichen Betrieben entstandenen Gewinne oder Verluste zu korrigieren ist. Mit Gewinnaufschlag veräußerte Gegenstände der dem Konsolidierungskreis angehörigen gemeindlichen Betriebe sind, unabhängig von der buchhalterischen Berücksichtigung in den Einzelabschlüssen, im Gesamtabchluss weiterhin so zu behandeln, als hätten sie den ersten Betrieb, der an diesem internen Austausch beteiligt ist, niemals verlassen bzw. wären lediglich von einer Betriebsabteilung in eine andere Abteilung umgesetzt worden.

Bei der Eliminierung von Zwischenergebnissen handelt es sich um die Umsetzung einer Bewertungsvorschrift, weil unterschiedliche Bewertungen bei Geschäften zwischen den Konsolidierungseinheiten in ihren Einzelabschlüssen vorgenommen worden sein können. Die Regelung des § 304 HGB in der Fassung des Handelsgesetz-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

buches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) ist mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Sie hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 880).

<b>DER § 304 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Behandlung der Zwischenergebnisse</b>
(1) In den Konzernabschluss zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen beruhen, sind in der Konzernbilanz mit einem Betrag anzusetzen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Unternehmens angesetzt werden könnten, wenn die in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bilden würden.
(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse nach Absatz 1 für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.

*Abbildung 880 „Der § 304 HGB (Stand: 2009)“*

Zu den Geschäften, bei denen der Buchwert eines Vermögensgegenstandes einen Gewinn oder einen Verlust beinhalten kann, können z. B. die Veräußerung von Geschäftsanteilen und Grundstücken zwischen den gemeindlichen Betrieben gehören, die in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen worden sind. Eine Zwischenergebniseliminierung soll jedoch nur bei wesentlichen gemeindlichen Sachverhalten durchgeführt werden, auch wenn beim gemeindlichen Gesamtabchluss die Gemeinde aufgrund der Einheitstheorie eine einzige wirtschaftliche Einheit aus der Gemeindeverwaltung und den Betrieben darstellt.

#### **1.3.2.4.2 Das Entstehen der Zwischenergebnisse**

Mögliche Zwischenergebnisse entstehen durch eine Abweichung des Wertansatzes in der Einzelbilanz des betreffenden gemeindlichen Betriebes von dem in der Gesamtbilanz zulässigen Wertansatz. Der Wert kann je nach Ausübung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften zwischen dem Mindest- und Höchstwert liegen. Er muss jedoch immer einen Bezug zu einem Vermögensgegenstand haben, der zu bilanzieren ist, und muss auf Lieferungen und Leistungen von gemeindlichen Betrieben innerhalb des Konsolidierungskreises beruhen. Außerdem muss ein Wertunterschied gegenüber den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes aus Gesamtabchlussicht bestehen.

Aus solchen Gegebenheiten kann sich sowohl ein Zwischengewinn als auch ein Zwischenverlust ergeben. Ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn ergibt sich demnach, wenn der Buchwert im Einzelabschluss den zulässigen Ansatz im Gesamtabchluss (Höchstwert) überschreitet (und zwar in eben dieser Höhe). Sofern der Buchwert im Einzelabschluss jedoch kleiner ist als mindestens zulässiger Ansatz im Gesamtabchluss (Mindestwert), ergibt die betragsmäßige Differenz den eliminierungsfähigen Zwischenverlust. Die Differenz zwischen dem Gesamtabchlusshöchstwert und dem Gesamtabchlussmindestwert ist daher insgesamt oder teilweise als Zwischengewinn eliminierungsfähig.

#### **1.3.2.4.3 Die Eliminierung der Zwischenergebnisse**

Im Rahmen der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabchluss kann die Differenz zwischen „Höchst- und Mindestwert“ ganz oder teilweise als Zwischenverlust von der Gemeinde eliminiert werden. Im Ergebnis wird durch eine Eliminierung der Zwischengewinne der „Gesamtjahreserfolg“ verringert und durch die Eliminierung der Zwischenverluste wird der „Erfolg“ erhöht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass das Ergebnis des gemeindlichen Gesamtabchlusses für das Geschäftsjahr bzw. das Haushaltsjahr jeweils nur durch die Veränderungen der in den Beständen des Geschäftsjahres enthaltenen Zwischenergebnisse beeinflusst wird (vgl. Beispiel 162).

**BEISPIEL:**

**Die Durchführung der Zwischenergebniseliminierung**

Die Abfallbetriebe haben einen gebrauchten Reisebus zum Preis von 28.000 Euro erworben. Das Fahrzeug ist in ihrer Werkstatt für 16.000 Euro umgebaut worden, damit das Jugendamt für den Einsatz bei Stadtteilaktionen eine geeignete Transportmöglichkeit hat. Das Jugendamt hatte dann dafür Erwerbskosten i. H. v. 55.000 Euro gezahlt.

Position	Abfallbetriebe Euro	Gemeindliche Verwaltung -Jugendamt- Euro	Eliminierung des Zwischengewinns Euro	Bilanzieller Wertansatz Euro
Erwerb	28.000	53.000	(-) 9.000	44.000
Aufwand	16.000	xxxxx	xxxxx	xxxxx
Veräußerung	53.000			

Für die Gemeinde als Einheit bestimmen der Erwerb und der Aufwand den Wertansatz des Fahrzeuges durch die Abfallbetriebe den Wert in der Gesamtbilanz, von denen die Anschaffungskosten des Jugendamtes wegen eines "Gewinnaufschlages" der Abfallbetriebe abweichen. Dieses Zwischenergebnis enthält für die Gemeinde einen Zwischengewinn aus Geschäften von Betrieben innerhalb ihres Konsolidierungskreises, der zu eliminieren ist.

*Beispiel 162 „Die Eliminierung von Zwischenergebnissen“*

Die den Vorjahren zuzurechnenden Beträge haben das Jahresergebnis bereits in ihrem Entstehungsjahr beeinflusst und können mit dem Gewinn- bzw. Verlustvortrag, den Gewinnrücklagen oder mit einem Sonderposten in der Gesamtbilanz verrechnet werden. Sie haben erst dann wieder Auswirkungen auf das gemeindliche Ergebnis, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände an Dritte veräußert worden sind. Erst dann tritt für die Gemeinde auch eine Ergebnisrealisierung ein, die grundsätzlich im gemeindlichen Gesamtabchluss zu berücksichtigen ist.

**1.3.2.4.4 Ausnahmen für die Zwischenergebniseliminierung**

In den gemeindlichen Gesamtabchluss von den Betrieben zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Gesamtabchluss einbezogenen Konsolidierungseinheiten beruhen, brauchen in der Gesamtbilanz der Gemeinde nicht angesetzt werden, wenn die Behandlung der daraus entstehenden Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. § 304 Absatz 2 HGB).

Durch diese Regelung kommt ausdrücklich der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung. Die Beurteilung hat sich auf den Gesamtbetrag nicht eliminiertes Zwischenergebnisse zu erstrecken und nicht auf den sich für die einzelne Einheit ergebenden Betrag. Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses ist es deshalb für die Gemeinde notwendig, eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

Die Wesentlichkeitsgrenze ist im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken. Die gemeindliche Zwischenergebniseliminierung kann z. B. unterbleiben, wenn die Lieferungen oder die Leistungen zu üblichen Marktbedingungen vorgenommen worden ist und die Ermittlung des Wertansatzes einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern würde.

### **1.3.2.5 Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB)**

#### **1.3.2.5.1 Allgemeine Vorgaben**

Im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde sind die in der Gesamtergebnisrechnung nachzuweisenden die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dahingehend zu untersuchen, ob sie aus Leistungsbeziehungen zwischen den Konsolidierungseinheiten der Gemeinde resultieren. Beim Vorliegen solcher Sachverhalte hat die Gemeinde eine entsprechende Aufwands- und Ertragskonsolidierung vorzunehmen.

Das Ziel der Aufwands- und Ertragskonsolidierung der Gemeinde ist es, in der Gesamtergebnisrechnung im gemeindlichen Gesamtabchluss nur diejenigen Erträge und Aufwendungen nach ihrer Art und nach der Höhe aus dem jeweiligen Haushaltsjahr bzw. Geschäftsjahr zu erfassen, die aus Transaktionen mit außerhalb des gemeindlichen Konsolidierungskreis stehenden Dritten resultieren.

Der Anwendungsbereich der Aufwands- und Ertragskonsolidierung erstreckt sich auf die Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und die Betriebe, die Tochterunternehmen darstellen. Die gemeindlichen Betriebe, die nach der Equity-Methode in den Gesamtabchluss einbezogen werden, werden davon nicht erfasst. Der Gegenstand der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist dabei die Summenergebnisrechnung, die sich wiederum aus den jeweiligen angepassten Ergebnisrechnungen (ER II) der Konsolidierungseinheiten zusammensetzt.

Für die haushaltsrechtlich bestimmte Aufwands- und Ertragskonsolidierung sind von der Gemeinde die Bestimmungen der Vorschrift des § 305 HGB in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar anzuwenden. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 880).

<b>DER § 305 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Aufwands- und Ertragskonsolidierung</b>
(1) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind <ol style="list-style-type: none"><li>1. bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind,</li><li>2. andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.</li></ol>
(2) Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

*Abbildung 880 „Der § 305 HGB (Stand: 2009)“*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 50 GemHVO NRW**

Die Notwendigkeit zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung entsteht aus der für den gemeindlichen Gesamtabchluss festgelegten Einheitstheorie (Wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“) und aus dem Realisationsprinzip als Bestandteil der GoB. In den Einzelabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde werden die Erträge und Aufwendungen nur aus der jeweiligen Einzelsicht erfasst und dargestellt, i. d. R. ohne Berücksichtigung der Erfordernisse des gemeindlichen Gesamtabchlusses.

Aus Sicht des Gesamtabchlusses sind jedoch die Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben sowie zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben wie ein innerbetrieblicher Leistungsaustausch zu behandeln. Die Erträge und Aufwendungen daraus müssen deshalb im Rahmen dieses Konsolidierungsschrittes eliminiert werden. Die Aufwendungen des Betriebes als Leistungsbeziehenden und korrespondierend die Erträge des Betriebes als Abgebenden der Leistung, die beide zum Vollkonsolidierungskreis gehören, sind im Einzelnen örtlich zu ermitteln bzw. konkret betragsmäßig bestimmen. Sie dürfen von der Gemeinde nicht in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen werden.

Bei den Leistungsbeziehungen kann zudem nicht regelmäßig unterstellt werden, dass Erträgen auch entsprechende Aufwendungen gegenüberstehen. Es ist daher sinnvoll, die Leistungsbeziehungen bereits bei ihrem Auftreten zu kennzeichnen, z. B. durch ein Merkmal innerhalb einer Kontierungsnummer. Die Grundlage dafür können verbindliche Absprachen der Gemeinde mit ihren „internen“ Geschäftspartnern über die sachliche und zeitliche Erfassung der Leistungsbeziehungen sowie über eine regelmäßige Abstimmung sein. Eine solche regelmäßige Überwachung dürfte die Eliminierung der möglichen Leistungsbeziehungen im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabchlusses wesentlich erleichtern.

### **1.3.2.5.2 Die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

#### **1.3.2.5.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung im gemeindlichen Gesamtabchluss sollen die Bestimmungen der Vorschrift des § 305 HGB zur Anwendung kommen. Danach sind die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen Betrieben und der Gemeindeverwaltung mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, sofern sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.

Mit anderen Erträgen und Aufwendungen aus Lieferungen und Leistungen ist ebenso zu verfahren. Aus der Abgrenzung der zu eliminierenden Erträge und Aufwendungen und der notwendigen Korrektur des Summenabschlusses im Rahmen der gemeindlichen Ertrags- und Aufwandskonsolidierung können sich ggf. Abstimmungsbedarfe zwischen den Betrieben der Gemeinde und zwischen den Betrieben und der Gemeindeverwaltung ergeben. Solche Gegebenheiten erfordern ggf. eine Rückmeldung der jeweiligen Buchungsstelle gegenüber dem Geschäftspartner.

In diesem Zusammenhang kann auch geklärt werden, ob ein allgemein geltender Buchungsschluss für die Gemeinde und ihre Betriebe festzulegen ist. Es können sich aber auch ggf. Differenzen aus zeitlichen Gründen ergeben. Derartige Differenzen können vermieden werden, wenn wegen der Buchungen der Geschäftsvorfälle bereits vorab eine Abstimmung, spätestens aber bei der Aufstellung des jeweiligen Jahresabschlusses durch die Beteiligten tatsächlich erfolgt (Saldenabstimmung).

Die Arten der Erträge und der Aufwendungen, die in der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen sind, stellen dabei kein Kriterium dar, anhand dessen festgestellt werden kann, ob eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung vorzunehmen ist. Die Gemeinde muss sich daher einen Gesamtüberblick über die Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

verschaffen. Nachfolgend werden beispielhaft einige Möglichkeiten für solche Leistungsbeziehungen aufgezeigt (vgl. Abbildung 882).

<b>Die Prüfung der Leistungsbeziehungen</b>					
	Gemeindliche Verwaltung ▼	Entsorgung GmbH ▼	Stadtwerke GmbH ▼	Service GmbH ▼	Wohnungsbau GmbH ▼
Gemeindliche Verwaltung ▶		Abfall- und Abwasserentsorgung	Strom- und Gaslieferung		Wohnungen für Bedürftige
Sozialberatung ▶	Bereitstellung von Personal		Stromlieferung	Überlassung von Räumen	
Jobcenter AöR ▶	Vornahme der Buchführung	Abfall- und Abwasserentsorgung	Strom- und Gaslieferung		Wohnungen für Bedürftige
Arbeit und Bildung ▶	Überlassung von Räumen		Stromlieferung	Vornahme der Buchführung	
Suchthilfe ▶	Bereitstellung von Personal		Stromlieferung		Wohnungen für Bedürftige
Entsorgung GmbH ▶			Stromlieferung	Vornahme der Buchführung	
Stadtwerke GmbH ▶		Abfall- und Abwasserentsorgung		Vornahme der Buchführung	
Service GmbH ▶			Stromlieferung		
Wohnungsbau GmbH ▶		Abfall- und Abwasserentsorgung	Stromlieferung	Vornahme der Buchführung	

*Abbildung 882 „Die Prüfung der Leistungsbeziehungen“*

Von der Gemeinde müssen unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Einheit alle Leistungsbeziehungen zwischen den in den örtlichen Vollkonsolidierungskreis der Gemeinde einbezogenen Einheiten dahingehend untersucht werden, ob sie gegeneinander aufzurechnen, umzugliedern oder gesondert auszuweisen sind. Dazu muss auch die Art der Leistungen betrachtet und hinsichtlich ihrer Wesentlichkeit bewertet werden. Die Gemeinde kann dadurch ermitteln und festlegen, welche Leistungsbeziehungen in welchem Umfang in der Summenergebnisrechnung zu erfassen und welche zu eliminieren sind.

**1.3.2.5.2.2 Die Konsolidierung bei Lieferungen und Leistungen**

Die Gemeinde muss sich einen Gesamtüberblick über die Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben des Vollkonsolidierungskreises verschaffen. Sie muss die Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den Einheiten mit den auf sie entfallenden Aufwendungen verrechnen, sofern sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.

Die gemeindliche Gesamtergebnisrechnung enthält deshalb neben den Aufwendungen und Erträgen aus Leistungsbeziehungen mit Dritten nur noch die Aufwendungen und Erträge aus den „internen“ Geschäftsvorfällen der Konsolidierungseinheiten mit den nicht voll zu konsolidierenden Betrieben der Gemeinde. Um diese Sachlage zu erreichen bedarf es der Durchführung einer Aufwands- und Ertragskonsolidierung (vgl. Beispiel 162).

**BEISPIEL:**

**Die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

Die Gemeindeverwaltung erbringt eine Planungsleistung gegen Entgelt für ihre Service GmbH. Dieser Betrieb veräußert wiederum das erstellte Werk an einen fremden Dritten.

<b>Position</b>	<b>Gemeindliche Verwaltung</b>	<b>Service GmbH</b>	<b>Summen- Ergebnis</b>	<b>Konsolidierung</b>	<b>Gesamt- ergebnis- rechnung</b>
	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>
Privatrechl. Leistungsentgelt	10.000	12.000	22.000	(-) 10.000	12.000
Dienst- leistungs- aufwand	9.500	10.000	19.500	(-) 10.000	9.500

Bei dem Veräußerungsgeschäft der Service GmbH ist das vorhergehende Erwerbsgeschäft zwischen der Gemeindeverwaltung (Ertrag) und der Service GmbH (Aufwand) zu eliminieren. Nur das Veräußerungsgeschäft der Service GmbH ist für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses relevant.

*Beispiel 162 „Die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung“*

Unter dem Begriff „Lieferungen und Leistungen“ sind z. B. betriebliche Beziehungen aufgrund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen zu verstehen. Diese Sachlage hat für die Gemeinde zur Folge, dass auch die Steueraufwendungen und Steuererträge sowie die Transferleistungen in die notwendigen Eliminierungen einzubeziehen sind.

**1.3.2.5.3 „Interne“ Leistungsbeziehungen**

Bei der Gemeinde können vielfältige „interne“ Geschäftsvorfälle zwischen den in den örtlichen Konsolidierungskreis einbezogenen Betrieben und der Gemeindeverwaltung sowie zwischen den Betrieben bestehen, die ggf. gegeneinander aufzurechnen, umzugliedern oder gesondert auszuweisen sind. Die Herstellung und der Verkauf einer Maschine durch einen gemeindlichen Betrieb an einen anderen gemeindlichen Betrieb wäre z. B. ein sol-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

cher Sachverhalt. In diesem Fall würde es sich aus der Gesamtsicht der Gemeinde um eine selbsterstellte Anlage handeln, die im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses entsprechend zu verbuchen wäre. Die Vorschrift benennt jedoch nicht die vorzunehmenden Verrechnungen.

Ein gemeindlicher Sachverhalt von wesentlicher Bedeutung dürfte eine Aufwands- und Ertragseliminierung grundsätzlich erforderlich machen. Eine bloße Zusammenrechnung der Gewinn- und Verlustrechnungen aus den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Betriebe wäre nicht als ausreichend anzusehen, sodass ggf. auch eine Umgliederung von den Umsatzerlösen oder ggf. den sonstigen betrieblichen Erträgen zu den anderen aktivierten Eigenleistungen vorzunehmen wäre.

Die Beurteilung der Gemeinde, ob ein solcher Vorgang örtlich zwingend vorzunehmen ist, muss unter Beachtung des Wesentlichkeits- und des Wirtschaftlichkeitsprinzips von der Gemeinde eigenverantwortlich entschieden werden. Sie hat dabei zu berücksichtigen, dass der Informationsnutzen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Kosten für die Durchführung solcher Konsolidierungsmaßnahmen übersteigen sollte.

Bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen, bei denen ein gemeindlicher Betrieb eine Leistung für die Gemeindeverwaltung erbringt, sind diese Vorgänge zu betrachten und zu bewerten. In solchen Fällen entsteht ein Leistungsaustausch, der umsatzsteuerrechtlich relevant ist, sodass im Zahlungsbetrag der Gemeindeverwaltung an den Betrieb ein Umsatzsteueranteil enthalten ist. Der gemeindliche Betrieb teilt im Regelfall den erhaltenen Betrag in einen Ertrag (Leistungspreis) und einen durchlaufenden Posten (Umsatzsteuer) auf, um den Steueranteil an das Finanzamt abzuführen (Umsatzsteuerschuld), z. B. bei Energielieferungen.

Für die Gemeinde dagegen stellt der zu leistende Auszahlungsbetrag in vollem Umfang Aufwand dar. In solchen gemeindlichen Geschäftsvorfällen bedarf die Umsatzsteuer keiner besonderen Behandlung, denn sie kann unmittelbar als Steuerschuld der Gemeinde betrachtet werden, auch wenn der letztlich der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt nicht die Gemeindeverwaltung, sondern der gemeindliche Betrieb ist. Die entstehenden Aufrechnungsdifferenzen müssen nicht im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung eliminiert werden.

Zu den „internen“ Leistungsbeziehungen der Gemeinde können auch Kreditgeschäfte gehören, bei denen die Gemeindeverwaltung als Muttereinheit dem gemeindlichen Betrieb als Tochtereinheit langfristige Investitionskredite zur Verfügung stellt. Aufgrund solcher Geschäfte bestehen „interne“ Leistungsbeziehungen, bei denen für den Betrieb besondere Aufwendungen aus den Zinsverpflichtungen gegenüber der Gemeindeverwaltung als Kreditgeber und bei der Gemeindeverwaltung besondere Erträge aus der Kredithingabe entstehen. Im Rahmen der Überleitung der Einzelabschlüsse der beiden Vertragspartner in die GB II muss eine solche „interne“ Leistungsbeziehung eliminiert werden. Bei den Geschäften ist außerdem zu prüfen, ob auch ein Disagio bei dem vereinbarten Kreditgeschäft vorliegt.

#### **1.3.2.5.4 Ausnahmen für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses brauchen Aufwendungen und Erträge, die der Aufwands- und Ertragskonsolidierung unterliegen, nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 305 Absatz 2 HGB).

Durch diese Regelung kommt bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung ausdrücklich der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung. Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses ist es deshalb für die Gemeinde notwendig, dazu eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Die Wesentlichkeitsgrenze ist im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses auswirken.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann.

Die im Rahmen des Gesamtabschlusses zu gebenden Informationen sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können. Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigen oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabschluss ausgewiesen werden.

**1.3.2.5.5 Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen**

Der Gesamtanhang sollte auch eine ausreichende Auskunft über die Leistungsbeziehungen der Gemeindeverwaltung zu ihren Betrieben sowie zwischen den Betrieben geben. Derartige Leistungsbeziehungen können in unterschiedlicher Weise gemeindliche Aufwendungen und Erträge verursachen, z. B. für Sachleistungen und Dienstleistungen oder Transferaufwendungen. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde stellen die Informationen über Leistungsbeziehungen in der wirtschaftlichen Einheit "Gemeinde" eine wesentliche Auskunft dar.

Für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann ein besonderer Informationsbedarf bestehen, dem durch eine zusammenfassende Übersicht im Rahmen des Gesamtanhangs Genüge getan werden kann. Insbesondere kann die Übersicht die Grundlageninformationen für die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorzunehmende Aufwands- und Ertragskonsolidierung bieten (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. § 305 HGB). Sie gewährt daher nicht nur einen besonderen Einblick in Einzelheiten des gemeindlichen Gesamtabschlusses, sondern unterstützt auch dessen Aufstellung. Das nachfolgende Schema soll dazu einen Einstieg bieten (vgl. Abbildung 883).

<b>DIE BETRIEBSBEZOGENEN LEISTUNGSBEZIEHUNGEN</b>				
<b>GEMEINDEVERWALTUNG</b>	<b>Leistungsbeziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungsbeziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungsbeziehungen zu den Sondervermögen</b>	<b>Gesamte Leistungsbeziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
<b>Erträge</b> (nach Arten)				
<b>Aufwendungen</b> (nach Arten)				
<b>Einzahlungen</b>				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

<b>DIE BETRIEBSBEZOGENEN LEISTUNGSBEZIEHUNGEN</b>				
<b>GEMEINDEVERWALTUNG</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den verbundenen Unternehmen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Beteiligungen</b>	<b>Leistungs- beziehungen zu den Sonder- vermögen</b>	<b>Gesamte Leistungs- beziehungen</b>
	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
(aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Investitionstätigkeit)				
<b>Einzahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Auszahlungen</b> (aus der Finanzierungstätigkeit)				
<b>Erläuterungen:</b> (Anlässe und Gründe)				

*Abbildung 883 „Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“*

Die Übersicht über betriebsbezogene Leistungsbeziehungen soll von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse näher ausgestaltet werden. So könnten je nach Bedeutung auch die Leistungsbeziehungen zu einzelnen Betrieben, die auch benannt werden können, in die Übersicht aufgenommen werden.

### **1.3.2.6 Die latenten Steuern (§ 306 HGB)**

Für den gemeindlichen Gesamtabchluss ist auf die Vorgabe eines Ausweises von latenten Steuern verzichtet worden. Die Bestimmungen der Vorschrift des § 306 HGB findet daher im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses keine Anwendung. Die Ermittlung der latenten Steuern stellt im gemeindlichen Bereich ein wesensfremdes Element dar und ist im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses daher von nachrangiger Bedeutung. Es ist die wichtige Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit darzustellen.

Nach Ziel und Zweck des gemeindlichen Gesamtabchlusses gehört deshalb nicht zwingend dazu, die Gemeinde gleichzeitig als „fiktive“ rechtliche und steuerpflichtige Einheit abzubilden. Nur aufgrund einer solchen Einheit können die zu bilanzierende Steuerpflicht und die möglichen Steuerabgrenzungen bestimmt werden. Gegen eine nach der HGB-Vorschrift vorzunehmende Steuerabgrenzung spricht außerdem, dass die Gemeinde (Gemeindeverwaltung) in einem erheblichen Umfang nicht nur Steuerberechtigter gegenüber Dritten, sondern auch gegenüber ihren gemeindlichen Betrieben ist, die mit ihr den Gesamtabchluss ermöglichen.

Für die Ermittlung der latenten Steuern bestehen zudem erhebliche tatsächliche Schwierigkeiten. Solche Steuern entstehen z. B. dadurch, dass die Gemeindeverwaltung nur für Teilaufgaben steuerpflichtig ist, die dann wegen der allgemeinen Steuerpflicht ausschließlich in der gesonderten steuerrechtlichen Betriebsform „Betrieb gewerblicher Art“ (BgA) geführt werden müssen. Solche BgA stellen jedoch keine gemeinderechtlich bestimmte Organisationsform dar. Dagegen sind die gemeindlichen Betriebe i. d. R. bereits aus ihrer Geschäftstätigkeit heraus gegenüber dem Staat steuerpflichtig.

Vor diesem Hintergrund ist es als sachgerecht und vertretbar anzusehen, im gemeindlichen Gesamtabschluss auf die fiktive Betrachtung der Gemeinde als Gesamtsteuerpflichtiger (Gemeindeverwaltung und gemeindliche Betriebe) und damit auf die Anwendung der Bestimmungen der Vorschriften des § 306 HGB zu verzichten. Für den gemeindlichen Bereich ist zudem sehr zweifelhaft, ob bei einer Anwendung der Vorschrift der dadurch entstehende Aufwand und die dafür erforderliche Fachkenntnis zur Feststellung einer aktiven oder passiven Steuerabgrenzung zu einer wesentlichen Verbesserung des durch den gemeindlichen Gesamtabschluss zu vermittelnden Bildes über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde führen würde.

### **1.3.2.7 Die Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB)**

#### **1.3.2.7.1 Die Grundlagen**

Die Gemeinde ist in einer Vielzahl ihrer wirtschaftlichen Betätigungen und Beteiligungen nicht der alleinige Eigentümer oder Gesellschafter von gemeindlichen Betrieben, sondern verfügt oftmals nur über einen Anteilsbesitz zwischen 50 und 100 % der gesamten Anteile an ihren Tochterunternehmen. Dieser Sachverhalt kann im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht außer Betracht bleiben, denn bei der Vollkonsolidierung werden die Vermögenswerte und Schulden der gemeindlichen Betriebe nach dem Bruttoprinzip und ohne Berücksichtigung der Anteilsverhältnisse vollständig in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzt (vgl. nach § 301 HGB).

Die anderen Gesellschafter haben wie die Gemeinde die Stellung eines Eigentümers des betreffenden Betriebes inne. Sie haben daher ebenfalls Besitzrechte wie die Gemeinde, auch wenn ihre Anteile nicht ausreichen, die Geschäftspolitik eines Betriebes zu bestimmen. Die Behandlung solcher Gegebenheit wird handelsrechtlicher in einer eigenen Vorschrift bestimmt. Die Bestimmungen der Vorschrift des § 307 HGB in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) sind mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 884).

<b>DER § 307 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Anteile anderer Gesellschafter</b>
(1) In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen.
(2) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist der im Jahresergebnis enthaltene, anderen Gesellschaftern zustehende Gewinn und der auf sie entfallende Verlust nach dem Posten "Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag" unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen

*Abbildung 884 „Der § 307 HGB (Stand: 2009)“*

Aus den Vorgaben der Vorschrift ergibt sich, dass die Anteile anderer Gesellschafter an gemeindlichen Betrieben als so gewichtige Eigenkapitalbestandteile dieser Betriebe anzusehen sind, dass diese Anteile unter einem gesonderten Posten in der Gesamtbilanz der Gemeinde offengelegt werden müssen. In der gemeindlichen Gesamtbilanz und in der Gesamtergebnisrechnung der Gemeinde sind daher besondere Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter an gemeindlichen Betrieben anzusetzen.

Zu dem besonderen Bilanzposten sowie zu der besonderen Ergebnisposition sind im Gesamtanhang von der Gemeinde sachgerechte Erläuterungen über die Beteiligungsverhältnisse und die örtliche Ermittlung der Anteile anderer Gesellschafter zu geben. Mit dieser Darstellung soll die Gemeinde der Gesellschafterstellung der Dritten

ausreichend Rechnung tragen und besondere betriebliche Verhältnisse im gemeindlichen Gesamtabchluss ausreichend transparent machen.

#### **1.3.2.7.2 Die Bildung eines Ausgleichspostens**

Im Rahmen der Vollkonsolidierung werden sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der voll zu konsolidierenden Betriebe in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen, unabhängig von den Anteilen, die anderen Gesellschaftern zustehen. Als solche Anteile an einem gemeindlichen Betrieb gelten dabei die Anteile, die nicht von der Gemeinde gehalten werden und ihr auch nicht wirtschaftlich zuzurechnen sind. Im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Gesamtbilanz müssen durch besondere Bilanzposten die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse berücksichtigt werden.

Von der Gemeinde ist daher wegen dieser besonderen Verhältnisse im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der gemeindlichen Gesamtbilanz in Höhe des Anteils der anderen Gesellschafter am Eigenkapital ein „Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter“ anzusetzen. In den Fällen, in denen durch die aus der Währungsumrechnung entstandenen Umrechnungsdifferenzen auch die anderen Gesellschafter betroffen sind, muss die Gemeinde diese Anteile den anderen Gesellschaftern zurechnen. Die zugerechneten Anteile sind in der Gesamtbilanz entsprechend auszuweisen (vgl. § 308a HGB).

Dieser Bilanzposten berührt das im Gesamtabchluss gesamte auszuweisende Eigenkapital. Der Posten ist daher nach dem Bilanzposten „Gesamtjahresergebnis“ bzw. „Gesamtjahresüberschuss“ oder „Gesamtjahresfehlbetrag“ gesondert auszuweisen (vgl. § 307 Absatz 1 HGB). Ein gesonderter Ansatz der Anteile von Minderheitsgesellschaftern in der Gesamtbilanz zeigt, dass die Gemeinde nicht die volle Verfügungsgewalt über die betreffenden gemeindlichen Betriebe hat und deren Vermögen und Schulden anteilig bestimmten Dritten wirtschaftlich zuzurechnen sind. Mit den betreffenden Angaben in der Gesamtbilanz wird ein Informationserfordernis für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ausreichend erfüllt.

#### **1.3.2.7.3 Der Ausweis einer gesonderten Ergebnisposition**

In der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung ist der im Gesamtjahresergebnis enthaltene, aber anderen Gesellschaftern zustehende Gesamtjahresüberschuss oder der auf diese Beteiligten entfallende Gesamtjahresverlust, nach dem Posten "Gesamtjahresergebnis" und unter der Bezeichnung „Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis“ gesondert auszuweisen (vgl. § 307 Absatz 2 HGB). Wegen des zu beachtenden Saldierungsverbots kommt für den gesonderten Ausweis in der Gesamtergebnisrechnung entweder die Positionsbezeichnung „Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn“ oder die Positionsbezeichnung „Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Verlust“ in Betracht.

Dem gesonderten Ausweis in der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung werden dabei die Beteiligungsanteile der Dritten am jeweiligen gemeindlichen Betrieb während des Geschäftsjahres zugrunde gelegt, sodass deshalb keine vorherige Berücksichtigung der Anteile als Ertrag oder Aufwand zulässig ist. Die unter der Ergebnisposition zu erfassenden Beträge werden auf der Grundlage der auf das Gemeindehaushaltsrecht angepassten Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe (GB II) ermittelt, weil die anderen Gesellschafter an den jeweiligen Betrieben und nicht an der Gemeinde beteiligt sind.

Die Beträge stellen daher ihre Anteile am Jahresergebnis des jeweiligen Betriebes dar, der in die gemeindliche Vollkonsolidierung einbezogen worden ist. Sie stellen deshalb keinen nach ihren Beteiligungsverhältnissen bemessenen Anteil am Gesamtjahresergebnis der Gemeinde dar. Die Berechnung des einzelnen Betrages ist dabei unter Berücksichtigung der Beteiligungsverhältnisse vorzunehmen, die der Berechnung des in der gemeindlichen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Bilanz anzusetzenden Ausgleichspostens für andere Gesellschafter, die keinen beherrschenden Einfluss auf den gemeindlichen Betrieb (Tochtereinheit) ausüben können, zugrunde gelegt worden sind.

Durch den Ausweis des den anderen Gesellschaftern zuzurechnenden Ergebnisses im Rahmen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung besteht keine gesonderte Erfüllungspflicht für die Gemeinde gegenüber Dritten oder ein Anspruch der Gemeinde gegenüber Dritten. Mit den betreffenden pflichtigen Angaben in der Gesamtergebnisrechnung wird vielmehr ein besonderes Informationserfordernis der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfüllt, das bezogen auf den Gesamtabchluss bestehen kann.

#### **1.4 Die Bewertungsvorschriften**

##### **1.4.1 Die einheitliche Bewertung (§ 308 HGB)**

###### **1.4.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Mit der Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage soll gewährleistet werden, dass der Gesamtabchluss ein aus den Jahresabschlüssen der Gemeindeverwaltung und der einbezogenen gemeindlichen Betriebe abgeleiteter und zusammengeführter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ ist. Es besteht dafür bei der Gemeinde keine Unmöglichkeit, auch wenn sich das handelsrechtliche Wertkonzept in einigen Punkten vom Wertkonzept des NKF unterscheidet.

Die Bestimmungen der Vorschrift des § 308 HGB in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) sind mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 885).

<b>DER § 308 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Einheitliche Bewertung</b>
<p>(1) Die in den Konzernabschluss nach § 300 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Abweichungen von den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.</p> <p>(2) Sind in den Konzernabschluss aufzunehmende Vermögensgegenstände oder Schulden des Mutterunternehmens oder der Tochterunternehmen in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen nach Methoden bewertet worden, die sich von denen unterscheiden, die auf den Konzernabschluss anzuwenden sind oder die von den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens in Ausübung von Bewertungswahlrechten auf den Konzernabschluss angewendet werden, so sind die abweichend bewerteten Vermögensgegenstände oder Schulden nach den auf den Konzernabschluss angewandten Bewertungsmethoden neu zu bewerten und mit den neuen Wertansätzen in den Konzernabschluss zu übernehmen. Wertansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen. Eine einheitliche Bewertung nach Satz 1 braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig; sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.</p>

*Abbildung 885 „Der § 308 HGB (Stand: 2009)“*

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses eine einheitliche Bewertung und Bilanzierung vorzunehmen ist sinnvoll für die wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“, denn die Bindung zwischen der Gemeindeverwaltung und

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

den gemeindlichen Betrieben wird mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung hergestellt. Durch die Pflicht zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben werden die unterschiedlichen Organisationseinheiten der Gemeinde in einen Rahmen eingebunden und dadurch insgesamt umklammert.

Für die Zusammenführung des Jahresabschlusses der Gemeindeverwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe ist es dabei nicht unerheblich, ob und in welchem Umfang bei den gemeindlichen Betrieben andere Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisivorschriften bestehen und genutzt werden als bei der Gemeindeverwaltung. Die haushaltsrechtliche Vorgabe zur Anwendung der Vorschrift des § 308 HGB mit dem Ziel einer einheitlichen Bewertung und Bilanzierung, hat daher zur Folge, dass gleiche Sachverhalte von der Gemeinde in ihrem Gesamtabschluss nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen, und zwar unabhängig davon, ob die Gemeindeverwaltung oder Betriebe betroffen sind.

Von der Gemeinde müssen deshalb z. B. Vermögensgegenstände der gleichen Art und Funktion sowie Alter nach den gleichen Kriterien bewertet und im gemeindlichen Gesamtabschluss angesetzt werden. Die Vorgabe gilt auch für Schulden, bei denen die gleichen wertbeeinflussenden Bedingungen vorliegen. In den Fällen, in denen die auf die (betrieblichen) Vermögensgegenstände und Schulden angewandten Bewertungsmethoden von denen abweichen, die im gemeindlichen Jahresabschluss angewandt wurden, und die unverändert in den gemeindlichen Gesamtabschluss übernommen werden, bedarf es besonderer Angaben und Erläuterungen im Gesamtanhang.

Für die einheitliche Bilanzierung und Bewertung der in den Gesamtabschluss einbezogenen Vermögensgegenstände und Schulden soll das für die Gemeinde als Muttereinheit geltende Recht zur Anwendung kommen. Die Einzelabschlüsse, die in den Gesamtabschluss einbezogen werden, müssen daher auf den gleichen Rahmenbedingungen aufgebaut sein oder entsprechend angepasst werden. Dabei ist u. a. zu beachten, dass nicht alle anzuwendenden Bewertungsmethoden auch Bewertungswahlrechte beinhalten. Außerdem können die Bewertungswahlrechte der Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des Gesamtabschlusses neu ausgeübt werden.

Diese allgemein geltende Grundlage für den gemeindlichen Gesamtabschluss führt zu der Vorgabe, dass die in den Gesamtabschluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der Konsolidierungseinheiten nach den auf den Jahresabschluss der Gemeinde anwendbaren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu bewerten und anzusetzen sind. Nur bei Vermögensgegenständen, die wegen besonderer Sachverhalte, z. B. wegen standortbezogener, branchenbezogener oder betriebsspezifischer Bedingungen oder anderen wertbeeinflussenden Faktoren durch einen gemeindlichen Betrieb anders genutzt werden, kann auf eine Anpassung des durch einen gemeindlichen Betrieb bestimmten Vermögenswerts verzichtet werden.

### **1.4.1.2 Die Bewertungspflicht**

Die in den gemeindlichen Gesamtabschluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe müssen nach den auf den Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung anwendbaren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einheitlich zu bewertet und angesetzt werden sind. Diese Vorgabe hat zur Folge, dass im Gesamtabschluss gleiche Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen.

Für die Gemeinde besteht daher eine grundsätzliche Neubewertungspflicht, wenn die in den Gesamtabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände oder Schulden im Jahresabschluss des betreffenden gemeindlichen Betriebes anders bewertet worden sind, als es die Bewertungsmethoden, die für den gemeindlichen Gesamtabschluss bestehen, vorsehen. Einige wichtige Unterschiede aufgrund der haushaltsrechtlichen Vorschriften und der HGB-Vorschriften werden deshalb nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 886).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

<b>UNTERSCHIEDE BEI ANSATZ UND BEWERTUNG IM EINZELABSCHLUSS</b>		
<b>BILANZIELLER SACHVERHALT</b>	<b>REGELUNG IM HGB</b>	<b>REGELUNG IM NKF</b>
<b>Abzinsung von Rückstellungen</b>	Abzinsung bei Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (vgl. § 253 Absatz 2 HGB).	Verbot der Abzinsung; Ausnahme: Pensionsrückstellungen (vgl. § 36 Absatz 1 GemHVO NRW).
<b>Herstellungskosten (Pflichtbestandteile)</b>	Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung, Angemessene Teile der Materialgemeinkosten, angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten, angemessene Teile des Werteverzehrs des Anlagevermögens soweit durch die Fertigung veranlasst (vgl. § 255 Absatz 2 Satz 2 HGB).	Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten der Fertigung (vgl. § 33 Absatz 3 Satz 2 GemHVO NRW).
<b>Herstellungskosten (Wahlbestandteile)</b>	Angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (vgl. § 255 Absatz 2 Satz 3 HGB). Zinsen für Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung und im Zeitraum der Herstellung (vgl. § 255 Absatz 3 HGB).	Notwendige Materialgemeinkosten, notwendige Fertigungsgemeinkosten (vgl. § 33 Absatz 3 Satz 3 GemHVO NRW).
<b>Pensionsrückstellungen</b>	Ansatzwahlrecht für Zusagen vor dem 01.01.1987 (vgl. Art. 28 Absatz 1 EGHGB)	Vollständiger Ansatz der beamtenrechtlichen Verpflichtungen (vgl. § 36 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).
<b>Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen</b>	Ansatz von Rückstellungen, wenn Instandhaltungen im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden (vgl. § 249 Absatz 1 Nummer 1 HGB).	Ansatz von Rückstellungen, wenn Nachholung hinreichend konkret beabsichtigt ist (vgl. § 36 Absatz 3 GemHVO NRW).
<b>Wertaufholung bei vorherigen außerplanmäßigen Abschreibungen</b>	Wertaufholungsgebot für alle Vermögensgegenstände (vgl. § 253 Absatz 5 Satz 1 HGB).	Wertaufholungsgebot für die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (vgl. § 35 Absatz 8 Satz 1 GemHVO NRW).
<b>Erhaltene Zuwendungen für Investitionen</b>	Wahlrecht: Absetzung von den AHK oder sofortige erfolgswirksame Vereinnahmung oder Passivierung eines Sonderpostens (keine HGB-Regelung)	Passivierung eines Sonderpostens (vgl. § 43 Absatz 5 Satz 1 GemHVO NRW).

*Abbildung 886 „Unterschiede bei Ansatz und Bewertung im Einzelabschluss“*

Aus den beim gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwendenden Bewertungsmethoden können sich neue Wertansätze ergeben, die dann in den Gesamtabchluss zu übernehmen sind. Die Vorgabe einer einheitlichen Bewertung aller Vermögensgegenstände oder Schulden im gemeindlichen Gesamtabchluss soll die Aufstellung eines



zutreffenden Bildes über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde gewährleisten. Die Vorschrift des § 308 HGB enthält jedoch Regelungen zu Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung.

### **1.4.1.3 Die Ausnahmen**

#### **1.4.1.3.1 Für bestimmte Geschäftszweige**

Nach der handelsrechtlichen Vorschrift des § 308 Absatz 2 Satz 2 HGB sind Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung möglich, z. B. wegen der Besonderheiten einzelner Geschäftszweige. In der Vorschrift werden dazu nur die Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ausdrücklich erwähnt. Eine Ausnahme von der einheitlichen Bewertungspflicht dürfte auch für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen der Gemeinde möglich und sachgerecht sein, für die z. B. besondere Buchführungspflichten bestehen, sofern diese Einrichtungen als gemeindliche Betriebe in den Gesamtabschluss einzubeziehen und dort voll zu konsolidieren sind.

Eine allgemeine Ausnahme für alle Betriebe, für die andere Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissvorschriften gelten, als bei der Gemeindeverwaltung, würde nicht mit dem Sinn und Zweck der HGB-Vorschrift sowie den Zielsetzungen des NKF in Einklang stehen. Ein genereller Verzicht auf eine einheitliche Bewertung durch eine Abgrenzung in Form einer Wertgrenze oder durch den unbestimmten Rechtsbegriff „erheblich“ dürfte ebenso den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabschlusses sowie der damit untrennbar verbundenen Einheits- theorie zuwiderlaufen.

Die Beibehaltung der im Jahresabschluss eines Betriebes angewandten Bewertungsmethoden bzw. die Übernahme der aus betrieblichen Anlässen heraus ermittelten Wertansätze für betriebliche Vermögensgegenstände und Schulden in den gemeindlichen Gesamtabschluss soll daher nicht allein auf eine allgemein mögliche Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe gestützt werden können. Die Ausnahmemöglichkeiten müssen sich auf besondere betriebliche Einzelfälle beschränken, zu denen dann die Gemeinde sachgerechte Angaben im Gesamt- anhang zu machen hat.

#### **1.4.1.3.2 Bei untergeordneter Bedeutung**

Auf die einheitliche Bewertung kann nach der handelsrechtlichen Vorschrift des § 308 Absatz 2 Satz 3 HGB dann verzichtet werden, wenn die Auswirkungen die Neubewertung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind. Durch diese Regelung kommt ausdrücklich der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung. Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabschlusses ist es deshalb notwendig, darüber eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen.

Die Abwägung muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis für den gemeindlichen Gesamtabschluss aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die Wesentlichkeitsgrenze ist dabei im Rahmen des Gesamtabschlusses der Gemeinde aus der Bedeutung des jeweiligen örtlichen Sachverhaltes abzuleiten. Sie ist außerdem davon abhängig, wie sich die wirtschaftlichen Entscheidungen und die daraus entstehenden Informationen sich auf die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirken.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass mehrere Abweichungen für sich allein betrachtet als unwesentlich anzusehen sind, zusammen aber durchaus als wesentlich zu bewerten sind. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

Die im Rahmen des Gesamtabchlusses zu gebenden Informationen sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte oder unvollständige Darstellung die auf der Basis des Gesamtabchlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen können. Eine Relevanz ist daher z. B. anzunehmen, wenn die Informationen dadurch die Adressaten beeinflussen, dass sie ihnen bei der Beurteilung von vergangenen, aktuellen oder zukünftigen Ereignissen helfen oder ihre Beurteilung bestätigen oder korrigieren. Entscheidungsrelevante Informationen sollen deshalb im gemeindlichen Gesamtabchluss ausgewiesen werden.

Für die Prüfung und Entscheidung, ob diese Ausnahme vor Ort zur Anwendung kommen kann, können keine objektiven Kriterien zur Verfügung gestellt werden. Die Gemeinde, die von der Ausnahme Gebrauch machen will, muss ggf. eine überschlägige Neubewertung vornehmen, um die Auswirkung der Abweichung unter Einbeziehung der örtlichen Verhältnisse im Einzelfall besser abschätzen zu können. Sofern die Vorschrift zur Anwendung kommt, sind von der Gemeinde entsprechende Angaben im Gesamtanhang zu machen.

### **1.4.1.3.3 In Ausnahmefällen**

Die handelsrechtliche Vorschrift des § 308 Absatz 2 Satz 4 HGB lässt über die bereits benannten Ausnahmen hinaus einen Verzicht auf die einheitliche Bewertung auch in besonderen Ausnahmefällen zu. Dazu werden aber keine konkreten Kriterien bestimmt, nach denen ein Ausnahmefall abgegrenzt werden soll. In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird das Vorliegen eines Ausnahmefalles dann angenommen, wenn die notwendigen Informationen über die wertbestimmenden Faktoren von Vermögensgegenständen und Schulden nicht vorliegen bzw. für die Aufstellung des Gesamtabchlusses nicht erhältlich sind. Dazu wird angegeben, dass ein solcher Ausnahmefall, abhängig von der Gestaltung des Einzelfalles, der unterjährige Erwerb eines Betriebes sein könnte.

Die Vorschrift für einen generellen Verzicht auf die einheitliche Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde zu nutzen, ist unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses als sachlich nicht vertretbar anzusehen. Es sind bisher keine Fälle bei einer Gemeinde bekannt geworden, aus denen heraus eine allgemeine Ausnahme nach der handelsrechtlichen Regelung zwingend erforderlich oder möglich gewesen wäre.

Von der Gemeinde ist zudem auch im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses die Vorgabe des gemeindlichen Haushaltsrechts zu beachten, nach der die Gemeinde sich grundsätzlich nicht selbst „begründende Ausnahmefälle“ schaffen darf (vgl. § 32 Absatz 2 GemHVO NRW). Diese generelle Beschränkung gilt entsprechend auch bei den haushaltsrechtlichen Anforderungen über die einheitliche Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden im gemeindlichen Gesamtabchluss.

### **1.4.1.4 Keine vereinfachte Zusammenrechnung**

Die Ausnahmeregelungen der handelsrechtlichen Vorschrift sind für den gemeindlichen Gesamtabchluss als ausreichend anzusehen. Sie bedürfen unter Einbeziehung der zu beachtenden Grundsätze keiner weiteren gesonderten haushaltsrechtlichen Ergänzung. Es ist für den gemeindlichen Gesamtabchluss wesentlich, dass eine echte Konsolidierung durchgeführt wird, um die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend zum Abschlussstichtag zutreffend darstellen zu können.

Im Sinne der Ziele und Zwecke des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist es daher nicht zulässig, lediglich eine Vielzahl von Jahreswerten als Ergebnisse der Aufgabenerfüllung der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde im Rahmen einer Addition zusammenzustellen. Eine andere vergleichbare Art der Zusammenstellung dürfte ebenfalls nicht sachgerecht und vertretbar sein. Das aus einer solchen Vorgehensweise entstandene Bild als gemeindlichen Gesamtabchluss zu deklarieren, trifft nicht die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse bei

der Gemeinde. Eine vereinfachte Zusammenführung von gemeindlichen Bilanzwerten und Ergebniswerten der Gemeinde ist daher grundsätzlich abzulehnen.

#### **1.4.2 Die Behandlung des Unterschiedsbetrages (§ 309 HGB)**

##### **1.4.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, sodass die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabchluss nicht allein auf den Status der Gemeindeverwaltung und der gemeindlichen Betriebe auszurichten ist. Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabchluss anstelle der von der Gemeinde bei ihrem Betrieb gehaltenen Anteile (Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz) die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten.

Weiterhin müssen die „internen“ Beziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben sowie zwischen diesen Betrieben eliminiert werden, denn die Gemeinde soll eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellen. Aus diesem Grunde können auch zwischen dem Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung und dem Gesamtabchluss unterschiedliche Betrachtungsweisen bestehen. Im gemeindlichen Jahresabschluss werden z. B. im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ in der Bilanz die Beteiligungen der Gemeinde u. a. unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen angesetzt, denn der gemeindliche Betrieb stellt einen Vermögenswert für die Gemeinde als Gesamtheit dar.

Die Aufrechnung der gemeindlichen Beteiligung bzw. der Austausch zwischen der Finanzanlage (Betrieb insgesamt) und den einzelnen Vermögensarten und Schulden im Rahmen der Vollkonsolidierung soll zudem eine Doppelerfassung im gemeindlichen Gesamtabchluss verhindern. Die anzuwendende Vorschrift zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb, über das gemeindliche Vermögen und die Schulden insgesamt verfügen kann, sodass auch die Vermögen und Schulden der gemeindlichen Betriebe darin eingeschlossen sind.

Bei der Aufrechnung im Rahmen des Gesamtabchlusses jedoch können auch Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können, die im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses dann als aktivische oder passivische Unterschiedsbeträge zu behandeln sind. Bei der durchzuführenden Konsolidierung kann z. B. aus der erstmaligen Aufstellung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde ein Geschäfts- und Firmenwert (GoF) als aktiver Unterschiedsbetrag oder ein passiver Unterschiedsbetrag entstehen.

Für entstandene Unterschiedsbeträge sind die Bestimmungen der Vorschrift des § 309 HGB in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 887).

<b>DER § 309 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Behandlung des Unterschiedsbetrags</b>
(1) Die Abschreibung eines nach § 301 Abs. 3 auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwert bestimmt sich nach den Vorschriften des Ersten Abschnitts.
(2) Ein nach § 301 Abs. 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit
1. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete

<b>DER § 309 HGB (Stand: 2009)</b>
Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder 2. am Abschlussstichtag feststeht, dass er einem realisierten Gewinn entspricht.

Abbildung 887 „Der § 309 HGB (Stand: 2009)“

Für die Folgebewertung der Unterschiedsbeträge bedarf es daher besonderer Bestimmungen für die Behandlung des Ansatzes und der Bewertung der Unterschiedsbeträge. Dabei ist zu beachten, dass nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften aktive und passive Unterschiedsbeträge nicht miteinander saldiert werden dürfen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW).

#### 1.4.2.2 Die aktiven Unterschiedsbeträge

##### 1.4.2.2.1 Allgemeine Sachlage

Nach der handelsrechtlichen Vorschrift des § 309 Absatz 1 HGB bestehen für die weitere Behandlung eines nach § 301 Absatz 3 HGB in der gemeindlichen Gesamtbilanz auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwertes (GoF) mehrere Möglichkeiten. Wegen des auch im gemeindlichen Gesamtabschluss geltenden Vorsichtsprinzips soll dieser aktive Unterschiedsbetrag einen abnutzbaren immateriellen Vermögensgegenstand darstellen und grundsätzlich nach den Regelungen für den Einzelabschluss, also planmäßig entsprechend seiner Nutzungsdauer, abgeschrieben werden (vgl. § 49 Absatz 3 i. V. m. §§ 32 und 36 GemHVO NRW).

In die Festlegung der Gemeinde über die mögliche Nutzungsdauer sind i. d. R. die Faktoren einzubeziehen, die zur Entstehung des Wertes des gemeindlichen Betriebes beigetragen haben. Es kommt dabei aber auch auf die konkreten örtlichen Bedingungen bei der Gemeinde an, z. B. auf die Lebensdauer des gemeindlichen Betriebes oder auf die Vertragsbedingungen. Die Vorschrift lässt mehrere Möglichkeiten für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes zu, die auch nebeneinander zur Anwendung kommen können, z. B. ein Anteil mit den Rücklagen verrechnet und der restliche Anteil planmäßig abgeschrieben.

Die Gemeinde muss jedoch nicht die vorhandenen Geschäfts- und Firmenwerte bei ihren Betrieben im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses in der gleichen Art und Weise behandeln. Für den Umgang mit diesem Wert muss die Gemeinde die jeweiligen Gegebenheiten, bezogen auf den Betrieb als gemeindliche Tochterinheit, sachgerecht und ausreichend berücksichtigen. Die Gemeinde darf zudem auf die Vornahme einer Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes nicht verzichten. Zudem ist eine unveränderte Fortführung des Geschäfts- oder Firmenwertes nicht zulässig, auch wenn die Gemeinde auf unbegrenzte Zeit besteht.

##### 1.4.2.2.2 Die Abschreibungsmöglichkeiten

Die Gemeinde hat mehrere Möglichkeiten, den Minderminderungsverlauf des Geschäfts- oder Firmenwertes bilanziell zu gestalten. Sie kann z. B. planmäßig in den Geschäftsjahren abgeschrieben werden, in denen er voraussichtlich noch werthaltig ist bzw. genutzt werden kann. Der Geschäfts- oder Firmenwert aber auch bei einer nicht abschätzbaren Nutzungsdauer in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen getilgt werden. Er kann aber auch offen mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden.

Die Gemeinde soll möglichst eine planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes über seine voraussichtliche Nutzungsdauer vornehmen. Sie ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich festzulegen. Die „NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauer der kommunalen

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 50 GemHVO NRW**

Vermögensgegenstände“ enthält für diesen gemeindlichen Vermögenswert keine Rahmenvorgabe, sodass für die Festlegung der Nutzungsdauer von den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen bei der Gemeinde auszugehen ist.

Für den Zeitrahmen kann die Gemeinde auch eine Festlegung entsprechend den Gegebenheiten in der Privatwirtschaft treffen. In diesem Bereich ist ein Abschreibungszeitraum von zehn Jahren festzulegen, wenn eine Nutzungszeit von der Gemeinde aufgrund fehlender Indikatoren nicht konkret geschätzt werden kann. Aus steuerrechtlicher Sicht wird auch ein Zeitraum von fünfzehn Jahren noch als vertretbar angesehen. Grundsätzlich ist es von den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen abhängig, welcher Zeitraum im Einzelfall festzulegen ist. Es besteht i. d. R. keine sachliche Grundlage, um alle entstandenen Geschäfts- oder Firmenwerte in der gleichen Art und Weise zu behandeln.

### **1.4.2.2.3 Die mögliche zeitliche Anpassung**

Von der Gemeinde ist zu jedem Abschlussstichtag die Werthaltigkeit des bilanzierten Geschäfts- oder Firmenwertes zu überprüfen. Diese Prüfung kann im Ergebnis dazu führen, dass der Geschäfts- oder Firmenwert ggf. außerplanmäßig abzuschreiben oder der Wert auf andere Art und Weise anzupassen ist. Eine Verlängerung der Nutzungsdauer kommt i. d. R. nicht in Betracht. Die Gründe für die Festlegung einer bestimmten Nutzungsdauer und Abschreibung sowie einer Verrechnung mit den Rücklagen müssen objektiv zum Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses bestanden haben und können nicht nachträglich durch eine andere Art ersetzt werden.

Die Einhaltung des Grundsatzes der Stetigkeit führt für die Gemeinde dazu, dass eine Festlegung der Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes für die Dauer der Zugehörigkeit des Betriebes als Tochtereinheit zum gemeindlichen Konsolidierungskreis prinzipiell nicht aufgehoben oder angepasst werden darf. Entsprechend darf von der Gemeinde auch keine Neuberechnung vornehmen, die von Anfang an gelten oder durch die erfolgten Abschreibungen rückgängig gemacht werden sollen. Die Gemeinde darf keine Änderungen in der Abschreibungsmethode vornehmen, z. B. statt der planmäßigen Abschreibung eine Rücklagenverrechnung.

Bei festgelegten planmäßigen Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwertes können jedoch begründete Ausnahmefälle auftreten, die eine Änderung der Festlegung der Nutzungsdauer bzw. des Abschreibungsplans durch die Gemeinde gleichwohl notwendig werden lassen. Sie dürfen dann von der Gemeinde umgesetzt werden, wenn die einzuhaltenden Grundsätze nicht unnötig beeinträchtigt werden und die Abschreibungsmethode grundsätzlich unverändert bleibt.

Von der Gemeinde sind bei der Prüfung der Zulässigkeit einer Änderung der Festlegung der Nutzungsdauer eines GoF auch die Umstände und Gründe zu berücksichtigen, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Festlegung der Nutzungsdauer bzw. Abschreibungszeit von Bedeutung waren und an denen sich die Gemeinde bei ihrer Entscheidung orientiert hat, z. B. besondere vertragliche Bindungen. Zu einem späteren Zeitpunkt eingetretene Änderungen der früheren Umstände können deshalb ein begründeter Anlass für eine vertretbare Anpassung der festgelegten Nutzungszeit des GOF sein.

### **1.4.2.2.4 Außerplanmäßige Abschreibungen**

#### **1.4.2.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Bei einem nach der handelsrechtlichen Vorschrift des § 301 Absatz 3 HGB der gemeindlichen Gesamtbilanz auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwert kann ggf. auch eine außerplanmäßige Abschreibung in Betracht kommen, wenn eine dauerhafte Wertminderung eingetreten ist. Ob ein solcher Sachverhalt bei einem gemeindlichen Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) vorliegt, ist von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen. In diesem Zeitpunkt muss deshalb die ursprüngliche Nutzungseinschätzung nicht mehr zutreffend sein.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Wert des GoF eine erhebliche Differenz besteht, ist i. d. R. eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Diese Sachlage kann ggf. dazu führen, dass der Geschäfts- und Firmenwert in der gemeindlichen Bilanz nur noch mit dem Erinnerungswert anzusetzen ist. Die Gemeinde soll daher feststellen, ob tatsächlich ein Bedarf für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung besteht.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nach Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung des GoF von der Gemeinde keine Wertaufholung im Sinne des § 35 Absatz 8 GemHVO NRW vorgenommen werden darf, denn ein verbrauchter (planmäßig) oder ein vernichteter (außerplanmäßig) GoF kann nicht wiederaufleben. Ein neuer GoF wäre als selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand zu betrachten, der jedoch nicht aktiviert werden darf (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **1.4.2.2.4.2 Die mögliche Ermittlung des Abschreibungsumfangs**

Im Zusammenhang mit Standardsetzungen zu handelsrechtlichen Vorschriften und damit auch zu § 309 HGB, wird ein Verfahren zur Ermittlung einer außerplanmäßigen Abschreibung des Geschäfts- und Firmenwertes als zulässig angesehen, bei dem der beizulegende Zeitwert für die Beteiligung an einer Tochtereinheit mit dem (anteiligen) Vermögenswert zu Buchwerten unter Einbeziehung des Buchwertes des Geschäfts- und Firmenwertes miteinander verglichen werden. Eine dabei ermittelte negative Differenz zeigt dabei den Umfang einer vorzunehmenden außerplanmäßigen Abschreibung auf (vgl. Deutscher Rechnungslegungsstandard 23; DRS 23).

Bei dieser Betrachtungs- und Vorgehensweise werden die möglicherweise bestehenden stillen Reserven und Lasten als Differenz zwischen den Buchwerten und den Zeitwerten nicht berücksichtigt. Die Gemeinde kann daher auf eine Neubewertung - wie sie anfangs bei der Erstkonsolidierung vorzunehmen war, zu späteren Abschlussstichtagen verzichten. Gleichwohl muss von der Gemeinde geprüft werden, ob nicht wesentliche stille Reserven und Lasten, die seit dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung entstanden sind, zu berücksichtigen sind. Bei der örtlichen Verfahrensentscheidung hat die Gemeinde den Grundsatz der Stetigkeit zu beachten und im Gesamtanhang darüber sachliche Angaben zu machen.

#### **1.4.2.3 Die Fortschreibung von passiven Unterschiedsbeträgen**

##### **1.4.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Nach der handelsrechtlichen Vorschrift des § 309 Absatz 2 HGB bestehen für die weitere Behandlung eines nach § 301 Absatz 3 HGB auszuweisenden passivischen Unterschiedsbetrages in der gemeindlichen Gesamtbilanz zwei Möglichkeiten. Ein nach § 301 Absatz 3 HGB auf der Passivseite der Gesamtbilanz auszuweisender Unterschiedsbetrag darf nach dieser Vorschrift nur ergebniswirksam aufgelöst werden, soweit eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des gemeindlichen Betriebes eingetreten ist.

Die Auflösung des passivischen Unterschiedsbetrages ist regelmäßig planmäßig unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Restnutzungsdauer der gemeindlichen Vermögensgegenstände vorzunehmen, wenn die Bedingungen für eine ergebniswirksame Auflösung bei der Gemeinde vorliegen. Sofern bei einer Entkonsolidierung noch ein Unterschiedsbetrag besteht, ist dieser Betrag vollständig ergebniswirksam aufzulösen. Die Gemeinde darf den passivischen Unterschiedsbetrag jedoch nicht in die Rücklagen einstellen oder deswegen eine Gewinnrücklage oder Kapitalrücklage im Bereich „Eigenkapital“ in ihrer Gesamtbilanz ansetzen.

#### **1.4.2.3.2 Die Auflösung wegen Entwicklungen**

Eine ergebniswirksame Auflösung des passivischen Unterschiedsbetrages durch die Gemeinde ist möglich, wenn zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Betriebes ein negativer Unterschiedsbetrag entstanden ist und bei der Folgekonsolidierung die negative Entwicklung eingetreten ist. Sie ist auch vorzunehmen, wenn bei der Folgekonsolidierung erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Der Auflösungsbetrag darf jedoch nicht größer sein, als der von der Gemeinde in ihrer Gesamtbilanz angesetzte Unterschiedsbetrag. Zu jedem Abschlussstichtag ist von der Gemeinde die Werthaltigkeit dieses Gesamtbilanzansatzes zu überprüfen.

#### **1.4.2.3.3 Die Auflösung als realisierter Gewinn**

Eine ergebniswirksame Auflösung des passivischen Unterschiedsbetrages durch die Gemeinde ist in den Fällen möglich, wenn am Abschlussstichtag feststeht, dass der passivische Unterschiedsbetrag einem realisierten Gewinn entspricht. Nach Nummer 40 in DRS 4 können darunter Fälle verstanden werden, bei denen der Unterschiedsbetrag auf einem „Vorteil“ der Gemeinde oder „stille Reserven“ beim Erwerb des betreffenden Betriebes beruht. Daraus folgt, dass auch das Realisationsprinzip zu beachten ist. Der Auflösungsbetrag darf jedoch nicht größer sein, als der von der Gemeinde in ihrer Gesamtbilanz angesetzte Unterschiedsbetrag. Zu jedem Abschlussstichtag ist von der Gemeinde die Werthaltigkeit dieses Gesamtbilanzansatzes zu überprüfen.

#### **1.4.2.4 Der Bezug zur Equity-Methode**

Die Gemeinde hat im Rahmen der bei der Konsolidierung anzuwendenden Equity-Methode den in ihrem Jahresabschluss angesetzten Beteiligungsbuchwert mit dem anteiligen Eigenkapital aus der betrieblichen Bilanz aufzurechnen. Aus dieser Vorgehensweise kann sich ein aktiver Unterschiedsbetrag oder ein passiver Unterschiedsbetrag ergeben. Der Unterschiedsbetrag ist den Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger als ihr Buchwert ist.

Der festgestellte Unterschiedsbetrag ist grundsätzlich im Gesamtabchluss der Gemeinde unter Beachtung der Vorschrift des § 309 HGB fortzuführen oder aufzulösen, denn diese Vorschrift ist bei der Anwendung der Equity-Methode entsprechend anzuwenden (vgl. § 312 Absatz 2 Satz 3 HGB). Die Gemeinde hat zudem den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie einen darin enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwert oder einen darin enthaltenen passiven Unterschiedsbetrag im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabchlusses anzugeben. Der Unterschiedsbetrag ist dabei jedoch nicht in der gemeindlichen Gesamtbilanz angesetzt werden.

### **1.5 Die Währungsumrechnung von Abschlüssen**

#### **1.5.1 Allgemeine Grundlagen**

Im Rahmen des Bilanzmodernisierungsgesetzes wurde zur Währungsumrechnung von Abschlüssen eine neue Vorschrift in das Handelsgesetzbuch aufgenommen und als § 308a HGB verankert. Entsprechend dem Verweis in den haushaltsrechtlichen Vorschriften sind die in der Vorschrift enthaltenen Bestimmungen von der Gemeinde im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses anzuwenden.

Die Bestimmungen der Vorschrift des § 308a HGB sind in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 888).

<b>DER § 308a HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Umrechnung von auf fremde Währungen lautenden Abschlüssen</b>
<p>Die Aktiv- und Passivposten einer auf fremde Währung lautenden Bilanz sind, mit Ausnahme des Eigenkapitals, das zum historischen Kurs in Euro umzurechnen ist, zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag in Euro umzurechnen. Die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind zum Durchschnittskurs in Euro umzurechnen. Eine sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist innerhalb des Konzerneigenkapitals nach den Rücklagen unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ auszuweisen. Bei teilweisem oder vollständigem Ausscheiden des Tochterunternehmens ist der Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen.</p>

*Abbildung 888 „Der § 308a HGB (Stand: 2009)“*

Die Gemeinde kann sich beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auch außerhalb ihres Gemeindegebiets und auch auf ausländischen Märkten wirtschaftlich betätigen (vgl. § 107 Absatz 3 GO NRW). Sie kann daher einen ausländischen Betrieb beherrschen, der seinen Jahresabschluss nicht in der Währungseinheit „Euro“, sondern in einer fremden Währung aufstellt.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann ein „ausländischer“ Betrieb als Tochtereinheit der Muttereinheit „Gemeindeverwaltung“ voll zu konsolidieren oder der nach der Equity-Methode in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sein. Dann besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, vor der Einbeziehung des Betriebes in den Gesamtabschluss die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung in die Währungseinheit „Euro“ umzurechnen. Für bestimmte Teile des betrieblichen Jahresabschlusses gibt die HGB-Vorschrift dazu die Umrechnungskurse vor. Es besteht folgende Zuordnung (vgl. Abbildung 889)

<b>DIE UMRECHNUNGSKURSE</b>			
	<b>UMRECHNUNGSKURS</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>	<b>VERFAHREN</b>
<b>Gesamtbilanz</b>	Historischer Kurs	Eigenkapitalposten	Fortgeführte Zugangswerte
	Devisenkassamittelkurs	Aktiv- und Passivposten	Durchschnitt aus Geldkurs und Briefkurs
<b>Gewinn- und Verlustrechnung</b>	Durchschnittskurs	Ertrags- und Aufwandsposten	Durchschnittskurse des BmF

*Abbildung 889 „Die Umrechnungskurse“*

Das Gebot der Währungsumrechnung bei Jahresabschlüssen ausländischer gemeindlicher Betriebe in fremder Währung mit dem historischen Kurs, dem Devisenkassamittelkurs und dem Durchschnittskurs baut auf der handelsrechtlichen Vorgabe auf, dass der Konzernabschluss in der Währungseinheit „Euro“ aufzustellen ist (vgl. § 298 Absatz 1 i. V. m. § 244 HGB).

Eine Umrechnung für den Gesamtabschluss muss wegen der Anwendung der handelsrechtlichen Vorschrift auch bei diesem Abschluss erfolgen. Eine unmittelbare Anwendung des Geldkurses oder des Briefkurses bei der Umrechnung der angesetzten Bilanzposten und der Posten der Gewinn- und Verlustrechnung kommt deshalb für die Gemeinde nicht in Betracht. Sie hat zudem zu beachten, dass für die Umrechnung zum Abschlussstichtag unterschiedliche Umrechnungskurse zur Anwendung kommen.



## **1.5.2 Die Umrechnungskurse**

### **1.5.2.1 Der historische Kurs**

Für die Gemeinde besteht aufgrund der im Gesamtabchluss zu beachtenden handelsrechtlichen Vorschrift die Vorgabe, das Eigenkapital in einer auf fremde Währung lautenden Bilanz eines gemeindlichen Betriebes zum historischen Kurs in Euro umzurechnen (vgl. § 308a Satz 1 HGB). Als historischer Kurs ist der Kurswert anzusehen, der im Jahr der erstmaligen Bildung des betreffenden Eigenkapitals bzw. Eigenkapitalpostens galt. Ein solcher Kurs braucht für die nachfolgenden Abschlussstichtage nicht fortgeführt werden.

### **1.5.2.2 Der Devisenkassamittelkurs**

Für die Gemeinde besteht aufgrund der im Gesamtabchluss zu beachtenden handelsrechtlichen Vorschrift die Vorgabe, die Aktiv- und Passivposten einer auf fremde Währung lautenden Bilanz eines gemeindlichen Betriebes sind, mit Ausnahme des bilanzierten Eigenkapitals, zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag in Euro umzurechnen (vgl. § 308a Satz 1 HGB). Zur Ermittlung des Devisenkassamittelkurses hat die Gemeinde den Geldkurs und den Briefkurs zu berücksichtigen, weil diese den Ankaufs- und Verkaufskurs für Devisen in Euro darstellen. Für den Devisenkassamittelkurs ist daher der Durchschnitt der beiden Kurse zu ermitteln.

### **1.5.2.3 Der Durchschnittskurs**

Für die Gemeinde besteht aufgrund der im Gesamtabchluss zu beachtenden handelsrechtlichen Vorschrift die Vorgabe, die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zum Durchschnittskurs in Euro umzurechnen (vgl. § 308a Satz 2 HGB). Zur Ermittlung des Durchschnittskurses eines Vermögensgegenstandes werden i. d. R. dessen Kurswerte innerhalb eines bestimmten Zeitraumes herangezogen werden, z. B. ein Monat oder ein Jahr.

Zur Berechnung der Umsatzsteuer sind z. B. Werte in fremder Währung nach den Durchschnittskursen in Euro umzurechnen. Die Durchschnittskurse werden dazu durch das Bundesministerium der Finanzen bekannt gegeben. Sie sind auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen abrufbar. Sofern die Gemeinde keine geeigneteren Durchschnittskurse für ihre Verhältnisse ermitteln kann, können diese Durchschnittskurse aus Vereinfachungsgründen herangezogen werden.

## **1.5.3 Die Umrechnungsdifferenzen**

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Darstellung des Gesamtabchlusses in der Währung „Euro“ und die deswegen notwendigen Währungsumrechnungen bringen es mit sich, dass mögliche Umrechnungsdifferenzen wegen der Anwendung unterschiedlicher Umrechnungskurse grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden können. Insbesondere im Zeitablauf über mehrere Jahre und durch Veränderungen der Kurse können sich zu bilanzierende Umrechnungsdifferenzen ergeben.

Die Gemeinde muss beachten, dass bei teilweisem oder vollständigem Ausscheiden des gemeindlichen Betriebes der in der Gesamtbilanz des Gesamtabchlusses angesetzte Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen ist (vgl. § 308a Satz 4 HGB). Sie muss außerdem beachten, dass aufgrund der im Gesamtabchluss zu beachtenden handelsrechtlichen Vorschrift die Vorgabe besteht, eine sich aus der Umrechnung in Euro ergebende Umrechnungsdifferenz erfolgsneutral zu behandeln.

In der Gesamtbilanz im Gesamtabchluss ist eine Umrechnungsdifferenz innerhalb des Eigenkapitals nach den Rücklagen unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ auszuweisen (vgl. § 308a Satz 3

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

HGB). Die erfolgsneutrale Behandlung erfordert, entstandene Umrechnungsdifferenzen entsprechend auch anteilig beim Ausgleichsposten für andere Gesellschafter zu berücksichtigen, denn von der durchgeführten Währungsumrechnung und damit von den entstandenen Umrechnungsdifferenzen können ggf. auch andere Gesellschafter betroffen sein (vgl. § 307 HGB).

## **2. Zu Absatz 2 (Vollkonsolidierung von privatrechtlichen Betrieben der Gemeinde):**

### **2.01 Allgemeine Bedingungen**

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses sind die gemeindlichen Betriebe in der Rechtsform des privaten Rechts entsprechend den Vorgaben für die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form zu konsolidieren. Die Durchführung dieser Vollkonsolidierung nach den einschlägigen Bestimmungen setzt voraus, dass zwischen der Gemeindeverwaltung und den betreffenden Betrieben ein Mutter-/Tochter-Verhältnis besteht und die gemeindlichen Betriebe unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Mit Einbeziehung dieser Betriebe wird der gemeindliche Vollkonsolidierungskreis komplettiert.

Bei der dafür vorzunehmenden Prüfung und Beurteilung kommt es auf eine vorherige Erledigung der aktuellen betrieblichen Aufgabe in der Gemeindeverwaltung (historische betrachtet) und eine daraus folgende tatsächliche Ausgliederung der betrieblichen Einheiten aus der Gemeindeverwaltung nicht an. Die Einbeziehung der Betriebe in den Konsolidierungskreis ist vielmehr erforderlich, weil im gemeindlichen Gesamtabchluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der darin einbezogenen gemeindlichen Betriebe einschließlich der Gemeindeverwaltung insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich dabei um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde (öffentliche Einheitstheorie).

Eine der wichtigsten Folgen daraus ist das Konzept der Vollkonsolidierung. Das Konzept verlangt, sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe in voller Höhe anzusetzen, sodass in dem der Konsolidierung vorausgehenden Summenabschluss das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde und ihrer Betriebe vollständig übernommen werden und bei gleichen Sachverhalten in der gleichen Art und Weise unter Berücksichtigung der wertbestimmenden Faktoren bilanziert und bewertet werden.

Im Rahmen des Konzepts wird auch verlangt, dass anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile das Vermögen und die Schulden dieser Betriebe treten und die „internen“ Beziehungen eliminiert werden. Im Einzelfall kann bei der Gemeinde auch ein Betrieb vorhanden sein, an dem die Gemeinde exakt mit einem Anteil von 50 % beteiligt ist und die anderen Anteile von Dritten gehalten werden. In diesem Fall bedarf es wegen des besonderen Beteiligungsverhältnisses einer weiteren Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb tatsächlich eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellt.

Es ist daher zu prüfen, ob die Kriterien für die Einbeziehung eines solchen Betriebes in den Vollkonsolidierungskreis erfüllt sind, z. B., dass der Betrieb der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht oder die Kontrollmöglichkeiten bei der Gemeinde vorliegen. Sofern aber bei dieser Prüfung festgestellt wird, dass diese Vorgaben nicht erfüllt werden und lediglich ein maßgeblicher Einfluss der Gemeinde besteht, stellt der gemeindliche Betrieb keine Tochtereinheit der Gemeinde dar und ist nicht in die Vollkonsolidierung einzubeziehen. Auf einen solchen Betrieb ist dann die Equity-Methode anzuwenden.

### **2.02 Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde**

Die Gemeinde darf nach den gemeinderechtlichen Vorschriften ihre gemeindlichen Betriebe in der Rechtsform des privaten Rechts nur unter gesetzlich bestimmten Voraussetzungen gründen oder sich daran beteiligen (vgl. §

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

108 GO NRW). Im Rahmen ihrer Organisationshoheit kann die Gemeinde die für ihre Betriebe die passende Organisationsform selbst auswählen. Sie hat dabei aber sicherzustellen, dass sie auf strategisch bedeutende Entscheidungen ihrer Betriebe Einfluss nehmen kann und dass die Rückkoppelung zum Rat der Gemeinde rechtlich gesichert ist. Zu den privatrechtlichen Betrieben, die in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind, gehören folgende Betriebe (vgl. Abbildung 890).

<b>DIE ABGRENZUNG DER PRIVATRECHTLICHEN BETRIEBE DER GEMEINDE</b>	
-	Betriebe als Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) nach dem GmbH-Gesetz.
-	Betriebe als Aktiengesellschaften (AG) nach dem Aktiengesetz (Nachrangigkeit nach § 108 Absatz 3 GO NRW).
-	Personengesellschaften, z. B. als KG (nur bei Haftungsbeschränkung nach § 108 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).
-	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach §§ 705 ff. BGB.

*Abbildung 890 „Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass wegen der Vorschrift nicht automatisch alle gemeindlichen Betriebe in der Form des privaten Rechts in die Konsolidierung einzubeziehen sind. Die Gemeinde hat neben der Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht oder der Gemeinde bestimmte Kontrollrechte gegenüber dem Betrieb zustehen, weitere Sachverhalte zu prüfen.

Sie hat z. B. zu prüfen, ob ein Betrieb für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Sofern bei der Gemeinde dieser Sachverhalt vorliegt, muss der Betrieb nicht in die Vollkonsolidierung für den Gesamtabschluss einbezogen werden (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW).

### **2.03 Das Beherrschungskonzept**

Der Abgrenzung des Konsolidierungskreises für den Gesamtabschluss der Gemeinde liegt bei den gemeindlichen Betrieben in der Rechtsform des privaten Rechts das Beherrschungskonzept zugrunde. In diesem Zusammenhang bedeutet die Beherrschung, dass nur bei einer unmittelbaren Beherrschung eines Betriebes zum Abschlussstichtag von einer Tochter Einheit der Gemeinde auszugehen und ein gemeindlicher Gesamtabschluss aufzustellen ist.

Eine mittelbare Beherrschung eines Betriebes durch die Gemeinde oder die Möglichkeit zu einer künftigen Beherrschung eines Betriebes sind nicht ausreichend, um die Voraussetzungen für die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses zu erfüllen. Das gemeindliche Haushaltsrecht benennt daher vier Tatbestände, von denen mindestens einer gegeben sein muss, um bei der Gemeinde von einer Beherrschung ausgehen zu können. Dadurch entsteht bei der Gemeinde dann ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und einem gemeindlichen Betrieb.

Entsprechend dem Erfordernis der Objektivierung muss auch ein Beherrschungskonzept tatsächlich bestehen und die Gemeinde über ihre Rechte auch tatsächlich verfügen können. Daher ist z. B. ein zum Abschlussstichtag noch „wandelbares“ Stimmrecht keine belastbare Grundlage für die Gemeinde, dass sie z. B. über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt. Die Berücksichtigung potentieller Stimmrechte würde Ermessensspielräume eröffnen, die der Objektivierung der gemeindlichen Verhältnisse entgegenstehen.

**2.1 Zu Satz 1 (Konsolidierung wegen einheitlicher Leitung):**

Ein gemeindlicher Betrieb (öffentliche Tochtereinheit) ist im Wege der Vollkonsolidierung in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn er unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht. Die Gemeindeverwaltung als öffentliche Muttereinheit muss dabei regelmäßig das Management tatsächlich innehaben und nicht nur die Stellung einer „einfachen“ Vermögensverwaltung der gemeindlichen Betriebe ausüben. Eine „einheitliche Leitung“ ist grundsätzlich unteilbar, kann nur bei einer einzigen organisatorischen Einheit liegen.

Die „einheitliche Leitung“ muss im Zusammenhang mit dem gemeindlichen Gesamtabchluss grundsätzlich bei der Gemeindeverwaltung (Gemeinde) als Muttereinheit liegen. Die Gemeinde dürfte eine einheitliche Leitung bei einem Betrieb tatsächlich ausüben, wenn die Gemeindeverwaltung als Organisationseinheit kontinuierlich oberste Führungsaufgaben für ihre gemeindlichen Betriebe wahrnimmt, auch wenn die betreffenden Betriebe selbst mitwirken. Die „einheitliche Leitung“ besteht bei der Gemeinde nur dann, wenn die folgenden Kriterien von der Gemeinde kumulativ erfüllt werden (vgl. Abbildung 891).

<b>DIE KRITERIEN FÜR EINE „EINHEITLICHE LEITUNG“</b>
- Die Gemeinde stimmt ihre Aufgabenerfüllung mit der Aufgabenerfüllung, die dem gemeindlichen Betrieb übertragen wurde, ab und bestimmt dadurch die betrieblichen Ziele mit und sie kann ihre Interessen im Zweifel durchsetzen, weil sie die Grundsätze der Geschäftspolitik festlegt.
- Diese Einflussnahme wird durch die Gemeinde tatsächlich ausgeübt, sodass sie Entscheidungen über wesentliche geschäftliche Maßnahmen trifft, denn allein die Möglichkeit zur Einflussnahme reicht nicht aus. Auch die Koordination von Teilbereichen der betrieblichen Leitung sowie die Festlegung der personellen Besetzung von Führungsstellen gehören dazu.
- Der Einfluss wird durch die Gemeinde allein ausgeübt und nicht gemeinschaftlich mit Dritten.

*Abbildung 891 „Die Kriterien für eine „einheitliche Leitung“*

Zum Wirkungskreis einer einheitlichen Leitung kann z. B. die Festlegung von strategischen Zielen sowie der Grundsätze der Investitions- und Finanzpolitik und die Besetzung von Führungspositionen gezählt werden. In der Art und Weise der Beteiligungsverwaltung zeigt sich, ob von der Gemeinde tatsächlich eine einheitliche Leitung bei gemeindlichen Betrieben ausgeübt wird.

**2.2 Zu Satz 2 (Konsolidierung aufgrund von Kontrollrechten):**

**2.2.01 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Konsolidierung von gemeindlichen Betrieben aufgrund der Kontrollrechte (Control-Konzept) ist es im Gegensatz zum Konzept der einheitlichen Leitung nicht zwingend erforderlich, ob der mögliche Einfluss der Gemeinde auch tatsächlich ausgeübt wird. Die Kriterien für Kontrollrechte werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 892).

<b>DIE KRITERIEN FÜR „KONTROLLRECHTE“</b>
- Der Gemeinde steht die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zu.

DIE KRITERIEN FÜR „KONTROLLRECHTE“	
-	Der Gemeinde steht das Recht zu, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist.
-	Der Gemeinde steht das Recht zu, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Betrieb geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Betriebes auszuüben, sodass vom Bestehen eines Mutter-/Tochter-Verhältnisses im Sinne des Handelsrechts auszugehen ist.

Abbildung 892 „Die Kriterien für „Kontrollrechte“

Eine Vollkonsolidierung eines gemeindlichen Betriebes ist vorzunehmen, wenn zwischen der Gemeindeverwaltung und einem gemeindlichen Betrieb besondere Kontrollrechte bestehen. Die Kontrollrechte führen jeweils für sich genommen dazu, dass die betreffenden Betriebe der Vollkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses unterliegen.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses gelten auch Rechte, die einem gemeindlichen Betrieb zustehen, als Rechte, die der Gemeinde zustehen. Solche Rechte sind den möglicherweise bestehenden unmittelbaren Rechten der Gemeinde an einem Betrieb hinzuzurechnen. Außerdem kommt es auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht allein auf die rechtliche Situation an.

#### 2.2.1 Zu Nummer 1 (Mehrheit der Stimmrechte):

Ein gemeindlicher Betrieb, bei dem die Gemeinde über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, ist aufgrund der Kontrollrechte der Gemeinde in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. Als Stimmrecht gilt das Recht, die gesetzlichen und satzungsmäßigen Rechte in einer Hauptversammlung des betreffenden Betriebes auszuüben. Um den Umfang des Rechts (Mehrheit der Stimmrechte) festzustellen, müssen die Stimmrechte der Gemeinde ins Verhältnis zur Gesamtzahl der Stimmrechte gesetzt werden.

Bei solchen Sachverhalten muss berücksichtigt werden, ob Mehrfachstimmrechte oder Höchststimmrechte bestehen oder ob über andere Unternehmensbeteiligungen der Gemeinde noch Stimmrechte zuzurechnen sind. Die Ausübung von Stimmrechten kann z. B. durch vertragliche oder satzungsmäßige Vereinbarungen beschränkt worden oder ausgeschlossen sein. Außerdem hindert ein Beherrschungsrecht der Gemeinde über einen gemeindlichen Betrieb trotz einer formalen Stimmrechtsmehrheit die Einbeziehung in den Gesamtabschluss.

In diesem Zusammenhang bedeutet die ausdrückliche haushaltsrechtliche Regelung „Der Gemeinde muss die Mehrheit der Stimmrechte zustehen“, dass in die rechnerische Ermittlung der Stimmrechte und die Feststellung der Mehrheit nicht die zum Abschlussstichtag noch nicht rechtswirksam erworbenen Stimmrechte einbezogen werden dürfen. Die Konsolidierung aufgrund von Kontrollrechten in einem Mutter-Tochter-Verhältnis erfordert, dass die Gemeinde zum Abschlussstichtag über ausreichende „Kontrollrechte“, z. B. in Form der Mehrheit der Stimmrechte verfügt.

Aufgrund dieser Abgrenzung der Beherrschung eines gemeindlichen Betriebes können zur Feststellung der Mehrheit der Stimmrechte von der Gemeinde nicht die Stimmrechte herangezogen werden, für die der Gemeinde lediglich ein Recht zum Erwerb zusteht (potentielle Stimmrechte). Zum für den Gesamtabschluss relevanten Abschlussstichtag dürfen von der Gemeinde diese Stimmrechte nicht berücksichtigt werden, auch wenn ein Erwerb der Stimmrechte durch die Gemeinde ziemlich sicher ist.

### **2.2.2 Zu Nummer 2 (Organbestellungsrecht):**

Bei einer Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabchluss der Gemeinde aufgrund des Organbestellungsrechts muss die Gemeinde eine Gesellschafterstellung innehaben. Ihr muss das Recht zustehen, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, z. B. Geschäftsführer, Vorstände, Aufsichtsräte, Beiräte, Mitglieder von Verwaltungsräten. Dieses Recht der Gemeinde bezieht sich grundsätzlich auf alle Mitglieder der genannten Organe, wobei die „Mehrheit“ nicht auf die Personen, sondern auf die Stimmrechte ausgerichtet ist.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass nur Organe zu berücksichtigen sind, die Einfluss auf die Geschäftspolitik des gemeindlichen Betriebes nehmen können, sodass vor einer Einbeziehung eines solchen Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabchluss immer die Befugnisse der Organe im Sinne der Vorschrift zu prüfen und zu beurteilen sind. Andererseits ist es auch als ausreichend anzusehen, wenn der Gemeinde nur ein Bestellungsrecht oder nur ein Abberufungsrecht zusteht.

### **2.2.3 Zu Nummer 3 (Beherrschungsrecht):**

Ein gemeindlicher Betrieb ist in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn der Gemeinde das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit dem gemeindlichen Betrieb geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung auszuüben (Beherrschungsrecht). Die Gesellschafterstellung der Gemeinde ist dafür nicht erforderlich, denn der betreffende gemeindliche Betrieb unterwirft sich der Leitung der Gemeinde, die dann z. B. berechtigt ist, diesem Betrieb Weisungen zu erteilen.

Die Beherrschung eines Betriebes bedeutet dabei nicht, dass die Gemeinde auch die Verantwortung für das operative Geschäft des Betriebes trägt. Ein Beherrschungsvertrag der Gemeinde, der im Sinne der einschlägigen Vorschriften über die wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde ein Mutter-Tochter-Verhältnis nach sich zieht, dann führt diese Sachlage dazu, dass ein gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden muss.

Das Vorliegen eines Beherrschungsrechts hindert dabei die Einbeziehung aufgrund einer formalen Stimmrechtsmehrheit. Das gemeindliche Beherrschungsrecht erfordert aber, dass die Gemeinde ihre Interessen bei den wesentlichen Entscheidungen des gemeindlichen Betriebes tatsächlich durchsetzen kann. Außerdem muss gewährleistet sein, dass der beherrschende Einfluss durch die Mitwirkung der Gemeinde langfristig und zukunftsbezogen im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ausgeübt werden soll.

### **2.2.4 Das Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde**

Die Länder haben sich hinsichtlich des Konsolidierungskreises der Gemeinden darauf verständigt, dass zum gemeindlichen Konsolidierungskreis auch die sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger gehören sollen, deren finanzielle Existenz aufgrund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, sodass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht.

Ein solcher Tatbestand bei einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Institution, z. B. einem Sozialträger, beinhaltet, dass die Gemeinde diese Institution nicht wegen einer oder mehrerer speziell von ihr zu erledigenden Aufgaben unterstützt, sondern die Institution finanziell überwiegend trägt. Es ist in solchen Fällen zu prüfen, ob die Gemeinde eine institutionelle Finanzunterstützung, vergleichbar einer Bestandsgarantie, erbringt und sie wirtschaftlich betrachtet die „Mehrheit“ der Risiken und Chancen dieser Institution trägt.

### **3. Zu Absatz 3 (Konsolidierung wegen maßgeblichem Einfluss):**

#### **3.1 Die Zwecke und Vorgaben**

##### **3.1.1 Allgemeine Sachlage**

In den gemeindlichen Gesamtabchluss müssen von der Gemeinde auch die gemeindlichen Betriebe einbezogen werden, bei denen die Vollkonsolidierung nach den zuvor benannten Vorschriften nicht in Betracht kommt, weil die Voraussetzungen der einheitlichen Leitung und/oder des beherrschenden Einflusses nicht gegeben sind, die aber unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen. Derartige Betriebe werden unter Anwendung der Equity-Methode in den Gesamtabchluss einbezogen und deshalb unter dem gesonderten Bilanzposten „Anteile an assoziierten Unternehmen“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt.

Bei der Anwendung der Equity-Methode werden die anteiligen Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen aus dem Jahresabschluss des jeweiligen gemeindlichen Betriebes nicht gesondert in den Gesamtabchluss der Gemeinde übernommen. In der gemeindlichen Bilanz wird der angesetzte Beteiligungsbuchwert entsprechend der Eigenkapitalentwicklung des betreffenden gemeindlichen Betriebes fortgeschrieben. Der in § 116 Absatz 2 GO NRW verwendete Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ umfasst deshalb auch die gemeindlichen Betriebe, die unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen.

Die gemeindlichen Betriebe, bei denen die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluss ausübt, müssen daher auf der Grundlage der Equity-Methode nach den Vorgaben in den Vorschriften § 311 und § 312 HGB bewertet und in der Gesamtbilanz angesetzt werden. Bei derartigen Betrieben der Gemeinde besteht i. d. R. ein Beteiligungsverhältnis von 20 - 50 %. Aber auch die gemeindlichen Betriebe mit einem geringeren Beteiligungsanteil der Gemeinde können unter diese Vorschriften fallen, wenn die Gemeinde tatsächlich auch auf diese Betriebe ausübt.

Durch die Festlegungen soll ein zutreffender Ansatz der gemeindlichen Betriebe in der Gesamtbilanz der Gemeinde erreicht werden, bei denen die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftspolitik des Betriebes hat. Mit der Equity-Methode soll ein von den Anschaffungskosten ausgehender Bilanzansatz für Beteiligungen erreicht werden, der in den Folgejahren der Anpassung an das anteilige Eigenkapital des gemeindlichen Betriebes unterliegt. Diese Bewertung soll sowohl bei gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher als auch privatrechtlicher Form Anwendung finden, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, sodass die Equity-Methode bei einer anteilig gehaltenen Beteiligung regelmäßig in Betracht kommt.

##### **3.1.2 Die besondere Bedeutung**

Die Equity-Methode ist im gemeindlichen Bereich von großer Bedeutung, da vielfach eine Gemeinde nicht allein an einem Betrieb beteiligt ist. Ihre Anwendung bei gemeindlichen Betrieben setzt dabei voraus, dass von der Gemeinde ein Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der Vollkonsolidierung nach den haushaltsrechtlichen aufzustellen ist. Erst dann besteht eine Pflicht für die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses und dadurch eine ausreichende Ausgangsgrundlage zur Durchführung der Bewertung von weiteren gemeindlichen Betrieben nach der Equity-Methode.

Für die Anwendung der Equity-Methode im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses muss mindestens ein gemeindlicher Betrieb mit der Gemeindeverwaltung zusammenzufassen sein bzw. es muss eine besondere Verbindung zwischen den beiden Beteiligten bestehen, weil die Gemeinde maßgeblichen Einfluss auf ihren Betrieb tatsächlich ausübt. Diese Vorgabe gilt entsprechend auch für gemeindliche Betriebe, die von der Gemeinde anteilig in öffentlich-rechtlicher Form gehalten werden, z. B. bei einer Mitgliedschaft in Zweckverbänden auf der rechtlichen Grundlage des GkG.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist für den gemeindlichen Gesamtabschluss zu beachten, dass in den Fällen, in denen assoziierte Betriebe der Gemeinde einen handelsrechtlichen Konzernabschluss aufstellen, eine besondere Regelung in § 312 Absatz 6 HGB besteht. Danach ist für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht von dem Jahresabschluss des einzelnen Betriebes auszugehen, sondern von dem von diesem Betrieb aufgestellten Konzernabschluss, der dann als Teilkonzernabschluss in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen wird.

**3.2 Wichtige Inhalte der anzuwendenden HGB-Vorschriften**

**3.2.1 Allgemeine Sachverhalte**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind gemeindliche Betriebe, die unter dem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen, entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Die Vorschriften finden Anwendung, wenn ein maßgeblicher Einfluss von der Gemeinde tatsächlich gegenüber einem gemeindlichen Betrieb ausgeübt wird. Entsprechend kommt die Anwendung der Equity-Methode nicht in Betracht, wenn der Einfluss der Gemeinde auf ihren Betrieb nur von vorübergehender Natur ist.

Von der Gemeinde sind die genannten Vorschriften in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) im Rahmen des Gesamtabschlusses unmittelbar anzuwenden. Die benannten Paragraphen des Handelsgesetzbuches werden nachfolgend in Kurzform vorgestellt (vgl. Abbildung 893).

<b>ANZUWENDEDE VORSCHRIFTEN DES HANDELSGESETZBUCHES</b>	
<b>VORSCHRIFT</b>	<b>INHALTE</b>
<b>§ 311 Definition, Befreiung (assoziierte Unternehmen)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Definition des assoziierten Unternehmens.</li> <li>- Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung.</li> </ul>
<b>§ 312 Wertansatz und Behandlung des Unterschiedsbetrags</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erstmalige Anwendung der Equity-Methode.</li> <li>- Anwendung in Folgejahren.</li> <li>- Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.</li> <li>- Eliminierung von Zwischenergebnissen.</li> <li>- Stichtag des verwendeten Jahresabschlusses.</li> <li>- Konzernabschluss des assoziierten Unternehmens.</li> </ul>

*Abbildung 893 „Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass in den gemeindlichen Gesamtabschlüssen der Folgejahre der Equity-Ansatz in Höhe des anteiligen Eigenkapitals des gemeindlichen Betriebes als Finanzanlage in der Gesamtbilanz der Gemeinde über dem beizulegenden Wert liegen kann. In solchen Fällen kann es zu einer außerplanmäßigen Abschreibung kommen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW). Diese Vorschrift findet auch beim gemeindlichen Gesamtabschluss eine entsprechende Anwendung (vgl. § 49 Absatz 3 GemHVO NRW).

**3.2.2 Der Jahresabschluss des assoziierten Betriebes**

Im Zusammenhang mit der Anwendung der Equity-Methode ist die gesonderte HGB-Regelung nicht unbeachtlich, dass dem Gesamtabschluss der letzte Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen ist und sofern das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluss aufstellt, von diesem Abschluss und nicht vom Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens auszugehen ist (vgl. § 312 Absatz 6 HGB).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Diese Vorgabe für die Gemeinde setzt bei einem assoziierten Betrieb voraus, dass eine besondere Verbindung zwischen dem Betrieb und der Gemeinde besteht, aufgrund derer ein Nachweis möglich ist, dass ein maßgeblicher Einfluss von der Gemeinde tatsächlich ausgeübt wird. Sie sollte dahingehend zur Anwendung kommen, dass auch bei solchen gemeindlichen Betrieben grundsätzlich der auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses aufgestellte Jahresabschluss des Betriebes heranzuziehen ist.

In den Fällen, in denen ein solcher Abschluss nicht zur Verfügung steht, kann deswegen nicht die Aufstellung eines Zwischenabschlusses von dem Betrieb verlangt werden. Vielmehr ist dann der vorherige Jahresabschluss des Betriebes heranzuziehen und die wesentlichen Geschäftsvorfälle des abgelaufenen Geschäftsjahres sind zusätzlich zu berücksichtigen bzw. deren Auswirkungen auf eine "Fortschreibung" des betrieblichen Jahresabschlusses sorgfältig zu schätzen.

### **3.3 Gemeindliche Betriebe als assoziierte Unternehmen**

#### **3.3.1 Merkmale für assoziierte Unternehmen**

Im Gesamtabchluss der Gemeinde sind gemeindliche Betriebe dann als ein assoziiertes Unternehmen – wie im handelsrechtlichen Konzernabschluss - zu behandeln, wenn die Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb beteiligt ist und von der Gemeinde ein maßgeblicher Einfluss auf diesen Betrieb ausgeübt wird, ohne dass der gemeindliche Betrieb eine Tochtereinheit darstellt. Die gemeindliche Beteiligung muss dem eigenen Geschäftsbetrieb der Gemeinde durch die Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu diesem gemeindlichen Betrieb dienen und die Gemeinde muss daher regelmäßig mehr als 20 % am Nennkapital halten.

Für die Behandlung gemeindlicher Betriebe als assoziierte Unternehmen im Gesamtabchluss hat die Gemeinde die Bestimmungen der Vorschrift des § 311 HGB in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) zu beachten. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 894).

<b>DER § 311 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Definition. Befreiung</b>
(1) Wird von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ein maßgeblicher Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht einbezogenen Unternehmens, an dem das Unternehmen nach § 271 Abs. 1 beteiligt ist, ausgeübt (assoziiertes Unternehmen), so ist diese Beteiligung in der Konzernbilanz unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat.
(2) Auf eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen brauchen Absatz 1 und § 312 nicht angewendet zu werden, wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist.

*Abbildung 894 „Der § 311 HGB (Stand: 2009)“*

In Ausnahmefällen können aber auch Betriebe der Gemeinde in der Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde einen Stimmrechtsanteil von unter 20 v. H. hält nach der Equity-Methode zu bewerten sein. Ein solcher Betrieb wird dann als ein assoziiertes Unternehmen nach den handelsrechtlichen Vorschriften angesehen, wenn bestimmte Merkmale vorliegen. Sie werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 895).

<b>MERKMALE FÜR ASSOZIIERTE UNTERNEHMEN</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde ist an einem gemeindlichen Betrieb beteiligt und übt einen maßgeblichen Einfluss auf diesen Betrieb aus.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ein in den Gesamtabchluss einbezogener gemeindlicher Betrieb hält eine Beteiligung gem. § 271 Absatz 1 HGB an einem anderen, nicht einbezogenen Betrieb.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Der in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogene gemeindliche Betrieb übt tatsächlich einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des anderen Betriebes aus, wobei für das Vorliegen des maßgeblichen Einflusses ein Stimmrechtsanteil von mehr als 20 v. H. vermutet wird.</li> </ul>

*Abbildung 895 „Merkmale für assoziierte Unternehmen“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass für etwaige Beteiligungen der Gemeinde an gemeindlichen Betrieben, die nicht als assoziierte Betriebe in der gemeindlichen Gesamtbilanz anzusetzen sind, gleichwohl ein Ansatz unter dem besonderen Bilanzposten „Übrige Beteiligungen“ vorzunehmen ist.

### **3.3.2 Der Begriff „Maßgeblicher Einfluss“**

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses wird unter dem Begriff „Maßgeblicher Einfluss“ verstanden, dass die Gemeinde an der Geschäfts- und Finanzpolitik des betreffenden Betriebes mitwirkt, ohne dass sie diesen Betrieb beherrscht. Wesentliches Kriterium ist dabei die tatsächliche Ausübung des maßgeblichen Einflusses im betreffenden gemeindlichen Betrieb.

Die bloße Möglichkeit der Ausübung des maßgeblichen Einflusses in einem gemeindlichen Betrieb reicht dabei nicht aus, damit ein solcher Betrieb im gemeindlichen Gesamtabchluss als assoziiertes Unternehmen behandelt werden kann. Ein tatsächlich ausgeübter maßgeblicher Einfluss bei einem gemeindlichen Betrieb kann beim Vorliegen bestimmter Merkmale gegeben sein (vgl. Abbildung 896).

<b>MERKMALE FÜR EINEN MAßGEBLICHEN EINFLUSS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vertretung im Aufsichtsrat oder Vorstand.</li> <li>- Vermutung, dass eine Beteiligung von mindestens dem fünften Teil der Stimmrechte besteht.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mitwirkung bei Unternehmensentscheidungen hinsichtlich               <ul style="list-style-type: none"> <li>- der Gewinnverwendung,</li> <li>- von Personalentscheidungen,</li> <li>- der Bestellung der Mitglieder von Leitungs- und Aufsichtsorganen,</li> <li>- der Geschäftspolitik u. a.</li> </ul> </li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen dem Betrieb und der Gemeinde.</li> </ul>

*Abbildung 896 „Merkmale für einen maßgeblichen Einfluss“*

Beim Vorliegen solcher Sachverhalte gilt, dass im Einzelfall die vertraglichen Vereinbarungen mit dem gemeindlichen Betrieb daraufhin zu überprüfen sind. Dabei muss immer eine Beurteilung aus der Gesamtsicht der Gemeinde vorgenommen werden. Für die Prüfung einer Annahme, dass kein maßgeblicher Einfluss der Gemeinde

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

auf den gemeindlichen Betrieb besteht, gilt zudem, je höher der Beteiligungsanteil je größer die Darlegungspflichten für die Feststellung dieses Sachverhaltes.

Von der Gemeinde sind aber auch die unterschiedlichen Einflussmöglichkeiten zu berücksichtigen, die sich je nach der Rechtsform des gemeindlichen Betriebes und nach dem Gesellschaftsvertrag sowie sonstiger Vereinbarungen ergeben können. Zu berücksichtigen ist ggf. auch, dass keine ausreichenden Informationen zur Anwendung der Equity-Methode von dem betreffenden Betrieb zur Verfügung gestellt werden. Ein Hinweis des betreffenden gemeindlichen Betriebes auf eine solche Gegebenheit ist allein als nicht ausreichend anzusehen.

Einen Einstieg für die Beurteilung eines solchen Sachverhaltes im gemeindlichen Gesamtabchluss bietet die Bewertung gemeindlicher Betriebe in den bisherigen Bilanzen der Jahresabschlüsse der Gemeinde. Bereits zum Eröffnungsbilanzstichtag war festzulegen, unter welchen Bilanzposten die gemeindlichen Betriebe in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde anzusetzen waren, z. B. unter dem besonderen Bilanzposten „Beteiligungen“.

### **3.4 Die Konsolidierung und Bewertung nach der Equity-Methode**

#### **3.4.1 Die Inhalte der Methode**

Die Gemeinde muss auch gemeindliche Betriebe nach der Equity-Methode konsolidieren und bewerten. Die Equity-Methode ist dadurch charakterisiert, dass der Beteiligungswertansatz der Gemeinde von den historischen Anschaffungskosten ausgeht (vgl. § 312 HGB). In den Folgejahren wird dann entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals der Gemeinde am assoziierten Betrieb der Wertansatz fortgeschrieben.

Die Bestimmungen der Vorschrift sind in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105) mit dem Stand der Änderung vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) unmittelbar von der Gemeinde anzuwenden. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut (vgl. Abbildung 897).

<b>DER § 312 HGB (Stand: 2009)</b>
<b>Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags</b>
(1) Eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist in der Konzernbilanz mit dem Buchwert anzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie ein darin enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sind im Konzernanhang anzugeben.
(2) Der Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 Satz 2 ist den Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger ist als ihr Buchwert. Der nach Satz 1 zugeordnete Unterschiedsbetrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze dieser Vermögensgegenstände, Schulden Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten im Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluss fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Auf einen nach Zuordnung nach Satz 1 verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert oder passiven Unterschiedsbetrag ist § 309 Abs. 1 Satz 3 entsprechend anzuwenden. § 301 Abs. 1 Satz 3 ist entsprechend anzuwenden.
(3) Der Wertansatz der Beteiligung und die Unterschiedsbeträge sind auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauffolgenden zwölf Monate anzupassen.
(4) Der nach Absatz 1 ermittelte Wertansatz einer Beteiligung ist in den Folgejahren um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern; auf die Beteiligung entfallende Gewinnausschüttungen sind abzusetzen. In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Ergebnis unter einem gesonderten Posten auszuweisen.
(5) Wendet das assoziierte Unternehmen in seinem Jahresabschluss vom Konzernabschluss abweichende Bewer-

**DER § 312 HGB (Stand: 2009)**

tungsmethoden an, so können abweichend bewertete Vermögensgegenstände oder Schulden für die Zwecke der Absätze 1 bis 4 nach den auf den Konzernabschluss angewandten Bewertungsmethoden bewertet werden. Wird die Bewertung nicht angepasst, so ist dies im Konzernanhang anzugeben. § 304 über die Behandlung der Zwischenergebnisse ist entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen auch anteilig entsprechend den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens weggelassen werden.

(6) Es ist jeweils der letzte Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen. Stellt das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluss auf, so ist von diesem und nicht vom Jahresabschluss des assoziierten Unternehmens auszugehen.

*Abbildung 897 „Der § 312 HGB (Stand: 2009)“*

Bei der Anwendung der Equity-Methode werden anders als bei dem Verfahren der Vollkonsolidierung das Vermögen und die Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge eines assoziierten gemeindlichen Betriebes nicht gesondert in den gemeindlichen Gesamtabschluss übernommen. Entstehende Unterschiedsbeträge zwischen den Anschaffungskosten des Betriebes und dem hierauf anteilig entfallenden Eigenkapital des assoziierten Betriebes werden dagegen wie bei der Vollkonsolidierung auch bei der Equity-Methode ermittelt. Bei der Anwendung der Equity-Methode durch die Gemeinde kommt die Buchwertmethode zur Anwendung.

### **3.4.2 Die Anwendung der Buchwertmethode**

#### **3.4.2.1 Die Kapitalaufrechnung**

Bei der Anwendung der Equity-Methode wird von der Gemeinde der in ihrem Jahresabschluss angesetzte Beteiligungsbuchwert mit dem anteiligen Eigenkapital aus der betrieblichen Bilanz aufgerechnet. Aus dieser Vorgehensweise kann sich ein aktiver Unterschiedsbetrag oder ein passiver Unterschiedsbetrag ergeben. Der Unterschiedsbetrag ist dabei den Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren beizulegender Zeitwert höher oder niedriger ist als ihr Buchwert.

Der Wertansatz der Beteiligung und der Unterschiedsbetrag sind auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem der gemeindliche Betrieb ein assoziierter Betrieb der Gemeinde geworden ist. In Ausnahmefällen können dabei die Wertansätze ggf. im Jahr nach dem Abschlussstichtag angepasst werden, soweit diese zum Abschlussstichtag nicht endgültig ermittelt werden konnten. Bestehen bei der Gemeinde mehrere Beteiligungen an assoziierten gemeindlichen Betrieben, ist von der Gemeinde die Kapitalaufrechnung für jeden dieser Betriebe getrennt vorzunehmen.

#### **3.4.2.2 Der aktivische Unterschiedsbetrag**

Ein bei der Anwendung der Kapitalaufrechnung ermittelter aktiver Unterschiedsbetrag ist erfolgsneutral zuzuordnen. Ein danach verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten im Jahresabschluss des assoziierten gemeindlichen Betriebes im Gesamtabschluss der Gemeinde unter Beachtung der Vorschrift des § 309 HGB fortzuführen.

Der aktivische Unterschiedsbetrag kann auch abgeschrieben oder aufgelöst werden, denn die Vorschrift über die Behandlung von Unterschiedsbeträgen ist bei der Anwendung der Equity-Methode von der Gemeinde entsprechend anzuwenden. Die Gemeinde hat zudem den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteili-

gen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie einen darin enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwert im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses anzugeben.

#### **3.4.2.3 Der passivische Unterschiedsbetrag**

Ein passiver Unterschiedsbetrag entsteht, wenn der gemeindliche Beteiligungsbuchwert niedriger ist als das anteilige Eigenkapital der Gemeinde am assoziierten Unternehmen. Er ist den Wertansätzen der Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten zuzuordnen, sofern deren beizulegender Zeitwert höher ist als der Buchwert. Der festgestellte Unterschiedsbetrag ist grundsätzlich im Gesamtabschluss der Gemeinde unter Beachtung der Vorschrift des § 309 HGB fortzuführen.

Der passivische Unterschiedsbetrag kann auch abgeschrieben oder aufgelöst werden, denn die Vorschrift über die Behandlung von Unterschiedsbeträgen ist bei der Anwendung der Equity-Methode von der Gemeinde entsprechend anzuwenden. Die Gemeinde hat zudem den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie einen darin enthaltenen passiven Unterschiedsbetrag im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses anzugeben.

#### **3.4.2.4 Die Angaben im Gesamtanhang**

Durch den gemeindlichen Gesamtanhang soll es den Adressaten des Gesamtabschlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs erfordern, auch Angaben über die gemeindlichen Betriebe zu machen, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung gekommen ist. Dazu gehören auch Erläuterungen über die Vermögens- und Schuldenverhältnisse dieser Betriebe mit Angaben über der Gemeinde zustehenden Ansprüchen und zu tragenden Verpflichtungen, z. B. im Umfang ihrer Beteiligungsquote.

Bei mehreren Beteiligungen der Gemeinde an gemeindlichen Betrieben sind auch die zu den einzelnen Betrieben ermittelten Unterschiedsbeträge getrennt voneinander und getrennt nach aktivem und passivem Unterschiedsbetrag anzugeben. Diese gesetzlich definierten Pflichten entstehen daraus, dass der Gesamtanhang nach § 116 GO NRW ein Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist.

Die Angaben im Gesamtanhang sind von der Gemeinde so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Wertansätze, die aus der Anwendung der Equity-Methode entstanden sind, beurteilen können. Insgesamt gesehen müssen die Erläuterungen im gemeindlichen Gesamtanhang aber so gefasst sein, dass die Angaben für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verständlich und nachvollziehbar sind.

#### **3.4.3 Die Anwendung in den Folgejahren**

Im Zusammenhang mit der Anwendung der Equity-Methode ist zu beachten, dass der ermittelte Wertansatz eines gemeindlichen Betriebes in den Folgejahren um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den der Gemeindeverwaltung gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Betriebes entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern ist. In diesen Fällen ist in der Gesamtergebnisrechnung das auf assoziierte gemeindliche Betriebe entfallende Jahresergebnis unter einer gesonderten Position auszuweisen (vgl. § 312 Absatz 4 HGB).

Die Vermögensgegenstände oder Schulden können nach den auf den Gesamtabschluss angewandten Bewertungsmethoden bewertet werden, wenn der assoziierte gemeindliche Betrieb in seinem Jahresabschluss vom gemeindlichen Gesamtabschluss abweichende Bewertungsmethoden anwendet (vgl. § 312 Absatz 5 HGB). Eine abweichende Bewertung ist gemeindlichen Gesamtanhang anzugeben. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

sich mögliche Anpassungen auch aus einer Änderung der Beteiligungsquote der Gemeinde an einem ihrer Betriebe ergeben können.

Für die Behandlung der Zwischenergebnisse ist zudem die Vorschrift des § 304 HGB entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen auch anteilig entsprechend den der Gemeinde als Muttereinheit gehörenden Anteilen am Kapital der assoziierten gemeindlichen Betriebe weggelassen werden (vgl. § 312 Absatz 5 Satz 3 und 4 HGB).

Abschließend ist zugelassen worden, dass der Anwendung der Equity-Methode jeweils der letzte Jahresabschluss des assoziierten gemeindlichen Betriebes zugrunde zu legen ist. Sofern aber der assoziierte gemeindliche Betrieb einen Konzernabschluss nach den Regeln des Handelsgesetzbuches aufstellt, hat die Gemeinde diesen Abschluss und nicht den Jahresabschluss des Betriebes in ihren Gesamtabschluss einzubeziehen (vgl. § 312 Absatz 6 HGB).

#### **3.4.4 Die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes**

Die unmittelbare Anwendung der handelsrechtlichen Vorschrift des § 311 HGB bei der Konsolidierung nach der Equity-Methode lässt einen Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss der Gemeinde zu, wenn ein oder mehrere Betriebe zusammen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. § 311 Absatz 2 HGB).

In diesem Zusammenhang muss im Einzelfall im Rahmen einer Gesamtbeurteilung festgestellt werden, ob ein gemeindlicher Betrieb von untergeordneter Bedeutung für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist. Derartig beurteilte gemeindliche Betriebe sind dann in der Gesamtbilanz der Gemeinde nicht als assoziierte Unternehmen, sondern unter dem besonderen Bilanzposten „Übrige Beteiligungen“ anzusetzen. Die Gemeinde hat diese Sachlage im gemeindlichen Gesamtanhang zu erläutern.

Diese handelsrechtliche Vorschrift besteht zusätzlich zur Regelung der Vorschrift des § 116 GO NRW, denn bereits die gemeindliche Vorschrift lässt einen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde zu, wenn dieser für die Verpflichtung der Gemeinde, mit ihrem Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.

Die gemeindliche Vorschrift ist zudem unabhängig von der anzuwendenden Konsolidierungsmethode von der Gemeinde zu beachten, sodass es in diesem Sinne einer Anwendung der HGB-Vorschrift nicht in jedem Einzelfall bedarf. Aus diesem Nebeneinander der Vorschriften kann jedoch nicht zwingend geschlossen werden, dass sich die Vorschrift des § 116 Absatz 3 GO NRW nur auf gemeindliche Betriebe bezieht, die eine Tochtereinheit der Gemeinde darstellen und deshalb voll zu konsolidieren sind.

#### **3.4.5 Das Aussetzen der Anwendung**

Die Anwendung der Equity-Methode sieht in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Betriebes die Fortschreibung des Beteiligungswertansatzes für den gemeindlichen Betrieb vor. In Einzelfällen kann es beim Auftreten von Jahresfehlbeträgen bei dem Betrieb zu dem Ergebnis kommen, dass durch die anteiligen Jahresfehlbeträge der Beteiligungsbuchwert in der Gesamtbilanz unter den Wert „Null“ sinkt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 50 GemHVO NRW**

Für derartige Fälle sieht der DRS 8 die Aussetzung der Equity-Methode und die Fortführung des gemeindlichen Betriebes mit einem Erinnerungswert vor. Zusätzlich sollen weitere Verluste oder auch Überschüsse von der Gemeinde in einer Nebenrechnung erfasst und vorgetragen werden, bis der Beteiligungsbuchwert des gemeindlichen Betriebes durch erzielte anteilige Jahresüberschüsse wieder den Wert „Null“ erreicht hat. Der in dieser Zeit ggf. fehlende Wertansatz in der gemeindlichen Gesamtbilanz muss dabei durch entsprechende Angaben im Gesamtanhang nach § 51 Absatz 2 GemHVO NRW dargestellt werden.

Im Zusammenhang mit dem Aussetzen der der Equity-Methode muss von der Gemeinde geprüft werden, ob ggf. die Gesellschafter eines solchen gemeindlichen Betriebes sich zur Verlustabdeckung oder zu einer anderen Form der Haftung oder zu besonderen Maßnahmen für diesen Betrieb verpflichtet haben. In diesen Fällen kann es dann, abhängig von den einzelnen örtlichen und vertraglichen Verhältnissen und den Gesellschaftern, z. B. auch zum Ausweis einer entsprechenden Verbindlichkeit in der Gesamtbilanz kommen.

**3.4.6 Die Beendigung der Anwendung**

Im gemeindlichen Gesamtabschluss ist eine Bewertung eines gemeindlichen Betriebes nach der Equity-Methode nicht mehr anzusetzen, wenn die Gemeinde ihre Anteile an dem gemeindlichen Betrieb veräußert hat, der maßgebliche Einfluss auf den gemeindlichen Betrieb nicht mehr besteht oder der Betrieb durch den Erwerb weiterer Anteile eine Tochtereinheit der Gemeinde geworden ist. Die daraus vorzunehmenden Maßnahmen sind in der einschlägigen betriebswirtschaftlichen Literatur näher beschrieben worden. Solche Veränderungen in der Gesamtbilanz bedürfen der näheren Erläuterungen im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 50 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



**§ 51**

**Gesamtlagebericht, Gesamtanhang**

(1) <sup>1</sup>Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. <sup>2</sup>Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. <sup>3</sup>Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. <sup>4</sup>In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. <sup>5</sup>Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zugrundeliegende Annahmen sind anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. <sup>2</sup>Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

(3) Dem Gesamtanhang ist eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form beizufügen.

**Erläuterungen zu § 51:**

**I. Allgemeines**

**1. Der Gesamtlagebericht**

**1.1 Die Inhalte**

Der Gesamtabchluss der Gemeinde ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen (vgl. nach § 116 Absatz 1 GO NRW i. V. m. § 49 GemHVO NRW). Der gemeindliche Gesamtabchluss bietet die Möglichkeit, Informationen über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde (der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde) in einem Zahlenwerk zusammenzufassen. Dieser integrierten Gesamtsicht muss auch der Gesamtlagebericht ausreichend Rechnung tragen. Dazu besteht eine Vielzahl von inhaltlichen Festlegungen. Durch diese Kriterien soll ein Zusammenspiel der unterschiedlichen Berichtsteile entstehen. Die darin dargestellten unterschiedlichen Sichtweisen prägen die gemeindliche Berichterstattung.

Durch den Gesamtlagebericht ist daher einerseits das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern. Andererseits stellt der gemeindliche Gesamtlagebericht ein eigenständiges Instrument dar. Er ist aber gleichwohl nicht unabhängig vom gemeindlichen Gesamtabchluss und daher auch innerhalb der für den Gesamtabchluss vorgesehenen Frist aufzustellen und diesem beizufügen.

Im Gesamtlagebericht ist über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind. Er muss deshalb einen Überblick über den Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben, die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Gemeinde in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen, eine Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage enthalten, die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen enthalten. Folgende Aspekte können ein Gegenstand der Berichterstattung werden (vgl. Abbildung 898).

<b>MOGLICHE ASPEKTE FÜR DEN GESAMTLAGEBERICHT</b>	
<b>KRITERIEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Vollständigkeit der Informationen</b>	Die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses sollen alle sachlich gebotenen Informationen erhalten, um über die Verwendung der gemeindlichen Ressourcen, die Geschäftstätigkeit der Gemeinde und die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde einschließlich der Chancen und Risiken für ihre weitere Entwicklung urteilen zu können.
<b>Wesentlichkeit der Informationen</b>	Die Angaben und Erläuterungen sind auf ein notwendiges Maß zu beschränken. Sie müssen dabei so umfangreich und bedeutend sein, dass die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses das gemeindliche Handeln im Geschäftsjahr, dessen Ergebnisse und die wirtschaftliche Lage und spezifische Entwicklung der Gemeinde verstehen kann.
<b>Darlegungen der Verantwortlichen</b>	Die Einschätzungen und Beurteilungen der Verantwortlichen in der Gemeinde über wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde und zu den sonstigen Angaben im Gesamtlagebericht sind unverzichtbar und müssen erkennbar sein. Eine zusammengefasste Bewertung und ihre Bedeutung für die Gemeinde sind wünschenswert.
<b>Darstellung der Ausgangslage</b>	Die Berichterstattung im Gesamtlagebericht kann von den örtlichen bzw. spezifischen Gegebenheiten der Gemeinde ausgehen, um die allgemeinen Grundlagen der Gemeinde darzulegen, auf denen die gemeindliche Aufgabenerfüllung in allen ihren Organisationsformen und wirtschaftlichen Zusammenhängen aufbaut. Gleichzeitig kann ein Bezug zum Vorjahr hergestellt werden, um die eingetretenen Veränderungen zu verdeutlichen.
<b>Erläuterung des Geschäftsverlaufs</b>	Der Geschäftsverlauf der Gemeinde im Haushaltsjahr soll ausreichend dargelegt werden, damit ein Überblick über die Gesamtentwicklung der Gemeinde in diesem Zeitraum und das am Ende erzielte Gesamtjahresergebnis gewonnen werden kann. Besondere bzw. bedeutsame Leistungen und Einflüsse von finanzieller und nicht finanzieller Art sowie entsprechende Rahmenbedingungen sind dabei anzugeben.
<b>Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage</b>	Die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ist im Rahmen einer Analyse zu erläutern und zu beurteilen. Dabei sollen die Ursachen sowie Veränderungen gegenüber dem Vorjahr in die Darstellung einbezogen werden. In die Analyse sind die örtlichen Ziele und Leistungskennzahlen einzubeziehen. Die Zielerrei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>MOGLICHE ASPEKTE FÜR DEN GESAMTLAGEBERICHT</b>	
<b>KRITERIEN</b>	<b>INHALTE</b>
	chung ist zu messen und zu beurteilen. Besondere Ereignisse im Geschäftsjahr sowie deren Auswirkungen und Bedeutung für die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde dürfen dabei nicht verschwiegen werden.
<b>Darlegung der Prognose</b>	Aufbauend auf dem Geschäftsverlauf der Gemeinde im Haushaltsjahr und auf der zum Abschlussstichtag bestehenden Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde ist eine mehrjährige Prognose zur weiteren wirtschaftlichen Entwicklung abzugeben und zu beurteilen. Die wesentlichen Annahmen und Indikatoren sowie die zugrunde gelegte participationsstruktur der Gemeinde sind dabei anzugeben. Wichtige Veränderungen und bestehende Unsicherheiten dürfen dabei nicht verschwiegen werden.
<b>Erläuterung der Gesamtsteuerung</b>	Die Auswirkungen der ermittelten wirtschaftlichen Gesamtlage und der Chancen und Risiken für die weitere Entwicklung der Gemeinde auf die Gesamtsteuerung der Gemeinde sind anzugeben. Sofern örtlich bedingt, können bei der Darlegung wichtige Besonderheiten entsprechend ihrer Bedeutung getrennt für die Gemeindeverwaltung (interne Steuerung) und die gemeindlichen Betrieben (participationssteuerung) beurteilt werden.

*Abbildung 898 „Mögliche Aspekte für den Gesamtlagebericht“*

Dem Gesamtlagebericht der Gemeinde kommt somit eine umfassende und vielfältige Informationsfunktion für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu, denn die Berichtspflicht der Verantwortlichen in der Gemeinde erstreckt sich auf alle Erkenntnisse und Informationen, aufgrund derer die Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses ihre Entscheidungen treffen. Entsprechend soll der gemeindliche Gesamtlagebericht ausgerichtet und gestaltet werden.

**1.2 Die Angaben über Verantwortliche**

Die Vorschrift des § 116 Absatz 4 GO NRW verlangt, dass zu jedem Gesamtabschluss am Schluss des Gesamtlageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, Angaben über persönliche Verhältnisse zu machen sind. Damit werden unter Namensnennung der Verantwortlichen individualisierte Angaben von jedem Einzelnen gefordert. Dazu gehören z. B. auch Angaben über die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien sowie die Mitgliedschaft in Organen von gemeindlichen Betrieben.

Diese Informationen dienen dazu, gegenüber Dritten, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Gesamtabschluss aufzuzeigen. Unter die Angabepflichten fallen insbesondere personenbezogene Mandate, die von dem benannten Personenkreis in vielfältiger Form ausgeübt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Aus Transparenzgründen sollten dabei auch Mandate benannt werden, die aus der beruflichen Funktion heraus entstanden sind, die bei der Gemeinde ausgeübt wird. Das Innehaben eines solchen Mandates muss dabei nicht unmittelbar als Vertreter der Gemeinde bestehen. Es sollten auch Mandate aufgrund berufsfachlicher Zusammenschlüsse angegeben werden, die neben dem Hauptberuf bestehen.

Die persönlichen Angaben dienen dazu, den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeiten für den Jahresabschluss der Gemeinde hervorzuheben und dabei eine ausreichende Auskunft über die persönlichen Verhältnisse und auf mögliche Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Gemeinde zu geben (vgl. Abbildung 899).

<b>DIE ANGABEPFLICHTEN DER VERANTWORTLICHEN IN DER GEMEINDE</b>	
<b>Angabepflichten</b>	<b>Beispiele für Mandate</b>
- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen	.....
- der ausgeübte Beruf	.....
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i. S. d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes	- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien von Aktiengesellschaften und anderen Gesellschaften, Beirat bei Aktiengesellschaften
- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form	- Mitglied der Gesellschafterversammlung (Gesellschafterausschuss), z. B. bei gemeindlichen Betrieben der Abfallbeseitigung, Abwasserbeseitigung, Energieversorgung, Stadtentwicklung, Stadtmarketing, Verkehrsinfrastruktur, Verkehrsbetrieb, Wasserversorgung, Wirtschaftsförderung, - Mitglied der Verbandsversammlung, - Mitglied des Verwaltungsrats, - Mitglied in besonderen Ausschüssen, - Mitglied einer Kommission, - Mitglied eines Fachbeirates, - Mitglied der Geschäftsführung
- die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen	- Mitglied im Beirat von Versicherungsgesellschaften, - Mitglied im Stiftungsrat, Beirat oder Kuratorium von Stiftungen

*Abbildung 899 „Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“*

Angabepflichtig sind dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt. Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

tenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Die Angaben über die persönlichen Verhältnisse der Verantwortlichen in der Gemeinde hängen dabei nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Gesamtabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Gesamtabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

### **1.3 Die Auskünfte über die Geschäftsführung**

Für die Gemeinde besteht die gesetzliche Verpflichtung, am Schluss des Gesamtlageberichtes ausgewählte Angaben über diese Verantwortlichen in der Gemeinde zu machen, um auf mögliche typische Interessenkonflikte hinzuweisen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind (vgl. § 116 Absatz 4 GO NRW). Diese Angabepflichten bieten sich als Anlass an, im Lagebericht auch Aussagen über die ordnungsgemäße Geschäftsführung dieser Verantwortlichen zu machen. Dazu gehören u.a. auch Angaben über eine ausreichende Informationsversorgung und die Erfüllung der Berichtspflichten sowie Kontrollen im Sinne eines wirtschaftlichen Verwaltungshandelns zum Wohle der Gemeinde.

Von der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit können Angaben über die Arbeitsweise der Organe und über Führungspraktiken, ggf. unter Benennung gesetzlicher Standards, im Zusammenhang mit der Geschäftsführung für die Gemeinde als wirtschaftliche Gesamtheit gemacht werden. Sie hat im Rahmen der Verantwortung der gesetzlich vorgesehenen Gremien nur Angaben über die Arbeit des gesamten Gremiums machen und keine personenbezogene Zuordnung auf die Mitglieder vornehmen. Die sachlichen Beratungsinhalte von Sitzungen und Beratungen müssen dabei nicht zum Gegenstand der Berichterstattung gemacht werden.

Den Angaben über das tatsächliche Zusammenwirken kommt nicht nur zwischen dem Rat der Gemeinde, der Gemeindeverwaltung und den gemeindlichen Betrieben, sondern auch zwischen dem Rat und seinen Ausschüssen sowie dem Bürgermeister und dem Verwaltungsvorstand eine besondere Bedeutung zu. Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten bedarf es dazu ggf. auch verbindlicher Regelungen, um Informationen sicherzustellen. Zu berücksichtigen ist, dass der gemeindliche Gesamtlagebericht kein Marketinginstrument darstellt.

### **1.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung**

Die Berichterstattung in einem Lagebericht soll darauf ausgerichtet sein, dass entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung gestellt werden, die es dem Adressaten des Abschlusses ermöglichen, sich ein Bild von der wirtschaftlichen Lage und der weiteren Entwicklung unter Betrachtung der Chancen und Risiken machen zu können. Diesen Zwecken und Zielen dienen die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung. Sie bauen auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen auf und stellen spezielle Anforderungen an einen Lagebericht dar. Die einzelnen Anforderungen werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet (vgl. Abbildung 900).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER LAGEBERICHTERSTATTUNG (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Der Grundsatz verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht, also eine Darstellung unter

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER LAGEBERICHTERSTATTUNG (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit. Die Informationen müssen auch verlässlich und nachvollziehbar sein.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Der Grundsatz bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Dem Grundsatz soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.
<b>Grundsatz der Informationsabstufung</b>	Nach dem Grundsatz muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden, sodass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d. h. Gemeinden mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen bieten als Gemeinden mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
<b>Grundsatz der Vergleichbarkeit</b>	Dem Grundsatz wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten werden.
<b>Grundsatz der Ausgewogenheit</b>	Nach dem Grundsatz ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die gemeindliche Situation nicht zu optimistisch darzustellen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Der Grundsatz verpflichtet zur Vorbeugung und Vermeidung einer zu optimistischen Darstellung in der Berichterstattung.
<b>Grundsatz der Verantwortlichkeit</b>	Die Angaben müssen aus Sicht der Verantwortlichen dargestellt und vermittelt werden.

*Abbildung 900 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Bei der Erstellung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes soll die Gemeinde auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung beachten. Dadurch kann sichergestellt werden, dass Aspekte in die Berichterstattung einbezogen werden, die ausgehend von den Aktivitäten der Gemeinde auch einen Einblick in haushaltswirtschaftliche Gesamtausrichtung und Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen. Mit der Anwendung der Grundsätze soll zudem eine Klarheit und Übersichtlichkeit des Berichtes erreicht werden, die den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses ein zutreffendes Gesamtbild über die Gemeinde ermöglicht.

**1.5 Die Beifügung des Gesamtlageberichtes**

Der gemeindliche Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW ist i. V. m. § 49 GemHVO NRW entsprechend dem Jahresabschluss der Gemeinde um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen. Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe unter Beachtung Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern (vgl. § 51 Absatz 1 Satz 1 GemHVO NRW).

Der Gesamtlagebericht muss aber auch z. B. den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde als Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Für die äußere Gestaltung des Gesamtlageberichtes, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch haushaltsrechtlich keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Das nachfolgende Schema zeigt einen möglichen Aufbau für den gemeindlichen Gesamtlagebericht (vgl. Abbildung 901).

<b>DIE GLIEDERUNG DES GESAMTLAGEBERICHTS</b>	
<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Gesamtabschlusses und Rechenschaft über die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde einschließlich der Einhaltung des öffentlichen Zwecks durch die gemeindlichen Betriebe.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft von Kernverwaltung und Betrieben unter Einbeziehung der Ziele und Kennzahlen.
<b>Öffentliche Zwecksetzung und Zweckerreichung</b>	Ausgewogene und umfassende, der Erfüllung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Betriebe, entsprechende Analyse der Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung und Zweckerreichung, einschließlich der Hinwirkung auf eine Wirtschaftsführung mit Wirtschaftsplan und fünfjähriger Finanzplanung.
<b>Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage</b>	Ausgewogene und umfassende, der Erfüllung der gemeindlichen Betriebe Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft von Kernver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 51 GemHVO NRW**

<b>DIE GLIEDERUNG DES GESAMTLAGEBERICHTS</b>	
<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTE</b>
	waltung und Betrieben.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung), z. B. bei der Gemeindeverwaltung.
<b>Verantwortlichkeiten</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW, ggf. auch zur Geschäftsführung der gemeindlichen Betriebe des Konsolidierungskreises.
<b>Anlagen</b>	Z. B. Gesamtergebnisse im Zeitvergleich, Kennzahlen im Zeitvergleich, Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 901 „Die Gliederung des Gesamtlageberichts“*

Im Gesamtlagebericht haben die Verantwortlichen der Gemeinde über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erforderlich sind. Der jährliche Gesamtlagebericht hat daher eine umfassende und vielfältige Funktion. Es muss darin ein Überblick über den Geschäftsablauf im Haushaltsjahr gegeben werden, in dem die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabschlusses und die wirtschaftliche Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen dargestellt werden.

Die Gemeinde ist - wie bei ihrem Lagebericht – dabei verpflichtet, eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse ihrer Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage vorzunehmen. Außerdem ist in diesem Bericht auf die Chancen und Risiken der zukünftigen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen. Der Gesamtlagebericht ist daher so zu fassen, dass durch ihn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt wird.

## **1.6 Das Risikofrüherkennungssystem**

### **1.6.1 Allgemeine Grundlagen**

Vor dem Hintergrund der gemeindlichen Verpflichtung, die Leistungsfähigkeit dauerhaft zu erhalten und die stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist für die Gemeinde ein Überwachungssystem hilfreich, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen. Die Gemeinde muss daher prüfen, ob sie auch für sich ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es z. B. für ihre Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Ein gemeindliches System dürfte für den Gesamtlagebericht die Berichterstattung über die örtlichen Risiken, die die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, wesentlich erleichtern.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation, die Risikobewertung, Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement). Außerdem sind eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte. Aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können einen Anlass für Risiken und Chancen der Gemeinde bieten.

Im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses kann von der Gemeinde ein vorhandenes Risikofrüherkennungssystem in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der gemeindlichen Betriebe, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben davon unberührt. Eine gesicherte Aussage über die Chancen und Risiken der Gemeinde einschließlich ihrer Betriebe kann erreicht werden, wenn u.a. alle Aufgabenbereiche über ein funktionierendes und aufeinander abgestimmtes Risikofrüherkennungssystem verfügen.

**1.6.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen und die besonderen Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung, die die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter ausfüllen und sich den allgemeinen Grundsätzen unterordnen müssen, werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 902).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. einer Struktur besitzen muss, damit z. B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestaltet ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
	erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 902 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“*

Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus.

### **1.6.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **1.6.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der hauswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 51 GemHVO NRW**

Ein von der Gemeinde eingerichtetes Risikofrüherkennungssystem kann in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss zudem von der Gemeinde ausreichend dokumentiert werden.

### **1.6.3.2 Besondere Inhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u.a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen und die Verantwortlichkeiten innerhalb der Gemeindeverwaltung festzulegen.

Die gemeindliche Risikosteuerung umfasst dabei die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Daraus folgt insgesamt, dass die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen.

Die Gemeinde muss die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen. Sie sollte zudem sicherstellen, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben. Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte zudem mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden.

### **1.6.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, bei der es zu beurteilen gilt, ob das eingerichtete System und dessen Umsetzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang steht und angemessen ist. Dazugehört auch die interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

### **1.7 Die nicht-finanziellen Angaben**

Im Rahmen des Gesamtabschlusses als Nachweis der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr haben neben den finanziellen Angaben über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch die nicht-finanziellen Angaben eine erhebliche Bedeutung. Der gemeindliche Gesamtlagebericht soll auch derartige Angaben enthalten, ohne dadurch die anderen gewichtigen Ausführungen einzuschränken, sondern diese vielmehr in geeigneter Weise ergänzen. Es sind deshalb eine Vielzahl von Aspekten wichtig, die von der Gemeinde zu Gegenständen der nicht-finanziellen Berichterstattung im jährlichen Gesamtlagebericht gemacht werden können (vgl. Abbildung 903).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>MÖGLICHE NICHT-FINANZIELLE ASPEKTE</b>	
-	Das „Geschäftsmodell“ der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.
-	Die Beachtung von Umweltbelangen mit Angaben zu Emissionen, Verbräuchen und Verschmutzungen, zur Energie in ihren vielfältigen Formen.
-	Die Beachtung der Belange der Beschäftigten mit Angaben zu ihren Rechten, der Geschlechtergleichstellung, der Gesundheitsfürsorge und der Arbeitsplatzsicherheit.
-	Die Beachtung der Belange der Gesellschaft mit Angaben zur Einbindung der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Dialoggestaltung.
-	Die Bekämpfung möglicher Korruption und Bestechung unter Angabe der dazu festgelegten Konzepte und Maßnahmen sowie der eingesetzten Instrumente.
-	Risiken aus der Geschäftstätigkeiten, die sich in erheblichen Maße auf die benannten finanziellen Aspekte auswirken oder auswirken können.
-	Die nicht-finanziellen Leistungsmerkmale, die für die gemeindliche Aufgabenerfüllung und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung haben.

*Abbildung 903 „Mögliche nicht-finanzielle Angaben“*

Für die Verantwortlichen der Gemeinde ist wichtig, dass im Rahmen des Gesamtlageberichtes die Aspekte nicht in pauschaler Form abgehandelt werden sollen, sondern konkret auf die einzelnen Aspekte einzugehen ist. Die benannten Aspekte können für das Verständnis der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, der wirtschaftlichen Gesamtlage und Entwicklung der Gemeinde von erheblicher Bedeutung sein. Bei der Berichterstattung soll deshalb auch der Grundsatz der Wesentlichkeit zur Anwendung kommen.

Sachgerechte und ausreichende Ausführungen im gemeindlichen Gesamtlagebericht können auch die Akzeptanz des wirtschaftlichen Handelns durch die Gemeinde erhöhen, dass vielfach in den unterschiedlichsten Formen und Organisationen erfolgt und nicht immer ohne besondere Erläuterungen verständlich ist. Dabei kann auf gemeindliche Konzepte und Pläne verwiesen werden, sodass durchaus auch öffentliche Diskussionen ausgelöst werden können und damit ein wachsendes Interesse bei den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entsteht.

Die Gemeinde muss sicherstellen, dass Angaben zu allen gebotenen Aspekten gemacht werden. Sie muss jedoch keine Angaben zu weiteren Entwicklungen oder besonderen Belangen machen, aus denen bei sachgerechter Beurteilung derartige Angaben zu Nachteilen für die Gemeinde führen können. Andererseits darf sie im Gesamtlagebericht keine Angaben zu nicht-finanziellen Aspekten weglassen, wenn es dadurch zu einer Unverständlichkeit der übrigen Angaben und Erläuterungen kommt. Sie muss ggf. aber auch Angaben nachholen, wenn keine gravierenden Gründe für das Weglassen der Angaben mehr bestehen.

### **1.8 Die Beifügung des Gesamtlageberichtes zum Gesamtabchluss**

Nach § 116 Absatz 1 GO NRW ist dem gemeindlichen Gesamtabchluss ein Gesamtlagebericht beizufügen. Diese ausdrückliche Vorgabe bedeutet, dass der Gesamtlagebericht zu den Gesamtabchlussunterlagen der Gemeinde zu zählen ist. Er stellt damit auch einen Prüfungsgegenstand in der Gesamtabchlussprüfung dar, die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

durch den Verweis in § 116 Absatz 5 GO NRW entsprechend den Vorschriften in § 101 i. V. m. § 103 Absatz 1 Nr. 3 GO NRW ausdrücklich bestimmt wird.

Der Gesamtlagebericht der Gemeinde ist dabei auch unter dem Gesichtspunkt der Übereinstimmung mit dem Gesamtabchluss zu bewerten. Die Vorgabe über die Beifügung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes zum Gesamtabchluss der Gemeinde bedeutet aber auch, dass der Gesamtlagebericht im Zusammenhang mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Gesamtabchlusses in entsprechender Weise durch die Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist.

### **1.9 Der Lagebericht als „Gesamtlagebericht“**

Ein besonderer Vorgang ist der Verzicht der Gemeinde auf die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses. Die Vorschrift des § 116 GO NRW enthält zwar keine gesonderte Ausnahmeregelung, die es ermöglicht, dass eine Gemeinde generell von der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses befreit ist. In Einzelfällen kann aber ein Verzicht auf die Aufstellung des Gesamtabchlusses dadurch möglich werden, dass keiner der gemeindlichen Betriebe voll zu konsolidieren ist. In diesen Fällen besteht kein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Verwaltung der Gemeinde und einem ihrer Betriebe.

Das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnis ist aber die wichtigste Voraussetzung, damit für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabchlusses entsteht. Die Aufstellungspflicht für den Gesamtabchluss entsteht nicht alleine dadurch, dass die betreffende Gemeinde über Betriebe verfügt, die nach der Equity-Methode zu konsolidieren wären. Ein entsprechendes Beteiligungsverhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und einem ihrer Betriebe ersetzt daher auch nicht bzw. stellt nicht das notwendige Mutter-Tochter-Verhältnis für die Durchführung der Vollkonsolidierung her.

Von der Gemeinde ist zu jedem neuen Abschlussstichtag zu prüfen, ob ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeindeverwaltung und einem ihrer Betriebe besteht. In einem solchen Verzichtsfall entsteht eine besondere Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat, denn dieser soll regelmäßig den in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember i.d.R. aufzustellenden gemeindlichen Gesamtabchluss bestätigen.

Durch einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses wird der Rat aber nicht von seiner Aufgabe befreit. Es bleibt auch die grundsätzliche Prüfungspflicht nach § 116 i. V. m. § 101 GO NRW bestehen, die sich dann darauf erstreckt, ob örtlich die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses vorliegen. Außerdem muss in den Verzichtsfällen der Lagebericht zum gemeindlichen Jahresabschluss in einen „Gesamtlagebericht“ erweitert werden.

Der Lagebericht muss einen Überblick über den Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben und die wichtigsten Ergebnisse sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde enthalten. Eine Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage soll der Gesamtlagebericht auch enthalten sowie die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen darstellen.

Neben der Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat besteht in gleicher Weise eine Informationspflicht gegenüber den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Ansonsten mangelt es gegenüber den Adressaten an dem zu gebenden Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde. Im „erweiterten“ Lagebericht als „Gesamtlagebericht“ ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind. Dem Lagebericht kommt eine besondere Stellung zu, wenn wegen des Verzichts auf den Gesamtabchluss kein Gesamtlagebericht als Informationsinstrument der Gemeinde entsteht.

## **1.10 Die Verantwortlichkeiten**

### **1.10.1 Die Unterzeichnungspflichten**

Der Kämmerer der Gemeinde, der für das Finanzwesen in der Gemeinde zuständig ist bzw. die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat, hat den von ihm aufgestellten gemeindlichen Gesamtlagebericht in Form der eigenhändigen Unterschrift und unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Ebenso ist der Gesamtlagebericht vom Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabchlusses eigenhändig zu unterzeichnen. Beide Verantwortlichen in der Gemeinde erbringen dadurch den Nachweis über die ordnungsgemäße Durchführung ihrer gesetzlichen Aufgaben.

Zur Klarstellung dieser Sachlage ist eine eigenständige Erklärung durch den Kämmerer und den Bürgermeister geboten, durch die sie nach bestem Wissen versichern, dass der Gesamtlagebericht die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr unter Berücksichtigung der Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und der Generationengerechtigkeit abbildet. Der Bericht hat auch die Chancen und Risiken der voraussichtlichen wirtschaftlichen Gesamtentwicklung der Gemeinde richtig darzustellen, damit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zutreffend vermittelt wird.

### **1.10.2 Keine gesonderten Bestätigungspflichten**

Die Verantwortlichen in der Gemeinde haben unter Berücksichtigung des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinde und der haushaltsrechtlichen Vorgaben die grundsätzliche Pflicht, im Jahresabschluss und damit auch im Lagebericht die geforderten und die sachlich gebotenen Angaben nach bestem Wissen zu machen. Es bedurfte daher zusätzlich keiner ausdrücklichen darauf ausgerichteten weiteren Bestimmung, um die Erfüllung der notwendigen Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss sicherzustellen.

Im Rahmen der Aufstellung des Lageberichts wird daher von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erwartet, dass die Verantwortlichen in der Gemeinde das bestehende „Wissen der Gemeinde“ nutzen, um in sachlicher und zeitlicher Hinsicht geeignete haushaltswirtschaftliche Informationen im Lagebericht verfügbar zu machen. Deshalb sollen die Informationen im Lagebericht der Gemeinde auch nicht nur auf der Basis und im Umfang des persönlichen Wissens der Verantwortlichen den Adressaten vermittelt werden. Bei Nachfragen oder Fehlern in der Berichterstattung kann daher nicht der persönliche Informationsstand ausreichend tragfähig sein.

## **2. Der Gesamtanhang**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Gesamtanhang als Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabchlusses nach § 49 GemHVO NRW insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung. Diese Informationsfunktion des Gesamtanhangs soll dazu beitragen, dass der Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Der Gesamtanhang soll daher neben einer Beschreibung auch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen.

Der Gesamtanhang hat damit eine übergeordnete Aufgabenstellung. Er darf nicht dazu genutzt werden, um auf einen Wertansatz in der gemeindlichen Gesamtbilanz oder einer Position in der Gesamtergebnisrechnung zu verzichten und hat daher keine Ersatzfunktion. Eine Angabe nur im Gesamtanhang zu machen, würde mit den

gesetzlichen Vorschriften und den GoB nicht in Einklang stehen. Insoweit hat der Gesamtanhang nur eine Ergänzungsfunktion, wie die erforderlichen Daten nicht aus dem Gesamtabchluss ableitbar sind. Dafür sind die notwendigen Angaben konkret zu machen, ggf. auch aufzugliedern und zu erläutern, ggf. auch zu begründen.

## **2.2 Die Berichterstattung im Gesamtanhang**

### **2.2.1 Erläuterungspflichten der Gemeinde**

Durch den Gesamtanhang soll es den Adressaten des Gesamtabchlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs soll auch dadurch gewährleistet werden, dass zusätzlich zur Generalklausel in der Vorschrift keine besonderen Sachverhalte benannt sind, die eine gesonderte Erläuterungspflicht im Gesamtanhang auslösen.

Alle Angaben im Gesamtanhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein, dass der Gesamtanhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllt und der Gesamtabschluss das in § 116 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermittelt. Die Angaben im Gesamtanhang müssen sich daher immer auf den aktuellen Gesamtabschluss und nicht auf vorhergehende Gesamtabchlüsse beziehen.

Hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Gesamtanhangs sowie der zu machenden Angaben finden u.a. die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit Anwendung. Auf eine Verständlichkeit der im Gesamtanhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen ist großer Wert zu legen. Eine Bezugnahme auf die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften darf nicht dazu führen, die zu machenden Angaben zu einer Kurzform zu verdichten. Auch entbinden aufgenommene Verweise auf Angaben aus Vorjahren nicht von den Erläuterungspflichten zum aktuellen Gesamtabschluss.

Für die Gemeinde besteht keine Wahlmöglichkeit, die zu machenden Angaben statt im Gesamtanhang im Gesamtlagebericht zu machen. Die Angaben im Gesamtlagebericht können die Angaben des Gesamtanhangs ergänzen aber nicht ersetzen. Es bedarf zudem keines Hinweises im Gesamtanhang, z. B. in Form von Fehlanzeigen, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im betreffenden Haushaltsjahr vor Ort nicht aufgetreten sind. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Gesamtanhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte bei der Gemeinde vor Ort nicht vorliegen. Alle Angaben müssen informationsrelevant sein und dürfen durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden.

Bei freiwilligen Angaben der Gemeinde besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen dem Gesamtanhang und dem Gesamtlagebericht, doch sollten dann die notwendigen Verweise gemacht werden. Zu beachten ist, dass auch die freiwilligen Angaben der Prüfungspflicht unterliegen. Sie sollten zudem sich nicht nur auf ausgewählte positive Sachverhalte richten, sondern sich auch auf negative Tatbestände beziehen.

Im Einzelfall muss durch die Gemeinde vor Ort auch geprüft und entschieden werden, ob Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Gesamtanhang führen können. Die Vorschrift des § 116 Absatz 4 GO NRW bleibt davon unberührt, denn sie betrifft den Gesamtlagebericht und nicht die Berichterstattung im Gesamtanhang. Außerdem ist auch eine Zusammenfassung von Gesamtlagebericht und Gesamtanhang wegen ihrer unterschiedlichen Zwecksetzung nicht sachgerecht.

Zu der Pflicht der Gemeinde, die Positionen der Gesamtergebnisrechnung zu erläutern, gehören auch Informationen über das im Haushaltsjahr erzielte Gesamtergebnis sowie dessen Bewertung. Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet, ihre Betriebe so zu führen, zu steuern und zu kontrollieren, dass nicht nur der öffentliche Zweck nachhaltig erfüllt wird, sondern die Betriebe auch einen Ertrag für den Haushalt der Gemeinde erbringen (§ 109 Absatz 1 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss in diesem Zusammenhang klarstellen, ob sie ihre Einwirkungsrechte bei den gemeindlichen Betrieben auch tatsächlich ausgeübt hat. Sie soll auch aufzeigen, ob ein Gesamthaushaltsausgleich erreicht worden ist. Auf der Grundlage der gesetzlichen Vorschriften über die Wirtschaftsgrundsätze in § 109 GO NRW und über den Haushaltsausgleich im Einzelabschluss der Gemeindeverwaltung in § 75 GO NRW sowie in deren Zusammen im Rahmen des Gesamtabschlusses soll von der Gemeinde in der Gesamtergebnisrechnung ein „Gesamthaushaltsausgleich“ (in der Rechnung) erreicht werden.

Durch die Pflicht der Gemeinde, dafür Sorge zu tragen, dass die Gemeindeverwaltung und die Betriebe ausreichende Erträge erwirtschaften (mindestens in Höhe ihrer jeweiligen Aufwendungen), müsste über die „positiven“ Ergebnisse in den Einzelabschlüssen ein „negatives“ Gesamtjahresergebnis vermieden werden. Die Gesamtergebnisrechnung würde ausgeglichen sein, wenn nicht sogar einen Jahresüberschuss ausweisen.

### **2.2.2 Das Unterlassen von Angaben**

Im Rahmen der Aufstellung des Gesamtanhangs ist von der Gemeinde nicht nur zu prüfen, welche Angaben in den gemeindlichen Gesamtanhang aufzunehmen sind, sondern auch, welche Angaben zu unterlassen sind. So kann es erforderlich sein, aus Datenschutz- und/oder Geheimhaltungsgründen sowie betrieblichen Gründen bestimmte Angaben und Erkenntnisse nicht allgemein öffentlich zu machen, sodass in der öffentlichen Beratung des Rates über den gemeindlichen Gesamtabschluss nur ausgewählte geeignete Unterlagen allgemein verfügbar gemacht werden.

Bei der Gemeinde können auch andere Gründe dazu führen, auf die Veröffentlichung bestimmter Teile des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu verzichten. Das Unterlassen von Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang ist daher von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und Gegebenheiten abzuwägen. In einer Abwägung müssen die berechtigten Interessen der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses sowie das Transparenzgebot beachtet und die Belange des Gemeinwohls einbezogen und gewichtet werden.

Die Entscheidung der Gemeinde über das Unterlassen von Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang ist zu begründen und zu dokumentieren. Sie ist in die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabschlusses einzubeziehen. Die Vorschrift des § 116 Absatz 4 GO NRW bleibt davon unberührt, denn sie betrifft den Gesamtlagebericht und nicht die Berichterstattung im Gesamtanhang.

### **2.2.3 Unzutreffende Erläuterungen im Gesamtanhang**

Die Informationszwecke kann der Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss nur erfüllen, wenn die darin enthaltenen Erläuterungen und Angaben dem haushaltswirtschaftlichen Handeln in sachlicher und fachlicher Hinsicht entsprechen. Die Gemeinde soll deshalb keine Erläuterungen erstellen, die bei entsprechender Umsetzung zu Rechtsverstößen durch die Gemeinde führen würden.

Nachfolgend werden einige Hinweise gegeben, damit in der Gemeinde das wirtschaftliche Handeln nach entsprechend den Erläuterungen, sondern in sachlicher und fachlicher Hinsicht haushaltsmäßig sachgerecht und haushaltsrechtlich zutreffend erfolgt (vgl. Beispiel 164).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 51 GemHVO NRW**

<b>BEISPIELE UNZUTREFFENDER ERLÄUTERUNGEN IM GESAMTANHANG</b>	
<b>FEHLERHAFT ERLÄUTERUNGEN</b>	<b>KLARSTELLUNG</b>
<p><b>Bilanzbereich „Finanzanlagen“</b> „Bei einer Gesamtbetrachtung aller als unbedeutend eingestuften Betriebe (verbundene Unternehmen) ergab sich, dass die festgelegte Wesentlichkeitsgrenze überschritten wurde und damit die untergeordnete Bedeutung nicht mehr gegeben war. Daher wurden die Betriebe, für die nach § 116 Absatz 3 GO NRW und § 296 Absatz 2 HGB ein Einbeziehungswahlrecht besteht (welches nicht ausgeübt wurde), wegen Vorliegen der Voraussetzungen für die Einbeziehung als ein assoziierter Betrieb „at Equity“ in den Gesamtabchluss einbezogen.“</p>	<p>Die gemeindliche Beurteilung, dass ein oder mehrere gemeindliche Betriebe von untergeordneter Bedeutung für den gemeindlichen Gesamtabchluss sind, kann von der Gemeinde nicht dazu genutzt werden, den Konsolidierungsstatus eines Betriebes zu ändern. Sie darf einen Betrieb als Tochterinheit (Vollkonsolidierung) nicht mit der Equity-Methode in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbeziehen.</p> <p>Eine Änderung des Konsolidierungsstatus eines Betriebes ist grundsätzlich nicht möglich, denn haushaltsrechtlich besteht kein Wahlrecht für die Einbeziehung gemeindlicher Betriebe in den Gesamtabchluss nach § 296 Absatz 1 HGB. Nur dieses Wahlrecht eröffnet die Möglichkeit bzw. verpflichtet zur Prüfung sowie zum Ansatz in der Bilanz, wenn ein Betrieb als Tochterinheit die Voraussetzungen zur Anwendung der Equity-Methode erfüllt.</p>
<p><b>Bilanzbereich „Eigenkapital“</b> „Die Allgemeine Rücklage in der Gesamtbilanz ist untergliedert worden und setzt sich aus den Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Kapitalrücklage“, „Gewinnrücklage“ und „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ zusammen.“</p>	<p>Für den Gesamtabchluss sind die Grundsätze anzuwenden, die auch für den Jahresabschluss gelten. Eine Untergliederung der Allgemeinen Rücklage mit einem Ausweis einer Kapitalrücklage oder von Gewinnrücklagen ist es weder im Rahmen des Jahresabschlusses noch auf der "Gesamtebene" (Gesamtabschluss) zulässig.</p> <p>Die Allgemeine Rücklage darf - wie ihr Name sagt - weder vollständig noch anteilig in ihrer Verwendung beschränkt werden. Durch eine Untergliederung dieses Bilanzpostens wird ein "falsches" Bild vermittelt. Es ist nur der undifferenzierte Gesamtbetrag auszuweisen.</p> <p>Ein Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung stellt keinen Bestandteil der Allgemeinen Rücklage dar, sondern ist in der Gesamtbilanz nach dem Bilanzbereich "Eigenkapital" anzusetzen.</p>
<p><b>Instrument „Ausgleichsrücklage“:</b> "Der Ausgleichsrücklage im Gesamtabchluss wurden das Jahresergebnis der Gemeinde (- ... Euro) und das Jahresergebnis des Betriebes ... (+ ... Euro) zugeführt.“</p>	<p>Die Ausgleichsrücklage ist ein Instrument nur im Einzelabschluss der Gemeinde bzw. ein Posten in der Bilanz. Dieser Posten wird daher unverändert in die Gesamtbilanz übernommen.</p>
<p><b>Instrument „Ergebnisvortrag“:</b> Im Bilanzbereich „Eigenkapital“ ist ein besonderer Bilanzposten angesetzt worden, weil Gewinnvorträge bei den Betrieben, die in den Gesamtabchluss einbezogen werden, auftreten sind.“</p>	<p>Der Ausweis eines besonderen Bilanzpostens „Ergebnisvortrag“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“ in der Gesamtbilanz spiegelt nicht die zulässigen Verhältnisse wieder, die für die Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit gelten und in der Bilanz darzustellen sind. Der betreffende betriebliche Wert ist zu verrechnen und auf den zusätzlichen Bilanzposten ist zu verzichten.</p>

*Beispiel 164 „Unzutreffende Erläuterungen im Gesamtanhang“*

### **3. Die Gesamtkapitalflussrechnung**

Der Gesamtabchluss der Gemeinde soll u.a. ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung lassen sich jedoch nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln, weil die Ergebnisgrößen vielfach nicht mit den Zahlungsgrößen gleichzusetzen sind. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen.

Die Gesamtkapitalflussrechnung unterstützt einerseits die Aufgabe des Gesamtabchlusses. Andererseits wird entsprechend ihrer Bedeutung ein Überblick über die Gesamtliquidität der Gemeinde gegeben, zumal in manchen gemeindlichen Betrieben der Liquidität bzw. dem Finanzgebaren nicht die notwendige Bedeutung zukommt. Im Gesamtanhang muss durch die Gesamtkapitalflussrechnung und weiteren relevanten Informationen ein finanzrelevantes Gesamtbild entstehen.

Bei der Aufstellung der Gesamtkapitalflussrechnung sind die einschlägigen haushaltswirtschaftlichen Grundsätze, z. B. „Stetigkeit“, „Nachprüfbarkeit“ und „Wesentlichkeit“, aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung, zu beachten. Eine Vorgabe in § 49 Absatz 3 GemHVO NRW, die Vorschrift des § 38 GemHVO NRW (Finanzrechnung) auf den gemeindlichen Gesamtabchluss anzuwenden, besteht daher nicht, denn dann wäre die Erfassung der Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit auch bei den Betrieben nur nach der direkten Methode möglich.

Die gemeindlichen Betriebe erfassen jedoch ihre Zahlungsströme regelmäßig nicht gesondert in einer Finanzrechnung, wie diese z. B. bei der Gemeindeverwaltung zur Anwendung kommt. Die Betriebe dürfen, anders als die Gemeindeverwaltung, ihren Zahlungsumfang auch indirekt aus ihrem Jahresergebnis ermitteln. Aus Sicht der Gesamtsteuerung der Gemeinde ist die direkte Ermittlung der gesamten gemeindlichen Zahlungsströme jedoch erstrebenswertes Ziel.

Es werden dadurch Analysen der gemeindlichen Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit durchführbar, die mit einer Darstellung nach der indirekten Methode nicht möglich sind. Die Festlegung für den gemeindlichen Gesamtabchluss eine indirekt-derivative Darstellung und Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme zuzulassen, stellt eine Erleichterung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar.

Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung muss jedoch grundsätzlich zahlungsmäßige Informationen bieten, die über die in der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung enthaltenen Informationen hinausgehen. Eine Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme in der Gesamtkapitalflussrechnung im Gesamtabchluss der Gemeinde soll derzeit entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Grundsätze und des Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS 2) erfolgen.

Zwischen den Inhalten und dem Aufbau der Gesamtkapitalflussrechnung nach DRS 2 und den Inhalten und dem Aufbau der Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde besteht aber ein grundsätzlicher Einklang. So werden z. B. die Gesamtkapitalflussrechnung wie die gemeindliche Finanzrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ gegliedert. Außerdem werden Strukturen der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsströme aufgezeigt.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Gesamtlagebericht):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Aufgabe des Gesamtlageberichts):**

##### **1.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde soll durch ihren Gesamtlagebericht das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche erläutern. Die Informationen im gemeindlichen Gesamtlagebericht sollen dabei jedoch nicht objektiviert werden, wie es i.d.R. für den Gesamtanhang vorgenommen wird. Im gemeindlichen Gesamtlagebericht sollen vielmehr die bedeutenden und wesentlichen Informationen über die Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde sowie ihre wirtschaftliche Entwicklung aus der Sichtweise und Einschätzung der Verwaltungsführung der Gemeinde (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) gegeben werden.

Diese Zwecksetzung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes ist insbesondere deshalb erforderlich, weil der gemeindliche Gesamtlagebericht ein eigenständiges und den Gesamtabchluss der Gemeinde ergänzendes Werk darstellt. Der Verwaltungsführung wird mit dem Gesamtlagebericht die Möglichkeit eingeräumt, eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde aus ihrer Sicht vorzunehmen. Seiner Aufgabe kann der gemeindliche Gesamtlagebericht somit nur gerecht werden, wenn er einerseits einen Rechenschaftsbericht über das abgelaufene Haushaltsjahr darstellt, andererseits aber auch eine Prognose über die Chancen und Risiken der Gemeinde bezogen auf ihre weitere wirtschaftliche Entwicklung enthält.

In welchem Umfang und in welcher Reihenfolge die Gemeinde in ihrem Gesamtlagebericht auf die einzelnen in der Vorschrift benannten Tatbestände eingeht, hat sie eigenverantwortlich unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu entscheiden. Dem Grundsatz der Vergleichbarkeit wird z. B. dadurch nachgekommen, dass die Auswahlkriterien für die in den Gesamtlagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten wird. Außerdem ist bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtlageberichtes zu beachten, dass den Informationsbedürfnissen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses in ausreichendem Maße Rechnung getragen wird.

##### **1.1.2 Die Informationsbedürfnisse von Rat und Bürgern**

Mit dem gemeindlichen Gesamtlagebericht ist den Informationsbedürfnissen des Rates und der Bürgerinnen und Bürger sowie der Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es besteht daher ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde als auch über die weitere Entwicklung.

Die Verantwortlichen der Gemeinde haben deshalb im gemeindlichen Gesamtlagebericht über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde erforderlich sind (ausreichende Informationsvermittlung). In Einzelfällen kann dabei eine Abwägung notwendig werden, wenn Verschwiegenheitspflichten bestehen oder erhebliche nachteilige Auswirkungen für die Gemeinde zu erwarten sind. Jedoch ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Gemeinde in ihrer gesamten Haushaltswirtschaft öffentlich-rechtlich handelt und dazu nicht nur ein gesetzlich verankertes Informationsrecht des Rates und der Bürger der Gemeinde besteht.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

**1.1.3 Die Gestaltung des Gesamtlageberichts**

Die Fülle der Informationen im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses verlangt von der Gemeinde eine grundlegende Strukturierung ihres Gesamtlageberichts. Seine Gliederung in einzelne Elemente muss dazu beitragen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde auch tatsächlich erläutert wird.

Vor der Aufstellung des jährlichen Gesamtlageberichts sollten die sachlichen Informationsbedürfnisse an eine gemeindliche Berichterstattung von der Gemeinde bestimmt werden, um die Berichterstattung für die Adressaten des gemeindlichen Gesamtlageberichts transparent und nachvollziehbar zu machen. Für die äußere Gestaltung des Gesamtlageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Nachfolgend wird ein möglicher Aufbau für den Gesamtlagebericht aufgezeigt (vgl. Abbildung 904).

<b>DIE GESTALTUNG DES GESAMTLAGEBERICHTS</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
<b>Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit</b>	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten.
<b>Ergebnisüberblick und Rechenschaft</b>	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Gesamtabschlusses und Rechenschaft über die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde einschließlich der Einhaltung des öffentlichen Zwecks durch die gemeindlichen Betriebe.
<b>Steuerung und Produktorientierung</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft von Gemeindeverwaltung und Betrieben unter Einbeziehung der Ziele und Kennzahlen.
<b>Öffentliche Zwecksetzung und Zweckerreichung</b>	Ausgewogene und umfassende, der Erfüllung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Betriebe, entsprechende Analyse der Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung und Zweckerreichung, einschließlich der Hinwirkung auf eine Wirtschaftsführung mit Wirtschaftsplan und fünfjähriger Finanzplanung.
<b>Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage</b>	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. Angaben über eine Krise.
<b>Wichtige Vorgänge und Nachträge</b>	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft von Kernverwaltung und Betrieben.
<b>Chancen</b>	Chancen für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen.
<b>Risiken</b>	Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde mit Angabe der zugrundeliegenden Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung.
<b>Örtliche Besonderheiten</b>	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des jährlichen Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>DIE GESTALTUNG DES GESAMTLAGEBERICHTS</b>	
<b>ABSCHNITT</b>	<b>INHALTLICHE DARSTELLUNG</b>
	Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung), z. B. bei der Gemeinde.
<b>Verantwortlichkeiten in der Gemeinde</b>	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Absatz 2 GO NRW, ggf. auch zur Geschäftsführung der gemeindlichen Betriebe des Konsolidierungskreises.
<b>Verantwortliche Berichtsersteller</b>	Die verantwortlichen Ersteller sollen den Gesamtlagebericht unter Angabe des Datums mit eigenhändiger Unterschrift unterzeichnen. Sie sollten dazu eine Erklärung abgeben, dass der Gesamtlagebericht nach bestem Wissen aufgestellt wurde und durch diesen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.
<b>Anlagen</b>	Ergänzende Anlagen mit Angaben z. B. über: Gesamtergebnisse im Zeitvergleich Kennzahlen im Zeitvergleich Prognosen im Zeitvergleich.

*Abbildung 904 „Die Gestaltung des Gesamtlageberichts“*

Der Gesamtlagebericht muss den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Rechnung tragen. Zur Konkretisierung und Ausgestaltung des örtlichen Gesamtlageberichtes können aber auch Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der Gemeinde aus ihrem eigenen Lagebericht zum Jahresabschluss sowie aus den Lageberichten der gemeindlichen Betriebe genutzt werden, denn die Anforderungen an den gemeindlichen Gesamtlagebericht stehen grundsätzlich in Einklang mit den handelsrechtlichen Vorgaben.

**1.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Ergebnisse und der Gesamtlage):**

Die Gemeinde soll in ihrem Gesamtlagebericht einen Überblick über den Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabschlusses geben und ihre wirtschaftliche Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen. Dazu muss abgewogen werden, welche Ergebnisse im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses bereits herausgehoben wurden, und wie über diese und/oder weitere wichtige Ergebnisse des Gesamtabschlusses nunmehr aus der Sichtweise und Einschätzung der Gemeindeführung informiert wird, z. B. im Gesamtanhang im Gesamtabschluss.

Zu der Darstellung der wichtigen Ergebnisse des gemeindlichen Gesamtabschlusses im Lagebericht dürften erläuternde Angaben zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde haben. Dazu gehören Angaben zu Ereignissen und Entwicklungen, die für die Geschäftstätigkeit der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr ursächlich waren und die deswegen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde hatten.

Die mit dem gemeindlichen Gesamtlagebericht zu schaffende Transparenz erfordert aber auch, dass im Gesamtlagebericht gesonderte Angaben zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde enthalten sind, aus denen die zusammengefasste Aussage zur wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde entsteht bzw. entstehen kann. Für eine solche Darstellung bietet sich auch die Verwendung von Kennzahlen an.

Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit soll im gemeindlichen Gesamtlagebericht nur eine Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Gesamtabschlusses erfolgen. Einerseits muss dadurch der Gesamtlagebericht

gebericht nicht alle Jahresabschlussergebnisse der einzelnen gemeindlichen Betriebe enthalten, andererseits ist die Gemeindeführung verpflichtet, die von ihr vorgesehenen Themen und Sachverhalte unter Berücksichtigung ihrer Bedeutung sowie der Adressaten des gemeindlichen Gesamtabschlusses auszuwählen.

In diesem Zusammenhang sollte immer eine Aussage darübergemacht werden, wie die gemeindlichen Betriebe des Konsolidierungskreises insgesamt ihre öffentliche Zwecksetzung und ihre gemeindlichen Aufgaben erfüllt haben. Die Gemeinde muss eigenverantwortlich unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Verhältnisse prüfen, abwägen und entscheiden, welche Ergebnisse ihres Gesamtabschlusses besonders hervorgehoben werden. Dabei reicht jedoch allein die Angabe des Ergebnisses nicht aus, denn auch die Auswirkungen daraus auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die Entwicklung der Gemeinde sind aufzuzeigen. Die Gemeinde hat dabei dafür Sorge zu tragen, dass eine nicht zu bewältigende Informationsflut entsteht.

### **1.3 Zu Satz 3 (Analyse der Haushaltswirtschaft):**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde soll in ihrem Gesamtlagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde geben. Diese Vorgaben erfordern, dass im gemeindlichen Gesamtlagebericht auch gesonderte Angaben über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde als wichtige Ergebnisse des Gesamtabschlusses enthalten sind.

Diese Angaben können dann die Grundlage für die Analyse der Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Gesamtlage für die Gemeinde und für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bieten. In der Analyse sowie in der sich daran anschließenden Berichterstattung sollen auch die Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben sowie zwischen den Betrieben und der Gemeindeverwaltung berücksichtigt werden. Andererseits soll der Gesamtlagebericht auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde enthalten.

Die Gemeinde kann aber auch in der Analyse offenlegen, ob ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von ihr angestrebt wird. Diese Analyse erfordert, ggf. auch Vorgänge zu berücksichtigen, die nach Ablauf des Haushaltsjahres eingetreten sind. Es bleibt der Gemeinde dabei überlassen, mit welchen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen sie bei der Analyse der Ergebnisse ihrer Haushaltswirtschaft arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Gesamtlage zu beurteilen.

#### **1.3.2 Der Einsatz haushaltswirtschaftlicher Kennzahlen**

Im Rahmen der Analyse wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde sollten auch geeignete Kennzahlen eingesetzt und in eine Zeitreihe gestellt werden. Die Beurteilung kann durch die nachfolgenden genannten Kennzahlen aus dem NKF-Kennzahlenset unterstützt werden. Es kann abhängig von den örtlichen Verhältnissen sinnvoll und geboten sein, anlassbezogen weitere Kennzahlen in die Analyse einzubeziehen.

Für die Gemeinde bietet es sich dazu an, die Beurteilung und entsprechend die Ausführungen im Gesamtlagebericht nach Analysebereichen zu gliedern, sodass z. B. Aussagen zur haushaltswirtschaftlichen Gesamtlage und zur Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde gemacht werden können. Die nachfolgende Übersicht zeigt beispielhaft eine Zusammenfassung möglicher Haushaltskennzahlen für die Gemeinde in einer Zeitreihe auf (vgl. Abbildung 905).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>DER EINSATZ VON HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN KENNZAHLEN</b>						
<b>Haushaltswirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Aufwandsdeckungsgrad</b>	(Ordentliche Erträge / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapitalquote 1</b>	(Eigenkapital / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Eigenkapitalquote 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beiträge / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Fehlbetragsquote</b>	(Negatives Jahresergebnis / allgemeine Rücklage + Ausgleichsrücklage) x -100	%	%	%	%	%
<b>Infrastrukturquote</b>	(Infrastrukturvermögen / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Abschreibungsintensität</b>	(Bilanzielle Abschreibungen (Ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Drittfinanzierungsquote</b>	(Erträge aus SOPO / bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Investitionsquote</b>	Bruttoinvestitionen / Abgänge AV + bilanzielle Abschreibungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Anlagendeckungsgrad 2</b>	(Eigenkapital + SOPO Zuwendungen u. Beträge + langfr. Fremdkapital / Anlagevermögen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Dynamischer Verschuldungsgrad</b>	(Effektivverschuldung / Saldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit	...	...	...	...	...
<b>Liquidität 2. Grades</b>	(Liquide Mittel + kurzfr. Forderungen / kurzfr. Verbindlichkeiten) x 100	%	%	%	%	%
<b>Kurzfristige Verbindlichkeitsquote</b>	(Kurzfr. Verbindlichkeiten / Bilanzsumme) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zinslastquote</b>	(Finanzaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Netto-Steuerquote</b>	(Steuererträge netto / ordentlichen Erträgen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Zuwendungsquote</b>	(Erträge zu Zuwendungen / ordentliche Erträge) x 100	%	%	%	%	%
<b>Personalintensität</b>	(Personalaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>DER EINSATZ VON HAUSHALTSWIRTSCHAFTLICHEN KENNZAHLEN</b>						
<b>Haushaltswirtschaftliche Kennzahl</b>	<b>Messgrößen der Kennzahl</b>	<b>Ist-Werte der Haushaltsjahre</b>				
		<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Sach- und Dienstleistungsquote</b>	(Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%
<b>Transferaufwandsquote</b>	(Transferaufwendungen / ordentliche Aufwendungen) x 100	%	%	%	%	%

*Abbildung 905 „Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“*

Die einzelnen Kennzahlen haben i. d. R. nur eine beschränkte Aussagekraft. Sie sind daher miteinander in Beziehung zu setzen, als gegenseitig abhängig und einander ergänzend zu betrachten und systemgerecht anzuwenden. Zur Analyse mit Hilfe von Kennzahlen gehört aber auch, die Kennzahl in eine Beziehung zu Referenzwerten und in eine Zeitreihe zu setzen.

**1.4 Zu Satz 4 (Analyse mit Zielen und Leistungskennzahlen):**

Die Gemeinde soll in die Analyse ihrer Haushaltswirtschaft produktorientierte Ziele und Kennzahlen einbeziehen, soweit sie für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde bedeutsam sind (vgl. § 12 GemHVO NRW). Sie soll unter Bezugnahme darauf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse näher erläutern. Damit werden nicht finanzielle Leistungsindikatoren in die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde einbezogen. Der Gemeinde bleibt es überlassen, ob und in welchem Umfang sie in diesem Zusammenhang auch über ihre Strategien informieren will.

Im Rahmen der vorzunehmenden haushaltswirtschaftlichen Analyse kann auch ein Zusammenhang mit den Produktbereichen, Produktgruppen, Produkten des gemeindlichen Haushalts hergestellt werden, sodass ggf. auch produktbezogen oder segmentbezogen über die Effektivität und Effizienz der Zielerreichung bei der Aufgabenerfüllung der Gemeinde berichtet werden kann. Dabei sollte auch über die örtlichen Gegebenheiten informiert werden, die wesentlichen Einfluss auf die aktuelle wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde hatten.

**1.5 Zu Satz 5 (Gesamtentwicklungsprognose):**

Die Gemeinde soll in ihrem Gesamtlagebericht auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde eingehen und dabei die dazu zugrunde gelegten Annahmen angeben. Es wird bei dieser Vorschrift einerseits davon ausgegangen, dass die Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Form einer ganzheitlichen Analyse vorgenommen wird und andererseits, dass im gemeindlichen Gesamtlagebericht auch eine Prognose zur künftigen Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde abgegeben wird.

Im Gesamtlagebericht der Gemeinde soll aus Vorsichtsgesichtspunkten nicht nur auf die möglichen Risiken für die gemeindliche Haushaltswirtschaft eingegangen werden, sondern es soll unter der Berücksichtigung der Chancen ein ausgewogenes zukunftsorientiertes Bild hergestellt werden. Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird ausdrücklich gefordert, dass auch die der haushaltswirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde zugrundeliegende Annahmen im gemeindlichen Gesamtlagebericht anzugeben sind.

Zur Darstellung der künftigen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sollen von der Gemeinde auch die damit einhergehenden Chancen und Risiken transparent gemacht werden. Die Gemeinde muss dazu nicht



nur auf die einzelnen Chancen und Risiken eingehen, sondern auch jeweils ein Gesamtbild präsentieren. Diese Vorgaben sind als sachgerecht anzusehen, denn über die Entwicklung der Gemeinde lässt sich seitens der Gemeindeführung nur informieren, wenn sie in ihre Sichtweise und Einschätzung über die künftige haushaltswirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde auch die darauf einflussnehmenden Chancen und Risiken einbezieht.

In diesem sachlichen Zusammenhang sind auch die Begriffe „Chancen“ und „Risiken“ von der Gemeinde im Rahmen einer Entwicklungsprognose für die Gemeinde selbst auszugestalten. Sie sollte dabei wie bei ihrer eigenen Haushaltsplanung ihre Prognose auf die drei Jahre beziehen, die dem Haushaltsjahr folgen, für das der Gesamtabschluss aufgestellt wird. Die Gemeinde kann dabei aus ihrer Sicht die Chancen für die Gemeinde als positive Abweichung vom „normalen Verlauf“ der gemeindlichen Haushaltswirtschaft bzw. der erwarteten Entwicklung der Gemeinde einstufen. Entsprechend der Vorgabe wären die Risiken für die Gemeinde als negative Abweichung davon bewerten.

Voraussetzung ist dabei aber, dass von der Gemeinde ein „normaler Verlauf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft klar und nachvollziehbar entwickelt werden kann. Dabei auftretende Unsicherheiten sollten aufgezeigt bzw. durch einen möglichen Korridor der Entwicklung sichtbar gemacht werden. Bei der Gemeinde können ggf. große Unsicherheiten über die künftige Entwicklung bestehen. Es sollten daher ggf. auch zwei verschiedene Szenarien zur künftigen wirtschaftlichen Entwicklung aufgezeigt werden.

In diesem Zusammenhang ist dann nicht nur auf mögliche haushaltswirtschaftliche Anforderungen einzugehen, die z. B. durch die Aufsichtsbehörde verlangt werden, sondern es sind auch die Informationsbedürfnisse der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zur Nachhaltigkeit und der Generationengerechtigkeit im Rahmen der gemeindlichen Geschäftstätigkeit abzudecken. Die Nachhaltigkeitspolitik soll dabei eine wichtige Grundlage schaffen, um die Umwelt zu erhalten und die Lebensqualität, den sozialen Zusammenhalt in der Gesellschaft und die wirtschaftliche Entwicklung in einer integrierten Art und Weise sowohl in Deutschland als auch international voran zu bringen.

Das Ziel ist es dabei, eine ausgewogene und gerechte Balance zwischen den Bedürfnissen der heutigen Generation und den Lebensperspektiven künftiger Generationen zu finden. Die Gemeinde kann in dieses Angebot, aber auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen nutzen, eine eigene Strategie zu entwickeln, z. B. den Nachhaltigkeitskodex. Sie sollte zu dieser Thematik, zu der auch im Weiteren die Generationengerechtigkeit zu zählen ist, im Rahmen ihrer Informationspflichten im gemeindlichen Gesamtabschluss berichten. Für die Gemeinde gilt dabei das Gebot der Zusammenführung, um ein nachvollziehbares Bild und eine geeignete und nachvollziehbare Berichterstattung im Gesamtlagebericht zu erreichen.

## **2. Zu Absatz 2 (Gesamtanhang):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Pflicht zu Gesamtanhangsangaben):**

#### **2.1.1 Der Umfang der Verpflichtung**

Durch den Gesamtanhang soll es den Adressaten des Gesamtabschlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs soll auch dadurch gewährleistet werden, dass nur wenige gewichtige Sachverhalte benannt sind, die eine gesonderte Erläuterungspflicht im Gesamtanhang auslösen. Alle Angaben im Gesamtanhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein.

Der gemeindliche Gesamtanhang muss die an ihn gestellten Anforderungen erfüllen und der Gesamtabschluss der Gemeinde das in § 116 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde vermitteln. Daher müssen sich die Angaben im Gesamtanhang immer auf den aktuellen Gesamtabschluss beziehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

schluss und nicht auf vorhergehende Gesamtabschlüsse beziehen. Auf eine Verständlichkeit der im Gesamtanhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen ist dabei großer Wert zu legen.

Die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit müssen daher hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Gesamtanhangs sowie der darin zu machenden Angaben und Erläuterungen von der Gemeinde beachtet werden. Eine Bezugnahme auf die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften darf deshalb nicht dazu führen, die zu machenden Angaben zu einer Kurzform zu verdichten.

Die in den gemeindlichen Lagebericht aufgenommenen Verweise auf Angaben aus Vorjahren entbinden die Gemeinde nicht von ihren Erläuterungspflichten zum aktuellen Gesamtabschluss. Außerdem besteht keine Wahlmöglichkeit, die zu machenden Angaben statt im Gesamtanhang im Gesamtlagebericht zu machen. Die Angaben im Gesamtlagebericht können die Angaben des Gesamtanhangs ergänzen aber nicht ersetzen.

Von der Gemeinde bedarf es zudem keines Hinweises im gemeindlichen Gesamtanhang, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im Haushaltsjahr nicht aufgetreten sind, z. B. in Form von Fehlanzeigen. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Gesamtanhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte bei der Gemeinde vor Ort nicht vorliegen. Alle Angaben müssen außerdem informationsrelevant sein und dürfen durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden.

Mit dieser Vorgabe müssen auch die Erläuterungen im Gesamtanhang vereinbar sein, die in sachgerechtem und ausreichendem Umfang sowie in nachvollziehbarer Form darin enthalten sein müssen. Sie dürfen nicht im Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses enthalten sein, wenn der Gesamtanhang zu den Wertansätzen unter den Gesamtbilanzposten lediglich „Zuordnungsbeschreibungen“ enthält.

Durch derartige Verschiebungen besteht ein erhebliches Risiko, dass dann im Prüfungsbericht die Prüfungstätigkeit nicht mehr vollständig und nachvollziehbar dargestellt wird. Der Ausschuss hat einerseits nicht die Aufgabe, die Bilanzposten zu erläutern. Andererseits darf er bei aus seiner Sicht notwendigen Erläuterungen nicht auf die Darstellung von sachlichen Aussagen zu seiner Prüfungstätigkeit verzichten (vgl. Beispiel 165).

**BEISPIEL:**  
**Fehlerhafte Verteilung von Erläuterungspflichten zum Gesamtabschluss**

Der Kämmerer der Gemeinde hat den Entwurf des Gesamtabschlusses aufgestellt und der Bürgermeister hat den Entwurf bestätigt. Nach der Prüfung auf der Grundlage des risikoorientierten Prüfungsansatzes durch den Rechnungsprüfungsausschuss ist der Bestätigungsvermerk erteilt worden. Im Rahmen des Prüfungsberichtes werden Erläuterungen zur Gesamtbilanz und zur Gesamtergebnisrechnung gegeben. Am nachfolgenden Beispiel der Rückstellungen wird die (fehlerhafte) Sachlage in den Unterlagen (auszugsweise) aufgezeigt:

Bilanzposten	Fachbereich (im Anhang)	Rechnungsprüfung (im Prüfungsbericht)
Rückstellungen (Bilanzbereich)	Stand Haushaltsjahr Stand Vorjahr	Rückstellungen sind für Verpflichtungen anzusetzen, soweit diese am Abschlusssticht dem Grunde oder der nach ungewiss sind.
Pensionsrückstellungen	Stand Haushaltsjahr <u>Erläuterungen</u> reduziert auf: Für Versorgungsverpflichtungen wurden Pensionsrückstellungen gebildet.	Von dem Gesamtbetrag der Rückstellungen (Hj/Vj) entfällt der Hauptteil auf die Pensionsrückstellungen (...%). Im Wesentlich handelt es um Rückstellungen der Gemeinde, die gebildet werden müssen, weil der Dienstherr gegenüber

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

			seinen Beamten zu beamtenrechtlichen Versorgungsleistungen verpflichtet ist <u>Keine Bewertung und keine Ausführungen zur Prüfungstätigkeit noch zur Verbesserung der Handhabung.</u>
	Deponierückstellungen	Stand Haushaltsjahr <u>Erläuterungen</u> fehlen.	Nach § 36 GemHVO NRW sind für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sowie für die Sanierung von Altlasten Rückstellungen in Höhe der erwartenden Gesamtkosten zu bilden. Die Rückstellungen (Euro) betreffen die Deponie (...) (Euro), die Sanierung der Altlasten der Gemeinde (Euro) und der Verkehrsbetriebe (Euro). Hierbei handelt es sich um (...) -Sanierungen). <u>Keine Bewertung und keine Ausführungen zur Prüfungstätigkeit noch zur Verbesserung der Handhabung.</u>
	Rückstellungen für Instandhaltungen	Stand Haushaltsjahr <u>Erläuterungen</u> reduziert auf: Instandhaltungsrückstellungen wurden für bisher unterlassene Instandhaltungen, für die eine Nachholung beabsichtigt ist, gebildet	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet wird. Von den Instandhaltungsrückstellungen (Euro Hj/Euro Vj) entfallen (Euro Hj/Euro Vj) auf die Gemeinde, auf die Verkehrsbetriebe (Euro Hj/Euro Vj) und auf andere Betriebe (Euro Hj/Euro Vj). <u>Keine Bewertung und keine Ausführungen zur Prüfungstätigkeit noch zur Verbesserung der Handhabung.</u>
	Sonstige Rückstellungen	Stand Haushaltsjahr <u>Erläuterungen</u> reduziert auf: Unter den sonstigen Rückstellungen werden Rückstellungen für andere Verbindlichkeiten in ungewisser Höhe erfasst, z. B. Altersteilzeit, ausstehende Rechnungen.	Als „Sonstige Rückstellungen“ sind Rückstellungen für andere ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 36 Absatz 4 GemHVO NRW und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren gem. § 36 Absatz 5 GemHVO NRW auszuweisen. Sonstige Rückstellungen werden von der Gemeinde und allen Betrieben bilanziert. Die Rückstellungen reduzieren sich aufgrund einer Berichtigung. <u>Keine Bewertung und keine Ausführungen zur Prüfungstätigkeit noch zur Verbesserung der Handhabung.</u>

Die Gemeinde hat vorgesehen, beim nächsten Gesamtabchluss die Aussagekraft der Erläuterungen im Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

samtabschluss dadurch zu verbessern, dass nicht nur eine sachliche Zuordnung aufgezeigt wird, sondern auch die Anlässe für Fortschreibungen und Anpassungen aufgezeigt werden. Sie will die örtliche Rechnungsprüfung bitten, sachbezogene Hinweise zu geben, wenn es aus deren Sicht geboten ist, das örtliche Handeln zu verbessern bzw. zu verändern.

*Beispiel 165 „Fehlerhafte Verteilung von Erläuterungspflichten zum Gesamtabschluss“*

Bei den freiwilligen Angaben besteht eine Wahlmöglichkeit für die Gemeinde zwischen dem Gesamtanhang und dem Gesamtlagebericht, doch sollten dann die notwendigen Verweise gemacht werden. Die freiwilligen Angaben, die sich nicht nur auf ausgewählte positive Sachverhalte richten, sondern sich auch auf negative Tatbestände beziehen sollten, unterliegen ebenfalls der Prüfungspflicht. Die Frage, ob von der Gemeinde für ihre Berichterstattung etwaige Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Gesamtanhang führen können, muss im Einzelfall vor Ort geprüft und entschieden werden.

**2.1.2 Wichtige Erläuterungspflichten**

Durch den gemeindlichen Gesamtanhang soll es den Adressaten des Gesamtabchlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Gesamtanhangs sollen durch die Fassung des Absatzes 2 der Vorschrift gewährleistet werden, auch wenn dort nur keine Vielzahl von Sachverhalten aufgeführt ist, die gesondert zu erläutern sind, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Es ist dazu ausdrücklich für den Gesamtanhang festgelegt worden, dass zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern sind.

Diese gesetzlich definierte Pflicht begründet sich dadurch, dass der Gesamtanhang ein Bestandteil des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist (vgl. § 116 GO NRW). Alle Erläuterungen im gemeindlichen Gesamtanhang müssen deshalb so gefasst sein, dass für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft der Gesamtabschluss verständlich und nachvollziehbar ist. Die Sachlage erfordert von der Gemeinde, im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabchlusses in ihrem Gesamtanhang auch Angaben über die genutzten Vereinfachungsregelungen sowie die Vornahme von Schätzungen zu machen.

Eine Angabe im Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss entbindet die Gemeindeverwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb nicht von der Pflicht, diese auch in den Gesamtanhang aufzunehmen, wenn die Angabe von Relevanz für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist, z. B. eine Angabe über die gemeindliche Trägerschaft einer Sparkasse. Wichtige Erläuterungspflichten zum gemeindlichen Gesamtanhang sind nachfolgend beispielhaft aufgeführt (vgl. Abbildung 906).

<b>WICHTIGE ANGABEPFLICHTEN IM GEMEINDLICHEN GESAMTANHANG</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Abweichungen insgesamt</b>	Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Gesamtabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.
<b>Auslegung von Rechtsbegriffen</b>	Angaben über die örtliche Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen, z. B. die Begriffe „untergeordnete Bedeutung“, „Wesentlichkeit“, „Wirtschaftlichkeit“ u. a.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE ANGABEPFLICHTEN IM GEMEINDLICHEN GESAMTANHANG</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises</b>	<p>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises und ggf. zu seinen Veränderungen seit dem Abschlussstichtag des Vorjahres,</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. mit gesonderten Angaben über die gemeindlichen Betriebe, die dem Vollkonsolidierungskreis angehören (vgl. §§ 300 – 309 HGB,</li> <li>2. über die Betriebe, die nach der Equity-Methode konsolidiert werden (vgl. §§ 311 und 312 HGB) sowie</li> <li>3. über die Betriebe, die wegen ihrer untergeordneten Bedeutung nicht in den Gesamtabschluss einbezogen worden sind (vgl. § 116 Absatz 3 GO NRW)</li> </ol> <p>sowie Angaben über die wesentlichen Veränderungen des Konsolidierungskreises seit dem Abschlussstichtag des Vorjahres.</p>
<b>Veränderungen in der Beteiligungsstruktur</b>	<p>Angaben über die wesentlichen Veränderungen in der Beteiligungsstruktur der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr bzw. seit dem Abschlussstichtag des Vorjahres, ggf. mit weiteren sachbezogenen Angaben, damit der Gesamtabschluss des Haushaltsjahres mit dem Gesamtabschluss des Vorjahres sinnvoll vergleichbar wird.</p>
<b>Einbeziehungszeitpunkt bei den Betrieben</b>	<p>Angaben über den gewählten Zeitpunkt der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss.</p>
<b>Anwendung der Vollkonsolidierung</b>	<p>Angaben zu der angewandten Methode der Kapitalkonsolidierung (vgl. § 301 Absatz 1 Satz 4 HGB) einschließlich aller ihrer Elemente. Bei Abweichungen zu vorhergehenden Gesamtabschlüssen auch Angaben über die Abweichungen mit Begründungen. Ggf. weitere Angaben zu den Betrieben des Vollkonsolidierungskreises.</p>
<b>Anwendung der Equity-Methode</b>	<p>Angaben zu der angewandten Equity-Methode einschließlich aller ihrer Elemente. Bei Abweichungen zu vorhergehenden Gesamtabschlüssen auch Angaben über die Abweichungen mit Begründungen. Ggf. weitere Angaben zu den sonstigen Betrieben, bei denen die Equity-Methode zur Anwendung kommt.</p>
<b>Anwendung der untergeordneten Bedeutung</b>	<p>Angaben über einen Verzicht der Einbeziehung gemeindlicher Betriebe in den Gesamtabschluss wegen ihrer untergeordneten Bedeutung mit Darstellung der qualitativen Messgrößen zur Beurteilung der betreffenden Betriebe. Zusätzlich gesonderte Angaben zur Beurteilung untergeordneter Bedeutung von Betrieben (einzeln und gesamt) im Rahmen der Vollkonsolidierung sowie getrennt davon bei der Anwendung der Equity-Methode.</p>
<b>Anwendung des „At-Cost“-Ansatzes</b>	<p>Angaben über die gemeindlichen Betriebe, die mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den Gesamtabschluss einbezogen bzw. wertmäßig in der Gesamtbilanz angesetzt werden.</p>
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	<p>Angaben über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit Angabe der angewandten Wahlrechte und Vereinfachungen bzw. Schätzungen, z. B. die Neuausübung von Wahlrechten, die Behandlung von Unterschiedsbeträgen u.a., einschließlich der Angaben über den Verzicht auf die Anpassung der Bewertung.</p>
<b>Unterschiedsbeträge</b>	<p>Angaben zum Umgang mit dem Geschäfts- oder Firmenwert und passiven Unterschiedsbeträgen.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE ANGABEPFLICHTEN IM GEMEINDLICHEN GESAMTANHANG</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Zwischenabschlüsse</b>	Angaben über den Umfang und Bedarf an Zwischenabschlüssen sowie über Vorgänge von besonderer Bedeutung bei Zwischenabschlüssen, wenn die Vorgänge in der Zeit zwischen dem originären Abschlussstichtag des Betriebes und dem Gesamtabschlussstichtag eingetreten sind.
<b>Gesamtbilanz</b>	Angaben zu den einzelnen Wertansätzen in der Gesamtbilanz, einschließlich der Erweiterung der Gliederung der Gesamtbilanz, z. B. um Bilanzposten, die für die Bilanzierung bestimmter Aufgaben vorgeschrieben sind, (vgl. Krankenhaus-Buchführungsverordnung).
<b>Gesamtergebnisrechnung</b>	Angaben zu den einzelnen Positionen der Gesamtergebnisrechnung, z. B. über Abschreibungen, wenn außerplanmäßige Abschreibungen entstanden sind, eine andere Methode als die lineare Abschreibung gewählt wurde oder Abweichungen zur örtlichen Abschreibungstabelle beibehalten worden sind.
<b>Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis</b>	Als „Andere Gesellschafter“ im Rahmen des Gesamtabschlusses gelten Gesellschafter eines gemeindlichen Betriebes als Tochtereinheit, die an dem Betrieb in einem erheblichen Umfang beteiligt sind, aber auf den Betrieb keinen beherrschenden Einfluss ausüben können. Deren Anteil an den gemeindlichen Betrieben muss von der Gemeinde im Rahmen ihres Gesamtabschlusses sach- und fachgerecht sowie anteilmäßig in der Gesamtbilanz und in der Gesamtergebnisrechnung berücksichtigt werden.
<b>Gesamtkapitalflussrechnung</b>	Angaben zur Gesamtkapitalflussrechnung, insbesondere zur Definition und Zusammensetzung des Finanzmittelfonds, ggf. auch die Auswirkungen auf die Anfangs- und Endbestände und die Zahlungsströme des Vorjahres, wenn Änderungen vorgenommen worden sind.
<b>Finanzinstrumente/ Cashpooling</b>	Angaben zu Art und Umfang von derivativen Finanzinstrumenten sowie zum Cashpooling, soweit daran die gemeindliche Kernverwaltung und Betriebe der Gemeinde beteiligt sind.
<b>Gesamtverbindlichkeitspiegel</b>	Erläuterungen zum Gesamtverbindlichkeitspiegel, der auch die Haftungsverhältnisse auszuweisen hat, auch die gegenüber den nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben. Außerdem Erläuterungen zu weiteren Anlagen zum Gesamtanhang, die diesem freiwillig beigefügt worden sind, z. B. ein Gesamtanlagenspiegel, ein Gesamteigenkapitalspiegel.
<b>Unterschiedsbeträge</b>	Ein nach der Verrechnung bei der Kapitalkonsolidierung verbleibender Unterschiedsbetrag neben seinem gesonderten Ansatz auf der Aktivseite der Bilanz (Geschäfts- oder Firmenwert) oder auf der Passivseite (Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung) zu läutern. Es sind auch die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Vorjahr zu erläutern.  Bei der Anwendung der Equity-Methode hat die Gemeinde den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie einen darin enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwert oder passiven Unterschiedsbetrag im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabschlusses anzugeben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>WICHTIGE ANGABEPFLICHTEN IM GEMEINDLICHEN GESAMTANHANG</b>	
<b>ANGABEPFLICHTEN</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Besondere örtliche Angaben</b>	Besondere örtliche Angaben, z. B. über die Trägerschaft von Sparkassen sowie ihrer Betriebe, auch wenn die Sparkasse nach § 1 Absatz 1 S. 2 SpkG NRW nicht zu bilanzieren ist, einschließlich der Angabe von Haftungsrisiken, wenn die Gemeinde vor dem 18.07.2005 bereits Träger einer Sparkasse war.

*Abbildung 906 „Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang“*

Diese nicht abschließende Aufzählung soll die Gemeinde bei ihren Vorbereitungen zur Aufstellung des Gesamtanhangs unterstützen. Eine weitere Unterstützung kann der Rechnungslegungsstandard Nr. 23 „Kapitalkonsolidierung“ (DRS 23) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form bieten.

Unabhängig davon kann auf Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang verzichtet werden, wenn diese für die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde (gemeindliche Kernverwaltung und gemeindliche Betriebe) zu vermitteln, nicht wesentlich sind oder diesen Informationen nur eine untergeordnete Bedeutung zu kommt.

**2.1.3 Die Gestaltung des Gesamtanhangs**

Nach der Vorschrift sind die Erläuterungen im Gesamtanhang so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Für die äußere Gestaltung des Gesamtanhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen des Gesamtabschlusses und seiner Gliederung stehen.

Für den Gesamtanhang bietet sich z. B. an, mit allgemeinen Angaben zum aufgestellten Gesamtabschluss und zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu beginnen, um daran anknüpfend spezielle Erläuterungen zur Gesamtbilanz und zur Gesamtergebnisrechnung zu geben. Die erläuterungsbedürftigen Posten der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung sollten so gekennzeichnet werden, dass eine Verknüpfung mit den zugehörigen Angaben im Gesamtanhang erkennbar ist, um die Nachvollziehbarkeit zu verbessern.

Es empfiehlt sich zudem, die Erläuterungen zu den angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entsprechend der Gliederung der Gesamtbilanz gemäß § 49 Absatz 2 i. V. m. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW zu gliedern. Zum gemeindlichen Konsolidierungskreis sowie zu den Konsolidierungsmethoden sollten ausreichende Erläuterungen gegeben werden. Den Abschluss des Gesamtanhangs können daher weitere wichtige Angaben bilden. Das nachfolgende Schema soll eine Möglichkeit der Gliederung des Gesamtanhangs aufzeigen (vgl. Abbildung 907).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>DIE GESTALTUNG DES GESAMTANHANGS</b>	
<b>GLIEDERUNG</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Allgemeine Angaben</b>	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften.
<b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten.
<b>Erläuterungen zur Gesamtbilanz</b>	Gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital.
<b>Erläuterungen zur Gesamtergebnisrechnung</b>	Gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen.
<b>Erläuterungen zur Gesamtkapitalflussrechnung</b>	Gegliedert nach Arten des Cashflows in den drei Bereichen.
<b>Sonstige Angaben</b>	Z. B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, die aber eine wirtschaftliche Bedeutung haben.
<b>Hinweise auf sonstige Unterlagen</b>	Z. B. auf den Anlagenspiegel, wenn nicht bereits in den vorherigen Abschnitten enthalten.
<b>Hinweise auf Verantwortliche</b>	Z. B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts.
<b>Weitere Besonderheiten</b>	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits im Gesamtanhang anzugeben waren.

*Abbildung 907 „Die Gestaltung des Gesamtanhangs“*

Für die äußere Gestaltung des Gesamtanhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit. Die von der Gemeinde bestimmte grundlegende Gliederungsstruktur für den Gesamtanhang sollte möglichst jährlich beibehalten werden, um die Nachvollziehbarkeit durch Dritte als Adressaten der Rechnungslegung zu erleichtern.

**2.2 Zu Satz 2 (Angabe von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen):**

**2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen in ihrem Gesamtanhang im Einzelnen anzugeben. Damit soll das Gesamtbild des gemeindlichen Gesamtabschlusses für die Adressaten verständlicher gemacht werden. Die Vorschriften über den Gesamtabschluss der Gemeinde enthalten eine Vielzahl von Vereinfachungen für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses, die hier nicht aufgezählt werden sollten. Im gemeindlichen Gesamtanhang ist z. B. aufgrund der Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches Folgendes anzugeben (vgl. Abbildung 908).



<b>SONSTIGE WICHTIGE ANGABEN IM GEMEINDLICHEN GESAMTANHANG</b>	
-	Die Methode der Kapitalkonsolidierung
-	Die Wahl des Zeitpunktes der Kapitalkonsolidierung
-	Der Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung
-	Abweichungen von der einheitlichen Bewertung
-	Angewandte Form der Equity-Methode u.a.

*Abbildung 908 „Sonstige wichtige Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang“*

Im Prinzip wird durch diese Vorschrift eine Anlehnung an den Gesamtanhang für den gemeindlichen Jahresabschluss vorgenommen, der ebenfalls zu wichtigen und wesentlichen Sachverhalten gesonderte Angaben verlangt, insbesondere auch dann, wenn durch die Ausübung von Wahlrechten zulässige Vereinfachungen ausgeübt werden. Dazu gehören z. B. Angaben zu gemeindlichen Betrieben, die für ihren Jahresabschluss von der Prüfungsbefreiung nach § 264 Absatz 3 HGB Gebrauch gemacht haben.

### **2.2.2 Die Angaben über Betriebe von untergeordneter Bedeutung**

Im gemeindlichen Gesamtanhang sind gesonderte Angaben zu den nicht in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben zu machen (vgl. § 116 Absatz 3 S. 2 GO NRW). Diese sind wichtige Angaben, die für die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, notwendig sind. Ohne diese Angaben könnte das abzugebende Bild beeinträchtigt sein.

In den Fällen, in denen auf die Einbeziehung von ein oder mehreren gemeindlichen Betrieben von untergeordneter Bedeutung in den gemeindlichen Gesamtabchluss verzichtet wird, muss durch zusätzliche Erläuterungen im Gesamtanhang gewährleistet werden, dass dieser Tatbestand nicht zu einem Informationsverlust für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führt. Bei der Darstellung im Gesamtanhang ist auch zu berücksichtigen, welchen Beitrag der einzelne Betrieb, der nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogen wurde, für die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Bezug auf das gesamte Aufgabenspektrum der Gemeinde erbringt.

Ausgehend von der Übersicht über alle Betriebe der Gemeinde im Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW (vgl. § 52 Absatz 3 GemHVO NRW) kann im Gesamtanhang ein Überblick über die gemeindlichen Betriebe von untergeordneter Bedeutung geschaffen werden. Von den Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kann dann gut nachvollzogen werden, welche der vielfältigen Formen der kommunalen Aufgabenerfüllung zum engeren wirtschaftlich relevanten Kreis der Gemeinde (im Gesamtabchluss) zählen.

Von der Gemeinde muss auch bewertet werden, ob das Bild der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in Bezug auf die Darstellung der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde noch mit dem gemeindlichen Aufgabenspektrum in Einklang steht. Es soll auch berücksichtigt werden, dass die Gesamtsteuerung der Gemeinde nicht allein auf dem gemeindlichen Gesamtabchluss aufbaut, sondern auch auf den von der Gemeinde im Einzelnen zu erfüllenden Aufgaben.

### **2.2.3 Die Übersicht über das Gesamteigenkapital der Gemeinde**

Ein wichtiger Bereich der Gesamtbilanz, der im Gesamtanhang zu erläutern ist, stellt das Gesamteigenkapital der Gemeinde mit seinen Bestandteilen dar. Die Erläuterungen dazu sollen nicht nur Angaben über den aktuellen Stand zum Abschlussstichtag beinhalten, sondern auch die eingetretenen Veränderungen sowie die künftige Entwicklung aufzuzeigen, insbesondere dann, wenn aus Vereinfachungsgründen unmittelbar Verrechnungen mit dem Gesamteigenkapital vorgenommen werden.

Die Darstellung kann dabei durch eine „Eigenkapitalsveränderungsrechnung“ (Eigenkapitalspiegel nach § 297 Absatz 1 HGB) wesentlich verbessert werden. Ein solcher Eigenkapitalspiegel erhält insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung, wenn sich aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres heraus umfangreiche ergebnisneutrale Eigenkapitalveränderungen ergeben. Diese sind in der Gesamtergebnisrechnung nicht unmittelbar erkennbar.

Durch die Ergänzung des Gesamtanhangs um den Eigenkapitalspiegel können von der Gemeinde die Ursachen und das Ausmaß gemeindlicher Eigenkapitalveränderungen dargestellt und ausreichend transparent gemacht werden. Eine solche Ergänzung bietet eine umfassende Darstellung der Zusammensetzung des gemeindlichen Ergebnisses des abgelaufenen Haushaltsjahres und verbessert die Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage und der Entwicklung der Gemeinde.

### **2.2.4 Weitere wichtige Umstände für die örtliche Gesamtlage**

Wichtige Umstände vor Ort im Zusammenhang mit dem Gesamtabschluss und damit für die örtliche wirtschaftliche Gesamtlage stellen durchaus Anlässe dar, die zu einem Erläuterungsbedarf im Gesamtanhang führen können. Sie sollten nicht deshalb verschwiegen werden, weil sie nicht direkt einem in einer Vorschrift aufgezählten Tatbestand zugeordnet werden können. Die Gemeinde muss daher selbst festlegen, wie sie die wirtschaftlichen Besonderheiten vor Ort in den Gesamtanhang einbaut und durch die notwendigen Angaben darstellt und nachvollziehbar erläutert.

Die Gemeinde kann z. B. die örtlichen Besonderheiten mit anderen aufgetretenen Abweichungen zusammenfassen oder jeder Besonderheit ein eigenes Kapitel widmen. Es müssen aber im Gesamtanhang die vor Ort aufgetretenen Besonderheiten erkennbar bleiben. So könnte z. B. die Darstellung über die Eigennutzung von gemeindlichem Vermögen durch die Gemeindeverwaltung und die gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Aufgabenerfüllung im Haushaltsjahr sachgerecht sein. Es müsste dann der Wert der Grundstücke und Bauten dargelegt werden, die von der Gemeindeverwaltung den zu konsolidierenden Betrieben zur Nutzung überlassen wurden.

## **3. Zu Absatz 3 (Gesamtkapitalflussrechnung):**

### **3.1 Allgemeine Zwecke**

#### **3.1.1 Allgemeine Grundlagen**

Der Gesamtabschluss der Gemeinde soll auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Der Gesamtabschluss kann dadurch seiner Aufgabe besser gerecht werden, denn aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung lassen sich nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist dabei auf die Öffentlichkeit als Adressat und Analyst des gemeindlichen Gesamtabschlusses ausgerichtet.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 51 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang erhält die Gesamtliquidität der Gemeinde eine wichtige Bedeutung, zumal in manchen gemeindlichen Betrieben der Liquidität bzw. dem Finanzgebaren nicht die notwendige Bedeutung zukommt. Eine Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme in der Gesamtkapitalflussrechnung im Gesamtabchluss der Gemeinde soll entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Grundsätze und des Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS 2) erfolgen.

Zwischen den Inhalten und dem Aufbau der Gesamtkapitalflussrechnung nach DRS 2 und den Inhalten und dem Aufbau der Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde besteht ein grundsätzlicher Einklang. So werden z. B. die Gesamtkapitalflussrechnung wie die gemeindliche Finanzrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ gegliedert. Außerdem werden Strukturen der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsströme aufgezeigt.

Die Festlegung für den gemeindlichen Gesamtabchluss eine indirekt-derivative Darstellung und Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme zuzulassen, stellt daher eine Erleichterung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses dar. Bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung sind die einschlägigen Grundsätze, z. B. die Grundsätze „Stetigkeit“, Nachprüfbarkeit“ und „Wesentlichkeit“, aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung zu beachten.

### **3.1.2 Die Ausgestaltung**

Für die Gemeinde besteht keine haushaltsrechtliche Vorgabe, die Gesamtkapitalflussrechnung in Form der gemeindlichen Finanzrechnung aufzubauen bzw. auszugestalten (vgl. § 49 Absatz 3 i. V. m. § 38 GemHVO NRW). Eine derartige Bedingung würde bewirken, dass nicht nur durch die Gemeinde, sondern auch durch die gemeindlichen Betriebe die Zahlungsströme nur nach der direkten Methode zu erfassen wären. Die gemeindlichen Betriebe erfassen jedoch ihre Zahlungsströme regelmäßig nicht gesondert in einer Finanzrechnung, wie diese z. B. bei der Gemeindeverwaltung zur Anwendung kommt.

Die Anwendung des § 38 GemHVO NRW im gemeindlichen Gesamtabchluss würde dazu führen, dass auch die gemeindlichen Betriebe eine Finanzrechnung aufbauen und ihre Zahlungsströme nach Arten getrennt im Einzelnen erfassen müssten. Die Finanzströme zwischen der Gemeindeverwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben müssen unabhängig von der Art und der Form der Erfassung eliminiert werden, denn nur die gemeindlichen Zahlungsströme aus der Gesamtsicht der wirtschaftlichen Einheit sind ausschlaggebend für die Darstellung und Beurteilung der wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“.

Vom Landesgesetzgeber ist daher - anders als die gemeindliche Finanzrechnung - die Gesamtkapitalflussrechnung nicht näher bestimmt worden. Er hat zur konkreten Ausgestaltung der Gesamtkapitalflussrechnung durch einen dynamischen Verweis einen Bezug zum Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) des Deutschen Rechnungslegungsstandard Committees (DRSC) geschaffen und dadurch dessen Anwendung verbindlich vorgegeben. Der Landesgesetzgeber geht dabei davon aus, dass durch die Gesamtkapitalflussrechnung, in der die Arten und der Umfang der Zahlungsströme der gesamten Gemeinde aufzuzeigen sind, ein ausreichender Einblick in die Finanzgesamtlage der Gemeinde gewährleistet wird.

### **3.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung**

Bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung sind von der Gemeinde nicht nur die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, sondern auch die ergänzend dazu entwickelten Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (GoKfr). Die von der Gemeinde vorgenommene Ableitung muss durch sachverständige Dritte nachvollziehbar und nachprüfbar sein. Bei Schätzungen müssen von der Gemeinde auch die dazu verwendeten Annahmen offengelegt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Unter Beachtung dieser Grundsätze muss die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung aus Daten abgeleitet sein, die aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe entstanden sind, die Zahlungen an Dritte ausgelöst haben. Gemeindliche Geschäftsvorfälle, die nicht zu Veränderungen der Zahlungsmittel der Gemeinde oder der Zahlungsmitteläquivalente geführt haben, sind nicht in der der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung zu erfassen. Nicht liquiditätswirksame Transaktionen sind daher von der Gemeinde auszuschließen. Die GoKfr werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 909).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER KAPITALFLUSSRECHNUNG (GoKfr)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der tatsächlichen Zahlungen</b>	In der Kapitalflussrechnung dürfen nur die tatsächlichen Zahlungsströme der Berichtsperiode bzw. des betreffenden Haushaltsjahres ausgewiesen werden. Werden die Zahlungsströme auf der Grundlage des Konzernabschlusses oder der Einzelabschlüsse ermittelt, müssen durch vorgenommene Periodenabgrenzungen rückgängig gemacht werden.
<b>Grundsatz des einheitlichen Periodenbezuges</b>	Die Kapitalflussrechnung muss die gleiche Berichtsperiode bzw. das gleiche Haushaltsjahr betreffen, für das der Gesamtabschluss aufgestellt wird, den sie durch ihre Angaben ergänzen soll.
<b>Grundsatz der Stromgrößenkongruenz</b>	Die Summe der Zahlungen sämtlicher Berichtsperioden, z. B. unterjährige, muss der Gesamtperiode entsprechen, um Doppelerfassungen und eine Nichterfassung von Zahlungen zu verhindern.
<b>Grundsatz der unsaldierten Darstellung</b>	Die in die Kapitalflussrechnung aufzunehmenden Einzahlungen und Auszahlungen sind grundsätzlich nicht miteinander zu saldieren (Einhaltung des Bruttoprinzips).
<b>Grundsatz der Erläuterungspflicht</b>	Die Nachvollziehbarkeit muss durch Erläuterungen gewährleistet werden, insbesondere dann, wenn Abweichungen auftreten oder die Darstellungen für die Adressaten des Gesamtabschlusses nur schwer nachvollziehbar sind.

*Abbildung 909 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“*

Im Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss sind außerdem Angaben zur gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung zu machen, z. B. zur örtlichen Definition des Finanzmittelfonds, zu den Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit. Auch zu den wichtigen Zahlungsströmen sowie bestehenden Verfügungsbeschränkungen bei gemeindlichen Finanzmitteln sind Angaben durch die Gemeinde zu beachten.

### **3.3 Die Anwendung des Rechnungslegungsstandards Nr. 2**

#### **3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Dem gemeindlichen Gesamtanhang ist nach der Vorschrift eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Absatz 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form beizufügen. Der Deutsche Rechnungslegungsrat (DRS) hat am 29. Oktober 1999 den E-DRS 2 verabschiedet. Dieser wurde am 31. Mai 2000 vom BMJ im Bundesanzeiger Nr. 103, S. 10.189, als "DRS 2 - Kapitalflussrechnung" bekannt gemacht. An diesem Standard sind bisher Ände-

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 51 GemHVO NRW**

rungen durch den DRÄS 1, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 121a vom 2. Juli 2004, S. 14.449, sowie durch den DRÄS 3, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 164 vom 31. August 2005, S. 13.202, erfolgt.

Nach dem Rechnungslegungsstandard stellt die Kapitalflussrechnung zeitbezogen die Zahlungsströme der wirtschaftlichen Gesamtheit „Gemeinde“ dar, die zur Veränderung des Zahlungsmittelbestandes führen, und gibt Auskunft darüber, wie die Kernverwaltung der Gemeinde zusammen mit ihren Betrieben, soweit diese in den Gesamtabchluss einbezogen sind, die finanziellen Mittel erwirtschaftet. Als zusätzliches Instrument ist die Kapitalflussrechnung für den gemeindlichen Gesamtabchluss nur brauchbar, wenn sie sich auf den festgelegten Konsolidierungskreis bezieht.

Aufgrund der beim gemeindlichen Gesamtabchluss geltenden Einheitstheorie dürfen alle Zahlungsströme zwischen der Gemeinde und den voll zu konsolidierenden Betrieben nicht in der Kapitalflussrechnung des Gesamtabchlusses enthalten sein. In der Kapitalflussrechnung werden vielmehr nur die Zahlungsströme erfasst, die ausgehend von der Gemeindeverwaltung als Muttereinheit und den als Tochtereinheiten einbezogen Betrieben der Gemeinde mit den außerhalb des Gesamtabchlusses stehenden Dritten bestehen.

Nach der Equity-Methode behandelte gemeindliche Betriebe werden dabei nur anhand der Zahlungen zwischen den Betrieben und dem „Konzern“ und anhand der Zahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verkauf der Betriebe erfasst (vgl. Nummer 14 in DRS 2). Die Auswahl der in die Kapitalflussrechnung einzuziehenden Zahlungsströme der gemeindlichen Betriebe ist daher anhand der jeweils im Gesamtabchluss von der Gemeinde angewandten Konsolidierungsmethode vorzunehmen. Sie soll zudem die finanzwirtschaftliche Gesamtbeurteilung der Gemeinde sowie die Beurteilung ihres zukünftigen Liquiditätsbedarfs erleichtern.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Formulierung der Regelung über die Verpflichtung zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung in Absatz 3 der Vorschrift einen dynamischen Verweis auf den Rechnungslegungsstandards Nr. 2 darstellt und daher die künftigen Änderungen oder Ergänzungen dieses Standards auch unmittelbar von der Gemeinde bei ihrer Anwendung zu beachten sind. Dem steht nicht entgegen, dass für die in der Regelung genannte HGB-Vorschrift des § 342 HGB selbst ein statischer Verweis aus § 49 Absatz 4 GemHVO NRW besteht.

### **3.3.2 Die Entwicklung des Rechnungslegungsstandards**

Der Rechnungslegungsstandards Nr. 2 wird wie die anderen Standards vom Deutschen Standardisierungsrat unter Berücksichtigung der jeweils maßgeblichen Umstände, z. B. der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, beschlossen. Wenn diese Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Absatz 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, z. B. beim DRS 2 der Konzernrechnungslegung, zu sein.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen dabei gewährleisten, dass die einschlägigen Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden. Sie unterliegen daher einem stetigen Wandel. Es ist daher auch der Gemeinde als Anwender zu empfehlen, die Entwicklung solcher Standards nachzuhalten, denn die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards für den Bereich des Handelsrechts wird als ein fortlaufender dynamischer Prozess betrachtet. Es soll daher z. B. eine regelmäßige Überarbeitung der Standards erfolgen, um die Aktualität und Anwendbarkeit der Standards zu gewährleisten, denn ein Anpassungsbedarf kann sich z. B. aus Gesetzesänderungen und sonstigem Bedarf der Rechnungslegung ergeben.

### **3.3.3 Die Abgrenzung des Finanzmittelfonds**

Im Rahmen des Gesamtabchlusses der Gemeinde wird die gemeindliche Finanzgesamtlage auf der Grundlage der Veränderungen des Finanzmittelfonds beurteilt. Er darf daher weder von Periodisierungen noch von Bewertungen abhängig sein. Der Finanzmittelfonds bedarf einer örtlichen Festlegung, weil der zu beachtende Standard „DSR 2“ einige Wahlrechte enthält, über deren Inanspruchnahme von der Gemeinde zu entscheiden ist. Sie hat dazu sachgerechte Angaben im Gesamtanhang zu machen.

Als Finanzmittelfonds gelten nur liquide Mittel ersten Grades, um Wertänderungsrisiken von Fondsbeständen in ihrer jeweiligen Währung und Erlösrisiken zu minimieren. Er setzt sich ausschließlich aus den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen, die erläutert werden sollten. Die Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Sie haben in der Regel nur Restlaufzeiten von nicht mehr als drei Monaten, gerechnet von ihrem Erwerbszeitpunkt an.

Die bei der Gemeinde bestehenden Kontokorrentkredite dürfen als jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, von der Gemeinde in ihren aufzustellenden Finanzmittelfonds einbezogen werden. Dagegen darf die Gemeinde jedoch keine vorhandenen Festgelder und andere Wertpapiere mit einer Laufzeit von mehr als drei Monaten in ihren Finanzmittelfonds einbeziehen. Derartige Einlagen gelten als nicht mehr kurzfristig umwandelbar im Sinne der Schaffung von gemeindlicher Liquidität.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch beim Finanzmittelfonds das Bruttoprinzip zu beachten ist, sodass von der Gemeinde keine Saldierungen bei der Abgrenzung des gemeindlichen Finanzmittelfonds vorgenommen werden dürfen. Außerdem ist bei der Abgrenzung des Finanzmittelfonds zu berücksichtigen, ob bei der Gemeinde ein Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Kernverwaltung und den gemeindlichen Betrieben besteht, an der auch nicht voll zu konsolidierende Betriebe teilhaben. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob bestehende Darlehensforderungen der Gemeinde oder der Betriebe als Zahlungsmitteläquivalente einbezogen werden können.

Über den Finanzmittelfonds der Gemeinde und seine Abgrenzung sind im Gesamtanhang des gemeindlichen Gesamtabchlusses besondere Angaben zu machen. Dazu gehören die Definition des gemeindlichen Finanzmittelfonds und mögliche Auswirkungen von Änderungen der Definition des Finanzmittelfonds auf die Anfangs- und Endbestände sowie die Zahlungsströme des vorherigen Haushaltsjahres, aber auch Angaben über die Zusammensetzung des Finanzmittelfonds sowie ggf. bestehende Verfügungsbeschränkungen der Gemeinde für besondere Finanzmittelbestände. Außerdem ist eine rechnerische Überleitung zu den entsprechenden Bilanzposten sachgerecht und sinnvoll, soweit der Finanzmittelfonds nicht dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Gesamtbilanz entspricht.

### **3.3.4 Die Darstellung von drei Zahlungsstrombereichen**

Die zahlungsstromorientierte Darstellung in der Gesamtkapitalflussrechnung der Gemeinde soll dazu beitragen, dass ein möglichst objektives Bild von der Gesamtfinanzlage entsteht, auch der Liquiditätsbetrachtung im „Konzern Gemeinde“ eine besondere Bedeutung zu kommt und den Adressaten die Nachvollziehbarkeit und die Einschätzung der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde als wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erleichtert wird.

Für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde sind die Finanzmittel insgesamt sowie deren Herkunft und Verwendung von Bedeutung. Diese Erfordernisse bringen es mit sich, die gemeindlichen Zahlungsströme in bestimmte finanzwirtschaftlich relevante Zahlungsstrombereiche zu untergliedern und Zahlungssalden zu bilden, die als „Cashflows“ bezeichnet werden. Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung enthält daher – wie die ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

meindliche Finanzrechnung - die Zahlungsstrombereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“ (Laufende Verwaltungstätigkeit), „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“.

Mit den darin auszuweisenden Cashflows aus diesen Bereichen wird einerseits gezeigt, ob die Gemeinde aus ihrer laufenden Geschäftstätigkeit Finanzmittel erwirtschaftet hat und welche zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsvorgänge im Haushaltsjahr entstanden sind. Außerdem wird ein Einblick in die Fähigkeit der Gemeinde gewährt, ihre Aufgaben finanzieren zu können und im Einzelfall ggf. auch Überschüsse zu erwirtschaften. Die Cashflows haben folgende sachlichen Inhalte (vgl. Abbildung 910).

<b>DIE CASHFLOWS DER ZAHLUNGSSTROMBEREICHE</b>	
<b>BEREICHE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Laufende Geschäftstätigkeit</b>	Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt vorrangig aus der ertragswirksamen Tätigkeit der Kernverwaltung und der in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen. Darunter werden Zahlungen erfasst, die als Erträge oder Aufwendungen das Jahresergebnis beeinflussen und aus der allgemeinen Geschäftstätigkeit des „Konzerns Kommune“ entstehen, z. B. Einzahlungen aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, aus Dienstleistungen u.a. sowie Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte u.a.
<b>Investitionstätigkeit</b>	Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit gesondert zu erfassen, ist wegen ihrer Bedeutung und der Auswirkungen auf die laufende Geschäftstätigkeit sachgerecht. Unter der Investitionstätigkeit werden Zahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen erfasst, denn diese beeinflussen in einem erheblichen Maße die Ertragswirksamkeit der künftigen laufenden Geschäftstätigkeit.
<b>Finanzierungstätigkeit</b>	Der weitere gesonderte Ausweis des Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit soll insbesondere die Ansprüche Dritter aus bestehenden Finanzschulden aufzeigen, aber auch die Zahlungsströme, die zwischen den Gesellschaftern und ihren Unternehmen bestehen.

*Abbildung 910 „Die Cashflows der Zahlungsstrombereiche“*

In der gemeindlichen Praxis dürften sich einige Zahlungsströme der Gemeindeverwaltung und der Betriebe der Gemeinde ggf. mehreren Tätigkeitsbereichen zuordnen, z. B. der laufenden Verwaltungstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde. Sofern der DRS 2 keine konkrete Zuordnung für bestimmte Zahlungsströme trifft, sind solche Zahlungsströme von der Gemeinde auf die betroffenen gemeindlichen Tätigkeitsbereiche nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung aufzuteilen oder dem vorrangig betroffenen Tätigkeitsbereich zuzuordnen (vgl. Nummer 9 DRS 2).

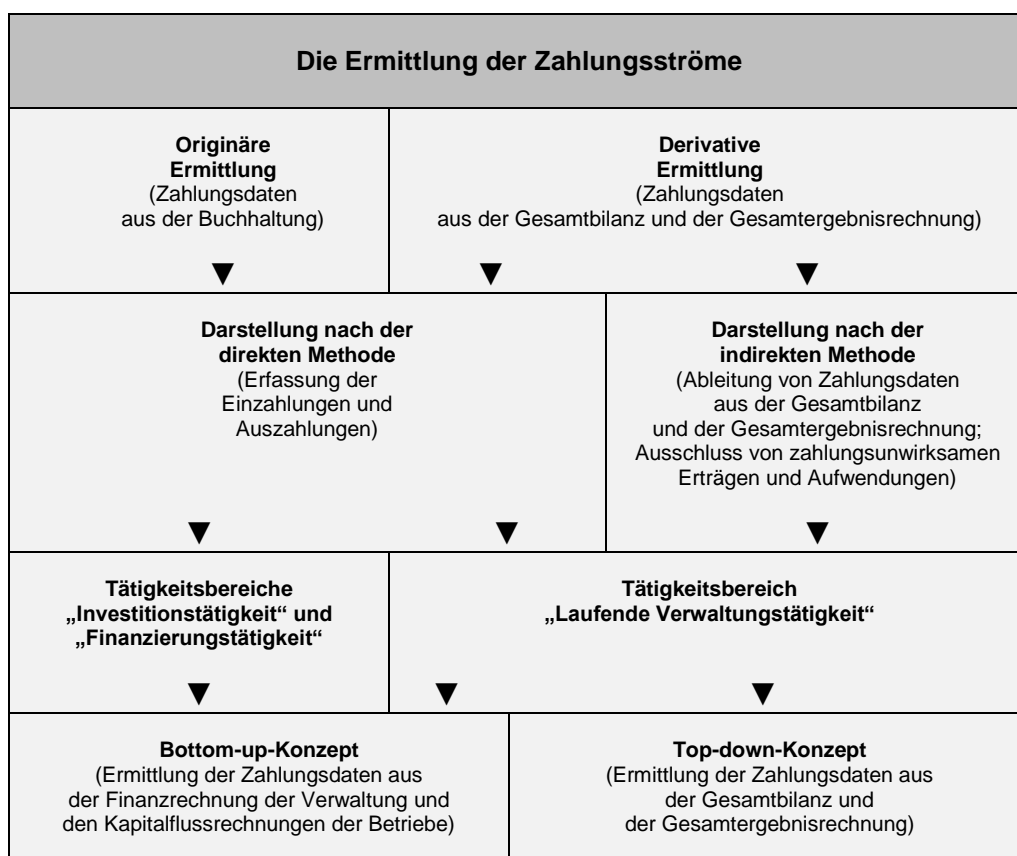
Die Gemeinde soll daher regelmäßig gewährleisten, dass die gemeindlichen Zahlungsströme möglichst eindeutig den einzelnen Zahlungsstrombereichen in der Gesamtkapitalflussrechnung zugeordnet werden können. Sie soll in dieser Rechnung z. B. Zahlungsströme aus Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung (außerordentliche Erträge und Aufwendungen) sowie Zahlungsströme aus der unmittelbaren Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der Allgemeinen Rücklage im Bereich „Eigenkapital“ der gemeindlichen Bilanz in dem Tätigkeitsbereich gesondert ausweisen, dem die Zahlungen zuzuordnen sind.

### 3.3.5 Die Methoden für die Ermittlung der Zahlungsströme

#### 3.3.5.1 Allgemeine Grundlagen

Für die in der Gesamtkapitalflussrechnung darzustellenden Zahlungsströme der Gemeinde enthält das gemeindliche Haushaltsrecht keine ausdrückliche Vorgabe. Die Bestimmung, dass für die gemeindlichen Buchungen nicht eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen soll, kann wegen des nicht vorhandenen Bezuges nicht auf die Gesamtkapitalflussrechnung übertragen werden.

Die Gemeinde kann daher für die Gesamtkapitalflussrechnung die durch den DRS 2 zugelassenen Ermittlungsmethoden nutzen. Sie kann die originäre Ermittlung, bei der unmittelbare Buchungsdaten genutzt werden, oder die derivative Ermittlung der Zahlungsströme, die auf Daten der ergebnisbezogenen Abschlüsse aufbaut, anwenden (vgl. Abbildung 911).



*Abbildung 911 „Die Ermittlung der Zahlungsströme“*

Die Gemeinde hat dabei eigenverantwortlich darüber zu entscheiden, auf welchem Weg die Zahlungsdaten für die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung ermittelt werden. Sie sollte dabei die Möglichkeiten der gemeindlichen Betriebe berücksichtigen, denn die zu veröffentlichen Zahlungsdaten sollten belastbare Daten aus der Geschäftstätigkeit der Gemeindeverwaltung und der Betriebe sein.

#### 3.3.5.2 Die originäre Ermittlung

Für die in der Gesamtkapitalflussrechnung darzustellenden Zahlungsströme der Gemeinde kann die originäre Ermittlung die zutreffende Form sein. Dabei werden die Daten unmittelbar aus den Buchungen in der gemeindlichen Finanzbuchhaltung entnommen. Diese Form ist als sachgerecht anzusehen, wenn darauf ausgerichtete



Informationsbedürfnisse bei den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses bestehen und in Finanzbuchhaltungen der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe die für diese Ermittlungsform notwendigen Daten zur Verfügung stehen.

Die Anwendung der originären Ermittlung der Zahlungsströme erfordert, dass den Buchungen spezielle Buchungsschlüssel beigefügt werden, um eine einfache Auswertung vornehmen zu können. Die Verwendung von Buchungsschlüsseln erleichtert dabei die Eliminierung „konzerninterner“ Zahlungsströme. In diesen Fällen kann dann eine realistische Darstellung der Zahlungsströme erfolgen, ohne dass eine Überleitungsrechnung erforderlich ist. Wenn das gemeindliche Rechnungswesen in diesem Sinne ausgestaltet ist, kann eine dann erstellte Gesamtkapitalflussrechnung auch für Zwecke der Gesamtsteuerung Verwendung finden.

### **3.3.5.3 Die derivative Ermittlung**

Die derivative Ermittlung der Zahlungsströme baut dagegen auf dem aufgestellten Gesamtabchluss bzw. den einzelnen Jahresabschlüssen auf. Die Angaben müssen dabei im Rahmen einer Überleitungsrechnung um zahlungsunwirksame Vorgänge bereinigt werden. Dieses Vorgehen erfordert ggf., dass neben der Gesamtbilanz bzw. den Bilanzen sowie der Gesamtergebnisrechnung bzw. der Ergebnisrechnung und den Gewinn- und Verlustrechnungen zusätzliche Unterlagen benötigt werden.

Eine solche Ermittlung der gemeindlichen Zahlungsströme beinhaltet einerseits nicht zwingend bessere oder weitere Informationen über das gemeindliche Finanzierungsgeschehen als die originäre Ermittlung der Zahlungsströme. Andererseits gelten die zu ermittelnden „Zahlungsdaten“ aufgrund ihres abgeleiteten Status als bewertungsabhängig. Deren Erfassung kann für einzelne gemeindliche Betriebe aber weniger Aufwand bedeuten. Zudem werden dabei die tatsächlichen Zahlungsströme nur schwer erkennbar. Bei einer derivativen Ermittlung ist eine Darstellung der Zahlungsströme nach der direkten oder indirekten Methode grundsätzlich möglich.

### **3.3.5.4 Die Ableitungskonzepte**

#### **3.3.5.4.1 Das Bottom-up-Konzept**

Die Ermittlung der Zahlungsströme für die Gesamtkapitalflussrechnung kann von der Gemeinde aus den Ergebnissen aus der „Finanzrechnung“ der gemeindlichen Kernverwaltung und den Kapitalflussrechnungen der gemeindlichen Betriebe abgeleitet werden. Diese Methode wird als Bottom-up-Konzept bezeichnet. Sie erfordert, dass die gemeindlichen Betriebe eine eigene Kapitalflussrechnung erstellen. Die Anwendung erfordert die Zusammenführung der einzelnen Kapitalflussrechnungen zu einer „Summenkapitalflussrechnung“, aus der dann die „konzerninternen“ Zahlungsströme zu eliminieren sind.

In den Fällen, dass jeder der in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe selbst eine Kapitalflussrechnung aufstellt, wird die gemeindliche „Gesamtkapitalflussrechnung“ wesentlich erleichtert. Dies setzt jedoch voraus, dass alle in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe die notwendigen Zuordnungen und Abgrenzungen in der gleichen Art und Weise vornehmen.

#### **3.3.5.4.2 Das Top-down-Konzept**

Eine weitere Ableitungsmöglichkeit im Rahmen der Gesamtkapitalflussrechnung ist erforderlich, denn die gemeindlichen Betriebe erstellen i. d. R. keine eigene Kapitalflussrechnung. Deshalb werden die gemeindliche Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung als Ausgangsbasis für die Erstellung der Kapitalflussrechnung genutzt. Diese Methode wird als Top-down-Konzept bezeichnet. Es entsteht in diesen Fällen zwar eine zentrale

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

und nicht eine „zusammengesetzte“ Kapitalflussrechnung, sie hat jedoch den Nachteil, dass dafür wegen der aufgezeigten Ausgangslage nur sehr zusammengefasste Daten verfügbar sind. Beide Konzepte finden in der privatwirtschaftlichen Praxis Anwendung.

**3.3.6 Die Darstellung der Zahlungsströme**

**3.3.6.1 Allgemeine Vorgaben**

Bei der Gestaltung der Gesamtkapitalflussrechnung finden grundsätzlich die im DRS 2 enthaltenen Vorgaben Anwendung. Gleichzeitig muss die Gesamtkapitalflussrechnung aber auch mit den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabchlusses in Einklang stehen. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist zudem in Staffelform aufzustellen. Für die Erfassung der Zahlungsströme sind aber verschiedene Darstellungsformen und Ermittlungsmethoden nutzbar. Für den Tätigkeitsbereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ in der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung kann der Cashflow durch Anwendung der direkten Methode oder der indirekten Methode bestimmt werden.

**3.3.6.2 Die Darstellung nach der direkten Methode**

Für die Bereiche „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ in der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung ist die Darstellung der Zahlungsströme im Haushaltsjahr immer nach der direkten Methode vorzunehmen. Sie bietet sich auch für die laufende Geschäftstätigkeit an. Dafür spricht auch, dass nach der internationalen Rechnungslegung bei einer Kapitalflussrechnung nur die direkte Methode zur Anwendung kommen soll, weil die Informationen daraus mit Blick auf die künftigen Cashflows erheblich besser sind.

Für die Darstellung nach der direkten Methode sind die Zahlungsströme in einer gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung wie in dem nachfolgenden Schema aufgezeigt zu gliedern (vgl. Abbildung 912).

<b>Die Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der direkten Methode</b>			
	<b>Zahlungsströme</b>	<b>Ergebnis Ge- schäfts- jahr</b>	<b>Ergebnis Vor- jahr</b>
		<b>EUR</b>	<b>EUR</b>
1	Einzahlungen aus Steuern und ähnlichen Abgaben		
2	+ Einzahlungen aus Zuwendungen und Umlagen		
3	+ Einzahlungen für den Verkauf von Erzeugnissen und Dienstleistungen		
4	+ Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
5	- Auszahlungen an Beschäftigte und Versorgungsempfänger		
6	- Transferauszahlungen		
7	- Auszahlungen an Lieferanten		
8	- Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
9	<b>= Netto-Zahlungsströme vor außerordentlichen Posten</b> (Zeilen 1 bis 8)		
10	+ Einzahlungen aus außerordentlichen Posten		
11	- Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
12	<b>= Netto-Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit</b> (= Zeilen 9, 10 und 11)		
13	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen		
14	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen		
15	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen		
16	+ Sonstige Investitionseinzahlungen		
17	- Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Die Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der direkten Methode			
	Vermögensgegenständen		
18	- Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen		
19	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen		
20	- Sonstige Investitionsauszahlungen		
21	<b>= Netto-Zahlungsströme aus der Investitionstätigkeit</b> (Zeilen 13 bis 20)		
22	Einzahlungen aus Kapitalerhöhungen u.a.		
23	+ Einzahlungen aus Anleihen und Krediten		
24	- Auszahlungen von Dividenden u.a.		
25	- Auszahlungen für die Tilgung von Verbindlichkeiten		
26	<b>= Netto-Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit</b> (Zeilen 22 bis 25)		
27	Zahlungswirksame Veränderung des Finanzmittelfonds (Summe aus den Zeilen 12, 21 und 26)		
28	+/- Wechselkurs-, konsolidierungskreis - und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds		
29	+ Anfangsbestand des Finanzmittelfonds (zu Beginn der Periode)		
30	<b>= Finanzmittelfonds</b> (am Ende der Periode)		

*Abbildung 912 „Das Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (direkt)“*

In Gemeinden, in denen ein Liquiditätsverbund der Gemeindeverwaltung mit den Betrieben der Gemeinde besteht, ist es durchaus sinnvoll, die gesamte Gesamtkapitalflussrechnung nach der direkten Methode darzustellen und nicht nur diese Ausweisung auf den Bereich der Gemeindeverwaltung zu beschränken.

### 3.3.6.3 Die Darstellung nach der indirekten Methode

Die Gemeinde muss für den Bereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ in ihrer Gesamtkapitalflussrechnung eigenverantwortlich entscheiden, ob dieser Bereich ebenso nach der direkten Methode dargestellt werden soll wie die Bereiche „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ oder ob dieser Bereich nach der indirekten Methode dargestellt werden soll. Die Darstellung des Cashflows im Bereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ der Gesamtkapitalflussrechnung kann wie nachfolgend aufgezeigt zu gliedern (vgl. Abbildung 913).

Die Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der indirekten Methode			
	Zahlungsströme	Ergebnis Geschäfts- jahr	Ergebnis Vor- jahr
		EUR	EUR
1	Ordentliches Ergebnis		
2	+ Abschreibungen auf das Anlagevermögen und Wertpapiere des Umlaufvermögens		
3	- Zuschreibungen auf das Anlagevermögen		
4	- Gewinn aus der Veräußerung von Anlagevermögen		
5	+ Verlust aus dem Abgang von Anlagevermögen		
6	- Veränderung an Vorräten und geleisteten Anzahlungen auf Vorräte		
7	- Veränderung von Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen		
8	- Aktive Rechnungsabgrenzungsposten		
9	+ Veränderung anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
10	+ Veränderung an Rückstellungen		
11	+ Veränderung an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		
12	+ Erhaltene Anzahlungen		
13	+ Passive Rechnungsabgrenzungsposten		
14	- Veränderung anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		

<b>Die Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der indirekten Methode</b>			
15	<b>= Cashflow vor außerordentlichen Posten</b> (Zeilen 1 bis 14)		
16	+ Einzahlungen aus außerordentlichen Posten		
17	- Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
18	<b>= Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit</b> (= Zeilen 15, 16 und 17)		

*Abbildung 913 „Das Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (indirekt)“*

### 3.4 Weitere Besonderheiten für die Gesamtkapitalflussrechnung

#### 3.4.1 Weitere Anforderungen

Für die Darstellung der Cashflows in der Gesamtkapitalflussrechnung sind auch das Bruttoprinzip und das Stetigkeitsprinzip, aber auch der Einheitsgrundsatz zu beachten. Die Gemeinde kann die in den o.a. Schemata aufgezeigten Positionen nach örtlichen Bedürfnissen weiter untergliedern. Außerdem müssen in der Kapitalflussrechnung neben den Beträgen aus dem Haushaltsjahr auch die Beträge aus dem Vorjahr angegeben werden. Soweit nach dem DRS 2 nicht ausdrücklich detaillierte Angaben in der Kapitalflussrechnung verlangt werden, können sie auch im Gesamtanhang gemacht werden.

Im Bundesanzeiger ist als Ersatz für den Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) der neue Rechnungslegungsstandard 21 (DRS 21) ist veröffentlicht worden. Er ist handelsrechtlich für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Jahre 2014 beginnen. Diese Anwendungsvorgabe betrifft jedoch nicht die Gemeinde, solange nicht die haushaltsrechtliche Vorgabe über die Anwendung des DRS 2 geändert worden ist.

#### 3.4.2 Besondere Vorgaben

Die Gesamtkapitalflussrechnung der Gemeinde steht unter dem Vorbehalt, dass die Gemeinde im Gesamtabchluss als eine einzige wirtschaftliche Einheit auftritt. In die Gesamtkapitalflussrechnung sind daher nur die Zahlungsströme einzubeziehen, die mit außerhalb stehenden Dritten bestehen (vgl. DRS 2.13). Außerdem ist bei der Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme die Konsolidierungsmethode zu berücksichtigen.

Die Gemeinde muss alle in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe entsprechend ihrer Konsolidierungsmethode in die Gesamtkapitalflussrechnung aufnehmen. Dazu gehört z. B., dass nach der Equity-Methode einbezogene Betriebe nur anhand der Zahlungen zwischen ihnen und der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit und anhand der Zahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verkauf der Beteiligungen zu erfassen sind (vgl. DRS 2.14).

### 3.5 Die Anhangsangaben zur Gesamtkapitalflussrechnung

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss eine Gesamtkapitalflussrechnung beizufügen. Gleichwohl muss der Gesamtanhang auch selbst Angaben und Erläuterungen über die Inhalte und Zusammensetzung der Gesamtkapitalflussrechnung enthalten. Es ist z. B. die Definition, aber auch die Zusammensetzung des Finanzmittelfonds zu erläutern. Anzugeben sind auch, welche Zahlungsmittel in den Finanzmittelfonds einbezogen worden sind, z. B. Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 51 GemHVO NRW**

Von der Gemeinde ist auch aufzuzeigen, welche Zahlungsmitteläquivalente einbezogen wurden, denn als Zahlungsmitteläquivalente können nur als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen, in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

Im gemeindlichen Gesamtanhang sind auch bedeutende Zahlungsvorgänge sowie bestehende Verfügungsbeschränkungen für den Finanzmittelfonds durch die Gemeinde näher zu erläutern. Ebenso gehören zu den Gesamtanhangsangaben über die Gesamtkapitalflussrechnung die notwendigen Informationen über die örtlich gewählte Ermittlungsform (Bottom-up- und Top-down-Konzept) sowie über die gewählte Darstellungsform für den Tätigkeitsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“. Von der Gemeinde soll dabei auch ihre Vorgehensweise ggf. angegeben werden, um zum aufgezeigten Bestand des Finanzmittelfonds zu gelangen.

### **3.6 Keine konsolidierte Gesamtkapitalflussrechnung**

Im Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung muss eine Finanzrechnung als wichtiger Bestandteil enthalten sein. Die Finanzrechnung muss unter Beachtung der direkten Methode für die Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme aufgestellt werden (vgl. §§ 3 und 27 GemHVO NRW). Für die Betriebe der Gemeinde besteht eine derartige Vorgabe nicht. Ihr Jahresabschluss muss keine Kapitalflussrechnung enthalten oder nur dann, wenn von den Betrieben ein Konzernabschluss aufzustellen ist.

Diese Sachlage führt im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses dazu, dass Betriebe als Tochtereinheiten der Gemeinde über eine Kapitalflussrechnung verfügen oder nicht verfügen. Für die Gemeinde ist es deshalb nicht möglich, die notwendige Gesamtkapitalflussrechnung im Wege eines gesonderten Konsolidierungsschrittes aufzustellen. Sie muss deshalb auf eine summenmäßige Zusammenführung der ausgewiesenen Zahlungsströme der Betriebe mit den Zahlungsströmen der Gemeindeverwaltung verzichten. Für die Gesamtkapitalflussrechnung wären dann nur noch die Zahlungsströme zwischen den Konsolidierungseinheiten zu eliminieren.

Dieser Konsolidierungsschritt ist derzeit nicht zulässig, denn er würde eine Verpflichtung aller Betriebe zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung verpflichten. Nach den einschlägigen Vorschriften ist bisher nur eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung zu erweitern (vgl. § 264 Absatz 1 Satz 2 HGB). Ein gemeindlicher Betrieb fungiert aber i. d. R. nicht als kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft, auch wenn der Betrieb seinen Jahresabschluss unter entsprechender Anwendung der Vorschriften des dritten Buches des Handelsgesetzbuches für große Kapitalgesellschaften aufzustellen hat.

Die Gemeinde hätte diese Sachlage örtlich zu prüfen und dabei zu beachten, dass ein gemeindlicher Betrieb als (große) Kapitalgesellschaft dann kapitalmarktorientiert ist, wenn der Betrieb durch ausgegebene Wertpapiere im Sinn des § 2 Absatz 1 WpHG einen organisierten Markt im Sinn des § 2 Absatz 5 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat (vgl. § 264d HGB). Unter derartigen Gesichtspunkten dürfte für den gemeindlichen Gesamtabschluss eine konsolidierte Gesamtkapitalflussrechnung nicht in Betracht kommen. Entsprechende Konsolidierungsschritte sind auch dann nicht zulässig, wenn nur einzelne gemeindliche Betriebe eine eigene Kapitalflussrechnung aufstellen.

### **3.7 Der Rechnungslegungsstandard DRS 21**

#### **3.7.1 Die Fortschreibung von „DRS 2“ zu „DRS 21“**

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee hat den Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) überarbeitet und in neuer Form als Rechnungslegungsstandard 21 (DRS 21) herausgegeben. Er ist im Bundesanzeiger

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 51 GemHVO NRW**

veröffentlicht worden und soll für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die nach dem Jahre 2014 beginnen. Der Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) ist dann in der Privatwirtschaft nicht mehr anzuwenden. Diese Vorgabe betrifft jedoch nicht die Gemeinde, solange nicht die haushaltsrechtliche Regelung über die Anwendung des Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) geändert wurde (vgl. § 51 Absatz 3 GemHVO NRW). Vom Rechnungslegungsstandard 2 (DRS 2) zum Rechnungslegungsstandard 21 (DRS 21) haben sich insbesondere folgende Veränderungen ergeben (vgl. Abbildung 914).

<b>VOM DRS 2 ZUM DRS 21</b>	
-	Die Ertragssteuerzahlungen sind im Zahlungsbereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ gesondert auszuweisen.
-	Aus dem Zahlungsbereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ sind die Zinsen und Dividenden herausgenommen worden.
-	Die erhaltenen Zinsen und Dividenden sind dem Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ zuzuordnen.
-	Die zu leistenden Zinsen und Dividenden sind dem Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ zuzuordnen.
-	Dem Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ sind auch die erhaltenen Zuschüsse und Zuweisungen zuzuordnen.
-	Kurzfristige Verbindlichkeiten, die innerhalb von drei Monaten kündbar sind und zu den liquiden Mitteln gehören, gelten als negative Bestandteile des Finanzmittelfonds und sind zu saldieren.

*Abbildung 914 „Vom DRS 2 zum DRS 21“*

Der DRS 21 weicht anders als der DRS 2 jedoch noch weiter von den gemeindlichen Gegebenheiten ab, die von der Gemeinde in ihrem Gesamtabschluss, aufbauend auf dem gemeindlichen Jahresabschluss, berücksichtigt und ggf. auch gesondert aufgezeigt werden sollen. Die mögliche künftige Anwendung des DRS 21 sollte deshalb durch ein Muster aufgezeigt werden, bei dem gemeindliche Besonderheiten ausreichend berücksichtigt und andererseits nicht erforderliche oder nicht geeignete Angaben zu den gemeindlichen Finanzen entfallen sollten.

**3.7.2 Die Inhalte der direkten Methode**

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee, vom dem die fachlichen Regelungen über die Kapitalflussrechnung als DRS 2 herausgegeben wurden, hat diesen Standard überarbeitet und in neuer Form als Rechnungslegungsstandard 21 (DRS 21) herausgegeben. Er ist im Bundesanzeiger veröffentlicht worden und von den Betrieben in Privatrechtsform für die Wirtschaftsjahre nach dem Jahre 2014 anzuwenden. Eine gemeindliche Gliederung bei der Anwendung der direkten Methode wird nachfolgend vorgestellt (vgl. Abbildung 915).

<b>Die neue Gliederung der Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der direkten Methode</b>			
	<b>Zahlungsströme</b>	<b>Ergebnis Ge- schäfts- jahr</b>	<b>Ergebnis Vor- jahr</b>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

<b>Die neue Gliederung der Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der direkten Methode</b>			
		EUR	EUR
1	Einzahlungen aus Steuern und ähnlichen Abgaben		
2	+ Einzahlungen aus Zuwendungen und Umlagen		
3	+ Einzahlungen für den Verkauf von Erzeugnissen und Dienstleistungen		
4	+ Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
5	- Auszahlungen an Beschäftigte und Versorgungsempfänger		
6	- Transferauszahlungen		
7	- Auszahlungen an Lieferanten		
8	- Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
9	<b>= Netto-Zahlungsströme vor außerordentlichen Posten</b> (Zeilen 1 bis 8)		
10	+ Einzahlungen aus außerordentlichen Posten		
11	- Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
12	-/+ Steuerzahlungen		
13	<b>= Netto-Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit</b> (= Zeilen 9 bis 12)		
13	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen		
14	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen		
15	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Tochtereinheiten (Betriebe des Konsolidierungskreises)		
16	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Finanzanlagen		
17	+ Einzahlungen von kurzfristigen Finanzmittelanlagen		
18	+ Sonstige Investitionseinzahlungen		
19	+ Erhaltene Zinsen		
20	+ Erhaltene Dividenden		
21	- Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen		
22	- Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen		
23	- Auszahlungen für den Erwerb von Tochtereinheiten (Betriebe des Konsolidierungskreises)		
24	- Auszahlungen für den sonstigen Erwerb von Finanzanlagen		
25	- Auszahlungen für kurzfristige Finanzmittelanlagen		
26	- Sonstige Investitionsauszahlungen		
27	<b>= Netto-Zahlungsströme aus der Investitionstätigkeit</b> (Zeilen 13 bis 26)		
28	+ Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen der Gemeinde		
29	+ Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen anderer Gesellschafter		
30	+ Einzahlungen aus der Aufnahme von Anleihen und Krediten		
31	+ Einzahlungen aus erhaltenen Zuschüssen/Zuwendungen		
32	+ Sonstige Einzahlungen der Finanzierungstätigkeit		
33	- Auszahlungen aus Eigenkapitalherabsetzungen an die Gemeinde		
34	- Auszahlungen aus Eigenkapitalherabsetzungen an andere Gesellschafter		
35	- Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und Krediten		
36	- Sonstige Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit		
37	- Gezahlte Zinsen		
38	- Gezahlte Dividenden an die Gemeinde		
39	- Gezahlte Dividenden an andere Gesellschafter		
40	<b>= Netto-Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit</b> (Zeilen 28 bis 39)		
41	Zahlungswirksame Veränderung des Finanzmittelfonds (Summe aus den Zeilen 13, 27 und 40)		
42	+/- Wechselkurs- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds		
43	+/- Konsolidierungskreisbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds		
44	+ Bestand des Finanzmittelfonds zu Beginn der Periode		
45	<b>= Finanzmittelfonds am Ende der Periode</b> (Zeilen 41 bis 44)		

*Abbildung 915 „Das Schema für die neue Gesamtkapitalflussrechnung (direkt)“*

Eine Anwendung des DRS 21 durch die Gemeinde ist nicht über den Weg der Beachtung der GoB möglich, weil die Anwendung des DRS 2 haushaltsrechtlich bestimmt worden ist. Die Gemeinde kann daher auch nicht im

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 51 GemHVO NRW**

Wege der Abwägung zu einer Anwendung des DRS 21 kommen, weil aufgrund dieser Sachlage keine gleichrangigen Vorschriften bestehen und auch kein Konflikt auf gleicher Ebene entstehen kann.

In diesem Zusammenhang ist nicht unbedeutend, dass der DRS 21 noch die Anwendung der indirekten Methode zulässt, obwohl auf internationaler Ebene bei der Darstellung der Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit immer stärker auf die direkte Methode gesetzt wird, um bei den Zahlungsströmen die Abgrenzungen aus der Periodenzuordnung auszuschließen.

XXXXXXXXXXXX



**§ 52**  
**Beteiligungsbericht**

(1) Im Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung sind gesondert anzugeben und zu erläutern

1. die Ziele der Beteiligung,
2. die Erfüllung des öffentlichen Zwecks,
3. die Beteiligungsverhältnisse,
4. die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten drei Abschlussstichtage,
5. die Leistungen der Beteiligungen, bei wesentlichen Beteiligungen mit Hilfe von Kennzahlen,
6. die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeinde,
7. die Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen,
8. der Personalbestand jeder Beteiligung.

(2) <sup>1</sup>Im Bericht sind die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. <sup>2</sup>Die Darstellung kann bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. <sup>3</sup>Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. <sup>4</sup>Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen.

(3) Dem Bericht ist eine Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen unter Angabe der Höhe der Anteile an jeder Beteiligung in Prozent beizufügen.

**Erläuterungen zu § 52:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Inhalte der Vorschrift**

Die Vorschrift trifft die näheren Bestimmungen zum gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW. Dem Beteiligungsbericht sind die näheren Informationen über die gemeindlichen Betriebe enthalten, unabhängig davon, ob diese in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Rechtsform geführt werden. Er lenkt den Blick von der wirtschaftlichen Betrachtung im gemeindlichen Gesamtabschluss auf die Ziele, Ergebnisse und Leistungen der einzelnen Betriebe. Die Gemeinde muss deshalb zur Erstellung des Beteiligungsberichtes ihren Informationsbedarf gegenüber den einzelnen Betrieben festlegen.

Die Gemeinde ist aus diesem Grunde gesetzlich verpflichtet worden, ihr Informationsrecht in den Gründungsverträgen oder Satzungen der gemeindlichen Betriebe zu verankern. Dadurch soll erreicht werden, dass die Gemeinde von ihren Betrieben die notwendige Aufklärung und die Nachweise verlangen kann, die zur Aufstellung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes, aber auch für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses erforderlich sind (vgl. § 118 GO NRW). Bereits die Vertretung der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen erfordert besondere Rechte (vgl. § 113 GO NRW).

Im Beteiligungsbericht sind die wirtschaftliche Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes, seine erbrachten Leistungen und die Erfüllung des öffentlichen Zwecks zum betriebsbezogenen Abschlussstichtag in den Blickpunkt zu stellen. Der Beteiligungsbericht daher muss bestimmte Mindestinformationen über die gemeindlichen Betriebe enthalten, um eine ausreichende differenzierte Betrachtung der „unternehmerischen“ Betätigung der Gemeinde zu gewährleisten. Die aus der gesamtwirtschaftlichen Sicht der Gemeinde notwendigen Informationen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

über die Betriebe der Gemeinde sind unabhängig davon in den Bericht aufzunehmen, ob von der Gemeinde ein Gesamtabchluss aufzustellen ist.

Der gemeindliche Beteiligungsbericht muss zu jedem Betrieb der Gemeinde die allgemein bestimmten Angaben enthalten, denn in der Vorschrift wird nicht bestimmt, dass die Angaben für die gemeindlichen Betriebe in Abhängigkeit von ihrer zu erfüllenden Aufgabe oder von ihrer Größe offen zu legen sind. Es dürfte dazu nicht ausreichend sein, z. B. die Ziele der gemeindlichen Betriebe, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen, die Leistungen der Beteiligungen, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen lediglich in tabellarischer Form anzugeben.

Die Gemeinde soll durch muss bestimmte Mindestinformationen über die gemeindlichen Betriebe im Beteiligungsbericht eine ausreichende differenzierte Betrachtung der „unternehmerischen“ Betätigung der Gemeinde gewährleisten. Der Bericht darf dabei nicht als ein Werk betrachtet werden, dass jedes Jahr als neue Aufgabe zu erledigen ist. Die stetige Fortführung der gemeindlichen Aufgabenerledigung erfordert, dass auch der Bericht durch den Aufbau einer Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der jahresbezogenen Ergebnisse sichert und die betriebliche Entwicklung transparent macht. Der gemeindliche Beteiligungsbericht ist daher jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben.

Um die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sicherzustellen, müssen die Interessen der Gemeinde auch bei den gemeindlichen Betrieben in ausreichendem Maße verfolgt werden. Der Beteiligungsbericht ist dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Gemeinde hat dazu auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen (vgl. § 117 Absatz 2 GO NRW).

**2. Die Grundsätze der Berichterstattung**

Bei der Erstellung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes hat die Gemeinde auch Kriterien zu beachten, die, aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen, spezifizierte Anforderungen an einen Bericht über die „unternehmerische“ Betätigung der Gemeinde stellen. Diese Anforderungen sind aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung abgeleitet worden (vgl. Abbildung 916).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BERICHTERSTATTUNG</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Der Grundsatz verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Beteiligungsbericht, also eine Darstellung unter objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit. Die Informationen müssen auch verlässlich und nachvollziehbar sein.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Der Grundsatz bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche der Betriebe, untergliedert in die Vermögens-, Schulden- und Ertragslage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Dem Grundsatz soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Beteiligungsbericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Beteiligungsbericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden- und Er-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 52 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BERICHTERSTATTUNG</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
	tragslage der Betriebe stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.
<b>Grundsatz der Informationsabstufung</b>	Nach dem Grundsatz muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden, sodass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d. h. über Betriebe mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen geboten werden als bei Betrieben mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
<b>Grundsatz der Vergleichbarkeit</b>	Dem Grundsatz wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Beteiligungsbericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten werden.
<b>Grundsatz der Ausgewogenheit</b>	Nach dem Grundsatz ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Betriebe gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Betriebe nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die Situation der Betriebe nicht zu optimistisch darzustellen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten betrieblichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Betriebe darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Der Grundsatz verpflichtet zur Vorbeugung und Vermeidung einer zu optimistischen Darstellung in der Berichterstattung

*Abbildung 916 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung“*

Durch die Beachtung derartiger Grundsätze und der Anforderungen, die durch die haushaltsrechtliche Vorschrift an den gemeindlichen Beteiligungsbericht gestellt werden, kann die Gemeinde dabei beitragen, dass die Ziele und Zwecke des gemeindlichen Beteiligungsberichtes erreicht werden.

### **3. Der Berichtsaufbau und gemeindliche Produktbereiche**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Gestaltung des Beteiligungsberichts sind auch der Umfang und die Form der Gesamtsteuerung der Gemeinde zu berücksichtigen. Wenn diese produktorientiert ausgerichtet ist, sollte auch der Aufbau des Beteiligungsberichts darauf abgestellt werden. Die Gliederung der Inhalte des Beteiligungsberichtes könnte dann anhand der für die Verwaltung verbindlichen Produktbereiche orientiert vorgenommen werden.

Mit einem produktorientierten Beteiligungsbericht würde eine Gesamtübersicht über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die gemeindlichen Betriebe möglich, unabhängig davon, von welchem Betrieb welche Bei-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

träge im Einzelnen dazu erbracht werden. Wird ergänzend dazu noch ein Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Kernverwaltung der Gemeinde hergestellt, lässt sich auf einfache Art ein Gesamtbild über die gesamte Tätigkeit der Gemeinde und ggf. auch über ihre Leistungen entwickeln.

**3.2 Die NKF-Produktbereiche**

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten, die vom Innenministerium bekannt gegeben worden sind. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich (vgl. nachfolgende Abbildung 917).

<b>DIE PRODUKTBEREICHE IM NKF-PRODUKTRAHMEN</b>		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

*Abbildung 917 „Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“*

Diese Gliederungsvorgaben für Teilpläne im Haushaltsplan hat die Gemeinde bei der Gestaltung des jährlichen Haushaltsplans zu berücksichtigen (vgl. Nummer 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW 6300).

**4. Die Gestaltung des Beteiligungsberichtes**

Die Gliederung des Beteiligungsberichts und die Angaben zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben sollen eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden gemeindlichen Aufgaben ermöglichen. Dies erleichtert einen Vergleich der Leistungen mit den Aufgaben sowie die Feststellung, ob die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen gemeindlichen Betriebe nachhaltig gewährleistet ist. Dieser Bericht unterstützt zudem eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der Aufbauorganisation der Gemeinde insgesamt. Damit beinhaltet der Beteiligungsbericht bereits die international und national vorzunehmende Segmentberichterstattung, wenn er eine produktorientierte Betrachtung enthält.

Grundsätzlich soll eine Verpflichtung zur Segmentberichterstattung den Adressaten verlässliche und zur Prognose geeignete Informationen bereitstellen, um die Chancen- und Risikostrukturen transparent und vergleichbar zu machen und um einen besseren Einblick zu ermöglichen. Damit kommt dieser Art der Berichterstattung ein hoher

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Stellenwert zu, den der Beteiligungsbericht auch innehaben soll. Den Gemeinden bleibt es dabei freigestellt, über die gesetzlichen inhaltlichen Anforderungen hinausgehende Informationen in den Beteiligungsbericht aufzunehmen. Diese Zwecke sollen dazu beitragen, das Bild über die Aufgabenerledigung durch die gemeindlichen Betriebe zu verbessern und das Verständnis für die Geschäftsaktivitäten der Gemeinde zu fördern.

## **5. Beteiligungsbericht und Gesamtabschluss**

Der gemeindliche Beteiligungsbericht ist nach § 117 GO NRW i. V. m. § 49 Absatz 2 GemHVO NRW dem gemeindlichen Gesamtabschluss beizufügen, denn er vervollständigt das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Soweit jedoch von einer Gemeinde kein gemeindlicher Gesamtabschluss aufzustellen ist, sollte der Beteiligungsbericht der Gemeinde dem gemeindlichen Jahresabschluss nach § 95 GO NRW beigefügt werden, der eine Gesamtbetrachtung ermöglichen muss.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die gemeindliche Aufgabenerfüllung in Art und Umfang in der Zukunft durchaus Veränderungen unterliegen kann. So stellt z. B. die Veräußerung eines gemeindlichen Betriebes, der dann ggf. noch aus dem Konsolidierungskreis der Gemeinde ausscheidet, eine solche Veränderung dar. Auch durch Errichtung oder Erwerb neuer Betriebe verändert sich die Aufgaben- und Beteiligungsstruktur der Gemeinde, aber auch ggf. der gemeindliche Konsolidierungskreis, z. B. wenn ein neuer Betrieb darin aufgenommen werden muss.

Die gemeindliche Beteiligungsstruktur ist daher in Bezug auf den Konsolidierungskreis zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde zu überprüfen und ggf. anzupassen. In diesen Fällen kann dann der gemeindliche Beteiligungsbericht hat zutreffend Auskunft über alle gemeindlichen Betriebe und deren Leistungsspektrum geben, unabhängig davon, ob sie in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Rechtsform geführt werden und auch, ob diese in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Besondere Angabe- und Erläuterungspflichten):**

#### **1.01 Die Informationspflichten**

Die Vorschrift zählt die Angaben über die gemeindlichen Betriebe auf, die im Beteiligungsbericht der Gemeinde gesondert aufzuführen und zu erläutern sind. Es soll dadurch eine differenzierte Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde erreicht und durch die Abbildung der Daten der Blick auf alle gemeindlichen Betriebe gelenkt werden. In die Darstellung im Beteiligungsbericht sind deshalb alle gemeindlichen Betriebe, unabhängig von ihrer Organisations- und Rechtsform, einzubeziehen.

Diese Vorgaben verstärken die notwendige formale Vereinheitlichung der betrieblichen Daten und erhöhen deren Vergleichbarkeit unter Berücksichtigung der öffentlich-rechtlichen wie der privatrechtlichen Betriebsform. Die im Beteiligungsbericht enthaltenen Informationen ermöglichen dann den Adressaten des Berichtes, eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden gemeindlichen Aufgaben, die von den gemeindlichen Betrieben erledigt werden, herzustellen.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Verwendung des Begriffs „Beteiligung“ in Absatz 1 der Vorschrift, z. B. in Nummer 1 „Ziele der Beteiligung“, in Nummer 3 „Beteiligungsverhältnisse“ oder in Nummer 5 „Leistungen der Beteiligungen“ u.a. nicht allein auf der Grundlage der Vorschrift des § 108 GO NRW auszulegen ist. Für die Anwendung des Begriffs „Beteiligung“ nach dieser Vorschrift ist das gesamte Spektrum der gemeindlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde außerhalb ihrer Kernverwaltung in allen seinen Rechtsformen einzubeziehen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

hen. Die gesetzlich bestimmten wichtigen Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht, der eine zutreffende Auskunft zu einer Vielzahl von örtlichen Sachverhalten bei der Gemeinde geben muss, werden nachfolgend dargestellt (vgl. Abbildung 918).

<b>WICHTIGE INFORMATIONEN IM GEMEINDLICHEN BETEILIGUNGSBERICHT</b>	
<b>Der Beteiligungsbericht der Gemeinde soll Auskunft geben über:</b>	
- die Ziele der gemeindlichen Betätigung in Form von Betrieben.	Nummer 1
- die Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch jeden Betrieb.	Nummer 2
- die Beteiligungsverhältnisse zu jedem Betrieb.	Nummer 3
- die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der einzelnen Betriebe.	Nummer 4
- die Leistungen der einzelnen Betriebe.	Nummer 5
- die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen den Betrieben und der Betriebe mit der Gemeindeverwaltung.	Nummer 6
- der Zusammensetzung der Organe der einzelnen Betriebe.	Nummer 7
- den Personalbestand eines jeden Betriebes.	Nummer 8
- die Gesamtbezüge, Leistungen und sonstige Angaben aus dem Anhang.	-----

*Abbildung 918 „Wichtige Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht“*

Durch den Vergleich der betrieblichen Leistungen mit den Aufgaben wird transparent und nachprüfbar gemacht, ob die der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen gemeindlichen Betriebe auch nachhaltig gewährleistet ist. Für diese Zwecke dürfte es daher nicht ausreichend sein, die Angaben im gemeindlichen Beteiligungsbericht lediglich in tabellarischer Form zu machen.

Der gemeindliche Beteiligungsbericht unterstützt aber auch eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der gesamten Aufbauorganisation der Gemeinde. Er soll deshalb auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die produktorientierte Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen, die Aufgabenerfüllung der Gemeinde transparenter machen und das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde stärken.

**1.1 Zu Nummer 1 (Angaben zu den Zielen):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Ziele der Beteiligungen der Gemeinde gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Diese Vorgabe steht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem von den gemeindlichen Betrieben zu erfüllenden öffentlichen Zweck sowie der Festlegung, dass die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde stehen muss (vgl. § 107 Absatz 1 Nummer 1 und 2 GO NRW). Der gesetzliche Rahmen sowie die örtlichen Gegebenheiten umschreiben dabei den Zielkorridor.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Aus den örtlichen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele auch für die gemeindlichen Betriebe bestimmen, die dann für diese eine Leitorientierung entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die betriebliche Steuerung und die Aufgabenerfüllung bzw. Leistungen der Betriebe miteinander verknüpfen. Den Betrieben stehen dabei verschiedenen Handlungsmöglichkeiten offen, unter denen sie eine Auswahl zu treffen haben, um die angestrebten Ziele zu erreichen.

Insgesamt gesehen sollte für jeden gemeindlichen Betrieb ein örtlich gestaltetes und handhabbares Zielsystem entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem bestimmten Zeitraum erreicht werden sollen. Im Beteiligungsbericht können über die betrieblichen Ziele, ggf. auch über Zwischenziele, sachgerechte Informationen gegeben werden.

### **1.2 Zu Nummer 2 (Angaben zum öffentlichen Zweck):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Erfüllung des öffentlichen Zwecks durch die gemeindlichen Betriebe gesondert anzugeben und zu erläutern ist. Die Gemeinde darf sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich betätigen, wenn ein öffentlicher Zweck die Betätigung erfordert (vgl. § 107 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW).

Eine solche Zwecksetzung für einen gemeindlichen Betrieb hat sich dabei an den Grundlagen der Gemeindeverfassung zu orientieren. Dabei ist z. B. zu berücksichtigen, dass die Gemeinde das Wohl ihrer Einwohner zu fördern hat (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 GO NRW). Im Rahmen des gemeindlichen Beteiligungsberichtes soll für die gemeindlichen Betriebe aufgezeigt werden, ob und auf welche Weise durch ihre Leistungen das Wohl der Einwohner gefördert wird.

### **1.3 Zu Nummer 3 (Angaben zu den Beteiligungsverhältnissen):**

#### **1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Bei der Gemeinde entsteht der Gesamtabchluss aus dem Jahresabschluss der Gemeindeverwaltung und den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe. Alle Organisationseinheiten erfüllen insgesamt die gemeindlichen Aufgaben. Die Betriebe grenzen sich dabei gegenüber der Gemeindeverwaltung dadurch ab, dass sie abgegrenzte gemeindliche Aufgaben erledigen und dafür mindestens in organisatorisch selbstständiger Form errichtet worden sind (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW).

Die organisatorisch selbstständigen Betriebe der Gemeinde können organisatorisch selbstständig und rechtlich selbstständig in einer öffentlich-rechtlichen Rechtsform oder in einer Rechtsform des Privatrechts errichtet worden sein. Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Beteiligungsverhältnisse der Gemeinde und damit alle Beteiligungsverhältnisse gesondert anzugeben und zu erläutern sind.

#### **1.3.2 Die öffentlich-rechtlichen Beteiligungsverhältnisse**

Durch diese haushaltsrechtliche Festlegung sind im Beteiligungsbericht die Beteiligungsverhältnisse zu allen wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen gemeindlichen Betrieben in einer öffentlich-rechtlichen Organisationsform dazu stellen. Dazugehören auch die rechtlich selbstständigen Einheiten, z. B. die rechtsfähigen Anstalten des öffentlichen Rechts (vgl. § 114a GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Ausschlaggebend für die Darstellung der öffentlich-rechtlichen Beteiligungsverhältnisse ist nicht, ob die gemeindlichen Betriebe in die Vollkonsolidierung für den Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Zu den öffentlich-rechtlichen Betrieben gehören folgende Betriebe der Gemeinde (vgl. Abbildung 919).

<b>DIE ABGRENZUNG DER ÖFFENTLICH-RECHTLICHEN BETRIEBE</b>
- wirtschaftliche Unternehmen nach § 97 i. V. m. § 114 GO NRW.
- organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen nach § 97 i. V. m. § 107 Absatz 2 GO NRW.
- Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (mit eigener Rechnungslegung) nach § 97 GO NRW.
- Anstalten öffentlichen Rechts (AÖR), z. B. nach § 114a GO NRW.
- rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen (vgl. § 100 Absatz 3 GO NRW).
- Zweckverbände nach den einschlägigen Vorschriften, z. B. nach dem GkG NRW.

*Abbildung 919 „Die Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe“*

Beim Vorliegen der untergeordneten Bedeutung bei einem öffentlich-rechtlichen Betrieb der Gemeinde muss der betreffende Betrieb gleichwohl in den Beteiligungsbericht aufgenommen werden, weil für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Intensität der Beziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den einzelnen Betrieben von besonderer Bedeutung und wichtig ist.

### **1.3.3 Die privatrechtlichen Beteiligungsverhältnisse**

#### **1.3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinde darf nach den gemeinderechtlichen Vorschriften ihre gemeindlichen Betriebe in der Rechtsform des privaten Rechts nur unter gesetzlich bestimmten Voraussetzungen gründen oder sich daran beteiligen (vgl. § 108 GO NRW). Im Rahmen ihrer Organisationshoheit kann die Gemeinde die für ihre Betriebe die passende Organisationsform selbst auswählen. Zu den Betrieben der Gemeinde in Privatrechtsform gehören folgende Betriebsformen (vgl. Abbildung 920).

<b>DIE ABGRENZUNG DER PRIVATRECHTLICHEN BETRIEBE</b>
- Betriebe als Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) nach dem GmbH-Gesetz.
- Betriebe als Aktiengesellschaften (AG) nach dem Aktiengesetz (Nachrangigkeit nach § 108 Absatz 3 GO NRW).
- Personengesellschaften, z. B. als KG (nur bei Haftungsbegrenzung nach § 108 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).
- Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach §§ 705 ff. BGB.

*Abbildung 920 „Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe“*



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Die Gemeinde hat sicherzustellen, dass sie auf strategisch bedeutende Entscheidungen ihrer Betriebe Einfluss nehmen kann und dass die Rückkoppelung zum Rat der Gemeinde rechtlich gesichert ist. Beim Vorliegen der untergeordneten Bedeutung bei einem privatrechtlichen Betrieb der Gemeinde muss der betreffende Betrieb gleichwohl in den Beteiligungsbericht aufgenommen werden, weil für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Intensität der Beziehungen zwischen der Gemeindeverwaltung und den einzelnen Betrieben von besonderer Bedeutung und wichtig ist.

**1.3.3.2 Die beispielhafte Übersicht**

Die Verpflichtung aus der Vorgabe, dem Beteiligungsbericht eine Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen unter Angabe der Höhe der Anteile an jeder Beteiligung in Prozent beizufügen, kann z. B. dadurch erfüllt werden, dass mithilfe eines Organigramms ein Überblick über die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher und in privatrechtlicher Form gegeben wird.

Bei den gemeindlichen Betrieben in privatrechtlicher Form ist für deren Aufnahme in die Übersicht nicht die unmittelbare Beteiligung der Gemeinde maßgeblich. Zur Erreichung der Übersicht über die wirtschaftlichen Verflechtungen der Gemeinde und unter dem Gesichtspunkt der jährlichen Erstellung eines Gesamtabchlusses ist es geboten, auch die mittelbaren Beteiligungen einzubeziehen. Dieses Gebot entsteht u. a. aus der gesetzlichen Entscheidungszuständigkeit des Rates, der über die erstmalige unmittelbare oder mittelbare Beteiligung sowie die Erhöhung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Gesellschaft oder anderen Vereinigungen in privater Rechtsform zu entscheiden hat (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe I GO NRW).

Im Rahmen des Beteiligungsberichtes sollen daher die gemeindlichen Beteiligungsverhältnisse vollständig und unter dem Gesichtspunkt der Einflussmöglichkeiten der Gemeinde auf ihre Betriebe konkret aufgezeigt werden. Ein Überblick in Tabellenform mit einer Darstellung in Gruppenform unter Berücksichtigung der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen ist i. d. R. dafür geeignet. Nachfolgend wird beispielhaft eine Grundgliederung für eine solche Übersicht aufgezeigt (vgl. Abbildung 921).

<b>DIE ANGABEN ÜBER DIE GEMEINDLICHEN BETEILIGUNGSVERHÄLTNISSE</b>		
<b>Betriebe ohne fremde Anteilseigner</b>		
Name des Betriebes	Anteilsverhältnis 100 v.H.	-----
<b>Betriebe mit einer gemeindlichen Beteiligung von über 50 v.H. bis unter 100 v.H.</b>		
Name des Betriebes	Tatsächliches Anteilsverhältnis	Namen und Anteile der Anteilseigner
<b>Betriebe mit einer gemeindlichen Beteiligung von über 20 v.H. bis 50 v.H.</b>		
Name des Betriebes	Tatsächliches Anteilsverhältnis	Namen und Anteile der Anteilseigner
<b>Betriebe mit einer gemeindlichen Beteiligung von über 5 v.H. bis 20 v.H.</b>		
Name des Betriebes	Tatsächliches Anteilsverhältnis	Namen und Anteile der Anteilseigner

<b>DIE ANGABEN ÜBER DIE GEMEINDLICHEN BETEILIGUNGSVERHÄLTNISSE</b>		
Betriebe mit einer gemeindlichen Beteiligung bis 5 v.H.		
Name des Betriebes	Tatsächliches Anteilsverhältnis	Namen und Anteile der Anteilseigner

*Abbildung 921 „Die Angaben über gemeindliche Beteiligungsverhältnisse“*

In einer derartigen Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen für den Beteiligungsbericht sollen von der Gemeinde zu der Angabe der Höhe der Anteile an jeder Beteiligung auch die Anteile und Namen der anderen Anteilseigner gemacht werden. Eine Zusammenfassung von Angaben über eine Vielzahl von unmittelbaren Anteilseignern kann vertretbar sein, wenn dadurch nicht wesentliche Informationen verloren gehen, z. B. bei vierzig Anteilseignern mit einem jeweiligen Beteiligungsanteil von 0,5 v. H.

Bei mittelbaren Beteiligungen kann abhängig von den tatsächlichen Verhältnissen und dem Informationsbedarf der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein Verzicht der Gemeinde auf die Angabe der Namen der einzelnen Anteilseigner vertretbar sein. Ein Verzicht auf die Angabe der mittelbaren Anteilverhältnisse soll grundsätzlich nicht erfolgen, jedoch kann ggf. eine Zusammenfassung ausreichend und sachgerecht sein.

#### **1.4 Zu Nummer 4 (Angaben zur Entwicklung der Jahresergebnisse):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten drei Abschlussstichtage der gemeindlichen Betriebe gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die Darstellung der Entwicklung der Jahresergebnisse der einzelnen Betriebe wird dabei durch Absatz 2 dieser Vorschrift näher bestimmt.

Im gemeindlichen Beteiligungsbericht sind danach die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Betriebe in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. Die Darstellung kann bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden.

Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen. Diese rechtlichen Vorgaben sind von der Gemeinde bei der Aufbereitung der betrieblichen Daten der gemeindlichen Betriebe zu beachten.

#### **1.5 Zu Nummer 5 (Angaben zu den Leistungen der Beteiligungen):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die Leistungen der Beteiligungen, bei wesentlichen Beteiligungen mit Hilfe von Kennzahlen, gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die Gemeinde kann sich bei der Gestaltung der Angaben zu den Leistungen der gemeindlichen Betriebe an der eigenen Haushaltsplangestaltung orientieren, denn nach dem NKF sind für die gemeindliche Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung der Ressourcen festzulegen sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen.

Die Leistungskennzahlen können dann auch von der Gemeinde neben den Zielen zur Grundlage der Gestaltung der Steuerung und Erfolgskontrolle bei den gemeindlichen Betrieben gemacht werden. Die Festlegung der ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

meindlichen Leistungskennzahlen muss daher deren Funktion und Zweck sowie den möglichen Nutzen berücksichtigen. Für die Betriebe gilt es daher z. B. ihre Leistungskennzahlen so auszuwählen, dass diese zielbezogen, wirkungsorientiert und steuerungsrelevant sind, für die Adressaten eindeutig, glaubwürdig und verständlich sind.

Die Leistungskennzahlen müssen im Rahmen des jährlichen Betriebsergebnisses auch interpretiert werden können. Deshalb muss auch immer ein zeitnaher Bezug der betrieblichen Leistungen zu den betrieblichen Ereignissen und dessen gemessenen Wirkungen bestehen, damit mithilfe der Leistungskennzahlen darüber geurteilt und die Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Wirtschaftens der Betriebe darauf ausgerichtet werden kann. Vor einem dauerhaften Einsatz bedarf es daher der Prüfung der Tauglichkeit der ausgewählten Leistungskennzahlen für den vorgesehenen Zweck.

**1.6 Zu Nummer 6 (Angaben zu den Finanz- und Leistungsbeziehungen):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeindeverwaltung, gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die wirtschaftliche Lage der gemeindlichen Betriebe kann gleichwohl durch ihre Geschäftstätigkeit mit fremden Dritten bestimmt sein.

Ein Dritter kann für einen gemeindlichen Betrieb auch ein anderer gemeindlicher Betrieb oder die Gemeindeverwaltung sein, die zu der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit gehören. Daher ist es sachgerecht, im Beteiligungsbericht gesonderte Angaben über die Finanz- und Leistungsbeziehungen innerhalb dieser wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ zu fordern (vgl. Beispiel 166).

**BEISPIEL:**

**Die Finanz- und Leistungsbeziehungen zu den Betrieben**

Im gemeindlichen Beteiligungsbericht hat die Gemeinde auch Angaben zu den Finanz- und Leistungsbeziehungen der Betriebe zu machen. Bei der Gemeindeverwaltung bestehen vielfältige Arten von Finanz- und Leistungsbeziehungen mit gemeindlichen Betrieben. In der nachfolgenden Übersicht werden diese beispielhaft für die Haushaltsjahre 2015 und 2016 aufgezeigt.

Betrieb	2015		2016		Erläuterungen
	Ertrag in TEURO	Aufwand in TEURO	Ertrag in TEURO	Aufwand in TEURO	
ABC (Krankenhaus)		100		100	Erstattung Pflegekosten
DEF (ÖPNV)		200	5		Verbandsumlage (E = Rückerstattung)
GHI (Theater)		550		500	Betriebskostenzuschuss
JKL (Sparkasse)	2.000		1.700		Gewinnausschüttung
MNO (Stadtwerke)	345	1.333	295	1.525	(E = Gewinnausschüttung) (A = Stromversorgung)
PRS (Gaswerke)	123	985	145	999	(Heizkosten)
TUV (Baubetrieb)		1.000		1.050	(Leasingrate)
WXZ (Management)	10	789	50	888	(E = Rückerstattung) (A = Betriebskostenbeitrag)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Auf die gesonderte Darstellung von betrieblichen Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen den gemeindlichen Betrieben ist in dieser Darstellung verzichtet worden. Sie bedürfen jedoch auch im gemeindlichen Beteiligungsbericht mindestens dann einer konkreten Offenlegung, wenn derartige Beziehungen von wesentlicher wirtschaftlicher Bedeutung sind.

*Beispiel 166 „Die Finanz- und Leistungsbeziehungen zu den Betrieben“*

Diese Berichtspflichten der Gemeinde sind ein Schritt in die Richtung des gemeindlichen Gesamtabschlusses, mit dem die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde (Gemeindeverwaltung und Betriebe) dargestellt wird. In den gemeindlichen Gesamtabschluss werden dabei nur Geschäftsvorfälle einbezogen, die mit Dritten außerhalb des „gemeindlichen Konzerns“ bestehen.

Die Aufbereitung der Angaben zu den Finanz- und Leistungsbeziehungen im gemeindlichen Beteiligungsbericht dar, der auch der Aufstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde dient (vgl. § 50 GemHVO NRW i. V. m. weiteren Konsolidierungsvorschriften). Aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten können die Angaben im Beteiligungsbericht auf die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Gemeinde beschränkt werden.

**1.7 Zu Nummer 7 (Angaben zu den Organen der Beteiligungen):**

Im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW ist die Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen der Gemeinde gesondert anzugeben und zu erläutern. Die Zahl und der Umfang sowie die Zusammensetzung der anzugebenden Organe der gemeindlichen Betriebe sind dabei von der gesellschaftsrechtlichen bzw. privatrechtlichen Form der wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde abhängig. I. d. R. ist bei den größeren Betrieben von einem geschäftsführenden Organ und einem Kontrollorgan auszugehen.

Bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) stellen z. B. die Gesellschafterversammlung (Beschlussorgan), die Geschäftsführung (geschäftsführendes Organ) und der Aufsichtsrat (Kontrollorgan) die Organe dieser Gesellschaftsform dar. Bei einer Aktiengesellschaft sind die Organe der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung. Entsprechend bestehen Organe auch bei anderen juristischen Personen.

Die Pflicht der Gemeinde soll dabei nicht über die gesetzliche Pflicht der Betriebe zu Angaben im Anhang ihres Jahresabschlusses hinausgehen. Die Betriebe sind handelsrechtlich verpflichtet, alle Mitglieder ihres Geschäftsführungsorgans und ihres Kontrollorgans, auch wenn diese im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, anzugeben (vgl. § 285 Nummer 10 HGB).

Die Angaben über die Organe der gemeindlichen Betriebe können nur dann ihren Zweck erfüllen, wenn auch deren Zusammensetzung angegeben wird. Es soll offengelegt werden, wie und durch wen die Gemeinde und die sonstigen Beteiligten vertreten werden. Die Mitglieder der Organe sollen daher namentlich benannt werden, denn diese Angaben sind auch im Anhang im betrieblichen Jahresabschluss zu machen. Mindestens müssen jedoch die Vertreter der Gemeinde in den Organen namentlich benannt werden, denn es soll dadurch insbesondere Transparenz über die persönlichen Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde geschaffen werden.

**1.8 Zu Nummer 8 (Angaben zum Personalbestand jeder Beteiligung):**

Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht nach § 117 der Gemeindeordnung der Personalbestand jedes gemeindlichen Betriebes gesondert anzugeben und zu erläutern ist. Zur Gestaltung dieser Angabepflicht kann dabei auf Muster des Stellenplans oder der Stellenübersicht zurückgegriffen wer-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

den. Es bieten sich entsprechend auch Angaben dazu aus dem Vorjahr an, z. B. die Zahl der tatsächlich besetzten Stellen zum 30.06. des Vorjahres an.

Bei den Angaben zum Personalbestand jeder gemeindlichen Beteiligung kann auch eine mehrjährige Zeitreihe sachgerecht sein. Die Zeitreihe kann dann an den Vorgaben des Satzes 1 des Absatzes 2 der haushaltsrechtlichen Vorschrift orientiert werden. Dann wären Angaben zum Personalbestand eines jeden gemeindlichen Betriebes mindestens über einen Zeitraum von drei Jahren zu machen.

**2. Zu Absatz 2 (Informationen über betriebliche Daten):**

**2.01 Allgemeine Sachlage**

Die Vorschrift bestimmt verschiedene Sachverhalte, die im gemeindlichen Beteiligungsbericht darzustellen sind. Dazu gehören z. B. die Abbildung der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Betriebe in einer Zeitreihe, die Beschränkung der Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge und der Ersatz der vollständigen Bilanzen durch Strukturbilanzen.

Soweit in dieser Vorschrift auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), entsprechende Anwendung und sind im Abschnitt 3 des Kapitels „Haushaltsrechtliche Regelungstexte“ enthalten.

**2.1 Zu Satz 1 (Zeitreihe bei Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen):**

In der Vorschrift wird bestimmt, dass im gemeindlichen Beteiligungsbericht die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe (Beteiligungen) in einer Zeitreihe abzubilden sind, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. Dadurch kann die Entwicklungsfähigkeit der gemeindlichen Betriebe besser nachvollzogen werden.

**2.2 Zu Satz 2 (Darstellung der Bilanzen):**

**2.2.1 Allgemeine Inhalte**

In der Vorschrift wird ausdrücklich bestimmt, dass die Darstellung der betrieblichen Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden kann. Die Gemeinde muss sich in diesem Fällen eigenverantwortlich entscheiden, ob sie von der Vereinfachung Gebrauch macht. Eine reduzierte Darstellung der Bilanzen der gemeindlichen Betriebe darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

**2.2.2 Die Anwendung der Vorschrift des § 266 HGB**

Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift ist die Bilanz in Kontoform aufzustellen. Dabei können die Darstellungen in der Bilanz auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. Die großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Absatz 3 HGB) haben auf der Aktivseite ihrer Bilanz die in Absatz 2

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

Kleine Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Absatz 1 HGB) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden. So müssen mindestens in der Bilanz der einzelnen gemeindlichen Betriebe folgende Posten ausgewiesen sein (vgl. Abbildung 922).

<b>DIE STRUKTUR DER BILANZ NACH § 266 HGB</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Anlagevermögen,               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Immaterielle Vermögensgegenstände,</li> <li>II. Sachanlagen,</li> <li>III. Finanzanlagen,</li> </ul> </li> <li>B. Umlaufvermögen,               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Vorräte,</li> <li>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,</li> <li>III. Wertpapiere,</li> <li>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks,</li> </ul> </li> <li>C. Rechnungsabgrenzungsposten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A. Eigenkapital:               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Gezeichnetes Kapital;</li> <li>II. Kapitalrücklage;</li> <li>III. Gewinnrücklagen:</li> <li>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.</li> </ul> </li> <li>B. Rückstellungen:</li> <li>C. Verbindlichkeiten:</li> <li>D. Rechnungsabgrenzungsposten.</li> </ul>

*Abbildung 922 „Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“*

Diese reduzierte Darstellung der Bilanz kann unabhängig von der Größe der Kapitalgesellschaften für jedes Unternehmen und jede Einrichtung im Teilungsbericht abgebildet werden, wenn nicht eine für die Jahresabschlussanalyse aufgestellte Strukturbilanz ausreichend ist.

**2.3 Zu Satz 3 (Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung):**

**2.3.1 Allgemeines**

Die Vorschrift lässt auch zu, dass für die Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe im Teilungsbericht der Gemeinde die Erleichterungen nach der Vorschrift des § 276 des Handelsgesetzbuches in Anspruch genommen werden können. Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift dürfen kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften die Posten, die durch § 275 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 oder Absatz 3 Nummer 1 bis 3 und 6 HGB bestimmt sind, zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen.

Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in der Vorschrift des § 277 Absatz 4 Satz 2 und 3 HGB verlangten Erläuterungen zu den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung nicht zu machen. Die Gemeinde muss sich in diesen Fällen eigenverantwortlich entscheiden, ob sie von der Vereinfachung Gebrauch macht. Eine reduzierte Darstellung der Bilanzen der gemeindlichen Betriebe darf die erwünschten Informationen jedoch nicht beeinträchtigen.

## **2.3.2 Die Anwendung der Vorschrift des § 276 HGB**

### **2.3.2.1 Allgemeine Inhalte**

Bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Unternehmen und Einrichtungen ist zu beachten, ob das Gesamtkostenverfahren oder das Umsatzkostenverfahren zur Anwendung kommt. Bei der Auswahl des Verfahrens kommen als Kriterien regelmäßig deren Aussagefähigkeit, die Transparenz und die Vergleichbarkeit sowie das Informationsinteresse der Adressaten des betrieblichen Jahresabschlusses in Betracht. Zu berücksichtigen ist aber auch, ob von der Gemeinde ein Gesamtabchluss aufzustellen ist.

### **2.3.2.2 Die Gliederung beim Gesamtkostenverfahren**

Das Gesamtkostenverfahren (GKV) ist leistungsbezogen und weist alle Herstellungskosten des gemeindlichen Betriebes unabhängig davon aus, ob die betrieblichen Gesamtleistungen (Produkte und sonstige Leistungen) auch am Markt abgesetzt worden sind. Nach der handelsrechtlichen Vorschrift des § 276 Absatz 2 HGB sind bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens in der Gewinn- und Verlust-Rechnung der einzelnen gemeindlichen Betriebe eine Vielzahl von Posten auszuweisen (vgl. Abbildung 923).

<b>DIE GLIEDERUNG DER GuV BEIM GESAMTKOSTENVERFAHREN</b>
1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. Andere aktivierte Eigenleistungen
4. Sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
a) Löhne und Gehälter
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern
16. Sonstige Steuern
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

*Abbildung 923 „Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“*

Die Gegenüberstellung der gesamten Produktionskosten und der Gesamtleistung führt z. B. dazu, dass der Ausweis der Umsatzerlöse um den Ausweis von Bestandsveränderungen und aktivierten Eigenleistungen erweitert werden muss. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den wichtigsten Aufwandsarten verteilt. Eine reduzierte

Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

### **2.3.2.3 Die Gliederung beim Umsatzkostenverfahren**

Das Umsatzkostenverfahren (UKV) ist grundsätzlich umsatzbezogen, denn es weist die Herstellungskosten des gemeindlichen Betriebes abhängig davon aus, in welchem Umfang die betrieblichen Produkte und Leistungen am Markt abgesetzt worden sind, und unabhängig davon in welchem Wirtschaftsjahr die Herstellungskosten für den gemeindlichen Betrieb entstanden sind.

Die Herstellungskosten der nicht verkauften betrieblichen Erzeugnisse werden deshalb nicht in der Gewinn- und Verlust-Rechnung des Betriebes, sondern in der Bilanz als Halb- oder Fertigfabrikate angesetzt. Der entstandene Aufwand wird dabei nach den betrieblichen Arbeitsbereichen verteilt. Nach der Vorschrift des § 276 Absatz 3 HGB sind bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens in der Gewinn- und Verlust-Rechnung der einzelnen gemeindlichen Betriebe eine Vielzahl von Posten auszuweisen (vgl. Abbildung 924).

<b>DIE GLIEDERUNG DER GuV BEIM UMSATZKOSTENVERFAHREN</b>
1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. Allgemeine Verwaltungskosten
6. Sonstige betriebliche Erträge
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen, davan aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davan aus verbundenen Unternehmen
10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davan aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens,
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davan an verbundene Unternehmen
13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag,
14. Ergebnis nach Steuern,
15. Sonstige Steuern
16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

*Abbildung 924 „Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“*

Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der gemeindlichen Betriebe darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

## **2.4 Zu Satz 4 (Zulassung von Strukturbilanzen):**

### **2.4.1 Allgemeine Sachlage**

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird für die Aufstellung des gemeindlichen Beteiligungsberichtes ausdrücklich bestimmt, dass bei den Angaben über die gemeindlichen Betriebe auf die Abbildung der vollständigen betrieblichen Jahresabschlussbilanz verzichtet werden kann, wenn für deren Jahresabschlussanalyse eine Strukturbilanz erstellt worden ist und in den Beteiligungsbericht übernommen wird.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Die Jahresabschlussanalyse oder Bilanzanalyse ist eine Methode die verfügbaren betrieblichen Daten eines oder mehrerer Jahresabschlüsse von einer oder mehreren Betrieben zu beurteilen. Die Analyse wird dabei vor allem auf den Bilanzdaten aufgebaut. Die Bilanzanalyse soll durch die Aufbereitung des zur Verfügung stehende Datenmaterials zu Kennzahlen, eine sachgerechte Interpretation der betrieblichen Lage und Entwicklung ermöglichen. Die Strukturbilanz und die Kennzahlen bilden den Kern der Bilanzanalyse.

Der Gemeinde wird dadurch die Möglichkeit gegeben, zusätzlich zu den erstellten betrieblichen Strukturbilanzen aus der Jahresabschlussanalyse nicht auch noch die vollständigen Bilanzen der betreffenden gemeindlichen Betriebe aufzeigen zu müssen. Sie hat sich eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie von der Vereinfachung Gebrauch macht. Die zugelassene Vereinfachung darf dabei die Erreichung der Informationsziele des Beteiligungsberichtes nicht gefährden.

#### **2.4.2 Die Strukturbilanz**

Unter dem Begriff „Strukturbilanz“ wird eine für die Bilanzanalyse aufbereitete Bilanz verstanden, mit deren Hilfe aussagekräftigere Kennzahlen über die betriebliche Lage ermittelt werden sollen. Für die Datenaufbereitung bestehen allgemeine Grundsätze für die Analyse, jedoch keine rechtlichen Regelungen. Vom Analysten müssen die Daten der betrieblichen Bilanz so aufbereitet werden, dass sie unmittelbar der Berechnung von Kennzahlen dienen können.

Die verfügbaren Daten müssen ggf. anders aufgeschlüsselt werden, z. B. die Gliederung der Verbindlichkeiten in kurzfristiges und langfristiges Fremdkapital. Sie können auch neu zuzuordnen sein, z. B. die Einbeziehung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in das Umlaufvermögen. Der Umfang und die Inhalte einer Datenaufbereitung sind vom Zweck der Bilanzanalyse und von der beabsichtigten weiteren Verwendung der eingesetzten bzw. genutzten Kennzahlen abhängig.

Für die Strukturbilanz gilt z. B. grundsätzlich, dass die Mittelherkunft und die Mittelverwendung sich entsprechend gegenüberstehen sollen. Daher kann die Gliederung der Strukturbilanz im Einzelnen von der Gliederung der betrieblichen Bilanz abweichen. z. B. die Einteilung der Passivseite der Bilanz in die Bereiche „Eigenkapital“, „Langfristiges Fremdkapital“, „Mittelfristiges Fremdkapital“ und „Kurzfristiges Fremdkapital“.

### **3. Zu Absatz 3 (Übersicht über die gemeindlichen Betriebe):**

#### **3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Verpflichtung der Gemeinde, dem Beteiligungsbericht eine Übersicht über die gemeindlichen Betriebe beizufügen, kann z. B. dadurch nachgekommen werden, dass mithilfe eines Organigramms ein Überblick über diese Betriebe gegeben wird. Maßgeblich für die Aufnahme in die Übersicht über die gemeindlichen Betriebe sind die unmittelbaren Beteiligungen der Gemeinde.

Zur Erreichung einer sachgerechten Übersicht über die wirtschaftlichen Verflechtungen der Gemeinde und unter dem Gesichtspunkt der jährlichen Erstellung eines Gesamtabschlusses ist es geboten, möglichst auch die mittelbaren Beteiligungen anzugeben. Zudem bedarf es ggf. noch ergänzender Erläuterung zur Gesamtübersicht über die gemeindlichen Betriebe, wenn nicht in den Erläuterungen zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben die sonstigen Anteilseigner mit ihren Anteilsverhältnissen angegeben werden.

### **3.2 Die örtliche Übersicht über die gemeindlichen Betriebe**

#### **3.2.1 Die Erstellung einer örtlichen Übersicht**

Eine aufzählende Form der gemeindlichen Betriebe ist allein als nicht ausreichend anzusehen, um einen sachgerechten Überblick über das gemeindliche Beteiligungsportfolio zu erlangen. In einer Übersicht müssen deshalb nicht nur die Betriebe der Gemeinde in ihrer öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Form, sondern auch ihre Verknüpfungen untereinander gezeigt werden. Ebenso gehören dazu die Verknüpfungen mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten. Die Übersicht soll daher eine bildhafte Darstellung der örtlichen Verhältnisse sein, die für unterschiedliche Sachverhalte genutzt werden kann, aber dafür ggf. ergänzt werden muss (vgl. Abbildung 925).

<b>ÖRTLICHE ÜBERSICHTEN ÜBER DIE GEMEINDLICHEN BETRIEBE</b>
<b>Für die Darstellung des Zusammenhangs gemeindlicher Betriebe bieten sich unterschiedliche Übersichten an, z. B. über:</b>
- die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher Form.
- die Betriebe der Gemeinde in privatrechtlicher Form.
- den Konsolidierungskreis nach § 50 Absatz 1 GemHVO NRW.
- den Konsolidierungskreis nach § 50 Absatz 2 GemHVO NRW.
- den Konsolidierungskreis nach § 50 Absatz 3 GemHVO NRW.
- die Betriebe der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung (§ 116 Absatz 3 GO NRW).

*Abbildung 925 „Örtliche Übersichten über die gemeindlichen Betriebe“*

In diesem Zusammenhang ist es z. B. sachlich sinnvoll, die Übersicht über die Beteiligungsstruktur der Gemeinde einerseits in Beteiligungen an gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher Form und an gemeindlichen Betrieben in privatrechtlicher Form zu trennen. Andererseits bietet es sich nicht in jedem Fall an, bei Beteiligungen mehrerer Gemeinden an Betrieben in öffentlich-rechtlicher Form den Umfang der „Anteile jeder Gemeinde“ in Prozent - wie bei einer privatrechtlichen Beteiligung – anzugeben, denn es kann bei Betrieben grundsätzlich auch eine Trägerschaft der Gemeinde bestehen.

Der Anlass oder die Grundlage einer Beteiligung oder Trägerschaft in öffentlich-rechtlicher Form besteht regelmäßig in der Übertragung gemeindlicher Aufgaben und nicht in der Hingabe von Kapital an den gemeindlichen Betrieb. Der jeweilige Beteiligungsumfang der Gemeinde kann dabei dadurch klargestellt werden, dass zum betreffenden Betrieb mindestens die Anzahl der beteiligten Gemeinden angegeben wird.

#### **3.2.2 Die Angaben zum Umfang der Beteiligung**

Die Abbildung belegt, dass die vielfältigen Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch gemeindliche Betriebe es erforderlich machen, von jeder Gemeinde einen Gesamtabschluss aufstellen zu lassen. In dieser Übersicht ist zu allen gemeindlichen Betrieben die Höhe der gemeindlichen Anteile in Prozent bzw. der Umfang der gemeindlichen Trägerschaft anzugeben. Die Regelung „Höhe der Anteile an jeder Beteiligung in Prozent“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

reduziert die gemeindlichen Angabepflichten nicht auf privatrechtliche Gesellschaftsformen. Unter der Festlegung werden vielmehr auch öffentlich-rechtliche Organisations- und Rechtsformen erfasst.

In dieser Übersicht wird transparent gemacht, zu welchen Unternehmen und Einrichtungen und in welchem Umfang die Gemeinde eine dauernde Verbindung hergestellt hat, die dem eigenen Geschäftsbetrieb dienen soll. Die Angabe der Beteiligungshöhe gibt dafür zusätzliche Anhaltspunkte. Sie ist jedoch für sich allein nicht ausreichend und entscheidend, auch wenn sich die Verhältnisse in der Gemeinde darin widerspiegeln. Vielmehr ist die Beteiligungsabsicht ausschlaggebend, die durch den Beteiligungsbericht offengelegt werden soll.

Die zu erstellende Übersicht wäre überfrachtet, wenn sie zusätzlich zur Darstellung der Beteiligungsverhältnisse auch noch die möglichen Arten von Beziehungen, die zwischen der Gemeinde und ihren gemeindlichen Betrieben bestehen, z. B. Finanz- und/oder Leistungsbeziehungen, aufzeigen müsste. Derartige Informationen sind Teil der betriebsbezogenen Erläuterungen im Beteiligungsbericht und können dort ergänzend in schematischer Form aufgezeigt werden.

Von der Gemeinde ist bereits im Rahmen der Aufstellung der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW und der Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 95 GO NRW sowie der Aufstellung des Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW eigenverantwortlich zu entscheiden, ob den dazu gesetzlich bestimmten Unterlagen eine bildhafte Darstellung des Beteiligungsportfolios beigefügt wird. Die Übersicht könnte dabei eine Auskunft über die gemeindlichen Betriebe sowie über die Leistungsbeziehungen der Gemeinde mit ihren Betrieben geben.

### **3.2.3 Das Beispiel für eine Übersicht über die gemeindlichen Betriebe**

Die nachfolgende Abbildung (Quelle: Musterbeispiel der Stadt Münster) enthält dazu beispielhaft die einzelnen Betriebe der Stadt entsprechend der privatrechtlichen Beteiligungsstruktur (vgl. Abbildung 926).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 52 GemHVO NRW**

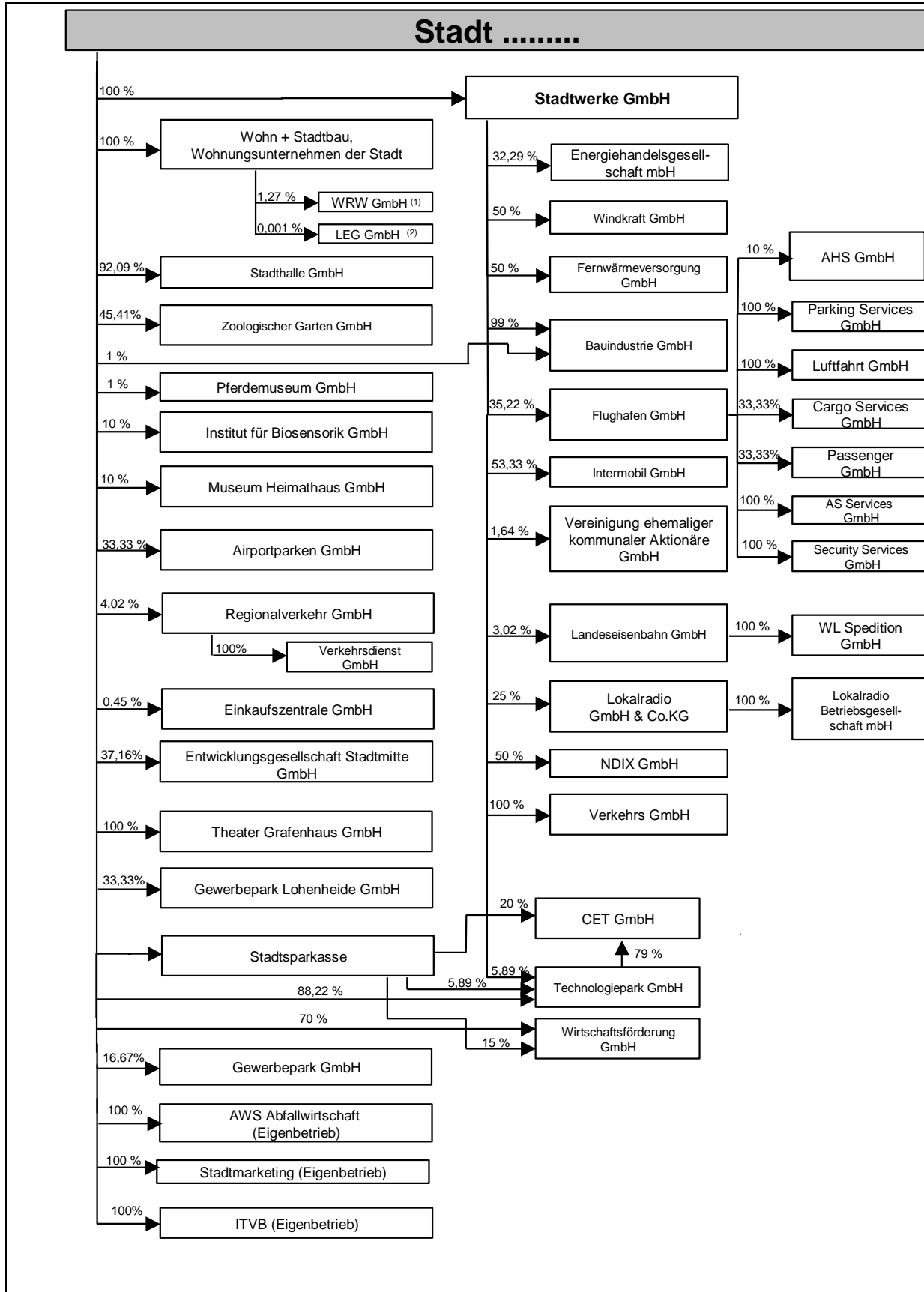


Abbildung 926 „Ein Beispiel für eine Übersicht über gemeindliche Betriebe“

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 52 GemHVO NRW**

Eine Übersicht über gemeindliche Beteiligungsverhältnisse soll von der Gemeinde entsprechend ihren örtlichen Verhältnissen aufgebaut und ausgestaltet werden. Sie sollte vollständig sein, sodass die Übersicht auch die Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form enthalten muss.

EEEEEEEEEEEE

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 52 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

## **Achter Abschnitt**

### **Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz**

#### **1. Allgemeines**

Dieser Abschnitt enthält ergänzend alle wesentlichen Vorgaben zum Inhalt und zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde nach den Regeln der Vorschrift des § 92 GO NRW. Die besonderen Bewertungsvorschriften erleichtern die Bewertung des Gemeindevermögens und verringert den Aufwand der Gemeinde bei der Umstellung auf das NKF (vgl. §§ 55 und 56 GemHVO NRW). Die Regelungen sind in einem eigenen Abschnitt zusammengefasst worden, weil die Vorschriften nicht für den „Dauerbetrieb“ der Gemeinde gelten.

Die Bestimmungen berücksichtigen die öffentliche Aufgabenstellung der Gemeinde. Sie stellen die ordnungsgemäße Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, das Bild über die gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage sowie die Nachprüfbarkeit der gemeindlichen Festlegungen sicher, denn die Eröffnungsbilanz der Gemeinde bildet den wesentlichen Bestandteil des neuen gemeindlichen Haushaltsrechts und stellt den Beginn einer neuen haushaltswirtschaftlichen Zeit für die Gemeinde dar.

Als Ausgangsgrundlage für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft hat die Eröffnungsbilanz eine erhebliche Bedeutung für die Gemeinde und ihre Bürger. Mit der örtlichen Eröffnungsbilanz wird erstmalig eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Eröffnungsbilanzstichtag erkennbar ist. Hierbei kommen auch die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zur Anwendung.

Diese Grundsätze sind teilweise in haushaltsrechtlichen Vorschriften kodifiziert worden und lassen Abwägungen zu, um den Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens ausreichend gerecht zu werden. Die Erfassung und Darstellung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden dient zielorientiert der stetigen Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben vor Ort (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW).

#### **2. Die Bedeutung der Eröffnungsbilanz**

Der Eröffnungsbilanz als der ersten Bilanz der Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu. Sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde sind bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten. Die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz hat dabei auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten zu erfolgen (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW).

Die für die Erstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinde einen erheblichen Aufwand. Sie ist unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen, sodass besondere Vereinfachungsregeln zugelassen worden sind. Die wichtigen Besonderheiten und Vorgehensweisen bei der Bewertung des Vermögens und der Schulden der Gemeinde sind Gegenstand gesonderter Vorschriften.

Als Ausgangsgrundlage für die künftige Haushaltswirtschaft müssen die Eröffnungsbilanzen der Gemeinden einheitlich gegliedert sein. Die Mindestgliederung der Aktiv- sowie der Passivseite der Eröffnungsbilanz ergibt sich durch den Verweis auf die Vorschrift des § 41 GemHVO NRW. Jeder Eröffnungsbilanz ist zudem ein Anhang mit Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel beizufügen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**8. Abschnitt GemHVO NRW**

Im Anhang zur Eröffnungsbilanz müssen die gewählten Ansatz- und Bewertungsmethoden, aber auch Abweichungen von der Mindestgliederung der Bilanz, sowie örtliche Besonderheiten transparent gemacht werden. Die Eröffnungsbilanz ist zudem ein Gegenstand der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss sowie der überörtlichen Prüfung (vgl. § 92 Absatz 4 bis 6 GO NRW). Sie bedarf der Feststellung durch Beschluss des Rates der Gemeinde, denn durch einen Verweis findet die einschlägige Vorschrift eine entsprechende Anwendung (vgl. § 92 Absatz 1 i. V. m. § 96 GO NRW).

### **3. Die Vorschriften zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz**

#### **3.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften**

Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn einer neuen Haushaltswirtschaft der Gemeinde, bei der die gemeindlichen Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen sind. Die Gemeinde hat deshalb stichtagsbezogen – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – durch eine Eröffnungsbilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild aufzuzeigen.

Die dazu notwendige Bewertung sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden wird dabei nicht als Selbstzweck verstanden. Durch die Maßgaben für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll vielmehr eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit erreicht werden.

Der achte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält deshalb in Bezug auf die gemeindliche Eröffnungsbilanz zu wichtigen Sachverhalten gesonderte Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der Ermächtigungsgrundlage der Vorschrift des § 133 Absatz 1 GO NRW. Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, in einer Rechtsverordnung zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium zu treffen.

Von Bedeutung für die gemeindliche Eröffnungsbilanz ist insbesondere die erstmalige Bewertung von Vermögen und Schulden, die Aufstellung, Prüfung und Aufbewahrung der Eröffnungsbilanz sowie zulässige Vereinfachungsverfahren. Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung 927).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 8. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>Achter Abschnitt Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz</b>	§ 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz § 54 Ermittlung der Wertansätze § 55 Besondere Bewertungsvorschriften § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

*Abbildung 927 „Die Vorschriften im 8. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

#### **4.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Der achte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält im Einzelnen folgende besonderen Bestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und Schulden sowie für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz:



- § 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz

Der Eröffnungsbilanz als erster Bilanz einer Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu, weil sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn einer neuen Haushaltswirtschaft und hat – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – stichtagsbezogen ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild zu vermitteln. Die Maßgaben für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz sollen deshalb eine in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sicherstellen.

- § 54 Ermittlung der Wertansätze

Zu Beginn des NKF als neuen gemeindlichen Haushaltswesen ist von der Gemeinde ein aktuelles und realistisches Bild über ihre Vermögens- und Schuldenlage zu schaffen. Sie hat dabei die Maßgabe zu beachten, dass für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz stichtagsbezogen vorsichtig geschätzte Zeitwerte zu ermitteln sind (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Die Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden müssen durch geeignete Verfahren und unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung erfolgen.

Die festzulegende Restnutzungsdauer der abnutzbaren Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens ist an den Regelungen für den Dauerbetrieb zu orientieren. Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände kann je nach Instandhaltungsgegebenheiten auch eine mögliche Rückstellungsbildung in Betracht kommen. Von Anfang an ist von der Gemeinde aber auch die Stetigkeit in der Bewertung zu gewährleisten.

- § 55 Besondere Bewertungsvorschriften

Die Einzelregelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz sind in besonderem Maße mit der gemeindlichen Aufgabenwahrnehmung verknüpft. Sie sollen eine möglichst gleiche Vorgehensweise in den einzelnen Gemeinden sicherstellen. Für einzelne Arten von Vermögensgegenständen sind deshalb in dieser Vorschrift wichtige Sonderregelungen getroffen worden.

- § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen

Für die Eröffnungsbilanz werden durch die Vorschrift besondere Vereinfachungen für die Bewertung zugelassen, um die Umstellung auf das neue gemeindliche Haushaltswesen zu erleichtern. Sie dienen auch dazu, die Aufstellung der Eröffnungsbilanz sowie die Bewertung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen. Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

- § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

Bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse kann sich ergeben, dass gemeindliches Vermögen oder die Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind. Die Vorschrift lässt bei bestimmten Sachverhalten eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz durch eine Anpassung oder Nachholung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz zu. Die Eröffnungsbilanz wird dabei selbst nicht berichtigt.

Wegen der Ausgangsgrundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ist eine Berichtigung nur in einem bestimmten Zeitrahmen zugelassen worden. Nach Ablauf der festgelegten vier Jahre kann ein Berichtigungsbedarf nicht mehr auf eine objektiv fehlerhafte Sachlage zum Eröffnungsbilanzstichtag begründet werden. Eine Korrektur der jährlichen Ergebnisrechnung durch Verweis auf diese Vorschrift ist grundsätzlich ausgeschlossen.

**4. Keine Anwendung der Vorschriften ab 2013**

Die Gemeinde ist gesetzlich verpflichtet worden, spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz nach § 92 Absatz 1 bis 3 der Gemeindeordnung aufzustellen (vgl. § 1 Absatz 1 NKFEFG NRW). Es wurde weiter festgelegt, dass in den Fällen, in denen sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergibt, dass in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, der Wertansatz letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss berichtigt oder nachgeholt werden kann (vgl. § 92 Absatz 7 GO NRW).

Mit diesen Bestimmungen wurde gesetzlich eine zeitliche Begrenzung der Anwendung der Vorschriften über die Eröffnungsbilanz festgesetzt, die auch die Bestimmungen des achten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung umfasst. Die Gemeinde kann danach bei einer Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2009 letztmalig im Jahresabschluss des Haushaltsjahres 2012 einen Fehler berichtigen, der objektiv auf Entscheidungen beruht, die für die gemeindliche Eröffnungsbilanz zu diesem Stichtag getroffen wurden.

Bei einer Eröffnungsbilanz zu Beginn der Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 endet der mögliche mehrjährige Berichtigungszeitraum entsprechend früher. Nach Ablauf des festgelegten Berichtigungszeitraumes von vier Jahren kann ein Berichtigungsbedarf nicht mehr auf eine objektiv fehlerhafte Sachlage oder Einschätzung zum Eröffnungsbilanzstichtag begründet werden. Zu einem späteren Zeitpunkt festgestellte Unrichtigkeiten müssen von der Gemeinde in den entsprechenden Jahresabschlüssen berichtigt werden.

In diesen Fällen muss ein Verstoß gegen haushaltsrechtliche Vorschriften zum Abschlussstichtag des Haushaltsjahres vorliegen. Die Fehlerbeseitigung muss aufgrund des durch den Jahresabschluss zu vermittelnden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde erforderlich sein und kann nicht mit einer fehlerhaften Eröffnungsbilanz begründet werden. Die Nichtvornahme einer Fehlerberichtigung muss das im Jahresabschluss zu vermittelnden Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde verfälschen bzw. beeinträchtigen.

**XXXXXXXXXXXXXXXX**

**§ 53**

**Aufstellung der Eröffnungsbilanz**

(1) <sup>1</sup>Die Gemeinde hat eine Eröffnungsbilanz nach § 92 der Gemeindeordnung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in der Gemeindeordnung und dieser Verordnung enthaltenen Vorschriften aufzustellen. <sup>2</sup>Die Eröffnungsbilanz ist entsprechend § 41 Abs. 3 und 4 zu gliedern, ihr ist ein Anhang entsprechend § 44 Abs. 1 und 2 sowie ein Forderungsspiegel nach § 46 und ein Verbindlichkeitspiegel nach § 47 beizufügen. <sup>3</sup>Sie ist durch einen Lagebericht entsprechend § 48 zu ergänzen.

(2) <sup>1</sup>Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Inventur nach § 28 durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. <sup>2</sup>§ 29 Abs. 2 bis 4 finden entsprechende Anwendung.

**Erläuterungen zu § 53**

**I. Allgemeines**

**1.1 Die Bedeutung der Eröffnungsbilanz**

Die gemeindliche Eröffnungsbilanz bildet einen wesentlichen Bestandteil des NKF als neues Rechnungswesen der Gemeinden. Erstmals wird im gemeindlichen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zugrunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens davon Abweichungen erforderlich machen. Die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen.

Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss. Der ersten Bilanz einer Gemeinde kommt auch dadurch eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde bei laufender Geschäftstätigkeit von der Gemeinde zu erfassen und zu bewerten sind.

Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird deshalb auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden. Besonderheiten und Vorgehensweise bei der Bewertung von Aktiva und Passiva im Rahmen der Eröffnungsbilanz werden unter § 55 GemHVO NRW erläutert.

Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde wird zudem nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgaben für die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz sollen deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein. Die Vorschrift enthält die näheren Bestimmungen zur Ausführung der gesetzlichen Bestimmungen in § 92 GO NRW. Sie stellt klar, wie die Eröffnungsbilanz zu gliedern ist und dass zur Eröffnungsbilanz ein Anhang gehört. Außerdem sind ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen und sie ist durch einen Lagebericht zu ergänzen.

**2. Die Wertgrößen in der Eröffnungsbilanz**

Für die Gemeinde als Bilanzierenden stellt jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld einen individuellen Wert dar. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz finden jedoch unabhängig von der Erfüllung sonstiger Voraus-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

setzungen allgemeine Wertmaßstäbe Anwendung, sodass als Wertgrößen die Anschaffungs- und Herstellungskosten, der Zeitwert, der Barwert, der Erfüllungsbetrag u. a. in Betracht kommen können. Die Klärung der Frage der Bilanzierung dem Grunde nach verlangt deshalb auch, eine Ermittlung der Höhe des Wertes der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde vorzunehmen.

Dieses Handeln wird als Bilanzierung der Höhe nach umschrieben. Für diesen Zweck enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften eine Vielzahl von zu beachtenden Wertbegriffen, die entweder auf der Aktivseite oder der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zur Anwendung kommen. Dazu wird nachfolgend ein Überblick gegeben (vgl. Abbildung 928).

<b>DIE WERTBEGRIFFE FÜR DIE BILANZIERUNG</b>	
<b>GEBRAUCH AUF DER AKTIVSEITE</b>	<b>GEBRAUCH AUF DER PASSIVSEITE</b>
Anschaffungskosten (§ 91 Absatz 2 GO NRW; §§ 33 und 55 GemHVO NRW)	Angemessene Höhe (§ 88 GO NRW)
Herstellungskosten (§ 91 Absatz 2 GO NRW; § 33 GemHVO NRW)	Rückzahlungsbetrag (§ 91 Absatz 2 GO NRW)
Festwert (§ 34 Absatz 1 GemHVO NRW)	Barwert (§ 91 Absatz 2 GO NRW; § 36 Absatz 1 GemHVO NRW)
Gewogener Durchschnittswert (§ 34 Absatz 3 GemHVO NRW)	Betrag, der voraussichtlich notwendig wird (§ 91 Absatz 2 GO NRW)
Gesamtkosten (§ 36 Absatz 2 GemHVO NRW)	xxxxxx
Beizulegender Wert (§ 36 Absatz 5 und 7 GemHVO NRW)	xxxxxx
Erinnerungswert (§ 55 GemHVO NRW)	xxxxxx
<b>Hinweis:</b> Für die <u>Eröffnungsbilanz</u> bestehen noch eine Vielzahl weiterer anzuwendender Wertbegriffe: z. B.	
Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 GO NRW; (§ 54 GemHVO NRW))	xxxxxx
Normalherstellungskosten (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Bodenrichtwert (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Versicherungswert (§ 55 Absatz 3 GemHVO NRW)	xxxxxx
Normalherstellungskosten (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>DIE WERTBEGRIFFE FÜR DIE BILANZIERUNG</b>	
<b>GEBRAUCH AUF DER AKTIVSEITE</b>	<b>GEBRAUCH AUF DER PASSIVSEITE</b>
Aktueller Wert des ... Baulandes (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Abgeleiteter gebietstypischer Wert (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Sachwert (§ 55 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Substanzwert (§ 55 Absatz 6 GemHVO NRW)	xxxxxx
Ertragswert (§ 55 Absatz 6 GemHVO NRW)	xxxxxx
Erinnerungswert (§ 55 Absatz 3 und 4; § 56 Absatz 1 GemHVO NRW)	xxxxxx
Tiefstkurs (§ 55 Absatz 7 GemHVO NRW)	xxxxxx
Briefkurs (§ 56 Absatz 2 GemHVO NRW)	xxxxxx
Geldkurs (§ 56 Absatz 2 GemHVO NRW)	xxxxxx

*Abbildung 928 „Die Wertbegriffe für die Eröffnungsbilanzierung“*

Auf eine Erläuterung der einzelnen Wertbegriffe wird an dieser Stelle verzichtet, denn deren Inhalt und Abgrenzung sowie deren Anwendungsbereiche sind unter den dazu benannten Vorschriften erläutert.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Eröffnungsbilanz):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Allgemeine Grundlagen):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift begründet die Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz für die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, wie es handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist. Alle Gemeinden müssen erstmalig ihr Vermögen und ihre Schulden bewerten und während des laufenden Geschäftsbetriebes erfassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Die haushaltsrechtlichen Vorgaben für die Kommunen sind vergleichbar mit der Situation von Unternehmen zum Zeitpunkt der Einführung des D-Markbilanzgesetzes im Jahre 1990. Damals galt für die betroffenen Unternehmen, dass sie zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung auf die handelsrechtlichen Gegebenheiten eine eigenständige Eröffnungsbilanz aufzustellen haben. Die Regelung für die Gemeinden ist dem Gesetz entlehnt worden.

Für die gemeindliche Haushaltswirtschaft gilt zudem das Jährlichkeitsprinzip und das Haushaltsjahr ist mit dem Kalenderjahr identisch. Deshalb ist es sachgerecht zu bestimmen, dass die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufstellt. Weil das Handelsrecht für das neue Gemeindehaushaltsrecht das „Referenzmodell“ darstellt, sind in diese Vorschrift auch dessen Grundsätze übernommen worden.

Die Regelung sieht deshalb vor, dass die Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist. Die GoB gelten verbindlich und unabhängig von Rechtsformen für alle Kaufleute. Sie liegen zukünftig auch dem kommunalen Finanzmanagement zugrunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung für die Gemeinden nichts Anderes bestimmt ist. Soweit die GoB durch die Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht kodifiziert oder ausgelegt werden, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich.

Die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Daher wird in § 92 GO NRW auf die entsprechenden Vorschriften zum Jahresabschluss in § 95 Absatz 3 und § 96 GO NRW verwiesen. Die Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist vom Rat festzustellen und anschließend öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Verfahrensschritte müssen terminlich bestimmt sein.

**1.2 Zu Satz 2 (Vorgaben für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz):**

**1.2.1 Die Gliederung der Eröffnungsbilanz**

Die Eröffnungsbilanz ist als erste Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zu einem Stichtag ein wesentlicher Bestandteil des neuen doppischen Rechnungssystems. Die Gliederung der Eröffnungsbilanz baut grundsätzlich auf dem nachfolgenden Schema auf (vgl. Abbildung 929).

<b>DAS SCHEMA FÜR DIE GLIEDERUNG DER ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<p><b><u>AKTIVA</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anlagevermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>Sachanlagen</li> <li>Finanzanlagen</li> </ul> </li> <li>2. Umlaufvermögen               <ul style="list-style-type: none"> <li>Vorräte</li> <li>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</li> <li>Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>Liquide Mittel</li> </ul> </li> <li>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</li> </ol>	<p><b><u>PASSIVA</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eigenkapital               <ul style="list-style-type: none"> <li>Allgemeine Rücklage</li> <li>Sonderrücklagen</li> <li>Ausgleichsrücklage</li> <li>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul> </li> <li>2. Sonderposten</li> <li>3. Rückstellungen</li> <li>4. Verbindlichkeiten</li> <li>5. Passive Rechnungsabgrenzung</li> </ol>

*Abbildung 929 „Das Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz“*

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 53 GemHVO NRW**

Die Eröffnungsbilanzen der Gemeinden müssen einheitlich gegliedert sein. Daher ist es erforderlich, für die gemeindliche Eröffnungsbilanz festzulegen, dass auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ auszuweisen und beide Bilanzseiten mit der „Rechnungsabgrenzung“ abzuschließen sind (vgl. Erläuterungen zu § 41 Absatz 1 GemHVO NRW). Mit den nachfolgenden Erläuterungen werden die nach dieser Vorschrift i. V. m. § 41 GemHVO NRW vorgesehenen Bilanzposten vorgestellt.

### **1.2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Die immateriellen Wirtschaftsgüter sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen für die Gemeinde, zu deren Erlangung gemeindliche Aufwendungen entstanden und die einer Bewertung zugänglich und fähig sind. Bei geleisteten Zuwendungen der Gemeinde stellt auch die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, wenn die Gegenleistungsverpflichtung von der Gemeinde mengenbezogen bestimmt ist.

Wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung ist das Recht als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen (vgl. § 43 Absatz 1 GemHVO NRW). Die Gemeinde darf nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktivieren.

In den Fällen, in denen immaterielle und materielle Vermögensgegenstände eine Einheit bilden, erfolgt ein Ansatz als immaterieller Vermögensgegenstand. Das Interesse an der unkörperlichen Nutzung im Rahmen des Nutzungs- und Funktionszusammenhanges muss dann im Vordergrund stehen. Ein anteiliger Ansatz als immaterieller und als materieller Vermögensgegenstand ist unzulässig.

Die DV-Software der Gemeinde gehört grundsätzlich zu den immateriellen Vermögensgegenständen. Nur in Ausnahmefällen, wenn z. B. die Betriebs- und Systemsoftware unmittelbar zur Hardware gehören, ist auch die DV-Software als zugehörig zu den materiellen Vermögensgegenständen anzusehen. In diesen Fällen muss geprüft und entschieden werden, ob eine funktionale Einheit und ein Nutzungszusammenhang bestehen.

Die Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände werden innerhalb des Bilanzbereiches als geleistete Anzahlung gesondert ausgewiesen. Geht der Gegenstand in das Eigentum der Kommune über, sind die geleisteten Anzahlungen bzw. die dafür in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Bilanzposten entsprechend umzubuchen. Sofern die Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind sie über die voraussichtliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden immateriellen Vermögensgegenstände sind im vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 01 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.2.1.2 Sachanlagen**

Unter den Sachanlagen werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst. Dabei wird eine Trennung zwischen unbeweglichem Sachanlagevermögen, z. B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z. B. Fahrzeuge, vorgenommen. Beim Sachanlagevermögen wird dann jeweils entsprechend der Nutzung bzw. den Sachzielen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eine Unterteilung in die bedeutenden Nutzungsarten, die erweitert werden dürfen, vorgenommen. In der gemeindlichen Eröffnungsbilanz werden die Sachanlagen der Gemeinde wie folgt unterschieden (vgl. Abbildung 930).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>DAS SACHANLAGEVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICHE</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Unbebauten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grünflächen</li> <li>- Ackerland</li> <li>- Wald, Forsten</li> <li>- Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul>
<b>Bebauten Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>- Schulen</li> <li>- Wohnbauten</li> <li>- Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul>
<b>Infrastrukturvermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>- Brücken und Tunnel</li> <li>- Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>- Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>- Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>- Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul>
<b>Sonstiges Sachanlagevermögen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul>

*Abbildung 930 „Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände, die unter dem Bilanzbereich „Sachanlagen“ anzusetzen sind, i. d. R. zeitlich begrenzt sind. Eine Ausnahme stellen der Grund und Boden dar. Daher ist bei der Ermittlung der Wertansätze für bebaute Grundstücke zwischen Grund und Boden und Gebäuden zu differenzieren. Der Wert des Grund und Bodens bleibt i. d. R. unverändert bestehen, während der Wert des Gebäudes durch die Nutzung und damit durch planmäßige Abschreibungen im Rahmen der Nutzungsdauer vermindert wird (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW).

#### **1.2.1.2.1 Unbebaute Grundstücke**

Als Sachanlagen sind unbebaute Grundstücke mit ihrem Wert anzusetzen. Wegen der Bedeutung im gemeindlichen Bereich ist eine Untergliederung dieses Bilanzpostens mindestens in Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke vorgesehen. Der Wert von grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden. Unter diesem Bilanzposten sind auch die bebauten Grundstücke der Gemeinde anzusetzen, auf denen sich fremde Bauten befinden. Dagegen sind die Grundstücke des Infrastrukturvermögens der Gemeinde unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 3 Nummer 1.2.3.1 GemHVO NRW).

Bei unbebauten Grundstücken mit naturbelassener bzw. nicht gestalteter Fläche ist in der Regel nur der Grund und Boden zu bewerten. Eine Ausnahme besteht insofern, als die Oberfläche eine an Verkehrswerten orientierte, nicht zu vernachlässigende Vermögensposition, z. B. Waldvermögen, bilden würde. Des Weiteren müssen die einzelnen Nutzungsarten, insbesondere unter Berücksichtigung der Differenzierung in der kommunalen Bilanz,



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

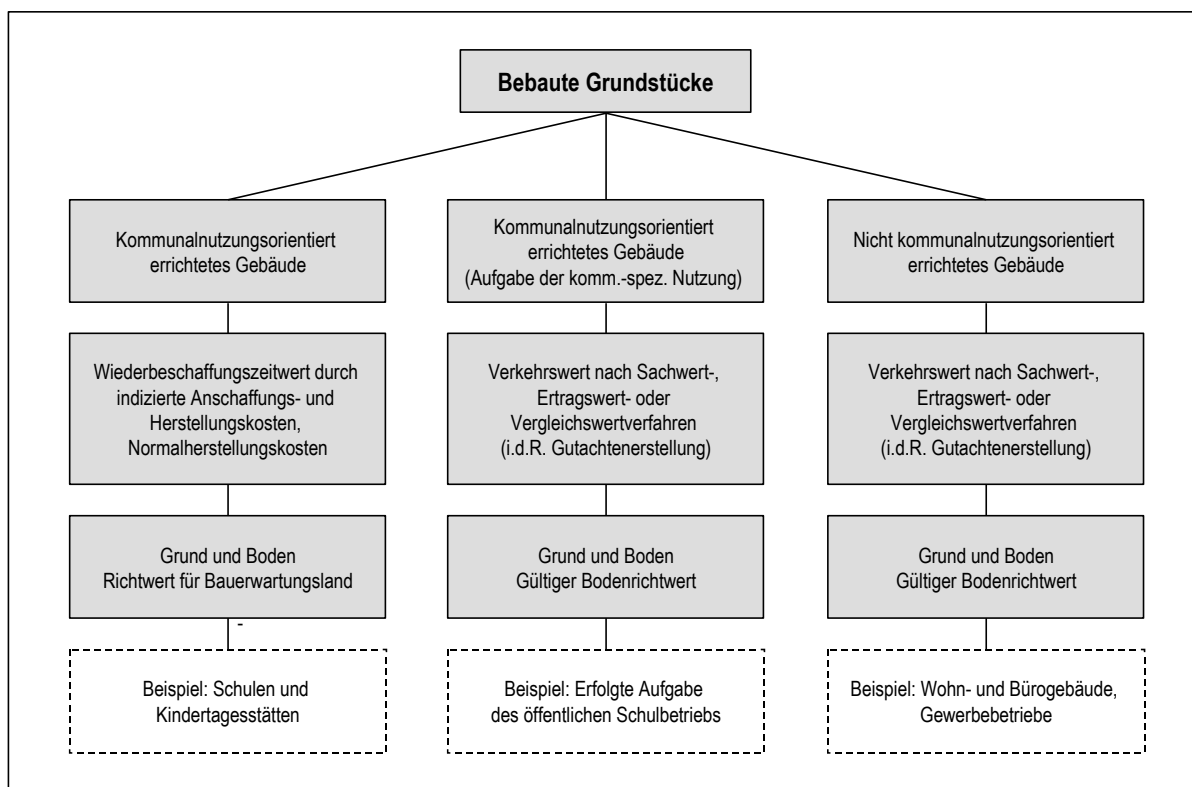
hinsichtlich der Bewertung unterschieden werden. Insbesondere bei Grundstücken im Außenbereich ist eine Unterteilung in verschiedene Nutzungsartenabschnitte üblich, z. B. Waldflächen, Grünflächen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden unbebauten Grundstücke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 02 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### 1.2.1.2.2 Bebaute Grundstücke

Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken sind Grund und Boden und das Gebäude getrennt zu erfassen und zu bewerten. In diese Bewertung sind die technischen Einrichtungen einzubeziehen, wenn es sich um Einbauten handelt, die fest mit dem Gebäude verbunden sind und diese nicht selbstständig bewertbar sind, z. B. Heizungs- und Lüftungsanlagen, Beleuchtungseinrichtungen, Rolltreppen, Sprinkleranlagen. Die Bewertung des Grund und Bodens orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und den Festlegungen eines rechtsverbindlichen Bebauungsplans für eine höherwertige Nutzung.

Bestehendes Bau- und Planrecht hat daher eine besondere Bedeutung bei der Bewertung des Grund und Bodens, und erfordert eine entsprechende Unterscheidung nach den bau- und planungsrechtlichen Gegebenheiten, z. B. Bauland, Bauerwartungsland, Gewerbefläche. Die Bewertung von bebauten Grundstücken (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 421) stellt sich wie folgt dar (vgl. Abbildung 931).



*Abbildung 931 „Die Bewertung von bebauten Grundstücken“*

Die bebauten Grundstücke der Gemeinde, die für die zu erfüllenden Aufgaben errichtet wurden, sollen in diesem Bilanzbereich in gesonderte Posten für Kindertageseinrichtungen, Schulen, Wohnbauten und sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude untergliedert werden. Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW an. Der Wert von grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden.

Die bebauten Grundstücke sind nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Absatz 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke. Das Erfordernis der Differenzierungstiefe für die Bewertung sowie die Unterscheidung örtlicher Lagen der einzelnen Grundstücke sollte mit dem örtlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle abgestimmt werden. Auch sind Wertminderungen zu berücksichtigen, die z. B. durch Altlasten oder Nutzungsrechte Dritter bestehen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden bebauten Grundstücke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.2.1 Bebaute Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden**

Die im Eigentum der Gemeinde befindlichen Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden werden vielfach für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf den Gebieten „Erziehung“, „Bildung“ und „Kultur“, z. B. Schulen, Volkshochschulen, Kindertageseinrichtungen und sonstige Einrichtungen der Jugendhilfe, Bibliotheken, Museen, Begegnungstätten u. Ä., und „Sport“ und „Erholung“ sowie „Gesundheitswesen“ und „Sozialwesen“, z. B. Altenheime, Frauenhäuser u. Ä., genutzt.

Ob eine kommunal-orientierte Nutzung eines Gebäudes vorliegt, ist auf der Grundlage des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW festzustellen, weil diese Vorschrift als Maßstab für die Beurteilung gelten soll. Zusätzlich sind Gebäude für Brand- und Katastrophenschutz sowie den Rettungsdienst als kommunalnutzungsorientiert eingeordnet worden. Daraus abgeleitet soll in der Eröffnungsbilanz dieser Bereich in die Posten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“, „Schulen“, „Wohnbauten“ und „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ untergliedert werden.

Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW an. Der Wert von grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück einzubeziehen. Kommunale Besonderheiten bestehen darin, dass im Immobilienbereich für kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen.

Grundsätzlich ist für diese Gebäude aufgrund des Pflichtaufgabencharakters auch eine langfristig gleichbleibende Nutzungsform vorgesehen. Für kommunal-nutzungsorientiert erstellte Gebäude stellt sich die Frage, ob die Ermittlung eines Verkehrswertes sinnvoll erscheint. Eine Verkehrswertermittlung für kommunal-nutzungsorientiert erstellte Gebäude ohne konkreten Markt würde bedeuten, dass der Verkehrswert sich aus einer unterstellten Umnutzung ergeben würde, die den Zugang zu einem Markt und einer Verkehrswertbildung eröffnen würden.

Ein weiterer Unterschied ergibt sich dadurch, dass in der Privatwirtschaft Unternehmen örtlich ungebunden sind, sodass sie Immobilien an einem anderen Ort problemlos übernehmen können. Kommunen sind als Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts dagegen in ihrer Aufgabenerledigung örtlich gebunden. Je nach Aufwand der Umnutzungserfordernisse würden sich bei einer Verkehrswertermittlung die unterschiedlichsten Ergebnisse hinsichtlich der Gebäudebewertung ergeben. Im Extremfall wäre für einen angenommenen Kaufinteressenten ein Neubau wirtschaftlicher als der Aufwand für die angestrebte Umnutzung, sodass der Verkehrswert eines Grundstückes sich lediglich im Wert des Grund und Bodens widerspiegelt, ggf. noch unter Abzug von Abbruchkosten.

Die Zeitwertermittlung anhand des Verkehrswertes ist daher nicht geeignet. Unter Berücksichtigung der kommunalen Nutzungsorientierung ist daher in § 55 Absatz 1 GemHVO NRW bestimmt worden, dass die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens zu bewerten sind. Das Sachwertverfahren (3. Abschnitt der Wertermittlungsverordnung) stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke auf der Grundlage von Herstellungskosten dar. Dabei ist der Herstellungswert vorrangig auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (Kosten je Raum- oder Flächeneinheit) zu ermitteln.

Unter Verwendung des vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen aktuellen Baukostenkatalogs „Normalherstellungskosten ...“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden. Dabei ist auch die weitere Baukostenentwicklung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag zu berücksichtigen. Zur Bewertung von Grund und Boden ist bestimmt worden, dass dieser mit 25 bis 40 v. H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen ist. Zu beachten ist dabei allerdings, dass in den Fällen, in denen die Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile in marktvergleichender Weise genutzt werden, das Ertragswertverfahren angewendet werden sollte.

#### **1.2.1.2.2 Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude**

Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude sind üblicherweise mit dem Verkehrswert anzusetzen. Der Verkehrswert resultiert dabei aus dem erzielbaren Verkaufspreis eines Vermögensgegenstandes und wird auf der Grundlage von Sach-, Ertrags- oder Vergleichswerten ermittelt. Die Ermittlung des Verkehrswertes ist nur für solche Grundstücke sinnvoll und vom Aufwand her vertretbar, für die tatsächlich ein Markt besteht. Hier kann der Zeitwert aus einem jederzeit erzielbaren Verkaufspreis für das Gebäude abgeleitet werden.

Eine korrekte Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist in der Regel nur auf der Grundlage eines Bewertungsgutachtens möglich. Von diesem Grundsatz kann in begründeten Einzelfällen abgewichen werden. Der Wert des Grund und Bodens lässt sich anhand der aktuellen Bodenrichtwerte ermitteln. Für die Arten von Grundstücken, für die es einen konkreten privatwirtschaftlichen Markt gibt, ist eine Verkehrswertermittlung für die kommunale Eröffnungsbilanz sinnvoll. Dies gilt für Wohngebäude, Bürogebäude und gewerblich-genutzte Gebäude.

Für diesen Bilanzposten sollte eine gutachterliche Wertermittlung in Anlehnung an die Vorschriften der §§ 192 ff. BauGB der zugehörigen Gebäude erfolgen. Für viele dieser Gebäude werden bei den Kommunen im Rahmen eines Erwerbs, einer Veräußerungsprüfung bzw. einer Wirtschaftlichkeitsprüfung bereits entsprechende gutachterliche Wertermittlungen bestehen. Auf der Grundlage dieser Gutachten dürfte sich der Aufwand für die Aktualisierung der Bewertung dieser Gebäude reduzieren. Die Ermittlung des Bodenwertes sollte sich an den zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanzierung für die Kommune geltenden Bodenrichtwerten – § 196 BauGB – orientieren.

Für eine Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist i. d. R. eine gutachterliche Stellungnahme erforderlich. Hierbei bedarf es der Zusammenarbeit mit dem gemeindlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle, welche die inhaltlichen Anforderungen für die Verkehrswertermittlung festlegen. Im dritten Kapitel des BauGB (§ 192 ff. BauGB) werden Struktur und Aufgaben des Gutachterausschusses dargestellt. Im Gutachten wird die voraussichtliche Restnutzungsdauer festgestellt, welche die verbleibende Abschreibungsdauer festlegt.

Die Auswirkungen auf den Vermögenswert des Gebäudes durch mögliche Instandhaltungsrückstände werden dort ggf. berücksichtigt bzw. ausgewiesen. Auch für historische Gebäude bzw. Gebäude unter Denkmalschutz kann unter Einbeziehung der bestehenden Nutzung mittels Gutachten ein Verkehrswert ermittelt werden. Unter der Voraussetzung, dass ein sehr altes Gebäude nutzbar ist und keine schwerwiegenden baulichen Mängel aufzuweisen hat, sollte sich der Verkehrswert an der noch verbleibenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientieren.

Die Bewertung des Grund und Bodens sollte in enger Zusammenarbeit mit dem Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle erfolgen. Dieser ermittelt den Richtwert des Grund und Bodens aufgrund seiner Kaufpreissammlung. Die Ermittlung des Wertes für den Grund und Boden ist grundsätzlich Bestandteil der gutachterlichen Stellungnahme. Diesbezüglich werden die inhaltlichen Anforderungen für die Verkehrswertermittlung vom Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle festgelegt.

#### **1.2.1.2.2.3 Bebaute Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen**

Unter den Bilanzposten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“ gehören Tageseinrichtungen für Kinder in Form von Krippen, Kindergärten und Horte sowie Einrichtungen mit altersgemischten Gruppen, aber auch Sonderschulkindergärten. Weiterhin fallen hierunter Einrichtungen der Jugendarbeit in Form von Kinder- und Jugendferienstätten, Jugenderholungsstätten, Einrichtungen der Stadtranderholung, Jugendheime, Jugendzentren, Jugendbildungsstätten u. a. Außerdem sind unter dem Bilanzposten die sonstigen Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien zu erfassen.

#### **1.2.1.2.2.4 Bebaute Grundstücke mit Schulen**

Unter den Bilanzposten „Schulen“ gehören Grundschulen einschließlich Schulkindergärten, Hauptschulen, Realschulen und Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg, Gymnasien und Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg sowie Kollegs als Institute zur Erlangung der Hochschulreife als Weiterbildungskolleg, Gesamtschulen als organisatorische und pädagogische Zusammenführung der Schulformen in der Sekundarstufe I, Sonderschulen in allen ihren Ausformungen, aber auch Berufskollegs mit Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule und Fachoberschule (vgl. Schulgesetz NRW vom 15. Februar 2005; GV. NRW. S. 102, SGV. NRW. 223).

#### **1.2.1.2.2.5 Bebaute Grundstücke mit Wohnbauten**

Unter den Bilanzposten „Wohnbauten“ in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz gehören alle zum Zwecke des Wohnens von Menschen errichteten Gebäude bzw. bebauten Grundstücke der Gemeinde, die dadurch den Menschen einen Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren und den Aufenthalt von Menschen gestatten. Bei Wohnbauten kann nach ihrer Höhe, z. B. Hochhäuser, aber auch nach ihrer Nutzung, Baukonstruktion oder der Stellung zu den Nachbargebäuden unterschieden werden. Bei der bilanziellen Zuordnung zu den Wohnbauten der Gemeinde kommt es nicht vorrangig auf die bautechnische Einordnung an, sondern bei den Gebäuden muss der Charakter einer Wohnnutzung noch vorliegen, sodass ggf. auch gemischt genutzte Gebäude diesem Bilanzposten zuzuordnen sind.

#### **1.2.1.2.2.6 Bebaute Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden**

Unter den Bilanzposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ fallen die Verwaltungsgebäude der Gemeinde und die gemeindlichen Betriebsgebäude, z. B. Feuerwehrgerätehaus, Rettungswache, Werkstätten, Lagerhallen, Parkhäuser, Tiefgaragen, Garagen, Bestattungseinrichtungen, aber auch das Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne (vgl. § 107 Absatz 2 Nummer 2 GO), das nicht schon in spezielleren Bilanzpositionen, z. B. unter den zuvor benannten Bilanzposten erfasst ist.

Zu diesem Bilanzposten gehören insbesondere Einrichtungen, die der Bildung und Kultur, der Gesundheit, dem Sozialen, dem Sport, der Erholung und Freizeit dienen, z. B. Volkshochschulen, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Opernhäuser, Stadthallen, Begegnungsstätten, Gemeindezentren,

Bürgerhäuser, Krankenhäuser, Sanatorien u. a. Bei Bedarf können durch „Davon-Vermerke“ gesonderte Posten für wichtige gemeindliche Produktbereiche gebildet werden. Dies darf jedoch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz nicht beeinträchtigen.

#### **1.2.1.2.2.7 Grundstücke mit bestellten Erbbaurechten**

Die Erbbaurechtsverhältnisse der Gemeinde müssen hinsichtlich der Bilanzierung der gemeindlichen Grundstücke in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde als Sonderfälle betrachtet werden. Zur Förderung des Baus von Eigenheimen hat die Gemeinde oftmals Grundstücke im Rahmen eines befristeten Erbbaurechtsverhältnisses zur Bebauung zur Verfügung gestellt. In solchen Fällen wird das gemeindliche Grundstück dadurch und in der Weise belastet, dass einem Dritten, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (Erbbaurecht).

Das Erbbaurecht kann sich dabei auch auf einen für das Bauwerk nicht erforderlichen Teil des gemeindlichen Grundstücks erstrecken, sofern das Bauwerk wirtschaftlich die Hauptsache bleibt (vgl. Gesetz über das Erbbaurecht vom 15. Januar 1919 - RGBl. S. 72, BGBl. III/FNA 403-6; seit 30.11.2007 „Erbbaurechtsgesetz“ - ErbbauRG - BGBl. I S. 2614). Die Gemeinde erhält dafür, dass sie ihr Grundstück einem Dritten als Erbbauberechtigten zur Verfügung stellt, regelmäßig einen Erbbauzins.

Zusätzlich entsteht durch die Eintragung als Erbbauzinslast ins Erbbaugrundbuch eine dingliche Wirkung. Bei den Gemeinden haben solche befristeten Erbbaurechtsverhältnisse i. d. R. eine Laufzeit zwischen 75 und 99 Jahren. Das Grundstück bleibt im Eigentum der Gemeinde, denn in diesen Fällen erwirbt der Erbbauberechtigte kein (Teil-)Eigentum, sondern lediglich ein Nutzungsrecht an dem gemeindlichen Grundstück. Das betreffende Grundstück wird daher nicht dem gemeindlichen Vermögen entnommen bzw. nicht an den Erbbauberechtigten herausgegeben (veräußert).

Die Erbbaurechtsverhältnisse der Gemeinde stellen damit sowohl für die Gemeinde als Grundstückseigentümer als auch für den Erbbauberechtigten ein schwebendes Geschäft dar, das von der Gemeinde i. d. R. nicht zu bilanzieren ist. Gleichwohl kann sich dieses Geschäft bilanziell auswirken, denn die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Eröffnungsbilanz das dem Erbbauberechtigten zur Verfügung gestellte Grundstück zu bewerten und zum Gegenstand eines Bilanzansatzes zu machen. In diesen Fällen sind die im Rahmen der Erbbaurechtsverträge bestehenden Vereinbarungen zu berücksichtigen, die zu wirtschaftlichen Auswirkungen bei der Gemeinde führen.

Derartige Fälle können daraus resultieren, dass die Gemeinde gesonderte Kaufrechte oder Kaufpreisabschläge mit dem Erbbauberechtigten vereinbart hat, die den Wert des betreffenden Grundstückes beeinflussen, z. B. dass während der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses dem Erbbauberechtigten der Kauf des Grundstückes mit einer an den persönlichen Einkommensverhältnissen gekoppelten Kaufpreisreduzierung ermöglicht wird. Auch das Fehlen einer Wertsicherungsklausel in den Erbbaurechtsverträgen hinsichtlich der Anpassung des Erbbauzinses während der Vertragslaufzeit ist als Wertminderung des zu bilanzierenden Grundstückes anzusehen, deren Höhe durch die Restlaufzeit des Erbbaurechtes bestimmt wird.

Bei der Bewertung der Erbbaurechtsgrundstücke der Gemeinde und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz sind ausgehend vom vorsichtig geschätzten Zeitwert der betreffenden Grundstücke die im Rahmen der Erbbaurechtsverträge bestehenden Vertragsbedingungen zu berücksichtigen. Analog zur Zeitwertermittlung des Grundstückes ist ein entsprechender Erbbauzins zu ermitteln, um das bestehende schwebende Geschäft in seinem ursprünglichen Ausgleich zu erhalten, das ansonsten durch die alleinige Anpassung des Grundstückswertes gestört wäre. Sofern der ermittelte fiktive Erbbauzins unter dem aktuell erhobenen Erbbauzins liegt, muss wegen der noch laufenden vertraglichen Vereinbarung eine Anpassung erfolgen.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 53 GemHVO NRW**

In den Fällen, in denen sich aber keine Anpassung des tatsächlichen Erbbauzinses verwirklichen lässt oder von der Gemeinde verwirklicht werden soll, kann das Gleichgewicht des bestehenden schwebenden Geschäftes im Rahmen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nur dadurch erhalten werden, dass die Differenz zwischen dem fiktiven und dem tatsächlichen Erbbauzins unter Berücksichtigung der Restlaufzeit des Erbbaurechtsvertrages als Wertminderung des gemeindlichen Grundstückes behandelt wird.

Eine solche Wertminderung ist dann bei der Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes für das betreffende Erbbaugrundstück in Abzug zu bringen ist. Sie ähnelt einer bei gemeindlichen Gebäuden üblicherweise zu berücksichtigten Alterswertminderung dar, weil eine Wertminderung bei Erbbaurechtsgrundstücken regelmäßig ebenfalls historische Ursachen hat. Eine andere Sachlage ist bei der Gemeinde anzunehmen, wenn dem Erbbauberechtigten von der Gemeinde vertraglich ein Erwerbsrecht für das Grundstück mit Kaufpreisreduzierung eingeräumt worden ist, die eine Wert einschränkung für das gemeindliche Grundstück darstellt.

In solchen Fällen ist i. d. R. kaum zutreffend abschätzbar, ob und wann der Erbbauberechtigte dieses Recht in Anspruch nimmt. Aus diesem Grund ist eine solche bestehende Wert einschränkung für das gemeindliche Erbbaugrundstück von ihrem Charakter her und in der ihrer Höhe als ungewiss einzustufen. Dieses hat zur Folge, dass die Wert einschränkung bilanzmäßig als Rückstellungen zu behandeln ist. In der gemeindlichen Bilanz ist für eine solche Kaufpreisreduzierung des Grundstückswertes eine „Rückstellung für Kaufpreisreduzierungen“ auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

### **1.2.1.2.2.8 Grundstücksgleiche Rechte**

Grundstücksgleiche Rechte stellen dingliche Rechte dar, die umfassende Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z. B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wegerechte, Wohnungseigentum u. a. Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen nicht die Grunddienstbarkeit, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, da hierbei nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird. Diese zuletzt genannten Rechte können dann als immaterielle Vermögensgegenstände angesetzt werden, wenn die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat.

Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück festzulegen, sodass diese Rechte entweder unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ oder dem Posten „Bebaute Grundstücke“ zu aktivieren sind. Zu beachten ist, dass Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Absatz 2 GemHVO NRW). Da die grundstücksgleichen Rechte unter den beiden genannten Bilanzposten angesetzt werden können, wird auf eine weitere Erläuterung über diese Rechte im Kapitel über die bebauten Grundstücke verzichtet.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden grundstücksgleichen Rechte sind abhängig von ihrer Zuordnung zu unbebauten oder bebauten Grundstücken in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen entweder der Kontengruppe 02 oder der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.2.1.2.3 Infrastrukturvermögen**

Zu den Sachanlagen zählt auch das Infrastrukturvermögen. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z. B. Kläranlagen, Sonderbauwerke. Wegen ihrer Eigenart und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne in der

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT § 53 GemHVO NRW

Bilanz gesondert auszuweisen. Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens wird unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder Aufbauten in einem besonderen Bilanzposten angesetzt.

Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z. B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind in der Regel dem Bilanzbereich der bebauten Grundstücke zuzuordnen. Das Infrastrukturvermögen ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 04 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Wegen der Bedeutung der Straßen im gemeindlichen Infrastrukturvermögen sind für die Einordnung und Bewertung auch die Erläuterungen im Kapitel 4.1.2.3.5 „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ zu § 41 GemHVO NRW zu beachten. Als weitere Hilfe für die Bewertung von Straßen können auch die „Richtlinie für Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen (RStO)“, die von der Forschungsgesellschaft für Straßen und Verkehrswesen erstellt wurde, herangezogen werden. Sie regelt für alle inner- und außerörtlichen Straßen, Wege und sonstigen Verkehrsflächen die Art und Weise des Straßenoberbaus. Die darin vorgenommene Klassifizierung in Bauklassen gibt Hinweise auch bei der Bewertung der Straßen bzw. der Festlegung von Restnutzungsdauern.

### **1.2.1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens**

Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens ist unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Dieser Bilanzposten ist daher ein Sammelposten, unter dem sämtlicher Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens anzusetzen ist. Auf eine genaue Zuordnung des Grund und Bodens auf die einzelnen Posten des Infrastrukturvermögens ist verzichtet worden, weil darauf bzw. darunter vielfach eine Mehrfachnutzung für die unterschiedlichen Formen des Infrastrukturvermögens stattfindet. Eine genaue Trennung bzw. Abgrenzung und Zuordnung zu den einzelnen Arten des Infrastrukturvermögens würde zu Bewertungs- und Ansatzproblemen führen.

Der Grundstücksbegriff im NKF stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z.T. unterschiedlichen Nutzungsarten, z. B. Straßen, Graben, Verkehrsbegleitfläche, Grünland, etc., sodass zu prüfen ist, in welchem Umfang eine wirtschaftliche Einheit gegeben ist.

### **1.2.1.2.3.2 Brücken und Tunnel**

Zu diesem Bilanzposten gehören alle Brücken und Tunnel als oberirdische ingenieurtechnische Bauwerke, unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung für Fußgänger, Straße oder Schienenverkehr. Die Zuführungswege zu den Brücken und Tunnel sind unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ anzusetzen. Unterirdische ausgebaute Abwasserbeseitigungsanlagen gehören nicht zu diesem Bilanzposten. Sie sind unter dem Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ auszuweisen.

### **1.2.1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen**

Neben dem Streckennetz beinhaltet dieser Bilanzposten sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienenden Anlagen der Streckenausrüstung, z. B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung sowie die sonstige Betriebstechnik. Die Anlagegüter dieses

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Bilanzpostens können, orientiert an Steuerungsbedürfnissen, analog der Darstellung in der „AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums“ gegliedert werden. Da diese Vermögensgegenstände jedoch vielfach den ausgegliederten Verkehrsgesellschaften gehören, ist hier insbesondere zu prüfen, ob die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände ist.

#### **1.2.1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen**

Zu diesem Bilanzposten gehören die ausgebauten Abwasserbeseitigungsanlagen, also sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes, z. B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe. Dazu gehören aber auch die maschinellen Teile des Kanalnetzes, z. B. Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen. Die Kläranlagen der Gemeinde, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen und öffentliche Toiletten sind ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen.

#### **1.2.1.2.3.5 Das Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen**

Zu diesem Bilanzposten gehören alle gemeindlichen Straßen, als begeh- und befahrbare, befestigte und klassifizierte Verkehrswege, die von Fußgängern und verschiedenen Fahrzeugen benutzt werden, eine glatte Oberfläche haben und dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind oder diesem dienen. Aber auch Wege und Plätze, deren Nutzung für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet worden sind, fallen unter diesen Bilanzposten. Zur öffentlichen Straße gehören der Straßenkörper, das Zubehör und die Nebenanlagen (vgl. § 2 StrWG NRW). Zum Zubehör von Straßen und Wegen zählen sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z. B. Verkehrsschilder, Ampeln u. a.

Ein Sammelposten für den Ansatz aller Straßen, Wege und Plätze der Gemeinde in ihrer Bilanz ist nicht geeignet, die Transparenz über dieses gemeindliche Vermögen zu schaffen. In einem solchen Fall würde es zu einer Verquickung wertmäßig unterschiedlicher Systemkomponenten kommen. Dies wäre nicht sachgerecht und ließe eine spätere Strukturierung bzw. Detaillierung - insbesondere für ein Nachhalten der Zu- und Abgänge - oder der Instandhaltung nicht mehr zu. Es besteht für die Gemeinde zwar keine Verpflichtung zur Untergliederung dieses Bilanzpostens, jedoch dürfte sie sachgerecht sein, zumal bei einer Einteilung der öffentlichen Straßen nach ihrer Verkehrsbedeutung die landesgesetzlichen Bestimmungen zu beachten sind.

Die Straßen der Gemeinde würden nach einer ausschließlichen technischen Betrachtungsweise in ihren einzelnen Bauteilen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (Komponentenansatz). Bei dieser Betrachtungsweise wird nicht berücksichtigt, dass nach der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Straßen im Sinne ihrer Zwecksetzung (Widmung) nur als Sachgesamtheit gebrauchsfähig sind und zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden. Eine sinnvolle Nutzung dürfte bei einer alleinigen Bereitstellung der Tragschicht der Straße oder ihres Unterbaus ohne Deckschicht nicht möglich sein.

Die alleinige Erneuerung der Deckschicht stellt dabei keine aktivierungsfähige Investition und damit keinen Herstellungsaufwand, sondern Erhaltungsaufwand dar. Es ist deshalb nur zulässig, die einzelne gemeindliche Straße als einen Vermögensgegenstand (Sachgesamtheit) in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und nicht die einzelnen Komponenten als eigenständige Anlagegüter. Dies steht mit den Voraussetzungen für die Aktivierung von Vermögensgegenständen in Einklang.

#### **1.2.1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens**

Diesem Bilanzposten sind die sonstigen Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens zuzuordnen, wenn diese nicht unter den zuvor genannten Bilanzposten anzusetzen sind. Dies könnten z. B. Rückhaltebecken für



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Regenwasser sein, aber auch Einrichtungen und Anlagen, die dem Hochwasserschutz dienen. Ebenso sind Versorgungseinrichtungen, Lärmschutzwände u. a., aber auch Abfallentsorgungsanlagen der Gemeinde, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Führt die Gemeinde die Abfallentsorgung noch selbst durch, bietet sich für den Ansatz unter diesem Bilanzposten ein entsprechender „Davon-Vermerk“ an, weil beim Ansatz derartiger Vermögensgegenstände die öffentliche Bedeutung der Aufgabenerfüllung, aber auch die Erfordernisse für den Gesamtabschluss der Gemeinde zu berücksichtigen sind.

#### **1.2.1.2.4 Sonstige Sachanlagen**

Unter den sonstigen Sachanlagen sind materielle Vermögensgegenstände anzusetzen, die sich im Eigentum der Gemeinde befinden und für den dauernden Geschäftsbetrieb bzw. für die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde notwendig sind, z. B. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler u. a.

##### **1.2.1.2.4.1 Bauten auf fremdem Grund und Boden**

Diesem Bilanzposten sind gemeindliche Bauten zuzuordnen, die sich nicht auf gemeindlichen, sondern auf fremdem Grund und Boden befinden. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten als Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen den grundstücksgleichen Rechten kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht. Es ist vielmehr ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag und ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit.

Der fremde Grundstückseigentümer gestattet dadurch der Gemeinde, eine bauliche Anlage auf seinem Grund und Boden vorzuhalten. Dieser Bilanzposten hat besondere Bedeutung für den Bereich der baulichen Anlagen der Gemeinde in Form von Betriebsvorrichtungen, z. B. Trafostationen, Druckreglerstationen. Diese betrieblichen Einrichtungen stellen selbstständige bauliche Einheiten der Gemeinde dar, die sich jedoch nicht auf gemeindlichen Grundstücken befinden.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Bauten auf fremdem Grund und Boden sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 05 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

##### **1.2.1.2.4.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**

Zu diesem Bilanzposten gehören Vermögensgegenstände, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im gemeindlichen Interesse liegt. Dies sind z. B. Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten, Sammlungen u.a. auch mit kulturhistorischer Bedeutung. Die Kunst am Bau, die mit dem Gebäude verbunden ist und keinen eigenständigen Vermögensgegenstand darstellt, ist nicht unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Dieser Bilanzposten beinhaltet zudem alle Arten von Denkmälern, auch die Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören. So sind z. B. Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen, Gedenktafeln und Gedenksteine sowie Wegekreuze unter diesem Bilanzposten zu erfassen. Als Bodendenkmäler sind Ausgrabungen und ggf. sonstige archäologische Funde zu erfassen. Der Eintrag von Vermögensgegenständen in die Denkmalschutzliste bietet Anhaltspunkte dafür, ob ein Ansatz unter diesem Bilanzposten zu erfolgen hat (vgl. Denkmalschutzgesetz - DSchG NRW vom 11. März 1980; GV. NW. 1980 S. 226, SGV. NRW. 224).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 06 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.3 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

##### **1.2.1.2.4.3.1 Maschinen und technische Anlagen**

Alle Maschinen und technischen Anlagen, die der gemeindlichen Leistungserstellung dienen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Sie müssen als Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit einem Gebäude verbunden zu bewerten sein. Bei der Bilanzierung müssen für Maschinen, technische Anlagen oder Fahrzeuge keine gesonderten Posten gebildet werden. Technische Geräte, die als Betriebs- und Geschäftsausstattung genutzt werden, sind nicht unter diesem Bilanzposten zu erfassen.

Zu den technischen Anlagen und Maschinen gehören sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z. B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren etc. Ferner können hier auch Betriebsvorrichtungen im technischen Sinne ausgewiesen werden, z. B. Lastenaufzüge, Klimaanlage, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitriolen, etc.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Maschinen und technischen Anlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

##### **1.2.1.2.4.3.2 Fahrzeuge**

Der Bilanzposten umfasst auch die marktgängigen Fahrzeuge, z. B. Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Busse, Anhänger, Krafträder, Fahrräder u. a. Auch die kommunalen Spezialfahrzeuge, z. B. Einsatzfahrzeuge der Feuerwehr, Löschboote, Friedhofsbugger oder Kehrmaschinen, aber auch die Entsorgungsfahrzeuge der Abfall- und Abwasserbeseitigung, sind diesem Bilanzposten zugeordnet. Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Fahrzeuge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

##### **1.2.1.2.4.4 Betriebs- und Geschäftsausstattung**

Zum Bilanzposten „Betriebs- und Geschäftsausstattung“, der als Sammelposten genutzt werden kann, gehören alle Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen. Zu diesem allgemeinen Geschäftsbetrieb ist die übliche allgemeine Verwaltungstätigkeit zu zählen, sodass Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der erforderlichen Werkzeuge hier zu erfassen sind. Dabei ist die Abgrenzung zu Maschinen und technischen Anlagen vor Ort im Einzelfall zu klären. Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde sind z. B. Stühle, Tische, Schränke, PC u. a. zu zählen.

Der fachlich geprägte Geschäftsbetrieb der Gemeinde ist auch dazu zurechnen, mit der Folge, dass auch Schaufeln, Spaten und Harken der kommunalen Grünpflege, Strahlrohre und Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen, Geschirr in der Altentagesstätte sowie Lehr-, Lern- und sonstiges Unterrichtsmaterial gleichfalls unter diesem Posten anzusetzen sind. Außerdem können derartige Gegenstände, sofern die

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Gegenstände geringwertige Wirtschaftsgüter darstellen, auch in einem gesonderten Sammelposten als Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Für die Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, kann auch ein Gruppenwert (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW) bzw. bei relativ konstantem Bestand auch ein Festwert (vgl. § 34 Absatz 1 GemHVO NRW) gebildet werden.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Betriebs- und Geschäftsausstattung ist indem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 08 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.5 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen**

Geleistete Anzahlungen beinhalten die geldlichen Vorleistungen der Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen, z. B. Grundstücke, Gebäude, technische Anlagen oder auf einen unter dem Bilanzposten „Anlagen in Bau“ anzusetzenden Vermögensgegenstand. In diesen Fällen besteht ein schwebendes Geschäft, das dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens dient, dem noch kein fertiggestellter Vermögensgegenstand gegenübersteht.

Der Ansatz der geleisteten Anzahlungen (Nennwert) ist aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen zu ermitteln. Auf immaterielle Vermögensgegenstände geleistete Anzahlungen sind nicht unter diesem Bilanzposten, sondern im betreffenden Bilanzbereich gesondert anzusetzen. Die Aktivierung von geleisteten Anzahlungen geht zudem einem Ansatz unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten für Ausgaben der Gemeinde (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW) vor.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden geleisteten Anzahlungen auf Sachanlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.2.4.6 Anlagen im Bau**

Die Anlagen im Bau bilden den Wert noch nicht fertiggestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nach § 33 GemHVO NRW. Danach entstehen Aufwendungen für die Herstellung, für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes.

Von der Gemeinde sind die Aufwendungen für die bis zum Abschlussstichtag noch nicht fertiggestellten Anlagen zu aktivieren, unabhängig davon, ob die Anlagen aufgrund von Fremdleistungen oder Eigenleistungen entstanden sind. Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht erforderlich, kann aber vorgenommen werden.

Die Gemeinde hat zu beachten, dass während der Zeit der Herstellung der Vermögensgegenstände noch keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen sind. Eine regelmäßige Wertminderung von Vermögensgegenständen entsteht erst durch deren Nutzung nach ihrer Inbetriebnahme (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Kommt es aber bereits während der Zeit der Herstellung eines Vermögensgegenstandes zu einer dauerhaften Wertminderung, ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (vgl. § 35 Absatz 5 GemHVO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Anlagen im Bau sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.2.1.3 Finanzanlagen**

#### **1.2.1.3.1 Allgemeine Grundlagen**

##### **1.2.1.3.1.1 Der Ansatz als Finanzanlagen**

Unter den Finanzanlagen werden die Vermögenswerte angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Verbindungen zu den verselbstständigen Organisationseinheiten der Gemeinde sowie damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen. Dieser besondere Bilanzbereich zeigt auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinden aufgrund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben auch im Rahmen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Organisationseinheiten (verselbstständigte Aufgabenbereiche) erledigen lassen und dafür Finanzinvestitionen leisten.

Unter diesem Bilanzposten werden deshalb z. B. Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen erfasst, unabhängig davon, auf welcher Rechtsgrundlage die Errichtung solcher kommunalen Betriebe erfolgt ist. Daher sind auch die Anteile der Gemeinde an Anstalten des öffentlichen Rechts und an Zweckverbänden sowie an anderen öffentlich-rechtlichen Organisationsformen, z. B. öffentlich-rechtliche Körperschaften, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

##### **1.2.1.3.1.2 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen**

Bei einer Beteiligung von mehreren Gemeinden an einem Unternehmen ist ein solches Unternehmen insgesamt als Einheit bzw. Gesamtheit zu behandeln, für das zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ein Gesamtwert ermittelt werden muss. Nur dadurch wird der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung als wirtschaftliche Einheit in verselbstständiger Form in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Unter diesem Gesichtspunkt soll die Unternehmensbewertung an der größten gemeindlichen Beteiligung ausgerichtet und die anderen Gesellschafter entsprechend ihrer Unternehmensanteile berücksichtigt werden. Dabei können auch besondere gesellschaftsrechtliche Ausgestaltungen nicht unberücksichtigt bleiben.

Der ermittelte Unternehmenswert insgesamt muss daher am Bilanzstichtag mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Gemeinden identisch sein, soweit diese Beteiligten auch zu diesem Stichtag ihre Eröffnungsbilanz aufstellen. Sofern von den Gemeinden als Gesellschafter aber unterschiedliche Eröffnungsbilanzstichtage geplant, ist jeweils vom Stichtag aus, auf den die Unternehmensbewertung abgestellt ist, eine entsprechende anteilsbezogene Fortschreibung vorzunehmen. Auch muss eine Zusammenarbeit der Gesellschafter bei der Bilanzierung bestehen, um unnötigen Aufwand zu vermeiden und den jeweils anzusetzenden Wertansatz abzustimmen.

##### **1.2.1.3.1.3 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen**

Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig und daher keine Betriebe, Einrichtungen oder Unternehmen, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Auch Regiebetriebe sind nicht anzusetzen, denn bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Unternehmen kann nur die Gemeinde Rechtsbeziehungen mit einem Wirtschaftspartner eingehen. Die Verwaltungsbetriebe sind Teil der Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

meindeverwaltung und an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden. Die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungen sind daher im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten.

Ein „Betrieb gewerblicher Art (BgA)“, der wegen der steuerlich relevanten Tätigkeit der Gemeinde besteht, ist nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Nach § 4 i. V. m. § 1 Absatz 1 des Körperschaftssteuergesetzes (KStG) stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen BgA dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur).

Ebenfalls ist die Mitgliedschaft in einem rechtsfähigen Verein kein bilanzierungsfähiger Sachverhalt, der unter den Finanzanlagen anzusetzen wäre. Ein Verein ist ein körperschaftlich organisierter Verband von natürlichen und/oder juristischen Personen, bei dem der Umfang der Mitgliedschaft personenbezogen und nicht nach Kapitalanteilen bestimmt wird. Ebenso stellt die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einer kommunalen Versorgungskasse keinen Anlass für einen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Gemeinden werden lediglich im Rahmen eines Umlageverfahrens zu den Leistungen der Versorgungskasse herangezogen. Eine weitergehende Beteiligung besteht nicht. Diese Sachlage gilt entsprechend auch für die Mitgliedschaften der Gemeinden in der Unfallkasse Nordrhein-Westfalen bzw. ihren Rechtsvorgängern (Fusion zum 01.01.2008).

#### **1.2.1.3.2 Verbundene Unternehmen**

Verbundene Unternehmen sind solche Unternehmen, an denen die Gemeinde beteiligt ist und die im Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind. Dies sind Unternehmen, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Dazu gehören auch Unternehmen, bei denen der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht, oder das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder des Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

Welches gemeindliche Unternehmen als verbundenes Unternehmen zu behandeln ist, wird durch die Anwendung der Regeln für die Einbeziehung der Unternehmen in den Gesamtabchluss geklärt (vgl. § 50 Absatz 2 GemHVO NRW). Es gilt dabei grundsätzlich, dass Beteiligungen, die im Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind, in der Bilanz der Gemeinde als verbundenes Unternehmen anzusetzen sind. Die Anteile an verbundenen Unternehmen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 10 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3.3 Das Bilanzierungsverbot für Sparkassen**

Eine Besonderheit bei den wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinden stellen die Sparkassen in der Rechtsform einer landesrechtlichen Anstalt öffentlichen Rechts in der Trägerschaft der Gemeinden dar (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 SpkG NRW). Die gemeindlichen Sparkassen stellen eine Vermögensmasse ihres gemeindlichen Trägers dar. Dazu hat der Landesgesetzgeber im Sparkassengesetz ausdrücklich geregelt, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft einer Gemeinde nicht in ihrer Eröffnungsbilanz anzusetzen ist (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW).

Dieses gesetzliche Verbot lässt es daher nicht zu, einen Wertansatz für eine Sparkasse in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zu bilden. Die GoB und das Transparenzgebot erfordern es in solchen Fällen, dass für Sparkassen in der Trägerschaft einer Gemeinde entsprechende Angaben im Anhang zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz

zu machen. Von diesem Verbot ist jedoch nicht die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband betroffen.

#### **1.2.1.3.4 Beteiligungen**

Die gemeindlichen Beteiligungen sind i. d. R. solche Verbindungen zu anderen Unternehmen, bei denen die gehaltenen Anteile an diesen Unternehmen dazu bestimmt sind, durch die Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen dem eigenen Geschäftsbetrieb zu dienen. Auch wenn die Beteiligungsabsicht ausschlaggebend für die Herstellung der Unternehmensbeziehung ist, stellt die Beteiligungshöhe durchaus eines von mehreren Merkmalen zur Einordnung der Beteiligungen der Gemeinde dar. So wird regelmäßig davon ausgegangen, dass dann ein Beteiligungsverhältnis der Gemeinde mit einem Unternehmen besteht, wenn die Gemeinde mindestens einen Anteil von 20 v. H. am Nennkapital des Unternehmens hält.

In den Fällen, in denen Unternehmen, bei denen mit der Gemeinde ein Beteiligungsverhältnis besteht, zugleich verbundene Unternehmen, so ist der Beteiligungswert unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundene Unternehmen“ anzusetzen. Soweit die Gemeinde jedoch Anteile an einem Unternehmen unterhalb von 20 v. H. des Nennkapitals hält, sind diese bei den Wertpapieren des Anlagevermögens anzusetzen, soweit sie dazu bestimmt sind, dauernd der Kommune zu dienen. Zu den Wertpapieren gehören auch Obligationen, Anleihen etc.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Beteiligungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 11 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3.5 Gemeindliche Zusammenschlüsse**

##### **1.2.1.3.5.1 Der Ansatz von Zweckverbänden nach dem GkG**

Die Gemeinden können sich zu Zweckverbänden zusammenschließen, um einzelne Aufgaben, zu deren Wahrnehmung sie berechtigt oder verpflichtet sind, gemeinsam zu erfüllen (vgl. § 4 Absatz 1 GkG). Eine solche Organisationsform der interkommunalen Zusammenarbeit ist der Zweckverband als eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, der die beteiligten Gemeinden als Mitglieder angehören (vgl. § 5 Absatz 1 GkG). Er ist ein Gemeindeverband, dem bestimmte örtliche Aufgaben der Gemeinden zur Aufgabenerfüllung übertragen werden.

Mit der Gründung eines Zweckverbandes übertragen deshalb die betreffenden Gemeinden als Mitglieder eine oder mehrere ihrer örtlichen Aufgaben an diesen Verband, denn der Zweckverband dient der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben der am Zusammenschluss beteiligten Gemeinden. Durch diesen Vorgang werden die gemeindlichen Aufgaben nicht zu überörtlichen Aufgaben und auch nicht auf eine andere kommunale Ebene, vergleichbar den Kreisen, übertragen.

##### **1.2.1.3.5.2 Die Bewertung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband**

Die Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen Zweckverband ist daher grundsätzlich vergleichbar mit der privatrechtlichen Aufgabenübertragung an ein von der Gemeinde errichtetes Unternehmen oder ein Unternehmen, an dem die Gemeinde beteiligt ist. Der Unterschied besteht vorrangig in der öffentlich-rechtlichen Organisationsform der Aufgabenerledigung. Wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Durchführung örtlicher Aufgaben der Gemeinde ist es sachlich geboten, die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Zweckver-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

band in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich einzustufen und bilanztechnisch zu behandeln, wie die Beteiligung der Gemeinde an einem Unternehmen oder einer sonstigen Einrichtung.

Bei der Entscheidung über den Ansatz von Zweckverbänden in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass die Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist, in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Für die Bewertung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband ist Folgendes zu beachten: Steht ein Zweckverband unter der einheitlichen Leitung eines Verbandsmitglieds oder kann ein Verbandsmitglied einen beherrschenden Einfluss auf den Zweckverband ausüben, sodass die Mitgliedschaft im Gesamtabchluss voll zu konsolidieren ist, hat ein Bilanzansatz unter der Bilanzposition „Verbundene Unternehmen“ zu erfolgen. Sofern eine solche Sachlage nicht vorliegt, ist die Mitgliedschaft als eine Beteiligung anzusetzen. Dieses gilt auch dann, wenn der Zweckverband von einer Gemeinde zusammen mit einer oder mehreren Gemeinden gemeinsam geführt wird.

Bei der Festlegung der handelsrechtlichen Vorschriften, die bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses entsprechend angewendet werden sollen, ist auf eine entsprechende Anwendung des § 310 HGB (Quotenkonsolidierung) verzichtet worden. Gleichwohl bietet die Bildung einer Quote für die Ermittlung der mitgliedschaftlichen Anteile durchaus einen Weg zur Bestimmung des Wertansatzes für die gemeindliche Bilanz. Sie kann insbesondere dann als sachgerecht angesehen werden, wenn bei einem Zweckverband die gemeinsame Führung auch durch mehrere Gemeinden tatsächlich ausgeübt wird, z. B. wenn strategische Geschäftsentscheidungen sowie Entscheidungen über die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit einstimmig getroffen werden.

In den Fällen, in denen sich die Anteile eines Zweckverbandsmitglieds am Zweckverband nicht exakt ermitteln lassen, müssen alternative Methoden zur Anwendung kommen. Es ist dann zu ermitteln, ob Abfindungsregelungen oder Regelungen zur Aufteilung des Jahresüberschusses bzw. des Jahresfehlbetrages bestehen. Auch die festgelegte Verteilung der Stimmrechte oder die Heranziehung zu den Umlagezahlungen können für die Feststellung einer Beteiligungsquote hilfreich sein. Es kann dabei aber in Abhängigkeit von der Verbandssatzung eine jährliche Änderung des Ansatzes des Beteiligungsbuchwertes auftreten. Wie bei Unternehmen kommen auch bei Zweckverbänden in Abhängigkeit von ihrer Aufgabe und ihrem Charakter das Ertragswertverfahren oder das Substanzwertverfahren in Betracht.

Die Bewertung des Zweckverbandes soll nicht durch jedes Mitglied (Gemeinde) eigenständig erfolgen, wenn an einem Zweckverband mehrere Gemeinden beteiligt sind. Zwar müssen die Interessen aller Beteiligten berücksichtigt werden, aber die Methode der Bewertung muss für alle Verbandsmitglieder gleich sein. Wenn wie bei Unternehmen eine Gemeinde mindestens in dem Umfang am Zweckverband beteiligt ist, dass vergleichbar einer sonstigen alleinigen Beteiligung der Zweckverband wie ein Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren oder nach dem Substanzwertverfahren zu bewerten wäre, ist dieses Verfahren als anzuwendendes Verfahren für die Bewertung des Zweckverbandes zu bestimmen.

Das Ergebnis der durchgeführten Bewertung haben alle beteiligten Gemeinden entsprechend ihrer Beteiligung jeweils anteilig in ihrer Bilanz anzusetzen. Nur in den Fällen, in denen die Beteiligungsverhältnisse jeweils so gering sind, dass der Zweckverband durch keine Gemeinde in den Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW einbezogen zu werden braucht, kann dieser von jeder Gemeinde - entsprechend der Beteiligung - mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals bewertet und angesetzt werden.

#### **1.2.1.3.5.3 Die Sparkassenzweckverbände**

Aus der gesetzlichen Regelung, dass eine Sparkasse in der Trägerschaft der Gemeinde nicht in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz angesetzt werden darf (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 2 SpkG NRW), ist nicht der Schluss zu ziehen, dass dadurch auf den Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz verzichtet werden darf. Wie bei allen Betrieben der Gemeinde ist für den Ansatz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte öffentliche Zwecksetzung.

Die Trägerschaft der Sparkasse obliegt dem von der Gemeinde mitgetragenen Zweckverband als Gemeindeverband, unabhängig davon, welchen Wert die in seiner Trägerschaft befindliche Sparkasse darstellt. Würde generell auf einen Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz verzichtet, wäre die erforderliche Einbeziehung aller Zweckverbände in die Eröffnungsbilanz der Gemeinde nicht mehr gewährleistet. Die Gemeinde kann ihre Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband, bedingt durch das gesetzliche Ansatzverbot für Sparkassen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, mit einem Erinnerungswert ansetzen.

**1.2.1.3.5.4 Kein Ansatz für Wasser- und Bodenverbände sowie Deichverbände**

Zur Erfüllung wasserwirtschaftliche Aufgaben werden Wasser- und Bodenverbände als öffentlich-rechtliche Körperschaften auf der Grundlage des Gesetzes über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz - WVG) i. V. m. mit den Vorschriften des Landeswassergesetzes (vgl. z. B. §§ 53, 54 und 87 ff. LWG NRW) oder auch als sondergesetzliche Verbände errichtet. Für die Mitgliedschaft in diesen Verbänden findet das Realprinzip mit der Folge einer dinglichen Mitgliedschaft Anwendung, sodass die Eigentümer von den wasserwirtschaftlich betroffenen Grundstücken und Anlagen, auch Gemeinden, einem solchen Verband als originäre Mitglieder angehören.

Die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem wasserwirtschaftlichen Verband führt dazu, dass ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Aufgabe auf den Verband oder nach der Übernahme durch den Verband der Gemeinde diese Aufgabe nicht mehr obliegt. Dies gilt auch bei einer Mitgliedschaft in einem sondergesetzlichen Verband, z. B. dem Ruhrverband oder dem Erftverband u. a., bei dem die Aufgabenübertragung durch den Gesetzgeber vorgenommen wurde.

In den Fällen, in denen der Gemeinde die Aufgabe entzogen worden ist, können auch die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die dieser Aufgabe gewidmet worden sind, z. B. auch die Mitgliedschaftsrechte, nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, weil diese mangels Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft der betreffenden Gemeinde einbezogen werden können. Ausschlaggebend dafür ist, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde zu sichern hat (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 GO NRW).

Auf die Frage, ob bei einem solchen Sachverhalt die weiteren Voraussetzungen nach § 33 Absatz 1 GemHVO NRW vorliegen, kommt es dabei nicht an. Dieses gilt auch die Mitgliedschaften von Gemeinden in Abfallverbänden auf der Grundlage des § 6 des Abfallgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen sowie für eine Mitgliedschaft der Gemeinde im gesetzlich errichteten Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverband Nordrhein-Westfalen.

In den Fällen, in denen die Gemeinde allerdings die Aufgaben aber in eigener Zuständigkeit erledigt (Zweckverbände), ist das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu prüfen. Die Mitgliedschaft der Gemeinde in den aufgezeigten Verbänden ist daher anders zu behandeln als in Gemeindeverbänden, die auf der Grundlage des GkG von den Gemeinden errichtet werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind durch entsprechende Angaben im Anhang auch die Mitgliedschaften der Gemeinde in Verbänden offen zu legen, die nicht bilanziert werden.



#### **1.2.1.3.5.5 Kein Ansatz für Kreise, Landschaftsverbände, Regionalverband Ruhr**

Die Kreise sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Sie nehmen als Gebietskörperschaften eigenständig und eigenverantwortlich überörtliche Aufgaben wahr und stellen eine weitere kommunale Ebene dar. Die aus der Gebietshoheit der jeweils betroffenen Gemeinde heraus entstehende Zugehörigkeit zu einem Kreis stellt für die betreffende Gemeinde in betriebswirtschaftlicher und bilanztechnischer Hinsicht keinen ansetzbaren Vermögenswert dar. Zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften sind auch die Landschaftsverbände und der Regionalverband Ruhr zu zählen, für die als Gemeindeverbände kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist.

Bei diesen Gemeindeverbänden entsteht die Mitgliedschaft der Gemeinde nicht aus der rechtlichen Stellung der Gemeinde als „Gebietskörperschaft“, sondern aus ihrer Gebietshoheit bzw. Gebietsbezogenheit auf das Verbandsgebiet. Die Mitgliedschaft einer Gemeinde im Landschaftsverband bzw. im Regionalverband Ruhr stellt daher betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch keinen Vermögenswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. In diesem Zusammenhang kann auch aus der Heranziehung der Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen zur Deckung der haushaltswirtschaftlichen Aufwendungen eines Gemeindeverbandes keine Grundlage für den Ansatz eines Vermögenswertes in der gemeindlichen Bilanz abgeleitet werden.

#### **1.2.1.3.6 Sondervermögen der Gemeinde**

##### **1.2.1.3.6.1 Gesondert anzusetzende Sondervermögen**

Unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ sind die besonderen Vermögen der Gemeinde mit eigenem Rechnungskreis anzusetzen (vgl. nach § 97 Absatz 1 GO NRW). Zu diesen gemeindlichen Sondervermögen gehören die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW).

Die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen sind wichtige Organisationseinheiten der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Sie sind wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig (vgl. Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW) und für diese gemeindlichen Betriebe werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt.

Zu dieser Art von gemeindlichem Sondervermögen gehören auch die gemeindlichen Krankenhäuser, die als organisatorisch und wirtschaftlich eigenständige Einrichtungen bzw. gemeindliche Betriebe geführt werden (vgl. §§ 1 und 10 der Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung – GemKHBVO) verlangt. Auch die bei der Gemeinde bestehenden rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn für diese Einrichtungen eine abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Sondervermögen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 12 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3.6.2 Nicht gesondert anzusetzende Sondervermögen**

Als gemeindliche Sondervermögen sind unter dem Bilanzposten „Sondervermögen“ nicht das Gemeindegliederungsvermögen sowie die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen als Gesamtheit anzusetzen. Sie stellen keine selbstständigen Aufgabenbereiche (Organisationseinheiten) der Gemeinde dar und verfügen auch nicht über einen eigenen Rechnungskreis.

Diese beiden genannten Formen von gemeindlichem Sondervermögen sind vielmehr Teil des Haushalts der Gemeinde. Die Vermögensgegenstände dieser Sondervermögen sind daher von der Gemeinde entsprechend den sonstigen gemeindlichen Vermögensgegenständen unter den jeweils zutreffenden Vermögensposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die Erhaltung des Zwecks dieser beiden Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Rechnungskreise oder gesonderte Bilanzposten. Der Nachweis ist von der Gemeinde nur intern nachzuhalten und zu belegen. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen sind jedoch auch die stiftungsrechtlichen Erfordernisse zu beachten. Auch das von der Gemeinde zu verwaltende Treuhandvermögen (vgl. § 98 GO NRW) zählt nicht zu dem Vermögen der Gemeinde, das in der Bilanz gesondert zu aktivieren ist.

#### **1.2.1.3.6.3 Kein Ansatz von Treuhandvermögen**

Von der Gemeinde werden vielfach Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten (vgl. § 98 GO NRW), d. h. im eigenen Namen für fremde Rechnung, sind diese nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist, auch wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand innehat. Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz fehlt eine gesonderte Regelung wie sie für Kreditinstitute als Treuhänder besteht (vgl. § 6 RechKredV).

Diese Institute haben das Treuhandvermögen ihrer Bilanz anzusetzen und weil eine Herausgabeverpflichtung des Treuhänders besteht, in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit anzusetzen. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang bzw. im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Die Gemeinde kann einem Dritten auch eigene Vermögensteile überlassen, z. B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Erfüllt dieser die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben im eigenen Namen auf Rechnung der Gemeinde, wird der Sanierungsträger als Treuhänder der Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe bereitstellt. Auch in diesen Fällen finden die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, sodass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind.

Dieser Sachverhalt gilt auch für den Fall, dass Treugut von einem Dritten zu treuen Händen des Treugebers erworben wird. Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind beim Treuhänder anzusetzen, ggf. auch die gegen die Gemeinde als Treugeber bestehenden Forderungen auf Freistellung von den Verpflichtungen. Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger bzw. das Treuhandverhältnis im Einzelnen betrachtet und bewertet werden.

#### **1.2.1.3.7 Wertpapiere des Anlagevermögens**

Unter diesem Bilanzposten sind Wertpapiere anzusetzen, die keine Anteile an verbundenen Unternehmen oder Beteiligungen darstellen. Sie stellen eine Kapitalanlage aus den der Gemeinde gehörenden Finanzmitteln dar. Dazu sind Wertpapiere mit Mitglieds- und Bezugsrechten, z. B. Anteile an Investmentfonds, aber auch Wertpapiere mit Forderungsrechten, z. B. Obligationen, Anleihen, Pfandbriefe etc., zu zählen. Die Arten von Wertpapieren werden u. a. durch § 1 Absatz 11 des „Gesetzes über das Kreditwesen“ bestimmt. In den Fällen, in denen die Wertpapiere dazu bestimmt sind, dauernd der Gemeinde zu dienen, handelt es sich um Wertpapiere des gemeindlichen Anlagevermögens.

Die Geldanlage der Gemeinde in Spezialfonds nach dem Runderlass des Innenministeriums „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005 (SMBl. NRW. 641) sowie die nach dem Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungsfondsgesetz - EFoG) vom 20. April 1999 S. 174 (SGV. NRW. 20323) angelegten Geldmittel sind Beispiele dafür. Bei einem geplanten Verbleib der Wertpapiere von weniger als einem Jahr bei der Gemeinde sind die Wertpapiere dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wertpapiere des Anlagevermögens sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.3.8 Ausleihungen**

Unter diesem Bilanzposten werden Ausleihungen als langfristige Forderungen der Gemeinde erfasst, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen, z. B. langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe. Sie müssen eine Mindestlaufzeit von über einem Jahr haben. Nicht zu den Ausleihungen gehören langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Auch kurzfristige Ausleihungen mit einer Laufzeit unter einem Jahr sind nicht hier zu erfassen, sondern dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

In diesem Zusammenhang ist auch der Sonderfall zu betrachten, dass die Gemeinde ihren Organisationseinheiten selbst Investitionszuschüsse gewährt, die diese auch für seine Investitionen verwenden und entsprechend Sonderposten in ihrer Bilanz bilden. Diese Zuwendungen führen dann in der gemeindlichen Bilanz zur Erhöhung des Wertansatzes für Finanzanlagen. Entsprechend der bei den Organisationseinheiten vorzunehmenden ertragswirksamen Auflösung der gebildeten Sonderposten sind auch die gemeindlichen Finanzanlagen durch planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

Für Ausleihungen gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze. Die Finanzanlagen dürfen daher höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden. Diese entsprechen dem ausgezahlten Betrag. Bei Ausleihungen wird der beizulegende Wert durch den voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag bestimmt, welcher bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen auf den Bilanzstichtag abzuzinsen ist (Barwert bzw. Kapitalwert).

Sofern die Ausleiherung allerdings mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden ist, soll von einer Abzinsung abgesehen werden, da die Gegenleistung die Unter- bzw. Nichtverzinslichkeit kompensiert, z. B. bei einem Belegungsrecht im sozialen Wohnungsbau bzw. bei der Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau sowie bei einer Schaffung oder Erhaltung von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung. Die Zinskompensation ist in der Erläuterung zur Bilanz darzustellen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Ausleihungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 13 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

**1.2.1.4 Umlaufvermögen**

Als Umlaufvermögen werden auf der Aktivseite der Bilanz die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung vorgesehen sind. In der gemeindlichen Bilanz wird das Umlaufvermögen durch eine Vielzahl von Posten abgebildet (vgl. Abbildung 932).

<b>DAS UMLAUFVERMÖGEN IN DER GEMEINDLICHEN ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<b>BILANZBEREICHE</b>	<b>BILANZPOSTEN</b>
<b>Vorräte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,</li> <li>- Geleistete Anzahlungen,</li> </ul>
<b>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,</li> <li>- Gebühren,</li> <li>- Beiträge,</li> <li>- Steuern,</li> <li>- Forderungen aus Transferleistungen,</li> <li>- Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,</li> </ul>
<b>Privatrechtliche Forderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- gegenüber dem privaten Bereich,</li> <li>- gegenüber dem öffentlichen Bereich,</li> <li>- gegen verbundene Unternehmen,</li> <li>- gegen Beteiligungen,</li> <li>- gegen Sondervermögen,</li> </ul>
<b>Sonstige Vermögensgegenstände</b>	xxxxxx
<b>Wertpapiere des Umlaufvermögens</b>	xxxxxx
<b>Liquide Mittel</b>	xxxxxx

*Abbildung 932 „Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen bzw. nicht mehr genutzt werden und konkret zur Veräußerung vorgesehen sind, sind unter dem Umlaufvermögen anzusetzen. In der Regel sind dieses Vermögensgegenstände, die weniger als ein Jahr bei der Gemeinde verbleiben sollen. Außerdem gilt für die Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip.

#### **1.2.1.4.1 Vorräte**

Dieser Bilanzposten umfasst die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, (Dienstleistungen in Arbeit), fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen. Die Vorräte werden durch die Gemeinde i. d. R. zum kurzfristigen Verbrauch oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt. Aus der Gesamtsicht der Gemeindeverwaltung über ihre Vermögensgegenstände dürften die Vorräte eher unbedeutend sein. In einzelnen Organisationseinheiten oder Aufgabenbereichen der Gemeinde, z. B. im Baubereich, im Entsorgungs- oder im Straßenreinigungsbereich, können die Vorräte jedoch von Bedeutung sein. Als Vorräte sind zudem nur Lagerbestände an verwertbaren Materialien anzusetzen. Dabei ist ggf. eine dezentrale Lagerung zu berücksichtigen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Vorräte sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 15 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.4.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**

##### **1.2.1.4.2.1 Forderungen**

Dieser Bilanzposten wird insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen untergliedert, unter denen wiederum unterschiedliche Forderungsarten anzusetzen und abzubilden sind, z. B. Abgabeforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich. Der Grundsatz der Einzelbewertung ist zu beachten. Forderungen sind grundsätzlich mit ihrem Nominalwert anzusetzen. Mit Beginn des Buchungsbetriebes sind die in der Kameralistik noch offenen Forderungen zu ermitteln und in das doppische Rechnungswesen zu übertragen.

In den Fällen, in denen die gemeindlichen Forderungen auf Personenkonten gebucht wurden, können diese ggf. direkt in der EDV ermittelt werden und über eine Schnittstelle in das doppische Rechnungswesen übertragen und verbucht werden. Bei Forderungen, die kameral direkt auf Haushaltsstellen gebucht wurden, ist eine automatisierte Übertragung ohne größeren Rechercheaufwand nicht möglich, weil sich der Debitor und dessen Daten nicht ohne weiteres aus der EDV ermitteln lassen.

In diesem Fall sind die Forderungen manuell nachzutragen. Um die Anzahl dieser Buchungen gering zu halten, ist darauf zu achten, dass in den letzten Monaten vor der Umstellung die Buchungen möglichst immer über Personenkonten erfolgen. Eine Forderung mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW) kann eine Ausleihung darstellen. Liegen im Einzelfall die Voraussetzungen dafür vor, sind solche Forderungen unter dem dann zutreffenden Bilanzposten „Ausleihungen“ anzusetzen.

##### **1.2.1.4.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände**

Unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ in der gemeindlichen Bilanz sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, zu bilanzieren. Auch Ansprüche gegen Dritte, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, z. B. Gehalts- und Reisekostenvorschüsse, Schadenersatzansprüche gehören dazu. Auch sog. antizipativen Aktivposten sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

#### **1.2.1.4.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens**

In der gemeindlichen Bilanz sind unter den Finanzanlagen nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen. Besitzt die Gemeinde aber auch Wertpapiere, die nach ihrer Zweckbestimmung nicht dauerhaft der Gemeinde dienen sollen, sind diese dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzuordnen und entsprechend in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Unter diesen Bilanzposten gehören daher von der Gemeinde gehaltene Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wertpapiere des Umlaufvermögens sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Sie sind aber getrennt von den Wertpapieren des Anlagevermögens zu erfassen.

#### **1.2.1.4.4 Liquide Mittel**

Unter diesen Posten sind alle liquiden Mittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld anzusetzen. Der Kassenbestand umfasst alle in den Kassen, z. B. Hauptkasse, Handkassen oder sonstige Nebenkassen, z. B. Parkautomaten, vorhandenen Banknoten und Münzen in inländischer und ausländischer Währung. Das Geld in ausländischer Währung ist unter Beachtung des Realisationsprinzips des am Abschlussstichtag geltenden Geldkurses in Euro umzurechnen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden liquiden Mittel sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 18 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.5 Aktive Rechnungsabgrenzung**

Von der Gemeinde vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz geleistete Ausgaben, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz unter den Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren (vgl. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW). Dies gilt auch für Ausgaben für Leasinggeschäfte, wenn den Leasingraten keine angemessenen Gegenleistungen in den einzelnen Perioden gegenüberstehen (Leasingsonderzahlungen).

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzende aktive Rechnungsabgrenzung ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 19 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.6 Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“**

Ein „Überschuss“ der Passivposten über die Aktivposten ergibt sich dann, wenn zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kein Eigenkapital mehr vorhanden ist. In diesen Fällen ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter einem gesonderten Posten mit der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen. Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt keinen Vermögensgegenstand, sondern lediglich einen Korrekturposten dar, der auf die bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweist.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 53 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine Überschuldung der Gemeinde nach § 75 Absatz 7 GO NRW unzulässig ist. Nach dieser Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird. Dies ist dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen. Liegt eine Überschuldung vor, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag ( $< 0$  Euro) auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ zu ermitteln ist.

Die Sonderrücklagen bleiben dabei wegen ihrer zweckbezogenen Bindung unberücksichtigt. Diese Eigenkapitalposten haben den Zweck das Eigenkapital der Gemeinde mindestens im Umfang des mit der Sonderrücklage in Verbindung stehenden aktivierten Vermögensgegenstandes zu binden bzw. einer freien Verwendbarkeit nicht zugänglich zu machen. Der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Aktivposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ soll verhindern, dass auf der Passivseite unter dem Posten „Eigenkapital“ ein Negativposten ausgewiesen wird, aber auch verdeutlichen, dass eine bilanzielle Überschuldung der Gemeinde eingetreten ist. Diese ergänzende Gliederungsregel für die gemeindliche Bilanz ist auch für die Gemeinden sachgerecht. Im Falle der Aktivierung eines solchen Postens bedarf es einer Erläuterung im Anhang sowie im Lagebericht.

### **1.2.1.7 Eigenkapital**

#### **1.2.1.7.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Als Vorbild dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten die Eigenkapitalposition in die allgemeine Rücklage, in Sonderrücklagen, z. B. nach § 43 Absatz 4 GemHVO NRW, die Ausgleichsrücklage nach § 75 Absatz 3 GO NRW und in den Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert (vgl. §§ 75 und 96 GO NRW). Dabei ergibt sich der Wert der allgemeinen Rücklage aus der Differenz der Aktivposten zu den übrigen Passivposten. Er hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab. Der Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages sowie der Deckungsrücklage entfällt bei der Eröffnungsbilanz.

#### **1.2.1.7.2 Sonderrücklagen**

Durch die Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinde grundsätzlich nur Sonderrücklagen für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Daher ist bestimmt worden, dass die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke unzulässig ist. Die Bildung weiterer Sonderrücklagen muss grundsätzlich durch Verordnungen oder Gesetze zugelassen werden, sodass auch durch außerhalb dieser Verordnung liegende rechtliche Regelungen bestimmt werden kann, wann für bestimmte gemeindliche Sachverhalte gesonderte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

In gemeindeübergreifenden Einzelfällen ist es für gewichtige und besondere Sachverhalte bei den Gemeinden unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung vertretbar, weitere Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Dabei muss sichergestellt sein, dass die Bildung dieser Sonderrücklagen geboten ist, um das in § 75 GO NRW bestimmte Haushaltsausgleichssystem nicht zu beeinträchtigen.

Die Bildung von Sonderrücklagen ist allgemein bestimmten Fällen sachgerecht, wenn z. B. nach den geltenden Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung solcher Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung darf deshalb für die Gemeinde auch haushaltsmäßig nicht frei verfügbar sein. Dies ist z. B. dann gegeben, wenn

die Gemeinde eine rechtlich selbstständige Stiftung errichtet hat und diese in der eigenen Bilanz als Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.

### **1.2.1.7.3 Ausgleichsrücklage**

#### **1.2.1.7.3.1 Der Ansatz der Ausgleichsrücklage**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in ihrer Eröffnungsbilanz eine Ausgleichsrücklage als gesonderten Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Der Teil des gemeindlichen Eigenkapitals, der von der Gemeinde als Ausgleichsrücklage eingesetzt werden kann, bestimmt sich nach dem bei der Eröffnungsbilanzierung vorhandenen Eigenkapital und der Ertragskraft der Kommune. Die Entscheidung über die Höhe des tatsächlichen Bilanzansatzes wird der Gemeinde überlassen, denn die Ausgleichsrücklage kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen gebildet werden.

Die Regelung über die Bildung der Ausgleichsrücklage bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals ist durch eine Nebenbedingung ergänzt worden. Sie soll gewährleisten, dass sich das Eigenkapital nicht oder nicht zu schnell der Nullgrenze nähert bzw. aufgezehrt ist. Da die Ertragskraft der Gemeinde eine wichtige Größe im Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde darstellt, ist die am vorhandenen Eigenkapital der Gemeinde orientierte Grenze durch eine zweite ertragskraftbezogene Grenze ergänzt worden.

Durch eine derartige ertragskraftbezogene Nebenbedingung soll bei der Bemessung der Ausgleichsrücklage verhindert werden, dass der Eigenkapitalverzehr einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung ermöglicht, durch den die Leistungsfähigkeit der Gemeinde mittelfristig gesehen erheblich gefährdet wird. Die Gemeinde muss diesen durch die Sätze 1 bis 3 der Vorschrift gesetzlich bestimmten Rahmen beachten und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausgestalten.

Der Posten „Ausgleichsrücklage“ in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW) muss daher mindestens einen Wertansatz in Höhe von 1 Euro und darf höchstens den nach den Sätzen 2 und 3 zu ermittelnden Wertansatz aufweisen. Die Bemessung der Ausgleichsrücklage darf von der Gemeinde zudem nur einmal bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Bei dieser Festlegung ist davon ausgegangen worden, dass Verwerfungen, die durch atypische Ertragssituationen entstehen könnten, durch eine Berechnungsgrundlage auf der Basis eines dreijährigen Zeitraumes vermieden werden.

#### **1.2.1.7.3.2 Bemessung und Wertansatz der Ausgleichsrücklage**

##### **1.2.1.7.3.2.1 Die Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital**

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren haushaltswirtschaftlichen Defiziten, die zum Eigenkapitalabbau bzw. dem vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen. Das Abrutschen einer Gemeinde in ein negatives Eigenkapital ist dann unmittelbar zu befürchten, wenn der jährliche Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung im Umfang von mehr als einem Drittel des am Beginn des Haushaltsjahres vorhandenen Eigenkapitals als Fehlbetrag ausgewiesen wird.

In einem solchen Fall wäre es bei einem unterstellten gleichbleibenden Fehlbetrag möglich, dass das gemeindliche Eigenkapital innerhalb von drei Jahren aufgezehrt wird. In drei Jahren bleibt der Gemeinde ausreichend Zeit, die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um den Trend umzukehren. In der gemeindlichen Praxis ist ein konstanter Fehlbetrag über drei Jahre unwahrscheinlich. Gleichwohl hat das darauf aufgebaute Modell dazu gedient, den Anhaltspunkt für die Festlegung des maximal möglichen Eigenkapitalverzehrs zu liefern, sodass die Aus-



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

gleichsrücklage, die zum Ausgleich von Fehlbeträgen eingesetzt werden kann, maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals betragen darf.

Mit diesem Wert soll sichergestellt werden, dass die Defizite keinen Umfang erreichen, der eine Dynamik beinhalten kann, bei der ein vollständiger Eigenkapitalverzehr in weniger als drei Jahren rechnerisch möglich ist bzw. befürchtet werden muss. Da sich innerhalb des Eigenkapitals als Sonderrücklagen auch zweckgebundene oder in anderer Weise mit Auflagen versehene Kapitalien befinden können, ist als Bezugsgröße nur die allgemeine Rücklage als frei verwendbares Eigenkapital heranzuziehen.

Der Teil des Eigenkapitals, der als Ausgleichsrücklage eingesetzt werden kann, bestimmt sich nach dem bei der Eröffnungsbilanzierung vorhandenen Eigenkapital. Diese einheitliche Dotierung der Ausgleichsrücklage bei der Eröffnungsbilanzierung als Prozentsatz vom vorhandenen Eigenkapital genügt den diskutierten Anforderungen. Die Festlegung eines einheitlichen Prozentsatzes führt dazu, dass die Gemeinden mit hohem Eigenkapital mehr Fehlbeträge durch die Ausgleichsrücklage abdecken können.

Die Gemeinden mit wenig Eigenkapital erhalten umgekehrt auch weniger Verfügungsmasse in absoluten Beträgen. Diese degressive Kurve der Höhe der Ausgleichsrücklage in Abhängigkeit vom Eigenkapital erfüllt die Zielsetzung, die Gemeinden wirkungsvoll vor einem Abrutschen in ein negatives Eigenkapital zu bewahren. Außerdem besteht eine Gleichbehandlung der Gemeinden dadurch, dass alle Gemeinden eine Ausgleichsrücklage bilden müssen. Gleichwohl wird keine Gemeinde gezwungen, durch Überschüsse in der Ergebnisrechnung die Ausgleichsrücklage zu verdienen.

Durch eine Nebenbedingung soll gewährleistet werden, dass sich das Eigenkapital nicht oder nicht zu schnell der Nullgrenze nähert bzw. aufgezehrt ist. Da die Ertragskraft der Gemeinde eine wichtige Größe im Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde darstellt, ist die am vorhandenen Eigenkapital der Gemeinde orientierte Grenze durch eine zweite ertragskraftbezogene Grenze ergänzt worden. Durch eine derartige ertragskraftbezogene Nebenbedingung soll bei der Bemessung der Ausgleichsrücklage verhindert werden, dass der Eigenkapitalverzehr einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung ermöglicht, durch den die Leistungsfähigkeit der Gemeinde mittelfristig gesehen erheblich gefährdet wird.

#### **1.2.1.7.3.2.2 Die Bemessung nach der gemeindlichen Ertragskraft**

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren Defiziten, sodass die Höhe des Eigenkapitalabbaus auch von der Leistungsfähigkeit der Gemeinde, die sich u. a. durch das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung zeigt, abhängig gemacht wurde. Weil sich die Leistungsfähigkeit der Gemeinde in ihrer Ertragskraft ausdrückt und die Steuern und allgemeinen Zuwendungen als wesentliche Einnahmequellen der Gemeinde deren Ertragskraft maßgeblich bestimmen und sich Eigenkapital bildend auswirken, darf die Höhe der Ausgleichsrücklage höchstens ein Drittel der durchschnittlichen (Netto-) Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen in den drei Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag betragen.

Für die Ermittlung dieser Höhe der Ausgleichsrücklage sind unter den Begriffen „Steuereinnahmen“ und „Allgemeine Zuweisungen“ die Einnahmen zu erfassen, die im kameralen Rechnungswesen nach der kommunalen Haushaltssystematik als Zahlungsarten dem Abschnitt 90 sowohl im Verwaltungshaushalt als auch im Vermögenshaushalt zuzuordnen waren (vgl. VV Gliederung und Gruppierung vom 27.11.1995, SMBl. NRW. 6300). Zu solchen Einnahmen zählen z. B.

- Grundsteuer A und B,
- Gewerbesteuer,
- Vergnügungssteuer,
- Hundesteuer,
- sonstige Steuereinnahmen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

- Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden,
- Ausgleichszahlungen Familienleistungsausgleich an die Gemeinden,
- Schulpauschale/Bildungspauschale,
- Sportpauschale,
- Allgemeine Investitionspauschale

sowie andere allgemeine Zuweisungen, die nicht einzelnen Aufgaben, sondern dem gemeindlichen Haushalt insgesamt zu fließen, z. B. die Kurortehilfe des Landes.

In diese Zuordnung fällt wegen ihres Wesens und der Herkunft der Mittel nicht die vom Land gewährte Feuer-schutzpauschale. In die Bemessung der gemeindlichen Ertragskraft dürfen auch nicht gezahlte Zinsen, die wegen verspäteter Erfüllung der Zahlungsverpflichtung von Dritten festgesetzt wurden, einfließen, z. B. Verzugs- oder Stundungszinsen. Im Einzelfall kann ggf. hingenommen werden, dass noch wesentliche Einnahmen aus der Abrechnung von Solidarbeitragsleistungen, die ab dem Jahre 2006 nicht mehr erhoben werden, noch in die Ermittlung der Einnahmen für die Jahre 2006 und 2007 eingezogen werden. Auch ist es vertretbar, weitere allgemeine Ausgleichsleistungen des Landes einzubeziehen.

### **1.2.1.8 Sonderposten**

#### **1.2.1.8.1 Allgemeine Grundlagen**

Zielsetzung der Eröffnungsbilanzierung ist es, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Mit der Zielsetzung des NKF, insbesondere mit den Zielen Aktualität und intergenerative Gerechtigkeit, legt das NKF bei der Vermögensbewertung zur Eröffnungsbilanzierung Zeitwerte zugrunde. Vielfach sind die für dieses Vermögen erhaltenen Zuwendungen oder Beiträge nur sehr aufwändig bzw. gar nicht mehr ermittelbar.

Das NKF sieht aus Gründen der Vereinfachung sowie zur Wahrung einer einheitlichen Eröffnungsbilanzierung vor, die Höhe der Sonderposten im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung gleichfalls auf Zeitwertbasis zu ermitteln. Eine Ermittlung der Sonderposten basierend auf Restkapitalien, d. h. der Restbetrag des Sonderpostens als Anteil des Nominalwerts vermindert im Verhältnis Restnutzungsdauer zu Gesamtnutzungsdauer, der tatsächlich erhaltenen investiven Zuwendungen scheidet daher aus.

Vor diesem Hintergrund sind Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen, für Beiträge und für den Bührenausschlag sowie sonstige Sonderposten zu bilden, soweit zum Eröffnungsbilanzstichtag noch eine mehrjährige Nutzungsdauer des damit finanzierten Vermögensgegenstandes besteht. Vielfach erhalten die Gemeinden nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen.

Auch für derartige Leistungen hat die Gemeinde, wenn die Sachleistungen zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechend einen Sonderposten zu passivieren. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Sonderposten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 23 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

### **1.2.1.8.2 Sonderposten für Zuwendungen**

#### **1.2.1.8.2.1 Allgemeine Sachlage**

Es sind erhaltene investive Zuwendungen und Beiträge von der Gemeinde als Sonderposten zu passivieren, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen der Gemeinde gewährt wurden von ihr nicht allgemein für den Haushalt verwendet werden dürfen (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW). Es muss sich dabei um nicht rückzahlbare Leistungen von Dritten handeln. Dagegen sind rückzahlbare Zuwendungen, die als Darlehen gewährt werden, für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Rückzahlung beinhalten und daher als Verbindlichkeiten zu erfassen und in der Bilanz anzusetzen sind.

Analog zur Zeitwertermittlung bei den Vermögensgegenständen ist bei der Festlegung der Auflösung der Sonderposten das Verhältnis Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen, um damit die zutreffende Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung zu gewährleisten. Die ertragswirksame Auflösung der Sonderposten erfolgt daher anhand der festgelegten Abschreibungsplanung auf Basis der Restnutzungsdauer des einzelnen Vermögensgegenstandes.

In den Fällen, in denen die Gemeinde Zuwendungen von Dritten erhalten hat, sie aber noch nicht den damit zu finanzierenden Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat, darf sie diese Zuwendungen im Jahresabschluss nicht bereits unter den Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz passivieren. In einem solchen Fall sind die erhaltenen Zuwendungsmittel noch nicht zweckentsprechend verwandt worden.

Es ist bei diesem Zwischenstand nur zulässig, die erhaltenen Zuwendungsmittel, soweit sie noch nicht zweckentsprechend verwandt wurden, als „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen. Grundsätzlich besteht in diesen Fällen der noch fehlenden zweckentsprechenden Verwendung der Mittel noch eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber, die als Verbindlichkeit zu bewerten und entsprechend in der Bilanz anzusetzen ist.

#### **1.2.1.8.2.2 Der Sonderpostenspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Sonderpostenspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Dadurch wird eine bessere Nachvollziehbarkeit der Planung der Veranschlagung der Abschreibungen und der Auflösung von Sonderposten sowie der Zusammenhänge zwischen diesen Haushaltspositionen erreicht.

Ein solcher Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang beigelegt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 43 Absatz 5 GemHVO NRW).

#### **1.2.1.8.2.3 Die Ermittlung des Zuwendungsanteils als Vom-Hundert-Anteil**

##### **1.2.1.8.2.3.1 Allgemeine Vorgaben**

Für die Ermittlung des Wertansatzes der Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen ist es erforderlich, neben dem vorsichtig geschätzten Zeitwert des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes einen dessen Förderung entsprechenden Vom-Hundert-Anteil als Zuwendungsanteil festzustellen. Der Anteil der erhaltenen investiven Zuwendung an der Finanzierung des beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Gemeinde muss im Einzelfall grundsätzlich anhand der tatsächlichen (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt werden.

In den Fällen, in denen der Zuwendungsanteil z. B. unter Anwendung der Vereinfachung nach § 56 Absatz 5 GemHVO NRW ermittelt wird oder der Zuwendungsanteil als Fördersatz aus einem vorhandenen Zuwendungsbescheid entnommen wird, muss eine Überprüfung dahingehend erfolgen, ob der Vom-Hundert-Anteil, gemessen an den tatsächlich geleisteten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die damaligen Finanzierungsverhältnisse sachlich zutreffend wiedergibt. In vielen Fällen der Förderung von Investitionsmaßnahmen der Gemeinden dürften die im Zuwendungsbescheid ausgewiesenen zuwendungsfähigen Gesamtausgaben z. T. erheblich von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der erhaltenen Vermögensgegenstände abweichen.

In eine solche Überprüfung ist aber auch der zuwendungsfinanzierte Vermögensgegenstand selbst in der Art einzubeziehen, ob dieser zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz noch dem baufachlichen und aufgabenbezogenen Zustand entspricht, der zum Förderzeitpunkt bzw. zum Herstellungszeitpunkt oder zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme vorherrschte. Lassen sich dazu Erkenntnisse gewinnen und weicht der damalige Zustand des zu beurteilenden Vermögensgegenstandes wesentlich bzw. erheblich von seinem heutigen Zustand ab, z. B. bedingt durch bauliche Änderungen und Instandsetzungen oder Änderungen aufgrund einer neuen Nutzung, ist der frühere Zustand sowie die zwischenzeitlich erfolgte Finanzierung der Änderungsmaßnahmen bei der Bestimmung der Höhe des heutigen Zuwendungsanteils zu berücksichtigen.

Diese Sachlage kann bei einer Feststellung zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, dass z. B. ein gemeindlicher zuwendungsfinanzierter Vermögensgegenstand nur die Hälfte seiner damaligen Substanz und Form aufweist, zu einer entsprechenden Minderung des auf den Stichtag anzusetzenden Zuwendungsanteils führen. Der Umfang der Minderung ist dabei auch von der zwischenzeitlich erfolgten Finanzierung der Änderungsmaßnahmen abhängig, sodass z. B. eine vollständige oder teilweise Fremdfinanzierung der allein aus baulicher Sicht möglichen Minderung entsprechend entgegensteht. Soweit solche örtlichen Verhältnisse nicht mehr rückwirkend nachvollziehbar bzw. nicht zu ermitteln sind, kann der stichtagsbezogene Zustand des betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Sinne einer zulässigen Vereinfachung der Bilanzierung auch für den früheren Beschaffungszeitpunkt angenommen und der ermittelte Zuwendungsanteil darauf angesetzt werden.

**1.2.1.8.2.3.2 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes als Gesamtheit**

Die Sonderposten sind im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung gleichfalls wie die Vermögensgegenstände auf Zeitwertbasis anzusetzen. Daher kann die Höhe der in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Sonderposten auch mithilfe der Ermittlung des zutreffenden Zuwendungsanteils an der Finanzierung der anzusetzenden Vermögensgegenstände berechnet werden. Das nachfolgende Schema soll die einzelnen Verfahrensschritte verdeutlichen (vgl. Abbildung 933).

<b>Das 1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz</b>				
<b>Vorsichtig geschätzter Zeitwert des Vermögensgegenstandes (Wertansatz)</b>	<b>X</b>	Zuwendungsanteil aus eigenen örtlichen Unterlagen über die Projektförderung.	<b>oder</b>	<b>=</b>  <b>Höhe des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz (Wertansatz)</b>
		Zuwendungsanteil aus Stichprobe der Förderung Gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen.	<b>oder</b>	
			<b>oder</b>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 53 GemHVO NRW**

		Zuwendungsanteil aus Stichprobe sachlich verbundener Vermögensgegenstände einer Fördermaßnahme.		
		<b>oder</b>		
		Zuwendungsanteil als Durchschnitt mehrerer Förderungen gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen.		
		<b>oder</b>		
		Zuwendungsanteil aus Daten der amtlichen Finanzstatistik.		
		<b>oder</b>		
		Zuwendungsanteil aus örtlichen Unterlagen anderer Gemeinden über die Projektförderung.		
		<b>oder</b>		
		Zuwendungsanteil aus Unterlagen des Zuwendungsgebers über die Projektförderung.		

*Abbildung 933 „Das 1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“*

Der vorsichtig geschätzte Zeitwert des betreffenden Vermögensgegenstandes wird mit dem ermittelten Zuwendungsanteil (Vom-Hundert-Satz) multipliziert und ergibt die Höhe des Wertansatzes des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz. Dabei ist u. a. zu berücksichtigen, ob der Vermögensgegenstand insgesamt oder nur Teile davon gefördert worden sind. Der Zuwendungsanteil kann unterschiedlich ermittelt werden (vgl. Abbildung 934).

<b>DIE ERMITTLUNG VON ZUWENDUNGSANTEILEN</b>	
-	aus eigenen örtlichen Unterlagen.
-	aus einer Stichprobe der Förderung gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen.
-	aus einer Stichprobe der Förderung sachlich verbundener Vermögensgegenstände einer Fördermaßnahme.
-	aus der Durchschnittsberechnung mehrerer Förderungen gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen.
-	aus Daten der amtlichen Finanzstatistik.
-	aus örtlichen Unterlagen anderer Gemeinden über die Projektförderung.
-	aus Unterlagen des Zuwendungsgebers über die Projektförderung.

*Abbildung 934 „Die Ermittlung von Zuwendungsanteilen“*

Auf der Basis kann die Höhe der notwendigen Sonderposten für die Eröffnungsbilanz ermittelt werden, wenn der zu aktivierende Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit gefördert wurde. Auch die Vereinfachungen in der

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

Vorschrift des § 56 Absatz 5 GemHVO NRW, nach der für gleichartige Vermögensgegenstände oder sachlich durch einen Maßnahmencharakter verbundene Vermögensgegenstände, z. B. aus der Projektförderung „Stadtteilerneuerung“, ein Vom-Hundert-Anteil auch mithilfe mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren als pauschaliert ermittelter Finanzierungsanteil gebildet werden kann, zählen dazu.

**1.2.1.8.1.3.3 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes nicht in seiner Gesamtheit**

Eine vereinfachte Vorgehensweise zur Ermittlung des Zuwendungsanteils, der in Beziehung zum ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwert zu setzen ist, kann auch dann erfolgen, wenn der betreffende zu aktivierende Vermögensgegenstand nicht in seiner Gesamtheit investiv gefördert wurde. Mit den aufgezeigten Möglichkeiten wird sichergestellt, dass entsprechend der Förderung der Gemeinden auch die notwendigen Sonderposten in der Eröffnungsbilanz gebildet werden und die zulässigen Vereinfachungen nach dieser Vorschrift durch die einzelnen Verfahrensschritte transparent gemacht werden. Das nachfolgende Schema soll die einzelnen Verfahrensschritte verdeutlichen (vgl. Abbildung 935).

<b>Das 2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz</b>			
<b>Anteiliger vorsichtig geschätzter Zeitwert des Vermögensgegenstandes</b>	1.	Ermittlung der Kosten der durchgeführten Investitions-Maßnahme.	<b>Höhe des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz (Wertansatz)</b>
	2.	Ermittlung des V-H-Anteils der gewährten Zuwendung zu dieser Investitionsmaßnahme.	
	3.	Ermittlung der historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des nicht betroffenen Teils des Vermögensgegenstandes.	
	4.	Ermittlung der gesamten historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes (aus Zeile 1 und 3).	
	5.	Ermittlung des V. H.-Anteils der Investitionsmaßnahme an den gesamten historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes (aus Zeile 2 und 4).	
	6.	Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes.	
	7.	Ermittlung des Anteils der Investitionsmaßnahme am vorsichtig geschätzten Zeitwertes des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes als „anteiliger Zeitwert“ (aus Zeile 5 und 6).	
	<b>X</b>	V-H-Anteil der gewährten Zuwendung. <b>=</b>	

*Abbildung 935 „Das 2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“*

In solchen Fällen, z. B. bei der Förderung eines Gebäudeanbaues, muss der ursprünglich (historisch) zuwendungsfinanzierte Anteil des aktivierten Vermögensgegenstandes festgestellt werden. Der anzusetzende Sonderposten kann dann mithilfe des ermittelten Verhältnisses der Förderung am gesamten Vermögensgegenstand, das in Beziehung zum vorsichtig geschätzten Zeitwert zu setzen ist, berechnet werden.

#### **1.2.1.8.1.4 Der Rückgriff auf eine Indizierung**

Grundsätzlich kann auch die Ermittlung des Wertansatzes der Sonderposten mittels Indizierung erfolgen, sofern die Zeitwertermittlung des Vermögensgegenstandes, dem der Sonderposten zugeordnet ist, mittels einer Indizierung erfolgt. In diesem Fall muss der Wert des Sonderpostens auf der Basis des tatsächlichen Zuwendungsbeitrages mittels der gleichen Indizierungsreihe ermittelt werden, wie sie bei dem Vermögensgegenstand zur Anwendung kam, der mit der erhaltenen Zuwendung finanziert wurde.

Vor einer Indizierung eines historischen Wertes ist dabei zu prüfen, ob in der Vergangenheit Veränderungen bzw. Maßnahmen bei dem betreffenden Vermögensgegenstand durchgeführt wurden, die das Ergebnis mittels Indizierung verfälschen, und auch, ob nach der Indizierung keine wertverändernden Faktoren, z. B. Minderung aufgrund von Instandhaltungsrückstand, mehr eine Anpassung des ermittelten Vermögenszeitwert erforderten. Ist das ursprüngliche Finanzierungsverhältnis bekannt, bedarf es keiner Indizierung für die Ermittlung des Wertansatzes eines Sonderpostens. Das damalige Finanzierungsverhältnis kann unmittelbar auf den vorsichtig geschätzten Zeitwert des Vermögensgegenstandes übertragen werden, um den Wertansatz des Sonderpostens zu ermitteln.

Auf eine Indizierung der in der Vergangenheit erhaltenen Zuwendung sollte nur dann zurückgegriffen werden, wenn sich das ursprüngliche Verhältnis der gewährten Zuwendung zum beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand nicht mehr feststellen lässt, gleichwohl aber noch die Höhe und das Jahr der erhaltenen Zuwendung bekannt ist und auch sonstige Kenntnisse über die damalige Zuwendungsgewährung nicht vorliegen. Wird eine Indizierung vorgenommen, bedarf das Ergebnis einer Überprüfung, ob das ursprüngliche Finanzierungsverhältnis auch im Verhältnis zwischen dem ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwert des Vermögensgegenstandes und dem durch Indizierung ermittelten Wertansatz des Sonderpostens besteht.

#### **1.2.1.8.1.5 Pauschal erhaltene Zuwendungen und Sonderposten**

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen Zuwendungen in der Eröffnungsbilanz ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer globalen Förderung gewährt werden. Bei einer globalen Förderung kann einerseits vom Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung nach allgemeinen (pauschalierten) Kriterien ermittelt werden und/oder der Zuwendungsempfänger kann eigenverantwortlich Projekte für die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung festlegen.

Durch die vom Land eingeführte, pauschalierte Förderung kommunaler Aufgabenbereiche findet diese Vorgehensweise immer mehr Verbreitung. Zu einer solchen Förderungsform sind die im Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG) enthaltene allgemeine Investitionspauschale, die Schulpauschale/Bildungspauschale und die Sportpauschale zu zählen. Auch durch die vom Land gewährte Feuerschutzpauschale ist eine allgemeine Förderung des Feuerschutzes vorgesehen. Werden solche investiven Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde verwendet worden, sind entsprechende Sonderposten zu bilden.

Bei allen genannten Investitionspauschalen ist bisher vom Land als Zuwendungsgeber keine ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen worden. Das heißt, für alle diese gewährten Zuwendungen sind in der Eröffnungsbilanz die notwendigen Sonderposten von der Gemeinde zu bilden. Für die Bildung von Sonderposten aus der Investitionspauschale ist Folgendes zu beachten:

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 53 GemHVO NRW**

Die allgemeine Investitionspauschale, die vom Land seit dem Jahre 1979 gewährt wird, und andere pauschale Landeszuweisungen dienen dazu, die Investitionstätigkeit der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen und sie dadurch bei der Finanzierung neuer Vermögensgegenstände zu entlasten. Neben dieser allgemein gehaltenen Zielsetzung gibt der Zuwendungsgeber noch vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss. Bei der allgemeinen Investitionspauschale führt bereits der Begriff „Investition“ zu haushaltsmäßig abgegrenzten Verwendungsmöglichkeiten. Die Gemeinden durften deshalb die erhaltenen Zuwendungsmittel nur für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen einsetzen.

Das Erfordernis einer Vermögenswirksamkeit verpflichtete die Gemeinde im kameralen Rechnungswesen vor der Eröffnungsbilanz, die erhaltenen investiven Zuwendungen im Vermögenshaushalt zu vereinnahmen. Dies brachte es mit sich, dass solche Finanzmittel nicht für Vermögensgegenstände verwendet werden durften, deren Anschaffung oder Herstellung im Einzelfall unterhalb der Wertgrenze i. H. v. 410 Euro lag. Der Erwerb von „geringwertigen“ Wirtschaftsgütern war im kameralen Rechnungswesen über den Verwaltungshaushalt abzuwickeln. Auch ist zu beachten, dass die Investitionspauschale in den Jahren 1979 bis 1982 nicht für Maßnahmen verwendet werden durfte, für die eine Landes- oder Bundeszuwendung gewährt wurde.

Die erhaltenen Investitionspauschalen können nur Vermögensgegenständen zugeordnet werden, die noch über den Stichtag der Eröffnungsbilanz hinaus von der Gemeinde genutzt werden. Die Zurechnung ist auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme abzustellen. Sie sollte unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen schwerpunktmäßig vorgenommen werden. Sind in einzelnen Jahren Vermögensgegenstände beschafft worden, die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nicht mehr von der Gemeinde genutzt werden, können die allgemeinen Pauschalen aus diesen Jahren auch nicht mehr zur Bildung von Sonderposten herangezogen werden.

Bei einem mehrjährigen Vorgang der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes können auch mehrere jahresbezogene Pauschalen unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben einem Vermögensgegenstand zugerechnet werden. Dabei wird davon ausgegangen, dass für diese Zeit die Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist.

### **1.2.1.8.1.6 Hingabe von Vermögen und Sonderposten**

Die Vielfalt der Zuwendungen an die Gemeinde in Form von Geldleistungen und Sachleistungen bringt es mit sich, dass für derartige Leistungen Dritter, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechend die notwendigen Sonderposten zu passivieren sind. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

Bei Schenkungen in Form von Sachleistungen an die Gemeinde sind ebenfalls Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu bilden. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen. Dies gilt auch bei Straßen, die im Rahmen einer Umwidmung (Vermögensübertragung ohne Gegenleistungsverpflichtung) in das Eigentum einer Gemeinde übergehen, z. B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße, auch wenn dieser Vorgang vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz vollzogen wurde. Dabei ist eine getrennte Betrachtung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Für Vermögensgegenstände, die sich im Eigentum der Gemeinde als Sondervermögen in Form einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung befinden, weil ein Stifter seine Vermögensgegenstände kostenlos, jedoch mit einer bestimmten Zweckbindung (Stifterwillen) der Gemeinde zu Eigentum übertragen hat, sind entsprechende Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu bilden.



**1.2.1.8.2 Schlüsselzuweisungen und Sonderposten**

Als laufende jährliche Zuwendungen des Landes sind die Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit vorgesehen. Diese Klassifizierung lässt einen Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz für diese Landesmittel nicht zu. Die zweckfreie konsumtive Hingabe der Schlüsselzuweisungen durch das Land gebietet es, bei investiver Verwendung der Schlüsselzuweisungen diese als Eigenmittel der Gemeinde zu bewerten. In der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist daher eine Passivierung der erhaltenen Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit nicht zulässig.

Eine Ausnahme gilt nur die erhaltenen investiven Schlüsselzuweisungen im Haushaltsjahr 2003, denn in diesem Jahr war nach der gesetzlichen Regelung ein Teil der Schlüsselzuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (gemeindliche Investitionen) zu verwenden. Durch diese Zweckvorgabe stellen diese Schlüsselzuweisungen eine Förderung investiver Maßnahmen der Gemeinde dar, für die entsprechende Sonderposten zu bilanzieren sind.

**1.2.1.9 Rückstellungen**

**1.2.1.9.1 Allgemeine Vorgaben**

In der gemeindlichen Praxis schafft vielfach ein Ereignis eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, aufgrund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, sodass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste oder Aufwandsrückstellungen zu bilden sind. Von der Gemeinde dürfen daher erst Rückstellungen gebildet werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Die darauf notwendigen Handlungen der Gemeinde erfolgen jedoch erst zukünftig, z. B. in Form von Zahlungen u. a.

Mit den gemeindlichen Rückstellungen werden daher Vorgänge dem Haushaltsjahr in Form von Aufwendungen zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind. Dieses setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder sich selbst (Innenverpflichtung) voraus, das als Kriterium erfüllt sein muss. Außerdem dürfen von der Gemeinde sonstige Rückstellungen nur dann gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

Im Bilanzbereich „Rückstellungen“ dürfen daher nur die Rückstellungen in entsprechender Gliederung angesetzt werden, die in § 36 GemHVO NRW näher bestimmt sind. Dazu zählen jedoch keine ungewissen Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs, aus Umlagen und aus Steuerschuldverhältnissen. Die Einschätzung über eine mögliche Inanspruchnahme der Gemeinde oder eines vermutlichen Verlustes für die Gemeinde reicht nicht aus, um eine Rückstellung bilden zu können.

Grundsätzlich muss ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme der Gemeinde oder mit einem Verlust gerechnet werden. In den Fällen, in denen bei der Gemeinde die Bedingungen für Rückstellungen vorliegen, sind entsprechende Rückstellungen zu bilden und zu bilanzieren. Die zulässigen gemeindlichen Rückstellungen werden nachfolgend benannt (vgl. Abbildung 936).

<b>Die Rückstellungen nach § 36 GemHVO NRW i. V. m. § 88 GO NRW</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
<b>Passivierungspflicht</b>	- Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>Die Rückstellungen nach § 36 GemHVO NRW i. V. m. § 88 GO NRW</b>	
<b>BILANZIELLE BEHANDLUNG</b>	<b>RÜCKSTELLUNGEN FÜR</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten</li> <li>- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind</li> <li>- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus den laufenden Verfahren</li> <li>- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden</li> </ul>
<b>Passivierungswahlrecht</b>	- unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen
<b>Passivierungsverbot</b>	Sonstige Rückstellungen, die nicht durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind, z. B. <ul style="list-style-type: none"> <li>- künftige Umlagezahlungen der Gemeinde</li> <li>- Verpflichtungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs</li> <li>- Verpflichtungen aus der gemeindlichen Steuererhebung</li> </ul>

*Abbildung 936 „Die zulässigen Rückstellungsarten“*

Zur Rückstellungsbildung gilt der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. In einem solchen Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, sodass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die Voraussetzungen, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, ergeben sich aus § 88 GO NRW i. V. m. § 36 GemHVO NRW.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden Rückstellungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen den Kontengruppen 25 bis 28 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.1.9.2 Der Rückstellungsspiegel**

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen wird die Entwicklung der Rückstellungen der Gemeinde verdeutlicht. Die einzelnen Arten von gemeindlichen Rückstellungen können dabei, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt werden.

Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im Jahresabschluss beigelegt werden, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 42 GemHVO NRW). Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

**1.2.1.10 Die Verbindlichkeiten**

Der Bilanzausweis der Verbindlichkeiten orientiert sich im Wesentlichen an den Arten der Verbindlichkeiten, z. B. aus Krediten für Investitionen und zur Liquiditätssicherung, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, und verlangt bei den Krediten für Investitionen eine weitere Gliederung nach Gläubigern. Der Ansatz der Verbindlichkeiten der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz orientiert sich im Wesentlichen an den möglichen Arten von Verbindlichkeiten (vgl. Abbildung 937).

<b>DIE VERBINDLICHKEITEN IN DER GEMEINDLICHEN ERÖFFNUNGSBILANZ</b>	
<b>VERBINDLICHKEITSARTEN</b>	<b>UNTERGLIEDERUNG</b>
<b>Anleihen</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- von verbundenen Unternehmen</li> <li>- von Beteiligungen</li> <li>- von Sondervermögen</li> <li>- vom öffentlichen Bereich</li> <li>- vom privaten Kreditmarkt</li> </ul>
<b>Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>	(nach örtlichem Bedarf)
<b>Sonstige Verbindlichkeiten</b>	(nach örtlichem Bedarf)

*Abbildung 937 „Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“*

Diese gemeindlichen Verbindlichkeiten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen verbindlichen NKF-Kontenrahmen den folgenden Kontengruppen zugeordnet worden: 32 „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“, 33 „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“, 34 „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“, 35 „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“, 36 „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ und 37 „Sonstige Verbindlichkeiten“ zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass im kameralistischen Rechnungswesen die Verbindlichkeiten als nicht für doppische Zwecke geeignet erfasst sind. Zum Zeitpunkt der kameralen Einbuchung einer Verbindlichkeit entsteht eine Soll-Stellung, und diese Soll-Stellung ist nicht identisch mit der doppischen Verbindlichkeit. Die Soll-Stellung entspricht eher dem „schwebenden Geschäft“ aus dem Handelsrecht und dieses ist nicht zu bilanzieren. Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist es erforderlich, vor der Übertragung von Verbindlichkeiten aus dem kameralen Rechnungswesen in das doppische Rechnungswesen diese zu überprüfen, um sie zutreffend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

#### **1.2.1.11 Die passive Rechnungsabgrenzung**

Unter diesem Bilanzposten sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (vgl. § 42 Absatz 3 GemHVO NRW). Dazu gehören z. B. Einnahmen für die Bereitstellung einer Grabstelle auf einem Friedhof. In solchen Fällen wird i. d. R. die erforderliche Zahlung für die Inanspruchnahme der Grabstelle über für mehrere Jahre im Voraus geleistet. Die erhaltene Zahlung ist wegen der Nutzung über einen vorher bestimmten Zeitraum von mehreren Jahren periodengerecht abzugrenzen. Nur der auf das aktuelle Haushaltsjahr bezogene Teil der Zahlung darf ergebniswirksam werden. Der übrige Teil ist bezogen auf die Folgeperioden durch die Einstellung in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen und im Zeitverlauf anteilmäßig aufzulösen.

Die in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzende passive Rechnungsabgrenzung ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 39 zugeordnet (vgl. § 27 Absatz 7 GemHVO NRW i. V. m. den Nummern 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300).

#### **1.2.2 Der Anhang**

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang zur Eröffnungsbilanz die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen (vgl. § 44 GemHVO NRW). In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungsmethoden und den Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Anhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung der Eröffnungsbilanz eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen.

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen der Eröffnungsbilanz und ihrer Gliederung stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Um das zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zum Eröffnungsbilanzstichtag klar und verständlich darzustellen, sollen dem Anhang ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beigelegt werden.

#### **1.2.3 Der Forderungsspiegel**

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen (vgl. § 46 GemHVO NRW). Er ist daher entsprechend § 41 Absatz 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Bilanzstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am Ende des vorherigen Haushaltsjahres anzugeben. Die Gemeinde kann dazu weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen.

#### **1.2.4 Der Verbindlichkeitspiegel**

Der Verbindlichkeitspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab (vgl. § 47 Absatz 1 GemHVO NRW). Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten detailliert nach. Um die Änderungen nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Bilanzstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am Ende des vorherigen Haushaltsjahres anzugeben.

Die Gliederung des gemeindlichen Verbindlichkeitspiegels ist nach Gläubigern vorzunehmen, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen. Zum Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde auch weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen.

### **1.3 Zu Satz 3 (Beifügung des Lageberichts):**

#### **1.3.1 Allgemeine Sachlage**

Der Lagebericht soll einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse aus der Aufstellung der Eröffnungsbilanz geben und so gefasst werden, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt wird (vgl. § 48 GemHVO NRW). Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, ist zu berichten.

Außerdem hat der Lagebericht der Verantwortlichen der Gemeinde eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu enthalten. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde und den zugrundeliegenden Annahmen einzugehen.

#### **1.3.2 Die Funktionen des Lageberichts**

Der Lagebericht hat umfassende und vielfältige Funktionen. Er kann als ein strategisches Instrument der Steuerung der Gemeinde angesehen werden. Dabei gibt es für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang keine besonderen Formvorgaben. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Lageberichts in einzelne Elemente muss deshalb dazu beitragen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

Zur Konkretisierung und Ausgestaltung des gemeindlichen Lageberichtes können Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen genutzt werden, denn die Anforderungen an den Lagebericht der Gemeinde sind aus den handelsrechtlichen Vorgaben abgeleitet worden. Die Anforderungen sind jedoch auf die Bedürfnisse einer Berichterstattung über das vergangene und zukünftige wirtschaftliche Handeln der Gemeinde sachgerecht weiter zu entwickeln.

Die Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde kann dabei mithilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde aber überlassen, mit welchen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Lage zu beurteilen. Den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit sowie der Aufsichtsbehörde ist in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen.

### **1.3.3 Die Angaben der Verantwortlichen**

#### **1.3.3.1 Allgemeine Zwecke**

Die Vorgabe in der Vorschrift, der gemeindlichen Eröffnungsbilanz einen Lagebericht entsprechend § 48 GemHVO NRW beizufügen, führt dazu, dass am Schluss des Lageberichtes der Gemeinde auch Angaben über die Verantwortlichen in der Gemeinde gem. § 95 Absatz 2 GO NRW zu machen sind. Diese Angaben dienen dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss hervorzuheben.

Zu jedem Jahresabschluss sind am Schluss des Lageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, die folgenden Angaben zu machen,

- Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen,
- der ausgeübte Beruf,
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i. S. d. § 125 Absatz 1 Satz 3 des Aktiengesetzes,
- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form,
- die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.

Damit werden unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreises gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen.

Unter die Angabepflicht fallen daher auch nur personenbezogene Mandate, die in vielfältiger Form ausgeübt werden. Daher können hier nur Beispiele aufgezählt werden, z. B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften in Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen.

Dazu ist ggf. auch die ausgeübte Funktion anzugeben, z. B. Mitglied oder Vorsitz im Aufsichtsrat. Das Innehaben von Aktien und die dadurch bestehende grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft sind dagegen nicht angabepflichtig. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z. B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

**1.3.3.2 Die Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW**

Nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Absatz 3 GO NRW).

Die Pflicht zu persönlichen Angaben, öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o. a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Damit wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde gewährleistet, die ggf. Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

**1.3.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)**

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die - aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen - spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen. Sie werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet. Ein Überblick über die geltenden Grundsätze wird nachfolgend gegeben (vgl. Abbildung 938).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER LAGEBERICHTERSTATTUNG (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Richtigkeit</b>	Der Grundsatz verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht, also eine Darstellung unter objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit.
<b>Grundsatz der Vollständigkeit</b>	Der Grundsatz bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
<b>Grundsatz der Klarheit</b>	Dem Grundsatz soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.
<b>Grundsatz der Informationsabstufung</b>	Nach dem Grundsatz muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden, sodass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d. h. Gemeinden mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen bieten als Gemeinden mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
<b>Grundsatz der Vergleichbarkeit</b>	Dem Grundsatz wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten werden.

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER LAGEBERICHTERSTATTUNG (GoL)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Ausgewogenheit</b>	Nach dem Grundsatz ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die gemeindliche Situation nicht zu optimistisch darzustellen.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Findet bei der Erstellung des Lageberichtes Anwendung.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Findet bei der Erstellung des Lageberichtes Anwendung.
<b>Grundsatz der Vorsicht</b>	Vorbeugung und Vermeidung einer zu optimistischen Darstellung

*Abbildung 938 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)“*

### 1.3.5 Das Risikofrüherkennungssystem

#### 1.3.5.1 Allgemeine Sachlage

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation (Risikomanagement).

Durch die Gemeinde ist außerdem eine ständige Beobachtung möglicher Risikoquellen und ihre Veränderungen unerlässlich, z. B. der Geld- und Kreditmarkt, die Energiemärkte. Aber auch die Entwicklungen im Steuerrecht, europäische Entwicklungen sowie Veränderungen im allgemeinen Geschäftsverkehr können einen Anlass für Risiken und Chancen der Gemeinde bieten. Vor dem Hintergrund, dass die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

#### 1.3.5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems durch die Gemeinde weiter aus. Sie werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert (vgl. Abbildung 939).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Gesetzmäßigkeit</b>	Der Grundsatz, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER RISIKOÜBERWACHUNG (GoR)</b>	
<b>Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z. B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Der Grundsatz, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.
<b>BESONDERE GRUNDSÄTZE DER GOR</b>	
<b>Grundsatz der Risikostrategiebestimmung</b>	Der Grundsatz, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z. B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zueinanderstehen sollen.
<b>Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur</b>	Der Grundsatz, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen.
<b>Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung</b>	Der Grundsatz, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden.
<b>Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung</b>	Der Grundsatz, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, sodass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird.
<b>Grundsatz der Wesentlichkeit</b>	Der Grundsatz, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden.
<b>Grundsatz der Kommunikation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen.
<b>Grundsatz der Dokumentation</b>	Der Grundsatz, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen.
<b>Grundsatz der Stetigkeit</b>	Der Grundsatz, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, sodass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

*Abbildung 939 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)“*

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmänni-

schen Bereich entwickeln, von Anfang an auch im gemeindlichen Bereich anzuwenden. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können.

### **1.3.5.3 Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems**

#### **1.3.5.3.1 Allgemeine Inhalte**

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z. B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab.

Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

Für die Gemeinde besteht die Möglichkeit, ein Risikofrüherkennungssystem in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem zu überführen. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben dabei unberührt (vgl. § 10 Absatz 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss zudem dokumentiert werden.

#### **1.3.5.3.2 Besondere Inhalte**

Die Ausgestaltung eines gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems sollte sich an der Art und dem Umfang sowie der Struktur der von der Gemeinde übernommenen Risiken, aber auch an der örtlichen Risikosteuerung orientieren. So gilt es u. a., die mit dem Risikofrüherkennungssystem verbundenen Aufgaben klar zu definieren und gegeneinander abzugrenzen. Die Effektivität und Effizienz des eingerichteten Systems ist einer regelmäßigen Überwachung zu unterziehen.

Von der Gemeinde soll zudem sichergestellt werden, dass geeignete Verfahren benutzt werden, um wesentliche Risiken frühzeitig zu erkennen. Auch müssen zeitnahe Anpassungen möglich sein, wenn sich externe und/oder interne Rahmenbedingungen verändert haben. In diesem Rahmen sind auch die Verantwortlichkeiten innerhalb der Gemeindeverwaltung im Einzelnen festzulegen.

Die vorzunehmende Risikobewertung durch die Gemeinde sollte mit den zugrunde gelegten Annahmen und Daten sowie den daraus gezogenen Schlussfolgerungen ausreichend dokumentiert werden. Die gemeindliche Risikosteuerung umfasst dabei die von der Gemeinde getroffenen Maßnahmen über den Umgang mit den ermittelten Risiken sowie die Festlegung und Bemessung der Übernahme von Risiken durch die Gemeinde unter Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Daraus folgt insgesamt, dass die Ergebnisse eines Risikofrüherkennungssystems nicht im Widerspruch zur Geschäftstätigkeit der Gemeinde stehen sollen.

**1.3.5.4 Die Einbeziehung in die Jahresabschlussprüfung**

Das gemeindliche Risikofrüherkennungssystem ist zudem auch ein Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, bei der es zu beurteilen gilt, ob das eingerichtete System und dessen Umsetzung mit dem Umfang, der Art und der Komplexität der von der Gemeinde eingegangenen Risiken in Einklang steht und angemessen ist. Dazugehört auch die interne Berichterstattung im Rahmen des örtlichen Risikomanagements sowie dessen Überwachung. Der Abschlussprüfer soll daher im Prüfungsbericht zum gemeindlichen Jahresabschluss auch auf die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung des gemeindlichen Risikofrüherkennungssystems eingehen.

**2. Zu Absatz 2 (Inventur vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz):**

**2.1 Allgemeine Vorgaben**

Die Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik zur Doppik wird wie der Beginn der Geschäftstätigkeit der Gemeinde bewertet. Daher muss – wie auch im Handelsrecht für den Kaufmann vorgesehen – der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine Aufzeichnung der Vermögensgegenstände und Schulden durch eine Inventur durch die Gemeinde vorausgehen.

Das Ergebnis daraus ist das Inventar als Darstellung aller durch die Inventur aufgenommen Vermögensgegenstände und Schulden nach Menge, Art und Wert, soweit diese nach den Vorschriften zu erfassen sind. Da eine solche Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres durchzuführen ist, reicht in den Vorschriften zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz die Verweisung auf die Vorschriften über die Inventur und das Inventar in § 28 und 29 GemHVO NRW aus.

**2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)**

**2.2.1 Allgemeine Zwecke**

Bei der Inventur für die Eröffnungsbilanz sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Die Inventurunterlagen und das Inventar sind Bestandteile der Rechnungslegung. Die Inventur muss die gleichen formalen Grundsätze erfüllen wie das übrige Rechnungswesen. Das nachfolgende Schema soll den Zusammenhang zwischen der Bilanz, dem Inventar und der Inventur verdeutlichen (vgl. Abbildung 940).

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR INVENTUR, INVENTAR UND BILANZ</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
1. Lückenlose 2. mengen- und wertmäßige 3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt	<b>Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar</b>	1. Mengen- und wertmäßige 2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden 3. in einer geordneten Zusammenstellung 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt	<b>Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz</b>	1. Wertmäßige Darstellung 2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten 3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden und Eigenkapital 4. zu einem Stichtag

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 53 GemHVO NRW**

<b>DIE GRUNDSÄTZE FÜR INVENTUR, INVENTAR UND BILANZ</b>				
<b>INVENTUR</b>		<b>INVENTAR</b>		<b>BILANZ</b>
<b>Bestandsaufnahme</b>		<b>Bestandsverzeichnis</b>		<b>Vermögensstatus</b>
5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen usw.)				5. unter Fortschreibung der Werte aus den laufenden Aufzeichnungen

*Abbildung 940 „Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“*

Auf eine Erfassung zu verzichten, weil ggf. kein Ansatz in der Bilanz erfolgen wird, ist für sich allein kein Grund, bestimmte Vermögensgegenstände aus der Inventur auszuschließen. Es sollen aber wirtschaftliche Gesichtspunkte bzw. der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände bei der Bestimmung des Inventurumfanges sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) Berücksichtigung finden. Die nachfolgend aufgezeigten Grundsätze gehören dazu (vgl. Abbildung 941).

<b>DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER INVENTUR (GoI)</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Grundsatz der Vollständigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz muss als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung sind daher die für die Bewertung relevanten Informationen mit zu erfassen.
<b>Grundsatz der Richtigkeit der Bestandsaufnahme</b>	Nach diesem Grundsatz sind bei allen zulässigen Inventurverfahren die Art und die Menge sowie der Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden zweifelsfrei festzustellen. Dabei ist zu berücksichtigen, ob es sich um physisch erfassbare oder nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände handelt.
<b>Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände</b>	Nach diesem Grundsatz sind die Vermögensgegenstände und die Schulden einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und ihrem Wert zu erfassen. Dabei sind eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung zulässig.
<b>Grundsatz der Dokumentation und Nachprüfbarkeit</b>	Nach diesem Grundsatz ist die Durchführung der Inventur in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren. Die Ergebnisse der Inventur sind in Zähllisten nachzuweisen. Diese Unterlagen müssen für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.
<b>Grundsatz der Wirtschaftlichkeit</b>	Nach diesem Grundsatz muss der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen bei der Inventur sind in die Beurteilung einzubeziehen.

*Abbildung 941 „Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“*

Bei der Aufnahme des Vermögens und der Schulden der Gemeinde unterscheidet man die körperliche Inventur, die Beleginventur und die Buchinventur. Beim Vorhandensein von körperlichen Vermögensgegenständen erfordern die Grundsätze eine körperliche Bestandsfeststellung, bei der das Vorhandensein, die Art, die Menge und

die Beschaffenheit durch tatsächliche Inaugenscheinnahme durch die aufnehmenden Personen überprüft und physisch aufgenommen wird.

Nur durch eine sorgsame Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur können auch mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse festgestellt und eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände gemacht werden, sodass ein zutreffendes Inventar von der Gemeinde erstellt werden kann. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur werden nachfolgend erläutert.

### **2.2.2 Die Vollständigkeit der Bestandsaufnahme**

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden.

Für den Bereich der Schulden sind insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sicherzustellen sowie ein Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Dies führt dazu, dass neben den Vermögensgegenständen und Schulden auch alle sonstigen wichtigen Verträge bekannt und erfasst sind. Vollständig abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände sind mit einem Erinnerungswert nachzuweisen.

### **2.2.3 Die Richtigkeit der Bestandsaufnahme**

Bei allen Inventurverfahren sind Art, Menge und Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen. Welches Inventurverfahren Anwendung findet, hängt im Wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt. Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren sind in Einzelfällen anwendbar. Bei der Inventur findet daher auch das Vier-Augen-Prinzip Anwendung. Auch muss eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden sichergestellt werden.

### **2.2.4 Die Einzelerfassung der Bestände**

#### **2.2.4.1 Allgemeine Bedingungen**

Die Gemeinde hat grundsätzlich alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert durch eine Inaugenscheinnahme im Rahmen einer körperlichen Inventur zu erfassen, soweit nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist nur ausnahmsweise möglich. Andererseits sind bei der Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden die dafür vorgesehenen Bewertungsvereinfachungsverfahren, z. B. Festbewertung oder Gruppenbewertung, zu berücksichtigen.

#### **2.2.4.2 Die Stichprobeninventur**

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Aussagewert muss daher demjenigen einer vollständigen Aufnahme gleichkommen. Der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand kann dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und ein Einsatz deshalb nicht sinnvoll ist.

#### **2.2.4.3 Die Festbewertung**

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren möglich (vgl. § 34 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei der Festbewertung handelt es sich um eine Erleichterung, da eine Ausnahme von der Pflicht zur jährlichen Bestandsaufnahme eingeräumt wird. Vor der erstmaligen Bildung eines Festwertes im Bereich des gemeindlichen Sachanlagevermögens sowie der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und der Waren ist eine Inventur (ggf. auf der Basis von Schlüsselgrößen) durchzuführen.

#### **2.2.4.4 Die Gruppenbewertung**

Die Gruppenbewertung kann auf gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren) angewandt werden (vgl. § 34 Absatz 3 GemHVO NRW). Darüber hinaus ist eine Gruppenbewertung für den Bereich des beweglichen Anlagevermögens, des Umlaufvermögens sowie der Schulden möglich, wenn eine Gleichartigkeit oder eine annähernde Gleichwertigkeit vorliegt. Die Gruppenbewertung stellt eine Vereinfachung bei der Bewertung dar. Die zusammengefassten Gruppen dürfen mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Die Zusammenfassung ist auch im Inventar und bei der Inventur möglich.

#### **2.2.5 Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme**

Die Vorgehensweise der Inventur ist im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Hieraus ergibt sich, dass die Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt. Die Frist für das Inventar beträgt 10 Jahre.

#### **2.2.6 Der Grundsatz der Klarheit**

Bei der Inventur muss die Gemeinde durch die Gestaltung der Unterlagen in Form von klaren Bezeichnungen und Abgrenzungen der einzelnen Vermögensgegenstände der Gemeinde gewährleistet werden, dass die einzelnen erfassten Positionen und Posten eindeutig voneinander zu trennen sind. Die erfassten Sachverhalte müssen in den Inventurunterlagen so dargestellt sein, dass sachverständige Dritte die Erfassung in angemessener Zeit nachvollziehen können.

#### **2.2.7 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen, z. B. verlegte oder laufende Inventur für die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung des Stichtages, Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung, z. B. Festbewertung und Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit, z. B. Grundsatz der Vollständigkeit, sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang muss örtlich beurteilt werden, ob das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehende Abweichungsrisiko im Sinne des Ergebnisses tragfähig ist. Dabei findet als Prüfungsgrundsatz auch

der Grundsatz der Wesentlichkeit Anwendung, denn es ist abzuwägen, ob durch den aus Wirtschaftlichkeitsgründen geringeren Aufwand möglicherweise Informationen weggelassen werden oder eine fehlerhafte Darstellung entsteht, durch die zu treffende wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses beeinflusst werden können. Im Zweifelsfall ist erforderlich, zutreffende Informationen über die Abweichung zu erhalten, sodass ggf. für die notwendig gewordene Entscheidung eine überschlägige Ermittlung erforderlich werden kann.

## **2.3 Die Durchführung der Inventur**

### **2.3.1 Inhalte der Inventur**

Das Inventurverfahren für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist davon abhängig, ob der Vermögensgegenstand physisch erfassbar ist oder nicht. Die physisch erfassbaren Vermögensgegenstände sind grundsätzlich durch eine körperliche Inventur aufzunehmen, d. h. diese Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Dabei ist insbesondere wegen möglicher vorhandener Beschädigungen oder anderen wertmindernden Verhältnissen auch eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände zu machen.

Diese Inaugenscheinnahme ist erforderlich, damit nur Vermögensgegenstände, die tatsächlich vorhanden sind, in das Inventar aufgenommen werden. Diese Informationen über gemeindliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Allerdings ist dies nur bei materiellen Vermögensgegenständen möglich, denn immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen, Bankguthaben und Verbindlichkeiten lassen sich nicht durch eine körperliche Inventur erfassen.

Vor diesem Hintergrund ist für die Inventur für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz bestimmt worden, dass die Vorschrift des § 29 Absatz 1 GemHVO NRW, die eine alleinige Buch- oder Beleginventur auch für physisch erfassbare Vermögensgegenstände zulässt, keine Anwendung findet. Dies hat grundsätzlich zur Folge, dass das Inventar für die Eröffnungsbilanz nicht allein auf der Grundlage vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen oder anhand von Bestandskonten (kamerale Anlagenachweise) aufgestellt werden darf.

Einer Inaugenscheinnahme zur Feststellung des Vorhandenseins der gemeindlichen Vermögensgegenstände zum Stichtag der Eröffnungsbilanz bedarf es auch dann, wenn über die bei der Gemeinde vorhandenen Vermögensgegenstände allgemein ein Nachweis geführt wurde, in dem der Bestand sowie die Zu- und Abgänge ordnungsgemäß und zeitnah erfasst worden sind. Die Gewichtung der Einführung des NKF als Neubeginn der Vermögenswirtschaft der Gemeinde erfordert diese Vorgehensweise durch die Gemeinde. Damit wird ausgeschlossen, dass die erste Inventur der Gemeinde als ausschließliche Beleginventur oder Buchinventur durchgeführt wird und die Ordnungsmäßigkeit der Vermögensnachweisführung gewährleistet.

Die Gemeinden haben jedoch bisher lediglich Bestandsverzeichnisse über Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und bewegliche Sachen (§ 37 GemHVO -a.F.-) und Nachweise über Forderungen aus Geldanlagen und Darlehen sowie über Beteiligungen und Wertpapiere (§ 38 GemHVO -a.F.-) führen müssen. Daher wird davon ausgegangen, dass sie über keine aktuellen Unterlagen über ihre Vermögensgegenstände verfügen, aus denen für jeden Vermögensgegenstand die Bezeichnung, der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Abschreibungen, der jeweilige Stichtagswert und ein Abgang ersichtlich sind.

Auch bei einem Vorhandensein derartige Unterlagen kann wegen der besonderen Bedeutung der ersten Inventur für die Gemeinden nicht auf eine Überprüfung des Vorhandenseins der Vermögensgegenstände und eine Feststellung von vorgenommenen Veränderungen, von vorhandenen Beschädigungen oder Mängel an diesen Ge-

genständen (Inaugenscheinnahme) verzichtet werden. Dies hat sich auch bei den Inventurarbeiten der Modellkommunen bestätigt.

### **2.3.2 Das Inventurverfahren**

Bei der Inventur der Gemeinde für die Eröffnungsbilanz soll grundsätzlich eine körperliche Inventur für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände erfolgen. Eine solche Inventur ist wegen der Wirkungen der Eröffnungsbilanz auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch geboten. Auch bei dieser Inventur können die zulässigen Inventurvereinfachungsverfahren zur Anwendung kommen. Der Aufwand für die Inventur (Form und Umfang der Inventurarbeiten) ist zudem von den örtlichen Grundlagen, z. B. gemeindliche Bestandsverzeichnisse und Nachweise, abhängig. Die erste Inventur der Gemeinde darf jedoch nicht unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit auf eine ausschließliche Beleg- oder Buchinventur „vereinfacht“ werden.

Die der Gemeinde vorliegenden Belege bzw. Bestandsverzeichnisse und Nachweise sollen möglichst die Ausgangsgrundlage und die Basis für die erste Inventur bilden. Dafür muss die Vollständigkeit und Richtigkeit der vorhandenen Daten im Rahmen dieser Inventur überprüft werden. Die Inventur muss daher neben dem Erfassen der Vermögensgegenstände (Bestandsprüfung) auch deren Inaugenscheinnahme beinhalten. Sie muss aber nicht zwingend immer in Form von Zählen und Messen, z. B. bei Gebäuden und Straßen, oder Wiegen, z. B. bei Vorräten, vorgenommen werden.

Eine Voraussetzung für die Bestimmung der Art der einzelnen Vermögensgegenstände ist eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden. Insbesondere, wenn die Inaugenscheinnahme auch unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, kann vielfach auf das übliche Messen und Wiegen oder Ähnliches verzichtet werden. Dadurch kann sich eine besondere Form einer Inventur herausbilden, die systematisch zwischen einer handelsrechtlichen körperlichen Inventur und einer Beleginventur einzuordnen wäre. Diese besondere Art der gemeindlichen Inventur für die Eröffnungsbilanz steht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in Einklang und wird als eine Kombination zwischen den Grundformen der Inventurverfahren durchgeführt.

Zu jeder Zeit muss es aber einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Sofern die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen wird, muss abgewogen werden, ob die Bestände von Vermögensgegenständen aus Belegen entnommen werden können. Auf die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber, insbesondere aus Gründen der Bewertung, z. B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung oder Rückstellungsbildung nicht verzichtet werden.

Für das Inventurverfahren werden den Gemeinden notwendige Gestaltungsspielräume eröffnet, sowohl in Form von Vereinfachungen als auch bei der zeitlichen Gestaltung der Inventur. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist dabei immer einzubeziehen. So können durch eine örtliche Abwägung unter Beachtung der §§ 29 und 56 GemHVO NRW bereits eine Vielzahl von Verfahrensvereinfachungen angewandt werden. Insofern wird auf die dortigen Erläuterungen zur Inventur verwiesen. Es ist aber vor jeder Vereinfachung eine Abwägung zwischen der Gesamtbedeutung und der Erheblichkeit der vorgesehenen Vereinfachung vorzunehmen.

Insbesondere bei der Inventur vor der Eröffnungsbilanz ist auf die Festlegung der zeitlichen Ausgestaltung der Inventur verzichtet worden. Schon allein die Übergangsfrist, in der eine schrittweise Umstellung des gemeindlichen Rechnungswesens möglich ist, erfordert, dass die Inventur für die Eröffnungsbilanz auch stückweise erstellt werden kann, bedingt aber auch, dass stichtagsbezogen eine vorherige Überprüfung stattfinden muss. Die Inventur kann also laufend aufgebaut werden. Nur so wird es überhaupt vielen Gemeinden möglich sein, alle Vermögensgegenstände sachgerecht zu erfassen und zu bewerten.

Es ist vor Ort jedoch sicherzustellen, dass zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nur Vermögensgegenstände bewertet werden, die zu diesem Zeitpunkt auch noch vorhanden sind. Es dürfen also auch durch eine „laufende“ Inven-



tur keine Abweichungen zwischen der tatsächlichen Bestandsaufnahme und dem zum Bilanzstichtag vorliegenden Buchbestand entstehen.

#### **2.4 Die Aufstellung des Inventars**

Der Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden ist anzugeben (Inventar) und dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde in der Eröffnungsbilanz. Das Inventar ist daher zeitnah zum Stichtag 1. Januar (Eröffnungsbilanzstichtag) aufzustellen und bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang. Die Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über das Inventar.

Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung des Inventars verlangen aber eine Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, sodass die Gliederung des Inventars diesen Anforderungen entsprechen muss. Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung in die Bilanz bietet sich für das Inventar eine Gliederung entsprechend der gemeindlichen Eröffnungsbilanz an.

Nach Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung in die Inventarliste sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen Bilanzwerte unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dabei müssen bis zur endgültigen Aufstellung der Eröffnungsbilanz alle bewertungsrelevanten Informationen Berücksichtigung finden. Es besteht deshalb auch eine grundsätzliche Verpflichtung im Rahmen der örtlich bestimmten Verantwortlichkeiten, dass in den Inventarlisten dargestellte Ergebnis zu unterzeichnen bzw. der jeweiligen Verantwortlichen die einzelnen Teile des Inventars zu unterzeichnen.

XXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 53 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 54**  
**Ermittlung der Wertansätze**

(1) <sup>1</sup>Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren vorzunehmen. <sup>2</sup>Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden finden die §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 entsprechende Anwendung, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 zu verfahren ist. <sup>3</sup>Dabei ist bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Restnutzungsdauer festzulegen.

(2) Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen dürfen Sachverhalte, für die Rückstellungen nach § 36 gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden.

**Erläuterungen zu § 54:**

**I. Allgemeines**

Zu Beginn des NKF als neuem Rechnungswesen ist ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen. Daraus ergibt sich, die Anforderung, für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz stichtagsbezogen vorsichtig geschätzte Zeitwerte zu ermitteln (vgl. § 92 Absatz 3 GO NRW). Die Ermittlung der Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden muss zudem durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung, die auch für den Dauerbetrieb gelten, vorgenommen werden.

Damit wird von vornherein die Stetigkeit in der Bewertung gewährleistet. Auch die Restnutzungsdauer der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird dadurch an den Regelungen für den Dauerbetrieb orientiert. Außerdem wird sichergestellt, dass beim Ansatz gemeindlicher Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz nicht nur der jeweilige Wert aus der Bewertung ausschlaggebend ist, sondern ggf. auch für vorhandene Mängel oder Schäden gesondert zu bilanzieren sind, z. B. durch besondere Rückstellungen.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Zu Absatz 1 (Ermittlung von Wertansätzen für die Eröffnungsbilanz):**

**1. 1 Zu Satz 1 (Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes):**

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-Mark-Bilanzgesetz hat dieser Regelung als Vorbild gedient. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert ist als Oberbegriff und Zielbestimmung einzuordnen. Er kann auf verschiedene Weise, d. h. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren ermittelt werden. So ist die Ermittlung auf der Basis des Verkehrswertes, des Wiederbeschaffungswertes, des Wiederbeschaffungszeitwertes wie auch der Anschaffungs- oder Herstellungskosten denkbar.

Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Die Regelung geht davon aus, dass die Eröffnungsbilanz am Beginn der doppelten Rechnungslegung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss, das dazu beiträgt, die haushaltswirtschaftlichen Entscheidungsgrundlagen zu verbessern.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

Ein systematischer Bruch zur Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen besteht nicht. Auch bei einer Bewertung nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert bleibt diese Beziehung erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte zum Stichtag der Eröffnungsbilanz stellen für die Gemeinde „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten für ihre Vermögensgegenstände dar. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind die geeignete Grundlage für die künftig von der Gemeinde vorzunehmenden Abschreibungen. Außerdem erfüllt die Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten die Anforderungen, wie es die Zielsetzung nach intergenerativer Gerechtigkeit und Aktualität verlangt.

Die an das kaufmännische Recht angelehnten allgemeinen Bewertungsanforderungen, die auch im Dauerbetrieb in Form von Einzelbewertung, Vorsichtsprinzip u. a. Anwendung finden, bedürfen für die Eröffnungsbilanz keiner nochmaligen eingehenden Darstellung. Es reicht dafür die Festlegung aus, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden die §§ 32 bis 36 und §§ 41 bis 43 GemHVO NRW eine entsprechende Anwendung finden, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 GemHVO NRW zu verfahren ist.

Das Gleiche gilt für die Regelung in Absatz 1 Satz 3 dieser Vorschrift. Durch Absatz 2 wird ergänzend klargestellt, dass Rückstellungen nicht zu einer Verringerung des Wertansatzes bei Vermögensgegenständen führen dürfen. Diese Regelungen erhalten den Gemeinden trotz ihres Umfangs und der notwendigen Beachtung der GoB sowie der Bewertungsvereinfachungen nach § 56 GemHVO NRW einen ausreichenden Spielraum für die Einbeziehung und Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten in die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz.

Für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes ist zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Daher kann bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände die bisherige Nutzung nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert in Abzug gebracht werden. Entspricht der in der Eröffnungsbilanz anzusetzende Vermögensgegenstand nicht mehr dem Neuwert, kann diese Abweichung nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden.

Zur Bestimmung des Umfangs solcher Wertminderungen können vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zur Ermittlung des Ressourcenverbrauchs im NKF durch Abschreibungen. Gleichwohl besteht keine Identität der Sachverhalte. Daher ist es sachlich nichtzutreffend, wenn im Rahmen der Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände für die bisherige Nutzungszeit Abschreibungen oder für Wertminderungen dann „außergewöhnliche Abschreibungen“ in die Berechnung einbezogen werden. Es ist zum Verständnis der Sachverhalte, aber zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten notwendig, auch durch Begrifflichkeiten eine klare Trennung zwischen der Zeit vor der Eröffnungsbilanz und der Zeit nach der Eröffnungsbilanz zu ziehen.

**1.2 Zu Satz 2 (Anwendung der §§ 32 bis 36 und der §§ 41 bis 43 GemHVO NRW)**

**1.2.1 Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen):**

Diese Regelung bestimmt die Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu stellen sind (vgl. Abbildung 942).

<b>DIE ALLGEMEINEN BEWERTUNGSANFORDERUNGEN</b>	
<b>Nummer</b>	<b>Bezeichnung</b>
1	Bilanzkontinuität

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

<b>DIE ALLGEMEINEN BEWERTUNGSANFORDERUNGEN</b>	
<b>Nummer</b>	<b>Bezeichnung</b>
2	Einzelbewertung
3	Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips: das Imparitätsprinzip das Prinzip der Wertaufhellung
4	Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs
5	Bewertungsstetigkeit

*Abbildung 942 „Die allgemeinen Bewertungsanforderungen“*

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommen - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch die maßgeblichen Bewertungsanforderungen mit ihren besonderen Ausprägungen als zwingend zu beachtende Vorgaben für die Gemeinde zum Tragen. In diesem Zusammenhang sind nicht nur die Vorschriften der §§ 55 und 56 GemHVO NRW zu beachten, sondern auch die Vorschrift des § 57 GemHVO NRW, der aber in der Vorschrift nicht ausdrücklich benannt wurde.

**1.2.2 Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände):**

Die Vorschrift bestimmt in Absatz 1, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Die GoB gehen von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Hieraus kann sich ergeben, dass das zivilrechtliche Eigentum nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum übereinstimmt (vgl. § 39 Absatz 2 Abgabenordnung). Zudem gilt, dass Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (§ 91 Absatz 2 GO NRW). Bei der Frage der Bewertung geht es darum, mit welchen Werten in Geldeinheiten die Bilanzposten anzusetzen sind.

**1.2.3 Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren):**

Ergänzend zu den Vorschriften der §§ 32 und 33 GemHVO NRW werden durch die Vorschrift des § 34 GemHVO NRW sachgerechte Bewertungsvereinfachungsverfahren entsprechend den Regelungen des Handelsgesetzbuches zugelassen. Insbesondere wird die Bildung von Festwerten auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt, die geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sind (Absatz 1). Außerdem soll den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen werden, sodass für den Aufwuchs ein pauschalisiertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren angewendet werden kann (Absatz 2).

Als weitere Vereinfachung wird die Gruppenbewertung zugelassen, die für gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in Betracht kommt, sowie für andere Vermögensgegenstände, wenn sie annähernd gleichwertig sind (Absatz 3). Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten. Die Voraussetzungen für die Anwendung der beiden

Bewertungsvereinfachungsverfahren werden ausdrücklich genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen.

#### **1.2.4 Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen):**

##### **1.2.4.1 Allgemeine Sachlage**

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o. ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht wiedergespiegelt werden. Die Einbeziehung der Wertminderung des Sachanlagevermögens bei der Ermittlung des Wertansatzes erhält die Aussagekraft der Eröffnungsbilanz. Die Berechnung der bisherigen Wertminderungen durch die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes muss den GoB entsprechen.

Der Wertansatz in der Eröffnungsbilanz bildet als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter die Obergrenze bei den Vermögensgegenständen. Die künftige jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zugrunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer bestimmt (i. d. R. lineare Abschreibung). Solche planmäßigen Abschreibungen beziehen sich aber nicht auf Grundstücke und Finanzanlagen als nicht abnutzbare Vermögensgegenstände.

Bei bebauten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d. h. nicht abgeschrieben wird.

##### **1.2.4.2 Die Abschreibungsmethoden**

In der Wahl der Abschreibungsmethode ist die Gemeinde nicht frei. In der Regel ist eine Zeitabschreibung vorzunehmen, mit der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (vgl. § 35 Absatz 1 GemHVO NRW). Die degressive Abschreibung wird als weitere Möglichkeiten zugelassen, wenn durch sie in Einzelfällen der Nutzungsverlauf nachweislich besser abgebildet wird als durch die lineare Abschreibung. Die Leistungsabschreibung, bei der sich die jährliche Wertminderung nach der Nutzung bzw. der Inanspruchnahme des Vermögensgegenstandes richtet, ist eine weitere zulässige Abschreibungsmethode.

Die zulässigen Abschreibungsmethoden dienen dazu, den Ressourcenverbrauch der Gemeinde im Haushaltsjahr zutreffend darzustellen. Zusätzlich soll dadurch die Möglichkeit, willkürliche Entscheidungen zu treffen, verhindert werden. Die Regelung trägt aber auch dem Ziel Rechnung, durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft eine unzulässige Belastung nachfolgender Generationen zu vermeiden.

Der Landesgesetzgeber hat daher bei der Regelung über die Ermittlung der Wertminderung wegen Alters die beim Sachwertverfahren üblichen Berechnungsmethoden nicht eingeschränkt (vgl. § 54 Absatz 1 GemHVO NRW). Aufgrund des Zusatzes in der Vorschrift des § 54 Absatz 1 GemHVO NRW „soweit nicht nach den §§ 55 und 56 (GemHVO NRW) zu verfahren ist“ stellt die Vorschrift des § 54 Absatz 1 GemHVO NRW eine Spezialregelung für die vorzunehmende Bewertung von kommunal-nutzungsorientierten Gebäuden der Gemeinde dar.

#### **1.2.4.3 Die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes**

Der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände der Gemeinde kommt unabhängig von den zulässigen Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) eine entscheidende Bedeutung zu. Eine Standardisierung und die verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern waren deshalb geboten, um im gemeindlichen Bereich eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen. Sie verhindern, dass die Gemeinde durch eine eigene „Abschreibungspolitik“ verfälschende Ergebnisse im Haushaltsjahr erzielen kann. Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen hat die Gemeinde daher die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden zugrunde zu legen.

Die darin enthaltenen Abschreibungszeiträume sind verbindlich (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300) und von der Gemeinde bei der Festlegung der Restnutzungsdauern zu beachten (vgl. § 55 Absatz 8 GemHVO NRW). Innerhalb dieses Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes durch seine technische Nutzungsdauer begrenzt wird. Die technische Nutzungsdauer ist dabei der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand der Gemeinde technisch abnutzt. Dieser Zeitraum ist daher ausschlaggebend für die Bestimmung der Abschreibungsdauer und damit die Höhe der jährlichen auf den einzelnen Vermögensgegenstand bezogenen Abschreibungsraten.

#### **1.2.5 Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen):**

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde in der kommunalen Eröffnungsbilanz anzusetzen, soweit diese am Bilanzstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO NRW und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die in dieser Vorschrift bestimmten Arten Rückstellungen bilden.

##### **1.2.5.1 Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen):**

Die Beamten einer Gemeinde erwerben, beginnend mit dem Zeitpunkt ihres Diensteintritts, während ihrer Dienstzeit Versorgungsansprüche gegenüber ihrem Dienstherrn, die in der kommunalen Bilanz als Rückstellungen anzusetzen sind. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinden, für alle ihre unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen die erforderlichen Rückstellungen in der Bilanz anzusetzen. Wegen vergleichbarer Verhältnisse und um die einheitliche Ermittlung dieser Rückstellungen durch die Gemeinden zu gewährleisten, ist sowohl das Verfahren der Ermittlung der Pensionsrückstellungen als auch die Größenordnung des Rechnungszinses festgelegt worden.

Die Gemeinden sind verpflichtet, unter diesem Bilanzposten neben den Rückstellungen für bestehende Pensionsansprüche auch Rückstellungen für sämtliche Pensionsanwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche von Personen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen, jedoch keine Ansprüche einer anderen Körperschaft, wenn an diese Beamtinnen oder Beamte abgegeben worden sind. Zum Stichtag der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist bei bereits laufenden Versorgungsleistungen der Barwert nach versicherungsmathematischen Grundsätzen für die gegenüber den Berechtigten noch zu erbringenden Leistungen zu ermitteln.

#### **1.2.5.2 Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien):**

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. So lange nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas Anderes nahelegen, soll sich die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren. Dies gilt entsprechend für die vergleichbare Verpflichtung der Gemeinde, vorhandene Altlasten zu sanieren.

#### **1.2.5.3 Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen):**

Um den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen von den Gemeinden Rückstellungen zu bilden. Dazu ist durch die Vorschrift - abweichend vom Handelsrecht – keine Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung festgelegt, sondern zur Ansatzbildung bestimmt worden „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“.

Die Vorgabe erfordert von der Gemeinde, dass sie am Bilanzstichtag die über das folgende Haushaltsjahr hinausgehenden vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen sowie deren Umsetzung vorgesehen sein muss, um dafür eine Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Es setzt aber auch eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen bedarf aber gleichzeitig einer konkreten Umsetzungsplanung in der Gemeinde, denn allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für diesen Instandhaltungsbedarf sind nicht ausreichend. Bereits mit dem Ansetzen dieser Rückstellungen in der Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll.

Diese Absicht der Gemeinde muss durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen sollte, im Einzelfall ggf. einmal einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen darf. Die Planungsrechnung sollte jährlich aktualisiert und fortgeschrieben werden. Aus ihr muss erkennbar sein, welche Maßnahmen abgeschlossen, neu eingebracht oder auch gestrichen wurden. Mit einer solchen Planungsrechnung wird einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungen entgegengewirkt.

#### **1.2.5.4 Zu Absatz 4 und 5 (Sonstige Rückstellungen):**

In der gemeindlichen Bilanz sollen für Verpflichtungen der Gemeinde, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, in entsprechender Höhe Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dabei muss es hinreichend wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit für die Gemeinde zukünftig tatsächlich entsteht und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich auch tatsächlich erfolgen wird.

Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss zudem vor dem Abschlussstichtag liegen, d. h. für die gemeindliche Eröffnungsbilanz, dass die Verursachung vor dem 1. Januar des betreffenden Haushaltsjahres liegen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

muss. Von der Gemeinde sind außerdem in den Fällen eines drohenden Verlustes aus schwebenden Geschäften und aus ihren laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen zu bilden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig für die Gemeinde sein wird.

**1.2.5.5 Zu Absatz 6 (Abschließende Aufzählung der Rückstellungen):**

In diesem Gesamtzusammenhang wird durch eine gesonderte Regelung klargestellt, dass die Bildung von Rückstellungen unzulässig ist, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird (vgl. die § 36 Absatz 6 GemHVO NRW). Es könnte ggf. ein sachlicher Bedarf bestehen, für bestimmte gemeindliche Sachverhalte eine Rückstellungsbildung durch fachgesetzliche Vorschriften vorzuschreiben und nicht auf die gemeinderechtlichen Vorschriften zu verweisen.

Das Verbot für die Gemeinden, die Bildung eigenständiger Rückstellungen zu unterlassen, ist somit nachrangig gegenüber speziellen Regelungen in Verordnungen und Gesetzen, wenn diese die Bildung von weiteren Rückstellungen zulassen. Abschließend ist im Einklang mit dem Handelsrecht in der haushaltsrechtlichen Vorschrift bestimmt worden, dass Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

**1.2.6 Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz):**

Die Eröffnungsbilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Bilanzstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher in der kameralen Jahresrechnung nicht gab. Die Bilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Daher sind die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ für jede gemeindliche Bilanz festgelegt worden (vgl. Erläuterungen zu § 53 Absatz 1 GemHVO NRW).

Die Gliederung der Aktivseite der Bilanz gibt die Vermögensarten der Gemeinde wieder. Dabei wird den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen. Die Posten der Bilanz sind in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW. 6300). Außerdem sind deren Inhalte durch einen kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Nummer 1.5.3 des genannten Runderlasses).

Von der Gemeinde müssen jedoch vorgegebene Posten nicht abgebildet werden, wenn keine Werte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzen sind. Auch können Posten zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Darstellung klarer wird.

Die Eröffnungsbilanz ist zudem als Bruttorechnung zu führen. Durch Saldierung von Posten der Eröffnungsbilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher dürfen Posten auf der Aktivseite nicht mit Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Das Verrechnungsverbot verhindert somit eine Bilanzverschleierung.

**1.2.7 Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten):**

Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz sind Korrekturposten, die dazu dienen, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen, um eine haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten. Sie entstehen immer dann, wenn die einem Haushaltsjahr nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

zuzurechnenden Aufwendungen oder Erträge und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Die Notwendigkeit zur Rechnungsabgrenzung ergibt sich also immer, wenn die zu den Haushaltsjahrbezogenen Aufwendungen und Erträge gehörenden Zahlungen nicht im gleichen Haushaltsjahr erfolgen.

Bei der zum Abschlussstichtag vorzunehmenden Rechnungsabgrenzung ist zudem zwischen den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und den passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu unterscheiden. Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen und als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

**1.2.8 Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten):**

**1.2.8.1 Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):**

In der gemeindlichen Bilanz sind von der Gemeinde nur entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen. Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich erworben werden, entstehen i. d. R. innerbetriebliche Aufwendungen und keine aktivierungsfähigen Leistungen. Daher dürfen für unentgeltlich erworbene bzw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z. B. Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte, keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden.

Bei geleisteten Zuwendungen der Gemeinde stellt auch die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, wenn die Gegenleistungsverpflichtung mengenbezogen bestimmt ist. Wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung ist das Recht als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren.

**1.2.8.2 Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen):**

Bei der Gewährung von Zuwendungen werden i. d. R. neben den finanziellen Leistungen auch der Verwendungszweck und die Gegenleistungsverpflichtung von der Gemeinde festgelegt. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mithilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum innehat. Liegt dies vor, ist es geboten, dass die Gemeinde den geförderten Vermögensgegenstand aktiviert, auch dann, wenn der geförderte Dritte der rechtliche Eigentümer ist.

Bei der Gewährung von Zuwendungen wird dem Dritten als Zuwendungsempfänger von der Gemeinde oftmals eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt. In den Fällen, in denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des geförderten Vermögensgegenstandes ist, besteht eine Vermögensposition der Gemeinde, die entsprechend der jeweiligen Vermögensart in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist. Liegt kein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde vor, muss aus Gründen der Periodenabgrenzung ein Ansatz unter der aktiven Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz erfolgen.

Die gemeindliche Vermögensposition ist auch dann in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, wenn die Gemeinde im Rahmen ihrer Zuwendungsgewährung dem jeweiligen Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt hat. Die Aktivierung ist dann unter der aktiven Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, wenn die auferlegte Gegenleistungsverpflichtung zeitbezogen ist und mehrere Haushaltsjahre umfasst. Ist die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers dagegen vorrangig mengenbezogen, stellt das daraus bestehende Recht der Gemeinde einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, der als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren ist. Der Ansatz geleisteter Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch Dritte aufzulösen.

#### **1.2.8.3 Zu Absatz 4 (Sonderrücklage):**

Die Gemeinde hat die Zuwendungen, die sie für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne besondere Zweckbestimmungen erhält, als allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten, mit der Folge, dass deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen ist bzw. weil der Zuwendungsgeber sie bereits ausgeschlossen hat. Vergleichbar mit der handels- und der steuerrechtlichen Regelung sollen diese, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in der Bilanz in einer Sonderrücklage im Eigenkapital angesetzt werden.

Der Satz 3 der Vorschrift stellt dabei klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Der Gemeinde wird gleichzeitig aber ermöglicht, durch eine Sonderrücklage, die aus eigenem Bedürfnis heraus und vom Rat der Gemeinde beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Zum späteren Zeitpunkt der Inbetriebnahme der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände ist davon auszugehen, dass dann die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden.

Die bilanzierte Sonderrücklage ist daher dann spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt gegeben ist, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb dieser Verordnung könnte durch gesetzliche Vorschriften bestimmt werden, dass für bestimmte gemeindliche Sachverhalte ggf. Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden dürfen.

#### **1.2.8.4 Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen):**

Von der Gemeinde sind erhaltene Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen vom Zuwendungsgeber bewilligt bzw. gezahlt wurden und von der Gemeinde nicht allgemein für den Haushalt verwendet werden durften. Der Sonderposten wird regelmäßig über die Nutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Gegenstandes erfolgswirksam aufgelöst.

Bei nicht abschreibbaren Anlagegütern (Grund und Boden) bleibt der Sonderposten in der Bilanz bestehen, solange die Gemeinde den Vermögensgegenstand hat. Eine Absetzung der Zuwendung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes kommt dabei nicht in Betracht, weil bei den gemeindlichen Haushalten die Finanzquellen offengelegt und der Ressourcenverbrauch durch die Gemeinden nachvollziehbar dargestellt werden sollen.

Vielfach erhalten die Gemeinden nicht nur Zuwendungen von Dritten in Form von Geldleistungen, sondern auch in Form von Sachleistungen. Für derartige Leistungen sind ebenfalls entsprechende Sonderposten zu passivieren, wenn die Sachleistungen zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen. Diese Zuordnung steht mit der Vorschrift des § 43 Absatz 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

#### **1.2.8.5 Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):**

Die Gemeinden sind nach § 6 KAG NRW verpflichtet, Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen. Entsprechend müssen entstandene Kostenüberdeckungen von ihnen auch in der Bilanz angesetzt werden. Hierfür wird auf der

Passivseite der Bilanz ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet. Kostenunterdeckungen sind nicht in der Bilanz anzusetzen. Das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip stehen einem solchen Ansatz entgegen. Eine entstandene Kostenunterdeckung ist im Anhang anzugeben.

#### **1.2.8.6 Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):**

Ein „Überschuss“ der Passivposten über die Aktivposten ergibt sich dann, wenn zum Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz kein Eigenkapital mehr vorhanden ist. In diesen Fällen ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter einem gesonderten Posten mit der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen. Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt keinen Vermögensgegenstand, sondern lediglich einen Korrekturposten dar, der auf die bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweist. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine Überschuldung der Gemeinde unzulässig ist (vgl. § 75 Absatz 7 GO NRW).

Nach dieser Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird. Dies ist dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen. Liegt eine Überschuldung vor, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag ( $< 0$  Euro) auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ zu ermitteln ist.

## **2. Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Rückstellungen):**

### **2.1 Allgemeine Grundlagen**

Nach der Vorschrift dürfen bei der Bewertung von Vermögensgegenständen Sachverhalte, für die Rückstellungen nach § 36 gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden. Derartige Sachverhalte sind insbesondere Maßnahmen, um den Verfall von Instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern. Es dürfte eine Vielzahl von unterschiedlichen örtlichen Sachverhalten geben, bei denen die Bildung von Rückstellungen sinnvoll ist, sich aber auch auf den anzusetzenden Wert der betreffenden zu bilanzierenden gemeindlichen Vermögensgegenstände auswirkt.

### **2.2 Die Berücksichtigung von Instandhaltungsrückstellungen**

Im Rahmen der Bewertung gemeindlicher Vermögensgegenstände kann bezogen auf den Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ein Zustand festgestellt, bei dem von einer unterlassenen Instandhaltung auszugehen ist. In einem solchen Fall besteht für die Gemeinde die Möglichkeit, diesen Zustand wertmindernd bei dem betreffenden Vermögensgegenstand zu berücksichtigen. Die Gemeinde kann aber auch im Rahmen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eine Nachholung der unterlassenen Instandhaltung vorsehen (vgl. § 84 GO NRW).

Im Fall der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung hat die Gemeinde einerseits dafür eine entsprechende Rückstellung in ihrer Eröffnungsbilanz anzusetzen, denn die Vorschrift des § 36 Absatz 3 GemHVO NRW findet auch für die gemeindliche Eröffnungsbilanz Anwendung (vgl. Regelung in Absatz 1). Andererseits darf sie dann die unterlassene Instandhaltung nicht wertmindernd bei der Bewertung des betreffenden Vermögensgegenstandes berücksichtigen. Würde neben der Rückstellung auf der Passivseite der Bilanz eine Wertminderung bei dem betroffenen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz vorgenommen, wäre das Gleichgewicht der gemeindlichen Bilanz gestört.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 54 GemHVO NRW**

Der Ansatz einer Instandhaltungsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz erfordert von der Gemeinde, dass sie vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen wertmäßig zu bestimmen und eine Umsetzung der Instandhaltungsmaßnahmen in ihrer mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorzusehen. Diese Erfordernisse setzen eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen mit einer konkreten Umsetzungsplanung der Gemeinde zu verbinden, ist als sachgerecht anzusehen. Allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für den möglichen Instandhaltungsbedarf sind nicht als ausreichend anzusehen. Mit dem Ansatz einer solchen Rückstellung in der gemeindlichen Bilanz soll auch der daraus entstehende Handlungsbedarf der Gemeinde haushaltsmäßig sichtbar gemacht werden. Es soll zudem aufgezeigt werden, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Diese Vorgehensweise muss daher auch entsprechend bei der Wertermittlung des betroffenen Vermögensgegenstandes berücksichtigt werden und sich im Wertansatz dieser Vermögensgegenstände wiederfinden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 54 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 55**

**Besondere Bewertungsvorschriften**

(1) <sup>1</sup>Bei bebauten Grundstücken, die für die in § 107 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Brandschutz, die Hilfeleistung und den Katastrophenschutz vom 17. Dezember 2015 (GV. NRW. 2015 S. 885) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, sollen die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens bewertet werden. <sup>2</sup>Dabei sind in der Regel die aktuellen Normalherstellungskosten zu Grunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. <sup>3</sup>Insbesondere Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile, die in marktvergleichender Weise genutzt werden, können abweichend von Satz 2 anhand des Ertragswertverfahrens bewertet werden. <sup>4</sup>Der Grund und Boden ist mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen.

(2) <sup>1</sup>Grund und Boden von Infrastrukturvermögen im planungsrechtlichen Innenbereich der Gemeinde ist mit 10 v.H. des nach § 13 Abs. 1 der Verordnung über die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte abgeleiteten gebietstypischen Wertes für das Gemeindegebiet für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage anzusetzen. <sup>2</sup>Grund und Boden von Infrastrukturvermögen im planungsrechtlichen Außenbereich ist mit 10 v.H. des Bodenrichtwertes für Ackerland anzusetzen, sofern nicht wegen der umliegenden Grundstücke andere Bodenrichtwerte gelten, mindestens jedoch mit einem Euro pro Quadratmeter anzusetzen.

(3) <sup>1</sup>Für die Kulturpflege bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände sollen, wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert angesetzt werden. <sup>2</sup>Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

(4) Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder als Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler sind mit einem Erinnerungswert anzusetzen.

(5) Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht vorzunehmen. Wertmindernde Umstände sind zu berücksichtigen.

(6) <sup>1</sup>Beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, findet Absatz 7 entsprechende Anwendung. <sup>2</sup>Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabchluss einbezogen zu werden brauchen, sowie Sondervermögen und rechtlich unselbstständige Stiftungen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. <sup>3</sup>Die übrigen Beteiligungen an Unternehmen sollen unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. <sup>4</sup>Dabei darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.

(7) <sup>1</sup>Wertpapiere, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag anzusetzen; andere Wertpapiere mit ihren historischen Anschaffungskosten. Wertpapiere sind als Anlagevermögen zu aktivieren. <sup>2</sup>Sie sind nur dann als Umlaufvermögen anzusetzen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

(8) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen findet § 35 Abs. 3 entsprechende Anwendung.

(9) Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden sowie die Zuordnung der ermittelten Wertansätze zu den Posten der Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage der vom Innenministerium bekannt gegebenen Bewertungsrichtlinie vorzunehmen.

## **Erläuterungen zu § 55:**

### **I. Allgemeines**

#### **1. Der Ausgangspunkt für die gemeindliche Bewertung**

Die Einzelregelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz sind in besonderem Maße mit der kommunalen Aufgabenwahrnehmung verknüpft und sollen zudem eine möglichst gleiche Vorgehensweise in den einzelnen Gemeinden sicherstellen. Daher sind für einzelne Arten von Vermögensgegenständen Sonderregelungen getroffen worden. Die Grundsätze der Bewertung des kommunalen Vermögens wurden von den Modellkommunen im Rahmen des Modellprojekts erarbeitet und in der Dokumentation des Modellprojektes ausführlich dargestellt.

Für die noch offenen Fragen erarbeiteten Vertreter der Modellkommunen, der Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW (AGVGA NRW), des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), des Gemeinschaftsprojekts der Kreissparkasse Köln sowie des Innenministeriums im Einvernehmen Lösungen, die sich insbesondere in den Regelungstexten der Absätze 1 und 6 widerspiegeln.

Die Bestimmungen in dieser Vorschrift bieten einen Ausgangspunkt für die gemeindliche Bewertung und lassen zu, dass daneben die bestehenden Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen des kaufmännischen Rechnungswesens zu. Die besonderen Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz können ebenfalls bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde zur Anwendung kommen, weil dadurch die besonderen Bewertungsvorschriften ergänzt werden (vgl. z. B. § 56 Absatz 4 GemHVO NRW). Sofern die Gemeinde von den Vereinfachungsverfahren Gebrauch macht, ist dieses im Anhang zur Eröffnungsbilanz zu erläutern (vgl. § 92 Absatz 2 GO NRW i. V. m. § 44 GemHVO NRW).

#### **2. Die Bestimmung der Restnutzungsdauer**

Die Restnutzungsdauer wird anhand der vorgefundenen Bausubstanz geschätzt. Dabei sind die in der Vorschrift des § 16 Absatz 4 WertV beschriebenen Faktoren zugrunde zu legen. Die Wertminderung wegen Alters ergibt sich dann aus dem Verhältnis zwischen der Restnutzungsdauer und für die Immobilie übliche wirtschaftlich anzusetzende Gesamtnutzungsdauer. Als Restnutzungsdauer gilt die ab dem Eröffnungsbilanzstichtag verbleibende Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes.

Einige Vorschläge für die Dauer der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer finden sich im Baukostenkatalog NHK 2000 oder in der „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauern für kommunale Vermögensgegenstände“. Entsprechend des Gesamtnutzungszeitraums und der möglichen Restnutzungsdauer, die vom individuellen Gebäudezustand abhängig ist, kommt es bei u. U. vorangegangenen Sanierungsmaßnahmen zu einem fiktiven Herstellungszeitpunkt.

Die zur Wertminderung wegen Alters erforderliche Schätzung von Rest- und Gesamtnutzungsdauer kann ein zentrales Problem bei der Wertermittlung kommunal-nutzungsorientierter Immobilien darstellen, denn einerseits hat die Festlegung der Rest- und Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes direkte Wirkungen auf die Eröffnungsbilanz, andererseits wird bereits dadurch die Höhe der künftigen Abschreibung wesentlich bestimmt. Zur Festlegung der altersbedingten Wertminderung sind verschiedene Wertverläufe bei den kommunal-nutzungsorientierten



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

Immobilien denkbar und möglich. Nach den baurechtlichen Vorgaben kann bei der Bestimmung der altersbedingten Wertminderung von einer gleichmäßigen Wertminderung oder auch von einer sich mit zunehmendem Alter verändernden Wertminderung ausgegangen werden. Eine sich verändernde Wertminderung kann sich - je nach Immobilie - progressiv, aber auch degressiv darstellen.

Alle Wertverläufe sind baurechtlich zulässig. Der Ansatz unterschiedlicher Wertverläufe ist für die altersbedingte Wertminderung von Immobilien im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz rechtlich zulässig. Davon abzugrenzen ist aber der Werteverzehr, der bilanziell nach der Eröffnungsbilanz zu erfassen ist. Dieser Werteverzehr ist nach NKFG NRW verpflichtend als lineare Abschreibung anzusetzen.

Der Wertminderung wegen Alters liegt i. d. R. ein linearer Wertverlauf zugrunde, gleichwohl sind die Ziele und Zwecke der Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz nicht identisch mit den Zielen und Zwecken der Erfassung und Abbildung des Abnutzungsverlaufs (Werteverzehr) im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Es besteht sachlich und rechtlich also kein Anlass, den Wertverlauf zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung vor der Eröffnungsbilanz zwingend nur in linearer Form vorzunehmen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Bewertung von kommunal-nutzungsorientiert bebauten Grundstücken):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Kommunal-nutzungsorientiert bebaute Grundstücke):**

##### **1.1.1 Allgemeines**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sollen die Gebäude die Grundstücke, die für Aufgaben nach der Vorschrift des § 107 Absatz 2 Nummer 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung vom 10. Februar 1998 (GV. NRW. 1998 S. 122) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) genutzt werden, anhand des Sachwertverfahrens bewerten. Die Bewertung von bebauten Grundstücken soll von der Gemeinde daher grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung orientiert werden. Sie muss dabei die besonderen Festlegungen eines vorhandenen Bebauungsplans beachten.

Durch die Aufzählung in Satz 1 der Vorschrift erfolgt die Abgrenzung der kommunal-nutzungsorientierten Gebäude, deren Besonderheit darin liegt, dass für sie kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen, nicht jedoch das Rathaus als Verwaltungsgebäude, das am Markt als Bürogebäude eingestuft wird.

##### **1.1.2 Anwendung des Sachwertverfahrens**

Das Sachwertverfahren stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke dar, bei dem insbesondere die Herstellungskosten (vgl. 3. Abschnitt des dritten Teils der Wertermittlungsverordnung). Dabei ist der Herstellungswert vorrangig auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (Kosten je Raum- oder Flächeneinheit) zu ermitteln. In diesem Bewertungsverfahren sind aber auch die Wertminderung wegen Alters sowie Baumängel und Bauschäden unter Berücksichtigung der sonstigen wertbeeinflussenden Umstände zu ermitteln. Der Sachwert setzt sich daher zusammen aus dem Bodenwert, dem Wert der baulichen Anlagen (Gebäude) und dem Wert der sonstigen Anlagen. Dazu sind geregelte Vorgehensweisen bestimmt.

Bei der Wertermittlung im Rahmen des Sachwertverfahrens ist außerdem zu berücksichtigen, dass die Wertermittlung nicht auf einen beliebigen Wertermittlungsstichtag, ggf. selbst festzulegenden Stichtag, abgestellt werden darf. Im Rahmen der Einführung des NKF bzw. der gesetzlich vorgesehenen Aufstellung der Eröffnungsbilanz

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

durch die Gemeinde muss die Durchführung der Wertermittlung auf den Eröffnungsbilanzstichtag abgestellt sein. Sie muss zudem so durchgeführt werden, dass bezogen auf den von der Gemeinde bestimmten Eröffnungsbilanzstichtag der vorsichtig geschätzte Zeitwert eines kommunal-nutzungsorientiert bebauten Grundstückes zutreffend ermittelt wird.

**1.2 Zu Satz 2 (Anwendung der Normalherstellungskosten):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift sind der Bewertung von gemeindlichen Gebäuden, die für kommunale Aufgaben genutzt werden, dem Sachwertverfahren i. d. R. die aktuellen Normalherstellungskosten zugrunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. Eine Anwendung der Normalherstellungskosten 1913 bzw. der mit diesen weitgehend identischen Versicherungswerten 1914 wird damit ausgeschlossen, da diese als ungeeignet angesehen werden.

Unter Verwendung des vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen aktuellen Baukostenkatalogs „Normalherstellungskosten ...“ können die Herstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden. Dabei ist auch die weitere Baukostenentwicklung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag zu berücksichtigen. Der aus den Normalherstellungskosten ermittelte Herstellungswert ist dann erforderlichenfalls mithilfe geeigneter Baupreisindexreihen auf die Preisverhältnisse am Wertermittlungsstichtag umzurechnen (vgl. § 22 Absatz 3 WertV). Dabei ist es aus haushaltswirtschaftlicher Sicht sowie unter Berücksichtigung der zugelassenen Verfahrensvereinfachung ausreichend, bei der Wertermittlung auf den letzten verfügbaren Baupreisindex zurückzugreifen.

Innerhalb des Bewertungsverfahrens müssen deshalb mögliche Preisentwicklungen zwischen dem letzten Baupreisindex und dem Stichtag der örtlichen Eröffnungsbilanz nicht vorweggenommen und auch nicht verfahrensmäßig berücksichtigt werden, z. B. die im Jahre 2006 festgelegte Anhebung der Umsatzsteuer zum 01. Januar 2007. Werden die Wertansätze für Gebäude der Gemeinde mithilfe der Normalherstellungskosten ermittelt, stellt dies bereits eine Verfahrensvereinfachung durch den damit verbundenen Verzicht auf eine vollständige Ermittlung der historischen Daten dar. In diesen Fällen bedarf es z. B. nicht mehr einer Ermittlung des tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungsjahres des betreffenden Gebäudes, auch dann nicht, wenn es noch für eine bestimmte Zeit (Restnutzungsdauer) nutzbar ist und genutzt werden soll.

Bei der Wertermittlung im Rahmen des Sachwertverfahrens sind neben den Wertminderungen wegen Alters auch die Wertminderungen aus der tatsächlichen Abnutzung des Gebäudes (Bauschäden), auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll, von den Normalherstellungskosten abzusetzen. Bei der Bewertung von Gebäuden muss der auf der Grundlage der Normalherstellungskosten ermittelte Gebäudewert um die altersbedingten Abnutzungen für den Zeitraum von der Herstellung bis zum Bewertungsstichtag gemindert werden. Zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung sind deshalb die Rest- und Gesamtnutzungsdauer sowie der konkrete Wertverlauf der altersbedingten Abnutzungen entscheidend.

**1.3 Zu Satz 3 (Anwendung des Ertragswertverfahrens):**

Bei der Bewertung vor Ort muss aber berücksichtigt werden, dass möglicherweise wesentliche Gebäudeteile von kommunal genutzten Gebäuden in marktvergleichender Weise genutzt werden. In diesen Fällen kommt für diese Gebäudeteile die Anwendung des Ertragswertverfahrens in Betracht, da davon ausgegangen werden kann, dass für solche Gebäudeteile, z. B. für Geschäftsräume, Wohnräume u. a., vor Ort Marktstrukturen vorhanden sind.

Beim Ertragswertverfahren wird ausgehend von erzielbaren Nutzungserlösen je Bezugsgröße, z. B. Miete pro Quadratmeter, zunächst der periodenbezogene Rohertrag ermittelt, aus dem nach Abzug der Bewirtschaftungskosten der Reinertrag errechnet wird. Die dafür benötigten Größen können vielfach aus den grundstücksbezoge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

nen Daten vergleichbarer Grundstücke in die Wertermittlung eingeführt werden (vgl. 2. Abschnitt des dritten Teils der Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung - WertV) vom 06.12.1988 (BGBl. I S. 2209).

**1.4 Zu Satz 4 (Bewertung von Grund und Boden):**

Als weitere Vereinfachung für die Bewertung von kommunal genutzten Gebäuden soll der nicht abzuschreibende Grund und Boden mit 25 bis 40 v. H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage angesetzt werden. Diese Vereinfachung für die Ermittlung des Bodenwertes soll sowohl im Sachwertverfahren als auch im Ertragswertverfahren Anwendung finden. Die Bewertung des Grund und Bodens für die Eröffnungsbilanzierung orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung der umliegenden Grundstücke. Gegebenenfalls kann eine Untergliederung nach Flächen in Wohn-/Mischgebieten, Gewerbegebieten und Außenbereichen, evtl. nochmals differenziert nach örtlicher Lage erfolgen.

Auf der Grundlage einer durch den Gutachterausschuss oder die kommunale Bewertungsstelle erstellten Bodenrichtwerttabelle kann in einem erheblich vereinfachten Verfahren eine nach Nutzungsarten differenzierte und aktuelle Bewertung des Grund und Bodens zur Bildung der Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Allerdings ist aufgrund der nur sehr eingeschränkt möglichen Veräußerung von Infrastrukturvermögen der Wert des Grund und Bodens mit 10 v. H. des mittleren Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke, mindestens jedoch mit einem Euro pro qm, anzusetzen.

**2. Zu Absatz 2 (Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens):**

Die Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens soll vereinfacht erfolgen, auch deshalb, weil oftmals nur eine sehr eingeschränkte Veräußerungsmöglichkeit von Infrastrukturvermögen besteht. Aus diesem Grund muss der Wertansatz nicht mit dem vollen Bodenwert erfolgen. Im planungsrechtlichen Innenbereich ist dem Wertansatz von 10 v. H. der von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte abgeleitete gebietstypische Wert für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage, bezogen auf das Gemeindegebiet, zugrunde zu legen.

Diese Werte finden sich üblicherweise im örtlichen Grundstücksmarktbericht und stehen den Gemeinden somit flächendeckend zur Verfügung. Werden jedoch wegen der besonderen Gegebenheiten für einzelne Teile des Gemeindegebietes speziellere Werte ermittelt, sollen diese für die Wertermittlung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens genutzt werden. Im planungsrechtlichen Außenbereich soll der Wertansatz mit 10 v. H. des Bodenrichtwertes für Ackerland erfolgen. Sofern für die umliegenden Grundstücke nicht andere Bodenrichtwerte, z. B. für forstwirtschaftlich genutzte Flächen, gelten, sind diese zugrunde zu legen. Aus Vereinfachungsgründen soll mindestens ein Euro pro Quadratmeter angesetzt werden.

**3. Zu Absatz 3 (Bewertung der bedeutsamen Vermögensgegenstände der Kulturpflege):**

Vielfach ist es nur durch besondere und oftmals aufwendige Sachverständigengutachten möglich, einen Zeitwert für bedeutsame Vermögensgegenstände der Kulturpflege zu ermitteln. Zur Vermeidung möglicher stiller Reserven der Gemeinde, zur Aufwandsreduzierung und zur Vereinfachung ist es vertretbar, in der Eröffnungsbilanz den Versicherungswert der Kunstgegenstände anzusetzen, wenn diese Vermögensgegenstände auf Dauer versichert sind. Andernfalls ist der Wert einer dauerhaften Versicherung zugrunde zu legen und bilanziell anzusetzen. Zur Erleichterung der Wertermittlung wird aber zugelassen, dass sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte mit einem Erinnerungswert angesetzt werden können.

**4. Zu Absatz 4 (Bewertung der Baudenkmäler):**

Die Regelung, dass Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder als Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler mit einem Erinnerungswert anzusetzen sind, dient der Erleichterung der Bewertung.

**5. Zu Absatz 5 (Wertansätze der Anlagen im Bau):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird ermöglicht - wie für den „Dauerbetrieb“ vorgesehen -, dass auch in der Eröffnungsbilanz die Werte für Anlagen im Bau als „Gesamtposten“ angesetzt und nicht nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens gegliedert auszuweisen sind. Sie dient daher der Vereinfachung.

**6. Zu Absatz 6 (Bewertung von Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen):**

**6.01 Allgemeines**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt verschiedene Verfahren zur Bewertung von Betrieben der Gemeinde unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse zu. Gleichwohl werden nur allgemeine Regelungen und keine fallbezogenen Vorgaben für die Bewertung von Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen getroffen. Auf eine ausdrückliche Aufzählung möglicher Fallgestaltungen bei der Bewertung solcher Finanzanlagen der Gemeinde, um für jeden Einzelfall die passende Vorgehensweise ablesen zu können, würde wegen der Vielzahl und der erheblichen Unterschiede in den örtlichen Verhältnissen verzichtet.

In der Vorschrift wird daher auch darauf verzichtet, eine gesonderte Vorgabe zu machen, wenn nicht ein Unternehmen einer Gemeinde, sondern ein Unternehmen betroffen ist, an dem mehrere Gemeinden beteiligt sind. Diese Vorschrift ist deshalb i. d. R. immer aus Sicht einer Gemeinde zu betrachten, als wäre sie alleiniger Inhaber eines Unternehmens. Sind mehrere Gemeinden an einem Unternehmen beteiligt, bedarf es einer erweiterten Betrachtung der Vorgabe und ggf. einer Auslegung, um eine zulässige Vorgehensweise abzuklären.

Die Vorschrift enthält den gesamten „Bewertungskatalog“ für die gemeindlichen Betriebe, um für sie einen Wertansatz für die gemeindliche Eröffnungsbilanz zu ermitteln. Bei der Bewertung der Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen der Gemeinde sind auch die vielfältigen Verbindungen zwischen der Gemeinde und den einzelnen Einheiten nicht unbeachtlich. Der Bewertungsvorgang kann zu Erkenntnissen über die Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen führen, die insbesondere auch für die Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses nutzbar sind. Es gilt daher, bei der erstmaligen Bewertung der gemeindlichen Betriebe sowie bei der Dokumentation der Ergebnisse bereits die Erfordernisse des Gesamtabchlusses zu berücksichtigen.

**6.1 Zu Satz 1 (Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren):**

Nach der Vorschrift sind Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, die Regelungen in Absatz 7 entsprechend anzuwenden. Daraus folgt, dass ein Wert ausgehend vom Tiefstkurs der Wertpapiere in den vergangenen 12 Wochen vor dem Bilanzstichtag zu ermitteln und dieser in die Ermittlung des Wertansatzes einzubeziehen ist. Damit wird sachgerecht eine Abweichung von der Bewertung von sonstigen an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen Wertpapieren vermieden.

## **6.2 Zu Satz 2 (Bilanzansatz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals):**

### **6.2.1 Allgemeines**

Den Gemeinden wird durch die haushaltsrechtliche Vorschrift erlaubt, bei Unternehmen, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, eine vereinfachte Unternehmensbewertung nach dem anteiligen Wert des Eigenkapitals vorzunehmen.

Von der Gemeinde können auch Sondervermögen und rechtlich selbstständige Stiftungen mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden. Im Rahmen der zulässigen Entscheidung, der Gemeinde von der Vereinfachung nach dieser Vorschrift Gebrauch zu machen, sind die Auswirkungen auf den Gesamtabchluss zu berücksichtigen, zumal Sondervermögen und rechtlich selbstständige Stiftungen i. d. R. voll zu konsolidieren sind.

### **6.2.2 Beteiligungen an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde**

#### **6.2.2.1 Allgemeine Grundlagen**

In Anlehnung an das Handelsrecht ist in der Vorschrift des § 116 Absatz 3 GO NRW bestimmt worden, dass verselbstständigte Aufgabenbereiche, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind, nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind (vgl. § 296 HGB). Ob die Voraussetzungen dafür im Einzelfall sachlich vor Ort gegeben sind, muss von der Gemeinde im Rahmen des aufzustellenden Gesamtabchlusses und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.

Die o. a. Vorschrift lässt einen Verzicht auf die Einbeziehung in den Gesamtabchluss der Gemeinde zu, sofern eine Beteiligung an einem Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde vorliegt. Gleichwohl soll auch ein solches Unternehmen grundsätzlich unter Beachtung seiner öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. Für die Eröffnungsbilanz kann ein Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung aber auch mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt bzw. nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode bewertet werden. Die Klassifizierung des Unternehmens sowie die Wahl der Bewertungsmethode sind im Anhang zu erläutern.

#### **6.2.2.2 Die Anwendung der Eigenkapital-Spiegelbildmethode**

Nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode wird die Beteiligung der Gemeinde an einem Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde mit dem Wert angesetzt, der dem Anteil der Gemeinde am Eigenkapital des Unternehmens entspricht. Die Eigenkapital-Spiegelbildmethode ist eine vereinfachende Methode zur Schätzung der „Anschaffungskosten“ für den Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, und zwar unter Berücksichtigung der von der Gemeinde gehaltenen Anteile. Dabei wird davon ausgegangen, dass bei den nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip bilanzierenden Unternehmen der Saldo aus dem Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden (Eigenkapital) für die Eröffnungsbilanz übernommen werden kann.

Der Wertansatz für die gemeindliche Eröffnungsbilanz kann ergibt sich dabei durch Multiplikation der Beteiligungsquote mit dem Eigenkapital des gemeindlichen Unternehmens. Gleichwohl ist bei der Bewertung von Unternehmen nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode zu prüfen, ob sich mögliche Unrichtigkeiten bei dem nach

dieser Methode ermittelten Ansatz für die gemeindliche Bilanz nicht wesentlich auf die Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde auswirken.

In den Fällen, in denen ein Anlass zu einer solchen Annahme besteht, sollte der ermittelte Wertansatz durch eine überschlägige Zeitwertermittlung nach den in dieser Vorschrift benannten anderen Verfahren überprüfen werden. Bei erheblichen nicht bilanzierten Erfolgspotenzialen führt der nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelte Wertansatz zu einer Unterbewertung der Beteiligung der Gemeinde. Daher ist der Grundsatz zu beachten, dass der Wert eines Unternehmens nicht allein durch die in der Bilanz angesetzten Werte für das Vermögen und die Schulden bestimmt wird, sondern durch das Zusammenwirken dieser Werte.

### **6.2.2.3 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung**

Auch bei Beteiligungen an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde ist zu prüfen, ob und welche anderen Gemeinden noch Inhaber dieses Unternehmens sind. Es muss auch bei Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung sichergestellt werden, dass nicht jede Gemeinde für sich eine Unternehmensbewertung nach Beteiligungsanteil und Interessenlage vornimmt. Auch ein gemeindliches Unternehmen ist insgesamt als Einheit zu behandeln, für das ein Gesamtwert zu ermitteln ist, um den jeweilige Anteilswert der Gemeinde bestimmen zu können.

Die Bewertung darf trotz unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse nicht in Abhängigkeit davon und deshalb auch nicht nach unterschiedlichen Methoden sowie nur einmal und nicht mehrmals vorgenommen werden. Nur dadurch wird der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung in selbstständiger Form in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Die Anwendung von Vereinfachungen wird zudem dadurch begrenzt, dass der Unternehmenswert insgesamt mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Kommunen identisch sein muss.

## **6.2.3 Sondervermögen und rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen**

### **6.2.3.1 Allgemeine Sachlage**

Aus Vereinfachungsgründen ist es zugelassen worden, dass die gemeindlichen Sondervermögen in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden können, d. h. die „Anschaffungskosten“ für den Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz werden mithilfe der Eigenkapital-Spiegelbildmethode als eine vereinfachende Methode geschätzt. Diese Methode kann bei der Bewertung von rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen zu Anwendung kommen, um den Bewertungsaufwand gering zu halten, auch wenn diese Sondervermögen in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden.

Die Anwendung dieser Methode steht unter Berücksichtigung der Aufgabe des zu bewertenden Sondervermögens und der Erfordernisse des Gesamtabchlusses im pflichtgemäßen Ermessen der Gemeinde. Wie bei der Bewertung von Unternehmen nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ist auch bei der Bewertung der Sondervermögen und der rechtlich selbstständigen örtlichen (kommunale) Stiftungen nach dieser Methode zu prüfen, ob sich mögliche Unrichtigkeiten bei dem nach dieser Methode ermittelten Ansatz für die gemeindliche Bilanz nicht wesentlich auf die Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde auswirken.

In den Fällen, in denen ein Anlass zu einer solchen Annahme besteht, sollte der ermittelte Wertansatz durch eine überschlägige Zeitwertermittlung nach den in dieser Vorschrift benannten anderen Verfahren überprüfen werden. Bei erheblichen nicht bilanzierten Erfolgspotenzialen führt der nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelte Wertansatz zu einer Unterbewertung der Beteiligung der Gemeinde. Es ist daher der Grundsatz zu beachten,

dass der Wert eines Unternehmens nicht allein durch die in der Bilanz angesetzten Werte für das Vermögen und die Schulden bestimmt wird, sondern durch das Zusammenwirken dieser Werte.

### **6.2.3.2 Sondervermögen der Gemeinde**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift des § 97 Absatz 1 GO NRW sind die Sondervermögen der Gemeinde das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen. Ob ein eigenständiger Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz in Betracht kommt, ist davon abhängig, ob das einzelne Sondervermögen über einen eigenen Rechnungskreis verfügt.

#### **6.2.3.2.1 Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis**

Als Finanzanlagen werden grundsätzlich nur die kommunalen Beteiligungen angesetzt, die i. d. R. organisatorisch selbstständig sind und über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Dies trifft auf die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW). Die gemeindliche Organisationsform „Eigenbetrieb“ ist als Alternative zu den privaten Unternehmensformen entwickelt worden.

Wenn die Gemeinde sich zulässigerweise wirtschaftlich betätigen will, soll es ihr durch eine organisatorische Abgrenzung von der Gemeindeverwaltung ermöglicht werden, bei dieser Tätigkeit nicht in die Entscheidungszwänge der öffentlichen Verwaltung eingebunden zu sein. Gleichwohl sollen Grundzüge, Vorschriften und andere Bestandteile der Gemeindeverwaltung erhalten bleiben. Das Eigenbetriebsrecht in Form der Vorschrift des § 114 GO NRW i. V. m. der Eigenbetriebsverordnung setzt dafür den rechtlichen Rahmen sowohl hinsichtlich der Verantwortung für die Wirtschaftsführung als auch für die Form des Rechnungswesens.

Die beiden genannten Sondervermögen können nach der Vorschrift unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. Bei der Wahl zwischen diesen beiden Bewertungsmethoden kommt es nicht darauf an, ob durch das wirtschaftliche Unternehmen oder die organisatorisch verselbstständigte Einrichtung eine wirtschaftliche oder nichtwirtschaftliche Betätigung erfolgt. Die Vorschrift lässt eine vereinfachte Bewertung zu, sodass das jeweilige Sondervermögen in der gemeindlichen Bilanz mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ angesetzt wird.

Unter dem Bilanzposten „Finanzanlagen“ sind auch die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen einer Gemeinde anzusetzen, wenn für sie besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden (vgl. § 97 Absatz 1 Nummern 3 und 4 und Absatz 4 GO NRW). In diesen Fällen verfügen die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen über einen eigenen Rechnungskreis. Sie sind nicht mehr Teil der Gemeindeverwaltung und nicht mehr im Haushalt enthalten.

#### **6.2.3.2.2 Sondervermögen ohne eigenen Rechnungskreis**

Unter diese Regelung fallen jedoch nicht die gemeindlichen Sondervermögen „Gemeindegliedervermögen“ und „Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“. Sie unterliegen nach der Vorschrift des § 97 Absatz 2 GO NRW den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und sind im gemeindlichen Haushaltsplan gesondert nachzuweisen. Diese verbindliche Einbeziehung in den gemeindlichen Haushalt und eine daraus folgende Abbildung im Produktbereich „Stiftungen“ erfordert, das Vermögen dieser Stiftungen nach

den gleichen Methoden zu bewerten, als wäre das Stiftungsvermögen ein originäres Vermögen der Gemeinde (vgl. § 4 GemHVO NRW).

Die nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten im Einzelnen ermittelten Vermögenswerte sollen auch nicht zusammengefasst als Sondervermögen unter den Finanzanlagen angesetzt werden. Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Bilanzposten, sondern ist von der Gemeinde intern zu belegen. Im Anhang bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde einer Erläuterung.

### **6.2.3.3 Rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen**

#### **6.2.3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die Gemeinden haben Aufgabenbereiche oftmals auch in rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen überführt. Als solche kommunalen Stiftungen sind rechtsfähige Stiftungen nach § 80 BGB anzusehen, die von der Gemeinde errichtet und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurden. Diese kommunalen Stiftungen stellen eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar, die in den Gesamtabschluss einzubeziehen ist und für die in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich ein Wert anzusetzen ist.

Es müssen aber auch bei den rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen die üblichen Voraussetzungen für einen Wertansatz für Vermögensgegenstände in der Bilanz erfüllt sein. Für die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen kann von der Möglichkeit in dieser Vorschrift Gebrauch gemacht werden, sie mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die Aufzählung von Sondervermögen und rechtlich unselbstständigen Stiftungen in § 55 Absatz 6 Satz 2 GemHVO NRW ist fehlerhaft, denn die rechtlich unselbstständigen Stiftungen sind bereits durch den Begriff „Sondervermögen“ erfasst. Unter Berücksichtigung des § 116 GO NRW, dass auch rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind, muss die Bezeichnung „rechtlich unselbstständigen Stiftungen“ in den Begriff „rechtlich selbstständige Stiftungen“ überführt werden. Dies ist sachgerecht und steht auch mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift in Einklang.

#### **6.2.3.3.2 Ermittlung eines Wertansatzes für die örtlichen (kommunalen) Stiftungen**

Für die Ermittlung eines Wertansatzes für die rechtlich selbstständigen örtlichen (kommunalen) Stiftungen ist Folgendes zu beachten (vgl. Abbildung 943).

<b>DIE BEWERTUNG BEI ÖRTLICHEN (KOMMUNALEN) STIFTUNGEN</b>	
-	Bei den örtlichen Stiftungen der Gemeinde wird es als gegeben anzusehen, dass diese für die Erfüllung der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sind. Daraus folgt, dass diese Stiftungen in die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form mit dem Jahresabschluss der Gemeinde zu einem Gesamtabschluss nach der Vorschrift des § 116 GO NRW einzubeziehen sind.
-	Für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde bedeutet die grundsätzliche Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss, dass die örtlichen Stiftungen der Gemeinde wie ein gemeindlicher Betrieb, die in den Gesamtabschluss einbezogen werden, zu bewerten sind. Die örtlichen Stiftungen sollen daher unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung für den bilanziellen Ansatz bewertet werden.



<b>DIE BEWERTUNG BEI ÖRTLICHEN (KOMMUNALEN) STIFTUNGEN</b>	
-	Die stiftungsrechtliche Vorgabe, das Stiftungsvermögen grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten, um daraus Erträge zur Verwirklichung des Stiftungszwecks und zur Deckung der Verwaltungskosten zu erzielen, führt dazu, dass die örtlichen Stiftungen anhand des Ertragswertverfahrens zu bewerten sind. Bei dieser Bewertung darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.
-	Die notwendigen Informationen für eine Bewertung dieser Stiftungen lassen sich u. a. aus den Bestimmungen der Stiftungssatzung gewinnen. Im Rahmen des Stiftungsgeschäfts muss nämlich eine Stiftungssatzung mit Regelungen über den Namen, den Sitz, den Zweck und das Vermögen der Stiftung sowie über die Bildung des Vorstands der Stiftung beschlossen werden (vgl. § 80 BGB). In dieser Stiftungssatzung muss sich der Wille des Stifters erkennbar widerspiegeln. Wichtig ist dabei die Regelung, was in der Satzung für den Fall des Erlöschens der Stiftung bestimmt wurde, z. B. ob in diesem Fall das Vermögen an die Gemeinde als Stifter zurückfällt.
-	Für die Wertermittlung kann auch die Art der Rechnungslegung der örtlichen Stiftungen sachliche Informationen liefern. Aufgrund der Rechnungslegungszwecke „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ muss der Jahresabschluss jeder Stiftung ein zutreffendes, vollständiges und klares Bild der Erzielung von Erträgen und deren Verwendung sowie insbesondere der Vermögenslage einer Stiftung vermitteln. Außerdem muss auch Rechenschaft über die Erfüllung des Stiftungszwecks im Geschäftsjahr gegeben werden.
-	Die Gemeinde muss im Rahmen der Vermögenshingabe regelmäßig ihre Absicht offenlegen und dazu klarstellen, ob sie als Stifter wirkt oder lediglich einer Stiftung eine vermögenswirksame Zuwendung gibt. Sofern die Gemeinde eine Zuwendung gibt und diese z. B. mit einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung verbunden ist, hat die Gemeinde ihre Zuwendung bilanziell unter der aktiven Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz zu erfassen (vgl. § 43 Absatz 2 i. V. m. § 42 Absatz 1 GemHVO NRW).

*Abbildung 943 „Die Bewertung bei örtlichen (kommunalen) Stiftungen“*

#### **6.2.3.3.3 Der Ausweis einer Sonderrücklage für die örtlichen (kommunalen) Stiftungen**

Der Nutzungsbeschränkung aus dem Stiftungsrecht für das gemeindliche Stiftungsvermögen auf der Aktivseite der Bilanz muss aus bilanziellen Gründen eine entsprechende Einschränkung auf der Passivseite folgen. Es besteht jedoch keine ausdrückliche Regelung im Stiftungsgesetz für den Umgang mit gemeindlichen Stiftungen in der Bilanz der Gemeinde. Aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts kann dazu abgeleitet werden, dass wegen der Eigenkapitalmehrung der Gemeinde auch in diesem Bilanzbereich eine Einschränkung wegen der Verwendungsbeschränkung des Stiftungsvermögens auszuweisen ist.

Aus diesem Sachverhalt folgt, dass im Eigenkapital in Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftung der Gemeinde eine Sonderrücklage anzusetzen ist. Diese Folge ist für die Gemeinde sachgerecht und vertretbar. Sie stärkt den Zusammenhang der Aufgaben der Stiftung mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche Stiftungen sind auch in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen (vgl. § 116 GO NRW).

#### **6.2.3.3.4 Die Ermittlung eines Wertansatzes für eine örtliche (kommunale) Stiftung mehrerer Gemeinden**

Eine Stiftung kann zudem auch von mehreren Gemeinden errichtet worden sein. Es ist dann festzustellen, ob einzelne oder alle Gemeinden als Stifter tätig waren. Haben bei einer Stiftung mehrere Gemeinden den Status eines Stifters inne, ist vergleichbar wie bei einem Zweckverband, ein entsprechender anteiliger Wertansatz für die jeweilige gemeindliche Bilanz zu ermitteln. Für von Gemeinden errichtete Stiftungen einen Wert in der kommunalen Bilanz anzusetzen, ist daher sachgerecht und geboten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen des privaten Rechts nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet werden und überwiegend örtlichen Zwecken dienen (vgl. § 100 GO NRW). Diese sind vom übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und stellen auch kein gemeindliches Sondervermögen dar. Sie werden deshalb dem Treuhandvermögen zugerechnet (vgl. § 98 GO NRW). Im Anhang zur gemeindlichen Bilanz sollte dieses Treuhandvermögen angegeben werden.

**6.3 Zu Satz 3 (Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung):**

**6.3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Beteiligungen an Unternehmen, die für die Gemeinde von erheblicher Bedeutung für die Aufgabenerfüllung sind und daher auch in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind, kommen unter Beachtung der öffentlichen Zwecksetzung und somit abhängig von der Aufgabe und dem Charakter des betroffenen Unternehmens nur bestimmte Bewertungsverfahren zur Anwendung. Es ist dabei der Grundsatz zu beachten, dass das gemeindliche Unternehmen als wirtschaftliche (Unternehmens-) Einheit zu bewerten ist, wie er auch bei der Bewertung von Unternehmen im gewerblichen Bereich gilt.

Auch die Unternehmen der Gemeinde sind als „zweckgerichtete Aufgabenerfüllung in verselbstständiger Form“ eine Verknüpfung von materiellen und immateriellen Werten, durch deren Zusammenwirken die übertragene Aufgabe entsprechend der öffentlichen Zwecksetzung möglichst kostendeckend erfüllt werden soll. Daher wird der Wert eines Unternehmens nicht allein durch die in der Bilanz angesetzten Werte für das Vermögen und die Schulden bestimmt, sondern durch das Zusammenwirken dieser Werte.

Für die wirtschaftliche Betätigung gilt nach der Vorschrift des § 107 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW grundsätzlich, dass ein „öffentlicher Zweck“ vorliegen muss, wenn die Gemeinde privatwirtschaftlich tätig werden will. Dieser Begriff beinhaltet, dass bei der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde eine Zielsetzung im öffentlichen Interesse der Einwohner gegeben sein muss. Daher haben gemeindliche Unternehmen grundsätzlich Sachziele vorrangig vor den Finanzziele zu verfolgen. Diese Sachlage ist bei der Auswahl des zutreffenden Verfahrens für die Bewertung von Beteiligungen zu berücksichtigen.

Die Regelung in Absatz 6 Satz 3 der Vorschrift setzt in diesem Sinne keine Prioritäten, sondern lässt für die Bilanzierung von Beteiligungen zu, dass erwerbswirtschaftlich geprägte Unternehmen (Beteiligungen) der Gemeinde nach dem Ertragswertverfahren und das sachzielbezogene Unternehmen (Beteiligungen) nach dem Substanzwertverfahren zu. Für die Bewertung ist es erforderlich, unter Beachtung der Vorschriften im 11. Teil der Gemeindeordnung die Art der jeweiligen Beteiligung, z. B. anhand der jeweiligen gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen über den Gesellschaftszweck, als erwerbswirtschaftliche oder sachzielbezogene Beteiligung zu qualifizieren. Bleiben Unsicherheiten bestehen, lassen sich diese vielfach anhand einer ergänzenden Beurteilung der Eigenkapitalverzinsung der betreffenden Beteiligung ausräumen.

Bei erwerbswirtschaftlich genutzten Beteiligungen lässt sich die Nutzenstiftung durch ein ertragsorientiertes Bewertungsverfahren messen, d. h. durch den ggf. abgezinsten Zufluss an finanziellen Überschüssen, die mit dem Vermögensgegenstand erwirtschaftet werden. Für die Ermittlung der Nutzenstiftung der sachzielbezogenen Beteiligungen ist Folgendes zu berücksichtigen: Die Gemeinde ist verpflichtet, eine bestimmte Leistung zu erbringen. Der Sachwert spiegelt dabei einen "Mindestnutzen" der Gemeinde wider.

Zu beachten ist, dass bei dieser Betrachtung die Ertragssituation keine Berücksichtigung findet. Somit wird unabhängig von den mit der Leistung verbundenen finanziellen Zielen der Wert der Nutzenstiftung quantifiziert. Daher wird unter dem Bilanzposten die gesamte Nutzenstiftung aus den Beteiligungen angesetzt. Bei Bedarf kann eine Untergliederung in Beteiligungen mit ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Zielen und mit ausschließlich Leistungserstellungszwecken erfolgen.

### **6.3.2 Die Beteiligung an einer Holdinggesellschaft oder „spartenbezogenem“ Unternehmen**

Grundsätzlich sind zwei Vorgehensweisen bei der Beteiligungsbewertung denkbar, wenn die wirtschaftliche Betätigung einer Gemeinde über eine Holdinggesellschaft geprägt wird, die ihrerseits über Unternehmen mit erwerbswirtschaftlicher Zielsetzung sowie mit Leistungserstellungszwecken verfügt. Unter Beachtung der grundsätzlichen Zielsetzungen der Beteiligungsbewertung ist es jedoch geboten, die Holdinggesellschaft als selbstständige Bewertungseinheit einzustufen und bei der Bewertung wie eine direkte Beteiligung der Gemeinde zu behandeln.

Der Wert der Holdinggesellschaft ist dann als Summe der Werte der beteiligten Unternehmen zu ermitteln, indem die erwerbswirtschaftlich geprägten Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren und die sachzielbezogenen Unternehmen nach dem Substanzwertverfahren bewertet werden. Diese Sachlage gilt entsprechend für die Bewertung von gemeindlichen Zweckverbänden, wenn die Verbände tatsächlich wie gemeindliche Unternehmen wirtschaftlich tätig sind.

Die beschriebene Vorgehensweise soll auch bei der Bewertung von gemeindlichen Unternehmen Anwendung finden, die in verschiedenen Sparten tätig sind, auch wenn davon einige erwerbswirtschaftlich und andere sachzielbezogen ausgerichtet sind. Bewertungseinheit ist dann immer die einzelne Unternehmenssparte, der allerdings Vermögensgegenstände und Schulden sowie Erfolge nach einem betriebswirtschaftlich sachgerechten Verfahren zuordenbar sein müssen. Darüber hinaus ist insbesondere auf die angemessene Verteilung der Beiträge eines gemeinsam genutzten Bereichs zu achten.

Mit diesen Bewertungsstrategien wird unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Organisation das Nutzenpotential der Gemeinde vollständig in ihrer Bilanz abgebildet und damit auch der zu beachtenden öffentlichen Zwecksetzung ausreichend genügt. Vom HGB übernommene Grundsätze stehen der beschriebenen Vorgehensweise bei der Bewertung nicht entgegen, denn z. B. im Versorgungsbereich sind jährlich spartenbezogene Abschlüsse zu erstellen. Auch auf internationaler Ebene wird eine spartenbezogene Berichterstattung angestrebt bzw. vielfach schon durchgeführt.

### **6.3.3 Die Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen**

#### **6.3.3.1 Allgemeine Sachlage**

Die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift vorgesehenen Bewertungsverfahren sind nicht nur anzuwenden, wenn nur eine Gemeinde Inhaber eines Unternehmens ist, sondern auch, wenn an einem Unternehmen mehrere Gemeinden beteiligt sind. Derartige Beteiligungsverhältnisse dürfen nicht dazu führen, dass jede Gemeinde für sich eine Unternehmensbewertung nach Beteiligungsanteil und Interessenlage vornimmt. Ein solches Unternehmen ist als Gesamtheit zu behandeln, für das ein Gesamtwert einheitlich zu ermitteln ist.

Die Bewertung darf zudem nicht in Abhängigkeit der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse und daher auch nicht nach unterschiedlichen Methoden vorgenommen werden. Es muss durch eine einheitliche Handhabung der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung als wirtschaftliche Einheit in verselbstständigter Form zutreffend Rechnung getragen werden.

#### **6.3.3.2 Das Unternehmen mehrerer Gemeinden als Sachgesamtheit**

Jedes Unternehmen besteht aus einer Vielzahl von eigenständigen und gebrauchsfähigen Vermögensgegenständen. Es wird nur durch deren Vorhandensein und Ineinanderwirken zu einer Sachgesamtheit, denn es be-

steht ein einheitlicher Nutzungs- und Wertzusammenhang. Dieses ermöglicht es, das Unternehmen als konkrete Bewertungseinheit zu erfassen und als zusammengesetzten bzw. sog. einheitlichen Vermögensgegenstand zu betrachten, um einen möglichst objektiven Wert bestimmbar zu machen. Diese Festlegung gilt nur für das Unternehmen selbst, sondern wirkt sich auch auf Unternehmensbeteiligungen aus, um den Vermögenswert des einzelnen Gesellschafters zu erfassen.

Der bilanziellen Einheitsbetrachtung stehen wegen der Verbundwirkungen und der wechselseitigen kausalen Beziehungen zwischen den einzelnen Objekten oder Teilbereichen des Unternehmens der Grundsatz der Einzelbewertung und das Saldierungsverbot nicht entgegen. Das gemeindliche Unternehmen ist daher nicht in seiner Vielzahl von Teilbetrieb zu betrachten, sondern als eine einzige Sachgesamtheit zu behandeln. Es bleibt auch dann eine Sachgesamtheit „Unternehmen“, wenn eine Gemeinde als Gesellschafter ausscheidet.

#### **6.3.3.3 Die Bewertung eines Unternehmens mehrerer Gemeinden**

Die Umstände, dass ansonsten selbstständig nutzbare Vermögensgegenstände wegen des bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhangs zu einer einheitlichen Sache werden und dies auch für ein gemeindliches Unternehmen gilt, führt dazu, ein solches Unternehmen auch als einheitlichen Vermögensgegenstand zu bewerten bzw. das Unternehmen als eine Bewertungseinheit zu erfassen und entsprechend zu bilanzieren. Diese Sachlage erfordert, den Unternehmenswert unter dieser Zielsetzung und für eine wirtschaftliche Einheit „Unternehmen“ zu ermitteln.

Diese Unternehmensbewertung lässt die zivilrechtlichen Vertrags- und Besitzverhältnisse grundsätzlich unberührt. Sie sind erst dann zu berücksichtigen, wenn zu klären ist, welche Gemeinde in welchem Umfang als wirtschaftlicher Eigentümer des bewerteten Unternehmens anzusehen ist, welcher Vermögensteilwert am gemeindlichen Unternehmen der einzelnen Gemeinde zuzurechnen und in ihrer Bilanz anzusetzen ist. Eine Teilbewertung eines gemeindlichen Unternehmens, bei der das Unternehmen faktisch in „wirtschaftliche Teilbetriebe“ aufgetrennt wird, um lediglich bezogen auf das Beteiligungsverhältnis einen (Teil-) Wert zu ermitteln, entspricht nicht den Grundsätzen über die Bewertung von Vermögensgegenständen.

Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einem Unternehmen besteht i. d. R. ein Anlass bzw. ein Bedarf für die Ermittlung eines anteiligen Wertes am Unternehmen. Die dafür notwendige Bewertung erstreckt sich auch dann auf das gesamte Unternehmen und nicht auf ausgewählte „Teilbereiche“. In diesen Fällen wird mithilfe einer Auseinandersetzungsbilanz das gesamte Unternehmen betrachtet, um daraus den möglichen Anteilswert bzw. Beteiligungswert zu bestimmen.

Eine Unternehmensaufteilung und -bewertung nur aus gesellschaftsrechtlicher Sicht könnte zudem zu einer Beliebigkeit bei der Bewertung führen. Um den Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätzen zu genügen, muss die Bewertung jedoch willkürfrei sein, denn es gilt, den „inneren“ Wert des Anteils der jeweiligen Gemeinde als wirtschaftlichen Wert zu ermitteln. Die Willkürfreiheit kann nur erreicht werden, wenn das Unternehmen einheitlich als eine Gesamtheit bewertet und das zugelassene Wahlrecht einheitlich ausgeübt wird.

#### **6.3.3.4 Die Auswahl des Bewertungsverfahrens**

Ein Verfahren ist als anzuwendendes Bewertungsverfahren zu bestimmen, wenn bei einem Unternehmen ein Beteiligungsverhältnis von mehreren Gemeinden besteht und mindestens eine Gemeinde in dem Umfang am Unternehmen beteiligt ist, dass bei einer sonstigen alleinigen Beteiligung der Gemeinde das Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren oder nach dem Substanzwertverfahren zu bewerten wäre. Das Ergebnis daraus haben alle beteiligten Gemeinden entsprechend ihrer Beteiligungen in der Bilanz anzusetzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

Die zutreffende Bewertungsmethode für das Unternehmen ist aber auch unter Berücksichtigung der Erfordernisse für den gemeindlichen Gesamtabschluss einer Gemeinde festzulegen. So zeigt auch die Verpflichtung zur Konsolidierung eines Unternehmens nach der Vorschrift des § 50 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW, dass diese Beteiligungsbewertung nach dem Ertragswertverfahren oder Substanzwertverfahren vorzunehmen ist. In jedem dieser Bewertungsfälle ist der daraus ermittelte Gesamtwert von den anderen am Unternehmen beteiligten Gemeinden entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen in der jeweiligen gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

In den Fällen, in denen keine Beteiligungsverhältnisse bei einer Gemeinde für eine Vollkonsolidierung im Rahmen des Gesamtabschlusses vorliegen, sondern nur Unternehmen bei den Gemeinden nach der Vorschrift des § 50 Absatz 3 GemHVO NRW zu konsolidieren sind, ist entsprechend zu verfahren, d. h. wegen der Einbeziehung in den Gesamtabschluss kann für die Bewertung dieses Unternehmens auch nur das Ertragswertverfahren oder Substanzwertverfahren in Betracht kommen.

In diesen Fällen ist der daraus ermittelte Gesamtwert dann von den anderen am Unternehmen beteiligten Gemeinden entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen in der jeweiligen gemeindlichen Bilanz anzusetzen. In den Fällen, in denen die Beteiligungen der Gemeinden an einem Unternehmen jeweils so gering sind, dass bei jeder am Unternehmen beteiligten Gemeinde das Unternehmen nach der Vorschrift des § 116 Absatz 3 GO NRW nicht in den Gesamtabschluss einbezogen zu werden braucht, kann dieses Unternehmen auch bei jeder Gemeinde mit dem anteiligen Eigenkapital bewertet und angesetzt werden. Aber auch in diesen Fällen gilt, eine Bewertungsmethode zwischen den beteiligten Gemeinden festzulegen.

Es muss auch bei einer vereinfachten Bewertung gewährleistet werden, dass die Bewertung solcher Unternehmen trotz unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse nicht von den Gemeinden nach unterschiedlichen Methoden erfolgt und das Unternehmen insgesamt als Einheit behandelt wird. Die Anwendung von Vereinfachungen wird zudem dadurch begrenzt, dass der Unternehmenswert insgesamt mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Kommunen identisch sein muss.

#### **6.3.3.5 Die Abstimmung der Unternehmensbewertung mit allen beteiligten Gemeinden**

Bei der Bewertung eines Unternehmens, an dem mehrere Gemeinden beteiligt sind, ist zu beachten, dass der ermittelte gesamte Unternehmenswert mit der Summe der gebildeten Wertansätze aus den Bilanzen der beteiligten Gemeinden übereinstimmen muss. Dies erfordert mindestens, den Stichtag für die Unternehmensbewertung sowie das Bewertungsverfahren zwischen allen am Unternehmen beteiligten Gemeinden abzustimmen.

Die gewählte Vorgehensweise bei der Bewertung muss im Einklang mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und Sparsamkeit“ stehen. Außerdem wird durch die Zusammenarbeit der Gesellschafter bei der Unternehmensbewertung unnötiger Aufwand vermieden, denn jeder Gesellschafter kann bezogen auf den Stichtag seiner Eröffnungsbilanz den anzusetzenden Wertansatz aus dem Bewertungsergebnis bestimmen.

#### **6.3.4 Unternehmensbewertung und öffentliche Zwecksetzung des Unternehmens**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt, dass die Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung bewertet werden sollen. Nach der Vorschrift des § 107 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW darf sich die Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich betätigen, wenn u. a. ein öffentlicher Zweck die Betätigung erfordert. Ob diese Sachlage örtlich gegeben ist, bestimmt sich vor allem aus der Zielsetzung des gemeindlichen Handelns, bei der die wirtschaftliche Betätigung ein Instrument zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

Eine wirtschaftliche Betätigung, die allein der Gewinnerzielung dient, dürfte nicht mit der Vorgabe der öffentlichen Zwecksetzung in Einklang stehen. Der Gemeinde steht aber bei der Errichtung, Übernahme oder Erweiterung eines Unternehmens ein Beurteilungsspielraum hinsichtlich des unbestimmten Rechtsbegriffs „öffentlicher Zweck“ zu, sodass es zur Abgrenzung im Einzelfall auf eine Gesamtwürdigung der örtlichen Gegebenheiten ankommt. Jedenfalls ist eine Entscheidung in jedem Einzelfall der Bewertung einer Beteiligung an einem Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung zu treffen, bei mehreren beteiligten Gemeinden in gemeinsamer Zusammenarbeit, welches Verfahren zur Anwendung kommen soll.

**6.3.5 Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt, dass die Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung unter Beachtung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden sollen. Dieses Wahlrecht kann auf ein Unternehmen nur einheitlich angewendet werden. Die Verfahren werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 944).

<b>DIE BEWERTUNGSVERFAHREN FÜR BEDEUTENDE UNTERNEHMEN</b>	
<b>ERTRAGSWERTVERFAHREN</b>	<b>SUBSTANZWERTVERFAHREN</b>
Betriebsergebnis vor Zinsen und Ertragssteuern	Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK)
- Ertragssteuern	- bislang auf die AHK angefallene Abschreibungen
+ Abschreibungen	- Fremdkapital und Rückstellungen
- Investitionen	+ Schätzwert - immaterielle Güter, z. B. Lizenzen
+/- Veränderungen des Nettoumlaufvermögens	<b>Unternehmenswert</b>
<b>= Cashflow</b>	
x unterstellte Kapitalverzinsung	
<b>Unternehmenswert</b>	

*Abbildung 944 „Die Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung“*

**6.3.5.1 Das Ertragswertverfahren (Ertragsüberschussrechnung)**

Mit der Ertragswertmethode wird der Wert einer Beteiligung unter der Annahme ausschließlich finanzieller Ziele durch den Barwert der zukünftigen Nettozuflüsse an die Gemeinde ermittelt. Die Nettozuflüsse ergeben sich vorrangig aufgrund des Anspruchs der Gemeinde auf Ausschüttung der von ihrem Unternehmen erwirtschafteten finanziellen Überschüsse.

Die Ertragsbewertung setzt daher eine Prognose über die künftigen dem Unternehmen entziehbaren finanziellen Überschüsse voraus. Dieses wird auf der Grundlage einer Ertragsüberschussrechnung ermittelt, bei der für die Bewertung die Planungsrechnungen des Unternehmens herangezogen werden. Für eine sachgerechte Bewer-

tung ist es erforderlich, dass die Planungsrechnungen alle wertrelevanten Faktoren beinhalten und alle Annahmen und Ansätze schlüssig sind.

### **6.3.5.2 Das Substanzwertverfahren**

Die Gemeinden verfügen vielfach über Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung, die vorrangig der Erreichung von Zielen aus der sachlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen, z. B. Unternehmen des öffentlichen Personennahverkehrs. Der Wert eines solchen Unternehmens lässt sich sachgerecht durch die Anwendung substanzwertorientierter Bewertungsverfahren ermitteln. Er gibt an, welcher Betrag aufgewendet werden müsste, um ein vergleichbares Unternehmen mit gleicher Leistungsfähigkeit zu errichten.

Die werthaltige Substanz ist grundsätzlich unter der Annahme der Fortführung des Unternehmens als Rekonstruktions- oder Substanzwert zu ermitteln, bei der nicht nur die Vermögenswerte des Unternehmens, sondern auch seine Schulden zu berücksichtigen sind. Der Wertansatz für die gemeindliche Bilanz ist nicht unter der Annahme der Liquidation (Aufgabe oder Veräußerung) des Unternehmens als Liquidationswert zu bestimmen.

#### **6.3.5.2.1 Wertansatz aus ermitteltem Substanzwert des Unternehmens**

Der Wertansatz in der Eröffnungsbilanz für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung ist nach Sinn und Zweck der Verpflichtung der Gemeinde zur Fortführung der Aufgabenerfüllung auf die Unternehmensfortführung auszurichten. Weil das betreffende Unternehmen weiterhin gemeindliche Aufgaben erledigt, ist unter der Annahme der Fortführung des Unternehmens der Substanzwert zu ermitteln.

Durch eine solche Bewertung sollen die Kosten ermittelt werden, die entstehen würden, wenn das Unternehmen in seinem gegenwärtigen Zustand neu errichtet werden sollte (Rekonstruktionswert). Der Substanzwert eines Unternehmens wird bestimmt durch den Anschaffungs- oder Herstellungswert, den aktuellen Zustand, die technische Nutzungs- und Lebensdauer sowie die vorhandenen immateriellen Werte, aber auch durch die Berücksichtigung der Schulden des Unternehmens. Nur der Substanzwert als Rekonstruktionswert kommt als Wertansatz für die gemeindliche Eröffnungsbilanz in Betracht.

#### **6.3.5.2.2 Ansatz des Liquidationswertes eines Unternehmens nicht zulässig**

Bei der Ermittlung des Liquidationswertes eines Unternehmens wird unterstellt, dass das Unternehmen nicht weitergeführt, sondern aufgegeben oder veräußert werden soll. Daher wird bei einer darauf ausgerichteten Unternehmensbewertung geschätzt, welcher Erlös beim Verkauf des Unternehmens (Verkauf der Vermögensgegenstände abzüglich der Kosten der Liquidation und der Schulden) erzielt werden könnte.

Das Unternehmen wird dabei lediglich als Ansammlung von wirtschaftlichen Gütern betrachtet. Zudem erfolgt die Ermittlung des Vermögenswertes unter der Annahme schlechter Verwendungsverhältnisse und einer ungünstigen Realisierung des Verkaufs. In diesen Fällen werden immer die Stilllegung des Betriebes und eine Einzelverwertung der vorhandenen Vermögensgegenstände angenommen, sodass bei dieser Wertermittlung viele wertsteigernde Faktoren außer Acht gelassen werden.

Sämtliche Verpflichtungen aus der Aufgabe des Unternehmens sind außerdem in die Bewertung einzubeziehen und neben den bestehenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen vom möglichen Veräußerungserlös in Abzug zu bringen. Der Liquidationswert stellt deshalb nur die absolute Wertuntergrenze eines zu beurteilenden Unternehmens dar. Er ist im Sinne des in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden vorsichtig geschätzten

Zeitwertes als Wertansatz für ein Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung grundsätzlich nicht geeignet und daher auch als solcher zulässig.

#### **6.3.5.2.3 Ansatz von auf andere Weise ermittelten Werten nicht zulässig**

Für die Gemeinden ist nicht zulässig, in ihrer gemeindlichen Eröffnungsbilanz einen Ansatz von auf andere Weise ermittelten Werten für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung zu bilanzieren. Ein Wertansatz darf daher von der Gemeinde weder allein auf ihrer historischen Stammeinlage im Unternehmen aufgebaut noch lediglich im Umfang der Stammeinlage als Wertansatz für die Eröffnungsbilanz verwendet werden.

Für den Fall, dass die Gesellschaftsverträge im Fall der Auflösung der Gesellschaft ggf. nur die Rückzahlung der Stammeinlage vorsehen und der diesen Betrag übersteigende Veräußerungserlös für gemeinnützige Zwecke zu verwenden ist, stellt diese getroffene Vereinbarung keinen ausreichenden Grund dar, als Wertansatz für die Gesellschaft in der Eröffnungsbilanz lediglich den Betrag der Stammeinlage anzusetzen.

### **6.4 Zu Satz 4 (Vereinfachungen bei den Bewertungsmethoden):**

#### **6.4.1 Allgemeine Grundlagen**

Für die Gemeinden wird wegen des Aufwandes für die Ermittlung eines Unternehmenswertes als Vereinfachung eine Wertermittlung zugelassen, bei der die Wertableitung auf alle wesentlichen wertbildenden Faktoren beschränkt werden kann. Die Bewertung kann auf den Faktoren aufgebaut werden, die die künftigen Ein- und Auszahlungen des Unternehmens beeinflussen sowie auf Faktoren, die sich auf den Kapitalisierungszinssatz auswirken. In geeigneten Umfang sollen dabei vorhandene Planungsrechnungen berücksichtigt werden.

#### **6.4.2 Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden. Gleichwohl wird eine vollständige Bewertung erwartet. Eine Beschränkung auf die "wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren" kann daher nicht bedeuten, dass etwa Umsätze nur auf Basis ausgewählter Ertragspotentiale einbezogen werden. Zulässig ist es jedoch, die Plausibilisierung der Plandaten auf einer aggregierten Ebene durchzuführen und dadurch auf die wesentlichen wertbestimmenden Faktoren einzugrenzen.

Die wertbestimmenden Faktoren sind dabei zu differenzieren in Faktoren, welche die künftigen Ein- bzw. Auszahlungen beeinflussen, sowie in Faktoren, welche den Kapitalisierungszinssatz beeinflussen. Strukturbrüche und ungeschlossene Entwicklungen in den wesentlichen wertbestimmenden Faktoren bedürfen einer sachgerechten Begründung, z. B. Mengen- und Preisentwicklungen oder Entwicklungen des spezifischen Personalaufwandes.

#### **6.4.3 Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren**

Beim Substanzwertverfahren werden entweder die historischen Anschaffungskosten der Vermögenswerte auf den Bewertungsstichtag indiziert oder zum Bewertungsstichtag die Wiederbeschaffungswerte ermittelt. Durch Absetzung zeitanteiliger linearer Abschreibungen nach Maßgabe der wirtschaftlichen Nutzungsdauern ergeben sich die Werte. Auch hier kann die Bewertung auf die wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren begrenzt werden. In vielen Fällen wird es ausreichen, für die wesentlichen Aktiva genauere Berechnungen anzustellen.



Die übrigen Aktiva können zumeist im Rahmen pauschaler Hinzuschätzungen erfasst werden. Es wird im Einzelfall die Vereinfachung zu bestimmen sein. Dazu soll gelten: Es ist so genau wie möglich zu bewerten. Vereinfachungen können so weitgehend vorgenommen werden, wie die Informationsfunktion des Abschlusses nicht unangemessen beeinträchtigt wird.

#### **7. Zu Absatz 7 (Bewertung von Wertpapieren):**

Für Wertpapiere, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind und von der Gemeinde über einen längeren Zeitraum gehalten werden, ist es sachgerecht, den in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wert aus einer Zeiträumbetrachtung zu ermitteln. Ein nur auf den Eröffnungsbilanzstichtag ausgerichteter Wertansatz wärd wegen der von der Gemeinde über einen längeren Zeitraum gehaltenen Wertpapiere nicht sachgerecht.

Die haushaltsrechtliche Vorschrift sieht deshalb vor, diese Wertpapiere mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen. Für die Ermittlung des Wertes können auf einem Markt notierte Preise herangezogen werden, also Preise, zu denen eine Transaktion dieser Finanzanlage erfolgt ist. Für die Ermittlung ist dabei der konkrete Zeithorizont zu beachten, aus dem die Preisnotierungen für die Bestimmung des Wertansatzes herangezogen werden können.

Ein Vergleich mit anderen vergleichbaren Finanzanlagen oder nur eine Schätzung ist für die Ermittlung eines Tiefstkurses der vergangenen 12 Wochen nicht ausreichend. Gemäß ihrer Zweckbestimmung ist es erforderlich, die Wertpapiere entweder dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Wertpapiere sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

#### **8. Zu Absatz 8 (Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer):**

##### **8.1 Allgemeine Grundlagen**

Zum Zeitpunkt der Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz sind bereits viele abnutzbare Vermögensgegenstände im Gebrauch der Gemeinde. Deshalb wird durch diese Vorschrift nochmals klargestellt, dass auf der Grundlage der allgemeinen Regelungen über die Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nur die noch mögliche Restnutzungsdauer dieser Vermögensgegenstände zu ermitteln sind.

Diese Vorgabe kann in Einzelfällen Schwierigkeiten bereiten, wenn z. B. bereits gemeindliche Gebäude mehrfach umgebaut und saniert worden sind oder seit Generationen von der Gemeinde genutzt werden und eine weitere Nutzung vorgesehen ist. Gleichwohl finden für die Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen die gesetzlichen Regelungen für den „Dauerbetrieb“ grundsätzlich auch für die in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände eine Anwendung (vgl. § 35 GemHVO NRW).

Im Sinne dieser Vorschrift bedeutet dabei der verwendete Begriff „Restnutzungsdauer“ immer, dass von der Gemeinde die Anzahl der Jahre zu ermitteln ist, in denen der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand voraussichtlich für die gemeindliche Aufgabenerfüllung genutzt werden kann, wenn seine Unterhaltung und Bewirtschaftung unter ordnungsmäßigen Gesichtspunkten erfolgen wird. Die Vorschrift verlangt daher nicht, zusätzlich auch noch einen fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zu ermitteln.

## **8.2 Die Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer**

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes ist unter Einbeziehung der noch vorgesehenen weiteren Nutzung, seines Alters und seiner bisherigen Nutzung einschließlich seiner Instandsetzungen und Veränderungen bzw. Erweiterungen u.a. örtlicher Gegebenheiten sorgfältig und sachgerecht zu schätzen. Bei der Bewertung ist hinsichtlich der durchgeführten Modernisierungen auch darauf abzustellen, wie lange danach der Vermögensgegenstand, bezogen auf den Bewertungsstichtag, bereits im verbesserten Zustand genutzt wurde.

Mit der aufgrund der Vorschrift des § 35 Absatz 3 GemHVO NRW vom Innenministerium bekannt gegebenen „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer kommunaler Vermögensgegenstände“ wurde ein allgemeiner Zeitrahmen für die wirtschaftliche Nutzungsdauer gemeindlicher Vermögensgegenstände festgesetzt (vgl. Nummer 1.5.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24. Februar 2005; SMBl. NRW 6300). Die darin enthaltenen Rahmenvorgaben sind von der Gemeinde in die örtliche Festlegung der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes einzubeziehen.

## **8.3 Die Festsetzung der Restnutzungsdauer**

Die Festsetzung der Restnutzungsdauer von Vermögensgegenständen setzt grundsätzlich voraus, dass der abnutzbare Vermögensgegenstand nach seinem Zustand zum Stichtag der Eröffnungsbilanz noch nutzungsfähig ist und von der Gemeinde im Rahmen des Möglichen weiterhin genutzt werden soll. Als Restnutzungsdauer gilt die ab dem Eröffnungsbilanzstichtag verbleibende Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

Die Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes muss dabei unter Berücksichtigung seines Alters und seines Zustandes festgestellt und durch Alterswertminderung und Minderungen wegen Mängel bzw. Schäden (nicht durch Abschreibungen vor der Eröffnungsbilanz) in das Bewertungsergebnis eingeflossen sein. Unter Einbeziehung der Nutzungsfähigkeit kann dann grundsätzlich im Rahmen eines Vergleichs mit einem gleichartigen neuwertigen Vermögensgegenstand eine noch mögliche Restnutzungsdauer ermittelt werden. Dazu kann mithilfe der Abschreibungstabelle und dabei für den Neuwert mit 100 % eine zulässige Nutzungsdauer bestimmt werden.

Ein neuwertiger Vermögensgegenstand, der eine Nutzungsdauer von 50 Jahren hat und der bewertete Vermögensgegenstand, der noch eine voraussichtliche Nutzungsfähigkeit von 20 % hat, würden in den vorzunehmenden Vergleich einbezogen. Es ergäbe sich dabei eine mögliche Restnutzungsdauer des anzusetzenden Vermögensgegenstandes von 10 Jahren. Sofern Zweifel über das theoretisch ermittelte Ergebnis bestehen, kann ggf. mithilfe von technischem Sachverstand oder anderen Informationen über technische (Rest-) Nutzungsdauern eine Überprüfung und ggf. eine Korrektur der Restnutzungsdauer vorgenommen werden.

## **9. Zu Absatz 9 (Bewertungsrichtlinie):**

Für die erstmalige Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz ist es von herausragender Bedeutung, dass bei den Gemeinden die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz nachvollziehbar und sicher sind und ein hohes Maß an eine gleiche Bilanzierung und Bewertung besteht. Daher ist es aus gemeindeübergreifender Sicht sachgerecht, bei Bedarf die Gemeinden bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz durch einen Bewertungsleitfaden zu unterstützen und wichtige Verfahrensweisen zu vereinheitlichen und zu konkretisieren.

Vor diesem Hintergrund wurde durch den Absatz 9 eine Ermächtigungsgrundlage für das Innenministerium geschaffen, um bei erkennbarem Bedarf bei den Gemeinden die eine einheitliche Vorgehensweise bei der Bilanzierung und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden für die Eröffnungsbilanz in jeder Gemeinde zu sichern. Dem Innenministerium liegen bisher keine Erkenntnisse vor, die es zwingend erforderlich machen, zu-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 55 GemHVO NRW**

sätzlich zu den spezifischen Vorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung noch weitergehende Vorschriften in Form eines Bewertungsleitfadens oder mehrerer Bewertungsleitfäden auf der Grundlage der Ermächtigung in der Vorschrift des § 55 Absatz 9 GemHVO NRW zu erlassen.

Es ist bisher kein gemeindeübergreifendes Erfordernis dafür erkennbar, sodass bisher davon abgesehen worden ist, landeseinheitliche Bewertungsleitfäden zu bestimmten Sachverhalten zu erstellen. Außerdem sollen aus Landessicht neue Standards für die Gemeinden im Rahmen des NKF möglichst vermieden werden, wenn dafür keine Bedingungen vor Ort vorliegen oder dieses nicht zwingend nach dem Gesamtkonzept des NKF erforderlich ist.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 55 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

**§ 56**

**Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen**

(1) <sup>1</sup>Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. <sup>2</sup>Sie können mit ihrem Zeitwert, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

(2) Am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen sind mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen.

(3) <sup>1</sup>Eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen kann unterbleiben, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

(4) Zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände können übernommen werden.

(5) <sup>1</sup>Für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände kann der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. <sup>2</sup>Dieser Vom-Hundert-Anteil ist der Ermittlung des ansetzbaren Wertes der Sonderposten unter Berücksichtigung des angesetzten Zeitwertes des Vermögensgegenstandes zu Grunde zu legen.

**Erläuterungen zu § 56:**

**I. Allgemeines**

Für die Eröffnungsbilanz werden durch die Vorschrift, ergänzend zu den Vereinfachungen bei der Inventur, besondere Vereinfachungen bei der Bewertung von gemeindlichen Vermögensgegenständen zugelassen, um die Umstellung von der Kameralistik auf das neue doppische Rechnungswesen zu erleichtern, aber auch, weil die Aufstellung der Eröffnungsbilanz unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu betrachten und zu bewerten ist.

Für die Gemeinden ist deshalb zugelassen worden, dass zum Zwecke der gemeindlichen Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände in die gemeindliche Eröffnungsbilanz übernommen werden können. Diese Vorgaben können die besonderen Bewertungsvorschriften ergänzen und dürfen ihnen nicht entgegenstehen. In den Fällen, in denen die Gemeinden von den Vereinfachungsverfahren Gebrauch macht, hat sie die Vorgehensweise im Anhang im Jahresabschluss zu erläutern (vgl. § 44 GemHVO NRW).

Bei der Inanspruchnahme solcher Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks und der Zusammenhang zum Abgabenrecht in Form des Kommunalabgabengesetzes NRW zu beachten. Neben den bestehenden Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen des kaufmännischen Rechnungswesens sowie den besonderen Vorschriften für die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, z. B. die Bestimmungen der Vorschrift des § 55 GemHVO NRW, können die in dieser Vorschrift genannten zusätzlichen Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde zur Anwendung kommen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Vereinfachung für geringwertige Vermögensgegenstände):**

Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird zugelassen, dass in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände nicht angesetzt werden müssen, für die ein Zeitwert ermittelt wird, der 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen darf. Diese Vereinfachungsregelung führt auch dazu, dass im Rahmen der Inventur für die Eröffnungsbilanz solche wertmäßigen Vermögensgegenstände nicht gezählt bzw. erfasst werden müssen. Die Vorschrift dient der Vereinfachung der Bilanzierung entsprechend den Anwendungen im Handelsrecht.

Die Wertgrenze ist dem Einkommensteuerrecht entnommen. Sie ist anwendbar auf abnutzbare Vermögensgegenstände. Nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände kommen dafür in Betracht. Bei der Frage der Wertgrenze ist die Umsatzsteuer kostenmindernd zu berücksichtigen. Diese Sachlage beinhaltet auch, dass die im Jahre 2009 in § 29 Absatz 3 GemHVO NRW enthaltene Regelung „Auf die Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens mit einem wertmäßigen Betrag von unter 60 Euro kann verzichtet werden.“ durch die Regelung des Satzes 1 miterfasst wird.

Die Wertgrenze von 60 Euro dient der Vereinfachung, z. B. für die Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde. Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern, die insbesondere dann von untergeordneter Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind, wird auf eine Aktivierung grundsätzlich verzichtet, wenn diese einen Wert von 60 Euro nicht übersteigen. Sie können von der Gemeinde unmittelbar in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen erfasst werden. Diese Vermögensgegenstände müssen deshalb auch nicht von der Gemeinde in die Inventur einbezogen werden.

Vor Ort ist eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und ggf. bei welchen Vermögensgegenständen von dem Wahlrecht dieser Vorschrift Gebrauch gemacht wird, um im Ergebnis eine Erleichterung zu erreichen. Die Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung gebietet es in diesem Zusammenhang, dass die Gemeinde einen Überblick über die in der Verwaltung eingesetzten und verfügbaren Gegenstände ihrer Geschäftsausstattung hat. Eine solche Sachlage gewährleistet eine notwendige und ausreichende Ausstattung ihrer Beschäftigten und trägt zur Sicherung der Aufgabenerfüllung bei.

Die Übersicht über die Gegenstände sollte dabei so ausgestaltet werden, dass doppelte Erfassungen möglichst vermieden und die Nachweise zutreffend sind. Weil vielfach aber eine Erfassung und Aktivierung auch von Vermögensgegenständen mit geringem Wert von der Gemeinde gewünscht wird, ist ergänzend bestimmt worden, dass Vermögensgegenstände, die noch länger als ein Jahr genutzt werden, mit ihrem Zeitwert oder mit einem Erinnerungswert in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden können.

### **2. Zu Absatz 2 (Währungsumrechnung):**

Zu Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands bzw. wegen der Darstellung der Beträge in einer einheitlichen Währung in der Eröffnungsbilanz ist bestimmt worden, dass am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen sind. Der Ansatz entspricht damit dem Betrag, der in Euro eingesetzt werden muss, um die für die Rückzahlung notwendigen Mittel in fremder Währung zu beschaffen. Für die Fremdwährungen ist als Umrechnungskurs der Briefkurs am Bilanzstichtag vorgesehen worden.

Bei Forderungen und geleisteten Anzahlungen soll der Geldkurs zur Anwendung kommen, da mit einer (Rück-) Zahlung der Gemeinde an die Dritten nicht gerechnet wird. Die Grundlagen der Währungsumrechnung für die Bilanzposten, denen Fremdwährungsbeträge ganz oder teilweise zugrunde liegen, sind im Anhang anzugeben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 56 GemHVO NRW**

Dabei muss die Angabe im Anhang nicht alle Details der gewählten Umrechnungsmethode enthalten. Es sollte jedoch die Art des Umrechnungskurses, die angewandten Bewertungsgrundsätze und ggf. Währungsgewinne oder Währungsverluste angegeben werden.

**3. Zu Absatz 3 (Vereinfachung für die Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen):**

Für die Gemeinden ist bestimmt worden, dass eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen unterbleiben kann, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des Gebäudes abweicht oder wenn die Maschinen und technischen Anlagen im Rahmen des Gesamtwertes keine wesentliche Bedeutung haben. Diese Sachlage ist außerdem auch beim Infrastrukturvermögen möglich.

Diese Regelung über die Behandlung von betrieblichen Einrichtungen und Anlagen lässt zu, dass grundsätzlich auch fest eingebaute Gegenstände in gemeindlichen Gebäuden, z. B. Einbauküche, Ladentheke und andere ähnliche Gegenstände, darunter erfasst werden, denn diese stellen i. d. R. im Einzelfall einen selbstständigen beweglichen Vermögensgegenstand dar. Die Regelung gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

**4. Zu Absatz 4 (Übernahme von Wertansätzen der Gebührenkalkulation):**

**4.1 Allgemeine Sachlage**

Zur Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands der Gemeinde bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz ist durch diese Vorschrift bestimmt worden, dass zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände in die gemeindliche Eröffnungsbilanz übernommen werden können. Die Vorschrift stellt damit einen konkreten Zusammenhang zum kommunalen Abgabenrecht her. Dieser Zusammenhang ist auch geboten, denn die Gemeinde ist nur nach Maßgabe des KAG NRW berechtigt, Abgaben in Form von Steuern, Gebühren und Beiträgen zu erheben, soweit nicht Bundes- oder Landesgesetze etwas Anderes bestimmen (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 1 KAG NRW).

Die Vorschrift ist jedoch so gefasst, dass sich ein Gestaltungsspielraum für die Gemeinde für die Übernahme von zum Zwecke der örtlichen Gebührenkalkulation ermittelten Wertansätzen für Vermögensgegenstände eröffnet. Bei der Anwendung dieser Vorschrift muss die Gemeinde für die betreffenden Vermögensgegenstände daher nicht mehr den vorsichtig geschätzten Zeitwert nach der Vorschrift des § 92 Absatz 3 GO NRW ermitteln, sondern die Wertansätze in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz entstehen aufgrund des abgabenrechtlich örtlich angewandten Wertprinzips im Rahmen der gemeindlichen Gebührenerhebung.

Die Vereinfachungsvorschrift wirkt sich wegen der zugelassenen Übernahme der für Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelten Wertansätze für gemeindliche Vermögensgegenstände auch auf den Ansatz der darauf bezogenen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz aus, wenn in Gebührenbereichen gemeindliche Vermögensgegenstände mithilfe erhaltener Zuwendungen finanziert wurden.

Hier ist die anteilige Fremdfinanzierung in Form von Sonderposten – wie in anderen Fällen auch - bezogen auf den anzusetzenden Vermögenswert zu ermitteln. Zu beachten ist, dass die Vereinfachungsvorschrift auch auf die Bewertung gemeindlicher Betriebe Anwendung finden kann, jedoch nur im Rahmen der Vorschrift des § 55 Absatz 6 GemHVO NRW enthalten Bewertungsverfahren für die gemeindlichen Betriebe, denn diese Vereinfachungsvorschrift stellt keine Verfahrensvorschrift dar.

#### **4.2 Die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage der gewählten Kalkulationsgrundlage**

Die Vereinfachungsvorschrift stellt für die Übernahme von Wertansätzen für Vermögensgegenstände der Gemeinde darauf ab, dass diese für Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelt werden. Die Gemeinde hat bei ihrer Gebührenkalkulation die Wahl, diese entweder auf der Grundlage von Anschaffungskosten oder auf der Grundlage von Wiederbeschaffungskosten vorzunehmen. Nach dem Kommunalabgabengesetz Nordrhein-Westfalen sind bei der gemeindlichen Gebührenkalkulation die "nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten" zu berücksichtigen, z. B. Abschreibungen.

Bei der Gebührenkalkulation auf der Grundlage von Anschaffungskosten oder auf der Grundlage von Wiederbeschaffungskosten sollte zur Ermittlung der zu übernehmenden Wertansätze vorrangig auf die Kostenart „Abschreibungen“ abgestellt werden. Die damit zusammenhängenden Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände in diesem Aufgabenbereich können dann, bezogen auf den Eröffnungsbilanzstichtag, in die gemeindliche Eröffnungsbilanz übernommen werden.

#### **4.3 Die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage von Anschaffungskosten**

Nach der Fassung der Vereinfachungsvorschrift ist für eine Gebührenkalkulation auf der Grundlage von Wiederbeschaffungskosten nicht ausdrücklich die Übernahme von Wertansätzen auf der Grundlage von Anschaffungskosten in die gemeindliche Eröffnungsbilanz ausgeschlossen worden. Die Bestimmung stellt nur darauf ab, dass Wertansätze zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelt wurden. In diesem Zusammenhang ist es deshalb unerheblich, ob die gebührenrechtliche Ermittlung der Gemeinde nach bilanziellen oder kalkulatorischen Gesichtspunkten erfolgt.

Es ist dabei vom Gesetzgeber hingenommen worden, dass in diesen Fällen eine erhebliche Abweichung zum üblicherweise anzusetzenden vorsichtig geschätzten Zeitwert entstehen kann. Dieses wurde von ihm hingenommen, denn die Vereinfachungsregelung wurde unter Aufwands Gesichtspunkten weit gefasst. Bei der Anwendung der Vereinfachungsregelung muss daher lediglich gesichert sein, dass die Ermittlung der Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände gebührenrechtlichen Zwecken dient.

#### **4.4 Die Übernahme von Wertansätzen nicht aus einem Betrieb gewerblicher Art**

Der Bezug in der haushaltsrechtlichen Vorschrift auf die „Gebührenkalkulation“ der Gemeinde dient der eindeutigen Abgrenzung bzw. der Bestimmung des Rahmens der Vereinfachungsmöglichkeit zur Übernahme bereits für Abgabenzwecke ermittelter Werte. Sie lässt eine Erweiterung auf die Übernahme von Wertansätzen für Vermögensgegenstände, die einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) zugeordnet sind, nicht zu. Eine solche Übernahme ist mit der Vereinfachungsregelung dieses Absatzes auch nicht beabsichtigt worden, da der BgA lediglich für steuerrechtliche Zwecke „verselbstständigt“ wird und die Wertansätze der Vermögensgegenstände darauf ausgerichtet sein müssen, z. B. zur Erfüllung der Körperschaftsteuer.

### **5. Zu Absatz 5 (Pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils):**

#### **5.1 Allgemeine Grundlagen**

Auf der Passivseite der Eröffnungsbilanz sind die bestehenden Besonderheiten bei Ermittlung von Sonderposten zu berücksichtigen. Die haushaltsrechtliche Vorschrift ermöglicht es, bei gleichartigen Vermögensgegenständen oder sachlich durch einen Maßnahmencharakter verbundene Vermögensgegenstände, z. B. Projektförderung Stadteilerneuerung, den Vom-Hundert-Anteil auch mithilfe mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von



## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 56 GemHVO NRW**

Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren als pauschaliert ermittelten Zuwendungsanteil festzustellen. Dabei wird davon ausgegangen, dass ein Dritter, z. B. das Land, sich zweckbezogen und projektorientiert an der Finanzierung einzelner gemeindlicher Vermögensgegenstände beteiligt hat.

Soweit die Gemeinde jedoch pauschale Zuwendungen erhalten hat, z. B. die allgemeine Investitionspauschale, hat sie eigenverantwortlich über die Verteilung dieser Finanzmittel und über die anteilige Zuordnung zu den bilanzierten Vermögensgegenständen zu entscheiden, soweit diese belegbar damit finanziert worden sind. Das Verteilungsverfahren kann dabei entsprechend der Verteilung projektbezogener Zuwendungsmittel erfolgen, die Gemeinde kann aber auch ein eigenes geeignetes und sachgerechtes Verfahren dafür festlegen. Sie muss aber auch dabei die Verwendungsvorgaben des Zuwendungsgebers berücksichtigen.

Den Ausgangspunkt für den Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz bilden grundsätzlich die Vermögensgegenstände, die in dieser Bilanz angesetzt werden sollen und nicht das Aufzeigen der erhaltenen Zuwendungen bzw. von Finanzierungsvorgängen der Gemeinde. Daher muss die Grundeinheit für das Verfahren zur Ermittlung des Zuwendungsanteils immer nach den Arten oder Gruppen der zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände gebildet werden, für die eine solche Ermittlung notwendig wird.

Es muss zudem gewährleistet sein, dass nicht nur die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind, sondern auch alle Vermögensgegenstände, zu denen mithilfe des ermittelten Ergebnisses dann Sonderposten gebildet werden sollen. In den Fällen, in denen bei der Gemeinde keine Unterlagen über die Finanzierung der „angesetzten“ Vermögensgegenstände mehr vorliegen, muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass sie z. B. durch andere aufzubewahrende Unterlagen, oder durch andere Stellen die notwendigen grundlegenden Informationen zur Bestimmung von Sonderposten erhält. Für die Eröffnungsbilanz muss von der Gemeinde grundsätzlich gewährleistet werden, dass alle Vermögensgegenstände, denen Sonderposten zugeordnet werden, auch zuwendungsfinanziert sind.

### **5.2 Die Ermittlung mithilfe von Stichproben**

Der Ansatz von Sonderposten kann damit neben einer Einzelwertermittlung auch je Vermögensart pauschaliert ermittelt werden. Bei Stichproben sollte darauf geachtet werden, dass in die Stichprobe möglichst 10 % der Vermögensmasse, die es zu beurteilen gibt oder die als Basis der Stichprobe dienen soll, einbezogen werden. Wenn es im Einzelfall geboten und ausreichend sicher ist, können auch kleinere Anteile einbezogen werden. Bei Stichproben muss daher vermieden werden, dass unterschiedliche Arten von Vermögensgegenständen in die Stichprobe einbezogen werden, z. B. alle Kategorien von Straßen der Gemeinde in einer Stichprobe.

Die Vereinfachung darf zudem nur dann angewendet werden, wenn es sich um gleichartige Vermögensgegenstände (gleiche Typen) handelt. Lediglich für Einzelfälle, in denen Vermögensgegenstände durch einen Maßnahmencharakter sachlich miteinander verbundenen sind, kann von der Vorgabe der Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände abgewichen werden.

### **5.3 Die pauschale Ermittlung nur für gleiche Arten oder Gruppen von Vermögensgegenständen**

Die Festlegung der pauschalen Ermittlung eines Vom-Hundert-Anteils der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten von geförderten Vermögensgegenständen der gleichen Arten oder Gruppe stellt auf die gleiche Beschaffenheit der Vermögensgegenstände ab. Diese Vorgaben sollen gewährleisten, dass die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind, denn für derart finanzierte Vermögensgegenstände dürfen Sonderposten gebildet werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 56 GemHVO NRW**

Die Verpflichtung, bei einer pauschalen Ermittlung des Zuwendungsanteils für die Bildung von Sonderposten einen konkreten Bezug zu gleichen Arten oder Gruppen der in der Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände herzustellen, gilt auch deshalb, weil die Sonderposten immer im Gleichklang mit den mit ihnen in Verbindung stehenden (ihnen zugeordneten) Vermögensgegenständen aufzulösen oder nicht aufzulösen sind. In den Fällen, in denen ggf. Unterlagen fehlen, kann die Gemeinde ggf. auf andere Weise Informationen erhalten.

Im Ausnahmefall kann für die Ermittlung des Zuwendungsanteils auch ein Ausschnitt aus dem kamerale Vermögenshaushalt herangezogen werden, wenn die dort eine gleiche Art oder Gruppe von Vermögensgegenständen abgegrenzt veranschlagt worden ist und diese Vermögensgegenstände, weil sie noch genutzt werden, in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzen sind.

Eine gleiche Art im Sinne der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist jedoch nicht gegeben, wenn unterschiedliche Vermögensgegenstände für die gleiche Funktion, d. h. für das gleiche Vorhaben im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden sollen. Soll auch in diesen Fällen eine pauschale Ermittlung eines Vom-Hundert-Anteils erfolgen, müssen nach der Vorschrift die betreffenden Vermögensgegenstände durch eine Fördermaßnahme verbunden sein.

#### **5.4 Andere geeignete Verfahren zur Ermittlung des Zuwendungsanteils**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift lässt die Ermittlung des Zuwendungsanteils nicht nur mithilfe mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben, sondern auch durch andere geeignete Verfahren zu. Auch bei diesen Verfahren muss die Grundeinheit immer durch Arten oder Gruppen der Vermögensgegenstände bestimmt sein, für die ein Zuwendungsanteil ermittelt werden soll. In diesem Zusammenhang muss zudem gewährleistet sein, dass nicht nur die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind.

Die Gemeinde muss belegen können, dass alle Vermögensgegenstände, bei denen das ermittelte Ergebnis für die Bildung von Sonderposten genutzt werden soll, zuwendungsfinanziert sind. Bei der Ermittlung des Zuwendungsanteils des Landes Nordrhein-Westfalen ist zu berücksichtigen, dass es in der Vergangenheit (vor dem Jahre 2002) fast immer nur einzelne (projekt-) maßnahmenbezogene Förderungen gegeben hat. Nur für diese Förderungen, nicht aber für die vom Land gewährten Investitionspauschale, bedarf es einer Ermittlung des Zuwendungsanteils an der Finanzierung gemeindlicher Vermögensgegenstände.

#### **5.5 Die Ermittlung nicht aus aufgabenbezogenen Summendaten aus dem Vermögenshaushalt**

Die Bilanzierung von Sonderposten muss der Einzelbewertung von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und u. a. auch der in der Vergangenheit gewährten Einzelförderung des Landes gerecht werden. Sie dient nicht dazu, die aufgabenbezogene Haushaltswirtschaft der Gemeinde in den vergangenen Haushaltsjahren darzustellen, wie es Aufgabe der Unterabschnitte im kamerale Vermögenshaushalt ist.

Die Ermittlung des Zuwendungsanteils mithilfe aufgabenbezogener Summendaten, z. B. die gesamten Zahlungen für eine bestimmte gemeindliche Aufgabe aus dem betreffenden Unterabschnitt des kamerale Vermögenshaushalts, stellt daher kein geeignetes Verfahren im Sinne dieser Vereinfachungsvorschrift dar. Eine solche Ermittlungsform wird den Erfordernissen der Einzelfallbezogenheit bzw. Einzelbewertung sowie der den Gemeinden gewährten finanziellen Unterstützungen nicht in einem ausreichenden Maße gerecht.

Bei einer Durchschnittsbildung mit aufgabenbezogenen Summenbeträgen aus dem kamerale Vermögenshaushalt über mehrere Haushaltsjahre fehlt es ebenfalls an dem notwendigen konkreten Bezug zu den in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden einzelnen Vermögensgegenständen bzw. zu einer Art oder Gruppe von Vermögensgegenständen, denn ein Unterabschnitt im kamerale Vermögenshaushalt stellt nicht zwingend

eine Vermögensart dar, sondern bildet lediglich die vermögenswirksamen Vorgänge für einen abgegrenzten Bereich der Aufgabenerfüllung der Gemeinde ab.

Ein Verfahren, in dem ein durchschnittlicher Zuwendungsanteil durch die Ermittlung von Zuwendungsanteilen aus mehreren Haushaltsjahren gebildet wird, und dazu die Summe der Investitionen eines Haushaltsjahres ins Verhältnis zur Summe der erhaltenen Zuwendungen gesetzt wird, steht weder mit der Aufgabe der Eröffnungsbilanz noch mit der durch diese Vorschrift zugelassenen Vereinfachung in Einklang. Diese Abweichung besteht auch dann, wenn nur die Haushaltsjahre in die Berechnung einbezogen werden, in denen der Gemeinde tatsächlich investive Zuwendungen gewährt wurden.

Das angesprochene Verfahren ist deshalb für die Berechnung des Zuwendungsanteils bzw. für die Ermittlung eines durchschnittlichen Zuwendungsanteils bei gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht zulässig und kann auch nicht über den Hinweis auf kaufmännische Gepflogenheiten zur Anwendung kommen. Auch ein Verweis auf die grundsätzliche Vorgabe einer Einzelbewertung der Vermögensgegenstände nach § 32 Absatz 1 Nr. 2 GemHVO NRW und den zu beachtenden GoB führt nicht zu einer Ermittlung des Zuwendungsanteils auf der Grundlage aufgabenbezogener Summendaten aus dem kameralen Vermögenshaushalt. Die Einzelbewertung verlangt vielmehr, bei der Ermittlung Wertansätze für die Aktiv- und Passivseite der Eröffnungsbilanz die tatsächlich gewährte Zuwendung zu berücksichtigen.

#### **5.6 Die Sicherstellung der Kenntnisse über die Zuwendungsfinanzierung**

Ein pauschal ermittelter Zuwendungsanteil darf für die Bildung von Sonderposten nur eingesetzt werden, wenn sichergestellt ist, dass der mit dem jeweiligen Sonderposten in Verbindung stehende Vermögensgegenstand im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung auch mit Hilfe von Zuwendungen finanziert worden ist. Liegen nur Kenntnisse aus wenigen Jahren über die frühere Finanzierung der heute noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände vor, werden aber auch noch gleichartige Vermögensgegenstände aus davorliegenden Zeiträumen genutzt werden, lässt dies nicht automatisch den Schluss zu, dass auch die älteren Vermögensgegenstände in ähnlicher Art und Weise bezuschusst worden sind.

Von der Gemeinde muss für die Bestimmung der Vermögensgegenstände, aufgrund derer Sonderposten mithilfe eines pauschal ermittelten Zuwendungsanteils gebildet werden sollen, eine nachvollziehbare Grundlage geschaffen werden. Fehlen Unterlagen über die betreffenden Vermögensgegenstände, muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass sie ggf. auch durch andere Stellen die notwendigen Informationen erhält, damit gewährleistet werden kann, dass die in die Ermittlung der Sonderposten einbezogenen Vermögensgegenstände auch zuwendungsfinanziert sind. Es ist nicht ausreichend, lediglich vor Ort Vermutungen über die in der Vergangenheit erfolgte Finanzierung anzustellen oder einfach anzunehmen, die Vermögensgegenstände seien zuwendungsfinanziert.

Eine derartige Vorgehensweise ist auch durch die mit der Vorschrift beabsichtigte Vereinfachung nicht gedeckt. Es fallen nur die Fälle unter diese Vereinfachungsvorschrift, bei denen die Finanzierungsverhältnisse aus den gewährten Zuwendungen nicht in jedem Einzelfall bekannt sind, gleichwohl aber belegbar ist, dass tatsächlich eine Zuwendungsfinanzierung stattgefunden hat.

Diese Gegebenheiten erfordern auch, dass der nach den GoB zuführende Nachweis der Recht- und Ordnungsmäßigkeit sowie die Richtigkeit und Willkürfreiheit nachvollziehbare Aufzeichnungen über die angesetzten Vermögensgegenstände erstellt werden, damit beurteilt vor Ort werden kann, ob eine objektive Richtigkeit bei den gebildeten Sonderposten gegeben ist. Um der Vorschrift und den Bilanzierungsgrundsätzen für Sonderposten zu genügen, müssen Kenntnisse über die frühere Finanzierung der heute noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände vorhanden sein.

**5.7 Die Prüfung der Angaben im Zuwendungsbescheid**

Für die Ermittlung des Zuwendungsanteils ist zu beachten, dass nicht immer die im Zuwendungsbescheid ausgewiesenen zuwendungsfähigen Gesamtausgaben herangezogen werden dürfen, denn diese können z. T. erheblich von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichen. So findet z. B. das unter § 54 Absatz 1 GemHVO NRW aufgezeigte Berechnungsschema auch hier Anwendung.

**5.8 Die Festlegung des Auflösungszeitraumes für die einzelnen Sonderposten**

Bei der Bildung der Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen oder Beiträge für abnutzbare Vermögensgegenstände ist auch deren Auflösungszeitraum zu bestimmen. Dieser Zeitraum ist nach der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu bestimmen, dem der Sonderposten zugeordnet worden ist.

Die Restnutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes wird im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer bestimmt, um eine zutreffende Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung zu gewährleisten. Die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens hat daher anhand der festgelegten Abschreibungsplanung auf Basis der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu erfolgen.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 57**

**Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz**

(1) <sup>1</sup>Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden

1. mit einem zu niedrigen Wert,
2. mit einem zu hohen Wert,
3. zu Unrecht oder
4. zu Unrecht nicht

angesetzt worden sind, so ist in der später aufzustellenden Bilanz der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. <sup>2</sup>Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. <sup>3</sup>Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

(2) <sup>1</sup>Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. <sup>2</sup>Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. <sup>3</sup>Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig.

**Erläuterungen zu § 57:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz**

Im kaufmännischen Bereich ist die Änderung von Form und Inhalt einer Bilanz nur unter bestimmten Bedingungen möglich. Die Änderungen können sich dabei sowohl auf fehlerfreie als auch auf fehlerhafte Bilanzansätze beziehen. Für kaufmännische Eröffnungsbilanzen gibt es eine gesetzliche Regelung im Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz – DMBilG vom 23.09.1990 (BGBl. II S. 885, 1169)).

In Anlehnung an die Vorschrift des § 36 DMBilG ist im NKF die Änderung fehlerhafter oder die Nachholung unterlassener Ansätze der Eröffnungsbilanz vorgesehen (Bilanzberichtigung). Die Vorschrift hat den Zweck, ergänzend zu und unter Beachtung des § 92 GO NRW, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass die Berichtigung von Wertansätzen sowie ihre Nachholung in vereinfachter Form zugelassen wird.

Die Berichtigung umfasst grundsätzlich alle Posten der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, auch wenn in der Vorschrift des § 92 GO NRW für die Fehlerhaftigkeit ausdrücklich die Wertansätze der gemeindlichen Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden als Anlass einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz benannt worden sind. Eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auch zwingend notwendig, wenn in dieser Bilanz z. B. die in der Vorschrift des § 75 Absatz 3 GO NRW bestimmte Bemessung der Ausgleichsrücklage als fehlerhaft anzusehen ist. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit eines gemeindlichen Sachverhaltes sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde.

In diesem Zusammenhang ist nicht zu erwarten, dass nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren noch wesentliche Korrekturen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz erforderlich werden, die zwingend auf eine fehlerhafte Beurteilung zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zurückzuführen sind. Die Möglichkeit zur Bilanzberichtigung aus

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 57 GemHVO NRW**

solchen Gründen ist daher auf den vierjährigen Zeitraum nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beschränkt worden (vgl. § 92 Absatz 7 GO NRW).

Die Möglichkeit der Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist dabei vorrangig auf eine Anpassung oder Nachholung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage für die künftige gemeindliche Haushaltswirtschaft auszurichten, auch wenn eine notwendig gewordene Korrektur in einem späteren Jahresabschluss regelmäßig auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde hat.

Die Korrektur ist im Übrigen nicht identisch mit der zeitlich begrenzten Wertaufhellung nach der Vorschrift des § 32 Absatz 1 Nummer 3 GemHVO NRW, obwohl sachlich betrachtet die gemeindliche Eröffnungsbilanz durch eine Wertberichtigung oder Wertnachholung so gestellt wird, als hätte es zum Eröffnungsbilanzstichtag den zu berichtenden Fehler nicht gegeben. Nach dem Ablauf des vierjährigen Zeitraumes besteht auf der Grundlage der gemeindlichen Eröffnungsbilanz keine Berichtigungsmöglichkeit mehr aufgrund von vorhandenen Fehlern zum Eröffnungsbilanzstichtag.

Ab diesem Zeitpunkt ist immer der jeweils aktuelle Jahresabschluss der Gegenstand der Betrachtung. Bei der Gemeinde kann ein fehlerhafter oder unrichtiger Jahresabschluss bestehen, weil die zum Abschlussstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse bei der Aufstellung und/oder Feststellung des gemeindlichen Jahresabschlusses nicht erkannt wurden. Für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses ist dabei auf den Abschlussstichtag als objektiver Entscheidungszeitpunkt abzustellen. Eine Berichtigungspflicht besteht i. d. R. nur dann, wenn der gemeindliche Jahresabschluss ohne Berichtigung eine von der tatsächlichen Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde wesentliche Abweichung beinhalten würde.

## **2. Berichtigung der Eröffnungsbilanz und Haushaltssicherung**

Aus der Berichtigung der Eröffnungsbilanz in künftigen Haushaltsjahren kann sich aufgrund des durch eine Berichtigung veränderten Ansatzes der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Bilanz ergeben, dass dadurch im betreffenden gemeindlichen Jahresabschluss durch den Ausweis eines Jahresfehlbetrages, der mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen ist, die Schwellenwerte in der Vorschrift des § 76 Absatz 1 GO NRW überschritten werden und deshalb für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW entsteht. Die Fortschreibung der allgemeinen Rücklage von der gemeindlichen Eröffnungsbilanz über mehrere Haushaltsjahre ist dann unter Berücksichtigung der Schwellenwerte zu betrachten.

Die bei der Haushaltsplanung oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses in solchen Fällen entstehende Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes wird durch auf die Eröffnungsbilanz ausgerichtete Berichtigung jedoch nicht rückwirkend für die abgelaufenen Haushaltsjahre ausgelöst. Von einer Rückwirkung ist nur in dem besonderen Fall auszugehen, dass durch die Berichtigung der Eröffnungsbilanz kein Eigenkapital mehr auf der Passivseite dieser Bilanz vorhanden ist und deswegen auf der Aktivseite der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen ist.

## **3. Keine weiteren Berichtigungen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift über die gemeindliche Eröffnungsbilanz sieht eine zeitliche Befristung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen dieser Bilanz vor, denn es wird ausdrücklich bestimmt, dass eine Berichtigung letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden kann (vgl. § 92 Absatz 7 GO NRW). Diese gesetzliche Festlegung ist als sachgerecht anzusehen, denn der vom Gesetzgeber eingeräumte Zeitraum gewährt die erforderliche Sicherheit für die weitere Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die auf der Eröffnungsbilanz der Gemeinde als Ausgangsgrundlage aufbaut. Ein von

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 57 GemHVO NRW**

der Gemeinde erkannter Fehler in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zum Bilanzstichtag 1. Januar 2009 kann daher letztmalig im Jahresabschluss für das Haushaltsjahr 2012 berichtigt werden.

Die Gemeinde müsste in der Zeit mehrerer gemeindlicher Haushaltsjahre über ausreichende Erfahrungen und ggf. Erkenntnisse verfügen, um die Notwendigkeit einer Änderung ihrer Eröffnungsbilanz beurteilen zu können. Nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Bilanzstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist nicht zu erwarten, dass noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage zurückzuführen sind. Daher ist die Möglichkeit der Bilanzberichtigung auf den genannten Zeitraum beschränkt worden.

Eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz in den späteren Jahresabschlüssen wirkt auf die Eröffnungsbilanz zurück, erfordert aber nicht, die bestandskräftigen Jahresabschlüsse im Zeitraum zwischen der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und der Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen im aktuellen Jahresabschluss zu ändern. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind jedoch immer die zum Eröffnungsbilanzstichtag bei der Gemeinde bestehenden objektiven Verhältnisse.

Nach Ablauf der Berichtigungsfrist darf die Gemeinde auch künftig erforderlich werdende Berichtigungen von Wertansätzen in der gemeindlichen Bilanz im Rahmen ihres Jahresabschlusses vornehmen. Der Anlass dazu muss dann jedoch aufgrund von gemeindlichen Verhältnissen im Haushaltsjahr entstanden sein. Außerdem muss die Nichtvornahme zu einer Verfälschung des Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde führen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Berichtigung der Eröffnungsbilanz):**

#### **1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Berichtigung):**

##### **1.1.1 Die Berichtigung von Wertansätzen**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bezeichnet mögliche Sachverhalte, bei deren Vorliegen eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch die Gemeinde zu erfolgen hat. Eine Berichtigung hat daher immer dann zu erfolgen, wenn sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergibt, dass in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden mit einem zu niedrigen Wert, mit einem zu hohen Wert, oder zu Unrecht angesetzt worden sind.

Die Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz sind somit dann als fehlerhaft anzusehen, wenn dadurch ein Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die gemeindliche Eröffnungsbilanz oder ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit gegen die Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze vorliegt. Die Notwendigkeit der Berichtigung von Wertansätzen ergibt sich auch aus dem Ziel und dem Zweck der gemeindlichen Eröffnungsbilanz.

Die auf den Abschlussstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz bezogene und ermittelte Wertberichtigung ist nicht in gleicher Höhe in der Bilanz des aktuellen Jahresabschlusses der Gemeinde anzusetzen, durch den die Eröffnungsbilanz berichtigt wird. Es ist dabei auch der Zeitraum wertmäßig zu berücksichtigen, der zwischen dem Bilanzstichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und dem Jahresabschluss liegt, zudem die bilanzielle Änderung vorgenommen wird. In der Bilanz dieses Jahresabschlusses ist dann nur noch der Wert zu bilanzieren, der ausgehend von der Eröffnungsbilanz den Buchwert in der Bilanz dieses Jahresabschlusses darstellt.

### **1.1.2 Die Nachholung von Wertansätzen**

Die Gemeinde muss einen in ihrer Bilanz fehlenden Ansatz nachholen, wenn dieser in der gemeindlichen Bilanz zu Unrecht nicht enthalten ist. Die fehlenden Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz sind als Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die gemeindliche Eröffnungsbilanz oder als Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit gegen die Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze anzusehen. Die Notwendigkeit der Nachholung von Wertansätzen ergibt sich aber auch aus dem Ziel und dem Zweck der gemeindlichen Eröffnungsbilanz.

### **1.1.3 Die Berichtigungspflicht bei Wesentlichkeit**

Eine Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder die Nachholung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz muss von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn es sich im Einzelfall um einen wesentlichen Wertbetrag handelt, denn die Gemeinde ist nach der Vorschrift verpflichtet, alle wesentlichen Fehler in ihrer Eröffnungsbilanz zu korrigieren. Der Grundsatz ist dabei von der Gemeinde im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse anzuwenden. Er beinhaltet jedoch nicht zwangsläufig, dass eine haushaltsrechtliche Vorschrift nicht angewendet werden muss, wenn der Verzicht darauf nur eine geringe Auswirkung auf die Aussagekraft hat.

Die Gemeinde hat damit ein Wahlrecht hinsichtlich der unwesentlichen Fehler, sodass diese unberücksichtigt bleiben können oder eine Korrektur durch die Gemeinde freiwillig vorgenommen werden kann. Gleichwohl soll die Gemeinde eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz möglichst zeitnah an deren Aufstellung erfolgen, sodass die von der Gemeinde vorzunehmende Berichtigung ihrer Eröffnungsbilanz immer im aktuellen, noch nicht festgestellten Jahresabschluss erfolgen muss. Damit wird dann unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wieder ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde vermittelt.

## **1.2 Zu Satz 2 (Besonderheiten bei der Berichtigung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift besteht für die Gemeinde eine Berichtigungspflicht auch dann, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. Diese besondere Regelung soll sicherstellen, dass für die Zukunft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wieder ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde vermittelt und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend dargestellt wird.

## **1.3 Zu Satz 3 (Beurteilung der Fehlerhaftigkeit):**

### **1.3.1 Maßgaben für die Beurteilung**

Die Gemeinde hat bei ihrer Prüfung und Beurteilung, ob die Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz als fehlerhaft anzusehen sind, auf die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse abzustellen. Dabei ist auch die Wesentlichkeit der Fehlerhaftigkeit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zu beurteilen. Nur wenn davon auszugehen ist, dass zum Eröffnungsbilanzstichtag ein Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die gemeindliche Eröffnungsbilanz oder ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit auch gegen Bilanzierungsgrundsätze vorgelegen hat, entsteht eine Berichtigungs- oder eine Nachholungspflicht für die Gemeinde.



In solchen Fällen sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit. Diese Maßgeblichkeit als Kriterium muss bei der Durchführung einer Berichtigung oder einer Nachholung eines Wertansatzes, aber auch bei einem Verzicht auf Berichtigung oder einer Nachholung eines Wertansatzes nachvollziehbar und nach prüfbar dokumentiert werden.

### **1.3.2 Die Aktualität des Berichtigungswertes**

Im Rahmen der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auch der zutreffende tatsächlich anzusetzende Wert festzulegen. Dabei ist der betragsmäßig bestimmte Wert zu ermitteln, der in der Eröffnungsbilanz der Gemeinde bei objektiver Betrachtung in zutreffender Weise anzusetzen gewesen wäre. Zum Zeitpunkt der Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz in einem späteren Jahresabschluss darf daher die Zeitwertermittlung nicht auf den Abschlussstichtag bezogen werden.

Außerdem ist auch der abgelaufene Zeitraum zwischen dem Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses wertmäßig zu berücksichtigen, sodass zu prüfen ist, ob ggf. Wertminderungen eingetreten sind, die vom („Eröffnungsbilanz-) Wert in Abzug zu bringen sind. Diese Wertminderung entsteht bei abnutzbaren Vermögensgegenständen durch in diesem Zeitraum üblicherweise vorzunehmenden Abschreibungen.

Die Möglichkeit der Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auf eine Anpassung oder Nachholung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft und nicht auf eine Korrektur der jährlichen Ergebnisrechnung ausgerichtet, auch wenn die Korrektur erst in einem späteren Jahresabschluss von der Gemeinde vorgenommen wird. Die Berichtigung nach dieser Vorschrift bringt es dabei mit sich, dass bei ihrer Durchführung zum Stichtag eines Jahresabschlusses das in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene und fortgeführte Eigenkapital verändert wird. Dieses Ergebnis wirkt sich auch auf die Jahresabschlüsse abgelaufener Haushaltsjahre aus, die nicht durch eine „fiktive“ Wertfortschreibung zu ändern sind.

## **2. Zu Absatz 2 (Darstellung der Wertberichtigung):**

### **2.1 Zu Satz 1 (Ergebnisneutrale Verrechnung):**

#### **2.1.1 Die Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist bei einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz die sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Dies beinhaltet die Ermittlung der Effekte so, als ob der Sachverhalt bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorgelegen und die Wirkungen daraus schon immer aufgetreten wären. Eine retrospektive Anpassung bedeutet dabei nicht, dass auch die Abschlüsse der vorherigen Haushaltsjahre anzupassen sind.

Die ergebnisneutrale Verrechnung der Anpassungseffekte aus der Berichtigung der Eröffnungsbilanz (Wertänderungen) allein mit der allgemeinen Rücklage bedeutet, dass bei diesem Vorgang die Ergebnisrechnung nicht betroffen ist, denn die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz dient nicht der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes in einem bestimmten Haushaltsjahr. Die ausdrückliche Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage dient u. a. dazu, die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung durch die Gemeinde aufgrund von ergebnispolitischen Motiven zu vermeiden.

### **2.1.2 Die Veränderung der Ausgleichsrücklage**

Die ausdrückliche Verrechnung von Wertberichtigungen mit der allgemeinen Rücklage könnte den Effekt haben, als ob auch die Ausgleichsrücklage insbesondere in den Fällen, in denen aufgrund der Verrechnung der in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz zulässige Ansatz der Ausgleichsrücklage überschritten wird, entsprechend anzupassen bzw. zu erhöhen oder zu vermindern wäre. Dieser Sachstand zeigt sich i. d. R. dann, wenn die Ausgleichsrücklage auf der Grundlage der Festlegung „ein Drittel Eigenkapital“ gebildet worden ist (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).

Dieses Ergebnis könnte sachgerecht sein, denn es sind bei einer Wertberichtigung in einem späteren Jahresabschluss der Gemeinde objektiv die Verhältnisse zum Stichtag der Eröffnungsbilanz zu betrachten. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass die Ausgleichsrücklage kein Bestandteil der allgemeinen Rücklage ist, sondern in der gemeindlichen Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen ist (vgl. § 75 Absatz 3 Satz 1 GO NRW).

Die Bemessung der Ausgleichsrücklage ist zudem nicht auf den Bestand der allgemeinen Rücklage, sondern am bilanziellen Eigenkapital oder an der Ertragskraft der Gemeinde auszurichten. Für die örtliche Entscheidung über eine Veränderung der Ausgleichsrücklage ist daher zu berücksichtigen, dass durch die Wortwahl in der Vorschrift keine Verpflichtung für die Gemeinde zur Anpassung ihrer Ausgleichsrücklage besteht und auch nicht daraus abgeleitet werden kann.

Die Gemeinde kann aber gleichwohl freiwillig eine Anpassung ihrer Ausgleichsrücklage aufgrund der Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals vornehmen, z. B. wenn die Bemessung stichtagsbezogen auf die Ein-Drittel-Regelung erfolgt ist und durch eine wesentliche Veränderung des gemeindlichen Eigenkapitals ansonsten kein Einklang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mehr besteht. Zu beachten ist dabei, dass bei der Berichtigung der Eröffnungsbilanz in einem späteren Jahresabschluss die Eröffnungsbilanz selbst sowie die dazwischenliegenden Jahresabschlüsse nicht zu berichtigen bzw. rückwirkend anzupassen sind.

### **2.2 Zu Satz 2 (Angabepflichten im Anhang):**

Die Vorgabe der Verrechnung der Anpassungseffekte mit der allgemeinen Rücklage, wenn es einer Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz bedarf, erfordert keinen gesonderten Posten in der gemeindlichen Bilanz. Eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz stellt zudem einen Ausnahmefall dar und ist als Durchbrechung des Grundsatzes der Stetigkeit der Bilanz anzusehen.

Der Effekt der Berichtigung oder der Nachholung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, der sich auf die Perioden zwischen der Eröffnungsbilanz und der Berichtigung der gemeindlichen Bilanz in einem späteren Jahresabschluss bezieht, ist gesondert im Anhang des Jahresabschlusses anzugeben, in dessen Rahmen die Berichtigung von der Gemeinde vorgenommen wird. Diese Lösung steht in ausreichendem Maße mit dem Gebot der Bilanzidentität in Einklang.

### **2.3 Zu Satz 3 (Unzulässigkeit neuer Wahlrechte):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift ist eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen nicht zulässig. Einerseits soll eine Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder die Nachholung von Wertansätzen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz von der Gemeinde nur vorgenommen werden, wenn es sich im Einzelfall um einen wesentlichen Wertbetrag handelt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 57 GemHVO NRW**

Andererseits hat die Gemeinde bei ihrer Prüfung und Beurteilung, ob die Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz als fehlerhaft anzusehen sind, auf die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse abzustellen, also eine Beurteilung vorzunehmen, als ob der Sachverhalt bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorgelegen und die Wirkungen daraus schon immer aufgetreten wären. Lediglich bei der Nachholung eines Wertansatzes ist wie bei der Erstabibilanzierung zum Stichtag der Eröffnungsbilanz die Ausübung von Wahlrechten durch die Gemeinde zulässig.

EEEEEEEEEEEEEE

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 57 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

## Neunter Abschnitt

### Schlussvorschriften

#### 1. Wichtige Inhalte des Abschnitts

Aus der Verantwortung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft heraus besteht ein allgemeiner Bedarf, auch noch in künftigen Haushaltsjahren zu Informationen über haushaltswirtschaftliche Vorgänge und Ereignisse aus der Vergangenheit zu kommen. Das Handeln der Gemeinde soll daher im Zeitablauf transparent und nachvollziehbar bleiben, damit der Nachweis der stetigen Aufgabenerfüllung auch langfristig geführt werden kann. Im neunten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung werden deshalb besondere Regelungen zur Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen getroffen, die aus der jahresbezogenen gemeindlichen Haushaltswirtschaft entstehen.

Der Abschnitt enthält deshalb Vorschriften für die Gemeinde über die sachlich gebotene Aufbewahrung. Diese Vorgaben sind unter Berücksichtigung der Bedeutung der Geschäftsunterlagen der Gemeinde bestimmt worden. Zusätzlich wird mit einer besonderen Vorschrift klargestellt, dass die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung auch Anwendung finden auf Sondervermögen und Treuhandvermögen als besondere Vermögensteile der Gemeinde. Über diese Vermögen kann die Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften der Gemeindeordnung ggf. nur eingeschränkt verfügen.

Die Gemeinde hat aber auch diese Vermögen ordnungsgemäß zu verwalten bzw. zu bewirtschaften. Den rechtlichen Ausgangspunkt dafür bildet der neunte Teil der Gemeindeordnung, in dem besondere Regelungen über das vom freien Gemeindevermögen zu separierende gemeindliche Vermögen getroffen wurden. Dieses „Sondervermögen“ kann in vielfältigen Formen vorhanden sein. Das Sondervermögen ist oftmals aus historischen Gründen und Gegebenheiten in das Eigentum der Gemeinde gelangt. Es kann auch von einem Dritten der Gemeinde für einen bestimmten Zweck ihrer Aufgaben übereignet worden sein.

Das Vermögen kann aber auch durch sonstige Rechtsakte sowie unter einer Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen sein. Der Charakter „Sondervermögen“ wird daher dadurch bestimmt, dass dieses Vermögen auf die Erfüllung bestimmter Zwecke durch die Gemeinde ausgerichtet ist. Das Vermögen ist deshalb für die Gemeinde nicht frei verfügbar und kann oftmals nicht veräußert werden. Unter der juristischen Rechtsperson „Gemeinde“ bilden die einzelnen Sondervermögen zusammen mit dem freiverfügbaren Vermögen gleichwohl das „Gesamtvermögen“ der Gemeinde.

Die einzelnen Gruppen von gemeindlichem Sondervermögen haben für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde dabei unterschiedliche Bedeutungen und Auswirkungen (vgl. § 97 GO NRW). Die Sondervermögen sind deshalb unterschiedlich stark in die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. in den Haushalt der Gemeinde einbezogen worden. Sie sind oftmals organisatorisch selbstständig und verfügen über einen eigenständigen Rechnungskreis. Eine Zusammenfassung mit dem Haushalt der Gemeindeverwaltung erfolgt daher im Gesamtabschluss (vgl. § 116 GO NRW). Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen erfordert, auch bei diesem Vermögen die haushaltswirtschaftlichen Vorschriften der Gemeinde grundsätzlich anzuwenden.

#### 2. Die Schlussvorschriften

##### 2.1 Die Gesamtübersicht über die Vorschriften

Der neunte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zu besonderen Sachverhalten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gesonderte Vorschriften. Diese Bestimmungen beruhen auf der gesetzlichen Ermächtigungs-

grundlage in der Gemeindeordnung (vgl. § 133 Absatz 1 GO NRW). Durch diese Vorschrift wird das Innenministerium ermächtigt, zur Durchführung der Gemeindeordnung die notwendigen haushaltswirtschaftlichen Regelungen im Einvernehmen mit dem Finanzministerium in einer Rechtsverordnung zu treffen, Auf dieser Grundlage sind die folgenden Vorschriften erarbeitet worden (vgl. Abbildung 945).

<b>DIE VORSCHRIFTEN IM 9. ABSCHNITT DER GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG</b>	
<b>Neunter Abschnitt Schlussvorschriften</b>	§ 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

*Abbildung 945 „Die Vorschriften im 9. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“*

In diesem Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung sind z. B. die Regelungen zur zeitlichen Aufbewahrung von Büchern, Belegen und sonstigen Unterlagen getroffen worden, denn derartige Vorgaben betreffen alle organisatorischen Einheiten unter der Rechtsperson „Gemeinde“. Außerdem sollen die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung auch bei den Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde sinngemäß gelten, soweit auf die Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde gesetzliche Vorschriften über die Haushaltswirtschaft Anwendung finden.

## **2.2 Die Vorschriften im Einzelnen**

Der neunte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält folgende Schlussvorschriften:

- § 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

Die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen gewährleistet ein rechtsstaatliches Handeln und schafft Transparenz und Nachvollziehbarkeit bei abgeschlossenen Verwaltungsvorgängen sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Zeitablauf. Auch wird durch die Aufbewahrung erst eine historische Aufarbeitung bzw. eine Geschichte der Gemeinde möglich. Es bedarf daher vor Ort eines effektiven und wirtschaftlichen Umgangs mit dem Schriftgut der gemeindlichen Verwaltung.

Die Gemeinde soll daher für die notwendigen organisatorischen und technischen Voraussetzungen, z. B. zur Sicherung der Authentizität und der Benutzbarkeit, Sorge zu tragen. So ist schon bei der Konzeption der Aufbewahrung eine Bewertung vorzunehmen, welche Unterlagen dauerhaft oder auf Zeit aufzubewahren sind und welche Verfahren dafür in Betracht kommen, damit die Verwaltungsunterlagen auch in Zukunft wieder auffindbar und nutzbar sind. Es ist daher eine Archivierungsstrategie festzulegen, in der auch die Zugriffsrechte nach dem Status des Schriftgutes festzulegen sind.

- § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

Die Gemeindehaushaltsverordnung findet auf die Sondervermögen „Gemeindegliedervermögen“ und die „rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“ Anwendung, denn diese unterliegen nach § 97 Absatz 2 GO NRW den haushaltsrechtlichen Vorschriften und sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen. Diese Vorgaben gelten auch für Sondermögen der Gemeinde in Form von „rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen“. Für die zuletzt benannten Sondervermögen können nach § 97 Absatz 4 GO NRW jedoch besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden, wenn dafür ein örtlicher Bedarf besteht.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**§ 58**

**Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen**

(1) Die Gemeinde ist verpflichtet, die Bücher, die Unterlagen über die Inventur, die Jahresabschlüsse, die dazu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, die Buchungsbelege und die Unterlagen über den Zahlungsverkehr sowie die Eröffnungsbilanz geordnet und sicher aufzubewahren.

(2) <sup>1</sup>Die Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz sind dauernd aufzubewahren. <sup>2</sup>Die Bücher sind zehn Jahre, die Belege und die sonstigen Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren. <sup>3</sup>Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

(3) Bei der Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger muss insbesondere sichergestellt sein, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar und maschinell auswertbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann.

(4) Werden automatisierte Verfahren, in denen Bücher und Belege gespeichert sind, geändert oder abgelöst, muss die maschinelle Auswertung der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein.

**Erläuterungen zu § 58:**

**I. Allgemeines**

**1. Die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen**

**1.1 Die Gewährleistung des Verfügbarhaltens**

Mit dem Ablauf des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Die Finanzbuchhaltung muss für den Jahresabschluss und Gesamtabschluss der Gemeinde die erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern. Sie muss Auskünfte über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie über die Abwicklung von gemeindlichen Forderungen und Verbindlichkeiten geben. Die Geschäftsunterlagen der Gemeinde und weitere Informationen aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde müssen zudem für die örtliche und die überörtliche Prüfung zur Verfügung gestellt werden.

Das Verfügbarhalten der gemeindlichen Geschäftsunterlagen muss außerdem noch über mehrere Jahre nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres von der Gemeinde gewährleistet werden. Sie muss deshalb die erforderlichen technischen und organisatorischen Maßnahmen treffen, um die Verfügbarkeit, Integrität und Authentizität der gemeindlichen Geschäftsdaten in dieser Zeit zu sichern. Die einschlägigen Bestimmungen über den Datenschutz und die Datensicherheit dürfen dabei nicht außer Betracht bleiben. Die Gemeinde hat daher dafür Sorge zu tragen, dass die Geschäftsunterlagen an einem geeigneten Ort aufbewahrt und bei Bedarf verfügbar gemacht werden können. Der Ort der Aufbewahrung ist dabei in eigener Verantwortung festzulegen.

Die Aufbewahrungspflicht von gemeindlichen Geschäftsunterlagen entsteht grundsätzlich aus den örtlichen haushaltswirtschaftlichen Bedürfnissen, aus fachlicher Sicht bzw. der gemeindlichen Aufgabenerfüllung sowie aus der politischen Bedeutung, wobei sich die Anlässe und Bedürfnisse auch überschneiden können. Sie dient u. a. der Sicherung und des Nachweises einer ordnungsgemäßen gemeindlichen Haushaltsführung der Gemeinde, z. B. im Rahmen der von den Ratsmitgliedern zu treffenden Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters, bezogen auf das jeweils abgelaufene Haushaltsjahr (vgl. § 96 Absatz 1 Satz 4 GO NRW).

## **1.2 Besondere Aufbewahrungsvorschriften**

Für die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde sind einige landesweit geltende Vorschriften erlassen worden, mit denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen der Gemeinde, die mit den gemeindlichen Geschäftsvorfällen und dem haushaltswirtschaftlichen Geschehen bei der Gemeinde in Verbindung stehen, näher bestimmt werden. Dadurch wird jedoch kein bestimmtes Ordnungssystem für die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen vorgeschrieben. Durch die Vorgaben werden lediglich die Fristen für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen der Gemeinde im Einzelnen bestimmt.

Diese Vorschriften ersetzen aber nicht andere von der Gemeinde zu beachtende Vorschriften über die Aufbewahrung besonderer gemeindlicher Unterlagen. So können in speziellen Rechtsvorschriften besondere Aufbewahrungsvorgaben oder Aufbewahrungspflichten für die gemeindlichen Geschäftsunterlagen enthalten sein, z. B. in der Abgabenordnung für die gemeindliche Steuererhebung. Aber auch in Vorschriften über die Aufbewahrung personenbezogener Daten oder in Vorschriften über die Bewirtschaftung staatlicher Mittel nach den Haushaltsvorschriften des Landes oder des Bundes können besondere Vorgaben enthalten sein.

In diesem Rahmen ist zu beachten, dass die haushaltsrechtlichen Vorschriften keinen Hinweis darauf enthalten, dass von der Gemeinde freiwillig erstellte Aufzeichnungen auch der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht unterliegen. Grundsätzlich gilt in diesem Zusammenhang, dass die haushaltswirtschaftliche Aufbewahrungspflicht der Gemeinde von ihrem Sinn und Zweck her der Aufzeichnungspflicht über die gemeindliche Haushaltswirtschaft folgt. Daraus folgt z. B., dass die freiwillig erstellten Aufzeichnungen der Gemeinde dann nicht prüfungsrelevant sind, wenn sie nicht dem gemeindlichen Jahresabschluss und/oder dem gemeindlichen Gesamtabschluss zugrunde zu legen sind.

## **1.3 Die Zwecke des Verfügbarhaltens**

Die gesetzliche Pflicht zur Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen soll ein rechtsstaatliches Handeln der Gemeinde gewährleisten und die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit bei abgeschlossenen Verwaltungsvorgängen sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Zeitablauf schaffen. Außerdem werden durch die Aufbewahrung erst eine historische Aufarbeitung bzw. eine Geschichte der Gemeinde möglich. Es kann die Gemeinde z. B. ermöglichen, dass im Schulunterricht geeignetes Material aus ihren Akten und Archiven für Unterrichtszwecke genutzt wird, damit eine Anknüpfung an die örtliche Geschichte hergestellt werden kann. Dabei dürfen jedoch schutzwürdige Belange Dritter nicht beeinträchtigt werden.

Im Rahmen der Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen müssen auch die Berechtigungen der Beschäftigten zur Unterschriftsleistung während der Dauer der maßgeblichen Aufbewahrungsfristen aufbewahrt und nachprüfbar bleiben, wenn die Gemeinden es im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zugelassen hat, die Handschriftzüge der Beschäftigten durch elektronische Signaturen zu ersetzen.

Die getroffene Vorschrift dient somit der Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit sowie der Datensicherheit beim haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde. Es soll ermöglicht werden, einen gemeindlichen Geschäftsvorfall vom Beginn bis zu seinem Abschluss transparent und nachvollziehbar zu machen. Insgesamt gesehen bedarf es deshalb vor Ort eines effektiven und wirtschaftlichen Umgangs der Gemeindeverwaltung mit dem aufzubewahrenden Schriftgut der Gemeinde.



#### **1.4 Aufbewahrung und Rückstellungsbildung**

Für die Gemeinde entsteht aber aus ihrer haushaltsrechtlichen Pflicht zur Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen i. d. R. keine Notwendigkeit zu einer Rückstellungsbildung für eigene Aufwendungen im betreffenden Jahresabschluss. Eine solche Aufwandsrückstellung würde eine Passivierungshilfe im Sinne einer Periodenabgrenzung, jedoch nur eine Verpflichtung gegen sich selbst darstellen. Im Rahmen der Bestimmung der verschiedenen Fallgestaltungen, für die künftige Ausgaben als Rückstellungen passiviert werden dürfen, ohne dass eine Verpflichtung gegenüber einem fremden Dritten (Außenverpflichtung der Gemeinde) besteht, wurde der gemeindliche Sachverhalt der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen der Gemeinde nicht einbezogen (vgl. § 36 GemHVO NRW).

Die haushaltsrechtliche Verpflichtung wird dabei als nicht ausreichende Grundlage für das Bestehen einer Außenverpflichtung angenommen, zumal die Verpflichtung nur von allgemeiner Art ist und von der Gemeinde im Einzelfall intern gegen sich selbst zu konkretisieren ist. Die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in dieser Vorschrift lässt daher keine Rückstellungsbildung für die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen zu, weil grundsätzlich eine Verpflichtung gegen sich selbst besteht (interne Verpflichtung).

Die für die Aufbewahrung entstehenden Aufwendungen sind von der Gemeinde vielmehr jahresbezogen dem Haushaltsjahr zuzuordnen, auch wenn die gemeindlichen Geschäftsunterlagen aus vielen Vorjahren stammen. Eine solche Handhabung kann als sachgerecht bewertet werden, weil viele gemeindliche Geschäftsunterlagen unbefristet aufzubewahren sind. Eine Rückstellungsbildung aufgrund der Verpflichtung wäre daher auch nicht ausreichend quantifizierbar.

In Ausnahmefällen jedoch, in denen die Aufbewahrung der gemeindlichen Geschäftsunterlagen vor Ort ganz oder teilweise einem Dritten übertragen wurde und dadurch eine Verpflichtung (Schuld) der Gemeinde gegenüber diesem Dritten (Außenverpflichtung) besteht, ist der Ansatz einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in der gemeindlichen Bilanz als zulässig anzusehen.

Die Bemessung der Rückstellung muss unter Berücksichtigung des von der Gemeinde erteilten Auftrags i. d. R. den Zeitraum umfassen, der den vorgegebenen Aufbewahrungsfristen für die jeweiligen gemeindlichen Geschäftsunterlagen und den dafür erforderlichen Aufwendungen entspricht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass keine gemeindlichen Geschäftsunterlagen mehr in die Bemessung einer Rückstellung einbezogen werden dürfen, die nach den entsprechenden Vorschriften nicht mehr aufzubewahren sind, aber weiterhin auf freiwilliger Basis verfügbar gehalten werden.

#### **1.5 Aufbewahrung und Gesamtabschluss**

Die Aufbewahrungspflicht nach dieser Vorschrift betrifft insgesamt die gemeindliche Haushaltswirtschaft und damit nicht nur die Unterlagen zum gemeindlichen Jahresabschluss. Die Gemeinde hat auch die Unterlagen zum Gesamtabschluss der Gemeinde entsprechend der Vorschrift aufzubewahren bzw. verfügbar zu halten. Sie kann sich dabei auch ihrer Betriebe bedienen, insbesondere dann, wenn diese die Unterlagen für den gemeindlichen Gesamtabschluss selbst erstellt haben, z. B. die Überleitung ihres Einzelabschlusses in die Gemeindebilanz II selbst vorgenommen haben.

Die Gesamtverantwortung für die Gesamtabschlussunterlagen bleibt auch in diesen Fällen gleichwohl bei der Gemeinde. Sie muss deshalb dafür Sorge tragen, dass gemeindliche Betriebe, die Gesamtabschlussunterlagen aufbewahren, die Bestimmungen dieser haushaltsrechtlichen Vorschrift beachten. Ggf. sind auch in besonderen Fällen die betrieblichen Gesamtabschlussunterlagen von der Gemeinde zu übernehmen, z. B. wenn ein gemeindlicher Betrieb aus dem Konsolidierungskreis ausscheidet.

## **1.6 Das Recht auf Akteneinsicht**

In Verwaltungsverfahren und bei sonstigem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde besteht für die am Verfahren Beteiligten bzw. die Betroffenen vielfach ein Akteneinsichtsrecht (vgl. § 29 VwVfG NRW). Außerdem kann ein Akteneinsichtsrecht aufgrund des Informationsfreiheitsgesetzes bestehen (vgl. § 4 IFG NRW). In solchen Fällen muss die Gemeinde eine Akteneinsicht gewähren, unabhängig davon, ob die gemeindlichen Geschäftsunterlagen in Papierform oder in elektronischer Form aufbewahrt werden.

Die Gemeinde kann daher die Akteneinsicht durch die Herstellung eines Aktenauszeuges gewähren. Sie kann bei einer Aufbewahrung ihrer Geschäftsunterlagen in elektronischer Form auch elektronische Dokumente übermitteln oder eine Wiedergabe auf einem Bildschirm vornehmen. Bei der Wiedergabe elektronischer Daten und deren Zurverfügungstellung müssen von der Gemeinde deren Integrität und Authentizität sichergestellt und die datenschutzrechtlichen Bestimmungen eingehalten werden. Über die Art und Weise der Akteneinsicht hat dabei die Gemeinde unter Beachtung der rechtlichen Bestimmungen eigenverantwortlich zu entscheiden, z. B. bei elektronischen Dokumenten per Email oder Datenträger.

## **2. Die Konzeption der geordneten Aufbewahrung**

### **2.1 Die Zwecke der geordneten Aufbewahrung**

Der Umgang mit dem nicht mehr benötigten, aber aufzubewahrenden gemeindlichen Schriftgut erfordert von der Gemeinde, die notwendigen organisatorischen und technischen Voraussetzungen zu treffen, z. B. zur Sicherung der Authentizität und der Benutzbarkeit. Sie muss für den Erhalt des Schriftgutes im festgesetzten zeitlichen Umfang der Aufbewahrung ausreichend Sorge tragen. Diese Sachlage erfordert von der Gemeinde, bereits bei der Konzeption der Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen eine Bewertung vorzunehmen, welche Unterlagen dauerhaft und welche befristet auf eine bestimmte Zeit aufzubewahren sind. Dazu gehört auch ein Konzept zur ordnungsgemäßen Vernichtung nicht mehr aufzubewahrender Unterlagen.

Von der Gemeinde muss festgelegt werden, welche Verfahren für die Aufbewahrung ihrer Geschäftsunterlagen in Betracht kommen, damit die Verwaltungsunterlagen auch in Zukunft wieder auffindbar und nutzbar sind. Es ist daher von der Gemeinde eine Archivierungsstrategie festzulegen, in der auch die Zugriffsrechte der Beschäftigten auf das Archivgut nach dem Status des Schriftgutes festzulegen sind. Bei der Konzeption der Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen ist bereits von der Gemeinde eine Bewertung vorzunehmen, welche Unterlagen dauerhaft oder auf Zeit aufzubewahren sind und welche Verfahren dafür in Betracht kommen, damit die Verwaltungsunterlagen auch in Zukunft wieder auffindbar und nutzbar sind.

Die Gemeinde hat einerseits zu beachten, dass die Aufbewahrungsfristen sowohl für gemeindliche Unterlagen in Papierform als auch für von der Gemeinde elektronisch erstellte Dokumente gelten. Andererseits gilt, dass zwar gemeindliche Geschäftsunterlagen in Papierform auf Datenträger oder Bildträger übernommen werden dürfen, jedoch dürfen elektronisch errichtete Unterlagen nicht in ausgedruckter Form (Papierform) aufbewahrt werden. Es ist daher von der Gemeinde eine Archivierungsstrategie festzulegen, in der auch die Zugriffsrechte nach dem Status des Schriftgutes festzulegen sind.

### **2.2 Die Aufbewahrung nach anderen Vorschriften**

Für die Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen bestehen neben den haushaltsrechtlich bestimmten Aufbewahrungsfristen auch noch in anderen Vorschriften Vorgaben über eine aufgabenbezogene Aufbewahrung von Belegen aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen, z. B. die SEPA-Mandate über vierzehn Monate nach

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

dem letzten Einzug. Aber auch aus Verträgen der Gemeinde oder aus besonderen örtlichen Maßnahmen sowie aus gemeindlichen Finanzierungsvorgängen können sich gesonderte Aufbewahrungsfristen für die Gemeinde ergeben, z. B. bei Zuwendungen, die das Land der Gemeinde gewährt hat, fünf Jahre nach Vorlage des Verwendungsnachweises bei der Bewilligungsbehörde (vgl. Nummer 7.5 ANBestG zu § 44 LHO NRW).

In diesem Zusammenhang sind auch die steuerrechtlichen Regelungen sind zu berücksichtigen, soweit die Gemeinde als Steuerpflichtiger gilt. Nach § 146 Absatz 2 Satz 1 AO sind in diesen Fällen die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu führen und aufzubewahren. Andererseits kann die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen bewilligen, dass elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union geführt und aufbewahrt werden, soweit ein Zugriff der Finanzverwaltung auf elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen gewährleistet ist (vgl. § 146 Absatz 2a AO).

In vielen gemeindlichen Geschäftsvorfällen besteht oftmals auch ein Bezug zu mehreren Haushaltsjahren und nicht nur zu einem einzigen Haushaltsjahr, z. B. bei der Finanzierung des Betriebes von Kindertageseinrichtungen (vgl. § 20 Absatz 4 KiBiz NRW). Das Kindergartenjahr entspricht dem Schuljahr, sodass von der Finanzierung zwei Haushaltsjahre betroffen sind. Bei Baumaßnahmen der Gemeinde sind vielfach auch mehrere Haushaltsjahre betroffen. In solchen Fällen beginnt die Aufbewahrungsfrist von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde immer am Ende des letzten betroffenen Haushaltsjahres.

Die Gemeinde muss auch die fachlich geprägten zeitlichen Vorgaben zur Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen beachten und einhalten. Derartige Vorgaben ersetzen nicht die haushaltsrechtlich bestimmten Aufbewahrungsfristen. Für die Aufbewahrung von Unterlagen aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen, für die fachlich geprägte und haushaltsrechtliche Aufbewahrungsfristen bestimmt worden sind, hat die Gemeinde immer die längere Aufbewahrungsfrist für gemeindliche Geschäftsunterlagen vorzusehen. Sie hat entsprechende Vorkehrungen für die Aufbewahrung zu treffen.

### **2.3 Die Archivierung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen**

Bei der Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde muss darauf geachtet werden, ob gemeindliche Unterlagen archivwürdig und daher für Wissenschaft oder Forschung, für Gesetzgebung, Regierung, Verwaltung oder Rechtsprechung oder zur Sicherung berechtigter Belange Betroffener oder Dritter von bleibendem Wert sind. Es ist daher zu beurteilen, ob gemeindliche Unterlagen aufgrund ihres politischen, sozialen und kulturellen sowie rechtlichen oder wirtschaftlichen Wertes als Quelle für die Erforschung der Geschichte oder der Rechtswahrung dienen und deshalb dauernd aufzubewahren sind, z. B. Urkunden, Karten, Siegel u. a.

Die Archivierung schließt dann die Sicherung, Erhaltung, Auswertung und Bereitstellung des aufzubewahrenden Archivgutes zur Benutzung ein. In diesem Zusammenhang sind deshalb auch die Vorschriften über das Archivgut der Gemeinde zu beachten (vgl. § 10 ArchivG NRW). Das gemeindliche Archivgut fällt jedoch nicht durch die Vorschriften über den Denkmalschutz (vgl. § 2 Absatz 6 DSchG NRW). Die Gemeinde hat danach für ihr Archivgut in eigener Zuständigkeit Sorge zu tragen. Sie dieses Gut insbesondere verwahren, erhalten und erschließen sowie nutzbar machen.

Die Gemeinde soll diese Aufgabe durch die Errichtung und Unterhaltung eigener Archive oder die Unterhaltung einer für Archivierungszwecke geschaffenen Gemeinschaftseinrichtung oder die Übergabe zur Verwahrung ihres Archivguts in einem anderen öffentlichen Archiv erfüllen. Sofern die Gemeinde eigene Archive errichtet, müssen diese den archivfachlichen Anforderungen im Sinne des Archivgesetzes genügen. Die Gemeinde entscheidet dabei auch über die Einschränkung oder Versagung der Nutzung dieses Archivs sowie über den Erlass einer Benutzungsordnung in eigener Zuständigkeit.

## **2.4 Die ordnungsgemäße Vernichtung**

Die Konzeption der geordneten Aufbewahrung erfordert von der Gemeinde auch den Umgang mit dem nicht mehr benötigten und nicht mehr aufzubewahrenden gemeindlichen Schriftgut zu regeln. Sie muss die notwendigen organisatorischen und technischen Voraussetzungen bestimmen, damit nach der zeitlich festgesetzten Aufbewahrung eine ordnungsgemäße Vernichtung erfolgt. Die Gemeinde muss eine Bewertung vornehmen, welche Unterlagen nach welcher Zeitdauer und in welcher Form zu vernichten sind. Sie muss dabei berücksichtigen, dass immer mehr elektronische Datenträger zu vernichten sind und nicht mehr nur Datenträger in Papierform.

Für Datenvernichtungsanlagen, die Datenträger in Papierform vernichten können, besteht seit 1987 die DIN 32757-1. Inzwischen ist die neue DIN 66399 „Büro- und Datentechnik – Vernichtung von Datenträgern“ herausgegeben worden. Sie setzt einen Rahmen für sieben Sicherheitsstufen und drei Schutzklassen (vgl. DIN 66399-1). Daneben bestehen sechs Materialklassen für die unterschiedlichen Formen von Datenträgern (vgl. DIN 66399-2). Der dritte Teil beschreibt den Prozess der Datenträgervernichtung (vgl. DIN 66399-3).

Auf diesen Grundlagen kann von der Gemeinde der Schutzbedarf der gemeindlichen Daten auf den unterschiedlichen Datenträgern ermittelt werden. Sie kann zudem eine örtliche Regelung über den Umgang mit zu vernichtenden Datenträgern der Gemeinde treffen sowie die notwendige Kontrolle und Überwachung festlegen und vornehmen.

## **2.5 Die Speicherstrategie**

Im Rahmen der jährlichen Haushaltswirtschaft entsteht bei der Gemeinde eine erhebliche Datenmenge, die weit über die gemeindlichen Geschäftsvorfälle und die Dokumentation der in der DV-Buchhaltung eingesetzten Programme und Verfahren hinausgeht, und künftig nicht ständig verfügbar sein muss. Im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sollte daher eine bedarfsorientierte Speicherung im Blickfeld stehen, bei der auch das Bereitstellen gemeindlicher Daten effizient gestaltet wird.

Ein gemeindliches Ziel der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, eine bedarfsorientierte Speicherung vorzunehmen, führt zu einem örtlichen Modell, bei dem der Lebenszyklus der Daten und ihr Gebrauchswert für die gemeindliche Aufgabenerfüllung wichtige Kriterien zur Bestimmung des Speicherorts und der Speicherzeit sind. In einem Speichersystem kann z. B. eine Datenzuordnung und ein Datenerhalt möglich gemacht werden, bei dem die Daten anhand ihres Abrufbedarfs zugeordnet und vorgehalten werden.

Eine solche Vorgehensweise schließt auch eine entsprechende Kostenbetrachtung nicht nur für die Einrichtung der Aufbewahrungsorte, sondern auch den laufenden Betrieb der Aufbewahrung ein. Im Rahmen des gemeindlichen Informationsmanagements bedürfen die Speicherlösungen für gemeindliche Daten zudem einer regelmäßigen Überprüfung und einer örtlichen Speicherstrategie, bevor für die Gemeinde ggf. teure Systemumstellungen unvermeidlich werden.

Bei der Festlegung der örtlichen Speicherstrategie zur Archivierung gemeindlicher Daten ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass darunter keine Daten der Gemeinde zugerechnet werden können, die zur Sicherung der Daten bzw. aus Gründen eines möglichen Datenverlustes gespeichert werden müssen. Diese Zweckausrichtung in Form eines Back-up ist insbesondere dann von der Archivierung abzugrenzen, wenn künftig aus Informationsgründen vergangenheitsbezogene Daten lesbar gemacht und ausgewertet werden sollen.

Gemeindliche Daten, die von der Gemeinde zum Schutz vor Datenverlust gespeichert werden, z. B. auch personenbezogene Daten, dürfen nur für damit zusammenhängende Zwecke genutzt werden, z. B. um eine Fehleranalyse besser vornehmen zu können. Eine solche zweckbezogene Speicherung dient lediglich dem ordnungsge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

mäßigen Betrieb der Datenverarbeitungsanlage und lässt daher eine Nutzung der Daten der Datensicherung für andere Zwecke der Gemeinde nicht zu. Sie dient daher nicht der Archivierung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften, um spätere Nutzungen und Prüfungen zu ermöglichen.

### 3. Die Errichtung von Geschäftsunterlagen in elektronischer Form

Durch die Gemeinde ist im Rahmen der Vorschrift des § 31 GemHVO zu bestimmen, wann ihre Geschäftsunterlagen in Papierform in eine digitale Form umgewandelt werden dürfen. Dazu bietet sich eine Richtlinie an, in der die örtlichen Tatbestände zu regeln wären. Nachfolgend werden dazu einige Regelungssachverhalte beispielhaft aufgeführt (vgl. Abbildung 946).

<b>REGELUNGSSACHVERHALTE FÜR UNTERLAGEN IN ELEKTRONISCHER FORM</b>
- Welche gemeindlichen Unterlagen können in elektronischer Form errichtet werden?
- In welcher Form sind diese gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren (Belegordnung).
- Behandlung und Bearbeitung der Belegdokumente sowie von Sonder- und Spezialdokumenten.
- Sicherheitsvorkehrungen.
- Zeitpunkt der Errichtung elektronischer Unterlagen.
- Festlegung von Identifikations- und Verknüpfungsmerkmalen.
- Protokollierung, Überwachung und Kontrollen sowie die Archivierung.
- Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung.

*Abbildung 946 „Regelungssachverhalte für Unterlagen in elektronischer Form“*

Die Gemeinde hat bei der Errichtung von Geschäftsunterlagen in elektronischer Form aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunftszwecke und Prüfungszwecke sicherzustellen, dass solche haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde innerhalb der verbindlichen Aufbewahrungsfristen in unveränderter Form verfügbar sind, lesbar gemacht werden können und in dieser Zeit nicht gelöscht oder vernichtet werden. Sofern diese Sachlage durch die Gemeinde unter der Beachtung der GoB sichergestellt ist, kann eine zusätzliche Aufbewahrung der betreffenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen in Papierform insoweit als entbehrlich angesehen werden.

In diesem Zusammenhang muss jedoch von der Gemeinde sichergestellt werden, dass durch die Übernahme von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in Papierform auf elektronische Datenträger oder Bildträger der Wert und die Aussagekraft der übertragenen oder errichteten Unterlagen nicht beeinträchtigt wird und ein Ausdruck inhaltlich und bildlich mit der Wiedergabe des elektronischen Dokuments auf dem Bildschirm übereinstimmt. Eine Vernichtung der Geschäftsunterlagen in Papierform sollte daher erst erfolgen, wenn der betreffende Geschäftsvorfall bei der Gemeinde vollständig abgewickelt worden ist.

#### **4. Die Aufbewahrung der Dokumentationen von automatisierten Verfahren**

##### **4.1 Allgemeine Zwecke**

Bei der haushaltswirtschaftlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung finden neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auch die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) Anwendung, unabhängig davon, ob die Finanzbuchhaltung von der Gemeinde zentral oder dezentral organisiert wurde. Deshalb werden die Gemeinden durch die Vorschrift des § 27 Absatz 5 Nummer 9 GemHVO NRW verpflichtet, bei der gemeindlichen Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) besondere Anforderungen zu erfüllen.

Die Gemeinden sollen sicherstellen, dass die gemeindlichen Geschäftsunterlagen, die für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche oder Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs erforderlich sind, unter Berücksichtigung der einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist verfügbar bleiben. Zu den gemeindlichen Geschäftsunterlagen gehört zudem ein Verzeichnis über den Aufbau der Datensätze, aber auch die Dokumentation der in der DV-Buchhaltung eingesetzten Programme und Verfahren.

##### **4.2 Die Aufbewahrungsfristen**

Aus Sicherheitsgründen sowie für Auskunftszwecke und Prüfungszwecke muss nicht nur sichergestellt sein, dass die elektronisch geführten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde innerhalb der verbindlichen Aufbewahrungsfristen in unveränderter Form lesbar gemacht werden können, sondern dass auch die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen, sofern sie für die Lesbarkeit der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in dieser Zeit benötigt werden, aufbewahrt werden.

Die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen unterliegen daher, abhängig von den mit ihnen erstellten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen, den in Absatz 2 bestimmten Aufbewahrungsfristen. Sie sind deshalb entweder dauernd, zehn Jahre oder sechs Jahre aufzubewahren. Abweichend von der Festlegung über den Beginn der Aufbewahrungsfristen in Absatz 2 der Vorschrift beginnen die Fristen für die Dokumentationen sowie die Programme und Programmdokumentationen jedoch mit Ablauf des Haushaltsjahres, in dem die Gemeinde das automatisierte Verfahren letztmalig für die Erstellung der entsprechenden gemeindlichen Geschäftsunterlagen eingesetzt hat.

##### **4.3 Wichtige Eckpunkte der Archivierung**

Die elektronische Archivierung hat eine erhebliche Bedeutung für die Aufbewahrung von Belegen aus gemeindlichen Geschäftsvorfällen. Der Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e. V. hat unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten, insbesondere unter der Einbeziehung der GoBD, wichtige Eckpunkte für die Archivierung von Belegen durch die Steuerpflichtigen erstellt.

Die steuerrechtlichen ausgerichteten GoBD binden die Gemeinde nicht hinsichtlich der elektronischen Archivierung der gemeindlichen Belege. Die Grundsätze können aber von der Gemeinde als Eckpunkte für die Entscheidung über die Art und Form der Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen genutzt werden. Nachfolgend werden diese Eckpunkte beispielhaft aufgezeigt (vgl. Abbildung 947).

<b>ECKPUNKTE FÜR DIE ELEKTRONISCHE ARCHIVIERUNG</b>
- Für die elektronische Archivierung bestehen keine technischen Vorgaben und Standards.
- Die Belege sind unabhängig von ihrer Form zeitnah zu archivieren.
- Die Unveränderbarkeit der Belege muss im Rahmen der Archivierung sichergestellt werden.
- Archivierte Belege sollen zum Wiederauffinden gekennzeichnet werden.
- Archivierte Belege müssen lesbar und auswertbar sein.
- Die Archivierung erfordert die Beachtung des Datenschutzes.
- Die Archivierung kann ein Prüfungsgegenstand sein.
- Informationen für Prüfungen dürfen wegen der elektronischen Archivierung nicht verweigert werden.
- Die Art und Weise der elektronischen Archivierung ist zu dokumentieren.

*Abbildung 947 „Eckpunkte für die elektronische Archivierung“*

Für die Verfahrensdokumentation über die Archivierung eigener Belege kann sich die Gemeinde zu ihrer Unterstützung auch über Beispiele und Muster informieren, die von unterschiedlichen Verbänden den Anwendern zur Verfügung gestellt werden.

### **5. Die Richtlinie „Vertrauenswürdige elektronische Langzeitspeicherung“**

Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik hat die „Technische Richtlinie 03125: Vertrauenswürdige elektronische Langzeitspeicherung“ herausgegeben, weil durch die immer schneller fortschreitende „Virtualisierung“ von Vorgängen und Dokumenten in die elektronische Form sich neue Herausforderungen ergeben. Dabei steht auch die Gemeinde vor der Aufgabe, für immer mehr elektronisch erzeugte, verarbeitete und gespeicherte Dokumente und Daten auch in ferner Zukunft die Lesbarkeit, Verfügbarkeit sowie Integrität und Authentizität gewährleisten zu müssen.

Von der Gemeinde sind dabei nicht nur die Anforderungen von Datenschutz und Datensicherheit, sondern auch die fortschreitende technische Innovation zu berücksichtigen. Mit der Richtlinie soll daher ein Leitfaden zur Verfügung gestellt werden, der beschreibt, wie elektronisch signierte Daten und Dokumente über lange Zeiträume, also z. B. bis zum Ende der Aufbewahrungsfristen nach dieser Vorschrift, im Sinne eines rechtswirksamen Beweiswerts vertrauenswürdiger gespeichert werden können.

Die Richtlinie hat empfehlenden Charakter für die Gemeinde, denn in nahezu allen öffentlichen Bereichen gewinnt der Bedarf an rechtswirksamer Beweiswertsicherung zunehmend an Bedeutung. Sie beschreibt daher einen differenzierten Katalog von Anforderungen im Hinblick auf alle Elemente und Bereiche, in denen bei der Gemeinde ein Gestaltungsbedarf besteht. Die Gemeinde kann auf dieser Basis prüfen und entscheiden, um zu eigenen geeigneten Lösungsmöglichkeiten zu kommen.

Die Richtlinie soll Orientierung und Hilfestellung geben, um den vielfältigen Anforderungen hinsichtlich Verfügbarkeit und Lesbarkeit, Integrität und Authentizität, Datensicherheit und Datenschutz von elektronischen Daten aller Art über lange Aufbewahrungszeiträume hinweg zu genügen. Sie kann dabei zweckbezogen arbeiten, um wirkungsvolle, zukunftsichere und wirtschaftliche technische Szenarien für eine vertrauenswürdige Langzeitarchivierung elektronisch signierter Dokumente und Daten aufzubauen.

## **6. Die Aufbewahrung von Wertgegenständen**

Die Gemeinde soll eigenständige örtliche Vorgaben über die Annahme und die Aufbewahrung von Wertgegenständen sowie deren Herausgabe am Ende der Aufbewahrungszeit einschließlich machen. Die örtlichen Regelungen haben dabei auch Vorgaben über die sachgerechte Verwaltung der Wertgegenstände sowie die verwaltungsmäßigen Zuständigkeiten zu enthalten. Von der Gemeinde dürfte z. B. zu regeln sein, wer entscheidungsbefugt ist, ob und welche Wertgegenstände verwahrt werden sollen und wo und auf welche Art und Weise eine sichere Aufbewahrung gewährleistet werden kann.

Die Aufbewahrung von Wertgegenständen durch die Gemeinde bedarf zudem eines geeigneten Nachweises über die Aufbewahrung. Die Gemeinde hat deshalb grundsätzlich zu klären und festzulegen, welche Angaben in den Nachweisen über die Aufbewahrung eigener und fremder von Wertgegenständen enthalten sein müssen. Sie muss insgesamt sicherstellen, dass über die Entgegennahme von Wertgegenständen und deren Aufbewahrungsort sowie über die Herausgabe ein Beleg erstellt wird. Anhand derartiger Nachweise muss der tatsächliche Umgang der Gemeinde mit den Wertgegenständen nachvollziehbar aufgezeichnet werden und sich auch noch nachträglich feststellen lassen.

In diesem Zusammenhang ist von der Gemeinde zu beachten, dass nicht nur fremde Wertgegenstände zur Verwahrung in Betracht kommen, die von Dritten als Sicherheit gegenüber der Gemeinde hinterlegt werden und ggf. nur vorübergehend durch die Gemeinde aufzubewahren sind. Gleichmaßen sind auch eigene gemeindliche Wertgegenstände aufzubewahren, die für die Aufgabenerfüllung benötigt werden und unverzichtbar für das Verwaltungshandeln sind, z. B. Personalausweise, Pässe und andere Wertgegenstände.

Die Gemeinde ist nach dem Haushaltsrecht verpflichtet, eine örtliche Regelung über die sichere Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu treffen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW). In einer örtlichen Dienstanweisung müssen die einzelnen Tatbestände der Aufbewahrung und der Umgang mit den Wertgegenständen geregelt werden. Derartige örtliche Richtlinien dienen der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Aufbewahrung und der Nachweisführung des Umgangs mit den übernommenen Wertgegenständen.

## **II. Erläuterungen im Einzelnen**

### **1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Aufbewahrung der Unterlagen):**

#### **1.1 Die Inhalte der Aufbewahrungspflicht**

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Eröffnungsbilanz, ihre Jahresabschlüsse, die Bücher, die Unterlagen über die Inventur, die ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, die Buchungsbelege sowie die Unterlagen über den Zahlungsverkehr aufzubewahren, ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsmäßigen Finanzbuchhaltung und hat unter Beachtung der GoB zu erfolgen. Unter dem in der Vorschrift verwendeten Begriff „Jahresabschlüsse“ sind nicht nur der auf das Haushaltsjahr bezogene Jahresabschluss (vgl. § 95 GO NRW) zu verstehen, sondern auch der von der Gemeinde aufzustellende Gesamtabschluss (vgl. § 116 GO NRW).



Zu den aufzubewahrenden Unterlagen der Gemeinde gehören auch sonstige gemeindliche Regelungen und Arbeitshilfen, die zum Verständnis der aufzubewahrenden Unterlagen notwendig sind, z. B. Unterlagen über die in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde genutzten DV-Buchhaltungsverfahren. Auch von der Gemeinde selbst erstellte Aufzeichnungen können aufbewahrungspflichtig sein, wenn durch diese eine Verbindung zwischen den Geschäftsvorfällen und den aufzubewahrenden Unterlagen besteht oder hergestellt werden kann. Ebenso sind Unterlagen aus der Prüfungstätigkeit der örtlichen Prüfung (Rechnungsprüfungsausschuss und örtliche Rechnungsprüfung) aufzubewahren.

## **1.2 Die Zwecke der Aufbewahrung der Unterlagen**

Die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde dient dem Zweck, diese geschäftlichen Unterlagen der Gemeinde jederzeit für Nachweis- und Kontrollzwecke verfügbar zu haben und eine Einsichtnahme und Nachprüfung zu ermöglichen. Nur dann lässt sich das gemeindliche Verwaltungshandeln und das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie das Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag noch zu einem späteren Zeitpunkt nachvollziehen bzw. prüfen. Eine lückenlose Dokumentation mit entsprechender Aufbewahrung ist zudem sehr hilfreich, um in späteren Zeiten das Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend (wieder) herstellen zu können.

Die ordnungsmäßige Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen oder von sonstigen Geschäftsunterlagen der Gemeinde soll daher sicherstellen, dass die Informationen für die Dauer der Aufbewahrungszeit erhalten bleiben, die Informationen so geschützt werden, dass ein unbefugter Zugriff unterbleibt und die Informationen geordnet abgelegt werden. Um diese gemeindlichen Aufgaben erfüllen zu können, muss die Gemeinde bei der Sicherung ihrer Daten die Stabilität und Nutzbarkeit der verwendeten Speichermedien berücksichtigen.

## **1.3 Elektronische Aufbewahrung statt Papierform**

### **1.3.1 Die Vorgaben an die elektronische Aufbewahrung**

Bei der Buchführung der Gemeinde mithilfe automatisierter Datenverarbeitung werden neben den haushaltswirtschaftlichen Unterlagen, die der Gemeinde elektronisch zugegangen sind, auch eine Vielzahl von Geschäftsunterlagen verarbeitet, die der Gemeinde in Papierform, z. B. in Form von Rechnungen, zugegangen sind. Alle diese Unterlagen für den gemeindlichen Geschäftsverkehr müssen für den Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche der Gemeinde oder ihrer Zahlungsverpflichtungen sowie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung und des Zahlungsverkehrs bis zum Ablauf der dafür festgesetzten Aufbewahrungsfrist zur Einsichtnahme durch Dritte verfügbar bleiben.

Die Verpflichtung zur Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen beinhaltet jedoch nicht das Vorhalten einer bestimmten Speichertechnik, denn der Gesetzgeber hat nur generelle Anforderungen an die Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde festgelegt und die Verantwortung für die örtliche Aufbewahrung der Gemeinde überlassen. Die Gemeinde muss daher ihre Geschäftsunterlagen nicht zwingend in der Form aufbewahren, in der ihr die Unterlagen zugegangen sind. Für die Speicherung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen sind grundsätzlich alle Medien zulässig, auf denen Daten dokumentarisch festgehalten werden können, jedoch mit der Einschränkung, dass elektronische Dokumente nicht in Papierform aufbewahrt werden sollen.

### **1.3.2 Die Anforderungen an die Übertragung**

Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen und Dokumenten der Gemeinde können grundsätzlich zu ihrer Archivierung auf Speichermedien übertragen werden. Dabei sind verschiedene Formen möglich. Eine Übertragung einer

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

gemeindlichen Geschäftsunterlage kann von der Papierform auf Bild- oder Datenträger als Speichermedien, zwischen zwei gleichen Speichermedien und zwischen unterschiedlichen Speichermedien erfolgen. Welche Form der Übertragung örtlich gewählt wird, ist auch von den aufzubewahrenden Unterlagen abhängig.

Einige gemeindliche Unterlagen sind als Dokumente mit Beweiskraft zu behandeln, z. B. der gemeindliche Jahresabschluss. Sie sind deshalb nicht übertragungsfähig und müssen wie andere haushaltswirtschaftliche Unterlagen in ihrer Originalform aufbewahrt werden. Für die Übertragung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde auf Speichermedien ist zu beachten, dass wie bereits bei der gemeindlichen Buchführung keine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern so verändert werden darf, dass der ursprüngliche Eintrag bzw. Inhalt nicht mehr feststellbar ist.

Von der Gemeinde dürfen in ihren Büchern keine Veränderungen vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind. Die Speichermedien sollten daher von der Gemeinde so ausgewählt werden, die ein direktes Überschreiben von Daten und verändern archivierter Unterlagen nicht unterstützen. So sollten z. B. Datenträger genutzt werden, die nur einmal beschreibbar sind, denn bei mehrfach beschreibbaren Datenträgern bedarf es Zusatzmaßnahmen, um Manipulationen der archivierten Unterlagen auszuschließen.

Bei der Übertragung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde auf Speichermedien ist zudem eine Überprüfung der Vollständigkeit der Übertragung vorzunehmen. Auch kann es erforderlich werden, vor einer Übertragung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen eine Aufbereitung dieser Unterlage vornehmen zu müssen, z. B. beim Scannen. Es muss sichergestellt werden, dass das Originaldokument gescannt wird. Ein Scannen nach der Bearbeitung des Originals, z. B. durch Vermerke auf einer Rechnung, sichert nicht mehr die erforderliche Verfügbarkeit eines Dokuments als Original.

Bei einer Übertragung von gemeindlichen Dokumenten muss ggf. auch die Farbe des Originals festgehalten werden, wenn diese Gestaltungsform von besonderer Bedeutung ist und nicht farblich gescannt wird. Ein Zusammenhang muss auch mit den Seiten einer Unterlage hergestellt werden, wenn diese als doppelseitige Geschäftsunterlage vorliegt. Bei Anhängen zu den gemeindlichen Geschäftsunterlagen muss sichergestellt werden, dass der Zusammenhang erhalten bleibt. Insgesamt muss bei den gescannten Unterlagen gesichert werden, dass sie eindeutig der Gemeinde zugeordnet werden können.

### **1.3.3 Die Grundsätze für die Aufbewahrung**

#### **1.3.3.1 Die Mikrofilm-Grundsätze**

Die Gemeinde hat im Rahmen der örtlichen Regelungen zu bestimmen, wann gemeindliche Geschäftsunterlagen in Papierform für die Aufbewahrung auf Bildträger übertragen werden dürfen (vgl. § 31 GemHVO NRW). Mit der Regelung soll sichergestellt werden, dass durch geeignete örtliche Maßnahmen bei ihrer Wiedergabe von Mikrofilmaufnahmen die Übereinstimmung mit den Originalen gegeben ist. Für die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen auf Mikrofilm hat die Gemeinde die nachfolgenden Grundsätze zu beachten (vgl. Abbildung 948).

<b>DIE MIKROFILM-GRUNDSÄTZE</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Allgemeiner Grundsatz</b>	Bei der Aufzeichnung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen muss das Mikrofilmbild mit dem Original übereinstimmen. Werden nicht die Originale aufbewahrt, muss das angewandte Verfahren den GoB entsprechen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 58 GemHVO NRW**

<b>DIE MIKROFILM-GRUNDSÄTZE</b>	
<b>GRUNDSATZ</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Verfahrensbeschreibung</b>	Die Verfahrensbeschreibung muss die Aufzeichnung der Unterlagen auf Mikrofilm und die Aufbewahrung dieser Mikrofilme sowie den Rückgriff auf den Mikrofilm (Wiederauffinden) festlegen.
<b>Ordnungsprinzip der Aufzeichnung</b>	Das Ordnungsprinzip der Aufzeichnung ist in der Verfahrensbeschreibung anzugeben. Es muss einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich sein, jedes Mikrofilmbild aufzufinden. Zudem müssen die Mikrofilme dem Aufbewahrungspflichtigen eindeutig zugeordnet werden können.
<b>Verfahrenskontrolle</b>	Der Aufbewahrungspflichtige soll ein Protokoll führen, um die Art der aufgezeichneten Unterlagen sowie den Ort und das Datum der Aufzeichnung nachprüfbar zu erfassen. Es soll eine Erklärung des Verfilmers enthalten, dass die Unterlagen unverändert und vollständig aufgenommen wurden, und muss im Original aufbewahrt werden.
<b>Filmkontrolle</b>	Der Mikrofilm ist nach der Aufnahme auf Mängel zu überprüfen. Bei fehlerhaften Aufzeichnungen ist auch die aufgezeichnete Unterlage aufzubewahren. Das Ergebnis der Kontrolle ist schriftlich festzuhalten.
<b>Aufbewahrung</b>	Die Mikrofilme sind sicher und geordnet aufzubewahren. Bei der Aufbewahrung von Mikro-Einzelbildern muss die Verfahrensbeschreibung ein Ordnungskriterium dafür enthalten.
<b>Lesen und Wiedergeben</b>	Für das Lesen der Mikrofilme sollen geeignete Lesegeräte verfügbar sein. Es muss möglich sein, lesbare Reproduktionen (Rückvergrößerungen) in angemessener Zeit anfertigen zu können.
<b>Vernichten des Schriftgutes</b>	Die aufgezeichneten Unterlagen können bei Beachtung dieser Grundsätze vernichtet werden, soweit sie nicht nach anderen Rechtsvorschriften im Original aufzubewahren sind.

*Abbildung 948 „Die Mikrofilm-Grundsätze“*

Die „Mikrofilm-Grundsätze“ sind von der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung (AWV) entwickelt und vom BMF veröffentlicht worden (vgl. BStBl. 1984 S. 155). Die Gemeinde kann auf eine zusätzliche Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen in Papierform verzichten, sofern die Übernahme von gemeindlichen Geschäftsunterlagen auf Mikrofilm unter Beachtung der GoB erfolgt.

### **1.3.3.2 Die steuerrechtlichen GoBD**

Die Abwicklung betrieblicher Geschäftsabläufe einschließlich ihrer Aufzeichnung in Büchern sowie deren Aufbewahrung unter der Nutzung geeigneter Informations- und Kommunikationstechnik hat die Finanzverwaltung veranlasst, neue „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ zu veröffentlichen. Ausgehend von den AO binden die Vorgaben die Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung (vgl. §§ 140 ff. AO). Sie haben ab dem Jahre 2015 die bisher für die steuerrechtliche Behandlung zu beachtenden GoBS und GDPdU ersetzt.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 58 GemHVO NRW**

Die steuerrechtlichen GoBD stehen in ihrer Fassung als Grundsätze für steuerrechtliche Gegebenheiten nicht nur im Zusammenhang mit den einschlägigen Vorschriften der AO. Sie sollen auch bewirken, dass im Rahmen steuerrechtlicher Prüfungen die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der betrieblichen Geschäftsvorfälle sowie deren Aufbewahrung verbessert werden, ohne dass gleichzeitig und insgesamt konkret für den Einzelfall festgelegt wird, welche Aufzeichnungen vom Steuerpflichtigen vorzunehmen und welche Unterlagen in welcher Form aufzubewahren sind.

Die von der Gemeinde anzuwendenden haushaltsrechtlichen Vorgaben sind auch für steuerrechtliche Angelegenheiten der Gemeinde nicht unbeachtlich, denn wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen (vgl. § 140 AO). Steuerliche Aufbewahrungspflichten ergeben vorrangig aus den §§ 147 und 147a AO. Ggf. können auch einzelne Steuergesetze weitere Vorgaben enthalten.

Die steuerrechtlichen GoBD sind von der Gemeinde bei den Geschäftsvorfällen zu beachten, durch die sich steuerrechtliche Auswirkungen auf die Gemeinde ergeben. Besonders relevant sind gemeindliche Geschäftsvorfälle, durch die eine Umsatzsteuerpflicht für die Gemeinde ausgelöst wird und nicht die Geschäftsvorfälle eines Betriebes gewerblicher Art. In diesem Zusammenhang ist z. B. auch die besondere Vorgabe für die Mitwirkungspflichten der Gemeinde als Steuerpflichtige wichtig (vgl. § 90 AO).

Die GoBD ersetzen aber nicht die haushaltsrechtlichen Grundsätze für die Gemeinde, auch dann nicht, wenn die Grundsätze nicht kodifiziert wurden und daher kein originäres Haushaltsrecht darstellen. Sie ersetzen aber auch nicht die nicht kodifizierten GoB und GoBS oder machen diese Vorgaben für die gemeindliche Haushaltswirtschaft entbehrlich. Der unmittelbare Bezug der GoBD zu den Vorschriften der AO verstärkt die ausschließliche steuerrechtliche Relevanz und kann unabhängig vom gemeindlichen Haushaltsrecht zu Zusatzpflichten führen.

### **1.3.4 Der Zeitpunkt der Übertragung**

Die Gemeinde muss sich deshalb selbst entscheiden, zu welchem Zeitpunkt sie ihre Geschäftsunterlagen, die ihr in Papierform zugegangen sind, in elektronischer Form errichtet. Sie kann die Umwandlung vor dem Beginn der Aufbewahrung an oder auch bereits unmittelbar nach ihrem Eingang bei der Gemeinde vornehmen. Unabhängig vom Zeitpunkt der Errichtung der gemeindlichen Unterlagen in elektronischer Form kann auf die gleichzeitige Vorhaltung dieser Unterlagen in Papierform verzichtet werden.

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften stehen einer derartigen Vorgehensweise nicht entgegen. Macht die Gemeinde von dieser Möglichkeit Gebrauch, bietet es sich an, die gemeindlichen Geschäftsunterlagen, die in Papierform bei der Gemeinde eingegangen sind, frühestens dann zu vernichten, wenn der Jahresabschluss für das betreffende Haushaltsjahr geprüft und vom Rat der Gemeinde festgestellt worden ist.

### **1.3.5 Der Verzicht auf die Übertragung**

Bei der Auswahl von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen, die auf Daten- oder Bildträger übertragen werden sollen, sind ggf. auch die fachgesetzlichen Vorschriften zu beachten. Deshalb kann es im Einzelfall notwendig sein, bei bestimmten gemeindlichen Geschäftsunterlagen auf die Übertragung der Papierform auf Daten- oder Bildträger zu verzichten und weiterhin die Papierform aufzubewahren. Die Dokumente bzw. Unterlagen, die weiterhin auch einer Aufbewahrung in Papierform bedürfen, nachfolgend beispielhaft aufgeführt (vgl. Abbildung 949).

<b>DIE AUFBEWAHRUNG VON ORIGINALDOKUMENTEN</b>
<b>IN PAPIERFORM AUFZUBEWAHRENDE DOKUMENTE:</b>
- Bürgschaftserklärungen nach § 766 BGB
- Kündigung des Mietvertrages (vgl. 568 BGB)
- Schuldversprechen (vgl. § 780 BGB)
- Wertpapiere
- Schecks

*Abbildung 949 „Die Aufbewahrung von Originaldokumenten“*

Von der Aufbewahrungspflicht in Papierform dürften insbesondere Dokumente betroffen sein, die gesetzlich der Schriftform bedürfen, weil sie nur im Original die erforderliche Rechtskraft und/oder Beweiskraft besitzen. In Verwaltungs- und Gerichtsverfahren werden gleichwohl viele notwendige Dokumente bereits in elektronischer Form zugelassen, wenn diese z. B. mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden können.

Ein etwaiges Erfordernis, in diesen Verfahren ggf. den Besitz der Urschrift oder die Ausfertigung einer Urkunde nachzuweisen, bleibt dabei unberührt. Bei der Gemeinde steht daher der Übertragung vieler Dokumente von ihrer Papierform auf Daten- und Bildträger kein Hindernis mehr entgegen. Für den elektronischen Rechtsverkehr sind zudem die einschlägigen rechtlichen Bestimmungen zu beachten, die in den verschiedenen Rechtsgebieten bestehen, jedoch unterschiedliche Vorgaben für die Anwender beinhalten können.

#### **1.4 Der Schutz der Unterlagen bei der Aufbewahrung**

##### **1.4.1 Allgemeine Schutzpflichten**

Die haushaltswirtschaftlichen Dokumente sind von der Gemeinde gegen Einwirkungen jeglicher Art zu schützen und entsprechend aufzubewahren. Sie haben eine Beweis- und Kontrollfunktion über das vergangene Handeln der Gemeinde und sind daher bezogen auf das Haushaltsjahr zu sammeln und zu ordnen sowie für einen bestimmten Zeitraum gesichert aufzubewahren.

Die Gemeinde muss auch im Rahmen ihrer Aufbewahrungspflichten die Nachvollziehbarkeit und die Nachprüfbarkeit ihrer Geschäftsunterlagen gewährleisten. Diese Pflicht schließt nicht aus, dass die gemeindlichen Unterlagen zum Zwecke der Prüfung vorübergehend den dafür zuständigen Stellen überlassen werden können. Sie schließt auch eine Einsichtnahme durch interessierte Dritte oder eine historische Aufbereitung nicht aus.

##### **1.4.2 Der Schutz personenbezogener Daten**

Die Gemeinde muss besondere Maßnahmen gegen den Missbrauch von aufzubewahrenden Daten ergreifen, wenn von ihr personenbezogene Daten aufbewahrt werden und damit die Möglichkeit besteht, Einzelangaben über persönliche und sachliche Verhältnisse einer bestimmten oder bestimmbarer natürlichen Person zuzuordnen. Die Aufbewahrung kann z. B. nicht nur besondere Zugriffskontrollen sowohl zum System als auch zu den

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

personenbezogenen Daten erforderlich machen, sondern auch besondere Schutzmaßnahmen für den Transport dieser gemeindlichen Daten.

Vor der Aufbewahrung dieser Daten ist daher von der Gemeinde immer zu prüfen, ob bei ihr ein berechtigtes Interesse an der Aufbewahrung dieser Daten besteht. Außerdem ist von ihr zu prüfen, ob die elektronische Archivierung von personenbezogenen Daten auch ein späteres Löschen dieser Daten ermöglicht. Ist diese Maßnahme bei einzelnen Speichermedien ausnahmsweise nicht oder nur sehr schwierig möglich, muss mindestens sichergestellt sein, dass eine Sperrung dieser Daten möglich ist. Das Aufbewahren von personenbezogenen Daten führt jedenfalls bei der Gemeinde nicht zu einer Verkürzung der festgelegten Aufbewahrungsfristen.

#### **1.4.3 Die Sicherheitsvorkehrungen für die Aufbewahrung**

Für die Gemeinde besteht die Aufgabe und Pflicht, die notwendigen Sicherheitsvorkehrungen und den Ort der Aufbewahrung eigenverantwortlich zu bestimmen und umzusetzen. Zu den Pflichten gehört auch eine systematische Ordnung im gemeindlichen Archiv, um das Wiederauffinden der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen innerhalb einer angemessenen Zeit zu ermöglichen bzw. zu erleichtern.

Die Art und Weise einer sachgerechten Ordnung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen ist nicht allgemein bestimmt worden. Gleichwohl müssen von der Gemeinde klare Maßnahmen im Sinne der Aufbewahrung bestimmt werden. Dazu können z. B. eine eindeutige Kennzeichnung der Speichermedien, die Erstellung eines Aufbewahrungsverzeichnisses mit Aufbewahrungsort, Dateninhalt und Beginn und Ende der Aufbewahrung (Aufbewahrungsfristen) gehören. Sie dienen auch dem Schutz der aufzubewahrenden gemeindlichen Unterlagen.

#### **1.4.4 Die örtliche Richtlinie**

Die Gemeinde ist verpflichtet, in Ausführung des § 58 GemHVO NRW örtliche Bestimmungen über die Aufbewahrung haushaltswirtschaftlicher Unterlagen hinsichtlich Ort und Zeit sowie der Nutzung des archivierten Gutes zu treffen. Diese Regelungen müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW). Eine Richtlinie könnte viele Tatbestände regeln (vgl. Abbildung 950).

<b>DIE REGELUNGSSACHVERHALTE FÜR DIE ÖRTLICHE AUFBEWAHRUNG</b>
<b>FÜR DIE ÖRTLICHE AUFZUBEWAHRUNG IST ZU KLÄREN:</b>
- Welche gemeindlichen Unterlagen sind aufbewahrungspflichtig.
- In welcher Form sind die gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren.
- Nach welchen Ordnungskriterien ist zu archivieren.
- Die Form der Kennzeichnung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen.
- Die Berechtigung zum Empfang archivierter Unterlagen.
- Die Sicherung der Rückgabe der archivierten Unterlagen.
- Die Freigabe zur Vernichtung archivierter Unterlagen.

<b>DIE REGELUNGSSACHVERHALTE FÜR DIE ÖRTLICHE AUFBEWAHRUNG</b>
<b>FÜR DIE ÖRTLICHE AUFZUBEWAHRUNG IST ZU KLÄREN:</b>
- Die verantwortlichen Zuständigkeiten.

*Abbildung 950 „Die Regelungssachverhalte für die örtliche Aufbewahrung“*

Derartige Richtlinien dienen u. a. gleichzeitig der Dokumentation der Ordnungsmäßigkeit der Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde. Außerdem sind die erlassenen örtlichen Bestimmungen dem Rat der Gemeinde zur Kenntnis zu geben. Entsprechend den Festlegungen in dieser Vorschrift sind örtliche Regelungen über die Aufbewahrung hinsichtlich Ort und Zeit sowie der Nutzung des archivierten Gutes zu treffen.

### **1.5 Die Aufbewahrungspflichten bei Übertragung der Finanzbuchhaltung**

Die Gemeinde hat im Rahmen der vertraglichen Übertragung von Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung an einen Dritten (vgl. § 94 GO NRW) auch sicherzustellen, dass die Bestimmungen über die Aufbewahrung der gemeindlichen Geschäftsunterlagen eingehalten werden. Insbesondere bei einer DV-Buchführung ist der Dokumentationsumfang bereits vor der Übertragung der Geschäftsbesorgung durch den Dritten festzulegen.

In den Bestimmungen sollten sowohl der Ort und die Zeitdauer der Aufbewahrung als auch die Zugangsberechtigungen und Einsichtsrechte bei den örtlichen Geschäftsunterlagen geregelt sein. Zu den notwendigen Regelungstatbeständen gehören auch Zutrittsrechte Dritter, z. B. im Rahmen der überörtlichen Prüfung der Gemeinde.

### **1.6 Die Kontrolle der Aufbewahrung**

Die Gemeinde hat im Rahmen der Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen auch sicherzustellen, dass die Bestimmungen über die Aufbewahrung ihrer Geschäftsunterlagen eingehalten werden. Es bedarf neben der Herausgabe von Bestimmungen über die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen auch der notwendigen Sicherheitsvorkehrungen und der Festlegung des Ortes der Aufbewahrung sowie regelmäßiger Kontrollen.

Insbesondere die Verpflichtung der Gemeinde besondere Maßnahmen gegen den Missbrauch von aufzubewahrenden personenbezogenen Daten erfordert einen regelmäßig zu erbringenden Nachweis über die ordnungsmäßige Durchführung der örtlichen Archivierung in sachlicher und technischer Hinsicht. Derartige Verfahrensdokumentationen sind ebenfalls aufzubewahren.

## **2. Zu Absatz 2 (Aufbewahrungsfristen):**

### **2.0 Die Inhalte und Zwecke**

An der Ausführung der Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr ist die Finanzbuchhaltung der Gemeinde umfassend beteiligt. Mit dem Jahresabschluss und dem Gesamtabchluss für das Haushaltsjahr sind die jahresbezogenen Aufgaben der Gemeinde aber noch nicht abgeschlossen. Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen müssen je nach ihrer Bedeutung auch zu späteren Zeitpunkten noch zur Verfügung stehen, um z. B. die Prüfungsrechte Dritter zu sichern oder bei Bedarf durch Originale die notwendigen Nachweise erbringen zu können.

In der haushaltsrechtlichen Vorschrift wird daher entsprechend der Bedeutung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen zwischen der dauernden Aufbewahrung und einer befristeten Aufbewahrung unterschieden. Außerdem

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

wird der Fristbeginn bestimmt. Aus den Verträgen der Gemeinde oder aus anderen Maßnahmen sowie aus Finanzierungsvorgängen können sich jedoch auch besondere Aufbewahrungsfristen für die Gemeinde ergeben.

Ein Beispiel sind Zuwendungsbescheide, aufgrund dessen das Land der Gemeinde besondere Zuwendungen gewährt und eine Aufbewahrungsfrist von fünf Jahren nach Vorlage des Verwendungsnachweises bei der Bewilligungsbehörde bestimmt hat (vgl. Nummer 7.5 der ANBestG zu Nummer 5.1 VVG zu § 44 LHO). Die Einhaltung solcher Aufbewahrungsfristen gehört zur ordnungsmäßigen Buchführung, auch wenn eine Frist im Einzelfall länger ist, als die haushaltsrechtlich bestimmten Fristen.

Die haushaltsrechtlich festgelegten Fristen haben sich seit Jahren bewährt. Der Bürgermeister muss dazu das Nähere zur Ausführung der Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen festlegen und auch die zuständige Stelle für die Aufbewahrung der Unterlagen bestimmen (vgl. § 31 Absatz 2 GemHVO NRW). In einer örtlichen Vorschrift ist außerdem festzulegen, wie im Falle einer Stundung von Ansprüchen der Gemeinde oder in anderen Fällen einer längerfristigen Bindung der Gemeinde mit den Büchern und den weiteren Unterlagen zu solchen Geschäftsvorfällen umzugehen ist.

Die haushaltsrechtlichen Aufbewahrungsfristen erstrecken sich sowohl auf gemeindliche Unterlagen in Papierform als auch auf Datenträger und Bildträger. Während es möglich ist, gemeindliche Geschäftsunterlagen in Papierform nach ihrer die Übernahme auf Datenträger oder Bildträger zu vernichten, dürfen dagegen elektronische errichtete Unterlagen oder andere Geschäftsunterlagen aus der automatisierten Datenverarbeitung nicht ausgedruckt werden, um diese nur in Papierform aufzubewahren.

Für die Gemeinde bietet es sich an, zu ihrer Richtlinie eine Übersicht beizufügen, mit der ein Überblick über die einzuhaltenden Aufbewahrungsfristen gegeben wird. In einer solchen Übersicht wäre dann zu jeder möglichen Belegart von der Gemeinde eine Aufbewahrungsfrist festzusetzen und der Inhalt der Richtlinie den Beschäftigten der Gemeinde bekanntzugeben.

### **2.1 Zu Satz 1 (Dauernde Aufbewahrung):**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass die gemeindliche Eröffnungsbilanz und die Jahresabschlüsse der Gemeinde als haushaltswirtschaftliche Unterlagen dauernd aufzubewahren sind. Die gemeindliche Eröffnungsbilanz als haushaltswirtschaftliche Unterlage der Gemeinde hat insbesondere eine Bedeutung für den örtlichen Beginn einer neuen Ära des gemeindlichen Rechnungswesens und der Haushaltswirtschaft. Sie dokumentiert zeitgerecht zum Bilanzstichtag den Stand des gemeindlichen Vermögens und der Schulden.

Die gemeindliche Pflicht zur dauernden Aufbewahrung ihrer Jahresabschlüsse baut darauf auf, dass die jahresbezogenen Abschlüsse das Ergebnis und die Abwicklung der jährlichen Haushaltswirtschaft sowie deren Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde dokumentieren. Mit der Bilanz im Jahresabschluss wird zudem der erreichte Stand des gemeindlichen Vermögens und der Schulden der Gemeinde offengelegt. Aufgrund der gemeindlichen Nachweispflicht und deren Ausführung wird nicht nur eine Prognose für die künftige wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde möglich, sondern auch die bisherige wirtschaftliche Entwicklung kann in einer Zeitreihe aufgezeigt und bewertet werden.

Unter solchen Gesichtspunkt ist eine dauernde Aufbewahrung bedeutender haushaltswirtschaftlicher Unterlagen durch die Gemeinde unverzichtbar. Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff „Jahresabschlüsse“ ist in diesem Zusammenhang als funktionaler Begriff zu verstehen, sodass stattdessen auch der Begriff „jahresbezogene Abschlüsse“ hätte in der Vorschrift verwendet werden können. Entsprechend unterliegen deshalb nicht nur die jährlichen Jahresabschlüsse der Gemeindeverwaltung der konkreten Aufbewahrungsvorgabe, sondern auch die jahresbezogenen Gesamtabschlüsse der Gemeinde (vgl. §§ 95 und 116 GO NRW).



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

Die Aufbewahrungsvorgabe erfasst somit die Abschlüsse der Gemeindeverwaltung, die von ihr jährlich zum Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen sind. Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift wird die Gemeinde jedoch nicht zur dauernden Aufbewahrung ihrer jährlichen Haushaltssatzung mit Anlagen verpflichtet. Bezogen auf die Haushaltssatzung enthält der gemeindliche Jahresabschluss die Ansätze des Haushaltsplans des Haushaltsjahres, für das der Abschluss von der Gemeinde aufgestellt wird. Der gemeindlichen Haushaltssatzung kommt deswegen und wegen ihrer zeitlich begrenzten Geltungsdauer nicht die gleiche Bedeutung zu wie den jährlichen Abschlüssen der Gemeinde. Die Gemeinde ist daher auch nicht zu einer dauernden Aufbewahrung einer gemeindlichen Nachtragssatzung verpflichtet.

## **2.2 Zu Satz 2 (Befristete Aufbewahrung):**

### **2.2.1 Die Ausgangslage**

Die in der haushaltsrechtlichen Vorschrift festgelegten Fristen haben sich seit Jahren bewährt. Zu beachten ist aber in diesem Zusammenhang, dass der Bürgermeister das Nähere zur Ausführung der Vorschrift über die Aufbewahrung von Untertagen festzulegen hat und daher auch die zuständige Stelle für die Aufbewahrung der Unterlagen bestimmen muss (vgl. § 31 Absatz 2 GemHVO NRW).

Von der Gemeinde ist außerdem in einer örtlichen Vorschrift festzulegen, wie im Falle einer Stundung von Ansprüchen der Gemeinde gegenüber Schuldnern mit den Büchern und den weiteren Unterlagen umzugehen ist, in denen dazugehörige Eintragungen bestehen. Gleichmaßen besteht auch ein örtlicher Regelungsbedarf über andere gemeindliche Geschäftsunterlagen, die aus Geschäftsvorfällen mit einer längerfristigen Bindung der Gemeinde entstanden sind.

### **2.2.2 Die zehnjährige Aufbewahrungsfrist**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt, dass die Bücher der Gemeinde zehn Jahre lang aufzubewahren sind. Diese Vorgabe ist geboten und sachgerecht, denn die Gemeinde ist verpflichtet, alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den haushaltswirtschaftlichen Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen (vgl. § 27 GemHVO NRW). Die Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Geschäftsvorfälle gebietet eine längere Aufbewahrungszeit der Bücher als bei den Buchungsbelegen.

### **2.2.3 Die sechsjährige Aufbewahrungsfrist**

Die haushaltsrechtliche Vorschrift bestimmt, dass die Belege und die sonstigen Unterlagen der Gemeinde sechs Jahre aufzubewahren sind. Das Belegprinzip bildet auch für die Gemeinden ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit der haushaltswirtschaftlichen Buchführung. Keine Buchung der Gemeinde darf daher ohne Beleg vorgenommen werden. Nicht allein die Eintragungen in die haushaltswirtschaftlichen Bücher sichern die erforderliche Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Gemeinde, sondern die zu bildende Verbindung zwischen der Aufzeichnung in den Büchern mit dem dafür zugrunde gelegten Beleg.

Diese Verknüpfung schafft den notwendigen Zusammenhang für die Buchung (vgl. § 27 Absatz 3 GemHVO NRW). Es ist daher allgemein geboten, z. B. die Buchungsbelege, die Abschreibungsunterlagen, die Bankbelege, die Unterlagen über die Zahlungsabwicklung der Gemeinde u. a. sorgfältig aufzubewahren. Von dieser Vorgabe zur Aufbewahrung von gemeindlichen Buchungsbelegen sind jedoch die Vorgaben für die Gemeinde zu trennen, die ebenfalls Aufbewahrungsfristen für gemeindliche Belege zum Inhalt haben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

Die Gemeinde muss dazu prüfen, unter welchen Gesichtspunkten oder für welche Zwecke die gemeindlichen Belege aufzubewahren sind. Der Gemeinde wird z. B. eine Aufbewahrungsfrist von drei Jahren für Belege vorgegeben, die einem Verwendungsnachweis beizufügen sind und die nach dem „Kassenjahr“ beginnt. Derartige förmlich bestimmte Aufbewahrungsfristen wirken sich nicht unmittelbar auf die haushaltsrechtlich verankerten Aufbewahrungsfristen aus. Sie ändern daher auch nicht in zeitlicher Hinsicht die Pflicht der Gemeinde zur Aufbewahrung ihrer Buchungsbelege.

### **2.3 Zu Satz 3 (Fristbeginn der Aufbewahrung):**

Nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift beginnen die Fristen zur Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen - wie bisher - am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu laufen. Der Rat hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen (vgl. § 96 Absatz 1 GO NRW).

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss als einen der gemeindlichen jahresbezogenen Abschlüsse gilt ebenfalls die genannte Frist, denn der Rat hat den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss zu bestätigen, auch wenn § 96 GO NRW eine entsprechende Anwendung findet (vgl. § 116 Absatz 1 GO NRW). Maßgebend für den Beginn der Laufzeit der Aufbewahrungsfristen ist der Tag, an dem der Rat der Gemeinde den betreffenden Beschluss tatsächlich gefasst hat.

In Einzelfällen kann sich aber auch ein anderer Fristbeginn ergeben, wenn z. B. noch Gewährleistungsansprüche aus Verträgen der Gemeinde bestehen oder Maßnahmen oder Finanzierungsvorgänge noch nicht vollständig abgewickelt worden sind. In solchen Fällen kann die Aufbewahrungsfrist deshalb nicht zum gleichen Zeitpunkt beginnen. Auch bei Vorgängen, die nur einen Bezug auf mehrere Haushaltsjahre und nicht nur auf ein einzelnes Haushaltsjahr haben, kann erst nach dem letzten Jahr der Fristbeginn einzusetzen. Diese Sachlage gilt gleichermaßen auch für die Aufbewahrung von Belegen der Gemeinde, die im Zusammenhang mit einer erhaltenen Zuwendung von Dritten stehen.

### **2.4 Die Fortdauer der Aufbewahrung**

Eine zeitlich bestimmte Aufbewahrungsfrist für gemeindliche Geschäftsunterlagen endet i. d. R. mit dem Ablauf des Kalenderjahres, das aus dem gesetzlich bestimmten Fristbeginn und der Aufbewahrungsfrist zu bestimmen ist. Vor einer Aktenvernichtung oder Löschung gespeicherter Daten ist jedoch zu prüfen, ob trotz des Fristablaufs weiterhin eine Aufbewahrungspflicht für die Gemeinde besteht. Eine Fortsetzung der Aufbewahrung kann z. B. erforderlich sein, wenn gemeindliche Unterlagen noch für anhängige Gerichtsverfahren oder steuerrechtliche oder strafrechtliche Ermittlungsverfahren benötigt werden bzw. verfügbar gehalten werden müssen.

Die Aufbewahrung auch dann erforderlich sein, wenn für Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren die Vorlage von Unterlagen in elektronischer Form noch nicht zugelassen oder ein Urkundenbeweis zu führen ist. Aber auch aufgrund der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, z. B. aus einzelnen gemeindlichen Geschäften oder aus der Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen können sich Aufbewahrungspflichten für die Gemeinde ergeben. Soweit möglich sollte die Gemeinde daher bereits vor der Aufbewahrung prüfen, ob die Aufbewahrung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen ggf. auch über die gesetzlich bestimmten Aufbewahrungsfristen hinaus von Anfang an notwendig ist.

Einer Aktenvernichtung von gemeindlichen Geschäftsunterlagen können, unabhängig davon, ob die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in Papierform oder in elektronischer Form aufbewahrt werden, auch die allgemeinen Verjährungsfristen des BGB entgegenstehen, wenn diese auf Geschäftsvorfälle der Gemeinde Anwendung fin-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

den, aber auch andere Fristen und Termine wie sie z. B. durch § 31 VwVfG NRW bestimmt werden. Die Fortdauer der Aufbewahrungsfrist von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen kann aber auch dadurch entstehen, dass die in Zuwendungsverfahren festgesetzte Zweckbindungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Aus Nachweisgründen bietet es sich in solchen Fällen an, nicht der dafür grundsätzlich vorgesehenen fünfjährigen Aufbewahrungsfrist nachzukommen (vgl. Nr. 7.5 ANBestG zur VVG zu § 44 LHO NRW), sondern die Unterlagen während der Zeit der Zweckbindung bzw. Nutzung des betreffenden Vermögensgegenstandes aufzubewahren. Der Verzicht auf die Aufbewahrung durch die Gemeinde ist dabei immer von dem den Belegen zugrundeliegenden Verfahren sowie von deren Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft und für die gemeindliche Aufgabenerfüllung abhängig.

### **3. Zu Absatz 3 (Sicherung der Lesbarkeit der aufzubewahrenden Unterlagen):**

#### **3.1 Allgemeine Grundlagen**

Die Gemeinde hat nicht nur bei einer Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung, sondern auch während der Aufbewahrungsfristen der gemeindlichen Geschäftsunterlagen jederzeit zu gewährleisten, dass die Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger über gemeindliche Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfolgt. Die Vorschrift enthält daher bestimmte Pflichten für die Gemeinde, die von ihr zu erfüllen sind.

Durch die Vorgaben soll gewährleistet werden, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfristen verfügbar und maschinell auswertbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann. Der Begriff „Lesbarkeit“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die von der Gemeinde aufzubewahrenden Unterlagen für das menschliche Auge lesbar sein müssen. Durch solche festgelegten Vorgaben werden den an den Unterlagen interessierten Betroffenen und den Adressaten bestimmte Rechte zugestanden.

#### **3.2 Die Übereinstimmung mit den Originalen**

Die Gemeinde muss nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift dafür Sorge tragen, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger, auf die gemeindliche Geschäftsunterlagen übertragen wurden, mit den Originalen übereinstimmen. Die Gemeinde hat im Rahmen der Sicherung der Lesbarkeit der aufzubewahrenden Unterlagen zu entscheiden, ob und welche ihrer haushaltswirtschaftlichen Unterlagen bildlich oder inhaltlich wiedergegeben werden müssen. Bei einer bildlichen Wiedergabe entsteht ein genaues Abbild des Originals in Inhalt, Form und Farbe.

Bei einer inhaltlichen Wiedergabe stimmt die Nachbildung zwar mit dem Inhalt des Originals überein, es können aber Abweichungen von der Form auftreten. Es gilt dabei immer grundsätzlich, dass bei der Übernahme der haushaltswirtschaftlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger der Wert und die Aussagekraft der übertragenen Unterlagen nicht beeinträchtigt werden dürfen. Ist dieses unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sichergestellt, wird insoweit eine zusätzliche Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen in Papierform entbehrlich.

#### **3.3 Die Verfügbarkeit in der Aufbewahrungsfrist**

Die Gemeinde muss nach der Vorschrift dafür Sorge tragen, dass ihre Geschäftsunterlagen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind, denn mit dem Ablauf des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der gemeindlichen Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Die Finanzbuchhaltung muss für den Jahresabschluss und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

Gesamtabschluss der Gemeinde die erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern sowie Auskünfte über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde und die Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten geben.

Die Geschäftsunterlagen der Gemeinde und weitere Informationen aus der Haushaltswirtschaft der Gemeinde müssen für die örtliche und die überörtliche Prüfung zur Verfügung gestellt werden. Das Verfügbarhalten der gemeindlichen Unterlagen muss ggf. über mehrere Jahre nach Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres gewährleistet werden. Es bedarf daher vor Ort eines effektiven und wirtschaftlichen Umgangs der Gemeindeverwaltung mit dem Schriftgut der Gemeinde. Im Rahmen der Aufbewahrung der Unterlagen müssen auch die Berechtigungen der Beschäftigten zur Unterschriftsleistung während der Dauer der maßgeblichen Aufbewahrungsfristen.

### **3.4 Die Lesbarmachung der Unterlagen**

Die Gemeinde muss nach der haushaltsrechtlichen Vorschrift dafür Sorge tragen, dass ihre Geschäftsunterlagen bis zum Ende der festgelegten Aufbewahrungsfristen im Bedarfsfalle jederzeit lesbar wiedergegeben werden können. Die Lesbarmachung bedeutet, dass die Inhalte der gespeicherten Unterlagen nicht nur als Datensätze vorhanden sein müssen, sondern auch zur Einsichtnahme in lesbarer Form zur Verfügung stehen.

Diese allgemeine Vorgabe bedeutet in vielen Einzelfällen, dass die von der Gemeinde gespeicherten Daten nicht nur in bildlich lesbarer Form, sondern auch in maschinell lesbarer Form verfügbar sein müssen, z. B. Buchführungsdaten, die für die Besteuerung benötigt werden. Mit dieser Vorgabe steht die Vorschrift in Verbindung, dass bei automatisierten Verfahren, in denen Bücher und Belege gespeichert sind, die maschinelle Auswertung der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein muss (vgl. § 58 Absatz 4 GemHVO NRW).

## **4. Zu Absatz 4 (Sicherung der Lesbarkeit beim Wechsel automatisierter Verfahren):**

### **4.1 Allgemeine Grundlagen**

In der haushaltswirtschaftlichen Haushaltswirtschaft werden automatisierte Verfahren zur Bewirtschaftung des Haushalts, zur Buchführung und zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs, zur Ermittlung von Ansprüchen der Gemeinde sowie zur Aufbewahrung von Büchern und Belegen eingesetzt. Insbesondere für die dauernd aufzubewahrenden Unterlagen in elektronischer Form besteht dabei das Problem der mangelnden Beständigkeit von Dateiformaten.

Die Dateiformate unterliegen nach den bisherigen Erfahrungen einer ständigen Weiterentwicklung, sodass für die Gemeinde grundsätzlich das Risiko besteht, dass heute gängige Formate schnell veralten und dann mit Standardgeräten nicht mehr lesbar gemacht werden können. Dieser Gefahr kann nur dadurch begegnet werden, dass die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde rechtzeitig in ein anderes – auch künftig lesbares – Format transferiert und in diesem neuen Format dann aufbewahrt werden.

Es ist daher ergänzend zur gesicherten und einer geordneten Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen in der Vorschrift bestimmt worden, dass in den Fällen, in denen in der Gemeinde eingesetzte automatisierte Verfahren geändert oder abgelöst werden, maschinelle Auswertungen der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein müssen. So ist z. B. durch geeignete Vorkehrungen sicherzustellen, dass die Wiedergabe einer Datei auf dem Bildschirm inhaltlich und bildlich mit der Wiedergabe der Ausgangsdatei übereinstimmt.

Durch die Vorschrift soll sichergestellt werden, dass bis zum Ende der Aufbewahrungsfristen der Inhalt der gespeicherten Unterlagen im Bedarfsfalle jederzeit lesbar wiedergegeben werden kann. Die Grundsätze können

aber erhöhte Anforderungen an die Aufbewahrung auslösen, weil mit dem zunehmenden technischen Fortschritt die durchschnittliche Nutzungsdauer von elektronischen Datenverarbeitungssystemen abnimmt. Nicht nur der Systemwechsel bei der Anwendungssoftware und der Hardware löst Anforderungen an Speicherlösungen und an die Systempflege aus.

Ebenso müssen auch Versionsänderungen, Updates oder Upgrades beachtet werden. Die Gemeinde muss deshalb ggf. auch ausgemusterte Hard- und Software während der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten in einem nutzbaren Umfang weiter für den Datenzugriff der an dem gemeindlichen Material vorhalten. Sie sollte regelmäßig überprüfen, ob „Altdaten“ auch unverändert durch ein bei der Gemeinde eingeführtes neues oder angepasstes System ausgewertet werden können.

#### **4.2 Die Entscheidung bei Anschaffung von Softwaresystemen**

Im Rahmen der Aufbewahrung von haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde muss grundsätzlich sichergestellt werden, dass bei einer Aufbewahrung auf elektronischen Datenträgern oder Bildträgern der Wert und die Aussagekraft der gespeicherten Unterlagen nicht beeinträchtigt werden und ein Ausdruck inhaltlich und bildlich mit der Wiedergabe des elektronischen Dokuments auf dem Bildschirm übereinzustimmen hat. Vor Ort muss deshalb von der Gemeinde geprüft werden, ob die Anschaffung von Softwaresystemen, die eine rückwärts gerichtete Kompatibilität gewährleisten, sinnvoll und sachgerecht ist, damit ein Zugriff auf alle haushaltswirtschaftlichen Daten möglich wird, die, im ausgemusterten System gespeichert sind.

Bei einem Wechsel in ein neues Produktivsystem, das in quantitativer und qualitativer Hinsicht nicht die gleichen Auswertungen wie das bisherige System ermöglicht, müssen gleichwohl auch später im Archivbereich gleichwertige Auswertungen möglich sein, ohne ggf. das Altsystem während der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen in funktionsbereitem Zustand halten zu müssen. Ggf. kann es daher sachgerecht sein, ein vom Quellsystem unabhängiges Auswertungssystem zu beschaffen.

Von der Gemeinde ist zu beachten, dass in den Fällen, in denen z. B. ein elektronisches Dokument zur Erhaltung der Lesbarkeit in ein anderes Dateiformat übertragen werden muss, durch geeignete Vorkehrungen sicherzustellen ist, dass die Wiedergabe der Zieldatei auf dem Bildschirm inhaltlich und bildlich mit der Wiedergabe der Ausgangsdatei übereinstimmt.

#### **4.3 Aufbewahrung und einzuhaltende Grundsätze**

Im Rahmen der Aufbewahrung gespeicherter gemeindlicher Unterlagen müssen wie bei der Buchführung der Gemeinde mithilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und die weiteren Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) beachtet werden, die sicherstellen sollen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mithilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt ist (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung, die zur Erfüllung der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung bei einer DV-Buchführung entwickelt wurden und im Wesentlichen die Sicherheit, die Funktionserfüllung und die Dokumentation umfassen, finden Anwendung. Aus der Vielzahl dieser buchungs- und datenverarbeitungsbezogenen Grundsätze folgt, dass auch bei der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen bzw. beim Wechsel automatisierter Verfahren der sachliche und zeitliche Nachweis über alle buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle nicht verloren gehen darf.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 58 GemHVO NRW**

Die zu beachtenden Grundsätze beschreiben die Maßnahmen, die der Buchführungspflichtige umzusetzen hat, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden und auch für Dritte verfügbar gehalten werden. Diese Grundsätze müssen als Vorgaben auch im Rahmen der Aufbewahrung gespeicherter gemeindlicher Unterlagen, insbesondere beim Wechsel automatisierter Verfahren, beachtet werden (vgl. § 27 Absatz 5 GemHVO NRW).

Die Gemeinde muss aufgrund der Vorgaben die Lesbarkeit der gespeicherten Unterlagen sicherstellen. Sie kann in diesem Zusammenhang die von der Finanzverwaltung für Steuerzwecke bzw. Betriebsprüfungen entwickelten „Grundsätze zum Datenzugriff sowie zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) heranziehen, um Hinweise zu erhalten, die zur Erleichterung der Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen beitragen.

XXXXXXXXXXXX

**§ 59**  
**Sondervermögen, Treuhandvermögen**

Soweit auf Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde gesetzliche Vorschriften über die Haushaltswirtschaft Anwendung finden, gilt diese Verordnung sinngemäß.

**Erläuterungen zu § 59:**

**I. Allgemeines**

Die Maßgabe, dass bestimmte gesetzliche Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde auch auf die gemeindlichen Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde anzuwenden sind, machen es erforderlich, die Geltung der Gemeindehaushaltsverordnung ausdrücklich auch auf die gemeindlichen Sondervermögen und Treuhandvermögen auszudehnen (vgl. § 97 Absatz 2 und 3 und § 98 GO NRW). In diesen beiden Vorschriften wird konkret bestimmt, welche haushaltsrechtlichen Vorschriften bei gemeindlichen Sondervermögen und bei Treuhandvermögen von der Gemeinde zu beachten sind.

Die einzelnen Gruppen von gemeindlichem Sondervermögen und Treuhandvermögen haben für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde unterschiedliche Bedeutungen und Auswirkungen (vgl. §§ 97 und 98 GO NRW). Sie sind deshalb unterschiedlich stark in die gemeindliche Haushaltswirtschaft bzw. in den Haushalt der Gemeinde einbezogen worden. Die Sondervermögen sind oftmals organisatorisch selbstständig und verfügen über einen eigenständigen Wirtschaftskreis. Eine Zusammenfassung mit dem Haushalt der Gemeindeverwaltung erfolgt daher im Gesamtabchluss (vgl. § 116 GO NRW). Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen und den Treuhandvermögen erfordert, auch bei diesem Vermögen die haushaltswirtschaftlichen Vorschriften der Gemeinde grundsätzlich anzuwenden.

**II. Erläuterungen im Einzelnen**

**1. Die Regelungen zu den gemeindlichen Sondervermögen**

**1.1 Das gemeindliche Sondervermögen**

**1.1.1 Die Zwecke des abgesonderten Vermögens**

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung der öffentlichen Aufgaben der Gemeinde. Es hat den Zweck, Leistungen und Nutzen für den Bürger zu erbringen. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte zu zählen, die der Gemeinde gehören oder ihr zustehen oder sie der wirtschaftliche Eigentümer ist, soweit die gemeindlichen Vermögensgegenstände nicht aufgrund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind.

Von Bedeutung ist dabei, dass bestimmte Vermögensformen nicht dem allgemeinen Vermögen der Gemeinde zuzuordnen sind, sondern zur Erfüllung bestimmter Zwecke davon zu trennen (abzusondern) sind. Derartiges Vermögen ist i. d. R. der Gemeinde von Dritten unter einer bestimmten Zwecksetzung oder Zweckbindung übertragen worden und muss dementsprechend von der Gemeinde auch haushaltswirtschaftlich ggf. gesondert behandelt werden. Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen der Gemeinde erfordert, auch bei diesem Vermögen die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde anzuwenden.

**1.1.2 Die Gruppen der Sondervermögen**

Die einzelnen Gruppen gemeindlicher Sondervermögen sind aufgrund ihrer unterschiedlichen Zweckbestimmungen von der Gemeinde getrennt zu betrachten und entsprechend haushaltswirtschaftlich zu behandeln. Sie werden entweder in den Haushalt der Gemeinde einbezogen und sind dann auch im gemeindlichen Jahresabschluss nachzuweisen oder sie verfügen über einen eigenen Rechnungskreis mit einem eigenen Wirtschaftsplan und Jahresabschluss (vgl. Abbildung 951).

<b>DIE ARTEN GEMEINDLICHER SONDERVERMÖGEN</b>	
<b>SONDERVERMÖGEN</b>	<b>ZUORDNUNGEN</b>
Gemeindegliedervermögen	Teil des gemeindlichen Haushalts (GO NRW und GemHVO NRW)
Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen	Teil des gemeindlichen Haushalts (GO NRW und GemHVO NRW)
Wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinde (nach § 114 GO NRW)	Eigener Rechnungskreis (vgl. EigVO NRW) oder Wahlmöglichkeit: Teil des gemeindlichen Haushalts (GO NRW und GemHVO NRW)
Organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 107 Absatz 2 GO NRW)	Eigener Rechnungskreis (vgl. EigVO NRW) oder Wahlmöglichkeit: Teil des gemeindlichen Haushalts (GO NRW und GemHVO NRW)
Rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen	Wahlmöglichkeit: Teil des gemeindlichen Haushalts (GO NRW und GemHVO NRW) oder eigener Rechnungskreis (vgl. EigVO NRW)

*Abbildung 951 „Die Arten gemeindlicher Sondervermögen“*

Für das Gemeindegliedervermögen und die unselbstständigen Stiftungen, die Teil des gemeindlichen Haushalts sind, müssen die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz unter den im Einzelnen nach der Vermögensart zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden. Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von gemeindlichem Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen gesonderten Nachweis durch einen zusammengefassten Ansatz in der gemeindlichen Bilanz oder den Ansatz als Gesamtheit im Bilanzbereich „Finanzanlagen“.

**1.2 Besonderheiten bei den Sondervermögen**

**1.2.1 Beim Gemeindegliedervermögen**

Die Gemeindeordnung zählt zu den Sondervermögen der Gemeinde, die den haushaltsrechtlichen Vorschriften unterliegen, das Gemeindegliedervermögen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 1 GO NRW). Die genannten Vermögensform ist deshalb mit in den Haushaltsplan der Gemeinde aufzunehmen, dort aber gesondert nachzuweisen. Das



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 59 GemHVO NRW**

Gemeindegliedervermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, jedoch steht es aufgrund besonderer Berechtigungen den Gemeindegliedern und nicht allgemein der Gemeinde insgesamt zur Nutzung zu.

Zum Gemeindegliedervermögen gehören daher auf dem Grundeigentum der Gemeinde lastende Nutzungsberechtigungen, z. B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt gleichwohl aber die Pflicht, auch dieses Vermögen ordnungsgemäß zu verwalten. Zum Gemeindegliedervermögen enthält das Haushaltsrecht eine besondere Vorschrift (vgl. § 99 GO NRW).

### **1.2.2 Bei unselbstständigen Stiftungen**

Nach der Gemeindeordnung zählt zu den Sondervermögen der Gemeinde, die den haushaltsrechtlichen Vorschriften unterliegen, das Vermögen der unselbstständigen Stiftungen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 2 GO NRW). Die Gemeinde wird der Rechtsträger einer derartigen Stiftung, wenn ihr durch einen Vertrag mit dem Stifter bestimmte Vermögensgegenstände mit einer besonderen Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum und Verwaltung übertragen worden sind (Stiftungsgeschäft).

Der Stifter hat dann die in seinem Eigentum befindlichen Vermögenswerte zugunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist. Die Gemeinde wird durch den Stiftungsakt zum rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer der übergebenen Vermögensgegenstände. Die Annahme einer Stiftung muss die Gemeinde durch die Unterzeichnung eines schuldrechtlichen Vertrages erklären. Sie hat dann als Rechtsträger der rechtlich unselbstständigen Stiftung das übernommene Vermögen unter Einhaltung des Stiftungszwecks und des Stifterwillens zu verwalten.

Die Gemeindehaushaltsverordnung findet daher auf das gemeindliche Sondervermögen „rechtlich unselbstständigen örtliche Stiftungen“ unmittelbar Anwendung. Die genannten Vermögensformen sind deshalb mit in den Haushaltsplan der Gemeinde aufzunehmen, dort aber gesondert nachzuweisen. Diese gesetzliche Vorgabe kann die Gemeinde dadurch erfüllen, dass sie in ihrem Haushaltsplan den gesonderten Teilplan „Stiftungen“ einrichtet. Sie kann darin die einzelnen rechtlich unselbstständigen Stiftungen und ggf. vorhandenes Gemeindegliedervermögen als Produkte aufführen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Für die Stiftungen ist es dabei möglich, gesonderte Unterkonten zu führen, um den gesonderten stiftungsrechtlichen Nachweis eindeutig führen zu können.

### **1.2.3 Bei unselbstständigen Unternehmen und Einrichtungen**

#### **1.2.3.1 Die Pflichten nach der Gemeindeordnung**

Für die Sondervermögen in Form von wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Absatz 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Gemeinde sind die in § 97 Absatz 3 GO NRW benannten haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung sinngemäß anzuwenden. Diese Vorschriften werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 952).

<b>DIE GEMEINDEORDNUNG FÜR SONDERVERMÖGEN</b>	
<b>GESETZLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Allgemeine Haushaltsgrundsätze	§ 75 Absatz 1 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 59 GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDEORDNUNG FÜR SONDERVERMÖGEN</b>	
<b>GESETZLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Verpflichtung zum Haushaltsausgleich	§ 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW
Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität	§ 75 Absatz 6 GO NRW
Verbot der bilanziellen Überschuldung	§ 75 Absatz 7 GO NRW
Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung	§ 84 GO NRW
Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW
Aufnahme von Krediten für Investitionen	§ 86 GO NRW
Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte	§ 87 GO NRW
Bildung von Rückstellungen	§ 88 GO NRW
Sicherung der Liquidität	§ 89 GO NRW
Umgang mit Vermögensgegenständen	§ 90 GO NRW
Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz	§ 92 Absatz 3 GO NRW
Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz	§ 92 Absatz 7 GO NRW
Aufgaben der Finanzbuchhaltung	§ 93 GO NRW
Übertragung der Finanzbuchhaltung	§ 94 GO NRW
Feststellung des Jahresabschlusses	§ 96 GO NRW

*Abbildung 952 „Die Gemeindeordnung für Sondervermögen“*

Bei den gemeindlichen Sondervermögen ist auch zu beachten, dass es eine gesetzliche Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung ist, die Zahlungsabwicklung der Sondervermögen dauernd zu überwachen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

### **1.2.3.2 Die Pflichten nach der Gemeindehaushaltsverordnung**

Über die Eigenbetriebsverordnung finden auch bestimmte Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung bei diesen Sondervermögen Anwendung, z. B. § 13 oder § 16 EigVO NRW Anwendung (vgl. Abbildung 953).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 59 GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG FÜR SONDERVERMÖGEN</b>	
<b>HAUSHALTSRECHTLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Personelle Trennung von Zahlungsabwicklung und Buchführung	§ 30 Absatz 3 GemHVO NRW
Verpflichtung zu einer angemessenen Liquiditätsplanung	§ 30 Absatz 6 GemHVO NRW
Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen	§ 13 GemHVO NRW
Planung von Investitionen	§ 14 GemHVO NRW
Inanspruchnahme von Ermächtigungen	§ 23 Absatz 1 GemHVO NRW

*Abbildung 953 „Die Gemeindehaushaltsverordnung für Sondervermögen“*

Bei der Wirtschaftsführung und dem Rechnungswesen der Eigenbetriebe kann auch das NKF zur Anwendung kommen (vgl. § 27 EigVO NRW). In solchen Fällen wird der Anwendungsbereich der Gemeindehaushaltsverordnung über die Gemeindeverwaltung hinaus wesentlich erweitert.

### 1.2.3.3 Die Wahlmöglichkeit zum NKF

Der Gemeinde wird durch eine gesonderte Bestimmung ermöglicht, für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen ihrer wirtschaftlichen Unternehmen und der organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung NRW anzuwenden. In diesen Fällen bauen die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der betreffenden gemeindlichen Betriebe nicht mehr vollständig auf der Eigenbetriebsverordnung auf (vgl. § 27 EigVO NRW). Die Zusammenhänge werden nachfolgend aufgezeigt (vgl. Abbildung 954).

<b>DIE NKF-VORSCHRIFTEN FÜR EIGENBETRIEBE</b>	
<b>EIGENBETRIEBSRECHT (entfällt)</b>	<b>HAUSHALTSRECHT (ersetzt)</b>
Erfolgsplan (§ 15 EigVO NRW)	Ergebnisplan (§ 2 GemHVO NRW)
Vermögensplan (§ 16 EigVO NRW)	Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)
Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 18 EigVO NRW)	Anwendung wie nach EigVO NRW
Keine Vorgabe	Einbeziehung in den Ergebnis- und Finanzplan (§ 27 EigVO NRW und § 1 Absatz 2 GemHVO NRW)
Buchführung (§ 19 Absatz 2 EigVO NRW)	Vorschriften im 4. Abschnitt GemHVO NRW)
Jahresabschluss (§ 21 EigVO NRW)	Jahresabschluss (§ 37 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 59 GemHVO NRW**

<b>DIE NKF-VORSCHRIFTEN FÜR EIGENBETRIEBE</b>	
<b>EIGENBETRIEBSRECHT (entfällt)</b>	<b>HAUSHALTSRECHT (ersetzt)</b>
Bilanz (§ 22 EigVO NRW)	Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Gewinn- und Verlustrechnung insgesamt (§ 23 Absatz 1 EigVO NRW)	Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)
Gewinn- und Verlustrechnung nach Betriebszweigen (§ 23 Absatz 2 EigVO NRW)	Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)
Keine Vorgabe	Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)
Anhang, Anlagenspiegel (§ 24 EigVO NRW)	Anwendung wie nach EigVO NRW
Lagebericht (§ 25 EigVO NRW)	Lagebericht (§ 25 EigVO NRW)
Sonstige HGB-Vorschriften	Sonstige GemHVO -Vorschriften

*Abbildung 954 „Die NKF-Vorschriften für Eigenbetriebe“*

Mit der gleichen Wirtschaftsführung und dem gleichen Rechnungswesen unterschiedlicher Organisationseinheiten innerhalb der juristischen Person „Gemeinde“ werden grundsätzlich mögliche Differenzen vermieden, die aus den Finanz- und Leistungsbeziehungen beider Bereiche entstehen können. Andererseits wird durch das gleiche Rechnungswesen die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses wesentlich erleichtert. Sie wird bei eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen sogar entbehrlich, wenn die Einheiten nicht organisatorisch selbstständig, sondern ein Teil der Gemeindeverwaltung sind.

#### **1.2.4 Bei Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen**

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, die von der Gemeinde errichtet worden sind, nehmen wirtschaftlich gesehen eine Sonderstellung ein. Von der Gemeinde muss daher örtlich eigenverantwortlich entschieden werden, ob und wie solche Einrichtungen eigenständig geführt werden sollen. Das Vermögen der rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen kann nach der örtlichen und eigenverantwortlichen Entscheidung der Gemeinde der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unterliegen.

Diese gemeindlichen Einrichtungen können eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung haben, z. B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen. Bei diesem Sondervermögen ist dann die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen nach den für die der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden. Die Gemeinde hat dann besondere Wirtschaftspläne aufzustellen und einen eigenen Jahresabschluss für derartige Sondervermögen aufzustellen (vgl. § 97 Absatz 1 Nummer 4 GO NRW).

#### **1.3 Der Begriff „Vorschriften über die Haushaltswirtschaft“**

Nach dem gemeindlichen Haushaltsrecht ist die Aufgabe „Haushaltswirtschaft“ der Gemeinde nicht ausdrücklich gesetzlich zugewiesen worden. Sie stellt vielmehr eine allgemeine und auf diese Körperschaft bezogene Aufgabe im Rahmen ihrer Selbstverwaltung (vgl. § 1 Satz 2 GO NRW) dar. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist deshalb als ein Instrument der Gemeinde anzusehen, das für die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben notwendig ist und

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT** **§ 59 GemHVO NRW**

dem Bestand der Körperschaft „Gemeinde“ dient. Diese Aufgabenwahrnehmung ermöglicht insbesondere erst die Erfüllung von örtlichen Sach- und Fachaufgaben durch die Gemeinde.

Der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ steht dabei einerseits im Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Kurzbezeichnung „Haushalt“, die z. B. in § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW „Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ enthalten ist. Nach allgemeiner Auffassung fallen deshalb unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ alle Dinge und Tätigkeiten, die zur Vorbereitung, Ausführung und Abrechnung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören, z. B. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne nach § 79 Absatz 2 GO NRW).

Vor diesem Hintergrund hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, sowie ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen (vgl. § 75 Absatz 1 Satz 1 und 2 GO NRW). Die gemeindliche Haushaltswirtschaft stellt daher eine unverzichtbare Grundlage für die örtliche Ausübung der gemeindlichen Selbstverwaltung dar, die von der Gemeinde in eigener Verantwortung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten auszugestalten ist.

Die Gemeinde ist daher gefordert, zur Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die sachlich und fachlich sowie die organisatorisch erforderlichen Maßnahmen zu treffen. In diesen Rahmen gehört aber auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens, unabhängig davon, ob es sich um allgemeines oder abgesonderetes Vermögen der Gemeinde handelt. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnisorientiert gesteuert wird. In der Haushaltswirtschaft werden ökonomische Vorgänge mit ihren wirtschaftlichen Wirkungen für die Gemeinde in Wertgrößen erfasst, zielgerichtet bearbeitet sowie sachgerecht dokumentiert.

## **2. Die Regelungen zum Treuhandvermögen**

### **2.1 Die Treuhandvermögen nach § 98 GO NRW**

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt neben dem allgemeinen Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinn als eine weitere Art von gemeindlichen Vermögen das Treuhandvermögen. Der Begriff ist haushaltsrechtlich nicht definiert und daher aus dem Zivilrecht abzuleiten. Das Vorhandensein von Treuhandvermögen bei der Gemeinde setzt daher ein Treuhandverhältnis voraus, das auf einer Vereinbarung der Gemeinde mit einem Dritten beruht. In einem solchen Rechtsverhältnis ist regelmäßig der Dritte der Treugeber. Die Gemeinde hat die Stellung des Treuhänders und die Vermögensgegenstände oder Rechte des Dritten zu verwalten.

Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung finden auch auf Treuhandvermögen nach § 98 GO NRW Anwendung, jedoch mit der Maßgabe, dass für diese Vermögensformen besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind. Unter dem Begriff „Treuhandvermögen“ werden dabei die rechtlich selbstständigen Stiftungen und das sonstige von der Gemeinde treuhänderisch zu verwaltende Vermögen verstanden. Z. B. kann unbedeutendes Treuhandvermögen im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden. Das bei der Gemeinde vorhandene Mündelvermögen muss nur gesondert im gemeindlichen Jahresabschluss nachgewiesen werden.

### **2.2 Haushaltsrechtliche Pflichten nach der Gemeindeordnung**

Aus dem Sachzusammenhang und dem Zweck der gesetzlichen Vorschrift hat die Gemeinde eine Vielzahl der für sie geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften auch bei den von ihr verwaltenden Treuhandvermögen anzuwenden. Sie hat in diesem Zusammenhang zu beachten, dass es eine Aufgabe der Örtlichen Rechnungsprüfung ist, die Zahlungsabwicklung der Sondervermögen dauernd zu überwachen und bei einer DV-Buchführung die Programme vor ihrer Anwendung für die Sondervermögen zu überprüfen (vgl. § 103 Absatz 1 Nummer 5 GO NRW).

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 59 GemHVO NRW**

Die von der Gemeinde verwalteten Treuhandvermögen sind gleichfalls von diesen Vorgaben berührt, weil sie haushaltsmäßig von der Gemeinde bewirtschaftet werden. Die Gemeinde hat folgende Vorschriften der Gemeindeordnung für die Treuhandvermögen sinngemäß anzuwenden (vgl. Abbildung 955).

<b>DIE GEMEINDEORDNUNG FÜR TREUHANDVERMÖGEN</b>	
<b>GESETZLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Allgemeine Haushaltsgrundsätze	§ 75 Absatz 1 GO NRW
Verpflichtung zum Haushaltsausgleich	§ 75 Absatz 2 Satz 1 und 2 GO NRW
Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität	§ 75 Absatz 6 GO NRW
Verbot der bilanziellen Überschuldung	§ 75 Absatz 7 GO NRW
Verpflichtung zur Aufstellung einer Haushaltssatzung	§ 78 GO NRW
Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltsplans	§ 79 GO NRW
Einhaltung des Verfahrens der Haushaltsaufstellung	§ 80 GO NRW
Beachtung der Regelungen zur vorläufigen Haushaltsführung	§ 82 GO NRW
Möglichkeit zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen	§ 83 GO NRW
Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung	§ 84 GO NRW
Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen	§ 85 GO NRW
Aufnahme von Krediten für Investitionen	§ 86 GO NRW
Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte	§ 87 GO NRW
Bildung von Rückstellungen	§ 88 GO NRW
Sicherung der Liquidität	§ 89 GO NRW
Umgang mit Vermögensgegenständen	§ 90 GO NRW
Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz	§ 92 Absatz 3 GO NRW
Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz	§ 92 Absatz 7 GO NRW
Aufgaben der Finanzbuchhaltung	§ 93 GO NRW

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**§ 59 GemHVO NRW**

<b>DIE GEMEINDEORDNUNG FÜR TREUHANDVERMÖGEN</b>	
<b>GESETZLICHER INHALT</b>	<b>FUNDSTELLE</b>
Übertragung der Finanzbuchhaltung	§ 94 GO NRW
Feststellung des Jahresabschlusses	§ 96 GO NRW

*Abbildung 955 „Die Vorschriften der Gemeindeordnung für Treuhandvermögen“*

Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen, an denen die Gemeinde unmittelbar beteiligt ist, muss bei der Prüfung, ob und in welcher Form Ansprüche und Pflichten der Gemeinde aus den Treuhandverhältnissen bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz zu berücksichtigen sind, der jeweilige Einzelfall betrachtet und beurteilt werden. Insbesondere die Gestaltung der Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen Sanierungsträger sowie das deswegen bestehende Treuhandverhältnis muss auch hinsichtlich der Durchführung und Auflösung betrachten und bewertet werden.

XXXXXXXXXXXXXXXX

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
§ 59 GemHVO NRW**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**



# **IV. Anlagen und Ergänzungen**



# Ausblick

Die Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts mit der Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) wurde bundesweit als „Jahrhundert-Werk“ bezeichnet. Diese Einschätzung erfordert auch in Nordrhein-Westfalen, das NKF für weitere Entwicklungsschritte offen zu halten und dazu die Erfahrungen der Kommunen aus ihrer praktischen Anwendung einzubringen. Nur in einem landesweit abgestimmten Prozess gelingt die Weiterentwicklung, damit ein tragfähiges und praxistaugliches Haushaltsrecht zur Unterstützung der Gemeinden bestehen bleibt.

Mit der siebten Auflage der „Handreichung für Kommunen“ wird diesem Ansinnen und der Zielsetzung weiterhin Rechnung getragen, denn die örtlichen Erfahrungen der Gemeinden fließen so weitgehend wie möglich in die Überarbeitung der NKF-Handreichung ein. Gleichwohl bleibt weiterhin der Wunsch der Gemeinden bestehen, das Land möge offen sein für weitere Erfahrungen der Gemeinden und die möglicherweise daraus zu entwickelnden haushaltsrechtlichen Anpassungen.

Seit der Einführung des NKF im Jahre 2005 als neues Haushaltsrecht für die Gemeinden ist es durch die praktischen Anwendungen bereits zu einem veränderten Umgang mit der Bewertung von Wirtschaftlichkeit bei der örtlichen Aufgabenerfüllung und bei der Sicherstellung der örtlichen Leistungsfähigkeit gekommen. Der verstärkte Einstieg in eine effiziente örtliche Steuerung durch die Verantwortlichen in der Gemeinde hat dazu in einem erheblichen Umfang beigetragen.

Es lässt sich daher feststellen, dass das gemeindliche Haushaltsrecht mit dem Ressourcenverbrauchskonzept unter Einbeziehung kaufmännischer Grundsätze und des Systems der doppelten Buchführung eine tragfähige zukunftsbezogene Basis für das örtliche haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinden zur Verfügung stellt. Soweit darauf aufbauend passende Controllinginstrumente von der Gemeinde eingesetzt werden, stehen vielfältige Möglichkeiten für die örtliche Haushaltswirtschaft offen. Es bedarf dazu auch einer engen Zusammenarbeit und Abstimmung innerhalb der Gemeindeverwaltung.

Die Gemeinden verfügen über einen breiten Handlungsspielraum, der aufgaben- und zukunftsbezogen von den Entscheidungsträgern der Gemeinde auszugestaltet ist. Dabei gilt es, offen mit dem NKF als haushaltswirtschaftliche Grundlage umzugehen. Die Gemeinden sollten nicht nur doppisch buchen und wirtschaftlich handeln, sondern generationenübergreifende Ansätze entfalten, damit die mit dem NKF einhergehenden Steuerungsvorteile auch die diesen zgedachten Wirkungen entfalten können.

Ohne Vorbehalte kann dann für die Zukunft z. B. darüber diskutiert und entschieden werden, ob die gemeindliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich sich weiterhin nur auf den Tätigkeits- und Verantwortungsbereich der gemeindlichen Verwaltung beschränken soll oder ob es nicht im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zutreffender ist, die Verpflichtung auf die Grundlage der Gemeinde als eine einzige wirtschaftliche Einheit auszudehnen und dann den Gesamtabschluss der Gemeinde als Haushaltsabrechnung zu nutzen.

Im Zusammenwirken von Land und den Gemeinden, den kommunalen Spitzenverbänden sowie weiteren Fachverbänden werden die Erfahrungen aller Beteiligten aus der Anwendung des NKF auch künftig dazu beitragen, das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinden sowie die haushaltsrechtlichen Vorgaben inhaltlich weiter zu optimieren. Es muss dabei wie bisher gewährleistet werden, dass das haushaltsrechtliche Regelwerk weiterhin auf das erforderliche Maß beschränkt bleibt, damit die kommunale Selbstverwaltung sich in diesem Rahmen auch entfalten kann.

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Den Zielen des NKF entspricht dabei ein ausgewogenes örtliches Finanzmanagement, das auf für alle Gemeinden geltenden Grundlagen aufbaut, aber auch genügend Raum zur örtlichen Entfaltung lässt. Diese Zwecksetzung erfordert aber auch von allen Beteiligten, eine Verantwortlichkeit zu entwickeln, die offen ist für Transparenz und Informationen im Sinne der örtlich geprägten Aufgabenerfüllung. Aus der örtlichen Anwendung des NKF durch die Gemeinden wurde zudem eine Vielzahl von Erkenntnissen in die Überprüfung der haushaltsrechtlichen Vorschriften eingebracht und umgesetzt.

Das NKF ist daher nicht nur die Einführung eines anderen Buchungsstils für die Gemeinden, sondern vielmehr ein Managementsystem, das von der einzelnen Gemeinde örtlich auszugestaltet ist. In den nächsten Jahren wird aufbauend auf der Einführung, der Anwendung und der Evaluierung des NKF das örtliche wirtschaftliche Handeln der Gemeinden von den bisher gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnissen und den Erfordernissen der Zukunft in Form von Risiken und Chancen geprägt sein.

In diesem Zusammenhang darf einerseits nicht vergessen werden, dass das gemeindliche Haushaltsrecht der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde sowie der Generationengerechtigkeit dient. Andererseits darf die bisher gezeigte Offenheit für Veränderungen und Kritik am NKF sowie dessen Weiterentwicklung zu einem stabilen Finanzmanagement für Gemeinden als Handlungs- und Steuerungsinstrument nicht verloren gehen.

In den nächsten Jahren wird aufbauend auf der Anwendung des NKF und den sonstigen allgemeinen Rahmenbedingungen das örtliche Handeln der Gemeinden von den bisher gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnissen sowie den Erfordernissen der Zukunft in Form von Risiken und Chancen für die wirtschaftliche Lage der Gemeinden geprägt sein. Die weitere Entwicklung des NKF sollte deshalb nicht allein aufgrund von Erfahrungen einzelner Gemeinden oder einzelner Personen aufgebaut werden. Derartige Vorschläge sind mit einer gebotenen Zurückhaltung zu betrachten und hinsichtlich ihrer Bedeutung und Verwendung sowie ggf. Umsetzung in allgemeine haushaltsrechtliche Vorgaben sorgfältig abzuwägen.

Ein Vorschlag stellt nicht automatisch ein Bedürfnis vieler Gemeinde nach weiteren geeigneten Regelungsinhalten und Regulationsformen für alle Anwender des NKF dar. Die Vorschläge können aber sachgerechte Informationen bieten, um darauf aufbauend die weitere haushaltsrechtliche Entwicklung aufsetzen zu können. Die dazu notwendigen Schritte sollten auch dann nicht unterbleiben, wenn dadurch eine "schlechte" Haushaltslage der Gemeinde entstehen könnte, denn diese wird regelmäßig nicht durch das NKF ausgelöst, sondern lediglich dadurch sichtbar gemacht.

Die Transparenz und die Vollständigkeit überlagern daher als zielbestimmende Grundsätze grundsätzlich den örtlichen Einzelfall. Das Ziel muss deshalb sein, eine systematisch geeignete Methode festzulegen und nicht allein auf pragmatische Kompromisslösungen zu setzen, um professionell die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu führen. Die jährlich wiederkehrenden Haushalte der Gemeinde haben die Notwendigkeit einer umfassenden Nachhaltigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gezeigt, die sich in den haushaltsrechtlichen Vorgaben sachgerecht und ausreichend sowie systemgerecht wiederfinden muss.

Die Verfügbarkeit ausreichender Ressourcen ist künftig für die Gemeinde ein Status, der sich immer stärker auf die Gestaltung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auswirkt, sie prägt und eine entsprechende Steuerung durch die Verantwortlichen in der Gemeinde erfordert. Sie erfordert in der Ausführung des Haushaltsplans im Haushaltsjahr aktuelle unterjährige Anpassungen, die ggf. in wenigen Tagen entschieden sein müssen. Es bedarf daher auch eines Gespürs für die wechselnden wirtschaftlichen Entwicklungen, die dann zu beurteilen und ggf. vielfältig umzusetzen sind, ohne dass zuvor Anleitungen oder Handbücher verfügbar.

Unter Einbeziehung der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit sowie der Generationengerechtigkeit muss die Gemeinde einen zukunftsorientierten Gesamtblick sowie ein darauf abgestelltes von der Leistungsfähigkeit geprägtes wirtschaftliches Handeln unter Einbeziehung der Ressourcen im Rahmen ihrer

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

örtlichen Aufgabenerledigung entwickeln. Sie muss dabei aber auch die verschiedenen Ebenen berücksichtigen, denn die Interessen der regionalen, nationalen und europäischen Ebene wirken sich unmittelbar auf die Gemeinde als lokale Ebene aus. Mit ausgewählten Zielen und Strategien sowie einer produktorientierten örtlichen Steuerung und einem zeitgerechten Zielsystem können die notwendigen Schritte von der Gemeinde gewagt werden.

Die haushaltsrechtlichen Rahmenbedingungen sollen dabei in der örtlichen Praxis durch Leitgedanken und konkrete Ziele ausgefüllt und verwirklicht werden. Es muss dabei jedoch wie bisher gewährleistet werden, dass das Regelungswerk weiterhin auf das erforderliche Maß beschränkt bleibt, damit die kommunale Selbstverwaltung sich in diesem Rahmen sach-, fach- und bedarfsgerecht entfalten kann. Den Zielen und Zwecken des NKF entspricht dabei ein ausgewogenes örtliches Finanzmanagement, das auf für alle Gemeinden geltenden Grundlagen aufbaut. Es muss aber auch genügend Raum zur eigenständigen wirtschaftlichen Entfaltung der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse lassen.

Die Kultur der Verantwortung in der Gemeinde beeinflusst in einem erheblichen Maße den Bedarf an haushaltswirtschaftlichen Regelungen sowie deren Regulierungstiefe, aber auch die künftige Weiterentwicklung. Es ist daher für alle Beteiligten geboten, eine Verantwortlichkeit für das gesamte NKF-System von der Steuerung bis zu den Abschlüssen zu entwickeln. Sie muss offen sein für eine sinnvolle Transparenz und für Informationen über die örtlich geprägte Aufgabenerfüllung und die gesamte wirtschaftliche Geschäftstätigkeit der Gemeinde. Die Interessen der Vielzahl der Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind dabei zu berücksichtigen.

Das Umfeld der Gemeinden wirkt sich ebenfalls prägend auf die Gestaltung haushaltsrechtlichen Bedingungen aus. Der Landesgesetzgeber wurde im Jahre 2004 dafür gelobt, dass er hinsichtlich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die Kraft gefunden hat, sich auf die grundlegenden haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beschränken. An diese Sachlage mögen sich alle erinnern, bevor sie aus Eigeninteressen heraus ihre Forderungen nach detaillierteren haushaltsrechtlichen Vorgaben gegenüber dem Landesgesetzgeber erheben. Vorrangig dürfte sein, durch ein Miteinander der Verantwortlichen und der Aufsicht die wirtschaftliche Zukunft der Gemeinde insgesamt zu sichern. Den Ausgangspunkt dafür bietet stetig der jährliche Gesamtabschluss.

EEEEEEEEEEEE

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

# Übersicht über NKF-Runderlasse

Zu den haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung und zu den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung sind durch eine Vielzahl von Runderlassen ergänzende Verfahrenshinweise und Anwendungsvorgaben bekannt gegeben worden. Wie die gesetzlichen Vorgaben unterliegen auch diese dem Gebot des Landes, die Vorschriften für Gemeinden, auch die über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, auf das erforderliche Maß zu beschränken. Angepasst an allgemeine Erfordernisse bei den Gemeinden sind derzeit folgende Runderlasse für das Neue Kommunale Finanzmanagement bei der Planung, Ausführung und Rechnungslegung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinden zu beachten:

1. **VV Muster für das doppische Rechnungswesen** vom 24. Februar 2005 (SMBl. NRW. 6300), geändert durch Runderlasse vom 4. April 2005 (MBI. NRW. 2005 S. 464), 21. September 2005 (MBI. NRW. 2005 S. 1161), 30. Oktober 2006 (MBI. NRW. 2006 S. 541), 5. Juli 2010 (MBI. NRW. 2010 S. 669) und 17. Dezember 2012 (MBI. NRW. 2013 S. 3); Geltungsdauer: Ablauf des Haushaltsjahres 2017.
2. Runderlass „**NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen (NKF - Kennzahlen)**“ vom 1. Oktober 2008, (nicht im Ministerialblatt veröffentlicht) Geltungsdauer: Fünf Jahre.
3. Runderlass des FM NRW „**Durchführung des Gesetzes zur Verteilung der Versorgungslasten (Versorgungslastenverteilungsgesetz – VLVG) vom 18.11.2008**“ vom 26. Juli 2010 (SMBl. NRW. 20323); Geltungsdauer: Unbefristet.
4. Runderlass des FM NRW „**Durchführungshinweise zum Staatsvertrag über die Verteilung von Versorgungslasten bei bund- und länderübergreifenden Dienstherrnwechseln (Versorgungslastenverteilungs-Staatsvertrag)**“ vom 9. Dezember 2010 (SMBl. NRW. 20323); Geltungsdauer: Unbefristet.
5. Runderlass „**Vergabegrundsätze für Gemeinden nach § 25 der Gemeindehaushaltsverordnung NRW**“ vom 6. Dezember 2012 (SMBl. NRW. 6300); Geltungsdauer bis zum 31. Dezember 2018;
6. Runderlass "**Anlage von Kapital durch Gemeinden und Gemeindeverbände (Kommunale Kapitalanlagen)**" vom 11. Dezember 2012 (SMBl. NRW. 641); Geltungsdauer: bis 31. Dezember 2017.
7. Runderlass „**Haushaltskonsolidierung**“ vom 7. März 2013 (Geltungsdauer: Unbefristet bzw. fünf Jahre).
8. Gem. Runderlass des MWME NRW und des IM NRW „**Regelmäßige Kontrollen nach Artikel 6 der Freistellungsentscheidung der Kommission vom 20. Dezember 2011 (2011/21/EU) zur Vermeidung von Überkompensation bei der Gewährung von Ausgleichszahlungen an bestimmte Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinen wirtschaftlichen Interesse betraut sind**“ vom 20. Januar 2014 (SMBl. NRW. 651); Geltungsdauer: Unbefristet bzw. fünf Jahre.
9. Runderlass „**Finanzleistungen an gemeindliche Betriebe**“ vom 11. September 2014 (nicht im Ministerialblatt veröffentlicht); Geltungsdauer: Fünf Jahre.
10. Runderlass „**Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden und Gemeindeverbände**“ vom 16. Dezember 2014 (SMBl. NRW. 652); Geltungsdauer: bis 31. Dezember 2019.
11. Runderlass „**Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen**“ vom 17. Februar 2016 (SMBl. NRW. 653); Geltungsdauer: bis 31. Dezember 2020.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-RUNDERLASSE**

12. Runderlass „**Periodengerechte Verbuchung der Konsolidierungshilfen nach dem Stärkungspaktgesetz durch die Stärkungspaktgemeinden**“ vom 22. März 2016; Geltungsdauer: unbefristet bzw. fünf Jahre.
13. Erlass „**Fristgerechte Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat**“ vom 15. Juli 2016, (nicht im Ministerialblatt veröffentlicht) Geltungsdauer: Fünf Jahre.

EEEEEEEEEEEE



# Muster für die Haushaltswirtschaft

Aus vielfältigen Gründen heraus ist es erforderlich, zusätzlich zu den in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung getroffenen Regelungen ergänzende Vorgaben und Hinweise zum haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinden und zur Abbildung dieses Geschehens im Rahmen des örtlichen kommunalen Haushalts zu geben. Dazu geben nicht nur die in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Ermächtigungen einen Anlass. Der Runderlass des Innenministeriums vom 24. Februar 2005 (SMBl. NRW. 6300) greift dies auf und empfiehlt die dem Runderlass beigelegten Muster im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft anzuwenden, soweit diese nicht im Einzelnen aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte nach § 133 Absatz 3 und 4 GO NRW für verbindlich erklärt worden sind (vgl. Anlagen 1 bis 28). Der Text dieses Runderlasses und seine Anlagen sind nachfolgend abgedruckt.

**Muster für das doppelte Rechnungswesen  
und zu Bestimmungen der Gemeindeordnung (GO)  
und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO)  
(VV Muster zur GO und GemHVO)**

RdErl. des Innenministeriums vom 24.2.2005

34 - 48.01.32.03 - 1259/05

## 1. Muster

Dieser Erlass nimmt die Muster, die der Begründung zum Regierungsentwurf als Anlagen beigelegt waren, zum Ausgangspunkt. Die Muster, die für die Meldepflichten zur zukünftigen Finanzstatistik erforderlich werden, sollen erst im Zusammenhang mit der Änderung des Finanz- und Personalstatistikgesetzes bekannt gegeben werden. Im Übrigen habe ich davon abgesehen, zusätzlich zu den spezifischen Vorschriften zur Eröffnungsbilanz weitergehende Vorschriften auf der Grundlage des § 55 Abs. 9 GemHVO als Bewertungsleitfaden zu erlassen, weil dafür zurzeit kein gemeindeübergreifendes Erfordernis erkennbar ist. Die nachfolgend aufgeführten Muster erleichtern die Haushaltswirtschaft der Gemeinden. Sie sichern ein Mindestmaß an Transparenz und Einheitlichkeit.

Die Muster (vgl. Anlagen 1 bis 28) werden zur Anwendung im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft empfohlen, soweit sie nicht im Einzelnen nach § 133 Abs. 3 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666, SGV. NRW. 2020) als Verwaltungsvorschriften oder gemäß § 133 Abs. 4 GO aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte für verbindlich erklärt werden.

### 1.1 Muster für Haushaltssatzungen

#### 1.1.1 Muster für die Haushaltssatzung (Anlage 1)

Die Haushaltssatzung muss in Ausführung des § 78 GO die für die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erforderlichen Regelungen enthalten. Sie muss nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufgebaut werden. Das Muster ist für die Ausgestaltung der jährlichen Haushaltssatzung verbindlich.

### **1.1.2 Muster für die Nachtragssatzung (Anlage 2)**

Eine Nachtragssatzung, die nach § 81 GO aufzustellen ist, verändert die nach § 78 GO aufgestellte Haushaltsatzung. Sie muss die vorgesehenen Veränderungen enthalten und nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufgebaut werden. Das Muster ist für die Ausgestaltung einer Nachtragssatzung verbindlich.

## **1.2 Muster für den Haushaltsplan**

### **1.2.1 Muster für den Ergebnisplan (Anlage 3)**

Der Ergebnisplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.2.2 Muster für den Finanzplan (Anlage 4)**

Der Finanzplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.2.3 Bestimmung der Produktbereiche (Anlage 5)**

Die im Haushaltsplan abzubildenden Produktbereiche bilden die Verbindung zwischen dem an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb nach § 4 GemHVO das führende Gliederungsprinzip für den Haushaltsplan sein. Die vorgesehenen 17 Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information widerspiegeln, sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen der Länder entnommen, auf den sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt haben.

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der in Anlage 5 aufgeführten 17 Produktbereiche auszugestalten. Diese Produktbereiche werden für verbindlich erklärt. Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist in der aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich. Die Gliederungsziffern werden zur Anwendung empfohlen. Es können auch die zweistelligen Gliederungsziffern aus der Übersicht der Produktgruppen der kommunalen Finanzstatistik zur Anwendung kommen, weil die Produktbereiche 1 – 16 die Grundlage für diese Produktgruppen bilden.

#### **1.2.4 Örtliche Gliederung des Haushaltsplans (Anlage 6)**

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine angepasste Gliederung des Haushaltsplans. Der Festlegung, dass die Teilpläne produktorientiert aufzustellen sind, liegen die Erkenntnisse aus der langjährigen Diskussion über die Neuen Steuerungsmodelle, deren vielfältige Erprobung und die Vorschläge der NKF - Modellkommunen zugrunde. Sie entspricht überdies den gemeinsamen Vorstellungen der Länder. Das gewandelte Selbstverständnis der Gemeinden, nach dem ihre Leistungen nicht allein als Hoheitsakt, sondern vor allem als Dienstleistung am Bürger (Produkt) erbracht werden, erfordert dies ebenfalls. Zugleich wird den Gemeinden die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Die Möglichkeiten für die Gliederung des Haushaltsplans sind zusammengefasst in einem Arbeitspapier dargestellt und sind in die Entscheidung über die Gliederung des Haushaltsplans einzubeziehen.

#### **1.2.5 Muster für produktorientierte Teilpläne (Anlage 7)**

Nach der Diskussion und den Erkenntnissen über die Neue Steuerung und deren Erprobung kann sich die Reform der Haushaltswirtschaft nicht darin erschöpfen, die bisherige sachliche Gliederung des Haushaltsplans durch eine frei gestaltbare produktorientierte Gliederung zu ersetzen. Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans Bestandteil des umfassenden Reformansatzes, der insbesondere auch die Weiterentwicklung der Führungsmethoden (Management) beinhaltet. Hierzu gehören insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen, aber auch zwischen Rat und Verwaltung, sowie die Möglichkeit, deren Umsetzung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können. Vereinbarte Ziele und messbare Kennzahlen sollen deshalb auf allen Gliederungsebenen des Haushaltsplans ausgewiesen werden.

Die produktorientierten Teilpläne sollen daher jeweils die notwendigen Produktinformationen entsprechend der vorgenommenen Gliederungstiefe, den Teilergebnisplan, den Teilfinanzplan, Ziele, Leistungsmengen und messbare Kennzahlen, ggf. einen Auszug aus der Stellenübersicht, und soweit erforderlich die speziellen Bewirtschaftungsregeln sowie die notwendigen Erläuterungen enthalten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.2.6 Muster für den Teilergebnisplan (Anlage 8)**

Die Inhalte der Teilpläne, die auf der Grundlage der Produktbereiche gebildet werden und nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans sind, enthalten als wichtigsten Bestandteil den Teilergebnisplan nach § 4 Abs. 3 GemHVO. Die Teilergebnispläne stellen eine Untergliederung des Ergebnisplans dar. Ihnen kommt die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zu. Sie müssen die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach § 4 Abs. 6 GemHVO auch ggf. eine Haushaltsposition, die mehrjährig keinen Betrag ausweist, entfallen kann. Außerdem besteht die Verpflichtung, die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dann in den Teilergebnisplänen abzubilden, wenn sie für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden. Eine Verpflichtung für eine solche Erfassung besteht allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO). Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilpläne zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.2.7 Muster für den Teilfinanzplan (Anlage 9 A und B)**

Auch wenn zukünftig im Rahmen der Teilpläne dem Teilergebnisplan die entscheidende Bedeutung zukommt, ist der Teilfinanzplan ein unverzichtbarer Bestandteil der Teilpläne. Ihm sind nach § 4 Abs. 4 GemHVO vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen. Die Teilfinanzpläne stellen zudem eine Untergliederung des Finanzplans dar. Dabei ist zu beachten, dass der jeweilige Teilfinanzplan aus zwei Teilen besteht.

Der Teil A (Zahlungsübersicht) hat mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B hat die Planung der einzelnen Investitionsmaßnahmen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen zu enthalten. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilpläne zu beachten. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen.

### **1.3 Muster für den Stellenplan**

#### **1.3.1 Muster für die Gliederung der Stellen (Anlage 10 A und B)**

Der Stellenplan der Gemeinde nach § 8 Abs. 1 GemHVO hat sämtliche Stellen für die Beschäftigten unabhängig von ihrer Besetzung auszuweisen und ist nach Beschäftigungsverhältnissen zu untergliedern (vgl. § 8 GemHVO). Er ist danach in Besoldungs- und Entgeltgruppen aufzuteilen. Bei Beamtenverhältnissen soll eine Einteilung in Besoldungsgruppen und in Laufbahngruppen vorgenommen werden. Der Stellenplan ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben.“

#### **1.3.2 Muster für die Stellenübersichten (Anlage 11 A 1 bis B 2)**

Die Übersicht über die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne. Die Gesamtübersicht hat die gesamte Aufteilung der Stellen zu enthalten, soweit die Stellen nicht in den einzelnen Teilplänen ausgewiesen werden. Außerdem ist in der Übersicht nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO ein Überblick über die Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit zu geben. Die Übersichten sind mit dem Stellenplan dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben.

### **1.4 Muster für besondere Übersichten zu m Haushaltsplan**

#### **1.4.1 Muster für die Zuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder (Anlagen 12 A und B)**

In der Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder nach § 56 Abs. 3 GO NRW sind jeweils getrennt für jede Fraktion, jede Gruppe und einzelne Ratsmitglieder sowohl die Geldleistungen als auch die geldwerten Leistungen anzugeben. Die Übersicht ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen.

#### **1.4.2 Muster für die Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten (Anlage 13)**

Den Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die kommunale Haushaltswirtschaft zu, so dass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht verzichtet werden kann. Um deren mögliche Entwicklung aufzuzeigen, ist in der Übersicht der Stand am Ende des Vorvorjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in der Gliederung des Verbindlichkeitenspiegels anzugeben. Die Übersicht ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.4.3 Muster für die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (Anlage 14)**

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen muss erkennen lassen, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen. Sie ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

## **1.5 Muster für die Buchführung**

### **1.5.1 Abschreibungstabelle (Anlage 15)**

Unabhängig von den Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu. Um im gemeindlichen Bereich eine Vergleichbarkeit nach einheitlichen Kriterien zu erreichen, ist die Vorgabe eines verbindlichen Rahmens für die Nutzungsdauern geboten. In Ausführung des § 35 GemHVO sind daher gemeindeübergreifend Abschreibungszeiträume weitestgehend festgelegt worden. Die „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände“ ist nach § 35 Abs. 3 GemHVO für die Festlegung und Ausgestaltung der örtlichen Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen verbindlich.

Die Gemeinde hat allerdings unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer selbst vorzunehmen. Sie hat sich dabei in der Regel innerhalb des vorgegebenen Rahmens zu bewegen und eine Übersicht (Abschreibungstabelle) zu erstellen. Außerdem muss sie bei unveränderter Sachlage die Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen durch Beibehaltung der einmal getroffenen Festlegung gewährleisten. Wegen der erheblichen Bedeutung, der aus den Nutzungsdauern zu entwickelnden Abschreibungen auf den Ergebnisplan, die Ergebnisrechnung und auf die kommunale Bilanz hat die Aufsichtsbehörde nach § 35 Abs. 3 Satz 3 GemHVO die Möglichkeit, sich die Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre nachträglichen Änderungen von der Gemeinde vorlegen zu lassen.

### **1.5.2 NKF - Kontenrahmen (Anlage 16)**

Die systematischen Anforderungen an eine Finanzbuchhaltung, die notwendige Überprüfbarkeit der Buchungen, eine interkommunale Vergleichbarkeit sowie die Anforderungen der Finanzstatistik bedingen, einen allgemeinen verbindlichen Kontenrahmen festzulegen. Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde nach § 27 Abs. 7 Satz 1 GemHVO beschränkt sich dabei darauf, dieses den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgende Ordnungsgerüst der Bildung der einzelnen Konten zu Grunde zu legen. Der NKF - Kontenrahmen stellt den verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von Konten. Er ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen verbindlich. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens werden zur Anwendung empfohlen. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u.a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, weil der NKF – Kontenrahmen auch dafür die Grundlage bildet. Mit diesem Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung der Konten gelassen.

Der NKF - Kontenrahmen ist aus dem Kontenrahmen des Modellprojekts weiterentwickelt worden. Er ist nach dem Abschlussgliederungsprinzip gegliedert, d.h. die Einteilung der Kontenklassen ist nach der Reihenfolge der einzelnen Posten in der Bilanz und nach der Reihenfolge der einzelnen Haushaltspositionen in der Ergebnisrech-

nung und in der Finanzrechnung erfolgt. In diesem NKF - Kontenrahmen sind die Kontenklassen 0 bis 8 für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ belegt, die selbstständig abgeschlossen wird und damit einen in sich geschlossenen Rechnungskreis bildet. Die Kosten- und Leistungsrechnung wird in einem zweiten Rechnungskreis abgewickelt. Hierfür wird die Kontenklasse 9 freigehalten, so dass der Gemeinde ausreichend Raum für die Gestaltung ihrer Kosten- und Leistungsrechnung bleibt. Der NKF - Kontenrahmen ist in der Regel jeweils weiter in Kontengruppen, Kontenarten und Konten zu untergliedern, um die örtlich ausgeprägten Konten zu bilden. Die Gemeinde ist nach § 27 Abs. 7 Satz 2 GemHVO verpflichtet, alle ihre Konten in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

In diesem gemeindlichen Kontenplan werden alle Konten systematisch zusammengestellt, die in der örtlichen Buchführung der Gemeinde Verwendung finden. Dies erfordert unter Einbeziehung der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung mindestens die Einrichtung von Konten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz (vgl. § 2, 3 und 41 GemHVO). Diese Regelungen geben den Gemeinden die notwendige Gestaltungsfreiheit, die weitere Untergliederung der Konten nach eigenen örtlichen Bedürfnissen vorzunehmen. Dabei ist zu entscheiden, ob anhand der Bewirtschaftungsbefugnisse bzw. der Budgetbildung weitere Konten oder Unterkonten abgegrenzt werden sollen. In die Festlegung der örtlichen Konten können auch die Anforderungen der Finanzstatistiken einbezogen werden. Es besteht dafür jedoch keine Vorgabe. Es wird empfohlen, bereits bei der Einrichtung von Konten festzulegen, ob die finanzstatistischen Anforderungen direkt aus den Konten heraus oder über Nebenrechnungen erfüllt werden sollen.

### **1.5.3 Kontierungsplan (Anlage 17)**

Zur Nachvollziehbarkeit der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts ist es sachgerecht, dass die Gemeinden bei der Aufstellung des Haushaltsplans den verbindlich vorgegebenen Kontierungsplan beachten. Er sichert die richtige Zuordnung auch für die Erstellung des Jahresabschlusses. Für die Bilanz ist deshalb ebenfalls eine entsprechende Zuordnung zu beachten. Auf dieser Grundlage wird das Buchungsgeschehen der Gemeinden nachvollziehbarer sowie eine Vergleichbarkeit für die Aufsichtsbehörden gesichert. Dies erleichtert zudem den Gemeinden ihre Meldepflichten für die Finanzstatistik zu erfüllen. Der Kontierungsplan ist bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans und des Jahresabschlusses sowie der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Ausführung der §§ 2, 3 und 41 GemHVO verbindlich und zu beachten.

## **1.6 Jahresabschluss**

### **1.6.1 Muster für die Ergebnisrechnung (Anlage 18)**

In der Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO sind für die Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr abzubilden. Dazu ist durch die Bildung von Salden wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Außerdem muss durch den Saldo aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen das außerordentliche Ergebnis ermittelt werden. Zudem ist es zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die Haushaltswirtschaft des Jahres erforderlich, das ordentliche Ergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu einem Jahresergebnis zusammen zu führen.

Eine solche „Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn auch ein Ansatz-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Den Gemeinden wird empfohlen, bei Bedarf nicht nur die nach § 38 Abs. 2 GemHVO auszuweisenden übertragenen Ermächtigungen in dem Plan-/Ist-Vergleich ge-

sondert auszuweisen, sondern darüber hinaus auch andere Veränderungen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans aufzuzeigen, z.B. Erhöhungen oder Minderungen der Haushaltspositionen, deren Ursache in einer Nachtragsatzung liegt. Diese Veränderungen sind Planfortschreibungen und haben die ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Zu diesem Plan-/Ist-Vergleich gehört auch, dass das aktuelle Ergebnis in einen Zusammenhang mit den Vorjahren gestellt wird, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres besser bewerten zu können. Außerdem ist es erforderlich, zu den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Ergebnisrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.2 Muster für die Teilergebnisrechnungen (Anlage 19)**

Die Teilergebnisrechnungen nach § 40 GemHVO sind entsprechend der Ergebnisrechnung zu gliedern. In diesen Rechnungen sind die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn diese im Teilergebnisplan enthalten sind, weil die Gemeinde sie für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst hat. Eine Verpflichtung für eine gesonderte Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen durch die Gemeinde besteht allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO). Sind in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilergebnisrechnungen zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.3 Muster für die Finanzrechnung (Anlage 20)**

In der Finanzrechnung nach § 39 GemHVO sind für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen und insgesamt die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln nachzuweisen. Dazu ist wie im Finanzplan der Saldo für die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Saldo für die Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus beiden der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit, aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen und Krediten zur Liquiditätssicherung, lässt sich dann die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln feststellen und ausweisen.

Es ist jedoch zur Vervollständigung des Gesamtbildes erforderlich, den Bestand am Anfang des Haushaltsjahres mit der Änderung des Bestandes im abgelaufenen Haushaltsjahr und dem Bestand an fremden Finanzmitteln zusammen zu führen, um damit den Endbestand der Finanzmittel sowie den Finanzmittelfluss insgesamt zu ermitteln und abzubilden. Dieser Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen. In der Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres abzubilden. Zudem ist ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen, der entsprechend den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung erweitert werden sollte. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Finanzrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.4 Muster für die Teilfinanzrechnungen (Anlage 21 A und B)**

Die Teilfinanzrechnungen nach § 40 GemHVO sind entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B enthält die Abrechnung für die

einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem sind die gesamten investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen auszuweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilfinanzrechnungen zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.5 Muster über die Struktur der Bilanz (Anlage 22)**

Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher in der kameralen Jahresrechnung nicht gab. Die Bilanzen der Gemeinden müssen einheitlich gegliedert sein. Daher ist in § 41 GemHVO festgelegt, dass die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ in jede gemeindliche Bilanz gehören und diese in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern sind.

Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt. Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt. Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt dabei auf beiden Seiten nach Fristigkeiten. So wird auf der Aktivseite zwischen Anlagevermögen (langfristig) und Umlaufvermögen (kurzfristig) unterschieden. Auf der Passivseite wird zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital gezeigt. Auch auf dieser Seite gilt das Prinzip der Fristigkeit, denn die allgemeine Rücklage steht vor der Ausgleichsrücklage (im Eigenkapital) und die Kredite für Investitionen stehen vor den Krediten zur Liquiditätssicherung.

Für die Bilanzgliederung gilt unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit, dass die Bezeichnung der einzelnen Posten klar und verständlich unter Einbeziehung der rechtlichen Begriffsinhalte sein muss, jeder Posten mit dem dazugehörigen in Ziffern ausgedrückten Betrag eine eigene Zeile erhält, die Posten in der Bilanz in sinnvoller Weise aufeinander folgen und untereinander gesetzt werden. Dazu sind eine weitere Aufgliederung oder „davon“-Vermerke je nach Bedeutung für die Gemeinde, insbesondere in Bezug auf die Darstellung ihrer Aufgabenerfüllung, sachgerecht und zulässig. Die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung dient lediglich der ordnungsmäßigen Aufzählung und ihrer Aneinanderreihung. Sie trägt zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz bei und ist für die Anwendung in der gemeindlichen Praxis nicht verbindlich.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Bilanz zu beachten. Außerdem sind die verbindlichen Zuordnungen zu den Bilanzposten durch den kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.6 Muster für den Anlagenspiegel (Anlage 23)**

Im Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO ist die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darzustellen. Er ist daher mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nummer 1 zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, sind dazu jeweils tabellarisch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen, die kumulierten Abschreibungen, die Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben.

Die „historischen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. Spalte 1) eines Vermögensgegenstandes werden ausgewiesen, solange der Vermögensgegenstand vorhanden ist, selbst wenn er bereits vollständig abgeschrie-



ben ist. Erst im Jahr nach dem Abgang des Vermögensgegenstandes sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Als Zugänge und Abgänge (vgl. Spalten 2 und 3) werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände ausgewiesen, die im Haushaltsjahr tatsächlich dem Anlagevermögen zugegangen oder aus dem Anlagevermögen abgegangen sind. Wenn Vermögensgegenstände im Haushaltsjahr veräußert werden, sind deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter den Abgängen zu erfassen. Erst im Jahr danach sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Bei den Umbuchungen (vgl. Spalte 4) werden Umgliederungen vorhandener Anlagewerte erfasst, z.B. die Umgliederung von Vermögensgegenständen aus „Anlagen im Bau“ nach ihrer Fertigstellung in den entsprechenden Posten des Anlagevermögens. Umbuchungen liegen aber nicht bei Umschichtungen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vor. Diese Fälle sind als Abgänge zu erfassen.

Auch die Abschreibungen im Haushaltsjahr (vgl. Spalte 5) sowie die Zuschreibungen im Haushaltsjahr (vgl. Spalte 6) sind auszuweisen. Erfolgen Zuschreibungen bei den Vermögensgegenständen, so dürfen diese nicht saldiert, sondern müssen unter Beachtung des Bruttoprinzips erfasst werden.

Unter kumulierten Abschreibungen (vgl. Spalte 7) sind sämtliche vorgenommenen Abschreibungen zu erfassen, seit die Vermögensgegenstände mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Anlagevermögen der Gemeinde gehören. Diese kumulierten Abschreibungen sind ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Ist ein Vermögensgegenstand durch Abgang oder Umbuchung aus dem Anlagevermögen ausgeschieden, so sind die kumulierten Abschreibungen des Vermögensgegenstandes nicht mehr auszuweisen. Im Anlagenspiegel sind aber noch die Abschreibungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzunehmen, um die Übereinstimmung mit der Ergebnisrechnung zu sichern.

Die im Anlagenspiegel auszuweisenden Buchwerte (vgl. Spalten 8 und 9) ergeben sich rechnerisch als Restbuchwerte aus den Werten desselben Haushaltsjahres. Um die Veränderung bzw. Entwicklung aufzuzeigen, ist der Stand am Ende des Haushaltsjahres sowie am Ende des Vorjahres anzugeben.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Anlagenspiegels zu beachten. Den Anlagenspiegel kann die Gemeinde eigenverantwortlich nach örtlichen Bedürfnissen um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

#### **1.6.7 Muster für den Forderungsspiegel (Anlage 24)**

Der Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO soll den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Forderungsspiegels zu beachten. Den Forderungsspiegel kann die Gemeinde eigenverantwortlich nach örtlichen Bedürfnissen um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.6.8 Muster für den Verbindlichkeitspiegel (Anlage 25)**

Der Verbindlichkeitspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab. Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach und ist mindestens nach den in § 47 Abs. 1 GemHVO aufgeführten Posten zu gliedern. Um die Änderungen nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Der Verbindlichkeitspiegel dient dazu, die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Verbindlichkeitspiegels zu beachten. Den Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

## **1.7 Gesamtabschluss**

### **1.7.1 Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss (Anlage 26)**

Mit dem Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss werden die Grundstruktur der Summenbilanz sowie die Struktur der Summenergebnisrechnung für die Aufstellung des Gesamtabschlusses aufgezeigt. Damit sollen die Abschlusspositionen für den Gesamtabschluss vereinheitlicht und sachgerechte Meldungen, insbesondere durch die gemeindlichen Betriebe, erreicht werden. Der Positionenrahmen besteht aus zwei Teilen. Im Teil A wird festgelegt, in welche Positionen der Gesamtbilanz, die auf die Gliederung der Bilanz nach § 41 GemHVO NRW ausgerichtet ist, die Bilanzpositionen der zu konsolidierenden Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Im Teil B wird festgelegt, in welche Positionen der Gesamtergebnisrechnung, die auf die Gliederung der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW ausgerichtet ist, die GuV-Positionen der zu konsolidierenden Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Die genannten Vorschriften sind nach § 49 Abs. 3 GemHVO NRW für die Darstellung der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung maßgeblich und bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses zu beachten.

Die Bezifferungen der in Teil A enthaltenen Bilanzposten und der in Teil B enthaltenen Ergebnispositionen sind für die örtliche Anwendung nicht verbindlich. Sie sind von der Gemeinde eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen.

### **1.7.2 Muster zur Gesamtbilanz (Anlage 27)**

Mit der im Muster aufgezeigten Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz wird die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtbilanz entsprechend der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde zu gliedern ist. Die Darstellung der Gesamtbilanz ist auf die wichtigen Bilanzposten auszurichten, die nach § 41 GemHVO NRW auch in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein sollen, denn auch im Gesamtabschluss muss eine Mindesteinheitlichkeit bei der Gliederung der Gesamtbilanz durch die Gemeinden gewährleistet werden. Gleichwohl können örtliche Gegebenheiten so gewichtig sein, dass diese bei der Gestaltung der Bestandteile der gemeindlichen Gesamtbilanz nicht außer Betracht bleiben dürfen.

Von der Gemeinde ist auch zu prüfen, ob einzelnen Bilanzposten ggf. eine geringe Bedeutung zukommt, so dass ein Verzicht als gesonderter Posten in der Gesamtbilanz in Betracht kommen kann. Bei einem Verzicht müssen dann im Gesamtanhang ausreichend differenzierte Angaben zu diesem örtlichen Sachverhalt gemacht werden. Die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.7.3 Muster zur Gesamtergebnisrechnung (Anlage 28)**

Mit der im Muster aufgezeigten Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung wird die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtergebnisrechnung entsprechend der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde zu gliedern ist. Die Darstellung der Gesamtergebnisrechnung ist auf die Positionen auszurichten, die nach § 38 i. V. m. § 2 GemHVO NRW mindestens in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten sein sollen. Auch im Gesamtabschluss muss eine Mindesteinheitlichkeit der Gesamtergebnisrechnungen der Gemeinden gewährleistet werden. Für die örtliche Anwendung ist die Bezifferung von Ertrags- und Aufwandspositionen sowie von Summen und Salden von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

### **1.7.4 Muster für die Gesamtkapitalflussrechnung**

Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist nach § 51 Absatz 3 GemHVO NRW eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Eine Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme in der Gesamtkapitalflussrechnung im Gesamtabschluss der Gemeinde soll entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards 2 (DRS 2) erfolgen. Die Gesamtkapitalflussrechnung soll wie in der gemeindlichen Finanzrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ gegliedert und es sollen die Strukturen der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsströme aufgezeigt werden. Dazu enthält der DRS 2 entsprechende Muster. Auf ein kommunalspezifisches Muster wird deshalb verzichtet.

## **2. Schlussbestimmungen**

Dieser Runderlass tritt mit Ablauf des Haushaltsjahres 2017 außer Kraft.

## **3. Änderungsübersicht zum Runderlass**

### **3.1 Bekanntgabe und Geltungsdauer**

Der Runderlass gilt ab dem Haushaltsjahr 2005. Er tritt mit Ablauf des Haushaltsjahres 2014 außer Kraft (MBI. NRW. S. 354; SMBl. NRW. 6300).

### **3.2 Erste Änderung**

Durch den Runderlass vom 4. April 2005 (MBI. NRW. S. 464) wurden die Nummer 1.6.4 (neu gefasst) sowie § 4 in Anlage 2 und die Nummern 46, 55 und 66 in Anlage 17 (neu gefasst) geändert.

### **3.3 Zweite Änderung**

Durch den Runderlass vom 21. September 2005 (MBI. NRW. S. 1161) wurden die Nummern 1.3.1 (neu gefasst) und 1.3.2 sowie die Anlagen 10 und 11 (jetzt „Tariflich Beschäftigte“) und die Nummer 53 der Anlage 17 geändert.

### **3.4 Dritte Änderung**

Durch den Runderlass vom 30. Oktober 2006 (MBI. NRW. S. 541) wurden die Anlage 17 in den Nummern 25, 28, 41, 44, 50, 52, 70, 71, und 78 geändert.

### **3.5 Vierte Änderung**

Durch den Runderlass vom 5. Juli 2010 (MBI. NRW. S. 669) wurden die Nummern 1, 1.4.1, 1.6.1, 1.6.5 geändert, die Nummer 1.7 „Gesamtabschluss“ neu eingefügt und die Anlagen 7, 15 und 17 geändert sowie die Geltungsdauer in Nummer 2 neu bestimmt. Außerdem wurden dem Runderlass drei neue Anlagen für den gemeindlichen Gesamtabschluss beigefügt.

### **3.6 Fünfte Änderung**

Durch den Runderlass vom 17. Dezember 2012 (MBI. NRW. 2013 S. 3) wurden die Anlagen 1 bis 3, 8, 12, 18, 19, 22, 24 und 25 entsprechend dem 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz aktualisiert. Die Anlagen 1, 2, 3, 8, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26 und 27) wurden ebenfalls angepasst. Der Runderlass tritt nunmehr mit Ablauf des Haushaltsjahres 2017 außer Kraft.

## **3. Übersicht über die Anlagen des Runderlasses nach betroffenen Bereichen:**

### **A: Haushaltssatzungen**

- Anlage 1: Haushaltssatzung (*Muster zu § 78 GO NRW*)
- Anlage 2: Nachtragssatzung (*Muster zu § 81 GO NRW*)

### **B: Haushaltsplan**

- Anlage 3: Ergebnisplan (*Muster zu § 2 GemHVO NRW*)
- Anlage 4: Finanzplan (*Muster zu § 3 GemHVO NRW*)
- Anlage 5: Bestimmung der Produktbereiche (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
- Anlage 6: Örtliche Gliederung des Haushaltsplans (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
- Anlage 7: Muster für produktorientierte Teilpläne (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
- Anlage 8: Teilergebnisplan (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
- Anlage 9: Teilfinanzplan (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)

### **C: Übersichten zu den Beschäftigten**

- Anlage 10: Stellenplan (*Muster zu § 8 GemHVO NRW*)
- Anlage 11: Stellenübersicht (*Muster zu § 8 GemHVO NRW*)

### **D: Besondere Übersichten**

- Anlage 12: Zuwendungen an Fraktionen (*Muster zu § 56 GO NRW*)
- Anlage 13: Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten (*Muster zu § 1 GemHVO NRW*)
- Anlage 14: Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (*Muster zu § 1 GemHVO NRW*)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT**  
**VV Muster**

**E: Buchführung**

- Anlage 15: Abschreibungstabelle (*Muster zu § 35 GemHVO NRW*)
- Anlage 16: Kontenrahmen (*Muster zu § 27 GemHVO NRW*)
- Anlage 17: Kontierungsplan (*Muster zu § 3, 4 und 41 GemHVO NRW*)

**F: Jahresabschluss**

- Anlage 18: Ergebnisrechnung (*Muster zu § 38 GemHVO NRW*)
- Anlage 19: Teilergebnisrechnung (*Muster zu § 40 GemHVO NRW*)
- Anlage 20: Finanzrechnung (*Muster zu § 39 GemHVO NRW*)
- Anlage 21: Teilfinanzrechnung (*Muster zu § 40 GemHVO NRW*)
- Anlage 22: Struktur der Bilanz (*Muster zu § 41 GemHVO NRW*)
- Anlage 23: Anlagenspiegel (*Muster zu § 45 GemHVO NRW*)
- Anlage 24: Forderungsspiegel (*Muster zu § 46 GemHVO NRW*)
- Anlage 25: Verbindlichkeitspiegel (*Muster zu § 47 GemHVO NRW*)

**G: Gesamtabchluss**

- Anlage 26: NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabchluss (*Muster zu § 49 GemHVO NRW*)
- Anlage 27: Gesamtbilanz (*Muster zu § 49 GemHVO NRW*)
- Anlage 28: Gesamtergebnisrechnung (*Muster zu § 49 GemHVO NRW*)

## Haushaltssatzung und Bekanntmachung der Haushaltssatzung

### 1. Haushaltssatzung der Gemeinde ... für das Haushaltsjahr ...

Aufgrund der §§ 78 ff. der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666), zuletzt geändert durch Gesetz ... , hat der Rat der Gemeinde ... mit Beschluss vom ... folgende Haushaltssatzung erlassen:

#### § 1

Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr<sup>1)</sup> ..., der die für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinden voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen und notwendigen Verpflichtungsermächtigungen enthält, wird

im Ergebnisplan mit  
dem Gesamtbetrag der Erträge auf ... EUR  
dem Gesamtbetrag der Aufwendungen auf ... EUR

im Finanzplan mit  
dem Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit auf ... EUR  
dem Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit auf ... EUR

dem Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit auf ... EUR  
dem Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit auf ... EUR

dem Gesamtbetrag der Einzahlungen der Finanzierungstätigkeit auf ... EUR  
dem Gesamtbetrag der Auszahlungen der Finanzierungstätigkeit auf ... EUR  
festgesetzt.

#### § 2<sup>1)</sup>

Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für Investitionen erforderlich ist, wird auf ... EUR  
festgesetzt.

(alternativ: Kredite für Investitionen werden nicht veranschlagt.)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSSATZUNG**

**§ 3<sup>1)</sup>**

Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, der zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Jahren erforderlich ist, wird auf

... EUR

festgesetzt.

(alternativ: Verpflichtungsermächtigungen werden nicht veranschlagt.)

**§ 4<sup>1)</sup>**

Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird auf

... EUR

und/oder

die Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird auf

... EUR

festgesetzt.

(alternativ: Eine Inanspruchnahme des Eigenkapitals soll nicht erfolgen.)

**§ 5<sup>1)</sup>**

Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden dürfen, wird auf

... EUR

festgesetzt.

(alternativ: Kredite zur Liquiditätssicherung werden nicht beansprucht.)

**§ 6<sup>2)</sup>**

Die Steuersätze für die Gemeindesteuern werden für das Haushaltsjahr<sup>1)</sup>..... wie folgt festgesetzt:

- |     |   |          |
|-----|---|----------|
| 1.  | Grundsteuer   |          |
| 1.1 | für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe<br>(Grundsteuer A) auf | ... v.H. |
| 1.2 | für die Grundstücke<br>(Grundsteuer B) auf                              | ... v.H. |
| 2.  | Gewerbsteuer auf  | ... v.H. |

**§ 7**

Nach dem Haushaltssicherungskonzept ist der Haushaltsausgleich im Jahre ... wieder hergestellt. Die dafür im Haushaltssicherungskonzept enthaltenen Konsolidierungsmaßnahmen sind bei der Ausführung des Haushaltsplans umzusetzen.

(alternativ: entfällt)

§ 8 ff.<sup>3)</sup>

**2. Bekanntmachung der Haushaltssatzung**

nach den geltenden Vorschriften und:

(Erfüllung der Anzeigepflicht):

Die vorstehende Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr ... wird hiermit öffentlich bekannt gemacht. Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist gemäß § 80 Absatz 5 GO NRW dem Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Schreiben vom ... angezeigt worden.

(Bei einer Verringerung der Rücklage):

Die nach § 75 Absatz 4 GO NRW erforderliche Genehmigung der Verringerung der Rücklage ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Bei der Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten):

Die nach § 76 Absatz 2 GO NRW erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Verfügbarmachung zur Einsichtnahme):

Der Haushaltsplan (und das Haushaltssicherungskonzept) liegen zur Einsichtnahme vom ... bis ... im ... öffentlich aus und sind unter der Adresse ... im Internet verfügbar.

..., den ...

.....  
(Unterschrift)

**Fußnoten:**

- 1) Bei der Festsetzung für zwei Haushaltsjahre sind die einzelnen Jahresbeträge anzugeben.
- 2) Erlässt die Gemeinde aufgrund der Realsteuergesetze eine besondere Hebesatzsatzung, so ist in der Haushaltssatzung zum Ausdruck zu bringen, dass die Angabe der Steuersätze in der Haushaltssatzung nur deklaratorische Bedeutung hat.
- 3) Hier können weitere Vorschriften gem. § 78 Absatz 2 GO NRW aufgenommen werden.



**Nachtragssatzung und Bekanntmachung  
der Nachtragssatzung**

**1. Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung  
der Gemeinde ...  
für das Haushaltsjahr ...**

Aufgrund des § 81 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666), zuletzt geändert durch Gesetz ..., hat der Rat der Gemeinde ... mit Beschluss vom ... folgende Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung vom ... erlassen:

**§ 1**

Mit dem Nachtragshaushaltsplan werden

	die bisherigen fest- gesetzten Gesamt- beträge	erhöht um	vermindert um	und damit der Gesamtbetrag des Haushaltsplans einschl. Nachträge festgesetzt auf EUR
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Ergebnisplan</b> Erträge Aufwendungen				
<b>Finanzplan</b> <u>aus laufender Verwaltungstätigkeit:</u> Einzahlungen Ausgaben  <u>aus Investitionstätigkeit:</u> Einzahlungen Auszahlungen  <u>aus Finanzierungstätigkeit:</u> Einzahlungen Auszahlungen				

**§ 2**

Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für die Investitionen erforderlich ist, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisher festgesetzte Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen wird nicht geändert.)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSSATZUNG**

**§ 3**

Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, der zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Jahren erforderlich ist, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisherige festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen wird nicht geändert.)

**§ 4**

Die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt  
und/oder

die Verringerung der allgemeinen Rücklage aufgrund des voraussichtlichen Jahresergebnisses im Ergebnisplan wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Die bisher festgesetzte Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder die bisher festgesetzte Verringerung der allgemeinen Rücklage wird nicht geändert oder eine Inanspruchnahme des Eigenkapitals soll nicht erfolgen.)

**§ 5**

Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden dürfen, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisher festgesetzte Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung wird nicht geändert.)

**§ 6<sup>1)</sup>**

Die Steuersätze für die Gemeindesteuern werden für das Haushaltsjahr..... wie folgt festgesetzt:

Steuerart	bisher v.H.	erhöht um v.H.	vermindert v.H.	nunmehr v.H.
1. Grundsteuer				
1.1 für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A)				
1.2 für die Grundstücke (Grundsteuer B)				
2. Gewerbesteuer				

(alternativ: Die Steuersätze werden nicht geändert.)

§ 6 ff.<sup>2)</sup>

2. **Bekanntmachung der Nachtragssatzung**

nach den geltenden Vorschriften und:

(Erfüllung der Anzeigepflicht):

Die vorstehende Nachtragssatzung für das Haushaltsjahr ... wird hiermit öffentlich bekannt gemacht. Die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen ist gemäß § 80 Absatz 5 GO NRW dem Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Schreiben vom ... angezeigt worden.

(Bei einer Verringerung der Rücklage):

Die nach § 75 Absatz 4 GO NRW erforderliche Genehmigung der Verringerung der Rücklage ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Bei der Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten):

Die nach § 76 Absatz 2 GO NRW erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Verfügbarmachung zur Einsichtnahme):

Der Nachtragshaushaltsplan liegt zur Einsichtnahme vom ... bis ... im ... öffentlich aus und ist unter der Adresse ... im Internet verfügbar.

..., den ...

(Bürgermeister/Oberbürgermeister)

.....

(Unterschrift)

**Fußnoten:**

1) *Erlässt die Gemeinde aufgrund der Realsteuergesetze eine besondere Hebesatzsatzung, so ist in der Nachtragssatzung zum Ausdruck zu bringen, dass die Angabe der Steuersätze in der Nachtragssatzung nur deklaratorische Bedeutung hat.*

2) *Hier können Regelungen zur Haushaltssicherung und weitere Vorschriften gem. § 78 Absatz 2 Satz 2 GO NRW getroffen werden.*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

(Anlage 3)

Muster zu § 2 GemHVO NRW

**Ergebnisplan**

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen						
3	+ Sonstige Transfererträge						
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte						
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte						
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen						
7	+ Sonstige ordentliche Erträge						
8	+ Aktivierte Eigenleistungen						
9	+/- Bestandsveränderungen						
10	= Ordentliche Erträge						
11	- Personalaufwendungen						
12	- Versorgungsaufwendungen						
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen						
14	- Bilanzielle Abschreibungen						
15	- Transferaufwendungen						
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen						
17	= Ordentliche Aufwendungen						
18	= <b>Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)						
19	+ Finanzerträge						
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen						
21	= <b>Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)						
22	= <b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	= <b>Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)						
26	= <b>Jahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)						
<b>Nachrichtlich: Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage</b>							
27	Verrechnete Erträge Bei Vermögensgegenständen						
28	Verrechnete Aufwendungen Bei Vermögensgegenständen						
29	<b>Verrechnungssaldo</b> (= Zeilen 27 und 28)						

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

(Anlage 4)

Muster zu § 3 GemHVO NRW

## Finanzplan

Ein- und Auszahlungsarten		Er- gebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vorjah- res	Ansatz des Haus- halts- jahres	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen						
3	+ Sonstige Transfereinzahlungen						
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte						
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte						
6	+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen						
7	+ Sonstige Einzahlungen						
8	+ Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen						
9	<b>= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>						
10	- Personalauszahlungen						
11	- Versorgungsauszahlungen						
12	- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen						
13	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen						
14	- Transferauszahlungen						
15	- Sonstige Auszahlungen						
16	<b>= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>						
17	<b>= Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 9 und 16)						
18	+ Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen						
19	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen						
20	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen						
21	+ Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten						
22	+ Sonstige Investitionseinzahlungen						
23	<b>= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit</b>						
24	- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden						
25	- Auszahlungen für Baumaßnahmen						
26	- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen						
27	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen						
28	- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen						
29	- Sonstige Investitionsauszahlungen						
30	<b>= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</b>						
31	<b>= Saldo aus Investitionstätigkeit</b> (= Zeilen 23 und 30)						
32	<b>= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag</b> (= Zeilen 17 und 31)						
33	+ Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen						
34	- Tilgung und Gewährung von Darlehen						
35	<b>= Saldo aus Finanzierungstätigkeit</b>						
36	<b>= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln</b> (= Zeilen 32 und 35)						
37	+ Anfangsbestand an Finanzmitteln						
38	<b>= Liquide Mittel</b> (= Zeilen 36 und 37)						

## **Bildung von Produktbereichen im kommunalen Haushalt**

Bei der Bildung von Produktbereichen sowie deren Abbildung im Haushaltsplan der Gemeinde sind die nachfolgend aufgeführten Produktbereiche verbindlich. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung ist zu beachten. Dazu gilt, dass die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind.

### **1. Gesamtübersicht**

Der kommunale Haushaltsplan ist in produktorientierte Teilpläne nach folgenden verbindlichen Produktbereichen und in der ausgewiesenen Reihenfolge zu gliedern:

<b>Produktbereiche</b>		
01 Innere Verwaltung 02 Sicherheit und Ordnung 03 Schulträgeraufgaben 04 Kultur und Wissenschaft 05 Soziale Leistungen 06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	07 Gesundheitsdienste 08 Sportförderung 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen 10 Bauen und Wohnen 11 Ver- und Entsorgung 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	13 Natur- und Landschaftspflege 14 Umweltschutz 15 Wirtschaft und Tourismus 16 Allgemeine Finanzwirtschaft 17 Stiftungen

Innerhalb der Grenzen dieser Produktbereiche können Teilpläne auch nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt werden. Es bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen, ob sie im Haushaltsplan lediglich eine weitere Gliederungsebene darstellen (Produktgruppen) oder tiefer untergliedern (Produkte) will.

### **2. Inhaltsbestimmung**

Die Produktbereiche im gemeindlichen Haushalt sind nach der folgenden Zuordnung abzugrenzen:

#### **01 Innere Verwaltung**

- Rat, Ausschüsse, Bezirksvertretungen, Bezirksausschüsse
- Kreistag, Kreisausschuss, Ausschüsse
- Bürgermeister/in, Bezirksvorsteher/in, Ortsvorsteher/in, Beigeordnete
- Landrat/Landrätin
- Ausländerbeirat
- Fraktionen, Zuwendungen gem. § 56 Abs. 3 der Gemeindeordnung (GO)
- Allgemeine Verwaltungsangelegenheiten
- Rats- und Verwaltungsbeauftragte
- Controlling, Finanzbuchhaltung, Kämmerei
- Einrichtungen für die gesamte Verwaltung
- Einrichtungen für Verwaltungsangehörige
- Örtliche Rechnungsprüfung
- Angelegenheiten der unteren staatlichen Verwaltungsbehörde

**02 Sicherheit und Ordnung**

Statistische Angelegenheiten  
Aufgaben bei der Durchführung von Wahlen und Abstimmungen  
Öffentliche Ordnungsangelegenheiten  
Brandschutz  
Rettungsdienst  
Abwehr von Großschadensereignissen

**03 Schulträgeraufgaben**

Grundschulen  
Hauptschulen  
Gemeinschaftsschulen  
Realschulen, Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg  
Gymnasien, Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg  
Kollegs  
Gesamtschulen  
Sonderschulen als Schulen für Lernbehinderte, für Geistigbehinderte, für Blinde und Sehbehinderte, für Lernbehinderte, für Gehörlose und Schwerhörige, für Sprachbehinderte, für Kranke, für Erziehungshilfen, im Bereich der Realschulen und des Gymnasiums  
Berufskollegs in Form von Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule, Fachoberschule  
Schülerbeförderung  
Fördermaßnahmen für einzelne Schüler  
schulartenübergreifende Maßnahmen  
Sonstige schulische Einrichtungen der Allgemeinbildung

**04 Kultur und Wissenschaft**

Museen, Sammlungen, sonstige Kultureinrichtungen  
Theater  
Musikpflege, Musikschulen  
Heimatpflege  
Sonstige Kulturpflege  
Förderung von wissenschaftlichen Einrichtungen

**05 Soziale Leistungen**

Grundversorgung an natürliche Personen  
Soziale Einrichtungen  
Sonstige soziale Leistungen

**06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe**

Förderung von Kindern und Jugendlichen  
Förderung der Erziehung in der Familie  
Adoptionsvermittlung  
Tageseinrichtungen für Kinder  
Einrichtungen der Jugendarbeit  
Sonstige Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien

**07 Gesundheitsdienste**

Krankenhäuser, Kliniken  
Sonstige Gesundheitseinrichtungen  
Gesundheitsschutz und -pflege

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

- 08 Sportförderung**  
Allgemeine Förderung des Sports  
Sportstätten und Bäder
- 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen**  
Räumliche Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen  
Geoinformationen
- 10 Bauen und Wohnen**  
Bau- und Grundstücksordnung  
Wohnungsbauförderung  
Denkmalschutz und -pflege
- 11 Ver- und Entsorgung**  
Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung  
Abfallwirtschaft  
Abwasserbeseitigung
- 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV**  
Durchführung von Bau- und Unterhaltungsaufgaben bei Straßen  
Winterdienst  
Verkehrssicherungsanlagen  
Straßenreinigung  
Parkeinrichtungen  
ÖPNV  
Sonstiger Personen- und Güterverkehr
- 13 Natur- und Landschaftspflege**  
Öffentliches Grün, Landschaftsbau  
Öffentliche Gewässer, Wasserbauliche Anlagen  
Friedhofs- und Bestattungswesen  
Land- und Forstwirtschaft
- 14 Umweltschutz**  
Umweltschutzmaßnahmen  
Umweltschutzbeauftragte
- 15 Wirtschaft und Tourismus**  
Wirtschaftsförderung  
Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen  
Tourismus
- 16 Allgemeine Finanzwirtschaft**  
Steuern  
allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen  
Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft
- 17 Stiftungen**



## Gliederung des örtlichen Haushaltsplans Gliederungsvarianten

### 1. Gliederung nach Produktbereichen

Der kommunale Haushaltsplan ist in produktorientierte Teilpläne nach folgenden verbindlichen Produktbereichen und in der ausgewiesenen Reihenfolge zu gliedern:

Produktbereiche		
01 Innere Verwaltung 02 Sicherheit und Ordnung 03 Schulträgeraufgaben 04 Kultur und Wissenschaft 05 Soziale Leistungen 06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	07 Gesundheitsdienste 08 Sportförderung 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen 10 Bauen und Wohnen 11 Ver- und Entsorgung 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	13 Natur- und Landschaftspflege 14 Umweltschutz 15 Wirtschaft und Tourismus 16 Allgemeine Finanzwirtschaft 17 Stiftungen

*Abbildung 1*

Innerhalb der Grenzen dieser Produktbereiche können Teilpläne auch nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt werden. Es bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen, ob sie im Haushaltsplan lediglich eine weitere Gliederungsebene darstellen (Produktgruppen) oder tiefer untergliedern (Produkte) will. Teilpläne unterhalb der Produktbereichsebene können auch nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden. Auch diese Teilpläne können in Produktgruppen oder Produkte untergliedert werden. Die Aufzählung der Produktbereiche folgt der Abstimmung der Länder, erleichtert die Sortierung der Produktbereiche sowie die Zuordnung der Produktgruppen und Produkte zu den Produktbereichen.

### 2. Produktorientierte Untergliederung der Produktbereiche:

Die Gemeinde kann unterhalb der Ebene der verbindlich vorgegebenen Produktbereiche nach ihren eigenen Bedürfnissen diese Teilpläne untergliedern:

#### 2.1 Die Gemeinde kann eigene Produktgruppen und Produkte bilden (Beispiel):

Verbindliche Produktbereiche*	Eigene Produktgruppen	Eigene Produkte
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

\* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

**2.2 Die Gemeinde kann den Empfehlungen Dritter folgen:**

**2.2.1 den Empfehlungen der NKF -Modellkommunen (Beispiel):**

<b>Verbindliche Produktbereiche*</b>	<b>Produktgruppen nach NKF (Auszug)</b>	<b>Produkte nach NKF (Auszug)</b>
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft	08 Personalmanagement ... 04 Schulaufsicht ... 01 Unterst. von Senioren ... 03 Gesundheitshilfe ... 01 Räumliche Planung ... 01 Allgemeine Finanzwirtschaft	01 Personalsteuerung ... 04 Nichtschülerprüfung ... 02 Altenarbeit ... 04 Sucht- und Drogenhilfe ... 02 Flächennutzungsplan ... ...

\* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

**2.2.2 den Empfehlungen der Länder für die Finanzstatistik (Beispiel):**

<b>Verbindliche Produktbereiche*</b>	<b>Produktgruppen für die Finanzstatistik (Auszug)</b>	<b>Produkte</b>
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft	111 Vw.steuerung und Service ... 211 Grundschulen ... 315 Soziale Einrichtungen ... 412 Gesundheitseinrichtungen ... 511 Räumliche Planung- und Entwicklungsmaßnahmen ... 612 Sonst. allg. Finanzwirtschaft	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen

\* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

Die finanzstatistisch erforderlichen Produktgruppen, zu denen Zahlungsarten mit Beträgen zuzuordnen und im Rahmen der Meldepflichten zur Finanzstatistik zu erfassen sind, werden auf der Grundlage des Finanz- und Personalstatistikgesetzes bekannt gegeben.

**3. Organisationsbezogene Untergliederung der Produktbereiche (Beispiel):**

Die Gemeinde kann die Teilpläne nach Produktbereichen weiter nach organisatorischen Gesichtspunkten untergliedern (Beispiel):

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

<b>Verbindliche Produktbereiche*</b>		
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ...	05 Soziale Hilfen ... 07 Gesundheitsdienste	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft
<b>Örtliche Organisation (Beispiel)</b>		
Fachbereich 1	Fachbereich 2	Fachbereich 3
Hauptamt	Schulverwaltungsamt	Planungsamt
Amt für Finanzwesen	Kulturamt	Bauamt
Ordnungsamt	Sozialamt	Umweltamt
Rechnungsprüfungsamt	Jugendamt	

\* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

Es bleibt der Gemeinde überlassen, ob sie eine oder mehrere Organisationsebenen im Haushaltsplan abbildet. Diesen Organisationsebenen können Produktgruppen oder Produkte zugeordnet werden.

**4. Abbildung der Produktbereiche bei Untergliederungen**

Die verbindlichen Produktbereiche sind den o.a. möglichen Untergliederungen der Produktbereichsebene voranzustellen. Dabei ist es dann ausreichend, wenn im jeweiligen Teilergebnisplan des Produktbereiches die Summen der Erträge und der Aufwendungen und im jeweiligen Teilfinanzplan die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausgewiesen werden.

Die Gemeinde muss durch ihre Produktbildung sicherstellen, dass bei einer Untergliederung der Produktbereichsebene auch die Produktbereiche ordnungsgemäß im Haushaltsplan ausgewiesen werden.

## Muster über den Aufbau von Teilplänen für den kommunalen Haushaltsplan

### 1. Gestaltung der Teilpläne

In den Teilplänen des kommunalen Haushalts werden auf der Grundlage des § 4 GemHVO im Wesentlichen die folgenden Informationen gegeben:

- Erläuterungen zum Produktbereich, den Produktgruppen mit den beschriebenen Produkten,
- die Ziele und Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung,
- ggf. Auszüge aus der Stellenübersicht,
- Aufwendungen und Erträge, ggf. einschließlich der Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen (im Teilergebnisplan),
- investive Einzahlungen und Auszahlungen (= Teilfinanzplan) mit der Übersicht einzelner Maßnahmen bei Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen.

Zusätzlich können weitere ergänzende Angaben gemacht werden:

- spezielle Bewirtschaftungsregeln,
- Erläuterungen zu den Haushaltspositionen,
- quantitative und qualitative Leistungsmengen, soweit sie zielbezogen und steuerungsrelevant sind,
- Daten über die örtlichen Verhältnisse, z.B. zur Verwaltungsorganisation, der Verantwortlichkeiten, der Auftragsgrundlage, den Zielgruppen, der Wettbewerbssituation etc.

Die Angaben können in Textform oder Graphiken aufbereitet und in besonderen Feldern in den betreffenden Teilplänen dargestellt werden, soweit keine Verbindlichkeit für einzelne Bereiche besteht. Im Haushaltsplan sollten die Teilpläne gleichartig gestaltet sein.

### 2. Gliederung der Teilpläne

Das Muster zeigt eine Möglichkeit der Gliederung des Teilplanes anhand eines Produktbereiches schematisch auf. Darin enthaltene Bezeichnungen sollen lediglich den Aufbau des Teilplanes verdeutlichen, insoweit wird das Muster zur Anwendung empfohlen. Die konkrete Ausgestaltung nach den örtlichen Bedürfnissen muss durch jede Gemeinde selbst erfolgen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER HAUSHALTSPLAN**

**Haushaltsplan ...**

**Fachliche Zuständigkeit:  
Frau/Herr**

**Produktbereich ...**

**Inhalte des Produktbereiches**

Beschreibung und Zielsetzung:  
Zielgruppe(n):  
Besonderheiten im Haushaltsjahr:

**Produktbereichsübersicht**

Produktgruppen mit  
- den wesentlichen beschriebenen Produkten:  
- den einzelnen Zielen:  
- den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung:  
(Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW gegliedert werden.)

**Personaleinsatz**

(Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Absatz 3 GemHVO NRW ergänzt werden.)

**Teilergebnisplan**

Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
--------------------------	----------------------	--------------	-------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 GemHVO NRW vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.6 des Erlasses sowie Anlage 8).

**Teilfinanzplan**

Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
--------------------------	----------------------	--------------	-------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 GemHVO NRW vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.7 des Rund-  
erlasses vom 24.02.2005 sowie Anlagen 9 A und B).

**Bewirtschaftungsregelungen**

Für den Teilergebnisplan:  
Für den Teilfinanzplan:  
Sonstiges:

**Erläuterungen  
zu den Haushaltspositionen**

Für den Teilergebnisplan:  
Für den Teilfinanzplan:  
Sonstiges:

**Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse**

Teilergebnisplan

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>						
↓							
9							
10	<b>= Ordentliche Erträge</b>						
11	<i>Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>						
↓							
16							
17	<b>= Ordentliche Aufwendungen</b>						
18	<b>= Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 u. 17)						
19	Arten wie im Ergebnisplan						
20							
21	<b>= Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)						
22	<b>= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	<b>= Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)						
26	<b>= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen -</b> (= Zeilen 22 und 25)						
27	+ Erträge aus internen Leistungsbeziehungen						
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen						
29	<b>= Teilergebnis</b> (= Zeilen 26, 27, 28)						

**Teilfinanzplan  
A. Zahlungsübersicht**

Einzahlungs- und Auszahlungsarten	Ergebnis des Vorvorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Verpflichtungsermächtigungen	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie im Finanzplan abgebildet werden.)</i>							
<b>Investitionstätigkeit</b>							
<b>Einzahlungen</b>							
1 aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen							
2 aus der Veräußerung von Sachanlagen							
3 aus der Veräußerung von Finanzanlagen							
4 aus Beiträgen u. ä. Entgelten							
5 Sonstige Investitionseinzahlungen							
<b>6 Summe: (invest. Einzahlungen)</b>							
<b>Auszahlungen</b>							
7 für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden							
8 für Baumaßnahmen							
9 für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen							
10 für den Erwerb von Finanzanlagen							
11 von aktivierbaren Zuwendungen							
12 Sonstige Investitionsauszahlungen							
<b>13 Summe: (invest. Auszahlungen)</b>							
<b>14 Saldo: der Investitionstätigkeit (Einzahlungen ./. Auszahlungen)</b>							

**Fußnote:** Zu den Verpflichtungsermächtigungen in Spalte 4 ist anzugeben, wie sich die Belastung auf die folgenden Jahre verteilt.

**Teilfinanzplan**  
**B. Planung einzelner Investitionsmaßnahmen**

Investitions- maßnahmen	Ergeb- nis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vorjah- res	Ansatz des Haus- halts- jahres	Ver- pflich- tungser- mächti- gungen	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3	Bisher bereit- gestellt (einschl. Sp. 2)	Gesamt- einzah- lungen/ -aus- zahlun- gen
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
<b>Maßnahme: ...</b>									
+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen									
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden									
- Auszahlungen für Baumaßnahmen									
<b>Saldo:</b> (Einzahlungen ./.. Auszahlungen)									
<b>Weitere Maßnahmen:</b> (Gliederung wie oben)									
<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>									
Summe der investiven Einzahlungen									
Summe der investiven Auszahlungen									
<b>Saldo:</b> (Einzahlungen ./.. Auszahlungen)									

**Fußnote:** Zu den Verpflichtungsermächtigungen in Spalte 4 ist anzugeben, wie sich die Belastung auf die folgenden Jahre verteilt.



**Stellenplan  
Teil A: Beamte**

- Gemeindeverwaltung<sup>1)</sup> / Sondervermögen mit Sonderrechnung<sup>1)</sup> -

Wahl- beamte und Laufbahn -grup- pen <sup>2)</sup>	Besol- dungs- gruppe	Zahl der Stellen ... <sup>3)</sup>		Zahl der Stellen ... <sup>5)</sup>	Zahl der tatsächlich besetzten Stellen am 30.06. ... <sup>5)</sup>	Erläuter- ungen
		insgesamt	davon aus- gesondert <sup>4)</sup>			
<b>Insgesamt</b>						

**Fußnoten:**

- 1) Für die Gemeindeverwaltung ist ein Stellenplan und für jedes Sondervermögen sind jeweils gesonderte Stellenübersichten aufzustellen
- 2) Die Angabe der Amtsbezeichnung wird freigestellt
- 3) Einzusetzen ist das Haushaltsjahr
- 4) Zahl der Stellen, die bei der Anwendung der Obergrenzen unberücksichtigt bleiben (§ 4 StoV – Gem)
- 5) Einzusetzen ist das Vorjahr

**Stellenplan**  
**Teil B: Tariflich Beschäftigte**

Entgeltgruppe/ Sondertarif	Zahl der Stellen ... <sup>1)</sup>	Zahl der Stellen ... <sup>2)</sup>	Zahl der tatsächlich besetzten Stellen am 30.06. ... <sup>2)</sup>	Erläuterungen

**Fußnoten:**

<sup>1)</sup> Einzusetzen ist das Haushaltsjahr

<sup>2)</sup> Einzusetzen ist das Vorjahr

**Stellenübersicht**  
**Teil A: Aufteilung nach der Haushaltsgliederung**

- Beamte -

Produktbereich	Bezeichnung	Wahlbeamte	Höherer Dienst	Gehobener Dienst	Mittlerer Dienst	Erläuterungen
		B 9 →	B 2 →	A 13 →	A 9 →	

**Stellenübersicht**  
**Teil A: Aufteilung nach der Haushaltsgliederung**  
- Tariflich Beschäftigte -

Produktbereich	Bezeichnung	... <sup>1)</sup>

**Fußnote**

<sup>1)</sup> Einteilung der Kopfspalte nach den Entgeltgruppen

**Stellenübersicht**  
**Teil B: Dienstkräfte in der Probe- oder Ausbildungszeit**  
- Nachwuchskräfte und informatorisch beschäftigte Dienstkräfte -

Bezeichnung	Art der Vergütung	Vorgesehen für ... <sup>1)</sup>	Beschäftigt am 01.10. ... <sup>2)</sup>	Erläuterungen
Inspektoranwärterinnen/ Inspektoranwärter	Unterhaltszuschuss			
Verwaltungspraktikan- tinnen/ Verwaltungspraktikanten	Unterhaltsbeihilfe			
Auszubildende	Ausbildungsvergü- tung			
Praktikantinnen/ Praktikanten	fester Satz			
<b>Insgesamt</b>				

**Fußnoten:**

<sup>1)</sup> Einzusetzen ist das Haushaltsjahr

<sup>2)</sup> Einzusetzen ist das Vorjahr

**Zuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder  
Teil A: Geldleistungen**

Nr.	Fraktion, Gruppe, Ratsmitglied	Im Haushaltsplan enthalten		Ergebnis aus Jahres- abschluss ... <sup>3)</sup> EUR	Erläuterungen <sup>4)</sup>
		... <sup>1)</sup> EUR	... <sup>2)</sup> EUR		

**Fußnoten:**

<sup>1)</sup> Haushaltsjahr

<sup>2)</sup> Vorjahr

<sup>3)</sup> Vorvorjahr

<sup>4)</sup> Spalte 6 kann entfallen, wenn die Erläuterungen an anderer Stelle stehen

**Zuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder  
Teil B: Geldwerte Leistungen**

Fraktion, Gruppe Ratsmitglied:				
Zweckbestimmung	Geldwert			Erläuterungen
	Haushalt sjahr ...	Vorjahr ...	mehr (+) weniger (-)	
	EUR	EUR	EUR	
<b>1. Gestellung von Personal der kommunalen Körperschaft für die Fraktionsarbeit</b> 1.1 für die Sicherung des Informationsaustauschs, organisatorische Arbeiten und sonstige Dienste (Geschäftsstellenbetrieb) 1.2 für Sachgebiete der Fraktionsarbeit (Fraktionsassistenten) 1.3 für Fahrer von Dienstfahrzeugen <b>2. Bereitstellung von Fahrzeugen</b> <b>3. Bereitstellung von Räumen</b> 3.1 für die Fraktionsgeschäftsstelle 3.2 dauernd oder bedarfsweise für die Durchführung von Fraktionssitzungen <b>4. Bereitstellung einer Büroausstattung</b> 4.1 Büromöbel und -maschinen 4.2 sonstiges Büromaterial <b>5. Übernahme laufender oder einmaliger Kosten für</b> 5.1 bereitgestellte Räume (Heizung, Reinigung, Beleuchtung) 5.2 Fachliteratur und -zeitschriften 5.3 Telefon, Telefax, Datenübertragungsleitungen 5.4 Rechnerzeiten auf zentraler ADV-Anlage <b>6. Sonstiges</b>				

**Übersicht  
über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten**

<b>Art</b>	<b>Stand am Ende des Vorjahres ...</b>  <b>TEUR</b>	<b>Voraussichtlicher Stand zu Beginn des Haushaltsjahres ...</b>  <b>TEUR</b>	<b>Voraussichtlicher Stand zum Ende des Haus- haltsjahres ...</b>  <b>TEUR</b>
<p><i>(Untergliederung wie im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW)</i></p>			



**Übersicht  
über die aus Verpflichtungsermächtigungen  
voraussichtlich fällig werdenden Auszahlungen**

Verpflichtungs- ermächtigungen im Haushaltsplan des Jahres: ... <sup>1)</sup>	Voraussichtlich fällige Auszahlungen <sup>2)</sup>				
	.... TEUR	.... TEUR	.... TEUR	.... TEUR	.... TEUR
<b>Summe</b>					
<u>Nachrichtlich:</u> In der Finanzplanung vorge- sehene Kreditaufnahmen					

**Fußnoten:**

<sup>1)</sup> In Spalte 1 sind das Haushaltsjahr und alle früheren Jahre aufzuführen, in denen Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt waren, aus deren Inanspruchnahme noch Ausgaben fällig werden.

<sup>2)</sup> In den Spalten 2 ff. sind die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre einzusetzen.

**NKF – Rahmentabelle  
der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände**

Nr.	Vermögensgegenstand	Nutzung in Jahren
<b>1</b>	<b>Gebäude und bauliche Anlagen</b>	
1.01	Abwasserhebe- und -reinigungsanlagen (baulicher Teil)	30 - 40
1.02	Abwasserkanäle	50 - 80
1.03	Auslaufbauwerke einschl. Rechen und Schützen (Bauwerke)	30 - 50
1.04	Baracken, Behelfsbauten	20 - 40
1.05	Einlaufbauwerke einschl. Rechen und Schützen (Bauwerke)	30 - 50
1.06	Feuerwehrgerätehäuser (massiv)	40 - 80
1.07	Feuerwehrgerätehäuser (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.08	Freibäder (bauliche Anlagen)	30 - 50
1.09	Garagen (massiv)	40 - 60
1.10	Garagen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.11	Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Saalbauten, Vereins-, Jugendheime	40 - 80
1.12	Geschäftshäuser (auch gemischt genutzt mit Wohnungen)	50 - 80
1.13	Hallen (massiv)	40 - 60
1.14	Hallen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.15	Hallenbäder	40 - 70
1.16	Heime, Personal- und Schwestern-, Alten-, Kinder-	40 - 80
1.17	Hochwasserschutzanlagen (dauerhafte), z.B. Deiche	70 - 100
1.18	Industriegebäude, Werkstätten (mit und ohne Sozialtrakt)	40 - 60
1.19	Kapellen, Kirchen	60 - 80
1.20	Kindergärten, Kindertagesstätten	40 - 80
1.21	Krankenhäuser	40 - 60
1.22	Krematorien	50 - 60
1.23	Lager (massiv)	40 - 60
1.24	Lager (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.25	Leichenhallen, Trauerhallen	60 - 80
1.26	Parkhäuser, Tiefgaragen	30 - 50
1.27	Pumpenhäuser	20 - 50
1.28	Rettungswachen (massiv)	40 - 80
1.29	Rettungswachen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.30	Schleusen, Wehre (Stahl oder Beton)	40 - 50
1.31	Schleusen, Wehre (sonstige Bauweise)	20 - 30
1.32	Schulgebäude (massiv)	40 - 80
1.33	Schulgebäude (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.34	Silobauten (Beton)	28 - 33
1.35	Silobauten (Kunststoff oder Stahl)	17 - 25
1.36	Sportanlagen (nur Sozialgebäude u.a. Funktionsgebäude)	40 - 60
1.37	Straßenabläufe einschl. Anschlusskanäle	50 - 80
1.38	Transformatoren- und Schalthäuser, Trafostationshäuser	20 - 50
1.39	Tunnel	70 - 80
1.40	Verwaltungsgebäude (massiv)	40 - 80
1.41	Verwaltungsgebäude (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.42	Wassertürme	40 - 50
1.43	Wohncontainer	10 - 20
1.44	Wohnhäuser (auch Mehrfamilienhäuser)	50 - 80
<b>2</b>	<b>Straßen, Wege, Plätze (Grundstückseinrichtungen)</b>	
2.01	Betonmauer, Ziegelmauer	20 - 40
2.02	Brücken (Holzkonstruktion)	20 - 40
2.03	Brücken (Mauerwerk, Beton- oder Stahlkonstruktion, Verbundsystem)	50 - 100
2.04	Gewässerausbau naturnah, offene Gräben	20 - 50
2.05	Kompostdeponie, -plätze	10 - 25
2.06	Löschwasserteiche	20 - 40
2.07	Straßen- und Stadtmobiliar	10 - 30
2.08	Spielplätze, Bolzplätze	10 - 15
2.09	Sportplätze (Rasen- und Hartplätze)	20 - 25
2.10	Straßen (Anlieger-, Hauptverkehrsstraßen) Wege, Plätze, Parkflächen	25 - 50
2.11	Wege, Plätze, Parkflächen (in einfacher Bauart)	10 - 30

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER BUCHFÜHRUNG**

<b>Nr.</b>	<b>Vermögensgegenstand</b>	<b>Nutzung in Jahren</b>
<b>3</b>	<b>Technische Anlagen (Betriebsanlagen)</b>	
3.01	Abwasserhebe- und -reinigungsanlagen (maschinelle Einrichtungen)	10 - 33
3.02	Alarmgeber, Alarmanlagen	5 - 15
3.03	Aufzüge (mobil), Hublifte, Hebebühnen, Arbeitsbühnen	10 - 25
3.04	Bahnkörper, Gleisanlagen, Gleiseinrichtungen, Weichen	15 - 33
3.05	Baucontainer, Bürocontainer, Transportcontainer	10 - 20
3.06	Beleuchtungsanlagen	20 - 30
3.07	Beschallungsanlagen	5 - 15
3.08	Blockheizkraftwerke (Kraft-Wärmekopplungsanlagen)	10 - 20
3.09	Dampfkessel, Dampfmaschinen, Dampfturbinen, Dampfversorgungsleitungen	10 - 20
3.10	Druckluftanlagen, Kompressoren	5 - 15
3.11	Druckrohrleitungen	20 - 40
3.12	Gasleitungen	40 - 45
3.13	Heiß- und Kaltluftanlagen, Abzugsvorrichtungen, Ventilatoren, Klimaanlage	10 - 15
3.14	Heizkanäle	40 - 50
3.15	Kabelnetze (auch Rohre, Schächte)	20 - 25
3.16	Leitstellentechnik	5 - 15
3.17	Mess- und Prüfgeräte	8 - 12
3.18	Notstromaggregate, Stromgeneratoren, -umformer, Gleichrichter	15 - 20
3.19	Ozonmessstation, Umweltmessstation	8 - 12
3.20	Photovoltaikanlagen	20 - 25
3.21	Solaranlagen	10 - 15
3.22	Stromverteileranlagen	10 - 15
3.23	Telekommunikationseinrichtungen, Betriebsfunkanlagen, Antennenmasten	10 - 15
3.24	Verkehrsrechner (Verkehrsleitsystem)	10 - 15
3.25	Videoanlagen, Überwachungsanlagen	5 - 15
3.26	Waschanlage, Waschstraße	5 - 15
3.27	Wasseraufbereitungsanlagen, Wasserenthärtungsanlagen, Wasserreinigungsanlagen	10 - 15
3.28	Windkraftanlagen	15 - 20
3.29	Hoch- und Niederspannungsleitungen der Stromwirtschaft	25 - 35
<b>4</b>	<b>Maschinen und Geräte</b>	
4.00	Maschinen und Geräte	5 - 20
	z.B.: Atemschutzgerät, Maskendichtprüfgerät	8 - 12
	z.B.: Bohrhammer, Bohrmaschine	5 - 8
	z.B.: Druckereimaschinen und ähnliches	13 - 15
	z.B.: Fahrkartenverkaufsautomat, Fahrkartenentwerter	8 - 12
	z.B.: medizinisch-technische Geräte	8 - 10
	z.B.: Parkscheinautomat	8 - 12
	z.B.: Spielgeräte (Wippe, Rutsche, Schaukel, Klettergeräte usw.)	8 - 10
<b>5</b>	<b>Büro- und Geschäftsausstattung</b>	
5.00	Büro- und Geschäftsausstattung	3 - 20
	z.B. Büromaschinen, Flipcharts, Software	5 - 10
	z.B.: Büromöbel	10 - 20
	z.B.: Computer und Zubehör	3 - 5
	z.B.: Werkstatteinrichtungen	10 - 15
<b>6</b>	<b>Fahrzeuge</b>	
6.01	Anhänger, Auflieger	10 - 15
6.02	Bagger, sonstige Baufahrzeuge	8 - 12
6.03	Fahrräder	4 - 8
6.04	Fäkalienwagen, Hochdruckspülwagen u.ä.	8 - 10
6.05	Feuerwehrfahrzeuge, Feuerlöschfahrzeuge, Kraftfahrdrehleiter, Löschboot	15 - 20
6.06	Hubwagen, Gerätewagen	6 - 10
6.07	Kleintransporter, Mannschaftstransportfahrzeuge	6 - 10
6.08	Krankentransportwagen, -fahrzeuge, Notarzteinsetzwagen, Rettungstransportwagen	6 - 8
6.09	Lastkraftwagen, Sattelschlepper, Wechselaufbauten u. ä.	8 - 12
6.10	Lokomotiven, Waggons, Gelenkwagen-Waggons, Kesselwagen	25 - 30
6.11	Motorräder, Motorroller	6 - 10
6.12	Müllentsorgungsfahrzeuge	6 - 10
6.13	Omnibusse	6 - 10
6.14	Personenkraftwagen, Wohnwagen	6 - 10
6.15	Rettungsboot	8 - 12
6.16	Traktoren	8 - 12

Haushaltsrechtlicher NKF - Kontenrahmen

Aktiva der Bilanz		Passiva der Bilanz		Ergebnisrechnung		Finanzrechnung		Ab- schluss	KLR
Konten- klasse 0	Konten- klasse 1	Konten- klasse 2	Konten- klasse 3	Konten- klasse 4	Konten- klasse 5	Konten- klasse 6	Konten- klasse 7	Konten- klasse 8	Konten- klasse 9
Imma- terielle Vermögens- gegen- stände und Sach- anlagen	Finanz- anlagen, Umlauf- vermögen und aktive Rech- nungs- abgren- zung	Eigen- kapital, Sonder- posten und Rück- stellungen	Verbindlich- keiten und passive Rechnungs- abgrenzung	Erträge	Aufwen- dungen	Ein- zahlungen	Aus- zahlungen	Abschluss- konten	Kosten- und Leis- tungs- rech- nung
00 ...	10 Anteile an verbundenen Unternehmen	20 Eigenkapital	30 Anleihen	40 Steuern und ähnliche Abgaben	50 Personalaufwendungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben	70 Personalauszahlungen	80 Eröffnungs-/ Abschlusskonten	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)
01 Immaterielle Vermögensgegenstände	11 Beteiligungen	21 Wertberichtigungen (kein Bilanzausweis)	31 ...	41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	51 Versorgungsaufwendungen	61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	71 Versorgungsauszahlungen	81 Korrekturkonten	Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.
02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	12 Sondervermögen	22 ...	32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	42 Sonstige Transfererträge	52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	62 Sonstige Transferinzahlungen	72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	82 Kurzfristige Erfolgsrechnung	
03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleich Rechte	13 Ausleihungen	23 Sonderposten	33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	53 Transferaufwendungen	63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	73 Transferauszahlungen		
04 Infrastrukturvermögen	14 Wertpapiere	24 ...	34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	44 Privat-rechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	54 Sonstige ordentliche Aufwendungen	64 Privat-rechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit		
05 Bauten auf fremdem Grund und Boden	15 Vorräte	25 Pensionsrückstellungen	35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	45 Sonstige ordentliche Erträge	55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen		
06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten	36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	46 Finanzerträge	56 ...	66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	76 ...		
07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	17 Privat-rechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	27 Instandhaltungsrückstellungen	37 Sonstige Verbindlichkeiten	47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	57 Bilanzielle Abschreibungen	67 ...	77 ...		
08 Betriebs- und Geschäftsausstattung	18 Liquide Mittel	28 Sonstige Rückstellungen	38 Erhaltene Anzahlungen	48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit		
09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	19 Aktive Rechnungsabgrenzung	29 ...	39 Passive Rechnungsabgrenzung	49 Außerordentliche Erträge	59 Außerordentliche Aufwendungen	69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit		

## **Zuordnungsvorschriften zum kommunalen haushaltsrechtlichen Kontenrahmen (Kommunaler Kontierungsplan)**

In der kommunalen Finanzbuchhaltung sind die Geschäftsvorfälle auf der Grundlage des Kontenrahmens nach den folgenden Zuordnungen im Rahmen der Buchungen zu kontieren:

### **0 Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen**

#### **01 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Konzessionen

Lizenzen

DV-Software

*(Hier sind nur Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die entgeltlich erworben oder nicht selbst hergestellt wurden, zu erfassen.)*

#### **02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Grünflächen

*(Erholungsflächen als Parkanlagen oder sonstige Freizeit- und Erholungsflächen)*

Ackerland

*(landwirtschaftlich oder gartenbaulich genutzte Flächen)*

Wald, Forsten

Sonstige unbebaute Grundstücke

*(Bei den einzelnen Posten sollen Grund und Boden, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen getrennt erfasst werden.)*

#### **03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen,

Grundstücke mit Schulen

Grundstücke mit Wohnbauten

Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

*(Bei den einzelnen Posten sollen Grund und Boden, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen getrennt erfasst werden.)*

#### **04 Infrastrukturvermögen**

Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

*(Unbebaute Grundstücke sowie Grund und Boden von bebauten Grundstücken)*

Brücken und Tunnel,

Geislanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

*(Kläranlagen, Abwasserkanäle, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken,*

*Regenwasserbehandlungsanlagen, öffentliche Toiletten)*

Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

*(Strom-, Gas-, Wasserleitungen und dazu gehörige Anlagen, wasserbauliche Anlagen)*

#### **05 Bauten auf fremdem Grund und Boden**

- 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**  
Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten usw.  
Baudenkmäler, Bodendenkmäler, sonstige Kulturdenkmäler
- 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**
- 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung**  
Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, Werkzeuge u.a.
- 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**
- 1 Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung**
- 10 Anteile an verbundenen Unternehmen**
- 11 Beteiligungen**  
*(Sofern sie nicht zu den verbundenen Unternehmen gehören)*  
Anteile an Kapitalgesellschaften (auch Gemeinnützige Gesellschaften)  
Anstalten des öffentlichen Rechts  
Anteile an sonstigen juristischen Personen, z.B. Zweckverbände  
Rechtlich selbstständige Stiftungen  
Beteiligungen an Personengesellschaften
- 12 Sondervermögen**  
Sondervermögen nach § 97 der Gemeindeordnung
- 13 Ausleihungen**  
Ausleihungen  
    an verbundene Unternehmen  
    an Beteiligungen  
    an Sondervermögen  
Anteile an Genossenschaft sind als „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen
- 14 Wertpapiere**  
Wertpapiere in Form von Unternehmensanteilen  
Sonstige Wertpapiere  
*(In der Bilanz getrennt bei Anlage- oder Umlaufvermögen anzusetzen.)*
- 15 Vorräte**  
Rohstoffe/Fertigungsmaterial  
Hilfsstoffe, Betriebsstoffe  
Waren  
Unfertige/fertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen  
Zu veräußernde Bau- und Gewergrundstücke  
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte  
Sonstige Vorräte
- 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen**  
Gebührenforderungen  
Beitragsforderungen

- Steuerforderungen
- Forderungen aus Transferleistungen
- Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen
  
- 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände**
  - Privatrechtliche Forderungen
    - gegenüber dem privaten Bereich
    - gegenüber dem öffentlichen Bereich
    - gegen verbundene Unternehmen
    - gegen Beteiligungen
    - gegen Sondervermögen
  - Sonstige Vermögensgegenstände
  
- 18 Liquide Mittel**
  - Guthaben bei Banken, Kreditinstituten, der Bundesbank, der Europäischen Zentralbank u.a.
  - Entgegennahme von Schecks
  - Kassenbestand in Form von Bargeld
  
- 19 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)**
  - Ausgaben für andere Haushaltsjahre
  - Kreditbeschaffungskosten
  - Zölle und Verbrauchssteuern
  - Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen
  - Geleistete Zuwendungen mit Gegenleistungsverpflichtung
  
- 2 Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen**
  - 20 Eigenkapital**
    - Allgemeine Rücklage
    - Sonderrücklagen
    - Ausgleichsrücklage
    - Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
  
  - 21 Wertberichtigungen**
    - Einzelwert- und Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen  
*(kein Bilanzausweis)*
  
  - 22** *(nicht belegt)*
  
  - 23 Sonderposten**
    - Sonderposten aus Zuwendungen
    - Sonderposten aus Beiträgen
    - Sonderposten für den Gebührenaussgleich
    - u.a. Sonderposten
  
  - 24** *(nicht belegt)*
  
  - 25 Pensionsrückstellungen**
    - für Beschäftigte
    - für Versorgungsempfänger

- 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten**
- 27 Instandhaltungsrückstellungen**  
für unterlassene Instandhaltung u.a.
- 28 Sonstige Rückstellungen**  
für nicht in Anspruch genommenen Urlaub  
für Arbeitszeitguthaben  
für die Aufbewahrung von Unterlagen  
für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit
- 29** *(nicht belegt)*
- 3 Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung**
- 30 Anleihen**  
konvertible und nicht konvertible
- 31** *(nicht belegt)*
- 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen**  
von verbundenen Unternehmen  
von Beteiligungen  
von Sondervermögen  
vom öffentlichen Bereich  
von Kreditinstituten
- 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung**  
vom öffentlichen Bereich  
von Kreditinstituten
- 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**  
Schuldübernahmen  
Leibrentenverträge  
Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen  
Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte  
Leasingverträge  
Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften  
Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Vorgänge
- 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**  
gegen verbundene Unternehmen  
gegen Beteiligungen  
gegen Sondervermögen  
gegen den öffentlichen Bereich  
gegen den privaten Bereich  
im Ausland



**36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

gegen verbundene Unternehmen  
gegen Beteiligungen  
gegen Sondervermögen  
gegen den öffentlichen Bereich  
gegen übrige Bereiche

**37 Sonstige Verbindlichkeiten**

Steuerverbindlichkeiten aus den Steuerarten  
gegenüber Sozialversicherungsträgern  
gegenüber Mitarbeitern, Organmitgliedern und Gesellschaftern

**38 Erhaltene Anzahlungen**

**39 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)**

Einnahme für andere Haushaltsjahre  
Erhaltene Zuwendungen für Dritte

**4 Erträge**

**40 Steuern und ähnliche Abgaben**

Realsteuern als Grundsteuer A, Grundsteuer B, Gewerbesteuer  
Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern, ... an der Einkommensteuer, ... an der Umsatzsteuer, Andere Steuern, z.B. Vergnügungssteuer, Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungssteuer  
Steuerähnliche Einnahmen, z.B. Fremdenverkehrsabgaben, Abgaben von Spielbanken u.a.  
Ausgleichsleistungen nach dem Familienleistungsausgleich  
Ausgleichsleistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

**41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**

Zuwendungen

*(Unter Zuwendungen werden Zuweisungen und Zuschüsse erfasst. Zuweisungen sind Übertragungen finanzieller Mittel zwischen Gebietskörperschaften und Zuschüsse sind Übertragungen vom unternehmerischen und übrigen Bereich an Kommunen.)*

Schlüsselzuweisungen vom Land

Bedarfszuweisungen vom Land, von Gemeinden (GV)

Allgemeine Zuweisungen vom Bund, vom Land, von Gemeinden (GV)

Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten

Allgemeine Umlagen vom Land, von Gemeinden (GV)

*(Unter allgemeinen Umlagen werden Zuweisungen von Gemeinden und Gemeindeverbänden an Körperschaften erfasst, die ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung eines allgemeinen Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels geleistet werden.)*

Kreisumlage einschließlich Mehrbelastung

Jugendamtsumlage

Landschaftsumlage

Verbandsumlage des Regionalverbandes Ruhrgebiet

**42 Sonstige Transfererträge**

Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen  
Schuldendiensthilfen  
Andere sonstige Transfererträge

**43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**

Verwaltungsgebühren

*Öffentlich-rechtliche Gebühren (Entgelte) für die Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen, z.B. Passgebühren, Genehmigungsgebühren, Gebühren für die Bauüberwachung, Gebühren für Beglaubigungen, für Erlaubnisscheine, Vermessungs-(Abmarkungs-)gebühren usw.*

Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte

*Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen z.B. Entgelte für die Lieferung von Elektrizität, Gas, Fernwärme, Wasser, einschl. Grundgebühren, Zählermiete*

Entgelte der Verkehrsunternehmen

*Entgelte für die Inanspruchnahme von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Müllabfuhr, der Straßenreinigung, des Bestattungswesens, für die Sondernutzung von Straßen*

Entgelte für Arbeiten zur Unterhaltung von Straßen, Anlagen und dgl.

Entgelte für die Unterhaltung der Hausanschlüsse für Gas, Wasser, Abwasser und Elektrizität

*Sonstige Entgelte, z.B. Parkgebühren, Pflegesätze der Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime (auch Einkaufsgelder), Eintrittsgelder zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen*

Pflege von Gräbern

Zweckgebundene Abgaben

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge, für den Gebührenaussgleich und aus ähnlichen Sonderposten

**44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**

Privatrechtliche Leistungsentgelte

Erträge aus Verkauf

Mieten und Pachten

Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Erträge aus aufgabenbezogenen Leistungsbeteiligungen, z.B. aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende oder aus der Grundsicherung im Alter

**45 Sonstige ordentliche Erträge**

Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen, sofern nicht mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen

Konzessionsabgaben

Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten

Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre

Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge, z. B. Erträge aus Zuschreibungen, aus der Auflösung von Wertberichtigungen auf Forderungen, aus der Auflösung von Rückstellungen

**46 Finanzerträge**

Zinserträge

Finanzerträge aus Beteiligungen, Gewinnabführungsverträgen, Wertpapieren des Anlage- und des Umlaufvermögens, auch andere zinsähnliche Erträge

**47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen**

Aktivierte Eigenleistungen

Selbst erstellte aktivierungsfähige Vermögensgegenstände

Bestandsveränderungen

Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen

**48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**

Geschäfte zwischen Einheiten der Verwaltung

**49 Außerordentliche Erträge**

Geschäfte aufgrund von seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, insbesondere in Folge höherer Gewalt, z. B. Naturkatastrophen oder sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke

**5 Aufwendungen**

**50 Personalaufwendungen**

Bezüge der Beamten, Vergütungen der Angestellten, Löhne der Arbeiter, Aufwendungen für sonstige Beschäftigte

Beiträge zu Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen

Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung

Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Beschäftigte

Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte und Altersteilzeit

Aufwendungen für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub und Arbeitszeitguthaben

Pauschalierte Lohnsteuer

**51 Versorgungsaufwendungen**

Versorgungsaufwendungen

Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung

Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Versorgungsempfänger

Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger

**52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**

für Fertigung, Vertrieb und Waren

für Energie/Wasser/Abwasser

für die Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und Gebäude, des Infrastrukturvermögens, der Maschinen und technischen Anlagen, der Fahrzeuge, der Betriebsvorrichtungen, der Betriebs- und Geschäftsausstattung, auch Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen

für weitere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen, z.B. Schülerbeförderungskosten, Lernmittel

für Kostenerstattungen

für sonstige Sach- und Dienstleistungen

**53 Transferaufwendungen**

Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

Schuldendiensthilfen

Sozialtransferaufwendungen

- Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen
- Leistungen der Sozialhilfe, auch Grundsicherung im Alter
- Leistungen der Jugendhilfe
- Leistungen an Arbeitssuchende
- Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte
- Leistungen an Asylbewerber
- sonstige soziale Leistungen

Aufwendungen wegen Steuerbeteiligungen, z. B. Gewerbesteuerumlage, Finanzierungsbeteiligung Fonds Deutsche Einheit

Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)

Allgemeine Umlagen

- an das Land (*auch Nachzahlung aus der Abrechnung des Solidarbeitrages*)
- an Gemeinden (GV)

Aufwendungen aus Verlustübernahmen  
Sonstige Transferaufwendungen

**54 Sonstige ordentliche Aufwendungen**

Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen

Personaleinstellungen, Aus- und Fortbildung, Umschulung, übernommene Reisekosten, Beschäftigtenbetreuung und Dienstjubiläen, Umzugskostenvergütung, Dienst- und Schutzkleidung, persönliche Ausrüstungsgegenstände, Personalnebenaufwendungen, Ausgleichsabgabe

Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

Mieten, Pachten, Erbbauzinsen, Leasing, Leiharbeitskräfte, Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeiten, zu denen Aufwendungen für den Rat, Ausschüsse, Fraktionen, Beiräte sowie die Mitgliedschaft in Aufsichtsräten zählen

Geschäftsaufwendungen

Büromaterial, Zeitungen, Fachliteratur, Telekommunikationsleistungen, Porto, Öffentlichkeitsarbeit, Bekanntmachungen u.a.

Aufwendungen für Beiträge

Versicherungsbeiträge, Beiträge zu Wirtschaftsverbänden, Berufsvertretungen und Vereinen

Bilanzielle Wertberichtigungen,

Aufwendungen, die nicht als bilanzielle Abschreibungen zu erfassen und nicht mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind

Zuführungen zu Rückstellungen, die nicht in anderen Kontengruppen erfasst werden

Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen

Aufwendungen für nicht rückzahlbare Zuweisungen für Investitionen

Betriebliche Steueraufwendungen

Kraftfahrzeugsteuer, Ausfuhrzölle, andere Verbrauchsteuern, sonstige betriebliche Steueraufwendungen

Aufwendungen für Steuern vom Einkommen und Ertrag

Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen, z.B. aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

Andere sonstige ordentlichen Aufwendungen

Verfügungsmittel, Aufwendungen für Schadensfälle

**55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen**

Zinsaufwendungen

Sonstige Finanzaufwendungen

**56 (nicht belegt)**

**57 Bilanzielle Abschreibungen**

als nutzungsbedingte Wertminderungen in Form von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen,

auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

auf Gebäude u.a.

auf das Infrastrukturvermögen, z.B. Brücken und Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und

Sicherheitsanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, Straßen, Wege, Plätze,

Verkehrslenkungsanlagen, auf sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

auf Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

auf Betriebs- und Geschäftsausstattung und geringwertige Wirtschaftsgüter

auf Finanzanlagen

auf das Umlaufvermögen (ohne Forderungen)

(keine Aufwendungen aus der Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage)

- 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen**  
Geschäfte zwischen Einheiten der Verwaltung
- 59 Außerordentliche Aufwendungen**  
Geschäfte aufgrund von seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, insbesondere in Folge höherer Gewalt, z. B. Naturkatastrophen oder sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke
- 6 Einzahlungen**
- 60 Steuern und ähnliche Abgaben**  
(vgl. Nummer 40)
- 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**  
(vgl. Nummer 41, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“)
- 62 Sonstige Transfereinzahlungen**  
(vgl. Nummer 42)
- 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**  
(vgl. Nummer 43, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“)
- 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**  
(vgl. Nummer 44)
- 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**  
Konzessionsabgaben  
Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre
- 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen**  
Zinseinzahlungen  
Sonstige Finanzeinzahlungen
- 67** *(nicht belegt)*
- 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit**  
Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen  
Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen  
Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen  
Beiträge und ähnliche Entgelte  
Sonstige Investitionseinzahlungen  
Rückflüsse von Ausleihungen
- 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit**  
Kreditaufnahmen für Investitionen  
Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung  
Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)
- 7 Auszahlungen**
- 70 Personalauszahlungen**

- Personalauszahlungen  
Beiträge zu Zusatzversorgungskassen  
(vgl. Nummer 50)
- 71 Versorgungsauszahlungen**  
Versorgungsauszahlungen  
Umlagezahlungen an Versorgungskassen  
(vgl. Nummer 51)
- 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen**  
(vgl. Nummer 52)
- 73 Transferauszahlungen**  
(vgl. Nummer 53)
- 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**  
(vgl. Nummer 54)
- 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen**  
(vgl. Nummer 55)
- 76** *(nicht belegt)*
- 77** *(nicht belegt)*
- 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit**  
Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen (auch Ablösung von Dauerlasten)  
*(Beim Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens soll unterschieden werden zwischen oberhalb und unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro)*  
Auszahlungen für die Abwicklung von Baumaßnahmen  
*(Eine Trennung zwischen den Baumaßnahmen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenze ist vorzunehmen.)*  
Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen  
Gewährung von Ausleihungen
- 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit**  
Tilgung von Krediten für Investitionen  
Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung  
Gewährung von Darlehen
- 8 Abschlusskonten**
- 80 Eröffnungs-/Abschlusskonten**  
Eröffnungsbilanz-Konto  
Schlussbilanz-Konto  
Ergebnisrechnungs-Konto  
Finanzrechnungs-Konto
- 81 Korrekturkonten**
- 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung**

**9 Kosten- und Leistungsrechnung**

**90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)**

(Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

### Ergebnisrechnung

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fort- geschriebe- ner Ansatz des Haushalts- jahres	Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 2 ./. Sp. 3)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben				
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen				
3	+ Sonstige Transfererträge				
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte				
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte				
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen				
7	+ Sonstige ordentliche Erträge				
8	+ Aktivierte Eigenleistungen				
9	+/- Bestandsveränderungen				
10	= Ordentliche Erträge				
11	- Personalaufwendungen				
12	- Versorgungsaufwendungen				
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen				
14	- Bilanzielle Abschreibungen				
15	- Transferaufwendungen				
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen				
17	= Ordentliche Aufwendungen				
18	= <b>Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)				
19	+ Finanzerträge				
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen				
21	= <b>Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)				
22	= <b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)				
23	+ Außerordentliche Erträge				
24	- Außerordentliche Aufwendungen				
25	= <b>Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)				
26	= <b>Jahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)				
<b>Nachrichtlich: Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage</b>					
27	Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen				
28	Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen				
29	Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen				
30	Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen				
31	= <b>Sonstiges Ergebnis</b> (= Zeilen 27 bis 30)				



**Teilergebnisrechnung**

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 2 J. Sp. 3)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>				
↓					
9					
10	= Ordentliche Erträge				
11	<i>Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>				
↓					
16					
17	= Ordentliche Aufwendungen				
18	= <b>Ordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)				
19	<i>Nach Arten wie im Ergebnisplan</i>				
20					
21	= <b>Finanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)				
22	= <b>Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)				
23	+ Außerordentliche Erträge				
24	- Außerordentliche Aufwendungen				
25	= <b>Außerordentliches Ergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)				
26	= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen - (= Zeilen 22 und 25)				
27	+ Erträge aus internen Leistungs- beziehungen				
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen				
29	= <b>Teilergebnis</b> (= Zeilen 26, 27, 28)				

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER JAHRESABSCHLUSS**

(Anlage 20)

Muster zu § 39 GemHVO NRW

**Finanzrechnung**

Ein- und Auszahlungsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 2 ./. Sp. 3)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben				
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen				
3	+ Sonstige Transfereinzahlungen				
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte				
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte				
6	+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen				
7	+ Sonstige Einzahlungen				
8	+ Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen				
9	= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit				
10	- Personalauszahlungen				
11	- Versorgungsauszahlungen				
12	- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen				
13	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen				
14	- Transferauszahlungen				
15	- Sonstige Auszahlungen				
16	= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit				
17	= <b>Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit</b> (= Zeilen 9 und 16)				
18	+ Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen				
19	+ Einzahlungen aus der Veräuß. von Sachanlagen				
20	+ Einzahlungen aus der Veräuß. von Finanzanlagen				
21	+ Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten				
22	+ Sonstige Investitionseinzahlungen				
23	= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit				
24	- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
25	- Auszahlungen für Baumaßnahmen				
26	- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen				
27	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen				
28	- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen				
29	- Sonstige Investitionsauszahlungen				
30	= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit				
31	= <b>Saldo aus Investitionstätigkeit</b> (= Zeilen 23 und 30)				
32	= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag (= Zeilen 17 und 31)				
33	+ Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen				
34	+ Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung				
35	- Tilgung und Gewährung von Darlehen				
36	- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung				
37	= <b>Saldo aus Finanzierungstätigkeit</b>				
38	= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln (= Zeilen 32 und 37)				
39	+ Anfangsbestand an Finanzmitteln				
40	+ Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln				
41	= <b>Liquide Mittel</b> (= Zeilen 38, 39 und 40)				

**Teilfinanzrechnung  
A. Zahlungsnachweis**

Einzahlungs- und Auszahlungsarten	Ergebnis des Vorjahres	Fort-geschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 2 ./ Sp. 3)
	EUR	EUR	EUR	EUR
Laufende Verwaltungstätigkeit <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie in der Finanzrechnung abgebildet werden.)</i>				
Investitionstätigkeit				
<b>Einzahlungen</b>				
1 aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen				
2 aus der Veräußerung von Sachanlagen				
3 aus der Veräußerung von Finanzanlagen				
4 aus Beiträgen u. ä. Entgelten				
5 Sonstige Investitionseinzahlungen				
6 Summe: (investive Einzahlungen)				
<b>Auszahlungen</b>				
7 für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
8 für Baumaßnahmen				
9 für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen				
10 für den Erwerb von Finanzanlagen				
11 von aktivierbaren Zuwendungen				
12 Sonstige Investitionsauszahlungen				
13 Summe: (investive Auszahlungen)				
14 <b>Saldo: der Investitionstätigkeit</b> (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				

**Teilfinanzrechnung**  
**B. Nachweis einzelner Investitionsmaßnahmen**

Investitionsmaßnahmen	Ergebnis des Vorjahres	Fort- geschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 2 ./ Sp. 3)
	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>				
<b>Maßnahme: ...</b> + Einzahlungen aus Investitionszuwendungen - Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden - Auszahlungen für Baumaßnahmen				
<b>Saldo:</b> (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				
<b>Weitere Maßnahmen</b> (Gliederung wie oben)				
<b>Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen</b>				
Summe der investiven Einzahlungen				
Summe der investiven Auszahlungen				
<b>Saldo:</b> (Einzahlungen ./ Auszahlungen)				

(Anlage 22)

Muster zu § 41 GemHVO NRW

### Struktur der kommunalen Bilanz in Nordrhein-Westfalen

<u>AKTIVA</u>	<u>PASSIVA</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Anlagevermögen</li> <li>1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>1.2 Sachanlagen <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.1.1 Grünflächen</li> <li>1.2.1.2 Ackerland</li> <li>1.2.1.3 Wald, Forsten</li> <li>1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke</li> </ul> </li> <li>1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen</li> <li>1.2.2.2 Schulen</li> <li>1.2.2.3 Wohnbauten</li> <li>1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude</li> </ul> </li> <li>1.2.3 Infrastrukturvermögen <ul style="list-style-type: none"> <li>1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens</li> <li>1.2.3.2 Brücken und Tunnel</li> <li>1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen</li> <li>1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen</li> <li>1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen</li> <li>1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens</li> </ul> </li> <li>1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden</li> <li>1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler</li> <li>1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge</li> <li>1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung</li> <li>1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau</li> </ul> </li> <li>1.3 Finanzanlagen <ul style="list-style-type: none"> <li>1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>1.3.2 Beteiligungen</li> <li>1.3.3 Sondervermögen</li> <li>1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>1.3.5 Ausleihungen <ul style="list-style-type: none"> <li>1.3.5.1 an verbundene Unternehmen</li> <li>1.3.5.2 an Beteiligungen</li> <li>1.3.5.3 an Sondervermögen</li> <li>1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> <li>2 Umlaufvermögen <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1 Vorräte <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren</li> <li>2.1.2 Geleistete Anzahlungen</li> </ul> </li> <li>2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände <ul style="list-style-type: none"> <li>2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen</li> <li>2.2.2 Privatrechtliche Forderungen</li> <li>2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände</li> </ul> </li> <li>2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>2.4 Liquide Mittel</li> </ul> </li> <li>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</li>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. Eigenkapital <ul style="list-style-type: none"> <li>1.1 Allgemeine Rücklage</li> <li>1.2 Sonderrücklagen</li> <li>1.3 Ausgleichsrücklage</li> <li>1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ul> </li> <li>2. Sonderposten <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1 für Zuwendungen</li> <li>2.2 für Beiträge</li> <li>2.3 für den Gebührenaussgleich</li> </ul> </li> <li>2.4 Sonstige Sonderposten</li> <li>3. Rückstellungen <ul style="list-style-type: none"> <li>3.1 Pensionsrückstellungen</li> <li>3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten</li> <li>3.3 Instandhaltungsrückstellungen</li> <li>3.4 Sonstige Rückstellungen</li> </ul> </li> <li>4. Verbindlichkeiten <ul style="list-style-type: none"> <li>4.1 Anleihen</li> <li>4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen <ul style="list-style-type: none"> <li>4.2.1 von verbundenen Unternehmen</li> <li>4.2.2 von Beteiligungen</li> <li>4.2.3 von Sondervermögen</li> <li>4.2.4 vom öffentlichen Bereich</li> <li>4.2.5 von Kreditinstituten</li> </ul> </li> <li>4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</li> <li>4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</li> <li>4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</li> <li>4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</li> <li>4.7 Sonstige Verbindlichkeiten</li> <li>4.8 Erhaltene Anzahlungen</li> </ul> </li> <li>5. Passive Rechnungsabgrenzung</li> </ul>

(Anlage 23)

Muster zu § 45 GemHVO NRW

**Anlagenspiegel**

Anlagevermögen	Anschaffungs- und Herstellungskosten				Abschreibungen			Buchwert	
	Stand am 31.12. des Vorjahres	Zugänge	Abgänge	Umbuchungen im Haushaltsjahr	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	Kumulierte Abschreibungen (auch aus Vorjahren)	am 31.12. des Haushaltsjahres	am 31.12. des Vorjahres
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
<b>1. Immaterielle Vermögensgegenstände</b>									
<b>2. Sachanlagen</b>									
2.1 Unbebaute Grundstücke und gr. R.									
2.1.1 Grünflächen									
2.1.2 Ackerland									
2.1.3 Wald, Forsten									
2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke									
2.2 Bebaute Grundstücke und gr. R.									
2.2.1 Kindertageseinrichtungen									
2.2.2 Schulen									
2.2.3 Wohnbauten									
2.2.4 Sonstige Geschäftsgebäude									
2.3 Infrastrukturvermögen									
2.3.1 Grund und Boden der Infrastruktur									
2.3.2 Brücken und Tunnel									
2.3.3 Gleisanlagen u.a.									
2.3.4 Abwasseranlagen									
2.3.5 Straßennetz mit Anlagen									
2.3.6 Sonstige Bauten der Infrastruktur									
2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden									
2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler									
2.6 Maschinen, techn. Anlagen, Fahrzeuge									
2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung									
2.8 Geleistete Anzahlungen, Anl. im Bau									
<b>3. Finanzanlagen</b>									
3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen									
3.2 Beteiligungen									
3.3 Sondervermögen									
3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens									
3.5 Ausleihungen									
3.5.1 an verbundene Unternehmen									
3.5.2 an Beteiligungen									
3.5.3 an Sondervermögen									
3.5.4 Sonstige Ausleihungen									
<b>4. Summe des Anlagevermögens</b>									

**Forderungsspiegel**

Art der Forderungen	Gesamt- betrag am 31.12. des Haushalts- Jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vorjahres  EUR
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	
<i>(Gliederung mindestens entsprechend § 41 Absatz 3 Nummer 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW)</i>					

*(Eine gesonderte Darstellung der Forderungen aus Transferleistung bietet sich wegen ihrer Bedeutung und wegen des gesonderten Ansatzes von „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ an.)*

**Verbindlichkeitspiegel**

Art der Verbindlichkeiten	Gesamt- betrag am 31.12. des Haushalts- jahres  EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vorjahres  EUR
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	
<b>1. Anleihen</b>					
<b>2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen</b>					
2.1 von verbundenen Unternehmen					
2.2 von Beteiligungen					
2.3 von Sondervermögen					
2.4 vom öffentlichen Bereich					
2.5 von Kreditinstituten					
<b>3. Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung</b>					
<b>4. Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen</b>					
<b>5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>					
<b>6. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen</b>					
<b>7. Sonstige Verbindlichkeiten</b>					
<b>8. Erhaltene Anzahlungen</b>					
<b>9. Summe aller Verbindlichkeiten</b>					
<b><u>Nachrichtlich anzugeben:</u></b>					
Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten: z. B. Bürgschaften u.a.					



**NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabchluss**  
**Teil A: Gesamtbilanz**  
**(Summenbilanz)**

**A Aktiva**

**A1 Nicht belegt**

**A2 Immaterielle Vermögensgegenstände**

Geschäfts- oder Firmenwert

Geschäfts- oder Firmenwert aus den Einzelabschlüssen

Geschäfts- oder Firmenwert aus der Vollkonsolidierung

Geschäfts- oder Firmenwert aus der Equity-Konsolidierung

(nur bei Kapitalanteilmethode)

Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände

Sonstige selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände aus den Einzelabschlüssen

Sonstige entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände an Vollkonsolidierungskreis

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände an Sonstige

**A3 Sachanlagen**

**Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Grünflächen

Ackerland

Wald, Forsten

Sonstige unbebaute Grundstücke

**Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen

Grundstücke mit Schulen

Grundstücke mit Wohnbauten

Grundstücke mit Krankenhäusern

Grundstücke mit sozialen Einrichtungen

Grundstücke mit Sportstätten

Grundstücke mit Mehrzweck- und Messehallen

Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

**Infrastrukturvermögen**

Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

Brücken und Tunnel

Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Stromversorgungsanlagen

Gasversorgungsanlagen

Wasserversorgungsanlagen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

Abfallbeseitigungsanlagen  
Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

**Bauten auf fremdem Grund und Boden**

Bauten auf fremdem Grund und Boden

**Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**

Kunstgegenstände  
Baudenkmäler  
Bodendenkmäler  
Sonstige Kulturgüter

**Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

Maschinen und technische Anlagen  
Spezialfahrzeuge  
Fahrzeuge für den ÖPNV  
Sonstige Fahrzeuge

**Betriebs- und Geschäftsausstattung**

Betriebs- und Geschäftsausstattung

**Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau**

Geleistete Anzahlungen  
    Geleistete Anzahlungen an Vollkonsolidierungskreis  
    Geleistete Anzahlungen an Sonstige  
Anlagen im Bau

**A4 Finanzanlagen**

**Anteile an verbundenen Unternehmen**

Anteile an verbundenen Unternehmen im Vollkonsolidierungskreis  
Anteile an sonstigen verbundenen Unternehmen

**Anteile an assoziierten Unternehmen**

Anteile an assoziierten Betrieben aus den Einzelabschlüssen  
Unterschiedsbetrag aus der Equity-Konsolidierung  
(nur bei Kapitalanteilmethode)

**Übrige Beteiligungen**

Übrige Beteiligungen

**Sondervermögen**

Voll zu konsolidierende Sondervermögen  
Nicht voll zu konsolidierende Sondervermögen

**Wertpapiere des Anlagevermögens**

Wertpapiere des Anlagevermögens vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens

**Ausleihungen**

Ausleihungen an verbundene Unternehmen  
    Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Vollkonsolidierungskreis  
    Ausleihungen an sonstige verbundene Unternehmen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

Ausleihungen an Beteiligungen  
Ausleihungen an Sondervermögen  
    Ausleihungen an Sondervermögen im Vollkonsolidierungskreis  
    Ausleihungen an sonstige Sondervermögen  
Ausleihungen von gemeindlichen Betrieben an Gemeinde  
Sonstige Ausleihungen

**A5 Umlaufvermögen**

**Vorräte**

Rohstoffe/Fertigungsmaterial, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe  
Waren (auch Grundstücke des Umlaufvermögens)  
Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen  
Fertige Erzeugnisse  
Geleistete Anzahlungen für Vorräte  
    Geleistete Anzahlungen für Vorräte an Vollkonsolidierungskreis  
    Geleistete Anzahlungen für Vorräte an Sonstige

**Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände**

**Forderungen**

Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital  
    Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital vom Vollkonsolidierungskreis  
    Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital von Sonstigen  
Sonstige Forderungen  
    Sonstige Forderungen an Vollkonsolidierungskreis  
    Sonstige Forderungen an Sonstige

**Sonstige Vermögensgegenstände**

Sonstige Vermögensgegenstände vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Vermögensgegenstände von Sonstigen

**Wertpapiere des Umlaufvermögens**

Wertpapiere des Umlaufvermögens vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens

**Liquide Mittel**

**A6 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)**

Aktive latente Steuern (aus Einzelabschlüssen)  
Sonstige aktive Rechnungsabgrenzung  
    Sonstige aktive Rechnungsabgrenzungsposten vom Vollkonsolidierungskreis  
    Sonstige aktive Rechnungsabgrenzungsposten von Sonstigen

**A7 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag**

Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

**P Passiva**

**P1A Eigenkapital**

**Allgemeine Rücklage**

Allgemeine Rücklage  
Grundkapital/Stammkapital  
Kapitalrücklage  
Gewinnrücklagen

**Sonderrücklagen**

Sonderrücklagen

**Ausgleichsrücklage**

Ausgleichsrücklage

**Ergebnisvorträge**

Gewinnvortrag/Verlustvortrag

**Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

**Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust**

Gesamtbilanzgewinn/Gesamtbilanzverlust

**Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter**

Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter

**P1B Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung**

Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung

**P2 Sonderposten**

**Sonderposten für Zuwendungen**

Sonderposten für Zuwendungen vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonderposten für Zuwendungen von Sonstigen

**Sonderposten für Beiträge**

Sonderposten für Beiträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonderposten für Beiträge von Sonstigen

**Sonderposten für den Gebührenaussgleich**

Sonderposten für den Gebührenaussgleich

**Sonstige Sonderposten**

Sonstige Sonderposten vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Sonderposten von Sonstigen  
Sonderposten mit Rücklageanteil

**P3 Rückstellungen**

**Pensionsrückstellungen**

Pensionsrückstellungen

**Rückstellungen für Deponien und Altlasten**

Rückstellungen für Deponien

Rückstellungen für Altlasten

**Instandhaltungsrückstellungen**

Instandhaltungsrückstellungen

**Steuerrückstellungen**

Steuerrückstellungen gegenüber Gemeinde

Steuerrückstellungen gegenüber Sonstigen

Passive latente Steuern aus Einzelabschlüssen

**Sonstige Rückstellungen**

Sonstige Rückstellungen gegenüber Vollkonsolidierungskreis

Sonstige Rückstellungen gegenüber Sonstigen

**P4 Verbindlichkeiten**

**Anleihen**

Anleihen vom Vollkonsolidierungskreis

Anleihen von Sonstigen

**Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen**

Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis

Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen gegenüber Sonstigen

**Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung**

Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis

Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung gegenüber Sonstigen

**Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**

Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis

Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen gegenüber Sonstigen

**Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Sonstigen

**Sonstige Verbindlichkeiten**

Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber dem Vollkonsolidierungskreis

Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Sonstigen

**Erhaltene Anzahlungen**

Erhaltene Anzahlungen vom Vollkonsolidierungskreis

Erhaltene Anzahlungen von Sonstigen

**P5 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)**

Passive Rechnungsabgrenzungsposten vom Vollkonsolidierungskreis

Passive Rechnungsabgrenzungsposten von Sonstigen

## Teil B: Gesamtergebnisrechnung (Summenergebnisrechnung)

### **E Ordentliche Gesamterträge**

#### **E1 Steuern und ähnliche Abgaben**

Steuern und ähnliche Abgaben vom Vollkonsolidierungskreis  
Steuern und ähnliche Abgaben von Sonstigen

#### **E2 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**

Zuwendungen und allgemeine Umlagen vom Vollkonsolidierungskreis  
Zuwendungen und allgemeine Umlagen von Sonstigen

#### **E3 Sonstige Transfererträge**

Sonstige Transfererträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Transfererträge von Sonstigen

#### **E4 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**

Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte vom Vollkonsolidierungskreis  
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte von Sonstigen

#### **E5 Privatrechtliche Leistungsentgelte**

Privatrechtliche Leistungsentgelte vom Vollkonsolidierungskreis  
Privatrechtliche Leistungsentgelte von Sonstigen

#### **E6 Kostenerstattungen und Kostenumlagen**

Kostenerstattungen und Kostenumlagen vom Vollkonsolidierungskreis  
Kostenerstattungen und Kostenumlagen von Sonstigen

#### **E7 Sonstige ordentliche Erträge**

Sonstige ordentliche Erträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige ordentliche Erträge von Sonstigen

#### **E8 Aktivierte Eigenleistungen**

Aktivierte Eigenleistungen

#### **E9 Bestandsveränderungen**

Bestandsveränderungen

### **A Ordentliche Gesamtaufwendungen**

#### **A1 Personalaufwendungen**

Aufwendungen aus Personalgestellung im Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Personalaufwendungen

#### **A2 Versorgungsaufwendungen**

Versorgungsaufwendungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

**A3 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**

Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen an Vollkonsolidierungskreis  
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen an Sonstige

**A4 Bilanzielle Abschreibungen**

Abschreibungen von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs  
Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus den Einzelabschlüssen  
Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Vollkonsolidierung  
Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Equity-Konsolidierung (nur bei Kapitalanteilmethode)  
Abschreibungen auf selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände  
Abschreibungen auf voll zu konsolidierende verbundene Unternehmen  
Abschreibungen auf Sondervermögen  
Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens  
Sonstige Abschreibungen

**A5 Transferaufwendungen**

Transferaufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Transferaufwendungen an Sonstige

**A6 Sonstige ordentliche Aufwendungen**

**Steuern vom Einkommen und Ertrag**

Steuern vom Einkommen und Ertrag an Vollkonsolidierungskreis  
Steuern vom Einkommen und Ertrag an Sonstige

**Sonstige Steuern**

Sonstige Steuern an Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Steuern an Sonstige

**Latente Steuern**

Latente Steuern aus den Einzelabschlüssen

**Aufwendungen aus Verlustübernahmen**

Aufwendungen aus Verlustübernahmen vom Vollkonsolidierungskreis  
Aufwendungen aus Verlustübernahmen von Sonstigen

**Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen**

Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Übrige sonstige ordentliche Aufwendungen an Sonstige

**S1 Ordentliches Gesamtergebnis**

(Saldo aus E1 bis E9 und A1 bis A6)

**F Gesamtfinanzerträge und Gesamtfinanzaufwendungen**

**F1 Erträge aus Gewinnabführungsverträgen/Verlustübernahmen**

Erträge aus Gewinnabführungsverträgen vom Vollkonsolidierungskreis  
Erträge aus Gewinnabführungsverträgen von Sonstigen  
Erträge aus Verlustübernahmen vom Vollkonsolidierungskreis  
Erträge aus Verlustübernahmen von Sonstigen

**F2 Beteiligungserträge**

Beteiligungserträge von voll zu konsolidierenden verbundenen Unternehmen  
Beteiligungserträge von Sondervermögen  
Beteiligungserträge von Sonstigen

**F3 Zinserträge und sonstige Finanzerträge**

**Zinserträge**

Zinserträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Zinserträge von Sonstigen

**Erträge aus assoziierten Beteiligungen**

Erträge aus assoziierten Beteiligungen  
(ggf. nach Arten)

**Sonstige Finanzerträge**

Sonstige Finanzerträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Finanzerträge von Sonstigen

**F4 Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen**

Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen vom Vollkonsolidierungskreis  
Aufwendungen aus Gewinnabführungsverträgen von Sonstigen

**F5 Zinsaufwendungen und sonstige Finanzaufwendungen**

**Zinsaufwendungen**

Zinsaufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Zinsaufwendungen an Sonstige

**Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen**

Aufwendungen aus assoziierten Beteiligungen  
(ggf. nach Arten)

**Sonstige Finanzaufwendungen**

Sonstige Finanzaufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Sonstige Finanzaufwendungen an Sonstige

**S2 Gesamtfinanzergebnis**

(Saldo aus F1 bis F5)

**S3 Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit**

(Saldo aus S1 und S2)

**AE1 Außerordentliche Gesamterträge**

Außerordentliche Erträge vom Vollkonsolidierungskreis  
Außerordentliche Erträge von Sonstigen

**AE2 Außerordentliche Gesamtaufwendungen**

Außerordentliche Aufwendungen an Vollkonsolidierungskreis  
Außerordentliche Aufwendungen an Sonstige

**S4 Außerordentliches Gesamtergebnis**

(Saldo aus AE1 und AE2)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

- S5 Gesamtjahresüberschuss/Gesamtjahresfehlbetrag**  
(Saldo aus S3 und S4)
- S6 Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis**  
Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Gewinn  
Anderen Gesellschaftern zuzurechnender Verlust
- S7 Nachrichtliche Angaben zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage**  
Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen  
Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen  
Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen  
Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen

**Gesamtbilanz**

AKTIVA			PASSIVA		
Bilanzposten	Haus- halts- jahr EUR	Vor- jahr EUR	Bilanzposten	Haus- halts- jahr EUR	Vor- jahr EUR
<b>1. Anlagevermögen</b> 1.1 Immaterielle Vermögens- gegenstände 1.2 Sachanlagen 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.2 Bebaute Grundstücke u. grund- stücksgleiche Rechte (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.3 Infrastrukturvermögen 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastruktur- vermögens 1.2.3.2 Bauten des Infrastrukturvermögens (örtlich weiter zu untergliedern) 1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenk- mäler 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung 1.2.8 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau 1.3 Finanzanlagen 1.3.1 Anteile an verbundenen Unter- nehmen 1.3.2 Anteile an assoziierten Unter- nehmen 1.3.3 Übrige Beteiligungen 1.3.4 Sondervermögen 1.3.5 Wertpapiere des Anlagevermögens 1.3.6 Ausleihungen  <b>2. Umlaufvermögen</b> 2.1 Vorräte 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren 2.1.2 Geleistete Anzahlungen 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.2.1 Forderungen 2.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel  <b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>  <b>4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>			<b>1. Eigenkapital</b> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Gesamtergebnis 1.5 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter  <b>2. Sonderposten</b> 2.1 Sonderposten für Zuwendungen 2.2 Sonderposten für Beiträge 2.3 Sonderposten für den Gebühren- ausgleich 2.4 Sonstige Sonderposten  <b>3. Rückstellungen</b> 3.1 Pensionsrückstellungen 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 3.3 Instandhaltungsrückstellungen 3.4 Steuerrückstellungen 3.5 Sonstige Rückstellungen  <b>4. Verbindlichkeiten</b> 4.1 Anleihen 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 4.6 Sonstige Verbindlichkeiten 4.7 Erhaltene Anzahlungen  <b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

Anlage 28

Muster zu § 49 i. V. m § 38 GemHVO NRW

### Gesamtergebnisrechnung

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Haushalts- jahres  EUR	Ergebnis des Vorjahres  EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben		
2	+ Zuwendungen und allgemeine		
3	Umlagen		
4	+ Sonstige Transfererträge		
5	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte		
6	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte		
7	+ Kostenerstattungen und Kosten-		
8	umlagen		
9	+ Sonstige ordentliche Erträge + Aktivierte Eigenleistungen +/- Bestandsveränderungen		
10	= Ordentliche Gesamterträge		
11	- Personalaufwendungen		
12	- Versorgungsaufwendungen		
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienst-		
	leistungen		
14	- Bilanzielle Abschreibungen		
15	- Transferaufwendungen		
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen		
17	= Ordentliche Gesamtaufwendungen		
18	= <b>Ordentliches Gesamtergebnis</b> (= Zeilen 10 und 17)		
19	+ Finanzerträge		
20	- Finanzaufwendungen		
21	= <b>Gesamtfinanzergebnis</b> (= Zeilen 19 und 20)		
22	= <b>Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit</b> (= Zeilen 18 und 21)		
23	+ Außerordentliche Erträge		
24	- Außerordentliche Aufwendungen		
25	= <b>Außerordentliches Gesamtergebnis</b> (= Zeilen 23 und 24)		
26	= <b>Gesamtjahresergebnis</b> (= Zeilen 22 und 25)		
27	- Anderen Gesellschaftern zuzurech- nendes Ergebnis		
<b>Nachrichtlich: Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit der allgemeinen Rücklage</b>			
28	Verrechnete Erträge bei Vermögensgegenständen		
29	Verrechnete Erträge bei Finanzanlagen		
30	Verrechnete Aufwendungen bei Vermögensgegenständen		
31	Verrechnete Aufwendungen bei Finanzanlagen		
32	<b>Verrechnungssaldo</b> (= Zeilen 28 bis 31)		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
MUSTER GESAMTABSCHLUSS**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

# Finanzstatistische Erhebungsmerkmale

## 1. Die Anforderungen an die haushaltswirtschaftlichen Daten

### 1.1 Die allgemeinen Meldepflichten

Die Beurteilung der öffentlichen Haushalte sowie die Herstellung eines gesamtstaatlichen Bildes erfordert eine finanzstatistische Erfassung von haushaltswirtschaftlichen Daten des Bundes, der Länder und der Gemeinden auf einer allgemeinen Grundlage, die ein Zusammenführen der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit den Ergebnissen der staatlichen Ebene von Bund und Ländern ermöglicht. Dazu werden vergleichbare, aktuelle und zuverlässige Informationen über die Struktur und Entwicklung der öffentlichen Haushalte benötigt, die bei den Gemeinden möglichst unmittelbar aus ihrer jährlichen Haushaltswirtschaft bzw. ihrem Jahresabschluss entnommen werden sollen.

Als "Finanzstatistik" gelten relevante Informationen in quantitativer und qualitativer Form, die einen bestimmten abgegrenzten Sachverhalt darstellen. Derartige Informationen werden als Erhebungsmerkmale bestimmt und sind durch die Erhebungseinheiten zu melden (vgl. Vorschriften im FPStatG). Durch den Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003, den Bestrebungen zur Flexibilisierung des öffentlichen Haushaltswesens, wird es vielfach keine unmittelbare verbindliche Verknüpfung zwischen der Gliederung der gemeindlichen Haushalte und den finanzstatistischen Anforderungen mehr geben.

Die Rolle der gemeindlichen Haushalte und die detaillierte Ausgestaltung des Haushaltsplans der Gemeinde sind stärker als bisher auf die örtlichen Erfordernisse der Steuerung der Gemeinde ausgerichtet worden. Die Daten über die gemeindlichen Haushalte sollen möglichst nach Arten und entsprechend der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz sowie aufgabenbezogen nach Produktgruppen sowie abgestellt auf den für den gemeindlichen Bereich länderübergreifend abgestimmten Produktrahmen und Kontenrahmen erhoben werden.

Die Erfüllung der statistischen Meldepflichten durch die Gemeinden kann durch eine Ableitung der Finanzdaten entsprechend den festgelegten Erhebungsmerkmalen aus dem System des doppelten Rechnungswesens, das auf dem verbindlichen NKF-Kontenrahmen aufbaut, gesichert werden, denn der finanzstatistische Doppikrahmen ist mit dem NKF-Kontenrahmen identisch. Die Meldungen der Gemeinden zu den bundesweiten Finanzstatistiken sind aber zukünftig als ein notwendiger Teil des Berichtswesens der Gemeinde anzusehen.

Auf diese Art und Weise können die Anforderungen der Finanzstatistiken erfüllt und den Informationsbedürfnissen ihrer Nutzer ausreichend Rechnung getragen werden. Diese Möglichkeit für die finanzstatistischen Meldungen stellt darauf ab, dass die Gemeinden die notwendigen Daten aus ihrem Haushalt bzw. aus ihrem gemeindlichen Buchungssystem heraus für die einzelnen Berichtsjahre (Haushaltsjahre) bereitstellen können. Das Finanz- und Personalstatistikgesetz bestimmt die Gemeinde als Erhebungseinheit für die in dem Gesetz im Einzelnen benannten Statistiken der öffentlichen Finanzwirtschaft und legt dazu eine Auskunftspflicht sowie deren Umfang fest (vgl. § 11 FPStatG).

Die Auskunftspflicht der Gemeinde besteht dabei nach § 15 Absatz 2 BStatG gegenüber den mit der Durchführung der Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen (in Nordrhein-Westfalen: IT NRW). Die Gemeinde ist dabei zur Beantwortung der ordnungsgemäß gestellten Fragen verpflichtet. Sie muss eine Antwort wahrheitsgemäß, vollständig und innerhalb der von den statistischen Ämtern des Bundes und der Länder gesetzten Fristen erteilen. Daher muss das Finanz- und Personalstatistikgesetz keine Regelung über die Frist zur Lieferung von finanzstatistisch relevanten Daten der Gemeinde enthalten.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

Die zeitliche Begrenzung der Lieferpflicht der Gemeinde wird daher durch IT NRW bezogen auf die einzelnen Statistiken der öffentlichen Finanzwirtschaft festgesetzt (vgl. § 15 Absatz 3 BStatG). Die Antwort gilt z. B. als erteilt, wenn die ordnungsgemäß ausgefüllten Erhebungsvordrucke bei einer Übermittlung in schriftlicher Form der Erhebungsstelle zugegangen sind oder bei einer Übermittlung in elektronischer Form von der für den Empfang bestimmten Einrichtung in für die Erhebungsstelle bearbeitbarer Weise aufgezeichnet worden sind. Dazu wurde noch ergänzend bestimmt, dass Widerspruch und Anfechtungsklage gegen die Aufforderung zur Auskunftserteilung haben keine aufschiebende Wirkung haben (vgl. § 15 Absatz 6 BStatG).

Die Gemeinde muss daher ihre finanzstatistisch relevanten Daten, zusammengesetzt aus der Produktgruppe sowie der Ergebnis- oder Zahlungsart und dem Wertbetrag, für die jährlich aufzustellenden Finanzstatistiken zu den festgelegten Terminen liefern. Diese Meldepflicht ist auch dann von der Gemeinde zu erfüllen, wenn zu einem festgelegten Zeitpunkt der gemeindliche Jahresabschluss noch nicht vom Rat der Gemeinde festgestellt worden ist. Sie ist dabei für die Richtigkeit und Aktualität sowie die Unversehrtheit ihrer haushaltswirtschaftlichen Daten selbst verantwortlich.

Die Gemeinden müssen bei der Erfüllung ihrer Meldepflichten berücksichtigen, dass die statistischen Daten eine erhebliche Bedeutung für die politischen Entscheidungen auf allen staatlichen Ebenen haben. Die gemeindlichen Meldepflichten für die amtliche Finanzstatistik stellen deshalb kein „Schicksal“ für die Gemeinde dar. Die Gemeinde hat vielmehr die besondere Aufgabe, bezogen auf das Haushaltsjahr zeitnah aktuelle Informationen über die wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Gemeinde zu liefern.

Die Gemeinde hat IT.NRW unverzüglich zu unterrichten, wenn sich herausstellt, dass die übermittelten Daten unrichtig oder unvollständig sind. In der Zusammenarbeit zwischen den beiden öffentlichen Stellen sind daher, abhängig vom Übertragungsweg der Gemeindedaten, die notwendigen Maßnahmen und deren Umsetzung zur Sicherstellung von Datenschutz und Datensicherheit abzustimmen. Dabei soll die Qualität der finanzstatistischen Daten auch durch die Gemeinden als Erhebungseinheiten gesichert werden. Als Kriterien dazu können folgende Merkmale herangezogen werden (vgl. Abbildung 956).

<b>Die Qualitätskriterien der Finanzstatistik</b>	
-	Relevanz als Ausrichtung auf den aktuellen Bedarf der Nutzer.
-	Genauigkeit als zutreffende Darstellung der Werte aus Ereignissen.
-	Aktualität als zeitnahe Erfassung der Informationen.
-	Pünktlichkeit als zeitnahe Darstellung der Informationen.
-	Zugänglichkeit als Bedingung zum Erhalt der Informationen.
-	Nachvollziehbarkeit als Verständnis der Informationen.
-	Klarheit als Aufbereitung der Informationen.
-	Vergleichbarkeit als Messung der Informationsaussage.
-	Eignung als Verwendbarkeit der Informationen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Die Qualitätskriterien der Finanzstatistik</b>	
-	Örtliche objektive Kriterien.
-	Gewährleistung als Richtigkeit der Informationen.
-	Zusammenhang als Verbindung zwischen Art und Aufgabe.

*Abbildung 956 „Die Qualitätskriterien der Finanzstatistik“*

Die statistischen Daten ermöglichen den Aufbau von Handlungsgrundlagen für notwendige zukunftsbezogene Entscheidungen. Sie sind jedoch in ihrer Qualität sehr stark von den haushaltswirtschaftlichen Abläufen, der Erfassung und Bearbeitung bei den Gemeinden abhängig. Die weitere Entwicklung der Anforderungen an die Gemeinden unter Berücksichtigung europäischer Erfordernisse bleibt abzuwarten.

## **1.2 Das europäische Statistikbedürfnis**

### **1.2.1 Allgemeine Grundlagen**

Das Finanz- und Personalstatistikgesetz des Bundes soll den neuen Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen ausreichend Rechnung tragen und für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinden eine Erfassung unter Berücksichtigung der Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ sowie des „Europäischen Systems Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen“ (ESVG 2010) ermöglichen. Mit der Verordnung 549/2013 wurde das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen 2010 (ESVG 2010) eingeführt.

Die EU hat dabei eine Methodik (Anhang A) für die gemeinsamen Normen, Definitionen, Klassifikationen und Buchungsregeln, die zur Erstellung von Konten und Tabellen auf vergleichbaren Grundlagen für die Zwecke der Union festgelegt sowie ein Programm (Anhang B) mit den Fristen, innerhalb deren die Mitgliedstaaten der Kommission (EuroStat) die zu erstellenden Konten und Tabellen zu übermitteln haben. Die Übermittlung von Daten dabei durch die Verordnung (EG) Nr. 223/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. März 2009 über europäische Statistiken näher bestimmt worden.

Für die EU ist es nach den Erwägungen zur ESVG 2010 wichtig, die Bedeutung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen der Mitgliedstaaten auf regionaler Ebene für die Politik der Union zur Förderung des regionalen, wirtschaftlichen und sozialen Zusammenhalts sowie die Analyse der Interdependenzen zwischen den Volkswirtschaften aufzuzeigen. Darüber hinaus soll die Transparenz der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen auf regionaler Ebene, einschließlich der öffentlichen Rechnungslegung, verbessert werden. Eurostat soll daher den Haushaltsdaten von Regionen in den Mitgliedstaaten, die über autonome Regionen oder Regierungen verfügen, besondere Aufmerksamkeit widmen. Diese Aufgabe wird sich auch auf die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen auswirken.

Ein Beispiel dafür ist die in volkswirtschaftlicher Hinsicht vorzunehmende Trennung zwischen Mieten und Pachten, denn die daraus entstehenden Zahlungen werden bei der Gemeinde unter einem Erhebungsmerkmal erfasst. Der Unterschied zwischen diesen beiden zivilrechtlichen Formen besteht darin, dass Mieten als Dienstleistungsentgelte klassifiziert werden, weil der Eigentümer dem Mieter ein Gebäude oder eine der Wohnung zur Nutzung zur Verfügung stellt. Pachten stellt volkswirtschaftlich dagegen eine Form des Vermögenseinkommens dar, weil z. B. ein Grundstück als natürliche Ressource nutzbar gemacht worden ist. Gleichwohl wird Mieten von auf gepachtetem Grund und Boden befindlichen Gebäuden und Wohnungen dadurch nicht ausgeschlossen. Im Rahmen der „ESVG 2010“ ist dazu vorgesehen, „fehlt eine objektive Basis für die Aufteilung der Zahlungen in Pacht

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

und in Miete für die auf dem Grund und Boden befindlichen Gebäude, so wird der Gesamtbetrag nach dem geschätzten Schwerpunkt entweder dem Pachteinkommen oder der Miete zugerechnet“.

**1.2.2 Der Verhaltenskodex**

Im Zusammenhang mit den europäischen Informationsbedürfnissen, die nicht unmittelbar durch die Gemeinde zu erfüllen sind, steht der „Verhaltenskodex für Europäische Statistiken“, der für die statistischen Stellen gelten soll. Er enthält fünfzehn Grundsätze für den institutionellen Rahmen, die statistischen Prozesse und die statistischen Produkte. Der Verhaltenskodex wurde im Februar 2005 vom Ausschuss für das Europäische Statistische System (Ess-Ausschuss) angenommen und in der Empfehlung der Kommission KOM (2005) 217 zur Unabhängigkeit, Integrität und Rechenschaftspflicht der nationalen und gemeinschaftlichen statistischen Stellen verkündet. Zu diesem Kodex gehören folgende Grundsätze (vgl. Abbildung 957).

<b>Der Verhaltenskodex für europäische Statistiken</b>	
<b>GRUNDSÄTZE</b>	<b>INHALTE</b>
<b>Fachliche Unabhängigkeit</b>	Die statistischen Stellen sollen eine fachliche Unabhängigkeit gegenüber anderen politischen Stellen oder Verwaltungsstellen haben.
<b>Mandat zur Datenerhebung</b>	Die statistischen Stellen sollen ein gesetzliches Mandat zur Erhebung von Angaben haben und die Auskunftgebenden gesetzlich verpflichtet sein, für Zwecke der Statistik Daten zu liefern.
<b>Angemessene Ressourcen</b>	Den statistischen Stellen müssen ausreichende Ressourcen zur Verfügung stehen, um den statistischen Erfordernissen zu entsprechen.
<b>Verpflichtung zur Qualität</b>	Die Verpflichtung zur Qualität fordert von den statistischen Stellen, regelmäßig Stärken und Schwächen systematisch mit dem Ziel einer Verbesserung der Prozess- und Produktqualität zu ermitteln.
<b>Statistische Geheimhaltung</b>	Die statistischen Stellen sollen die Anonymität der Datenlieferanten, die Geheimhaltung ihrer Angaben und die Verwendung der Daten ausschließlich für statistische Zwecke gewährleisten.
<b>Unparteilichkeit und Objektivität</b>	Die statistischen Stellen sollen in objektiver, professioneller und transparenter Weise europäische Statistiken unter der Wahrung wissenschaftlicher Unabhängigkeit entwickeln, erstellen und verbreiten.
<b>Solide Methoden</b>	Die statistischen Stellen sollen qualitativ hochwertige Statistiken auf einer soliden Methode aufbauen und dafür geeignete Instrumente und Verfahren sowie ein entsprechendes Knowhow einsetzen.
<b>Geeignete statistische Verfahren</b>	Die statistischen Stellen sollen geeignete statistische Verfahren, von der Erhebung bis zur Validierung der Daten, als Grundlagen für qualitativ hochwertige Statistiken einsetzen.



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Der Verhaltenskodex für europäische Statistiken</b>	
<b>Vermeidung einer übermäßigen Belastung der Auskunftgebenden</b>	Die statistischen Stellen sollen den Nutzern bedarfsgerecht Auskunft geben. Der Aufwand dafür soll in einem angemessenen Verhältnis zum Bedarf stehen. Sie sollen Ziele zur Verringerung des Aufwands festlegen.
<b>Wirtschaftlichkeit</b>	Die statistischen Stellen sollen die verfügbaren Ressourcen möglichst effektiv einsetzen.
<b>Relevanz</b>	Die statistischen Stellen sollen dafür Sorge tragen, dass die europäischen Statistiken dem Bedarf der Nutzer entsprechen.
<b>Genauigkeit und Zuverlässigkeit</b>	Die statistischen Stellen sollen dafür Sorge tragen, dass die europäischen Statistiken die Realität genau und zuverlässig widerspiegeln.
<b>Aktualität und Pünktlichkeit</b>	Die statistischen Stellen sollen dafür Sorge tragen, dass die europäischen Statistiken aktuell sind und pünktlich veröffentlicht werden.
<b>Kohärenz und Vergleichbarkeit</b>	Die statistischen Stellen sollen dafür Sorge tragen, dass die europäischen Statistiken untereinander und im Zeitablauf konsistent sowie vergleichbar sind. Aus verschiedenen Quellen stammende miteinander in Beziehung stehende Daten können kombiniert und gemeinsam verwendet werden.
<b>Zugänglichkeit und Klarheit</b>	Die statistischen Stellen sollen dafür Sorge tragen, dass die europäischen Statistiken klar und verständlich präsentiert, benutzerfreundlich veröffentlicht und entsprechend dem Grundsatz der Unparteilichkeit verfügbar und zugänglich sind.

*Abbildung 957 „Der Verhaltenskodex für europäische Statistiken“*

Der „Verhaltenskodex für Europäische Statistiken“ wurde im Jahre 2011 überarbeitet und aktualisiert (vgl. Informationsbroschüre des Statistischen Bundesamtes 2012). Der „Verhaltenskodex für Europäische Statistiken“ wurde im Jahre 2011 überarbeitet und aktualisiert (vgl. Informationsbroschüre des Statistischen Bundesamtes 2012). In diesem Zusammenhang steht auch die strikte Geheimhaltung der zu statistischen Zwecken erhobenen Daten während der Phase, in der ein möglicher Personenbezug noch bestehen könnte oder wiederherstellbar ist (Statistikgeheimnis).

Diese Festlegung dient dem Schutz des Rechts auf Selbstbestimmung und der Qualität der Statistik. Eine Statistik hält nur dann eine ausreichende Aussagekraft, wenn eine Kenntnisnahme und Verarbeitung von einzelnen relevanten Daten durch die zuständigen Stellen möglich ist.

In diesem Zusammenhang bedarf es der „fachlichen Unabhängigkeit“ der Statistischen Stellen, die haushaltswirtschaftlichen Daten der Gemeinde weiterverarbeiten. Sie müssen sicherstellen, dass die Statistiken auf unabhängige Weise entwickelt, erstellt und verbreitet werden. Dazu gehört auch, dass den Statistischen Stellen die Wahl der zu verwendenden Verfahren, die Definitionen, die Methoden und die Festlegung der Quellen obliegt. Sie müssen den Zeitpunkt und den Inhalt aller Verbreitungsformen bestimmen können, ohne dass politische Gruppen, Interessengruppen oder Sonstige dabei Druck ausüben können.

**2. Der finanzstatistische Produktrahmen**

Die finanzstatistischen Anforderungen folgen der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass der gemeindliche Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu gliedern ist (vgl. § 79 Absatz 2 GO NRW). Auf Grund dessen ist ein finanzstatistischer Produktrahmen entwickelt worden, bei dem ausgehend von den gemeindebezogenen Produktfeldern und den haushaltsmäßig relevanten Produktbereichen (vgl. § 4 Absatz 1 GemHVO NRW) die gebildeten Produktgruppen als finanzstatistische Erhebungsmerkmale für die Abbildung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung festgelegt wurden.

Im Rahmen der gemeindlichen Meldepflichten sind die Bezeichnungen der Produktgruppen und die diesen zugeordneten Nummern verbindlich, um die Eindeutigkeit und Nachvollziehbarkeit der finanzstatistisch erforderlichen Daten zu gewährleisten. Durch die vorgegebenen Zahlenangaben wird zudem die inhaltliche Abgrenzung der einzelnen Produktgruppe unterstützt, aber auch deren Einordnung in das Gesamtsystem des finanzstatistischen Produktrahmens gekennzeichnet. Der finanzstatistische Produktrahmen soll ab dem Berichtsjahr 2011 die Grundlage für die produktorientierte Zuordnung der Erhebungsmerkmale darstellen.

**2.1 Die erste Stufe: Produktfelder**

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfolgt auf vielfältige Art und Weise und in einer Vielzahl unterschiedlichster Aufgaben. Es ist dabei von den verwaltungsmäßigen Gegebenheiten in Nordrhein-Westfalen abhängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört und in welchem Umfang diese zu erfüllen ist. Soweit die fachliche und organisatorische Verantwortung darüber der Gemeinde obliegt, kann sie unter Beachtung der einschlägigen Rechtsvorschriften festlegen, ob eine Aufgabe durch die gemeindliche Verwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb erfüllt bzw. erledigt wird. Die Gemeinde ist in diesem Zusammenhang - wie für den gemeindlichen Gesamtabschluss vorgegeben - als eine einzige wirtschaftliche Einheit zu betrachten. Das gesamte Aufgabenspektrum der Gemeinde wird daher auf der ersten Stufe der Produktorientierung in die folgenden sechs Produktfelder untergliedert (vgl. Abbildung 958).

<b>Die Produktfelder im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>Nummer</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
1	Zentrale Verwaltung
2	Schule und Kultur
3	Soziales und Jugend
4	Gesundheit und Sport
5	Gestaltung der Umwelt
6	Zentrale Finanzleistungen

*Abbildung 958 „Die Produktfelder im finanzstatistischen Produktrahmen“*

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

Aus diesen festgelegten Produktfeldern des finanzstatistischen Produktrahmens, die im Rahmen der Finanzstatistik jedoch nicht gesondert in Summen erfasst werden, sind dann die weiteren Untergliederungen in Form von Produktbereichen und Produktgruppen entwickelt worden.

**2.2 Die zweite Stufe: Produktbereiche**

Die in der ersten Stufe festgelegten einstelligen Produktfelder bilden die Grundlage, um für die zweite Stufe in Einklang mit den gemeindlichen Aufgaben eine gemeindeübergreifende Struktur festlegen zu können. Diese Struktur soll mit der Outputorientierung der gemeindlichen Haushalte kompatibel sein, denn die finanzstatistischen Zahlungsdaten müssen für die Bearbeitung und Auswertung in einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gestellt werden. Daher wurden die folgenden 16 Produktbereiche sowohl für die Finanzstatistik als auch für die gemeindlichen Haushalte gebildet (vgl. Abbildung 959).

<b>Die Produktbereiche im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
11	Innere Verwaltung
12	Sicherheit und Ordnung
21	Schulträgeraufgaben
25	Kultur und Wissenschaft
31	Soziale Leistungen
36	Kinder-, Jugend- und Familienhilfe
41	Gesundheitsdienste
42	Sportförderung
51	Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen
52	Bauen und Wohnen
53	Ver- und Entsorgung
54	Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV
55	Natur- und Landschaftspflege
56	Umweltschutz
57	Wirtschaft und Tourismus

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Die Produktbereiche im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>NUMMER</b>	<b>BEZEICHNUNG</b>
61	Allgemeine Finanzwirtschaft

*Abbildung 959 „Die Produktbereiche im finanzstatistischen Produktrahmen“*

Auf diese vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktbereiche haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Damit besteht sowohl für den Haushalt der Gemeinden als auch für ihre finanzstatistischen Meldepflichten die gleiche Ausgangsgrundlage, auch wenn die Produktbereiche im Rahmen der Finanzstatistik nicht gesondert erfasst werden.

**2.3 Die dritte Stufe: Produktgruppen**

Die Produktgruppen sind als finanzstatistische Erhebungsmerkmale aus den auf der zweiten Stufe festgelegten 16 Produktbereichen entwickelt worden. Sie liegen innerhalb der Grenzen der Produktbereiche und sind einschließlich ihrer Nummerierung verbindlich für die finanzstatistischen Meldepflichten (vgl. Abbildung 960).

<b>Die Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>PRODUKTGRUPPE</b>
11 Innere Verwaltung	111 Verwaltungssteuerung und Service
12 Sicherheit und Ordnung	121 Statistik und Wahlen 122 Ordnungsangelegenheiten 126 Brandschutz 127 Rettungsdienst 128 Katastrophenschutz
21 Schulträgeraufgaben	211 Grundschulen 212 Hauptschulen 215 Realschulen 216 Sekundarschulen 217 Gymnasien 218 Gesamtschulen 219 Primusschulen 221 Sonderschulen 231 Berufskollegs 241 Schülerbeförderung 242 Fördermaßnahmen für Schüler 243 Sonstige schulische Aufgaben
25 Kultur und Wissenschaft	251 Wissenschaft und Forschung 252 Museen, Sammlungen, Ausstellungen 253 Zoologische und Botanische Gärten 261 Theater 262 Musikpflege (ohne Musikschulen) 263 Musikschulen 271 Volkshochschulen 272 Büchereien 273 Sonstige Volksbildung 281 Heimat- und sonstige Kulturpflege 291 Förderung von Kirchengemeinden und sonstigen Religionsgemeinschaften

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Die Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>PRODUKTGRUPPE</b>
31 Soziale Leistungen	312 Grundsicherungsleistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch (SGB II) 313 Leistungen für Asylbewerber 315 Soziale Einrichtungen 321 Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz 322 Leistungen für Schwerbehinderte nach dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch (SGB IX) 323 Leistungen nach dem sozialen Entschädigungsrecht einschl. der Kriegsopferversorgung 324 Sonstige Leistungen der Kriegsopferversorgung 325 Leistungen nach dem Bergmannsversorgungsscheinggesetz 331 Förderung von Trägern der Wohlfahrtspflege 332 Hilfe zum Lebensunterhalt 333 Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung 334 Hilfen zur Gesundheit 335 Eingliederungshilfe für behinderte Menschen 336 Hilfe zur Pflege 337 Hilfe zur Überwindung sozialer Schwierigkeiten 338 Hilfe in anderen Lebenslagen 341 Unterhaltsvorschussleistungen 343 Betreuungsleistungen 344 Leistungen für Heimkehrer u. polit. Häftlinge 351 Sonstige soziale Leistungen
36 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	361 Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Tagespflege 362 Jugendarbeit 363 Sonstige Leistungen zur Förderung junger Menschen und Familien 365 Tageseinrichtungen für Kinder 366 Einrichtungen der Jugendarbeit 367 Sonstige Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien 368 Leistungen nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz
41 Gesundheitsdienste	411 Krankenhäuser 412 Gesundheitseinrichtungen 414 Gesundheitsschutz und -pflege 418 Kur- und Badeeinrichtungen
42 Sportförderung	421 Förderung des Sports 424 Sportstätten und Bäder
51 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	511 Räumliche Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen, Geoinformationen
52 Bauen und Wohnen	521 Bau- und Grundstücksordnung 522 Wohnungsbauförderung 523 Denkmalschutz und -pflege
53 Ver- und Entsorgung	531 Elektrizitätsversorgung 532 Gasversorgung 533 Wasserversorgung 534 Fernwärmeverversorgung 537 Abfallwirtschaft 538 Abwasserbeseitigung
54 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	541 Gemeindestraßen 542 Kreisstraßen 543 Landesstraßen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Die Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen</b>	
<b>PRODUKTBEREICH</b>	<b>PRODUKTGRUPPE</b>
	544 Bundesstraßen 545 Straßenreinigung 546 Parkeinrichtungen 547 Öffentlicher Personennahverkehr (ÖPNV) 548 Sonstiger Personen- und Güterverkehr 549 Häfen
55 Natur- und Landschaftspflege	551 Öffentliches Grün, Landschaftsbau 552 Öffentliche Gewässer, Wasserbauliche Anlagen 553 Friedhofs- und Bestattungswesen 554 Naturschutz und Landschaftspflege 555 Land- und Forstwirtschaft
56 Umweltschutz	561 Allgemeine Umweltschutzmaßnahmen 562 Immissionsschutz
57 Wirtschaft und Tourismus	571 Wirtschaftsförderung 573 Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen 575 Tourismus
61 Allgemeine Finanzwirtschaft	611 Steuern, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen 612 Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft

*Abbildung 960 „Die Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen“*

### **3. Die Vermögens-, Ergebnis- und Zahlungsarten**

#### **3.1 Die Identität mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft**

Die neue Steuerung der Gemeinde einschließlich der Rolle des Haushaltsplans sowie der NKF-Kontenrahmen lassen zu, dass bei der Festlegung der örtlichen Konten für die Aufstellung, Ausführung und Abrechnung des gemeindlichen Haushalts auch die Anforderungen der Finanzstatistiken einbezogen werden können, aber nicht müssen. Die finanzstatistischen Meldepflichten sind dabei unabhängig von der örtlichen Festlegung der gemeindlichen Buchungskonten zu erfüllen und deshalb dem Berichtswesen der Gemeinde zuzurechnen.

Entsprechend dem Drei-Komponenten-System des NKF soll dabei auch die statistische Erfassung erfolgen, so dass in Nordrhein-Westfalen haushaltsjahrbezogen und landesweit eine "Bilanzstatistik" über das Vermögen und die Schulden der Gemeinden und eine "Ergebnisrechnungsstatistik" über die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sowie eine „Finanzrechnungsstatistik“ über die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde durch IT NRW zentral aufgestellt wird.

Für die Gemeinde könnte es sich ggf. unter Einbeziehung ihrer örtlichen Aufgaben und der Meldepflichten für die Finanzstatistik anbieten, bei der Einrichtung der Konten in ihrem Buchungssystem auch die festgelegten finanzstatistischen Erhebungsmerkmale zu berücksichtigen. Sie hätte dadurch die Möglichkeit, die notwendigen Daten für die Finanzstatistiken unmittelbar aus ihrem Haushalt bzw. aus ihrem gemeindlichen Buchungssystem heraus bereitstellen zu können.

Eine solche örtliche Vorgehensweise wird auch dadurch möglich, dass ein "finanzstatistischer Doppikrahmen" (zweistellig) als Grundlage für Anforderungen bzw. die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik besteht, der mit dem haushaltsrechtlichen zweistelligen NKF-Kontenrahmen identisch ist. Beide Systeme ergänzen sich gegen-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

seitig, weil sie auf dem Drei-Komponentensystem des NKF aufbauen. Sie stellen daher insgesamt ein akzeptables strukturiertes Ordnungsgerüst für die Buchungskonten der Gemeinde dar.

Von der Finanzstatistik wird der NKF-Kontenrahmen als "finanzstatistischer Doppikrahmen" genutzt, um - vergleichbar wie beim Produktrahmen - die notwendigen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale konkret bestimmen zu können und systematisch zu gliedern. Es sollten gegenüber dem haushaltsrechtlichen NKF-Kontenrahmen lediglich andere Begrifflichkeiten durch die Finanzstatistik verwendet werden, nicht unmittelbar nicht zwingend notwendige Buchungsvorgaben zu erzeugen.

Die Ebene der finanzstatistisch benötigten Erhebungsmerkmale (mindestens vierstellig) wird dabei dadurch erreicht, dass dem gleichen Gliederungssystem wie im NKF-Kontenrahmen die einstelligen "Finanzbereiche" in "Finanzgruppen" (zweistellig) und weiter in "Finanzarten" (dreistellig) untergliedert werden. Die Festlegung der Erhebungsmerkmale auf der nächsten Ebene (vierstellig) ist dann identisch mit der Ebene im haushaltsrechtlichen NKF-Kontenrahmen, auf der von der Gemeinde regelmäßig die örtlichen Buchungskonten zu bilden sind.

Dieser Gleichklang führt jedoch nicht zu der Verpflichtung der Gemeinde, entsprechend der finanzstatistischen Erhebungsmerkmale auch ihre Buchungskonten einrichten oder für die Finanzstatistik weitere bzw. besondere Konten in ihrem Buchführungssystem vorhalten zu müssen. Die bundesweite Finanzstatistik erfordert jedoch vielfach zwingend, anders als das örtliche Buchungsgeschehen der Gemeinde, eine über die vierstelligen Buchungsmerkmale hinausgehende Differenzierung.

Bei der Ausgestaltung des örtlichen Buchungsgeschehens sind von der Gemeinde die unterschiedlichen Anforderungen und Wünsche sowie die Transparenz und die Informationserfordernisse gegeneinander abzuwägen. Die Gemeinde muss dabei eigenverantwortlich entscheiden, wie sie ihre örtliche haushaltswirtschaftlich zu prägende Kontenbildung mit den Meldepflichten für die Finanzstatistik verknüpft. Sofern die Gemeinde ihr Buchungssystem in vollem Umfang auf die finanzstatistischen Anforderungen ausrichten möchte, sollte sie ihre Buchungen ggf. auf sechsstelligen Unterkonten vornehmen und für die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses oder zur Erfüllung von Meldepflichten auf einer höheren Ebene zusammenfassen.

**3.2 Die Übersicht über die Grundlagen der statistischen Merkmale**

Die nachfolgende Übersicht baut auf dem NKF-Kontenrahmen und den Grundlagen der Finanzstatistik auf. Auf dieser Basis wurden die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale entwickelt und festgelegt. Die Darstellung soll dabei die Identität und Zusammenhänge zwischen der haushaltswirtschaftlichen Kontensystematik und dem finanzstatistischen Aufbau aufzeigen. Aus dieser einheitlichen Grundlage für die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss die Gemeinde ihre „vierstelligen“ Sachkonten für die Buchung ihrer Geschäftsvorfälle entwickeln.

Die Gemeinde hat dabei die durch IT-NRW als „Statistisches Landesamt“ festgelegten „vierstelligen“ Erhebungsmerkmale zu berücksichtigen, denn diese sind der Gegenstand ihrer gesetzlichen Meldepflichten zur Finanzstatistik. Zur Unterscheidung wird für die Finanzstatistik der Begriff „Finanz“ und nicht der Begriff „Konten“ verwendet. Die Übersicht zeigt den Zusammenhang zwischen der haushaltswirtschaftlichen Kontenbildung und den Anforderungen der Finanzstatistik auf (vgl. Abbildung 961).

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
A K T	0	Immaterielle Vermögens- gegenstände	00 ... 01 Immaterielle Ver-	011 Konzessionen	011 Immaterielle	Die Konten sind von jeder Ge-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
<b>I V A</b>		<b>und Sachanlagen</b>	mögensgegenstände	012 DV-Software 013 Nutzungsrechte 018 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände 019 Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	Vermögensgegenstände	meinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.
			02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	021 Grünflächen 022 Ackerland 023 Wald und Forsten  029 Sonstige unbebaute Grundstücke	021 Grünflächen 022 Ackerland 023 Wald und Forsten  029 Sonstige unbebaute Grundstücke	
			03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	031 Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen  032 Grundstücke mit Schulen 033 Grundstücke mit Wohnbauten  039 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden	031 Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen  032 Grundstücke mit Schulen 033 Grundstücke mit Wohnbauten  039 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden	
			04 Infrastrukturvermögen	041 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens  042 Brücken und Tunnel 043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen  044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen  045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	041 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens  042 Brücken und Tunnel 043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen  044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen  045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslen-	



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			049 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	049 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	kunftsanlagen 049 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	
			05 Bauten auf fremdem Grund und Boden	051 Bauten auf fremdem Grund und Boden	051 Bauten auf fremdem Grund und Boden	
			06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	061 Kunstgegenstände 062 Kulturdenkmäler	061 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	
			07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	071 Maschinen 072 Technische Anlagen 073 Fahrzeuge	071 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	
			08 Betriebs- und Geschäftsausstattung	081 Betriebs- und Geschäftsausstattung	081 Betriebs- und Geschäftsausstattung	
			09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	091 Geleistete Anzahlungen 092 Anlagen in Bau	091 Geleistete Anzahlungen, Anlagen in Bau	
	1	<b>Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung</b>	10 Anteile an verbundenen Unternehmen	101 Anteile an verbundenen Unternehmen	101 Anteile an verbundenen Unternehmen	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.
			11 Beteiligungen	111 Beteiligungen	111 Beteiligungen	
			12 Sondervermögen	121 Sondervermögen	121 Sondervermögen	
			13 Ausleihungen	131 Ausleihungen an verbundene Unternehmen 132 Ausleihungen an Beteiligungen 133 Ausleihungen an Sondervermögen	131 Ausleihungen an verbundene Unternehmen 132 Ausleihungen an Beteiligungen 133 Ausleihungen an Sondervermögen	
				139 Sonstige Ausleihungen	139 Sonstige Ausleihungen	
			14 Wertpapiere	141 Wertpapiere des Anlagevermögens	141 Wertpapiere des Anlagevermögens	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
			15 Vorräte	146 Wertpapiere des Umlaufvermögens  151 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren  152 Geleistete Anzahlungen auf Vorräte	gens 142 Kapitalmarktpapiere 143 Geldmarktpapiere 144 Finanzderivate 145 Anteile an Unternehmen und Beteiligungen 146 Wertpapiere des Umlaufvermögens  151 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren 152 Geleistete Anzahlungen	
			16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	167 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	167 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	
			17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	177 Privatrechtliche Forderungen 179 Sonstige Vermögensgegenstände	177 Privatrechtliche Forderungen 179 Sonstige Vermögensgegenstände	
			18 Liquide Mittel	181 Guthaben bei Banken und Kreditinstituten 182 Sonstige Sichteinlagen 183 Bargeld (Kasse)	181 Guthaben bei Banken und Kreditinstituten 182 Sonstige Sichteinlagen 183 Bargeld (Kasse)	
			19 Aktive Rechnungsabgrenzung	191 Aktive Rechnungsabgrenzung  199 Überschuldung	191 Aktive Rechnungsabgrenzung  199 Überschuldung	
<b>P A S S I</b>	<b>2</b>	<b>Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen</b>	20 Eigenkapital	201 Allgemeine Rücklage 203 Sonderrücklagen	201 Allgemeine Rücklage 203 Sonderrücklagen	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
<b>V A</b>			21 Wertberichtigungen (kein Bilanzausweis) 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...	204 Ausgleichsrücklage 208 Jahresüberschuss /Jahresfehlbetrag 231 Sonderposten aus Zuwendungen 232 Sonderposten aus Beiträgen 233 Sonderposten für den Gebührenaussgleich 239 Sonstige Sonderposten 251 Pensionsrückstellungen 261 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 271 Instandhaltungsrückstellungen 281 Sonstige Rückstellungen	204 Ausgleichsrücklage 208 Jahresüberschuss /Jahresfehlbetrag 231 Sonderposten aus Zuwendungen 232 Sonderposten aus Beiträgen 233 Sonderposten für den Gebührenaussgleich 239 Sonstige Sonderposten 251 Pensionsrückstellungen 261 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 271 Instandhaltungsrückstellungen 281 Sonstige Rückstellungen	festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.
	<b>3</b>	<b>Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung</b>	30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	302 Anleihen für Investitionen 303 Anleihen zur Liquiditätssicherung 321 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen 322 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Beteiligungen	302 Anleihen für Investitionen 303 Anleihen zur Liquiditätssicherung 321 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von verbundenen Unternehmen 322 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Be-	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
				323 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen	323 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Sondervermögen	teilungen
				324 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich	326 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom öffentlichen Bereich	
				325 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Kreditinstituten	327 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen vom Kreditinstituten	
			33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	333 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	333 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vom öffentlichen Bereich	
			34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	341 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	341 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	
			35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	351 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	351 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	
			36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	361 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	361 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	
			37 Sonstige Verbindlichkeiten	371 Sonstige Verbindlichkeiten	371 Sonstige Verbindlichkeiten	
			38 Erhaltene Anzahlungen	381 Erhaltene Anzahlungen	381 Erhaltene Anzahlungen	
			39 Passive Rechnungsabgrenzung	391 Passive Rechnungsabgrenzung	391 Passive Rechnungsabgrenzung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
<b>E R G E B N I S R E C H N U N G</b>	<b>4</b>	<b>Erträge</b>	40 Steuern und ähnliche Abgaben	401 Realsteuern 402 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern 403 Sonstige Gemeindesteuern 404 Steuerähnliche Erträge 405 Ausgleichsleistungen	401 Realsteuern 402 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern 403 Sonstige Gemeindesteuern 404 Steuerähnliche Erträge 405 Ausgleichsleistungen	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.
			41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	411 Schlüsselzuweisungen 412 Bedarfszuweisungen 413 Sonstige allgemeine Zuweisungen 414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke 416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen 418 Allgemeine Umlagen	411 Schlüsselzuweisungen 412 Bedarfszuweisungen 413 Sonstige allgemeine Zuweisungen 414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke 416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen 418 Allgemeine Umlagen	
			42 Sonstige Transfererträge	421 Ersatz von sozialen Leistungen 423 Schuldendiensthilfen 429 Andere sonstige Transfererträge	421 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen 422 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen 423 Schuldendiensthilfen 429 Andere sonstige Transfererträge	
			43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	431 Verwaltungsgebühren 432 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte 436 Zweckgebundene	431 Verwaltungsgebühren 432 Benutzungsgebühren und Entgelte 436 Zweckge-	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
				Abgaben	bundene Abgaben	
				437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge	437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge	
				438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich	438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich	
			44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	441 Privatrechtliche Leistungsentgelte	441 Mieten und Pachten 442 Erträge aus Verkauf 446 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte	
				448 Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen	448 Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen 449 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen	
			45 Sonstige ordentliche Erträge	451 Sonstige ordentliche Erträge	451 Konzessionsabgaben 452 Erstattungen von Steuern 454 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen 455 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen 456 Weitere sonstige ordentliche Erträge 457 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten 458 Nichtzahlungswirksame or-	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
			46 Finanzerträge	461 Zinserträge 465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	459 Andere sonstige ordentliche Erträge 461 Zinserträge 465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen 469 Sonstige Finanzerträge	
			47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	471 Aktivierte Eigenleistungen 472 Bestandsveränderungen	471 Aktivierte Eigenleistungen 472 Bestandsveränderungen	
			48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	481 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	481 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	
			49 Außerordentliche Erträge	491 Außerordentliche Erträge	491 Außerordentliche Erträge	
	<b>5</b>	<b>Aufwendungen</b>	50 Personalaufwendungen	501 Dienstbezüge 502 Arbeitgeberbeiträge für Beschäftigte 504 Beihilfen für Beschäftigte 505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte 506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte	501 Dienstaufwendungen 502 Beiträge zu Versorgungskassen 503 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung 504 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte 505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte 506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			51 Versorgungsaufwendungen	511 Versorgungsbezüge	für Beschäftigte 511 Versorgungsbezüge	
				512 Arbeitgeberbeiträge für Versorgungsempfänger	512 Beiträge zu Versorgungskassen 513 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung	
				514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	
				515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger	515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger	
				516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger	516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger	
			52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	521 Instandhaltung, Unterhaltung und Bewirtschaftung des Vermögens	521 Instandhaltung des beweglichen Vermögens	
				523 Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit	523 Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit	
					524 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens	
					525 Bewirtschaftung und Unterhaltung des beweglichen Vermögens	



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
					527 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen	
				528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen	528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen	
				529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen	529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen	
			53 Transferaufwendungen	531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	
				532 Schuldendiensthilfen	532 Schuldendiensthilfen	
				533 Sozialtransferaufwendungen	533 Sozialtransferaufwendungen	
					534 Steuerbeteiligungen	
					535 Allgemeine Zuweisungen	
					537 Allgemeine Umlagen	
				539 Sonstige Transferaufwendungen	539 Sonstige Transferaufwendungen	
			54 Sonstige ordentliche Aufwendungen	541 Geschäftsaufwendungen	541 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen	
					542 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten	
					543 Geschäftsaufwendungen	
					544 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle	
					546 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
				547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen	547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen	
					548 Besondere ordentliche Aufwendungen	
				549 Weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	549 Weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
			55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	551 Zinsaufwendungen	551 Zinsaufwendungen	
				555 Sonstige Finanzaufwendungen	555 Sonstige Finanzaufwendungen	
			56 ...			
			57 Bilanzielle Abschreibungen	571 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	571 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	
				572 Abschreibungen auf Finanzanlagen	572 Abschreibungen auf Finanzanlagen	
				573 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen	573 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen	
			58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	581 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	581 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	
			59 Außerordentliche Aufwendungen	591 Außerordentliche Aufwendungen	591 Außerordentliche Aufwendungen	
<b>F I N A N Z R E C H N</b>	<b>6</b>	<b>Einzahlungen</b>	60 Steuern und ähnliche Abgaben	601 Realsteuern 602 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern  603 Sonstige Gemeindesteuern 604 Steuerähnliche	601 Realsteuern 602 Gemeindeanteil an Gemeinschaftssteuern 603 Sonstige Gemeindesteuern 604 Steuerähnliche	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
<b>U N G</b>				Einzahlungen	che Einzahlungen	der Finanzstatistik dazu nutzen.
				605 Ausgleichsleistungen	605 Ausgleichsleistungen	
			61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	611 Schlüsselzuweisungen	611 Schlüsselzuweisungen	
				612 Bedarfszuweisungen	612 Bedarfszuweisungen	
				613 Sonstige allgemeine Zuweisungen	613 Sonstige allgemeine Zuweisungen	
				614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke	
				618 Allgemeine Umlagen	618 Allgemeine Umlagen	
			62 Sonstige Transfer-einzahlungen	621 Ersatz von sozialen Leistungen	621 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen	
					622 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen	
				623 Schuldendiensthilfen	623 Schuldendiensthilfen	
				629 Andere sonstige Transfereinzahlungen	629 Andere sonstige Transfereinzahlungen	
			63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	631 Verwaltungsgebühren	631 Verwaltungsgebühren	
				632 Benutzungsgebühren und Entgelte	632 Benutzungsgebühren und Entgelte	
				636 Zweckgebundene Abgaben	636 Zweckgebundene Abgaben	
			64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	641 Privatrechtliche Leistungsentgelte	641 Mieten und Pachten	
					642 Einzahlungen aus Verkauf	
					646 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte	
				648 Einzahlungen aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen	648 Einzahlungen aus Kostener-	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
			65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	651 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	stattungen, Kostenumlagen 649 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen 651 Konzessionsabgaben 652 Einzahlungen aus Vorsteuerüberhang 656 Besondere Einzahlungen 659 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
			66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	661 Zinseinzahlungen	661 Zinseinzahlungen 665 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	
			67 ...	666 Sonstige Finanzeinzahlungen	669 Sonstige Finanzeinzahlungen	
			68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	681 Investitionszuwendungen	681 Investitionszuwendungen	
				682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen	682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden	
				684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen	683 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen 684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen	
				685 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen	685 Einzahlungen aus der Abwicklung	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	686 Rückflüsse von Ausleihungen 688 Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten 689 Sonstige Investitionseinzahlungen 691 Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen 692 Einzahlungen aus Krediten für Investitionen 693 Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung 695 Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen (ohne Ausleihungen)	von Bau- maßnahmen 686 Rückflüsse von Ausleihungen 688 Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten 689 Sonstige Investitionseinzahlungen 691 Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen 692 Einzahlungen aus der Kreditaufnahme für Investitionen 693 Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung 694 Einzahlungen aus sonstiger Wertpapierverschuldung 695 Einzahlungen aus Rückflüssen von Darlehen (ohne Ausleihungen)	
	<b>7</b>	<b>Auszahlungen</b>	70 Personalauszahlungen	701 Dienstbezüge 702 Arbeitgeberbeiträge für Beschäftigte 704 Beihilfen für Beschäftigte	701 Dienstbezüge 702 Beiträge zu Versorgungskassen 703 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung 704 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte	Die Konten sind von jeder Gemeinde selbst festzulegen. Sie kann die Nummer der Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik dazu nutzen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rahmenbereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeindekonto
			71 Versorgungsauszahlungen	711 Versorgungsbezüge  712 Arbeitgeberbeiträge für Versorgungsempfänger  714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	711 Versorgungsbezüge  712 Beiträge zu Versorgungskassen  713 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung  714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger	
			72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	721 Instandhaltung, Unterhaltung und Bewirtschaftung des Vermögens  723 Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit          728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen  729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen	721 Instandhaltung des beweglichen Vermögens  723 Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit  724 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens  725 Bewirtschaftung und Unterhaltung des beweglichen Vermögens  727 Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen  728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen  729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			73 Transferauszahlungen	731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke  732 Schuldendiensthilfen 733 Sozialtransferauszahlungen   739 Sonstige Transferauszahlungen	731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke  732 Schuldendiensthilfen 733 Sozialtransferauszahlungen 734 Steuerbeteiligungen 735 Allgemeine Zuweisungen 737 Allgemeine Umlagen 739 Sonstige Transferauszahlungen	
			74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	741 Geschäftsauszahlungen         749 Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	741 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen 742 Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten 743 Geschäftsauszahlungen 744 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle 746 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen 748 Besondere Auszahlungen 749 Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
			75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen	751 Zinsauszahlungen  757 Sonstige Finanzauszahlungen	751 Zinsauszahlungen 757 Sonstige Finanzauszahlungen	
			76 ... 77 ...			

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
<b>Rahmenbereich</b>	<b>Nr.</b>	<b>Kontenklasse/ Finanzbereich</b>	<b>Kontengruppe/ Finanzgruppe</b>	<b>Kontenart</b>	<b>Finanzart</b>	<b>Gemeindekonto</b>
			78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	781 Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen  782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden  783 Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen  784 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen  785 Auszahlungen für Baumaßnahmen  786 Gewährung von Ausleihungen 789 Sonstige Investitionsauszahlungen	781 Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen  782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden  783 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Vermögensgegenständen  784 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen  785 Auszahlungen für Baumaßnahmen  786 Ausleihungen 789 Sonstige Investitionsauszahlungen	
			79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit	792 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen  793 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung  795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)	791 Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen 792 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen 793 Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung 794 Auszahlungen für die Tilgung von sonstigen Wertpapier-schulden 795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)	
			80 Eröffnungs-			



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

<b>Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen</b>						
Rah- men- bereich	Nr.	Kontenklasse/ Finanzbereich	Kontengruppe/ Finanzgruppe	Kontenart	Finanzart	Gemeinde- konto
<b>Ab- schluss</b>	<b>8</b>	<b>Abschluss- konten</b>	/Abschlusskonten 81 Korrekturkonten 82 Kurzfristige Er- folgsrechnung	Die Konten sind von jeder Kommune selbst festzulegen.		
<b>KLR</b>	<b>9</b>	<b>Kosten- und Leistungsrech- nung (KLR)</b>	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)			

*Abbildung 961 „Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen“*

Die vierstelligen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale über das gemeindliche Vermögen und die Schulden werden im vollständigen finanzstatistischen Aufbausystem im Finanzbereich „Bilanz (Bereiche 0 bis 3)“ ausgewiesen. Die Erhebungsmerkmale über die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind dem Finanzbereich „Ergebnisrechnung“ (Bereiche 4 und 5) zugeordnet worden. Die Erhebungsmerkmale über die gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen sind im Finanzbereich „Finanzrechnung“ (Bereiche 6 und 7) enthalten. Im Rahmen der Meldepflichten muss die Gemeinde bestimmten Erhebungsmerkmalen ggf. noch Kennziffern aus der Bereichsabgrenzung hinzufügen, um bestimmte Sachverhalte abzugrenzen.

#### **4. Die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale**

##### **4.1 Die Erhebungsmerkmale zum Vermögen und den Verpflichtungen**

In der Statistik über Vermögen und Verbindlichkeiten der Gemeinden werden jährlich zum Abschlussstichtag (31. Dezember) auf der Grundlage des Jahresabschlusses Daten über das Vermögen und die Verbindlichkeiten der Gemeinden (Schulden) erfasst. Dabei sind auch die Erhebungsmerkmale berücksichtigt, die für die Finanzvermögensstatistik sowie für die Schuldenstandstatistik erforderlich sind.

Meldepflichtige Daten für diese Statistik sollen auf der Grundlage der nachfolgenden Erhebungsmerkmale ermittelt werden, die nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften abzugrenzen sind, weil diese Daten auch haushaltsrechtlich nachzuweisen sind. Daher wurde auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen verzichtet. Die weitere Entwicklung, ggf. unter Anpassung der Erhebungsmerkmale, bleibt abzuwarten.

#### **01 Immaterielle Vermögensgegenstände**

##### **011 Immaterielle Vermögensgegenstände (ImVG)**

- 0111 Stand der AHK von immateriellen Vermögensgegenständen am 31.12. des Vorjahres
- 0112 Zugänge an immateriellen Vermögensgegenständen
- 0113 Abgänge von immateriellen Vermögensgegenständen
- 0114 Umbuchungen von immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0115 Abschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0116 Zuschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0117 Kumulierte Abschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen
- 0118 Buchwert der immateriellen Vermögensgegenstände am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0119 Buchwert der immateriellen Vermögensgegenstände am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

**021 Grünflächen**

- 0211 Stand der AHK von Grünflächen am 31.12. des Vorjahres
- 0212 Zugänge an Grünflächen
- 0213 Abgänge von Grünflächen
- 0214 Umbuchungen von Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0215 Abschreibungen bei Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0216 Zuschreibungen bei Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0217 Kumulierte Abschreibungen bei Grünflächen
- 0218 Buchwert der Grünflächen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0219 Buchwert der Grünflächen am 31.12. des Vorjahres

**022 Ackerland**

- 0221 Stand der AHK von Ackerland am 31.12. des Vorjahres
- 0222 Zugänge an Ackerland
- 0223 Abgänge von Ackerland
- 0224 Umbuchungen von Ackerland im Haushaltsjahr
- 0225 Abschreibungen bei Ackerland im Haushaltsjahr
- 0226 Zuschreibungen bei Ackerland im Haushaltsjahr
- 0227 Kumulierte Abschreibungen bei Ackerland
- 0228 Buchwert des Ackerlandes am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0229 Buchwert des Ackerlandes am 31.12. des Vorjahres

**023 Wald und Forsten**

- 0231 Stand der AHK von Wald und Forsten am 31.12. des Vorjahres
- 0232 Zugänge an Wald und Forsten
- 0233 Abgänge von Wald und Forsten
- 0234 Umbuchungen von Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0235 Abschreibungen bei Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0236 Zuschreibungen bei Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0237 Kumulierte Abschreibungen bei Wald und Forsten
- 0238 Buchwert von Wald und Forsten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0239 Buchwert von Wald und Forsten am 31.12. des Vorjahres

**024 Sonstige unbebaute Grundstücke**

- 0241 Stand der AHK von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Vorjahres
- 0242 Zugänge an sonstigen unbebauten Grundstücken
- 0243 Abgänge von sonstigen unbebauten Grundstücken
- 0244 Umbuchungen von sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0245 Abschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0246 Zuschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0247 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken
- 0248 Buchwert von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0249 Buchwert von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**

**031 Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen**

- 0311 Stand der AHK von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Vorjahres
- 0312 Zugänge an Kinder- und Jugendeinrichtungen
- 0313 Abgänge von Kinder- und Jugendeinrichtungen
- 0314 Umbuchungen von Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0315 Abschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0316 Zuschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0317 Kumulierte Abschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen
- 0318 Buchwert von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0319 Buchwert von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Vorjahres

**032 Grundstücke mit Schulen**

- 0321 Stand der AHK von Schulen am 31.12. des Vorjahres
- 0322 Zugänge an Schulen
- 0323 Abgänge von Schulen
- 0324 Umbuchungen von Schulen im Haushaltsjahr
- 0325 Abschreibungen bei Schulen im Haushaltsjahr
- 0326 Zuschreibungen bei Schulen im Haushaltsjahr
- 0327 Kumulierte Abschreibungen bei Schulen
- 0328 Buchwert von Schulen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0329 Buchwert von Schulen am 31.12. des Vorjahres

**033 Grundstücke mit Wohnbauten**

- 0331 Stand der AHK von Wohnbauten am 31.12. des Vorjahres
- 0332 Zugänge an Wohnbauten
- 0333 Abgänge von Wohnbauten
- 0334 Umbuchungen von Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0335 Abschreibungen bei Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0336 Zuschreibungen bei Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0337 Kumulierte Abschreibungen bei Wohnbauten
- 0338 Buchwert von Wohnbauten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0339 Buchwert von Wohnbauten am 31.12. des Vorjahres

**039 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden**

- 0391 Stand der AHK von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Vorjahres
- 0392 Zugänge an sonstigen Gebäuden
- 0393 Abgänge von sonstigen Gebäuden
- 0394 Umbuchungen von sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0395 Abschreibungen bei sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0396 Zuschreibungen bei sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0397 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Gebäuden
- 0398 Buchwert von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0399 Buchwert von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**04 Infrastrukturvermögen**

**041 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens**

- 0411 Stand der AHK von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Vorjahres
- 0412 Zugänge an Infrastrukturgrundstücken
- 0413 Abgänge von Infrastrukturgrundstücken
- 0414 Umbuchungen von Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0415 Abschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0416 Zuschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0417 Kumulierte Abschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken
- 0418 Buchwert von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0419 Buchwert von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Vorjahres

**042 Brücken und Tunnel,**

- 0421 Stand der AHK von Brücken und Tunnel am 31.12. des Vorjahres
- 0422 Zugänge an Brücken und Tunnel
- 0423 Abgänge von Brücken und Tunnel
- 0424 Umbuchungen von Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0425 Abschreibungen bei Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0426 Zuschreibungen bei Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0427 Kumulierte Abschreibungen bei Brücken und Tunnel
- 0428 Buchwert von Brücken und Tunnel am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0429 Buchwert von Brücken und Tunnel am 31.12. des Vorjahres

**043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen**

- 0431 Stand der AHK von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Vorjahres
- 0432 Zugänge an Anlagen des Schienennahverkehrs
- 0433 Abgänge von Anlagen des Schienennahverkehrs
- 0434 Umbuchungen von Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0435 Abschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0436 Zuschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0437 Kumulierte Abschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs
- 0438 Buchwert von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0439 Buchwert von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Vorjahres

**044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen**

- 0441 Stand der AHK von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Vorjahres
- 0442 Zugänge an Abwasserbeseitigungsanlagen
- 0443 Abgänge von Abwasserbeseitigungsanlagen
- 0444 Umbuchungen von Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0445 Abschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0446 Zuschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0447 Kumulierte Abschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen
- 0448 Buchwert von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0449 Buchwert von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Vorjahres

**045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen**

- 0451 Stand der AHK des Straßennetzes am 31.12. des Vorjahres
- 0452 Zugänge beim Straßennetz
- 0453 Abgänge beim Straßennetz
- 0454 Umbuchungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 0455 Abschreibungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0456 Zuschreibungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0457 Kumulierte Abschreibungen beim Straßennetz
- 0458 Buchwert des Straßennetzes am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0459 Buchwert des Straßennetzes am 31.12. des Vorjahres

**049 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens**

- 0491 Stand der AHK von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Vorjahres
- 0492 Zugänge an sonstigen Infrastrukturbauten
- 0493 Abgänge von sonstigen Infrastrukturbauten
- 0494 Umbuchungen von sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0495 Abschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0496 Zuschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0497 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten
- 0498 Buchwert von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0499 Buchwert von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Vorjahres

**05 Bauten auf fremdem Grund und Boden**

**051 Bauten auf fremdem Grund und Boden**

- 0511 Stand der AHK von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Vorjahres
- 0512 Zugänge an Bauten auf fremdem Grund
- 0513 Abgänge von Bauten auf fremdem Grund
- 0514 Umbuchungen von Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0515 Abschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0516 Zuschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0517 Kumulierte Abschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund
- 0518 Buchwert von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0519 Buchwert von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Vorjahres

**06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler**

**061 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler als Kulturgüter**

- 0611 Stand der AHK von Kulturgütern am 31.12. des Vorjahres
- 0612 Zugänge an Kulturgütern
- 0613 Abgänge von Kulturgütern
- 0614 Umbuchungen von Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0615 Abschreibungen bei Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0616 Zuschreibungen bei Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0617 Kumulierte Abschreibungen bei Kulturgütern
- 0618 Buchwert von Kulturgütern am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0619 Buchwert von Kulturgütern am 31.12. des Vorjahres

**07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**

**071 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge als technische Ausstattung**

- 0711 Stand der AHK von technischer Ausstattung am 31.12. des Vorjahres
- 0712 Zugänge an technischer Ausstattung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 0713 Abgänge von technischer Ausstattung
- 0714 Umbuchungen von technischer Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0715 Abschreibungen bei der technischen Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0716 Zuschreibungen bei der technischen Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0717 Kumulierte Abschreibungen bei der technischen Ausstattung
- 0718 Buchwert der technischen Ausstattung am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0719 Buchwert der technischen Ausstattung am 31.12. des Vorjahres

**08 Betriebs- und Geschäftsausstattung**

**081 Betriebs- und Geschäftsausstattung**

- 0811 Stand der AHK von Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Vorjahres
- 0812 Zugänge an Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 0813 Abgänge von Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 0814 Umbuchungen von Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0815 Abschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0816 Zuschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0817 Kumulierte Abschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 0818 Buchwert der Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0819 Buchwert der Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Vorjahres

**09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**

**091 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**

- 0911 Stand der AHK bei Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Vorjahres
- 0912 Zugänge an Anzahlungen und Anlagen im Bau
- 0913 Abgänge bei Anzahlungen und Anlagen im Bau
- 0914 Umbuchungen von Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0915 Abschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0916 Zuschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0917 Kumulierte Abschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau
- 0918 Buchwert der Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0919 Buchwert der Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Vorjahres

**10 Anteile an verbundenen Unternehmen**

**101 Anteile an verbundenen Unternehmen**

- 1011 Stand der AHK bei Anteilen an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres
- 1012 Zugänge an Anteilen an verbundenen Unternehmen
- 1013 Abgänge von Anteilen an verbundenen Unternehmen
- 1014 Umbuchungen von Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1015 Abschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1016 Zuschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1017 Kumulierte Abschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen
- 1018 Buchwert der Anteile an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1019 Buchwert der Anteile an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**11 Beteiligungen**

**111 Beteiligungen**

- 1111 Stand der AHK bei Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres
- 1112 Zugänge an Beteiligungen
- 1113 Abgänge von Beteiligungen
- 1114 Umbuchungen von Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1115 Abschreibungen bei Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1116 Zuschreibungen bei Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1117 Kumulierte Abschreibungen bei Beteiligungen
- 1118 Buchwert der Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1119 Buchwert der Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

**12 Sondervermögen**

**121 Sondervermögen**

- 1211 Stand der AHK bei Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres
- 1212 Zugänge an Sondervermögen
- 1213 Abgänge von Sondervermögen
- 1214 Umbuchungen von Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1215 Abschreibungen bei Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1216 Zuschreibungen bei Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1217 Kumulierte Abschreibungen bei Sondervermögen
- 1218 Buchwert der Sondervermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1219 Buchwert der Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres

**13 Ausleihungen**

**131 Ausleihungen an verbundene Unternehmen**

- 1311 Stand der AHK bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Vorjahres
- 1312 Zugänge an Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- 1313 Abgänge bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- 1314 Umbuchungen von Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1315 Abschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1316 Zuschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1317 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- 1318 Buchwert der Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1319 Buchwert der Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

**132 Ausleihungen an Beteiligungen**

- 1321 Stand der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres
- 1322 Zugänge an Ausleihungen an Beteiligungen
- 1323 Abgänge von Ausleihungen an Beteiligungen
- 1324 Umbuchungen von Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1325 Abschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1326 Zuschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1327 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen
- 1328 Buchwert der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

1339 Buchwert der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

**133 Ausleihungen an Sondervermögen**

- 1331 Stand der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres
- 1332 Zugänge an Ausleihungen an Sondervermögen
- 1333 Abgänge von Ausleihungen an Sondervermögen
- 1334 Umbuchungen von Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1335 Abschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1336 Zuschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1337 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen
- 1338 Buchwert der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1339 Buchwert der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres

**139 Sonstige Ausleihungen**

- 1391 Stand der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Vorjahres
- 1392 Zugänge an sonstigen Ausleihungen
- 1393 Abgänge von sonstigen Ausleihungen
- 1394 Umbuchungen von sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1395 Abschreibungen bei sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1396 Zuschreibungen bei sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1397 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Ausleihungen
- 1398 Buchwert der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1399 Buchwert der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Vorjahres

**14 Wertpapiere**

**141 Wertpapiere des Anlagevermögens**

- 1411 Stand der AHK von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Vorjahres
- 1412 Zugänge von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1413 Abgänge von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1414 Umbuchungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1415 Abschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1416 Zuschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1417 Kumulierte Abschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens
- 1418 Buchwert von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1419 Buchwert von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Vorjahres

**142 Kapitalmarktpapiere mit Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres (Auszug aus 141)**

- 1420 Kapitalmarktpapiere vom Bund
- 1421 Kapitalmarktpapiere vom Land
- 1422 Kapitalmarktpapiere von Gemeinden (GV)
- 1423 Kapitalmarktpapiere von Zweckverbänden und dergl.
- 1424 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen öffentlichen Bereich
- 1425 Kapitalmarktpapiere von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
- 1426 Kapitalmarktpapiere von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen
- 1427 Kapitalmarktpapiere von Kreditinstituten
- 1428 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen inländischen Bereich
- 1429 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen ausländischen Bereich



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 143 Geldmarktpapiere mit Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres (Auszug aus 141)**
  - 1430 Geldmarktpapiere vom Bund
  - 1431 Geldmarktpapiere vom Land
  - 1432 Geldmarktpapiere von Gemeinden (GV)
  - 1433 Geldmarktpapiere von Zweckverbänden und dergl.
  - 1434 Geldmarktpapiere vom sonstigen öffentlichen Bereich
  - 1435 Geldmarktpapiere von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
  - 1436 Geldmarktpapiere von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen
  - 1437 Geldmarktpapiere von Kreditinstitute
  - 1438 Geldmarktpapiere vom sonstigen inländischen Bereich
  - 1439 Geldmarktpapiere vom sonstigen ausländischen Bereich
  
- 144 Finanzderivate**
  - 1441 Finanzderivate
  
- 145 Anteilsrechte an Unternehmen und Beteiligungen (unter Einbeziehung von 101 und 111)**
  - 1451 Börsennotierte Aktien
  - 1452 Nicht-börsennotierte Aktien
  - 1453 Sonstige Anteilsrechte
  - 1454 Investmentzertifikate
  
- 146 Wertpapiere des Umlaufvermögens**
  - 1461 Wertpapiere des Umlaufvermögens
  
- 15 Vorräte**
  
- 151 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren**
  - 1511 Buchwert der Vorräte am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 1512 Buchwert der Vorräte am 31.12. des Vorjahres
  
- 152 Geleistete Anzahlungen**
  - 1521 Buchwert der geleisteten Anzahlungen für Umlaufvermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
  - 1522 Buchwert der geleisteten Anzahlungen für Umlaufvermögen am 31.12. des Vorjahres
  
- 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen**
  
- 167 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen**
  - 1671 Gesamtbetrag der öffentlich-rechtlichen Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen am 31.12 des Haushaltsjahres
  - 1672 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 1673 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 1674 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 1675 Gesamtbetrag der öffentlich-rechtlichen Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen am 31.12. des Vorjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 17    Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände**
- 177    Privatrechtliche Forderungen**
  - 1771 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
  - 1772 Privatrechtliche Forderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
  - 1773 Privatrechtliche Forderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
  - 1774 Privatrechtliche Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
  - 1775 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen am 31.12. des Vorjahres
- 179    Sonstige Vermögensgegenstände**
  - 1791 Sonstige Vermögensgegenstände
  
- 18    Liquide Mittel**
- 181    Guthaben bei Banken und Kreditinstituten**
  - 1811 Guthaben bei Banken und Kreditinstituten
- 182    Sonstige Sichteinlagen**
  - 1821 Sonstige Sichteinlagen
- 183    Bargeld (Kasse)**
  - 1831 Bargeld (Kasse)
- 189    Gesamte liquide Mittel**
  - 1891 Gesamte liquide Mittel
  
- 19    Aktive Rechnungsabgrenzung und Überschuldung**
- 191    Aktive Rechnungsabgrenzung**
  - 1911 Aktive Rechnungsabgrenzung
- 199    Überschuldung**
  - 1999 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
  
- 20    Eigenkapital**
- 201    Allgemeine Rücklage**
  - 2011 Allgemeine Rücklage
- 203    Sonderrücklagen**
  - 2031 Sonderrücklagen
- 204    Ausgleichsrücklage**
  - 2041 Ausgleichsrücklage
- 208    Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**
  - 2081 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**23 Sonderposten**

**231 Sonderposten aus Zuwendungen**

2311 Sonderposten aus Zuwendungen

**232 Sonderposten aus Beiträgen**

2321 Sonderposten aus Beiträgen

**233 Sonderposten für den Gebührenaussgleich**

2331 Sonderposten für den Gebührenaussgleich

**239 Sonstige Sonderposten**

2391 Sonstige Sonderposten

**25 Pensionsrückstellungen**

**251 Pensionsrückstellungen**

2511 Pensionsrückstellungen

**26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten**

**261 Rückstellungen für Deponien und Altlasten**

2611 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

**27 Instandhaltungsrückstellungen**

**271 Instandhaltungsrückstellungen**

2711 Instandhaltungsrückstellungen

**28 Sonstige Rückstellungen**

**281 Sonstige Rückstellungen**

2811 Sonstige Rückstellungen

**30 Anleihen**

**302 Anleihen für Investitionen**

3022 Gesamtbetrag der Anleihen am 31.12 des Haushaltsjahres

3023 Anleihen für Investitionen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr

3024 Anleihen für Investitionen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren

3025 Anleihen für Investitionen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren

3026 Gesamtbetrag der Anleihen für Investitionen am 31.12. des Vorjahres

**303 Anleihen zur Liquiditätssicherung**

3032 Gesamtbetrag der Anleihen zur Liquiditätssicherung am 31.12 des Haushaltsjahres

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 3033 Anleihen zur Liquiditätssicherung mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3034 Anleihen zur Liquiditätssicherung mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3035 Anleihen zur Liquiditätssicherung mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3036 Gesamtbetrag der Anleihen zur Liquiditätssicherung am 31.12. des Vorjahres

**32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen**

**321 Kredite für Investitionen von verbundenen Unternehmen**

- 3211 Gesamtbetrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen am 31.12. des Haushaltsj.
- 3212 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3213 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3214 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3215 Gesamtbetrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

**322 Kredite für Investitionen von Beteiligungen**

- 3221 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 3222 Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3223 Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3224 Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3225 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

**323 Kredite für Investitionen von Sondervermögen**

- 3231 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Sondervermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 3232 Investitionskredite von Sondervermögen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3233 Investitionskredite von Sondervermögen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3234 Investitionskredite von Sondervermögen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3235 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres

**326 Kredite für Investitionen vom öffentlichen Bereich**

- 3261 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom öffentlichen Bereich am 31.12. des Haushaltsjahres
- 3262 Investitionskredite vom öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3263 Investitionskredite vom öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3264 Investitionskredite vom öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3265 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom öffentlichen Bereich am 31.12. des Vorjahres

**327 Kredite für Investitionen von Kreditinstituten**

- 3271 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Kreditinstituten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 3272 Investitionskredite von Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3273 Investitionskredite von Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3274 Investitionskredite von Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3275 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Kreditinstituten am 31.12. des Vorjahres

**33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung**

**333 Kredite zur Liquiditätssicherung**

- 3331 Gesamtbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung am 31.12. des Haushaltsjahres
- 3332 Kredite zur Liquiditätssicherung mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3333 Kredite zur Liquiditätssicherung mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3334 Kredite zur Liquiditätssicherung mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

3335 Gesamtbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung am 31.12.des Vorjahres

**34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**

**341 Summe der Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**

- 3411 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften am 31. 12 des Hj.
- 3412 Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3413 Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahre
- 3414 Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 J.
- 3415 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften am 31.12.des Vorjahres

**35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

**351 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

- 3511 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 3512 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3513 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 J.
- 3514 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 J
- 3515 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen am 31.12.des Vorjahres

**36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

**361 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**

- 3611 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 3612 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3613 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3614 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3615 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen am 31.12.des Vorjahres

**37 Sonstige Verbindlichkeiten**

**371 Sonstige Verbindlichkeiten**

- 3711 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten am 31.12 des Haushaltsjahres
- 3712 Sonstige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3713 Sonstige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3714 Sonstige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3715 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten am 31.12.des Vorjahres

**38 Erhaltene Anzahlungen**

**381 Erhaltene Anzahlungen**

- 3811 Erhaltene Anzahlungen

**39 Passive Rechnungsabgrenzung**

**391 Passive Rechnungsabgrenzung**

3911 Passive Rechnungsabgrenzung

**4.2 Die Erhebungsmerkmale zu den Erträgen und Aufwendungen**

In der Finanzstatistik werden die Erträge und Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten gegliedert als Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung des doppelischen Jahresabschlusses der Gemeinden erfasst. In den jährlichen Meldungen der Gemeinden sind sie den finanzstatistischen Produktgruppen zugeordnet anzugeben.

In dieser Statistik werden zudem vierteljährlich zum Quartalsende die Erträge und Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie aus der Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten entsprechend der finanzstatistischen Systematik erfasst. Die Festlegung der abzubildenden Produktgruppen ist länderübergreifend einheitlich erfolgt, z. B. die Produktgruppen im Produktbereich „Soziale Leistungen“.

Derzeit sind nachfolgende Erhebungsmerkmale festgelegt worden. Wenn bei diesen Merkmalen die vierte Stelle aus dem Zeichen „-“ besteht, ist zu beachten, dass eine weitere Untergliederung nach finanzstatistisch bestimmten Bereichen (Bereichsabgrenzung) vorzunehmen ist (vgl. Abschnitt 3.5). Auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen wurde jedoch verzichtet. Die weitere Entwicklung, ggf. unter Anpassung der Erhebungsmerkmale, bleibt abzuwarten.

**40 Steuern und ähnliche Abgaben**

**401 Realsteuern**

4011 Grundsteuer A  
4012 Grundsteuer B  
4013 Gewerbesteuer

**402 Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern**

4021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer  
4022 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

**403 Sonstige Gemeindesteuern**

4031 Vergnügungssteuer  
4032 Hundesteuer  
4033 Jagdsteuer  
4034 Zweitwohnungssteuer  
4035 Kulturförderabgabe/Übernachtungssteuer  
4036 Steuer auf sexuelle Vergnügungen

**404 Steuerähnliche Erträge**

4041 Fremdenverkehrsabgaben  
4042 Abgaben von Spielbanken  
4049 Sonstige steuerähnliche Erträge

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**405 Ausgleichsleistungen**

- 4051 Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich
- 4052 Leistungen für die Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

**41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**

**411 Schlüsselzuweisungen**

- 4111 Schlüsselzuweisungen vom Land

**412 Bedarfszuweisungen**

- 4121 Bedarfszuweisungen vom Land
- 4122 Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)

**413 Sonstige allgemeine Zuweisungen**

- 4130 Allgemeine Zuweisungen vom Bund
- 4131 Allgemeine Zuweisungen vom Land

**414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**

- 414- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

**416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen**

- 4161 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen

**418 Allgemeine Umlagen**

- 4181 Allgemeine Umlagen vom Land
- 4184 Kreisumlage
- 4185 Jugendamtsumlage
- 4186 Sonstige Kreisumlagen
- 4187 Landschaftsumlage
- 4188 Ruhrverbandsumlage
- 4189 Zweckverbandsumlage

**42 Sonstige Transfererträge**

**421 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen**

- 4211 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen

**422 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen**

- 4221 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen

**423 Schuldendiensthilfen**

- 423- Schuldendiensthilfen

**429 Andere sonstige Transfererträge**

- 4291 Andere sonstige Transfererträge

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**
- 431 Verwaltungsgebühren**
  - 4311 Verwaltungsgebühren
- 432 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte**
  - 4321 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte
- 436 Zweckgebundene Abgaben**
  - 4361 Zweckgebundene Abgaben
- 437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge**
  - 4371 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge
- 438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich**
  - 4381 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich
- 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**
- 441 Mieten und Pachten**
  - 4411 Mieten und Pachten
- 442 Erträge aus Verkauf**
  - 4421 Erträge aus Verkauf
- 446 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte**
  - 4461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
- 448 Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen**
  - 448- Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen
- 449 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**
  - 4491 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
  - 4492 Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
  - 4493 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
  - 4496 Leistungsbeteiligung bei der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung
- 45 Sonstige ordentliche Erträge**
- 451 Konzessionsabgaben**
  - 4511 Konzessionsabgaben
- 452 Erstattungen von Steuern**
  - 4522 Erstattungen von Umsatzsteuer
  - 4525 Erstattungen von sonstigen Steuern
- 454 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen**
  - 4541 Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäude
  - 4542 Erträge aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 4547 Verrechnungserträge bei Vermögensgegenständen
  
- 455 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen**
  - 4551 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen
  - 4557 Verrechnungserträge bei Finanzanlagen
  
- 456 Weitere sonstige ordentliche Erträge**
  - 4561 Bußgelder
  - 4562 Säumniszuschläge
  - 4563 Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
  
- 457 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten**
  - 4571 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten
  
- 458 Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge**
  - 4581 Erträge aus Zuschreibungen
  - 4582 Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
  - 4583 Sonstige nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge
  
- 459 Andere sonstige ordentliche Erträge**
  - 4591 Andere sonstige ordentliche Erträge
  
- 46 Finanzerträge**
  
- 461 Zinserträge**
  - 461- Zinserträge
  
- 465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen**
  - 4651 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen
  
- 469 Sonstige Finanzerträge**
  - 4691 Sonstige Finanzerträge
  
- 47 Aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen**
  
- 471 Aktivierte Eigenleistungen**
  - 4711 Aktivierte Eigenleistungen
  
- 472 Bestandsveränderungen**
  - 4721 Bestandsveränderungen
  
- 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**
  
- 481 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**
  - 4811 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**49 Außerordentliche Erträge**

**491 Außerordentliche Erträge**

4911 Außerordentliche Erträge

**50 Personalaufwendungen**

**501 Dienstaufwendungen**

5011 Beamte

5012 Tariflich Beschäftigte

5019 Sonstige Beschäftigte

**502 Beiträge zu Versorgungskassen**

5022 Tariflich Beschäftigte

5029 Sonstige Beschäftigte

**503 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**

5031 Beamte

5032 Tariflich Beschäftigte

5039 Sonstige Beschäftigte

**504 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte**

5041 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte

**505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte**

5051 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte

**506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte**

5061 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte

**51 Versorgungsaufwendungen**

**511 Versorgungsbezüge**

5111 Beamte

5112 Tariflich Beschäftigte

5119 Sonstige Beschäftigte

**512 Beiträge zu Versorgungskassen**

5121 Beamte

**513 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**

5131 Beamte

5132 Tariflich Beschäftigte

5139 Sonstige Beschäftigte

**514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger**

5141 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger**  
5151 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger

**516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger**  
5161 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger

**52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**

**521 Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens**  
5215 Instandhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen  
5216 Instandhaltung des Infrastrukturvermögens  
5218 Zuführungen zu Instandhaltungsrückstellungen

**523 Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**  
523- Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit

**524 Unterhaltung und Bewirtschaftung des unbeweglichen Vermögens**  
5241 Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen  
5242 Unterhaltung und Bewirtschaftung des Infrastrukturvermögens

**525 Bewirtschaftung und Unterhaltung des beweglichen Vermögens**  
5251 Haltung von Fahrzeugen  
5255 Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens

**527 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen**  
5271 Lernmittel

**528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen**  
5281 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen

**529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen**  
5291 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen

**53 Transferaufwendungen**

**531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**  
531- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

**532 Schuldendiensthilfen**  
532- Schuldendiensthilfen

**533 Sozialtransferaufwendungen**  
5331 Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen  
5332 Soziale Leistungen an natürliche Personen in Einrichtungen  
5333 Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende  
5334 Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden  
5335 Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende  
5336 Arbeitslosengeld II  
5337 Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 5338 Leistungen für Bildung und Teilhabe
- 5339 Sonstige soziale Leistungen

**534 Steuerbeteiligungen**

- 5341 Gewerbesteuerumlage
- 5342 Finanzierungsbeteiligung an den Lasten Deutsche Einheit

**535 Allgemeine Zuweisungen**

- 5351 Allgemeine Zuweisungen an das Land
- 5352 Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)

**537 Allgemeine Umlagen**

- 5371 Allgemeine Umlagen an das Land
- 5374 Kreisumlage
- 5375 Jugendamtsumlage
- 5376 Sonstige Kreisumlagen
- 5377 Landschaftsumlage
- 5378 Ruhrverbandsumlage
- 5379 Zweckverbandsumlage

**539 Sonstige Transferaufwendungen**

- 5395 Verlustübernahmen bei Betrieben
- 5399 Sonstige Transferaufwendungen

**54 Sonstige ordentliche Aufwendungen**

**541 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen**

- 5411 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen
- 5412 Besondere Aufwendungen für Beschäftigte

**542 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten**

- 5421 Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
- 5422 Mieten und Pachten
- 5423 Leasing
- 5429 Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

**543 Geschäftsaufwendungen**

- 5431 Geschäftsaufwendungen

**544 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle**

- 5442 Umsatzsteuer
- 5445 Sonstige Steuern
- 5446 Versicherungen
- 5447 Schadensfälle

**546 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**

- 5461 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
- 5462 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
- 5463 Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
- 5468 Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen**

- 5471 Wertveränderungen bei Sachanlagen
- 5472 Wertveränderungen bei Finanzanlagen
- 5473 Wertveränderungen beim Umlaufvermögen
- 5477 Verrechnungsaufwendungen bei Vermögensgegenständen
- 5478 Verrechnungsaufwendungen bei Finanzanlagen

**548 Besondere ordentliche Aufwendungen**

- 5481 Bußgelder
- 5482 Säumniszuschläge
- 5483 Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
- 5484 Ausgleichsabgabe (als Ersatzfinanzleistung nach SGB IX)

**549 Weitere sonstige Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit**

- 5491 Verfügungsmittel
- 5492 Fraktionszuwendungen
- 5494 Zuführungen zu Rückstellungen für Deponien und Altlasten
- 5495 Zuführungen zu sonstigen Rückstellungen
- 5499 Übrige weitere sonstige Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit

**55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen**

**551 Zinsaufwendungen**

- 551- Zinsaufwendungen

**555 Sonstige Finanzaufwendungen**

- 5551 Kreditbeschaffungskosten
- 5559 Sonstige Finanzaufwendungen

**57 Bilanzielle Abschreibungen**

**571 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen**

- 5711 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen

**572 Abschreibungen auf Finanzanlagen**

- 5721 Abschreibungen auf Finanzanlagen

**573 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen**

- 5731 Abschreibungen auf das Umlaufvermögen

**58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen**

**581 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen**

- 5811 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen

**59 Außerordentliche Aufwendungen**

**591 Außerordentliche Aufwendungen**

5911 Außerordentliche Aufwendungen

**4.3 Die Erhebungsmerkmale zu den Einzahlungen und Auszahlungen**

In der Finanzstatistik werden die Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten gegliedert als Finanzergebnisse aus der Finanzrechnung des doppelischen Jahresabschlusses der Gemeinden erfasst. In den jährlichen Meldungen der Gemeinden sind sie den finanzstatistischen Produktgruppen zugeordnet anzugeben.

In dieser Statistik werden zudem vierteljährlich zum Quartalsende die Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten entsprechend der finanzstatistischen Systematik erfasst. Die Festlegung der abzubildenden Produktgruppen, z.B. Soziale Hilfen, Kinder-, Jugend- und Familienhilfe u.a. ist länderübergreifend erfolgt.

Derzeit sind nachfolgende Erhebungsmerkmale festgelegt worden. Wenn bei diesen Merkmalen die vierte Stelle aus dem Zeichen „-“ besteht, ist zu beachten, dass eine weitere Untergliederung nach finanzstatistisch bestimmten Bereichen (Bereichsabgrenzung) vorzunehmen ist (vgl. Abschnitt 3.5). Auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen wurde jedoch verzichtet. Die weitere Entwicklung, ggf. unter Anpassung der Erhebungsmerkmale, bleibt abzuwarten.

**60 Steuern und ähnliche Abgaben**

**601 Realsteuern**

6011 Grundsteuer A

6012 Grundsteuer B

6013 Gewerbesteuer

**602 Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern**

6021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

6022 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

**603 Sonstige Gemeindesteuern**

6031 Vergnügungssteuer

6032 Hundesteuer

6033 Jagdsteuer

6034 Zweitwohnungssteuer

6035 Kulturförderabgabe/Übernachtungssteuer

6036 Steuer auf sexuelle Vergnügungen

**604 Steuerähnliche Einzahlungen**

6041 Fremdenverkehrsabgaben

6042 Abgaben von Spielbanken

6049 Sonstige steuerähnliche Einzahlungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**605 Ausgleichsleistungen**

6051 Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich

6052 Leistungen für die Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

**61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen**

**611 Schlüsselzuweisungen**

6111 Schlüsselzuweisungen vom Land

**612 Bedarfszuweisungen**

6121 Bedarfszuweisungen vom Land

6122 Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)

**613 Sonstige allgemeine Zuweisungen**

6130 Allgemeine Zuweisungen vom Bund

6131 Allgemeine Zuweisungen vom Land

**614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**

614- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

**618 Allgemeine Umlagen**

6181 Allgemeine Umlagen vom Land (z. B. Erstattung Einheitslasten)

6184 Kreisumlage

6185 Jugendamtsumlage

6186 Sonstige Kreisumlagen

6187 Landschaftsumlage

6188 Ruhrverbandsumlage

6189 Zweckverbandsumlage

**62 Sonstige Transfereinzahlungen**

**621 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen**

6211 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen

**622 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen**

6221 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen

**623 Schuldendiensthilfen**

623- Schuldendiensthilfen

**629 Andere sonstige Transfereinzahlungen**

6291 Andere sonstige Transfereinzahlungen

**63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**

**631 Verwaltungsgebühren**

6311 Verwaltungsgebühren

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 632 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte**
  - 6321 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte
  
- 636 Zweckgebundene Abgaben**
  - 6361 Zweckgebundene Abgaben
  
- 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**
  
- 641 Mieten und Pachten**
  - 6411 Mieten und Pachten
  
- 642 Einzahlungen aus Verkauf**
  - 6421 Einzahlungen aus Verkauf
  
- 646 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte**
  - 6461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
  
- 648 Einzahlungen aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen**
  - 648- Einzahlungen aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen
  
- 649 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**
  - 6491 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
  - 6492 Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
  - 6493 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
  - 6496 Leistungsbeteiligung bei der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung
  
- 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
  
- 651 Konzessionsabgaben**
  - 6511 Konzessionsabgaben
  
- 652 Erstattungen von Steuern**
  - 6522 Erstattungen von Umsatzsteuer
  - 6525 Erstattungen von sonstigen Steuern
  
- 656 Besondere Einzahlungen**
  - 6561 Bußgelder
  - 6562 Säumniszuschläge
  - 6563 Einzahlungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
  
- 659 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
  - 6591 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
  
- 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen**
  
- 661 Zinseinzahlungen**
  - 661- Zinseinzahlungen



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 665 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen**  
6651 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen
- 669 Sonstige Finanzeinzahlungen**  
6691 Sonstige Finanzeinzahlungen
- 67 Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**  
(Meldepflichtig nur, wenn die Merkmale 60xx bis 66xx nicht erhoben werden)  
6711 Nicht ergebniswirksame Einzahlungen  
6712 Summe der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
- 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit**
- 681 Investitionszuwendungen**  
681- Investitionszuwendungen
- 682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden**  
6821 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden
- 683 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen**  
6831 Einzahlungen aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen  
6832 Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen
- 684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen**  
6841 Einzahlungen aus der Veräußerung von börsennotierten Aktien  
6842 Einzahlungen aus der Veräußerung von nicht börsennotierten Aktien  
6843 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Anteilsrechten  
6844 Einzahlungen aus der Veräußerung von Investmentzertifikaten  
6845 Einzahlungen aus der Veräußerung von Kapitalmarktpapieren  
6846 Einzahlungen aus der Veräußerung von Geldmarktpapieren  
6847 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzderivaten  
6848 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Finanzanlagen
- 685 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen**  
6851 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen
- 686 Rückflüsse von Ausleihungen**  
686- Rückflüsse von Ausleihungen
- 688 Beiträge und ähnliche Entgelte**  
6881 Beiträge und ähnliche Entgelte
- 689 Sonstige Investitionseinzahlungen**  
6891 Sonstige Investitionseinzahlungen
- 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit**
- 691 Einzahlungen aus der Herausgabe von Anleihen**  
6911 Einzahlungen aus Anleihen für Investitionen  
6912 Einzahlungen aus Anleihen zur Liquiditätssicherung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 692 Kreditaufnahmen für Investitionen**
  - 692- Kreditaufnahmen für Investitionen
  
- 693 Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung**
  - 693- Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung
  
- 694 Einzahlungen aus sonstiger Wertpapierverschuldung**
  - 694- Einzahlungen aus sonstiger Wertpapierverschuldung
  
- 695 Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)**
  - 695- Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)
  
- 70 Personalauszahlungen**
  
- 701 Dienstbezüge**
  - 7011 Beamte
  - 7012 Tariflich Beschäftigte
  - 7019 Sonstige Beschäftigte
  
- 702 Beiträge zu Versorgungskassen**
  - 7022 Tariflich Beschäftigte
  - 7029 Sonstige Beschäftigte
  
- 703 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
  - 7031 Beamte
  - 7032 Tariflich Beschäftigte
  - 7039 Sonstige Beschäftigte
  
- 704 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte**
  - 7041 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
  
- 71 Versorgungsauszahlungen**
  
- 711 Versorgungsbezüge**
  - 7111 Beamte
  - 7112 Tariflich Beschäftigte
  - 7119 Sonstige Beschäftigte
  
- 712 Beiträge zu Versorgungskassen**
  - 7121 Beamte
  
- 713 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
  - 7131 Beamte
  - 7132 Tariflich Beschäftigte
  - 7139 Sonstige Beschäftigte

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger**
  - 7141 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
  
- 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen**
  
- 721 Instandhaltung des unbeweglichen Vermögens**
  - 7215 Instandhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
  - 7216 Instandhaltung des Infrastrukturvermögens
  
- 723 Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit**
  - 723- Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit
  
- 724 Bewirtschaftung und Unterhaltung des unbeweglichen Vermögens**
  - 7241 Bewirtschaftung und Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
  - 7242 Bewirtschaftung und Unterhaltung des Infrastrukturvermögens
  
- 725 Bewirtschaftung und Unterhaltung des beweglichen Vermögens**
  - 7251 Haltung von Fahrzeugen
  - 7255 Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
  
- 727 Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen**
  - 7271 Lernmittel
  
- 728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen**
  - 7281 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen
  
- 729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen**
  - 7291 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen
  
- 73 Transferauszahlungen**
  
- 731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**
  - 731- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
  
- 732 Schuldendiensthilfen**
  - 732- Schuldendiensthilfen
  
- 733 Sozialtransferauszahlungen**
  - 7331 Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
  - 7332 Soziale Leistungen an natürliche Personen in Einrichtungen
  - 7333 Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
  - 7334 Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
  - 7335 Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
  - 7336 Arbeitslosengeld II
  - 7337 Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
  - 7338 Leistungen für Bildung und Teilhabe
  - 7339 Sonstige soziale Leistungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**734 Steuerbeteiligungen**

7341 Gewerbesteuerumlage

7342 Finanzierungsbeteiligung an den Lasten Deutsche Einheit

**735 Allgemeine Zuweisungen**

7351 Allgemeine Zuweisungen an das Land

7352 Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)

**737 Allgemeine Umlagen**

7371 Allgemeine Umlagen an das Land

7374 Kreisumlage

7375 Jugendamtsumlage

7376 Sonstige Kreisumlagen

7377 Landschaftsumlage

7378 Ruhrverbandsumlage

7379 Zweckverbandsumlage

**739 Sonstige Transferauszahlungen**

7395 Verlustübernahmen bei Betrieben

7399 Sonstige Transferauszahlungen

**74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

**741 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen**

7411 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen

7412 Besondere Auszahlungen für Beschäftigte

**742 Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten**

7421 Auszahlungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit

7422 Mieten und Pachten

7423 Leasing

7429 Sonstige Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

**743 Geschäftsauszahlungen**

7431 Geschäftsauszahlungen

**744 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle**

7442 Umsatzsteuer

7445 Sonstige Steuern

7446 Versicherungen

7447 Schadensfälle

**746 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**

7461 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende

7462 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden

7463 Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende

7468 Leistungsbeteiligung bei Teilhabeleistungen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**748 Besondere Auszahlungen**

- 7481 Bußgelder
- 7482 Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge
- 7483 Auszahlungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
- 7484 Ausgleichsabgabe (als Ersatzfinanzleistung nach SGB IX)

**749 Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

- 7491 Verfügungsmittel
- 7492 Fraktionszuwendungen
- 7499 Übrige weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

**75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen**

**751 Zinsauszahlungen**

- 751- Zinsauszahlungen

**759 Sonstige Finanzauszahlungen**

- 7591 Kreditbeschaffungskosten
- 7599 Sonstige Finanzauszahlungen

**77 Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

(Meldepflichtig nur, wenn die Merkmale 70xx bis 75xx nicht erhoben werden)

- 7711 Nicht ergebniswirksame Auszahlungen
- 7712 Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

**78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit**

**781 Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen**

- 781- Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen

**782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden**

- 7821 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden

**783 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Vermögensgegenständen**

- 7831 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Vermögensgegenständen oberhalb der Wertgrenze i. H. v. 410 Euro
- 7832 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichen Vermögensgegenständen unterhalb der Wertgrenze i. H. v. 410 Euro

**784 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen**

- 7841 Auszahlungen für den Erwerb von börsennotierten Aktien
- 7842 Auszahlungen für den Erwerb von nicht börsennotierten Aktien
- 7843 Auszahlungen für den Erwerb von sonstigen Anteilsrechten
- 7844 Auszahlungen für den Erwerb von Investmentzertifikaten
- 7845 Auszahlungen für den Erwerb von Kapitalmarktpapieren
- 7846 Auszahlungen für den Erwerb von Geldmarktpapieren
- 7847 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzderivaten
- 7848 Auszahlungen für den Erwerb von sonstigen Finanzanlagen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**785 Baumaßnahmen**

- 7851 Hochbaumaßnahmen
- 7852 Tiefbaumaßnahmen
- 7853 Sonstige Baumaßnahmen

**786 Gewährung von Ausleihungen**

- 786- Gewährung von Ausleihungen

**789 Sonstige Investitionsauszahlungen**

- 7891 Sonstige Investitionsauszahlungen

**79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit**

**791 Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen**

- 7911 Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen für Investitionen
- 7912 Auszahlungen aus der Rückzahlung von Anleihen zur Liquiditätssicherung

**792 Tilgung von Krediten für Investitionen**

- 792- Tilgung von Krediten für Investitionen

**793 Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung**

- 793- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung

**794 Tilgung von sonstigen Wertpapierschulden**

- 7949 Tilgung von sonstigen Wertpapierschulden

**795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)**

- 795- Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)

**4.4 Die Bereichsabgrenzung innerhalb der Finanzstatistiken**

**4.4.1 Die Inhalte der Bereichsabgrenzung**

Im Rahmen der Finanzstatistiken werden nicht nur der Bestand an Vermögen und Schulden der Gemeinden, sondern auch deren Zugang und Veränderungen in Form von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen jährlich auf das Haushaltsjahr bezogen, ggf. auch unterjährig, statistisch erfasst. Deshalb bedarf es bei einigen Erhebungsmerkmalen einer über den Viersteller hinausgehend weiteren Differenzierung. Dies wird dadurch erreicht, dass eine mehrstufige Bereichsabgrenzung zu beachten ist, mit deren Hilfe u.a. Laufzeiten und Währungen der Kredite, Zu- und Abgänge, Tilgungen und Umschuldungen erfasst werden können.

**Bereichsabgrenzung A**

- 0** Bund
- 1** Land
- 2** Gemeinden (GV)
- 3** Zweckverbände und dergl.
- 4** Gesetzliche Sozialversicherung
- 5** Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
- 6** Sonstige öffentliche Sonderrechnungen
- 7** Private Unternehmen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- 8 Übrige Bereiche
- 9 (nicht belegt)

**Bereichsabgrenzung B**

- 0 Bund
- 1 Land
- 2 Gemeinden (GV)
- 3 Zweckverbände und dergl.
- 4 Gesetzliche Sozialversicherung
- 5 Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
- 6 Sonstige öffentliche Sonderrechnungen
- 7 Kreditinstitute
- 8 Sonstiger inländischer Bereich
- 9 Sonstiger ausländischer Bereich

**Bereichsabgrenzung C**

- 0 Berichtigungen
- 1 Laufzeit bis 1 Jahr
- 2 Laufzeit 1 bis 5 Jahre
- 3 Laufzeit mehr als 5 Jahre
- 6 Sonstige Zugänge
- 7 Sonstige Abgänge
- 4, 5, 8 und 9 (nicht belegt)

**Bereichsabgrenzung D**

- 0 Euro-Währung (fester Zins)
- 1 Euro-Währung (variabler Zins)
- 2 Fremdwährung (fester Zins)
- 3 Fremdwährung (variabler Zins)
- 4 Umschuldungen
- 5 Ordentliche Tilgung
- 6 Außerordentliche Tilgung
- 7, 8 und 9 (nicht belegt)

**4.4.2 Die Zuordnungen bei der Bereichsabgrenzung**

**4.4.2.1 Allgemeine Zwecke**

Die für zutreffende Abgrenzung geschaffene Bereichsabgrenzung ist so aufgebaut, dass sie generell bei den Finanzstatistiken, z.B. der Ertrags- und Aufwandsstatistik, Zahlungsartenstatistik u.a. zur Anwendung kommen kann. Außerdem können im Rahmen der Finanzstatistiken auch noch Sonderangaben erfragt werden, z.B. der Stand der Bürgschaften u.a. Die Anwendung ist auf der Grundlage der finanzstatistischen Zuordnungen (Erläuterungen) sowie den nachfolgenden Erläuterungen zur Bereichsabgrenzung vorzunehmen.

**4.4.2.2 Zur Bereichsabgrenzung A**

Die Bereichsabgrenzung A ist bei den folgenden Finanzarten anzuwenden:

- 1. In der Ergebnisrechnung
  - bei den Ertragsarten: 414, 423, 448,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

- bei den Aufwandsarten: 523, 531, 532.
2. In der Finanzrechnung
- bei den Einzahlungsarten: 614, 623, 648, 681,
  - bei den Auszahlungsarten: 731, 732, 781.

Innerhalb der finanzstatistischen Kontengliederung sind als vierte Stelle folgende Bereiche anzugeben:

... 0 Bund

... 1 Land

Land Nordrhein-Westfalen, alle übrigen Länder einschließlich Stadtstaaten;

... 2 Gemeinden und Gemeindeverbände

Gemeinden, Kreise, Landschaftsverbände, Regionalverband Ruhrgebiet StädteRegion Aachen;

... 3 Zweckverbände

In diesem Bereich werden alle Verbände und sonstigen Organisationen in öffentlich-rechtlicher Form zusammengefasst, die kommunale Aufgaben erfüllen und mindestens eine Gemeinde oder einen Gemeindeverband zum Mitglied haben – jedoch keine Sparkassenzweckverbände (vgl. Bereich ...6)

-.

Dazu gehören:

Schulverbände,

Nachbarschaftsverbände,

Wasser- und Bodenverbände,

Planungsverbände,

sonstige Organisationen mit kommunaler Aufgabenerfüllung, wie sie nach Landesrecht oder Bundesrecht festgelegt sind;

... 4 Gesetzliche Sozialversicherung

Träger der gesetzlichen Krankenversicherung,

Träger der gesetzlichen Pflegeversicherung,

Träger der gesetzlichen Unfallversicherung,

Träger der gesetzlichen Rentenversicherung,

Träger der gesetzlichen Altershilfe für Landwirte,

Träger der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung (Bundesagentur für Arbeit);

... 5 Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen

Einrichtungen und Unternehmen der Gemeinden (GV), für die Sonderrechnungen geführt werden,

in öffentlicher Rechtsform, z.B. Eigenbetriebe, eigenbetriebsähnliche Einrichtungen, Anstalten des öffentlichen Rechts, auch öffentliche Fonds,

in privatrechtlicher Rechtsform, z.B. Unternehmen, an denen Gemeinden, Gemeindeverbände und Zusammenschlüsse von diesen überwiegend, d.h. mit mehr als 50 v.H. am Nennkapital (Grund- und Stammkapital) unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind;

... 6 Sonstige öffentliche Sonderrechnungen

Betriebe des Bundes und der Länder, die nach § 26 BHO/LHO geführt werden,

Sondervermögen des Bundes und der Länder mit eigener Wirtschafts- und Rechnungsführung, auch Lastenausgleichsfonds (LAF), ERP-Sondervermögen;

Unternehmen in der Sonderrechtsform des öffentlichen Rechts, z.B. öffentlich-rechtliche Kreditanstalten, Sparkassen (auch in Zweckverbandsform), Rundfunk- und Fernsehanstalten u. ä,



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT KOMMUNALE FINANZSTATISTIK

Unternehmen des privaten Rechts, wenn Bund, Länder und Zusammenschlüsse von diesen überwiegend, d.h. mit mehr als 50 v.H. am Nennkapital (Grund- und Stammkapital), unmittelbar beteiligt sind;

Kommunale Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen;  
Landesverband Lippe;

### ... 7 Private Unternehmen

Alle Unternehmen, die nicht öffentliche wirtschaftliche Unternehmen (vgl. Bereiche ...5 und ...6) sind, Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH u.a.), Personengesellschaften (OHG, KG u.a.), Rechtsfähige Vereine, Stiftungen, Arbeitsstätten der freien Berufe, Landwirtschaftliche Betriebe, Handwerksbetriebe, Einkaufs- / Verkaufsvereinigungen;

### ... 8 Übrige Bereiche

Natürliche und juristische Personen, die nicht den Bereichen ...0 bis ...7 zuzuordnen sind, insbesondere Organisationen ohne Erwerbscharakter (einschl. deren Anstalten und Einrichtungen), soweit diese nicht als Unternehmen oder Teil eines Unternehmens zu betrachten sind.

Dazu gehören:

Kirchen, Orden, religiöse und weltanschauliche Vereinigungen,  
Organisationen der Freien Wohlfahrtspflege,  
Organisationen in den Bereichen Erziehung, Wissenschaft und Kultur, Sport- und Jugendpflege,  
Arbeitgeberverbände, Berufsorganisationen,  
Wirtschaftsverbände und öffentlich-rechtliche Wirtschafts- und Berufsvertretungen,  
Gewerkschaften,  
politische Parteien,  
Wasser- und Bodenverbände, soweit sie nicht dem Bereich 3 zugerechnet werden.

Weiter gehören hierher:

Natürliche und juristische Personen des Auslands, soweit sie nicht als Unternehmen anzusehen sind,  
Europäische Gemeinden,  
Einrichtungen der Europäischen Union, sonstige internationale Organisationen;

### ... 9 (nicht belegt)

#### 4.4.2.3 Zur Bereichsabgrenzung B

Die Bereichsabgrenzung A ist bei den folgenden Finanzarten anzuwenden:

##### 1. In der Bilanz

- bei den Aktiva: 13, 142, 143,
- bei den Passiva: 32, 33.

##### 2. In der Ergebnisrechnung

- bei den Ertragsarten: 461,
- bei den Aufwandsarten: 551.

##### 3. In der Finanzrechnung

- bei den Einzahlungsarten: 661, 686, 692, 693,695,

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT KOMMUNALE FINANZSTATISTIK

- bei den Auszahlungsarten: 751, 786, 792, 793, 795.

Innerhalb der finanzstatistischen Kontengliederung sind die Bereiche ...0 bis ...6, ohne Sparkassen, aus der Bereichsabgrenzung A zu übernehmen sowie folgende weitere Bereiche anzugeben:

### ...7 Kreditinstitute

Banken, Sparkassen und sonstige Kreditinstitute;

### ...8 Sonstiger inländischer Bereich

Alle inländischen Organisationen bzw. natürliche und juristische Personen aus den Bereichen ...7 und ...8 der Bereichsabgrenzung A;

### ...9 Sonstiger ausländischer Bereich

Alle ausländischen Organisationen bzw. natürliche und juristische Personen aus den Bereichen ...7 und ...8 der Bereichsabgrenzung A;

#### 4.4.2.4 Zur Bereichsabgrenzung C

Die Bereichsabgrenzung C ist bei den folgenden Finanzarten anzuwenden:

##### 1. In der Bilanz

- bei den Aktiva: 13,
- bei den Passiva: 30, 32, 37.

##### 2. In der Finanzrechnung

- bei den Einzahlungsarten: 691, 692, 693, 694, 695,
- bei den Auszahlungsarten: 791, 792, 793, 794, 795.

#### 4.4.2.5 Zur Bereichsabgrenzung D

Die Bereichsabgrenzung D ist bei den folgenden Finanzarten anzuwenden:

##### 1. In der Bilanz

- bei den Aktiva: ---,
- bei den Passiva: 30, 32, 33, 37.

##### 2. In der Finanzrechnung

- bei den Einzahlungsarten: 691, 692, 693, 694, 695,
- bei den Auszahlungsarten: 791, 792, 793, 794, 795.

### 5. Das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen

Durch die Verordnung (EU) Nr. 549/2013 vom 21. Mai 2013 ist der Übermittlung von Daten ab dem 1. September 2014 das „Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union (ESVG 2010)“ zu Grunde zu legen. Durch das System sollen vergleichbare, aktuelle und zuverlässige Informationen über Struktur der Wirtschaft und die Entwicklung der wirtschaftlichen Situation eines jeden Mitgliedstaates oder einer jeden Region Zur Gestaltung der Politik in der Union und zur Überwachung der Volkswirtschaften der Mitgliedstaaten und der Wirtschafts- und Währungsunion (WWU) gewonnen werden.

## **NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

Die Kommission will sich an der Überwachung der Volkswirtschaften der Mitgliedstaaten und der WWU beteiligen und insbesondere dem Rat regelmäßig berichten, inwieweit die Mitgliedstaaten Fortschritte bei der Erfüllung ihrer Verpflichtungen in Bezug auf die WWU erzielt haben. Sie sieht die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen als Instrument für die Analyse des Wirtschaftsgeschehens in einem Mitgliedstaat oder einer Region von grundlegender Bedeutung auch für die Bürgerinnen und Bürger der Union an. Zur Vergleichbarkeit sollen die Gesamtrechnungen nach einheitlichen Grundsätzen erstellt werden, um unterschiedliche Auslegungen zu vermeiden.

Die Informationen sollten so genau, vollständig und frühzeitig wie möglich vorliegen, damit für alle Sektoren ein Höchstmaß an Transparenz gewährleistet ist. Die Gemeinden werden dabei als Teilsektor der staatlichen Einheiten mit einem örtlich begrenzten Zuständigkeitsbereich definiert: Gemeinden erbringen in der Regel ein breites Spektrum von Dienstleistungen für Ortsansässige, die unter Umständen zum Teil durch Zuschüsse höherer staatlicher Ebenen finanziert werden.

Die Statistiken für Gemeinden erfassen eine Vielzahl unterschiedlicher staatlicher Einheiten, wie etwa Kreise, Gemeinden, Groß- und Kleinstädte, Stadtgebiete, Stadtbezirke, Schulbezirke sowie Wasser-/Abwasserbezirke. Oft haben Gemeindeeinheiten mit unterschiedlichen Aufgabenbereichen Verfügungsgewalt über dieselben geografischen Gebiete (vgl. Nummer 20.65). Die Gemeinde als Körperschaften gilt daher als institutionelle Einheit. Für sie gilt grundsätzlich, dass sie ein wirtschaftlicher Entscheidungsträger ist, der durch eine Entscheidungsfreiheit bezüglich seiner Hauptfunktion gekennzeichnet ist.

Die Gemeinde sollte neben der Entscheidungsfreiheit über eine vollständige Rechnungsführung verfügen oder eine solche erstellen. In der Ausübung ihrer Hauptfunktion ist die Gemeinde berechtigt ist, selbst Eigentümer von Waren oder Aktiva zu sein und diese in Form von Transaktionen mit anderen institutionellen Einheiten auszutauschen und kann wirtschaftliche Entscheidungen treffen und wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben kann, für die sie selbst direkt verantwortlich und haftbar ist. In diesem Zusammenhang wird zwischen Transaktionskonten, Vermögensänderungskonten und Vermögensbilanzen unterschieden.

In den Transaktionskonten werden die Entstehung, die Verteilung und die Umverteilung von Einkommen sowie die Einkommensverwendung für den Konsum und das Sparen, das eine wichtige Rolle bei der Vermögensbildung spielt, dargestellt. In den Vermögensänderungskonten werden die einzelnen Bestandteile der Veränderungen der Aktiva und Verbindlichkeiten und damit des Reinvermögens als Differenz zwischen den Aktiva und den Verbindlichkeiten der verschiedenen Sektoren dargestellt. Die Vermögensbilanzen zeigen die Aktiva sowie die Verbindlichkeiten und das Reinvermögen am Anfang und am Ende des Rechnungszeitraums. Für jedes Aktivum und Passivum werden die in den Vermögensänderungskonten verbuchten Stromgrößen ebenfalls im Konto für die Veränderung der Vermögensbilanz erfasst. Die Kontenfolge auch für die Gemeinde als institutionelle Einheit.

Die Verordnung enthält konkrete Festlegungen über die Methodik, um vergleichbare Grundlagen zu schaffen, sowie Festlegungen über die Übermittlung der Daten. Das ESVG 2010 soll u.a. dazu führen, dass die Ergebnisse zwischen den Mitgliedsstaaten vergleichbar sind und bleiben. Es steht mit den weltweit geltenden Regelungen des Systems of National Accounts (SNA 2008) in Einklang. Die genutzten Konzepte dienen vorrangig der Beschreibung des Wirtschaftskreislaufs in monetären tatsächlichen Kategorien. Der Kern des ESVG ist eine Folge von miteinander verbundenen Konten. Das vollständige Kontensystem für die institutionellen Einheiten und Sektoren besteht aus Konten für die laufenden Transaktionen, Vermögensänderungskonten und Vermögensbilanzen.

In den Konten für die laufenden Transaktionen werden die Produktion, die Entstehung, Verteilung und Umverteilung von Einkommen sowie die Verwendung des Einkommens für den Konsum und das Sparen dargestellt. In den Vermögensänderungskonten werden die Veränderungen der Aktiva, der Verbindlichkeiten und des Reinvermögens (der Differenz zwischen den Aktiva und den Verbindlichkeiten einer institutionellen Einheit oder einer Gruppe von Einheiten) nachgewiesen. In den Vermögensbilanzen werden die Bestände an Aktiva, Verbindlichkeiten und das Reinvermögen dargestellt.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

Neben der Vielzahl von Definitionen, sachlichen und zeitlichen Zuordnungen, Zusammenfassungen und Vorgehensweisen bestehen weitere Vorgaben. Es ist eine vollständige Kontenabfolge für den Sektor Staat aufgestellt worden, zu dem die Gemeinden gehören. Wie heute in der amtlichen Finanzstatistik müssen die Daten von öffentlichen Einheiten und bestimmten öffentlichen Betrieben zu einem Gesamtbild „Sektor Staat“ zusammengefügt werden. Die Richtigkeit der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen ist von zutreffenden Daten im Sinne der Vorgaben abhängig, die auch aus anderen zweckbezogenen Prioritäten im Rechnungswesen entstehen können.

**6. Die Nutzung statistischer Daten**

Der Gemeinde ist es grundsätzlich möglich, eigene statistische Auswertungen mit den eigenen Daten vorzunehmen, sich aber dazu auch der Daten anderer Gemeinden zu bedienen. Derartige Daten werden regelmäßig durch die zuständigen statistischen Stellen bereitgestellt. Soweit dabei auch Einzelangaben zu den finanzstatistischen Erhebungsmerkmalen erforderlich sind, wurde darüber im Rahmen der Änderung des FPStatG im April 2013 das Gesetz um die Regelung ergänzt, dass das Statistische Bundesamt und die statistischen Ämter der Länder den für statistische Aufgaben zuständigen Stellen der Gemeinden oder Gemeindeverbände (Statistikstellen) auf Ersuchen für deren Zuständigkeitsbereich Einzelangaben zu den Erhebungsmerkmalen für ausschließlich kommunalstatistische Zwecke übermitteln (vgl. § 14 Absatz 3 FPStatG).

Die Übermittlung der Einzelangaben ist danach nur dann zulässig, wenn das Statistikgeheimnis durch gesetzlich vorgeschriebene Maßnahmen, insbesondere zur räumlichen, organisatorischen und personellen Trennung der Statistikstelle von den für nicht-statistische Aufgaben zuständigen Stellen der Gemeinde, gewährleistet ist. Die Regelung soll der Gemeinde die Möglichkeit eröffnen, eigene statistische Aufbereitungen für Zwecke der Gemeinde durchzuführen.

Mit der gesonderten Regelung soll sichergestellt werden, dass das Statistikgesetz gewahrt bleibt. Aus der tatsächlichen Anwendung dieser Vorschrift durch die Übermittlung von Einzelangaben kann sich erst ergeben, in welchem Umfang und von welcher Art der Gemeinde bei Bedarf statistische Einzelangaben zu den für die Gemeinde meldepflichtigen Erhebungsmerkmalen tatsächlich erhält und in welcher Form die Gemeinde zuvor einen Nachweis über die Trennung ihrer Statistikstelle von den für nicht-statistische Aufgaben zuständigen Stellen führen muss.

**7. Weiterer Klärungsbedarf**

Die EU möchte die Qualitätsanforderungen an die finanzstatistischen Daten erhöhen und möglichst Differenzen zwischen den Angaben der Meldepflichtigen durch weitere Differenzierungen vermeiden. Dazu gehört, dass Transaktionen mit Finanzderivaten konkreter erfasst werden sollen. Derzeit sind seitens der EU weitere Anpassungen bei den meldepflichtigen Daten gewünscht, die zu einer Erweiterung der Meldepflichten bei den Gemeinden voraussichtlich ab dem Haushaltsjahr 2016 führen (vgl. Abbildung 962).

<b>Offene Anpassungen in der Finanzstatistik</b>	
<b>AKTUELLE FASSUNG</b>	<b>KÜNFTIGE FASSUNG</b>
Keine bestehenden Erhebungsmerkmale.	<b>662 Einzahlungen aus Derivatgeschäften</b> 6621 Ausgleichszahlungen bei Swapgeschäften 6622 Einmalige Einzahlungen bei vorzeitiger Auflösung von Swapgeschäften 6623 Einmalige Einzahlungen bei Off-Market Swaps



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
KOMMUNALE FINANZSTATISTIK**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

# Abbildungsübersicht

Die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung soll durch die folgenden Abbildungen unterstützt werden. Dadurch wird deren Inhalt in Kurzform vorgestellt und im Rahmen der weiteren Erläuterungen verdeutlicht. Unter dieser Prämisse sind die nachfolgenden Abbildungen geschaffen worden.

## 1. Abbildungen zu Kapitel I „Das Haushaltsrecht für Gemeinden“

### 1.1 Abbildungen zum Thema „Haushaltsreform“

Abbildung 1	„Die Eckpunkte der Haushaltsreform“ .....
Abbildung 2	„Die Haushaltsreform im zeitlichen Ablauf in NRW“ .....
Abbildung 3	„Das Drei-Komponenten-System des NKF“ .....
Abbildung 4	„Die Änderung des § 76 der Gemeindeordnung NRW“ .....
Abbildung 5	„Das 1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz“ .....
Abbildung 6	„Die Verbesserungen in der Gemeindeordnung NRW“ .....

### 1.2 Abbildungen zum Thema „Haushaltskreislauf“

Abbildung 7	„Der Haushalt der Gemeinde“ .....
Abbildung 8	„Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 9	„Die gemeindlichen Steuerungserfordernisse“ .....
Abbildung 10	„Die Phasen im gemeindlichen Haushaltskreislauf“ .....
Abbildung 11	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung“ .....
Abbildung 12	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung“ .....
Abbildung 13	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung“ .....
Abbildung 14	„Der Zeitrahmen für die Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres 2015“ .....

### 1.3 Abbildungen zum Thema „Deutscher Rechnungslegungsstandard 2“

Abbildung 15	„Das Gliederungsschema I („Direkte Methode“) aus DRS 2“ .....
Abbildung 16	„Das Gliederungsschema II („Indirekte Methode“) aus DRS 2“ .....
Abbildung 17	„Das Gliederungsschema Investitionstätigkeit aus DRS 2“ .....
Abbildung 18	„Gliederungsschema Finanzierungstätigkeit aus DRS 2“ .....
Abbildung 19	„Die direkte Methode insgesamt“ .....
Abbildung 20	„Die Deutschen Rechnungslegungsstandards“ .....
Abbildung 21	„Vom DRS 21 zu DRS 21“ .....

### 1.4 Abbildungen zum Thema „Standards staatlicher Doppik“

Abbildung 22	„Die Standards staatlicher Doppik“ .....
--------------	--

### 1.5 Abbildungen zum Thema „EPSAS“

Abbildung 23	„Die Umsetzung von IPSAS in EPSAS“ .....
--------------	--

### 1.6 Abbildungen zum Thema „IPSAS“

Abbildung 24	„Grundbegriffe in den IPSAS“ .....
Abbildung 25	„Qualitative Eigenschaften in den IPSAS“ .....
Abbildung 26	„Die Inhalte der IPSAS“ .....
Abbildung 27	„Entscheidungsrelevante IPSAS-Themen“ .....
Abbildung 28	„Besondere Wahlrechte im Rahmen der IPSAS“ .....
Abbildung 29	„Positionen und Beträge in der IPSAS“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 30	„Die Sachanlageklassen“.....
Abbildung 31	„Die IPSAS-Struktur in der Bilanz“ .....
Abbildung 32	„Positionen und Beträge in der IPSAS-Erfolgsrechnung“ .....
Abbildung 33	„Die Darstellung der Geldflussrechnung“ .....
Abbildung 34	„Die Ermittlung der Zahlungsströme“ .....
Abbildung 35	„Die Anhangsangaben“ .....
Abbildung 36	„Angaben in der IPSAS-Eigenkapitalveränderungsrechnung“ .....
Abbildung 37	„Die Produktfelder der aufgabenbezogenen Berichterstattung“ .....
Abbildung 38	„Der Weg des Haushaltsrechts“ .....
Abbildung 39	„Themenbereiche im IPSAS-Projektstatus“ .....

### 1.7 Abbildungen zum Thema „Aufsichtsbehörde

Abbildung 40	„Die Tätigkeiten der Aufsichtsbehörde“ .....
Abbildung 41	„Die gesetzlichen Aufsichtsmittel“ .....

## 2. Abbildungen zu Kapitel II „Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung“

### 2.1 Abbildungen zur Gemeindeordnung

#### 2.1.01 Abbildungen zur Einführung

Abbildung 42	„Gesetzliche Vorgaben zur Anwendung der GoB“ .....
Abbildung 43	„Örtlich festzulegende Wertgrenzen“ .....
Abbildung 44	„Steuerrelevante Vorschriften in der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung 45	„Haushaltsrechtliche Vorschriften in der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung 46	„Die Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung“ .....

#### 2.1.02 Abbildungen zum 8. Teil der Gemeindeordnung

Abbildung 47	„Der Haushalt der Gemeinde“ .....
Abbildung 48	„Die Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 49	„Die Tätigkeiten des Finanzausschusses“ .....
Abbildung 50	„Die Aufgaben des Kämmers der Gemeinde“ .....
Abbildung 51	„Die Vorschriften im 8. Teil der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung 52	„Die Anzeige- und Genehmigungspflichten“ .....

#### 2.1.03 Abbildungen zu § 75 der Gemeindeordnung

Abbildung 53	„Das Drei-Komponenten-System des NKF“ .....
Abbildung 54	„Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“ .....
Abbildung 55	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 56	„Wichtige gemeindliche Haushaltsgrundsätze“ .....
Abbildung 57	„Das Stufenmodell zur Verringerung der allgemeinen Rücklage“ .....
Abbildung 58	„Die gemeindliche Leistungsfähigkeit“ .....
Abbildung 59	„Das statistische Schalenkonzept“ .....
Abbildung 60	„Die Entwicklung des Eigenkapitals“ .....
Abbildung 61	„Die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs“ .....
Abbildung 62	„Der Bilanzposten für das negative Eigenkapital“ .....
Abbildung 63	„Die Stufen eines Sanierungsplans“ .....
Abbildung 64	„Die gemeindliche Sanierungsbilanz“ .....
Abbildung 65	„Die Planung des Eigenkapitalaufbaus“ .....
Abbildung 66	„Vergleiche beim Sanierungscontrolling“ .....



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

### 2.1.04 Abbildungen zu § 76 der Gemeindeordnung

Abbildung 67	„Die Sicherung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 68	„Gemeindliches Finanzvermögen und Finanzverpflichtungen“ .....
Abbildung 69	„Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes“ .....
Abbildung 70	„Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“ .....
Abbildung 71	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 72	„Die Verantwortlichkeiten zur Risikofrüherkennung“ .....
Abbildung 73	„Auszug aus dem Stärkungspaktgesetz“ .....
Abbildung 74	„Die zweite Überschreitung des Schwellenwertes von 5 % .....
Abbildung 75	„Die Stufen eines Sanierungskonzeptes“ .....

### 2.1.05 Abbildungen zu § 77 der Gemeindeordnung

Abbildung 76	„Die Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung“ .....
Abbildung 77	„Mögliche Konditionen für gemeindliche Kredite“ .....

### 2.1.06 Abbildungen zu § 78 der Gemeindeordnung

Abbildung 78	„Die Rechte des Rates in der Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 79	„Die Berichtspflichten gegenüber dem Rat“ .....
Abbildung 80	„Das Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung 81	„Die Gliederung der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung 82	„Die alternative Gliederung der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung 83	„Die Ermittlung des Höchstbetrages an Liquiditätskrediten“ .....
Abbildung 84	„Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften“ .....

### 2.1.07 Abbildungen zu § 79 der Gemeindeordnung

Abbildung 85	„Die Funktionen des gemeindlichen Haushaltsplans“ .....
Abbildung 86	„Die Stufen der Veranschlagungsreife“ .....
Abbildung 87	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 88	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 89	„Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“ .....
Abbildung 90	„Die Rechengröße Ertrag“ .....
Abbildung 91	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung 92	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 93	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 94	„Der gemeindliche Haushaltsplan im NKF“ .....
Abbildung 95	„Der Aufbau der Teilpläne“ .....
Abbildung 96	„Die Zeitreihe der Haushaltsplanung“ .....
Abbildung 97	„Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde“ .....
Abbildung 98	„Die gemeindliche Planbilanz“ .....
Abbildung 99	„Die Maßgaben für den gemeindlichen Haushaltsplan“ .....

### 2.1.08 Abbildungen zu § 80 der Gemeindeordnung

Abbildung 100	„Das Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung 101	„Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 102	„Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen der Gemeinde“ .....
Abbildung 103	„Der Änderungsbedarf beim Entwurf der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung 104	„Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung“ .....
Abbildung 105	„Die Inhalte der Bekanntmachungsanordnung“ .....
Abbildung 106	„Hindernisse für die Bekanntmachung“ .....
Abbildung 107	„Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung 2016“ .....
Abbildung 108	„Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

**2.1.09 Abbildungen zu § 81 der Gemeindeordnung**

Abbildung 109	„Der Bedarf für eine Nachtragssatzung“ .....
Abbildung 110	„Die Gliederung der Nachtragssatzung“ .....
Abbildung 111	„Die alternative Gliederung der Nachtragssatzung“ .....
Abbildung 112	„Die Festlegungen für den Nachtragshaushaltsplan“ .....
Abbildung 113	„Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“ .....
Abbildung 114	„Das Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung“ .....

**2.1.10 Abbildungen zu § 82 der Gemeindeordnung**

Abbildung 115	„Die Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften“ .....
Abbildung 116	„Die örtlichen (vorläufigen) Bewirtschaftungsvorgaben“ .....
Abbildung 117	„Beschränkungen bei der vorläufigen Haushaltsführung“ .....

**2.1.11 Abbildungen zu § 83 der Gemeindeordnung**

Abbildung 118	„Entscheidungszuständigkeiten bei Über- und Außerplanmäßigkeit“ .....
Abbildung 119	„Der Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen“ .....

**2.1.12 Abbildungen zu § 84 der Gemeindeordnung**

Abbildung 120	„Die Grundlagen der mittelfristigen Prognosen“ .....
Abbildung 121	„Die Übersicht über langfristige haushaltswirtschaftliche Auswirkungen“ .....
Abbildung 122	„Die Grundsätze ordnungsgemäßer Planung“ .....
Abbildung 123	„Die Zeitreihe im Haushaltsplan“ .....
Abbildung 124	„Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ .....

**2.1.13 Abbildungen zu § 85 der Gemeindeordnung**

Abbildung 125	„Übersicht zu Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen“ .....
---------------	--

**2.1.14 Abbildungen zu § 86 der Gemeindeordnung**

Abbildung 126	„Eckpunkte für Kreditangebote“ .....
Abbildung 127	„Die Produktinformationen bei Finanzinstrumenten“ .....
Abbildung 128	„Die Bilanzierung von Zinsderivaten“ .....
Abbildung 129	„Die Darstellung von Zinsderivatgeschäften“ .....
Abbildung 130	„Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde“ .....
Abbildung 131	„Die Kreditgeber der Gemeinde“ .....
Abbildung 132	„Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 133	„Die Ermittlung des Kreditbedarfs“ .....
Abbildung 134	„Beispiele für kreditähnliche Rechtsgeschäfte“ .....

**2.1.15 Abbildungen zu § 87 der Gemeindeordnung**

Abbildung 135	„Sachlicher und zeitlicher Schutz“ .....
Abbildung 136	„Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse“ .....
Abbildung 137	„Bürgschaftsübernahme und Risiken“ .....
Abbildung 138	„Mögliche Inhalte örtlicher Bürgschaftsrichtlinien“ .....
Abbildung 139	„Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“ .....
Abbildung 140	„Die Einzelbürgschaft und staatliche Beihilfe“ .....
Abbildung 141	„Bürgschaftsrichtlinien und staatliche Beihilfe“ .....
Abbildung 142	„Die haushaltsmäßige Einordnung von Bürgschaften“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

### 2.1.16 Abbildungen zu § 88 der Gemeindeordnung

Abbildung 143	„Die Abgrenzung der Rückstellungen“ .....
Abbildung 144	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....
Abbildung 145	„Merkmale für ungewisse gemeindliche Verpflichtungen“ .....
Abbildung 146	„Der Rückstellungsspiegel“ .....

### 2.1.17 Abbildungen zu § 89 der Gemeindeordnung

Abbildung 147	„Die Produktinformationen bei Finanzinstrumenten“ .....
Abbildung 148	„Die Bilanzierung von Zinsderivaten“ .....
Abbildung 149	„Die Zeiträume der Liquiditätsplanung“ .....
Abbildung 150	„Liquiditätsrisikomessverfahren und -steuerungsverfahren“ .....
Abbildung 151	„Der Liquiditätsspiegel“ .....
Abbildung 152	„Die Voraussetzungen bei Krediten zur Liquiditätssicherung“ .....
Abbildung 153	„Die Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde“ .....

### 2.1.18 Abbildungen zu § 90 der Gemeindeordnung

Abbildung 154	„Gemeindliche Vermögensgeschäfte“ .....
Abbildung 155	„Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 156	„Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 157	„Die Risiken bei gemeindlichem Vermögen“ .....
Abbildung 158	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung“ .....
Abbildung 159	„Die Bilanzierung der Fremdfinanzierung“ .....
Abbildung 160	„Die Anschaffungskosten und Herstellungskosten“ .....
Abbildung 161	„Eckpunkte für gemeindliche Geldanlagen“ .....
Abbildung 162	„Eckpunkte für eine Risikobeurteilung bei Geldanlagen“ .....
Abbildung 163	„Die gemeindliche Vermögensveräußerung“ .....
Abbildung 164	„Die Veräußerung eines bebauten Grundstückes“ .....

### 2.1.19 Abbildungen zu § 91 der Gemeindeordnung

Abbildung 165	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“ .....
Abbildung 166	„Zeitliche Inventurformen“ .....
Abbildung 167	„Sachliche Inventurformen“ .....
Abbildung 168	„Die Bilanzierung von gemeindlichem Vermögen“ .....
Abbildung 169	„Die Anlässe für „stille Reserven“ .....
Abbildung 170	„Die Bilanzierung von gemeindlichen Schulden“ .....
Abbildung 171	„Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung 172	„Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz der Gemeinde“ .....
Abbildung 173	„Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“ .....
Abbildung 174	„Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“ .....
Abbildung 175	„Die Anschaffungs- und Herstellungskosten“ .....
Abbildung 176	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“ .....
Abbildung 177	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung 178	„Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 179	„Die Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 180	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 181	„Der Grundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“ .....
Abbildung 182	„Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“ .....

### 2.1.20 Abbildungen zu § 92 der Gemeindeordnung

Abbildung 183	„Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 184	„Das Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 185	„Wichtige Grundsätze“ .....
Abbildung 186	„Die Stufen eines Sanierungsplans“ .....
Abbildung 187	„Die Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 188	„Der Zeitraum des Verfügbarhaltens der Eröffnungsbilanz 2009“ .....
Abbildung 189	„Das Verfahren bei der Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 190	„Die Eröffnungsbilanzunterlagen“ .....
Abbildung 191	„Die Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 192	„Ein Beispiel für den Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 193	„Die Berichtigung der Werte der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....

### 2.1.21 Abbildungen zu § 93 der Gemeindeordnung

Abbildung 194	„Die Geschäftskreise in der Finanzbuchhaltung“ .....
Abbildung 195	„Eckpunkte für den elektronischen Rechnungsaustausch“ .....
Abbildung 196	„Die Rechengröße Ertrag“ .....
Abbildung 197	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 198	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung 199	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 200	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 201	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 202	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung“ .....
Abbildung 203	„Die weiteren NKF-Kontenklassen“ .....
Abbildung 204	„Die Arten der Zahlungsdienste“ .....
Abbildung 205	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 206	„Der Grundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“ .....
Abbildung 207	„Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“ .....
Abbildung 208	„Weitere wichtige Grundsätze“ .....

### 2.1.22 Abbildungen zu § 95 der Gemeindeordnung

Abbildung 209	„Die Nachweispflichten des Bürgermeisters“ .....
Abbildung 210	„Die Sicherung der Informationsqualität“ .....
Abbildung 211	„Die Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss“ .....
Abbildung 212	„Die Verfahrensschritte im Aufstellungsverfahren“ .....
Abbildung 213	„Die Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan“ .....
Abbildung 214	„Die Stufen eines Sanierungsplans“ .....
Abbildung 215	„Die Wertaufhellung im gemeindlichen Jahresabschluss“ .....
Abbildung 216	„Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“ .....
Abbildung 217	„Die Adressaten der Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 218	„Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses“ .....
Abbildung 219	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 220	„Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“ .....
Abbildung 221	„Die Vermögensarten und ihre Finanzierung“ .....
Abbildung 222	„Die Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 223	„Die Gestaltung der gemeindlichen Finanzrechnung“ .....
Abbildung 224	„Ein Beispiel für die Gestaltung der gemeindlichen Teilrechnungen“ .....
Abbildung 225	„Die Gestaltung der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 226	„Die Gestaltung des gemeindlichen Anhangs“ .....
Abbildung 227	„Die Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde“ .....
Abbildung 228	„Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts“ .....
Abbildung 229	„Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

**2.1.23 Abbildungen zu § 96 der Gemeindeordnung**

Abbildung 230	„Der Berichtigungsbedarf beim Jahresabschluss“ .....
Abbildung 231	„Die Korrektur des Jahresabschlusses“ .....
Abbildung 232	„Die Versagung der Entlastung des Bürgermeisters“ .....
Abbildung 233	„Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses 2016“ .....
Abbildung 234	„Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“ .....
Abbildung 235	„Die Wirkungen aus der Einsichtnahme“ .....

**2.2 Abbildungen zum 9. Teil der Gemeindeordnung**

**2.2.01 Abbildungen zum Einführungsteil**

Abbildung 236	„Die Vorschriften im 9. Teil der Gemeindeordnung“ .....
---------------	---

**2.2.02 Abbildungen zu § 97 der Gemeindeordnung**

Abbildung 237	„Die Gruppen der gemeindlichem Sondervermögen“ .....
Abbildung 238	„Die Aufgaben organisatorisch verselbstständigter Einrichtungen“ .....
Abbildung 239	„Die Haushaltsvorschriften für Sondervermögen als Betriebe“ .....

**2.2.03 Abbildungen zu § 98 der Gemeindeordnung**

Abbildung 240	„Die Haushaltsvorschriften für Treuhandvermögen“ .....
---------------	--

**2.3 Abbildungen zum 10. Teil der Gemeindeordnung**

**2.3.01 Abbildungen zum Einführungsteil**

Abbildung 241	„Anforderungen an Prüfer“ .....
Abbildung 242	„Prüfungsfremde Leistungen“ .....
Abbildung 243	„Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“ .....
Abbildung 244	„Der Rat als Adressat des Prüfungsberichts“ .....
Abbildung 245	„Die zeitlichen Berichtsfristen“ .....
Abbildung 246	„Die Formen des Bestätigungsvermerks“ .....
Abbildung 247	„Örtliche Prüfungsaufgaben“ .....
Abbildung 248	„Die Gestaltung der Prüfungen“ .....
Abbildung 249	„Die Vorschriften im 10. Teil der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung 250	„Inhalte einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung“ .....

**2.3.02 Abbildungen zu § 101 der Gemeindeordnung**

Abbildung 251	„Die Prüfungsgegenstände der Jahresabschlussprüfung“ .....
Abbildung 252	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen“ .....
Abbildung 253	„Die Arten gemeindlicher Bestätigungsvermerke“ .....
Abbildung 254	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsplanung“ .....
Abbildung 255	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsausführung“ .....
Abbildung 256	„Die haushaltsrechtlichen Vorschriften für die Haushaltsrechnung“ .....
Abbildung 257	„Beispiele für Prüfungsaussagen zum Jahresabschluss“ .....
Abbildung 258	„Berichtsgrundsätze für den Prüfungsbericht“ .....
Abbildung 259	„Die Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks“ .....
Abbildung 260	„Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss“ .....

**2.3.03 Abbildungen zu § 102 der Gemeindeordnung**

Abbildung 261	„Die Abgrenzung der örtlichen Rechnungsprüfung“ .....
---------------	---

**2.3.04 Abbildungen zu § 103 der Gemeindeordnung**

Abbildung 262	„Die Auftraggeber der örtlichen Rechnungsprüfung“ .....
Abbildung 263	„Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 264	„Prüfungsaussagen zum gemeindlichen Jahresabschluss“ .....
Abbildung 265	„Die Gesamtabchlussunterlagen der Gemeinde“ .....
Abbildung 266	„Beispiele für Prüfungssachverhalte beim Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 267	„Die Anwendungsprüfung“ .....
Abbildung 268	„Die Dokumentation zur Anwendungsprüfung“ .....
Abbildung 269	„Die Beauftragung einer anderen örtlichen Rechnungsprüfung“ .....
Abbildung 270	„Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“ .....

### 2.3.05 Abbildungen zu § 104 der Gemeindeordnung

Abbildung 271	„Prüfungsfremde Leistungen“ .....
Abbildung 272	„Ausschluss und Befangenheit des Prüfers“ .....

### 2.3.06 Abbildungen zu § 105 der Gemeindeordnung

Abbildung 273	„Die Prüfungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt“ .....
---------------	--

## 2.4 Abbildungen zum 12. Teil der Gemeindeordnung

### 2.4.01 Abbildungen zum Einführungsteil

Abbildung 274	„Der kommunale Konzern“ .....
Abbildung 275	„Die Arbeitsschritte zum Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 276	„Die Vorschriften im 12. Teil der Gemeindeordnung“ .....
Abbildung 277	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....
Abbildung 278	„Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards“ .....
Abbildung 279	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 280	„Weitere wichtige Grundsätze“ .....
Abbildung 281	„Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 282	„Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 283	„Die Managementaufgabe Gesamtsteuerung“ .....
Abbildung 284	„Die Berichtsteile im Gesamtgeschäftsbericht“ .....

### 2.4.02 Abbildungen zu § 116 der Gemeindeordnung

Abbildung 285	„Der Berichtigungsbedarf beim Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 286	„Die Korrektur des Gesamtabchlusses“ .....
Abbildung 287	„Das Aufstellungsverfahren beim Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 288	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 289	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....
Abbildung 290	„Die Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung“ .....
Abbildung 291	„Die Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz“ .....
Abbildung 292	„Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtanhangs“ .....
Abbildung 293	„Die Gestaltung des gemeindlichen Gesamtlageberichts“ .....
Abbildung 294	„Die Gesamtabchlussunterlagen der Gemeinde“ .....
Abbildung 295	„Die Anwendung des § 96 GO NRW auf den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 296	„Der Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses 2016“ .....
Abbildung 297	„Aspekte für das Verfügbarhalten im Internet“ .....
Abbildung 298	„Die Konsolidierungseinheiten“ .....
Abbildung 299	„Die Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ .....
Abbildung 300	„Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis“ .....
Abbildung 301	„Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“ .....
Abbildung 302	„Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“ .....
Abbildung 303	„Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“ .....
Abbildung 304	„Die Messgrößen zur Feststellung der untergeordneten Bedeutung“ .....
Abbildung 305	„Beispiele für eine untergeordnete Bedeutung von Betrieben“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 306	„Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“ .....
Abbildung 307	„Die Aufstellungs- und Feststellungstermine von Abschlüssen“ .....
Abbildung 308	„Die Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan“ .....
Abbildung 309	„Die befristete Wertaufhellung im gemeindlichen Gesamtabschluss“ .....
Abbildung 310	„Die Prüfungsgegenstände der gemeindlichen Gesamtabschlussprüfung“ .....
Abbildung 311	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 312	„Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“ .....
Abbildung 313	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....
Abbildung 314	„Die Tenorierung des Bestätigungsvermerks“ .....
Abbildung 315	„Ein Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss“ .....

### **2.4.03 Abbildungen zu § 117 der Gemeindeordnung**

Abbildung 316	„Die Inhalte des gemeindlicheneteiligungsberichts“ .....
Abbildung 317	„Ein Beispiel einer städtischen Beteiligungsstruktur“ .....

### **2.4.04 Abbildungen zu § 118 der Gemeindeordnung**

Abbildung 318	„Die Hauptzwecke der Gesamtabschlussrichtlinie“ .....
---------------	---

## **3. Abbildungen zu Kapitel III „Das Haushaltsrecht in der Gemeindehaushaltsverordnung“**

### **3.00 Abbildungen zum Einführungsteil**

Abbildung 319	„Die gesetzlichen Vorgaben zur Anwendung der GoB“ .....
Abbildung 320	„Die örtlich festzulegenden Wertgrenzen“ .....
Abbildung 321	„Steuerrelevante haushaltsrechtliche Vorschriften“ .....
Abbildung 322	„Die Vorschriften in der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 323	„Die Gebote der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 324	„Die Muster zu Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....

### **3.1 Abbildungen zum 1. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

#### **3.1.01 Abbildungen für den Einführungsteil**

Abbildung 325	„Die Vorschriften im 1. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
---------------	--

#### **3.1.02 Abbildungen zu § 1 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 326	„Der Grundsatz „Intergenerativerechtigkeit“ .....
Abbildung 327	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produkttrahmen“ .....
Abbildung 328	„Die Produktbereiche im NKF-Produkttrahmen“ .....
Abbildung 329	„Die gemeindliche Planbilanz“ .....
Abbildung 330	„Die Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans“ .....
Abbildung 331	„Die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“ .....
Abbildung 332	„Übersicht über die Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen“ .....
Abbildung 333	„Die geldwerten Leistungen“ .....
Abbildung 334	„Die Entwicklung der Verbindlichkeiten“ .....
Abbildung 335	„Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“ .....
Abbildung 336	„Die Entwicklung des Eigenkapitals“ .....
Abbildung 337	„Die Übersicht über die betriebliche Wirtschaftslage“ .....
Abbildung 338	„Die Darstellung der betrieblichen Wirtschaftslage“ .....
Abbildung 339	„Die Finanzströme zwischen Gemeindeverwaltung und Betrieben“ .....
Abbildung 340	„Die Angelegenheiten der Bezirksvertretungen“ .....
Abbildung 341	„Die Zeitreihe im Haushaltsplan“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

**3.1.03 Abbildungen zu § 2 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 342	„Die Rechengröße Ertrag“ .....
Abbildung 343	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 344	„Die Komponenten des Ergebnisplans“ .....
Abbildung 345	„Die Positionen im Ergebnisplan“ .....
Abbildung 346	„Die außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen“ .....
Abbildung 347	„Die Haushaltsposition „Steuern und ähnliche Abgaben“ .....
Abbildung 348	„Die Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ .....
Abbildung 349	„Die Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“ .....
Abbildung 350	„Die Haushaltsposition „Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte“ .....
Abbildung 351	„Die Haushaltsposition „Privatrechtliche Leistungsentgelte“ .....
Abbildung 352	„Die Haushaltsposition „Kostenerstattungen und Kostenumlagen“ .....
Abbildung 353	„Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Erträge“ .....
Abbildung 354	„Die Haushaltsposition „Aktivierte Eigenleistungen“ .....
Abbildung 355	„Die Haushaltsposition „Bestandsveränderungen“ .....
Abbildung 356	„Die Haushaltsposition „Personalaufwendungen“ .....
Abbildung 357	„Die Haushaltsposition „Versorgungsaufwendungen“ .....
Abbildung 358	„Die Haushaltsposition „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“ .....
Abbildung 359	„Die Haushaltsposition „Bilanzielle Abschreibungen“ .....
Abbildung 360	„Die Übersicht über Zuwendungen an Dritte“ .....
Abbildung 361	„Die Haushaltsposition „Transferaufwendungen“ .....
Abbildung 362	„Die Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ .....
Abbildung 363	„Die Haushaltsposition „Finanzerträge“ .....
Abbildung 364	„Die Haushaltsposition „Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen“ .....
Abbildung 365	„Die Haushaltsposition „Außerordentliche Erträge“ .....
Abbildung 366	„Die Haushaltsposition „Außerordentliche Aufwendungen“ .....
Abbildung 367	„Die Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen“ .....
Abbildung 368	„Ergebnisplan und „originärer“ Haushaltsausgleich“ .....
Abbildung 369	„Ergebnisplan und „fiktiver“ Haushaltsausgleich“ .....
Abbildung 370	„Die Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan“ .....

**3.1.04 Abbildungen zu § 3 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 371	„Die Zielsetzungen für den gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 372	„Die Rechengröße Einzahlung“ .....
Abbildung 373	„Die Rechengröße Auszahlung“ .....
Abbildung 374	„Die Komponenten des Finanzplans“ .....
Abbildung 375	„Die laufende Verwaltungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 376	„Die Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 377	„Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse“ .....
Abbildung 378	„Die Baumaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 379	„Die Gewährung von Investitionszuschüssen“ .....
Abbildung 380	„Die Finanzierungstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan“ .....
Abbildung 381	„Die Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“ .....
Abbildung 382	„Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln“ .....
Abbildung 383	„Die Ergänzung des Finanzplans um die Festsetzungen der Gesamtbeträge“ .....
Abbildung 384	„Die Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan“ .....

**3.1.05 Abbildungen zu § 4 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 385	„Gestaltung und Inhalte der produktorientierten Teilpläne“ .....
Abbildung 386	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 387	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 388	„Die Inhalte der NKF-Produktbereiche“ .....
Abbildung 389	„Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“ .....
Abbildung 390	„Die Anforderungen an die örtliche Produktbildung“ .....
Abbildung 391	„Die Inhalte von Produktbeschreibungen“ .....
Abbildung 392	„Kriterien für Produktbezeichnungen“ .....
Abbildung 393	„Die Zusammensetzung einer Produktkennziffer“ .....
Abbildung 394	„Die Zusammensetzung von Leistungsnummern“ .....
Abbildung 395	„Der Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ .....
Abbildung 396	„Wichtige Anforderungen an die Bildung von Teilplänen“ .....
Abbildung 397	„Die Darstellung der NKF-Produktbereiche“ .....
Abbildung 398	„Allgemeine Form des Teilergebnisplans“ .....
Abbildung 399	„Die Haushaltspositionen im Teilergebnisplan“ .....
Abbildung 400	„Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“ .....
Abbildung 401	„Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 402	„Allgemeine Form des Teilfinanzplans“ .....
Abbildung 403	„Der Teilfinanzplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ .....
Abbildung 404	„Der Teilfinanzplan für einzelne Investitionsmaßnahmen“ .....

### **3.1.06 Abbildungen zu § 5 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 405	„Die Schwellenwerte für ein Haushaltssicherungskonzept“ .....
Abbildung 406	„Die Struktur des Haushaltssicherungskonzeptes“ .....
Abbildung 407	„Die Strategieabwägung“ .....
Abbildung 408	„Die Übersicht zur Aufgabenanalyse“ .....
Abbildung 409	„Die Konsolidierung im Haushaltssicherungskonzept“ .....
Abbildung 410	„Die Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte“ .....
Abbildung 411	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 412	„Vergleiche beim Sanierungscontrolling“ .....

### **3.1.07 Abbildungen zu § 6 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 413	„Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ .....
Abbildung 414	„Die Zeitreihe im Haushaltsplan“ .....

### **3.1.08 Abbildungen zu § 7 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 415	„Die Gestaltung des gemeindlichen Vorberichtes“ .....
Abbildung 416	„Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 417	„Der Einsatz allgemeiner Haushaltsmittel“ .....
Abbildung 418	„Der Instandhaltungsbedarf“ .....
Abbildung 419	„Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“ .....

### **3.1.09 Abbildungen zu § 8 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 420	„Die Darstellung des gemeindlichen Personalbedarfs“ .....
Abbildung 421	„Die Übersicht zur Stellenentwicklung“ .....
Abbildung 422	„Die Erläuterungen zum Stellenplan“ .....
Abbildung 423	„Die Grundstruktur des Stellenplans“ .....
Abbildung 424	„Die Grundstruktur der Stellenübersicht“ .....

### **3.1.10 Abbildungen zu § 9 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 425	„Die Zeitreihe im Haushaltsplan“ .....
Abbildung 426	„Die Zeitreihe im Nachtragshaushaltsplan“ .....
Abbildung 427	„Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ .....
Abbildung 428	„Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

### 3.1.11 Abbildungen zu § 10 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 429	„Der Nachtrags-Ergebnisplan“ .....
Abbildung 430	„Die Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan“ .....

### 3.2 Abbildungen für den 2. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

#### 3.2.01 Abbildungen für den Einführungsteil

Abbildung 431	„Die Vorschriften im 2. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
---------------	--

#### 3.2.02 Abbildungen zu § 11 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 432	„Der Grundsatz „Intergenerationale Gerechtigkeit“ .....
Abbildung 433	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Planung“ .....
Abbildung 434	„Die Stufen der Veranschlagungsreife“ .....
Abbildung 435	„Haushaltswirksame Aufwendungen“ .....
Abbildung 436	„Die Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 437	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 438	„Die Rechengröße Ertrag“ .....
Abbildung 439	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 440	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung 441	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 442	„Die Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung“ .....
Abbildung 443	„Die Gliederung des gemeindlichen Ergebnisplans“ .....
Abbildung 444	„Die Gliederung des gemeindlichen Finanzplans“ .....
Abbildung 445	„Die Steuerertragszuordnung zum Haushaltsjahr 2016“ .....

#### 3.2.03 Abbildungen zu § 12 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 446	„Die Kernelemente der gemeindlichen Steuerung“ .....
Abbildung 447	„Die gemeindlichen Steuerungsfelder“ .....
Abbildung 448	„Die Politikfelder und der NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 449	„Die Zielfunktionen bei gemeindlichen Zielen“ .....
Abbildung 450	„Die Zielkonzeption im gemeindlichen Teilplan“ .....
Abbildung 451	„Wichtige Funktionen gemeindlicher Leistungskennzahlen“ .....
Abbildung 452	„Die Auswahl von Leistungskennzahlen“ .....
Abbildung 453	„Vergleiche beim Einsatz von Leistungskennzahlen“ .....
Abbildung 454	„Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft“ .....
Abbildung 455	„Mögliche Module für ein gemeindliches Controlling“ .....
Abbildung 456	„Beispiele für gemeindliche Finanzmanagementbereiche“ .....
Abbildung 457	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....

#### 3.2.04 Abbildungen zu § 13 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 458	„Die Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan“ .....
Abbildung 459	„Die Verpflichtungsermächtigungen bei den Einzelmaßnahmen“ .....
Abbildung 460	„Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“ .....

#### 3.2.05 Abbildungen zu § 14 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 461	„Die Investitionsabsicht“ .....
Abbildung 462	„Die Veranschlagung und Kontrolle von Investitionen“ .....
Abbildung 463	„Der Lebenszyklus bei gemeindlichen Investitionen“ .....
Abbildung 464	„Die Kontrolle gemeindlicher Investitionen“ .....
Abbildung 465	„Die Investitionsrisiken“ .....
Abbildung 466	„Die Kriterien für Wertgrenzen“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 467	„Die Teile eines Entscheidungsplans“ .....
Abbildung 468	„Die Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung“ .....
Abbildung 469	„Die gemeindlichen Anschaffungskosten“ .....
Abbildung 470	„Die gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung 471	„Die Folgekosten gemeindlicher Investitionen“ .....
Abbildung 472	„Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden“ .....
Abbildung 473	„Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten“ .....
Abbildung 474	„Die Übersicht zu gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung 475	„Die Kostengruppen der DIN 276“ .....
Abbildung 476	„Die Haushaltsbelastungen im Lebenszyklus gemeindlicher Investitionen“ .....

### **3.2.06 Abbildungen zu § 16 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 477	„Die fremden Finanzmittel“ .....
---------------	----------------------------------

### **3.2.07 Abbildungen zu § 17 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 478	„Die internen Leistungen“ .....
Abbildung 479	„Die Rechengröße Ertrag“ .....
Abbildung 480	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 481	„Die Abbildung interner Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 482	„Die Erfassung interner Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen“ .....

### **3.2.08 Abbildungen zu § 18 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 483	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen“ .....
Abbildung 484	„Die Rechengröße Erlöse/Leistungen“ .....
Abbildung 485	„Die Rechengröße Kosten“ .....
Abbildung 486	„Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung“ .....
Abbildung 487	„Ergebnisrechnung und Kosten- und Leistungsrechnung“ .....
Abbildung 488	„Regelungsbereiche für die Kosten- und Leistungsrechnung“ .....

## **3.3 Abbildungen zum 3. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

### **3.3.01 Abbildungen zum Einführungsteil**

Abbildung 489	„Die Vorschriften im 3. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 490	„Das E-Government-Gesetz NRW“ .....

### **3.3.02 Abbildungen zu § 20 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 491	„Die Deckungskombinationen“ .....
Abbildung 492	„Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan“ .....
Abbildung 493	„Der Zahlungsbereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ .....
Abbildung 494	„Der Zahlungsbereich „Investitionstätigkeit“ .....
Abbildung 495	„Der Zahlungsbereich „Finanzierungstätigkeit“ .....

### **3.3.02 Abbildungen zu § 21 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 496	„Die Budgetierung im NKF“ .....
Abbildung 497	„Die Maßgaben für die Bildung von Budgets“ .....

### **3.3.03 Abbildungen zu § 22 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 498	„Die Übertragung von Ermächtigungen“ .....
Abbildung 499	„Die Eckpunkte zu Ermächtigungsübertragungen“ .....
Abbildung 500	„Die Übersicht zur Übertragung von Ermächtigungen“ .....
Abbildung 501	„Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

**3.3.04 Abbildungen zu § 23 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 502	„Die örtlichen Bewirtschaftungsvorgaben“ .....
Abbildung 503	„Die Kontrolle der Haushaltsausführung“ .....
Abbildung 504	„Der Verzicht auf Kleinbeträge“ .....

**3.3.05 Abbildungen zu § 24 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 505	„Die Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat der Gemeinde“ .....
---------------	--

**3.3.06 Abbildungen zu § 25 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 506	„Die Grundsätze für Vergabeverfahren“ .....
Abbildung 507	„Die Schwellenwerte der Europäischen Union“ .....
Abbildung 508	„Der bundesrechtliche Rahmen für Vergaben“ .....
Abbildung 509	„Die EVB-IT“ .....
Abbildung 510	„Die Vorgaben für dynamische elektronische Verfahren“ .....
Abbildung 511	„Die Phasen des elektronischen Vergabeverfahrens“ .....
Abbildung 512	„Die Rahmenbedingungen in den Vergabegrundsätzen“ .....

**3.3.07 Abbildungen zu § 26 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 513	„Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen“ .....
Abbildung 514	„Übersicht über Forderungsausfälle bei der Gemeinde“ .....
Abbildung 515	„Mögliche Ursachen für Niederschlagungen“ .....

**3.4 Abbildungen zum 4. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.4.01 Abbildungen zum Einführungsteil**

Abbildung 516	„Die Finanzbuchhaltung im gemeindlichen Haushaltswesen“ .....
Abbildung 517	„Sachverhalte für gemeindliche Dokumentationspflichten“ .....
Abbildung 518	„Die Vorschriften im 4. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....

**3.4.02 Abbildungen zu § 27 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 519	„Die Rechengröße Ertrag“ .....
Abbildung 520	„Die Rechengröße Aufwand“ .....
Abbildung 521	„Die Rechengröße Einzahlung“ .....
Abbildung 522	„Die Rechengröße Auszahlung“ .....
Abbildung 523	„Das Grundscheema der Bilanzkonten“ .....
Abbildung 524	„Das Grundscheema der Ergebniskonten“ .....
Abbildung 525	„Die Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung“ .....
Abbildung 526	„Die Buchführung für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 527	„Die Aufgaben der gemeindlichen Geschäftsbuchführung“ .....
Abbildung 528	„Die Veränderungen von Bilanzposten in der Bilanz“ .....
Abbildung 529	„Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 530	„Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 531	„Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 532	„Die Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 533	„Die Ein- und Auszahlungen der laufenden Verwaltungstätigkeit“ .....
Abbildung 534	„Die Ein- und Auszahlungen der Investitionstätigkeit“ .....
Abbildung 535	„Die Ein- und Auszahlungen der Finanzierungstätigkeit“ .....
Abbildung 536	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 537	„Der Grundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“ .....
Abbildung 538	„Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze“ .....
Abbildung 539	„Weitere wichtige Grundsätze“ .....
Abbildung 540	„Die Bildung von produktorientierten Teilplänen“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 541	„Die Gestaltung einer Fibu-Kontierungsnummer“ .....
Abbildung 542	„Die Buchungsmethoden für die gemeindlichen Zahlungen“ .....
Abbildung 543	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung“ .....
Abbildung 544	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ .....
Abbildung 545	„Die Trennung zwischen IT-Aufgaben und Sachbearbeitung“ .....
Abbildung 546	„Die Arten der fremden Finanzmittel“ .....
Abbildung 547	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 548	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 549	„Die NKF-Kontenklassen für die gemeindliche Finanzrechnung“ .....
Abbildung 550	„Die sonstigen NKF-Kontenklassen für die Gemeinde“ .....
Abbildung 551	„Die Einrichtung von gemeindlichen Konten“ .....
Abbildung 552	„Die haushaltswirtschaftliche Kontenübersicht“ .....

### 3.4.03 Abbildungen zu § 28 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 553	„Der Zusammenhang von Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung 554	„Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung 555	„Die zeitlichen Inventurformen“ .....
Abbildung 556	„Die sachlichen Inventurformen“ .....
Abbildung 557	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“ .....
Abbildung 558	„Die Wertfortschreibung bei der Inventur“ .....
Abbildung 559	„Der Inventurablauf: Von der Richtlinie bis zu den Bilanzwerten“ .....
Abbildung 560	„Die Durchführung der gemeindlichen Inventur“ .....
Abbildung 561	„Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“ .....
Abbildung 562	„Die Komponenten des Inventurrahmenplans“ .....

### 3.4.04 Abbildungen zu § 30 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 563	„Die Rechengröße Einzahlungen“ .....
Abbildung 564	„Die Rechengröße Auszahlungen“ .....
Abbildung 565	„Die gemeindlichen Geschäftskonten“ .....
Abbildung 566	„Die gemeindlichen Sonderkonten“ .....
Abbildung 567	„Die fremden Finanzmittel“ .....
Abbildung 568	„Die Arten der Zahlungsdienste“ .....
Abbildung 569	„Wichtige Daten im SEPA-Zahlungsverkehr“ .....
Abbildung 570	„Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung“ .....
Abbildung 571	„Die elektronischen Zahlungsmittel“ .....
Abbildung 572	„Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit“ .....
Abbildung 573	„Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit“ .....
Abbildung 574	„Der Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln“ .....
Abbildung 575	„Liquiditätsrisikomessverfahren“ .....
Abbildung 576	„Die Zeiträume der Liquiditätsplanung“ .....
Abbildung 577	„Der Liquiditätsspiegel“ .....

### 3.4.05 Abbildungen zu § 31 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 578	„Wichtige Grundsätze für örtliche Regelungen“ .....
Abbildung 579	„Die Regelungsbereiche für örtliche Vorschriften“ .....
Abbildung 580	„Die elektronischen Zahlungsmittel“ .....
Abbildung 581	„Die Regelungsinhalte für den Einsatz elektronischer Zahlungsmittel“ .....
Abbildung 582	„Die Regelungsinhalte für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

**3.5 Abbildungen zum 5. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.5.01 Abbildungen zum Einführungsteil**

Abbildung 583	„Die gemeindlichen Grundprinzipien“ .....
Abbildung 584	„Die Merkmale der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 585	„Die Vorschriften im 5. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 586	„Die haushaltsmäßige Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände“ .....

**3.5.02 Abbildungen zu § 32 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 587	„Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“ .....
Abbildung 588	„Das gemeindliche Bewertungssystem“ .....
Abbildung 589	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 590	„Weitere wichtige Grundsätze“ .....
Abbildung 591	„Allgemeine Bewertungsanforderungen“ .....
Abbildung 592	„Die Durchbrechung des Grundsatzes der Bilanzkontinuität“ .....
Abbildung 593	„Anlässe für das Ende von Bewertungseinheiten“ .....
Abbildung 594	„Die befristete Wertaufhellung im Jahresabschluss“ .....
Abbildung 595	„Die Konkretisierung des Vorsichtsprinzips“ .....
Abbildung 596	„Die Abweichungen vom Stetigkeitsgrundsatz“ .....

**3.5.03 Abbildungen zu § 33 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 597	„Die Anschaffungskosten und die Herstellungskosten“ .....
Abbildung 598	„Das wirtschaftliche Eigentum bei Vermögensgegenständen“ .....
Abbildung 599	„Die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer“ .....
Abbildung 600	„Das Finanzierungs-Leasing“ .....
Abbildung 601	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“ .....
Abbildung 602	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung 603	„Die Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden“ .....
Abbildung 604	„Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten“ .....
Abbildung 605	„Die Übersicht zur Herkunft gemeindlicher Herstellungskosten“ .....
Abbildung 606	„Der Erhaltungsaufwand bei bestehenden Gebäuden“ .....
Abbildung 607	„Erneuerungsmaßnahmen bei gemeindlichen Straßen“ .....
Abbildung 608	„Die haushaltsmäßige Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände“ .....

**3.5.04 Abbildungen zu § 34 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 609	„Die Bedingungen für die Sammelbewertung“ .....
Abbildung 610	„Die Bedingungen bei Festwertverfahren“ .....
Abbildung 611	„Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung“ .....
Abbildung 612	„Gewogene Durchschnittswerte“ .....
Abbildung 613	„Gleitend gewogene Durchschnittswerte“ .....

**3.5.05 Abbildungen zu § 35 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 614	„Die Ursachen für Wertminderungen des Vermögens“ .....
Abbildung 615	„Die zulässigen Abschreibungsmethoden“ .....
Abbildung 616	„Die Abschreibungen nach gemeindlichen Vermögensarten“ .....
Abbildung 617	„Die Grundlagen der planmäßigen Abschreibung“ .....
Abbildung 618	„Abnutzbare Vermögensgegenstände“ .....
Abbildung 619	„Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände“ .....
Abbildung 620	„Der Anlagennachweis“ .....
Abbildung 621	„Abschreibungen und Transferleistungen“ .....
Abbildung 622	„Keine Sonderabschreibungen“ .....
Abbildung 623	„Die Zusammensetzung der Anschaffungskosten“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 624	„Die Zusammensetzung der Herstellungskosten“ .....
Abbildung 625	„Der Abschreibungsplan.....“ .....
Abbildung 626	„Die Anpassungen des Abschreibungsplans“ .....
Abbildung 627	„Die „NKF-Rahmentabelle für Nutzungsdauern“ .....
Abbildung 628	„Die Überprüfung örtlicher Nutzungsdauern“ .....
Abbildung 629	„Die beeinflussenden Faktoren bei der Nutzungsdauer“ .....
Abbildung 630	„Der interne Abstimmungsbedarf in der Verwaltung“ .....
Abbildung 631	„Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 632	„Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 633	„Anlässe für Wertminderungen bei Vermögensgegenständen“ .....
Abbildung 634	„Die Wertzuschreibung bei Vermögensgegenständen“ .....
Abbildung 635	„Die Obergrenzen für Wertzuschreibungen“ .....

### 3.5.06 Abbildungen zu § 36 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 636	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....
Abbildung 637	„Die Erfassung der gemeindlichen Rückstellungen“ .....
Abbildung 638	„Der Rückstellungsspiegel“ .....
Abbildung 639	„Die Bemessungskriterien bei Pensionsrückstellungen“ .....
Abbildung 640	„Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen“ .....
Abbildung 641	„Die HGB-Zinssätze für Pensionsrückstellungen“ .....
Abbildung 642	„Die Rückstellungen bei sonstigen Umweltschäden“ .....
Abbildung 643	„Die Kriterien bei Instandhaltungsrückstellungen“ .....
Abbildung 644	„Die Planung der Instandhaltungsmaßnahme“ .....
Abbildung 645	„Die Übertragung der Instandhaltungsmaßnahme“ .....
Abbildung 646	„Die Unterlassung der Instandhaltungsmaßnahme“ .....
Abbildung 647	„Die neue Festlegung der Instandhaltungsmaßnahme“ .....
Abbildung 648	„Die Kriterien für gemeindliche Verpflichtungsrückstellungen“ .....
Abbildung 649	„Die Eckpunkte für die Beteiligung an Versorgungslasten“ .....
Abbildung 650	„Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen“ .....
Abbildung 651	„Die Prüfung einer Drohverlustrückstellung“ .....

### 3.6 Abbildungen zum 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

#### 3.6.01 Abbildungen zum Einführungsteil

Abbildung 652	„Die Berichtspflichten des Bürgermeisters“ .....
Abbildung 653	„Die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses“ .....
Abbildung 654	„Die Vorschriften im 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 655	„Der Ist-Vergleich im gemeindlichen Jahresabschluss“ .....
Abbildung 656	„Die IPSAS-Struktur in der Bilanz“ .....

#### 3.6.02 Abbildungen zu § 37 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 657	„Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Jahresabschluss“ .....
Abbildung 658	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....
Abbildung 659	„Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze“ .....
Abbildung 660	„Der gemeindliche Jahresabschluss im NKF“ .....
Abbildung 661	„Die gemeindlichen Jahresabschlussunterlagen“ .....
Abbildung 662	„Das Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses“ .....

#### 3.6.03 Abbildungen zu § 38 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 663	„Ergebnisrechnung und „originärer“ Haushaltsausgleich“ .....
Abbildung 664	„Ergebnisrechnung und „fiktiver“ Haushaltsausgleich“ .....
Abbildung 665	„Die Ergebnisse der Haushaltskonsolidierung“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 666	„Die Übersicht über Ertragsausfälle der Gemeinde“ .....
Abbildung 667	„Die Komponenten der Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 668	„Die ordentlichen Erträge und Aufwendungen“ .....
Abbildung 669	„Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen“ .....
Abbildung 670	„Erstes Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 671	„Zweites Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung“ .....
Abbildung 672	„Angaben zur Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage“ .....

### 3.6.04 Abbildungen zu § 39 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 673	„Die Übersicht über Einzahlungsausfälle bei der Gemeinde“ .....
Abbildung 674	„Die Komponenten der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 675	„Die laufende Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 676	„Die Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 677	„Die Finanzierungstätigkeit in der Finanzrechnung“ .....
Abbildung 678	„Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln“ .....
Abbildung 679	„Erstes Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung“ .....
Abbildung 680	„Zweites Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung“ .....
Abbildung 681	„Die fremden Finanzmittel“ .....

### 3.6.05 Abbildungen zu § 40 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 682	„Allgemeine Anforderungen an die Teilrechnungen“ .....
Abbildung 683	„Der Aufbau einer Teilrechnung“ .....
Abbildung 684	„Der Aufbau einer Teilergebnisrechnung“ .....
Abbildung 685	„Die Teilergebnisrechnung für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ .....
Abbildung 686	„Überleitung des Jahresergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“ .....
Abbildung 687	„Der Teil A einer Teilfinanzrechnung“ .....
Abbildung 688	„Der Teil B einer Teilfinanzrechnung“ .....
Abbildung 689	„Die Ergebnisübersicht der Produktbereiche“ .....
Abbildung 690	„Der Nachweis der Zielerreichung“ .....
Abbildung 691	„Die produktorientierte Gesamtsicht“ .....

### 3.6.06 Abbildungen zu § 41 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 692	„Die Funktionen der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 693	„Die Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung“ .....
Abbildung 694	„Die Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung“ .....
Abbildung 695	„Die Bewertungs- und Ansatzwahlrechte“ .....
Abbildung 696	„Die Bilanzierungsverbote für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 697	„Die Gliederungsprinzipien für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 698	„Die Fristigkeit in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 699	„Das Grundschemata für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 700	„Die allgemeinen Grundsätze für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 701	„Die Bilanzposten „Anzahlungen“ .....
Abbildung 702	„Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen“ .....
Abbildung 703	„Das gemeindliche Bilanzgliederungsschema“ .....
Abbildung 704	„Die Bestätigung gemeindlicher Geschäftsvorfälle“ .....
Abbildung 705	„Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung 706	„Das wirtschaftliche Eigentum an Vermögensgegenständen“ .....
Abbildung 707	„Allgemeine Bewertungsanforderungen“ .....
Abbildung 708	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten“ .....
Abbildung 709	„Die Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten“ .....
Abbildung 710	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ .....



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 711	„Die Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss)“ .....
Abbildung 712	„Die Vertragsformen beim Finanzierungs-Leasing“ .....
Abbildung 713	„Die Veränderungen von Bilanzposten“ .....
Abbildung 714	„Die Umbuchung“ .....
Abbildung 715	„Die Bilanzierung bei der Umstufung von Straßen“ .....
Abbildung 716	„Das Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 717	„Die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen“ .....
Abbildung 718	„Der Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ .....
Abbildung 719	„Die Bilanzierung von EDV-Software“ .....
Abbildung 720	„Nicht aktivierbare Softwareaufwendungen“ .....
Abbildung 721	„Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 722	„Das Finanzanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 723	„Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen“ .....
Abbildung 724	„Der Begriff „Wertpapier“ im Anlagevermögen“ .....
Abbildung 725	„Der Begriff „kurzfristig“ .....
Abbildung 726	„Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 727	„Die Untergliederung des Bilanzpostens „Vorräte“ .....
Abbildung 728	„Die Bedingungen bei Festwertverfahren“ .....
Abbildung 729	„Die Bedingungen bei der Gruppenbewertung“ .....
Abbildung 730	„Die Bedingungen für die Sammelbewertung“ .....
Abbildung 731	„Der Umgang mit gemeindlichen Forderungen“ .....
Abbildung 732	„Die privatrechtliche Forderungen in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 733	„Der Bilanzposten "Sonstige Vermögensgegenstände" .....
Abbildung 734	„Der Begriff „Wertpapier im Umlaufvermögen“ .....
Abbildung 735	„Die Umwandlung in liquide Mittel“ .....
Abbildung 736	„Die Arten der fremden Finanzmittel“ .....
Abbildung 737	„Die Passivseite in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 738	„Die Bilanzierung des gemeindlichen Eigenkapitals“ .....
Abbildung 739	„Die gemeindlichen Eigenkapitalverrechnungen“ .....
Abbildung 740	„Der Eintritt der Überschuldung“ .....
Abbildung 741	„Die Ermittlung des Zuführungsbetrages zur Ausgleichsrücklage“ .....
Abbildung 742	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....
Abbildung 743	„Die Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen“ .....
Abbildung 744	„Die Instandhaltungsrückstellungen“ .....
Abbildung 745	„Die Anforderungen an die Rückstellungsbildung“ .....
Abbildung 746	„Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen“ .....
Abbildung 747	„Die Kriterien für gemeindliche Verbindlichkeiten“ .....
Abbildung 748	„Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 749	„Die Bilanzierung von Zinsderivaten“ .....
Abbildung 750	„Gesetzliche Pflichten der Emittenten“ .....
Abbildung 751	„Die Kreditinstitute“ .....
Abbildung 752	„Das „angepasste“ Grundschema für die gemeindliche Bilanz“ .....
Abbildung 753	„Mögliche Davon-Vermerke in der gemeindlichen Bilanz“ .....
Abbildung 754	„Die Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz“ .....

### **3.6.07 Abbildungen zu § 42 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 755	„Die Voraussetzungen für die Rechnungsabgrenzung“ .....
Abbildung 756	„Die Arten der gemeindlichen Rechnungsabgrenzungsposten“ .....
Abbildung 757	„Die Arten gemeindlicher Rechnungsabgrenzung“ .....
Abbildung 758	„Der Rechnungsabgrenzungsspiegel“ .....
Abbildung 759	„Die Verteilung bei der aktiven Rechnungsabgrenzung“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 760 „Die Verteilung bei der passiven Rechnungsabgrenzung“ .....

**3.6.08 Abbildungen zu § 43 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 761 „Die Inhalte besonderer Bilanzbestimmungen“ .....

Abbildung 762 „Die Aktivierung von Zuwendungen“ .....

Abbildung 763 „Die Gewährung von Investitionszuschüssen“ .....

Abbildung 764 „Die Behandlung geleisteter Zuwendungen“ .....

Abbildung 765 „Die Verrechnung von Erträgen bei geringwertigen Gegenständen“ .....

Abbildung 766 „Die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen für Eigenkapitalverrechnungen“ .....

Abbildung 767 „Die Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse“ .....

Abbildung 768 „Der Sonderpostenspiegel“ .....

Abbildung 769 „Die Behandlung erhaltener Zuwendungen“ .....

Abbildung 770 „Abschreibungen und Sonderposten“ .....

Abbildung 771 „Die Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“ .....

Abbildung 772 „Der Bilanzposten für das „Negative Eigenkapital“ .....

**3.6.09 Abbildungen zu § 44 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 773 „Die Funktionen des gemeindlichen Anhangs“ .....

Abbildung 774 „Informationsbegriffe im gemeindlichen Anhang“ .....

Abbildung 775 „Die Grundgliederung des gemeindlichen Anhangs“ .....

Abbildung 776 „Die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft“ .....

Abbildung 777 „Besondere Erläuterungspflichten im gemeindlichen Anhang“ .....

Abbildung 778 „Die Vorgaben für besondere Angaben im gemeindlichen Anhang“ .....

Abbildung 779 „Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang“ .....

Abbildung 780 „Der Nachweis der Stellenbesetzung“ .....

Abbildung 781 „Die Übersicht über die Spiegel zum gemeindlichen Anhang“ .....

Abbildung 782 „Der Eigenkapitalspiegel“ .....

Abbildung 783 „Der Sonderpostenspiegel“ .....

Abbildung 784 „Der Wertansatz des Sonderpostens für Zuwendungen“ .....

Abbildung 785 „Der Rückstellungsspiegel“ .....

Abbildung 786 „Die Instandhaltungsrückstellungen“ .....

Abbildung 787 „Der Rechnungsabgrenzungsspiegel“ .....

Abbildung 788 „Der haushaltswirtschaftliche Spiegel“ .....

Abbildung 789 „Die Übersicht über Ertragsausfälle bei der Gemeinde“ .....

Abbildung 790 „Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“ .....

Abbildung 791 „Der Beteiligungsspiegel“ .....

Abbildung 792 „Der Versorgungsspiegel“ .....

Abbildung 793 „Die Budgetergebnisse“ .....

**3.6.10 Abbildungen zu § 45 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 794 „Der Rechenweg im Anlagenspiegel“ .....

Abbildung 795 „Die Erfassung von Vermögen in der Anlagenbuchhaltung“ .....

Abbildung 796 „Der Anlagennachweis“ .....

Abbildung 797 „Das Anlagevermögen im Anlagenspiegel“ .....

Abbildung 798 „Die Gliederung des Anlagenspiegels“ .....

**3.6.11 Abbildungen zu § 46 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 799 „Die Gliederung des Forderungsspiegels“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

**3.6.12 Abbildungen zu § 47 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 800	"Allgemein übliche Haftungsverhältnisse" .....
Abbildung 801	„Die Gliederung des Verbindlichkeitspiegels“ .....
Abbildung 802	„Die Abgrenzung des öffentlichen Bereichs“ .....
Abbildung 803	„Die Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse“ .....
Abbildung 804	„Die Bürgschaftsübernahmen zugunsten Dritter“ .....

**3.6.13 Abbildungen zu § 48 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 805	„Die Berichtsvorgaben“ .....
Abbildung 806	„Die Gestaltung des gemeindlichen Lageberichts“ .....
Abbildung 807	„Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“ .....
Abbildung 808	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ .....
Abbildung 809	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 810	„Mögliche nicht-finanzielle Angaben“ .....
Abbildung 811	"Die Darstellung bedeutender Vorgänge" .....
Abbildung 812	„Bedeutende Vorgänge nach dem Abschlussstichtag“ .....
Abbildung 813	„Die Struktur einer örtlichen Bilanz“ .....
Abbildung 814	„Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“ .....
Abbildung 815	„Die Leistungsqualität anhand von Kennzahlen“ .....
Abbildung 816	„Haushaltsplanung und Prognosezeitraum“ .....

**3.7 Abbildungen zum 7. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.7.01 Abbildungen zum Einführungsteil**

Abbildung 817	„Der kommunale Konzern“ .....
Abbildung 818	„Die Anwendung des Begriffs "Wesentlichkeit" .....
Abbildung 819	„Die Konsolidierungsvorgaben für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 820	„Der zulässige Verzicht auf einen Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 821	„Die Konsolidierungen beim gemeindlichen Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 822	„Die Abschlüsse aus der Überleitung“ .....
Abbildung 823	„Die Arbeitsschritte beim gemeindlichen Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 824	„Der NKF-Positionenrahmen“ .....
Abbildung 825	„Die Zwecke der Gesamtabchlussrichtlinie“ .....
Abbildung 826	„Die Gliederung einer Gesamtabchlussrichtlinie“ .....
Abbildung 827	„Eckpunkte für einen Zeitplan für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 828	„Organisation und Unterstützung für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 829	„Die Vorschriften im 7. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
Abbildung 830	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....
Abbildung 831	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“ .....
Abbildung 832	„Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards“ .....
Abbildung 833	„Der Begriff „Untergeordnete Bedeutung“ .....
Abbildung 834	„Die Produktfelder der aufgabenbezogenen Berichterstattung“ .....
Abbildung 835	„Die Produktfelder als gemeindliche Geschäftsfelder“ .....
Abbildung 836	„Der gemeindliche Gesamtgeschäftsbericht“ .....

**3.7.02 Abbildungen zu § 49 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 837	„Die gemeindlichen Gesamtabchlussunterlagen“ .....
Abbildung 838	„Die gemeindlichen Abschlussstichtage“ .....
Abbildung 839	„Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“ .....
Abbildung 840	„Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“ .....
Abbildung 841	„Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“ .....
Abbildung 842	„Die Struktur der Gesamtergebnisrechnung“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 843	„Ergebnisauwirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung“ .....
Abbildung 844	„Die Struktur der Gesamtbilanz“ .....
Abbildung 845	„Die Gliederung des Gesamtanhangs“ .....
Abbildung 846	„Die Gliederung des Gesamteigenkapitalspiegels“ .....
Abbildung 847	„Allgemeine Bewertungsanforderungen“ .....
Abbildung 848	„Die Abschreibungsursachen“ .....
Abbildung 849	„Die Kriterien für Anpassungen von Abschreibungen“ .....
Abbildung 850	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....
Abbildung 851	„Die HGB-Zinssätze für Rückstellungen“ .....
Abbildung 852	„Das Muster für die Gesamtergebnisrechnung“ .....
Abbildung 853	„Das Muster für die Gesamtbilanz“ .....
Abbildung 854	„Besondere Bilanzvorschriften“ .....
Abbildung 855	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ .....
Abbildung 856	„Wichtige Bücher des Handelsgesetzbuches“ .....

**3.7.03 Abbildungen zu § 50 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 857	„Das Stufenkonzept der Konsolidierungseinheiten“ .....
Abbildung 858	„Die Konsolidierungseinheiten“ .....
Abbildung 859	„Die Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben“ .....
Abbildung 860	„Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ .....
Abbildung 861	„Die Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis“ .....
Abbildung 862	„Die Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises“ .....
Abbildung 863	„Die Eckpunkte für den beherrschenden Einfluss“ .....
Abbildung 864	„Die Konsolidierungsgrundsätze“ .....
Abbildung 865	„Der NKF-Positionenrahmen“ .....
Abbildung 866	„Die Bildung einer Positionennummer“ .....
Abbildung 867	„Vom NKF-Positionenrahmen bis zum Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 868	„Die Grundsätze der Einheitlichkeit für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 869	„Sachverhalte der Übergangskonsolidierung“ .....
Abbildung 870	„Der § 300 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 871	„Die Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe“ .....
Abbildung 872	„Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches“ .....
Abbildung 873	„Die Konsolidierungsvorgaben für den Gesamtabchluss“ .....
Abbildung 874	„Das Gliederungsschema für die Gesamtbilanz“ .....
Abbildung 875	„Die Grundstruktur der Gesamtergebnisrechnung“ .....
Abbildung 876	„Der § 301 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 877	„Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung“ .....
Abbildung 878	„Der § 303 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 879	„Die Aktiv- und Passivposten der Schuldenkonsolidierung“ .....
Abbildung 880	„Der § 304 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 881	„Der § 305 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 882	„Die Prüfung der Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 883	„Die betriebsbezogenen Leistungsbeziehungen“ .....
Abbildung 884	„Der § 307 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 885	„Der § 308 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 886	„Unterschiede bei Ansatz und Bewertung im Einzelabschluss“ .....
Abbildung 887	„Der § 309 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 888	„Der § 308a HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 889	„Die Umrechnungskurse“ .....
Abbildung 890	„Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde“ .....
Abbildung 891	„Die Kriterien für eine „einheitliche Leitung“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT ABBILDUNGSÜBERSICHT

Abbildung 892	„Die Kriterien für „Kontrollrechte“ .....
Abbildung 893	„Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches“ .....
Abbildung 894	„Der § 311 HGB (Stand: 2009)“ .....
Abbildung 895	„Merkmale für assoziierte Unternehmen“ .....
Abbildung 896	„Merkmale für einen maßgeblichen Einfluss“ .....
Abbildung 897	„Der § 312 HGB (Stand: 2009)“ .....

### 3.7.04 Abbildungen zu § 51 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 898	„Mögliche Aspekte für den Gesamtlagebericht“ .....
Abbildung 899	„Die Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde“ .....
Abbildung 900	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ .....
Abbildung 901	„Die Gliederung des Gesamtlageberichts“ .....
Abbildung 902	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 903	„Mögliche nicht-finanzielle Angaben“ .....
Abbildung 904	„Die Gestaltung des Gesamtlageberichts“ .....
Abbildung 905	„Der Einsatz von haushaltswirtschaftlichen Kennzahlen“ .....
Abbildung 906	„Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang“ .....
Abbildung 907	„Die Gestaltung des Gesamtanhangs“ .....
Abbildung 908	„Sonstige wichtige Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang“ .....
Abbildung 909	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“ .....
Abbildung 910	„Die Cashflows der Zahlungsstrombereiche“ .....
Abbildung 911	„Die Ermittlung der Zahlungsströme“ .....
Abbildung 912	„Das Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (direkt)“ .....
Abbildung 913	„Das Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (indirekt)“ .....
Abbildung 914	„Vom DRS 2 zu DRS 21“ .....
Abbildung 915	„Das Schema für die neue Gesamtkapitalflussrechnung (direkt)“ .....

### 3.7.05 Abbildungen zu § 52 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 916	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung“ .....
Abbildung 917	„Die Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“ .....
Abbildung 918	„Wichtige Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht“ .....
Abbildung 919	„Die Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe“ .....
Abbildung 920	„Die Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe“ .....
Abbildung 921	„Die Angaben über gemeindliche Beteiligungsverhältnisse“ .....
Abbildung 922	„Die Struktur der Bilanz nach § 266 HGB“ .....
Abbildung 923	„Die Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren“ .....
Abbildung 924	„Die Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren“ .....
Abbildung 925	„Örtliche Übersichten über die gemeindlichen Betriebe“ .....
Abbildung 926	„Ein Beispiel für eine Übersicht über gemeindliche Betriebe“ .....

## 3.8 Abbildungen zum 8. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

### 3.8.01 Abbildungen zum Einführungsteil

Abbildung 927	„Die Vorschriften im 8. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
---------------	--

### 3.8.02 Abbildungen zu § 53 Gemeindehaushaltsverordnung

Abbildung 928	„Die Wertbegriffe für die Eröffnungsbilanzierung“ .....
Abbildung 929	„Das Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 930	„Das Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 931	„Die Bewertung von bebauten Grundstücken“ .....
Abbildung 932	„Das Umlaufvermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 933	„Das 1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
ABBILDUNGSÜBERSICHT**

Abbildung 934	„Die Ermittlung von Zuwendungsanteilen“ .....
Abbildung 935	„Das 2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 936	„Die zulässigen Rückstellungsarten“ .....
Abbildung 937	„Die Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz“ .....
Abbildung 938	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ .....
Abbildung 939	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung“ .....
Abbildung 940	„Die Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“ .....
Abbildung 941	„Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur“ .....

**3.8.03 Abbildungen zu § 54 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 942	„Die allgemeinen Bewertungsanforderungen“ .....
---------------	---

**3.8.04 Abbildungen zu § 55 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 943	„Die Bewertung bei örtlichen (kommunalen) Stiftungen“ .....
Abbildung 944	„Die Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung“ .....

**3.9 Abbildungen zum 9. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.9.01 Abbildungen zum Einführungsteil**

Abbildung 945	„Die Vorschriften im 9. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung“ .....
---------------	--

**3.9.02 Abbildungen zu § 58 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 946	„Regelungssachverhalte für Unterlagen in elektronischer Form“ .....
Abbildung 947	„Eckpunkte für die elektronische Archivierung“ .....
Abbildung 948	„Die Mikrofilm-Grundsätze“ .....
Abbildung 949	„Die Aufbewahrung von Originaldokumenten“ .....
Abbildung 950	„Die Regelungssachverhalte für die örtliche Aufbewahrung“ .....

**3.9.03 Abbildungen zu § 59 Gemeindehaushaltsverordnung**

Abbildung 951	„Die Arten gemeindlicher Sondervermögen“ .....
Abbildung 952	„Die Gemeindeordnung für Sondervermögen“ .....
Abbildung 953	„Die Gemeindehaushaltsverordnung für Sondervermögen“ .....
Abbildung 954	„Die NKF-Vorschriften für Eigenbetriebe“ .....
Abbildung 955	„Die Gemeindeordnung für Treuhandvermögen“ .....

**4. Abbildungen zu Anlagen und Ergänzungen**

Abbildung 956	„Die Qualitätskriterien der Finanzstatistik“ .....
Abbildung 957	„Der Verhaltenskodex für europäische Statistiken“ .....
Abbildung 958	„Produktfelder im finanzstatistischen Produktrahmen“ .....
Abbildung 959	„Produktbereiche im finanzstatistischen Produktrahmen“ .....
Abbildung 960	„Produktgruppen im finanzstatistischen Produktrahmen“ .....
Abbildung 961	„Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen“ .....
Abbildung 962	„Offene Anpassungen in der Finanzstatistik“ .....
Abbildung 963	„Veränderungen in der Schuldenstatistik“ .....
Abbildung 964	„Wichtige NKF-Begriffe“ .....

XXXXXXXXXXXX

## Wichtige NKF-Begriffe

In den haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und in den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung sind eine Vielzahl von haushaltswirtschaftlichen Begriffen enthalten, die nachfolgend zum besseren Verständnis in Kurzform vorgestellt werden, auch wenn dazu unter den betreffenden Vorschriften dazu bereits Ausführungen gemacht worden sind. Nachfolgend werden die wichtigen NKF-Begriffe im Einzelnen in alphabetischer Reihenfolge vorgestellt (vgl. Abbildung).

<b>Wichtige NKF-Begriffe</b>	
<b>A</b>	
<b>Abnutzung</b> (§ 35 GemHVO NRW)	<p>Die gemeindlichen Vermögensgegenstände werden durch den Gebrauch im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in ihrem Wert gemindert. Die Ursachen für eine Abnutzung gemeindlicher Vermögensgegenstände können dabei technisch, wirtschaftlich und zeitlich bedingt sein. Eine Abnutzung kann aber auch durch außergewöhnliche Ereignisse hervorgerufen werden. Sie führt regelmäßig zu Wertminderungen bei den gemeindlichen Vermögensgegenständen, die dann als Abschreibungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden.</p>
<b>Abschreibungen</b> (§ 35 GemHVO NRW)	<p>Die gemeindlichen Vermögensgegenstände unterliegen durch ihr Vorhandensein und ihre Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung Wertminderungen. Diese Wertminderungen stellen Aufwendungen für die Gemeinde dar, die als Abschreibungen bezeichnet werden. Mit den jährlichen Abschreibungen der Gemeinde in der Ergebnisrechnung wird der Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens nachgewiesen.</p> <p><u>Planmäßige Abschreibungen:</u> Die Wertminderungen bei Vermögensgegenständen werden als bezeichnet. Der jahresbezogene Umfang der Abschreibungen wird durch die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeindlichen abnutzbaren Vermögensgegenstände auf die Haushaltsjahre, in denen die Vermögensgegenstände voraussichtlich genutzt werden, bestimmt. Die zeitliche Begrenzung der Nutzungsdauer und die gleichmäßige Kostenverteilung führen dabei zu einer Stetigkeit, so dass die in dieser Form entstehenden Wertminderungen von gemeindlichen Vermögensgegenständen als planmäßige Abschreibungen bezeichnet werden.</p> <p>Die beim Zugang eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden dadurch jährlich um den „Wertminderungsbetrag“ reduziert und bleiben daher auf Dauer nicht mit ihrem historischen Wert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt, sondern mit fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.</p> <p><u>Außerplanmäßige Abschreibungen:</u> Durch besondere Ereignisse können bei den abnutzbaren Vermögensgegenständen der Gemeinde weitergehende Wertminderungen entstehen, die dann als außerplanmäßige Abschreibungen bezeichnet werden. Bei gemeindlichen Vermögensgegenständen können außerplanmäßige Abschreibungen entstehen, wenn am Abschlussstichtag der Wert eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes aus technischem oder wirtschaftlichem Grund niedriger ist als der gemeindliche Buchwert, also vorübergehende oder dauernde Wertminderungen bei einem gemeindlichen Vermögensgegenstand eingetreten sind.</p> <p>Im gemeindlichen Einzelfall könnte auch eine Wertminderung anzunehmen sein, wenn bei der Gemeinde z.B. ein Vermögensgegenstand beschädigt worden ist und dieses dazu führt, dass der Wert des Vermögensgegenstandes voraussichtlich in einem großen Teil der noch bestehenden Restnutzungsdauer, z.B. mindestens die Hälfte der Zeit, unter seinen (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten (Buchwert) liegen wird. Besondere Ereignisse können auch</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Wertminderungen bei den nicht abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen verursachen, die ebenfalls dann als außerplanmäßige Abschreibungen gelten.</p> <p>Die Wertminderungen können beim gesamten gemeindlichen Anlagevermögen auftreten und dadurch Abschreibungen für die Gemeinde notwendig werden, unabhängig davon, ob die gemeindlichen Vermögensgegenstände abnutzbar oder nicht abnutzbar sind. So sind z.B. außerplanmäßige Abschreibungen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens vorzunehmen. Aber auch beim gemeindlichen Umlaufvermögen kann es zu Wertminderungen kommen.</p> <p>Bei Finanzanlagen der Gemeinde ist die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt, denn dieses gemeindliche Vermögen ist zum Abschlussstichtag mit dem beizulegenden Wert in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Auch bei gemeindlichen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens können außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich werden. Sie sind vorzunehmen, um die gemeindlichen Vermögensgegenstände mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.</p> <p>Bei der Gemeinde können aber auch ungewöhnliche Ereignisse auftreten, die auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen beruhen, z.B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke, die als örtlich zu betrachtendes Ereignis unmittelbar die Gemeinde betreffen und zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen, die dann auch von außerplanmäßiger Natur sind, aber wegen ihrer Verursachung als außerordentliche Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind.</p>
<p align="center"><b>Anhang</b> (§ 44 GemHVO NRW)</p>	<p>Durch den Anhang soll es den Adressaten des Jahresabschlusses ermöglicht werden, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend beurteilen zu können. Dieses Ziel sowie die Aussagefähigkeit des Anhangs soll auch dadurch gewährleistet werden, dass zusätzlich zur Generalklausel des Absatzes 1 der Vorschrift in Absatz 2 nur wenige gewichtige Sachverhalte benannt sind, die eine gesonderte Erläuterungspflicht im Anhang auslösen. Alle Angaben im Anhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein, dass der Anhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllt und der Jahresabschluss das in § 95 Absatz 1 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt. Daher müssen sich die Angaben im Anhang immer auf den aktuellen Jahresabschluss und nicht auf vorhergehende Jahresabschlüsse beziehen.</p> <p>Hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Anhangs sowie der darin zu machenden Angaben über wichtige gemeindliche Sachverhalte finden u.a. die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit Anwendung. Auf eine Verständlichkeit der im Anhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen ist großer Wert zu legen. Eine Bezugnahme auf die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften darf nicht dazu führen, die zu machenden Angaben zu einer Kurzform zu verdichten. Im gemeindlichen Anhang aufgenommene Verweise auf Angaben aus Vorjahren entbinden nicht von den Erläuterungspflichten zum aktuellen Jahresabschluss. Außerdem besteht keine Wahlmöglichkeit, die zu machenden Angaben statt im Anhang im Lagebericht zu machen. Die Angaben im Lagebericht können die Angaben des Anhangs ergänzen aber nicht ersetzen.</p> <p>Im gemeindlichen Anhang bedarf es jedoch keines Hinweises, z.B. in Form von Fehlanzeigen, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im betreffenden Haushaltsjahr vor Ort nicht aufgetreten sind. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Anhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte bei der Gemeinde vor Ort nicht vorliegen. Alle Angaben müssen informationsrelevant sein und dürfen durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden. Nur bei freiwilligen Angaben besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen dem Anhang und dem Lagebericht, doch sollten dann die notwendigen Verweise gemacht werden.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass auch die freiwilligen Angaben im gemeindlichen Anhang der Prüfungspflicht im Rahmen des Jahresabschlusses unterliegen. Sie sollten zudem sich nicht nur auf ausgewählte positive Sachverhalte richten, sondern sich auch auf negative Tatbestände beziehen. Ob</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>zudem Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Anhang führen können, muss im Einzelfall durch die Gemeinde vor Ort geprüft und entschieden werden.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Aktiva</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit der gemeindlichen Bilanz werden das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde gegenübergestellt und besteht daher aus zwei Bereichen (auch als Seiten bezeichnet). Die Darstellung des gemeindlichen Vermögens als das Aufzeigen der „Mittelverwendung“ wird dabei als Aktivseite oder Aktiva bezeichnet. Diese Bilanzseite soll so gegliedert sein, dass die Vermögenslage der Gemeinde klar und nachvollziehbar dargestellt ist.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b> (§ 42 GemHVO NRW)</p>	<p>Die aktive Rechnungsabgrenzung stellt in der gemeindlichen Bilanz einen bilanztechnischen Posten dar. Er dient der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Er ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Zuordnung der geleisteten zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht. Es sind in der gemeindlichen Bilanz dann Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn die Gemeinde Ausgaben vor dem Abschlussstichtag leistet, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten).</p>
<p style="text-align: center;"><b>Aktivierbare Eigenleistungen</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der Haushaltsposition „Aktivierte Eigenleistungen“ im gemeindlichen Ergebnisplan sind Erträge der Gemeinde zu veranschlagen, wenn aus der Herstellung von aktivierungsfähigen Vermögensgegenständen durch eigene Leistungen der Gemeinde gemeindliche Aufwendungen entstanden und der Gemeinde zurechenbar sind, z.B. für Material und/oder den Einsatz von Personal (Eigenleistungen). Eine ertragswirksame Veranschlagung setzt dabei voraus, dass die betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände zur dauerhaften Nutzung durch die Gemeinde und nicht zur Veräußerung bestimmt sind und daher im gemeindlichen Anlagevermögen bilanziert werden sollen. Außerdem müssen derartige Aufwendungen der Gemeinde als Herstellungskosten zu bewerten und aktivierbar sein.</p> <p>In solchen Fällen bedarf es der ertragsmäßigen Behandlung der gemeindlichen Leistungen als Zuschreibungen, deren Werte als gemeindliche Erträge unter dieser Haushaltsposition zu erfassen sind. Das dabei für die Herstellung benötigte Fremdmaterial und die Fremdleistungen sind dagegen als gemeindliche Aufwendungen unter den zutreffenden Haushaltspositionen zu erfassen. Solche veranschlagten aktivierten Eigenleistungen der Gemeinde müssen deshalb in ihrer Höhe mit den damit in Zusammenhang stehenden aktivierbaren gemeindlichen Herstellungsaufwendungen betragsmäßig übereinstimmen. Außerdem ist bei dieser ergebniswirksamen Veranschlagung das Bruttoprinzip und nicht eine Verrechnung zwischen den Aufwendungen und den Erträgen vorzunehmen. Diese Haushaltsposition stellt daher die Gegenposition zu den gleichzeitig veranschlagten Herstellungsaufwendungen der Gemeinde dar.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Allgemeine Rücklage</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ ist in der gemeindlichen Bilanz der Betrag anzusetzen, der sich aus der Differenz zwischen den Aktivposten und den übrigen Passivposten der Bilanz ergibt, jedoch ohne die Wertansätze für die Sonderrücklagen und die Ausgleichsrücklage. Der bilanzielle Ansatz der allgemeinen Rücklage hängt somit in der Höhe von den in die gemeindliche Bilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und der Schulden der Gemeinde ab. Diese Ansätze wiederum stehen in Abhängigkeit zur Inventur und zum Inventar und damit zur Bewertung der Bilanzposten zum jährlichen Abschlussstichtag.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Anlagenbuchhaltung</b> (§ 27 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Bilanzierung und Erfassung des gemeindlichen Vermögens sowie deren Erwerb, Wertminderung und Abgang setzen innerhalb der gemeindlichen Finanzbuchhaltung einen besonderen Teil in der Buchhaltung voraus, in der derartige Daten verarbeitet werden können. Eine solche Buchhaltung soll die relevanten Daten über das gemeindliche Anlagenvermögen liefern sowie einen vollständigen Nachweis des Anlagevermögens ermöglichen. In der gemeindlichen Finanzbuchhaltung soll deshalb eine Anlagenbuchhaltung als Nebenbuchhaltung geführt werden, mit deren Hilfe die Vermögenslage der Gemeinde vollständig, richtig, geordnet und zeitgerecht erfasst und dokumentiert werden kann.</p> <p>Die Aufgaben der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung sind u.a. die Erfassung</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, der Zuschreibungen, der kumulierten Abschreibungen, der Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und der Abschreibungen im Haushaltsjahr. Vielfach wird in der Anlagenbuchhaltung auch eine weitergehende Strukturierung der Vermögensgegenstände als in der Bilanz vorgenommen. Dazu können unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde die notwendigen Anlageklassen für das Sachanlagevermögen und das Finanzanlagevermögen gebildet werden, z.B. für Grund und Boden, Gebäude und Aufbauten, bewegliches Vermögen, Finanzanlagen u.a. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter der Gemeinde sind dabei in gesonderten Anlageklassen zu führen. In der örtlichen Praxis besteht daher eine enge Beziehung zwischen der Gliederung des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz und im Anlagenspiegel und der gemeindlichen Anlagenbuchhaltung.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Anlagenspiegel</b> (§ 45 GemHVO NRW)</p>	<p>Im NKF ist von der Gemeinde im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ein Anlagenspiegel als Anlage zum Anhang zu erstellen. Im Anlagenspiegel wird die Entwicklung der einzelnen Posten des gemeindlichen Anlagevermögens, ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis hin zum Buchwert am jeweiligen Abschlussstichtag detailliert aufgezeigt. Die sich aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ergebenden Veränderungen sind darin einzubeziehen. Der Anlagenspiegel erleichtert dadurch den Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses den Überblick über die Vermögenslage der Gemeinde sowie über die Altersstruktur des gemeindlichen Anlagevermögens.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Anlagevermögen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Bereich „Anlagevermögen“ in der gemeindlichen Bilanz sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände anzusetzen, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Absatz 1 GemHVO NRW). Für die Prüfung, ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen soll, können sich einerseits Hinweise aus der Art des Vermögensgegenstandes und aus seiner üblichen Nutzung im öffentlichen Bereich ergeben. Andererseits kommt es auch auf den Willen der Gemeinde an, ob der einzelne Vermögensgegenstand von der Gemeinde zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt (gewidmet) worden ist. Der Wert eines Vermögensgegenstandes stellt für sich allein genommen dabei kein Kriterium für die gemeindliche Bilanzierung dar. Vielmehr ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung des gemeindlichen Vermögensgegenstandes, d.h. für die bilanzielle Zuordnung maßgebend und heranzuziehen.</p> <p>Dem gemeindlichen Anlagevermögen können daher nur die Vermögensgegenstände zugeordnet werden, die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer im Sinne ihrer Zweckbestimmung bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist. Der Begriff „Dauer“ ist dabei jedoch nicht allein auf die zeitliche Zuordnung hin auszulegen. Gleichwohl kann die tatsächliche Dauer des Besitzes bzw. das Vorhandensein eines Vermögensgegenstandes bei der Gemeinde für die bilanzielle Zuordnung in der gemeindlichen Bilanz wichtige Anhaltspunkte liefern. So könnte ein Vermögensgegenstand von der Gemeinde auch im Anlagevermögen zu bilanzieren sein, wenn er sich tatsächlich nur kurzfristig im Eigentum der Gemeinde befindet.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Anschaffungskosten</b> (§ 91 GO NRW / § 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Als Anschaffung der Gemeinde gilt, dass ein neuer Vermögensgegenstand aus der Verfügungsgewalt eines Dritten in die Verfügungsgewalt der Gemeinde überführt bzw. von der Gemeinde erworben und in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird. Ein solcher gemeindlicher Vermögensgegenstand ist für seine Bilanzierung mit den Anschaffungskosten zu bewerten, die von der Gemeinde tatsächlich dafür aufgewendet worden sind. Diese Kosten umfassen alle von der Gemeinde geleisteten Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Derartige Aufwendungen müssen daher unmittelbar auf die Übernahme des Vermögensgegenstandes und sein Versetzen in einen betriebsbereiten Zustand zurückzuführen sein. Die gemeindlichen Anschaffungskosten setzen sich daher aus dem Anschaffungspreis, den Anschaffungsnebenkosten und den nachträglichen Anschaffungskosten zusammensetzen. Die Anschaffungskosten stellen zudem die Obergrenze für den Ansatz eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz dar (Anschaffungswertprinzip).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p style="text-align: center;"><b>Aufwendungen</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der gemeindlichen Rechengröße „Aufwendungen“ wird betriebswirtschaftlich der bewertete Güterverzehr der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Zu Aufwendungen führt daher jeder gemeindliche Vorgang, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde vermindert. Die gemeindlichen Aufwendungen sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, so dass bei der Gemeinde vielfach auszahlungsgleiche Aufwendungen entstehen. Die Zahlungsvorgänge können aber auch in einer anderen Periode liegen. Die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ausgabe“ sind dann deckungsgleich, wenn die gleiche Periode bzw. das gleiche Haushaltsjahr der Gemeinde betroffen ist, z.B. wenn von der Gemeinde die Gehälter, das Material, die Energie u.a. zu bezahlen ist. Die Gemeinde leistet dann in einem Haushaltsjahr eine Ausgabe, die keinen Aufwand darstellt, wenn z.B. z.B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtensoldung. Die Aufwendungen der Gemeinde und die dazugehörige Ausgabe fallen dabei in unterschiedliche Haushaltsjahre.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Ausgleichsrücklage</b> (§ 75 GO NRW / § 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Ausgleichsrücklage ist Teil des Eigenkapitals der Gemeinde. Sie ist jedoch eine Rücklage eigener Art und deshalb nicht Teil der allgemeinen Rücklage, die auf der Passivseite der Bilanz gesondert als „Restposten“ im Bilanzbereich „Eigenkapital“ anzusetzen ist. Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich (fiktiver Haushaltsausgleich) zu erreichen. Dies bedarf einer entsprechenden Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung (vgl. § 78 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW).</p> <p>Die Ausgleichsrücklage ist zwingend als gesonderter Posten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 Absatz 4 Nummer 1.3 GemHVO NRW). Sie muss daher mindestens einen Wertansatz in Höhe von einem Euro ausweisen und darf höchstens den nach den Sätzen 2 und 3 dieses Absatzes zu ermittelnden Wertansatz aufweisen. Die Gemeinde hat dazu eine entsprechende Anhangsangabe zu machen. Wird in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die Ausgleichsrücklage unterhalb der zulässigen Höchstgrenze ausgewiesen, hat die Gemeinde zur erforderlichen Nachvollziehbarkeit dazu im Anhang den zulässigen Wertansatz der Ausgleichsrücklage anzugeben und näher zu erläutern.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Ausleihungen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz stellen angesetzte Ausleihungen langfristige Forderungen des gemeindlichen Anlagevermögens dar, die durch die Hingabe von Kapital an Dritte entstanden sind und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen. Dieses sind gemeindliche Ansprüche entstehen z.B. aus der Hingabe von langfristigen Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe durch die Gemeinde. Solche gemeindlichen Ausleihungen müssen zudem eine Mindestlaufzeit von über einem Jahr haben.</p> <p>Zu den gemeindlichen Ausleihungen gehört dagegen nicht die gemeindliche Kapitalanlage, z.B. eine Geldanlage in Spezialfonds, nach dem Runderlass des Innenministeriums „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005 (SMBI. NRW. 641). Auch langfristige Forderungen der Gemeinde aus Lieferungen und Leistungen sind nicht unter diesem Bilanzposten, sondern im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Auch die Forderungen der Gemeinde mit einer Laufzeit von unter einem Jahr (kurzfristige Ausleihungen) sind im Umlaufvermögen anzusetzen.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Auszahlungen</b> (§ 3 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der gemeindlichen Rechengröße „Auszahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Verminderung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Abgang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld von der Gemeinde abgegeben werden, führt. Beim Einsatz der Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Ausgabe“ liegen auch dann keine ausgabewirksamen Auszahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer Minderung der gemeindlichen Verbindlichkeiten oder zu einer Zunahme der gemeindlichen Forderungen kommt. Auch eine Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde gilt nicht als gemeindliche Auszahlung, weil durch diesen Vorgang der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird. Außerdem gilt die Verminderung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Bareinzahlung auf ein Bankkonto der Gemeinde nicht als Auszahlung, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert bzw. vermindert wird.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Außerordentlich</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Begriff „außerordentlich“ wird im Rahmen der Veranschlagung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan zur Abgrenzung verwendet, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu ordentlichen oder zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen. Er dient zudem formell dem Aufbau des gemeindlichen Ergebnisplans. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen dürfen nur dann als außerordentlich im gemeindlichen Ergebnisplan veranschlagt werden, wenn diese nicht im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit der Gemeinde, sondern durch oder auf Grund außergewöhnlicher Ereignisse entstehen. Der Begriff ist daher in der örtlichen Anwendung durch die Gemeinde eng auszulegen. Um Erträge und Aufwendungen aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren, müssen die nachfolgend aufgezählten Voraussetzungen kumulativ vorliegen. Im Rahmen der Abgrenzung, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen, muss geprüft werden, ob diese Vorgänge:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. in hohem Maße ungewöhnlich sind, d.h. deren Auftreten nicht erwartet werden kann,</li> <li>2. selten oder unregelmäßig vorkommen, d.h. nicht ständig anfallen bzw. nicht wiederkehrender Natur und somit nicht planbar sind sowie</li> <li>3. materiell bedeutsam sind, d.h. von den finanziellen Auswirkungen her wesentlich in Bezug auf die örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde sind.</li> </ol>
<p align="center"><b>Außerplanmäßig</b> (§ 83 GO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Haushaltsrecht stellen die unter den zutreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten und betragsmäßig festgesetzten Aufwendungen und die im Finanzplan veranschlagten Auszahlungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verbindliche Obergrenzen dar (Planansatz). Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind.</p> <p>Der Begriff „außerplanmäßig“ wird deshalb von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als außerplanmäßig werden daher gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen bezeichnet, wenn dafür keine Ermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt und keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen worden sind, also unter der betreffenden Haushaltsposition auch kein fortgeschriebener Planansatz besteht (zusätzliche Ermächtigungen).</p>
<p><b>B</b></p>	
<p align="center"><b>Bestätigungsvermerk</b> (§ 101 GO NRW)</p>	<p>Der Rechnungsprüfungsausschuss hat das Ergebnis der Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen hat. Dieser Bestätigungsvermerk enthält damit ein Gesamturteil über das Prüfungsergebnis unter Einbeziehung des Prüfungsumfanges (Prüfungsurteil). Dabei soll das Gesamturteil nicht als Addition vieler Einzelurteile verstanden werden, sondern durch Gewichtung der Beurteilung einzelner Prüfungsergebnisse, z.B. ob der gemeindliche Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt, gebildet werden. Im Rahmen der gemeindlichen Jahresabschlussprüfung sind im vom Rechnungsprüfungsausschuss aufzustellenden Bestätigungsvermerk neben der Beschreibung des Prüfungsgegenstandes auch die Art und der Umfang seiner Prüfung zu beschreiben. Dabei sind die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze und Prüfungsgrundsätze anzugeben.</p> <p>Diese Festlegungen stellen die Grundlage dafür dar, dass im Bestätigungsvermerk z.B. die Aussage getroffen werden kann „Der Jahresabschluss der Gemeinde für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und den Teilrechnungen sowie der Bilanz und dem Anhang wurde unter Einbeziehung der Buchführung, der Inventur, des Inventars, der Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und des Lageberichts der Gemeinde geprüft.“</p> <p>Nach der Vorschrift soll der abzugebende Bestätigungsvermerk auch eine zweifelsfreie Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten. Dazu benennt die Vorschrift vier Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks, von der uneingeschränkten Bestätigung bis zur Erklärung des Rechnungsprüfungsausschusses, dass er sich außerstande sieht, ein Urteil über den geprüften</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Abschluss abzugeben. Die Inhalte der einzelnen Tenorierungen des Bestätigungsvermerks über die gemeindliche Abschlussprüfung werden in den Absätzen 4 und 5 der Vorschrift näher bestimmt. Folgende Möglichkeiten der Tenorierung bestehen, denn der Bestätigungsvermerk hat eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten, die zweifelsfrei ergeben muss, ob</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,</li> <li>2. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,</li> <li>3. der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt wird oder</li> <li>4. der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Prüfer nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen.</li> </ol> <p>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll dabei allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass Rat und Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben.</p>
<p align="center"><b>Bewertung des Vermögens</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Zum jährlichen Abschlussstichtag ist von der Gemeinde ein realistisches und aktuelles Bild ihrer Vermögenslage zu schaffen. Daraus ergibt sich die Anforderung, für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz stichtagsbezogen den Wertansatz zu ermitteln. Die Ermittlung der Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden muss durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung vorgenommen werden.</p> <p>Dabei sind u.a. der Grundsatz der Stetigkeit sowie sonstigen allgemeinen und speziellen Bewertungsanforderungen zu beachten, z.B. das Vorsichtsprinzip, der Grundsatz der Einzelbewertung. Im Rahmen der Bewertung sind auch im Haushaltsjahr aufgetretene Ereignisse, die eine Wertminderung des gemeindlichen Vermögens verursachen, zu berücksichtigen. Außerdem ist die Frage der Nachholung einer unterlassenen Instandhaltung zu klären, so dass Mängel oder Schäden zu berücksichtigen sind und ggf. zu außerplanmäßigen Abschreibungen führen.</p>
<p align="center"><b>Bilanz</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Bilanz jeder Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie muss gemeindeübergreifend einheitlich gegliedert sein. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung) und nach Fristigkeiten gegliedert. Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert.</p> <p>Außerdem wird der Nutzen für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde sichtbar, denn durch den konkreten Wertansatz bezogen jeweils auf die einzelne Art des gemeindlichen Vermögens wird der periodengerechte Ressourcenverbrauch abgeleitet. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung) und ebenfalls nach Fristigkeit gegliedert. Dadurch werden die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens, aber auch die von der Gemeinde eingegangenen Verpflichtungen dokumentiert.</p> <p>Die Eignung eines Vermögensgegenstandes oder einer Verpflichtung der Gemeinde, ob diese in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden können, wird mit dem Begriff „Bilanzierung dem Grunde nach“ umschrieben oder auch als „Bilanzierungsfähigkeit“ bezeichnet. Da das gemeindliche Vermögen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wird dort der Begriff „Aktivierungsfähigkeit“ verwendet. In gleicher Weise findet der Begriff „Passivierungsfähigkeit“ für die auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Verpflichtungen eine entsprechende Anwendung.</p> <p>Die Gemeinde hat daher ihr Vermögen und ihre Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, so dass grundsätzlich die Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und die Verpflichtungen beim Schuldner zu passivieren sind. Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind auch dann in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde der wirtschaftliche Eigentümer aber nicht der rechtliche Eigentümer ist (vgl. § 33 GemHVO NRW).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (§§ 41 und 43 GemHVO NRW)</b></p>	<p>In der Vorschrift des § 75 Absatz 7 GO NRW ist für die Gemeinden ein Überschuldungsverbot enthalten und dazu bestimmt worden, dass eine Überschuldung vorliegt, wenn nach der Bilanz der Gemeinde (vgl. § 41 GemHVO NRW) das Eigenkapital aufgebraucht wird. Ergänzend zu der gesetzlichen Vorschrift wird zudem bestimmt, dass dann auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz als letzter Posten der Gliederung der Aktivseite unter der Bezeichnung "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" ein Posten gesondert anzusetzen, wenn sich in der Bilanz der Gemeinde ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergibt, also das gemeindliche Eigenkapital in Form der allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz rechnerisch aufgezehrt ist. Diese Gliederungsregel ist sachgerecht, denn dadurch wird der Ausweis eines negativen Kapitalbetrages auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz vermieden. Der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der Bilanz stellt jedoch lediglich eine Korrekturgröße zum gemeindlichen Eigenkapital in Form der Ausgleichsrücklage und der allgemeinen Rücklage dar. Der Bilanzposten ist deshalb weder als Vermögensgegenstand noch als Rechnungsabgrenzung anzusehen, sondern soll auf die eingetretene bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweisen.</p>
<p align="center"><b>Bruttoprinzip (§ 79 GO NRW)</b></p>	<p>Im gemeindlichen Haushaltsplan sind die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde getrennt voneinander und in voller Höhe zu veranschlagen (vgl. § 11 GemHVO NRW). Diese Art der Veranschlagung wird als „Bruttoprinzip“ bezeichnet, denn es dürfen die Haushaltspositionen im Haushaltsplan weder saldiert noch in einer anderen Form verrechnet werden. Dieses Gebot besteht, weil es nicht Zweck des gemeindlichen Haushaltsplans ist, lediglich die wirtschaftliche Belastung oder den möglichen Vorteil der Gemeinde im Haushaltsjahr aufzuzeigen.</p> <p>Bei einem Verzicht auf die Anwendung des Bruttoprinzips würde die Darstellung der geplanten Haushaltswirtschaft für das Haushaltsjahr erheblich eingeschränkt und eine Beurteilung erschwert. Eine Verrechnung bei den gemeindlichen Ressourcen und den Finanzmitteln im Sinne einer Aufrechnung würde zudem gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Das Bruttoprinzip, das sich nicht nur auf die gemeindliche Haushaltsplanung und die Haushaltsausführung, sondern auch auf den Nachweis erstreckt, also auch für den gemeindlichen Jahresabschluss gilt, verhindert somit eine Verschleierung im Rahmen der gemeindlichen Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung der Gemeinde.</p>
<p align="center"><b>Buchwert (§ 91 GO NRW)</b></p>	<p>Unter dem Begriff "Buchwert" wird der Wertansatz eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes oder gemeindlicher Schulden in der Bilanz der Gemeinde verstanden. Als Buchwert gilt für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze, dass Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, in der Bilanz anzusetzen sind. Für den in der Bilanz anzusetzenden Buchwert für die Verbindlichkeiten gilt, dass diese zu ihrem Rückzahlungsbetrag, die Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert und die Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der voraussichtlich notwendig ist, anzusetzen sind.</p>
<p align="center"><b>Budgetierung (§ 22 GemHVO NRW)</b></p>	<p>Das Neue Kommunale Finanzmanagement beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchs-konzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die darüber gefasste Vorschrift erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an. Unter Budgetierung wird verstanden, den einzelnen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, z.B. Fachbereiche oder Ämter, bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen (dezentrale Ressourcenverantwortung).</p> <p>Unter einem Budget ist somit als ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich unter bestimmten Zielsetzungen übertragen wird, zu verstehen. Das Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess ist dabei i.d.R. an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde gekoppelt und bedarf einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten.</p> <p>Die Budgetierung hat deshalb eine erhebliche Steuerungsrelevanz im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde. In diesem Zusammenhang ist</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>auch die Bildung der gemeindlichen Budgets relevant, denn es ist von Bedeutung, ob örtlich eine Vollbudgetierung oder eine Teilbudgetierung oder beide Arten zur Anwendung kommen. Bei einer Vollbudgetierung fließen alle Haushaltsmittel, z.B. Erträge und Aufwendungen, in die Budgetierung ein. Dieses erfordert ein hohes Maß an Budgetverantwortung, weil durch das Ergebnis unmittelbar der gemeindliche Haushaltsausgleich betroffen ist.</p> <p>Bei der Teilbudgetierung können dagegen unterschiedliche Zusammenhänge hergestellt werden, z.B. Sachausgabenbudgetierung, Budgetierung von Investitionszahlungen u.a. Außerdem kann die Budgetbildung auch nach Zuschussbudgets (Aufwendungen höher als Erträge), Überschussbudgets (Erträge höher als Aufwendungen und ausgeglichene Budgets unterschieden werden. Unabhängig von der Art der Budgetbildung bedarf es eindeutiger Budgetregeln.</p> <p>In örtlich gebildeten Budgets der Gemeinde ist dann jeweils die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für die Haushaltsführung verbindlich (Satz 2 in Absatz 1 der Vorschrift), wenn nicht aus örtlichen Gegebenheiten heraus besondere Beschränkungen vorzunehmen sind. Die im Budget enthaltenen Einzelpositionen bleiben jedoch insoweit bedeutsam, denn die Haushaltsmittel eines Budgets dürfen nur für die sachlichen Zwecke verwendet werden, die durch die dem Budget zugeordneten Haushaltspositionen festgelegt worden sind.</p>
--	--

**C**

<p align="center"><b>Cash-Flow</b> (§ 52 GemHVO NRW)</p>	<p>Für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde sind die Finanzmittel insgesamt sowie deren Herkunft und Verwendung von Bedeutung. Diese Erfordernisse bringen es mit sich, die gemeindlichen Zahlungsströme in bestimmte finanzwirtschaftlich relevante Zahlungsstrombereiche zu untergliedern und Zahlungssalden zu bilden, die als „Cashflows“ bezeichnet werden.</p> <p>Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung enthält daher – wie die gemeindliche Finanzrechnung - die Zahlungsstrombereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“ (Laufende Verwaltungstätigkeit), „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“. Mit den darin auszuweisenden Cashflows aus diesen Bereichen wird einerseits gezeigt, ob die Gemeinde aus ihrer laufenden Geschäftstätigkeit Finanzmittel erwirtschaftet hat und welche zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsvorgänge im Haushaltsjahr entstanden sind.</p> <p>Außerdem wird ein Einblick in die Fähigkeit der Gemeinde gewährt, ihre Aufgaben finanzieren zu können und im Einzelfall ggf. auch Überschüsse zu erwirtschaften. Die Cashflows haben folgende sachlichen Inhalte:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Laufende Geschäftstätigkeit: Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt vorrangig aus der ertragswirksamen Tätigkeit der Kernverwaltung und der in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen. Darunter werden Zahlungen erfasst, die als Erträge oder Aufwendungen das Jahresergebnis beeinflussen und aus der allgemeinen Geschäftstätigkeit des „Konzerns Kommune“ entstehen, z.B. Einzahlungen aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, aus Dienstleistungen u.a. sowie Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte u.a.</li> <li>- Investitionstätigkeit: Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit gesondert zu erfassen, ist wegen ihrer Bedeutung und der Auswirkungen auf die laufende Geschäftstätigkeit sachgerecht. Unter der Investitionstätigkeit werden Zahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen erfasst, denn diese beeinflussen in einem erheblichen Maße die Ertragswirksamkeit der künftigen laufenden Geschäftstätigkeit.</li> <li>- Finanzierungstätigkeit: Der weitere gesonderte Ausweis des Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit soll insbesondere die Ansprüche Dritter aus bestehenden Finanzschulden aufzeigen, aber auch die Zahlungsströme, die zwischen den Gesellschaftern und ihren Unternehmen bestehen.</li> </ul>
--	--

**D**

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Dauernd</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer bestimmten Vermögensgegenstände, bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, sind dem bilanziellen Anlagevermögen zuzuordnen, wenn sie dauernd der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen sollen. Durch die Verwendung des Begriffs „Dauernd“ wird die Nutzungsabsicht der Gemeinde und nicht ausschließlich die Zeitkomponente zum ausschlaggebenden Kriterium. Erforderlich ist daher, dass die Gemeinde den Vermögensgegenstand nutzen und nicht verbrauchen will.</p> <p>Die tatsächliche Nutzung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde verdeutlicht daher auch seine Zweckbestimmung im Sinne der Bilanzierung. Es besteht zwar keine Festlegung einer Mindestnutzungszeit, sie dürfte bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens jedoch regelmäßig mehrere Jahre betragen. Daher wird aus einer Nutzungszeit von unter einem Jahr i.d.R. abgeleitet, dass solche Vermögensgegenstände zum Verbrauch bestimmt sind.</p>
<p align="center"><b>Deutscher Rechnungslegungsstandard (Kapitalflussrechnung DRS 2)</b> (§ 51 Absatz 3 GemHVO NRW)</p>	<p>In diesem Standard sind die Grundsätze festgelegt, die Gemeinden zu beachten haben, die gemäß § 51 Absatz 3 GemHVO NRW dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabchluss eine Kapitalflussrechnung (Gesamtkapitalflussrechnung) beizufügen haben. In dieser Gesamtkapitalflussrechnung sind die Zahlungsströme nach den Cashflows für die Bereiche der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit gesondert darzustellen. Die Zahlungsströme sind dabei unsaldiert auszuweisen, ausgenommen bei der indirekten Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit. Entsprechend den Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) über die Kapitalflussrechnung (Herausgeber der Standards ist: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin) soll Folgendes gelten:</p> <p>Den Ausgangspunkt der Gesamtkapitalflussrechnung bildet der Finanzmittelfonds. Er setzt sich ausschließlich aus den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen. Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Dabei dürfen jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, in den Finanzmittelfonds einbezogen werden. Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit kann entweder direkt oder indirekt dargestellt werden. Für die Bereiche der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit erfolgt die Darstellung der Zahlungsströme dagegen ausschließlich nach der direkten Methode.</p> <p>Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt aus der auf Erlöserzielung ausgerichteten Tätigkeit des Unternehmens, soweit er nicht dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet wird. Ferner sind erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden und gezahlte Ertragssteuern der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen. Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen der Gemeinde, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind auch Zahlungsströme von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition, sofern diese nicht zum Finanzmittelfonds gehören oder zu Handelszwecken gehalten werden. Ferner sind die Zahlungsströme aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und von Geschäftseinheiten als Investitionstätigkeit zu klassifizieren. Dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit sind grundsätzlich die Zahlungsströme zuzuordnen, die aus Transaktionen mit den Unternehmenseignern und Minderheitsgesellschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden resultieren.</p>
<p align="center"><b>Drei-Komponenten-System (NKF)</b></p>	<p>Mit der Entscheidung für das Neue Kommunale Finanzmanagement ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Auf dieser Grundlage ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich auf die folgenden drei Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft.</p> <p>Für das NKF erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB)</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), als die spezifischen Ziele und Aufgaben des Rechnungswesens der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Auf dieser Grundlage ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich neben der Ergebnisrechnung auch auf die Bilanz und die Finanzrechnung als weitere Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft. Diese sind zu Bestandteilen des Dreikomponentensystems des NKF gemacht worden, so dass ein in sich geschlossenes Haushaltssystem besteht, das ressourcenorientiert ausgerichtet ist.</p> <p>Das NKF mit doppischem Buchungssystem besteht für die Haushaltsplanung, die Haushaltsbewirtschaftung und den Jahresabschluss aus den drei Bestandteilen, Ergebnisrechnung, Bilanz und Finanzrechnung.</p> <p><u>Ergebnisrechnung:</u> Sie entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und beinhaltet die Aufwendungen und Erträge. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan der wichtigste Bestandteil des neuen Haushaltsplans. Das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder als Fehlbetrag wird in die Bilanz übernommen und bildet unmittelbar die Veränderung des Eigenkapitals der Kommune ab. Das Jahresergebnis umfasst die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie außerordentliche Aufwendungen und Erträge und bildet den Ressourcenverbrauch der Kommune somit umfassend ab.</p> <p><u>Bilanz:</u> Sie ist Teil des neuen Jahresabschlusses und weist das Vermögen und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach (vgl. § 41 GemHVO NRW). Grundlage der Bilanz ist die Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) orientieren sich dabei an den kaufmännischen Normen. Auf der Aktivseite der kommunalen Bilanz befinden sich in enger Anlehnung an das HGB das Anlage- und das Umlaufvermögen der Kommune. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die besondere Struktur der Bilanz spiegelt die kommunalen Besonderheiten wieder, z.B. durch die Abbildung der Arten des Infrastrukturvermögens (Straßen etc.).</p> <p><u>Finanzrechnung:</u> Sie beinhaltet alle Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde. Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung bildet die Veränderung des Bestands an liquiden Mitteln der Gemeinde in der Bilanz ab. Die Pflicht zur Aufstellung der Finanzrechnung und des Finanzplans als Planungsinstrument ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet. Die Finanzrechnung knüpft dabei im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an.</p>
<p align="center"><b>Drohender Verlust</b> (§ 36 GemHVO NRW)</p>	<p>Aus einem schwebenden Geschäft der Gemeinde kann sich dann ein Verlust für die Gemeinde ergeben, wenn z.B. der Wert der gemeindlichen Leistungsverpflichtung den Wert des gemeindlichen Anspruchs auf Gegenleistung übersteigt. Eine solche Differenz wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur als „Verpflichtungsüberschuss“ bezeichnet. Eine gemeindliche Rückstellungsbildung erfordert im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften, dass der Eintritt eines Verlustes aus einem solchen Geschäft droht.</p> <p>Ein solcher Zustand setzt mindestens ein Ereignis voraus, dass nach Abschluss des Geschäftes aufgetreten ist und im Zusammenhang mit der Vertragsabwicklung oder den Vertragsinhalten steht. Die Schätzung oder die Möglichkeit, dass sich aus dem gemeindlichen Geschäft ein Verlust für die Gemeinde ergeben könnte, reicht dabei nicht aus. Es müssen sich im Vergleich mit einer normalen Abwicklung des Geschäftes und unter einer kaufmännisch orientierten Beurteilung konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben, dass ein Verlust für die Gemeinde aus dem Geschäft zu erwarten ist.</p>
<p><b>E</b></p>	
<p align="center"><b>Eigenkapital</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Nach den Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz ist das gesamte Eigenkapital der Gemeinde auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz auszuweisen. Es wird aus der Differenz zwischen dem gemeindlichen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden der Gemeinde (Verbindlichkeiten und Rückstel-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>lungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet und stellt den Gegenwert für bereits getätigte Investitionen dar oder steht noch für Investitionen der Gemeinde zur Verfügung, ggf. aber auch zur Deckung eines Fehlbetrages in der gemeindlichen Ergebnisrechnung. Solange die positiven Bestandteile überwiegen, steht der Gemeinde noch Eigenkapital zur Verfügung. Die Gliederung dieses Bilanzbereiches ist daher in die Regelungen über den gemeindlichen Haushaltsausgleich eingebunden (vgl. § 75 GemHVO NRW).</p> <p>Auf Grund der gemeindlichen Eigenheiten wird das Eigenkapital in die besonderen Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“ und „Ausgleichsrücklage“ sowie Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert. Im Bilanzbereich „Eigenkapital“ sind nur diese Bilanzposten zulässig, so dass die Gemeinde nur dann weitere besondere Posten in diesem Bereich ihrer gemeindlichen Bilanz bilden darf, wenn solche Posten haushaltsrechtlich ausdrücklich vorgesehen sind. Auch ist die Zuführung des in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Jahresüberschusses grundsätzlich nur zur Ausgleichsrücklage und zur allgemeinen Rücklage zulässig.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Einheitliche Leitung</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Ein gemeindlicher Betrieb (öffentliche Tochtereinheit) ist dann im Wege der Vollkonsolidierung in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn er unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde (öffentliche Muttereinheit) steht. Die gemeindliche Verwaltung muss dabei regelmäßig das Management im „Konzern Kommune“ tatsächlich innehaben und nicht nur eine „einfache“ Vermögensverwaltung der gemeindlichen Betriebe ausüben.</p> <p>Eine „einheitliche Leitung“ liegt deshalb bei der Gemeinde nur dann vor, wenn die Gemeinde ihre Aufgabenerfüllung mit der Aufgabenerfüllung, die dem gemeindlichen Betrieb übertragen wurde, abstimmt und dadurch die betrieblichen Ziele mit bestimmt und im Zweifel ihre Interessen durchsetzen kann, weil sie die Grundsätze der Geschäftspolitik festlegt. Diese Einflussnahme muss durch die Gemeinde tatsächlich ausgeübt werden, so dass sie Entscheidungen über wesentliche geschäftliche Maßnahmen trifft, denn allein die Möglichkeit zur Einflussnahme reicht nicht aus. Auch die Koordination von Teilbereichen der betrieblichen Leitung sowie die Festlegung der personellen Besetzung von Führungsstellen gehören dazu. Außerdem muss der Einfluss durch die Gemeinde allein ausgeübt werden und nicht gemeinschaftlich mit Dritten.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Einzahlungen</b> (§ 3 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der gemeindlichen Rechengröße „Einzahlungen“ wird der tatsächliche Zahlungsmittelzufluss bei der Gemeinde im Haushaltsjahr erfasst, der zu einer Erhöhung des gemeindlichen Zahlungsmittelbestandes durch den Zugang liquider Mittel, die in Form von Bargeld oder Buchgeld der Gemeinde zufließen, führt. Beim Einsatz der Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Einnahme“ im gemeindlichen Rechnungswesen liegen dann nicht einnahmewirksame Einzahlungen vor, wenn es in gleicher Höhe zu einer zu einer Abnahme der gemeindlichen Forderungen oder zu einer Erhöhung der gemeindlichen Verbindlichkeiten kommt. Nicht als Einzahlung gilt die Erhöhung des Kassenbestandes der Gemeinde durch eine Barabhebung von einem Bankkonto der Gemeinde, weil dadurch der Zahlungsmittelbestand der Gemeinde insgesamt nicht verändert wird.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Equity-Methode</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Konsolidierung und Bewertung nach der Equity-Methode ist in der Vorschrift des § 312 HGB geregelt. Die Equity-Methode ist dadurch charakterisiert, dass der Beteiligungswertansatz für den gemeindlicher Betrieb, ausgehend von den historischen Anschaffungskosten, in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Betriebes fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung werden deshalb das Vermögen und die Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge des assoziierten gemeindlichen Betriebes nicht in den Gesamtabchluss übernommen.</p> <p>Entstehende Unterschiedsbeträge zwischen den Anschaffungskosten des Betriebes und dem hierauf anteilig entfallenden Eigenkapital des assoziierten Betriebes werden dagegen wie bei der Vollkonsolidierung auch bei der Equity-Methode ermittelt. Bei der Equity-Konsolidierung können nach dem HGB (Stand: 2002) zwei Vorgehensweisen unterschieden werden: die Buchwertmethode und die Kapitalanteilmethode (Neubewertungsmethode). Es bestehen Unterschiede zwischen den beiden Methoden im bilanziellen Ausweis, nicht jedoch hinsichtlich der Summe der Gesamtbilanz und des Gesamtergebnisses. Aus Gründen der Klarheit und Praktikabilität ist es jedoch zu empfehlen, für alle nach der Equity-Methode zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe nur die Buchwertmethode</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>anzuwenden, die nach dem geänderten HGB als alleinige Methode in der Privatwirtschaft anzuwenden ist.</p>
<p align="center"><b>Ergebnisplan</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW) als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen im Haushaltsjahr dar. Darin wird über die Rechengröße „Erträge“ das Ressourcenaufkommen der Gemeinde und über die Rechengröße „Aufwendungen“, der gemeindliche Ressourcenverbrauch ergebniswirksam erfasst. Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher einen Ergebnisplan enthalten, in dem die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen zu veranschlagen sind.</p> <p>Der gemeindliche Ergebnisplan hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren und den sich daraus im Haushaltsjahr ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf der Gemeinde auszuweisen. Im gemeindlichen Ergebnisplan dient der getrennte Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, des Finanzergebnis, des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres, jeweils nach Arten, Höhe und Quellen, der Entscheidung des Rates der Gemeinde über die Verwendung und den Einsatz der gemeindlichen Ressourcen.</p> <p>Der auf das Haushaltsjahr bezogene Ergebnisplan stellt eine zeitraumbezogene Planungsrechnung dar (vgl. § 78 Absatz 4 GO NRW). Es wird damit das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde aus ihrer Aufgabenerfüllung nach den Arten, der Höhe und den Quellen für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember eines Kalenderjahres aufgezeigt. Die gemeindlichen Erträge und Aufwendungen sind deshalb in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Absatz 2 GemHVO NRW). Bei gemeindlichen Leistungen ohne Gegenleistung oder umgekehrt ist das Kriterium für die zeitliche Zuordnung entstehender Erträge oder zu leistender Aufwendungen die in einem Bescheid (Verwaltungsakt) festgesetzte Fälligkeit. Mit seiner Gliederung soll der gemeindliche Ergebnisplan zudem eine Verknüpfung zum Bereich „Laufende Verwaltungstätigkeit“ im gemeindlichen Finanzplan herstellen.</p>
<p align="center"><b>Ergebnisrechnung</b> (§ 38 GemHVO NRW)</p>	<p>Die gemeindliche Ergebnisrechnung weist die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde aus und bildet dadurch das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr ab. Sie nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut, so dass die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander nachgewiesen werden müssen. Das in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis umfasst daher getrennt voneinander die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge der Gemeinde. Das Jahresergebnis wird dabei entweder als Jahresüberschuss (Die Erträge sind höher als die Aufwendungen) oder als Jahresfehlbetrag (Die Aufwendungen sind höher als die Erträge) ausgewiesen.</p> <p>Diese Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung ermöglicht, dass bei den auftretenden gemeindlichen Geschäftsvorfällen das Eigenkapitalkonto nicht unmittelbar bebucht wird, sondern die Geschäftsvorfälle über die Ergebniskonten als Unterkonten des Eigenkapitalkontos erfasst werden. Die Ergebniskonten werden daher in Ertragskonten und in Aufwandskonten aufgeteilt und entsprechend dem Eigenkapitalkonto bebucht und über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Diese Vorgehensweise bedeutet, dass im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses der Saldo aus allen Ergebniskonten entweder als Jahresüberschuss oder als Jahresfehlbetrag in die gemeindliche Bilanz einfließt. Außerdem genügt diese Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung den Grundsätzen der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit.</p>
<p align="center"><b>Ergebnis- und Finanzplanung</b> (§ 84 GO NRW)</p>	<p>Die Vorgabe, der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen, baut auf Art. 109 GG i.V.m. § 50 HGrG auf, nach denen Bund und Länder ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige (mittelfristige) Finanzplanung zu Grunde zu legen haben. Für die Gemeinden als Teil der Länder ist diese bundesweit geltende Vorgabe übernommen worden. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stellt daher eine zukunftsbezogene Entwicklungsplanung der Gemeinde dar. Sie soll u.a. ein Orientierungs-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>instrument sein, das dem Rat die haushaltspolitischen Entscheidungen erleichtert, in dem die Auswirkungen seiner Entscheidung nicht nur für das Haushaltsjahr, sondern auch für die dann folgenden drei Jahre konkret aufgezeigt werden. Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan werden die voraussichtlichen Auswirkungen der haushaltsmäßigen Entscheidungen auf die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde transparent gemacht.</p> <p>Die Gemeinde hat ihre örtliche Haushaltsplanung auf den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung auszurichten. Die gemeindliche Haushaltsplanung hat sich daher nicht allein auf das künftige Haushaltsjahr zu erstrecken, sondern vielmehr auf einen fünfjährigen Planungszeitraum, der vom laufenden Haushaltsjahr ausgeht, in den das Haushaltsjahr als erstes Planungsjahr eingebunden ist, und der mit den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren endet. Die voraussichtliche gemeindliche Haushaltswirtschaft wird dabei anhand des im Haushaltsplan aufgezeigten Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs sowie des Bedarfs der Gemeinde an Finanzmitteln innerhalb der mehrjährigen Ergebnis- und Finanzplanung deutlich. Im Rahmen der fünfjährigen Haushaltsplanung legt die Gemeinde ihre Leistungskraft offen und zeigt auf, wie sie die stetige Aufgabenerfüllung sichert und den Haushaltsausgleich erreicht.</p>
<p align="center"><b>Erinnerungswert</b> (§ 91 GO NRW)</p>	<p>Der Grundsatz der Vollständigkeit, der bei der Bilanzierung von der Gemeinde zu beachten ist, verlangt, dass alle gemeindlichen Vermögensgegenstände, die zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde genutzt werden, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Diese Vorgabe bedeutet, dass auch bereits voll abgeschriebene gemeindliche Vermögensgegenstände des Anlage- und des Umlaufvermögens, die gleichwohl noch von der Gemeinde genutzt werden, und daher für den Geschäftsbetrieb der Gemeinde fortbestehen, in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind.</p> <p>Unter Einbeziehung der weiteren Vorgabe, dass in der gemeindlichen Bilanz nur werthaltige Vermögensgegenstände angesetzt werden dürfen, sind abgeschriebene, aber noch von der Gemeinde genutzte Vermögensgegenstände mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit, also i.d.R. mit einem Betrag von einem Euro, als Merkposten anzusetzen. Nach Abgang des betreffenden Vermögensgegenstandes ist dann auch der bilanzierte Erinnerungswert tatsächlich auszubuchen. Ein solcher Mindestwert für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird in der Praxis als „Erinnerungswert“ bezeichnet. Er wird auch in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar jeweils in der gleichen Höhe ausgewiesen. Ein Erinnerungswert ist außerdem bei allen Arten von Vermögensgegenständen anzusetzen, die voll abgeschrieben sind, aber wegen ihrer noch bestehenden Nutzungsfähigkeit bzw. ihrer Nutzung durch die Gemeinde weiterhin zu aktivieren sind und daher in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein müssen.</p> <p>Ein solcher Ansatz verstößt nicht gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit. Er ist vielmehr nach den GoB erforderlich, weil durch diese das völlige Weglassen von noch vorhandenen und genutzten Vermögensgegenständen unter den betreffenden Aktivposten in der gemeindlichen Bilanz nicht zulassen. Die Gemeinde kann anhand der örtlichen Verhältnisse entscheiden, ob ein Merkposten von einem Euro für jeden einzelnen abgeschriebenen Vermögensgegenstand oder für die Vermögensgegenstände, die unter dem gleichen Bilanzposten anzusetzen sind, in ihrer Bilanz ausgewiesen wird.</p> <p>Nach dem Vollständigkeitsgebot genügt z.B. es, wenn die Gemeinde nur noch über abgeschriebene PKW verfügt, statt für jeden PKW den Erinnerungswert von einem Euro anzusetzen, lediglich einen Euro für alle diese PKW in ihrer Bilanz anzusetzen. Nach diesem Grundsatz darf daher kein Null-Ansatz bei dem betreffenden Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen werden, sondern es muss unter dem Bilanzposten mindestens ein Wertansatz in Höhe des Erinnerungswertes ausgewiesen sein. In jedem Fall ist aber erforderlich, dass die einzelnen abgeschriebenen aber noch genutzten gemeindlichen Vermögensgegenstände im Inventar der Gemeinde mit dem Erinnerungswert erfasst und ausgewiesen sind.</p>
<p align="center"><b>Ermächtigungsübertragung</b> (§ 22 GemHVO NRW)</p>	<p>Die im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Aufwands- und Zahlungsermächtigungen sollen möglichst entsprechend dem tatsächlichen Bedarf in Anspruch genommen werden. Es lässt sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans durch die Gemeinde jedoch nicht immer mit Gewissheit übersehen und abschätzen, ob die im Haushaltsplan für einzelne Vorhaben veranschlagten</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Ermächtigungen bis zum Ende des Haushaltsjahres wie geplant in Anspruch genommen werden können. Die gesetzliche Ermächtigungsübertragung durchbricht die zeitliche Bindung der Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan. Sie bedeutet, dass die übertragenen Aufwands- und Auszahlungsermächtigungen von ihrer Bindung an das betreffende Haushaltsjahr befreit werden, jedoch auch dann nur bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres gelten.</p> <p>Die Ermächtigungsübertragung ermöglicht insbesondere bei gemeindlichen Vorhaben, die sich über ein Haushaltsjahr hinaus erstrecken und im jahresbezogenen Haushaltsplan nur für einzelne Teile die notwendigen Ermächtigungen veranschlagt worden sind, die zügige Durchführung gemeindlicher Vorhaben. Diese wären gefährdet, wenn zur Fortsetzung des Vorhabens erst eine erneute Veranschlagung von Ermächtigungen im Haushaltsplan des Folgejahres erfolgen müsste, auch wenn noch nicht benötigte Ermächtigungen verfügbar sind.</p> <p>Zudem dürfte in solchen Fällen eine Entscheidung von der Gemeinde zu einem Zeitpunkt zu treffen sein, in dem die gemeindliche Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr bereits beschlossen sein sollte oder kurz vor seiner Verabschiedung steht (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Die Möglichkeit einer bedarfsorientierten Ermächtigungsübertragung für die Gemeinden soll dazu beitragen, dass ein unwirtschaftlicher Gebrauch der Ermächtigungen des Haushaltsplans vermieden wird.</p>
<p align="center"><b>Erträge</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter der gemeindlichen Rechengröße „Erträge“ wird betriebswirtschaftlich die bewertete Leistungserstellung der Gemeinde in einem Haushaltsjahr (Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr) verstanden. Einen Ertrag stellt dabei jeder gemeindliche Geschäftsvorfall dar, der das Nettovermögen bzw. das Eigenkapital der Gemeinde erhöht. Die Gemeinde erzielt dann in einem Haushaltsjahr eine Einnahme, die keinen Ertrag darstellt, wenn entweder keine Leistungserstellung durch die Gemeinde vorliegt oder wenn die Leistungserstellung und die dazugehörige Einnahme in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, z.B. bei Mietvorauszahlungen. Die gemeindlichen Erträge sind aber auch an Zahlungsvorgänge gebunden, so dass bei der Gemeinde vielfach einzahlungsgleiche bzw. zahlungswirksame Erträge entstehen. Andererseits entstehen auch Erträge aus der Auflösung von bilanzierten Sonderposten, weil die erhaltenen investiven Zuwendungen über die Nutzungszeit eines damit finanzierten Vermögensgegenstandes periodengerecht zu verteilen sind.</p>
<p align="center"><b>Ertragslage</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Ertragslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, einerseits an der kaufmännischen Auslegung der Gewinn- und Verlustrechnung. Andererseits aber insbesondere an den Regelungen über die Planung und Rechnung des gemeindlichen Ressourcenaufkommen und des Ressourcenverbrauch. Der gemeindliche Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung als die dafür vorgesehenen Abbildungen sind unter Beachtung des Grundsatzes der Ergebnisspaltung aufgebaut, so dass darin die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander sowie in Form von Erträgen und Aufwendungen aufgezeigt werden.</p> <p>In der gemeindlichen Ergebnisrechnung als zeitraumbezogene Rechnung für das abgelaufene gemeindliche Haushaltsjahr wird die aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft im Haushaltsjahr tatsächlich entstandene Ertragslage der Gemeinde aufgezeigt. Ausgehend von den gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen nach Arten, Höhe und Quellen wird das tatsächliche Zustandekommen des Jahresergebnisses der Gemeinde als Überschuss (Erfolg) oder Fehlbetrag (Verlust) abgebildet (vgl. § 38 GemHVO NRW). Mit der gemeindlichen Ergebnisrechnung werden daher Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich das Eigenkapital der Gemeinde innerhalb eines Haushaltsjahres verändert hat. Die Ertragslage baut daher auf den Arten, Höhe und Quellen von Erträgen der Gemeinde auf.</p>
<p><b>F</b></p>	
<p align="center"><b>Festwert</b> (§ 29 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Bildung von Festwerten durch die Gemeinde hat den Zweck, ausgewählte Vermögensgegenstände zusammen zu fassen und diese in Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung in mehreren zeitlich aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen der Gemeinde mit einem unveränderten Wert (Festwert) in</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>der gemeindlichen Bilanz ansetzen zu können. Die Möglichkeit zur Anwendung des Festwertverfahrens durch die Gemeinde ist auf Vermögensgegenstände des gemeindlichen Sachanlagevermögens sowie auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (gemeindliches Umlaufvermögen) beschränkt. Die Ersatzbeschaffungen sind dabei i.d.R. sofort als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen.</p> <p>Von der Gemeinde sollen daher nur dann Vermögensgegenstände in einem Festwert zusammengefasst werden, wenn erwartet werden kann, dass über eine längere Zeit hinweg eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleich bleibt und die zudem abnutzbar sind. Auch die Nutzungsdauern der betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenstände dürfen nicht erheblich voneinander abweichen. Ein gemeindlicher Festwert kann im Rahmen des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit aber auch auf Schlüsselgrößen statt auf einzelne Arten von Vermögensgegenständen aufgebaut werden.</p>
<p align="center"><b>Finanzbuchhaltung</b> (§ 93 GO NRW)</p>	<p>Die gemeindliche Finanzbuchhaltung hat die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen. In der Finanzbuchhaltung sind daher alle Geschäftsvorfälle der Gemeinde systematisch und lückenlos nach bestimmten Regeln und Ordnungskriterien wertmäßig zu erfassen. Die dadurch bedingten Veränderungen der gemeindlichen Vermögens- und Schuldenlage sind ebenfalls zu erfassen. Durch die Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung wird die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses ermöglicht, denn sie liefert die zutreffenden Daten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz.</p> <p>Für das Buchungsgeschäft bedient sich die Finanzbuchhaltung der kaufmännischen doppelten Buchführung und muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungspflicht führt zu einer laufenden, systematisch geordneten Dokumentation der gemeindlichen Geschäftsvorfälle. Als gemeindlicher Geschäftsvorfall wird dabei ein Ereignis betrachtet, das von der Gemeinde buchhalterisch zu erfassen ist, weil es zu finanziellen Auswirkungen für die Gemeinde führt. Dabei kann zwischen bestandswirksamen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen unterschieden werden.</p> <p>Die gemeindliche Zahlungsabwicklung hat i.d.R. folgende Aufgaben zu erfüllen, die vom Bürgermeister in einer örtlichen Dienstanweisung auf der Grundlage des § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW zu regeln sind. Dazu gehören u.a. die Annahme von Einzahlungen und die Leistung von Auszahlungen, die buchhalterische Erfassung der Zahlungs-(Geld-)ströme, getrennt nach eigenem und fremdem Zahlungsverkehr, die Verwaltung der Finanzmittel, die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln und die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel.</p>
<p align="center"><b>Finanzlage</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Finanzlage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, einerseits an der kaufmännischen Auslegung. Andererseits aber insbesondere an den Regelungen über die Planung und Rechnung der gemeindlichen Liquidität bzw. den von der Gemeinde zu erzielenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen. Der gemeindliche Finanzplan und die Finanzrechnung sind dabei so aufgebaut, dass diese eine jahresbezogene Herkunftsrechnung und Verwendungsrechnung für die gemeindlichen Finanzmittel darstellen.</p> <p>Die gemeindliche Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) stellt dabei eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der Zustandekommen der Liquidität der Gemeinde durch die Darstellung der Finanzmittel nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet werden. Außerdem sind die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zu trennen. Mit der gemeindlichen Finanzrechnung werden daher aussagekräftige Informationen darüber geliefert, in welchem Umfang und aus welchem Anlass sich die tatsächliche Finanzlage der Gemeinde verändert hat.</p>
<p align="center"><b>Finanzmittelbeschaffung</b> (§ 77 GO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde ist gefordert, sich geeignete Quellen der Finanzmittel zu erschließen, denn diese sind sehr vielfältig und ergeben sich aus öffentlich-rechtlichen</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>und privatrechtlichen Vorgängen bzw. Geschäftsvorfällen der Gemeinde. Daher wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass diejenigen, die eine Leistung der Gemeinde in Anspruch nehmen oder eine gemeindliche Einrichtung nutzen, die entstehenden Kosten in vertretbarem und gebotenen Umfang tragen sollen. Zudem sind die Einwohner der Gemeinde verpflichtet, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben. In diese Betrachtung muss außerdem einbezogen werden, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinausschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet.</p> <p>Die Vorschrift enthält für die Gemeinden die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung und legt eine bestimmte Rangfolge für die gemeindlichen Finanzmittelarten fest. Damit findet unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde das Bedarfsdeckungsprinzip i.V.m. dem Nachhaltigkeitsprinzip Anwendung. Die Rangfolge der gemeindlichen Finanzmittelbeschaffung besteht aus</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sonstigen Finanzmitteln als vorrangige Finanzmittel z.B. Zuweisungen, Zuschüsse, Mieten, Pachten, Bußgelder, Verkaufserlöse,</li> <li>2. Speziellen Entgelten für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen z.B. Gebühren, Beiträge, Eintrittsgelder,</li> <li>3. Steuern (§ 77 Absatz 2 Nummer 2 GO NRW) als nachrangige Finanzmittel, z.B. Grundsteuern, Gewerbesteuer, sonstige örtliche Steuern</li> <li>4. Kredite (§ 77 Absatz 3 GO NRW) nur unter den genannten Voraussetzungen des § 86 Absatz 1 GO NRW.</li> </ol> <p>Die gemeindliche Finanzmittelbeschaffung spiegelt sich zudem in der Bilanz der Gemeinde durch die unter gesonderten Posten anzusetzenden Forderungen (bestehende Ansprüche) der Gemeinde wieder. Damit wird zum jeweiligen Abschlussstichtag transparent gemacht werden, in welchem Umfang und bei welchen Finanzmittelarten die Gemeinde die ihr zustehenden Finanzmittel noch nicht erhalten hat.</p>
<p align="center"><b>Finanzplan</b> (§ 3 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW) als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er steht im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Im NKF kann daher auf eine Planung der Einzahlungen und Auszahlungen, insbesondere für die gemeindlichen Investitionen, nicht verzichtet werden.</p> <p>Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher einem Finanzplan enthalten, in dem die im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und die zu leistenden Auszahlungen zu veranschlagen sind (vgl. § 79 GO NRW i.V.m. § 1 GemHVO NRW). Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ des NKF stellen dabei den Buchungsstoff für den Finanzplan dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss bei der Gemeinde, der eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei den gemeindlichen Auszahlungen handelt es sich um den tatsächlichen Geldabfluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Verringerung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt.</p> <p>In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleistet der Finanzplan durch die Aufnahme aller voraussichtlichen Zahlungen im Haushaltsjahr aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Auf der Gesamtebene des gemeindlichen Haushaltsplans bildet daher der Finanzplan einen unverzichtbaren Bestandteil, denn durch ihn werden die vorgesehenen Investitionen und die notwendige Finanzierungstätigkeit der Gemeinde abgebildet, die systematisch nicht im gemeindlichen Ergebnisplan enthalten sind.</p>
<p align="center"><b>Finanzrechnung</b> (§ 39 GemHVO NRW)</p>	<p>Im NKF ist die gemeindliche Finanzrechnung die dritte Säule im Drei-Komponentensystem. Sie dient dem Nachweis der von der Gemeinde geleisteten Auszahlungen und erzielten Einzahlungen und soll daher ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des finanzwirtschaftlichen Geschehens der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr vermitteln. Die gemeindliche</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Finanzrechnung ist mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten „Kapitalflussrechnung“ verwandt, ist aber auf die Belange der Gemeinden ausgerichtet worden. Sie soll auch aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde liefern, denn sie bietet eine zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen) mit einer Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und -verwendungsrechnung).</p> <p>Die gemeindliche Finanzrechnung soll aber auch die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde aufzeigen und die Einhaltung des Stufen-systems der Gesamtddeckung nach § 20 GemHVO NRW nachprüfbar machen. Aus den in der gemeindlichen Finanzrechnung zu bildenden Salden und Summen können aber auch haushaltswirtschaftliche Schlussfolgerungen gezogen werden. Es muss dazu aber das tatsächliche haushaltswirtschaftliche Geschehen vor Ort bekannt sein. So kann z.B. aus einem negativen Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nicht unmittelbar der Schluss gezogen werden, in dieser Höhe seien von der Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung aufgenommen worden.</p> <p>Eine Gemeinde, die eine erhaltene investive Zuwendung auch für laufende Zwecke verwenden darf, muss gleichwohl die erhaltene investive Zuwendung als ungekürzte Einzahlung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde erfassen und nachweisen. Auch aus dem Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde kann nicht unmittelbar der Schluss gezogen werden, dass dieser Betrag den tatsächlichen Kreditbedarf für gemeindliche Investitionen darstellt. Die Gemeinde kann z.B. Veräußerungserlöse für die Tilgung von Investitionskrediten nutzen, so dass in solchen Fällen der Kreditbedarf größer ist als der in der gemeindlichen Finanzrechnung ausgewiesene Saldo aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit.</p>
<p align="center"><b>Forderungen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Ansprüche vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden (vgl. § 23 Absatz 3 GemHVO NRW). Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die ihr zustehenden Ansprüchen noch nicht eingezogen hat, sind diese als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Unter dem Bilanzposten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ sind in der gemeindlichen Bilanz die Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten auszuweisen, die ihr aus ihrem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln entstehen und nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Sie sind nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne, sondern im bilanziellen Sinne sowie differenziert nach Forderungsarten anzusetzen.</p> <p>Die Gliederung der gemeindlichen Forderungen in der Bilanz der Gemeinde und im dem Anhang beizufügenden Forderungsspiegel soll u.a. dazu beitragen, dass die Gemeinde in ihrem finanzwirtschaftlichen Handeln den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht werden muss und dieses Handeln der Gemeinde transparent und nachvollziehbar gemacht wird. Auf der ersten Gliederungsstufe für den Ansatz der Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend dem Handeln der Gemeinde in verschiedene Arten zu differenzieren, die ggf. weiter nach Schuldner untergliedert werden können. In diesem Sinne entsteht dann eine besondere Struktur in der gemeindlichen Bilanz, die in der handelsrechtlichen Bilanz unbekannt ist.</p> <p>Es kommt bei der gemeindlichen Forderungsgliederung nicht wie im kaufmännischen Rechnungswesen darauf an, ob eine Forderungsart aus einer „Haupt- oder Nebentätigkeit“ der Gemeinde entstanden ist. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Ansatz einer gemeindlichen Forderung immer einen Anspruch der Gemeinde gegen einen Dritten voraussetzt. In diesem Sinne ist der Ansatz einer gemeindlichen Forderung gegen die Gemeinde, also gegen sich selbst, unzulässig.</p>
<p align="center"><b>Forderungsspiegel</b> (§ 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter den „Forderungen“ in der gemeindlichen Bilanz sind die Ansprüche der Gemeinde auszuweisen, die nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Sie stellen am Abschlussstichtag den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten für eine von der Gemeinde erbrachte Leistung dar. Die Forderungen sind in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde auf die Gegenleistung durch den Dritten noch einen Anspruch hat.</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Der Forderungsspiegel im gemeindlichen Jahresabschluss dient u.a. auch dazu, für jeden Vermögensposten, unter dem Beträge zusammen gefasst sind, die auf unterschiedliche Zeiträume aufzuteilen sind, für jeden Zeitraum den zutreffenden Betrag anzugeben. Die Gliederung der gemeindlichen Forderungen im Forderungsspiegel soll u.a. dazu beitragen, dass die Gemeinde in ihrem finanzwirtschaftlichen Handeln den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht werden muss und dieses Handeln der Gemeinde transparent und nachvollziehbar gemacht wird.</p> <p>Auf der ersten Gliederungsstufe für den Ansatz der Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend dem Handeln der Gemeinde in verschiedene Arten zu differenzieren, die ggf. weiter nach Schuldner untergliedert werden können. Es kommt bei der gemeindlichen Forderungsgliederung nicht wie im kaufmännischen Rechnungswesen darauf an, ob eine Forderungsart aus einer „Haupt- oder Nebentätigkeit“ der Gemeinde entstanden ist.</p>
<h2 style="margin: 0;">G</h2>	
<p><b>Gesamtabschluss</b> (§ 116 GO NRW / § 49 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde soll u.a. dadurch erreicht werden, dass durch einen Gesamtabschluss im Sinne eines Konzernabschlusses nach den handelsrechtlichen Vorschriften ein wirtschaftlicher Verbund zwischen der Verwaltung der Gemeinde und den gemeindlichen Betrieben hergestellt und aufgezeigt wird. Dieses Ziel erfordert, dass die gemeindliche Verwaltung die Stellung einer Muttereinheit gegenüber den gemeindlichen Betrieben einnimmt, so dass ein Über- und Unterordnungsverhältnis innerhalb der Gemeinde entsteht. Zusätzlich muss es örtlich mindestens einen gemeindlichen Betrieb geben, der als Tochtereinheit der Gemeinde voll zu konsolidieren ist.</p> <p>Diesem Ziel dient insbesondere der gemeindliche Gesamtabschluss. Für dessen Aufstellung ist der Jahresabschluss der gemeindlichen Verwaltung mit den Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe, unabhängig von ihrer jeweiligen Rechts- oder Organisationsform, zu konsolidieren. Die Rechtsform der gemeindlichen Betriebe hat dabei keinen Einfluss auf die Einbeziehung eines Betriebes in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss. Der gemeindliche Gesamtabschluss stellt eine Zusammenführung der jahresbezogenen Ergebnisse zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den gemeindlichen Betrieben unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verflechtungen sowie unter Beachtung der Grundlagen der Vereinheitlichung dar. Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist deshalb keine bloße Addition der betrieblichen Daten der einzelnen gemeindlichen Betriebe dar.</p> <p>Die Anwendung des Grundsatzes der Einheitlichkeit bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses soll verhindern, dass es nicht zur Übernahme unzutreffender Werte für das Vermögen und die Schulden der Gemeinde aus den Einzelabschlüssen kommt und der Informationsgehalt des gemeindlichen Gesamtabschlusses nicht beeinträchtigt wird. Die generelle Möglichkeit für die Gemeinde, beim Vorliegen besonderer örtlicher Gegebenheiten auf einen Gesamtabschluss zu verzichten, z.B. bei fehlenden Tochtereinheiten für die Vollkonsolidierung oder beim Vorhandensein von Betrieben, die lediglich von untergeordneter Bedeutung sind, führt dazu und bedeutet, dass in diesen Fällen eine wichtige Informationsquelle über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zur Verfügung steht.</p>
<p><b>Gesamtsteuerung</b> (12. T GO NRW)</p>	<p>Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben (vgl. § 3 GO NRW) einschließlich der Verpflichtung der Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Aufgabenerfüllung gesichert ist (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW), erfordert einen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage vor Ort und ein darauf ausgerichtetes Handeln der Verantwortlichen in der Gemeinde. Die auf den gesetzlich vorgesehenen Gesamtabschluss aufbauende Gesamtsteuerung ist dabei jedoch nicht als eine Addition von Verwaltungsprozessen anzusehen, sondern stellt ein verantwortliches ganzheitliches gemeindebezogenes Verwaltungsmanagement dar, dass im Rahmen einer Stetigkeit fortlaufend bestehen muss. Dabei kann es örtlich sachlich sinnvoll sein, mehrere Gesamtabschlüsse in einer Zeitreihe verfügbar zu haben. Die Gemeinde sollte gleichwohl bereits mit ihrem ersten Gesamtabschluss sich über die Ziele und Zwecke ihrer örtlichen Gesamtsteuerung Klarheit verschaffen und von Anfang an - wie zukünftig auch - für eine Weiterentwicklung offen sein.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Mit einer Gesamtsteuerung als Managementaufgabe können die gemeindlichen Geschäftsteile „Verwaltung“ und „Betriebe“ als eine Gesamtheit betrachtet und der gemeindliche Gesamtabschluss als aussagekräftige und steuerungsrelevante Informationsbasis genutzt werden, um als Gemeinde zukunftsorientiert und wirtschaftlich handeln zu können. Die gemeindliche Gesamtsteuerung geht daher über die heutige Haushaltssteuerung, die auf die gemeindliche Verwaltung und die damit verbundene örtliche Haushaltswirtschaft ausgerichtet ist, wesentlich hinaus. Sie schließt auch die gemeindliche Beteiligungsverwaltung mit ein, die vielfach, bezogen auf die Betriebe der Gemeinde, lediglich auf die Erfüllung der gesetzlich bestimmten Pflichten und auf die Erlangung weiterer Informationen ausgerichtet ist, wenn dazu ein örtlicher Bedarf oder Anlass besteht.</p> <p>Zur Umsetzung einer Gesamtsteuerung in der Gemeinde muss der Rat der Gemeinde als oberstes Leitungsorgan im Rahmen und Sinne seiner Allzuständigkeit nicht nur auf die gemeindliche Verwaltung, sondern gleichermaßen auch auf die Betriebe der Gemeinde als verselbstständigte Aufgabenbereiche einwirken, damit dieser die für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben notwendige Steuerungskultur geschaffen und sachgerechte Steuerungsinstrumente eingesetzt und genutzt werden können. Eine entsprechende Verpflichtung trifft auch den Bürgermeister als Vorsitzenden des Rates und als Verantwortlichen für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten gemeindlichen Verwaltung.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Effizienz“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Der Haushaltsgrundsatz der „Effizienz“ soll das Erfordernis einer Leistungswirksamkeit in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einführen. Er soll außerdem dazu beitragen, die neue Steuerung mit zeitbezogenen Ziel- und Finanzvorgaben in der Praxis tatsächlich umzusetzen. Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und mit Finanzziele verknüpft werden (vgl. § 12 GemHVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Grundsatz der Einzelbewertung (§ 32 GemHVO NRW)</b></p>	<p>Für die Bewertung im Jahresabschluss der Gemeinde gilt der Grundsatz der Einzelbewertung, d.h. jeder gemeindliche Vermögensgegenstand und jede Schuldart sind einzeln zu bewerten und nicht mit anderen Vermögensgegenständen zu verrechnen. Dieser Grundsatz erfordert, dass die einzelnen Vermögensgegenstände bewertungsfähig und entsprechend die Einzelposten in der gemeindlichen Bilanz und Berücksichtigung der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegeneinander abgrenzbar sind. Dieses gilt entsprechend für die gemeindlichen Schulden, bei denen der Erfüllungsbetrag zu berücksichtigen ist. Es gilt in diesen Fällen die gebotene Objektivierung zu erreichen, um den für die Gemeinde vorhandenen Ermessensspielraum auszufüllen und willkürfrei bzw. frei von sachfremden Erwägungen zu handeln.</p> <p>Die Bewertung ist von der Gemeinde nach den örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen. Es ist dabei unter einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise örtlich zu entscheiden, ob ein vorhandener gemeindlicher Vermögensgegenstand selbstständig bewertbar und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran innehat. Dabei sind aber auch die Risiken eines Vermögensgegenstandes für sich zu beurteilen. Auch dürfen mögliche Wertminderungen nicht mit nicht realisierten Wertsteigerungen verrechnet werden. Diese Vorgaben können ggf. dazu führen, dass gleiche oder ähnliche Vermögensgegenstände im Hinblick auf ihre Eigenart, Ausstattung sowie Nutzungs- und Verwendungsmöglichkeit unterschiedlich zu bewerten sind.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ (§ 116 GO NRW)</b></p>	<p>Die gesetzlichen Festlegungen von Zielen und Zwecken des gemeindlichen Gesamtabschlusses sollen zu einem Gesamtüberblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde führen, mit dem auch ein haushaltswirtschaftlich zutreffendes Ergebnis der gesamten jahresbezogenen Tätigkeit (Aufgabenerfüllung) der Gemeinde darzustellen ist. Unter Berücksichtigung dieser rechtlichen Vorgaben soll die Gemeinde als eine Einheit gelten, bei der die Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe der Gemeinde einen abgegrenzten Bereich wirtschaftlicher Aktivitäten darstellen, ohne dass dafür eine neue eigenständige rechtliche Einheit zu schaffen ist.</p> <p>Diese Gegebenheiten führen dazu, dass dem gemeindlichen Gesamtabschluss</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>die „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ zu Grunde zu legen ist. Das Vorliegen einer faktischen wirtschaftlichen Einheit kann i.d.R. nicht angenommen werden, denn viele gemeindliche Betriebe des Vollkonsolidierungskreises führen zwar gemeindliche Aufgaben durch, doch diese in rechtlich selbstständiger Form. Sie können vergleichsweise wie ein Fachbereich oder eine Abteilung der gemeindlichen Verwaltung betrachtet werden. Einer solchen Betrachtung bedarf es beim gemeindlichen Gesamtabschluss, so dass die Einheitstheorie in Form der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ eine zutreffende rechnungslegende Form für die Gemeinde darstellt und entsprechend umzusetzen ist.</p> <p>In diesem Zusammenhang genügt es zur Herstellung einer „wirtschaftlichen Einheit“ zwischen den Betrieben der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung nicht, die einzelnen Jahresabschlüsse unkoordiniert zusammen zu rechnen. Vielmehr ist unter Berücksichtigung der Verflechtungen zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde sowie zwischen den Betrieben ein haushaltswirtschaftliches Ergebnis für die gesamte Tätigkeit der Gemeinde sowie der daraus entstandene Vermögens- und Schuldengesamtstand zu ermitteln. Es bedarf dazu der einheitlichen Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisregeln sowie der Abgrenzung und Eliminierung „konzerninterner“ Beziehungen. Der gemeindliche Gesamtabschluss macht dabei die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Verwaltung und der gemeindlichen Betriebe nicht überflüssig. Vielmehr baut der gemeindliche Gesamtabschluss auf dem Einzelabschluss der Gemeinde als Muttereinheit auf, so dass auch deren Bewertungs- und Bilanzierungsgrundlagen bei der Aufstellung des Gesamtabschluss grundsätzlich Anwendung finden sollen.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Grundsatz „Intergenerativer Gerechtigkeit“ (§ 1 GO NRW)</b></p>	<p>Im Zusammenhang mit den gesetzlich bestimmten Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist gesondert der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit gesetzlich bestimmt worden (vgl. § 1 Absatz 1 Satz 3 GO NRW). Dieser Grundsatz wird dadurch ergänzt, dass bestimmt worden ist, „Die Gemeinden haben ihr Vermögen und ihre Einkünfte so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben“ (vgl. § 10 Satz 1 GO NRW). Er beinhaltet, dass die Gemeinden in Verantwortung für die künftigen Generationen handeln müssen.</p> <p>Der Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit erfordert daher die zeitliche Verteilung von Nutzen und Lasten im gemeindlichen Bereich, so dass die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung und Haushaltsausführung unter Beachtung der übrigen gemeindlichen Haushaltsgrundsätze immer im Blick haben muss, auch ausreichende Handlungsmöglichkeiten für die künftigen Generationen zu erhalten. Er beinhaltet u.a. auch, dass die Gemeinde keine rücksichtslose Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen vornehmen darf.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“. Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowohl für das laufende als auch für künftige Haushaltsjahre anzusehen. Als Anknüpfungspunkt für die Aufgabenbestimmung ist § 3 GO NRW heranzuziehen, durch den die Aufgaben der Gemeinde bestimmt und abgegrenzt werden. Wegen der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der gemeindlichen Aufgaben mit einem theoretisch unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln ist eine ständige Bedarfsprüfung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit in jeder Gemeinde notwendig.</p> <p>Der Grundsatz der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ schließt die Verpflichtung der Gemeinde zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit und damit des dafür benötigten Vermögens sowie der notwendigen Erträge im Haushaltsjahr als auch bezogen auf die Zukunft (auf Dauer) ein. Für die wirtschaftliche Lage und die Weiterentwicklung der Gemeinde kommt es auf die Ergebnisse der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde an, die von der Gemeinde durchaus gestaltbar sind, auch wenn durch Gesetze und andere Vorschriften die Produkte der Gemeinde und deren Abnehmer ortbezogene Beschränkungen bestehen. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung soll auch dem Erhalt einer Vielzahl von Dienstleistungen der Gemeinde und damit dem Nutzen der örtlichen Gemeinschaft dienen. Daher kommt es bei der Beurteilung vielfach auf eine adressatenbezogene Betrachtung der Art und des Umfangs der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an.</p> <p>Die in die Zukunft gerichtete Forderung nach Sicherung der Aufgabenerfüllung durch die Gemeinde setzt somit nicht nur eine sorgfältige Planung für das</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>nächste Haushaltsjahr, sondern auch für die weiteren Jahre im Rahmen der mittel- bis langfristigen Entwicklung der Gemeinde voraus. Ein Bestandteil der Reform des Haushaltsrechts war deshalb, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan der Gemeinde zu integrieren (vgl. § 84 GO NRW). Aus diesen Gegebenheiten heraus soll der gemeindliche Haushaltsplan auch örtlich so gestaltet werden, dass er den Informationszwecken genügt. Der sich daran anschließende Jahresabschluss stellt dabei einen Indikator dar, der aufzeigen kann, inwieweit die Gemeinde noch dem Grundsatz der stetigen Aufgabenerfüllung nachkommt.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Sparsamkeit“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ soll die Verschwendung der den Gemeinden anvertrauten Haushaltsmittel verhindern. Die Gemeinde soll bei der Erledigung ihrer Aufgaben prüfen, wie die einzelne Aufgabe bei vernünftiger Betrachtung angemessen wahrgenommen und finanziert wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die für die Haushaltsausführung vom Rat beschlossenen Ermächtigungen eine Höchstgrenze für die verfügbaren Haushaltsmittel darstellen, wenn kein Änderungsbedarf im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans entsteht. Auch verlangt der Grundsatz, die gemeindlichen Maßnahmen kostengünstig durchzuführen und Finanzmittel nur zu dem Zeitpunkt zu verbrauchen, wenn sie benötigt werden.</p> <p>Der Grundsatz soll darüber hinaus dazu anhalten, die Ertrags- und Zahlungsmöglichkeiten zu nutzen und auch von der Einziehung Gebrauch zu machen, d.h. bestehende Ansprüche rechtzeitig und vollständig geltend zu machen. Dieser Haushaltsgrundsatz hat somit auch eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Rates und soll gleichzeitig zu Sicherung des gesetzlich geforderten Haushaltsausgleichs beitragen. Die Anwendung dieses Grundsatzes darf jedoch insgesamt die erforderliche Aufgabenerledigung nicht beeinträchtigen. Eine wirtschaftliche Haushaltsführung schließt dabei grundsätzlich das sparsame Handeln ein. Auch hier verbleibt den Gemeinden ein erheblicher Handlungsspielraum.</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Wesentlichkeit“ (§ 116 GO NRW)</b></p>	<p>Der im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft anzuwendende Grundsatz der Wesentlichkeit gehört zwar zu den allgemeinen Grundsätzen, ist aber nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden. Er beinhaltet, dass eine Information im gemeindlichen Haushaltswesen dann wesentlich ist, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können, z.B. im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses der Gemeinde. Er ist bei auftretenden Abweichungen vom Regelfall im Einzelfall unter Betrachtung der örtlichen Verhältnisse anzuwenden.</p> <p>Die Gemeinden sind z.B. verpflichtet, bei einer dauerhaften Wertminderung eines Vermögensgegenstandes ihres Anlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Bei der Entscheidung darüber ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, zumal nach dem Vorsichtsprinzip die Abschreibungsmethode für den Vermögensgegenstand und seine Nutzungsdauer so festgelegt werden sollen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung des Vermögensgegenstandes möglichst nicht auftritt (vgl. § 35 GemHVO NRW). Auch bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten (vgl. § 42 GemHVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Grundsatz „Wirtschaftlichkeit“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ ist auch bei der Gemeinde auf das Verhältnis von Finanzmitteleinsatz und zu erzielendem Ergebnis ausgerichtet. Damit soll der möglichst produktive Einsatz der bei der Gemeinde verfügbaren Ressourcen beurteilt werden. Nach dem „Minimax-Prinzip“ ergibt sich eine Auswahl: Entweder soll das gesetzte Ziel mit einem Minimum an Finanzmittel erreicht werden oder mit den zur Verfügung stehenden Finanzmitteln soll ein maximales Ergebnis erreicht werden.</p> <p>Für die Gemeinde gilt dabei nicht, eine Gewinnmaximierung zu erreichen, sondern ergebnisorientiert in jedem Haushaltsjahr den optimalen Ressourceneinsatz bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erreichen. Daher besteht auch keine Verpflichtung für die Gemeinde, bei einer örtlichen Maßnahme das niedrigste Angebot umzusetzen. Vielmehr kann die gemeindliche Aufgabenerfüllung es erfordern, darüber hinaus zu gehen, wenn sich aus der Gesamtbetrachtung ergibt, dass ein anderes Ergebnis nicht unangemessen ist. Die Gemeinden haben hier einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen der gesetzlich garantierten Selbstverwaltung.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung</b> (§ 95 GO NRW / § 27 GemHVO NRW)</p>	<p>Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die gesetzeseergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabchluss aufgestellt werden. Außerdem sind sie Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabchluss ordnungsgemäß sind, d.h. ob sie formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.</p> <p>Das gemeindliche Haushaltsrecht macht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da beide Rechtsvorschriften nicht alle bilanzierungsfähigen und -pflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Grundsätze detailliert regeln können. Bestehen gesetzliche Regelungen gehen diese den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vor. Die GoB sind daher ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickeln. Zur Auslegung sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.</p> <p>Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen.</p>
<p align="center"><b>Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur</b> (§ 91 GO NRW / § 28 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der Inventur eine große Bedeutung zu, denn das gemeindliche Inventar, das auf der Inventur aufbaut, stellt eine Grundlage für die Bilanz im jährlich aufzustellenden Jahresabschluss dar. Bei der Inventur handelt es sich um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde zu einem Stichtag. Die Inventur hat dabei den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens und führt zum Inventar.</p> <p>Bei der Durchführung der Inventur sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten. Sie beinhalten z.B. dass als Ergebnis der Inventur ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen muss, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält, wobei die für die Bewertung relevanten Informationen mit zu erfassen sind. Auch sind die Vermögensgegenstände und die Schulden der Gemeinde einzeln nach ihrer Art, nach ihrer Menge und ihrem Wert zu erfassen, wobei eine Stichprobeninventur, die Festbewertung und die Gruppenbewertung zulässig sind.</p> <p>Die Durchführung der Inventur ist in jedem Fall in einem Inventurrahmenplan zu dokumentieren und die Ergebnisse der Inventur sind in Zähllisten nachzuweisen. Diese Unterlagen müssen für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein. In diesem Zusammenhang kann die Gemeinde abwägen, ob der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur zu erwarten ist, in einem angemessenen Verhältnis zu den erwartenden Ergebnissen steht. Sie muss dabei die zulässigen Vereinfachungen bei der Inventur in die Beurteilung einbeziehen.</p>
<h1>H</h1>	
<p align="center"><b>Haftungsverhältnisse</b> (§ 87 GO NRW/ § 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat in ihrem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten (vgl. § 87 GO NRW), gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich auszuweisen. Mit diesen Angabepflichten sollen die Verpflichtungen der Gemeinde offen gelegt werden, die nicht oder noch nicht zu Ansätzen in der gemeindlichen Bilanz geführt haben. Der Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse sollte daher entsprechend ihrer örtlichen Bedeutung erfolgen.</p> <p>Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde hat dabei immer mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Bilanz-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>stichtag haftet. Bezieht sich die Haftung auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer Bürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich. Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe herangezogen werden. Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich.</p> <p>Im gemeindlichen Bereich unterscheiden sich die gemeindlichen Haftungsverhältnisse von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gemeinde durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Gemeinde. In Einzelfällen, in denen bereits bei der Übernahme einer Haftung für einen Dritten durch die Gemeinde eine hohe Wahrscheinlichkeit für eine künftige Inanspruchnahme der Gemeinde besteht, ist von der Gemeinde und im Rahmen der Anzeigepflicht von der Aufsichtsbehörde zu prüfen, ob die Übernahme eines solchen Haftungsverhältnisses im Rahmen der Vorschrift des § 87 GO NRW überhaupt zulässig ist.</p> <p>Vor diesem Hintergrund können die Angaben im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel entsprechend gestaltet werden, so dass z.B. im Einzelnen über die Höhe der übernommenen Ausfallbürgschaften (vgl. § 87 Absatz 2 GO NRW) mit Datum des Ratsbeschlusses sowie über den Stand der gesamten gemeindlichen Haftungsverhältnisse zum Abschlussstichtag mit ihrer entsprechenden Quantifizierung informiert werden kann. Dabei ist örtlich zu entscheiden, ob dazu auch „Restlaufzeiten“ (vgl. § 47 Absatz 2 GemHVO NRW) angegeben werden.</p>
<p align="center"><b>Haushalt</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Der Begriff „Haushalt“ umfasst die Werke, mit deren Hilfe die jährlich die gemeindliche Haushaltswirtschaft geplant, ausgeführt und abgerechnet wird. So fallen unter den Begriff „Haushalt“ die gemeindliche Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne nach § 79 Absatz 2 GO NRW) als auch der gemeindliche Jahresabschluss (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Teilrechnungen, Bilanz und Anhang nach § 95 Absatz 1 GO NRW) sowie der gemeindliche Gesamtabschluss (Gesamtergebnisrechnung, Gesamtfinanzzrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtanhang nach § 116 Absatz 1 GO NRW). Der Haushalt der Gemeinde ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Kernverwaltung. Der Rahmenbegriff „Haushalt“ stellt daher im gemeindlichen Haushaltsrecht einen Teilbereich des Rahmenbegriffs „Haushaltswirtschaft“ dar.</p>
<p align="center"><b>Haushaltsausgleich „originär“</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Nach der Vorschrift ist der jährliche gemeindliche Haushalt ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Durch diese Ausgleichsregel im NKF müssen die Erträge insgesamt mindestens die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen (decken). Dieses gilt ausdrücklich sowohl im Rahmen der gemeindlichen Haushaltsplanung (Ausgleich in der Planung) als auch im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde (Ausgleich in der Rechnung).</p> <p>Um negative Auswirkungen auf die Zukunft früher als bisher zu erkennen und zu vermeiden, dass auch in den Folgejahren weiter Eigenkapital verzehrt wird, ist bestimmt worden, dass die fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einzubeziehen ist und jedes Planungsjahr der mittelfristigen Ergebnisplanung ausgeglichen sein soll (vgl. § 84 GO NRW). Wird eine Haushaltssatzung aber für zwei Haushaltsjahre erlassen, die Festsetzungen getrennt für jedes Haushaltsjahr enthalten muss (vgl. § 78 Absatz 3 Satz 2 GO NRW), bezieht sich die Haushaltsausgleichsregel jeweils auf das einzelne Haushaltsjahr.</p> <p>In diesem Zusammenhang steht auch der Aufbau des Ergebnisplans bzw. der Ergebnisrechnung, denn der Haushaltsausgleich wird auf dieser Grundlage gemessen. So wird dazu durch § 79 GO NRW bestimmt, dass der Haushaltsplan die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und die entstehenden Aufwendungen in einem Ergebnisplan enthalten muss, der nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist. Dadurch müssen die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander aufgezeigt werden. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan der wichtigste Bestandteil des neuen Haushaltsplans. Die Ergebnisrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und ist ein Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 95 GO NRW i.V.m. § 37 GemHVO NRW).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Haushaltsausgleich „fiktiv“ (§ 75 GO NRW)</b></p>	<p>Die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der den Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens durch Abschreibungen (im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung enthalten) einschließt, hat erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Dieses erfordert einen erweiterten Spielraum der Gemeinden, der es ihnen ermöglicht, eigenverantwortlich eine haushaltswirtschaftlich verträgliche Anpassung ihres örtlichen Haushalts an die geltende Ausgleichsregel des Ressourcenverbrauchskonzeptes vornehmen zu können.</p> <p>Die Ausgleichsregelung trägt diesem Erfordernis Rechnung, nach der der Haushalt als ausgeglichen gilt, sofern der Fehlbedarf im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage, die Teil des Eigenkapitals ist, gedeckt werden kann. Dazu ist zu beachten, dass die zulässige Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage für den „fiktiven Haushaltsausgleich“ weder in den Ergebnisplan noch in die Ergebnisrechnung ertragswirksam einzubeziehen ist. In der gemeindlichen Haushaltssatzung wird für solche Fälle lediglich im Rahmen der Festsetzungen bestimmt, dass eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage voraussichtlich erforderlich wird. Erst im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses ist dann festzustellen, ob der in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresfehlbetrag mit der bilanzierten Ausgleichsrücklage verrechnet werden kann, so dass der fiktive Ausgleich als gegeben angesehen werden kann.</p> <p>Mit der gesetzlichen Fiktion des Haushaltsausgleichs soll verdeutlicht werden, dass einerseits die materielle Ausgleichsregel uneingeschränkt Geltung beanspruchen soll, andererseits die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage mit einer geordneten Haushaltswirtschaft noch in Einklang steht, auch wenn es bei ihrer Inanspruchnahme bereits zu einer an sich regelwidrigen Verringerung des Eigenkapitals kommt. Dieser Sachverhalt hat zur Folge, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage durch die Gemeinde nicht zu Maßnahmen ihrer Aufsichtsbehörde führt. Der Fiktion des Haushaltsausgleichs liegt auch die Erkenntnis zu Grunde, dass nicht aus jeder Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals gefolgert werden kann, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sei dadurch dauerhaft gefährdet. Ihre Inanspruchnahme zeigt vielmehr, dass die voraussichtlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr regelwidrig nicht durch Erträge „gedeckt“ werden können.</p>
<p align="center"><b>Haushaltsjahr (§ 78 GO NRW)</b></p>	<p>Durch die haushaltsrechtliche Vorschrift des § 78 Absatz 4 GO NRW wird unter Einbeziehung des Jährlichkeitsprinzips als Haushaltsjahr das Kalenderjahr als Geschäftsjahr der Gemeinde bestimmt. Das Haushaltsjahr umfasst deshalb den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember, der der jahresbezogenen gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu Grunde zu legen ist. Auf der Grundlage der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung ist die haushaltswirtschaftliche Periode auf einen Bewirtschaftungszeitraum von zwölf Monaten ausgerichtet, in der der gemeindliche Haushaltsplan auszuführen ist. Nach Ablauf des Haushaltsjahres bzw. der Periode muss eine Abrechnung erfolgen und daher zum Abschlussstichtag 31. Dezember von der Gemeinde ein Jahresabschluss (vgl. § 95 GO NRW) aufgestellt werden.</p> <p>Durch die verbindliche Festlegung der zeitlichen Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr werden die periodengerechte Zuordnung und Buchung von gemeindlichen Erträgen und Aufwendungen, der Rahmen der Buchungen von Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Rechnungsabgrenzung bestimmt. Durch die getroffene Regelung besteht außerdem eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie mit dem Steuerjahr. Auch das in der Privatwirtschaft allgemein üblichen Wirtschaftsjahr, entspricht regelmäßig dem Kalenderjahr. Zudem besteht in der Forstwirtschaft ebenfalls kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 LFG NRW).</p> <p>Die Übereinstimmung des betrieblichen Geschäftsjahres mit dem Kalenderjahr und dadurch mit dem gemeindlichen Haushaltsjahr besteht auch bei den meisten gemeindlichen Betrieben, die in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzu beziehen bzw. zu konsolidieren sind. Die gemeindlichen Betriebe, die nach dem Handelsrecht Rechnung legen, können eigenverantwortlich ihr Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr festlegen. In der Praxis wird das Wirtschaftsjahr aber regelmäßig für die gleiche Periode (Kalenderjahr) festgelegt wie es für die Gemeinde gesetzlich bestimmt worden ist. In Einzelfällen, in denen gemeindlichen Betriebe von diesem Zeitrahmen abweichen, ist vor Ort zu klären, welche Auswirkungen das auf die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>des Gesamtabschlusses hat und es sind Maßnahmen zu ergreifen, dass auch dann, die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. ihre Abschlüsse benötigten Informationen zeitgerecht zur Verfügung gestellt werden. Ein gleiches Geschäftsjahr von gemeindlicher Verwaltung und gemeindlichen Betrieben erleichtert daher die Aufstellung der gemeindlichen Abschlüsse.</p>
<p align="center"><b>Haushaltsplan</b> § 79 GO NRW / § 1 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Haushaltsplan als Bestandteil der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde stellt im NKF die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen dar. Er steht im Zusammenhang mit der Pflicht der Gemeinde, ihre Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen sowie so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, im Zentrum der haushaltswirtschaftlichen Planung und Rechenschaft der Gemeinde (vgl. § 75 Absatz 1 GO NRW). Der gemeindliche Haushaltsplan muss daher die Informationen für das Haushaltsjahr bereitstellen, die für die Ausführung der Haushaltsplanung und damit auch für die Ausführung von in Einzelfällen ergangenen maßnahmebezogenen Ratsbeschlüssen sowie für die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Kontrolle durch den Rat wichtig sind.</p> <p>Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan in Form des laufenden Haushaltsjahres und dem folgenden Haushaltsjahr sowie den sich daran anschließenden drei folgenden Planungsjahren muss der gemeindliche Haushaltsplan auch Informationen zu den sich an das Haushaltsjahr anschließenden drei Planungsjahre enthalten. Er stellt damit ein örtliches Programm für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben im Haushaltsjahr mit Ausblick auf die nächsten drei Jahre dar. Außerdem ergeben sich durch Festlegungen für den mehrjährigen Zeitraum ggf. auch rechtliche Konsequenzen für das Handeln der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde, z.B. im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW.</p> <p>Mit dem Beschluss des Rates der Gemeinde über die Haushaltssatzung der Gemeinde wird der gemeindlichen Verwaltung die Ermächtigung zur Umsetzung des im Haushaltsplan dargestellten haushaltswirtschaftlichen Jahresprogramms erteilt. Es ist deshalb nicht ausreichend, im gemeindlichen Haushaltsplan nur den voraussichtlichen Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen im Ergebnisplan sowie Finanzzahlen im Finanzplan aufzuzeigen. Durch aussagefähige Erläuterungen, z.B. im Vorbericht, muss die Art und Weise der örtlichen Programmumsetzung nachvollziehbar gemacht werden.</p>
<p align="center"><b>Haushaltssatzung</b> (§ 78 GO NRW)</p>	<p>Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung. Diese Satzung ist dabei eine Ausprägung des Selbstverwaltungsrechts der Gemeinde, denn diese kann ihre Angelegenheiten durch örtliche Satzungen regeln (vgl. § 7 GO NRW). Ein auf der beschlossenen Haushaltssatzung aufbauender gemeindlicher Haushalt ist gleichzeitig aber auch Ausdruck der Finanzhoheit der Gemeinde. Es muss dabei von der Gemeinde gewährleistet werden, dass durch die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen für das Haushaltsjahr getroffen werden und diese alle Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung enthält, die zur Ausführung und Einhaltung des Haushaltsplans der Gemeinde im betreffenden Haushaltsjahr sowie des Nachweises im Jahresabschluss für dieses Haushaltsjahr notwendig sind.</p> <p>Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde unterliegt dabei nicht einer generellen Genehmigungspflicht durch die gesetzlich zuständige Aufsichtsbehörde, sondern einer Anzeigepflicht (vgl. § 80 Absatz 5 GO NRW). Nur im örtlichen Einzelfall, wenn von der Gemeinde wegen ihrer defizitären Haushaltslage ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen ist (vgl. § 76 GO NRW), das dann einen Bestandteil des gemeindlichen Haushaltsplans darstellt (vgl. § 79 Absatz 2 Satz 2 GO NRW i.V.m. § 1 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO NRW), löst dieser Tatbestand lediglich eine Genehmigungspflicht für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept und nicht für die gesamte Haushaltssatzung der Gemeinde aus. Bei der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung hat der Bürgermeister vor der Bekanntmachung unter Beachtung der Frist in § 80 Absatz 5 Satz 3 GO NRW auch zu prüfen, ob die Haushaltssatzung den materiellen und formellen Anforderungen entspricht und ordnungsgemäß zustande gekommen ist (vgl. § 2 Absatz 1 Satz 1 BekanntmVO NRW). Außerdem müssen</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>die für die Bekanntmachung notwendigen Verfahrensschritte nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfolgt sein (vgl. z.B. §§ 2 und 3 BekanntmVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Haushaltssicherungs- konzept</b> (§ 76 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltssicherungskonzept erfordert, Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung sowie zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es soll auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Dabei wird betrachtet, inwieweit die allgemeine Rücklage verringert werden soll, von einer geringen Inanspruchnahme bis hin zu dem Fall, dass innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht werden soll.</p> <p>Die Gemeinde hat daher unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die Maßnahmen in ihr Konzept aufzunehmen, die geeignet sind, die ergebnis- und finanzwirtschaftlichen Wirkungen der festgestellten Ursachen zu beseitigen bzw. zu verändern, um ihre dauerhafte Leistungsfähigkeit zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu sichern. Die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes obliegt dabei jeder Gemeinde eigenverantwortlich. Das örtliche Konzept darf jedoch nicht nur ein Bild über die örtlich notwendigen Sanierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die Controllingmaßnahmen und Strategien enthalten, um die angestrebten Ziele zu erreichen.</p> <p>Eine besondere Bedeutung liegt vor, wenn die Gemeinde auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz den gesonderten Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ausweist (vgl. § 43 Absatz 7 i.V.m. § 41 Absatz 3 Nummer 4 GemHVO NRW). In diesem Fall verstößt die Gemeinde gegen das Verbot der Überschuldung nach § 75 Absatz 7 GO NRW. Sie muss die notwendigen Konsolidierungsschritte auf die Möglichkeiten des Eigenkapitalaufbaus ausrichten, um den Verstoß gegen das Überschuldungsverbot zu beenden. Ein gemeindliches Haushaltssicherungskonzept nach den Zwecken des § 76 Absatz 1 Nummer 3 GO NRW ist dann nicht mehr ausreichend. Es ist vielmehr ein örtliches Sanierungskonzept aufzustellen, dass unter der Zielsetzung, den Verstoß zu beseitigen und dauerhaft zu vermeiden, gegen ein nach dieser Vorschrift ausgerichtetes Haushaltssicherungskonzept abzugrenzen ist.</p>
<p align="center"><b>Haushaltswirtschaft</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Der Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ steht einerseits im Zusammenhang mit der haushaltsrechtlichen Kurzbezeichnung „Haushalt“, die z.B. in § 75 Absatz 2 Satz 1 GO NRW „Der Haushalt muss in jedem Jahr in Planung und Rechnung ausgeglichen sein“ enthalten ist. Nach allgemeiner Auffassung fallen daher unter den Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ alle Dinge und Tätigkeiten, die zur Vorbereitung, Ausführung und Abrechnung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde gehören, z.B. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans (Ergebnisplan, Finanzplan und Teilpläne nach § 79 Absatz 2 GO NRW). Dabei ist zu beachten, dass die gemeindlichen haushaltswirtschaftlichen Daten allgemeine öffentlich verfügbare und zugängliche Informationen für die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (vgl. Abschnitt 4) darstellen, soweit nicht personenbezogene Zuordnungen möglich sind, die dann von der Gemeinde aus datenschutzrechtlichen Gründen wie Geschäftsgeheimnisse zu behandeln sind.</p> <p>In diesen Rahmen gehören aber auch die Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden (vgl. § 90 GO NRW) oder die Aufstellung und Feststellung sowie die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Teilrechnungen, Bilanz und Anhang nach § 95 Absatz 1 GO NRW). Auch die Vorbereitung, Aufstellung und Bestätigung sowie die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zuzurechnen. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist daher als prozessorientiert zu betrachten, die ergebnisorientiert gesteuert wird und in der ökonomische Vorgänge mit ihren wirtschaftlichen Wirkungen für die Gemeinde in Wertgrößen erfasst und beurteilt, zielgerichtet bearbeitet und sowie dokumentiert werden.</p>
<p align="center"><b>Haushaltswirtschaftliche Sperre (Erlass)</b> (§ 24 GemHVO NRW)</p>	<p>In der Gemeinde haben der Kämmerer sowie der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung einschließlich des Haushaltsplans. Sie haben damit auch eine Überwachungspflicht bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der weiteren in diesem Sinne geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften. Diesem Ziel dient die haushaltswirtschaftliche Sperre beim Eintreten wichtiger Ereignisse, die Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Die haushaltswirtschaftliche Sperre kommt in Betracht, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen anders verläuft als es bei der Verabschiedung des Haushaltsplans angenommen wurde. Die Erforderlichkeit dieser Sperre ist dabei auch unter dem Gesichtspunkt des Haushaltsausgleichs zu betrachten. Sie wird vor allem dann in Frage kommen, wenn sich im Laufe des Haushaltsjahres zeigt, dass im Jahresabschluss ein Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung bzw. ein negativer Saldo in der Finanzrechnung zu erwarten sind.</p> <p>Bei der Festlegung einer Haushaltssperre können bei ausgewählten Beschränkungen nur die Sachverhalte und Haushaltspositionen im Blick sein, die keiner rechtlichen Verpflichtung unterliegen, denn es muss im Rahmen der Haushaltssperre noch eine Entscheidungsmöglichkeit über den Umfang des Verbots der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung bestehen. Die Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre liegt daher im Ermessen der dazu Berechtigten.</p> <p>Die haushaltswirtschaftliche Sperre ist zudem nicht nur für den Ausgleich des laufenden Haushalts, sondern auch für den Ausgleich künftiger Haushaltsjahre wichtig. Dies zeigt sich in der gesetzlichen Ermächtigung, auch Verpflichtungsermächtigungen sperren zu können, d.h. das Eingehen von Verpflichtungen, die zu künftigen finanziellen Leistungen der Gemeinde führen, zunächst zu unterbinden. Wird eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen, verändert diese nicht die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und die übertragenen Ermächtigungen. Die Haushaltsansätze bzw. die fortgeschriebenen Haushaltsansätze bleiben weiterhin als Plan-Werte bestehen. Je nach Umfang der Haushaltssperre darf jedoch über die durch die Haushaltsansätze ausgewiesenen Ermächtigungen ganz oder teilweise nicht mehr verfügt werden, so dass im gemeindlichen Jahresabschluss die Ist-Werte in der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und den Teilrechnungen grundsätzlich niedriger als die Planwerte sein müssen.</p>
<p align="center"><b>Haushaltswirtschaftliche Sperre (Berechtigte)</b> (§ 24 GemHVO NRW)</p>	<p>Das Recht, eine solche haushaltswirtschaftliche Sperre auszusprechen, ist gesetzlich der Kämmerin oder dem Kämmerer, die oder der für das Finanzwesen der Gemeinde zuständig ist, zugeordnet, jedoch mit der ergänzenden gesetzlichen Festlegung „wenn eine solche oder ein solcher <u>nicht bestellt ist</u>, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister“. Dadurch wird das Recht zur Sperrung der Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen als eine organgleiche Handlung bewertet. Diese Entscheidungsbefugnis darf daher nur von einem Kämmerer ausgeübt werden, der bestellt worden ist. Dies ist immer bei einem Beigeordneten, der zum Kämmerer bestellt ist, der Fall.</p> <p>Die Tätigkeit des Kämmerers im Rahmen seiner Beauftragung durch den Bürgermeister kann für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Dies ist unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters ist dem Rat zur Kenntnis zu geben. Der Kämmerer oder der Bürgermeister können die von ihnen verhängte haushaltswirtschaftliche Sperre selbst wieder aufheben. Dies ergibt sich aus der rechtlichen Ermächtigung für diese Personen, eine haushaltswirtschaftliche Sperre verhängen zu dürfen. Einer haushaltswirtschaftlichen Sperre, die der Rat nach § 81 Abs. 4 GO NRW verhängt hat, kann nur durch einen Ratsbeschluss wieder aufgehoben werden. Zu weiteren Aufgaben und Rechten des Kämmerers siehe Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.</p>
<p align="center"><b>Herstellungskosten</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Herstellungskosten eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes beinhalten alle Kosten der Gemeinde, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Die Herstellungskosten geben dabei den Wert von der Gemeinde selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder und stellen eine Wertobergrenze dieser Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz dar. Zu den gemeindlichen Herstellungskosten gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Dabei können notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten einbezogen werden. Die Herstellungskosten stellen zudem die Obergrenze für den Ansatz eines Vermögensgegenstandes der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz dar (Anschaffungswertprinzip).</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<b>I</b>	
<p style="text-align: center;"><b>Infrastrukturvermögen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Zu den Sachanlagen der Gemeinde, die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind, zählt auch das gemeindliche Infrastrukturvermögen, das vielfach auch als gemeindliches „Vermögen im Gemeingebrauch“ bezeichnet wird. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen der Gemeinde, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind. Dieses Gemeindevermögen wird auch als gemeindliches Infrastrukturvermögen im engeren Sinne bezeichnet.</p> <p>Dieses gemeindliche Vermögen setzt sich aus auf dem Gemeindegebiet befindlichen Grundstücken und technischen Bauwerken und Anlagen zusammen, die der Daseinsvorsorge dienen. Die dem gemeindlichen Infrastrukturvermögen angehörenden gemeindlichen Gegenstände stehen somit dem Gemeingebrauch zur Verfügung gestellt bzw. dienen der allgemeinen Nutzung der Einwohner der Gemeinde. Zum gemeindlichen Infrastrukturvermögen sind z.B. Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen, Kläranlagen, Sonderbauwerke u.a. zu zählen.</p> <p>Wegen der Eigenart solcher gemeindlicher Vermögensgegenstände und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit dieser Gegenstände ist für das gemeindliche Infrastrukturvermögen im engeren Sinne ein gesonderter Bilanzbereich in der gemeindlichen Bilanz gebildet worden. Von der Gemeinde ist dazu eigenverantwortlich zu entscheiden, welche örtliche Bedeutung die einzelnen Arten des gemeindlichen Infrastrukturvermögens haben, zu denen Brücken und Tunnel, Gleisanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, das Straßennetz und sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens, aber auch deren Grund und Boden zählen.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Inventur</b> (§ 91 GO NRW / § 28 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kommt der Inventur eine große Bedeutung zu, denn das gemeindliche Inventar, das auf der Inventur aufbaut, stellt eine Grundlage für die Bilanz im jährlich aufzustellenden Jahresabschluss dar. Es handelt sich bei der Inventur um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem Stichtag, bei dem die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten sind. Die Inventur hat den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens und führt zum Inventar. Die weiteren Inhalte zur Inventur und zum Inventar sind in § 28 GemHVO NRW bestimmt. Für die Durchführung der Inventur werden zudem Inventurvereinfachungsverfahren zugelassen (vgl. § 29 GemHVO NRW). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss auf dem festgestellten Inventar aufbaut und umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde gibt.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Inventar</b> (§ 91 GO NRW / § 28 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Vorgabe, den Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar), verpflichtet die Gemeinde, aus ihrer Inventur das gemeindliche Inventar aufzustellen. Sie dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde in der Bilanz im gemeindlichen Jahresabschluss. Das Inventar als Bestandsverzeichnis ist daher zeitnah zum Stichtag 31. Dezember (Abschlussstichtag) aufzustellen und bildet dann die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang.</p> <p>Die haushaltsrechtliche Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über das Inventar. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung des Inventars verlangen aber Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, so dass die inhaltliche und die formelle Gliederung des Inventars diesen Anforderungen entsprechen müssen. Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung von gemeindlichen Vermögensgegenständen und Schulden in die Bilanz der Gemeinde bieten sich für das Inventar getrennte Verzeichnisse für das Vermögen und die Schulden an, deren weitere Untergliederung sich an der Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz oder an der örtlich vorgesehenen Bilanzgliederung orientieren sollte.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Investitionen</b> (§§ 3 und 14 GemHVO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Finanzplan sind die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde aus ihrer Investitionstätigkeit gesondert abzugrenzen und dort im Bereich „Investitionstätigkeit“ zu veranschlagen. Als „Investitionstätigkeit“ der</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Gemeinde wird dabei die Anlage von gemeindlichen Finanzmitteln in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde von Nutzen sind.</p> <p>Die dazu notwendigen Geldmittel der Gemeinde dürfen von ihr nur für Investitionen im Rahmen der Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden. Für die Zuordnung von gemeindlichen Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit der Gemeinde kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme vermögenswirksam sind, d.h. der Veränderung des gemeindlichen Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen. Die Zahlungen müssen zudem dazu bestimmt sein, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.</p> <p>Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z.B. die Anlage von Finanzmittelbeständen als Wertpapiere des Umlaufvermögens oder auch von Grundstücken, die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist jedoch allein nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet.</p> <p>Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen ist zudem darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach der Vorschrift des § 33 Absatz 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten sind und zu einem in der gemeindlichen Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen. Nur in diesen Fällen dürfen die Zahlungen der Gemeinde im gemeindlichen Finanzplan der Investitionstätigkeit zugeordnet werden.</p>
<p><b>J</b></p>	
<p><b>Jahresabschluss</b> (§ 95 GO NRW / § 37 GemHVO NRW)</p>	<p>Aus den Vorgaben des Rates der Gemeinde für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auf der Grundlage der gemeindlichen Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr ergibt sich die Notwendigkeit, dass der Bürgermeister nach dem Ende seines auf das Haushaltsjahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber Rechenschaft gegenüber dem Rat ablegen muss. Er muss mit dem Jahresabschluss aufzeigen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat und zu welchem Ergebnis die gemeindliche Haushaltswirtschaft im Ablauf des Haushaltsjahres geführt hat, ob die gesetzten Ziele erreicht worden sind, welche Auswirkungen sich auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben, aber auch, welche Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde auf Grund der entstandenen wirtschaftlichen Lage unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen. Diese Kriterien bestimmen die Zwecke und den Inhalt des gemeindlichen Jahresabschlusses als Berichterstattung an den Rat der Gemeinde.</p> <p>Der gemeindliche Jahresabschluss ist ein Teil der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit der besonderen Aufgabe einer zutreffenden Ergebnisdarstellung für das abgelaufene Haushaltsjahr, die zudem möglichst objektiv und willkürfrei sein soll. Die Vorschrift bestimmt daher die Inhalte und die Zwecke des Jahresabschlusses der Gemeinde näher. Der gemeindliche Jahresabschluss hat z.B. sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten und die Aufwendungen und Erträge der Gemeinde, die dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnen sind, zu enthalten (Vollständigkeitsgebot). Außerdem soll durch den Jahresabschluss eine zutreffende Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr bzw. die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans gegeben werden. Mit solchen Informationen trägt der gemeindliche Jahresabschluss gleichzeitig zur Steuerung der Gemeinde durch die Verantwortlichen bei.</p>
<p><b>Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag</b> (§ 96 GO NRW)</p>	<p>Unter dem Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ist das in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag anzusetzen. Dem Rat der Gemeinde muss ihm grundsätzlich die Bilanz ohne eine vorherige vollständige oder teilweise Verwendung des erzielten Jahresergebnisses</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>vorgelegt werden, denn er hat über die Verwendung des Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages zu beschließen.</p> <p>Nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat können dann die erforderlichen Umbuchungen des erzielten Jahresüberschusses, z.B. in die Ausgleichsrücklage ggf. auch in die allgemeine Rücklage vorgenommen werden. Ein in der gemeindlichen Ergebnisrechnung ausgewiesener Jahresfehlbetrag ist mit der Ausgleichsrücklage ganz oder teilweise zu verrechnen, soweit diese einen Bestand aufweist. Andernfalls ist der Jahresfehlbetrag mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen.</p> <p>Die Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage ist vorrangig vorzunehmen, weil die Gemeinde nach § 75 Absatz 2 GO NRW verpflichtet ist, ihren Haushalt auszugleichen und durch eine Verrechnung mit der Ausgleichsrücklage noch ein fiktiver Ausgleich nach § 75 Absatz 2 Satz 3 GO NRW erreicht wird. In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass es bei diesem Bilanzposten jahresbezogen zum Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages kommen kann.</p> <p>In den Fällen, in denen ein Jahresfehlbetrag auszuweisen ist, sollte der Jahresfehlbetrag mit einem in Klammern gesetzten Minuszeichen als Vorzeichen (-) versehen werden. Damit wird die notwendige Transparenz über einen im Jahresvergleich unterschiedlichen bilanziellen Ansatz gewährleistet.</p>
<h1 style="margin: 0;">K</h1>	
<p><b>Kapitalflussrechnung</b> (§ 51 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Gesamtabschluss der Gemeinde soll auch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln. Dem Gesamtanhang im gemeindlichen Gesamtabschluss ist deshalb eine Gesamtkapitalflussrechnung (GFKR) beizufügen. Der Gesamtabschluss kann dadurch seiner Aufgabe besser gerecht werden, denn aus der gemeindlichen Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung lassen sich nur derivativ und indirekt die Gesamtzahlungsströme der Gemeinde ermitteln. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist dabei auf die Öffentlichkeit als Adressat und Analyst des gemeindlichen Gesamtabschlusses ausgerichtet.</p> <p>Die gemeindlichen Betriebe erfassen ihre Zahlungsströme regelmäßig nicht gesondert in einer Finanzrechnung, wie diese z.B. bei der gemeindlichen Kernverwaltung zur Anwendung kommt. Sie dürfen - anders als die gemeindliche Verwaltung ihren Zahlungsumfang auch indirekt aus ihrem Jahresergebnis ermitteln. Die Anwendung des § 38 GemHVO NRW im gemeindlichen Gesamtabschluss würde deshalb dazu führen, dass auch die gemeindlichen Betriebe eine Finanzrechnung aufbauen und ihre Zahlungsströme nach Arten getrennt im Einzelnen erfassen müssten.</p> <p>Die gemeindliche Gesamtkapitalflussrechnung muss daher zahlungsmäßige Informationen bieten, die über die in der Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung enthaltenen Informationen hinausgehen. Eine Abbildung der gemeindlichen Zahlungsströme in der Gesamtkapitalflussrechnung im Gesamtabschluss der Gemeinde soll daher entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Grundsätze und des Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS 2) erfolgen.</p> <p>Zwischen den Inhalten und dem Aufbau der Gesamtkapitalflussrechnung nach DRS 2 und den Inhalten und dem Aufbau der Finanzrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde besteht jedoch ein grundsätzlicher Einklang. So werden z.B. die Gesamtkapitalflussrechnung wie die gemeindliche Finanzrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ gegliedert. Außerdem werden Strukturen der gemeindlichen Einzahlungs- und Auszahlungsströme aufgezeigt.</p> <p>Die Festlegung für den gemeindlichen Gesamtabschluss eine indirekt-derivative Darstellung und Erfassung der gemeindlichen Zahlungsströme zuzulassen, stellt daher eine Erleichterung für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses dar. Bei der Aufstellung der gemeindlichen Gesamtkapitalflussrechnung sind zudem die einschlägigen Grundsätze, z.B. die „Stetigkeit“, Nachprüfbarkeit“ und „Wesentlichkeit“, aber auch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung“ zu beachten.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Kontenrahmen</b> (§ 27 GemHVO NRW)</p>	<p>Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung sowie die Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde erfordert neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher die Anwendung eines allgemein geltenden Kontenrahmens. Dieser erleichtert auch die Aufstellung eines systematischen örtlichen ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde. Der vom Innenministerium festgelegte NKF-Kontenrahmen stellt daher für die Gemeinde ein strukturiertes Ordnungsgerüst für deren Kontengruppierung dar und eine Grundlage und Modell für die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung dar.</p> <p>Der NKF-Kontenrahmen bildet das Drei-Komponentensystem des NKF ab, das den Gemeinden bedarfsorientiert und unter Berücksichtigung der haushaltswirtschaftlichen Ziele und Zwecke des NKF sowie des öffentlich-rechtlichen Status der Gemeinden bestimmte Wahlrechte für die Gestaltung und Ausführung ihrer Haushaltswirtschaft einräumt. Er ist nach dem Zehnersystem in verschiedene Kontenklassen gegliedert, in denen ihrem Wesen und Inhalt nach, möglichst ähnliche gemeindliche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorfälle in gleicher Art und Weise geordnet und erfasst werden sollen.</p> <p>Im NKF-Kontenrahmen sind die Kontenklassen 0 bis 8 für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ der Gemeinde belegt. Sie sind nach dem Abschlussgliederungsprinzip aufgebaut und bilden einen in sich geschlossenen Rechnungskreis, der selbstständig abgeschlossen wird. Die Nummerierung soll dieses verdeutlichen. Die erste Stelle gibt jeweils die Kontenklasse und die zweite Stelle die Kontengruppe an, die mit den Vorgaben für die Posten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Absatz 3 und 4 GemHVO NRW) und den Vorgaben für die Haushaltspositionen im gemeindlichen Ergebnisplan und Finanzplan (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW) sowie in der Ergebnisrechnung und Finanzrechnung (vgl. §§ 38 und 39 GemHVO NRW) in Einklang stehen. Die Gemeinde hat dabei die Möglichkeit, entsprechend ihrem örtlichen Bedarf weitere Untergliederungen in Kontengruppen und Konten vorzunehmen.</p>
<p align="center"><b>Konsolidierung</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Eine der wichtigsten Folgen aus der gemeindlichen Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses ist das Konzept der Vollkonsolidierung. Es verlangt, dass im gemeindlichen Gesamtabschluss anstelle der von der Gemeinde beim gemeindlichen Betrieb gehaltenen Anteile, die in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen angesetzt sind, die einzelnen Vermögensgegenstände und die Schulden dieser Betriebe treten. Außerdem werden die „konzerninternen“ Beziehungen eliminiert, denn die gemeindliche Verwaltung stellt zusammen mit den Betrieben der Gemeinde eine wirtschaftliche Einheit dar.</p> <p>Das Konzept der Vollkonsolidierung verlangt aber auch, sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe in voller Höhe im Gesamtabschluss anzusetzen, so dass in dem der Konsolidierung vorausgehenden Summenabschluss das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde und ihrer Betriebe vollständig übernommen werden und bei gleichen Sachverhalten in der gleichen Art und Weise bilanziert und bewertet werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass zwischen den Einzelabschlüssen der gemeindlichen Verwaltung und der Betriebe und dem Gesamtabschluss der Gemeinde unterschiedliche Betrachtungsweisen bestehen.</p> <p>Die Gemeinde setzt in ihrer Bilanz im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ regelmäßig die gemeindlichen Betriebe als wirtschaftliche Betätigungsformen der Gemeinde unter Berücksichtigung der möglichen Rechtsformen an, denn jeder gemeindliche Betrieb stellt als Gesamtheit einen Vermögenswert für die Gemeinde dar. Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde kommt es dagegen auf die gesamte gemeindliche Vermögens- und Schuldenlage an, so die Bilanzierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss nicht auf den Status des Betriebes auszurichten ist. Die Aufrechnung der gemeindlichen Beteiligung bzw. der Austausch zwischen der Finanzanlage (Betrieb insgesamt) und den einzelnen Vermögensarten und Schulden im Rahmen der Vollkonsolidierung soll zudem eine Doppelerfassung im gemeindlichen Gesamtabschluss verhindern.</p> <p>Diese Vorgehensweise zeigt, dass die Gemeinde gesamtwirtschaftlich betrachtet und ausgehend vom bestehenden Mutter-/Tochterverhältnis zwischen der Gemeinde und ihrem Betrieb, über das betriebliche Vermögen und die Schulden verfügen kann. Dabei ist zu beachten, dass bei der Aufrechnung auch Differenzen zwischen dem gemeindlichen Beteiligungsbuchwert und dem betrieblichen Vermögen und den Schulden auftreten können, die im Rahmen des gemeindli-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>chen Gesamtabschlusses dann als aktivische oder passivische Unterschiedsbeträge zu behandeln sind (vgl. § 309 HGB)</p>
<p align="center"><b>Konsolidierungskreis</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>In entsprechender Anwendung des Handelsgesetzbuches (HGB) gilt für den gemeindlichen Konsolidierungskreis, dass die gemeindliche Verwaltung als Muttereinheit und alle gemeindlichen Betriebe, die eine Tochtereinheit darstellen, im Rahmen der Vollkonsolidierung in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Dabei gilt insbesondere, dass regelmäßig die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form (voll) zu konsolidieren sind. Durch diese Festlegung umfasst der gemeindliche Konsolidierungskreis mindestens alle wirtschaftlich und organisatorisch selbstständigen gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher Organisationsform.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nicht alle gemeindlichen Betriebe in der Form des öffentlichen Rechts in die Konsolidierung einzubeziehen sind. Es ist nicht nur zu prüfen, ob die öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB voll zu konsolidieren oder nach den §§ 311 und 312 HGB nach der Equity-Methode zu bewerten sind, sondern es ist auch zu prüfen, ob ein gemeindlicher Betrieb für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.</p> <p>Es ist außerdem zu beachten, dass auch nicht alle gemeindlichen Betriebe in der Form des privaten Rechts in die Konsolidierung bzw. gesondert in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Neben der Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht oder der Gemeinde bestimmte Kontrollrechte gegenüber dem Betrieb zustehen ist auch zu prüfen, ob ein gemeindlicher Betrieb für die Verpflichtung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Liegt ein solcher Sachverhalt vor, muss der betreffende Betrieb nicht in die Konsolidierung nach Absatz 1 dieser Vorschrift einbezogen werden.</p>
<p><b>L</b></p>	
<p align="center"><b>Lagebericht</b> (§ 48 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Lagebericht der Gemeinde, der dem gemeindlichen Jahresabschluss beizufügen ist, stellt ein eigenständiges Instrument im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses dar, in dem aus Sicht der Verantwortlichen in der Gemeinde zu berichten ist. Gleichwohl ist der gemeindliche Lagebericht weder formell noch materiell vom gemeindlichen Jahresabschluss unabhängig und daher z.B. auch innerhalb der für den Jahresabschluss vorgesehenen Frist von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres aufzustellen. Er ist so in beschreibender Form zu fassen, dass er einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gibt und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Er muss damit die gleiche Aufgabe wie der gemeindliche Jahresabschluss erfüllen.</p> <p>Der gemeindliche Lagebericht ist damit ein den gemeindlichen Jahresabschluss ergänzender und umfassender Informationsgegenstand. Er soll deshalb auch nicht eine Vielzahl von Einzelsachverhalten zu den Bilanzposten in der Positionen der Ergebnisrechnung enthalten, wie es z.B. die Aufgabe des Anhangs ist. Der gemeindliche Lagebericht muss aus Sicht der Gemeindeführung (Bürgermeister, Kämmerer, Verwaltungsvorstand) eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde enthalten. Für die Berichterstattung im gemeindlichen Lagebericht wird daher in der Vorschrift eine Vielzahl von allgemeinen Sachverhalten aufgeführt, zu denen zu berichten ist. Es ist dann die Aufgabe der Gemeindeführung, in diesem Werk die aus ihrer Sicht und Einschätzung notwendigen und ergänzenden Informationen zu geben.</p> <p>Ein ordnungsmäßiger Lagebericht enthält daher aus Sicht der Verantwortlichen in der Verwaltung der Gemeinde deren Interpretation der Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres und des Jahresabschlusses und nicht nur einen Rückblick auf das Haushaltsjahr unter Angabe der Vorgänge von besonderer Bedeutung. Dieser Bericht soll zudem eine Analyse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen nach § 12 GemHVO NRW und dem Grad der Zielerreichung sowie von Jahresabschlusskennzahlen enthalten.</p> <p>Im Rahmen des Lageberichts und im Zusammenhang mit der zum Abschlussstichtag bestehenden wirtschaftlichen Lage der Gemeinde dürfen die gemeindliche Pflicht zur Einhaltung des Haushaltsausgleichs und die Pflicht zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung nicht außer Betracht bleiben. Außerdem muss im gemeindlichen Lagebericht auch Auskunft über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gegeben werden. Dazu sollen insbesondere auch die Entwicklungen angegeben werden, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, aber nicht im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, weil diese wirtschaftlich nicht dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.</p> <p>Der jährliche Lagebericht der Gemeinde hat daher insgesamt eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion zum gemeindlichen Jahresabschluss. Seine Aussagen müssen deshalb klar, sorgfältig abgewogen und zeitnah sein. Bei der Aufstellung des gemeindlichen Lageberichtes sind aber auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu beachten. Unter dem Gesichtspunkt, dass er eine Bewertung und Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde aus Sicht der Gemeindeführung enthält, kann der gemeindliche Lagebericht auch als ein strategisches Instrument für die Steuerung der Gemeinde angesehen werden.</p>
<p align="center"><b>Laufende Verfahren</b> (§ 36 GemHVO NRW)</p>	<p>Als „Laufende Verfahren“ sind gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf öffentlich-rechtlichen oder zivilrechtlichen Normen aufbauen und bei denen der Verfahrensgegenstand die Festsetzung und/oder Überprüfung eines gemeindlichen Anspruches oder einer Verpflichtung der Gemeinde ist. In diesem Rahmen stellt z.B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Gebühren oder Beiträgen durch die Gemeinde durch einen gemeindlichen Bescheid (Verwaltungsakt) und ggf. dessen Überprüfung auf dem Rechtsweg ein laufendes Verfahren im Sinne der Vorschrift dar. Die gemeindlichen Verfahren können von ihrem Beginn an, z.B. mit Erlass eines Bescheides (Verwaltungsakt) als laufend angesehen werden, mindestens solange der von der Gemeinde oder einer anderen Stelle erlassene Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist bzw. keine Bestandskraft erlangt hat.</p>
<p align="center"><b>Laufende Verwaltungstätigkeit</b> (§§ 2 und 3 GemHVO NRW)</p>	<p>Bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan sowie von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan der Gemeinde sind jeweils komponentenbezogene Zwischenergebnisse aufzuzeigen, z.B. im gemeindlichen Ergebnisplan die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten. Dazu gehören aber auch der Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit und anderer Ergebnisse. Bezogen auf den gemeindlichen Ergebnisplan bedeutet dieses, dass als „laufende Verwaltungstätigkeit“ der Gemeinde die auf das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch ausgerichteten Tätigkeiten der Gemeinde sowie ihre sonstigen Aktivitäten anzusehen sind, die nicht der gemeindlichen Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Das Ergebnis aus ordentlichen Erträgen und ordentlichen Aufwendungen weist daher die Ertragskraft der Gemeinde aus, die sich aus der laufenden Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der Gemeinde ergibt.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist jedoch zu berücksichtigen, dass eine grundsätzliche Übereinstimmung des Ergebnisplans mit dem Finanzplan gegeben sein soll, jedoch in formaler Hinsicht noch nicht besteht. Der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen stellt nicht das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit dar, sondern vielmehr nur das ordentliche Jahresergebnis. Erst die Summe aus diesem Ergebnis und aus dem Finanzergebnis bildet das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit. Eine solche Gliederung im Ergebnisplan der Gemeinde entspricht dann der Gliederung im gemeindlichen Finanzplan (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW).</p>
<p align="center"><b>Leistungskennzahlen</b> (§ 12 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde soll für ihre Aufgabenerfüllung nicht nur produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen, sondern auch Leistungskennzahlen zur Messung der Zielerreichung bestimmen und neben den Zielen ihre Leistungskennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Haushaltsplanung, der örtlichen Steuerung und der Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts ma-</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>chen. Mit den örtlichen Leistungskennzahlen sollen haushaltswirtschaftliche Sachverhalte, die quantitativ messbar sind, durch Verhältniszahlen in Kurzform dargestellt werden. Dadurch werden wichtige Erkenntnisse transparent gemacht und verständlich aufgezeigt.</p> <p>Bei der Festlegung der gemeindlichen Leistungskennzahlen sind die Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gleichzeitig auch die Adressaten einer Kennzahlenanalyse. Je nach dem Informationsinteresse des einzelnen Adressaten beurteilt dieser die gemeindliche Haushaltswirtschaft aus seinem individuellen Blickwinkel, so dass sich aus den sehr unterschiedlichen Beurteilungen durch die einzelnen Adressaten ggf. erheblich voneinander abweichende Anforderungen und Wünsche an die gemeindliche Haushaltswirtschaft ergeben können. So besteht z.B. seitens des Rates der Gemeinde ein Bedarf an strategischen Steuerungsinformationen, beim Verwaltungsvorstand an operativen Steuerungsinformationen, bei Kreditgebern ein Bedarf an Daten für ihre Bonitätsprüfung und bei Einwohnern und Abgabepflichtigen ein Bedarf an Transparenz über die Wirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde. Ein solcher breitgefächelter Informationsbedarf erfordert daher auch bedarfsgerechte Kennzahlen, wobei nicht für jeden Adressaten eigene Kennzahlen bzw. ein eigenes Kennzahlenset entwickelt werden muss. Die Leistungskennzahlen müssen nur zweckbezogen ausgerichtet sein.</p> <p>Die Nutzung von Leistungskennzahlen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert auch, sich einen Überblick über deren Zwecke und inhaltliche Gestaltung sowie die eingesetzten Wertgrößen zu verschaffen, um die dadurch verdichteten gemeindlichen Sachverhalte interpretieren zu können. Dazu gehören auch ausreichende Kenntnisse über die Grundlagen der Bildung und des Einsatzes von Leistungskennzahlen. Es bedarf deshalb vielfältiger Informationen zu den einzelnen Leistungskennzahlen der Gemeinde, z.B. über die Definition und Berechnungsformel einschließlich der verwendeten Wertgrößen, ggf. einer Interpretationshilfe, durch die geklärt werden kann, was ein hoher oder ein niedriger Kennzahlenwert bedeutet, welche Wirkungen daraus entstehen und welche Schlüsse daraus gezogen werden können.</p> <p>Es bedarf deshalb nicht nur besonderer Informationen über die örtlichen Einflussfaktoren auf die gemeindlichen Leistungskennzahlen, sondern es muss bei diesen Kennzahlen auch berücksichtigt werden, dass die einzelnen Leistungskennzahlen nicht getrennt nebeneinander stehen, sondern miteinander verbunden sind. Dabei können durchaus auch gegenseitige Abhängigkeiten bestehen, so dass im Rahmen einer Analyse die Leistungskennzahlen nicht einzeln für sich allein betrachtet werden dürfen, sondern mit anderen Werten verglichen werden müssen. Dafür eignen sich z.B. Durchschnittswerte, Minimalwerte und Maximalwerte, aber auch systemimmanente Zielwerte. Welche örtlichen Leistungskennzahlen letztlich bei den gemeindlichen Produkten oder Produktgruppen zum Einsatz kommen sollen, hat die Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden und hängt insbesondere von den von ihr festgelegten Zielsetzungen bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung und das haushaltswirtschaftliche Handeln im Haushaltsjahr ab.</p>
<p align="center"><b>Liquidität</b> (§ 75 GO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat unter Beachtung der Grundsätze der Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ihre gesamte Haushaltswirtschaft zukunftsbezogen auszurichten und dabei den Haushaltsgrundsatz „Sicherstellung der Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen“ zu beachten. Das Gebot für die Gemeinde, ihre künftige Liquidität sicherstellen, beinhaltet deshalb die Aufgabe für die Gemeinde, sich ihre finanziellen Handlungsmöglichkeiten zu erhalten.</p> <p>Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. In diesem Sinne ist eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde sachgerecht und erforderlich, weil eine Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde nur durch eine angemessene Liquiditätsplanung erreicht werden kann.</p> <p>Zur Ausgestaltung der Haushaltsgrundsätze gehört daher auch, dass der Gemeinde die Möglichkeit eingeräumt wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages bedarfsgerecht aufzunehmen, um ihren kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken. Die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen in § 86 GO NRW bleiben dabei von der Vorschrift über die gemeindliche Liquidität als Verstärkung und Erhaltung der Zahlungsfähigkeit unberührt.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p><b>Liquiditätsplanung</b> (§ 89 GO NRW / § 30 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Gemeinde bleibt es im Einzelnen eigenverantwortlich überlassen, wie konkret und in welchem Umfang sie durch die (angemessene) Liquiditätsplanung ihre Zahlungsfähigkeit sicherstellt. Aus dem Gebot zur gemeindlichen Liquiditätsplanung entsteht aber auch das Erfordernis für die Gemeinde, interne Informationspflichten zu verankern, damit die für die Liquiditätsplanung zuständige Stelle auch aus den Fachbereichen der gemeindlichen Verwaltung die notwendigen Informationen erhält, um den Liquiditätsbedarf der Gemeinde möglichst zutreffend abschätzen zu können.</p> <p>Bei den gemeindlichen Zahlungsströmen, die nach der Mittelherkunft und der Mittelverwendung unterteilt werden können, gilt das „Kassenwirksamkeitsprinzip“, das auch als „Liquiditätsänderungsprinzip“ bezeichnet werden kann. Eine solche Liquiditätsplanung verpflichtet aber die Gemeinde, sich selbst täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen (sog. Cash-Management). Dazu trägt u.a. auch die Verpflichtung der Gemeinde bei, am Schluss eines jeden Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages ihre Finanzmittelkonten mit den Bankkonten abzugleichen (vgl. § 30 Absatz 4 Satz 1 GemHVO NRW).</p> <p>Im Rahmen der gemeindlichen Liquiditätsplanung gilt es auch, einen möglichst genauen Aufschluss über die künftige Liquiditätsentwicklung der Gemeinde zu erhalten. Bei absehbaren Differenzen zwischen den bei der Gemeinde voraussichtlich eingehenden Zahlungen und den von der Gemeinde voraussichtlich zu leistenden Zahlungen sind Ausgleichs- und Anpassungsmaßnahmen erforderlich. So bedarf es im Falle einer Unterdeckung einer Geldbeschaffung und im Falle einer Überdeckung i.d.R. einer Geldanlage.</p> <p>Die Gemeinde hat sowohl bei einer Geldbeschaffung als auch bei einer Geldanlage die einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften zu beachten. Die Umsetzung des Gebotes zur angemessenen Liquiditätsplanung nach dieser Vorschrift soll eine tatsächliche und örtlich sorgfältige Planung bewirken, in der auch die Vorschriften über die Grundsätze über die Finanzmittelbeschaffung, die Regelungen über die Ergebnis- und Finanzplanung sowie über die Voraussetzungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen und von Krediten zur Liquiditätssicherung zu beachten sind.</p> <p>In diesem Zusammenhang besteht u.a. für die Liquiditätsplanung der Gemeinde die Zielsetzung, den Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen für die laufende Verwaltungstätigkeit der Gemeinde so groß werden zu lassen, dass daraus die von der Gemeinde zu leistende ordentliche Tilgung erbracht werden kann, auch wenn dieses Ziel nicht ausdrücklich in der Vorschrift verankert worden ist.</p>
<p><b>Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling</b> (§ 30 GemHVO NRW)</p>	<p>Für die Gemeinde besteht im Rahmen ihrer Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität und Zahlungsfähigkeit die Möglichkeit, einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der gemeindlichen Verwaltung und den Betrieben der Gemeinde einzurichten. Die Liquiditätsbeschaffung der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes stellt nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) kein erlaubnispflichtiges Bankgeschäft im Sinne des Kreditwesengesetzes dar. Dabei wird aber vorausgesetzt, dass die Geschäfte im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses abgewickelt werden, damit das bankrechtlich bestimmte Konzernprivileg als Ausnahmeregelung auch auf die Gemeinde anwendbar ist (vgl. § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG).</p> <p>Die Nutzung des bankrechtlichen Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem gemeindlichen Liquiditätsverbund setzt das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den gemeindlichen Betrieben sowie eine verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus. Ein Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling-Verfahren stellt kein selbstständiges Bankunternehmen dar.</p> <p>Im Rahmen der Einrichtung eines Liquiditätsverbundes bzw. eines Cashpoolings bedarf es aber immer einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte, ggf. einschließlich der mit der Kontoführung beauftragten Bank. Es bedarf dabei auch der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten. Das Abstimmungserfordernis gewinnt an Bedeutung, wenn auch rechtlich</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	selbstständige Betriebe der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden.
<b>M</b>	
<p><b>Maßgeblicher Einfluss</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Der in § 116 Absatz 2 GO NRW verwendete Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ umfasst deshalb auch die gemeindlichen Betriebe, die unter einem maßgeblichen Einfluss der Gemeinde stehen. Diese gemeindlichen Betriebe müssen auf der Grundlage der Equity-Methode nach § 311 und § 312 HGB bewertet und in der gemeindlichen Gesamtbilanz gesondert angesetzt werden. Durch diese gesonderte Festlegung soll ein zutreffender Ansatz der gemeindlichen Betriebe in der Gesamtbilanz der Gemeinde erreicht werden, bei denen die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftspolitik des Betriebes hat.</p> <p>Mit der Equity-Methode soll ein von den Anschaffungskosten ausgehender Bilanzansatz für Beteiligungen erreicht werden, der in den Folgejahren der Anpassung an das anteilige Eigenkapital des gemeindlichen Betriebes unterliegt. Sie ist im gemeindlichen Bereich von großer Bedeutung, da vielfach die Gemeinde nicht allein an einem Betrieb beteiligt ist. Diese Bewertung soll sowohl bei gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher als auch privatrechtlicher Form Anwendung finden, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, so dass die Equity-Methode bei einer anteilig gehaltenen Beteiligung regelmäßig in Betracht kommt.</p>
<p><b>Muster für die Haushaltswirtschaft</b> (GO und GemHVO NRW)</p>	<p>Aus vielfältigen Gründen heraus ist es erforderlich, zusätzlich zu den in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung getroffenen Regelungen ergänzende Vorgaben und Hinweise zum haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinden und zur Abbildung dieses Geschehens im Rahmen des örtlichen Haushalts zu geben. Durch den Runderlass des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBl. NRW. 6300) wird dieser Bedarf aufgegriffen und den Gemeinden empfohlen, die dem Runderlass beigefügten Muster (vgl. Anlagen 1 bis 25) im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft anzuwenden, soweit diese nicht im Einzelnen nach § 133 Abs. 3 und 4 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte für verbindlich erklärt worden sind. Die nachfolgend aufgeführten Muster sollen die Haushaltswirtschaft der Gemeinden erleichtern und ein Mindestmaß an Transparenz und Einheitlichkeit sichern.</p> <p><u>Haushaltssatzungen</u> Anlage 1: Haushaltssatzung (Muster zu § 78 GO NRW) Anlage 2: Nachtragssatzung (Muster zu § 81 GO NRW)</p> <p><u>Haushaltsplan</u> Anlage 3: Ergebnisplan (Muster zu § 2 GemHVO NRW) Anlage 4: Finanzplan (Muster zu § 3 GemHVO NRW) Anlage 5: Bestimmung der Produktbereiche (Muster zu § 4 GemHVO NRW) Anlage 6: Örtliche Gliederung des Haushaltsplans (Muster zu § 4 GemHVO NRW) Anlage 7: Muster für produktorientierte Teilpläne (Muster zu § 4 GemHVO NRW) Anlage 8: Teilergebnisplan (Muster zu § 4 GemHVO NRW) Anlage 9: Teilfinanzplan (Muster zu § 4 GemHVO NRW)</p> <p><u>Übersichten zu den Beschäftigten</u> Anlage 10: Stellenplan (Muster zu § 8 GemHVO NRW) Anlage 11: Stellenübersicht (Muster zu § 8 GemHVO NRW)</p> <p><u>Besondere Übersichten</u> Anlage 12: Zuwendungen an Fraktionen (Muster zu § 56 GO NRW) Anlage 13: Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten (Muster zu § 1 GemHVO NRW) Anlage 14: Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (Muster zu § 1 GemHVO NRW)</p> <p><u>Buchführung</u> Anlage 15: Abschreibungstabelle (Muster zu § 35 GemHVO NRW) Anlage 16: Kontenrahmen (Muster zu § 27 GemHVO NRW) Anlage 17: Kontierungsplan (Muster zu § 3, 4 und 41 GemHVO NRW)</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p><u>Jahresabschluss</u>  Anlage 18: Ergebnisrechnung (Muster zu § 38 GemHVO NRW)  Anlage 19: Teilergebnisrechnung (Muster zu § 40 GemHVO NRW)  Anlage 20: Finanzrechnung (Muster zu § 39 GemHVO NRW)  Anlage 21: Teilfinanzrechnung (Muster zu § 40 GemHVO NRW)  Anlage 22 Struktur der Bilanz (Muster zu § 41 GemHVO NRW)  Anlage 23: Anlagenspiegel (Muster zu § 45 GemHVO NRW)  Anlage 24: Forderungsspiegel (Muster zu § 46 GemHVO NRW)  Anlage 25: Verbindlichkeitspiegel (Muster zu § 47 GemHVO NRW)</p> <p><u>Gesamtabschluss</u>  Anlage 26: NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabschluss (Muster zu § 49 GemHVO NRW)  Anlage 27: Gesamtbilanz (Muster zu § 49 GemHVO NRW)  Anlage 28: Gesamtergebnisrechnung (Muster zu § 49 GemHVO NRW)</p>
<p align="center"><b>Muttereinheit</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Gesamtabschluss der Gemeinde sollen die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde insgesamt so dargestellt werden, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges wirtschaftliches „Unternehmen“ handeln würde. Dieser Grundsatz erfordert einerseits, den gemeindlichen Gesamtabschluss aus Sicht der Gemeinde (gemeindliche Verwaltung) aufzustellen, so dass die gemeindlichen Betriebe als organisatorisch selbstständige Aufgabenbereiche der gemeindlichen Verwaltung anzusehen sind.</p> <p>Andererseits sind die organisatorischen Gegebenheiten der Gemeinde bei ihrer Aufgabenerfüllung hinsichtlich des Vorliegens eines Mutter-Tochter-Verhältnisses zu bestimmen, um den gemeindlichen Konsolidierungskreis abgrenzen und die einzubeziehenden gemeindlichen Betriebe als verselbstständigte Aufgabenbereiche der Gemeinde bestimmen zu können (vgl. § 116 Absatz 2 GO NRW). Im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses wird deshalb jede wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinde außerhalb ihrer Verwaltung und zwar unabhängig davon, ob diese Betätigung in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form erfolgt, als „gemeindlicher Betrieb“ bezeichnet.</p> <p>Unter Beachtung der konzeptionellen Vorschriften im 11. Teil der Gemeindeordnung „Wirtschaftliche Betätigung und nicht wirtschaftliche Betätigung“ (vgl. §§ 107 bis 115 GO NRW) und der Vorschrift des § 116 GO NRW stellt haushaltsrechtlich die Verwaltung der Gemeinde die öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“ im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses dar. Dieser Verwaltungseinheit werden gemeinderechtlich Kontroll-, Informations- und Mitwirkungsrechte gegenüber den gemeindlichen Betrieben als gemeindliche Tochtereinheiten zugestanden, soweit die Rechte nicht dem Rat vorbehalten sind (vgl. § 41 GO NRW). Der gemeindlichen Verwaltung obliegt daher die Pflicht, jährlich einen gemeindlichen Gesamtabschluss unter Einbeziehung ihrer öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Tochtereinheiten (Betriebe) aufzustellen.</p>
<h1>N</h1>	
<p align="center"><b>Nachtragssatzung</b> (§ 81 GOP NRW)</p>	<p>Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung durch die gemeindliche Verwaltung. Diese Grundlage schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seiner Zuständigkeit und seines Budgetrechtes (vgl. § 41 Absatz 1 Buchstabe h GO NRW) durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung. Die Haushaltssatzung bindet die Verwaltung der Gemeinde und ermächtigt sie, die im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen (vgl. § 79 GO NRW). Sie hat aber nur in einem eingeschränkten Umfang eine unmittelbare Bindungswirkung für die Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde sowie die Abgabepflichtigen, z.B. wenn durch die Haushaltssatzung auch Steuersätze für die Gemeindesteuern festgesetzt werden.</p> <p>Im Rahmen der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans kann sich auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde und ihres Umfeldes ein Anpassungsbedarf bei den haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan ergeben, der so wesentlich oder erheblich ist, dass dieser sich auf die gemeindliche Haushaltssatzung auswirkt, z.B. auf die Fest-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>setzung des Gesamtbetrages der Erträge und Aufwendungen und damit auf die Einhaltung des Haushaltsausgleichs (vgl. § 75 Absatz 2 GO NRW). Bei solchen Tatbeständen lassen sich die haushaltsmäßigen Ermächtigungen nur durch eine Änderung der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW) und unter Beteiligung des Rates der Gemeinde im Rahmen des dafür gesetzlich vorgesehenen Verfahrens (vgl. § 80 GO NRW) neu festlegen oder ergänzen. Eine Nachtragssatzung kann aber nur erlassen werden, wenn zuvor der Rat der Gemeinde eine Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr beschlossen hat und diese auch in Kraft getreten ist (vgl. § 80 GO NRW).</p> <p>Diese Vorschrift schließt sich daran an und sieht deshalb bei einem örtlichen Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft den Erlass einer Nachtragssatzung vor. Die Gemeinde hat daher bei Vorliegen der sachlichen Voraussetzungen unverzüglich eine Nachtragssatzung aufzustellen und darf diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben. Sie muss in diesem Zusammenhang beachten, dass eine Nachtragssatzung spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde zu beschließen ist. Außerdem kann ein örtlicher Bedarf an größeren haushaltswirtschaftlichen Anpassungen aus der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auch mehrmals im Haushaltsjahr auftreten, so dass ggf. auch mehrere Nachtragssatzungen in einem Haushaltsjahr notwendig sind.</p>
<p align="center"><b>Nachtragshaushaltsplan</b> (§ 10 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Nachtragshaushaltsplan muss im Ergebnisplan und/oder im Finanzplan sowie in den Teilplänen die Ermächtigungen enthalten, die durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden. Auch die daraus entstandenen neuen Ermächtigungen sind dabei zu veranschlagen, denn der gemeindliche Haushaltsplan wird durch den Nachtragshaushaltsplan in seinen Haushaltspositionen in entsprechender Weise fortgeschrieben, so dass diese Veränderung als Planfortschreibung im Sinne des § 38 GemHVO NRW zu behandeln ist. Der Nachtragshaushaltsplan enthält daher alle vorgesehenen Veränderungen (Erhöhungen oder Minderungen) der im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen.</p> <p>Die vorgesehenen Veränderungen der Ermächtigungen für Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind im Nachtragshaushaltsplan nach den Zahlungsarten wie im ursprünglichen Haushaltsplan aufzuzeigen. Diese Vorgabe bedeutet, dass im Nachtragshaushaltsplan die Veränderungen als Erhöhungen oder Verminderungen der Haushaltspositionen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auszuweisen sind. Bezogen auf die betreffenden Haushaltspositionen wird dadurch transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich unterjährig im Haushaltsjahr bei der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergeben hat und wie damit umgegangen werden soll.</p>
<p align="center"><b>NKF</b></p>	<p>Die Reform des Haushaltsrechts ist durch die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen in der Zeit von 2005 bis 2009 umgesetzt worden. Seitdem haben die Gemeinden ihre Geschäftsvorfälle nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung zu erfassen. Die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll dabei erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Das neue Rechnungssystem erfasst über Aufwendungen und Erträge das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und bildet den tatsächlichen Werteverzehr über Abschreibungen vollständig ab. Den Gemeinden ist damit die Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich. Der Haushalt steht auch im NKF im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft zusammen mit einem modernen Finanzmanagement. Diese Inhalte spiegelt der Begriff „Neues Kommunales Finanzmanagement“ wieder.</p> <p>Die Gemeinden erlangen durch eine Bilanz einen vollständigen Überblick über ihr Vermögen und ihre Schulden. Um eine komplexe Organisation wie eine Gemeinde nach wirtschaftlichen Grundsätzen führen zu können, ist eine entsprechend aussagekräftige und damit steuerungsrelevante Informationsbasis unabdingbar. Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen insbesondere größere Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Dabei wurde bisher der Kernhaushalt nach kameralen Gesichtspunkten geführt, die ausgegliederten Einheiten hingegen rechneten kaufmännisch, so dass getrennte Zahlenwerke vorlagen, die nicht kompatibel sind. Ein einheitli-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>ches nach kaufmännischen Grundsätzen ausgerichtetes kommunales Rechnungswesen ist unter diesen Umständen notwendig, damit die Gemeinden einen Gesamtüberblick über das gemeindliche Vermögen gewinnen und wirtschaftlich handeln. Zu diesem Überblick soll auch der gesetzlich vorgesehene Gesamtabchluss sowie die darauf aufbauende Steuerung in der Gemeinde beitragen.</p> <p>Durch das NKF wird das Wirtschaften in den Gemeinden aber auch transparenter. Die Verwaltungen der Gemeinden sind dem Rat sowie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie sie die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel einsetzen. Dadurch werden nicht nur verwaltungsintern, sondern auch für den Rat neue Steuerungspotentiale eröffnet, die den Gemeinden eine effizientere Wahrnehmung ihrer Aufgaben ermöglichen. Die Reform des Haushaltsrechts hat daher das Erfordernis einer Vereinbarung messbarer Ziele und Kennzahlen, die Einführung des Produkthaushalts sowie einer Kosten- und Leistungsrechnung mit sich gebracht. Diese Instrumente sollen helfen, bessere Grundlagen für die konkreten Entscheidungen vor Ort zu erhalten. Auch für die Bürgerinnen und Bürger wird das doppelte Rechnungswesen einen wesentlichen Gewinn an Informationen bringen, der zu einer verstärkten Beteiligung genutzt werden kann. Für die Gemeinden bedeutet das NKF einen qualitativen Sprung nach vorne sowie eine Stärkung ihrer Selbstverwaltung. Das NKF ist nicht ausschließlich ein neues Buchungssystem, sondern es muss vielmehr inhaltlich so ausgestaltet werden, dass es von der Gemeinde auch als örtliches Steuerungsinstrument genutzt wird.</p>
<p align="center"><b>Nutzungsdauer</b> (§ 35 GemHVO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Bereich soll eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit bei den Haushaltsbelastungen durch die Abschreibungen bei abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenständen u.a. dadurch erreicht werden, dass die Nutzungsdauern, im Gegensatz zum Handelsrecht, standardisiert und verbindlich durch die NKF-Rahmentabelle vorgegeben werden. Bei der Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern in der vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Rahmentabelle wurde davon ausgegangen, dass innerhalb dieser Nutzungszeiten die erforderliche Unterhaltung der gemeindlichen Vermögensgegenstände zur Erhaltung ihrer Betriebsbereitschaft von der Gemeinde vorgenommen wird.</p> <p>Im Sinne dieser Vorschrift bedeutet der verwendete Begriff „Nutzungsdauer“, dass örtlich die Anzahl der Jahre festzulegen ist, in denen der betreffende gemeindliche Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann, wenn seine Unterhaltung und Bewirtschaftung unter ordnungsmäßigen Gesichtspunkten erfolgen wird. Bei der Bemessung der individuellen Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind sowohl die technischen als auch die wirtschaftlichen Faktoren zu berücksichtigen.</p> <p>Die technische Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes wird i.d.R. nach der nutzbaren Zeit im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit ermittelt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist i.d.R. solange gegeben, wie der gemeindliche Vermögensgegenstand einen Beitrag zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung leisten kann. Im Rahmen der Nutzungszeit vorzunehmende Instandsetzungen können dabei die Nutzungszeit verlängern, unterlassene Instandsetzungen ggf. auch verkürzen.</p> <p>Die Gemeinde hat deshalb der Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer (Abschreibungszeiträume) ihrer abnutzbaren Vermögensgegenstände die vom Innenministerium bekannt gegebene „NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ zu Grunde zu legen. Sie hat mit Hilfe dieser NKF-Rahmentabelle und unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die jeweiligen Nutzungsdauern für die jeweiligen Arten ihrer Vermögensgegenstände eigenverantwortlich festzulegen und die Ergebnisse in einer örtlichen Abschreibungstabelle festzuhalten bzw. zu dokumentieren. Der Umstand, dass durch die Abschreibungen der Werteverzehr der Vermögensgegenstände der Gemeinde während ihrer Nutzung erfasst wird und dieses einen realistischen Ressourcenverbrauch aufzeigen und gewährleisten soll, bedingt, dass in der örtlichen Abschreibungstabelle die Nutzungsdauern der darin aufgeführten gemeindlichen Vermögensgegenstände jeweils durch eine konkrete Jahresangabe festgelegt sein müssen.</p>
<p><b>O</b></p>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Ordentlich</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Haushaltsrecht wird der Begriff „ordentlich“ für die Gestaltung des Aufbaus des gemeindlichen Ergebnisplans verwendet. Der Begriff „ordentlich“ wird dazu nach dem Ausschlussprinzip definiert, d.h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit sie nicht zum Finanzergebnis gehören. Zu den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen der Gemeinde gehören dabei alle diejenigen gemeindlichen Erträge und Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit der Gemeinde anfallen oder entstehen.</p> <p>Das „Ordentliche Jahresergebnis“ als Saldogröße aus den ordentlichen Erträgen und Aufwendungen soll dabei ein Abbild der Leistungsfähigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit darstellen, denn die ordentlichen Erträge und Aufwendungen sind regelmäßig wiederkehrende und planbare Erträge und Aufwendungen. Die Saldogröße stellt gleichzeitig das geplante Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Haushaltsjahr auf Grund des voraussichtlich erzielbaren Ressourcenaufkommens sowie des voraussichtlich entstehenden Ressourcenverbrauchs der Gemeinde dar.</p>
<p align="center"><b>Örtliche Prüfung</b> (§ 59 GO NRW)</p>	<p>Der Landesgesetzgeber hat den Begriff „Örtliche Prüfung“ nicht näher bestimmt, doch er hat festgelegt, dass der Rat der Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss als Pflichtausschuss zu bilden hat, und er hat diesem bestimmte Aufgaben gesetzlich zugewiesen (vgl. § 57 i.V.m. § 59 Absatz 3 GO NRW). Außerdem hat er bestimmt, dass die Gemeinde innerhalb ihrer Verwaltungsorganisation eine Einheit für die Erledigung von Prüfungsaufgaben zu bilden hat (vgl. § 102 GO NRW). Aus den Vorgaben folgt, dass sowohl der Rat der Gemeinde als Verfassungsorgan als auch die gemeindliche Verwaltung an der örtlichen Prüfung beteiligt sind und zusammen wirken müssen. In die Erledigung von örtlichen Prüfungsaufgaben können auch Dritte einbezogen werden, z.B. in kleineren Gemeinden, in denen keine örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. § 102 GO NRW) besteht. In solchen Fällen kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung seiner Prüfungstätigkeit unmittelbar Dritter gem. § 103 Abs. 5 GO NRW bedienen (vgl. § 59 Absatz 3 Satz 2 GO NRW).</p>
<p align="center"><b>P</b></p>	
<p align="center"><b>Passiva</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit der gemeindlichen Bilanz werden das gemeindliche Vermögen und die Schulden der Gemeinde gegenübergestellt. Sie besteht daher aus zwei Bereichen (auch als Seiten bezeichnet). Die Darstellung der gemeindlichen Schulden als das Aufzeigen der „Mittelherkunft“ wird dabei als Passivseite oder Passiva bezeichnet. Diese Bilanzseite soll so gegliedert sein, dass die Schuldenlage der Gemeinde klar und nachvollziehbar dargestellt ist.</p>
<p align="center"><b>Passive Rechnungsabgrenzung</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die passive Rechnungsabgrenzung stellt in der gemeindlichen Bilanz einen bilanztechnischen Posten dar. Er dient der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine erforderliche Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. Er ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegensteht. Es sind in der gemeindlichen Bilanz dann Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn die Gemeinde Einnahmen vor dem Abschlussstichtag erhält, diese aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten).</p>
<p align="center"><b>Pensionsrückstellungen</b> (§§ 36 und 41 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz sind unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ die unmittelbaren Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde anzusetzen. Die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstehen aus der gesetzlichen Versorgungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten, aus der sich die Gemeinde nicht entlassen kann. Basierend auf den relevanten Datengrundlagen zu den Zusagen der Gemeinde hat ihre bestehende zukünftige Verpflichtung für Versorgungsleistungen aus bestehenden Pensionen oder Pensionsanwartschaften auf einer versicherungsmathematischen Grundlage zu ermitteln. Ein Rückgriff auf statistische Größen, wie Erhebungen über die Sterbe- und Invaliditätshäufigkeit, ist dabei erforderlich, damit eine fundierte Ermittlung nach Regeln der Versicherungsmathematik möglich wird.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Die vollständige Abbildung sämtlicher zukünftiger Pensionsverpflichtungen ist die einzig zulässige Vorgehensweise im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung. Nur sie gibt ein vollständiges aktuelles Bild zukünftiger haushaltswirtschaftlicher Belastungen für die Gemeinde ab. Damit bei Rentenbeginn der Barwert der Versorgungsleistungen (Pensionszahlungen) in die Rückstellung eingestellt worden ist, sind von der Gemeinde die Pensionsrückstellungen ratierlich anzusammeln. Mit der Rückstellungsbildung hat die Gemeinde daher zum Zeitpunkt der Pensionszusage zu beginnen. Auf der Basis einer Einmalrückstellung erfolgt die ratierliche Ansammlung bis zum Eintritt in den Ruhestand (Pensions- Rentenbeginn).</p> <p>Im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung kommt für die Ermittlung der Höhe dieser Rückstellungen nur das Teilwertverfahren in Betracht. Dabei entspricht der Barwert der Anwartschaft zum Zeitpunkt des Eintritts der Pensionierung der Gesamtsumme der auf den Abschlussstichtag abgezinsten zukünftigen Pensionszahlungen. Der Bemessung der Rückstellungen wird zudem ein einheitlicher Zinsfuß von 5 v.H. zu Grunde gelegt. Bei Personen, die nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst weitere Ansprüche gegenüber der Kommune behalten, z.B. Beihilfeansprüche, sind auch diese Ansprüche bei der Ermittlung der Rückstellungen zu berücksichtigen.</p>
<p align="center"><b>Planansatz (fortgeschriebener) (§§ 22 und 38 GemHVO NRW)</b></p>	<p>Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z.B. durch eine Nachtragsatzung ausgelöst (vgl. § 81 GO NRW), wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan (vgl. § 10 GemHVO NRW) für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigung (Plansatz) enthält.</p> <p>Außerdem verursachen die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen eine Fortschreibung eines im Ergebnisplan enthaltenen Planansatzes, denn nach § 22 Absatz 1 GemHVO NRW erhöhen diese Übertragungen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres. Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans werden als Planfortschreibungen bezeichnet und führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Ergebnisplan bzw. den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans.</p> <p>Durch die zulässigen haushaltsmäßigen Fortschreibungen werden die ursprünglich vom Rat beschlossenen und im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen auf Grund von bei der Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplan entstandenen notwendigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Die gemeindliche Ergebnisrechnung muss alle Ansätze des Haushaltsjahres enthalten. In den Fällen, in denen die Ansätze fortgeschrieben wurden, muss mindestens der fortgeschriebene Ansatz in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten sein.</p>
<p align="center"><b>Positionenrahmen (§ 50 GemHVO NRW)</b></p>	<p>Für die Überleitung der einzelnen Jahresabschlüsse der Verwaltung der Gemeinde und der gemeindlichen Betriebe im Rahmen der Vollkonsolidierung bedarf es eines örtlichen Positionenplans der Gemeinde, in dem u.a. die örtlichen Besonderheiten berücksichtigt werden können, die diese Zusammenführung vor Ort mit sich bringt (vgl. Abbildung in Abschnitt 3.2.5). Das Land stellt den Gemeinden einen „NKF-Positionenrahmen für den Gesamtabschluss“, vergleichbar dem NKF-Kontenrahmen, zur Verfügung, um den örtlichen Positionenplan aufstellen zu können.</p> <p>Durch diesen NKF-Positionenrahmen wird in allgemeiner Form angegeben, in welche Posten der gemeindlichen Gesamtbilanz und in welche Positionen der Gesamtergebnisrechnung die einzelnen Bilanz- und GuV-Posten der Jahresabschlüsse der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe und der Verwaltung der Gemeinde zur Durchführung der notwendigen Konsolidierungsschritte im Sinne der wirtschaftlichen Einheit eingehen sollen.</p>
<p align="center"><b>Produktrahmen (§ 4 GemHVO NRW)</b></p>	<p>Der NKF-Produktrahmen folgt der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass der neue gemeindliche Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu gliedern ist. Es ist dabei von den örtlichen Gegebenheiten in der einzelnen Gemeinde abhängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört, in welchem Umfang sie zu erfüllen ist und ob sie durch die gemeindliche Verwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb erfüllt wird. Wird die Gemeinde wie für</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>den gemeindlichen Gesamtabschluss erforderlich, als eine Gesamtheit („ein Betrieb“) betrachtet, wird das gesamte gemeindliche produktorientierte Aufgabenspektrum auf einen Blick erkennbar.</p> <p>Auf Grund dessen ist ein haushaltswirtschaftlicher Produktrahmen entwickelt worden, der in seinem systematischen Aufbau aus den Gliederungsstufen „Produktfelder“, „Produktbereiche“, „Produktgruppen“ und „Produkte“ besteht. Auf der ersten Stufe befinden sich die sechs Produktfelder „Zentrale Verwaltung“, „Schule und Kultur“, „Soziales und Jugend“, „Gesundheit und Sport“, „Gestaltung der Umwelt“ und „Zentrale Finanzleistungen“, denn die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfolgt auf vielfältige Art und Weise und in unterschiedlichen Formen.</p> <p>Aus diesen festgelegten Produktfeldern, die für den gemeindlichen Haushaltsplan keine Gliederungsrelevanz haben, sind auf der zweiten Stufe die Produktbereiche als Vorgabe für die Gestaltung des gemeindlichen Haushaltsplans entwickelt worden. Es wurden 17 Produktbereiche gebildet, die für die erste Gliederungsebene des Haushaltsplans der Gemeinde (unterhalb der Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan) für verbindlich erklärt worden sind, und später noch näher vorgestellt werden.</p> <p>Die weiteren Gliederungsstufen „Produktgruppen“ und „Produkte“ können für die Aufstellung der Teilpläne des gemeindlichen Haushaltsplans (örtliche Steuerungsebene) genutzt, müssen aber durch die Gemeinde in ihrer Anzahl sowie hinsichtlich der inhaltlichen Abgrenzung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich bestimmt werden. Die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten jedoch eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens, auch wenn die weitere Ausgestaltung in Produktgruppen und Produkte von den Gemeinden nach eigenen Bedürfnissen vorzunehmen ist.</p>
<h1>R</h1>	
<p align="center"><b>Rechnungsprüfung</b> (§ 102 GO NRW)</p>	<p>Die örtliche Rechnungsprüfung ist bei den kreisfreien Städten, den Großen und den Mittleren kreisangehörigen Städten regelmäßig eine Organisationseinheit innerhalb der gemeindlichen Verwaltung, denn diese Städte haben eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. Die übrigen Gemeinden sollen eine Organisationseinheit „Örtliche Rechnungsprüfung“ einrichten, wenn bei ihnen dafür ein Bedürfnis besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen. Grundsätzlich muss daher die Gemeinde als Aufgabenträger handeln, denn der Gesetzgeber hat ihr ausdrücklich die dafür erforderlichen Kompetenzen eingeräumt.</p> <p>Der Gesetzgeber hat zudem die Gemeinde als geeignet angesehen, dass sie die ihr zugewiesenen Prüfungsaufgaben mit der notwendigen personellen und sächlichen Ausstattung erfüllen und den ordnungsgemäßen Gang der Prüfungsgeschäfte sicherstellen kann. Im NKF ist daher nach den gesetzlichen Bestimmungen das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde örtlich durch die Gemeinde selbst und überörtlich durch die Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zu prüfen. Die örtliche Prüfung der Gemeinde ist dabei ein unverzichtbares Instrument für eine zeitnahe Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der Behandlung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle mit haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen.</p> <p>Die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehen insgesamt weit über die Vorgaben in der Gemeindeordnung hinaus, denn vielfach werden der örtlichen Rechnungsprüfung auch Aufgaben durch Fachgesetze oder andere Vorschriften zugewiesen, die zu einem sich weiter zu entwickelnden Anforderungsprofil an die Aufgabenerledigung und an die Prüfer führen. Auch die Einführung komplexer Verfahren in der gemeindlichen Verwaltung erfordert zeitgemäße, sachlich und fachlich zweckmäßige Handlungsweisen. Die örtliche Prüfung stellt daher vielfach bereits eine „begleitende“ Prüfung dar und wird nicht erst zu einem Zeitpunkt aktiv, zu dem Verwaltungsentscheidungen kaum noch umkehrbar sind. Aus diesen Pflichten folgt auch die Pflicht der Gemeinde, ihre örtliche Rechnungsprüfung ausreichend mit fachlich qualifizierten Personal und Sachmitteln auszustatten, um die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der gesetzlichen Aufgaben (vgl. § 103 Absatz 1 GO NRW) und der übertragenen Aufgaben (vgl. § 103 Absatz 2 und 3 GO NRW) sicher zu stellen. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung mit Zustim-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>mung des Rechnungsprüfungsausschusses ggf. Dritter als Prüfer bedienen kann (vgl. § 103 Absatz 5 GO NRW).</p>
<p style="text-align: center;"><b>Ressourcenaufkommen</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) wird über die Rechengröße „Erträge“ das Ressourcenaufkommen der Gemeinde als Erhalt von Finanzleistungen, z.B. Abgaben, Entgelte, Steuern, haushaltsmäßig erfasst. Unter Einbeziehung der Produktorientierung der Gemeinde wird damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenaufkommens bezogen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.</p> <p>Die im NKF verwendete Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ stellen dadurch den zutreffenden Buchungssstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand).</p> <p>Die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ erfasst werden, wenn die Gemeinde diese zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in ihrem Haushalt veranschlagt.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Ressourcenverbrauch</b> (§ 2 GemHVO NRW)</p>	<p>Mit dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) wird über die Rechengröße „Aufwendungen“ der Ressourcenverbrauch der Gemeinde als Verbrauch von Wirtschaftsgütern, von Arbeitsleistungen und von Dienstleistungen haushaltsmäßig erfasst. Dabei wird auch der tatsächliche Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens über Abschreibungen vollständig abgebildet.</p> <p>Unter Einbeziehung der Produktorientierung der Gemeinde wird damit die haushaltsmäßige Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs bezogen auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung möglich. Gleichzeitig soll die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten.</p> <p>Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ stellen dadurch den zutreffenden Buchungssstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung der Gemeinde dar, auch wenn sie nicht gesetzlich definiert worden sind. Sie sind die zutreffenden Größen für eine gemeindliche „Reinvermögensrechnung“, die das Geldvermögen und das Sachvermögen der Gemeinde betrifft, wenn ein Vorgang bei der Gemeinde das gemeindliche Eigenkapital erhöht oder vermindert (Erhöhung: Ertrag; Verminderung; Aufwand).</p> <p>Die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ sind daher von zentraler Bedeutung für die gemeindliche Ergebnisermittlung. In diesem Zusammenhang sind auch die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu beachten, die über die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“ erfasst werden, wenn die Gemeinde diese zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in ihrem Haushalt veranschlagt.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p style="text-align: center;"><b>Restlaufzeiten</b> (§ 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde ist neben der Gliederung der gemeindlichen Verbindlichkeiten nach ihren Arten auch eine Aufteilung nach ihrer Fristigkeit vorzunehmen, d.h. die gemeindlichen Verbindlichkeiten sind nach ihren Restlaufzeiten zu differenzieren. In den Fällen der Gliederung der gemeindlichen Verbindlichkeiten über die Mindestgliederung nach § 47 Absatz 1 GemHVO NRW hinaus, ist auch zu den zusätzlichen Posten die Restlaufzeiten anzugeben. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem vertraglichen oder tatsächlichen Ausgleich der einzelnen Verbindlichkeit durch die Gemeinde zu verstehen.</p> <p>Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Verbindlichkeit ist daher anhand der vertraglichen Vereinbarung über die Tilgung oder Ablösung der betreffenden Verbindlichkeit vorzunehmen. In diesen Fällen ist für die Restlaufzeiten regelmäßig der Zeitraum maßgebend, zu dem der Gläubiger seine Forderung gegenüber der Gemeinde frühestens insgesamt fällig stellen kann. Als Restlaufzeit gilt daher grundsätzlich der Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Zeitpunkt des Ausgleichs der Verbindlichkeit insgesamt durch die Gemeinde, der z.B. vertraglich bestimmt sein kann oder zu dem der Ausgleich durch die Gemeinde tatsächlich erfolgen soll. Soweit die Restlaufzeit sich durch die Gemeinde nicht eindeutig bestimmen lässt, ist unter Beachtung des Vorsichtsprinzips eine Schätzung vorzunehmen.</p> <p>Für die gemeindlichen Verbindlichkeiten darf die Ermittlung der Restlaufzeiten jedoch nicht anhand der Laufzeiten von vereinbarten Zinsfestschreibungen erfolgen. Diese Vereinbarungen bleiben auch für die Gliederung der Verbindlichkeiten nach ihren Restlaufzeiten unberücksichtigt. Bei gemeindlichen Verbindlichkeiten, die auf Grund einer Rahmenvereinbarung begründet wurden, ist die Bestimmung der Restlaufzeit immer jeweils unter Einbeziehung der jeweiligen Laufzeiten der in Anspruch genommenen Kreditbeträge zu ermitteln.</p> <p>Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“ im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde stellt keine Abweichung vom Handelsgesetzbuch (HGB) als Referenzmodell des NKF dar. Auch nach dem Handelsrecht werden Informationen über die Verbindlichkeiten mit Angabe der Restlaufzeiten verlangt, z.B. über kurzfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (vgl. § 268 Absatz 5 Satz 1 HGB) oder über langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. § 285 Satz 1 Nr. 1 a) bzw. 2 HGB).</p> <p>Die Gemeinde hat in ihrem Verbindlichkeitspiegel den Gesamtbetrag der gemeindlichen Verbindlichkeiten des Haushaltsjahres, z.B. den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen von Banken und Kreditinstituten (Privater Kreditmarkt), unter Berücksichtigung der darunter zusammen gefassten einzelnen Kreditbeträge entsprechend ihren jeweiligen Restlaufzeiten auf die im Verbindlichkeitspiegel enthaltenen Felder für die drei anzugebenden Restlaufzeiten „bis zu einem Jahr“, „von einem Jahr bis zu fünf Jahren“ und „von mehr als fünf Jahren“ aufzuteilen.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Rücklagen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz hat der Bilanzbereich „Eigenkapital“ als Saldogröße zwischen dem gemeindlichen Vermögen auf der Aktivseite der Bilanz und den Schulden der Gemeinde auf der Passivseite der Bilanz eine besondere Bedeutung. Für den Ausweis, den Ansatz und die Gliederung dieses Bilanzbereiches sind besondere haushaltsrechtliche Regelungen getroffen worden, die eine abschließende Gliederung dieses Bereiches beinhalten.</p> <p>Die Gliederung des Bilanzbereiches „Eigenkapital“ berücksichtigt die Erfordernisse und Besonderheiten in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Das bilanzielle Eigenkapital der Gemeinde wird daher in die Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“ und „Ausgleichsrücklage“ sowie Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert.</p> <p><u>Allgemeine Rücklage:</u> Unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ ist in der gemeindlichen Bilanz der Betrag anzusetzen, der sich aus der Differenz zwischen den Aktivposten und den übrigen Passivposten der Bilanz ergibt, jedoch ohne die Wertansätze für die Sonderrücklagen und die Ausgleichsrücklage. Der bilanzielle Ansatz der allgemeinen Rücklage hängt somit in der Höhe von den in der gemeindlichen Bilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und der Schulden der Gemeinde ab.</p>

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT NKF-BEGRIFFE

	<p>Die künftige Entwicklung des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ ist abhängig vom erzielten Ergebnis der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Entsteht z.B. ein negatives Jahresergebnis ist dieses mit dem Wertansatz des Bilanzpostens „Allgemeine Rücklage“ zu verrechnen, wenn der Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ keinen Wertansatz mehr aufweist bzw. die Ausgleichsrücklage aufgebraucht ist. Zu beachten ist, dass eine Verringerung der allgemeinen Rücklage unabhängig von ihrer Größenordnung der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde bedarf.</p> <p><u>Sonderrücklagen:</u> Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ sind in der gemeindlichen Bilanz im Bereich „Eigenkapital“ die Beträge gesondert für Zwecke anzusetzen, für die für die Gemeinde die Bildung von Sonderrücklagen ausdrücklich zugelassen worden ist. Die Gemeinde darf z.B. eine Zuwendungsrücklage als Sonderrücklage in ihrer Bilanz ansetzen. Eine solche Rücklage ist erforderlich, wenn ein Zuwendungsgeber die ertragswirksame Auflösung der von ihm der Gemeinde gewährten Zuwendung ausschließt (vgl. § 43 Absatz 4 GemHVO NRW).</p> <p>Eine Deckungsrücklage als Sonderrücklage soll i.d.R. nicht gebildet werden, denn für die Zwecke des Ausweises der Vorbelastung künftiger Haushaltsjahre reicht ein „Davon-Vermerk“ zum Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ grundsätzlich aus. Außerdem darf von der Gemeinde für weitere oder für andere Zwecke keine Sonderrücklagen gebildet werden.</p> <p>Diese Einschränkungen zur Bildung von Sonderrücklagen im gemeindlichen Eigenkapital durch die Gemeinde sind wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Die Bildung von besonderen Sonderrücklagen kann in Fällen sachgerecht sein, wenn z.B. nach den geltenden Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde aber ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung der Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung darf für die Gemeinde haushaltsmäßig nicht frei verfügbar sein.</p> <p>Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ kann die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Sonderrücklage zur Sicherung der Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen anzusetzen. Eine solche gemeindliche Sonderrücklage in der Bilanz der Gemeinde ist ausdrücklich zugelassen worden, um die vom Rat beschlossenen Ersatzanschaffungen oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern.</p> <p>Unter dem Bilanzposten „Sonderrücklagen“ hat die Gemeinde, abhängig von den örtlichen Verhältnissen, ggf. eine Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen anzusetzen. Ein solcher besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftung überführt hat. Als eine kommunale Stiftung ist eine rechtsfähige Stiftung nach § 80 BGB anzusehen, die von einer Gemeinde alleine oder zusammen mit Dritten, z.B. weitere Gemeinden, errichtet hat und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurde. Eine solche Stiftung stellt eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar.</p> <p>Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für ihre Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl vermehrt das Stiftungsvermögen das Anlagevermögen der Gemeinde, auch wenn es durch den Stifterwillen der Gemeinde nur bestimmten Zwecken dient, mit der Auswirkung eines höheren Eigenkapitals in der gemeindlichen Bilanz.</p> <p><u>Ausgleichsrücklage:</u> Unter dem Bilanzposten „Ausgleichsrücklage“ ist ein bei der Eröffnungsbilanzierung von der allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennter Teil, der im Rahmen des Haushaltsausgleichs die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses hat, anzusetzen. Die Ausgleichsrücklage darf maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten zulässigen Eigenkapitals, höchstens jedoch ein Drittel der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen betragen.</p> <p>Die Höhe der Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangegangenen Jahresrechnungen. Die Ausgleichsrücklage darf zum Ausgleich von Fehlbeträgen der Ergebnisrechnung in Anspruch genommen und ihr dürfen Jahresüber-</p>
--	--

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>schüsse zugeführt werden.</p>
<p align="center"><b>Rückstellungen</b> (§§ 36 und 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft mit einer Erfassung und dem Nachweis der auf das Haushaltsjahr bezogenen Ressourcen bedarf es auch der periodengerechten Erfassung aller gemeindlichen Verpflichtungen, auch wenn diese z.B. dem Grunde oder der Höhe nach noch ungewiss sind. Durch die Bilanzierung der gemeindlichen Rückstellungen wird daher eine Vorsorge der Gemeinde für ihre Verpflichtungen, die künftig zu gemeindlichen Zahlungen führen können, transparent und nachvollziehbar gemacht. Zur Erfassung des vollständigen Ressourcenverbrauchs der Gemeinde gehört daher auch die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind, die wirtschaftliche Ursache aber bereits vor dem Abschlussstichtag eingetreten ist. Durch die Bildung von Rückstellungen durch die Gemeinde werden die gemeindlichen Aufwendungen dem Haushaltsjahr als Verursachungsperiode zugerechnet.</p> <p>Diese Gegebenheiten setzen im jeweiligen Haushaltsjahr ein „verpflichtendes Ereignis“ der Gemeinde gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) voraus. Ein solches gemeindliches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, auf Grund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, so dass von ihr Rückstellungen zu bilden und zu bilanzieren sind. In den Fällen, in denen die Bedingungen für die Bildung von Rückstellungen bei der Gemeinde vorliegen, sind diese in angemessener Höhe unter Beachtung des Vorsichtsprinzips zu bilden.</p> <p>Die gemeindlichen Rückstellungen sind im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde in der Ergebnisrechnung zu erfassen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz zu passivieren. Zum Zeitpunkt ihrer Bildung bleibt die Finanzrechnung der Gemeinde regelmäßig unberührt, denn die aus solchen Verpflichtungen der Gemeinde entsprechenden Finanzleistungen an Dritte erfolgen erst zu einem späteren Zeitpunkt (bei Fälligkeit) und sind dann regelmäßig nur in der gemeindlichen Finanzrechnung zu erfassen. Soweit eine Rückstellungsbildung oder Veränderungen (Erhöhungen und Verminderungen) im Haushaltsjahr zu erwarten ist, sind die deshalb entstehenden Aufwendungen und Erträge im Ergebnisplan und mögliche Zahlungen der Gemeinde im Finanzplan zu veranschlagen.</p>
<p align="center"><b>Rückstellungsspiegel</b> (§ 36 GemHVO NRW)</p>	<p>Es ist für die Gemeinde sinnvoll, sich im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschluss einen detaillierten Überblick über den Stand und den Umfang der gemeindlichen Rückstellungen am Abschlussstichtag zu verschaffen. Als Grundgliederung des Rückstellungsspiegels bietet sich die Bilanzgliederung nach § 41 Absatz 4 Nummer 3 GemHVO NRW an, die im Teil A um die Veränderungen im Haushaltsjahr und in Teil B um eine zeitliche Komponente nach Laufzeiten erweitert wird.</p> <p>Im Teil A wird daher der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen aufgezeigt. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Rückstellungen, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt. Für eine Übersicht über die gemeindlichen Rückstellungen bietet sich ein Rückstellungsspiegel an, der aus den zwei Bestandteilen besteht.</p> <p>Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei, denn er macht die einzelnen Wertansätze transparent und nachvollziehbar. Das Schema des Rückstellungsspiegels kann die Gemeinde auf ihre örtlichen Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben, die für die örtliche Beurteilung des gemeindlichen Jahresabschlusses von Bedeutung sind.</p> <p>Soweit die Gemeinde dem Anhang im gemeindlichen Jahresabschluss keinen Rückstellungsspiegel als Anlage beifügt, sollten im Anhang mindestens die Restlaufzeiten zu den wesentlichen Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz angegeben werden. Dazu bietet es sich an, die Angaben wie in der Bilanz nach langfristigen und kurzfristigen Rückstellungen zu gliedern.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<b>S</b>	
<b>Schuldenlage</b> (§ 95 GO NRW)	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Schuldenlage“ ebenso wie beim Begriff „Vermögenslage“ an der kaufmännischen Auslegung. Auch für diesen Begriff gibt es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung. Die gemeindlichen Schulden sind auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 41 GemHVO NRW). Der Begriff "Schulden" wird jedoch in vielfältiger Weise in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verwendet. Grundsätzlich werden unter dem Begriff die bestehenden und die hinreichend sicher zu erwartenden wirtschaftlichen Belastungen der Gemeinde verstanden, die auf einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Leistungsverpflichtung der Gemeinde beruhen und selbstständig bewertbar sowie abgrenzbar sind, d.h. nicht nur ein allgemeines Risiko für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde darstellen.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben, ausgehend von der Passivseite der Bilanz der Begriff „Schulden“ u.a. auch dadurch abgegrenzt wird, dass nicht das Eigenkapital und die Sonderposten sowie die passive Rechnungsabgrenzung dazu zu zählen sind. Die dann noch auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz verbleibenden Rückstellungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde sollen dazu dienen, dass die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann.</p>
<b>Schwebendes Geschäft</b> (§ 36 GemHVO NRW)	<p>Die verpflichtende Verträge der Gemeinde, die auf einen wirtschaftlichen Leistungsaustausch der Vertragspartner ausgerichtet sind und als gegenseitige Verträge einen Anspruch des einen Vertragspartners und eine Verpflichtung des anderen Vertragspartners begründen, stellen schwebende Geschäfte dar, solange und soweit noch kein Vertragspartner seiner vertraglichen Leistungsverpflichtung nachgekommen ist. Der Schwebezustand eines gemeindlichen Geschäftes beginnt daher i.d.R. mit der Wirksamkeit des Vertrages und endet mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtung durch die Vertragspartner.</p>
<b>Selbstständige Verwertbarkeit</b> (§ 33 GemHVO NRW)	<p>Die selbstständige Verwertbarkeit ist ein wichtiges Kriterium für die Aktivierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes. Sie geht von der Schuldendeckungsfähigkeit aus und bedeutet eine Übertragbarkeit auf einen Dritten im Rechtsverkehr als möglicher Erwerb. Es ist dabei nicht die tatsächliche Veräußerbarkeit das entscheidende Kriterium, sondern es kommt auf das Vorhandensein der Möglichkeit der wirtschaftlichen Verwertbarkeit an. Für das Bestehen einer selbstständigen Verwertbarkeit eines Wirtschaftsgutes spricht auch, wenn dieses Gut als eine Einzelheit besteht. Außerdem ist die selbstständige Verwertbarkeit nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter, z.B. Sachanlagen, beschränkt, so dass nicht körperliche Wirtschaftsgüter, z.B. immaterielle Vermögensgegenstände, nach den gleichen Kriterien zu beurteilen sind.</p> <p>Diese Gegebenheiten haben zur Folge, dass nicht das Wirtschaftsgut oder ein Recht veräußerbar sein muss, sondern dass der wirtschaftlich erzielbare Vorteil bzw. der Nutzen aus dem Wirtschaftsgut verwertet werden kann. Das Merkmal „selbstständige Verwertbarkeit“ kann dann als erfüllt betrachtet werden, wenn ein Wirtschaftsgut z.B. durch Veräußerung, Nutzungsüberlassung u.a. an einen Dritten in Liquidität umgewandelt werden könnte. Es ist dabei grundsätzlich eine solche abstrakte Veräußerbarkeit für die Aktivierbarkeit eines Vermögensgegenstandes ausreichend. Eine tatsächliche Veräußerbarkeit im Rechtssinne muss nicht gegeben sein.</p>
<b>SEPA-Zahlungsverkehr</b> (§ 30 GemHVO NRW)	<p>Mit dem SEPA-Zahlungsverkehr (SEPA = Single EURO Payments Area) soll künftig nicht mehr zwischen dem nationalen Zahlungsverkehr und dem Zahlungsverkehr in andere europäische Staaten unterschieden werden. Der Zahlungspflichtige und der Zahlungsempfänger, einschließlich deren kontoführender Bank, werden anhand von „IBAN“ (International Bank Account Number) und „BIC“ (Bank Identifier Code) anstelle der deutschen Bankleitzahl und der Kontonummer identifiziert werden.</p> <p>Beim SEPA-Zahlungsverkehr wird unter dem Begriff „IBAN“ eine standardisierte Nummer für das Land, die Bank und das Konto verstanden. Diese Nummer setzt sich deshalb aus dem zweistelligen Länderkennzeichen, z. B. „DE“ für Deutschland, einer zweistelligen Prüfziffer, der achtstelligen Bankleitzahl und der bis zu</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>zehnstelligen Kontonummer zusammen (vgl. nachfolgende Abbildung). Unter dem Begriff „BIC“, auch „SWIFT-Code“ genannt, wird die internationale Bankleitzahl einer Bank (bis zu elf Stellen) verstanden. Diese Nummer setzt sich i.d.R. aus einer vierstelligen Bankbezeichnung, dem zweistelligen Länderkennzeichen (ISO-Code), der zweistelligen Ortsangabe und einer dreistelligen Bezeichnung der Filiale der betreffenden Bank, die auch durch die dreimalige Verwendung des Buchstabens X ersetzt oder frei sein können, zusammen.</p> <p>Bei den SEPA-Lastschriftverfahren bedarf es eines entsprechenden Mandats, das vor der Fälligkeit einer Zahlung vorliegen muss. Sofern die Gemeinde als Lastschriftreiner auftritt, bedarf es zudem einer „Gläubiger-Identifikationsnummer“. Sie setzt sich aus dem zweistelligen Länderkennzeichen, einer zweistelligen Prüfziffer, einem dreistelligen Business Area Code und einer elfstelligen nationalen Identifikationsmerkmal zusammen und muss bei der Deutschen Bundesbank beantragt werden.</p>
<p align="center"><b>Sicherheitsstandards</b> (§ 31 GemHVO NRW)</p>	<p>In jeder Gemeinde müssen die Aufgaben der Finanzbuchhaltung nach § 93 GO NRW ordnungsgemäß erledigt werden. Dabei ist der sichere Umgang mit Zahlungsmitteln und des Weiteren auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von Vermögensgegenständen sowie von Unterlagen besonders zu gewährleisten. Deshalb wird bestimmt, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hierzu nähere Vorschriften zu erlassen hat.</p> <p>Die örtlichen Regelungen müssen die rechtlichen Vorgaben (Standards) so ausgestalten und ergänzen, dass kein Widerspruch zwischen den örtlichen Festlegungen und den haushaltsrechtlichen Bestimmungen entsteht. Dabei ist auch auf besondere Sachverhalte Rücksicht zu nehmen, die nicht oder nur zum Teil gestaltbar sind. Zudem gilt es auch, die örtlichen Regelungen so zu schaffen und auszugestalten, dass diese tatsächlich für die tägliche Arbeit geeignet sind und im Rahmen des üblichen Geschäftsablaufs „gelebt“ werden können. Die Erarbeitung der örtlichen Vorschriften stellt zudem keinen einmaligen Vorgang dar. Vielmehr muss von Anfang an auch die Weiterentwicklung bzw. ein Änderungs- oder Anpassungsverfahren konzipiert werden, das in regelmäßigen zeitlichen Abständen zur Anwendung kommt.</p> <p>In diesem Zusammenhang ist sicherzustellen, dass die in der Vorschrift aufgezählten Sachverhalte zu örtlichen Regelungsgegenständen gemacht werden. Es besteht zwar in diesem Umfang ein Umsetzungsgebot für die Gemeinden. Darüber hinaus sind aber auch Erweiterungen oder Detaillierungen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu jeder Zeit durch die Gemeinde bestimmbar. Bei einer Bildung verschiedener Module bietet sich z.B. eine Rahmenregelungen mit einer Einteilung nach dem Standardkatalog mit einer Vielzahl eigenständiger Dienstanweisungen zu unterschiedlichen Tatbeständen an.</p>
<p align="center"><b>Sonderposten</b> (§ 43 Absatz 5 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz müssen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und dadurch zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, gesondert auf der Passivseite angesetzt werden. Diese Bilanzierung ist Ausdruck des von der Gemeinde anzuwendenden Bruttoprinzips, denn die von Dritten erhaltenen Finanzmittel dürfen nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht und auch nicht unmittelbar ertragswirksam vereinnahmt werden.</p> <p>Die Finanzleistungen Dritter für gemeindliche Investitionen sind von der Gemeinde als Sonderposten in ihrer Bilanz anzusetzen. Diese Finanzmittel sind betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Teil als Eigenkapital anzusehen, denn die Gemeinde hat im Zeitpunkt des Eingangs solcher Finanzmittel i.d.R. den damit verbundenen Verwendungszweck (Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen sowie deren Nutzung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung) noch nicht erfüllt. Es ist daher sachgerecht, die erhaltenen Finanzmittel solange in der gemeindlichen Bilanz zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen wie der damit finanzierte gemeindliche Vermögensgegenstand von der Gemeinde für ihre Aufgaben genutzt und in der gemeindlichen Bilanz aktiviert wird.</p> <p>Der Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz trägt dazu bei, dass die vielfältigen Beteiligungen Dritter an der Finanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen durch investive Zuwendungen, Beiträge, Gebühren sowie sonstige investiv ausgerichtete Leistungen sichtbar gemacht werden kann. Mit der Passivierung der Finanzleistungen Dritter in der gemeindlichen</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>Bilanz werden diese wirtschaftlich auf die Jahre verteilt, in denen der damit finanzierte abnutzbare Vermögensgegenstand durch die Gemeinde genutzt wird. Dadurch wird im gemeindlichen Jahresabschluss durch die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde nachvollziehbar vermittelt.</p>
<p align="center"><b>Stellenplan</b> (§ 8 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Stellenplan, der jährlich von der Gemeinde aufzustellen ist, hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht und baut auf der örtlichen Personalkonzeption der Gemeinde auf. Er weist für den Zeitraum eines gemeindlichen Haushaltsjahres die für notwendig erachteten Stellen für die gemeindliche Verwaltung aus und gibt dadurch ein Bild über ihre tatsächliche Personalausstattung bzw. den Personalbedarf der Gemeinde für diesen Zeitraum ab. Der gemeindliche Stellenplan ist somit ein Abbild des Umfangs der nicht nur vorübergehend Beschäftigten in der gemeindlichen Verwaltung, die insbesondere als Beamtinnen und Beamte sowie als tariflich Beschäftigte tätig sind, denn die gemeindliche Verwaltung ist durch eine arbeitsteilige Erledigung ihrer Aufgaben gekennzeichnet, zu der auch noch eine Differenzierung nach Leitungsebenen mit unterschiedlichen Entscheidungsbefugnissen kommt. Er stellt deshalb die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde als auch deren geplantes Ergebnis für einen bestimmten Zeitraum dar. Der Personalbedarf ihrer Gemeinde ist dabei von unterschiedlichen Voraussetzungen und Kriterien geprägt.</p> <p>Insbesondere die Art und der Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und die bestehende Organisation der gemeindlichen Verwaltung sowie die hauswirtschaftlichen Möglichkeiten prägen in hohem Maße die Ausgestaltung des gemeindlichen Personalwesens und damit auch den jährlichen Stellenplan der Gemeinde. Es ist damit von den Entscheidungen und Handlungen der Gemeinde abhängig, ob dem Bild, das durch den gemeindlichen Stellenplan von der Personalausstattung der Gemeinde geboten wird, eine geeignete und strukturierte Personalpolitik zu Grunde liegt. Dem Stellenplan kann dann eine Wertigkeit zukommen, die i.V.m. den Zielen des örtlichen Personalmanagements, nicht nur die anstehende Arbeitserledigung durch die Beschäftigten im Haushaltsjahr im Blickfeld hat.</p> <p>In diesem Zusammenhang kann die Stelle als kleinste Organisationseinheit der gemeindlichen Verwaltung betrachtet werden, die sämtliche von einem gemeindlichen Beschäftigten wahrzunehmenden Aufgaben, Tätigkeiten und Befugnisse umfasst. Bei der Planung der Personalausstattung und damit auch des Umfangs und der Angemessenheit der Stellen für die Beschäftigten der Gemeinde dürfen deshalb auch die Kompetenz der Beschäftigten und deren Bereitschaft zur Übernahme von Verantwortung sowie die Mitarbeiterzufriedenheit, aber auch anstehende künftige Veränderungen und Belastungen nicht außer Acht gelassen werden. Der gemeindliche Stellenplan stellt daher ein quantitatives als auch qualitatives Abbild dar und bietet einen hauswirtschaftlichen Ermächtigungsrahmen für die Personalwirtschaft der Gemeinde. Der Stellenplan der Gemeinde muss daher für jede Besoldungs- und Entgeltgruppe den gesamten Bedarf an Stellen im Haushaltsjahr sowie den für das Vorjahr festgelegten Bedarf und die am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen enthalten.</p>
<p align="center"><b>Stichtagsprinzip</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der gesetzlich bestimmten Aufstellung des Jahresabschlusses ist durch die Gemeinde auch das Stichtagsprinzip zu beachten. Es besagt, dass im gemeindlichen Jahresabschluss die Geschäftsvorfälle der Gemeinde und örtlichen Sachverhalte zu berücksichtigen sind, die bezogen auf den Abschlussstichtag (31. Dezember) aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr vorliegen. Durch das Stichtagsprinzip sind daher dem gemeindlichen Jahresabschluss die wirtschaftlichen Verhältnisse zu Grunde zu legen, die bei der Gemeinde am letzten Tag des Haushaltsjahres (31. Dezember) bestehen.</p> <p>Im gemeindlichen Jahresabschluss sind ggf. auch noch wirtschaftliche Verhältnisse nach dem Abschlussstichtag zu berücksichtigen. Bei der Klärung der Frage, ob vorliegende Sachverhalte in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen sind, ist das Wertaufhellungsprinzip zu beachten. Die Anwendung dieses Prinzips soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehenden Tatsachen von der Gemeinde bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Dagegen sind nachträgliche örtliche Entwicklungen, welche den wirtschaftlichen Stand der Gemeinde zum Abschlussstichtag verändern und dadurch als wertbegründende oder wertbeeinflussende Tatbestände anzusehen und zu behandeln sind, nicht in den gemeindlichen Jahresabschluss einzubeziehen, denn diese würde das objektiv abzugebende Bild verfälschen.</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<b>T</b>	
<p><b>Teilergebnisplan</b> (§ 4 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan stellen die Teilergebnispläne eine produktorientierte Untergliederung des gemeindlichen Ergebnisplans dar. Ihnen kommt die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan sowie bei der Steuerung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu. Um zu gewährleisten, dass sich aus den Teilergebnisplänen die im Ergebnisplan auszuweisenden Beträge ergeben, reicht eine Verweisung auf die Mindestgliederung des Ergebnisplans in § 2 GemHVO NRW aus. Dadurch wird gewährleistet, dass auch in den Teilergebnisplänen die Erträge und Aufwendungen nach Arten veranschlagt werden.</p> <p>Die Gemeinde erhält oder erbringt vielfach Leistungen, die auf ihren gesamten Haushalt bezogen sind. Bei solchen Leistungen ist es schwierig, diese bereits im Rahmen der Haushaltsplanung zutreffend auf die „fachbezogenen“ Teilergebnispläne aufzuteilen. Die gemeindlichen Leistungen, z.B. Steuern, Schlüsselzuweisungen sowie allgemeine Aufwendungen sind daher im Haushalt der Gemeinde zentral dem Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zuzuordnen. Diese Vorgaben bringen es mit sich, dass die Gliederung der Haushaltspositionen dieses Teilergebnisplans von der Regelgliederung der Teilergebnispläne erheblich abweichen kann.</p>
<p><b>Teilergebnisrechnung</b> (§ 40 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind auch in der Teilergebnisrechnung die Erträge und Aufwendungen nach Arten nachzuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch produktbezogen abzubilden. Dazu ist durch die Bildung von Salden wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Auch die Bildung eines Saldos aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen gehört dazu, um das außerordentliche Ergebnis gesondert auszuweisen.</p> <p>In den Teilrechnungen sind auch die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn diese im Teilergebnisplan enthalten sind, weil die Gemeinde diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst. Eine Verpflichtung für eine gesonderte Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen durch die Gemeinde besteht allerdings nicht. Sind in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.</p>
<p><b>Teilfinanzplan</b> (§ 4 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Teilfinanzpläne innerhalb der aufgabenbezogenen Produktbereiche enthalten wegen der besonderen Bedeutung die Einzahlungen und Auszahlungen für gemeindlichen Investitionen, um gesonderte Informationen über die von der Gemeinde für das Haushaltsjahr vorgesehenen Investitionsmaßnahmen zu geben. Der Teilfinanzplan besteht aus beiden Teilen „Zahlungsübersicht“ (Teil A) und „Planung einzelner Investitionsmaßnahmen“ (Teil B). Der Teil A enthält mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der gemeindlichen Investitionstätigkeit einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen.</p> <p>Unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse kann die Gemeinde aber auch nur einzelne bedeutende Zahlungen ihrer laufenden Verwaltungstätigkeit in den gemeindlichen Teilfinanzplänen abbilden. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, im Teilfinanzplan ggf. ein Gesamtbild über die notwendigen Zahlungen unter Beachtung der Produktorientierung abzubilden.</p>
<p><b>Teilfinanzrechnung</b> (§ 40 GemHVO NRW)</p>	<p>In den Teilfinanzrechnungen sind mindestens die produktbezogen investiven Einzahlungen und Auszahlungen nachzuweisen. Die Teilfinanzrechnungen sind</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern Wertgrenzen. Der Teil A der gemeindlichen Teilfinanzrechnung (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde. Ihr bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B der gemeindlichen Teilfinanzrechnung (Planung einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Abrechnung der einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem die gesamten produktbezogenen investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenze abzubilden.</p> <p>Die Ordnung des Haushaltsplans nach Produktbereichen sowie die der Abgrenzung nach Zahlungsbereichen durch einen gesonderten Teilplan für Finanzleistungen erfordert entsprechend in der gemeindlichen Finanzrechnung auch eine gesonderte Teilrechnung für den besonderen Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“. In diesem besonderen Teilfinanzplan können z.B. die Herkunft des Fremdkapitals oder Umschuldungen und außerordentliche Tilgungen gesondert nachgewiesen werden.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Teilpläne</b> (§ 4 GemHVO NRW)</p>	<p>Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine angepasste Gliederung des Haushaltsplans nach § 79 GO NRW. Der Gemeinde wird die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Der gemeindliche Haushaltsplan wird nunmehr in eine Vielzahl von Teilplänen gegliedert, in denen im besonderen Teil „Teilergebnisrechnung“ die Ressourcen als Aufkommen (Ertrag) oder Verbrauch (Aufwand) und im besonderen Teil „Teilfinanzrechnung“ die auf die produktbezogene Abgrenzung der Teilpläne bezogenen gemeindlichen Investitionen abgebildet werden.</p> <p>Bei der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in örtlich bestimmte Teilpläne bestehen vier Möglichkeiten. Die Gemeinde kann die Teilpläne nach Produktbereichen, nach Produktgruppen oder nach Produkten bilden. In diesen Teilplänen sind immer die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Außerdem sind abhängig von der Produktorientierung die ggf. gebildeten Produktgruppen und die wesentlichen Produkte zu beschreiben. Auch sollen den produktgruppenbezogenen Teilplänen oder den Teilplänen nach Produkten eine Zuordnung zu den verbindlichen Produktbereichen vorangestellt werden.</p> <p>Die Gemeinde kann die Teilpläne in ihrem Haushaltsplan auch nach örtlichen Verantwortungsbereichen bilden. Werden die Teilpläne in dieser Art aufgestellt, sind dazu die örtlichen Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte zu beschreiben sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Diesen Teilplänen sind die Zuordnungen zu den verbindlichen Produktbereichen voranzustellen. Mit dieser Gestaltung der Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan wird dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen, denn dieser muss neben den Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auch sachliche Zuordnungen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde treffen.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Teilrechnungen</b> (§ 40 GemHVO NRW)</p>	<p>Entsprechend der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne werden im gemeindlichen Jahresabschluss innerhalb der Teilrechnungen in der Teilergebnisrechnung der Nachweis des tatsächlichen Ressourcenaufkommens (Ertrag) und des Ressourcenverbrauchs Aufwand) sowie innerhalb der Teilfinanzrechnungen mindestens der Nachweis über die auf die produktbezogene Abgrenzung der Teilpläne bezogenen gemeindlichen Investitionen geführt. Die Teilrechnungen müssen wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene nicht nur eine produktorientierte Abbildung von Ergebnis- und Finanzdaten, sondern auch Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen enthalten.</p> <p>Zur besseren Verständlichkeit bietet es sich zudem an, den Teilrechnungen eine schematische Übersicht voranzustellen, aus der die örtlich erforderlichen Produktbereiche sowie die daraus ggf. abgeleiteten und gebildeten Produktgruppen, aber auch die örtlichen Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen in Teilpläne gegliedert worden, soll gleich-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>wohl auch bei den Teilrechnungen die Produktorientierung der Gemeinde insgesamt erkennbar sein, so dass wie - angeführt - auch in diesen Fällen eine Übersicht darüber sinnvoll und sachgerecht ist.</p> <p>Mit dieser Gestaltung wird dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen, denn dieser muss wegen der von ihm getroffenen Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen und den sachlichen Zuordnungen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit den notwendigen Nachweis im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erhalten. In diesem Zusammenhang ist es erforderlich, die allgemeine Finanzierungstätigkeit für den gesamten Haushalt in einer besonderen Teilrechnung nachzuweisen (vgl. Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, die Gesamtsicht auf die gemeindliche Ergebnisrechnung unter Beachtung der Haushaltsausgleichsvorschriften nach § 75 Absatz 2 GO NRW bedingt, dass Jahresfehlbeträge oder Jahresüberschüsse in den einzelnen Teilrechnungen nicht unmittelbar mit der Ausgleichsrücklage bzw. dem gemeindlichen Eigenkapital verrechnet werden dürfen.</p>
<p align="center"><b>Tochtereinheit</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>Unter Beachtung der konzeptionellen Vorschriften im 11. Teil der Gemeindeordnung „Wirtschaftliche Betätigung und nicht wirtschaftliche Betätigung“ (vgl. §§ 107 bis 115 GO NRW) und der Vorschrift des § 116 GO NRW stellt haushaltsrechtlich die Verwaltung der Gemeinde die öffentlich-rechtliche „Muttereinheit“ im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses dar. Dieser Verwaltungseinheit werden gemeinderechtlich Kontroll-, Informations- und Mitwirkungsrechte gegenüber den gemeindlichen Betrieben als gemeindliche Tochtereinheiten zugestanden, soweit die Rechte nicht dem Rat vorbehalten sind (vgl. § 41 GO NRW). Der gemeindlichen Verwaltung obliegt daher die Pflicht, jährlich einen gemeindlichen Gesamtabschluss unter Einbeziehung ihrer öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Tochtereinheiten (Betriebe) aufzustellen.</p> <p>Die gemeindlichen Betriebe werden als gemeindliche Tochtereinheiten betrachtet, soweit jeweils die dafür einschlägigen Voraussetzungen im Sinne des gemeindlichen Gesamtabschlusses vorliegen. Sie werden dabei fiktiv so gestellt, als würden sie zu einem Teil der gemeindlichen Verwaltung, so dass insgesamt gesehen eine neue „Gesamtverwaltung“ entsteht. Ein Mutter-Tochter-Verhältnis zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben besteht im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses jedoch nicht nur in den Formen des Privatrechts, sondern ist vielfach auch in öffentlich-rechtlicher Form begründet worden. Dadurch können nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Beziehungen und Verknüpfungen zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben sowie zwischen den gemeindlichen Betrieben bestehen. In diesem Zusammenhang ist deshalb auch gemeinderechtlich zwischen verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen zu unterscheiden.</p>
<p><b>U</b></p>	
<p align="center"><b>Überplanmäßig</b> (§ 83 GO NRW)</p>	<p>Im gemeindlichen Haushaltsrecht stellen die unter den zutreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan veranschlagten und betragsmäßig festgesetzten Aufwendungen und die im Finanzplan veranschlagten Auszahlungen für die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft verbindliche Obergrenzen dar (Planansatz). Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten daher alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind. Der Begriff „überplanmäßig“ wird deshalb von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ abgeleitet. Als überplanmäßig werden daher gemeindliche Aufwendungen oder Auszahlungen bezeichnet, wenn diese über die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen einschließlich der aus dem Vorjahr übertragenen Ermächtigungen, also nicht nur über die veranschlagten Ermächtigungen, sondern über den fortgeschriebenen Planansatz hinausgehen (zusätzliche Ermächtigungen).</p>
<p align="center"><b>Überörtliche Prüfung</b> (§ 105 GO NRW)</p>	<p>Die überörtliche Prüfung ist - wie die örtliche Prüfung der Gemeinde - ein unverzichtbares Instrument für eine Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung. Die überörtliche Prüfung soll eine fachkundige Prüfung der Gemeinden unter den Gesichts-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>punkten der staatlichen Aufsicht ermöglichen. Wegen dieser außerhalb der Aufsichtsbehörden der Gemeinden liegenden Tätigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt ist es geboten, die Aufsichtsbehörden möglichst frühzeitig in die vorgesehenen Prüfungen bei den Gemeinden einzubinden und nicht erst - wie es gesetzlich als Mindestvorgabe vorgesehen ist - in das Prüfungsgeschehen eingebunden werden, wenn die überörtliche Prüfung bei den Gemeinden abgeschlossen ist.</p> <p>Die überörtliche Prüfung der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen wurde der Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen zur zentralen Aufgabenerledigung durch das Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt übertragen. Die Gemeindeprüfungsanstalt ist dazu als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG NRW). Sie ist Teil der in den §§ 119 ff. GO NRW geregelten Kommunalaufsicht der Gemeinden, jedoch gleichzeitig bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden ist. Sie untersteht der Rechtsaufsicht des Innenministeriums NRW (vgl. § 12 GPAG NRW).</p> <p>Von den Gemeinden sind für die überörtliche Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt - wie bei der Vergabe von Prüfungsaufträgen an Dritte - Gebühren zu zahlen, die in entsprechender Anwendung des Kommunalabgabengesetzes erhoben werden (vgl. § 10 Absatz 1 GPAG NRW) und satzungsrechtlich festgelegt worden sind. Die Gemeindeprüfungsanstalt darf zusätzlich auch beratend tätig werden. Für die Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt ist - wie bei Beratungsaufträgen an Dritte - ein Entgelt zu zahlen, das mindestens kostendeckend sein soll (vgl. § 10 Absatz 2 GPAG NRW).</p> <p>Die Ergebnisse der überörtlichen Prüfung werden von der Gemeindeprüfungsanstalt der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde in Form eines Prüfberichts mitgeteilt. Ggf. hat die Gemeinde gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist Stellung zu nehmen, wenn der Prüfungsbericht der überörtlichen Prüfung Beanstandungen enthält.</p>
<p align="center"><b>Überschuldung</b> (§ 75 Absatz 7 GO NRW)</p>	<p>Nach der Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht ist. Dieser Sachverhalt ist gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten), jedoch ohne Berücksichtigung der Sondersonderrücklagen als Eigenkapitalbestandteile, die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung, übersteigen. In den Fällen, in denen eine Überschuldung der Gemeinde vorliegt, muss auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz der besondere Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt werden, um den Differenzbetrag aufzunehmen.</p> <p>Zur Feststellung, ob eine Überschuldung der Gemeinde vorliegt, muss eine Summe aus den Ansätzen der Eigenkapitalbestandteile (Ansatz der Bilanzposten) „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ gebildet werden. Ist der ermittelte Betrag negativ (Summenbetrag &lt; 0 Euro), muss dieser am Ende der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter der Postenbezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert angesetzt werden. Die Nichtberücksichtigung von Sonderrücklagen in diesen Fällen ist wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichsystems geboten. Daran schließt sich auch das Verbot in § 43 Absatz 4 Satz 4 GemHVO NRW an, nach dem die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke durch die Gemeinde unzulässig ist.</p> <p>Eine derartige wirtschaftliche Lage der Gemeinde zeigt sich üblicherweise zwar erst im Nachhinein in der jährlichen Schlussbilanz. Sie wird jedoch auch dann sichtbar, wenn bereits im Rahmen der Haushaltsplanung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage durch eine Festsetzung in der Haushaltssatzung soweit vorgesehen wird, dass die Rücklage aufgebraucht wird.</p>
<p align="center"><b>Umlaufvermögen</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Als Umlaufvermögen werden auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz die Vermögensgegenstände der Gemeinde angesetzt, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung durch die Gemeinde vorgesehen sind. Zum gemeindlichen Umlaufvermögen gehören keine Vermögensgegenstände, die dem gemeindlichen Anlagevermögen zuzuordnen sind sowie die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Dagegen zählen insbesondere die Vorräte, die Forderungen, die kurzfristigen Wertpapiere und die liquiden Mittel zu</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>den in diesem Bilanzbereich anzusetzenden Vermögensgegenständen.</p> <p>Die Verwendung des Begriffs "Umlaufvermögen" für zum Verbrauch bestimmte gemeindliche Vermögenswerte und die deshalb von der Gemeinde vorzunehmende bilanzielle Differenzierung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen ist dabei kein Kriterium, um bei der Zuordnung von gemeindlichen Geschäftsvorfällen in entsprechender Weise zwischen der gemeindlichen Investitionstätigkeit und der laufenden Verwaltungstätigkeit zu unterscheiden. Die mit dem gemeindlichen Vermögenswert des Umlaufvermögens zusammenhängenden Einzahlungen und Auszahlungen stellen daher nicht gleichzeitig in ihrer vollen Höhe auch Erträge bzw. Aufwendungen dar, die in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen wären. Das Ressourcenverbrauchs-konzept findet auch bei den bilanziellen Vorgängen, die das gemeindliche Umlaufvermögen betreffen Anwendung, so dass gemeindliche Geschäftsvorfälle, bei denen Erträge und Aufwendungen für die Gemeinde entstehen, entsprechend in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen sind. Die übrigen zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die sich auf das gemeindliche Umlaufvermögen auswirken, sind dagegen von der Gemeinde nur in ihrer Finanzrechnung zu erfassen und nachzuweisen.</p>
<p align="center"><b>Untergeordnete Bedeutung</b> (§ 116 GO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Beurteilung, ob und wie ein gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen ist, eine Abgrenzung mit Hilfe des Begriffs „Untergeordnete Bedeutung“ aus Sicht des Gesamtabschlusses der Gemeinde vorzunehmen. Dieser Begriff drückt den Grundsatz der Wesentlichkeit im Gefüge des gemeindlichen Gesamtabschlusses aus und konkretisiert ihn. Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit ist eine Information im gemeindlichen Gesamtabschluss wesentlich, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können.</p> <p>Grundsätzlich sind daher an einen möglichen Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde strenge Anforderungen zu stellen. Es muss bei der Inanspruchnahme der gesetzlichen Befreiungsregelung immer sowohl die Vermögenslage, die Schuldenlage, die Ertragslage sowie die Finanzlage der Gemeinde betroffen sein. Dabei kommt es aber auch auf die Geschäftstätigkeit des gemeindlichen Betriebes und seine Beziehungen zu den anderen gemeindlichen Betrieben sowie seinen Status im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung an.</p> <p>Für die Anwendung des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ im Rahmen der Abgrenzung und Bestimmung des örtlichen Konsolidierungskreises gilt z.B., dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht bereits dann gegeben ist, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem solchen Betrieb gehalten wird. Der Beteiligungsanteil der Gemeinde an einem Betrieb kann lediglich einen ersten Einstieg in die Prüfung bieten, welche Bedeutung dem Betrieb tatsächlich in Bezug auf den Gesamtabschluss die Abbildung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde zukommt. Ein geringer Beteiligungsumfang der Gemeinde an einem gemeindlichen Betrieb kann z.B. zur Folge haben, dass die Durchsetzung der Geschäftspolitik der Gemeinde in einem solchen Betrieb nicht mehr möglich ist und ein „Control“-Verhältnis nicht mehr ausgeübt werden kann.</p> <p>Die untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes für den Gesamtabschluss der Gemeinde ist insbesondere von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde und dem Gesamtbild der relevanten Umstände abhängig. So sind z.B. in die Beurteilung eines gemeindlichen Betriebes mit Tochtereinheiten diese auch in die Betrachtung einzubeziehen. Die örtliche Beurteilung muss daher ein Gesamtbild aller Umstände schaffen und ist daher entsprechend aufzubauen und zu dokumentieren. Ob die Voraussetzungen für eine Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss sachlich vor Ort gegeben sind, muss von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen gemeinderechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.</p>
<p><b>V</b></p>	

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Verbindlichkeiten</b> (§§ 41 und 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass ihre Verpflichtungen erst bei Fälligkeit erfüllt werden. Soweit die Gemeinde am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres die von ihr eingegangenen Verpflichtungen noch nicht oder noch nicht vollständig erfüllt hat, stellen diese Verbindlichkeiten für die Gemeinde dar. Gemeindliche Verbindlichkeiten bestehen immer dann, wenn für die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer konkreten Leistungserbringung auf Grund von privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen verpflichtet ist. Derartige gemeindliche Verbindlichkeiten stellen eine wirtschaftliche Belastung der Gemeinde dar, wenn die Gemeinde sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann. Eine Saldierung von Verbindlichkeiten der Gemeinde mit den Forderungen Dritter ist dabei nicht zulässig.</p> <p>Die gemeindlichen Verbindlichkeiten beziehen sich i.d.R. auf Geldleistungen, bei denen der Leistungszwang für die Gemeinde betragsmäßig hinreichend konkret bestimmt sein muss. Quantifizierbar ist eine gemeindliche Verpflichtung, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z.B. durch den Rückzahlungsbetrag eines aufgenommenen Darlehens bzw. durch den zu erbringenden Erfüllungsbetrag (vgl. § 91 Absatz 2 GO NRW). In der gemeindlichen Bilanz ist daher nur der von der Gemeinde in Anspruch genommene Betrag, nicht jedoch die ihr eingeräumte Kreditlinie zu passivieren. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Ansatz einer gemeindlichen Verbindlichkeit immer eine Verpflichtung der Gemeinde gegen einen Dritten voraussetzt, so dass die Bilanzierung einer Verbindlichkeit gegen sich selbst unzulässig ist.</p>
<p align="center"><b>Verbindlichkeitspiegel</b> (§ 47 GemHVO NRW)</p>	<p>Der Verbindlichkeitspiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten der Gemeinde detaillierter als in der Bilanz angesetzt nach. Er ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung bzw. des aufgenommenen Fremdkapitals der Gemeinde und die Belastungen künftiger Haushaltsjahre transparent zu machen. Daher sind einerseits im Verbindlichkeitspiegel die wichtigsten Arten, z.B. Verbindlichkeiten aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Andererseits ist eine Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten vorzunehmen.</p> <p>Der gemeindliche Verbindlichkeitspiegel dient u.a. dazu, die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Er weist daher für jeden Verbindlichkeitsposten in der gemeindlichen Bilanz, unter dem Beträge zusammen gefasst sind, den zutreffenden Betrag aufgeteilt auf unterschiedliche Zeiträume auf. Damit werden die Belastungen für die künftigen Haushaltsjahre sichtbar gemacht. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen.</p> <p>Den Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Die gemeindlichen Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nicht beeinträchtigen.</p>
<p align="center"><b>Verbundene Einheiten</b> (§ 50 GemHVO NRW)</p>	<p>In der gemeindlichen Bilanz sind die Betriebe der Gemeinde, die im gemeindlichen Gesamtabschluss voll zu konsolidieren sind, als „verbundene Unternehmen“ gesondert anzusetzen. Ein gemeindlicher Betrieb kann dabei aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben zur Gemeinde gehören. Bei einem Betrieb in privatrechtlicher Form müssen dafür besondere Voraussetzungen vorliegen. Die enge Verbindung zwischen der öffentlich-rechtlichen Gemeinde und den betreffenden Betrieben sollte deshalb durch den Begriff „verbundene Einheiten“ ausgedrückt werden. Dieser Begriff ist dabei inhaltlich dem Begriff „verbundene Unternehmen“ gleichgestellt.</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

<p align="center"><b>Vermögensgegenstände</b> (§ 91 GO NRW / § 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung (vgl. § 33 GemHVO NRW). So wird im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen grundsätzlich, Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen zu bewerten und zu bilanzieren. Bei Gemeinden muss ein Vermögensgegenstand auch der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.</p> <p>Die Bilanzierung von Vermögensgegenständen der Gemeinde hat grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage zu erfolgen, weil im Regelfall die Gemeinde als zivilrechtlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes nach der Eigentumsübertragung auch die Sachherrschaft darüber inne hat (vgl. § 903 BGB) und ihr damit eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung zusteht. Ob ein Vermögensgegenstand auch der Gemeinde wirtschaftlich zugerechnet werden, was ausschlaggebend für die gemeindliche Bilanzierung ist, muss in jedem Einzelfall auf der Grundlage der aus dem Vermögensgegenstand für die Gemeinde ausgehenden Chancen und Risiken beurteilt werden.</p>
<p align="center"><b>Vermögensgegenstände (geringwertige)</b> (§ 91 GO NRW / § 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens haben i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr. Ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer zu hohem Aufwand führen würde. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist für die Rechnungslegung solcher Vermögensgegenstände eine Vereinfachung zuzulassen. Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen selbstständig genutzt werden können, wenn von der Vereinfachung im Rechnungswesen Gebrauch gemacht werden soll. Für die Beurteilung dieser selbstständigen Nutzungsfähigkeit kommt es darauf an, dass das Wirtschaftsgut nicht Teil einer Gesamtheit ist, z.B. einer Maschine, ist.</p> <p>Es wird den Gemeinden im Rahmen des NKF ermöglicht, geringwertige Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig abzuschreiben (Sofortabschreibung). Bei der Bestimmung der Wertgrenze sind nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch Rabatte und Skonti kostenmindernd zu berücksichtigen. Als weitere Vereinfachung kann bei den geringwertigen Vermögensgegenständen ihr Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Güter im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden.</p>
<p align="center"><b>Vermögensgegenstände (kurzlebige)</b> (§ 91 GO NRW / § 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen des gemeindlichen Anlagevermögens werden durch eine zusätzliche Wertgrenze die kurzlebigen Vermögensgegenstände abgegrenzt. Zu solchen gemeindlichen Vermögensgegenständen zählen die Wirtschaftsgüter, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ein Jahr und deren Wert den Betrag i.H.v. 60 Euro nicht übersteigt. Diesen Vermögensgegenständen wird eine untergeordnete Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft unterstellt, so dass auf deren Aktivierung in der gemeindlichen Bilanz und deren Einbeziehung in die gemeindliche Inventur grundsätzlich verzichtet werden kann. Die Möglichkeit, derartige Vermögensgegenstände unmittelbar in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen, dient der Vereinfachung der gemeindlichen Bilanzierung.</p>
<p align="center"><b>Vermögenslage</b> (§ 95 GO NRW)</p>	<p>Das Haushaltsrecht für Gemeinden orientiert sich bei der Auslegung des Begriffs „Vermögenslage“, für den es keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt, an der kaufmännischen Auslegung und damit an den Regelungen für die gemeindlichen Vermögensgegenstände, die auf der Aktivseite der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind (vgl. z.B. §§ 33 und 41 GemHVO NRW). Zudem ist bei der Auslegung zu berücksichtigen, dass im allgemeinen Wirtschaftsleben ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert wird, das mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Wirtschaftsgut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist.</p> <p>Die auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Vermögensgegenstände dienen daher dazu, dass die Bilanz dadurch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>kann. Dieses Bild der gemeindlichen Vermögenslage wird durch ergänzende Angaben zum Vermögen der Gemeinde im Anhang nach § 44 GemHVO NRW vervollständigt.</p>
<p align="center"><b>Verpflichtungs- ermächtigungen</b> (§ 85 GO NRW)</p>	<p>Für die gemeindliche Investitionstätigkeit ist es dabei nicht ausreichend, im Haushaltsplan nur die voraussichtlichen Ein- und Auszahlungsermächtigungen für das Haushaltsjahr zu veranschlagen. Es bedarf vielmehr weiterer Ermächtigungen, um die investiven Zielsetzungen des Rates der Gemeinde, die haushaltsmäßig vielfach nur mehrjährig umsetzbar sind, in Einklang mit den verfügbaren Ressourcen der Gemeinde, auch über das Haushaltsjahr hinaus, zu bringen. Zu diesem Zweck können im gemeindlichen Haushaltsplan, bezogen auf die einzelnen Investitionsmaßnahmen, besondere Ermächtigungen, die haushaltsrechtlich als Verpflichtungsermächtigungen bezeichnet werden, veranschlagt werden.</p> <p>Die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen ermöglicht der Gemeinde, bereits im Haushaltsjahr finanzielle Zusagen Lasten künftiger Haushaltsjahre zu machen. Eine Verpflichtungsermächtigung im Sinne der Vorschrift liegt daher vor, wenn durch eine Veranschlagung im Haushaltsplan der Rat die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, bereits im Haushaltsjahr über die veranschlagten Zahlungsermächtigungen hinaus weitere Verpflichtungen einzugehen, die im Zusammenhang mit der gemeindlichen Investitionsmaßnahme zur Leistung von Auszahlungen in künftigen Haushaltsjahren führen können.</p> <p>Durch die Pflicht zur Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen für gemeindliche Investitionsmaßnahmen im Haushaltsplan der Gemeinde ist das Eingehen von anderen Verpflichtungen durch den Bürgermeister bzw. die gemeindliche Verwaltung nicht ausgeschlossen worden. Diese Sachlage zeigt sich z.B. dadurch, dass eine Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan nicht für die Geschäfte der laufenden Verwaltung erforderlich ist, auch wenn diese Geschäfte, z.B. der Abschluss von Mietverträgen oder Personalentscheidungen, sich belastend auf künftige Haushaltsjahre auswirken können. Es gilt dabei, dass gemeindliche Geschäfte, die zu langfristigen Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen, z.B. durch Mietverträge, Leasing- und PPP-Geschäfte, die finanzielle Leistungskraft der Gemeinde nicht übersteigen dürfen.</p>
<p><b>W</b></p>	
<p align="center"><b>Wertaufhellungsprinzip</b> (§ 32 GemHVO NRW)</p>	<p>Der gemeindliche Jahresabschluss wird nach dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres (31. Dezember) von der Gemeinde aufgestellt. Die Aufstellung bedarf einer längeren Frist, in der vielfach noch Sachverhalte und Informationen bekannt werden, die sich auf das abgelaufene Haushaltsjahr wirtschaftlich auswirken. Die Vorschrift lässt für solche Fälle zu, dass die Kenntnisse, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahres bekannt werden, dann berücksichtigt werden dürfen, wenn sie sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr (vor dem Abschlussstichtag) beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren.</p> <p>Das Wertaufhellungsprinzip soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der späteren Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses berücksichtigt werden, auch wenn diese der Gemeinde erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden. Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr (Fertigstellung) ist daher von der Gemeinde die notwendige Sorgfalt anzuwenden, um den Jahresabschluss inhaltlich zutreffend aufzustellen. Den möglicherweise gewonnenen Erkenntnissen müssen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zu Grunde liegen und es muss eine Ausrichtung auf den betreffenden Abschlussstichtag bestehen. Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss zudem von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt geprüft und dokumentiert werden. Sie ist in die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses einzubeziehen.</p> <p>Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips durch die Gemeinde findet regel-</p>



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>mäßig im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr statt. Dabei ist die Fristsetzung zur Aufstellung des Jahresabschlusses in § 95 Absatz 3 GO NRW (Der Bürgermeister hat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat den aufgestellten Jahresabschluss zur Feststellung zuzuleiten) zu beachten, die in diesem Zusammenhang die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips in zeitlicher Hinsicht begrenzt. Ohne den Bezug dieser Fristsetzung zur Anwendung des Wertaufhellungsprinzips, läge es im Belieben der Gemeinde, wann und wie örtliche Sachverhalte, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahres bekannt werden, als wertaufhellende Informationen im gemeindlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden</p>
<p align="center"><b>Wertberichtigung</b> (§ 41 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Veränderung von bestehenden Ansprüchen der Gemeinde wird haushaltsmäßig als Wertberichtigungen umgesetzt. Eine gemeindliche Wertberichtigung setzt voraus, dass die vom Schuldner der Gemeinde geforderten Zahlungen ganz oder teilweise nicht mehr geleistet werden. Deshalb muss für die Vornahme von Wertberichtigungen ein Ausfallereignis vorliegen oder konkret zu erwarten sein. Der eingetretene Verlust für die Gemeinde und die ggf. noch zu erwartenden Zahlungen sind dazu sorgfältig zu schätzen, soweit diese nicht erreichbar sind.</p> <p>In solchen Fällen muss die Gemeinde eigenverantwortlich festlegen, ob sie die betreffenden Forderungen im Einzelnen wertberichtigt oder die Wertberichtigung in pauschalierter Form vornimmt. Sie darf bei der einzelnen Forderung jedoch nicht bei Formen der Wertberichtigung gleichzeitig anwenden. Außerdem sind die der Gemeinde vorliegenden Sicherheiten dabei hinsichtlich ihrer Werthaltigkeit zu überprüfen und ggf. in die Beurteilung der Werthaltigkeit einer gemeindlichen Forderung einzubeziehen.</p> <p>Die von der Gemeinde vorzunehmenden Wertberichtigungen können dabei in Form von Einzelwertberichtigungen oder ggf. auch in Form von pauschalierten Einzelwertberichtigungen (Pauschalwertberichtigungen) durchgeführt werden. Die Einzelwertberichtigung beruht dabei auf einer individuellen Risikoprüfung jeder einzelnen Forderung der Gemeinde. Eine Einzelwertberichtigung im Massengeschäft wird dabei vielfach aus wirtschaftlichen Gründen in pauschalierter Form vorgenommen.</p> <p>Bei solchen Pauschalwertberichtigungen, die z.B. bei gleichartigen Forderungen gegenüber einer Vielzahl von Adressaten erfolgen können, wird i.d.R. ein prozentualer Ansatz in Relation zum betroffenen Forderungsvolumen der Wertberichtigung zu Grunde gelegt. Unabhängig von der Form der Wertberichtigung gilt, dass die der Wertberichtigung zu Grunde zu legende Ausfallwahrscheinlichkeit von der Gemeinde sorgfältig zu schätzen ist, so dass i.d.R. eine Verlustquote ermittelt wird und auch zur Anwendung kommt. Dabei ist zu beachten, dass die Wertberichtigung einer gemeindlichen Forderung zu einem Abschlussstichtag sich nicht aus einer Einzelwertberichtigung sowie einer Pauschalwertberichtigung ergeben darf, sondern nur die Anwendung einer Form der Wertberichtigung zulässig ist.</p> <p>Aus Gründen der Transparenz und Klarheit der gemeindlichen Bilanz sollen die von der Gemeinde vorzunehmenden Wertberichtigungen auf einem besonderen Wertberichtigungs- oder Korrekturkonto gebucht werden. Dadurch wird eine notwendig gewordene Korrektur auf nicht-werthaltige Forderungen der Gemeinde ermöglicht. Die Salden dieser Konten werden über das Forderungskonto abgeschlossen, denn ein eigener Ansatz für diese gemeindlichen Sachverhalte erfolgt in der Bilanz der Gemeinde nicht.</p>
<p align="center"><b>Wirtschaftliches Eigentum</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Gemeinde hat einen Vermögensgegenstand in ihre Bilanz aufzunehmen, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat. Damit ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung im gemeindlichen Haushaltsrecht verankert worden, der immer dann von Bedeutung ist, wenn bei der Gemeinde das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinander fallen. Die Gemeinde hat in den Fällen der Bilanzierung, in denen sie nicht rechtlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes ist, zu prüfen, welche der nachfolgenden Kriterien erfüllt sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde übt die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand aus.</li> <li>- Die Gemeinde ist diejenige, bei der Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten bezogen auf den Vermögensgegenstand liegen.</li> </ul>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Gemeinde kann den rechtlichen Eigentümer auf Dauer, z.B. im Zeitraum der üblichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes, von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausschließen.</li> <li>- Die Gemeinde muss die Risiken eines Wertverlustes tragen und kommt in den Genuss von Wertsteigerungen.</li> </ul>
<h1 style="margin: 0;">Z</h1>	
<p><b>Zahlungsabwicklung</b> (§ 33 GemHVO NRW)</p>	<p>Die Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung einschließlich der Behandlung fremder Finanzmittel hat der Bürgermeister in einer örtlichen Dienst-anweisung auf der Grundlage des § 31 Absatz 2 Nummer 3 GemHVO NRW zu regeln. Die örtliche Vorschrift muss aber auch Regelungen über eine zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit einer Festlegung eines Verantwortlichen (vgl. § 93 Absatz 2 GO NRW) enthalten. Vor diesem Hintergrund bietet es sich an, in der örtlichen Praxis dem Bereich „Zahlungsabwicklung“ auch die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen zu übertragen (vgl. § 31 Absatz 2 Nummer 5 GemHVO NRW).</p> <p>Die gemeindliche Zahlungsabwicklung hat die bei der Gemeinde eingehenden Einzahlungen anzunehmen. Der gemeindliche Zahlungsverkehr wird üblicherweise in Form von Barzahlungen, unbaren Zahlungen und Verrechnungen. Er soll aus Sicherheitsgesichtspunkten auch bei Einzahlungen möglichst unbar abgewickelt werden. Dies erfordert, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die notwendigen Vorkehrungen trifft, um eine Annahme von Einzahlungen zu den der angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Zeitpunkten in den unterschiedlichen Zahlungsformen zu ermöglichen.</p> <p>Die Leistung von Auszahlungen im gemeindlichen Zahlungsverkehr ist eine weitere Aufgabe. Sie erfolgt üblicherweise in Form von unbaren Zahlungen, Barzahlungen und Verrechnungen, denn auch aus Sicherheitsgesichtspunkten sollen die Auszahlungen möglichst unbar abgewickelt werden. Diese Aspekte erfordern, dass die gemeindliche Zahlungsabwicklung die notwendigen Vorkehrungen trifft, um die Leistung von Auszahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Zeitpunkten in den unterschiedlichen Zahlungsformen zu ermöglichen. Eine Auszahlung setzt dabei voraus, dass zuvor seitens der Gemeinde eine Zahlungsverpflichtung festgestellt und diese sachlich und rechnerisch bestätigt wurde, denn die Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde sind hinsichtlich ihres Grundes und ihrer Höhe zu prüfen und festzustellen (vgl. § 30 Absatz 2 Satz 1 GemHVO).</p> <p>Zu den Aufgaben der Zahlungsabwicklung der Gemeinde gehört auch die Verwaltung der vorhandenen Finanzmittel. Als Zahlungsmittel der Gemeinde sind die gesetzlichen Zahlungsmittel als Bargeld in Form von Münzen und Banknoten, aber auch die elektronischen Zahlungsmittel, z.B. Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks, anzusehen. Zur Erledigung der Aufgaben gehören auch, dass im Bankverkehr zwei Beschäftigte mitwirken, die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten den Sicherheitsvorgaben entspricht, festgelegt wird, wer Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte als Zahlungsmittel einsetzen darf. Ebenso ist die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel sowie die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung im Rahmen der Festlegungen über die Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel zu berücksichtigen.</p>
<p><b>Ziele</b> (§ 12 GemHVO NRW)</p>	<p>Im Rahmen der Neuausrichtung der örtlichen Steuerung gilt es, die politisch festgelegten Standards und Ziele sowie Ressourcen für die Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Gemeinde erkennbar und damit die Generationengerechtigkeit sichtbar sowie die Erfüllung der produktorientierten Aufgaben mit den dafür erforderlichen Finanzmitteln nachvollziehbar zu machen. Diese Ansätze für eine Verbesserung der örtlichen Steuerung können jedoch in Einzelfällen dazu führen, dass es auch einer Neuausrichtung des Verhältnisses von Rat und gemeindlicher Verwaltung bedarf. Die Gemeinde sollte sich daher ein zukunftsorientiertes Profil geben.</p> <p>Aus solchen örtlichen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele bestimmen, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in der Gemeinde entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Der Ge-</p>

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

	<p>meinde stehen dabei verschiedenen Handlungsmöglichkeiten offen, unter denen sie eine Auswahl zu treffen hat, um die angestrebten zukünftigen Verhältnisse zu erreichen. Insgesamt gesehen sollte ein örtlich gestaltetes und handhabbares Zielsystem entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Zeitraum erreicht werden sollen (vgl. Abbildung).</p> <p>Die Bürgerinnen und Bürger sind als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten des gemeindlichen Handelns in die örtlichen Arbeiten der Gemeinde zur Zielbestimmung einzubeziehen, denn sie sollen das Handeln des Rates und der Verwaltung der Gemeinde begleiten und unterstützen. Es muss daher eine Verknüpfung zwischen den Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und den daraus abgeleiteten Handlungen sowie deren Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit) bestehen bzw. geschaffen werden. Diese Gegebenheiten ermöglichen u.a. die notwendig werdenden Anpassungen und Weiterentwicklungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft vor Ort.</p>
<p align="center"><b>Zuschreibungen</b> (§ 35 GemHVO NRW)</p>	<p>Für die Gemeinde gilt im NKF das Wertaufholungsgebot. Sie ist daher durch diese Vorschrift verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes nach den Absätzen 5 oder 6 der Vorschrift entfallen ist (Außerplanmäßige Abschreibungen für Sachanlagen oder Finanzanlagen) und der Wegfall festgestellt wurde, eine Wertaufholung vorzunehmen. Durch diese Vorgabe wird ermöglicht, die in früheren Jahresabschlüssen stichtagsbezogene vorgenommene Bewertung zu einem späteren Zeitpunkt an eingetretene Wertänderungen anzupassen.</p> <p>Die Rücknahme der zuvor erfolgten Wertminderung von in der Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen wird als Zuschreibung bezeichnet. Sie stellt eine wertmäßige Erhöhung der betreffenden Vermögensgegenstände des gemeindlichen Anlagevermögens dar und beseitigt eine entstandene Unterbewertung eines in der gemeindlichen Bilanz aktivierten Vermögensgegenstandes. Zum Abschlussstichtag wird durch eine Zuschreibung eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wieder hergestellt. Eine Zuschreibung durch die Gemeinde erfordert daher einen objektiven Nachweis für die Pflicht der Gemeinde zur Vornahme dieser Werterhöhung.</p> <p>Die Gemeinde hat nach einer außerplanmäßigen Abschreibung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob die Bedingungen für eine Wertminderung noch bestehen oder ob inzwischen Gegebenheiten für eine Zuschreibung eingetreten sind. Dabei muss auch beurteilt werden, ob die Voraussetzungen für eine Wertaufholung bei betreffenden gemeindlichen Vermögensgegenständen vorliegen. Der Zeitpunkt zur Vornahme einer Zuschreibung ist dann jeweils der aktuelle Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, in dem das Erfordernis einer Wertaufholung bei in der gemeindlichen Bilanz aktivierten Vermögensgegenständen festgestellt wurde. Die Wertaufholung nach dieser Vorschrift dient jedoch nicht der Korrektur von Fehlern, die im Rahmen von Jahresabschlüssen früherer Jahre entstanden sind.</p>

Abbildung 740 „Wichtige NKF-Begriffe“



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
NKF-BEGRIFFE**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

# Sachthemenübersicht

## 1. Der Zweck der Übersicht

Diese Übersicht zu wichtigen haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Sachthemen soll dazu beitragen, einen Überblick über die Inhalte der in der NKF-Handreichung enthaltenen und erläuterten gemeindlichen Haushaltsthemen sowie der haushaltsrechtlichen Begriffe zu erhalten. Die Themen und Begriffe stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Regelungen in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung bzw. aufbauen darauf auf.

## 2. Haushaltswirtschaftliche Begriffe

Die Aufzählung der Begriffe mit den dazu genannten haushaltsrechtlichen Vorschriften soll das Auffinden im Gesamttext der NKF-Handreichung erleichtern. Wegen der Bedeutung der Begriffe für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind diese gesondert zusammengefasst worden. Die nachfolgend aufgeführten Begriffe finden sich immer gleichlautend in der Gliederung der Erläuterungen zu der betreffenden Vorschrift wieder.

### **A**

Begriff „Abgang“ (§§ 33, 45 GemHVO NRW)  
Begriff „Abschlussstichtag“ (§ 95 GO NRW; § 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Abschreibungen“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Andere Finanzierung“ (§ 86 GO NRW)  
Begriff „Andere Gesellschafter“ (§ 116 GO NRW und § 50 GemHVO NRW)  
Begriff „Angemessene Höhe“ (§ 88 GO NRW)  
Begriff „Anlagevermögen“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Anleihen“ (§ 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Annähernde Gleichwertigkeit“ (§ 34 GemHVO NRW)  
Begriff „Anschaffungskosten“ (§ 91 GO NRW, §§ 33, 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Anteile“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Begriff „Anzahlungen“ (§§ 23 und 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Art der Ausführung“ (§ 14 GemHVO NRW)  
Begriff „Aufwendungen“ (§§ 11 und 27 GemHVO NRW)  
Begriff „Außergewöhnlich“ (§ 2 GemHVO NRW)  
Begriff „Außerordentlich“ (§ 2 GemHVO NRW)  
Begriff „Außerplanmäßig“ (§ 83 GO NRW und § 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Ausgaben“ (§ 42 GemHVO NRW)  
Begriff „Auszahlungen“ (§§ 11 und 27 GemHVO NRW)

### **B**

Begriff „Barwert“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Begriff „Bauten“ (§ 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Bedeutende Vorgänge“ (§ 48 GemHVO NRW)  
Begriff „Beizulegender Wert“ (§ 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Bestätigungsvermerk“ (10 T. der GO NRW)  
Begriff „Bestimmte Zeit“ (§ 42 GemHVO NRW)  
Begriff „Beteiligungen“ (§ 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Betrieb“ (§ 116 GO NRW; § 50 GemHVO NRW)  
Begriff „Bewertungsmethode“ (§ 44 GemHVO NRW)  
Begriff „Bilanzansatz“ (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Begriff „Buchführung“ (§ 27 GemHVO NRW)

Begriff „Buchwert“ (§ 45 GemHVO NRW)

Begriff „Bürgschaft“ (§ 87 GO NRW)

**D**

Begriff „Dauernd“ (§§ 33 und 35 GemHVO NRW)

Begriff „Drohender Verlust“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Durchlaufende Finanzmittel“ (§§ 16 und 27 GemHVO NRW)

Begriff „Durchlaufende Gelder“ (§ 30 GemHVO NRW)

**E**

Begriff „Einbringen“ (§ 100 GO NRW)

Begriff „Einheitliche Leitung“ (§ 50 GemHVO NRW)

Begriff „Einnahmen“ (§ 42 GemHVO NRW)

Begriff „Einzahlungen“ (§§ 11 und 27 GemHVO NRW)

Begriff „EPSAS“ (Einführung)

Begriff „Erforderlich ist oder wird“ (§ 90 GO NRW)

Begriff „Erheblich“ (§ 83 GO NRW)

Begriff „Erhebliche Härte“ (§ 26 GemHVO NRW)

Begriff „Erlöse“ (§ 18 GemHVO NRW)

Begriff „Ermächtigung“ (§ 22 GemHVO NRW)

Begriff „Ertrag“ (§§ 11 und 27 GemHVO NRW)

Begriff „Ertragsgesamtlage“ (§ 116 GO NRW)

Begriff „Ertragslage“ (§ 95 GO NRW)

Begriff „Erweiterung“ (§ 33 GemHVO NRW)

Begriff „Eventualforderungen“ (§§ 41 und 46 GemHVO NRW)

Begriff „Eventualverbindlichkeiten“ (§§ 41 und 47 GemHVO NRW)

**F**

Begriff „Fälligkeit“ (§ 23 GemHVO NRW)

Begriff „Finanzanlagen“ (§ 35 GemHVO NRW)

Begriff „Finanzgesamtlage“ (§ 116 GO NRW)

Begriff „Finanzlage“ (§ 95 GO NRW)

Begriff „Finanzplan“ (§ 3 GemHVO NRW)

Begriff „Folgekosten“ (§ 14 GemHVO NRW)

Begriff „Forderungen“ (§ 41 und 46 GemHVO NRW)

Begriff „Freistellungserklärung“ (§ 87 GO NRW)

**G**

Begriff „Geldanlage“ (§ 90 GO NRW)

Begriff „Geordnet“ (§ 27 GemHVO NRW)

Begriff „Geringfügigkeit“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Geringwertig“ (Abschnitt 5 GemHVO NRW)

Begriff „Gesamtabschluss“ (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)

Begriff „Geschäftsvorfall“ (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)

Begriff „Getrennt voneinander“ (§ 11 GemHVO NRW)

Begriff „Gleichartigkeit“ (§ 34 GemHVO NRW)

Begriff „Globaler Minderaufwand“ (§ 2 GemHVO NRW)

Begriff „Grundstücklasten“ (§ 41 GemHVO NRW)

Begriff „Grundstücksrechte“ (§ 41 GemHVO NRW)

**H**

Begriff „Haushalt“ (§ 75 GO NRW)

Begriff „Haushaltsansatz (Einführung GemHVO NRW)

Begriff „Haushaltsjahr“ (§§ 78, 95 GO NRW)

Begriff „Haushaltsplan“ (§ 79 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Begriff „Haushaltsposition (Einführung GemHVO NRW)

Begriff „Haushaltswirtschaft“ (§ 75 GO NRW)

Begriff „Herstellungskosten“ (§ 91 GO NRW, §§ 33, 35 GemHVO NRW)

**I**

Begriff „Im Voraus“ (§ 42 GemHVO NRW)

Begriff „Investitionstätigkeit“ (§ 86 GO NRW; §§ 3, 14 GemHVO NRW)

Begriff „In voller Höhe“ (§ 11 GemHVO NRW)

Begriff „IPSAS“ (Einführung)

**J**

Begriff „Jährlichkeit“ (§§ 75 und 78 GO NRW)

**K**

Begriff „Kommunale Stiftungen“ (§§ 99, 100 GO NRW)

Begriff „Konsolidierungseinheiten“ (§ 50 GemHVO NRW)

Begriff „Kontenform“ (§ 41 GemHVO NRW)

Begriff „Konsolidierungskreis“ (§ 116 GO NRW und § 50 GemHVO NRW)

Begriff „Kosten“ (§ 18 GemHVO NRW)

Begriff „Kostenrechnende Einrichtung“ (§ 43 GemHVO NRW)

Begriff „Kreditähnlich“ (§ 86 GO NRW)

**L**

Begriff „Laufende Verfahren“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Leistungsbescheid“ (§ 11 GemHVO NRW)

Begriff „Lineare Abschreibung“ (§ 35 GemHVO NRW)

**M**

Begriff „Maßgeblicher Einfluss“ (§ 50 GemHVO NRW)

**N**

Begriff „Nachtragssatzung“ (§ 81 GO NRW)

Begriff „Negative Kreditzinsen“ (§ 86 GO NRW)

Begriff „Negativrendite“ (§ 86 GO NRW)

Begriff „Nicht braucht“ (§§ 83 und 90 GO NRW)

Begriff „Nicht entgeltlich“ (§ 43 GemHVO NRW)

Begriff „Nicht geplant“ (§ 83 GO NRW)

Begriff „Nicht geringfügig“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Nicht nur vorübergehend“ (§ 8 GemHVO NRW)

Begriff „Notwendig“ (§ 33 GemHVO NRW)

**O**

Begriff „Ordentlich“ (§ 3 GemHVO NRW)

Begriff „Ordnungsmäßig“ (§ 27 GemHVO NRW)

Begriff „Örtliche Prüfung“ (§ 102 GO NRW)

Begriff „Örtliche Stiftungen“ (§§ 99, 100 GO NRW)

**P**

Begriff „Patronatserklärung“ (§ 87 GO NRW)

Begriff „Pension“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Personalaufwendungen“ (§ 19 GemHVO NRW)

Begriff „Planmäßige Abschreibungen“ (§ 35 GemHVO NRW)

Begriff „Planung“ (§ 75 Absatz 2 GO NRW)

Begriff „Pension“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Periodenfremd“ (§§ 2 und 3 GemHVO NRW)

Begriff „Prüfungsrisiko“ (Teil 10 GO NRW)

**R**

Begriff „Rechnung“ (§ 75 Absatz 2 GO NRW)

Begriff „Rechnungsabgrenzungsposten“ (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Begriff „Rechnungszins“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Rechtliche Verpflichtung“ (§ 82 GO NRW)

Begriff „Restlaufzeit“ (§ 47 GemHVO NRW)

Begriff „Richtig“ (§ 27 GemHVO NRW)

Begriff „Rücklage“ (§ 41 GemHVO NRW)

Begriff „Rückstellungen“ (§ 36 GemHVO NRW)

**S**

Begriff „Sachanlagen“ (§ 35 GemHVO NRW)

Begriff „Sacheinlagen (vgl. § 90 GO NRW)

Begriff „Sachliche Bindung“ (Einführung GemHVO NRW)

Begriff „Schluss des Haushaltsjahres“ (§ 95 GO NRW)

Begriff „Schulden“ (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)

Begriff „Schuldengesamtlage“ (§ 116 GO NRW)

Begriff „Schuldenlage“ (§ 95 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)

Begriff „Schwebendes Geschäft“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Selbst hergestellt“ (§ 43 GemHVO NRW)

Begriff „Selbstständige Nutzung“ (§ 35 GemHVO NRW)

Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“ (§ 33 GemHVO NRW)

Begriff „SEPA“ (§ 30 GemHVO NRW)

Begriff „Sichteinlagen“ (§ 41 GemHVO NRW)

Begriff „Soweit vertretbar und geboten“ (§ 77 GO NRW)

Begriff „Sonstige Einlagen“ (§ 41 GemHVO NRW)

Begriff „Sonstige Finanzmittel“ (§ 77 GO NRW)

Begriff „Staffelform“ (§§ 2,3, 38 und 39 GemHVO NRW)

Begriff „Stille Lasten“ (§ 91 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)

Begriff „Stille Reserven“ (§ 91 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)

**T**

Begriff „Tatsächliche Verhältnisse“ (§ 95 GO NRW)

Begriff „Teilwert“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Tilgung“ (§§ 3 und 41 GemHVO NRW)

Begriff „Tochtereinheit“ (Abschnitt 7 GemHVO NRW)

Begriff „Treuhandvermögen“ (§ 98 GO NRW)

**U**

Begriff „Überörtliche Prüfung“ (10 T. der GO NRW)

Begriff „Überplanmäßig“ (§ 83 GO NRW)

Begriff „Übertragung“ (§ 22 GemHVO NRW)

Begriff „Umlaufvermögen“ (§ 35 GemHVO NRW)

Begriff „Umschuldung“ (§ 78 GO NRW)

Begriff „Unabweisbar“ (§ 83 GO NRW)

Begriff „Unaufschiebbarkeit“ (§ 82 GO NRW)

Begriff „Unabweisbar“ (§ 88 GO NRW)

Begriff „Ungewiss“ (§ 36 GemHVO NRW)

Begriff „Untergeordnete Bedeutung“ (§ 116 GO NRW)

Begriff „Unverzüglich“ (§ 24 GemHVO NRW)

**V**

Begriff „Veräußerung“ (§§ 83 und 90 GO NRW)

Begriff „Veranschlagungsreife“ (§ 79 GO NRW, §§ 1 und 11 GemHVO NRW)

Begriff „Verbesserung“ (§ 33 GemHVO NRW)

Begriff „Verbindlichkeiten“ (§ 41 und 47 GemHVO NRW)

Begriff „Verlässlichkeit“ (§ 37 GemHVO NRW)

Begriff „Vermögens- und Schuldenlage“ (§ 27 GemHVO NRW)



## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT

Begriff „Vermögensgegenstand“ (§ 91 GO NRW, §§ 28, 33, 35 GemHVO NRW)  
Begriff „Vermögensgesamtanlage“ (§ 116 GO NRW)  
Begriff „Vermögenslage“ (§ 95 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Begriff „Verpflichtungsermächtigungen“ (§ 13 GemHVO NRW)  
Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ (§ 116 GO NRW; § 50 GemHVO NRW)  
Begriff „Vollständig“ (§ 27 GemHVO NRW)  
Begriff „Voraussichtlich notwendig“ (§ 91 GO NRW)  
Begriff „Vorräte“ (§ 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Vorschriften über die Haushaltswirtschaft“ (§ 59 GemHVO NRW)

### **W**

Begriff „Wertpapier“ (§ 41 GemHVO NRW)  
Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“ (§ 33 GemHVO NRW)  
Begriff „Wirtschaftlich unzumutbar“ (§ 86 GO NRW)

### **Z**

Begriff „Zeitgerecht“ (§ 27 GemHVO NRW)  
Begriff „Zeitliche Bindung“ (Einführung GemHVO NRW)  
Begriff „Zuleitung“ (§ 95 GO NRW)  
Begriff „Zur Sicherung des Kredits“ (§ 86 GO NRW)

### **3. Haushaltswirtschaftliche Sachthemen**

Die Aufzählung der Sachthemen mit den dazu genannten haushaltsrechtlichen Vorschriften soll das Auffinden in Gesamttext der NKF-Handreichung erleichtern. Die nachfolgend aufgeführten Sachthemen sind jedoch nicht immer gleichlautend mit der Gliederung der Erläuterungen zu der jeweils genannten Vorschrift.

### **A**

Abbildung der Bewirtschaftungsbestimmungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Abbildung der Erträge und Aufwendungen (§ 38 GemHVO NRW)  
Abbildung der örtlichen Ziele im Haushaltsplan (§ 12 GemHVO NRW)  
Abbildung des Anlagevermögens im Anlagenspiegel (§ 41 GemHVO NRW)  
Abbildung des Ressourcenaufkommens (§ 11 GemHVO NRW)  
Abbildung des Ressourcenverbrauchs (§ 11 GemHVO NRW)  
Abbildung interner Leistungsbeziehungen (§§ 4, 17 GemHVO NRW)  
Abbruchkosten bei Ersatzinvestitionen (§ 33 GemHVO NRW)  
Abgabe von Verpflichtungserklärungen der Gemeinde (8. Teil GO NRW)  
Abgaben (§ 23 GemHVO NRW)  
Abgabenart „Beiträge“ (§ 77 GO NRW)  
Abgabenart „Gebühren“ (§ 77 GO NRW)  
Abgabenart „Steuern“ (§ 77 GO NRW)  
Abgabenerhebung (§ 77 GO NRW)  
Abgang geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)  
Abgangsstichtag für ab- oder aufgegebenen gemeindlichen Betrieben (§ 50 GemHVO NRW)  
Abgeltungszahlung (§ 42 GemHVO NRW)  
Abgesondertes Vermögen der Gemeinde (§ 97 GO NRW)  
Abgrenzung bebauter Grundstücke und unbebauter Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der Aufgabenträger der Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Abgrenzung der bebauten Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der öffentlich-rechtlichen Betriebe (§ 50 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der privatrechtlichen Betriebe der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Abgrenzung der Rückstellungsarten (§ 88 GO NRW)  
Abgrenzung der Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis (§ 1 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der unbebauten Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Abgrenzung der Verwaltung von der Sachbearbeitung (§ 31 GemHVO NRW)  
Abgrenzung des Finanzmittelfonds (§ 51 GemHVO NRW)  
Abgrenzung des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)  
Abgrenzung des öffentlichen Bereichs (§ 47 GemHVO NRW)  
Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums (§ 33 GemHVO NRW)  
Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Abnutzbare Vermögensgegenstände - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Abrechnung der „Jugendamtsumlage“ (§ 2 GemHVO NRW)  
Abschlussstichtag 31. Dezember (§ 95 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Abschlussstichtag des ersten Gesamtabchlusses (12. T. GO NRW)  
Abschlussstichtag vor dem 30. September (§ 49 GemHVO NRW)  
Abschreibungen (§§ 2, 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungen bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungen nicht vor Eröffnungsbilanzstichtag (§ 92 GO NRW)  
Abschreibungen nicht wegen der Zweckbindungsfrist (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungen und Sonderposten (§§ 35, 43 GemHVO NRW)  
Abschreibungsarten (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungsmethoden (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungsplan für jeden abnutzbaren Vermögensgegenstand (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungstabelle und Aufsichtsbehörde (§ 35 GemHVO NRW)  
Abschreibungsursachen (§§ 35, 49 GemHVO NRW)  
Absetzungen nach § 23 GemHVO NRW (§ 39 GemHVO NRW)  
Absicherung der Vollständigkeit der zu prüfenden Unterlagen (§ 103 GO NRW)  
Abstandszahlung (§ 33 GemHVO NRW)  
Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Jahresabschluss (§ 30 GemHVO NRW)  
Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Tagesabschluss (§ 30 GemHVO NRW)  
Abwasserbeseitigungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Abweichung vom Konsolidierungszeitraum Frist (§ 76 GO NRW)  
Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung (§ 44 GemHVO NRW)  
Abweichungen vom Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)  
Abwicklung von Stundungen (§ 31 GemHVO NRW)  
Abwicklung von Zahlungen (§ 31 GemHVO NRW)  
Abzinsung von Rückstellungen (§§ 88, 91 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Ackerland (§ 41 GemHVO NRW)  
Adressaten der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Einführung)  
Aktiv- und Passivposten der Schuldenkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Aktive Rechnungsabgrenzung (§§ 41, 42, 53 GemHVO NRW)  
Aktiver Unterschiedsbetrag (§ 50 GemHVO NRW)  
Aktivierbare Eigenleistungen §§ 2, 4 GemHVO NRW)  
Aktivierte Eigenleistungen nicht Investitionsauszahlungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Aktivierte Zuwendungen der Gemeinde (§ 86 GO NRW)  
Aktivierung bei einer Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierung bei wirtschaftlichem Eigentum der Gemeinde (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierung erhaltener Sachleistungen (§ 91 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Aktivierung geleisteter Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Aktivierung kommunaler Stiftungen (§ 100 GO NRW)  
Aktivierung von unselbstständigen Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Aktivierung von Zuwendungen mit Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierung von Zuwendungen und wirtschaftliches Eigentum (§ 43 GemHVO NRW)  
Aktivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW)  
Aktivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Aktivtausch in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Allgemeine Bewertungsanforderungen (§§ 32, 41, 49, 54 GemHVO NRW)  
Allgemeine Grundsätze für die gemeindliche Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Allgemeine Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Allgemeine Planungsgrundsätze (§§ 1, 11 GemHVO NRW)  
Allgemeine Rücklage (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Allgemeine Umlagen (§ 2 GemHVO NRW)  
Allgemeine Zuweisungen - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Als verbraucht geltende Materialbestände (§ 29 GemHVO NRW)  
Analyse der Gesamthaushaltswirtschaft (§ 51 GemHVO NRW)  
Analyse der Haushaltswirtschaft (§ 48 GemHVO NRW)  
Analyse der wirtschaftlichen Gesamtlage (§ 51 GemHVO NRW)  
Analyse der wirtschaftlichen Lage (§ 48 GemHVO NRW)  
Analyse mit Zielen und Kennzahlen (§§ 48, 51 GemHVO NRW)  
Änderung der Haushaltssatzung durch Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Änderung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Änderung des Bestandes an Finanzmitteln (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Änderung des festgelegten Abschreibungszeitraums (§ 35 GemHVO NRW)  
Änderung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Änderung der Bezeichnung der Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Änderungen des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Änderungsbedarf bei der Haushaltsausführung (§ 83 GO NRW)  
Anforderungen an den Entwurf des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Anforderungen an den Entwurf des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Anforderungen an den Zwischenabschluss (§ 49 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die Bildung von Teilplänen (§ 4 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die Bildung von Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die örtliche Produktbildung (§ 4 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die Rückstellungsbildung (§ 41 GemHVO NRW)  
Anforderungen an die Übertragung von Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Anforderungen an neue Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Angabe der gemeindlichen Haftungsverhältnisse (§ 47 GemHVO NRW)  
Angabe der gemeindlichen Verbindlichkeiten (§ 47 GemHVO NRW)  
Angabe der Restlaufzeiten (§§ 46, 47 GemHVO NRW)  
Angabe der Verantwortlichen in der Gemeinde (§§ 48, 51 GemHVO NRW)  
Angabe der Vorjahreszahlen (§ 41 GemHVO NRW)  
Angabe von Gesamtbeträgen (§ 46 GemHVO NRW)  
Angabe von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen (§ 51 GemHVO NRW)  
Angaben bei Haftungsverhältnissen in fremder Währung (§ 47 GemHVO NRW)  
Angaben bei Sicherungsgut (§ 47 GemHVO NRW)  
Angaben bei Treugut bzw. Treuhandvermögen (§ 47 GemHVO NRW)  
Angaben im Gesamtanhang (§ 50 GemHVO NRW)  
Angaben nicht für sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 47 GemHVO NRW)  
Angaben über Betriebe von untergeordneter Bedeutung (§ 51 GemHVO NRW)  
Angaben über gemeindliche Beteiligungsverhältnisse (§ 52 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Angaben zu Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Abweichungen von Bewertungsmethoden (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Abweichungen von Bilanzierungsmethoden (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Abweichungen von der vorgesehenen Abschreibung (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Beiträgen aus Erschließungsmaßnahmen (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (§ 44 GemHVO NRW)  
Angaben zu Vereinfachungen und Schätzungen (§ 44 GemHVO NRW)  
Angabepflichten der Verantwortlichen in der Gemeinde (§§ 95, 116 GO NRW)  
Angabepflichten im Anhang (§ 41 GemHVO NRW)  
Angelegenheiten der Bezirksvertretungen (§ 1 GemHVO NRW)  
Anhang - Allgemeine Erläuterungspflichten (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angabe der Zinssicherungsinstrumente (§ 89 GO NRW)  
Anhang - Angaben zu Abweichungen von der Abschreibung (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zu Abweichungen von der Einzelbewertung (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zu Beiträgen aus Erschließungsmaßnahmen (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zum Jahresabschluss (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Angaben zur Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Beizufügende Anlagen (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Wichtige Angaben nach der GemHVO NRW (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang - Wichtige örtliche Sachverhalte (§ 44 GemHVO NRW)  
Anhang (§§ 95, 103 GO NRW, §§ 37, 44, 53 GemHVO NRW)  
Anhang und Gesamtkapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Anlagegrundsätze für Geldanlagen der Gemeinde (§ 90 GO NRW)  
Anlagen im Bau (§ 41 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Gesamtabschluss (§ 103 GONRW, § 49 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Jahresabschluss (§ 103 GO NRW; § 37 GemHVO NRW)  
Anlagen zum Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Anlagen zur Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Anlagennachweis (§ 35 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Abschreibungen (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Buchwerten (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Umbuchungen (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Zugängen und Abgängen (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Ausweis von Zuschreibungen (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel - Inhalte (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagevermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Anlagevermögen im Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)  
Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz (§ 90 GO NRW; §§ 27, 41 GemHVO NRW)  
Anlas für Wertminderungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Anlass von Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Anlass zur haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Anlassbezogene Unterrichtung des Rates (§ 23 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Anleihen (§ 41 GemHVO NRW)  
Annahme von Einzahlungen (§ 30 GemHVO NRW)  
Anpassung der Abschreibungszeit eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)  
Anpassung der Anzeigefrist der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Anpassung der Nutzungsdauer nach Instandsetzung oder Sanierung (§ 35 GemHVO NRW)  
Anpassung von Abschreibungen (§ 49 GemHVO NRW)  
Anpassung von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)  
Anpassungen des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Ansatz abgeschriebener Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Ansatz der Ausgleichsrücklage in der Bilanz (§ 75 GO NRW)  
Ansatz der Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Ansatz des Haushaltsjahres (§ 38 GemHVO NRW)  
Ansatz eines Unterschiedsbetrages bei Verbindlichkeiten (§ 42 GemHVO NRW)  
Ansatz gemeindlicher Verpflichtungen (§ 91 GO NRW)  
Ansatz von aktivischen Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Ansatz von gemeindlichen Rentenverpflichtungen (§ 91 GO NRW)  
Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Ansatz von passivischen Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Ansatz von Pensionsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ansatz von Rückstellungen der Gemeinde (§ 91 GO NRW)  
Ansatz von Verbindlichkeiten der Gemeinde (§ 91 GO NRW)  
Ansatzpflicht für gemeindliche Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Ansatzwahlrecht bei Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Anschaffungs- oder Herstellungskosten - Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Leasinggeschäften (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Rentenverpflichtungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Rentenzahlungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Schenkungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Zuwendungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten bei Zwangsversteigerung (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten in Einzelfällen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten und Herstellungskosten (§§ 90, 91 GO NRW; § 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten und Investitionen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten und Übernahme von Verpflichtungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungskosten und Verpflichtungen (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungsnebenkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungswertprinzip (§ 91 GO NRW),  
Anschaffungszeitraum (§ 33 GemHVO NRW)  
Anschaffungszeitraum und Aktivierung (§ 33 GemHVO NRW)  
Ansprüche als bilanzielle Forderungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Ansprüche der Gemeinde (§ 26 GemHVO NRW)  
Anteile an verbundenen Unternehmen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)  
Antizipative Aktivposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Antizipative Geschäftsvorfälle (§ 42 GemHVO NRW)  
Antizipative Passivposten (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Anwendung der Buchwertmethode (§ 50 GemHVO NRW)  
Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Anwendung der Haushaltsgrundsätze (§ 11 GemHVO NRW)  
Anwendung der Neubewertungsmethode (§ 50 GemHVO NRW)  
Anwendung der Vergabegrundsätze (§ 25 GemHVO NRW)  
Anwendung des Bruttoprinzips (§ 79 GO NRW; §§ 38, 39, 40 GemHVO NRW)  
Anwendung des Erfüllungsprinzips (§ 11 GemHVO NRW)  
Anwendung des Liquiditätsänderungsprinzips (§§ 11, 39 GemHVO NRW)  
Anwendung des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Anwendung des Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) (§ 51 GemHVO NRW)  
Anwendung des Vorsichtsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)  
Anwendung von allgemeinen Grundsätzen (12. T. GO NRW)  
Anwendung von Grundsätzen der Rechnungslegung (§ 11 GemHVO NRW)  
Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften (§ 50 GemHVO NRW)  
Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Anzahlungen und Rechnungsabgrenzung (§ 42 GemHVO NRW)  
Anzeige der Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 GO NRW)  
Anzeige der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Anzeige der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Anzeige des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Anzeige des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Anzeige des Verzichts auf einen Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Anzeigefrist für die gemeindliche Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Anzeigepflicht bei Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)  
Anzeigepflicht bei kreditähnlichen Rechtsgeschäften (§ 86 GO NRW)  
Anzeigepflicht bei nicht geplantem Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)  
Anzeigepflicht beim Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Anzeigepflicht beim Jahresabschluss (§ 95 GO NRW)  
Anzeigepflichten bei Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Anzeigepflichten bei Gewährverträgen (§ 87 GO NRW)  
Anzuwendende Vorschriften des Handelsgesetzbuches (§ 50 GemHVO NRW)  
Arbeitsschritte beim gemeindlichen Gesamtabschluss (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Arbeitsschritte der Geschäftsbuchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Archivierung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Arten der Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Arten der Bestätigungsvermerke (§ 101 GO NRW)  
Arten der Beteiligungen an Versorgungslasten (§ 36 GemHVO NRW)  
Arten der Buchungsbelege (§ 27 GemHVO NRW)  
Arten der Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Arten der Auszahlungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Arten der Einzahlungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Arten der Erträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Arten der fremden Finanzmittel (§§ 16, 27 GemHVO NRW)  
Arten der gemeindlichen Abgaben (§ 77 GO NRW)  
Arten der gemeindlichen Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Arten der gemeindlichen Rückstellungen (§ 91 GO NRW)  
Arten der gemeindlichen Sondervermögen (§ 97 GO NRW; § 59 GemHVO NRW)  
Arten der gemeindlichen Verbindlichkeiten (§ 91 GO NRW)  
Arten der übertragbaren Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Arten von Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Arten von Zahlungsdiensten (§ 93 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Aufbau der Teilergebnisrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Aufbau der Teilfinanzrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Aufbau der Teilpläne (§ 79 GO NRW)  
Aufbau der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Aufbau des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)  
Aufbau des NKF-Produktrahmens (§ 4 GemHVO NRW)  
Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufbauten und Anlagen auf unbebauten Grundstücken (§ 41 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung der Dokumentationen der DV-Buchführung (§§ 27, 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung der haushaltswirtschaftlichen Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung nach anderen Vorschriften (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung und einzuhaltende Grundsätze (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung und Rückstellungen (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufbewahrung von Originaldokumenten (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrungsfristen (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrungspflichten (§ 94 GO NRW)  
Aufbewahrungspflichten bei Übertragung der Finanzbuchhaltung (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrungszeit 10 Jahre (§ 58 GemHVO NRW)  
Aufbewahrungszeit 6 Jahre (§ 58 GemHVO NRW)  
Auffüllung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Aufgaben der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Aufgaben der Finanzrechnung (§ 30 GemHVO NRW)  
Aufgaben der gemeindlichen Geschäftsbuchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Aufgaben der gemeindlichen Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Aufgaben der Haushaltsatzung (§ 78 GO NRW)  
Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (10. Teil, § 103 GO NRW)  
Aufgaben der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Aufgaben der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Aufgaben des Gesamtlageberichts (§ 51 GemHVO NRW)  
Aufgaben des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)  
Aufgaben des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Aufgaben des Kämmerers (§ 80 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Aufgaben des Lageberichts (§ 48 GemHVO NRW)  
Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses (§§ 92, 96 GO NRW)  
Aufgaben organisatorisch verselbstständigter Einrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Aufgaben und Rechte des Kämmerers (§ 80 GO NRW)  
Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)  
Aufgabenkatalog der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Aufgabenträger der Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Aufgabenübertragung des Rates an die örtliche Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)  
Aufgabenübertragung und Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)  
Aufhebung anderer Haushaltssperren (§ 23 GemHVO NRW)  
Aufhebung der Haushaltssperre des Rates (§ 81 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Aufhebung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Auflösung eines Festwertes (§ 34 GemHVO NRW)  
Auflösung passiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Auflösung von Instandhaltungsrückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Auflösung von Rückstellungen durch Inanspruchnahme (§ 36 GemHVO NRW)  
Auflösung von Rückstellungen wegen Dienstherrnwechsels (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Auflösung von Rückstellungen, weil der Grund entfallen ist (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten bei abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten bei Veräußerung des Vermögensgegenstandes (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten bei Wertminderung (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösung von Sonderposten wegen Rückzahlung einer Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Auflösungsgebot für Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Aufnahme einzelner Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Aufsicht als Aufgabe des Bürgermeisters (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufsicht als Aufgabe des Kämmerers (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufsicht über Buchführung und Zahlungsabwicklung (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Aufsichtsrechtliche Prüfung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Aufsichtsrechtliche Prüfung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Aufsichtsrechtliche Prüfung und Bestätigungsvermerk (§ 96 GO NRW)  
Aufstellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 53 GemHVO NRW)  
Aufstellung der produktorientierten Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Aufstellung der Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Aufstellung der Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Aufstellung der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Aufstellung des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Aufstellung des Entwurfs des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Aufstellung des Inventars (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Aufstellung des Summenabschlusses (§ 50 GemHVO NRW)  
Aufstellung einer Nachtragsatzung (§ 81 GO NRW)  
Aufstellung einer örtlichen Abschreibungstabelle (§ 35 GemHVO NRW)  
Aufstellung eines gemeindlichen Kontenplans (§ 27 GemHVO NRW)  
Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans (§ 81 GO NRW, § 10 GemHVO NRW)  
Aufstellung eines Zwischenabschlusses (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Aufstellungsfrist für den Entwurf des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Aufstellungsfrist für den Entwurf des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Aufstellungsverfahren für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Aufstellungsverfahren für den Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Aufstellungsverfahren für die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Aufstellungsverfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Aufstellungsverfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Aufteilung des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Aufträge des Bürgermeisters an die örtliche Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)  
Auftragsumfang des Prüfers (§ 103 GO NRW)  
Auftragsvergabe und Liquidität (§ 75 GO NRW)  
Auftragsvergabe und Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW, §§ 25, 30 GemHVO NRW)  
Auftreten von Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)  
Aufwand als Rechengröße (§ 93 GO NRW, §§ 2, 11, 17, 27 GemHVO NRW)  
Aufwendungen als Steuerungsinformationen (§ 2 GemHVO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Aufwendungen für Dienstleistungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Aufwendungen für Sachleistungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Aufwendungen im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Aufwendungen im Ergebnisplan (§ 11 GemHVO NRW)  
Aufwendungen im Ergebnisplan (§§ 2, 11 GemHVO NRW)  
Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen (§ 2 GemHVO NRW)  
Aufwendungen und Auszahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Aufwuchs und pauschaliertes Festwertverfahren (§ 34 GemHVO NRW)  
Aufzeichnungspflicht für gemeindliche Geschäftsvorfälle (§ 27 GemHVO NRW)  
Ausbuchung von Verbindlichkeiten (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Ausbuchung von Forderungen (§§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Ausfallbürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (§ 75 GO NRW)  
Ausführung eines Ratsbeschlusses (8. Teil GO NRW)  
Ausgaben und Ermittlung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung (§§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung des Bestätigungsvermerks (§ 116 GO NRW)  
Ausgestaltung des gemeindlichen Kontenplans (§ 27 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 5 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems (§§ 76 GO NRW, §§ 12, 48, 51 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung von Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
Ausgestaltung von Zielen (§ 12 GemHVO NRW)  
Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards (12. T. GO NRW)  
Ausgewählte deutsche Rechnungslegungsstandards (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Ausgleichspflicht bei den internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Ausgleichsrücklage - Auffüllung oder Wiederauffüllung (§ 75 GO NRW)  
Ausgleichsrücklage - Bemessung nach dem Eigenkapital (§ 75 GO NRW)  
Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW, §§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Ausgleichsrücklage und Einhaltung des zulässigen Höchstbetrages (§ 75 GO NRW)  
Ausgleichsrücklage und Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)  
Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW (§ 48 GemHVO NRW)  
Auskünfte über die Geschäftsführung (§§ 95, 116 GO NRW, §§ 48, 51 GemHVO NRW)  
Auskunftspflichten der Ratsmitglieder (§§ 95, 116 GO NRW)  
Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Ausleihungen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Ausleihungen an Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausleihungen an Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausleihungen an verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausleihungen der Gemeinde (§ 3 GemHVO NRW)  
Ausleihungen und Gegenleistungsverpflichtungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausnahme für die Zwischenergebniseliminierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip (§§ 38, 39, 40 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip bei Beiträgen (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip bei Gebühren (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip bei Steuern (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Bruttoprinzip für Abgaben (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz (§ 32 GemHVO NRW)  
Ausnahme vom Verrechnungsverbot (§ 39 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Ausnahme vom Vier-Augen-Prinzip (§ 31 GemHVO NRW)  
Ausnahme von der Einbeziehung in die Konsolidierung (§ 116 GO NRW)  
Ausnahme von der gemeindlichen Bilanzierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Ausnahme von der Neubewertungspflicht (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausnahme von der Neubewertungspflicht für die Erstkonsolidierung (12. T. GO NRW)  
Ausnahme zur Aufstellungspflicht einer Nachtragsatzung (§ 81 GO NRW)  
Ausnahmen vom Bruttoprinzip (§ 79 GO NRW)  
Ausnahmezulassung vom Verbot der Sicherheitsbestellung (§ 86 GO NRW)  
Ausrichtung der Haushaltsüberwachung (§ 23 GemHVO NRW)  
Ausrichtung des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Aussage des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Ausschluss der Sparkassen aus dem Konsolidierungskreis (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausschluss der Sparkassenbetriebe aus dem Konsolidierungskreis (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausschluss nicht von Beteiligungen an Sparkassenbetrieben (§ 50 GemHVO NRW)  
Ausschluss und Befangenheit des Prüfers (§ 103 GO NRW)  
Ausschlussgründe für Dritte als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Ausschreibungspflicht (§ 25 GemHVO NRW)  
Außerordentliche Aufwendungen (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Außerordentliche Erträge (§§ 2,38 GemHVO NRW)  
Außerordentliches Ergebnis (§§ 2, 37, 38 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen (§§ 35, 50 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen bei Anlagevermögen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen bei Finanzanlagen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen beim Sachanlagevermögen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen beim Umlaufvermögen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen und Sonderposten (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Abschreibungen und Umstufung von Straßen (§ 35 GemHVO NRW)  
Außerplanmäßige Aufwendungen (§ 83 GO NRW)  
Außerplanmäßige Auszahlungen (§ 83 GO NRW)  
Außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Auswahl von Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
Auswahl von Sanierungsmaßnahmen (§ 5 GemHVO NRW)  
Ausweis aller Stellen im Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)  
Ausweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung (§§ 16, 27 GemHVO NRW)  
Ausweis der Haftungsverhältnisse (§ 47 GemHVO NRW)  
Ausweis der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Ausweis der Veränderungen der Ermächtigungen (§ 81 GO NRW)  
Ausweis des Gesamtbetrages der Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Ausweis des Gesamtbetrages der Erträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Ausweis eines Jahresergebnisses (§ 4 GemHVO NRW)  
Ausweis von Leistungskennzahlen (§ 40 GemHVO NRW)  
Ausweis von Leistungsmengen (§ 40 GemHVO NRW)  
Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Auswertungen aus den Büchern (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswertungen durch eine Fibu-Kontierungsnummer (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswertungen nach der gewählten Haushaltsgliederung (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswertungen nach der sachlichen Ordnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswertungen nach der zeitlichen Ordnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Auswirkungen der festgelegten Wertgrenze (§ 14 GemHVO NRW)  
Auswirkungen der Niederschlagungen (§ 26 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Auswirkungen der Stundung (§ 26 GemHVO NRW)  
Auszahlungen als Rechengröße (§§ 89, 93 GO NRW, §§ 3, 11, 27 GemHVO NRW)  
Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für Baumaßnahmen (§§ 3, 22 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für Beschaffungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungen für Investitionen (§ 22 GemHVO NRW)  
Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungsarten bei Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungsarten bei Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Auszahlungsarten bei laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)

**B**

Bankguthaben (§ 41 GemHVO NRW)  
Bankkonten (§ 31 GemHVO NRW)  
Bankrechtliche Kundeneinstufung (§§ 86, 89, 90 GO NRW)  
Barwert bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Baulichkeiten auf bebauten Grundstücken (§ 41 GemHVO NRW)  
Baumaßnahmen im gemeindlichen Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Bauten auf fremdem Grund und Boden (§ 41 GemHVO NRW)  
Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Beachtung der Vergabebestimmungen (§ 25 GemHVO NRW)  
Beachtung des Anschaffungswertprinzips (§ 91 GO NRW)  
Beachtung des Kontierungsplans (§§ 2, 3, 41 GemHVO NRW)  
Beachtung des Periodisierungsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)  
Beachtung von Haushaltsgrundsätzen (§§ 75, 78 GO NRW)  
Beachtung von Mikrofilm-Grundsätzen (§ 58 GemHVO NRW)  
Beachtung von wirtschaftlichen Gesichtspunkten (§ 14 GemHVO NRW)  
Beamte bei rechtlich selbstständigen Unternehmen (§ 36 GemHVO NRW)  
Beamtenpensionsversicherung (§ 36 GemHVO NRW)  
Beamtenrechtliche Pensionsansprüche (§ 36 GemHVO NRW)  
Beanstandungsverfahren - überörtliche Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Bürgermeister (§ 103 GO NRW)  
Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat (§ 103 GO NRW)  
Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde (§ 103 GO NRW)  
Beauftragung Dritter (§ 89 GO NRW)  
Beauftragung Dritter als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Beauftragung nach § 103 Abs. 5 GO NRW (§ 102 GO NRW)  
Bebaute Grundstücke (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Bedarf für eine Inanspruchnahme des Budgets (§ 21 GemHVO NRW)  
Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen (§ 83 GO NRW)  
Bedarfsorientierte Ermächtigungsübertragung (§ 22 GemHVO NRW)  
Bedarfsprüfung vor der Abgabe einer Vollständigkeitserklärung (§ 103 GO NRW)  
Bedingungen bei der Gruppenbewertung (§§ 34, 41 GemHVO NRW)  
Bedingungen bei Festwertverfahren (§§ 34, 41 GemHVO NRW)  
Bedingungen für die Sammelbewertung (§§ 34, 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Beendigung der Herstellung (§ 33 GemHVO NRW)  
Befreiende Wirkung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Befristete Aufbewahrung von Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs (§§ 75, 95 GO NRW)  
Beginn der Herstellung eines Vermögensgegenstandes (§ 33 GemHVO NRW)  
Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)  
Beginn der vorläufigen Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Beginn des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Begrenzung der zulässigen Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Behandlung des Unterschiedsbetrages (§ 309 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)  
Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Behandlung von Kleinbeträgen (§ 31 GemHVO NRW)  
Beherrschungsrecht (§ 50 GemHVO NRW)  
Beifügung eines Bauzeitplans (§ 14 GemHVO NRW)  
Beihilfeansprüche (§ 36 GemHVO NRW)  
Beispiel einer städtischen Beteiligungsstruktur (§ 117 GO NRW)  
Beispiel für die Gestaltung der gemeindlichen Teilrechnungen (§ 95 GO NRW)  
Beispiel für eine erweiterte Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Beispiel für eine erweiterte Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Beispiel für eine Übersicht über gemeindliche Betriebe (§ 52 GemHVO NRW)  
Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich (§ 22 GemHVO NRW)  
Beispiele für Prüfungsaussagen zum Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Beispiele für Prüfungssachverhalte beim Gesamtabschluss (§ 103 GO NRW)  
Beiträge (§ 19 GemHVO NRW)  
Beiträge für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW)  
Beiträge nach dem Baugesetzbuch (§ 43 GemHVO NRW)  
Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz (§ 43 GemHVO NRW)  
Bekanntgabe des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Bekanntgabe von Bewirtschaftungsbestimmungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Bekanntmachung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 80 GO NRW)  
Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Belegpflicht für die Buchungen der Geschäftsvorfälle (§ 27 GemHVO NRW)  
Belegprinzip (§ 27 Abs. 3 GemHVO NRW).  
Bemessung der Altlastenrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Bemessung der Deponierückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Bemessung der Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Bemessung der Rückstellungen für Altersteilzeit (§ 36 GemHVO NRW)  
Beratung des geprüften Jahresabschlusses im Rat (§ 96 GO NRW)  
Beratung in bautechnischen Fragen (§ 105 GO NRW)  
Beratung in Verwaltungsfragen (§ 105 GO NRW)  
Beratung und Beschluss über die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Beratungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)  
Beratungsrecht der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Berechnung der gemeindlichen Anschaffungskosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Berechnung der gemeindlichen Herstellungskosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Berechtigte für eine haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Berechtigungen in der DV-Buchführung (§ 31 GemHVO NRW)  
Bericht über bedeutende Vorgänge (§ 48 GemHVO NRW)  
Bericht über wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung (§ 117 GO NRW)  
Berichterstattung im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Haushaltssicherung (§ 57 GemHVO NRW)  
Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Spätere Jahresabschlüsse (§ 57 GemHVO NRW)  
Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Wahlrechte (§ 57 GemHVO NRW)  
Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 57 GemHVO NRW)  
Berichtigung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Berichtigungen der Eintragungen in die Bücher (§ 27 GemHVO NRW)  
Berichtsgrundsätze für den Prüfungsbericht (§ 101 GO NRW)  
Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge im Haushaltsjahr (§ 48 GemHVO NRW)  
Berichtspflicht über bedeutende Vorgänge nach Schluss des Haushaltsjahres (§ 48 GemHVO NRW)  
Berichtspflichten gegenüber dem Rat (§ 78 GO NRW)  
Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag (§ 101 GO NRW)  
Berücksichtigung von Orientierungsdaten (§ 6 GemHVO NRW)  
Berücksichtigung von Teilkonzernen (§ 50 GemHVO NRW)  
Beschaffenheit der Buchführung (§ 93 GO NRW)  
Beschäftigungsverhältnis (§ 8 GemHVO NRW)  
Beschaffung der Finanzmittel (§ 77 GO NRW)  
Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung (§§ 80, 96 GO NRW)  
Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses (§ 96 GO NRW)  
Beschlussfassung des Rates für die Übertragung (§ 22 GemHVO NRW)  
Beschlussfassung des Rates über Einwendungen zum Haushalt (§ 80 GO NRW)  
Beschränkte Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Beschränkungen für die Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung (§ 5 GemHVO NRW)  
Besondere Aufbewahrungsvorschriften (§ 58 GemHVO NRW)  
Besondere Bewertungsvorschriften (§ 55 GemHVO NRW)  
Besondere Bilanzposten für Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Besondere Erläuterungspflichten im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Besondere Erläuterungspflichten im Vorbericht (§ 7 GemHVO NRW)  
Besondere Haushaltsgrundsätze (§ 75 GO NRW)  
Besondere haushaltswirtschaftliche Beschränkungen (§ 82 GO NRW)  
Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte: ÖPP und Leasing (§ 86 GO NRW)  
Besondere Ratsbeschlüsse (§ 101 GO NRW)  
Besondere Rückstellungssachverhalte (§ 36 GemHVO NRW)  
Besondere Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Besondere Veräußerungsgeschäfte (§ 90 GO NRW)  
Besondere Vorgaben für die Verwaltung von Stiftungen (§ 98 GO NRW)  
Besondere Wertminderungen bei Grundstücken (§ 35 GemHVO NRW)  
Besonderheiten bei den Verfügungsmitteln (§ 15 GemHVO NRW)  
Besonderheiten bei der passiven Rechnungsabgrenzung (§ 42 GemHVO NRW)  
Besonderheiten bei finanziellen Abhängigkeitsverhältnissen (§ 50 GemHVO NRW)  
Besonderheiten bei planmäßigen Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Besonderheiten der gemeindlichen Bilanzierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Besonderheiten für die Gesamtkapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Besonderheiten im Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Bestand an gemeindlichen Finanzmitteln (§ 30 GemHVO NRW)  
Bestandskontrolle als körperliche Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Bestandsprüfungen bei Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)  
Bestandsveränderungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Bestandteile der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Bestandteile der planmäßigen Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)  
Bestandteile des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Bestandteile des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)  
Bestandteile des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Bestandteile des NKF (§ 75 GO NRW)  
Bestandteile des Positionenplans (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Bestandteile des Teilfinanzplans (§ 4 GemHVO NRW)  
Bestandteile und Anlagen des gemeindlichen Jahresabschlusses (6. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit (§ 30 GemHVO NRW)  
Bestätigung der sachlichen Richtigkeit (§ 30 GemHVO NRW)  
Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabchlusses (§ 116 i. V. m. § 95 GO NRW)  
Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat (§ 116 GO NRW)  
Bestätigung des Jahresabschlusses - Haushaltssicherungskonzept (§ 76, 95 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk (§§ 101, 103 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Darstellung der Versagung (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Einschränkungen (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Erteilung eines eingeschränkten (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Inhalt und Aussage (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Möglichkeit der Versagung (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Pflicht zur Begründung (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk - Versagung (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers (§ 103 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk des beauftragten Prüfers (§ 103 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Bestätigungsvermerk im Rahmen des Prüfungsauftrages (§ 101 GO NRW)  
Bestehen eines schwebenden Geschäftes (§ 36 GemHVO NRW)  
Bestellung bei Aufgabenerledigung durch Dritte (§ 93 GO NRW)  
Bestellung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Bestellung der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Bestellung eines Stellvertreters in der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Bestellung eines Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Bestellung eines Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)  
Bestellung von Sicherheiten für Kredite (§ 87 GO NRW)  
Bestellung von Sicherheiten in der gemeindlichen Kreditwirtschaft (§ 86 GO NRW)  
Bestimmung der Nutzungsdauern (§ 35 GemHVO NRW)  
Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung an der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Beteiligung des Rates (§ 83 GO NRW)  
Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Beauftragung Dritter (§ 103 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Beteiligung Dritter als Prüfer (§§ 92, 103 GO NRW)  
Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem gemeindlichen Betrieb (§ 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen als gemeindliche Tochtereinheiten (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Beteiligungen der Gemeinde (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Beteiligungen nach anderen Vorschriften (§ 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen nach dem Beamtenversorgungsgesetz (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen nach dem Versorgungslastenteilungs-Staatsvertrag (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungen nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Beifügung zum Gesamtabchluss (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Bilanzen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Beteiligungsverhältnisse (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Entwicklung der Bilanzen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Erfüllung des öffentlichen Zwecks (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Finanz- und Leistungsbeziehungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Leistungen der Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der nichtwirtschaftlichen Betätigung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der wirtschaftlichen Betätigung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Ziele der Beteiligung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung der Zusammensetzung der Organe (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Darstellung des Personalbestandes jeder Beteiligung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Fortschreibung (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Kenntnis der Einwohner (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Kenntnis des Rates (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Öffentliche Bekanntgabe (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht - Verfügbarhalten (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht (§§ 116, 117 GO NRW, §§ 49, 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsbericht und gemeindliche Produktbereiche (§ 52 GemHVO NRW)  
Beteiligungsstruktur der Gemeinde (§ 117 GO NRW)  
Betriebe gewerblicher Art (§§ 41, 50 GemHVO NRW)  
Betriebs- und Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)  
Betriebsstoffe (§ 41 GemHVO NRW)  
Beurteilung der Darstellung der gemeindlichen Entwicklung (§ 101 GO NRW)  
Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes (§ 116 GO NRW)  
Beurteilung der untergeordneten Bedeutung mehrerer Betriebe (§ 116 GO NRW)  
Beurteilung des Lageberichtes (§ 101 GO NRW)  
Beurteilung des Prüfungsergebnisses (§ 101 GO NRW)  
Bewertung von bebauten Grundstücken (§ 53 GemHVO NRW)  
Bewertung bei örtlichen (kommunalen) Stiftungen (§ 55 GemHVO NRW)  
Bewertung der Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bewertung der Forderungen (§§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Bewertung der gemeindlichen Ansprüche (§ 26 GemHVO NRW)  
Bewertung der Schulden (§§ 28, 32 GemHVO NRW)  
Bewertung der Vermögensgegenstände (§§ 28, 32 GemHVO NRW)  
Bewertung unter Beachtung der GoB (§ 32 GemHVO NRW)  
Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bewertung zum Abschlussstichtag (§ 32 GemHVO NRW)  
Bewertungs- und Ansatzwahlrechte in der Gemeindehaushaltsverordnung (§ 44 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bewertungsanforderungen - Allgemeine (§ 32 GemHVO NRW)  
Bewertungsvereinfachungen für Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bewertungsvereinfachungsverfahren (§§ 32, 34 GemHVO NRW)  
Bewertungsvereinfachungsverfahren für Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung (§ 55 GemHVO NRW)  
Bewertungsvorschriften (§ 50 GemHVO NRW)  
Bewirtschaftung des Gemeindewaldes (§ 90 GO NRW)  
Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts (§ 23 GemHVO NRW)  
Bewirtschaftung von Haushaltsermächtigungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Bewirtschaftungsbestimmungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Bewirtschaftungsregelungen im Haushaltsplan (§ 4 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ackerland (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Aktive Rechnungsabgrenzung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Allgemeine Rücklage (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Angabe der Vorjahreszahlen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anlagen im Bau (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anleihen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Anteile an verbundenen Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ausgleichsrücklage (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ausleihungen an Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ausleihungen an Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Ausleihungen an verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Bauten auf fremdem Grund und Boden (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Beachtung des Kontierungsplans (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Bebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Betriebs- und Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Brücken und Tunnel (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Eigenkapital (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Einfügung neuer Posten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Fahrzeuge (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Finanzanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen aus Beiträgen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen aus Gebühren (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen aus Steuern (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Forsten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Geleistete Anzahlungen beim Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Geleistete Anzahlungen beim Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Grundstücksgleiche Rechte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Grünflächen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Immaterielle Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Infrastrukturvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Instandhaltungsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (§ 41 GemHVO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bilanz - Kinder- und Jugendeinrichtungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Kulturdenkmäler (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Kunstgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Liquide Mittel (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Maschinen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Passive Rechnungsabgrenzung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Pensionsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Privatrechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Rückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Rückstellungen für Altlasten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Rückstellungen für Deponien (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sachanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Schulen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonderposten für Beiträge (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonderposten für den Gebührenaussgleich (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonderposten für Zuwendungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonderrücklagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Sonderposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Sonstige Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Technische Anlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Krediten wirtsch. gleichkommen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Verbot der Saldierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Vorjahreszahlen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Wald (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Waren (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Wertpapiere des Anlagevermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Wertpapiere des Umlaufvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Wohnbauten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz - Zusammenfassung von Posten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanz (§ 90, 95 GO NRW, §§ 37, 41 GemHVO NRW)  
Bilanz des Vorvorjahres (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bilanzansatz - Deckungskapital bzw. Versicherungssumme (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzansatz - Rückkaufswert einer Versicherung (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzansatz negatives Eigenkapital (§ 75 GO NRW)  
Bilanzansätze nicht für einzelne Komponenten der Straße (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzausweis der Überschuldung (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzausweis des gemeindlichen Vermögens (§ 90 GO NRW)  
Bilanzausweis von Verbindlichkeiten (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzen im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Bilanzgewinn (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzgleichgewicht (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzgliederung nach den gemeindlichen Gegebenheiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzgliederungsschema (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Abschreibungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Abwicklung der Übertragbarkeit (§ 22 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Behandlung der Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Behandlung von Krediten (§ 86 GO NRW)  
Bilanzielle Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Bilanzielle Wirkungen der Veräußerung (§ 90 GO NRW)  
Bilanzierung der allgemeinen Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei der Gemeinde (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei der Gemeinde als Treugeber (§ 98 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei der Gemeinde als Treuhänder (§ 98 GO NRW)  
Bilanzierung bei gepfändeten Vermögensgegenständen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei Nießbrauch (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei Rentenzahlungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung bei Zwangsversteigerung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung dem Ausweis nach (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung dem Grunde nach (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Bilanzierung der Brandschutzpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der erhaltenen Beiträge (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der gemeindlichen Verpflichtungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Höhe nach (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzierung der Schulpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung des Anlagevermögens (§ 90 GO NRW)  
Bilanzierung des gemeindlichen Eigenkapitals (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung des gemeindlichen Vermögens (§ 90 GO NRW)  
Bilanzierung des Treuhandvermögens (§ 98 GO NRW)  
Bilanzierung des Umlaufvermögens (§ 90 GO NRW)  
Bilanzierung einer Kapitalversicherung (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzierung investiver Zuwendungen für geringwertige Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung nachträglicher investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung noch nicht verwendeter Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung pauschal gewährter investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierung und Bewertung (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von EDV-Software (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen (§ 33 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Leasinggeschäften (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von pauschal gewährten investiven Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Bilanzierung von Pensionsrückstellungen durch die Betriebe (§ 36 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Sachleistungen Dritter als Schenkungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Sicherungsrechten (§ 87 GO NRW)  
Bilanzierung von Stiftungen (§100 GO NRW)  
Bilanzierung von Tauschgeschäften (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Treuhandvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung von Zinsderivaten (§ 86 GO NRW; § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierung zusätzlicher investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze (§§ 95, 116 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierungsentscheidungen (§91 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Bilanzierungszeitpunkt (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzinhalte (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (§ 53 GemHVO NRW)  
Bilanzposten als Sammelposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Bilanzposten und Gesamtabchluss (§ 41 GemHVO NRW)  
Bildung einer Positionennummer (§ 50 GemHVO NRW)  
Bildung eines Ausgleichspostens (§ 50 GemHVO NRW)  
Bildung sonstiger Sonderrücklagen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Bewertungseinheiten (§ 32 GemHVO NRW)  
Bildung von Budgets (§ 11, 21 GemHVO NRW)  
Bildung von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)  
Bildung von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben (§ 36 GemHVO NRW)  
Bildung von Produkten (§ 4 GemHVO NRW)  
Bildung von produktorientierten Teilplänen (§§ 75, 79 GO NRW; §§ 4, 27 GemHVO NRW)  
Bildung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW)  
Bildung von Rückstellungen für andere Zwecke (§ 36 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten bei Schenkungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten für die Stellplatzabgabe (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten für Ersatzmaßnahmen für den Naturschutz (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderposten für unselbstständigen Stiftungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildung von Sonderrücklagen (§ 43 GemHVO NRW)  
Bildungspauschale/Schulpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Bindung der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Bindungswirkung der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Bindungswirkung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Bindungswirkung der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Boni (§ 33 GemHVO NRW)  
Bonität (§ 23 GemHVO NRW)  
Bottom-up-Konzept (§ 51 GemHVO NRW)  
Brücken (§ 41 GemHVO NRW)  
Bruttoprinzip (§ 11 GemHVO NRW)  
Buch- und Beleginventur als Inventurvereinfachung (§ 29 GemHVO NRW)  
Bücher des Handelsgesetzbuches (§ 49 GemHVO NRW)  
Buchführung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Buchführung als Treuhänder (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchführung für den Gesamtabchluss (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (§ 27 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Buchführung und NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchtechnische Erfassung der Geschäftsvorfälle (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchung – Grundlagen (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchung - Beifügung begründender Unterlagen (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchungsmethoden in der Finanzrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Buchungsverfahren (§ 31 GemHVO NRW)  
Budget und Finanzrechnung (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetbewirtschaftung - Konsequenzen (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetbildung (§ 11 GemHVO NRW)  
Budgetierung (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung im NKF (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung und gemeindliche Kennzahlen (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung und gemeindliche Ziele (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung von Organisationseinheiten (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgetierung von Teilplänen (§ 21 GemHVO NRW)  
Budgets für Investitionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde (8. Teil GO NRW)  
Bürgschaften - Anzeigepflichten (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften als nicht staatliche Beihilfe (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften für Betriebe in Schwierigkeiten (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften im Hinblick auf das europäische Beihilferecht (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften und die „De-minimis“- Regelung (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaften und Gewährverträge (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsmitteilung der Kommission (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsrichtlinien (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsrichtlinien und staatliche Beihilfe (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsübernahmen (§ 87 GO NRW)  
Bürgschaftsübernahmen zu Gunsten Dritter (§ 47 GemHVO NRW)

**C**

Caps (Zinsobergrenze) (§ 86 GO NRW)  
Cashflows der Zahlungsstrombereiche (§ 51 GemHVO NRW)  
Cashpooling (§§ 89, 93 GO NRW, §§ 30, 41 GemHVO NRW)  
Collar (Zinskorridor) (§ 86 GO NRW)  
Controlling (§ 12 GemHVO NRW)  
Controlling und Berichtswesen (§ 23 GemHVO NRW)

**D**

Darstellung der Bilanzen (§ 52 GemHVO NRW)  
Darstellung der Entwicklung der Gemeinde (§ 7 GemHVO NRW)  
Darstellung der Ergebnisse (§ 51 GemHVO NRW)  
Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 52 GemHVO NRW)  
Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse auch in Krisenzeiten (§ 48 GemHVO NRW)  
Darstellung der Versagung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Darstellung der Wertberichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 57 GemHVO NRW)  
Darstellung der wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses (§ 48 GemHVO NRW)  
Darstellung der wirtschaftlichen Gesamtlage (§ 51 GemHVO NRW)  
Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde (§ 7 GemHVO NRW)  
Darstellung der Zahlungsströme (§ 51 GemHVO NRW)  
Darstellung des Ergebnisses der Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Darstellung des gemeindlichen Personalbedarfs (§ 8 GemHVO NRW)  
Darstellung einer gemeindlichen Beteiligungsstruktur (§ 117 GO NRW)  
Darstellung großer Investitionen im Teilplan (§ 4 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Darstellung von drei Zahlungsstrombereichen (§ 51 GemHVO NRW)  
Das Drei-Komponenten-System des NKF (§ 75 GO NRW)  
Datenschutz (§ 94 GO NRW)  
Dauer einer haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Dauergrabpflege durch die Gemeinde (§ 42 GemHVO NRW)  
Dauerhafte Wertminderung eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)  
Dauernde Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung (§ 103 GO NRW)  
Dauerschuldverhältnisse (§ 42 GemHVO NRW)  
Davon-Vermerk als Untergliederung von Sammelposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Davon-Vermerk für Ermächtigungsübertragungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Davon-Vermerke in der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Deckung der Aufwendungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der Aufwendungen durch Erträge (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der Auszahlungen durch Einzahlungen (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen (§ 83 GO NRW)  
Deckung für mehrjährige Investitionen (§ 83 GO NRW)  
Deckung investiver Auszahlungen durch die Aufnahme von Krediten (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung investiver Auszahlungen durch Einzahlungen (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung investiver Auszahlungen durch Überschüsse (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung investiver Auszahlungen mit Überschüssen aus Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Deckung überplanmäßiger Auszahlungen für Investitionen (§ 83 GO NRW)  
Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Deckungskapital bzw. Versicherungssumme kein Wertansatz (§ 36 GemHVO NRW)  
Deckungsrücklage für übertragene Ermächtigungen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Definition des Anlagevermögens (§ 33 GemHVO NRW)  
Degressive Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)  
Delegation der Aufsicht (§ 31 GemHVO NRW)  
Delegationsbefugnis des Kämmers (§ 83 GO NRW)  
De-Mail- Gesetz (§ 93 GO NRW)  
Der gemeindliche Haushaltsplan im NKF (§ 79 GO NRW)  
Der gemeindliche Jahresabschluss im NKF (§ 37 GemHVO NRW)  
Der Inventurablauf (§ 28 GemHVO NRW)  
Deutsche Rechnungslegungsstandards (Einführung, 7. Abschn. GemHVO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Dezentrale Aufgabenerledigung bei der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)  
Dienstanweisung als Ersatz für die Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Differenzierung von Anschaffungskosten und Herstellungskosten)  
Dokumentation der Bestandsaufnahme (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Dokumentation der Buchungsdaten (§ 31 GemHVO NRW)  
Drei-Komponentensystem des NKF (Einführung; § 75 GO NRW)  
Dringlichkeitsentscheidung und Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Dringlichkeitsliste (§ 82 GO NRW)  
Drohverlustrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
DRS 2 „Kapitalflussrechnung“ (Einführung, § 51 GemHVO NRW)  
Durchbrechung des Grundsatzes der Jährlichkeit (§ 22 GemHVO NRW)  
Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Durchführung der gemeindlichen Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Durchführung der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Durchführung der Programmprüfung (§ 103 GO NRW)  
Durchführung der Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Durchführung der unvermuteten Prüfung (§ 30 GemHVO NRW)  
Durchführung des Wirtschaftlichkeitsvergleichs (§ 14 GemHVO NRW)  
Durchführung von Prüfungen bei Dritten (§ 94 GO NRW)  
Durchlaufende Finanzmittel (§ 27 GemHVO NRW)  
Durchlaufende Gelder (§§ 16, 27, 30 GemHVO NRW)  
Durchlaufende Posten (§ 16 GemHVO NRW)  
Durchsetzung der gemeindlichen Ansprüche (§ 43 GemHVO NRW)  
DV-Buchführung (§ 93 GO NRW und § 27 GemHVO NRW)

**E**

Eckpunkte für den beherrschenden Einfluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Eckpunkte für den gemeindlichen Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
Eckpunkte für den örtlichen Zeitplan für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Eckpunkte für die Beteiligung an Versorgungslasten (§ 36 GemHVO NRW)  
Eckpunkte für die Bewertung von Pensionsrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Eckpunkte zum Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
EDV-Software als immaterieller Vermögensgegenstand (§ 41 GemHVO NRW)  
E-Geld-Geschäfte (§ 30 GemHVO NRW)  
eID-Funktion des nPA (§ 30 GemHVO NRW)  
Eigenkapital (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Eigenkapitalaufbaukonzept zum Stichtag der Eröffnungsbilanz (§ 76 GO NRW)  
Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Eigenkapitalspiegel (§ 44 GemHVO NRW)  
Eigenkapitalspiegel für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Eigenkapitalveränderungsrechnung (§ 44 GemHVO NRW)  
Eigenkapitalverrechnung (§ 43 Absatz 3 GemHVO NRW)  
Eigenleistungen der Gemeinde (§ 33 GemHVO NRW)  
Eigenleistungen im Teilplan (§ 4 GemHVO NRW)  
Eigenleistungen und Investitionsauszahlungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Eigenverantwortung beim Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten (§§ 86, 89 GO NRW)  
Eigenverantwortung des Abschlussprüfers (§§ 101, 103 GO NRW)  
Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Einbeziehung der Jahresabschlüsse in den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Einbeziehung des Lageberichtes in die Abschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Einbeziehung öffentlich-rechtlicher Betriebe in die Vollkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Einbeziehung übernommener Aufgaben in die örtliche Aufsicht (§ 16 GemHVO NRW)  
Einbeziehung übernommener Aufgaben in die unvermutete Prüfung (§ 16 GemHVO NRW)  
Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in die Konsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Einbeziehung von Sparkassen in den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Einbeziehung von Stiftungen in den Gesamtabschluss (§100 GO NRW)  
Einbeziehung vorhandener Prüfungsergebnisse (§ 105 GO NRW)  
Einbringung von Gemeindevermögen in Stiftungen (§ 99, 100 GO NRW)  
Einfügung neuer Posten - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Einführung des NKF in den Gemeinden (Einführung)  
Einhaltung der haushaltsrechtlichen Hierarchie im Haushaltsplan (§ 4 GemHVO NRW)  
Einhaltung der Übersichtlichkeit und Klarheit (§ 41 GemHVO NRW)  
Einheitliche Bewertung (§ 308 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)  
Einheitlicher Abschlussstichtag (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Einheitsgrundsätze (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Einrichtung eines Controllings (§ 12 GemHVO NRW)  
Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und Liquiditätssteuerungsverfahrens (§ 12 GemHVO NRW)  
Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems (§ 12 GemHVO NRW)  
Einrichtung von Bankkonten (§ 31 GemHVO NRW)  
Einrichtung von Finanzmittelkonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Einrichtung von Geschäftskonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Einsatz der Debitkarte (§ 31 GemHVO NRW)  
Einsatz der Geldkarte (§ 31 GemHVO NRW)  
Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Einsatz der Kreditkarte (§ 31 GemHVO NRW)  
Einsatz neuer Steuerungsinstrumente (§ 12 GemHVO NRW)  
Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung (§ 31 GemHVO NRW)  
Einsatz von Schecks (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten (§ 86 GO NRW)  
Einschaltung Dritter als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Einschränkungen des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Einsichtnahme in den Entwurf der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Einsichtnahme und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Einstufung der Gemeinde als professioneller Kunde (§§ 86, 89 GO NRW)  
Eintragungen in die Bücher (§ 27 GemHVO NRW)  
Einwendungen gegen den Entwurf der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Einzahlungen - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)  
Einzahlungen als Rechengröße (§§ 89, 93 GO NRW, §§ 3, 11, 27 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen und Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan (§ 11 GemHVO NRW)  
Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Einzahlungen von Beiträgen u. ä. Entgelten (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzahlungsarten aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Einzelbewertung (§ 32 GemHVO NRW)  
Einzelbürgschaft und staatliche Beihilfe (§ 87 GO NRW)  
Einzelbürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Einzelerfassung der Bestände (§ 91 GO NRW; § 28 GemHVO NRW)  
Einzelkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Einzelne Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO NRW)  
Einzelveranschlagung (§ 13 GemHVO NRW)  
Einziehung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Einziehung von Finanzmitteln bei Amtshilfe (§ 16 GemHVO NRW)  
Einzuhaltende Kriterien für eine DV-Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Elektronische Aufbewahrung statt Papierform (§ 58 GemHVO NRW)  
Elektronische Zahlungsmittel (§§ 30, 31 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Elektronische Zustellung von Dokumenten (§ 23 GemHVO NRW)  
Elemente des gemeindlichen Haushaltsplans (§ 1 GemHVO NRW)  
Eliminierung der Zwischenergebnisse (§ 50 GemHVO NRW)  
Eliminierung von „konzerninternen“ Beziehungen (§ 50 GemHVO NRW)  
Ende der vorläufigen Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Ende des Abschreibungsplans (§ 35 GemHVO NRW)  
Entbehrlichkeit des Gesamtabschlusses (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Entgelt für die Personalgestellung (§ 36 GemHVO NRW)  
Endkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Entlastung des Bürgermeisters (§§ 92, 96 GO NRW)  
Entlastungsbeschluss mit Vorbehalten (§ 96 GO NRW)  
Entlastungsbeschluss ohne Vorbehalte (§ 96 GO NRW)  
Entschädigung der Nutzungsberechtigten von Gemeindegliedervermögens (§ 99 GO NRW)  
Entscheidungsbefugnis des Bürgermeisters (§ 83 GO NRW)  
Entscheidungsbefugnis des Kämmerers (§ 83 GO NRW)  
Entscheidungsbefugnis des Rates (§ 83 GO NRW)  
Entstehen der Zwischenergebnisse (§ 50 GemHVO NRW)  
Entwässerungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Entwicklung des Eigenkapitals (§75 GO NRW; § 1 GemHVO NRW)  
Entwicklung des Rechnungslegungsstandards DRS 2 (§ 51 GemHVO NRW)  
Entwurf der Haushaltssatzung - Aufstellung (§ 80 GO NRW)  
Entwurf der Haushaltssatzung und Aufgaben des Bürgermeisters (§ 80 GO NRW)  
Entwurf des Gesamtabschlusses - Aufstellung (§ 116 GO NRW)  
Entwurf des Jahresabschlusses - Aufstellung (§ 95 GO NRW)  
EPSAS (Einführung)  
Equity-Konsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Erbbaurechte (§ 41 GemHVO NRW)  
Erbbaurechtsgrundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Erfassung der Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Erfassung der Belege (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung der fremden Finanzmittel (§ 30 GemHVO NRW)  
Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde (§ 93 GO NRW)  
Erfassung der Guthabenbestände (§ 41 GemHVO NRW)  
Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden (§ 28 GemHVO NRW)  
Erfassung durch einen Buchungssatz (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung für die Ergebnisrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung für die Finanzrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung in einem Kontensystem (§ 27 GemHVO NRW)  
Erfassung interner Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen (§ 17 GemHVO NRW)  
Erfassung und Dokumentation der Zahlungsvorgänge (§ 30 GemHVO NRW)  
Erfassung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Erfassung von Forderungen (§ 28 GemHVO NRW)  
Erfassung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 33 GemHVO NRW)  
Erfassung von Schecks (§ 41 GemHVO NRW)  
Erfassung von Verbindlichkeiten (§ 28 GemHVO NRW)  
Erfassung von Vermögen in der Anlagenbuchhaltung (§ 41 GemHVO NRW)  
Erfolgskontrolle der Gemeinde (§ 40 GemHVO NRW)  
Erforderlichkeit der Tagesabstimmungen (§ 30 GemHVO NRW)  
Erfordernis der Rückstellungsbildung (§ 36 GemHVO NRW)  
Erfordernisse für den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Erfordernisse für die Bildung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Erfüllung der Unterrichtungspflicht (§ 83 GO NRW)  
Erfüllung öffentlicher Aufgaben - Vermögen der Gemeinde (§ 90 GO NRW)  
Erfüllung von Verpflichtungen bei Fälligkeit (§ 23 GemHVO NRW)  
Erfüllungsbetrag als Bilanzansatz (§ 91 GO NRW)  
Erfüllungsübernahmen (§ 87 GO NRW)  
Erfüllungszeitpunkt (§ 2 GemHVO NRW)  
Ergebnis der Haushaltswirtschaft (§ 95 GO NRW)  
Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Ergebnis der Prüfung im Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan (§ 6 GemHVO NRW)  
Ergebniswirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung (§ 49 GemHVO NRW)  
Ergebnisplan (§ 79 GO NRW, §§ 1, 2 GemHVO NRW)  
Ergebnisrechnung (§§ 95, 103 GO NRW, §§ 37, 38 GemHVO NRW)  
Ergebnisrechnung und Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Ergebnisse der Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Ergebnisse des Vorjahres (§ 38 GemHVO NRW)  
Ergebnisverwendungsbeschluss (§ 96 GO NRW)  
Erhalt der Fälligkeit (§ 22 GemHVO NRW)  
Erhaltene Anzahlungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Erhaltene Anzahlungen und Sonderposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Erhaltene Zuwendungen für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW)  
Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Erhaltungsaufwand (§ 33 GemHVO NRW)  
Erhaltungsaufwand bei bestehenden Gebäuden (§ 33 GemHVO NRW)  
Erhebung von Einwendungen gegen die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Erhebung von Leistungsentgelten (§ 77 GO NRW)  
Erhebung von Realsteuern (§ 82 GO NRW)  
Erhebung von Steuern (§ 77 GO NRW)  
Erhöhungen der Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Erhöhungen von Sonderposten bei Wertaufholung (§ 43 GemHVO NRW)  
Erinnerungswert als Merkposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Erklärungsinhalt des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Erlass der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Erlass der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Erlass einer Dienstanweisung als Ersatz für Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW)  
Erlass einer Haushaltssperre (§ 81 GO NRW, § 24 GemHVO NRW)  
Erlass örtlicher Vorschriften für die Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Erlass von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Erläuterung der haushaltswirtschaftlichen Schwerpunkte (§ 7 GemHVO NRW)  
Erläuterungen der Haushaltspositionen des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Erläuterungen der Haushaltspositionen des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)  
Erläuterungen von Haftungsverpflichtungen im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Erläuterungen zu wichtigen örtlichen Sachverhalten (§ 44 GemHVO NRW)  
Erläuterungspflicht für Zuschreibungen im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)  
Erläuterungspflichten (§ 95 GO NRW)  
Erläuterungspflichten im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)  
Erläuterungspflichten im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Erläuterungspflichten im Gesamtanhang (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Erledigung der Zahlungsabwicklung (§ 31 GemHVO NRW)  
Erleichterung bei der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Erlöschen von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Ermächtigung für Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Ermächtigungsübertragung und Ergebnisrechnung (§ 22 GemHVO NRW)  
Ermessensentscheidung der Gemeinde (§ 35 GemHVO NRW)  
Ermittlung bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Ermittlung der Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Ermittlung der Haushaltspositionen (§ 11 GemHVO NRW)  
Ermittlung der Sonderposten für Zuwendungen (§ 53 GemHVO NRW)  
Ermittlung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 54 GemHVO NRW)  
Ermittlung des Barwerts der Pensionsverpflichtungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Ermittlung des für Finanzanlagen beizulegenden Wertes (§ 35 GemHVO NRW)  
Ermittlung des Gruppenwertes (§ 34 GemHVO NRW)  
Ermittlung des Kreditbedarfs (§ 86 GO NRW)  
Ermittlung eines Durchschnittswertes (§ 34 GemHVO NRW)  
Ermittlung von Zuwendungsanteilen (§ 53 GemHVO NRW)  
Erneuerungsvorhaben (§ 33 GemHVO NRW)  
Erneuerungsvorhaben bei Straßen (§ 33 GemHVO NRW)  
Erneute Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Abbildung von Vermögen und Schulden (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Abschreibungen (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Abstimmung der Unternehmensbewertung (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Anzeige (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Aufstellung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Auswahl des Bewertungsverfahrens (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bekanntmachung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Berichtigung (§ 92 GO NRW, § 57 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bestätigungsvermerk (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bestimmung der Restnutzungsdauer (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligung „spartenbezogenes“ Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligung an einer Holdinggesellschaft (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligung Dritter als Prüfer (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mit gemeindlicher Bedeutung (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mit untergeordneter Bedeutung (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung der Baudenkmäler (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Aktien (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von bebauten Grundstücken (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Beteiligungen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Grund und Boden (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Infrastrukturvermögen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Sondervermögen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Vermögensgegenständen der Kulturpflege (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Wertpapieren (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Bilanzansatz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Eigenkapitalaufbaukonzept (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Ermittlung der Wertansätze (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Eröffnungsbilanzunterlagen (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Ertragswertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Feststellung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Frist der Berichtigung (§ 92 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Eröffnungsbilanz - Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Örtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils (§ 56 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Pflicht zur Aufstellung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Rechnungsprüfungsausschuss (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - rechtlich selbstständige Stiftungen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Sachwertverfahren und NHK (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Sanierungskonzept (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Sondervermögen (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Stellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Substanzwertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Übernahme von Wertansätzen der Gebührenkalkulation (§ 56 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Überörtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Unternehmen mehrerer Gemeinden als Sachgesamtheit (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Unternehmensbewertung und öffentliche Zwecksetzung (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Verfahrensübersicht zur Feststellung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Wertänderung ergebnisneutral verrechnen (§ 57 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Wertansätze der Anlagen im Bau (§ 55 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Zuständigkeit für die Prüfung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanz - Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände (§ 56 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 53 GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanz und überörtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)  
Eröffnungsbilanzstichtag als Erwerbszeitpunkt (12. T. GO NRW)  
Eröffnungsbilanzstichtag als fiktiver Erwerbszeitpunkt (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Eröffnungsbilanzunterlagen (§ 92 GO NRW)  
Errichtung elektronischer Geschäftsunterlagen (§§ 27, 58 GemHVO NRW)  
Erstattungsverpflichtungen keine Pensionsrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Erstellen einer örtlichen Abschreibungstabelle (§ 35 GemHVO NRW)  
Erstellung des Inventars (§ 28 GemHVO NRW)  
Erstellung einer Inventurrichtlinie (§ 28 GemHVO NRW)  
Erstellung eines Prüfungsberichtes (§ 116 GO NRW)  
Erstellung eines Versagungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Erster gemeindlicher Gesamtabschluss (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Erster Rechenschritt zur Ermittlung der Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Erstkonsolidierung (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Erteilung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Erträge - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)  
Erträge als Rechengröße (§ 93 GO NRW, §§ 2, 11, 17, 27 GemHVO NRW)  
Erträge als Steuerungsinformationen (§ 2 GemHVO NRW)  
Erträge aus Beiträgen (§ 2 GemHVO NRW)  
Erträge im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Erträge im Ergebnisplan (§§ 2, 11 GemHVO NRW)  
Erträge im NKF-Kontenrahmen (§ 2 GemHVO NRW)  
Erträge und Aufwendungen (§ 38 GemHVO NRW)  
Erträge und Aufwendungen im gemeindlichen Ergebnisplan (§ 20 GemHVO NRW)  
Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen (§ 2 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung (§ 27 GemHVO NRW)  
Ertragswirksame Auflösung investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Ertragszuordnung am Beispiel der Steuererhebung (§ 11 GemHVO NRW)  
Ertragszuordnung bei Festsetzungsbescheiden (§ 77 GO NRW, §§ 11 GemHVO NRW)  
Ertragszuordnung bei Vorauszahlungsbescheiden (§ 77 GO NRW, §§ 11 GemHVO NRW)  
Erweiterung der Bekanntmachung (§ 96 GO NRW)  
Erweiterung des Ergebnisplans für die Festsetzung in der Haushaltssatzung (§ 2 GemHVO NRW)  
Erwerb von beweglichem Anlagevermögen (§ 3 GemHVO NRW)  
Erwerb von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)  
Erwerb von Grundstücken und Gebäuden (§ 3 GemHVO NRW)  
Erwerb von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)  
Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages (12. T. GO NRW)  
Erwerbszeitpunkt nicht Abschlussstichtag des ersten Gesamtabchlusses (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Erwerbszeitpunkt nicht tatsächlicher Anschaffungszeitpunkt (7. Abschn. GemHVO NRW)  
EU-Anforderungen für die Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)  
EU-Beitreibungsgesetz (§ 23 GemHVO NRW)  
Eventualforderungen (§ 46 GemHVO NRW)  
Eventualverbindlichkeiten (§ 47 GemHVO NRW)  
Europäische Beihilferecht - Bürgschaften (§ 87 GO NRW)

**F**

Fachliche Beratung Dritter bei der Verwaltung von Finanzmitteln (§ 89 GO NRW)  
Fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten (§ 103 GO NRW)  
Fachliche Weisungsfreiheit (§ 104 GO NRW)  
Factoring (§ 26 GemHVO NRW)  
Fahrzeuge (§ 41 GemHVO NRW)  
Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung - Anzeigepflicht (§§ 75, 95 GO NRW)  
Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept (§§ 75, 95 GO NRW)  
Fehlende Außerordentlichkeit (§ 2 GemHVO NRW)  
Fehlende Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW)  
Fehlende Haushaltssatzung und Haushaltssicherungskonzept (§ 82 GO NRW)  
Fertigungseinzelkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Fertigungsgemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Festbewertung (§ 28 GemHVO NRW)  
Festlegung der „Erheblichkeit“ (§ 83 GO NRW)  
Festlegung der einzelnen Instandhaltungsmaßnahmen (§ 36 GemHVO NRW)  
Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern (§ 35 GemHVO NRW)  
Festlegung des Abschlussstichtages (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Festlegung des Auflösungszeitraumes für Sonderposten (§ 56 GemHVO NRW)  
Festlegung des Kontrolltermins (§ 28 GemHVO NRW)  
Festlegung eines Erwerbsstichtages (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Festlegung produktorientierter Ziele (§ 12 GemHVO NRW)  
Festlegung von Leistungskennzahlen (§§ 12, 40 GemHVO NRW)  
Festlegung von Leistungsmengen (§ 40 GemHVO NRW)  
Festlegung von Wertgrenzen für Investitionen (§§ 3, 4, 14 GemHVO NRW)  
Festlegung von Zielen (§ 12 GemHVO NRW)  
Festlegungen für den Nachtragshaushaltsplan (§ 81 GO NRW)  
Festsetzung der Kredite für Investitionen, Kreditermächtigung (§ 78 GO NRW)  
Festsetzung der Steuersätze (§ 78 GO NRW)  
Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 78 GO NRW)  
Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 78 GO NRW)  
Festsetzungen aus dem Ergebnisplan (§ 78 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Festsetzungen aus dem Finanzplan (§ 78 GO NRW)  
Festsetzungen aus dem Haushaltsplan (§ 78 GO NRW)  
Festsetzungen in der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Feststellung der Forderungsrisiken (§ 41 GemHVO NRW)  
Feststellung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Feststellung des Investitionsbedarfs (§ 14 GemHVO NRW)  
Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Feststellung des Kreditbedarfs (§ 86 GO NRW)  
Feststellung einer Zahlungsverpflichtung (§ 30 GemHVO NRW)  
Feststellungsbeschluss (§§ 96, 116 GO NRW)  
Festwerte und Abschreibungen (§ 34 GemHVO NRW)  
Festwerte und Investitionen (§ 34 GemHVO NRW)  
Festwerte und Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Festwertverfahren (§ 41 GemHVO NRW)  
Feuerschutzpauschale - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Feuerschutzpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Fiktion der Steuerpflicht (§ 50 GemHVO NRW)  
Fiktion des Haushaltsausgleichs (§ 75 GO NRW)  
Fiktiver Erwerbszeitpunkt im Jahr des Abschlussstichtages (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Finanzanlagen (§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Finanzausschuss des Rates (§ 80 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Aufgabe (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Aufsicht über (§ 31 GemHVO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Dezentrale Aufgabenerledigung (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Prüfungen bei Dritten (§ 94 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Übernahme von Aufgaben von Dritten (§ 94 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Übertragung auf Dritte (§ 94 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Verantwortlichkeiten (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung - Zweck und Inhalte (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Finanzergebnis (§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Finanzerträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Finanzgeschäfte - laufende Überwachung (§ 89 GO NRW)  
Finanzielles Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Finanzierung laufender Maßnahmen (§ 23 GemHVO NRW)  
Finanzierungs-Leasing (§ 33 GemHVO NRW)  
Finanzierungstätigkeit im Finanzplan (§§ 3, 20 GemHVO NRW)  
Finanzierungstätigkeit im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Finanzierungstätigkeit in der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Finanzmanagement mit Unterstützung Dritter (§ 30 GemHVO NRW)  
Finanzmittel sonstiger Dritter (§§ 16, 27, 30 GemHVO NRW)  
Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte (§§ 16, 27, 30 GemHVO NRW)  
Finanzmittelbeschaffung - Rangfolge (§ 77 GO NRW)  
Finanzmittelfehlbetrag (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Finanzmittelkonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Finanzmitteln für Investitionen (§ 23 GemHVO NRW)  
Finanzmittelüberschuss (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Finanzplan (§ 79 GO NRW, § 1, 3 GemHVO NRW)  
Finanzrechnung - Ausweis der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Finanzrechnung (§§ 95, 103 GO NRW, §§ 37, 39 GemHVO NRW)  
Floor - Zinsuntergrenze (§ 86 GO NRW)  
Folgekonsolidierungen (§ 50 GemHVO NRW)  
Folgekosten gemeindlicher Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Folgeprüfungen (§ 103 GO NRW)  
Forderungen (§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Forderungen aus Beiträgen (§ 41 GemHVO NRW)  
Forderungen aus Gebühren (§ 41 GemHVO NRW)  
Forderungen aus Steuern (§ 41 GemHVO NRW)  
Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Forderungen der Gemeinde (§ 26 GemHVO NRW)  
Forderungen in laufenden Verfahren (§ 36 GemHVO NRW)  
Forderungseinzug (§ 30 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von Beiträgen (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von Forderungen aus Transferleistungen (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von Gebühren (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von öffentlich-rechtlichen Forderungen (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von privatrechtlichen Forderungen (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Ausweis von Steuern (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel - Inhalte (§ 46 GemHVO NRW)  
Forderungsspiegel (§§ 26, 41, 46, 53 GemHVO NRW)  
Forderungsverkauf (§ 26 GemHVO NRW)  
Form der Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Form der Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Formale Wirkungen der Planfortschreibung (§ 22 GemHVO NRW)  
Formen der Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Formen der Nebenbestimmungen zum HSK (§ 76 GO NRW)  
Formen der Nebenbestimmungen zur Genehmigung (§ 75 GO NRW)  
Formen des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Forsten (§ 41 GemHVO NRW)  
Fortdauer der Aufbewahrungsfrist (§ 58 GemHVO NRW)  
Fortführung eingeleiteter Sanierungsmaßnahmen (§ 76 GO NRW)  
Fortgeschriebener Ansatz für das Haushaltsjahr (§ 38 GemHVO NRW)  
Fortschreibung der Haushaltsplanung - Beifügung von Anlagen (§ 9 GemHVO NRW)  
Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW, § 9 GemHVO NRW)  
Fortschreibung des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Fortschreibung von aktivischen Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Fortschreibung von passiven Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)  
Fortsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (§82 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Fortsetzung von Investitionsmaßnahmen (§ 83 GO NRW)  
Forward Rate Agreements - FRAs (§ 86 GO NRW)  
Freigabe von DV-Buchführungsverfahren (§§ 27, 31 GemHVO NRW)  
Freigabe von Zahlungsaufträgen (§ 30 GemHVO NRW)  
Freihändige Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)  
Freistellungsansprüche für Pensionsrückstellungen beim Dienstherrn (§ 36 GemHVO NRW)  
Freiwillige Veröffentlichung des Prüfungsberichtes (10. Teil der GO NRW)  
Fremde Finanzmittel (§ 79 GO NRW, §§ 16, 30, 31, 39, 41 GemHVO NRW)  
Fremde Finanzmittel als durchlaufende Finanzmittel (§ 27 GemHVO NRW)  
Fremde Währung - Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Fremde Währung - Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Fremdwährungsforderungen (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Fremdwährungsumrechnung (§ 86 GO NRW)  
Fremdwährungsverbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Frist der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Frist der Bestätigung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Frist für den Beschluss über die Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Frist für die Anzeige der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Frist für die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 GO NRW)  
Frist zur Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Fristbeginn der Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Fristen bei der Bekanntmachung (§ 80 GO NRW)  
Fristigkeiten von Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Fristsetzung für die Erhebung von Einwendungen (§ 80 GO NRW)  
Fristsetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)  
Funktion des Gesamtlageberichtes (§ 51 GemHVO NRW)  
Funktionen der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Funktionen des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Funktionen des gemeindlichen Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Funktionen des gemeindlichen Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)  
Funktionen gemeindlicher Kennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)

**G**

Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung (§ 75 GO NRW)  
Gebot „Vollständigkeit“ (§ 79 GO NRW)  
Gebrauch der Genehmigungsfiktion bei der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Gebühren (§§ 2 GemHVO NRW)  
Gebührenhaushalte nach Abgabenrecht (§ 4 GemHVO NRW)  
Gegenleistungsverpflichtung als immaterieller Vermögensgegenstand (§ 41 GemHVO NRW)  
Gegenleistungsverpflichtung des Dritten (§ 41 GemHVO NRW)  
Geldanlagen - Verwaltung (§ 90 GO NRW)  
Geldanlagen der Gemeinde nach besonderen Anlagegrundsätzen (§ 90 GO NRW)  
Geldeinheit „Euro“ (§ 3 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen beim Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Anzahlungen beim Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Geleistete Zuwendungen für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Geltung der Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Geltung der Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Geltung der Vorschriften für die Haushaltssatzung (§ 81 GO NRW)  
Geltung des Periodisierungsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)  
Geltung des Trennungsgrundsatzes bei der Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Geltung des Trennungsgrundsatzes für die Rechnungsprüfung (§ 93 GO NRW)  
Geltungsdauer der Ermächtigungen in der Haushaltssatzung (§ 89 GO NRW)  
Geltungsdauer der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Geltungsdauer der Kreditermächtigung (§ 86 GO NRW)  
Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Geltungsdauer des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Gemeinde als Steuerberechtigter (§ 50 GemHVO NRW)  
Gemeinde als Treugeber (§§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Gemeinde als Treuhänder (§§ 33, 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer (§ 33 GemHVO NRW)  
Gemeindegliedervermögen (§§ 97, 99, 103 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Gemeindehaushaltsverordnung (Einführung)  
Gemeindeordnung (Einführung)  
Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)  
Gemeindeverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Gemeindevermögen mit besonderem Wert (§ 90 GO NRW)  
Gemeindliche Anlagenbuchhaltung (§ 45 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Beteiligungsstruktur (§ 117 GO NRW)  
Gemeindliche Betriebe als assoziierte Unternehmen (§ 50 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Betriebe als Teilkonzerne (§ 116 GO NRW)  
Gemeindliche Bilanz und NKF-Kontenrahmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Haushaltssatzung (§§ 78, 101 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Haushaltswirtschaft - Fortsetzung (§ 82 GO NRW)  
Gemeindliche Haushaltswirtschaft (§§ 75, 101 GO NRW)  
Gemeindliche Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Steuerung und Zielstruktur (§ 12 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Steuerungsfelder (§ 12 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Gemeindliche Ziele und Budgetierung (§ 12 GemHVO NRW)  
Gemeindlicher Haushaltsplan (§ 79 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Gemeindlicher Kontenplan und finanzstatistische Anforderungen (§ 27 GemHVO NRW)  
Gemeindliches Vermögen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben (§ 90 GO NRW)  
Gemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Genehmigung der Kreditaufnahme bei vorläufiger Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Genehmigung für die Umwandlung des Stiftungszwecks (§100 GO NRW)  
Genehmigung nach § 75 Abs. 4 und § 76 Abs. 2 GO NRW (§ 76 GO NRW)  
Genehmigung nicht für die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Genehmigungsbedarf unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten (§ 86 GO NRW)  
Genehmigungserfordernisse bei Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Genehmigungsfiktion bei Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Generalnorm (§§ 95, 116 GO NRW)  
Gepfändete Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Gerichtliche Zwangsvollstreckung (§ 23 GemHVO NRW)  
Geringwertige Vermögensgegenstände (§§ 33, 35 GemHVO NRW)  
Geringwertige Vermögensgegenstände und Inventur (§ 29 GemHVO NRW)  
Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)  
Geringwertige Wirtschaftsgüter und Inventurvereinfachung (§ 29 GemHVO NRW)  
Gesamtabschluss - Anzeige (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Aufstellung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Begriff „Untergeordnete Bedeutung“ (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Beifügung des Gesamtlageberichtes (§ 51 GemHVO NRW)  
Gesamtabschluss - Bestätigung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Betriebe von untergeordneter Bedeutung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Prüfung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss - Prüfung der Einzelabschlüsse (§ 116 GO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW; § 49 GemHVO NRW; 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Gesamtabschluss bei fehlender Vollkonsolidierung (§ 116 GO NRW)  
Gesamtabschluss und Jahreseröffnungsbilanz (12. T. GO NRW; 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Gesamtabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Gesamtabschlusssterminplan (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Gesamtabschlussunterlagen der Gemeinde (§§ 103, 116 GO NRW)  
Gesamtanhang (§§ 103, 116 GO NRW; §§ 49, 51 GemHVO NRW)  
Gesamtanlagenspiegel (§ 49 GemHVO NRW)  
Gesamtbetrachtung der geleisteten Zuwendungen der Gemeinde (§ 43 GemHVO NRW)  
Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Gesamtbilanz (§ 103 GO NRW)  
Gesamtbilanz (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Gesamtbilanzgliederungsschema (§ 50 GemHVO NRW)  
Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse (§ 33 GemHVO NRW)  
Gesamtdeckung - Erträge und Aufwendungen (§ 20 GemHVO NRW)  
Gesamtentwicklungsprognose (§ 51 GemHVO NRW)  
Gesamtergebnisrechnung (§§ 103, 116 GO NRW; § 49 GemHVO NRW)  
Gesamtgeschäftsbericht der Gemeinde (§ 51 GemHVO NRW)  
Gesamtkapitalflussrechnung (§ 103 GO NRW; § 51 GemHVO NRW)  
Gesamtkostenverfahren - GKV (§ 52 GemHVO NRW)  
Gesamtlagebericht (§§ 103, 116 GO NRW; § 49, 51 GemHVO NRW)  
Gesamtschuldnerschaft (§ 41 GemHVO NRW)  
Gesamtsteuerung (Einführung)  
Gesamtübersicht im Vorbericht (§ 1, 7 GemHVO NRW)  
Gesamtübersicht über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen (§ 79 GO NRW)  
Gesamtübersicht über die Sondervermögen (§ 1 GemHVO NRW)  
Gesamtverbindlichkeitspiegel (§ 49 GemHVO NRW)  
Geschäfte mit nahestehenden Betrieben (§ 44 GemHVO NRW)  
Geschäfte mit nahestehenden Personen (§ 44 GemHVO NRW)  
Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)  
Geschäftsbericht der Gemeinde (§ 48 GemHVO NRW)  
Geschäftsbesorgung in öffentlich-rechtlicher Form (§ 94 GO NRW)  
Geschäftsbesorgung in privatrechtlicher Form (§ 94 GO NRW)  
Geschäftskonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Geschäftsvorfälle der Gemeinde (§ 93 GO NRW)  
Geschäftsvorfälle der Sondervermögen und Treuhandvermögen (§ 93 GO NRW)  
Gesetzlich bestimmte Bilanzierungsgrundsätze (§ 41 GemHVO NRW)  
Gesetzlich bestimmte Grundsätze (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Gesetzliche Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)  
Gesetzliche Aufsichtsmittel (§ 75 GO NRW)  
Gesetzliche Vorschriften für die Haushaltsplanung (§ 101 GO NRW)  
Gesetzliche Vorschriften für die Haushaltsrechnung (§ 101 GO NRW)  
Gesondert zu bilanzierende Sondervermögen (§ 97 GO NRW)  
Gestaltung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Gestaltung der gemeindlichen Bilanz (§ 95 GO NRW)  
Gestaltung der gemeindlichen Ergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)  
Gestaltung der gemeindlichen Finanzrechnung (§ 95 GO NRW)  
Gestaltung der örtlichen Gesamtabschlussrichtlinie (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Gestaltung der örtlichen Prüfung (§ 102 GO NRW)  
Gestaltung der Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gestaltung der Teilrechnungen (§ 95 GO NRW, § 40 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Gestaltung des Anhangs (§ 95 GO NRW, § 44 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Gestaltung des Beteiligungsberichtes (§ 52 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Gesamtanhangs (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Gesamtlageberichts (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Lageberichts (§ 95 GO NRW; § 48 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Vorberichtes“ (§ 7 GemHVO NRW)  
Gestaltung des Gesamtanhangs)  
Gestaltung des Lageberichts (§ 95 GO NRW, § 48 GemHVO NRW)  
Gestaltung des örtlichen Positionenplans (§ 50 GemHVO NRW)  
Gestaltung einer Fibu-Kontierungsnummer (§ 27 GemHVO NRW)  
Gestaltungsmöglichkeiten bei Budgets (§ 21 GemHVO NRW)  
Gewährleistung des Verfügbarhaltens (§ 58 GemHVO NRW)  
Gewährung investiver Zuwendungen an gemeindliche Betriebe (§ 43 GemHVO NRW)  
Gewährung von Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Gewährung von Investitionszuschüssen (§§ 3, 43 GemHVO NRW)  
Gewährverträge - Anzeigepflichten (§ 87 GO NRW)  
Gewerbsteuer - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Gewinn- und Verlustrechnungen im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Gleisanlagen mit Streckenausrüstung (§ 41 GemHVO NRW)  
Gleisanlagen und andere Anlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Gliederung der Aktivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Gliederung der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Gliederung der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Gliederung der Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Gliederung der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Gliederung der GuV beim Gesamtkostenverfahren (§ 116 GO NRW; §§ 49, 52 GemHVO NRW)  
Gliederung der GuV beim Umsatzkostenverfahren (§ 116 GO NRW; §§ 49, 52 GemHVO NRW)  
Gliederung der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Gliederung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)  
Gliederung der Nachtragsatzung bzw. Haushaltssatzung (§ 81 GO NRW)  
Gliederung der Passivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Gliederung der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung der Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung der Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung der Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Gliederung des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Gliederung des Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)  
Gliederung des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)  
Gliederung des Ergebnisplans (§ 11 GemHVO NRW)  
Gliederung des Finanzplans (§ 11 GemHVO NRW)  
Gliederung des Gesamtanhangs (§ 49 GemHVO NRW)  
Gliederung des Gesamteigenkapitalspiegels (§ 49 GemHVO NRW)  
Gliederung des Gesamtlageberichts (§ 49 GemHVO NRW)  
Gliederung des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, § 1,4 GemHVO NRW)  
Gliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederung des Verbindlichkeitspiegels (§ 47 GemHVO NRW)  
Gliederung einer Gesamtabschlussrichtlinie (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Gliederungsschema der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Gliederungsschema der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Gliederungsstufen des Haushalts (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederungsstufen unterhalb der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Gliederungsziffern der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Grabnutzungsgebühren (§ 42 GemHVO NRW)  
Grenzen der Budgetgestaltung (§ 21 GemHVO NRW)  
Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (§ 79 GO NRW)  
Grundlagen der Bilanzierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Grundlagen der Haushaltsplanung (§ 79 GO NRW)  
Grundlagen der Haushaltsreform (Einführung)  
Grundlagen der Haushaltswirtschaft (§ 83 GO NRW)  
Grundlagen der Rückstellungsbildung (§ 88 GO NRW)  
Grundlagen der Zuwendungsgewährung (§ 1 GemHVO NRW)  
Grundsatz „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Grundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (§ 75 GO NRW)  
Grundsatz der Aktualität (§ 96, § 116 GO NRW, § 27 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 32 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Bilanzidentität (§ 32 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Bilanzierungswahrheit (§ 95, § 116 GO NRW),  
Grundsatz der Bilanzkontinuität (§ 32 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Buchführungswahrheit (§ 27 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises (§ 49 GemHVO NRW)),  
Grundsatz der Einzelbewertung (§ 32 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Einzelveranschlagung (§ 11 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen (§ 50 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (§ 116 GO NRW),  
Grundsatz der Gesamtdeckung (§ 20 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Haushaltsklarheit (§ 11 GemHVO NRW)  
Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit (§§ 91, 93 GO NRW, §§ 1, 11, 27 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Jährlichkeit und Grundsatz der zeitlichen Bindung (§ 22 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Klarheit (§ 91 GO NRW, §§ 27, 28, 41 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Pagatorik (§ 32 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 32 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Relevanz (§ 27 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit (§ 27 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Stetigkeit (§§ 27, 32, § 41 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Übersichtlichkeit (§ 27 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Vollständigkeit (§ 91 GO NRW, § 27, § 41 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW),  
Grundsatz der Vorsicht (§ 91 GO NRW, § 32, § 35 GemHVO NRW),  
Grundsatz der Wesentlichkeit (§ 116 GO NRW, § 32, 49 GemHVO NRW)  
Grundsatz der Wesentlichkeit im Rahmen der Rechnungsprüfung (10. Teil der GO NRW)  
Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit (§ 95 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Grundsatz des Saldierungsverbots (§ 41 GemHVO NRW),  
Grundsatz „pagatorisch“ (§§ 32 und 33 GemHVO NRW)  
Grundsätze der Berichterstattung (§ 101 GO NRW)  
Grundsätze der Bilanzierung (§ 91 GO NRW)  
Grundsätze der Einheitlichkeit (§ 50 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Grundsätze der Einheitlichkeit für den Gesamtabchluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung (§ 77 GO NRW)  
Grundsätze der Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Grundsätze für den gemeindlichen Haushaltsplan (§§ 1, 11 GemHVO NRW)  
Grundsätze für den ordnungsgemäßen Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Grundsätze für die Bilanzierung (§ 91 GO NRW)  
Grundsätze für die Gliederung der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Grundsätze für Haushaltssicherungskonzepte (§ 5 GemHVO NRW)  
Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz (§ 91 GO NRW; §§ 28, 41, 53 GemHVO NRW)  
Grundsätze für Vermögen und Verbindlichkeiten (§ 91 GO NRW)  
Grundsätze ordnungsgemäßer Planung (§ 84 GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen - GoA (§ 101 GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 91, 92, 93, 95 GO NRW, §§ 11, 27, 32, 41 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (§ 27 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen (10. Teil der GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (§ 27 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung (§ 90 GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (§ 91 GO NRW; §§ 28, 53 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Kapitalflussrechnung (7. Abschn., § 51 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (12. Teil der GO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen (§ 18 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (§§ 48, 51, 53 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsgemäßer Markenbewertung (§§ 11 und 32 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Planung (§ 84 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (§ 76 GO NRW, §§ 5, 12, 48, 51, 53 GemHVO NRW)  
Grundsätze zur gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Grundsätzen ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (§ 48 GemHVO NRW)  
Grundsteuer A - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Grundsteuer B - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Grundstruktur der Gesamtergebnisrechnung (§ 50 GemHVO NRW)  
Grundstruktur der Stellenübersicht (§ 8 GemHVO NRW)  
Grundstruktur des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Grundstücksgleiche Rechte (§ 41 GemHVO NRW)  
Grünflächen (§ 41 GemHVO NRW)  
Gruppen der Sondervermögen (§ 97 GO NRW)  
Gruppenbewertung (§§ 28, 34, 41 GemHVO NRW)  
Gruppenbewertung und Rückstellungen (§ 34 GemHVO NRW)  
**H**  
Haftung bei Verlusten und Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Haftungsverhältnisse - Angaben (§ 47 GemHVO NRW)  
Handelsgesetzbuch (Einführung)  
Handelsrechtliche Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Handhabung der gemeindlichen Forderungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Haushalt als zentrales Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument (Einführung)  
Haushaltsabrechnung (Einführung)  
Haushaltsausführung (Einführung)  
Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Haushaltsausgleich in jedem Planungsjahr (§ 84 GO NRW)  
Haushaltsausgleich in Planung und Rechnung (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleich und Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleich und Eigenkapital (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleich und Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsausgleichsregel im NKF (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsermächtigung für Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Haushaltsermächtigungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Haushaltsfremde Vorgänge (§ 27 GemHVO NRW)  
Haushaltsgesamtübersicht im Vorbericht (§ 1 GemHVO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Effizienz“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Intergenerative Gerechtigkeit“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Verpflichtung zum jährlichen Haushaltsausgleich“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsgrundsätze (§ 75 GO NRW)  
Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr (§ 78 GO NRW)  
Haushaltsmäßige Behandlung der geringwertigen Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Haushaltsmäßige Behandlung von Mündelvermögen (§ 98 GO NRW)  
Haushaltsmäßige Behandlung von unbedeutendem Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)  
Haushaltsmäßige Wirkungen der Übertragbarkeit (§ 22 GemHVO NRW)  
Haushaltsmäßige Zurechnung nach Leistungsbescheid (§ 11 GemHVO NRW)  
Haushaltsmäßiger Nachweis der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan - Aufwendungen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Auszahlungen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Einzahlungen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Erträge (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Grundlage der Haushaltswirtschaft (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Verbindlichkeit (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan - Verpflichtungsermächtigungen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplan (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre - Beifügung von Anlagen (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre - Darstellung nach Haushaltsjahren (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre - Ermächtigungen getrennt nach Jahren (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre - Fortschreibung der Planung (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan für zwei Jahre (§ 9 GemHVO NRW)  
Haushaltsplan und Budgetierung (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplanung (§ 79 GO NRW, § 10 GemHVO NRW)  
Haushaltsplanung für die Sondervermögen (§ 79 GO NRW)  
Haushaltsplanung und Ermächtigungsübertragung (§ 80 GO NRW)  
Haushaltspositionen des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Haushaltspositionen des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)  
Haushaltspositionen des gemeindlichen Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Haushaltspositionen im Teilergebnisplans (§ 4 GemHVO NRW)  
Haushaltsrechtliche Regelungstexte (Einführung)  
Haushaltsrechtliche Vorschriften für die Haushaltsausführung (§ 101 GO NRW)  
Haushaltsrechtliche Vorschriften für die Haushaltsplanung (§ 101 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Haushaltsrechtliche Vorschriften für die Haushaltsrechnung (§ 101 GO NRW)  
Haushaltsrechtlicher Kontenrahmen/Finanzstatistischer Doppikrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
Haushaltssatzung - Anzeige (§ 80 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Anzeigefrist (§ 80 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Eigene Vorschriften der Gemeinde (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Kreditermächtigung (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Steuersätze (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Aufwendungen (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen lfd. Verwalt. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen - Invest. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen - Finanz. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - lfd. Verwalt. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - Invest. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - Finanz. (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung - Festsetzung des Jahres zur Herstellung des Haushaltsausgleichs (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung der Gemeinde (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Aufgabenkritik (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Beginn (§ 76 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Bestandteil des Haushaltsplans (§ 95 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Bestätigung des Jahresabschlusses (§ 76, 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Einbeziehung der Organisationseinheiten (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Ende (§ 76 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Genehmigung (§ 76 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Konsolidierungspotential aufspüren (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Negatives Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Stichtag der Eröffnungsbilanz (§ 76 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - umfassendes Sanierungskonzept (§ 75 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Ursachenanalyse (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Vermeidung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept - Zielerreichung und dauerhafte Sicherung (§ 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept (§§ 76, 79 GO NRW, §§ 1, 5 GemHVO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept bei der Bestätigung des Jahresabschlusses (§ 76 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept und vorläufige Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzept zur Vermeidung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Haushaltssicherungskonzeptes als umfassendes Sanierungskonzept (§ 95 GO NRW)  
Haushaltssperre durch den Rat (§ 81 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für Betriebe nach § 114 und § 107 Absatz 2 GO NRW (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für Gemeindegliedervermögen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für Stiftungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Versicherungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Einrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Stiftungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Unternehmen (§ 97 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Haushaltsvorschriften für unselbstständige Versorgungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Haushaltswirtschaft und Aufgabenerfüllung (§ 75 GO NRW)  
Haushaltswirtschaft und gemeindliche Aufgabenerfüllung (Einführung)  
Haushaltswirtschaft und mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (Einführung)  
Haushaltswirtschaftliche Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Sperre (§§ 23, 24 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Bürgermeisters (§ 24 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Kämmerers (§ 24 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Rates (§ 81 GO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Unterlagen der Gemeinde (§§ 79, 80 GO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Zuordnung (§ 11 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftliche Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt (§ 19 GemHVO NRW)  
Haushaltswirtschaftlicher Spiegel (§ 44 GemHVO NRW)  
Hebesätze für die Realsteuern (§ 78 GO NRW)  
Herabsetzung von Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Pensionsrückstellungen und Aufwendungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Rückstellungen aus Beschäftigung (§ 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Rückstellungen durch Inanspruchnahme (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung von Rückstellungen wegen laufender Leistungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Herabsetzung wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben (§ 88 GO NRW)  
Heranziehung der Rechnungsprüfung des Kreises (§ 102 GO NRW)  
Herstellung und Erhaltung bei Straßenbaumaßnahmen (§ 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten - Nicht einrechenbare Kosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten bei bestehenden Gebäuden (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand (§ 33 GemHVO NRW)  
Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Straßen (§ 33 GemHVO NRW)  
Hindernisse für das Inkrafttreten der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Hindernisse für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Hindernisse für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Hinreichende inhaltliche Bestimmtheit (§ 31 GemHVO NRW)  
Hinweise auf den Buchungsbelegen (§ 27 GemHVO NRW)  
Hinweise zum Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Hinzufügung neuer Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
HSK - Ziele und Zwecke (§ 5 GemHVO NRW)  
HSK-Auswahl von Maßnahmen (§ 5 GemHVO NRW)  
HSK-Bezugsgröße „Allgemeine Rücklage“ (§ 76 GO NRW)  
HSK-Bezugsgröße „Schlussbilanz“ (§ 76 GO NRW)  
HSK-Entscheidungen über Maßnahmen treffen  
HSK-Sanierungspotentiale erschließen (§ 5 GemHVO NRW)  
HSK-Ursachenanalyse (§ 5 GemHVO NRW)  
|  
Identifikationen der Buchenden (§ 31 GemHVO NRW)  
Immaterielle Vermögensgegenstände (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§§ 41, 43, 53 GemHVO NRW)  
Immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Imparitätsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
Implementierung des Sanierungskonzepts (§ 76 GO NRW)  
Inanspruchnahme anderer Budgetpositionen (§ 21 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Inanspruchnahme anderer Haushaltspositionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (§§ 75, 78 GO NRW)  
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage vor allgemeiner Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Inanspruchnahme der Ermächtigungen für Investitionen (§ 23 GemHVO NRW)  
Inanspruchnahme der Ermächtigungen wegen Aufgabenerfüllung (§ 23 GemHVO NRW)  
Inanspruchnahme der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 78 GO NRW)  
Inanspruchnahme der Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Information des Rates über das Prüfungsergebnis (§§ 96, 116 GO NRW)  
Information des Rates über die örtlichen Vorschriften (§ 31 GemHVO NRW)  
Information des Rates über die übertragene Kreditermächtigung (§ 86 GO NRW)  
Information des Rates über die übertragenen Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Informationen im gemeindlichen Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Informationen über die Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 GO NRW)  
Informationsbegriffe des gemeindlichen Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Informationspflicht gegenüber dem Rat bei Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Informationspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde - vorläufige Haushaltswirtschaft (§ 82 GO NRW)  
Informationspflichten der Gemeinde (§ 117 GO NRW)  
Informationspflichten des Bürgermeisters (§§ 80, 95, 116 GO NRW)  
Informationspflichten gegenüber dem Rat (§ 24 GemHVO NRW)  
Informationsrechte des Prüfers gegenüber betrieblichen Abschlussprüfern (§ 103 GO NRW)  
Informationsrechte des Prüfers in der Prüfung (§ 103 GO NRW)  
Infrastrukturvermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Infrastrukturvermögen auf fremden Grund und Boden (§ 41 GemHVO NRW)  
Inhalt der Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Inhalt der Bestätigung des Bürgermeisters (§ 95 GO NRW)  
Inhalt der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Inhalt der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Inhalt der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Inhalt der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Inhalt der Gesamtabchlussprüfung (§ 103 GO NRW)  
Inhalt der GoB (§§ 91, 93 GO NRW)  
Inhalt der Haushaltsatzung (§ 78 GO NRW)  
Inhalt der haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 24 GemHVO NRW)  
Inhalt der Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Inhalt der Inventurbestimmungen (§ 28 GemHVO NRW)  
Inhalt der Inventurrichtlinie (§ 28 GemHVO NRW)  
Inhalt der Jahresabschlussprüfung (§§ 101, 103 GO NRW)  
Inhalt der Jahresabschlussvorschriften (§ 95 GO NRW)  
Inhalt der Kapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Inhalt der Kostenberechnung (§ 14 GemHVO NRW)  
Inhalt der mittelfristigen Planung (§ 1 GemHVO NRW)  
Inhalt der Niederschlagung (§ 26 GemHVO NRW)  
Inhalt der NKF-Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt der öffentlichen Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Inhalt der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt der produktorientierten Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt der Stellenübersicht (§ 8 GemHVO NRW)  
Inhalt der Teilpläne (§79 GO NRW, § 4 GemHVO NRW)  
Inhalt der Umschuldung (§ 86 GO NRW)  
Inhalt der Vollständigkeitserklärung (§ 103 GO NRW)  
Inhalt der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Inhalt des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)  
Inhalt des Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)  
Inhalt des Bestätigungsvermerks für den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Inhalt des Bestätigungsvermerks für den Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Inhalt des Beteiligungsberichts (§ 117 GO NRW, § 52 GemHVO NRW)  
Inhalt des Eigenkapitalaufbaukonzeptes (§§ 75, 76 GO NRW)  
Inhalt des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Inhalt des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)  
Inhalt des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)  
Inhalt des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Inhalt des Gesamtlageberichtes (§ 51 GemHVO NRW)  
Inhalt des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, §§ 1, 11 GemHVO NRW)  
Inhalt des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW, § 5 GemHVO NRW)  
Inhalt des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Inhalt des Lageberichtes (§ 48 GemHVO NRW)  
Inhalt des Nachtragshaushaltsplans (§ 10 GemHVO NRW)  
Inhalt des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Inhalt des Teilergebnisplans (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt des Teilfinanzplans (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalt des Verbindlichkeitenspiegels (§ 47 GemHVO NRW)  
Inhalt des Verrechnungsverbots (§ 39 GemHVO NRW)  
Inhalt des Verwendungsbeschlusses (§ 96 GO NRW)  
Inhalt des Vorberichts (§ 7 GemHVO NRW)  
Inhalte der Nachtragssatzung (§ 81O NRW)  
Inhalte der NKF-Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Inhalte der Teilpläne (§ 79 GO NRW; § 4 GemHVO NRW)  
Inhalte des gemeindlichen Beteiligungsberichts (§ 117 GO NRW)  
Inhalte einer örtlichen Rechnungsprüfungsordnung (10. Teil der GO NRW).  
Inhalte von Nebenbestimmungen (§ 76 GO NRW)  
Inhaltliche Bestimmtheit der örtlichen Vorschriften (§ 31 GemHVO NRW)  
Inkrafttreten der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Inkrafttreten einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)  
Instandhaltungsmanagement (§ 36 GemHVO NRW)  
Instandhaltungsmaßnahmen - Auflösung von Rückstellungen für (§ 36 GemHVO NRW)  
Instandhaltungsrückstellungen - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Instandhaltungsrückstellungen - Konkrete Umsetzungsplanung (§ 36 GemHVO NRW)  
Instandhaltungsrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Instandsetzungen und Modernisierungen als Herstellungskosten (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Integration der Finanzrechnung im NKF (§ 39 GemHVO NRW)  
Integrationsrat (§ 27 GO NRW und § 1 GemHVO NRW)  
Intergenerative Gerechtigkeit (§§ 91, 93 GO NRW; §§ 1, 11, 27 GemHVO NRW)  
Interne Aufsicht bei der Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen (§§ 4, 17 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen im Ergebnisplan (§ 17 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen im NKF-Kontenrahmen (§ 17 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen in den Teilplänen (§ 17 GemHVO NRW)  
Interne Leistungsbeziehungen nicht mit gemeindlichen Betrieben (§ 17 GemHVO NRW)  
Inventar (§ 91 GO NRW, § 28, 53 GemHVO NRW)  
Inventarbildung (§ 28 GemHVO NRW)  
Inventur (§ 91 GO NRW)  
Inventurvereinfachung - Buch- und Beleginventur (§ 29 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Inventurvereinfachung - Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 29 GemHVO NRW)  
Inventurvereinfachungsverfahren (§ 29 GemHVO NRW)  
Inventurverfahren (§ 28 GemHVO NRW)  
Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Investitionspauschale - Bilanzierung (§ 43 GemHVO NRW)  
Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Investitionstätigkeit (§ 14 GemHVO NRW)  
Investitionstätigkeit im gemeindlichen Finanzplan (§§ 3, 20 GemHVO NRW)  
Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Investition - Vorfinanzierung (§ 77 GO NRW)  
IPSAS (Einführung)  
Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres (§ 38 GemHVO NRW)  
Ist-Vergleich im gemeindlichen Jahresabschluss (6. Abschnitt der GemHVO NRW)

**J**

Jahresabschluss - Anzeige (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschluss - Beifügung des Lageberichtes (§ 95 GO NRW, §§ 37, 48 GemHVO NRW)  
Jahresabschluss - Bekanntmachung (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschluss - Einsichtnahme und Verfügbarhalten (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschluss - Veröffentlichung (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Jahresabschluss für Gemeindegliedervermögen (§ 97 GO NRW)  
Jahresabschluss für unselbstständige Stiftungen (§ 97 GO NRW)  
Jahresabschluss und seine Bestandteile (§ 37 GemHVO NRW)  
Jahresabschlüsse der Organisationseinheiten und Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)  
Jahresabschlüsse der Sondervermögen (§ 103 GO NRW)  
Jahresabschluss - Anzeige (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschlussanalyse (§ 96 GO NRW)  
Jahresabschlussprüfung - Angabe und Beurteilung von Risiken (§ 101 GO NRW)  
Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Jahresabschlussunterlagen (§ 95 GO NRW)  
Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde (§§ 95, 103 GO NRW)  
Jahresabschlussvorschriften (§ 49 GemHVO NRW)  
Jahresabstimmung der Konten (§ 31 GemHVO NRW)  
Jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung (§ 84 GO NRW)  
Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Jahresergebnisse in der Finanzrechnung (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Jahresfehlbetrag (§ 96 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Jahresfehlbeträge in der Ergebnis- und Finanzplanung (§ 6 GemHVO NRW)  
Jahresüberschuss - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Jahresüberschuss (§ 96 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Jährlicher Gemeindefinanzausgleich (§ 36 GemHVO NRW)  
Jährlicher Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)  
Jugendamtsumlage (§ 2 GemHVO NRW)

**K**

Kämmerer - Aufgaben und Rechte (§ 80 GO NRW)  
Kämmerer - Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Kämmerer - Stellung und Entscheidungsbefugnisse (§ 83 GO NRW)  
Kämmerer - Stellungnahme zum Jahresabschluss (§ 96 GO NRW)  
Kämmerer und Bürgermeister (§ 80 GO NRW)  
Kapitalanlagen und Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Kapitalaufrechnung (§ 50 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Kapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)  
Kapitalflussrechnung nach DRS 2 (Einführung)  
Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (§ 50 GemHVO NRW)  
Kapitalversicherung - Beamtenpensionsversicherung (§ 36 GemHVO NRW)  
Kassenbestand (§ 41 GemHVO NRW)  
Kassenwirksamkeitsprinzip für Auszahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Kassenwirksamkeitsprinzip für Einzahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Kein Verzicht auf Prüfungsverantwortlichkeiten (§ 103 GO NRW)  
Keine Abgabe der Prüfungsverantwortung (§ 102 GO NRW)  
Keine Abschreibungen nach Komponenten (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine Anwendung der progressiven Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine befreiende Wirkung des Gesamtabchlusses (12. T. GO NRW)  
Keine Bekanntgabe des Prüfungsberichtes (§§ 96, 116 GO NRW)  
Keine Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Keine Einbeziehung von Betrieben bei untergeordneter Bedeutung (§ 116 GO NRW)  
Keine Erfassung der Abschreibungen nach der indirekten Methode (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen (§ 81 GO NRW)  
Keine Pflicht zur Veröffentlichung des Prüfungsberichtes (10. Teil der GO NRW)  
Keine Saldierung von Abschreibungen und Unterhaltungsaufwand (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung (§ 94 GO NRW)  
Keine Veranschlagung von Verfügungsmitteln (§ 10 GemHVO NRW)  
Keine Vornahme kalkulatorischer Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Keine Wahlmöglichkeit zwischen Ausgleichsrücklage und allgemeiner Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Kennzahlen zur Zielerreichung (§ 12 GemHVO NRW)  
Kernelemente der gemeindlichen Steuerung (§ 12 GemHVO NRW)  
Kernelemente des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Kinder- und Jugendeinrichtungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Klarheit der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Kommunale Stiftungen (§ 100 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Kommunaler Konzern (12. Teil der GO NRW; 7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Kommunales Forderungsmanagement (§ 26 GemHVO NRW)  
Kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude (§ 53 GemHVO NRW)  
Komponenten der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Komponenten der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Komponenten der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Komponenten des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Komponenten des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)  
Komponenten des Inventurrahmenplans (§ 28 GemHVO NRW)  
Konkretisierung des Vorsichtsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)  
Konsequenzen aus der Budgetbewirtschaftung (§ 21 GemHVO NRW)  
Konsolidierung der Betriebe aufgrund der Kontrollrechte (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierung der Betriebe wegen einheitlicher Leitung (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierung der Betriebe wegen maßgeblichem Einfluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierung der Jahresabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Konsolidierung nach der Equity-Methode (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungseinheiten (§ 116 GO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungsformen bei gemeindlichen Betrieben (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungsgrundsätze (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)  
Konsolidierungsmethoden für den Gesamtabchluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Konsolidierungsschritte für den Gesamtabchluss (§ 50 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Kontenklassen für die Bilanz (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontenklassen für die Ergebnisrechnung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontenklassen für die Finanzrechnung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontenrahmen als Grundlage der Buchführung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
Kontokorrentkredit zur Liquiditätssicherung (§ 30 GemHVO NRW)  
Kontrolle der Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Kontrolle gemeindlicher Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Konzeption der geordneten Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Konzerninterne Leistungsfälle (§ 50 GemHVO NRW)  
Körperliche Inventur (§ 34 GemHVO NRW)  
Korrekturen einer fehlerhaften Festlegung der Nutzungsdauer (§ 35 GemHVO NRW)  
Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Kostenberechnung für kleinere Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Kostenerstattungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Kostengruppen der DIN 276 (§ 14 GemHVO NRW)  
Kostenumlagen (§ 2 GemHVO NRW)  
Kreditähnliche Rechtsgeschäfte (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Ergebnisplan (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Finanzplan (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Grundsatz der Gesamtdeckung (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Haushaltssatzung (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und Kapitalanlage (Geldanlage) (§ 3 GemHVO NRW)  
Kreditaufnahme und Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme und vorläufige Haushaltsführung (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahmen für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahme - nachträglich (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahmen und Leistungsfähigkeit (§ 86 GO NRW)  
Kreditaufnahmen zur Umschuldung (§ 86 GO NRW)  
Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)  
Kredite in fremder Währung (§ 86 GO NRW)  
Kredite und Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)  
Kredite und Kapitalanlage (Geldanlage) (§§ 86, 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung - Ausweis in der Finanzrechnung (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung - Höchstbetrag (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung - Zinsmanagement (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW, §§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung im Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung in fremder Währung (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung und Haushaltsplan (§§ 78, 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung und Kapitalanlage (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Liquiditätssicherung und Zinsmanagement (§ 89 GO NRW)  
Kredite zur Umschuldung (§ 86 GO NRW)  
Kreditkosten (§ 86 GO NRW)  
Kredittilgung (§ 86 GO NRW)  
Kreditverpflichtungen und dauernde Leistungsfähigkeit (§ 86 GO NRW)  
Kriterien für „Kontrollrechte“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Kriterien für Anpassungen von Abschreibungen (§ 49 GemHVO NRW)  
Kriterien für eine „einheitliche Leitung“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Kriterien für Rückstellungen nach § 36 Absatz 4 GemHVO NRW (§ 36 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Kriterium „Annähernde Gleichwertigkeit“ (§ 34 GemHVO NRW)  
Kriterium „Gleichartigkeit“ (§ 34 GemHVO NRW)  
Kriterium „Gleichwertigkeitsvermutung“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Kriterium „Hinreichend konkret beabsichtigt“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Kriterium „Nicht geringfügig“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Kriterium „Voraussichtlicher Verlust“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Kulturdenkmäler (§ 41 GemHVO NRW)  
Kündigungsrechte bei Krediten (§ 86 GO NRW)  
Künftige haushaltsmäßige Belastungen (§ 83 GO NRW)  
Kundeneinstufung (§§ 86 und 89 GO NRW)  
Kunstgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)  
Kurzlebige Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Kurzlebige Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)

**L**

Lagebericht - Darstellung der Chancen und Risiken der Gemeinde (§ 48 GemHVO NRW)  
Lagebericht - Angabe der Verantwortlichen (§ 95 GO NRW)  
Lagebericht (§ 103 GO NRW; §§ 48, 53 GemHVO NRW)  
Lagebericht als „Gesamtlagebericht“ (§§ 48, 51 GemHVO NRW)  
Lagebericht zum Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Landschaftsverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Längerfristige vorläufige Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung (§ 103 GO NRW)  
Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte (§§ 86, 89 GO NRW)  
Laufende Verwaltungstätigkeit im Finanzplan (§§ 3, 20 GemHVO NRW)  
Laufende Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Leasing (§ 86 GO NRW, § 33 GemHVO NRW)  
Lebenszyklus bei gemeindlichen Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Leerposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Leistung von Auszahlungen (§ 30 GemHVO NRW)  
Leistungen Dritter aus baurechtlichen Anlässen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Leistungen Dritter aus umweltrechtlichen Anlässen (§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Leistungsabschreibung bei Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Leistungsbescheid (§ 11 GemHVO NRW)  
Leistungskennzahlen - Messung der Zielerreichung (§ 12 GemHVO NRW)  
Leistungskennzahlen im Haushaltsplan (§ 12 GemHVO NRW)  
Leistungskennzahlen in den Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Leistungsmengen in den Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Leitgedanken der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Einführung)  
Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Lesbarhalten der gespeicherten Daten (§ 27 GemHVO NRW)  
Lesbarkeit der gemeindlichen Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Liquide Mittel - Bilanz (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Liquide Mittel - Finanzrechnung (§§ 3, 39 GemHVO NRW)  
Liquidität (§ 89 GO NRW)  
Liquiditätsänderungsprinzip für Auszahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Liquiditätsänderungsprinzip für Einzahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Liquiditätsplanung (§§ 30, 41 GemHVO NRW)  
Liquiditätsreserve - Finanzrechnung (§ 30 GemHVO NRW)  
Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahren (§§ 75, 89 GO NRW, §§ 12, 30 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Liquiditätssicherung - Kredite (§ 89 GO NRW)  
Liquiditätssicherung für Versorgungsleistungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Liquiditätsspiegel (§ 89 GO NRW, §§ 30, 41 GemHVO NRW)  
Liquiditätsverbund (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
**M**  
Mahnverfahren (§ 31 GemHVO NRW)  
Mahnwesen der Gemeinde (§ 23 GemHVO NRW)  
Maschinen (§ 41 GemHVO NRW)  
Maßgaben bei der Bildung von Budgets (§ 21 GemHVO NRW)  
Maßgaben für den gemeindlichen Haushaltsplan (§ 79 GO NRW)  
Maßgeblicher Einfluss der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Maßnahmen bei nicht geplantem Fehlbetrag (§ 75 GO NRW)  
Materialbestände - Als verbraucht geltend (§ 29 GemHVO NRW)  
Materialeinzelkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Materialgemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Mathematisch-statistische Methoden (§ 29 GemHVO NRW)  
Mehraufwendungen - Überplanmäßige Aufwendungen (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehraufwendungen im Budget nicht überplanmäßig (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrauszahlungen - Überplanmäßige Auszahlungen (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrauszahlungen im Budget nicht überplanmäßig (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehreinzahlungen für Investitionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrerträge (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrerträge im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Mehrerträge und Mehreinzahlungen (§ 10 GemHVO NRW)  
Mehrheit der Stimmrechte (§ 50 GemHVO NRW)  
Mehrjährige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Mehrjährigkeit der Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Mehrstufige Beteiligungsstrukturen der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Mehrstufiger gemeindlicher Konzern (§ 50 GemHVO NRW)  
Mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung (§§ 42, 43 GemHVO NRW)  
Merkmale bei ungewissen gemeindlichen Verpflichtungen (§ 88 GO NRW)  
Merkmale für assoziierte Unternehmen (§ 50 GemHVO NRW)  
Merkmale für einen maßgeblichen Einfluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Merkmale gemeindlicher Haftungsverhältnisse (§ 87 GO NRW, § 47 GemHVO NRW)  
Messgrößen zur Feststellung der untergeordneten Bedeutung (§ 116 GO NRW)  
Methoden für die Ermittlung der Zahlungsströme (§ 51 GemHVO NRW)  
Mikrofilm-Grundsätze (§ 58 GemHVO NRW)  
Mindereinzahlungen für Investitionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Mindererträge (§ 21 GemHVO NRW)  
Mindererträge im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Minderung von Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Minderungen des Anschaffungspreises (§ 33 GemHVO NRW)  
Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Mitführen von Finanzrechnungskonten (§ 39 GemHVO NRW)  
Mitgliedschaft in einer Versorgungseinrichtung (§ 36 GemHVO NRW)  
Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse (§§ 36, 41, 50 GemHVO NRW)  
Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW, § 6 GemHVO NRW)  
Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Mittelfristige Finanzplanung und Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Mitwirkung des Bürgermeisters (§§ 80, 96 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Mitwirkung des Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses (§ 96 GO NRW)  
Mitwirkung von Verfahrensbeteiligten (§ 96 GO NRW)  
Mitwirkungsverbot - Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)  
Mitwirkungsverbot für die Prüfer (§ 104 GO NRW)  
Mitzugehörigkeit zu anderen Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“ (Einführung)  
Mögliche Module für ein gemeindliches Controlling (§ 12 GemHVO NRW)  
Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks (§§ 101, 116 GO NRW)  
Monatsbezogene Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Mündelvermögen (§ 98 GO NRW)  
Muster für den Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)  
Muster zu Vorschriften der Gemeindeordnung (Einführung)  
Mutter-Tochter-Verhältnis im gemeindlichen Bereich (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)

**N**

Nachhaltigkeit der Haushaltswirtschaft (§ 75 GO NRW)  
Nachhaltigkeitsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)  
Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Nachprüfbarkeit der elektronischen Signaturen (§§ 27, 31 GemHVO NRW)  
Nachträgliche Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Nachträgliche Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Nachtrags-Ergebnisplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Änderungsbedarf gegenüber der Haushaltsplanung (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Aufstellung (§ 81 GO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Mehrerträge und Mehreinzahlungen (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Neue Verpflichtungsermächtigungen (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagung kleiner Investitionen (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagung von Verfügungsmitteln (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagungsvorgaben (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Nachtragsprüfungen (§ 101 GO NRW)  
Nachtragssatzung (81 GO NRW)  
Nachtragssatzung bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 81 GO NRW)  
Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen (§ 81 GO NRW)  
Nachtragssatzung bei Geringfügigkeit (§ 81 GO NRW)  
Nachtragssatzung und Jahresfehlbetrag (§ 81 GO NRW)  
Nachvollziehbarkeit der Anwendungen (§ 27 GemHVO NRW)  
Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen (§ 39 GemHVO NRW)  
Nachweis der erhaltenen Zuwendungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Nachweis der Ermächtigungsübertragungen (§ 38 GemHVO NRW)  
Nachweis der Erträge und Aufwendungen (§ 38 GemHVO NRW)  
Nachweis der fremden Finanzmittel (§ 39 GemHVO NRW)  
Nachweis der geringwertigen Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)  
Nachweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde (§ 87 GO NRW)  
Nachweis der haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Nachweis der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte (§ 86 GO NRW)  
Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW, § 39 GemHVO NRW)  
Nachweis der Zahlungsvorgänge (§ 30 GemHVO NRW)  
Nachweis der Zuwendungsgewährung (§ 1 GemHVO NRW)  
Nachweispflicht für fremde Finanzmittel (§ 27 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Nachweispflichten der Gemeinde (§ 41 GemHVO NRW)  
Nebenbestimmungen beim Haushaltssicherungskonzept (§ 76 GO NRW)  
Nebenbestimmungen zur Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Neubau-, Umbau- und Ausbauprojekte (§ 33 GemHVO NRW)  
Neubewertungsmethode (§ 50 GemHVO NRW)  
Neubewertungspflicht (§ 50 GemHVO NRW)  
Neue Bilanzposten nicht wegen Wertberichtigungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Neue Bilanzposten und Anhang (§ 41 GemHVO NRW)  
Neue Informationen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft  
Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Nicht begonnene Investitionsmaßnahmen (§ 22 GemHVO NRW)  
Nicht bilanzierungsfähige Mitgliedschaften (§ 41 GemHVO NRW)  
Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen (§ 41 GemHVO NRW)  
Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Nicht genutzter Kreditrahmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Nicht geplanter Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (§ 75 GO NRW)  
Nicht in der Bilanz enthaltenen finanziellen Verpflichtungen (§ 44 GemHVO NRW)  
Nicht indirekte Ermittlung bei der Buchung (§ 27 GemHVO NRW)  
Nicht vertretbare Erwerbszeitpunkte (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Nicht zu berücksichtigende Organisationsformen (§ 50 GemHVO NRW)  
Nicht zulässige Vorgehensweisen bei Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Nichtanwendung des Beherrschungskonzepts (§ 50 GemHVO NRW)  
Nichtigkeit der Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)  
Nichtigkeit von gemeindlichen Rechtsgeschäften (§§ 86, 87 GO NRW)  
Niederschlagung von Ansprüchen (§§ 26, 31 GemHVO NRW)  
Niederstwertprinzip - Abschreibungen beim Umlaufvermögen (§ 35 GemHVO NRW)  
Nießbrauch (§ 90 GO NRW, § 33 GemHVO NRW)  
NKF-Abschreibungstabelle - Rahmentabelle (§ 35 GemHVO NRW)  
NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
NKF-Netzwerk (Einführung)  
NKF-Positionenrahmen (7. Abschnitt der GemHVO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
NKF-Rahmentabelle für kommunale Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
NKF-Regelungen (Einführung)  
Notifizierung gemeindlicher Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Notwendigkeit der weiteren Entwicklung des NKF (Einführung)  
Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung (§ 42 GemHVO NRW)  
Nutzungsdauern (§ 35 GemHVO NRW)  
Nutzungsdauern bei gebrauchten Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)  
Nutzungsdauern und Zweckbindungsfristen (§ 35 GemHVO NRW)  
Nutzungsrechte an einer Grabfläche (§ 42 GemHVO NRW)  
Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)  
**○**  
Objektivierung (§ 32 GemHVO NRW)  
Offene-Posten-Buchhaltung (§ 27 GemHVO NRW)  
Offenlegung des Prüfungsergebnisses der örtlichen Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Offenlegung des Prüfungsergebnisses der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Öffentliche Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Öffentliche Einsichtnahme in den Beteiligungsbericht (§ 117 GO NRW)  
Öffentlich-rechtliche Forderungen (§§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (§ 2 GemHVO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Öffentlich-rechtliche Vereinbarung in der Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Öffentlich-rechtliche Vereinbarung und Vergaberecht (§ 102 GO NRW)  
Ökokonto (§ 41 GemHVO NRW)  
ÖPP-Projekte (§ 86 GO NRW, §§ 2, 3 GemHVO NRW)  
Operating-Leasing (§ 33 GemHVO NRW)  
Ordentliche Aufwendungen (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Ordentliche Erträge (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Ordentliches Ergebnis (§ 38 GemHVO NRW)  
Ordentliches Jahresergebnis (§§ 2, 38 GemHVO NRW)  
Ordnungsgemäße Aufgabenerledigung durch Dritte (§ 94 GO NRW)  
Ordnungsmäßige Datenerfassung (§ 27 GemHVO NRW)  
Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in den Büchern (§ 27 GemHVO NRW)  
Ordnungsmäßigkeit der Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Rechnungswesens (§ 31 GemHVO NRW)  
Organbestellungsrecht (§ 50 GemHVO NRW)  
Organisation und Unterstützung beim gemeindlichen Gesamtabschluss (7. Abschnitt der GemHVO NRW)  
Organisationseinheiten des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)  
Organisationseinheiten von untergeordneter Bedeutung (§ 116 GO NRW)  
Organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Orientierungsdaten - Berücksichtigung von (§ 6 GemHVO NRW)  
Originäre und derivative Ermittlung (§ 51 GemHVO NRW)  
Örtlich festgelegte Wertgrenzen für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Örtliche Aufsicht für übernommene Aufgaben (§ 16 GemHVO NRW)  
Örtliche Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Örtliche Bestimmung der Buchungsmethode (§ 27 GemHVO NRW)  
Örtliche Bestimmungen zur Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Örtliche Dienstanweisung (§ 18 GemHVO NRW)  
Örtliche Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Örtliche Gesamtabschlussrichtlinie (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Örtliche Gestaltung der Wertgrenze für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Örtliche Kostenermittlung (§ 18 GemHVO NRW)  
Örtliche Nutzungsdauern und Abschreibungstabelle (§ 35 GemHVO NRW)  
Örtliche Prüfung als gemeindliche Eigenkontrolle (10. Teil der GO NRW)  
Örtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Örtliche Prüfung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Örtliche Prüfung des Jahresabschlusses (§ 101 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - Aufgaben vom Bürgermeister (§ 103 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - Aufgaben vom Rat (§ 103 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - durch eigenen Kreis (§ 102 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - Organisation (§ 104 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung - Verpflichtung (§ 102 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfung durch den Kreis (§ 102 GO NRW)  
Örtliche Rechnungsprüfungsordnung (10. Teil der GO NRW)  
Örtliche Regelungen zur Gewährung von Bürgschaften (§ 87 GO NRW)  
Örtliche Regelungen zur Inventur (§§ 28, 31 GemHVO NRW)  
Örtliche Richtlinie für die Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Örtliche Satzungen (§ 101 GO NRW)  
Örtliche Stiftungen (§§ 99, 100 GO NRW)  
Örtliche Übersichten über die gemeindlichen Betriebe (§ 52 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Örtliche Umsetzung der Budgetierung (§ 21 GemHVO NRW)  
Örtliche Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Örtlicher Positionenplan für den Summenabschluss (7. Abschn. GemHVO NRW, § 50 GemHVO NRW)  
Örtlicher Produktplan der Gemeinde (§ 4 GemHVO NRW)

**P**

Passivierung von Sachleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Passive Rechnungsabgrenzung - Gebührenrechtliche Kalkulation (§ 42 GemHVO NRW)  
Passive Rechnungsabgrenzung (§ 41, 42, 53 GemHVO NRW)  
Passiver Unterschiedsbetrag (§ 50 GemHVO NRW)  
Passivierung erhaltener Zuwendungen für Investitionen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Passivierung kommunaler Stiftungen (§ 100 GO NRW)  
Passivierung von Beiträgen für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW)  
Passivierung von unselbstständigen Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Passivierungsgrundsatz (§ 41 GemHVO NRW),  
Passivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Passivtausch in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Pauschal erhaltene investive Zuwendungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Pauschal gewährte investive Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Pauschalisiertes Festwertverfahren (§ 34 GemHVO NRW)  
Pauschalisiertes Festwertverfahren für Aufwuchs (§ 34 GemHVO NRW)  
Pauschalrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Pensionsansprüche bei einer Tätigkeit innerhalb der Kernverwaltung (§ 36 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen bei einer Tätigkeit außerhalb der Kernverwaltung (§ 41 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen nicht bei tariflicher Beschäftigung (§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen nicht wegen der Zusatzversorgungskasse (§ 36 GemHVO NRW)  
Pensionsrückstellungen nicht wegen sog. Sanierungsgelder (§ 36 GemHVO NRW)  
Periodenabgrenzung für Aufwendungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Periodenabgrenzung für Erträge (§ 11 GemHVO NRW)  
Periodisierungsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
Personalaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Pflicht des Abschlussprüfers (§ 101 GO NRW)  
Pflicht für eine Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Pflicht zu Anhangsangaben (§ 51 GemHVO NRW)  
Pflicht zu Inventurbestimmungen (§ 28 GemHVO NRW)  
Pflicht zum Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Pflicht zum Erlass einer Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Pflicht zur Abgabe eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Anzeige der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung eines Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§§ 75, 76 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung eines Konzepts zur Beseitigung der Überschuldung (§ 92 GO NRW)  
Pflicht zur Aufstellung eines Zwischenabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Pflicht zur Begründung der Einschränkung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Pflicht zur Begründung der Versagung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Pflicht zur Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 57 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Pflicht zur eigenen örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Pflicht zur einheitlichen Bewertung (§ 50 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Pflicht zur Einschränkung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Pflicht zur Erstellung eines Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Erstellung eineseteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Pflicht zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)  
Pflicht zur öffentlichen Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Pflicht zur Rückstellungsbildung (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Pflicht zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen (§ 75 GO NRW)  
Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität (§ 75 GO NRW)  
Pflicht zur Vertrags- und Satzungsgestaltung bei Organisationseinheiten (§ 118 GO NRW)  
Pflichtaufgabe örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Pflichten der Abschlussprüfer (§ 103 GO NRW)  
Pflichtkatalog einzuhaltender Sicherheitsstandards (§ 31 GemHVO NRW)  
Plan-/Ist-Vergleich (§§ 38, 39 GemHVO NRW)  
Planfortschreibung (§§ 22, 38 GemHVO NRW)  
Planmäßige Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Planmäßige Abschreibungen und Finanzanlagen (§ 35 GemHVO NRW)  
Planmäßige Abschreibungen und Grund und Boden (§ 35 GemHVO NRW)  
Planungsgrundsätze (§ 11 GemHVO NRW)  
Planungsinhalte (§ 84 GO NRW)  
Planungsjahre und Haushaltssicherung (§ 1 GemHVO NRW)  
Planungssicherheit (§ 84 GO NRW)  
Planungszeitraum (§ 84 GO NRW)  
Posten im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Posten im Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)  
Posten im Forderungsspiegel (§ 46 GemHVO NRW)  
Posten im Verbindlichkeitspiegel (§ 47 GemHVO NRW)  
Posten in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Prinzip der Bewertungsvorsicht (§ 32 GemHVO NRW)  
Prinzip der Periodenabgrenzung für Aufwendungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Prinzip der Periodenabgrenzung für Erträge (§ 11 GemHVO NRW)  
Prinzip der Wertaufhellung (§ 32 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Betriebsformen (§ 50 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen (§§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegen Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegen Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegen Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen im Forderungsspiegel (§ 46 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Forderungen in der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Privatrechtliche Leistungsentgelte (§ 2 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Allgemeine Finanzwirtschaft (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Bauen und Wohnen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Gesundheitsdienste (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Innere Verwaltung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Kinder-, Jugend- und Familienhilfe (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Kultur und Wissenschaft (§ 4 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Produktbereich - Natur- und Landschaftspflege (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Schulträgeraufgaben (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Sicherheit und Ordnung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Soziale Leistungen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Sportförderung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Stiftungen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Umweltschutz (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Ver- und Entsorgung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereich - Wirtschaft und Tourismus (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereiche - Gliederungsziffern (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereiche - Inhalte (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereiche als erste Gliederungsstufe des Haushalts (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbereiche im NKF-Produktrahmen (§ 79 GO NRW; §§ 1, 4, 11, 52 GemHVO NRW)  
Produktbeschreibungen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktbildung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktinformationen bei Finanzinstrumenten (§ 86 GO NRW)  
Produktorientierte Haushaltssteuerung (8. Teil der GO NRW, § 4 GemHVO NRW)  
Produktorientierte Teilpläne (§ 79 GO NRW, § 4 GemHVO NRW)  
Produktorientierter Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Produktorientierter Haushalt (Einführung)  
Produktorientierter Vorbericht (§§ 1, 7 GemHVO NRW)  
Produktorientierung bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktorientierung im Haushalt - Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
Produktorientierung im Haushalt - Veranschlagung (§ 11 GemHVO NRW)  
Produktorientierung im Haushalt - Ziele (§ 12 GemHVO NRW)  
Produktorientierung im Haushalt (§§ 75, 79 GO NRW, § 1,4 GemHVO NRW)  
Produktorientierung in den Teilplänen (§ 4 GemHVO NRW)  
Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen (§§ 75, 79 GO NRW; §§ 4, 11 GemHVO NRW)  
Produktplan der Gemeinde (§ 4 GemHVO NRW)  
Programmprüfung und Freigabe von Verfahren (§ 27 GemHVO NRW)  
Programmprüfung vor Einsatz der DV-Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Protokollierung in der DV-Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Prüfpflichten vor der Bekanntmachung (§ 80 GO NRW)  
Prüfschritte zur Abgrenzung des örtlichen Konsolidierungskreises (§ 50 GemHVO NRW)  
Prüfung bei Aufgabendelegation (§ 103 GO NRW)  
Prüfung bei Entbehrlichkeit des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Prüfung der Angaben im Zuwendungsbescheid (§ 56 GemHVO NRW)  
Prüfung der Beachtung haushaltsrechtliche Vorschriften (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der Beachtung ortsrechtlicher Bestimmungen (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der Buchführung (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der DV-Buchführungsprogramme (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der DV-Programme vor ihrer Anwendung (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der Einzelabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Prüfung der Entbehrlichkeit des Gesamtabschlusses (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Prüfung der Finanzbuchhaltung (§ 105 GO NRW)  
Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Abs. 4 LHO (§ 103 GO NRW)  
Prüfung der gesamten Haushaltswirtschaft (§ 103 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Prüfung der Herstellungskosten (§§ 14, 33 GemHVO NRW)  
Prüfung der Inventur (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der Jahresabschlüsse der Sondervermögen (§§ 97, 103 GO NRW)  
Prüfung der örtlichen Abschreibungstabelle (§ 101 GO NRW)  
Prüfung der Verwaltung (§ 105 GO NRW)  
Prüfung der Verwendung von Staatszuweisungen (§ 105 GO NRW)  
Prüfung der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Prüfung der Zwischenabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Prüfung des Gesamtabschlusses (§§ 103, 116 GO NRW)  
Prüfung des Gesamtlageberichtes (§ 116 GO NRW)  
Prüfung des Gesamtlageberichtes (§ 116 GO NRW)  
Prüfung des Inventars (§ 101 GO NRW)  
Prüfung des Jahresabschlusses (§§ 96, 101, 103 GO NRW)  
Prüfung des Lageberichtes (§ 101 GO NRW)  
Prüfung des Umfanges der Ermächtigungsübertragung (§ 22 GemHVO NRW)  
Prüfung einer Zahlungsverpflichtung (§ 30 GemHVO NRW)  
Prüfung und Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Prüfung und Feststellung eines Zahlungsvorgangs (§ 30 GemHVO NRW)  
Prüfung von Vergaben (§ 103 GO NRW)  
Prüfung von Zwischenabschlüssen (§ 103 GO NRW)  
Prüfungen vor der Bildung von Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Prüfungsansätze der örtlichen Prüfung (10. Teil der GO NRW)  
Prüfungsaufgaben durch den eigenen Kreis (§ 102 GO NRW)  
Prüfungsaufträge (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsaussagen (§§ 101, 103 GO NRW)  
Prüfungsbericht (§§ 101, 103 GO NRW)  
Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Prüfungsergebnis (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsergebnisse dokumentieren (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsgegenstände (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen (§§ 101, 103 GO NRW; § 27 GemHVO NRW)  
Prüfungshandlungen (§ 103 GO NRW)  
Prüfungsinformationen an den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 105 GO NRW)  
Prüfungsinformationen an die Aufsichtsbehörde (§ 105 GO NRW)  
Prüfungsinformationen an die geprüfte Gemeinde (§ 105 GO NRW)  
Prüfungsinformationen an Fachaufsichtsbehörden (§ 105 GO NRW)  
Prüfungsinhalte der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Prüfungspflicht bei den übrigen kreisangehörigen Gemeinden (§ 102 GO NRW)  
Prüfungspflicht bei Großen und Mittleren Städten (§ 102 GO NRW)  
Prüfungspflicht beim Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)  
Prüfungsumfang der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Prüfungsumfang und Prüfungsgegenstände (§ 92 GO NRW)  
Prüfungsumfang und Prüfungsinhalte (§ 101 GO NRW)  
Prüfungszeitraum bei Abschlussprüfungen (§ 103 GO NRW)  
Prüfungszuständigkeit bei der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Prüfungszuständigkeit für die Gesamtabschlussprüfung (§ 116 GO NRW)

**Q**

Qualifizierung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes (§§ 33, 35 GemHVO NRW)  
Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes (§ 33 GemHVO NRW)  
Quantifizierung der Haftungsverhältnisse (§ 87 GO NRW, § 47 GemHVO NRW)  
Quellen der Finanzmittel (§ 77 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

**R**

Rabatte (§ 33 GemHVO NRW)  
Rahmen der Abschlussprüfung (§ 101 GO NRW)  
Rahmen der Anlage von Geldmitteln (§ 31 GemHVO NRW)  
Rahmenbedingungen in den Vergabegrundsätzen (§ 25 GemHVO NRW)  
Rahmenbegriff „Haushalt“ (Einführung; 8. Teil der GO NRW)  
Rahmenbegriff „Haushaltsjahr“ (Einführung; § 78 GO NRW)  
Rahmenbegriff „Haushaltswirtschaft“ (Einführung; 8. Teil der GO NRW)  
Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung (§ 77 GO NRW)  
Rangrücktritt (§ 86 GO NRW)  
Rat und Prüfungsbericht (§ 105 GO NRW)  
Realisationsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Aufwand“ (§§ 79, 93 GO NRW, §§ 2, 11, 17, 27 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Auszahlungen“ (§§ 79, 89, 93 GO NRW, §§ 3, 11, 27, 30 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Einzahlungen“ (§§ 79, 89, 93 GO NRW, §§ 3, 11, 27, 30 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Erlöse/Leistungen“ (§ 18 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Ertrag“ (§§ 79, 93 GO NRW, §§ 2, 11, 17, 27 GemHVO NRW)  
Rechengröße „Kosten“ (§ 18 GemHVO NRW)  
Rechengrößen im NKF (§ 93 GO NRW, §§ 2, 27 GemHVO NRW)  
Rechenschaftslegung (§ 48 GemHVO NRW)  
Rechnerische Feststellung (§ 30 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung - Friedhofsgebühren (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung - Geleisteter Zuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung - Sonderposten (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung - Verbindlichkeiten (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung bei „Friedhofsgebühren“ (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung bei geleisteten Finanzzuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung bei geleisteten Sachzuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und Abgeltungszahlungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und gebührenrechtliche Kalkulation (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und investive Zuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und Sonderposten (§§ 41, 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und Verbindlichkeiten (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzung und Zinszuschüsse (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz (§ 42 GemHVO NRW)  
Rechnungsabgrenzungsspiegel (§§ 41, 42, 44 GemHVO NRW)  
Rechnungskreise bei Sondervermögen und Treuhandvermögen (§ 93 GO NRW)  
Rechnungslegungsstandards - Deutsche (§ 51 GemHVO NRW)  
Rechnungslegungsstandards (12. Teil der GO NRW)  
Rechnungslegungsstandards 21 (§ 51 GemHVO NRW)  
Rechnungsprüfung als Aufgabe (§ 103 GO NRW)  
Rechnungsprüfungsausschuss (10. Teil der GO NRW; §§ 92, 101, 102 GO NRW)  
Rechnungsprüfungsausschuss und Rechnungsprüfung des Kreises (§ 102 GO NRW)  
Rechnungszins bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Recht des Prüfers auf Nachweise und Unterlagen (§ 103 GO NRW)  
Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung (§§ 101 GO NRW)  
Rechte der Aufsichtsbehörde (§ 75 GO NRW)  
Rechte der Gemeindeorgane (Einführung)  
Rechtlich selbständige örtliche Stiftungen als Treuhandvermögen (§§ 98, 100 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen (§100 GO NRW)  
Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (§ 103 GO NRW)  
Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (§§ 97, 100 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Rechtlich unselbstständige Versorgungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Rechtsbegriff „Angemessene Höhe“ (§ 88 GO NRW)  
Rechtsbegriff „Geringfügigkeit“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Rechtsbegriff „Ungewiss“ (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Reduzierung von Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Reform des Gemeindehaushaltsrechts (Einführung)  
Regelmäßig wiederkehrende Bestandskontrolle (§§ 28, 29 GemHVO NRW)  
Regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme (§ 34 GemHVO NRW)  
Regelmäßige und unvermutete Prüfungen (§ 31 GemHVO NRW)  
Regelsystem der GoB (§§ 93, 116 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Regelung zur Befugnis der Bestätigung (§ 30 GemHVO NRW)  
Regelungsbereiche für örtliche Vorschriften (§ 31 GemHVO NRW)  
Regelungsbereiche für die örtliche Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)  
Regelungssachverhalte für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (§ 31 GemHVO NRW)  
Regelungssachverhalte für die ständige Aufbewahrung“ (§ 58 GemHVO NRW)  
Regelungssachverhalte für die Errichtung von Unterlagen in elektronischer Form (§ 58 GemHVO NRW).  
Regelungstext des § 300 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 301 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 303 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 304 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 305 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 307 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 308 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regelungstext des § 309 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Regionalverband Ruhr (§ 41 GemHVO NRW)  
Ressourcenaufkommen (§ 11 GemHVO NRW)  
Ressourcenverbrauch (§ 11 GemHVO NRW)  
Ressourcenverbrauchskonzept (Einführung)  
Restwert (§ 35 GemHVO NRW)  
Richtigkeit der Bestandsaufnahme (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Richtigkeit des Forderungsbetrages (§ 41 GemHVO NRW)  
Risikobeurteilung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Risikofrüherkennungssystem (§ 76 GO NRW, §§ 5, 12, 48, 51 GemHVO NRW)  
Risikovorsorge (§ 89 GO NRW)  
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (§ 41 GemHVO NRW)  
Rückkaufwert kein Wertansatz (§ 36 GemHVO NRW)  
Rücklage (§ 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - nicht für „geplante“ Verluste (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Abraumbeseitigung (§ 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Absicherung eines Fremdwährungsrisikos (§ 86 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Abzinsung (§ 88, 91 GO NRW)  
Rückstellungen - Altlasten (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Ansprüche der Beamten (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Arbeitszeitguthaben (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Beteiligung an Versorgungslasten (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Deponien (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Rückstellungen - drohende Verluste aus den laufenden Verfahren (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Erhaltungsaufwand bei Kindertageseinrichtungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Finanzausgleich (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Gemeindefinanzausgleich (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - gemeindliche Steuererhebung (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Haftung bei Verlusten (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Kindertageseinrichtungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - künftige Umlagezahlungen der Gemeinde (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Leistungsentgelte für Beschäftigte (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - nicht für andere Zwecke (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - nicht für Ausgleichsschulden (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - nicht für Innenverpflichtungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Sog. Sanierungsgelder (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Steuererhebung (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Tarifliche Beschäftigung (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Umlagezahlungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Umweltschäden (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - ungewisse Verpflichtungen (§ 88 GO NRW)  
Rückstellungen - Unterlassene Instandhaltung (§ 88 GO NRW; § 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Urlaubsansprüche (§§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Verluste aus den laufenden Verfahren (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückstellungen - Zusatzversorgungskasse (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungen (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41, 53 GemHVO NRW)  
Rückstellungsarten (§ 88 GO NRW)  
Rückstellungsbildung für beamtenrechtliche Ansprüche (§ 36 GemHVO NRW)  
Rückstellungsspiegel (§§ 88, 91 GO NRW; §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Rückzahlung investiver Zuwendungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 30 GemHVO NRW)

**S**

Sachanlagen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Sachbezogene Verantwortlichkeiten (§ 31 GemHVO NRW)  
Sacheinlagen (§ 90 GO NRW)  
Sachgerechte Anwendung der Grundsätze (§§ 93, 95, 116 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)  
Sachgesamtheit bei Straßen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sachgesamtheit bei Vermögensgegenständen (§ 33 GemHVO NRW)  
Sachliche Bindung bei der Ermächtigungsübertragung (§ 22 GemHVO NRW)  
Sachliche Feststellung (§ 30 GemHVO NRW)  
Sachliche Inventurformen (§ 91 GO NRW; § 28 GemHVO NRW)  
Sachverhalte der Übergangskonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Saldo aus den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Saldo aus den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Sale-and-lease-back-Geschäfte (§ 90 GO NRW)  
Sammelbewertung (§ 41 GemHVO NRW)  
Sammelbewertung als Bewertungsvereinfachung (§ 34 GemHVO NRW)  
Sanierungskonzept (§ 76 GO NRW)  
Sanierungsmaßnahmen (§ 33 GemHVO NRW)  
Sanierungsplan zur Beseitigung der Überschuldung (§§ 75, 93 GO NRW, § 43 GemHVO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Satzungsrecht der Gemeinde (§ 78 GO NRW)  
Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde (§ 76 GO NRW, §§ 4, 5 GemHVO NRW)  
Schecks (§ 31 GemHVO NRW)  
Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (direkt) (§ 51 GemHVO NRW)  
Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (indirekt) (§ 51 GemHVO NRW)  
Schema für eine Produktbeschreibung (§ 4 GemHVO NRW)  
Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden und Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Schriftliche Unterschriftsbefugnisse (§ 31 GemHVO NRW)  
Schritte in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Einführung)  
Schritte zum gemeindlichen Gesamtabschluss (12. T. GO NRW)  
Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss (§ 95 GO NRW; § 37 GemHVO NRW)  
Schritte zum Gesamtabschluss (12. Teil der GO NRW; § 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Schritte zum Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)  
Schulden in der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Schuldenkonsolidierung nach § 303 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Schuldübernahmen und Schulbeitritt (§ 87 GO NRW)  
Schulen (§ 41 GemHVO NRW)  
Schulpauschale - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Schulpauschale/Bildungspauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Schutz der Unterlagen bei der Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Schutz personenbezogener Daten (§ 58 GemHVO NRW)  
Schwebende Geschäfte (§§ 27, 36 GemHVO NRW)  
Schwellenwerte - In zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren (§ 76 GO NRW)  
Schwellenwerte - Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Schwellenwerte - Veränderung der Haushaltswirtschaft (§ 76 GO NRW)  
Schwellenwerte - Verzehr des Eigenkapitals (§ 76 GO NRW)  
Schwellenwerte der Europäischen Union (§ 25 GemHVO NRW)  
Schwellenwerte für Haushaltssicherungskonzepte (§ 76 GO NRW; § 5 GemHVO NRW)  
Selbstprüfungsverbot - Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern (§ 103 GO NRW)  
Selbstprüfungsverbot für Prüfer der örtlichen Prüfung (§§ 103, 104 GO NRW)  
Selbstprüfungsverbot für Prüfer der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Selbstständige Nutzungsfähigkeit geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)  
SEPA-Zahlungsverkehr (§ 30 GemHVO NRW)  
Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)  
Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte (§ 87 GO NRW)  
Sicherheitseinrichtungen (§ 31 GemHVO NRW)  
Sicherheitsstandards (§ 31 GemHVO NRW)  
Sicherheitsvorkehrungen für die Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen (§ 75 GO NRW)  
Sicherstellung der gemeindlichen Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW)  
Sicherstellung der Informationsrechte der Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Sicherstellung der Kenntnisse über die Zuwendungsfinanzierung (§ 56 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Liquidität - Aufnahme von Krediten (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Liquidität (§§ 75, 82, 89 GO NRW; §§ 23, 30 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit (§ 82 GO NRW, § 23 GemHVO NRW)  
Sicherung der aufbewahrten Unterlagen auf Bildträger (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherung der aufbewahrten Unterlagen auf Datenträger (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherung der Aufgabenerfüllung (§ 101 GO NRW)  
Sicherung der Informationspflichten von Organisationseinheiten (§ 118 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Sicherung der Lesbarkeit beim Wechsel automatisierter Verfahren (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherung der Lesbarkeit der aufbewahrten Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Sicherung der ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung (§ 94 GO NRW; § 31 GemHVO NRW)  
Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Inventur (§ 29 GemHVO NRW)  
Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer (§§ 104, 105 GO NRW)  
Sicherung einer ausreichenden Liquidität (§ 30 GemHVO NRW)  
Sicherung und Kontrolle der Verfahren (§ 31 GemHVO NRW)  
Sicherungsbehalte bei Anschaffungskosten und Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Signatur-Funktion (§ 30 GemHVO NRW)  
Skonti (§ 33 GemHVO NRW)  
Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)  
Sonderabgaben (§ 77 GO NRW)  
Sondereinzelkosten der Fertigung (§ 33 GemHVO NRW)  
Sonderfälle bei der Bildung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderkonten (§§ 30, 31, 33 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Auflösung von (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Beiträge für Investitionen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Festwerte für Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Gebührenaussgleich (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Geld- und Sachschenkungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Investive Zuwendungen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Nicht rückzahlbare Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Rechnungsabgrenzung für Weitergabe der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Rechtlich unselbstständige Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Schlüsselzuweisungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Spenden von Arbeits- und Dienstleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Unentgeltlicher Erwerb (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten - Verwendung der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten bei Arbeits- und Dienstleistungen als Spenden (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten für Beiträge (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten für den Gebührenaussgleich (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten für erhaltene Beiträge für Investitionen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nach Verwendung der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nicht bei Finanzierung der laufenden Verwaltungstätigkeit (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nicht bei Weitergabe der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nicht für erhaltene rückzahlbare Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten nicht für erhaltene Schlüsselzuweisungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten und Geldleistungen Dritter (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten und rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten und Sachleistungen Dritter (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten und Umstufung von Straßen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderposten und unentgeltlicher Erwerb von Schenkungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonderposten und Vermögensgegenstand (§ 43 GemHVO NRW)  
Sonderpostenspiegel (§§ 41, 43, 44 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage bei Aktivierung kommunaler Stiftungen (§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage bei Beschaffung von Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sonderrücklage für Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)  
Sondervermögen - Vorschriften über die Haushaltswirtschaft (§ 97 GO NRW)  
Sondervermögen (§ 97 GO NRW, §§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Sondervermögen als gemeindliche Tochtereinheiten (12. T. GO NRW, 7. Abschn. GemHVO NRW)  
Sondervorschriften für die Sondervermögen (§ 79 GO NRW)  
Sonstige Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Finanzaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Sonstige Investitionsauszahlungen (§ 3 GemHVO NRW)  
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige ordentliche Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Sonstige ordentliche Erträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Sonstige ortsrechtlichen Bestimmungen (§ 101 GO NRW)  
Sonstige Rückstellungen (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Rückstellungen aus dienstlicher Tätigkeit der Beschäftigten (§ 36 GemHVO NRW)  
Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Sonderposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Steuereinnahmen - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Sonstige Transfererträge (§ 2 GemHVO NRW)  
Sonstige unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Veränderungen in den Büchern (§ 27 GemHVO NRW)  
Sonstige Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)  
Sonstige Vermögensgegenstände (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Sonstige wichtige Angaben im gemeindlichen Gesamtanhang (§ 51 GemHVO NRW)  
Sonstige zulässige Verrechnungen (§ 39 GemHVO NRW)  
Sparkassen (§ 41 GemHVO NRW)  
Sparkassen und Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)  
Sparkassenzweckverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Sparkassenzweckverbände und Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)  
Späterer Zeitpunkt des Inkrafttretens der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Sperrvermerke (§ 23 GemHVO NRW)  
Sportpauschale (§ 43 GemHVO NRW)  
Standards staatlicher Doppik (Einführung)  
Status der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Stellen für Beamtinnen und Beamte (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellen für tariflich Beschäftigte (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellen in Einrichtungen von Sondervermögen (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellenplan - Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Stellenplan (§ 79 GO NRW, §§ 1, 8, 9 GemHVO NRW)  
Stellenplan und Haushaltsjahr (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellenplan und mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 8 GemHVO NRW)  
Stellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Stellung des Kämmers (§§ 80, 83 GO NRW)  
Stellungnahme der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 101 GO NRW)  
Stellungnahme des Bürgermeisters zum Prüfungsbericht (§ 101 GO NRW)  
Stellungnahme des Kämmers (§§ 80, 95 GO NRW)  
Stellungnahme des Kämmers zum Jahresabschluss (§ 96 GO NRW)  
Stellungnahme des Kämmers zum Prüfungsbericht (§ 101 GO NRW)  
Stellungnahmen des Bürgermeisters und des Kämmers (§ 96 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Stetigkeit der Bewertungsmethode (§ 32 GemHVO NRW)  
Steuerabgrenzung nach § 306 HGB (§ 50 GemHVO NRW)  
Steuerähnliche Abgaben (§ 2 GemHVO NRW)  
Steuern (§§ 2, 23 GemHVO NRW)  
Steuern und ähnliche Abgaben (§ 2 GemHVO NRW)  
Steuerung der gemeindlichen Kreditaufnahmen (§ 86 GO NRW)  
Steuerung und Erfolgskontrolle der Gemeinde (§ 40 GemHVO NRW)  
Stichproben als Inventurvereinfachung (§ 29 GemHVO NRW)  
Stichprobeninventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Stichtagsprinzip (§ 95 Abs. 1, § 116 Abs. 1 GO NRW,  
Stiftungen - Kommunale (§ 100 GO NRW)  
Stiftungen privaten Rechts (§ 100 GO NRW)  
Stiftungen und örtliche Zwecke (§ 100 GO NRW)  
Stille Lasten (§ 91 GO NRW und § 41 GemHVO NRW)  
Stille Reserven (§ 91 GO NRW und § 41 GemHVO NRW)  
Straße als einheitlicher Vermögensgegenstand (§ 41 GemHVO NRW)  
Straße als Sachgesamtheit (§ 41 GemHVO NRW)  
Straßennetz (§ 41 GemHVO NRW)  
Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung (§ 116 GO NRW)  
Struktur der Bilanz nach § 266 HGB (§ 116 GO NRW; §§ 49, 52 GemHVO NRW)  
Struktur der gemeindlichen Bilanzentscheidung (§ 91 GO NRW; §§ 32, 41 GemHVO NRW)  
Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz (§ 116 GO NRW; §§ 49, 50 GemHVO NRW)  
Struktur der Gesamtergebnisrechnung (§§ 49, 50 GemHVO NRW)  
Strukturierung des Straßennetzes (§ 41 GemHVO NRW)  
Stufen eines Sanierungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Stufen eines Sanierungsplans (§§ 75, 92, 95 GO NRW)  
Stufenmodell zur Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)  
Stundung von gemeindlichen Ansprüchen (§§ 26, 31 GemHVO NRW)  
Stundungsvereinbarung (§ 26 GemHVO NRW)  
Subsidiarität der Kreditaufnahme (§ 77 GO NRW)  
Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan (§ 2 GemHVO NRW)  
Summen- und Saldenbildung im Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Summenmäßige Veranschlagung (§ 13 GemHVO NRW)  
System der doppelten Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)  
**T**  
Tagesabstimmungen der Finanzmittelkonten (§ 30 GemHVO NRW)  
Tägliche Abstimmung der Konten (§ 31 GemHVO NRW)  
Tatbestand „nicht entgeltlich“ bei immateriellen Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)  
Tatbestand „selbst hergestellt“ bei immateriellen Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)  
Tatbestand „Unterlassene Instandhaltung“ (§ 36 GemHVO NRW)  
Tätigkeit bei organisatorisch unselbstständigen Betrieben (§ 36 GemHVO NRW)  
Tätigkeit bei rechtlich selbstständigen Betrieben der Gemeinde (§ 36 GemHVO NRW)  
Tätigkeit bei rechtlich unselbstständigen Betrieben der Gemeinde (§ 36 GemHVO NRW)  
Tatsächlicher Anschaffungszeitpunkt (12. T. GO NRW)  
Tauschgeschäfte (§ 33 GemHVO NRW)  
Technische Anlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (§ 4 GemHVO NRW)  
Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (§ 4 GemHVO NRW)  
Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)  
Teilergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)  
Teilergebnisrechnung innerhalb der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (§ 4 GemHVO NRW)
Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)
Teilfinanzrechnung (§ 95 GO NRW)
Teilfinanzrechnung innerhalb der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)
Teilpläne (§ 1 GemHVO NRW)
Teilpläne (§ 79 GO NRW, §§ 1, 4, 11 GemHVO NRW)
Teilpläne und Budgetierung (§ 4 GemHVO NRW)
Teilrechnungen (§ 95 GO NRW)
Teilrechnungen (§ 95 GO NRW, § 40 GemHVO NRW)
Teilwert und Barwert (§ 36 GemHVO NRW)
Teilwertverfahren (§ 36 GemHVO NRW)
Tenorierung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)
Top-down-Konzept (§ 51 GemHVO NRW)
Transaktionsregistrierung (§ 86 GO NRW)
Transferaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)
Trennung des Stiftungsvermögens vom Gemeindevermögen (§100 GO NRW)
Trennung von fachlicher Entscheidung und Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)
Trennung zwischen Verwaltung und Aufgabenbearbeitung (§ 27 GemHVO NRW)
Treugut (§ 47 GemHVO NRW)
Treuhandverhältnis und Liquiditätssicherung (§ 75 GO NRW)
Treuhandverhältnis und Pensionsrückstellungen (§ 98 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)
Treuhandvermögen - Beachtung haushaltsrechtlicher Vorschriften (§ 98 GO NRW)
Treuhandvermögen - Besondere Haushaltspläne und Sonderrechnung (§ 98 GO NRW)
Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW, §§ 33, 41, 47 GemHVO NRW)
Tunnel (§ 41 GemHVO NRW)
<b>U</b>
Über- oder außerplanmäßige Verfügungsmittel (§ 83 GO NRW)
Über- oder außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)
Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen (§ 83 GO NRW)
Überblick über den Stand der Sonderposten - Sonderpostenspiegel (§ 43 GemHVO NRW)
Überblick über die gebildeten Rückstellungen (Rückstellungsspiegel) (§ 88 GO NRW)
Überblick über haushaltswirtschaftliche Eckpunkte (§ 7 GemHVO NRW)
Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation (§ 41 GemHVO NRW)
Überdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation (§ 43 GemHVO NRW)
Übereinstimmung mit den Originalen (§ 58 GemHVO NRW)
Übergabe des Prüfungsergebnisses (§ 96 GO NRW)
Übergangskonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)
Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung (§ 90 GO NRW)
Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation (§ 4 GemHVO NRW)
Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation (§ 43 GemHVO NRW)
Überleitungsrechnung zur Gemeindebilanz II (GB II) (§ 50 GemHVO NRW)
Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte (§ 16 GemHVO NRW)
Übernahme fremder Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)
Übernahme von Arbeiten Dritter (§ 103 GO NRW)
Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung von Dritten (§ 94 GO NRW)
Übernahme von Bürgschaften (§ 87 GO NRW)
Übernahme von Verpflichtungen aus anderen Rechtsgeschäften (§ 87 GO NRW)
Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen (§ 87 GO NRW)
Übernommenes Vermögen (§ 97 GO NRW)
Überörtliche Prüfung (§ 105 GO NRW)
Überörtliche Prüfung und Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Überplanmäßige Aufwendungen (§ 83 GO NRW)  
Überplanmäßige Auszahlungen und fortgesetzte Investitionen (§ 83 GO NRW)  
Überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Überprüfung der Einhaltung der Ziele (§ 40 GemHVO NRW)  
Überprüfung der Ziele mit Hilfe von Ist-Zahlen (§ 40 GemHVO NRW)  
Überprüfung des NKF-Gesetzes (Einführung)  
Überprüfung des Prozentsatzes für Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Überprüfungspflichten (§ 83 GO NRW)  
Überschreitung des Kreditrahmens (§ 82 GO NRW)  
Überschuldung der Gemeinde (§ 75 GO NRW)  
Überschuldung und vorläufige Haushaltswirtschaft (§ 75 GO NRW)  
Übersicht der übertragenen Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übersicht über das Aufstellungsverfahren für den Jahresabschluss (§ 95 GO NRW)  
Übersicht über das gemeindliche Anlagevermögen (§ 33 GemHVO NRW)  
Übersicht über das Gesamteigenkapital der Gemeinde (§ 51 GemHVO NRW)  
Übersicht über den gemeindlichen Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)  
Übersicht über den NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)  
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan (§ 81 GO NRW; § 19 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Aufteilung der Stellen auf die Produktbereiche (§ 8 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Übersicht über die haushaltsrechtlichen Gesamtabschlussunterlagen (§ 116 GO NRW)  
Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Verbindlichkeiten (§ 1 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Wirtschaftslage und die Entwicklung der Betriebe (§ 1 GemHVO NRW)  
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Übersicht über gemeindliche Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Übersicht über Verfahrensweisen zur Bildung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Übersicht über weitere Beschäftigte der Gemeinde (§ 8 GemHVO NRW)  
Übersicht zu den gemeindlichen Herstellungskosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Übersicht zu den Jahresabschlussunterlagen (§ 95 GO NRW)  
Übersicht zu den gemeindlichen Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)  
Übersichten zum Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)  
Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Übertragbarkeit - Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragbarkeit und Verfügungsmittel (§§ 15, 22 GemHVO NRW)  
Übertragbarkeit von Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragbarkeit zu Lasten des Folgejahres (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 94 GO NRW)  
Übertragung der Kreditermächtigung (§ 86 GO NRW)  
Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Übertragung einzelner Prüfungsaufgaben auf den eigenen Kreis (§ 102 GO NRW)  
Übertragung nicht von Erträgen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung nicht von sonstigen Einzahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung nicht von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung nicht von über- und außerplanmäßigen Auszahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte (§ 94 GO NRW)  
Übertragung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung (§ 94 GO NRW)  
Übertragung von Aufwandsermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Auszahlungsermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Kreditermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Bürgermeister (§ 103 GO NRW)  
Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Rat (§ 103 GO NRW)  
Übertragungen bei Zweckbindung (§ 22 GemHVO NRW)  
Überwachung der Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der Erfüllung von gemeindlichen Verpflichtungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der Finanzgeschäfte - laufend (§ 89 GO NRW)  
Überwachung der gemeindlichen Ansprüche (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der gemeindlichen Verpflichtungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der Inanspruchnahme von Ermächtigungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Überwachung des gemeindlichen Haushalts (§ 23 GemHVO NRW)  
Umbuchung (§§ 41 und 45 GemHVO NRW)  
Umfang der Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Umfang der anzusetzenden Pensionsrückstellungen bei den Betrieben (§ 36 GemHVO NRW)  
Umfang der Gesamtabschlussprüfung (§ 103 GO NRW)  
Umfang der Herabsetzung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)  
Umfang der Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Umfang der Jahresabschlussprüfung (§ 103 GO NRW)  
Umfang der Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Umgang mit Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)  
Umgang mit Beanstandungen der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Umgang mit Einwendungen der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Umgang mit gemeindlichen Forderungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Umgang mit gemeindlichen Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Umgang mit geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 33 GemHVO NRW)  
Umgang mit Zahlungsmitteln (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Umgliederungen für den Summenabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Umgliederungen zwischen Anlage- und Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Umlageerhebung der Versorgungskasse (§ 36 GemHVO NRW)  
Umlagen (§ 2 GemHVO NRW)  
Umlaufvermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz (§ 90 GO NRW; §§ 27, 41 GemHVO NRW)  
Umlaufvermögen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Umsatzkostenverfahren - UKV (§ 52 GemHVO NRW)  
Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Umschichtung der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage (§ 43 GemHVO NRW)  
Umschuldung - Kredite (§ 86 GO NRW)  
Umschuldung nicht für Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Umsetzung der Budgetierung (§ 21 GemHVO NRW)  
Umsetzungsplanung bei Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Umwandlung kurzfristiger Investitionskredite (§ 82 GO NRW)  
Umwandlung kurzfristiger Investitionskredite in langfristige Kredite (§ 86 GO NRW)  
Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in freies Gemeindevermögen (§ 99 GO NRW)  
Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in Privatvermögen (§ 99 GO NRW)  
Unabhängigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Unabhängigkeit der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)  
Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Unabweisbarkeit zusätzlicher Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Unbebaute Grundstücke (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Unbedeutendes Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)  
Uneingeschränkte Heranziehung Dritter als Prüfer (§ 103 GO NRW)  
Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)  
Unmittelbare Informationen über die Gesamtabchlussprüfung (§ 116 GO NRW)  
Unselbstständige Stiftungen und Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Unselbstständige wirtschaftliche Unternehmen (§ 97 GO NRW)  
Unterbrechung der Herstellung (§ 33 GemHVO NRW)  
Unterdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation (§ 41 GemHVO NRW)  
Unterdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation (§ 43 GemHVO NRW)  
Untergeordnete Bedeutung bei der Equity-Methode (§ 116 GO NRW)  
Untergeordnete Bedeutung einer Organisationseinheit (§ 116 GO NRW)  
Untergeordnete Bedeutung eines Betriebes (§ 50 GemHVO NRW)  
Untergeordnete Bedeutung mehrerer Organisationseinheiten (§ 116 GO NRW)  
Untergliederung des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Unterjährige Abschreibungen im Abgangsjahr (§ 35 GemHVO NRW)  
Unterjährige Abschreibungen im Zugangsjahr (§ 35 GemHVO NRW)  
Unterjährige Unterrichtung des Rates (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterlagen der Sondervermögen (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Unterlagen der Unternehmen und Einrichtungen (§ 79 GO NRW, §§ 1, 9 GemHVO NRW)  
Unterlagen zum Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)  
Unterlagen zum Haushaltsplan (§ 79 GO NRW)  
Unternehmen und Einrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Unterrichtung des Rates - Erhöhung der Investitionsauszahlungen (§ 24 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates - Gefährdung des Haushaltsausgleichs (§ 24 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates - Haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 24 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates (§§ 80, 95, 105, 116 GO NRW)  
Unterrichtung des Rates bei einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates bei höheren Investitionsauszahlungen (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates über den Verzicht auf einen Gesamtabchluss (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates über die haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtung des Rates über Haushaltsplanung und Jahresabschluss (§ 23 GemHVO NRW)  
Unterrichtungspflichten des Kreditgebers (§ 86 GO NRW)  
Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat (§§ 23, 24 GemHVO NRW)  
Unterschiede bei Ansatz und Bewertung im Einzelabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Unterschriften im Bankverkehr (§§ 30, 31 GemHVO NRW)  
Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Unterzeichnung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Unvermutete Prüfung (§ 30 GemHVO NRW)  
Unvermutete Prüfung für übernommene Aufgaben (§ 16 GemHVO NRW)  
Unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Unzulässige Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Unzulässigkeit der Veranschlagung einer „Deckungsreserve“ (§ 11 GemHVO NRW)  
Unzulässigkeit der Veranschlagung einer „globalen Minderausgabe“ (§ 11 GemHVO NRW)  
Unzulässigkeit der Wertansätze nach Vermögensteilen (§ 33 GemHVO NRW)  
Unzulässigkeit spekulativer Finanzgeschäfte (§§ 86, 89, 90 GO NRW)

**V**



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Veränderung angesetzter Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Veränderung beschlossener Ermächtigungen im Haushaltsjahr (§ 83 GO NRW)  
Veränderung der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)  
Veränderung gebildeter Budgets (§ 21 GemHVO NRW)  
Veränderung von Ermächtigungen nach Ablauf des Haushaltsjahres (§ 83 GO NRW)  
Veränderungen der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)  
Veränderungen des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)  
Veränderungen von Bilanzposten in der Bilanz (§ 27 GemHVO NRW)  
Veränderungen von Bilanzposten in der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Veränderungen von Posten in der Bilanz (§ 27 GemHVO NRW)  
Veranschlagung bei Abgaben (§ 79 GO NRW)  
Veranschlagung bei Bestandsveränderungen  
Veranschlagung der Aufwendungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Auszahlungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Einzahlungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Erträge (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 79 GO NRW, § 13 GemHVO NRW)  
Veranschlagung der Versorgungsaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Veranschlagung im Haushaltsplan (§ 79 GO NRW)  
Veranschlagung im Teilfinanzplan (§ 13 GemHVO NRW)  
Veranschlagung kleiner Investitionen (§ 10 GemHVO NRW)  
Veranschlagung und Zweck der Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Aufwendungen - (§ 79 GO NRW)  
Veranschlagung von Auszahlungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Baumaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Beihilfeaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Personalaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen (§ 19 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Veranschlagung von Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Veranschlagungsreife (§ 79 GO NRW, §§ 1 und 11 GemHVO NRW)  
Veranschlagungsverzicht (§ 10 GemHVO NRW)  
Verantwortliche im Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses (§ 37 GemHVO NRW)  
Verantwortliche im Gesamtlagebericht (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)  
Verantwortliche im Lagebericht (§ 95 GO NRW, § 48 GemHVO NRW)  
Verantwortlichkeit der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Verantwortlichkeit und Einschaltung Dritter (§ 104 GO NRW)  
Verantwortlichkeiten für die Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Verantwortlichkeiten gegenüber dem Rat (§ 104 GO NRW)  
Veräußerung als „Sale and lease back“-Geschäft (§ 90 GO NRW)  
Veräußerung der Vermögensgegenstände zum vollen Wert (§ 90 GO NRW)  
Veräußerung nicht benötigter Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Veräußerung von Vermögensgegenständen - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Veräußerung von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)  
Verbandsmitgliedschaften (§ 50 GemHVO NRW)  
Verbindliche Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)  
Verbindliche Standards für die örtliche Umsetzung (§ 31 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit der Erträge und Aufwendungen (§ 21 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit der Erträge und Aufwendungen im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit der Haushaltsplanung (§ 22 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Verbindlichkeit des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, §§ 1, 11 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeit für die Haushaltsausführung (§ 79 GO NRW)  
Verbindlichkeiten (§ 91 GO NRW, §§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz (§ 90 GO NRW; § 41 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeiten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Anleihen (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Haftungsverhältnissen (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Krediten für Investitionen (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Krediten vom öffentlichen Bereich (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Krediten vom privaten Kreditmarkt (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von sonstigen Verbindlichkeiten (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Verbindlichkeiten aus Liefer. u. Leist. (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel - Inhalte (§ 47 GemHVO NRW)  
Verbindlichkeitspiegel (§ 91 GO NRW, §§ 41, 47, 53 GemHVO NRW)  
Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion (§ 31 GemHVO NRW)  
Verbot der Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)  
Verbot der Bildung eigener Rückstellungsarten (§ 36 GemHVO NRW)  
Verbot der Saldierung von Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbot der Sicherheitsbestellung (§ 86 GO NRW)  
Verbot der Überschreitung der Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Verbot der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Verbot der Umwandlung von Gemeindevermögen (§ 99 GO NRW)  
Verbot der Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbot der Verrechnung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbot der Zahlungsabwicklung durch Prüfer (§ 104 GO NRW)  
Verbot des Betreibens von Bankgeschäften (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Verbot einer ertragswirksamen Auflösung investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Verbot von Einlagengeschäften (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verbundene Unternehmen als gemeindliche Tochterunternehmen (12. T. GO NRW)  
Vereinbarung mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 23 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Anzahlungen in ausländischer Währung (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Verbindlichkeiten in ausländischer Währung (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Vermögensgegenstände aus der Gebührenkalkulation (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Wertermittlung für geringwertige Vermögensgegenstände (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Wertermittlung für Maschinen (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinfachungen - Wertermittlung für technische Anlagen (§ 56 GemHVO NRW)  
Vereinsmitgliedschaften (§ 41 GemHVO NRW)  
Verfahren bei überplanmäßigen Auszahlungen für Investitionen (§ 83 GO NRW)  
Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung (§ 14 GemHVO NRW)  
Verfahren zum Erlass der gemeindlichen Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Verfahren zur Aufstellung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Verfahren zur Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses (§ 37 GemHVO NRW)  
Verfahrensschritte für den Erlass der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Verfahrensschritte für den Erlass der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Verfahrensübersicht zur Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Verfügbarmachen der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (§ 80 GO NRW)  
Verfügbarmachen des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Verfügbarmachen des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Verfügbarmachen der Abschlüsse im Internet (§§ 96, 116 GO NRW)  
Verfügbarkeit bei Einzahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Verfügbarkeit bei Erträgen (§ 22 GemHVO NRW)  
Verfügbarkeit der Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Verfügbarkeit der Ermächtigungen für Investitionen (§ 22 GemHVO NRW)  
Verfügbarkeit während der Aufbewahrungsfrist (§ 58 GemHVO NRW)  
Verfügungsmittel - Beschränkungen (§ 15 GemHVO NRW)  
Verfügungsmittel - Veranschlagung und Zweck (§ 15 GemHVO NRW)  
Verfügungsmittel - Verbot der Überschreitung (§ 15 GemHVO NRW)  
Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)  
Vergabe von Aufträgen (§ 25 GemHVO NRW)  
Vergabebestimmungen (§ 25 GemHVO NRW)  
Vergabegrundsätze (§ 25 GemHVO NRW)  
Vergaberecht (§ 103 GO NRW)  
Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Vergleichsarten beim Einsatz von Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)  
Vergnügungssteuer - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Verhinderung des Verlustes und der Veränderung von Daten (§ 27 GemHVO NRW)  
Verhinderung eines unbefugten Eingriffs in die Buchung (§ 27 GemHVO NRW)  
Verjährung gemeindlicher Ansprüche (§ 23 GemHVO NRW)  
Verkehrslenkungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)  
Verknüpfung der Haushaltspositionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Verkürzung der Restnutzungsdauer (§ 35 GemHVO NRW)  
Verlängerung der Restnutzungsdauer (§ 35 GemHVO NRW)  
Vermeidung und Beseitigung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Vermeidung von Interessenkonflikten - Verwandtschaftsverbot (§ 93 GO NRW)  
Vermögen - Bilanz (§ 90 GO NRW)  
Vermögen - Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Vermögen - Verwaltung (§ 90 GO NRW)  
Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (§ 97 GO NRW)  
Vermögen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben (§ 90 GO NRW)  
Vermögensbewertung (§ 91 GO NRW)  
Vermögenserwerb durch Tauschgeschäfte (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände - Erhaltung der Funktionsfähigkeit (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände - Erwerb (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände - Veräußerung (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens (§ 91 GO NRW)  
Vermögensveräußerung und Vergabe (§ 90 GO NRW; § 25 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Veröffentlichung der gemeindlichen Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Veröffentlichung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Veröffentlichung des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Veröffentlichung des Gesamtabschlusses (§§ 96, 116 GO NRW)  
Veröffentlichung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Veröffentlichung des Prüfungsberichtes (§ 103 GO NRW)  
Veröffentlichung des Prüfungsergebnisses (10. Teil der GO NRW)  
Veröffentlichung von Prüfungsberichten (10. Teil der GO NRW)  
Veröffentlichung von sonstigen Informationen (§ 96 GO NRW)  
Verpflichtung und Ursache für ein HSK - zeitlicher Unterschied (§ 76 GO NRW)  
Verpflichtung zum Erlass einer Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)  
Verpflichtung zum Haushaltssicherungskonzept und Ursache (§ 76 GO NRW)  
Verpflichtung zur Aufbewahrung der Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur Aufbewahrung gemeindlicher Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur Aufstellung eines gemeindlichen Kontenplans (§ 27 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache (§ 76 GO NRW)  
Verpflichtung zur Beschlussfassung (§ 96 GO NRW)  
Verpflichtung zur Bildung von Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur Inventur (§ 28 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur jährlichen Inventur (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung bei Investitionsmaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)  
Verpflichtungen aus Gewährverträgen (§ 87 GO NRW)  
Verpflichtungen aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen (§ 36 GemHVO NRW)  
Verpflichtungen des Rates der Gemeinde (§ 5 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Ausweis (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Deckungsfähigkeit (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Geltungsdauer (§ 85 GO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Gesamtbetrag (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Veranschlagung (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen - Zusammenfassung (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW, § 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen bei den Einzelmaßnahmen (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen für drei Planungsjahre (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen für Investitionsauszahlungen (§ 85 GO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen in der Ergebnis- und Finanzplanung (§ 6 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen nur für Investitionen (§ 85 GO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen und mittelfristige Finanzplanung (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen zu Lasten der Planungsjahre (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsermächtigungen zu Lasten künftiger Haushaltsjahre (§ 13 GemHVO NRW)  
Verpflichtungsgeschäfte der Gemeinde (8. Teil GO NRW)  
Verpflichtungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Verrechnung mit der allgemeinen Rücklage (§ 43 GemHVO NRW)  
Verrechnungsverbot (§§ 38, 39 GemHVO NRW)  
Verringerung der allgemeinen Rücklage - Eigenkapitalverzehr (§ 75 GO NRW)  
Verringerung der allgemeinen Rücklage - Genehmigung (§ 75 GO NRW)  
Verringerung der allgemeinen Rücklage (§§ 75, 78 GO NRW)  
Versagung der Genehmigung der gemeindlichen Kreditaufnahme (§ 86 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Versagung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Verschmelzungen (§ 43 GemHVO NRW)  
Verselbstständigte Aufgabenbereiche (§ 50 GemHVO NRW)  
Versicherungstechnischer Fehlbetrag (§ 36 GemHVO NRW)  
Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Versorgungsaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden (§ 35 GemHVO NRW)  
Verteilung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 94 GO NRW)  
Verteilung der Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Verteilung des Prüfungsberichtes innerhalb der Gemeinde (§ 105 GO NRW)  
Verteilung des Unterschiedsbetrages (§ 42 GemHVO NRW)  
Vertragsformen beim Finanzierungs-Leasing (§ 41 GemHVO NRW)  
Vertretung bei Geschäften der laufenden Verwaltung (8. Teil GO NRW)  
Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen (§ 31 GemHVO NRW)  
Verwaltung der Finanzmittel (§ 30 GemHVO NRW)  
Verwaltung der gemeindlichen Zahlungsmittel (§ 31 GemHVO NRW)  
Verwaltung der örtlichen Stiftungen durch die Gemeinde (§100 GO NRW)  
Verwaltung des gemeindlichen Vermögens (§ 90 GO NRW)  
Verwaltung von Finanzmitteln - fachliche Beratung durch Dritte (§ 89 GO NRW)  
Verwaltung von Geldanlagen (§ 90 GO NRW)  
Verwaltung von Gemeindewald (§ 90 GO NRW)  
Verwaltung von Stiftungen (§ 100 GO NRW)  
Verwaltung von Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)  
Verwaltungsbetriebe (§§ 41, 50 GemHVO NRW)  
Verwaltungsbindung der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Verwaltungsgemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)  
Verwaltungsverfahren neben der Anzeige der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Verwaltungszustellung (§ 23 GemHVO NRW)  
Verwaltungszwangsverfahren (§ 23 GemHVO NRW)  
Verwaltungszwangsverfahren (§ 23 GemHVO NRW)  
Verwandtschaftsverbot - Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)  
Verwandtschaftsverbot - Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)  
Verwandtschaftsverbot zur Vermeidung von Interessenkonflikten (§ 93 GO NRW)  
Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 GO NRW)  
Verweigerung der Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Verwendung automatisierter Verfahren (§ 58 GemHVO NRW)  
Verwendung eines Jahresüberschusses (§ 96 GO NRW)  
Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse (§ 3 GemHVO NRW)  
Verwendung erhaltener nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse (§ 43 GemHVO NRW)  
Verwendung von Mehreinzahlungen (§ 21 GemHVO NRW)  
Verwendung von Mehrerträgen (§ 21 GemHVO NRW)  
Verwertung der Informationen (§ 103 GO NRW)  
Verwertung von Arbeiten Dritter (§ 103 GO NRW)  
Verzehr des Eigenkapitals (§ 78 GO NRW)  
Verzicht auf Ansprüche (§ 23 GemHVO NRW)  
Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe (§ 23 GemHVO NRW)  
Verzicht auf Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Verzicht auf den Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Verzicht auf den Ansatz von Pensionsrückstellungen bei den Betrieben (§ 36 GemHVO NRW)  
Verzicht auf den Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“ (7. Abschn. GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Anwendung des § 310 HGB (§ 50 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Verzicht auf die Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben (§ 116 GO NRW)  
Verzicht auf die Erfassung von Vermögensgegenständen (§ 29 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Erfassung von Wirtschaftsgütern (§ 29 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Steuerabgrenzung (§ 50 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die unvermutete Prüfung (§ 30 GemHVO NRW)  
Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel (§§ 3, 16 GemHVO NRW)  
Verzicht auf eigene örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Verzicht auf eine Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)  
Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)  
Verzicht auf eine Wertgrenze (§ 14 GemHVO NRW)  
Verzicht auf einen Gesamtabschluss - Anzeige (§ 116 GO NRW)  
Verzicht auf Grundsatz „Fiktion der rechtlichen Einheit“ (12. T. GO NRW)  
Verzicht auf Haushaltspositionen (§§ 4, 40 GemHVO NRW)  
Verzicht auf Kleinbeträge (§ 22 GemHVO NRW)  
Verzicht auf nochmalige Prüfung der Einzelabschlüsse (§ 116 GO NRW)  
Verzicht auf örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)  
Verzicht auf Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Verzicht auf Zahlungsansprüche in geringer Höhe (§ 26 GemHVO NRW)  
Verzinsungspflicht (§ 26 GemHVO NRW)  
Vier-Augen-Prinzip (§ 30 GemHVO NRW)  
Vollkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Vollkonsolidierung öffentlich-rechtlicher Betriebe der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Vollkonsolidierung und HGB-Vorschriften (§ 50 GemHVO NRW)  
Vollkonsolidierung von privatrechtlichen Betrieben der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)  
Vollständigkeit der Bestandsaufnahme (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)  
Vollstreckungsverfahren (§ 31 GemHVO NRW)  
Vollzug der Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Vollzug der Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Vollzug der Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Vollzug der Zuleitung des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 GO NRW)  
Vom Gesamtabschluss zur Gesamtsteuerung (12. T. GO NRW)  
Vom NKF-Positionenrahmen bis zum Gesamtabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen bei der Bildung von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ (§ 116 GO NRW)  
Voraussetzungen bei Einbeziehung eines „Teilkonzernabschlusses“ (§ 50 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für die gemeindliche Rechnungsabgrenzung (§ 42 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für die Gruppenbewertung (§ 34 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für die Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept (§ 76 GO NRW)  
Voraussetzungen für Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für Festwerte (§ 34 GemHVO NRW)  
Voraussetzungen für Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals (§ 75 GO NRW)  
Vorbericht - Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)  
Vorbericht - Allgemeine Erläuterungspflichten (§ 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht - Erläuterung der Planung (§ 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht - Haushaltswirtschaftliche Zielsetzungen (§ 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht - Überblick über Haushaltswirtschaft (§ 7 GemHVO NRW)  
Vorbericht (§ 79 GO NRW, §§ 1, 7 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Vorbericht (§ 9 GemHVO NRW)  
Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme (§ 86 GO NRW)  
Vorgabe der Schriftform (§ 31 GemHVO NRW)  
Vorgaben für Angaben im gemeindlichen Anhang (§ 41 GemHVO NRW)  
Vorgaben für den Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)  
Vorgaben für die Verwaltung von Stiftungen (§ 98 GO NRW)  
Vorgaben für dynamische elektronische Verfahren (§ 25 GemHVO NRW)  
Vorherige Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit (§ 83 GO NRW)  
Vorjahreszahlen in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Vorlage auftragsbezogener Bestätigungsvermerke (§ 101 GO NRW)  
Vorlage der abweichenden Stellungnahme an den Rat (§ 80 GO NRW)  
Vorlage- und Auskunftspflichten (§ 118 GO NRW)  
Vorläufige Haushaltsführung - Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW)  
Vorläufige Haushaltsführung - Haushaltssicherungskonzept (§ 82 GO NRW)  
Vorläufige Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)  
Vorliegen der Überschuldung - Ausweis von „negativem Eigenkapital“ (§ 75 GO NRW)  
Vorliegen der Überschuldung (§ 75 GO NRW)  
Vorliegen von Bauplänen (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Berechnungen zu den Gesamtkosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Berechnungen zur Art der Ausführung (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Erläuterungen (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Erläuterungen zu den Gesamtkosten (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Erläuterungen zur Art der Ausführung (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Kostenberechnungen (§ 14 GemHVO NRW)  
Vorliegen von Verbindlichkeiten (§ 86 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)  
Vorliegen wichtiger maßnahmenbezogener Unterlagen (§ 14 GemHVO NRW)  
Vornahme der Bestandskontrolle (§ 28 GemHVO NRW)  
Vornahme von Wertberichtigungen (§ 26 GemHVO NRW)  
Vornahme von Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Vorprüfung durch die Gemeinde (§ 103 GO NRW)  
Vorprüfung nach der Landeshaushaltsordnung (§ 103 GO NRW)  
Vorrang der linearen Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Vorräte (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Vorratsbestände (§ 29 GemHVO NRW)  
Vorratsvermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Vorschlag des Bürgermeisters für die Beschlussfassung (§ 96 GO NRW)  
Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung (Einführung)  
Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung für Sondervermögen (§ 59 GemHVO NRW)  
Vorschriften der Gemeindeordnung (Einführung)  
Vorschriften der Gemeindeordnung für Sondervermögen (§ 59 GemHVO NRW)  
Vorschriften der Gemeindeordnung für Treuhandvermögen (§ 59 GemHVO NRW)  
Vorschriften des Handelsgesetzbuches - Stand: 2002 (§ 49 GemHVO NRW)  
Vorschriften des Handelsgesetzbuches (Einführung)  
Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabchluss (12. T. GO NRW)  
Vorschriften über die Haushaltssatzung (§ 81 GO NRW)  
Vorschriften über die örtliche Rechnungsprüfung (10. Teil der GO NRW)  
Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten (§ 43 GemHVO NRW)  
Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 GO NRW, § 54 GemHVO NRW)  
Vorsichtsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)  
**W**  
Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme einer Rückstellung (§ 36 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Wald (§ 41 GemHVO NRW)  
Waldbewertungsrichtlinien (§ 34 GemHVO NRW)  
Waldflächen (§ 41 GemHVO NRW)  
Waren (§ 41 GemHVO NRW)  
Wasser- und Boden- und Deichverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Wasserwirtschaftsverbände (§ 41 GemHVO NRW)  
Wegfall des Grundes für außerplanmäßige Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Wegfall einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung (§ 36 GemHVO NRW)  
Wegfall einer Rückstellung wegen Dienstherrnwechsels (§ 36 GemHVO NRW)  
Wegfall von Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Weisungsrecht/Zustimmungsvorbehalt (§ 31 GemHVO NRW)  
Weitere Angaben aus örtlicher Sicht (§ 44 GemHVO NRW)  
Weitere Detaillierung des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Weitere gemeindliche Rückstellungsarten (§ 41 GemHVO NRW)  
Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Weitere Kontenklassen (§ 93 GO NRW)  
Weitere Möglichkeit der Versagung (§ 101 GO NRW)  
Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung (§ 19 GemHVO NRW)  
Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)  
Weitere wichtige Angaben im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Weitere wichtige Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)  
Weitere wichtige Grundsätze (§ 32 GemHVO NRW)  
Weitere wichtige Grundsätze (§ 93 GO NRW)  
Weitere wichtige prüfungsrelevante Sachverhalte (§ 103 GO NRW)  
Weitere wichtige Umstände für die örtliche wirtschaftliche Gesamtlage (§ 51 GemHVO NRW)  
Weitere zu beachtende Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)  
Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Weitere zulässige gemeindliche Rückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)  
Weiterführung von Aufgaben (§ 82 GO NRW)  
Weitergabe einer Zuwendung und Rechnungsabgrenzung (§ 43 GemHVO NRW)  
Weitergeltung der Haushaltssatzung des Vorjahres (§ 82 GO NRW)  
Weitergeltung einzelner Haushaltsvorschriften (§ 82 GO NRW)  
Weitergeltung von Nutzungsberechtigungen (§ 99 GO NRW)  
Wertansatz für Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Wertansatz für gemeindliche Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)  
Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 92 GO NRW)  
Wertansätze der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Wertansätze der Vermögensgegenstände (§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung - Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 32 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung - Haushaltssicherung (§ 32 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung im Jahresabschluss und gemeindliche Rechtsakte (§ 11 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung und Frist der Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 32 GemHVO NRW)  
Wertaufhellung und Haushaltssicherung (§ 32 GemHVO NRW)  
Wertaufhellungsgebot bei der Steuererhebung (§ 77 GO NRW)  
Wertbegriffe für die Bilanzierung (§ 41 GemHVO NRW)  
Wertbegriffe für die Eröffnungsbilanzierung (§ 53 GemHVO NRW)  
Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung (§ 28 GemHVO NRW)  
Wertbegriffe für die gemeindliche Bilanzierung (§ 91 GO NRW)  
Wertgrenze für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Wertgrenze für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)  
Wertminderungen bei Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Wertminderungen und unterlassene Instandhaltung (§ 35 GemHVO NRW)  
Wertpapiere des Anlagevermögens (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Wertpapiere des Umlaufvermögens (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Wertpapierleihe (§ 41 GemHVO NRW)  
Wichtige Angaben im Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)  
Wichtige Angabepflichten im gemeindlichen Gesamtanhang (§ 51 GemHVO NRW)  
Wichtige Erläuterungspflichten (§ 51 GemHVO NRW)  
Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)  
Wichtige gesetzlich bestimmte Grundsätze (§§ 91, 93, § 27 GemHVO NRW)  
Wichtige örtliche Angaben im gemeindlichen Anhang (§ 44 GemHVO NRW)  
Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs (§ 75, 76, 78 GO NRW)  
Willkürverbot (§ 32 GemHVO NRW)  
Wirkung der Frist auf den Jahresabschluss des Vorvorjahres (§ 80 GO NRW)  
Wirkungen der Planfortschreibung (§ 22 GemHVO NRW)  
Wirkungen der Unterzeichnung des Bürgermeisters (§ 95 GO NRW)  
Wirkungen der Unterzeichnungen bei der Prüfung (§ 101 GO NRW)  
Wirkungen des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)  
Wirtschaftliche Einheit „Gemeinde“ (§ 116 GO NRW)  
Wirtschaftliche Zurechnung zum Haushaltsjahr als Periode (§ 11 GemHVO NRW)  
Wirtschaftliches Eigentum (§ 33 GemHVO NRW)  
Wirtschaftliches Eigentum an Vermögensgegenständen (§§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Wirtschaftlichkeit bei Kreditaufnahme (§ 77 GO NRW)  
Wirtschaftlichkeitsprüfung vor Investitionsmaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)  
Wirtschaftlichkeitsvergleich (§ 14 GemHVO NRW)  
Wirtschaftsführung der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)  
Wohnbauten (§ 41 GemHVO NRW)  
**X**  
**Y**  
**Z**  
Zahlbarmachung der künftigen Versorgungsleistungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Zahlungen aus der Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung - Buchführung (§ 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung - Fremde Finanzmittel (§ 16 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung - Ordnungsmäßigkeit (§ 93 GO NRW)  
Zahlungsabwicklung - Trennung von Entscheidung und Durchführung (§ 93 GO NRW)  
Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln (§§ 16, 27 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung und Bestätigung der Richtigkeit (§ 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht in einer Hand (§ 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsabwicklung und Finanzrechnung (§ 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsdienstumsatzgesetz (§ 93 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Zahlungsfristen (§ 93 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)  
Zehn-Jahres-Frist (§ 76 GO NRW)  
Zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung (§§ 42, 43 GemHVO NRW)  
Zeitbezug der Einnahmen und Gegenleistungen (§ 42 GemHVO NRW)  
Zeitliche Bedingungen für die Beschlussfassung (§ 80 GO NRW)  
Zeitliche Erfassung der Buchungen (§ 27 GemHVO NRW)  
Zeitliche Gliederung des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)  
Zeitliche Gliederung des Verbindlichkeitspiegels (§ 47 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Zeitliche Inventurformen (§ 91 GO NRW; § 28 GemHVO NRW)  
Zeitlicher Umfang des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Zeitlicher Unterschied zwischen Verpflichtung und Ursache für ein HSK (§ 76 GO NRW)  
Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung einer Rückstellung (§ 36 GemHVO NRW)  
Zeitraumen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft (Einführung)  
Zeitraum der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes (§ 33 GemHVO NRW)  
Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses und Haushaltssicherung (§ 95 GO NRW)  
Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses und Wertaufhellungsprinzip (§ 95 GO NRW)  
Zeitraum der Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Zeitraum der Gesamtabchlussprüfung (§ 103 GO NRW)  
Zeitraum der Herstellung eines Vermögensgegenstandes (§ 33 GemHVO NRW)  
Zeitraum der Jahresabschlussprüfung (§§ 101, 103 GO NRW)  
Zeitraum der Maßnahme (§ 13 GemHVO NRW)  
Zeitraum des Verfügbarhaltens der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltsplanung (§ 80 GO NRW)  
Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Zeitraum des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Zeitraum von drei Jahren (§ 13 GemHVO NRW)  
Zeiträume der Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW; § 30 GemHVO NRW)  
Zeitreihe bei Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 52 GemHVO NRW)  
Zeitreihe der Ergebnis- und Finanzplanung (§ 6 GemHVO NRW)  
Zeitreihe der Haushaltsplanung (§ 79 GO NRW)  
Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW; §§ 6, 13 GemHVO NRW)  
Zeitreihe im Haushaltsplan (§ 79 GO NRW, § 1, 9 GemHVO NRW)  
Zeitwerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 92 GO NRW)  
Zeitwerte in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Zentrale Bewirtschaftung von Haushaltsermächtigungen (§ 11 GemHVO NRW)  
Zentrale Veranschlagung von Personalaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)  
Ziel und Zweck des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 5 GemHVO NRW)  
Zielbestimmung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)  
Ziele der Gemeinde (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts (Einführung)  
Ziele im Haushaltsplan (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele und Leistungskennzahlen - Erfolgskontrolle (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele und Leistungskennzahlen - Planung (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele und Leistungskennzahlen - Steuerung der Gemeinde (§ 12 GemHVO NRW)  
Ziele und Leistungskennzahlen (Einführung)  
Ziele und Leistungskennzahlen für Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle (§ 12 GemHVO NRW)  
Zielfunktionen bei gemeindlichen Zielen (§ 12 GemHVO NRW)  
Zielsetzungen für den gemeindlichen Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Zinsen (§ 2 GemHVO NRW)  
Zinsen für Kredite für Investitionen (§ 33 GemHVO NRW)  
Zinsfestschreibung bei Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)  
Zinsmanagement (§ 89 GO NRW)  
Zinsoptionen (§§ 86, 89 GO NRW)  
Zinsrisikomanagement (§§ 86, 89 GO NRW)  
Zinssicherungsinstrumente - Angabe im Anhang (§§ 86, 89 GO NRW)  
Zinssicherungsinstrumente - Anhangsangabe (§ 89 GO NRW)  
Zinssicherungsinstrumente - Eigenverantwortlicher Einsatz (§ 89 GO NRW)  
Zinsswaps (§§ 86, 89 GO NRW)  
Zu- und Abgang immaterieller Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Zuführung zur Ausgleichsrücklage/allgemeinen Rücklage (§ 96 GO NRW)  
Zuführung zur Sonderrücklage (Reinvestitionsrücklage) (§ 96 GO NRW)  
Zuführungen bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Zulässige Abschreibungsmethoden (§ 35 GemHVO NRW)  
Zulässige Buchungsmethoden (§ 27 GemHVO NRW)  
Zulässige Grundsatzabweichungen (§ 32 GemHVO NRW)  
Zulässige Rückstellungen in § 36 GemHVO NRW (§ 41 GemHVO NRW)  
Zulässige Rückstellungsarten (§§ 88, 91 GO NRW; §§ 36, 41, 49, 53 GemHVO NRW)  
Zulässiger Verzicht auf einen Gesamtabchluss (12. Teil der GO NRW)  
Zulässigkeit der Stundung (§ 26 GemHVO NRW)  
Zulässigkeit des Erlasses von Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)  
Zulässigkeit mehrerer Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Zulässigkeit über- oder außerplanmäßiger Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Zulässigkeit von außerplanmäßigen Aufwendungen (§ 83 GO NRW)  
Zulässigkeit von außerplanmäßigen Auszahlungen (§ 83 GO NRW)  
Zulässigkeit von Bewertungseinheiten (§ 32 GemHVO NRW)  
Zulässigkeit von Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)  
Zulassung von Inventurvereinfachungen (§ 29 GemHVO NRW)  
Zulassung von Stichproben (§ 29 GemHVO NRW)  
Zulassung von Strukturbilanzen (§ 52 GemHVO NRW)  
Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat (§ 80 GO NRW)  
Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabchlusses an den Rat (§ 116 GO NRW)  
Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 GO NRW)  
Zuordnung der Finanzierungstätigkeit im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)  
Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes beim Jahresabschluss (§ 76 GO NRW)  
Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsjahr (§§ 76, 95 GO NRW)  
Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum neuen Haushaltsplan (§ 75 GO NRW)  
Zuordnung nach dem Erfüllungszeitpunkt (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)  
Zuordnungen für den gemeindlichen Ergebnisplan (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuordnungen für den gemeindlichen Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Zuordnungen für die gemeindliche Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)  
Zuordnungen zum gemeindlichen Ergebnisplan (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuordnungen zum gemeindlichen Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)  
Zusammenarbeit im Einzelfall (Amtshilfe) nach § 4 ff. VwVfG (§ 102 GO NRW)  
Zusammenarbeit nicht nach § 3 Abs. 5 oder § 4 Abs. 5 GO NRW (§ 102 GO NRW)  
Zusammenarbeit örtlicher Rechnungsprüfungen (§ 102 GO NRW)  
Zusammenfassung von Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)  
Zusammenfassung von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)  
Zusammenführung zum Summenabschluss (§ 50 GemHVO NRW)  
Zusammenhang von Inventar und Bilanz (§ 91 GO NRW; § 28 GemHVO NRW)  
Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern (§§ 103, 104 GO NRW)  
Zusammensetzung der Anschaffungskosten (§ 35 GemHVO NRW)  
Zusammensetzung der gemeindlichen Anschaffungskosten (§ 91 GO NRW; §§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Zusammensetzung der gemeindlichen Herstellungskosten (§ 91 GO NRW; §§ 33, 41 GemHVO NRW)  
Zusammensetzung des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)  
Zusammensetzung einer Produktkennziffer (§ 4 GemHVO NRW)  
Zusammensetzung von Leistungskennziffern (§ 4 GemHVO NRW)  
Zusätzliche Kreditaufnahme (§ 82 GO NRW)  
Zuschreibungen - Erläuterungspflicht im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Zuschreibungen - Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 35 GemHVO NRW)  
Zuschreibungen - Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 35 GemHVO NRW)  
Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Zuschreibungen und Sonderposten (§ 35 GemHVO NRW)  
Zuständigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)  
Zuständigkeit des Finanzausschusses (§ 57, 80 GO NRW)  
Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses (§ 57, 101 GO NRW)  
Zuständigkeit und Inhalte der Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)  
Zustellung von Dokumenten in Papierform (§ 23 GemHVO NRW)  
Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit (§ 83 GO NRW)  
Zustimmung des Rates und Dringlichkeitsentscheidung (§ 83 GO NRW)  
Zuwendungen (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuwendungen an Dritte (§ 7 GemHVO NRW)  
Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)  
Zuwendungen und Gegenleistungsverpflichtung des Dritten (§ 2 GemHVO NRW)  
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Andere geeignete Verfahren (§ 56 GemHVO NRW)  
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Gleiche Arten oder Gruppen (§ 56 GemHVO NRW)  
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Mit Hilfe von Stichproben (§ 56 GemHVO NRW)  
Zuwendungsrücklage (§ 41 GemHVO NRW)  
Zwangsvollstreckung - Keine Übertragung von Aufgaben (§ 94 GO NRW)  
Zwangswise Einziehung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)  
Zweck der Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)  
Zweck der Aufbewahrung der Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Zweck der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)  
Zweck der Bekanntgabe des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)  
Zweck der Bekanntmachung (§ 80 GO NRW)  
Zweck der Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweck der Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Zweck der Deckungsrücklage (§ 43 GemHVO NRW)  
Zweck der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)  
Zweck der Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Zweck der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Zweck der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)  
Zweck der geordneten Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)  
Zweck der haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 23 GemHVO NRW)  
Zweck der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)  
Zweck der Inventur (§ 91 GO NRW)  
Zweck der landesweiten Orientierungsdaten (§ 6 GemHVO NRW)  
Zweck der Niederschlagung (§ 26 GemHVO NRW)  
Zweck der Prüfung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweck der Rückstellungsbildung (§ 88 GO NRW)  
Zweck der Schuldenkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)  
Zweck der Stundung (§ 26 GemHVO NRW)  
Zweck der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)  
Zweck der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)  
Zweck der Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)  
Zweck der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)  
Zweck des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Zweck des Finanzplans (§ 2 GemHVO NRW)  
Zweck des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)  
Zweck des gemeindlichen Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

Zweck des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweck des Gesamtabchlusses (7. Abschn. GemHVO NRW, § 49 GemHVO NRW)  
Zweck des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)  
Zweck des Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Zweck des Lageberichtes (§ 37 GemHVO NRW)  
Zweck des Nachtragshaushaltsplans (§ 10 GemHVO NRW)  
Zweck des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)  
Zweck des örtlichen Positionenplans (§ 50 GemHVO NRW)  
Zweck des Sanierungsprozesses (§ 76 GO NRW, § 5 GemHVO NRW)  
Zweck des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)  
Zweck des Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)  
Zweck des Verfügbarhaltens von Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)  
Zweck des Vorberichts (§ 7 GemHVO NRW)  
Zweck des Zwischenabschlusses (§ 49 GemHVO NRW)  
Zweck und Inhalte der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)  
Zweck und Zeitraum des Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)  
Zweck und Zeitraum des Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)  
Zweckgebundene Abgaben (§ 2 GemHVO NRW)  
Zweckgebundene Einzahlungen (§ 22 GemHVO NRW)  
Zweckgebundene Erträge (§ 22 GemHVO NRW)  
Zweckgesellschaften (§ 50 GemHVO NRW)  
Zweckverbände - Bilanz (§§ 41, 53 GemHVO NRW)  
Zweckverbände auf der Grundlage des GkG (§ 41 GemHVO NRW)  
Zweckvorgaben der Haushaltspositionen (§ 21 GemHVO NRW)  
Zweckvorgaben der Haushaltspositionen im Budget (§ 21 GemHVO NRW)  
Zweifelhafte Forderungen (§ 26, 41 GemHVO NRW)  
Zweiter Rechenschritt zur Ermittlung der Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)  
Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB) (§ 50 GemHVO NRW)



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
SACHTTHEMEN DER HAUSHALTSWIRTSCHAFT**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

# Die Beispielsübersicht

Die Anwendung der haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung soll durch die folgende Aufzählung von Beispielen unter allgemeinen Gesichtspunkten und Bedingungen unterstützt und praxisnah verdeutlicht werden. Unter dieser Prämisse sind die nachfolgenden Beispiele für die Handreichung geschaffen worden.

## 1. Beispiele zum Kapitel I „Das Haushaltsrecht für Gemeinden“

- Beispiel 1 „Der Haushaltskreislauf in der Praxis“ .....  
Beispiel 2 „Das Stufenmodell „Einführung der EPSAS“ .....

## 2. Beispiele zum Kapitel II „Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung“

### 2.1 Beispiele zum 8. Teil der Gemeindeordnung

#### 2.1.01 Beispiele zum Einführungsteil

- Beispiel 3 „Die Gewährleistung der IT-Sicherheit“ .....

#### 2.1.02 Beispiele zu § 75 der Gemeindeordnung

- Beispiel 4 „Die „persönliche Nachhaltigkeit“ .....  
Beispiel 5 „Die Umsetzung der Generationengerechtigkeit“ .....  
Beispiel 6 „Die Bemessung der Ausgleichsrücklage“ .....

#### 2.1.03 Beispiele zu § 76 der Gemeindeordnung

- Beispiel 7 „Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse und Haushaltssicherung“ .....

#### 2.1.04 Beispiele zu § 78 der Gemeindeordnung

- Beispiel 8 „Fehlerhafte Festsetzungen“ .....  
Beispiel 9 "Die Zwecke der Festsetzung der Kreditermächtigung" .....

#### 2.1.05 Beispiele zu § 81 der Gemeindeordnung

- Beispiel 10 "Alternativregelung für Kredite in der Nachtragssatzung" .....  
Beispiel 11 "Die Festlegung der Erheblichkeit für eine Nachtragssatzung" .....

#### 2.1.06 Beispiele zu § 82 der Gemeindeordnung

- Beispiel 12 "Die Bewirtschaftung bei vorläufiger Haushaltsführung" .....

#### 2.1.07 Beispiele zu § 86 der Gemeindeordnung

- Beispiel 13 „Kreditbezogene Währungskursbetrachtung“ .....  
Beispiel 14 "Die Fremdwährungsumrechnung" .....  
Beispiel 15 „Die „EMIR“-Einschätzung der BaFin“ .....  
Beispiel 16 „Die Regelung zur Weitergabe von Krediten“ .....

#### 2.1.08 Beispiele zu § 87 der Gemeindeordnung

- Beispiel 17 „Die Zulassung einer Sicherheitsbestellung“ .....  
Beispiel 18 „Die Beachtung der Beteiligungsverhältnisse“ .....  
Beispiel 19 „Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus Bürgschaften“ .....  
Beispiel 20 „Die Patronatserklärung“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
BEISPIELSÜBERSICHT**

**2.1.09 Beispiele zu § 89 der Gemeindeordnung**

Beispiel 21 "Zinsderivate" .....  
Beispiel 22 „Die Zinsfestschreibung“ .....

**2.1.10 Beispiele zu § 91 der Gemeindeordnung**

Beispiel 23 „Die Arten gemeindlicher Schulden“ .....

**2.1.10 Beispiele zu § 94 der Gemeindeordnung**

Beispiel 24 „Die Übernahme von Kassengeschäften“ .....  
Beispiel 25 „Der Prüfbedarf bei Dienstleistungen Dritter“ .....

**2.1.12 Beispiele zu § 95 der Gemeindeordnung**

Beispiel 26 „Informationen zur Gewerbesteuerschuld“ .....  
Beispiel 27 "Die Inhalte der Angabepflichten" .....  
Beispiel 28 „Der „Bilanzzeit“ .....

**2.1.13 Beispiele zu § 96 der Gemeindeordnung**

Beispiel 29 „Die Analyse der Vermögens- und Schuldenlage“ .....

**2.2 Beispiele zum 9. Teil der Gemeindeordnung**

**2.2.1 Beispiele zu § 100 der Gemeindeordnung**

Beispiel 30 „Zustiftung oder Zuwendung als Form der gemeindlichen Unterstützung“ .....

**2.3 Beispiele zum 10. Teil der Gemeindeordnung**

**2.3.1 Beispiele zum Einführungsteil**

Beispiel 31 „Die Selbstbindung der Wirtschaftsprüfer“ .....  
Beispiel 32 „Wichtige Inhalte der ISA .....  
Beispiel 33 „Die Gliederung des Bestätigungsvermerks“ .....  
Beispiel 34 „Die Abgrenzungsmerkmale für die Wesentlichkeit“ .....  
Beispiel 35 „Der Prüfbedarf bei Dienstleistungen Dritter“ .....

**2.3.2 Beispiele zu § 101 der Gemeindeordnung**

Beispiel 36 „Die Einschränkung des Bestätigungsvermerks“ .....

**2.4 Beispiele zum 12. Teil der Gemeindeordnung**

**2.4.1 Beispiele zum Einführungsteil**

Beispiel 37 „Die Verzichtserklärung zum Gesamtabschluss“ .....  
Beispiel 38 „Die nachhaltige Strategie“ .....

**2.4.2 Beispiele zu § 116 der Gemeindeordnung**

Beispiel 39 "Der freiwillige Gesamtabschluss" .....  
Beispiel 40 "Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines Betriebes" .....  
Beispiel 41 „Der „Bilanzzeit“ .....



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
BEISPIELSÜBERSICHT**

**2.4.3 Beispiele zu § 117 der Gemeindeordnung**

Beispiel 42 "Finanz- und Leistungsbeziehungen zu den Betrieben" .....

**2.4.4 Beispiele zu § 118 der Gemeindeordnung**

Beispiel 43 "Betriebliche Vorlage- und Auskunftspflichten" .....

**3. Beispiele zum Kapitel III „Das Haushaltsrecht in der Gemeindehaushaltsverordnung“**

**3.1 Beispiele zum 1. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.1.1 Beispiele zu § 1 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 44 „Die Veranschlagungsreife“ .....

Beispiel 45 „Die freiwilligen Anlagen zum Haushaltsplan“ .....

Beispiel 46 „Die Bilanz beim Haushaltsplan“ .....

**3.1.2 Beispiele zu § 2 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 47 "Verrechnung der Aufwendungen aus der Veräußerung" .....

Beispiel 48 „Eckpunkte einer Förderrichtlinie“ .....

Beispiel 49 „Negative Einlagezinsen“ .....

**3.1.3 Beispiele zu § 3 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 50 "Die investiven Zahlungen an gemeindliche Betriebe" .....

**3.1.4 Beispiele zu § 7 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 51 „Produktbereichsbezogene Erträge und Aufwendungen“ .....

Beispiel 52 "Unzutreffende Erläuterungen im Vorbericht" .....

**3.1.5 Beispiele zu § 8 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 53 „Die Festlegung einer Stellenbesetzungssperre“ .....

**3.2 Beispiele zum 2. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.2.1 Beispiele zu § 11 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 54 „Keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter“ .....

Beispiel 55 „Die Umsetzung der Generationengerechtigkeit“ .....

Beispiel 56 "Der gemeindliche Leistungsbescheid bei Gebühren" .....

**3.2.2 Beispiele zu § 12 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 57 „Die strategische Ausrichtung für die Gemeinde“ .....

Beispiel 58 „Die Zielimplementierung“ .....

Beispiel 59 "Die Beschaffung eines Feuerwehrfahrzeuges" .....

Beispiel 60 „Zielbezogene Rahmenbedingungen“ .....

Beispiel 61 "Die Herstellung eines Spielplatzes" .....

**3.2.3 Beispiele zu § 14 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 62 „Investive Kostenexplosionen vermeiden“ .....

Beispiel 63 „Der Bauzeitplan“ .....

**3.2.4 Beispiele zu § 15 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 64 "Die Verfügungsmittel des Bürgermeisters" .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
BEISPIELSÜBERSICHT**

**3.2.5 Beispiele zu § 16 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 65 „Die Übernahme von Kassengeschäften“ .....

**3.2.6 Beispiele zu § 17 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 66 "Die Arten der internen Leistungsbeziehungen" .....

**3.3 Beispiele zum 3. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.3.1 Beispiele zu § 23 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 67 "Verzicht auf Ansprüche in geringer Höhe" .....

**3.3.2 Beispiele zu § 24 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 68 "Die Sachinformationen für die Zwischenberichterstattung" .....

**3.3.3 Beispiele zu § 26 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 69 "Die Forderungsbetrachtung" .....

Beispiel 70 „Die Delegation der Entscheidung über Forderungen“ .....

**3.4 Beispiele zum 4. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.4.1 Beispiele zum Einführungsteil**

Beispiel 71 „Die Festlegungen zur elektronischen Verwaltung“ .....

**3.4.2 Beispiele zu § 27 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 72 "Die Auslegungskriterien" .....

Beispiel 73 "Buchungsrisiken und Fehler" .....

Beispiel 74 "Der Buchungssatz" .....

Beispiel 75 "Die fehlerhafte Aufwandsbuchung" .....

**3.4.3 Beispiele zu § 28 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 76 "Die „laufende“ körperliche Inventur" .....

**3.5 Beispiele zum 5. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.5.1 Beispiele zu § 32 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 77 „Die Anwendung des Grundsatzes der Bilanzidentität“ .....

Beispiel 78 "Die Ermittlung des Abschreibungsbetrages" .....

Beispiel 79 „Eckpunkte für eine Bewertungseinheit“ .....

Beispiel 80 „Die Bildung einer Bewertungseinheit“ .....

Beispiel 81 „Die Anwendung des Grundsatzes der Wertaufhellung“ .....

Beispiel 82 "Wertaufhellung und Wertbegründung" .....

Beispiel 83 "Zeitablauf und Wertbegründung" .....

**3.5.2 Beispiele zu § 33 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 84 „Aufteilung des Gesamtkaufpreises für ein abnutzbares Gebäude“ .....

Beispiel 85 "Die Anschaffung eines Straßenreinigungsfahrzeuges" .....

Beispiel 86 "Der Umbau eines Feuerwehrfahrzeuges" .....

Beispiel 87 „Besondere Einflüsse auf den Anschaffungspreis“ .....

Beispiel 88 "Die Herstellung eines Spielplatzes" .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
BEISPIELSÜBERSICHT**

**3.5.3 Beispiele zu § 35 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 89	„Der Abschreibungszeitraum bei Zugang und Abgang“ .....
Beispiel 90	„Kein Vorliegen einer planmäßigen Abschreibung“ .....
Beispiel 91	„Der lineare Abschreibungsverlauf“ .....
Beispiel 92	„Der degressive Abschreibungsverlauf“ .....
Beispiel 93	„Der Leistungsabschreibungsverlauf“ .....
Beispiel 94	„Die Nutzungsdauer einer Sichtschutzanlage“ .....
Beispiel 95	„Die Veränderung der Nutzungsdauer“ .....
Beispiel 96	„Die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen“ .....
Beispiel 97	„Die Feststellung einer Wertminderung bei einem Schulgebäude“ .....
Beispiel 98	„Die dauernde Wertminderung bei Sachanlagen“ .....
Beispiel 99	„Die dauernde Wertminderung bei Wertpapieren (Finanzanlagen)“ .....
Beispiel 100	„Die dauernde Wertminderung bei Betrieben (Finanzanlagen)“ .....
Beispiel 101	„Besondere Verteilung von Abschreibungen beim Grund und Boden“ .....
Beispiel 102	„Die Wertzuschreibung“ .....
Beispiel 103	„Korrekturen keine Wertzuschreibungen“ .....

**3.5.4 Beispiele zu § 36 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 104	„Von Aufwendungen zu Rückstellungen“ .....
Beispiel 105	„Die Kriterien für Altlastenrückstellungen“ .....
Beispiel 106	„Die Bildung einer Instandhaltungsrückstellung“ .....
Beispiel 107	„Der Begriff „ungewiss““ .....
Beispiel 108	„Entsorgung keine Außenverpflichtung“ .....
Beispiel 109	„Einlösung von Gutscheinen im Folgejahr“ .....
Beispiel 110	„Die Drohverlustrückstellung bei Vermietung“ .....
Beispiel 111	„Die Rückstellung für Prozesskosten“ .....
Beispiel 112	„Die anteilige Auflösung einer Rückstellung“ .....
Beispiel 113	„Die urteilsbezogene Auflösung einer Rückstellung“ .....

**3.6 Beispiele zum 6. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung**

**3.6.1 Beispiele zum Einführungsteil**

Beispiel 114	„Die Grundstruktur für den Geschäftsbericht“ .....
--------------	--

**3.6.2 Beispiele zu § 39 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 115	„Der Zusammenhang zwischen Finanzrechnung und Bilanz“ .....
--------------	---

**3.6.3 Beispiele zu § 41 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 116	„Die Aktivierungs- und die Passivierungsfähigkeit“ .....
Beispiel 117	„Die Begriffe „Stille Reserven“ und „Stille Lasten““ .....
Beispiel 118	„Die Mischnutzung von Gebäuden“ .....
Beispiel 119	„Die gesetzliche Regelung über öffentliche Straßen“ .....
Beispiel 120	„Die Umbuchung bei geleisteten Anzahlungen“ .....
Beispiel 121	„Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse“ .....
Beispiel 122	„Die Wertpapierleihe“ .....
Beispiel 123	„Klettergerüste für Spielplätze“ .....
Beispiel 124	„Die Wertminderung einer Forderung“ .....
Beispiel 125	„Ein Berichtigungsfaktor bei Forderungen“ .....
Beispiel 126	„Der Übergang zwischen Finanzrechnung und Bilanz“ .....
Beispiel 127	„Die Salden bei Bankkonten“ .....

## NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT BEISPIELSÜBERSICHT

Beispiel 128	„Der Zusammenhang zwischen Finanzrechnung und Bilanz“ .....
Beispiel 129	„Die Entwicklung des „Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages“ .....
Beispiel 130	„Die fehlerhafte Darstellung des Eigenkapitals“ .....
Beispiel 131	„Die Verrechnung mit der Allgemeinen Rücklage“ .....
Beispiel 132	„Die Sonderrücklage für Ersatzbeschaffungen“ .....
Beispiel 133	„Die Differenzierung des Wertansatzes für Zuwendungen“ .....
Beispiel 134	„Die Information über das Rückstellungsvolumen“ .....
Beispiel 135	„Der Wertansatz einer Anleihe“ .....
Beispiel 136	„Die Darstellung der Anleihen nach Verwendung“ .....
Beispiel 137	„Die Bewertung eines Fremdwährungskredits“ .....
Beispiel 138	„Einzelinformationen zu erhaltenen Anzahlungen“ .....
Beispiel 139	„Die Rechnungsabgrenzung einer Einzahlung“ .....

### 3.6.4 Beispiele zu § 42 der Gemeindehaushaltsverordnung

Beispiel 140	„Der Begriff „Im Voraus“ bei der Rechnungsabgrenzung“ .....
Beispiel 141	„Die Vorgehensweise bei weitergeleiteten Zuwendungen“ .....

### 3.6.5 Beispiele zu § 43 der Gemeindehaushaltsverordnung

Beispiel 142	„Unzureichender Bestand der Allgemeinen Rücklage“ .....
Beispiel 143	„Die Veräußerung eines bebauten Grundstückes“ .....
Beispiel 144	„Die buchmäßige Erfassung der Veräußerung“ .....
Beispiel 145	„Die Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse und Haushaltssicherung“ .....
Beispiel 146	„Die Verrechnung bei einer Erhöhung des Trägerkapitals einer Sparkasse“ .....
Beispiel 147	„Die Anhangsangaben zur Eigenkapitalverrechnung“ .....

### 3.6.6 Beispiele zu § 44 der Gemeindehaushaltsverordnung

Beispiel 148	„Unzutreffende Erläuterungen im Anhang“ .....
Beispiel 149	„Unzureichende Erläuterungen im Anhang“ .....
Beispiel 150	„Die Angaben zur Bilanz bei Wertpapieren“ .....
Beispiel 151	„Die Entwicklung des Liquiditätsbestandes“ .....
Beispiel 152	„Wichtige Angaben zu den Bilanzposten“ .....
Beispiel 153	„Die Gestaltung der Rückstellungsübersicht“ .....
Beispiel 154	„Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden“ .....
Beispiel 155	„Die Vermögenskenntnisse“ .....

### 3.6.7 Beispiele zu § 45 der Gemeindehaushaltsverordnung

Beispiel 156	„Abschreibungen im Haushaltsjahr“ .....
--------------	---

### 3.6.8 Beispiele zu § 47 der Gemeindehaushaltsverordnung

Beispiel 157	„Arten kreditähnlicher Rechtsgeschäfte“ .....
Beispiel 158	„Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ .....
Beispiel 159	„Sonstige Angaben über Verpflichtungen“ .....

## 3.7 Beispiele zum 7. Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung

### 3.7.1 Beispiele zu § 50 der Gemeindehaushaltsverordnung

Beispiel 160	„Die Einschätzung der Vollkonsolidierung“ .....
Beispiel 161	„Die Feststellung des Konsolidierungskreises“ .....
Beispiel 162	„Die Eliminierung von Zwischenergebnissen“ .....
Beispiel 163	„Die Durchführung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung“ .....

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
BEISPIELSÜBERSICHT**

**3.7.2 Beispiele zu § 51 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 164 "Unzutreffende Erläuterungen im Gesamtanhang" .....

Beispiel 165 "Fehlerhafte Verteilung von Erläuterungspflichten zum Gesamtabchluss" .....

**3.7.3 Beispiele zu § 52 der Gemeindehaushaltsverordnung**

Beispiel 166 „Die Finanz- und Leistungsbeziehungen zu den Betrieben“ .....



**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT  
BEISPIELSÜBERSICHT**

**(Aus technischen Gründen nicht bedruckt)**

# Impressum

## Die Entwicklung der NKF-Handreichung

Die NKF-Handreichung hat die Einführung des NKF und die ersten Jahre seiner Anwendung in den Kommunen des Landes begleitet. Sie ist darauf ausgerichtet worden und konnte durch die gegebenen Erläuterungen die Suche nach örtlichen Lösungen unterstützen. Entsprechend ist die Handreichung mitgewachsen und anhand der Ausweitung der NKF-Anwendung und den damit verbundenen Fragestellungen ausgeweitet worden. Aufgrund der Zahl der Auflagen der NKF-Handreichung ergibt sich folgendes Entwicklungsbild.

Entwicklung der NKF-Handreichung					
Herausgabe	Inhaltsangaben	Abbildungen		Seitenzahl	Sonstiges
<b>1. Auflage (Mai 2005)</b>	-----	12		468	Druckausgabe mit Anlagen von 202 Seiten plus Veröffentlichung im Internet
<b>2. Auflage (Dez. 2006)</b>	-----	68		488 (+ 202)	Druckausgabe (plus Anlagenband aus 1. Auflage) plus Veröffentlichung im Internet
<b>3. Auflage (Sept. 2008)</b>	<b>Inhaltsübersicht</b>	112		1020	Veröffentlichung nur im Internet
<b>4. Auflage (Sept. 2010)</b>	<b>Inhaltsverzeichnis</b>	530		2186	Veröffentlichung nur im Internet
	Seitenzahl: 106				
<b>5. Auflage (Okt. 2012)</b>	<b>Inhaltsverzeichnis</b>	740		3092	Veröffentlichung nur im Internet
	Seitenzahl: 120				
<b>6. Auflage (Okt. 2014)</b>	<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Abbildungen</b>	<b>Beispiele</b>	3954	Veröffentlichung nur im Internet
	Seitenzahl: 146	886	102		
<b>7. Auflage (Okt. 2016)</b>	<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Abbildungen</b>	<b>Beispiele</b>	4808	Veröffentlichung nur im Internet
	Seitenzahl: 168	964	166		

## Herausgeber

Ministerium für Inneres und Kommunales  
des Landes Nordrhein-Westfalen  
- Referat 34 -  
Friedrichstraße 62 - 80

40215 Düsseldorf

Telefon: 0211/871-01  
Telefax: 0211/871-3355

E-mail: [Ludwig.Biskoping-Kriening@mik.nrw.de](mailto:Ludwig.Biskoping-Kriening@mik.nrw.de)  
[Referat34@mik.nrw.de](mailto:Referat34@mik.nrw.de)

Internet: [www.mik.nrw.de](http://www.mik.nrw.de)

Nachdruck, auch auszugsweise, nur mit Genehmigung des Herausgebers, soweit die Wiedergabe der Handreichung, auch auszugsweise, nicht mit vollständiger Angabe der Quelle erfolgen soll.

Die Handreichung ist in ihrer 7. Auflage unter der Adresse: <http://www.mik.nrw.de/themen-aufgaben/kommunales/kommunale-finanzen/kommunale-haushalte/haushaltsrechtnkf/informationmaterial.html> im Internet abrufbar. Anregungen und Wünsche dazu werden gerne entgegen genommen.

Mögliche Fehler können trotz sorgfältiger und gewissenhafter Arbeit nicht ausgeschlossen werden. Es besteht zudem die Möglichkeit, dass von den zuständigen Stellen eine andere Meinung oder eine andere Verfahrensweise vertreten wird. Eine Haftung für den Inhalt der NKF-Handreichung kann vom Autor auch bei sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden.

Düsseldorf im Oktober 2016  
Verantwortlicher Autor: Ludwig Biskoping-Kriening